

บทที่ 2

ทฤษฎีแนวคิด และทบทวนวรรณกรรม

ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์ต้นทุนการให้บริการของสถานบริการสุขภาพพิเศษ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ ที่นำมาใช้เป็นแนวทางในการประกอบการศึกษาประกอบด้วย ความหมายและความสำคัญของบัญชีต้นทุน ความหมายของต้นทุนและค่าใช้จ่าย ความหมายของต้นทุนโรงพยาบาล ทักษะของผู้ประเมิน กรอบแนวคิดและขั้นตอนในการวิเคราะห์ต้นทุนโรงพยาบาล การเก็บรวบรวมข้อมูลในการวิเคราะห์ต้นทุนโรงพยาบาล รวมถึงงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

ทฤษฎีเกี่ยวกับต้นทุน

ความหมายและความสำคัญของบัญชีต้นทุน

พจนิจ เนาวพันธ์ (2549) ได้กล่าวถึงความหมายและความสำคัญของบัญชีต้นทุนไว้ว่า บัญชีต้นทุน (Cost accounting) คือการรวบรวม การบันทึก จำแนกประมวลผล เกี่ยวกับต้นทุนการผลิตผลิตภัณฑ์ เพื่อใช้สำหรับวัตถุประสงค์ต่าง ๆ สำหรับการบัญชีต้นทุนมุ่งจัดทำเพื่อประมวลผลทางด้านต้นทุนผลิตภัณฑ์เป็นหลัก แต่อย่างไรก็ตามข้อมูลต้นทุนส่วนนี้ยังมีการนำไปใช้ต่อเนื่องคือในส่วนของบัญชีการเงินใช้เพื่อสรุปต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่จำหน่ายออกไปในรูปต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุนและแสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือในงบดุล ซึ่งงบการเงินที่จัดทำตามหลักการบัญชีการเงินนี้เพื่อใช้ในการเสนอต่อบุคคล ภายนอกเป็นสำคัญ โดยเฉพาะการเสียภาษี และบริษัทจดทะเบียนฯ ยื่นต่อตลาดหลักทรัพย์ เพื่อเผยแพร่ต่อสาธารณชนต่อไป แต่ทางด้านบัญชีบริหารนั้นการใช้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ไม่ใช่เพียงแค่สรุปต้นทุนขายเท่านั้น ยังมีการใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่นๆ อีก เช่น การใช้ข้อมูลเพื่อการวางแผนต่างๆ เช่น เป็นข้อมูลประกอบในการจัดทำแผนงบประมาณ การวางแผนกำหนดกลยุทธ์ราคาขายผลิตภัณฑ์ การควบคุมต้นทุนการผลิต และการส่งเสริมการสร้างระบบต้นทุนการผลิตที่มีมาตรฐาน เป็นต้น

สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์ (2547) ได้กล่าวถึงความหมายของต้นทุนและค่าใช้จ่ายไว้ว่า ต้นทุน หมายถึงมูลค่าของทรัพยากรที่กิจการต้องสูญเสียไปเพื่อให้ได้สินค้าหรือบริการกลับมา โดยมูลค่าของทรัพยากรนั้นจะต้องสามารถวัดได้เป็นหน่วยเงินตรา ซึ่งเป็นลักษณะของการลดลงใน

สินทรัพย์หรือเพิ่มขึ้นในหนี้สิน ต้นทุนที่เกิดขึ้นอาจจะให้ประโยชน์ในปัจจุบันหรือในอนาคตก็ได้ เมื่อต้นทุนใดที่เกิดขึ้นแล้วและกิจการได้ใช้ประโยชน์ไปทั้งสิ้นแล้วต้นทุนนั้นก็ถือเป็น“ค่าใช้จ่าย” (Expense) ดังนั้น ค่าใช้จ่ายจึงหมายถึงต้นทุนที่ได้ให้ประโยชน์และกิจการได้ใช้ประโยชน์ทั้งหมดไปแล้วในขณะนั้นหรืองวดบัญชีนั้น และสำหรับต้นทุนที่กิจการสูญเสียไป แต่จะให้ประโยชน์แก่กิจการในอนาคตเรียกว่า สินทรัพย์ (Asset) เมื่อค่าใช้จ่าย (Expense) คือต้นทุนที่ก่อให้เกิดรายได้ (Revenue) โดยปกติแล้วก็จะนำไปเปรียบเทียบกับรายได้ที่เกิดขึ้นในงวดเดียวกัน เพื่อคำนวณหากำไรสุทธิ (Profit) หรือ ขาดทุนสุทธิ (Loss) ซึ่งรายได้ก็จะหมายถึง ราคาขายของสินค้าหรือบริการคูณกับปริมาณหรือระดับของกิจกรรม

ความหมายของต้นทุนโรงพยาบาล

วลัยพร พัทธนฤมล และคณะ (2544) ได้อธิบายความหมายของต้นทุนโรงพยาบาลไว้ว่า ต้นทุนโรงพยาบาล หมายถึงค่าใช้จ่ายของโรงพยาบาล ในการดำเนินงานให้กับผู้ป่วยประเภทต่างๆ ต้นทุนโรงพยาบาลที่สำคัญได้แก่ ต้นทุนผู้ป่วยนอกและต้นทุนผู้ป่วยใน คือค่าใช้จ่ายรวมทั้งหมดของหน่วยงานทุกประเภทที่เกี่ยวกับการจัดบริการรวมทั้งหมดของหน่วยงานทุกประเภทที่เกี่ยวข้องกับการจัดรักษาพยาบาลผู้ป่วย ซึ่งมีวิธีการ และขั้นตอนที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ และลักษณะทั่วไปของโรงพยาบาลจะมีลักษณะงานเกี่ยวข้องสัมพันธ์กันทุกหน่วยงาน การหาต้นทุนจึงมีวิธีการแตกต่างกันกับการหาต้นทุนของกิจการธุรกิจ

ทัศนะของผู้ประเมิน

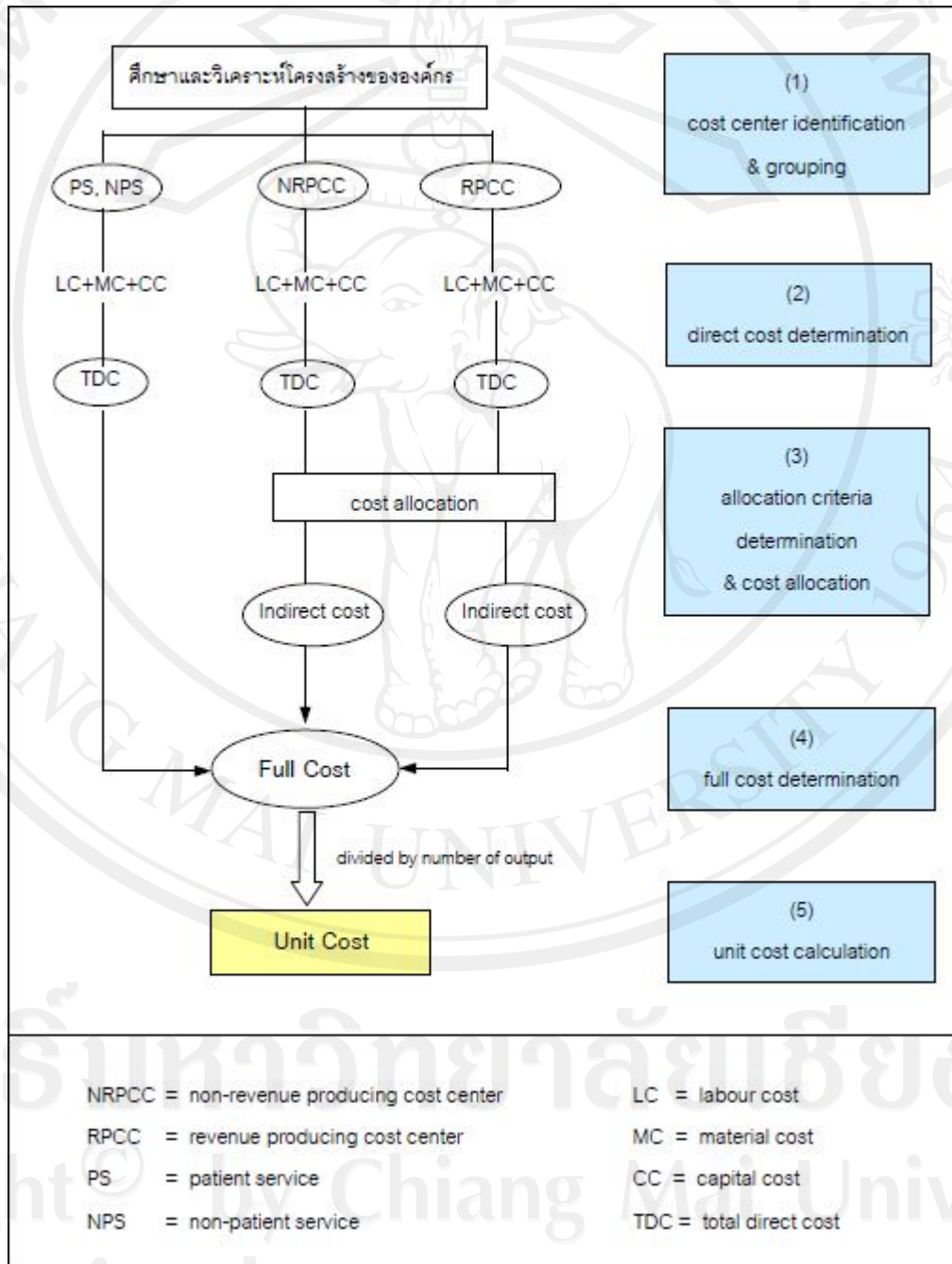
วลัยพร พัทธนฤมล และคณะ (2544) ได้กล่าวถึงทัศนะของผู้ประเมินต้นทุนแบ่งออกเป็น 3 กลุ่ม ได้แก่

1. ต้นทุนในทัศนะของผู้ให้บริการ (Provider) หมายถึง ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการให้บริการผู้ป่วย ซึ่งประกอบด้วยค่าแรง ค่าวัสดุ และค่าลงทุน จึงไม่เท่ากับค่าบริการที่คิดกับผู้ป่วย
2. ต้นทุนในทัศนะของผู้ป่วย (Patient) หมายถึง ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ผู้ป่วยต้องจ่ายในการมารับบริการ รวมทั้งค่าใช้จ่ายที่เป็นผลมาจากการเจ็บป่วย เช่น การขาดงาน เป็นต้น
3. ต้นทุนในทัศนะของสังคม (Society) หมายถึง ผลรวมของต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้น เช่นการทำลายสิ่งแวดล้อม การเกิดโรคติดต่อร้ายแรงในสังคม การขาดงาน เป็นต้น

การวิเคราะห์ต้นทุนและต้นทุนต่อหน่วยบริการของโรงพยาบาลส่วนใหญ่จะมองในฐานะผู้ให้บริการ คือโรงพยาบาล โดยใช้การประเมินต้นทุนทางระบบบัญชี คือไม่คำนึงถึงค่าใช้จ่ายส่วนอื่นๆ ของผู้ป่วย หรือผลตอบแทนที่สังคมต้องสูญเสียไปจากการเจ็บป่วย หรือต้นทุนที่สัมผัสไม่ได้

กรอบแนวคิดและขั้นตอนในการวิเคราะห์ต้นทุนโรงพยาบาล

วลัยพร พัชรนฤมล และคณะ (2544) ได้อธิบายถึง กรอบแนวคิดในการวิเคราะห์ต้นทุนโรงพยาบาลเป็นการศึกษาต้นทุน และต้นทุนต่อหน่วยบริการของโรงพยาบาลในมุมมองของผู้ให้บริการ (Provider) โดยคำนึงถึงเฉพาะต้นทุนที่โรงพยาบาลจะต้องจ่ายเพื่อให้มีบริการเกิดขึ้น โดยมีกรอบแนวคิดในการศึกษาตามแผนภาพที่ 1 ดังนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดและขั้นตอนในการวิเคราะห์ต้นทุนโรงพยาบาล
(วลัยพร พัชรนฤมล และคณะ, 2544 : 3)

ซึ่งจากภาพสามารถนำมาอธิบายขั้นตอนในการวิเคราะห์ต้นทุนโรงพยาบาล
ได้ดังต่อไปนี้

1. ศึกษาและวิเคราะห์โครงสร้างของระบบงาน (System analysis) และโครงสร้างการบริหารงบประมาณและเงินบำรุงของโรงพยาบาล เพื่อจำแนกหน่วยงานเป็นหน่วยต้นทุน (Cost center) ตามลักษณะหน้าที่และความสัมพันธ์ที่แท้จริงในการบริการ และสนับสนุนกันของแต่ละหน่วยงาน โดยจัดออกเป็น 4 หน่วยต้นทุนคือ

1.1) หน่วยต้นทุนที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ (Non – revenue producing cost center : NRPPCC) เช่น งานธุรการ งานการเงินและบัญชี เป็นต้น

1.2) หน่วยต้นทุนที่ก่อให้เกิดรายได้ (Revenue producing cost center : RPCC) เช่น รังสีวิทยา ห้องปฏิบัติการ ห้องผ่าตัด เป็นต้น

1.3) หน่วยงานที่บริการผู้ป่วยโดยตรง (Patient service area : PS) เช่น แผนกผู้ป่วยนอก หอผู้ป่วยในต่างๆ เป็นต้น

1.4) หน่วยงานที่ให้บริการอื่น (Non-patient service area : NPS) เช่น เวชกรรม สังคม ฝ่ายสุขศึกษา เป็นต้น

2. ศึกษาต้นทุนรวมโดยตรง (Total direct cost : TDC) ซึ่งประกอบด้วย ต้นทุนค่าแรง ต้นทุนค่าวัสดุ และต้นทุนค่าลงทุนของทุกหน่วยต้นทุน

3. จัดสรรต้นทุนของหน่วยต้นทุนที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ (NRPPCC) และหน่วยต้นทุนที่ก่อให้เกิดรายได้ (RPCC) ซึ่งถือเป็นหน่วยต้นทุนชั่วคราว (Transient cost center : TCC) ไปให้กับหน่วยต้นทุนสุดท้าย (Absorbing cost center : ACC) คือ หน่วยบริการผู้ป่วย (PS) และหน่วยบริการอื่น (NPS) โดยต้นทุนที่กระจายไปนี้เรียกว่าต้นทุนทางอ้อมของหน่วยต้นทุนสุดท้าย

4. คำนวณหาต้นทุนทั้งหมด (Full cost) ซึ่งเท่ากับ ต้นทุนทางตรง + ต้นทุนทางอ้อม

5. หาต้นทุนต่อหน่วยบริการ (Unit cost calculation)

การเก็บรวบรวมข้อมูลในการวิเคราะห์ต้นทุนโรงพยาบาล

วลัยพร พัทธนฤมล และคณะ (2544) ได้กล่าวถึงการเก็บรวบรวมข้อมูลมาบันทึกเป็นระบบตามหน่วยต้นทุนที่ได้จัดกลุ่มหน่วยต้นทุนไว้เรียบร้อยแล้ว ข้อมูลที่จะต้องจัดเก็บประกอบด้วย

1. ข้อมูลต้นทุนรวมโดยตรง (Total direct cost : TDC) ของแต่ละหน่วยต้นทุน ซึ่งประกอบด้วย ต้นทุนค่าแรง (Labor cost : LC) ต้นทุนค่าวัสดุ (Material cost : MC) ต้นทุนค่าลงทุน (Capital cost : CC)

Total direct cost = Labor cost + Material cost + Capital cost

TDC = LC + MC + CC

1.1) การเก็บรวบรวมข้อมูลค่าแรง (Labor cost) หรือต้นทุนค่าแรง (Labor cost) หมายถึง รายจ่ายที่จ่ายให้เจ้าหน้าที่เป็นค่าตอบแทนในการปฏิบัติงาน ทั้งเงินเดือน ค่าล่วงเวลาในการปฏิบัติงานนอกเวลา ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติงานอื่นๆ รวมทั้งสวัสดิการต่างๆ ที่จ่ายให้ในรูปตัวเงิน เช่น ค่ารักษาพยาบาล โดยมีลักษณะของข้อมูลต้นทุนค่าแรงของโรงพยาบาล 2 ลักษณะดังนี้

- เป็นข้อมูลรายบุคคล เช่น เงินเดือน เงินประจำตำแหน่ง เงินค่าวิชาชีพ ฯลฯ ถ้าลักษณะข้อมูลเป็นเช่นนี้จะต้องรวบรวมให้เป็นรายการกลุ่มต้นทุน โดยสำรวจบุคลากรแต่ละหน่วยต้นทุน แล้วบันทึกรหัสหน่วยต้นทุนของเจ้าหน้าที่แต่ละคนเข้าไป

- ข้อมูลที่รวบรวมอยู่ในลักษณะรายหน่วยต้นทุนอยู่แล้ว เช่น ค่าล่วงเวลา ใช้ข้อมูลรวมของแต่ละหน่วยต้นทุนนั้น โดยไม่ต้องกระจายให้เป็นข้อมูลรายบุคคล

1.2) การเก็บรวบรวมต้นทุนค่าวัสดุ (Material cost) เก็บรวบรวมจากข้อมูลของการบันทึกบัญชีต่างๆ จากการเบิกจ่ายวัสดุ โดยที่ต้นทุนค่าวัสดุของโรงพยาบาล ประกอบด้วยวัสดุหลัก 3 กลุ่มด้วยกัน คือ

- วัสดุที่เบิกจากฝ่ายพัสดุ ได้แก่ วัสดุสำนักงาน วัสดุก่อสร้าง วัสดุงานบ้าน วัสดุซ่อมแซม เป็นต้น โดยได้ข้อมูลจากฝ่ายจัดซื้อและพัสดุ

- ยา และเวชภัณฑ์มีโซยา เบิกจากเภสัชกรรม กลุ่มงานเภสัชกรรม รับผิดชอบจัดซื้อยา, เวชภัณฑ์มีโซยา และ วัสดุวิทยาศาสตร์การแพทย์ ได้แก่ น้ำยาแล็บ ของ แผนกห้องปฏิบัติการ น้ำยาล้างฟิล์มเอกซเรย์ ของแผนกรังสี ซึ่งแผนกจัดซื้อและพัสดุเป็นผู้ดำเนินการจัดซื้อให้

- สาธารณูปโภค ประกอบด้วย ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำประปา ค่าไปรษณีย์ ค่าโทรศัพท์ ฝ่ายบริหารเป็นผู้รับผิดชอบ ต้นทุนค่าสาธารณูปโภค จะรวมเป็นก้อนไว้ที่ส่วนกลาง คือ ฝ่ายบริหาร ไม่แยกเป็นต้นทุนของแต่ละหน่วยต้นทุน

1.3) การเก็บรวบรวมต้นทุนค่าลงทุน (Capital cost) ต้นทุนค่าลงทุน หมายถึง ต้นทุนค่าเสื่อมราคาประจำปี ของ ครุภัณฑ์อาคาร สิ่งก่อสร้าง โดยจะใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาแบบเส้นตรง (Straight line method) คือ เฉลี่ยค่าเสื่อมราคาออกไปปีละเท่าๆกัน ตามจำนวนปีของการใช้งาน หรือนำเอาราคาที่ซื้อหักด้วยราคาซาก ที่สามารถขายได้เมื่อหมดอายุการใช้งาน แล้วหารด้วยอายุการใช้งานของครุภัณฑ์นั้น ซึ่งจะใช้ข้อมูลจากโปรแกรมบันทึกสินทรัพย์และครุภัณฑ์ของแผนกบัญชี

$$\text{ต้นทุนค่าเสื่อมราคา} = \frac{\text{ราคาซื้อเมื่อเริ่มต้น} - \text{ราคาซาก}}{\text{อายุการใช้งาน (ปี)}}$$

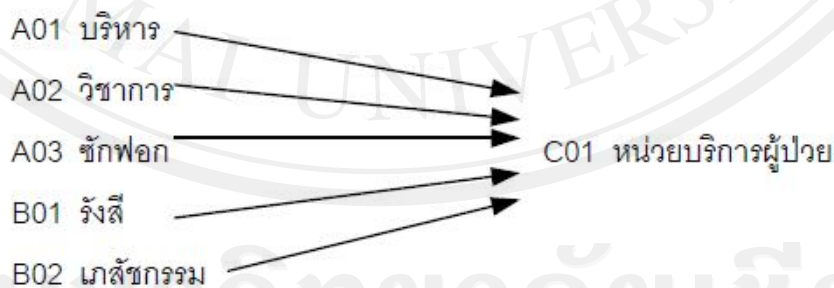
2. ข้อมูลการกระจายต้นทุน อยู่ที่เกณฑ์ที่ใช้ในการกระจายต้นทุนให้กับหน่วยรับต้นทุน การเก็บข้อมูล จะใช้ผลการปฏิบัติงานที่สะท้อนถึงการไหลของการดำเนินการที่มีการเก็บข้อมูลอยู่แล้ว

3. ข้อมูลผลการปฏิบัติงาน ของแต่ละหน่วยต้นทุน เพื่อใช้ในการคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วย เช่น จำนวนรายผู้ป่วยที่มารับบริการ (No. of visit) , จำนวนวันนอนโรงพยาบาล (Patient day) และผลการปฏิบัติงานที่เป็นเกณฑ์การกระจาย เช่น น้ำหนักผ้าแห้ง

วิธีการกระจายต้นทุน

วลัยพร พัชรนฤมล และคณะ (2544) ได้กล่าวถึงวิธีการกระจายต้นทุนมีหลายวิธี และแต่ละวิธีมีข้อแตกต่างกันไป โดยมีรายละเอียดดังนี้

1. วิธีการกระจายโดยตรง (Direct distribution method) เป็นวิธีการกระจายต้นทุนโดยตรงของหน่วยต้นทุนชั่วคราว (Transient cost centre: TCCs) ไปยังหน่วยต้นทุนสุดท้าย (Absorbing cost centre: ACCs) ทั้งหมดโดยไม่คำนึงถึงความสัมพันธ์ในการให้บริการระหว่างหน่วยงานต้นทุนชั่วคราว ทำให้ไม่มีการกระจายต้นทุนให้แก่กันในกลุ่มหน่วยต้นทุนชั่วคราว เช่น ไม่มีการกระจายต้นทุนของฝ่ายบริหารไปให้ฝ่ายซักฟอก ไม่มีการกระจายต้นทุนของฝ่ายเภสัชกรรมไปให้ฝ่ายรังสี เป็นต้น หน่วยต้นทุนชั่วคราวทุกหน่วยจะกระจายตรงไปให้หน่วยบริการผู้ป่วยโดยตรง

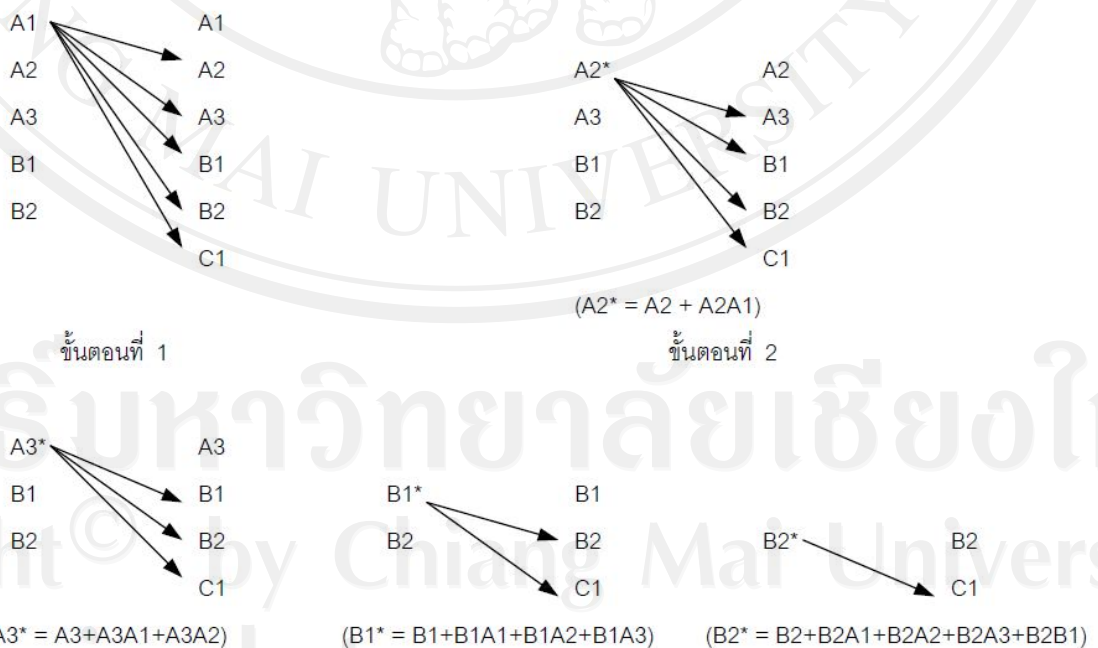


ภาพที่ 2 ความสัมพันธ์ของหน่วยต้นทุนตามวิธีการกระจายโดยตรง

วิธีการกระจายโดยตรง (Direct distribution method) นี้เป็นวิธีที่ง่ายที่สุด เพราะไม่มีการจัดสรรต้นทุนระหว่างหน่วยงานที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ (NRPCC) กับ หน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้ (RPCC) แต่มีข้อเสียคือ วิธีนี้ไม่คำนึงถึงการให้บริการระหว่างหน่วยงานต้นทุนชั่วคราว (TCCs)

2. วิธีการกระจายตามลำดับขั้น (Step-down method) เป็นวิธีการกระจายต้นทุนโดยมีการจัดลำดับของหน่วยต้นทุนชั่วคราว ตามลักษณะของการสนับสนุนหน่วยงานอื่นๆ โดยจัดลำดับหน่วยงานที่ต้องสนับสนุนหน่วยงานอื่นในลักษณะที่กว้างขวางกว่าไว้เป็นอันดับต้นๆ และเรียงตามลำดับลงมาเรื่อยๆ เช่น ฝ่ายบริหาร สนับสนุนหน่วยงานอื่นอย่างกว้างขวางกว่าฝ่ายวิชาการ ฝ่ายวิชาการสนับสนุนกว้างขวางกว่างานซัฟฟอก การเรียงลำดับเป็นดังนี้ ฝ่ายบริหารฝ่ายวิชาการ งานซัฟฟอก หน่วยต้นทุนชั่วคราว ที่ถูกจัดลำดับไว้ต้นๆจะมีโอกาสกระจายให้หน่วยต้นทุนอื่นๆมาก ส่วนหน่วยต้นทุนที่อยู่ลำดับท้ายๆจะมีโอกาสกระจายไปหน่วยต้นทุนอื่นน้อย แต่มีโอกาสรับจากหน่วยต้นทุนอื่นๆมากกว่าการกระจาย

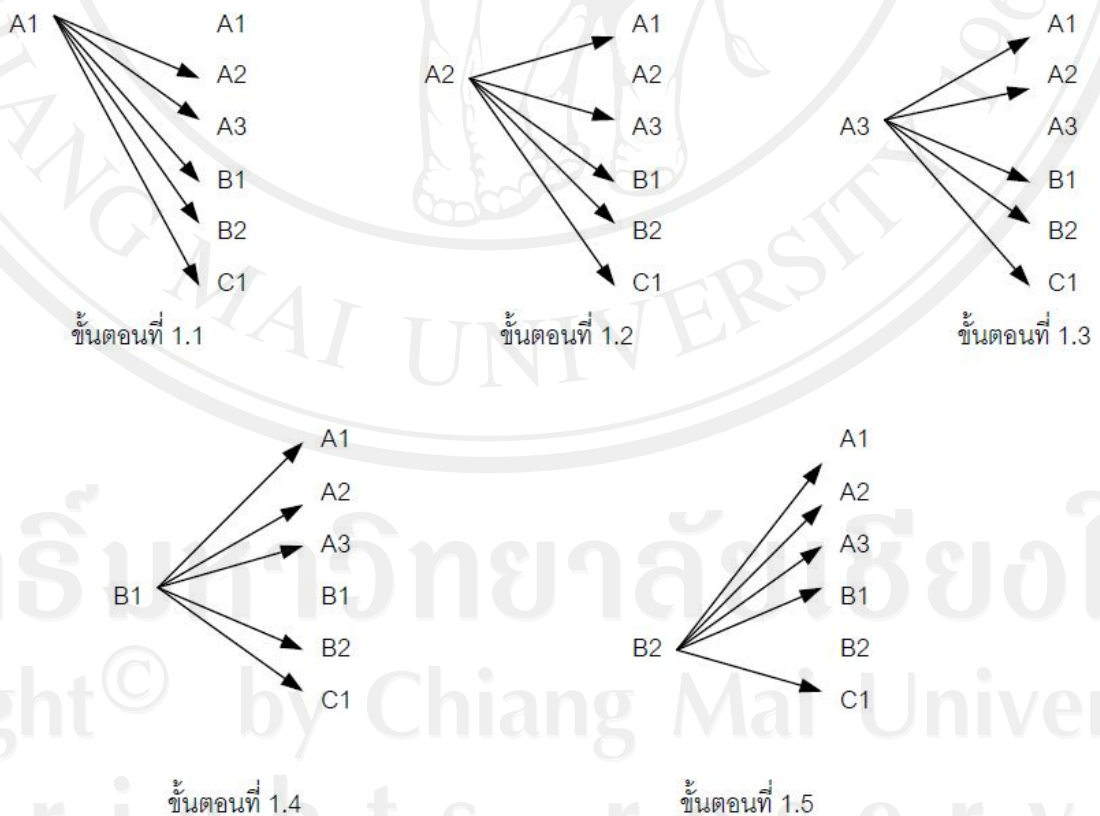
การกระจายต้นทุนโดยวิธีนี้จึงคำนวณหาผลลัพธ์ได้ใกล้เคียงกับความจริงมากกว่าวิธีการกระจายโดยตรง (Direct distribution method) การกระจายต้นทุนเริ่มจากหน่วยต้นทุนที่อยู่ลำดับต้น เมื่อกระจายต้นทุนของตนไปแล้วก็จะถูกปิดไป หมายความว่าไม่มีต้นทุนเหลือให้จัดสรรอีก หน่วยต้นทุนที่อยู่ถัดมาก็จะจัดสรรต้นทุนของตนซึ่งเป็นผลรวมระหว่างต้นทุนทางตรงของตนเองกับต้นทุนทางอ้อมของหน่วยต้นทุนที่อยู่เหนือกว่าให้กับหน่วยต้นทุนอื่นๆ ทั้งหมดที่อยู่ถัดลงมา การกระจายต้นทุนจะเป็นลักษณะเช่นนี้จนหน่วยต้นทุนที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ และหน่วยต้นทุนที่ก่อให้เกิดรายได้ ถูกกระจายต้นทุนจนหมดทุกหน่วย ต้นทุนทั้งหมดก็จะตกอยู่กับหน่วยบริการผู้ป่วย ถึงแม้การจัดสรรต้นทุนแบบวิธีการกระจายตามลำดับขั้น (Step-down method) จะเป็นวิธีที่ใกล้เคียงกับความจริงมากกว่าวิธีการกระจายโดยตรง (Direct distribution method)



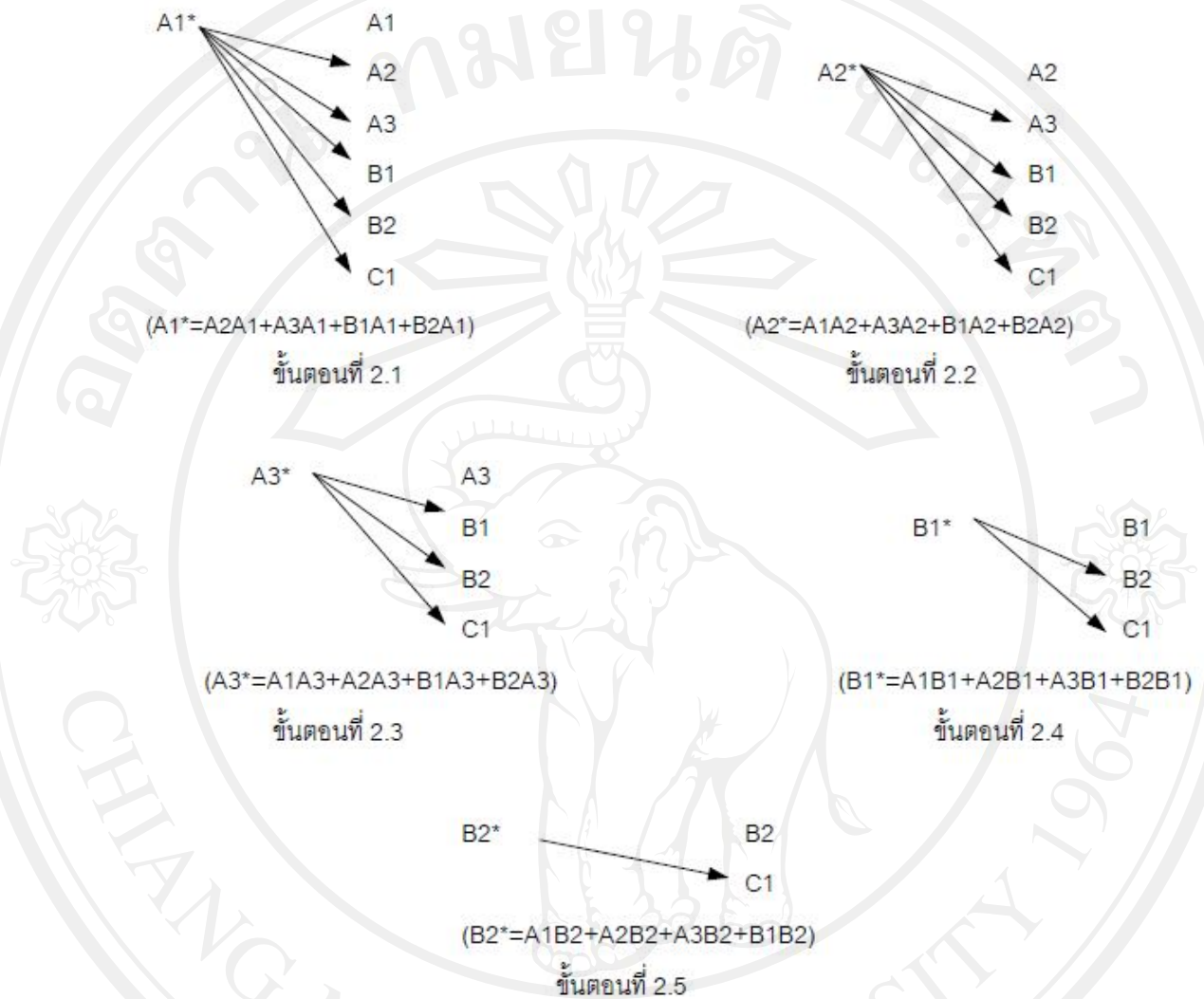
ภาพที่ 3 วิธีการกระจายต้นทุนแบบกระจายตามลำดับขั้น (Step-down method)

3. วิธีการกระจายสองครั้ง (Double distribution method) เป็นวิธีการกระจายต้นทุนแบบสองรอบโดยในรอบแรก (First distribution) หน่วยต้นทุนที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้และหน่วยที่ก่อให้เกิดรายได้ทุกหน่วยสามารถกระจายต้นทุนให้แก่หน่วยบริการผู้ป่วย และ ให้แก่กันและกันได้ไม่จำกัด หลังจากการกระจายรอบแรกผ่านไป หน่วยที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้และหน่วยที่ก่อให้เกิดรายได้ก็จะมีต้นทุนทางอ้อมซึ่งได้รับมาจากการกระจายรอบแรกซึ่งจะต้องถูกกระจายต่อไปให้หมด ดังนั้นในรอบที่ 2 ของการกระจาย (Second distribution) จึงใช้วิธีการกระจายตามลำดับขั้น (Step-down method) มาช่วยในการคำนวณ เพื่อจัดการให้ต้นทุนของหน่วยต้นทุนชั่วคราวที่ได้รับมาจากการกระจายนั้นหมดไป

การกระจายต้นทุนวิธีนี้จะได้ค่าของต้นทุนที่ใกล้เคียงความเป็นจริงมากกว่า 2 วิธีแรก เพราะเป็นการกระจายต้นทุนตามความสัมพันธ์ของการให้บริการระหว่างหน่วยต้นทุนตามความเป็นจริงแต่ต้องมีการกระจายกลับไปกลับมา ทำให้ยุ่งยากในการคำนวณถ้าการกระจายใช้วิธีการในทำนองเดียวกันนี้ แต่เพิ่มจำนวนครั้งของการกระจายให้มากกว่า 2 ครั้ง จนกระทั่งต้นทุนที่นำมาระบายนั้นมีค่าน้อยลงมาก จึงปิดการกระจายด้วยการกระจายตามลำดับขั้น วิธีการเช่นนี้ เรียกว่า การกระจายหลายครั้ง (Multiple distribution method)

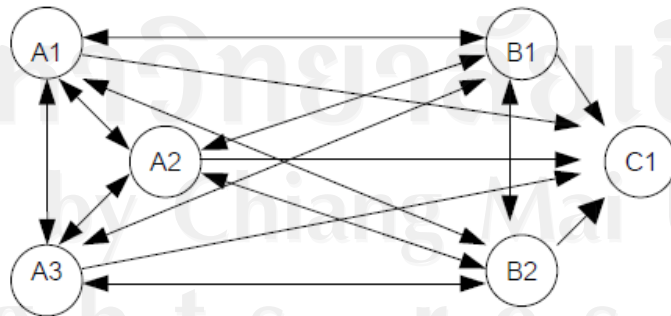


ภาพที่ 4 การกระจายรอบแรก ของวิธีการกระจายสองครั้ง (Double distribution method)



ภาพที่ 4 แสดงการกระจายรอบสอง ของวิธีการกระจายสองครั้ง (Double distribution method)(ต่อ)

4. วิธีการใช้สมการเส้นตรง (Simultaneous equations method) การกระจายต้นทุนด้วยวิธีนี้ หน่วยต้นทุนทั้งหน่วยที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ และหน่วยที่ก่อให้เกิดรายได้ จะกระจายต้นทุนไปยังหน่วยต้นทุนทั้งหน่วยที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ หน่วยที่ก่อให้เกิดรายได้ และหน่วยบริการผู้ป่วย



ภาพที่ 5 ความสัมพันธ์ของวิธีการใช้สมการเส้นตรง (Simultaneous equations method)

วิธีนี้ใช้สมการเส้นตรงมาช่วยในการกระจายต้นทุนและรับต้นทุน แล้วกระจายกลับไปกลับมานับครั้งอนันต์จนถึงจุดสมดุล คือ ไม่มีต้นทุนเหลืออยู่ที่หน่วยสนับสนุน วิธีนี้เป็นวิธีที่ละเอียดให้ผลที่ถูกต้องมากที่สุด โดยการคำนวณใช้ เมตริกซ์(Matrix) มาช่วยแก้สมการ ซึ่งสามารถใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ ประเภท Spreadsheet ช่วยคำนวณได้ง่ายขึ้น และสามารถสรุปเปรียบเทียบการกระจายต้นทุนด้วยวิธีต่างๆ ได้ดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 การเปรียบเทียบการกระจายต้นทุนด้วยวิธีต่างๆ

เปรียบเทียบการกระจายต้นทุนด้วยวิธีต่างๆ					
	Direct	Step-Down	Double	Multiple	Simultaneous
รับต้นทุนขณะกระจายให้ผู้อื่น	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี	มี
กระจายให้หน่วยต้นทุนชั่วคราวด้วยกัน	ไม่มี	มี	มี	มี	มี
ความเท่าเทียมกันในกลุ่มหน่วยต้นทุนชั่วคราว	มี	ไม่มี	มี	มี	มี
จำนวนครั้งของการกระจาย	1	1	2	>2	Infinity
ความยากง่าย	ง่าย	ง่าย	ปานกลาง	ยุ่งยาก	ยาก
ความจำเป็นในการใช้คอมพิวเตอร์	ไม่	ไม่	ไม่	จำเป็น	จำเป็น
ความละเอียดถูกต้อง	รับได้	รับได้	สูง	สูงกว่า	สูงที่สุด

บททวนวรรณกรรม

1. การศึกษาต้นทุนต่อหน่วยการบริการของโรงพยาบาล

พิชญ์กันย์ เฝ้าวัฒนา (2544) ได้ศึกษาเรื่อง การศึกษาต้นทุนต่อหน่วยการบริการของโรงพยาบาลแม่ลาว อำเภอแม่ลาว จังหวัดเชียงราย ในปีงบประมาณ 2544 โดยศึกษาข้อมูลแบบย้อนหลัง รวบรวมข้อมูลจากรายงาน และการบันทึกบัญชี สติติงานต่างๆ และการสัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติงานของโรงพยาบาลแม่ลาว การคำนวณต้นทุนต่อหน่วยบริการใช้วิธีการดังนี้ (1) แบ่งหน่วยงานต่างๆ ของโรงพยาบาลแม่ลาว ออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ หน่วยงานที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ หน่วยงานที่สนับสนุนหน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้ และหน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้ (2) รวบรวมต้นทุนทางตรงของแต่ละหน่วยงาน ประกอบด้วย ต้นทุนค่าวัสดุ ได้แก่ วัสดุบริหาร เวชภัณฑ์ยา วัสดุการแพทย์ วัสดุทันตกรรม และวัสดุชันสูตร ต้นทุนค่าแรงงาน ได้แก่ เงินเดือน เงินประจำตำแหน่ง ค่าเช่าบ้าน เงินช่วยบุตร เงินเบี้ยเลี้ยงเหมาจ่าย เงินเพิ่มพิเศษสำหรับแพทย์ ทันตแพทย์ และเภสัชกร ค่ารักษาพยาบาล ค่าศึกษาบุตร และค่าปฏิบัติงานนอกเวลา และต้นทุนในการให้บริการอื่นๆ ได้แก่ ค่าสาธารณูปโภค ค่าใช้สอย ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ และค่าเสื่อมราคาสั่งก่อสร้าง (3) กำหนดเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนที่เหมาะสมของหน่วยงานที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้และหน่วยงานที่สนับสนุนหน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้ (4) ปันส่วนต้นทุนของหน่วยงานที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ และหน่วยงานที่สนับสนุนหน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้ เพื่อเป็นต้นทุนทางอ้อมของหน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้ โดยใช้วิธีการปันส่วนแบบพิชคณิตเส้นตรง (5) คำนวณต้นทุนรวมของหน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้ ประกอบด้วย ต้นทุนทางตรง และต้นทุนทางอ้อมที่ได้รับจากการปันส่วน (6) คำนวณต้นทุนต่อหน่วยบริการ โดยนำต้นทุนรวมหารด้วยจำนวนการบริการของแต่ละหน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้ ผลของการศึกษาเป็นดังนี้ ต้นทุนต่อหน่วยการบริการของฝ่ายทันตกรรมเท่ากับ 382.92 บาทต่อหน่วย ฝ่ายส่งเสริมและป้องกันโรคเท่ากับ 530.54 บาทต่อราย ฝ่ายสุขภาพเท่ากับ 278.53 บาทต่อราย แผนกผู้ป่วยในเท่ากับ 2,165.94 บาทต่อราย แผนกผู้ป่วยในเท่ากับ 1,027.58 บาทต่อวันนอน แผนกผู้ป่วยนอกเท่ากับ 250.32 บาทต่อราย แผนกอุบัติเหตุและฉุกเฉินเท่ากับ 162.64 บาทต่อราย และแผนกเวชกรรมฟื้นฟูเท่ากับ 324.84 บาทต่อราย

ภิรมย์ กมลรัตนกุล, จิรุตม์ ศรีรัตนบัลล์ และสุรวิรัตน์ งามเกียรติไพศาล (2544)

ได้ศึกษาเรื่อง การวิเคราะห์ต้นทุนการให้บริการผู้ป่วย โรงพยาบาลจุฬาลงกรณ์ : หน่วยให้บริการผู้ป่วย ในปีงบประมาณ 2544 โดยศึกษาในมุมมองของผู้ให้บริการ รวบรวมข้อมูล 6 เดือน (ระหว่างวันที่ 1 ตุลาคม 2543 ถึง 31 มีนาคม 2544) เป็นการศึกษาเชิงพรรณนา โดยเก็บข้อมูลไปข้างหน้า ใช้แบบเก็บข้อมูลและโปรแกรมระบบฐานข้อมูลคอมพิวเตอร์ในการรวบรวมข้อมูล

เจ้าหน้าที่โรงพยาบาลจุฬาลงกรณ์และคณะแพทยศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ผู้ป่วยที่มารับบริการที่โรงพยาบาลจุฬาลงกรณ์, ค่าใช้จ่ายทุกชนิด, ค่าใช้จ่ายในการตรวจทางห้องปฏิบัติการและการตรวจทางรังสีวิทยา, เวชระเบียนผู้ป่วยใน ตั้งแต่ 1 ตุลาคม 2543 ถึง 31 มีนาคม 2544 และมูลค่าครุภัณฑ์วัสดุสำนักงาน ครุภัณฑ์เครื่องมือแพทย์ ครุภัณฑ์อาคารสถานที่ แบ่งหน่วยงานที่ต้องการศึกษาออกเป็น 3 ประเภท คือ หน่วยงานที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ 30 หน่วยงาน, หน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้ 26 หน่วยงาน และหน่วยงานให้บริการผู้ป่วยโดยตรง 89 หน่วยงาน มีการแบ่งต้นทุนทางตรงออกเป็น 3 ประเภท คือ ต้นทุนค่าแรง ต้นทุนค่าวัสดุ และต้นทุนค่าลงทุน ส่วนต้นทุนรวมแบ่งเป็น 2 มุมมอง คือต้นทุนทางตรงกับต้นทุนทางอ้อม และต้นทุนค่าบริการพื้นฐานกับต้นทุนค่าบริการทางการแพทย์ การกระจายต้นทุนจากหน่วยงานที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ และหน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้ ไปยังหน่วยงานให้บริการผู้ป่วยใช้วิธีสมการพีชคณิตเส้นตรง (Simultaneous Equation Method) ศึกษาต้นทุนเบื้องต้นของกลุ่มวินิจฉัยโรคร่วม โรคใช้ข้อมูลพื้นฐานจากต้นทุนต่อหน่วยของหอผู้ป่วยและห้องผ่าตัด 425 กลุ่มวินิจฉัยโรคร่วม จากจำนวนผู้ป่วย 19,228 คน ศึกษาต้นทุนการตรวจทางห้องปฏิบัติการ 450 รายการ และการตรวจทางรังสีวิทยา 163 รายการ ผลการศึกษาเป็นดังนี้ ผู้ป่วยในมีวันนอนรวม 183,814 วัน ต้นทุนรวม 1,089,842,638 บาทต่อ 6 เดือน และต้นทุนต่อหน่วย 5,929.05 บาทต่อวันนอน โครงสร้างต้นทุน ค่าแรง : ค่าวัสดุ : ค่าลงทุน = 20 : 67 : 13 ต้นทุนทางตรง : ต้นทุนทางอ้อม = 60 : 40 ต้นทุนค่าบริการพื้นฐาน : ต้นทุนค่าบริการทางการแพทย์ = 62.63 : 37.37 ผู้ป่วยนอกมารับบริการ 462,422 ครั้ง ต้นทุนรวม 832,297,031 บาท และต้นทุนต่อหน่วย 1,799.86 บาทต่อครั้ง โครงสร้างต้นทุน ค่าแรง : ค่าวัสดุ : ค่าลงทุน = 4 : 91 : 6 ต้นทุนทางตรง : ต้นทุนทางอ้อม = 78 : 22 ต้นทุนค่าบริการพื้นฐาน : ต้นทุนค่าบริการทางการแพทย์ = 32.75 : 67.25 ผู้ป่วยวิกฤติมีวันนอนรวม 12,467 วัน ต้นทุนรวม 209,539,109 บาท และต้นทุนต่อหน่วย 18,374.68 บาทต่อวันนอน โครงสร้างต้นทุน ค่าแรง : ค่าวัสดุ : ค่าลงทุน = 22 : 61 : 17 ต้นทุนทางตรง : ต้นทุนทางอ้อม = 70 : 30 ต้นทุนค่าบริการพื้นฐาน : ต้นทุนค่าบริการทางการแพทย์ = 58.91 : 41.09 ห้องผ่าตัดมีจำนวน 9 แห่ง 50 เตียง มีต้นทุนรวม 149,497,765 บาท ต้นทุนต่อหน่วย 2,428.57 บาทต่อชั่วโมงต่อเตียง ผู้ป่วยนอกที่ขอรับการสงเคราะห์คำรักษาพยาบาลจากโรงพยาบาลในระยะเวลา 6 เดือน มีจำนวน 46,001 ครั้ง ต้นทุนรวม 31,868,380 บาท ต้นทุนต่อหน่วย 692.78 บาทต่อครั้ง ผู้ป่วยในสามัญมีจำนวนครั้งการบรรจุผู้ป่วย 8,373 ครั้ง จำนวนวันนอน 70,208 วัน ต้นทุนรวม 340,693,225 บาท ต้นทุนเฉลี่ย 4,852.63 บาทต่อวันนอน และ 40,689.50 บาทต่อ 1 ครั้งของการบรรจุผู้ป่วยเจ้าหน้าที่ทุกระดับของโรงพยาบาลจุฬาลงกรณ์มีจำนวน 5,284 คน ต้นทุนรวมคำรักษาพยาบาลเจ้าหน้าที่ 30,994,363 บาทต่อ 6 เดือน ต้นทุนต่อหน่วย 5,865.70 บาทต่อคน สัดส่วนต้นทุนคำรักษาพยาบาลเจ้าหน้าที่ : ครอบครัวเจ้าหน้าที่ = 29 : 71

2. การศึกษาต้นทุนต่อหน่วยบริการผู้ป่วย รายได้ และการคืนทุนของผู้ป่วย

จุฑารัตน์ คำรงกุล (2546) ได้ศึกษาเรื่อง ต้นทุนต่อหน่วยบริการผู้ป่วย รายได้ และการคืนทุนของผู้ป่วยชาวไทย และชาวต่างชาติ โรงพยาบาลอู่เมียง จังหวัดตาก โดยทำการศึกษาค้นคว้าข้อมูลย้อนหลัง ในปีงบประมาณ 2546 เก็บข้อมูลโดยใช้แบบบันทึกต้นทุนค่าแรง ต้นทุนค่าวัสดุ และต้นทุนค่าลงทุน วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ผลการศึกษาพบว่า ในปีงบประมาณ 2546 โรงพยาบาลอู่เมียง มีต้นทุนรวมทั้งสิ้น 35,324,830.90 บาท โดยมีสัดส่วนต้นทุนค่าแรง : ต้นทุนค่าลงทุน เท่ากับ 2.05 : 1.38 : 1 ต้นทุนต่อหน่วยบริการผู้ป่วยนอก เฉลี่ยเท่ากับ 366.43 บาท ต่อครั้ง โดยจำแนกเป็น ต้นทุนต่อหน่วยผู้ป่วยนอกทั่วไป ต้นทุนต่อหน่วยงานส่งเสริมสุขภาพ และ ต้นทุนต่อหน่วยงานทันตกรรม เท่ากับ 5,371.52 บาทต่อราย หรือ 1,477.74 บาทต่อวันนอน โดยมี ต้นทุนต่อหน่วยบริการผู้ป่วยในทั่วไป เท่ากับ 5,087.34 บาทต่อราย หรือ 1,423.53 บาทต่อวันนอน และต้นทุนต่อหน่วยบริการงานแม่และเด็ก เท่ากับ 6,595.51 บาทต่อราย หรือ 1,691.81 บาทต่อวันนอน

อรทัย แพทย์กิจ (2547) ได้ศึกษาเรื่อง ต้นทุน รายได้ และการคืนทุนงานบริการผู้ป่วยโรงพยาบาลเทิง จังหวัดเชียงราย โดยศึกษาถึงองค์ประกอบของต้นทุน ต้นทุนต่อหน่วย รายได้ และการคืนทุนของงานบริการผู้ป่วย โรงพยาบาลเทิง ในทัศนะของผู้ให้บริการ รวบรวมข้อมูลย้อน หลัง 1 ปี ระหว่างวันที่ 1 ตุลาคม 2546 – 30 กันยายน 2547 ทำการแบ่งหน่วยต้นทุน ออกเป็น 3 กลุ่ม ได้แก่ กลุ่มที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ กลุ่มที่ก่อให้เกิดรายได้ และกลุ่มที่ให้บริการผู้ป่วย ทำการจัดสรรต้นทุน โดยวิธีการจัดสรรต้นทุนแบบสองครั้งตามเกณฑ์การจัดสรรในแต่ละหน่วย ต้นทุน ผลการ ศึกษาพบว่า ต้นทุนรวมทางตรงทั้งหมดเท่ากับ 43,759,323.81 บาท ร้อยละ 43.11 ของต้นทุนอยู่ในกลุ่มที่ให้บริการผู้ป่วย สัดส่วนต้นทุนค่าแรง ค่าวัสดุ ค่าลงทุน เท่ากับ 9.11 : 4.66 : 1.00 ต้นทุนต่อหน่วยของงานบริการผู้ป่วยในเท่ากับ 3,676.05 บาทต่อราย หรือ 1,193.71 บาทต่อวันนอน และงานบริการผู้ป่วยนอกเท่ากับ 183.54 บาทต่อครั้งตามลำดับโดยงานบริการผู้ป่วยนอกในกลุ่มการพยาบาลมีต้นทุนต่อหน่วยเฉลี่ยเท่ากับ 160.74 บาทต่อครั้ง

ประวัติความเป็นมาของสถานบริการสุขภาพพิเศษ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

สถานบริการสุขภาพพิเศษ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ มีสำนักงานตั้งอยู่เลขที่ 110/392 อาคาร ศรีพัฒน์ ถนนอินทวโรส ตำบลศรีภูมิ อำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ 50200 สถานบริการสุขภาพพิเศษ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ จัดตั้งขึ้น โดยอาศัยข้อบังคับมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ว่าด้วยการจัดตั้งองค์กรในกำกับมหาวิทยาลัย พ.ศ.2538 และเป็นไปตามระเบียบมหาวิทยาลัย ว่าด้วยสถานบริการสุขภาพพิเศษ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ พ.ศ.2540 และได้ถูกจัดตั้งขึ้นตามมติของสภามหาวิทยาลัย ที่มีความต้องการที่จะตอบสนองนโยบายของรัฐและทบวงมหาวิทยาลัยที่จะให้มหาวิทยาลัยของรัฐมีความเป็นอิสระ และคล่องตัวในการดำเนินงาน โดยได้ให้มีการจัดตั้งหน่วยงานที่ดำเนินงานในลักษณะองค์กรอิสระที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ขึ้นตั้งแต่ ปี พ.ศ. 2539 เมื่อวันที่ 29 มิถุนายน 2539 ทั้งนี้ได้มีการเปลี่ยนชื่อจากศูนย์บริการสุขภาพพิเศษ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ มาเป็น สถานบริการสุขภาพพิเศษมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ ตั้งแต่วันที่ 3 กรกฎาคม 2540 โดยเป็นองค์กรในกำกับของมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ และภายใต้การกำกับดูแลของคณะแพทยศาสตร์ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ โดยเริ่มดำเนินการตั้งแต่วันที่ 3 มีนาคม 2540 เป็นต้นมา โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เป็นหน่วยงานที่ให้บริการแก่ผู้ป่วยทั่วไปและสนับสนุนการฝึกอบรมบุคลากรทางการแพทย์ โดยมีระบบการบริหารและการจัดการที่เป็นอิสระ

ภายใต้ระเบียบมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ พ.ศ. 2539 สถานบริการสุขภาพพิเศษฯ เป็นหน่วยงานหนึ่งของมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะแพทยศาสตร์ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ ค่าใช้จ่ายและหนี้สินส่วนใหญ่ของสถานบริการสุขภาพพิเศษฯ เป็นรายการที่เกิดขึ้นกับโรงพยาบาลมหาราชนครเชียงใหม่ ซึ่งเป็นหน่วยงานในสังกัดคณะแพทยศาสตร์ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่เช่นเดียวกัน ค่าใช้จ่ายและหนี้สินดังกล่าวเกิดจากการที่สถานบริการสุขภาพพิเศษฯ ใช้บริการของโรงพยาบาลมหาราชนครเชียงใหม่ จะต้องชำระค่าบริการตามอัตราที่โรงพยาบาลมหาราชนครเชียงใหม่กำหนดไว้และการที่เป็นองค์กรในกำกับ ทำให้ไม่ได้มีสถานะเป็นนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด ดังนั้น สถานบริการสุขภาพพิเศษ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ จึงไม่ต้องมีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ปัจจุบันสถานบริการสุขภาพพิเศษ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ เป็นหน่วยงานที่สามารถรองรับการให้บริการแก่ผู้ป่วย ซึ่งมีระบบการบริหารงานและการให้บริการในรูปแบบเชิงธุรกิจเอกชนสามารถรองรับผู้ป่วยจากโรงพยาบาลของรัฐ เช่น โรงพยาบาลมหาราชนคร และโรงพยาบาลอื่นๆ ที่มีความต้องการเข้ารับบริการตรวจรักษาและสามารถเบิกค่าใช้จ่ายในการรักษาได้บางส่วน รวมทั้งผู้ป่วยยังสามารถเลือกที่จะตรวจรักษากับแพทย์เฉพาะทางของโรคนั้น ๆ ได้

สถานบริการสุขภาพพิเศษ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ มีจำนวนบุคลากรเพิ่มขึ้น โดยในปี 2550 มีจำนวนบุคลากรทั้งสิ้น 429 คน เพิ่มขึ้นจากปี 2549 ซึ่งมีจำนวนบุคลากรทั้งสิ้น 352 คน มีอัตราครองเตียงในปี 2549 และ ปี 2550 คิดเป็น 88 คนต่อวัน และ 77 คนต่อวัน ตามลำดับ มีจำนวนผู้มารับบริการในแผนกผู้ป่วยนอกในปี 2549 และ 2550 จำนวนรวมทั้งสิ้น 184,258 คน และ 203,293 คน ตามลำดับ มีจำนวนผู้รับบริการในแผนกผู้ป่วยในในปี 2549 และ 2550 จำนวนรวมทั้งสิ้น 7,270 คน และ 9,370 คน ตามลำดับ มีจำนวนเตียงทั้งสิ้น 156 เตียง ณ ปี 2550 และมีวิสัยทัศน์ และพันธกิจดังนี้

วิสัยทัศน์ (Vision)

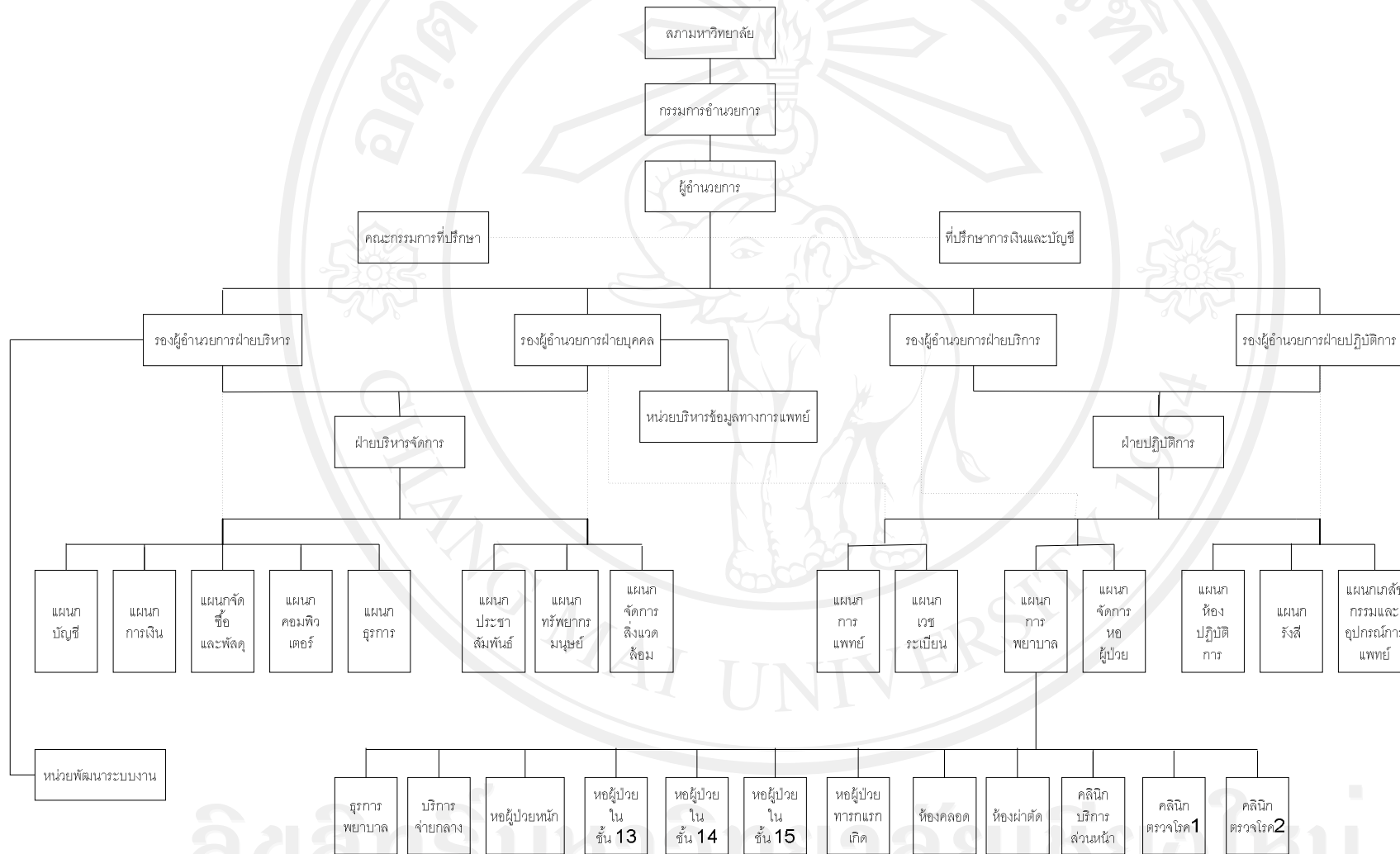
เป็นองค์กรชั้นนำที่ให้บริการด้านสุขภาพที่เป็นเลิศตามมาตรฐานวิชาชีพ

พันธกิจ (Mission)

บริหารจัดการให้ผู้ชำนาญการสาขาต่างๆ ได้มีโอกาสให้บริการด้านสุขภาพแบบองค์รวมแก่ประชาชนโดยมีประสิทธิภาพและคุณภาพ การให้บริการสูงสุด

โครงสร้างการบริหารงานของสถานบริการสุขภาพพิเศษ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

สถานบริการสุขภาพพิเศษ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ เป็นหน่วยงานที่ให้บริการผู้ป่วยทั่วไป และสนับสนุนการฝึกอบรมบุคลากรทางการแพทย์ โดยมีระบบบริหารและการจัดการที่เป็นอิสระจากระบบราชการ เพื่อให้สามารถดำเนินการได้โดยอิสระ คล่องตัว และพึ่งตนเองได้ ซึ่งการศึกษาแผนภูมิโครงสร้างการบริหารของสถานบริการสุขภาพพิเศษ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ รวมถึงลักษณะหน่วยงานระบบปฏิบัติงานด้านต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนด้านพัสดุและการเงิน จะช่วยให้เห็นภาพโครงสร้างต่างๆ ที่ใช้เป็นข้อมูลในการศึกษาค้นทุนการให้บริการของสถานบริการสุขภาพพิเศษฯ ดังรูปที่ 1 แสดงถึงโครงสร้างและลักษณะงานของฝ่ายต่างๆ ของสถานบริการสุขภาพพิเศษ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ โดยแบ่งแยกตามลักษณะของงานที่รับผิดชอบ ดังต่อไปนี้



ภาพที่ 6 โครงสร้างและลักษณะงานของฝ่ายต่างๆ ของสถานบริการสุขภาพพิเศษ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

โครงสร้างและลักษณะงานของฝ่ายต่างๆ ของสถานบริการสุขภาพพิเศษ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

1. สภามหาวิทยาลัย

เป็นผู้กำหนดนโยบายการบริหารงาน จัดตั้งองค์กร อนุมัติงบประมาณประจำปี และให้การรับรองรายงานประจำปีของสถานบริการสุขภาพพิเศษฯ

2. คณะกรรมการอำนวยการ

ได้รับการแต่งตั้งโดยอธิการบดี ประกอบด้วยกรรมการสภามหาวิทยาลัย หรือ อธิการบดีหรือรองอธิการบดี ที่อธิการบดีมอบหมาย หรือคณบดีคณะแพทยศาสตร์ หรือ ผู้ทรงคุณวุฒิที่มีประสบการณ์ คณะกรรมการอำนวยการมีอำนาจ และหน้าที่ กำหนดนโยบายของ สถานบริการสุขภาพพิเศษฯ ให้สอดคล้องกับนโยบายของมหาวิทยาลัย และวัตถุประสงค์ของสถาน บริการสุขภาพพิเศษฯ พิจารณาเสนอเพื่อให้อธิการบดี วางระเบียบและออกข้อบังคับเกี่ยวกับการ บริหาร พิจารณาแต่งตั้งผู้ตรวจสอบบัญชีของสถานบริการสุขภาพพิเศษฯ พิจารณาให้ความเห็น เกี่ยวกับงานของสถานบริการสุขภาพพิเศษฯ พิจารณารายงานประจำปี และรายงานการเงินของ สถานบริการสุขภาพพิเศษฯต่ออธิการบดี เพื่อนำเสนอสภามหาวิทยาลัยพิจารณาอนุมัติ

3. ผู้อำนวยการ

เป็นผู้บริหารสูงสุดของสถานบริการสุขภาพพิเศษฯ ตามโครงสร้างการบังคับบัญชา มีหน้าที่ในการบริหารจัดการควบคุม กำกับงานชั้นสูงสุดในสถานบริการสุขภาพพิเศษฯ ดูแลการปฏิบัติงานทุกแผนกที่ขึ้นตรงต่อผู้อำนวยการ

4. คณะกรรมการที่ปรึกษา

ได้รับการแต่งตั้งโดยผู้อำนวยการ ตามความเห็นชอบของ คณะกรรมการ อำนวยการ และสภามหาวิทยาลัย คณะกรรมการที่ปรึกษา มีหน้าที่ในการให้คำปรึกษาในเรื่องของ การบริหารงานให้สอดคล้องตามมาตรฐานการพัฒนาคุณภาพโรงพยาบาล

5. ที่ปรึกษาการเงินและบัญชี

ได้รับการแต่งตั้งโดยผู้อำนวยการ ตามความเห็นชอบของ คณะกรรมการ อำนวยการ และสภามหาวิทยาลัย ที่ปรึกษาการเงินและบัญชี มีหน้าที่ในการให้คำปรึกษาในเรื่อง ของการเงินและบัญชี โดยเป็นผู้คัดเลือกและเสนอแต่งตั้งผู้ตรวจสอบบัญชี รวมถึงการให้ ความเห็นเกี่ยวกับผลการดำเนินงานขององค์กร ปีบัญชีตามรอบระยะเวลาบัญชี พร้อมทั้งจัดทำ เงินเดือนบุคลากรของสถานบริการสุขภาพพิเศษฯ

6. รองผู้อำนวยการ

ได้รับการแต่งตั้งโดยผู้อำนวยการ ตามความเห็นชอบของ คณะกรรมการ
 อนามัยและสภามหาวิทยาลัย เพื่อคอยช่วยเหลือผู้อำนวยการในการดูแลและกำกับงานต่างๆ ใน
 แต่ละหน่วยงานภายใต้การสั่งการของผู้อำนวยการ

7. ฝ่ายบริหารจัดการ

ฝ่ายบริหารจัดการมีหน้าที่รับผิดชอบด้านการบริหารงานองค์กรทั่วไป อาทิเช่น
 งานทางด้านสำนักงานบริหาร ได้แก่ แผนกบัญชีแผนกการเงิน แผนกจัดซื้อและพัสดุ แผนก
 คอมพิวเตอร์ แผนกประชาสัมพันธ์ แผนกทรัพยากรมนุษย์ แผนกจัดการสิ่งแวดล้อม หน่วยพัฒนา
 ระบบงาน และหน่วยบริหารข้อมูลทางการแพทย์ ซึ่งทั้งหมดเป็นหน่วยงานที่มีการจัดซื้อพัสดุ
 บริหาร ซึ่งประกอบด้วย ภารกิจทั้งหมดของสถานบริการสุขภาพพิเศษฯ วัสดุบริหาร และ
 ค่าใช้จ่ายบริหารต่างๆ

8. ฝ่ายปฏิบัติการ

ฝ่ายปฏิบัติการมีหน้าที่รับผิดชอบด้านการปฏิบัติการให้บริการแก่ผู้ป่วย ได้แก่
 แผนกการแพทย์ แผนกเวชระเบียน แผนกจัดการหอผู้ป่วย (ภายในปี พ.ศ. 2550 มีการเปลี่ยนชื่อเป็น
 แผนกส่งเสริมงานบริการ) แผนกห้องปฏิบัติการ แผนกรังสี แผนกเภสัชกรรมและอุปกรณ์การแพทย์

9. แผนกการพยาบาล

แผนกการพยาบาลมีหน้าที่ในการให้บริการแก่ผู้ป่วยโดยตรงและทั้งหมดเป็น
 หน่วยงานที่มีการจัดซื้อพัสดุบริการ ประกอบด้วย ภารกิจทางการแพทย์ทั้งหมดของสถานบริการ
 สุขภาพพิเศษฯ วัสดุทางการแพทย์ และค่าใช้จ่ายในการให้บริการที่เกี่ยวข้องต่างๆ ซึ่งสามารถแบ่ง
 ออกได้เป็น 12 หน่วยงานดังนี้

1. ธุรการพยาบาล ให้บริการแก่หน่วยงานการพยาบาลทั้งหมดในด้านของงาน
 ธุรการต่างๆ เช่น การออกหนังสือ การรับ-ส่งหนังสือ ประสานงานระหว่างฝ่ายการพยาบาลกับ
 ฝ่ายบริหารให้กับหน่วยงานการพยาบาลทั้งหมด

2. หน่วยบริการจ่ายกลาง ให้บริการรับและส่ง ทำความสะอาดผ้า และนั่งเพื่อมา
 เชื้อแก้ววัสดุ และอุปกรณ์การแพทย์

3. หอผู้ป่วยหนัก ให้บริการดูแลผู้ใช้บริการที่มีอาการเจ็บป่วยรุนแรง ต้องอาศัย
 การดูแลอย่างใกล้ชิด และเร่งด่วน

4. หอผู้ป่วยในชั้น 13 อาคารศรีพัฒน์ ให้บริการดูแลผู้ใช้บริการที่รับไว้นอนใน
 สถานบริการสุขภาพพิเศษฯ

5. หอผู้ป่วยในชั้น 14 อาคารศรีพัฒน์ ให้บริการดูแลผู้ใช้บริการที่รับไว้นอนในสถานบริการสุขภาพพิเศษฯ โดยแบ่งออกเป็นหอผู้ป่วยในชั้น14A และหอผู้ป่วยในชั้น14B
 6. หอผู้ป่วยในชั้น 15 อาคารศรีพัฒน์ ให้บริการดูแลผู้ใช้บริการที่รับไว้นอนในสถานบริการสุขภาพพิเศษฯ
 7. หอผู้ป่วยทารกแรกเกิด ให้บริการดูแลผู้ใช้บริการที่เป็นทารกแรกเกิด ที่ได้มีการคลอดที่สถานบริการสุขภาพพิเศษฯ โดยให้การดูแลและบริบาลทารกแรกเกิดอย่างใกล้ชิด
 8. ห้องคลอด ให้บริการดูแลหญิงมีครรภ์ ณ ห้องคลอด ดูแลผู้คลอดในห้องคลอดและการบริการพยาบาลสำหรับหญิงหลังคลอด
 9. ห้องผ่าตัด ให้บริการแก่ผู้ใช้บริการที่ต้องกระทำในห้องผ่าตัด
 10. คลินิกบริการส่วนหน้า ประกอบด้วยงานให้บริการผู้ป่วยส่วนหน้า ในการให้ข้อมูลเบื้องต้นในการให้บริการทางด้านงานพยาบาลแก่ผู้ใช้บริการ รวมถึงการคัดกรองผู้ป่วยให้กับหน่วยงานการพยาบาลที่เกี่ยวข้อง
 11. คลินิกตรวจโรค 1 ประกอบด้วยคลินิกกุมาร คลินิกจักษุ คลินิกหู คอ จมูก และคลินิกกระดูกและข้อ ให้บริการที่ครอบคลุมการตรวจโรคและสุขภาพทั่วไป ตามคลินิกตรวจโรคที่มีการให้บริการ
 12. คลินิกตรวจโรค 2 ประกอบด้วยคลินิกอายุรกรรม คลินิกสูติ-นรีเวช ให้บริการที่ครอบคลุมการตรวจโรคและสุขภาพทั่วไป ตามคลินิกตรวจโรคที่มีการให้บริการ
- โดยในการศึกษาครั้งนี้แผนกธุรการพยาบาลและหน่วยบริการจ่ายกลาง จะถูกคิดต้นทุนรวมเป็นหน่วยต้นทุนเดียวกัน เป็นหน่วยงานที่เรียกว่า แผนกธุรการพยาบาล รวมถึงคลินิกบริการส่วนหน้า คลินิกตรวจโรค 1 และคลินิกตรวจโรค 2 จะถูกรวมเป็นหน่วยงานเดียวกันคือ แผนกบริการผู้ป่วยนอก เนื่องจากลักษณะงานและการบริหารงานมีความเหมือนกัน รวมถึงข้อมูลต้นทุนของหน่วยงานดังกล่าวได้มีการบันทึกค่าใช้จ่ายต่างๆในการบันทึกบัญชี และเพื่อความสะดวกในการวิเคราะห์ข้อมูล

นโยบายและการจัดทำบัญชีของสถานบริการสุขภาพพิเศษ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

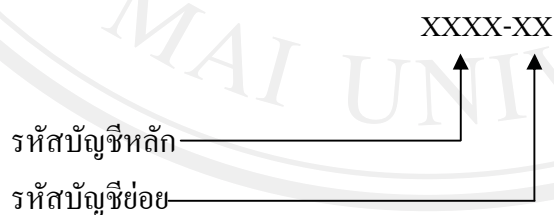
เนื่องจากสถานบริการสุขภาพพิเศษ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่เป็นองค์กรในกำกับของมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ เน้นรูปแบบการบริหารด้วยการหารายได้พึ่งตนเอง ดังนั้นการจัดทำบัญชีจึงเป็นไปในลักษณะเช่นเดียวกันกับธุรกิจเอกชนทั่วไป แต่ไม่มีภาระทางด้านภาษี โดยใช้เกณฑ์บัญชีคงค้างในการบันทึกบัญชี มีนโยบายในการคำนวณค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ด้วยวิธีเส้นตรงตามเกณฑ์อายุการใช้งานโดยประมาณของครุภัณฑ์แต่ละรายการ มีการประมาณการอายุการใช้งานของ

ครุภัณฑ์ 5 ปี ยกเว้นเครื่องคอมพิวเตอร์กำหนดอายุการใช้งาน 3 ปี มีการกำหนดหมวดบัญชีไว้ 5 หมวด ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่าย ตามลำดับ มีการกำหนดรหัสของแผนกและหน่วยงานเพื่อใช้ในการบันทึกบัญชีแยกตามค่าใช้จ่าย และรายการทางบัญชีที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานของแต่ละหน่วยงาน บันทึกและจัดทำรายการทางบัญชีต่างๆ ผ่านโปรแกรมบัญชีสำเร็จรูป โดยใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ในการบันทึกบัญชี

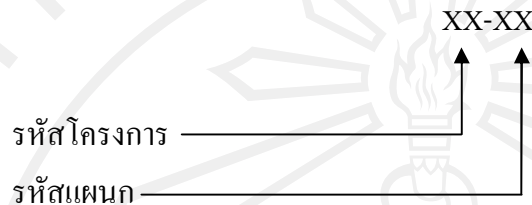
โดยในการจัดทำบัญชีจะมีการได้รับการตรวจสอบงบการเงินจาก ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มาทำการตรวจสอบ และรับรองงบการเงินประจำปี ทุกๆปี ซึ่งประกอบไปด้วย งบดุล งบกำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสด เมื่องบการเงินดังกล่าวได้รับการรับรองงบการเงินจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแล้ว จะถูกนำเข้าสู่การประชุมคณะกรรมการบริหารสถานบริการสุขภาพพิเศษ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ เพื่อประกอบการตัดสินใจวางแผนและกำหนดนโยบายในการบริหารในแต่ละปีของผู้บริหารต่อไป

โครงสร้างรหัสบัญชี

เนื่องจากสถานบริการสุขภาพพิเศษ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่เป็นองค์กรในกำกับของมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ เน้นรูปแบบการบริหารด้วยการหารายได้พึ่งตนเอง ดังนั้นการจัดทำบัญชีจึงเป็นไปในลักษณะเช่นเดียวกันกับธุรกิจเอกชนทั่วไป มีการกำหนดหมวดบัญชีไว้ 5 หมวด ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และรหัสบัญชีที่ได้กำหนดไว้ตั้งแต่เริ่มดำเนินการแบ่งเป็น 2 ระดับ แสดงดังนี้



นอกจากนี้แล้วยังมีการกำหนดรหัสโครงการและรหัสแผนกหน่วยงาน เพื่อประโยชน์ในการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป โดยได้กำหนดรหัสโครงการและรหัสแผนกไว้เป็น 2 ระดับ แสดงดังนี้



ตัวอย่างรหัสบัญชี โครงการ และรหัสแผนกในแต่ละหมวดหมู่แสดงตามภาคผนวก ก ซึ่งการจำแนกโครงสร้างผังบัญชีดังกล่าวจะแสดงให้เห็นถึงการแยกต้นทุนในแต่ละส่วนงานไว้ตามโครงสร้างการบริหารงานอย่างชัดเจน อันนำมาสู่ข้อมูลทางบัญชีที่สามารถนำมาวิเคราะห์ต้นทุนการให้บริการในปี พ.ศ.2549 ถึง ปี พ.ศ.2550 โดยอาศัยการสัมภาษณ์หัวหน้างาน และศึกษาลักษณะการดำเนินงานของแต่ละหน่วยต้นทุน เพื่อใช้ในการกำหนดเกณฑ์การปันส่วนต้นทุนในแต่ละส่วนงาน

สำหรับผลการดำเนินงานประจำปี 2549 ถึง ปี 2550 ของสถานบริการสุขภาพพิเศษ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ สามารถแสดงได้ตามงบกำไรขาดทุน ดังภาคผนวก ข