

รายงานการวิจัย

เรื่อง

การศึกษาโครงสร้างพื้นฐานระบบข้อมูลทางการบัญชี
สำหรับสถานพยาบาลในประเทศไทย

A Study on Basic Structure of Accounting Information System
for Thai Hospital

โดย

บริษัท เอ็นส์ที แอนด์ ยัง คอร์ปอเรท เซอร์วิสเชส จำกัด

ERNST & YOUNG CORPORATE SERVICES LIMITED

สนับสนุนการดำเนินงาน โดย

สถาบันวิจัยระบบสาธารณสุขและ

สำนักงานประกันสุขภาพ กระทรวงสาธารณสุข

มกราคม 2545

สารบัญ

บทคัดย่อ.....	1
Executive Summary	8
กิตติกรรมประกาศ	13
ส่วนที่ 1 บทนำ	14
1. หลักการและเหตุผล	14
2. ขอบเขตและแนวทางในการศึกษา	14
3. ขั้นตอนการดำเนินการ	15
4. ลักษณะทั่วไปของการบัญชี	17
ส่วนที่ 2 สถานการณ์ปัจจุบัน	23
1. หลักการและนโยบายบัญชี	23
2. ระบบบัญชีการเงินและระบบบัญชีเพื่อการบริหาร	26
3. ระบบสารสนเทศ	34
4. บุคลากร	34
5. การกำกับดูแลระบบข้อมูลทางการแพทย์	35
ส่วนที่ 3 ผลการวิเคราะห์สถานการณ์ปัจจุบัน	36
1. หลักการและนโยบายบัญชี	36
2. ระบบบัญชีการเงินและระบบบัญชีเพื่อการบริหาร	37
3. ระบบสารสนเทศ	39
4. บุคลากร	39
ส่วนที่ 4 แนวทางการพัฒนาระบบข้อมูลทางการแพทย์	41
1. หลักการและนโยบายบัญชี	41
2. ระบบบัญชีการเงินและระบบบัญชีเพื่อการบริหาร	42
3. ระบบสารสนเทศ	44
4. บุคลากร	47
5. การกำกับดูแลระบบข้อมูลทางการแพทย์	49
บรรณานุกรม.....	51
ภาคผนวก ก บันทึกความเข้าใจระหว่างสำนักงานประมาณและกระทรวงสาธารณสุข	
ภาคผนวก ข หนังสือราชการขอความเห็นชอบระบบบัญชีโรงพยาบาลศูนย์และโรงพยาบาลทั่วไป	
ภาคผนวก ค สถานการณ์ปัจจุบันในแต่ละระบบงาน	

ภาคผนวก ง รายการตามหมวดรายการมาตรฐาน

ภาคผนวก จ หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 1

ภาคผนวก ฉ คู่มือระบบการเงินการคลัง

ภาคผนวก ช แนวทางการพัฒนาระบบบัญชีเพื่อการบริหาร

บทคัดย่อ

สืบเนื่องจากสำนักงานประกันสุขภาพ กระทรวงสาธารณสุขมีความประสงค์จะใช้ข้อมูลต้นทุนของโรงพยาบาล เพื่อนำมาใช้ในการพิจารณาจ่ายเงินชดเชยค่าบริการทางการแพทย์ค่าใช้จ่ายสูงโดยใช้เกณฑ์กลุ่มวินิจฉัยโรคร่วมให้กับหน่วยบริการและสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดรวมทั้งกรุงเทพมหานคร แต่พบว่าโรงพยาบาลส่วนใหญ่มีโครงสร้างพื้นฐานระบบข้อมูลการให้บริการและข้อมูลต้นทุนค่าใช้จ่าย รวมถึงระบบการจัดเก็บข้อมูลที่ยังไม่สมบูรณ์และได้มาตรฐานดีพอ จึงยังไม่สามารถนำฐานข้อมูลกลุ่มวินิจฉัยโรคร่วมที่เกิดขึ้นมาใช้ในการประเมินต้นทุนโรงพยาบาลได้ ด้วยเหตุผลตามที่ได้กล่าวข้างต้น จึงนำไปสู่การทบทวนและประเมินผลในการนำกลุ่มวินิจฉัยโรคร่วมมาใช้เป็นเครื่องมือในการบริการทางการแพทย์ รวมถึงข้อมูลต้นทุนการให้บริการต่าง ๆ ซึ่งข้อมูลต้นทุนดังกล่าวจะสัมพันธ์โดยตรงกับโครงสร้างพื้นฐานระบบข้อมูลทางการแพทย์ของโรงพยาบาล

ในส่วนของการทบทวนโครงสร้างพื้นฐานระบบข้อมูลทางการแพทย์ของโรงพยาบาล การดำเนินงานเริ่มจากการทบทวนเอกสารวิชาการ ศึกษาฐานจากกลุ่มตัวอย่างทั้งโรงพยาบาลรัฐบาลและเอกชนซึ่งคัดเลือกโดยสำนักงานประกันสุขภาพ รวมถึงการรวบรวมข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับโครงสร้างระบบข้อมูลทางการแพทย์ของโรงพยาบาลในประเทศไทย จากนั้นวิเคราะห์และประเมินผลเพื่อนำเสนอต่อผู้เชี่ยวชาญและผู้มีประสบการณ์ทั้งชาวไทยและชาวต่างประเทศ ตลอดจนผู้มีส่วนได้เสียเพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็น รวบรวม และวิเคราะห์ข้อมูลข้อเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงโครงสร้างพื้นฐานระบบข้อมูลทางการแพทย์ของสถานพยาบาลในประเทศไทย และนำข้อมูลดังกล่าวมาจัดทำเป็นเอกสารวิชาการเกี่ยวกับแนวทางการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานระบบข้อมูลทางการแพทย์ของสถานพยาบาลในประเทศไทยฉบับนี้ เพื่อนำเสนอต่อสำนักงานประกันสุขภาพ โดยโครงสร้างพื้นฐานระบบข้อมูลทางการแพทย์และแนวทางการพัฒนา สามารถสรุปโดยแบ่งตามส่วนประกอบของระบบข้อมูลทางการแพทย์เป็น 5 ส่วน ดังนี้

1. หลักการและนโยบายบัญชี

หลักการบัญชี

การบันทึกบัญชีของโรงพยาบาลรัฐบาลแบ่งได้เป็น 3 แบบ คือ 1) บันทึกตามเกณฑ์เงินสดเท่านั้น ได้แก่ โรงพยาบาลรัฐบาลยกเว้นโรงพยาบาลตามโครงการนำร่อง 2) บันทึกตามเกณฑ์เงินสดและปรับปรุงรายการเพิ่มเติมเพื่อจัดทำรายงานการเงินตามเกณฑ์คงค้าง ได้แก่ โรงพยาบาลตามโครงการนำร่องยกเว้นโรงพยาบาลสระบุรี และ 3) บันทึกบัญชีทั้งตามเกณฑ์เงินสดและตามเกณฑ์คงค้างพร้อมกัน ได้แก่ โรงพยาบาลตามโครงการนำร่อง - โรงพยาบาลสระบุรี สำหรับโรงพยาบาลเอกชนบันทึกบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง ซึ่งเป็นหลักการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย

นโยบายบัญชี

โรงพยาบาลรัฐบาลจะปฏิบัติตามนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐที่กำหนดโดยกรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง ในขณะที่โรงพยาบาลเอกชนจะปฏิบัติตามนโยบายบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย ซึ่งกำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยและได้รับการเห็นชอบจากกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์

จากความแตกต่างทางด้านหลักการและนโยบายบัญชีดังกล่าวข้างต้น จะส่งผลกระทบต่อความถูกต้องน่าเชื่อถือของข้อมูลซึ่งใช้ในการจัดทำงบการเงินของโรงพยาบาล เนื่องจากการบันทึกบัญชีตามเกณฑ์เงินสดของโรงพยาบาลรัฐบาลทำให้ผู้บริหารและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้รับข้อมูลที่ไม่เพียงพอต่อการบริหารงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ อีกทั้งไม่มีการบันทึกข้อมูลรายการค้างรับ-ค้างจ่าย รายการรับ-จ่ายล่วงหน้า และไม่มีข้อมูลสำหรับบริหารสินทรัพย์ ลูกหนี้ และเจ้าหนี้ เป็นต้น นอกจากนี้ การบันทึกบัญชีตามหลักการบัญชีที่แตกต่างกันของโรงพยาบาลรัฐบาลและเอกชนทำให้ไม่สามารถเปรียบเทียบข้อมูลระหว่างกัน โดยเฉพาะข้อมูลต้นทุนได้

สำหรับแนวทางในการพัฒนาในส่วนของหลักการและนโยบายบัญชีนั้น โรงพยาบาลทั้งภาครัฐและเอกชนควรใช้หลักการบัญชีเดียวกัน โดยเฉพาะข้อสมมติฐานเรื่องเกณฑ์การบันทึกบัญชีที่โรงพยาบาลรัฐบาลควรปรับเปลี่ยนจากเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้าง อย่างไรก็ตามโรงพยาบาลรัฐบาลซึ่งเป็นหน่วยงานภาครัฐกำลังอยู่ในระหว่างการปรับเปลี่ยนหลักการบันทึกบัญชีตามนโยบายการปฏิรูประบบราชการของรัฐบาล โดยกรมบัญชีกลางในฐานะหน่วยงานกลางทำหน้าที่รับผิดชอบในการกำหนดระบบบัญชีภาครัฐ ได้ประกาศใช้หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐขึ้นเพื่อให้ส่วนราชการถือปฏิบัติ ดังนั้นในอนาคตอันใกล้ทั้งโรงพยาบาลภาครัฐและเอกชนจะบันทึกบัญชีตามเกณฑ์คงค้างเช่นเดียวกันทั้งหมด

2. ระบบบัญชีการเงินและระบบบัญชีเพื่อการบริหาร

โรงพยาบาลรัฐบาลใช้ระบบบัญชีส่วนราชการซึ่งมีหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายเมื่อได้รับหรือจ่ายเงิน และมีทะเบียนคุมเงินงบประมาณเพื่อใช้ควบคุมการเบิกจ่ายเงินงบประมาณให้อยู่ภายในขอบเขตงบประมาณรายจ่าย โดยยังไม่มีการจัดเก็บข้อมูลต้นทุนเพื่อนำมาใช้ในการบริหารงาน ยกเว้นโรงพยาบาลตามโครงการนำร่อง ซึ่งได้เริ่มปรับเปลี่ยนวิธีการบัญชีจากเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้างเพื่อให้โรงพยาบาลมีข้อมูลที่สามารถตรวจสอบและประเมินประสิทธิภาพการใช้จ่ายเงินของโรงพยาบาลได้ รวมทั้งได้มีการนำข้อมูลต้นทุนที่มีอยู่มาคำนวณต้นทุนการให้บริการแก่ผู้ป่วยประเภทต่าง ๆ โดยใช้โปรแกรม Excel ตามที่สำนักงานพัฒนานโยบายสุขภาพระหว่างประเทศกำหนด อย่างไรก็ตาม

ก็ตามโรงพยาบาลรัฐบาลยังคงไม่มีการจัดเก็บข้อมูลอย่างเป็นระบบเพื่อให้สามารถนำข้อมูลมาใช้ประโยชน์ได้ง่ายและมีความถูกต้องและครบถ้วนสมบูรณ์

โรงพยาบาลเอกชนมีระบบการจัดเก็บข้อมูลบัญชีการเงินและบัญชีบริหารครบถ้วน วิธีการบันทึกบัญชีจะใช้ตามมาตรฐานการบัญชีของไทย ซึ่งกำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย อย่างไรก็ตามวิธีการคำนวณต้นทุนและการจำแนกประเภทรายจ่ายเข้าเป็นต้นทุนบริการยังไม่เป็นมาตรฐานเดียวกัน ต้นทุนที่คำนวณได้จะคำนวณตามความต้องการของผู้บริหารของแต่ละโรงพยาบาล

จากการวิเคราะห์ระบบบัญชีการเงินและระบบบัญชีเพื่อการบริหารดังกล่าว พบว่า นโยบายในการบริหารงานและการควบคุมทางการเงินของโรงพยาบาลรัฐบาลไม่มุ่งเน้นให้ได้ข้อมูลเพื่อใช้ในการบริหารทางการเงินซึ่งแตกต่างจากโรงพยาบาลเอกชน ในส่วนของข้อมูลงบประมาณนั้นโรงพยาบาลรัฐบาลไม่ได้มุ่งเน้นให้นำข้อมูลดังกล่าวมาใช้ในการวิเคราะห์และประเมินผลการปฏิบัติงาน แต่จะใช้เพื่อควบคุมการใช้จ่ายตามงบประมาณเท่านั้น นอกจากนี้การจัดเก็บข้อมูลของโรงพยาบาลรัฐบาลไม่เอื้อต่อการคำนวณต้นทุน ในขณะที่วิธีการคำนวณต้นทุนของโรงพยาบาลเอกชนโดยใช้วิธีต้นทุนแบบเดิม (Traditional Cost) ไม่ได้แสดงถึงต้นทุนการให้บริการจริง

การปรับปรุงในส่วน of ระบบบัญชีการเงินและระบบบัญชีเพื่อการบริหารนั้น แยกเป็นส่วน of โรงพยาบาลรัฐบาลและส่วน of โรงพยาบาลเอกชน ดังนี้

โรงพยาบาลรัฐบาล

สำหรับระบบบัญชีการเงิน โรงพยาบาลสามารถนำคู่มือระบบการเงินการคลัง ตามที่แสดงในภาคผนวก จ มาปรับปรุงบางส่วนตามหลักการและนโยบายบัญชีหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 1 ที่กรมบัญชีกลางประกาศใช้ ส่วนระบบบัญชีเพื่อการบริหาร ซึ่งประกอบด้วย ระบบงบประมาณและระบบบัญชีต้นทุน ดังนี้

1. ระบบงบประมาณ ในการออกแบบควรจะต้องอ้างอิงตามระบบงบประมาณใหม่ that มุ่งเน้นการทำงานโดยยึดวัตถุประสงค์ และการบริหารที่มุ่งผลสัมฤทธิ์ ซึ่งให้ความสำคัญกับผลผลิต ผลลัพธ์และความคุ้มค่าในการใช้จ่ายเงิน ซึ่งปัจจุบันสำนักงานงบประมาณอยู่ระหว่างการพัฒนาเพื่อให้เป็นแบบปฏิบัติสำหรับส่วนราชการที่เกี่ยวข้อง
2. ระบบบัญชีต้นทุน วิธีการคำนวณหาต้นทุนในที่นี้จะกล่าวถึงการคำนวณต้นทุนตามแบบเดิมและการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม ซึ่งการคำนวณต้นทุนโดยวิธีตาม

แบบเดิมเป็นการคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์/บริการ โดยแยกตามแผนกที่ให้บริการ ในขณะที่การคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นวิธีการคำนวณต้นทุนซึ่งรวบรวมต้นทุนตามกิจกรรมทั้งหลาย จากนั้นจึงระบุต้นทุนกิจกรรมให้สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนโดยใช้ตัวผลักดันกิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมจะเป็นการคำนวณต้นทุนที่ละเอียดกว่าการคำนวณต้นทุนตามแบบเดิม อย่างไรก็ตาม ผู้เชี่ยวชาญชาวต่างประเทศให้ความเห็นว่า วิธีการคิดต้นทุนที่เหมาะสมซึ่งจะทำให้ได้ต้นทุนการบริการอย่างถูกต้องครบถ้วน ได้แก่ วิธีการคำนวณต้นทุนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม โดยให้เริ่มจัดเป็นโครงการนำร่องในโรงพยาบาลที่เป็นศูนย์แพทยศาสตรศึกษาซึ่งจะมีความพร้อมทางด้านข้อมูล อย่างไรก็ตาม โรงพยาบาลที่เป็นศูนย์แพทยศาสตรศึกษาที่มีข้อมูลที่ซับซ้อนมากอาจเกิดปัญหาการเก็บรวบรวมข้อมูลและปัญหาในการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่ซับซ้อน ซึ่งจากโรงพยาบาลกลุ่มตัวอย่างที่ได้ศึกษาดูงาน โรงพยาบาลที่เหมาะสมจะได้แก่ โรงพยาบาลสระบุรี เนื่องจากเป็นโรงพยาบาลที่มีความพร้อมทั้งทางด้านระบบข้อมูลทางการแพทย์ และระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ

ทั้งนี้วิธีการในการนำระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้อาจเลือกได้ 2 ทาง ได้แก่

- ประยุกต์ระบบบัญชีต้นทุนตามวิธีระบบต้นทุนฐานกิจกรรมทันที โดยการจัดให้มีการนำมาใช้ในโครงการนำร่องตามที่กล่าวข้างต้น หรือ
- ประยุกต์ระบบบัญชีตามวิธีการคำนวณต้นทุนแบบเดิม เพื่อปูพื้นฐานความเข้าใจเบื้องต้น ซึ่งอาจใช้เวลาประมาณ 3-5 ปี จากนั้นจึงเปลี่ยนวิธีการคำนวณต้นทุนเป็นวิธีการคำนวณต้นทุนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

โรงพยาบาลเอกชน

การปรับปรุงระบบบัญชีของโรงพยาบาลเอกชนนั้นจะปรับปรุงเฉพาะในส่วนระบบบัญชีเพื่อการบริหาร โดยเฉพาะในส่วนของระบบบัญชีต้นทุน ซึ่งจะต้องกำหนดให้มีการคำนวณต้นทุนตามวิธีการที่เหมาะสมเมื่อเปรียบเทียบประโยชน์ที่จะได้รับและค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียไป และเมื่อเลือกวิธีที่เหมาะสมแล้ว จะต้องกำหนดให้เป็นแนวทางปฏิบัติเดียวกัน เพื่อให้ผู้มีส่วนได้เสียสามารถนำข้อมูลมาวิเคราะห์และเปรียบเทียบกันได้

อย่างไรก็ตามวิธีการคำนวณหาต้นทุนบริการที่จะทำให้ได้ต้นทุนจริงนั้น ได้แก่ วิธีการคำนวณต้นทุนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

3. ระบบสารสนเทศ

โรงพยาบาลรัฐบาลส่วนมาก (จากกลุ่มโรงพยาบาลตัวอย่าง) ยังคงบันทึกรายการบัญชีโดยไม่ใช้คอมพิวเตอร์ สำหรับโรงพยาบาลที่มีการนำระบบคอมพิวเตอร์มาใช้งานนั้นส่วนมากจะนำคอมพิวเตอร์เข้ามาใช้งานเฉพาะอย่าง เช่น งานการควบคุมการเคลื่อนไหวสินค้าคงเหลือ งานการให้บริการรักษาพยาบาล หรืองานด้านการบริหารและธุรการ เป็นต้น นอกจากนี้โรงพยาบาลรัฐบาลจำนวน 2-3 แห่งเท่านั้นที่นำระบบคอมพิวเตอร์ซึ่งมีข้อมูลเชื่อมโยงระหว่างระบบงานการให้บริการรักษาพยาบาลและระบบงานด้านการบัญชีมาใช้ในการปฏิบัติงาน ในขณะที่โรงพยาบาลเอกชนส่วนมากมีการนำระบบคอมพิวเตอร์มาช่วยในการจัดทำบัญชี โดยบางแห่งใช้โปรแกรมสำเร็จรูปที่มีระบบงานด้านการรักษาพยาบาลเชื่อมโยงกับระบบงานบัญชีอย่างสมบูรณ์

การที่โรงพยาบาลเอกชนมีการลงทุนในเทคโนโลยีสารสนเทศมากกว่าโรงพยาบาลรัฐบาล เช่น การลงทุนจัดหาโปรแกรมสำเร็จรูปทางการบัญชีมาใช้ ทำให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลที่ถูกต้อง ครบถ้วน สมบูรณ์และเชื่อถือได้มากยิ่งขึ้น นอกจากนี้การนำระบบสารสนเทศทางการบัญชีมาใช้ส่งผลให้ผู้ที่ทำบัญชีเปลี่ยนบทบาทจากการบันทึกรายการเพียงอย่างเดียวมาเป็นผู้สอบทานและวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงิน ดังนั้น ผู้บริหารจะได้รับข้อมูลที่ทันต่อเวลาและสามารถนำมาใช้ในการบริหารงานของโรงพยาบาลได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ในส่วนของแนวทางการพัฒนาระบบสารสนเทศนั้น เนื่องจากโรงพยาบาลมีปริมาณข้อมูลค่อนข้างมาก การจัดเก็บข้อมูลทางบัญชีโดยไม่ใช้คอมพิวเตอร์จะส่งผลกระทบต่อความครบถ้วน ถูกต้องและความสะดวกในการจัดทำข้อมูลเพื่อการตัดสินใจและบริหารงานของผู้บริหาร ดังนั้น โรงพยาบาลทั้งภาครัฐและภาคเอกชนจึงควรนำระบบคอมพิวเตอร์เข้ามาใช้จัดเก็บข้อมูลทั้งการรักษาพยาบาลและข้อมูลทางการบริหาร โดยมีแนวทางในการพัฒนาระบบสารสนเทศ ดังนี้

1. ศึกษาความต้องการในการเชื่อมโยงข้อมูลทางการเงินของโรงพยาบาลจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องและผู้มีส่วนได้เสีย เพื่อจัดให้มีศูนย์ข้อมูลทางบัญชีโรงพยาบาล
2. ศึกษากระบวนการข้อมูลทางบัญชี รวมทั้งความเชื่อมโยงข้อมูลทางการรักษาพยาบาลเพื่อนำมาใช้ออกแบบระบบคอมพิวเตอร์และโปรแกรมสำเร็จรูป เพื่อให้มีระบบข้อมูลเพื่อการบริหารที่สมบูรณ์และมีประสิทธิภาพรวมถึงสามารถสอบย้อนความถูกต้องระหว่างกันได้ ทั้งนี้ควรเริ่มจากโรงพยาบาลนำร่องตามโครงการปฏิรูประบบงบประมาณ

4. บุคลากร

บุคลากรผู้ทำบัญชีในโรงพยาบาลเอกชนจะเป็นผู้ที่จบปริญญาตรีทางด้านบัญชี ในขณะที่ผู้ทำบัญชีในโรงพยาบาลรัฐบาลส่วนมากไม่มีวุฒิการศึกษาปริญญาตรีด้านวิชาการบัญชี ดังนั้นอาจทำให้เกิดความผิดพลาดในการจัดทำบัญชีได้มากกว่าเนื่องจากอาจขาดความรู้ ความเข้าใจในวิธีการและหลักการบัญชี โดยเฉพาะเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีและนำระบบคอมพิวเตอร์เข้ามาใช้ในการจัดทำบัญชี

นอกจากนี้ ในช่วงการปรับเปลี่ยนหลักการบัญชีจากเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้างพบว่า ผู้ทำบัญชีของโรงพยาบาลตามโครงการนำร่อง ยังขาดความรู้และความเข้าใจในหลักการบัญชีตามเกณฑ์คงค้างทำให้ไม่สามารถจัดทำรายงานการเงินตามเกณฑ์คงค้างได้ และผู้บริหารรวมทั้งหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น งานการเงิน สำนักพัฒนาเครือข่ายบริการสุขภาพซึ่งได้รับมอบหมายให้รวบรวมรายงานการเงินตามเกณฑ์คงค้างของโรงพยาบาลตามโครงการนำร่องเพื่อนำส่งต่อสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ยังไม่สามารถช่วยแก้ปัญหาที่เกิดขึ้นจากการจัดทำบัญชีของโรงพยาบาลตามโครงการนำร่องได้ จากข้อมูลข้างต้นรัฐควรจัดให้มีการฝึกอบรมเพิ่มเติม เพื่อให้เจ้าหน้าที่สามารถแก้ไขปัญหาในการจัดทำบัญชีและสามารถจัดทำรายงานการเงินตามเกณฑ์คงค้างได้ ทั้งนี้ ในส่วนของแนวทางการปรับปรุงด้านบุคลากร แบ่งได้เป็น 2 ระยะ คือ

1. การแก้ไขปัญหาในระยะสั้น ได้แก่ การจัดอบรมให้ความรู้ทางด้านบัญชีทั้งแก่ผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ฝ่ายบัญชีของส่วนราชการ
2. การแก้ไขปัญหาในระยะยาว คือ สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน ควรกำหนดตำแหน่ง สรรหาและคัดเลือกบุคลากร พร้อมทั้งกำหนดแนวทางในการปฏิบัติให้แก่ผู้ทำบัญชีที่มีอยู่เดิมแต่ขาดคุณสมบัติ รวมถึงควรขอความร่วมมือกับสถาบันราชภัฏหรือสถาบันเทคโนโลยีราชมงคลจัดส่งนักศึกษาสาขาวิชาการบัญชีปีสุดท้ายเข้ามาฝึกงานบัญชีพร้อมทดสอบเมื่อสิ้นสุดการฝึกงานเพื่อรับเข้าเป็นผู้ทำบัญชีของโรงพยาบาล เนื่องจากสถาบันทั้งสองแห่งเป็นสถาบันการศึกษาในสังกัดกระทรวงศึกษาธิการและมีวิทยาเขตอยู่ทั่วประเทศ อย่างไรก็ตามจำนวนนักบัญชีที่เหมาะสมสำหรับแต่ละโรงพยาบาลควรพิจารณาจากปริมาณรายการหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น เช่น ตามคู่มือระบบการเงินการคลัง ที่แสดงในภาคผนวก ข จำนวนนักบัญชีที่เหมาะสมสำหรับโรงพยาบาลศูนย์และโรงพยาบาลทั่วไปบนพื้นฐานระบบงานคอมพิวเตอร์สูงสุดจะไม่เกิน 12 คน

5. การกำกับดูแลระบบข้อมูลทางการแพทย์

ตามระเบียบการคลังกำหนดให้ ส่วนราชการต้องจัดทำงบเดือนและนำส่งให้แก่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อตรวจสอบทุกสิ้นเดือน สำหรับโรงพยาบาลเอกชนจะอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสำนักงานกำกับดูแลธุรกิจ กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ ซึ่งโรงพยาบาลจะต้องจัดทำรายงานทางการเงินและนำส่งอย่างน้อยปีละครั้ง นอกจากนี้โรงพยาบาลเอกชนที่จดทะเบียนเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์จะต้องจัดทำรายงานทางการเงินและนำส่งตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

แนวทางการปรับปรุงเพื่อให้โรงพยาบาลรัฐบาลและโรงพยาบาลเอกชนสามารถจัดทำบัญชีการเงินและบัญชีเพื่อการบริหารในแนวทางเดียวกัน รัฐบาลควรกำหนดให้มีหน่วยงานกลางทางด้านบัญชีโรงพยาบาล ภายใต้คณะกรรมการประกันสุขภาพแห่งชาติ (เมื่อประกาศใช้พระราชบัญญัติประกันสุขภาพแห่งชาติ) เพื่อจัดเตรียมระบบบัญชีสำหรับโรงพยาบาลในประเทศไทยและเป็นศูนย์กลางข้อมูลทางบัญชีโรงพยาบาลที่ให้บริการทั้งแก่ผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีและผู้ที่ต้องการใช้ข้อมูลเพื่อการศึกษาและวิเคราะห์วิจัยต่าง ๆ

การที่โรงพยาบาลมีระบบข้อมูลทางการแพทย์ที่ถูกต้อง ครบถ้วนและสามารถตรวจสอบได้นั้นจะเป็นสิ่งสำคัญในการปรับปรุงการบริหารจัดการและพัฒนาคุณภาพการให้บริการทางการแพทย์อย่างเป็นรูปธรรมและโปร่งใสมากขึ้น อย่างไรก็ตาม ระบบข้อมูลทางการแพทย์เพียงอย่างเดียวนี้ไม่สามารถนำมาใช้ในการพิจารณาการจ่ายเงินชดเชยค่าบริการทางการแพทย์ได้ต้องใช้ข้อมูลรหัสการวินิจฉัยโรค/รหัสการผ่าตัดหัตถการ รวมถึงกลุ่มวินิจฉัยโรคร่วมมาประกอบกันเพื่อคำนวณหาต้นทุนการรักษาพยาบาลตามความต้องการของสำนักงานประกันสุขภาพ

Executive Summary

The Office of Health Insurance, Ministry of Public Health needs hospital cost information for various Diagnostic Related Groups (DRGs) to set standards (or guidelines) for the payment of compensation for the high medical costs borne by medical service units and hospitals under the authority of Provincial Health Office and the Bangkok Metropolitan Administration. However, DRGs information is not currently available for use in evaluating the medical costs of hospitals since the current basic structure of the hospitals' information systems, their cost information and their data collection systems are not complete and up to standard. To improve this situation it was felt that a re-evaluation and re-designing of hospital accounting information systems might be required.

To re-evaluate the basic structure of the hospital accounting information systems, academic papers were reviewed, public and private hospitals selected by the Office of Health Insurance visited, through which basic information about hospital accounting was gathered. After analysis and evaluation, the data gathered was submitted to local and foreign specialists, including stakeholders. There were then numerous discussions, and exchanges of ideas, and views, as a result of which a recommendation paper was drawn up on ways and means to upgrade the basic structure of Thai hospitals' accounting information systems. The current basic structure of hospital accounting information systems and the recommendations for their development are below discussed in 5 areas.

1. Accounting Principles and Accounting Policy

Accounting Principles

There are 3 ways in which the accounting transactions of public hospitals are recorded.

1. Cash basis accounting. (most public hospitals except the 92 hospitals under the Provincial Health Development Bureau – as pilot hospitals)
2. Cash basis accounting, with preparation of some additional documents or activities apart from the transaction recorded on a cash basis. (as pilot hospitals except Saraburi hospital)
3. Both a cash basis and an accrual basis. (pilot hospitals - only Saraburi hospital)

Private hospitals record accounting transactions on an accrual basis, in compliance with Thai Accounting Standard.

Accounting Policy

Public hospitals have to comply with the regulations imposed by the Comptroller's General Department of the Ministry of Finance. Private hospitals follow the policies and guidelines laid down by the Institute of Certified Accountants and Auditors of Thailand and must get approval from the Department of Commercial Registration, Ministry of Commerce.

The differences in accounting principles and accounting policies mentioned above affect the correctness and reliability of the data used to prepare financial

reports. Because most public hospitals record all information on a cash basis and do not accrued expenses, income, etc., their management and the relevant departments do not receive sufficient information on which to base management decisions. Moreover, the differences in accounting principles between public and private hospitals mean it is not possible to compare hospital costs.

As part of the development of accounting principles and policies, both public and private hospitals should be applying the same accounting principles, especially with regard to the assumptions used for the recording of transactions. In fact, the Comptroller's General Department has already changed the accounting policy for public hospitals from a cash basis to an accrual basis and this issue will therefore hopefully soon be resolved.

2. Financial and Managerial Accounting System

Most public hospitals recognize revenue and expenses when cash is received or paid. Although they keep a budgetary control register in order to monitor budget movement, they do not record the hospital transaction costs for management. The 92 pilot hospitals are already switching from a cash basis to an accrual basis so that the hospitals' expense can be audited and evaluated efficiently. Also hospitals would be able to calculate the service cost for each patient using the Excel program launched by the International Health Policy Program. However, hospitals do not systematically collect data, which may result in incomplete and incorrect information.

Private hospitals, however, record their financial and managerial accounting transactions systematically based on accounting standards, laid down by the Institute of Certified Accountants and Auditors of Thailand. However, cost information from each private hospital is different due to differences in management policies.

An analysis of financial and managerial accounting, revealed differences in accounting policies between the public and private hospitals. With regard to budget information, the public hospitals do not focus on the analysis and evaluation of performance, but only on control of budget movement. Moreover, the data collected by public hospitals does not support the calculation of cost of services. Private hospitals meanwhile use traditional costs, which do not show the real service cost. The following improvements in the areas of financial and managerial accounting are recommended:

Public hospitals

The financial accounting system of public hospitals should basically follow the conceptual design report for hospitals under the Office of Permanent Secretary of Ministry of Public Health (shown as Appendix - F), adjusting some parts to comply with the Accounting Principles and Policies for State Agencies Vol. 1 prepared by the Comptroller General's Department (shown as Appendix - E).

Managerial accounting should consist of a budgeting system and a cost accounting system as follows:

1. Budgeting system

The Bureau of the Budget has changed the budget system in order to change the existing government management system to a performance-based budgeting system. The new system is much more concerned with outputs and outcomes.

2. Cost Accounting system

There are two different approaches for a cost accounting system: Traditional Costing and Activity-Based Costing (ABC). In Traditional Costing, overhead costs are assigned to cost pools (departments) before being assigned to products or services. However, in Activity-Based Costing costs are assigned to products based on the activities required by that product. As a result, the real cost of a product can be determined with much more fidelity than Traditional Cost.

The specialists from 3M Health Information Systems recommended that to ascertain real service costs, it is appropriate to use Activity-based Costing (ABC). ABC should be introduced as pilot project in medical schools because they have complicated data. However, Saraburi hospital may be more suitable as a pilot hospital than medical schools because the complicated data of the latter may cause problems with the allocation of certain expenses.

There are two suggested ways to implement Activity-based costing:

- Applying the ABC in a pilot hospital;
- Applying Traditional Costing for 3-5 years, and after that changing to ABC.

Private hospitals

Private hospitals will upgrade only their managerial accounting systems, especially in the area of cost accounting. To select the most appropriate cost calculation method, costs and benefits should be compared and all hospitals are required to utilize the same method so that stakeholders can use the data generated in analysis and for comparison. In order to calculate the real costs of services and to better meet the stakeholders' needs, it is recommended ABC be used by the hospitals.

3. Information Technology System

Although some of the public hospitals visited used computer systems in some parts of their accounting work, such as inventory, medical service and managerial systems, most did not use computer systems at all. Moreover only 2 or 3 public hospitals have the same type of system integration which links the medical service and accounting systems. In contrast, computer systems have already been introduced in many private hospitals, and some have full system integration between the medical service system and the accounting system.

Private hospitals have invested more in information technology, such as accounting application software, than public hospitals have, providing management with more correct, complete and reliable information.

Moreover, implementation of accounting information systems results in a change of the accountants' role from bookkeeper to performing a review and analysis of accounting information. As a result, management has more up-to-date information to enable efficient running of the hospital operations.

Due to the large amount of data involved, if hospitals do not use computers for data collection, this may impact on the correctness, the completeness of information and the convenience of its preparation for use by the management in making decisions and running the business.

Guidelines for developing information technology system are as follows:

1. Study the needs for financial information integration at each hospital in order to establish a Hospital Accounting Information Center.
2. Study the accounting information systems, including the links between clinical and other aspects of patient care, in order to design computer systems and application software which produce complete and efficient managerial information systems. This process should start with a pilot hospital which is already following the new budget system.

4. Human Resources

Accounting staff at private hospitals generally have degrees in accounting, while most accounting staff at public hospitals do not. Staff's lack of knowledge of accounting procedures and accounting principles, changes in accounting principles, and the use of computer systems to collect data can cause problems with the preparation of the financial statement.

In addition, during the period of change from accounting on a cash basis to an accrual basis, it was found that accounting staff at pilot hospitals still lacked knowledge and understanding of the accrual basis principles. As a result, the Finance Department of the Principal Health Development Bureau was unable to prepare all financial statements for submission to the State Audit Office. Moreover, hospital management and the relevant authorities, such as the Principal Health Development Bureau, have still not be able to resolve the problems with recording accounting transactions on this basis. Training and education programs for both management and staff should be introduced so that the Finance Department is able to answer questions and solve problems for accounting staff, and hospitals are able to prepare their financial statements on an accrual basis for submission to the Finance Department and resubmission to the State Audit Office. Guidelines for developing Human resources are as follows:

In the short term, management and accounting officers of public hospitals should be trained and educated to give them a solid grounding in basic accounting.

In the long term, the Office of the Civil Service Commission (OCSC) should set new positions and job descriptions, and lay down guidelines for recruitment of

staff. Also, OCSC should set procedures for dealing with current staff who lack proper qualifications. The OCSC should co-ordinate with the Rajabhat and Rajamankala Institutes to obtain accounting interns to serve apprenticeships because these two institutes have campuses in almost every province throughout Thailand. After the training is over, the accounting interns could take a post-training test and if they passed such test would be appointed accountants in hospitals. The minimum number of accountants for each hospital should be determined based on the number of transactions or significant events occurring. For example, in the conceptual design report, as shown in Appendix-F, the average number of accountants for each pilot hospital where computerized systems are introduced is stipulated to be not more than 12.

5. Monitoring

Under the Law and Ministry of Finance regulations, public hospitals have to prepare monthly financial statements and submit them to the State Audit Office. Private hospitals, which are under the Bureau of Business Supervision of the Department of Commercial Registration at the Ministry of Commerce, have to prepare and submit financial reports yearly. Listed private hospitals also have to prepare and submit financial reports to the Stock Exchange of Thailand (SET).

The Government should set up a Hospital Accounting Information Center under the National Health Insurance Committee (after announcing the National Health Insurance Act) in order to prepare an accounting system for Thai public hospitals.

Providing hospitals with correct, complete and auditable accounting information systems will be an important factor in bringing about specific and transparent improvements in administration and development in the provision of medical services. However, accounting information systems cannot be used alone to set compensation payment for medical costs. This will require the use of, DRGs and medical coding as well.

กิตติกรรมประกาศ

เอกสารวิชาการฉบับนี้จัดทำให้สมบูรณ์ขึ้นหลังจากการประชุม Hospital Financing Reform For Universal Coverage in Thailand เมื่อวันที่ 30 สิงหาคม 2544 ณ โรงแรมมิราเคิล แกรนด์ กรุงเทพมหานคร เพื่อให้ผู้เข้าประชุมซึ่งประกอบด้วยนักวิชาการ ผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง ผู้ดำเนินงานเชิงนโยบาย ผู้เชี่ยวชาญจากต่างประเทศ ซึ่งสำนักงานประกันสุขภาพได้เชิญเป็นที่ปรึกษาของโครงการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานระบบข้อมูลงานประกันสุขภาพ ได้วิพากษ์ให้ข้อคิดเห็น การยกร่างและเนื้อหาหลักของเอกสารนี้ ได้รับข้อคิดเห็นโดยตลอดจากคณะทำงานโครงการฯ นายแพทย์ประดิษฐ์ วงษ์คณารัตน์กุล นายแพทย์นิพัทธ์ พิรเวช คุณอุไร ร่มโพธิ์หยก คุณเขาวดี รุ่งโรจน์ชัยพร และได้รับความช่วยเหลือด้านข้อมูลเป็นอย่างดี จากสำนักพัฒนาเครือข่ายบริการสุขภาพ ได้แก่ นางนงลักษณ์ ศิริเจริญ สำนักงานประกันสุขภาพ ได้แก่ นางสาวพัชณี ธรรมวันนา ซึ่งคณะผู้วิจัยขอขอบพระคุณไว้ ณ โอกาสนี้ และสุดท้ายขอขอบพระคุณผู้ให้ทุนสนับสนุนการดำเนินงานจาก สถาบันวิจัยระบบสาธารณสุขและสำนักงานประกันสุขภาพ กระทรวงสาธารณสุข

คณะผู้วิจัยหวังเป็นอย่างยิ่งว่า เอกสารฉบับนี้จะเป็นประโยชน์ในการใช้เป็นข้อมูลพื้นฐาน โดยเฉพาะสถานการณ์การดำเนินการพัฒนาระบบข้อมูลทางการแพทย์ของสถานพยาบาลในปัจจุบัน ซึ่งหน่วยงานที่เกี่ยวข้องสามารถนำไปเพื่อใช้ในการวางแผนการพัฒนาขั้นต่อไป

คณะผู้วิจัย

มกราคม 2545

ส่วนที่ 1 บทนำ

1. หลักการและเหตุผล

ตามที่กระทรวงสาธารณสุข โดยสำนักงานประกันสุขภาพได้นำกลุ่มวินิจฉัยโรคร่วมมาใช้เป็นเกณฑ์ในการจ่ายเงินชดเชยค่าบริการทางการแพทย์ค่าใช้จ่ายสูงให้กับหน่วยบริการและสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดรวมทั้งกรุงเทพมหานคร พบปัญหาและอุปสรรคสำคัญในด้านต่าง ๆ คือ 1) โครงสร้างพื้นฐานระบบข้อมูลของโรงพยาบาลยังไม่ได้มาตรฐานและมีความแตกต่างกันในแต่ละโรงพยาบาล และ 2) การให้รหัสโรคตาม ICD-10/ICD-9-CM ยังไม่ถูกต้องตามกฎการให้รหัสโรค จึงทำให้ข้อมูลรหัสโรคและการผ่าตัดหัตถการไม่ถูกต้อง ทั้งยังไม่สามารถนำฐานข้อมูลกลุ่มวินิจฉัยโรคร่วมที่เกิดขึ้นมาใช้ในการประเมินต้นทุนโรงพยาบาลเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพและคุณภาพการให้บริการทางการแพทย์ได้เท่าที่ควร ปัจจัยหลักในการพัฒนาโครงสร้างระบบข้อมูลต้นทุนกลุ่มวินิจฉัยโรคร่วม คือ โครงสร้างพื้นฐานระบบข้อมูลทางการแพทย์ของสถานพยาบาลในประเทศไทย

ดังนั้นเพื่อให้การทบทวนและประเมินผลการนำกลุ่มวินิจฉัยโรคร่วมสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการจ่ายเงินค่าบริการทางการแพทย์ รวมทั้งสามารถนำข้อมูลจากโครงสร้างพื้นฐานระบบข้อมูลของโรงพยาบาลมาใช้ในการประเมินต้นทุนของโรงพยาบาลได้ ตลอดจนสามารถใช้ในการปรับปรุงการบริหารจัดการและพัฒนาคุณภาพการให้บริการทางการแพทย์ได้อย่างเป็นรูปธรรมมีประสิทธิภาพและโปร่งใสมากขึ้น จึงได้จัดให้มีโครงการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานระบบข้อมูลต้นทุนกลุ่มวินิจฉัยโรคร่วมในงานประกันสุขภาพขึ้น โดยครอบคลุมในส่วนของการวิเคราะห์สถานการณ์และปัญหาต่าง ๆ เกี่ยวกับโครงสร้างพื้นฐานระบบข้อมูลทางการแพทย์โรงพยาบาลในประเทศไทย เพื่อนำมาใช้เป็นแนวทางการจัดระบบบัญชีโรงพยาบาลที่ใช้เป็นมาตรฐาน

2. ขอบเขตและแนวทางในการศึกษา

ในการศึกษา ทบทวน และวิเคราะห์สถานการณ์ต่าง ๆ เพื่อจัดทำแนวทางในการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานระบบข้อมูลทางการแพทย์ จะศึกษาครอบคลุมทั้งโรงพยาบาลรัฐบาลและโรงพยาบาลเอกชนโดยใช้กลุ่มตัวอย่างซึ่งกำหนดโดยสำนักงานประกันสุขภาพ โรงพยาบาลซึ่งเป็นกลุ่มตัวอย่างในการศึกษาครั้งนี้ประกอบด้วยโรงพยาบาลขนาดต่าง ๆ ดังนี้

โรงพยาบาลศูนย์ :

โรงพยาบาลชลบุรี

โรงพยาบาลสระบุรี

โรงพยาบาลทั่วไป :	โรงพยาบาลพระพุทธบาท สระบุรี
โรงพยาบาลชุมชน :	โรงพยาบาลบางบ่อ สมุทรปราการ
	โรงพยาบาลบางกรวย นนทบุรี
โรงพยาบาลสังกัดกระทรวงอื่น :	โรงพยาบาลชลประทาน กระทรวงเกษตรและสหกรณ์
	โรงพยาบาลจุฬาลงกรณ์ ทบวงมหาวิทยาลัย
โรงพยาบาลเอกชน :	โรงพยาบาลเกษมราษฎร์ สำนักงานรัตนธิเบศร์
	โรงพยาบาลเกษมราษฎร์ สำนักงานประชาชื่น
	โรงพยาบาลบำรุงราษฎร์
	โรงพยาบาลหัวเฉียว

นอกจากการศึกษาและวิเคราะห์ข้อมูลระบบบัญชีในสถานพยาบาลดังกล่าวข้างต้นแล้ว ได้ทำการสอบถามความต้องการใช้ข้อมูลจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง/ผู้มีส่วนได้เสีย ดังนี้

- สำนักงานประมาณ
- กรมบัญชีกลาง
- สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน
- สำนักงานประกันสังคม
- สำนักงานประกันสุขภาพ
- บมจ. ประกันชีวิตศรีอยุธยา ซีเอ็มจี

ทั้งนี้แนวทางในการวิเคราะห์และจัดทำเอกสารการวิจัยเกี่ยวกับแนวทางในการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานระบบข้อมูลทางการแพทย์จะอ้างอิงจากมาตรฐานการบัญชี เอกสารวิชาการบัญชี รวมถึงความคิดเห็นของผู้เชี่ยวชาญและผู้มีประสบการณ์ทั้งชาวไทยและชาวต่างประเทศ เพื่อให้โรงพยาบาลมีระบบข้อมูลทางการแพทย์ที่ถูกต้อง ครบถ้วนและสามารถตรวจสอบได้ ซึ่งเป็นสิ่งที่สำคัญในการปรับปรุงการบริหารจัดการและพัฒนาคุณภาพการให้บริการทางการแพทย์อย่างเป็นรูปธรรมและโปร่งใสมากขึ้น อย่างไรก็ตาม ระบบข้อมูลทางการแพทย์เพียงอย่างเดียวนี้ไม่สามารถจะนำมาใช้ในการพิจารณาจ่ายเงินชดเชยค่าบริการทางการแพทย์ตามความต้องการของสำนักงานประกันสุขภาพได้ต้องอาศัยข้อมูลรหัสการวินิจฉัยโรค/การผ่าตัดหัตถการและกลุ่มวินิจฉัยโรคร่วมมาพิจารณาประกอบด้วย

3. ขั้นตอนการดำเนินการ

ในการศึกษา ทบทวน วิเคราะห์สถานการณ์ต่างๆ และจัดทำแนวทางในการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานระบบข้อมูลทางการแพทย์มีขั้นตอนการปฏิบัติงานดังต่อไปนี้

1. ศึกษาและทบทวนเอกสารข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับโครงสร้างระบบข้อมูลทางการบัญชีของโรงพยาบาลรัฐบาล โดยศึกษาจากเอกสารการปฏิบัติงานของบริษัท เอ็นส์ท แอนด์ ยัง คอรัปอเรท เซอร์วิส จำกัด ในการออกแบบคู่มือระบบการเงินและการคลังสำหรับโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข และคู่มือระบบการเงินและการคลังสำหรับโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข ลงวันที่ 8 กุมภาพันธ์ 2543 ซึ่งครอบคลุมโรงพยาบาล ดังนี้

โรงพยาบาลศูนย์ :	โรงพยาบาลชลบุรี
โรงพยาบาลทั่วไป :	โรงพยาบาลพระพุทธบาท สระบุรี
โรงพยาบาลชุมชน :	โรงพยาบาลบางบ่อ สมุทรปราการ
	โรงพยาบาลบางกรวย นนทบุรี

2. ศึกษาการปฏิบัติงานเกี่ยวกับระบบบัญชีในปัจจุบันของกลุ่มตัวอย่างทั้งโรงพยาบาลรัฐบาลและโรงพยาบาลเอกชน รวมถึงการสัมภาษณ์หน่วยงานที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับความต้องการข้อมูล ตลอดจนขอบเขตหน้าที่ความรับผิดชอบใด ๆ ต่อโรงพยาบาล โดยการศึกษาและสัมภาษณ์ครอบคลุมโรงพยาบาลและหน่วยงาน ดังนี้

โรงพยาบาลสังกัดกระทรวงอื่น :	โรงพยาบาลชลประทาน	กระทรวงเกษตรและสหกรณ์
โรงพยาบาลเอกชน :	โรงพยาบาลบำรุงราษฎร์	
	โรงพยาบาลเกษมราษฎร์	สำนักงานรัตนวิทย์
	โรงพยาบาลหัวเฉียว	
หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง :	สำนักงานประมาณ	
	กรมบัญชีกลาง	
	สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน	
	สำนักงานประกันสังคม	
	บมจ. ประกันชีวิตศรีอยุธยา ซีเอ็มจี	

3. ร่วมมือกับผู้เชี่ยวชาญชาวต่างประเทศ ในการสัมภาษณ์หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง และศึกษาขั้นตอนและวิธีการปฏิบัติงานเกี่ยวกับระบบบัญชีเพิ่มเติม ซึ่งครอบคลุมทั้งโรงพยาบาลรัฐบาลและโรงพยาบาลเอกชน และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

โรงพยาบาลศูนย์ :	โรงพยาบาลชลบุรี และ โรงพยาบาลสระบุรี
โรงพยาบาลสังกัดกระทรวงอื่น :	โรงพยาบาลจุฬาลงกรณ์ ทบวงมหาวิทยาลัย

โรงพยาบาลเอกชน : โรงพยาบาลเกษมราษฎร์ สำนักงานประจวบฯ
หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง : สำนักงานประกันสุขภาพ

4. วิเคราะห์และประเมินผลสถานการณ์โครงสร้างพื้นฐานระบบข้อมูลด้านการบัญชี จัดทำแนวทางการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานระบบข้อมูลทางการบัญชีของสถานพยาบาลในประเทศไทย และนำเสนอต่อผู้เกี่ยวข้อง ผู้มีประสบการณ์ทั้งชาวไทยและชาวต่างประเทศ และผู้มีส่วนได้เสีย เพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็น
5. รวบรวมข้อมูลดังกล่าวข้างต้นเพื่อจัดทำเป็นเอกสารวิชาการการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานระบบข้อมูลทางการบัญชีสำหรับสถานพยาบาลในประเทศไทย และนำเสนอต่อสำนักงานประกันสุขภาพ

4. ลักษณะทั่วไปของการบัญชี

เนื่องจากเอกสารวิชาการฉบับนี้เป็นเอกสารที่ต้องมีการอ้างอิงคำศัพท์ทางบัญชีที่สำคัญ ดังนั้นเพื่อให้เกิดความเข้าใจที่ตรงกัน จึงได้อธิบายลักษณะทั่วไปของการบัญชี ซึ่งประกอบด้วยประวัติความเป็นมา ความหมายของการบัญชี หลักการและนโยบายบัญชี ระบบบัญชี และประโยชน์ของการบัญชี โดยมีรายละเอียดดังนี้

4.1 ประวัติความเป็นมา

ก่อนคริสตศตวรรษที่ 14 พ่อค้าชาวอิตาลีได้พัฒนาระบบบัญชีคู่ขึ้นใช้เป็นครั้งแรก แต่หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่ได้คิดขึ้นไม่ได้ถูกรวบรวมไว้จนกระทั่งในปี ค.ศ. 1494 นาย FRA LUCA PACIOLI ชาวอิตาลีได้แต่งหนังสือชื่อ "Summa De Arithmetica, geometria, Proportioniet Proportionalita" เรียกสั้น ๆ ว่า "SUMMA" เป็นตำราว่าด้วยการคำนวณเกี่ยวกับเลขคณิต พีชคณิต การแลกเปลี่ยนเงินตรา รวมทั้งการบัญชี ซึ่งเขาได้รวบรวมกฎเกณฑ์ต่าง ๆ ของหลักการบัญชีคู่ไว้อย่างสมบูรณ์ จนได้รับการยกย่องว่าเป็น "บิดาแห่งวิชาการบัญชี" ต่อมาราวคริสต์ศตวรรษที่ 18 เกิดการปฏิวัติอุตสาหกรรมขึ้นในยุโรป ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจครั้งใหญ่และมีการลงทุนทางธุรกิจมากขึ้น โดยเฉพาะการลงทุนร่วมกันทำให้เกิดความคิดที่จะบันทึกบัญชีกิจการแยกต่างหากจากเจ้าของ เพื่อจะได้ทราบว่าใครลงทุนเท่าใดและมีสิทธิส่วนได้เท่าใดส่วนเสียในกิจการเท่าใด นอกจากนั้นยังมีการจัดทำงบการเงิน เพื่อรายงานถึงผลการดำเนินงานและฐานะของธุรกิจให้ผู้ร่วมลงทุนได้ทราบ ซึ่งแนวคิดนี้เป็นที่ยอมรับและใช้กันอยู่จนถึงปัจจุบัน⁽¹⁾

¹ www25.brinkster.com/banchee/title.html, Ratjabhat Institute Suan Sunandha, 2544

4.2 ความหมายของการบัญชี

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้ให้ความหมายของการบัญชีไว้ในหนังสือศัพท์บัญชี (2532 : a-2) ดังนี้

"การบัญชี (Accounting) หมายถึง ศิลปะการเก็บรวบรวม บันทึก จำแนก และทำสรุปข้อมูลอันเกี่ยวกับเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจในรูปตัวเงิน ผลงานขั้นสุดท้ายของการบัญชีก็คือ การให้ข้อมูลทางการเงินซึ่งเป็นประโยชน์แก่บุคคลหลายฝ่ายและผู้ที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมของกิจการ"

ดังนั้น การบัญชีจึงเป็นกิจกรรมบริการเพื่อแสดงข้อมูลเชิงปริมาณซึ่งเน้นไปในการการเงินเกี่ยวกับหน่วยงานทางเศรษฐกิจ โดยมุ่งที่จะให้ประโยชน์ในการตัดสินใจทางเศรษฐกิจและพิจารณาทางเลือกอย่างมีเหตุผล⁽²⁾ การบัญชีแบ่งออกได้เป็นหลายสาขา เช่น การบัญชีการเงิน การบัญชีบริหาร และการบัญชีรัฐบาล เป็นต้น

- **การบัญชีการเงิน (Financial Accounting)** เป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อจัดทำรายงานทางการเงินเสนอต่อบุคคลภายนอก เพื่อสนองความต้องการของผู้มีส่วนได้เสียแต่ละคน เช่น รัฐบาล เจ้าหนี้ ผู้ถือหุ้น เป็นต้น ซึ่งการจัดทำรายงานทางการเงินเสนอต่อบุคคลภายนอกองค์กรนั้นต้องจัดทำขึ้นภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles : GAAP)
- **การบัญชีบริหาร (Managerial Accounting)** เป็นกระบวนการแจกแจงการวัด การวิเคราะห์ การจัดเตรียม การแปลความหมาย และการสื่อสารข้อมูลทางการบัญชีซึ่งใช้ภายในองค์กร เพื่อให้ผู้บริหารหรือผู้มีอำนาจในองค์กรใช้ในการวางแผน การตัดสินใจ รวมถึงการประเมินผลและการควบคุมภายในองค์กร โดยนำเสนอในรูปแบบของรายงานการบริหารซึ่งไม่มีรูปแบบแน่นอนตายตัว ขึ้นอยู่กับความต้องการของผู้บริหารเป็นสำคัญ⁽³⁾
- **การบัญชีรัฐบาล (Governmental Accounting)** หมายถึง การบันทึก การจัดหมวดหมู่ และการสรุปผลเกี่ยวกับรายการต่าง ๆ ทางการเงินของรัฐบาล รายละเอียด และข้อมูลต่าง ๆ ที่ได้จากการบัญชีนี้เป็นสิ่งสำคัญที่ฝ่ายนิติบัญญัติและฝ่ายบริหารจะนำไปใช้ในการวางแผนและควบคุมปฏิบัติงาน รักษาเสถียรภาพทางการเงิน และในการตรวจสอบวิเคราะห์และประเมินผลเกี่ยวกับการดำเนินงานของรัฐบาลในการการเงิน การบัญชี

² พะยอม สิงห์แสน และนิรุช เมฆวิชัย, การบัญชีการเงิน, 2530: 1

³ การบัญชีเพื่อการจัดการ, ดร. ศศิวิมล มีอำพล, 2543:3

รัฐบาลในส่วนที่ส่วนราชการทั้งในส่วนกลางและส่วนภูมิภาคที่มีการรับจ่ายเงินกับคลังหรือกับประชาชนนำมาใช้จะเรียกว่า "การบัญชีส่วนราชการ"⁽⁴⁾

4.3 หลักการและนโยบายบัญชี (Accounting Principles and Policies)

- หลักการบัญชี

เพื่อให้ข้อมูลทางการบัญชีที่ฝ่ายบัญชีนำเสนอเป็นที่เชื่อถือและมีความเป็นธรรมต่อทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินที่จัดทำขึ้น จึงมีความจำเป็นต้องจัดทำงบการเงินตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (GAAP) ซึ่งหมายถึง แนวทางที่ได้รับการรับรองและยอมรับเป็นส่วนใหญ่จากผู้มีอำนาจหน้าที่ในวิชาชีพการบัญชี เพื่อให้ นักบัญชี ใช้ยึดถือเป็นหลักปฏิบัติในการรวบรวม จัดบันทึก จำแนก สรุปผลและจัดทำงบการเงินอย่างมีหลักเกณฑ์ มีมาตรฐาน โดยกระทำขึ้นอย่างสม่ำเสมอและสามารถเข้าใจได้ง่าย คำว่า “หลักการบัญชี” ในปัจจุบันได้มีการใช้คำว่า “มาตรฐานการบัญชี” กันมากขึ้น หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเป็นคำศัพท์พิเศษในการบัญชี การเงิน โดยครอบคลุมถึงประเพณีนิยม กฎเกณฑ์และวิธีการต่าง ๆ ซึ่งอธิบายให้ทราบถึงวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองกัน ณ เวลาหนึ่งเวลาใด โดยเฉพาะ (ที่มา ศัพท์บัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย 2532 : g-1)

สำหรับประเทศไทย สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้ออกแถลงการณ์เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีหลายฉบับ ทั้งนี้เพื่อให้ นักบัญชี ในประเทศไทยยึดถือเป็นหลักปฏิบัติให้สอดคล้องเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน

ในการกำหนดหลักการบัญชีจะกำหนดโดยใช้ข้อสมมติทางบัญชี (Accounting Assumptions) ดังนี้

1. ความดำรงอยู่ของกิจการ (Going-concern)

ข้อสมมตินี้ถือว่ากิจการจะดำเนินงานอย่างต่อเนื่องและดำรงอยู่ต่อไปในอนาคตโดยไม่มีกำหนด หากกิจการมีเจตนาหรือมีความจำเป็นที่จะเลิกกิจการ หรือลดขนาดของการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญ งบการเงินต้องจัดทำขึ้นโดยใช้เกณฑ์อื่นและต้องเปิดเผยหลักเกณฑ์ที่ใช้ในงบการเงินด้วย

⁴ รศ. วิสาล เต็งอำนวยการ ดร.เพียรชัย นิลสุวรรณกุล และดร.ประวิตร นิลสุวรรณกุล, การวางรูปแบบบัญชี, 2533: 352

2. เกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis)

หลักการบัญชีที่ใช้รับรู้รายการและเหตุการณ์เมื่อเกิดขึ้น ทำให้รายการและเหตุการณ์ต่าง ๆ ได้รับการบันทึกบัญชีและแสดงในงบการเงินตามงวดที่เกี่ยวข้อง งบการเงินตามเกณฑ์คงค้างนอกจากจะให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับรายการค้าในอดีตที่เกี่ยวข้องกับการรับและจ่ายเงินสดแล้ว ยังให้ข้อมูลเกี่ยวกับภาระผูกพันที่กิจการต้องจ่ายเป็นเงินสดในอนาคตและข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรที่จะได้รับเป็นเงินสดในอนาคตด้วย ดังนั้นงบการเงินจึงสามารถให้ข้อมูลเกี่ยวกับรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีในอดีตซึ่งเป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ⁵⁾

• นโยบายการบัญชี

นโยบายการบัญชี หมายถึง หลักการและวิธีการบัญชีที่กิจการเลือกใช้ในการปฏิบัติทางการบัญชีและการจัดทำรายงาน

4.4 ระบบบัญชี (Accounting System)

ระบบบัญชี หมายถึง ระบบการรวบรวมและการจัดเก็บเอกสารต่างๆ ที่เป็นหลักฐานในการลงบัญชี นโยบายในการบริหารและการควบคุม วิธีการและเครื่องมือที่ใช้ในการลงบัญชีไม่ว่าจะกระทำด้วยมือ เครื่องจักร หรือคอมพิวเตอร์ เพื่อให้ได้มาซึ่งงบการเงิน หรือรายงานทางการเงิน ที่ต้องเสนอต่อบุคคลภายนอก และที่จำเป็นสำหรับฝ่ายจัดการเพื่อช่วยให้ฝ่ายจัดการสามารถนำมาใช้ในการติดตาม ปรับปรุง และแก้ไขการปฏิบัติงานเพื่อให้การดำเนินการเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

ระบบบัญชีมีส่วนประกอบ ดังนี้

1. การจัดทำเอกสารและการเก็บเอกสารในการลงบัญชี
2. นโยบายในการบริหารงานและการควบคุม คือ ระเบียบปฏิบัติที่ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้นภายในเพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมการปฏิบัติงาน เรียกว่า การควบคุมภายใน เช่น การควบคุมภายในเกี่ยวกับเงินสด เป็นต้น

⁵⁾ แม้บทการบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย 2542

3. การบันทึกบัญชีและการจัดทำรายงาน หมายถึง วิธีปฏิบัติในการตรวจสอบและการวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงิน เพื่อบันทึกบัญชี และรวมไปถึงวิธีปฏิบัติในการจัดทำรายงานและการนำเสนอรายงาน ซึ่งการบันทึกบัญชีสามารถจัดทำได้ 2 รูปแบบ ดังนี้
 - การบันทึกบัญชีตามเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) เป็นวิธีการบันทึกบัญชีที่บันทึกรายได้และค่าใช้จ่ายเมื่อได้รับเงินหรือจ่ายเงินไปจริง ทั้งนี้โดยไม่คำนึงถึงงวดเวลาที่เกี่ยวข้องของเงินที่ได้รับมาหรือจ่ายไป
 - การบันทึกบัญชีตามเกณฑ์คั่งค้าง (Accrual Basis) เป็นวิธีการบัญชีที่ใช้เป็นหลักในการพิจารณาบันทึกรายได้และค่าใช้จ่าย ให้อยู่ในงวดเวลาต่าง ๆ โดยคำนึงถึงรายได้ที่พึงรับและค่าใช้จ่ายที่พึงจ่าย เพื่อให้แสดงผลการดำเนินงานของแต่ละงวดเวลานั้นอย่างเหมาะสม โดยไม่คำนึงถึงรายรับและรายจ่ายเป็นเงินสดว่าได้เงินมาแล้วหรือจ่ายเงินไปแล้วหรือไม่ ดังนั้น ทุกสิ้นงวดจะมีการปรับปรุงรายการค้างรับ-ค้างจ่าย รายการรับ-จ่ายล่วงหน้าและการตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคามูลค่าอาคารและอุปกรณ์ เพื่อให้ข้อมูลในงบการเงินแสดงมูลค่าที่ถูกต้องตามรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนองบการเงินนั้น
4. ครุภัณฑ์หรือเครื่องมือเครื่องใช้ที่ใช้ปฏิบัติงานในระบบเป็นเครื่องช่วยในการบันทึกข้อมูล และจัดทำรายงานทางบัญชีได้รวดเร็วและลดข้อผิดพลาด เช่น เครื่องคอมพิวเตอร์ เครื่องคำนวณ เป็นต้น
5. บุคคลที่ปฏิบัติงานในระบบ คือ พนักงานซึ่งมีหน้าที่ในการปฏิบัติงานตามระบบบัญชี ซึ่งเป็นส่วนที่สำคัญที่สุด บุคคลที่ปฏิบัติงานจะต้องมีคุณสมบัติที่เหมาะสมโดยต้องเป็นผู้มีความรู้ในการบัญชี

4.5 ประโยชน์ของการบัญชี

การทำบัญชีสำหรับกิจการมีประโยชน์ที่สำคัญ ดังนี้

1. เพื่อให้มีการจดบันทึกรายการค้าที่เกิดขึ้นเรียงรายการตามลำดับก่อนหลัง และจำแนกตามประเภทของรายการค้าเหล่านั้น บัญชีที่ทำขึ้นจะใช้เป็นหลักฐานที่สำคัญในการอ้างอิงถึงในภายหลัง
2. เพื่อให้มีการจดบันทึกรายการสินทรัพย์ของกิจการไว้ในบัญชี ซึ่งเป็นสิ่งจำเป็นอย่างหนึ่งในการควบคุมรักษาสินทรัพย์ของกิจการ เช่น การบันทึกบัญชีแสดงยอดเงินสด

คงเหลือเป็นการบังคับให้ผู้รักษาเงินสดต้องรับผิดชอบในยอดเงินสดคงเหลือที่ปรากฏในบัญชีของกิจการ

3. การบัญชีเป็นวิธีการเก็บรวบรวมสถิติอย่างหนึ่ง ซึ่งจะเป็ประโยชน์แก่ผู้บริหารงานในการควบคุมให้กิจการได้ดำเนินงานไปอย่างมีประสิทธิภาพ
4. การบัญชีที่จัดทำไว้อย่างเรียบร้อยจะป้องกันความผิดพลาดในการทำงานและใช้ในการตรวจสอบความถูกต้องในภายหลังได้
5. รายละเอียดต่าง ๆ ที่ปรากฏในบัญชีจะเป็นประโยชน์ในการคำนวณผลกำไร (ขาดทุน) ของกิจการสำหรับระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งจะชี้ให้เห็นถึงผลการดำเนินงานสำหรับระยะเวลานั้น
6. การบัญชีทำให้สามารถทราบถึงฐานะการเงินของกิจการในขณะใดขณะหนึ่งได้ โดยแสดงให้เห็นว่ากิจการมีสินทรัพย์และหนี้สินประเภทใดบ้างเป็นจำนวนเท่าใด⁶⁾

⁶ อ้างแล้ว, หน้า 17

ส่วนที่ 2 สถานการณ์ปัจจุบัน

จากการศึกษาและทบทวนสถานการณ์ปัจจุบันของโครงสร้างพื้นฐานระบบข้อมูลทางการบัญชี ทั้งโรงพยาบาลรัฐบาลและโรงพยาบาลเอกชนตามกลุ่มตัวอย่างที่กำหนดโดยสำนักประกันสุขภาพนั้น สามารถสรุปผลการศึกษาและนำเสนอข้อมูลโดยแบ่งเป็น 5 ส่วน ได้แก่

1. หลักการและนโยบายบัญชี ซึ่งจะกล่าวถึง หลักการและนโยบายบัญชีต่าง ๆ ที่โรงพยาบาลใช้ในการจัดทำบัญชี
2. ระบบบัญชีการเงินและระบบบัญชีเพื่อการบริหาร ซึ่งจะกล่าวถึง ส่วนประกอบที่สำคัญของระบบบัญชี ได้แก่ นโยบายในการบริหารงานและการควบคุม การจัดทำเอกสารและจัดเก็บเอกสารในการบันทึกบัญชี และการบันทึกบัญชีและการจัดทำรายงาน โดยแบ่งเป็นระบบงานย่อย ดังนี้
 - ระบบบัญชีการเงิน ได้แก่ ระบบบัญชีรับเงิน ระบบบัญชีจ่ายเงิน ระบบบัญชีลูกหนี้ ระบบบัญชีเจ้าหนี้ ระบบจัดซื้อจัดจ้าง ระบบบัญชีสินค้าคงเหลือ ระบบบัญชีสินทรัพย์ถาวร ระบบบัญชีเงินเดือนและค่าตอบแทน และระบบบัญชีแยกประเภททั่วไป
 - ระบบบัญชีเพื่อการบริหาร ได้แก่ ระบบงบประมาณ และระบบบัญชีต้นทุน
3. ระบบสารสนเทศ ซึ่งจะกล่าวถึง เครื่องมือที่ใช้ในการจัดทำบัญชี เช่น ระบบคอมพิวเตอร์ เป็นต้น
4. บุคลากร ซึ่งจะกล่าวถึง ผู้ทำบัญชีในปัจจุบัน
5. การกำกับดูแลระบบข้อมูลทางการบัญชี ซึ่งจะกล่าวถึง หน่วยงานที่มีส่วนได้เสียซึ่งมีหน้าที่กำกับดูแลข้อมูลทางการบัญชีของโรงพยาบาล รวมถึงการจัดทำรายงานเพื่อนำเสนอหน่วยงานดังกล่าว

ผลจากการศึกษาซึ่งจะนำเสนอข้อมูลเป็น 5 ส่วน ดังกล่าวข้างต้น มีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

1. หลักการและนโยบายบัญชี

โรงพยาบาลรัฐบาลจะจัดทำบัญชีตามหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบการเงินการคลังส่วนราชการ ซึ่งกำหนดโดยกรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง สำหรับโรงพยาบาลเอกชนจะจัดทำบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (GAAP) ซึ่งกำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ทั้งนี้ การนำเสนอหลักการบัญชีที่ใช้ในโรงพยาบาลรัฐบาลและเอกชนจะ

อ้างอิงตามมาตรฐานการบัญชีของไทย ซึ่งจัดทำโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย โดยมีรายละเอียดดังนี้

1.1 หลักการบันทึกบัญชี

- โรงพยาบาลรัฐบาล แบ่งหลักการบันทึกบัญชีที่ใช้ในปัจจุบันเป็น 3 กลุ่ม ดังนี้

กลุ่มที่ 1 บันทึกบัญชีตามเกณฑ์เงินสดเท่านั้น ได้แก่ โรงพยาบาลรัฐบาลทั้งหมด ยกเว้นโรงพยาบาลรัฐบาลตามโครงการนำร่องการปฏิรูประบบงบประมาณ (ซึ่งต่อไปจะเรียกว่า-โรงพยาบาลตามโครงการนำร่อง)

กลุ่มที่ 2 บันทึกบัญชีตามเกณฑ์เงินสดและปฏิบัติงานเพิ่มเติมเพื่อจัดทำรายงานการเงินตามเกณฑ์คงค้าง ได้แก่ โรงพยาบาลตามโครงการนำร่องยกเว้นโรงพยาบาลสระบุรี กล่าวคือ มีการจัดทำทะเบียนลูกหนี้และเจ้าหนี้เพิ่มเติม รวมทั้งการปรับปรุงรายการรายได้และค่าใช้จ่ายเมื่อสิ้นงวดให้แสดงถูกต้องตรงตามงวดเวลาที่เกิดรายการ แต่ยังคงไม่มีการคำนวณค่าเสื่อมราคาและประมาณค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ

กลุ่มที่ 3 บันทึกบัญชีตามเกณฑ์เงินสดและเกณฑ์คงค้าง ได้แก่ โรงพยาบาลตามโครงการนำร่อง-โรงพยาบาลสระบุรี

ความแตกต่างในการใช้หลักเกณฑ์การบันทึกบัญชีของโรงพยาบาลรัฐบาลนี้มีสาเหตุมาจากการที่กระทรวงสาธารณสุขได้ลงนามในบันทึกความเข้าใจกับสำนักงานงบประมาณตามโครงการนำร่องการปฏิรูประบบงบประมาณเมื่อวันที่ 14 กันยายน 2542 (ภาคผนวก ก บันทึกความเข้าใจระหว่างสำนักงานงบประมาณและกระทรวงสาธารณสุข) โดยมีใจความสำคัญ คือ กำหนดให้โรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข ซึ่งได้แก่ โรงพยาบาลศูนย์/ทั่วไป จำนวน 92 แห่ง ต้องเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีและวิธีการบริหารเพื่อให้มีระบบการตรวจสอบ กำกับดูแลที่ดี และมีระบบข้อมูลทางการเงินที่สมบูรณ์ เพื่อให้สำนักงานงบประมาณสามารถประเมินประสิทธิภาพการบริหารจัดการทางการเงินและการวิเคราะห์ต้นทุนค่าใช้จ่ายเพื่อเป็นเกณฑ์ในการขอจัดสรรงบประมาณ

- โรงพยาบาลเอกชนใช้หลักการบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง

โรงพยาบาลเอกชนเป็นนิติบุคคล ซึ่งมีหน้าที่จัดทำบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ทั้งนี้บัญชีที่จัดทำจะต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีของไทย

ซึ่งได้รับความเห็นชอบจากกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ โดยที่หลักการบัญชีตามเกณฑ์คงค้างได้ถูกกำหนดไว้ในแม่บทการบัญชี

1.2 นโยบายบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (โรงพยาบาลรัฐบาลจะเรียกว่า “ครุภัณฑ์”) เป็นสินทรัพย์ส่วนใหญ่ซึ่งโรงพยาบาลมีไว้ใช้ในการดำเนินงานและโรงพยาบาลคาดว่าจะใช้ประโยชน์นานเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี นอกจากนี้โรงพยาบาลต้องรับรู้การสูญเสียดังกล่าวในการให้บริการของอาคาร และอุปกรณ์ในรูปของค่าเสื่อมราคาคู่กับค่าเสื่อมราคาสะสมเป็นประจำในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

- โรงพยาบาลรัฐบาลทั้งหมดจะไม่รับรู้เป็นสินทรัพย์ทางบัญชีแต่จะบันทึกเป็นรายจ่ายทันทีเมื่อเกิดรายการ จึงไม่มีการประมาณอายุการใช้งานของสินทรัพย์และไม่มีการบันทึกค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์
- โรงพยาบาลตามโครงการนำร่อง-โรงพยาบาลสระบุรี เฉพาะในส่วนการบันทึกบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง จะบันทึกรับรู้สินทรัพย์ทางบัญชีและบันทึกค่าเสื่อมราคาตามหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 1 ซึ่งประกาศใช้โดยกรมบัญชีกลาง
- โรงพยาบาลเอกชน จะรับรู้เป็นสินทรัพย์ทางบัญชีและบันทึกค่าเสื่อมราคาตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีของไทยและนโยบายบัญชีของผู้บริหาร

1.3 นโยบายบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ

สินค้าคงเหลือ หมายถึง ทรัพย์สินซึ่งมีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจ หรืออยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย หรือมีไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าหรือให้บริการ ดังนั้น สินค้าคงเหลือในที่นี้จะได้แก่ ยาและเวชภัณฑ์ที่ไม่ใช่ยา

- โรงพยาบาลรัฐบาลทั้งหมดจะไม่บันทึกมูลค่าสินค้าคงเหลือทางบัญชีแต่จะบันทึกเป็นรายจ่ายทันทีเมื่อเกิดรายการ
- โรงพยาบาลตามโครงการนำร่อง-โรงพยาบาลสระบุรี เฉพาะส่วนการบันทึกบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง จะบันทึกมูลค่าสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง (Perpetual method) โดยวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน (FIFO)

- โรงพยาบาลเอกชน จะบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือและวัดมูลค่าสินค้าตามที่มาตราฐานการบัญชีกำหนดและสอดคล้องกับนโยบายบัญชีของผู้บริหาร เช่น วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน (FIFO) วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average) เป็นต้น

1.4 นโยบายบัญชีเกี่ยวกับหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ

นโยบายบัญชีเกี่ยวกับหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ เป็นวิธีการปฏิบัติทางบัญชีสำหรับลูกหนี้บางรายที่คาดว่าจะเรียกเก็บเงินไม่ได้ และลูกหนี้ที่ได้ทวงถามจนถึงที่สุดแล้วแต่ยังไม่ได้รับชำระ

- โรงพยาบาลรัฐบาลทั้งหมดไม่มีการประมาณจำนวนหนี้สงสัยจะสูญ เนื่องจากโรงพยาบาลส่วนมากไม่มีการจัดทำบัญชีลูกหนี้ สำหรับโรงพยาบาลตามโครงการนำร่อง ยกเว้นโรงพยาบาลสระบุรีซึ่งเริ่มมีการจัดทำบัญชีลูกหนี้ยังคงไม่ได้รับแจ้งนโยบายให้ประมาณหนี้สงสัยจะสูญและตัดหนี้สูญ อย่างไรก็ตาม กรมบัญชีกลางได้แจ้งในหนังสือขอความเห็นชอบระบบบัญชีโรงพยาบาลศูนย์/ทั่วไป เลขที่ 0528.2/11464 ลงวันที่ 26 พฤษภาคม 2543 ข้อ 2 มอบอำนาจให้สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติในการตัดหนี้สูญให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน (แสดงในภาคผนวก ข หนังสือราชการขอความเห็นชอบระบบบัญชีโรงพยาบาลศูนย์และโรงพยาบาลทั่วไป)
- โรงพยาบาลตามโครงการนำร่อง - โรงพยาบาลสระบุรีและโรงพยาบาลเอกชนจะประมาณจำนวนหนี้สงสัยจะสูญ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี โดยโรงพยาบาลสระบุรีจะประมาณจำนวนหนี้สงสัยจะสูญเป็น 10% ของลูกหนี้แต่ละประเภทและโรงพยาบาลเอกชนจะพิจารณาจากประสบการณ์ที่ผ่านมาเกี่ยวกับจำนวนลูกหนี้ที่เรียกเก็บไม่ได้

2. ระบบบัญชีการเงินและระบบบัญชีเพื่อการบริหาร

ส่วนประกอบที่สำคัญของข้อมูลบัญชีการเงินและบัญชีเพื่อการบริหารของโรงพยาบาลรัฐบาลและเอกชน แสดงดังตารางต่อไปนี้

รายการ	โรงพยาบาลเอกชน	โรงพยาบาลรัฐบาล
1. ระบบบัญชีที่ใช้	• ระบบบัญชีการเงิน • ระบบบัญชีเพื่อการบริหาร	• ระบบบัญชีส่วนราชการ
2. วัตถุประสงค์ของระบบบัญชี	• เพื่อการวางแผนและควบคุมรายได้อะไรและค่าใช้จ่าย ให้กิจการอยู่รอดและเกิดผลตอบแทนแก่ผู้ถือหุ้น	• เพื่อเป็นเครื่องมือควบคุมการเบิกจ่ายเงินงบประมาณให้อยู่ในขอบเขตของงบประมาณรายจ่ายและระเบียบข้อบังคับเกี่ยวกับการเบิกจ่ายเงินของทางราชการ
3. นโยบายในการบริหารงานและการควบคุมในระบบบัญชี	• ผู้บริหารในแต่ละโรงพยาบาลจะเป็นผู้กำหนดระเบียบปฏิบัติในการควบคุมการปฏิบัติงานโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพ ซึ่งมีความแตกต่างกันระหว่างโรงพยาบาล	• โรงพยาบาลจะมีการปฏิบัติงานตามกฎหมายเดียวกันภายใต้กฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้อง เช่น ประมวลกฎหมาย และระเบียบการคลัง
4. การจัดทำเอกสารในการจัดทำบัญชี	• ปฏิบัติตามนโยบายของฝ่ายบริหารและตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยและกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ให้ความเห็นชอบ	• ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายและระเบียบการคลัง ซึ่งกำหนดโดยกรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง
5. การบันทึกบัญชี 5.1 ระบบบัญชีลูกหนี้	• บันทึกบัญชีลูกหนี้เมื่อให้บริการหรือเมื่อจำหน่ายคนไข้ออกจากบัญชี (Discharges)	• ไม่บันทึกบัญชีลูกหนี้ยกเว้นโรงพยาบาลตามโครงการนำร่องซึ่งไม่นับรวมโรงพยาบาลสระบุรีจะบันทึกบัญชีเมื่อมีการจำหน่ายคนไข้ออกจากบัญชี (Discharges)

รายการ	โรงพยาบาลเอกชน	โรงพยาบาลรัฐบาล
5.2 ระบบบัญชีเจ้าหนี้	บันทึกกรับรู้เจ้าหนี้เมื่อได้รับสินค้า/บริการหรือเมื่อได้รับใบแจ้งหนี้แล้วแต่เหตุการณ์ใดจะถึงก่อน	ไม่บันทึกกรับรู้เจ้าหนี้ เมื่อตรวจรับสินค้า/บริการเรียบร้อยแล้วจะนำเอกสารไปจัดทำฎีกาเพื่อเบิกจ่ายยกเว้นโรงพยาบาลตามโครงการนำร่องซึ่งไม่นับรวมโรงพยาบาลสระบุรี ซึ่งจะบันทึกกรับรู้หลังจากตรวจรับสินค้า/บริการ
5.3 ระบบบัญชีรับเงิน	บันทึกรายการรับเงินเมื่อได้รับเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด	บันทึกรายการรับเงินเมื่อได้รับเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด
5.4 ระบบบัญชีจ่ายเงิน	บันทึกรายการจ่ายเมื่อมีผู้มารับเช็ค	บันทึกรายการจ่ายเมื่อมีผู้มารับเช็ค
5.5 ระบบบัญชีสินค้าคงเหลือ/ระบบบัญชีสินทรัพย์ถาวร	บันทึกรายการเคลื่อนไหวและคำนวณมูลค่าตามมาตรฐานบัญชีที่เกี่ยวข้อง	บันทึกเฉพาะรายการเคลื่อนไหวแต่ไม่มีการคำนวณมูลค่า
5.6 ระบบบัญชีเงินเดือนและค่าตอบแทน	บันทึกรายการเงินเดือนและค่าตอบแทนแยกตามหน่วยงานที่สังกัด	- บันทึกเป็นรายการจ่ายเงินประเภทหนึ่งไม่แยกหน่วยงาน - มีการจ่ายเงินให้แก่บุคลากรที่ไม่ได้ปฏิบัติงานในโรงพยาบาล (เช่น ช่วยราชการที่อื่น)

รายการ	โรงพยาบาลเอกชน	โรงพยาบาลรัฐบาล
5.7 ระบบบัญชีแยกประเภททั่วไป	จัดทำบททดลองเพื่อตรวจสอบความถูกต้องและจัดทำรายงานการเงิน เช่น งบดุล งบกำไรขาดทุน พร้อมรายละเอียดประกอบงบการเงินอย่างน้อยปีละครั้ง	- ทุกสิ้นเดือนจัดทำงบเดือนส่งให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน และสำนักพัฒนาเครือข่ายบริการสุขภาพ นอกจากนี้โรงพยาบาลตามโครงการนำร่องต้องจัดทำรายงานการเงินเพิ่มเติมด้วย - กรณีกองทุน จะจัดทำรายงานการใช้จ่ายแยกแต่ละกองทุน - กำหนดให้มีทะเบียนควบคุมงบประมาณเพื่อบันทึกรายการเกี่ยวกับขอบเขตจำกัดของการใช้จ่ายเงินตามงบประมาณและรายการแสดงแหล่งที่มาของรายได้ที่จะนำมาใช้นั้น
5.8 ระบบงบประมาณ	จัดทำงบประมาณเพื่อประโยชน์ในการวางแผนและควบคุมการปฏิบัติงานให้ตรงเป้าหมายและดำเนินการควบคุมโดยการเปรียบเทียบระหว่างผลการปฏิบัติงานจริงกับงบประมาณเพื่อประเมินประสิทธิภาพและหาแนวทางแก้ไข	จัดทำประมาณการรายจ่ายและนำเสนอต่อหน่วยงานต้นสังกัดเพื่อจัดทำแผนงบประมาณประจำปีส่งให้แก่สำนักงานงบประมาณเพื่อจัดสรรเงินงบประมาณให้ตามความจำเป็นและสมควร
5.9 ระบบบัญชีต้นทุน	จัดเก็บข้อมูลต้นทุนและคำนวณหาต้นทุนบริการตามความต้องการของผู้บริหาร โดยใช้วิธีการคำนวณต้นทุนตามแบบเดิมทำให้ข้อมูลต้นทุนที่คำนวณได้ของโรงพยาบาลแต่ละแห่งแตกต่างกัน	จัดเก็บเฉพาะรายการรับ-จ่ายตามความต้องการใช้ข้อมูลของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง และไม่มีหน่วยงานใดต้องการใช้ข้อมูลต้นทุนของโรงพยาบาลจึงไม่มีการจัดทำบัญชีต้นทุน รวมทั้งข้อมูลต้นทุนที่มีอยู่ไม่สามารถนำมาใช้วิเคราะห์ต้นทุนได้

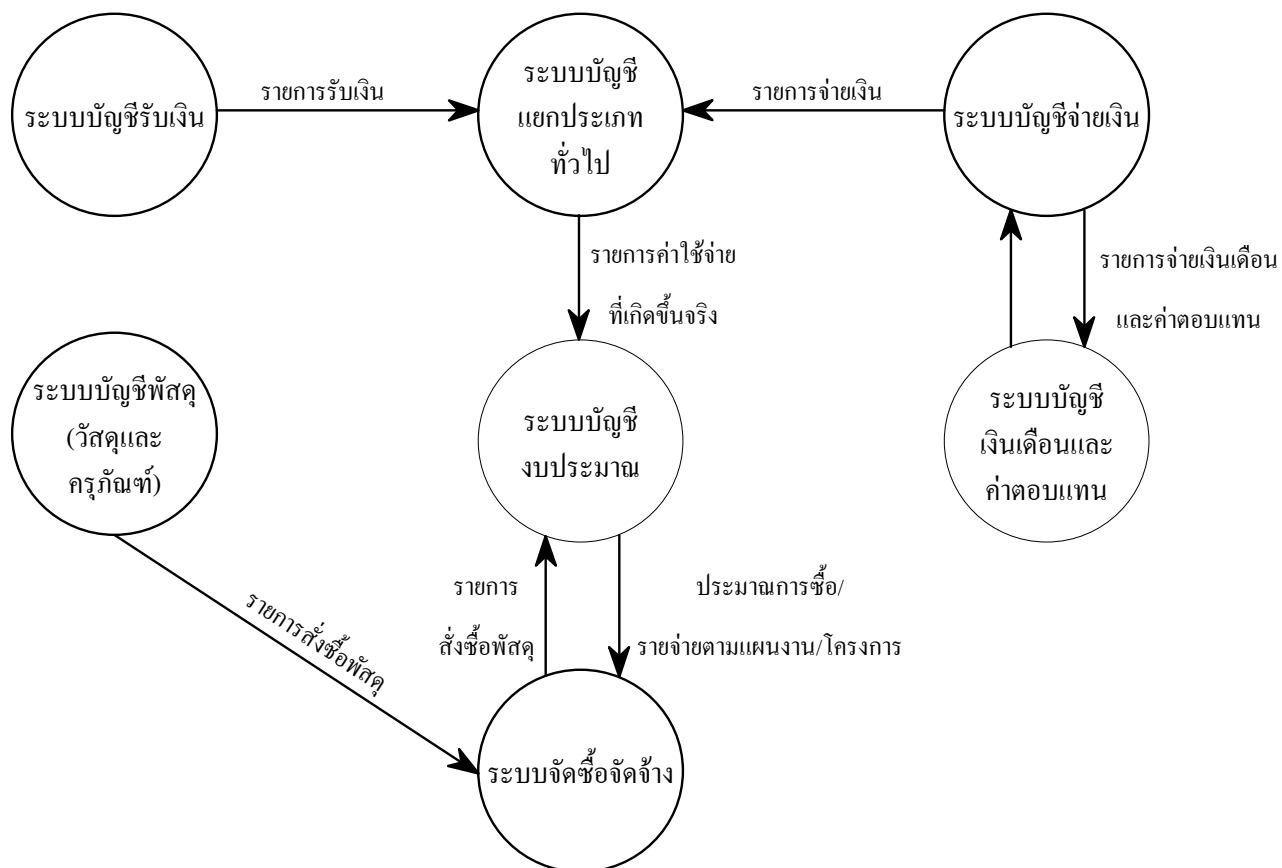
รายการ	โรงพยาบาลเอกชน	โรงพยาบาลรัฐบาล
6. การจัดทำรายงาน 6.1 การจัดทำรายงานการเงินและรายงานเพื่อการบริหาร	รายงานบัญชีการเงินจัดทำขึ้นอย่างน้อยปีละครั้งนำเสนอให้แก่สำนักกำกับดูแลธุรกิจ กรมทะเบียนการค้า และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น กรมสรรพากร เป็นต้น สำหรับรายงานเพื่อการบริหารจะจัดทำตามความต้องการของผู้บริหาร	รายงานที่จัดทำขึ้นจะเป็นรายงานการเงินเกี่ยวกับสภาพคล่องของเงินกองทุนประเภทต่าง ๆ ที่มีอยู่เท่านั้น ไม่มีการจัดทำรายงานเพื่อผู้บริหาร สำหรับบเดือนจะต้องนำเสนอสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

รายการ	โรงพยาบาลเอกชน	โรงพยาบาลรัฐบาล
6.2 การจัดทำรายงานให้ ผู้มีส่วนได้เสีย	จัดทำใบแจ้งหนี้การให้บริการรักษาพยาบาลแก่ผู้ประกันตนตามหมวดรายการมาตรฐาน (แสดงในภาคผนวก ง รายการตามหมวดรายการมาตรฐาน) ส่งให้บริษัทประกันภัย/ชีวิตเพื่อเรียกเก็บเงิน และบริษัทประกันใช้เป็นข้อมูลรายการประกอบการพิจารณากำหนดอัตราค่าเบี้ยประกันที่จะเรียกเก็บจากผู้ประกันตน และจัดทำใบแจ้งหนี้ค่ารักษาพยาบาลผู้ป่วยในตามแบบรายการมาตรฐานและรายงานสรุปการให้บริการผู้ป่วยนอกประจำเดือนให้แก่สำนักงานประกันสังคมเดือนละครั้ง (เฉพาะผู้ป่วยในและผู้ป่วยนอกที่เป็นผู้ประกันตน) เพื่อเรียกเก็บค่าชดเชยการให้บริการรักษาพยาบาลแก่ผู้ป่วยใน โดยที่สำนักงานประกันสังคมจะใช้ข้อมูลที่ได้รับประกอบการพิจารณากำหนดอัตราการจ่ายเงินชดเชยที่สมควรให้แก่โรงพยาบาล	จัดทำใบแจ้งหนี้การให้บริการรักษาพยาบาลแก่ผู้ประกันตนตามหมวดรายการมาตรฐาน (แสดงในภาคผนวก ง รายการตามหมวดรายการมาตรฐาน) ส่งให้บริษัทประกันภัย/ชีวิตเพื่อเรียกเก็บเงิน และบริษัทประกันใช้เป็นข้อมูลรายการประกอบการพิจารณากำหนดอัตราค่าเบี้ยประกันที่จะเรียกเก็บจากผู้ประกันตน และจัดทำใบสรุปค่ารักษาพยาบาลผู้ป่วยในตามแบบรายการมาตรฐานและรายงานสรุปการให้บริการผู้ป่วยนอกประจำเดือนให้แก่ผู้สำนักงานประกันสังคมเดือนละครั้ง (เฉพาะผู้ป่วยในและผู้ป่วยนอกที่เป็นผู้ประกันตน) เพื่อเรียกเก็บค่าชดเชยการให้บริการรักษาพยาบาลแก่ผู้ป่วยใน โดยที่สำนักงานประกันสังคมจะใช้ข้อมูลที่ได้รับประกอบการพิจารณากำหนดอัตราการจ่ายเงินชดเชยที่สมควรให้แก่โรงพยาบาล

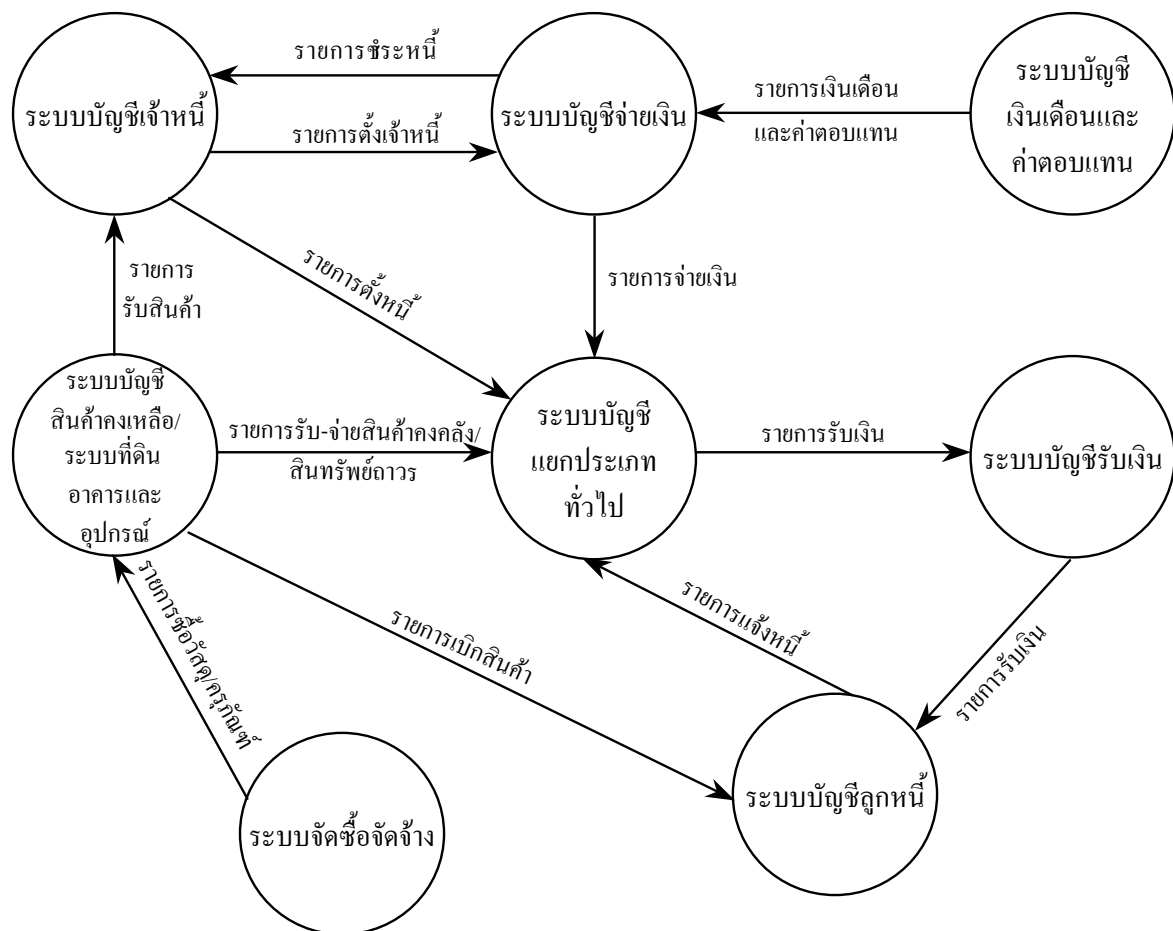
สำหรับโรงพยาบาลตามโครงการนำร่อง-โรงพยาบาลสระบุรี ปัจจุบันจัดทำบัญชีตามเกณฑ์เงินสดควบคู่กับเกณฑ์คงค้าง ดังนั้นวัตถุประสงค์ในการจัดทำบัญชี นโยบายในการบริหารและควบคุม ตลอดจนวิธีการปฏิบัติทางบัญชียังคงเหมือนกับโรงพยาบาลรัฐบาลอื่น

อย่างไรก็ตาม ในส่วนของรายละเอียดขั้นตอนการปฏิบัติงานในปัจจุบันของแต่ละระบบงาน สำหรับโรงพยาบาลรัฐบาลและเอกชนสามารถศึกษาได้จากภาคผนวก ค สถานการณ์ปัจจุบันของแต่ละระบบงาน หน้าถัดไปจะแสดงถึงภาพรวมระบบบัญชีการเงินและระบบบัญชีเพื่อการบริหารซึ่งโรงพยาบาลรัฐบาลและเอกชนใช้อยู่ในปัจจุบัน

ภาพรวมระบบบัญชีโรงพยาบาล - ปัจจุบัน



ภาพรวมระบบบัญชีโรงพยาบาลเอกชน - ปัจจุบัน



3. ระบบสารสนเทศ

การนำระบบคอมพิวเตอร์เข้ามาช่วยจัดเก็บข้อมูลทางการแพทย์และการคำนวณต้นทุนจะเพิ่มความสะดวกรวดเร็วในการตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลและสามารถจัดทำรายงานบัญชีการเงินและรายงานบัญชีเพื่อการบริหารได้อย่างถูกต้องและทันต่อความต้องการ ทั้งนี้เนื่องจากข้อมูลการให้บริการของโรงพยาบาลมีปริมาณมาก และจากการศึกษาดูงานพบว่าปัจจุบันทั้งโรงพยาบาลรัฐบาลและโรงพยาบาลเอกชนมีการนำระบบคอมพิวเตอร์เข้ามาใช้ในโรงพยาบาล กล่าวคือ

- โรงพยาบาลรัฐบาลส่วนมากยังคงจัดเก็บข้อมูลโดยไม่ใช้ระบบคอมพิวเตอร์ โรงพยาบาลบางแห่งนำระบบคอมพิวเตอร์มาช่วยในการจัดเก็บข้อมูลการเคลื่อนไหวของยาและเวชภัณฑ์ โรงพยาบาล จำนวน 1-2 แห่ง เช่น โรงพยาบาลตามโครงการนำร่อง-โรงพยาบาลสระบุรีนำระบบคอมพิวเตอร์เข้ามาช่วยจัดเก็บข้อมูลทั้งระบบงาน ในขณะที่โรงพยาบาลบางแห่งนำคอมพิวเตอร์เข้ามาใช้ในการจัดทำงานเอกสารแทนเครื่องพิมพ์ดีดไฟฟ้าเท่านั้น
- โรงพยาบาลเอกชนส่วนมากนำระบบคอมพิวเตอร์เข้ามาช่วยในการจัดเก็บข้อมูลทั้งระบบงาน

4. บุคลากร

ผู้ทำบัญชี คือ ผู้รับผิดชอบในการจัดทำบัญชีของโรงพยาบาลเพื่อให้แสดงผลการดำเนินงานฐานะการเงินหรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของโรงพยาบาลที่เป็นอยู่ตามความเป็นจริงและตามมาตรฐานการบัญชีของไทย จะเห็นว่าได้ว่าการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีมีผลกระทบโดยตรงต่อความครบถ้วนถูกต้องของข้อมูลและรายงาน

- โรงพยาบาลรัฐบาลส่วนมาก ผู้ทำบัญชีจะไม่มีพื้นฐานความรู้โดยตรงทางวิชาการบัญชีและไม่มีวุฒิการศึกษาปริญญาตรีด้านบัญชี แต่จะเป็นผู้ที่ปฏิบัติงานในฝ่ายบัญชีมานานและได้รับการเลื่อนขั้นตามระเบียบทางราชการ ซึ่งอาจมีวุฒิการศึกษาประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูงทางการบัญชี หรือจบปริญญาตรีทางวิชาการเรียน
- โรงพยาบาลเอกชน จะจ้างนักบัญชีเข้ามาเป็นผู้ทำบัญชี เนื่องจากโรงพยาบาลเอกชนเป็นนิติบุคคล ตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 จึงต้องจัดให้มีผู้ทำบัญชีที่มีคุณสมบัติตามที่กฎหมายกำหนด

5. การกำกับดูแลระบบข้อมูลทางการบัญชี

กรมบัญชีกลางกำหนดให้สำนักพัฒนาเครือข่ายบริการสุขภาพเป็นผู้รวบรวมรายงานการเงินประจำเดือนของโรงพยาบาลตามโครงการนำร่อง จัดส่งให้แก่กรมบัญชีกลางและสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินพร้อมรายงานตามระบบเดิม แต่ปัจจุบันโรงพยาบาลตามโครงการนำร่องประมาณ 18% จากจำนวน 92 แห่งยังไม่ได้นำส่งรายงานการเงินตามเกณฑ์ดังกล่าว ทำให้งานการเงิน สำนักพัฒนาเครือข่ายบริการสุขภาพไม่สามารถรวบรวมรายงานเพื่อนำส่งสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้ (ที่มา จากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่สำนักพัฒนาเครือข่ายบริการสุขภาพ)

โรงพยาบาลเอกชน ซึ่งเป็นนิติบุคคล จะต้องจัดทำงบการเงินและจัดส่งให้แก่สำนักกำกับดูแลธุรกิจ กรมทะเบียนการค้า ซึ่งมีหน้าที่ในการกำกับดูแล ควบคุมและส่งเสริมการจัดทำบัญชีของธุรกิจให้ถูกต้องตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี มาตรฐานด้านการบัญชี และหลักการบัญชี รวมถึงจัดส่งงบการเงินให้สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ในกรณีที่โรงพยาบาลเป็นบริษัทที่มีหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ส่วนที่ 3 ผลการวิเคราะห์สถานการณ์ปัจจุบัน

ตามที่ได้ศึกษาทบทวนสถานการณ์ปัจจุบันของโครงสร้างพื้นฐานระบบข้อมูลทางการบัญชีของสถานพยาบาลในประเทศไทยจากกลุ่มตัวอย่างที่สำนักงานประกันสุขภาพกำหนดให้ และนำผลการศึกษาทบทวนเข้าร่วมอภิปรายกับผู้เชี่ยวชาญชาวไทย ผลการวิเคราะห์เป็นดังนี้

1. หลักการและนโยบายบัญชี

1.1 การบันทึกบัญชีตามเกณฑ์เงินสดของโรงพยาบาลรัฐบดทำให้ผู้บริหารและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้รับข้อมูลที่ไม่เพียงพอต่อการบริหารงานอย่างมีประสิทธิภาพ

โรงพยาบาลรัฐบดที่บันทึกบัญชีตามเกณฑ์เงินสด กล่าวคือ จะบันทึกบัญชีเมื่อมีการรับจ่ายเงินจริง ไม่มีการคำนวณค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ที่ถือครอง และไม่ได้ประมาณค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ ก่อให้เกิดข้อบกพร่องในข้อมูลของโรงพยาบาล ดังนี้

- การบันทึกรายการที่ไม่ถูกต้องตรงตามเวลา คือ ไม่ได้มีการปรับปรุงรายการค้างรับ-ค้างจ่าย รายการรับ-จ่ายล่วงหน้า ทำให้เกิดความผิดพลาดในผลการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อการบริหารและการประเมินประสิทธิภาพการดำเนินงานของโรงพยาบาล รวมทั้งอาจทำให้การวางแผนและตัดสินใจทางการเงินผิดพลาด
- การที่โรงพยาบาลไม่บันทึกมูลค่าทางบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ รวมทั้งไม่มีการคำนวณค่าเสื่อมราคา ทำให้โรงพยาบาลไม่มีข้อมูลเพื่อใช้ในการบริหารสินทรัพย์และไม่สามารถทราบถึงประสิทธิภาพในการใช้สินทรัพย์นั้น ๆ
- การที่โรงพยาบาลไม่บันทึกรับรู้หนี้และประมาณค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ ทำให้โรงพยาบาลไม่สามารถทราบถึงจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับจริงจากการให้บริการและไม่มีข้อมูลใช้ในการบริหารหนี้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อโรงพยาบาล
- การที่โรงพยาบาลไม่บันทึกรับรู้เจ้าหนี้ทำให้โรงพยาบาลไม่สามารถทราบถึงภาระผูกพันที่กิจการก่อขึ้นซึ่งจะต้องชำระในอนาคต และจะไม่สามารถนำข้อมูลไปใช้ในการวางแผนและตัดสินใจทางการเงินได้อย่างถูกต้อง

1.2 การบันทึกบัญชีตามหลักการบัญชีที่ต่างกันของโรงพยาบาลรัฐบาลและเอกชนทำให้ไม่สามารถเปรียบเทียบข้อมูลระหว่างกันได้

สืบเนื่องจากการบันทึกบัญชีโดยใช้หลักการบัญชีที่ต่างกันของโรงพยาบาลรัฐบาลและเอกชนทำให้การจัดเก็บข้อมูลแตกต่างกัน ส่งผลให้ไม่สามารถเปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินโดยเฉพาะข้อมูลต้นทุนระหว่างกันได้

อย่างไรก็ตาม นโยบายการปฏิรูประบบบริหารภาครัฐของรัฐบาลจะนำไปสู่การปฏิรูประบบบริหารแนวใหม่ที่มุ่งเน้นผลงานและผลลัพธ์เป็นหลัก ซึ่งการบริหารแนวใหม่นี้จำเป็นต้องให้ความสำคัญกับประสิทธิภาพและคุณภาพของผลผลิตของหน่วยงานและต้องใช้ข้อมูลทางการเงินในการตัดสินใจจัดสรรทรัพยากรที่มีอยู่จำกัดเพื่อผลิตผลผลิตนั้นอย่างคุ้มค่า ซึ่งการบัญชีตามเกณฑ์เงินสดไม่สามารถให้ข้อมูลต้นทุนที่แท้จริงของการดำเนินงานได้อย่างเหมาะสม กรมบัญชีกลางในฐานะหน่วยงานกลางซึ่งรับผิดชอบในการกำหนดระบบบัญชีภาครัฐจึงปรับเปลี่ยนหลักการและนโยบายบัญชีของหน่วยงานภาครัฐให้สอดคล้องกับทิศทางการปฏิรูประบบบริหารภาครัฐ โดยปรับเปลี่ยนหลักการบัญชีจากเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้าง จากการเปลี่ยนแปลงหลักการและนโยบายบัญชีของหน่วยงานภาครัฐดังกล่าว จะทำให้โรงพยาบาลรัฐบาลและเอกชนใช้หลักการและนโยบายบัญชีสอดคล้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งจะทำให้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบกันได้

2. ระบบบัญชีการเงินและระบบบัญชีเพื่อการบริหาร

2.1 นโยบายในการบริหารงานและการควบคุมทางการเงินของโรงพยาบาลรัฐบาลไม่มุ่งเน้นให้ได้ข้อมูลเพื่อใช้ในการบริหารทางการเงิน

นโยบายในการบริหารงานและการควบคุมทางการเงินของโรงพยาบาลเอกชน จะมุ่งเน้นผลการปฏิบัติงานซึ่งก่อให้เกิดกำไรสูงสุดแก่กิจการทำให้ผู้บริหารของโรงพยาบาลเอกชนวางระบบบัญชีที่สามารถให้ข้อมูลที่ถูกต้อง น่าเชื่อถือ และทันเวลา สามารถนำข้อมูลที่ได้มาใช้ในการวางแผนและตัดสินใจในการบริหารงานภายในองค์กรตลอดจนเพื่อการแข่งขันกับคู่แข่งได้อย่างทันต่อสถานการณ์ ในขณะที่โรงพยาบาลรัฐบาลเป็นหน่วยงานบริการที่ไม่มุ่งเน้นผลกำไรถือเป็นสวัสดิการจากรัฐให้แก่ประชาชน และไม่มีการกำหนดตัวชี้วัดผลงานในด้านต่าง ๆ อย่างเป็นรูปธรรม ดังนั้น ระบบบัญชีที่ใช้ปฏิบัติงานในปัจจุบันจึงไม่ได้มุ่งเน้นให้ได้ข้อมูลเพื่อใช้ในการตัดสินใจได้อย่างทันท่วงทีของโรงพยาบาลเอกชน

อย่างไรก็ตาม รัฐบาลกำหนดนโยบายปฏิรูประบบราชการให้มีการจัดการบริหารแนวใหม่ คือ การบริหารแบบมุ่งผลสัมฤทธิ์ และมีการกระจายความรับผิดชอบและถ่ายโอนอำนาจการ

ควบคุมของหน่วยงานกลางให้หน่วยงานต่าง ๆ มากขึ้น ซึ่งจะช่วยให้วิธีการบริหารงานใกล้เคียงกันมากขึ้น ผู้บริหารจะกำกับดูแลการปฏิบัติงานให้เกิดผลสัมฤทธิ์เป็นที่น่าพอใจมากขึ้น

2.2 โรงพยาบาลรัฐบาลไม่ได้มุ่งเน้นนำข้อมูลงบประมาณมาใช้ในการวิเคราะห์และประเมินผลการปฏิบัติงาน

ปัจจุบัน โรงพยาบาลรัฐบาลและโรงพยาบาลเอกชนมีวัตถุประสงค์ในการใช้ข้อมูลงบประมาณที่แตกต่างกัน กล่าวคือ ข้อมูลงบประมาณของโรงพยาบาลรัฐบาลมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้ควบคุมการเคลื่อนไหวของงบประมาณไม่ได้มุ่งเน้นเพื่อใช้ในการวิเคราะห์และประเมินผลการดำเนินงาน ในขณะที่ข้อมูลงบประมาณของโรงพยาบาลเอกชนมีวัตถุประสงค์เพื่อการควบคุมและบริหารการใช้จ่ายงบประมาณ ตลอดจนใช้ในการวัดประสิทธิภาพการดำเนินงาน

อย่างไรก็ตาม รัฐบาลกำลังอยู่ในระหว่างการปฏิรูประบบงบประมาณโดยมุ่งเน้นผลงานและผลลัพธ์เป็นหลักแทนการมุ่งเน้นการควบคุมการรับจ่ายเงินเพื่อเปรียบเทียบกับวงเงินงบประมาณที่ได้รับอนุมัติ ดังนั้น ในอนาคตโรงพยาบาลรัฐบาลจะสามารถใช้ข้อมูลงบประมาณในการประเมินประสิทธิภาพและคุณภาพของผลผลิตของโรงพยาบาลได้

2.3 การจัดเก็บข้อมูลของโรงพยาบาลรัฐบาลไม่เอื้อต่อการคำนวณต้นทุน ในขณะที่วิธีคำนวณต้นทุนของโรงพยาบาลเอกชนไม่ได้แสดงถึงต้นทุนการให้บริการจริง

โรงพยาบาลรัฐบาลไม่มีการจัดเก็บข้อมูลต้นทุนอย่างเป็นระบบ ทำให้ไม่สะดวกต่อการนำข้อมูลต้นทุนที่มีอยู่มาใช้ในการวิเคราะห์หรือคำนวณหาต้นทุนการให้บริการได้ ส่วนโรงพยาบาลเอกชนถึงแม้ว่าจะมีการจัดเก็บข้อมูลอย่างเป็นระบบ แต่เนื่องจากใช้วิธีการคำนวณต้นทุนตามวิธีต้นทุนตามแบบเดิมทำให้ต้นทุนบริการที่ได้ไม่แสดงถึงต้นทุนจริง (รายละเอียดแสดงในภาคผนวก ค สถานการณ์ปัจจุบันของแต่ละระบบงาน 2.2 ระบบบัญชีต้นทุน) นอกจากนี้การกำหนดประเภทของค่าใช้จ่ายที่ยอมให้นามารวมเพื่อคำนวณเป็นต้นทุนยังแตกต่างกันขึ้นอยู่กับความต้องการของผู้บริหารในแต่ละโรงพยาบาลทำให้ต้นทุนบริการของโรงพยาบาลแต่ละแห่งไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้

ความแตกต่างที่กล่าวข้างต้นนี้ส่งผลกระทบต่อผู้ใช้ประโยชน์จากข้อมูลต้นทุนโรงพยาบาล กล่าวคือ

1. ผู้บริหารโรงพยาบาลเอกชนจะไม่สามารถใช้ต้นทุนเพื่อกำหนดราคาการให้บริการเพื่อแข่งขันกับโรงพยาบาลอื่นได้ จากการสัมภาษณ์ โรงพยาบาลเอกชนบางแห่งพบว่าใน

การกำหนดอัตราค่าบริการจะสืบราคาจากการให้บริการของโรงพยาบาลในบริเวณเดียวกันแล้วจึงนำข้อมูลมาประมาณเป็นอัตราค่าบริการของโรงพยาบาล

2. หน่วยงานเกี่ยวกับการประกันทั้งภาครัฐและเอกชน เช่น สำนักงานประกันสังคม บริษัทประกันชีวิต ไม่สามารถใช้ข้อมูลต้นทุนการให้บริการของโรงพยาบาลเพื่อใช้ในการพิจารณากำหนดจำนวนเงินที่จะจ่ายชดเชยให้แก่โรงพยาบาลกรณีผู้ประกันตนเข้ารับการรักษาพยาบาล รวมถึงการกำหนดอัตราค่าเบี้ยประกันที่จะเรียกเก็บจากผู้ประกันตน (กรณีเอาประกันกับเอกชน) ปัจจุบันพบว่า หน่วยงานประกันทั้งภาครัฐและเอกชนต้องใช้มูลค่าที่โรงพยาบาลเรียกเก็บจากการให้บริการรักษาพยาบาลมาประกอบการพิจารณาแทน โดยกำหนดประเภทรายการที่ต้องการทราบให้โรงพยาบาลแสดงข้อมูลในใบแจ้งหนี้และใบเสร็จรับเงิน ซึ่งเป็นข้อตกลงระหว่างสมาคมประกันชีวิตไทย สมาคมโรงพยาบาลเอกชนและสำนักงานประกันสังคม ตามรูปแบบที่แสดงในภาคผนวก ง รายการตามหมวดรายการมาตรฐาน

3. ระบบสารสนเทศ

จากกลุ่มโรงพยาบาลตัวอย่าง พบว่าโรงพยาบาลรัฐบาลส่วนมากไม่มีการนำคอมพิวเตอร์และโปรแกรมสำเร็จรูปมาใช้ในการปฏิบัติงานด้านบัญชี หรือมีการนำคอมพิวเตอร์มาใช้งานในลักษณะงานธุรการเท่านั้น ทำให้การจัดทำเอกสารหรือการปฏิบัติงานด้านบัญชีเกิดความซ้ำซ้อน รวมถึงโอกาสที่จะเกิดความผิดพลาดในการจัดทำข้อมูลทางการเงินมีมากกว่าการปฏิบัติงานโดยใช้ระบบคอมพิวเตอร์

ในขณะที่โรงพยาบาลเอกชนส่วนมากให้ความสำคัญกับการนำระบบเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้ในการจัดทำบัญชีเพื่อลดภาระในการจัดเก็บข้อมูล เพิ่มความถูกต้องน่าเชื่อถือของข้อมูล และสามารถนำข้อมูลทางการเงินมาใช้ในการบริหารงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้โรงพยาบาลเอกชนบางแห่งมีการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปที่มีการเชื่อมโยงระหว่างระบบการให้บริการรักษาพยาบาลและระบบงานบัญชีโรงพยาบาล ทำให้ระบบสารสนเทศมีความถูกต้องน่าเชื่อถือ และมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

4. บุคลากร

4.1 โรงพยาบาลรัฐบาลขาดแคลนบุคลากรที่มีความรู้และความเข้าใจในบัญชีและการใช้งานคอมพิวเตอร์จึงอาจก่อให้เกิดข้อผิดพลาดในการจัดทำบัญชี

ปัจจุบันโรงพยาบาลรัฐบาลส่วนมากขาดแคลนผู้มีความรู้ความเข้าใจในบัญชีและการใช้งานคอมพิวเตอร์ โดยพบว่าผู้ทำบัญชีในโรงพยาบาลรัฐบาลบางแห่งจบการศึกษาในระดับ

ประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูงทางการบัญชี (ปวส.) หรือจบปริญญาตรีสาขาอื่น เช่น สาขาการเรือน เป็นต้น (ที่มา ตัวแทนจากโรงพยาบาลรัฐบาลในการอภิปรายร่วมกับผู้เชี่ยวชาญชาวไทย) และส่วนมากไม่มีความรู้พื้นฐานทางด้านระบบคอมพิวเตอร์ ฉะนั้นเมื่อโรงพยาบาลรัฐบาลได้เปลี่ยนแปลงหลักการบันทึกบัญชีและมีการนำระบบคอมพิวเตอร์มาใช้ในการจัดทำบัญชี จึงมีความเป็นไปได้ที่จะเกิดข้อผิดพลาดในการจัดทำบัญชีมากกว่าผู้ที่จบการศึกษาในสาขาการบัญชีโดยตรงและผู้ที่มีความรู้ความเข้าใจในการใช้ระบบคอมพิวเตอร์

สำหรับโรงพยาบาลเอกชนจะไม่ประสบปัญหาในเรื่องของบุคลากรทางบัญชี เนื่องจากผู้ทำบัญชีของโรงพยาบาลจะต้องมีคุณสมบัติตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 เช่น เป็นผู้จบปริญญาตรีทางด้านบัญชี ในสถาบันการศึกษาที่กรมทะเบียนการค้ากำหนด เป็นต้น

4.2 โรงพยาบาลตามโครงการนำร่องบางแห่งไม่สามารถจัดส่งรายงานการเงินตามเกณฑ์คงค้างให้กับหน่วยงานที่ตรวจสอบ

การจัดทำงบการเงินของโรงพยาบาลเอกชนต้องได้รับการตรวจสอบความถูกต้องน่าเชื่อถือจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามที่กรมทะเบียนการค้าและสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์กำหนด โรงพยาบาลรัฐบาลต้องจัดทำงบการเงินตามเกณฑ์เงินสดส่งสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน นอกจากนี้โรงพยาบาลตามโครงการนำร่องยังต้องจัดทำและนำเสนอรายงานการเงินประจำเดือนตามเกณฑ์คงค้างเพิ่มเติมจากงบการเงินตามเกณฑ์เงินสดด้วย แต่ปัจจุบันงานการเงิน สำนักงานเครือข่ายบริการสุขภาพยังไม่สามารถรวบรวมรายงานการเงินประจำเดือนได้ครบถ้วน ทำให้รายงานการเงินของโรงพยาบาลที่จัดส่งมา ยังไม่ได้รับการตรวจสอบจากหน่วยงานใด ทั้งนี้เป็นผลสืบเนื่องมาจากการติดต่อประสานงานระหว่างหน่วยราชการยังขาดประสิทธิภาพทำให้เกิดปัญหาในการติดตามแก้ไขปัญหาในการปฏิบัติงานตามเกณฑ์คงค้างและนโยบายการบัญชี

ส่วนที่ 4 แนวทางการพัฒนาระบบข้อมูลทางการแพทย์

จากการวิเคราะห์สถานการณ์ปัจจุบันของโครงสร้างพื้นฐานระบบข้อมูลทางการแพทย์สำหรับสถานพยาบาลในประเทศไทย และการประชุมร่วมกับผู้เชี่ยวชาญชาวไทยและชาวต่างประเทศเพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็นและหาแนวทางการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานระบบข้อมูลทางการแพทย์นั้น สามารถสรุปแนวทางในการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานระบบข้อมูลทางการแพทย์ โดยครอบคลุมโครงสร้างพื้นฐาน ดังนี้

1. หลักการและนโยบายบัญชี

โรงพยาบาลทั้งภาครัฐและเอกชนควรใช้หลักการบัญชีเดียวกัน โดยเฉพาะข้อสมมติฐานเรื่องเกณฑ์การบันทึกบัญชีที่หน่วยงานโรงพยาบาลควรปรับเปลี่ยนจากเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้าง

สำหรับการพัฒนาระบบข้อมูลทางการแพทย์ตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวนี้ ปัจจุบันกระทรวงการคลังโดยกรมบัญชีกลางในฐานะหน่วยงานกลางซึ่งรับผิดชอบในการกำหนดระบบบัญชีภาครัฐ ได้กำหนดให้หน่วยงานภาครัฐที่จะต้องจัดทำงบการเงินเพื่อส่งให้กระทรวงการคลังจัดทำงบการเงินรวมของแผ่นดิน ปรับเปลี่ยนหลักการบัญชีจากเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้างตามประกาศของกรมบัญชีกลาง “หลักการและนโยบายบัญชี สำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 1” ซึ่งแสดงในภาคผนวก จ ซึ่งเป็นหลักการและนโยบายเบื้องต้นสำหรับใช้ในระยะแรกของการปฏิรูปโครงสร้างระบบบัญชีภาครัฐให้สอดคล้องกับทิศทางการปฏิรูประบบบริหารภาครัฐ หลักการและนโยบายบัญชีฉบับนี้กำหนดขึ้นโดยใช้หลักเกณฑ์พื้นฐานของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ มาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย และมาตรฐานขององค์กรอื่นที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตามกรมบัญชีกลางยังอยู่ในระหว่างปรับปรุงเพิ่มเติมหรือแก้ไขหลักการและนโยบายบัญชีภาครัฐให้มีความครบถ้วนสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

ตามโครงการปฏิรูปโครงสร้างระบบบัญชีภาครัฐดังกล่าว ท้ายที่สุดโรงพยาบาลภาครัฐทั้งหมดต้องปรับเปลี่ยนมาใช้หลักการและนโยบายบัญชีภาครัฐที่กรมบัญชีกลางกำหนดขึ้น และเป็นหลักการและนโยบายบัญชีที่ใกล้เคียงกับเอกชน ซึ่งจะทำให้โรงพยาบาลมีระบบข้อมูลทางการเงินที่สมบูรณ์เพียงพอต่อการประเมินและการเปรียบเทียบประสิทธิภาพในการบริหารจัดการทางการเงินและการวิเคราะห์ต้นทุนค่าใช้จ่ายเพื่อเป็นเกณฑ์ในการขอจัดสรรงบประมาณ รวมทั้งเป็นข้อมูลสนับสนุนการวางแผนทางการเงิน การบริหารจัดการสินทรัพย์ และการตรวจสอบกำกับดูแลองค์กรของผู้บริหารและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

2. ระบบบัญชีการเงินและระบบบัญชีเพื่อการบริหาร

เพื่อให้โรงพยาบาลรัฐบาลสามารถปฏิบัติงานได้ตามหลักการและนโยบายการบัญชีตามเกณฑ์ กงค่าง โรงพยาบาลควรมีการวางระบบบัญชีการเงินและระบบบัญชีเพื่อการบริหารในแนวทาง ดังนี้

2.1 ระบบบัญชีการเงิน

โรงพยาบาลสามารถนำคู่มือระบบการเงินและการคลังสำหรับโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข ซึ่งออกแบบโดยบริษัท เอ็นส์ แอนด์ ยัง คอร์ปอเรท เซอร์วิสเชส จำกัด เมื่อ กุมภาพันธ์ 2543 ตามที่แสดงในภาคผนวก จ มาปรับให้สอดคล้องกับหลักการและนโยบายบัญชี สำหรับหน่วยงานภาครัฐที่กรมบัญชีกลางได้ประกาศใช้

2.2 ระบบบัญชีเพื่อการบริหาร

ระบบบัญชีเพื่อการบริหาร สามารถแบ่งได้เป็นระบบงบประมาณและระบบบัญชีต้นทุน ซึ่งโรงพยาบาลรัฐบาลและโรงพยาบาลเอกชนมีแนวทางในการพัฒนาแตกต่างกัน กล่าวคือ โรงพยาบาลเอกชนจะต้องพัฒนาเฉพาะระบบบัญชีบริหารในส่วนของระบบบัญชีต้นทุนเพิ่มเติม และกำหนดวิธีในการคำนวณหาต้นทุนให้ชัดเจนเพื่อให้ข้อมูลต้นทุนของโรงพยาบาลแต่ละแห่งสามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้ สำหรับโรงพยาบาลรัฐบาล แนวทางในการพัฒนาเป็นดังนี้

- ระบบงบประมาณ

การออกแบบงบประมาณของโรงพยาบาลรัฐบาลจะต้องสอดคล้องกับระบบงบประมาณแผนใหม่ของสำนักงานงบประมาณซึ่งขณะนี้สำนักงานงบประมาณกำลังพัฒนาร่วมกับบริษัทเอกชนแห่งหนึ่ง ตามโครงการปฏิรูประบบงบประมาณ ซึ่งเป็นระบบงบประมาณที่มุ่งเน้นผลงานและผลลัพธ์เป็นหลัก (Performance Based Budgeting System) แทนการมุ่งเน้นการควบคุมการรับจ่ายเงินเพื่อเปรียบเทียบกับวงเงินงบประมาณที่ได้รับอนุมัติ ทั้งนี้เพื่อให้ข้อมูลทางบัญชีของหน่วยงานสามารถใช้ประโยชน์ในการควบคุมและการบริหารจัดการได้มากขึ้น

- ระบบบัญชีต้นทุน

จากผลการอภิปรายร่วมกับผู้เชี่ยวชาญชาวไทยและชาวต่างประเทศเกี่ยวกับระบบบัญชีต้นทุนที่เหมาะสมกับโรงพยาบาลในประเทศไทยนั้น ผู้เชี่ยวชาญชาวต่างประเทศเสนอแนะให้โรงพยาบาลทั้งภาครัฐและเอกชน ควรจัดทำระบบบัญชีต้นทุนโดยคำนวณต้นทุนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ซึ่งเป็นวิธีการที่จะทำให้ได้ต้นทุนบริการจริง อย่างไรก็ตาม

ก็ตาม การจัดทำระบบบัญชีต้นทุนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรมต้องพิจารณาความพร้อมของโรงพยาบาลทั้งในด้านเงินลงทุนและบุคลากร พร้อมทั้งเปรียบเทียบความคุ้มค่าที่จะได้รับกับค่าใช้จ่ายที่จะเสียไป สำหรับแนวทางในการประยุกต์ระบบบัญชีต้นทุน สามารถสรุปได้ ดังนี้

- โรงพยาบาลเอกชนสามารถประยุกต์ระบบบัญชีต้นทุนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing System) ได้ทันที เนื่องจากมีพื้นฐานในการจัดทำบัญชีต้นทุนตามวิธีต้นทุนแบบเดิม (Traditional Cost)
- โรงพยาบาลรัฐบาล มีทางเลือกในการประยุกต์ระบบบัญชีต้นทุน ดังนี้
 1. ประยุกต์ระบบบัญชีต้นทุนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรมทันที โดยกำหนดเป็นโครงการนำร่อง และพิจารณาจากโรงพยาบาลที่มีความพร้อมทางด้านข้อมูล ได้แก่ โรงพยาบาลที่เป็นศูนย์แพทยศาสตรศึกษา (ที่มา ข้อคิดเห็นของผู้เชี่ยวชาญชาวต่างประเทศ) จากนั้นควรจัดให้มีการประเมินผลและการศึกษาผลกระทบที่เกิดขึ้นก่อนนำมาใช้กับโรงพยาบาลทั่วประเทศ อย่างไรก็ตามโรงพยาบาลที่ควรได้รับการคัดเลือกเข้าเป็นโรงพยาบาลในโครงการนำร่องควรจะเป็นโรงพยาบาลที่มีความพร้อมในด้านข้อมูลทางการแพทย์และอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ เช่น จากกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาดูงาน ได้แก่ โรงพยาบาลสระบุรี เป็นต้น
 2. ประยุกต์ระบบบัญชีต้นทุนโดยคำนวณต้นทุนวิธีต้นทุนตามแบบเดิมในปัจจุบัน และในระยะต่อมาจึงเปลี่ยนวิธีการคำนวณต้นทุนเป็นวิธีตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ดังนี้
 - ◆ ในระยะแรก ให้ใช้วิธีการคำนวณต้นทุนตามแบบเดิม เพื่อปูพื้นฐานความเข้าใจเกี่ยวกับระบบบัญชีต้นทุนและเพื่อลดปัญหาและความผิดพลาดของข้อมูลที่อาจเกิดขึ้นจากการปรับเปลี่ยนระบบงาน
 - ◆ ในระยะที่สอง คือ ภายหลังจากที่โรงพยาบาลใช้วิธีการคำนวณต้นทุนตามแบบเดิมประมาณ 3-5 ปี จึงเปลี่ยนไปใช้วิธีการคำนวณต้นทุนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ซึ่งจะให้ข้อมูลต้นทุนที่ใกล้เคียงความเป็นจริงมากยิ่งขึ้น

อย่างไรก็ตาม ในส่วนของแนวทางการพัฒนาระบบงบประมาณ และระบบบัญชีต้นทุน สำหรับโรงพยาบาลรัฐบาลและเอกชนสามารถศึกษาเพิ่มเติมได้จากภาคผนวก ข แนวทางการพัฒนาระบบบัญชีเพื่อการบริหาร

3. ระบบสารสนเทศ

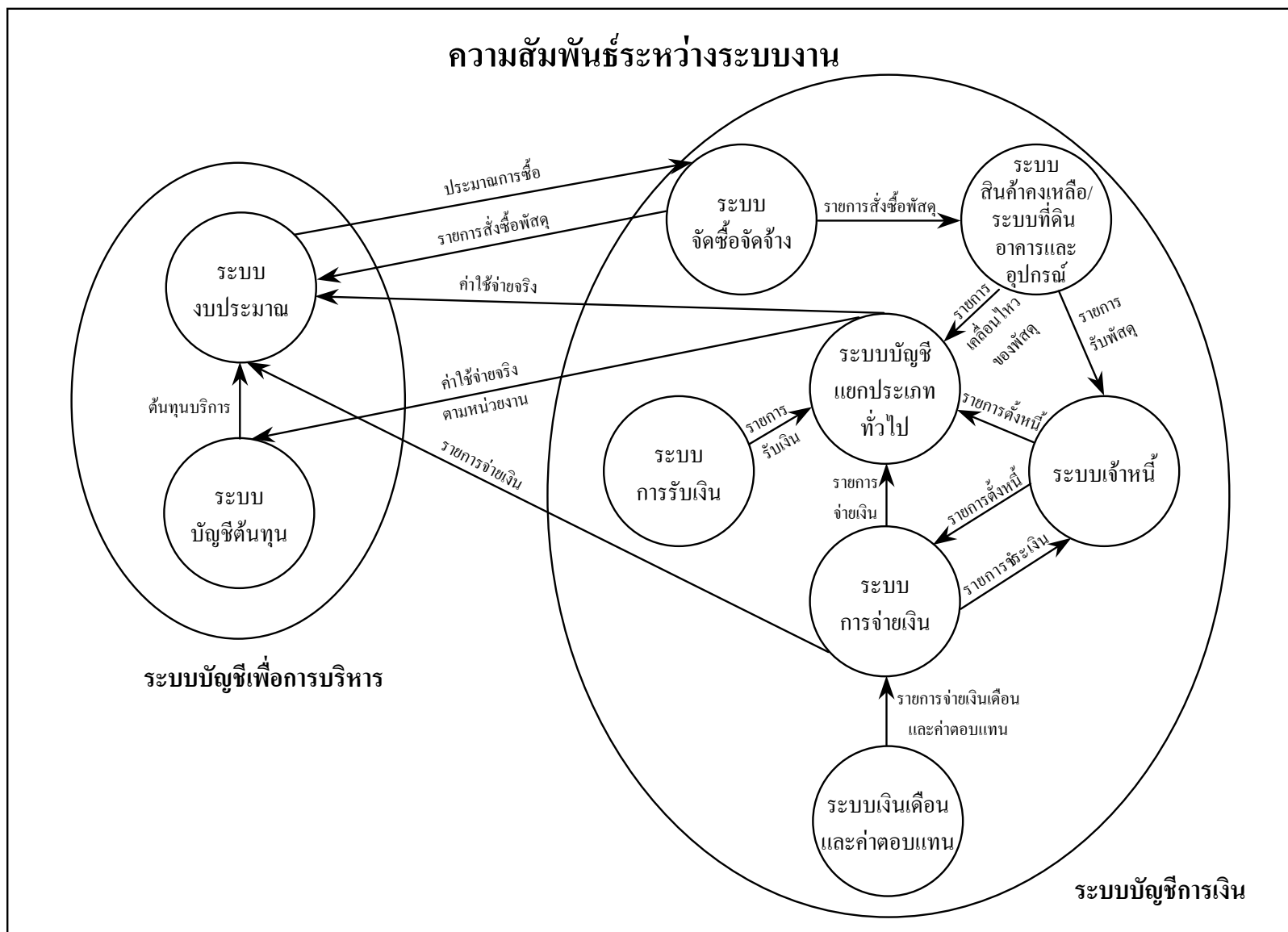
เพื่อให้ข้อมูลทางการเงินที่โรงพยาบาลรัฐบาลจัดเก็บมีความถูกต้องสมบูรณ์ ทันเวลา และสามารถคำนวณต้นทุนได้อย่างถูกต้องนั้น โรงพยาบาลรัฐบาลควรมีการลงทุนเพิ่มเติมในระบบสารสนเทศ ซึ่งการนำอุปกรณ์คอมพิวเตอร์และโปรแกรมคอมพิวเตอร์เข้ามาใช้ในการปฏิบัติงานบัญชีก่อให้เกิดประโยชน์อย่างมากแก่กิจการ เช่น ช่วยให้การรวบรวม จัดทำ จัดเก็บและประมวลผลข้อมูลเกี่ยวกับรายการหรือเหตุการณ์ต่าง ๆ ทำได้อย่างรวดเร็ว รวมถึงเพิ่มความถูกต้องของข้อมูลมากกว่าการบันทึกและรวบรวมด้วยวิธีอื่น ง่ายต่อการอ่านและการเก็บรักษา ยิ่งไปกว่านั้นคอมพิวเตอร์ยังช่วยประหยัดเวลาในการปฏิบัติงานทำให้นักบัญชีมีเวลาทำงานทางด้านอื่นเพิ่มขึ้น เช่น การจัดทำงบประมาณต่าง ๆ การวิเคราะห์รายงาน รวมถึงการจัดทำรายงานเสนอต่อผู้บริหารก็ทำได้รวดเร็วและทันต่อการตัดสินใจในการบริหาร แนวทางในการพัฒนา สรุปได้ดังนี้

1. กำหนดให้มีการศึกษาความต้องการเบื้องต้นในการเชื่อมโยงข้อมูลบัญชีการเงินของโรงพยาบาลต่าง ๆ เพื่อให้มีศูนย์ข้อมูลทางบัญชีของโรงพยาบาลทั้งหมดในประเทศไทย
2. ศึกษาความต้องการระบบบัญชีการเงินเพื่อนำไปใช้ในการออกแบบโปรแกรมสำเร็จรูประบบบัญชีการเงิน โดยโปรแกรมสำเร็จรูปดังกล่าวควรจะสามารถเชื่อมโยงระหว่างระบบการให้บริการรักษาพยาบาลและระบบบัญชีอย่างสมบูรณ์ ซึ่งจะเป็นการเพิ่มความถูกต้องของข้อมูลที่บันทึกรวมถึงสามารถสอบย้อนข้อมูลระหว่างกันได้อย่างมีประสิทธิภาพ เช่น ข้อมูลการให้รหัสโรค การผ่าตัดหัตถการ เป็นต้น ซึ่งจะบันทึกโดยตรงจากการให้บริการรักษาพยาบาล สามารถนำข้อมูลรหัสโรคมาใช้ในการคำนวณหาต้นทุนต่อโรคได้สะดวกขึ้น
3. ออกแบบระบบคอมพิวเตอร์ที่สามารถรองรับความต้องการดังกล่าวข้างต้น

อย่างไรก็ตามการพัฒนาระบบสารสนเทศตามแนวทางข้างต้น ควรเริ่มต้นจากการจัดทำเป็นโครงการนำร่อง ซึ่งอาจคัดเลือกโรงพยาบาลนำร่องตามขนาดของโรงพยาบาล ทั้งนี้เพื่อที่จะศึกษาและวิเคราะห์ผลการดำเนินงานของโครงการนำร่อง เพื่อที่จะขยายผลไปสู่โรงพยาบาลทั่วประเทศ

เมื่อโรงพยาบาลรัฐบาลและโรงพยาบาลเอกชนได้ใช้ระบบบัญชีการเงินและระบบบัญชีเพื่อการบริหารตามแนวทางเดียวกันและมีการนำระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีการเชื่อมโยงข้อมูลทั้งในด้านการให้บริการรักษาพยาบาลและด้านการบัญชีจะทำให้ได้ข้อมูลที่มีความสัมพันธ์ดังจะได้

แสดงในหน้าถัดไปซึ่งทำให้ผู้บริหารได้ข้อมูลที่ต้องการและสามารถนำมาใช้ในการบริหารได้สะดวกมากยิ่งขึ้น



4. บุคลากร

จากปัญหาด้านคุณสมบัติของบุคลากรทางด้านบัญชีของโรงพยาบาลรัฐบาลตามที่กล่าวแล้วนั้น แนวทางในการแก้ปัญหาอาจจัดแบ่งเป็น 2 ระยะ คือในระยะสั้นและระยะยาว ดังนี้

1. การแก้ไขปัญหาในระยะสั้น ได้แก่ การจัดอบรมให้ความรู้ทางด้านบัญชีทั้งแก่ผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ฝ่ายบัญชีของส่วนราชการ
 - การให้ความรู้ทางบัญชีแก่ผู้บริหาร จะเป็นหลักสูตรบัญชีเบื้องต้นเพื่อให้สามารถอ่านและวิเคราะห์งบการเงินที่ฝ่ายบัญชีจัดทำได้ และสามารถนำข้อมูลทางการเงินมาใช้ในการวางแผนเพื่อการบริหารจัดการโรงพยาบาลให้สอดคล้องต่อเป้าหมายของนโยบาย การปฏิรูประบบราชการที่ต้องการกระจายความรับผิดชอบในการบริหารจัดการและการสร้างระบบบริหารภาครัฐแนวใหม่ที่มีประสิทธิภาพ มีระบบการตรวจสอบและกำกับดูแลที่ดี
 - การให้ความรู้แก่ผู้ปฏิบัติงานในฝ่ายบัญชีของโรงพยาบาลในปัจจุบัน ซึ่งกรมบัญชีกลางอาจร่วมมือกับสำนักกำกับดูแลธุรกิจ กระทรวงพาณิชย์หรือสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย กำหนดหลักสูตรการฝึกอบรมให้แก่ผู้ปฏิบัติงานในปัจจุบัน เพื่อให้ผู้ปฏิบัติงานในปัจจุบันสามารถปฏิบัติงานต่อไปได้ในระยะเวลาที่กำหนด และหลีกเลี่ยงการเกิดปัญหาด้านกำลังคนของส่วนราชการ

หลักสูตรในการฝึกอบรมควรครอบคลุมทั้งการทดสอบความรู้ก่อนการอบรม (Pre-Test) ความแตกต่างระหว่างการบัญชีตามเกณฑ์เงินสดและเกณฑ์คงค้าง การอบรมเนื้อหาวิชาการด้านบัญชีทั้งบัญชีการเงินและบัญชีเพื่อการบริหาร โดยเฉพาะด้านบัญชีต้นทุน การอบรมเชิงปฏิบัติการ (Workshop) และการทดสอบความเข้าใจเมื่อสิ้นสุดการฝึกอบรม (Post-Test) นอกจากนี้ควรกำหนดเกณฑ์ที่ใช้วัดผลความรู้และความเข้าใจที่เจ้าหน้าที่ได้รับเพื่อยืนยันความสามารถในการปฏิบัติงานจริงและการประยุกต์วิชาการไปใช้ในกรณีที่เกิดปัญหา อย่างไรก็ตามกรมบัญชีกลางควรกำหนดมาตรการที่เหมาะสม กรณีที่ผู้ปฏิบัติงานไม่สามารถผ่านเกณฑ์วัดผลความรู้ ควรวิเคราะห์หาสาเหตุและกำหนดแนวทางแก้ไข เช่น จัดอบรมเพิ่มเติม เป็นต้น

2. การแก้ปัญหาในระยะยาว ควรจำแนกเป็น 2 ระยะ กล่าวคือ

ระยะแรก เป็นการเตรียมความพร้อมของบุคลากรโดยสำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน กล่าวคือ สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน ซึ่งเป็นหน่วยงานจัดการงานบริหารบุคคลของรัฐบาล ควรพิจารณาการกำหนดตำแหน่ง การสรรหาและการเลือกสรรบุคลากรที่ปฏิบัติงานทางด้านบัญชีให้มีวุฒิการศึกษาขั้นต่ำปริญญาตรีทางบัญชี และกำหนดแนวปฏิบัติสำหรับผู้ที่ไม่มีวุฒิการศึกษาทางปริญญาตรีบัญชีที่ปฏิบัติงานอยู่ในปัจจุบัน เช่น กำหนดให้ผู้ที่ไม่มีวุฒิการศึกษาประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูงหรืออนุปริญญาทางบัญชี ต้องเข้ารับการฝึกอบรมเพิ่มเติมตามหลักสูตรที่กำหนด เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานต่อไปได้ระยะเวลาไม่เกิน 8 ปีและทุก 2-3 ปีต้องเข้ารับการฝึกอบรมเพิ่มเติมเป็นต้น

ระยะที่สอง ขอความร่วมมือกับสถาบันการศึกษาของรัฐที่มีสาขากระจายอยู่ทั่วประเทศ เช่น สถาบันเทคโนโลยีราชมงคลหรือสถาบันราชภัฏ ในการจัดส่งนักศึกษาบัญชีปีสุดท้ายเข้าฝึกงานบัญชีเป็นเจ้าหน้าที่บัญชีฝึกหัดในส่วนราชการต่าง ๆ ที่มีอยู่ทั่วประเทศอย่างน้อย 3 เดือน และกำหนดเกณฑ์ในการพิจารณาผ่านการฝึกหัด เช่น ผู้ฝึกหัดต้องมีความสามารถในการบันทึกรายการบัญชี การตรวจสอบความถูกต้องของรายการบัญชี การปิดบัญชี การจัดทำงบการเงิน ตลอดจนสามารถนำข้อมูลทางการเงินมาวิเคราะห์เพื่อประเมินประสิทธิภาพการดำเนินงานของส่วนราชการ เช่น จำนวนอัตราส่วนผลตอบแทน อัตราส่วนสภาพคล่องพร้อมอธิบายผลจากอัตราส่วนที่คำนวณได้ เป็นต้น และผู้ผ่านการฝึกหัดจะได้รับการคัดเลือกให้เข้าทำงานเป็นลูกจ้างรายปีของส่วนราชการนั้น

สำหรับจำนวนนักบัญชีที่เหมาะสมในโรงพยาบาลแต่ละขนาด (จำนวนเตียง) อาจพิจารณาจากปริมาณรายการที่เกิดขึ้นในแต่ละโรงพยาบาล เช่น จากภาคผนวก ก คู่มือระบบการเงินและการคลัง ซึ่งเป็นการออกแบบระบบงานโดยคอมพิวเตอร์ ส่วนที่ 4 กำหนดให้โรงพยาบาลศูนย์/ทั่วไปจะต้องมีนักวิชาการบัญชีอย่างน้อย 12 คน เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ในส่วนอัตรากำลังของโรงพยาบาลชุมชนแต่ละแห่งอย่างน้อยควรมีนักวิชาการบัญชี 1 คนและเพิ่มขึ้นตามขนาดของโรงพยาบาลและความซับซ้อนของข้อมูลผู้ปฏิบัติงานนอกจากนั้นอาจเป็นลูกจ้างประจำหรือลูกจ้างรายปีก็ได้ กรณีลูกจ้างรายปีควรกำหนดให้มีการประเมินผลการปฏิบัติงานเมื่อสิ้นปี เพื่อพิจารณาต่อสัญญาและเพิ่มเงิน

ค่าจ้างซึ่งจะช่วยสร้างขวัญและกำลังใจให้แก่ผู้ปฏิบัติงาน รวมทั้งรัฐบาลจะได้ลดค่าใช้จ่ายในการฝึกหัดผู้ปฏิบัติงานเข้าใหม่ลงและได้งานที่ก่อให้เกิดประสิทธิผลมากขึ้น

5. การกำกับดูแลระบบข้อมูลทางการเงิน

เพื่อให้โรงพยาบาลรัฐบาลและโรงพยาบาลเอกชน สามารถจัดทำบัญชีการเงินและบัญชีเพื่อการบริหารเป็นแนวทางเดียวกัน รัฐควรกำหนดให้มีหน่วยงานกลางทางด้านบัญชีสถานพยาบาล ภายใต้คณะกรรมการประกันสุขภาพแห่งชาติ (เมื่อประกาศใช้พระราชบัญญัติประกันสุขภาพแห่งชาติ) ทำหน้าที่จัดเตรียมระบบบัญชีสำหรับโรงพยาบาลในประเทศไทยและเป็นศูนย์ข้อมูลทางบัญชีโรงพยาบาลที่ให้บริการทั้งแก่ผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีและผู้ที่ต้องการใช้ข้อมูลเพื่อการศึกษาและวิเคราะห์วิจัยต่าง ๆ โดยมีความรับผิดชอบ ดังนี้

1. กำหนดหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับโรงพยาบาลในประเทศไทยเพื่อให้ใช้เป็นหลักในการปฏิบัติที่ได้มาตรฐานเดียวกันและสามารถนำข้อมูลของโรงพยาบาลทั้งภาครัฐและภาคเอกชนมาเปรียบเทียบกันได้
2. กำหนดโครงสร้างผังบัญชี และคำอธิบายบัญชีสำหรับสถานพยาบาลในประเทศไทย ซึ่งผู้ใช้อาจจะสามารถนำข้อมูลมาวิเคราะห์เปรียบเทียบกันได้ อย่างไรก็ตามในการกำหนดโครงสร้างผังบัญชี ควรคำนึงถึงโครงสร้างระบบบัญชีหน่วยงานภาครัฐด้วย ทั้งนี้เพื่อให้โรงพยาบาลแต่ละแห่งจัดเก็บข้อมูลประเภทเดียวกันตามโครงสร้างเดียวกันและไม่ขัดต่อกฎหมายและระเบียบอื่นที่เกี่ยวข้อง
3. กำหนดประเภทรายงานที่ต้องการให้โรงพยาบาลจัดทำและนำเสนอ รวมถึงประเภทรายการที่ต้องการให้แสดงในรายงาน โดยเฉพาะอย่างยิ่งรายงานต้นทุนบริการ เพื่อผู้ใช้งบการเงินสามารถนำงบการเงินมาใช้วิเคราะห์ประเมินประสิทธิภาพการดำเนินงานและการใช้ทรัพยากรของโรงพยาบาลได้อย่างถูกต้อง และรัฐบาลโดยกรมบัญชีกลางสามารถนำงบการเงินที่จัดทำมาใช้ในการจัดทำงบการเงินรวมของแผ่นดินได้
4. กำหนดระบบบัญชีต้นทุนสำหรับโรงพยาบาลพร้อมวิธีการคำนวณหาต้นทุนบริการให้เหมาะสมสำหรับโรงพยาบาลแต่ละขนาด ซึ่งระบบบัญชีต้นทุนที่เหมาะสมจะต้องเป็นระบบบัญชีที่ให้ข้อมูลตามความต้องการโดยเสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด
5. กำหนดหลักสูตรการฝึกอบรมให้ความรู้เพิ่มเติมทางด้านบัญชี และการใช้งานคอมพิวเตอร์ รวมถึงวิธีการวัดผลการอบรมให้แก่ผู้ปฏิบัติงานบัญชีที่ไม่มีคุณวุฒิปริญญาตรีทางบัญชีที่ปฏิบัติงานด้านบัญชีในโรงพยาบาล รวมทั้งจัดอบรมพื้นฐานทางบัญชีและการใช้

ประโยชน์จากงบการเงินให้แก่ผู้บริหารของโรงพยาบาล เพื่อให้ผู้บริหารสามารถใช้ประโยชน์จากงบการเงินได้เต็มที่และสามารถสอบทานความถูกต้องของงบการเงินที่ผู้ทำบัญชีจัดส่งมาให้ได้

6. กำกับดูแลและติดตามการปฏิบัติงานและการจัดทำรายงานการเงินและรายงานต้นทุนบริการของโรงพยาบาล เพื่อให้มั่นใจได้ว่าการจัดทำข้อมูลอยู่ภายใต้มาตรฐานเดียวกัน

อย่างไรก็ตาม การดำเนินงานของหน่วยงานกลางทางการบัญชีโรงพยาบาลนั้น จะไม่ขัดต่อการกระจายอำนาจการจัดการของสถานพยาบาลแต่ละแห่งตามนโยบายการปฏิรูประบบราชการของรัฐบาล แต่จะทำหน้าที่เป็นศูนย์ข้อมูลของโรงพยาบาลและกำกับดูแลการปฏิบัติทางบัญชีของโรงพยาบาลในประเทศไทยเพื่อให้โรงพยาบาลแต่ละแห่งปฏิบัติงานภายใต้กฎเกณฑ์เดียวกันคล้ายกับการที่ธนาคารแห่งประเทศไทยมีหน้าที่กำกับดูแลธนาคารทั่วประเทศหรือกรมทะเบียนการค้ากำกับดูแลนิติบุคคล เป็นต้น

บรรณานุกรม

คู่มือปฏิบัติงานเสริมระบบบัญชีเกณฑ์เงินสด, กองโรงพยาบาลภูมิภาค, สำนักงานปลัดกระทรวง
สาธารณสุข กระทรวงสาธารณสุข, 2543.

กึ่งกนก พิทยานุคุณ, สุนทรี จรูญ และรวีวิทย์ ภิชัยพนากุล, การบัญชีต้นทุน, กรุงเทพมหานคร , โรง
พิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2540.

กึ่งกนก พิทยานุคุณ และสุนทรี จรูญ, การบัญชีต้นทุน, กรุงเทพมหานคร, โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรม
ศาสตร์ , 2532.

ชัยสิทธิ์ เกลิมมีประเสริฐ, มาตรฐานการจัดการทางการเงิน 7 Hurdles กับการจัดทำงบประมาณระบบ
ใหม่ , บริษัท วีระฟิล์ม และโซเท็กซ์ จำกัด , 2544.

ดวงมณี โกมารทัต. การบัญชีต้นทุน ,พิมพ์ครั้งที่ 7, กรุงเทพมหานคร . สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์
มหาวิทยาลัย, 2543.

วิศาล เต็งอำนวยการ, เพียรชัย และ ประวิตร นิลสุวรรณากุล, การวางรูปแบบบัญชี, พิมพ์ครั้งที่ 6,
กรุงเทพมหานคร, สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2534.

วรศักดิ์ ทุมมานนท์. ระบบการบริหารต้นทุนกิจกรรม. กรุงเทพมหานคร : ไอโอไนค , 2544.

วรศักดิ์ ทุมมานนท์. เทคนิคการควบคุมต้นทุน ลดต้นทุนโดยใช้ Activity Based Costing: ABC, เทคนิค
ใหม่ในการบริหารต้นทุนให้ได้กำไรสูงสุด, เอกสารประกอบการอบรม ธรรมเนียม, ไม่ระบุปีที่
พิมพ์.

วิไล วีระปรีย และ จงจิตต์ หลีกภัย. ระบบบัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 18. กรุงเทพมหานคร . สำนักพิมพ์แห่งจุฬาล
งกรณ์มหาวิทยาลัย, 2544.

อารีรัตน์ ทิวแมน. การบัญชีโรงพยาบาล. พิมพ์ครั้งที่ 6 . กรุงเทพมหานคร . สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัย
รามคำแหง, 2537.

อรุณี อย่างธารา, หิรัญ รติศรี, สุภาพร หะยะมิน, สุชาดา สถาวรวงศ์, ศรีสุดา อาชวานันทกุล, สมชาย
สุทธาดา และ ศิริลักษณ์ โรจนกิจอำนวยการ, ระบบบัญชีและการสอบบัญชี, พิมพ์ครั้งที่ 1, นนทบุรี,
โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2533.

The New AICPA Health Care Audit and Accounting Guide . Ernst & Young LLP. 1996.

MIS Guideline Canadian Health Service Organizations. 1999.

HCFA Financial Report by Health Care Financing Administration. 1997.

Ray H. Garrison, D.B.A., CPA and Eric W. Noreen, Ph.D., CMA, Managerial Accounting, Eight Edition, Irwin McGraw-Hill, 1997.

ภาคผนวก ก

บันทึกความเข้าใจ

ระหว่าง

สำนักงานประมาณและกระทรวงสาธารณสุข

ภาคผนวก ก

ไม่มีข้อมูล

ภาคผนวก ข

หนังสือราชการ

ขอความเห็นชอบ

ระบบบัญชีโรงพยาบาลศูนย์และโรงพยาบาลทั่วไป

ภาคผนวก ข

ไม่มีข้อมูล

ภาคผนวก ค

สถานการณ์ปัจจุบันของแต่ละระบบงาน

ภาคผนวก ก สถานการณ์ปัจจุบันในแต่ละระบบงาน

ตามที่ได้ศึกษาดูงานและสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่จากกลุ่มโรงพยาบาลตัวอย่างและหน่วยงานที่มีส่วนได้เสีย สามารถนำเสนอขั้นตอนการปฏิบัติงานปัจจุบันของแต่ละระบบงานบัญชีทั้งระบบบัญชีการเงินและระบบบัญชีเพื่อการบริหารตามการปฏิบัติงานจริง ซึ่งอาจพบว่าการปฏิบัติงานบางอย่างของโรงพยาบาลรัฐบาลกลุ่มตัวอย่างไม่ตรงตามระเบียบการเงินการคลัง ดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

1. ระบบบัญชีการเงิน

1.1 ระบบบัญชีลูกหนี้

ลูกหนี้ หมายถึง จำนวนเงินที่โรงพยาบาลมีสิทธิได้รับชำระจากบุคคลภายนอกหรือหน่วยงานอื่นซึ่งเกิดจากการขายสินค้าและให้บริการอันเป็นส่วนหนึ่งของการดำเนินงานตามปกติของโรงพยาบาล ในส่วนของลูกหนี้ที่คาดว่าจะไม่สามารถเรียกเก็บเงินได้จะบันทึกเป็นบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญและนำไปลดมูลค่าของลูกหนี้ในงบดุล เพื่อแสดงมูลค่าสุทธิของลูกหนี้ตามจำนวนที่คาดว่าจะเรียกเก็บเงินได้

- โรงพยาบาลรัฐบาลทั้งหมดยกเว้นโรงพยาบาลตามโครงการนำร่อง ไม่ได้จัดทำบัญชีลูกหนี้
- โรงพยาบาลตามโครงการนำร่องยกเว้นโรงพยาบาลสระบุรี ได้เริ่มจัดทำทะเบียนลูกหนี้ ทั้งนี้การบันทึกรายการจะเกิดขึ้นเมื่อจำหน่ายผู้ป่วยออกจากโรงพยาบาลและโรงพยาบาลยังไม่ได้รับชำระเงิน ซึ่งในการบันทึกลูกหนี้จะแบ่งลูกหนี้เป็น 3 ประเภทได้แก่
 1. ลูกหนี้ค่ารักษาพยาบาล หมายถึง ลูกหนี้ที่เกิดจากผู้มารับบริการจากโรงพยาบาลและยังไม่ได้รับชำระเงิน ซึ่งลูกหนี้ประเภทนี้อาจแบ่งประเภทตามสิทธิที่ได้รับ เช่น ลูกหนี้ข้าราชการ ลูกหนี้บริษัทคู่สัญญา และลูกหนี้ประกันสังคม เป็นต้น
 2. ลูกหนี้เงินยืม หมายถึง เงินทดรองราชการเพื่อสำรองจ่ายในการปฏิบัติงาน
 3. ลูกหนี้อื่น หมายถึง ลูกหนี้นอกจากที่กล่าวมาแล้วข้างต้น

วิธีการจัดเก็บและบันทึกข้อมูลลูกหนี้ค่ารักษาพยาบาลมีรายละเอียด⁽⁷⁾ ดังนี้

กรณีลูกหนี้ผู้ป่วยใน

ทุกสิ้นวัน หอผู้ป่วยหรือหน่วยงานที่รับผิดชอบจะจัดทำใบสรุปค่ารักษาพยาบาลของผู้ป่วยที่มีการจำหน่ายแนบพร้อมกับหนังสือรับรองสิทธิ หลักฐานอื่น ๆ ตามระเบียบการเบิกค่ารักษาพยาบาลที่กระทรวงการคลังกำหนดและส่งให้ฝ่าย/งานการเงินและบัญชีเพื่อนำมาบันทึกในทะเบียนลูกหนี้ค่ารักษาพยาบาล/รายได้ค่ารักษาพยาบาลประเภทผู้ป่วยใน เมื่อฝ่าย/งานการเงินและบัญชีตั้งเบิกหรือแจ้งหนี้ไปยังหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง และเมื่อได้รับชำระเงินเรียบร้อยแล้วจะบันทึกลดยอดลูกหนี้ค่ารักษาพยาบาล ทุกสิ้นเดือนหน่วยงานที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการขออนุเคราะห์ค่ารักษาพยาบาล (กรณีผู้ป่วยไม่ชำระเงินหรือชำระเพียงบางส่วน) จะรายงานยอดลูกหนี้ว่ามีจำนวนเท่าไรส่งฝ่าย/งานการเงินและบัญชี เพื่อบันทึกยอดลูกหนี้ในทะเบียนลูกหนี้/รายได้ค่ารักษาพยาบาล

กรณีลูกหนี้ผู้ป่วยนอก

ทุกสิ้นวันหน่วยงานที่รับผิดชอบ จะจัดทำรายงานลูกหนี้ค่ารักษาพยาบาลผู้ป่วยนอกโดยสรุปยอดลูกหนี้ใช้สิทธิรักษาพยาบาลแยกตามประเภทสิทธิในการรักษา จัดส่งให้แก่ฝ่าย/งานการเงินและบัญชีเพื่อบันทึกการลูกหนี้ผู้ป่วยนอกในทะเบียนลูกหนี้ค่ารักษาพยาบาล/รายได้ค่ารักษาพยาบาลประเภทผู้ป่วยนอก การบันทึกรายได้ค่ารักษาพยาบาลจะแยกบันทึกตามประเภทของรายได้

ทุกสิ้นเดือนพนักงานฝ่ายการเงินและบัญชีจะคำนวณหายอดลูกหนี้คงเหลือโดยการนำยอดคงเหลือของทะเบียนลูกหนี้ค่ารักษาพยาบาล/รายได้ค่ารักษาพยาบาลประเภทผู้ป่วยในและประเภทผู้ป่วยนอกมารวมกัน สำหรับรายได้ค่ารักษาพยาบาลตามเกณฑ์คงค้าง ณ วันสิ้นงวด จะเท่ากับ ยอดลูกหนี้คงเหลือบวกกับรายรับเฉพาะที่เกี่ยวกับค่ารักษาพยาบาลจากทะเบียนรายรับเงินบำรุง (ตามเกณฑ์เงินสด)

- โรงพยาบาลตามโครงการนำร่อง - โรงพยาบาลสระบุรี และโรงพยาบาลเอกชนจะจัดทำบัญชีลูกหนี้ ซึ่งจากการศึกษาโรงพยาบาลในกลุ่มตัวอย่าง พบว่าโรงพยาบาลสระบุรี และโรงพยาบาลเอกชนส่วนมากจะนำระบบคอมพิวเตอร์เข้ามาใช้ในการปฏิบัติงาน

⁷ คู่มือปฏิบัติงานเสริมระบบบัญชีเกณฑ์เงินสด, กองโรงพยาบาลภูมิภาค สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข กระทรวงสาธารณสุข, 2543.

และจัดเก็บข้อมูล ดังนั้นการบันทึกการลูกหนี้จะเริ่มขึ้นเมื่อผู้ป่วยเข้ามาติดต่อที่แผนกเวชระเบียน และในระหว่างที่มีการให้บริการรักษาพยาบาล มูลค่าหนี้จะเพิ่มขึ้นตามการให้บริการและจะสะสมจนถึงสิ้นสุดการให้บริการและแจ้งเรียกเก็บค่ารักษาพยาบาล เมื่อได้รับชำระเงินค่ารักษาพยาบาลจะบันทึกลดยอดลูกหนี้ สำหรับโรงพยาบาลเอกชนบางแห่งที่นำระบบคอมพิวเตอร์มาใช้เพียงบางระบบงานจะบันทึกลูกหนี้เมื่อจำหน่ายคนไข้ออกจากโรงพยาบาลและยังไม่ได้รับชำระหนี้ กรณีลูกหนี้ประกันสังคมประเภทผู้ป่วยนอก โรงพยาบาลจะได้รับค่าบริการแบบเหมาจ่ายรายหัวจากสำนักงานประกันสังคมซึ่งจ่ายเป็นงวดตามจำนวนผู้ป่วยประกันตนที่เลือกโรงพยาบาลนั้น ๆ ดังนั้น การบันทึกรับรู้รายได้จะเกิดขึ้นเมื่อโรงพยาบาลได้รับเงินจากสำนักงานประกันสังคม การจัดเก็บข้อมูลลูกหนี้ นอกจากบันทึกเป็นรายคนแล้วยังจัดกลุ่มตามประเภทสิทธิของผู้ป่วยด้วย เช่น ลูกหนี้ประกันสังคม ลูกหนี้กองทุนสวัสดิการประชาชนผู้มีรายได้น้อย และลูกหนี้บริษัทประกันภัยตามพระราชบัญญัติคุ้มครองผู้ประสบภัยทางรถยนต์ เป็นต้น

นอกจากนี้ โรงพยาบาลเอกชนได้กำหนดให้มีการควบคุมลูกหนี้ (เฉพาะผู้ป่วยใน) เพื่อให้โรงพยาบาลมีโอกาสได้รับชำระเงินค่ารักษาพยาบาลอย่างครบถ้วนหรือเพื่อให้เกิดหนี้สูญน้อยที่สุดและลดค่าใช้จ่ายในการทวงถามหนี้ โดยจัดให้มีการวิเคราะห์และประเมินความสามารถในการชำระหนี้ของคนไข้ก่อนรับเข้าเป็นผู้ป่วยใน และทุกสิ้นเดือนจะจัดทำรายงานวิเคราะห์อายุลูกหนี้ เพื่อใช้ติดตามหนี้และประมาณการหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ รวมทั้งให้มีการสอบทานความถูกต้องตรงกันระหว่างบัญชีลูกหนี้รายตัวกับบัญชีคุมยอดลูกหนี้ที่แสดงในบัญชีแยกประเภท

1.2 ระบบบัญชีเจ้าหนี้

เจ้าหนี้เป็นภาระผูกพันที่เกิดจากการซื้อวัสดุ เวชภัณฑ์หรือบริการต่าง ๆ เพื่อนำมาใช้ในการให้บริการรักษาพยาบาล

- โรงพยาบาลรัฐบาลยกเว้นโรงพยาบาลตามโครงการนำร่อง ยังคงไม่มีการจัดเก็บข้อมูลเจ้าหนี้ เอกสารการตรวจรับสินค้าจะถูกส่งจากฝ่าย/งานพัสดุไปยังฝ่าย/งานการเงินและบัญชีเพื่อจัดทำฎีกาเบิกจ่าย
- โรงพยาบาลตามโครงการนำร่องยกเว้นโรงพยาบาลสระบุรี มีการจัดทำเอกสารเพิ่มเติมเพื่อให้ได้ข้อมูลเจ้าหนี้ โดยเมื่อผู้ขายส่งมอบสินค้าหรือบริการและคณะกรรมการตรวจรับ/ตรวจการจ้างเรียบร้อยแล้ว ฝ่ายพัสดุจะบันทึกรับสินค้าหรือบริการในบัญชีพัสดุ และทุกสิ้นวันฝ่ายพัสดุจะรวบรวมเอกสารการตรวจรับและจัดทำรายงานการรับ

หน่วยงานต้นสังกัดข้าราชการและรัฐวิสาหกิจ และผู้บริจาคเงิน ดังนั้นเงินรับที่ฝ่ายการเงินนี้ส่วนใหญ่จะรับเป็นเช็ค ขั้นตอนการปฏิบัติงานเริ่มจาก เมื่อมีผู้ยื่นเอกสารแจ้งการชำระเงิน ณ ที่ทำการฝ่ายการเงิน พนักงานการเงินจะตรวจสอบเอกสารแจ้งการชำระเงินเปรียบเทียบกับสำเนาใบแจ้งหนี้ รับชำระเงินและจัดพิมพ์ใบเสร็จรับเงินให้แก่ผู้มาชำระ ทุกสิ้นวันพนักงานการเงินจะตรวจนับเงินสดและเช็คที่ได้รับพร้อมจัดทำรายงานสรุปการรับเงินจากนั้นนำส่งให้แก่พนักงานการเงินอาวุโสพร้อมสำเนาใบเสร็จรับเงินเพื่อสอบทานและจัดเก็บเงินสด/เช็คเข้าสู่บัญชีรอนำฝากธนาคาร

ในการนำเงินฝากธนาคาร โรงพยาบาลแต่ละแห่งจะนำฝากอย่างน้อยวันละครั้งซึ่งผู้นำฝากต้องนำสำเนาใบนำฝากธนาคารซึ่งมีตราประทับของธนาคารกลับมาเป็นหลักฐานการนำเงินฝากธนาคาร นอกจากนี้เงินสดและเช็คที่ได้รับภายหลังการนำเงินฝากธนาคารในแต่ละวันจะถูกเก็บเข้าสู่บัญชีรอนำฝากธนาคารในวันถัดไป

1.4 ระบบบัญชีจ่ายเงิน

การจ่ายเงินของโรงพยาบาล ประกอบด้วย การจ่ายเงินเดือนและค่าจ้าง การจ่ายค่าวัสดุและค่าบริการต่าง ๆ

- โรงพยาบาลรัฐบาลทั้งหมด การจ่ายเงินทุกรายการที่ได้ของงบประมาณรายจ่ายประจำปีไว้ ต้องจัดทำเป็นฎีกาเพื่อขอเบิกจ่ายเงินจากคลังจังหวัด และคลังจังหวัดจะตรวจสอบความถูกต้องของรายการเบิกจ่ายก่อนโอนเงินเข้าบัญชีธนาคารของโรงพยาบาล หลังจากนั้นจึงแจ้งการโอนเงินให้แก่โรงพยาบาลทราบ เมื่อโรงพยาบาลได้รับแจ้งการโอนเงิน ฝ่าย/งานการเงินและบัญชีจึงนำเอกสารชุดใบสำคัญมาจัดทำเช็คและนำเสนอผู้บริหารโรงพยาบาลอนุมัติจ่ายเช็คตามระดับวงเงินที่กำหนด เอกสารชุดใบสำคัญในการเบิกค่าใช้จ่ายจะแตกต่างกันตามประเภทของรายการจ่าย เช่น การจ่ายค่าสินค้า/บริการ จะใช้เอกสารการตรวจรับที่ผ่านการอนุมัติจากคณะกรรมการตรวจรับ สำหรับการจ่ายค่าสาธารณูปโภคต่าง ๆ จะใช้เอกสารขอเบิกแนบกับใบแจ้งค่าบริการ และการจ่ายเงินเดือนและค่าตอบแทน จะใช้รายงานเงินเดือนและรายงานค่าตอบแทนเป็นเอกสารประกอบการจ่าย เป็นต้น อย่างไรก็ตาม รายการจ่ายอื่น นอกเหนือจากรายการที่ของงบประมาณไว้ สามารถเบิกใช้ได้จากเงินบำรุงของโรงพยาบาลโดยไม่ต้องทำฎีกาเบิกจ่าย เพียงแต่จัดส่งเอกสารประกอบรายการจ่ายแนบเช็คสั่งจ่ายเสนอผู้มีอำนาจอนุมัติสอบทานรายการและลงนามอนุมัติการจ่ายเช็ค

การจัดทำเช็คจ่ายทุกครั้งเจ้าหน้าที่ฝ่าย/งานการเงินและบัญชีจะบันทึกรายละเอียดการจ่ายนั้น ๆ ลงในทะเบียนคุมเช็คเพื่อสะดวกในการตรวจสอบความถูกต้องของรายการ

จ่ายเช็ค ในขั้นตอนการจ่ายเช็ค ผู้รับเช็คจะต้องลงนามรับเช็คในทะเบียนคุมเช็คจากนั้นโรงพยาบาลจะบันทึกยอดเงินในทะเบียนคุมเงินงบประมาณเพื่อทราบยอดเงินงบประมาณคงเหลือ และทุกสิ้นเดือนจะจัดทำบเทียบยอดเงินฝากธนาคารเพื่อเปรียบเทียบยอดเงินฝากธนาคารกับยอดเงินในสมุดบัญชีแยกประเภทและสอบทานรายการไม่ปกติที่อาจเกิดขึ้น

- โรงพยาบาลเอกชนจะจัดทำประมาณการเงินสดรับ-จ่ายอย่างสม่ำเสมออย่างน้อยสัปดาห์ละครั้งเพื่อใช้ในการวางแผนจัดหาเงินให้เพียงพอต่อรายจ่ายของโรงพยาบาล ดังนั้นรายการจ่ายทุกรายการจะเป็นการจ่ายตามที่ประมาณการไว้ การจัดทำประมาณการรับ-จ่ายจะเก็บข้อมูลจากรายงานหน้าที่ครบกำหนดชำระและข้อมูลรายจ่ายค่าสาธารณูปโภคนำเสนอให้แก่ผู้บริหารโรงพยาบาลเพื่อพิจารณาจัดหาแหล่งเงินให้เพียงพอกับรายจ่ายที่จะเกิดขึ้น

การปฏิบัติงานการจ่ายเงิน เจ้าหน้าที่ฝ่ายการเงินและบัญชีที่เกี่ยวข้องจะรวบรวมและตรวจสอบความถูกต้องของเอกสารประกอบต่าง ๆ เช่น ใบส่งสินค้า ใบรับสินค้า และใบแจ้งหนี้ก่อนจัดทำใบสำคัญจ่ายนำเสนอให้เจ้าหน้าที่บัญชีอาวุโสเพื่อสอบทาน จากนั้นจึงจัดทำเช็ค ในการจัดทำเช็คฝ่าย/งานการเงินจะบันทึกรายละเอียดการจ่ายลงในทะเบียนคุมเช็คและบันทึกรายละเอียดเช็คลงในใบสำคัญจ่ายส่งให้ผู้มีอำนาจสอบทานและลงนามจ่ายเช็ค เมื่อมีผู้มารับเช็คจะส่งเช็คให้แก่ผู้รับและผู้รับลงนามรับเช็คในทะเบียนคุมเช็ค จากนั้นจัดเก็บใบสำคัญจ่ายแนบพร้อมเอกสารประกอบเรียงตามเลขที่ใบสำคัญจ่าย ทุกสิ้นเดือนจะจัดทำบเทียบยอดเงินฝากธนาคารเพื่อเปรียบเทียบยอดเงินฝากธนาคารกับยอดเงินในสมุดบัญชีแยกประเภทและสอบทานรายการไม่ปกติที่อาจเกิดขึ้น

1.5 ระบบจัดซื้อจัดจ้าง

สิ่งจำเป็นในการดำเนินงานของโรงพยาบาล คือ ยา เวชภัณฑ์และวัสดุต่าง ๆ ซึ่งในกรณียา เวชภัณฑ์และวัสดุที่ต้องการนั้นไม่มีหรือมีจำนวนไม่เพียงพอต่อความต้องการหรือเป็นสิ่งที่ใหม่ที่ไม่เคยมีมาก่อนแต่มีความจำเป็นต้องนำมาใช้ ผู้ปฏิบัติงานจะแจ้งความต้องการให้ฝ่ายพัสดุทราบเพื่อดำเนินการจัดซื้อจัดจ้างสิ่งที่ต้องการ

ทั้งโรงพยาบาลรัฐบาลและโรงพยาบาลเอกชน จะแบ่งหน่วยงานที่รับผิดชอบในการจัดเตรียมเอกสารการจัดซื้อจัดจ้างออกเป็น 2 หน่วยงานหลัก คือ ฝ่ายเภสัชกรรมรับผิดชอบในการจัดซื้อยาและเวชภัณฑ์ และฝ่ายจัดซื้อ (กรณีโรงพยาบาลรัฐบาล เรียกว่าฝ่าย/งานพัสดุ) รับผิดชอบใน

การจัดซื้อวัสดุและบริการอื่น โดยกำหนดให้มีคณะกรรมการเพื่อพิจารณาการจัดซื้อพัสดุและบริการ นอกจากนี้โรงพยาบาลบางแห่งอาจมอบหมายหน้าที่การจัดซื้อจัดจ้างกระจายไปตามหน่วยงานที่ให้บริการ เช่น ฝ่ายทันตกรรม ฝ่ายศัลยกรรม เป็นต้น

วิธีการในการจัดซื้อจัดจ้างอาจทำได้โดยการสอบราคา การประมูล การเสนอราคา การจัดซื้อวิธีพิเศษ ซึ่งการที่จะเลือกวิธีใดนั้นขึ้นอยู่กับนโยบายการจัดซื้อของโรงพยาบาล อย่างไรก็ตามวิธีการจัดซื้อจัดจ้างแต่ละวิธีต้องประกอบด้วยขั้นตอนการพิจารณาสินค้า/บริการของผู้ขายแต่ละรายทั้งด้านคุณสมบัติและด้านราคา

- โรงพยาบาลรัฐบาลทั้งหมด อาจจัดซื้อจัดจ้างโดยใช้เงินงบประมาณหรือเงินบำรุงของโรงพยาบาล กรณีการจัดซื้อจัดจ้างโดยใช้เงินงบประมาณ สิ่งที่จะขออนุมัติซื้อหรือจ้างต้องได้ทำเรื่องขอจัดสรรเงินงบประมาณไว้ในขั้นตอนการจัดทำงบประมาณประจำปีและวงเงินที่จัดซื้อจัดจ้างต้องไม่เกินจากจำนวนที่ได้รับจัดสรร ในการคัดเลือกผู้ขายที่เหมาะสมนั้นหน่วยงานที่รับผิดชอบจะพิจารณาเปรียบเทียบทั้งราคาสินค้า คุณสมบัติของผู้ขาย รวมทั้งการบริการหลังการขาย (ถ้ามี) และรวบรวมเป็นเอกสารประกอบการเสนอซื้อเพื่อขออนุมัติซื้อจากผู้บริหาร อย่างไรก็ตาม เอกสารประกอบการเสนอซื้อนั้นจะไม่มีเอกสารเพื่อพิจารณาเกี่ยวกับความเหมาะสมของรายการที่จะซื้อ/จ้าง เช่น ไม่ได้มีการนำข้อมูลปริมาณการใช้หรือปริมาณคงเหลือของยาและเวชภัณฑ์มาพิจารณาประกอบการจัดซื้อ เป็นต้น
- โรงพยาบาลเอกชนสามารถแบ่งการจัดซื้อได้เป็น 2 ลักษณะตามประเภทสินค้า กล่าวคือ ประเภทของสินค้าที่เป็นสินค้าคงเหลือ เช่น ยา เวชภัณฑ์และวัสดุต่าง ๆ และประเภทที่ไม่เป็นสินค้าคงเหลือ เช่น เครื่องมือทางการแพทย์และอุปกรณ์ต่าง ๆ ในการซื้อสินค้าคงเหลือ เจ้าหน้าที่จัดซื้อจะขออนุมัติการสั่งซื้อจากผู้บริหารเมื่อสินค้าคงเหลือถึงจุดสั่งซื้อที่กำหนดไว้ โดยมีรายงานปริมาณสินค้าคงเหลือและรายงานความถี่การใช้เป็นข้อมูลประกอบในการขออนุมัติซื้อ สำหรับการซื้อประเภทที่ไม่เป็นสินค้าคงเหลือหน่วยงานผู้ซื้อต้องจัดทำใบขอซื้อ และให้ผู้มีอำนาจตามสายงานอนุมัติก่อนจัดส่งให้ฝ่ายจัดซื้อดำเนินการคัดเลือกผู้ขาย โดยเปรียบเทียบราคาสินค้าและคุณสมบัติของผู้ขาย และนำเสนอให้ผู้บริหารพิจารณาอนุมัติตามระดับวงเงินและประเภทของสินค้า

1.6 ระบบบัญชีสินค้าคงเหลือ

สินค้าคงเหลือสำหรับโรงพยาบาล หมายถึง ยา เวชภัณฑ์ เครื่องมือเครื่องใช้ วัสดุทางการแพทย์และวัสดุอื่น

- โรงพยาบาลรัฐบาลจะแบ่งสินค้าคงเหลือเป็น 2 คลังใหญ่ คือ คลังยาและเวชภัณฑ์ และ คลังวัสดุ เมื่อคณะกรรมการตรวจรับได้ตรวจสอบสินค้าที่สั่งซื้อว่าถูกต้องทั้งจำนวน คุณภาพและราคาแล้ว จะลงนามตรวจรับสินค้าและจัดส่งเอกสารให้ฝ่ายพัสดุ/ฝ่ายเภสัชกรรมเพื่อบันทึกรายการรับสินค้าในบัตรพัสดุและนำสินค้าเข้าจัดเก็บในสถานที่ที่กำหนดไว้ เมื่อมีใบเบิกจากหน่วยเบิก ฝ่ายพัสดุ/ฝ่ายเภสัชกรรมจะจัดเตรียมวัสดุและลงรายการเบิกในใบเบิกและบัตรพัสดุ ทุกสิ้นเดือนเจ้าหน้าที่ฝ่ายพัสดุ/ฝ่ายเภสัชกรรม จะจัดทำรายงานการเคลื่อนไหวของสินค้าคงเหลือซึ่งแสดงรายละเอียดการรับ-จ่าย สินค้าในระหว่างเดือนและปริมาณคงเหลือส่งให้แก่ฝ่ายการเงินและบัญชีเพื่อจัดส่งให้แก่ผู้ว่าราชการจังหวัด สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาค สำนักงานสาธารณสุข จังหวัด สำนักงานพัฒนาเครือข่ายบริการสุขภาพ อย่างไรก็ตาม เอกสารที่เกี่ยวข้องกับการรับ-จ่ายวัสดุทั้งหมดจะถูกจัดเก็บไว้ที่ฝ่ายพัสดุ/ฝ่ายเภสัชกรรมโดยไม่ได้จัดส่งให้ฝ่ายการเงินและบัญชีสอบทานรายการอีกครั้งหนึ่ง นอกจากนี้จะมีการตรวจนับพัสดุอย่างน้อยปีละ 2 ครั้งและจัดทำรายงานพัสดุกงเหลือส่งให้แก่ส่วนราชการที่เกี่ยวข้อง

- ♦ โรงพยาบาลตามโครงการนำร่องยกเว้นโรงพยาบาลสระบุรี ซึ่งอยู่ระหว่างการเปลี่ยนวิธีการทางบัญชีนั้น โรงพยาบาลแต่ละแห่งจะกำหนดเกณฑ์การเบิกจ่าย สินค้าจากคลังใหญ่เข้าสู่คลังย่อยเฉพาะในจำนวนที่พอใช้ในระยะสั้น เพื่อให้ สินค้าที่ใช้ไปและสินค้าคงเหลือที่ตรวจนับในคลังใหญ่แสดงจำนวนที่ใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด ซึ่งการตีมูลค่าสินค้าคงเหลือจะคำนวณตามวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน (FIFO) หรือวิธีถัวเฉลี่ยและบันทึกรายการสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด (Periodic Method)

อย่างไรก็ตามโรงพยาบาลไม่ได้มีการควบคุมรายการเคลื่อนไหวของยาที่โรงพยาบาลผลิตขึ้นใช้เอง เช่น ยาน้ำและยาปราศจากเชื้อ เป็นต้น ซึ่งฝ่ายเภสัชกรรมจะควบคุมเฉพาะอายุการใช้งานโดยบันทึกวันที่ผลิตและวันหมดอายุ

- ♦ โรงพยาบาลตามโครงการนำร่อง - โรงพยาบาลสระบุรี จะบันทึกสินค้าคงเหลือในคอมพิวเตอร์แยกต่างหากจากพัสดุดตามระบบบัญชีส่วนราชการเดิม เมื่อมีรายการเคลื่อนไหวจะปรับปรุงในระบบคอมพิวเตอร์ทันที ซึ่งเรียกว่าการบันทึกรายการสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง (Perpetual method) และคำนวณมูลค่าตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน (FIFO)
- โรงพยาบาลเอกชนจะจัดเก็บข้อมูลและบันทึกรายการสินค้าคงเหลือตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป กล่าวคือ เมื่อสินค้าผ่านการตรวจรับโดยเจ้าหน้าที่ผู้รับ

ผิชอบ สินค้าจะถูกนำเข้าเก็บในสถานที่จัดเก็บและเจ้าหน้าที่จะบันทึกเพิ่มปริมาณสินค้าในบัตรสินค้า เมื่อมีการเบิกสินค้าเจ้าหน้าที่คลังสินค้าจะตรวจสอบปริมาณที่ขอเบิกกับปริมาณคงเหลือในคลังสินค้า หากปริมาณสินค้ามีเพียงพอ เจ้าหน้าที่คลังสินค้าจะจัดสินค้าให้ตามที่ต้องการและบันทึกลดปริมาณสินค้าในบัตรสินค้า กรณีปริมาณสินค้าคงเหลือมีจำนวนไม่เพียงพอต่อความต้องการ ฝ่ายคลังสินค้าจะแจ้งให้แก่ผู้เบิกทราบเพื่อจัดทำเอกสารขอซื้อให้แก่ฝ่ายจัดซื้อเพื่อดำเนินการจัดซื้อ ทุกสิ้นวันเจ้าหน้าที่คลังสินค้าจะจัดทำรายงานสรุปการเคลื่อนไหวและนำเสนอพร้อมเอกสารการรับ-จ่ายให้แก่ฝ่ายการเงินและบัญชีเพื่อสอบทานความถูกต้องก่อนผ่านรายการไปบัญชีแยกประเภท นอกจากนี้ยังกำหนดให้มีการตรวจนับสินค้าคงเหลือ โดยฝ่ายคลังสินค้าร่วมกับฝ่ายการเงินและบัญชีอย่างน้อยปีละครั้ง และอาจมีผู้ตรวจสอบบัญชีเข้าร่วมสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้า ผลแตกต่างจากการตรวจนับที่เกิดขึ้นจะได้รับการวิเคราะห์หาสาเหตุและปรับปรุงในบัญชีสินค้าคงเหลือ กรณีมาจากคล้อยซึ่งมีโอกาสที่จะเกิดความผิดพลาดได้เนื่องจากการตกหล่นหรือการจ่ายยาเกินให้แก่ผู้ป่วย โรงพยาบาลจะกำหนดสัดส่วนความผิดพลาดที่ยอมรับเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาความแตกต่างที่อาจเกิดขึ้น

การบันทึกรายการสินค้าคงเหลือจะบันทึกโดยใช้ราคาทุนตามวิธีเข้าก่อน-ออกก่อนหรือวิธีถัวเฉลี่ย และเพื่อประโยชน์ในการบริหารสินค้าคงเหลือโรงพยาบาลจะกำหนดปริมาณสินค้าคงเหลือขั้นต่ำสำหรับสินค้าแต่ละชนิด รวมถึงให้จัดทำรายงานสินค้าที่ถึงจุดสั่งซื้อ เพื่อให้สามารถบริหารสินค้าคงเหลือให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อกิจการ

1.7 ระบบบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เดิมเรียกว่า สินทรัพย์ถาวร) หมายถึง สินทรัพย์อันมีลักษณะคงทน ที่ใช้ในการดำเนินงานและมีอายุการใช้งานมากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติและมีได้มีไว้เพื่อขาย ซึ่งได้แก่ ที่ดิน ส่วนปรับปรุงที่ดิน อาคารและสิ่งปลูกสร้าง ครุภัณฑ์ และโปรแกรมคอมพิวเตอร์

การได้มาของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

สินทรัพย์อาจได้มาโดยการซื้อเป็นเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด การเช่าซื้อ การรับบริจาค หรือบางครั้งโดยการให้ยืมใช้เพื่อแลกเปลี่ยนกับประโยชน์หรือบริการบางอย่างของโรงพยาบาล

- โรงพยาบาลรัฐบาล

ที่ดิน คือ อสังหาริมทรัพย์ที่โรงพยาบาลมีไว้ใช้ประโยชน์ในการดำเนินงาน ที่ดินของโรงพยาบาลรัฐบาลจะได้มาจากการรับบริจาคหรือเป็นที่ราชพัสดุซึ่งโรงพยาบาลได้รับสิทธิการใช้ประโยชน์จากกรมธนารักษ์ โรงพยาบาลจะจัดทำเป็นทะเบียนที่ราชพัสดุระบุพื้นที่ของที่ดิน แต่ไม่บันทึกเป็นสินทรัพย์ของโรงพยาบาล

ส่วนปรับปรุงที่ดิน คือ ค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์ที่เพิ่มขึ้นจากการใช้ที่ดิน ซึ่งโรงพยาบาลสามารถใช้ประโยชน์ในระยะเวลาจำกัดเนื่องจากอายุการใช้งานของสินทรัพย์หรือระยะเวลาที่สามารถใช้สินทรัพย์นั้น โรงพยาบาลรัฐบาลจะบันทึกไว้ในทะเบียนโดยระบุวิธีการได้มา รายละเอียดของส่วนปรับปรุงที่ดินและจำนวนเงินที่ใช้ในการปรับปรุง แต่จะไม่บันทึกเป็นสินทรัพย์ทางบัญชีของโรงพยาบาลและไม่คำนวณค่าเสื่อมราคา

อาคารและสิ่งปลูกสร้าง คือ อาคารสำนักงาน อาคารที่ใช้เพื่อประโยชน์อื่น อาคารโรงงาน โรงเรือนเลี้ยงสัตว์ โรงเพาะชำ โรงเก็บรถยนต์ และรวมถึงส่วนปรับปรุงอาคารซึ่งเป็นต้นทุนในการตกแต่ง ต่อเติมหรือปรับปรุงตัวอาคารภายหลังจากที่ได้จัดสร้างอาคารเสร็จแล้ว ซึ่งโรงพยาบาลจะบันทึกข้อมูลรายการเคลื่อนไหวไว้ในทะเบียนคุมเท่านั้น ไม่บันทึกเป็นสินทรัพย์ทางบัญชีของโรงพยาบาลและไม่คำนวณค่าเสื่อมราคา อาคารและสิ่งปลูกสร้างที่จะก่อสร้างบนที่ดินของรัฐนั้นต้องขออนุญาตดำเนินการจากงานที่ราชพัสดุก่อน และเมื่อก่อสร้างเสร็จต้องจัดทำหนังสือแจ้งพร้อมเอกสารขอขึ้นทะเบียนเป็นที่ราชพัสดุด้วย

ครุภัณฑ์ คือ เครื่องใช้สำนักงาน เครื่องจักร ยานพาหนะ เครื่องมือและอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ เป็นต้น โรงพยาบาลรัฐบาลจะบันทึกข้อมูลไว้ในทะเบียนเท่านั้น ไม่บันทึกเป็นสินทรัพย์ในทางบัญชีของโรงพยาบาลและไม่คำนวณค่าเสื่อมราคา

โปรแกรมคอมพิวเตอร์ รวมถึงชุดคำสั่งงานคอมพิวเตอร์ต่าง ๆ ทั้งสำหรับผู้ใช้และผู้พัฒนาระบบ ทั้งโปรแกรมที่หน่วยงานพัฒนาขึ้นเอง จ้างผู้พัฒนาระบบภายนอกให้พัฒนาขึ้นและโปรแกรมที่หน่วยงานได้รับสิทธิในการใช้งานจากเจ้าของโดยจ่ายค่าตอบแทนให้ โรงพยาบาลรัฐบาลจะบันทึกข้อมูลไว้ในทะเบียนเท่านั้นจะไม่บันทึกเป็นสินทรัพย์ทางบัญชีของโรงพยาบาลและไม่คำนวณค่าเสื่อมราคา

- โรงพยาบาลเอกชน

ที่ดิน ได้มาโดยการซื้อหรือผู้ถือหุ้นนำเข้ามาลงทุน โรงพยาบาลจะบันทึกมูลค่าที่ดินตามราคาทุนและไม่มีการคำนวณค่าเสื่อมราคาเนื่องจากที่ดินมีอายุการใช้งานไม่จำกัด

ส่วนปรับปรุงที่ดิน โรงพยาบาลเอกชนรับรู้ต้นทุนของส่วนปรับปรุงที่ดินตามราคาทุนหรือจำนวนเงินที่ใช้ในการปรับปรุงที่ดินและคำนวณค่าเสื่อมราคาเป็นรายจ่ายประจำปี พร้อมทั้งบันทึกค่าเสื่อมราคาสะสมเพื่อนำไปหักออกจากต้นทุนของส่วนปรับปรุงที่ดินเพื่อให้ได้มูลค่าสุทธิตามบัญชี

อาคารและสิ่งปลูกสร้าง โรงพยาบาลเอกชนรับรู้ต้นทุนของอาคารและสิ่งปลูกสร้างตามราคาทุนหรือจำนวนเงินที่จ่ายไปทั้งอาคารและสิ่งปลูกสร้างที่โรงพยาบาลมีกรรมสิทธิ์และไม่มีกรรมสิทธิ์แต่ได้นำมาใช้ประโยชน์ในการดำเนินงานและคำนวณค่าเสื่อมราคาเป็นรายจ่ายประจำปี พร้อมทั้งบันทึกค่าเสื่อมราคาสะสมเพื่อนำไปหักออกจากต้นทุนของอาคาร และสิ่งปลูกสร้างเพื่อให้ได้มูลค่าสุทธิตามบัญชี

สินทรัพย์ที่เช่าตามสัญญาเช่าการเงิน สัญญาเช่าการเงิน (Financial Lease) คือสัญญาเช่าที่โอนส่วนใหญ่ของความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดไปให้ผู้ครอบครองทรัพย์สิน ทั้งนี้ อาจจะมีหรือไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ให้ไปจริง โดยโรงพยาบาลเอกชนบันทึกต้นทุนของสินทรัพย์ที่เช่าตามสัญญาเช่าการเงินตามราคาทุนหรือจำนวนเงินที่จ่ายไปและคำนวณค่าเสื่อมราคาเป็นรายจ่ายประจำปี พร้อมทั้งบันทึกค่าเสื่อมราคาสะสมเพื่อนำไปหักออกจากต้นทุนของสินทรัพย์เพื่อให้ได้มูลค่าสุทธิตามบัญชี

ครุภัณฑ์ โรงพยาบาลเอกชนจะบันทึกต้นทุนของครุภัณฑ์ตามราคาทุนหรือจำนวนเงินที่จ่ายไปและคำนวณค่าเสื่อมราคาเป็นรายจ่ายประจำปี พร้อมทั้งบันทึกค่าเสื่อมราคาสะสมเพื่อนำไปหักออกจากต้นทุนของครุภัณฑ์เพื่อให้ได้มูลค่าสุทธิตามบัญชี

โปรแกรมคอมพิวเตอร์ โรงพยาบาลเอกชนจะรับรู้ต้นทุนของโปรแกรมคอมพิวเตอร์ตามราคาทุนหรือจำนวนเงินที่จ่ายไป และคำนวณค่าเสื่อมราคาเป็นรายจ่ายประจำปี พร้อมทั้งบันทึกค่าเสื่อมราคาสะสมเพื่อนำไปหักออกจากต้นทุนของโปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อให้ได้มูลค่าสุทธิตามบัญชี

กล่าวโดยสรุป คือ

- 1) โรงพยาบาลรัฐบาลทั้งหมดยกเว้นโรงพยาบาลตามโครงการนำร่อง - โรงพยาบาลสระบุรีไม่มีการประมาณอายุการใช้งานของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และไม่มีการคำนวณค่าเสื่อมราคาแต่กำหนดให้มีการจัดทำทะเบียนคุมครุภัณฑ์และทะเบียนที่ราชพัสดุบันทึกรายการเคลื่อนไหว และกำหนดให้ตรวจนับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์อย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง
- 2) โรงพยาบาลตามโครงการนำร่องยกเว้นโรงพยาบาลสระบุรีกำลังดำเนินการสำรวจสภาพและประมาณอายุการใช้งานที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่มีอยู่สำหรับการคำนวณค่าเสื่อมราคา
- 3) โรงพยาบาลตามโครงการนำร่อง-โรงพยาบาลสระบุรีและโรงพยาบาลเอกชน บันทึกมูลค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ตามราคาทุนเมื่อได้รับสินทรัพย์จากการสั่งซื้อ รวมถึงมีการประมาณอายุการใช้งานของสินทรัพย์นั้นเพื่อใช้ในการคำนวณค่าเสื่อมราคา

การตัดจำหน่ายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์จากบัญชี

- โรงพยาบาลรัฐบาลทั้งหมด ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เสื่อมคุณภาพ ชำรุด ใช้งานไม่ได้แล้ว จะดำเนินการตามระเบียบพัสดุ คือ ให้ตั้งคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อขายทอดตลาดและตัดออกจากทะเบียนที่บันทึกไว้ ในกรณีที่ตัดขายทอดตลาด โรงพยาบาลจะไม่รับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ทั้งนี้เพราะสินทรัพย์ที่ตัดขายดังกล่าวไม่ได้คำนวณค่าเสื่อมราคาดังแต่ต้น มูลค่าที่ขายได้จะถือเป็นรายได้แผ่นดินส่งคืนคลัง นอกจากนี้ การรื้อถอนหรือกระทำการใด ๆ กับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต้องแจ้งให้แก่นางราชพัสดุทราบก่อนดำเนินการทุกครั้งเพื่อถอนทะเบียนออกจากทะเบียนที่ราชพัสดุ
- โรงพยาบาลเอกชน ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่อยู่ในความครอบครองทั้งที่ใช้งานได้และใช้งานไม่ได้ หากอายุการใช้งานสิ้นสุดลงแล้ว มูลค่าสุทธิตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นจะเท่ากับมูลค่าซากหรือประมาณ 1 บาทและในกรณีที่มีการนำสินทรัพย์ที่ไม่ใช้แล้วไปขายหรือแลกเปลี่ยนเป็นสินทรัพย์ใหม่หรือเกิดการสูญเสียสินทรัพย์นั้นไปจะบันทึกรายการโดยโอนปิดสินทรัพย์นั้นออกจากบัญชี พร้อมคำนวณกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นด้วย

1.8 ระบบบัญชีเงินเดือนและค่าตอบแทน

เงินเดือนและค่าตอบแทน หมายถึง เงินเดือน ค่าจ้าง ส่วนแบ่งค่าบริการทางการแพทย์ (Doctor Fee) ค่าเบี้ยเลี้ยง เงินประจำตำแหน่ง ค่าตอบแทนการปฏิบัติงานนอกเวลาราชการ ค่าเบี้ยประชุมกรรมการ และเงินสวัสดิการที่จ่ายให้แก่บุคลากรประเภทต่าง ๆ ของโรงพยาบาล เช่น แพทย์ พยาบาล เภสัชกร ข้าราชการ และลูกจ้าง

- โรงพยาบาลรัฐบาลทั้งหมด ฝ่ายการเจ้าหน้าที่และฝ่ายบัญชีรับผิดชอบร่วมกันเกี่ยวกับบุคลากร เงินเดือน และค่าตอบแทนของบุคลากรภายในโรงพยาบาล โดยทุกต้นปีงบประมาณ ฝ่ายการเจ้าหน้าที่และฝ่ายบัญชีของโรงพยาบาลจะได้รับบัญชีถือจ่ายอัตราเงินเดือนข้าราชการจากหน่วยงานของรัฐบาลซึ่งจะแจ้งให้ทราบถึงข้อมูลเงินเดือน เงินประจำตำแหน่ง และเงินค่าวิชาชีพเป็นรายบุคคล เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงอัตราเงินเดือนหรือจำนวนคนเข้า-ออก หน่วยงานที่รับผิดชอบของรัฐบาลจะจัดส่งบัญชีรายการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมายังฝ่ายการเจ้าหน้าที่ของโรงพยาบาลเพื่อปรับปรุงฐานข้อมูลบุคลากร

เจ้าหน้าที่ฝ่ายการเจ้าหน้าที่มีหน้าที่จัดเก็บฐานข้อมูลบุคลากรโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปและปรับปรุงฐานข้อมูลให้เป็นปัจจุบันอยู่เสมอ ทุกสิ้นเดือนเจ้าหน้าที่ฝ่ายบัญชีจะจัดทำรายงานเงินเดือนและรายงานค่าตอบแทนและสอบถามความถูกต้องของรายงานดังกล่าวกับบัญชีถือจ่ายอัตราเงินเดือนข้าราชการและบัญชีรายการเปลี่ยนแปลงเพื่อให้มั่นใจว่าการจ่ายเงินเดือนถูกต้องครบถ้วนและเป็นการจ่ายให้แก่บุคลากรของโรงพยาบาลจริง จากนั้นจึงจัดทำฎีกาเพื่อขอเบิกจ่ายเงินเดือนและค่าตอบแทน ซึ่งฎีกาเงินเดือนและค่าตอบแทนนี้จะจัดทำแยกต่างหากจากฎีกาเพื่อเบิกจ่ายรายจ่ายอื่นของโรงพยาบาล เมื่อฝ่ายบัญชีได้รับแจ้งการโอนเงินจากคลังจังหวัด ฝ่ายบัญชีจะจัดทำเช็คจ่ายและนำส่งธนาคารเพื่อโอนเงินเข้าบัญชีธนาคารของบุคลากรแต่ละคน สำหรับค่าตอบแทนบางรายการ เช่น ค่าเบี้ยเลี้ยง จะเบิกจ่ายเป็นเงินสด โดยกำหนดให้ผู้รับต้องลงลายมือชื่อในเอกสารการจ่ายเงินไว้เป็นหลักฐาน

อย่างไรก็ตาม จากการศึกษาพบว่าบุคลากรของโรงพยาบาลรัฐบาลจะได้รับค่าตอบแทนในรูปของเงินเดือนตามอัตราเงินเดือนที่กำหนดจากโรงพยาบาลที่เป็นต้นสังกัดไม่ว่าบุคลากรจะปฏิบัติงานให้แก่โรงพยาบาลหรือช่วยราชการที่อื่น

- โรงพยาบาลเอกชน พนักงานประจำ พยาบาลและลูกจ้างจะได้รับค่าจ้างในรูปเงินเดือนและค่าตอบแทน ยกเว้นแพทย์ซึ่งจะได้รับค่าตอบแทนในรูปแบบของส่วนแบ่ง

ค่าบริการทางการแพทย์ (Doctor Fee) การจ่ายเงินจะจ่ายเดือนละครั้งทั้งแพทย์และพนักงาน/ลูกจ้าง โรงพยาบาลส่วนใหญ่จะกำหนดให้พนักงานต้องบันทึกเวลาการทำงานในบัตรลงเวลา การทำงานล่วงเวลาต้องได้รับอนุมัติจากหัวหน้างานที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ผู้ปฏิบัติงานล่วงเวลาต้องจัดทำเอกสารบันทึกการทำงานล่วงเวลาแจ้งให้แก่พนักงานอาวุโสผู้ควบคุมงานลงนามรับรองการปฏิบัติงานก่อนจัดส่งเอกสารดังกล่าวให้แก่ฝ่ายบัญชีเงินเดือนต่อไป ทุกสิ้นเดือนพนักงานบัญชีเงินเดือนจะรวบรวมบัตรลงเวลา ใบลาต่าง ๆ และเอกสารบันทึกการทำงานล่วงเวลาเพื่อนำมาคำนวณเงินเดือนและรายการหักต่าง ๆ พร้อมจัดทำหนังสือแจ้งการเข้าเงินเดือนให้แก่พนักงานทุกคน เพื่อให้พนักงานได้ตรวจสอบความถูกต้องของเงินที่ได้รับ จากนั้นโรงพยาบาลจะจัดทำเช็คส่งจ่ายเงินเดือนและค่าตอบแทนเพื่อให้ธนาคารโอนเงินเข้าบัญชีพนักงานแต่ละคน นอกจากนี้การจ่ายเงินเดือนทุกครั้งเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบจะตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนรายการเพื่อยืนยันว่าผู้รับเงินมีตัวตนและได้ทำประโยชน์ให้แก่โรงพยาบาลจริง

นอกจากนี้ จากการศึกษาโรงพยาบาลกลุ่มตัวอย่างพบว่าโรงพยาบาลทั้งภาครัฐและภาคเอกชนจะนำโปรแกรมคอมพิวเตอร์เข้ามาช่วยในการเก็บข้อมูลพนักงานในโรงพยาบาลรวมทั้งการคำนวณภาษี และเงินเดือนจ่ายสุทธิเพื่อช่วยให้การปฏิบัติงานมีความสะดวกรวดเร็วและการคำนวณเกี่ยวกับระบบเงินเดือนและค่าตอบแทนมีความถูกต้องครบถ้วนมากขึ้น

1.9 ระบบบัญชีแยกประเภททั่วไป

การบันทึกบัญชีทุกครั้งจะต้องมีเอกสารประกอบการบันทึกรายการ และจะต้องบันทึกรายการในสมุดบันทึกรายการขั้นต้น คือ สมุดเงินสด สมุดเงินฝากธนาคาร และสมุดรายวันทั่วไป สมุดรายวันซื้อ สมุดรายวันขาย จากนั้นจึงผ่านรายการไปยังสมุดบันทึกรายการขั้นปลาย ซึ่งได้แก่ สมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป สมุดบัญชีย่อยและทะเบียนต่าง ๆ

สิ่งสำคัญในการปฏิบัติงานในระบบบัญชีแยกประเภททั่วไป ได้แก่ โครงสร้างผังบัญชี และคำอธิบายรหัสบัญชี โรงพยาบาลรัฐบาลจะบันทึกรายการรับและรายการจ่ายตามรหัสผังบัญชีของส่วนราชการซึ่งกำหนดโดยกรมบัญชีกลาง และไม่แยกย่อยประเภทบัญชีและหน่วยงานในโรงพยาบาล ในขณะที่โรงพยาบาลเอกชนแต่ละแห่งจะจัดทำผังบัญชีและคำอธิบายบัญชีเพื่อช่วยในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่และช่วยในการเก็บข้อมูลให้เป็นไปตามความต้องการของผู้บริหาร โครงสร้างผังบัญชีของโรงพยาบาลเอกชนแต่ละแห่งจะเป็นในแนวทางเดียวกัน แต่อาจจะแตกต่างกันในรายละเอียดของบัญชีและการจัดแบ่งหน่วยงานในการจัดเก็บข้อมูล เพื่อให้สามารถจัดทำรายงาน

การเงินเสนอต่อผู้ถือหุ้น และหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแล เช่น กรมทะเบียนการค้าและ/หรือ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งผู้ที่สนใจข้อมูลทางการเงินของโรงพยาบาลสามารถนำข้อมูลมาวิเคราะห์เปรียบเทียบกันได้

- สมุดบัญชีของโรงพยาบาลศูนย์/ทั่วไป ประกอบด้วย สมุดเงินสด สมุดบัญชีแยกประเภทและทะเบียนต่าง ๆ เช่น ทะเบียนคุมเงินงบประมาณ ทะเบียนคุมเงินรายได้แผ่นดิน ทะเบียนคุมเงินรายได้นอกงบประมาณ เป็นต้น และทุกสิ้นเดือนจะจัดทำสรุปบัญชีแยกประเภททั่วไปพร้อมรายละเอียดประกอบแต่ละบัญชี และสรุปรายรับ-รายจ่ายตามแบบฟอร์มของกรมบัญชีกลางแจ้งแก่หน่วยงานต้นสังกัด นอกจากนี้โรงพยาบาลตามโครงการนำร่องยกเว้นโรงพยาบาลสระบุรี จะจัดเก็บข้อมูลเพื่อจัดทำรายงานการเงิน ดังนี้

รายการ	การเก็บข้อมูล/แหล่งข้อมูล
สินทรัพย์	
เงินสด/เงินฝากธนาคาร/เงินฝากคลัง	สมุดบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน
ลูกหนี้	ทะเบียนลูกหนี้คำรักษาพยาบาลผู้ป่วยนอก และผู้ป่วยในที่จัดทำเพิ่มขึ้น
วัสดุคงคลัง	ข้อมูลยอดคงเหลือจากคลังใหญ่ ณ วันสิ้นงวด
อาคารและอุปกรณ์	ข้อมูลทะเบียนที่ราชพัสดุและทะเบียนครุภัณฑ์
หนี้สินและส่วนทุนสะสม	
เจ้าหนี้การค้า	ทะเบียนคุมเจ้าหนี้ที่จัดทำเพิ่ม
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	ทะเบียนค่าใช้จ่ายค้างจ่ายที่จัดทำเพิ่ม
ทุนตั้งต้น	สินทรัพย์หักด้วยหนี้สินทั้งหมด ณ วันเริ่มเปลี่ยนแปลงระบบบัญชี
รายได้	
รายได้เงินงบประมาณจัดสรร	บัญชีเงินงบประมาณเบิกจากคลังหักด้วยบัญชีรายจ่ายงบกลาง
รายได้คำรักษาพยาบาล	ข้อมูลรายรับเงินบำรุงคำรักษาพยาบาล รวมกับยอดลูกหนี้คงเหลือในทะเบียนลูกหนี้

รายการ	การเก็บข้อมูล/แหล่งข้อมูล
รายได้	
รายได้เงินบริจาค	สมุดบัญชีกับทะเบียนคุมเงินบำรุงค่า บริจาค
รายได้ดอกเบี้ย	ทะเบียนคุมรายรับเงินบำรุงเฉพาะดอกเบี้ย เงินฝาก
รายได้อื่น	ทะเบียนคุมรายการรับเงินบำรุง
ค่าใช้จ่าย	
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	ทะเบียนคุมเงินรายจ่ายตามแผนงาน/โครงการ การ รายจ่ายงบกลาง ทะเบียนคุมรายจ่าย เงินบำรุง ทะเบียนค่าใช้จ่าย/ค่าใช้จ่ายค้าง จ่ายที่จัดทำเพิ่ม

- โรงพยาบาลตามโครงการนำร่อง-โรงพยาบาลสระบุรี จะกำหนดให้มีเจ้าหน้าที่ฝ่ายการเงินและบัญชีสอบทานรายการ โดยการสอบทานรายงานสรุปที่ได้รับจากหน่วยที่บันทึกข้อมูล เช่น คลังพัสดุ หรือฝ่ายบัญชีลูกหนี้ เป็นต้น กับรายการที่บันทึกอยู่ในระบบเพื่อตรวจสอบความถูกต้องของรายการพร้อมทั้งสอบทานยอดดุลทั้งด้านเดบิตและเครดิตก่อนผ่านรายการทุกครั้ง
- โรงพยาบาลเอกชน การบันทึกรายการบัญชีของโรงพยาบาลเอกชน จะบันทึกรายการจากเอกสารลงในสมุดรายการขั้นต้น จากนั้นจึงผ่านรายการไปยังสมุดรายการขั้นปลายซึ่งพนักงานบัญชีอาวุโสจะตรวจสอบความถูกต้องของรายการพร้อมทั้งสอบทานยอดดุลทั้งด้านเดบิตและเครดิตก่อนผ่านรายการทุกครั้ง กรณีโรงพยาบาลที่จัดทำบัญชีโดยระบบคอมพิวเตอร์ซึ่งไม่เชื่อมต่อทั้งระบบจะจัดทำกระดาษทำการเพื่อสรุปยอดรายการและนำเสนอให้ผู้จัดการฝ่ายบัญชีตรวจสอบก่อนบันทึกรายการ สำหรับรายการปรับปรุงต่าง ๆ จะมีเอกสารประกอบรายการอย่างครบถ้วนก่อนปรับปรุงรายการในระบบบัญชีแยกประเภททั่วไป และทุกสิ้นเดือนจะจัดทำงบทดลองเพื่อตรวจสอบความถูกต้องเหมาะสมของข้อมูลรายการที่บันทึกไว้ กรณีถูกต้องจะจัดทำงบดุล งบกำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสด นอกจากนี้อาจมีการนำข้อมูลบางส่วนมาวิเคราะห์และจัดทำรายงานต่าง ๆ ตามความต้องการของผู้บริหาร เช่น รายงานต้นทุนบริการแยกตามประเภทหน่วยบริการ เป็นต้น

กรณีโรงพยาบาลที่ใช้ระบบงานคอมพิวเตอร์แบบเชื่อมต่อทั้งระบบ การผ่านรายการสู่ระบบบัญชีแยกประเภทจะเกิดขึ้นได้ทั้งแบบรวมยอด (Batch) และแบบผ่านรายการทันที (Online) กรณีเป็นการผ่านรายการแบบรวมยอดจะกำหนดให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของรายการอีกครั้งหนึ่งเพื่อให้แน่ใจว่าข้อมูลที่จะผ่านเข้าสู่ระบบถูกต้องและในการผ่านรายการระบบจะตรวจสอบยอดคู่ทั้งด้านเดบิตและเครดิต กรณียอดไม่คู่ระบบจะแจ้งให้ทราบและจะไม่ผ่านรายการนั้นให้

การบันทึกการปรับปรุงเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาด รายการปีส่วนต้นทุนหรือรายการปรับปรุงเพื่อให้ได้ข้อมูลถูกต้องตามงวดเวลา เช่น รายการค้างรับ-ค้างจ่ายต่าง ๆ จะมีการกำหนดระดับการเข้าถึงข้อมูลและการปรับปรุงรายการแต่ละประเภทเพื่อความปลอดภัยของข้อมูล และทุกสิ้นเดือนเมื่อสั่งปิดบัญชีระบบจะตรวจสอบยอดคู่ระหว่างบัญชีย่อยและบัญชีรวมยอดในระบบบัญชีแยกประเภททั่วไปอีกครั้งหนึ่งก่อนปิดบัญชีและสำรองข้อมูล เพื่อป้องกันความสูญเสียที่อาจเกิดขึ้นกับข้อมูลเนื่องจากความผิดปกติของระบบคอมพิวเตอร์และจากการกระทำของผู้ใช้ระบบงาน

2. ระบบบัญชีเพื่อการบริหาร

2.1 ระบบงบประมาณ

ระบบงบประมาณ เป็นเครื่องมือที่สำคัญสำหรับผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานในการวางแผนและควบคุมการปฏิบัติงานตลอดจนประเมินผลการดำเนินงานขององค์กร การนำระบบงบประมาณมาใช้ในโรงพยาบาลรัฐบาลและเอกชนนั้นมีความแตกต่างกันทั้งในด้านวัตถุประสงค์และรูปแบบการจัดทำงบประมาณดังนี้

- โรงพยาบาลรัฐบาลทั้งหมดยกเว้นโรงพยาบาลตามโครงการนำร่องจะจัดทำงบประมาณตามแบบแสดงรายการ (Line-item Budget) และงบประมาณแบบแผนงาน (Program budget) คือ การจัดทำงบประมาณรายจ่ายตามหมวดหมู่ค่าใช้จ่ายที่สำนักงานงบประมาณกำหนด โดยหน่วยงานภายในโรงพยาบาลจะประมาณการรายจ่ายในส่วนงานที่ตนรับผิดชอบสำหรับปีงบประมาณถัดไป ซึ่งประมาณการโดยอ้างอิงจากข้อมูลในอดีตประกอบกับแผนงานที่คาดว่าจะดำเนินการภายในระยะเวลาดังกล่าว จากนั้นฝ่ายบัญชีงบประมาณจะทำหน้าที่รวบรวมข้อมูลประมาณการของแต่ละหน่วยงานและจัดทำเป็นงบประมาณรายจ่ายรวมของโรงพยาบาลตามที่สำนักงานงบประมาณกำหนด เพื่อนำส่งให้แก่หน่วยงานต้นสังกัดรวบรวมนำส่งสำนักงานงบประมาณเพื่อพิจารณาและอนุมัติจัดสรรเงินงบประมาณ

- โรงพยาบาลตามโครงการนำร่อง จะจัดทำงบประมาณแบบแผนงาน (Program budget) โดยมุ่งเน้นผลผลิต (Output Oriented) เพื่อเป็นการปูพื้นฐานไปสู่การจัดทำงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน (Performance-based Budgeting System) ซึ่งประกอบด้วยงบประมาณรายจ่าย 3 งบ ได้แก่
 - งบดำเนินงาน คือ ประมาณการรายจ่ายในการดำเนินงานตามปกติของโรงพยาบาล ซึ่งไม่รวมค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับบุคลากร
 - งบบุคลากร คือ ประมาณการรายจ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและค่าจ้างข้าราชการและเจ้าหน้าที่ของโรงพยาบาล
 - งบลงทุน คือ ประมาณการรายจ่ายเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของโรงพยาบาล

การจัดทำงบดำเนินงานจะประมาณจากข้อมูลรายจ่ายในอดีต งบบุคลากรจะประมาณรายจ่ายจากอัตราเงินเดือนข้าราชการประกอบกับการคาดการณ์อัตราการเพิ่มขึ้นของเงินเดือนและจำนวนบุคลากรในปีงบประมาณถัดไป และงบลงทุนจะประมาณการรายจ่ายจากโครงการเกี่ยวกับการซ่อมแซม จัดหา หรือสร้างที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของโรงพยาบาลซึ่งต้องนำเสนอต่อสำนักงบประมาณเพื่อพิจารณา โดยงบดังกล่าวอาจได้รับการอนุมัติหรือไม่ก็ได้

ในช่วงต้นปีงบประมาณ หน่วยงานต้นสังกัดของโรงพยาบาลจะแจ้งให้โรงพยาบาลทราบถึงงบประมาณประจำปีที่ได้รับอนุมัติจากสำนักงบประมาณซึ่งทางโรงพยาบาลจะต้องนำข้อมูลมาปรับปรุงงบประมาณรายจ่ายตามวงเงินจริงที่ได้รับอนุมัติ

รัฐบาลโดยสำนักงบประมาณจะควบคุมการใช้จ่ายเงินของโรงพยาบาลให้ใช้จ่ายน้อยที่สุดเท่าที่จำเป็น ขณะเดียวกันควบคุมไม่ให้เกิดความผิดพลาดหรือทุจริตในการใช้จ่ายเงิน ในขณะที่โรงพยาบาลจะต้องควบคุมการเบิกจ่ายของหน่วยงานต่าง ๆ ภายในโรงพยาบาลให้เป็นไปตามงบประมาณรายจ่ายที่ได้รับอนุมัติ เมื่อได้รับแจ้งการโอนเงินเข้าบัญชีโรงพยาบาลจะบันทึกรับเงินงบประมาณ และเมื่อฝ่ายการเงินจ่ายเช็คแก่ผู้รับจะบันทึกรายการลดเงินงบประมาณในทะเบียนคุมเงินงบประมาณ เพื่อให้ทราบข้อมูลการใช้จ่ายและงบประมาณคงเหลือ อย่างไรก็ตามโรงพยาบาลไม่นำงบประมาณรายจ่ายไปใช้ในการวิเคราะห์หรือประเมินผลการปฏิบัติงานแต่อย่างใด

- โรงพยาบาลเอกชนจะจัดทำทั้งงบประมาณรายได้และงบประมาณรายจ่าย งบประมาณรายจ่ายจะประมาณจากข้อมูลในอดีต ส่วนงบประมาณรายได้จะเป็นการคาดคะเนปริมาณของผู้เข้ารับบริการและรายได้จากการให้บริการแต่ละประเภท โดยมีการ

กำหนดเป้าหมายโดยรวมและชี้แจงให้แต่ละหน่วยงานรับทราบและนำไปจัดทำประมาณการรับ-จ่ายของหน่วยงาน ประมาณการของแต่ละหน่วยงานจะถูกรวบรวมและปรับปรุงให้เป็นงบประมาณของโรงพยาบาล นอกจากนี้โรงพยาบาลเอกชนจะรวบรวมข้อมูลที่เกิดขึ้นจริงและเปรียบเทียบกับงบประมาณที่จัดทำขึ้นซึ่งผลต่างจะถูกวิเคราะห์และติดตามหาสาเหตุเพื่อดำเนินการปรับปรุงต่อไป

2.2 ระบบบัญชีต้นทุน

การให้บริการรักษาพยาบาลคนไข้แต่ละรายจะมีต้นทุนเกิดขึ้นทั้งโดยทางตรงและทางอ้อม ยกตัวอย่างเช่น การให้การรักษาคอนไจที่มีอาการโรคปริทันต์ ต้นทุนการรักษาคือครอบคลุมการให้บริการตั้งแต่ที่คนไข้เข้ามาติดต่อที่แผนกเวชระเบียนจนกระทั่งคนไข้จ่ายค่ารักษาและรับยากลับบ้าน การคำนวณต้นทุนการให้บริการคนไข้แต่ละรายต้องคำนวณค่าใช้จ่ายของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องกับการรักษาโรคปริทันต์ด้วยเพราะการคำนวณต้นทุนเฉพาะแผนกทันตกรรมอย่างเดียวจะทำให้ไม่ได้ต้นทุนการให้บริการที่แท้จริง

- โรงพยาบาลรัฐบาลทั้งหมด ความถูกต้องและพอเพียงของข้อมูลด้านต้นทุนการให้บริการขึ้นอยู่กับกรอบแบบโครงสร้างผังบัญชีและการบันทึกรายการที่เกิดขึ้นตามรหัสบัญชีที่ได้กำหนดไว้ โรงพยาบาลรัฐบาลจัดเก็บข้อมูลรายจ่ายตามประเภทรายจ่ายที่กำหนดในผังบัญชีส่วนราชการ ข้อมูลที่จัดเก็บจึงเป็นข้อมูลรายจ่ายแบ่งตามหมวดอย่างกว้างเพื่อให้กรมบัญชีกลางสามารถรวบรวมข้อมูลเพื่อจัดทำงบการเงินของแผ่นดิน นอกจากนี้โรงพยาบาลจะไม่จัดเก็บข้อมูลเพื่อคำนวณต้นทุนบริการเพราะถือว่าการให้บริการของโรงพยาบาลเป็นสวัสดิการจากรัฐให้แก่ประชาชน และไม่มีส่วนราชการใดต้องการใช้ข้อมูลต้นทุนของโรงพยาบาล

อย่างไรก็ตาม การที่สำนักพัฒนาเครือข่ายบริการสุขภาพได้จัดอบรมเกี่ยวกับการวิเคราะห์ต้นทุนของสถานพยาบาลพร้อมแจกเอกสารโปรแกรมการคำนวณต้นทุนเพื่อให้โรงพยาบาลสามารถคำนวณต้นทุนการให้บริการได้นั้น พบว่าวิธีการจัดเก็บข้อมูลที่โรงพยาบาลรัฐบาลถือปฏิบัติอยู่ในปัจจุบันจะไม่สามารถให้ข้อมูลเพื่อนำมาคำนวณต้นทุนได้ โรงพยาบาลจะต้องจัดเก็บข้อมูลเพิ่มขึ้นอีกมากและถือเป็นการทำงานที่ซ้ำซ้อนกับการจัดเก็บข้อมูลทางการเงินในปัจจุบัน

- โรงพยาบาลเอกชน การจัดเก็บข้อมูลต้นทุนจะบันทึกรายละเอียดตามความต้องการของผู้บริหาร ซึ่งความละเอียดของการจัดเก็บข้อมูลจะแสดงในผังบัญชี ดังนั้นผังบัญชีของโรงพยาบาลเอกชนจะแบ่งเป็นหลายระดับยืดหยุ่นได้ตามความต้องการ

ของผู้บริหาร เช่น อาจแบ่งอย่างกว้าง ๆ เป็นแผนกผู้ป่วยนอกและแผนกผู้ป่วยใน หรืออาจแบ่งอย่างละเอียดตามหน่วยให้บริการเป็นแผนกศัลยกรรม แผนกอายุรกรรม แผนกเอกซเรย์ แผนกทันตกรรม เป็นต้น

โรงพยาบาลเอกชน ที่ใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์แบบเชื่อมต่อทั้งระบบงานจะบันทึกต้นทุนทางตรงทุกครั้งที่เกิดรายการ ส่วนต้นทุนทางอ้อมที่สะสมอยู่ในหน่วยงานที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้จะยังไม่มีส่วนปันส่วนให้กับหน่วยงานที่ให้บริการโดยตรง โดยโรงพยาบาลจะถือว่าต้นทุนเหล่านั้นเป็นค่าบริหารจัดการของโรงพยาบาล โรงพยาบาลบางแห่งมีการแบ่งหน่วยงานและเก็บสะสมต้นทุนเป็นหน่วยงานผู้ป่วยนอก หน่วยงานผู้ป่วยใน หน่วยงานให้บริการกลาง และหน่วยงานอื่นที่ไม่ใช่หน่วยงานให้บริการรักษาโดยตรง การแบ่งลักษณะนี้จะสามารถแยกแสดงต้นทุนการให้บริการได้ชัดเจนขึ้น สำหรับโรงพยาบาลบางแห่งซึ่งนำระบบคอมพิวเตอร์มาใช้เฉพาะส่วนการให้บริการจะเก็บรวบรวมข้อมูลค่าบริการรักษาพยาบาลตั้งแต่เริ่มให้บริการจนถึงสิ้นสุดการให้บริการโดยยังไม่บันทึกรายการบัญชี และจะบันทึกรายการบัญชีเมื่อจำหน่ายคนไข้ออกจากโรงพยาบาล ทำให้ต้องใช้บุคลากรจำนวนมากเพื่อจัดเก็บข้อมูลแยกตามหน่วยงานและตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลก่อนบันทึกบัญชี และใช้ข้อมูลดังกล่าวในการจัดทำงบการเงินและงบต้นทุนแยกตามหน่วยงาน ดังนั้นแม้โรงพยาบาลแต่ละแห่งจะแบ่งหน่วยงานในการรวบรวมข้อมูลต้นทุนเหมือนกันแต่การจัดประเภทรายการค่าใช้จ่ายเข้าเป็นต้นทุนแต่ละหน่วยงานอาจแตกต่างกัน ข้อมูลต้นทุนที่คำนวณได้ของแต่ละโรงพยาบาลก็แตกต่างกันด้วย

ภาคผนวก ง

รายการตามหมวดรายการมาตรฐาน

ภาคผนวก ง รายการตามหมวดรายการมาตรฐาน

การแสดงรายการตามหมวดรายการมาตรฐานสำหรับใบแจ้งหนี้และใบเสร็จรับเงินสถานพยาบาล

รายการตามหมวดรายการมาตรฐาน	บาท
1. ค่ารักษาพยาบาล	
1.1 ค่าบริการทางการแพทย์	
1.1.1 ค่ายาและสารอาหารทางเส้นเลือด	XX
1.1.2 ค่าเวชภัณฑ์	XX
1.1.3 ค่าบริการโลหิตและส่วนประกอบของโลหิต	XX
1.1.4 ค่าตรวจวินิจฉัยทางเทคนิคการแพทย์และพยาธิวิทยา	XX
1.1.5 ค่าตรวจวินิจฉัยและการรักษาทางรังสีวิทยา	XX
1.1.6 ค่าตรวจวินิจฉัยโดยวิธีพิเศษอื่นๆ	XX
1.1.7 ค่าอุปกรณ์ของใช้และเครื่องมือทางการแพทย์	XX
1.1.8 ค่าห้องผ่าตัดและห้องคลอด	XX
1.1.9 ค่าบริการทางทันตกรรม	XX
1.1.10 ค่าบริการทางกายภาพบำบัด	XX
1.1.11 ค่าบริการฝังเข็ม	XX
1.1.12 ค่าบริการการพยาบาลของผู้ประกอบวิชาชีพการพยาบาลและผดุงครรภ์	XX
1.1.13 ค่าบริการของผู้ประกอบโรคศิลป์อื่นๆ	XX
1.1.14 ค่าบริการเหมาจ่ายการรักษาพยาบาล	XX
1.2 ค่าธรรมเนียมบุคลากรทางการแพทย์	
1.2.1 ค่าตรวจรักษาทั่วไปของผู้ประกอบวิชาชีพ	XX
1.2.2 ค่าทำศัลยกรรมและหัตถการต่างๆ ของผู้ประกอบวิชาชีพ	XX
1.2.3 ค่าปฏิบัติการอื่นๆของผู้ประกอบวิชาชีพ	XX
2. ค่าบริการโรงพยาบาลอื่นๆ	
2.1 ค่าห้องหรือค่าเตียงผู้ป่วยในประเภทต่างๆ	XX
2.2 ค่าห้องหรือค่าเตียงที่ใช้สังเกตอาการ การพักผ่อน หรืออื่นๆ	XX
2.3 ค่าอาหารผู้ป่วยใน	XX
2.4 ค่าบริการและเก็บรักษาศพ	XX
2.5 ค่าบริการรถพยาบาล	XX
2.6 ค่าบริการอื่นๆ	XX

ภาคผนวก จ

หลักการและนโยบายบัญชี
สำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 1

ภาคผนวก จ

ไม่มีข้อมูล

ภาคผนวก น

คู่มือระบบการเงินการคลัง

Compact Disk

ภาคผนวก จ ส่วนที่ 1

ภาคผนวก จ ส่วนที่ 2

ภาคผนวก ช

แนวทางการพัฒนาระบบบัญชีเพื่อการบริหาร

ภาคผนวก ข แนวทางการพัฒนาระบบบัญชีเพื่อการบริหาร

ระบบบัญชีเพื่อการบริหารประกอบด้วย ระบบงบประมาณ และระบบบัญชีต้นทุน ซึ่งแนวทางการพัฒนาระบบดังกล่าวนี้จะเริ่มต้นจากการกล่าวถึงหลักการและแนวคิดเพื่อเป็นการปูพื้นฐานและทำให้เกิดความเข้าใจเบื้องต้นที่ตรงกัน จากนั้นจะได้อธิบายแนวทางพัฒนาระบบบัญชีเพื่อการบริหารในแต่ละระบบงาน ดังต่อไปนี้

1. ระบบงบประมาณ

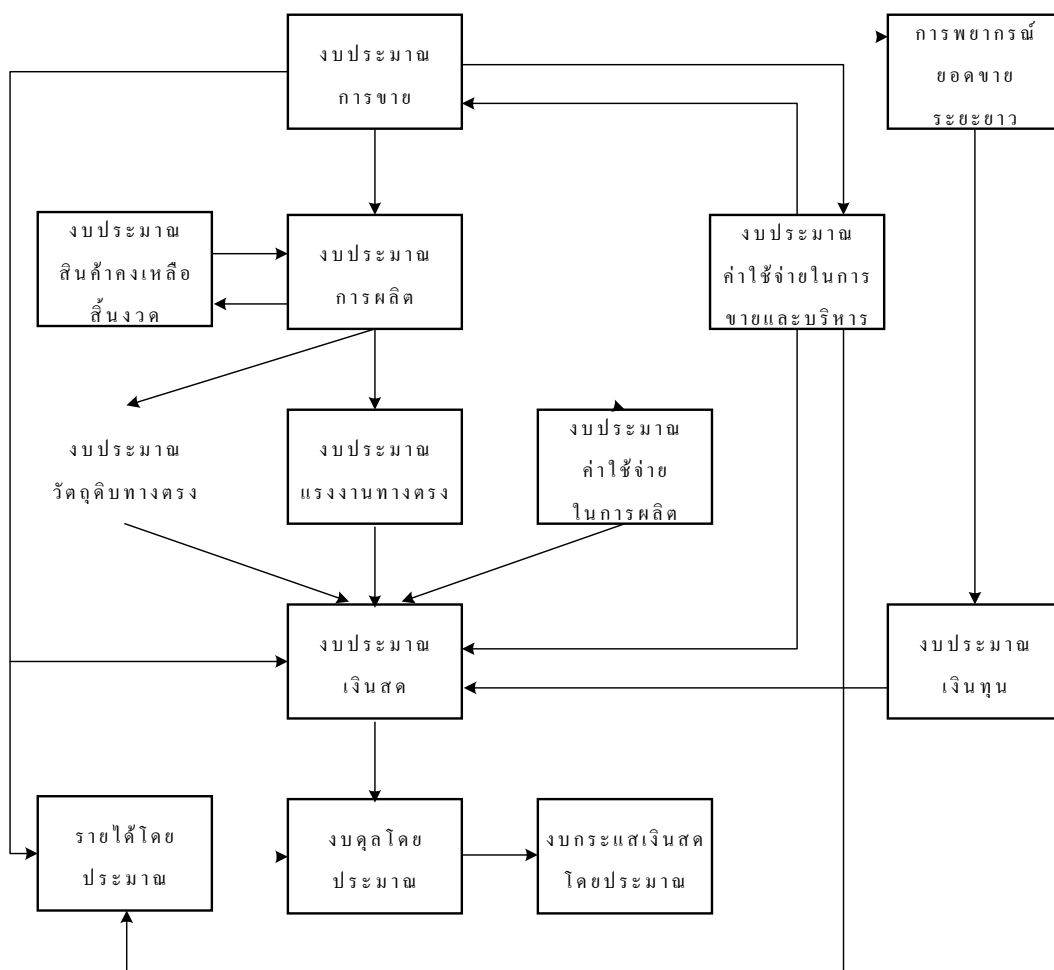
1.1 หลักการและแนวคิด

งบประมาณ หมายถึง แผนการดำเนินงานที่กำหนดเป็นลายลักษณ์อักษรในรูปของตัวเลขขององค์กรใดองค์กรหนึ่งสำหรับช่วงระยะเวลาใดระยะเวลาหนึ่งในอนาคต ซึ่งอาจจะเป็นแผนการดำเนินงานในระยะสั้นหรือระยะยาวก็ได้ ข้อมูลงบประมาณสามารถใช้เป็นส่วนหนึ่งสำหรับผู้บริหารในการประเมินประสิทธิภาพของแต่ละฝ่ายงาน โดยการเปรียบเทียบงบประมาณที่วางไว้กับผลการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นจริงเพื่อให้สามารถหาทางแก้ไขกรณีที่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญเกิดขึ้น นอกจากนี้งบประมาณยังใช้เพื่อการวางแผนให้มีการจัดหาและใช้ทรัพยากรในทุกด้านอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น

ภาพรวมระบบงบประมาณ

องค์กรสามารถจัดทำงบประมาณในภาพรวม เพื่อใช้ควบคุมและติดตามการใช้งบประมาณได้ในรูปของงบประมาณหลัก (Master Budget) ซึ่งแสดงถึงความสัมพันธ์ของแผนงบประมาณต่าง ๆ ซึ่งผู้บริหารสามารถใช้งบประมาณหลักเป็นเครื่องมือบริหารการใช้จ่ายขององค์กร รวมทั้งสามารถวางแผนกำไรในสถานการณ์ต่าง ๆ ได้ ทั้งนี้การรวบรวมข้อมูลตัวเลขงบประมาณจะทำโดยผู้ปฏิบัติงานในแต่ละด้านซึ่งจะสามารถให้รายละเอียดที่ใกล้เคียงที่สุด รายละเอียดของงบประมาณหลัก แสดงดังภาพต่อไปนี้

The Master Budget Interrelationships



ส่วนประกอบของงบประมาณหลัก ได้แก่

1. งบประมาณการขายหรืองบประมาณรายได้ (Sales Budget) เป็นงบประมาณที่องค์กรต้องกำหนดในอันดับแรก โดยจะประมาณการตัวเลขรายได้ค่าขาย/บริการที่คาดว่าจะได้รับในถัดไปทั้งหน่วยเงินตรา (บาท) และจำนวนหน่วยสินค้า/บริการ ซึ่งอาจใช้ข้อมูลในอดีตรวมถึงปัจจัยภายนอก เช่น สำหรับธุรกิจโรงพยาบาล นโยบาย 30 บาท รักษาทุกโรคทำให้รายได้ค่าบริการลดลงเมื่อเทียบกับปีก่อน เป็นต้น อย่างไรก็ตาม องค์กรควรให้ความสำคัญและเวลาในการจัดทำงบประมาณการขาย/รายได้ เนื่องจากเป็นงบประมาณอ้างอิงที่ใช้จัดทำงบประมาณอื่น ๆ ดังนั้น หากองค์กรสามารถประมาณการงบดังกล่าวได้ใกล้เคียงกับตัวเลขที่เกิดขึ้นจริงมากเท่าใดจะสามารถประมาณการตัวเลขในงบประมาณอื่น ๆ ได้ถูกต้องมากขึ้นเท่านั้น

2. งบประมาณการผลิต (Production Budget) นอกจากตัวเลขประมาณการรายได้ที่จะนำมาจัดทำงบประมาณการผลิตแล้ว องค์กรจะต้องประมาณการตัวเลขสินค้าคงเหลือสิ้นงวดด้วยเพื่อให้ทราบถึงจำนวนหน่วยที่ต้องผลิตประจำงวด ทั้งนี้ควรพิจารณาร่วมกับนโยบายสินค้าคงเหลือ อย่างไรก็ตามจะต้องคำนึงถึงต้นทุนในการจัดเก็บ (Carrying cost) และต้นทุนการเสื่อมสภาพของสินค้า (Obsolete cost) ด้วย
3. งบประมาณวัตถุดิบทางตรง (Direct Material Budget) คือ ประมาณการตัวเลขวัตถุดิบทางตรงที่ต้องจัดซื้อหรือจัดหาทั้งจำนวนหน่วยและจำนวนเงิน เช่น ยาและวัสดุที่ใช้รักษา เป็นต้น
4. งบประมาณแรงงานทางตรง (Direct Labor Budget) คือ ประมาณการตัวเลขแรงงานทางตรงที่ต้องจัดหาทั้งจำนวนหน่วยและจำนวนเงิน เช่น จำนวนแพทย์ที่ทำการผ่าตัด เป็นต้น ทั้งนี้องค์กรควรปรับเปลี่ยนงบประมาณแรงงานทางตรงให้สอดคล้องกับสถานการณ์เพื่อการประมาณที่ถูกต้องยิ่งขึ้น
5. งบประมาณสินค้าคงเหลือสิ้นงวด (Ending Inventory Budget) คือ ประมาณการตัวเลขสินค้าคงเหลือสิ้นงวด ทั้งจำนวนหน่วยและจำนวนเงิน โดยการนำต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าที่ผลิตได้มาคำนวณหาเป็นจำนวนเงิน
6. งบประมาณค่าใช้จ่ายในการผลิต (Manufacturing Overhead Budget) เป็นประมาณการค่าใช้จ่ายอื่น นอกเหนือจากต้นทุนวัตถุดิบทางตรงและต้นทุนแรงงานทางตรง โดยจะคำนวณเฉพาะค่าใช้จ่ายที่เป็นตัวเงินและหักค่าใช้จ่ายที่ไม่เป็นตัวเงินออก เช่น ค่าเสื่อมราคาเพื่อคำนวณหากระแสเงินสดออกหรือเงินสดจ่ายจากองค์กร
7. งบประมาณเงินสด (Cash Budget) เป็นงบประมาณที่จัดทำขึ้นจากตัวเลขในงบประมาณอื่นข้างต้น โดยจะประมาณเกี่ยวกับจำนวนเงินสดรับ-จ่ายและเงินสดคงเหลือของแต่ละช่วงเวลา
8. งบแสดงผลการดำเนินงานโดยประมาณ (Budgeted Income Statement) เป็นประมาณการตัวเลขเพื่อแสดงผลการดำเนินงานขององค์กรในช่วงเวลาหนึ่ง
9. งบแสดงฐานะการเงินโดยประมาณ (Budgeted Balance Sheet) เป็นประมาณการตัวเลขเพื่อแสดงฐานะการเงินขององค์กร ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง
10. งบกระแสเงินสดโดยประมาณ (Budgeted Cash Flow) เป็นประมาณการตัวเลขเพื่อแสดงแหล่งที่มาและแหล่งใช้ไปของเงินทุนขององค์กร

งบประมาณโดยทั่วไปมีความหมายครอบคลุมถึงการจัดทำงบประมาณ การบริหาร งบประมาณรวมถึงการติดตามประเมินผล ดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

1. การจัดทำงบประมาณ ในการจัดทำงบประมาณขององค์กรธุรกิจจะต้องสอดคล้องกับวัตถุประสงค์หลักขององค์กร นโยบายของฝ่ายบริหาร และแผนงานหลักขององค์กร (Corporate Plan) การจัดทำงบประมาณโดยปกติจะจัดทำเป็นรายปี แต่มีรายละเอียดครอบคลุมรอบระยะเวลาที่แตกต่างกัน เช่น รายเดือน รายไตรมาส รายปีหรือมากกว่า 1 ปี รอบระยะเวลาของงบประมาณขึ้นอยู่กับนโยบายของผู้บริหารและวัตถุประสงค์ในการนำงบประมาณนั้นไปใช้ การจัดทำงบประมาณสามารถทำได้ 2 รูปแบบ คือ การจัดทำจากการกำหนดของผู้บริหาร (Top down) และจัดทำจากการรวบรวมข้อมูลจากหน่วยงานผู้ปฏิบัติงานและนำเสนอเป็นภาพรวมขององค์กร (Bottom up) หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบประมาณ จะประกอบด้วย
 1. หน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงเกี่ยวกับงบประมาณของกิจการ ซึ่งอาจเป็นหน่วยงานระดับแผนกหรือฝ่าย ทำหน้าที่ในการรวบรวมจัดทำ ติดตาม และให้คำแนะนำเกี่ยวกับงบประมาณโดยรวมของกิจการ
 2. หน่วยงานปฏิบัติงาน มีหน้าที่จัดทำงบประมาณในส่วนที่ตนรับผิดชอบตามหน้าที่ของหน่วยงานนั้น ๆ เช่น ฝ่ายผลิต ต้องจัดทำงบประมาณเกี่ยวกับกิจกรรมการผลิต ได้แก่ งบประมาณการผลิต งบประมาณค่าวัตถุดิบ เป็นต้น โดยทั่วไปทุกหน่วยงานในองค์กรจะมีส่วนร่วมในการขอจัดตั้งงบประมาณซึ่งจะส่งผลให้งบประมาณที่ได้มีโอกาสใกล้เคียงผลจากการปฏิบัติงานจริง
 3. คณะกรรมการพิจารณางบประมาณ ประกอบด้วยเจ้าหน้าที่อาวุโสของกิจการจากหลายฝ่าย ทำหน้าที่ กำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายในการดำเนินงานของกิจการในช่วงระยะเวลาที่ต้องจัดทำงบประมาณ เช่น ช่วง 1 ปี เป็นต้น รวมถึงการพิจารณา ตัดสินใจ แก้ปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการจัดทำงบประมาณของหน่วยงานต่าง ๆ และนำเสนองบประมาณที่สมบูรณ์ให้แก่ประธานหรือกรรมการของกิจการพิจารณาอนุมัติใช้

เพื่อให้งบประมาณแต่ละประเภทสัมพันธ์และประสานงานกันเมื่อนำไปใช้ การจัดทำงบประมาณต้องจัดทำตามลำดับต่อไปนี้

- ขั้นที่ 1 การกำหนดวัตถุประสงค์ ผู้บริหารระดับสูงของกิจการจะประชุมร่วมกันเพื่อพิจารณากำหนดเป้าหมายและแนวทางการดำเนินงานที่มุ่งเน้นเพิ่มเติมในปีที่ต้องการจัดทำงบประมาณ ซึ่งเป้าหมายดังกล่าวจะใช้แนวทางในการจัดทำงบประมาณของกิจการ
- ขั้นที่ 2 การจัดทำงบประมาณ โดยทั่วไปจะเริ่มต้นจากการประมาณการรายได้ ซึ่งอาจกำหนดโดยฝ่ายขาย จากนั้นงบประมาณขายจะใช้เป็นข้อมูลเบื้องต้นในการจัดทำงบประมาณย่อยประเภทอื่น ๆ ของหน่วยงานต่าง ๆ
- ขั้นที่ 3 การรวบรวมงบประมาณ งบประมาณทุกประเภทที่หน่วยงานต่าง ๆ จัดทำ จะถูกนำเสนอต่อหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงซึ่งจะเป็นผู้ตรวจสอบความถูกต้องก่อนเสนอคณะกรรมการพิจารณางบประมาณของกิจการ
- ขั้นที่ 4 การตรวจทานและเสนองบประมาณ หน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงเกี่ยวกับการงบประมาณ จะตรวจสอบความถูกต้องของตัวเลขงบประมาณทุกประเภทที่ได้ผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการแล้วว่ามีความขัดแย้งกันในกิจกรรมที่จะทำหรือไม่ รวมทั้งการปรับปรุงแก้ไขให้มีความสอดคล้องกันก่อนนำเสนอขออนุมัติ
- ขั้นที่ 5 การอนุมัติงบประมาณ ประธาน หรือกรรมการของกิจการจะพิจารณางบประมาณก่อนการอนุมัติหลักการเพื่อให้งบประมาณนั้นมีผลบังคับใช้ โดยผู้อนุมัติจะให้ความสนใจในผลที่จะได้รับขั้นสุดท้ายของงบประมาณที่ได้จัดทำ โดยจะพิจารณาจากงบประมาณการเงินเป็นเกณฑ์

2. การบริหารและติดตามงบประมาณ

จากที่ได้กล่าวถึงขั้นตอนการจัดทำงบประมานนั้น ผู้บริหารสามารถนำงบประมาณมาใช้เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อองค์กรโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อควบคุมรายได้และค่าใช้จ่ายตามความต้องการนั้น จำเป็นต้องมีปัจจัยที่ช่วยให้การงบประมาณได้ผล ได้แก่

1. การสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร
2. การจัดทำงบประมาณที่สอดคล้องกับสายงาน

3. การจัดทำงบประมาณที่สอดคล้องกับระบบบัญชี
4. ความเข้าใจในหลักการและประโยชน์ของงบประมาณจากผู้ที่เกี่ยวข้อง
5. การปรับเปลี่ยนงบประมาณให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป

เมื่อปัจจัยต่าง ๆ ได้รับการตอบสนองอย่างเต็มที่องค์กรสามารถนำงบประมาณมาใช้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยจะถือเป็นเป้าหมายในการดำเนินงานและใช้เปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง หากมีการขัดแย้งระหว่างหน่วยงานต่าง ๆ คณะกรรมการงบประมาณจะเป็นผู้วินิจฉัยและชี้ขาดในข้อขัดแย้งนั้น ๆ ในกรณีที่สถานการณ์เปลี่ยนแปลงไป คณะกรรมการงบประมาณอีกเช่นกันที่เป็นผู้ออกคำสั่งให้แก้ไขงบประมาณในแนวทางที่ควรจะเป็น เช่น หากหน่วยงานใดที่มีความจำเป็นใช้เงิน สามารถนำเงินงบประมาณคงเหลือของหน่วยงานอื่นมาใช้ ยกเว้นงบลงทุนหรืองบเพื่อซื้อสินทรัพย์ถาวรหากมีการโอนเปลี่ยนแปลงงบประมาณต้องผ่านการอนุมัติจากผู้มีอำนาจ เป็นต้น

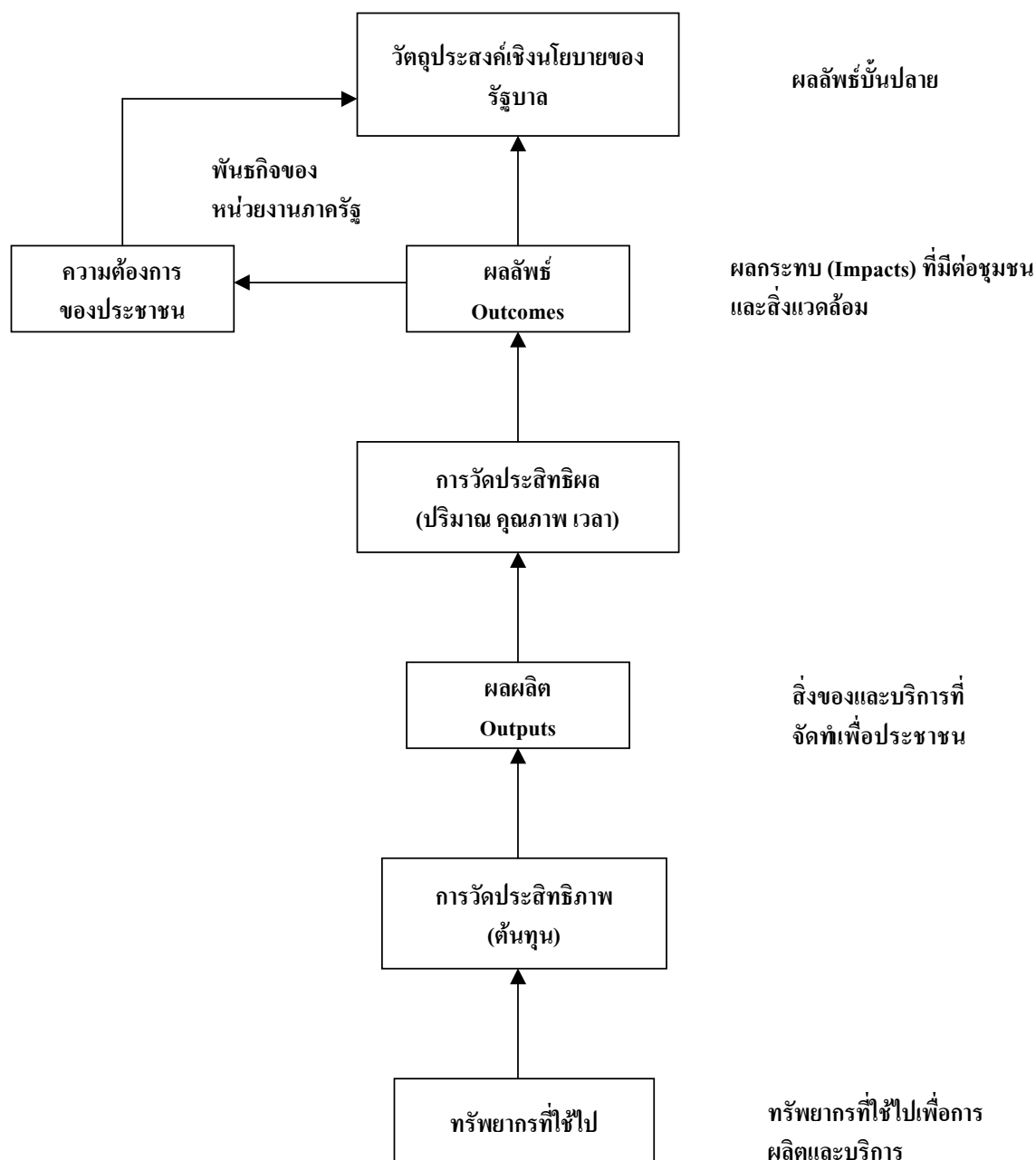
การควบคุมงบประมาณ (Controlling) องค์กรควรตรวจสอบและติดตามแผนการใช้จ่ายทรัพยากรโดยใช้รายงานจากหน่วยงานที่มีหน้าที่รวบรวมงบประมาณจากหน่วยงานต่าง ๆ ซึ่งจะจัดทำรายงานการใช้งบประมาณและงบประมาณคงเหลือให้กับคณะกรรมการงบประมาณให้ถูกต้องและทันเวลาอยู่เสมอ

1.2 แนวทางการพัฒนาระบบงบประมาณ

ในส่วนนี้จะกล่าวถึงแนวทางการพัฒนาระบบงบประมาณ ซึ่งจะเน้นในส่วนระบบงบประมาณของโรงพยาบาลรัฐบาล ทั้งนี้เนื่องจากโรงพยาบาลเอกชน ได้มีการจัดทำงบประมาณตามหลักการและแนวคิดที่แสดงไว้ข้างต้น

ปัจจุบันสำนักงานงบประมาณกำลังดำเนินการปรับเปลี่ยนระบบงบประมาณจากงบประมาณตามแบบแสดงรายการ (Line-items Budget) และงบประมาณแบบแผนงาน (Program Budget) ไปเป็นระบบงบประมาณที่มุ่งเน้นผลงาน (Performance-based Budgeting System) ซึ่งเป็นแนวทางที่ครบวงจรตั้งแต่การวางแผน การจัดสรรงบประมาณ การจัดการที่เน้นผลผลิต (Outputs) และผลลัพธ์ (Outcomes) ที่เกิดขึ้น โดยที่ผลผลิต คือ สิ่งของหรือบริการที่เป็นรูปธรรมหรือรับรู้ได้จากการดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐในขณะที่ผลลัพธ์ หมายถึง ผลประโยชน์ที่ได้จากผลผลิตและผลกระทบ (ทั้งเชิงบวกและ/หรือเชิงลบ) ที่มีต่อชุมชนและสิ่งแวดล้อม โดยการจัดทำเป็นโครงการนำร่อง และโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุขเป็นหน่วยงานนำร่องในโครงการ ดังนั้นในอนาคตโรงพยาบาลรัฐบาลทุกแห่งต้องจัดทำงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน

เพื่อให้เกิดความเข้าใจที่ตรงกันเกี่ยวกับระบบงบประมาณที่มุ่งเน้นผลงาน สามารถแสดงภาพการจัดทำงบประมาณได้ดังนี้



ที่มา : ชัยสิทธิ์ เถลิงมีประเสริฐ “มาตรฐานการ จัดการทางการเงิน 7 Hurdles กับการจัดทำงบประมาณระบบใหม่” 2544 : 17

จากภาพข้างต้น สามารถนำเสนอแนวทางการพัฒนาระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน ดังนี้⁽⁸⁾

1. จัดทำนโยบายระดับกระทรวงและกรมโดยระบุถึงพันธกิจ (mission) และจุดมุ่งหมายในปัจจุบันและอนาคตของกระทรวงและกรม โดยพิจารณาถึง

⁸ ปิยธิดา ตรีเดช, การเงิน การบัญชี และการงบประมาณสาธารณสุข : ทฤษฎีและปฏิบัติ , 2544: 82.

- กรมให้บริการสิ่งใดแก่ประชาชนและบริการนั้นสัมพันธ์กับพันธกิจของกระทรวงอย่างไร
 - ผู้ใช้หลักของบริการที่กรมจัดให้คือใคร และประโยชน์ที่ได้รับคืออะไร
2. ระบุเป้าหมายทางนโยบายและวัตถุประสงค์ของกระทรวง/กรมที่มุ่งหวังจะบรรลุในระยะยาว และในปริมัยปัจจุบัน และพันธกิจของกรมสัมพันธ์อย่างไรกับแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติและพันธกิจของกระทรวง
 3. กำหนดผลผลิตและผลลัพธ์ที่มุ่งหวัง
 4. กำหนดการวัดผลการดำเนินงานเพื่อเชื่อมโยงทรัพยากรที่ใช้ไปกับผลผลิต เชื่อมโยงผลผลิตกับผลลัพธ์ และเชื่อมโยงผลลัพธ์กับวัตถุประสงค์เชิงนโยบาย
 5. เสนอขอทรัพยากร (งบประมาณและบุคลากร)
 6. เสนอกระบวนการจัดสรรและควบคุมการใช้ทรัพยากร

2. ระบบบัญชีต้นทุน

2.1 หลักการและแนวคิด

วัตถุประสงค์ของการบัญชีต้นทุน⁽⁹⁾

1. ใช้ในการคำนวณต้นทุนในการผลิตสินค้าหรือบริการ
2. ใช้ในการวัดผลกำไรขาดทุนประจำงวด
3. ใช้ในการวางแผนและควบคุมการดำเนินงานของกิจการ
4. ใช้ในการกำหนดราคาขายของสินค้าหรือบริการ
5. เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการตัดสินใจทั้งในปัญหาที่เกิดขึ้นเป็นประจำหรือปัญหาเฉพาะหน้า
6. ใช้ในการประเมินผลการดำเนินงานของทรัพยากรต่าง ๆ ที่ใช้ในการดำเนินงาน เพื่อพิจารณาประสิทธิผลและประสิทธิภาพ

ความหมายของต้นทุน

“การบัญชีต้นทุน (Cost Accounting) เป็นการบัญชีที่บันทึกและจัดทำรายงานการวัดค่าของต้นทุนในการผลิตสินค้าและการให้บริการ ขอบเขตงานของการบัญชีต้นทุนจึงได้แก่ การรวบรวม

⁹ ดวงมณี โกมารทัต, การบัญชีต้นทุน, กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2543: 5.

ข้อมูลต้นทุน บันทึกแยกประเภท แบ่งสรรหรือปันส่วน สะสมและจัดทำรายงานเกี่ยวกับต้นทุนในลักษณะต่าง ๆ ตามความประสงค์ของฝ่ายจัดการ”⁽¹⁰⁾

นั่นคือ ระบบบัญชีต้นทุน จะประกอบด้วยกระบวนการ ดังต่อไปนี้

1. การรวบรวมและสะสมต้นทุนและข้อมูลที่เกี่ยวข้องจากหน่วยงานต่าง ๆ ในกิจการทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงินเพื่อพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนที่เป็นตัวเงินและหน่วยวัดที่ไม่เป็นตัวเงิน ซึ่งจะช่วยให้สามารถคำนวณต้นทุนเข้ากับตัวสินค้าหรือบริการได้อย่างถูกต้องและเหมาะสม
2. การบันทึกต้นทุน จะบันทึกการไว้ไปในสมุดรายวันทั่วไปจากนั้นผ่านรายการไปบัญชีแยกประเภทที่เกี่ยวข้อง
3. การวิเคราะห์ต้นทุน เพื่อให้ผู้บริหารนำไปวางแผนงบประมาณ วัดผลการปฏิบัติงานหน่วยงาน หรือตัดสินใจปัญหาของธุรกิจ
4. การรายงานต้นทุน เป็นกิจกรรมที่สำคัญที่สุดของของระบบบัญชีต้นทุน เพื่อนำข้อมูลต้นทุนไปใช้ในการวางแผน ควบคุมและตัดสินใจต่าง ๆ ในกิจการ คุณค่าของระบบบัญชีต้นทุนจะเกิดขึ้นเมื่อผู้บริหารสามารถรับรายงานที่ถูกต้องเหมาะสมและทันต่อเหตุการณ์ และสามารถนำข้อมูลจากรายงานนั้นไปใช้ในการบริหารงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ

การจำแนกประเภทต้นทุนตามส่วนประกอบของต้นทุนการบริการมี 3 ชนิด ได้แก่

1. วัตถุดิบ หมายถึง วัตถุดิบที่นำมาใช้เป็นส่วนประกอบที่สำคัญของการบริการ แบ่งออกเป็น วัตถุดิบทางตรงและวัตถุดิบทางอ้อม
2. ค่าแรงงาน คือ จำนวนเงินที่โรงพยาบาลจ่ายเป็นค่าตอบแทนแรงงานในการบริการ ซึ่งค่าแรงงานแบ่งเป็น ค่าแรงงานทางตรงและค่าแรงงานทางอ้อม ตัวอย่างของค่าแรงงานทางตรง เช่น ค่าแรงงานผู้ช่วยพยาบาลประจำห้องเอกซเรย์ เป็นต้น
3. โสฬัการผลิต ประกอบด้วยต้นทุนการผลิตทั้งหมดที่นอกเหนือจากวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง เช่น วัสดุสิ้นเปลือง ค่าเสื่อมราคาอาคารและอุปกรณ์การแพทย์ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสาธารณูปโภค ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา เป็นต้น

¹⁰ อ้างแล้ว, ข-8

การคำนวณต้นทุน

วิธีการคำนวณต้นทุนในเอกสารฉบับนี้ จะเสนอวิธีการคำนวณต้นทุน 2 แบบ คือ วิธีการคำนวณต้นทุนตามวิธีต้นทุนแบบเดิม (Traditional Cost) และวิธีการคำนวณตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing : ABC)

การคำนวณต้นทุนตามวิธีต้นทุนแบบเดิม (Traditional Cost)

การคำนวณต้นทุนตามวิธีต้นทุนแบบเดิมเป็นการคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือบริการโดยแยกตามแผนกที่ให้บริการ เช่น แผนกโรงสีวิทยา ซึ่งให้บริการฉายรังสี เป็นต้น การคำนวณต้นทุนตามวิธีนี้จะเป็นการคำนวณภายใต้สภาพแวดล้อมการผลิตหรือบริการแบบดั้งเดิมซึ่งมีการแข่งขันต่ำ ทั้งนี้ต้นทุนผลิตภัณฑ์และบริการจะประกอบด้วย วัตถุดิบและค่าแรงงานเป็นหลัก สำหรับการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์หรือบริการจะใช้หลักเกณฑ์ที่แสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างแผนกบริการกับแผนกบริการด้วยกันหรือแผนกผลิต เช่น จำนวนคนงานหรือชั่วโมงที่ให้บริการ เป็นต้น

♦ ประโยชน์ของการคำนวณต้นทุนตามวิธีต้นทุนแบบเดิม

วิธีการคำนวณต้นทุนตามแบบเดิมทำให้ผู้บริหารมีข้อมูลต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ของบริการ เพื่อใช้ในการวางแผนและควบคุมต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นในการดำเนินงานของโรงพยาบาล เมื่อผลิตภัณฑ์มีความคล้ายคลึงกันและใช้ทรัพยากรในการผลิตในสัดส่วนที่ใกล้เคียงกัน ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ (ถัวเฉลี่ย) ที่คำนวณในระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิมจะถือว่ามีความถูกต้องตามควร อย่างไรก็ตาม ปัจจุบันสภาพการแข่งขันในตลาดตลอดจนระบบการบริการการผลิตในโรงพยาบาลและความต้องการของผู้บริโภคเปลี่ยนแปลงไป ทำให้การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์หรือบริการอาจให้ข้อมูลที่ไม่เพียงพอต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร กล่าวคือ ข้อมูลอาจไม่สะท้อนถึงต้นทุนและความพยายามทั้งหมดที่กิจการได้ทุ่มเทไปในผลิตภัณฑ์นั้นอย่างแท้จริง ทั้งนี้การคำนวณต้นทุนมีข้อจำกัด ดังนี้

♦ ข้อจำกัดของการคำนวณต้นทุนตามวิธีต้นทุนแบบเดิม

1. การคำนวณต้นทุนตามวิธีต้นทุนแบบเดิมถือว่าผลิตภัณฑ์และปริมาณการผลิตเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน จึงเน้นไปที่ตัวผลิตภัณฑ์ตลอดจนใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต เช่น การใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนเงินเดือนผู้ควบคุมงาน การใช้มูลค่าวัสดุ

เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการจัดซื้อ ทั้ง ๆ ที่ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ไม่ได้มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับปริมาณการผลิต การปันส่วนตามวิธีนี้จะทำให้ผลิตภัณฑ์/บริการที่ผลิตในปริมาณมากหรือใช้วัตถุดิบที่มีมูลค่ามากต้องรับภาระค่าใช้จ่ายในการผลิตมากเกินไปจริง

2. ในการจัดทำงบการเงินประจำงวด จะแบ่งต้นทุนออกเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์/บริการ และต้นทุนประจำงวด ทั้งนี้เพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงิน ซึ่งไม่รวมค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าคงเหลือ แต่จะนำไปหักจากมูลค่าขายประจำงวดเพื่อคำนวณกำไรขาดทุนจากการดำเนินงาน ทั้งที่ผู้บริหารให้การสนับสนุนผลิตภัณฑ์/บริการแต่ละชนิดแตกต่างกัน

การคำนวณต้นทุนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing : ABC)

ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นวิธีการคำนวณต้นทุนซึ่งรวบรวมต้นทุนตามกิจกรรมทั้งหลาย แล้วจึงระบุต้นทุนกิจกรรมให้สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนโดยใช้ตัวผลักดันกิจกรรมต่าง ๆ (ที่มา : ศัพท์บัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย)

♦ ประโยชน์ของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

1. เป็นระบบการบริหารต้นทุนที่มีการเชื่อมโยงข้อมูลต้นทุนของกิจกรรมต่าง ๆ และข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์/บริการเข้าด้วยกัน ซึ่งผู้บริหารสามารถนำข้อมูลต้นทุนฐานกิจกรรมเหล่านี้มาใช้ในการบริการและการบริหารงาน รวมทั้งช่วยให้สามารถปรับปรุงการปฏิบัติงานของสถานพยาบาลได้อย่างเหมาะสมและทันต่อเหตุการณ์
2. ช่วยให้ผู้บริหารเข้าใจที่มาของต้นทุนการบริการประเภทต่าง ๆ เช่น การให้บริการรักษาคนไข้ การวินิจฉัยโรค การผ่าตัด และการให้บริการอื่น โดยพิจารณาจากต้นทุนของกิจกรรมที่ทำให้เกิดการบริการ รวมถึงสามารถนำไปใช้อ้างอิงและเปรียบเทียบกับอัตราค่ารักษาพยาบาลที่กำหนดไว้ได้อย่างเหมาะสม
3. สนับสนุนข้อมูลต้นทุนกิจกรรมเพื่อใช้สำหรับวิเคราะห์กิจกรรมของสถานพยาบาลว่ากิจกรรมใดเป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่าหรือไม่เพิ่มค่า ทั้งนี้กรณีกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่านั้น สถานพยาบาลควรมีการปรับปรุงขั้นตอนการปฏิบัติงานหรือลดกิจกรรมในส่วนนี้ลง

4. สามารถวัดผลและติดตามต้นทุนของกิจกรรมที่สำคัญได้ตลอดเวลา

♦ **ข้อจำกัดของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม**

1. การนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ต้องใช้ระยะเวลานาน และเสียค่าใช้จ่ายสูง
2. เป็นเทคนิคการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์/บริการและการบริหารต้นทุนแนวใหม่ ซึ่งวิธีนี้ยังไม่แพร่หลายนักในประเทศไทย

♦ **ปัจจัยที่ช่วยให้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมประสบความสำเร็จ**

1. ผู้บริหารควรให้การสนับสนุนอย่างเต็มที่ต่อการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ รวมถึงชี้แจงและขอความร่วมมือจากพนักงานระดับต่าง ๆ ในสถานพยาบาล
2. การให้ความรู้แก่แพทย์ พยาบาล และเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องถึงประโยชน์ที่พนักงานและองค์กรจะได้รับจากการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้
3. การจัดเตรียมกระบวนการเพื่อรองรับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เช่น การฝึกอบรม การโยกย้าย หรือการสับเปลี่ยนพนักงานแผนกต่าง ๆ เพื่อให้พนักงานมีความสามารถและมีความเหมาะสมกับงานใหม่

2.2 แนวทางในการประยุกต์ระบบบัญชีต้นทุน

ระบบบัญชีต้นทุนตามวิธีต้นทุนแบบเดิม (Traditional Cost)

การคำนวณต้นทุนบริการของโรงพยาบาลโดยใช้วิธีการคำนวณตามระบบต้นทุนแบบเดิม ได้แก่ การคำนวณต้นทุนบริการโดยแยกตามหน่วยงานที่ให้บริการต่าง ๆ ทั้งนี้ การคำนวณต้นทุนทั้งหมดของหน่วยงานที่ให้บริการ จะรวมต้นทุนที่ได้รับการปันส่วนจากหน่วยงานสนับสนุนต่าง ๆ ด้วย เช่น แผนกบัญชี แผนกบริหาร เป็นต้น การคำนวณต้นทุนบริการด้วยวิธีดังกล่าวนี้จะทำให้ผู้บริหารทราบถึงต้นทุนทั้งหมดของบริการที่เกิดขึ้น เช่น ต้นทุนของการให้บริการการฉายรังสี เป็นต้น สำหรับวิธีการคำนวณต้นทุนแบบเดิมควรนำมาใช้กับโรงพยาบาลซึ่งยังไม่เคยจัดทำระบบบัญชีต้นทุนมาก่อน เพื่อปูพื้นฐานการเก็บรวบรวมและจัดทำข้อมูล และเป็นการรองรับระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมต่อไป

การออกแบบระบบต้นทุนแบบเดิมประกอบด้วยขั้นตอน ดังต่อไปนี้

1. กำหนดประเภทของหน่วยงาน
2. การจำแนกต้นทุน
3. กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการปันส่วนต้นทุน ซึ่งได้แก่ ต้นทุนของแผนกที่ให้บริการสนับสนุน
4. การคำนวณต้นทุนบริการ

1. กำหนดประเภทของหน่วยงาน

จากการศึกษาข้อมูลในเบื้องต้น พบว่า โรงพยาบาลมีโครงสร้างของหน่วยงานที่หลากหลายและซับซ้อน ทั้งนี้เพื่อให้ง่ายต่อการคำนวณต้นทุนบริการ โรงพยาบาลควรกำหนดหน่วยงานที่ให้บริการและหน่วยงานสนับสนุนการให้บริการให้ชัดเจน โดยมีรายละเอียด ดังนี้

1.1 หน่วยงานหลัก คือ หน่วยงานที่ทำหน้าที่ให้การรักษายาบาลโดยตรง ได้แก่

1.1.1 หน่วยงานที่ให้การรักษายาบาลแก่ผู้ป่วยโดยตรง คือ หน่วยงานที่ให้การรักษายาบาลและเรียกเก็บค่ารักษายาบาลจากคนไข้เข้าเป็นรายได้โดยตรงของแผนก เช่น แผนกผู้ป่วยนอก แผนกอายุรกรรม แผนกผู้ป่วยอุบัติเหตุและฉุกเฉิน เป็นต้น

1.1.2 หน่วยงานที่ให้การรักษายาบาลแก่ผู้ป่วยโดยอ้อม คือ หน่วยงานที่ให้การสนับสนุนหน่วยงานที่ให้การรักษายาบาลโดยตรงแต่ให้บริการด้านอื่นซึ่งสนับสนุนการรักษายาบาล เช่น แผนกรังสีวิทยา แผนกวิเคราะห์และทดสอบ แผนกเภสัชกรรม เป็นต้น

1.2 หน่วยงานสนับสนุน คือ หน่วยงานที่ไม่ให้บริการรักษายาบาลโดยตรงแต่ให้บริการแก่หน่วยงานอื่น ๆ ทั้งหน่วยงานหลักและหน่วยงานสนับสนุนด้วยตนเอง เช่น แผนกบริหารงานทั่วไป แผนกบุคคล แผนกบัญชี แผนกจัดซื้อ แผนกซ่อมแซมและบำรุงรักษา เป็นต้น

2. การจำแนกต้นทุน

เนื่องจากต้นทุนของโรงพยาบาลมีหลายประเภท ดังนั้นเพื่อให้ง่ายต่อการระบุว่าต้นทุนนั้นเกิดขึ้นที่แผนกใดและเป็นจำนวนเท่าใด จึงควรจำแนกต้นทุนโดยพิจารณาความสัมพันธ์ของต้นทุนกับวัตถุประสงค์ในการใช้ต้นทุนเป็น 2 ประเภทคือ

- 2.1 **ต้นทุนทางตรงของหน่วยงาน (Direct Departmental Cost)** หมายถึงต้นทุนที่สามารถระบุได้ชัดเจนว่าเป็นของหน่วยงานนั้น เช่น เงินเดือนและค่าแรงพนักงานของหน่วยงาน ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่ใช้อยู่ในหน่วยงานนั้น เป็นต้น
- 2.2 **ต้นทุนทางอ้อมของหน่วยงาน (Indirect Departmental Cost)** เป็นต้นทุนที่มีลักษณะใช้ร่วมกันหลายหน่วยงาน และไม่สามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของหน่วยงานใด เช่น ค่าสาธารณูปโภคของโรงพยาบาล ค่าเบี้ยประกันภัยโรงพยาบาล เงินเดือนผู้บริหาร เป็นต้น ดังนั้นจึงต้องอาศัยวิธีการปันส่วนหรือจัดสรรต้นทุน (Cost Allocation) ให้กับหน่วยกิตต้นทุนนั้นโดยใช้หลักเกณฑ์ที่เหมาะสม

3. กำหนดวิธีและหลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายการบริการ

ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ของโรงพยาบาลนอกเหนือไปจากแรงงานทางตรงแล้วส่วนใหญ่จะเป็นค่าใช้จ่ายในการบริการ เช่น ค่าแรงงานทางอ้อม ค่ากำลังไฟฟ้า ค่าเสื่อมราคา เป็นต้น ซึ่งค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะรวมอยู่ในต้นทุนของหน่วยงานสนับสนุน ดังนั้นต้นทุนของหน่วยงานสนับสนุนจะประกอบด้วย ต้นทุนทางตรงรวมกับต้นทุนทางอ้อม ทั้งนี้ต้นทุนทางอ้อมบางประเภท เช่น ค่าสาธารณูปโภค จะถูกสะสมไว้ในหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งโดยเฉพาะ เช่น แผนกบริหาร แผนกบัญชี เป็นต้น หลังจากนั้นต้นทุนของหน่วยงานสนับสนุนจะต้องถูกปันส่วนเข้าหน่วยงานหลัก เพื่อให้ได้ต้นทุนการบริการที่ถูกต้อง

3.1 วิธีการปันส่วนค่าใช้จ่ายการบริการ

วิธีการที่ใช้ปันส่วนต้นทุนของหน่วยงานสนับสนุนเข้าหน่วยงานหลักมี 3 วิธีด้วยกัน เช่น วิธีการปันส่วนโดยตรง วิธีการปันส่วนตามลำดับขั้น และวิธีการปันส่วนแบบพีชคณิต โดยในที่นี้จะยกตัวอย่างวิธีการปันส่วนเป็นลำดับขั้น

เท่านั้น เนื่องจากเป็นวิธีที่นิยมใช้กันโดยทั่วไปและเป็นวิธีที่ง่ายกว่าวิธีปันส่วนแบบพีชคณิตและผลลัพธ์ที่ได้ไม่แตกต่างกันมากนัก⁽¹¹⁾

วิธีการปันส่วนตามลำดับขั้น เป็นวิธีการปันส่วนที่พิจารณาถึงบริการที่หน่วยงานสนับสนุนบริการให้แก่หน่วยงานสนับสนุนอื่น ๆ นอกเหนือจากการให้บริการแก่หน่วยงานหลัก “โดยทั่วไปเริ่มจากแผนกซึ่งให้บริการแก่แผนกอื่นมากที่สุดก่อนแล้วจึงปันส่วนแผนกต่อไปตามลำดับ และจบลงด้วยการปันส่วนต้นทุนหน่วยงานสนับสนุนซึ่งให้บริการแก่หน่วยงานอื่น ๆ น้อยที่สุด”⁽¹²⁾ ตัวอย่างเช่น เมื่อพิจารณาข้อมูลในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการบริการของโรงพยาบาลจะเห็นได้ว่าแผนกบัญชีให้บริการในขอบเขตที่กว้างกว่าแผนกซ่อมแซมและบำรุงรักษา ดังนั้นจึงปันส่วนต้นทุนของแผนกบัญชีเป็นอันดับแรก จากนั้นจึงปันส่วนของแผนกซ่อมแซมและบำรุงรักษาเข้าหน่วยงานหลักภายหลัง

3.2 ตัวอย่างของหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุน

การกำหนดหลักเกณฑ์เพื่อให้การปันส่วนต้นทุนของหน่วยงานสนับสนุนต่าง ๆ ให้เป็นไปอย่างถูกต้องและใกล้เคียงกับความเป็นจริงนั้น มีหลักเกณฑ์ คือ อาจปันส่วนตามจำนวนที่ใช้ หรือปันส่วนตามอุปกรณ์ที่มี ต่อไปนี้จะเป็นตัวอย่างของหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุน

<u>หน่วยงานสนับสนุน (แผนกบริการ)</u>	<u>หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุน</u>
แผนกอาคารและสถานที่	จำนวนพื้นที่แต่ละแผนก
แผนกซ่อมแซมและบำรุงรักษา	จำนวนเครื่องจักร หรือ ชั่วโมงที่ให้บริการ
แผนกโภชนาการ	จำนวนคนงาน หรือ ชั่วโมงที่ใช้ในการประกอบอาหาร
แผนกจัดซื้อ	จำนวนชั่วโมงที่ให้บริการ จำนวนใบสั่งซื้อ จำนวนหน่วยวัตถุดิบ หรือน้ำหนักวัตถุดิบ

¹¹ อ้างแล้ว, ช-8

¹² กิ่งกนก พิทยานุกุล, สุนทรี จรูญ และรวีวัลย์ ภิชัยพนากุล, การบัญชีต้นทุน, โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2540: 105.

4. การคำนวณต้นทุนบริการ

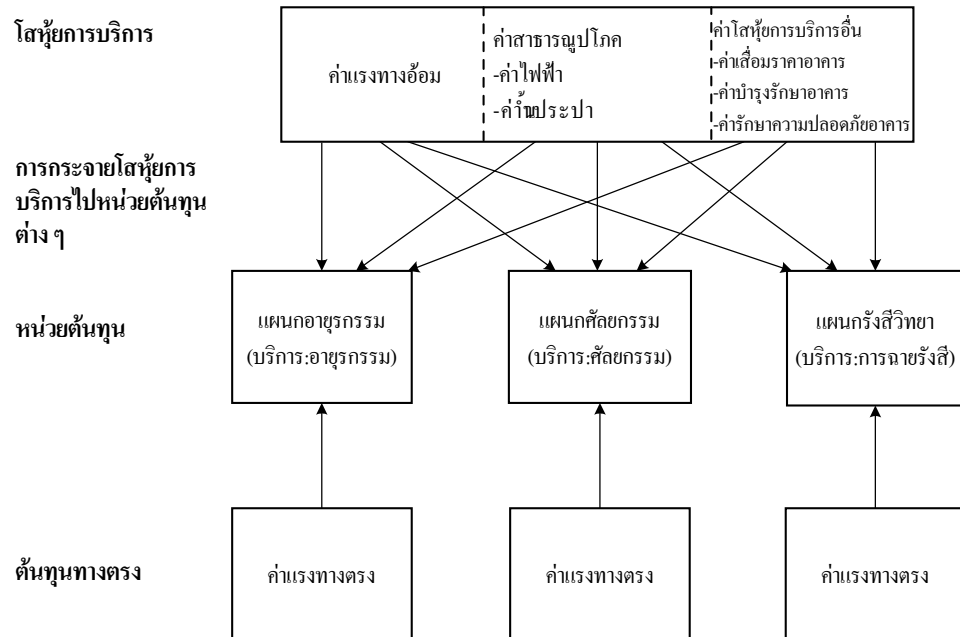
ขั้นตอนในการปันส่วนต้นทุน

1. รวบรวมต้นทุนค่าใช้จ่ายการบริการที่เป็นของแผนกนั้น ๆ โดยตรง โดยเก็บรวบรวมตามความรับผิดชอบของแต่ละแผนก เช่น แผนกบัญชี ประกอบด้วยเงินเดือน ค่าล่วงเวลา ค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ใช้ในแผนก และค่าซ่อมแซม เป็นต้น ทั้งนี้ในขั้นแรกต้นทุนจะถูกเก็บสะสมไว้ตามรหัสบัญชีและรหัสของหน่วยงานที่ค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นในระบบบัญชีการเงิน
2. กำหนดการปันส่วนที่เหมาะสมและใกล้เคียงความเป็นจริง (ตามข้อ 3 หัวข้อกำหนดวิธีและหลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายการบริการ)
3. รวบรวมต้นทุนที่ได้รับการปันส่วนมาจากหน่วยงานสนับสนุนเข้ากับต้นทุนที่เป็นของหน่วยงานหลัก ดังนั้นค่าใช้จ่ายการบริการทั้งหมดของกิจการจะสะสมอยู่ในหน่วยงานหลัก ซึ่งจากการที่กำหนดบริการตามลักษณะการปฏิบัติงานของหน่วยงานหลักทำให้เมื่อได้ต้นทุนของแผนกก็จะได้ต้นทุนของการให้บริการด้วยเช่นกัน

สังเกตได้ว่า ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมเป็นวิธีคำนวณต้นทุนที่ไม่ยุ่งยากซับซ้อน และทำให้ทราบถึงข้อมูลค่าใช้จ่ายของโรงพยาบาลในระดับหนึ่ง อย่างไรก็ตาม การคำนวณต้นทุนโดยใช้วิธีแบบดั้งเดิมนี้มีข้อจำกัดตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น ส่วนค่าใช้จ่ายในการบริการต่าง ๆ เช่น ค่าเสื่อมราคาและค่าใช้จ่ายทางอ้อมอื่นนั้นยากที่จะปันส่วนให้เข้าสู่ต้นทุนในการบริการได้อย่างถูกต้องแม่นยำ อีกทั้งต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายในการจัดทำและจัดเก็บข้อมูลอีกด้วย ดังนั้น การที่จะให้ได้ข้อมูลต้นทุนการบริการต่อกลุ่มโรคจึงทำได้ยากเพราะต้องเกี่ยวข้องกับข้อมูลจากส่วนการให้บริการและส่วนบริหารด้วย การคำนวณต้นทุนที่เหมาะสมควรเป็นวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมซึ่งให้ข้อมูลที่ต้นทุนที่แท้จริง รวมถึงทราบสาเหตุของการเกิดต้นทุนที่ชัดเจนซึ่งสามารถนำไปใช้ในการบริหารโรงพยาบาลได้อย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าการใช้ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม

ตัวอย่างแผนภาพการคำนวณต้นทุนแบบเดิม แสดงดังต่อไปนี้

การคำนวณระบบต้นทุนแบบเดิม



ระบบบัญชีต้นทุนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing System : ABC)

การออกแบบระบบต้นทุนฐานกิจกรรมนั้น หน่วยงานที่กำลังดูแลต้องระบุนวัตกรรมที่จะประยุกต์ให้ชัดเจน เช่น การให้ได้มาซึ่งข้อมูลต้นทุนบริการที่สอดคล้องกับกิจกรรมบริการนั้น ๆ หรือเพื่อการพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง เป็นต้น การออกแบบระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ประกอบด้วยขั้นตอนปฏิบัติงาน ดังนี้

1. การกำหนดสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (Cost Object)
2. การกำหนดทรัพยากรและตัวผลักดันทรัพยากร (Resource and Resource Driver)
3. การกำหนดกิจกรรมและตัวผลักดันกิจกรรม (Activity and Activity Driver)
4. การคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม

โดยรายละเอียดจะแสดงตามลำดับขั้นตอนดังนี้

1. การกำหนดสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (Cost Object)

การกำหนดสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนของสถานพยาบาล เริ่มจากการวิเคราะห์การดำเนินธุรกิจ และภาพรวมการปฏิบัติงาน (Business Decomposition) ขององค์กร ซึ่งภายในโรงพยาบาลประกอบด้วย การปฏิบัติงานหลัก และการปฏิบัติงานสนับสนุน โดยแบ่งตามหน่วยงานที่รับผิดชอบเป็น 2 ประเภท ดังนี้

1.1 หน่วยงานหลัก คือ หน่วยงานที่ทำรายได้และมีหน้าที่ให้การรักษาพยาบาลแก่ผู้ป่วย แบ่งเป็น

1.1.1 หน่วยงานที่ให้การรักษาพยาบาลแก่ผู้ป่วยโดยตรง คือ หน่วยงานที่ให้การรักษาพยาบาล และเก็บค่ารักษาพยาบาลจากคนไข้ ซึ่งเป็นรายได้โดยตรงของแผนก เช่น แผนกผู้ป่วยนอก แผนกผู้ป่วยอุบัติเหตุและฉุกเฉิน แผนกอายุรกรรม เป็นต้น

1.1.2 หน่วยงานที่ให้การรักษาพยาบาลแก่ผู้ป่วยโดยอ้อม คือ หน่วยงานที่ให้การสนับสนุนหน่วยงานที่ให้การรักษาพยาบาลโดยตรง เพื่อให้การบริการนั้นเกิดประโยชน์สูงสุดต่อผู้ป่วย และยังก่อรายได้ให้แก่แผนก เช่น แผนกรังสีวิทยา แผนกวิเคราะห์และทดสอบ แผนกพยาธิวิทยา แผนกโภชนาการ แผนกเภสัชกรรม เป็นต้น

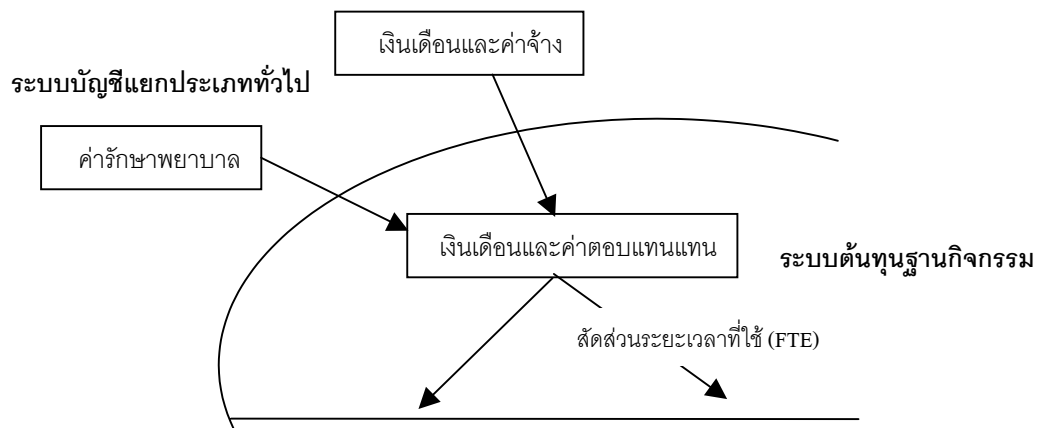
1.2 หน่วยงานสนับสนุน คือ หน่วยงานที่ไม่สร้างรายได้แต่จะให้การสนับสนุนหน่วยงานหลักให้สามารถดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ของสถานพยาบาล ได้แก่ แผนกบริหารงานทั่วไป แผนกบุคคล แผนกบัญชี แผนกจัดซื้อจัดจ้าง แผนกเวชระเบียน แผนกประชาสัมพันธ์ เป็นต้น

จากการวิเคราะห์การปฏิบัติงานของหน่วยงานหลักและการดำเนินงานของโรงพยาบาล สามารถกำหนดสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนบริการ (Cost Object) ได้แก่ การให้บริการประเภทต่าง ๆ เช่น การผ่าตัด การฉายรังสี เป็นต้น หรือ อาจกำหนดสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนเป็นการให้บริการตรวจรักษาโดยแบ่งตามกลุ่มวินิจฉัยโรคร่วมก็ได้ อย่างไรก็ตามสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนนั้น สามารถกำหนดได้มากกว่า 1 รูปแบบตามความจำเป็นและเหมาะสม ทั้งนี้เพื่อให้ผู้บริหารและผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถทราบถึงที่มาของต้นทุนการบริการในแต่ละประเภทได้ชัดเจนมากยิ่งขึ้น

ทั้งนี้หากกำหนดสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนเป็นการใช้บริการตามกลุ่มวินิจฉัยโรคร่วม จะต้องมีการประสานงานร่วมกันระหว่างผู้ที่เกี่ยวข้องในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับการให้รหัสโรค/การผ่าตัดหัตถการและข้อมูลทางการแพทย์ เพื่อให้ข้อมูลเบื้องต้นมีมาตรฐานเดียวกัน และสามารถคำนวณหาต้นทุนฐานกิจกรรมการให้บริการได้

2. การกำหนดทรัพยากรและตัวผลักดันทรัพยากร (Resource and Resource Driver)

ทรัพยากรที่ใช้ในการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม เช่น วัสดุทางตรง แรงงานทางตรง และโซ่หุ้ยในการบริการที่ใช้ไปในการทำกิจกรรมนั้น ๆ ซึ่งเป็นข้อมูลที่จัดเก็บในขั้นตอนการบันทึกรายการบัญชีประเภทค่าใช้จ่ายจากระบบบัญชีแยกประเภททั่วไป ซึ่งจะต้องนำข้อมูลเหล่านี้เข้าสู่ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมดังภาพต่อไปนี้



ข้อมูลทรัพยากร (ค่าใช้จ่าย) เช่น เงินเดือนและค่าตอบแทน เป็นต้น จะถูกป้อนเป็นส่วนเป็นต้นทุนของกิจกรรมในหน่วยงานหลักและหน่วยงานสนับสนุน ซึ่งการป้อนส่วนมี 2 ขั้นตอน ดังนี้

1. การป้อนส่วนทรัพยากรเข้าสู่หน่วยงาน

การป้อนส่วนทรัพยากรเข้าสู่หน่วยงาน แบ่งการป้อนส่วนตามประเภทค่าใช้จ่ายเป็น 2 วิธีดังนี้

- 1.1 ค่าใช้จ่ายทางตรง (Direct Expenses) เป็นค่าใช้จ่ายที่สามารถจัดแบ่งและบันทึกเข้าหน่วยงานได้โดยตรงในขั้นตอนการบันทึกรายการบัญชี เช่น เงินเดือนและค่าตอบแทน ซึ่งบันทึกรายการในระดับแผนก เป็นต้น
- 1.2 ค่าใช้จ่ายปันส่วน (Shared Services Expenses) เป็นค่าใช้จ่ายรวมของหน่วยงานมากกว่า 1 หน่วยงาน แต่มีการเรียกเก็บหรือบันทึกการเข้าสู่หน่วยงานศูนย์กลางเป็นยอดรวม ซึ่งจะต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายเหล่านี้เข้าสู่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องในภายหลังโดยใช้

หลักเกณฑ์การปันส่วนต่างๆ กันในแต่ละประเภทค่าใช้จ่าย ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ ได้แก่ ค่าใช้จ่ายด้านบริหาร เช่น ค่าบริหาร อาคาร ค่ารักษาความปลอดภัย ค่าสาธารณูปโภคเป็นต้น ตัวอย่าง ค่าใช้จ่ายปันส่วน เช่น ค่าน้ำประปา ซึ่งในขั้นตอนแรกจะบันทึกเข้าแผนกบริหาร และปันส่วนเข้าหน่วยงานที่ใช้บริการ โดยใช้หลักเกณฑ์ปันส่วนตามจำนวนเจ้าหน้าที่ (Headcount) ในหน่วยงานนั้น ๆ เป็นต้น

2. การปันส่วนทรัพยากรของหน่วยงานเข้าสู่กิจกรรม โดยใช้ตัวผลักดันทรัพยากร

การปันส่วนทรัพยากรของหน่วยงานเข้าสู่กิจกรรม กระทำได้โดยใช้ตัวผลักดันทรัพยากร และหลักเกณฑ์การปันส่วนที่เหมาะสมและสอดคล้องกับประเภททรัพยากรนั้น ๆ ทั้งนี้ หากต้นทุนใดที่เกิดขึ้นจากการกระทำกิจกรรมเพียงกิจกรรมเดียวก็สามารถระบุต้นทุนนั้นเข้าสู่กิจกรรมนั้นได้โดยตรง แต่หากต้นทุนนั้นมีกิจกรรมที่เกี่ยวข้องมากกว่าหนึ่งกิจกรรม จะต้องใช้การปันส่วนอย่างมีหลักเกณฑ์ เช่น เงินเดือนและค่าตอบแทนแพทย์ที่ประจำอยู่ที่โรงพยาบาลศูนย์แพทย์ศาสตร์ศึกษาจะต้องปฏิบัติหน้าที่ในหลายด้าน เช่น หน้าที่บริหาร ปฏิบัติงานสอน และตรวจรักษาผู้ป่วย ซึ่งจะต้องปันส่วนเงินเดือนและค่าตอบแทนนี้เข้าสู่กิจกรรมข้างต้นโดยใช้ สัดส่วนระยะเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานในแต่ละกิจกรรม (Full Time Equivalents: FTE) ทั้งนี้ จะต้องมีการจัดเก็บข้อมูลระยะเวลาที่ใช้ในรายละเอียดอีกครั้ง

3. การกำหนดกิจกรรมและตัวผลักดันกิจกรรม (Activity and Activity Driver)

กิจกรรมของโรงพยาบาลได้จากการพิจารณาแบ่งการดำเนินงานของโรงพยาบาลออกเป็นกิจกรรมย่อย ๆ โดยที่กิจกรรมเหล่านั้นก่อให้เกิดผลลัพธ์ในลักษณะที่สามารถเข้าใจได้ และกิจกรรมที่ระบุนี้จะต้องมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหารและขอบเขตของกิจกรรมควรสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้จากการวิเคราะห์กิจกรรมของโรงพยาบาล สามารถกำหนดกิจกรรมของโรงพยาบาลได้ดังนี้

1. **กิจกรรมหลัก (Primary Activity)** เป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการบริการ ของแต่ละหน่วยงาน ซึ่งแตกต่างจากกิจกรรมหลักของหน่วยงานอื่น ๆ เช่น กิจกรรมหลักของแผนกเภสัชกรรม ได้แก่ การจ่ายยา เป็นต้น
2. **กิจกรรมรอง (Secondary Activity)** เป็นกิจกรรมที่ไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับการบริการของหน่วยงานนั้นๆ และเป็นกิจกรรมซึ่งสนับสนุนกิจกรรมหลัก ซึ่งกิจกรรมรองนี้เป็นกิจกรรมที่มีการปฏิบัติงานเหมือนกันในทุกหน่วยงาน เช่น การบริหารทั่วไป และงานธุรการภายในหน่วยงาน เป็นต้น

จากกิจกรรมดังกล่าวผู้บริหารสามารถนำข้อมูลกิจกรรมมาใช้ในการพิจารณาว่ากิจกรรมทั้งหมดของโรงพยาบาลมีกิจกรรมใดบ้างที่เป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่า (Valued-Added Activities) และกิจกรรมใดบ้างเป็นกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non-Valued-Added Activities) ทั้งนี้ เมื่อผ่านขั้นตอนการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม และสามารถทราบต้นทุนที่แท้จริงของแต่ละกิจกรรมแล้ว จะทำให้ผู้บริหารสามารถวิเคราะห์กิจกรรมได้อย่างละเอียดยิ่งขึ้น และสามารถพิจารณาคัดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าลงได้ ตัวอย่างของกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า ได้แก่ การเก็บรักษายาที่สั่งซื้อมากเกินไป หรือการเก็บรักษายาปฏิชีวนะที่ผลิตเองมากเกินไป เป็นต้น

สำหรับตัวผลักดันกิจกรรม ซึ่งเป็นตัววัดความถี่หรือปริมาณของกิจกรรมที่ต้องการทราบต้นทุนการให้บริการและความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลกับกิจกรรมนั้น รวมถึงเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้ต้นทุนของกิจกรรมนั้นผันแปรไป เช่น จำนวนรายคนไข้ที่เข้ารับบริการ เป็นต้น ตัวอย่างกิจกรรมและตัวผลักดันกิจกรรม ได้แก่

<u>กิจกรรม</u>	<u>ตัวผลักดันกิจกรรม</u>
การทำบัตรประจำตัวคนไข้	จำนวนคนไข้ (ราย)
การสอบถามอาการ	จำนวนคนไข้ (ราย)

4. การคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม

การคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมใช้ข้อมูลและส่วนประกอบของต้นทุน ซึ่งได้แก่ การให้บริการ (Cost Object) ทรัพยากร และกิจกรรม ดังกล่าวข้างต้น จากนั้นในขั้นตอนการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมจะประกอบด้วย 7 ขั้นตอน ดังนี้

4.1 การปันส่วนทรัพยากรเข้าสู่หน่วยงาน

การปันส่วนค่าใช้จ่ายการบริการที่สะสมอยู่ตามผังบัญชีเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ของหน่วยงานหลัก (หน่วยงานที่ให้การรักษายาบาลแก่ผู้ป่วยโดยตรง และหน่วยงานที่ให้การรักษายาบาลแก่ผู้ป่วยโดยอ้อม) และหน่วยงานสนับสนุน

ผลการปันส่วน/คำนวณในขั้นตอนนี้ : ต้นทุนทรัพยากรในแต่ละหน่วยงาน

4.2 การปันส่วนทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรม

การปันส่วนทรัพยากรในแต่ละหน่วยงานเข้าสู่กิจกรรมที่แต่ละหน่วยงานกำหนดไว้ ทั้งในส่วนของกิจกรรมหลักและกิจกรรมรอง การปันส่วนทรัพยากรจะใช้ตัวผลักดันทรัพยากร และหลักเกณฑ์การปันส่วนที่เหมาะสม การปันส่วนทรัพยากรในส่วนของเงินเดือนและผลตอบแทนจะใช้ระยะเวลาที่ใช้ในแต่ละกิจกรรม เป็นต้น

ผลการปันส่วน/คำนวณในขั้นตอนนี้ : ต้นทุนฐานกิจกรรมเบื้องต้น ทั้งกิจกรรมหลักและกิจกรรมรอง

4.3 การปันส่วนต้นทุนกิจกรรมรองเข้าสู่กิจกรรมหลัก

จากหลักการที่กำหนดให้กิจกรรมรองภายในหน่วยงาน สนับสนุนกิจกรรมหลักภายในหน่วยงาน จึงต้องมีการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมรองเข้าสู่กิจกรรมหลัก

ผลการปันส่วน/คำนวณในขั้นตอนนี้ : ต้นทุนกิจกรรมหลัก

4.4 การปันส่วนต้นทุนจากหน่วยงานสนับสนุนเข้าสู่หน่วยงานอื่น

หน่วยงานสนับสนุนซึ่งเป็นหน่วยงานที่สนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่างๆ ทั้งหน่วยงานหลัก และหน่วยงานสนับสนุนอื่นๆ ดังนั้นจึงกำหนดให้มีการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมหลักของหน่วยงานสนับสนุนเข้าสู่หน่วยงานที่มีส่วนใช้บริการของหน่วยงานสนับสนุน

ผลการปันส่วน/คำนวณในขั้นตอนนี้ : ต้นทุนกิจกรรมหลักของหน่วยงานอื่นๆ ที่รับต้นทุนปันส่วน (Allocated Cost) จากหน่วยงานสนับสนุนแล้ว

4.5 การปันส่วนต้นทุนจากหน่วยงานที่ให้การรักษายาบาลแก่ผู้ป่วยโดยอ้อมเข้าสู่หน่วยงานที่ให้การรักษายาบาลแก่ผู้ป่วยโดยตรง

จากการที่หน่วยงานที่ให้การรักษายาบาลแก่ผู้ป่วยโดยอ้อม สนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานที่ให้การรักษายาบาลแก่ผู้ป่วยโดยตรง ดังนั้นจึงกำหนดให้มีการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมหลักของหน่วยงานโดยอ้อมเข้าสู่หน่วยงานให้บริการโดยตรง ทั้งนี้ เพื่อให้สามารถทราบต้นทุนกิจกรรมหลักขององค์กรได้

ผลการปันส่วน/คำนวณในขั้นตอนนี้ : ต้นทุนกิจกรรมหลัก

4.6 การคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม

การคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม จะเริ่มจากการจัดเก็บข้อมูลตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมหรือผลการปฏิบัติงานของกิจกรรมนั้นๆ เช่น จำนวนรายที่เข้ารับบริการ เป็นต้น หลังจากข้อมูลผ่านการสอบทานความถูกต้องแล้วจะนำมาใช้เป็นฐานในการคำนวณ และทำให้ทราบต้นทุนต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมได้ เช่น ต้นทุนการทำบัตรประจำตัวคนไข้ต่อราย เป็นต้น

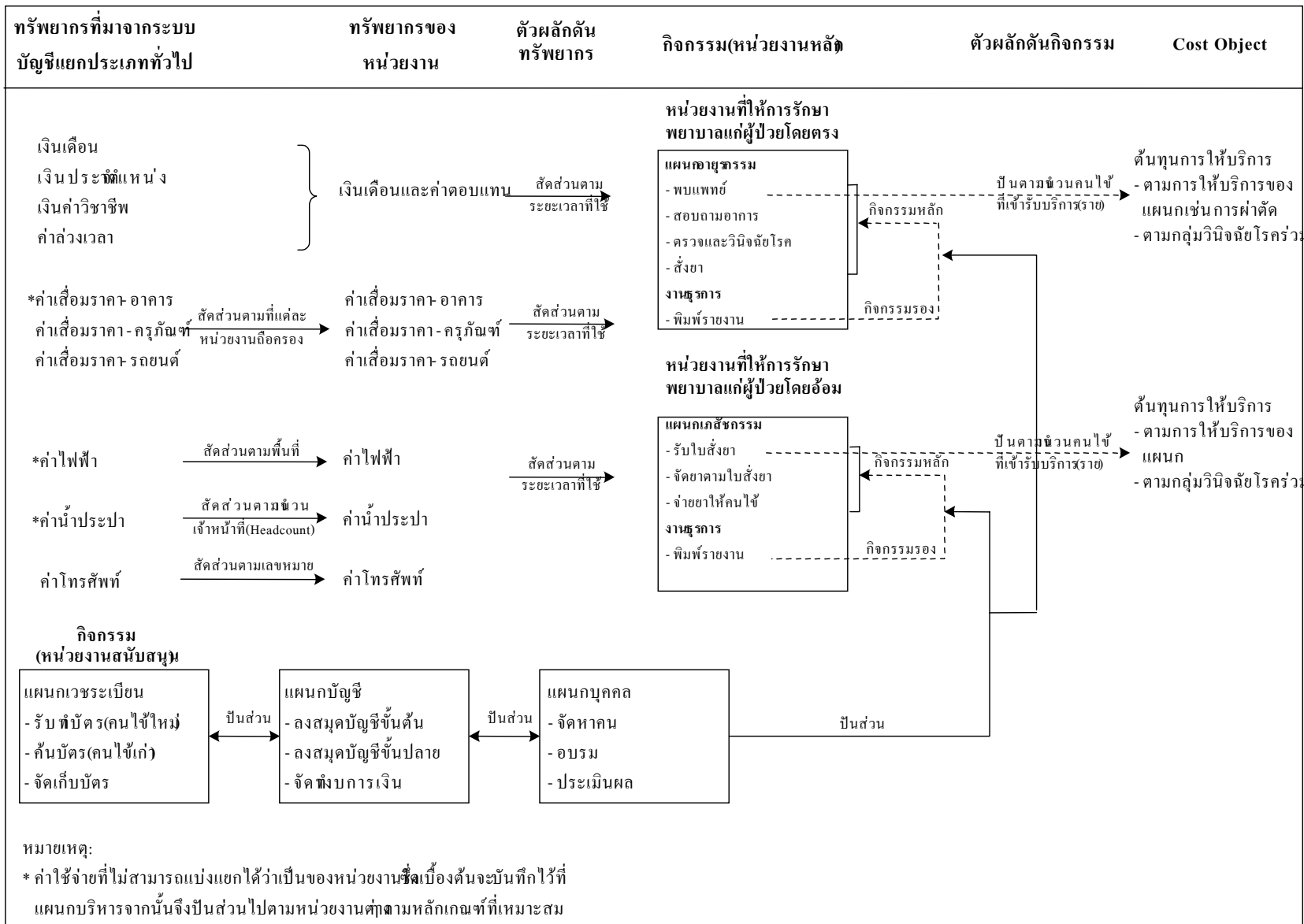
ผลการปันส่วน/คำนวณในขั้นตอนนี้ : ต้นทุนต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม

4.7 การคำนวณต้นทุนของการให้บริการ

การคำนวณต้นทุนของการให้บริการ (Cost Object) จะเกิดจากการคำนวณต้นทุนของกิจกรรมที่เกี่ยวข้องตามที่ได้กำหนดความสัมพันธ์ระหว่างบริการและกิจกรรมนั้นๆ ซึ่งจะทำให้ได้ข้อมูลต้นทุนการผ่าตัด หรือต้นทุนการรักษาโรคไขข้อ เป็นต้น

ผลการปันส่วน/คำนวณในขั้นตอนนี้ : ต้นทุนของการให้บริการ

ตัวอย่างแผนภาพการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม แสดงดังต่อไปนี้



จากที่กล่าวข้างต้นเกี่ยวกับการคำนวณต้นทุนตามวิธีต้นทุนแบบเดิมและวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม จะเห็นว่าการคำนวณต้นทุนตามวิธีต้นทุนแบบเดิมนั้นการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ โดยใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต เช่น ชั่วโมงแรงงานทางตรง ค่าวัสดุดิบ เป็นต้น ซึ่งโดยความจริงแล้วค่าใช้จ่ายบางประเภท เช่น ค่าใช้จ่ายในการเตรียมการไม่ได้มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับปริมาณการผลิต อีกทั้งไม่คำนึงถึงความซับซ้อนของกระบวนการผลิตซึ่งทำให้การคำนวณบิดเบือนไปจากความเป็นจริงและมีผลทำให้ผู้บริหารไม่สามารถเห็นต้นทุนที่แท้จริงของโรงพยาบาล และนำมาซึ่งการตัดสินใจที่คลาดเคลื่อน จึงมีการพัฒนาวิธีการคำนวณต้นทุนระบบต้นทุนฐานกิจกรรมขึ้นเนื่องจากความจำเป็นที่ต้องทราบต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละกิจกรรมของการให้บริการของสถานพยาบาลโดยเน้นการบริหารกิจกรรมต่าง ๆ อย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าการบริหารต้นทุน และเพื่อให้ระบบบัญชีต้นทุนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรมทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ สถานพยาบาลควรนำระบบคอมพิวเตอร์และโปรแกรมประยุกต์ต่าง ๆ ที่จำเป็นเข้ามาช่วยในการปฏิบัติงาน ตลอดจนการคำนวณต้นทุนจะทำให้ได้ข้อมูลอย่างรวดเร็วและถูกต้องมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้ เนื่องจากข้อมูลของสถานพยาบาลมีจำนวนมากและมีความซับซ้อน

อภิธานศัพท์ของระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม

สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (Cost Objects) คือ สิ่งใดก็ได้ที่ต้องการจะวัดหรือคำนวณต้นทุน เช่น การผ่าตัด การฉายรังสี และการให้บริการตรวจรักษาตามกลุ่มวินิจฉัยโรคร่วม เป็นต้น

ทรัพยากร (Resources) คือ ต้นทุนที่นำมาใช้ประกอบการปฏิบัติกิจกรรมเพื่อก่อให้เกิดผลได้จากการประกอบกิจกรรม ทรัพยากรดังกล่าวจะอยู่ในรูปของ ที่ดิน แรงงาน เงินทุน และเทคโนโลยี

กิจกรรม (Activity) คือ สิ่งที่ต้องกระทำปฏิบัติ กิจกรรมจะเป็นตัวเปลี่ยนแปลงทรัพยากรและสิ่งนำเข้าต่าง ๆ ออกมาเป็นผลได้

ตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver) คือ ตัววัดปริมาณทรัพยากรที่กิจกรรมต่างๆ นำไปใช้ เช่น จำนวนเจ้าหน้าที่ (Headcount) สัดส่วนระยะเวลาที่ใช้ในแต่ละกิจกรรม เป็นต้น

ตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) คือ ตัววัดความถี่หรือปริมาณของกิจกรรมที่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (Cost Objects) ใช้ เช่น จำนวนรายผู้เข้ารับบริการ เป็นต้น

ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) คือ เหตุการณ์หรือปัจจัยที่ทำให้ต้นทุนรวมของกิจกรรมเปลี่ยนแปลงไป แต่ละกิจกรรมอาจมีตัวผลักดันต้นทุนได้มากกว่า 1 ชนิด ตัวผลักดันต้นทุนจะเกิดขึ้นก่อนการปฏิบัติกิจกรรมเสมอ และมักไม่อยู่ภายใต้การควบคุมของบุคลากรที่ปฏิบัติกิจกรรมนั้น

กิจกรรมที่เพิ่มค่า (Valued-Added Activities) คือ กิจกรรมที่ใช้ทรัพยากรต่าง ๆ แล้วทำให้มูลค่าของสินค้าและบริการสูงขึ้นหรือกล่าวได้ว่าทำให้ความพึงพอใจของลูกค้าสูงขึ้น ในทางตรงกันข้ามถ้ายกเลิกกิจกรรมในส่วนนี้ไปจะทำให้ความพึงพอใจของลูกค้าลดลง

กิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non-Valued-Added Activities) คือ กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยใช้ทรัพยากรต่าง ๆ ซึ่งกิจกรรมนี้มีได้ทำให้มูลค่าของสินค้าและบริการสูงขึ้น รวมทั้งไม่ได้ทำให้ความพึงพอใจของลูกค้าสูงขึ้น