

ต้นทุนค่ารักษาพยาบาล: กรณีศึกษาโรงพยาบาลขนาดใหญ่ของรัฐ[†]

ดร.ดิชพงศ์ พงศ์ภัทรชัย*

นพ.ถาวร สกกุลพาณิชย์**

พัชนี ธรรมวันนา***

อุทุมพร วงษ์ศิลป์***

บทคัดย่อ

ประเทศไทยได้ดำเนินการปฏิรูปการบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐตั้งแต่ปี พ.ศ. 2545 โดยมีวัตถุประสงค์สำคัญเพื่อใช้ข้อมูลทางบัญชีในการวัดประสิทธิภาพและผลการดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐต่าง ๆ ต้นทุนต่อหน่วยเป็นหนึ่งในตัวชี้วัดประสิทธิภาพหน่วยงานตามข้อกำหนดของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ (กพร.) อย่างไรก็ตามการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของหน่วยงานภาครัฐต่าง ๆ มีขั้นตอนและรายละเอียดที่แตกต่างกันตามลักษณะพิเศษของหน่วยงาน โรงพยาบาลของรัฐเป็นหน่วยงานหนึ่งที่มีการศึกษาและคำนวณต้นทุนต่อหน่วยมานานแล้ว งานวิจัยนี้เก็บรวบรวมข้อมูลระบบบัญชีจากโรงพยาบาลขนาดใหญ่ของรัฐสามแห่งเพื่อใช้วิเคราะห์เตรียมความพร้อมในการปรับเปลี่ยนระบบเพื่อให้สามารถคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของการรักษาพยาบาลได้ ผลการศึกษาพบว่าระบบบัญชีของโรงพยาบาลของรัฐมีความแตกต่างกันมากและยังมุ่งเน้นการบันทึกบัญชีเพื่อจัดทำงบประมาณและรายงานการเงิน ทำให้การคำนวณต้นทุนต่อหน่วยเพื่อประเมินประสิทธิภาพเป็นไปได้ยาก ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีการปรับเปลี่ยนระบบข้อมูลให้เอื้ออำนวยกับการจัดทำรายงานต้นทุนต่อหน่วยมากขึ้น

คำสำคัญ: ต้นทุนต่อหน่วย โรงพยาบาลของรัฐ กลุ่มวิสาหกิจร่วม

- [†] งานวิจัยนี้ได้รับทุนสนับสนุนจากสำนักงานวิจัยเพื่อการพัฒนาหลักประกันสุขภาพไทย (สวปก.)
- ^{*} อาจารย์ประจำ ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- ^{**} ผู้อำนวยการ สำนักงานวิจัยเพื่อการพัฒนาหลักประกันสุขภาพไทย (สวปก.)
- ^{***} นักวิจัย สำนักงานวิจัยเพื่อการพัฒนาหลักประกันสุขภาพไทย (สวปก.)

ABSTRACT

In 1992, Thai government initiated an accounting reform project. The project aims at measuring efficiency and operating results of government units. Unit cost is an indicator of efficiency of government units according to Office of the Public Sector Development Commission of Thailand (OPSD). However, the calculation processes of unit cost vary from one to another type of business. Government-owned hospitals have developed the unit cost calculation for years. This research uses data collected from the three big government-owned hospitals for analysis in order to recommend the necessary changes for unit cost calculation. The result shows hospital accounting systems are different from one another. Most systems focus on preparing financial reports and are not designed for unit cost calculation. Therefore, the systems need to be change to facilitate the unit cost calculation.

Keywords: Unit cost, Government-owned Hospitals, Diagnosis Related Groups: DRG

บทนำ

ประเทศไทยได้ดำเนินการปฏิรูปการบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐตั้งแต่ปี พ.ศ. 2545 โดยมีวัตถุประสงค์สำคัญเพื่อใช้ข้อมูลทางบัญชีในการวัดประสิทธิภาพและผลการดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐต่าง ๆ โดยได้นำเอาระบบบัญชีเกณฑ์คงค้างมาใช้ตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2546 โดยมีวัตถุประสงค์สำคัญเพื่อให้หน่วยงานภาครัฐสามารถทราบฐานะการเงินที่ถูกต้อง ต้นทุนที่แท้จริงอันเกิดจากการใช้ทรัพยากรในการดำเนินงาน ต่อมาในปี พ.ศ. 2548 กรมบัญชีกลางได้ตีพิมพ์คู่มือหลักเกณฑ์การคำนวณต้นทุนการผลิตเพื่อแจกจ่ายให้กับหน่วยงานภาครัฐใช้ในการคำนวณต้นทุน และต้นทุนการผลิตของหน่วยดังกล่าวเป็นหนึ่งในตัวชี้วัดประสิทธิภาพของหน่วยงานตามข้อกำหนดของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ (กพร)

การดำเนินการวิจัยด้านต้นทุนโรงพยาบาลอย่างเป็นระบบตั้งแต่ พ.ศ. 2524 และมีการพัฒนาการต่อเนื่อง โดยเริ่มมีการวิจัยหาต้นทุนในโรงเรียนแพทย์ตั้งแต่ พ.ศ. 2534 เป็นต้นมา งานวิจัยที่ศึกษาต้นทุนโรงพยาบาลในประเทศไทยในอดีตเป็นการศึกษาต้นทุนต่อหน่วยการให้บริการ เช่น

ต้นทุนเฉลี่ยในการให้บริการผู้ป่วยนอกต่อครั้ง ต้นทุนเฉลี่ยในการบริการผู้ป่วยในต่อ วันไข้ และ/หรือ ต้นทุนผู้ป่วยในต่อราย ตัวอย่างการคำนวณต้นทุนการรักษาพยาบาลในอดีต ได้แก่ งานวิจัยของแผนงานสาธารณสุข กระทรวงสาธารณสุข เรื่อง ต้นทุนของสถานบริการสาธารณสุขในชนบท (2523) และการพัฒนาระบบข้อมูลข่าวสารทางการเงินเพื่อการบริหารโดยใช้ระบบบัญชีเสริม (2532)

ประชากรที่อยู่อาศัยในประเทศไทยโดยถูกกฎหมายได้รับสิทธิพื้นฐาน โดยครอบคลุมคำรักษาพยาบาลสิทธิใดสิทธิหนึ่ง เช่น สิทธิตามหลักประกันสุขภาพถ้วนหน้า สิทธิข้าราชการ สิทธิประกันสังคม สิทธิเหล่านี้ส่วนใหญ่เบิกจ่ายเงินให้กับโรงพยาบาลตามลักษณะของโรคและความซับซ้อนของโรค หรือที่เรียกว่ากลุ่มวินิจฉัยโรคร่วม (Diagnosis Related Groups: DRG) ซึ่งอาศัยข้อมูลเกี่ยวกับวินิจฉัยและการตรวจรักษาที่เกี่ยวข้องจัดโรคที่เกิดขึ้นเป็นกลุ่ม ๆ และจ่ายเงินให้โรงพยาบาลตามกลุ่มโรคนั้นสำหรับผู้ป่วยที่พักรักษาตัวในโรงพยาบาล (ผู้ป่วยใน) ตามค่าน้ำหนักสัมพัทธ์ (Relative Weight: RW) ของกลุ่มโรค โรงพยาบาลต้องการใช้ข้อมูลต้นทุนตาม DRG เพื่อใช้ในการบริหารงาน

และต่อตรงกับกองทุนสิทธิต่าง ๆ อย่างไรก็ตามระบบบัญชีที่โรงพยาบาลภาครัฐใช้อยู่อาจไม่เอื้ออำนวยให้คำนวณต้นทุนต่อหน่วยตามแนวคิด DRG

งานวิจัยนี้มุ่งที่จะเก็บรวบรวมข้อมูลต้นทุนการรักษาพยาบาลผู้ป่วยในแยกตามกลุ่มโรค (DRG) และการนำน้ำหนักสัมพัทธ์ (RW) เพื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบความพร้อมของระบบบัญชีในโรงพยาบาลของรัฐขนาดใหญ่จำนวน 3 แห่งเพ่งใช้เป็นแนวทางในการเก็บรวบรวมต้นทุนต่อหน่วยและเสนอแนะการเปลี่ยนแปลงที่ควรมีในระบบบัญชีเพื่อให้การคำนวณต้นทุนต่อหน่วยถูกต้อง

บททบทวนวรรณกรรม

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัยนี้มีดังนี้

1. กลุ่มวินิจฉัยโรคร่วม (Diagnosis Related Group: DRG)

กลุ่มวินิจฉัยโรคร่วม (DRG) เป็นการจัดกลุ่มผู้ป่วยที่มีลักษณะอาการที่ใกล้เคียงกันโดยอาศัยข้อมูลการวินิจฉัยทางการแพทย์หลัก ๆ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการเบิกจ่ายค่ารักษาพยาบาลให้ผู้ป่วย (Fetter and Freeman, 1986) หน่วยงานที่มีการจ่ายเงินตามแนวทาง DRG ได้แก่

- สำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติซึ่งจ่ายค่ารักษาพยาบาลสำหรับผู้ป่วยตามสิทธิประกันสุขภาพแห่งชาติ (บัตรทอง)
- สำนักงานประกันสังคม ซึ่งจ่ายค่ารักษาพยาบาลสำหรับผู้ป่วยตามสิทธิประกันสังคม
- กรมบัญชีกลาง ซึ่งจ่ายค่ารักษาพยาบาลสำหรับผู้ป่วยตามสิทธิข้าราชการ

หน่วยงานทำหน้าที่เบิกจ่ายจะจ่ายเงินตามที่กำหนดในแต่ละ DRG โดยอ้างอิงค่าน้ำหนักสัมพัทธ์ (Relative Weight : RW) ของแต่ละ DRG โดยค่า RW จะบ่งบอกถึงความซับซ้อนของโรค ค่า RW มากจะหมายถึงโรคที่มีความซับซ้อนและค่าการปรับค่าใช้จ่ายในการตรวจรักษาที่สูง ค่า RW ของแต่ละ DRG จะถูกปรับให้เป็นค่าน้ำหนักสัมพัทธ์ที่ปรับมาตรฐาน (Adjusted RW) โดยนำเอาจำนวนวันนอน

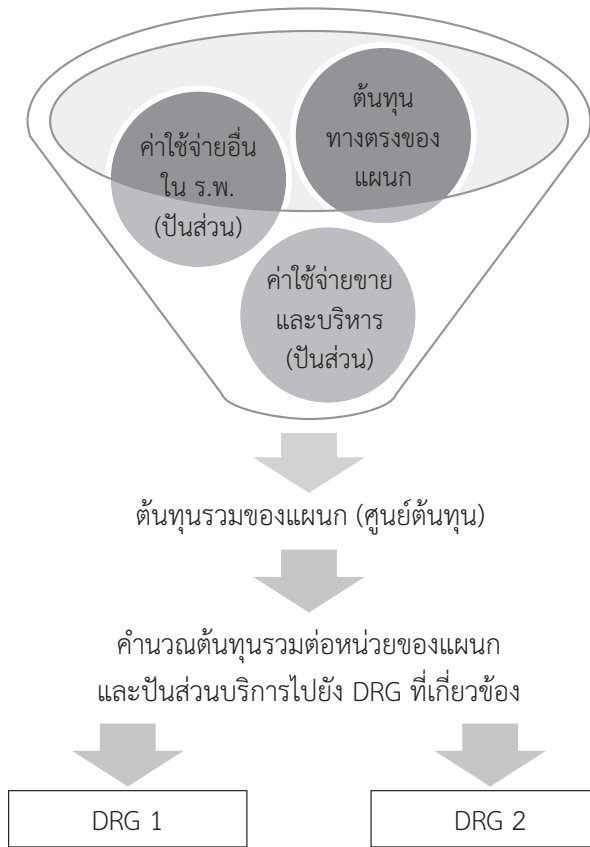
ของผู้ป่วยมารวมคำนวณเพื่อปรับกระบวนการตรวจรักษาให้มีประสิทธิภาพที่สุด (ผู้ป่วยนอนพักในโรงพยาบาลในระยะเวลาที่เหมาะสมกับกลุ่มโรค)

อย่างไรก็ดี หน่วยงานที่จ่ายเงินยังมีอยู่รวมบางส่วนเพิ่ม เช่น กรมบัญชีกลางจ่ายส่วนเพิ่มส่วนของค่าห้อง ค่าอาหาร ค่าอวัยวะเทียมและอุปกรณ์ และ ค่ายาบางประเภทตามที่กำหนด สำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติจ่ายค่าอุปกรณ์ และมีการจ่ายค่าเตียงและอุปกรณ์อื่นบางส่วนให้กับสถานบริการอีกด้วย

ปัจจุบันหน่วยงานผู้เบิกจ่ายใช้แนวทางการจ่ายเงินตาม DRG ฉบับที่ 5 ปี พ.ศ. 2555 (DRG Version 5) ซึ่งจัดทำโดยสำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ เริ่มใช้ตั้งแต่วันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2555 ซึ่งระบุถึงข้อมูลที่ใช้ในการหา DRG ที่เกี่ยวข้องเพื่อให้หน่วยงานจ่ายเงินตามอัตราที่กำหนดไว้ รหัสการวินิจฉัยโรคหลักและโรคอื่น รหัสการผ่าตัดและหัตถการ อายุ น้ำหนักตัวแรกรับ เพศ ประเภทการจำหน่าย วันที่รับไว้และวันที่จำหน่ายจากโรงพยาบาล วันนอน และ วันลากลับบ้าน เมื่อระบุ DRG ตามข้อมูลข้างต้นได้แล้ว จึงจะเบิกจ่ายค่ารักษาพยาบาลต่อไป

● การคำนวณหาต้นทุน DRG นั้นมีพื้นฐานมาจากแนวคิดการปันสรรต้นทุนในการรักษาพยาบาลทั้งหมดให้กับศูนย์ต้นทุนภายในสถานพยาบาลเพื่อคิดต้นทุนต่อหน่วยของแต่ละศูนย์ต้นทุนนั้น ก่อนจะปันสรรให้กับผู้ป่วยแต่ละรายที่ใช้บริการแต่ละศูนย์ต้นทุน (Freeman et al., 1986) โดยแนวทางดังกล่าวแสดงไว้ในรูป 1 ซึ่งปรับและแปลจาก Freeman et al. (1986) อ้างถึงต้นแบบของ Thompson et al. (1979) ขั้นตอนในการคำนวณมีดังนี้

ก. การปันสรรต้นทุนต่าง ๆ อันได้แก่ต้นทุนทางตรง ต้นทุนการให้บริการอื่น ๆ ไปยังแผนกหรือศูนย์ต้นทุน (Cost Center) โดยใช้แนวคิดต้นทุนตามกิจกรรมซึ่งหมายถึงจำนวนกิจกรรมที่ก่อให้เกิดการใช้ไปซึ่งทรัพยากร (Kaplan and Cooper, 1998) เช่น ต้นทุนในการซักผ้าติดเชื้อ สามารถนำมาปันสรรตามน้ำหนักของผ้าที่แต่ละศูนย์ต้นทุนส่งมาซัก



รูป 1 การคำนวณต้นทุน DRG
(ปรับจาก Freeman et al. (1986))

- ข. คำนวณต้นทุนรวมและต้นทุนต่อหน่วยในแต่ละศูนย์ต้นทุน
- ค. วิเคราะห์การใช้บริการของผู้ป่วยในแต่ละ DRG สำหรับแต่ละศูนย์ต้นทุน และ นำจำนวนหน่วยการใช้บริการมาเป็นส่วนประกอบในการคำนวณต้นทุนในแต่ละ DRG

2. การวิจัยเพื่อรวบรวมข้อมูลต้นทุน

วิธีการหรือแนวคิดหลักของวิจัยในอดีต (กระทรวงสาธารณสุข, 2523 และ 2532) คือ การเก็บข้อมูลต้นทุนของแต่ละหน่วยย่อยภายในโรงพยาบาล โดยจำแนกหน่วยงานเหล่านั้นเป็น

- ก) หน่วยงานที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ (Non-Revenue Producing Cost Center: NRPPC)

- ข) หน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้ (Revenue-Producing Cost Center: RPCC)
- ค) กลุ่มบริการผู้ป่วยโดยตรง (Patient Service: PS)
- ง) กลุ่มบริการซึ่งไม่เกี่ยวกับผู้ป่วย (Non-Patient Service: NPS)

ขั้นตอนหลัก ๆ ในการคำนวณต้นทุนบริการประกอบไปด้วยการป็นสรรต้นทุนแบบ Cost-Down Method (McNerney and Foyles, 1989) ซึ่งเป็นการป็นส่วนต้นทุนของ NRPPC ไปยังหน่วยบริการขั้นสุดท้าย RPCC เพื่อจะคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต

อีกแนวทางที่ใช้กันแพร่หลาย คือ แนวทางป็นสรรต้นทุนระหว่าง RPCC และ NRPPC ไปพร้อม ๆ กัน (Simultaneous Allocation) โดยอาศัยสมการเชิงเส้นทางคณิตศาสตร์ และนำเอาต้นทุนจากทั้งสองกลุ่มหน่วยงานป็นสรรใช้ให้ PS และ NPS เพื่อนำมาหารจำนวนผลผลิตเพื่อหาต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตข้างต้นต่อไป อย่างไรก็ตามแนวทางนี้ไม่สอดคล้องกับการเก็บรวบรวมต้นทุนในทางบัญชีซึ่งกำหนดให้มีการป็นส่วนต้นทุนของหน่วยที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ (ซึ่งอาจเรียกว่าใส่หุ้ยการผลิต) ให้กับหน่วยที่ก่อให้เกิดรายได้ (ผลผลิตของหน่วยดังกล่าว) ที่ศทางเดียว

การเก็บข้อมูลเพื่อทำการวิจัยทำได้โดยการเก็บข้อมูลจากเบิกใช้ยาและเวชภัณฑ์ วัสดุต่าง ๆ การจ่ายเงินค่าแรงตลอดจนค่าเสื่อมราคาอันเกิดจากการใช้ครุภัณฑ์ ซึ่งการเก็บข้อมูลเบื้องต้นส่วนใหญ่มาจากระบบงบประมาณตามบัญชีเกณฑ์เงินสดที่เน้นการใช้จ่ายเงินสด ถึงแม้ว่ารายงานวิจัยจะปรับกระบวนการให้สอดคล้องกับวิธีการคำนวณต้นทุนทางบัญชีที่ถูกต้องเช่นเก็บรวบรวมยอดการเบิกจ่ายยาและข้อสมมติด้านค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ แต่การเก็บข้อมูลข้างต้นไม่คำนึงถึงกำลังการผลิตปกติ และไม่ได้รวมถึงความสูญเสียปกติที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิต ค่าใช้จ่ายสิ้นเปลืองอื่นที่มีขึ้น รวมทั้งค่าใช้จ่ายตามหลักเกณฑ์คงค้างอื่น ๆ ที่มี เช่น ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายที่มี ณ วันสิ้นปีงบประมาณบางส่วน ดังนั้น การเก็บข้อมูลในอดีตจึงอาจไม่เป็นไปตามหลักการต้นทุนรวม (Absorption Costing)

อย่างไรก็ดี การคำนวณต้นทุน DRG มีความซับซ้อน และต้องอาศัยความเข้าใจเกี่ยวกับการปันส่วนต้นทุนลงสู่ หน่วยผลิต และการรวมเอาหน่วยผลิตเป็นส่วนประกอบ ของต้นทุนในแต่ละ DRG งานวิจัยที่เริ่มศึกษาวิจัยต้นทุน DRG เป็นของ สุพัตราและคณะ (2549) และที่ชัดเจนที่สุด เป็นของ ดร. อรทัย เขียวเจริญ (2553) ซึ่งศึกษาวิจัยต้นทุน DRG ในโรงพยาบาลของรัฐจำนวน 4 แห่ง โดยผสมผสาน แนวคิดการคำนวณต้นทุนของแผนกที่ก่อให้เกิดรายได้และ แผนกที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ในอดีต มาเปรียบเทียบกับรายการ เรียกเก็บค่ารักษาพยาบาลเพื่อให้ได้ อัตราร้อยละของต้นทุน ค่ารักษาพยาบาลต่อรายการเรียกเก็บ (Ratio of Cost to Charge: RCC) อย่างไรก็ดี ในงานวิจัยนี้ยังคงเก็บข้อมูล การใช้ไปจากหน่วยงานแต่ละแห่งภายในโรงพยาบาล ซึ่ง วิธีการรวบรวมข้อมูลค่อนข้างยากและใช้เวลานาน ต่อมา ข้อมูลที่รวบรวมได้จะมาเปรียบเทียบรายการค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงของโรงพยาบาลเพื่อปรับส่วนต่างให้เป็นค่าใช้จ่ายจริง

จากแนวคิดการคำนวณ DRG สรุปได้ว่า การคำนวณ ต้นทุนต่อหน่วยของสถานบริการพยาบาลจำเป็นต้องอาศัย แนวทางของการคำนวณต้นทุนของแผนกหรือศูนย์ต้นทุน ซึ่งประกอบไปด้วยต้นทุนทางตรงและการปันสรรต้นทุน ทางอ้อมตามแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม นอกจากนี้ยัง ต้องใช้มูลค่าเรียกเก็บ (รายได้) ที่บันทึกจากกรมรักษา พยาบาลเป็นหน่วยเทียบกิจกรรม (Proxy) ที่เกิดขึ้นในแต่ละ แผนกโดยมีสมมติฐานว่ากิจกรรมทุกกิจกรรมที่เกิดขึ้น ในแผนกหรือศูนย์ต้นทุนหนึ่ง ๆ มีอัตราร้อยละของต้นทุน ต่อมูลค่าเรียกเก็บ (หรือรายได้) เท่ากัน ดังนั้น หาก DRG ใดมีมูลค่าเรียกเก็บจากศูนย์ต้นทุนใด ก็จะได้รับต้นทุนเป็น อัตราร้อยละจากศูนย์ต้นทุนดังกล่าวเป็นต้นทุนต่อหน่วยของ ตนเอง รูปที่ 2 แสดงการคำนวณต้นทุน DRG โดยประยุกต์ ใช้แนวคิดของ Freeman et al. (1986)

3. ข้อมูลทางการบัญชีในโรงพยาบาลของรัฐ

กระทรวงการคลังออกประกาศหลักการและนโยบายการ บัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐฉบับที่ 1 วันที่ 25 พฤษภาคม พ.ศ. 2544 โดยมีวัตถุประสงค์ในการปรับปรุงระบบบัญชีเดิม ซึ่งใช้มาตั้งแต่ พ.ศ. 2510 ซึ่งเน้นเพียงการบัญชีการรับจ่าย เงินสดและรายงานเพื่อควบคุมผลการใช้จ่าย (เกณฑ์เงินสด) เป็นระบบที่มุ่งเน้นผลผลิตและผลกำไรของระบบบัญชีใหม่นี้ เป็นระบบที่ต้องเอื้อให้หน่วยราชการสามารถคำนวณต้นทุน ผลิต และบันทึกบัญชีเป็นระบบเกณฑ์คงค้าง โดยเริ่ม ครั้งแรกสำหรับปีงบประมาณสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2545 พร้อมทั้งหลักการปฏิบัติตามเกณฑ์เงินสด ทั้งนี้กรมบัญชีกลางมีการกำหนดรูปแบบรายงานทางการเงิน ของหน่วยงานภาครัฐ และหน่วยงานในกำกับ (เช่น มหาวิทยาลัยหรือโรงพยาบาลที่ออกนอกระบบ) ให้ทำ เช่นเดียวกับการบัญชีต้องสามารถระบุประเภทค่าใช้จ่าย แหล่งจ่าย หน่วยงานย่อย กิจกรรม และผลผลิต ในกรณีที่มี หน่วยงานบางส่วนที่ไม่สามารถระบุเข้าสู่หน่วยงานย่อย กิจกรรมและผลผลิตได้ จำเป็นต้องมีการปันส่วน

หน่วยงานภาครัฐซึ่งรวมถึงโรงพยาบาลทุกแห่ง จะต้อง ปฏิบัติตามหลักการและนโยบายการบัญชีสำหรับหน่วยงาน ภาครัฐ ฉบับที่ 2 ลงวันที่ 2 มกราคม พ.ศ. 2546¹ โดยเมื่อ โรงพยาบาลของรัฐนำมาใช้มีการบันทึกบัญชีตามเกณฑ์ คงค้างด้วยรหัสบัญชีและชื่อบัญชีที่สอดคล้องกับการจัด หมวดเงินในระบบราชการรูปแบบเดิมอันได้แก่ ค่าตอบแทน ค่าใช้สอย ค่าวัสดุ ค่าเสื่อมราคาและตัดจำหน่าย และ งบลงทุน ถึงแม้ว่าการบันทึกบัญชีและการจัดทำรายงาน ตามแนวทางดังกล่าวอาจไม่สอดคล้องกับภาคเอกชนมากนัก แต่สามารถใช้เป็นแหล่งข้อมูลเทียบเคียงเพื่อใช้คำนวณ ต้นทุนต่อหน่วยบริการเช่นเดียวกับงานศึกษาด้าน ต้นทุนหน่วยบริการในอดีต

1 กรมบัญชีกลางได้ประกาศใช้ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ 1 เรื่องการนำเสนองบการเงิน โดยมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2556 ซึ่งมีสาระสำคัญในการบันทึกและจัดประเภทค่าใช้จ่าย (ซึ่งเป็นส่วนสำคัญในการคำนวณต้นทุนต่อหน่วย) ใกล้เคียงกับหลักการ และนโยบายการบัญชีเดิม โดยจัดประเภทค่าใช้จ่ายเป็นค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุนและ ค่าเสื่อมราคาและมูลค่าตัดจำหน่าย

อย่างไรก็ดี กรมบัญชีกลางไม่มีประกาศฉบับใด บังคับให้หน่วยงานภาครัฐ ต้องมีการวางระบบบัญชีเพื่อให้ สามารถคำนวณต้นทุนผลผลิตของหน่วยงานได้ กรมบัญชี กลางเพียงแต่ได้ตีพิมพ์คู่มือหลักเกณฑ์การคำนวณต้นทุน ผลผลิตเพื่อแจกจ่ายให้กับหน่วยงานภาครัฐใช้ในการคำนวณ ต้นทุน และต้นทุนผลผลิตต่อหน่วยดังกล่าวเป็นหนึ่งใน ตัวชี้วัดประสิทธิภาพหน่วยงานตามข้อกำหนดของสำนักงาน คณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ (กพร)

จากการทบทวนวรรณกรรมจะเห็นว่า งานศึกษาในอดีต จัดทำก่อนจะมีการปฏิรูประบบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐ และก่อนแนวคิดการเบิกจ่ายเงินตามแนวทาง DRG โดย อาศัยการเก็บรวบรวมด้วยผู้วิจัยเอง ซึ่งการรวบรวมข้อมูล เพื่อคำนวณต้นทุนต่อหน่วยตามแนวทางดั้งเดิมจำเป็นต้อง ใช้เวลามาก และไม่สามารถส่งเสริมให้โรงพยาบาลของรัฐ คำนวณต้นทุนผลผลิตได้ด้วยตนเองหรือในวงกว้าง ดังนั้น จึงจำเป็นต้องมีการศึกษาเพื่อพัฒนาแนวทางในการรวบรวม ต้นทุนต่อหน่วยตามแนวทางการเบิกจ่าย DRG

วัตถุประสงค์และคำถามของงานวิจัย

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่ออธิบายระบบบัญชีของ โรงพยาบาลของรัฐเพื่อใช้วิเคราะห์เตรียมความพร้อมในการ ปรับเปลี่ยนระบบ เพื่อให้สามารถคำนวณต้นทุนต่อหน่วย ของการรักษาพยาบาลได้ โดยมีคำถามวิจัยดังต่อไปนี้

คำถามวิจัย 1: โรงพยาบาลของรัฐขนาดใหญ่มีการ บันทึกรายการบัญชีรายได้และค่าใช้จ่าย อย่างไร และมีการสร้างของระบบ บัญชีที่เอื้อต่อการคำนวณต้นทุน DRG หรือไม่ อย่างไร

คำถามวิจัย 2: โรงพยาบาลของรัฐที่มีระดับความ พร้อมที่ต่าง ๆ ควรมีแนวทางในการ ปรับระบบหรือการนำเอาข้อมูลทาง บัญชีมาใช้เพื่อคำนวณต้นทุน DRG ได้อย่างไร

ระเบียบวิธีวิจัย

เนื่องจากงานวิจัยในอดีตไม่มีข้อมูลเพียงพอเกี่ยวกับ การบันทึกบัญชีและการจัดทำรายงานทางการเงินของ โรงพยาบาลของรัฐ และจากคำถามวิจัยในต้นฉบับที่ ศึกษาแนวทางการบันทึกบัญชีของโรงพยาบาลซึ่งต้อง นำมาปรับใช้ในการคำนวณต้นทุนตามแนว DRG ซึ่งต้องการ ข้อมูลปฐมภูมิที่มีรายละเอียดมาก จึงจำเป็นต้องเก็บข้อมูลเบื้องต้น (Field Study) ในแต่ละโรงพยาบาล โดยเก็บข้อมูลของแต่ละโรงพยาบาล เป็นหนึ่งกรณีศึกษา และจัดทำกรณีศึกษาเปรียบเทียบ (Comparative Case Study)

การเก็บข้อมูลในงานวิจัยประกอบไปด้วยการเก็บข้อมูล เกี่ยวกับผังบัญชี และระบบบัญชีของโรงพยาบาลของรัฐ ขนาดใหญ่ 3 แห่ง รวมทั้งสัมภาษณ์บุคลากรที่มีความ เกี่ยวข้องกับการบริหารงานและการจัดทำข้อมูลทางบัญชี ของทั้งสามหน่วยงาน เพื่อทำความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการ บัญชีและความพร้อมในการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนค่า รักษาพยาบาล กรณีศึกษาที่ใช้เลือกจากโรงพยาบาลของรัฐ ขนาดใหญ่ที่มีความแตกต่างกันตามวิธีการและระบบบัญชี เนื่องจากวิธีดังกล่าวจะทำให้เห็นสภาพแวดล้อมและข้อมูลที่มีความหลากหลาย (Flyvbjerg, 2006) โดยประกอบด้วย โรงพยาบาลที่มีความพร้อมด้านเทคโนโลยีสารสนเทศซึ่ง นำเอาระบบการบริหารและวางแผนทรัพยากรระดับองค์กร (Enterprise Resource Planning: ERP) มาใช้และ โรงพยาบาลที่การบันทึกบัญชีส่วนใหญ่ยังทำภายใต้ระบบ เอกสารและการบันทึกด้วยมือ (Manual System) ข้อมูล ที่รวบรวมได้รับสอบทานความถูกต้องของข้อมูล (Validity) โดยเปรียบเทียบข้อมูลกับแหล่งอื่น เช่น งบการเงิน เพื่อให้ ได้ข้อมูลที่ตรงกันและน่าเชื่อถือ (Triangulation) ตาม แนวทางของ Yin (2003) และ Jick (1979) ก่อนการนำ ข้อมูลมาเปรียบเทียบวิเคราะห์ด้วย การวิเคราะห์กรณีศึกษา เปรียบเทียบทำตามแนวทางของ Miles and Huberman (1994) โดยเน้นการเปรียบเทียบข้อมูลที่ได้มาจากแต่ละกรณี ศึกษาเพื่อแสดงความเหมือนหรือความแตกต่าง

ผลการศึกษา

กรณีศึกษาทั้งหมดเป็นโรงพยาบาลของรัฐขนาดใหญ่ที่มีการทำการเรียนการสอน (ตาราง 1) โรงพยาบาล 1 และโรงพยาบาล 2 เป็นโรงพยาบาลที่มีโครงสร้างเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันกับคณะแพทยศาสตร์ของมหาวิทยาลัย ในขณะที่โรงพยาบาล 3 มีโรงพยาบาลมีโครงสร้างที่แยกอิสระจากคณะแพทยศาสตร์ของมหาวิทยาลัย ทั้งสามหน่วยงานมีวิธีการบันทึกบัญชีตามแนวทางของหน่วยงานที่ไม่มุ่งแสวงหากำไร ปัจจุบันโรงพยาบาลที่ 2 และ 3 มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแสดงความเห็นต่องบการเงิน ซึ่งจัดทำขึ้นตาม หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งช่วยสร้างความเชื่อมั่นในข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงิน

1. การบันทึกบัญชีรายได้และค่าใช้จ่าย (ตาราง 2)

โรงพยาบาล 1 และ 2 มีการแยกเงินกองทุนที่ได้รับจัดสรรจากแหล่งรายได้ โดยจะมีการเรียกเก็บเงินกับบัญชีเงินกองทุนหรือต้นสังกัด ตามอัตราค่าบริการ ที่โรงพยาบาลกำหนดตามจำนวนบริการที่ให้เพื่อบันทึกเป็นรายได้ของโรงพยาบาลที่ 3 บันทึกรายได้จัดสรรเป็นรายได้ของโรงพยาบาลทันทีทั้งจำนวน

การบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายทั้งสามโรงพยาบาลยังอิงหมวดบัญชีของทางราชการ ซึ่งแยกเป็นสามหมวดหลัก ๆ อันได้แก่ ค่าตอบแทน ค่าใช้สอย และ ค่าวัสดุ ซึ่งโดยส่วนใหญ่ไม่ได้เอื้อกับการคำนวณต้นทุนตามแนวคิดการบัญชีต้นทุน โรงพยาบาล 2 เป็นโรงพยาบาลเดียวที่ผังบัญชีเอื้อให้จัดเก็บข้อมูลต้นทุน

ตารางที่ 1 ข้อมูลเปรียบเทียบลักษณะทั่วไปของกรณีศึกษา

โครงสร้าง	ร.พ. 1	ร.พ. 2	ร.พ. 3
โครงสร้าง	คณะแพทย์ + ร.พ.	คณะแพทย์ + ร.พ.	ร.พ. เป็นหน่วยงานอิสระ
บัญชีเงินกองทุน	รวมอยู่ในบัญชี ร.พ.	รวมอยู่ในบัญชี ร.พ.	รวมอยู่ในบัญชี ร.พ.
มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแสดงความเห็นต่องบ	ไม่ใช่	ใช่	ใช่

ตารางที่ 2 ข้อมูลเปรียบเทียบการบันทึกบัญชีรายได้และค่าใช้จ่ายของกรณีศึกษา

รายได้และค่าใช้จ่าย	ร.พ. 1	ร.พ. 2	ร.พ. 3
รายได้ผู้ป่วยตามสิทธิ	เรียกเก็บกับบัญชีเงินกองทุนที่รวมอยู่ใน ร.พ. หรือต้นสังกัดตามอัตราค่าบริการที่กำหนดโดย ร.พ. เอง ตามจำนวนการให้บริการจริง	เรียกเก็บกับบัญชีเงินกองทุนที่รวมอยู่ใน ร.พ. หรือต้นสังกัดตามอัตราค่าบริการที่กำหนดโดย ร.พ. เอง ตามจำนวนการให้บริการจริง	รายได้จัดสรรรายหัว (Per capita) ถูกบันทึกเป็นรายได้ของ ร.พ. ทั้งจำนวน ไม่มีการเรียกเก็บรายได้จากกองทุนตามจำนวนการบริการจริง
ค่าใช้จ่าย	หมวดบัญชีค่าใช้จ่ายอ้างอิงตามที่กำหนดโดยกรมบัญชีกลาง โดยแยกเป็นหมวดค่าตอบแทน ค่าใช้สอย และค่าวัสดุ	หมวดบัญชีค่าใช้จ่ายอ้างอิงตามที่กำหนดโดยกรมบัญชีกลาง โดยแยกเป็นหมวดค่าตอบแทน ค่าใช้สอย และค่าวัสดุ	หมวดบัญชีค่าใช้จ่ายอ้างอิงตามที่กำหนดโดยกรมบัญชีกลาง โดยแยกเป็นหมวดค่าตอบแทน ค่าใช้สอย และค่าวัสดุ
ผังบัญชีเอื้อต่อการวิเคราะห์ข้อมูลต้นทุน DRG	ไม่ใช่	ส่วนใหญ่	ไม่ใช่

2. องค์ประกอบของระบบบัญชีและการบัญชีต้นทุน (ตาราง 3)

เนื่องจากวิจัยมุ่งเน้นเฉพาะการคำนวณต้นทุนบริการ การพยาบาล ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ จะต้องมีการแยกต้นทุนตาม พันธกิจ อย่างไรก็ตามทั้งสามโรงพยาบาลมีส่วนของต้นทุนของ สามพันธกิจอันได้แก่ พันธกิจการบริการ พันธกิจการเรียน

การสอนหรือการศึกษา และ พันธกิจการวิจัย ซึ่งทำกัน อยู่บ้าง แต่สามารถปันส่วนได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ โดยการวิเคราะห์ต้นทุนแยกตามสิทธิการรักษารักษาพยาบาล ทำได้ยาก อย่างไรก็ตาม โรงพยาบาลทั้งสองมีเทคโนโลยีสารสนเทศและระบบที่มีศักยภาพในการวิเคราะห์ข้อมูล ดังกล่าวได้

ตารางที่ 3 ข้อมูลเปรียบเทียบระบบบัญชีเพื่อการบริหารและต้นทุน

รายได้และค่าใช้จ่าย	ร.พ. 1	ร.พ. 2	ร.พ. 3
การแยกค่าใช้จ่ายตาม พันธกิจ (การบริการ, การศึกษา, การวิจัย)	ต้องอาศัยวิธีปันส่วน	บางส่วนระบุได้ตรง ต้องอาศัยวิธีปันส่วน	แม้ว่าแยก ร.พ. กับ คณะแพทย์ฯ แต่ต้องอาศัย การปันส่วนค่าตอบแทน บางส่วนบันทึกบัญชีเป็น ค่าใช้จ่ายของคณะแพทย์
การวิเคราะห์ต้นทุน แยกตามพันธกิจ	ทำได้ แต่ต้องมีกระบวนการ เฉพาะ ซึ่งอาศัยเวลา ระบบบัญชีเดิมไม่เอื้ออำนวย	ทำได้ ปัจจุบันระบบบัญชี เอื้ออำนวย แต่ต้องอาศัยเวลา ในการปันส่วน	ทำได้ แต่ต้องอาศัย กระบวนการเฉพาะ ระบบบัญชีเดิมไม่เอื้ออำนวย
การวิเคราะห์ต้นทุน แยกตามสิทธิการรักษาพยาบาล	ทำได้ยาก ต้องอาศัยระยะเวลา ในการจัดทำต้นทุนที่วิเคราะห์ อาจไม่ครบถ้วนเนื่องจาก ไม่สามารถรวมส่วนของ ผู้ป่วยจ่ายเงินเอง	ทำได้ ต้องอาศัยระยะเวลา ในการจัดทำต้นทุนที่วิเคราะห์ อาจไม่ครบถ้วนเนื่องจาก ไม่สามารถรวมส่วนของ ผู้ป่วยจ่ายเงินเอง	ทำไม่ได้ ปัจจุบันต้องประมาณ เฉพาะส่วนของคนไข้เบิก ต้นสังกัดในบางโรค
มีการนำเอาแนวคิด ศูนย์ต้นทุน หรือ ศูนย์บริการมาใช้	ไม่ใช่	ใช่	ใช่
การเรียกเก็บค่าใช้จ่าย ระหว่างกันของหน่วยงาน ภายใน	ไม่มี	มี	ไม่มี
ระบบการบริหารผู้ป่วย เชื่อมโยงกับระบบ การบัญชี และการ บริหารต้นทุน	ไม่สามารถทำได้	ทำได้	ไม่สามารถทำได้

โรงพยาบาล 2 และ 3 มีการนำแนวคิดศูนย์ต้นทุนมาใช้ในระดับที่ต่างกัน โดยโรงพยาบาล 2 มีแนวคิดที่ซับซ้อนกว่า แนวคิดในการคำนวณต้นทุนในโรงพยาบาลทั้งสองแห่งสอดคล้องกับการวิธีรวบรวมต้นทุนตามงานวิจัยในอดีตของกองแผนงานสาธารณสุข โดยมีการจำแนกหน่วยงานภายในเป็นหน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้ (Revenue Producing Cost Center: RPCC) และ หน่วยงานที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ (Non-Revenue Producing Cost Center: NRPPC) ระบบสารสนเทศที่มีอยู่สามารถเชื่อมโยงกิจกรรมการรักษาพยาบาลเข้ากับการคำนวณต้นทุนและค่าใช้จ่ายทางบัญชีได้ ซึ่งเอื้อต่อการวิเคราะห์ต้นทุนค่ารักษาพยาบาลในระดับซับซ้อน ดังนั้น ผังบัญชีของโรงพยาบาลที่ 2 จึงเอื้อให้มีการบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายที่เรียกเก็บระหว่างศูนย์ต้นทุน ในขณะที่โรงพยาบาลที่ 3 มีการเก็บข้อมูลวิเคราะห์ศูนย์ต้นทุนโดยฝ่ายวางแผน ซึ่งข้อมูลที่ถูกรวบรวมดังกล่าวมิได้เชื่อมโยงข้อมูล กับระบบบัญชี ทำให้ต้นทุนที่นำมาไปใช้เป็นส่วนตามแนวคิดศูนย์ต้นทุนนั้น อาจไม่ถูกต้องตรงกับข้อมูลต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามงบการเงินซึ่งได้รับการแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชี

โรงพยาบาล 1 เป็นโรงพยาบาลที่มีการบันทึกบัญชีการเบิกจ่ายตามระบบการบริหารการเงินและบัญชีของส่วนราชการดั้งเดิม ซึ่งไม่เอื้อต่อการวิเคราะห์ข้อมูลตามศูนย์ต้นทุนและการคำนวณต้นทุน DRGs ซึ่งประยุกต์ใช้แนวคิดของต้นทุนตามกิจกรรม อย่างไรก็ตาม โรงพยาบาล 1 กำลังอยู่ระหว่างการปรับปรุง ระบบบัญชี จากการสอบถามเบื้องต้นผังบัญชีที่ได้รับการเสนอยังคงมีรูปแบบของการรายงานทางการเงิน ซึ่งไม่เอื้อต่อการจัดทำข้อมูลต้นทุนตามศูนย์ต้นทุนและต้นทุนตามกิจกรรม

วิเคราะห์ผลกรณีศึกษา และข้อเสนอแนะในการจัดเก็บข้อมูลต้นทุน

ผลของการเก็บข้อมูลจากกรณีศึกษาแสดงให้เห็นว่า โรงพยาบาลที่ 1 และ 2 แห่งมีศักยภาพในการจัดทำและวิเคราะห์ข้อมูลต้นทุนต่างกัน โรงพยาบาล 1 เป็นโรงพยาบาลที่มี

ระบบการจัดทำรายงานทางการเงินและข้อมูลใกล้เคียงกับหน่วยงานราชการที่สุด โรงพยาบาล 3 เป็นมีการจัดทำและวิเคราะห์ข้อมูลต้นทุน บางส่วน แต่ไม่สามารถเชื่อมโยงระบบบัญชีกับการวิเคราะห์ข้อมูลต้นทุนได้ ซึ่งอาจทำให้ข้อมูลต้นทุนที่ได้ระดับความน่าเชื่อถือลดลงเมื่อเปรียบเทียบกับระบบบัญชีที่สามารถสอบยืนยันยอดคงเหลือกับศูนย์ต้นทุนได้ โรงพยาบาลที่ 2 มีศักยภาพและ ความประสงค์สูงที่สุดเนื่องจากมีการออกแบบระบบข้อมูลและการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศเอื้ออำนวยกับการบริหารต้นทุน

จากการวิเคราะห์ข้อบ่งชี้ สามารถแบ่งกลุ่มโรงพยาบาลที่มีศักยภาพในการจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อปรับแนววิธีรวบรวมข้อมูลได้เป็น 3 ระดับดังต่อไปนี้

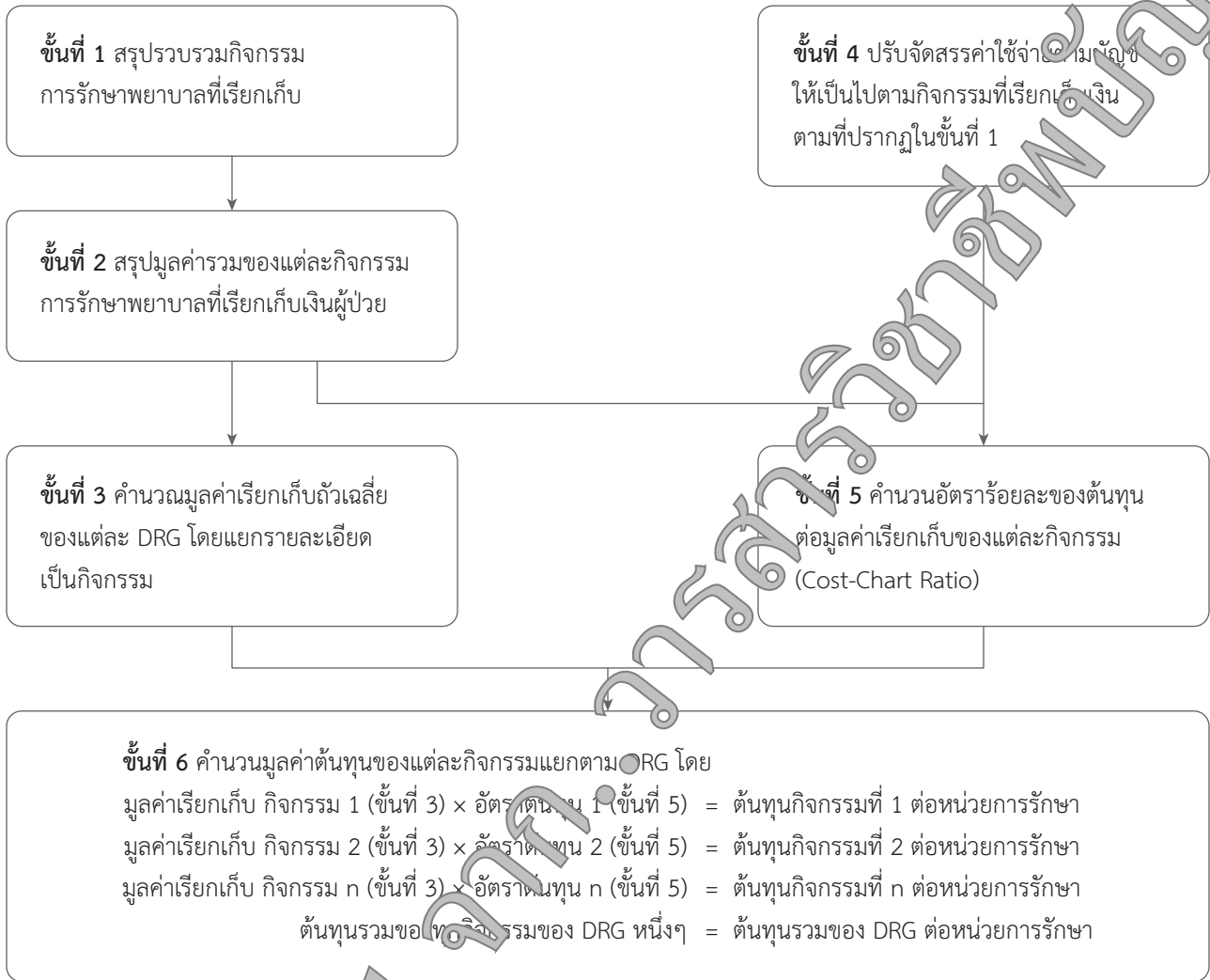
1. การรวบรวมข้อมูลต้นทุนตามศูนย์ต้นทุนและกิจกรรมที่ก่อให้เกิดต้นทุน – กรณีมีศักยภาพสูง

โรงพยาบาลที่มีศักยภาพสูงในการจัดทำข้อมูลต้นทุนสามารถรวบรวมข้อมูลต้นทุนตามศูนย์ต้นทุนและบางส่วนเข้าเป็นต้นทุนสำหรับแต่ละ DRG ได้โดยตรง โดยโรงพยาบาลจำเป็นจะต้องมีระบบสารสนเทศ ที่เอื้ออำนวยกับการจัดทำข้อมูลต้นทุน โดยมีขั้นตอนการคำนวณใกล้เคียงกับขั้นตอนการคำนวณต้นทุน DRG ที่นำเสนอโดย Fetter and Freeman (1986) และปรากฏขั้นตอนตามรูป 1

การรวบรวมข้อมูลต้นทุนในแต่ละ DRG ใช้แนวทางอัตราร้อยละของต้นทุนในแต่ละกิจกรรมต่อราคาเรียกเก็บ (Cost-Charge Ratio) โดยมีขั้นตอน ซึ่งอ้างอิงแนวทางของ Fetter and Freeman ดังต่อไปนี้

- ก. ระบุศูนย์ต้นทุนภายในโรงพยาบาลที่ก่อให้เกิดแต่ละกิจกรรม
- ข. รวบรวมข้อมูลต้นทุนและค่าใช้จ่ายตามศูนย์กิจกรรม
 - กรณีโรงพยาบาลใช้ระบบการวางแผนทรัพยากรระดับองค์กร (ERP) สามารถใช้ระบบดังกล่าวรวบรวมข้อมูลได้
 - กรณีโรงพยาบาลใช้ระบบบัญชีทั่วไป โรงพยาบาลจำเป็นต้องมีการสร้างผังบัญชีโดยระบุรหัส

ขั้นตอนในการจัดทำรายงานต้นทุนตาม DRG



รูปที่ 1 แสดงขั้นตอนการทำรายงานต้นทุนตาม DRG

- ง. ปรับจัดสรรค่าใช้จ่ายตามบัญชี ให้เป็นไปตามกิจกรรมที่เรียกเก็บเงินตามที่ปรากฏใน ก
- จ. คำนวณอัตราร้อยละของต้นทุนต่อมูลค่าเรียกเก็บของแต่ละกิจกรรม (Cost-Chart Ratio)
- ฉ. คำนวณมูลค่าต้นทุนของแต่ละกิจกรรมแยกตาม DRG

จากผลการศึกษาข้างต้น และการสอบถามโรงพยาบาลส่วนใหญ่พบว่า โรงพยาบาลของรัฐส่วนใหญ่มีการบันทึกบัญชีตามระบบบัญชีภาครัฐที่ใกล้เคียงกัน ซึ่งระบบดังกล่าวไม่เอื้ออำนวยกับการคำนวณต้นทุนต่อหน่วย ดังนั้น แนวทางตามข้อ 6.3 อาจเป็นทางเลือกที่เหมาะสมสำหรับโรงพยาบาลภาครัฐส่วนใหญ่

ความซับซ้อนของกิจกรรมตามที่ปรากฏใน Fetter and Freeman (1986) และแนวทางต้นทุนตามกิจกรรมเต็มรูปแบบ Kaplan (1992) อาจเป็นอุปสรรคในการจัดทำข้อมูลต้นทุน DRGs การกำหนดให้มีหน่วยขับเคลื่อนต้นทุน (Cost Driver) ที่เกี่ยวข้องจำนวนหนึ่งมีความเหมาะสมกว่าในการวิจัยนี้จึงได้ประยุกต์ขั้นตอนการปรับสรรต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ตามศูนย์ต้นทุน ซึ่งเป็นไปตามหมวดค่าใช้จ่ายเรียกเก็บที่กำหนดโดยกรมบัญชีกลางดังต่อไปนี้

ก. ต้นทุนทางตรงและค่าใช้จ่ายทางตรงของศูนย์ต้นทุน (รายการเรียกเก็บ) ให้จัดเป็นต้นทุนเรียกเก็บรายการนั้น ๆ ทั้งจำนวน ต้นทุนค่าใช้จ่ายในส่วนนี้ได้แก่ ค่าแรงทางตรง ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่ใช้ไปในแผนกที่ก่อให้เกิดรายการเรียกเก็บนั้น เช่น

- ต้นทุนค่าแรงและค่าใช้จ่ายในการประกอบอาหาร ค่าแรงและค่าตอบแทนพยาบาล หรือบุคลากรประจำหอผู้ป่วยใน ตลอดจนค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์ประจำหอผู้ป่วยในจัดเป็นต้นทุนของรายการเรียกเก็บค่าห้องค่าอาหาร
- ต้นทุนค่าแรงและค่าใช้จ่ายภายในห้องตรวจปฏิบัติการ ค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์ภายในห้องตรวจปฏิบัติการ จัดเป็นต้นทุนของตรวจปฏิบัติการ
- ฯลฯ

ข. ต้นทุนทางอ้อม และค่าใช้จ่ายของฝ่ายสนับสนุนอื่น ๆ ที่ไม่สามารถระบุศูนย์ต้นทุน (รายการเรียกเก็บ) ได้โดยตรง ให้ปรับสรรเข้าเป็นต้นทุนของศูนย์ต้นทุนตามเกณฑ์ดังต่อไปนี้

- เกณฑ์พื้นที่ ใช้ปรับสรร ต้นทุนและค่าใช้จ่ายซึ่งมีหน่วยขับเคลื่อน ต้นทุน (Cost-Driver) ตามจำนวนพื้นที่ให้บริการ ต้นทุนและค่าใช้จ่ายส่วนนี้รวมถึง ค่าเช่า ค่าเสื่อมราคาอาคาร ค่าบริการสาธารณูปโภค ค่าบริการทำความสะอาด ค่าบริการรักษาความปลอดภัย

- เกณฑ์อัตราส่วนค่าแรงทางตรง ใช้ปรับสรร ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ โดยมีข้อสมมติฐานว่าอัตราของบุคลากรทางการแพทย์และค่าแรงทางตรงก่อให้เกิดต้นทุนของฝ่ายสนับสนุน และวิธีนี้ตรงกับแนวคิดการคิดค่าใช้จ่ายข้ามตามชั่วโมงแรงงานทางตรง ซึ่งเป็นแนวทางต้นทุนแบบดั้งเดิม (Traditional Cost Approach) ซึ่งใช้กันทั่วไปในการคิดต้นทุนทางตรงสินค้าและบริการ

อย่างไรก็ดี โรงพยาบาลที่จัดทำข้อมูลต้นทุนด้วยวิธีนี้ควรจะต้องพัฒนาการใช้จ่ายให้มีความถูกต้องมากยิ่งขึ้นในอนาคต โดยพิจารณาเพิ่มกิจกรรมเป็นหน่วยย่อย และระบุหน่วยขับเคลื่อนต้นทุน (Cost Driver) ให้ตรงกับกิจกรรมข้างต้น

บทสรุป: กำเนิดจากการวิจัยและงานวิจัยในอนาคต

การเก็บข้อมูลเบื้องต้นจากกรณีศึกษา 3 โรงพยาบาลพบว่า โรงพยาบาลแต่ละโรงพยาบาล มีความพร้อมและศักยภาพในการจัดทำข้อมูลต้นทุน DRG แตกต่างกัน โดยปัจจัยสำคัญ ได้แก่ เทคโนโลยีสารสนเทศที่โรงพยาบาลใช้ ประมวลผลข้อมูล และการวิเคราะห์ข้อมูลต้นทุนค่ารักษาพยาบาลของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการวางแผน อย่างไรก็ตาม โรงพยาบาลข้อมูลข้างต้นอันได้แก่ รายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นตามระเบียบราชการ และข้อมูลรายการเรียกเก็บค่ารักษาพยาบาลจากผู้ป่วยตามสิทธิต่าง ๆ

งานวิจัยนี้จึงเสนอแนวทางในการจัดเก็บข้อมูลต้นทุน DRG สามแนวทาง โดยขึ้นอยู่กับความพร้อมของโรงพยาบาลและระบบสารสนเทศที่มีอยู่ โดยรายละเอียดในระบบบัญชีและรายการเรียกเก็บเป็นข้อมูลที่สำคัญในการจัดทำข้อมูลต้นทุนดังกล่าว

บรรณานุกรม

กองแผนงานสาธารณสุข. *ต้นทุนของสถานบริการสาธารณสุขในชนบท*. กรุงเทพมหานคร: กระทรวงสาธารณสุข, 2523:213.

กองแผนงานสาธารณสุข. *การพัฒนาระบบข้อมูลข่าวสารทางการเงินเพื่อการบริหารโดยใช้ระบบบัญชีเสริม*. กรุงเทพมหานคร: กระทรวงสาธารณสุข, 2532: 87.

สุพัตรา ศรีสว่าง, อรทัย เขียวเจริญ, ศุภสิทธิ์ พรรณารุโณทัย. ต้นทุนบริการสุขภาพและอัตราคืนทุนเครือข่ายบริการปฐมภูมิในระบบหลักประกันสุขภาพถ้วนหน้าปีงบประมาณ 2548-2549: กรณีศึกษาจังหวัดพิษณุโลก. *วารสารโรงพยาบาลอุตรดิตถ์* 2549; 21(3): 1-19.

อรทัย เขียวเจริญ. *ต้นทุนผู้ป่วยรายบุคคลสำหรับกลุ่มวินิจฉัยโรคร่วมประเทศไทย: วิธีต้นทุนจุลภาค*. มหาวิทยาลัยนครสวรรค์, 2553.

Fetter RB, Freeman JL. Diagnosis Related Groups: Product Line Management Within Hospitals. Academy of Management. *The Academy of Management Review* 1986; 11(1):41.

Freeman JL, Fetter RB, Newbold RC, Rodrigues J, and Gautier D. Development and adaptation of a hospital cost and budgeting model for cross-national use. *Journal of Management in Medicine* 1986; 1 (1): pp. 38-57.

Flyvbjerg B. Five Misunderstandings about Case-study Research. *Qualitative Inquiry* 2006; 12(2): 219-45.

Jick TD. Mixing Qualitative and Quantitative Methods - Triangulation in Action. *Administrative Science Quarterly* 1991; 36(3): pp. 602-11.

Kaplan RS. In Defense of Activity-Based Cost Management. *Management Accounting* 1992; 74(5): 58.

Kaplan RS, Cooper R. *Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press, 1998.

McNerney WJ, Foyles DR. Cost Analysis Method: Evaluation and Hospital Application. *Hospital and Medical Economics* 1962: 957-69.

Miles MB, Huberman M. *Qualitative Data Analysis*. Thousand Oaks, California: Sage Publications, 1994.

Thompson JD, Thompson RF, Fetter RB. Planning, Budgeting, and Controlling-One Look at the Future: Case-Mix Cost Accounting. *Health Services Research* 1979; 14: 111-25.

Yin RK. *Case Study Research Design and Methods*. 3 ed. Thousand Oaks, California: Sage Publications, 2003.

