

บทที่ 6

ระบบบัญชีต้นทุนสำหรับจังหวัดพระนครศรีอยุธยา

วัตถุประสงค์

องค์การต่าง ๆ ไม่ว่าจะ เป็นองค์การธุรกิจของ เอกชนหรือองค์การภาครัฐบาลก็ตาม ต่างก็มีทรัพยากรในจำนวนที่จำกัด ผู้บริหารในปัจจุบันจึงจำเป็นต้องใช้ข้อมูลต่าง ๆ เข้าช่วย ในการตัดสินใจที่มีผลกระทบต่อการจัดสรรทรัพยากรในปัจจุบันและอนาคต และข้อมูลที่เป็นหัวใจ สำหรับผู้บริหารที่จะใช้ในการควบคุมติดตามผล และตัดสินใจต่อไปนั้น ก็คือต้นทุนค่าใช้จ่ายของ องค์การต่าง ๆ นั่นเอง ข้อมูลดังกล่าวจะต้องมีการพัฒนาให้ เป็นข้อมูลที่เชื่อถือได้ มีความชัดเจน ทันสมัย และทัน เหตุการณ์ด้วย จึงจะทำให้การบริหารงานขององค์การ เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล

เมื่อพิจารณาถึง เป้าหมายและวัตถุประสงค์ดังกล่าวข้างต้นแล้ว อาจกล่าวได้ว่า ทิศทาง ของการบัญชีต้นทุนได้มีการพัฒนาจาก เดิม ซึ่ง เน้น เพียงการบันทึกบัญชีเพื่อทราบต้นทุนค่าใช้จ่ายในอดีต มาเป็นการบัญชีเพื่อการบริหารและตัดสินใจ การศึกษาวิจัยในบทนี้ได้ เน้นถึงความเป็นไปได้ ในการประยุกต์ระบบบัญชีต้นทุนไว้ในระบบบัญชีของภาครัฐบาล สำหรับ เป้าหมายและวัตถุประสงค์ ในการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนในภาครัฐบาล อยู่ในขอบเขตดังต่อไปนี้ คือ

1. การควบคุม (Controlling) เป้าหมายหรือวัตถุประสงค์เพื่อควบคุมต้นทุน ค่าใช้จ่าย ที่ใช้ไปให้อยู่ภายในมาตรฐานที่กำหนดและยังต้องอยู่ภายในกรอบที่กฎหมายกำหนดด้วย
2. การตั้งงบประมาณ (Budgeting) แต่เดิมนั้นระบบงบประมาณของรัฐบาลเป็น ระบบงบประมาณแบบแสดงรายการ (Line item budgeting) การพิจารณาจัดสรรงบประมาณ เน้นที่รายการ เป็นหลัก โดยมีได้ เน้นถึงประสิทธิภาพและประสิทธิผลของงาน ในปัจจุบันนี้ได้ มีการปรับปรุง เป็นระบบงบประมาณแบบแสดงแผนงาน งานและโครงการ (PPBS) ซึ่ง เน้นที่ โครงการ เป็นหลัก ดังนั้นการตั้งงบประมาณในระบบนี้ จึงจำเป็นต้องอาศัยตัว เลขต้นทุนในอดีต

มา เป็นตัวช่วยในการพิจารณา กำหนดต้นทุนต่อหน่วยและวง เงินงบประมาณที่เหมาะสม ซึ่งหลัก-
เกณฑ์ดังกล่าวนี้จะใช้ในการควบคุมการใช้จ่ายตามที่กล่าวในข้อ 1 ต่อไป

3. การตั้งราคา (Pricing) การดำเนินงานในภาคธุรกิจนั้นจำเป็นต้องทราบ
ต้นทุน เพื่อนำมากำหนดราคาขายที่เหมาะสม สำหรับในภาครัฐบาลนั้นบาง โครงการ เป็นกิจการใน
ลักษณะที่สามารถจะขาย เป็นสินค้าหรือบริการได้ เช่น การขายลิขสิทธิ์งานวิจัยต่าง ๆ สู่ภาคเอก-
ชน การขยายพ่อพันธุ์แม่พันธุ์สัตว์และพืชต่าง ๆ ให้เอกชนไปดำเนินการ หรือการรับจ้างทดลอง
วัสดุหรือผลิตภัณฑ์ซึ่งยังไม่แพร่หลายในวงการธุรกิจ เป็นต้น อัตราหรือราคาของสินค้าหรือบริการ
ดังกล่าว จำเป็นต้องใช้ตัวเลขของต้นทุนในอดีตมาช่วยกำหนดราคาขายหรือค่าธรรมเนียมที่เหมาะสมต่อไป

4. การประเมินผลงาน (Evaluation) การวัดผลในระบบธุรกิจนั้นส่วนใหญ่จะ
วัดกันที่ตัวกำไร กล่าวคือ หากธุรกิจดำเนินการโครงการใดมีผลกำไร แสดงให้เห็นว่าโครงการ
นั้นเหมาะสมที่จะลงทุน สำหรับในภาครัฐบาลนั้น ไม่อาจวัดผลสำเร็จของการบริหารงานของรัฐบาล
ในรูปของกำไรขาดทุนได้ เนื่องจากไม่ได้ดำเนินงานในรูปธุรกิจ การวัดผลสำเร็จจึงต้องวัดที่
ต้นทุนกับประสิทธิภาพ (Cost-Efficiency) หรือต้นทุนกับประสิทธิผลของงาน (Cost-
Effectiveness) ข้อมูลด้านต้นทุนจึงมีบทบาทในการติดตามและประเมินผลงานของโครงการ
ในภาครัฐบาล โดยเฉพาะอย่างยิ่งภายใต้ระบบงบประมาณแบบแผนงาน งานและโครงการ

5. การตัดสินใจ (Decision Making) ข้อมูลด้านต้นทุนจะช่วยผู้บริหารในการ
ตัดสินใจหลายด้าน เช่น โครงการที่จะดำเนินการควรจะทำเองหรือจ้างเหมา ควรจะเลือก
โครงการหรือทางเลือกใดที่จะทำให้การดำเนินงานบรรลุวัตถุประสงค์ที่ประหยัดที่สุด เป็นต้น

แนวคิดเกี่ยวกับระบบต้นทุนที่เสนอแนะในภาครัฐบาล

ถึงแม้ว่ารัฐบาลจะให้ เบ็ดเสร็จแก่ระบบงบประมาณ เป็นแบบแสดงแผนงาน งานและ
โครงการ และได้มีการเสนอรวมระบบบัญชีตามที่กล่าวในบทก่อน แต่ตัวเลขที่เก็บได้จากระบบ
บัญชีที่ปรับปรุงใหม่นั้น เป็นตัวเลขที่บอกสถานะการใช้จ่ายเงินในแต่ละแผนงาน งานและโครง-
การ ซึ่งตัวเลขดังกล่าวไม่ใช่ต้นทุนที่แท้จริง เพราะระบบการบัญชีของภาครัฐบาลนั้น มีหลักการ
สำคัญที่แตกต่างจากระบบธุรกิจ คือ



- 1) มีการบันทึกบัญชีตามระบบ เงินสด
- 2) ไม่มีการพิจารณาถึงค่าเสื่อมราคา
- 3) การซื้อสินทรัพย์หรือการไถ่ถอนหนี้สินถือ เป็นค่าใช้จ่ายในปีที่จ่ายเงินและ
- 4) ไม่มีการจัดสรรค่าใช้จ่าย เข้าตามกิจกรรม

อย่างไรก็ตามในสภาพที่ยังมีกิจกรรมต่าง ๆ ที่รัฐบาลจะต้องดำเนินการภายใต้
ทรัพยากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งงบประมาณมีจำกัด ผู้บริหารในภาครัฐบาลจึงมีความจำเป็นที่จะ
ต้องใช้ตัวเลขทางด้านต้นทุนมาประกอบการพิจารณาและตัดสินใจ แต่โดยที่ระบบการบันทึกบัญชีใน
ภาครัฐบาลมีข้อจำกัดที่จะมีผลกระทบต่อการจัดทำบัญชีต้นทุนดังกล่าวแล้ว นอกจากนั้น ยังมีข้อ
จำกัดในการที่จะต้องมีระบบควบคุมการใช้จ่ายให้ถูกต้องตามด้วยกฎหมายด้วย ดังนั้นการศึกษา
วิจัย เพื่อเสนอแนะระบบต้นทุนในภาครัฐบาล โดยเน้นเฉพาะกรณีตัวอย่างจังหวัดพระนครศรีอยุธยา
นั้น จึงได้พิจารณาระบบ เพื่อจัด เก็บตัวเลขทางด้านต้นทุน ค่าใช้จ่าย เป็น 2 ชั้นตอนคือ

1. ระบบที่จะให้ข้อมูลด้านรายจ่ายที่จ่ายจริง ตรงตามแผนงาน งานและโครงการ
ทั้งนี้ เพื่อจะได้ทราบถึงการใช้จ่ายในแต่ละงานโครงการที่ถูกต้องและสมบูรณ์ ข้อมูลที่สมบูรณ์ดัง-
กล่าวนี้อาจจะ เก็บรวบรวมได้จากระบบบัญชีที่ เสนอแนะในปัจจุบัน ซึ่งภายใต้ข้อ เสนอแนะดัง-
กล่าวก็ยังมีบางส่วนของระบบที่จะต้องปรับปรุงแก้ไข รายละเอียดปัญหา และข้อ เสนอแนะจะได้
กล่าวถึงต่อไป

อย่างไรก็ตามระบบที่เสนอแนะข้างต้น ยังมีจุดอ่อน คือ รายจ่ายที่ได้มีการลง
บันทึกบัญชีเป็นรายจ่ายแล้ว ยังไม่ใช้ต้นทุนที่แท้จริงของงานโครงการ เนื่องจากหลักการตาม
ระบบบัญชีในภาครัฐบาลยอมรับรายจ่ายทุกรายการที่จ่ายตามรายละเอียดที่กำหนดไว้ในพระราช
บัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี แม้ว่ารายจ่ายดังกล่าวจะ เป็นการซื้อสินทรัพย์ วัสดุ ครุภัณฑ์
ต่าง ๆ ซึ่งน่าจะถือ เป็นสินทรัพย์ และตัดจำหน่าย เป็นค่าใช้จ่ายในลักษณะค่าเสื่อมราคาเป็น
ปี ๆ ไป รายจ่ายลงทุนที่ปรากฏในบัญชีจึงผิดความจริง และไม่ว่าจะนำข้อมูลมาใช้ในการ
บริหารและตัดสินใจในระดับจังหวัดได้ แต่โดยที่ข้อมูลต้นทุนที่แท้จริงมีบทบาทต่อผู้บริหารของจังหวัด
มาก จึงไม่อาจหลีกเลี่ยงที่จะกำหนดระบบ เพื่อให้ได้ข้อมูลด้านต้นทุนที่แท้จริงได้

2. ระบบที่จะให้ข้อมูลด้านต้นทุนที่แท้จริง ในที่นี้หมายถึง ต้นทุนค่าใช้จ่ายที่ถูกใช้ไป
ทั้งหมด เพื่องานและโครงการ ทั้งต้นทุนทางตรง และต้นทุนทางอ้อม ที่ได้รับแบ่งสรรมา ระบบ

ข้อมูลต้นทุนที่แท้จริงมีประโยชน์แก่ผู้บริหารในเรื่องของ การตั้งงบประมาณ การตั้งราคา การประเมินผลงาน และการตัดสินใจ

โดยที่ระบบการลงบันทึกเพื่อให้ได้ข้อมูลด้านต้นทุนที่แท้จริงที่สมบูรณ์นั้น จำเป็นต้องพัฒนาระบบบัญชีในภาครัฐบาล ให้มีลักษณะเหมือนระบบบัญชีธุรกิจ ซึ่งในทางปฏิบัติไม่อาจจะทำได้ เนื่องจากการบัญชีโดยเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรและหนี้สินระยะยาว แตกต่างกับหลักในระบบธุรกิจ ดังนั้นระบบการบันทึกเพื่อให้ได้ข้อมูลต้นทุนที่แท้จริง ที่จะเสนอแนะให้ส่วนราชการในจังหวัดจัดทำนี้จึงจำเป็นต้องทำในลักษณะการบัญชีต้นทุนนอกระบบบัญชีรัฐบาล โดยเน้นที่จะรวบรวมข้อมูลในเชิงสถิติ เพื่อให้สามารถประมาณต้นทุน เพื่อใช้ประโยชน์ (Cost Finding) และใช้ประโยชน์ในการตั้งงบประมาณ ติดตามผลและวัดผลโครงการต่อไปได้ ข้อมูลและรายงานทางด้านต้นทุนนี้จะ เป็นประโยชน์สำหรับผู้บริหารของส่วนราชการต่าง ๆ ภายในจังหวัด เป็นคนละระบบกับการจัดทำรายงานการเงินที่ทำเสนอสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเพื่อตรวจสอบ และนำเสนอผู้ว่าราชการจังหวัด เพื่อให้ เป็นภาพรวมการใช้จ่ายเงินของจังหวัด

ระบบต้นทุนที่เสนอแนะกับสายงานที่เหมาะสม

เมื่อพิจารณาถึงแนวคิดและข้อ เสนอแนะในการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนทั้ง 2 ขั้นตอนนี้ กล่าวในหัวข้อข้างต้นแล้ว สำหรับการพัฒนาระบบบัญชีเพื่อทราบถึงต้นทุนค่าใช้จ่ายที่สมบูรณ์ในกรณีแรก (ตามข้อ 1) สามารถจะจัดทำได้ภายใต้ระบบที่เสนอแนะไว้แล้ว และอยู่ในความรับผิดชอบของคลังจังหวัด

ส่วนการพัฒนาระบบบัญชีต้นทุน เพื่อให้ได้ข้อมูลต้นทุนโดยประมาณที่แท้จริง (ตามข้อ 2) นั้น เมื่อพิจารณาถึงปริมาณงานและประโยชน์ที่จะได้รับแล้ว เห็นว่าน่าจะกำหนดระบบนี้ให้ส่วนราชการต่าง ๆ ในจังหวัดจัดทำแทนระบบบัญชีชุดส่วนราชการที่ได้เสนอแนะให้ยกเลิกไปรวมไว้ในระบบบัญชีของคลังจังหวัด ซึ่งสามารถแสดง เปรียบเทียบการดำเนินงานระหว่างระบบบัญชีเดิมกับระบบบัญชีที่ปรับปรุงใหม่ได้ตามตารางที่ 6.1

ตารางที่ 6.1

การเปรียบเทียบการดำเนินงานระหว่างระบบบัญชีเดิมกับระบบที่ปรับปรุงใหม่

	การบัญชีจังหวัด	ส่วนราชการ	การบัญชีเอกชน
ส่วนภูมิภาค	<p>Diagram: A box labeled 'คลังจังหวัด' (Provincial Office) is connected to a box labeled 'คลังอำเภอ' (District Office) by a dashed line with arrows at both ends, indicating a two-way flow of information.</p>	<p>Diagram: A box labeled 'ส่วนราชการ' (Provincial Government) is connected to a box labeled 'หอการค้าประชาชน' (Private Sector) by a dashed line with arrows at both ends, indicating a two-way flow of information.</p>	
ระบบบัญชีเดิม	บันทึกบัญชีตามระบบบัญชีคลังจังหวัดและจัดทำรายงาน (บทที่ 3)	บันทึกบัญชีตามระบบบัญชีราชการในส่วนภูมิภาคและจัดทำรายงาน (บทที่ 4)	
ระบบบัญชีหลังรวมระบบตามบทที่ 5	บันทึกบัญชีครบทั้งระบบ และปรับปรุงรายงานบางรายงานให้สามารถใช้ได้ทั้งในส่วนของคลังจังหวัด และส่วนราชการ (บทที่ 5)	ปรับปรุงระบบให้ใช้เฉพาะทะเบียนประกอบ ยกเลิกขั้นตอนการผ่านรายการเพื่อลงบัญชีแยกประเภท และจัดทำรายงาน โดยใช้รายงานชุดคลังแทน (บทที่ 5)	
เสริมระบบบัญชีต้นทุน	ปรับปรุงระบบการตั้งงบประมาณของงานและโครงการ ให้ทราบถึงรายจ่ายที่แท้จริงของแต่ละงาน โครงการที่สมบูรณ์ (ข้อ 1)	เพิ่มระบบการเก็บข้อมูลเพื่อหาต้นทุนที่แท้จริงของงานโครงการโดยการประมาณต้นทุนเพื่อประโยชน์ (Cost Finding) (ข้อ 2)	
ประโยชน์ที่ได้รับ	<ul style="list-style-type: none"> - เห็นภาพรวมการใช้จ่ายเงินของจังหวัด แจกแจงตามแผนงาน งานและโครงการ - ควบคุมการใช้จ่ายเงินงบประมาณ 	<ul style="list-style-type: none"> - ตั้งราคา - ประเมินผลงาน - ตัดสินใจ 	

การจัดระบบที่จะให้ข้อมูลด้านรายจ่ายที่จ่ายจริงตรงตามแผนงาน งานและโครงการ

เนื่องจากขอ เขตการวิจัยและ เสนอแนะ เกี่ยวกับข้อมูลรายจ่ายจริง จะพิจารณา เป็นกรณีศึกษา เฉพาะจังหวัดพระนครศรีอยุธยา และโดยที่ระบบงบประมาณรายจ่ายสู่จังหวัดยังไม่มี การจัดทำเป็นแผนแยก เป็นรายจังหวัดอย่าง เด่นชัด ดังนั้น เพื่อให้มีข้อมูลประกอบการพิจารณา จึงได้รวบรวมข้อมูลด้านงบประมาณที่ได้รับ และการใช้จ่าย จากหน่วยงานในจังหวัดพระนครศรีอยุธยา 21 แห่งคือ

- สำนักงานที่ดินจังหวัด
- โรงพยาบาลพระนครศรีอยุธยา
- สรรพากรจังหวัด
- ทักษิณสถานบำบัดพิเศษ
- หน่วยศิลปากรที่ 1
- สำนักงานการปฏิรูปที่ดิน
- กองโรงงานวัดสุระ เบ็ด
- วิทยาลัยครูพระนครศรีอยุธยา
- สำนักงานขนส่งจังหวัด
- สำนักงานสรรพสามิตจังหวัด
- สำนักงานแรงงานจังหวัด
- สัสดีจังหวัด
- วิทยา เขตพิชยการพระนครศรีอยุธยา
- วิทยาลัยค่อ เรือพระนครศรีอยุธยา
- อัยการจังหวัด
- สำนักงานพาณิชย์จังหวัด
- สถานีทดลองข้าวหัตตรา
- สำนักงานตรวจ เงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 1
- สำนักงานการประถมศึกษาจังหวัด
- ศาลจังหวัดพระนครศรีอยุธยา
- แขวงทางหลวงอยุธยา

จากข้อมูลที่รวบรวมสามารถแสดง รายละเอียดเงินงบประมาณที่ส่วนราชการต่าง ๆ ได้รับตามตารางที่ 6.2 รายละเอียดรายจ่ายตามแผนงาน งานและโครงการตามตารางที่ 6.3 และรายละเอียดรายจ่ายหมวดงบกลาง ตามตารางที่ 6.4

เมื่อพิจารณาถึงงบประมาณที่ส่วนราชการต่าง ๆ ได้รับ เปรียบเทียบกับรายจ่ายที่จ่ายจริงแล้ว มีข้อสังเกตดังนี้

1. ระบบการจัดสรรงบประมาณสู่จังหวัด ยังมีได้เป็นระบบกระจายอำนาจ (Decentralized System) การจัดสรรงบประมาณไปสู่จังหวัดอย่างสมบูรณ์กล่าวคือ งบประมาณหมวด เงิน เดือนและค่าจ้างประจำ แม้จะมีการตั้งงบประมาณแยก เป็นงาน โครงการ แต่ก็เป็นการจัดตั้งงบประมาณ ณ ส่วนกลาง การเบิกเงินสามารถกระทำได้โดยไม่ต้องคุมเงินประจำงวด และการเบิกจ่ายในปัจจุบัน เบิกจ่ายตามบัญชีถือจ่ายที่กระทรวงการคลังอนุมัติ ซึ่งยังมีได้อยู่ในรูปของ Program Budgeting แต่จะระบุชื่อตามสายงานที่สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน (ก.พ) รับรอง

2. งบประมาณด้านสวัสดิการ รายงานงบกลาง นอกจากจะไม่ตั้งไว้ในงบประมาณของส่วนราชการแล้ว ส่วนราชการในจังหวัดสามารถจะเบิกจ่ายได้โดยไม่ต้องคุมเงินประจำงวด เช่นเดียวกับงบประมาณหมวด เงิน เดือนและค่าจ้างประจำ

อย่างไรก็ตาม ถึงแม้จะไม่มีการจัดตั้งงบประมาณไว้ที่จังหวัด แต่เมื่อส่วนราชการต่าง ๆ เบิกจ่ายเงินรายการดังกล่าวก็ต้องบันทึกเป็นรายจ่ายไว้ในบัญชีของส่วนราชการ ฉะนั้นตัวเลขรายจ่ายจริงที่เกิดขึ้นในระบบบัญชีของส่วนราชการต่าง ๆ ในจังหวัด จึงเป็นรายจ่ายที่จ่ายจริง ที่จังหวัด และลงบันทึกรายการครบสมบูรณ์ในบัญชีรายจ่ายของจังหวัด แม้ว่างบประมาณรายจ่ายบางหมวดจะไม่ได้จัดสรรไปที่จังหวัดก็ตาม

ปัญหาในทางปฏิบัติของระบบบัญชีที่ต้องการหารายจ่ายที่จ่ายจริง

จากข้อสังเกตที่พบประกอบกับ เมื่อพิจารณาถึงโครงสร้างของการจัดสรรงบประมาณของส่วนราชการต่าง ๆ ในจังหวัด ตลอดจนการใช้จ่ายและการลงบันทึกบัญชี อาจจะสรุปได้ว่า ระบบดังกล่าวยังมีปัญหาซึ่งควรจะต้องพิจารณาแก้ไข ดังนี้



1. การตั้งงบประมาณและการใช้จ่ายเงินรายจ่ายหมวด เงิน เดือนและค่าจ้าง ประจำตามที่ปรากฏในตารางที่ 6.2 และ 6.3 มีปัญหาดังนี้คือ

1.1 งบประมาณหมวดเงิน เดือนและค่าจ้างประจำตั้งไว้ ณ ส่วนกลาง ทำให้การวางแผนโครงการและงบประมาณในส่วนที่เกี่ยวข้องกับค่าแรงไม่สามารถจะทำให้สมบูรณ์ในระดับจังหวัด

1.2 แม้ว่าส่วนราชการในจังหวัดสามารถจะ เบิกจ่าย เงินงบประมาณหมวด เงิน เดือนและค่าจ้างประจำตามบัญชีที่กระทรวงการคลังอนุมัติ แต่การบันทึกบัญชีตามแผนงาน งานและโครงการ ก็อาจจะไม่ถูกต้อง เนื่องจากมิได้วาง ค่าโครงการด้าน เงิน เดือนและค่าจ้าง-ประจำ แยกตามแผนงาน งานและโครงการ มาแต่ต้น

1.3 การตั้งงบประมาณไว้ที่หนึ่ง แต่บันทึกและ เบิกจ่ายอีกที่หนึ่ง โดยไม่มีการควบคุมเงินประจำงวด เสียก่อน ย่อมจะ เกิดปัญหาด้านการ เบิกจ่าย เงิน เกินวง เงินงบประมาณที่ได้รับ จะก่อให้เกิดปัญหาด้านการ ใช้จ่ายเงิน เกินจำนวนที่กฎหมายกำหนด และทำให้ต้องมีการแก้ปัญหาต่างกล่าวในที่สุด ซึ่งปัญหานี้ เป็นปัญหาที่กระทรวงการคลังประสบอยู่ในขณะนี้

2. นอกจากนั้นรายการงบกลาง ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสวัสดิการ ยังมีได้ถือเป็นรายการรายจ่ายที่ส่วนราชการต่าง ๆ จะต้องรับผิดชอบและตั้งงบประมาณให้เพียงพอ ซึ่งนอกจากจะทำให้การวางแผนค่าใช้จ่ายไม่เป็นไปตามโครงสร้างของแผนงานที่ดีแล้ว ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ยังเป็นค่าใช้จ่ายที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของระบบงบประมาณ กล่าวคือ มีการเบิกจ่ายเกินวง เงินงบประมาณทุกปี ทำให้ต้องขออนุมัติ เบิกจ่ายจาก เงินคงคลังมาใช้

จากข้อสังเกตข้างต้นอาจสรุปได้ว่า ปัญหาที่แท้จริงของรายจ่ายหมวด เงิน เดือนและค่าจ้างประจำ และหมวดงบกลาง ก็คือ รายจ่ายทั้ง 2 หมวด ยังมีได้มีการพัฒนาให้สอดคล้องกับระบบ Program Budgeting รวมถึงนโยบายการกระจายอำนาจการใช้จ่ายสู่จังหวัด

3. เมื่อวิเคราะห์ถึงโครงสร้างของหมวดรายจ่ายต่าง ๆ ตามเอกสารงบประมาณ (ภาคผนวก ๑) จะเห็นว่า หมวดรายจ่ายหลาย ๆ อย่างมิได้อยู่ในโครงสร้างของต้นทุน กล่าวคือ รายจ่ายหมวดต่าง ๆ อาจจะถูกประกอบด้วยรายจ่ายหลายประเภท ซึ่งสามารถจะ เปรียบเทียบหมวดรายจ่ายของงบประมาณ กับโครงสร้างรายจ่ายด้านต้นทุนตามระบบธุรกิจทั่ว ๆ ไปดังนี้

ระบบธุรกิจ	ระบบราชการ
1. ค่าวัสดุทางตรง (Direct Material)	1. ค่าวัสดุ, ค่าใช้สอย, ค่าที่ดินและ สิ่งก่อสร้าง
2. ค่าแรงงานทางตรง (Direct Labor)	2. เงินเดือนและค่าจ้างประจำ, ค่า จ้างชั่วคราว, ค่าตอบแทน, ค่าที่ดิน, รายจ่ายอื่น
3. ค่าใช้จ่ายโรงงาน (Overhead Cost)	3. ค่าสาธารณูปโภค, ค่าครุภัณฑ์, ที่ดิน และสิ่งก่อสร้าง, เงินอุดหนุน, ราย จ่ายอื่น ๆ, เงินเดือนและค่าจ้าง ประจำ, ค่าจ้างชั่วคราว

เมื่อโครงสร้างของหมวดรายจ่ายตามงบประมาณประกอบด้วยรายจ่ายหลายประเภทรวมกัน ดังนั้น ข้อมูลทางด้านรายจ่ายจึงตามบัญชี จึงไม่อาจวิเคราะห์ในรายละเอียดได้ เนื่องจากระบบบัญชีมิได้แยกแสดงรายละเอียดรายการรายจ่ายย่อยในแต่ละหมวดรายจ่าย

ข้อเสนอแนะ

จากปัญหาต่าง ๆ ที่กล่าวข้างต้นจะเป็นอุปสรรคในการเก็บข้อมูลเพื่อหารายจ่ายจริงของงานโครงการ ซึ่งสามารถแก้ไขได้ดังนี้ คือ

1. งบประมาณหมวด เงิน เดือนและค่าจ้างประจำ จะต้องปรับปรุงระบบการตั้งงบประมาณและรูปแบบบัญชีถือจ่ายให้สอดคล้องกัน กล่าวคือ ระบบการตั้งงบประมาณจะต้องจัดสรรรายจ่ายหมวด เงิน เดือนและค่าจ้างประจำ เข้าตามแผนงาน งานและโครงการที่เกี่ยวข้อง ส่วนรูปแบบถือจ่ายให้กำหนดว่าหน่วยงานต่าง ๆ อยู่ในความรับผิดชอบภายใต้แผนงาน งานหรือโครงการใด ซึ่งจะทำให้สามารถเก็บรายจ่ายที่จ่ายจริงในแต่ละแผนงาน งานหรือโครงการได้

2. การโอนเงินงบประมาณจากส่วนกลางมาส่วนภูมิภาค ควรจะมีการโอนรายจ่าย

ทุกหมวดที่ส่วนราชการในส่วนภูมิภาคมีสิทธิที่จะจ่ายได้ กล่าวคือจะทำให้ส่วนราชการทราบว่าในงานโครงการที่ตนรับผิดชอบได้รับอนุมัติให้จ่ายเงินงบประมาณออกไปปีละเท่าไร และสามารถใช้จ่าย เลขดังกล่าว เป็นตัวควบคุม การใช้จ่ายเงินไม่ให้เกินวงเงินงบประมาณที่ได้รับอนุมัติ ซึ่งวิธีการดังกล่าวสอดคล้องกับนโยบายของรัฐบาลที่ต้องการให้มีการกระจายอำนาจการบริหารสู่ภูมิภาค

3. รายจ่ายหมวดงบประมาณกลางควรรวมเข้าเป็นรายจ่ายภายใต้งานโครงการที่เกี่ยวข้องได้ ทั้งนี้ให้ยกเลิกวิธีการตั้งงบประมาณรายจ่ายหมวดงบกลางในปัจจุบันซึ่งแยกงบต่างหาก ไม่รวมเป็นรายจ่ายของกระทรวงใด ทำให้รายจ่ายงบกลางที่จ่ายจริงของแต่ละกระทรวงไม่อาจแยกตามแผนงาน งานและโครงการได้ ซึ่งการแก้ปัญหา นี้ นอกจากจะสามารถควบคุมการใช้จ่ายเงินมิให้เกิดเงินประจำงวดที่ได้รับแล้ว ยังทำให้ส่วนราชการต่าง ๆ มีความรับผิดชอบในการวางแผนตั้งงบประมาณให้ครบถ้วนสมบูรณ์ และใช้เป็นข้อมูลในการบริหาร วิเคราะห์และตัดสินใจต่อไป

4. ควรให้มีการปรับปรุงโครงสร้างหมวดรายจ่ายต่าง ๆ ให้เหมาะสมกับโครงสร้างรายจ่ายตามต้นทุน โดยในขั้นนี้รายจ่ายที่มีลักษณะคล้ายกัน อาจจะรวมกลุ่มให้เป็นประเภทเดียวกันเสียก่อน และเมื่อทราบทิศทางของการวิเคราะห์ประเมินผลแล้ว จึงกำหนดประเภทรายจ่ายที่เหมาะสมต่อไป ทั้งนี้ในหลักการควรจะต้องคำนึงถึงการกำหนดประเภทรายจ่ายให้เหมาะสม มิให้หมวดรายจ่ายซ้ำซ้อนกัน ซึ่งจะทำให้การเก็บข้อมูลเพื่อวิเคราะห์รายจ่ายมีปัญหาได้

ปัญหาดังกล่าวข้างต้น หากได้มีการปรับปรุงแก้ไขแล้ว ก็จะทำให้ข้อมูลที่ได้รับสามารถลงบัญชีถูกต้อง และแสดงได้ตามความเป็นจริง โดยไม่ต้องแก้ไขระบบบัญชีที่เป็นอยู่แต่ประการใด

อย่างไรก็ตามการแก้ปัญหาตามข้อเสนอแนะดังกล่าว แม้จะสามารถจะแสดงข้อมูลที่ได้รับตามที่จ่ายจริง แยกตามแผนงาน งานและโครงการ แต่ก็ยังไม่อาจแสดงถึงต้นทุนที่แท้จริงได้ เนื่องจากข้อจำกัดต่าง ๆ ของระบบบัญชีรัฐบาลดังที่กล่าวแล้ว ดังนั้นระบบการหาต้นทุน เพื่อใช้ในการวางแผนวิเคราะห์และตัดสินใจ จึงจำเป็นต้องจัดวางอีกระบบหนึ่งต่างหาก ซึ่งจะได้ เสนอแนะรายละเอียดในหัวข้อถัดไป

ตารางที่ 6.2 รายละเอียดงบประมาณที่ส่วนราชการต่าง ๆ ได้รับ ประจำปี 2528

ส่วนราชการ - แผนงาน - งาน/โครงการ	เงินเดือน ค่าจ้างประจำ	ค่าจ้าง ชั่วคราว	ค่าตอบแทน โบนัสและรางวัล	ค่า สาธารณูปโภค	ค่าทรัพย์สินที่ดินและ สิ่งก่อสร้าง	เงินอุดหนุน	รายจ่ายอื่น	รวม
1. สำนักงานที่ดินจังหวัด แผนงานบริการของรัฐ งานบริการที่ดิน โครงการออกหนังสือสำคัญสำหรับที่หลวง	-	-	669,500.-	154,400.-	78,200.-	-	-	902,100.-
2. โรงพยาบาลพระนครศรีอยุธยา แผนงานการจัดบริการการสาธารณสุข งานบริการสาธารณสุขระดับจังหวัด แผนงานผลิตและส่งเสริมสมรรถนะบุคลากร งานส่งเสริมสมรรถนะบุคลากร	-	2,912.-	1,200.-	-	-	-	-	4,112.-
3. สรรพากรจังหวัด แผนงานจัดเก็บและตรวจสม งานบริการและจัดเก็บภาษีอากรส่วนภูมิภาค	-	-	4,021,998.-	985,600.-	2,425,000.-	7,200.-	-	7,439,796.-
4. หันเทศานมามีคหิ เทศพระนครศรีอยุธยา แผนงานการบริหารด้านกฎหมาย งานทันตศึกษา	-	-	646,250.-	34,400.-	172,000.-	-	17,000.-	863,650.-
5. ทนวยศึอปากที่ 1 แผนงานส่งเสริมศาสนศึกษาและวัฒนธรรม งานที่พิธีวัฒนธรรมแห่งชาติ งานสำรวจค้นคว้าวิจัยมรดกทางศิลปวัฒนธรรมของชาติ โครงการอุทยานประวัติศาสตร์	-	71,230.-	1,663,260.-	182,470.-	1,539,000.-	3,000.-	206,820.-	3,594,550.-
	-	-	46,800.-	23,000.-	171,500.-	-	-	250,700.-
	-	-	80,000.-	26,600.-	500,000.-	-	-	677,800.-
	-	-	-	-	9,970,000.-	-	-	9,970,000.-

ตารางที่ 6.2 รายละเอียดงบประมาณที่ส่วนราชการต่าง ๆ ได้รับ ประจำปี 2528 (ต่อ)

ส่วนราชการ-แผนงาน-งาน/โครงการ	เงินเดือน ค่าจ้างประจำ	ค่าจ้าง ชั่วคราว	ค่าตอบแทน ให้สอนและวิจัย	ค่า สาธารณูปโภค	ค่าครุภัณฑ์ที่ดิน และสิ่งก่อสร้าง	เงินอุดหนุน	รายจ่ายอื่น	รวม
13. วิทยาลัยเกษตรศึกษาระดับมัธยมศึกษา แผนงานจัดการศึกษา สอนอาชีวศึกษา งานวิทยาลัยวิชา การ กิจและหาวิทยากร	-	-	3,613,210.-	60,000.-	474,000.-	-	-	4,147,210.-
14. วิทยาลัยการต่อเรือพระนครหรืออยุธยา แผนงานบริหารวิทยาลัย และโรงเรียน งานช่างอุตสาหกรรม	-	-	1,894,500.-	50,000.-	-	9,000.-	-	1,953,500.-
15. ที่ทำการยกร่างจังหวัดพระนครหรืออยุธยา แผนงานการบริหารการศึกษาระดับมัธยมศึกษา งานการค้า เป็นคดีและให้คำปรึกษาด้านกฎหมาย	-	-	195,005.96	18,607.04	1,400.-	-	-	215,213.-
16. สำนักงานพิมพ์จังหวัดพระนครหรืออยุธยา แผนงานการพิมพ์รายไม่ประจำ งานพาณิชย์ภูมิภาค	-	-	203,400.-	24,000.-	37,200.-	-	-	264,600.-
แผนงานบริหารค่าพาณิชย งานเผยแพร่ข่าวสาร	-	-	29,100.-	15,000.-	3,500.-	-	-	47,600.-
17. สถานีทดลองข้าวหัดตรา แผนงานวิจัยด้านเกษตรกรรม	265,000.-	-	432,000.-	120,000.-	1,772,000.-	-	-	2,589,000.-
งานวิจัยข้าว	25,100.-	-	13,680.-	-	-	-	-	38,780.-
งานวิจัยดินและปุ๋ย	53,030.-	-	67,000.-	-	-	-	-	120,030.-
โครงการส่งเสริม: การทำนาพืชมันน้ำจืดแบบใหม่ งานวิจัยการเกษตรแห่งชาติ	13,800.-	-	31,500.-	-	-	-	-	45,300.-

ตารางที่ 6.2 รายละเอียดเงินงบประมาณที่ส่วนราชการต่าง ๆ ได้รับ ประจำปี 2558 (ต่อ)

ส่วนราชการ-แผนงาน-งาน/โครงการ	เงินเดือน ค่าจ้างประจำ	ค่าจ้าง ชั่วคราว	ค่าคอมแทน วิทยุและวิทยุ	ค่า สาธารณูปโภค	ค่าครุภัณฑ์ที่ดิน และสิ่งก่อสร้าง	เงินอุดหนุน	รายจ่ายอื่น	รวม
งานวิจัยการทหาร	-	-	5,400.-	-	-	-	-	5,400.-
งานบริการวิชาการ เกษตรโน เวทีที่มี เป้าหมาย เฉพาะ แผนงานส่งเสริมการค้า	-	-	-	-	172,300.-	-	280,800.-	453,100.-
งานข่าวผ่านใน เขตชนบทที่ห่างไกล	-	-	140,000.-	-	-	-	-	140,000.-
งานส่งเสริมสมรรถนะบุคลากร เกษตร	-	-	13,160.-	-	-	-	-	13,160.-
แผนงานผลิตและขยายพันธุ์พืช	-	-	-	-	382,600.-	-	272,550.-	655,150.-
งานผลิตพันธุ์พืช	-	-	-	-	-	-	371,000.-	371,000.-
งานเร่งรัด เป็เลี้ยงพันธุ์ข้าว	-	-	-	-	-	-	-	-
18. สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 1 แผนงานบริหารการคลังและงบประมาณ งานตรวจสอบและรายงาน	-	-	1,842,900.-	58,000.-	2,009,600.-	-	-	3,911,400.-
19. สำนักงานการประมงจังหวัดพระนครศรีอยุธยา แผนงานจัดการศึกษาระดับประถมศึกษา งานดำ เป็นกาประถมศึกษา โครงการศึกษาเพื่อควมมั่นคง	-	-	7,110,253.-	642,000.-	27,936,340.-	-	1,799,110.-	37,489,703.-
แผนงานบริหารการศึกษาระดับประถมศึกษา งานบริหารทั่วไป	-	-	-	-	-	-	1,427,801.-	1,427,801.-
แผนงานปรับปรุงงาน พกการศึกษาระดับประถมศึกษา งานพิเศษและติดตามผล	-	-	1,143,595.-	129,600.-	258,000.-	-	-	1,531,195.-
	-	-	172,000.-	3,600.-	308,600.-	-	3,339,336.-	3,823,236.-

ตารางที่ 6.2 รายละเอียดงบประมาณที่ส่วนราชการต่าง ๆ ได้รับ ประจำปี 2528 (ต่อ)

ส่วนราชการ-แผนงาน-งาน/โครงการ	เงิน เดือน ค่าจ้างประจำ	ค่าจ้าง ชั่วคราว	ค่าตอบแทน ให้สอนและวิจัย	ค่า สาธารณูปโภค	ค่าวัสดุที่สิ้น และสิ่งก่อสร้าง	เงินอุดหนุน	รายจ่ายอื่น	รวม
20. ศาลจังหวัดพระนครศรีอยุธยา แผนงานบริหารด้านกระบวนการยุติธรรม งานบริหารด้านคดี	-	-	125,130.-	99,134.-	-	-	-	224,264.-
21. แผนงานบริหารทั่วไป งานบริหารด้านดำเนินงาน แผนงานบำรุงรักษาทางและสะพาน งานบำรุงปกติวิเวกสัตว์ งานบำรุงปกติวิเวก งานบำรุงพิเศษ แผนงานบริหารด้านคมนาคมขนส่งทางบก งานบำรุงเครื่องจักรบำรุงทาง งานจัดการมลพิษเพื่อการก่อสร้างทางหลวง งานตำรวจทางหลวง งานบริหารทั่วไป งานบริหารด้านตั้งเงินงานเพื่อการเกษตร งานบริหารด้านวิศวกรรม งานบริหารด้านวิศวกรรม (กองวิเคราะหฺวิจัย) แผนงานก่อสร้างทางหลวงจังหวัด งานปรับปรุงทางรักษาสภาพ	-	14,200.-	164,600.-	779,500.-	76,200.-	-	3,300.-	1,037,600.-
	-	-	-	-	7,766,420.-	-	-	7,766,420.-
	-	-	-	-	22,900.-	-	-	22,900.-
	-	-	-	-	2,080,580.-	-	-	2,080,580.-
	-	-	1,586,000.-	-	-	-	-	1,586,000.-
	-	-	-	-	1,257,120.-	-	-	1,257,120.-
	-	-	6,000.-	-	-	-	-	6,000.-
	-	-	3,000.-	-	-	-	-	3,000.-
	-	14,600.-	11,200.-	-	-	-	-	25,800.-
	-	19,500.-	39,300.-	-	-	-	-	58,800.-
	-	12,340.-	106,554.-	-	-	-	-	118,874.-
	-	-	-	-	2,556,500.-	-	-	2,556,500.-

ตารางที่ 6.3 รายละเอียดจ่ายตามแผนงาน งานและโครงการ ประจำปี 2528

ส่วนราชการ-แผนงาน-งาน/โครงการ	เงินเดือน และค่าจ้างประจำ	ค่าจ้าง ชั่วคราว	ค่าตอบแทน วิทยุและวัสดุ	ค่า สาธารณูปโภค	ค่าครุภัณฑ์ และสิ่งก่อสร้าง	เงินอุดหนุน	รายจ่ายอื่น	รวม
1. สำนักงานที่ดินจังหวัด แผนงานบริการของรัฐ งานบริการที่ดิน โครงการออกหนังสือสำคัญสำหรับที่หลวง	6,246,249.10	-	669,403.03	153,394.30	78,200.-	-	-	7,147,246.43
2. โรงพยาบาลพระนครศรีอยุธยา แผนงานการจัดบริการสาธารณสุข งานบริการสาธารณสุขระดับจังหวัด แผนงานผลิตและส่งเสริม สร. รรณะบุคลากร งานส่งเสริมสมรรถนะบุคลากร สรพทจังหวัด	-	2,548.-	1,022.-	-	-	-	-	3,570.-
3. สรรพากรจังหวัด แผนงานจัดเก็บและตรวจสอบ งานบริการและจัดเก็บภาษีอากรส่วนภูมิภาค	16,872,525.99	-	4,011,968.48	902,126.-	2,415,000.-	-	-	24,201,619.87
4. กิจสถานบ้านมั่นคงพิเศษ นครศรีอยุธยา แผนงานการบริหารด้านที่อยู่อาศัย งานกึ่งสถาน	-	-	-	-	-	290,423.65	-	290,423.65
	5,301,020.-	-	607,850.62	30,052.61	172,000.-	-	4,000.-	6,114,923.43
	3,769,076.23	-	1,615,658.72	178,605.25	3,000.-	2,400.-	204,970.49	5,773,710.89

ตารางที่ 6.3 รายละเอียดรายจ่ายตามแผนงาน งานและโครงการ ประจำปี 2526 (ต่อ)

ส่วนราชการ-แผนงาน-ง./โครงการ	เงิน เดือนและ ค่าจ้างประจำ	ค่าจ้าง ชั่วคราว	ค่าตอบแทน วิทยุและวัสดุ	ค่า สาธารณูปโภค	ค่าครุภัณฑ์ที่ดิน และสิ่งก่อสร้าง	เงินอุดหนุน	รายจ่ายอื่น	รวม
5. หน่วยศิลปากรที่ 1 แผนงานส่งเสริมศิลปาชีพ และวัฒนธรรม งานที่ศิลปหัตถกรรมแห่งชาติ งานสำรวจค้นคว้า อนุรักษ์มรดกทางศิลปวัฒนธรรม ของชาติ โครงการอุทยานประวัติศาสตร์ 6. สำนักงานการปฏิรูปที่ดินจังหวัด แผนงานปรับปรุงประสิทธิภาพการไถ่ที่ดิน	741,890.- 864,651.61 -	- 58,095.75 -	46,199.61 79,978.93 -	16,122.40 26,521.13 -	169,500.- - 9,836,662.09	- -	- -	983,172.11 1,029,207.42 9,836,662.09
งานบริหารส่วนภูมิภาค งานพัฒนาชนบท แผนงานส่งเสริมกิจการ งานพัฒนาการผลและเพิ่มรายได้ในเขต ปฏิรูปที่ดิน 7. กองโรงงานอุตสาหกรรม แผนงานบริหารทั่วไป งานดำรงสภาพกักสัตว์ ทหาร	1,339,525.- -	131,811.29 1,632,505.30	652,446.54 3,004,522.73	26,393.98 205,171.04	45,000.- 753,500.-	- -	- -	2,189,176.81 5,595,699.17
	-	229,219.10	420,710.44	-	-	-	-	649,929.54
	19,135,044.70	-	3,651,973.50	708,464.68	-	-	-	23,495,482.88



ตารางที่ 6.3 รายละเอียดรายจ่ายตามแผนงาน งานและโครงการ ประจำปี 2528 (ต่อ)

ส่วนราชการ-แผนงาน-งาน/โครงการ	เงินเดือนและ ค่าจ้างประจำ	ค่าจ้าง ชั่วคราว	ค่าตอบแทน วันหยุดและวัสดุ	ค่า สาธารณูปโภค	ค่าครูที่ต้น และสิ่งก่อสร้าง	เงินอุดหนุน	รายจ่ายอื่น	รวม
8. วิทยาลัยครูพระนครศรีอยุธยา แผนงานจัดการศึกษาภาค งานผลิตครู	18,806,457.88	-	1,321,991.94	740,000.-	154,250.-	-	-	21,022,699.82
โครงการก่อสร้างอาคารเรียนและอาคาร งานอบรมครูประจำการ	-	-	10,000.-	-	308,674.-	-	-	308,674.-
แผนงานบริหารการศึกษา ระดับศึกษาศึกษา งานบริหารทั่วไป	-	-	-	6,763.-	-	-	4,100.-	10,863.-
แผนงานปรับปรุงคุณภาพการศึกษา ระดับศึกษาศึกษา งานพัฒนาและส่งเสริมการวิจัย	-	-	-	-	-	10,000.-	41,796.50	51,796.50
งานนิเทศการรับ งานพัฒนาหลักสูตร	-	-	-	-	-	-	60,637.25	60,637.25
แผนงานพัฒนาชนบท งานฝึกหัดครูชนบท	-	-	-	-	-	-	14,750.-	14,750.-
โครงการส่งเสริมวัฒนธรรมไทย โครงการโทรทัศน์รักษาระดับมัธยมศึกษา	-	-	-	-	-	-	10,000.-	10,000.-
โครงการพัฒนาและส่งเสริมงานสหกรณ์ไปรษณิก แผนงานส่งเสริมสหกรณ์-ศิลปวัฒนธรรม งานส่งเสริมศิลปวัฒนธรรมไทย	-	-	-	-	-	-	11,564.-	11,564.-
	-	-	-	-	-	-	12,000.-	12,000.-
	-	-	-	-	-	59,624.-	29,869.-	89,513.-

ตารางที่ 6.3 รายละเอียดตามแผนงาน งานและโครงการ ประจำปี 2528 (ต่อ)

ส่วนราชการ-แผนงาน-งาน โครงการ	เงิน เดือนและ ค่าจ้างประจำ	ค่าจ้าง ชั่วคราว	ค่าตอบแทน พิเศษและวัสดุ	ค่า สาธารณูปโภค	ค่าวัสดุที่ดิน และสิ่งก่อสร้าง	เงินอุดหนุน	รายจ่ายอื่น	รวม
9. สำนักงานขนส่งจังหวัด นครศรีธรรมราช แผนงานบริหารด้านการคมนาคมขนส่งทางบก งานควบคุมการขนส่งทางบกส่วนภูมิภาค	506,870.-	55,680.-	126,873.47	16,137.16	34,700.-	-	30.-	740,480.63
10. สำนักงานสรรพสามิตจังหวัดพระนครศรีอยุธยา แผนงานบริหารทั่วไป งานบริหารและจัดเก็บภาษีส่วนภูมิภาค	3,899,059.19	-	1,032,033.11	22,016.42	123,900.-	15,867.20	-	5,092,877.92
11. สำนักงานแรงงานจังหวัดพระนครศรีอยุธยา แผนงานบริหารและพัฒนาแรงงาน งานแรงงานส่วนภูมิภาค	377,160.-	-	164,656.51	7,194.95	1,800.-	-	-	550,811.46
งานกองทุน เงินทดแทน	129,939.67	-	55,996.34	8,597.-	-	-	-	194,533.01
งานสถิติแรงงาน	-	2,510.-	4,963.58	-	-	-	-	7,473.58
12. แผนกสถิติจังหวัด แผนงานบริหารทั่วไป งานดำรงสภาพกำลังทหาร	2,248,786.85	-	526,876.-	4,000.-	-	-	-	2,781,662.85
13. วิทยาลัยเทคนิควิทยาการพระนครศรีอยุธยา แผนงานจัดการศึกษา ต.อาชีวศึกษา งานวิทยานิพนธ์ เปรียบเทียบวิทยานิพนธ์	7,630,623.64	-	3,348,187.61	59,804.75	472,750.-	-	-	11,511,566.-

ตารางที่ 6.3 รายละเอียดรายจ่ายตามแผนงาน งานและโครงการ ประจำปี 2558 (ต่อ)

ส่วนราชการ-แผนงาน-งาน/โครงการ	เงินเดือนและ ค่าจ้างประจำ	ค่าจ้าง ชั่วคราว	ค่าตอบแทน ใช้สอยและวัสดุ	ค่า สาธารณูปโภค	ค่าครุภัณฑ์ที่ดิน และสิ่งก่อสร้าง	เงินอุดหนุน	รายจ่ายอื่น	รวม
14. วิทยาลัยการค่อ เรือพระนารศวรศรีอยุธยา แผนงานบริหารวิทยาลัยและโรงเรียน งานช่างอุตสาหกรรม	2,742,601.69	-	1,894,469.31	36,427.50	-	9,000.-	-	4,882,498.50
15. ที่ทำการชัยการจังหวัดสุพรรณบุรีศรีอยุธยา แผนงานการบริหารค้ำกัญหมายและการบริการยุติธรรม	1,830,930.-	-	194,997.23	18,044.73	1,400.-	-	-	2,045,371.96
16. สำนักงานพาณิชย์จังหวัดสุพรรณบุรีศรีอยุธยา แผนงานการพาณิชย์ภายในประเทศ	468,544.35	-	203,236.66	17,649.57	35,100.-	-	-	724,530.58
17. สถานีทดลองข้าวพันธุรา แผนงานวิจัยด้านกลีกรวม	-	-	29,075.-	8,548.25	3,500.-	-	-	41,123.25
งานวิจัยข้าว	3,013,596.25	263,640.15	415,047.40	107,003.82	1,218,400.-	-	-	5,017,687.62
งานวิจัยดินและปุ๋ย	-	25,038.45	13,386.50	-	-	-	-	38,424.45
โครงการส่งเสริมการทำหมันวัวนมแม่ใหม่	-	52,256.65	58,960.-	-	-	-	-	111,216.65
งานวิจัยการเกษตรแห่งชาติ	-	13,419.30	27,920.50	-	-	-	-	41,339.80
งานวิจัยการทำฟาร์ม	-	-	5,399.50	-	-	-	-	5,399.50
งานบริการวิชาการเกษตรในเขตพื้นที่เป้าหมายเฉพาะ	-	-	-	-	172,500.-	-	269,680.20	442,180.20

ตารางที่ 6.3 รายละเอียดรายการดำเนินงาน และโครงการ ประจำปี 2528 (ต่อ)

ส่วนราชการ-แผนงาน-ง.น. โครงการ	เงินเดือนและ ค่าจ้างประจำ	ค่าจ้าง ชั่วคราว	ค่าตอบแทน วิทยากรและวัสดุ	ค่า สาธารณูปโภค	ค่าทรัพย์สินที่ดิน และสิ่งก่อสร้าง	เงินอุดหนุน	รายจ่ายอื่น	รวม
แผนงานส่งเสริมกิจการ งานข่าวผ่านในเขตเทศบาลที่ยากจน งานส่งเสริมชมรม: บุคลากร เกษตร แผนงานผลิตและขยายพันธุ์ไข่ งานผลิตพันธุ์ลูก งานเร่งรัด เปลี่ยนพันธุ์ข้าว	- - - -	- - - -	106,538.65 11,202.50 - -	- - - -	- - 381,500.- -	- - - -	- - 272,042.30 331,187.55	106,538.65 11,202.50 653,542.30 331,187.55
16. สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 1 แผนงานบริหารการคลังและงบประมาณ งานตรวจสอบและรายงาน	4,966,680.-	-	1,843,730.17	57,996.01	1,767,910.50	-	-	8,636,316.68
19. สำนักงานการประถมศึกษาจังหวัดพระนครศรีอยุธยา แผนงานจัดการศึกษาระดับประถมศึกษา งานค่า เป็นการประถมศึกษา โครงการศึกษา เพื่อความมั่นคง แผนงานบริหารการศึกษา ระดับประถมศึกษา งานบริหารทั่วไป	18,727,828.67 -	- -	5,020,550.98 -	582,561.67 -	26,987,686.50 -	- -	1,799,110.- 1,228,281.-	53,097,515.82 1,228,281.-
แผนงานปรับปรุงคุณภาพ การศึกษาระดับประถมศึกษา งานมี เทคโนโลยี ค. มผด	1,137,601.19 -	- -	766,174.36 89,361.43	86,901.92 -	258,000.- 304,300.-	- -	- 3,327,242.-	2,258,677.47 3,720,903.43
20. ศาลจังหวัดพระนครศรีอยุธยา แผนงานบริหารด้านการ ยุติธรรม งานบริหารด้านคดี	2,221,407.-	-	124,736.42	94,178.50	-	-	-	2,440,323.92

ตารางที่ 6.4 รายละเอียดจ่ายตามหมวดกลางของส่วนราชการต่าง ๆ ประจำปี 2528

ส่วนราชการ	เงินเบ็ดเตล็ด น้ำเหนือบ้านาย	เงินช่วยเหลือ บุตร	เงินช่วยการ ศึกษาบุตร	ค่ารักษา พยาบาล	เงินช่วยค่า ครองชีพ	งบ ส.ศ. พัฒนาชนบท	รวม
1. สำนักงานที่ดินจังหวัด	482,087.-	67,050.-	119,973.-	79,391.90	202,496.77	-	950,998.67
2. โรงพยาบาลพระนเรนทรวิชัยอยุธยา	356,758.-	159,300.-	168,580.50	4,404,882.75	939,229.26	-	6,028,750.51
3. สรรพากรจังหวัดพระนครศรีอยุธยา	1,443,723.76	58,650.-	86,051.50	221,346.-	567,453.-	-	2,377,224.26
4. ภัตตาคารบ้านไก่ดี เทศบาลนครศรีอยุธยา	-	83,650.-	182,996.-	77,149.50	250,510.23	-	594,305.73
5. หน่วยศิลปากรที่ 1	-	31,850.-	63,231.-	12,422.-	-	-	107,503.-
6. สำนักงานการปฏิรูปที่ดินจังหวัดพระนครศรีอยุธยา	-	11,050.-	15,740.-	34,705.50	420,320.65	-	481,816.15
7. กองโรงงานวัดระแต	1,587,035.-	358,950.-	809,767.-	244,135.50	1,158,482.35	-	4,158,389.65
8. วิทยาลัยครูพระนครศรีอยุธยา	26,320.-	161,850.-	311,515.-	252,416.-	264,866.45	-	1,057,067.45
9. สำนักงานขนส่งจังหวัดพระนครศรีอยุธยา	-	5,800.-	10,794.-	13,897.50	18,170.-	-	48,661.50
10. สำนักงานสรรพสามิตจังหวัดพระนครศรีอยุธยา	1,187,682.72	37,400.-	95,832.-	87,223.50	149,480.-	-	1,557,618.22
11. สำนักงานแรงงานจังหวัดพระนครศรีอยุธยา	-	5,100.-	9,026.-	5,572.-	18,180.-	-	37,878.-
12. สัสดีจังหวัดพระนครศรีอยุธยา	774,984.40	21,400.-	45,800.-	159,594.-	105,840.-	-	1,107,618.40
13. วิทยาลัยการทหารพระนครศรีอยุธยา	145,775.-	55,300.-	69,336.-	109,291.50	219,245.22	-	598,947.72
14. วิทยาลัยการก่อสร้างพระนครศรีอยุธยา	-	28,400.-	40,829.-	37,303.-	116,840.24	-	233,372.24
15. วิทยาลัยการจังหวัด	65,058.-	11,350.-	30,145.-	25,460.-	26,400.-	-	158,145.-
16. สำนักงานพาณิชย์จังหวัดพระนครศรีอยุธยา	20,412.-	1,650.-	2,180.-	5,526.-	16,709.67	-	46,477.67
17. สถานีทดลองข้าวคันคา	359,010.-	27,800.-	54,762.-	29,527.-	257,535.48	-	728,634.48
18. สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 1	148,081.40	38,600.-	91,308.-	122,538.-	131,480.-	-	532,007.40
19. สำนักงานการประมงจังหวัดจังหวัด	24,920,350.15	2,069,450.-	2,617,997.50	3,062,337.10	7,659,260.44	1,164,178.70	41,513,573.89
20. ศาลจังหวัดพระนครศรีอยุธยา	34,322.-	25,150.-	94,547.-	30,952.-	-	-	184,975.-
21. แขวงกาวิลาศ	1,057,866.55	37,200.-	67,433.-	459,871.50	152,665.60	-	1,775,036.65

การจัดระบบการเก็บข้อมูลเพื่อสามารถที่จะแสดงต้นทุนที่แท้จริงของงานโครงการ

การเก็บตัวเลขต้นทุนที่แท้จริงของงานโครงการนั้น หากจะก่อให้เกิดประโยชน์ จำเป็นต้องเก็บต้นทุนให้แสดงรายละเอียดในกิจกรรมของงานโครงการ ตัวอย่างเช่น งบประมาณของโรงพยาบาลพระนครศรีอยุธยา ปี 2528 (ตารางที่ 6.5) หากจะเน้นการเก็บตัวเลขต้นทุนในระดับงานโครงการ เช่น งานบริการสาธารณสุขระดับจังหวัด ตัวเลขต้นทุนก็อาจจะแสดงให้เห็นว่าต้นทุนที่ใช้ไปในงานบริการสาธารณสุขระดับจังหวัด เป็นเท่าไร แต่หากจะใช้ประโยชน์จากตัวเลขต้นทุนดังกล่าวให้มากขึ้น เช่น การหาต้นทุนต่อหน่วยเพื่อตั้งงบประมาณตลอดจนวัดผลแล้ว ข้อมูลในระดับงานโครงการยังไม่อาจให้ประโยชน์ได้ จึงควรศึกษารายละเอียดในกิจกรรมของงานบริการสาธารณสุขระดับจังหวัด ซึ่งจะเห็นได้ว่าการกำหนดกิจกรรมต่าง ๆ ที่จะทำภายใต้งานบริการสาธารณสุขระดับจังหวัดนี้ไว้ว่า ให้การรักษาพยาบาลแก่ผู้เจ็บป่วย¹

- รักษาพยาบาลผู้ป่วยนอก
- รักษาพยาบาลผู้ป่วยใน

กิจกรรมดังกล่าวมีความหมายในเชิงของการควบคุมติดตามและวัดผล ดังนั้นระบบการจัดเก็บตัวเลขของต้นทุนที่เสนอแนะนี้ จึงได้เน้นให้แสดงต้นทุนค่าใช้จ่ายของกิจกรรมด้วย ซึ่งระบบดังกล่าวสอดคล้องกับระบบการตั้งงบประมาณที่ส่วนราชการต่าง ๆ ดำเนินการอยู่ ภายใต้ระบบงบประมาณแบบแผนงาน งานและโครงการ

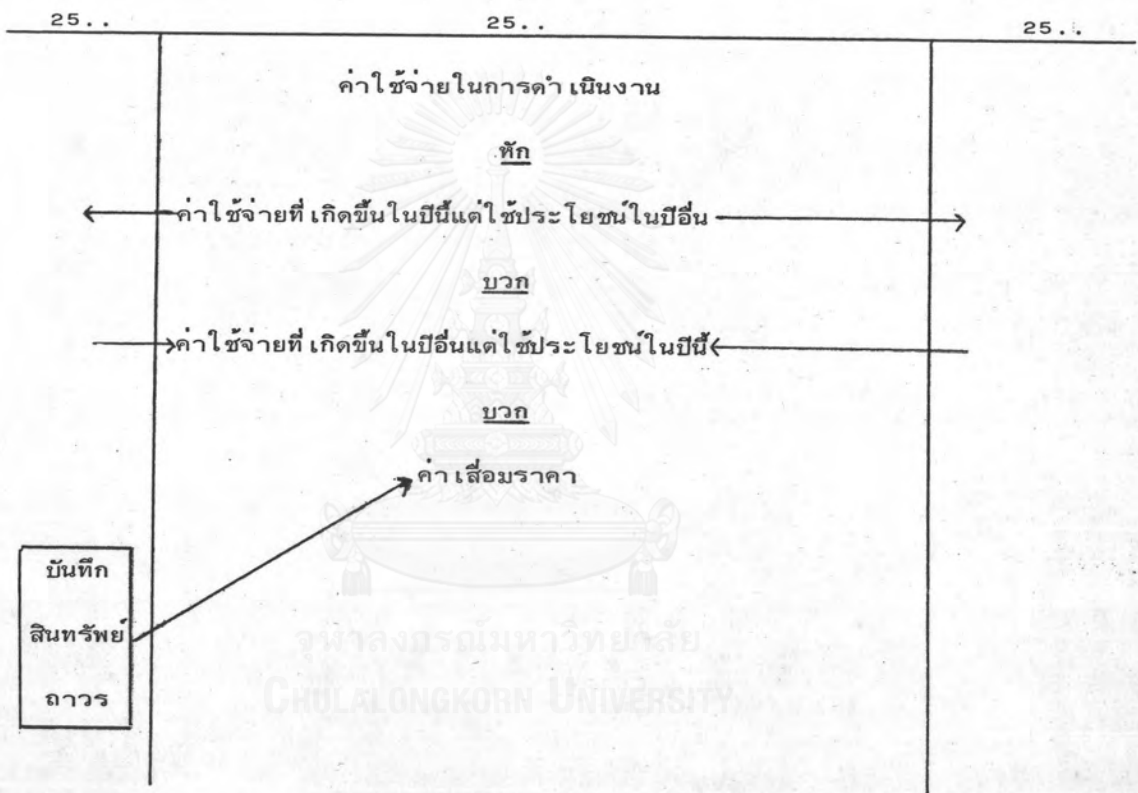
นอกจากนั้น เพื่อให้สามารถทราบและควบคุมต้นทุนตามสายงาน (Responsibility Center) จึงควรจะแยกต้นทุนออกตามสายงาน

ดังนั้นระบบการเก็บต้นทุนที่แท้จริงจำเป็นต้องเก็บแยกตามสายงาน แผนงาน งาน- และโครงการ และกิจกรรม

¹ งบประมาณ, สำนัก, "งบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ 2528." เอกสารงบประมาณฉบับที่ 3, กรุงเทพฯ : บริษัทวิศดอริเพาเวอร์พอยท์ จำกัด 2527, หน้า 19.

ในการหาต้นทุนที่แท้จริงของงานโครงการดังกล่าวแล้วนั้น มีหลักการและแนวคิดที่สำคัญ คือ จะใช้ระบบประมาณต้นทุนเพื่อใช้ประโยชน์ และหลักการคำนวณหาต้นทุนจากข้อมูลที่มีอยู่ในระบบบัญชีรัฐบาล จะเป็นไปตามที่แสดงในรูปที่ 6.1 ดังนี้

รูปที่ 6.1 โครงสร้างของระบบต้นทุนที่แท้จริง¹



¹Edward S. Lym and Relbert J. Freeman, Fund Accounting Theory and Practice (New Jersey : Prentice-Hall Inc, 1974), p. 245.

ตามรูปที่ 6.1 จะเห็นได้ว่าเมื่อมีการคิดต้นทุนที่แท้จริงของงานโครงการตามโครงสร้างของระบบต้นทุนที่แท้จริง สามารถแก้ปัญหาได้ 2 ประการคือ 1) มีการคิดต้นทุนตามปีที่ใช่ประโยชน์ 2) มีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เป็นต้นทุนของงานและโครงการด้วย

ดังนั้นแนวทางในการกำหนดระบบการเก็บข้อมูล จึงได้ยึดหลักการตามแนวคิดข้างต้น โดยเน้นที่จะสร้างระบบให้ได้ข้อมูลต้นทุนที่แท้จริง แยกตามสายงาน แยกตามแผนงาน งานและโครงการ และแยกตามกิจกรรม

เนื่องจากต้นทุนของหน่วยงานแต่ละหน่วยงานในจังหวัดมีกิจกรรมที่แตกต่างกัน ประกอบกับการศึกษาเพื่อ เสนอแนะวิธีการหาต้นทุน จำเป็นจะต้องศึกษาในรายละเอียดโครงสร้างสายการบริหารงาน แผนงาน งานและโครงการและกิจกรรมต่าง ๆ ดังนั้นจึงได้เลือกศึกษาเพื่อ เสนอแนะระบบต้นทุนของโรงพยาบาลพระนครศรีอยุธยา เป็นกรณีตัวอย่างในรายละเอียด โดยระบบดังกล่าวสามารถจะเป็นตัวแบบ (Model) ใช้สำหรับทุกส่วนราชการในจังหวัดต่อไปได้

โรงพยาบาลพระนครศรีอยุธยา

จากการศึกษาข้อมูลของโรงพยาบาลพระนครศรีอยุธยา มีรายละเอียดต่าง ๆ ที่ใช้ประกอบการ เสนอแนะวิธีการหาต้นทุนที่แท้จริงดังนี้

1. โครงสร้างการแบ่งสายงานของโรงพยาบาลพระนครศรีอยุธยา

โรงพยาบาลพระนครศรีอยุธยามีการแบ่งสายงานออกเป็น 17 ฝ่าย ขึ้นตรงต่อผู้อำนวยการโรงพยาบาล (ตามรูปที่ 6.2) ลักษณะของการแบ่งสายงานจะแบ่งตามลักษณะของโรคที่รับบริการตรวจและงานที่รับผิดชอบดังนี้คือ

- ฝ่ายบริหารทั่วไป
- ฝ่ายวิชาการ
- ฝ่ายผู้ป่วยนอกและอุบัติเหตุ
- ฝ่ายอายุรกรรม
- ฝ่ายศัลยกรรม
- ฝ่ายสูติ-นรี เวชกรรมและวางแผนครอบครัว
- ฝ่ายกุมาร เวชกรรม
- ฝ่ายพยาธิวิทยา

- ฝ่ายวิสัญญีวิทยา
- ฝ่ายการพยาบาล
- ฝ่ายรังสีวิทยา
- ฝ่ายจิตเวช
- ฝ่ายโภชนาการ
- ฝ่ายทันตกรรม
- ฝ่ายเวชกรรมฟื้นฟู
- ฝ่ายเภสัชกรรม
- ฝ่ายเวชกรรมสังคม

กิจกรรมหลักที่โรงพยาบาลทำก็คือ ให้การรักษาพยาบาลแก่ผู้เจ็บป่วย ทั้งผู้ป่วยนอกและผู้ป่วยใน

2. โครงสร้างของเงินงบประมาณที่ได้รับและรายจ่ายที่จ่ายจริง

งบประมาณรายจ่ายที่โรงพยาบาลได้รับจัดสรรจากส่วนกลางในปีงบประมาณ 2528 เป็นจำนวน 7,757,898 บาท ซึ่งประกอบด้วยงบประมาณของแผนงานการจัดบริการสาธารณสุข จำนวน 7,430,796 บาท และแผนงานผลิตและส่ง เสริมสมรรถนะบุคลากร จำนวน 327,102 บาท รายละเอียดตามที่ปรากฏในตารางที่ 6.5

สำหรับรายจ่ายตามงบประมาณที่โรงพยาบาลได้ใช้จ่ายไปในปีงบประมาณ 2528 เป็นจำนวน 24,492,043.52 บาท ซึ่งประกอบด้วยรายจ่ายตามแผนงานการจัดบริการสาธารณสุข จำนวน 24,201,619.87 บาท และแผนงานผลิตและส่ง เสริมสมรรถนะบุคลากร จำนวน 290,423.65 บาท รายละเอียดตามที่ปรากฏในตารางที่ 6.6

กิจกรรมที่ทางโรงพยาบาลได้ทำในระหว่างปีงบประมาณ 2528 แยกตามแผนงาน งาน และโครงการ (ซึ่งสอดคล้องกับกิจกรรมที่ปรากฏในเอกสารงบประมาณ) ประกอบด้วย

- แผนงานการจัดบริการสาธารณสุข งานบริการสาธารณสุข ระดับจังหวัด

กิจกรรมที่ทำคือ ให้การรักษาแก่ผู้เจ็บป่วย แยก เป็น

- | | | |
|---------------------------|---------|-----|
| (1) รักษาพยาบาลผู้ป่วยนอก | 130,735 | ราย |
| (2) รักษาพยาบาลผู้ป่วยใน | 18,061 | ราย |

- แผนงานผลิตและส่ง เสริมสมรรถนะบุคลากร งานส่ง เสริมสมรรถนะบุคลากร

กิจกรรมที่ทำคือ อบรมเจ้าหน้าที่สาธารณสุข

(1)	วิสัญญีพยาบาล	1 คน
(2)	ทันตกรรมด้านบริการ	1 คน
(3)	เจ้าหน้าที่อาชีวบำบัด	1 คน

ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาข้อมูลของโรงพยาบาลพระนครศรีอยุธยา ทั้งในส่วนของ การแบ่งสายงาน กิจกรรมและ ส่วนของ เงินงบประมาณดังกล่าวข้างต้น สามารถเสนอแนะโครงสร้างและวิธีการหาต้นทุนที่แท้จริงได้ดังนี้

1. โครงสร้างของระบบการเก็บข้อมูลด้านต้นทุนโรงพยาบาล

การเก็บข้อมูลต้นทุนจะแยกตามสายงาน แยกตามแผนงาน งานและโครงการ และแยกตามกิจกรรม เพื่อจะได้มองในภาพลึกลงไปในการหาต้นทุนต่อหน่วย สามารถแสดงข้อมูลต้นทุนได้ 2 ด้านคือ

1.1 รวบรวมตัวเลขค่าใช้จ่ายแยกกระจายตามฝ่ายต่าง ๆ และแยกตามแผนงาน งานโครงการ และกิจกรรม

1.2 ค่าใช้จ่ายในฝ่ายบริหาร จัดสรรเข้าเป็นต้นทุนของฝ่ายอื่น ๆ แยกตามแผนงาน งานและโครงการ

ซึ่งสามารถจะแสดงโครงสร้างของการเก็บข้อมูลด้านต้นทุนของโรงพยาบาลได้ตามรูปที่ 6.3

2. ระบบการเก็บข้อมูลมาสรุปผล

ระบบการเก็บข้อมูล เพื่อที่จะหาต้นทุนที่แท้จริงที่ เสนอแนะ ในที่นี้ จะแยกพิจารณา ค่าใช้จ่ายออกเป็น 4 หมวดใหญ่ (รายละเอียดปรากฏตามรูปที่ 6.4) ดังนี้คือ

2.1 ค่าแรง หมายถึง รายจ่ายหมวดเงินเดือนและค่าจ้างประจำ หมวดค่าจ้างชั่วคราว และรายจ่ายอื่นที่มีลักษณะ เป็นการจ่ายช่วยเหลือข้าราชการหรือลูกจ้าง

รายจ่ายหมวด เงิน เดือนและค่าจ้างประจำ จะจ่ายตามบัญชีถือจ่ายที่ กระทรวงการคลังกำหนด (ตามรูปที่ 6.5) โดยกำหนดจำนวนเงินที่ข้าราชการและลูกจ้าง แต่ละคนจะได้รับในบึงบประมาณหนึ่ง ๆ แยกตามหน่วยงานที่สังกัด การแบ่งรายจ่ายหมวด เงิน เดือนและค่าจ้างประจำเข้าตามกิจกรรม จะแยกพิจารณาเป็น

- เงิน เดือนแพทย์ เนื่องจากแพทย์มีหน้าที่ตรวจรักษาผู้ป่วยทั้งผู้ป่วย นอก และผู้ป่วยใน การแบ่งเงิน เดือนของแพทย์ให้ถือตามจำนวนชั่วโมงการออกตรวจรักษา ผู้ป่วย ซึ่งแต่ละฝ่ายจะกำหนดช่วงเวลาให้แพทย์ตรวจรักษาผู้ป่วยนอกและผู้ป่วยในไว้

- เงิน เดือนพยาบาล ผู้ช่วยพยาบาล และเจ้าหน้าที่อื่น ๆ จะแบ่ง ตามหน้าที่ที่ตนรับผิดชอบในการให้บริการแก่ผู้ป่วยนอกหรือผู้ป่วยในตามฝ่ายต่าง ๆ ที่ได้ กำหนดไว้

ให้สรุปรายจ่ายหมวด เงิน เดือนและค่าจ้างประจำของข้าราชการและ ลูกจ้างแต่ละคน จำแนกตามกิจกรรมที่ตนรับผิดชอบในใบสรุปค่าแรง (รูปที่ 6.6) ส่วนราย- จ่ายอื่นที่มีลักษณะ เป็นการจ่ายช่วยเหลือข้าราชการหรือลูกจ้าง ให้จัดสรรรายจ่ายเหล่านี้เข้า ตามกิจกรรมตามอัตราส่วนของรายจ่ายหมวด เงิน เดือนและค่าจ้างประจำ

2.2 ค่าวัสดุ หมายถึง ค่าใช้จ่ายหมวดค่าวัสดุ ในการพิจารณาจะแบ่งออก เป็น 2 ระดับคือ

- การซื้อวัสดุจำนวนเล็กน้อย ให้พิจารณาว่านำไปใช้ในฝ่ายใด ก็ให้ถือ เป็นต้นทุนของฝ่ายนั้น เข้าตามงานโครงการ และกิจกรรม

- การซื้อวัสดุจำนวนมาก จะต้องมีระบบการควบคุมพัสดุโดย การเบิก ใช้วัสดุดังกล่าวให้ใช้ใบเบิกวัสดุ (รูปที่ 6.7) โดยให้ระบุว่าฝ่ายใดเบิกไปใช้ นำไปใช้ในงาน โครงการใด กิจกรรมใด เช่น การซื้อยา เป็นต้น

การที่จะกำหนดว่าการซื้อวัสดุจำนวนใดมากจำนวนใดน้อย ย่อมขึ้นอยู่กับ ส่วนราชการนั้น ๆ จะ เป็นผู้กำหนดตามความเหมาะสม

วิธีการสรุปผลค่าวัสดุใช้ไปนั้น ทุกสิ้นเดือนให้รวบรวมใบเบิกวัสดุของ แต่ละฝ่ายแยก เข้าตามงานโครงการ ในใบสรุปการใช้วัสดุ (รูปที่ 6.8)

2.3 ค่าครุภัณฑ์ หมายถึง ค่าใช้จ่ายหมวดครุภัณฑ์และสิ่งก่อสร้าง ซึ่งจะแยก

พิจารณาการใช้งานออกเป็น 2 ระดับคือ

- การใช้งานประจำ สำหรับครุภัณฑ์และสิ่งก่อสร้างที่มีการใช้งานประจำฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ไม่มีการเคลื่อนย้าย ก็ให้คิดค่าเสื่อมราคาเข้าตามงานโครงการในฝ่ายนั้น เดือนละครั้งตามใบคำนวณค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ (รูปที่ 6.9)

- การใช้งานไม่ประจำ สำหรับครุภัณฑ์และสิ่งก่อสร้างที่ไม่ได้ใช้งานอยู่กับฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งประจำ ให้มีบัตรลงเวลาการใช้ครุภัณฑ์ (รูปที่ 6.10) เพื่อทราบว่าได้ใช้ครุภัณฑ์นี้ไปในงานโครงการของฝ่ายใด และในกิจกรรมใด

ทุกสิ้นเดือนให้สรุปจากบัตรลงเวลาการใช้งานครุภัณฑ์ทุกใบ แยกตามงานโครงการ และกิจกรรม ตามใบสรุปการใช้ครุภัณฑ์ (รูปที่ 6.11)

2.4 ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ หมายถึง รายจ่ายในหมวดอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กล่าวมา คือ

- ค่าน้ำมันและพาหนะ
- ค่าซ่อมแซม
- ค่าไปรษณีย์โทรเลข
- ค่าโทรศัพท์
- ค่าไฟฟ้า
- ค่าน้ำประปา
- ค่าเบี้ยประกัน
- ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด

ค่าใช้จ่ายดังกล่าวโดยปกติจะมีหลักฐานการจ่ายประกอบ โดยให้ระบุว่าเป็นรายจ่ายของหน่วยงานใด กรณีที่ไม่สามารถระบุได้ก็ให้ถือเป็นรายจ่ายของฝ่ายบริหาร โดยจะบันทึกรายจ่ายแต่ละประเภทลงใน ใบสรุปค่าใช้จ่าย..... (รูปที่ 6.12) แยกตามประเภทรายจ่าย

ทุกสิ้นเดือนให้รวบรวมรายละเอียดค่าใช้จ่ายจากใบสรุปค่าแรง (รูปที่ 6.6) ใบสรุปการใช้วัสดุ (รูปที่ 6.8) ใบสรุปการใช้ครุภัณฑ์ (รูปที่ 6.11) และใบสรุปค่าใช้จ่าย (รูปที่ 6.12) มาบันทึกในกระดานทำการ (รูปที่ 6.13) แยกตามหน่วยงาน แยกตาม

แผนงาน แยกตามงานโครงการ และแยกตามกิจกรรม จะทำให้ส่วนราชการทราบค่าใช้จ่ายของแต่ละหน่วยงานแยกตามแผนงาน งานโครงการ และกิจกรรม

การที่จะทราบต้นทุนที่แท้จริงของแต่ละกิจกรรม จำเป็นต้องแบ่งสรรค่าใช้จ่ายฝ่ายบริหารเข้างานโครงการ และกิจกรรมของหน่วยงานอื่น ๆ เกณฑ์ที่จะใช้ในการแบ่งสรร อาจจะใช้อัตราค่าใช้จ่ายทางตรงต่อค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น กรณีที่ภายในหน่วยงานมีค่าใช้จ่ายบางส่วนที่ไม่อาจแยกได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อกิจกรรมใด จำนวนเท่าไร ก็ให้แยกค่าใช้จ่ายในส่วนนี้ออกต่างหาก และทุกสิ้นเดือนให้แบ่งสรรค่าใช้จ่ายส่วนกลาง เข้าตามกิจกรรมตามอัตราส่วน ค่าใช้จ่ายทางตรงต่อค่าใช้จ่ายทางตรงทั้งสิ้น การแบ่งสรรค่าใช้จ่ายนี้สามารถกระทำได้ในกระดาดำทำการ ทำให้ส่วนราชการทราบต้นทุนที่แท้จริงของแต่ละกิจกรรม ในแต่ละหน่วยงาน ตัวเลขที่ได้จากกระดาดำทำการจะนำมาสรุป เพื่อเสนอฝ่ายบริหารต่อไป

3. รายงาน

รายงานที่จะต้องนำเสนอฝ่ายบริหาร มีดังนี้คือ

3.1 รายงานต้นทุนที่แท้จริง (รูปที่ 6.14) เป็นรายงานที่สรุปต้นทุนแยกตามแผนงาน งานและโครงการ และกิจกรรม ของแต่ละหน่วยงาน ทำให้สามารถมองภาพรวมว่าในแต่ละแผนงานของแต่ละหน่วยงาน เกิดต้นทุนเท่าไรในแต่ละเดือน และยอดสะสมตั้งแต่ต้นปีเป็นจำนวนเท่าไร โดยเก็บตัวเลขจากกระดาดำทำการ (รูปที่ 6.13)

3.2 รายงานความก้าวหน้าของงานโครงการ (รูปที่ 6.15) เป็นรายงานที่เปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้นในแต่ละหน่วยงาน แยกตามแผนงาน งานโครงการ และกิจกรรม กับผลงานที่แต่ละหน่วยได้ให้บริการ คิดหาต้นทุนต่อหน่วย ซึ่งตัวเลขต้นทุนต่อหน่วย จะช่วยให้ฝ่ายบริหารสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในขั้นตอนของการวางแผนงบประมาณในปีต่อไป และขั้นตอนการวิเคราะห์ผลการทำงาน

ตารางที่ 6.5 งบประมาณรายจ่ายประจำปี 2528 ของโรงพยาบาลพระนครศรีอยุธยา

	เงินเดือน ค่าจ้างประจำ	ค่า จ้างชั่วคราว	ค่าตอบแทน ใช้สอย+วัสดุ	ค่า สาธารณูปโภค	ค่าครุภัณฑ์ ที่ดิน+ สิ่งก่อสร้าง	เงินอุดหนุน	รายจ่ายอื่น
แผนงานการจัดบริการสาธารณสุข	-	-	4,012,996	985,600	2,425,000	7,200	-
งานบริการสาธารณสุขระดับจังหวัด	-	-	-	-	-	-	-
แผนงานผลิตและส่งเสริมสมรรถนะบุคลากร	-	-	-	-	-	327,102	-
งานส่งเสริมส่งเสริมสมรรถนะบุคลากร	-	-	-	-	-	-	-

ตารางนี้ เป็นส่วนหนึ่งจากตารางที่ 6.2

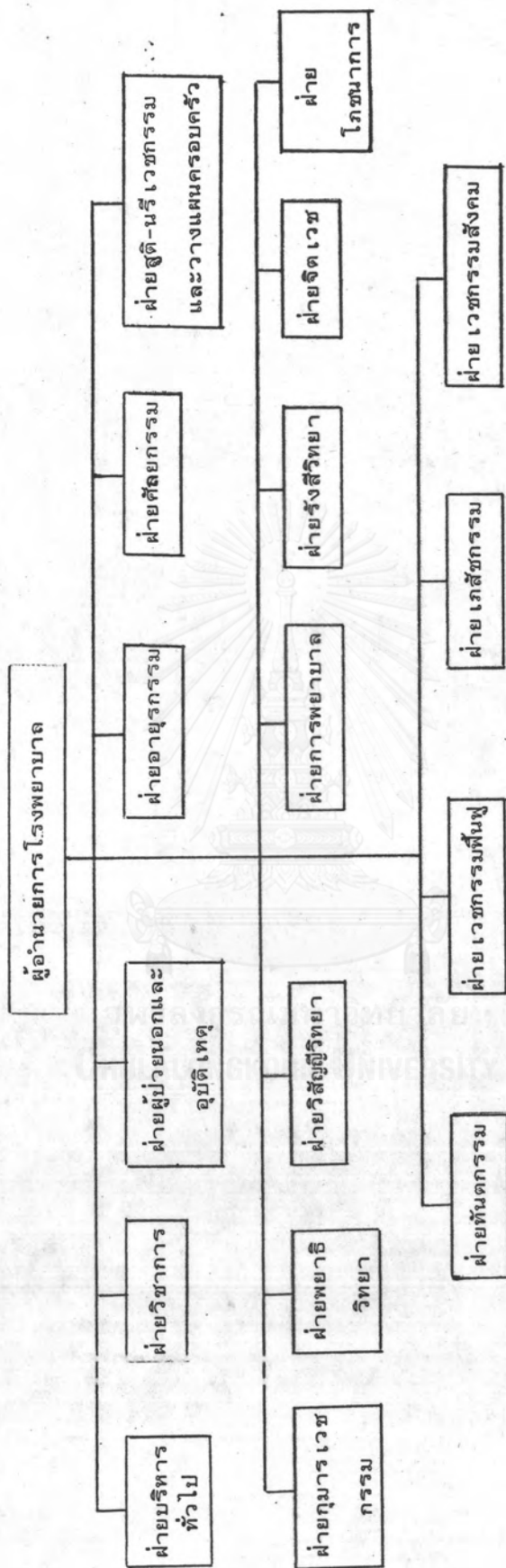


ตารางที่ 6.6 ใช้จ่ายตามแผนงาน งานและโครงการ ประจำปี 2528 ของโรงพยาบาลพระนครศรีอยุธยา

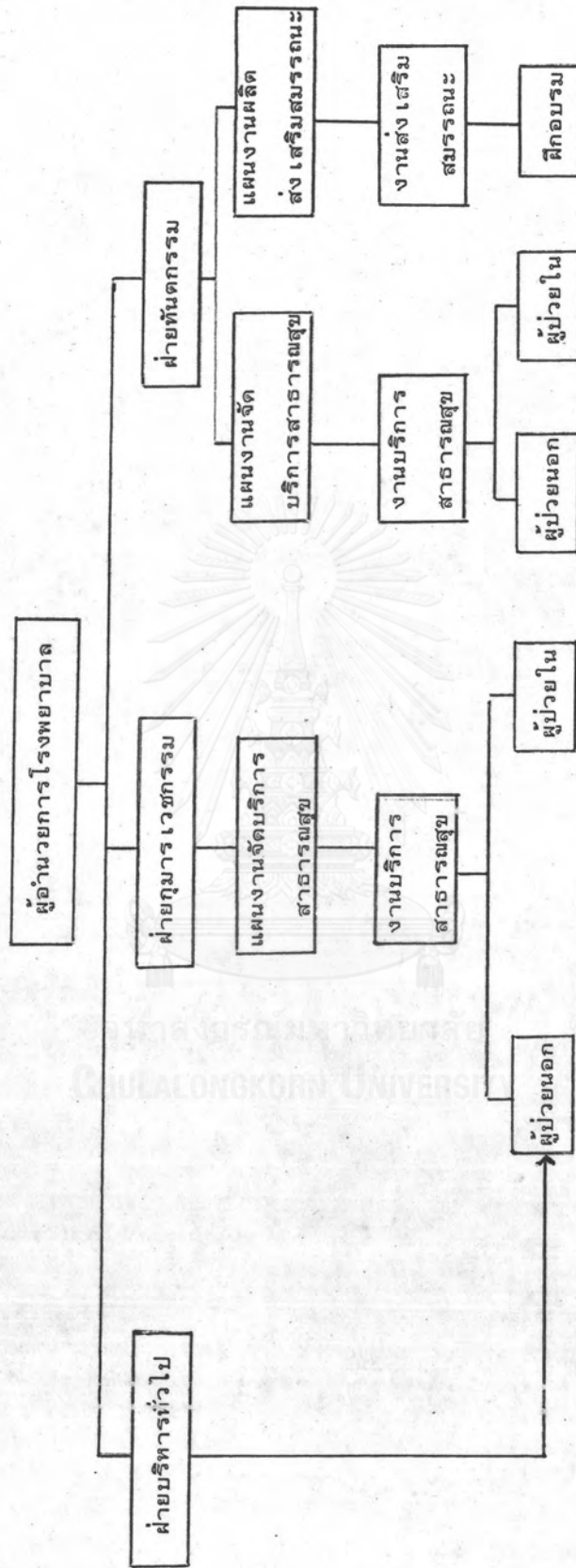
	เงินเดือน ค่าจ้างประจำ	ค่าจ้าง ชั่วคราว	ค่าตอบแทน ใช้สอย+วัสดุ	ค่า สาธารณูปโภค	ค่าครุภัณฑ์ ที่ดิน+ สิ่งก่อสร้าง	เงินอุดหนุน	รายจ่ายอื่น
แผนงานการจัดบริการสาธารณสุข							
งานบริการสาธารณสุขระดับจังหวัด	16,872,525.39	-	4,011,968.48	902,126	2,415,000	-	-
แผนงานผลิตและส่งเสริมสมรรถนะ บุคลากร							
งานส่งเสริมสมรรถนะบุคลากร	-	-	-	-	-	290,423.65	-

ตารางนี้เป็นส่วนหนึ่งจากตารางที่ 6.3

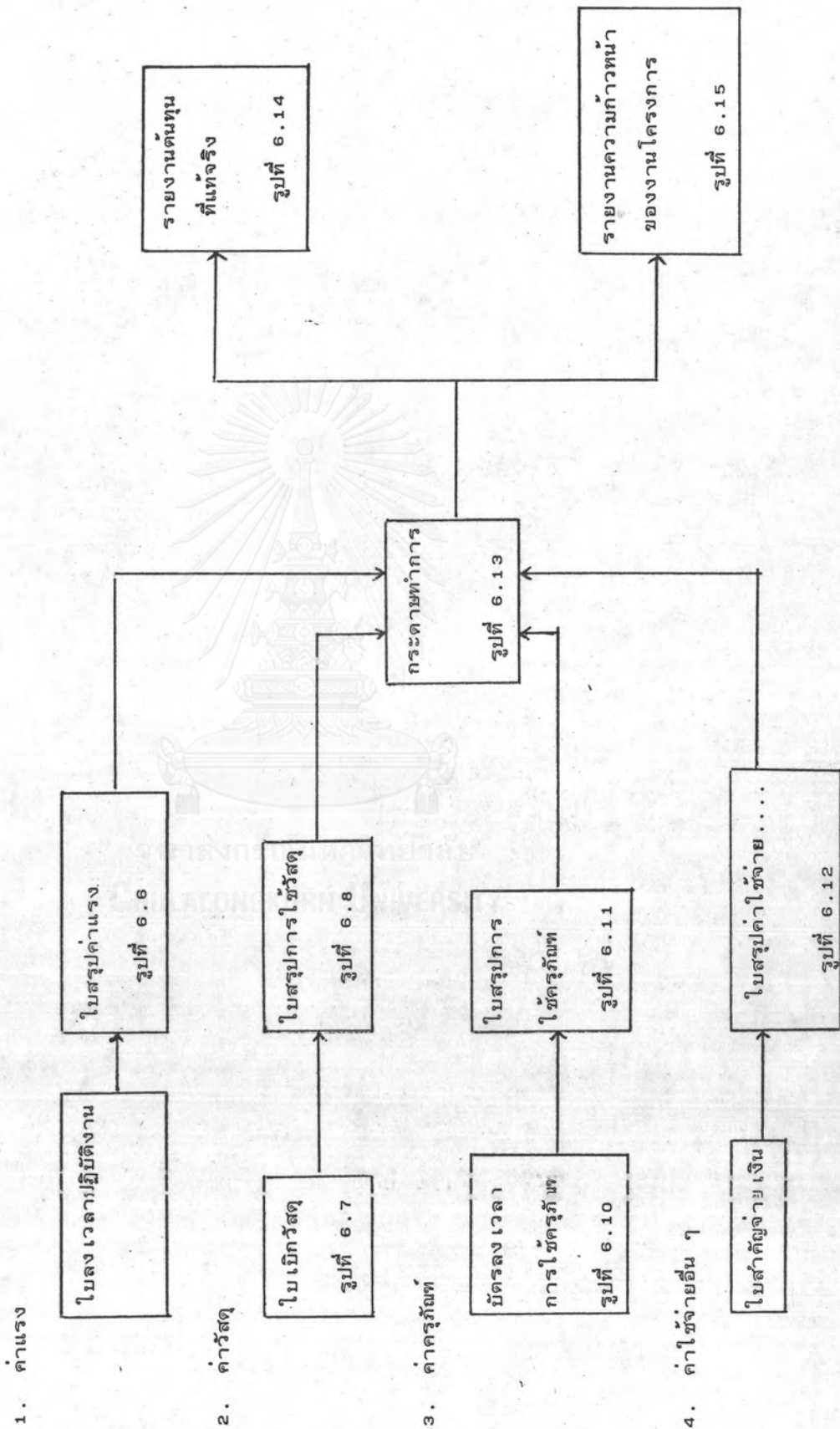
รูปที่ 6.2 แผนภูมิการแบ่งงานภายในโรงพยาบาลพระนครศรีอยุธยา



รูปที่ 6.3 โครงสร้างของระบบการเก็บข้อมูลด้านต้นทุนโรงพยาบาล



รูปที่ 6.4 ระบบการเก็บข้อมูลมาสรุปผล



รูปที่ 6.5 แบบฟอร์มบัญชีถือจ่ายเงินเดือนข้าราชการ

ชื่อ	ตำแหน่ง	เลขประจำตำแหน่ง	ถือจ่ายปีที่แล้ว		ถือจ่ายปีนี้		เงินปรับลด	เงินเดือน	เงินปรับวุฒิ	เงินปรับอัตรา	อัตราคงตั้งใหม่	หมายเหตุ
			ระดับ	ขั้น	ระดับ	ขั้น						

ที่มา : กระทรวงการคลัง

รูปที่ 6.6 แบบฟอร์มใบสรุปค่าแรง

โรงพยาบาลพระนครศรีอยุธยา				
ใบสรุปค่าแรง				
ฝ่าย.....			วันที่.....	
ลำดับ	ชื่อ-นามสกุล	จำนวนเงิน	การจัดสรร	
			ผู้ป่วยนอก	ผู้ป่วยใน
	รวม	(1)	(2)	(3)
	รายจ่ายอื่น	(4)	(5)	(6)
รวมสุทธิ				

(1) = จำนวนเงินค่าแรงทั้งสิ้น

(2) = จำนวนเงินค่าแรงที่จัดสรรให้ผู้ป่วยนอก

(3) = จำนวนเงินค่าแรงที่จัดสรรให้ผู้ป่วยใน

(4) = จำนวนเงินรายจ่ายที่มีลักษณะจ่ายช่วยเหลือข้าราชการและลูกจ้าง

(5) = จำนวนเงินรายจ่ายที่จัดสรรให้ผู้ป่วยนอก = $\frac{(2) \times (4)}{(1)}$ (6) = จำนวนเงินรายจ่ายที่จัดสรรให้ผู้ป่วยใน = $\frac{(3) \times (4)}{(1)}$

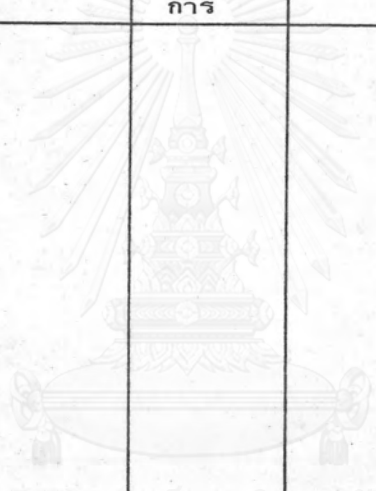
รูปที่ 6.7 แบบฟอร์มใบเบิกวัสดุ

โรงพยาบาลพระนครศรีอยุธยา							
ใบ เบิกวัสดุ							
ฝ่าย.....				เลขที่.....			
แผนงาน.....				วันที่.....			
งาน/โครงการ.....							
ลำดับที่	รายการ	รหัส สินค้า	จำนวน หน่วย	ราคา/ หน่วย	จำนวน เงิน	กิจกรรมที่ เบิกใช้	
						ผู้ช่วยใน	ผู้ช่วยนอก
ผู้อนุมัติ.....		ผู้จ่ายของ.....		ผู้รับของ.....			

รูปที่ 6.14 แบบฟอร์มรายการต้นทุนที่แท้จริง

โรงพยาบาลพระนครศรีอยุธยา				
รายงานต้นทุนที่แท้จริง				
ประจำเดือน.....พ.ศ.....				
ฝ่าย.....				
	แผนงานการจัดบริการ- สาธารณสุข งานบริการ- สาธารณสุขระดับจังหวัด		แผนงาน..... งาน.....	
	ผู้ป่วยนอก	ผู้ป่วยใน		
ค่าแรง				
ค่าวัสดุ				
ค่าเสื่อมราคา				
ค่าน้ำมันและพาหนะ				
ค่าซ่อมแซม				
ค่าไปรษณีย์โทรเลข				
ค่าโทรศัพท์				
ค่าไฟฟ้า				
ค่าน้ำประปา				
ค่าเบี้ยประกัน				
ค่าใช้จ่าย เบ็ดเตล็ด				
รวมเดือนนี้				
ยอดยกมาต้นปี				
รวมทั้งสิ้น				

รูปที่ 6.15 ระบบฟอร์มรายงานความก้าวหน้าของงานโครงการ

<p style="text-align: center;">โรงพยาบาลพระนครศรีอยุธยา</p> <p style="text-align: center;">รายงานความก้าวหน้าของงานโครงการ</p> <p style="text-align: center;">ประจำเดือน.....พ.ศ.....</p>						
	เปอร์เซ็นต์ จำนวนคนไข้ ต่อประมาณ การ	ประมาณ การ ผู้ป่วยใน	ต้นทุน	ผู้ป่วยใน จำนวน คนไข้	ต้นทุน ต่อ หน่วย	เปอร์เซ็นต์ จำนวนคนไข้ ต่อประมาณ การ
 วิทยาลัยพยาบาล CHULALONGKORN UNIVERSITY						