การพัฒนาระบบตรวจสอบภายในด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ 5 มิติเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการเงินการคลังของเครือข่ายสุขภาพจังหวัดมุกดาหาร

The Development of Work Efficiency System Five-dimensional Electronic Internal Audit System in Finance On Health Network, Mukdahan Province

สุปรานี พรพิริยะศานติ*

Supranee Phonphiriyasanti

Corresponding author: E-mail: supranee_9109@windowslive.com

(Received: September 4, 2024; Revised: September 12, 2024; Accepted: October 12, 2024)

บทคัดย่อ

วัตถุประสงค์ : เพื่อวิเคราะห์สถานการณ์ พัฒนาระบบ และประเมินประสิทธิภาพระบบการตรวจสอบเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพรายงานทางการเงินของเครือข่ายสุขภาพจังหวัดมุกดาหาร

รูปแบบการวิจัย : เป็นการวิจัยเชิงปฏิบัติการ (Action Research) ซึ่งการดำเนินการโดยอาศัยความร่วมมือซึ่งกันและกัน (Mutual collaboration approach)

วัสดุและวิธีการวิจัย : เก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ให้ข้อมูลสำคัญ 3 กลุ่ม คือผู้บริหารโรงพยาบาล หรือหัวหน้าฝ่ายบริหารโรงพยาบาลหรือหัวหน้างานการเงิน จำนวน 15 คน ผู้รับผิดชอบงานการเงิน และผู้ปฏิบัติการตรวจสอบการจัดทำรายงานทางการเงิน 7 คน และ ผู้ร่วมวิจัยได้แก่ เจ้าหน้าที่พัสดุ 20 คน โดยใช้แนวคำถามสำหรับสนทนากลุ่ม แบบประเมินรายงานทางการเงิน และแบบประเมินการเพิ่มประสิทธิภาพการเงินการคลัง 5 ด้าน วิเคราะห์ข้อมูลด้วยค่าความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและการวิเคราะห์เนื้อหา (Content analysis) เปรียบเทียบร้อยละความแตกต่างของการดำเนินงานการควบคุมภายในด้านการเงินก่อนและหลังการพัฒนาฯ โดยใช้สถิติ Percentage differences

ผลการวิจัย : 1) พบปัญหาทั้งเชิงระบบที่เกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงิน เช่น เครื่องมือที่ใช้ในการปฏิบัติงาน ส่งผลต่อความถูกต้อง ครบถ้วนของงาน และความรู้ของผู้ปฏิบัติงาน การหมุนเวียนของผู้ปฏิบัติงานที่มีอัตราสูง การสื่อสารระหว่างผู้ปฏิบัติงานกับงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง และความเข้าใจของผู้บริหารต่อระบบและการจัดทำบัญชี 2) ระบบตรวจสอบภายในครั้งนี้ประกอบด้วย (1) การวิเคราะห์สภาพปัญหา (2) การประชุมชี้แจง/ทำความเข้าใจในรูปแบบและวิธีการตรวจสอบ (3) คืนข้อมูลและสรุปร่วมกันโดยหัวหน้าทีมจะเป็นผู้รวบรวม และเรียบเรียงสิ่งที่ได้ในแต่ละเรื่องที่ได้ตรวจสอบตามแนวทางที่กำหนด และ (4) นำข้อมูลที่ได้ทั้งหมดมาสรุปร่วมกัน และ 3) ประสิทธิภาพของรายงานความเสี่ยงทางการเงินของหน่วยงานในเครือข่ายสุขภาพจังหวัดมุกดาหาร โดยรวมเพิ่มขึ้น คิดเป็นร้อยละ 18.10

สรุปและข้อเสนอแนะ : ผลการพัฒนาครั้งนี้ส่งผลให้เครือข่ายสุขภาพรายงานความเสี่ยงทางการเงินมีคุณภาพเพิ่มขึ้น ดังนั้นควรนำระบบดังกล่าวนำมาใช้กับเครือข่ายสุขภาพทุกแห่ง

คำสำคัญ : ตรวจสอบภายใน; ระบบอิเล็กทรอนิกส์ 5 มิติ; ประสิทธิภาพการเงินการคลัง

*นักวิชาการเงินและบัญชีชำนาญการ สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดมุกดาหาร

Abstract

Purposes : To analyze the current situation, develop a system, and assess the effectiveness of a monitoring system to improve financial reporting efficiency within the Mukdahan Provincial Health Network.

Study design : This is an action research study, employing a mutual collaboration approach.

Materials and Methods : Data were collected from three key groups of informants: 15 hospital administrators or heads of finance departments, 7 financial officers responsible for the preparation of financial reports and audits, and 28 procurement officers. The research instruments included group discussion guidelines, financial report evaluation forms, and assessments of financial efficiency across five dimensions. Data were analyzed using frequency, percentage, mean, standard deviation, and content analysis. Additionally, percentage differences were used to compare pre- and post-development outcomes of internal financial control operations.

Main findings : 1) Issues identified were both system-related, such as the tools used affecting the accuracy and completeness of financial reporting, and personnel-related, such as limited knowledge among staff, high staff turnover rates, communication gaps between personnel and other relevant departments, and limited understanding of the financial reporting process among management. 2) The internal audit system developed in this study involved four steps: (1) problem analysis, (2) meetings to clarify the audit framework and methods, (3) feedback sessions where the team leader summarized findings from each audit following prescribed guidelines, and (4) joint summary and review of all findings, and 3) Overall, the financial risk reporting efficiency in the Mukdahan Provincial Health Network improved by 18.10%.

Conclusion and recommendations : The development process led to enhanced quality in the financial risk reporting of the health network.

Keywords: Internal audit; 5-dimensional electronic system; Financial efficiency.

* Finance and Accounting Technical Officer, Professional Level; Mukdahan Provincial PublicHealth Office

บทนำ

กระทรวงสาธารณสุขมีโรงพยาบาลของรัฐบาลในสังกัดทั่วประเทศไทยจำนวน 908 แห่ง จัดระบบบริการภายใต้โครงการสร้างหลักประกันสุขภาพถ้วนหน้า ซึ่งเป็นงบประมาณที่ได้และจัดให้หน่วยบริการสังกัดกระทรวงสาธารณสุขนำไปบริหารจัดการ ประกอบกับวิธีการจัดงบประมาณแนวใหม่ที่ตระหนักถึงความสำคัญของสิทธิประชาชน ส่งผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดงบประมาณอิงผลลัพธ์ (Result-base budgeting our) แตกต่างไปจากงบประมาณในอดีตที่อิงกับปัจจัยนำเข้า (Input-base budgeting) ในขณะเดียวกันก็เป็นการกระจายความเสี่ยงในการบริหารงบประมาณให้แก่หน่วยบริการระดับพื้นที่อีกด้วย[1-2]

สำนักงานหลักประกัน กระทรวงสาธารณสุขได้วางกรอบและทิศทางการทำงานของกระทรวงสาธารณสุขในอนาคต โดยมีเป้าหมาย “ประชาชนสุขภาพดี เจ้าหน้าที่มีความสุข และระบบสุขภาพยั่งยืน” โดยกำหนดยุทธศาสตร์ที่จะพัฒนาความเป็นเลิศ 4 ด้าน คือ 1) ส่งเสริมสุขภาพและป้องกันโรคเป็นเลิศ (Prevention & Promotion Excellence) 2) บริการเป็นเลิศ (Service Excellence) 3) บุคลากรเป็นเลิศ (People Excellence) และ 4) บริหารเป็นเลิศด้วยธรรมาภิบาล (Governance Excellence) เพื่อขับเคลื่อนทุกหน่วยงานไปสู่เป้าหมาย โดยนำกรอบแนวคิดประเทศไทย 4.0 สร้างเศรษฐกิจใหม่เป้าหมายการพัฒนาที่ยั่งยืน (Sustainable Development Goals SDGs by 2030) ยุทธศาสตร์ชาติระยะ 20 ปี (ด้านสาธารณสุข) จะเป็นเป้าหมายและกรอบแนวทางการดำเนินงานของส่วนราชการในสังกัดและหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องในระยะ 20 ปี ในการพัฒนาด้านสาธารณสุขของประเทศเพื่อบรรลุเป้าหมายตามวิสัยทัศน์ประเทศพัฒนาแล้วอย่างมั่งคั่งมั่นคงและยั่งยืนตามปรัชญาของเศรษฐกิจพอเพียง[3]

การบริหารจัดการด้านการเงินการคลังสอดคล้องกับยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปี ด้านสาธารณสุขยุทธศาสตร์ด้านบริหารเป็นเลิศด้วยธรรมาภิบาล (Governance Excellence) แผนงานที่ 13 ดำเนินงานตามโครงการบริหารจัดการด้านการเงินการคลัง มีวัตถุประสงค์เพื่อพัฒนาประสิทธิภาพการบริหารจัดการด้านการเงินการคลัง ลดความเสี่ยงทางการเงินของหน่วยบริการ ส่งเสริมการมีส่วนร่วมของภาคีเครือข่ายและภาคประชาชนในการสนับสนุนหน่วยบริการ รวมทั้งกำหนดเป็นตัวชี้วัดของสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุขซึ่งร้อยละของหน่วยบริการที่ประสบภาวะวิกฤตทางการเงิน เป้าหมายในปีงบประมาณ พ.ศ. 2562 ระดับ 7 ไม่เกินร้อยละ 4 ปีงบประมาณ พ.ศ.2563 ระดับ 7 ไม่เกินร้อยละ 4 และระดับ 6 ไม่เกินร้อยละ 8 ดังนั้นเพื่อให้เป็นไปตามเป้าหมายของตัวชี้วัดจึงมีการดำเนินการในเรื่องพัฒนาวางระบบ และกำหนดแนวทางการบริหารจัดการด้านการเงินการคลังของหน่วยบริการให้มีประสิทธิภาพตลอดจนพัฒนาเครื่องมือที่ใช้ในการบริหารจัดการด้านการเงินการคลังของหน่วยบริการในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข ด้วยการขับเคลื่อนด้านการเงินการคลัง 5 มาตรการคือ การจัดสรรเงินอย่างเพียงพอ (Sufficient Allocation) พัฒนาระบบบัญชี (Accounting Management) พัฒนาศักยภาพบุคลากรด้านการเงินการคลัง ด้านเศรษฐกิจสุขภาพ และด้านหลักประกันสุขภาพ การเพิ่มประสิทธิภาพการบริหารด้านการเงินการคลัง (Efficient Management) และการติดตาม กำกับ เครื่องมือประเมินประสิทธิภาพทางการเงิน และวางระบบเฝ้าระวัง[3]

การประเมินผลภายหลังจากสำนักงานปลัดกระทรวงมีการพัฒนาระบบการบริหารจัดการด้านการเงินการคลังของหน่วยบริการให้มีประสิทธิภาพด้วย 5 มาตรการ และ 10 เครื่องมือที่ทำให้สถานการณ์ความเสี่ยงในด้านการเงินของหน่วยบริการดีขึ้นจากปี พ.ศ. 2561 จนถึงปัจจุบัน ปี พ.ศ. 2565 พบว่า พ.ศ. 2561 คิดเป็นร้อยละ 11 ปี พ.ศ. 2562 คิดเป็นร้อยละ 9 และปี พ.ศ.2563 คิดเป็นร้อยละ 4 ปี พ.ศ. 2564 คิดเป็นร้อยละ 1 และปี พ.ศ. 2565 ร้อยละ 0 และแนวโน้มร้อยละของหน่วยบริการที่ประสบภาวะวิกฤตทางการเงินระดับ 0-3 ซึ่งเป็นระดับที่สถานการณ์ทางการเงินอยู่ในระดับดี เพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง ดังนี้ คือ พ.ศ.2561 คิดเป็นร้อยละ 28 ปี พ.ศ. 2562 คิดเป็นร้อยละ 28 และปี พ.ศ. 2563 คิดเป็นร้อยละ 45 ปี

พ.ศ.2564 คิดเป็นร้อยละ 57 และปี พ.ศ. 2564 คิดเป็นร้อยละ 85[3] เช่นเดียวกับสถานการณ์ของหน่วยบริการที่ประสบภาวะวิกฤตทางการเงินในจังหวัดมุกดาหารตั้งแต่ปี พ.ศ.ตั้งแต่ พ.ศ.2561-2566 พบว่า การวิเคราะห์รายการทางบัญชีที่เกิดขึ้นไม่ถูกต้องกับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจริง มีผลให้การบันทึกบัญชี ไม่เป็นไปตามนโยบายบัญชี และเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจริง เช่นการบันทึกบัญชีเจ้าหนี้บันทึกตามวันตรวจรับในเอกสารชุดจัดซื้อจัดจ้างแต่ในความเป็นจริงมีการนำของเข้าคลังก่อนและมีการใช้ของในคลังหรือมีการบันทึกบัญชีลูกหนี้ค่ารักษาพยาบาลเป็นสิทธิ UC แต่เมื่อมีการตรวจสอบสิทธิก่อนการเคลมของศูนย์เคลมพบว่าให้สิทธิค่ารักษาพยาบาลไม่ถูกต้อง แต่ไม่มีการแจ้งการเปลี่ยนสิทธิให้นักบัญชี หรือทะเบียนคุมสินทรัพย์ที่มีอยู่ในความเป็นจริงอาจไม่มีตัวตนของสินทรัพย์รายการนั้นแล้วหรือมีการบันทึกบัญชีรายการสินทรัพย์ไม่ครบถ้วนบันทึกราคาไม่ตรงกับทะเบียนสินทรัพย์มีการกำหนดอายุการใช้งานไม่ตรงกับนโยบายบัญชีที่กำหนดอายุการใช้งานและรายงานผลการตรวจสอบพัสดุประจำปีล่าช้ากว่าระเบียบกำหนด การวิเคราะห์รายการบัญชีค่ารักษาพยาบาลไม่ตรงกับสิทธิค่ารักษาพยาบาลที่ได้รับเงิน การไม่ปรับปรุงรายการบัญชีค้างรับค้างจ่ายบัญชี ณ วันสิ้นเดือน ทำให้รายงานทางการเงินที่เกิดขึ้นไม่สะท้อนความเป็นจริง และทำให้รายงานทางการเงินระดับประเทศของกระทรวงสาธารณสุขสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินไม่รับรองรายงานทางการเงิน[4]

นอกจากนั้นยังพบผลจากรายงานการตรวจราชการกระทรวงสาธารณสุขประจำปีงบประมาณ พ.ศ.2566 รอบที่ 1/2566 หัวข้อการบริหารจัดการด้านการเงินการคลังสุขภาพจังหวัดมุกดาหารยังพบว่า ประสิทธิภาพการบริหาการเงินการคลัง (Total Performance Score :TPS) ที่ไม่ผ่านเกณฑ์ เช่น มิติรายได้ มิติค่าใช้จ่าย ระยะเวลาชำระเจ้าหนี้การค่ายา เวชภัณฑ์มิใช่ยา ระยะเวลาถัวเฉลี่ยในการเรียกเก็บหนี้สิทธิ UC< 60 วัน ระยะเวลาถัวเฉลี่ยในการเรียบเก็บหนี้สิทธิข้าราชการ ≤60 วัน อัตราการครองเตียงผู้ป่วยใน ≥80% Sum of Adj RW เกินค่ากลางกลุ่มโรงพยาบาล หรือเพิ่มขึ้น 5% ประสิทธิภาพในการดำเนินงาน และอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์[4]

จากข้อมูลข้างต้นชี้ให้เห็นว่าจากผลการประเมินวิกฤตทางการเงิน (Risk Score) ปีงบประมาณ พ.ศ.2562-2565 พบว่า โรงพยาบาลที่มีวิกฤตทางการเงินระดับ 4-6 เมื่อวิเคราะห์สาเหตุเบื้องต้นพบว่า ส่วนใหญ่มีการดำเนินงานที่ด้อยประสิทธิภาพ ซึ่งนับว่าเป็นปัญหาการจัดการด้านการเงินการคลังสุขภาพของหน่วยบริการแต่ละแห่ง ซึ่งคาดการณ์ว่าอาจจะประสบปัญหาด้านการเงินการคลังในโอกาสถัดไปภายใน 6 เดือน ถ้าหากไม่มีการดำเนินการอย่างไรอย่างหนึ่งก็คาดได้ว่าจะนำไปสู่ภาวะวิกฤตการเงินระดับ 7 ได้ ที่ผ่านมาจะเห็นว่าหน่วยบริการสุขภาพสังกัดกระทรวงสาธารณสุขได้ประสบภาวะวิกฤตทางการเงินรุนแรงระดับ 7 ในหลายแห่ง และส่วนใหญ่ร้อยละ 96.0 ของโรงพยาบาลที่ขาดทุนและประสบปัญหาวิกฤตการเงินเป็นโรงพยาบาลชุมชน ประเด็นดังกล่าวชี้ให้เห็นถึงสาเหตุของภาวะวิกฤตทางการเงิน จึงนับได้ว่าการบริหารการเงินการคลังนับว่าเป็นเครื่องมือที่สำคัญในการสร้างความเป็นธรรมลดความเหลื่อมล้ำให้กับประชาชนที่มีฐานะแตกต่างกัน ในสังคมไทยเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีความสำคัญต่อการจัดระบบบริการสุขภาพส่งผลให้ประชาชนสามารถเข้าถึงบริการสุขภาพ ที่จำเป็นได้อย่างทั่วถึง ครอบคลุมการใช้บริการสุขภาพของประชาชนทำให้บริการสุขภาพที่จำเป็น[2]

แนวทางการแก้ไขปัญหาข้างต้นหน่วยงานสาธารณสุขจะต้องเพิ่มประสิทธิภาพการจัดการด้านการเงินการคลังทางสุขภาพ ทั้งนี้รายงานทางการเงินของเครือข่ายสุขภาพก็เป็นส่วนหนึ่งของการบริหารจัดการดังกล่าว โดยเพิ่มประสิทธิภาพการเงินการคลัง 5 มิติ ได้แก่ มิติด้านการเงิน มิติด้านจัดเก็บรายได้ค่ารักษาพยาบาล มิติด้านงบการเงิน มิติด้านบริหารพัสดุ และมิติด้านระบบการควบคุมภายในและการบริหารความเสี่ยง โดยการพัฒนาความรู้ความสามารถของบุคลากร ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญต่อความสำเร็จในการดำเนินงาน ดังนั้น การกำหนดระดับความรู้ความสามารถทักษะ ความชำนาญ และประสบการณ์สำหรับบุคลากรในตำแหน่งต่างๆ ว่าควรอยู่ในระดับใด เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาบรรจุแต่งตั้งบุคลากรให้เหมาะสมกับหน้าที่ความรับผิดชอบ เพื่อให้การดำเนินงาน

บรรลุผลสำเร็จ ตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ เครื่องมือสำคัญก็คือการจัดทำเอกสารบรรยายลักษณะงาน (Job Description) จากการทบทวนเอกสารที่ผ่านมาพบว่า ประสิทธิภาพทางการเงินด้านความสามารถในการทำกำไรความสัมพันธ์ต่อภาวะวิกฤติทางการเงิน[5]; แนวทางในการพัฒนาประสิทธิภาพการบริหารการเงินการคลังขึ้นโดยการพัฒนาศักยภาพบุคลากร พัฒนาระบบการตรวจสอบการเงิน การคลัง กำกับติดตามและประเมินผล[1-2]

จากสภาพปัญหาดังกล่าวข้างต้น เพื่อให้เกิดการพัฒนาให้ครอบคลุมทุกระบบในการบริหารการเงินการคลังและเพื่อป้องกันภาวะวิกฤตทางการเงินของหน่วยบริการที่จะเกิดขึ้นกับโรงพยาบาลต่าง ๆ ในสังกัดของรัฐฯ ผู้วิจัยจึงได้มีการพัฒนาระบบการตรวจสอบเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพรายงานทางการเงินของเครือข่ายสุขภาพจังหวัดมุกดาหารตามเกณฑ์ประเมินประสิทธิภาพด้านการเงินการคลังสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุขขึ้นทั้งนี้เพื่อที่จะได้ใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาให้ระบบการบริหารการเงินการคลังให้มีประสิทธิภาพ อันจะก่อประโยชน์ให้กับประชาชนได้สูงสุดต่อไป

วัตถุประสงค์การวิจัย

เพื่อวิเคราะห์สถานการณ์ พัฒนาระบบ และประเมินประสิทธิภาพระบบการตรวจสอบเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพรายงานทางการเงินของเครือข่ายสุขภาพจังหวัดมุกดาหาร

วิธีการดำเนินการวิจัย

รูปแบบการวิจัย รูปแบบการวิจัย เรื่อง การพัฒนาระบบการตรวจสอบเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพรายงานทางการเงินของเครือข่ายสุขภาพจังหวัดมุกดาหาร ได้ดำเนินการวิจัยตั้งแต่เดือนพฤษภาคม 2567 – เดือนกรกฎาคม 2567 ผู้วิจัยได้ออกแบบเป็นการวิจัยเชิงปฏิบัติการ (Action Research) ซึ่งการดำเนินการโดยอาศัยความร่วมมือซึ่งกันและกัน (Mutual collaboration approach) โดยมีปรัชญาพื้นฐานมาจาก Historical-hermeneutic ในลักษณะนี้ ผู้วิจัยอาจมีแนวคิดหรือมีปัญหาเรื่องใดเรื่องหนึ่งมาก่อนอย่างกว้าง ๆ และในขั้นตอนของการวิจัยนั้นผู้วิจัยและผู้ร่วมวิจัยมักร่วมกันค้นหาปัญหาที่เกิดขึ้นหรือที่มีแนวโน้มที่จะเกิดขึ้นในสถานการณ์จริง ๆ รวมทั้งสาเหตุของปัญหา และวิธีการแก้ไขที่อาจจะเป็นไปได้ (Possible interventions) มักใช้วิธีการอุปมาน (Inductive approach) เป็นส่วนใหญ่ ผลที่ได้รับคือทั้งผู้วิจัยและผู้ร่วมวิจัยจะเกิดความเข้าใจในปัญหาและสาเหตุของปัญหาในมุมมองใหม่ ๆ ตลอดจนได้ทางเลือกสำหรับแก้ไขปัญหาและนำไปสู่การพัฒนาความรู้หรือทฤษฎีใหม่ หรืออาจเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า Contextual action research: Action learning ซึ่งงานวิจัยทำให้เกิดการเรียนรู้ระหว่างองค์กร ผู้ปฏิบัติงานได้เข้าใจงานทั้งหมด และช่วยให้ผู้ร่วมงานได้กระทำตนเป็นผู้ออกแบบโครงการและเป็นผู้ร่วมวิจัยแบ่งเป็น 3 ระยะ ได้แก่

ระยะที่ 1 วิเคราะห์สถานการณ์ปัญหา ระยะที่ 2 การพัฒนาระบบการตรวจสอบ เป็นวงจรของการวิจัยเชิงปฏิบัติการแบบมีส่วนร่วม ประกอบด้วยองค์ประกอบที่สำคัญ 5 องค์ประกอบ คือ การสังเกต การสะท้อนคิด การวางแผนการปฏิบัติ และการแลกเปลี่ยนเรียนรู้ ประกอบด้วย **1) การสังเกต** การสังเกตที่ดีต้องมีการเฝ้ามองดูว่าอะไรเกิดขึ้นและพรรณนาตามความเป็นจริงเพื่อเตรียมข้อมูลในการสะท้อนคิด โดยการทำความเข้าใจกับสิ่งที่เกิดขึ้นจริง **2) การสะท้อนคิด** ขั้นตอนการสะท้อนคิดประกอบด้วย (1) ถอยกลับมาและสะท้อนคิดว่าเกิดอะไรขึ้นให้เวลากับการเข้าร่วมและฟังผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ในส่วนที่มีมุมมองและการตีความที่ต่างกัน (2) พัฒนาความคิดต่างๆ หรือทฤษฎีเกี่ยวกับสิ่งที่เกิดขึ้น มีการระดมสมองโดยการพูดคุยกันการแลกเปลี่ยนกันอย่างลึกซึ้งและการนำสิ่งต่างๆ มาประติดประต่อกัน (3) การแลกเปลี่ยนความคิดต่างๆ กับผู้อื่นเกี่ยวกับการตีความและการให้ความหมาย ได้แก่ การเปรียบเทียบสิ่งที่เราสังเกตเห็นกับสิ่งที่ปรากฏ และ (4) คำว่า “แลกเปลี่ยน” หมายถึงการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับการกระทำใหม่ ๆ อย่างไม่เป็นทางการ และความเข้าใจใหม่ ๆ ร่วมกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย และยังหมายถึง การแลกเปลี่ยนอย่างเป็นทางการเกี่ยวกับกระบวนการวิจัยด้วยคำถาม การปฏิบัติ และสิ่งค้นพบต่าง ๆ

ข้อสรุปและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการกระทำใหม่ การแลกเปลี่ยนยังรวมถึงการรายงานวิจัยเพื่อเผยแพร่ต่อสาธารณะ **การวางแผน** ประกอบด้วย (1) ตั้งคำถามที่จะต้องหาคำตอบให้ชัดเจน (2) ระบุกิจกรรมต่างๆ ที่ทดลอง และ (3) การพัฒนาแผนปฏิบัติการ **การลงมือปฏิบัติ** (Act) ประกอบด้วย(1) เป็นการทำตามที่วางแผนไว้อย่างเป็นระบบ (2) การสื่อสารกับผู้อื่นและเข้าร่วมในกระบวนการ และ (3) ติดตามสิ่งที่เกิดขึ้น และ **การแลกเปลี่ยน** (share) ประกอบด้วย (1) นำสิ่งที่ยังมีคำตอบไม่แน่นอนมาแลกเปลี่ยนในกลุ่ม และ (2) เชิญชวนคนอื่นๆ ให้สะท้อนคิดว่า แต่ละคนได้พบอะไรและ 3) กำหนดขอบเขตข้อสรุปของแต่ละคนและพิจารณาสิ่งที่จะนำไปปฏิบัติเพื่อวางแผนในวงจรต่อไป และระยะที่ 3 การประเมินผล

พื้นที่ศึกษา การศึกษาครั้งนี้ดำเนินการที่สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดมุกดาหาร และโรงพยาบาลในสังกัด จำนวน 7 แห่ง

ผู้ให้ข้อมูล แบ่งออกเป็น 2 กลุ่ม คือ 1) ผู้ให้ข้อมูลสำคัญ แบ่งออกเป็น 3 กลุ่ม คือ (1) ผู้บริหารโรงพยาบาลหรือหัวหน้าฝ่ายบริหารโรงพยาบาลหรือหัวหน้างานการเงิน จำนวน 15 คน และ (2) ผู้รับผิดชอบงานการเงินในสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดมุกดาหาร และผู้ปฏิบัติการตรวจสอบการจัดทำรายงานทางการเงินจากโรงพยาบาล จำนวน 7 คน และ 2) ผู้ร่วมวิจัยได้แก่ เจ้าหน้าที่พัสดุ จำนวน 20 คน

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย ประกอบด้วย 1) เครื่องมือที่ใช้ในการพัฒนา ได้แก่ ระบบการตรวจสอบเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพรายงานทางการเงินของเครือข่ายสุขภาพจังหวัดมุกดาหาร ซึ่งผู้วิจัยและผู้ร่วมวิจัยได้ร่วมกันสร้างขึ้นจากการระดมสมองและทบทวนเอกสารที่เกี่ยวข้อง 2) เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล ได้แก่ (1) แนวคำถามสำหรับสนทนากลุ่ม (2) แบบประเมินรายงานทางการเงิน และ (3) แบบประเมินการเพิ่มประสิทธิภาพการเงินการคลัง 5 ด้าน โดยประยุกต์ใช้แบบประเมินของกระทรวงสาธารณสุข แบ่งเป็น 3 ตอน คือ 1) ลักษณะทางประชากรเป็นข้อคำถามแบบเลือกตอบ และเติมคำ จำนวน 7 ข้อ ประกอบด้วยเพศ อายุ ระดับการศึกษา ตำแหน่งงานหน้าที่ ประสบการณ์ทำงาน ประสบการณ์ฝึกอบรม และประเภทของโรงพยาบาล 2) ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพการดำเนินงานด้านการเงินการคลังของโรงพยาบาล เป็นแบบมาตรวัดประมาณค่า 5 ระดับ ได้แก่ เห็นด้วยอย่างยิ่ง เห็นด้วย ไม่แน่ใจ ไม่เห็นด้วยและไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง จำนวน 57 ข้อ มีข้อคำถาม 5 ด้าน ได้แก่ ด้านการเงิน ด้านจัดเก็บรายได้ค่ารักษาพยาบาล ด้านบัญชีและงบการเงิน ด้านบริหารพัสดุ และด้านระบบการควบคุมภายในและการบริหารความเสี่ยง และ 3) ข้อเสนอแนะและแนวทางการเสริมสร้างประสิทธิภาพเป็นคำถามปลายเปิด

การหาคุณภาพเครื่องมือวิจัย เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยได้ผ่านการตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหาจากผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 3 ท่าน สำหรับแบบประเมินการปฏิบัติงานระบบการตรวจสอบและรายงานทางการเงินตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือด้วยประเมินความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา พบความเชื่อมั่น (Reliability) ทั้งฉบับด้วยการหาค่า Cronbach's Alpha Coefficient method เท่ากับ 0.82

การเก็บรวบรวมข้อมูล แบ่งเป็น 3 ระยะ ดังนี้

ระยะที่ 1 การวิเคราะห์สถานการณ์ ดำเนินการโดย 1) รวบรวมข้อมูลจากรายงานทางการเงินตั้งแต่ พ.ศ.2564-2566 โดยใช้แบบประเมินการปฏิบัติงานเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการเงินการคลัง 5 มิติ 2) สัมภาษณ์ผู้จัดทำรายงานทางการเงินของโรงพยาบาล จำนวน 7 คน (ประกอบด้วยผู้จัดทำรายงานทางการเงิน และจ้าหน้าที่พัสดุ) โดยใช้แบบสัมภาษณ์เชิงลึกเกี่ยวกับระบบการตรวจสอบและผู้จัดทำรายงานทางการเงิน 3) ประเมินความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการตรวจและการจัดทำรายงานทางการเงินของผู้จัดทำรายงานทางการเงิน และจ้าหน้าที่พัสดุ จำนวน 35 คน และ 3) แนวทางการสัมภาษณ์ ผู้วิจัยสัมภาษณ์ผู้บริหาร ผู้ตรวจสอบและผู้จัดทำรายงานทางการเงิน และเจ้าหน้าที่พัสดุเพื่อศึกษา วิเคราะห์สภาพปัญหา ซึ่งประเด็นการสัมภาษณ์ดังต่อไปนี้ คือ 1) บทบาทหน้าที่ที่ปฏิบัติงานในผู้จัดทำรายงานทางการเงิน และเจ้าหน้าที่พัสดุ 2) ปัญหาและอุปสรรคที่พบในการ

ปฏิบัติงาน และ 3) ระบบการจัดทำรายงานทางการเงิน และหน้าที่พัสดุ

ระยะที่ 2 การพัฒนาระบบการตรวจสอบ โดยนำประเด็นปัญหาที่ได้จากการวิเคราะห์สถานการณ์มาสะท้อนในเวทีการประชุมเชิงปฏิบัติการในกลุ่มบุคลากรผู้ให้บริการที่เกี่ยวข้องและทำการสนทนากลุ่มเพื่อหาแนวทางแก้ไขปัญหา หลังจากนั้นดำเนินการวางแผน (Plan) ลงมือปฏิบัติ (Do) สังเกต (Check)และสะท้อน (Act) การปฏิบัติร่วมกันกับผู้วิจัย ผู้ร่วมวิจัยและผู้ร่วมกิจกรรม มีการสรุปผลการดำเนินการและข้อเสนอแนะเพื่อวางแผนแก้ไขปัญหาต่อไป

ระยะที่ 3 ประเมินระบบการจัดทำรายงานทางการเงินไปใช้ในการปฏิบัติงาน โดยชี้แจงและอธิบายขั้นตอนการปฏิบัติในเชิงระบบให้เป็นแนวทางเดียวกัน และการประเมินผลลัพธ์โดย 1) สังเกตการปฏิบัติงานตามระบบการจัดทำรายงานทางการเงิน 2) แบบสอบถามการดำเนินงานการควบคุมภายในด้านการเงิน และ 3) การสะท้อนกลับการปฏิบัติงาน (Reflection: R) นำข้อมูลการประเมินผลมาสรุปและปรับปรุงเพื่อนำเสนอผลการศึกษาวิจัย

การวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้

วิเคราะห์ข้อมูลด้วยค่าความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและการวิเคราะห์เนื้อหา (Content analysis) เปรียบเทียบร้อยละความแตกต่างของการดำเนินงานการควบคุมภายในด้านการเงินก่อนและหลังการพัฒนาฯ โดยใช้สถิติ Percentage differences

การพิทักษ์สิทธิ์และจริยธรรมการวิจัย

งานวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยได้ผ่านการรับรองจากคณะกรรมการจริยธรรมการวิจัยในมนุษย์ของสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดมุกดาหาร รหัสโครงการ 10.0033.2567 โดยได้คำนึงถึงหลักความเป็นอิสระ ความเท่าเทียมและความเป็นธรรมต่อผู้ร่วมโครงการและ ได้ระมัดระวังในการเก็บข้อมูลเป็นความลับ โดยการให้รหัสแทนชื่อผู้ให้ข้อมูล ผู้วิจัยได้คำนึงถึงการปกป้องจริยธรรมการวิจัยในมนุษย์ คือ ความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นจากการวิจัย ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัยและการรักษาความลับของข้อมูล

ผลการวิจัย

1. ผลการวิเคราะห์สถานการณ์จากการรวบรวมข้อมูลจากรายงานทางการเงินตั้งแต่ พ.ศ.2564-2566 ของหน่วยงานทั้ง 7 แห่ง และข้อมูลจากการสนทนากลุ่ม พบว่า การพบปัญหาทั้งเชิงระบบของงานที่เกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงิน เครื่องมือที่ใช้ในการปฏิบัติงานส่งผลกระทบกับการปฏิบัติงานให้มีความถูกต้อง ครบถ้วนได้และความรู้ของผู้ปฏิบัติงาน การหมุนเวียนของผู้ปฏิบัติงานที่มีอัตราสูง การสื่อสารระหว่างผู้ปฏิบัติงานกับงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องและความเข้าใจของผู้บริหารต่อระบบและการจัดทำบัญชี ทำให้เกิดข้อเสนอแนะ เพื่อนำไปใช้ในการพัฒนาต่อไปในทำนองเดียวกันกับผลการการตรวจสอบความเสี่ยง ของหน่วยงานก่อนการพัฒนาทั้งหมด 7 แห่ง พบว่า โดยรวมไม่ผ่านเกณฑ์ทั้ง 5 ด้าน (80.6%) คือ ผลการดำเนินงานด้านการเงิน (75.5%) ด้านงบการเงิน (94.3%)ด้านบริหารพัสดุ (77.6%)และด้านระบบการควบคุมภายใน (85.7%) (ด้านที่ไม่ผ่านเกณฑ์การประเมินร้อยละ 90 ให้หน่วยงานส่งแผนพัฒนาองค์กร)

เมื่อวิเคราะห์ถึงสาเหตุของปัญหาพบว่าปัจจัยภายในได้แก่ การขาดความเข้าใจของผู้เกี่ยวข้องและมีหน้าที่รับผิดชอบในการบริหารด้านการเงินการคลัง โดยเฉพาะเกี่ยวกับหลักการบันทึกบัญชีตามนโยบายของสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข และสถานการณ์ค่าใช้จ่ายที่เพิ่มสูงขึ้น อันได้แก่ ค่าใช้จ่ายด้านเงินเดือน ค่าจ้าง และค่าตอบแทนของบุคลากรในโรงพยาบาลที่ปัจจุบันมีจำนวนมากขึ้นและมีแนวโน้มจะเพิ่มขึ้นทุกปี ส่วนปัจจัยภายนอกที่เป็นอุปสรรค ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงเชิงนโยบายทางบัญชีของสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข ภาวะเศรษฐกิจและเทคโนโลยีด้านสุขภาพ และการเปลี่ยนแปลงของโครงสร้างประชากรและปัญหาสุขภาพ ซึ่งปัจจัยข้างต้นดังกล่าวล้วนส่งผลกระทบต่อเสถียรภาพและสถานการณ์ทางการเงินการคลังของโรงพยาบาลทั้งสิ้น”อย่างไรก็ตาม แม้ว่าจากข้อมูลรายงานสถานการณ์ทางการเงินการคลังข้างต้นจะสามารถสะท้อนให้เห็นถึงปัจจัยทั้งภายในและภายนอกที่โรงพยาบาลเห็นตรงกันว่าเป็นสิ่งที่นำมาซึ่งผลกระทบต่อสถานการณ์ทางการเงิน แต่ภาพสะท้อน

ดังกล่าวก็ยังเป็นเพียงข้อมูลพื้นฐานที่ยังไม่ชี้เฉพาะว่าปัจจัยเหล่านั้นมีอิทธิพลมากน้อยเพียงใด และปัจจัยใดที่เป็นปัจจัยร่วมสำคัญที่กระทบต่อโรงพยาบาล ซึ่งหากสามารถเข้าถึงสภาพปัญหาที่แท้จริงได้ ก็จะช่วยทำให้สามารถกำหนดทิศทางทั้งในเชิงนโยบายระดับพื้นที่ และแนวทางการปฏิบัติที่สามารถนำไปสู่การแก้ไขปัญหาและสนับสนุนและเสริมประสิทธิภาพของรายงานทางการเงินได้อย่างแท้จริง

2. การพัฒนาระบบตรวจสอบภายในด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ 5 มิติเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการเงินการคลังของเครือข่ายสุขภาพจังหวัดมุกดาหาร เกิดกระบวนการพัฒนาคุณภาพอย่างต่อเนื่องภายใต้วงจรการวิจัยเชิงปฏิบัติการ[6] จำนวน 1 วงจร ดังนี้ (ดังภาพประกอบที่ 1)



ภาพประกอบที่ 1 การพัฒนาระบบตรวจสอบภายในด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ 5 มิติ

จากปัญหาดังกล่าวได้มีการวางแผนตัดสินใจเลือกแนวทางแก้ปัญหาโดยนำข้อมูลที่ได้จากการวิเคราะห์สถานการณ์ในระยะที่ 1 เข้าสู่ที่ประชุมและร่วมกับการสนทนากลุ่มเพื่อวางแผนร่วมกันระหว่างผู้วิจัย ผู้ร่วมวิจัย และผู้ร่วมกิจกรรม กำหนดเป้าหมายและกิจกรรมการพัฒนาแผนดำเนินการตัวชี้วัดและผลลัพธ์ร่วมกัน ในระยะนี้ได้ประเด็นการพัฒนาระบบการตรวจสอบเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพรายงานทางการเงินของเครือข่ายสุขภาพจังหวัดมุกดาหาร ได้แก่ 1) การวิเคราะห์สภาพปัญหาจากการตรวจสอบประสิทธิภาพรายงานทางการเงินประเมินทั้ง 5 มิติ 3 ปีย้อนหลัง แล้วนำมาทำความเข้าใจและวิเคราะห์เพื่อหาประเด็นต่างๆ ที่สำคัญ เพื่อนำมาใช้ในการวางแผนการตรวจ (Audit Planning) และเขียนแนวการตรวจสอบ (Audit Program) 2) ประชุมชี้แจง/ทำความเข้าใจในรูปแบบและวิธีการตรวจสอบกับหน่วยบริการครั้งก่อนเริ่มปฏิบัติงาน 3) คืนข้อมูลและสรุปร่วมกันโดยหัวหน้าทีมจะเป็นผู้รวบรวม และเรียบเรียงสิ่งที่ได้ในแต่ละเรื่องที่ได้ตรวจสอบตามแนวทางที่กำหนด เชื่อมโยงข้อมูลทั้ง 2 ส่วน เพื่อนำมาสรุปให้เห็นถึงปัญหา/โอกาสในการพัฒนาหรือสิ่งดีๆ ที่พบจากการตรวจสอบก็นำมาเป็นข้อมูลในการสร้างกำลังใจในการปฏิบัติงานของหน่วยบริการ 4) นำข้อมูลที่ได้ทั้งหมดมาสรุปร่วมกัน ซึ่งจากการดำเนินงาน ทำให้มีระบบการตรวจสอบที่ควรจะเป็นตามกรอบแนวทางของกระทรวงสาธารณสุขที่สามารถนำไปประยุกต์ใช้ให้เหมาะสมกับหน่วยบริการ มีระบบการตรวจสอบรายงานทางการเงินที่สามารถประเมินผล

ความถูกต้อง ครบถ้วน น่าเชื่อถือได้ของรายงานได้ ทราบปัญหาในการปฏิบัติงานที่ส่งผลกระทบต่อความถูกต้อง ครบถ้วนของข้อมูล หน่วยบริการที่นำข้อเสนอที่ได้จากการตรวจสอบด้วยวิธีการนี้ไปปรับปรุงและพัฒนาโดยผู้บริหารระดับสูง ทราบปัญหาที่ได้จากการตรวจสอบตามระบบใหม่ ระบบการตรวจสอบที่เป็นระบบเดียวกัน ผู้ตรวจเป็นทีมเดียวกัน ทำให้สามารถสามารถสร้างการเปลี่ยนแปลง ในทั้ง 7 แห่ง

3. การประเมินประสิทธิภาพระบบการตรวจสอบ

3.1 ลักษณะทางประชากร ผู้ให้ข้อมูลสำคัญทั้งหมด 101 คน ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง (92.08%) อายุระหว่าง 30-40 ปี (68.32%) จบการการศึกษาระดับปริญญาตรี (93.07%) ตำแหน่งงานหน้าที่เป็นเจ้าหน้าที่ฝ่ายพัสดุ (27.72%) และเป็นโรงพยาบาลระดับ S (85.7%) ดังแสดงในตารางที่ 1

ตารางที่ 1 จำนวน และร้อยละลักษณะทางประชากรของผู้ให้ข้อมูลสำคัญ (n=101)

ลักษณะทางประชากร		จำนวน(%)
เพศ	ชาย	8(7.9)
	หญิง	93(92.1)
อายุ(ปี)	น้อยกว่า 30 ปี	16(15.8)
	30 - 40 ปี	69(68.3)
	41 - 50 ปี	8(7.9)
	51 - 60 ปี	8(7.9)
ระดับการศึกษา	ปริญญาตรี	94(93.1)
	ปริญญาโทหรือสูงกว่า	7(6.9)
ตำแหน่งงานหน้าที่	จนท.ฝ่ายการเงิน	7(6.9)
	จนท.ฝ่ายบริหาร	8(9.9)
	จนท.ฝ่ายพัสดุ	28(27.7)
	หัวหน้าฝ่ายการเงิน	8(7.9)
	ผอ.โรงพยาบาล	7(6.9)
	หัวหน้าฝ่ายบริหาร	10(9.9)
ประเภทของโรงพยาบาล	ระดับ S	6(85.7)
	ระดับ F2	1(14.3)

3.2 ผลการตรวจสอบรายงานความเสี่ยงทางการเงินของหน่วยงาน หน่วยงานในเครือข่ายสุขภาพจังหวัดมุกดาหารทั้งหมด 7 แห่ง หลังการพัฒนา พบว่าผลการตรวจสอบรายงานความเสี่ยงทางการเงินของหน่วยงานในเครือข่ายสุขภาพจังหวัดมุกดาหาร โดยรวมมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้นคิดเป็นร้อยละ 18.10 เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่า ด้านการเงินมีประสิทธิภาพมากที่สุด (25.3%) รองลงมา คือด้านจัดเก็บรายได้ค่ารักษาพยาบาล (21.6%) และด้านบริหารพัสดุ (20.0%) ตามลำดับ แต่เป็นที่น่าสังเกตว่าด้านงบการเงิน มีประสิทธิภาพ

น้อยที่สุด (3.6%) และหลังการพัฒนา พบว่า การดำเนินงานการควบคุมภายในด้านการเงินโดยรวมเพิ่มขึ้น คิดเป็นร้อยละ 21.4 เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่า ด้านทรัพย์สินมีการดำเนินงานถูกต้องมากที่สุด (23.7%) รองลงมา คือ ด้านเงินสดและเงินฝากธนาคาร (22.9%) และด้านรายงานการเงิน (17.5%) ตามลำดับ ดังแสดงในตารางที่ 2 และ 3

ตารางที่ 2 จำนวนและร้อยละผลการตรวจสอบรายงานความเสี่ยงทางการเงินของหน่วยงานในเครือข่ายสุขภาพจังหวัดมุกดาหาร ก่อนและหลังการพัฒนา (N = 7)

รายการตรวจสอบความเสี่ยง	การปฏิบัติ N(%)		% Differences
	ก่อนพัฒนา	หลังพัฒนา	
ด้านการเงิน			
1. การมอบหมายหน้าที่ความรับผิดชอบ	6(85.7)	7(100.0)	+15.4
2. การเก็บรักษาเงินโดยทั่วไป	5(71.4)	7(100.0)	+33.3
3. การรับเงิน	4(57.1)	6(85.7)	+40.0
4. เงินฝากคลัง	5(71.4)	7(100.0)	+33.3
5. หลักฐานใบสำคัญจ่าย	4(57.1)	6(85.7)	+40.0
6. เงินบริจาค	7(100.0)	7(100.0)	0.0
7. การควบคุมภายในเงินนอกงบประมาณ	6(85.7)	7(100.0)	+15.4
เฉลี่ยรายด้าน	**75.5**	**95.9**	**+25.3**
ด้านจัดเก็บรายได้ค่ารักษาพยาบาล			
8. จัดตั้งงานเรียกเก็บค่ารักษาพยาบาล	7(100.0)	7(100.0)	0.0
9. การบันทึกข้อมูลการเรียกเก็บเงินค่ารักษาพยาบาล	5(71.4)	6(85.7)	+18.2
10. กระบวนการเร่งรัด ติดตามการเรียกเก็บรายได้ค่ารักษาพยาบาล	3(42.9)	5(71.4)	+50.0
11. การส่งข้อมูลเข้าระบบ Financial Data Hub	5(71.4)	6(85.7)	+18.2
เฉลี่ยรายด้าน	**71.4**	**85.7**	**+21.6**
ด้านงบการเงิน			
12. หมวดทั่วไป	7(100.0)	7(100.0)	0.0
13. ระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง(รพช.)	5(71.4)	6(85.7)	+18.2
14. รายงานประจำปี	7(100.0)	7(100.0)	0.0
15. ระบบบัญชี GFMIS (รพศ. หรือ รพท.)	7(100.0)	7(100.0)	0.0
16. การรายงานงบการเงินประจำปี	7(100.0)	7(100.0)	0.0
เฉลี่ยรายด้าน	**94.3**	**97.1**	**+3.6**

ตารางที่ 2 (ต่อ)

รายการตรวจสอบความเสี่ยง	การปฏิบัติ N(%)		% differences
	ก่อนพัฒนา	หลังพัฒนา	
ด้านบริหารพัสดุ			
17. เรื่องทั่วไป	4(57.1)	6(85.7)	+40.0
18. แผนการจัดหาพัสดุ	4(57.1)	5(71.4)	+22.2
19. การจัดหาพัสดุ(จัดซื้อ/จัดจ้าง)	5(71.4)	7(100.0)	+33.3
20. เงินฝากคลัง	6(85.7)	7(100.0)	+15.4
21. หลักฐานใบสำคัญจ่าย	6(85.7)	7(100.0)	+15.4
22. เงินบริจาค	7(100.0)	7(100.0)	0.0
23. การควบคุมภายในเงินนอกงบประมาณ	6(85.7)	7(100.0)	+15.4
เฉลี่ยรายด้าน	**77.6**	**93.9**	**+20.0**
ด้านระบบการควบคุมภายใน			
24. การจัดวางระบบการควบคุมภายในทุกส่วนราชการ	7(100.0)	7(100.0)	0.0
25. การรายงานการประเมินผลการควบคุมภายใน	7(100.0)	7(100.0)	0.0
26. การจัดส่งรายงานการประเมินผลการควบคุมภายในได้อย่างครบถ้วน ถูกต้อง ทันเวลา	3(42.9)	6(85.7)	+66.7
27. การนำระบบการควบคุมภายในที่ได้ดำเนินการไปสู่การปฏิบัติอย่างครบถ้วนถูกต้อง	6(85.7)	7(100.0)	+15.4
28. การติดตามประเมินผลระบบการควบคุมภายในอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง	7(100.0)	7(100.0)	0.0.
เฉลี่ยรายด้าน	**85.7**	**97.1**	**+16.4**
เฉลี่ยโดยรวม	**80.6**	**94.4**	**+18.**1

ตารางที่ 3 จำนวน และร้อยละความแตกต่างของคะแนนการดำเนินงานการควบคุมภายในด้านการเงินของเครือข่ายสุขภาพจังหวัดมุกดาหาร ก่อนและหลังการพัฒนา (N= 7)

ข้อคำถาม	การดำเนินงาน N(%)		% Differences
	ก่อนพัฒนา	หลังพัฒนา	
ด้านเงินสดและเงินฝากธนาคาร			
1. การรับเงิน	5(71.4)	7(100.0)	+21.1
2. การเบิกจ่ายเงิน	4(57.1)	6(85.7)	+25.0
3. เงินสดในมือ	6(85.7)	7(100.0)	+10.0

ตารางที่ 3 (ต่อ)

ข้อคำถาม	การดำเนินงาน N(%)		% Differences
	ก่อนพัฒนา	หลังพัฒนา	
4. การนำเงินส่งคลัง	3(42.9)	6(85.7)	+40.0
5. การบันทึกบัญชี	4(57.1)	6(85.7)	+25.0
6. เงินทดรอง	5(71.4)	7(100.0)	+21.1
เฉลี่ยรายด้าน	**64.3**	**92.9**	**+22.9**
ด้านทรัพย์สิน			
1. ความเหมาะสมของการใช้	5(71.4)	7(100.0)	+21.1
2. การดูแลรักษาทรัพย์สิน	4(57.1)	6(85.7)	25.0
3. การบัญชีทรัพย์สิน	4(57.1)	6(85.7)	25.0
เฉลี่ยรายด้าน	**61.9**	**90.5**	**+23.7**
ด้านรายงานการเงิน			
1. ข้อมูลการเงิน	4(57.1)	6(85.7)	+25
2. รายงานการเงิน	6(85.7)	7(100.0)	+10
เฉลี่ยรายด้าน	**71.4**	**92.9**	**+17.5**
เฉลี่ยโดยรวม	**65.9**	**92.0**	**+21.4**

วิจารณ์

1. ผลการวิเคราะห์สถานการณ์ พบว่า พบปัญหาทั้งเชิงระบบของงานที่เกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงิน เครื่องมือที่ใช้ในการปฏิบัติงานส่งผลกระทบกับการปฏิบัติงานให้มีความถูกต้อง ครบถ้วนได้และความรู้ของผู้ปฏิบัติงาน การหมุนเวียนของผู้ปฏิบัติงานที่มีอัตราสูง การสื่อสารระหว่างผู้ปฏิบัติงานกับงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องและความเข้าใจของผู้บริหารต่อระบบและการจัดทำบัญชี ทำให้เกิดข้อเสนอแนะ เพื่อนำไปใช้ในการพัฒนาต่อไป ในทำนองเดียวกันเมื่อพิจารณาผลการดำเนินงานของหน่วยงานก่อนการพัฒนาทั้ง 7 แห่ง โดยรวมไม่ผ่านเกณฑ์ทั้ง 5 ด้าน (80.6%) คือ ผลการดำเนินงานด้านการเงิน (75.5%) ด้านงบการเงิน (94.3%) ด้านบริหารพัสดุ (77.6%) และด้านระบบการควบคุมภายใน (85.7%) (ด้านที่ไม่ผ่านเกณฑ์การประเมินร้อยละ 90 ให้หน่วยงานส่งแผนพัฒนาองค์กร) มีงานวิจัยในหลายประเด็นที่สามารถนำมาอ้างอิงและสนับสนุนแนวคิดนี้ได้ ดังเช่น การหมุนเวียนของบุคลากรและผลกระทบต่อประสิทธิภาพงานการเงิน ดัง งานวิจัยของ Tucker & Parker[7] พบว่า การหมุนเวียนของพนักงานที่สูงในฝ่ายบัญชีและการเงินทำให้เกิดความไม่ต่อเนื่องในการปฏิบัติงานและส่งผลต่อประสิทธิภาพการทำงาน รวมถึงความผิดพลาดที่เกิดขึ้นจากการขาดประสบการณ์ของผู้ปฏิบัติงานใหม่ ยิ่งไปกว่านั้น การไม่สามารถรักษาพนักงานที่มีทักษะไว้ในองค์กรก็ทำให้การพัฒนาผลงานช้าลง ส่วนความสำคัญของการสื่อสารในองค์กรการเงินนั้นมีการศึกษาที่ชี้ให้เห็นว่าการสื่อสารที่ไม่ดีระหว่างฝ่ายต่างๆ ในองค์กร โดยเฉพาะระหว่างผู้ปฏิบัติงานและผู้บริหาร ส่งผลให้เกิดความเข้าใจที่ผิดพลาดและการตัดสินใจที่ไม่สอดคล้องกัน งานของ Johnson et al. กล่าวถึงความสำคัญของการพัฒนา

โครงสร้างการสื่อสารที่มีประสิทธิภาพ เพื่อให้การประสานงานเป็นไปอย่างราบรื่นและลดข้อผิดพลาดในกระบวนการทางการเงิน และการประเมินและพัฒนาระบบการควบคุมภายในสอดคล้องกับงานวิจัยของ Ashraf et al.[8] แสดงให้เห็นว่าองค์กรที่มีการทบทวนและพัฒนาระบบการควบคุมภายในอย่างต่อเนื่อง จะมีประสิทธิภาพทางการเงินที่สูงขึ้น ระบบการควบคุมภายในที่มีความเข้มแข็งสามารถลดความเสี่ยงและข้อผิดพลาดที่เกี่ยวกับการจัดทำรายงานทางการเงินได้อย่างมาก และควรมีการพัฒนาบุคลากรอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้ระบบทำงานได้อย่างเต็มที่ ทั้งนี้ผลการวิจัยเหล่านี้ชี้ให้เห็นว่าการแก้ปัญหาด้านการเงินไม่เพียงแต่อยู่ที่การปรับปรุงเครื่องมือหรือกระบวนการทำงานเท่านั้น แต่ยังเกี่ยวข้องกับการพัฒนาศักยภาพของบุคลากรและการสื่อสารภายในองค์กรที่มีประสิทธิภาพมากขึ้น

2. ระบบตรวจสอบภายในด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ 5 มิติ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการเงินการคลังของเครือข่ายสุขภาพจังหวัดมุกดาหาร ประกอบด้วย 4 ขั้นตอน คือ 1) การวิเคราะห์สภาพปัญหา 2) การประชุมชี้แจง/ทำความเข้าใจในรูปแบบและวิธีการตรวจสอบ 3) คืนข้อมูลและสรุปร่วมกันโดยหัวหน้าทีมจะเป็นผู้รวบรวม และเรียบเรียงสิ่งที่ได้ในแต่ละเรื่องที่ได้ตรวจสอบตามแนวทางที่กำหนด และ 4) นำข้อมูลที่ได้ทั้งหมดมาสรุปร่วมกัน ผลการวิจัยดังกล่าวสอดคล้องกับงานวิจัยของ COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) ซึ่งพบว่ากรอบการทำงาน COSO เป็นที่ยอมรับทั่วโลกในเรื่องการควบคุมภายในและการจัดการความเสี่ยง พบว่า การบูรณาการเทคโนโลยีในระบบการตรวจสอบและการควบคุมภายในช่วยเสริมสร้างความถูกต้องของข้อมูลและเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารจัดการการเงิน เช่นเดียวกับการใช้ระบบอิเล็กทรอนิกส์ 5 มิติในงานวิจัยนี้ที่ช่วยในการสรุปผลและคืนข้อมูลร่วมกันเพื่อพัฒนาองค์กรให้ดีขึ้นสอดคล้องกับงานวิจัยของ Gao[9] ผลกระทบของการใช้ระบบควบคุมภายในแบบดิจิทัล พบว่า การปรับใช้เทคโนโลยีเข้ากับระบบการเงินช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการทำงานขององค์กร ลดข้อผิดพลาดในการจัดทำรายงานทางการเงิน และสอดคล้องกับการใช้ระบบอิเล็กทรอนิกส์ 5 มิติ เพื่อวิเคราะห์ปัญหาและคืนข้อมูล; การศึกษาเกี่ยวกับระบบควบคุมการเงินในเครือข่ายสุขภาพของ Armitage และ Webb พบว่า การใช้เทคโนโลยีและระบบการตรวจสอบภายในช่วยเพิ่มประสิทธิภาพของหน่วยงานต่างๆ ภายในเครือข่ายด้านการบริหารจัดการทางการเงินอย่างมีนัยสำคัญ การดำเนินการตามขั้นตอนการตรวจสอบและสรุปร่วมกันในลักษณะนี้ช่วยเพิ่มความน่าเชื่อถือของข้อมูลการเงิน[10]; ขั้นตอนสำคัญในการวิเคราะห์และประเมินปัญหาภายในระบบการเงินขององค์กรโดยใช้เทคโนโลยีเพื่อเสริมสร้างความสามารถในการตรวจสอบและจัดการข้อมูล ข้อมูลนี้สนับสนุนการใช้เทคโนโลยีใน 5 มิติที่ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพของระบบการเงินการคลัง[11] และสอดคล้องกับการศึกษาของ Finance Strategists[12]ได้ศึกษาระบบการควบคุมภายในในองค์กรด้านการเงิน ชี้ให้เห็นถึงความสำคัญของการคืนข้อมูลและการจัดการปัญหาภายในองค์กรอย่างเป็นระบบ โดยใช้การวิเคราะห์สภาพปัญหาและสรุปผลร่วมกันเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพของหน่วยงานในเครือข่ายสุขภาพ

3. หลังการพัฒนาพบว่า ผลการตรวจสอบรายงานความเสี่ยงทางการเงินของหน่วยงานในเครือข่ายสุขภาพจังหวัดมุกดาหาร โดยรวมมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้นคิดเป็นร้อยละ 18.10 เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่า ด้านการเงินมีประสิทธิภาพมากที่สุด (25.3%) รองลงมา คือด้านจัดเก็บรายได้ค่ารักษาพยาบาล (21.6%) และด้านบริหารพัสดุ (20.0%) ตามลำดับ แต่เป็นที่น่าสังเกตว่าด้านงบการเงินมีประสิทธิภาพน้อยที่สุด (3.6%) และหลังการพัฒนาพบว่า การดำเนินงานการควบคุมภายในด้านการเงินโดยรวมเพิ่มขึ้น คิดเป็นร้อยละ 21.4 เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่า ด้านทรัพย์สินมีการดำเนินงานถูกต้องมากที่สุด (23.7%) รองลงมา คือด้านเงินสดและเงินฝากธนาคาร (22.9%) และด้านรายงานการเงิน (17.5%1) ตามลำดับสอดคล้องกับงานวิจัยที่ศึกษาประสิทธิภาพการตรวจสอบและควบคุมภายในรวมถึงการพัฒนาเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพทางการเงินในด้านต่างๆ ดังการศึกษา

ของ Alzeban & Sawan[13] พบว่า ผลกระทบของการตรวจสอบภายในที่มีต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานขององค์กร โดยพบว่าการเพิ่มความเข้มงวดในกระบวนการตรวจสอบภายใน สามารถช่วยเพิ่มความแม่นยำ และประสิทธิภาพในการจัดการทางการเงิน ในทำนองเดียวกับงานวิจัยของ Huber[14] พบว่า การพัฒนาระบบตรวจสอบภายในโดยใช้เทคโนโลยีช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการจัดการทรัพยากรทางการเงินในองค์กรสุขภาพ การศึกษานี้ชี้ให้เห็นถึงความสำคัญของการควบคุมภายในที่เข้มงวดขึ้นและผลกระทบที่มีต่อการเพิ่มประสิทธิภาพในด้านต่างๆ เช่น การจัดเก็บรายได้และการบริหารพัสดุ; Skaife & Wesson[15] เน้นถึงการปรับปรุงระบบงบการเงินและการควบคุมทรัพย์สินที่มีประสิทธิภาพมากขึ้นหลังการใช้ระบบตรวจสอบภายในที่ได้รับการพัฒนา; การวิจัยของ Vintila & Gherghina[16] แสดงให้เป็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างการใช้มาตรการควบคุมภายในที่เข้มแข็งกับประสิทธิภาพในการจัดทำรายงานการเงินขององค์กร พบว่าการพัฒนาระบบตรวจสอบและการควบคุมช่วยเพิ่มประสิทธิภาพของการดำเนินงานด้านการเงิน และสอดคล้องกับงานวิจัยของ COSO[17] นำเสนอกรอบการทำงานที่สามารถนำมาปรับใช้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของการจัดทำรายงานทางการเงิน และการควบคุมภายในด้านการเงิน

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะจากการวิจัยครั้งนี้

1. ปรับปรุงเครื่องมือและเทคโนโลยีที่ใช้ในการทำงาน โดยพิจารณาใช้เครื่องมือที่ทันสมัยและมีประสิทธิภาพมากขึ้นในการรายงานทางการเงิน เพื่อให้การทำงานมีความแม่นยำและครบถ้วนยิ่งขึ้น

2. ส่งเสริมการอบรมและพัฒนาความรู้ของผู้ปฏิบัติงาน โดยการพัฒนาความรู้ความสามารถของผู้ปฏิบัติงานจะช่วยลดข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นจากการขาดความรู้ความเข้าใจในระบบรายงานทางการเงินและการจัดทำบัญชี

3.ปรับปรุงการสื่อสารระหว่างผู้ปฏิบัติงานและผู้บริหาร โดยการพัฒนาการสื่อสารที่มีประสิทธิภาพระหว่างผู้ปฏิบัติงานและผู้บริหารจะช่วยให้การทำงานเป็นไปอย่างราบรื่น และลดความผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นจากความเข้าใจที่ไม่ตรงกัน

4. ลดอัตราการหมุนเวียนของผู้ปฏิบัติงาน: ควรมีนโยบายในการรักษาพนักงานที่มีทักษะและประสบการณ์ เพื่อให้การทำงานเป็นไปอย่างต่อเนื่องและมีประสิทธิภาพ

5.เพิ่มความเข้าใจในระบบบัญชีให้กับผู้บริหาร: ผู้บริหารควรได้รับการอบรมและทำความเข้าใจในระบบและกระบวนการจัดทำบัญชี เพื่อให้สามารถบริหารงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

1. ควรศึกษาผลกระทบของเทคโนโลยีสารสนเทศต่อประสิทธิภาพการรายงานทางการเงินโดยศึกษาวิจัยถึงผลกระทบที่เครื่องมือและเทคโนโลยีที่ใช้มีต่อคุณภาพและประสิทธิภาพของการทำงาน

2. ควรศึกษาระดับความรู้ของผู้ปฏิบัติงานในด้านการเงินและบัญชี เพื่อหาข้อบกพร่องที่ควรปรับปรุง

3. ควรทำการวิจัยเพิ่มเติมเกี่ยวกับปัจจัยที่ทำให้อัตราการหมุนเวียนของผู้ปฏิบัติงานสูง เพื่อนำมาใช้ในการพัฒนานโยบายรักษาพนักงาน

4. ควรทำการศึกษาเชิงลึกเกี่ยวกับกระบวนการตรวจสอบภายใน และวิธีการเพิ่มประสิทธิภาพในระบบนี้

5. ควรศึกษาการประยุกต์ใช้แนวทางการจัดการความเสี่ยงทางการเงินในหน่วยงานสุขภาพอื่นๆ และควรขยายการวิจัยไปยังหน่วยงานสุขภาพอื่นๆ เพื่อนำแนวทางที่ใช้มาเปรียบเทียบและปรับปรุงระบบในวงกว้าง

เอกสารอ้างอิง

1. อภิชาติ อยู่สำราญ. ข้อเสนอเชิงนโยบายด้านการบริหารการเงินการคลังของหน่วยบริการสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข เขตสุขภาพที่ 9. วารสารวิจัยและพัฒนาด้านสุขภาพ. 2564;6(2); 184-98.
2. ชญาภา อุปดิษฐ์, อัญชลีพร วุฒิเป็ก. การพัฒนาประสิทธิภาพการบริหารจัดการด้านการเงินการคลังหน่วยบริการในสังกัดสำนักงานสาธารณสุข

จังหวัดหนองคายตามเกณฑ์ประเมินประสิทธิภาพด้านการเงินการคลัง (Total Performance Score: TPS) สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข. 2566;1(2):71-82.

3. จิตติวรรณ แสงพิทักษ์. สถานการณ์ทางการเงินการคลังของโรงพยาบาลสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุขในจังหวัดปทุมธานี ประจำปีงบประมาณ พ.ศ.2562-2564. กองบริหารการคลังสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข; 2564.
4. สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดมุกดาการ. รายงานการตรวจราชการกระทรวงสาธารณสุขประจำปีงบประมาณ พ.ศ.2566 รอบที่ 1/2566. กลุ่มงานพัฒนายุทธศาสตร์; 2566.
5. วิรุณ คงศรีชาย. ประสิทธิภาพทางการเงินการคลังต่อภาวะวิกฤติทางการเงินในโรงพยาบาลสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข จังหวัดนครศรีธรรมราช. วารสารศาสตร์สุขภาพและการศึกษา. 2566;3(1):58-68.
6. Cleary B A, Duncan S J, Tools and Techniques to Inspire Classroom Learning. Wisconsin : American Society for Quality; 1977.
7. Tucker P, Parker D. The impact of employee turnover on accounting and finance performance. J Account Finance. 2020;45(3):345-57.
8. Ashraf H, Rahman M, Kapoor S. Does automation improve financial reporting? A review of accounting studies. Rev Account Stud. 2022;28(1):85-103.
9. Gao S. The Impact of Internal Control Systems on Organizational Efficiency. I Accounting. 2022;38(5):112-125.
10. Armitage H, Webb A. The Evolution of Financial Control Systems in Health Networks. Int J Health Manag. 2021;18(3):245-60.
11. IFC. Internal Control Handbook. Washington D.C: International Finance Corporation; 2023.
12. Finance Strategists. The role of financial strategies in modern business growth. Finance Strategists. 2024;12(1):34-46.
13. Alzeban A, Sawan N. The impact of internal auditing on organizational performance. Int J Account Res. 2015;23(2):45-62.
14. Huber G. Enhancing financial management in health organizations through internal auditing technology. J Health Admin. 2020;15(4):112-30.
15. Skaife H, Wesson J. Improving financial reporting and asset control with advanced internal auditing systems. J Acc Res. 2021;28(1):93-115.
16. Vintila G, Gherghina S. Internal control measures and financial reporting efficiency: A correlation study. J Fin Stud. 2022;19(3):143-69.
17. COSO. A framework for improving financial reporting and internal controls. COSO Report. 2023;13(1):77-98.