

# บทที่ ๑

## สินทรัพย์ถาวรและการคิดค่าเสื่อมราคา

ตามปกติแล้ว สิ่งที่ทำให้การดำเนินงานของโรงพยาบาลเป็นไปได้อย่างราบรื่น นั้น มีอยู่ 3 ประเภทด้วยกัน คือ

1. ผู้บริหารและบุคลากรที่ดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ
2. วัสดุ, ยา เวชภัณฑ์ต่าง ๆ ที่ใช้ในกิจการโรงพยาบาล
3. สินทรัพย์ถาวร

ทั้ง 3 สิ่งนี้เป็นทั้งแหล่งที่จะก่อให้เกิดรายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการ และเนื่องจากการวัดผลงานหรือผลของการดำเนินงานนั้น เป็นการวัดโดยเอารายได้และรายจ่ายในงวดเดียวกันมาเปรียบเทียบกัน มากกว่าที่จะเปรียบเทียบระหว่างเงินสดรับและเงินสดจ่าย ดังนั้นการบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายจึงเป็นสิ่งจำเป็น ค่าใช้จ่ายจากการจ้างบุคลากร หรือซื้อยาและเวชภัณฑ์นั้นเป็นค่าใช้จ่ายที่มองเห็นชัด และบันทึกได้ในรูปของเงินเดือนค่าแรง และค่ายาหรือวัสดุที่ใช้ไป แต่การใช้สินทรัพย์ถาวร อันทำให้เกิดค่าใช้จ่ายขึ้นนั้น อาจจะไม่มองเห็นได้ไม่ชัดเจน ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการใช้สินทรัพย์ถาวรมันได้แก่ ค่าเสื่อมราคา ค่าใช้จ่ายประเภทนี้ควรจะได้มีวิธีการคำนวณให้เหมาะสมและถูกต้อง ในบทนี้จะได้กล่าวถึงค่าใช้จ่ายดังกล่าวและสินทรัพย์ถาวรที่ทำให้เกิดค่าใช้จ่ายนั้น

### 1 สินทรัพย์ถาวร

สินทรัพย์ถาวรควรมีลักษณะดังนี้

1. เป็นทรัพย์สินที่จัดหาและมีไว้ใช้ในโรงพยาบาล เพื่อวัตถุประสงค์โดยตรงกับการให้บริการและการรักษาพยาบาลคนไข้

2. เป็นทรัพย์สินที่มีตัวตน และสามารถตีค่าเป็นหน่วยเงินตราได้
3. เป็นทรัพย์สินที่มีอายุการใช้งานเกินกว่าหนึ่งงวดบัญชี
4. เป็นทรัพย์สินที่มีได้มีไว้ขายหรือแลกเปลี่ยน เว้นแต่ประโยชน์จากการใช้สอยทรัพย์สินนั้นจะหมดไป หรือไม่สามรถจะนำมาใช้ได้อีก
5. ราคาทุนที่บันทึกไว้ในบัญชีจะไม่มีการเปลี่ยนแปลงตลอดอายุการใช้งาน เว้นแต่จะมีการต่อเติมหรือซ่อมแซมครั้งใหญ่

ตามธรรมดาแล้ว โรงพยาบาลอาจได้สินทรัพย์ถาวรจากหลายทางด้วยกัน เช่น โดยการซื้อเป็นเงินสด โดยการเช่าซื้อ โดยการรับบริจาค หรือบางครั้งอาจมีการให้ยืมใช้เพื่อแลกเปลี่ยนกับประโยชน์หรือบริการบางอย่างของโรงพยาบาล

## 2. ค่าเสื่อมราคา

โดยปกติแล้วค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานต่าง ๆ กิจการมักจะจ่ายออกไปเป็นเงินสด แต่ค่าเสื่อมราคามีข้อยกเว้นนั้น ค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่ายที่มีได้จ่ายออกไปจากเงินสด เนื่องจากสินทรัพย์ถาวรมีอายุการใช้งานมากกว่าหนึ่งบัญชี ดังนั้นค่าเสื่อมราคาจึงเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามอายุการใช้งาน ความจริงแล้วค่าเสื่อมราคาควรจะเป็นมูลค่าที่เสียไปของทรัพย์สินในอันที่จะก่อให้เกิดประโยชน์ในงวดบัญชีหนึ่ง ๆ สำหรับวิธีการคิดค่าเสื่อมราคานี้มีอยู่หลายวิธีด้วยกัน ซึ่งจะได้กล่าวถึงในตอนต่อไป แต่การที่ไม่นำค่าเสื่อมราคามารวมเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานเพื่อคำนวณหาผลการดำเนินงานนั้น ย่อมจะทำให้งบการเงินแสดงผลงานที่ไม่ถูกต้อง

การคิดค่าเสื่อมราคายังมีผลต่อการกันเงินไว้สำหรับจ่ายซื้อสินทรัพย์ถาวรเข้ามาทดแทน เมื่อสินทรัพย์ถาวรชิ้นเดิมนั้นหมดอายุการใช้งานแล้ว เพราะตอนที่คิดค่าเสื่อมราคานั้นกิจการไม่ได้จ่ายเป็นเงินสดออกไป แต่เป็นเหมือนการกันเงินไว้ส่วนหนึ่งทุก ๆ ปีจนกว่าจะหมดอายุการใช้งานของสินทรัพย์นั้น กิจการก็จะมีเงินสดเหลือไว้พอที่จะนำมาจัดซื้อสินทรัพย์ถาวรชิ้นใหม่

### 3. วิธีการทางบัญชีสำหรับค่าเสื่อมราคา

วิธีการทางบัญชีเพื่อบันทึกรายการและเพื่อคิดค่าเสื่อมราคานั้นพอสรุปได้เป็น 7 ขั้นตอนดังนี้

- 3.1 การกำหนดชนิดหรือประเภทสินทรัพย์ที่จะนำมาลงบัญชีเป็นสินทรัพย์ถาวร
- 3.2 การกำหนดราคาทุนของสินทรัพย์ถาวรว่าประกอบด้วยอะไรบ้าง
- 3.3 การประมาณอายุการใช้งานและมูลค่าซากหลังจากหมดอายุการใช้งานแล้ว
- 3.4 การเลือกวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา
- 3.5 การบันทึกรายการในบัญชี
- 3.6 การประเมินผลการบันทึกและการคำนวณค่าเสื่อมราคาเป็นครั้งคราวเพื่อให้เห็นว่ามีการบันทึกไว้ถูกต้องตามความเป็นจริง และเหมาะสม
- 3.7 การตัดจำหน่ายทรัพย์สินออกจากบัญชี เมื่อมีการขาย หรือเมื่อหมดอายุการใช้งาน

รายละเอียดของแต่ละขั้นตอนนี้มีดังจะกล่าวต่อไปนี้

#### 3.1 การกำหนดประเภทสินทรัพย์ที่จะนำมาลงบัญชี

สินทรัพย์ถาวรทุกชนิด ยกเว้นที่ดิน เมื่อกิจการซื้อเข้ามาใช้ในการดำเนินงานก็จำเป็นที่จะต้องมีการคิดค่าเสื่อมราคา ดังนั้นจึงจำเป็นที่จะต้องระบุประเภทของสินทรัพย์ถาวรเหล่านั้นว่ามีรายการเป็นอย่างไรบ้างที่จะต้องนำมาบันทึกบัญชี ปกติแล้วสินทรัพย์ถาวรจะมีอายุการใช้งานเกินกว่าหนึ่งงวดบัญชี ถ้ามีการจ่ายซื้อสินทรัพย์ใดซึ่งนำไปใช้สอยได้เพียงในงวดบัญชีเดียวแล้วหมดค่าไป รายการที่จ่ายซื้อเช่นนี้ไม่ควรนำมาบันทึกเป็นสินทรัพย์ถาวร แต่ควรจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดบัญชีนั้น สินทรัพย์ถาวรที่ได้มาโดยการเช่าหรือยืมมาใช้ โดยที่โรงพยาบาลมิได้มีฐานะเป็นเจ้าของ มิได้มีชื่อในทะเบียนตามกฎหมายเพียงแต่จ่ายค่าเช่าทุก ๆ งวดหรือทุกเดือน

สินทรัพย์เช่นนี้ก็ไม่นับรวมเป็นสินทรัพย์ถาวร เพื่อนำมาคิดค่าเสื่อมราคา แต่ค่าเช่าที่จ่ายทุกงวดหรือทุกเดือนควรจะพิจารณาเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดที่เกิดค่าเช่าจ่ายนั้น

นอกจากเงื่อนไขที่ว่าสินทรัพย์ถาวรจะต้องมีอายุการใช้งานเกินกว่า 1 งวดบัญชีหรือ 1 ปีแล้ว บางกิจการยังอาจกำหนดเงื่อนไขอีกข้อหนึ่งเพื่อประโยชน์ในทางปฏิบัติในทางบัญชี นั่นก็คือ การกำหนดมูลค่าขั้นต่ำของทรัพย์สินที่จะนำมาบันทึกเป็นสินทรัพย์ถาวรด้วย เช่น อาจมีการกำหนดว่าทรัพย์สินที่จะนำมาลงบัญชีเป็นสินทรัพย์ถาวรเพื่อนำมาคำนวณค่าเสื่อมราคานั้นจะต้องมีราคาเกินกว่า 1,000 บาท เป็นต้น ถ้าทรัพย์สินนั้นมีอายุการใช้งานเกินกว่า 1 งวดบัญชี แต่มีราคาไม่ถึง 1,000 บาท ก็จะถูกนำมาบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดแทน เหตุผลในที่นี้ก็เพราะการที่นำสินทรัพย์ที่มีมูลค่าไม่มากนักมาคำนวณคิดค่าเสื่อมราคานั้นค่อนข้างจะไม่มีสาระสำคัญและเป็นภาระทางบัญชีมากเกินไป เช่น การจัดซื้อ ครัวไกรไว้ใช้ราคา 300 บาท ซึ่งถ้าพิจารณาตามลักษณะของสินทรัพย์ถาวรแล้วจะพบว่าเข้าประเภทได้พอดี แต่การที่จะนำมาบันทึกและตัดค่าเสื่อมนั้นค่อนข้างจะเป็นภาระและขาดความสำคัญในด้านการแสดงรายการ ดังนั้นการจัดซื้อดังกล่าวก็อาจพิจารณาเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดที่จัดซื้อไว้แทน การที่จะกำหนดเงื่อนไขเช่นนี้ก็ขึ้นอยู่กับนโยบายของฝ่ายบริหารของแต่ละกิจการและนโยบายทางบัญชีที่จะถือปฏิบัติ บางครั้งก็อาจเป็นนโยบายที่กำหนด โดยมีบุคคลที่สามร่วมพิจารณาด้วย เช่น ผู้สอบบัญชีก็ได้

สินทรัพย์ถาวรประเภทต่างๆ เช่น อาคาร เครื่องมือ ส่วนปรับปรุงที่ดิน (Land Improvement) ฯลฯ จะต้องนำมาบันทึกคิดค่าเสื่อมราคาทั้งสิ้น สำหรับที่ดินนั้นไม่ถือเป็นสินทรัพย์ที่จะต้องคิดค่าเสื่อมราคา เพราะอายุการใช้งานไม่มีจำกัด ไม่มีสิ้นสุด ดังเช่นสินทรัพย์อื่น และไม่มีมีการเสื่อมค่าตามการใช้สอย ปกติแล้วมีแต่ราคาจะสูงขึ้นไป จึงไม่นับเป็นสินทรัพย์ที่จะต้องนำมาคิดค่าเสื่อมราคา

สำหรับรายการที่จะนำมารวมไว้ในบัญชีเป็นสินทรัพย์ถาวรเพื่อนำมาคิดค่าเสื่อมราคา นอกจากจะต้องมีลักษณะดังได้กล่าวถึงในตอนต้นของบทนี้แล้ว จะได้แก่

ก. สินทรัพย์ถาวรที่ได้จัดซื้อเข้ามาใหม่

ข. รายการต่อเติมหรือปรับปรุงสินทรัพย์ถาวร ซึ่งทำให้สินทรัพย์นั้นมีมูลค่า

เพิ่มขึ้น หรือทำให้อายุการใช้งานเพิ่มขึ้น

ค. รายการที่เกิดขึ้นจากการค้นคิด ทำให้อายุการใช้งานของสินทรัพย์ถาวรเพิ่มขึ้น

ส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อซ่อมแซมหรือบำรุงรักษาเพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพดี แต่ไม่ได้ทำให้มูลค่าเพิ่มขึ้นหรือไม่ได้ทำให้อายุการใช้งานเพิ่มขึ้นแล้ว ก็ไม่ควรจะรวมรายการเหล่านี้เข้าไปเป็นราคาของทรัพย์สิน แต่ควรจะเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดที่ทำการซ่อมแซมนั้น

### 3.2 ราคาทุนของสินทรัพย์ถาวร

ราคาทุนที่บันทึกไว้ในบัญชีของสินทรัพย์ถาวรแต่ละประเภทนั้น มิใช่ราคาของสินทรัพย์นั้นเองเท่านั้น แต่ยังได้รวมต้นทุนต่างๆ เข้าไว้ด้วย ซึ่งต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายเหล่านั้นจำเป็นต้องเกิดขึ้นและจะเป็นประโยชน์ต่อการใช้ทรัพย์สินนั้นตลอดอายุการใช้งาน ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่จะต้องนำมารวมเข้าเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ถาวร ประกอบด้วยรายการดังต่อไปนี้

ก. ราคาที่แท้จริงของต้นทรัพย์นั้นเอง ราคานี้ได้แก่ราคาที่ซื้อขายของสินทรัพย์ในท้องตลาดตามปกติ ราคานี้มักจะขึ้นอยู่กับชนิดของทรัพย์สินนั้นว่า รุ่นไหน ประเภทใด ในกรณีที่ทางโรงพยาบาลได้จ่ายเงินสดซื้อออกไป ราคาของทรัพย์สินนี้ก็คือจำนวนเงินที่จ่ายออกไปให้แก่ผู้ขายทั้งหมด ส่วนกรณีที่ทรัพย์สินนั้นได้รับมาจากการบริจาค การคิดมูลค่าทรัพย์สินในกรณีนี้ ก็ควรจะเป็นเอาราคาที่ตีขึ้นในขณะที่ได้รับบริจาคมานั้น แต่ถ้าไม่สามารถหาราคาเดิมได้ เพราะผู้บริจาคได้ซื้อมาใช้มานานแล้วจึงบริจาคมานั้น ก็ควรจะมีการตีราคาโดยการประเมินจากราคาที่จะซื้อขายกันได้อย่างแท้จริงในขณะนั้น หรือให้ผู้มีความรู้ในทางนั้นเป็นผู้ประเมินราคาให้

ข. ค่าขนส่งและค่าจัดตั้ง ในกรณีที่ผู้ขายเป็นผู้จัดส่งทรัพย์สินมาให้ค่าขนส่ง และค่าจัดตั้งนี้มักจะรวมอยู่ในราคาของทรัพย์สินตอนที่ตกลงซื้อขายกันแล้ว แต่ถ้า

ผู้ขายไม่ได้รวมการขนส่งมาให้ด้วยแล้ว ค่าขนส่งและค่าจัดส่งที่เกิดขึ้นเมื่อจัดซื้อก็ต้องรวมเข้าเป็นต้นทุนของทรัพย์สินนั้นด้วย แม้แต่ทรัพย์สินที่ได้รับบริจาคมาก็เช่นกัน ควรจะต้องเอาค่าขนส่งรวมเข้าเป็นราคาทุนของทรัพย์สินด้วย เพราะค่าใช้จ่ายในการขนส่งนี้เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น เพื่อให้ทรัพย์สินนั้นสามารถนำมาใช้งานได้ตลอดอายุการใช้งาน ถ้าไม่มีการขนส่งนี้แล้ว ทรัพย์สินนั้นก็ไม่มีอยู่ในสภาพที่จะนำมาใช้ได้

**ก. ค่าภาษี** ค่าภาษีการค้า หรือภาษีศุลกากร หรือค่าภาษีอื่นใดที่เกิดขึ้นเนื่องจากการจัดซื้อทรัพย์สินนั้นมาใช้ จำเป็นจะต้องรวมเข้าเป็นราคาทุนของทรัพย์สินด้วย ทั้งนี้เพราะภาษีดังกล่าวนี้เป็นภาษีที่ต้องจ่าย ณ เวลาที่จัดซื้อ หากไม่มีการจ่ายค่าภาษีดังกล่าวแล้วก็ไม่สามารถจะนำทรัพย์สินนั้นมาใช้งานได้

**ง. ค่าติดตั้งและค่าลองเครื่อง** ค่าใช้จ่ายในการติดตั้ง การจัดเตรียมการทดลองเครื่องในระยะแรกนี้จะต้องนำมารวมเป็นราคาทุนของทรัพย์สินด้วย เพราะค่าใช้จ่ายเหล่านี้เป็นสิ่งที่จำเป็นต้องมีเพื่อให้ทรัพย์สินนั้นอยู่ในสภาพที่ใช้การได้ตลอดไป ค่าใช้จ่ายดังกล่าวนี้เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในครั้งแรกและครั้งเดียว เกิดขึ้นในขณะที่จัดซื้อเข้ามาและนำมาใช้ในการดำเนินงานต่อไป

**จ. ค่าใช้จ่ายอื่นๆ** ค่าใช้จ่ายอื่นๆ ซึ่งจะต้องรวมเข้าเป็นต้นทุนของทรัพย์สินด้วยนั้นจะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในครั้งแรกที่จัดหาทรัพย์สินและเกิดขึ้นเพียงครั้งเดียว ค่าใช้จ่ายต่างๆ เหล่านี้ ได้แก่ ค่าสำรวจ, ค่าจ้างสถาปนิก, วิศวกร, ค่าภาษีอื่น ๆ, ดอกเบี้ยที่จ่ายเพื่อการจัดเตรียมทรัพย์สิน

ในกรณีที่มีการซื้อทรัพย์สินประเภทใช้แล้ว (Second-hand or used item) มาใช้อีกและกิจการต้องทำการซ่อมแซมหรือเปลี่ยนชิ้นส่วนใหม่ก่อนที่จะนำมาใช้ ค่าซ่อมแซมหรือเปลี่ยนชิ้นส่วนใหม่ที่จะต้องนำมารวมเป็นราคาทุนของทรัพย์สินด้วย

• ค่าใช้จ่ายที่นำมารวมเข้าเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ถาวรนี้จะต้องเป็นต้นทุนที่ทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพที่พร้อมจะให้บริการได้ตลอดอายุการใช้งานและเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในครั้งแรกและครั้งเดียว

### 3.3 การประมาณอายุการใช้งานและมูลค่าซาก

การประมาณอายุการใช้งานของสินทรัพย์ถาวรนี้จะต้องมีการกำหนดขึ้นทุกครั้งที่มีการจัดหาสินทรัพย์นั้นมา กิจกรรมจะต้องทำการประมาณว่าสินทรัพย์ถาวรนั้นจะให้ประโยชน์ได้นานแค่ไหนนับแต่วันที่เริ่มนำสินทรัพย์นั้นเข้ามาใช้สอยจนถึงวันที่หมดประโยชน์แห่งการใช้สอยนั้น

มูลค่าซาก เป็นมูลค่าที่ประมาณขึ้นว่า หลังจากสินทรัพย์ถาวรนั้นหมดประโยชน์แห่งการใช้สอยแล้วจะมีมูลค่าเหลืออยู่เท่าใด การประมาณมูลค่าซากก็ควรจะให้เป็นไปในทางเดียวกันหรือไปด้วยกันกับการประมาณอายุการใช้งานด้วย

ความจำเป็นในการประมาณอายุการใช้งานและมูลค่าซากก็เพื่อจะได้จัดสรรค่าเสื่อมราคาตลอดอายุการใช้งานได้เหมาะสม จะได้ทราบว่าประโยชน์ที่ได้รับจากสินทรัพย์นั้น ๆ ในแต่ละงวดบัญชี มีต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นเท่าใด

การประมาณอายุการใช้งาน ทำได้หลายทางด้วยกัน เช่น

— พิจารณาจากประสบการณ์ในอดีตที่เกิดขึ้นกับสินทรัพย์ในประเภทเดียวกันหรือใกล้เคียง

— จากการศึกษาถึงสภาพของสินทรัพย์ในขณะที่จะมีการซื้อใหม่หรือดูประโยชน์ในการใช้สอยในกิจการ ซึ่งอาจมีโชอายุที่แท้จริง

— จากกฎหมาย เช่น ประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับอายุของสินทรัพย์แต่ละประเภท ซึ่งกิจการจะต้องถือเป็นแนวทางการปฏิบัติต่อไป

— กรณีที่เป็นสินค้าใหม่ เพิ่งออกสู่ท้องตลาดเป็นครั้งแรก การประมาณอายุการใช้งาน อาจต้องถือตามที่ผู้ผลิตประมาณให้

— แหล่งข้อมูลอื่น ๆ อันอาจหาได้ ซึ่งได้ปฏิบัติตามแล้วเกี่ยวกับสินทรัพย์ประเภทที่กำลังพิจารณาอยู่

การประมาณอายุการใช้งานข้างต้นนี้เป็นเพียงแนวทางเท่านั้น ในการที่จะกำหนดอายุการใช้งานจริงก็ควรจะขึ้นอยู่กับนโยบายทางการบัญชีของกิจการและนโยบายของผู้บริหารด้วย เช่น เครื่องพิมพ์ดีด ถ้านำไปใช้งานในแผนกงานที่แตกต่างกันแล้ว ก็ย่อมให้อายุการใช้งานต่างไปด้วย กิจการอาจกำหนดอายุการใช้งานไม่เท่ากันก็ได้ หรือถ้ามีนโยบายที่จะกำหนดอายุการใช้งานสำหรับสินทรัพย์ประเภทเดียวกันให้เท่ากันทั้งหมด ก็อาจกำหนดอายุการใช้งานเท่ากัน

สำหรับการประมาณราคาซากแล้วยังเป็นสิ่งที่ยากกว่าการประมาณอายุการใช้งาน ตามปกติก็มักอาศัยประสบการณ์ในอดีต และถ้าระดับราคาเปลี่ยนแปลงค่อนข้างมากแล้ว การกำหนดราคาซากควรใช้อัตราเปอร์เซ็นต์โดยคิดจากราคาทุนแทนที่จะกำหนดราคาซากเป็นจำนวนเงิน โดยทั่วไปการประมาณราคาซากโดยผู้ขายหรือผู้ผลิตค่อนข้างจะเชื่อถือได้ดี ราคาซากนั้นก็คล้าย ๆ กับการตีราคาของสินทรัพย์ในตอนต้น คือต้องเป็นราคาซากสุทธิหลังจากหักค่าธรรมเนียมหรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นแล้วเช่นกัน ความยากลำบากในการประมาณผลค่าซากดังกล่าว ทำให้กิจการโดยทั่วไปนิยมที่จะสมมุติว่า ราคาซากเป็นศูนย์

### 3.4 การเลือกวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

การคิดค่าเสื่อมราคาในงวดบัญชีต่าง ๆ ควรจะต้องให้ได้มูลค่าที่ใกล้เคียงกับประโยชน์ที่ได้รับจากทรัพย์สินในงวดบัญชีนั้น กิจการอาจจัดเตรียมการคำนวณ โดยทำเป็นตารางค่าเสื่อมราคาภายในอายุการใช้งานที่กำหนดขึ้น การคำนวณค่าเสื่อม

ราคาจะต้องเอาราคาทุนทั้งหมดที่หาได้หักด้วยมูลค่าซาก (ถ้ามี) จะได้มูลค่าของทรัพย์สิน  
ที่ให้ประโยชน์อย่างแท้จริงตลอดอายุการใช้งาน และมูลค่านี้เองที่จะนำมาจัดสรร  
ออกตามงวดบัญชี วิธีการจัดสรรหรือคำนวณค่าเสื่อมราคา มีหลายวิธีดังต่อไปนี้

ก. การคำนวณค่าเสื่อมราคาตามหน่วยงานที่ใช้ (Depreciation Based on Units of Service) วิธีนี้จะต้องประมาณหน่วยงานที่ใช้ทั้งหมดตลอดอายุการใช้งานของ  
สินทรัพย์ถาวร แล้วหารราคาทุนของสินทรัพย์ตามที่ยคำนวณได้ ผลลัพธ์จะเป็นค่า  
เสื่อมราคาต่อหน่วยงานในแต่ละงวดบัญชี ถ้าคำนวณหน่วยงานที่ใช้ได้เท่าใด ก็นำมา  
คูณกับผลลัพธ์ข้างต้น ก็จะได้เป็นจำนวนค่าเสื่อมราคาทั้งหมดในงวดบัญชีนั้น เช่น  
รถยนต์ราคา 300,000 บาท ประมาณว่าตลอดอายุการใช้งานจะวิ่งได้ 300,000 ไมล์  
ดังนั้นอัตราค่าเสื่อมราคาต่อ 1 ไมล์เท่ากับ 1 บาท ถ้าในงวดบัญชีนี้วิ่งได้ 35,000  
ไมล์ ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นจะเท่ากับ 35,000 บาท การคำนวณค่าเสื่อมราคาวิธีนี้  
จะต้องสามารถวัดหน่วยงานที่ทรัพย์สินนั้นให้บริการได้ เช่นตัวอย่างข้างต้น ถ้าใน  
กรณีที่ไม่สามารถวัดหน่วยงานที่ใช้ได้อย่างถูกต้องหรือประมาณได้ยากแล้ว ก็ควร  
จะเลือกใช้วิธีอื่น ดังต่อไปนี้

ข. การคำนวณค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง (Accelerated Depreciation Method)  
วิธีนี้มีข้อสมมุติฐานที่ว่าทรัพย์สินนั้นจะให้ประโยชน์ในตอนต้น ๆ ของอายุการใช้งาน  
ได้มากกว่าเพราะยังใหม่และมีประสิทธิภาพดีกว่าเมื่อใช้ไปในปีหลัง ๆ ของอายุการ  
ใช้งาน ดังนั้นจึงคิดค่าเสื่อมราคาในปีแรก ๆ ให้สูงกว่าปีหลัง ๆ ดังนั้นค่าเสื่อมราคา  
แต่ละปีจะมียอดลดลงเรื่อย ๆ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเช่นนี้แยกออกได้เป็นวิธีผล  
บวกจำนวนปี (Sum-of-the-year-digits) และวิธีคำนวณตามยอดที่ลดลง (Double  
Declining Balance) ทั้งสองวิธีนี้จะให้ยอดค่าเสื่อมราคาในปีแรกสูง และหลังจากนั้น  
ก็จะลดลงเรื่อย ๆ จนถึงปีสุดท้ายที่ใช้ใช้งาน

ค. การคำนวณค่าเสื่อมราคาในอัตราเส้นตรง (Straight-line Method) วิธีนี้เป็นวิธีที่ง่ายที่สุด และนิยมใช้กัน ค่าเสื่อมราคาจากการคำนวณวิธีนี้จะเท่ากันทุกปีตลอดอายุการใช้งาน การคำนวณทำได้โดยเอาราคาทุนของสินทรัพย์ถาวรหารด้วยจำนวนปีของอายุการใช้งาน ผลลัพธ์ที่ได้ก็จะเป็นค่าเสื่อมราคาต่อปี

ง. การคำนวณค่าเสื่อมราคาวิธีเงินทุนจม (Sinking Fund Method) วิธีนี้ค่าเสื่อมราคาปีแรกจะต่ำและจะเพิ่มสูงขึ้นเรื่อย ๆ เป็นการคิดค่าเสื่อมราคาโดยคำนวณจากดอกเบียของเงินที่จมอยู่จากการใช้ทรัพย์สินนั้น ยิ่งเงินจมอยู่นาน ๆ ปี ดอกเบียที่เกิดจากการใช้ทรัพย์สินนั้นก็สูงขึ้นเรื่อย ๆ วิธีนี้เป็นวิธีที่ไม่นิยมใช้เพราะค่อนข้างจะขัดกับหลักความเป็นจริงเกี่ยวกับประโยชน์ที่ได้จากการใช้สอย และประโยชน์ในทางภาษี

เมื่อกิจการเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาวิธีใดแล้ว ก็ควรจะใช้วิธีนั้นตลอดไปเพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างปี แต่ถ้าจำเป็นจะต้องมีการเปลี่ยนวิธีคิดก็ควรจะได้แสดงเหตุผลและข้อแตกต่างของวิธีที่เปลี่ยนใหม่ด้วยเพื่อผู้อ่านงบการเงินจะได้ทราบข้อเท็จจริง และเมื่อเปลี่ยนมาใช้วิธีใดใหม่แล้วก็ควรใช้วิธีนั้นตลอดไป ไม่ควรเปลี่ยนกลับไปกลับมาบ่อย ๆ เพราะนอกจากจะไม่สามารถนำงบการเงินมาเปรียบเทียบกันในแต่ละปีแล้ว บางครั้งก็อาจมีปัญหาด้านกฎหมายเกี่ยวกับการคำนวณภาษีด้วย

### 3.5 การบันทึกรายการในบัญชี

กิจการจะต้องจัดให้มีการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคาทุกงวดบัญชี การบันทึกการนี้จะขึ้นอยู่กับระบบบัญชีของกิจการด้วย อย่างไรก็ตามการบันทึกการจะต้องเริ่มตั้งแต่การบันทึกเกี่ยวกับราคาทุนของสินทรัพย์ถาวรนั้น ในที่นี้จะกล่าวถึงรายละเอียดต่าง ๆ ดังนี้

### ก. การบันทึกราคาทุนของสินทรัพย์ถาวร

จะต้องให้มีการบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรแต่ละชิ้น ซึ่งควรจะต้องมีระบบการบันทึกที่ดี ในอันที่จะทำให้ทราบถึงรายละเอียดต่าง ๆ เกี่ยวกับทรัพย์สินนั้น สิ่งที่สำคัญที่สุดก็คือ วัตถุประสงค์ของการบันทึกบัญชีสินทรัพย์ถาวรซึ่งมีดังต่อไปนี้

1. เพื่อแยกประเภท และทำให้รู้ว่าทรัพย์สินนั้นอยู่จริง
2. เพื่อจะได้ข้อมูลในทันทีที่ต้องการ เช่น ในกรณีการประกันภัยและการเรียกร้องให้ชดใช้ค่าเสียหาย
3. เพื่อจะได้ใช้ควบคุมในการปฏิบัติงาน และการคิดค่าเสื่อมราคาที่สุดอดคล้องกับประโยชน์ที่ได้จากทรัพย์สินนั้น
4. ช่วยให้ข้อมูลเกี่ยวกับการจัดซื้อของใหม่มาทดแทนของเก่าในอนาคต

ด้วยวัตถุประสงค์ดังกล่าว ในการบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวร จึงควรมีรายละเอียดต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1. ประเภทของทรัพย์สิน, ชื่อ, แหล่งที่จัดซื้อ คุณสมบัติของทรัพย์สินนั้น ขนาดความกว้างยาว กำลังการใช้งาน ประสิทธิภาพ
2. วันที่ที่จัดซื้อ และวันที่นำมาใช้ซึ่งอาจเป็นคนละวันกัน
3. ต้นทุนทั้งหมดมีเท่าใด ยอดรวมนั้นประกอบด้วยอะไรบ้าง จำนวนเท่าใด
4. ทรัพย์สินนั้นติดตั้งอยู่ที่ไหน หรือฝ่ายใดเป็นผู้นำไปใช้
5. อายุการใช้งานนานแค่ไหน ใครเป็นผู้กำหนดหรือทราบมาได้อย่างไร
6. ราคาซาก มีการประเมินขึ้นหรือไม่ มีเท่าใด ใครเป็นผู้ประเมิน โดยใช้วิธีใด
7. ค่าเสื่อมราคาต่อปีและวิธีการคิด
8. ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชี

9. ค่าเสื่อมราคาสะสม ตลอดอายุการใช้งานนับแต่วันที่จัดหามาขึ้น
  10. ราคาตามบัญชีของทรัพย์สิน (ราคาทุนหักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม) เมื่อสิ้นงวดบัญชีแต่ละงวด
  11. รายการที่ปรับปรุงหรือรายการที่ทำให้เกิดการเพิ่มค่าเพิ่มราคาทุนและ/หรือเพิ่มอายุการใช้งานของทรัพย์สิน
  12. บันทึกการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับอัตราค่าเสื่อมราคาไม่ว่าจะเป็นผลของการปรับปรุงหรือเพิ่มค่าทรัพย์สิน หรือการเปลี่ยนแปลงวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาใหม่
  13. เมื่อมีการขายหรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้นออกจากบัญชี จะต้องบันทึกวันที่ที่เกิดรายการ ตลอดจนค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่อาจเกิดขึ้นจากการจำหน่ายทรัพย์สินนั้น
  14. ต้องมีการบันทึกรายการที่เกี่ยวข้องในบัญชีแยกประเภทให้ครบถ้วนและเก็บรวบรวมหลักฐานต่าง ๆ ในแฟ้มให้เรียบร้อย
- รายการดังกล่าวข้างต้นนี้ควรจะต้องมีการตรวจสอบและตรวจนับทรัพย์สินในแต่ละงวดบัญชีเพื่อให้เห็นว่าทรัพย์สินนั้นอยู่จริง กิจการอาจจัดทำรายงานประจำปีเกี่ยวกับทรัพย์สิน โดยจัดเตรียมแสดงรายละเอียดต่าง ๆ ดังกล่าว รวมทั้งที่ตั้งและราคาตามบัญชีของทรัพย์สินแต่ละประเภท

#### ข. หลักฐานที่ประกอบการบันทึกรายการ

หลักฐานต่าง ๆ ที่ใช้ประกอบการบันทึกการนั้น จะต้องมีการจัดเก็บไว้ให้ดี หลักฐานเหล่านี้ได้แก่ ใบกำกับสินค้า (Invoice) ต้นข้าวหรือสำเนาเช็คที่จ่ายเงิน ใบเสร็จรับเงิน ใบรายงานการตีราคาทรัพย์สินใหม่ รายงานเกี่ยวกับรายการปรับปรุงหรือเปลี่ยนแปลง ฯลฯ เอกสารหลักฐานเหล่านี้ควรจะมีการจัดเก็บโดยอาจมีดัชนีรายการเพื่อสะดวกในการค้นหาซึ่งอาจเกิดขึ้นภายหลัง เช่นในกรณีที่ผู้ตรวจสอบบัญชีซักถามหรือเมื่อมีการทำรายงานอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

### ค. บัญชีแยกประเภททั่วไป

นอกเหนือจากการจัดให้มีการบันทึกข้อมูลดังกล่าวแล้ว ก็จะต้องมีการบันทึกรายการในบัญชีแยกประเภททั่วไป และบัญชีย่อยตามลักษณะของสินทรัพย์ถาวร บัญชีแยกประเภททั่วไป ควรแยกออกดังนี้—:

1. บัญชีที่ดิน (Land)
2. บัญชีส่วนปรับปรุงที่ดิน (Land Improvements)
3. บัญชีอาคาร (Buildings)
4. บัญชีเครื่องมือเครื่องใช้ประเภทติดตั้ง (Fixed Equipment)
5. บัญชีเครื่องมือเครื่องใช้ประเภทเคลื่อนย้ายได้ (Movable Equipment)

สินทรัพย์ถาวรที่มีอยู่ในโรงพยาบาลนั้น จะต้องนำมาจัดแยกประเภทให้เข้ากับประเภทใดประเภทหนึ่งทั้ง 5 ประเภทนั้น และบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมก็ต้องแยกบันทึกตามประเภทของสินทรัพย์ดังกล่าวด้วย ยกเว้นบัญชีที่ดินที่ไม่ต้องมีการคำนวณค่าเสื่อมราคา เมื่อสิ้นงวดบัญชีทุกครั้งจะต้องจัดให้มีการบันทึกรายการค่าเสื่อมราคาตามประเภทสินทรัพย์ด้วย โดย

เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคา .....

เครดิต บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม .....

### 3.6 การประเมินผลเป็นครั้งคราว

เนื่องจากการคำนวณค่าเสื่อมราคานั้น มีปัจจัยสำคัญที่เกี่ยวข้อง คือ การประมาณอายุการใช้งานและการประมาณราคาซากของทรัพย์สิน ดังนั้น หลังจากที่มีการกำหนดให้คิดค่าเสื่อมราคาในขั้นแรกแล้ว ในเวลาต่อมาอาจมีความจำเป็นเกิดขึ้นในการที่จะปรับปรุงรายการเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคาใหม่ ซึ่งความจำเป็นดังกล่าวนี้เกิดจากการตรวจสอบและประเมินผลของการคำนวณในครั้งแรกแล้วพบว่า มีเหตุผลหลายอย่างที่ต้องทำการปรับปรุงใหม่ เหตุผลต่าง ๆ เหล่านี้ได้แก่

1. จากประสบการณ์ที่ผ่านมาตลอดเวลาของการใช้ทรัพย์สินนั้น พบว่าการประมาณมูลค่าซาก และ/หรือ อายุการใช้งานนั้นผิดพลาด ควรจะต้องมีการปรับปรุงให้เหมาะสมเป็นจริงกว่าที่ได้ประมาณไว้เดิม

2. จากสถานการณ์ในปัจจุบัน เป็นสาเหตุให้ราคาซากที่เคยประมาณไว้ผิดไปอย่างเด่นชัด

3. มีการจ่ายเงินเพื่อทำการปรับปรุงทรัพย์สินในระหว่างงวด ทำให้ทรัพย์สินมีมูลค่าเพิ่มขึ้น และหรือขยายอายุการใช้งานออกไป

4. พบว่าวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่ใช้และได้ถือปฏิบัติมานั้นไม่ได้เป็นการแสดงถึงค่าใช้จ่ายที่แท้จริงในอันที่จะนำมาเปรียบเทียบกับรายได้ที่เกิดขึ้นจากการใช้สินทรัพย์ดังกล่าวภายในงวดบัญชีหนึ่ง ๆ

จากเหตุผลอย่างใดอย่างหนึ่งดังกล่าว จึงควรจะให้มีการปรับปรุงรายการที่เกี่ยวกับค่าเสื่อมราคาเสียใหม่ ตลอดจนราคาตามบัญชี (Book Value) ของทรัพย์สินนั้นในงวดต่อมา

### 3.7 การตัดจำหน่ายทรัพย์สินออกจากบัญชี

ทรัพย์สินที่หมดอายุการใช้งานแล้วตามปกติก็จะต้องทำการตัดจำหน่ายออกจากบัญชี โดยการโอนเปิดบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม กับบัญชีทรัพย์สินประเภทนั้น ๆ ทรัพย์สินบางอย่างแม้ว่าจะยังไม่หมดอายุการใช้งาน บางทีก็อาจไม่สามารถนำมาใช้ได้อีกเป็นปกติ เช่น ล้าสมัย แต่ก็ยังต้องเก็บรักษาไว้เพื่อประโยชน์ที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต เพราะบางครั้งอาจมีความจำเป็นต้องใช้ในภายหลัง ดังนั้นในแต่ละงวดบัญชีทรัพย์สินดังกล่าวจึงไม่ได้ก่อให้เกิดรายได้ใด ๆ ขึ้นเลย ซึ่งตามหลักบัญชีในข้อที่เกี่ยวกับการเปรียบเทียบรายได้และรายจ่าย (Matching Revenue Against Expense) แล้วก็ไม่ควรจะมีการคิดค่าเสื่อมราคาในงวดนั้น ๆ แต่อย่างไรก็ตาม ยังมีเหตุผลบางประการที่ทำให้จำเป็นต้องบันทึกค่าเสื่อมราคาในระหว่างงวดบัญชีเหล่านั้นอีก เหตุผลบางประการนี้ได้แก่

1: การคิดค่าเสื่อมราคานั้นเป็นเสมือนการกันเงินส่วนหนึ่งไว้จากรายได้เพื่อนำมาใช้จ่ายในเวลาที่ย่อมหรือซื้อทรัพย์สินใหม่มาทดแทน

2. แม้ว่าจะไม่มีการนำทรัพย์สินนั้นมาใช้อีก แต่มูลค่าของทรัพย์สินก็ยังลดลงทุก ๆ ปี จึงควรจะต้องทำการปรับปรุงมูลค่าทรัพย์สินนั้น

3. เพื่อประโยชน์ในการคิดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการเบิกขาดหายจากเงินกองทุน

สินทรัพย์ถาวรที่ยังอยู่ในความครอบครอง แม้ว่าจะใช้หรือไม่ได้ใช้อีกต่อไป แต่ถ้าอายุการใช้งานสิ้นสุดลงแล้ว ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นก็ควรจะเหลือแค่มูลค่าซาก ถ้าทรัพย์สินดังกล่าวยังสามารถนำไปใช้ได้ก็อาจนำมูลค่าซากนั้นไปตัดค่าเสื่อมในงวดต่อ ๆ ไปที่ประมาณขึ้นว่ายังสามารถนำมาใช้ได้

ในกรณีที่มีการนำทรัพย์สินที่ไม่ใช่แล้วนั้นไปขายหรือแลกเปลี่ยนเป็นทรัพย์สินใหม่ หรือเกิดการสูญเสยทรัพย์สินนั้นไป ก็จะต้องทำการบันทึกรายการโดยการโอนเปิดทรัพย์สินประเภทนั้น ๆ ออกไปจากบัญชี พร้อมทั้งคำนวณกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นด้วย

สำหรับโรงพยาบาลของรัฐบาลนั้นตาม ปกติจะต้องปฏิบัติตามระเบียบกระทรวงการคลัง ซึ่งในระเบียบกระทรวงการคลังนั้น สินทรัพย์ถาวรจะต้องมีราคาเกินกว่า 1,000 บาท นอกจากนั้นการจัดทำบัญชีของราชการแล้วจะไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคา ไม่มีการประมาณอายุการใช้งาน สินทรัพย์ถาวรที่ยังใช้ได้ก็จะมีทะเบียนควบคุมไว้ตั้งแต่ตอนจัดซื้อ ซึ่งวิธีการจัดซื้อของทางราชการนั้นก็ระเบียบการพัสดุบังคับอยู่ เช่น ถ้าไม่เกิน 20,000 บาท ใช้วิธีตกลงราคา แต่ถ้าเกิน 20,000 แต่ไม่เกิน 400,000 บาท ให้ใช้วิธีสอบราคา และถ้าเกินกว่านั้นต้องใช้วิธีการประกวดราคา เป็นต้น ในกรณีที่สินทรัพย์ถาวรนั้นเสื่อมคุณภาพ ชำรุด ใช้งานไม่ได้แล้วก็มีระเบียบ

ให้ทำการตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อดำเนินการ เช่น อาจขายทอดตลาดหรือตัดบัญชีออกจากทะเบียนที่บันทึกไว้ ในกรณีที่ตัดบัญชีหรือขายไปนั้น ก็จะไม่มีการคำนวณกำไรขาดทุนจากการจำหน่ายทรัพย์สิน ทั้งนี้เพราะไม่มีการคิดค่าเสื่อมตั้งแต่ต้นนั่นเอง นอกจากนี้ สำหรับที่ดิน อาคารแล้ว ก็จะไม่บันทึกไว้ในบัญชีของโรงพยาบาล เพราะทรัพย์สินประเภท ที่ดิน อาคาร จะมีระเบียบกระทรวงการคลัง กำหนดให้หน่วยงานราชพัสดุเป็นผู้ดูแลต่างหาก ดังนั้นในเรื่องสินทรัพย์ถาวรนี้ โรงพยาบาลก่อนข้างจะปฏิบัติต่างไปจากโรงพยาบาลเอกชน เพราะมีระเบียบกระทรวงการคลังบังคับอยู่