เอกสารเผยแพร่ผลงานวิชาการ

สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา

ประจำปีงบประมาณ 2567

การวิเคราะห์ข้อผิดพลาดรายงานการเงินของโรงพยาบาล สังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา

นางสาวธาดา ไพโรจน์

สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา

https://skho.moph.go.th

รายงานกรณีศึกษา

การวิเคราะห์ข้อผิดพลาดรายงานการเงินของโรงพยาบาล สังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา ประจำปีงบประมาณ 2565

ธาดา ไพโรจน์
สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา

บทคัดย่อ

การศึกษาเพื่อวิเคราะห์ข้อผิดพลาดรายงานการเงินของโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา ประจำปีงบประมาณ 2565 มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาข้อผิดพลาดรายงานทางการเงินให้รายงานทางการเงินของโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา มีความถูกต้องน่าเชื่อถือ เป็นปัจจุบัน รูปแบบการศึกษาเป็นการศึกษาเชิงพรรณนา แบบภาคตัดขวาง ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Cross-sectional descriptive study) นำข้อมูลรายงานทางการเงินจากโปรแกรมรายงานการเงิน มาสร้างแบบสอบทานและสังเกตแบบกึ่งโครงสร้างตามหลักการบัญชี นโยบาย แนวทางการบันทึกบัญชีของหน่วยบริการสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุขที่ผู้ศึกษาได้พัฒนาขึ้น แบ่งเป็น 4 ประเด็น นำข้อมูลที่ได้จากการศึกษาค้นคว้ามาเรียบเรียงเป็นข้อความโดยสรุปรวมส่วนที่เหมือนหรือสอดคล้องกันเป็นหมวดหมู่ เรียงเป็นลำดับเชิงพรรณนา และโปรแกรม Microsoft Excel เป็นเครื่องมืออำนวยความสะดวกในการประเมินข้อผิดพลาดรายงานทางการเงินเพื่อการปรับปรุงพัฒนาให้เกิดประสิทธิภาพ

ผลการศึกษาความถูกต้อง ครบถ้วน ตามนโยบาย แนวทางการบันทึกบัญชีของหน่วยบริการสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข จากกลุ่มตัวอย่างของโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา จำนวน 17 แห่ง โดยคิดเป็นร้อยละจากกลุ่มตัวอย่าง จำนวน 17 แห่ง พบว่าการจัดทำรายงานการเงินของโรงพยาบาลถูกต้องจากการศึกษาและสอบทานข้อผิดพลาด 4 ประเด็น ดังนี้ ประเด็นที่ 1 ความถูกต้องตามสมการบัญชีและดุลบัญชี ค่าเฉลี่ย ร้อยละ 97 ประเด็นที่ 2 ความสัมพันธ์ของรายการบัญชี ค่าเฉลี่ย ร้อยละ 64 ประเด็นที่ 3 ความผิดปกติของยอดเงินคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงิน (บริหาร) ค่าเฉลี่ย ร้อยละ 90 ประเด็นที่ 4 ความผิดปกติของยอดเงินคงเหลือในงบแสดงผลการดำเนินงาน (บริหาร) ค่าเฉลี่ย ร้อยละ 85 ทั้งนี้ค่าเฉลี่ย ทั้ง 4 ประเด็น คือ ร้อยละ 84

คำสำคัญ : วิเคราะห์ข้อผิดพลาด รายงานการเงิน สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา

Abstract

The study for analyze financial reporting errors in hospitals under the Songkhla Provincial Public Health Office in fiscal year 2021 aims to explore the errors of financial reporting in order to determine the financial reporting of hospitals under the Songkhla Provincial Public Health Office to be accurate, reliable and timely. The study design was a cross-sectional descriptive study that used financial report data from the financial reporting program to create a reviewed form and semi-structured observations based on accounting principles, policies and guidelines for accounting of healthcare service units under the Permanent Secretary Office, Ministry of Public Health (MoPH) that the researcher has developed, there is divided into 4 issues. The data were compiled into a summary text, combining identical or coherent sections into categories. The Microsoft Excel was used as a tool facilitating the evaluation of the financial reporting errors to improve the efficiency.

The results of the study of accuracy and completeness in accordance with the policy and accounting guidelines of the healthcare service units under the Permanent Secretary Office, MoPH, according to the sample of 9 hospitals under the Songkhla Provincial Public Health Office, interpreted as percentage of the samples, it was found that the accurate financial reporting of hospitals from the review and examination by 4 issues; the accuracy of accounting equations and account balance, average percentage 97; the relationship among accounting transactions, average percentage 64; the irregularities of balances in financial statements (management), average percentage 90; the irregularities in balances in performance statements (management), average percentage 85. The average percentage of 4 issues was 84.

Keywords: Auditing and analyze, Financial reporting errors

บทนำ

พระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. 2561 มาตรา 70[1] ให้หน่วยงานของรัฐจัดทำรายงานการเงินประจำปีงบประมาณอย่างน้อยต้องประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน และงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินทั้งเงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ และเงินอื่นใด รวมถึงการก่อหนี้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กระทรวงการคลังกำหนด ในกรณีที่มีความจำเป็น หน่วยงานของรัฐ จะขอทำความตกลงกับกระทรวงการคลังจัดทำรายงานการเงินประจำปีซึ่งมิใช่ปีงบประมาณก็ได้ และกระทรวงการคลังจะกำหนดเงื่อนไขให้หน่วยงานของรัฐนั้นปฏิบัติด้วยก็ได้ ภายในเก้าสิบวันนับแต่วันสิ้นปีงบประมาณหรือตามที่ได้ตกลงกับกระทรวงการคลังตามวรรคสองให้หน่วยงานของรัฐนำส่งรายงานตามวรรคหนึ่งให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อตรวจสอบ และนำส่งกระทรวงการคลังด้วย ทั้งนี้กระทรวงการคลังได้กำหนดมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ[2] ให้หน่วยงานของรัฐวิสาหกิจและทุนหมุนเวียนถือปฏิบัติในการจัดทำบัญชีและรายงานการเงิน ตามมาตรา 68 พระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ.2561

สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข [3] โดยกลุ่มประกันสุขภาพ ปัจจุบันยกฐานะเป็นกองเศรษฐกิจสุขภาพและหลักประกันสุขภาพกำหนดนโยบายให้ทุกหน่วยบริการในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุขปรับระบบบัญชีเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) ตั้งแต่ปีงบประมาณ พ.ศ. 2547โดยมีมาตรฐานแนวทางการบันทึกบัญชีที่เหมาะสมกับภารกิจ กิจกรรมการดำเนินงานของสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุขตามคู่มือบัญชีสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข[4] และจัดส่งผ่านเว็บไซต์ของกองเศรษฐกิจสุขภาพและหลักประกันสุขภาพที่ https://hfo.cfo.in.th และจากข้อมูลงบทดลองดังกล่าวได้นำมาประมวลผลเป็นเครื่องมือสำหรับการวิเคราะห์สถานการณ์ทางการเงินและประเมินประสิทธิภาพทางการเงิน[5] ปัจจุบันมีหน่วยงานหลายแห่งทั้งภายนอกและภายในได้นำข้อมูลทางการเงินการบัญชีจากระบบบัญชีเกณฑ์คงค้างของสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุขไปใช้อย่างแพร่หลาย[6] กำหนดนโยบายการบริหารจัดการด้านการเงินการคลังสุขภาพ ด้วยตัวชี้วัดร้อยละของหน่วยบริการที่ประสบภาวะวิกฤตทางการเงิน ระดับ 7 โดยการใช้ข้อมูลจากระบบบัญชีเกณฑ์คงค้างของหน่วยบริการสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุขในการวิเคราะห์สถานการณ์ รวมทั้งมาตรการในการเฝ้าระวัง ประเมินประสิทธิภาพด้านการเงินการคลัง ดังนั้น หากข้อมูลที่นำมาใช้มีความเบี่ยงเบนหรือไม่มีลักษณะเชิงคุณภาพ จะไม่สามารถนำไปวิเคราะห์เพื่อหาสาเหตุที่ถูกต้องและแก้ปัญหาได้อย่างถูกต้อง ตรงประเด็น ซึ่งลักษณะเชิงคุณภาพมาจากปัจจัยสำคัญ 2 ประการ[2] คือ 1. ผู้ใช้ข้อมูลต้องมีความเข้าใจในเครื่องมือจึงจะสามารถนำไปใช้วิเคราะห์และแปรผลได้ถูกต้อง และ 2.คุณภาพของข้อมูลจะต้องครบถ้วน ถูกต้อง ทันเวลา

ผลการประเมินระดับความเสี่ยงทางการเงิน (Risk Scoring) โรงพยาบาล สังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา พบว่ามีแนวโน้มดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง ไม่มีหน่วยบริการที่ประสบภาวะวิกฤตทางการเงินระดับ 7 ตั้งแต่ปี 2561 ถึง ปี 2565 ปี 2561 และปี 2562 ร้อยละของหน่วยบริการที่ประสบภาวะวิกฤติทางการเงินระดับ 6 คิดเป็นร้อยละ 0.2 และลดลงในปี 2563 เป็นร้อยละ 0.1 และ ไม่มีหน่วยบริการประสบภาวะวิกฤตทางการเงินระดับ 6 ในปี 2564 และ 2565 สำหรับร้อยละของหน่วยบริการที่ประสบภาวิกฤตทางการเงินระดับ 4-5 ปี 2561 ร้อยละ 0.1 และเพิ่มขึ้นในปี 2562 เป็นร้อยละ 0.2 จนกระทั่งมีแนวโน้มลดลงอย่างต่อเนื่องในปี 2563 และปี 2564 ปี 2565 ไม่มีหน่วยบริการประสบภาวะวิกฤตทางการเงินระดับ 4-5 และแนวโน้มร้อยละหน่วยบริการที่มีผลการประเมินวิกฤตทางการเงินอยู่ในระดับดี พบว่ามีแนวโน้มดีขึ้น

งานการเงิน กลุ่มงานบริหารทั่วไป สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา มีหน้าที่รับผิดชอบสนับสนุนให้โรงพยาบาลในสังกัด และกลุ่มงานต่าง ๆ หน่วยงานในสังกัด สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะงานการเงินและการบัญชี ซึ่งมีการนำข้อมูลงบทดลองของโรงพยาบาลในสังกัดมาวิเคราะห์เพื่อประเมินความเสี่ยงทางการเงิน และประเมินประสิทธิภาพ[8] ดังนั้นเพื่อให้ความเชื่อมั่นต่อข้อมูลรายงานการเงินของโรงพยาบาลสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลาถูกต้อง ครบถ้วน น่าเชื่อถือ[7] เป็นปัจจุบัน สะท้อนความเป็นจริง ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ. 2561 ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลรายงานทางการเงินไปวิเคราะห์หาสาเหตุเพื่อปรับกระบวนการ เพิ่มประสิทธิภาพกำหนดนโยบายด้านสุขภาพที่มีประสิทธิภาพส่งผลไปยังประชาชนผู้รับบริการ

วัตถุประสงค์

เพื่อศึกษาข้อผิดพลาดรายงานทางการเงินสำหรับแนวทางการพัฒนารายงานการเงินของโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา

วิธีดำเนินการศึกษา

1.รูปแบบการศึกษา ในการศึกษาครั้งนี้ เป็นการศึกษาเชิงพรรณนา แบบภาคตัดขวาง ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Cross-sectional descriptive study)

2.ประชากรและกลุ่มตัวอย่างศึกษา

ประชากรที่ใช้ในการศึกษา : ข้อมูลรายงานการเงิน ปีงบประมาณ 2565 ของโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา จำนวน 17 แห่ง

3.เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษา

(1) โปรมแกรมรายการเงินและวิเคราะห์งบการเงิน จากเว็บไซต์ของกองเศรษฐกิจสุขภาพและหลักประกันสุขภาพ สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข

(2) แบบสอบทานและสังเกตแบบกึ่งโครงสร้างตามหลักการบัญชี นโยบาย แนวทางการบันทึกบัญชีของหน่วยบริการสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข ซึ่งผู้ศึกษาได้พัฒนาขึ้นแล้วนำไปให้ผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 3 คน ตรวจสอบความสอดคล้องและความถูกต้อง

การเก็บรวบรวมข้อมูล

ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาเป็นข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) คือ ข้อมูลรายงานการเงินปีงบประมาณ 2565 ของโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา จำนวน 17 แห่ง โดยผู้ศึกษานำข้อมูลจากเว็บไซต์ของกองเศรษฐกิจสุขภาพและหลักประกันสุขภาพ https://hfo65.moph.go.th/ มาวิเคราะห์เพื่อหาสาเหตุ ข้อผิดพลาดของรายงานทางการเงิน

ศึกษานำข้อมูลรายงานการเงิน ปีงบประมาณ 2565 ด้วยสถิติเชิงพรรณนา โดยความถี่ (Frequency) สำหรับสอบทานความถูกต้อง ผิดพลาด ความครบถ้วน โดยแยกเป็น 4 ประเด็น ดังน

(1) ความถูกต้องตามสมการบัญชี และดุลบัญชี จำนวน 2 ข้อ

(2) ความสัมพันธ์ของรายการบัญชี จำนวน 5 ข้อ

(3) ความผิดปกติของยอดเงินคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงิน (บริหาร) จำนวน 8 ข้อ

(4) ความผิดปกติของยอดเงินคงเหลือในงบแสดงผลการดำเนินงาน (บริหาร) จำนวน 8 ข้อ

ขั้นตอนการศึกษา

จากข้อมูลทุติยภูมิดังกล่าวนำมาประเมินข้อผิดพลาดรายงานการเงินของโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา ประจำปีงบประมาณ 2565 ดังนี้

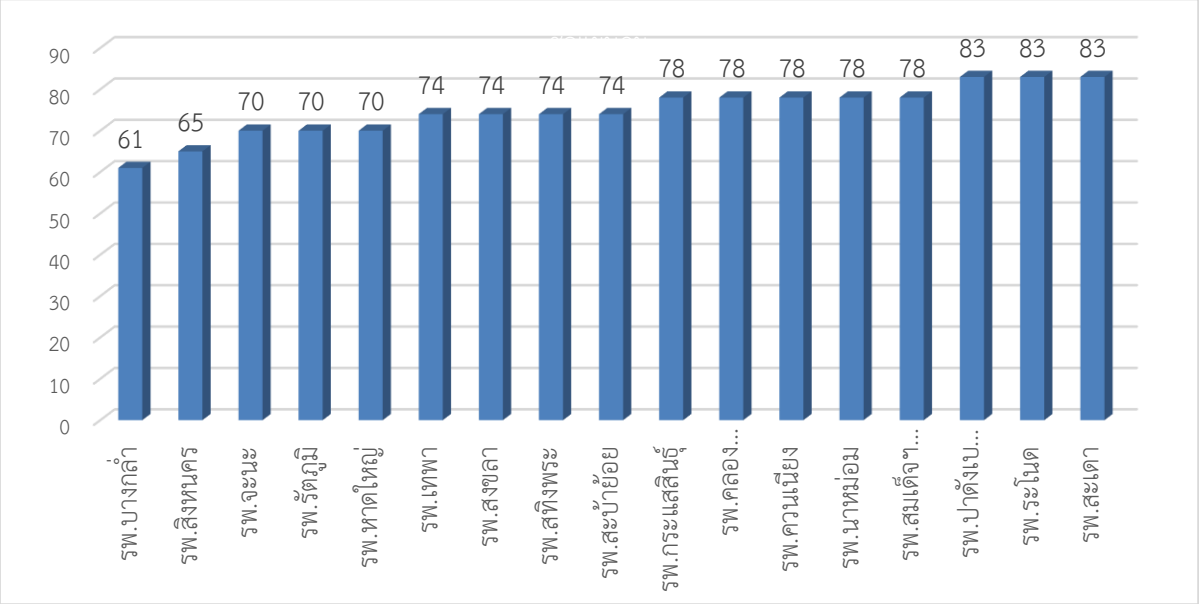
ขั้นตอนที่ 1 รวบรวมรายงานการเงิน ประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงิน (บริหาร) และ งบแสดงผลการดำเนินงาน (บริหาร) ณ วันที่ 30 กันยายน 2565 ของโรงพยาบาลสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา 17 แห่ง จากเว็บไซต์ https://hfo65.moph.go.th/ ที่โรงพยาบาลดำเนินการส่งงบทดลองประจำเดือนตามระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง รายละเอียดดังนี้

- งบแสดงฐานะการเงิน (บริหาร) จัดทำเพื่อแสดงฐานะทางการเงินของหน่วยบริการประกอบด้วยหมวดสินทรัพย์ หนี้สิน และทุน โดยจะต้องมีการวิเคราะห์ความต้องการของผู้ใช้งบการเงินทุกระดับตั้งแต่ผู้บริหารระดับสูงสุด ผู้บริหารส่วนกลาง ผู้บริหารส่วนภูมิภาค ผู้บริหารระดับเขต ผู้บริหารระดับจังหวัด ผู้บริหารหน่วยบริการ หัวหน้ากลุ่มงาน ผู้ปฏิบัติงานในหน่วยบริการ รวมทั้งผู้สนใจศึกษาข้อมูลการเงินการคลังหน่วยบริการสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข รวมทั้งออกแบบเพื่อให้สามารถนำมาคำนวณหาอัตราส่วนทางการเงินได้ง่ายขึ้นโดยไม่ต้องจัดทำข้อมูลเพิ่มเติม

ผลการศึกษา

ผลการศึกษาความถูกต้อง ครบถ้วน ตามนโยบาย แนวทางการบันทึกบัญชีของหน่วยบริการสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข จากกลุ่มตัวอย่างของโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา จำนวน 17 แห่ง พบว่าโรงพยาบาลมีการจัดทำรายงานถูกต้องโดยเฉลี่ยจากร้อยละของการสอบทาน 23 ข้อ โรงพยาบาลที่มีผลการสอบทานถูกต้อง คิดเป็นร้อยละ 83 ทั้ง 3 แห่ง คือ 1.โรงพยาบาลระโนด 2.โรงพยาบาลสะเดา และ 3.โรงพยาบาลปาดังเบซาร์ ดังแสดงรูปภาพที่ 1

รูปภาพที่ 1 ผลการศึกษาข้อผิดลาดข้อมูลรายงานการเงินของโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา



ผลการศึกษาความถูกต้อง ครบถ้วน ตามนโยบาย แนวทางการบันทึกบัญชีของหน่วยบริการสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข จากกลุ่มตัวอย่างของโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา จำนวน 17 แห่ง จากการศึกษาและสอบทาน ข้อผิดพลาด ทั้งหมด 4 ประเด็น สรุปผลรายประเด็น ดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 ผลการตรวจสอบรายงานการเงินของโรงพยาบาล จำนวน 17 แห่ง การศึกษาและสอบทานข้อผิดพลาด ทั้งหมด 4 ประเด็น 23 ข้อ

ประเด็น	ข้อ	เกณฑ์	ผ่านเกณฑ์ จำนวนแห่ง	ผ่านเกณฑ์ ร้อยละ	ค่าเฉลี่ยรายประเด็น
ประเด็นที่ 1 ความถูกต้องตามสมการบัญชี และดุลบัญชี จำนวน 2 ข้อ					97
	1	หลักสมการบัญชี	17	100	
	2	ดุลทางบัญชี	16	94	
ประเด็นที่ 2 ความสัมพันธ์ของรายการบัญชี จำนวน 5 ข้อ					64
	1	การตรวจเงินฝากคลัง กับ เงินประกันสัญญา/ผลงาน	12	71	
	2	การตรวจเงินฝากสถาบันการเงิน - นอกงบประมาณมีวัตถุประสงค์ ประกอบด้วย เงินรับฝาก เงินมัดจำ รายได้รอการรับรู้กรณีเป็นโครงการฯ	6	35	
	3	การตรวจเงินฝากสถาบันการเงิน - นอกงบประมาณรอจัดสรร ประกอบด้วย เงินกองทุนประกันสังคม (Main) + เงินรับฝากกองทุน UC+ เงินรับฝากกองทุน UC - สนับสนุนเครือข่าย+ เงินรับฝากกองทุนแรงงานต่างด้าว	5	29	
	4	เงินฝากสถาบันการเงิน - งบลงทุน ประกอบด้วย เงินรับฝากองทุน UC-งบลงทุน	17	100	
	5	เงินฝากสถาบันการเงิน - นอกงบประมาณมีวัตถุประสงค์ (เงินบริจาค) มากกว่าหรือเท่ากับรายได้จากเงินบริจาครอการรับรู้ (เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดเท่านั้น)	14	82	
ประเด็นที่ 3 ความผิดปกติของยอดเงินคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงิน (บริหาร) จำนวน 8 ข้อ					90
	1	ลูกหนี้ค่ารักษาพยาบาล UC – สุทธิ จะต้องมีจำนวนเงินคงเหลือต้องมีมูลค่าเท่ากับ “ศูนย์” เท่านั้น	17	100	
	2	ลูกหนี้ค่ารักษาพยาบาลค่ารักษา UC - P&P - สุทธิ จำนวนเงินคงเหลือต้องมีมูลค่าเท่ากับ “ศูนย์” เท่านั้น	10	59	
	3	ลูกหนี้ค่ารักษาพยาบาลประกันสังคมเครือข่าย –สุทธิ จะต้องมีจำนวนเงินคงเหลือ	17	100	
	4	ยาคงเหลือ จะต้องมีจำนวนเงินคงเหลือ	17	100	
	5	เวชภัณฑ์มิใช่ยาคงเหลือ จะต้องมีจำนวนเงินคงเหลือ	17	100	
	6	เวชภัณฑ์มิใช่ยา – วัสดุวิทยาศาสตร์การแพทย์คงเหลือ จะต้องมีจำนวนเงินคงเหลือ	17	100	
	7	ยาคงเหลือ ควรมียอดคงเหลือมากกว่าเวชภัณฑ์มิใช่ยาและเวชภัณฑ์มิใช่ยา –วัสดุวิทยาศาสตร์การแพทย์คงเหลือ แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน (บริหาร)	15	88	

ประเด็น	ข้อ	เกณฑ์	ผ่านเกณฑ์ จำนวนแห่ง	ร้อยละ	ค่าเฉลี่ยรายประเด็น
	8	หากมียอดเงินคงเหลือเงินรับกองทุนแรงงานต่างด้าว จะต้องมียอดเงินคงเหลือเงินกองทุนแรงงานต่างด้าว	12	71	90
ประเด็นที่ 4 ความผิดปกติของยอดเงินคงเหลือในงบแสดงผลการดำเนินงาน (บริหาร) จำนวน 8 ข้อ					85
	1	การบันทึกบัญชีรายได้ค่ารักษาพยาบาล UC- OP ใน CUP เป็นไปตามนโยบายสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข	15	88	
	2	การบันทึกบัญชีรายได้ค่ารักษาพยาบาล UC- PP เป็นไปตามนโยบายสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข	13	76	
	3	การบันทึกส่วนปรับลดค่าแรง OP/PP/IP	17	100	
	4	การรับรู้ส่วนต่างค่ารักษาที่ต่ำ (สูง) กว่า รายได้ค่ารักษาพยาบาล UC-IP	13	76	
	5	การรับรู้ส่วนต่างค่ารักษาที่ต่ำ (สูง) กว่า รายได้จากการเรียกเก็บ UC	14	82	
	6	การรับรู้ส่วนต่างค่ารักษาที่ต่ำ (สูง) กว่า รายได้ค่ารักษา UC - บริการเฉพาะ (CR)	10	59	
	7	การรับรู้ส่วนต่างค่ารักษาที่ต่ำ (สูง) กว่า รายได้ค่ารักษา เบิกจ่ายตรงกรมบัญชีกลาง IP	17	100	
	8	การรับรู้ส่วนต่างค่ารักษาที่ต่ำ (สูง) กว่า รายได้ค่ารักษา เบิกจ่ายตรง อปท. IP	17	100	
ค่าเฉลี่ย 4 ประเด็น					84

ประเด็นที่ 1 ความถูกต้องตามสมการบัญชี และดุลบัญชี มีค่าเฉลี่ยร้อยละ 97 โดยมีข้อสอบทาน จำนวน 2 ข้อ คือ

ข้อ 1 หลักสมการบัญชี สอบทานจากมูลค่าของสินทรัพย์ = หนี้สิน+ ทุน

ผลการศึกษาความถูกต้องตามสมการบัญชี จากการสอบทานมูลค่าของ สินทรัพย์ = หนี้สิน + ทุน พบว่า กลุ่มตัวอย่างของโรงพยาบาลสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา จัดทำรายงานการเงินถูกต้องตามหลักสมการบัญชี จำนวน 17 แห่ง คิดเป็นร้อยละ 100

ข้อที่ 2 ดุลบัญชี สอบทานจากมูลค่าคงเหลือตามหมวดของรายการบัญชี 5 หมวด

ผลการศึกษาความถูกต้องตามดุลบัญชี สอบทานจากมูลค่าคงเหลือตามหมวดของรายการบัญชี 5 หมวด ประกอบด้วย หมวดสินทรัพย์ หมวดหนี้สิน หมวดทุน หมวดรายได้ และหมวดค่าใช้จ่าย พบว่ากลุ่มตัวอย่างของโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา จัดทำรายงานการเงินถูกต้องตามดุลบัญชี จำนวน 16 แห่ง คิดเป็นร้อยละ 94

ประเด็นที่ 2 ความสัมพันธ์ของรายการบัญชี มีค่าเฉลี่ยร้อยละ 64 โดยมีข้อสอบทาน จำนวน 5 ข้อ ดังนี้

ข้อ 1 เงินฝากคลัง จำนวนเงินคงเหลือ ต้องมากกว่าหรือเท่ากับเงินประกัน พบว่ากลุ่มตัวอย่างของโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา จัดทำรายงานการเงินของโรงพยาบาลถูกต้อง จำนวน 12 แห่ง คิดเป็นร้อยละ 71

ข้อ 2 เงินฝากสถาบันการเงิน – นอกงบประมาณมีวัตถุประสงค์ต้องมากกว่าหรือเท่ากับเงินรับฝาก และเงินมัดจำ และรายได้รอการรับรู้ พบว่ากลุ่มตัวอย่างของโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา จัดทำรายงานการเงินของโรงพยาบาลถูกต้อง จำนวน 6 แห่ง คิดเป็นร้อยละ 35

ข้อ 3 เงินฝากสถาบันการเงิน - นอกงบประมาณรอจัดสรร ต้องเท่ากับ หนี้สินหมุนเวียน ประกอบด้วย เงินกองทุนประกันสังคม (Main) + เงินรับฝากกองทุน UC+ เงินรับฝากกองทุน UC - สนับสนุนเครือข่าย+ เงินรับฝากกองทุนแรงงานต่างด้าว ผลการศึกษาการสอบทานและสังเกตความสัมพันธ์ พบว่ากลุ่มตัวอย่างของโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา จัดทำรายงานการเงินของโรงพยาบาลถูกต้อง จำนวน 5 แห่ง คิดเป็นร้อยละ 29

ข้อ 4 เงินฝากสถาบันการเงิน – งบลงทุน ยอดคงเหลือต้องมากกว่าหรือเท่ากับ เงินรับฝากกองทุนUC - งบลงทุน พบว่ากลุ่มตัวอย่างจัดทำรายงานการเงินถูกต้อง คิดเป็นร้อยละ 100

ข้อ 5 เงินฝากคลัง/เงินฝากสถาบันการเงิน - นอกงบประมาณมีวัตถุประสงค์ (เงินบริจาค) ยอดคงเหลือต้องมากกว่าหรือเท่ากับรายได้จากเงินบริจาครอการรับรู้ (เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดเท่านั้น) พบว่ากลุ่มตัวอย่างจัดทำรายงานการเงินถูกต้อง คิดเป็นร้อยละ 82

ประเด็นที่ 3 ความผิดปกติของยอดเงินคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงิน (บริหาร) จำนวน 8 ข้อ มีค่าเฉลี่ยร้อยละ 90 โดยมีข้อสอบทาน จำนวน 8 ข้อ ดังนี้

ข้อ 1 ลูกหนี้ค่ารักษาพยาบาล UC – สุทธิ จะต้องมีจำนวนเงินคงเหลือแสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน (บริหาร) พบว่ากลุ่มตัวอย่างจัดทำรายงานการเงินถูกต้อง คิดเป็นร้อยละ 100

ผลการศึกษาความถูกต้อง ครบถ้วน ตามนโยบาย แนวทางการบันทึกบัญชีของหน่วยบริการสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข พบว่า กลุ่มตัวอย่างของโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา ทุกแห่งมีการจัดทำรายงานการเงินของโรงพยาบาลถูกต้อง คิดเป็นร้อยละ 100

ข้อ 2 ลูกหนี้ค่ารักษาพยาบาลค่ารักษา UC - P&P - สุทธิ จำนวนเงินคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงิน (บริหาร) ต้องมีมูลค่าเท่ากับ “ศูนย์” เท่านั้น พบว่ากลุ่มตัวอย่างจัดทำรายงานการเงินถูกต้อง คิดเป็นร้อยละ 59

ข้อ 3 ลูกหนี้ค่ารักษาพยาบาลประกันสังคมเครือข่าย –สุทธิ จะต้องมีจำนวนเงินคงเหลือแสดงในงบแสดงฐานะการเงิน (บริหาร) พบว่ากลุ่มตัวอย่างจัดทำรายงานการเงินถูกต้อง คิดเป็นร้อยละ 100

ข้อ 4 ยาคงเหลือ จะต้องมีจำนวนเงินคงเหลือแสดงในงบแสดงฐานะการเงิน (บริหาร) พบว่ากลุ่มตัวอย่างจัดทำรายงานการเงินถูกต้อง คิดเป็นร้อยละ 100

ข้อ 5 เวชภัณฑ์มิใช่ยาคงเหลือ จะต้องมีจำนวนเงินคงเหลือแสดงในงบแสดงฐานะการเงิน (บริหาร) ผลการศึกษาความถูกต้อง ครบถ้วน ตามนโยบาย แนวทางการบันทึกบัญชีของหน่วยบริการสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุขสงขลา พบว่า กลุ่มตัวอย่างของโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา ทุกแห่งจัดทำรายงานการเงินของโรงพยาบาลถูกต้อง คิดเป็นร้อยละ 100

ข้อ 6 รายการเวชภัณฑ์มิใช่ยา –วัสดุวิทยาศาสตร์การแพทย์คงเหลือ จะต้องมีจำนวนเงินคงเหลือแสดงในงบแสดงฐานะการเงิน (บริหาร) ผลการศึกษาความถูกต้อง ครบถ้วน ตามนโยบาย แนวทางการบันทึกบัญชีของหน่วยบริการสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุขสงขลา พบว่า กลุ่มตัวอย่างของโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลาทุกแห่ง จัดทำรายงานการเงินของโรงพยาบาลถูกต้องคิดเป็นร้อยละ 100

ข้อ 7 ยาคงเหลือ ควรมียอดคงเหลือมากกว่าเวชภัณฑ์มิใช่ยา และเวชภัณฑ์มิใช่ยา –วัสดุวิทยาศาสตร์การแพทย์คงเหลือ แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน (บริหาร) ผลการศึกษาความถูกต้องครบถ้วน ตามนโยบาย แนวทางการบันทึกบัญชีของหน่วยบริการสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุขสงขลา พบว่า กลุ่มตัวอย่างของโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา จัดทำรายงานการเงินถูกต้อง จำนวน 15 แห่ง คิดเป็นร้อยละ 88

ข้อ 8 หากมียอดเงินคงเหลือเงินรับฝากกองทุนแรงงานต่างด้าวจะต้องมียอดเงินคงเหลือเงินกองทุนแรงงานต่างด้าว แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน (บริหาร) ผลการศึกษาความถูกต้อง ครบถ้วน ตามนโยบาย แนวทางการบันทึกบัญชีของหน่วยบริการสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุขสงขลา พบว่า กลุ่มตัวอย่างของโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา จัดทำรายงานการเงินถูกต้อง จำนวน 12 แห่ง คิดเป็นร้อยละ 71

ประเด็นที่ 4 ความผิดปกติของยอดเงินคงเหลือในงบแสดงผลการดำเนินงาน (บริหาร) จำนวน 8 ข้อ มีเฉลี่ยร้อยละ 85 โดยมีข้อสอบทาน จำนวน 8 ข้อ ดังนี้

ข้อ 1 (1) รายได้ค่ารักษาพยาบาล UC-OP ใน CUP สุทธิ จะต้องมีจำนวนเงินคงเหลือและ (2) รายได้กองทุน UC – OP เหมาจ่ายต่อผู้มีสิทธิและหักส่วนต่างค่ารักษาที่สูงกว่าเหมาจ่ายรายหัวกองทุน UC OP ใน CUP ยอดคงเหลือจะต้องมีรายการใดรายการหนึ่ง พบว่ากลุ่มตัวอย่างจัดทำรายงานการเงินถูกต้อง จำนวน 15 แห่ง คิดเป็นร้อยละ 88

ข้อ 2 รายได้กองทุน UC – P&P เหมาจ่ายต่อผู้มิสิทธิและหักส่วนต่างค่ารักษาที่สูงกว่าเหมาจ่ายรายหัว - กองทุน UC P&P ยอดคงเหลือจะต้องมีรายการใดรายการหนึ่ง พบว่ากลุ่มตัวอย่างจัดทำรายงานการเงินถูกต้อง จำนวน 13 แห่ง คิดเป็นร้อยละ 76

ข้อ3 การบันทึกส่วนปรับลดค่าแรง OP/PP/IP ผลการศึกษาความถูกต้อง ครบถ้วน ตามนโยบายและแนวทางการบันทึกบัญชีของ หน่วยบริการสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข พบว่ากลุ่มตัวอย่างทุกแห่งของโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา มีการจัดทำรายงานการเงินถูกต้อง คิดเป็นร้อยละ 100

ข้อ 4 งบแสดงผลการดำเนินงาน (บริหาร) แสดงมูลค่ารายการ (1) รายได้ค่ารักษาพยาบาลUC IP และ (2) หักส่วนต่างค่ารักษาที่สูงกว่าข้อตกลงในการจ่ายตาม DRG กองทุน UC (3) บวกส่วนต่างค่ารักษาที่ต่ำกว่าข้อตกลงในการจ่ายตาม DRG กองทุน UC พบว่ากลุ่มตัวอย่างจัดทำรายงานการเงินถูกต้อง จำนวน 13 แห่ง คิดเป็นร้อยละ 76

ข้อ 5 รายได้จากการเรียกเก็บ UC นอก CUP ในจังหวัด ต่างจังหวัด ต่างสังกัด สป. ต้องแสดงมูลค่าและ หักส่วนต่างค่ารักษาที่สูงกว่าข้อตกลงในการตามจ่าย OP UC หรือ บวกส่วนต่างค่ารักษาที่ต่ำกว่าข้อตกลงในการตามจ่าย OP UC ต้องแสดงมูลค่ารายการใดรายการหนึ่ง พบว่ากลุ่มตัวอย่างจัดทำรายงานการเงินถูกต้อง จำนวน 14 แห่ง คิดเป็นร้อยละ 82

ข้อ 6 รายได้ค่ารักษา UC - บริการเฉพาะ (CR) - สุทธิ จะต้องมีจำนวนเงินคงเหลือ และรายการรายได้ค่ารักษาUC- บริการเฉพาะ (CR), หักส่วนต่างค่ารักษาที่สูงกว่าข้อตกลงในการจ่าย UC- บริการเฉพาะ (CR) พบว่ากลุ่มตัวอย่างจัดทำรายงานการเงินถูกต้อง จำนวน 10 แห่ง คิดเป็นร้อยละ 59

ข้อ 7 รายได้ค่ารักษาเบิกจ่ายตรงกรมบัญชี IP- สุทธิ จะต้องมีจำนวนเงินคงเหลือแสดงในงบแสดงผลการดำเนินงาน (บริหาร) รายการรายได้ค่ารักษาเบิกจ่ายตรงกรมบัญชีกลาง IP หักส่วนต่างค่ารักษาที่สูงกว่าข้อตกลงในการจ่ายเบิกจ่ายตรงกรมบัญชีกลาง โดยที่จำนวนเงินคงเหลือมูลค่าต้องเป็นลบเท่านั้น และรายการ บวกส่วนต่างค่ารักษาที่ต่ำกว่าข้อตกลงในการจ่ายเบิกจ่ายตรงกรมบัญชีกลาง พบว่ากลุ่มตัวอย่างทุกแห่งจัดทำรายงานการเงินถูกต้อง คิดเป็นร้อยละ 100

ข้อ 8 รายได้ค่ารักษาเบิกจ่ายตรง อปท. จะต้องมีจำนวนเงินคงเหลือแสดงในงบแสดงผลการดำเนินงาน (บริหาร) รายการ รายได้ค่ารักษาเบิกจ่ายตรง อปท. IP, หักส่วนต่างค่ารักษาที่สูงกว่าข้อตกลงในการจ่ายตรง อปท. โดยที่จำนวนคงเหลือ มูลค่าเป็นลบเท่านั้น และบวกส่วนต่างค่ารักษาที่ต่ำกว่าข้อตกลงในการจ่ายจรง อปท. พบว่ากลุ่มตัวอย่างทุแห่งจัดทำรายงานการเงินถูกต้อง คิดเป็นร้อยละ 100

สรุปผล

จากผลการศึกษาครั้งนี้ พบว่ากลุ่มตัวอย่างของโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา จำนวน 17 แห่ง จัดทำรายงานการเงินของโรงพยาบาลถูกต้องจากการศึกษาและสอบทานข้อผิดพลาดทั้งหมด 4 ประเด็น 23 ข้อ คิดเป็นร้อยละ เฉลี่ย 84 พบว่า เมื่อแยกรายประเด็น ประเด็นที่ 1 ความถูกต้องตามสมการบัญชี และดุลบัญชี คิดเป็นร้อยละ 97 ประเด็นที่ 2 ความสัมพันธ์ของรายการบัญชี คิดเป็นร้อยละ 64 ประเด็นที่ 3 ความผิดปกติของยอดเงินคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงิน (บริหาร) คิดเป็นร้อยละ 90 ประเด็นที่ 4 ความผิดปกติของยอดเงินคงเหลือในงบแสดงผลการดำเนินงาน (บริหาร) คิดเป็นร้อยละ 85 ประเด็นที่พบว่าจัดทำรายงานถูกต้องน้อยที่สุดคือ ความสัมพันธ์ของรายการบัญชี และการสอบทานข้อผิดพลาดรายข้อ คือ ข้อ 3 เงินฝากสถาบันการเงิน – นอกงบประมาณรอจัดสรร ต้องเท่ากับเงินกองทุนประกันสังคม (Main) + เงินรับฝากกองทุน UC + เงินรับฝากกองทุน UC– สนับสนุนเครือข่าย + เงินรับฝากกองทุนแรงงานต่างด้าว พบว่ากลุ่มตัวอย่างจัดทำรายงานการเงินถูกต้อง จำนวน 5 แห่ง คิดเป็นร้อยละ 29 รายได้จากการดำเนินงานของโรงพยาบาลคือ รายได้ค่ารักษาพยาบาลที่เป็นเงินเชื่อ โดยโรงพยาบาลจะต้องดำเนินการเรียกเก็บกับกองทุนตามสิทธิประกันสุขภาพของประชาชนผู้มารับบริการไปยังหน่วยงานผู้รับผิดชอบของแต่ละกองทุนเช่น สิทธิประกันสุขภาพแห่งชาติ (UC) สิทธิประกันสังคม สิทธิข้าราชการ สิทธิคนต่างด้าวและแรงงานต่างด้าว ซึ่งแต่ละกองทุนกำหนดเกณฑ์ในการจ่ายเงินที่หลากหลาย บางกองทุนมีการจ่ายในลักษณะเหมาจ่ายรายหัวมาให้ล่วงหน้า บางกองทุนมีการจ่ายชดเชยค่าบริการทางการแพทย์ลักษณะเหมาจ่ายรายหัว บางกองทุนมีการจ่ายชดเชยค่าบริการทางการแพทย์ผ่านระบบเรียกเก็บของกองทุน (E-claim) รวมทั้งยังกำหนดให้โรงพยาบาลเป็นหน่วยบริการหลัก หน่วยบริการรอง แต่กองทุนดำเนินการจ่ายเงินให้หน่วยบริการหลักซึ่งจะมีเงินบางส่วนเป็นของหน่วยบริการรอง หรือ บางกองทุนได้รับเงินเหมาจ่ายรายหัวมาก่อน มีการให้บริการกับประชาชนผู้มารับบริการ ดังนั้น สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุขจึงออกแบบในการรับเงินของกองทุนเป็น เงินฝากสถาบันการเงิน – นอกงบประมาณรอจัดสรร เป็นเงินที่โรงพยาบาลได้รับแล้วแต่มีบางส่วนเป็นของหน่วยงานบางส่วนเป็นของหน่วยงานลูกข่ายกรณีที่เป็นเงินเหมาจ่ายรายหัวกองทุนหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ (UC) OP/PP เงินกองทุนประกันสังคมสำหรับโรงพยาบาลซึ่งเป็นสถานบริการหลักและบางส่วนเป็นของสถานบริการรอง เงินกองทุนแรงงานต่างด้าวที่ยังไม่ได้ให้บริการรักษาพยาบาล หากไม่สัมพันธ์กันตามข้อสอบทานดังกล่าวจะทำให้วิเคราะห์เงินฝากสถาบันการเงินนอกงบประมาณผิดพลาด ซึ่งบางแห่งหากเงินฝากสถาบันการเงินนอกงบประมาณรอจัดสรรมากกว่าหนี้สินหมุนเวียนจะทำให้เงินฝากสถาบันการเงินนอกงบประมาณที่เป็นของโรงพยาบาลเองและสามารถนำมาบริหารจัดการ เป็นค่าใช้จ่าย และชำระหนี้สินได้น้อยเกินไป บางแห่งหากเงินฝากเงินฝากสถาบันการเงินนอกงบประมาณรอจัดสรรน้อยกว่าหนี้สินหมุนเวียน หากมีการจัดสรรเงินในส่วนของหน่วยงานลูกข่าย หรือสถานบริการรองจะทำให้ไม่มีเงินดังกล่าว

อภิปรายผล

ผลการศึกษาครั้งนี้ พบว่ากลุ่มตัวอย่างของโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา จำนวน 17 แห่ง การจัดทำรายงานการเงินของโรงพยาบาล จากการศึกษาและสอบทาน ข้อผิดพลาดทั้งหมด 4 ประเด็น 23 ข้อ คิดเป็นร้อยละ 84 ดังนี้ ประเด็นที่ 1 ความถูกต้องตามสมการบัญชี และดุลบัญชี คิดเป็นร้อยละ 97.06 ประเด็นที่ 2 ความสัมพันธ์ของรายการบัญชี คิดเป็นร้อยละ 63.53 ประเด็นที่ 3 ความผิดปกติของยอดเงินคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงิน (บริหาร) คิดเป็นร้อยละ 89.92 ประเด็นที่ 4 ความผิดปกติของยอดเงินคงเหลือในงบแสดงผลการดำเนินงาน (บริหาร) คิดเป็นร้อยละ 85.29

ประเด็นที่มีพบว่าจัดทำรายงานถูกต้องน้อยที่สุดคือ ความสัมพันธ์ของรายการบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ สุปราณี บัวขาว[9] พบว่า มีหน่วยบริการที่เข้ารับการตรวจประเมินฯ จำนวน 86 แห่งและฝ่ายการเงินและบัญชี โรงพยาบาลหนองบัวลำภู สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดหนองบัวลำภู มีผลการประเมินฯ อยู่ในระดับ A ตั้งแต่ปี พ.ศ.2557 ถึงปี พ.ศ.2559 ซึ่งในปัจจุบันโรงพยาบาลหนองบัวลำภู มีผลการประเมินฯ อยู่ในลำดับที่ 8 จากหน่วยบริการทั้งหมด 86 แห่ง คะแนนรวมคิดเป็นร้อยละ 98.48 อยู่ในระดับ A ซึ่งเป็นผลมาจากการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดทำบัญชีของโรงพยาบาลหนองบัวลำภู เพื่อให้ผ่านเกณฑ์การประเมินคุณภาพบัญชี เขตสุขภาพที่ 8 ตามหลักเกณฑ์การจัดทำบัญชีที่กระทรวงสาธารณสุขกำหนดไว้ รวมทั้งสอดคล้องกับแนวคิดของคณะตรวจประเมินคุณภาพบัญชีสถานบริการสุขภาพที่ 3[10] พบว่า 1.การบันทึกบัญชียังมีข้อผิดพลาดไม่เป็นตามกรอบการบันทึกบัญชี หลักฐานประกอบการบันทึกบัญชีไม่ครบถ้วน ไม่ถูกต้อง ขาดความน่าเชื่อถือ รวมถึงนักบัญชีเป็นผู้จัดทำข้อมูลประกอบการบันทึกบัญชีส่งผลให้ขาดความน่าเชื่อถือและไม่เป็นตามหลักการควบคุมภายใน ซึ่งไม่มีควรปฏิบัติ 2.ข้อมูลที่นำมาบันทึกบัญชีล่าช้าจากงานที่เกี่ยวข้อง การรายงานเจ้าหนี้การค้า การรายงานลูกหนี้ค่ารักษาพยาบาล เช่น 1 สัปดาห์/ครั้ง นักบัญชีต้องเร่งบันทึกบัญชีเพื่อปิดงบประจำเดือนให้ทันตามกำหนด ทำให้ขาดการสอบทานข้อมูล รายละเอียดประกอบก่อนการส่งงบทดลอง 3.ทะเบียนทรัพย์สินของทุกโรงพยาบาลไม่ครบถ้วน ไม่ถูกต้อง จากการตรวจประเมินครั้งนี้พบทุกแห่งที่ทำทะเบียนทรัพย์สินไม่สมบูรณ์ ขาดเลขครุภัณฑ์ทั้งในทะเบียนและที่ครุภัณฑ์ ดำเนินการตรวจสอบพัสดุประจำปีล่าช้า ขาดการสอบทานข้อมูลทรัพย์สินระหว่างงานพัสดุและงานบัญชีการคำนวณค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินมีบัญชีแยกต่างหากจากทะเบียนคุมทรัพย์สิน ส่งผลกระทบถึงค่าเสื่อมราคาในงบการเงินของโรงพาบาลที่แสดงมูลค่าต่ำไป เนื่องจากมีสินทรัพย์ที่ไม่ได้รับเข้าทะเบียนไม่ได้ถูกนำมาคำนวณค่าเสื่อมราคาในงบการเงิน และ 4.การให้ความสำคัญกับข้อมูลบริการในฐานข้อมูล Hosxp เพื่อนำมาเปรียบเทียบกับข้อมูลทางบัญชีไม่พบในทุกโรงพยาบาลที่เข้าตรวจประเมิน ทำให้พบข้อมูลที่ไม่ถูกต้อง ไม่ครบถ้วนทั้งมูลค่าของลูกหนี้ค่ารักษาพยาบาลตามสิทธิ มูลค่าของยาที่ใช้ให้กับผู้ป่วย จำนวน test ของ Lab เป็นต้น ซึ่งทั้งหมดเป็นข้อมูลที่เชื่อมโยงกับข้อมูลรายได้และต้นทุนที่บันทึกไว้ในบัญชีของโรงพยาบาล และสอดคล้องกับแนวคิดของ พรทิพย์ สมวัน[11] งบการเงิน โรงพยาบาลชุมชน เขตสุขภาพที่ 10 มีคะแนนต่ำกว่าเกณฑ์ที่กำหนด มีคะแนนสูงกว่าค่าเฉลี่ยเขตสุขภาพทั้งประเทศทั้งรายด้านและคะแนนรวม แต่ละด้านมีความเสี่ยงในการปฏิบัติที่คลาดเคลื่อนไม่เป็นไปตามระเบียบ และข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง ขาดกระบวนการตรวจสอบความถูกต้องของการจัดทำรายงานงบการเงินไม่สะท้อนฐานะทางการเงินที่แท้จริงของหน่วยงาน ไม่มีความน่าเชื่อถือเท่าที่ควร

ข้อเสนอแนะ

1. ควรมีการชี้แจงทำความเข้าใจกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการสนับสนุนข้อมูลเพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครบถ้วน ถูกต้อง ทันเวลา ในการรับรู้ทางบัญชี
2. ควรมีการอบรมให้ความรู้กับผู้ปฏิบัติงานบัญชีในแนวทางการบันทึกบัญชีตามคู่มือบัญชีสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข
3. ควรมีการตรวจสอบเบื้องต้นตามรูปแบบการวิเคราะห์ข้อผิดพลาดรายงานการเงิน ข้างต้นเป็นประจำทุกเดือน เพื่อที่จะได้ดำเนินการปรับปรุงให้ถูกต้อง

ข้อเสนอแนะจากการศึกษา

จากผลการศึกษาครั้งนี้ พบว่ากลุ่มตัวอย่างของโรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา จำนวน 17 แห่ง จัดทำรายงานการเงินของโรงพยาบาลถูกต้องตาม ข้อสอบทาน 4 ประเด็น 23 ข้อ คิดเป็นร้อยละ 84 พบว่า ประเด็นที่ 1 ความถูกต้องตามสมการบัญชี และดุลบัญชี คิดเป็นร้อยละ 97.06 ประเด็นที่ 2 ความสัมพันธ์ของรายการบัญชี คิดเป็นร้อยละ 63.53 ประเด็นที่ 3 ความผิดปกติของยอดเงินคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงิน (บริหาร) คิดเป็นร้อยละ 89.92

ประเด็นที่ 4 ความผิดปกติของยอดเงินคงเหลือในงบแสดงผลการดำเนินงาน (บริหาร) คิดเป็นร้อยละ 85.29 ประเด็นที่มีพบว่าจัดทำรายงานถูกต้องน้อยที่สุดคือ ความสัมพันธ์ของรายการบัญชี และการสอบทาน ข้อผิดพลาดรายข้อที่ คือ ข้อ 3 เงินฝากสถาบันการเงินนอกงบประมาณรอจัดสรร ต้องเท่ากับเงินกองทุนประกันสังคม (Main) + เงินรับฝากกองทุน UC + เงินรับฝากกองทุน UC– สนับสนุนเครือข่าย + เงินรับฝากกองทุนแรงงานต่างด้าว พบว่ากลุ่มตัวอย่างจัดทำรายงานการเงินถูกต้อง จำนวน 5 แห่ง คิดเป็นร้อยละ 29 รายได้จากการดำเนินงานของโรงพยาบาลคือ รายได้ค่ารักษาพยาบาลที่เป็นเงินเชื่อ โดยโรงพยาบาลจะต้องดำเนินการเรียกเก็บกับกองทุนตามสิทธิประกันสุขภาพของประชาชนผู้มารับบริการไปยังหน่วยงานผู้รับผิดชอบของแต่ละกองทุนเช่น สิทธิประกันสุขภาพแห่งชาติ (UC) สิทธิประกันสังคม สิทธิข้าราชการ สิทธิคนต่างด้าวและแรงงานต่างด้าว ซึ่งแต่ละกองทุนกำหนดเกณฑ์ในการจ่ายเงินที่หลากหลาย บางกองทุนมีการจ่ายในลักษณะเหมาจ่ายรายหัวมาให้ล่วงหน้า บางกองทุนมีการจ่ายชดเชยค่าบริการทางการแพทย์ลักษณะเหมาจ่ายรายหัว บางกองทุนมีการจ่ายชดเชยค่าบริการทางการแพทย์ผ่านระบบเรียกเก็บของกองทุน (E-claim) รวมทั้งยังกำหนดให้โรงพยาบาลเป็นหน่วยบริการหลัก หน่วยบริการรอง แต่กองทุนดำเนินการจ่ายเงินให้หน่วยบริการหลักซึ่งจะมีเงินบางส่วนเป็นของหน่วยบริการรอง หรือ บางกองทุนได้รับเงินเหมาจ่ายรายหัวมาก่อน มีการให้บริการกับประชาชนผู้มารับบริการ ดังนั้น สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุขจึงออกแบบในการรับเงินของกองทุนเป็น เงินฝากสถาบันการเงิน – นอกงบประมาณรอจัดสรร เป็นเงินที่โรงพยาบาลได้รับแล้วแต่มีบางส่วนเป็นของหน่วยงาน บางส่วนเป็นของหน่วยงานลูกข่ายกรณีที่เป็นเงินเหมาจ่ายรายหัวกองทุนหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ (UC) OP/PP เงินกองทุนประกันสังคมสำหรับโรงพยาบาลซึ่งเป็นสถานบริการหลักและบางส่วนเป็นของสถานบริการรอง เงินกองทุนแรงงานต่างด้าวที่ยังไม่ได้ให้บริการรักษาพยาบาล หากไม่สัมพันธ์กันตามข้อสอบทานดังกล่าวจะทำให้วิเคราะห์เงินฝากสถาบันการเงินนอกงบประมาณผิดพลาด ซึ่งบางแห่งหากเงินฝากสถาบันการเงินนอกงบประมาณรอจัดสรรมากกว่าหนี้สินหมุนเวียนจะทำให้เงินฝากสถาบันการเงินนอกงบประมาณที่เป็นของโรงพยาบาลเองและสามารถนำมาบริหารจัดการ เป็นค่าใช้จ่าย และชำระหนี้สินได้น้อยเกินไป บางแห่งหากเงินฝากเงินฝากสถาบันการเงินนอกงบประมาณรอจัดสรรน้อยกว่าหนี้สินหมุนเวียน หากมีการจัดสรรเงินในส่วนของหน่วยงานลูกข่าย หรือสถานบริการรองจะทำให้ไม่มีเงินดังกล่าว ดังนั้น ผู้ศึกษาในฐานะหัวหน้างานการเงินและบัญชี สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสงขลา มีข้อเสนอแนะ ดังนี้

แผนระยะสั้น

1. มีการตรวจวิเคราะห์ข้อผิดพลาดทุกไตรมาส ก่อนการประมวลข้อมูล และดำเนินการแจ้งข้อผิดพลาดให้โรงพยาบาลรับทราบ ดำเนินการปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาด
2. จัดอบรมให้ความรู้กับผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีอย่างต่อเนื่อง อย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง

แผนระยะกลาง

1. การรับรู้ทางบัญชีเป็นกระบวนขั้นตอนสุดท้ายการดำเนินการกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น ดังนั้นจึงต้องเกี่ยวข้องกับทุกหน่วยงานในโรงพยาบาล ดังนั้นควรชี้แจงทำความเข้าใจกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในโรงพยาบาล
2. กำหนดกระบวนการขั้นตอน (Flowchart) ในการส่งเอกสารให้งานบัญชี
3. ควรนำเทคโนโลยีมาช่วยในการเชื่อมโยงข้อมูล

เอกสารอ้างอิง

1. กระทรวงการคลัง. พระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ.2561. [ออนไลน์]. (2564). [เข้าถึงเมื่อวันที่ 31 กรกฎาคม 2564]. เข้าถึงได้จาก http://audit.obec.go.th/index.php/prb-2561
2. กรมบัญชีกลาง. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ.2561. [ออนไลน์]. (2562). [เข้าถึงเมื่อวันที่ 11 สิงหาคม 2564]. เข้าถึงได้จาก https://saraban-law.cgd.go.th/
3. กลุ่มประกันสุขภาพ. สถานะทางการเงินหน่วยบริการสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข. นนทบุรี: บริษัท ดี.เอ.พริ้นติ้ง จำกัด; 2553.
4. กองเศรษฐกิจสุขภาพและหลักประกันสุขภาพ. คู่มือบัญชี หน่วยบริการสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข: นนทุบรี: บริษัท ดี.เอ.พริ้นติ้ง จำกัด; 2561.
5. สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข. รายงานของคณะกรรมการพิจารณาปัญหาสถานะทางการเงินและปรับปรุงระบบการเงินและการบัญชีของหน่วยบริการ สังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข: นนทบุรี: บริษัท ดี.เอ.พริ้นติ้ง จำกัด; 2559.
6. กองยุทธศาสตร์และแผนงาน สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข. รายละเอียดตัวชี้วัดกระทรวงสาธารณสุขประจำปีงบประมาณ 2562. [ออนไลน์]. (2562). [เข้าถึงเมื่อวันที่ 25 กันยายน 2564]. เข้าถึงได้จาก https://bps.moph.go.th/new_bps
7. กรมบัญชีกลาง. แนวทางการตรวจสอบบัญชีของส่วนราชการในระบบ GFMIS. [ออนไลน์]. (2564). [เข้าถึงเมื่อวันที่ 31 กรกฎาคม 2564]. เข้าถึงได้จาก https://saraban-law.cgd.go.th/
8. พรทิพย์ สมวัน. การประเมินผลการตรวจสอบงบการเงินโรงพยาบาลชุมชน เขตสุขภาพที่ 10. [ออนไลน์]. (2564). [เข้าถึงเมื่อวันที่ 12 สิงหาคม 2564] เข้าถึงได้จาก https://healthregion10.moph.go.th/docspublish