คำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์
เรื่อง วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
พ.ศ. 2547

ในการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์จำเป็นที่จะต้องมีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ไว้ใช้สำหรับดำเนินงาน ซึ่งการบันทึกบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์จะเป็นการควบคุมเกี่ยวกับการได้มา การจำหน่าย การคิดค่าเสื่อมราคา การซ่อมแซม รวมทั้งการดูแลรักษาสภาพของสินทรัพย์ให้ใช้งานได้ตลอดอายุการใช้งานอย่างเหมาะสมรัดกุม

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 16 (1) และ (2) แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 ประกอบกับคำสั่งนายทะเบียนสหกรณ์ที่ 75/2545 ลงวันที่ 9 ธันวาคม 2545 เรื่อง มอบอำนาจให้ปฏิบัติการแทนนายทะเบียนสหกรณ์ อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ในฐานะพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งได้รับมอบหมายการปฏิบัติการแทนนายทะเบียนสหกรณ์ จึงได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ขึ้น เพื่อให้สหกรณ์มีวิธีปฏิบัติทางบัญชีเป็นไปอย่างถูกต้อง เหมาะสมและปฏิบัติในแนวทางเดียวกัน โดยคำแนะนำแบ่งออกเป็น 5 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ความหมาย
ส่วนที่ 2 วิธีปฏิบัติทางบัญชี
ส่วนที่ 3 การแสดงรายการในงบการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
ส่วนที่ 4 ตัวอย่างการปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
ส่วนที่ 5 การถือปฏิบัติ

ส่วนที่ 1 ความหมาย

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตนที่สหกรณ์มีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต เพื่อใช้ในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้เช่า หรือ เพื่อใช้ในการบริหารงาน ซึ่งคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบปีบัญชี

ค่าเสื่อมราคา หมายถึง การปันส่วนต้นทุนของสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมสภาพเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานที่ได้ประมาณไว้

อายุการใช้งาน หมายถึง ระยะเวลาที่สหกรณ์คาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์

ราคาทุน หมายถึง จำนวนเงินสดที่สหกรณ์จ่ายไป หรือ มูลค่ายุติธรรมของสิ่งอื่นที่สหกรณ์มอบให้เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ได้สินทรัพย์นั้นมา

ราคาซาก หมายถึง จำนวนเงินสุทธิที่สหกรณ์คาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อสิ้นสุดอายุการใช้งานหลังจากหักค่าใช้จ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น

มูลค่ายุติธรรม หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กัน

ราคาตามบัญชี หมายถึง ราคาของสินทรัพย์สุทธิที่รับรู้ในงบดุล

ส่วนที่ 2 วิธีปฏิบัติทางบัญชี

การวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

กรณีสินทรัพย์ได้มาโดยการซื้อ

สหกรณ์ต้องบันทึกมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยราคาทุน โดยราคาทุนดังกล่าวประกอบด้วย ราคาซื้อรวมภาษีนำเข้า ภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ รวมทั้งต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์เพื่อให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามประสงค์ เช่น ต้นทุนการกู้ยืม ต้นทุนในการติดตั้ง ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ ค่าจ้างสถาปนิกและวิศวกร และประมาณการรายจ่ายในการรื้อถอนหรือขนไปทิ้ง เป็นต้น สำหรับส่วนลดการค้าต่าง ๆ และค่าภาษีที่ได้รับคืน ให้นำมาหักออกจากราคาซื้อ เพื่อให้คงเหลือเป็นมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่แท้จริง

การปฏิบัติทางบัญชี ให้บันทึกบัญชีโดย

เดบิต	บัญชี..... (ระบุประเภทสินทรัพย์)	xxx	
	เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี)		xxx

ในกรณีที่สหกรณ์อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและได้ซื้อสินทรัพย์มาเพื่อใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจำนวนเงินภาษีที่เกิดขึ้นเมื่อซื้อสินทรัพย์นั้นสหกรณ์สามารถขอคืนได้ให้บันทึกไว้ในบัญชีภาษีซื้อ การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

เดบิต	บัญชี.....(ระบุประเภทสินทรัพย์)	xxx	
	บัญชีภาษีซื้อ	xxx	
	เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี)		xxx

สำหรับกรณีที่สหกรณ์ซื้อที่ดินโดยมีอาคารติดมาด้วย ถ้าไม่ได้ใช้ประโยชน์ในอาคารนั้นและจำเป็นต้องรื้อถอนออกไปเพื่อปลูกสร้างอาคารใหม่ ให้นำรายจ่ายในการรื้อถอนและค่าขนย้ายหักด้วยราคาที่ขายซากอาคารนั้น ถ้ารายจ่ายดังกล่าวสูงกว่าราคาซาก ผลต่างให้นำไปเพิ่มราคาทุนของที่ดินในทางตรงกันข้ามหากรายจ่ายดังกล่าวต่ำกว่าราคาซากผลต่างให้นำไปลดราคาทุนของที่ดิน

กรณีเป็นที่ดินที่ไม่ได้ใช้ในการดำเนินงาน แต่ถือครองไว้รอการตัดสินใจว่าจะขยายงานในอนาคต หรือเพื่อการอื่นใด ราคาทุนให้เป็นไปตามที่กล่าวข้างต้น เว้นแต่ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดินนั้นให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายดำเนินงาน ทั้งนี้เมื่อได้ที่ดินลักษณะดังกล่าวมา ให้บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีที่ดินเพื่อรอการใช้ประโยชน์ xxx

เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี) xxx

อนึ่ง กรณีที่สหกรณ์ซื้อสินทรัพย์โดยมีภาระติดพันมาด้วย เช่น ซื้อที่ดินที่ติดภาระจำนอง ซื้ออาคารติดภาระเช่าซื้อ/ผ่อนชำระ ค่าภาษีค้างจ่าย ดอกเบี้ยค้างจ่าย เป็นต้น มูลค่าเริ่มแรกจะเท่ากับราคาทุนดังกล่าวข้างต้น บวกด้วยจำนวนเงินที่ต้องจ่ายสำหรับภาระติดพันที่มีอยู่ทั้งหมด

ในกรณีมีการก่อสร้างหรือพัฒนาปรับปรุงซึ่งทำให้เกิดสินทรัพย์ติดอยู่กับที่ดิน โดยสินทรัพย์เหล่านั้นมีอายุการใช้งานจำกัดและต้องคิดค่าเสื่อมราคา เช่น อาคาร ฉาง ลานตาก รั้ว เป็นต้น ให้บันทึกบัญชีแยกต่างหากจากบัญชีที่ดิน โดยบันทึกบัญชีตามแต่ละประเภทสินทรัพย์นั้น นอกจากนี้ หากการก่อสร้างดังกล่าวจำเป็นต้องสร้างสิ่งสาธารณูปโภคไปพร้อมกันด้วย ให้บันทึกจำนวนเงินที่จ่ายไปเพื่อสิ่งสาธารณูปโภคนั้นเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่ก่อสร้างนั้นด้วย

กรณีสร้างสินทรัพย์ขึ้นใช้เอง

หากสหกรณ์สร้างสินทรัพย์ขึ้นมาใช้เอง ให้บันทึกราคาทุนของสินทรัพย์ ซึ่งประกอบด้วย

- ต้นทุนทางตรงที่เกี่ยวข้องกับการสร้างสินทรัพย์นั้น และต้นทุนทางอ้อมที่สามารถปันส่วนให้แก่สินทรัพย์ที่สร้างนั้นได้ ซึ่งได้แก่ ค่าวัสดุ ค่าแรงงาน รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างและการบริหารอื่นที่เกิดจากการปันส่วน
- ต้นทุนในการจัดหาเงิน เช่น ดอกเบี้ยเงินกู้เฉพาะส่วนที่เกิดขึ้นจากการจัดหาสินทรัพย์ตั้งแต่วันเริ่มสร้างจนถึงวันที่สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้

สำหรับการปฏิบัติทางบัญชีในการสร้างสินทรัพย์ขึ้นใช้เองนั้น เมื่อจ่ายเงินเพื่อสร้างสินทรัพย์ให้บันทึกไว้ในบัญชี “…….ระหว่างก่อสร้าง (ระบุประเภทสินทรัพย์)” และเมื่อการก่อสร้างเสร็จเรียบร้อยแล้วจึงโอนปิดบัญชี “ ……ระหว่างก่อสร้าง ” ไปยังบัญชี “ ..... (ระบุประเภทสินทรัพย์)” และให้เริ่มคิดค่าเสื่อมราคาเมื่อสินทรัพย์สร้างเสร็จและพร้อมที่จะใช้งาน บันทึกบัญชีดังนี้

ระหว่างการก่อสร้างสินทรัพย์ บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชี……ระหว่างก่อสร้าง (ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี) xxx

เมื่อก่อสร้างสินทรัพย์แล้วเสร็จ บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชี……. (ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

เครดิต บัญชี……ระหว่างก่อสร้าง (ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

- ในกรณีที่สหกรณ์จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และได้สร้างสินทรัพย์ขึ้นมาใช้ในกิจการ ภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจากการสร้างสินทรัพย์ มีวิธีปฏิบัติดังนี้

กรณีสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นนำมาใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีซื้อที่เกิดขึ้นสหกรณ์สามารถขอคืนจากกรมสรรพากรได้ ให้บันทึกไว้ในบัญชีภาษีซื้อ ดังนี้

เดบิต	บัญชี.....(ระบุประเภทสินทรัพย์)	xxx
	บัญชีภาษีซื้อ	xxx
เครดิต	บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี)	xxx

กรณีสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นมิได้นำมาใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีซื้อที่เกิดขึ้นสหกรณ์ไม่สามารถขอคืนจากกรมสรรพากรได้ ให้สหกรณ์บันทึกภาษีซื้อที่เกิดขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่สร้าง

- ถ้าในระหว่างการสร้างสินทรัพย์ มีเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดความล่าช้าขึ้น ซึ่งความล่าช้าดังกล่าวมีผลกระทบต่อการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามความประสงค์ให้รวมต้นทุนการกู้ยืมได้แก่ ดอกเบี้ยเงินกู้เพื่อสร้างสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นในช่วงที่เกิดความล่าช้านั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ด้วย และหากสหกรณ์ได้รับค่าปรับอันเนื่องมาจากการล่าช้าในกรณีดังกล่าวหรือเนื่องจากสร้างสินทรัพย์ได้ไม่ตรงตามคุณสมบัติที่สหกรณ์กำหนดในสัญญา ให้นำค่าปรับที่ได้รับนั้นไปหักออกจากราคาทุนของสินทรัพย์ที่สร้างนั้นด้วย โดยให้บันทึกบัญชีดังนี้

กรณีบันทึกต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ระหว่างก่อสร้าง

เดบิต	บัญชี.....ระหว่างก่อสร้าง (ระบุประเภทสินทรัพย์)	xxx
เครดิต	บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี)	xxx

กรณีบันทึกค่าปรับที่ได้รับหักออกจากราคาทุนของสินทรัพย์ระหว่างก่อสร้าง

เดบิต	บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี)	xxx
เครดิต	บัญชี.....ระหว่างก่อสร้าง (ระบุประเภทสินทรัพย์)	xxx

แต่ถ้าสินทรัพย์นั้นสร้างเสร็จและอยู่ในสภาพพร้อมใช้งานได้ตามความประสงค์แล้ว หากสหกรณ์ยังคงต้องจ่ายดอกเบี้ยที่เกิดจากการกู้ยืมเพื่อสร้างสินทรัพย์ต่อไป ให้ถือว่าต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นในกรณีดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่าย โดยบันทึกไว้ในบัญชี “ ดอกเบี้ยจ่ายเพื่อสร้างสินทรัพย์ ” และหากสหกรณ์ได้รับค่าปรับอันเนื่องมาจากการสร้างสินทรัพย์ผิดสัญญาในช่วงเวลาดังกล่าว ให้ถือว่าค่าปรับที่ได้รับนั้นเป็นรายได้ โดยบันทึกไว้ในบัญชี “ รายได้ค่าปรับจากการผิดสัญญาก่อสร้าง ” บันทึกบัญชีดังนี้

กรณีจ่ายดอกเบี้ยหลังจากสินทรัพย์สร้างเสร็จและอยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน

เดบิต	บัญชีดอกเบี้ยจ่ายเพื่อสร้างสินทรัพย์	xxx
เครดิต	บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี)	xxx

กรณีได้รับเงินค่าปรับหลังจากสินทรัพย์สร้างเสร็จและอยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน

เดบิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี) xxx

เครดิต บัญชีรายได้ค่าปรับจากการผิดสัญญาก่อสร้าง xxx

- นอกจากนี้ ในการสร้างสินทรัพย์ขึ้นใช้เอง หากมีการเรียกเงินประกันการก่อสร้างจากผู้รับเหมา ให้บันทึกไว้ในบัญชี "เงินประกันการก่อสร้าง" ซึ่งต่อมาเมื่อการก่อสร้างแล้วเสร็จและผู้รับเหมาได้ปฏิบัติถูกต้องตามสัญญา จึงจ่ายคืนเงินประกันดังกล่าวแก่ผู้รับเหมาโดยโอนปิดยอดในบัญชีเงินประกันการก่อสร้าง อย่างไรก็ตามหากผู้รับเหมาปฏิบัติผิดสัญญา ซึ่งสหกรณ์มีสิทธิ์ที่จะริบเงินประกันก็ให้โอนปิดยอดบัญชีเงินประกันการก่อสร้างกับบัญชีสินทรัพย์ระหว่างก่อสร้าง บันทึกบัญชีดังนี้

เมื่อรับเงินประกันการก่อสร้าง บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีเงินสด xxx

เครดิต บัญชีเงินประกันการก่อสร้าง xxx

กรณีที่ผู้รับเหมาปฏิบัติผิดสัญญาและสหกรณ์ริบเงินประกัน บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีเงินประกันการก่อสร้าง xxx

เครดิต บัญชี……ระหว่างก่อสร้าง (ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์

การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ของสหกรณ์ อาจเกิดขึ้นได้ใน 2 ลักษณะ คือ

1. การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ประเภทเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน
2. การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ต่างประเภทกันหรือไม่คล้ายคลึงกัน

การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ประเภทเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน

หมายถึง การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน มีประโยชน์ใช้สอยแบบเดียวกัน และมีมูลค่ายุติธรรมเท่ากัน เช่น เครื่องพิมพ์ดีด หรือเครื่องถ่ายเอกสารที่ผลิตต่างบริษัทหรือต่างรุ่น เป็นต้น ในการปฏิบัติทางบัญชี ให้บันทึกราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลก โดยไม่ต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ ปฏิบัติทางบัญชีตามขั้นตอนต่างๆ ดังนี้

1. คิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์เดิมที่นำไปแลกเปลี่ยนตั้งแต่วันต้นปีทางบัญชีถึงวันที่แลกเปลี่ยน บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคา - …..(ระบุประเภทสินทรัพย์เดิม) xxx

เครดิต บัญชี …..(ระบุประเภทสินทรัพย์เดิม) หรือ xxx

บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - …..(ระบุประเภทสินทรัพย์เดิม)

2. โอนปิดบัญชีสินทรัพย์เดิมที่นำไปแลกเปลี่ยนในราคาทุน และบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม (กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม) หรือ โอนปิดบัญชีสินทรัพย์เดิมที่นำไปแลกเปลี่ยนด้วยราคาตามบัญชี (กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาหักจากบัญชีสินทรัพย์โดยตรง) พร้อมกับบันทึกบัญชีสินทรัพย์ใหม่ที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนด้วยราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เดิมที่นำไปแลกเปลี่ยน บันทึกบัญชีโดย

เดบิต	บัญชี..... (ระบุประเภทสินทรัพย์ใหม่)	xxx	
	บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม – ..... (ระบุประเภทสินทรัพย์เดิม)	xxx	
	บัญชีภาษีซื้อ (ถ้ามี)	xxx	
	เครดิต บัญชี ..... (ระบุประเภทสินทรัพย์เดิม)		xxx
	บัญชีภาษีขาย (ถ้ามี)		xxx

อนึ่ง ในการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ หากสหกรณ์มีการจ่ายเงินสดเพิ่มเติมหรือรับเงินสดคืน แสดงว่าสินทรัพย์ที่นำมาแลกเปลี่ยนกันนั้นมีมูลค่ายุติธรรมไม่เท่ากัน ดังนั้น ให้ถือว่าเป็นการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่ไม่คล้ายคลึงกัน ซึ่งจะมีวิธีปฏิบัติที่จะกล่าวต่อไป

การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ต่างประเภทกันหรือไม่คล้ายคลึงกัน

หมายถึง การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่มีลักษณะและประโยชน์ใช้สอยแตกต่างกัน เช่น ที่ดินกับรถยนต์ เป็นต้น วิธีปฏิบัติทางบัญชี ให้บันทึกราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกปรับปรุงด้วยจำนวนเงินสดที่ต้องจ่ายเพิ่มหรือรับคืนอันเนื่องมาจากการแลกเปลี่ยน ในกรณีนี้ให้รับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนจากการแลกเปลี่ยน โดยปฏิบัติทางบัญชีตามขั้นตอนต่างๆ ดังนี้

1. คิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์เดิมที่นำไปแลกเปลี่ยนตั้งแต่วันต้นปีทางบัญชีถึงวันที่แลกเปลี่ยน บันทึกบัญชีโดย

เดบิต	บัญชีค่าเสื่อมราคา - .....(ระบุประเภทสินทรัพย์เดิม)	xxx	
	เครดิต บัญชี .....(ระบุประเภทสินทรัพย์เดิม) หรือ		xxx
	บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - .....(ระบุประเภทสินทรัพย์เดิม)		

2. โอนปิดบัญชีสินทรัพย์เดิมที่นำไปแลกเปลี่ยนในราคาทุน และบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม (กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม) หรือ โอนปิดบัญชีสินทรัพย์เดิมที่นำไปแลกเปลี่ยนด้วยราคาตามบัญชี (กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาหักจากบัญชีสินทรัพย์โดยตรง) พร้อมกับบันทึกบัญชีสินทรัพย์ใหม่ที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนด้วยมูลค่ายุติธรรม บันทึกเพิ่มยอดบัญชีเงินสด (กรณีได้รับเงินคืน) หรือลดยอดบัญชีเงินสด (กรณีต้องจ่ายเงินเพิ่ม) ผลต่างที่เกิดขึ้นให้บันทึกไว้ในบัญชี “ กำไร(ขาดทุน)จากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ ” บันทึกบัญชีโดย

เดบิต	บัญชีเงินสด (กรณีได้รับเงินสดคืน)	xxx	
	บัญชี ……. (ระบุประเภทสินทรัพย์ใหม่)	xxx	
	บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม – …… (ระบุประเภทสินทรัพย์เดิม)		xxx
	บัญชีขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ (กรณีมีผลขาดทุน)		xxx
	บัญชีภาษีซื้อ (ถ้ามี)		xxx
เครดิต	บัญชี ……. (ระบุประเภทสินทรัพย์เดิม)		xxx
	บัญชีเงินสด (กรณีต้องจ่ายเงินสดเพิ่ม)		xxx
	บัญชีกำไรจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ (กรณีมีผลกำไร)		xxx
	บัญชีภาษีขาย (ถ้ามี)		xxx

การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ระหว่างกันตามประมวลรัษฎากรถือเป็นการขาย [ตามมาตรา 77/1 (8)] ดังนั้น ผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งผู้ขายและผู้ซื้อจะต้องออกใบกำกับภาษีและเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าที่ได้มีการตกลงซื้อขายกัน และจะต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

การได้สินทรัพย์หลายชนิดมาในราคารวมกัน

กรณีสหกรณ์ซื้อสินทรัพย์มารวมกันหลายชนิดในราคารวมและไม่ทราบราคาของสินทรัพย์แต่ละชนิดให้ทำการแยกราคาทุนของสินทรัพย์แต่ละชนิดออกจากกัน ทั้งนี้ เนื่องจากสินทรัพย์บางลักษณะ เช่น ที่ดินไม่ต้องคิดค่าเสื่อมราคา แต่สินทรัพย์ประเภทอื่นต้องคิดค่าเสื่อมราคา ซึ่งจะส่งผลต่อผลการดำเนินงานของสหกรณ์ด้วย สำหรับการแยกราคาทุนของสินทรัพย์กรณีนี้หากไม่ทราบราคาทุนจะต้องมีการประเมินราคาสินทรัพย์แต่ละชนิดโดยผู้ประเมินราคาที่มีความเชี่ยวชาญและเชื่อถือได้ ทั้งนี้ ราคาที่ประเมินได้ต้องไม่เกินกว่าราคาตลาด แล้วหาราคาทุนของสินทรัพย์แต่ละชนิดโดยให้ใช้ราคาประเมินเป็นเกณฑ์

การบันทึกบัญชีเมื่อซื้อสินทรัพย์หลายชนิดในราคารวมกันและได้ทำการแยกราคาทุนของสินทรัพย์แต่ละชนิดแล้ว ให้บันทึกไว้ในสินทรัพย์แต่ละประเภท โดยระบุประเภทให้ชัดเจน บันทึกบัญชี ดังนี้

เดบิต	บัญชี .... (ระบุประเภทสินทรัพย์)	xxx	
	บัญชี .... (ระบุประเภทสินทรัพย์)	xxx	
	บัญชีภาษีซื้อ (ถ้ามี)	xxx	
เครดิต	บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี)		xxx

การรับบริจาค/อุดหนุนสินทรัพย์

สหกรณ์อาจได้รับบริจาคเป็นสินทรัพย์ หรือได้รับบริจาคเป็นเงินสดแล้วนำเงินสดที่ได้รับบริจาคไปจัดหาสินทรัพย์ ให้สหกรณ์ปฏิบัติในแต่ละกรณีดังนี้

1. กรณีสหกรณ์ได้รับบริจาคเป็นเงินสด

1.1 ผู้บริจาคมิได้กำหนดให้ใช้เพื่อการใดการหนึ่ง ให้ปฏิบัติดังนี้

1.1.1 เมื่อได้รับเงินสด

เดบิต บัญชีเงินสด xxx

เครดิต บัญชีทุนสำรอง xxx

1.1.2 เมื่อนำเงินสดที่ได้รับบริจาคไปใช้จ่ายในการดำเนินงาน

เดบิต บัญชี.....(ระบุประเภทค่าใช้จ่าย) xxx

เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี) xxx

1.1.3 เมื่อนำเงินสดที่ได้รับบริจาคไปจัดหาสินทรัพย์

เดบิต บัญชี.....(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

บัญชีภาษีซื้อ (ถ้ามี) xxx

เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี) xxx

หากสหกรณ์ต้องจ่ายเงินสมทบจากทุนดำเนินงานหรือทุนสะสมตามข้อบังคับ เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น ให้บันทึกจำนวนเงินที่จ่ายสมทบไปนั้นเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ พร้อมกับโอนลดยอดทุนสะสมตามข้อบังคับที่จ่ายสมทบไปนั้นเข้าบัญชีทุนสำรอง การบันทึกบัญชีให้ปฏิบัติดังนี้

เดบิต บัญชี.....(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

บัญชีภาษีซื้อ (ถ้ามี) xxx

เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี) xxx

เดบิต บัญชี.....(ระบุประเภทของทุนสะสมที่จ่ายสมทบ) xxx

เครดิต บัญชีทุนสำรอง xxx

ณ วันสิ้นปีทางบัญชีให้คำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่จัดหามาด้วยเงินอุดหนุน/รับบริจาค โดยให้คำนวณจากมูลค่าสินทรัพย์ที่จัดหามาด้วยเงินอุดหนุน/รับบริจาครวมกับเงินที่จ่ายสมทบเพิ่มเติม (ถ้ามี) โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. 2542 บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคา - ..... (ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

เครดิต บัญชี ..... (ระบุประเภทสินทรัพย์) หรือ xxx

บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - ..... (ระบุประเภทสินทรัพย์)

1.2 ผู้บริจาคกำหนดให้ใช้เพื่อการใดการหนึ่ง ให้ปฏิบัติดังนี้

1.2.1 เมื่อได้รับเงินสด

เดบิต บัญชีเงินสด xxx

เครดิต บัญชีทุนเพื่อการนั้น xxx

1.2.2 เมื่อนำไปใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

เดบิต บัญชีทุนเพื่อการนั้น xxx

เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี) xxx

1.2.3 เมื่อนำเงินสดที่ได้รับบริจาคไปจัดหาสินทรัพย์

เดบิต บัญชี.....(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

บัญชีภาษีซื้อ(ถ้ามี) xxx

เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร(ตามแต่กรณี) xxx

หากสหกรณ์ต้องจ่ายเงินสมทบจากทุนดำเนินงานหรือทุนสะสมตามข้อบังคับเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น ให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับ 1.1.3

ณ วันสิ้นปีทางบัญชีให้คำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่จัดหามาด้วยเงินอุดหนุน/รับบริจาค โดยให้คำนวณจากมูลค่าสินทรัพย์ที่จัดหามาด้วยเงินอุดหนุน/รับบริจาครวมกับเงินที่จ่ายสมทบเพิ่มเติม (ถ้ามี) โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. 2542 พร้อมกับโอนลดยอดบัญชีทุนเพื่อการนั้นไปบันทึกเป็นรายได้จากการอุดหนุน/รับบริจาคตามจำนวนค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากสินทรัพย์ที่จัดหามาด้วยเงินอุดหนุน/รับบริจาค เพื่อให้สหกรณ์มีรายได้ไปชดเชยกับค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ดังกล่าว บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคา - ..... (ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

เครดิต บัญชี ..... (ระบุประเภทสินทรัพย์) หรือ xxx

บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - ...(ระบุประเภทสินทรัพย์)

เดบิต บัญชีทุนเพื่อการนั้น xxx

เครดิต บัญชีรายได้จากการอุดหนุน/รับบริจาค xxx

2. กรณีสหกรณ์ได้รับบริจาคเป็นสินทรัพย์ โดยผู้บริจาคอาจกำหนดให้ใช้เพื่อการใดการหนึ่งหรือไม่ก็ตาม ให้บันทึกสินทรัพย์ที่ได้รับบริจาคด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้รับมอบ และบันทึกบัญชีดังนี้

2.1 กรณีสินทรัพย์รับบริจาคเป็นประเภทที่ไม่ต้องคิดค่าเสื่อมราคาในวันสิ้นปีบัญชี ได้แก่ ที่ดิน ให้ปฏิบัติดังนี้

- เมื่อรับมอบที่ดิน

เดบิต บัญชีที่ดิน xxx

เครดิต บัญชีทุนสำรอง xxx

- หากสหกรณ์ต้องจ่ายเงินสมทบจากทุนดำเนินงานหรือทุนสะสมตามข้อบังคับเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดินนั้น ให้บันทึกจำนวนเงินที่จ่ายสมทบไปนั้นเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของที่ดิน พร้อมกับโอนลดยอดทุนสะสมตามข้อบังคับที่จ่ายสมทบไปนั้นเข้าบัญชีทุนสำรอง บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีที่ดิน xxx

เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี) xxx

เดบิต บัญชี....(ระบุประเภทของทุนสะสมที่จ่ายสมทบ) xxx

เครดิต บัญชีทุนสำรอง xxx

2.2 กรณีสินทรัพย์รับบริจาคเป็นประเภทที่ต้องคิดค่าเสื่อมราคาในวันสิ้นปีบัญชี ให้ปฏิบัติดังนี้

2.2.1 เมื่อได้รับสินทรัพย์

เดบิต บัญชี .....(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

เครดิต บัญชีรายได้จากการอุดหนุน/รับบริจาครอการรับรู้ xxx

หากสหกรณ์ต้องจ่ายเงินสมทบจากทุนดำเนินงานหรือทุนสะสมตามข้อบังคับเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น ให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับ 1.1.3

ณ วันสิ้นปีทางบัญชีให้คำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่ได้รับบริจาค โดยให้คำนวณจากมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้รับบริจาครวมกับเงินที่จ่ายสมทบเพิ่มเติม (ถ้ามี) โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. 2542 พร้อมกับให้รับรู้รายได้จากการอุดหนุน/รับบริจาครอการรับรู้เป็นรายได้ตามจำนวนค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากสินทรัพย์ที่จัดหามาด้วยเงินอุดหนุน/รับบริจาค เพื่อให้สหกรณ์มีรายได้ไปชดเชยกับค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ดังกล่าว บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคา - ..... (ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

เครดิต บัญชี ..... (ระบุประเภทสินทรัพย์) หรือ xxx

บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - ..... (ระบุประเภทสินทรัพย์)

เดบิต บัญชีรายได้จากการอุดหนุน/รับบริจาครอการรับรู้ xxx

เครดิต บัญชีรายได้จากการอุดหนุน/รับบริจาค xxx

อนึ่ง สำหรับสินทรัพย์ที่ได้จากการรับบริจาคหรือเงินอุดหนุนซึ่งเกิดขึ้นก่อนการถือใช้คำแนะนำนี้และได้มีการปฏิบัติทางบัญชีไปแล้วนั้น อาจเปลี่ยนมาปฏิบัติทางบัญชีตามคำแนะนำนี้ โดยให้ปรับปรุงบัญชี ณ วันสิ้นปีทางบัญชีดังนี้

(1) กรณีที่เดิมสหกรณ์เลือกบันทึกสินทรัพย์ที่ได้รับบริจาคไว้ในบัญชีสินทรัพย์

- ให้คำนวณว่าหากปฏิบัติทางบัญชีตามคำแนะนำใหม่นี้แล้วจะมีผลทำให้บัญชีทุนเพื่อการนั้นหรือบัญชีรายได้จากการอุดหนุน/รับบริจาครอการรับรู้ (ตามแต่กรณี)มียอดคงเหลือในวันสิ้นปีทางบัญชีเป็นจำนวนเท่าใด ซึ่งสามารถคำนวณได้โดยนำจำนวนเงินที่ได้รับการอุดหนุน/รับบริจาคทั้งสิ้น

หักด้วยจำนวนเงินค่าเสื่อมราคาสะสมทั้งสิ้นเฉพาะส่วนที่คำนวณได้จากสินทรัพย์ที่จัดหามาด้วยเงินอุดหนุน/รับบริจาค

- ให้ปรับปรุงบัญชีโดยตั้งบัญชีทุนเพื่อการนั้นหรือบัญชีรายได้จากการอุดหนุน/รับบริจาครอการรับรู้ (ตามแต่กรณี) ตามจำนวนเงินที่คำนวณได้ พร้อมกับลดยอดบัญชีทุนสำรองด้วยจำนวนเงินเดียวกัน บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีทุนสำรอง xxx

เครดิต บัญชีทุนเพื่อการนั้น xxx

(2) กรณีที่เดิมสหกรณ์เลือกบันทึกสินทรัพย์ที่ได้รับบริจาคไว้ในทะเบียนแทนการบันทึกบัญชี

- ให้คำนวณว่าหากปฏิบัติทางบัญชีตามคำแนะนำใหม่นี้แล้ว จะมีผลทำให้บัญชีสินทรัพย์และบัญชีทุนเพื่อการนั้นหรือบัญชีรายได้จากการอุดหนุน/รับบริจาครอการรับรู้ (ตามแต่กรณี) มียอดคงเหลือในวันสิ้นปีทางบัญชีเป็นจำนวนเท่าใด สำหรับการคำนวณจำนวนเงินในบัญชีทุนเพื่อการนั้นหรือบัญชีรายได้จากการอุดหนุน/รับบริจาครอการรับรู้ (ตามแต่กรณี)ให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับ (1) ข้างต้น

- ให้ปรับปรุงบัญชี โดยตั้งบัญชีสินทรัพย์ด้วยราคาทุน และบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม (กรณีบันทึกบัญชีค่าเสื่อมราคาไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม) หรือตั้งบัญชีสินทรัพย์ด้วยมูลค่าตามบัญชี (กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาหักจากบัญชีสินทรัพย์โดยตรง) บัญชีทุนเพื่อการนั้นหรือบัญชีรายได้จากการอุดหนุน/รับบริจาครอการรับรู้ (ตามแต่กรณี) (ตามจำนวนเงิน ที่คำนวณได้) พร้อมกับโอนปิดยอดคงเหลือในบัญชีเงินสมทบเพื่อจัดหาทรัพย์สินรอการตัดบัญชี (ถ้ามี) สำหรับผลต่างที่เกิดขึ้นให้บันทึกไว้ในบัญชีทุนสำรอง บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชี ……..(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

เครดิต บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - …..(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

บัญชีทุนเพื่อการนั้นหรือบัญชีรายได้จากการอุดหนุน/รับบริจาครอการรับรู้ (ตามแต่กรณี) xxx

บัญชีเงินสมทบเพื่อจัดหาทรัพย์สินรอการตัดบัญชี xxx

บัญชีทุนสำรอง xxx

3. เงินรับบริจาคหรือเงินอุดหนุนที่ผู้บริจาคกำหนดให้ใช้เพื่อการใดการหนึ่งนั้น หากเป็นเงินจำนวนมาก ให้เปิดบัญชีเงินฝากธนาคารแยกไว้ต่างหาก และเมื่อเกิดดอกผลขึ้นในระหว่างนำเงินจำนวนดังกล่าวไปดำเนินการตามวัตถุประสงค์แต่ยังไม่เสร็จสิ้น ให้นำดอกผลทบเข้าไปในบัญชีทุนเพื่อการนั้น

4. เงินรับบริจาคที่ผู้บริจาคมีเงื่อนไขว่าให้สหกรณ์นำไปใช้ได้เฉพาะดอกผลที่เกิดขึ้น ส่วนจำนวนเงินที่รับบริจาคจะต้องส่งคืนตามเงื่อนไขใดๆหรือตามระยะเวลาที่กำหนดเมื่อได้รับบริจาคให้เปิดบัญชีเงินฝากธนาคารไว้ต่างหากสำหรับบันทึกจำนวนเงินที่ได้รับบริจาคและดอกผลที่เกิดขึ้นปฏิบัติดังนี้

4.1 เมื่อได้รับเงินบริจาค บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีเงินฝากธนาคาร xxx

เครดิต บัญชีเงินรับบริจาคเพื่อ..... xxx

4.2 ดอกผลที่เกิดขึ้นจากเงินรับบริจาคให้บันทึกบัญชีแยกต่างหากจากจำนวนเงินรับบริจาค บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีเงินฝากธนาคาร xxx

เครดิต บัญชีเงินรับบริจาคเพื่อ.....(ดอกผล) xxx

สำหรับบัญชีเงินฝากธนาคารที่เกิดจากการรับบริจาคโดยมีเงื่อนไขเช่นนี้ โดยที่เป็นเงินฝากธนาคารที่มีภาระผูกพันที่ต้องส่งคืนให้ผู้บริจาคตามเงื่อนไขหรือกำหนดเวลา จึงให้แสดงรายการในงบดุลเป็น " สินทรัพย์อื่น "

ทั้งนี้ เมื่อนำดอกผลที่รับบริจาคไปใช้ดำเนินการใด ๆ ให้บันทึกการจ่ายเงินแล้วบันทึกลดยอดบัญชี " เงินรับบริจาคเพื่อ.....(ดอกผล) " ไม่เกินจำนวนดอกผลที่มี

รายจ่ายภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์

รายจ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์มีทั้งรายจ่ายที่ถือเป็นรายการที่ทำให้มูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เพิ่มขึ้น และรายจ่ายที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกิดขึ้น ซึ่งมีเกณฑ์ในการพิจารณาดังนี้

1. รายจ่ายใดก็ตามที่ก่อประโยชน์แก่สหกรณ์หลายงวดระยะเวลาบัญชี และเป็นรายจ่ายที่ทำให้ สหกรณ์ได้รับประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์เพิ่มขึ้นจากเดิม ตลอดจนเป็นผลทำให้สินทรัพย์มีสภาพดีขึ้นเมื่อเทียบกับมาตรฐานในการใช้งานเดิม ให้ถือเป็นรายจ่ายที่ทำให้มูลค่า (ราคาทุน) ของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น เช่น การต่อเติมหรือขยายอาคารให้มีเนื้อที่ใช้สอยเพิ่มขึ้น การเปลี่ยนเครื่องยนต์ใหม่สำหรับรถยนต์ซึ่งทำให้ประสิทธิภาพการใช้งานดีกว่าเดิมหรืออายุการใช้งานเพิ่มขึ้น การซ่อมแซมที่ใช้เงินจำนวนมากและทำให้ประโยชน์จากการใช้งานเพิ่มขึ้น เป็นต้น สำหรับกรณีการต่อเติมอาคารหากจำเป็นต้องมีการรื้อถอน ค่าใช้จ่ายดังกล่าวต้องถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาสินทรัพย์ที่สร้างเพิ่มเติมนั้นด้วย ทั้งนี้เมื่อมีรายจ่ายที่ทำให้มูลค่าของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ให้ปฏิบัติดังนี้

- กรณีสหกรณ์บันทึกค่าเสื่อมราคาหักจากบัญชีสินทรัพย์ ให้บันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต บัญชี..... (ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี) xxx

- กรณีสหกรณ์บันทึกค่าเสื่อมราคาไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม ให้บันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - .....(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร(ตามแต่กรณี) xxx

2. หากรายจ่ายใดเป็นผลให้สามารถรักษาสภาพของมาตรฐานในการใช้งานเดิมไว้โดยไม่มีการเพิ่มประสิทธิภาพ รวมทั้งเป็นรายจ่ายที่มีจำนวนเงินไม่มากและเกิดขึ้นสม่ำเสมอทุกงวด ตลอดจนรายจ่ายในการบำรุงรักษาหรือซ่อมแซมตามปกติที่ทำให้สินทรัพย์มีสภาพดีดังเดิม ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชี เช่น การเปลี่ยนน้ำมันเครื่องหล่อลื่น การเปลี่ยนอะไหล่รถยนต์ตามอายุการใช้งาน เป็นต้น บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชี ..... (ระบุประเภทค่าใช้จ่าย) xxx

เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี) xxx

3. กรณีที่สหกรณ์ใช้ประโยชน์จากที่ดินหรืออาคารแล้ว ต่อมามีการก่อสร้างสิ่งสาธารณูปโภคเพิ่มเติมในภายหลัง เช่น ทางเดินเท้า ลานจอดรถ ท่อประปา ท่อระบายน้ำ ให้บันทึกจำนวนเงินที่จ่ายไปนั้นเป็นค่าปรับปรุงที่ดินหรืออาคาร (ตามแต่กรณี) และให้ตัดจ่ายตามอายุการใช้งาน

การตีราคาใหม่

สหกรณ์อาจตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ได้ตามราคาตลาดซึ่งถือเป็นมูลค่ายุติธรรมที่ได้จากการประเมินราคาโดยผู้ประเมินราคาที่มีความเชี่ยวชาญและเชื่อถือได้ โดยมีการจัดทำหลักฐานขึ้นไว้ให้ชัดเจน ซึ่งการตีราคาใหม่ดังกล่าวสหกรณ์จะต้องตีราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันกับรายการที่ตีราคาใหม่พร้อมกัน เพื่อมิให้มีการเลือกตีราคาเฉพาะบางรายการ และเพื่อมิให้มูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่แสดงอยู่ในงบการเงินมีทั้งราคาทุนและราคาที่ตีใหม่ในเวลาต่าง ๆ ปะปนกัน ทั้งนี้ ระยะเวลาของการพิจารณาตีราคาใหม่แต่ละครั้งต้องไม่ต่ำกว่า 5 ปี

ในการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ ให้สหกรณ์ปรับราคาตามบัญชีสุทธิให้เท่ากับ มูลค่ายุติธรรม ซึ่งผลของการตีราคาใหม่อาจทำให้สินทรัพย์มีมูลค่าเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้ โดยในแต่ละกรณีมีวิธีปฏิบัติ ดังนี้

การตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทำให้สินทรัพย์มีมูลค่าเพิ่มขึ้น

ให้สหกรณ์บันทึกราคาตามบัญชีสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาใหม่ไว้ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ” บันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต บัญชี …… (ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

เครดิต บัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคา ……..(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

หากสินทรัพย์ได้เคยมีการตีราคาเพิ่มขึ้นและได้เครดิตไว้ในบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์แล้ว ต่อมามีการตีราคาลดลง ให้นำส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ไปหักออกจากบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ได้ไม่เกินจำนวนที่เคยตีราคาเพิ่มสำหรับสินทรัพย์ชนิดเดียวกัน ส่วนที่เกินถือเป็นค่าใช้จ่ายของงวดที่มีการตีราคาลดลงนั้น บันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต บัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคา……(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

บัญชีขาดทุนจากการตีราคา……(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

เครดิต บัญชี……. (ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

การตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทำให้สินทรัพย์มีมูลค่าลดลง

หากสหกรณ์มีการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ลดลงโดยสหกรณ์ยังไม่เคยมีการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ให้สหกรณ์ปฏิบัติดังนี้

- ถ้าเป็นสินทรัพย์ประเภทที่ไม่ต้องคิดค่าเสื่อมราคา ได้แก่ ที่ดิน ให้ปรับลดยอดมูลค่าสินทรัพย์ลง โดยให้รับรู้มูลค่าที่ลดลงนั้นเป็นค่าใช้จ่ายทันทีในปีที่มีการตีราคาสินทรัพย์ลดลง บันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต บัญชีขาดทุนจากการตีราคาที่ดิน xxx

เครดิต บัญชีที่ดิน xxx

- ถ้าเป็นสินทรัพย์ประเภทที่ต้องคิดค่าเสื่อมราคา และใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ในการตีราคา ให้เพิ่มยอดค่าเสื่อมราคาสะสมให้มีจำนวนเท่ากับที่จะทำให้ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เท่ากับราคาที่ตีใหม่ (กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม) หรือลดมูลค่าคงเหลือตามบัญชีของสินทรัพย์ลงให้เหลือเท่ากับราคาที่ตีใหม่(กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาหักจากบัญชีสินทรัพย์) และบันทึกบัญชีขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ดังนี้

เดบิต บัญชีขาดทุนจากการตีราคา…..(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

เครดิต บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - ….(ระบุประเภทสินทรัพย์) หรือ xxx

บัญชี …… (ระบุประเภทสินทรัพย์)

หากสินทรัพย์ได้เคยมีการตีราคาลดลงและสหกรณ์ได้รับรู้ผลขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีก่อนแล้ว ต่อมาหากมีการตีราคาเพิ่ม ส่วนเพิ่มจากการตีราคาใหม่ให้รับรู้เป็นรายได้ไม่เกินจำนวนที่เคยตีราคาลดลงซึ่งได้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อน สำหรับส่วนที่เกินกว่าจำนวนที่เคยตีราคาลดลงให้บันทึกไว้ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ดังนี้

เดบิต บัญชี…… (ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

เครดิต บัญชีกำไรจากการตีราคา……(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

บัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคา…(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

กรณีที่มีการตีราคาใหม่สำหรับสินทรัพย์ประเภทที่ไม่ต้องคิดค่าเสื่อมราคา เช่น ที่ดิน บัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์จะถูกโอนปิดไปเมื่อมีการนำสินทรัพย์ดังกล่าวออกขาย

สำหรับส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ให้โอนไปยังบัญชีทุนสำรอง ตามส่วนที่ถือเป็นรายการที่เกิดขึ้นแล้วเมื่อมีการใช้สินทรัพย์นั้น โดยจำนวนของส่วนเกินทุนที่ถือเป็นรายการที่เกิดขึ้นแล้วคำนวณจากผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากราคาตามบัญชีที่ตีใหม่ กับค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากราคาทุนเดิม

ที่ดินได้รับแทนการชำระหนี้

ในกรณีที่สหกรณ์รับชำระหนี้จากลูกหนี้ด้วยที่ดิน ให้คณะกรรมการดำเนินการของสหกรณ์พิจารณาความเหมาะสมโดยจัดให้มีการสำรวจและประเมินราคาที่ดินก่อนการรับชำระหนี้ และหากพิจารณาเห็นสมควรรับชำระหนี้จากลูกหนี้ด้วยที่ดินแล้ว ในการปฏิบัติทางบัญชีให้สหกรณ์บันทึกมูลค่าที่ดินที่ได้รับแทนการชำระหนี้ด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งหมายถึงราคาที่ประเมินโดยสำนักงานที่ดินจังหวัดหรือกรมที่ดิน ทั้งนี้เพื่อให้ราคาดังกล่าวเป็นราคาที่ยอมรับและเชื่อถือได้ สำหรับการนำมูลค่าที่ดินไปหักจากหนี้คงค้างให้พิจารณาตามข้อตกลงที่ได้กระทำขึ้นระหว่างสหกรณ์และสมาชิก หากระบุว่าการรับชำระหนี้ด้วยที่ดินถือเป็นการชำระหนี้ที่ยังมีภาระผูกพันอยู่ กล่าวคือ การรับชำระหนี้ด้วยที่ดินอาจมีทั้งกรณีที่ราคาประเมินของที่ดินสูงหรือต่ำกว่าเงินค้างชำระทั้งสิ้น ซึ่งจะมีผลทำให้สหกรณ์ต้องจ่ายเงินคืนให้กับลูกหนี้หรือลูกหนี้รายดังกล่าวยังคงมีหนี้คงเหลือที่สหกรณ์จะต้องดำเนินการเรียกเก็บต่อไปนั้น ในแต่ละกรณีให้ปฏิบัติดังนี้

(1) กรณีราคาประเมินของที่ดินที่ได้รับแทนการชำระหนี้สูงกว่าจำนวนเงินตามบัญชีของเงินค้างชำระทั้งสิ้น ให้สหกรณ์โอนปิดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเงินค้างชำระทั้งหมด พร้อมกับบันทึก “ ที่ดินแทนการชำระหนี้รอจำหน่าย ” ด้วยมูลค่ายุติธรรม ผลต่างที่เกิดขึ้นให้บันทึกไว้ในบัญชี “ เงินรอจ่ายคืน ” ดังนี้

เดบิต บัญชีที่ดินแทนการชำระหนี้รอจำหน่าย xxx

เครดิต บัญชี….. (ระบุประเภทลูกหนี้) xxx

บัญชีดอกเบี้ยค้างรับ xxx

บัญชี…… (ระบุประเภทเงินค้างรับ) xxx

บัญชีดอกเบี้ยรับประจำปี xxx

บัญชีเงินรอจ่ายคืน xxx

(2) กรณีราคาประเมินของที่ดินที่ได้รับแทนการชำระหนี้ต่ำกว่าจำนวนเงินตามบัญชีของเงินค้างชำระทั้งสิ้น ให้สหกรณ์บันทึกที่ดินที่ได้รับแทนการชำระหนี้ด้วยมูลค่ายุติธรรมเช่นเดียวกับกรณีข้างต้น และบันทึกการรับชำระหนี้ตามลำดับคือ ค่าปรับค้างรับ ดอกเบี้ยค้างรับ ดอกเบี้ยรับประจำปี และต้นเงินค้างชำระ สำหรับเงินค้างชำระส่วนที่เหลือให้สหกรณ์ดำเนินการเรียกเก็บจากลูกหนี้ต่อไป หรือหากสหกรณ์พิจารณาแล้วเห็นว่าเงินค้างชำระส่วนที่เหลือไม่สามารถเรียกเก็บได้ก็ให้ประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเต็มจำนวน และเสนอที่ประชุมใหญ่เพื่อขออนุมัติตัดเป็นหนี้สูญต่อไป การบันทึกบัญชีในแต่ละขั้นตอนเป็นดังนี้

- เมื่อรับชำระหนี้ด้วยที่ดิน

เดบิต บัญชีที่ดินแทนการชำระหนี้รอจำหน่าย xxx

เครดิต บัญชีค่าปรับค้างรับ xxx

บัญชี……. (ระบุประเภทเงินค้างรับอื่น ๆ) xxx

บัญชีดอกเบี้ยค้างรับ xxx

บัญชีดอกเบี้ยรับประจำปี xxx

บัญชี…. (ระบุประเภทลูกหนี้) xxx

- การประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญลูกหนี้ และการขออนุมัติให้ตัดเป็นหนี้สูญให้ดำเนินการตามคำแนะนำกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เรื่อง วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับลูกหนี้ พ.ศ. 2547

(3) ในปีที่สหกรณ์สามารถขายที่ดินที่ได้รับแทนการชำระหนี้ได้ ให้โอนปิดบัญชี “ที่ดินแทนการชำระหนี้รอจำหน่าย” ไปยังบัญชี “กำไร / ขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์” ดังนี้

เดบิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี) xxx

บัญชีขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ (กรณีมีผลขาดทุน) xxx

เครดิต บัญชีที่ดินแทนการชำระหนี้รอจำหน่าย xxx

บัญชีกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ (กรณีมีผลกำไร) xxx

(4) หากสหกรณ์นำที่ดินที่ได้รับแทนการชำระหนี้มาใช้ในการดำเนินงาน ให้โอนปิดบัญชี “ที่ดินแทนการชำระหนี้รอจำหน่าย“ ไปยังบัญชี “ที่ดิน“ ดังนี้

เดบิต บัญชีที่ดิน xxx

เครดิต บัญชีที่ดินแทนการชำระหนี้รอจำหน่าย xxx

ที่ดินรอการโอนเปลี่ยนสิทธิ์

กรณีสหกรณ์ได้ที่ดินมาโดยที่ดินนั้นเป็นที่ดินซึ่งในเอกสารสิทธิ์ระบุชื่อบุคคลภายนอกเป็นเจ้าของสิทธิ์แต่นำมามอบให้หรือทำนิติกรรมซื้อขายกับสหกรณ์และสามารถโอนเปลี่ยนมือให้สหกรณ์เป็นเจ้าของสิทธิ์ได้โดยมีเงื่อนเวลา เช่น เอกสารสิทธิ์ น.ส.3 จะโอนเปลี่ยนมือได้เมื่อทางราชการได้ประกาศคำขอโอนเปลี่ยนมือนั้นมีกำหนด 30 วันและไม่มีผู้คัดค้าน เอกสารสิทธิ์ น.ส.3 ก. ซึ่งระบุวันที่รับสิทธิ์หลังวันที่ 1 ธันวาคม 2497 จะโอนเปลี่ยนมือได้เมื่อพ้นกำหนด 10 ปี เป็นต้น ให้ปฏิบัติดังนี้

- หากสหกรณ์ได้รับบริจาคในช่วงก่อนพ้นกำหนดตามเงื่อนเวลา ให้บันทึกไว้ในบัญชี “ ที่ดินรอการโอนเปลี่ยนสิทธิ์ ” บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีที่ดินรอการโอนเปลี่ยนสิทธิ์ xxx

เครดิต บัญชีทุนสำรอง xxx

เมื่อพ้นเวลาที่กำหนดในเงื่อนไขและมีการโอนเปลี่ยนมือให้สหกรณ์เป็นเจ้าของแล้ว ให้โอนปิดบัญชีที่ดินรอการโอนเปลี่ยนสิทธิ์ไปยังบัญชี “ ที่ดิน ” ในกรณีที่ดินนั้นนำมาใช้ในการดำเนินงาน หรือโอนไปบัญชี “ ที่ดินเพื่อรอการใช้ประโยชน์ ” ในกรณีที่ดินนั้นยังมิได้นำมาใช้ในการดำเนินงาน บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีที่ดิน/ที่ดินเพื่อรอการใช้ประโยชน์ (ตามแต่กรณี) xxx

เครดิต บัญชีที่ดินรอการโอนเปลี่ยนสิทธิ์ xxx

- หากสหกรณ์ซื้อต่อจากบุคคลภายนอกเจ้าของสิทธิ์เดิมในช่วงก่อนพ้นกำหนดตามเงื่อนเวลา เมื่อจ่ายเงินให้บันทึกไว้ในบัญชี “ เงินจ่ายล่วงหน้าค่าที่ดินรอการโอนเปลี่ยนสิทธิ์ ” บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีเงินจ่ายล่วงหน้าค่าที่ดินรอการโอนเปลี่ยนสิทธิ์ xxx

เครดิต บัญชีเงินสด / เงินฝากธนาคาร(ตามแต่กรณี) xxx

เมื่อพ้นเวลาที่กำหนดในเงื่อนไขและมีการโอนเปลี่ยนมือให้สหกรณ์เป็นเจ้าของแล้ว ให้โอนปิดบัญชีเงินจ่ายล่วงหน้าค่าที่ดินรอการโอนเปลี่ยนสิทธิ์ไปยังบัญชี “ที่ดิน” หรือ “ ที่ดินรอการใช้ประโยชน์” ในทำนองเดียวกับกรณีข้างต้น บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีที่ดิน/ที่ดินเพื่อรอการใช้ประโยชน์ (ตามแต่กรณี) xxx

เครดิต บัญชีเงินจ่ายล่วงหน้าค่าที่ดินรอการโอนเปลี่ยนสิทธิ์ xxx

อนึ่ง หากสหกรณ์มีการก่อสร้างหรือพัฒนาปรับปรุงซึ่งทำให้เกิดสินทรัพย์ติดอยู่กับที่ดินที่รอการโอนเปลี่ยนสิทธิ์ซึ่งนำมาใช้ในการดำเนินงานในปีบัญชีปัจจุบัน แม้ว่าจะอยู่ระหว่างช่วงเวลาเพื่อรอการโอนเปลี่ยนสิทธิ์ ให้บันทึกสินทรัพย์แต่ละประเภทที่ก่อสร้างหรือพัฒนาปรับปรุงติดอยู่กับที่ดินดังกล่าวโดยแยกตามแต่ละประเภทสินทรัพย์นั้น เช่น อาคาร ฉาง เป็นต้น

ค่าเสื่อมราคา

ในแต่ละรอบปีทางบัญชีสหกรณ์จะต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาอาคารและอุปกรณ์ให้สอดคล้องกับสภาพการใช้งานและใกล้เคียงกับความเป็นจริง โดยสหกรณ์สามารถคำนวณค่าเสื่อมราคาได้ 2 วิธี คือ

1. วิธีเส้นตรง (Straight line Method)
2. วิธีอัตราลดลงตามผลรวมจำนวนปี (Sum of the years' Digits Method)

การคำนวณค่าเสื่อมราคาโดยวิธีเส้นตรง

เป็นการคำนวณค่าเสื่อมราคาตามอัตราร้อยละของราคาทุนของอาคารและอุปกรณ์ ซึ่งอัตราค่าเสื่อมราคาให้คิดเป็นร้อยละต่อปีตามที่กำหนดไว้ในระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. 2542 ดังนี้

- อาคารถาวร ฉาง เครื่องสีข้าว	ร้อยละ 5 - 10
- เรือข้าว	ร้อยละ 5 - 15
- เรือยนต์และอุปกรณ์เรือ	ร้อยละ 10 - 15
- อุปกรณ์ฉาง เครื่องจักร เครื่องยนต์ ครุภัณฑ์และอุปกรณ์สำนักงาน	ร้อยละ 10 - 20
- รถยนต์ เครื่องคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์	ร้อยละ 20 - 25

การคำนวณค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีเส้นตรงนี้ หากอาคารและอุปกรณ์มีอายุการใช้งานไม่เต็มปีให้คำนวณตามระยะเวลาเป็นวันนับจากวันที่อาคารและอุปกรณ์นั้นพร้อมจะใช้งาน โดยคำนวณตามอัตราข้างต้นและนับ 1 ปีมี 365 วัน อย่างไรก็ตามกรณีที่สหกรณ์ใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผลทางบัญชีและถือจำนวนวันตามปีปฏิทิน จำนวนวันที่ใช้ในการคำนวณค่าเสื่อมราคาตามกรณีนี้ก็อาจถือใช้ตามปีปฏิทินโดยอนุโลม

การคำนวณค่าเสื่อมราคาโดยวิธีอัตราลดลงตามผลรวมจำนวนปี

เป็นการคำนวณค่าเสื่อมราคาโดยประมาณอายุการใช้งานของอาคารและอุปกรณ์ แล้วคำนวณตามอัตราส่วนอายุการใช้งานของแต่ละปี วิธีนี้จะใช้สำหรับอาคารและอุปกรณ์ที่มีประสิทธิภาพการใช้งานสูงในระยะแรกและประโยชน์ที่ให้ในระยะหลังไม่แน่นอน หรือถ้าใช้งานไปนานอาจเกิดค่าซ่อมแซมมาก อย่างไรก็ตามในการคำนวณค่าเสื่อมราคาอาคารและอุปกรณ์ด้วยวิธีนี้ระยะเวลาที่ตัดจ่ายต้องไม่เกินกว่าการคำนวณค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีเส้นตรงสำหรับอาคารและอุปกรณ์ประเภทเดียวกัน

ในการคำนวณค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีอัตราลดลงตามผลรวมจำนวนปี ให้นำอายุการใช้งานที่มีอยู่ในปีแรก บวกอายุการใช้งานที่เหลืออยู่ในปีต่อ ๆ ไปทุกปี ผลลัพธ์ คือตัวส่วน สำหรับตัวเศษคือ อายุการใช้งานที่เหลืออยู่ในแต่ละปีนั้น

อนึ่ง ในการคำนวณค่าเสื่อมราคาอาคารและอุปกรณ์ หากสหกรณ์เลือกใช้วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาวิธีใดแล้ว จะต้องใช้วิธีนั้นอย่างสม่ำเสมอตลอดอายุการใช้งานของอาคารและอุปกรณ์นั้น และเมื่อคำนวณค่าเสื่อมราคาถึงงวดสุดท้ายแล้วให้คงเหลือมูลค่าอาคารและอุปกรณ์ไว้ 1 บาท ต่อหน่วย จนกว่าอาคารและอุปกรณ์นั้นจะสิ้นสภาพหรือตัดบัญชี โดยเมื่ออาคารและอุปกรณ์สิ้นสภาพหรือไม่สามารถนำมาใช้งานได้อีกต่อไป ให้ตัดมูลค่าคงเหลือของอาคารและอุปกรณ์ออกจากบัญชีโดยให้บันทึกไว้ในบัญชี “ค่าเสื่อมราคา”

อย่างไรก็ตาม เมื่อสหกรณ์เลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับอาคารและอุปกรณ์ประเภทใดประเภทหนึ่งแล้ว ต่อมาหากสหกรณ์ซื้อสินทรัพย์ประเภทเดิมเพิ่มเติมอีก สหกรณ์อาจพิจารณาเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่ซื้อเพิ่มเติมได้ถ้าเห็นว่าวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีใหม่จะสะท้อนให้เห็นถึงลักษณะของการใช้งานและประโยชน์ที่ได้รับได้ชัดเจนขึ้นและถูกต้องตรงตามข้อเท็จจริง โดยสหกรณ์ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่ซื้อเพิ่มเติมไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย

การปฏิบัติทางบัญชีสำหรับค่าเสื่อมราคาที่คำนวณได้ให้แสดงไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมของอาคารและอุปกรณ์แยกตามประเภทของอาคารและอุปกรณ์ที่เกิดค่าเสื่อมราคานั้น หรือนำไปหักในบัญชีอาคารและอุปกรณ์ประเภทที่เกิดค่าเสื่อมราคานั้นโดยตรง และบันทึกรายการค่าเสื่อมราคาไว้ในทะเบียนสินทรัพย์ด้วย สำหรับสหกรณ์ที่จัดตั้งใหม่ นับตั้งแต่วันถัดจากวันที่ประกาศไว้ในท้ายระเบียบนายทะเบียน-สหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. 2542 คือ ตั้งแต่วันที่ 4 กันยายน 2542 เป็นต้นไป ค่าเสื่อมราคาที่คำนวณได้ให้แสดงไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมเท่านั้น การบันทึกบัญชีจึงเป็นดังนี้

เดบิต	บัญชีค่าเสื่อมราคา - … (ระบุประเภทสินทรัพย์)	xxx	
เครดิต	บัญชี….. (ระบุประเภทสินทรัพย์)	หรือ	xxx
	บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - ….(ระบุประเภทสินทรัพย์)		

การคำนวณค่าเสื่อมราคาในกรณีที่ภายหลังการได้สินทรัพย์มาแล้วมีรายจ่ายที่ทำให้มูลค่าสินทรัพย์เพิ่มขึ้น

1. กรณีที่มีการจ่ายค่าใช้จ่ายเพื่อปรับปรุงสินทรัพย์ให้มีสภาพดีขึ้นโดยไม่เพิ่มอายุการใช้งาน ซึ่งสหกรณ์ได้บันทึกจำนวนเงินที่จ่ายไปนั้นไว้เป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนสินทรัพย์ ให้สหกรณ์คิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ส่วนที่ปรับปรุง โดยคำนวณตามอายุการใช้งานคงเหลือของสินทรัพย์เดิม

2. กรณีจ่ายค่าใช้จ่ายเพื่อปรับปรุงสินทรัพย์ให้มีสภาพดีขึ้น และอายุการใช้งานเพิ่มขึ้นจากเดิม ให้บันทึกจำนวนเงินที่จ่ายไปนั้นเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนสินทรัพย์ (กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาโดยหักจากสินทรัพย์โดยตรง) หรือโอนลดยอดค่าเสื่อมราคาสะสมตามจำนวนเงินดังกล่าว (กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม) แล้วจึงคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์นั้นตามอายุการใช้งานคงเหลือที่เปลี่ยนไป

การเลิกใช้สินทรัพย์

สหกรณ์อาจเลิกใช้สินทรัพย์ในกรณีต่าง ๆ ได้ดังนี้

1. สินทรัพย์หมดอายุการใช้งาน
2. สินทรัพย์ยังไม่หมดอายุการใช้งาน
3. สินทรัพย์สูญหายหรือได้รับความเสียหายก่อนหมดอายุการใช้งาน

กรณีสินทรัพย์หมดอายุการใช้งาน

เมื่อสินทรัพย์หมดอายุการใช้งานแล้ว และสหกรณ์ต้องการตัดจ่ายสินทรัพย์นั้นออกจากบัญชี เนื่องจากไม่สามารถนำมาใช้ให้เกิดประโยชน์ต่อไปได้อีก ให้ปฏิบัติดังนี้

1. ถ้าสินทรัพย์ที่เลิกใช้ไม่มีราคาซาก ในปีที่เลิกใช้ ให้คิดค่าเสื่อมราคาจนหมดมูลค่าของสินทรัพย์ที่เลิกใช้ โดย

เดบิต	บัญชีค่าเสื่อมราคา - .....(ระบุประเภทสินทรัพย์)	xxx
เครดิต	บัญชี .....(ระบุประเภทสินทรัพย์) หรือ	xxx
	บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - .....(ระบุประเภทสินทรัพย์)	

นอกจากนี้ หากสหกรณ์ใช้วิธีบันทึกค่าเสื่อมราคาไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม ให้โอนปิดบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมที่เกิดขึ้นทั้งหมดของสินทรัพย์ที่เลิกใช้ไปยังบัญชีสินทรัพย์ที่เลิกใช้ ดังนี้

เดบิต	บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - .....(ระบุประเภทสินทรัพย์)	xxx
เครดิต	บัญชี .....(ระบุประเภทสินทรัพย์)	xxx

2. ถ้าสินทรัพย์ที่เลิกใช้มีมูลค่าซากคงเหลืออยู่ กรณีนี้จะเกิดผลขาดทุนจากการเลิกใช้สินทรัพย์เท่ากับราคาซาก ให้โอนปิดบัญชีสินทรัพย์ที่เลิกใช้ด้วยราคาทุน และค่าเสื่อมราคาสะสมที่เกิดขึ้นทั้งหมดของสินทรัพย์ที่เลิกใช้ (กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม) ผลต่างที่เกิดขึ้นคือมูลค่าซากของสินทรัพย์ที่สหกรณ์ไม่สามารถนำมาใช้ให้เกิดประโยชน์ได้อีก ให้บันทึกไว้ในบัญชี " ขาดทุนจากการเลิกใช้สินทรัพย์ " ถือเป็นค่าใช้จ่าย หรือกรณีที่สหกรณ์บันทึกค่าเสื่อมราคาหักจากสินทรัพย์โดยตรง ให้โอนปิดบัญชีสินทรัพย์ที่เลิกใช้ด้วยยอดคงเหลือตามบัญชี (ซึ่งมีจำนวนเท่ากับราคาซาก) ไปยังบัญชี " ขาดทุนจากการเลิกใช้สินทรัพย์ " บันทึกบัญชีโดย

เดบิต	บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - .....(ระบุประเภทสินทรัพย์)	xxx	
	(กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม)		
	บัญชีขาดทุนจากการเลิกใช้สินทรัพย์	xxx	
	เครดิต บัญชี..... (ระบุประเภทสินทรัพย์)		xxx

- หากขายซากได้ ให้บันทึกจำนวนเงินที่ได้จากการขาย ดังนี้

(ก) ถ้าขายซากได้ในปีเดียวกับปีที่เลิกใช้สินทรัพย์ จำนวนเงินที่ขายซากได้ให้นำไปลดยอดขาดทุนจากการเลิกใช้สินทรัพย์ แต่ถ้าขายได้ในราคาสูงกว่าราคาซาก ให้นำจำนวนเงินที่ได้รับไปลดยอดขาดทุนจากการเลิกใช้สินทรัพย์จนหมดเสียก่อน สำหรับจำนวนเงินส่วนที่เหลือให้นำไปบันทึกไว้ในบัญชี " กำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ " บันทึกบัญชีโดย

เดบิต	บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี)	xxx	
	เครดิต บัญชีขาดทุนจากการเลิกใช้สินทรัพย์		xxx
	บัญชีกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ (ถ้ามี)		xxx
	บัญชีภาษีขาย (ถ้ามี)		xxx

(ข) ถ้าขายซากได้ในปีถัดจากปีที่เลิกใช้สินทรัพย์ จำนวนเงินที่ขายซากได้ให้นำไปบันทึกไว้ในบัญชี " กำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ " บันทึกบัญชีโดย

เดบิต	บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี)	xxx	
	เครดิต บัญชีกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์		xxx
	บัญชีภาษีขาย (ถ้ามี)		xxx

กรณีสินทรัพย์ยังไม่หมดอายุการใช้งาน

1. ถ้าเลิกใช้เป็นการถาวร

1.1 ให้บันทึกข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่เลิกใช้ไว้ในทะเบียนคุมสินทรัพย์ ได้แก่ วัน เดือน ปี ที่เลิกใช้

1.2 ให้คำนวณค่าเสื่อมราคาตามปกติต่อไปจนกว่าจะสามารถจำหน่ายสินทรัพย์ที่เลิกใช้นั้นได้ ค่าเสื่อมราคาที่คำนวณได้ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน บันทึกบัญชีโดย

เดบิต	บัญชีค่าเสื่อมราคา - .....(ระบุประเภทสินทรัพย์)	xxx
เครดิต	บัญชี..... (ระบุประเภทสินทรัพย์ที่เลิกใช้) หรือ	xxx
	บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - ....(ระบุประเภทสินทรัพย์ที่เลิกใช้)	

1.3 เมื่อจำหน่ายสินทรัพย์ที่เลิกใช้ได้ ให้คิดค่าเสื่อมราคาตั้งแต่วันต้นปีบัญชีจนถึงวันจำหน่ายสินทรัพย์ แล้วโอนปิดบัญชีสินทรัพย์ที่เลิกใช้ และค่าเสื่อมราคาสะสม ผลต่างที่เกิดขึ้นระหว่างจำนวนเงินที่ได้รับจากการจำหน่ายกับมูลค่าตามบัญชีให้บันทึกไว้ในบัญชี " กำไร(ขาดทุน)จากการจำหน่ายสินทรัพย์ "

1.3.1 กรณีสหกรณ์บันทึกค่าเสื่อมราคาหักจากสินทรัพย์โดยตรง

ให้โอนปิดบัญชีสินทรัพย์ที่จำหน่ายได้ด้วยราคาตามบัญชี พร้อมกับบันทึกจำนวนเงินที่ได้รับจากการจำหน่าย และผลต่างที่เกิดขึ้น ดังนี้

เดบิต	บัญชีเงินสด / เงินฝากธนาคาร(ตามแต่กรณี)	xxx
	บัญชีขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์(กรณีมีผลขาดทุน)	xxx
เครดิต	บัญชี...(ระบุประเภทสินทรัพย์ที่เลิกใช้ด้วยราคาตามบัญชี)	xxx
	บัญชีกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์(กรณีมีผลกำไร)	xxx
	บัญชีภาษีขาย (ถ้ามี)	xxx

1.3.2 กรณีสหกรณ์บันทึกค่าเสื่อมราคาไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม

ให้โอนปิดบัญชีสินทรัพย์ที่จำหน่ายได้ด้วยราคาทุน และบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมที่เกิดขึ้นทั้งหมดของสินทรัพย์ที่จำหน่ายได้ พร้อมกับบันทึกจำนวนเงินที่ได้รับจากการจำหน่าย และผลต่างที่เกิดขึ้น ดังนี้

เดบิต	บัญชีเงินสด / เงินฝากธนาคาร(ตามแต่กรณี)	xxx
	บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - ....(ระบุประเภทสินทรัพย์)	xxx
	บัญชีขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์(กรณีมีผลขาดทุน)	xxx
เครดิต	บัญชี....(ระบุประเภทสินทรัพย์ที่เลิกใช้ด้วยราคาทุน)	xxx
	บัญชีกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์(กรณีมีผลกำไร)	xxx
	บัญชีภาษีขาย (ถ้ามี)	xxx

2. ถ้าเลิกใช้เป็นการชั่วคราว

ให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับกรณีเลิกใช้เป็นการถาวร แต่ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่เลิกใช้ที่คำนวณได้ตั้งแต่วันต้นปีบัญชีถึงวันที่เลิกใช้ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจหรือค่าใช้จ่ายดำเนินงาน ต่อมาเมื่อนำสินทรัพย์กลับมาใช้งานอีกครั้งหนึ่งให้เริ่มคิดค่าเสื่อมราคาตั้งแต่วันที่เริ่มใช้ถึงวันสิ้นปีบัญชีโดยค่าเสื่อมราคาที่คำนวณได้ให้ถือเป็นต้นทุนการผลิตหรือค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจนั้น ๆ หรือค่าใช้จ่ายดำเนินงานตามแต่กรณีขึ้นอยู่กับสินทรัพย์นั้นว่าเป็นสินทรัพย์ที่ใช้เพื่อการใด

กรณีสินทรัพย์สูญหายหรือได้รับความเสียหายก่อนหมดอายุการใช้งาน

<u>สหกรณ์ไม่ได้ทำประกันภัยสินทรัพย์</u>

1. ถ้าสินทรัพย์สูญหายหรือได้รับความเสียหายโดยสิ้นเชิง

หากสินทรัพย์ของสหกรณ์สูญหายหรือได้รับความเสียหายจากภัยพิบัติโดยสิ้นเชิงและสหกรณ์ไม่ได้ทำประกันภัยสินทรัพย์นั้นไว้ ให้สหกรณ์รับรู้ค่าเสียหายที่เกิดขึ้นในราคาตามบัญชี (ราคาทุนของสินทรัพย์หักค่าเสื่อมราคาสะสม) ของอาคารและอุปกรณ์ที่สูญหายหรือได้รับความเสียหายจากภัยพิบัติ โดยถือเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในปีที่ได้รับความเสียหาย บันทึกไว้ในบัญชี " ค่าเสียหายจากสินทรัพย์ .....(ระบุประเภทของภัยที่ได้รับ) " โดยปฏิบัติทางบัญชีในขั้นตอนต่างๆ ดังนี้

1.1 คิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่สูญหายหรือได้รับความเสียหายจากภัยพิบัติตั้งแต่วันต้นปีทางบัญชีถึงวันที่สินทรัพย์สูญหายหรือได้รับความเสียหายจากภัยพิบัติ บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคา - ... (ระบุประเภทสินทรัพย์ที่เสียหาย) xxx

เครดิต บัญชี.....(ระบุประเภทสินทรัพย์ที่เสียหาย) หรือ xxx

บัญชี ค่าเสื่อมราคาสะสม -..... (ระบุประเภทสินทรัพย์ที่เสียหาย)

1.2 โอนปิดบัญชีสินทรัพย์ที่เลิกใช้ด้วยราคาทุน และค่าเสื่อมราคาสะสมทั้งหมดของสินทรัพย์ที่เลิกใช้ (กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม) หรือโอนปิดบัญชีสินทรัพย์ที่เลิกใช้ด้วยราคาตามบัญชี (กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาหักจากสินทรัพย์โดยตรง) ผลต่างที่เกิดขึ้นให้บันทึกไว้ในบัญชี " ค่าเสียหายจากสินทรัพย์ .....(ระบุประเภทของภัยที่ได้รับ) " บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีค่าเสียหายจากสินทรัพย์.....(ระบุประเภทของภัยที่ได้รับ) xxx

บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - .... (ระบุประเภทสินทรัพย์ที่เลิกใช้) xxx

เครดิต บัญชี.....(ระบุประเภทสินทรัพย์ที่เลิกใช้) xxx

1.3 กรณีมีค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากความเสียหายที่เกิดขึ้น เช่น ค่ารื้อถอน ค่าขนย้าย เป็นต้น ให้บันทึกค่าใช้จ่ายดังกล่าวไว้ในบัญชี "ค่าเสียหายจากสินทรัพย์... (ระบุประเภทของภัยที่ได้รับ)" (กรณีจ่ายค่าใช้จ่ายในปีเดียวกับปีที่เกิดความเสียหาย) หรือบันทึกไว้เป็นค่าใช้จ่ายดำเนินงาน (กรณีจ่ายค่าใช้จ่ายในปีถัดจากปีที่เกิดความเสียหาย) นอกจากนี้ หากการจ่ายค่าใช้จ่ายดังกล่าวมีภาษีซื้อเกิดขึ้น ให้พิจารณาว่าสหกรณ์สามารถขอคืนภาษีได้หรือไม่ ถ้าสามารถขอคืนได้ ให้บันทึกจำนวนเงินภาษีนั้นไว้ในบัญชี "ภาษีซื้อ" แต่ถ้าไม่สามารถขอคืนได้ให้บันทึกจำนวนเงินภาษีรวมไว้ในบัญชี "ค่าเสียหายจากสินทรัพย์...(ระบุประเภทของภัยที่ได้รับ)" หรือบัญชี "ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน" (ตามแต่กรณี)
บันทึกบัญชีโดย

เดบิต	บัญชีค่าเสียหายจากสินทรัพย์ ……..(ระบุประเภทของภัยที่ได้รับ)หรือ	xxx
	บัญชี…..(ระบุประเภทค่าใช้จ่าย)	
	บัญชีภาษีซื้อ (ถ้ามี)	xxx
	เครดิต บัญชีเงินสด / เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี)	xxx

1.4 ถ้าสหกรณ์สามารถขายซากสินทรัพย์ที่ได้รับความเสียหายได้ ให้บันทึกจำนวนเงินที่ได้รับไว้เป็นรายได้อื่น บันทึกบัญชีโดย

เดบิต	บัญชีเงินสด / เงินฝากธนาคาร(ตามแต่กรณี)	xxx
	เครดิต บัญชีรายได้อื่น	xxx
	บัญชีภาษีขาย (ถ้ามี)	xxx

2. ถ้าสินทรัพย์ได้รับความเสียหายเป็นบางส่วน

ในกรณีสินทรัพย์ได้รับความเสียหายบางส่วน และสหกรณ์ได้จ่ายค่าซ่อมแซมไปเพื่อให้สามารถใช้งานได้ต่อไป ให้ปฏิบัติดังนี้

2.1 ให้ประเมินราคาสินทรัพย์ที่ได้รับความเสียหายนั้นว่ามีมูลค่าคงเหลือเท่าใด แล้วปรับปรุงบัญชีให้มีมูลค่าคงเหลือเท่ากับราคาที่ประเมิน โดยบันทึกผลต่างที่เกิดขึ้นไว้ในบัญชี "ค่าเสียหายจากสินทรัพย์.....(ระบุประเภทของภัยที่ได้รับ)" บันทึกบัญชีโดย

เดบิต	บัญชีค่าเสียหายจากสินทรัพย์…(ระบุประเภทของภัยที่ได้รับ)	xxx
	เครดิต บัญชี….(ระบุประเภทสินทรัพย์)	xxx

2.2 หากสหกรณ์ซ่อมแซมสินทรัพย์ที่เสียหายให้สามารถใช้งานได้ต่อไป ให้บันทึกจำนวนเงินค่าซ่อมแซมไว้ในบัญชี " ค่าเสียหายจากสินทรัพย์ …… (ระบุประเภทของภัยที่ได้รับ)" (กรณีจ่ายค่าใช้จ่ายในปีเดียวกับปีที่เกิดความเสียหาย) หรือบันทึกไว้เป็นค่าใช้จ่ายดำเนินงาน (กรณีจ่ายค่าใช้จ่ายในปีถัดจากปีที่เกิดความเสียหาย) นอกจากนี้ หากการจ่ายค่าซ่อมแซมดังกล่าวมีภาษีซื้อเกิดขึ้น ให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับกรณีสินทรัพย์ได้รับความเสียหายโดยสิ้นเชิง

2.3 ให้คำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่ได้รับความเสียหายต่อไปตามอายุการใช้งานที่เหลือ ค่าเสื่อมราคาที่คำนวณได้ให้ถือเป็นต้นทุนการผลิต หรือค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจนั้น ๆ หรือค่าใช้จ่ายดำเนินงานตามแต่กรณี บันทึกบัญชีโดย

เดบิต	บัญชีค่าเสื่อมราคา - .....(ระบุประเภทสินทรัพย์)	xxx
เครดิต	บัญชี..... (ระบุประเภทสินทรัพย์) หรือ	xxx
	บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - ....(ระบุประเภทสินทรัพย์)	

<u>สหกรณ์ทำประกันภัยสินทรัพย์</u>

สหกรณ์อาจจัดให้มีการประกันภัยสินทรัพย์เพื่อลดความเสี่ยงจากความเสียหายที่อาจเกิดมีขึ้นอันเนื่องมาจากภัยพิบัติต่าง ๆ โดยเมื่อมีความเสียหายตามที่กำหนดในกรมธรรม์ประกันภัย สหกรณ์จะได้รับเงินชดเชยจากบริษัทประกันภัยเป็นการทดแทน ซึ่งในการทำประกันภัยสินทรัพย์ สหกรณ์ต้องจ่ายเงินค่าเบี้ยประกันภัยเป็นรายปีและระยะเวลามักจะคาบเกี่ยวกับปีบัญชีถัดไป ดังนั้น เมื่อสิ้นปีทางบัญชี สหกรณ์จะต้องแยกจำนวนเงินที่จ่ายค่าเบี้ยประกันภัยออกเป็น ค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้าซึ่งถือเป็นสินทรัพย์ และค่าเบี้ยประกันภัยซึ่งถือเป็นค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีนั้น ๆ สำหรับวิธีปฏิบัติในส่วนที่เกี่ยวกับการประกันภัยสินทรัพย์เป็นดังนี้

1. เมื่อจ่ายค่าเบี้ยประกันภัย บันทึกบัญชีโดย

เดบิต	บัญชีค่าเบี้ยประกันภัย หรือ	xxx
	บัญชีค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า	
เครดิต	บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี)	xxx

2 เมื่อสิ้นปีทางบัญชีให้ปรับปรุงค่าเบี้ยประกันภัย/ค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า โดยให้พิจารณาจำนวนเงินที่จ่ายค่าเบี้ยประกันภัยทั้งสิ้น แล้วแยกเป็น 2 ส่วน คือ ส่วนที่เป็นค่าเบี้ยประกันภัยของงวดบัญชีปัจจุบัน (ระยะเวลาตั้งแต่วันเริ่มต้นกรมธรรม์ถึงวันสิ้นปีทางบัญชี) และส่วนที่เป็นค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้าของงวดปีบัญชีถัดไป (ระยะเวลาตั้งแต่วันถัดจากวันสิ้นปีทางบัญชีจนถึงวันที่กรมธรรม์สิ้นสุดการคุ้มครอง) โดยให้คำนวณเป็นวัน

- กรณีจ่ายค่าเบี้ยประกันภัย และได้บันทึกบัญชีไว้เป็นค่าเบี้ยประกันภัย (ค่าใช้จ่าย)ทั้งจำนวน ให้ปรับปรุงค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า(สินทรัพย์) ระยะเวลาตั้งแต่วันถัดจากวันสิ้นปีทางบัญชีถึงวันที่กรมธรรม์สิ้นสุด บันทึกบัญชีโดย

เดบิต	บัญชีค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า	xxx
เครดิต	บัญชีค่าเบี้ยประกันภัย	xxx

- กรณีจ่ายค่าเบี้ยประกันภัย และได้บันทึกบัญชีไว้เป็นค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า (สินทรัพย์)ทั้งจำนวน ให้ปรับปรุงค่าเบี้ยประกันภัย (ค่าใช้จ่าย) ระยะเวลาตั้งแต่วันเริ่มต้นกรมธรรม์ถึงวันสิ้นปีทางบัญชีของสหกรณ์ บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีค่าเบี้ยประกันภัย xxx

เครดิต บัญชีค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า xxx

3. ถ้าสินทรัพย์ที่ทำประกันภัยได้รับความเสียหายจากภัยพิบัติ

3.1 สินทรัพย์ได้รับความเสียหายทั้งหมด ให้ปฏิบัติดังนี้

3.1.1 คิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่ได้รับความเสียหายจากภัยพิบัติตั้งแต่วันต้นปีทางบัญชีถึงวันที่สินทรัพย์ได้รับความเสียหาย บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคา - ... (ระบุประเภทสินทรัพย์ที่เสียหาย) xxx

เครดิต บัญชี...(ระบุประเภทสินทรัพย์ที่เสียหาย) หรือ xxx

บัญชี ค่าเสื่อมราคาสะสม -...(ระบุประเภทสินทรัพย์ที่เสียหาย)

3.1.2 โอนปิดบัญชีสินทรัพย์ที่ได้รับความเสียหายด้วยราคาทุน และค่าเสื่อมราคาสะสมทั้งหมดของสินทรัพย์ที่เลิกใช้ (กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม) หรือโอนปิดบัญชีสินทรัพย์ที่เลิกใช้ด้วยราคาตามบัญชี (กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาหักจากสินทรัพย์โดยตรง) ผลต่างที่เกิดขึ้นให้บันทึกไว้ในบัญชี “ ค่าเสียหายจากสินทรัพย์.....(ระบุประเภทของภัยที่ได้รับ) ” บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีค่าเสียหายจากสินทรัพย์ .....(ระบุประเภทของภัยที่ได้รับ) xxx

บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - .... (ระบุประเภทสินทรัพย์ที่เลิกใช้) xxx

เครดิต บัญชี.....(ระบุประเภทสินทรัพย์ที่เลิกใช้) xxx

3.1.3 กรณีมีค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากความเสียหายที่เกิดขึ้น เช่น ค่ารื้อถอน ค่าขนย้าย เป็นต้น ให้บันทึกค่าใช้จ่ายดังกล่าวไว้ในบัญชี “ค่าเสียหายจากสินทรัพย์...(ระบุประเภทของภัยที่ได้รับ)” (กรณีจ่ายค่าใช้จ่ายในปีเดียวกับปีที่เกิดความเสียหาย) หรือบันทึกไว้เป็นค่าใช้จ่ายดำเนินงาน (กรณีจ่ายค่าใช้จ่ายในปีถัดจากปีที่เกิดความเสียหาย) นอกจากนี้ หากการจ่ายค่าใช้จ่ายดังกล่าวมีภาษีซื้อเกิดขึ้น ให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับกรณีไม่ได้ทำประกันภัยสินทรัพย์และสินทรัพย์ได้รับความเสียหายโดยสิ้นเชิง

3.1.4 ถ้าสหกรณ์ขายซากสินทรัพย์ที่ได้รับความเสียหายได้ ให้บันทึกจำนวนเงินที่ได้รับไว้เป็นรายได้อื่น บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีเงินสด / เงินฝากธนาคาร(ตามแต่กรณี) xxx

เครดิต บัญชีรายได้อื่น xxx

บัญชีภาษีขาย (ถ้ามี) xxx

3.1.5 เมื่อได้รับแจ้งการชดใช้เงินค่าสินไหมทดแทนสำหรับสินทรัพย์ที่ได้รับความเสียหาย ให้บันทึกจำนวนเงินที่จะได้รับชดใช้ไว้เป็นรายได้อื่น บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีเงินสด / เงินฝากธนาคาร(ตามแต่กรณี) หรือ xxx

บัญชีลูกหนี้ - บริษัทประกันภัย

เครดิต บัญชีรายได้อื่น xxx

บัญชีภาษีขาย (ถ้ามี) xxx

3.2 สินทรัพย์ได้รับความเสียหายบางส่วน ให้ปฏิบัติดังนี้

3.2.1 ถ้าสหกรณ์มีการซ่อมแซมหรือเปลี่ยนแทนใหม่

(1) ปฏิบัติเช่นเดียวกับกรณีไม่ได้ทำประกันภัยสินทรัพย์ ข้อ 2.1

(2) บันทึกจำนวนเงินค่าซ่อมแซมไว้ในบัญชี " ค่าเสียหายจากสินทรัพย์..... (ระบุประเภทของภัยที่ได้รับ)" (กรณีจ่ายค่าซ่อมแซมในปีเดียวกับปีที่เกิดความเสียหาย) หรือบันทึกบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายดำเนินงาน (กรณีจ่ายค่าซ่อมแซมในปีถัดจากปีที่เกิดความเสียหาย) และหากการจ่ายค่าซ่อมแซมดังกล่าวมีภาษีซื้อเกิดขึ้น ให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับกรณีไม่ได้ทำประกันภัยสินทรัพย์และสินทรัพย์ได้รับความเสียหายโดยสิ้นเชิง

(3) คำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่ได้รับความเสียหายต่อไป โดยให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับกรณีไม่ได้ทำประกันภัยสินทรัพย์ ข้อ 2.3

(4) สำหรับค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้าที่ปรากฏอยู่ในบัญชี ให้ปฏิบัติดังนี้

- ถ้ากรมธรรม์ฉบับเดิมยังคงใช้ได้สำหรับสินทรัพย์ที่ซ่อมแซมแล้วหรือที่ซื้อมาเปลี่ยนแทนใหม่ก็ให้ยกยอดต่อไป โดย ณ วันสิ้นปีทางบัญชี ให้ปรับปรุงบัญชีค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้าเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับงวดบัญชีปัจจุบัน(ระยะเวลาตั้งแต่วันเริ่มต้นกรมธรรม์หรือวันต้นปีบัญชีถึงวันสิ้นปีทางบัญชี) และส่วนที่เป็นค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า(ระยะเวลาตั้งแต่วันถัดจากวันสิ้นปีทางบัญชีถึงวันที่กรมธรรม์สิ้นสุดการคุ้มครอง) โดยคำนวณเป็นวัน

- ถ้ากรมธรรม์ฉบับเดิมไม่มีผลบังคับใช้กับสินทรัพย์ที่ซ่อมแซมแล้วหรือที่ซื้อมาเปลี่ยนแทนก็ให้โอนปิดบัญชีค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้าที่ปรากฏอยู่ในบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายโดยบันทึกไว้ในบัญชี " ค่าเสียหายจากสินทรัพย์ .....(ระบุประเภทของภัยที่ได้รับ)" หรือ
บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายดำเนินงานตามแต่กรณี

(5) เมื่อเลิกใช้สินทรัพย์ดังกล่าวและสามารถขายสินทรัพย์นั้นได้ให้โอนปิดบัญชีที่เกี่ยวข้อง ผลต่างที่เกิดขึ้นให้บันทึกไว้ในบัญชี " กำไร/ขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ "

ส่วนที่ 3 การแสดงรายการในงบการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

การวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

การแสดงรายการในงบการเงิน

บัญชีที่ดินเพื่อรอการใช้ประโยชน์	แสดงรายการในงบดุล เป็นสินทรัพย์อื่น
บัญชีสินทรัพย์ระหว่างก่อสร้าง	แสดงรายการในงบดุลเป็นรายการเอกเทศต่อจากรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์สุทธิ
บัญชีดอกเบี้ยจ่ายเพื่อสร้างสินทรัพย์	แสดงรายการในงบกำไรขาดทุนภายใต้หัวข้อค่าใช้จ่าย หรือค่าใช้จ่ายดำเนินงาน (แล้วแต่กรณี)
บัญชีรายได้ค่าปรับจากการผิดสัญญาก่อสร้าง	แสดงรายการในงบกำไรขาดทุนภายใต้หัวข้อรายได้ หรือรายได้อื่น (แล้วแต่กรณี)
บัญชีเงินประกันการก่อสร้าง	แสดงรายการในงบดุล เป็นหนี้สินอื่น

การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

- ให้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับดอกเบี้ยจ่ายที่เกี่ยวกับการจัดหาเงินมาเพื่อสร้างสินทรัพย์

ตัวอย่าง สหกรณ์ได้ก่อสร้าง……(ระบุประเภทสินทรัพย์) โดยใช้นโยบายถือค่าดอกเบี้ยที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินมาเพื่อสร้าง……(ระบุประเภทสินทรัพย์) เป็นราคาทุนของ……(ระบุประเภทสินทรัพย์) และสหกรณ์จะหยุดคิดดอกเบี้ยเป็นราคาทุนเมื่อ……..(ระบุประเภทสินทรัพย์) พร้อมจะใช้งานได้

- ให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการสร้างสินทรัพย์เพื่อให้ทราบถึงอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จแล้ว

ตัวอย่าง …… ระหว่างก่อสร้าง (ระบุประเภทสินทรัพย์) จำนวน……..บาท ก่อสร้างแล้วเสร็จประมาณ ……% ของงานทั้งหมด

การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์

การแสดงรายการในงบการเงิน

บัญชีกำไร/ขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์	แสดงรายการในงบกำไรขาดทุน โดยในกรณีที่เป็นผลกำไร แสดงรายการภายใต้หัวข้อรายได้ หรือรายได้อื่น (แล้วแต่กรณี) และกรณีที่เป็นผลขาดทุน แสดงรายการภายใต้หัวข้อค่าใช้จ่าย หรือค่าใช้จ่ายดำเนินงาน (แล้วแต่กรณี)

การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ให้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับเกณฑ์ในการบันทึกราคาสินทรัพย์ที่ได้จากการแลกเปลี่ยน

ตัวอย่าง สหกรณ์บันทึก..... (ระบุประเภทสินทรัพย์) ที่ได้จากการแลกเปลี่ยนด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ดังกล่าว

การได้สินทรัพย์หลายชนิดมาในราคารวมกัน

การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ให้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับเกณฑ์ในการแบ่งราคาสินทรัพย์ที่ซื้อในราคารวมกันให้เป็นราคาทุนของสินทรัพย์แต่ละชนิด พร้อมทั้งเปิดเผยว่าการประเมินราคาสินทรัพย์แต่ละชนิดทำโดยผู้ประเมินราคาที่มีความเชี่ยวชาญและเชื่อถือได้หรือไม่

ตัวอย่าง สหกรณ์บันทึกที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ซื้อมาในราคารวมกันแล้วแยกราคาทุนของสินทรัพย์แต่ละชนิดโดยให้ผู้ประเมินราคาที่มีความเชี่ยวชาญและเชื่อถือได้ทำการประเมินราคาและคำนวณหาราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์แต่ละชนิดโดยใช้ราคาประเมินเป็นเกณฑ์ในการแบ่งราคาทุนรวม

การรับบริจาค/อุดหนุนสินทรัพย์

การแสดงรายการในงบการเงิน

บัญชีรายได้จากการอุดหนุน/รับบริจาครอการรับรู้	แสดงรายการในงบดุลเป็นหนี้สินอื่น
บัญชีรายได้จากการอุดหนุน/รับบริจาค	แสดงรายการในงบกำไรขาดทุนภายใต้หัวข้อรายได้อื่น
บัญชีเงินรับบริจาคเพื่อ... / เงินรับบริจาคเพื่อ ...(ดอกผล)	แสดงรายการในงบดุลเป็นหนี้สินอื่น

การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

- ให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการรับบริจาคสินทรัพย์หรือนำเงินรับบริจาคไปจัดหาสินทรัพย์ที่มีนัยสำคัญว่าได้รับบริจาคสินทรัพย์ประเภทใด จากใคร มูลค่าเท่าใด หรือในกรณีที่นำเงินรับบริจาคไปจัดหาสินทรัพย์และต้องจ่ายเงินสมทบเพิ่มเติม ให้เปิดเผยว่าได้จ่ายเงินสมทบเป็นจำนวนเท่าใด นอกจากนี้หากเป็นการรับเงินหรือสินทรัพย์ที่ผู้บริจาคกำหนดให้ใช้เพื่อการใดการหนึ่งให้เปิดเผยว่าได้มีการดำเนินการตามวัตถุประสงค์ของผู้บริจาคไปแล้วเท่าใด

ตัวอย่าง สหกรณ์บันทึก……(ระบุประเภทสินทรัพย์)….ที่จัดหามาด้วยเงินรับบริจาค/เงินอุดหนุนจาก……ไว้ในบัญชีที่ดิน อาคาร สิ่งปลูกสร้าง และคำนวณค่าเสื่อมราคาโดยวิธี……ตามอัตราที่กำหนดไว้ในระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. 2542 ยกเว้นที่ดิน

- ให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินฝากธนาคารที่ได้นำเงินที่ได้รับบริจาคและดอกผลฝากไว้ภายใต้หัวข้อสินทรัพย์อื่น พร้อมทั้งเปิดเผยภาระผูกพันที่สหกรณ์ต้องจ่ายคืนเงินรับบริจาคตามเงื่อนไขภายใต้หัวข้อหนี้สินอื่น

รายจ่ายภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์

การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ให้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับเกณฑ์ในการพิจารณารายจ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์ ว่ารายจ่ายลักษณะใดที่ทำให้มูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เพิ่มขึ้น และรายจ่ายลักษณะใดถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกิดขึ้น

ตัวอย่าง ค่าซ่อมบำรุง ค่าซ่อมแซม รวมทั้งการซื้อมาเปลี่ยนแทนสำหรับสินทรัพย์รายการย่อย ๆ ถือเป็นค่าใช้จ่ายหักจากรายได้ การต่อเติมหรือเพิ่มเติมอาคารและอุปกรณ์รายใหญ่ ๆ ถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

การตีราคาใหม่

การแสดงรายการในงบการเงิน

บัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	แสดงรายการในงบดุลเป็นส่วนทุนของสหกรณ์
บัญชีกำไร/ขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	แสดงรายการในงบกำไรขาดทุน โดยในกรณีที่เป็นผลกำไร แสดงรายการภายใต้หัวข้อรายได้หรือรายได้อื่น (แล้วแต่กรณี) และกรณีที่เป็นผลขาดทุน แสดงรายการภายใต้หัวข้อค่าใช้จ่าย หรือค่าใช้จ่ายดำเนินงาน (แล้วแต่กรณี)

การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ โดยแสดงให้เห็นถึงราคาตามบัญชี (ราคาทุนเดิม) การปรับเพิ่ม/ลดด้วยส่วนที่ตีราคาเพิ่ม/ลด ตลอดจนเปิดเผยว่าการเปลี่ยนแปลงการตีราคาทำโดยผู้ประเมินราคาที่มีความเชี่ยวชาญและเชื่อถือได้หรือไม่ หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการตีราคา และมูลค่าที่เปลี่ยนแปลง

ตัวอย่าง

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์-สุทธิ ประกอบด้วย

	ปี 25.....	ปี 25.....
	บาท	บาท
..... ฯ ล ฯ		
อาคารและสิ่งปลูกสร้าง		
ราคาตามบัญชี	.....	.....
ส่วนที่ตีราคาเพิ่ม (ระบุปีที่ตีราคาเพิ่ม)	.....	.....
	.....	.....
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ - สุทธิ	.....	.....

หรือ

..... ฯ ล ฯ		
อาคารและสิ่งปลูกสร้าง		
ราคาทุนเดิม	.....	.....
ส่วนที่ตีราคาเพิ่ม (ระบุปีที่ตีราคาเพิ่ม)	.....	.....
รวม	.....	.....
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสมอาคารและอุปกรณ์	.....	.....
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ - สุทธิ	.....	.....