

คำแนะนำกรมตรวจบัญชีสหกรณ์
เรื่อง วิธีปฏิบัติทางบัญชีกรณีสหกรณ์เป็นผู้เข้าซื้อทรัพย์สิน

เพื่อให้การปฏิบัติทางบัญชีในกรณีสหกรณ์ซื้อทรัพย์สินโดยวิธีการเข้าซื้อเป็นไปโดยถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และถูกต้องตามประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงเห็นควรแนะนำวิธีปฏิบัติทางบัญชีกรณีสหกรณ์เป็นผู้เข้าซื้อทรัพย์สิน ซึ่งจะช่วยให้สหกรณ์รวมทั้งผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ทราบแนวทางปฏิบัติทางบัญชีสำหรับกรณีดังกล่าวโดยชัดเจนยิ่งขึ้น ดังต่อไปนี้

เนื่องจากสหกรณ์เป็นนิติบุคคลที่ไม่อยู่ในความหมายของคำนิยาม “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามมาตรา 39(3) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 จึงไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร แต่ประการใด ดังนั้น ฐานมูลค่าราคาทุนของทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเข้าซื้อที่จะใช้ในการประมาณการค่าเสื่อมราคาเพื่อเป็นรายจ่ายหักกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น จึงมีต้องปฏิบัติตามเกณฑ์ที่ระบุไว้ในประมวลรัษฎากร แต่ให้ถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยแบ่งออกเป็น 2 กรณี ดังนี้

กรณีที่ 1 สหกรณ์ได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

1.1 การบันทึกราคาทุนทรัพย์สินที่เข้าซื้อในบัญชีทรัพย์สินเข้าซื้อ ให้บันทึกด้วยราคาเงินสดหรือมูลค่าปัจจุบันของทรัพย์สิน ณ วันทำสัญญาตกลงการเข้าซื้อ โดยไม่รวมดอกเบี้ย และภาษีซื้อที่เกิดจากการเข้าซื้อทรัพย์สิน (ซึ่งต้องเป็นทรัพย์สินที่ใช้ดำเนินธุรกิจโดยแท้จริง เช่น เป็นรถยนต์บรรทุกมิใช่รถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน)

1.2 บันทึกภาษีซื้อที่จะเกิดขึ้นตามงวดผ่อนชำระ ให้บันทึกในบัญชีภาษีซื้อที่ยังไม่ครบกำหนดด้วยจำนวนเงินงวดที่ค้างชำระทั้งสิ้น (รวมดอกเบี้ยเข้าซื้อด้วยถ้ามี) คุณกับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 7 ทั้งนี้ ไม่รวมภาษีซื้อของเงินดาวน์งวดแรก (ถ้ามี) ซึ่งจะต้องบันทึกบัญชีภาษีซื้อประจำเดือนตามปกติในวันที่มีการจ่ายเงินดาวน์นั้น

1.3 บันทึกหนี้สินจากการเข้าซื้อในบัญชีเจ้าหนี้ค่าเข้าซื้อ ให้บันทึกด้วยจำนวนหนี้สิน ทั้งสิ้นที่ค้างชำระแก่ผู้ขาย ซึ่งหมายถึง จำนวนเงินค่าทรัพย์สินที่ยังค้างชำระรวมดอกเบี้ย (ถ้ามี) ซึ่งต้องผ่อนชำระประจำงวด คุณกับจำนวนงวดที่ต้องผ่อนชำระทั้งสิ้น บวกด้วยจำนวนภาษีซื้อที่จะต้องจ่ายทั้งสิ้น (ภาษีซื้อตามงวดผ่อนชำระ ไม่รวมภาษีซื้อของการจ่ายเงินดาวน์งวดแรก)

1.4 บันทึกดอกเบี้ยเข้าซื้อแยกจากบัญชีทรัพย์สินเข้าซื้อ โดยให้บันทึกไว้ในบัญชีดอกเบี้ยเข้าซื้อหรือตัดบัญชี ด้วยจำนวนเงินของผลต่างระหว่างบัญชีเจ้าหนี้ค่าเข้าซื้อ กับบัญชีทรัพย์สินเข้าซื้อและบัญชีภาษีซื้อที่ยังไม่ครบกำหนด หรืออาจคำนวณจากจำนวนเงินทรัพย์สินที่เข้าซื้อ (ไม่รวมเงินดาวน์งวดแรก ถ้ามี)

คุณก็บัตราร้อยละของดอกเบี้ยเช่าซื้อ ซึ่งดอกเบี้ยเช่าซื้อรอดตัดบัญชีนี้จะต้องปรับปรุงโอนไปเป็นดอกเบี้ยเช่าซื้อ ตามสัดส่วนของจำนวนที่จ่ายในแต่ละงวด

1.5 เมื่อสหกรณ์จ่ายเงินผ่อนชำระหนี้สินจากการเช่าซื้อในแต่ละงวด ให้สหกรณ์บันทึกการจ่ายเงินประจำงวดผ่อนชำระหนี้โดยลดยอดบัญชีเจ้าหนี้ค่าเช่าซื้อ พร้อมทั้งให้ทำรายการโอนบัญชีภาษีซื้อที่ยังไม่ครบกำหนดและบัญชีดอกเบี้ยเช่าซื้อรอดตัดบัญชีไปบัญชีภาษีซื้อและบัญชีดอกเบี้ยเช่าซื้อตามสัดส่วนของจำนวนที่จ่ายในแต่ละงวด

ตัวอย่าง สหกรณ์ซื้อรถยนต์บรรทุกโดยวิธีเช่าซื้อจากบริษัทเอซีเอสซึ่ง จำกัด อัตราดอกเบี้ยเช่าซื้อร้อยละ 1 ต่อเดือน โดยจ่ายเช็ควงเงินดาวน์ 200,000 บาท และค่าภาษีมูลค่าเพิ่มของเงินดาวน์ 14,000 บาท ส่วนที่เหลือจ่ายทุกวันสิ้นเดือน ๆ ละ 25,000 บาท (รวมดอกเบี้ยเช่าซื้อแต่ยังไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) มีกำหนดระยะเวลา 25 เดือน ราคาเงินสดรถยนต์บรรทุก ณ วันทำสัญญามีจำนวน 700,000 บาท

บันทึกบัญชี ดังนี้

| | | | |
|---------------|----------------------------------|---------|------------------------------|
| เดบิต | บัญชีรถยนต์บรรทุกเช่าซื้อ | 700,000 | |
| | บัญชีภาษีซื้อที่ยังไม่ครบกำหนด | 43,750 | (25,000 × 25 งวด × 7%) |
| | บัญชีดอกเบี้ยเช่าซื้อรอดตัดบัญชี | 125,000 | (500,000×25%) หรือ [668,750 |
| | | | -(700,000-200,000)-43,750] |
| | บัญชีภาษีซื้อ | 14,000 | (200,000×7%) |
| เครดิต | บัญชีเจ้าหนี้ค่าเช่าซื้อ | 668,750 | (25,000 × 25 งวด+43,750) |
| | บัญชีเงินฝากธนาคาร | 214,000 | |

ต่อมา ณ วันสิ้นเดือน สหกรณ์จ่ายเช็คชำระเงินงวดตามสัญญาคือเดือนละ 25,000 บาท (รวมดอกเบี้ยเช่าซื้อ แต่ยังไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) ค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม 1,750 บาท

บันทึกบัญชีโดย

| | | | |
|---------------|----------------------------------|--------|--------------------|
| เดบิต | บัญชีเจ้าหนี้ค่าเช่าซื้อ | 26,750 | (25,000+1,750) |
| | บัญชีดอกเบี้ยเช่าซื้อ | 5,000 | (500,000 × 1% หรือ |
| | | | 125,000/25 งวด |
| | บัญชีภาษีซื้อ | 1,750 | (25,000 × 7%) |
| เครดิต | บัญชีดอกเบี้ยเช่าซื้อรอดตัดบัญชี | 5,000 | |
| | บัญชีภาษีซื้อที่ยังไม่ครบกำหนด | 1,750 | |
| | บัญชีเงินฝากธนาคาร | 26,750 | |

กรณีที่ 2 สหกรณ์ที่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.1 การบันทึกราคาทุนของทรัพย์สินที่เช่าซื้อในบัญชีทรัพย์สินเช่าซื้อ ให้บันทึกด้วยจำนวนราคาเงินสด หรือมูลค่าปัจจุบันของทรัพย์สิน ณ วันทำสัญญาตกลงการเช่าซื้อ และบวกด้วยภาษีซื้อที่เกิดจากการเช่าซื้อทรัพย์สินซึ่งต้องจ่ายทั้งสิ้น (ภาษีซื้อตามงวดผ่อนชำระรวมทั้งภาษีซื้อของเงินดาวน์งวดแรกถ้ามี) ทั้งนี้ ไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าทรัพย์สินเช่าซื้อดังกล่าวเป็นทรัพย์สินที่ใช้ในการดำเนินธุรกิจด้วยหรือไม่ เพราะสหกรณ์ไม่สามารถนำภาษีซื้อไปขอเครดิตภาษีคืน

2.2 บันทึกหนี้สินจากการเช่าซื้อในบัญชีเจ้าหนี้ค่าเช่าซื้อ ให้บันทึกด้วยจำนวนหนี้สินทั้งสิ้นที่ค้างชำระแก่ผู้ขาย ด้วยยอดรวมจำนวนเงินเช่นเดียวกับยอดที่กล่าวในกรณีที่ 1 ข้อ 1.3

2.3 บันทึกดอกเบี้ยเช่าซื้อแยกจากบัญชีทรัพย์สินเช่าซื้อ โดยให้บันทึกไว้ในบัญชีดอกเบี้ยเช่าซื้อ รอดตัดบัญชี ด้วยจำนวนเงินของผลต่างระหว่างบัญชีเจ้าหนี้ค่าเช่าซื้อกับบัญชีทรัพย์สินเช่าซื้อ หรืออาจคำนวณจากจำนวนเงินทรัพย์สินที่เช่าซื้อ (ไม่รวมเงินดาวน์งวดแรกถ้ามี) คูณกับอัตราร้อยละของดอกเบี้ยเช่าซื้อ ซึ่งดอกเบี้ยเช่าซื้อรอดตัดบัญชีนี้จะต้องปรับปรุงโอนไปเป็นดอกเบี้ยเช่าซื้อตามสัดส่วนของจำนวนที่จ่ายในแต่ละงวด

2.4 เมื่อสหกรณ์จ่ายเงินผ่อนชำระหนี้สินจากการเช่าซื้อในแต่ละงวด ให้สหกรณ์บันทึกการจ่ายเงินประจำงวดผ่อนชำระนั้นโดยลดยอดบัญชีเจ้าหนี้ค่าเช่าซื้อ พร้อมกับนี้ให้ทำรายการโอนบัญชีดอกเบี้ยเช่าซื้อ รอดตัดบัญชีไปบัญชีดอกเบี้ยเช่าซื้อ ตามสัดส่วนของจำนวนที่จ่ายในแต่ละงวด

จากโจทย์ตัวอย่างเดียวกับกรณีที่ 1 การบันทึกบัญชีตามกรณีที่ 2 จะเป็นดังนี้

| | | | |
|--------------|----------------------------------|---------|---|
| เดบิต | บัญชีรถยนต์บรรทุกเช่าซื้อ | 757,750 | (700,000+14,000+43,750) |
| | บัญชีดอกเบี้ยเช่าซื้อรอดตัดบัญชี | 125,000 | (500,000 x 25%) หรือ [668,750 - (700,000 - 200,000) - 43,750] |

| | | |
|---------------|--------------------------|---------|
| เครดิต | บัญชีเจ้าหนี้ค่าเช่าซื้อ | 668,750 |
| | บัญชีเงินฝากธนาคาร | 214,000 |

และการบันทึกบัญชีชำระเงินงวด จะเป็นดังนี้

| | | | |
|--------------|--------------------------|--------|---|
| เดบิต | บัญชีเจ้าหนี้ค่าเช่าซื้อ | 26,750 | (25,000+1,750) |
| | บัญชีดอกเบี้ยเช่าซื้อ | 5,000 | (500,000 x 1% หรือ 125,000 / 25 งวด) |

| | | |
|---------------|----------------------------------|--------|
| เครดิต | บัญชีดอกเบี้ยเช่าซื้อรอดตัดบัญชี | 5,000 |
| | บัญชีเงินฝากธนาคาร | 26,750 |

การแสดงรายการในงบการเงิน

- ในงบดุลให้แสดงยอดทรัพย์สินเข้าซื้อสุทธิหลังจากหักค่าเสื่อมราคา (ทั้งกรณีที่ 1 และกรณีที่ 2) ไว้ในหมวดที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ - สุทธิ และในหมายเหตุประกอบงบการเงินให้แสดงรายการทรัพย์สินเข้าซื้อสุทธินั้นแยกต่างหากจากทรัพย์สินประเภทเดียวกันตามปกติ เช่นรถยนต์บรรทุกเข้าซื้อ ให้แยกแสดงไว้ต่อจากทรัพย์สินประเภทยานพาหนะปกติ พร้อมทั้งเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาการเข้าซื้อของทรัพย์สินที่เข้าซื้อนั้นด้วย เมื่อสหกรณ์จ่ายเงินผ่อนชำระงวดสุดท้ายตามสัญญาเข้าซื้อเรียบร้อยแล้วและได้รับกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่เข้าซื้อแล้ว จึงให้สหกรณ์โอนบัญชีทรัพย์สินเข้าซื้อไปบัญชีทรัพย์สินตามประเภทเดียวกัน และแสดงรายการในงบดุลและหมายเหตุประกอบงบการเงินเช่นปกติ ทั้งนี้ในปีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ควรเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ให้ทราบถึงกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินเข้าซื้อที่สหกรณ์ได้รับแล้วด้วย

- สำหรับบัญชีเจ้าหนี้ค่าเข้าซื้อ ทั้งกรณีที่ 1 และกรณีที่ 2 ให้แสดงไว้ในหมวดหนี้สิน ซึ่งจะเป็นหนี้สินหมุนเวียนหรือหนี้สินระยะยาวนั้นขึ้นอยู่กับระยะเวลาการผ่อนชำระ โดยให้แสดงในงบดุลด้วยยอดเจ้าหนี้ค่าเข้าซื้อสุทธิ และในหมายเหตุประกอบงบการเงินแสดงยอดเจ้าหนี้ค่าเข้าซื้อหักด้วยดอกเบี้ยเข้าซื้อรอดตัดบัญชีและภาษีซื้อที่ยังไม่ครบกำหนด (ถ้ามี) พร้อมกันนี้ให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับภาวะผูกพันตามสัญญาการเข้าซื้อของทรัพย์สินที่เข้าซื้อนั้นไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย

ทั้งนี้ ตั้งแต่บัดนี้เป็นต้นไป

(ลงชื่อ) **สมพงษ์ ปองเกษม**

(นายสมพงษ์ ปองเกษม)

อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

วันที่ 20 พฤศจิกายน 2538