



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 และค่าภาษีที่ได้รับคืนให้นำมาหักออกจากราคาซื้อ 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 ถ้าไม่ได้ใช้ประโยชน์ในอาคารนั้นและจำเป็นต้องรื้อถอนออกไปเพื่อปลูกสร้างอาคารใหม่ให้นำรายจ่ายในการรื้อถอนและค่าขนย้ายหักด้วยราคาที่ขายซากอาคารนั้น ถ้ารายจ่ายดังกล่าวสูงกว่าราคาซาก ผลต่างให้นำไปเพิ่มราคาทุนของที่ดินในทางตรงกันข้ามหากรายจ่ายดังกล่าวต่ำกว่าราคาซากผลต่างให้นำไปลดราคาทุนของที่ดิน

กรณีเป็นที่ดินที่ไม่ได้ใช้ในการดำเนินงาน แต่ถือครองไว้รอการตัดสินใจว่าจะขยายงานในอนาคต หรือเพื่อการอื่นใด ราคาทุนให้เป็นไปตามที่กล่าวข้างต้น เว้นแต่ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดินนั้นให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายดำเนินงาน ทั้งนี้เมื่อได้ที่ดินลักษณะดังกล่าวมา ให้บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีที่ดินเพื่อรอการใช้ประโยชน์ xxx
 เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี) xxx

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

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

กรณีสร้างสินทรัพย์ขึ้นใช้เอง

หากสหกรณ์สร้างสินทรัพย์ขึ้นมาใช้เอง ให้บันทึกราคาทุนของสินทรัพย์ ซึ่งประกอบด้วย

- ต้นทุนทางตรงที่เกี่ยวข้องกับการสร้างสินทรัพย์นั้น และต้นทุนทางอ้อมที่สามารถปันส่วนให้แก่สินทรัพย์ที่สร้างนั้นได้ ซึ่งได้แก่ ค่าวัสดุ ค่าแรงงาน รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างและการบริหารอื่นที่เกิดจากการปันส่วน

- ต้นทุนในการจัดหาเงิน เช่น ดอกเบี้ยเงินกู้เฉพาะส่วนที่เกิดขึ้นจากการจัดหาสินทรัพย์ ตั้งแต่วันเริ่มสร้างจนถึงวันที่สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้

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

ระหว่างก่อสร้างสินทรัพย์ 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 ซึ่งความล่าช้าดังกล่าวมีผลกระทบต่อการทำงานให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามความประสงค์ให้รวมต้นทุนการกู้ยืมได้แก่ ดอกเบี้ยเงินกู้เพื่อสร้างสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นในช่วงที่เกิดความล่าช้านั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ด้วย และหากสหกรณ์ได้รับค่าปรับอันเนื่องมาจากการล่าช้าในกรณีดังกล่าวหรือเนื่องจากสร้างสินทรัพย์ได้ไม่ตรงตามคุณสมบัติที่สหกรณ์กำหนดในสัญญาให้นำค่าปรับที่ได้รับนั้นไปหักออกจากราคาทุนของสินทรัพย์ที่สร้างนั้นด้วย 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” ซึ่งต่อมาเมื่อการก่อสร้างแล้วเสร็จและผู้รับเหมาได้ปฏิบัติตามสัญญา จึงจ่ายคืนเงินประกันดังกล่าวแก่ผู้รับเหมาโดยโอนปิดยอดในบัญชีเงินประกันการก่อสร้าง อย่างไรก็ตามหากผู้รับเหมาปฏิบัติผิดสัญญา ซึ่งสหกรณ์มีสิทธิ์ที่จะเรียกเงินประกันก็ให้โอนปิดยอดบัญชีเงินประกันการก่อสร้างกับบัญชีสินทรัพย์ระหว่างก่อสร้าง บันทึกบัญชีดังนี้

เมื่อรับเงินประกันการก่อสร้าง บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีเงินสด xxx

เครดิต บัญชีเงินประกันการก่อสร้าง xxx

กรณีที่ผู้รับเหมาปฏิบัติผิดสัญญาและสหกรณ์เรียกเงินประกัน 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 ให้บันทึกราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน โดยไม่ต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ ปฏิบัติทางบัญชีตามขั้นตอนต่างๆ ดังนี้

1. คิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์เดิมที่นำไปแลกเปลี่ยนตั้งแต่วันต้นปีทางบัญชีถึงวันที่

แลกเปลี่ยน บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคา -(ระบุประเภทสินทรัพย์เดิม) xxx

เครดิต บัญชี(ระบุประเภทสินทรัพย์เดิม) หรือ xxx

บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม -(ระบุประเภทสินทรัพย์เดิม)

2. โอนปิดบัญชีสินทรัพย์เดิมที่นำไปแลกเปลี่ยนในราคาทุน และบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม (กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม) หรือ โอนปิดบัญชีสินทรัพย์เดิมที่นำไปแลกเปลี่ยน ด้วยราคาตามบัญชี (กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาหักจากบัญชีสินทรัพย์โดยตรง) พร้อมกับบันทึกบัญชีสินทรัพย์ใหม่ที่ได้รับการแลกเปลี่ยนด้วยราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เดิมที่นำไปแลกเปลี่ยน 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 ที่ดิน กับรถยนต์ เป็นต้น วิธีปฏิบัติทางบัญชี ให้บันทึกราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนด้วยจำนวนเงินสดที่ต้องจ่ายเพิ่มหรือรับคืนอันเนื่องมาจากการแลกเปลี่ยน ในกรณีนี้ให้รับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนจากการแลกเปลี่ยน โดยปฏิบัติทางบัญชีตามขั้นตอนต่างๆ ดังนี้

1. คิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์เดิมที่นำไปแลกเปลี่ยนตั้งแต่วันต้นปีทางบัญชีถึงวันที่แลกเปลี่ยน บันทึกบัญชีโดย

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

2. โอนปิดบัญชีสินทรัพย์เดิมที่นำไปแลกเปลี่ยนในราคาทุน และบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม (กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม) หรือ โอนปิดบัญชีสินทรัพย์เดิมที่นำไปแลกเปลี่ยน ด้วยราคาตามบัญชี (กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาหักจากบัญชีสินทรัพย์โดยตรง) พร้อมกับบันทึกบัญชีสินทรัพย์ใหม่ที่ได้รับการแลกเปลี่ยนด้วยมูลค่ายุติธรรม บันทึกเพิ่มยอดบัญชีเงินสด (กรณีได้รับเงินสด) 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 ผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งผู้ขายและผู้ซื้อจะต้องออกไปกำกับภาษี และเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าที่ได้มีการตกลงซื้อขายกัน และจะต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

การได้สินทรัพย์หลายชนิดมาในราคารวมกัน

กรณีสหกรณ์ซื้อสินทรัพย์มารวมกันหลายชนิดในราคารวมและไม่ทราบราคาของสินทรัพย์แต่ละชนิดให้ทำการแยกราคาทุนของสินทรัพย์แต่ละชนิดออกจากกัน ทั้งนี้ เนื่องจากสินทรัพย์บางลักษณะ เช่น ที่ดินไม่ต้องคิดค่าเสื่อมราคา แต่สินทรัพย์ประเภทอื่นต้องคิดค่าเสื่อมราคา ซึ่งจะส่งผลต่อผลการดำเนินงานของสหกรณ์ด้วย สำหรับการแยกราคาทุนของสินทรัพย์กรณีนี้หากไม่ทราบราคาทุนจะต้องมีการประเมินราคาสินทรัพย์แต่ละชนิดโดยผู้ประเมินราคาที่มีความเชี่ยวชาญและเชื่อถือได้ ทั้งนี้ ราคาที่ประเมินได้ต้องไม่เกินกว่าราคาตลาด แล้วหารราคาทุนของสินทรัพย์แต่ละชนิดโดยให้ใช้ราคาประเมินเป็นเกณฑ์

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

หากสหกรณ์ต้องจ่ายเงินสมทบจากทุนดำเนินงานหรือทุนสะสมตามข้อบังคับ เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น ให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับ 1.1.3

ณ วันสิ้นปีทางบัญชีให้คำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่จัดหามาด้วย เงินอุดหนุน/รับบริจาค โดยให้คำนวณจากมูลค่าสินทรัพย์ที่จัดหามาด้วยเงินอุดหนุน/รับบริจาครวมกับ เงินที่จ่ายสมทบเพิ่มเติม (ถ้ามี) โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของ สหกรณ์ พ.ศ. 2542 พร้อมกับโอนลดยอดบัญชีทุนเพื่อการนั้นไปบันทึกเป็นรายได้จากการอุดหนุน/รับบริจาคตามจำนวนค่าเสื่อมราคาทีคำนวณจากสินทรัพย์ที่จัดหามาด้วยเงินอุดหนุน/รับบริจาค เพื่อให้ สหกรณ์มีรายได้ไปชดเชยกับค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ดังกล่าว บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคา - (ระบุประเภทสินทรัพย์)	xxx
เครดิต บัญชี (ระบุประเภทสินทรัพย์) หรือ	xxx
บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - ... (ระบุประเภทสินทรัพย์)	
เดบิต บัญชีทุนเพื่อการนั้น	xxx
เครดิต บัญชีรายได้จากการอุดหนุน/รับบริจาค	xxx

2. กรณีสหกรณ์ได้รับบริจาคเป็นสินทรัพย์ โดยผู้บริจาคอาจกำหนดให้ใช้เพื่อการใด การหนึ่งหรือไม่ก็ตาม ให้บันทึกสินทรัพย์ที่ได้รับบริจาคด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้รับมอบ และ บันทึกบัญชีดังนี้

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/รับบริจาคการรับรู้	xxx

หากสหกรณ์ต้องจ่ายเงินสมทบจากทุนดำเนินงานหรือทุนสะสมตามข้อบังคับเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น ให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับ 1.1.3

ณ วันสิ้นปีทางบัญชีให้คำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่ได้รับบริจาค โดยให้คำนวณจากมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้รับบริจากรวมกับเงินที่จ่ายสมทบเพิ่มเติม (ถ้ามี) โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. 2542 พร้อมทั้งให้รับรู้รายได้จากการอุดหนุน/รับบริจาคการรับรู้เป็นรายได้ตามจำนวนค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากสินทรัพย์ที่จัดหามาด้วยเงินอุดหนุน/รับบริจาค เพื่อให้สหกรณ์มีรายได้ไปชดเชยกับค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ดังกล่าว บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคา - (ระบุประเภทสินทรัพย์)	xxx
เครดิต บัญชี (ระบุประเภทสินทรัพย์) หรือ	xxx
บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - (ระบุประเภทสินทรัพย์)	
เดบิต บัญชีรายได้จากการอุดหนุน/รับบริจาคการรับรู้	xxx
เครดิต บัญชีรายได้จากการอุดหนุน/รับบริจาค	xxx

อนึ่ง สำหรับสินทรัพย์ที่ได้จากการรับบริจาคหรือเงินอุดหนุนซึ่งเกิดขึ้นก่อนการถือใช้คำแนะนำนี้และได้มีการปฏิบัติทางบัญชีไปแล้วนั้น อาจเปลี่ยนมาปฏิบัติทางบัญชีตามคำแนะนำนี้ โดยให้ปรับปรุงบัญชี ณ วันสิ้นปีทางบัญชีดังนี้

(1) กรณีที่เดิมสหกรณ์เลือกบันทึกสินทรัพย์ที่ได้รับบริจาคไว้ในบัญชีสินทรัพย์

- ให้คำนวณว่าหากปฏิบัติทางบัญชีตามคำแนะนำใหม่นี้แล้วจะมีผลทำให้บัญชีทุนเพื่อการนั้นหรือบัญชีรายได้จากการอุดหนุน/รับบริจาคการรับรู้ (ตามแต่กรณี) มียอดคงเหลือในวันสิ้นปีทางบัญชีเป็นจำนวนเท่าใด ซึ่งสามารถคำนวณได้โดยนำจำนวนเงินที่ได้รับการอุดหนุน/รับบริจาคทั้งสิ้น

หักด้วยจำนวนเงินค่าเสื่อมราคาสะสมทั้งสิ้นเฉพาะส่วนที่คำนวณได้จากสินทรัพย์ที่จัดหามาด้วยเงิน
อุดหนุน/รับบริจาค

- ให้ปรับปรุงบัญชีโดยตั้งบัญชีทุนเพื่อการนั้นหรือบัญชีรายได้จากการอุดหนุน/รับ
บริจาคหรือการรับรู้ (ตามแต่กรณี) ตามจำนวนเงินที่คำนวณได้ พร้อมกับลดยอดบัญชีทุนสำรองด้วย
จำนวนเงินเดียวกัน บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีทุนสำรอง xxx

เครดิต บัญชีทุนเพื่อการนั้น xxx

(2) กรณีที่เดิมสหกรณ์เลือกบันทึกสินทรัพย์ที่ได้รับบริจาคไว้ในทะเบียนแทนการ

บันทึกบัญชี

- ให้คำนวณว่าหากปฏิบัติทางบัญชีตามคำแนะนำใหม่นี้แล้ว จะมีผลทำให้บัญชี
สินทรัพย์และบัญชีทุนเพื่อการนั้นหรือบัญชีรายได้จากการอุดหนุน/รับบริจาคหรือการรับรู้ (ตามแต่กรณี) มี
ยอดคงเหลือในวันสิ้นปีทางบัญชีเป็นจำนวนเท่าใด สำหรับการคำนวณจำนวนเงินในบัญชีทุนเพื่อการนั้น
หรือบัญชีรายได้จากการอุดหนุน/รับบริจาคหรือการรับรู้ (ตามแต่กรณี) ให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับ (1) ข้างต้น

- ให้ปรับปรุงบัญชี โดยตั้งบัญชีสินทรัพย์ด้วยราคาทุน และบัญชีค่าเสื่อมราคา
สะสม (กรณีบันทึกบัญชีค่าเสื่อมราคาไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม) หรือตั้งบัญชีสินทรัพย์ด้วยมูลค่า
ตามบัญชี (กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาหักจากบัญชีสินทรัพย์โดยตรง) บัญชีทุนเพื่อการนั้นหรือบัญชีรายได้
จากการอุดหนุน/รับบริจาคหรือการรับรู้ (ตามแต่กรณี) (ตามจำนวนเงิน ที่คำนวณได้) พร้อมกับโอนปิด
ยอดคงเหลือในบัญชีเงินสมทบเพื่อจัดหาทรัพย์สินรอการตัดบัญชี (ถ้ามี) สำหรับผลต่างที่เกิดขึ้นให้
บันทึกไว้ในบัญชีทุนสำรอง บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชี(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

เครดิต บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม -(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

บัญชีทุนเพื่อการนั้นหรือบัญชีรายได้จากการอุดหนุน/รับบริจาค

หรือการรับรู้ (ตามแต่กรณี) xxx

บัญชีเงินสมทบเพื่อจัดหาทรัพย์สินรอการตัดบัญชี xxx

บัญชีทุนสำรอง xxx

3. เงินรับบริจาคหรือเงินอุดหนุนที่ผู้บริจาคกำหนดให้ใช้เพื่อการใดการหนึ่งนั้น หาก
เป็นเงินจำนวนมาก ให้เปิดบัญชีเงินฝากธนาคารแยกไว้ต่างหาก และเมื่อเกิดดอกผลขึ้นในระหว่างนำ
เงินจำนวนดังกล่าวไปดำเนินการตามวัตถุประสงค์แต่ยังไม่เสร็จสิ้น ให้นำดอกผลทบเข้าไปในบัญชีทุน
เพื่อการนั้น

4. เงินรับบริจาคที่ผู้บริจาคมีเงื่อนไขให้สหกรณ์นำไปใช้ได้เฉพาะดอกผลที่เกิดขึ้น
ส่วนจำนวนเงินที่รับบริจาคจะต้องส่งคืนตามเงื่อนไขใดๆหรือตามระยะเวลาที่กำหนดเมื่อได้รับบริจาคให้เปิด
บัญชีเงินฝากธนาคารไว้ต่างหากสำหรับบันทึกจำนวนเงินที่ได้รับบริจาคและดอกผลที่เกิดขึ้นปฏิบัติดังนี้

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

รายการภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์

รายการต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์ มีทั้งรายการที่ถือเป็นรายการที่ทำให้มูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เพิ่มขึ้น และรายการที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกิดขึ้น ซึ่งมีเกณฑ์ในการพิจารณาดังนี้

1. รายการใดก็ตามที่ก่อประโยชน์แก่สหกรณ์หลายงวดระยะเวลาบัญชี และเป็นรายการที่ทำให้ สหกรณ์ได้รับประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์เพิ่มขึ้นจากเดิม ตลอดจนเป็นผลทำให้สินทรัพย์มีสภาพดีขึ้นเมื่อเทียบกับมาตรฐานในการใช้งานเดิม ให้ถือเป็นรายการที่ทำให้มูลค่า (ราคาทุน) ของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น เช่น การต่อเติมหรือขยายอาคารให้มีเนื้อที่ใช้สอยเพิ่มขึ้น การเปลี่ยนเครื่องยนต์ใหม่สำหรับรถยนต์ซึ่งทำให้ประสิทธิภาพการใช้งานดีกว่าเดิมหรืออายุการใช้งานเพิ่มขึ้น การซ่อมแซมที่ใช้เงินจำนวนมากและทำให้ประโยชน์จากการใช้งานเพิ่มขึ้น เป็นต้น สำหรับกรณีการต่อเติมอาคารหากจำเป็นต้องมีการรื้อถอน ค่าใช้จ่ายดังกล่าวต้องถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาสินทรัพย์ที่สร้างเพิ่มเติมขึ้นด้วย ทั้งนี้เมื่อมีรายการที่ทำให้มูลค่าของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ให้ปฏิบัติดังนี้

- กรณีสหกรณ์บันทึกค่าเสื่อมราคาหักจากบัญชีสินทรัพย์ ให้บันทึกบัญชีดังนี้

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

- กรณีสหกรณ์บันทึกค่าเสื่อมราคาไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม ให้บันทึกบัญชีดังนี้
 เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม -(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx
 เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร(ตามแต่กรณี) xxx

2. หากรายจ่ายใดเป็นผลให้สามารถรักษาสภาพของมาตรฐานในการใช้งานเดิมไว้โดยไม่มี การเพิ่มประสิทธิภาพ รวมทั้งเป็นรายจ่ายที่มีจำนวนเงินไม่มากและเกิดขึ้นสม่ำเสมอทุกงวด ตลอดจนรายจ่ายในการบำรุงรักษาหรือซ่อมแซมตามปกติที่ทำให้สินทรัพย์มีสภาพดีดังเดิม ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชี เช่น การเปลี่ยนน้ำมันเครื่องหล่อลื่น การเปลี่ยนอะไหล่รถยนต์ตามอายุการใช้งาน เป็นต้น บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชี (ระบุประเภทค่าใช้จ่าย) xxx
 เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี) xxx

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

การตีราคาใหม่

สหกรณ์อาจตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ได้ตามราคาตลาดซึ่งถือเป็นมูลค่ายุติธรรมที่ได้จากการประเมินราคาโดยผู้ประเมินราคาที่มีความเชี่ยวชาญและเชื่อถือได้ โดยมีการจัดทำหลักฐานขึ้นไว้ให้ชัดเจน ซึ่งการตีราคาใหม่ดังกล่าวสหกรณ์จะต้องตีราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันกับรายการที่ตีราคาใหม่พร้อมกัน เพื่อมิให้มีการเลือกตีราคาเฉพาะบางรายการ และเพื่อมิให้มูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่แสดงอยู่ในงบการเงินมีทั้งราคาทุนและราคาที่ตีใหม่ในเวลาต่าง ๆ ปะปนกัน ทั้งนี้ ระยะเวลาของการพิจารณาตีราคาใหม่แต่ครั้งต้องไม่ต่ำกว่า 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 โดยจำนวนของส่วนเกินทุนที่ถือเป็นรายการที่เกิดขึ้นแล้วคำนวณจากผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่มีจำนวนจากราคาตามบัญชีที่ตีใหม่ กับค่าเสื่อมราคาที่มีจำนวนจากราคาทุนเดิม

ที่ดินได้รับแทนการชำระหนี้

ในกรณีที่สหกรณ์รับชำระหนี้จากลูกหนี้ด้วยที่ดิน ให้คณะกรรมการดำเนินการของสหกรณ์พิจารณาความเหมาะสมโดยจัดให้มีการสำรวจและประเมินราคาที่ดินก่อนการรับชำระหนี้ และหากพิจารณาเห็นสมควรรับชำระหนี้จากลูกหนี้ด้วยที่ดินแล้ว ในการปฏิบัติทางบัญชีให้สหกรณ์บันทึกมูลค่าที่ดินที่ได้รับแทนการชำระหนี้ด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งหมายถึงราคาที่ประเมินโดยสำนักงานที่ดินจังหวัดหรือกรมที่ดิน ทั้งนี้เพื่อให้ราคาดังกล่าวเป็นราคาที่ยอมรับและเชื่อถือได้ สำหรับการนำมูลค่าที่ดินไปหักจากหนี้คงค้างให้พิจารณาตามข้อตกลงที่ได้กระทำขึ้นระหว่างสหกรณ์และสมาชิก หากระบุว่ากรับชำระหนี้ด้วยที่ดินถือเป็นการชำระหนี้ที่ยังมีภาระผูกพันอยู่ กล่าวคือ การรับชำระหนี้ด้วยที่ดินอาจมีทั้งกรณีที่ดินประเมินของที่ดินสูงหรือต่ำกว่าเงินค้างชำระทั้งสิ้น ซึ่งจะมีผลทำให้สหกรณ์ต้องจ่ายเงินคืนให้กับลูกหนี้หรือลูกหนี้รายดังกล่าวยังคงมีหนี้คงเหลือที่สหกรณ์จะต้องดำเนินการเรียกเก็บต่อไปนั้น ในแต่ละกรณีให้ปฏิบัติดังนี้

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

เดบิต	บัญชีที่ดินแทนการชำระหนี้ร้อจำหน่าย	xxx
เครดิต	บัญชี..... (ระบุประเภทลูกหนี้)	xxx
	บัญชีดอกเบียค่างรับ	xxx
	บัญชี..... (ระบุประเภทเงินค่างรับ)	xxx
	บัญชีดอกเบียรับประจำปี	xxx
	บัญชีเงินร้อจ่ายคืน	xxx

(2) กรณีราคาประเมินของที่ดินที่ได้รับแทนการชำระหนี้ต่ำกว่าจำนวนเงินตามบัญชีของเงินค่างชำระทั้งสิ้น ให้สหกรณ์บันทึกที่ดินที่ได้รับแทนการชำระหนี้ด้วยมูลค่ายุติธรรมเช่นเดียวกับกรณีข้างต้น และบันทึกการรับชำระหนี้ตามลำดับคือ ค่าปรับค่างรับ ดอกเบียค่างรับ ดอกเบียรับประจำปี และต้นเงินค่างชำระ สำหรับเงินค่างชำระส่วนที่เหลือให้สหกรณ์ดำเนินการเรียกเก็บจากลูกหนี้ต่อไป หรือหากสหกรณ์พิจารณาแล้วเห็นว่าเงินค่างชำระส่วนที่เหลือไม่สามารถเรียกเก็บได้ก็ให้ประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเต็มจำนวน และเสนอที่ประชุมใหญ่เพื่อขออนุมัติตัดเป็นหนี้สูญต่อไป การบันทึกบัญชีในแต่ละชั้นตอนเป็นดังนี้

- เมื่อรับชำระหนี้ด้วยที่ดิน

เดบิต	บัญชีที่ดินแทนการชำระหนี้ร้อจำหน่าย	xxx
	เครดิต บัญชีค่าปรับค่างรับ	xxx
	บัญชี..... (ระบุประเภทเงินค่างรับอื่น ๆ)	xxx
	บัญชีดอกเบียค่างรับ	xxx
	บัญชีดอกเบียรับประจำปี	xxx
	บัญชี.... (ระบุประเภทลูกหนี้)	xxx

- การประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญลูกหนี้ และการขออนุมัติให้ตัดเป็นหนี้สูญให้ดำเนินการตามคำแนะนำกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เรื่อง วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับลูกหนี้ พ.ศ. 2547

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

เดบิต	บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี)	xxx
	บัญชีขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ (กรณีมีผลขาดทุน)	xxx
	เครดิต บัญชีที่ดินแทนการชำระหนี้ร้อจำหน่าย	xxx
	บัญชีกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ (กรณีมีผลกำไร)	xxx

(4) หากสหกรณ์นำที่ดินที่ได้รับแทนการชำระหนี้มาใช้ในการดำเนินงาน ให้โอนปิดบัญชี “ที่ดินแทนการชำระหนี้หรือจำหน่าย” ไปยังบัญชี “ที่ดิน” ดังนี้

เดบิต บัญชีที่ดิน	xxx
เครดิต บัญชีที่ดินแทนการชำระหนี้หรือจำหน่าย	xxx

ที่ดินรอกการโอนเปลี่ยนสิทธิ์

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

- หากสหกรณ์ได้รับบริจาคในช่วงก่อนพ้นกำหนดตามเงื่อนไข ให้บันทึกไว้ในบัญชี “ที่ดินรอกการโอนเปลี่ยนสิทธิ์” บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีที่ดินรอกการโอนเปลี่ยนสิทธิ์	xxx
เครดิต บัญชีทุนสำรอง	xxx

เมื่อพ้นเวลาที่กำหนดในเงื่อนไขและมีการโอนเปลี่ยนมือให้สหกรณ์เป็นเจ้าของแล้ว ให้โอนปิดบัญชีที่ดินรอกการโอนเปลี่ยนสิทธิ์ไปยังบัญชี “ที่ดิน” ในกรณีที่ดินนั้นนำมาใช้ในการดำเนินงาน หรือโอนไปบัญชี “ที่ดินเพื่อรอกการใช้ประโยชน์” ในกรณีที่ดินนั้นยังมิได้นำมาใช้ในการดำเนินงาน บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีที่ดิน/ที่ดินเพื่อรอกการใช้ประโยชน์ (ตามแต่กรณี)	xxx
เครดิต บัญชีที่ดินรอกการโอนเปลี่ยนสิทธิ์	xxx

- หากสหกรณ์ซื้อต่อจากบุคคลภายนอกเจ้าของสิทธิ์เดิมในช่วงก่อนพ้นกำหนดตามเงื่อนไข เมื่อจ่ายเงินให้บันทึกไว้ในบัญชี “เงินจ่ายล่วงหน้าค่าที่ดินรอกการโอนเปลี่ยนสิทธิ์” บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีเงินจ่ายล่วงหน้าค่าที่ดินรอกการโอนเปลี่ยนสิทธิ์	xxx
เครดิต บัญชีเงินสด / เงินฝากธนาคาร(ตามแต่กรณี)	xxx

เมื่อพ้นเวลาที่กำหนดในเงื่อนไขและมีการโอนเปลี่ยนมือให้สหกรณ์เป็นเจ้าของแล้ว ให้โอนปิดบัญชีเงินจ่ายล่วงหน้าค่าที่ดินรอกการโอนเปลี่ยนสิทธิ์ไปยังบัญชี “ที่ดิน” หรือ “ที่ดินรอกการใช้ประโยชน์” ในทำนองเดียวกับกรณีข้างต้น บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีที่ดิน/ที่ดินเพื่อรอกการใช้ประโยชน์ (ตามแต่กรณี)	xxx
เครดิต บัญชีเงินจ่ายล่วงหน้าค่าที่ดินรอกการโอนเปลี่ยนสิทธิ์	xxx

อนึ่ง หากสหกรณ์มีการก่อสร้างหรือพัฒนาปรับปรุงซึ่งทำให้เกิดสินทรัพย์ติดอยู่กับที่ดิน ที่รอกการโอนเปลี่ยนสิทธิ์ซึ่งนำมาใช้ในการดำเนินงานในปีบัญชีปัจจุบัน แม้ว่าจะอยู่ระหว่างช่วงเวลาเพื่อรอ การโอนเปลี่ยนสิทธิ์ ให้บันทึกสินทรัพย์แต่ละประเภทที่ก่อสร้างหรือพัฒนาปรับปรุงติดอยู่กับที่ดินดังกล่าว โดยแยกตามแต่ละประเภทสินทรัพย์นั้น เช่น อาคาร ฉาง เป็นต้น

ค่าเสื่อมราคา

ในแต่ละรอบปีทางบัญชีสหกรณ์จะต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาอาคารและอุปกรณ์ให้สอดคล้อง กับสภาพการใช้งานและใกล้เคียงกับความเป็นจริง โดยสหกรณ์สามารถคำนวณค่าเสื่อมราคาได้ 2 วิธี คือ

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

การคำนวณค่าเสื่อมราคาโดยวิธีเส้นตรง

เป็นการคำนวณค่าเสื่อมราคาตามอัตราร้อยละของราคาทุนของอาคารและอุปกรณ์ ซึ่งอัตราค่าเสื่อมราคาให้คิดเป็นร้อยละต่อปีตามที่กำหนดไว้ในระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการ บัญชีของสหกรณ์ 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 หากอาคารและอุปกรณ์มีอายุการใช้งานไม่เต็มปี ให้คำนวณตามระยะเวลาเป็นวันนับจากวันที่อาคารและอุปกรณ์นั้นพร้อมจะใช้งาน โดยคำนวณตามอัตรา ข้างต้นและนับ 1 ปีมี 365 วัน อย่างไรก็ตามกรณีที่สหกรณ์ใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผลทางบัญชีและ ถือจำนวนวันตามปีปฏิทิน จำนวนวันที่ใช้ในการคำนวณค่าเสื่อมราคาตามกรณีนี้ก็อาจถือใช้ตามปีปฏิทิน โดยอนุโลม

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

การปฏิบัติทางบัญชีสำหรับค่าเสื่อมราคาที่สามารถได้ให้แสดงไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมของอาคารและอุปกรณ์แยกตามประเภทของอาคารและอุปกรณ์ที่เกิดค่าเสื่อมราคานั้น หรือนำไปหักในบัญชีอาคารและอุปกรณ์ประเภทที่เกิดค่าเสื่อมราคานั้นโดยตรง และบันทึกรายการค่าเสื่อมราคาไว้ในทะเบียนสินทรัพย์ด้วย สำหรับสหกรณ์ที่จัดตั้งใหม่ นับตั้งแต่วันถัดจากวันที่ประกาศไว้ในทำเนียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. 2542 คือ ตั้งแต่วันที่ 4 กันยายน 2542 เป็นต้นไป ค่าเสื่อมราคาที่สามารถได้ให้แสดงไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมเท่านั้น 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 แต่ถ้าขายได้ในราคาสูงกว่าราคาซากให้นำจำนวนเงินที่ได้รับไปลดยอดขาดทุนจากการเลิกใช้สินทรัพย์จนหมดเสียก่อน 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 ค่าเสื่อมราคาที่สามารถได้ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน 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 หรือค่าใช้จ่ายดำเนินงานตามแต่กรณี ขึ้นอยู่กับสินทรัพย์นั้นว่าเป็นสินทรัพย์ที่ใช้เพื่อการใด

กรณีสินทรัพย์สูญหายหรือได้รับความเสียหายก่อนหมดอายุการใช้งาน

สหกรณ์ไม่ได้ทำประกันภัยสินทรัพย์

1. ถ้าสินทรัพย์สูญหายหรือได้รับความเสียหายโดยสิ้นเชิง

หากสินทรัพย์ของสหกรณ์สูญหายหรือได้รับความเสียหายจากภัยพิบัติโดยสิ้นเชิง และสหกรณ์ไม่ได้ทำประกันภัยสินทรัพย์นั้นไว้ ให้สหกรณ์รับรู้ค่าเสียหายที่เกิดขึ้นในราคาตามบัญชี (ราคาทุนของสินทรัพย์หักค่าเสื่อมราคาสะสม) ของอาคารและอุปกรณ์ที่สูญหายหรือได้รับความเสียหายจากภัยพิบัติ โดยถือเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในปีที่ได้รับ ความเสียหาย บันทึกไว้ในบัญชี “ ค่าเสียหายจากสินทรัพย์(ระบุประเภทของภัยที่ได้รับ) ” โดยปฏิบัติทางบัญชีในขั้นตอนต่างๆ ดังนี้

1.1 คิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่สูญหายหรือได้รับความเสียหายจากภัยพิบัติตั้งแต่วันต้นปีทางบัญชีถึงวันที่สินทรัพย์สูญหายหรือได้รับความเสียหายจากภัยพิบัติ บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคา - ... (ระบุประเภทสินทรัพย์ที่เสียหาย) xxx

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

บัญชี ค่าเสื่อมราคาสะสม -..... (ระบุประเภทสินทรัพย์ที่เสียหาย)

1.2 โอนปีดบัญชีสินทรัพย์ที่เลิกใช้ด้วยราคาทุน และค่าเสื่อมราคาสะสมทั้งหมดของสินทรัพย์ที่เลิกใช้ (กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม) หรือโอนปีดบัญชีสินทรัพย์ที่เลิกใช้ด้วยราคาตามบัญชี (กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาหักจากสินทรัพย์โดยตรง) ผลต่างที่เกิดขึ้นให้บันทึกไว้ในบัญชี “ ค่าเสียหายจากสินทรัพย์(ระบุประเภทของภัยที่ได้รับ) ” บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีค่าเสียหายจากสินทรัพย์.....(ระบุประเภทของภัยที่ได้รับ) xxx

บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - (ระบุประเภทสินทรัพย์ที่เลิกใช้) xxx

เครดิต บัญชี.....(ระบุประเภทสินทรัพย์ที่เลิกใช้) xxx

1.3 กรณีมีค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากความเสียหายที่เกิดขึ้น เช่น ค่าเรือถอน

ค่าขนย้าย เป็นต้น ให้บันทึกค่าใช้จ่ายดังกล่าวไว้ในบัญชี “ค่าเสียหายจากสินทรัพย์... (ระบุประเภทของภัยที่ได้รับ)” (กรณีจ่ายค่าใช้จ่ายในปีเดียวกับปีที่เกิดความเสียหาย) หรือบันทึกไว้เป็นค่าใช้จ่ายดำเนินงาน (กรณีจ่ายค่าใช้จ่ายในปีถัดจากปีที่เกิดความเสียหาย) นอกจากนี้ หากการจ่ายค่าใช้จ่ายดังกล่าวมีภาษีซื้อเกิดขึ้น ให้พิจารณาว่าสหกรณ์สามารถขอคืนภาษีได้หรือไม่ ถ้าสามารถขอคืนได้ ให้บันทึกจำนวนเงินภาษีนั้นไว้ในบัญชี “ภาษีซื้อ” แต่ถ้าไม่สามารถขอคืนได้ ให้บันทึกจำนวนเงินภาษีรวมไว้ในบัญชี “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 และสหกรณ์ได้จ่ายค่าซ่อมแซมไป เพื่อให้สามารถใช้งานได้ต่อไป ให้ปฏิบัติดังนี้

2.1 ให้ประเมินราคาสินทรัพย์ที่ได้รับความเสียหายนั้นว่ามีมูลค่าคงเหลือเท่าใด แล้วปรับปรุงบัญชีให้มีมูลค่าคงเหลือเท่ากับราคาประเมิน 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)

สหกรณ์ทำประกันภัยสินทรัพย์

สหกรณ์อาจจัดให้มีการประกันภัยสินทรัพย์เพื่อลดความเสี่ยงจากความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากภัยพิบัติต่าง ๆ โดยเมื่อมีความเสียหายตามที่กำหนดในกรมธรรม์ประกันภัย สหกรณ์จะได้รับเงินชดเชยจากบริษัทประกันภัยเป็นการทดแทน ซึ่งในการทำประกันภัยสินทรัพย์ สหกรณ์ต้องจ่ายเงินค่าเบี้ยประกันภัยเป็นรายปีและระยะเวลามักจะคาบเกี่ยวกับปีบัญชีถัดไป ดังนั้น เมื่อสิ้นปีทางบัญชี สหกรณ์จะต้องแยกจำนวนเงินที่จ่ายค่าเบี้ยประกันภัยออกเป็น ค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้าซึ่งถือเป็นสินทรัพย์ และค่าเบี้ยประกันภัยซึ่งถือเป็นค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีนั้น ๆ สำหรับวิธีปฏิบัติในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการประกันภัยสินทรัพย์เป็นดังนี้

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) ระยะเวลาตั้งแต่วันที่เริ่มต้นกรมธรรม์ ถึงวันสิ้นปีทางบัญชีของสหกรณ์ บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีค่าเบี้ยประกันภัย xxx

เครดิต บัญชีค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า xxx

3. ถ้าสินทรัพย์ที่ทำประกันภัยได้รับความเสียหายจากภัยพิบัติ

3.1 สินทรัพย์ได้รับความเสียหายทั้งหมด ให้ปฏิบัติดังนี้

3.1.1 คิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่ได้รับความเสียหายจากภัยพิบัติตั้งแต่วันที่ต้นปี ทางบัญชีถึงวันที่สินทรัพย์ได้รับความเสียหาย บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคา - ... (ระบุประเภทสินทรัพย์ที่เสียหาย) xxx

เครดิต บัญชี... (ระบุประเภทสินทรัพย์ที่เสียหาย) หรือ xxx

บัญชี ค่าเสื่อมราคาสะสม -... (ระบุประเภทสินทรัพย์ที่เสียหาย)

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

เดบิต บัญชีค่าเสียหายจากสินทรัพย์ (ระบุประเภทของภัยที่ได้รับ) xxx

บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - (ระบุประเภทสินทรัพย์ที่เลิกใช้) xxx

เครดิต บัญชี..... (ระบุประเภทสินทรัพย์ที่เลิกใช้) xxx

3.1.3 กรณีมีค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากความเสียหายที่เกิดขึ้น เช่น ค่าเรือถอน 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 บัญชีลูกหนี้ - บริษัทประกันภัย	xxx
เครดิต บัญชีรายได้อื่น	xxx
บัญชีภาษีขาย (ถ้ามี)	xxx

3.2 สินทรัพย์ได้รับความเสียหายบางส่วน ให้ปฏิบัติดังนี้

3.2.1 ถ้าสหกรณ์มีการซ่อมแซมหรือเปลี่ยนแทนใหม่

(1) ปฏิบัติเช่นเดียวกับกรณีไม่ได้ทำประกันภัยสินทรัพย์ ข้อ 2.1

(2) บันทึกจำนวนเงินค่าซ่อมแซมไว้ในบัญชี “ ค่าเสียหายจาก

สินทรัพย์..... (ระบุประเภทของภัยที่ได้รับ)” (กรณีจ่ายค่าซ่อมแซมในปีเดียวกับปีที่เกิดความเสียหาย) หรือบันทึกบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายดำเนินงาน (กรณีจ่ายค่าซ่อมแซมในปีถัดจากปีที่เกิดความเสียหาย) และหากการจ่ายค่าซ่อมแซมดังกล่าวมีภาษีซื้อเกิดขึ้น ให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับกรณีไม่ได้ทำประกันภัยสินทรัพย์ และสินทรัพย์ได้รับความเสียหายโดยสิ้นเชิง

(3) คำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่ได้รับความเสียหายต่อไป

โดยให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับกรณีไม่ได้ทำประกันภัยสินทรัพย์ ข้อ 2.3

(4) สำหรับค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้าที่ยังปรากฏอยู่ในบัญชี

ให้ปฏิบัติดังนี้

- ถ้ากรมธรรม์ฉบับเดิมยังคงใช้ได้สำหรับสินทรัพย์ที่ซ่อมแซมแล้ว หรือที่ซื้อมาเปลี่ยนแทนใหม่ก็ให้ยกยอดต่อไป โดย ณ วันสิ้นปีทางบัญชี ให้ปรับปรุงบัญชีค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้าเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับงวดบัญชีปัจจุบัน(ระยะเวลาตั้งแต่วันเริ่มต้นกรมธรรม์หรือวันต้นปีบัญชีถึงวันสิ้นปีทางบัญชี) และส่วนที่เป็นค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า(ระยะเวลาตั้งแต่วันถัดจากวันสิ้นปีทางบัญชีถึงวันที่กรมธรรม์สิ้นสุดการคุ้มครอง) โดยคำนวณเป็นวัน

- ถ้ากรรมธรรม์ฉบับเดิมไม่มีผลบังคับใช้กับสินทรัพย์ที่ซ่อมแซมแล้ว หรือที่ซื้อมาเปลี่ยนแทนก็ให้โอนปิดบัญชีค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้าปรากฏอยู่ในบัญชีเป็นค่าใช้จ่าย โดยบันทึกไว้ในบัญชี “ ค่าเสียหายจากสินทรัพย์(ระบุประเภทของภัยที่ได้รับ)” หรือ บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายดำเนินงานตามแต่กรณี

(5) เมื่อเลิกใช้สินทรัพย์ดังกล่าวและสามารถขายสินทรัพย์นั้นได้ให้โอนปิดบัญชีที่เกี่ยวข้อง ผลต่างที่เกิดขึ้นให้บันทึกไว้ในบัญชี “ กำไร/ขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ”

ส่วนที่ 3 การแสดงรายการในงบการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบ งบการเงิน

การวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ การแสดงรายการในงบการเงิน

- บัญชีที่ดินเพื่อรอการใช้ประโยชน์ แสดงรายการในงบดุล เป็นสินทรัพย์อื่น
- บัญชีสินทรัพย์ระหว่างก่อสร้าง แสดงรายการในงบดุลเป็นรายการแยกเทศต่อจากรายการที่ดิน อาคาร
และอุปกรณ์สุทธิ
- บัญชีดอกเบี้ยจ่ายเพื่อสร้างสินทรัพย์ แสดงรายการในงบกำไรขาดทุนภายใต้หัวข้อค่าใช้จ่าย หรือค่าใช้จ่าย
ดำเนินงาน (แล้วแต่กรณี)
- บัญชีรายได้ค่าปรับจากการผิดสัญญาก่อสร้าง แสดงรายการในงบกำไรขาดทุนภายใต้หัวข้อรายได้ หรือ
รายได้อื่น (แล้วแต่กรณี)
- บัญชีเงินประกันการก่อสร้าง แสดงรายการในงบดุล เป็นหนี้สินอื่น

การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

- ให้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับดอกเบี้ยจ่ายที่เกี่ยวกับการจัดหาเงินมาเพื่อสร้างสินทรัพย์
ตัวอย่าง สหกรณ์ได้ก่อสร้าง.....(ระบุประเภทสินทรัพย์) โดยใช้นโยบายถือค่าดอกเบี้ยที่
เกี่ยวข้องกับจัดหาเงินมาเพื่อสร้าง.....(ระบุประเภทสินทรัพย์) เป็นราคาทุนของ.....(ระบุประเภท
สินทรัพย์) และสหกรณ์จะหยุดคิดดอกเบี้ยเป็นราคาทุนเมื่อ.....(ระบุประเภทสินทรัพย์) พร้อมจะใช้งานได้
- ให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการสร้างสินทรัพย์เพื่อให้ทราบถึงอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จแล้ว
ตัวอย่าง ระหว่างก่อสร้าง (ระบุประเภทสินทรัพย์) จำนวน.....บาท ก่อสร้าง
แล้วเสร็จประมาณ% ของงานทั้งหมด

การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์

การแสดงรายการในงบการเงิน

บัญชีกำไร/ขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ แสดงรายการในงบกำไรขาดทุน โดยในกรณีที่ เป็นผลกำไร แสดงรายการภายใต้หัวข้อรายได้ หรือ รายได้อื่น (แล้วแต่กรณี) และกรณีที่ เป็นผลขาดทุน แสดงรายการภายใต้หัวข้อค่าใช้จ่าย หรือ ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน (แล้วแต่กรณี)

การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ให้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับเกณฑ์ในการบันทึกราคาสินทรัพย์ที่ได้จากการแลกเปลี่ยน
ตัวอย่าง สหกรณ์บันทึก..... (ระบุประเภทสินทรัพย์) ที่ได้จากการแลกเปลี่ยนด้วยมูลค่า ยุติธรรมของสินทรัพย์ดังกล่าว

การได้สินทรัพย์หลายชนิดมาในราคารวมกัน

การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ให้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับเกณฑ์ในการแบ่งราคาสินทรัพย์ที่ซื้อในราคารวมกันให้เป็นราคาทุนของสินทรัพย์แต่ละชนิด พร้อมทั้งเปิดเผยว่าการประเมินราคาสินทรัพย์แต่ละชนิดทำโดยผู้ประเมินราคาที่มีความเชี่ยวชาญและเชื่อถือได้หรือไม่

ตัวอย่าง สหกรณ์บันทึกที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ซื้อมาในราคารวมกันแล้วแยกราคาทุนของสินทรัพย์แต่ละชนิดโดยให้ผู้ประเมินราคาที่มีความเชี่ยวชาญและเชื่อถือได้ทำการประเมินราคาและคำนวณหาราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์แต่ละชนิดโดยใช้ราคาประเมินเป็นเกณฑ์ในการแบ่งราคาทุนรวม

การรับบริจาค/อุดหนุนสินทรัพย์

การแสดงรายการในงบการเงิน

บัญชีรายได้จากการอุดหนุน/รับบริจาคหรือการรับรู้ แสดงรายการในงบดุลเป็นหนี้สินอื่น
บัญชีรายได้จากการอุดหนุน/รับบริจาค แสดงรายการในงบกำไรขาดทุนภายใต้หัวข้อ รายได้อื่น
บัญชีเงินรับบริจาคเพื่อ... / เงินรับบริจาคเพื่อ ...(ดอกเบี้ย) 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

รายงานภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์

การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ให้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับเกณฑ์ในการพิจารณาซื้อขายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์ ว่ารายงานลักษณะใดที่ทำให้มูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เพิ่มขึ้น และรายงานลักษณะใดถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกิดขึ้น

ตัวอย่าง ค่าซ่อมบำรุง ค่าซ่อมแซม รวมทั้งการซื้อมาเปลี่ยนแทนสำหรับสินทรัพย์รายการย่อย ๆ ถือเป็นค่าใช้จ่ายหักจากรายได้ การต่อเติมหรือเพิ่มเติมอาคารและอุปกรณ์รายใหญ่ ๆ ถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

การตีราคาใหม่

การแสดงรายการในงบการเงิน

บัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์

บัญชีกำไร/ขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์

แสดงรายการในงบดุลเป็นส่วนทุนของสหกรณ์

แสดงรายการในงบกำไรขาดทุน โดยในกรณีที่

กำไร แสดงรายการภายใต้หัวข้อรายได้หรือรายได้อื่น

(แล้วแต่กรณี) และกรณีที่

เป็นผลขาดทุน แสดงรายการภายใต้หัวข้อค่าใช้จ่าย หรือค่าใช้จ่ายดำเนินงาน (แล้วแต่

กรณี)

การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

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

ตัวอย่าง

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์-สุทธิ ประกอบด้วย

ปี 25.....

ปี 25.....

บาท

บาท

..... ๙ ล ๙

อาคารและสิ่งปลูกสร้าง

ราคาตามบัญชี

.....

.....

ส่วนที่ตีราคาเพิ่ม (ระบุปีที่ตีราคาเพิ่ม)

.....

.....

.....

.....

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ - สุทธิ

.....

.....

หรือ

..... ๙ ล ๙

อาคารและสิ่งปลูกสร้าง

ราคาทุนเดิม

.....

.....

ส่วนที่ตีราคาเพิ่ม (ระบุปีที่ตีราคาเพิ่ม)

.....

.....

รวม

.....

.....

หัก ค่าเสื่อมราคาสะสมอาคารและอุปกรณ์

.....

.....

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ - สุทธิ

.....

.....

การเปลี่ยนแปลงการตีราคาอาคารข้างต้น ทำโดยวิศวกรที่มีความเชี่ยวชาญและเชื่อถือได้ โดยเป็นผู้ประกอบวิชาชีพ.....หมายเลขทะเบียน.....ซึ่งหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการ ตีราคาทำโดยพิจารณาจากรากฐานการก่อสร้างและวัสดุที่ใช้ ประกอบการประมาณอายุการใช้งานที่ควร จะเป็น ทั้งนี้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงมีจำนวน.....บาท

ที่ดินได้รับแทนการชำระหนี้

การแสดงรายการในงบการเงิน

บัญชีที่ดินแทนการชำระหนี้หรือจำหน่าย

แสดงรายการในงบดุล ภายใต้หัวข้อสินทรัพย์หมุนเวียน เป็นสินทรัพย์หมุนเวียนอื่น

บัญชีกำไร/ขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์

แสดงรายการในงบกำไร/ขาดทุน โดยในกรณีที่เป็น ผลกำไรแสดงรายการภายใต้หัวข้อรายได้ หรือรายได้อื่น (แล้วแต่กรณี) และกรณีเป็นผลขาดทุนแสดงรายการ ภายใต้หัวข้อค่าใช้จ่าย หรือค่าใช้จ่ายดำเนินงาน (แล้วแต่กรณี) สำหรับกรณีที่มีผลกำไร(ขาดทุน)จาก การจำหน่ายสินทรัพย์เป็นจำนวนมากอย่างเป็น สาระสำคัญ ให้แสดงรายการเป็นรายการพิเศษ

การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการรับชำระหนี้จากลูกหนี้ด้วยที่ดิน ภายใต้หัวข้อสินทรัพย์หมุนเวียนอื่น โดย เปิดเผยให้ทราบถึงการได้มา จำนวนเนื้อที่ที่ดินที่ได้รับแทนการชำระหนี้ สถานที่ตั้ง และมูลค่ายุติธรรม ของที่ดิน

ตัวอย่าง สหกรณ์รับชำระหนี้จาก..... ด้วยที่ดิน เนื้อที่.....ตั้งอยู่ที่..... มูลค่ายุติธรรม.....บาท

การเลิกใช้สินทรัพย์

การแสดงรายการในงบการเงิน

บัญชีขาดทุนจากการเลิกใช้สินทรัพย์	แสดงรายการในงบกำไรขาดทุน ภายใต้หัวข้อค่าใช้จ่าย หรือค่าใช้จ่ายดำเนินงาน (แล้วแต่กรณี)
บัญชีกำไรขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์	แสดงรายการในงบกำไรขาดทุน โดยในกรณีที่เป็นผลกำไรแสดงรายการภายใต้หัวข้อรายได้ หรือ รายได้อื่น (แล้วแต่กรณี) และกรณีเป็นผลขาดทุนแสดงรายการภายใต้หัวข้อค่าใช้จ่าย หรือค่าใช้จ่ายดำเนินงาน (แล้วแต่กรณี) สำหรับกรณีที่มีผลกำไร(ขาดทุน)จากการจำหน่ายสินทรัพย์เป็นจำนวนเงินมากอย่างเป็นสาระสำคัญแสดงรายการเป็นรายการพิเศษ
บัญชีค่าเสียหายจากสินทรัพย์.....	แสดงรายการในงบกำไรขาดทุน เป็นรายการพิเศษ

การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

- ให้เปิดเผยถึงราคาตามบัญชีของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ซึ่งเลิกใช้งานและถือไว้เพื่อรอจำหน่ายภายใต้หัวข้อสินทรัพย์หมุนเวียนอื่น

- กรณีที่สหกรณ์เลิกใช้สินทรัพย์เนื่องจากสูญหายหรือเสียหายจากภัยพิบัติ ให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความเสียหายที่เกิดขึ้น ได้แก่ ภัยพิบัติที่เกิด ประเภทสินทรัพย์ที่ได้รับความเสียหาย ราคาตามบัญชี มูลค่าความเสียหาย การดำเนินการเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ได้รับความเสียหาย เช่น นำไปซ่อมแซมเพื่อใช้งานต่อไป เป็นต้น และหากสหกรณ์มีการทำประกันภัยให้กับสินทรัพย์ดังกล่าว ให้เปิดเผยถึงจำนวนเงินค่าสินไหมทดแทนที่จะได้รับชดใช้ด้วย

ตัวอย่าง ระหว่างปีสินทรัพย์ของสหกรณ์ได้รับความเสียหายเนื่องจากไฟไหม้ คือ อาคารและเครื่องใช้สำนักงาน โดยอาคารมีราคาตามบัญชี 200,000.- บาท และเครื่องใช้สำนักงานมีราคาตามบัญชี 50,000.- บาท สหกรณ์ได้รับชดใช้เงินค่าสินไหมทดแทน.....บาท จากบริษัท..... ซึ่งสหกรณ์ได้ทำประกันภัยสินทรัพย์ไว้ เป็นผลให้สหกรณ์ได้รับผลกระทบจากความเสียหายที่เกิดขึ้นจำนวน.....บาท

ส่วนที่ 4 ตัวอย่างการปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ตัวอย่างที่ 1 การวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ – กรณีสินทรัพย์ได้ มาโดยการซื้อ

สหกรณ์ซื้อที่ดินราคา 10,000,000 บาท ได้รับส่วนลด 3% เสียค่านายหน้า 5% ค่าโอนและค่าธรรมเนียมต่าง ๆ 2% รวมทั้งได้จ่ายค่าปรับถมที่ดินอีก 1,000,000 บาท

การคำนวณราคาทุนของที่ดิน

ราคาซื้อที่ดิน	10,000,000 บาท
<u>บวก</u> ค่านายหน้า (10,000,000 x 5/100)	500,000 บาท
ค่าโอนและค่าธรรมเนียม (10,000,000 x 2/100)	200,000 บาท
ค่าปรับถมที่ดิน	<u>1,000,000 บาท</u>
รวม	11,700,000 บาท
<u>หัก</u> ส่วนลด (10,000,000 x 3/100)	<u>300,000 บาท</u>
รวมราคาทุนของที่ดิน	<u>11,400,000 บาท</u>

วิธีปฏิบัติทางบัญชี

เดบิต บัญชีที่ดิน	11,400,000	
เครดิต บัญชีเงินสด		11,400,000

ตัวอย่างที่ 2 การวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ – กรณีซื้อที่ดินโดยมีอาคารติดมาด้วย และต้องรื้อถอนอาคาร

ต่อเนื่องจากตัวอย่างข้างต้น แต่เป็นการซื้อที่ดินโดยมีอาคารติดมาด้วยและสหกรณ์ได้ทำการรื้อถอนอาคาร โดยเสียค่าใช้จ่ายในการรื้อถอน 50,000 บาท ซากอาคารที่รื้อถอนนั้นขายได้ 10,000 บาท

การคำนวณราคาทุนของที่ดิน

ราคาทุนของที่ดินจากตัวอย่างข้างต้น	11,400,000 บาท
<u>บวก</u> ค่าใช้จ่ายในการรื้อถอน	50,000 บาท
<u>หัก</u> ราคาซาก	<u>10,000 บาท</u>
รวมราคาทุนของที่ดิน	<u>11,440,000 บาท</u>

วิธีปฏิบัติทางบัญชี

เดบิต บัญชีที่ดิน	11,440,000	
เครดิต บัญชีเงินสด		11,440,000

ตัวอย่างที่ 3 การวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ – กรณีสร้างสินทรัพย์ขึ้นใช้เอง และการก่อสร้างเสร็จตามสัญญา

สหกรณ์เริ่มสร้างอาคารโรงงานเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2546 กำหนดเสร็จและเริ่มใช้งานได้ภายในวันที่ 30 มิถุนายน 2546 โดยอาคารโรงงานหลังดังกล่าวใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม สหกรณ์ได้กู้เงินจำนวน 5,000,000 บาท อัตราดอกเบี้ยร้อยละ 10 ต่อปี เพื่อนำไปเป็นค่าใช้จ่ายในการก่อสร้าง ซึ่งเสียค่าใช้จ่ายดังนี้ ค่าออกแบบแปลนและขออนุญาตก่อสร้าง 200,000 บาท ค่าวัสดุก่อสร้าง 3,500,000 บาท ค่าแรงงาน 200,000 บาท ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้าง 1,300,000 บาท ซึ่งค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างดังกล่าวมีภาษีซื้อเกิดขึ้นเป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 350,000 บาท ทั้งนี้ผู้รับเหมาวางเงินประกันการก่อสร้างกับสหกรณ์ 300,000 บาท

การคำนวณราคาทุนของอาคารโรงงาน

ค่าวัสดุก่อสร้าง	3,500,000 บาท
ค่าแรงงาน	200,000 บาท
ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้าง	1,300,000 บาท
ค่าออกแบบแปลนและขออนุญาต	200,000 บาท
ดอกเบี้ยเงินกู้ $(5,000,000 \times 10/100 \times 6/12)$	<u>250,000 บาท</u>
รวมราคาทุนของอาคารโรงงาน	<u>5,450,000 บาท</u>

วิธีปฏิบัติทางบัญชี

เมื่อรับเงินประกันการก่อสร้าง

เดบิต บัญชีเงินสด	300,000	
เครดิต บัญชีเงินประกันการก่อสร้าง		300,000
ระหว่างการก่อสร้างอาคารโรงงาน		
เดบิต บัญชีอาคารโรงงานระหว่างก่อสร้าง	5,450,000	
บัญชีภาษีซื้อ	350,000	
เครดิต บัญชีเงินสด		5,800,000

เมื่อก่อสร้างอาคารโรงงานแล้วเสร็จ		
เดบิต บัญชีอาคารโรงงาน		5,450,000
เครดิต บัญชีอาคารโรงงานระหว่างก่อสร้าง		5,450,000
เมื่อจ่ายคืนเงินประกันการก่อสร้าง		
เดบิต บัญชีเงินประกันการก่อสร้าง		300,000
เครดิต บัญชีเงินสด		300,000

ตัวอย่างที่ 4 การวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ – กรณีสร้างสินทรัพย์ขึ้นใช้เอง และการก่อสร้างเกิดความล่าช้า ไม่แล้วเสร็จตามสัญญา

จากตัวอย่างที่ 3 ผู้รับเหมาไม่สามารถก่อสร้างอาคารโรงงานให้แล้วเสร็จได้ทันตามสัญญาคือวันที่ 30 มิถุนายน 2546 สหกรณ์จึงได้รับเงินประกัน และเรียกเก็บเงินค่าปรับจนกว่าการก่อสร้างจะแล้วเสร็จเป็นเงิน 50,000 บาท ปกติอาคารโรงงานก่อสร้างเสร็จและพร้อมใช้งานได้เมื่อวันที่ 1 ตุลาคม 2546 แต่เนื่องจากผู้รับเหมาผิดสัญญาก่อสร้าง สหกรณ์จึงเรียกเก็บเงินค่าปรับการผิดสัญญาเพิ่มอีก 20,000 บาท สำหรับเงินกู้ที่กู้มาเพื่อใช้ในการก่อสร้างสหกรณ์ได้จ่ายคืนเมื่อวันที่ 1 ธันวาคม 2546

การคำนวณราคาทุนของอาคารโรงงาน

ค่าวัสดุก่อสร้าง	3,500,000 บาท
ค่าแรงงาน	200,000 บาท
ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้าง	1,300,000 บาท
ค่าออกแบบแปลนและขออนุญาต	200,000 บาท
ดอกเบี้ยเงินกู้ $(5,000,000 \times 10/100 \times 9/12)$	<u>375,000</u> บาท
	5,575,000 บาท
หัก เงินประกัน	300,000 บาท
เงินค่าปรับ	<u>50,000</u> บาท
รวมราคาทุนของอาคารโรงงาน	<u>5,225,000</u> บาท

วิธีปฏิบัติทางบัญชี

เมื่อรับเงินประกันการก่อสร้าง

เดบิต บัญชีเงินสด	300,000
เครดิต บัญชีเงินประกันการก่อสร้าง	300,000

ระหว่างการก่อสร้างอาคารโรงงาน

เดบิต	บัญชีอาคารโรงงานระหว่างก่อสร้าง	5,575,000	
	บัญชีภาษีซื้อ	350,000	
	เครดิต บัญชีเงินสด		5,925,000

ผู้รับเหมาปฏิบัติผิดสัญญา สหกรณ์จึงริบเงินประกัน และเรียกเก็บเงินค่าปรับ

เดบิต	บัญชีเงินสด	50,000	
	บัญชีเงินประกันการก่อสร้าง	300,000	
	เครดิต บัญชีอาคารโรงงานระหว่างก่อสร้าง		350,000

เมื่อก่อสร้างอาคารโรงงานแล้วเสร็จ (1 ต.ค.46)

เดบิต	บัญชีอาคารโรงงาน	5,225,000	
	เครดิต บัญชีอาคารโรงงานระหว่างก่อสร้าง		5,225,000
เดบิต	บัญชีเงินสด	20,000	
	เครดิต บัญชีรายได้ค่าปรับจากการผิดสัญญาก่อสร้าง		20,000

เมื่อจ่ายชำระหนี้เงินกู้ พร้อมดอกเบี้ย (1 ธ.ค. 46) ($5,000,000 \times 10/100 \times 2/12 = 83,333.33$)

เดบิต	บัญชีเจ้าหนี้เงินกู้	5,000,000.00	
	บัญชีดอกเบี้ยจ่ายเพื่อสร้างสินทรัพย์	83,333.33	
	เครดิต บัญชีเงินสด		5,083,333.33

ตัวอย่างที่ 5 การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน

สหกรณ์แลกเปลี่ยนรถยนต์ใหม่กับรถยนต์เดิมที่ซื้อมาในราคา 2,000,000 บาท ค่าเสื่อมราคาสะสมถึงวันที่แลกเปลี่ยนมีจำนวน 800,000 บาท ในการแลกเปลี่ยนผู้ประเมินราคาแจ้งว่ารถยนต์คันเก่าสามารถขายได้ในราคาตามบัญชี และรถยนต์คันใหม่มีมูลค่ายุติธรรม 1,200,000 บาท

วิธีปฏิบัติทางบัญชี

เดบิต	บัญชีรถยนต์ (ใหม่)	1,200,000	
	บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมรถยนต์	800,000	
	บัญชีภาษีซื้อ ($1,200,000 \times 7%$)	84,000	
	เครดิต บัญชีรถยนต์ (เก่า)		2,000,000
	บัญชีภาษีขาย ($1,200,000 \times 7%$)		84,000

ตัวอย่างที่ 6 การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่ไม่คล้ายคลึงกัน

สหกรณ์แลกเปลี่ยนรถยนต์ใหม่กับรถยนต์เดิมที่ซื้อมาในราคา 2,000,000 บาท ค่าเสื่อมราคาสะสมถึงวันที่แลกเปลี่ยนมีจำนวน 800,000 บาท ในการแลกเปลี่ยนผู้ประเมินราคาแจ้งว่ารถยนต์คันเก่าสามารถจะขายได้ในราคา 1,000,000 บาท และรถยนต์คันใหม่มีมูลค่ายุติธรรม 1,300,000 บาท สหกรณ์ต้องจ่ายเงินสดเพิ่มอีกจำนวน 300,000 บาท

วิธีปฏิบัติทางบัญชี

เดบิต บัญชีรถยนต์ (ใหม่)	1,300,000	
บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมรถยนต์	800,000	
บัญชีขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์	179,000	
บัญชีภาษีซื้อ (1,300,000 x 7%)	91,000	
เครดิต บัญชีรถยนต์ (เก่า)		2,000,000
บัญชีเงินสด		300,000
บัญชีภาษีขาย (1,000,000 x 7%)		70,000

ตัวอย่างที่ 7 การได้สินทรัพย์หลายชนิดมาในราคารวมกัน

สหกรณ์ซื้อที่ดินพร้อมอาคารและเครื่องใช้สำนักงานในราคารวม 240,000 บาท จึงได้ให้ผู้ชำนาญการทำการประเมินราคาสินทรัพย์แต่ละชนิดแยกเป็นที่ดิน 240,000 บาท อาคาร 90,000 บาท และเครื่องใช้สำนักงาน 18,000 บาท

การแบ่งราคาทุนรวมเพื่อนำไปบันทึกบัญชีเมื่อซื้อสินทรัพย์

ราคาประเมินของสินทรัพย์รวม = 240,000 + 90,000 + 18,000 = 348,000

ราคาทุนรวม 240,000 แยกเป็น :-

ราคาที่ดิน	= 240,000 x (240,000/348,000)	= 165,517.24
ราคาอาคาร	= 240,000 x (90,000/348,000)	= 62,068.97
ราคาเครื่องใช้สำนักงาน	= 240,000 x (18,000/348,000)	= 12,413.79

วิธีปฏิบัติทางบัญชี

เดบิต บัญชีที่ดิน	165,517.24	
บัญชีอาคาร	62,068.97	
บัญชีเครื่องใช้สำนักงาน	12,413.79	
เครดิต บัญชีเงินสด		240,000

ตัวอย่างที่ 8 การรับบริจาค/อุดหนุนสินทรัพย์ - กรณีไม่มีการจ่ายเงินสมทบเพิ่มเติม

เมื่อวันที่ 1 กันยายน 2546 สหกรณ์ได้รับเงินบริจาคจำนวน 100,000 บาท เพื่อนำไปจัดซื้อเครื่องจักร สหกรณ์คิดค่าเสื่อมราคาโดยวิธีเส้นตรงในอัตราร้อยละ 5 ต่อปี สหกรณ์มีปีทางบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคมของทุกปี

1 ก.ย. 46 บันทึกจำนวนเงินที่ได้รับบริจาค

เดบิต บัญชีเงินสด	100,000
เครดิต บัญชีทุนเพื่อจัดหาเครื่องจักร	100,000
บันทึกสินทรัพย์ที่จัดหามาด้วยเงินรับบริจาค	
เดบิต บัญชีเครื่องจักร	100,000
เครดิต บัญชีเงินสด	100,000

31 มี.ค. 47 บันทึกค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร ($100,000 \times 5/100 \times 212/365 = 2,904.11$)

เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคา – เครื่องจักร	2,904.11
เครดิต บัญชีเครื่องจักร หรือ	2,904.11
บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม – เครื่องจักร	

บันทึกลดยอดทุนตามวัตถุประสงค์ไปยังบัญชีรายได้จากการรับบริจาคเพื่อชดเชยค่าเสื่อมราคา

เดบิต บัญชีทุนเพื่อจัดหาเครื่องจักร	2,904.11
เครดิต บัญชีรายได้จากการรับบริจาค	2,904.11

ตัวอย่างที่ 9 การรับบริจาค/อุดหนุนสินทรัพย์ - กรณีมีการจ่ายเงินสมทบเพิ่มเติม

เมื่อวันที่ 1 กันยายน 2546 สหกรณ์ได้รับเงินบริจาคจำนวน 100,000 บาท เพื่อนำไปจัดซื้อเครื่องจักร โดยสหกรณ์ได้จ่ายเงินสมทบเพิ่มเติมไปเป็นจำนวนเงิน 20,000 บาท สหกรณ์คิดค่าเสื่อมราคาโดยวิธีเส้นตรงในอัตราร้อยละ 5 ต่อปี สหกรณ์มีปีทางบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคมของทุกปี

1 ก.ย. 46 บันทึกจำนวนเงินที่ได้รับบริจาค

เดบิต บัญชีเงินสด	100,000
เครดิต บัญชีทุนเพื่อจัดหาเครื่องจักร	100,000
บันทึกสินทรัพย์ที่จัดหามาด้วยเงินรับบริจาคและเงินที่สหกรณ์จ่ายสมทบเพิ่มเติม	
เดบิต บัญชีเครื่องจักร	120,000
เครดิต บัญชีเงินสด	120,000
เดบิต บัญชีทุนขยายกิจการ	20,000
เครดิต บัญชีทุนสำรอง	20,000

31 มี.ค. 47 บันทึกค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร ($120,000 \times 5/100 \times 212/365 = 3,484.93$)

เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคา – เครื่องจักร 3,484.93

เครดิต บัญชีเครื่องจักร หรือ 3,484.93

บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม – เครื่องจักร

บันทึกลดยอดทุนเพื่อจัดหาเครื่องจักรเฉพาะส่วนที่จัดหามาด้วยเงินรับบริจาคไปยังบัญชีรายได้จากการรับบริจาค ($100,000 \times 5/100 \times 212/365 = 2,904.11$) เพื่อชดเชยค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ในส่วนที่จัดหามาด้วยเงินรับบริจาค

เดบิต บัญชีทุนเพื่อจัดหาเครื่องจักร 2,904.11

เครดิต บัญชีรายได้จากการรับบริจาค 2,904.11

ตัวอย่างที่ 10 ใช้จ่ายภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์ – ใช้จ่ายที่ถือเป็นรายการที่ทำให้มูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เพิ่มขึ้น

สหกรณ์ต่อเติมอาคารที่ใช้ในปัจจุบันซึ่งทำให้มีเนื้อที่ใช้สอยเพิ่มขึ้น ใช้จ่ายในการต่อเติมมีจำนวน 500,000 บาท

วิธีปฏิบัติทางบัญชี

เดบิต บัญชีอาคาร หรือ 500,000

บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม – อาคาร

(กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม)

เครดิต บัญชีเงินสด 500,000

ตัวอย่างที่ 11 ใช้จ่ายภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์ – ใช้จ่ายที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกิดขึ้น

สหกรณ์จ้างบริษัทแห่งหนึ่งทำการดูแลและกำจัดปลวกอาคารสำนักงาน โดยเสียค่าใช้จ่าย 10,000 บาท

วิธีปฏิบัติทางบัญชี

เดบิต บัญชีค่าบำรุงรักษาอาคาร 10,000

เครดิต บัญชีเงินสด 10,000

ตัวอย่างที่ 12 การตีราคาสินทรัพย์ใหม่

อาคารมีราคาทุน 1,200,000 บาท คิดค่าเสื่อมราคาร้อยละ 10 ต่อปี สร้างเสร็จและเริ่มใช้งาน ในวันที่ 1 มกราคม 2545 ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2546 สหกรณ์ตีราคาอาคารใหม่ โดยมีราคาประเมิน 1,000,000 บาท

การคำนวณส่วนเกินทุนจากการตีราคาอาคาร

ราคาทุน	1,200,000
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>240,000</u> (1,200,000 x 10/100 x 2)
ราคาตามบัญชี ณ 31 ธันวาคม 2546	960,000
ราคาประเมิน	<u>1,000,000</u>
∴ มีส่วนเกินทุนจากการตีราคาอาคาร	<u>40,000</u> (ตัด 8 ปี ๆ ละ 5,000 บาท)

31 ธ.ค. 46 บันทึกบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาอาคาร

เดบิต บัญชีอาคาร หรือ	40,000
บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร	
เครดิต บัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาอาคาร	40,000

31 ธ.ค. 47 ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์และส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ เป็นดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ค่าเสื่อมราคาอาคาร} &= 1,000,000 / 8 \\ &= 125,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่เกี่ยวข้องเป็นรายการที่เกิดขึ้นแล้ว :-

$$\begin{aligned} \text{ค่าเสื่อมราคาอาคารตามราคาที่ตีใหม่} & 1,000,000/8 = 125,000 \text{ บาท} \\ \text{ค่าเสื่อมราคาอาคารตามราคาทุนเดิม} & 1,200,000/10 = \underline{120,000} \text{ บาท} \\ & \underline{5,000} \text{ บาท} \end{aligned}$$

บันทึกบัญชีดังนี้

31 ธ.ค. 47	เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคา - อาคาร	125,000
	เครดิต บัญชีอาคาร หรือ	125,000
	บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร	
	เดบิต บัญชีส่วนเกินทุน จากการตีราคาอาคาร	5,000
	เครดิต บัญชีทุนสำรอง	5,000

ตัวอย่างที่ 13 การคำนวณค่าเสื่อมราคา – วิธีเส้นตรง

เมื่อวันที่ 7 สิงหาคม 2546 สหกรณ์ซื้อเครื่องจักรราคา 500,000 บาท คิดค่าเสื่อมราคาร้อยละ 20 ต่อปี

การคำนวณค่าเสื่อมราคา

ณ วันสิ้นปีทางบัญชี 31 ธันวาคม 2546 คำนวณค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีเส้นตรง

$$= 500,000 \times (20/100) \times (146/365)$$

$$= 40,000 \text{ บาท}$$

วิธีปฏิบัติทางบัญชี

เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร 40,000

เครดิต บัญชีเครื่องจักร หรือ 40,000

บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร

ตัวอย่างที่ 14 การคำนวณค่าเสื่อมราคา – วิธีอัตราลดลงตามผลรวมจำนวนปี

เมื่อวันที่ 11 กันยายน 2546 สหกรณ์ซื้อเครื่องคอมพิวเตอร์ ราคา 50,000 บาท ประมาณอายุการใช้งาน 4 ปี

การคำนวณค่าเสื่อมราคา

ณ วันสิ้นปีทางบัญชี 31 ธันวาคม 2546 คำนวณค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีอัตราลดลงตามผลรวมจำนวนปี

	อายุการใช้งานคงเหลือ	อัตราส่วน	ค่าเสื่อมราคา
ปีที่ 1 (31 ธ.ค. 46)	4	4/10	$50,000 \times 4/10 = 20,000$
ปีที่ 2 (31 ธ.ค. 47)	3	3/10	$50,000 \times 3/10 = 15,000$
ปีที่ 3 (31 ธ.ค. 48)	2	2/10	$50,000 \times 2/10 = 10,000$
ปีที่ 4 (31 ธ.ค. 49)	1	1/10	$50,000 \times 1/10 = 5,000$
รวม	<u>10</u>		<u>50,000</u>

วิธีปฏิบัติทางบัญชี

เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคาเครื่องคอมพิวเตอร์ 20,000

เครดิต บัญชีเครื่องคอมพิวเตอร์ หรือ 20,000

บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมเครื่องคอมพิวเตอร์

ตัวอย่างที่ 15 การคำนวณค่าเสื่อมราคาวิธีเส้นตรง – กรณีภายหลังได้สินทรัพย์มาแล้วมีรายจ่าย
ที่ทำให้มูลค่าสินทรัพย์เพิ่มขึ้นโดยไม่เพิ่มอายุการใช้งาน

อาคารสำนักงานของสหกรณ์ มูลค่า 1,000,000 บาท เริ่มใช้งานเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2531 อายุการใช้งาน 20 ปี ใช้งานมาแล้ว 15 ปี ต่อมาเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2546 สหกรณ์ได้จ่ายเงินจำนวน 200,000 บาท เพื่อปรับปรุงอาคารให้มีสภาพดีขึ้นโดยอายุการใช้งานเท่าเดิม

วิธีปฏิบัติทางบัญชี ณ วันที่จ่ายเงินปรับปรุงอาคารสำนักงาน

เดบิต บัญชีอาคารสำนักงาน	200,000
เครดิต บัญชีเงินสด	200,000

การคำนวณค่าเสื่อมราคา ณ วันสิ้นปีทางบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2546

ค่าเสื่อมราคาอาคารเดิม	=	$1,000,000 / 20$	=	50,000 บาท
ค่าเสื่อมราคาอาคารส่วนที่ปรับปรุงเพิ่มเติม	=	$200,000 / 5$	=	<u>40,000</u> บาท
รวมค่าเสื่อมราคา				<u>90,000</u> บาท

หรือ อาจคำนวณค่าเสื่อมราคาได้อีกวิธีหนึ่ง ดังนี้

ราคาตามบัญชีของอาคารเดิมก่อนการปรับปรุง	=	ราคาทุนเดิม - ค่าเสื่อมราคาสะสม
	=	$1,000,000 - (1,000,000 / 20 \times 15)$
	=	$1,000,000 - 750,000$
	=	250,000
ราคาทุนของอาคารส่วนที่ปรับปรุงเพิ่ม	=	200,000
∴ ราคาทุนของอาคารหลังปรับปรุง	=	$250,000 + 200,000 = 450,000$
การคำนวณค่าเสื่อมราคาอาคารที่ปรับปรุงแล้ว	=	$450,000 / 5 = 90,000$

วิธีปฏิบัติทางบัญชี

เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคาอาคาร	90,000
เครดิต บัญชีอาคาร หรือ	90,000
บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร	

**ตัวอย่างที่ 16 การคำนวณค่าเสื่อมราคาวิธีอัตราลดลงตามผลรวมจำนวนปี – กรณีภายหลังได้
สินทรัพย์มาแล้วมีรายจ่ายที่ทำให้มูลค่าสินทรัพย์เพิ่มขึ้นโดยไม่เพิ่มอายุการใช้งาน**

เมื่อวันที่ 15 มิถุนายน 2544 สหกรณ์ซื้อเครื่องจักรราคา 150,000 บาท อายุการใช้งาน 5 ปี
คิดค่าเสื่อมราคาโดยวิธีอัตราลดลงตามผลรวมจำนวนปี ต่อมาในวันที่ 20 เมษายน 2546 สหกรณ์ได้จ่ายเงิน
ปรับปรุงเครื่องจักรดังกล่าว จำนวน 30,000 บาท เพื่อให้เครื่องจักรมีสภาพดีขึ้น โดยอายุการใช้งานเท่าเดิม
สหกรณ์มีปีทางบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี

วิธีปฏิบัติทางบัญชี ณ วันที่จ่ายเงินปรับปรุงเครื่องจักร

เดบิต บัญชีเครื่องจักร	30,000
เครดิต บัญชีเงินสด	30,000

การคำนวณค่าเสื่อมราคา

อายุการใช้งานคงเหลือ	อัตราส่วน	ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์เดิม	ค่าเสื่อมราคาส่วนที่ปรับปรุง	รวม
ปีที่ 1 (2544) 5	5/15	$150,000 \times 5/15 = 50,000$		50,000
ปีที่ 2 (2545) 4	4/15	$150,000 \times 4/15 = 40,000$		40,000
ปีที่ 3 (2546) 3	3/15	$150,000 \times 3/15 = 30,000$	$+ 30,000 \times 3/6 = 15,000$	45,000
ปีที่ 4 (2547) 2	2/15	$150,000 \times 2/15 = 20,000$	$+ 30,000 \times 2/6 = 10,000$	30,000
ปีที่ 5 (2548) 1	1/15	$150,000 \times 1/15 = 10,000$	$+ 30,000 \times 1/6 = 5,000$	15,000
รวม 15		<u>150,000</u>	<u>30,000</u>	

วิธีปฏิบัติทางบัญชี

	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3	ปีที่ 4	ปีที่ 5
เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร	50,000	40,000	45,000	30,000	15,000
เครดิต บัญชีเครื่องจักรหรือ บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร	50,000	40,000	45,000	30,000	15,000

ตัวอย่างที่ 17 การคำนวณค่าเสื่อมราคาวิธีเส้นตรง – กรณีภายหลังได้สินทรัพย์มาแล้วมีรายจ่ายที่ทำให้มูลค่าสินทรัพย์เพิ่มขึ้นโดยเพิ่มอายุการใช้งาน

เครื่องจักรซื้อมาเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2541 ในราคา 60,000 บาท อายุการใช้งาน 10 ปี ใช้งานมาแล้ว 5 ปี ต่อมาเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2546 จ่ายค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงเครื่องใหม่จำนวน 8,000 บาท ทำให้เครื่องจักรสามารถใช้งานต่อไปได้อีก 8 ปีแทนที่จะเป็น 5 ปี

วิธีปฏิบัติทางบัญชี ณ วันที่จ่ายเงินปรับปรุงเครื่องจักร

เดบิต บัญชีเครื่องจักร หรือ	8,000
บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร	
เครดิต บัญชีเงินสด	8,000

∴ ราคาตามบัญชีของเครื่องจักรหลังปรับปรุง กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาในบัญชี
ค่าเสื่อมราคาสะสม = ราคาทุนเดิม - ค่าเสื่อมราคาสะสม
= 60,000 - [(60,000 / 10 × 5) - 8,000]
= 60,000 - 22,000
= 38,000

หรือ กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาโดยหักจากสินทรัพย์โดยตรง

ราคาสุทธิตามบัญชีของเครื่องจักรหลังปรับปรุง	= 30,000 + 8,000
	= 38,000
การคำนวณค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้งานที่เปลี่ยนไป ปีละ	= 38,000 / 8
	= 4,750

วิธีปฏิบัติทางบัญชี

เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร	4,750
เครดิต บัญชีเครื่องจักร หรือ	4,750
บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร	

ตัวอย่างที่ 18 การคำนวณค่าเสื่อมราคาวิธีอัตราลดลงตามผลรวมจำนวนปี – กรณีภายหลังได้สินทรัพย์มาแล้วมีรายจ่ายที่ทำให้มูลค่าสินทรัพย์เพิ่มขึ้นโดยเพิ่มอายุการใช้งาน

ซื้อเครื่องจักรเมื่อวันที่ 11 กันยายน 2542 ราคา 10,000 บาท อายุการใช้งาน 5 ปี คิดค่าเสื่อมราคาโดยวิธีอัตราลดลงตามผลรวมจำนวนปี ต่อมาเมื่อวันที่ 15 มีนาคม 2544 สหกรณ์จ่ายเงินปรับปรุงเครื่องจักรดังกล่าว จำนวน 3,000 บาท เป็นผลทำให้อายุการใช้งานของเครื่องจักรเพิ่มขึ้นจากเดิม คือสามารถใช้งานต่อไปได้อีก 6 ปี แทนที่จะเป็น 2 ปี

การคำนวณค่าเสื่อมราคาก่อนการปรับปรุงเครื่องจักร

อายุการใช้งานคงเหลือ	อัตราส่วน	ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์	ค่าเสื่อมราคาสะสม	ราคาสุทธิตามบัญชี
ปีที่ 1 (2542) 5	5/15	$10,000 \times 5/15 = 3,333$	3,333	6,667
ปีที่ 2 (2543) 4	4/15	$10,000 \times 4/15 = 2,667$	6,000	4,000
ปีที่ 3 (2544) 3	3/15	$10,000 \times 3/15 = 2,000$	8,000	2,000

∴ ราคาทุนของเครื่องจักรหลังทำการปรับปรุง = 2,000 + 3,000
= 5,000

วิธีปฏิบัติทางบัญชี

	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3
เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร	3,333	2,667	2,000
เครดิต บัญชีเครื่องจักร หรือ บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร	3,333	2,667	2,000

การคำนวณค่าเสื่อมราคาหลังทำการปรับปรุงเครื่องจักรแล้ว

อายุการใช้งานคงเหลือ	อัตราส่วน	ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์	ค่าเสื่อมราคาสะสม	ราคาสุทธิตามบัญชี
ปีที่ 4 (2545) 6	6/21	$5,000 \times 6/21 = 1,429$	1,429	3,571
ปีที่ 5 (2546) 5	5/21	$5,000 \times 5/21 = 1,191$	2,620	2,380
ปีที่ 6 (2547) 4	4/21	$5,000 \times 4/21 = 952$	3,572	1,428
ปีที่ 7 (2548) 3	3/21	$5,000 \times 3/21 = 714$	4,286	714
ปีที่ 8 (2549) 2	2/21	$5,000 \times 2/21 = 476$	4,762	238
ปีที่ 9 (2550) 1	1/21	$5,000 \times 1/21 = 237$	4,999	1
รวม 21		4,999		

วิธีปฏิบัติทางบัญชี

	ปีที่ 4	ปีที่ 5	ปีที่ 6	ปีที่ 7	ปีที่ 8	ปีที่ 9
เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร	1,429	1,191	952	714	476	237
เครดิต บัญชีเครื่องจักร หรือ บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร	1,429	1,191	952	714	476	237

ตัวอย่างที่ 19 การเลิกใช้สินทรัพย์ – กรณีสินทรัพย์หมดอายุการใช้งาน

เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2546 สหกรณ์ได้สำรวจสินทรัพย์พบว่า ตู้เหล็กเก็บเอกสาร จำนวน 1 ตู้ ซึ่งซื้อมาเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2537 ในราคาทุน 5,000 บาท คิดค่าเสื่อมราคาวิธีเส้นตรงในอัตรา ร้อยละ 10 ต่อปี และมีราคาซาก 500 บาท ซึ่งหมดอายุการใช้งานแล้ว เกิดชำรุดไม่สามารถนำมาใช้งานได้อีก

การคำนวณค่าเสื่อมราคา ณ วันที่เลิกใช้สินทรัพย์

$$\text{ค่าเสื่อมราคาต่อปี} = (5,000 - 500) \times 10/100 = 450 \text{ บาท}$$

$$\therefore \text{ค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันที่เลิกใช้} = 450 \times 10 = 4,500 \text{ บาท}$$

$$\text{ราคาตามบัญชี (ราคาซาก)} = 5,000 - 4,500 = 500 \text{ บาท}$$

วิธีปฏิบัติทางบัญชี

(ก) กรณีไม่สามารถขายซากได้

- บันทึกราคาเสื่อมราคาหักจากบัญชีสินทรัพย์โดยตรง

31 ธ.ค. 46 เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคาเครื่องใช้สำนักงาน	450	
เครดิต บัญชีเครื่องใช้สำนักงาน		450
เดบิต บัญชีขาดทุนจากการเลิกใช้สินทรัพย์	500	
เครดิต บัญชีเครื่องใช้สำนักงาน		500

- บันทึกราคาเสื่อมราคาไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม

31 ธ.ค. 46 เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคาเครื่องใช้สำนักงาน	450	
เครดิต บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องใช้สำนักงาน		450
เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องใช้สำนักงาน	4,500	
บัญชีขาดทุนจากการเลิกใช้สินทรัพย์	500	
เครดิต บัญชีเครื่องใช้สำนักงาน		5,000

การบันทึกการจำหน่ายสินทรัพย์ที่เลิกใช้

- กรณีสหกรณ์บันทึกค่าเสื่อมราคาหักจากสินทรัพย์โดยตรง		
เดบิต	บัญชีเงินสด	5,000.-
	บัญชีขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์	12,534.25
	เครดิต บัญชีเครื่องจักร	17,534.25
- กรณีสหกรณ์บันทึกค่าเสื่อมราคาไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม		
เดบิต	บัญชีเงินสด	5,000.-
	บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร	82,465.75
	บัญชีขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์	12,534.25
	เครดิต บัญชีเครื่องจักร	100,000

ตัวอย่างที่ 21 สินทรัพย์ได้รับความเสียหายก่อนหมดอายุการใช้งาน – กรณีไม่ได้ทำประกันภัย

สหกรณ์ซื้อเครื่องคอมพิวเตอร์มาใช้งานเมื่อวันที่ 1 เมษายน 2544 ราคา 1,200,000 บาท อายุการใช้งาน 5 ปี คิดค่าเสื่อมราคาแบบเส้นตรง สหกรณ์ไม่ได้ทำประกันภัย เมื่อวันที่ 1 มีนาคม 2546 เกิดเพลิงไหม้ เครื่องคอมพิวเตอร์ได้รับความเสียหายโดยสิ้นเชิง (สหกรณ์มีปีทางบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคมของทุกปี)

การคำนวณค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันที่เกิดเพลิงไหม้

$$\text{ค่าเสื่อมราคาต่อปี} = 1,200,000 / 5 = 240,000$$

$$\text{ค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันที่เกิดเพลิงไหม้} = 240,000 + (240,000 \times 334/365)$$

$$= 240,000 + 219,616.44$$

$$= 459,616.44 \text{ บาท}$$

$$\text{ราคาตามบัญชี} = 1,200,000 - 459,616.44$$

$$= 740,383.56 \text{ บาท}$$

การบันทึกบัญชี

1 มี.ค. 46	เดบิต	บัญชีค่าเสื่อมราคา – เครื่องใช้สำนักงาน	219,616.44
		เครดิต บัญชีเครื่องใช้สำนักงาน หรือ	219,616.44
		บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องใช้สำนักงาน	
	เดบิต	บัญชีค่าเสียหายจากสินทรัพย์ถูกอัคคีภัย	740,383.56
		เครดิต บัญชีเครื่องใช้สำนักงาน	740,383.56

หรือ

	เดบิต	บัญชีค่าเสียหายจากสินทรัพย์ที่ถูกอัคคีภัย	740,383.56
		บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม – เครื่องใช้สำนักงาน	459,616.44
		เครดิต บัญชีเครื่องใช้สำนักงาน	1,200,000

ตัวอย่างที่ 22 สินทรัพย์ได้รับความเสียหายก่อนหมดอายุการใช้งาน – กรณีทำประกันภัย

เมื่อวันที่ 1 เมษายน 2544 สหกรณ์ซื้อเครื่องคอมพิวเตอร์มาใช้ในการดำเนินงานราคา 1,200,000 บาท อายุการใช้งาน 5 ปี คิดค่าเสื่อมราคาโดยวิธีเส้นตรง ในวันที่ 1 มิถุนายน 2544 สหกรณ์ได้ทำประกันอัคคีภัยให้กับเครื่องคอมพิวเตอร์ในวงเงิน 600,000 บาท โดยจ่ายค่าเบี้ยประกันภัยปีละ 1,200 บาท ปรากฏว่าในวันที่ 1 มีนาคม 2546 ได้เกิดเพลิงไหม้ ทำให้เครื่องคอมพิวเตอร์ได้รับความเสียหายโดยสิ้นเชิง หลังจากเกิดเพลิงไหม้ สหกรณ์ได้จ่ายเงินค่าขนย้ายเครื่องคอมพิวเตอร์เป็นเงิน 2,000 บาท และสามารถขายเศษซากเครื่องคอมพิวเตอร์ได้เป็นเงิน 500 บาท (สหกรณ์มีปีทางบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคมของทุกปี)

1 เม.ย. 44 เมื่อซื้อเครื่องคอมพิวเตอร์

เดบิต บัญชีเครื่องใช้สำนักงาน	1,200,000	
เครดิต บัญชีเงินสด		1,200,000

1 มิ.ย. 44 เมื่อจ่ายเงินค่าเบี้ยประกันภัย

เดบิต บัญชีค่าเบี้ยประกันภัย	1,200	
เครดิต บัญชีเงินสด		1,200

31 มี.ค. 45 คิดค่าเสื่อมราคา (1,200,000 / 5 = 240,000)

เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคา – เครื่องใช้สำนักงาน	240,000	
เครดิต บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม – เครื่องใช้สำนักงาน		240,000
ปรับปรุงค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า (1,200 x 61/365 = 200.55)		
เดบิต บัญชีค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า	200.55	
เครดิต บัญชีค่าเบี้ยประกันภัย		200.55

1 เม.ย. 45 โอนกลับรายการค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า

เดบิต บัญชีค่าเบี้ยประกันภัย	200.55	
เครดิต บัญชีค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า		200.55

1 มิ.ย. 45 เมื่อจ่ายเงินค่าเบี้ยประกันภัย

เดบิต บัญชีค่าเบี้ยประกันภัย	1,200	
เครดิต บัญชีเงินสด		1,200

1 มี.ค. 46 เมื่อเกิดเพลิงไหม้

คิดค่าเสื่อมราคาตั้งแต่วันต้นปีบัญชีถึงวันที่เกิดเพลิงไหม้ (1,200,000 x 20/100 x 334/365 = 219,616.44)

เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคา – เครื่องใช้สำนักงาน	219,616.44	
เครดิต บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม – เครื่องใช้สำนักงาน		219,616.44

โอนปิดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ได้รับความเสียหาย		
เดบิต บัญชีค่าเสียหายจากสินทรัพย์ถูกอัคคีภัย		740,383.56
บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม – เครื่องใช้สำนักงาน		459,616.44
(240,000 + 219,616.44)		
เครดิต บัญชีเครื่องใช้สำนักงาน		1,200,000
บันทึกการจ่ายเงินค่าขนย้าย		
เดบิต บัญชีค่าเสียหายจากสินทรัพย์ถูกอัคคีภัย		2,000
เครดิต บัญชีเงินสด		2,000
บันทึกจำนวนเงินที่ได้รับชดใช้จากบริษัทประกันภัย		
เดบิต บัญชีลูกหนี้บริษัทประกันภัย		600,000
เครดิต บัญชีรายได้อื่น		600,000
บันทึกจำนวนเงินที่ได้จากการขายเศษซากเครื่องคอมพิวเตอร์		
เดบิต บัญชีเงินสด		500
เครดิต บัญชีรายได้อื่น		500

ส่วนที่ 5 การถือปฏิบัติ

ให้ยกเลิกคำแนะนำใดๆ ในส่วนที่ได้กำหนดไว้แล้วในคำแนะนำนี้ หรือซึ่งขัดแย้งกับคำแนะนำนี้ ให้ใช้คำแนะนำนี้แทน สำหรับการดำเนินการใดๆ ที่ได้ปฏิบัติตามคำแนะนำเดิมก่อน คำแนะนำนี้มีผลบังคับใช้ยังคงใช้ต่อไปได้จนกว่าจะสิ้นสุดรายการนั้น แต่หากประสงค์จะปรับปรุงให้เป็นไปตามคำแนะนำนี้ก็สามารถทำได้

ทั้งนี้ ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2547 เป็นต้นไป และให้ใช้คำแนะนำนี้กับกลุ่มเกษตรกรโดยอนุโลม

ให้ไว้ ณ วันที่ 9 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2547

(ลงชื่อ) **สุพัตรา ธนเสนีวัฒน์**

(นางสาวสุพัตรา ธนเสนีวัฒน์)

อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

พนักงานเจ้าหน้าที่ ปฏิบัติการแทน

นายทะเบียนสหกรณ์