

## ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์

ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์

พ.ศ. ๒๕๖๐

เพื่อให้การจัดทำบัญชีและงบการเงินของสหกรณ์เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินและมาตรฐานการบัญชี แสดงข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน กระแสเงินสดที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๖ (๒) (๘) มาตรา ๖๕ และมาตรา ๖๖ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. ๒๕๔๒ และที่แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. ๒๕๕๓ และคำสั่งนายทะเบียนสหกรณ์ ที่ ๑๔/๒๕๕๘ ลงวันที่ ๓๐ ธันวาคม ๒๕๕๘ จึงกำหนดระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ระเบียบนี้เรียกว่า “ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. ๒๕๖๐”

ข้อ ๒ ระเบียบนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันที่ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๓ ให้ยกเลิก

๓.๑ ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. ๒๕๔๒

๓.๒ ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยมาตรฐานการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. ๒๕๕๓

๓.๓ ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ (ฉบับที่ ๒)

พ.ศ. ๒๕๕๕

บรรดาระเบียบและคำสั่งอื่นใดในส่วนที่กำหนดไว้แล้ว ซึ่งขัดหรือแย้งกับระเบียบนี้ให้ใช้ระเบียบนี้แทน

ข้อ ๔ ในระเบียบนี้

“สหกรณ์” หมายถึง บรรดาสหกรณ์ และชุมนุมสหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายสหกรณ์

“สมุดบัญชี” หมายถึง สมุดที่ใช้บันทึกรายการทางการเงินทั้งหมดของสหกรณ์ มีลักษณะเป็นรูปเล่มหรือรูปแบบข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์

“เอกสารประกอบการลงบัญชี” หมายถึง เอกสารการรับ จ่าย และ โอนบัญชี ประกอบด้วยเอกสารภายในที่สหกรณ์จัดทำขึ้น และเอกสารจากบุคคลภายนอก โดยเอกสารประกอบการลงบัญชีมีทั้งจัดทำด้วยมือหรือคอมพิวเตอร์ ซึ่งอยู่ในรูปแบบข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์

“ผู้ใช้งบการเงิน” หมายถึง สหกรณ์และสมาชิก ลูกค้า เจ้าหนี้ หน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลสหกรณ์

“การตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ” หมายถึง การตัดสินใจที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขาย การลงทุน การกู้ยืม การให้สินเชื่อ การดำเนินธุรกิจด้านต่าง ๆ ของสหกรณ์

ข้อ ๕ ให้อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์รักษาการตามระเบียบนี้ รวมทั้งให้มีอำนาจในการออก ระเบียบ ประกาศ และคำแนะนำ ตลอดจนตีความ วินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติ และดำเนินการ อื่นใดตามที่ได้รับมอบอำนาจจากนายทะเบียนสหกรณ์เพื่อให้มีการปฏิบัติตามระเบียบนี้

ข้อ ๖ ให้คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำบัญชี และงบการเงิน ตามแบบและรายการที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดให้ถูกต้องตามความเป็นจริงภายใต้การดำเนินงาน ต่อเนื่องของสหกรณ์ และปิดบัญชีโดยสรุปจากรายการบัญชีต่าง ๆ ที่บันทึกไว้เพื่อแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีของสหกรณ์ให้แล้วเสร็จโดยเร็ว

#### หมวด ๑

#### บัญชีของสหกรณ์

ข้อ ๗ การจัดทำบัญชีของสหกรณ์

๗.๑ ให้สหกรณ์บันทึกบัญชีตามเกณฑ์คงค้างและนโยบายการบัญชีที่สำคัญที่สหกรณ์ กำหนด

๗.๒ ให้สหกรณ์บันทึกรายการบัญชีเกี่ยวกับเงินสดในวันที่เกิดรายการนั้น สำหรับ รายการอื่น ๆ ที่ไม่เกี่ยวกับเงินสดให้บันทึกรายการบัญชีภายใน ๓ วันนับแต่วันที่เกิดรายการ

๗.๓ การบันทึกรายการบัญชีในสมุดบัญชีของสหกรณ์ต้องมีเอกสารประกอบการลงบัญชี ที่สมบูรณ์และครบถ้วน

ข้อ ๘ ให้สหกรณ์เก็บรักษาสมุดบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชี ไว้ที่สำนักงานสหกรณ์ ไม่น้อยกว่า ๕ ปี นับแต่วันที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินแล้ว

หลักเกณฑ์และวิธีการเก็บรักษาสมุดบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีให้เป็นไปตามที่ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด

#### หมวด ๒

#### งบการเงินของสหกรณ์

ข้อ ๙ การจัดทำงบการเงินของสหกรณ์

๙.๑ ให้สหกรณ์จัดทำงบการเงินตามเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง

๙.๒ ให้สหกรณ์จัดทำงบการเงินอันประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงิน พร้อมหมายเหตุ ประกอบงบการเงิน งบกำไรขาดทุน และงบประกอบอื่น ๆ ตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด

รูปแบบและการแสดงรายการในงบการเงินของสหกรณ์แต่ละประเภทให้เป็นไป ตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด

๙.๓ งบการเงินของสหกรณ์ต้องแสดงข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ของผู้ใช้งบการเงิน

ข้อ ๑๐ งบการเงินของสหกรณ์ต้องมีลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูล ดังต่อไปนี้

๑๐.๑ ความสามารถเข้าใจได้ หมายถึง ข้อมูลในงบการเงินที่สหกรณ์จัดทำต้องนำเสนอให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจได้ โดยผู้ใช้งบการเงินมีความรู้ตามควรเกี่ยวกับธุรกิจ กิจกรรมเชิงเศรษฐกิจและการบัญชี ทั้งนี้ สหกรณ์ต้องไม่ละเว้นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน เพียงเพราะเหตุผลว่าข้อมูลดังกล่าวอาจยากเกินกว่าที่ผู้ใช้งบการเงินจะเข้าใจได้

๑๐.๒ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ หมายถึง ข้อมูลในงบการเงินต้องทันเวลาสามารถตอบสนองความต้องการและช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ โดยประเมินจากเหตุการณ์ ในอดีต ปัจจุบัน และอนาคต รวมทั้งช่วยยืนยันหรือชี้ข้อผิดพลาดของข้อมูลในงบการเงินที่ผ่านมา อย่างไรก็ตามผู้ใช้งบการเงินควรคำนึงถึงความมีสาระสำคัญของข้อมูลในงบการเงินที่ต้องแสดงสาระสำคัญอย่างถูกต้อง ไม่ละเว้นการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญซึ่งมีผลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน

๑๐.๓ ความเชื่อถือได้ หมายถึง ข้อมูลในงบการเงินประกอบด้วยคุณลักษณะ ดังนี้

(๑) การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม หมายถึง ข้อมูลในงบการเงินควรแสดงตามเหตุการณ์ ที่ได้เกิดขึ้นจริงตามเกณฑ์การรับรู้รายการ

(๒) เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ หมายถึง ข้อมูลในงบการเงินต้องบันทึกและแสดงตามเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจไม่ใช่ตามรูปแบบทางกฎหมายเพียงอย่างเดียว

(๓) ความเป็นกลาง หมายถึง ข้อมูลในงบการเงินต้องมีความเป็นกลางหรือปราศจากความลำเอียงโดยไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะชี้นำผู้ใช้งบการเงิน

(๔) ความระมัดระวัง หมายถึง การใช้ดุลยพินิจที่จำเป็นในการประมาณการภายใต้ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับเหตุการณ์ต่าง ๆ เพื่อให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือ

(๕) ความครบถ้วน หมายถึง งบการเงินต้องนำเสนอโดยพิจารณาความมีสาระสำคัญและต้นทุนในการจัดทำ เพื่อมิให้ข้อมูลในงบการเงินผิดพลาด หรือทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิด

๑๐.๔ การเปรียบเทียบกันได้ หมายถึง ข้อมูลในงบการเงินต้องสามารถเปรียบเทียบข้อมูลฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของสหกรณ์เดียวกันในรอบระยะเวลาต่าง ๆ และเปรียบเทียบกับสหกรณ์อื่น ในรอบระยะเวลาเดียวกัน

ข้อ ๑๑ องค์ประกอบของรายการในงบการเงิน

๑๑.๑ สินทรัพย์ หมายถึง สิ่งที่มีตัวตนหรือไม่มีตัวตนอันมีมูลค่าที่อยู่ในความควบคุมของสหกรณ์ที่เป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งสหกรณ์คาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์นั้นในอนาคต

๑๑.๒ หนี้สิน หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของสหกรณ์ที่เป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งการชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะทำให้สินทรัพย์ของสหกรณ์ลดลงหรือชำระโดยการให้บริการ

๑๑.๓ ทุนของสหกรณ์ หมายถึง ทุนของสมาชิก ทุนสำรอง ทุนสะสมอื่นที่ได้มาจากการจัดสรรกำไรของสหกรณ์ กำไรหรือขาดทุนจากเงินลงทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น และกำไรหรือขาดทุนสุทธิประจำปี

๑๑.๔ รายได้ หมายถึง รายได้ที่เกิดจากการดำเนินธุรกิจตามปกติของสหกรณ์ และการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบปีบัญชี หรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน โดยส่งผลให้ส่วนทุนของสหกรณ์เพิ่มขึ้น

๑๑.๕ ค่าใช้จ่าย หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินธุรกิจตามปกติของสหกรณ์ และการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบปีบัญชี หรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน โดยส่งผลให้ส่วนทุนของสหกรณ์ลดลง

ข้อ ๑๒ เกณฑ์การรับรู้รายการสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่าย

๑๒.๑ ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายจะเพิ่มขึ้นหรือลดลง

๑๒.๒ รายการสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

การไม่รับรู้รายการที่เป็นไปตามเกณฑ์ดังกล่าว สหกรณ์ไม่สามารถทำให้ถูกต้องได้ด้วยการเปิดเผยในนโยบายการบัญชีที่สหกรณ์นำมาใช้ หรือเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ข้อ ๑๓ เกณฑ์การวัดมูลค่ารายการสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่าย

๑๓.๑ ราคาทุน หมายถึง จำนวนเงินที่จ่ายเพื่อซื้อสินทรัพย์นั้น หรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งของที่น่าไปแลกเปลี่ยนมา ณ วันที่เกิดรายการ หรือหมายถึงจำนวนเงินที่จ่ายเป็นต้นทุนในการก่อสร้างสินทรัพย์ เพื่อให้อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน หรือหมายถึงจำนวนเงินที่จ่ายเป็นต้นทุนในการซื้อ/ผลิตสินค้าเพื่อให้อยู่ในสภาพพร้อมจำหน่าย หรือหมายถึงจำนวนเงินที่จ่ายเพื่อการลงทุน

๑๓.๒ มูลค่ายุติธรรม หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือชำระหนี้กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

๑๓.๓ มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หมายถึง ราคาที่คาดว่าจะขายได้ตามลักษณะปกติของการประกอบธุรกิจ หักด้วยประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้าให้เสร็จและต้นทุนที่ต้องจ่ายไปเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้

ข้อ ๑๔ การวัดมูลค่าของรายการที่มาจากประมาณการ ต้องใช้การประมาณการที่สมเหตุสมผลเชื่อถือได้ สหกรณ์จึงจะสามารถรับรู้รายการในงบการเงินได้

ข้อ ๑๕ การหักกลบ สหกรณ์ต้องไม่นำสินทรัพย์และหนี้สิน หรือรายได้และค่าใช้จ่ายมาหักกลบกัน เว้นแต่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดให้หักกลบได้ สำหรับกรณีการวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่แสดงสุทธิจากบัญชี ปรับมูลค่าไม่ถือเป็นการหักกลบรายการ

## หมวด ๓

## นโยบายการบัญชีที่สำคัญของสหกรณ์

## ข้อ ๑๖ การรับรู้รายได้

ให้สหกรณ์บันทึกรายได้ตามเกณฑ์คงค้าง โดยรับรู้รายได้ตามลักษณะการเกิดรายได้ แต่ละประเภท โดยต้องมีความแน่นอนเกี่ยวกับจำนวนประโยชน์ที่จะได้รับและต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายได้นั้น รวมทั้งรายได้ดังกล่าวต้องสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือด้วย

## ข้อ ๑๗ การประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญและการตัดจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้

## ๑๗.๑ การประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ หมายถึง จำนวนเงินที่กันไว้สำหรับลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้และถือเป็นบัญชีปรับมูลค่าที่ตั้งขึ้นเพื่อแสดงเป็นรายการหักจากบัญชีลูกหนี้ในงบการเงิน เพื่อให้คงเหลือเป็นมูลค่าสุทธิของลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บได้

ณ วันสิ้นปีทางบัญชี สหกรณ์ต้องจัดให้มีการจำแนกอายุหนี้ของลูกหนี้แต่ละราย รวมทั้งแยกลูกหนี้คงเหลือที่ชำระไม่ได้ตามกำหนด และลูกหนี้คงเหลือที่ชำระได้ตามกำหนด เพื่อพิจารณาประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

## ๑๗.๒ วิธีการประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

(๑) พิจารณาลูกหนี้แต่ละราย ในกรณีที่สงสัยว่าหนี้รายใดจะสูญไม่อาจเรียกให้ชำระหรือเรียกคืนได้ทั้งจำนวน ให้ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเต็มจำนวนตามยอดลูกหนี้คงเหลือ เงินค้ำรับ และดอกเบีย้ค้ำรับที่ลูกหนี้รายนั้น ๆ เป็นหนี้อยู่

(๒) จำแนกอายุหนี้ของลูกหนี้คงเหลือ เงินค้ำรับและดอกเบีย้ค้ำรับ ณ วันสิ้นปี แล้วประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเป็นร้อยละของยอดลูกหนี้คงเหลือ เงินค้ำรับ และดอกเบีย้ค้ำรับ ตามกลุ่มอายุหนี้

๑๗.๓ ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ณ วันสิ้นปีที่คำนวณได้ ถ้ามีจำนวนมากกว่ายอดคงเหลือในบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ผลต่างถือเป็นค่าใช้จ่ายของปีนั้น ๆ ในทางตรงกันข้ามหากมีจำนวนน้อยกว่ายอดคงเหลือในบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ผลต่างถือเป็นค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเกินความต้องการให้นำไปปรับลดยอดค่าใช้จ่ายของปีนั้น ๆ ในบัญชีหนี้สงสัยจะสูญ

๑๗.๔ เกณฑ์การจำแนกอายุหนี้ และการประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ให้ปฏิบัติตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด

๑๗.๕ การตัดจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ต้องเป็นหนี้ที่มีลักษณะตามที่กำหนดไว้ในระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการตัดจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้

ข้อ ๑๘ สินค้าคงเหลือ หมายถึง สินทรัพย์ที่มีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจโดยปกติหรืออยู่ระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย หรือมีไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าหรือให้บริการ รวมถึงที่ดินที่มีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจโดยปกติของสหกรณ์

๑๘.๑ การตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปีทางบัญชี สหกรณ์ต้องจัดให้มีการตรวจนับสินค้าโดยให้ผู้ที่ไม่มีหน้าที่โดยตรงในการเก็บรักษาสินค้าเป็นกรรมการตรวจนับไม่น้อยกว่า ๓ คน เพื่อให้ทราบปริมาณและสภาพของสินค้าที่เหลืออยู่ตามความเป็นจริง โดยให้แยกรายละเอียดสินค้าคงเหลือสภาพปกติ สินค้าที่เสื่อมหรือชำรุดที่ตรวจนับได้ไว้ต่างหากจากกัน

๑๘.๒ การตีราคาสินค้าคงเหลือ

(๑) สินค้าคงเหลือสภาพปกติ ให้ตีราคาตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่าโดยอาจเลือกใช้วิธีการคำนวณราคาทุน ดังนี้

ก. วิธีเข้าก่อนออกก่อน (First In First Out : FIFO) โดยสินค้าที่ซื้อหรือผลิตขึ้นก่อน จะถูกขายออกไปก่อน ดังนั้น สินค้าที่เหลืออยู่จะเป็นสินค้าที่ซื้อหรือผลิตครั้งหลังสุด ย้อนขึ้นไปตามลำดับ

ข. วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average) โดยนำราคาทุนทั้งหมดของสินค้าที่ซื้อมาหารด้วยจำนวนหน่วยของสินค้านั้น และนำราคาถ่วงเฉลี่ยต่อหน่วยที่คำนวณได้คูณด้วยจำนวนหน่วยของสินค้าคงเหลือในวันสิ้นปีทางบัญชี

เมื่อสหกรณ์เลือกใช้วิธีการคำนวณราคาทุนสินค้าคงเหลือวิธีใดวิธีหนึ่งสำหรับสินค้าประเภทใดแล้ว จะต้องใช้วิธีนั้นอย่างสม่ำเสมอ

(๒) สินค้าที่เสื่อมหรือชำรุด ให้ตีราคาลดลงตามราคาที่เคยคาดว่าจะจำหน่ายได้ กรณีที่ลดราคาสินค้าที่เสื่อมหรือชำรุดลงต่ำกว่าราคาทุน ให้สหกรณ์จัดทำรายละเอียดประกอบการขอลดราคาดังกล่าวโดยให้มีข้อมูลเกี่ยวกับประเภทสินค้า จำนวน ราคาทุน ราคาที่ลดลง และเหตุผลที่ลดราคา เสนอขออนุมัติต่อที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการของสหกรณ์ เมื่อที่ประชุมมีมติอนุมัติให้ลดราคาได้แล้ว จึงดำเนินการจำหน่ายตามราคาที่ลดลงได้

ให้เปิดเผยรายการลดราคาสินค้าลงต่ำกว่าราคาทุนในระหว่างปีไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินเกี่ยวกับจำนวนครั้งที่ลดราคา จำนวน ประเภทสินค้า จำนวนเงินที่ลดราคา วันที่ และครั้งที่ของการประชุมคณะกรรมการดำเนินการที่มีมติให้ลดราคา

ข้อ ๑๙ วัสดุคงเหลือ หมายถึง ของใช้สิ้นเปลืองในโรงงานและในสำนักงานซึ่งมีไว้เพื่อใช้ มิใช่มีไว้เพื่อจำหน่าย

๑๙.๑ การตรวจนับวัสดุคงเหลือ ให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับการตรวจนับสินค้าคงเหลือ

๑๙.๒ การตีราคาวัสดุคงเหลือ ให้ตีราคาตามราคาทุน

ข้อ ๒๐ ที่ดินแทนการชำระหนี้ หมายถึง ที่ดินที่สหกรณ์ได้รับชำระหนี้จากลูกหนี้แทนการรับชำระด้วยเงินสด

๒๐.๑ การบันทึกมูลค่า ณ วันรับชำระหนี้ ให้บันทึกมูลค่าที่ดินแทนการชำระหนี้ด้วยราคาที่เหมาะสมโดยทางราชการ

กรณีราคาประเมินโดยทางราชการสูงกว่าจำนวนเงินที่ลูกหนี้เป็นหนี้ ให้สหกรณ์จ่ายคืนส่วนต่างดังกล่าวแก่ลูกหนี้ หากราคาประเมินต่ำกว่าจำนวนเงินที่ลูกหนี้เป็นหนี้ ให้สหกรณ์เรียกเก็บหนี้ส่วนที่เหลือจากลูกหนี้ กรณีที่คาดว่าจะไม่อาจเรียกเก็บหนี้ส่วนที่เหลือได้ให้ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเต็มจำนวน

๒๐.๒ การตรวจนับ ณ วันสิ้นปีทางบัญชี สหกรณ์ต้องจัดให้มีการตรวจนับที่ดินแทนการชำระหนี้ พร้อมกับตรวจสอบเอกสารสิทธิ์

๒๐.๓ การจำหน่ายที่ดินแทนการชำระหนี้ ณ วันที่ขายให้บันทึกที่ดินแทนการชำระหนี้ด้วยราคาขาย ผลต่างระหว่างราคาขายกับมูลค่า ณ วันรับชำระหนี้ ถือเป็นกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่าย

ข้อ ๒๑ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตนที่สหกรณ์มีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต ในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ หรือเพื่อให้เช่า หรือเพื่อใช้ในการดำเนินงาน ซึ่งคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลา

๒๑.๑ การวัดมูลค่าเริ่มแรก ให้ใช้ราคาทุน ซึ่งประกอบด้วยราคาซื้อรวมภาษีนำเข้า ภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ ค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ต้นทุนการกู้ยืมและต้นทุนทางตรงอื่น ๆ เพื่อให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน กรณีที่มีส่วนลดและค่าภาษีที่จะได้รับคืนต้องนำมาหักออกจากราคาซื้อด้วย

๒๑.๒ รายงานภายหลังจากการได้มาซึ่งที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

(๑) รายงานเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มา หากเป็นผลทำให้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มีสภาพดีขึ้น เมื่อเทียบกับมาตรฐานการใช้งานเดิม เช่น มีอายุการใช้งานเพิ่มขึ้น มีเนื้อที่ใช้สอยเพิ่มขึ้น เป็นต้น ให้ถือเป็นรายการที่ทำให้มูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เพิ่มขึ้น

(๒) รายงานเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มา หากเป็นผลทำให้สามารถรักษาสภาพของมาตรฐานในการใช้งานเดิมไว้โดยไม่มีการเพิ่มประสิทธิภาพ ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกิดขึ้น

๒๑.๓ การตรวจนับ ณ วันสิ้นปีทางบัญชี สหกรณ์ต้องจัดให้มีการตรวจนับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ พร้อมกับตรวจสอบเอกสารสิทธิ์ เพื่อให้ทราบกรรมสิทธิ์ ความครบถ้วน และสภาพของอาคารและอุปกรณ์ตามความเป็นจริง

๒๑.๔ การคำนวณค่าเสื่อมราคา ให้คำนวณค่าเสื่อมราคาอาคารและอุปกรณ์ในแต่ละรอบปีทางบัญชีให้สอดคล้องกับสภาพการใช้งาน และใกล้เคียงกับความเป็นจริง โดยใช้วิธีการและหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(๑) วิธีเส้นตรง (Straight-line Method) ให้คำนวณค่าเสื่อมราคาตามอัตรา ร้อยละของราคาทุนของอาคารและอุปกรณ์ อัตราค่าเสื่อมราคาให้คิดเป็นร้อยละต่อปี ดังนี้

ก. อาคารถาวร หรือสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะเดียวกับอาคาร	ร้อยละ ๕ - ๑๐
ข. รถยนต์	ร้อยละ ๑๐ - ๒๐
ค. เครื่องคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์	ร้อยละ ๒๐ - ๒๕
ง. ครุภัณฑ์และอุปกรณ์สำนักงาน	ร้อยละ ๑๐ - ๒๐
จ. เรือยนต์และอุปกรณ์เรือ	ร้อยละ ๑๐ - ๑๕
ฉ. เครื่องสีข้าว เครื่องจักร เครื่องยนต์	ร้อยละ ๕ - ๒๐

(๒) วิธีอัตราลดลงตามผลรวมจำนวนปี (Sum-of-Years-Digits Method) ให้คำนวณค่าเสื่อมราคาอาคารและอุปกรณ์ที่มีลักษณะเป็นสินทรัพย์ที่มีประสิทธิภาพการใช้งานสูง ในระยะแรก และประโยชน์ที่ให้ในระยะหลังไม่แน่นอน หรือถ้าใช้งานไปนานอาจเกิดค่าซ่อมแซมมาก ทั้งนี้ ระยะเวลาที่คิดค่าเสื่อมราคาต้องไม่เกินกว่าที่กำหนดไว้ในข้อ ๒๑.๔ (๑) สำหรับอาคารและอุปกรณ์ประเภทเดียวกัน

(๓) เมื่อสหกรณ์เลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาวิธีใดวิธีหนึ่งข้างต้นแล้ว จะต้องใช้วิธีนั้นอย่างสม่ำเสมอตลอดอายุการใช้งานของรายการอาคารและอุปกรณ์นั้น

(๔) การคำนวณค่าเสื่อมราคา

ก. อาคารและอุปกรณ์ที่เป็นส่วนควบประกอบเข้ากันแต่มีอายุการใช้งานต่างกัน ให้แยกส่วนประกอบและคำนวณค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้งานของแต่ละส่วนประกอบนั้น

ข. อาคารและอุปกรณ์ที่มีอายุการใช้งานไม่เต็มปี ให้คำนวณตามระยะเวลาเป็นวันนับจากวันที่อาคารและอุปกรณ์นั้นพร้อมใช้งาน โดยคำนวณตามอัตราที่กำหนดไว้ในข้อ ๒๑.๔ (๑) และให้นับ ๑ ปี มี ๓๖๕ วัน

ค. อาคารและอุปกรณ์ที่ใช้จนหมดสภาพ สูญหายหรือชำรุดเสื่อมเสีย ใช้งานไม่ได้ ให้ตัดจำหน่ายออกจากบัญชีในปีที่สิ้นสภาพนั้น

ง. เมื่อคิดค่าเสื่อมราคาถึงงวดสุดท้ายแล้วให้คงเหลือมูลค่าอาคารและอุปกรณ์ไว้ ๑ บาทต่อหน่วย จนกว่าอาคารและอุปกรณ์นั้นจะสิ้นสภาพหรือตัดบัญชี

ค่าเสื่อมราคาที่ยังค้างอยู่ ให้แสดงไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมของอาคารและอุปกรณ์แยกตามประเภทของอาคารและอุปกรณ์ที่เกิดค่าเสื่อมราคานั้น และให้บันทึกรายการค่าเสื่อมราคาไว้ในทะเบียนสินทรัพย์ด้วย สำหรับสหกรณ์ที่ปฏิบัติโดยนำค่าเสื่อมราคาที่ยังค้างอยู่หักจากบัญชีอาคารและอุปกรณ์นั้นโดยตรงให้ถือปฏิบัติเช่นเดิมได้เฉพาะอาคารและอุปกรณ์ที่ได้มาก่อน



วันที่ถือใช้ระเบียบนี้ ส่วนอาคารและอุปกรณ์ที่ได้มาหลังวันที่ถือใช้ระเบียบนี้ให้คำนวณค่าเสื่อมราคาและแสดงไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมของอาคารและอุปกรณ์นั้น

#### ๒๑.๕ การเลิกใช้

(๑) อาคารและอุปกรณ์ที่ไม่สามารถใช้ประโยชน์ได้อีกต่อไป ให้สหกรณ์ตัดจำหน่ายออกจากบัญชี โดยรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับกับราคาตามบัญชีของรายการสินทรัพย์นั้น ๆ หลังหักค่าเสื่อมราคาสะสมถึงวันที่เลิกใช้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในปีที่เลิกใช้

(๒) อาคารและอุปกรณ์ที่เลิกใช้และถือไว้เพื่อรอจำหน่าย ให้คำนวณค่าเสื่อมราคาต่อไปจนกว่าจะสามารถจำหน่ายได้ และเมื่อมีการจำหน่ายให้รับรู้ผลต่างระหว่างราคาที่ยขายได้กับราคาตามบัญชีของรายการสินทรัพย์นั้น ๆ หลังหักค่าเสื่อมราคาสะสมถึงวันที่จำหน่ายได้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในปีที่จำหน่าย

#### ข้อ ๒๒ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ต้องตัดจำหน่าย

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีลักษณะทางกายภาพ เช่น โปรแกรมคอมพิวเตอร์ สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ ใบอนุญาตประกอบการ สิทธิการเช่า สิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดิน อาคาร อุปกรณ์และอื่น ๆ เป็นต้น

การตัดจำหน่าย ให้ตัดจำหน่ายตามอายุการใช้สิทธิที่ได้รับและการเปลี่ยนแปลงการใช้ซอฟต์แวร์ใหม่ตามลำดับ แต่ต้องไม่น้อยกว่าอัตราค่าเสื่อมราคาที่กำหนดไว้ในข้อ ๒๑.๔ (๑) สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ทราบอายุแน่นอนให้ตัดจำหน่ายเป็นเวลาไม่เกิน ๑๐ ปี ทั้งนี้ ให้บันทึกค่าตัดจำหน่ายหักจากบัญชีสินทรัพย์ที่มีการตัดจำหน่ายนั้นโดยตรง และบันทึกรายการตัดจำหน่ายไว้ในทะเบียนสินทรัพย์ด้วย

ข้อ ๒๓ เงินลงทุน หมายถึง สินทรัพย์ที่สหกรณ์มีไว้เพื่อเพิ่มความมั่งคั่งให้กับสหกรณ์ ไม่ว่าจะอยู่ในรูปของส่วนแบ่งที่จะได้รับ (เช่น ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล) ในรูปของราคาที่เพิ่มขึ้นหรือในรูปของประโยชน์อย่างอื่นที่สหกรณ์ได้รับ ซึ่งต้องอยู่ภายใต้กฎหมายสหกรณ์

๒๓.๑ การวัดมูลค่าเริ่มแรก ให้ใช้ราคาทุน ซึ่งประกอบด้วยราคาซื้อรวมค่านายหน้า ค่าธรรมเนียม ค่าภาษีอากร เป็นต้น

๒๓.๒ การตีราคาเงินลงทุน ณ วันสิ้นปี ให้ตีราคาตามมูลค่ายุติธรรม หรือราคาทุน ตัดจำหน่าย หรือราคาทุน โดยขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการลงทุนและประเภทเงินลงทุน

#### ข้อ ๒๔ การตัดบัญชีค่าใช้จ่ายของสินทรัพย์ประเภทค่าใช้จ่ายรอตัดบัญชี

ค่าใช้จ่ายรอตัดบัญชี หมายถึง ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้ว และเป็นประโยชน์แก่การดำเนินธุรกิจระยะยาวในภายหน้า ซึ่งจะต้องตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายในระยะเวลาอันยาวนานกว่าหนึ่งงวดบัญชี เช่น ค่าใช้จ่ายแรกตั้ง ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า ค่าปรับปรุง ซ่อมแซมและค่าตกแต่ง ซึ่งใช้เงินเป็นจำนวนมาก เป็นต้น ให้สหกรณ์คำนวณค่าตัดจำหน่ายเป็นรายปีเพื่อตัดออกจากบัญชีในแต่ละรอบปีบัญชีให้เสร็จสิ้นภายในเวลาไม่เกิน ๕ ปี

ข้อ ๒๕ วิธีปฏิบัติทางบัญชีตามระเบียบนี้ ให้เป็นไปตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด

#### หมวด ๔

#### การเปิดเผยข้อมูล

ข้อ ๒๖ การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของสหกรณ์ นอกเหนือจากที่แสดงให้เห็นในรูปของงบการเงิน และรายละเอียดประกอบงบการเงินแล้ว สหกรณ์ต้องแสดงหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินของสหกรณ์เพื่อเปิดเผยสาระสำคัญที่มีผลต่องบการเงิน รวมถึงรายการบัญชีใดที่มีได้ปฏิบัติตามเกณฑ์และนโยบายการบัญชีที่กำหนดนั้นด้วย

ข้อ ๒๗ หมายเหตุประกอบงบการเงินของสหกรณ์ต้องเปิดเผยทุกเรื่องดังต่อไปนี้

๒๗.๑ สรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ ซึ่งแสดงข้อมูลเกี่ยวกับเกณฑ์การจัดทำงบการเงิน และนโยบายการบัญชีที่สหกรณ์กำหนด โดยให้แสดงไว้ในส่วนแรกของหมายเหตุประกอบงบการเงิน

๒๗.๒ ข้อมูลเพิ่มเติมที่เป็นรายละเอียดประกอบรายการที่แสดงในงบการเงิน ซึ่งรวมถึงข้อจำกัดต่าง ๆ ที่มีต่อกรรมสิทธิ์หรือสิทธิในการใช้สินทรัพย์ หลักประกันที่ให้กับหนี้สิน ข้อมูลเกี่ยวกับทุนของสหกรณ์

๒๗.๓ ข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้แสดงอยู่ในงบการเงิน แต่เป็นข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้งบการเงินนั้นแสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร ให้เปิดเผยต่อจากข้อ ๒๗.๒ เช่น เหตุการณ์สำคัญที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงิน สินทรัพย์ที่อาจได้รับหรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในภายหลัง ข้อมูลผูกพันที่สำคัญและมีระยะยาว ซึ่งไม่ปรากฏในงบการเงิน เป็นต้น

#### หมวด ๕

#### การควบ การแยกและการชำระบัญชี

ข้อ ๒๘ การควบสหกรณ์เข้ากัน

๒๘.๑ ให้สหกรณ์จัดทำงบการเงินสำหรับระยะเวลาต่อจากวันสิ้นปีทางบัญชีในงบการเงินก่อนปีที่ควบสหกรณ์ ซึ่งผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็นครั้งสุดท้าย ถึงวันก่อนที่นายทะเบียนสหกรณ์รับจดทะเบียนสหกรณ์ที่ควบเข้ากัน เพื่อให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและแสดงความเห็น โดยให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการควบเข้ากันไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

๒๘.๒ ให้รวมสินทรัพย์ หนี้สินและทุนของสหกรณ์แต่ละแห่ง ที่ควบเข้ากันเป็นของสหกรณ์ใหม่ เพื่อเป็นรายการตั้งต้นบัญชีในวันที่นายทะเบียนสหกรณ์รับจดทะเบียนสหกรณ์ควบเข้ากัน และในวันสิ้นปีทางบัญชีของสหกรณ์ใหม่ที่เกิดจากการควบเข้ากันให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการควบเข้ากันไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

## ข้อ ๒๙ การแยกสหกรณ์

๒๙.๑ ให้สหกรณ์จัดทำงบการเงินของสหกรณ์ที่จะแยกสำหรับระยะเวลาต่อจากวันสิ้นปีทางบัญชีในงบการเงินก่อนปีที่ยกสหกรณ์ ซึ่งผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็นครั้งสุดท้ายถึงวันก่อนที่นายทะเบียนสหกรณ์รับจดทะเบียนสหกรณ์ใหม่ที่เกิดจากการแยกสหกรณ์ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและแสดงความเห็น โดยให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการแยกสหกรณ์ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

๒๙.๒ ให้นำสินทรัพย์ หนี้สินและทุนของสหกรณ์แต่ละแห่งที่ได้รับการพิจารณาแบ่งแยกตามวิธีการที่กำหนดไว้ในประกาศนายทะเบียนสหกรณ์ เรื่อง กำหนดวิธีการพิจารณาแบ่งแยกทรัพย์สิน ทุน สำรอง หนี้สิน สิทธิและความรับผิดชอบของสหกรณ์ เป็นรายการตั้งต้นบัญชีของสหกรณ์ใหม่แต่ละแห่งตามวันที่ที่นายทะเบียนสหกรณ์รับจดทะเบียนสหกรณ์ที่ตั้งใหม่ และในวันสิ้นปีทางบัญชีของสหกรณ์ใหม่แต่ละแห่ง ให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการแยกสหกรณ์ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

## ข้อ ๓๐ การชำระบัญชีสหกรณ์

๓๐.๑ ให้ผู้ชำระบัญชีจัดทำงบการเงินของสหกรณ์ที่ชำระบัญชี สำหรับระยะเวลาต่อจากวันสิ้นปีทางบัญชีในงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็นครั้งสุดท้ายถึงวันรับมอบสินทรัพย์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและรับรองก่อนที่จะเริ่มดำเนินการชำระบัญชี

๓๐.๒ เมื่อชำระบัญชีของสหกรณ์แล้วให้ผู้ชำระบัญชีจัดทำรายงานการชำระบัญชีพร้อมทั้งรายการย่อของบัญชีที่ชำระนั้น เพื่อให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและรับรองต่อไป

## บทเฉพาะกาล

ข้อ ๓๑ ให้ระเบียบ ประกาศ หรือคำสั่งที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. ๒๕๔๒ ยังคงใช้บังคับต่อไปได้เท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับระเบียบนี้จนกว่าจะมีระเบียบ ประกาศ หรือคำสั่งในเรื่องนั้น ๆ ตามระเบียบนี้มีผลใช้บังคับ

ข้อ ๓๒ ในขณะที่ยังไม่มีการแก้ไขคำว่า “งบดุล” เป็นคำว่า “งบการเงิน” ในพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. ๒๕๔๒ ให้ใช้คำว่า “งบแสดงฐานะการเงิน” ในความหมายเช่นเดียวกับคำว่า “งบดุล” ในพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. ๒๕๔๒

ประกาศ ณ วันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๖๐

บริสุทธิ์ เปรมประพันธ์

อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

พนักงานเจ้าหน้าที่

ปฏิบัติการแทนนายทะเบียนสหกรณ์