



ด่วนที่สุด

บันทึกข้อความ

ส่วนราชการ กลุ่มบริหารทรัพยากรบุคคล สำนักบริหารกลาง โทร. ๔๒๐๙

ที่ กษ ๐๔๐๑.๒/ ๒๗๖๔

วันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕๖๕

เรื่อง ขออนุญาตเผยแพร่สาระสำคัญของผลงานทางเว็บไซต์กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

เรียน อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

๑. ต้นเรื่อง

ตามประกาศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ลงวันที่ ๓ เมษายน พ.ศ. ๒๕๖๕ ประกาศรายชื่อผู้ได้รับคัดเลือกบุคคลเพื่อเข้ารับการประเมินผลงานเพื่อแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งนักวิชาการตรวจสอบบัญชีระดับเชี่ยวชาญ (กรณีการเลื่อน) รวมจำนวน ๗ ราย นั้น

๒. ข้อเท็จจริง

ผู้ได้รับคัดเลือกฯ ตามประกาศข้างต้น นางสาวเพ็ญภา ศรีวาปี เป็นผู้ได้รับการคัดเลือกเพื่อเข้ารับการประเมินผลงานเพื่อแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งผู้เชี่ยวชาญด้านการบัญชีและการสอบบัญชี (นักวิชาการตรวจสอบบัญชีเชี่ยวชาญ) ตำแหน่งเลขที่ ๗๐๗ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ ๔ ได้จัดทำเอกสารประกอบการประเมินบุคคลและผลงานเพื่อแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งผู้เชี่ยวชาญด้านการบัญชีและการสอบบัญชี (นักวิชาการตรวจสอบบัญชีเชี่ยวชาญ) โดยขอเผยแพร่ผลงาน (สรุปสาระสำคัญ) จำนวน ๑ เรื่อง ซึ่งเป็นไปตามหนังสือสำนักบริหารกลาง ที่ กษ ๐๔๐๑/ว ๔๓๖ ลงวันที่ ๑๑ เมษายน ๒๕๖๕

๓. กฎหมาย ระเบียบที่เกี่ยวข้อง

- ๓.๑ หนังสือสำนักงาน ก.พ. ที่ นร ๐๗๐๗.๓/ว ๕ ลงวันที่ ๑๒ เมษายน ๒๕๔๒
- ๓.๒ หนังสือสำนักงาน ก.พ. ที่ นร ๐๐๐๖/ว ๑๔ ลงวันที่ ๑๑ สิงหาคม ๒๕๖๔
- ๓.๓ หนังสือสำนักงาน ก.พ. ที่ นร ๐๐๐๖/ว ๒๕ ลงวันที่ ๑๙ ตุลาคม ๒๕๖๔
- ๓.๔ ประกาศ อ.ก.พ.กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ลงวันที่ ๑๗ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๕

๔. ข้อพิจารณา

เพื่อให้เป็นไปตามแนวทางในการปฏิบัติที่เกี่ยวกับมาตรการในการป้องกันและลงโทษผู้แจ้งข้อมูลเท็จเกี่ยวกับคุณสมบัติและผลงานของบุคคลในการขอรับการประเมินตามที่สำนักงาน ก.พ. และกรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด จึงเห็นควรอนุญาตให้เผยแพร่สาระสำคัญของผลงาน จำนวน ๑ เรื่อง ของผู้ได้รับคัดเลือกฯ ดังกล่าว ทางเว็บไซต์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

๕. ข้อเสนอแนะ -

จึงเรียนมาเพื่อโปรดพิจารณาอนุญาตให้เผยแพร่สาระสำคัญของผลงานของ นางสาวเพ็ญภา ศรีวาปี ทางเว็บไซต์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

(นางสาวมะลิวัลย์ ขอฟิ่งลา)

ผู้อำนวยการกลุ่มบริหารทรัพยากรบุคคล

(นางรพีพร กลั่นเนียม)

รองอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ รักษาการแทน
อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

๓๐ ต.ค. ๒๕๖๕

(นางสาวสิริวรรณ คูหาสวัสดิ์)
ผู้อำนวยการสำนักบริหารกลาง

๓๐ ก.ย. ๒๕๖๕

สำนักบริหารกลาง
เลขรับ.....
วันที่ ๓๐ ก.ย. ๒๕๖๕
เวลา.....

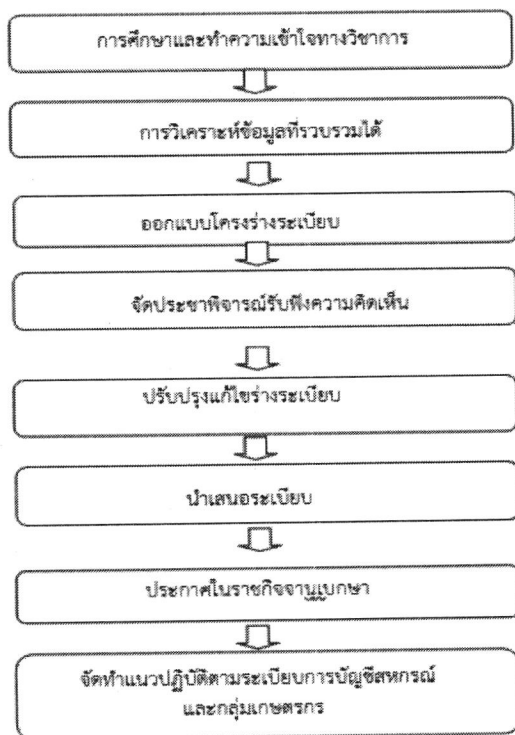
รต.รพีพร
รับที่.....
วันที่ ๓๐ ต.ค. ๒๕๖๕
เวลา.....

กลุ่มบริหารทรัพยากรบุคคล
รับที่.....
วันที่ ๓๐ ต.ค. ๒๕๖๕
เวลา.....

**การออกแบบระเบียบการบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรและแนวปฏิบัติ
ตามระเบียบการบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร
โดย เพ็ญญา ศรีวาปี**

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ มีภารกิจด้านการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ตามกฎหมายว่าด้วยสหกรณ์และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง กำหนดระบบบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชี ให้เหมาะสมกับธุรกิจของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ให้คำปรึกษาแนะนำและให้ความรู้ด้านการบริหาร การเงินและการบัญชีแก่คณะกรรมการและสมาชิกของสหกรณ์ กลุ่มเกษตรกร ทั้งนี้ ภารกิจที่ดำเนินการ ในส่วนของงานกำหนดระบบบัญชีสหกรณ์ นอกจากออกแบบระบบการปฏิบัติทางบัญชีของสหกรณ์แล้ว ยังจะต้องออกแบบกำหนดระเบียบการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร เพื่อให้การจัดทำบัญชี และ งบการเงินของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรแสดงข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแส เงินสดที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินและสอดคล้องกับมาตรฐานการ รายงานทางการเงินอีกด้วย ประกอบกับในภาวะปัจจุบันและที่ผ่านมาได้มีการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ สังคม สิ่งแวดล้อม และอื่นๆ อย่างต่อเนื่องซึ่งส่งผลกระทบต่อการทำงานของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร เป็นอย่างมาก อีกทั้งในด้านของมาตรฐานการรายงานทางการเงินก็มีการปรับเปลี่ยนและพัฒนาให้ สอดคล้องกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป ดังนั้นกรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงต้องมีการร่างระเบียบการ บัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร และแนวปฏิบัติตามระเบียบการบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร เพื่อให้ สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ผู้สอบบัญชี และผู้ที่เกี่ยวข้อง มีแม่บททางการบัญชีและแนวทางในการปฏิบัติ ตามระเบียบการบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรให้เป็นไปในแนวทางเดียวกันต่อไป

การออกแบบระเบียบการบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรและแนวปฏิบัติตามระเบียบการ บัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร มีขั้นตอนและวิธีการโดยสรุป ดังนี้



ภาพที่ 1 ขั้นตอนและวิธีการร่างระเบียบ

1. การศึกษาและทำความเข้าใจทางวิชาการ

ในขั้นตอนแรกเป็นการศึกษาค้นคว้าข้อมูลทางด้านวิชาการเกี่ยวกับการออกแบบแม่บท การปฏิบัติทางการบัญชี และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ตลอดจนกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับสหกรณ์ ได้แก่ พระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 และที่แก้ไขเพิ่มเติม พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยกลุ่มเกษตรกร พ.ศ. 2547 คำสั่งนายทะเบียนสหกรณ์ ที่ 3/2562 ลงวันที่ 15 กรกฎาคม 2562 ข้อบังคับ ระเบียบ คำแนะนำและวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร เพื่อศึกษาและทำความเข้าใจในบรรดา กฎ หลักเกณฑ์ ที่เกี่ยวข้องกับการออกแบบระเบียบ

2. การวิเคราะห์ข้อมูลที่รวบรวมได้

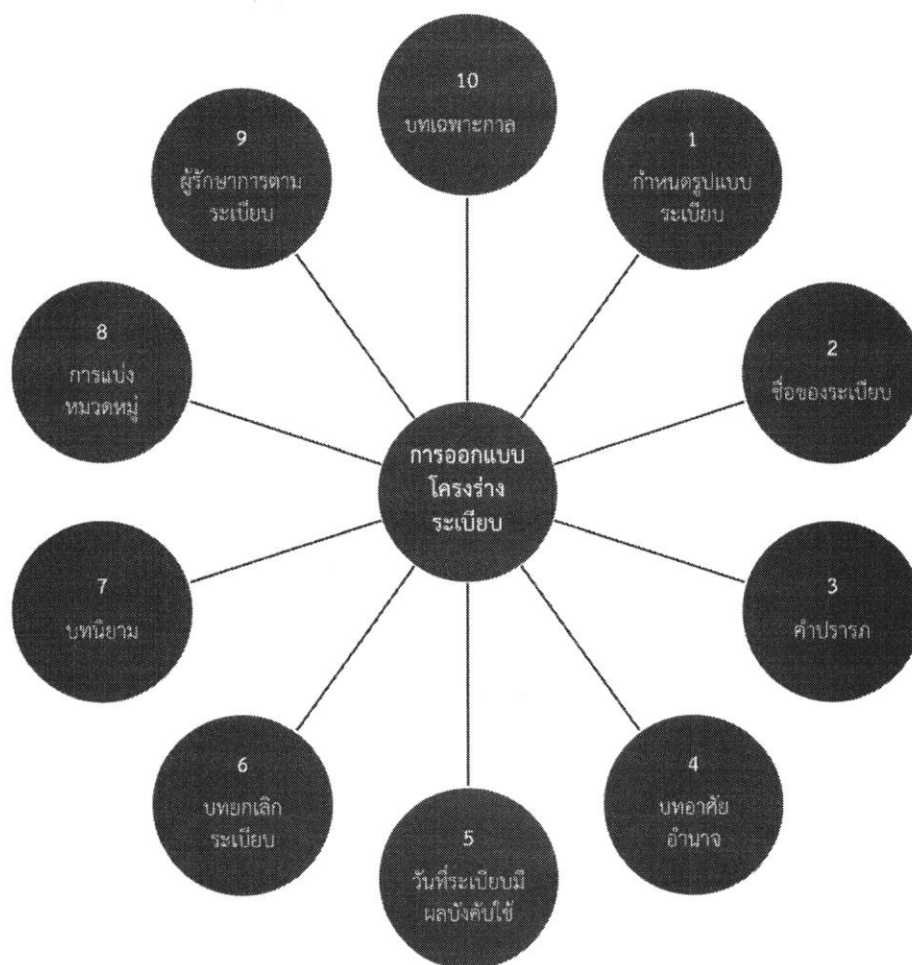
ในขั้นตอนนี้เป็นการนำข้อมูลที่รวบรวมได้จากขั้นตอนที่ 1 มาวิเคราะห์กฎหมาย หรือ หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่เป็นประเด็นที่มีการเปลี่ยนแปลงไป ควบคู่กับระเบียนนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. 2560 ฉบับเดิม ตลอดจนวิเคราะห์รายละเอียดของสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นจากการออกระเบียบ รวมถึงศึกษาและกำหนดวิธีการหรือขั้นตอนการดำเนินงานที่จะแก้ไขหรือลดปัญหาในเรื่องนั้น เพื่อนำมาออกแบบ ระเบียบการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรให้เหมาะสมกับบริบทของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรตามหลักการ วิธีการสหกรณ์ และการดำเนินงานของสหกรณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป ภายใต้การดำเนินการให้เป็นไปตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงินด้วย

3. ออกแบบโครงสร้างระเบียบ

ในขั้นตอนนี้เป็นการยกร่างระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ. ซึ่งเป็นการสื่อสารถึงนโยบาย วัตถุประสงค์ระเบียบ การกำหนดเนื้อหาและกำหนด หัวข้อต่าง ๆ ให้เหมาะสมกับวัตถุประสงค์ตามระเบียบ ดังนี้

- 3.1 กำหนดรูปแบบระเบียบ
- 3.2 ชื่อของระเบียบ แสดงถึงสาระสำคัญและขอบเขตในการถือปฏิบัติ
- 3.3 คำปรารภ แสดงถึงที่มา หลักการและวัตถุประสงค์ไว้อย่างกว้าง ๆ เพื่อให้ผู้อ่านสามารถ เข้าใจได้ว่าระเบียบนี้เกี่ยวข้องกับเรื่องใดและมีวัตถุประสงค์จะดำเนินการในเรื่องใด
- 3.4 บทอาศัยอำนาจ อ้างอิงบทบัญญัติของกฎหมายแม่บทที่เป็นฐานในการออกระเบียบ
- 3.5 วันที่ระเบียบมีผลใช้บังคับ เพื่อกำหนดให้ระเบียบมีสภาพบังคับและให้มีผลใช้บังคับ ตั้งแต่วันใด โดยอาจกำหนดวันให้มีผลใช้บังคับในทันที หรือกรณีกำหนดให้มีผลในอนาคต หรือกรณีให้มี ผลย้อนหลัง ตามเหตุผลและความจำเป็นในแต่ละเรื่อง
- 3.6 บทยกเลิกระเบียบ หากประสงค์จะยกเลิกระเบียบเดิมที่มีอยู่
- 3.7 บทนิยาม เป็นข้อความที่กำหนดหรือจำกัดความหมายที่แน่นอนและเป็นลายลักษณ์อักษร เพื่ออธิบายถ้อยคำที่ใช้ในระเบียบให้เข้าใจตรงกัน เนื่องจากบางถ้อยคำอาจมีความหมายกว้าง หรือแคบ จึงต้องอธิบายความหมายของคำนั้นในความหมายอย่างใดอย่างหนึ่ง
- 3.8 การแบ่งหมวดหมู่ ระเบียบแบ่งเป็นหมวดหมู่ โดยพิจารณาจากเนื้อหาที่กำหนดขึ้นทั้งฉบับ ต่อมาจึงพิจารณาและแบ่งแยกเพื่อจัดเรียงเนื้อหาตามลำดับของการดำเนินงาน
- 3.9 ผู้รักษาการตามระเบียบ ผู้มีหน้าที่สั่งการและกำกับดูแลการปฏิบัติให้เป็นไปตาม ระเบียบและข้อบังคับ
- 3.10 บทเฉพาะกาล เป็นการเชื่อมโยงการดำเนินงาน รับรองสิทธิ หรือสถานะเดิม ของบุคคล ตามระเบียบและข้อบังคับฉบับเดิมกับฉบับใหม่ เพื่อเสนอคณะทำงานศึกษาทบทวนความ

เหมาะสมของกฎหมายเพื่อให้เป็นไปตามพระราชกฤษฎีกาการทบทวนความเหมาะสมของกฎหมาย พ.ศ. 2558 พิจารณา



ภาพที่ 2. แสดงการออกแบบโครงสร้างระเบียบ

4. จัดประชาพิจารณ์รับฟังความคิดเห็นจากสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร และผู้ที่เกี่ยวข้อง

เมื่อร่างระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ. ตามข้อ 3 เรียบร้อยแล้ว ขั้นตอนถัดไปจะต้องดำเนินการจัดประชุมรับฟังความคิดเห็นจากสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร พร้อมกับแลกเปลี่ยนข้อคิดเห็นร่วมกับสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร และผู้สอบบัญชี และผู้มีส่วนได้เสียเพื่อรับฟังความคิดเห็น ผลกระทบของร่างระเบียบดังกล่าว แล้วนำผลมาปรับปรุงแก้ไขให้เหมาะสมยิ่งขึ้น รวมถึงมีการเผยแพร่เอกสารร่างระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ. บนเว็บไซต์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

5. ปรับปรุงแก้ไขร่างระเบียบ

โดยการรวบรวมประเด็นต่างๆ จากการรับฟังความคิดเห็นจากสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร และผู้เกี่ยวข้อง ที่มีต่อร่างระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ. และปรับปรุงแก้ไขร่างระเบียบดังกล่าว และจัดทำสรุปประเด็นเปรียบเทียบระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. 2560 (ฉบับเดิม) กับร่างระเบียบใหม่ที่มีการปรับปรุงแก้ไขแล้ว

6. นำเสนอระเบียบ

นำเสนอร่างระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ. (ระบุปี พ.ศ. ที่เสนอร่างระเบียบ) ต่ออธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เพื่อพิจารณาอนุมัติ

7. ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

เมื่ออธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์พิจารณาอนุมัติระเบียบแล้ว นำส่งระเบียบดังกล่าว เพื่อประกาศลงในราชกิจจานุเบกษา เพื่อเผยแพร่ระเบียบดังกล่าว และเผยแพร่ให้แก่สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร และผู้สอบบัญชี ผ่านเว็บไซต์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ส่งหนังสือแจ้งเวียนให้สหกรณ์และผู้สอบบัญชี ถือปฏิบัติต่อไป

8. จัดทำแนวปฏิบัติตามระเบียบการบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร

การจัดทำแนวปฏิบัติตามระเบียบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร โดยจัดทำวิธีปฏิบัติ ในรายการที่สำคัญ เพื่ออธิบายวิธีปฏิบัติทางบัญชี การบันทึกบัญชี การแสดงรายการในงบการเงิน รวมถึง การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เพื่อให้สหกรณ์ กลุ่มเกษตรกร ผู้สอบบัญชีมีความรู้ ความ เข้าใจเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีและงบการเงินของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรในแนวทางเดียวกัน และ เพื่อให้เกิดความเข้าใจที่ชัดเจน

ผลการศึกษา

1 ผลการศึกษาและทำความเข้าใจทางวิชาการ

จากการศึกษาและทำความเข้าใจทางวิชาการ พบว่า กฎหมายระเบียบที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำร่างระเบียบการบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร และแนวปฏิบัติตามระเบียบการบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ที่สำคัญได้แก่

1.1 พระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 และที่แก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 16 (2) ให้นายทะเบียนสหกรณ์มีอำนาจหน้าที่กำหนดระบบบัญชี ตลอดจนสมุดและแบบรายงานต่างๆ มาตรา 65 และมาตรา 66 ที่กำหนดให้สหกรณ์จัดให้มีการทำบัญชีตามแบบและรายการที่นายทะเบียนสหกรณ์ กำหนดให้ถูกต้องตามความเป็นจริง รวมถึงการจัดงบการเงินประจำปีในรอบปีทางบัญชี

1.2 พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยกลุ่มเกษตรกร พ.ศ. 2547 มาตรา 24 ให้คณะกรรมการ จัดให้มีการทำงบดุลทุกกรอบสิบสองเดือนอันจัดว่าเป็นรอบปีทางบัญชีของกลุ่มเกษตรกรอย่างน้อยหนึ่งครั้ง งบดุลนั้นต้องมีรายการแสดงสินทรัพย์ หนี้สิน และทุนของกลุ่มเกษตรกร กับทั้งบัญชีกำไรขาดทุนตามแบบ ที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

1.3 คำสั่งนายทะเบียนสหกรณ์ ที่ 3/2562 ลงวันที่ 15 กรกฎาคม 2562 นายทะเบียน สหกรณ์มอบอำนาจหน้าที่ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ที่แต่งตั้งจากอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ มีอำนาจหน้าที่ ปฏิบัติการแทนนายทะเบียนสหกรณ์ในการกำหนดระบบบัญชี ตลอดจนสมุดและแบบรายงานต่าง ๆ ที่สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรต้องยื่นต่อนายทะเบียน รวมทั้งแบบการทำบัญชีและแบบพิมพ์อื่นๆ รวมถึงออก ระเบียบ คำแนะนำ คำสั่ง หรือประกาศ

นายทะเบียนสหกรณ์มีอำนาจตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 และที่แก้ไข เพิ่มเติม ในการกำหนดระบบบัญชี ตลอดจนสมุดและแบบรายงานต่างๆ โดยมอบอำนาจให้พนักงาน

เจ้าหน้าที่ที่แต่งตั้งจากอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ มีอำนาจหน้าที่ปฏิบัติการแทนนายทะเบียนสหกรณ์ในการกำหนดระบบบัญชี ตลอดจนสมุดและแบบรายงานต่างๆ ที่สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรต้องยื่นต่อนายทะเบียน ดังนั้นอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ จึงมีหน้าที่ตามที่ได้รับมอบอำนาจจากนายทะเบียนสหกรณ์ดำเนินการออกระเบียบที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีของสหกรณ์

2 ผลการศึกษาการวิเคราะห์ข้อมูลที่รวบรวมได้

จากการศึกษาและวิเคราะห์กฎหมายสหกรณ์ รวมถึงประเด็นกฎหมายและหลักเกณฑ์ที่มีการเปลี่ยนแปลงไป ควบคู่กับระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. 2560 ฉบับเดิม ตลอดจนวิเคราะห์รายละเอียดของสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นจากการออกระเบียบ รวมถึงศึกษา พบว่า มีมาตรฐานรายงานทางการเงินที่เปลี่ยนแปลงไป ประกอบกับเดิมมีระเบียบและวิธีปฏิบัติที่หลากหลายฉบับ จึงต้องออกแบบระเบียบการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรให้เหมาะสมกับบริบทของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรตามหลักการ วิธีการสหกรณ์ และการดำเนินงานของสหกรณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป ภายใต้การดำเนินการให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินด้วย โดยจัดทำเป็นตารางเปรียบเทียบ เพื่อวิเคราะห์ระเบียบนายทะเบียนว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ.2560 (ฉบับเดิม) ร่างระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ. (ร่างฉบับใหม่) และเหตุผลของการแก้ไขเพิ่มเติม เพื่อแสดงให้เห็นถึงเหตุผลที่สำคัญและจำเป็นที่ต้องมีการเปลี่ยนแปลงข้อความหรือเนื้อหาในระเบียบตามรูปแบบตารางดังนี้

ตารางที่ 1 ตารางเปรียบเทียบการเปลี่ยนแปลงของระเบียบ

ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. 2560 (เดิม)	ร่างระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ. 2563	เหตุผลในการแก้ไขเพิ่มเติม
ข้อความระเบียบเดิม	ร่างข้อความระเบียบที่ยกร่าง	ให้เหตุผลการปรับเปลี่ยน/แก้ไข/เพิ่มเติม

3 ผลการศึกษาการออกแบบโครงสร้างระเบียบ

ในการร่างระเบียบซึ่งเป็นกฎหมายลำดับรอง เพื่อให้สหกรณ์มีวิธีปฏิบัติในการบันทึกบัญชีของสหกรณ์ เพื่อให้การจัดทำบัญชีและงบการเงินของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรแสดงข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน กระแสเงินสดที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน และสอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยมีรายละเอียดดังนี้

1) กำหนดรูปแบบระเบียบ

พระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 และที่แก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 16 (2) ให้นายทะเบียนสหกรณ์มีอำนาจหน้าที่กำหนดระบบบัญชี ตลอดจนสมุดและแบบรายงานต่างๆ และมาตรา 16 (8) ออกเป็นระเบียบหรือคำสั่ง เพื่อให้มีการปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้และเพื่อประโยชน์ในการดำเนินการของสหกรณ์ ดังนั้นในการยกร่างกฎหมายนี้จึงออกแบบในการกำหนดในลักษณะของ”ระเบียบ” ซึ่งเป็นกฎหมายรอง เพื่อให้มีการปฏิบัติเป็นไปตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 และที่แก้ไขเพิ่มเติม โดยมีการตั้งคณะทำงานศึกษาทบทวนความเหมาะสมของกฎหมายเพื่อให้เป็นไปตามพระราชกฤษฎีกาการทบทวนความเหมาะสมของกฎหมาย พ.ศ. 2558 เพื่อร่วมพิจารณาร่างระเบียบดังกล่าว

2) ชื่อของระเบียบ

ชื่อระเบียบแสดงให้เห็นทราบถึงเรื่องสาระสำคัญและขอบเขตในการใช้บังคับของระเบียบนั้น โดยชื่อระเบียบจะปรากฏในส่วนหัวเรื่อง มีไว้เพื่อให้ผู้อ่านระเบียบเพียงแค่ส่วนหัวเรื่องก็สามารถเข้าใจหรือทราบได้ทันทีว่าเป็นระเบียบเกี่ยวกับเรื่องใดและมีขอบเขตการใช้บังคับเพียงใด เพื่อจะได้ทราบว่าระเบียบฉบับนั้น ๆ นำมา ปรับใช้กับข้อเท็จจริงหรือปัญหาในเรื่องใด และชื่อระเบียบยังปรากฏอยู่ในข้อ 1 ของระเบียบเพื่อกำหนดชื่อที่ถูกต้องตามระเบียบที่ใช้เรียก และอ้างอิงถึงระเบียบนั้นให้เป็นอย่างเดียวกัน

ผลการศึกษาในส่วนชื่อของระเบียบ จึงยกร่าง “ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ.” เพื่อแสดงให้เห็นได้เข้าใจหรือทราบทันทีว่าเป็นระเบียบที่กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการบัญชี ซึ่งเป็นการเฉพาะสำหรับสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรเท่านั้น และใส่พ.ศ.ที่ออกระเบียบเพื่อให้ทราบว่าใช้บังคับในปีใด

3) คำปรารภ

คำปรารภเป็นอารัมภบทของระเบียบที่มีความมุ่งหมายเพื่อแจ้งให้ทราบว่า “ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ.” ที่กำหนดขึ้นใช้บังคับนั้น เป็นระเบียบเป็นระเบียบที่ปรับปรุงระเบียบที่ใช้บังคับอยู่ โดยบอกกล่าวถึงเหตุผล ความจำเป็น ที่มีการกำหนดระเบียบไว้ด้วย โดยร่างระเบียบฉบับนี้ได้มีคำปรารภที่แสดงถึงที่มาหลักการและวัตถุประสงค์ไว้อย่างกว้าง ๆ เพื่อให้ผู้อ่านสามารถเข้าใจได้ว่าระเบียบนี้เกี่ยวข้องกับเรื่องใดและมีวัตถุประสงค์จะดำเนินการในเรื่องใด ดังนี้

“เพื่อให้การจัดทำบัญชีและงบการเงินของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรแสดงข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินและสอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน...”

4) บทอาศัยอำนาจ

ในการยกร่างหรือแก้ไขเพิ่มเติมหรือปรับปรุงระเบียบ การอ้างฐานอำนาจในการออกระเบียบนั้นถือเป็นสาระสำคัญ เนื่องจากระเบียบที่ออกไปนั้นอาจกระทบต่อสิทธิของบุคคลใดบุคคลหนึ่ง โดยร่าง “ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ.” อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 16 (2) (8) มาตรา 65 และมาตรา 66 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 และที่แก้ไขเพิ่มเติม และมาตรา 24 วรรคสองของพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยกลุ่มเกษตรกร พ.ศ. 2547 ประกอบคำสั่งนายทะเบียนสหกรณ์ ที่ 3/2562 ลงวันที่ 15 กรกฎาคม 2562 ในการออกระเบียบดังกล่าว

5) วันที่ระเบียบมีผลใช้บังคับ

การกำหนดวันใช้บังคับระเบียบเพื่อให้ทราบว่าสภาพบังคับของระเบียบแต่ละฉบับ มีผลใช้บังคับตั้งแต่เมื่อใด ทั้งนี้ระเบียบที่มีการประกาศนั้นอาจจะไม่มีผลใช้บังคับในทันที การที่ระเบียบจะมีสภาพบังคับหรือมีผลใช้บังคับแก่ผู้อยู่ภายใต้บังคับของระเบียบต่อเมื่อถึงกำหนดเวลาวันใช้บังคับตามที่ได้ระบุไว้ในระเบียบ อย่างไรก็ตามวันใช้บังคับของระเบียบเป็นวันใดหรือเมื่อใดต้องพิจารณาจาก วัตถุประสงค์หรือเจตนารมณ์ของระเบียบในแต่ละเรื่องที่มีความแตกต่างกัน

การเขียนวันใช้บังคับระเบียบ จะกำหนดไว้เป็นข้อ 2 ของระเบียบเสมอ โดยหลักทั่วไปจะกำหนดให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศ ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้อยู่ภายใต้บังคับของระเบียบได้รับทราบล่วงหน้าว่าระเบียบ จะใช้บังคับหลังจากวันที่มีการออกประกาศโดยเปิดเผยแล้ว โดยในร่าง “ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ.” ได้กำหนดวันที่

ระเบียบมีผลบังคับใช้ไว้ในข้อที่ 2 ของระเบียบ กล่าวคือ “ข้อ 2 ระเบียบนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป”

6) บทยกเลิกระเบียบ

บทยกเลิกระเบียบ โดยปกติจะกำหนดไว้เป็นข้อ 3 ของระเบียบเสมอ โดยเรียงลำดับข้อต่อจากข้อระเบียบและวันใช้บังคับระเบียบ เพื่อบอกให้ทราบว่าจะระเบียบใดจะถูกยกเลิก ไม่ใช่บังคับอีกต่อไป ซึ่งในกรณีการปรับปรุงระเบียบฉบับใดฉบับหนึ่งหรือหลายฉบับอันเป็นการให้มีระเบียบใหม่แทนที่ระเบียบเดิม ก็จะต้องกำหนดบทยกเลิกระเบียบไว้เสมอว่าประสงค์จะยกเลิกระเบียบใดบ้าง หากประสงค์จะยกเลิกระเบียบเดิมที่มีอยู่ การยกเลิกระเบียบต้องระบุชื่อระเบียบที่จะยกเลิกให้ชัดเจน และครบถ้วนทุกฉบับ โดยการเขียนบทยกเลิกระเบียบ แบ่งได้เป็น 2 ลักษณะ ดังต่อไปนี้ (1) การยกเลิกระเบียบฉบับเดียว จะเขียนชื่อระเบียบที่ประสงค์จะยกเลิก ต่อเนื่องกันไปในบรรทัดเดียวกันกับคำว่า “ให้ยกเลิก” เป็น “ให้ยกเลิกระเบียบ.....” และ (2) การยกเลิกระเบียบหลายฉบับ จะเรียงลำดับเป็นรายหรือวงเล็บ โดยลักษณะการใช้ถ้อยคำจะขึ้นต้นบรรทัดแรกด้วยคำว่า “ให้ยกเลิก” เสมอ จากนั้นในบรรทัดต่อมาจะเป็นส่วน ของรายชื่อกฎหมายที่ประสงค์จะยกเลิกเรียงลำดับ เป็นรายอนุมาตราหรือวงเล็บ

ทั้งนี้ ในกรณีมีการยกเลิกระเบียบหลายฉบับ การเรียงลำดับจะเริ่มต้นจากระเบียบที่ประกาศใช้เป็นฉบับแรกก่อนแล้ว ตามด้วยระเบียบฉบับแก้ไขเพิ่มเติมเรียงตามลำดับของการแก้ไขเพิ่มเติม และระบุชื่อระเบียบที่ประสงค์จะยกเลิกให้ตรงตามที่ประกาศถือใช้ ไม่ว่าชื่อดังกล่าวจะใช้ถ้อยคำภาษาโบราณซึ่งปัจจุบันไม่ใช่แล้ว ก็ให้ระบุไปตามนั้นโดยไม่ต้องแก้ไข ทั้งนี้ เพื่อให้มีความชัดเจนว่ายกเลิกระเบียบฉบับใด โดยในร่าง “ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ.” ได้กำหนดบทยกเลิกระเบียบไว้ในข้อ 3 ดังนี้

“ข้อ 3 ให้ยกเลิก

- (1) ระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีกลุ่มเกษตรกร พ.ศ. 2533
 - (2) ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการจัดชั้นคุณภาพลูกหนี้เงินกู้ และการเพิกถอนสิ่งส่งจะสูญ พ.ศ. 2544
 - (3) ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการตัดเงินสดขาดบัญชี พ.ศ. 2546
 - (4) ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการตัดจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ พ.ศ. 2546
 - (5) ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการตัดสินค้าขาดบัญชี พ.ศ. 2546
 - (6) ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยสินทรัพย์ที่สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ได้รับบริจาคหรืออุดหนุน พ.ศ. 2547
 - (7) ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. 2560
- บรรดาระเบียบและคำสั่งอื่นใดในส่วนที่กำหนดไว้แล้ว ซึ่งขัดหรือแย้งกับระเบียบนี้ให้ใช้ระเบียบนี้แทน”

7) บทนิยาม

บทนิยามถือเป็นข้อความที่กำหนดหรือจำกัดความหมายที่แน่นอนและเป็นลายลักษณ์อักษร เพื่ออธิบายถ้อยคำที่ใช้ในระเบียบให้เข้าใจตรงกัน เนื่องจากบางถ้อยคำอาจมีความหมายกว้างหรือแคบ จึงต้องอธิบายความหมายของคำนั้นในความหมายอย่างใดอย่างหนึ่ง กรณีที่เป็นระเบียบฉบับแรก รูปแบบการเขียนบทนิยามจะขึ้นต้นด้วย “ในระเบียบนี้” เพื่ออธิบายว่าความหมายของคำนิยามต่าง ๆ ที่ปรากฏอยู่ในระเบียบนั้นมีความหมายเฉพาะอย่างไร การเรียงลำดับบทนิยามในระเบียบ โดยปกติ

ให้เรียงลำดับจาก คำที่เป็นสาระสำคัญของร่างระเบียบก่อน ทั้งนี้เพื่อให้ผู้ใช้ระเบียบจะได้เข้าใจในสาระของระเบียบฉบับนั้น แล้วจึงไล่ลำดับค่านิยมที่มีความสำคัญรองลงไปตามลำดับ

รูปแบบการเขียนบทนิยาม มีทั้งบทนิยามทั่วไป นิยามที่มีความหมายกว้างกว่า ความหมายทั่วไปและบทนิยามที่มีความหมายแคบกว่าความหมายทั่วไป โดยร่าง “ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ.” ได้กำหนดบทนิยามไว้ในข้อ 4 ดังนี้

“ข้อ 4 ในระเบียบนี้

“สหกรณ์” หมายความว่า บรรดาสหกรณ์ และชุมนุมสหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายสหกรณ์ และบรรดากลุ่มเกษตรกรที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยกลุ่มเกษตรกร

“สมุดบัญชี” หมายความว่า สมุดที่ใช้บันทึกรายการทางการเงินทั้งหมด ซึ่งมีลักษณะเป็นรูปเล่มหรือรูปแบบข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์

“เอกสารประกอบการลงบัญชี” หมายความว่า เอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีทั้งที่จัดทำด้วยมือหรืออิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ บันทึกรับฝาก หนังสือ หรือเอกสารใด ๆ ที่ใช้เป็นหลักฐานในการลงบัญชี ประกอบด้วยเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยบุคคลภายนอก และเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยสหกรณ์ เพื่อบันทึกให้แก่บุคคลภายนอก หรือเพื่อใช้ในการกิจการของสหกรณ์

“ผู้ใช้งบการเงิน” หมายความว่า สหกรณ์ กลุ่มเกษตรกร และสมาชิก ลูกค้า เจ้าหนี้ หน่วยงานราชการและสาธารณชนผู้ใช้งบการเงิน

“การตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ” หมายความว่า การตัดสินใจที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขาย การลงทุน การกู้ยืม การให้สินเชื่อ การดำเนินธุรกิจด้านต่าง ๆ ของสหกรณ์

“นโยบายการบัญชี” หมายความว่า หลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎ และวิธีปฏิบัติเฉพาะที่สหกรณ์นำมาใช้ในการจัดทำบัญชีและนำเสนองบการเงิน

“การดำเนินงานต่อเนื่อง” หมายความว่า สหกรณ์มีวัตถุประสงค์ที่จะดำเนินงานต่อเนื่องโดยไม่มีกำหนด หรือไม่ตั้งใจที่จะเลิกดำเนินงาน

“ผู้ประเมินมูลค่าทรัพย์สินรับอนุญาต” หมายความว่า บุคคลผู้มีใบรับรองวิทยฐานะจากสมาคมผู้ประเมินค่าทรัพย์สินแห่งประเทศไทยหรือสมาคมนักประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์

8) การแบ่งหมวดหมู่

ในการร่างระเบียบแต่ละฉบับจะต้องมีการวางโครงสร้างของร่างระเบียบว่าเนื้อหาสาระของร่างระเบียบประกอบด้วยเรื่องใดบ้าง ร่างระเบียบมีเนื้อหาสาระค่อนข้างยาวและมีหลายเรื่องนั้น ผู้ร่างต้องเขียนและจัดเรียงเนื้อหาสาระของระเบียบ ให้เป็นไปตามลำดับต่อเนื่องกันไป และสอดคล้องกัน โดยต้องคำนึงด้วยว่าเหตุการณ์ใดเป็นเรื่องที่เหมาะสมเกิดขึ้นก่อน อาจแบ่งเป็นหมวดหมู่หรือไม่ก็ได้โดยให้พิจารณาจากเนื้อหาที่กำหนดขึ้น การร่างระเบียบโดยแบ่งหมวดหมู่ระเบียบ หลักเกณฑ์ที่ควรพิจารณา ได้แก่ โครงสร้างของร่างระเบียบฉบับนั้นว่าเป็นอย่างไร มีเนื้อหาที่จะกำหนดมากน้อยเพียงใด ทั้งนี้การแบ่งหมวดหมู่ระเบียบ มีวัตถุประสงค์เพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้ใช้ระเบียบและผู้อยู่ใต้บังคับระเบียบให้สามารถ ทำความเข้าใจในเนื้อหาสาระของ ระเบียบ ตลอดจนยังทำให้การอ่านและค้นหาเรื่องที่ต้องการ ทราบเป็นไปได้อย่างรวดเร็วมากยิ่งขึ้น ดังนั้น หากเนื้อหาสาระหรือจำนวนข้อของระเบียบนั้นมีจำนวนน้อย ก็อาจไม่มีความจำเป็นต้องแบ่งหมวดหมู่ของระเบียบ

การแบ่งแยกและจัดเรียงลำดับเนื้อหาสาระของระเบียบนั้น การเรียงลำดับหมวดหมู่ระเบียบ กำหนดให้ข้อกำหนดทั่วไปต้องอยู่ในลำดับก่อนข้อกำหนดเฉพาะเรื่อง เนื่องจากข้อกำหนดทั่วไปนั้นเป็นข้อกำหนดที่นำไปใช้บังคับกับเนื้อหาสาระในส่วนอื่น ๆ ของระเบียบ ฉบับนั้นทั้งฉบับ

ส่วนข้อกำหนดเฉพาะเรื่องจัดเรียงไว้ในหมวดอื่นในลำดับถัดจากหมวดทั่วไปตามลำดับ ความสำคัญของแต่ละเรื่องด้วย โดยให้เรียงตามความสำคัญมากหรือจากเรื่องที่ เป็นหลักการใหญ่ของระเบียบนั้นไปหาเรื่องที่มีความสำคัญน้อยกว่าหรือเป็นรายละเอียดปลีกย่อย และให้หมวดข้อกำหนดที่ใช้บังคับเป็นการทั่วไปย่อมมาก่อนหมวดบทเฉพาะกาล และจัดเรียงข้อกำหนดในแต่ละ “หมวด” ต้องจัดเรียงเนื้อหาในเรื่องเดียวกันหรือที่มีความสัมพันธ์กันไว้ด้วยกัน โดยให้คำนึงถึงลำดับขั้นตอนในการดำเนินการในเรื่องนั้นด้วย เพื่อให้เนื้อหาของเรื่องเป็นไปตามเจตนารมณ์ของระเบียบฉบับนั้น

สำหรับร่าง “ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ.” ได้มีการแบ่งเป็นหมวดหมู่ โดยพิจารณาจากเนื้อหาที่กำหนดขึ้นทั้งฉบับ โดยแบ่งเป็น 4 หมวด ได้แก่

8.1) หมวด 1 บททั่วไป

ข้อ 6 ให้คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำบัญชีและงบการเงินตามแบบและรายการที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดให้ถูกต้องตามความเป็นจริง ภายใต้การดำเนินงานต่อเนื่องของสหกรณ์และปิดบัญชีโดยสรุปจากรายการบัญชีต่าง ๆ ที่บันทึกไว้ เพื่อแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีของสหกรณ์ให้แล้วเสร็จโดยเร็ว

ข้อ 7 ให้สหกรณ์บันทึกบัญชีตามเกณฑ์คงค้างและนโยบายการบัญชีที่สำคัญที่สหกรณ์กำหนดภายใต้ระเบียบนี้ ซึ่งเกณฑ์คงค้าง หมายถึง เกณฑ์การบันทึกรายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีใดก็ให้บันทึกเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกิดรายการนั้นตามสิทธิเรียกร้องหรือเกิดภาระที่ต้องจ่ายเงิน การบันทึกรายการบัญชีในสมุดบัญชีของสหกรณ์ต้องมีเอกสารประกอบการลงบัญชีที่ถูกต้อง สมบูรณ์และครบถ้วน

ข้อ 8 ให้สหกรณ์รับรู้รายการสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่าย เข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุน ตามเกณฑ์การรับรู้รายการดังต่อไปนี้

การรับรู้สินทรัพย์ เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ในอนาคตจะเข้าสู่สหกรณ์ และสินทรัพย์นั้นมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

การรับรู้หนี้สิน เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพยากรจะออกจากสหกรณ์ เพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบันและมูลค่าของภาระผูกพันที่ต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

การรับรู้รายได้ เมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้น เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สินและสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ

การรับรู้ค่าใช้จ่าย เมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลง เนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินและสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ

ข้อ 9 ให้สหกรณ์ใช้เกณฑ์การวัดมูลค่ารายการสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่าย ดังนี้

(1) ราคาทุน หมายความว่า จำนวนเงินที่จ่ายเพื่อซื้อสินทรัพย์นั้น หรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งของที่น่าไปแลกสินทรัพย์มา ณ วันที่เกิดรายการ หรือหมายความว่า จำนวนเงินที่จ่ายเป็นต้นทุนในการก่อสร้างสินทรัพย์ เพื่อให้อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน หรือหมายความว่า จำนวนเงินที่จ่าย

เป็นต้นทุนในการซื้อหรือผลิตสินค้าเพื่อให้อยู่ในสภาพพร้อมจำหน่าย หรือหมายความว่า จำนวนเงินที่จ่ายเพื่อการลงทุน

(2) มูลค่ายุติธรรม หมายความว่า จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

(3) มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หมายความว่า ราคาที่คาดว่าจะขายได้ตามลักษณะปกติของการประกอบธุรกิจหักด้วยประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้าให้เสร็จและต้นทุนที่ต้องจ่ายไปเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้

ข้อ 10 ให้สหกรณ์เก็บรักษาสมุดบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีไว้ที่สำนักงานสหกรณ์ไม่น้อยกว่าห้าปี นับแต่วันที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินแล้ว

8.2) หมวด 2 บัญชีที่สำคัญของสหกรณ์

หมวดบัญชีที่สำคัญของสหกรณ์แบ่งออกเป็น 5 ส่วน ประกอบด้วย สินทรัพย์ หนี้สิน ทุนของสหกรณ์ รายได้ และค่าใช้จ่าย ซึ่งเป็นการแบ่งส่วนตามองค์ประกอบรายการในงบการเงิน ตามรายละเอียดดังนี้

8.2.1) ส่วนที่ 1 สินทรัพย์

ข้อ 11 ให้สหกรณ์บันทึกบัญชีสินทรัพย์ สำหรับสินทรัพย์ที่มีตัวตนหรือไม่มีตัวตนอันมีมูลค่าที่อยู่ในความควบคุมของสหกรณ์ที่เป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งสหกรณ์คาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์นั้นในอนาคต

ข้อ 12 ให้สหกรณ์บันทึกรายการบัญชีเกี่ยวกับเงินสดในวันที่เกิดรายการนั้น สำหรับรายการอื่น ๆ ที่ไม่เกี่ยวกับเงินสดให้บันทึกรายการบัญชีภายในสามวันนับแต่วันที่เกิดรายการ ทั้งนี้ เงินสด ให้หมายความรวมถึง ธนบัตรและเหรียญกษาปณ์ที่สหกรณ์มีอยู่ รวมทั้งเช็คที่ยังไม่ได้นำฝาก เช็คเดินทาง ดราฟต์ของธนาคารและธนาคารนัด โดยไม่รวมดวงตราไปรษณียากร อากรแสตมป์ เช็คลงวันที่ล่วงหน้า ใบยืมและเอกสารทางการเงิน เช่น ตัวเงิน พันธบัตรรัฐบาล ใบหุ้นกู้ ใบหุ้นทุน เป็นต้น กรณีสหกรณ์มีจำนวนเงินสด ณ วันตรวจนับน้อยกว่าเงินสดคงเหลือตามบัญชี ให้ถือว่าเป็นเงินสดขาดบัญชี สหกรณ์ต้องดำเนินการ ดังนี้

(1) ให้ผู้รับผิดชอบขอใช้เงินสดขาดบัญชี หากผู้รับผิดชอบยังไม่สามารถชำระคืนได้ทันทีให้ตั้งผู้รับผิดชอบนั้นเป็นลูกหนี้เงินสดขาดบัญชี โดยให้มีการจัดทำหลักฐานรับรองเงินสดขาดบัญชี พร้อมทั้งจัดให้มีหลักประกันโดยมีมูลค่าไม่น้อยกว่าจำนวนเงินสดขาดบัญชี

(2) หากยังไม่สามารถกำหนดผู้รับผิดชอบได้หรืออยู่ระหว่างดำเนินการหาผู้รับผิดชอบเงินสดขาดบัญชีดังกล่าว ให้สหกรณ์แยกบัญชีเงินสดขาดบัญชีออกจากบัญชีเงินสดและให้บันทึกบัญชีค่าเผื่อเงินสดขาดบัญชีเต็มจำนวนสำหรับเงินสดขาดบัญชีที่อยู่ระหว่างหาผู้รับผิดชอบหรือยังไม่มีผู้รับผิดชอบ ถือเป็นบัญชีปรับมูลค่า เพื่อแสดงเป็นรายการหักออกจากบัญชีเงินสดขาดบัญชีในงบแสดงฐานะการเงิน และบันทึกค่าเสียหายจากเงินสดขาดบัญชีเป็นค่าใช้จ่าย กรณีสหกรณ์หาผู้รับผิดชอบเงินสดขาดบัญชีได้ สหกรณ์ต้องปรับปรุงบัญชีเงินสดขาดบัญชีเป็นบัญชีลูกหนี้เงินสดขาดบัญชี

กรณีสหกรณ์มีจำนวนเงินสด ณ วันตรวจนับมากกว่าเงินสดคงเหลือตามบัญชี ให้ถือเป็นเงินสดเกินบัญชี สหกรณ์ต้องดำเนินการ ดังนี้

(1) ให้สหกรณ์ปรับปรุงบัญชีเงินสดให้มีจำนวนคงเหลือเท่ากับจำนวนเงินสดที่ตรวจนับได้โดยเพิ่มในบัญชีเงินสดด้วยจำนวนเงินที่เกินบัญชี และบันทึกไว้ในบัญชีเงินสดเกินบัญชี

(2) ให้สหกรณ์ตรวจสอบค้นหาสาเหตุที่ทำให้เกิดเงินสดเกินบัญชี หากค้นหาสาเหตุได้ให้สหกรณ์บันทึกบัญชีตามประเภทของรายการเงินที่พบสาเหตุนั้น หากไม่สามารถค้นหาสาเหตุได้ให้คงบัญชีเงินสดเกินบัญชีไว้จนกว่าจะพ้นอายุความเรียกร้องสิทธิ์ และเมื่อพ้นอายุความแล้วหากไม่มีผู้ใดใช้สิทธิ์เรียกร้องก็ให้ออนเงินสดเกินบัญชีเป็นรายได้อื่นของสหกรณ์

กรณีที่สหกรณ์มีเงินสดเกินบัญชีหรือเงินสดขาดบัญชีอันเป็นผลเนื่องจากการปิดเศษสตางค์ของจำนวนเงิน ให้บันทึกไว้ในบัญชีรายได้อื่นหรือค่าใช้จ่ายอื่นแล้วแต่กรณี

ข้อ 13 ให้สหกรณ์เปิดเผยข้อมูลเงินสดขาดบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินโดยแสดงรายละเอียดการดำเนินการเกี่ยวกับเงินสดขาดบัญชีที่เกิดขึ้น

ข้อ 14 ให้สหกรณ์บันทึกบัญชีเงินฝากธนาคาร สำหรับรายการเงินฝากธนาคารทุกประเภท รวมถึงสลากออมสิน สลากออมทรัพย์ ธ.ก.ส. และสลากออมทรัพย์ ธอส.

ข้อ 15 ให้สหกรณ์เปิดเผยข้อมูลเงินฝากธนาคารในหมายเหตุประกอบงบการเงินเกี่ยวกับเงื่อนไขหรือภาระผูกพันของเงินฝากธนาคาร

ข้อ 16 ให้สหกรณ์บันทึกบัญชีเงินฝากสหกรณ์อื่น สำหรับรายการที่สหกรณ์นำเงินไปฝากไว้ที่ชุมนุมสหกรณ์หรือสหกรณ์อื่น เงินฝากสหกรณ์อื่นที่มีผลต่อมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ให้พิจารณาการประมาณการค่าเผื่อเงินฝากสหกรณ์อื่นสงสัยจะสูญ ดังนี้

(1) กรณีเงินฝากสหกรณ์อื่นที่มีกำหนดชำระคืนแล้วแต่สหกรณ์ผู้รับฝากไม่สามารถจ่ายคืนเงินฝากได้ให้สหกรณ์ผู้ฝากรายงานเงินฝากสหกรณ์อื่นที่ถอนไม่ได้ต่อที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ และสหกรณ์ผู้ฝากต้องประมาณการค่าเผื่อเงินฝากสหกรณ์อื่นสงสัยจะสูญเต็มจำนวนเงินฝากที่ถอนคืนไม่ได้

(2) กรณีสหกรณ์ผู้รับฝากมีผลการดำเนินงานขาดทุนสะสมเกินกึ่งหนึ่งของทุนเรือนหุ้นและงบแสดงฐานะการเงินมีข้อมูลที่แสดงให้เห็นว่า สหกรณ์ผู้รับฝากขาดสภาพคล่องไม่มีเงินทุนหมุนเวียนเพียงพอที่จะจ่ายคืนเงินฝากได้ และไม่ได้ดำเนินการจัดทำแผนปรับปรุงการดำเนินงานแต่อย่างใด ให้สหกรณ์ผู้ฝากบันทึกค่าเผื่อเงินฝากสหกรณ์อื่นสงสัยจะสูญเต็มจำนวนของเงินฝากนั้น แต่หากสหกรณ์ผู้รับฝากอยู่ในระหว่างการจัดทำแผนปรับปรุงการดำเนินงานของสหกรณ์ตามคำสั่งนายทะเบียนสหกรณ์ให้สหกรณ์ผู้ฝากทยอยบันทึกค่าเผื่อเงินฝากสหกรณ์อื่นสงสัยจะสูญตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ในแผนปรับปรุงการดำเนินงานนั้น ถ้าสหกรณ์ผู้รับฝากมีฐานะการเงินดีขึ้นโดยงบแสดงฐานะการเงินของสหกรณ์ผู้รับฝากไม่ปรากฏผลขาดทุนสะสมแล้ว หรือสหกรณ์ผู้ฝากได้รับเงินฝากคืน ให้สหกรณ์ผู้ฝากระงับการบันทึกค่าเผื่อเงินฝากสหกรณ์อื่นสงสัยจะสูญ

ให้สหกรณ์บันทึกค่าเผื่อเงินฝากสหกรณ์อื่นสงสัยจะสูญถือเป็นบัญชีปรับมูลค่า เพื่อแสดงเป็นรายการหักออกจากเงินฝากสหกรณ์อื่นในงบแสดงฐานะการเงินและบันทึกเงินฝากสหกรณ์อื่นสงสัยจะสูญถือเป็นค่าใช้จ่าย กรณีที่สหกรณ์ผู้ฝากได้รับเงินฝากคืนให้สหกรณ์ผู้ฝากโอนปิดบัญชีค่าเผื่อเงินฝากสหกรณ์อื่นสงสัยจะสูญ และบันทึกเงินฝากสหกรณ์อื่นสงสัยจะสูญไว้ในวงเล็บเพื่อเป็นการลดยอดค่าใช้จ่าย

ข้อ 17 ให้สหกรณ์เปิดเผยข้อมูลเงินฝากสหกรณ์อื่นในหมายเหตุประกอบงบการเงินเกี่ยวกับเงื่อนไขหรือภาระผูกพันของเงินฝากสหกรณ์อื่นและการถอนคืนไม่ได้

ข้อ 18 ให้สหกรณ์บันทึกบัญชีเงินลงทุน สำหรับรายการเงินที่สหกรณ์นำไปลงทุนเพื่อเพิ่มความมั่งคั่งหรือส่งเสริมความเจริญแก่กิจการของสหกรณ์ ตามมาตรา 62 (3) (4) (5) (6) และ (7) แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 และที่แก้ไขเพิ่มเติม โดยบันทึกบัญชีตามลักษณะของเงินลงทุน ดังนี้

(1) เงินลงทุนทั่วไป หมายถึง เงินลงทุนในตราสารทุนและตราสารหนี้ที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดสามารถแยกประเภทเป็นเงินลงทุนระยะสั้น หรือเงินลงทุนระยะยาว เช่น เงินลงทุนซื้อหุ้นชุมนุมสหกรณ์ ตัวสัญญาใช้เงินที่ออกโดยชุมนุมสหกรณ์ เป็นต้น

(2) ตราสารหนี้ หมายถึง เงินลงทุนในหลักทรัพย์ที่มีสัญญาแสดงว่าผู้ออกตราสารมีภาระผูกพัน ทั้งทางตรงและทางอ้อมที่จะต้องจ่ายเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นให้แก่ผู้ถือตราสารตามจำนวนและเงื่อนไขที่กำหนดไว้ โดยชัดเจนหรือโดยปริยาย เช่น พันธบัตรรัฐบาล หุ้นกู้ เป็นต้น

ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด หมายถึง ตราสารหนี้ที่สหกรณ์มีความตั้งใจแน่วแน่และมีความสามารถที่จะถือไว้จนครบกำหนดไถ่ถอนโดยที่สหกรณ์จะไม่ขายตราสารหนี้ก่อนครบกำหนด

(3) ตราสารทุน หมายถึง เงินที่สหกรณ์นำไปลงทุนในหุ้นทุนของกิจการที่อยู่ในความต้องการของตลาด

(4) กองทุน หมายถึง การนำเงินไปฝากให้บริษัทหลักทรัพย์จัดการกองทุนที่มีฐานะเป็นนิติบุคคล ที่ตั้งเป็นกองทุนขึ้นมา โดยมีผู้จัดการกองทุนที่เป็นมืออาชีพนำเงินไปลงทุนในสินทรัพย์ต่าง ๆ ตามนโยบายของแต่ละกองทุน ให้ได้รับผลตอบแทนแล้วนำมาเฉลี่ยคืนให้กับผู้ลงทุนแต่ละรายตามสัดส่วนที่ลงทุน โดยบริษัทนั้นจะต้องมีนโยบายนำเงินไปลงทุนตามมาตรา 62 แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 และที่แก้ไขเพิ่มเติม ได้แก่ กองทุนรวม กองทุนส่วนบุคคล

ข้อ 19 ให้สหกรณ์จัดประเภทเงินลงทุนตามการวัดมูลค่าเป็น 2 กลุ่ม ดังนี้

(1) เงินลงทุนที่อยู่ในความต้องการของตลาด หมายถึง หลักทรัพย์หรือเงินลงทุนอื่นที่มีการซื้อขายในตลาดที่มีสภาพคล่องได้แก่

(1.1) หลักทรัพย์เมื่อขาย หมายถึง เงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดหรือตราสารทุนในความต้องการของตลาดที่สหกรณ์ถือไว้โดยมิได้มีวัตถุประสงค์หลักที่จะค้าหลักทรัพย์

(1.2) ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

(2) เงินลงทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด หมายถึง เงินลงทุนทั่วไปของสหกรณ์

ข้อ 20 ให้สหกรณ์บันทึกต้นทุนของเงินลงทุนด้วยเงินที่จ่ายโดยตรงทั้งสิ้นที่สหกรณ์จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น เช่น ราคาจ่ายซื้อเงินลงทุน ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียมและค่าภาษีอากร ต้นทุนของเงินลงทุนดังกล่าวไม่รวมถึงส่วนเกินหรือส่วนลดของตราสารหนี้

กรณีสหกรณ์ซื้อตราสารหนี้ที่ระบุอัตราดอกเบี้ยโดยมีดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นก่อนที่สหกรณ์จะได้ตราสารหนี้ ซึ่งดอกเบี้ยนั้นรวมอยู่ในราคาซื้อของตราสารหนี้ สหกรณ์ต้องปันส่วนดอกเบี้ยจากตราสารหนี้ที่สหกรณ์ได้รับในเวลาต่อมาให้กับช่วงเวลาก่อนและหลังการซื้อตราสารหนี้ และสหกรณ์ต้องไม่รับรู้ดอกเบี้ยส่วนที่เป็นของช่วงเวลาก่อนการซื้อเป็นรายได้

ข้อ 21 ให้สหกรณ์บันทึกการจำหน่ายหรือไถ่ถอนเงินลงทุนโดยต้องบันทึกผลต่างระหว่างเงินที่ได้รับกับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนเป็นกำไรหรือขาดทุนทันทีที่เกิดรายการ และสหกรณ์ต้องบันทึกกลับรายการบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนที่จำหน่ายหรือไถ่ถอนก่อน จึงรับรู้กำไรหรือขาดทุน ทั้งนี้ การบันทึกการรับรู้กำไรขาดทุนสำหรับเงินลงทุนในกองทุนรวมหรือกองทุนส่วนบุคคล ให้เป็นไปตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด

กรณีสหกรณ์จำหน่ายเงินลงทุนชนิดเดียวกันเพียงบางส่วน มูลค่าตามบัญชีต่อหน่วยที่ใช้ในการบันทึกกำไรหรือขาดทุนต้องคำนวณโดยใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักหรือวิธีเข้าก่อนออกก่อน

ข้อ 22 ให้สหกรณ์บันทึกการด้อยค่าของเงินลงทุน ดังนี้

(1) ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่สหกรณ์จะไม่สามารถเรียกเก็บเงินต้นหรือดอกเบี้ยทั้งหมดหรือบางส่วนตามที่ระบุไว้ในสัญญาได้ ให้สหกรณ์คำนวณรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด โดยคำนวณผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับราคาตลาดของตราสารหนี้ นั้น การบันทึกการด้อยค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดให้ปฏิบัติดังนี้

(1.1) สหกรณ์ต้องบันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดในงบกำไรขาดทุนทันทีที่เงินลงทุนเกิดการด้อยค่า และต้องรับรู้รายได้ดอกเบี้ยจากตราสารหนี้ โดยใช้อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงตามสัญญาเดิม

(1.2) สหกรณ์ต้องบันทึกเพิ่มมูลค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด เมื่อพบว่ารายการขาดทุนจากการด้อยค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดที่ได้รับรู้ไว้ได้หมดไปหรือลดลง โดยบันทึกเพิ่มมูลค่าไว้ในบัญชีกำไรจากการปรับมูลค่าตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด และบันทึกได้ไม่เกินกว่าจำนวนขาดทุนจากการด้อยค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดที่เคยบันทึกไว้

(2) หลักทรัพย์เผื่อขายที่อยู่ในความต้องการของตลาด เป็นตราสารหนี้ทุกชนิดหรือตราสารทุนที่อยู่ในความต้องการของตลาด ซึ่งถือเป็นหลักทรัพย์เผื่อขายจะด้อยค่าเมื่อมีหลักฐานสนับสนุนว่ากิจการที่ออกหลักทรัพย์กำลังประสบปัญหาทางการเงินหรือกิจการที่ออกหลักทรัพย์มีหนี้ชำระหนี้หรือผิดเงื่อนไขในสัญญาหรือมีความเป็นไปได้สูงที่กิจการผู้ออกหลักทรัพย์จะล้มละลาย หรือฟื้นฟูกิจการ หรือหลักทรัพย์นั้นไม่มีการซื้อขายในตลาดที่มีสภาพคล่องอีกต่อไป การบันทึกการด้อยค่าของหลักทรัพย์เผื่อขายที่อยู่ในความต้องการของตลาด ให้ปฏิบัติดังนี้

(2.1) สหกรณ์ต้องบันทึกการด้อยค่าของหลักทรัพย์เผื่อขายที่อยู่ในความต้องการของตลาดทันทีที่มีหลักฐานสนับสนุนว่า หลักทรัพย์นั้นด้อยค่าโดยการกลับรายการขาดทุนจากเงินลงทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นที่บันทึกไว้ในบัญชีกำไร (ขาดทุน) จากเงินลงทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นที่แสดงอยู่ในทุนของสหกรณ์เป็นรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของหลักทรัพย์เผื่อขายในงบกำไรขาดทุนทันที เว้นแต่ กรณีสหกรณ์เคยบันทึกรายการกำไรจากเงินลงทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นไว้ในบัญชีกำไร (ขาดทุน) จากเงินลงทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นที่แสดงอยู่ในทุนของสหกรณ์ สหกรณ์ต้องกลับบัญชีกำไร (ขาดทุน) จากเงินลงทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นดังกล่าว ในการบันทึกลดมูลค่าเงินลงทุนก่อนที่จะบันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของหลักทรัพย์เผื่อขายในงบกำไรขาดทุน

(2.2) สหกรณ์ต้องบันทึกเพิ่มมูลค่าของหลักทรัพย์เผื่อขายเมื่อพบว่ารายการขาดทุนจากการด้อยค่าของหลักทรัพย์เผื่อขายที่ได้รับรู้ไว้หมดไปหรือลดลง ให้บันทึกเพิ่มมูลค่าไว้ในบัญชีกำไรจากการปรับมูลค่าหลักทรัพย์เผื่อขาย และบันทึกได้ไม่เกินกว่าจำนวนขาดทุนจากการด้อยค่าของหลักทรัพย์เผื่อขายที่เคยบันทึกไว้

(3) เงินลงทุนทั่วไปจะด้อยค่าเมื่อมีข้อมูลที่แสดงให้เห็นว่ามูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนทั่วไปสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน เช่น หุ่นขี้ผึ้งสหกรณ์จะด้อยค่า เมื่อปรากฏว่าหมายเหตุประกอบงบการเงิน ของชุมนุมสหกรณ์ระบุมูลค่าต่อหุ้นที่คำนวณใหม่ตามวิธีการที่นายทะเบียน

สหกรณ์กำหนด มีมูลค่าต่ำกว่ามูลค่าต่อหุ้นที่กำหนดไว้ในข้อบังคับของชุมนุมสหกรณ์ เป็นต้น การบันทึกการด้อยค่าของเงินลงทุนทั่วไป ให้ปฏิบัติดังนี้

(3.1) บันทึกขาดทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุนทั่วไป
ทันทีที่มีหลักฐานสนับสนุนว่าเงินลงทุนทั่วไปด้อยค่า

(3.2) สหกรณ์ต้องบันทึกการเพิ่มมูลค่าของเงินลงทุนทั่วไปเมื่อพบว่ารายการขาดทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุนทั่วไปที่รับรู้ไว้หมดไปหรือลดลง ให้บันทึกเพิ่มมูลค่าไว้ในบัญชีกำไรจากการปรับมูลค่าเงินลงทุนทั่วไป และบันทึกได้ไม่เกินกว่าจำนวนขาดทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุนทั่วไปที่เคยบันทึกไว้

ให้สหกรณ์บันทึกการด้อยค่าของเงินลงทุนไว้ในบัญชีค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุนในงบแสดงฐานะการเงิน และบันทึกผลขาดทุนจากการด้อยค่าไว้ในบัญชีขาดทุนจากการด้อยค่าเงินลงทุนในงบกำไรขาดทุน

ข้อ 23 ให้สหกรณ์แสดงมูลค่าเงินลงทุน ณ วันสิ้นปีทางบัญชีในงบแสดงฐานะการเงิน ดังนี้

(1) เงินลงทุนทั่วไป หรือตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดในงบแสดงฐานะการเงินต้องแสดงด้วยราคาทุน

(2) ตราสารทุนและตราสารหนี้ที่ถือไม่ครบกำหนดที่อยู่ในความต้องการของตลาด ซึ่งถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม

(3) ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยราคาทุนตัดจำหน่ายซึ่งหมายถึง ราคาทุนของตราสารหนี้ที่ได้มาหรือโอนมาตั้งแต่เริ่มแรกหักเงินต้นที่จ่ายคืน และบวกหรือหักค่าตัดจำหน่ายสะสมของส่วนต่างระหว่างราคาทุนเริ่มแรกกับมูลค่าที่ตราไว้ การตัดจำหน่ายส่วนต่างดังกล่าวต้องใช้วิธีคำนวณหาอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง ซึ่งเป็นอัตราคงที่ตลอดอายุของตราสารหนี้ หรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงอย่างมีนัยสำคัญ

ข้อ 24 ให้สหกรณ์เปิดเผยข้อมูลเงินลงทุนในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังนี้

(1) นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการวัดมูลค่าเงินลงทุน การคำนวณต้นทุนของเงินลงทุนและการเปลี่ยนแปลงมูลค่าเงินลงทุน

(2) มูลค่าของหน่วยลงทุนแต่ละหน่วยตามมูลค่ายุติธรรมราคาทุน หรือราคาทุนตัดจำหน่ายตลอดจนเปิดเผยราคาทุนรวมของเงินลงทุนบวกหรือหักด้วยค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน แยกเป็นเงินลงทุนที่อยู่ในความต้องการของตลาด และเงินลงทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด ทั้งนี้ ให้แสดงตามระยะเวลาถือครองเงินลงทุนเป็นระยะสั้นหรือระยะยาว

(3) ข้อมูลเกี่ยวกับกำไร (ขาดทุน) จากเงินลงทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น โดยเปิดเผยให้ทราบถึงจำนวนเงินต้นงวด การเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวด และจำนวนเงินคงเหลือในวันสิ้นปีทางบัญชี

(4) ข้อมูลเกี่ยวกับการด้อยค่าของเงินลงทุนในระหว่างปี โดยเปิดเผยให้ทราบถึงมูลค่าเงินลงทุนตามบัญชีคงเหลือ จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุนและสาเหตุของการด้อยค่าเงินลงทุนนั้น

ข้อ 25 ให้สหกรณ์บันทึกบัญชีลูกหนี้เงินกู้ สำหรับรายการลูกหนี้ที่เกิดจากสัญญาเงินกู้ รวมถึงลูกหนี้อื่นอันมีมูลหนี้ที่เกิดจากการให้เงินกู้ เช่น ลูกหนี้เงินกู้ปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ลูกหนี้เงินกู้ขาดสมาชิกภาพ ลูกหนี้เงินกู้ระหว่างดำเนินคดี ลูกหนี้เงินกู้ตามคำพิพากษา เป็นต้น

ข้อ 26 ให้สหกรณ์ประมาณการค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ ณ วันสิ้นปีทางบัญชี เพื่อปรับมูลค่าของลูกหนี้เงินกู้ โดยแสดงเป็นรายการค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญหักจากบัญชีลูกหนี้เงินกู้ในงบแสดงฐานะการเงิน ดังนี้

(1) สหกรณ์ตามมาตรา 33/1 (1) (2) (3) (4) และ (5) แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 และที่แก้ไขเพิ่มเติม และกลุ่มเกษตรกร ให้ประมาณการค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญตามประกาศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เรื่อง การประมาณการค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ

(2) สหกรณ์ตามมาตรา 33/1 (6) และ (7) แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 และที่แก้ไขเพิ่มเติม ให้ประมาณการค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญตามกฎหมายกระทรวงว่าด้วยการจัดขึ้นสินทรัพย์และการกันเงินสำรอง

ให้นำรายการดังต่อไปนี้ มาพิจารณาก่อนประมาณการค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ ณ วันสิ้นปีทางบัญชี

(1) จำนวนเงินที่ได้รับชำระหนี้หลังวันสิ้นปีทางบัญชีแต่ก่อนวันที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงิน

(2) เงินฝากของลูกหนี้ที่ฝากไว้กับสหกรณ์ตามจำนวนเงินที่เจ้าของบัญชีเงินฝากดังกล่าวทำสัญญาตกลงผูกพันค้ำประกันหนี้ของลูกหนี้และให้สิทธิแก่สหกรณ์สามารถถอนเงินฝากเพื่อชำระหนี้ได้เมื่อหนี้ถึงกำหนดชำระ

(3) หลักทรัพย์รัฐบาล หรือหลักทรัพย์ที่กระทรวงการคลังค้ำประกันต้นเงินและดอกเบี้ย และเจ้าของหลักทรัพย์นั้นได้ทำสัญญาตกลงผูกพันค้ำประกันหนี้ของลูกหนี้ให้หักได้ตามมูลค่าหลักทรัพย์เท่าที่ได้นำมาเป็นหลักประกันกับสหกรณ์

(4) ที่ดิน หรือที่ดินพร้อมอาคาร สิ่งปลูกสร้างที่จดจำนองไว้กับสหกรณ์ กรณีประเมินโดยทางราชการให้หักได้เต็มจำนวน กรณีประเมินโดยผู้ประเมินมูลค่าทรัพย์สินรับอนุญาตให้หักได้ ร้อยละ 70 ของราคาประเมิน ทั้งนี้ ต้องไม่เกินกว่าวงเงินที่ระบุไว้ในสัญญาจำนอง

ข้อ 27 ให้สหกรณ์บันทึกบัญชีลูกหนี้การค้า สำหรับรายการลูกหนี้ที่ค้างชำระค่าสินค้าหรือค่าบริการที่สหกรณ์ได้ขายหรือให้บริการไปแล้วตามปกติ รวมถึงลูกหนี้ขายผ่านบัญชีลูกหนี้จากการขายผ่อนชำระหรือเช่าซื้อ ลูกหนี้ค่าบริการ

การประมาณการค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้การค้าที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ ณ วันสิ้นปีทางบัญชี ให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในข้อ 26 เพื่อปรับมูลค่าของลูกหนี้การค้า และแสดงเป็นรายการค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญหักจากบัญชีลูกหนี้การค้าในงบแสดงฐานะการเงิน

ข้อ 28 ให้สหกรณ์บันทึกบัญชีลูกหนี้อื่น สำหรับรายการลูกหนี้ที่ไม่อาจจัดอยู่ในประเภทของลูกหนี้เงินกู้และลูกหนี้การค้า รวมถึงหนี้สินที่กรรมการและเจ้าหน้าที่มีต่อสหกรณ์ไม่ว่าในลักษณะใดก็ตาม โดยบันทึกบัญชีลูกหนี้อื่นแยกออกตามประเภทของการเกิดรายการ เช่น ลูกหนี้เงินสดขาดบัญชี ลูกหนี้เงินยืมทตรง เป็นต้น

การประมาณการค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้อื่นที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ ณ วันสิ้นปี ทางบัญชี ให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในข้อ 26 เพื่อปรับมูลค่าของลูกหนี้อื่น และแสดงเป็นรายการค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญหักจากบัญชีลูกหนี้อื่นในงบแสดงฐานะการเงิน

ข้อ 29 ให้สหกรณ์นำจำนวนเงินที่ได้รับชำระหนี้จากลูกหนี้มาหักค่าปรับค้างรับ ดอกเบี้ยค้างรับ ค่าปรับรับประจำปี ดอกเบี้ยรับประจำปี และต้นเงิน ตามลำดับ

ข้อ 30 ลูกหนี้ที่สามารถตัดจำหน่ายหนี้สูญได้ ต้องเป็นหนี้ที่เกิดจากการประกอบกิจการ หรือเนื่องจากการประกอบกิจการของสหกรณ์ และมีลักษณะดังนี้

(1) ต้องมีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี หรือมีการฟ้องคดีแล้วแต่ไม่ได้รับการชำระหนี้ หรือ

(2) ลูกหนี้ถึงแก่ความตาย หรือศาลมีคำพิพากษาว่าเป็นคนสาบสูญ และไม่มีทรัพย์สินหรือสิทธิใด ๆ จะเรียกร้องให้ชำระหนี้ได้ หากฟ้องคดีไปก็ทำให้เสียค่าใช้จ่ายมากยิ่งขึ้นไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ หรือ

(3) ลูกหนี้เลิกกิจการ และมีหนี้ของเจ้าหนี้รายอื่นมีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้และอยู่ในลำดับที่จะได้รับชำระหนี้ก่อนเป็นจำนวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้ หรือ

(4) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีแพ่ง และในกรณีนั้น ๆ ได้มีคำบังคับหรือคำสั่งของศาลแล้ว แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใด ๆ จะชำระหนี้ได้ หรือ

(5) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายหรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และในกรณีนั้น ๆ ได้มีการประนอมหนี้กับลูกหนี้โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยกับการประนอมหนี้นั้น หรือ

(6) ลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลาย และได้มีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งแรกแล้ว

(7) ลูกหนี้แต่ละรายที่มีจำนวนหนี้รวมกันไม่เกินสามหมื่นบาท หากสหกรณ์มีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้วแต่ไม่ได้รับชำระหนี้ และหากจะฟ้องลูกหนี้ก็จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ

ข้อ 31 ให้สหกรณ์ตัดจำหน่ายหนี้สูญ ในกรณีที่หนี้หนี้ที่มีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญไว้เต็มจำนวนหนี้ที่จะขอตัดจำหน่ายแล้วในคราวปิดบัญชีประจำปีก่อนการขออนุมัติตัดจำหน่ายหนี้สูญ ให้สหกรณ์ดำเนินการ ดังนี้

(1) กำหนดระเบียบวาระการประชุมใหญ่ เรื่อง การตัดจำหน่ายหนี้สูญ ในคราวปิดบัญชีประจำปีก่อนการขออนุมัติตัดจำหน่ายหนี้สูญ เพื่อพิจารณาอนุมัติตัดจำหน่ายหนี้สูญ โดยจัดให้มีข้อมูลแนบระเบียบวาระการประชุมใหญ่

(2) ต้องมีมติอนุมัติจากที่ประชุมใหญ่ โดยมีคะแนนเสียงเกินกว่ากึ่งหนึ่งของสมาชิกที่มาประชุม

(3) เมื่อที่ประชุมใหญ่มีมติอนุมัติให้ตัดจำหน่ายหนี้สูญได้ ให้บันทึกไว้ในรายงานการประชุม ด้วยว่าการอนุมัติตัดจำหน่ายหนี้สูญเป็นเพียงการปฏิบัติทางบัญชีเท่านั้น มิได้เป็นการระงับซึ่งสิทธิเรียกร้องจากผู้ต้องรับผิดชอบต่อสหกรณ์แต่อย่างใด

การตัดจำหน่ายหนี้สูญให้สหกรณ์บันทึกลดยอดลูกหนี้เป็นหนี้สูญถือเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน และโอนกลับบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญและบัญชีหนี้สงสัยจะสูญ

ข้อ 32 ให้สหกรณ์บันทึกกลับรายการบัญชีลูกหนี้และค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่เกี่ยวข้อง และบันทึกหนี้สูญรับคืนเป็นรายได้ด้วยจำนวนเงินที่ได้รับคืน เมื่อสหกรณ์ตัดจำหน่ายหนี้สูญไปแล้วและลูกหนี้นำเงินมาชำระหนี้

ข้อ 33 ให้สหกรณ์เปิดเผยข้อมูลลูกหนี้เงินกู้ ลูกหนี้การค้า และลูกหนี้อื่นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังนี้

(1) นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

(2) นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการระบับการรับรู้รายได้ที่เกิดจากดอกเบี้ยเงินให้กู้ของลูกหนี้ที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ตามเกณฑ์คงค้าง และเปิดเผยจำนวนเงินที่ไม่ได้รับรู้เข้าเป็นรายได้ ซึ่งหากได้นำเข้าเป็นรายได้แล้วจะมีผลให้สหกรณ์มีกำไรสุทธิเป็นจำนวนเท่าใด

(3) วิธีการคำนวณค่าปรับกรณีลูกหนี้การค้าค้างชำระเกินระยะเครดิตที่ระบุในสัญญา

(4) วิธีการคำนวณยอดลูกหนี้จากการขายผ่อนชำระหรือเช่าซื้อ

(5) มติที่ประชุมใหญ่ที่อนุมัติในกรณีให้ตัดจำหน่ายหนี้สูญ

ข้อ 34 ให้สหกรณ์บันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือ สำหรับรายการสินทรัพย์ที่มีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจโดยปกติ หรืออยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย หรือมีไว้ใช้ในการผลิตสินค้าหรือให้บริการ หรือต้นทุนงานให้บริการส่วนที่สหกรณ์ยังมิได้รับรู้เป็นรายได้ ซึ่งประกอบด้วย ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับบุคคลที่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการให้บริการ รวมทั้งบุคลากรที่ควบคุมดูแลและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ หรือสินค้าที่ส่งไปฝากขายและยังมิได้บันทึกบัญชีขายสินค้า หรือสินค้าที่บันทึกบัญชีซื้อแล้วแต่ได้รับไม่ครบ หรือสินค้าง่ายคืนรอขาย

ข้อ 35 ให้สหกรณ์บันทึกบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือโดยใช้วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือเมื่อวันสิ้นปีทางบัญชี (Periodic Inventory) และให้จัดทำทะเบียนคุมสินค้าทุกครั้งที่มีการซื้อและขายสินค้า

การบันทึกซื้อสินค้าให้บันทึกในราคาซื้อสินค้านั้น รวมถึงค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ได้จ่ายไปเพื่อให้ได้สินค้านั้นมาอยู่ในสภาพที่พร้อมจะขายได้ สำหรับราคาทุนของสินค้าที่ผลิตขึ้นเองเพื่อจำหน่ายประกอบด้วยต้นทุนของวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต ค่าแรงงานโดยตรงในการผลิต และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เกี่ยวกับการผลิตสินค้านั้น

การคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของสินค้า กรณีได้รับของแถมเป็นสินค้าชนิดเดียวกันกับสินค้าที่ซื้อให้นำมูลค่าจำนวนเงินที่จ่ายค่าสินค้าที่ซื้อทั้งหมดหารด้วยจำนวนหน่วยสินค้าที่ได้รับทั้งหมด

การคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของสินค้า กรณีได้รับของแถมเป็นสินค้าชนิดเดียวกันกับสินค้าที่ซื้อแต่ต่างขนาดหรือเป็นสินค้าที่ต่างชนิดกัน โดยให้ประมาณราคาที่เคยขายได้ของสินค้าทั้งหมดรวมทั้งสินค้าที่ได้รับเป็นของแถมด้วยแล้วเฉลี่ยเป็นราคาทุนให้สินค้าทุกชิ้นที่ซื้อมาทั้งสิ้นรวมทั้งสินค้าแถมด้วย

ข้อ 36 ให้สหกรณ์ที่ส่งมอบสินค้าให้ลูกค้าแล้วโดยการขายผ่อนชำระหรือให้เช่าซื้อต่อมาได้ยึดสินค้าคืน ให้บันทึกสินค้าง่ายคืนรอขายด้วยมูลค่าลูกหนี้จากการขายผ่อนชำระหรือเช่าซื้อคงเหลือตามบัญชีหลังจากหักดอกเบี้ยจากการขายผ่อนชำระหรือเช่าซื้อหรือตัดบัญชี และกำไรขั้นต้นจากการขายผ่อนชำระหรือเช่าซื้อหรือตัดบัญชี รวมทั้งบัญชีอื่นที่เกี่ยวข้องเมื่อลูกค้าไม่สามารถจ่ายชำระหนี้ค่าสินค้าได้

ข้อ 37 ให้สหกรณ์ที่เบิกสินค้าไปใช้ในการดำเนินงานของสหกรณ์บันทึกสินค้าที่เบิกใช้เป็นค่าใช้จ่าย ตามประเภทที่นำสินค้าไปใช้ และบันทึกสินค้าเบิกใช้เพื่อการดำเนินงานโดยบันทึกด้วยราคาทุน

การเบิกสินค้าไปใช้ในการผลิตสินค้าให้สหกรณ์บันทึกสินค้าที่เบิกใช้เป็นค่าวัตถุดิบ/วัสดุสิ้นเปลือง และบันทึกสินค้าเบิกใช้เพื่อการผลิต โดยบันทึกด้วยราคาทุน

การนำสินค้าไปแถม แจกฟรี หรือให้เป็นตัวอย่างแก่ลูกค้า ให้สหกรณ์บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายส่งเสริมการขาย และบันทึกสินค้าเบิกใช้เพื่อการส่งเสริมการขาย โดยบันทึกด้วยราคาทุน

ข้อ 38 ให้สหกรณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปีทางบัญชี โดยจัดทำทะเบียนคุมสินค้าและวัตถุดิบ และต้องมีการตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปีทางบัญชี โดยผู้ที่ไม่มีหน้าที่โดยตรงในการเก็บรักษาสินค้าเป็นกรรมการตรวจนับ ไม่น้อยกว่า 3 คน เพื่อให้ทราบปริมาณและสภาพของสินค้าที่เหลืออยู่ตามความเป็นจริง โดยให้แยกรายละเอียดสินค้าคงเหลือสภาพปกติ สินค้าที่เสื่อมหรือชำรุดที่ตรวจนับได้ไว้ต่างหากจากกัน ทั้งนี้ ไม่นับรวมสินคารับฝากขายที่ยังไม่ได้บันทึกบัญชีซื้อสินค้าที่ขายแล้วแต่ผู้ซื้อยังไม่มารับสินค้า และสินค้าเสื่อมสภาพเสียหายที่ได้รับอนุมัติให้ตัดบัญชีแล้ว

ข้อ 39 ให้สหกรณ์จัดประเภทสินค้าคงเหลือที่ตรวจนับได้ โดยแยกออกตามสภาพเป็น 2 กลุ่มดังนี้

(1) สินค้าคงเหลือสภาพปกติ หมายถึง สินค้าคงเหลือซึ่งอยู่ในสภาพพร้อมที่จะขายหรือสามารถนำไปใช้ในการผลิตสินค้าหรือให้บริการ

(2) สินค้าคงเหลือสภาพเสื่อมชำรุด หมายถึง สินค้าคงเหลือที่มีสภาพเสื่อมชำรุด ล้าสมัย แต่ยังสามารถขายได้

ข้อ 40 ให้สหกรณ์คำนวณมูลค่าสินค้าคงเหลือสภาพปกติ ณ วันสิ้นปีทางบัญชีด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า และบันทึกเป็นมูลค่าสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปีทางบัญชี โดยสหกรณ์สามารถเลือกใช้วิธีการคำนวณราคาทุน ดังนี้

(1) วิธีเข้าก่อนออกก่อน (First In First Out : FIFO) โดยสินค้าที่ซื้อหรือผลิตขึ้นก่อนจะถูกขายออกไปก่อน ดังนั้น สินค้าที่เหลืออยู่จะเป็นสินค้าที่ซื้อหรือผลิตครั้งหลังสุด ย้อนขึ้นไปตามลำดับ

(2) วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average) โดยนำราคาทุนทั้งหมดของสินค้าที่ซื้อมาหารด้วยจำนวนหน่วยของสินค้านั้น และนำราคาถ่วงเฉลี่ยต่อหน่วยที่คำนวณได้คูณด้วยจำนวนหน่วยของสินค้าคงเหลือในวันสิ้นปีทางบัญชี

สหกรณ์เลือกใช้วิธีการคำนวณราคาทุนสินค้าคงเหลือด้วยวิธีใดวิธีหนึ่ง สหกรณ์ต้องใช้วิธีการคำนวณต้นทุนด้วยวิธีเดียวกันอย่างสม่ำเสมอ สำหรับสินค้าคงเหลือที่มีลักษณะและการใช้คล้ายคลึงกัน

ข้อ 41 ให้สหกรณ์บันทึกมูลค่าสินค้าคงเหลือสภาพเสื่อมชำรุดด้วยราคาลดลงตามราคาที่จะจำหน่ายได้ กรณีสินค้าที่เสื่อมหรือชำรุดลดลงต่ำกว่าราคาทุน ให้จัดทำรายละเอียดประกอบการขอลดราคา โดยให้มีข้อมูลเกี่ยวกับประเภทสินค้า จำนวน ราคาทุน ราคาที่ลดลง และเหตุผลที่ลดราคา เสนอขออนุมัติต่อที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ก่อนการจำหน่ายตามราคาที่ลดลง

ข้อ 42 ให้สหกรณ์บันทึกมูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปีทางบัญชี เนื่องจากการปรับมูลค่าให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับเป็นผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลง ถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ปรับมูลค่าสินค้าลดลง

สินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปีทางบัญชีหรือวันตรวจนับ มีจำนวนน้อยกว่าสินค้าคงเหลือตามบัญชี หรือจำนวนสินค้าคงเหลือตามบัญชีที่เกินหลังจากหักลดหย่อนแล้ว ให้ถือเป็นสินค้าขาดบัญชี โดยให้สหกรณ์โอนบัญชีแยกออกจากสินค้าคงเหลือตามบัญชีโดยใช้ราคาขายรวมภาษีขาย ณ วันสิ้นปีทางบัญชี หรือวันตรวจนับเป็นเกณฑ์ในการบันทึกบัญชีและดำเนินการหาผู้รับผิดชอบ

ข้อ 43 ให้สหกรณ์พิจารณาการลดหย่อนสินค้าคงเหลือขาดบัญชี ดังนี้

(1) สินค้าประเภทพืชผลทางการเกษตร ให้คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์พิจารณาลดหย่อนสำหรับสินค้าที่มีการยุบตัวหรือสูญเสียน้ำหนักตามสภาพของสินค้านั้น โดยให้ดำเนินการทดสอบอัตราการยุบตัวตามสภาพของพืชผลทางการเกษตรนั้นขึ้นเป็นการเฉพาะ และจะต้องมีหลักฐานพิสูจน์ว่าอัตราการทดสอบนั้นได้กำหนดขึ้นด้วยวิธีการที่เหมาะสม

(2) สินค้าประเภทน้ำมันเชื้อเพลิง ให้คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์พิจารณาลดหย่อนน้ำมันเชื้อเพลิงที่ขาดหาย เนื่องจากการระเหยของน้ำมันตามสภาพปกติได้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กรมสรรพากรกำหนด

ข้อ 44 ให้สหกรณ์บันทึกสินค้าขาดบัญชี สำหรับสินค้าคงเหลือตามบัญชีส่วนที่เกินจากสินค้าคงเหลือที่ตรวจนับได้ หลังหักลดหย่อนสินค้าคงเหลือขาดบัญชีแล้ว ดังนี้

(1) ถ้ามีผู้รับผิดชอบ ให้ผู้รับผิดชอบชดเชยสินค้าขาดบัญชีด้วยราคาขายรวมภาษีขาย กรณีผู้รับผิดชอบยังไม่สามารถชำระคืนได้ ให้ตั้งผู้รับผิดชอบนั้นเป็นลูกหนี้สินค้าขาดบัญชี โดยให้มีการจัดทำหลักฐานรับสภาพความผิดจากสินค้าขาดบัญชี พร้อมทั้งจัดให้มีหลักประกัน โดยให้มีมูลค่าไม่น้อยกว่าสินค้าขาดบัญชีตามราคาขายรวมภาษีขาย

(2) ถ้ายังไม่สามารถกำหนดผู้รับผิดชอบหรืออยู่ระหว่างดำเนินการพิจารณาหาผู้รับผิดชอบสินค้าขาดบัญชีดังกล่าวถือเป็นสินค้าขาดบัญชีมีมูลค่าตามราคาขายรวมภาษีขาย ซึ่งจะต้องตั้งค่าเผื่อสินค้าขาดบัญชีและค่าเสียหายจากสินค้าขาดบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน

(3) ถ้าสามารถหาผู้รับผิดชอบสินค้าขาดบัญชีได้ในเวลาต่อมา ให้ปรับปรุงบัญชีสินค้าขาดบัญชีเป็นบัญชีลูกหนี้สินค้าขาดบัญชี และโอนปิดค่าเผื่อสินค้าขาดบัญชีและบันทึกบัญชีสินค้าขาดบัญชีมีผู้รับผิดชอบไว้ในวงเล็บ เพื่อเป็นการลดยอดค่าใช้จ่าย

ข้อ 45 ให้สหกรณ์บันทึกบัญชีสินค้าเสื่อมสภาพเสียหาย สำหรับรายการสินค้าที่ได้รับความเสียหายจากภัยต่าง ๆ เช่น ไฟไหม้ น้ำท่วม ถูกโจรกรรม เป็นต้น ซึ่งสหกรณ์ไม่ได้ทำประกันภัยและสินค้านั้นไม่สามารถขายได้ โดยให้ที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์มีมติอนุมัติให้ตัดจำหน่ายออกจากบัญชี และบันทึกเป็นค่าเสียหายจากสินค้าเสื่อมสภาพทั้งจำนวนด้วยราคาทุน และแสดงเป็นรายการหักสินค้าที่มีเพื่อขายในงบต้นทุนขาย กรณีสินค้ามีสภาพขายได้ ให้ถือเป็นสินค้าคงเหลือและตีราคาลดลงตามสภาพที่คาดว่าจะขายได้ กรณีสินค้าทำประกันภัยให้บันทึกค่าเสียหายเป็นค่าใช้จ่ายของสหกรณ์ และบันทึกจำนวนเงินที่ได้รับชดเชยจากบริษัทประกันเป็นรายได้ของสหกรณ์

ข้อ 46 ให้สหกรณ์เปิดเผยข้อมูลสินค้าคงเหลือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังนี้

(1) นโยบายการบัญชีที่ใช้ในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า โดยเปิดเผยวิธีที่ใช้คำนวณราคาทุนของสินค้าแต่ละประเภท

(2) รายการลดราคาขายสินค้าต่ำกว่าราคาทุนในระหว่างปีเกี่ยวกับจำนวนครั้งที่ลดราคา จำนวน ประเภทสินค้า จำนวนที่ลดราคา วันที่และครั้งที่ของการประชุมคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ที่มีมติให้ลดราคา

(3) รายการลดหย่อนสินค้าในระหว่างปีเกี่ยวกับปริมาณและจำนวนเงินที่ลดหย่อน ประเภทสินค้า วันที่และครั้งที่ของการประชุมคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ที่มีมติให้ลดหย่อน

(4) รายการสินค้าที่เสียหายจากภัยพิบัติต่าง ๆ เกี่ยวกับประเภทสินค้า ปริมาณ และจำนวนเงินที่ได้รับความเสียหาย

ข้อ 47 ให้สหกรณ์บันทึกบัญชีวัสดุคงเหลือ สำหรับรายการของใช้สิ้นเปลืองในโรงงานและในสำนักงาน ซึ่งมีไว้เพื่อใช้ มิใช่มีไว้เพื่อจำหน่าย

ข้อ 48 ให้สหกรณ์ตรวจนับวัสดุคงเหลือโดยปฏิบัติเช่นเดียวกับการตรวจนับสินค้าคงเหลือ และบันทึกมูลค่าวัสดุคงเหลือสภาพปกติ ด้วยราคาทุน

ข้อ 49 ให้สหกรณ์เปิดเผยข้อมูลวัสดุคงเหลือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยเปิดเผยนโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าวัสดุคงเหลือ ด้วยราคาทุน

ข้อ 50 ให้สหกรณ์บันทึกบัญชีที่ดินแทนการชำระหนี้รอขาย สำหรับรายการที่ดินและทรัพย์สินที่ติดกับที่ดิน ซึ่งสหกรณ์ได้รับชำระหนี้จากลูกหนี้แทนการชำระด้วยเงินสด โดยพิจารณามูลค่าที่ดินแทนการชำระหนี้รอขายจากการสำรวจและประเมินราคาที่ดินก่อนการรับชำระหนี้ และบันทึกมูลค่าที่ดินที่ได้รับแทนการชำระหนี้รอขายด้วยราคาประเมินโดยทางราชการเต็มจำนวน แต่หากใช้ผู้ประเมินมูลค่าทรัพย์สินรับอนุญาตให้รับรู้มูลค่าร้อยละ 70 ของราคาประเมิน โดยสหกรณ์ต้องจัดทำทะเบียนคุมที่ดินแทนการชำระหนี้รอขาย และตรวจนับที่ดินแทนการชำระหนี้รอขาย พร้อมกับตรวจสอบเอกสารสิทธิ์ทุกวันสิ้นปีทางบัญชี

กรณีสหกรณ์ได้รับที่ดินแทนการชำระหนี้รอขายซึ่งมีมูลค่าสูงกว่าจำนวนเงินที่ลูกหนี้เป็นหนี้ให้บันทึกส่วนต่างไว้ในบัญชีส่วนเกินมูลค่าที่ดินแทนการชำระหนี้รอขาย โดยแสดงรายการไว้ในทุนของสหกรณ์

ข้อ 51 ให้สหกรณ์บันทึกกลับรายการบัญชีส่วนเกินมูลค่าที่ดินแทนการชำระหนี้รอขาย เมื่อสหกรณ์ขายที่ดินแทนการชำระหนี้รอขาย ทั้งนี้ ต้องไม่เกินจากส่วนเกินมูลค่าของที่ดินแทนการชำระหนี้รอขายแปลงที่ขาย เพื่อรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนจากการขายที่ดินแทนการชำระหนี้รอขาย

ข้อ 52 ให้สหกรณ์เปิดเผยข้อมูลที่ดินแทนการชำระหนี้รอขายไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังนี้

(1) นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การวัดมูลค่าที่ดินแทนการชำระหนี้รอขาย

(2) ข้อมูลเกี่ยวกับรายละเอียดการได้มาของที่ดินแทนการชำระหนี้รอขาย เช่น วันที่โอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินให้สหกรณ์ จำนวนลูกหนี้ เลขที่สัญญาเงินกู้ จำนวนหนี้คงเหลือ วัน เดือน ปีที่ได้รับการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดิน จำนวนแปลง จำนวนเนื้อที่ ราคาประเมิน และส่วนเกินมูลค่าที่ดินแทนการชำระหนี้รอขาย ตามมติคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ ในคราวที่มีการอนุมัติรายการเกี่ยวกับที่ดินแทนการชำระหนี้รอขาย

ข้อ 53 ให้สหกรณ์บันทึกบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สำหรับรายการสินทรัพย์ที่มีตัวตนที่สหกรณ์มีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต เพื่อใช้ในการจำหน่ายสินค้า ให้บริการ ให้เช่า หรือเพื่อใช้ในการบริหารงาน ซึ่งคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี

การบันทึกต้นทุนของสินทรัพย์ให้บันทึกด้วยราคาทุนที่จ่ายเพื่อให้ได้มาหรือก่อสร้าง สิ่งปลูกสร้าง รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ รวมถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก และมีการซ่อมบำรุง ต่อเติม ดัดแปลง ปรับปรุง เปลี่ยนแปลงแทนส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ รวมทั้งชิ้นส่วนอุปกรณ์สำรองที่ใช้ในการซ่อมบำรุงเป็นส่วนหนึ่งของบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จะต้องรับรู้เป็นบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เมื่อมีความเป็นไปได้

ค่อนข้างแน่ที่สหกรณ์จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการนั้น และสามารถวัดมูลค่าต้นทุนของรายการนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

ข้อ 54 ให้สหกรณ์บันทึกต้นทุนของสินทรัพย์ที่ซื้อมาด้วยราคาซื้อรวมภาษีอากรเข้า ภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ และค่าธรรมเนียมต่าง ๆ เพื่อให้ได้มารวมถึงต้นทุนการกู้ยืมและต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ เพื่อให้อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน กรณีมีส่วนลดและค่าภาษีที่จะได้รับคืนให้นำมาหักออกจากราคาซื้อด้วย

ต้นทุนของสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นเองให้บันทึกด้วยราคาทุนของสินทรัพย์ ซึ่งประกอบด้วย ต้นทุนทางตรงที่เกี่ยวกับการสร้างสินทรัพย์ และต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการก่อสร้างสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าต้นทุนการกู้ยืมดังกล่าวก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต

การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนให้บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม เว้นแต่มูลค่ายุติธรรมที่ได้มามีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนให้ใช้มูลค่ายุติธรรมที่ได้มา หากสหกรณ์ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ต้องบันทึกสินทรัพย์ที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนด้วยราคาทุนตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน

การวัดมูลค่าราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาหลายชนิดในราคารวมกัน ให้แยกราคาทุนของสินทรัพย์ แต่ละชนิดออกจากกัน กรณีไม่ทราบราคาต้องมีการประเมินราคาสินทรัพย์แต่ละชนิด โดยผู้ประเมินมูลค่าทรัพย์สินรับอนุญาต

ข้อ 55 ให้สหกรณ์บันทึกรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังจากการได้รับสินทรัพย์มาแล้ว และรายจ่ายนั้น เป็นผลทำให้สินทรัพย์ของสหกรณ์มีสภาพดีขึ้น หรือมีมูลค่าเพิ่มขึ้น เมื่อเทียบกับมาตรฐานการใช้งาน เช่น มีอายุการใช้งานเพิ่มขึ้น มีเนื้อที่ใช้สอยเพิ่มขึ้น เป็นต้น ให้ถือเป็น การเพิ่มมูลค่าสินทรัพย์ แต่หากรายจ่ายนั้นมีผลให้สามารถรักษาสภาพของมาตรฐานในการใช้งานของสินทรัพย์ไว้ โดยไม่มีการเพิ่มประสิทธิภาพ ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกิดขึ้น

ข้อ 56 ให้สหกรณ์ตรวจนับสินทรัพย์ พร้อมกับตรวจสอบเอกสารสิทธิ์ เพื่อให้ทราบกรรมสิทธิ์ ความครบถ้วน และสภาพของสินทรัพย์ตามความเป็นจริงทุกวันสิ้นปีทางบัญชี และให้บันทึกเป็นรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้นด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม

ข้อ 57 สหกรณ์สามารถตีราคาสินทรัพย์ใหม่ได้ตามมูลค่ายุติธรรมที่ได้จากการประเมินราคาโดยผู้ประเมินมูลค่าทรัพย์สินรับอนุญาต การตีราคาใหม่ต้องกระทำอย่างสม่ำเสมอ ซึ่งรอบระยะเวลาของการพิจารณาตีราคาใหม่แต่ละครั้งต้องไม่ต่ำกว่า 5 ปีบัญชีของสหกรณ์ โดยให้สหกรณ์ตีราคาสินทรัพย์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกับรายการที่ตีราคาใหม่พร้อมกัน เพื่อมิให้มีการเลือกตีราคาเฉพาะบางรายการ และเพื่อมิให้มูลค่าของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ที่แสดงอยู่ในงบการเงินมีทั้งราคาทุนและราคาที่ตีใหม่ปะปนกัน

สำหรับบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ กรณีที่มีการตีราคาใหม่สำหรับสินทรัพย์ประเภทที่ไม่ต้องคิดค่าเสื่อมราคา บัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์จะถูกโอนปิดไปเมื่อมีการนำสินทรัพย์ดังกล่าวออกขาย ส่วนสินทรัพย์ประเภทที่คิดค่าเสื่อมราคาบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ให้โอนไปยังบัญชีทุนสำรอง ตามส่วนที่ถือเป็นรายการที่เกิดขึ้นแล้ว เมื่อมีการใช้สินทรัพย์นั้น โดยจำนวนของส่วนเกินทุนที่ถือเป็นรายการที่เกิดขึ้นแล้ว คำนวณจากผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่ยังค้างจากราคาตามบัญชีที่ตีใหม่ กับค่าเสื่อมราคาที่ยังค้างจากราคาทุนเดิม

ข้อ 58 ให้สหกรณ์คำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่จะมีการเสื่อมสภาพตามอายุการใช้งาน หรืออาจเกิดความเสียหายอันเนื่องมาจากการใช้งาน มูลค่าเสื่อมสภาพของรายการ

อาคาร และอุปกรณ์ ต้องปันส่วนเป็นค่าเสื่อมราคาอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาต้องสะท้อนถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่สหกรณ์ได้รับจากการใช้สินทรัพย์ ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นแต่ละงวดต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ยกเว้น ค่าเสื่อมราคาที่ต้องนำไปรวมเป็นราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ชนิดอื่น

สหกรณ์ไม่ต้องคิดค่าเสื่อมราคาที่ดิน ที่สหกรณ์ถือไว้เพื่อใช้ในการดำเนินงาน การคำนวณค่าเสื่อมราคาอาคารและอุปกรณ์ในแต่ละรอบปีทางบัญชี สหกรณ์ต้องคิดค่าเสื่อมราคาเมื่อสินทรัพย์พร้อมใช้งาน ให้สอดคล้องกับสภาพการใช้งาน และใกล้เคียงกับความเป็นจริง โดยใช้เกณฑ์ดังนี้

(ก) อาคารถาวร หรือสิ่งปลูกสร้าง	ร้อยละ 2.5 – 10
(ข) เครื่องสีข้าว เครื่องจักรกลและอุปกรณ์ เครื่องยนต์	ร้อยละ 5 – 20
(ค) เรือยนต์และอุปกรณ์เรือ	ร้อยละ 10 – 15
(ง) รถยนต์	ร้อยละ 10 – 20
(จ) ครุภัณฑ์และอุปกรณ์สำนักงาน	ร้อยละ 10 – 20
(ฉ) เครื่องคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์	ร้อยละ 20 – 25

การพิจารณาองค์ประกอบในการคำนวณค่าเสื่อมราคาให้

พิจารณา ดังนี้

- (1) อาคารและอุปกรณ์ที่เป็นส่วนประกอบเข้ากันแต่มีอายุการใช้งานต่างกัน ให้แยกส่วนประกอบและคำนวณค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้งานของแต่ละส่วนประกอบนั้น
- (2) อาคารและอุปกรณ์ที่มีอายุการใช้งานไม่เต็มปี ให้คำนวณตามระยะเวลาเป็นวันนับจากวันที่อาคารและอุปกรณ์นั้นพร้อมใช้งาน และให้นับ 1 ปี มี 365 วัน
- (3) เมื่อคำนวณค่าเสื่อมราคาถึงงวดสุดท้ายแล้วให้คงเหลือมูลค่าอาคารและอุปกรณ์ไว้ 1 บาทต่อหน่วย จนกว่าอาคารและอุปกรณ์นั้นจะสิ้นสภาพหรือดัดบัญชี

การคำนวณค่าเสื่อมราคาอาคารและอุปกรณ์ให้เลือกใช้วิธีใด

วิธีหนึ่ง ดังนี้

- (1) วิธีเส้นตรง (Straight-line Method) ใช้สำหรับสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมสภาพไปตามระยะเวลามากกว่าเสื่อมสภาพเพราะการใช้งานเป็นการเสื่อมสภาพเท่ากันทุกปี และเป็นวิธีที่มีผลทำให้ค่าเสื่อมราคามีจำนวนคงที่ตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ อัตราค่าเสื่อมราคาให้คิดเป็นร้อยละต่อปี

- (2) วิธีอัตราลดลงตามผลรวมจำนวนปี (Sum-of-Years-Digits Method) ใช้สำหรับสินทรัพย์ที่มีลักษณะเป็นสินทรัพย์ที่มีประสิทธิภาพการใช้งานสูงในระยะแรก และประโยชน์ที่ให้ในระยะหลังไม่แน่นอน หรือถ้าใช้งานไปนานอาจเกิดค่าซ่อมแซมมาก ทั้งนี้ ระยะเวลาที่คิดค่าเสื่อมราคาต้องไม่เกินกว่าที่กำหนดไว้ในข้อ (1) สำหรับอาคารและอุปกรณ์ประเภทเดียวกัน

กรณีสหกรณ์เลือกใช้วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาวิธีใดวิธีหนึ่งแล้ว จะต้องใช้วิธีนั้นอย่างสม่ำเสมอตลอดอายุการใช้งานของอาคารและอุปกรณ์นั้น และค่าเสื่อมราคา ที่คำนวณได้ ให้แสดงไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมของอาคารและอุปกรณ์ แยกตามประเภทของอาคารและอุปกรณ์ที่เกิดค่าเสื่อมราคานั้น และให้บันทึกรายการค่าเสื่อมราคาไว้ในทะเบียนสินทรัพย์ ต่อมาหากสหกรณ์ซื้อสินทรัพย์ประเภทเดิมเพิ่มเติมอีก สหกรณ์สามารถพิจารณาเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

สินทรัพย์ที่ซื้อเพิ่มเติมได้ ถ้าเห็นว่าวิธีคิดค่าเสื่อมราคาวิธีใหม่จะสะท้อนให้เห็นถึงลักษณะการใช้งานและประโยชน์ที่ได้รับชัดเจนขึ้นและถูกต้องตรงตามข้อเท็จจริง โดยสหกรณ์ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่ซื้อเพิ่มเติม ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย

กรณีที่สหกรณ์ได้คำนวณค่าเสื่อมราคาก่อนถือใช้ระเบียบนี้ สหกรณ์อาจพิจารณาปรับปรุงการคำนวณค่าเสื่อมราคาใหม่ได้ โดยจะต้องมีการประเมินอายุการใช้งานที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์นั้น ทั้งนี้ ต้องไม่เกินกว่าระยะเวลาที่ระเบียบกำหนด

ข้อ 59 ให้สหกรณ์บันทึกการเลิกใช้สินทรัพย์ที่หมดอายุการใช้งานแล้ว และต้องการตัดจำหน่ายสินทรัพย์เนื่องจากไม่สามารถนำมาใช้ให้เกิดประโยชน์ต่อไปได้อีก หากสินทรัพย์ที่เลิกใช้ไม่มีมูลค่าซากให้สหกรณ์คิดค่าเสื่อมราคาจนหมดมูลค่าของสินทรัพย์ที่เลิกใช้ และโอนปิดค่าเสื่อมราคาสะสมทั้งหมดของสินทรัพย์ที่เลิกใช้ไปยังบัญชีสินทรัพย์ที่เลิกใช้ แต่หากสินทรัพย์ที่เลิกใช้มีมูลค่าซากคงเหลือให้โอนปิดสินทรัพย์ที่เลิกใช้ด้วยราคาทุนและค่าเสื่อมราคาสะสมทั้งหมดของสินทรัพย์ที่เลิกใช้ ผลต่างคือมูลค่าซากของสินทรัพย์ที่สหกรณ์ไม่สามารถนำมาใช้ประโยชน์ได้อีกให้บันทึกเป็นขาดทุนจากการเลิกใช้สินทรัพย์ ถือเป็นค่าใช้จ่าย ต่อมาหากขายซากได้ในปีเดียวกับปีที่เลิกใช้สินทรัพย์ จำนวนเงินที่ขายซากได้ให้นำไปลดยอดขาดทุนจากการเลิกใช้สินทรัพย์จนหมดก่อน จำนวนเงินส่วนที่เหลือให้นำไปบันทึกเป็นกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์

ข้อ 60 ให้สหกรณ์เปิดเผยข้อมูลที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังนี้

(1) นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับเกณฑ์การวัดมูลค่าราคาทุน และวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคา

(2) นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ โดยแสดงให้เห็นถึงราคาตามบัญชี การปรับเพิ่มหรือลดด้วยส่วนที่ตีราคาเพิ่มหรือลด ตลอดจนเปิดเผยว่าการเปลี่ยนแปลงการตีราคาทุน โดยผู้ประเมินมูลค่าทรัพย์สินรับอนุญาต หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการตีราคา และมูลค่าที่เปลี่ยนแปลง

(3) จำนวนและข้อจำกัดในกรรมสิทธิ์ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน

ข้อ 61 ให้สหกรณ์บันทึกบัญชีสินทรัพย์ไม่มีตัวตน สำหรับรายการสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้ และไม่มีลักษณะทางกายภาพ โดยบันทึกบัญชีแยกออกตามประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น สินทรัพย์ทางปัญญา โปรแกรมคอมพิวเตอร์ เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร สัมปทาน สิทธิการเช่า สิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรืออาคาร สิทธิในการใช้ซอฟต์แวร์ต่างๆ สิทธิในการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างระหว่างก่อสร้าง เป็นต้น

การบันทึกต้นทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาทุน โดยประกอบด้วย ราคาซื้อรวมภาษีนำเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ และรายจ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดเตรียมสินทรัพย์นั้นให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามประสงค์ เช่น ค่าธรรมเนียมวิชาชีพทางกฎหมาย ค่าใช้จ่ายการทดสอบสภาพความพร้อมใช้ประโยชน์ เป็นต้น สำหรับส่วนลดการค้าและภาษีที่ได้รับคืนให้นำมาหักออกจากราคาซื้อ

ข้อ 62 ให้สหกรณ์บันทึกการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อพร้อมใช้ประโยชน์ โดยรับรู้ค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นค่าใช้จ่าย และให้บันทึกค่าตัดจำหน่ายหักจากบัญชีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีการตัดจำหน่ายนั้นโดยตรง ณ วันสิ้นปีทางบัญชีตามระยะเวลาที่ใช้ประโยชน์ ดังนี้

(1) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์จำกัด ให้สหกรณ์ตัดจำหน่ายโดยวิธีเส้นตรงตามระยะเวลาของการใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ ดังนี้

(1.1) ตามอายุการให้ประโยชน์ที่ถูกจำกัด

(1.2) กรณีอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์น้อยกว่าอายุสิทธิตามกฎหมายหรือข้อผูกพันสัญญา ให้ตัดจำหน่ายสินทรัพย์ตามอายุการให้ประโยชน์ที่แท้จริง

(1.3) กรณีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่เต็มปีให้คำนวณค่าตัดจำหน่ายเป็นวันนับจากวันที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นพร้อมที่จะใช้ประโยชน์ได้ และให้นับ 1 ปี มี 365 วัน

(1.4) การตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับอาคารและอุปกรณ์ต้องตัดจำหน่าย ไม่น้อยกว่าจำนวนที่คำนวณตามอัตราค่าเสื่อมราคาอาคารและอุปกรณ์ที่กำหนดไว้

(2) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่จำกัด ให้คำนวณค่าตัดจำหน่ายตามอัตราค่าเสื่อมราคาอาคารและอุปกรณ์ที่กำหนดไว้ หากไม่มีอัตราค่าเสื่อมราคาตามที่กำหนด ให้สหกรณ์ตัดจำหน่ายได้ไม่เกิน 10 ปี

(3) กรณีสหกรณ์ได้รับสิทธิการใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์จากโครงการของรัฐบาล ให้ตัดจำหน่ายไม่น้อยกว่าจำนวนที่คำนวณจากอัตราค่าเสื่อมราคาอาคารและอุปกรณ์ของสินทรัพย์นั้นกำหนดไว้

(4) ณ วันสิ้นปีทางบัญชี มูลค่าคงเหลือตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะเท่ากับยอดสุทธิหลังจากหักค่าตัดจำหน่ายและในปีสุดท้ายของการตัดจำหน่าย ให้ตัดจำหน่ายจนหมดมูลค่าทางบัญชี มูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะเท่ากับศูนย์

ข้อ 63 ให้สหกรณ์ที่เลิกใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่หมดอายุการให้ประโยชน์ และสหกรณ์คาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นอีกต่อไป ให้สหกรณ์ตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวออกจากบัญชีจนหมดมูลค่าทางบัญชีในปีที่ไม่ได้รับประโยชน์แล้ว

กรณีสหกรณ์ขายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ ให้รับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสุทธิที่ได้รับจากการขายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นกำไร (ขาดทุน) จากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ในงบกำไรขาดทุนทันทีที่เกิดขึ้น

ข้อ 64 ให้สหกรณ์เปิดเผยข้อมูลสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังนี้

(1) นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับวิธีการตัดจำหน่ายและอัตราการตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

(2) กรณีสหกรณ์มีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตัดจำหน่ายจนหมดมูลค่าทางบัญชีแล้ว แต่ยังสมารถนำมาใช้ประโยชน์ได้ต่อไป ให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวไปจนกว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นจะไม่สามารถใช้ประโยชน์ได้อีก โดยเปิดเผยไว้ภายใต้หัวข้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แต่ถ้าในงบการเงินไม่มีหัวข้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เนื่องจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนทุกรายการได้ตัดจำหน่ายจนหมดมูลค่าทางบัญชีแล้ว ก็ให้เปิดเผยข้อมูลไว้ภายใต้หัวข้ออื่น ๆ

ข้อ 65 ให้สหกรณ์บันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายรอตัดบัญชี สำหรับรายการค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนที่เกิดขึ้นและเป็นประโยชน์แก่การดำเนินธุรกิจระยะยาวในภายหน้า ซึ่งสหกรณ์

จะต้องตัดจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายในระยะเวลาสั้นกว่าหนึ่งงวดบัญชี เช่น ค่าปรับปรุง ซ่อมแซมและค่าตกแต่ง ซึ่งใช้เงินเป็นจำนวนมาก เป็นต้น ให้สหกรณ์ถือเป็นค่าใช้จ่ายรอดัดบัญชี

การคำนวณค่าตัดจ่ายเป็นรายปีเพื่อตัดออกจากบัญชี ค่าใช้จ่ายรอดัดบัญชีในแต่ละรอบปีบัญชีต้องให้เสร็จสิ้นภายในเวลาไม่เกิน 5 ปี

ข้อ 66 ให้สหกรณ์เปิดเผยข้อมูลค่าใช้จ่ายรอดัดบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับระยะเวลาในการตัดจ่ายค่าใช้จ่ายรอดัดบัญชีเป็นรายปี

ข้อ 67 ให้สหกรณ์บันทึกเงินที่ได้รับบริจาคที่ผู้บริจาคมิได้กำหนดให้ใช้เพื่อการใดการหนึ่งคู่กับทุนสำรอง และเมื่อสหกรณ์นำเงินไปใช้จ่ายในการดำเนินงาน ให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายตามประเภทที่ใช้จ่ายนั้น

กรณีนำเงินที่ได้รับบริจาคไปจัดหาสินทรัพย์ ให้บันทึกบัญชีสินทรัพย์ประเภทนั้นที่จัดหาได้ และหากสหกรณ์ต้องจ่ายเงินสมทบจากทุนดำเนินงานหรือทุนสะสมตามข้อบังคับ ระเบียบ และอื่น ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น ให้บันทึกจำนวนเงินที่ต้องจ่ายสมทบไปเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ กรณีจ่ายจากทุนสะสมตามข้อบังคับ ระเบียบ และอื่น ๆ ให้โอนลดยอดทุนสะสมตามข้อบังคับ ระเบียบ และอื่น ๆ ไปสมทบทุนสำรอง และถ้าเป็นสินทรัพย์ที่ต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาหรือตัดจำหน่ายให้คำนวณตามอัตราที่กำหนดไว้ในระเบียบนี้ ค่าเสื่อมราคาหรือค่าตัดจำหน่ายที่คำนวณได้ถือเป็นค่าใช้จ่าย

ข้อ 68 ให้สหกรณ์บันทึกเงินที่ได้รับบริจาค ที่ผู้บริจาคกำหนดให้ใช้เพื่อการใดการหนึ่ง ให้บันทึกเงินที่ได้รับบริจาคคู่กับบัญชีทุนเพื่อการนั้น ที่แสดงให้เห็นถึงภาระผูกพันที่สหกรณ์จะต้องดำเนินการนำทุนเพื่อการนั้นไปใช้ตามวัตถุประสงค์ของผู้บริจาค เมื่อสหกรณ์นำเงินที่ได้รับบริจาคไปใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ ให้สหกรณ์ลดยอดทุนเพื่อการนั้นเพื่อให้ทุนเพื่อการนั้นหมดสิ้นไป

การนำเงินที่ได้รับบริจาคไปจัดหาสินทรัพย์ ให้บันทึกสินทรัพย์ที่จัดหาได้ตามจำนวนเงินที่จ่ายพร้อมกับโอนปิดยอดทุนเพื่อการนั้นไปบันทึกเป็นรายได้จากการรับบริจาคสินทรัพย์รอการรับรู้ และหากสหกรณ์จ่ายเงินสมทบจากทุนดำเนินงานหรือทุนสะสมตามข้อบังคับ ระเบียบ และอื่น ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ให้สหกรณ์บันทึกจำนวนเงินที่ต้องจ่ายสมทบไปเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนสินทรัพย์ หากจ่ายจากทุนสะสมตามข้อบังคับ ระเบียบ และอื่น ๆ ให้โอนลดยอดทุนสะสมตามข้อบังคับ ระเบียบ และอื่น ๆ ไปสมทบทุนสำรอง

กรณีสินทรัพย์ที่สหกรณ์จัดหาด้วยเงินรับบริจาคเป็นประเภทต้องคิดค่าเสื่อมราคาหรือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ต้องตัดจำหน่ายในวันสิ้นปีทางบัญชี ให้สหกรณ์คำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์นั้นตามอายุการใช้งาน สำหรับค่าตัดจำหน่ายให้คำนวณตามอายุการให้ประโยชน์ตามอัตราที่กำหนดไว้ในระเบียบนี้ ค่าเสื่อมราคาหรือค่าตัดจำหน่ายที่คำนวณได้ ให้บันทึกไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาหรือค่าตัดจำหน่ายและให้โอนลดยอดบัญชีรายได้จากการรับบริจาคสินทรัพย์รอการรับรู้ไปบันทึกเป็นรายได้จากการรับบริจาคสินทรัพย์ ตามจำนวนค่าเสื่อมราคาหรือค่าตัดจำหน่ายที่คำนวณจากสินทรัพย์ที่จัดหาด้วยเงินที่ได้รับบริจาค เพื่อให้สหกรณ์มีรายได้ไปชดเชยกับค่าเสื่อมราคาหรือค่าตัดจำหน่าย

ข้อ 69 ให้สหกรณ์เปิดบัญชีเงินฝากธนาคารหรือสหกรณ์อื่นสำหรับเงินที่ได้รับบริจาคที่มีจำนวนเงินเป็นสาระสำคัญแยกไว้ต่างหาก และเมื่อเกิดดอกผลขึ้นในระหว่างนำเงิน

ดังกล่าวไปดำเนินการตามวัตถุประสงค์ของผู้บริจาคแต่ยังไม่เสร็จสิ้น ให้นำดอกผลดังกล่าวสมทบเข้าไปในบัญชีทุนเพื่อการนั้น เพื่อให้เกิดประโยชน์ในการใช้จ่ายหรือจัดหาสินทรัพย์ตามวัตถุประสงค์อย่างแท้จริง

ข้อ 70 ให้สหกรณ์ที่รับบริจาคที่ดินบันทึกบัญชีที่ดินที่ได้รับบริจาค คู่กับบัญชีทุนสำรองตามมูลค่ายุติธรรมของที่ดินที่ได้รับบริจาค หากสหกรณ์ต้องจ่ายเงินสมทบจากทุนดำเนินงานหรือทุนสะสมตามข้อบังคับ ระเบียบ และอื่น ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดินนั้น ให้บันทึกจำนวนเงินที่ต้องจ่ายสมทบไปนั้นเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของที่ดิน พร้อมทั้งโอนลดยอดทุนสะสมตามข้อบังคับ ระเบียบ และอื่น ๆ ไปสมทบทุนสำรอง

ข้อ 71 ให้สหกรณ์ที่ได้รับบริจาคอาคารและอุปกรณ์ที่ต้องคิดค่าเสื่อมราคาหรือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ต้องตัดจำหน่ายในวันสิ้นปีบัญชี ให้บันทึกบัญชีสินทรัพย์ประเภทนั้น ไปยังบัญชีรายได้จากการรับบริจาคหรือการรับรู้ตามมูลค่ายุติธรรม หากสหกรณ์ต้องจ่ายเงินสมทบจากทุนดำเนินงานหรือทุนสะสมตามข้อบังคับ ระเบียบ และอื่น ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น ให้สหกรณ์บันทึกจำนวนเงินที่ต้องจ่ายสมทบไปเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนสินทรัพย์ หากจ่ายจากทุนสะสมตามข้อบังคับ ระเบียบ และอื่น ๆ ให้โอนลดยอดทุนสะสมตามข้อบังคับ ระเบียบ และอื่น ๆ ไปสมทบทุนสำรอง

การคำนวณค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้รับบริจาค รวมกับเงินที่จ่ายสมทบเพิ่มเติม เพื่อให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน โดยค่าเสื่อมราคาให้คำนวณตามอัตราที่กำหนดไว้ในระเบียบนี้ โดยค่าเสื่อมราคาหรือค่าตัดจำหน่ายถือเป็นค่าใช้จ่าย พร้อมกับโอนลดยอดรายได้จากการรับบริจาคหรือการรับรู้เป็นรายได้ตามจำนวนค่าเสื่อมราคาหรือค่าตัดจำหน่ายที่คำนวณจากสินทรัพย์ที่จัดหาด้วยเงินรับบริจาค เพื่อให้สหกรณ์มีรายได้ ไปชดเชยกับค่าเสื่อมราคาหรือค่าตัดจำหน่าย

ข้อ 72 ให้สหกรณ์ที่เลิกใช้สินทรัพย์ที่ได้รับบริจาคที่ยังไม่หมดอายุการใช้งาน บันทึกค่าเสื่อมราคาหรือค่าตัดจำหน่ายตั้งแต่วันต้นปีบัญชีถึงวันที่เลิกใช้ในปีที่เลิกใช้ พร้อมกับโอนลดยอดรายได้จากการรับบริจาคหรือการรับรู้เป็นรายได้จากการรับบริจาค และให้โอนปิดบัญชีสินทรัพย์ที่ได้รับบริจาค ค่าเสื่อมราคาสะสม และรายได้จากการรับบริจาคหรือการรับรู้ของสินทรัพย์ที่เลิกใช้ และรับรู้ผลต่างเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในปีที่มีการเลิกใช้

ข้อ 73 ให้สหกรณ์บันทึกบัญชีสินค้านำรับบริจาค และบัญชีรายได้จากการรับบริจาคสินค้านำหรือการรับรู้ ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันรับมอบ

การนำสินค้าที่ได้รับบริจาคไปขาย ให้สหกรณ์บันทึกจำนวนเงินที่ได้รับจากการขายสินค้านำรับบริจาคไปเป็นรายได้จากการขายสินค้านำรับบริจาค และโอนลดยอดสินค้านำรับบริจาคและรายได้จากการรับบริจาคสินค้านำหรือการรับรู้ ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันรับมอบสินค้านำรับบริจาคตามจำนวนสินค้าที่ขายได้นั้น

การนำเงินที่ได้จากการขายสินค้านำรับบริจาคไปใช้เพื่อการใด การหนึ่งตามวัตถุประสงค์ไว้ ให้โอนปิดบัญชีรายได้จากการขายสินค้านำรับบริจาคไปบันทึกในบัญชีทุนเพื่อการนั้น

การนำสินค้าที่ได้รับบริจาคไปใช้ในการดำเนินงานหรือแจกจ่าย ให้บันทึกลดยอดสินค้านำรับบริจาค และรายได้จากการรับบริจาคสินค้านำหรือการรับรู้ตามมูลค่ายุติธรรม ณ วันรับมอบสินค้านำรับบริจาคของจำนวนสินค้าที่นำออกไปใช้หรือที่นำออกไปแจกจ่ายนั้น

ข้อ 74 ให้สหกรณ์เปิดเผยข้อมูลการรับบริจาคสินทรัพย์ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังนี้

(1) นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการคำนวณค่าเสื่อมราคาอาคารและอุปกรณ์ หรือค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ที่รับบริจาค

(2) ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่สหกรณ์ได้รับบริจาคในปีที่ได้รับ โดยเปิดเผยเกี่ยวกับรายการสินทรัพย์รับบริจาคว่าได้รับบริจาคสินทรัพย์ประเภทใด จากใคร จำนวนเงินสำหรับกรณีที่นำเงินรับบริจาคไปจัดหาสินทรัพย์และต้องจ่ายเงินสมทบ ให้เปิดเผยเพิ่มเติมว่าสหกรณ์ได้จ่ายเงินสมทบ เพื่อให้ได้สินทรัพย์ดังกล่าวประเภทใด มูลค่าเท่าใด

(3) ข้อมูลเกี่ยวกับจำนวน และข้อจำกัดในกรรมสิทธิ์ของสินทรัพย์รับบริจาคที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน

8.2.2) ส่วนที่ 2 หนี้สิน

ข้อ 75 ให้สหกรณ์บันทึกหนี้สิน สำหรับรายการภาระผูกพันในปัจจุบันของสหกรณ์ที่เป็นผลของเหตุการณ์ในอดีตที่เกิดจากการกู้ยืม รายการค้าหรือจากรายการอื่น ซึ่งการชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้สหกรณ์สูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ โดยการทำให้สินทรัพย์ของสหกรณ์ลดลงหรือชำระด้วยการให้บริการภาระผูกพันนั้น

การบันทึกหนี้สินเพิ่มตามจำนวนเงินของภาระผูกพันและบันทึกหนี้สินลดเมื่อชำระด้วยสินทรัพย์หรือบริการ

ให้สหกรณ์จัดประเภทหนี้สินตามระยะเวลาการจ่ายชำระภาระผูกพัน ดังนี้

(1) หนี้สินหมุนเวียน หมายถึง หนี้สินซึ่งมีระยะเวลาชำระคืนภายในรอบปีบัญชีถัดไป เช่น เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร เงินกู้ยืมที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี เจ้าหนี้การค้า ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย เป็นต้น

(2) หนี้สินไม่หมุนเวียน หมายถึง หนี้สินซึ่งมีระยะเวลาการชำระคืนเกินกว่ารอบปีบัญชีถัดไป เช่น เงินกู้ยืมระยะยาว เจ้าหนี้ค่าเช่าซื้อสินทรัพย์ เป็นต้น

ข้อ 76 ให้สหกรณ์เปิดเผยข้อมูลหนี้สินในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังนี้

(1) รายละเอียดของภาระผูกพัน เช่น สัญญาเงินกู้ยืมที่ทำไว้กับภายนอก ข้อตกลงทางการค้า หรือสินทรัพย์ที่ใช้เป็นหลักประกันในการค้าประกันตลอดจนเงื่อนไขและข้อจำกัดตามที่ระบุไว้ในสัญญา เป็นต้น โดยเปิดเผยจำนวนเงิน เงื่อนไข และข้อตกลงของภาระผูกพัน

(2) หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น เป็นภาระผูกพันที่อาจเกิดขึ้นหรือภาระผูกพันในปัจจุบันที่อาจทำให้สหกรณ์สูญเสียทรัพยากร แต่มูลค่ายังไม่มีความแน่นอน เช่น สหกรณ์ถูกฟ้องร้องเรียกค่าเสียหาย เป็นต้น

8.2.3) ส่วนที่ 3 ทุนของสหกรณ์

ข้อ 77 ให้สหกรณ์บันทึกทุนของสหกรณ์ สำหรับรายการจำนวนเงินที่ได้รับจากการถือหุ้นของสมาชิก การจัดสรรกำไรสุทธิในรูปของทุนสำรองตามกฎหมาย ทุนสะสมตามข้อบังคับระเบียบ และอื่น ๆ รวมทั้งกำไร (ขาดทุน) จากเงินลงทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์และกำไรสุทธิ หากมีขาดทุนสุทธิให้นำไปหักออกจากทุนสำรอง ถ้าทุนสำรองมีไม่เพียงพอจะคงเหลือเป็นขาดทุนสะสม

การบันทึกการเพิ่มและลดทุนเรือนหุ้นตามจำนวนเงินที่ได้รับและจ่ายคืนตามข้อบังคับของสหกรณ์ เว้นแต่กรณีที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดไว้เฉพาะเรื่อง เช่น

สหกรณ์มีผลขาดทุนสะสม สหกรณ์ต้องจ่ายคืนค่าหุ้นตามมูลค่าที่คำนวณใหม่ที่เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

การบันทึกเพิ่มทุนสำรองและทุนสะสมตามข้อบังคับ ระเบียบ และอื่น ๆ ให้เป็นไปตามมติที่ประชุมใหญ่และการบันทึกบัญชีทุนสะสมตามข้อบังคับ ระเบียบและอื่น ๆ ให้เป็นไปตามระเบียบที่สหกรณ์กำหนด

ข้อ 78 ให้สหกรณ์เปิดเผยข้อมูลทุนของสหกรณ์ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังนี้

(1) กรณีสหกรณ์มีผลขาดทุนสะสม ให้สหกรณ์คำนวณมูลค่าต่อหุ้นใหม่ที่สามารถจ่ายคืนสมาชิกได้ตามคำสั่งนายทะเบียนสหกรณ์

(2) กรณีสหกรณ์ขอผ่อนใช้คืนเงินค้างขาดทุนสะสม ให้สหกรณ์แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับการขอผ่อนใช้และเงื่อนไขการผ่อนใช้

8.2.4) ส่วนที่ 4 รายได้

ข้อ 79 ให้สหกรณ์บันทึกรายได้ สำหรับรายการรายได้ที่เกิดจากการดำเนินธุรกิจตามปกติของสหกรณ์ และการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบปีบัญชี หรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน โดยส่งผลให้ทุนของสหกรณ์เพิ่มขึ้น

การวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับหลังจากหักส่วนลดต่าง ๆ ทั้งนี้ ต้องมีความแน่นอนเกี่ยวกับจำนวนประโยชน์ที่จะได้รับ และต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายได้นั้น รวมทั้งรายได้ดังกล่าวต้องสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

ข้อ 80 ให้สหกรณ์เปิดเผยข้อมูลรายได้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่สหกรณ์บันทึกเป็นรายได้ของสหกรณ์ ซึ่งรวมถึงวิธีกำหนดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องที่จะถือเป็นรายได้

8.2.5) ส่วนที่ 5 ค่าใช้จ่าย

ข้อ 81 ให้สหกรณ์บันทึกค่าใช้จ่าย สำหรับรายการค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินธุรกิจตามปกติของสหกรณ์ และการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบปีบัญชี หรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน โดยส่งผลให้ทุนของสหกรณ์ลดลง

การรับรู้ค่าใช้จ่าย เมื่อสหกรณ์คาดว่าจะเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตอันเนื่องมาจากการลดลงของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และสหกรณ์สามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ

ข้อ 82 ให้สหกรณ์เปิดเผยข้อมูลค่าใช้จ่ายในหมายเหตุประกอบงบการเงินเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่าย

8.3) หมวด 3 งบการเงินของสหกรณ์

ข้อ 83 ให้สหกรณ์จัดทำงบการเงินตามเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง โดยองค์ประกอบของรายการในงบการเงิน ประกอบด้วย สินทรัพย์ หนี้สิน ทุนของสหกรณ์ รายได้ และค่าใช้จ่าย สำหรับสินทรัพย์และหนี้สิน ให้จัดแสดงเป็นประเภทหมุนเวียนและไม่หมุนเวียนด้วย ซึ่งงบการเงินของสหกรณ์ประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน งบกระแสเงินสด และงบประกอบอื่น ๆ ตามรูปแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด

การจัดทำงบการเงินต้องแสดงข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน และต้องมีลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูล ดังต่อไปนี้

(1) ความสามารถเข้าใจได้ หมายความว่า ข้อมูลในงบการเงินที่สหกรณ์จัดทำต้องนำเสนอให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจได้ โดยผู้ใช้งบการเงินมีความรู้ตามควรเกี่ยวกับธุรกิจ กิจกรรมเชิงเศรษฐกิจและการบัญชี ทั้งนี้ สหกรณ์ต้องไม่ละเว้นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินเพียงเพราะเหตุผลว่าข้อมูลดังกล่าวอาจยากเกินกว่าที่ผู้ใช้งบการเงินจะเข้าใจได้

(2) ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ หมายความว่า ข้อมูลในงบการเงินต้องทันเวลาสามารถตอบสนองความต้องการและช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจโดยประเมินจากเหตุการณ์ ในอดีต ปัจจุบัน และอนาคต รวมทั้งช่วยยืนยันหรือชี้ข้อผิดพลาดของข้อมูลในงบการเงินที่ผ่านมา อย่างไรก็ตามผู้ใช้งบการเงินควรคำนึงถึงความมีสาระสำคัญของข้อมูลในงบการเงินที่ต้องแสดงสาระสำคัญอย่างถูกต้องไม่ละเว้นการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ ซึ่งมีผลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน

(3) ความเชื่อถือได้ หมายความว่า ข้อมูลในงบการเงินประกอบด้วยคุณลักษณะ ดังนี้

(3.1) การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม หมายความว่า ข้อมูลในงบการเงินควรแสดงตามเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจริงตามเกณฑ์การรับรู้รายการ

(3.2) เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ หมายความว่า ข้อมูลในงบการเงินต้องบันทึกและแสดงตามเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจไม่ใช่ตามรูปแบบทางกฎหมายเพียงอย่างเดียว

(3.3) ความเป็นกลาง หมายความว่า ข้อมูลในงบการเงินต้องมีความเป็นกลางหรือปราศจากความลำเอียงโดยไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะชี้นำผู้ใช้งบการเงิน

(3.4) ความระมัดระวัง หมายความว่า การใช้ดุลยพินิจที่จำเป็นในการประมาณการภายใต้ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับเหตุการณ์ต่าง ๆ เพื่อให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือ

(3.5) ความครบถ้วน หมายความว่า งบการเงินต้องนำเสนอโดยพิจารณาความมีสาระสำคัญและต้นทุนในการจัดทำเพื่อให้ข้อมูลในงบการเงินผิดพลาด หรือทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิด

(3.6) การเปรียบเทียบกันได้ หมายความว่า ข้อมูลในงบการเงินต้องสามารถเปรียบเทียบข้อมูลฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของสหกรณ์เดียวกันสำหรับรอบระยะเวลาต่าง ๆ และเปรียบเทียบกับสหกรณ์อื่นสำหรับรอบระยะเวลาเดียวกัน

ข้อ 84 ให้สหกรณ์รับรู้รายการสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไขดังนี้

(1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายจะเพิ่มขึ้นหรือลดลง

(2) รายการสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

การไม่รับรู้รายการที่เป็นไปตามเกณฑ์ดังกล่าว สหกรณ์ไม่สามารถทำให้ถูกต้องได้ด้วยการเปิดเผยข้อมูลในนโยบายการบัญชีที่สหกรณ์นำมาใช้ หรือเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

8.4) หมวด 4 การเปิดเผยข้อมูล

ข้อ 85 ให้สหกรณ์เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของสหกรณ์นอกเหนือจากที่แสดงให้เห็นในรูปของงบการเงิน และรายละเอียดประกอบงบการเงิน โดยต้องแสดงไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินของสหกรณ์ เพื่อเปิดเผยสาระสำคัญที่มีผลต่องบการเงินรวมถึงรายการบัญชีใดที่มีได้ปฏิบัติตามเกณฑ์และนโยบายการบัญชีที่กำหนดนั้นด้วย

ในหมายเหตุประกอบงบการเงินสหกรณ์ต้องเปิดเผยทุกข้อ ดังต่อไปนี้

(1) สรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ ซึ่งแสดงข้อมูลเกี่ยวกับเกณฑ์การจัดทำงบการเงินและนโยบายการบัญชีที่สหกรณ์กำหนด โดยให้แสดงไว้ในส่วนแรกของหมายเหตุประกอบงบการเงิน

(2) ข้อมูลเพิ่มเติมที่เป็นรายละเอียดประกอบรายการที่แสดงในงบการเงิน ซึ่งรวมถึงข้อจำกัดต่าง ๆ ที่มีต่อกรรมสิทธิ์หรือสิทธิในการใช้สินทรัพย์ หลักประกันที่ให้กับหนี้สิน ข้อมูลเกี่ยวกับทุนของสหกรณ์

(3) ข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้แสดงอยู่ในงบการเงิน แต่เป็นข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้งบการเงินนั้นแสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร ให้เปิดเผยต่อจากข้อมูลเพิ่มเติมที่เป็นรายละเอียดประกอบรายการในงบการเงิน เช่น เหตุการณ์สำคัญที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงิน สินทรัพย์ที่อาจได้รับหรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในภายหลังข้อผูกพันที่สำคัญและมีระยะยาวซึ่งไม่ปรากฏในงบการเงิน เป็นต้น

(4) ข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจหรือกิจกรรมอื่นใดที่ไม่เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยสหกรณ์ กฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งระเบียบและข้อบังคับของสหกรณ์ หรือข้อมูลอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการของสหกรณ์ แม้จะเป็นไปตามกฎหมายหรือข้อบังคับของสหกรณ์ แต่หากการดำเนินการนั้นอาจส่งผลกระทบต่อสถานะทางการเงินของสหกรณ์ได้อย่างมีนัยสำคัญ เช่น กรณีสหกรณ์เปลี่ยนสัญญาเงินฝากเป็นสัญญาเงินกู้ หรือเปลี่ยนสัญญาเงินกู้เป็นสัญญาเงินฝาก ซึ่งเป็นการเปลี่ยนสาระสำคัญแห่งหนี้ โดยที่สหกรณ์มิได้มีการรับจ่ายเงิน หรือมีการรับจ่ายเงินเพียงบางส่วน เป็นต้น

ข้อ 86 วิธีปฏิบัติทางบัญชี และรูปแบบงบการเงินที่นอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในระเบียบนี้ให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี หรือประกาศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

9) ผู้รักษาการตามระเบียบ

ผู้รักษาการตามระเบียบ กำหนดเพื่อให้มีผู้ที่มีหน้าที่ดูแลปฏิบัติการให้เป็นไปตามระเบียบ โดยทั่วไปการกำหนดผู้รักษาการตามระเบียบจะเขียนไว้เป็นข้อสุดท้ายของระเบียบ แต่หากกำหนดระเบียบที่มีเนื้อหามากและมีการแบ่งเป็นหมวดหมู่ มักจะกำหนดผู้รักษาการตามระเบียบไว้ก่อนหมวด 1 ของระเบียบ

ทั้งนี้ ร่าง “ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ.” กำหนดผู้รักษาการตามระเบียบไว้ก่อนหมวด 1 ของระเบียบ โดยกำหนดไว้ในข้อ 5 ให้อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์รักษาการตามระเบียบนี้ รวมทั้งให้มีอำนาจในการออกระเบียบ ประกาศ และคำแนะนำ ตลอดจนตีความ วินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติและดำเนินการอื่นใดตามที่ได้รับมอบอำนาจจากนายทะเบียนสหกรณ์เพื่อให้มีการปฏิบัติตามระเบียบนี้

10) บทเฉพาะกาล

การพิจารณาว่าจำเป็นต้องมีบทเฉพาะกาลหรือไม่ ขึ้นอยู่กับเนื้อหาสาระของระเบียบ และผลการใช้บังคับของระเบียบแต่ละฉบับ ผู้ร่างระเบียบต้องพิจารณาหรือควรคำนึงถึงว่าเมื่อร่างระเบียบฉบับนั้นมีผลใช้บังคับแล้วจะมีผลทำให้สิทธิหน้าที่หรือประโยชน์ของบุคคล การปฏิบัติการหรือการดำเนินการในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง สิ้นสุดลงหรือไม่ และถ้าหากเห็นว่าสิ่งเหล่านี้จะต้องสิ้นสุดลงแต่ในขณะเดียวกันก็ยังมีความจำเป็นที่จะต้องให้สิ่งเหล่านี้คงมีอยู่ต่อไป เมื่อร่างระเบียบใช้บังคับหรือมีอยู่ต่อไปชั่วระยะเวลาหนึ่งจนกว่ากลไกหรือมาตรการที่กำหนดขึ้นตามร่าง ระเบียบจะเกิดหรือมีขึ้นแล้ว ย่อมเป็นกรณีที่จะต้องเขียนบทเฉพาะกาลรองรับไว้และอาจกำหนดไว้ใน ระเบียบฉบับใหม่ ระเบียบปรับปรุง หรือระเบียบแก้ไขเพิ่มเติมแล้วแต่กรณี

นอกจากนี้การเพิ่มบทเฉพาะกาลในร่างระเบียบใหม่ต้องคำนึงถึงหลักการสำคัญของร่างระเบียบฉบับที่จัดทำขึ้น เพื่อมิให้มีการร่างระเบียบที่มีเนื้อหาสาระขัดแย้งกันเองและอาจมีผลทำให้การใช้บังคับระเบียบไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของระเบียบฉบับใหม่ได้ โดยจะกำหนดไว้ในส่วนท้ายของระเบียบ รวมทั้งกำหนดเงื่อนไขหรือเงื่อนไขเวลาไว้สำหรับการใช้บังคับบทเฉพาะกาลด้วย โดยร่าง “ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ.” ได้กำหนดบทเฉพาะกาลไว้ 2 ข้อ ประกอบด้วย

ข้อ 87 ให้ระเบียบ ประกาศ หรือคำสั่งที่ออกโดยอาศัยอำนาจ นายทะเบียนสหกรณ์ ก่อนระเบียบนี้ใช้บังคับให้ยังคงใช้บังคับต่อไปได้เท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับระเบียบนี้

ข้อ 88 การประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับสหกรณ์ออมทรัพย์และสหกรณ์เครดิตยูเนียนที่เรียกเก็บเงินงวดชำระหนี้จากสมาชิกโดยการหักจากเงินได้ ณ ที่จ่าย ให้ถือปฏิบัติตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการจัดชั้นคุณภาพลูกหนี้ เงินกู้ และการเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ พ.ศ. 2544 ไปก่อนจนกว่ากฎกระทรวงการจัดชั้นสินทรัพย์และการกันเงินสำรองจะมีผลใช้บังคับ

4. ผลการศึกษาการจัดประชาพิจารณ์รับฟังความคิดเห็นจากสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร และผู้ที่เกี่ยวข้อง

เมื่อยกร่างระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ..... เรียบร้อยแล้ว ขั้นตอนนี้จะดำเนินการการจัดประชุมรับฟังความคิดเห็นจากสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร พร้อมกับแลกเปลี่ยนข้อคิดเห็นร่วมกับสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร และผู้สอบบัญชีและผู้มีส่วนได้เสียเพื่อรับฟังความคิดเห็น ผลกระทบของร่างระเบียบดังกล่าว แล้วนำผลมาปรับปรุงแก้ไขให้เหมาะสมยิ่งขึ้น รวมถึงมีการเผยแพร่เอกสารร่างระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ. บนเว็บไซต์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยมีการดำเนินการดังนี้

1) จัดทำหนังสือเชิญประชุม

2) กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้ดำเนินการจัดประชุมรับฟังความคิดเห็นต่อร่างระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ. ผ่านทาง Web Conference โดยเปิดโอกาสให้สหกรณ์และผู้ที่เกี่ยวข้องได้แลกเปลี่ยนความคิดเห็น พร้อมทั้งให้ข้อเสนอแนะ

3) กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยคณะทำงานฯ ได้เชิญสหกรณ์และผู้ที่เกี่ยวข้องร่วมกันแสดงความคิดเห็นต่อระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ.

4) สรุปประเด็นข้อคิดเห็นที่ได้รับจากผู้มีส่วนได้เสีย

5. ปรับปรุงแก้ไขร่างระเบียบ

โดยการรวบรวมประเด็นต่างๆ จากการรับฟังความคิดเห็นจากสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร และผู้เกี่ยวข้อง ที่มีต่อร่างระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ. และปรับปรุงแก้ไขร่างระเบียบดังกล่าว หลังจากนั้นจัดทำสรุปประเด็นเปรียบเทียบระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. 2560 (ฉบับเดิม) กับร่างระเบียบใหม่ที่มีการปรับปรุงแก้ไขแล้ว

6. นำเสนอระเบียบ

นำเสนอร่างระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ. 2562 ต่ออธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เพื่อพิจารณาอนุมัติ

7. ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

เมื่ออธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์พิจารณาอนุมัติระเบียบแล้ว นำส่งระเบียบดังกล่าวเพื่อประกาศลงในราชกิจจานุเบกษา เพื่อเผยแพร่ระเบียบดังกล่าว และเผยแพร่ให้แก่สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร และผู้สอบบัญชี ผ่านเว็บไซต์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ส่งหนังสือแจ้งเวียนให้สหกรณ์และผู้สอบบัญชี ถือปฏิบัติต่อไป

8. จัดทำแนวปฏิบัติตามระเบียบการบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร

การจัดทำแนวปฏิบัติตามระเบียบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร โดยจัดทำวิธีปฏิบัติในรายการที่สำคัญ เพื่ออธิบายวิธีปฏิบัติทางบัญชี การบันทึกบัญชี การแสดงรายการในงบการเงิน รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน พร้อมตัวอย่างประกอบความเข้าใจ เพื่อให้สหกรณ์ กลุ่มเกษตรกร ผู้สอบบัญชี มีความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีและงบการเงินของสหกรณ์ และกลุ่มเกษตรกรในแนวทางเดียวกัน และเพื่อให้เกิดความเข้าใจที่ชัดเจน ได้แก่ เงินสด ลูกหนี้เงินกู้ เงินลงทุน สินค้าคงเหลือ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ที่ดินอาคารและอุปกรณ์ เป็นต้น