

คำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์
เรื่อง วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
พ.ศ. 2547

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นสินทรัพย์อีกประเภทหนึ่งที่แม้ว่าจะไม่สามารถจับต้องได้ แต่เมื่อเกิดขึ้นแล้วย่อมส่งผลต่อการดำเนินงานของสหกรณ์ จึงจำเป็นต้องกำหนดให้มีการควบคุมภายในที่เหมาะสมรัดกุม โดยจัดให้มีการบันทึกบัญชีที่ถูกต้องไม่ว่าในส่วนของการได้รับสินทรัพย์ หรือการตัดจ่าย ซึ่งจะช่วยให้การบริหารสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 16 (1) และ (2) แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 ประกอบกับคำสั่งนายทะเบียนสหกรณ์ที่ 75/2545 ลงวันที่ 9 ธันวาคม 2545 เรื่อง มอบอำนาจให้ปฏิบัติการแทนนายทะเบียนสหกรณ์ อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ในฐานะพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งได้รับมอบหมาย การปฏิบัติการแทนนายทะเบียนสหกรณ์ จึงได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้น เพื่อให้สหกรณ์ มีวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นไปอย่างถูกต้อง เหมาะสมและปฏิบัติในแนวทางเดียวกันโดยคำแนะนำแบ่งออกเป็น 4 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ความหมาย

ส่วนที่ 2 วิธีปฏิบัติทางบัญชี

ส่วนที่ 3 การแสดงรายการในงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ส่วนที่ 4 การถือปฏิบัติ

ส่วนที่ 1 ความหมาย

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หมายถึง สินทรัพย์ประเภทที่ไม่อาจแลเห็นและจับต้องไม่ได้ มีลักษณะเป็นสิทธิต่างๆตามที่กฎหมายกำหนด

การตัดจ่าย หมายถึง การปันส่วนต้นทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น

ราคาทุน หมายถึง จำนวนเงินสดที่สหกรณ์จ่ายไป หรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอื่นที่สหกรณ์มอบให้ เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ เวลาที่ซื้อหรือได้รับสินทรัพย์นั้น

มูลค่ายุติธรรม หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กัน

ราคาตามบัญชี หมายถึง ราคาของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนสุทธิที่รับรู้ในงบดุล

ซอฟต์แวร์ หมายถึง โปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่สหกรณ์เป็นผู้พัฒนาขึ้นใช้เองหรือว่าจ้างให้ผู้อื่นพัฒนาเพื่อใช้ในการดำเนินงาน

สิทธิการใช้ซอฟต์แวร์ หมายถึง โปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่สหกรณ์ซื้อมาเพื่อใช้ในการดำเนินงาน

ส่วนที่ 2 วิธีปฏิบัติทางบัญชี

การวัดมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนมีทั้งประเภทที่มีอายุการให้ประโยชน์จำกัด และประเภทที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่จำกัด ซึ่งแต่ละประเภทพิจารณาได้ดังนี้

- **สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์จำกัด** อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ประเภทนี้อาจถูกจำกัดด้วยกฎหมาย ข้อบังคับ ข้อผูกพันสัญญา หรือโดยสภาพของสินทรัพย์นั่นเอง สินทรัพย์ประเภทนี้ได้แก่ สัมปทาน สิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรืออาคารกรณีทำสัญญาเช่าที่มีการกำหนดระยะเวลาการเช่าที่แน่นอนในสัญญา สิทธิการใช้ซอฟต์แวร์ต่าง ๆ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ ฯลฯ

- **สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่จำกัด** สินทรัพย์ประเภทนี้จะไม่มีอายุการจำกัดอายุการให้ประโยชน์ สหกรณ์สามารถนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ให้เกิดประโยชน์ได้ตลอดไปจนกว่าจะมีการยกเลิกการใช้สินทรัพย์ดังกล่าว ได้แก่ สิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดินที่ไม่มีการกำหนดอายุการใช้งาน สัมปทานที่ไม่มีกำหนดอายุ ฯลฯ

เมื่อสหกรณ์ได้มาซึ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตน สหกรณ์จะต้องบันทึกมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาทุน โดยราคาทุนดังกล่าวจะประกอบด้วย ราคาซื้อรวมภาษีนำเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ และรายจ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดเตรียมสินทรัพย์นั้นให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามประสงค์ เช่น ค่าธรรมเนียมวิชาชีพทางกฎหมาย เป็นต้น สำหรับส่วนลดการค้าและภาษีที่ได้รับคืน(ถ้ามี)ให้นำมาหักออกจากราคาซื้อ เพื่อให้คงเหลือเป็นมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่แท้จริง สำหรับการบันทึกบัญชีเมื่อสหกรณ์ได้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาโดยการซื้อให้ปฏิบัติดังนี้

เดบิต บัญชี..... (ระบุประเภทสินทรัพย์ไม่มีตัวตน) xxx

เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี) xxx

ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการควบคุมภายในด้านสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ให้สหกรณ์จัดทำทะเบียนคุมสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้เรียบร้อย เป็นปัจจุบัน โดยทะเบียนดังกล่าวต้องแสดงให้เห็นถึงราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน มูลค่าการตัดจ่าย และมูลค่าสุทธิคงเหลือตามบัญชี

การตัดจ่าย

สหกรณ์ต้องปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนอย่างเป็นระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์และต้องเริ่มตัดจ่ายเมื่อสินทรัพย์นั้นสามารถนำมาใช้ประโยชน์ได้ โดยรับรู้ค่าตัดจ่ายของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละงวด สำหรับเกณฑ์การตัดจ่ายนั้น ให้ตัดจ่าย ณ วันสิ้นปีบัญชีตามระยะเวลาที่ใช้ประโยชน์ โดยปฏิบัติดังนี้

1. **สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์จำกัด** ให้ตัดจ่ายโดยวิธีเส้นตรงตามระยะเวลาของการใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น ดังนี้

- ตามอายุการให้ประโยชน์ที่ถูกจำกัด
- กรณีอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์น้อยกว่าอายุสิทธิตามกฎหมายหรือข้อผูกพัน สัญญา ให้ตัดจ่ายสินทรัพย์ตามอายุการให้ประโยชน์ที่แท้จริง
- กรณีสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนมีอายุการให้ประโยชน์ไม่เต็มปี ให้คำนวณค่าตัดจ่ายเป็นวันนับจากวันที่สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนนั้นพร้อมที่จะใช้ประโยชน์ได้ และให้นับ 1 ปีมี 365 วัน
- การตัดจ่ายสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับอาคารและอุปกรณ์ต้องตัดจ่ายไม่น้อยกว่าจำนวนที่คำนวณจากอัตราค่าเสื่อมราคาอาคารและอุปกรณ์ที่กำหนดไว้ในระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. 2542

สำหรับการปฏิบัติทางบัญชีให้สหกรณ์ตัดจ่ายสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนโดยตรงกับสินทรัพย์นั้น และให้บันทึกการตัดจ่ายไว้ในบัญชี " ค่าตัดจ่าย..... " โดยระบุประเภทของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนให้ชัดเจน บันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต บัญชีค่าตัดจ่าย..... (ระบุประเภทสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน) xxx

เครดิต บัญชี.....(ระบุประเภทสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน) xxx

ทั้งนี้ ในปีที่สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนหมดอายุการให้ประโยชน์ ให้สหกรณ์ตัดจ่ายจนหมดมูลค่าทางบัญชีในปีสุดท้ายของอายุการให้ประโยชน์แม้ว่าสินทรัพย์ดังกล่าวยังคงสามารถนำมาใช้ประโยชน์ได้ต่อไปอีก

2. **สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่จำกัด** ให้ตัดจ่ายไม่น้อยกว่าจำนวนที่คำนวณจากอัตราค่าเสื่อมราคาอาคารและอุปกรณ์ของสินทรัพย์นั้นที่กำหนดไว้ในระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. 2542 ทั้งนี้ ให้ตัดจ่ายได้ไม่เกิน 20 ปี

มูลค่าคงเหลือ

1. **สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์จำกัด** หากยังไม่หมดอายุการให้ประโยชน์ มูลค่าคงเหลือตามบัญชีเท่ากับยอดสุทธิหลังจากหักค่าตัดจ่ายตามอายุการให้ประโยชน์ และเมื่อหมดอายุการให้ประโยชน์แล้ว มูลค่าคงเหลือตามบัญชีจะเท่ากับศูนย์

2. **สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่จำกัด** มูลค่าคงเหลือตามบัญชีเท่ากับยอดสุทธิหลังจากหักค่าตัดจ่าย และในปีสุดท้ายของการตัดจ่ายให้ตัดจ่ายจนหมดมูลค่าทางบัญชี มูลค่าคงเหลือตามบัญชีจะเท่ากับศูนย์

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเฉพาะเรื่อง

1. โปรแกรมคอมพิวเตอร์

ในกรณีที่สหกรณ์มีการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในการปฏิบัติงาน ไม่ว่าจะเป็นการซื้อโปรแกรมสำเร็จรูป การว่าจ้างให้ผู้อื่นพัฒนาหรือสหกรณ์เป็นผู้พัฒนาเอง โปรแกรมคอมพิวเตอร์ดังกล่าวเมื่อนำมาใช้งานอาจทำให้เกิดสินทรัพย์ในลักษณะที่เป็นสินทรัพย์มีตัวตน หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนก็ได้ เนื่องจากโปรแกรมคอมพิวเตอร์บางโปรแกรมอาจบันทึกอยู่บนสินทรัพย์มีตัวตน เช่น ระบบปฏิบัติการ เป็นต้น ดังนั้น วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับโปรแกรมคอมพิวเตอร์ให้พิจารณาดังนี้

- ถ้าเป็นโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่ได้มาพร้อมกับการซื้อเครื่องคอมพิวเตอร์ ให้ถือว่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ดังกล่าวได้รวมอยู่ในราคาทุนของเครื่องคอมพิวเตอร์แล้ว
- ถ้าเป็นโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่ได้มาภายหลังจากที่ใช้เครื่องคอมพิวเตอร์แล้ว ให้ถือว่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ดังกล่าวเป็น "สินทรัพย์ไม่มีตัวตน"

สำหรับวิธีปฏิบัติทางบัญชีกรณี โปรแกรมคอมพิวเตอร์ถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้ปฏิบัติดังนี้

1.1 การได้มา

- **กรณีได้มาโดยการซื้อ** เมื่อสหกรณ์ซื้อโปรแกรมสำเร็จรูปมาใช้ในการปฏิบัติงานให้สหกรณ์บันทึกมูลค่าเริ่มแรกด้วยราคาทุน โดยบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต บัญชีสิทธิการใช้ซอฟต์แวร์ xxx

เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี) xxx

- กรณีสหกรณ์ว่าจ้างให้ผู้อื่นพัฒนา ถ้าโปรแกรมคอมพิวเตอร์นั้นยังอยู่ในระหว่างการพัฒนาและสหกรณ์ไม่สามารถนำมาใช้ปฏิบัติงานได้ หากมีการจ่ายเงินค่าพัฒนาโปรแกรมเป็นงวดๆ หรือมีการจ่ายค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนา ให้สหกรณ์บันทึกจำนวนเงินที่จ่ายนั้นไว้ในบัญชี "ซอฟต์แวร์ระหว่างพัฒนา" บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีซอฟต์แวร์ระหว่างพัฒนา xxx

เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี) xxx

เมื่อโปรแกรมคอมพิวเตอร์ได้รับการพัฒนาเสร็จเรียบร้อย มีการส่งมอบงาน และสหกรณ์สามารถนำโปรแกรมดังกล่าวมาใช้ในการปฏิบัติงานได้จริง ให้โอนปิดบัญชี "ซอฟต์แวร์ระหว่างพัฒนา" ไปบันทึกไว้ในบัญชี "ซอฟต์แวร์" ดังนี้

เดบิต บัญชีซอฟต์แวร์ xxx

เครดิต บัญชีซอฟต์แวร์ระหว่างพัฒนา xxx

อย่างไรก็ตาม ในการพิจารณาว่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่จ้างให้ผู้อื่นพัฒนาเสร็จสมบูรณ์หรือไม่นั้น ให้ถือตามสัญญาว่าจ้าง เช่น ถ้าทำสัญญาว่าจ้างพัฒนาโปรแกรมระบบงานทั้งระบบ โดยประกอบไปด้วยระบบงานย่อยเชื่อมต่อกัน ความสมบูรณ์ของโปรแกรมจะเกิดขึ้นต่อเมื่อระบบงานย่อยทุกระบบและระบบที่เชื่อมต่อกันสามารถปฏิบัติงานได้ ในกรณีนี้แม้ว่าระบบงานย่อยบางระบบจะสามารถปฏิบัติงานได้แล้วก็ให้ถือว่าเป็นการทดสอบระบบงานและอยู่ในระหว่างการพัฒนา แต่ถ้าเป็นการทำสัญญาว่าจ้างพัฒนาโปรแกรมโดยแยกเป็นส่วนๆ ในแต่ละระบบงานย่อย หากระบบงานย่อยระบบใดสามารถปฏิบัติได้แล้ว ให้ถือว่าการพัฒนาโปรแกรมระบบงานย่อยนั้นเสร็จสมบูรณ์และให้เริ่มตัดจ่ายซอฟต์แวร์ดังกล่าวตั้งแต่วันที่เริ่มใช้ระบบงานย่อยนั้น

- กรณีสหกรณ์เป็นผู้พัฒนาเอง ถ้าโปรแกรมคอมพิวเตอร์นั้นยังอยู่ในระหว่างการพัฒนาและสหกรณ์ไม่สามารถนำมาใช้ปฏิบัติงานได้ หากมีการจ่ายเงินค่าพัฒนาโปรแกรม หรือมีการจ่ายค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนา ให้สหกรณ์บันทึกจำนวนเงินที่จ่ายนั้นไว้ในบัญชี "ซอฟต์แวร์ระหว่างพัฒนา" บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีซอฟต์แวร์ระหว่างพัฒนา xxx

เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี) xxx

ทั้งนี้ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่สหกรณ์เป็นผู้พัฒนาขึ้นเองนั้น จะถือว่าพัฒนาเสร็จเรียบร้อยเมื่อระบบสามารถทำงานได้ตามเป้าหมายหลัก และสหกรณ์นำโปรแกรมดังกล่าวมาใช้ในการปฏิบัติงานได้จริง จึงให้โอนปิดบัญชี "ซอฟต์แวร์ระหว่างพัฒนา" ไปบันทึกไว้ในบัญชี "ซอฟต์แวร์" ดังนี้

เดบิต บัญชีซอฟต์แวร์ xxx

เครดิต บัญชีซอฟต์แวร์ระหว่างพัฒนา xxx

ถ้าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่สหกรณ์พัฒนาขึ้นเองนั้นได้นำมาใช้งานระยะหนึ่งและต่อมาได้นำมาพัฒนาต่อเพื่อให้มีประสิทธิภาพดียิ่งขึ้น ให้ถือว่าจำนวนเงินที่จ่ายไปเพื่อการพัฒนาในภายหลังเป็น " ค่าใช้จ่ายในการพัฒนาโปรแกรม "

1.2 การตัดจ่าย เมื่อโปรแกรมคอมพิวเตอร์พร้อมที่จะใช้งานได้ ให้สหกรณ์ตัดจ่ายตามระยะเวลาของอายุการใช้งานหรือตามการเปลี่ยนแปลงการใช้ซอฟต์แวร์ใหม่ แต่ต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 20-25 ของราคาทุนของโปรแกรมคอมพิวเตอร์นั้นๆ และให้บันทึกค่าตัดจ่ายหักจากบัญชีสินทรัพย์โดยตรงรวมทั้งบันทึกรายการตัดจ่ายไว้ในทะเบียนสินทรัพย์ บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีค่าตัดจ่ายซอฟต์แวร์/ค่าตัดจ่ายสิทธิการใช้ซอฟต์แวร์ xxx

เครดิต บัญชีซอฟต์แวร์/สิทธิการใช้ซอฟต์แวร์ xxx

ทั้งนี้ หากมีการเปลี่ยนแปลงการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์โดยนำซอฟต์แวร์ใหม่มาใช้แทนซอฟต์แวร์เดิมสำหรับการปฏิบัติงานในระบบงานเดียวกันนั้น ให้ตัดจ่ายมูลค่าคงเหลือของซอฟต์แวร์เดิมออกจากบัญชีทั้งจำนวน

2. สิทธิการใช้ประโยชน์

เป็นสิทธิที่สหกรณ์ได้ใช้ประโยชน์ในที่ดิน อาคาร อุปกรณ์และอื่นๆ โดยไม่ได้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์นั้น รวมถึงสิทธิที่ได้จากการเช่าสินทรัพย์เพื่อนำมาใช้ประโยชน์ใด ๆ

2.1 สิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดิน เป็นสิทธิการครอบครองและใช้ประโยชน์จากที่ดินโดยสหกรณ์ไม่มีกรรมสิทธิ์ในที่ดินนั้น เช่น สหกรณ์ได้เอกสารที่แสดงเพียงสิทธิการครอบครอง และสามารถใช้ประโยชน์ในที่ดินเท่านั้น มิใช่หนังสือสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์ (โฉนดที่ดิน) หรือหนังสือรับรองจากกรมที่ดินว่าที่ดินได้ทำประโยชน์แล้ว (หนังสือรับรองการทำประโยชน์ - น.ส. 3 หรือ น.ส. 3 ก.)

- **การได้มา** ให้สหกรณ์บันทึกราคาทุนของสิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดินด้วยจำนวนเงินที่จ่าย รวมทั้งค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่ต้องจ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิดังกล่าว โดยให้บันทึกไว้ในบัญชี " สิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดิน " บันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต บัญชีสิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดิน xxx

เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี) xxx

ในกรณีเป็นที่ยังไม่ใช้ดำเนินงาน แต่ถือครองไว้เพื่อรอการตัดสินใจว่าจะขยายงานในอนาคต หรือเพื่อการอื่นใด ให้บันทึกไว้ในบัญชี " สิทธิครอบครองที่ดินรอการใช้ประโยชน์ " บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีสิทธิครอบครองที่ดินรอการใช้ประโยชน์ xxx

เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี) xxx

- **การตัดจ่าย** ถ้าการใช้สิทธิมีอายุจำกัด ให้ตัดจ่ายตามอายุสิทธิที่ได้รับ แต่ถ้าการใช้สิทธิมีอายุไม่จำกัด ให้ตัดจ่ายได้ไม่เกิน 20 ปี และตัดจ่ายโดยตรงกับสิทธินั้นจนกว่าจะหมดมูลค่าทางบัญชี การตัดจ่ายให้บันทึกไว้ในบัญชี " ค่าตัดจ่ายสิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดิน " บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีค่าตัดจ่ายสิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดิน xxx
เครดิต บัญชีสิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดิน xxx

อนึ่ง หากสหกรณ์ได้มีการตัดจ่ายสิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดินไประยะหนึ่งแล้ว ต่อมาภายหลังได้มีการจ่ายค่าพัฒนาที่ดินเพิ่มเติมในแปลงที่สหกรณ์ได้รับสิทธิดังกล่าว ให้สหกรณ์พิจารณาว่าจำนวนเงินที่จ่ายไปเพื่อพัฒนาที่ดินมีนัยสำคัญหรือไม่ ถ้าจำนวนเงินที่จ่ายไปไม่มีนัยสำคัญ ให้บันทึกจำนวนเงินที่จ่ายไปนั้นไว้ในบัญชี " ค่าใช้จ่ายในการพัฒนาที่ดิน " แต่ถ้าจำนวนเงินที่จ่ายมีนัยสำคัญ ให้บันทึกจำนวนเงินที่จ่ายไปนั้นไว้ในบัญชี " สิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดิน " และให้เริ่มตัดจ่ายสิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดินส่วนที่จ่ายเพิ่มเติมนับแต่วันที่เริ่มใช้ประโยชน์ที่ดินแปลงดังกล่าวหลังจากที่ได้พัฒนาแล้ว

2.2 สิทธิการใช้ประโยชน์ในอาคารและสิ่งปลูกสร้าง เป็นสิทธิในการใช้

สินทรัพย์ที่สหกรณ์ก่อสร้างหรือพัฒนาปรับปรุงบนที่ดินที่สหกรณ์ไม่ได้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ เช่น สหกรณ์สร้างอาคารสำนักงานบนที่ดินของทางราชการโดยหน่วยราชการนั้นมีหนังสืออนุญาตให้ใช้ที่ดินเป็นต้น รวมทั้งสิทธิที่เกิดจากการที่สหกรณ์เช่าอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างเพื่อนำมาใช้ประโยชน์

- **การได้มา** หากสหกรณ์ได้มาโดยการสร้างสินทรัพย์นั้นขึ้นมาใช้เอง แม้ว่าจะมีอาคารหรือสิ่งก่อสร้างเกิดขึ้น แต่สหกรณ์จะได้เพียงสิทธิการใช้ประโยชน์ในอาคารหรือสิ่งก่อสร้างเท่านั้น ในการบันทึกบัญชีให้สหกรณ์บันทึกราคาทุนด้วยจำนวนเงินที่จ่าย รวมทั้งค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ต้องจ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น เช่น ค่าวัสดุก่อสร้าง ค่าแรงงาน ค่าออกแบบแปลนและขออนุญาตก่อสร้าง เป็นต้น ทั้งนี้ หากอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวยังอยู่ในระหว่างการก่อสร้าง ให้สหกรณ์บันทึกจำนวนเงินที่จ่ายไปนั้นไว้ในบัญชี " สิทธิการใช้ประโยชน์ใน ระหว่างก่อสร้าง " โดยให้ระบุประเภทของสินทรัพย์ให้ชัดเจน บันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต บัญชีสิทธิการใช้ประโยชน์ใน.....ระหว่างก่อสร้าง (ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี) xxx

ภายหลังเมื่อการก่อสร้างเสร็จเรียบร้อย และสินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ ให้โอนปิดบัญชี " สิทธิการใช้ประโยชน์ใน.....ระหว่างก่อสร้าง " ไปยังบัญชี " สิทธิการใช้ประโยชน์ใน....." โดยระบุประเภทของสินทรัพย์ให้ชัดเจน บันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต บัญชีสิทธิการใช้ประโยชน์ใน.....(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

เครดิต บัญชีสิทธิการใช้ประโยชน์ใน.....ระหว่างก่อสร้าง (ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าสหกรณ์จะสร้างสินทรัพย์บนที่ดินที่สหกรณ์ไม่ได้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ แต่ถ้าข้อตกลงหรือเงื่อนไขในเอกสารสิทธิ์ระบุให้กรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างตกเป็นของสหกรณ์ การบันทึกบัญชีในกรณีดังกล่าวให้บันทึกสิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นสินทรัพย์ของสหกรณ์ โดยบันทึกราคาทุนด้วยจำนวนเงินที่จ่าย รวมทั้งค่าใช้จ่ายต่างๆที่ต้องจ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น บันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต บัญชีอาคาร/สิ่งปลูกสร้างระหว่างก่อสร้าง(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร(ตามแต่กรณี) xxx

ภายหลังเมื่อการก่อสร้างเสร็จเรียบร้อย และสินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ ให้โอนปิดบัญชี "อาคาร/สิ่งปลูกสร้างระหว่างก่อสร้าง" ไปยังบัญชี "อาคาร/สิ่งปลูกสร้าง" โดยระบุประเภทของสินทรัพย์ให้ชัดเจน บันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต บัญชีอาคาร / สิ่งปลูกสร้าง (ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

เครดิต บัญชีอาคาร / สิ่งปลูกสร้างระหว่างก่อสร้าง(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

ทั้งนี้ ในการพิจารณาว่าจะบันทึกบัญชีเป็นสินทรัพย์หรือสิทธิการใช้ประโยชน์ ให้พิจารณาจากเงื่อนไขที่ระบุในสัญญาเป็นสำคัญ กล่าวคือ เมื่อสิ้นสุดสัญญาแล้วหากสินทรัพย์ยังคงเป็นของสหกรณ์โดยสหกรณ์สามารถรื้อถอนไปได้ ให้บันทึกบัญชีเป็นสินทรัพย์ แต่ถ้าเมื่อสิ้นสุดสัญญาแล้วสินทรัพย์เป็นของเจ้าของกรรมสิทธิ์ที่ดินถือว่าสหกรณ์ได้รับเพียงสิทธิการใช้ประโยชน์เท่านั้น ให้บันทึกบัญชีเป็นสิทธิการใช้ประโยชน์ ซึ่งทั้งสองกรณีต้องเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินให้ชัดเจนด้วย

สำหรับกรณีที่สหกรณ์ได้สิทธิการใช้ประโยชน์ในอาคารและสิ่งปลูกสร้างโดยวิธีการอื่น ๆ นอกเหนือจากการสร้างขึ้นมาใช้เอง เช่น จากการเช่า เป็นต้น ถ้าสหกรณ์ต้องจ่ายเงินไปเป็นจำนวนมากเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิการใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์ในระยะยาว ให้สหกรณ์บันทึกราคาทุนของสิทธิการใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์นั้นด้วยจำนวนเงินที่จ่าย รวมทั้งค่าใช้จ่ายต่างๆที่ต้องจ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธินั้น โดยบันทึกไว้ในบัญชี "สิทธิการใช้ประโยชน์ใน...../สิทธิการเช่า....." ตามแต่กรณี และให้ระบุประเภทของสินทรัพย์ให้ชัดเจน แต่ถ้าสหกรณ์ต้องจ่ายเงินเป็นรายเดือนเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิการใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์ในระยะสั้น ให้สหกรณ์บันทึกจำนวนเงินที่จ่ายเป็นรายเดือนนั้นเป็นค่าใช้จ่าย โดยบันทึกไว้ในบัญชี "ค่าเช่า" บันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต บัญชีสิทธิการใช้ประโยชน์ใน...../สิทธิการเช่า.....(ระบุประเภทสินทรัพย์) หรือ xxx

บัญชีค่าเช่า (ตามแต่กรณี)

เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี) xxx

- **การตัดจ่าย** ถ้าการใช้สิทธิมีอายุจำกัด ให้ตัดจ่ายตามอายุสิทธิที่ได้รับและตัดจ่ายโดยตรงกับสิทธินั้นจนกว่าจะหมดมูลค่าทางบัญชี การตัดจ่ายให้บันทึกไว้ในบัญชี " ค่าตัดจ่ายสิทธิการใช้ประโยชน์ใน...../ค่าตัดจ่ายสิทธิการเช่า....." ตามแต่กรณี และให้ระบุประเภทของสินทรัพย์ให้ชัดเจน บันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต บัญชีค่าตัดจ่ายสิทธิการใช้ประโยชน์ใน...../ค่าตัดจ่ายสิทธิการเช่า.....(ตามแต่กรณี) xxx

เครดิต บัญชีสิทธิการใช้ประโยชน์ใน...../สิทธิการเช่า.....(ตามแต่กรณี) xxx

สำหรับกรณีที่การใช้สิทธิในอาคารและสิ่งปลูกสร้างมีอายุไม่จำกัด ในการตัดจ่ายมีข้อพิจารณาว่าอาคารและสิ่งปลูกสร้างเป็นสินทรัพย์ที่มีอายุการใช้งานโดยจะเสื่อมสภาพลงตามระยะเวลาซึ่งตามปกติจะต้องคิดค่าเสื่อมราคา แต่โดยที่สหกรณ์มีเพียงสิทธิการใช้ประโยชน์ในอาคารหรือสิ่งปลูกสร้าง สิทธิดังกล่าวจึงเป็นสินทรัพย์ในลักษณะสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ดังนั้นในการปฏิบัติทางบัญชีให้ตัดจ่ายสิทธินั้นตามอายุการใช้งานของสินทรัพย์ และให้ตัดจ่ายโดยตรงกับสิทธินั้นจนหมดมูลค่าทางบัญชี แม้ว่าสินทรัพย์ดังกล่าวจะยังสามารถใช้ประโยชน์ได้ต่อไป การตัดจ่ายให้บันทึกไว้ในบัญชี " ค่าตัดจ่ายสิทธิการใช้ประโยชน์ใน....." ระบุประเภทของสินทรัพย์ให้ชัดเจน บันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต บัญชีค่าตัดจ่ายสิทธิการใช้ประโยชน์ใน.....(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

เครดิต บัญชีสิทธิการใช้ประโยชน์ใน.....(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

3. สิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดินรอกเอกสารสิทธิ

กรณีสหกรณ์ได้สิทธิครอบครองเพื่อใช้ประโยชน์ในที่ดิน โดยที่ดินนั้นเป็นที่ดินซึ่งในเอกสารสิทธิ์ระบุชื่อบุคคลภายนอกเป็นเจ้าของสิทธิ์และไม่สามารถโอนเปลี่ยนมือได้ เว้นแต่หน่วยราชการที่ควบคุมการให้เอกสารสิทธิ์นั้นจะอนุมัติให้ถอดถอนสิทธิ์ของผู้ถือครองเดิมและมอบให้สหกรณ์ครอบครองสิทธิ์นั้นแทนโดยดำเนินการตามหลักเกณฑ์ที่หน่วยราชการที่ควบคุมการให้สิทธิ์กำหนด

• **การได้มา** ถ้าหน่วยราชการที่ควบคุมการให้เอกสารสิทธิ์ยังไม่ได้อนุมัติให้มีการถอดถอนสิทธิ์ของผู้ถือครองเดิมและมอบให้สหกรณ์ครอบครองสิทธิ์แทน ให้ปฏิบัติดังนี้

3.1 **กรณีสหกรณ์ได้รับบริจาคจากเจ้าของสิทธิ์เดิม** ให้สหกรณ์ปฏิบัติตามระเบียบ-นายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรได้รับบริจาคหรืออุดหนุน พ.ศ. 2547 บันทึกบัญชีโดย

ก. เมื่อรับมอบสินทรัพย์และอยู่ระหว่างการร้องขอต่อหน่วยราชการผู้ควบคุมการให้เอกสารสิทธิ์พิจารณาอนุมัติการโอนเปลี่ยนสิทธิ์ให้แก่สหกรณ์ ให้บันทึกสินทรัพย์ที่ได้รับไว้ในบัญชี "สิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดินรอกเอกสารสิทธิ์" โดย

เดบิต บัญชีสิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดินรอกเอกสารสิทธิ์ xxx

เครดิต บัญชีทุนสำรอง xxx

ข. เมื่อหน่วยราชการผู้ควบคุมการให้เอกสารสิทธิมีการอนุมัติและแก้ไขทะเบียนรายชื่อเจ้าของสิทธิเป็นชื่อสหกรณ์แล้ว ให้โอนปิดบัญชีสิทธิการให้ประโยชน์ในที่ดินรอกเอกสารสิทธิ ไปยังบัญชี "สิทธิการให้ประโยชน์ในที่ดิน" กรณีที่ดินนั้นนำมาใช้ในการดำเนินงาน หรือโอนไปยังบัญชี "สิทธิครอบครองที่ดินรอกการให้ประโยชน์" ในกรณีที่ดินนั้นยังไม่ได้นำมาใช้ในการดำเนินงาน บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีสิทธิการให้ประโยชน์ในที่ดิน/สิทธิครอบครองที่ดินรอกการให้ประโยชน์(ตามแต่กรณี) xxx

เครดิต บัญชีสิทธิการให้ประโยชน์ในที่ดินรอกเอกสารสิทธิ

xxx

ค. ถ้าหน่วยราชการผู้ควบคุมการให้เอกสารสิทธิไม่อนุมัติให้มีการถอดถอนสิทธิของผู้ถือครองเดิม ให้สหกรณ์กลับรายการบัญชีสิทธิการให้ประโยชน์ในที่ดินรอกเอกสารสิทธิ และบัญชีทุนสำรองที่บันทึกไว้เมื่อรับมอบสินทรัพย์ บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีทุนสำรอง

xxx

เครดิต บัญชีสิทธิการให้ประโยชน์ในที่ดินรอกเอกสารสิทธิ

xxx

ง. หากสหกรณ์มีการก่อสร้างหรือพัฒนาปรับปรุงซึ่งทำให้เกิดสินทรัพย์ติดอยู่กับที่ดินที่เอกสารสิทธิไม่สามารถโอนเปลี่ยนมือได้ หรืออยู่ระหว่างการร้องขอต่อหน่วยราชการผู้ควบคุมการให้เอกสารสิทธิพิจารณาอนุมัติการโอนเปลี่ยนสิทธิให้แก่สหกรณ์ ให้บันทึกรายการสินทรัพย์ที่สร้างหรือพัฒนานั้นแยกต่างหากไว้ในบัญชี "สิทธิการให้ประโยชน์ใน ระหว่างก่อสร้าง/พัฒนา(ระบุประเภทสินทรัพย์)" และให้ปฏิบัติดังนี้

(1) เมื่อมีการก่อสร้างหรือพัฒนาปรับปรุงซึ่งทำให้เกิดสินทรัพย์ติดอยู่กับที่ดิน

บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีสิทธิการให้ประโยชน์ใน...ระหว่างก่อสร้าง/พัฒนา(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร(ตามแต่กรณี)

xxx

(2) เมื่อการก่อสร้างหรือพัฒนาแล้วเสร็จและสินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน ให้โอนปิดบัญชีสิทธิให้ประโยชน์ใน...ระหว่างก่อสร้าง/พัฒนา(ระบุประเภทสินทรัพย์) ไปยังบัญชี "สิทธิให้ประโยชน์ใน...(ระบุประเภทสินทรัพย์)" บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีสิทธิให้ประโยชน์ใน...(ระบุประเภทสินทรัพย์)

xxx

เครดิต บัญชีสิทธิให้ประโยชน์ในระหว่างก่อสร้าง/พัฒนา (ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

(3) ถ้าหากภายหลังหน่วยราชการผู้ควบคุมการให้เอกสารสิทธิมีการอนุมัติและแก้ไขทะเบียนรายชื่อเจ้าของสิทธิให้เป็นชื่อสหกรณ์แล้ว ให้โอนปิดบัญชี "สิทธิการให้ประโยชน์ใน....

(ระบุประเภทสินทรัพย์)" ไปยังบัญชี "อาคาร / สิ่งปลูกสร้าง" โดย

เดบิต บัญชีอาคาร / สิ่งปลูกสร้าง(ตามแต่กรณี)

xxx

เครดิต บัญชีสิทธิการให้ประโยชน์ใน...(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

(4) ถ้าหากภายหลังที่ดินดังกล่าวถูกระงับสิทธิหรือต้องส่งคืนให้เจ้าของสิทธิเดิม แต่เจ้าของสิทธิยังให้สหกรณ์ใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ซึ่งติดอยู่กับที่ดินนั้นได้ต่อไป ถือว่าสหกรณ์ได้รับสิทธิการให้ประโยชน์ในสินทรัพย์นั้น ซึ่งจะต้องทำการตัดจ่ายสิทธิดังกล่าวต่อไป

(5) ถ้าหากภายหลังที่ดินดังกล่าวถูกระงับสิทธิ์หรือต้องส่งคืนให้เจ้าของสิทธิ์เดิม และสหกรณ์ไม่สามารถใช้ประโยชน์จากสิทธิ์ซึ่งติดอยู่กับที่ดินนั้นได้ต่อไป ให้ตัดจ่ายสิทธิการใช้ประโยชน์ในสิทธิ์ดังกล่าวทั้งจำนวน โดย

เดบิต บัญชีค่าตัดจ่ายสิทธิการใช้ประโยชน์ใน...(ระบุประเภทสิทธิ์) xxx

เครดิต บัญชีสิทธิการใช้ประโยชน์ใน...(ระบุประเภทสิทธิ์) xxx

3.2 กรณีสหกรณ์จ่ายเงินซื้อจากเจ้าของสิทธิ์เดิม

3.2.1 ให้บันทึกจำนวนเงินที่จ่ายซื้อไว้ในบัญชี " สิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดินรอกเอกสารสิทธิ์ " บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีสิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดินรอกเอกสารสิทธิ์ xxx

เครดิต บัญชีเงินสด / เงินฝากธนาคาร(ตามแต่กรณี) xxx

3.2.2 หากภายหลังหน่วยราชการผู้ควบคุมการให้เอกสารสิทธิ์มีการอนุมัติและแก้ไขทะเบียนรายชื่อเจ้าของสิทธิ์เป็นชื่อสหกรณ์แล้ว ให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับข้อ 3.1 ข

3.2.3 หากสหกรณ์มีการก่อสร้างหรือพัฒนาปรับปรุงซึ่งทำให้เกิดสิทธิ์ติดอยู่กับที่ดินที่เอกสารสิทธิ์ไม่สามารถโอนเปลี่ยนมือได้ หรืออยู่ระหว่างการร้องขอต่อหน่วยราชการผู้ควบคุมการให้เอกสารสิทธิ์พิจารณาอนุมัติการโอนเปลี่ยนสิทธิ์ให้แก่สหกรณ์ ให้บันทึกรายการสิทธิ์ที่สร้างหรือพัฒนานั้นแยกต่างหากไว้ในบัญชี " สิทธิการใช้ประโยชน์ใน ระหว่างก่อสร้าง/พัฒนา(ระบุประเภทสิทธิ์) " และให้ปฏิบัติดังนี้

(1) เมื่อมีการสร้างหรือพัฒนาปรับปรุงซึ่งทำให้เกิดสิทธิ์ติดอยู่กับที่ดิน ให้บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีสิทธิการใช้ประโยชน์ใน...ระหว่างก่อสร้าง/พัฒนา(ระบุประเภทสิทธิ์) xxx

เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร(ตามแต่กรณี) xxx

(2) เมื่อการก่อสร้างหรือพัฒนาแล้วเสร็จและสิทธิ์อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน ให้โอนปิดบัญชีสิทธิการใช้ประโยชน์ใน...ระหว่างก่อสร้าง/พัฒนา(ระบุประเภทสิทธิ์) ไปยังบัญชี " สิทธิการใช้ประโยชน์ใน...(ระบุประเภทสิทธิ์) " บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีสิทธิการใช้ประโยชน์ใน...(ระบุประเภทสิทธิ์) xxx

เครดิต บัญชีสิทธิการใช้ประโยชน์ใน...ระหว่างก่อสร้าง/พัฒนา (ระบุประเภทสิทธิ์) xxx

(3) ถ้าหน่วยราชการผู้ควบคุมการให้เอกสารสิทธิ์มีการอนุมัติและแก้ไขทะเบียนรายชื่อเจ้าของสิทธิ์ให้เป็นชื่อสหกรณ์แล้ว ให้โอนปิดบัญชี " สิทธิการใช้ประโยชน์ใน...(ระบุประเภทสิทธิ์) " ไปยังบัญชี " อาคาร / สิ่งปลูกสร้าง " โดย

เดบิต บัญชีอาคาร / สิ่งปลูกสร้าง(ตามแต่กรณี) xxx

เครดิต บัญชีสิทธิการใช้ประโยชน์ใน...(ระบุประเภทสิทธิ์) xxx

(4) ถ้าที่ดินดังกล่าวถูกระงับสิทธิ์หรือต้องส่งคืนให้เจ้าของสิทธิ์เดิม โดยกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ซึ่งติดอยู่กับที่ดินนั้นเป็นของเจ้าของสิทธิ์เดิม แต่เจ้าของสิทธิ์ยังคงให้สหกรณ์ใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ดังกล่าวได้ต่อไป ถือว่าสหกรณ์ได้รับเพียงสิทธิการใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์ ดังนั้นจึงต้องตัดจ่ายสิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดินรอกเอกสารสิทธิ์ออกจากบัญชีทั้งจำนวน สำหรับสิทธิการใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์ซึ่งติดอยู่กับที่ดินดังกล่าวให้ตัดจ่ายต่อไป

(5) ถ้าที่ดินดังกล่าวถูกระงับสิทธิ์หรือต้องส่งคืนให้เจ้าของสิทธิ์เดิม โดยกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ซึ่งติดอยู่กับที่ดินนั้นเป็นของสหกรณ์ และเจ้าของสิทธิ์ยังคงให้สหกรณ์ใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ดังกล่าวได้ต่อไป ถือว่าสหกรณ์ได้รับเพียงสิทธิการใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์ ดังนั้น สหกรณ์จึงต้องตัดจ่ายสิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดินรอกเอกสารสิทธิ์ออกจากบัญชีทั้งจำนวน สำหรับสิ่งปลูกสร้างที่สหกรณ์ได้ก่อสร้างบนที่ดินดังกล่าว ให้บันทึกเป็นสินทรัพย์ของสหกรณ์บันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต บัญชีอาคาร/สิ่งปลูกสร้าง(ตามแต่กรณี) xxx

เครดิต บัญชีสิทธิการใช้ประโยชน์ใน...(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

ณ วันสิ้นปีบัญชี ให้คำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ซึ่งติดอยู่กับที่ดินนั้น โดยปฏิบัติตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. 2542 บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคา - ...(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

เครดิต บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - ...(ระบุประเภทสินทรัพย์) หรือ xxx

บัญชี ...(ระบุประเภทสินทรัพย์)

(6) ถ้าที่ดินดังกล่าวถูกระงับสิทธิ์หรือต้องส่งคืนให้เจ้าของสิทธิ์เดิม และสหกรณ์ไม่สามารถใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ซึ่งติดอยู่กับที่ดินนั้นได้ต่อไป ให้ตัดจ่ายสิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดินรอกเอกสารสิทธิ์ และสิทธิการใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์ดังกล่าวทั้งจำนวน โดย

เดบิต บัญชีค่าตัดจ่ายสิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดินรอกเอกสารสิทธิ์ xxx

เครดิต บัญชีสิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดินรอกเอกสารสิทธิ์ xxx

เดบิต บัญชีค่าตัดจ่ายสิทธิการใช้ประโยชน์ใน...(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

เครดิต บัญชีสิทธิการใช้ประโยชน์ใน...(ระบุประเภทสินทรัพย์) xxx

● การตัดจ่าย

กรณีที่หน่วยราชการผู้ควบคุมการให้เอกสารสิทธิ์มีการอนุมัติและแก้ไขทะเบียนรายชื่อให้สหกรณ์เป็นเจ้าของสิทธิ์แล้ว ซึ่งทำให้เกิดสิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดิน ให้ทำการตัดจ่ายสิทธิ์เช่นเดียวกับเรื่อง สิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดิน ดังนี้

1. ถ้าการใช้สิทธิมีอายุจำกัด ให้ตัดจ่ายตามอายุสิทธิที่ได้รับและตัดจ่ายโดยตรงกับสิทธินั้นจนกว่าจะหมดมูลค่าทางบัญชี การตัดจ่ายให้บันทึกไว้ในบัญชี " ค่าตัดจ่ายสิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดิน " บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีค่าตัดจ่ายสิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดิน xxx

เครดิต บัญชีสิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดิน xxx

2 ถ้าการใช้สิทธิมีอายุไม่จำกัด ให้ตัดจ่ายได้ไม่เกิน 20 ปี และตัดจ่ายโดยตรงกับสิทธินั้นจนกว่าจะหมดมูลค่าทางบัญชี สำหรับการบันทึกบัญชีให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับข้อ 1.

3. ถ้าสหกรณ์มีการก่อสร้างหรือพัฒนาปรับปรุงสินทรัพย์ติดอยู่กับที่ดิน จนเกิดสิทธิการใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์ประเภทนั้น ๆ ในการตัดจ่ายให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับ เรื่อง สิทธิการใช้ประโยชน์ในอาคารและสิ่งปลูกสร้าง

4. สัมปทาน

เป็นสิทธิในการดำเนินงานอันเกี่ยวกับสินทรัพย์ของรัฐบาล เช่น สัมปทานในการเดินรถ เป็นต้น รวมถึงสิทธิที่ได้จากบุคคลหรือนิติบุคคลเพื่อประกอบกิจการเฉพาะอย่าง หรือเป็นตัวแทนขายผลิตภัณฑ์ในพื้นที่ใดพื้นที่หนึ่ง หรือขายสินค้าภายใต้ชื่อเดียวกันในเขตใดเขตหนึ่ง

4.1 การได้มา

ให้สหกรณ์บันทึกราคาทุนของสัมปทานด้วยจำนวนเงินที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งสัมปทาน โดยให้บันทึกไว้ในบัญชี " สัมปทาน....." ระบุประเภทของสัมปทานที่ได้รับให้ชัดเจน บันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต บัญชีสัมปทาน.....(ระบุประเภทสัมปทาน) xxx

เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี) xxx

4.2 การตัดจ่าย

ให้ตัดจ่ายสัมปทานที่ได้รับตามแต่ละกรณี คือ

(1) สัมปทานที่ไม่กำหนดอายุ

ให้ตัดจ่ายตามระยะเวลาโดยวิธีเส้นตรง แต่ต้องไม่เกิน 20 ปี และถ้ามีเหตุให้สัมปทานนั้นหมดประโยชน์ในปีใดให้ตัดจ่ายออกจากบัญชีทั้งจำนวนในปีนั้น โดยในการตัดจ่ายให้ตัดจ่ายโดยตรงกับสัมปทานนั้น บันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต บัญชีค่าตัดจ่ายสัมปทาน.....(ระบุประเภทสัมปทาน) xxx

เครดิต บัญชีสัมปทาน.....(ระบุประเภทสัมปทาน) xxx

(2) สัมปทานที่มีกำหนดอายุ

ให้ตัดจ่ายตามระยะเวลาโดยวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัมปทานที่ได้รับ แต่ต้องไม่เกิน 20 ปี และถ้ามีเหตุให้สัมปทานนั้นหมดประโยชน์ลงในปีใด ให้ตัดจ่ายออกจากบัญชีทั้งจำนวนในปีนั้น โดยในการตัดจ่ายให้ตัดจ่ายโดยตรงกับสัมปทานนั้น บันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต บัญชีค่าตัดจ่ายสัมปทาน.....(ระบุประเภทสัมปทาน) xxx

เครดิต บัญชีสัมปทาน.....(ระบุประเภทสัมปทาน) xxx

(3) สัมปทานที่กำหนดให้จ่ายเงินค่าสัมปทานเป็นรายปี

ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดที่ได้รับสัมปทาน บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีค่าใช้จ่ายในสัมปทาน.....(ระบุประเภทสัมปทาน) xxx

เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร (ตามแต่กรณี) xxx

การเลิกใช้และการจำหน่าย

ในกรณีที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนยังไม่หมดอายุการให้ประโยชน์ แต่สหกรณ์คาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นอีกต่อไป ให้สหกรณ์ตัดจ่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวออกจากบัญชีจนหมดมูลค่าทางบัญชีในปีที่ไม่ได้รับประโยชน์แล้ว

ส่วนที่ 3

การแสดงรายการในงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบการเงิน

การแสดงรายการในงบการเงิน

บัญชีสิทธิการใช้ซอฟต์แวร์	แสดงรายการในงบดุลภายใต้หัวข้อสินทรัพย์
บัญชีซอฟต์แวร์	ไม่มีตัวตน
บัญชีสิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดิน	
บัญชีสิทธิการใช้ประโยชน์ในอาคาร/สิ่งปลูกสร้าง	
บัญชีสิทธิการเช่าอาคาร/สิ่งปลูกสร้าง	
บัญชีสัมปทาน	
บัญชีซอฟต์แวร์ระหว่างพัฒนา	แสดงรายการในงบดุลเป็นรายการแยกเทศต่อจากรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
บัญชีสิทธิการใช้ประโยชน์ในอาคาร/สิ่งปลูกสร้างระหว่างก่อสร้าง	
บัญชีสิทธิครอบครองที่ดินรอการใช้ประโยชน์	แสดงรายการในงบดุล ภายใต้หัวข้อ
บัญชีสิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดินรอเอกสารสิทธิ์	สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
บัญชีค่าตัดจ่ายซอฟต์แวร์	แสดงรายการในงบกำไรขาดทุน ภายใต้หัวข้อ
บัญชีค่าตัดจ่ายสิทธิการใช้ซอฟต์แวร์	ค่าใช้จ่าย หรือ ค่าใช้จ่ายดำเนินงานแล้วแต่กรณี
บัญชีค่าตัดจ่ายสิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดิน	
บัญชีค่าตัดจ่ายสิทธิการใช้ประโยชน์ในอาคาร/สิ่งปลูกสร้าง	
บัญชีค่าตัดจ่ายสิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดินรอเอกสารสิทธิ์	
บัญชีค่าตัดจ่ายสิทธิการเช่าอาคาร/สิ่งปลูกสร้าง	
บัญชีค่าตัดจ่ายสัมปทาน	
บัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนาโปรแกรม	
บัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนาที่ดิน	
บัญชีค่าใช้จ่ายในสัมปทาน.....	

การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

- ให้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการตัดจ่ายสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน โดยเปิดเผยให้ทราบถึงหลักเกณฑ์ในการตัดบัญชี

ตัวอย่าง

- สิทธิการเช่าหรือสิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตัดจ่ายตามอายุการใช้สิทธิที่ได้รับ และสิทธิในการใช้ซอฟต์แวร์ต่างๆ ตัดจ่ายตามการเปลี่ยนแปลงการใช้ซอฟต์แวร์ใหม่

- สหกรณ์ได้รับสัมปทานดำเนินการด้าน มีกำหนดระยะเวลา ปี โดยบันทึกค่าใช้จ่ายต่างๆ ในการขอสัมปทานไว้เป็นราคาทุนของสัมปทาน และตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายโดยวิธีเส้นตรงตามอายุสัมปทาน

- ให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับซอฟต์แวร์ระหว่างการพัฒนา/สิทธิการใช้ประโยชน์ในอาคารและสิ่งปลูกสร้างระหว่างก่อสร้าง เพื่อให้ทราบถึงส่วนที่ดำเนินการเสร็จแล้ว ตลอดจนการจ่ายค่าพัฒนา/ค่าก่อสร้าง

- กรณีสหกรณ์ก่อสร้างอาคารบนที่ดินที่สหกรณ์ไม่ได้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ แต่เงื่อนไขในเอกสารสิทธิ์ระบุให้กรรมสิทธิ์ในอาคารเป็นของสหกรณ์ ให้สหกรณ์เปิดเผยข้อมูลไว้ด้วยว่าอาคารที่ปรากฏตามงบดุลนั้นเป็นอาคารที่ก่อสร้างบนที่ดินที่สหกรณ์ไม่มีกรรมสิทธิ์

- กรณีสหกรณ์มีสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ตัดจ่ายจนหมดมูลค่าทางบัญชีแล้ว แต่ยังสามารถนำมาใช้ประโยชน์ได้ต่อไป ให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนดังกล่าวไปจนกว่าสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนนั้นจะไม่สามารถใช้ประโยชน์ได้อีก โดยเปิดเผยไว้ภายใต้หัวข้อสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน แต่ถ้าในงบการเงินไม่มีหัวข้อสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนเนื่องจากสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนทุกรายการได้ตัดจ่ายจนหมดมูลค่าทางบัญชีแล้ว ก็ให้เปิดเผยข้อมูลไว้ภายใต้หัวข้ออื่นๆ

- ให้เปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนตามที่ปรากฏในงบดุล โดยแยกแสดงแต่ละรายการ คือ สิทธิการเช่า สิทธิการใช้ประโยชน์ สัมปทานและซอฟต์แวร์ พร้อมทั้งแสดงยอดรวมทั้งสิ้น กรณีมีข้อมูลใดๆ เกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่มีสาระสำคัญให้เปิดเผยไว้ด้วย เช่น การได้มาซึ่งสิทธิในสินทรัพย์ อายุการใช้สิทธิ เป็นต้น

ส่วนที่ 4 การถือปฏิบัติ

ให้ยกเลิกคำแนะนำใดๆ ในส่วนที่ได้กำหนดไว้แล้วในคำแนะนำนี้ หรือซึ่งขัดแย้งกับคำแนะนำนี้ ให้ใช้คำแนะนำนี้แทน

ทั้งนี้ ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2547 เป็นต้นไป และให้ใช้คำแนะนำนี้กับกลุ่มเกษตรกรโดยอนุโลม

ให้ไว้ ณ วันที่ 27 มกราคม พ.ศ. 2547

(ลงชื่อ) **สุพัตรา ธนเสนีวัฒน์**

(นางสาวสุพัตรา ธนเสนีวัฒน์)

อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

พนักงานเจ้าหน้าที่ ปฏิบัติการแทน

นายทะเบียนสหกรณ์