

การอภิปรายปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร  
Video Conference หลักสูตรที่ ๒ และ ๓

โดยสำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี

ด้านการสอบบัญชี

ข้อที่ ๑ คำถาม

ผู้สอบบัญชีได้ประเมินความเสี่ยงพบว่ามีจุดอ่อนจากการควบคุมทั้งก่อนและหลังเหมือนกัน เช่น ใน RQ ๑-๓ ระบุว่าผู้ตรวจสอบกิจการมิได้ปฏิบัติหน้าที่ หรือมิได้รายงานผลการตรวจสอบกิจการไว้เป็นลายลักษณ์อักษรอย่างสม่ำเสมอ เป็นต้น หรือกรณีหลังเสร็จสิ้นการสอบบัญชีกลับพบว่าสหกรณ์มีจุดอ่อนมากกว่าก่อนสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรปฏิบัติอย่างไรให้ถูกต้อง

คำตอบ

ให้ผู้สอบบัญชีประเมินชั้นคุณภาพการควบคุมภายในสหกรณ์หลังจากเสร็จสิ้นการสอบบัญชี และรายงานข้อสังเกตที่ตรวจพบ รวมทั้งจุดอ่อนจากการควบคุมภายในและแนวทางแก้ไขไว้ในรายงานผลการตรวจสอบบัญชี เพื่อเสนอแนะให้สหกรณ์ปรับปรุงแก้ไขการดำเนินงานต่อไป

ทั้งนี้ กรณีหลังเสร็จสิ้นการสอบบัญชีพบว่าสหกรณ์มีจุดอ่อนมากกว่าก่อนสอบบัญชี นั้น มีข้อสังเกตว่าควรทบทวนการประเมินความเสี่ยงในส่วนที่พบว่ามีจุดอ่อนเพิ่มขึ้น รวมถึงการกำหนดขอบเขตวิธีการและปริมาณการตรวจสอบ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีเชื่อมั่นต่อความถูกต้องในเรื่องนั้น ๆ ด้วย

ข้อที่ ๒ คำถาม

การตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ออมทรัพย์ เมื่อตรวจสอบบัญชีระหว่างปีใช้งบการเงินปีก่อนเป็นข้อมูลในการจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม และเมื่อตรวจสอบบัญชีประจำปีต้องจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวมใหม่โดยใช้งบการเงินปีที่ตรวจสอบหรือไม่

คำตอบ

๑) การจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม ข้อ ๒ ข้อมูลเกี่ยวกับสหกรณ์และองค์ประกอบงบการเงินในข้อ ๔ การประเมินความเสี่ยงระดับยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทรายการให้ใช้ข้อมูลชุดเดียวกันและเป็นข้อมูลที่เป็นปัจจุบันที่สุดเท่าที่ผู้สอบบัญชีจะหาได้ เช่น จากงบการเงินปีปัจจุบันที่ทำการตรวจสอบ หรือจากงบทดลองงวดปัจจุบัน เป็นต้น เว้นแต่ หากไม่สามารถหาข้อมูลปัจจุบันได้จึงใช้ข้อมูลจากงบการเงินและกระดาษทำการปีก่อน

๒) การปรับแผนการสอบบัญชีโดยรวม กรณีเป็นเรื่องที่ไม่ได้กำหนดแผนการตรวจสอบไว้ในแผนการสอบบัญชีโดยรวม เช่น มีรายการที่เพิ่มขึ้นในงบการเงินปีปัจจุบัน แต่เนื่องจากแผนการสอบบัญชีโดยรวมจัดทำขึ้นจากข้อมูลในงบการเงินปีก่อน ให้ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงระดับยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทรายการเพิ่มเติมในแผนการสอบบัญชีโดยรวม เพื่อประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม พร้อมทั้งกำหนดวิธีการตรวจสอบเพื่อนำไปจัดทำแนวการสอบบัญชีเพิ่มเติมด้วย

### ข้อที่ ๓ คำถาม

องค์ประกอบงบการเงินในแผนการสอบบัญชีโดยรวม จะแสดงหน่วยนับ (บาท) เต็มจำนวน ไม่ต้องย่อเป็นหลักล้าน หรือหลักพันบาทได้หรือไม่

#### คำตอบ

การประเมินความเสี่ยงระดับยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทรายการในแผนการสอบบัญชีโดยรวมเพื่อประเมินความเสี่ยงต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญว่าอยู่ในระดับใด ให้ระบุจำนวนเงินเป็นหลักล้าน หรือหลักพันบาท เพื่อสะดวกในการพิจารณาความมีสาระสำคัญของจำนวนเงินในรายการนั้น รวมทั้งสะดวกในการคำนวณร้อยละของสินทรัพย์และลดความผิดพลาดในการระบุจำนวนเงิน เต็มจำนวนไม่ถูกต้องได้

อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีจะแสดงหน่วยนับ (บาท) เต็มจำนวนก็สามารถทำได้ แต่ให้ระมัดระวังความผิดพลาดในการระบุจำนวนเงินเต็มจำนวนไม่ถูกต้อง ไม่ครบถ้วน หรือไม่ตรงกับข้อมูลในงบการเงินที่ใช้ในการประเมินในหัวข้อนี้

### ข้อที่ ๔ คำถาม

ผู้สอบบัญชีได้กำหนดปริมาณการตรวจสอบไว้ในแนวการสอบบัญชีแล้ว พอถึงเวลาจริงๆ ปรากฏว่ามีงานอื่นแทรก ทำให้ไม่มีเวลาเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องปรับปรุงแนวการสอบบัญชีอย่างไร

#### คำตอบ

การกำหนดปริมาณการตรวจสอบในแนวการสอบบัญชี เป็นผลจากผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของเรื่องนั้น ๆ และผลจากปริมาณการตรวจสอบก็เป็นไปเพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานอย่างเพียงพอในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

ดังนั้น จำนวนเวลาในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่มีไม่เพียงพอ จึงไม่ใช่เหตุผลในการปรับปรุงแนวการสอบบัญชี

### ข้อที่ ๕ คำถาม

สหกรณ์มีสำนักงานใหญ่อยู่กรุงเทพฯ และมีสาขาอยู่ในจังหวัดต่าง ๆ ๔ จังหวัด โดยในแต่ละจังหวัดจะมีการแต่งตั้งผู้สอบบัญชี การจัดทำแนวการสอบบัญชีผู้สอบบัญชีสำนักงานใหญ่เป็นผู้จัดทำคนเดียว หรือผู้สอบบัญชีสำนักงานใหญ่จัดทำแนวการสอบบัญชีของสำนักงานใหญ่ และผู้สอบบัญชีแต่ละสาขาจัดทำแนวการสอบบัญชีของสาขาที่รับผิดชอบ ที่ถูกต้องปฏิบัติอย่างไร

#### คำตอบ

๑) กรณีมีคำสั่งแต่งตั้งผู้สอบบัญชีของสำนักงานใหญ่และผู้สอบบัญชีของแต่ละสาขา ให้ผู้สอบบัญชีสำนักงานใหญ่จัดทำแนวการสอบบัญชีของสำนักงานใหญ่ และผู้สอบบัญชีแต่ละสาขาจัดทำแนวการสอบบัญชีของสาขาที่รับผิดชอบ

๒) กรณีมีคำสั่งแต่งตั้งผู้สอบบัญชีเพียงคนเดียว ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำแนวการสอบบัญชีทั้งของสำนักงานใหญ่และสาขา โดยอาจให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบสาขานั้นร่วมจัดทำแนวการสอบบัญชีของสาขาได้

ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับรายละเอียดหน้าที่ของผู้สอบบัญชีตามคำสั่งแต่งตั้งผู้สอบบัญชีสหกรณ์นั้นด้วย

### ข้อที่ ๖ คำถาม

การติดตามลูกหนี้ระหว่างดำเนินคดีของสหกรณ์ หากผู้สอบบัญชีไม่ได้รับความร่วมมือจากทนาย จะต้องดำเนินการอย่างไร

**คำตอบ**

ผู้สอบบัญชีควรเสนอปัญหาที่เกิดขึ้นต่อคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ เพื่อหาทางแก้ไข และผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติมด้วย

**ข้อที่ ๗ คำถาม**

การนับจำนวนลูกหนี้ตามกระดาษทำการเงินให้กู้ยืม (ส.๔ - ๒,๒/๑ - ๒,๔) ช่องจำนวนราย ที่เป็นหนี้ต้องเท่ากับจำนวนลูกหนี้คงเหลือสิ้นปีหรือไม่ (ลูกหนี้กู้เงินหลายประเภทในหนึ่งคน)

**คำตอบ**

ช่องจำนวนรายที่เป็นหนี้ให้บันทึกจำนวนรายของลูกหนี้เงินให้กู้แต่ละประเภทคงเหลือสิ้นปี สำหรับจำนวนลูกหนี้คงเหลือสิ้นปี กรณีลูกหนี้ ๑ ราย กู้เงินหลายประเภทให้นับเป็น ๑ ราย โดยไม่นับซ้ำ ดังนั้น การนับจำนวนลูกหนี้ในช่องจำนวนรายที่เป็นหนี้จึงไม่เท่ากับจำนวนลูกหนี้คงเหลือสิ้นปี

**ข้อที่ ๘ คำถาม**

การขอคำยืนยันยอดลูกหนี้สหกรณ์ออมทรัพย์จะใช้วิธีส่งผ่านหน่วยงานเพื่อส่งให้กับลูกหนี้ แต่ให้สมาชิกตอบยืนยันโดยส่งกลับทางไปรษณีย์ถึงผู้สอบบัญชีจะได้หรือไม่

**คำตอบ**

เพื่อให้หลักฐานการสอบบัญชีมีความน่าเชื่อถือตามมาตราฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ผู้สอบบัญชีควรส่งหนังสือยืนยันยอดหนี้ เงินรับฝากและทุนเรือนหุ้นให้กับลูกหนี้โดยตรงและให้ลูกหนี้ตอบกลับมายังผู้สอบบัญชีโดยตรงเช่นกัน

**ข้อที่ ๙ คำถาม**

การตรวจสอบเงินรับฝากตามเอกสารการบรรยาย จำแนกเป็น ๓ ประเภท คือ เงินรับฝาก ประเภทออมทรัพย์ ออมทรัพย์พิเศษและประจำ ซึ่งไม่เป็นไปตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. ๒๕๕๓ มาตรา ๔๖ (๕) ที่ให้รับฝากเงินประเภทออมทรัพย์ หรือประเภทประจำเท่านั้น

**คำตอบ**

พระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. ๒๕๕๓ มาตรา ๔๖ (๕) “ให้สหกรณ์รับฝากเงินประเภทออมทรัพย์ หรือประเภทประจำ” แต่โดยทั่วไปสหกรณ์ยังแยกย่อยรายละเอียดของเงินรับฝากแต่ละประเภทอีก เช่น เงินรับฝากประเภทออมทรัพย์ แยกเป็นเงินรับฝากออมทรัพย์และเงินรับฝากออมทรัพย์พิเศษ เป็นต้น

**ข้อที่ ๑๐ คำถาม**

กรณีสหกรณ์นำเอกสารไปใช้ในการขึ้นศาลที่กรุงเทพฯ จึงไม่นำมาให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์อย่างไร

#### คำตอบ

ให้พิจารณาถึงความมีสาระสำคัญของรายการดังกล่าว และใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติม เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีเพียงพอ กรณีสหกรณ์นำเอกสารไปใช้ขึ้นศาลที่กรุงเทพฯ หากเห็นว่าจำเป็นต้องตรวจสอบเอกสารดังกล่าวจึงจะสามารถสรุปผลการตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ ทำให้ต้องใช้ระยะเวลาปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เกินกว่ามาตรฐานที่กำหนด ผู้สอบบัญชีควรจัดทำหนังสือขออนุญาตขยายเวลาปฏิบัติงานสอบบัญชี พร้อมทั้งชี้แจงเหตุผลและความจำเป็นเสนอต่อหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์เพื่อพิจารณา

#### ข้อที่ ๑๑ คำถาม

การจัดทำกระดาษทำการตรวจตัดยอดซื้อขาย จะต้องเอาใบสำคัญ ฌ วันใดมาบันทึก

#### คำตอบ

คู่มือการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร เรื่อง การจัดทำกระดาษทำการ หน้า ๙๔ กระดาษทำการตรวจตัดยอดซื้อขาย ผู้สอบบัญชีจะตรวจตัดยอดซื้อขายในช่วงระยะเวลา ก่อนและหลังวันสิ้นปีบัญชี ดังนั้น เอกสารที่ใช้บันทึกในกระดาษทำการจึงเป็นเอกสารการซื้อและขายสินค้า เป็นเงินสดและเงินเชื่อรายการสุดท้ายของปีที่ตรวจสอบ หรือเอกสารการซื้อและขายสินค้าในช่วงระยะเวลา ที่ตรวจสอบตอนสิ้นปีต่อต้นปีบัญชีใหม่ก็ได้

#### ข้อที่ ๑๒ คำถาม

การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขกรณีที่ใบกำกับที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์แจ้งเวียนโดยไม่ต้องขอปรึกษาหารือ

#### คำตอบ

ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี CAQC มาตรฐานสำนักงาน ข้อ ๕ เกี่ยวกับการขอคำปรึกษาหารือ ในช่วงเสร็จสิ้นงานสอบบัญชีกำหนดให้การแสดงความเห็นต่องบการเงินแบบมีเงื่อนไข กรณีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติหรือแจ้งเป็นหนังสือเวียนไว้แล้วให้ผู้สอบบัญชีขอคำปรึกษาหารือจากหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ แต่หากไม่ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติหรือยังไม่มีหนังสือเวียน ให้ขอคำปรึกษาหารือจากผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ ทั้งนี้ กรณีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินแตกต่างจากแบบไม่มีเงื่อนไข ให้ปฏิบัติตามระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วยการแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ พ.ศ. ๒๕๔๔ และหนังสือกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ที่ กษ ๐๔๐๓/ว.๑๐๑๙ ลงวันที่ ๙ กรกฎาคม ๒๕๔๗ เรื่อง แนวทางการแสดงความเห็นต่องบการเงินและการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี

#### ข้อที่ ๑๓ คำถาม

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์แสดงความเห็นต่องบการเงินในบางกรณีต้องขอความเห็นชอบจากผู้มีอำนาจก่อน ผู้สอบบัญชีสหกรณ์จะมีความเป็นอิสระต่างจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่สอบบัญชีนิติบุคคลอื่น ๆ ที่ไม่ใช่สหกรณ์หรือไม่

#### คำตอบ

ระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วยข้อกำหนดการปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. ๒๕๕๔ ให้ความหมายของความเป็นอิสระ ดังนี้

“ความเป็นอิสระ หมายถึง การปฏิบัติหน้าที่โดยปราศจากอิทธิพลของบุคคลอื่นที่ทำให้เกิดความสงสัยในความเป็นกลาง หรือความเที่ยงธรรมของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ความอิสระนี้ต้องเป็นที่ประจักษ์ เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์เป็นที่น่าเชื่อถือได้”

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความหมายเช่นเดียวกับความเป็นอิสระในข้อบังคับสภาวิชาชีพ เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ พ.ศ. ๒๕๕๓ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีสหกรณ์จึงมีความเป็นอิสระในการตรวจสอบบัญชีเช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

การจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี ให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติเป็นแนวทางเดียวกันตามระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วยการแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ พ.ศ. ๒๕๔๔ และหนังสือ ที่ กษ ๐๔๐๓/ว.๑๐๑๙ ลงวันที่ ๙ กรกฎาคม ๒๕๔๗ เรื่อง แนวทางการแสดงความเห็นต่องบการเงินและการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี

#### ข้อที่ ๑๔ คำถาม

วันที่คณะกรรมการสหกรณ์ลงลายมือชื่อในงบการเงินควรใช้วันใด (ก่อนหรือวันเดียวกับวันที่แสดงความเห็นต่องบการเงิน)

#### คำตอบ

คู่มือการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร เรื่อง การจัดทำรายงานการสอบบัญชีสหกรณ์ รูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชี ข้อ ๘ ให้ระบุวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีควรใช้วันที่สิ้นสุดการตรวจสอบเป็นวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งอาจเป็นวันที่เดียวกัน หรือวันที่หลังจากวันที่คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ลงลายมือชื่อในงบการเงิน ดังนั้น วันที่คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ลงลายมือชื่อในงบการเงินอาจเป็นวันที่ก่อน หรือวันเดียวกับวันที่แสดงความเห็นต่องบการเงินได้

#### ข้อที่ ๑๕ คำถาม

วันที่ในรายงานผลการตรวจสอบบัญชีในส่วนท้ายรายงานควรใช้วันใด

#### คำตอบ

วันที่ในรายงานผลการตรวจสอบบัญชีควรเป็นวันเดียวกับวันที่แสดงความเห็นต่องบการเงินหรืออาจเป็นวันที่หลังจากวันที่แสดงความเห็นต่องบการเงินได้

### ข้อที่ ๑๖ คำถาม

สหกรณ์จ่ายค่าเช่า ค่าโฆษณา ค่าจ้างเหมา เป็นต้น จะต้องมียอดเงินตั้งแต่ ๑,๐๐๐.๐๐ บาทขึ้นไปต่อครั้งหรือไม่ จึงจะหักภาษี ณ ที่จ่าย

#### คำตอบ

การจ่ายเงินได้ที่มีจำนวนตามสัญญาตั้งแต่ ๑,๐๐๐.๐๐ บาทขึ้นไปเท่านั้น จึงจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ถ้าการจ่ายเงินได้มีจำนวนถึง ๑,๐๐๐.๐๐ บาทแล้ว แม้การจ่ายนั้นจะแบ่งจ่ายครั้งหนึ่ง ๆ ไม่ถึง ๑,๐๐๐.๐๐ บาท ก็ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย

### ข้อที่ ๑๗ คำถาม

ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ความหมายของค่ารายปี คือ จำนวนที่สินทรัพย์นั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ คำว่า “สมควร” จะใช้ข้อมูลจากที่ใดเป็นบรรทัดฐาน

#### คำตอบ

ค่ารายปี คือ จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ ในกรณีให้เช่า ให้ถือค่าเช่า คือ ค่ารายปี กรณีมีเหตุค่าเช่ามิใช่จำนวนเงินอันสมควร หรือหาค่าเช่าไม่ได้ เนื่องจากดำเนินกิจการ หรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย (รพม.มท.) กำหนด โดยประเมินเทียบเคียงกับค่ารายปีของทรัพย์สินที่ให้เช่าที่มีลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด ทำเล ที่ตั้งและบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกัน ดังนั้น คำว่า “สมควร” จึงเป็นการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ซึ่งได้รับการแต่งตั้งให้ทำหน้าที่รับแบบฯ ประเมินภาษี และปฏิบัติหน้าที่อื่นตามที่กฎหมายกำหนด

### ข้อที่ ๑๘ คำถาม

สหกรณ์ออมทรัพย์มีมติคณะกรรมการดำเนินการออกภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่ายค่าเบี้ยประชุม เงินโบนัสแทนกรรมการสหกรณ์จะทำได้หรือไม่

#### คำตอบ

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้ให้แก่ผู้รับเงินได้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้น สหกรณ์เป็นผู้จ่ายเงินได้ค่าเบี้ยประชุม เงินโบนัสให้แก่คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ซึ่งเป็นผู้รับเงินได้นั้น สหกรณ์จึงมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

ทั้งนี้ ภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับกิจการของสหกรณ์ ดังนั้น จึงไม่สมควรที่คณะกรรมการดำเนินการจะมีมติออกภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่ายให้แก่ผู้รับเงินได้ เพราะจำนวนเงินดังกล่าว สหกรณ์ต้องรับภาระเป็นค่าใช้จ่ายของสหกรณ์ อย่างไรก็ตาม หากสหกรณ์จะออกภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย แทนกรรมการสหกรณ์ ก็ควรได้รับอนุมัติจากที่ประชุมใหญ่และเป็นไปตามระเบียบที่สหกรณ์กำหนดเช่นเดียวกับการอนุมัติค่าใช้จ่ายอื่นๆ

### ข้อที่ ๑๙ คำถาม

สหกรณ์บริการเคหะสถานมีการปลูกบ้านเพื่อขายสมาชิก อยากทราบว่าค่าแรงการก่อสร้างที่สหกรณ์จ่ายไปนั้นต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ด้วยหรือไม่ กรณีช่างก่อสร้างเป็นบุคคลธรรมดา

**คำตอบ**

ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย โดยกรณีตามคำถามให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบเอกสารหลักฐานการจ่ายเงินได้ประเภทใด ดังนี้

๑) จ่ายเงินได้พึงประเมินประเภทที่ ๑ เงินเดือน หรือค่าจ้างให้คำนวณหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยให้คุณเงินได้พึงประเมินด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่าย เพื่อให้ได้จำนวนเงินเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปี แล้วคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่าย

๒) จ่ายเงินได้พึงประเมินประเภทที่ ๗ ค่าจ้างรับเหมา หรือเงินได้พึงประเมินประเภทที่ ๘ ค่าจ้างทำของให้หักภาษี ณ ที่จ่าย อัตราร้อยละ ๓.๐๐

**ข้อที่ ๒๐ คำถาม**

กรณีสหกรณ์จ่ายดอกเบี้ยเงินฝากประจำให้แก่ผู้ฝากที่เป็นสมาชิกตามแผนกกิจกรรมต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ในอัตราภาษีร้อยละเท่าไร

**คำตอบ**

กรณีสหกรณ์จ่ายเงินได้พึงประเมินประเภทที่ ๔ (ก) ดอกเบี้ยเงินฝาก , ดอกเบี้ยตัวเงิน เป็นต้น ให้แก่มูลนิธิหรือสมาคมให้หักภาษี ณ ที่จ่าย อัตราร้อยละ ๑๐.๐๐

**ข้อที่ ๒๑ คำถาม**

สหกรณ์ประกอบกิจการให้บริการขนส่งน้ำมันในประเทศ โดยจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการขนส่งในประเทศต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากรายได้ค่าบริการขนส่งหรือไม่

**คำตอบ**

การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักรไทยได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อที่ ๒๒ คำถาม**

สหกรณ์มีรายได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน (ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์) โดยผู้เช่าเป็นบุคคลธรรมดา และรัฐวิสาหกิจ รายได้ค่าเช่าที่ได้รับต้องเสียภาษีหรือไม่ ถ้าสหกรณ์ไม่ต้องเสียภาษีอ้างถึงกฎหมายอะไร ข้อไหนเพื่อขอคืนภาษี เนื่องจากสหกรณ์ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้ว

**คำตอบ**

สหกรณ์เป็นนิติบุคคลไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา ๓๙ แห่งประมวลรัษฎากร กรณีสหกรณ์ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้ว สหกรณ์สามารถขอคืนจากสำนักงานสรรพากรในพื้นที่ที่รับผิดชอบ และให้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีโดยใช้แบบ ค.๑๐

**ข้อที่ ๒๓ คำถาม**

กรณีตรวจสอบพบว่าสหกรณ์ไม่ได้หักภาษี ณ ที่จ่าย จากเงินได้เงินเดือนของเจ้าหน้าที่ (กรณีเจ้าหน้าที่มีเงินเดือนถึงเกณฑ์ต้องหักภาษี) การจ่ายค่าเบี้ยประชุมและเงินโบนัสให้กรรมการ/เจ้าหน้าที่ และค่าตอบแทนผู้ตรวจสอบกิจการ (กรณีสหกรณ์ออมทรัพย์ผู้รับเงินได้เป็นข้าราชการ) จ่ายค่าก่อสร้างอาคาร ให้ผู้รับเหมาก่อสร้างและจ่ายค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ผู้สอบบัญชีได้ให้คำแนะนำ แก่สหกรณ์แล้วว่าจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย จากผู้มีเงินได้แต่สหกรณ์ไม่ปฏิบัติตาม ผู้สอบบัญชีควรทำอย่างไร

#### คำตอบ

รายงานไว้ในรายงานผลการตรวจสอบบัญชี โดยเสนอแนะให้สหกรณ์ปฏิบัติให้ถูกต้องตาม ประมวลรัษฎากรและให้ข้อสังเกตว่าถ้าปฏิบัติไม่ถูกต้องสหกรณ์มีความเสี่ยงที่จะถูกกรมสรรพากรประเมินภาษีได้

#### ข้อที่ ๒๔ คำถาม

สหกรณ์แบ่งขายที่ดินที่เป็นทรัพย์สินได้ทำสัญญากับนายหน้าให้ค่านายหน้าร้อยละ ๓.๐๐ และส่วนต่างราคาขายที่ดิน (สหกรณ์ได้ให้นายหน้าไปขายเพิ่มที่ดินเกินกว่าราคาที่สหกรณ์กำหนด) สหกรณ์ ไม่ได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ จำนวนเงินภาษีที่ไม่ได้หักไว้มีจำนวนเงินเป็นสาระสำคัญ สหกรณ์ปีบัญชีสิ้นสุดวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๕๕ ขายที่ดิน ๒๑ มีนาคม ๒๕๕๕ ปัจจุบันอยู่ระหว่างการปิดบัญชีควรปฏิบัติอย่างไร

#### คำตอบ

ผู้สอบบัญชีควรแนะนำให้สหกรณ์ติดต่อกับผู้มีเงินได้เพื่อเรียกคืนเงินค่าภาษี หัก ณ ที่จ่าย และแนะนำให้สหกรณ์ปฏิบัติให้ถูกต้อง โดยนำส่งภาษี หัก ณ ที่จ่าย รวมทั้งรายงานเป็นข้อสังเกตไว้ในรายงาน ผลการตรวจสอบบัญชี

#### ข้อที่ ๒๕ คำถาม

อัตราการลดหย่อนสินค้าขาดบัญชี กรณีสินค้าประเภทน้ำมัน แก๊สโซฮอล โดยสหกรณ์อ้างว่า เป็นลักษณะน้ำมันที่มีการสูญระเหยที่มากกว่าปกติ เช่น เบนซินธรรมดา โดยมีมติที่ประชุมคณะกรรมการ ดำเนินการให้ลดหย่อนความรับผิดชอบสินค้าขาดบัญชีเกินกว่าอัตราร้อยละ ๐.๕% ของยอดขายสินค้า ที่กรมสรรพากรกำหนด กรณีนี้สามารถทำได้หรือไม่ และมีประกาศเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวเพิ่มเติมจาก กรมสรรพากรหรือไม่

#### คำตอบ

ตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการตัดสินค้าขาดบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ. ๒๕๔๖ ข้อ ๖.๑ (๒) ...สินค้าประเภทน้ำมันเชื้อเพลิงให้พิจารณาลดหย่อนน้ำมันเชื้อเพลิงที่ขาดหายไป เนื่องจากการระเหยของน้ำมันตามสภาพปกติได้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กรมสรรพากรกำหนด ซึ่งประกาศ อธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ ๕๔ ให้คำนวณน้ำมันในถังเก็บน้ำมันเชื้อเพลิงที่ขาดหายไป เนื่องจากการระเหยของน้ำมันตามสภาพปกติได้ไม่เกินร้อยละ ๐.๕ ของปริมาณน้ำมันที่ขายผ่านมิเตอร์หัวจ่าย ในแต่ละเดือนภาษี (แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ ๖๐ ใช้บังคับ ๑ มีนาคม ๒๕๓๘ เป็นต้นไป)

ดังนั้น กรณีมีมติที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการให้ลดหย่อนน้ำมันเชื้อเพลิงที่ขาดหายไป เกินกว่าหลักเกณฑ์และวิธีการที่กรมสรรพากรกำหนดให้ปฏิบัติตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการ

ตัดสินคำขาดบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ. ๒๕๔๖ ข้อ ๖.๓ คือ นำเสนอที่ประชุมใหญ่เพื่อพิจารณาอนุมัติตัดสินคำขาดบัญชีตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามระเบียบกำหนด

#### ข้อที่ ๒๖ คำถาม

สหกรณ์รวบรวมยางแผ่นดิบแล้วขายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

##### คำตอบ

กรณีสหกรณ์รวบรวมยางแผ่นจากสมาชิกแล้วขายให้แก่พ่อค้าหรือโรงงาน รายได้ของสหกรณ์คือ รายได้จากการขายยาง กรมสรรพากรได้มีการวินิจฉัยว่าเข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าที่เป็นพืชผลการเกษตรได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากสหกรณ์รวบรวมยางแผ่นจากสมาชิกในลักษณะเป็นตัวแทน รายได้ของสหกรณ์ คือ ค่าบริการหรือค่าจัดการ ถ้ามีรายได้เกินกว่า ๑.๘ ล้านบาท ต่อปี สหกรณ์ต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### ด้านการบัญชี

#### ข้อที่ ๒๗ คำถาม

ขอความชัดเจนเกี่ยวกับการจัดหางบการเงินของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร

##### คำตอบ

##### การจัดหางบการเงินของสหกรณ์ภาคการเกษตร ร้านค้า บริการ และเครดิตยูเนียน

๑. สหกรณ์ที่มีทุนดำเนินงานไม่เกิน ๒๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท และมีปริมาณธุรกิจไม่เกิน ๒๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท ปฏิบัติตามหนังสือ กตส. ที่ กษ ๐๔๐๔/ว.๗๗ ลงวันที่ ๒๕ พฤศจิกายน ๒๕๕๓ เรื่องการจัดหางบการเงินสำหรับสหกรณ์ภาคการเกษตร/กลุ่มเกษตรกรจัดตั้งใหม่ และสหกรณ์ภาคการเกษตร/กลุ่มเกษตรกรขนาดเล็ก

๒. สหกรณ์ที่มีทุนดำเนินงานไม่เกิน ๒๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท และมีปริมาณธุรกิจตั้งแต่ ๒๐๐,๐๐๐.๐๐ บาทขึ้นไป รวมทั้งสหกรณ์ที่มีทุนดำเนินงานตั้งแต่ ๒๐๐,๐๐๐.๐๐ บาทขึ้นไป ปฏิบัติตามหนังสือ กตส. ที่ กษ ๐๔๐๔/ว.๑๕๔๔ ลงวันที่ ๒ ธันวาคม ๒๕๔๘ เรื่อง การจัดหางบการเงินของสหกรณ์ (คู่มือการจัดหางบการเงินสหกรณ์ประเภทการเกษตร ร้านค้า บริการ และเครดิตยูเนียน)

##### การจัดหางบการเงินของสหกรณ์ออมทรัพย์

๑. ปฏิบัติตามหนังสือ กตส. ที่ กษ ๐๔๐๔/ว.๑๒๓๑ ลงวันที่ ๕ ตุลาคม ๒๕๕๒ เรื่องขอปรับปรุงรูปแบบงบการเงินของสหกรณ์ออมทรัพย์ใหม่

๒. ปฏิบัติตามหนังสือ กตส. ที่ กษ ๐๔๐๖/ว.๑๘ ลงวันที่ ๒๒ สิงหาคม ๒๕๔๐ เรื่องการจัดหางบการเงินของสหกรณ์ (คู่มือการจัดหางบกระแสเงินสดของสหกรณ์ออมทรัพย์)

##### การจัดหางบการเงินของกลุ่มเกษตรกร

๑. กลุ่มเกษตรกรที่มีทุนดำเนินงานไม่เกิน ๒๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท และมีปริมาณธุรกิจไม่เกิน ๒๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท ปฏิบัติตามหนังสือ กตส. ที่ กษ ๐๔๐๔/ว.๗๗ ลงวันที่ ๒๕ พฤศจิกายน ๒๕๕๓ เรื่อง การจัดทำงบการเงินสำหรับสหกรณ์ภาคการเกษตร/กลุ่มเกษตรกรจัดตั้งใหม่ และสหกรณ์ภาคการเกษตร/กลุ่มเกษตรกรขนาดเล็ก (งบการเงินแบบตัว T)

๒. กลุ่มเกษตรกรที่มีทุนดำเนินงานไม่เกิน ๒๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท และมีปริมาณธุรกิจตั้งแต่ ๒๐๐,๐๐๐.๐๐ บาทขึ้นไป รวมทั้งกลุ่มเกษตรกรที่มีทุนดำเนินงานตั้งแต่ ๒๐๐,๐๐๐ - ๑,๐๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท ปฏิบัติตามหนังสือ กตส. ที่ กษ ๐๔๐๖/ว.๑๐๐ ลงวันที่ ๒๘ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๓ เรื่อง การจัดทำงบการเงินของกลุ่มเกษตรกร

๓. กลุ่มเกษตรกรเกินกว่า ๑,๐๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท ปฏิบัติตามหนังสือ กตส. ที่ กษ ๐๔๐๔/ว.๑๕๕๔ ลงวันที่ ๒ ธันวาคม ๒๕๕๔ เรื่อง การจัดทำงบการเงินของสหกรณ์ (คู่มือการจัดทำงบการเงินสหกรณ์ ประเภทการเกษตร ร้านค้า บริการ และเครดิตยูเนียน)

### ข้อที่ ๒๘ คำถาม

รูปแบบงบการเงินของกลุ่มเกษตรกรพิจารณาจากทุนดำเนินงานและปริมาณธุรกิจในแต่ละปี ใช่หรือไม่ เช่น ปีก่อนมีทุนดำเนินงานไม่เกิน ๒๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท ใช้งบการเงินแบบตัว T และในปีนี้มีทุนดำเนินงานไม่เกิน ๒๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท แต่มีปริมาณธุรกิจเกิน ๒๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท ใช้งบการเงินแบบกลุ่มเกษตรกร หากในปีถัดไปมีทุนดำเนินงานไม่เกิน ๒๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท และมีปริมาณธุรกิจไม่เกิน ๒๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท จะต้องจัดทำงบการเงินรูปแบบใด

#### คำตอบ

ในปีถัดไปให้จัดทำงบการเงินกลุ่มเกษตรกรตามหนังสือ กตส. ที่ กษ ๐๔๐๔/ว.๗๗ ลงวันที่ ๒๕ พฤศจิกายน ๒๕๕๓ (แบบตัว T)

### ข้อที่ ๒๙ คำถาม

การจัดทำงบการเงินของสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรจะต้องเปิดเผยหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือไม่ หากแต่ละปีมีการปรับปรุงแบบการจัดทำงบการเงิน

#### คำตอบ

ให้เปิดเผยหมายเหตุประกอบงบการเงินเกี่ยวกับการปรับปรุงแบบการจัดทำงบการเงินด้วย

### ข้อที่ ๓๐ คำถาม

สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ไม่ได้ดำเนินธุรกิจแต่มีเพียงการรับชำระหนี้เดิมถือว่าเข้าลักษณะอาจถูกสั่งเลิกหรือเปล่า หรือว่ายังมีการเคลื่อนไหวอยู่

#### คำตอบ

สหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรที่นายทะเบียนสหกรณ์มีอำนาจสั่งเลิกต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด โดยสหกรณ์ที่อาจถูกสั่งเลิกต้องเข้าลักษณะตามมาตรา ๗๑ แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. ๒๕๔๒ และกลุ่มเกษตรกรที่อาจถูกสั่งเลิกต้องเข้าลักษณะตามมาตรา ๓๓ แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยกลุ่มเกษตรกร พ.ศ. ๒๕๔๗ กรณีที่มีการรับชำระหนี้เดิมถือว่ายังคงดำเนินกิจการอยู่จึงไม่เข้าลักษณะอาจถูกสั่งเลิก

### ข้อที่ ๓๑ คำถาม

ดอกเบี้ยยรับจากลูกหนี้ตามคำพิพากษา ตามรูปแบบงบกำไรขาดทุนจะอยู่ในส่วนของรายได้ ดอกเบี้ยและผลตอบแทนการลงทุน รวมในหัวข้อเงินให้กู้ยืมและเงินฝากใช้หรือไม่ เนื่องจากหนี้สูญและหนี้สงสัยจะสูญที่เกิดขึ้นนำมาหักจากรายได้หลัก คงเหลือเป็นรายได้ดอกเบี้ยและผลตอบแทนจากการลงทุนสุทธิ

#### คำตอบ

รูปแบบงบการเงินสหกรณ์ออมทรัพย์ที่ปรับปรุงใหม่ ตามหนังสือ ที่ กษ ๐๔๐๔/ว.๑๒๓๑ ลงวันที่ ๕ ตุลาคม ๒๕๕๒ งบกำไรขาดทุนที่แสดงรายการ

รายได้ดอกเบี้ยและผลตอบแทนจากการลงทุน

หัก ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยและการลงทุน

หัก หนี้สูญและหนี้สงสัยจะสูญ

รายได้ดอกเบี้ยและผลตอบแทนจากการลงทุน - สุทธิ

รายการข้างต้นเป็นการแสดงรายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการให้เงินกู้ยืมซึ่งเป็นธุรกิจหลักของสหกรณ์ การรับฝากเงินจากสมาชิกและการลงทุนของสหกรณ์ หากแต่ลูกหนี้ตามคำพิพากษา ถือเป็นลูกหนี้อื่น ดังนั้น ดอกเบี้ยรับจากลูกหนี้ตามคำพิพากษาจึงไม่อยู่ในส่วนของรายได้ดอกเบี้ยและผลตอบแทนจากการลงทุนให้แสดงเป็นรายได้อื่น โดยหนี้สูญและหนี้สงสัยจะสูญ - ลูกหนี้ตามคำพิพากษา ต้องแสดงเป็นค่าใช้จ่ายดำเนินงานอื่น

#### ข้อที่ ๓๒ คำถาม

สหกรณ์นำเงินไปฝากกองทุนหมู่บ้านจะแสดงรายการในงบการเงินเป็นเงินฝากสหกรณ์อื่น ได้หรือไม่ อย่างไร

#### คำตอบ

พระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. ๒๕๔๒ แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. ๒๕๕๓ มาตรา ๖๒ (๑) ให้สหกรณ์ฝากเงินในชุมนุมสหกรณ์ หรือสหกรณ์อื่น มาตรา ๖๒ (๒) ให้ฝากเงินในธนาคาร หรือสถาบันการเงินที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ความช่วยเหลือทางการเงินแก่สหกรณ์ และมาตรา ๖๒ (๓) ให้ฝากหรือลงทุนอย่างอื่นตามที่คณะกรรมการพัฒนาการสหกรณ์แห่งชาติกำหนด ดังนั้น สหกรณ์ไม่สามารถนำเงินไปฝากกองทุนหมู่บ้านได้ ผู้สอบบัญชีควรแนะนำให้สหกรณ์ปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมายกำหนด สำหรับการแสดงรายการในงบการเงิน กรณีมียอดคงเหลือ ณ วันสิ้นปีบัญชี ให้แสดงเป็นรายการเงินฝากกองทุนหมู่บ้านเป็นเอกเทศเรียงลำดับต่อจากรายการเงินฝากสหกรณ์อื่น และผู้สอบบัญชีควรให้ข้อสังเกตรายการดังกล่าวเกี่ยวกับการปฏิบัติที่ไม่เป็นไปตามกฎหมายกำหนดและความเสี่ยงที่อาจไม่ได้รับเงินคืน

#### ข้อที่ ๓๓ คำถาม

มูลค่าธุรกิจของสหกรณ์ให้นำการรับเงินฝากและการให้เงินกู้ยืมในระหว่างปีมาคำนวณ ปัจจุบันสหกรณ์มีการลงทุนและการนำเงินฝากสหกรณ์อื่น ทำให้มีผลตอบแทนจากการลงทุนและรายได้ดอกเบี้ยเงินฝากสหกรณ์อื่นเป็นจำนวนมาก จะมีการนำมาคำนวณเป็นมูลค่าธุรกิจของสหกรณ์หรือไม่

#### คำตอบ

ผลตอบแทนจากการลงทุนและรายได้ดอกเบี้ยเงินฝากสหกรณ์อื่นไม่ถือเป็นการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์ จึงไม่นำมารวมคำนวณมูลค่าธุรกิจ

#### ข้อที่ ๓๔ คำถาม

การบันทึกชำระหนี้จากลูกหนี้โดยส่งรายละเอียดให้ต้นสังกัดเรียกเก็บและนำส่ง หากแต่ต้นสังกัดไม่สามารถนำส่งได้ครบ จะบันทึกบัญชีลดยอดลูกหนี้ตามรายละเอียดที่เรียกเก็บ และบันทึกบัญชีเพิ่มยอดลูกหนี้สำหรับรายที่เรียกเก็บไม่ได้ เพื่อให้การบันทึกบัญชีกับรายละเอียดตรงกันโดยไม่ต้องมีการขีดฆ่าแก้ไขในรายละเอียดได้หรือไม่

#### คำตอบ

การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับลูกหนี้ตัวแทนหักเงินส่ง สหกรณ์ต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามคำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์ เรื่อง วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับลูกหนี้ พ.ศ. ๒๕๔๗ หน้า ๑๑ กรณีได้รับชำระหนี้ไม่ครบตามจำนวนที่ส่งให้ลูกหนี้ตัวแทน ให้พิจารณารายละเอียดที่ตัวแทนส่งคืนมาพร้อมใบเสร็จรับเงินฉบับที่หักชำระไม่ได้หรือหักชำระได้บางส่วน โดยให้ยกเลิกใบเสร็จรับเงินที่คืนมานั้นทั้งหมดแล้วออกใบเสร็จรับเงินฉบับใหม่สำหรับลูกหนี้รายที่หักชำระได้บางส่วนตามจำนวนเงินที่ได้รับชำระจริง ทั้งนี้ ให้บันทึกการรับชำระเงินและโอนกลับรายการที่ตั้งไว้เมื่อส่งหักเงินเท่ากับจำนวนเงินประเภทต่าง ๆ ที่เก็บเงินไม่ได้

#### ข้อที่ ๓๕ คำถาม

การนับอายุของลูกหนี้การค้าเพื่อวิเคราะห์อายุหนี้ ให้เริ่มนับตั้งแต่วันที่ขึ้นหนี้หรือวันที่หนี้ครบกำหนดชำระ

#### คำตอบ

คำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์ เรื่อง วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับลูกหนี้ พ.ศ. ๒๕๔๗ หน้า ๓๗ กำหนดเกี่ยวกับการนับอายุของหนี้ที่ค้างชำระ หากเป็นหนี้ที่มีกำหนดเวลาชำระหนี้ให้นับตั้งแต่วันที่ขึ้นหนี้ถึงกำหนดชำระและลูกหนี้ค้างชำระหนี้ แต่ถ้าเป็นหนี้ที่ไม่ได้กำหนดเวลาชำระหนี้ให้นับถัดจากวันที่เป็นหนี้เป็นต้นไป

#### ข้อที่ ๓๖ คำถาม

เกณฑ์การยุบตัวตามสภาพของข้าวเปลือกมีอัตราที่กำหนดแน่นอนหรือไม่ ถ้ามีขอทราบหนังสืออ้างอิง

#### คำตอบ

ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการตัดสินค่าขาดบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ. ๒๕๔๖ ข้อ ๖.๑ (๑) กำหนดให้คณะกรรมการดำเนินการอาจพิจารณาลดหย่อนสำหรับสินค้าที่มีการยุบตัวหรือสูญเสียน้ำหนักตามสภาพของสินค้านั้น โดยให้ลดหย่อนตามอัตราซึ่งหน่วยราชการที่ควบคุม หรือเกี่ยวข้องกำหนด หรืออัตราที่ธุรกิจภาคเอกชนถือใช้โดยทั่วไป หรืออัตราที่สหกรณ์หรือกลุ่มเกษตรกรดำเนินการทดสอบขึ้นเป็นการเฉพาะ ดังนั้น จึงไม่มีการกำหนดอัตรการยุบตัวตามสภาพของข้าวเปลือกที่แน่นอน

#### ข้อที่ ๓๗ คำถาม

หากสหกรณ์ไม่ได้ทำการทดสอบข้าวเปลือกยุบตัวตามสภาพ และปรากฏว่า ณ วันสิ้นปีบัญชีมีข้าวเปลือกขาดบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติอย่างไร

#### คำตอบ

ผู้สอบบัญชีควรแนะนำให้สหกรณ์ปฏิบัติให้เป็นไปตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการตัดสินค่าขาดบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ. ๒๕๔๖ และคำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์ เรื่อง วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ พ.ศ. ๒๕๔๗ เกี่ยวกับการตัดสินค่าขาดบัญชี

#### ข้อที่ ๓๘ คำถาม

สหกรณ์ออมทรัพย์นำสินค้าผ่อนชำระมาจำหน่ายให้กับสมาชิก โดยอ้างถึงวัตถุประสงค์ข้อที่ เปิดกว้างให้สหกรณ์กระทำเพื่อประโยชน์สมาชิก สามารถกระทำได้หรือไม่ หากไม่สามารถกระทำได้ผู้สอบบัญชี ควรปฏิบัติอย่างไร

**คำตอบ**

สหกรณ์ออมทรัพย์ไม่สามารถนำสินค้าผ่อนชำระมาจำหน่ายให้กับสมาชิกได้ การดำเนินงาน ของสหกรณ์ต้องกระทำภายในขอบเขตและวัตถุประสงค์ของสหกรณ์ที่กำหนดไว้ในข้อบังคับ ซึ่งโดยทั่วไป สหกรณ์ออมทรัพย์จัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เงินกู้ยืมแก่สมาชิกและสหกรณ์อื่น รวมทั้งรับฝากเงินจาก สมาชิกหรือสหกรณ์อื่น

**ข้อที่ ๓๙ คำถาม**

สหกรณ์ขายที่ดินโดยทำสัญญาจะซื้อจะขายระบุให้ผู้ซื้อจ่ายเงินมัดจำบางส่วน เมื่อผู้ซื้อได้ ชำระเงินมัดจำเรียบร้อยตามสัญญาแล้ว สหกรณ์จะบันทึกบัญชีเป็นการขายที่ดินได้หรือไม่

**คำตอบ**

ให้บันทึกบัญชีเฉพาะเงินมัดจำค่าขายที่ดิน สหกรณ์จะบันทึกบัญชีขายที่ดินได้ก็ต่อเมื่อได้รับ ชำระเงินค่าขายที่ดินส่วนที่เหลือจากผู้ซื้อครบถ้วนแล้วเท่านั้น

**ข้อที่ ๔๐ คำถาม**

ในระหว่างปีสหกรณ์สร้างอาคารสำนักงาน ๑,๑๔๗,๐๐๐.๐๐ บาท มติที่ประชุมใหญ่วิสามัญ ประจำปีให้สหกรณ์คิดค่าเสื่อมราคา ๑,๑๔๖,๙๙๙.๐๐ บาท คงเหลือมูลค่าไว้ ๑.๐๐ บาท การปฏิบัติดังกล่าว ถูกต้องตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์หรือไม่ สามารถกระทำได้หรือไม่

**คำตอบ**

คำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์ เรื่อง วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ พ.ศ. ๒๕๔๗ หน้า ๓๙ กำหนดเกี่ยวกับการคิดค่าเสื่อมราคา ในแต่ละรอบปีทางบัญชีสหกรณ์จะต้องคำนวณค่า เสื่อมราคาอาคารและอุปกรณ์ให้สอดคล้องกับสภาพการใช้งานและใกล้เคียงกับความเป็นจริง ดังนั้น กรณีสหกรณ์สร้างอาคารสำนักงานในระหว่างปี แล้วคิดค่าเสื่อมราคา ณ วันสิ้นปีบัญชีให้คงเหลือมูลค่าไว้ ๑.๐๐ บาท นั้น จึงเป็นการปฏิบัติที่ไม่ถูกต้อง ควรแนะนำให้สหกรณ์ปฏิบัติตามคำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์ ที่กำหนด

**ข้อที่ ๔๑ คำถาม**

การนับวันใช้งานของสินทรัพย์เพื่อคำนวณค่าเสื่อมระหว่างปี หากปีใดเดือนกุมภาพันธ์ ๒๙ วัน ต้องนับวันอย่างไร แต่ฐานให้ใช้ ๑ ปี = ๓๖๕ วัน

เช่น ปีบัญชี ๓๑ มีนาคม ๒๕๕๕ ซื้อเครื่องใช้สำนักงาน ๑ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๕ ต้องนับวัน ใช้งาน คือ กุมภาพันธ์ = ๒๙ วัน และ มีนาคม = ๓๑ วัน รวม ๖๐ วัน

คำนวณค่าเสื่อมราคา ๖๐/๓๖๕ วัน หรือ ๕๙/๓๖๕ วัน

**คำตอบ**

กรณีดังกล่าวควรคำนวณค่าเสื่อมราคา ๖๐/๓๖๕ วัน เพื่อให้ถูกต้องตามความเป็นจริง

**ข้อที่ ๔๒ คำถาม**

ทรัพย์สินต่างๆ ที่สหกรณ์ไม่ได้ใช้ประโยชน์จะต้องแสดงรายการในงบการเงินอย่างไร

**คำตอบ**

ให้ปฏิบัติตามคำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์ เรื่อง วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ พ.ศ. ๒๕๔๗ หน้า ๔๓ - ๔๕ การเลิกใช้สินทรัพย์ที่หมดอายุการใช้งาน สหกรณ์ต้องตัดจ่ายสินทรัพย์นั้นออกจากบัญชี

กรณีสินทรัพย์ที่เลิกใช้ไม่มีราคาซาก ให้คิดค่าเสื่อมราคาจนหมดมูลค่าของสินทรัพย์นั้น

กรณีสินทรัพย์ที่เลิกใช้มีมูลค่าซากคงเหลืออยู่ จะเกิดผลขาดทุนจากการเลิกใช้สินทรัพย์เท่ากับราคาซาก หากขายซากได้ในปีที่เลิกใช้สินทรัพย์จำนวนเงินที่ขายซากให้นำไปลดยอดขาดทุนจากการเลิกใช้สินทรัพย์จนหมดเสียก่อนและจำนวนเงินส่วนที่เหลือให้บันทึกเป็นกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ แต่หากขายซากได้ในปีถัดไปจำนวนเงินที่ขายซากให้บันทึกเป็นกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ทั้งจำนวน

ทั้งนี้ บัญชีขาดทุนจากการเลิกใช้สินทรัพย์ ให้แสดงรายการในงบกำไรขาดทุนภายใต้หัวข้อค่าใช้จ่ายหรือค่าใช้จ่ายดำเนินงาน และบัญชีกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ให้แสดงรายการในงบกำไรขาดทุนภายใต้หัวข้อรายได้หรือรายได้อื่น ตามแต่กรณี

**ข้อที่ ๔๓ คำถาม**

กรณีสหกรณ์จำหน่ายสินทรัพย์ที่เหลือมูลค่าตามบัญชี ๑.๐๐ บาท จะต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาหรือไม่

**คำตอบ**

ให้คิดค่าเสื่อมราคาจนหมดมูลค่าของสินทรัพย์ที่เลิกใช้ ซึ่งเท่ากับ ๑.๐๐ บาท และจำนวนเงินที่ขายสินทรัพย์ได้บันทึกไว้ในบัญชี กำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์

**ข้อที่ ๔๔ คำถาม**

สหกรณ์กู้ยืมเงินระยะยาว จำนวน ๒,๐๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท ตามสัญญาให้ส่งชำระ ๑๐ ปี ๆ ละ ๒๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท สหกรณ์จ่ายคืนเงินกู้ยืมล่วงหน้า ๑ งวด เป็นเงิน ๒๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท มาทุกปี จะต้องมีการแยกส่วนของหนี้ที่ถึงกำหนดชำระภายใน ๑ ปี หรือไม่ เนื่องจากมีการชำระล่วงหน้าไปแล้ว

**คำตอบ**

คู่มือการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร เรื่อง การจัดทำกระดาษทำการ หน้า ๑๑๙ กระดาษทำการเงินกู้ยืมระยะยาว กรณีสหกรณ์มีการชำระหนี้ก่อนครบกำหนดให้พิจารณาเงื่อนไขของสัญญากู้ยืมเงินของเจ้าหนี้แต่ละรายว่าการชำระหนี้ก่อนครบกำหนดนั้นถือเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้ในงวดต่อไปหรือไม่

ถ้าใช่ ให้นำยอดการชำระหนี้ก่อนครบกำหนดมาหักออกจากหนี้ที่ถึงกำหนดชำระภายใน 1 ปี  
ถ้าไม่ใช่ หนี้ถึงกำหนดชำระภายใน ๑ ปี จะเท่ากับ จำนวนเงินที่จะต้องส่งชำระคืนตามสัญญา

**ข้อที่ ๔๕ คำถาม**

สหกรณ์ออมทรัพย์ที่มีเจ้าหน้าที่ทำงานมานานได้ตั้งสำรองบำเหน็จเจ้าหน้าที่ไว้แล้วตามระเบียบกำหนด ปัจจุบันเจ้าหน้าที่ขอให้ตั้งเงินชดเชยตาม พ.ร.บ. แรงงานสัมพันธ์ไว้ตามเกณฑ์ สหกรณ์ไม่ได้กำหนดระเบียบ หรือมีมติที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการเกี่ยวกับเรื่องนี้ไว้ ปีนี้สหกรณ์จะต้องปฏิบัติอย่างไร เพื่อให้เป็นไปตาม พ.ร.บ. แรงงานสัมพันธ์ และสหกรณ์จะตั้งเงินชดเชยไว้อย่างไร มีวิธีปฏิบัติหรือไม่

**คำตอบ**

การที่เจ้าหน้าที่ขอให้ตั้งเงินชดเชยตาม พ.ร.บ. คຸ້ມครองแรงงานนั้น เป็นการปฏิบัติตามกฎหมายกำหนด แต่สหกรณ์มีการตั้งสำรองบำเหน็จเจ้าหน้าที่กันไว้เพื่อจ่ายให้เจ้าหน้าที่เมื่อลาออกอยู่แล้ว หากตั้งเงินชดเชยด้วยจะเกิดความซ้ำซ้อน ซึ่งโดยหลักการแล้วสหกรณ์จะไม่กำหนดให้มีทั้งสำรองบำเหน็จเจ้าหน้าที่และเงินชดเชย อย่างไรก็ตาม ในเรื่องนี้สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชีขอศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกรณีดังกล่าว แล้วจะกำหนดวิธีปฏิบัติที่ชัดเจนต่อไป

**ข้อที่ ๔๖ คำถาม**

สหกรณ์รับจ้างเลี้ยงโคหลุม แล้วนำมูลโคมาขายเป็นปุ๋ยชีวภาพ รายได้จากการขายปุ๋ยชีวภาพ ถือเป็นธุรกิจประเภทใด

**คำตอบ**

กรณีสหกรณ์ขายมูลโคเป็นปุ๋ยชีวภาพ โดยไม่มีการผสมกับวัตถุดิบอื่นใดอีก รายได้จากการขายมูลโค หรือปุ๋ยชีวภาพนั้น ถือเป็นรายได้เฉพาะธุรกิจเลี้ยงโคหลุม แต่หากใช้มูลโคผสมกับวัตถุดิบอื่นใดอีก เพื่อผลิตเป็นปุ๋ยชีวภาพ รายได้จากการขายปุ๋ยชีวภาพนั้น ถือเป็นรายได้ของธุรกิจผลิตปุ๋ยชีวภาพ

**ข้อที่ ๔๗ คำถาม**

อัตราร้อยละในงบกำไรขาดทุนจะให้ตั้งทศนิยมกี่ตำแหน่ง เนื่องจากเมื่อหารร้อยละออกมาแล้ว ได้รับการทักท้วงว่าต่างกัน ๐.๐๑ หลายรายการ

**คำตอบ**

ให้ใช้ทศนิยม ๒ ตำแหน่ง ซึ่งการคำนวณค่าที่ต่างกันเพียง ๐.๐๑ ไม่ถือเป็นสาระสำคัญ ไม่ควรทักท้วงรายการดังกล่าว

**ข้อที่ ๔๘ คำถาม**

การวิเคราะห์งบกำไรขาดทุนแนวดิ่ง หากมีรายการแก้ไขปรับปรุงบัญชีจากปีก่อนจะให้เห็นเป็นรายการต่างหากในงบกำไรขาดทุน หรือให้นำไปเข้าดอกเบียรับ ดอกเบียจ่าย หรือรายได้ รายจ่ายอื่น

**คำตอบ**

ให้พิจารณาว่ารายการที่แก้ไขปรับปรุงบัญชีนั้นเกี่ยวข้องกับธุรกิจใดหรือไม่ หากเกี่ยวข้องต้องแสดงไว้เป็นรายได้ หรือค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจนั้น แต่หากไม่เกี่ยวข้องกับธุรกิจใดให้แสดงไว้เป็นรายได้อื่น หรือค่าใช้จ่ายดำเนินงาน ตามแต่กรณี

**ข้อที่ ๔๙ คำถาม**

การคำนวณอัตราส่วนหนี้สินต่อสมาชิก โดยหนี้สินทั้งสิ้นได้จากกระดาษทำการลูกหนี้เงินกู้ ลูกหนี้อื่นๆ ก่อนหักค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ กรณีสหกรณ์ออมทรัพย์ ลูกหนี้อื่นๆ ประกอบด้วย

- ลูกหนี้ตัวแทนหักเงินส่ง ได้แก่ เจ้าหน้าที่การเงินหน่วยต่างๆ ที่หักเงินสมาชิกให้สหกรณ์ (บางรายมิใช่สมาชิกสหกรณ์ก็เป็นได้)

- ลูกหนี้ขาดสมาชิกภาพ ได้แก่ ลูกหนี้ที่ถูกให้พ้นสมาชิกภาพแล้ว แต่ยังมีหนี้ส่งชำระอยู่

- ลูกหนี้ระหว่างดำเนินคดี/ลูกหนี้ตามคำพิพากษา ได้แก่ ลูกหนี้ที่ถูกให้พ้นสมาชิกภาพแล้ว ลูกสหกรณ์ฟ้องร้องดำเนินคดี

- ลูกหนี้เงินยืมตรง ได้แก่ เจ้าหน้าที่และกรรมการสหกรณ์ยืมเพื่อใช้ในการดำเนินงาน สหกรณ์

ลูกหนี้อื่นๆ เช่นว่านี้ จะต้องนำมารวมเพื่อคำนวณหาอัตราส่วนหนี้สินต่อสมาชิกด้วยหรือไม่

#### คำตอบ

กรณีลูกหนี้อื่นๆ นั้นเป็นลูกหนี้ที่เกิดจากสมาชิกให้นำมารวมคำนวณด้วย

#### ข้อที่ ๕๐ คำถาม

สหกรณ์การเกษตร เมื่อสมาชิกกู้เงินจะมีการหักเงินจำนวนหนึ่งเป็นทุนเรือนหุ้นเป็นการปฏิบัติตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ หรือระเบียบใดๆ ขอทราบหนังสือที่ใช้อ้างอิงด้วย

#### คำตอบ

กรมส่งเสริมสหกรณ์พิจารณาว่า การถือหุ้นตามส่วนแห่งเงินกู้ของสมาชิกโดยหักจากจำนวนเงินกู้ทุกครั้งที่สมาชิกกู้เงินเป็นการเพิ่มภาระหนี้และค่าใช้จ่ายแก่สมาชิก ที่สำคัญสมาชิกมีความรู้สึกว่าการผลตอบแทนจากเงินปันผลตามหุ้นไม่คุ้มกับค่าดอกเบี้ยเงินกู้ที่ต้องจ่าย ดังนั้น การถือหุ้นในลักษณะบังคับนี้ น่าจะไม่ใช่ธรรมเนียมแก่สมาชิกจึงไม่สามารถจูงใจสมาชิกให้ถือหุ้นในสหกรณ์ได้ด้วยความสมัครใจ สหกรณ์ควรรณรงค์ให้สมาชิกถือหุ้นเพิ่มตามหลักความสามารถและความสมัครใจ โดยอาจใช้เงินค่าหุ้นที่สมาชิกมีอยู่เป็นองค์ประกอบสำคัญของการจัดชั้นสมาชิกเพื่อสร้างความแตกต่างในการให้บริการเชิงธุรกิจและสวัสดิการ หรือใช้หุ้นเป็นเงื่อนไขหนึ่งในการกำหนดดวงเงินให้กู้แก่สมาชิก (หนังสือกรมส่งเสริมสหกรณ์ ที่ กษ ๑๑๐๙/๑๕๓๔๙ ลงวันที่ ๒๙ ธันวาคม ๒๕๕๖ เรื่อง การให้สมาชิกถือหุ้นโดยการหักจากเงินกู้ของสมาชิก)