

คำแนะนำกรมตรวจบัญชีสหกรณ์
เรื่อง วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการแยกสหกรณ์
พ.ศ. 2544

โดยที่พระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 กำหนดให้มีการแยกสหกรณ์ได้ ถ้ามีการเปลี่ยนแปลง เขตการปกครองท้องที่หรือแบ่งหน่วยงานหรือสถานประกอบการ และมีความจำเป็นหรือมีเหตุให้ไม่สะดวกแก่การดำเนินงาน รวมทั้งได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการดำเนินการแยกสหกรณ์ไว้ ประกอบกับนายทะเบียนสหกรณ์ได้มีประกาศลงวันที่ 10 ตุลาคม 2543 เรื่อง กำหนดวิธีการพิจารณาแบ่งแยกทรัพย์สิน ทุน ทุนสำรอง หนี้สิน สิทธิและความรับผิดชอบของสหกรณ์แล้ว ดังนั้น เพื่อให้สหกรณ์มีวิธีปฏิบัติทางบัญชีกรณีแยกสหกรณ์เป็นไปในแนวเดียวกัน อาศัยอำนาจตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. 2542 ข้อ 5 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงให้คำแนะนำวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการแยกสหกรณ์ โดยแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ

1. ส่วนที่เกี่ยวกับสหกรณ์เดิมก่อนการแยกสหกรณ์
2. ส่วนที่เกี่ยวกับสหกรณ์ที่ได้รับการแยกสหกรณ์ออกจากกันแล้ว

ส่วนที่เกี่ยวกับสหกรณ์เดิมก่อนการแยกสหกรณ์

1. ให้สหกรณ์ปิดบัญชีและจัดทำงบการเงินสำหรับระยะเวลาตั้งแต่วันถัดจากวันสิ้นปีทางบัญชีในงบการเงินก่อนปีที่แยกสหกรณ์ ซึ่งผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นครั้งสุดท้ายสุด ถึงวันก่อนวันที่นายทะเบียนสหกรณ์รับจดทะเบียนสหกรณ์ใหม่ที่เกิดจากการแยกสหกรณ์ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและแสดงความเห็น

ตัวอย่าง สหกรณ์ ก. มีปีทางบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี ณ วันที่ 1 กันยายน 2544 นายทะเบียนสหกรณ์รับจดทะเบียนสหกรณ์ ข. แยกออกจากสหกรณ์ ก. (งบการเงินของสหกรณ์ ก. ที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นครั้งสุดท้ายสุด คือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2543)

วิธีปฏิบัติทางบัญชี

สหกรณ์ ก. ต้องปิดบัญชีและจัดทำงบการเงิน ณ วันที่ 31 สิงหาคม 2544 ระยะเวลาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึง 31 สิงหาคม 2544 รวม 8 เดือน

2. ให้สหกรณ์นำงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและแสดงความเห็นแล้วตาม 1 เสนอต่อที่ประชุมใหญ่ และให้ใช้งบดุลเป็นฐานในการแบ่งแยกทรัพย์สิน ทุน ทุนสำรอง หนี้สิน สิทธิและความรับผิดชอบของสหกรณ์ตามประกาศนายทะเบียนสหกรณ์ ดังนี้

- ทรัพย์สิน หนี้สิน และทุนเรือนหุ้น ที่เป็นสิทธิและความรับผิดชอบเฉพาะตัวของสมาชิก ได้แก่ จำนวนเงินที่เป็นหนี้สินของสมาชิกต่อสหกรณ์ รวมถึงดอกเบี้ยค้างชำระ ค่าปรับค้างชำระในหนี้ทุกประเภท จำนวนเงินรับฝากคงเหลือของสมาชิกต่อสหกรณ์ รวมถึงดอกเบี้ยค้างจ่ายในเงินฝากทุกประเภท จำนวนเงินค่าหุ้นที่ชำระแล้วของสมาชิกต่อสหกรณ์ รวมถึงเงินปันผลตามหุ้นค้างจ่าย ตลอดจนทรัพย์สิน หนี้สินอื่นใดอันเกี่ยวข้องโดยตรงกับตัวสมาชิก ให้จัดสรรไปตามตัวของสมาชิกที่ขอแยกไปแต่ละสหกรณ์

- ทรัพย์สิน หนี้สิน และทุนซึ่งเป็นของสหกรณ์โดยรวม ให้แบ่งให้ทุกสหกรณ์ที่แยกตามสัดส่วนของจำนวนหุ้นที่แยกไปแต่ละสหกรณ์

- ทรัพย์สิน หนี้สิน และทุนบางรายการอาจพิจารณาแยกให้สหกรณ์ใดสหกรณ์หนึ่งได้ เพื่อให้การแบ่งทรัพย์สิน หนี้สินและทุนซึ่งเป็นของสหกรณ์โดยรวม สามารถดำเนินการได้และมีข้อยุติ

- สหกรณ์ใดได้รับทรัพย์สิน หนี้สิน และทุนรายการใดไป และรายการนั้นมีภาระติดพันทั้งในสิทธิ และความรับผิดชอบใด ให้สหกรณ์นั้นรับภาระติดพันนั้นไปด้วย

- เมื่อแบ่งแยกทรัพย์สิน หนี้สินและทุน ตามข้อกำหนดดังกล่าวข้างต้นแล้ว ให้ตั้งเป็นงบดุลของแต่ละสหกรณ์ ซึ่งจะต้องเกิดกรณีงบดุลไม่สมดุล ยอดที่ต่างกันจะปรับปรุงได้โดยการตั้งอีกสหกรณ์หนึ่งเป็นลูกหนี้ หรือเจ้าหนี้แล้วแต่กรณี

อนึ่ง หากสหกรณ์มีกำไรสุทธิหรือกำไรสุทธิหรือการจัดสรรแสดงอยู่ในงบดุล ณ วันก่อนวันที่นายทะเบียนสหกรณ์รับจดทะเบียนสหกรณ์ใหม่ที่เกิดจากการแยกสหกรณ์ ให้ที่ประชุมใหญ่พิจารณาจัดสรรกำไรสุทธิดังกล่าว เพื่อจะได้นำไปรวมกับหนี้สินและทุนในการพิจารณาแบ่งทรัพย์สิน ทุน ทุนสำรอง หนี้สิน สิทธิและความรับผิดชอบในการประชุมใหญ่ครั้งนี้ด้วย

ส่วนที่เกี่ยวกับสหกรณ์ที่ได้รับการแยกสหกรณ์ออกจากกันแล้ว

1. กรณีสหกรณ์เดิม

1.1 วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการโอนทรัพย์สิน หนี้สินและทุนของสหกรณ์เดิมที่แบ่งแยกเกิดขึ้นได้ 2 กรณี คือ

1.1.1 กรณีสหกรณ์เดิมแบ่งทรัพย์สินให้สหกรณ์ใหม่ที่จดทะเบียนแบ่งแยกมีจำนวนเงินมากกว่าหนี้สินและทุน จะเกิดผลต่างอยู่ทางด้านเดบิต ให้ตั้งสหกรณ์ใหม่เป็นลูกหนี้สหกรณ์เดิม โดยบันทึกไว้ในบัญชี “ลูกหนี้สหกรณ์ (ระบุชื่อสหกรณ์ใหม่ที่จดทะเบียนแบ่งแยก)” ซึ่งแสดงรายการบันทึกบัญชีการโอนทรัพย์สิน หนี้สิน และทุน ได้ดังนี้

เดบิต บัญชี ทุนเรือนหุ้น	xxx
บัญชี ทุนสะสมตามข้อบังคับ ระเบียบและอื่น ๆ (ระบุประเภท)	xxx
บัญชี เจ้าหนี้เงินรับฝาก...(ระบุประเภท)	xxx

บัญชี ทุนสำรอง	xxx
บัญชี หนี้สินอื่น (ระบุชื่อบัญชี)	xxx
บัญชี ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ (ระบุประเภท ลูกหนี้)	xxx
บัญชี ค่าเสื่อมราคาสะสม (ระบุชื่อทรัพย์สิน)	
- กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาสะสม	xxx
บัญชี ลูกหนี้สหกรณ์ (ระบุชื่อสหกรณ์ใหม่ที่จดทะเบียนแบ่งแยก)	xxx

เครดิต บัญชี เงินสด	xxx
บัญชี ลูกหนี้เงินให้กู้.....(ระบุประเภท)	xxx
บัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (ระบุชื่อบัญชี)	xxx
บัญชี สินทรัพย์อื่น (ระบุประเภท)	xxx

ทั้งนี้ สำหรับบัญชีอาคารและอุปกรณ์ จำนวนเงินที่ใช้ในการบันทึกบัญชีข้างต้น จะมี 2 กรณี คือ กรณีที่สหกรณ์คิดค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน โดยบันทึกบัญชีหักจากบัญชีทรัพย์สินโดยตรงจำนวนเงินที่ใช้บันทึกบัญชีจะเป็นราคาตามบัญชี แต่ถ้าเป็นกรณีที่สหกรณ์คิดค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินแล้วบันทึกบัญชีไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม จำนวนเงินที่บันทึกบัญชีจะเป็นราคาทุนของทรัพย์สินนั้น ๆ

1.1.2 กรณีสหกรณ์เดิมแบ่งทรัพย์สินให้สหกรณ์ใหม่ที่จดทะเบียนแบ่งแยกมีจำนวนเงินน้อยกว่าหนี้สินและทุน จะเกิดผลต่างทางด้านเครดิต ให้ตั้งสหกรณ์ใหม่เป็นเจ้าหนี้สหกรณ์เดิม โดยบันทึกไว้ในบัญชี “เจ้าหนี้สหกรณ์ (ระบุชื่อสหกรณ์ใหม่ที่จดทะเบียนแบ่งแยก)” ซึ่งแสดงรายการบันทึกบัญชีการโอนทรัพย์สิน หนี้สินและทุน ได้ดังนี้

เดบิต บัญชี ทุนเรือนหุ้น	xxx
บัญชี ทุนสะสมตามข้อบังคับระเบียบและอื่น ๆ	xxx
บัญชี เจ้าหนี้เงินรับฝาก...(ระบุประเภท)	xxx
บัญชี ทุนสำรอง	xxx
บัญชี หนี้สินอื่น (ระบุชื่อบัญชี)	xxx
บัญชี ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ (ระบุประเภทลูกหนี้)	xxx
บัญชี ค่าเสื่อมราคาสะสม (ระบุชื่อทรัพย์สิน)	
- กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาสะสม	xxx

เครดิต บัญชี เงินสด	xxx
บัญชี ลูกหนี้เงินให้กู้....(ระบุประเภท)	xxx
บัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (ระบุชื่อบัญชี)	xxx

บัญชี สินทรัพย์อื่น (ระบุประเภท)

xxx

บัญชี เจ้าหนี้สหกรณ์ (ระบุชื่อสหกรณ์ใหม่ที่จดทะเบียนแบ่งแยก) xxx

สำหรับบัญชีอาคารและอุปกรณ์ จำนวนเงินที่ใช้ในการบันทึกบัญชีปฏิบัติเช่นเดียวกับข้อ 1.1.1

1.2 การจัดการเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานและรายละเอียดประกอบรายการทรัพย์สิน หนี้สิน และทุน สหกรณ์เดิมจะต้องจัดเตรียมเพื่อส่งมอบให้แก่สหกรณ์ใหม่ไปบันทึกรายการต่อ ดังนี้

1.2.1 บัญชีย่อยและทะเบียนต่าง ๆ จนถึง ณ วันที่สหกรณ์เดิมโอนทรัพย์สิน หนี้สินและทุนให้สหกรณ์ใหม่ เฉพาะของสมาชิกและทรัพย์สินที่โอนไปอยู่สหกรณ์ใหม่ ซึ่งได้แก่

- บัญชีย่อยลูกหนี้เงินให้สมาชิกกู้
- บัญชีย่อยเจ้าหนี้เงินรับฝาก
- ทะเบียนสมาชิกและการถือหุ้น
- ทะเบียนที่ดิน อาคาร อุปกรณ์และค่าเสื่อมราคา
- รายละเอียดเงินปันผล เงินเฉลี่ยคืนค้างจ่าย

ฯลฯ

1.2.2 เอกสารหนังสือสัญญาเงินกู้ สัญญาค้ำประกัน รวมทั้งหลักทรัพย์ที่สมาชิกลำนำมาจำนองไว้กับสหกรณ์เดิมเพื่อเป็นหลักประกันเงินกู้ สหกรณ์เดิมและสหกรณ์ใหม่จะต้องพิจารณาว่าจะให้ถือใช้หนังสือสัญญาฉบับเดิมโดยจัดทำบันทึกต่อท้ายหนังสือสัญญา หรือจะให้สหกรณ์ใหม่จัดทำหนังสือสัญญาเงินกู้ สัญญาค้ำประกันขึ้นใหม่ โดยมีจำนวนเงินให้กู้ในสัญญาเท่ากับจำนวนเงินกู้คงเหลือของสมาชิกแต่ละรายที่สหกรณ์ใหม่รับโอนหนี้สินรวมทั้งหลักทรัพย์จำนองจะต้องดำเนินการทางนิติกรรมให้เรียบร้อยด้วย

1.3 การปิดบัญชี ณ วันสิ้นปีทางบัญชีของสหกรณ์เดิมกรณีมีการแบ่งแยกสหกรณ์ออกไประหว่างปี เมื่อถึงวันสิ้นปีทางบัญชีให้สหกรณ์ปิดบัญชีประจำปีตามปกติ โดยนับช่วงระยะเวลาตั้งแต่วันที่นายทะเบียนสหกรณ์รับจดทะเบียนสหกรณ์ใหม่ที่เกิดจากการแยกสหกรณ์จนถึงวันสิ้นปีทางบัญชี ทั้งนี้สำหรับการคำนวณค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินเพื่อจัดทำรายการปรับปรุงบัญชี ให้คำนวณต่อเนื่องจากที่ปฏิบัติไว้เดิมสำหรับทรัพย์สินประเภทนั้น ๆ

ตัวอย่าง สหกรณ์ ก. มีปีทางบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี ณ วันที่ 1 กันยายน 2544 นายทะเบียนสหกรณ์รับจดทะเบียนสหกรณ์ ข. แยกออกจากสหกรณ์ ก. (งบการเงินของสหกรณ์ ก. ที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นครั้งสุดท้าย คือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2543)

วิธีปฏิบัติทางบัญชี ณ วันสิ้นปีทางบัญชีของสหกรณ์ ก.

สหกรณ์ ก. ต้องปิดบัญชีและจัดทำงบการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2544 โดยมีช่วงระยะเวลานับตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน 2544 จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2544 รวม 4 เดือน

2. กรณีสหกรณ์ใหม่

2.1 วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการโอนทรัพย์สินหนี้สินและทุนจากสหกรณ์เดิมให้บันทึกบัญชีแบ่งออกเป็น 2 กรณี เช่นเดียวกันกับสหกรณ์เดิม ดังนี้

2.1.1 กรณีทรัพย์สินที่ได้รับจากการแบ่งแยกมีจำนวนเงินมากกว่าหนี้สินและทุน ผลต่างจะอยู่ทางด้านเครดิต ให้ตั้งสหกรณ์เดิมเป็นเจ้าหนี้สหกรณ์ใหม่ โดยบันทึกไว้ในบัญชี “เจ้าหนี้สหกรณ์ (ระบุชื่อสหกรณ์เดิม)” ซึ่งแสดงรายการบันทึกบัญชีรับโอนทรัพย์สิน หนี้สินและทุน ได้ดังนี้

เดบิต บัญชี เงินสด	xxx
บัญชี ลูกหนี้เงินให้กู้...(ระบุประเภท)	xxx
บัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (ระบุชื่อบัญชี)	xxx
บัญชี สินทรัพย์อื่น (ระบุประเภท)	xxx

เครดิต บัญชี ทุนเรือนหุ้น	xxx
บัญชี ทุนสะสมตามข้อบังคับ ระเบียบ และอื่น ๆ (ระบุประเภท)	xxx
บัญชี เจ้าหนี้เงินรับฝาก...(ระบุประเภท)	xxx
บัญชี ทุนสำรอง	xxx
บัญชี หนี้สินอื่น (ระบุชื่อบัญชี)	xxx
บัญชี ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ (ระบุประเภทลูกหนี้)	xxx
บัญชี ค่าเสื่อมราคาสะสม (ระบุประเภททรัพย์สิน)	
- กรณีบันทึกค่าเสื่อมราคาสะสม	xxx
บัญชี เจ้าหนี้สหกรณ์ (ระบุชื่อสหกรณ์เดิม)	xxx

ทั้งนี้ สำหรับบัญชีอาคารและอุปกรณ์ จำนวนเงินที่ใช้ในการบันทึกบัญชีปฏิบัติเช่นเดียวกับข้อ 1.1.1

2.1.2 กรณีทรัพย์สินที่ได้รับจากการแบ่งแยกมีจำนวนเงินน้อยกว่าหนี้สินและทุน ผลต่างจะอยู่ทางด้านเดบิต ให้ตั้งสหกรณ์เดิมเป็นลูกหนี้สหกรณ์ใหม่ โดยบันทึกไว้ในบัญชี “ลูกหนี้สหกรณ์ (ระบุชื่อสหกรณ์เดิม)” ซึ่งแสดงรายการบันทึกบัญชีรับโอนทรัพย์สิน หนี้สินและทุน ได้ดังนี้

เดบิต บัญชี เงินสด	xxx
บัญชี ลูกหนี้เงินให้กู้...(ระบุประเภท)	xxx

บัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (ระบุชื่อบัญชี)	xxx
บัญชี สิ้นทรัพย์อื่น (ระบุประเภท)	xxx
บัญชี ลูกหนี้สหกรณ์ (ระบุชื่อสหกรณ์เดิม)	xxx

เครดิต บัญชี ทุนเรือนหุ้น	xxx
บัญชี ทุนสะสมตามข้อบังคับ ระเบียบ และอื่น ๆ	xxx
บัญชี เจ้าหนี้เงินรับฝาก...(ระบุประเภท)	xxx
บัญชี ทุนสำรอง	xxx
บัญชี หนี้สินอื่น (ระบุชื่อบัญชี)	xxx
บัญชี ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ (ระบุประเภทลูกหนี้)	xxx
บัญชี ค่าเสื่อมราคาสะสม (ระบุประเภททรัพย์สิน)	
- กรณีสันที่ค่าเสื่อมราคาสะสม	xxx

สำหรับบัญชีอาคารและอุปกรณ์ จำนวนเงินที่ใช้ในการบันทึกบัญชีปฏิบัติเช่นเดียวกับ

ข้อ 1.1.1

2.2 สหกรณ์ใหม่ที่เกิดจากการจดทะเบียนแบ่งแยกจะต้องจัดทำประวัติสมาชิกที่รับโอนมาจากสหกรณ์เดิม และตรวจสอบบัญชีย่อยลูกหนี้ บัญชีย่อยเจ้าหนี้ ทะเบียนสมาชิกและการถือหุ้น ทะเบียนที่ดิน อาคาร อุปกรณ์และค่าเสื่อมราคา ให้มียอดถูกต้องตรงตามบัญชีคุมยอดที่ได้บันทึกบัญชีข้างต้นเพื่อเป็นการตั้งต้นรายการบัญชี รวมทั้งควรตรวจสอบเอกสารหลักฐานและหลักทรัพย์ต่าง ๆ ให้ถูกต้องครบถ้วนด้วย

2.3 การปิดบัญชี ณ วันสิ้นปีทางบัญชีของสหกรณ์ใหม่ เมื่อถึงวันสิ้นปีทางบัญชีให้สหกรณ์ปิดบัญชีโดยนับช่วงระยะเวลาตั้งแต่วันที่นายทะเบียนสหกรณ์รับจดทะเบียนสหกรณ์จนถึงวันสิ้นปีทางบัญชี ทั้งนี้ การคำนวณค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินให้คำนวณต่อเนื่องจากที่สหกรณ์เดิมได้ปฏิบัติสำหรับทรัพย์สินประเภทนั้น ๆ

การแสดงรายการในงบการเงิน

บัญชีลูกหนี้สหกรณ์ แสดงรายการในงบดุลโดยแสดงรวมไว้ในรายการลูกหนี้-สุทธิ และแสดงรายละเอียดในหมายเหตุประกอบงบการเงินเป็นลูกหนี้อื่น

บัญชีเจ้าหนี้สหกรณ์ แสดงรายการในงบดุลเป็นรายการที่เรียงลำดับต่อจากเจ้าหนี้การค้า และตัวเงินจ่าย