

คำแนะนำกรมตรวจบัญชีสหกรณ์
เรื่อง วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการควบสหกรณ์
พ.ศ. 2544

โดยที่พระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 กำหนดให้สหกรณ์ตั้งแต่สองสหกรณ์อาจควบเข้ากันเป็นสหกรณ์เดียวได้โดยมติแห่งที่ประชุมใหญ่ของแต่ละสหกรณ์ และต้องได้รับความเห็นชอบจากนายทะเบียนสหกรณ์ พร้อมทั้งได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการดำเนินการควบสหกรณ์ไว้ด้วย ดังนั้น เพื่อให้สหกรณ์ที่ควบเข้ากันมีวิธีปฏิบัติทางบัญชีเป็นไปในแนวเดียวกัน อาศัยอำนาจตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2542 ข้อ 5 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงให้คำแนะนำวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการควบสหกรณ์ โดยแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ

1. ส่วนที่เกี่ยวกับสหกรณ์เดิมก่อนการควบสหกรณ์
2. ส่วนที่เกี่ยวกับสหกรณ์ใหม่ซึ่งเกิดจากการควบสหกรณ์เดิมเข้าด้วยกันแล้ว

ส่วนที่เกี่ยวกับสหกรณ์เดิมก่อนการควบสหกรณ์

1. ให้สหกรณ์ปิดบัญชีและจัดทำงบการเงินสำหรับระยะเวลาถัดจากวันสิ้นปีทางบัญชีในงบการเงินก่อนปีที่ควบสหกรณ์ซึ่งผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็นครั้งสุดท้าย ถึงวันก่อนวันที่นายทะเบียนสหกรณ์รับจดทะเบียนสหกรณ์ที่ควบเข้ากัน โดยการจัดทำงบการเงินดังกล่าวไม่ต้องนำงบการเงินของปีก่อนมาแสดงเปรียบเทียบ

ตัวอย่าง สหกรณ์ ก. มีปีทางบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี และสหกรณ์ ข. มีปีทางบัญชีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน ของทุกปี ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินครั้งหลังสุดของสหกรณ์ ก. คือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2543 และ สหกรณ์ ข. คือ ณ วันที่ 30 กันยายน 2543 สหกรณ์ ก. ควบเข้าสหกรณ์ ข. เป็นสหกรณ์ ค. โดยนายทะเบียนสหกรณ์รับจดทะเบียน เมื่อวันที่ 1 เมษายน 2544

วิธีปฏิบัติทางบัญชี

- สหกรณ์ ก. ต้องปิดบัญชีและจัดทำงบการเงิน ณ วันที่ 31 มีนาคม 2544 ระยะเวลาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2544 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2544 รวม 3 เดือน
- สหกรณ์ ข. ต้องปิดบัญชีและจัดทำงบการเงิน ณ วันที่ 31 มีนาคม 2544 ระยะเวลาตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2543 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2544 รวม 6 เดือน

ทั้งนี้ แต่ละสหกรณ์จะต้องจัดทำบัญชีย่อย และทะเบียนต่าง ๆ ให้มียอดถูกต้องตรงตามยอดที่ปรากฏในงบการเงิน รวมทั้งกรณีที่มีสหกรณ์มีกำไรสุทธิประจำปีและไม่สามารถจัดให้มีการประชุมใหญ่

เพื่อจัดสรรกำไรสุทธิดังกล่าวให้เสร็จสิ้นได้ ให้จัดทำรายละเอียดปริมาณธุรกิจสะสมที่สมาชิกกระทำในแต่ละสภกรณ์จนถึง ณ วันก่อนวันที่นายทะเบียนสภกรณ์รับจดทะเบียนสภกรณ์ควบเข้ากัน เพื่อให้แก่สภกรณ์ใหม่ด้วย

2. ให้สภกรณ์เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการควบสภกรณ์ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่าสภกรณ์เลิกกิจการโดยมติแห่งที่ประชุมใหญ่ให้นำไปควบกับสภกรณ์ใด เป็นสภกรณ์ใดเมื่อวันที่เท่าใด

ส่วนที่เกี่ยวกับสภกรณ์ใหม่ ซึ่งเกิดจากการควบสภกรณ์เดิมเข้าด้วยกัน

1. ให้นางบดุลที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและแสดงความเห็นแล้วของแต่ละสภกรณ์ที่ควบเข้ากันมาจัดทำงบดุลรวมของสภกรณ์ใหม่ เพื่อเป็นรายการตั้งต้น ณ วันที่นายทะเบียนสภกรณ์รับจดทะเบียนสภกรณ์ที่ควบเข้ากันเป็นสภกรณ์ใหม่

จากตัวอย่างข้างต้น

วิธีปฏิบัติทางบัญชี

● นางบดุล ณ วันที่ 31 มีนาคม 2544 ของสภกรณ์ ก. และสภกรณ์ ข. มาจัดทำงบดุลรวม เพื่อเป็นรายการตั้งต้นของสภกรณ์ ค. ณ วันที่ 1 เมษายน 2544 ทั้งนี้รายการกำไรสุทธิประจำปีของแต่ละสภกรณ์หากไม่สามารถจัดให้มีการประชุมใหญ่เพื่อจัดสรรกำไรสุทธิดังกล่าวให้เสร็จสิ้นได้ ให้แยกแสดงรายการในงบดุลเป็นรายการ “กำไรสุทธิหรือการจัดสรรสภกรณ์.....”(ระบุชื่อสภกรณ์เดิมก่อนควบเข้ากัน)”

● ทำรายการเปิดบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อเป็นรายการตั้งต้นบัญชีต่าง ๆ ทุกบัญชีของบัญชีประเภทสินทรัพย์ หนี้สินและทุน แล้วผ่านรายการไปยังสมุดบัญชีแยกประเภทแต่ละบัญชี ดังนี้

เดบิต บัญชีเงินสด	xxx
บัญชีลูกหนี้เงินให้กู้...(ระบุประเภท)	xxx
บัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (ระบุชื่อบัญชี)	xxx
บัญชีสินทรัพย์อื่น (ระบุประเภท)	xxx
เครดิต บัญชีค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ (ระบุประเภทลูกหนี้)	xxx
บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม (ระบุประเภทสินทรัพย์)	
- กรณีสันที่ค่าเสื่อมราคาสะสม	xxx
บัญชีทุนเรือนหุ้น	xxx
บัญชีทุนสะสมตามข้อบังคับ ระเบียบและอื่น ๆ	xxx
บัญชีเจ้าหนี้เงินรับฝาก	xxx
บัญชีทุนสำรอง	xxx
บัญชีหนี้สินอื่น (ระบุชื่อบัญชี)	xxx

บัญชีกำไรสุทธิหรือการจัดสรรสหกรณ์.....

(ระบุชื่อสหกรณ์เดิมก่อนควบเข้ากัน)

xxx

บัญชีกำไรสุทธิหรือการจัดสรรสหกรณ์.....

(ระบุชื่อสหกรณ์เดิมก่อนควบเข้ากัน)

xxx

ฯลฯ

ทั้งนี้ สำหรับบัญชีอาคารและอุปกรณ์ จำนวนเงินที่ใช้ในการบันทึกบัญชีข้างต้นจะมี 2 กรณี คือ กรณีที่สหกรณ์คิดค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินโดยบันทึกบัญชีหักจากบัญชีสินทรัพย์โดยตรง จำนวนเงินที่ใช้บันทึกบัญชีจะเป็นราคาตามบัญชี แต่ถ้าเป็นกรณีที่สหกรณ์คิดค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินแล้วบันทึกบัญชีไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม จำนวนเงินที่บันทึกบัญชีจะเป็นราคาทุนของทรัพย์สินนั้น ๆ

- สหกรณ์ใหม่จะต้องตรวจสอบรายละเอียดบัญชีย่อยและทะเบียนต่าง ๆ ให้มียอดถูกต้องตรงกับบัญชีคุมยอดในบัญชีแยกประเภท

2. ในวันสิ้นปีทางบัญชีของสหกรณ์ใหม่ ให้สหกรณ์จัดทำงบการเงิน ณ วันสิ้นปีทางบัญชี โดยไม่ต้องแสดงรายการเปรียบเทียบ ทั้งนี้ การคำนวณค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินให้คำนวณต่อ เนื่องจากที่สหกรณ์เดิมได้ปฏิบัติสำหรับทรัพย์สินประเภทนั้น ๆ ไว้ นอกจากนี้ให้สหกรณ์เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการควบเข้ากันไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่า สหกรณ์เกิดจากการควบสหกรณ์ใดเข้าด้วยกัน เมื่อวันที่เท่าใด พร้อมทั้งเปิดเผยด้วยว่าสหกรณ์ใหม่นี้ยอมได้ไปทั้งทรัพย์สิน หนี้สิน สิทธิและความรับผิดชอบของสหกรณ์เดิมที่ได้ควบเข้ากันนั้นทั้งสิ้น

3. การพิจารณาจัดสรรกำไรสุทธิประจำปี ในปีแรกของสหกรณ์ที่เกิดจากการจดทะเบียนควบเข้ากัน

3.1 กรณีมีกำไรสุทธิหรือการจัดสรร ซึ่งปรากฏรายการในงบดุลรวม ณ วันที่ นายทะเบียนสหกรณ์รับจดทะเบียนนั้น แม้ว่าเป็นผลการดำเนินงานของสหกรณ์เดิมก่อนการควบเข้ากัน เมื่อมีการจัดสรรกำไรสุทธิที่ประชุมใหญ่ของสหกรณ์ใหม่จะพิจารณาจัดสรรตามข้อบังคับของสหกรณ์ใหม่ ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่สมาชิกของสหกรณ์เดิมแต่ละสหกรณ์ ข้อบังคับของสหกรณ์ใหม่ที่เกิดจากการควบ สหกรณ์ควรกำหนดบทเฉพาะกาลเกี่ยวกับกำไรสุทธิหรือการจัดสรรที่มีอยู่ก่อนการควบสหกรณ์ โดยอาจกำหนดว่าหากจัดสรรเป็นเงินปันผลและเงินเฉลี่ยคืนให้จัดสรรเงินปันผลและเงินเฉลี่ยคืนแก่สมาชิกที่มีหุ้นและจำนวนเงินสะสมตามส่วนแห่งธุรกิจที่สมาชิกกระทำกับสหกรณ์เดิมตามรายละเอียดที่ปรากฏในทะเบียนหุ้นและรายละเอียดจำนวนเงินสะสมตามส่วนแห่งธุรกิจที่สมาชิกกระทำกับสหกรณ์จนถึง ณ วันก่อนควบสหกรณ์

3.2 กำไรสุทธิประจำปี ซึ่งหมายถึง รายการกำไรสุทธิประจำปีของสหกรณ์ใหม่สำหรับงวดระยะเวลาตั้งแต่วันที่นายทะเบียนสหกรณ์รับจดทะเบียนควบเข้ากันจนถึงวันสิ้นปีทางบัญชีนั้น การจัดสรรเป็นเงินปันผลตามหุ้นและเงินเฉลี่ยคืนตามส่วนธุรกิจ ให้คำนวณจากเงินค่าหุ้น และจำนวนเงินสะสมตามส่วนแห่งธุรกิจที่สมาชิกกระทำกับสหกรณ์ใหม่ ตั้งแต่วันที่นายทะเบียนสหกรณ์รับจดทะเบียนควบเข้ากันจนถึงวันสิ้นปีทางบัญชีของสหกรณ์ใหม่

4. การแสดงรายการงบการเงินเปรียบเทียบ ให้สหกรณ์ใหม่จัดทำงบการเงินเปรียบเทียบรายการเช่นเดียวกับการจัดทำงบการเงินกรณีปกติตั้งแต่ปีที่รอบระยะเวลาดำเนินงานของปีก่อนกับปีปัจจุบันเป็น 12 เดือนเท่ากัน

ทั้งนี้ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่บัดนี้เป็นต้นไป

ให้ไว้ ณ วันที่ 24 กันยายน 2544

(ลงชื่อ) **สุพัตรา ธนเสนีวัฒน์**

(นางสาวสุพัตรา ธนเสนีวัฒน์)

อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์