

คำแนะนำกรมตรวจบัญชีสหกรณ์  
เรื่อง วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการแยกสหกรณ์  
พ.ศ. 2544

โดยที่พระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 กำหนดให้มีการแยกสหกรณ์ได้ ถ้ามีการเปลี่ยนแปลง  
เขตการปกครองท้องที่หรือแบ่งหน่วยงานหรือสถานประกอบการ และมีความจำเป็นหรือมีเหตุให้ไม่สะดวก  
แก่การดำเนินงาน รวมทั้งได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการดำเนินการแยกสหกรณ์ไว้ ประกอบกับนายทะเบียน  
สหกรณ์ได้มีประกาศลงวันที่ 10 ตุลาคม 2543 เรื่อง กำหนดวิธีการพิจารณาแบ่งแยกทรัพย์สิน ทุน  
ทุนสำรอง หนี้สิน สิทธิและความรับผิดชอบของสหกรณ์แล้ว ดังนั้น เพื่อให้สหกรณ์มีวิธีปฏิบัติทางบัญชีกรณี  
แยกสหกรณ์เป็นไปในแนวเดียวกัน อาศัยอำนาจตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของ  
สหกรณ์ พ.ศ. 2542 ข้อ 5 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงให้คำแนะนำวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการแยก  
สหกรณ์ โดยแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ

- ส่วนที่เกี่ยวกับสหกรณ์เดิมก่อนการแยกสหกรณ์
- ส่วนที่เกี่ยวกับสหกรณ์ที่ได้รับการแยกสหกรณ์ออกจากกันแล้ว

**ส่วนที่เกี่ยวกับสหกรณ์เดิมก่อนการแยกสหกรณ์**

1. ให้สหกรณ์ปิดบัญชีและจัดหางบการเงินสำหรับระยะเวลาตั้งแต่วันถัดจากวันสิ้นปีทางบัญชีใน  
งบการเงินก่อนปีที่แยกสหกรณ์ ซึ่งผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นครั้งสุดท้าย ถึงวันก่อนวันที่นายทะเบียน  
สหกรณ์รับจดทะเบียนสหกรณ์ใหม่ที่เกิดจากการแยกสหกรณ์ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและแสดง  
ความเห็น

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

**วิธีปฏิบัติทางบัญชี**

สหกรณ์ ก. ต้องปิดบัญชีและจัดหางบการเงิน ณ วันที่ 31 สิงหาคม 2544 ระยะเวลาตั้งแต  
วันที่ 1 มกราคม ถึง 31 สิงหาคม 2544 รวม 8 เดือน

2. ให้สหกรณ์นำงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและแสดงความเห็นแล้วตาม 1 เสนอต่อ  
ที่ประชุมใหญ่ และให้ใช้งบดุลเป็นฐานในการแบ่งแยกทรัพย์สิน ทุน ทุนสำรอง หนี้สิน สิทธิและความ  
รับผิดชอบของสหกรณ์ตามประกาศนายทะเบียนสหกรณ์ 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 และรายการนั้นมีภาวะติดพันทั้งในสิทธิ และความรับผิดชอบใด ให้สหกรณ์นั้นรับภาระติดพันนั้นไปด้วย
- เมื่อแบ่งแยกทรัพย์สิน หนี้สินและทุน ตามข้อกำหนดดังกล่าวข้างต้นแล้ว ให้ตั้งเป็นงบดุลของแต่ละสหกรณ์ ซึ่งจะต้องเกิดกรณีงบดุลไม่สมดุล ยอดที่ต่างกันจะปรับปรุงได้โดยการตั้งอีกสหกรณ์หนึ่งเป็นลูกหนี้ หรือเจ้าหนี้แล้วแต่กรณี

อนึ่ง หากสหกรณ์มีกำไรสุทธิหรือกำไรสุทธิหรือการจัดสรรแสดงอยู่ในงบดุล ณ วันก่อนวันที่ นายทะเบียนสหกรณ์รับจดทะเบียนสหกรณ์ใหม่ที่เกิดจากการแยกสหกรณ์ 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

<b>เครดิต</b>	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

<b>เดบิต</b>	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

<b>เครดิต</b>	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 รวมทั้งหลักทรัพย์ที่สมาชิกลำนำมา จำนองไว้กับสหกรณ์เดิมเพื่อเป็นหลักประกันเงินกู้ สหกรณ์เดิมและสหกรณ์ใหม่จะต้องพิจารณาว่าจะให้ถือใช้หนังสือสัญญาฉบับเดิมโดยจัดทำบันทึกต่อท้ายหนังสือสัญญา หรือจะให้สหกรณ์ใหม่จัดทำหนังสือสัญญาเงินกู้ สัญญาค้ำประกันขึ้นใหม่ โดยมีจำนวนเงินให้กู้ในสัญญาเท่ากับจำนวนเงินกู้คงเหลือของสมาชิกแต่ละรายที่สหกรณ์ใหม่รับโอนหนี้สินรวมทั้งหลักทรัพย์จำนวนจะต้องดำเนินการทางนิติกรรมให้เรียบร้อยด้วย

1.3 การปิดบัญชี ณ วันสิ้นปีทางบัญชีของสหกรณ์เดิมกรณีมีการแบ่งแยกสหกรณ์ออกไประหว่างปี เมื่อถึงวันสิ้นปีทางบัญชีให้สหกรณ์ปิดบัญชีประจำปีตามปกติ โดยนับช่วงระยะเวลาตั้งแต่วันที่ นายทะเบียนสหกรณ์รับจดทะเบียนสหกรณ์ใหม่ที่เกิดจากการแยกสหกรณ์จนถึงวันสิ้นปีทางบัญชี ทั้งนี้ สำหรับการคำนวณค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินเพื่อจัดทำรายการปรับปรุงบัญชี 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 โดยมีช่วงระยะเวลา นับตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน 2544 จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2544 รวม 4 เดือน

### 2. กรณีสหกรณ์ใหม่

2.1 วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการโอนทรัพย์สินหนี้สินและทุนจากสหกรณ์เดิมให้บันทึกบัญชี แบ่งออกเป็น 2 กรณี เช่นเดียวกันกับสหกรณ์เดิม ดังนี้

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

<b>เดบิต</b> บัญชี เงินสด	xxx
บัญชี ลูกหนี้เงินให้กู้...(ระบุประเภท)	xxx
บัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (ระบุชื่อบัญชี)	xxx
บัญชี สินทรัพย์อื่น (ระบุประเภท)	xxx

<b>เครดิต</b> 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

<b>เดบิต</b> บัญชี เงินสด	xxx
บัญชี ลูกหนี้เงินให้กู้...(ระบุประเภท)	xxx

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

<b>เครดิต</b> 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 สหกรณ์ใหม่ที่เกิดจากการจัดทะเบียนแบ่งแยกจะต้องจัดทำประวัติสมาชิกที่รับโอนมาจากสหกรณ์เดิม 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

## การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ให้สหกรณ์เดิมที่แบ่งแยกและสหกรณ์ใหม่ที่จดทะเบียนแบ่งแยก เปิดเผยข้อมูล ณ วันสิ้นปีทางบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินเกี่ยวกับการแบ่งแยกสหกรณ์ และการแบ่งทรัพย์สิน ทุน ทุนสำรอง หนี้สิน สิทธิและความรับผิดชอบของสหกรณ์ เป็นไปตามวิธีการที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดหรือไม่ พร้อมทั้งเปิดเผยถึงช่วงระยะเวลาดำเนินงานนับจากวันที่นายทะเบียนสหกรณ์รับจดทะเบียนสหกรณ์จากการแยกสหกรณ์ถึงวันสิ้นปีทางบัญชีของแต่ละสหกรณ์ด้วย

ทั้งนี้ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่บัดนี้เป็นต้นไป

ให้ไว้ ณ วันที่ 24 กันยายน 2544

(ลงชื่อ) สุพัตรา ธนเสนีวัฒน์

(นางสาวสุพัตรา ธนเสนีวัฒน์)

อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์