



บันทึกข้อความ

ส่วนราชการ สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี กลุ่มมาตรฐานการบัญชี โทร. ๐ ๒๖๒๘ ๕๗๓๕

ที่ กษ.๐๔๐๔/ว ๑๐

วันที่ ๒๕ มกราคม ๒๕๖๑

เรื่อง แจ้งเวียนหนังสือตอบข้อหารือวิธีปฏิบัติทางบัญชีกรณีสหกรณ์มีขาดทุนสะสม แต่จ่ายคืนค่าหุ้น
แก่สมาชิกที่ลาออก

เรียน ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ ๑ - ๖ และ ๘ - ๑๐

ด้วยสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ ๗ ขอหารือวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่ถูกต้องกรณีสหกรณ์ไม่มีมูลค่าหุ้นคงเหลือหรือมีมูลค่าไม่ครบมูลค่าหุ้น แต่สหกรณ์มีการจ่ายคืนค่าหุ้นแก่สมาชิกที่ลาออกเต็มจำนวน ซึ่งกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้ตอบข้อหารือสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ ๗ แล้ว และท่านอธิบดีมีบัญชาให้สำเนาแจ้งเวียนหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าวให้ทุกสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์เพื่อทราบและถือปฏิบัติ

สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชีจึงขอส่งสำเนาหนังสือตอบข้อหารือวิธีปฏิบัติทางบัญชีกรณีสหกรณ์มีขาดทุนสะสม แต่จ่ายคืนค่าหุ้นแก่สมาชิกที่ลาออก ตามที่แนบมาพร้อมนี้

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ พร้อมทั้งแจ้งให้หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์และผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีในสังกัดทราบและถือปฏิบัติต่อไป

(นางวิไลรัตน์ เทวะผลิน)

นักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการพิเศษ รักษาราชการแทน

ผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี



สำเนา

บันทึกข้อความ

ส่วนราชการ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ สำนักงานมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี โทร. ๐ ๒๖๒๘ ๕๗๓๕

ที่ กษ.๐๔๐๔/๙๕

วันที่ ๑๕ มกราคม ๒๕๖๑

เรื่อง ตอบข้อหารือวิธีปฏิบัติทางบัญชีกรณีสหกรณ์มีขาดทุนสะสม แต่จ่ายคืนค่าหุ้นแก่สมาชิกที่ลาออก

เรียน ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ ๗

ตามหนังสือสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ ๗ ที่ กษ ๐๔๑๓/๒๒๙๘ ลงวันที่ ๒๙ พฤศจิกายน ๒๕๖๐ แจ้งว่าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ ๗ พบว่าสหกรณ์ไม่ปฏิบัติตามคำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์ เรื่อง แนวทางปฏิบัติในการจ่ายคืนค่าหุ้นกรณีสหกรณ์/ชุมนุมสหกรณ์ขาดทุนสะสม พ.ศ. ๒๕๕๙ โดยสหกรณ์ไม่มีมูลค่าหุ้นคงเหลือหรือมีมูลค่าไม่ครบมูลค่าหุ้น แต่สหกรณ์มีการจ่ายคืนค่าหุ้นแก่สมาชิกที่ลาออกเต็มจำนวน จึงขอหารือวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่ถูกต้อง นั้น

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์พิจารณาตามคำสั่งนายทะเบียนสหกรณ์ ที่ ๒๗๘/๒๕๕๙ ลงวันที่ ๒๑ มีนาคม ๒๕๕๙ เรื่อง ให้สหกรณ์และชุมนุมสหกรณ์กำหนดเรื่องการจ่ายคืนค่าหุ้นในกรณีที่ขาดทุนเกินทุนสำรองที่มีอยู่ไว้ในข้อบังคับ และคำแนะนำของนายทะเบียนสหกรณ์ ลงวันที่ ๒๑ มีนาคม ๒๕๕๙ เรื่อง แนวทางปฏิบัติในการจ่ายคืนค่าหุ้น กรณีสหกรณ์/ชุมนุมสหกรณ์ขาดทุนสะสม พ.ศ. ๒๕๕๙ มีความเห็น ดังนี้

๑. สหกรณ์ที่ไม่ได้กำหนดวิธีการปฏิบัติในการจ่ายคืนค่าหุ้นในกรณีที่ขาดทุนเกินทุนสำรองที่มีอยู่ไว้ในข้อบังคับ เมื่อสหกรณ์ขาดทุนสะสมหรือมีแนวโน้มขาดทุนสะสมไม่สามารถจ่ายคืนค่าหุ้นได้จนกว่าจะมีการแก้ไขเพิ่มเติมข้อบังคับ

๒. สหกรณ์ที่แก้ไขเพิ่มเติมข้อบังคับตามคำสั่งนายทะเบียนสหกรณ์แล้วให้ปฏิบัติตามคำแนะนำของนายทะเบียนสหกรณ์ เมื่อมียอดขาดทุนสะสมสามารถจ่ายคืนค่าหุ้นแก่สมาชิกน้อยกว่ามูลค่าหุ้นได้ตามมูลค่าต่อหุ้นที่คำนวณได้ โดยการจ่ายเงินคืนค่าหุ้นแก่สมาชิก ให้สหกรณ์เรียกเก็บค่าหุ้นของสมาชิกที่ออกจากสหกรณ์ที่ยังส่งใช้ไม่ครบมูลค่าหุ้นที่ถือให้ครบตามมูลค่าที่กำหนดในข้อบังคับและสหกรณ์ต้องคำนวณมูลค่าเงินค่าหุ้นจ่ายคืนต่อหุ้น ณ วันสิ้นปีทางบัญชีเพื่อให้เป็นมูลค่าเงินค่าหุ้นจ่ายคืนต่อหุ้นปัจจุบันที่ต้องจ่ายแก่สมาชิกที่ออกจากสหกรณ์

ตัวอย่าง สหกรณ์มีมูลค่าหุ้นละ ๑๐ บาท สมาชิกชำระค่าหุ้นเต็มมูลค่าแล้ว ๑๐ บาท และมูลค่าต่อหุ้นที่คำนวณไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินหุ้นละ ๔ บาท สหกรณ์แก้ไขเพิ่มเติมข้อบังคับแล้ว และสมาชิกได้รับอนุมัติให้ลาออกจึงจ่ายคืนได้เพียงหุ้นละ ๔ บาท ในวันที่จ่ายเงินค่าหุ้นให้สมาชิกที่ลาออกให้นำส่วนต่างระหว่างมูลค่าหุ้นที่ปรากฏในข้อบังคับกับมูลค่าหุ้นที่จ่ายคืนสมาชิกที่ลาออกไปลดยอดบัญชีขาดทุนสะสม ดังนี้

เดบิต ทุนเรือนหุ้น	๑๐.๐๐
เครดิต ขาดทุนสะสม	๖.๐๐
เงินสด/เงินฝากธนาคาร (แล้วแต่กรณี)	๔.๐๐

กรณีสหกรณ์จ่ายเงินค่าหุ้นแก่สมาชิกที่ลาออกเต็มจำนวนมูลค่าหุ้นเกินกว่าที่ระบุมูลค่าต่อหุ้นไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ให้สหกรณ์ปรับปรุงจำนวนเงินมูลค่าหุ้นที่จ่ายเกินไว้ตั้งบัญชีเป็น “เงินรอเรียกคืน” พร้อมทั้งลดยอดขาดทุนสะสมด้วย โดย

เดบิต เงินรอเรียกคืน	xx
เครดิต ขาดทุนสะสม	xx

การแสดง...

การแสดงผลการโอนเงินให้สหกรณ์นำส่วนต่างระหว่างมูลค่าหุ้นที่ปรากฏในข้อบังคับกับมูลค่าหุ้นที่จ่ายคืนสมาชิกที่ลาออกไปแสดงหักจากยอดบัญชีขาดทุนสะสม ดังนี้

ขาดทุนสะสม

ยอดยกมา (xx)

บวก ขาดทุนสุทธิ (ถ้ามี) (xx)

หัก กำไรสุทธิประจำปี (ถ้ามี) xx

หัก ส่วนต่างมูลค่าหุ้นของสมาชิกที่ลาออก ๖.๐๐

(xx)

ทั้งนี้ ให้สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์แจ้งข้อสังเกตให้รองนายทะเบียนพิจารณาให้สหกรณ์แก้ไขเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามคำสั่งนายทะเบียนสหกรณ์ ที่ ๒๗๘/๒๕๔๔

จึงเรียนมาเพื่อทราบ พร้อมทั้งแจ้งให้หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์และผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีในสังกัดทราบและถือปฏิบัติต่อไป



(นายโอกาส ทองยงค์)
อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

สำเนาถูกต้อง

นางสาวกัลยาณี จ้าง

(นางสาวกัลยาณี จ้าง)

นักวิชาการตรวจสอบบัญชี

๒๕ ม.ค. ๖๑



คำสั่งนายทะเบียนสหกรณ์

ที่ ๔๗๘/๒๕๔๙

เรื่อง ให้สหกรณ์และชุมนุมสหกรณ์กำหนดเรื่อง การจ่ายเงินค่าหุ้นในกรณีที่ขาดทุนเกินทุนสำรองที่มีอยู่ไว้ในข้อบังคับ

ตามมาตรา ๔๓(๕) แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.๒๕๔๒ ให้สหกรณ์กำหนดเรื่องการจ่ายเงินค่าหุ้นไว้ในข้อบังคับสหกรณ์ แต่ปรากฏว่าในปัจจุบันสหกรณ์กำหนดวิธีปฏิบัติในการจ่ายเงินค่าหุ้นเฉพาะกรณีปกติ แต่กรณีที่สหกรณ์มีการขาดทุนเกินทุนสำรองเมื่อมีสมาชิกลาออกจึงมีปัญหาวิธีปฏิบัติในการจ่ายเงินค่าหุ้น เนื่องจากทุนของสหกรณ์ที่เป็นทุนเรือนหุ้นคงเหลือไม่เต็มจำนวนที่แท้จริง

ฉะนั้น อาศัยอำนาจตามมาตรา ๑๖(๘) ประกอบมาตรา ๔๓(๕) แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.๒๕๔๒ นายทะเบียนสหกรณ์จึงกำหนดให้สหกรณ์และชุมนุมสหกรณ์กำหนดวิธีการจ่ายเงินค่าหุ้นในกรณีที่สหกรณ์ขาดทุนเกินทุนสำรองในข้อบังคับสหกรณ์ โดยให้มีแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนและเป็นไปตามหลักการลงทุนซึ่งเจ้าของหุ้นต้องรับผิดชอบในส่วนที่ขาดทุนด้วย ซึ่งกรณีนี้สหกรณ์สามารถจ่ายเงินค่าหุ้นแก่สมาชิกน้อยกว่ามูลค่าหุ้นได้ เมื่อสหกรณ์มียอดขาดทุนเกินทุนสำรองที่มีอยู่ และเมื่อสหกรณ์เพิ่มมูลค่าเงินค่าหุ้นจ่ายคืนต่อหุ้น จะต้องไม่เกินมูลค่าหุ้นที่กำหนดไว้ในข้อบังคับ

สำหรับสหกรณ์ที่ไม่ได้กำหนดวิธีการปฏิบัติในการจ่ายเงินค่าหุ้นไว้ในข้อบังคับกรณีสหกรณ์ขาดทุนสะสม เมื่อสหกรณ์ขาดทุนสะสมหรือมีแนวโน้มขาดทุนสะสม สหกรณ์ไม่สามารถจ่ายเงินค่าหุ้นได้จนกว่าจะมีการแก้ไขเพิ่มเติมข้อบังคับ

ทั้งนี้ ให้ใช้บังคับกับสหกรณ์และชุมนุมสหกรณ์ที่จะจดทะเบียนสหกรณ์ใหม่หลังจากวันออกคำสั่ง สำหรับสหกรณ์และชุมนุมสหกรณ์ที่มีอยู่เดิมให้แก้ไขเพิ่มเติมข้อบังคับในการประชุมใหญ่ต่อไป

สั่ง ณ วันที่ ๒๑ มีนาคม พ.ศ.๒๕๔๙

(นายสุรศักดิ์ นาคสวัสดิ์)

รองนายทะเบียนสหกรณ์ ปฏิบัติการแทน

นายทะเบียนสหกรณ์

คำแนะนำของนายทะเบียนสหกรณ์

เรื่อง แนวทางปฏิบัติในการจ่ายเงินค่าหุ้น กรณีสหกรณ์ชุมนุมสหกรณ์ชาตุนสะสม พ.ศ. 2549

ตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 มาตรา 43(5) บัญญัติให้ข้อบังคับของสหกรณ์อย่างน้อย ต้องกำหนดรายการเกี่ยวกับหุ้นซึ่งแบ่งเป็นหุ้น มูลค่าหุ้น การชำระค่าหุ้นด้วยเงินหรือทรัพย์สินอื่น การขายและการโอนหุ้น ตลอดจนการจ่ายเงินค่าหุ้น ซึ่งสหกรณ์ได้กำหนดวิธีการจ่ายเงินค่าหุ้นไว้โดยกว้าง ๆ เฉพาะการจ่ายเงินค่าหุ้นกรณีปกติ แต่ไม่ได้กำหนดวิธีการจ่ายเงินค่าหุ้นกรณีสหกรณ์ชาตุนสะสม ซึ่งสหกรณ์มีผลการดำเนินงานชาตุนจนทำให้มูลค่าหุ้นเรือนหุ้นเหลือไม่ครบเท่ามูลค่าเดิม

ดังนั้น เพื่อให้การปฏิบัติในการจ่ายเงินค่าหุ้นกรณีสหกรณ์ชาตุนสะสมและกรณีที่สหกรณ์ชาตุน ในระหว่างปีและมีแนวโน้มจะประสบภาวะขาดทุนสะสม ณ วันสิ้นปีทางบัญชี โดยได้รับการยืนยันจากรายงานของผู้ตรวจสอบกิจการสหกรณ์เป็นไปด้วยความถูกต้องตามหลักการลงทุน เจ้าของหุ้นต้องรับผิดชอบในส่วนที่ขาดทุนด้วย ให้สหกรณ์ชะลอการจ่ายเงินค่าหุ้นแก่สมาชิกไว้ก่อน จนกว่าผู้สอบบัญชีจะได้ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์เรียบร้อยแล้ว ซึ่งสหกรณ์จะต้องกำหนดแนวทางปฏิบัติในการจ่ายเงินค่าหุ้น กรณีสหกรณ์ชาตุนสะสม โดยแก้ไขเพิ่มเติมข้อบังคับสหกรณ์ให้สามารถจ่ายเงินค่าหุ้นแก่สมาชิกน้อยกว่ามูลค่าหุ้นได้ เมื่อสหกรณ์มียอดขาดทุนเกินทุนสำรองที่มีอยู่ และเมื่อมีการเพิ่มมูลค่าเงินค่าหุ้นจ่ายคืนจะต้องไม่เกินมูลค่าหุ้นที่กำหนดไว้ในข้อบังคับ เพื่อขอจดทะเบียนต่อนายทะเบียนสหกรณ์ โดยให้มีหลักเกณฑ์ ดังนี้

1. ในคำแนะนำนี้

“สหกรณ์” หมายความว่า สหกรณ์หรือชุมนุมสหกรณ์

“ขาดทุนสะสมคงเหลือ” หมายความว่า ขาดทุนสะสมยกมาจากปีก่อนบวกกับขาดทุนสุทธิ ปัจจุบัน(ถ้ามี)หักด้วยทุนสำรองและกำไรสุทธิปัจจุบัน(ถ้ามี) แล้วยังมีขาดทุนสะสมคงเหลืออยู่อีก

“หุ้นเรือนหุ้นทั้งหมด” หมายความว่า หุ้นเรือนหุ้นที่สมาชิกชำระค่าหุ้นไว้ทั้งหมด ณ วันสิ้นปีทางบัญชี

“จำนวนหุ้นทั้งสิ้น” หมายความว่า จำนวนหุ้นที่สมาชิกจ่ายเงินชำระค่าหุ้นจนครบมูลค่าหุ้น

“หนี้สินทั้งสิ้น” หมายความว่า หนี้สินระยะสั้นและหนี้สินระยะยาวที่สหกรณ์มีภาระผูกพันจะต้องชำระคืน

2. การจ่ายเงินคืนค่าหุ้นแก่สมาชิก ให้สหกรณ์เรียกเก็บค่าหุ้นของสมาชิกที่ออกจากสหกรณ์ที่ยังส่งใช้ไม่ครบมูลค่าหุ้นที่ถือให้ครบตามมูลค่าที่กำหนดในข้อบังคับ และสหกรณ์ต้องคำนวณมูลค่าเงินค่าหุ้นจ่ายคืนต่อหุ้น ณ วันสิ้นปีทางบัญชี เพื่อให้เป็นมูลค่าเงินค่าหุ้นจ่ายคืนต่อหุ้นปัจจุบันที่ต้องจ่ายแก่สมาชิกที่ออกจากสหกรณ์

/เพราะเหตุใด...

เพราะเหตุใดก็ตาม การคำนวณมูลค่าต่อหุ้นให้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่าสมาชิกที่ลาออก
กรณีสหกรณ์ขาดทุนสะสมคงเหลือ จะได้รับเงินค่าหุ้นคืน ซึ่งคำนวณได้จากสูตร

$$\text{มูลค่าต่อหุ้น} = \frac{\text{ทุนเรือนหุ้นทั้งหมด} - (\text{ขาดทุนสะสมคงเหลือ} + \text{หนี้สินทั้งสิ้น})}{\text{จำนวนหุ้นทั้งสิ้น}}$$

อนึ่ง ในการปรับลดมูลค่าต่อหุ้นเพื่อจ่ายคืนสมาชิกดังกล่าว สหกรณ์มีข้อกำหนดการปรับปรุง
บัญชีใด ๆ เพียงแต่เปิดเผยการคำนวณมูลค่าต่อหุ้นที่จะจ่ายคืนสมาชิกไว้ในงบการเงินเท่านั้น

3. การจ่ายคืนมูลค่าหุ้นกรณีสหกรณ์มียอดขาดทุนสะสม จะต้องจ่ายคืนตามมูลค่าที่คำนวณ
ได้ตามข้อ 2 ซึ่งระบุไว้ในงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินเรียบร้อยแล้ว สำหรับส่วนต่างของ
มูลค่าหุ้นตามที่ปรากฏในข้อบังคับ ซึ่งอยู่ในบัญชีทุนเรือนหุ้นและมูลค่าหุ้นที่จ่ายคืนสมาชิกให้นำไปลดยอดบัญชี
ขาดทุนสะสม

4. เมื่อสหกรณ์มีการคำนวณลดมูลค่าเงินค่าหุ้นจ่ายคืนต่อหุ้นแล้ว ในปีต่อ ๆ ไปให้สหกรณ์
คำนวณมูลค่าเงินค่าหุ้นจ่ายคืนหุ้นให้เป็นปัจจุบันทุกปีและมูลค่าเงินค่าหุ้นจ่ายคืนต่อหุ้นจะต้องไม่สูงกว่ามูลค่าต่อหุ้น
ที่กำหนดไว้ในข้อบังคับของสหกรณ์ จนกว่าเงินค่าหุ้นจ่ายคืนต่อหุ้นที่คำนวณจะเท่ากับมูลค่าหุ้นที่กำหนดในข้อบังคับ

ในการแก้ไขเพิ่มเติมข้อบังคับสหกรณ์หรือการกำหนดข้อบังคับตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้น
สหกรณ์สามารถกำหนดโดยเพิ่มเติมวรรคใหม่ในข้อที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายคืนจำนวนเงินของสมาชิกที่ขาดจากสมาชิก
ภาพ ตัวอย่างเช่น

“ข้อ...การจ่ายคืนจำนวนเงินของสมาชิกที่ขาดจากสมาชิกภาพ.....(ข้อความเดิมตามร่างหรือตาม
ข้อบังคับที่นายทะเบียนสหกรณ์รับจดทะเบียนแล้ว)

กรณีที่สหกรณ์มีการดำเนินงานเป็นปกติให้จ่ายคืนค่าหุ้นแก่สมาชิกตามมูลค่าหุ้นที่ปรากฏใน
ข้อ..... แต่กรณีที่สหกรณ์ขาดทุนสะสมหรือมีแนวโน้มจะขาดทุนสะสม ให้ชะลอการจ่ายคืนค่าหุ้นแก่สมาชิกที่พ้นจาก
สมาชิกภาพในระหว่างปีจนกว่าจะปิดบัญชีประจำปีและคำนวณมูลค่าหุ้นที่จะจ่ายคืนแก่สมาชิก

การคำนวณมูลค่าหุ้นตามวรรค ให้ใช้เกณฑ์คำนวณ ดังนี้

$$\text{มูลค่าต่อหุ้น} = \frac{\text{ทุนเรือนหุ้นทั้งหมด} - (\text{ขาดทุนสะสมคงเหลือ} + \text{หนี้สินทั้งสิ้น})}{\text{จำนวนหุ้นทั้งสิ้น}}$$

ในการปรับลดมูลค่าต่อหุ้นที่จะจ่ายคืนแก่สมาชิก สหกรณ์ไม่ต้องทำการปรับปรุงบัญชีใด ๆ
แต่ต้องเปิดเผยการคำนวณมูลค่าเงินค่าหุ้นจ่ายคืนต่อหุ้นที่จะจ่ายคืนสมาชิกไว้ และให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบแสดง
ความเห็นต่องบการเงิน สำหรับส่วนต่างของมูลค่าหุ้นที่กำหนดในข้อบังคับข้อ.....ซึ่งอยู่ในบัญชีทุนเรือนหุ้นและ
เงินค่าหุ้นจ่ายคืนต่อหุ้นแก่สมาชิกในกรณีสหกรณ์ขาดทุนสะสมให้นำไปลดยอดบัญชีขาดทุนสะสม

เมื่อสหกรณ์มีการคำนวณมูลค่าเงิน ค่าหุ้นจ่ายคืนต่อหุ้นแล้ว ในเมื่อต่อไป สหกรณ์ต้อง
คำนวณมูลค่าเงินค่าหุ้นจ่ายคืนต่อหุ้นให้เป็นปัจจุบันทุกปี และมูลค่าดังกล่าวจะต้องไม่สูงกว่ามูลค่าต่อหุ้นที่กำหนดไว้
ในข้อ...จนกว่าสหกรณ์ไม่มียอดขาดทุนสะสม

ประกาศ ณ วันที่ ๒1 มีนาคม พ.ศ. 2549



(นายสุรศักดิ์ นาคสวัสดิ์)

รองนายทะเบียนสหกรณ์ ปฏิบัติการแทน
นายทะเบียนสหกรณ์