



บันทึกข้อความ

ส่วนราชการ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ กองแผนงาน โทร. 0 2281 1491

ที่ กษ 0403/1261 วันที่ 23 เมษายน 2547

เรื่อง วิธีปฏิบัติทางบัญชีกรณีสหกรณ์แลกเปลี่ยนสินทรัพย์ระหว่างกัน

เรียน ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 3

ตามหนังสือสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 3 ที่ กษ 0407/1176 ลงวันที่ 2 ตุลาคม 2546 ได้หารือวิธีปฏิบัติทางบัญชีกรณีแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ระหว่างสหกรณ์การเกษตรเมืองชัยภูมิ จำกัด กับชุมนุมสหกรณ์จังหวัดชัยภูมิ จำกัด ตามความละเอียดแจ้งแล้ว นั้น

เนื่องจากการแลกเปลี่ยนที่ดินระหว่างสหกรณ์การเกษตรเมืองชัยภูมิ จำกัด และชุมนุมสหกรณ์จังหวัดชัยภูมิ จำกัด โดยมีสิ่งปลูกสร้างที่จัดหามาด้วยเงินอุดหนุนได้แก่ ตลาดกลางและอุปกรณ์ตลาดกลางแลกเปลี่ยนด้วยนั้น เกิดขึ้นก่อนที่กรมส่งเสริมสหกรณ์จะมีการกำหนดแนวทางการปฏิบัติที่ชัดเจน กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงได้ทำหนังสือหารือเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติในกรณีดังกล่าว ซึ่งกรมส่งเสริมสหกรณ์ได้มีหนังสือตอบข้อหารือแล้วว่าการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ในลักษณะดังกล่าวสามารถกระทำได้ตามหนังสือกรมส่งเสริมสหกรณ์ ที่ กษ 1109/2546 ลงวันที่ 9 มีนาคม 2547 เรื่อง หารือวิธีปฏิบัติกรณีสหกรณ์ยกทรัพย์สินที่จัดหามาด้วยเงินอุดหนุนให้สหกรณ์อื่น (เอกสารแนบท้าย) ดังนั้น เพื่อให้การปฏิบัติทางบัญชีเป็นไปด้วยความถูกต้องและเหมาะสม จึงเห็นควรให้สหกรณ์ปฏิบัติดังนี้

1. การแลกเปลี่ยนที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างที่จัดหามาด้วยเงินอุดหนุนในกรณีดังกล่าวถือว่าเป็นการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่ไม่คล้ายคลึงกัน เนื่องจากมีการจ่ายเงินเพิ่มเติมจำนวน 3,300,000 บาท จึงต้องรับรู้ผลกำไร/ขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่ว่า “หากในการแลกเปลี่ยน กิจการตกลงโอนหรือรับโอนสินทรัพย์อื่น เช่น เงินสดพร้อมกับการโอนสินทรัพย์ ให้ถือว่าสินทรัพย์ที่นำมาแลกเปลี่ยนมีมูลค่ายุติธรรมไม่ใกล้เคียงกัน ให้บันทึกราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาจากการแลกเปลี่ยนด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งมีมูลค่าเทียบเท่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนปรับปรุงด้วยเงินสดที่กิจการต้องโอนหรือรับโอนอันเนื่องมาจากการแลกเปลี่ยน” โดยมูลค่ายุติธรรม หมายถึง “จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน” อย่างไรก็ตาม แม้ว่าราคาที่ดินทั้งสองแปลงตามที่ปรากฏในหนังสือสัญญาแลกเปลี่ยนที่ดินจะเป็นไปตามคำนิยามของคำว่า “มูลค่ายุติธรรม” แต่เนื่องจากเป็นราคาที่มีได้เกิดจากการตีราคาโดยผู้ประเมินราคาที่มีความเชี่ยวชาญและเชื่อถือได้ซึ่งได้แก่

สำนักงานที่ดินจังหวัดหรือกรมที่ดิน จึงไม่ถือว่าราคาที่ดินตามที่ปรากฏในหนังสือสัญญาแลกเปลี่ยนที่ดินเป็นมูลค่ายุติธรรมและไม่สามารถนำมาใช้เป็นข้อมูลในการบันทึกบัญชีได้ ซึ่งเป็นไปตามคำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์ เรื่อง วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ พ.ศ. 2547 หัวข้อการตีราคาใหม่ ดังนั้น จึงเห็นควรให้ ชุมชนสหกรณ์จังหวัดชัยภูมิ จำกัด และสหกรณ์การเกษตรเมืองชัยภูมิ จำกัด บันทึกราคาทุนของที่ดินที่ได้รับการแลกเปลี่ยนด้วยมูลค่าที่ดินที่ได้รับการประเมินโดยสำนักงานที่ดินจังหวัดชัยภูมิ

2. วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดินที่นำไปแลกเปลี่ยน

2.1 ด้านชุมชนสหกรณ์จังหวัดชัยภูมิ จำกัด

2.1.1 บันทึกเพิ่มมูลค่าที่ดินแปลงที่นำไปแลกเปลี่ยนจากราคาทุน 660,616 บาท ให้มีมูลค่าเท่ากับราคาประเมิน 5,371,350 บาท ซึ่งเป็นราคาที่ได้รับแจ้งจากสำนักงานที่ดินจังหวัดชัยภูมิดังนี้

เดบิต	บัญชีที่ดิน(แปลงเดิม)	4,710,734
	เครดิต บัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	4,710,734

2.1.2 บันทึกบัญชีที่ดินแปลงที่ได้รับแลกเปลี่ยนจากสหกรณ์การเกษตรเมืองชัยภูมิ จำกัด ด้วยราคาประเมิน 1,740,200 บาท ซึ่งเป็นราคาที่ได้รับแจ้งจากสำนักงานที่ดินจังหวัดชัยภูมินอกจากนี้ ให้บันทึกจำนวนเงินที่ได้รับเพิ่มเติมจากการแลกเปลี่ยนดังกล่าว พร้อมกับโอนปิดบัญชีที่ดินแปลงเดิมที่นำไปแลกเปลี่ยนและบัญชีที่เกี่ยวข้อง ผลต่างที่เกิดขึ้นให้บันทึกไว้ในบัญชี “กำไร(ขาดทุน) จากการแลกเปลี่ยนที่ดิน” ดังนี้

เดบิต	บัญชีที่ดิน(แปลงใหม่)	1,740,200
	บัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	4,710,734
	บัญชีเงินฝากสหกรณ์การเกษตรฯ	3,300,000
	เครดิต บัญชีที่ดิน(แปลงเดิม)	5,371,350
	บัญชีกำไรจากการแลกเปลี่ยนที่ดิน	4,379,584

2.2 ด้านสหกรณ์การเกษตรเมืองชัยภูมิ จำกัด

2.2.1 บันทึกลดมูลค่าที่ดินแปลงที่นำไปแลกเปลี่ยนจากราคาทุน 2,000,000 บาท ให้มีมูลค่าเท่ากับราคาประเมิน 1,740,200 บาท ซึ่งเป็นราคาที่ได้รับแจ้งจากสำนักงานที่ดินจังหวัดชัยภูมิ โดยให้รับรู้มูลค่าที่ดินที่ตีราคาลดลงเป็นค่าใช้จ่าย ดังนี้

เดบิต	บัญชีขาดทุนจากการตีราคาที่ดิน	259,800
	เครดิต บัญชีที่ดิน	259,800

2.2.2 บันทึบบัญชีที่ดินแปลงที่ได้รับแลกเปลี่ยนจากชุมนุมสหกรณ์จังหวัดชัยภูมิ จำกัด ด้วยราคาประเมินที่ได้รับแจ้งจากสำนักงานที่ดินจังหวัดชัยภูมิ และจำนวนเงินที่ต้องจ่ายเพิ่มเติมจากการแลกเปลี่ยนดังกล่าว พร้อมกับโอนปิดบัญชีที่ดินแปลงที่นำไปแลกเปลี่ยน ผลต่างที่เกิดขึ้นให้บันทึกไว้ในบัญชี “กำไร(ขาดทุน) จากการแลกเปลี่ยนที่ดิน” ดังนี้

เดบิต	บัญชีที่ดิน(แปลงใหม่)	5,371,350
	เครดิต บัญชีที่ดิน(แปลงเดิม)	1,740,200
	บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร(ตามแต่กรณี)	3,300,000
	บัญชีกำไรจากการแลกเปลี่ยนที่ดิน	331,150

3. วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ตลาดกลางของชุมนุมสหกรณ์จังหวัดชัยภูมิ จำกัด ที่ได้รับอุดหนุนจากรัฐบาลซึ่งติดไปกับที่ดินที่นำไปแลกเปลี่ยน ให้ปฏิบัติดังนี้

3.1 ด้านชุมนุมสหกรณ์จังหวัดชัยภูมิ จำกัด

3.1.1 ให้ทำหนังสือถึงกรมส่งเสริมสหกรณ์เพื่อแจ้งความประสงค์ว่าต้องการยกสินทรัพย์ที่จัดหามาด้วยเงินอุดหนุนให้กับสหกรณ์การเกษตรเมืองชัยภูมิ จำกัด เนื่องจากหมดความจำเป็นในการใช้ประโยชน์ ซึ่งเป็นการปฏิบัติตามหนังสือกรมส่งเสริมสหกรณ์ที่ กษ 1109/2546 ลงวันที่ 9 มีนาคม 2547 เรื่อง หารือวิธีปฏิบัติกรณีสหกรณ์ยกทรัพย์สินที่จัดหามาด้วยเงินอุดหนุนให้สหกรณ์อื่น

3.1.2 เนื่องจากชุมนุมสหกรณ์ฯบันทึกสินทรัพย์ตลาดกลางไว้ในทะเบียนสินทรัพย์ แทนการบันทึกบัญชี ดังนั้น ให้ชุมนุมสหกรณ์ฯบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับการยกสินทรัพย์ดังกล่าวให้กับสหกรณ์การเกษตรเมืองชัยภูมิ จำกัด ไว้ในทะเบียนสินทรัพย์ พร้อมกับเปิดเผยข้อมูลไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย

3.2 ด้านสหกรณ์การเกษตรเมืองชัยภูมิ จำกัด

3.2.1 ให้ทำการประเมินราคาและอายุการใช้งานใหม่ของสินทรัพย์ตลาดกลางที่ได้รับมาพร้อมกับที่ดินที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยน ซึ่งการประเมินดังกล่าวให้กระทำโดยผู้เชี่ยวชาญและเชื่อถือได้

3.2.2 สินทรัพย์ตลาดกลางที่ได้รับมาพร้อมกับการแลกเปลี่ยนที่ดิน ให้ปฏิบัติตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วย สินทรัพย์ที่สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรได้รับบริจาคหรืออุดหนุน พ.ศ. 2547 และเนื่องจากสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ประเภทที่ต้องคิดค่าเสื่อมราคา ดังนั้น ให้สหกรณ์คำนวณค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้รับการประเมินใหม่ และให้คำนวณตามอายุการใช้งานที่ได้รับการประเมินใหม่เช่นกัน โดยให้เริ่มคำนวณนับจากวันที่เริ่มใช้งานสินทรัพย์นั้น

3.2.3 ให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ตลาดกลางที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยน
ที่ดินกับชุมชนสหกรณ์จังหวัดชัยภูมิ จำกัด ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย

จึงเรียนมาเพื่อทราบและแจ้งให้ผู้ที่เกี่ยวข้องทราบเพื่อถือปฏิบัติต่อไป

(ลงชื่อ) สิงห์ทอง ชินวรรังสี

(นายสิงห์ทอง ชินวรรังสี)

รองอธิบดี รักษาราชการแทน

อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์



บันทึกข้อความ

ส่วนราชการ กรมส่งเสริมสหกรณ์ สำนักพัฒนาธุรกิจสหกรณ์ โทร 0 2282 8725

ที่ กษ 1109/2546

วันที่ 9 มีนาคม 2547

เรื่อง หรือวิธีปฏิบัติกรณีสหกรณ์ยกทรัพย์สินที่จัดหามาด้วยเงินอุดหนุนให้สหกรณ์อื่น

เรียน อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

ตามบันทึกกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ กษ 0403/4122 ลงวันที่ 23 ธันวาคม 2546 เพื่อ
หารือวิธีปฏิบัติกรณีสหกรณ์ยกทรัพย์สินที่จัดหามาด้วยเงินอุดหนุนให้สหกรณ์อื่น ว่ามีแนวทางปฏิบัติอย่างไร นั้น

กรมส่งเสริมสหกรณ์ ขอเรียนว่า ได้กำหนดแนวทางในการแก้ปัญหาอุปสรรคการตลาด
ของสหกรณ์ในส่วนของทรัพย์สินที่จัดหามาด้วยเงินอุดหนุน ตามบันทึกกรมส่งเสริมสหกรณ์ ด่วนที่สุดที่
กษ 1109/11777 ลงวันที่ 9 ตุลาคม 2546 เรื่อง สรุปผลการประชุมและซักซ้อมการปฏิบัติการบริหารจัดการ
จัดการอุปสรรคการตลาดของสหกรณ์ที่ไม่ใช่ประโยชน์และจากข้อหารือ

1. ชุมนุมสหกรณ์จังหวัดชัยภูมิ จำกัด ได้รับการสนับสนุนตลาดกลางจากกรมส่งเสริม
สหกรณ์ โดยได้รับการสนับสนุนงบประมาณประเภทเงินอุดหนุนทั่วไป จึงถือว่าทรัพย์สินดังกล่าวเป็น
กรรมสิทธิ์ของสหกรณ์ ซึ่งสหกรณ์สามารถนำทรัพย์สินดังกล่าวไปทำนิติกรรมใด ๆ ก็ได้ การมอบตลาด
กลางซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์ ของชุมนุมสหกรณ์จังหวัดชัยภูมิ จำกัด ให้กับสหกรณ์การเกษตรเมืองชัยภูมิ จำกัด
ซึ่งได้กระทำไปก่อนหน้านี้ที่กรมส่งเสริมสหกรณ์จะมีหนังสือ ด่วนที่สุด ที่ กษ 1109/11777 ลงวันที่ 9 ตุลาคม
2546 ซึ่งเป็นการกำหนดแนวทางการปฏิบัติให้ชัดเจนขึ้น ก็สามารถดำเนินการได้

2. หากสหกรณ์ใดมีความประสงค์จะยกทรัพย์สินที่จัดหามาด้วยเงินอุดหนุนให้กับ
สหกรณ์อื่น ภายหลังจากที่กรมฯ ได้มีหนังสือซักซ้อมดังกล่าวแล้ว สามารถกระทำได้ โดยมีวิธีปฏิบัติ
ให้สหกรณ์ที่มีความประสงค์จะยกทรัพย์สินให้ และสหกรณ์ที่ขอรับ แจ้งความประสงค์ผ่านสหกรณ์
จังหวัดมาที่กรมส่งเสริมสหกรณ์ โดยเอกสารจะประกอบด้วยมติที่ประชุมใหญ่หรือที่ประชุมกรรมการของ

ทั้งสองสหกรณ์ (โดยให้เป็นไปตามระเบียบหรือข้อบังคับของแต่ละสหกรณ์กำหนดไว้) สำเนาเอกสารสิทธิ
ในที่ดินที่จะติดตั้งอุปกรณ์ และแผนการดำเนินธุรกิจ (สำหรับสหกรณ์ที่ขอรับ) เพื่อกรมส่งเสริมสหกรณ์จะ
ได้ดำเนินการในเรื่องของข้อตกลง เอกสารสัญญา และเรื่องอื่นๆ ต่อไป

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ

(ลงชื่อ) สุรศักดิ์ นาคสวัสดิ์

(นายสุรศักดิ์ นาคสวัสดิ์)

รองอธิบดีปฏิบัติราชการแทน

อธิบดีกรมส่งเสริมสหกรณ์



บันทึกข้อความ

ส่วนราชการ _____ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 3

ที่ กษ 0403/1176

วันที่ 2 ตุลาคม 2546

เรื่อง หารือวิธีปฏิบัติกรณีสหกรณ์แลกเปลี่ยนสินทรัพย์ระหว่างกัน

เรียน อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

จากการวิเคราะห์รายงานการสอบบัญชีสหกรณ์ พบว่าสหกรณ์การเกษตรเมืองชัยภูมิ จำกัด ได้มีมติที่ประชุมใหญ่สามัญประจำปี แลกเปลี่ยนที่ดิน ตาม นส 3 ก. เลขที่ 2920 ต. รอบเมือง อ. เมือง จ. ชัยภูมิ เนื้อที่ 4 ไร่ 3 งาน 76 ตารางวา ราคาประเมินจากสำนักงานที่ดินจังหวัดชัยภูมิ มูลค่า 1,740,200.00 บาท กับที่ดินของชุมนุมสหกรณ์จังหวัดชัยภูมิ จำกัด ตามโฉนดที่ดินเลขที่ 7803 ต. รอบเมือง จ. ชัยภูมิ เนื้อที่ 14 ไร่ 8 ตารางวา พร้อมสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับจากเงินอุดหนุนของทางราชการ ได้แก่ ตลาดกลางผลิตผลทางการเกษตร ซึ่งประกอบด้วย รางขนาด 500 เกวียน ลานตากขนาด 800 ตารางเมตร เครื่องชั่งดิจิตอลขนาด 40 ตัน พร้อมโรงคลุมเครื่องชั่งรวมมูลค่าสิ่งปลูกสร้างทั้งสิ้น 2,090,000.00 บาท ราคาประเมินเฉพาะที่ดินจากสำนักงานที่ดินจังหวัดชัยภูมิ คิดเป็นมูลค่า 5,371,550.00 บาท ซึ่งสหกรณ์การเกษตรเมืองชัยภูมิ จำกัด จะต้องจ่ายเงินสดส่วนต่างเพิ่ม จำนวน 3,300,000.00 บาท และสหกรณ์การเกษตรเมืองชัยภูมิ จำกัด ได้บันทึกบัญชีเพิ่มมูลค่าที่ดินตามราคาที่ดินใหม่ ส่วนตลาดกลางผลิตผลทางการเกษตร สหกรณ์มิได้บันทึกบัญชี เพียงแต่บันทึกไว้ในทะเบียนทรัพย์สินเท่านั้น เช่นเดียวกับที่ชุมนุมสหกรณ์จังหวัดชัยภูมิ จำกัด บันทึกไว้

จึงเรียนมาเพื่อขอหารือว่า ปฏิบัติทางบัญชีของสหกรณ์ดังกล่าวข้างต้นถูกต้องหรือไม่
อย่างไร

(ลงชื่อ) นารี รอดรักษา

(นางนารี รอดรักษา)

ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 3