

บทที่ 3

การตรวจสอบบัญชีสหกรณ์การเกษตร

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์เป็นหน่วยงานของรัฐ สังกัดกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ ซึ่งมีภารกิจหลักในการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร เนื่องจากสหกรณ์ส่วนใหญ่ที่มีทุนดำเนินงานและฐานะการเงินยังไม่มั่นคง ทั้งยังไม่สามารถจัดทำงบการเงินได้เอง กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงต้องให้ความช่วยเหลือกำกับดูแล และแนะนำด้านการเงินการบัญชีอย่างต่อเนื่อง

ระบบการตรวจสอบบัญชีแต่เดิมนั้น ผู้ตรวจสอบบัญชีทั้งหมดจะรวมกันอยู่ที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ในกรุงเทพมหานครเพียงแห่งเดียว และจะเดินทางออกไปเพื่อทำการตรวจบัญชีในจังหวัดต่าง ๆ เพียงปีละครั้ง หรือสองครั้ง โดยแต่ละครั้งใช้เวลา 60 วัน ถึง 90 วัน ซึ่งเป็นผลทำให้การปฏิบัติงานไม่คล่องตัว จนกระทั่งในปี 2524 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ จึงได้เริ่มกระจายงานตรวจสอบบัญชีออกไปยังส่วนภูมิภาค โดยการจัดตั้งสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ประจำจังหวัด เพื่อให้ความช่วยเหลือ แนะนำด้านการเงินการบัญชีให้แก่สถาบันเกษตรกร

ปัจจุบันกรมตรวจบัญชีสหกรณ์มีสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ประจำจังหวัดทุกจังหวัดทั่วประเทศ โดยมีสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภูมิภาค 12 ภูมิภาค ทำหน้าที่กำกับดูแลการปฏิบัติงานของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในความรับผิดชอบ ประมาณ 5 – 7 จังหวัด

การสอบบัญชีสหกรณ์

ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี จะมีการแบ่งเป็นสายสอบบัญชี ในสายสอบบัญชีจะประกอบด้วยผู้สอบบัญชี 1 คน และผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 1 – 3 คน โดยผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานในฐานะหัวหน้าสายสอบบัญชี สายสอบบัญชีปฏิบัติงานในด้านการวางแผนปฏิบัติงานสอบ และแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ โดยประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน การบริหาร การวางแผน และกำหนดแนวทางการตรวจสอบบัญชี เพื่อกำหนดขอบเขตและวิธีการตรวจสอบให้ถูกต้องตามระเบียบ ข้อบังคับ กฎหมาย และแผนงานที่กำหนด แนะนำให้คำปรึกษาเกี่ยวกับการจัดทำบัญชี เข้าร่วมประชุมคณะกรรมการของสหกรณ์ เข้าร่วมประชุมใหญ่สามัญประจำปี พร้อมทั้งจัดทำรายงานการสอบบัญชี ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

1. ประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์
2. วางแผนการปฏิบัติงาน และกำหนดแนวการตรวจสอบบัญชี เพื่อกำหนดขอบเขต และวิธีการตรวจสอบบัญชีให้เหมาะสม
3. ปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพ เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และถูกต้องตามระเบียบของนายทะเบียนสหกรณ์ และคำแนะนำของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์
4. ตรวจสอบแนะนำการจัดทำบัญชีให้ถูกต้องเป็นปัจจุบัน เพื่อประโยชน์ในการใช้ข้อมูลทางบัญชีในการบริหารงาน การปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบ คำสั่ง คำแนะนำของนายทะเบียน สหกรณ์ หรือทางราชการ
5. ให้คำแนะนำแก้ไขปัญหาการปฏิบัติงานรวมทั้งควบคุมติดตาม และเร่งรัดการสอบบัญชี ให้เป็นไปตามแผนงานสอบบัญชี และไปไปตามแนวการสอบบัญชีโดยครบถ้วนสมบูรณ์
6. สอบทานการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปโดยถูกต้องตามแนวการตรวจสอบบัญชี
7. จัดทำรายงานการสอบบัญชีเสนอนายทะเบียนสหกรณ์
8. ตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ ในเขตที่รับผิดชอบ เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน
9. ตรวจสอบแนะนำการจัดทำบัญชีให้ถูกต้องเป็นปัจจุบัน การใช้ข้อมูลทางบัญชีในการบริหารงาน การปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบ คำสั่ง คำแนะนำของนายทะเบียนสหกรณ์ หรือระเบียบ และมติของที่ประชุมของสหกรณ์ ในส่วนที่เกี่ยวกับการเงินการบัญชี การแก้ไขปรับปรุง การควบคุมภายใน สำหรับการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ ให้มีประสิทธิภาพ
10. ประเมินประสิทธิภาพการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ เพื่ออำนวยความสะดวกแก่สมาชิกตามวัตถุประสงค์ และความมุ่งหมายของสหกรณ์ การปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบ คำสั่ง และคำแนะนำต่าง ๆ ในการดำเนินงานของสหกรณ์
11. ให้คำแนะนำการปฏิบัติตามข้อบังคับ หรือระเบียบว่าด้วยการเงินการบัญชีแก่เจ้าหน้าที่ของสหกรณ์
12. เป็นวิทยากรในการให้การศึกษาอบรมด้านการเงินการบัญชี แก่เจ้าหน้าที่ และกรรมการของสหกรณ์ในส่วนที่เกี่ยวกับการควบคุมบริหารงานด้านการเงินการบัญชี โดยร่วมมือกับส่วนราชการ หรือหน่วยงานที่ดำเนินการให้การศึกษาอบรม

การปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ มีดังนี้

1. งานตรวจสอบแนะนำการเงินการบัญชี มีวัตถุประสงค์เพื่อตรวจสอบความถูกต้องของการบันทึกบัญชี ประสิทธิภาพการควบคุมทางบัญชี การปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับทางการเงินการบัญชี และติดตามแก้ไขข้อบกพร่องการปฏิบัติงานด้านการเงินการบัญชีของสหกรณ์ พร้อมทั้งให้

คำแนะนำในการแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ หลังจากการตรวจบัญชี เพื่อให้สหกรณ์ได้นำไปปฏิบัติได้ถูกต้อง

2. งานสอบบัญชีระหว่างปี มีวัตถุประสงค์เพื่อตรวจสอบความถูกต้องของการบันทึกบัญชี ติดตามและแนะนำการแก้ไขข้อบกพร่องเกี่ยวกับการปฏิบัติด้านการเงินการบัญชี เพื่อช่วยในการสอบบัญชีประจำปีแล้วเสร็จเร็วขึ้น

3. งานสอบบัญชีประจำปี มีวัตถุประสงค์เพื่อตรวจสอบพิสูจน์ความถูกต้องของข้อมูลทางบัญชี รวมทั้งประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน และตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน ตามกฎหมายและระเบียบที่นายทะเบียนกำหนด

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ แบ่งเป็น 3 ประเภท คือ

1. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ คือ ข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ได้รับการแต่งตั้งจากนายทะเบียนสหกรณ์ มีหน้าที่ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์

2. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคเอกชน คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ได้ผ่านการอบรมและขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์กับกรมตรวจบัญชีสหกรณ์แล้ว

3. ผู้ชำนาญงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ คือ ผู้ที่เป็นอดีตข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ในตำแหน่งไม่ต่ำกว่าระดับ 7 และเคยเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ และหรือเป็นผู้บริหารงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 10 ปี

อำนาจของผู้สอบบัญชี

1. ผู้สอบบัญชีมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือ ให้คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ ผู้ตรวจสอบกิจการ ผู้จัดการ เจ้าหน้าที่ หรือเชิญสมาชิกของสหกรณ์มาชี้แจงข้อเท็จจริงเกี่ยวกับกิจการของสหกรณ์ หรือให้ส่งเอกสารเกี่ยวกับการดำเนินงาน หรือรายงานการประชุมของสหกรณ์

2. ผู้สอบบัญชีมีอำนาจเข้าไปตรวจสอบในสำนักงานของสหกรณ์ในระหว่างเวลาทำงานของสหกรณ์ได้ และให้ผู้ซึ่งเกี่ยวข้องอำนวยความสะดวกหรือช่วยเหลือ หรือให้คำชี้แจงแก่ผู้ปฏิบัติการตามสมควร

หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ความรับผิดชอบเกี่ยวกับการสอบบัญชีของสหกรณ์ ให้เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ และมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ เป็นไปอย่างถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ระเบียบ ข้อบังคับ นอกจากตรวจสอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชียังให้บริการด้านการแนะนำ ให้ความรู้ และให้คำปรึกษาเกี่ยวกับ

การเงินการบัญชีแก่สมาชิก คณะกรรมการ ผู้จัดการและพนักงาน รวมถึงการเข้าร่วมประชุมคณะกรรมการ การประชุมใหญ่สามัญประจำปีของสหกรณ์

ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีเพียงแต่แสดงความเห็นต่องบการเงินเท่านั้น ไม่ใช่เป็นการรับประกันความถูกต้องของงบการเงินต่าง ๆ ที่สหกรณ์เป็นผู้จัดทำขึ้น ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นต่องบการเงินว่าน่าเชื่อถือเพียงใด ผู้สอบบัญชีไม่ต้องรับผิดชอบในการสืบหาการทุจริตทั้งหมดที่มีอยู่ในการปฏิบัติงาน สิ่งที่ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบคือ การปฏิบัติตามการสอบบัญชีต้องเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ผู้สอบบัญชีควรตรวจพบข้อบกพร่องอันพึงปรากฏจากการตรวจสอบตามมาตรฐาน นอกจากนั้นแล้ว ผู้สอบบัญชีไม่ต้องรับผิดชอบในการค้นพบการทุจริตโดยพนักงานหรือกรรมการของ สหกรณ์ เว้นแต่ผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติหน้าที่โดยไม่สุจริตหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง

ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ในการวางแผนปฏิบัติงานตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร โดยประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน การบริหารการวางแผน และกำหนดแนวทางการตรวจสอบบัญชี เพื่อกำหนดขอบเขต และวิธีการตรวจสอบให้ถูกต้องตามระเบียบ และข้อบังคับ กฎหมาย และแผนงานที่กำหนด

หน้าที่ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาระหน้าที่ต้องรับผิดชอบดังนี้

1. ร่วมวางแผนการตรวจสอบบัญชี
2. ร่วมทำการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน
3. กำหนดแนวการตรวจสอบบัญชีให้เหมาะสมกับประเภทและลักษณะการดำเนินธุรกิจ
4. ตรวจสอบความถูกต้องของรายงานในงบการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
5. ตรวจสอบวิเคราะห์ความถูกต้องของการบันทึกรายการบัญชีต่าง ๆ ตลอดจนเอกสารหลักฐานประกอบการบันทึกบัญชี
6. ตรวจสอบรายละเอียด และยอดคงเหลือของทะเบียนต่าง ๆ
7. ให้คำแนะนำ ปรับปรุง แก้ไขการปฏิบัติทางบัญชีให้ครบถ้วนถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และตามคำแนะนำของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์
8. จัดทำและสอบทานการจัดทำกระดาษทำการ และงบการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และรูปแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด
9. จัดทำร่างรายงานการสอบบัญชี พร้อมทั้งวิเคราะห์ผลการดำเนินงาน

ตารางที่ 1 การสอบบัญชีสหกรณ์เปรียบเทียบกับ การสอบบัญชีองค์กรธุรกิจ

รายการ	การสอบบัญชีสหกรณ์	การสอบบัญชีองค์กรธุรกิจ
<p>1. คุณสมบัติของผู้สอบบัญชี</p>	<ul style="list-style-type: none"> - ต้องมีความรู้ด้านการบัญชี การสอบบัญชี กฎหมายสหกรณ์หลัก และวิธีการสหกรณ์ รวมทั้งระเบียบ ข้อบังคับ คำแนะนำที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนนโยบายและข้อกำหนดของทางราชการ - เป็นข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ต้องมีประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีสหกรณ์ มีตำแหน่งไม่ต่ำกว่าระดับ 6 - เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผ่านการอบรมหลักสูตร “การสอบบัญชีสหกรณ์ โดยผู้สอบบัญชีภาคเอกชน” ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และผ่านการขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ - เป็นผู้ชำนาญงาน เคยเป็นอดีตข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยดำรงตำแหน่งครั้งสุดท้ายอย่างน้อย ในระดับ 7 และเคยปฏิบัติงานเป็นผู้สอบบัญชี หรือเป็นผู้บริหารงานรวมกันแล้ว ไม่น้อยกว่า 10 ปี ผ่านการอบรมหลักสูตร “การสอบบัญชีสหกรณ์ โดยผู้สอบบัญชีภาคเอกชน” และขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ 	<ul style="list-style-type: none"> - ต้องมีความรู้ด้านบัญชี การสอบบัญชีตามมาตรฐานที่คณะกรรมการควบคุมการประกอบอาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) กำหนดกฎหมายต่างๆ และคุณสมบัติประกอบอย่างอื่นที่จำเป็น ผ่านการสอบขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (ก.บช.)

รายการ	การสอบบัญชีสหกรณ์	การสอบบัญชีองค์กรธุรกิจ
<p>2. การแต่งตั้งผู้สอบบัญชี</p>	<ul style="list-style-type: none"> - เป็นข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภูมิภาคเป็นผู้เสนอชื่อผู้สอบบัญชีในแต่ละปี เพื่อเสนอนายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้ง - เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต/ผู้ชำนาญงานฯ เมื่อที่ประชุมใหญ่ลงมติคัดเลือกผู้สอบบัญชีในแต่ละปี สหกรณ์จะส่งเอกสารให้กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ตรวจสอบความครบถ้วนสมบูรณ์เพื่อเสนอนายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้ง 	<p>ที่ประชุมใหญ่สามัญผู้ถือหุ้นเป็นผู้คัดเลือกผู้สอบบัญชีในแต่ละปี</p>
<p>3. อำนาจหน้าที่ของผู้สอบบัญชี</p>	<ul style="list-style-type: none"> - มีอำนาจเข้าตรวจสอบในสำนักงานของสหกรณ์ในระหว่างเวลาทำการของสหกรณ์ได้ และให้ผู้ซึ่งเกี่ยวข้องกับอำนวยความสะดวกหรือช่วยเหลือ หรือให้คำชี้แจงแก่ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีตามสมควร - มีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้คณะกรรมการ ผู้ตรวจสอบกิจการ ผู้จัดการ เจ้าหน้าที่ หรือเชิญสมาชิกมาชี้แจงข้อเท็จจริงเกี่ยวกับกิจการของสหกรณ์ หรือให้ส่งเอกสารเกี่ยวกับการดำเนินงาน หรือรายงานการประชุมของสหกรณ์ 	<ul style="list-style-type: none"> - มีอำนาจเข้าตรวจสอบในสำนักงานของกิจการ และสอบถามผู้เกี่ยวข้องกับกิจการได้ แต่ไม่มีอำนาจสั่งการใด ๆ ให้กิจการปฏิบัติ

รายการ	การสอบบัญชีสหกรณ์	การสอบบัญชีองค์กรธุรกิจ
4. การจัดทำกระดาษทำการของผู้สอบบัญชี	<p>- กระดาษทำการที่ผู้สอบบัญชีจัดทำขึ้นในการสอบบัญชี สหกรณ์ ผู้สอบบัญชีต้องจัดส่งให้กับสำนักงานตรวจบัญชี สหกรณ์ฯ ที่ควบคุมเขตพื้นที่ และถือว่ากระดาษทำการนั้นเป็นกรรมสิทธิ์ของทางราชการ เนื่องจากการสอบบัญชีของสหกรณ์เป็นการกระทำในทางราชการ</p>	<p>- กระดาษทำการที่ผู้สอบบัญชีจัดทำในการสอบบัญชีของ องค์กรธุรกิจ ถือว่าเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้สอบบัญชี แต่หน่วยงานที่ควบคุมมีอำนาจที่จะให้ผู้สอบบัญช้นำกระดาษทำการมาให้ตรวจสอบได้ กรณีที่มีปัญหาหรือมีข้อสงสัย</p>
5. ความมุ่งหมายในการตรวจสอบ	<p>- ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินโดยอิสระ และเที่ยงธรรม เป็นไปตามกฎหมายของ สหกรณ์ระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่งหรือคำแนะนำของนายทะเบียนสหกรณ์ และกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ตลอดจนกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง</p> <p>- ให้คำแนะนำด้านการเงินการบัญชี การบริหารงาน และการจัดการแก่สหกรณ์</p>	<p>- ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินโดยอิสระ และเที่ยงธรรม เป็นไปตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง</p> <p>- ตรวจสอบด้านอื่น ๆ ที่ลูกค้าต้องการทราบเป็นพิเศษ โดยทำความตกลงกันไว้ เพราะจะมีจะส่งผลถึงค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี</p>
6. ขอบเขตการตรวจสอบ	<p>- ตรวจสอบด้านการเงินการบัญชี เพื่อแสดงความเห็นว่างบการเงินของสหกรณ์ได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด รวมถึงการใช้วิธีการทดสอบหลักฐานต่าง ๆ และการปฏิบัติตามหลักการบัญชี</p>	<p>- ตรวจสอบด้านการเงินการบัญชี เพื่อแสดงความเห็นว่างบการเงินของธุรกิจได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป รวมถึงการใช้วิธีการทดสอบหลักฐานต่าง ๆ และการปฏิบัติตามหลักการบัญชี</p>

รายการ	การสอบบัญชีสหกรณ์	การสอบบัญชีองค์กรธุรกิจ
7. ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	กรณีเป็นข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ - ไม่เสียค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชี กรณีเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือผู้ชำนาญงานฯ - ที่ประชุมใหญ่สามัญฯ อนุมัติงบประมาณค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	- องค์กรธุรกิจตกลงค่าธรรมเนียมกับผู้สอบบัญชีเอง