

บทที่ 3

การตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ออมทรัพย์

ลักษณะทั่วไปของสหกรณ์ออมทรัพย์

สหกรณ์ออมทรัพย์ เป็นสหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นในกลุ่มบุคคลที่มีเงินเดือนหรือรายได้ประจำแน่นอน การเข้าเป็นสมาชิกสหกรณ์ออมทรัพย์มักจะมีข้อจำกัดที่เกี่ยวกับสถานภาพในการประกอบอาชีพ สหกรณ์จึงมักตั้งอยู่ในกลุ่มบุคคลที่มีอาชีพเดียวกัน เช่น ข้าราชการครู ตำรวจ และทหาร เป็นต้น โดยสมาชิกแต่ละคนออมนายได้ฝากไว้กับสหกรณ์เป็นประจำและสม่ำเสมอในลักษณะการถือหุ้น หากสมาชิกประสบความเดือดร้อนเกี่ยวกับเรื่องการเงิน สหกรณ์ก็สามารถช่วยเหลือสมาชิกได้โดยการให้กู้ โดยไม่จำเป็นต้องกู้ยืมจากบุคคลอื่น ซึ่งต้องเสียดอกเบี้ยในอัตราที่สูง

การดำเนินธุรกิจของสหกรณ์ใช้เงินทุนของตนเอง ซึ่งได้มาจากเงินค่าหุ้น เงินสำรอง และเงินฝากจากสมาชิก สมาชิกต้องส่งเงินสะสมรายเดือนต่อสหกรณ์เป็นประจำตามกำลังความสามารถ เงินสะสมรายเดือนนี้จะแปลงเป็นหุ้นให้สมาชิกถือต่อไป และสมาชิกจะได้รับเงินปันผลตามหุ้น นอกจากนี้ สหกรณ์จะเฉลี่ยคืนกำไรส่วนหนึ่งให้แก่สมาชิกตามส่วนแบ่งจำนวนดอกเบี้ยที่สมาชิกได้จ่ายแก่สหกรณ์ ซึ่งเท่ากับช่วยให้สมาชิกกู้เงินจากสหกรณ์โดยเสียดอกเบี้ยในอัตราต่ำ ทั้งนี้สหกรณ์ตามข้างต้นสามารถแบ่งออกเป็น 2 รูปแบบ คือ

1. สหกรณ์ออมทรัพย์ เป็นสหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นในหมู่สมาชิกผู้มีรายได้ประจำและประกอบอาชีพอยู่ในหน่วยงานเดียวกัน
2. สหกรณ์เครดิตยูเนียน เป็นสหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นในหมู่สมาชิกผู้มีรายได้ไม่แน่นอน ประกอบอาชีพต่าง ๆ กัน แต่มีที่อยู่อาศัยอยู่ในชุมชนหรือบริเวณใกล้เคียงกัน

กฎหมายที่เกี่ยวกับการสอบบัญชีสหกรณ์

เนื่องจากการสอบบัญชีสหกรณ์ในปัจจุบัน นอกจากจะดำเนินการโดยข้าราชการของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์แล้ว ยังดำเนินการ โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้ชำนาญงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ด้วย ดังนั้นในการควบคุมการสอบบัญชีสหกรณ์นอกจากจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายสหกรณ์แล้ว ยังต้องปฏิบัติตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องด้วย กล่าวคือ

1. พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มีบทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

1.1 มาตรา 4 บัญญัติไว้ว่า วิชาชีพบัญชี หมายความว่า วิชาชีพในด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และ บริการเกี่ยวกับด้านอื่นตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

1.2 มาตรา 37 บัญญัติไว้ว่า ในกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้มีการสอบบัญชี หรือให้เอกสารใดต้องมีผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อรับรองหรือแสดงความเห็น ห้ามมิให้ผู้ใดลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี รับรองเอกสารหรือแสดงความเห็นในฐานะผู้สอบบัญชี เว้นแต่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือเป็นการกระทำในทางราชการ

1.3 มาตรา 38 บัญญัติไว้ว่า ผู้ใดจะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพ

1.4 มาตรา 39 บัญญัติไว้ว่า ผู้ขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้าม ดังต่อไปนี้

- เป็นสมาชิกสามัญหรือสมาชิกวิสามัญ แต่ในกรณีเป็นสมาชิกวิสามัญซึ่งเป็นคนต่างด้าวต้องมีความรู้ภาษาไทยดีพอที่จะสามารถสอบบัญชีและจัดทำรายงานเป็นภาษาไทยได้ และมีภูมิลำเนาในประเทศไทย เมื่อได้รับใบอนุญาตแล้วต้องได้รับใบอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยการทำงานของคนต่างด้าวด้วย จึงจะปฏิบัติงานเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้

- ผ่านการทดสอบหรือฝึกอบรมหรือฝึกงาน หรือเคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีมาแล้วตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพ

- ไม่เคยต้องคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เนื่องจากกระทำความผิดตามมาตรา 269 มาตรา 323 หรือความผิดเกี่ยวกับทรัพย์เว้นแต่ความผิดฐานทำให้เสียทรัพย์และความผิดฐานบุกรุก ตามประมวลกฎหมายอาญา ความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี กฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี หรือกฎหมายว่าด้วยการกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคม และมูลนิธิ เฉพาะที่เกี่ยวกับการรับรองงบการเงินหรือบัญชีอื่นใดอันไม่ถูกต้องหรือทำรายงานเท็จ เว้นแต่ต้องคำพิพากษาหรือพ้นโทษมาแล้วไม่น้อยกว่าห้าปี

- ไม่เป็นบุคคลล้มละลาย
- มีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามอื่นตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพ

1.5 มาตรา 39 บัญญัติไว้ว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งถูกเพิกถอนใบอนุญาต อาจขอรับใบอนุญาตอีกได้เมื่อพ้นห้าปีนับแต่วันที่ถูกลงโทษเพิกถอนใบอนุญาต แต่เมื่อคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีได้พิจารณาคำขอรับใบอนุญาตและปฏิเสธการออกใบอนุญาต ผู้นั้นจะยื่นคำขอรับ

ใบอนุญาตได้อีกเมื่อสิ้นระยะเวลาหนึ่งปีนับแต่วันที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีปฏิเสธการออกใบอนุญาต ถ้าคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีปฏิเสธการออกใบอนุญาตเป็นครั้งที่สอง ผู้นั้นเป็นอันหมดสิทธิขอรับใบอนุญาตอีกต่อไป

1.6 มาตรา 41 บัญญัติไว้ว่า ใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่มีอายุ แต่ผู้รับใบอนุญาตต้องชำระค่าธรรมเนียมใบอนุญาตตามที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด ใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสิ้นสุดผล เมื่อผู้รับใบอนุญาต

- (1) ตาย
- (2) พ้นจากสมาชิกภาพของสภาวิชาชีพบัญชี
- (3) ขาดคุณสมบัติหรือต้องห้ามตามมาตรา 39
- (4) ถูกเพิกถอนใบอนุญาตเนื่องจากประพฤติดิจจรยาบรณ
- (5) ไม่ชำระค่าธรรมเนียมใบอนุญาตและไม่ได้รับการผ่อนผันตามที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีกำหนด

(6) ไม่เข้ารับการอบรมตามหลักสูตรที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนดให้ครบถ้วนตามมาตรา 43 และสภาวิชาชีพบัญชีไม่ได้มีคำสั่งพักใช้ใบอนุญาต

1.7 มาตรา 43 บัญญัติไว้ว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีหน้าที่ต้องเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาตามหลักเกณฑ์ และวิธีการที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตผู้ใดไม่ปฏิบัติตามวรรคหนึ่ง สภาวิชาชีพบัญชีจะมีคำสั่งพักใช้ใบอนุญาตของผู้นั้นไว้จนกว่าผู้นั้นจะได้ปฏิบัติตามก็ได้

1.8 มาตรา 48 บัญญัติไว้ว่า ข้อความใดในสัญญาจ้างสอบบัญชีที่กำหนดให้มีผลเป็นการจำกัดหรือปฏิเสธความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตข้อความนั้นเป็นโมฆะ

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะรายงานผลการสอบบัญชีโดยระบุข้อความใดอันแสดงว่าตนไม่รับผิดชอบในผลการตรวจสอบ หรือแสดงความไม่ชัดเจนในผลการตรวจสอบเพราะเหตุที่ตนมิได้ปฏิบัติหน้าที่โดยครบถ้วนที่พึงคาดหวังได้จากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือโดยครบถ้วนตามมาตรฐานการสอบบัญชีมิได้

การกระทำตามวรรคสองถือว่าเป็นการประพฤติดิจจรยาบรณ

1.9 มาตรา 49 บัญญัติไว้ว่า โทษการประพฤติดิจจรยาบรณ มีดังต่อไปนี้

- (1) ตักเตือนเป็นหนังสือ
- (2) ภาควัตถ์

(3) พักใช้ใบอนุญาต พักการขึ้นทะเบียน หรือห้ามการประกอบวิชาชีพบัญชี ด้านที่ประพฤติดิจรรยาบรรณ โดยมีกำหนดเวลา แต่ไม่เกินสามปี

(4) เพิกถอนใบอนุญาต เพิกถอนการขึ้นทะเบียนหรือสั่งให้พ้นจากการเป็น สมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี

1.10 มาตรา 67 บัญญัติไว้ว่า ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 37 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

1.11 มาตรา 68 บัญญัติไว้ว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตผู้ใดถูกสั่งพักใช้ใบอนุญาตตามมาตรา 43 ทำการสอบบัญชีในระหว่างนั้น ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

1.12 มาตรา 70 บัญญัติไว้ว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีผู้ใดถูกลงโทษประพฤติดิจรรยาบรรณ ตามมาตรา 49 (3) หรือ (4) ทำการประกอบวิชาชีพบัญชีในระหว่างนั้นต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปีหรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

2. ประมวลกฎหมายอาญา มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการกระทำผิดของผู้สอบบัญชีดังนี้

2.1 ความรับผิดชอบตำแหน่งหน้าที่ราชการ ตามมาตรา 156 บัญญัติไว้ว่า ผู้ใดเป็นเจ้าพนักงานมีหน้าที่ตรวจสอบบัญชีตามกฎหมายโดยทุจริต แนะนำ หรือกระทำการหรือไม่กระทำการอย่างใด เพื่อให้มีการละเว้นการลงรายการในบัญชี ลงรายการเท็จในบัญชี แก้ไขบัญชี หรือซ่อนเร้น หรือทำหลักฐานในการลงบัญชีอันจะเป็นผลให้การเสียหายอากรหรือค่าธรรมเนียม นั้นมีต้องเสียหรือเสียน้อยกว่าที่จะต้องเสีย ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ห้าปีถึงยี่สิบปีหรือจำคุกตลอดชีวิต และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสี่หมื่น

2.2 ความผิดเกี่ยวกับเอกสาร ตามมาตรา 269 บัญญัติไว้ว่า ผู้ใดในการประกอบกิจการงานในวิชาชีพบัญชี ทำคำรับรองเอกสารอันเป็นเท็จ โดยประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่นหรือประชาชนต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับไม่เกินสี่พันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ผู้ใดโดยทุจริตใช้หรืออ้างคำรับรองอันเกิดจากการกระทำผิดตามวรรคแรก ต้องระวางโทษเช่นเดียวกัน

2.3 ความผิดฐานเปิดเผยความลับ ตามมาตรา 323 บัญญัติไว้ว่า ผู้ใดล่วงรู้หรือได้มาซึ่งความลับของผู้อื่น โดยเหตุที่เป็นเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ หรือเป็นผู้สอบบัญชี หรือโดยเหตุที่เป็นผู้ช่วยในการประกอบอาชีพนั้น แล้วเปิดเผยความลับนั้นในประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์

คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ.2542 กำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไว้ดังนี้⁹

1. เป็นข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ หรือ
2. เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี ที่ใบอนุญาตยังไม่ขาดอายุไม่ถูกพัก หรือไม่ถูกเพิกถอน และได้ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไว้ตามที่อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ หรือ
3. เป็นผู้ชำนาญงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ ตามประกาศอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และได้ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไว้ ตามที่อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด

การขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์

การขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ตามประกาศอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการขึ้นทะเบียนผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคเอกชน ลงวันที่ 20 มิถุนายน 2544 กำหนดหลักเกณฑ์การขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในกรณีผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือ ผู้ชำนาญงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ ผู้ซึ่งจะขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ได้ต้องอยู่ในหลักเกณฑ์ ดังนี้¹⁰

1. เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกฎหมาย ว่าด้วยผู้สอบบัญชีที่ใบอนุญาตยังไม่ขาดอายุ ไม่ถูกพักงาน ไม่ถูกเพิกถอน
2. เป็นผู้ชำนาญงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ ตามประกาศอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์
3. ผ่านการอบรมตามหลักสูตรที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด

⁹ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, ระเบียบ/ประกาศ/คำแนะนำและหนังสือเวียนต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับสหกรณ์นอกภาคเกษตร (กรุงเทพ : กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2545), หน้า 2

¹⁰ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, กฎหมายและระเบียบเกี่ยวกับการสอบบัญชีสหกรณ์ (กรุงเทพ : กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2547), หน้า 4-5

4. เคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชี โดยที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์เห็นว่า ทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ได้
5. ไม่เป็นผู้ที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์พิจารณาว่าปฏิบัติผิดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ โดยพิจารณาถึงที่สุดให้เพิกถอนชื่อออกจากทะเบียนผู้สอบบัญชีภาคเอกชน
6. ไม่เป็นผู้ที่มีประพฤติดูหมิ่น หรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี
7. ไม่เคยต้องโทษจำคุกในคดีที่อาจนำมาซึ่งความเสียหายเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพหรือถูกลงโทษทางวินัยขั้น ปลดออก หรือไล่ออก
8. ไม่เป็นบุคคลวิกลจริต หรือจิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ
9. ไม่ประกอบอาชีพอย่างอื่นที่ไม่เหมาะสม หรือทำให้ขาดความเป็นอิสระในหน้าที่ผู้สอบบัญชี

การแต่งตั้งผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ตามกฎหมายว่าด้วยสหกรณ์ มาตรา 69 บัญญัติให้นายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้งผู้สอบบัญชี เพื่อตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ ส่วนวิธีการแต่งตั้งนั้นมีระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการเสนอชื่อเพื่อแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ.2544 ซึ่งกำหนดวิธีการและหลักเกณฑ์ ดังนี้

1. วิธีการเสนอชื่อเพื่อแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์

1.1 กรณีเป็นข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ให้อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์เสนอชื่อข้าราชการที่เห็นสมควรแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต่อนายทะเบียนสหกรณ์

1.2 กรณีเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือเป็นผู้ชำนาญงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ให้อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ พิจารณาเสนอชื่อเพื่อแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด

2. หลักเกณฑ์การพิจารณาเสนอชื่อผู้สอบบัญชีภาคเอกชน

ตามระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วยหลักเกณฑ์การพิจารณาและวิธีการเสนอชื่อผู้สอบบัญชีภาคเอกชนเพื่อแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ.2546 ลงวันที่ 12 พฤษภาคม 2546 กำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาเสนอชื่อ ดังนี้

2.1 มีคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีตามประกาศอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการขึ้นทะเบียนผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคเอกชนและระยะเวลาในการขึ้นทะเบียนยังไม่ขาดอายุ

2.2 ไม่อยู่ในสังกัดเดียวกับผู้ตรวจสอบกิจการ หรือนิติบุคคลที่รับงานตรวจสอบกิจการของสหกรณ์นั้น

2.3 ได้รับการคัดเลือกจากที่ประชุมใหญ่ของสหกรณ์

2.4 รับงานสอบบัญชีสหกรณ์ที่มีปีทางบัญชีสิ้นสุดวันเดียวกันไม่เกิน 5 สหกรณ์

2.5 เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์เดียวกันไม่เกิน 3 ปีบัญชีติดต่อกัน ทั้งนี้ นับแต่ปีทางบัญชีสิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน 2546 เป็นต้นไป

2.6 มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีซึ่งมีคุณสมบัติ ดังนี้

2.6.1 ไม่อยู่ในสังกัดเดียวกับผู้ตรวจสอบกิจการหรือนิติบุคคลที่รับงานตรวจสอบกิจการของสหกรณ์นั้น

2.6.2 ไม่เป็นผู้จัดการ หรือเจ้าหน้าที่ของสหกรณ์นั้นหรือสหกรณ์อื่นใด

2.6.3 ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในฐานะหัวหน้าสายสอบบัญชีต้องมีความรู้การศึกษาขั้นต่าระดับปริญญาตรีทางด้านบัญชีหรือปริญญาตรีสาขาอื่นที่มีการศึกษาวิชาการบัญชีอย่างน้อย 15 หน่วยกิต ผ่านการอบรมตามหลักสูตรที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดและรับผิดชอบปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ที่มีปีทางบัญชีสิ้นสุดวันเดียวกันไม่เกิน 3 สหกรณ์

2.7 กรณีผู้สอบบัญชีภาคเอกชนไม่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในฐานะหัวหน้าสายสอบบัญชี รับงานสอบบัญชีสหกรณ์ที่มีปีทางบัญชีสิ้นสุดวันเดียวกันได้ไม่เกิน 2 สหกรณ์

การสอบบัญชีสหกรณ์

ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และตามระเบียบ คำแนะนำต่าง ๆ ที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ต้องตรวจสอบการปฏิบัติงานของสหกรณ์ให้เป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบ คำสั่ง คำแนะนำของนายทะเบียนสหกรณ์ และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง โดยให้ครอบคลุมทั้งในด้านการเงิน การบัญชี การปฏิบัติการ และการบริหารงานของสหกรณ์ ต้องวางแผนและปฏิบัติงานโดยใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพต่อข้อมูลของสหกรณ์ ตลอดจนต้องกำหนดขอบเขตวิธีการตรวจสอบบัญชีให้เหมาะสมรัดกุม ปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปอย่างโปร่งใส ชัดเจน ถูกต้องและเป็นธรรม นอกจากนั้นต้องให้ความร่วมมือกับหน่วยงาน หรือส่วนราชการทำหน้าที่กำกับดูแลสหกรณ์ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ทั้งภาครัฐและภาคเอกชนปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานเดียวกัน

การจัดทำกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยการสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2542 ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด รวมทั้งต้องจัดส่งกระดาษทำการตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ ไปยังกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ภายในกำหนดเวลา 15 วัน นับแต่วันที่ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน ซึ่งการจัดทำกระดาษทำการเพื่อบันทึกรายละเอียดของข้อมูลที่ตรวจสอบขอบเขต และวิธีการที่ใช้ในการตรวจสอบ ตลอดจนข้อสรุปที่ได้จากการตรวจสอบนั้นต้องจัดทำไปในแนวทางตามคู่มือการจัดทำกระดาษทำการ ที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดขึ้น ประกอบด้วย เลขที่กระดาษทำการ วิธีการกำหนดรหัสอ้างอิง เครื่องหมายตรวจสอบ ข้อพึงปฏิบัติในการจัดทำกระดาษทำการ ดังนี้

1. เลขที่กระดาษทำการ ประกอบด้วย อักษรย่อ ลำดับที่ของกระดาษทำการ และประเภทของสหกรณ์¹¹

1.1 อักษรย่อ แทนความหมายดังนี้

“ส” หมายถึง สินทรัพย์

“น” หมายถึง หนี้สิน

“ท” หมายถึง ทุน

“อ” หมายถึง อื่น ๆ นอกเหนือจากสินทรัพย์ หนี้สิน และทุน

1.2 ลำดับที่ของกระดาษทำการ บันทึกเลขที่ของกระดาษทำการตามลำดับของแต่ละอักษรย่อ

1.3 ประเภทของสหกรณ์ แสดงประเภทของสหกรณ์ที่ใช้กระดาษทำการนั้น
คือ

“1” หมายถึง สหกรณ์การเกษตร นิคม และประมง

“2” หมายถึง สหกรณ์ร้านค้าและบริการ

“3” หมายถึง สหกรณ์ออมทรัพย์ และเครดิตยูเนียน

¹¹ กลุ่มพัฒนาระบบและสอบบัญชี กองวิชาการและแผนงาน กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, คู่มือการจัดทำกระดาษทำการ (กรุงเทพฯ : กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2546), หน้า 1

เช่น อ.1/1-3 หมายถึง กระจายทำการเกี่ยวกับเรื่องอื่น ๆ จัดลำดับไว้หมายเลข 1 และใช้กับสหกรณ์ประเภทการเกษตร นิคม ประมง ร้านค้า บริการ ออมทรัพย์ และเครดิตยูเนียน

2. วิธีการกำหนดรหัสอ้างอิง ให้กำหนดรหัสอ้างอิง เพื่อใช้อ้างอิงกระจายทำการข้อมูลที่เกี่ยวข้องและสัมพันธ์กัน โดยการกำหนดรหัสอ้างอิงให้ใช้ตัวอักษรภาษาอังกฤษตัวพิมพ์ใหญ่เรียงลำดับตามตัวอักษรคือ A B C.....Z ในการกำหนดรหัสอ้างอิงจะต้องจัดทำให้สัมพันธ์และเชื่อมโยงกันระหว่างงบการเงิน กระจายทำการงบทดลอง และกระจายทำการอื่น ๆ ในเรื่องนั้น ๆ

3. เครื่องหมายตรวจสอบ ให้จัดทำเครื่องหมายตรวจสอบเพื่อใช้อธิบายวิธีการตรวจสอบ ซึ่งจะทำได้สะดวก และประหยัดเวลา เครื่องหมายตรวจสอบสามารถกำหนดได้ทั้งเครื่องหมายและสัญลักษณ์ โดยเขียนเครื่องหมายตรวจสอบไว้ที่ข้อมูลที่ตรวจสอบ ทั้งนี้การใช้เครื่องหมายและสัญลักษณ์ต่าง ๆ ให้ผู้สอบบัญชีอธิบายความหมายของเครื่องหมายและสัญลักษณ์นั้น ๆ โดยย่อไว้ในกระจายทำการเครื่องหมายตรวจสอบ

4. ข้อพึงปฏิบัติในการจัดทำกระจายทำการ

4.1 ส่วนหัวของกระจายทำการ ให้บันทึกชื่อสหกรณ์ และวันที่ เดือน ปี ที่สิ้นสุดปีทางบัญชีของสหกรณ์

4.2 กระจายทำการที่มีหัวข้อ “วิธีการตรวจสอบ” ให้บันทึกวิธีการตรวจสอบที่ได้ใช้ปฏิบัติงานจริงและรายการปรับปรุงบัญชีที่ได้แนะนำสหกรณ์ปรับปรุง ซึ่งการบันทึกรายการปรับปรุงบัญชีให้ระบุลำดับที่ของรายการปรับปรุงสัมพันธ์กับกระจายทำการงบทดลอง รวมทั้งแสดงรายการปรับปรุงบัญชีด้านเดบิต เครดิตและจำนวนเงิน พร้อมทั้งคำอธิบายให้ชัดเจน

4.3 การกำหนดวิธีการตรวจสอบแต่ละเรื่องจะต้องสัมพันธ์กับแนวการสอบบัญชี (Audit Program) กรณีแนวการสอบบัญชีมีการปรับเปลี่ยนจากที่กำหนดไว้ วิธีการตรวจสอบต้องเป็นไปตามที่ได้มีการปรับเปลี่ยนนั้น

4.4 กระจายทำการที่มีหัวข้อ “สรุปผลการตรวจสอบและข้อสังเกต” ให้บันทึกผลการตรวจสอบและข้อสังเกตให้ครบถ้วน กรณีไม่มีข้อสังเกตให้ระบุชัดเจนว่า “ไม่มีข้อสังเกต”

4.5 รูปแบบกระจายทำการ มีทั้งกระจายทำการที่บันทึกข้อมูลโดยสรุปภาพรวมและบันทึกรายละเอียด ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าควรบันทึกข้อมูลโดยสรุป หรือข้อมูลรายละเอียด ในกรณีที่บันทึกข้อมูลโดยสรุป ให้แนบรายละเอียดประกอบ เช่น รายการกลุ่มสมาชิก หรือรายหน่วย หรือรายคน เป็นต้น ทั้งนี้ หากสหกรณ์มีการจัดทำรายละเอียดไว้ก็ให้นำรายละเอียดนั้น

มาประกอบกระดาษทำการได้โดยไม่ต้องคัดลอกขึ้นใหม่ แต่รายละเอียดนั้นจะต้องผ่านการตรวจสอบแล้ว

4.6 กระดาษทำการแต่ละแบบสามารถปรับปรุงเปลี่ยนแปลงหรือเพิ่มเติมได้ตามความเหมาะสมของสหกรณ์แต่ละแห่ง แต่ทั้งนี้เมื่อปรับปรุงเปลี่ยนแปลง หรือเพิ่มเติมแล้วต้องให้ข้อมูลของรายการนั้น ๆ ที่มีสาระสำคัญได้อย่างครบถ้วน

4.7 กระดาษทำการของผู้สอบบัญชีให้จัดทำ 2 ชุด ต้นฉบับเสนอนายทะเบียนสหกรณ์ ส่วนสำเนาจัดเก็บไว้ที่สำนักงานตรวจบัญชีของผู้สอบบัญชี

ผู้ตรวจสอบและผู้สอบทานกระดาษทำการจะต้องลงลายมือชื่อในกระดาษทำการในช่องตรวจสอบโดย และสอบทานโดย ตามลำดับ พร้อมทั้งบันทึกวันที่ที่จัดทำ หรือสอบทานกระดาษทำการนั้นไว้ด้วย เพื่อให้ทราบว่าเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำกระดาษทำการ ซึ่งการลงลายมือชื่อผู้สอบทานนั้นอาจเป็นผู้สอบบัญชีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากผู้สอบบัญชีก็ได้ ทั้งนี้ ผู้ที่ได้รับมอบหมายควรเป็นผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีชื่อในบันทึกการปฏิบัติงานสอบบัญชี

การสอบทานกระดาษทำการเป็นการพิจารณาถึงความสมบูรณ์และความเพียงพอของข้อมูลหลักฐาน โดยผู้สอบทานควรสอบทานกระดาษทำการทุกแผ่น และต้องวินิจฉัยด้วยว่ากระดาษทำการนั้นถูกต้องสัมพันธ์กับงบการเงินและรายงานการสอบบัญชีหรือไม่ เมื่อสอบทานพบว่ามีความเกี่ยวกับข้อมูลที่บันทึกไว้ในกระดาษทำการควรสอบถามผู้จัดทำให้เข้าใจชัดเจน ซึ่งบางครั้งอาจต้องตรวจสอบเพิ่มเติม เพื่อหาข้อมูลสนับสนุนงานสอบบัญชี ดังนั้น ผู้ควบคุมงานสอบบัญชีควรสอบทานกระดาษทำการของผู้ช่วยในเบื้องต้นก่อนเสนอกระดาษทำการทั้งหมดให้ผู้สอบบัญชีสอบทานในขั้นตอนสุดท้าย และควรสอบทานเป็นระยะ ๆ ในระหว่างการตรวจสอบเพื่อให้สามารถแก้ไขข้อบกพร่องให้เรียบร้อยได้โดยเร็ว

การรายงานการสอบบัญชีสหกรณ์

ในการจัดทำรายงานการสอบบัญชีสหกรณ์ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีด้วยความเป็นอิสระและเที่ยงธรรม โดยนายทะเบียนสหกรณ์มอบหมายให้กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดคำแนะนำในการจัดทำและเสนอรายงานการสอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งแบบรายงานการสอบบัญชีสหกรณ์ที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน จำแนกเป็น 2 แบบ คือ รายงานการสอบบัญชีแบบสั้น และรายงานการสอบบัญชีแบบยาว

รายงานการสอบบัญชีแบบสั้น เป็นรายงานที่ผู้สอบบัญชีให้สหกรณ์พร้อมทั้งงบการเงินที่ตรวจสอบ เพื่อให้สหกรณ์สามารถนำไปดำเนินการประชุมใหญ่ได้โดยเร็วภายในเวลาที่กฎหมาย

กำหนดโดยไม่ต้องรอรายงานการสอบบัญชีแบบยาว ซึ่งนายทะเบียนสหกรณ์จะนำไปพิจารณาก่อน แล้วส่งให้สหกรณ์ภายหลัง

ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนต้องแสดงความเห็นต่องบการเงินแบบมีเงื่อนไข ผู้สอบบัญชีต้องเสนอขอความเห็นชอบจาก ผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาคเอกชน เพื่อพิจารณาให้ความเห็นชอบก่อน

รายงานการสอบบัญชีแบบยาว เป็นรายงานที่ผู้สอบบัญชีจัดทำเสนอต่อนายทะเบียนสหกรณ์ เพื่อรายงานผลที่ได้จากการตรวจสอบทั้งหมด รวมทั้งข้อสังเกตและข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ต่อการแก้ไขปรับปรุงงานของสหกรณ์นั้น ๆ

นอกจากการจัดส่งรายงานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติและให้ความร่วมมือกับกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ดังนี้

1. จัดส่งกระดาษทำการตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ ไปยังกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ภายในกำหนดเวลา 15 วัน นับแต่วันที่ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน
2. จัดส่งแผนการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ประจำปีทุกสหกรณ์ ภายใน 45 วัน นับแต่วันที่นายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้ง
3. จัดส่งรายงานผลการปฏิบัติงานประจำเดือน ภายในวันที่ 5 ของเดือนถัดไป
4. จัดส่งแนวการสอบบัญชีภายใน 15 วัน นับแต่วันที่เสร็จสิ้นการเข้าตรวจสอบครั้งแรก
5. จัดส่งรายงานผลการสอบบัญชีระหว่างปี ภายใน 10 วันนับแต่สอบบัญชีระหว่างปีแล้วเสร็จ

ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการกำหนดแผนงานและติดตามประเมินผลการสอบบัญชีสหกรณ์ โดยผู้สอบบัญชีภาคเอกชนให้มีประสิทธิภาพ ซึ่งเมื่อกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้รับรายงานต่าง ๆ แล้ว จะทำการสอบทานและวิเคราะห์ หากพบว่ามีการจัดทำไม่ครบถ้วนหรือไม่ถูกต้องก็จะแจ้งเป็นข้อสังเกตถึงผู้สอบบัญชีสหกรณ์

หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ความรับผิดชอบเกี่ยวกับการสอบบัญชีสหกรณ์ ให้เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ และมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ เป็นไปอย่างถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ระเบียบ ข้อบังคับ นอกจากนี้ตรวจสอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชียังให้บริการด้านการแนะนำ ให้ความรู้ และให้คำปรึกษาเกี่ยวกับ

การเงินการบัญชีแก่สมาชิก คณะกรรมการ ผู้จัดการและพนักงาน รวมถึงการเข้าร่วมประชุม คณะกรรมการ การประชุมใหญ่สามัญประจำปีของสหกรณ์

ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีเพียงแต่แสดงความเห็นต่องบการเงินเท่านั้น ไม่ใช่เป็นการรับประกันความถูกต้องของงบการเงินต่าง ๆ ที่สหกรณ์เป็นผู้จัดทำขึ้น ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นต่องบการเงินว่าน่าเชื่อถือเพียงใด ผู้สอบบัญชีไม่ต้องรับผิดชอบในการสืบหาการทุจริตทั้งหมดที่มีอยู่ในการปฏิบัติงาน สิ่งที่ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบคือ การปฏิบัติการสอบบัญชีต้องเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ผู้สอบบัญชีควรตรวจพบข้อบกพร่องอันพึงปรากฏจากการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป นอกจากนั้นแล้ว ผู้สอบบัญชีไม่ต้องรับผิดชอบในการค้นพบการทุจริตโดยพนักงานหรือกรรมการของสหกรณ์ เว้นแต่ผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติหน้าที่โดยไม่สุจริตหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง

ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ในการวางแผนปฏิบัติงานตรวจสอบ และแสดงความเห็นต่องบการเงิน โดยประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน การบริหาร การวางแผน และกำหนดแนวทางการตรวจสอบบัญชีเพื่อกำหนดขอบเขต และวิธีการตรวจสอบให้ถูกต้องตามระเบียบ และข้อบังคับ กฎหมาย และแผนงานที่กำหนด

คณะกรรมการจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้แต่งตั้งคณะกรรมการจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งประกอบด้วยข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์และที่ปรึกษาผู้ทรงคุณวุฒิในด้านการสอบบัญชีจากภายนอก ได้แก่ผู้แทนจากคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) และผู้แทนจากสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เพื่อทำหน้าที่พิจารณากรณีที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติหรือประพฤติผิดจรรยาบรรณ เพื่อให้การพิจารณาจรรยาบรรณเป็นไปด้วยความเสมอภาค เป็นธรรม และโปร่งใส โดยคณะกรรมการจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ได้กำหนดจรรยาบรรณและมรรยาทของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไว้ดังนี้¹²

¹² เรื่องเดียวกัน, หน้า 12-13

1. จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ มี 5 ประการ

1.1 ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์โดยยึดหลักความเสมอภาคในการให้บริการ และปฏิบัติตามมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งออกตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี

1.2 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี และที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด โดยให้ครอบคลุมทั้งในด้านการเงินการบัญชี การปฏิบัติการ และการบริหารงานของสหกรณ์

1.3 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องตรวจสอบการปฏิบัติงานสหกรณ์ให้เป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบ คำสั่ง คำแนะนำ ของนายทะเบียนสหกรณ์และของหน่วยงานหรือส่วนราชการที่เกี่ยวข้อง

1.4 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องให้ความร่วมมือกับหน่วยงานหรือส่วนราชการที่ทำหน้าที่กำกับดูแลสหกรณ์

1.5 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไม่พึงรับสิ่งของ หรือทรัพย์สินมีค่าจากสหกรณ์ ยกเว้นค่าธรรมเนียมที่พึงได้รับจากการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

2. มรรยาทของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ มีดังนี้

2.1 ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต

(ก) ไม่รับสอบบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นอิสระ

(ข) ไม่รับสอบบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นกลาง โดยมีผลประโยชน์หรือตำแหน่งเกี่ยวข้องกับการนั้น หรือโดยมีเหตุอื่นที่อาจจะก่อให้เกิดความลำเอียง ยกเว้น ค่าธรรมเนียมที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีหรือหน้าที่ในการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นที่เกี่ยวข้องกับการนั้น

(ค) ปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต

(ง) ไม่ปกปิดข้อเท็จจริง หรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินที่ตนลงลายมือชื่อรับรองรายงาน โดยการแสดงความเห็นซึ่งอาจทำให้เกิดการหลงผิด และอาจเสียหายแก่กิจการที่สอบบัญชีนั้นหรือแก่บุคคลที่เกี่ยวข้อง

2.2 ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน

(ก) ไม่สอบบัญชีในกิจการที่เกินความรู้ ความสามารถของตนที่จะปฏิบัติงานได้

(ข) ปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความระมัดระวังและรอบคอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

(ค) ไม่ลงลายมือชื่อรับรองในรายงานโดยการแสดงความเห็นเกี่ยวกับการคาดคะเนรายการใด ๆ ของกิจการที่ตนรับสอบบัญชี เว้นแต่เป็นการสอบบัญชีหรือสอบทานตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

(ง) ไม่ลงลายมือชื่อรับรองในรายงานโดยการแสดงความเห็นในการสอบบัญชีของกิจการใดที่ตนมิได้ปฏิบัติงานสอบบัญชี หรือควบคุมการสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

(จ) ไม่ยินยอมให้ผู้อื่นอ้างว่าตนเป็นผู้ทำการสอบบัญชีในกิจการใด โดยตนมิได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือควบคุมการสอบบัญชีในกิจการนั้น

(ฉ) ให้บันทึกความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชี เมื่อปรากฏว่ากิจการที่ตนรับสอบบัญชานั้นมีการปฏิบัติที่ขัดหรือแย้งกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และมีผลกระทบที่สำคัญต่องบการเงิน

(ช) การลงลายมือชื่อรับรองโดยการแสดงความเห็นในรายงาน การสอบบัญชีโดยมีเงื่อนไข หรือโดยไม่แสดงความเห็น หรือโดยแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องต้องแสดงเหตุผลไว้ในรายงานนั้นด้วย

2.3 มรรยาทต่อลูกค้า

(ก) ไม่เปิดเผยความลับของกิจการที่ตนได้รู้มาในหน้าที่จากการสอบบัญชี เว้นแต่กรณีที่ต้องให้ถ้อยคำในฐานะพยานตามกฎหมาย

(ข) ไม่ละทิ้งการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่รับไว้แล้วโดยไม่มีเหตุอันสมควร

2.4 มรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ

(ก) ไม่แย่งงานสอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่น

(ข) ไม่ทำการสอบบัญชีเกินกว่าที่ได้รับมอบหมายจาก ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่น เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากผู้มอบหมายนั้น

2.5 มรรยาททั่วไป

(ก) ไม่กระทำการใด ๆ อันอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ

(ข) ไม่โฆษณาหรือยินยอมให้ผู้อื่นโฆษณาด้วยประการใด ๆ ซึ่งการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เว้นแต่การแสดงชื่อ คุณวุฒิ ที่อยู่ หรือชื่อและที่ตั้งสำนักงานของตน

(ค) ไม่ให้หรือรับว่าจะให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่นแนะนำหรือจัดหางานการสอบบัญชีมาให้ตนทำ

(ง) ไม่เรียกหรือรับทรัพย์สินหรือประโยชน์จากบุคคลใดในเมื่อบุคคลนั้นได้รับงานเพราะการแนะนำหรือการจัดหางานของตนในฐานะที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของกิจการนั้น

(จ) ไม่กำหนดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนโดยถือเอาอัตราสูงต่ำของยอดเงินหรือของมูลค่าทรัพย์สินใดที่ตนสอบบัญชีหรือมีส่วนร่วมในการสอบบัญชีเป็นเกณฑ์

หลักเกณฑ์การพิจารณาจริยบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

คณะกรรมการจริยบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ มีหน้าที่พิจารณากรณีที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติผิดจริยบรรณ และเสนอความเห็นเกี่ยวกับการกำหนดโทษผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต่ออธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เพื่อพิจารณาลอนชื่อออกจากทะเบียนผู้สอบบัญชีสหกรณ์ หรืองดการเสนอชื่อเพื่อแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งลักษณะของข้อบกพร่องที่ผิดจริยบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ จำแนกเป็น 4 ประเภท ดังนี้

1. ข้อบกพร่องร้ายแรง เช่น

- การปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ซึ่งก่อให้เกิดความเสียหายต่อสาธารณชนอย่างมาก
- ผู้สอบบัญชีสหกรณ์แสดงความเห็นต่องบการเงิน โดยไม่ได้ปฏิบัติงานสอบบัญชี
- ผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ก่อให้เกิดความเสื่อมเสียต่อเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ และทำให้สาธารณชนขาดความเชื่อถือต่อวิชาชีพ รวมทั้งต่อทางราชการ
- ผู้สอบบัญชีสหกรณ์กระทำการหรือมีเจตนาหรือต่อเจตนาสนับสนุนให้ผู้อื่นกระทำการโดยทุจริต เพื่อให้มีการรายงานเท็จในบัญชี เช่น ช้อนเร้น ปลอมแปลง ทำลาย หรือแก้ไขหลักฐานทางบัญชี เป็นผลให้งบการเงินผิดจากความเป็นจริงโดยคาดหวังหรือมุ่งที่จะหลีกเลี่ยงปกปิด หรือบิดเบือนข้อเท็จจริง
- ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติงาน โดยมีข้อบกพร่องมากและซ้ำความผิดเดิมอีกทั้ง ๆ ที่ได้รับการพิจารณาโทษไปแล้ว แต่เพิกเฉยหรือไม่ได้พยายามปรับปรุงการปฏิบัติงานแต่อย่างใด
- ผู้สอบบัญชีสหกรณ์แจ้งข้อความหรือจัดทำพยานหลักฐานอันเป็นเท็จต่อทางราชการ

การพิจารณาบทกำหนดโทษของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในกรณีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชี มีข้อบกพร่องร้ายแรง คือ ให้เพิกถอนชื่อออกจากทะเบียนผู้สอบบัญชีสหกรณ์

2. ข้อบกพร่องมาก เช่น

- การปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ซึ่งก่อให้เกิดความเสียหายต่อสาธารณชนน้อย

- ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยขาดความระมัดระวังรอบคอบเป็นผลให้ข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นมีสาระสำคัญ โดยผู้สอบบัญชีสหกรณ์มิได้มีเจตนาหรือจงใจ แต่กระทำโดยปราศจากความระมัดระวังรอบคอบ ซึ่งจำเป็นต้องมีตามวิสัยและพฤติการณ์ของผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งผู้สอบบัญชีสหกรณ์ควรจะรู้หรือใช้ความระมัดระวังได้ แต่หาได้ใช้อย่างเพียงพอไม่

การพิจารณาบทกำหนดโทษของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในกรณีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชี มีข้อบกพร่องมาก คือ ให้พักการเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์เป็นเวลาไม่เกิน 2 ปี

3. ข้อบกพร่องปานกลาง เช่น

- การปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด แต่ไม่ก่อให้เกิดความเสียหายต่อสาธารณชน

- ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติงานบกพร่อง แต่มีเหตุหรือข้อพิสูจน์ในภายหลังว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์ได้ปรับปรุงการปฏิบัติงานให้ดีขึ้นแล้ว

- ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติงาน โดยมีข้อบกพร่องเล็กน้อยซ้ำกันหลายครั้ง ทั้ง ๆ ที่ได้รับการตักเตือน แต่เพิกเฉยหรือไม่ได้พยายามปรับปรุงการปฏิบัติงานแต่อย่างใด

การพิจารณาบทกำหนดโทษของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในกรณีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชี มีข้อบกพร่องปานกลาง คือ ให้ภาคทัณฑ์

4. ข้อบกพร่องน้อย เช่น

- การเขียนรายงานหรือการจัดทำกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีสหกรณ์หรือตัวเลขหรือรูปแบบงบการเงินมีข้อบกพร่องเล็กน้อย ซึ่งไม่มีสาระสำคัญ

- การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินไม่ถูกต้องตามมาตรฐานและระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ซึ่งไม่มีสาระสำคัญ

การพิจารณาบทกำหนดโทษของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในกรณีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชี มีข้อบกพร่องน้อย คือ ให้ตักเตือน

ตารางที่ 1 การสอบบัญชีสหกรณ์เปรียบเทียบกับสอบบัญชีองค์กรธุรกิจ

รายการ	การสอบบัญชีสหกรณ์	การสอบบัญชีองค์กรธุรกิจ
<p>1. คุณสมบัติของผู้สอบบัญชี</p>	<ul style="list-style-type: none"> - ต้องมีความรู้ด้านการบัญชี การสอบบัญชี กฎหมายสหกรณ์ หลักและวิธีการสหกรณ์ รวมทั้งระเบียบข้อบังคับ คำแนะนำที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนนโยบายและข้อกำหนดของทางราชการ - เป็นข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ต้องมีประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีสหกรณ์ มีตำแหน่งไม่ต่ำกว่าระดับ 6 - เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผ่านการอบรมหลักสูตร “การสอบบัญชีสหกรณ์ โดยผู้สอบบัญชีภาคเอกชน” ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และผ่านการขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ - เป็นผู้ชำนาญงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ เคยเป็นอดีตข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยดำรงตำแหน่งครั้งสุดท้ายอย่างน้อย ในระดับ 7 และเคยปฏิบัติงานเป็นผู้สอบบัญชี หรือเป็นผู้บริหารงานรวมกันแล้วไม่น้อยกว่า 10 ปี ผ่านการอบรมหลักสูตร “การสอบบัญชีสหกรณ์ โดยผู้สอบบัญชีภาคเอกชน” และขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ 	<ul style="list-style-type: none"> - ต้องมีความรู้ด้านบัญชี การสอบบัญชี ตามมาตรฐานที่คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บ.ช.) กำหนดกฎหมายต่าง ๆ และคุณสมบัติประกอบอื่นที่จำเป็น - ผ่านการสอบขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA.)

รายการ	การสอบบัญชีสหกรณ์	การสอบบัญชีองค์กรธุรกิจ
<p>2. การแต่งตั้งผู้สอบบัญชี</p>	<p>- เป็นข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์</p> <p>สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภูมิภาค เป็นผู้เสนอชื่อผู้สอบบัญชีในแต่ละปี เพื่อเสนอนายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้ง</p> <p>- เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต/ผู้ชำนาญงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์</p> <p>เมื่อที่ประชุมใหญ่ลงมติคัดเลือกผู้สอบบัญชีในแต่ละปี สหกรณ์จะส่งเอกสารให้กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ตรวจสอบความครบถ้วนสมบูรณ์เพื่อเสนอนายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้ง</p> <p>- กรณีผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่ได้รับการแต่งตั้งตาย หรือมีเหตุสุดวิสัยไม่สามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จะแจ้งให้สหกรณ์ทราบเพื่อให้สหกรณ์เสนอชื่อบุคคลรายใหม่ที่ได้รับการคัดเลือกจากที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการ และยื่นต่อกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ภายใน 45 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งเป็นหนังสือจากกรมตรวจบัญชีสหกรณ์</p>	<p>- ที่ประชุมใหญ่สามัญผู้ถือหุ้น เป็นผู้คัดเลือกผู้สอบบัญชีในแต่ละปี</p>

รายการ	การสอบบัญชีสหกรณ์	การสอบบัญชีองค์กรธุรกิจ
<p>2. การแต่งตั้งผู้สอบบัญชี (ต่อ)</p>	<p>- กรณีผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่ได้รับการแต่งตั้งถูกพักการเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์</p> <p>กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จะแจ้งให้สหกรณ์ทราบ เพื่อให้สหกรณ์เสนอชื่อบุคคลรายใหม่ที่ได้รับคัดเลือกจากที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการ และยื่นต่อกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ภายใน 45 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งเป็นหนังสือ และหากบุคคลที่สหกรณ์เสนอชื่อมาแทนนั้นไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จะเสนอชื่อข้าราชการของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ให้นายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์แทน</p>	
<p>3. อำนาจหน้าที่ของผู้สอบบัญชี</p>	<p>- มีอำนาจเข้าตรวจสอบในสำนักงานของสหกรณ์ในระหว่างเวลาทำการของสหกรณ์ได้ และให้ผู้ซึ่งเกี่ยวข้องอำนวยความสะดวกหรือช่วยเหลือหรือให้คำชี้แจงแก่ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีตามสมควร</p> <p>- มีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้คณะกรรมการ ผู้ตรวจสอบกิจการ ผู้จัดการ เจ้าหน้าที่ หรือ เจริญสมาชิก มาชี้แจงข้อเท็จจริงเกี่ยวกับกิจการของสหกรณ์ หรือให้ส่งเอกสารเกี่ยวกับการดำเนินงาน หรือรายงานประชุมของสหกรณ์</p>	<p>- มีอำนาจเข้าตรวจสอบในสำนักงานของกิจการ และสอบถามผู้เกี่ยวข้องในกิจการได้ แต่ไม่มีอำนาจสั่งการใด ๆ ให้กิจการปฏิบัติ</p>

รายการ	การสอบบัญชีสหกรณ์	การสอบบัญชีองค์กรธุรกิจ
4. การจัดทำกระดาษทำการของผู้สอบบัญชี	<p>- กระดาษทำการที่ผู้สอบบัญชีจัดทำขึ้นในการสอบบัญชีสหกรณ์นั้น ผู้สอบบัญชีต้องจัดส่งให้กับสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ และถือว่ากระดาษทำการนั้นเป็นกรรมสิทธิ์ของทางราชการเนื่องจากการสอบบัญชีของสหกรณ์เป็นการกระทำในทางราชการ</p>	<p>- กระดาษทำการที่ผู้สอบบัญชีจัดทำในการสอบบัญชีขององค์กรธุรกิจ ถือเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้สอบบัญชี แต่หน่วยงานที่ควบคุมมีอำนาจที่จะให้ผู้สอบบัญชึ้นำกระดาษทำการมาให้ตรวจสอบได้ กรณีมีปัญหาหรือมีข้อสงสัย</p>
5. ความมุ่งหมายในการตรวจสอบ	<p>- ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงิน โดยอิสระ และเที่ยงธรรม เป็นไปตามกฎของสหกรณ์ ระเบียบข้อบังคับ คำสั่ง หรือคำแนะนำของนายทะเบียนสหกรณ์ และกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ตลอดจนกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง</p> <p>- ให้คำแนะนำด้านการเงิน การบัญชี การบริหารงาน และการจัดการแก่สหกรณ์</p>	<p>- ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงิน โดยอิสระ และเที่ยงธรรม เป็นไปตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง</p> <p>- ตรวจสอบด้านอื่น ๆ ที่ลูกค้าต้องการทราบเป็นพิเศษ โดยทำการตกลงกันไว้</p>
6. ขอบเขตการตรวจสอบ	<p>- ตรวจสอบด้านการเงินการบัญชีเพื่อแสดงความเห็นว่างบการเงินของสหกรณ์ได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด รวมถึงการใช้วิธีการทดสอบหลักฐานต่าง ๆ และการปฏิบัติตามหลักการบัญชี</p>	<p>- ตรวจสอบด้านการเงินการบัญชี เพื่อแสดงความเห็นว่างบการเงินของธุรกิจได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป รวมถึงการใช้วิธีทดสอบหลักฐานต่าง ๆ และการปฏิบัติตามหลักการบัญชี</p>

รายการ	การสอบบัญชีสหกรณ์	การสอบบัญชีองค์กรธุรกิจ
7. การรายงานการสอบบัญชี	<p>- การรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นต่อการเงินแบบมีเงื่อนไข ผู้สอบบัญชีต้องเสนอขอความเห็นชอบจากผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาคเอกชน เพื่อพิจารณาให้ความเห็นชอบก่อน</p>	<p>- ผู้สอบบัญชีสามารถรายงาน โดยแสดงความเห็นที่เป็นอิสระ</p>
8. ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	<p>กรณีเป็นข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์</p> <p>- ไม่เสียค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชี</p> <p>กรณีเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือผู้ชำนาญงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์</p> <p>- คณะกรรมการสหกรณ์ต้องเสนอชื่อผู้สอบบัญชี ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ และขอบเขตงานตรวจสอบ ที่ผู้สอบบัญชีแต่ละรายเสนอมา ต่อที่ประชุมใหญ่สามัญฯ เพื่อทำการคัดเลือกและอนุมัติแต่งตั้ง พร้อมกับกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี</p>	<p>- คณะกรรมการขององค์กรธุรกิจมีอำนาจในการคัดเลือกและตกลงค่าธรรมเนียมกับผู้สอบบัญชีเอง แล้วเสนอแก่ที่ประชุมใหญ่สามัญฯ แต่งตั้งในภายหลัง</p>

การสอบบัญชีสหกรณ์ออมทรัพย์โดยผู้สอบบัญชีภาคเอกชน

ในการสอบบัญชีสหกรณ์ออมทรัพย์โดยผู้สอบบัญชีภาคเอกชน กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ กระทรวงเกษตรและสหกรณ์ ได้จัดตั้ง สำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาคเอกชน เป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่กำกับดูแลการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์โดยผู้สอบบัญชีภาคเอกชน และส่งเสริมพัฒนาให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ซึ่งคณะกรรมการประกอบด้วยผู้บริหารระดับสูงของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และที่ปรึกษาผู้ทรงคุณวุฒิจากคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) และสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

อำนาจหน้าที่ของสำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาคเอกชน

1. กำกับ ดูแล ติดตามด้านการเงิน การบัญชีของสหกรณ์และการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน
2. ดำเนินการสอบทานรายงานการสอบบัญชี งบการเงินและกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคเอกชนตามมาตรฐานที่กำหนดไว้
3. วิเคราะห์และประเมินผลการดำเนินงานของสหกรณ์ที่สอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีภาคเอกชน
4. กำหนดหลักเกณฑ์สำหรับสหกรณ์และผู้สอบบัญชีภาคเอกชน เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์
5. ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือที่ได้รับมอบหมาย

การกำกับดูแลสหกรณ์ออมทรัพย์ในโครงการกระจายงานให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนโดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์มีหน้าที่กำกับ ดูแล ติดตามด้านการเงินการบัญชีของสหกรณ์ โดยการวิเคราะห์ผลการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ และแจ้งผลการตรวจสอบไปยังสหกรณ์ มีการเข้าไปปฏิบัติงานกำกับแนะนำยังที่ทำการสหกรณ์ เข้าร่วมประชุมใหญ่ ประชุม

คณะกรรมการตามความจำเป็น นอกจากนั้นยังประสานงานในเรื่องการคัดเลือกผู้สอบบัญชี
ภาคเอกชนและพิจารณานำเสนอนายทะเบียนสหกรณ์เพื่อแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีภาคเอกชน



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved