

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตพื้นที่รับผิดชอบของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 ครั้งนี้ ผู้ศึกษาได้ศึกษาทฤษฎีแนวคิดที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี เป็นแนวทางในการศึกษา ดังต่อไปนี้

1. แนวคิดในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์
2. ทฤษฎีและเอกสารที่เกี่ยวข้อง
 - (1) มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี
 - (2) คู่มือการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร
 - (3) แนวคิดในการศึกษาแนวทางการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์
3. ทบทวนวรรณกรรม

แนวคิดในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

จากการที่รัฐบาลมีนโยบายปรับโครงสร้างเศรษฐกิจทั้งระบบ โดยมุ่งไปสู่การเพิ่มผลผลิตบนพื้นฐานความรู้และความเป็นไทย โดยผนวกการบริหารจัดการที่ดี โดยเฉพาะความโปร่งใสและปลอดความทุจริตในทุกระดับทั้งภาครัฐและภาคเอกชน เพื่อให้ระบบการทำงานทันสมัยและทันต่อการเปลี่ยนแปลงของโลก กระทรวงเกษตรและสหกรณ์ได้สนองนโยบายดังกล่าว โดยการเพิ่มประสิทธิภาพระบบการบริหารจัดการ การสร้างมาตรฐานการเป็นองค์กรแห่งการเรียนรู้ เพื่อเป็นที่ยอมรับด้านความ สามารถของบุคลากรและเพิ่มคุณภาพการให้บริการโดยเน้นความโปร่งใสและตรวจสอบได้ทั้งด้านการบริหาร (กระทรวงเกษตรและสหกรณ์, 2548). กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ จึงได้สนองรับนโยบายกระทรวงไปสู่การปฏิบัติในเชิงกลยุทธ์ โดยพัฒนาประสิทธิภาพการตรวจสอบบัญชีเพื่อให้สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรได้รับการบริการอย่างถูกต้องและรวดเร็ว ทั้งด้านกระบวนการตรวจสอบบัญชี มาตรฐานงานสอบบัญชีและด้านคุณภาพงานสอบบัญชี (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2548) จึงมีแนวคิดในการควบคุมคุณภาพในการสอบบัญชี โดยจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรขึ้น และได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติงานควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ภายใต้หลักเกณฑ์ที่กำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 220 เรื่องการควบคุมคุณภาพ

งานสอบบัญชีมีขั้นตอนและวิธีปฏิบัติงานสอบบัญชีตามระบบบริหารงานสอบบัญชี อยู่ใน 3 มาตรฐาน ได้แก่ มาตรฐานสำนักงาน มาตรฐานกระบวนการสอบบัญชี และมาตรฐานการรายงาน (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2550)

ทฤษฎีและเอกสารที่เกี่ยวข้อง

(1) มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ให้ความหมายของการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ไว้ว่า หมายถึง ความสามารถในการตรวจสอบให้พบสิ่งที่ผิดปกติอย่างเป็นสาระสำคัญในงบการเงินและความเป็นอิสระในการรายงานสิ่งที่ตรวจสอบพบนั้นได้อย่างถูกต้อง เพียงพอและเหมาะสม ดังนั้น การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีจึงมีความสำคัญอย่างยิ่งที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีมีความสามารถตรวจสอบพบสิ่งที่ผิดปกติในงบการเงิน และสามารถรายงานสิ่งที่ตรวจพบได้อย่างถูกต้องและเหมาะสม อันจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเชื่อมั่นในงบการเงินที่ใช้เป็นข้อมูลในการตัดสินใจทางเศรษฐกิจได้

มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2544) มาตรฐานฉบับนี้กำหนดขึ้น ตามมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (TSA 220, “Quality control for audit work”) เพื่อกำหนดมาตรฐานและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี เป็นหลักการพื้นฐานในการปฏิบัติที่เกี่ยวข้อง พร้อมคำอธิบายและคำชี้แจง ที่ให้แนวทางในการนำมาปฏิบัติ งานสอบบัญชี 2 ด้าน คือ

1. การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีในระดับนโยบายและวิธีการปฏิบัติที่เกี่ยวกับงานสอบบัญชีโดยทั่วไป
2. การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีในระดับวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการมอบหมายงานให้กับผู้ช่วยในแต่ละงานสอบบัญชี

เนื่องจากการปฏิบัติการคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีบุคคลภายนอกไม่สามารถสังเกตได้จากรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเชื่อมั่นในการปฏิบัติงานและผลงานของผู้สอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีจึงควรกำหนดและนำนโยบายและวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีมาใช้ในงานสอบบัญชีโดยทั่วไปและแต่ละงานสอบบัญชี

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีจะทำให้แน่ใจว่าการตรวจสอบมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยแต่ละสำนักงานสอบบัญชีอาจกำหนดนโยบาย ลักษณะ ระยะเวลา วิธีการปฏิบัติและการจัดทำเอกสารประกอบที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น ขนาดและลักษณะของสำนักงานสอบบัญชี ลักษณะของบริการที่ให้บริการแก่ลูกค้า การกระจายของสถานประกอบการ โครงสร้างขององค์กร และข้อพิจารณาด้านต้นทุนและผลประโยชน์ เป็นต้น มาตรฐานดังกล่าวได้กำหนดแนวทางในการนำมาปฏิบัติงานสอบบัญชี ดังนี้

1) **นโยบายและวิธีการปฏิบัติที่เกี่ยวกับงานสอบบัญชีโดยทั่วไป** ประกอบด้วย ด้านต่าง ๆ ต่อไปนี้ ข้อกำหนดของวิชาชีพ ความชำนาญและความรู้ความสามารถ การมอบหมายงาน การแบ่งงาน การขอคำปรึกษาหารือ การตอบรับงานและคงไว้ซึ่งลูกค้า และการติดตาม ซึ่งพอสรุปสาระสำคัญได้ ดังนี้

1.1 ข้อกำหนดของวิชาชีพ

มาตรฐานกำหนดให้บุคลากรของสำนักงานสอบบัญชี จะต้องยึดมั่นในหลักความเป็นอิสระ ความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม การรักษาความลับ และการปฏิบัติเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

สำนักงานสอบบัญชี จะต้องเริ่มควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตั้งแต่การพิจารณา รับงานสอบบัญชี ไปจนกระทั่งเสร็จสิ้นงานสอบบัญชีและแสดงความเห็นต่องบการเงิน เช่น ไม่รับสอบบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นอิสระ ไม่รับสอบบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นกลาง โดยมีผลประโยชน์หรือตำแหน่งเกี่ยวข้องกับกิจการนั้น หรือ โดยมีเหตุอื่นที่อาจก่อให้เกิดความลำเอียง ปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ไม่ปกปิดข้อเท็จจริง หรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินที่ตนลงลายมือชื่อรับรองในรายงาน ตลอดจนการรักษาความลับของลูกค้า เป็นต้น นอกจากนั้นต้องกำหนดนโยบายและแนวทางในการแก้ไขปัญหาเรื่องต่าง ๆ เหล่านี้ไว้ด้วย และที่สำคัญที่สุดก็คือการสื่อสารให้บุคลากรทุกคนในสำนักงานทราบและเข้าใจตรงกัน พร้อมทั้งมีการติดตามการปฏิบัติตามที่ กำหนดไว้อย่างต่อเนื่อง โดยให้บุคลากร ยืนยันความเข้าใจในนโยบายและวิธีปฏิบัติ การไม่มีเงินลงทุนหรือผลประโยชน์อื่นใดในกิจการที่เป็นลูกค้า และไม่มีความสัมพันธ์หรือรายการใด ๆ กับลูกค้าตามข้อห้ามที่กำหนดไว้ และสอบทานความสัมพันธ์กับลูกค้าอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้แน่ใจว่าไม่มีเรื่องที่ทำให้การปฏิบัติงานขาดความเป็นอิสระ หรือถูกมองว่าขาดความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานและการแสดงความเห็น

1.2 ความชำนาญและความรู้ความสามารถ

มาตรฐานกำหนดให้บุคลากรของสำนักงานสอบบัญชี ควรมีความรู้และรักษา มาตรฐานของความรู้ทางวิชาการ และความสามารถทางวิชาชีพที่พึงมี เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานที่ รับผิดชอบด้วยความระมัดระวังและรอบคอบ

สำนักงานสอบบัญชี จะต้องเริ่มควบคุมคุณภาพงานตั้งแต่วิธีการปฏิบัติในการจ้าง บุคลากร การพัฒนาทางวิชาชีพ ไปจนถึงการพิจารณาเลื่อนตำแหน่ง ดังนี้

1.2.1 การจ้างบุคลากร สำนักงานสอบบัญชีต้องจัดให้มีแผนความต้องการ บุคลากรในทุกระดับการปฏิบัติงานโดยพิจารณาจากจำนวนลูกค้ำในปัจจุบัน การเติบโตของ สำนักงานในอนาคต และจำนวนบุคลากรที่ลาออก กำหนดวิธีการในการสรรหาและคัดเลือก บุคลากรที่มีรู้ความสามารถที่เหมาะสม เช่น พิจารณาจากประวัติการศึกษา ประวัติส่วนตัว ประสบการณ์ในการทำงาน การสัมภาษณ์ เป็นต้น เพื่อให้ได้บุคลากรที่เหมาะสมกับการ ปฏิบัติงาน และบริการที่เสนอให้แก่ลูกค้ำ และมีบุคลากรที่สามารถปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง

1.2.2 การพัฒนาทางวิชาชีพ สำนักงานสอบบัญชีต้องส่งเสริมให้มีการพัฒนา ความรู้ทางวิชาชีพและความสามารถในการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง เช่น ส่งเสริมการเข้ารับการ ฝึกอบรมทางข้อกำหนดวิชาชีพ ฝึกอบรมด้านการปฏิบัติงาน และส่งเสริมให้มีการศึกษาต่อ เป็นต้น ตลอดจนให้ความรู้ข่าวสารที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพทั้งทางด้านการบัญชี การสอบบัญชี ประกาศ ข้อกำหนด และข้อบังคับต่าง ๆ อย่างเพียงพอและเหมาะสม และควรพิจารณาเป็นสมาชิกองค์กร ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ เพื่อให้ได้รับความรู้ข่าวสารที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง โดยจัด ให้มีสถานที่เก็บเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพที่เหมาะสมและสะดวกต่อการใช้งาน

1.2.3 การเลื่อนตำแหน่ง สำนักงานสอบบัญชีต้องกำหนดเกณฑ์ที่ใช้ในการ ประเมินผลการปฏิบัติงานเพื่อนเลื่อนตำแหน่ง เช่น ความรู้ทางวิชาการ ความสามารถในการ วิเคราะห์ ทักษะในการติดต่อสื่อสาร และความสัมพันธ์กับลูกค้ำ เป็นต้น ตลอดจนมอบหมาย ความรับผิดชอบให้ตรงกับคุณสมบัติของบุคลากร เพื่อสามารถประเมินผลการปฏิบัติงานและ เลื่อนตำแหน่งได้อย่างเหมาะสม

1.3 การมอบหมายงาน

สำนักงานสอบบัญชีควรมอบหมายงานตรวจสอบให้กับบุคลากรที่ผ่านการ ฝึกอบรมทางวิชาการ และมีความชำนาญในสถานการณ์ต่าง ๆ ตามความเหมาะสม

สำนักงานสอบบัญชีควรวางแผนความต้องการบุคลากรให้สอดคล้องกับบุคลากร ทักษะ ส่วนบุคคล การพัฒนาและการใช้งานบุคลากร โดยอาจพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ เช่น ขนาดและความ

ซับซ้อนของงานตรวจสอบ บุคลากรที่มีอยู่ ความชำนาญพิเศษที่ต้องการ ช่วงเวลาที่เข้าตรวจสอบ เป็นต้น

การมอบหมายงานสำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดวิธีการมอบหมายงานให้กับบุคลากรที่เหมาะสม ทั้งความรู้ ความสามารถ ช่วงระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ความต่อเนื่องและการหมุนเวียนหน้าที่ และการตรวจสอบบัญชีแต่ละงานสำนักงานสอบบัญชีควรจัดบุคลากรที่เหมาะสมและเพียงพอในการปฏิบัติงานเพื่อให้การปฏิบัติงานเกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล

1.4 การแบ่งงาน

ผู้สอบบัญชีควรมีการสั่งการ ควบคุมงาน และสอบทานงานอย่างเพียงพอในทุก ระดับเพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่าการปฏิบัติงานมีคุณภาพที่ได้มาตรฐานอย่างเหมาะสม

สำนักงานสอบบัญชีควรจัดทำแผนการตรวจสอบและแนวการสอบบัญชีที่ระบุวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ เรื่องที่ตรวจสอบ วิธีปฏิบัติ ระยะเวลาปฏิบัติงานและกระดากทำการที่ต้องจัดทำ จำนวนบุคลากรที่ใช้ในแต่ละงาน รวมถึงการปรึกษาหารือและแก้ปัญหาที่เกิดขึ้นระหว่างการตรวจสอบ เพื่อให้มั่นใจว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบครบถ้วน

การวางแผนการตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีควรให้บุคลากรที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานมีส่วนร่วมในการวางแผนเพื่อให้มีความเข้าใจที่ตรงกัน และควรกำหนดรูปแบบและเนื้อหากระดากทำการ และแบบตรวจความครบถ้วนของงานของสำนักงานไว้เป็นมาตรฐาน และสำนักงานสอบบัญชีอาจพิจารณาใช้แบบสอบถามบางสถานการณ์ที่จะทำให้การตรวจสอบมีความเหมาะสมมากขึ้น

1.5 การขอคำปรึกษาหารือ

ผู้สอบบัญชีควรขอคำปรึกษาหารือจากผู้เชี่ยวชาญที่เหมาะสมเมื่อมีความจำเป็นเมื่อเกิดสถานการณ์หรือเรื่องที่ยากต่อการตัดสินใจสำนักงานสอบบัญชีควรขอคำปรึกษาหารือจากผู้เชี่ยวชาญซึ่งอาจเป็นบุคคลภายใน ภายนอกสำนักงาน หรือหน่วยงานทางวิชาชีพ รวมทั้งค้นคว้าจากหนังสือ เอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน

สำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดขั้นตอน วิธีการปรึกษาหารือจากผู้เชี่ยวชาญที่เหมาะสม และควรแจ้งให้บุคลากรทราบนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการขอคำปรึกษาหารือของสำนักงานไว้ เช่น การขอคำปรึกษาหารือเกี่ยวกับการใช้มาตรฐานทางวิชาชีพฉบับใหม่ หรือปัญหาในการตรวจสอบบัญชีลูกค้า เช่น ระบบบัญชี ข้อกำหนดทางกฎหมาย วิธีการตรวจสอบ เป็นต้น

สำนักงานสอบบัญชีควรจัดให้มีบุคคลที่ให้ข้อมูลคำปรึกษาหารือ และให้อำนาจในการยุติประเด็นปัญหาต่าง ๆ และควรจัดเอกสารประกอบการปรึกษาหารืออื่น ๆ เพื่อประโยชน์ในการใช้อ้างอิงและค้นคว้าต่อไป

1.6 การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า

ผู้สอบบัญชีควรประเมินกิจการที่คาดว่าจะ被客户รายใหม่และสอบทานลูกค้าปัจจุบันอย่างสม่ำเสมอ โดยพิจารณาถึงความเป็นอิสระ ความสามารถในการให้บริการลูกค้า และความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหารของกิจการ

การประเมินลูกค้ารายใหม่สำนักงานสอบบัญชีควรหาข้อมูลเกี่ยวกับประเภทธุรกิจ เจ้าของกิจการ ฐานะการเงิน ฐานะทางสังคม และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจของลูกค้าและควรปฏิบัติดังนี้ คือ

1.6.1 สอบทานงบการเงินของกิจการที่คาดว่าจะ被客户รายใหม่

1.6.2 สอบถามบุคคลที่สามเกี่ยวกับข้อมูลของกิจการเรื่องผู้บริหารและผู้ถือหุ้น ที่อาจมีผลกระทบต่อการประเมิน

1.6.3 ติดต่อกับผู้สอบบัญชีคนก่อนเพื่อสอบถามข้อมูลเกี่ยวกับกิจการและผู้บริหารของกิจการ ความขัดแย้งเกี่ยวกับนโยบายบัญชี และเรื่องอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

1.6.4 พิจารณาว่าการรับงานสอบบัญชีไม่ผิดมารยาทของผู้สอบบัญชี

สำนักงานสอบบัญชี ควรมีการจัดทำเอกสารแสดงถึงข้อสรุป ในการรับงานสอบบัญชีไว้ด้วย สำหรับลูกค้าปัจจุบันสำนักงานสอบบัญชีควรพิจารณาเมื่อมีเหตุการณ์ต่างๆ ประกอบการคงไว้ซึ่งลูกค้า เช่น ระยะเวลาการสอบบัญชีสิ้นสุด มีการเปลี่ยนแปลง ในการบริหารงาน กรรมการ สถานะทางการเงิน สถานะเกี่ยวกับคดีความ เป็นต้น

1.7 การติดตาม

ผู้สอบบัญชีควรติดตามนโยบายและวิธีการปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพ ว่ามีความเพียงพอและถือปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพอยู่เสมอ

สำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดวิธีการในการติดตามเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นว่ามี การปฏิบัติตามนโยบายและวิธีการปฏิบัติอื่นในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีควรคัดเลือกรายงานขึ้นมาทำการสอบทานและทดสอบการปฏิบัติตามนโยบายและวิธีการปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน และสอบทานงานที่เลือกกว่ามีการปฏิบัติตามมาตรฐานของวิชาชีพและสอดคล้องกับนโยบายและวิธีการปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน และควร

จัดให้มีการจัดทำรายงานข้อเท็จจริงที่พบซึ่งอาจส่งผลต่อการปรับเปลี่ยนนโยบายและวิธีปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีให้เหมาะสมยิ่งขึ้น

สำหรับงานสอบบัญชีแต่ละงาน สำนักงานสอบบัญชีควรนำวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพมาใช้ด้วย โดยพิจารณาความรู้ความสามารถทางวิชาชีพของผู้ช่วยซึ่งปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายเพื่อให้สั่งการ ควบคุมดูแล และการสอบทานงานสอบบัญชีได้อย่างเหมาะสม การแบ่งงานให้ผู้ช่วยสอบบัญชีควรมีความมั่นใจอย่างมีเหตุผลว่า งานนั้นจะมีการปฏิบัติอย่างระมัดระวังรอบคอบ และปฏิบัติโดยผู้มีความรู้ความสามารถทางวิชาชีพที่เหมาะสมตามสถานการณ์นั้น

2) วิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการมอบหมายงานให้กับผู้ช่วยในแต่ละงานสอบบัญชี ประกอบด้วย การสั่งการ การควบคุมดูแล และการสอบทาน ซึ่งสรุปสาระสำคัญได้ ดังนี้

2.1 การสั่งการ

เป็นการแจ้งให้ผู้ช่วยทราบถึงหน้าที่ความรับผิดชอบ วัตถุประสงค์และวิธีการปฏิบัติงาน รวมทั้งการแจ้งเรื่องต่าง ๆ ที่อาจส่งผลกระทบต่อลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง เช่น ลักษณะธุรกิจของกิจการ ปัญหาทางด้านการบัญชี และปัญหาด้านการสอบบัญชีที่อาจเกิดขึ้น เป็นต้น ผู้สอบบัญชีควรสั่งการอย่างเหมาะสมแก่ผู้ช่วยที่ได้รับมอบหมาย โดยอาจใช้แนวการสอบบัญชี ร่วมกับประมาณเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ และแผนการสอบบัญชี เป็นเครื่องมือในการสั่งการ

2.2 การควบคุมดูแล

การควบคุมดูแลเป็นวิธีการที่สำคัญวิธีหนึ่งในการตรวจสอบ โดยในระหว่างการตรวจสอบผู้สอบบัญชีควรควบคุมดูแลในเรื่องต่อไปนี้

2.2.1 ผู้ช่วยมีความชำนาญและความรู้ความสามารถที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมาย

2.2.2 ผู้ช่วยเข้าใจการสั่งการงานตรวจสอบ

2.2.3 การปฏิบัติงานเป็นไปตามแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชี หากเกิดปัญหาขึ้นระหว่างการตรวจสอบควรได้รับการแก้ไขและหากมีผลกระทบต่อแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี ควรปรับเปลี่ยนแผนการสอบบัญชี และแนวการสอบบัญชีตามความเหมาะสมเพื่อให้สอดคล้องกับการปฏิบัติงาน และหากมีความเห็นที่แตกต่างกันในการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ควรพิจารณาปรึกษาหารือเพื่อให้ได้ข้อยุติ

2.3 การสอบทาน

ผู้สอบบัญชีควรจัดให้มีการสอบทานการปฏิบัติงานของผู้ช่วยโดยบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถเท่าเทียมกันหรือสูงกว่า เพื่อให้มั่นใจว่า

2.3.1 การปฏิบัติงานเป็นไปตามแนวการสอบบัญชี

2.3.2 การปฏิบัติงานและผลการตรวจสอบมีการจัดทำเอกสารหลักฐานไว้อย่างเพียงพอและเหมาะสม

2.3.3 ประเด็นสำคัญทั้งหมดจากการตรวจสอบมีการแก้ไข หรือมีการแสดงไว้ในข้อสรุปจากการตรวจสอบ

2.3.4 วัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบได้บรรลุเป้าหมาย

2.3.5 ข้อสรุปที่ได้เป็นไปตามผลของงานที่ปฏิบัติและสนับสนุนความเห็นที่แสดงไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี

สำนักงานสอบบัญชีควรสอบทานในเรื่องต่อไปนี้ในเวลาที่ควร

1. แผนการสอบบัญชีโดยรวม และแนวการสอบบัญชี
2. ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม รวมทั้งผลจากการทดสอบการควบคุม การปรับเปลี่ยนแผนการสอบบัญชีโดยรวม และแนวการสอบบัญชีจากผลประเมินดังกล่าว
3. การจัดทำเอกสารหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้จากการตรวจสอบเนื้อหาสาระข้อสรุปจากการตรวจสอบ และผลจากการปรึกษาหารือว่ามีความถูกต้องและครบถ้วนตรงกับวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ และข้อมูลในกระดาษทำการมีเพียงพอและเหมาะสมในการสรุปผลการตรวจสอบและแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

4. งบการเงิน รายการปรับปรุงที่เสนอ และรายงานของผู้สอบบัญชี
ในกรณีที่งานตรวจสอบบัญชีมีความซับซ้อน การสอบทานอาจให้บุคลากรที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบทำการสอบทานเพิ่มเติมก่อนออกรายงานผู้สอบบัญชี

(2) คู่มือการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร

ดังที่ได้กล่าวไว้ว่าพันธกิจหลักกรมตรวจบัญชีสหกรณ์คือการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร และได้กำหนดแผนงานในการควบคุมคุณภาพการปฏิบัติงานทางวิชาชีพ สอบบัญชีสหกรณ์ เพื่อควบคุมความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพสอบบัญชี และระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี

สหกรณ์ พ.ศ. 2542 รวมทั้งควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ทั้งนี้โดยมุ่งหวังที่จะพัฒนางานสอบบัญชีให้เข้าสู่มาตรฐานการปฏิบัติงานทางวิชาชีพ จึงมีการกำหนดคู่มือการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ภายใต้หลักเกณฑ์และแนวทางปฏิบัติภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ว่าด้วยการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี โดยได้กำหนดวิธีปฏิบัติงานออกเป็น 2 ระบบ ได้แก่ (1) ระบบบริหารงานสอบบัญชี กำหนดให้สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสำนักงาน เกี่ยวกับข้อกำหนดของวิชาชีพ ความรู้ความสามารถและความชำนาญ การมอบหมายงาน การแบ่งงาน การขอคำปรึกษาหารือ การคงไว้ซึ่งสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร การติดตาม การสั่งการ การควบคุมดูแล และการสอบทาน (2) ระบบควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี กำหนดให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชีและมาตรฐานการรายงาน (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2550)

ระบบบริหารงานสอบบัญชี กำหนดให้สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ ปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสำนักงาน ดังนี้

1. ข้อกำหนดของวิชาชีพ กำหนดให้สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ควบคุมการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติงานและมาตรฐานวิชาชีพตามที่กำหนดไว้ในระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ.2542 (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์,2542) ซึ่งได้ระบุลักษณะของข้อบกพร่องจากการปฏิบัติงานที่ใช้พิจารณาจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีไว้เป็นแนวปฏิบัติ มีรายละเอียดพอสรุปได้ ดังนี้

1.1 ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2542 (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์,2542)

(ก) ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความซื่อสัตย์ เสมอภาคในการให้บริการสอบบัญชีและปฏิบัติตามมรรยาทผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกฎหมาย (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์,2542)

(ข) ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีและตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

(ค) ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบ และคำแนะนำของนายทะเบียนสหกรณ์และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

(ง) ผู้สอบบัญชีต้องให้ความร่วมมือกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

(จ) ผู้สอบบัญชีไม่พึงรับสิ่งของหรือของมีค่าจากสหกรณ์ ยกเว้นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้ชำนาญการสอบบัญชี

1.2 ลักษณะข้อบกพร่องที่ใช้พิจารณาจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี

(ก) ข้อบกพร่องร้ายแรง การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

- ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ มีสาระสำคัญมาก

- ก่อให้เกิดความเสื่อมเสียต่อเกียรติศักดิ์วิชาชีพ
- ไม่รายงานข้อบกพร่องที่มีลักษณะเร่งด่วน
- เสนอผลงานสอบบัญชีเกินกว่า 90 วันนับแต่วันที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงิน

ความเห็นต่องบการเงิน

- มีข้อสังเกตมากและผิดพลาดซ้ำซาก และไม่พยายามปรับปรุงตนเองไม่ให้เกิดข้อสังเกตและข้อผิดพลาดนั้น ๆ ขึ้นอีก

(ข) ข้อบกพร่องมาก การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

- ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ มีสาระสำคัญ

- ขาดความระมัดระวังรอบคอบมีข้อบกพร่องอย่างมีสาระสำคัญ

- หลีกเลียง หรือไม่ให้ความร่วมมือกับทางราชการ จนก่อให้เกิดความเสียหาย

- เสนอผลงานสอบบัญชีเกินกว่า 60 วันนับแต่วันที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงิน

- มีข้อสังเกตปานกลางและผิดพลาดซ้ำซาก และไม่พยายามปรับปรุงตนเองไม่ให้เกิดข้อผิดพลาดนั้น ๆ ขึ้นอีก

(ค) ข้อบกพร่องปานกลาง การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

- เสนอผลงานสอบบัญชีเกินกว่า 30 วันนับแต่วันที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงิน

- มีข้อสังเกตน้อย และไม่พยายามปรับปรุงตนเองไม่ให้เกิดข้อผิดพลาดนั้น ๆ ขึ้นอีก

(ง) ข้อบกพร่องน้อย การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

- เสนอผลงานสอบบัญชีเกินกว่า 15 วัน แต่ไม่เกิน 30 วันนับแต่วันที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงิน

- มีข้อสังเกตน้อย และไม่พยายามปรับปรุงตนเองไม่ให้เกิดข้อผิดพลาดนั้น ๆ
ขึ้นอีก

ในการเสนอพิจารณาจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์นั้น กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ มอบหมายให้ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในแต่ละพื้นที่เป็นผู้พิจารณาและนำเสนอต่อคณะกรรมการจรรยาบรรณ ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

2. ความรู้ ความสามารถและความชำนาญ กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณา ความรู้ ความสามารถและความชำนาญ ของผู้สอบบัญชี โดยผู้ที่ได้รับการเสนอชื่อต่อนายทะเบียนสหกรณ์เพื่อแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบบัญชีได้นั้น ต้องเป็นข้าราชการในระดับ 5 ขึ้นไป มีประสบการณ์ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมาแล้วอย่างน้อย 4 ปี และได้รับการพัฒนาความรู้ด้านการสอบบัญชีจากกรมตรวจบัญชีสหกรณ์อย่างเหมาะสมในแต่ละระดับ

3. การมอบหมายงาน มีหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติในการมอบหมายงานของสำนักงาน โดยกำหนดระดับความยุ่งยากตามลักษณะของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ซึ่งพิจารณาจากขนาดของสหกรณ์และกลุ่มฯ ตามจำนวนสมาชิก ทุนดำเนินงาน และมูลค่าของธุรกิจในแต่ละปี และพิจารณาจากความซับซ้อนในการดำเนินงาน ตามกิจกรรมการเงิน กิจกรรมการผลิตและบริการ และกิจกรรมต้นทุนการผลิต แล้วจึงทำการมอบหมายงานตามหลักเกณฑ์ ดังนี้

ระดับความยุ่งยากมากที่สุด	ผู้สอบบัญชีระดับ 8 หรือ 7
ระดับความยุ่งยากมาก	ผู้สอบบัญชีระดับ 7 หรือ 6
ระดับความยุ่งยากปานกลาง	ผู้สอบบัญชีระดับ 7 หรือ 6 หรือ 5
ระดับความยุ่งยากน้อย	ผู้สอบบัญชีระดับ 6 หรือ 5
ไม่สามารถจัดระดับได้	ผู้สอบบัญชีระดับ 5

นอกจากนี้ยังได้มีการกำหนดมาตรฐานเวลาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามระดับความยุ่งยากดังกล่าว ซึ่งจะเริ่มนับตั้งแต่วันเข้าปฏิบัติงานวันแรก จนถึงวันที่ผู้สอบบัญชีเสนอผลงานสอบบัญชีต่อนายทะเบียนสหกรณ์ผ่านหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยนับเฉพาะวันที่ปฏิบัติงานจริง ดังนี้

ระดับความยุ่งยากมากที่สุด	จำนวน 60 วัน
ระดับความยุ่งยากมาก	จำนวน 45 วัน
ระดับความยุ่งยากปานกลาง	จำนวน 30 วัน
ระดับความยุ่งยากน้อย	จำนวน 15 วัน
ไม่สามารถจัดระดับได้	จำนวน 5 วัน

อย่างไรก็ตาม หากผู้สอบบัญชีมีความจำเป็นที่จะต้องขอขยายเวลาในการตรวจสอบให้มากกว่าที่กำหนดไว้ตามมาตรฐานก็สามารถทำได้ โดยจัดทำหนังสือขออนุญาตขอขยายเวลาในการตรวจสอบบัญชีเสนอต่อหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ เพื่อพิจารณาอนุมัติ โดยระบุเหตุผลถึงการขอขยายเวลาดังกล่าวไว้ให้ชัดเจน

4. การแบ่งงาน ในขั้นตอนนี้ หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์จัดทำแบบมอบหมายงานและแบ่งงาน ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในการมอบหมายงาน พร้อมทั้งเสนอรายชื่อแต่งตั้งผู้สอบบัญชีต่อผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ ที่ได้รับมอบอำนาจให้เป็นนายทะเบียนสหกรณ์ ตามคำสั่งนายทะเบียนสหกรณ์ และคำแนะนำของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เพื่อให้ นายทะเบียนสหกรณ์ออกคำสั่งแต่งตั้งผู้สอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรต่อไป ทั้งนี้จะต้องจัดทำให้แล้วเสร็จภายในวันที่ 30 กันยายน ของทุกปี

5. การขอคำปรึกษาหารือ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีจัดทำหนังสือ ขอ คำปรึกษาหารือ ตามลำดับชั้นสายการบังคับบัญชา โดยแบ่งลักษณะของคำปรึกษาหารือออกเป็น 2 กรณี ดังนี้

กรณีที่ 1 ขอคำปรึกษาหารือเกี่ยวกับการแสดงความเห็นต่องบการเงิน มีข้อควรพิจารณา คือ

(1) พิจารณาสถานการณ์ที่ตรวจพบและกระทบต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี ได้แก่ ขอบเขตถูกจำกัดโดยสหกรณ์ หรือกลุ่มเกษตรกรหรือโดยสถานการณ์ หรือ มีความไม่แน่นอนในการดำเนินงานต่อเนื่องหรือไม่แน่นอนอื่น หรือมีความขัดแย้งกับผู้บริหาร เกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด หรือการเปิดเผยข้อมูลที่เพียงพอ หรือ มีการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี

(2) กำหนดระดับความมีสาระสำคัญของผลกระทบต่อยอดคงเหลือของแต่ละบัญชีที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินโดยรวม จนมีผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน กล่าวคือ มีผล กระทบ น้อยหรือไม่กระทบเลย อยู่ในระดับไม่มีสาระสำคัญ กระทบพอสมควร อยู่ในระดับมีสาระสำคัญ และ กระทบมาก อยู่ในระดับมีสาระสำคัญมาก

(3) ขอคำปรึกษาหารือก่อนการแสดงความเห็น ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข เมื่อเกิดกรณีใดกรณีหนึ่งหรือหลายกรณีที่มีสาระสำคัญเป็นไปตามระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ว่าด้วยการแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ พ.ศ.2544 หรือหากไม่เป็นไปตามระเบียบดังกล่าวแต่ผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วว่าต้องแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข ให้จัดทำหนังสือขอคำปรึกษาหารือผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ผ่านหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ พร้อมทั้งแนบหลักฐานประกอบ แต่หากเป็นการแสดงความเห็นว่า

ไม่ถูกต้อง หรือไม่แสดงความเห็น ต้องทำหนังสือขอคำปรึกษาหารือกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ทุกกรณี

กรณีที่ 2 ขอคำปรึกษาหารือเรื่องอื่น ที่ไม่ใช้การแสดงความเห็น ให้ผู้สอบบัญชีจัดทำหนังสือขอคำปรึกษาหารือต่อหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์และผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ ตามลำดับ

6. การคงไว้ซึ่งสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร

6.1 กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติในการจำแนกสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรโดยพิจารณาจากผลการดำเนินงาน ความสามารถในการจัดทำบัญชีและงบการเงิน รวมทั้งการถูกพิจารณาสั่งเลิก อาจถูกสั่งเลิก และเลิกตามกฎหมาย โดยแบ่งกลุ่มของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรออกเป็น 3 กลุ่ม ดังนี้

กลุ่มที่ 1 กลุ่มสร้างความยั่งยืน เป็นสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่สามารถจัดทำบัญชีและงบการเงินได้เอง และสามารถจัดทำนำเสนอให้นายทะเบียนสหกรณ์ได้ภายใน 30 วันหรือมากกว่า 30 วันแต่ไม่เกินที่กฎหมายกำหนด และผลการดำเนินงาน ปีก่อนมีผลกำไรสุทธิ

กลุ่มที่ 2 กลุ่มต้องฟื้นฟู แบ่งเป็น 5 กลุ่มย่อย ได้แก่

- (1) กลุ่มที่จัดทำงบการเงินไม่ได้ แต่จัดทำบัญชีได้ และปีก่อนมีกำไร
- (2) กลุ่มที่จัดทำงบการเงินและบัญชีไม่ได้ และปีก่อนมีกำไร
- (3) กลุ่มที่หยุดดำเนินธุรกิจมาแล้วตั้งแต่ปีก่อน
- (4) กลุ่มที่ดำเนินงานมีผลขาดทุนต่อเนื่อง
- (5) กลุ่มที่จัดตั้งใหม่ ยังไม่เริ่มดำเนินธุรกิจ

กลุ่มที่ 3 กลุ่มต้องเลิก แบ่งเป็น 2 กลุ่มย่อย ได้แก่

- (1) กลุ่มที่ถูกสั่งเลิกโดยนายทะเบียนสหกรณ์

- ตามมาตรา 71 แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542 กล่าวคือ ไม่ดำเนินการภายใน 1 ปี นับแต่วันที่จดทะเบียน หรือหยุดดำเนินกิจการติดต่อกัน 2 ปี นับแต่วันหยุดกิจการ หรือไม่ส่งสำเนาบัญชีและรายงานประจำปีต่อนายทะเบียนสหกรณ์ภายในระยะเวลา 3 ปี ติดต่อกัน หรือ ดำเนินงานไม่เป็นผลดีและก่อให้เกิดความเสียหายแก่สหกรณ์

- ตามมาตรา 33 แห่งพระราชกฤษฎีกากลุ่มเกษตรกร พ.ศ.2547 กล่าวคือ ไม่ดำเนินการจัดประชุมใหญ่ภายใน 90 วันนับแต่วันจดทะเบียนจัดตั้ง หรือ ไม่ดำเนินการภายใน 1 ปี นับแต่วันจดทะเบียนจัดตั้ง หรือหยุดดำเนินกิจการติดต่อกัน 2 ปี นับแต่วันหยุดกิจการ

หรือ ไม่ส่งสำเนาขบวนการต่อนายทะเบียนกลุ่มเกษตรกร ตามมาตรา 24 วรรค 4 เป็นระยะเวลา 3 ปี ติดต่อกัน หรือดำเนินงานไม่เป็นผลดีและก่อให้เกิดความเสียหายแก่กลุ่มเกษตรกร

(2) กลุ่มที่ต้องเลิกโดยกฎหมาย

- ตามมาตรา 70 แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542 กล่าวคือ มีเหตุตามที่กำหนดในข้อบังคับให้ต้องเลิก หรือมีสมาชิกน้อยกว่า 10 คน หรือที่ประชุมใหญ่มีมติให้เลิก หรือศาลพิพากษาให้ล้มละลาย หรือนายทะเบียนสั่งให้เลิกตามมาตรา 71 แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542

- ตามมาตรา 32 แห่งพระราชกฤษฎีกากลุ่มเกษตรกร พ.ศ.2547 กล่าวคือ มีเหตุตามที่กำหนดในข้อบังคับให้ต้องเลิก หรือมีสมาชิกน้อยกว่า 30 คน ติดต่อกันเป็นระยะเวลา 120 วัน หรือที่ประชุมใหญ่มีมติให้เลิก หรือศาลพิพากษาให้ล้มละลาย หรือนายทะเบียนสั่งให้เลิกตามมาตรา 33 แห่งพระราชกฤษฎีกากลุ่มเกษตรกร พ.ศ.2547

6.2 จัดสรรสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ได้จำแนกกลุ่มไว้แล้วเข้าสู่กระบวนการต่าง ๆ ดังนี้

(1) กระบวนการมอบหมายงาน ได้แก่ กลุ่มสร้างความยั่งยืนและกลุ่มต้องฟื้นฟู

(2) กระบวนการส่งเสริมการบริหารจัดการที่ดี สำหรับกลุ่มสร้างความยั่งยืน หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์และผู้สอบบัญชีร่วมกันพิจารณาจัดทาสหกรณ์เข้าร่วมโครงการสามประสานเพื่อพัฒนาการสหกรณ์ แจงให้ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ทราบเพื่อจะได้จัดให้มีการอบรมตามโครงการสามประสานเพื่อพัฒนาการสหกรณ์ระหว่างผู้สอบบัญชี สหกรณ์ และผู้ตรวจสอบกิจการ ตลอดจนจัดอบรมให้แก่ผู้ตรวจสอบกิจการของสหกรณ์ที่เข้าโครงการนี้ด้วย

(3) กระบวนการฟื้นฟู สำหรับกลุ่มที่ต้องฟื้นฟู สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์และผู้สอบบัญชีพิจารณาสหกรณ์ที่ควรได้รับการฟื้นฟู เพื่อเสนอรายชื่อไปยังผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 ดำเนินการจัดอบรมให้ความรู้ด้านการบริหารจัดการการเงินการบัญชี โดยแยกออกเป็น 2 กลุ่มย่อย ดังนี้

- กลุ่มที่จัดทำบัญชีและงบการเงินไม่ได้ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ส่งรายชื่อสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรให้ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์จัดให้มีการอบรมตามโครงการณรงค์การจัดทำบัญชีให้แก่ฝ่ายบริหารและฝ่ายจัดการ แล้วให้สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ติดตามนิเทศ สอนแนะและกำกับดูแลอย่างต่อเนื่อง

- กลุ่มหยุดดำเนินธุรกิจและดำเนินงานมีผลขาดทุนต่อเนื่องเป็นเวลา 3 ปี สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ส่งรายชื่อสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรให้ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจ

บัญชีสหกรณ์จัดให้มีการอบรมตามโครงการเสริมสร้างความรู้เชิงบริหารธุรกิจให้แก่ฝ่ายบริหาร และฝ่ายจัดการ แล้วให้สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ติดตามนิเทศ สอนแนะและกำกับดูแลอย่างต่อเนื่อง

- กลุ่มจัดตั้งใหม่ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ส่งรายชื่อสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรให้ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์จัดให้มีการอบรมตามโครงการเตรียมความพร้อมในการดำเนินงานให้แก่ฝ่ายบริหารและฝ่ายจัดการ แล้วให้สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ติดตามนิเทศ สอนแนะและกำกับดูแลอย่างต่อเนื่อง

(4) กระบวนการเสนอเลิก มีแนวปฏิบัติดังนี้

- การเสนอนายทะเบียนสหกรณ์พิจารณาสั่งเลิก หรือรายงานเหตุให้ต้องเลิก ให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามแนวปฏิบัติที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดไว้

- การมอบหมายงานและแต่งตั้งผู้สอบบัญชี ให้พิจารณาแยกออกเป็น 2 กลุ่ม ดังนี้

กลุ่มที่ 1 หากเป็นกลุ่มที่พิจารณาสั่งเลิกครั้งแรก ให้สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ทำคำสั่งมอบหมายงานและเสนอผู้สอบบัญชีต่อนายทะเบียนสหกรณ์ ส่วนการกำหนดแผนการเข้าสอบบัญชีให้อยู่ในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี แต่หากเป็นกลุ่มที่พิจารณาสั่งเลิกตั้งแต่ปีก่อน หรืออยู่ระหว่างการพิจารณาให้เลิก สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์จัดทำคำสั่งมอบหมายงานให้ติดตามความก้าวหน้า โดยไม่ต้องเสนอแต่งตั้งผู้สอบบัญชี แต่ในภายหลังหากมีการยกเลิกคำสั่งเลิก ให้จัดทำคำสั่งมอบหมายงานและเสนอแต่งตั้งผู้สอบบัญชีเพิ่มเติมได้

กลุ่มที่ 2 กลุ่มต้องเลิกตามกฎหมาย ไม่ต้องจัดทำคำสั่งมอบหมายงานและไม่ต้องเสนอแต่งตั้งผู้สอบบัญชี

อย่างไรก็ตาม สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ไม่วางแผนงานสอบบัญชี ให้ผู้สอบบัญชีวางแผนงานติดตามอย่างน้อย 1 ครั้ง และให้จัดทำรายงานผลการติดตามเสนอหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ทุกครั้ง

7. การติดตามงาน กำหนดให้ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์และหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ ติดตามการปฏิบัติงานของสำนักงานและของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสำนักงาน มาตรฐานกระบวนการสอบบัญชีและมาตรฐานการรายงาน ดังนี้

ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ มอบหมายให้กลุ่มกำกับมาตรฐานการบัญชี ติดตามการปฏิบัติงานของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์และผู้สอบบัญชีดังนี้

(1) ติดตามผลการปฏิบัติงานตามมาตรฐานสำนักงาน โดยประเมินผลการปฏิบัติงานของหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ว่า ได้มีการปฏิบัติให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และแนวทาง

ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานสำนักงาน เกี่ยวกับ ข้อกำหนดของวิชาชีพ ความรู้ความสามารถและความชำนาญ การมอบหมายงาน การแบ่งงาน การขอคำปรึกษาหารือ การคงไว้ซึ่งสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร และการติดตามงาน

(2) สอบทานงานของผู้สอบบัญชี ให้เป็นไปตามมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชี และมาตรฐานการรายงาน โดยทำการตรวจสอบผลงานของผู้สอบบัญชี ทุกคน คนละ 3 ชิ้นงาน ให้แล้วเสร็จภายใน 5 วัน นับแต่วันที่ผู้สอบทานลงทะเบียนรับงานจากกลุ่มกำกับมาตรฐานการบัญชี

(3) กรณีสอบทานงานแล้วพบบกพร่องมาก ให้ทำการสุ่มสอบทานงานของผู้สอบบัญชีรายนั้น ๆ เพิ่ม หรืออาจเสนอให้มีการพิจารณาจรรยาบรรณ ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด

หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ มอบหมายให้ข้าราชการในสำนักงานฯ ที่มีประสบการณ์ในงานสอบบัญชี ติดตามการปฏิบัติงานของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์และผู้สอบบัญชีดังนี้

(1) ติดตามและควบคุมให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสำนักงาน มาตรฐานกระบวนการสอบบัญชีและมาตรฐานการรายงาน

(2) สอบทานงานของผู้สอบบัญชีทุกชิ้นงานให้เป็นไปตามมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชีและมาตรฐานการรายงาน ก่อนส่งออกสู่บุคคลภายนอก โดยจัดทำให้แล้วเสร็จภายใน 10 วัน นับแต่วันที่ผู้สอบบัญชีเสนอผลงานสอบบัญชีต่อนายทะเบียนสหกรณ์ผ่านหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์

(3) ควบคุมให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานเกี่ยวกับ การแสดงความเห็นต่องบการเงินและการจัดทำรายงานการสอบบัญชี การจัดทำรายงานผลการตรวจสอบบัญชีและกระดาษทำการ การบันทึกข้อมูลในระบบ คอมพิวเตอร์ เช่น การรายงานผลการปฏิบัติงานสอบบัญชี การบันทึกข้อมูลทางการเงินการบัญชี การบันทึกการจัดชั้นคุณภาพของสหกรณ์ การบันทึกข้อบกพร่องทางการเงินการบัญชี เป็นต้น

ระบบควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี กำหนดขึ้นเพื่อเป็นหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด รวมถึงเพื่อพัฒนาประสิทธิภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ให้เข้าสู่มาตรฐานทางวิชาชีพ

หลักเกณฑ์การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

ระบบควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ให้ถือปฏิบัติเป็นการเฉพาะอย่างมีประสิทธิภาพ สำหรับงานสอบบัญชีสหกรณ์ ดังนี้

1. สหกรณ์ที่มีระดับความยุ่งยากมากที่สุด หรือความยุ่งยากมาก ประเภทใดก็ได้ที่อยู่ในความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีระดับ 7 และระดับ 6 ทุกราย รายละเอียด 1 สหกรณ์
2. เป็นสหกรณ์ที่ผ่านการพิจารณาและได้รับความเห็นชอบร่วมกันระหว่างหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์กับผู้สอบบัญชีระดับ 7 และระดับ 6

วิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

ระบบควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เป็นการติดตามและควบคุมคุณภาพการปฏิบัติตามระบบบริหารงานสอบบัญชีที่กำหนดไว้ ประกอบด้วยมาตรฐาน 3 ด้าน คือ

1. มาตรฐานสำนักงาน ให้ถือปฏิบัติตามระบบบริหารงานสอบบัญชีเกี่ยวกับข้อกำหนดของวิชาชีพ ความรู้ ความสามารถ และความชำนาญ การมอบหมายงาน การแบ่งงาน การขอคำปรึกษาหารือ การคงไว้ซึ่งสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร การติดตามงาน
2. มาตรฐานกระบวนการสอบบัญชี ให้ถือปฏิบัติตามระบบบริหารงานสอบบัญชีเกี่ยวกับ

2.1 การกำหนดแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีรายสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร

เมื่อได้รับการแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ให้ผู้สอบบัญชีกำหนดแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีรายสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร โดยปฏิบัติดังนี้

2.1.1 รวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ต้องตรวจสอบจากกระดาษทำการหรือรายงานผลการตรวจสอบบัญชีในปีก่อน รวมทั้งสอบถามผู้สอบบัญชีปีก่อนแล้วใช้ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีพิจารณาข้อมูลดังกล่าวเพื่อใช้ประกอบการกำหนดแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นรายสหกรณ์และ กลุ่มเกษตรกร

2.1.2 เข้าร่วมประชุมคณะกรรมการดำเนินการ เพื่อทำความเข้าใจเกี่ยวกับขั้นตอน การให้บริการสอบบัญชี และแนะนำให้สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่คาดว่าจะจัดหางบการเงินและรายละเอียดประกอบงบการเงินแล้วเสร็จแจ้งกำหนดการที่พร้อมให้ผู้สอบบัญชีเข้าตรวจสอบบัญชีประจำปี โดยจัดทำหนังสือขอรับบริการตรวจสอบบัญชี และเมื่อผู้สอบบัญชี

ได้รับหนังสือดังกล่าวแล้วให้นำมาพิจารณากำหนดแผนปฏิบัติงานสอบบัญชี และจัดลำดับการให้บริการสอบบัญชี โดยเรียงตามลำดับก่อนหลัง

2.2 การวางแผนงานสอบบัญชี

การวางแผนงานสอบบัญชี เป็นการพัฒนากลยุทธ์การตรวจสอบทั่วไปและกำหนดวิธีการตรวจสอบในรายละเอียดสำหรับลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตการตรวจสอบ เพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยปฏิบัติดังนี้

2.2.1 ประเมินความเสี่ยงและสรุปผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเสี่ยงให้ครอบคลุมทุกด้าน โดยประเมินความเสี่ยง สืบเนื่อง และความเสี่ยงจากการควบคุม เพื่อนำผลการประเมินความเสี่ยงไปใช้ในการวางแผนปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีอย่างเหมาะสม

2.2.2 จัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม บันทึกข้อมูลที่มีความสำคัญและเป็นประโยชน์ต่อการตรวจสอบบัญชี ประกอบด้วย ขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี ข้อมูลเกี่ยวกับ สหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร ระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน การประเมินความเสี่ยงระดับยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทรายการ ระดับความมีสาระสำคัญ นโยบายการบัญชี กำหนดการตรวจสอบ และ ปฏิบัติงานตรวจสอบ

2.2.3 จัดทำแนวการสอบบัญชี เพื่อใช้เป็นคำสั่งงานแก่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และใช้ในการควบคุมการปฏิบัติงานให้เป็นไปอย่างถูกต้อง ซึ่งจะทำให้ได้หลักฐานการตรวจสอบที่มีคุณภาพและเพียงพอ ในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน โดยแนวการสอบบัญชีต้องระบุรายละเอียดวิธีการตรวจสอบ ให้สอดคล้องกับผลการประเมินความเสี่ยงและแผนการสอบบัญชีโดยรวม

ทั้งนี้ ให้ผู้สอบบัญชีจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชี ก่อนที่ผู้สอบบัญชีเข้าปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี และ เฉพาะสหกรณ์ที่เข้าสู่ระบบควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีให้นำเสนอหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ เพื่อพิจารณาก่อนเข้าปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีระหว่างปี

2.3 การปฏิบัติงานสอบบัญชี ให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีใน 2 ช่วงเวลาดังนี้

2.3.1 การสอบบัญชีระหว่างปี ให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาเข้าปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีระหว่างปีได้ตามความเหมาะสม ยกเว้น สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่มีระดับความยุ่งยากมากที่สุด และยุ่งยากมาก ให้เข้าปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีระหว่างปี อย่างน้อย 1 ครั้ง

2.3.2 การสอบบัญชีประจำปี ให้ผู้สอบบัญชีเข้าปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีประจำปี เมื่อได้รับงบการเงินและรายละเอียดประกอบงบการเงินจากสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาตรวจสอบในเบื้องต้นก่อนว่าสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรดังกล่าว มีความพร้อมรับการตรวจสอบจริงหรือไม่ แล้วปฏิบัติดังนี้

(1) กรณีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรมีความพร้อมรับการตรวจสอบจริง ให้ผู้สอบบัญชีจัดทำหนังสือแจ้งกำหนดการเข้าตรวจสอบบัญชี หรือใช้วิธีการอื่นใดตามที่เห็นสมควร เพื่อให้ทราบถึงกำหนดการเข้าตรวจสอบบัญชี

(2) กรณีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรไม่มีความพร้อมรับการตรวจสอบ ให้ผู้สอบบัญชีจัดทำหนังสือแจ้งให้แก้ไขหรือจัดทำงบการเงินและรายละเอียดประกอบให้ถูกต้อง โดยให้จัดทำภายใน 5 วัน นับจากวันที่ได้รับงบการเงินและรายละเอียดประกอบงบการเงิน เพื่อให้สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรทราบและแก้ไข หรือจัดทำงบการเงินและรายละเอียดประกอบให้ถูกต้อง ครบถ้วนต่อไป

กรณีผู้สอบบัญชีตรวจสอบพบข้อบกพร่องทางการเงินการบัญชี ไม่ว่าจะ เป็นข้อบกพร่องที่อยู่ในลักษณะเร่งด่วนต้องสั่งการให้คณะกรรมการดำเนินการแก้ไขในทันทีตามมาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 หรือข้อบกพร่องที่ไม่อยู่ในลักษณะเร่งด่วน แนะนำเป็นหนังสือ หรือแนะนำด้วยวาจาให้คณะกรรมการดำเนินการแก้ไข ให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการรายงานและสั่งการให้สหกรณ์แก้ไขข้อบกพร่องเกี่ยวกับการเงินการบัญชี พ.ศ. 2547

2.4 การสรุปผลงานสอบบัญชี เพื่อให้มีการสอบทานงานก่อนเสร็จสิ้นงานตรวจสอบ และสรุปผลการตรวจสอบเพื่อ แสดงความเห็นต่องบการเงิน

2.4.1 สอบทานงานขั้นสุดท้ายก่อนเสร็จสิ้นงานตรวจสอบ

(1) ให้ผู้สอบบัญชีสอบทานการปฏิบัติงานของผู้ช่วยว่าได้ปฏิบัติตามแนวการสอบบัญชีที่กำหนดไว้อย่างครบถ้วน และบรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบหรือไม่

(2) สอบทานการจัดทำหลักฐานการสอบบัญชี หรือกระดาษทำการ

2.4.2 สรุปผลการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน ให้ผู้สอบบัญชีประเมินข้อสรุปจากหลักฐานต่างๆ ที่ได้จากการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ว่าเพียงพอที่จะสรุปผลการตรวจสอบโดยรวม และแสดงความเห็นต่องบการเงินก่อนปิดงานสอบบัญชี

3. มาตรฐานการรายงาน ให้ถือปฏิบัติตามระบบบริหารงานสอบบัญชีเกี่ยวกับ

3.1 การแสดงความเห็นต่องบการเงินและจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี เป็นการจัดทำ เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน โดยรวมว่า งบการเงินที่ตรวจสอบแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามระเบียบที่นายทะเบียน สหกรณ์กำหนดหรือไม่ เพียงใด ซึ่งการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ในรายงานของผู้สอบบัญชี ต้องสอดคล้องกับข้อเท็จจริงเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของสหกรณ์และกลุ่ม เกษตรกร โดยมีประเภทของการแสดงความเห็น 4 แบบ คือ การแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง และรายงานว่าไม่ แสดงความเห็น

ทั้งนี้การจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีให้ปฏิบัติให้เป็นไปตามระเบียบกรมตรวจ บัญชีสหกรณ์ ว่าด้วยการแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ พ.ศ. 2544 และ หนังสือของ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เรื่อง แนวทางการแสดงความเห็นต่องบการเงินและจัดทำรายงานของ ผู้สอบบัญชี รวมทั้งจัดทำตามรูปแบบและแนวทางที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด

เมื่อผู้สอบบัญชีจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีแล้ว ให้มอบให้สหกรณ์และกลุ่ม เกษตรกร พร้อมกับงบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว เพื่อให้นำไปดำเนินการประชุมใหญ่ภายใน ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด

3.2 การรายงานผลการตรวจสอบบัญชี การจัดทำรายงานผลการตรวจสอบบัญชี แยกออกเป็น 2 กรณี คือ

3.2.1 รายงานการสอบบัญชีระหว่างปี ให้ผู้สอบบัญชีจัดทำรายงานการสอบ บัญชีระหว่างปีเพื่อเสนอผลการตรวจสอบบัญชีระหว่างปีเสนอหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชี สหกรณ์ภายใน 10 วันนับจากวันเสร็จสิ้นงานตรวจสอบบัญชีระหว่างปี

3.2.2 รายงานผลการตรวจสอบ ให้ผู้สอบบัญชีจัดทำรายงานผลการตรวจสอบ ตามรูปแบบและแนวทางที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด เสนอต่อนายทะเบียนสหกรณ์ ภายใน มาตรฐานเวลาปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีที่กำหนด โดยให้เริ่มนับตั้งแต่วันที่เข้าปฏิบัติงานวันแรก จนถึงวันที่ผู้สอบบัญช้นำเสนอรายงานผลการตรวจสอบและกระดาศทำการต่อนายทะเบียน สหกรณ์ ให้นับเฉพาะวันที่ปฏิบัติงานจริง ทั้งนี้ กรณีที่มีการตรวจสอบบัญชีระหว่างปี ให้นับ จำนวนวันที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชีระหว่างปีรวมเข้าไว้ด้วย

3.3 การรายงานผลการปฏิบัติงาน เมื่อปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีแล้วเสร็จ ให้ ผู้สอบบัญชีรายงานผลการปฏิบัติงาน ดังนี้

3.3.1 การรายงานผลการปฏิบัติงานสอบบัญชี ให้ผู้สอบบัญชีรายงานผลการปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยบันทึกข้อมูลผ่านระบบ คอมพิวเตอร์ ของ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

3.3.2 การบันทึกข้อมูลทางการเงินของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ให้ผู้สอบบัญชีบันทึกข้อมูลทางการเงินของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ผ่านระบบ คอมพิวเตอร์ ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เพื่อจัดเก็บข้อมูลทางสถิติและจัดระดับความยุ่งยากของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ใช้เป็นข้อมูลประกอบการพิจารณาออบหมายงานและ แบ่งงานให้ผู้สอบบัญชีในปีต่อไป

3.3.3 การจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ให้ผู้สอบบัญชีบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร จากแบบประเมินคุณภาพสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรผ่านระบบ คอมพิวเตอร์ ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เพื่อประเมินและจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร

ทั้งนี้ กำหนดให้มีการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี 3 ระดับ คือ ระดับสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ ระดับสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1 – 10 และระดับกรม

ขั้นตอนการปฏิบัติ สำหรับระบบควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์มีขั้นตอนการปฏิบัติ ดังนี้

1. การคัดเลือกสหกรณ์ที่เข้าสู่ระบบควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ภายหลังจากที่ได้รับแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบบัญชี ให้ผู้สอบบัญชีระดับ 7 และระดับ 6 ทูลราย พิจารณาคัดเลือกสหกรณ์ประเภทใดก็ได้ในความรับผิดชอบ ที่มีระดับความยุ่งยากมากที่สุด หรือยุ่งยากมาก รายละ 1 สหกรณ์ เพื่อเข้าสู่ระบบควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี โดยการคัดเลือกดังกล่าวให้ผ่านการพิจารณาและได้รับความเห็นชอบร่วมกันระหว่างหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ กับผู้สอบบัญชีระดับ 7 และระดับ 6

2. การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีในแต่ละระดับ
ระดับสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ รับผิดชอบในการติดตามและควบคุมคุณภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ให้เป็นไปตามระบบบริหารงานสอบบัญชี ด้านมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชีและมาตรฐานการรายงานที่กำหนดไว้ ด้วยการประเมินคุณภาพงานสอบบัญชีทุกสหกรณ์ที่เข้าสู่ระบบควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี โดยใช้แบบประเมินคุณภาพงานสอบบัญชีและบันทึกข้อมูลผ่านระบบ คอมพิวเตอร์ ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน 10 วัน นับจากวันที่ผู้สอบบัญชีนำเสนอรายงานผล

การตรวจสอบและกระดากทำการต่อนายทะเบียนสหกรณ์ผ่านหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์

กรณีที่ประเมินคุณภาพงานสอบบัญชีแล้วพบข้อสังเกตจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ให้แจ้งผู้สอบบัญชีทราบโดยแนบรายงานผลการประเมินจากระบบ คอมพิวเตอร์ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีปรับปรุง แก้ไข หรือเป็นข้อมูลในการพัฒนาการปฏิบัติงานสอบบัญชีต่อไป

ระดับสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1 – 10 ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ รับผิดชอบติดตามและควบคุมคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ และผู้สอบบัญชี ดังนี้

(ก) ติดตามผลการปฏิบัติงานของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ จากแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีรายสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร และรายงานผลการปฏิบัติงานผ่านระบบ คอมพิวเตอร์ ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

(ข) ติดตามและควบคุมคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ให้เป็นไปตามระบบบริหารงานสอบบัญชีด้าน มาตรฐานสำนักงานที่กำหนดไว้ โดยผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ประเมินคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยใช้แบบประเมินมาตรฐานสำนักงาน และบันทึกข้อมูลผ่านระบบคอมพิวเตอร์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในเดือนกรกฎาคม ของทุกปี

(ค) ติดตามและควบคุมคุณภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามระบบบริหารงานสอบบัญชีด้านมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชี และมาตรฐานการรายงานที่กำหนดไว้ โดยผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ มอบหมายให้กลุ่มกำกับมาตรฐานการบัญชี ประเมินคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีทุกสหกรณ์ที่เข้าสู่ระบบควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี โดยใช้แบบประเมินคุณภาพงานสอบบัญชี แล้วบันทึกข้อมูลผ่านระบบคอมพิวเตอร์ ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน 5 วัน นับจากวันที่ผู้ปฏิบัติงานลงทะเบียนรับงานจากกลุ่มกำกับมาตรฐานการบัญชี

อนึ่งกรณีที่ประเมินคุณภาพงานสอบบัญชีแล้ว พบข้อสังเกตจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ให้แจ้งผู้สอบบัญชีทราบโดยแนบรายงานผลการประเมินจากการบันทึกข้อมูลในคอมพิวเตอร์ แต่หากพบว่าผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานมีข้อบกพร่องมาก หรือไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ให้สุ่มสอบทานงานของผู้สอบบัญชีรายนั้นเพิ่มเติม รวมทั้งเสนอให้มีการพิจารณาจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ตามระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วยวิธีพิจารณาจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์และการอุทธรณ์ พ.ศ.2545 โดยจัดทำหนังสือเสนอให้พิจารณาจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี

ระดับกรม กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ติดตามและควบคุมคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1 – 10 และสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ ดังนี้

(1) ติดตามผลการปฏิบัติงานของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1 – 10 และสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ทุกจังหวัด จากผลการประเมินมาตรฐานสำนักงานและผลการประเมินคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1 – 10 และสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ทุกจังหวัด ผ่านระบบ คอมพิวเตอร์ ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

(2) ติดตามและควบคุมคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1 – 10 และสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ทุกจังหวัด ให้เป็นไปตามระบบบริหารงานสอบบัญชีที่กำหนดไว้หรือไม่ โดยใช้แบบประเมินคุณภาพงานสอบบัญชี และแบบประเมินมาตรฐานสำนักงาน โดยติดตามประเมินผลในภาคสนามอย่างน้อยปีละ 3 ครั้งและดำเนินการให้ครบทุกภูมิภาคภายใน 3 ปี

(3) แนวคิดในการศึกษาแนวทางการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

จากการปรับเปลี่ยนกระบวนการสอบบัญชีและวิธีการทำงาน และจัดทำโครงการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ตามคู่มือการปฏิบัติงานสอบบัญชี ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ซึ่งผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ ได้รับการถ่ายทอดความรู้ ความเข้าใจในหลักการปฏิบัติงานตามคู่มือดังกล่าวแล้ว และได้ดำเนินการปฏิบัติตามคู่มือนั้นในระยะเวลาพอสมควร แต่การตรวจสอบที่มีอยู่ก็ยังไม่อาจตอบสนองความต้องการของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ได้ครบถ้วน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในสถานะที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีแนวโน้มที่จะลดลงในขณะที่จำนวนสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรจดทะเบียนเพิ่มขึ้น ส่งผลกระทบกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์อย่างต่อเนื่อง ดังนั้นเพื่อให้ทราบผลการปฏิบัติงานและความสัมฤทธิ์ผลของการดำเนิน โครงการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ผู้ศึกษาจึงสนใจที่จะศึกษาแนวทางในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในพื้นที่รับผิดชอบของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 ว่าได้มีการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดมากน้อยเพียงใด ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความรู้และเข้าใจเกี่ยวกับหลักปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 220 หรือไม่เพียงใด ตลอดจนมีปัญหาในการปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานดังกล่าวหรือไม่ ทั้งนี้เพื่อนำไปปรับปรุงพัฒนาแนวทางควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่ให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล มากยิ่งขึ้น

บททวนวรรณกรรม

นลินรัตน์ เต็นคอนทราย (2547) ได้ศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง : มุมมองของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและผู้จัดการงานสอบบัญชี ผลการศึกษาพบว่าลักษณะของพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงที่เกิดขึ้นมากที่สุด 3 ลักษณะแรกคือ การรายงานจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการสอบบัญชีน้อยกว่าระยะเวลาที่ได้ใช้ไปจริง การเพิ่มขนาดของระดับความผิดพลาดที่ยอมรับได้เพื่อให้รายงานนั้นผ่านตามเกณฑ์ที่ได้ตั้งไว้ และการไม่ศึกษาถึงรายการที่เกี่ยวข้องและข้อมูลทางเทคนิคเพิ่มเติม และจากการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างพฤติกรรมดังกล่าวและปัจจัยต่างๆ ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 พบว่า ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงมากที่สุดคือ การฝึกอบรมอย่างเพียงพอและการรับรู้ถึงความมีประสิทธิภาพของการสอบทานงานสอบบัญชี ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์รองลงมาคือ การรับรู้ถึงแรงกดดันทางเวลาและการเห็นว่าการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีขั้นตอนมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็น และปัจจัยที่มีความสัมพันธ์น้อยที่สุดคือ ความต้องการความสำเร็จของผู้สอบบัญชี ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชีควรนำปัจจัยต่างๆ เหล่านี้ไปพิจารณาและปรับปรุงการทำงานเพื่อให้เกิดพฤติกรรมดังกล่าวให้น้อยที่สุด

ศิวิมล ประดิษฐ์วรคุณ (2546) ได้ศึกษาเรื่อง ปัจจัยกำหนดความพึงพอใจในงานสอบบัญชี : มุมมองของผู้รับการตรวจสอบและหน่วยงานกำกับดูแลตามกฎหมาย ผลการศึกษาพบว่ากลุ่มของผู้รับการตรวจสอบ คุณภาพงานสอบบัญชีด้านต่างๆ ความทันต่อเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบ การให้คำแนะนำและความรู้ใหม่ๆ เกี่ยวกับวิชาชีพแก่ผู้รับการตรวจสอบ การติดต่อสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับบุคลากรระดับสูงของบริษัทผู้รับการตรวจสอบ มนุษยสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชี และชื่อเสียงของสำนักงานสอบบัญชี เป็นปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับความพึงพอใจในงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ ในขณะที่ผลการศึกษาของกลุ่มของหน่วยงานกำกับดูแลตามกฎหมายพบว่า ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชี การใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ การรักษามรรยาทในการประกอบวิชาชีพ การปฏิบัติตามมาตรฐานทางวิชาชีพอย่างเข้มงวด การวางแผนงานสอบบัญชีอย่างเหมาะสม และการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี เป็นปัจจัยที่มีผลต่อความพึงพอใจในงานสอบบัญชี

ดิจรินทร์ แสงจันทร์ (2546) ได้ศึกษาเรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในเขตภาคเหนือตอนบน เพื่อให้ทราบถึงวิธีการในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีทั้งภายในสำนักงานสอบบัญชีและแต่ละงานสอบบัญชี ผลการศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตภาคเหนือตอนบนมีการปฏิบัติตามการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพงาน สอบบัญชีอยู่ในระดับมาก โดยการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีแต่ละงานสอบบัญชีมีการปฏิบัติอยู่ในระดับสูงกว่าการปฏิบัติตามการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีทั่วไป และสามารถตรวจสอบสิ่งที่ผิดปกติดังกล่าวเป็นสาระสำคัญในงบการเงินและมีความเป็นอิสระในการรายงานสิ่งที่ตรวจสอบพบนั้นได้อย่างถูกต้อง เพียงพอและเหมาะสม ผลงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ จึงมีความน่าเชื่อถือและนำไปใช้ประโยชน์ได้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved