

บทที่ 2

ทฤษฎี แนวคิดและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีใช้พิจารณาตรวจสอบบัญชี สหกรณ์ภาค
เกษตร ผู้ศึกษาได้ศึกษาเนื้อหาเกี่ยวกับ แนวคิด ทฤษฎีและเอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับเรื่อง
ทำการศึกษา เพื่อใช้เป็นแนวทางในการศึกษาดังนี้

แนวคิดเกี่ยวกับการสอบบัญชีสหกรณ์

การสอบบัญชีสหกรณ์ หมายถึง การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบ การ
ลงบัญชีและหลักฐานอื่น ๆ ตลอดจนการใช้วิธีการตรวจสอบอื่นที่จำเป็นตามแนวทางปฏิบัติงานที่
วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานรวมถึงกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบ คำสั่ง คำแนะนำของนาย
ทะเบียนสหกรณ์และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและแสดงความเห็น
โดยอิสระและเที่ยงตรงต่องบการเงินที่สหกรณ์จัดทำขึ้นและเพื่อแสดงให้เห็นถึงฐานะการเงินและ
ผลการดำเนินงานของสหกรณ์โดยถูกต้องตามที่ควรและเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป
หรือไม่เพียงใด รวมถึงการเสนอข้อสังเกตหรือข้อเสนอแนะ อันเป็นประโยชน์ต่อการบริหารงาน
สหกรณ์ให้มีประสิทธิภาพ ดังนั้นผู้สอบบัญชีสหกรณ์จึงมีความแตกต่างจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
ทั่วไป คือ

1. ด้านคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่า
ด้วยการสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2542 ระบุว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์อาจเป็นข้าราชการกรมตรวจ
บัญชีสหกรณ์หรือเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชีที่ใบอนุญาตยังไม่ขาด
อายุ ไม่ถูกพักหรือไม่ถูกเพิกถอนที่ได้ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไว้หรือเป็นผู้ชำนาญงาน
ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ตามประกาศอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และได้ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบ
บัญชีสหกรณ์ไว้ ซึ่งจะเห็นได้ว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไม่จำเป็นต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเสมอ
ไป แต่หากเปิดโอกาสให้ข้าราชการหรือผู้ที่มีประสบการณ์และความชำนาญในการสอบบัญชี
สหกรณ์สามารถขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ได้ งานสอบบัญชีสหกรณ์เป็นงานที่ต้องอาศัย
ผู้มีความรู้ความชำนาญด้านกิจการสหกรณ์ด้วย

2. ด้านการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องมีความรู้
ความเข้าใจในระเบียบและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับสหกรณ์ เนื่องจากต้องปฏิบัติงานตรวจสอบ
บัญชีให้ครอบคลุมในด้านต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

2.1 ด้านการเงินการบัญชีสหกรณ์ (Financial Audit) คือ การแสดงความเห็นถึงฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานของสหกรณ์ว่าถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

2.2 ด้านการปฏิบัติการของสหกรณ์ (Operational Audit) คือ การพิจารณาถึงการบริหารด้านการเงินและธุรกิจของสหกรณ์เป็นการพิจารณาถึงความเพียงพอของเงินทุนต่อความเสี่ยง ด้านคุณภาพสินทรัพย์ ด้านความสามารถในการบริหารจัดการธุรกิจต่าง ๆ ของสหกรณ์

2.3 ด้านการบริหารงานของสหกรณ์ (Management Audit) คือ การพิจารณาถึงการจัดแบ่งส่วนงานภายในสหกรณ์ การแบ่งแยกหน้าที่และความรับผิดชอบของคณะกรรมการดำเนินการและเจ้าหน้าที่สหกรณ์ การกำหนดระเบียบเพื่อใช้เป็นแนวทางปฏิบัติครอบคลุมการดำเนินงานและการดำเนินธุรกิจ การกำหนดแผนงานและงบประมาณรายได้ การปฏิบัติงานของคณะกรรมการดำเนินการและเจ้าหน้าที่สหกรณ์ตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ ระเบียบที่เกี่ยวข้อง และการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบกิจการหรือผู้ตรวจสอบภายในเป็นไปตามพระราชบัญญัติสหกรณ์และระเบียบที่เกี่ยวข้อง

บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีภาคเกษตร

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่ได้รับการแต่งตั้งจากนายทะเบียนสหกรณ์นับว่าเป็นการปฏิบัติงานในนามของนายทะเบียนสหกรณ์ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ซึ่งผู้สอบบัญชีสหกรณ์นอกจากจะต้องปฏิบัติงานมาตรฐานการสอบบัญชีและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องมีความรู้ความเข้าใจในระเบียบและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับสหกรณ์ เพื่อการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีให้ครอบคลุมในด้านการเงินและการบัญชีสหกรณ์ การปฏิบัติงานของสหกรณ์ และการบริหารงานของสหกรณ์ ผู้สอบบัญชี อาจให้ การแนะนำ ให้ความรู้ เมื่อพบว่าสหกรณ์มีการปฏิบัติงานที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี หรือตามระเบียบและข้อบังคับของสหกรณ์ นอกจากการตรวจสอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจจะต้อง ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับการเงินการบัญชีแก่สมาชิก คณะกรรมการ ผู้จัดการและพนักงาน ด้วย รวมถึงการเข้าร่วมประชุมคณะกรรมการ การประชุมใหญ่สามัญประจำปีของสหกรณ์ และผู้สอบบัญชีจะต้องให้ความร่วมมือกับหน่วยงานหรือส่วนราชการที่ทำหน้าที่เกี่ยวข้องกับสหกรณ์ด้วย

กระบวนการที่เกี่ยวข้องกับการคัดเลือกและเสนอชื่อผู้สอบบัญชีภาคเอกชน

เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับการทาบทามจากสหกรณ์ ผู้สอบบัญชีจะต้องจัดทำหนังสือเสนอบริการสอบบัญชี เพื่อเสนอรับงานต่อสหกรณ์ สหกรณ์จะดำเนินการคัดเลือกผู้สอบบัญชีโดย

คัดเลือกจากมติของที่ประชุมใหญ่และเมื่อผู้สอบบัญชีได้รับแจ้งจากสหกรณ์ว่าได้รับการคัดเลือกให้เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ตามมติที่ประชุมใหญ่ แล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องส่งเอกสารให้กับสหกรณ์เพิ่มเติม ดังนี้

1. หนังสือยืนยันการรับงานสอบบัญชี
2. หนังสือรับรองของผู้สอบบัญชี
3. หนังสือแจ้งรายชื่อผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

เมื่อสหกรณ์ได้รับเอกสารที่ผู้สอบบัญชีส่งไปแล้ว สหกรณ์จะต้องจัดทำหนังสือ นำส่งเพื่อเสนอชื่อผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่ได้รับการคัดเลือกจากที่ประชุมใหญ่ให้นายทะเบียน สหกรณ์แต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ โดยยื่นต่ออธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ภายใน 45 วัน นับตั้งแต่วันที่ประชุมใหญ่มีมติคัดเลือก พร้อมด้วยเอกสารประกอบการพิจารณา ดังต่อไปนี้

1. สำเนารายงานการประชุมใหญ่ครั้งที่มีการคัดเลือกผู้สอบบัญชีโดยอาจคัดเฉพาะระเบียบวาระเรื่อง “การพิจารณาคัดเลือกผู้สอบบัญชีและกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ ” ทั้งนี้ ต้องบันทึกมติที่ประชุมให้ชัดเจนจำนวน 1 ชุด

2. สำเนาหนังสือเสนอบริการสอบบัญชี จำนวน 1 ชุด
3. สำเนาหนังสือยืนยันการรับงานสอบบัญชี จำนวน 1 ชุด
4. สำเนาหนังสือรับรองของผู้สอบบัญชี จำนวน 1 ชุด

5. สำเนาหนังสือแจ้งรายชื่อผู้ช่วยผู้สอบบัญชี โดยผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงาน ในฐานะหัวหน้าสาย ต้องลงลายมือชื่อยืนยันการปฏิบัติงานด้วยจำนวน 1 ชุด

หมายเหตุ 1. การพิจารณาคัดเลือกผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและการจัดทำเอกสารประกอบการพิจารณาแต่งตั้งผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องจัดทำทุกปี

2. เอกสารตามข้อ 1 - 5 ที่กล่าวข้างต้นต้องมีลายมือชื่อผู้มีอำนาจของ สหกรณ์รับรองสำเนาถูกต้องด้วย

3. กรณีที่สหกรณ์จัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชนเป็นปีแรก การจัดทำหนังสือถึงอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ต้องแนบบการเงินปีล่าสุด ผลการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในอยู่ในระดับ ดีขึ้นไปซึ่งเป็นการประเมินผล โดยผู้สอบบัญชีที่เป็นข้าราชการของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์และส่งผ่านสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่

เมื่อกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้รับเรื่องจากสหกรณ์แล้วจะดำเนินการตามขั้นตอน โดยการนำเสนอชื่อผู้สอบบัญชีภาคเอกชนให้นายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ดังนี้

1. กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยสำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี ดำเนินการตรวจสอบคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีรวมทั้งเอกสารประกอบการเสนอชื่อผู้สอบบัญชีที่สหกรณ์จัดส่งมาว่าครบถ้วนถูกต้อง ตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์และประกาศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ที่กำหนด จึงจะจัดทำคำสั่งนายทะเบียนสหกรณ์และนำเสนอชื่อผู้สอบบัญชีที่สหกรณ์คัดเลือกให้นายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้งให้เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 69 และมาตรา 105 แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542 กรณีที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์พบว่าผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่สหกรณ์เสนอชื่อมามีคุณสมบัติไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จะแจ้งให้สหกรณ์ทราบ เพื่อให้สหกรณ์พิจารณาเลือกและเสนอชื่อผู้สอบบัญชีภาคเอกชนรายใหม่ที่ได้รับการคัดเลือกจากที่ประชุมใหญ่เลือกสำรองไว้และยื่นหนังสือเสนอชื่อเพื่อแต่งตั้งผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต่ออธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ภายใน 45 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งเป็นหนังสือจากกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

2. เมื่อนายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้งผู้สอบบัญชีสหกรณ์แล้ว กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จะส่งสำเนาคำสั่งแต่งตั้งผู้สอบบัญชีให้กับสหกรณ์ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบโดยเร็ว ซึ่งสามารถแสดงได้ตามภาพที่ 1 ดังต่อไปนี้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved



ภาพที่ 1 ขั้นตอนการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน

แนวคิกระบบงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์สำหรับผู้สอบบัญชีภาคเอกชน

ระบบงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์สำหรับผู้สอบบัญชีภาคเอกชน กำหนดขึ้นเพื่อเป็นหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติในการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ที่จัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชน เพื่อให้เหมาะสมกับสภาพข้อเท็จจริงและสอดคล้องกับกฎหมายและระเบียบต่าง ๆ ตลอดจนสามารถนำไปใช้ให้เกิดผลในทางปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพ

การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีต้องประพฤติและปฏิบัติให้เป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติงานและมาตรฐานวิชาชีพ รวมทั้งระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2542 ซึ่งกำหนดไว้ ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์ โดยยึดหลักความเสมอภาคในการให้บริการ และปฏิบัติตามมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งออกตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี
2. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี และที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด โดยให้ครอบคลุมทั้งในด้านการเงินการบัญชี การปฏิบัติการ และการบริหารงานของสหกรณ์
3. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องตรวจสอบการปฏิบัติงานของสหกรณ์ให้เป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบ คำสั่ง คำแนะนำของนายทะเบียนสหกรณ์และของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
4. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องให้ความร่วมมือกับหน่วยงานหรือส่วนราชการที่ทำหน้าที่กำกับดูแลสหกรณ์
5. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไม่พึงรับสิ่งของหรือทรัพย์สินมีค่าจากสหกรณ์ ยกเว้นค่าธรรมเนียมที่พึงได้รับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้ชำนาญงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์

กระบวนการสอบบัญชีสหกรณ์โดยผู้สอบบัญชีภาคเอกชน

กระบวนการสอบบัญชีสหกรณ์โดยผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ประกอบด้วย

1. การกำหนดแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีรายสหกรณ์ เมื่อได้รับการแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ก่อนเริ่มปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ ให้ผู้สอบบัญชีกำหนดแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีรายสหกรณ์ โดยดำเนินการดังนี้

จัดทำแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีรายสหกรณ์ (PB 1) โดยบันทึกข้อมูลผ่านระบบ Internet ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โดย ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน 15 วัน นับแต่วันที่นายทะเบียนสหกรณ์ออกคำสั่งแต่งตั้ง

ถ้าภายหลังจากกำหนดแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีรายสัปดาห์แล้ว หากผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานได้ตามแผนที่กำหนดโดยมีเหตุผลอันสมควร ผู้สอบบัญชีสามารถปรับเปลี่ยนแผนได้โดยได้รับความเห็นชอบจากสำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาคเอกชน

2. การวางแผนงานสอบบัญชี การวางแผนงานสอบบัญชีถือเป็นขั้นตอนสำคัญในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ที่ช่วยให้สามารถรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีได้อย่างเพียงพอและเหมาะสม เพื่อสรุปความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีได้อย่างสมเหตุสมผล การวางแผนการสอบบัญชี ประกอบด้วย การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี การจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม และการจัดทำแนวการสอบบัญชี ซึ่งต้องจัดทำก่อนเข้าปฏิบัติงานสอบบัญชีระหว่างปี โดยมีรายละเอียด ดังนี้

2.1 ประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีและสรุปผลการประเมินความเสี่ยง ผู้สอบบัญชีต้องศึกษาและทำความเข้าใจข้อมูลเกี่ยวกับสหกรณ์ รวมทั้งระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน รวมทั้งผลการประเมินความเสี่ยงจาก การควบคุมในปีก่อน เพื่อประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้ครอบคลุมทุกด้าน โดยประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากสภาพการดำเนินธุรกิจ และประเมินความเสี่ยงจากสภาพแวดล้อมของการควบคุม

2.1.1 การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากสภาพการดำเนินธุรกิจให้พิจารณาจากข้อมูลเกี่ยวกับสหกรณ์

2.1.2 การประเมินความเสี่ยงจากสภาพแวดล้อมของการควบคุมให้พิจารณาจากระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์ โดยใช้แบบประเมินคุณภาพของสหกรณ์ ซึ่งได้มีการจัดทำโปรแกรมประเมินความเสี่ยงและจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายใน เพื่อให้ผู้สอบบัญชีบันทึกข้อมูลผ่านระบบ Internet ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โปรแกรมจะประมวลผลและรายงานผลการประเมินความเสี่ยงแต่ละด้าน ซึ่งจะต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน 10 วัน ก่อนเข้าตรวจสอบบัญชีครั้งแรก

2.2 จัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชี เมื่อผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีจะบันทึกข้อมูลที่มีความสำคัญและเป็นประโยชน์ต่อการตรวจสอบบัญชีไว้ในแผนการสอบบัญชีโดยรวม ประกอบด้วย

2.2.1 ขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี

2.2.2 ข้อมูลเกี่ยวกับสหกรณ์

2.2.3 ระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

2.2.4 การประเมินความเสี่ยงระดับยอดคงเหลือในบัญชีและประเภท

รายการ

2.2.5 ระดับความมีสาระสำคัญ

2.2.6 นโยบายการบัญชี

2.2.7 กำหนดการตรวจสอบ

2.2.8 ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

จากนั้นให้ผู้สอบบัญชีจัดทำแนวการสอบบัญชี เพื่อวางแผนและกำหนดขอบเขตวิธีการตรวจสอบแต่ละเรื่อง แต่ละบัญชีหรือแต่ละวงจรในรายละเอียดให้ครอบคลุมการปฏิบัติงานและการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์ในทุกด้าน และใช้เป็นคำสั่งงานแก่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี รวมทั้งใช้ควบคุมการปฏิบัติงานให้เป็นไปอย่างถูกต้อง ซึ่งจะทำได้หลักฐานการตรวจสอบที่มีคุณภาพและเพียงพอในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน

รูปแบบและเนื้อหาของแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชีให้เป็นไปตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด ซึ่งต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จและส่งกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ภายใน 15 วัน หลังเสร็จสิ้นการตรวจสอบบัญชีครั้งแรก พร้อมทั้งบันทึกวันที่ส่งผ่านระบบ Internet ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ในรายงานความก้าวหน้าผลการปฏิบัติงาน (RB 1)

3. การปฏิบัติงานสอบบัญชี การปฏิบัติงานสอบบัญชี แบ่งได้ดังนี้

3.1 การสอบบัญชีระหว่างปี ให้ผู้สอบบัญชีเข้าปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีระหว่างปีตามที่ได้เสนอไว้ในหนังสือเสนอบริการ

3.2 การสอบบัญชีประจำปีให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติ ดังนี้

3.2.1 พิจารณาความพร้อมรับการตรวจสอบของสหกรณ์ เมื่อได้รับงบการเงินและรายละเอียดประกอบงบการเงินจากสหกรณ์และบันทึกข้อมูลวันที่สหกรณ์พร้อมในแบบ RB 1 ผ่านระบบ

3.2.2 เข้าปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีประจำปี

1. ผู้สอบบัญชีตรวจสอบพบเหตุการณ์ที่ทำให้ต้องปรับแผนการสอบบัญชีหรือเห็นสมควรขยายขอบเขตการตรวจสอบ ให้ปฏิบัติดังนี้
กรณีเป็นเรื่องที่กำหนดแผนการตรวจสอบไว้ในแผนการสอบบัญชีโดยรวมแล้ว การปรับแผนหรือการขยายขอบเขตการตรวจสอบ ให้ระบุนการเปลี่ยนแปลงแก้ไขในแนวการสอบบัญชี พร้อมทั้งระบุเหตุผลผลการปรับเปลี่ยนไว้ในช่องหมายเหตุของเรื่องนั้น ๆ โดยไม่ต้องแก้ไขแผนการสอบบัญชีโดยรวม

กรณีเป็นเรื่องที่ไม่ได้กำหนดแผนการตรวจสอบไว้ในแผนการสอบบัญชีโดยรวม ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเสี่ยงระดับยอดคงเหลือในบัญชีและ

ประเภทรายการในแผนการสอบบัญชีโดยรวมเฉพาะรายการที่ตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม พร้อมทั้งกำหนดวิธีการตรวจสอบเพื่อนำไปจัดทำแนวการสอบบัญชีเพิ่มเติมต่อไป

2. ผู้สอบบัญชีตรวจสอบพบข้อบกพร่องทางการเงินการบัญชี ไม่ว่าจะ เป็นข้อบกพร่องที่อยู่ในลักษณะเร่งด่วน ต้องสั่งการให้คณะกรรมการดำเนินการแก้ไขในทันที ตามมาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 หรือข้อบกพร่องที่ไม่อยู่ในลักษณะเร่งด่วน แนะนำเป็นหนังสือหรือแนะนำด้วยวาจาให้คณะกรรมการดำเนินการแก้ไข ให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการรายงานและสั่งการให้สหกรณ์แก้ไขข้อบกพร่องเกี่ยวกับการเงินการบัญชี พ.ศ. 2547

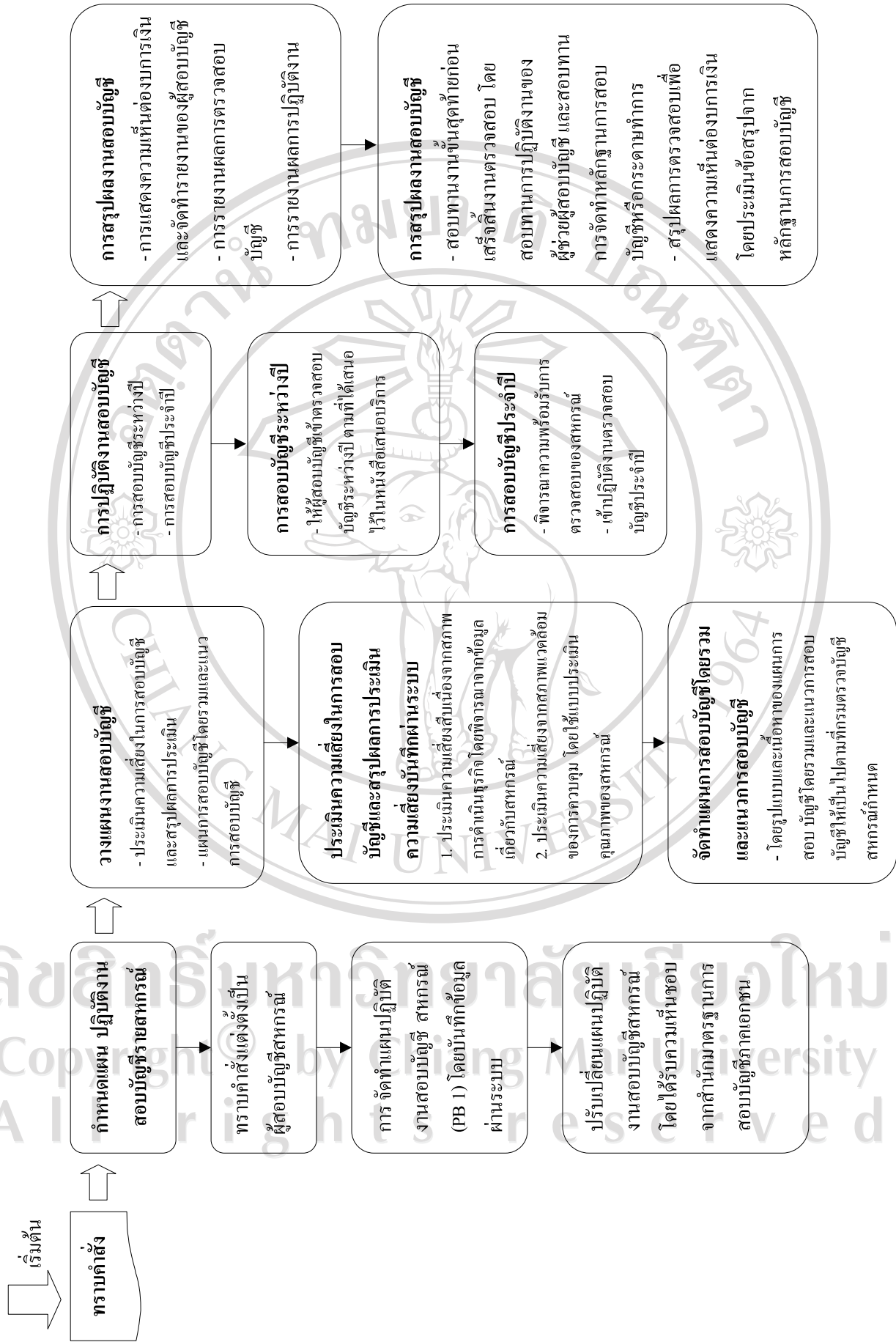
4. การสรุปผลงานสอบบัญชี

4.1 การสอบทานงานขั้นสุดท้ายก่อนเสร็จสิ้นงานตรวจสอบ ให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติดังนี้

4.1.1 สอบทานการปฏิบัติงานของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ว่าได้ปฏิบัติตามแนวการสอบบัญชีที่กำหนดไว้อย่างครบถ้วนและบรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบหรือไม่

4.1.2 สอบทานการจัดทำหลักฐานการสอบบัญชีหรือกระดาษทำการ

4.2 สรุปผลการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน ให้ผู้สอบบัญชีประเมินข้อสรุปจากหลักฐานต่าง ๆ ที่ได้จากการปฏิบัติงานตรวจสอบ ว่าเพียงพอที่จะสรุปผลการตรวจสอบโดยรวมและแสดงความเห็นต่องบการเงินก่อนปิดงานสอบบัญชี ซึ่งสามารถแสดงได้ตามภาพที่ 2 ดังต่อไปนี้



ภาพที่ 2 กระบวนการสอบบัญชีสหกรณ์โดยผู้สอบบัญชีภาคเอกชน

ภายหลังจากที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตรวจสอบแล้วเสร็จจะต้องจัดทำรายงานเพื่อเสนอผลการตรวจสอบ ประกอบด้วย

1. การแสดงความเห็นต่องบการเงินและจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี ภายหลังจากที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด รวมทั้งได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอและได้สอบทานความถูกต้อง ครบถ้วนของกระดาษทำการ เพื่อสรุปผลการตรวจสอบบัญชีประจำปีและแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ที่ตรวจสอบว่าแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด (กรณีสหกรณ์ออมทรัพย์) โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดหรือไม่เพียงใด ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นต่องบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งความเห็นของผู้สอบบัญชีจำแนกได้เป็น 4 แบบ คือ

1. การแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข
2. การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข
3. การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง
4. รายงานว่าไม่แสดงความเห็น

การที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นต่องบการเงินเป็นแบบใดในรายงานของผู้สอบบัญชีให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติให้เป็นไปตามระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วย การแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ พ.ศ. 2544

2. การรายงานผลการตรวจสอบบัญชี

2.1 การรายงานผลการตรวจสอบบัญชีระหว่างปี ให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติ ดังนี้

2.1.1 จัดทำรายงานผลการตรวจสอบบัญชีระหว่างปี เพื่อเสนอผลการตรวจสอบบัญชีโดยรายงานถึงขอบเขตการปฏิบัติงาน สรุปผลการตรวจสอบ ข้อสังเกตที่ตรวจพบ และแนวทางแก้ไข รวมทั้งการติดตามการแก้ไขข้อบกพร่องและเรื่องอื่น ๆ ตามรูปแบบและแนวทางที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด

2.1.2 เสนอรายงานผลการตรวจสอบบัญชีระหว่างปีให้กับสหกรณ์ และสำเนารายงานการสอบบัญชีระหว่างปีพร้อมกับงบทดลอง ณ วันสิ้นเดือนก่อนเข้าตรวจสอบบัญชีระหว่างปี ใบตรวจนับเงินสดและกระดาษทำการเงินฝากธนาคาร ต่อกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ 1 ครั้ง เพื่อทราบภายใน 10 วัน นับจากวันเสร็จสิ้นงานตรวจสอบบัญชีระหว่างปี และบันทึกข้อมูลการส่งรายงานผ่านระบบ

2.2 การรายงานผลการตรวจสอบบัญชีประจำปี

2.2.1 จัดทำรายงานผลการตรวจสอบบัญชี เพื่อเสนอผลการตรวจสอบบัญชี ประจำปีต่อนายทะเบียนสหกรณ์ โดยรายงานถึงสรุปผลการตรวจสอบ ข้อสังเกตที่ตรวจพบและ แนวทางแก้ไข รวมทั้งติดตามการแก้ไขข้อบกพร่องและเรื่องอื่น ๆ ตามรูปแบบและแนวทางที่กรม ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์กำหนด

2.2.2 นำเสนอผลงานสอบบัญชีต่อนายทะเบียนสหกรณ์ เพื่อสอบทานงาน สอบบัญชี ประกอบด้วย รายงานของผู้สอบบัญชี รายงานผลการตรวจสอบบัญชี งบการเงินและ กระดาษทำการ ส่งกรมตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ภายใน 15 วัน นับตั้งแต่วันที่ผู้สอบบัญชีได้แสดง ความเห็นต่องบการเงิน

3. การรายงานผลการปฏิบัติงาน เมื่อปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีแล้วเสร็จให้ผู้สอบ บัญชีรายงานผลการปฏิบัติงาน ดังนี้

3.1. การรายงานผลการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ บันทึกวันที่แสดง ความเห็นต่องบการเงินใน RB 1 ผ่านระบบ Internet ของกรมตรวจสอบบัญชีสหกรณ์

3.2. การจัดเก็บข้อมูลทางการเงินของสหกรณ์ บันทึกข้อมูลทางการเงินของ สหกรณ์ผ่านระบบ Intranet ของกรมตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ เพื่อจัดเก็บข้อมูลทางการเงินของสหกรณ์

3.3. การจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์ บันทึกข้อมูลเกี่ยวกับการ ควบคุมภายในของสหกรณ์ จากแบบประเมินคุณภาพของสหกรณ์ ผ่านระบบ Internet ของกรม ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ เพื่อจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์ ซึ่งการแสดงความเห็นต่องบ การเงินและจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี การรายงานผลการตรวจสอบบัญชี และการรายงานผล การปฏิบัติงานสามารถแสดงได้ตามภาพที่ 3 ดังต่อไปนี้



ภาพที่ 3 ขั้นตอนจัดทำรายงานเพื่อเสนอผลการตรวจสอบ

ตารางที่ 1 การปฏิบัติงานตามระบบงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์โดยผู้สอบบัญชีภาคเอกชน

ที่	กิจกรรม	ผู้ปฏิบัติ	กำหนดเวลาปฏิบัติ
1	การกำหนดแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ ใน PB 1 โดยบันทึกผ่านระบบ	ผู้สอบบัญชี	ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ นายทะเบียนสหกรณ์ออก คำสั่งแต่งตั้ง
2	การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีและสรุปผลการประเมินความเสี่ยง โดยบันทึกผ่านระบบ	ผู้สอบบัญชี	ภายใน 10 วันก่อนที่จะเข้าตรวจสอบบัญชีครั้งแรก
3	การจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชี ส่งกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และบันทึกวันที่ส่งใน RB 1 ผ่านระบบ	ผู้สอบบัญชี	ภายใน 15 วัน หลัง จากที่เสร็จสิ้นการตรวจสอบบัญชีครั้งแรก
4	การสอบบัญชี ในระหว่างปี นั้นให้รายงานผลการตรวจสอบบัญชีระหว่างปีให้สหกรณ์ และสำเนาให้กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ 1 ครั้งพร้อมทั้งบันทึกวันที่ส่งใน RB 1 ผ่านระบบ	ผู้สอบบัญชี	ภายใน 10 วัน หลังเสร็จสิ้นงานตรวจสอบบัญชีระหว่างปี
5	บันทึกข้อมูลวันที่ ของสหกรณ์พร้อมใน RB 1 ผ่านระบบ	ผู้สอบบัญชี	เมื่อได้รับงบการเงินและรายละเอียดประกอบงบ
6	สรุปผลงานสอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินและจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี รวมทั้งกระดาษทำการและรายงานการตรวจสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชี	ดำเนินการให้แล้วเสร็จ ภายใน 15 วัน นับแต่วันแสดงความเห็น
7	การขอคำปรึกษาหารือ ในเรื่องเกี่ยวกับการแสดงความเห็นต่องบการเงิน และเรื่องอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์	ผู้สอบบัญชี	เมื่อเกิดกรณีที่ต้องขอคำปรึกษาหารือ
8	การรายงานผลการปฏิบัติงานสอบบัญชี บันทึกวันที่แสดงความเห็นต่องบการเงิน ใน RB 1 ผ่านระบบบันทึกข้อมูลทางการเงินของสหกรณ์ (Input form) บันทึกข้อมูลเกี่ยวกับการควบคุมภายใน เพื่อจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์	ผู้สอบบัญชี	เมื่อปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีแล้วเสร็จ

จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้กำหนดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วย จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2542 ลงวันที่ 18 มิถุนายน พ.ศ. 2542 ได้กำหนดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไว้ 5 ข้อ ดังต่อไปนี้

1. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์ โดยยึดหลักความเสมอภาคในการให้บริการ และการปฏิบัติตามมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่กำหนดในกฎกระทรวงซึ่งออกตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี
2. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีและที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด โดยให้ครอบคลุมทั้งในด้านการเงิน การบัญชี การปฏิบัติการและการบริหารงานของสหกรณ์
3. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องตรวจสอบการปฏิบัติงานของสหกรณ์ให้เป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบ คำสั่ง คำแนะนำ ของนายทะเบียนสหกรณ์และของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
4. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องให้ความร่วมมือกับหน่วยงานหรือส่วนราชการที่ทำหน้าที่กำกับดูแลสหกรณ์
5. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไม่พึงรับสิ่งของหรือทรัพย์สินมีค่าจากสหกรณ์ ยกเว้นค่าธรรมเนียมที่พึงได้รับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

การพิจารณาจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ตามระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วย วิธีพิจารณาจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์และการอุทธรณ์ พ.ศ. 2545 ลงวันที่ 28 พฤศจิกายน พ.ศ. 2545 ได้กำหนดให้มีคณะกรรมการจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์แต่งตั้ง โดยมีหน้าที่พิจารณากรณีที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติหรือประพฤติดังจรรยาบรรณตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2542 และพิจารณาในการถอนชื่อออกจากทะเบียนผู้สอบบัญชีสหกรณ์ หรืองดการเสนอชื่อเพื่อแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ หรือวิธีการอื่นใดต่อผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่ประพฤติดังจรรยาบรรณการพิจารณาจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ คณะกรรมการจรรยาบรรณจะพิจารณาจากข้อบกพร่องในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้ ออกประกาศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เรื่อง ลักษณะข้อบกพร่องที่ใช้ประกอบการพิจารณาจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ แบ่งลักษณะข้อบกพร่องเป็น 4 ประเภท ดังนี้

1. ข้อบกพร่องร้ายแรง มีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้

1.1 การปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด อย่างมีสาระสำคัญมาก ในกรณีดังต่อไปนี้

1.1.1 ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างไม่มีเงื่อนไข ทั้ง ๆ ที่สหกรณ์มีการปฏิบัติทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลไม่ถูกต้องตามหลักการบัญชีและระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนดอย่างมีสาระสำคัญมากต่องบการเงิน ในกรณีดังต่อไปนี้

1. ไม่ได้ตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ
2. การจำหน่ายหนี้สูญหรือตัดสินค้าเสื่อมชำรุด
3. การคำนวณค่าเสื่อมราคาอาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ต้องตัดบัญชี และค่าใช้จ่ายรอดตัดบัญชี
4. ไม่ได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการนำเงินลงทุนในนิติบุคคลอื่นซึ่งไม่ เป็นไปตามมาตรา 62 แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 และประกาศคณะกรรมการพัฒนาการสหกรณ์แห่งชาติ เรื่อง ข้อกำหนดการฝากหรือลงทุนอย่างอื่นของสหกรณ์ ซึ่งการลงทุนนั้นมีผลกระทบต่อฐานะการเงินของสหกรณ์เนื่องจากมีความเสี่ยงต่อการขาดทุนจากการลงทุนนั้น
5. ไม่ได้เปิดเผยเหตุการณ์สำคัญที่เกิดขึ้นหลังวันที่ในงบการเงินแต่ก่อนวันที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินและเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหลัง
6. มิได้เปิดเผยข้อความและรายการอันอาจทำให้เกิดการหลงผิดหรือเสียหายแก่สหกรณ์นั้นหรือแก่บุคคลที่เกี่ยวข้องอย่างมาก
7. มิได้แสดงรายการและข้อมูลทางการเงิน โดยถูกต้องตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดโดยมีสาระสำคัญมาก
8. มิได้จัดทำตามที่กฎหมายและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด เช่น ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม เอกสารหลักฐานประกอบการลงบัญชีบางส่วนสูญหาย ไม่ครบถ้วน การบันทึกบัญชีไม่เป็นไปตามข้อเท็จจริงโดยมีสาระสำคัญมาก กรณีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นไม่เป็นไปตามมาตรฐานและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด จะไม่ถือว่าเป็นข้อบกพร่องร้ายแรงหากสหกรณ์มีเหตุจำเป็น และได้เสนอเรื่องเพื่อขอรับการผ่อนคลายในการปฏิบัติทางบัญชีต่อนายทะเบียนสหกรณ์จนได้รับความเห็นชอบ และสหกรณ์ได้มีการเปิดเผยข้อมูลที่ได้รับการผ่อนคลายนั้น ในงบการเงินอย่างเพียงพอแล้ว

1.1.2 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไม่ได้กำหนดแนวการสอบบัญชีโดยคำนึงผลจากการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ทำให้กำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตการตรวจสอบบัญชีไม่รัดกุมเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมของแต่ละสหกรณ์

1.1.3 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไม่ได้ใช้วิธีการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดให้เหมาะสมแก่กรณี หรือไม่ได้ใช้วิธีการตรวจสอบอื่นใดทดแทน เพื่อพิสูจน์ความมืออยู่จริงของรายการที่มีสาระสำคัญมากต่องบการเงินดังนี้

1. ไม่มีการตรวจนับเงินสด
2. ไม่ได้ยื่นยันยอดเงินฝาก และไม่ได้จัดทำบัญชียอดเงินฝากในกรณีที่มีความแตกต่างระหว่างยอดคงเหลือตามบัญชีของสหกรณ์และหลักฐานของทางธนาคารหรือสหกรณ์ผู้รับฝากเงิน
3. ไม่ได้ขอคำยืนยันยอดลูกหนี้ เจ้าหนี้ ทุนเรือนหุ้น
4. ไม่ได้เข้าร่วมสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ
5. ไม่ได้ตรวจสอบหลักฐานแสดงกรรมสิทธิ์และความมืออยู่จริงของเงินลงทุน

1.1.4 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์จัดทำกระดาษทำการไม่น่าเชื่อถือหรือไม่สามารถพิสูจน์ว่าได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด เช่น

1. การนับเงินสดไม่มีการลงลายมือชื่อเจ้าหน้าที่และวันที่ตรวจนับ
2. ไม่มีหนังสือยืนยันยอดเงินฝาก
3. ไม่มีหนังสือยืนยันยอดเจ้าหนี้และลูกหนี้

1.2 การปฏิบัติของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ก่อให้เกิดความเสื่อมเสียต่อเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ ในกรณีต่อไปนี้

1.2.1 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์แสดงความเห็นต่องบการเงินโดยไม่ได้ปฏิบัติตามตรวจสอบใด ๆ

1.2.2 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ประพฤติ หรือมีเจตนา หรือสื่อเจตนาสนับสนุนให้ผู้อื่นกระทำการโดยทุจริต เช่น ช้อนเร้น ปลอมแปลง ทำลาย หรือแก้ไขหลักฐานทางบัญชี เพื่อให้มีการรายงานเท็จในบัญชี เป็นผลให้งบการเงินผิดจากความจริงโดยคาดหวัง หรือมุ่งที่จะหลีกเลี่ยงปกปิดหรือบิดเบือนข้อเท็จจริง

1.2.3 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์แจ้งข้อความหรือจัดทำพยานหลักฐานอันเป็นเท็จต่อทางราชการ

1.2.4 โฆษณาหรือยินยอมให้ผู้อื่นโฆษณาด้วยประการใด ๆ ซึ่งการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เว้นแต่การแสดงชื่อ คุณวุฒิ ที่อยู่หรือชื่อของที่ตั้งสำนักงาน ทั้งนี้ให้รวมถึงการโฆษณาโดยการแสดงคุณสมบัติ ตลอดจนผลงานต่าง ๆ ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และสำนักงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์นั้นด้วย

1.2.5 ให้หรือรับว่าจะให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่น แนะนำหรือจัดหางานการสอบบัญชีให้ทำ รวมทั้งกรณีเรียกร้องหรือรับทรัพย์สินหรือประโยชน์จากบุคคลอื่น ในเมื่อบุคคลนั้นได้รับงานเพราะการแนะนำหรือการจัดหางานในฐานะที่เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์

1.2.6 กำหนดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนโดยถือเอาอัตราสูงต่ำของยอดเงิน หรือของมูลค่าทรัพย์สินใดที่ตนสอบบัญชี หรือมีส่วนร่วมในการสอบบัญชีเป็นเกณฑ์

1.2.7 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์เสนอตนเองเข้ารับงานสอบบัญชีสหกรณ์ โดยมีได้รับการทาบทามจากสหกรณ์นั้นเป็นลายลักษณ์อักษร

1.3 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์พบข้อบกพร่องที่มีลักษณะต้องรายงาน โดยเร่งด่วนมิฉะนั้นจะเกิดความเสียหายต่อสหกรณ์หรือต่อสมาชิกอย่างร้ายแรง แต่มิได้ดำเนินการให้เป็นไปตามระเบียบหรือคำแนะนำของทางราชการ

1.4 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์เสนอรายงานการสอบบัญชี งบการเงิน และกระดาษทำการต่อ นายทะเบียน เกินกว่า 90 วัน นับแต่วันที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ลงลายมือชื่อแสดงความเห็นต่อ งบการเงิน

1.5 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติงานโดยมีข้อบกพร่องมากลักษณะใดลักษณะหนึ่งในข้อ 2 หรือกระทำซ้ำความผิดเดิมอีก หรือเพิกเฉย ไม่พยายามปรับปรุงการปฏิบัติงาน ทั้ง ๆ ที่ถูกให้พักการเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์มาแล้ว

2. ข้อบกพร่องมาก มีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้

2.1 ผู้สอบบัญชีปฏิบัติไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด อย่างมีสาระสำคัญ ในกรณีดังต่อไปนี้

2.1.1 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์จัดทำรายงานผลการตรวจสอบบัญชีไม่สอดคล้องกับข้อเท็จจริงในงบการเงินของสหกรณ์ หรือนำเสนอข้อมูลโดยไม่มีมูลฐานจากข้อเท็จจริงของสหกรณ์

2.1.2 ผู้สอบบัญชีไม่ได้ใช้วิธีการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดให้เหมาะสมแก่กรณี ซึ่งไม่ใช่กรณีที่กล่าวไว้ในข้อ 1.1.3

2.1.3 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไม่ปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามแนวการสอบบัญชี โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

2.2 ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานโดยขาดความระมัดระวังรอบคอบ เป็นผลให้ข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นมีสาระสำคัญ โดยมีได้มีเจตนาหรือจงใจ แต่กระทำโดยปราศจากความระมัดระวังรอบคอบ

ซึ่งจะต้องมีตามวิสัยและพฤติการณ์ของผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งผู้สอบบัญชีควรจะรู้หรือใช้ความระมัดระวังได้ แต่ไม่ได้ใช้อย่างเพียงพอ

2.3 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์หลีกเลี่ยงหรือไม่ให้ความร่วมมือกับทางราชการ ซึ่งการไม่ให้ความร่วมมือนั้นก่อให้เกิดความเสียหายแก่หน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้อง ในกรณีดังต่อไปนี้

2.3.1 ไม่ได้จัดส่งแผนการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ประจำปี

2.3.2 ไม่จัดส่งรายงานผลการปฏิบัติงานประจำเดือน

2.3.3 ไม่จัดส่งแนวการสอบบัญชีภายใน 15 วัน นับแต่วันที่เสร็จสิ้นการเข้าตรวจสอบครั้งแรก

2.3.4 ไม่ได้จัดส่งรายงานผลการตรวจสอบบัญชีระหว่างปี

2.4 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์เสนอรายงานการสอบบัญชี งบการเงินและกระดาษทำการต่อ นายทะเบียนสหกรณ์ เกินกว่า 60 วัน แต่ไม่เกิน 90 วัน นับแต่วันที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ลงลายมือชื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน

2.5 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติงานโดยมีข้อบกพร่องปานกลางลักษณะใดลักษณะหนึ่งในข้อ 3 หรือกระทำซ้ำความผิดเดิม ๆ อีกทั้ง ๆ ที่ได้รับการภาคทัณฑ์ไปแล้ว แต่เพิกเฉยหรือไม่พยายามปรับปรุงการปฏิบัติงาน

2.6 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไม่ได้ควบคุมให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

3. ข้อบกพร่องปานกลาง มีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้

3.1 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์เสนอรายงานการสอบบัญชี งบการเงิน และกระดาษทำการต่อ นายทะเบียนสหกรณ์ เกินกว่า 30 วัน แต่ไม่เกิน 60 วัน นับแต่วันที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ลงลายมือชื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน

3.2 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติงานโดยมีข้อบกพร่องน้อยลักษณะใดลักษณะหนึ่งในข้อ 4 ทั้ง ๆ ที่ได้รับการตักเตือนหรือทักท้วงให้แก้ไขจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องแล้ว แต่เพิกเฉยหรือไม่พยายามปรับปรุงการปฏิบัติงาน

4. ข้อบกพร่องน้อย มีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้

4.1 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์เสนอรายงานการสอบบัญชี หรือจัดทำกระดาษทำการผิดพลาดคลาดเคลื่อน เนื่องจากข้อมูลไม่สัมพันธ์กับงบการเงินของสหกรณ์ หรือไม่สอดคล้องกับข้อเท็จจริงของสหกรณ์ โดยข้อผิดพลาดคลาดเคลื่อนดังกล่าวมีสาระสำคัญน้อย

4.2 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์เสนอรายงานการสอบบัญชี งบการเงินและกระดาษทำการต่อ นายทะเบียนสหกรณ์ เกินกว่า 15 วัน แต่ไม่เกิน 30 วัน นับแต่วันที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ลงลายมือชื่อ แสดงความเห็นต่องบการเงิน

ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับสหกรณ์ภาคเกษตร

สหกรณ์ คือ องค์กรของบรรดาบุคคล ซึ่งรวมกลุ่มกันโดยสมัครใจในการดำเนิน วิสาหกิจที่พวกเขาเป็นเจ้าของร่วมกัน และควบคุมตามหลักประชาธิปไตย เพื่อสนองความต้องการ อันจำเป็นและความหวังร่วมกันทางเศรษฐกิจ สังคม และวัฒนธรรม

คำนิยาม ตามราชบัณฑิตยสถาน สหกรณ์ คือ องค์กรทางเศรษฐกิจและสังคมที่ สมาชิกร่วมกันจัดตั้งขึ้นด้วยการลงหุ้นร่วมกัน จัดการร่วมกันในการผลิต การจำหน่ายสินค้า หรือ บริการตามความต้องการหรือผลประโยชน์อย่างเดียวกันของบรรดาสมาชิก สมาชิกแต่ละคนมีสิทธิ ออกเสียงได้หนึ่งเสียงในการบริหารสหกรณ์ โดยไม่ขึ้นกับจำนวนหุ้นที่ถืออยู่ เช่น สหกรณ์ออมทรัพย์ สหกรณ์การเกษตร สหกรณ์โคนม คณะบุคคลซึ่งร่วมกันดำเนินกิจการเพื่อประโยชน์ทาง เศรษฐกิจและสังคมโดยช่วยตนเองและช่วยเหลือซึ่งกันและกัน และได้จดทะเบียนตามกฎหมายว่า ด้วยสหกรณ์

จุดมุ่งหมายของสหกรณ์ เพื่อส่งเสริมความมั่นคงทางเศรษฐกิจและสังคมของ บรรดาสมาชิก ภายใต้หลักการช่วยเหลือตนเองและช่วยเหลือซึ่งกันและกัน

สหกรณ์ที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้น ตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 แบ่ง ออกเป็น 7 ประเภท ดังนี้

1. สหกรณ์การเกษตร เป็นสหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นในหมู่ผู้มีอาชีพทางการเกษตร รวมตัวกันจัดตั้งขึ้น และจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลต่อนายทะเบียนสหกรณ์ โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อให้ สมาชิกดำเนินกิจกรรมร่วมกันและช่วยเหลือซึ่งกันและกัน เพื่อแก้ไขความเดือดร้อนในการ ประกอบอาชีพของสมาชิก และช่วยยกระดับฐานะความเป็นอยู่ของสมาชิกให้ดีขึ้น

2. สหกรณ์นิคม เป็นสหกรณ์ภาคเกษตรในรูปแบบหนึ่งที่มีการดำเนินการจัดสรร ที่ดินทำกินให้ราษฎร การจัดสร้างปัจจัยพื้นฐานและสิ่งอำนวยความสะดวกให้ผู้ที่อยู่อาศัยควบคู่ไป กับการเกษตร การส่งเสริมอาชีพ รวมทั้งกิจกรรมให้บริการสาธารณสุขแก่สมาชิก ดังนั้นอาจ กล่าวได้ว่า สหกรณ์นิคม มีงานหลัก 2 งาน คือ

1. งานจัดที่ดิน
2. งานจัดสหกรณ์

3. สหกรณ์ประมง เป็นสหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นในหมู่ชาวประมงเพื่อแก้ไขปัญหาและอุปสรรคในการประกอบอาชีพ ซึ่งชาวประมงแต่ละคน ไม่สามารถแก้ไขให้ลุล่วงไปได้ตามลำพังบุคคลเหล่านี้จึงรวมตัวกัน โดยยึดหลักการช่วยตนเองและช่วยเหลือซึ่งกันและกัน

4. สหกรณ์ร้านค้า เป็น สหกรณ์ที่ผู้บริโภครวมกันจัดตั้งขึ้น เพื่อจัดหาสินค้าเครื่องอุปโภคบริโภคและรวบรวมผลิตผล ผลิตภัณฑ์มาจำหน่ายแก่สมาชิกและบุคคลทั่วไป ในต่างประเทศนิยมเรียกว่า "สหกรณ์ของแม่บ้าน" โดยจดทะเบียนตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 ในประเภทสหกรณ์ร้านค้า มีสภาพเป็นนิติบุคคล ซึ่งสมาชิกผู้ถือหุ้นทุกคนเป็นเจ้าของ สมาชิกลงทุนร่วมกันใน สหกรณ์ ด้วยความสมัครใจ เพื่อแก้ไขความเดือดร้อนในการซื้อเครื่องอุปโภคบริโภค และเพื่อผดุงฐานะทางเศรษฐกิจของตนและหมู่คณะ

5. สหกรณ์บริการ เป็นสหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542 โดยมีประชาชนที่มีอาชีพอย่างเดียวกัน หรือหลากหลายอาชีพรวมกัน หรือที่ได้รับความเดือดร้อนในเรื่องเดียวกันรวมตัวกัน โดยยึดหลักการประหยัด การช่วยตนเองและช่วยเหลือซึ่งกันและกันเพื่อแก้ไขปัญหาต่างๆ รวมทั้งการส่งเสริมอาชีพเพื่อให้เกิดความมั่นคง และรักษาอาชีพดั้งเดิมที่ดีให้คงอยู่ต่อไป

6. สหกรณ์ออมทรัพย์ เป็นสถาบันการเงินแห่งหนึ่งที่มีสมาชิกเป็นบุคคลที่มีอาชีพอย่างเดียวกันหรืออาศัยในที่ชุมชนเดียวกัน มีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมให้สมาชิกรู้จักการออมทรัพย์ และให้กู้ยืมเงินเมื่อเกิดความจำเป็น หรือเพื่อก่อให้เกิดผลประโยชน์นอกวง และได้รับการจดทะเบียนตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542

7. สหกรณ์เครดิตยูเนียน เป็นสหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นในหมู่ประชาชนทุกสาขาอาชีพ ซึ่งมีภูมิลำเนาหรือประกอบอาชีพหลักหรือมีวงสัมพันธ์อย่างหนึ่งอย่างใดอยู่ในเขตท้องที่ดำเนินงานของสหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นและบุคคลเหล่านั้น มีความปรารถนาจะช่วยเหลือซึ่งกันและกัน โดยวิธีการนำเงินของตนเองมาสะสมไว้เป็นกองทุน สมาชิกทุกๆ คนจะต้องสะสมเงินตามความสามารถของตนเองเป็นประจำและสม่ำเสมอตามที่สหกรณ์กำหนด กองทุนที่สมาชิกช่วยกันสะสมนี้ก็จะเงินมากขึ้นสามารถจะให้สมาชิกที่มีความจำเป็นจะเดือดร้อนทางการเงินกู้ยืมไปบำบัดปัญหาและความเดือดร้อนเหล่านั้น พร้อมกับการชำระคืนเงินกู้ของสมาชิกแต่ละคนก็จะสะสมเงินของตน ไปในคราวเดียวกันด้วย เงินกู้ก็จะค่อยๆ หมดไป ในขณะที่เงินสะสมก็มีมากขึ้น สหกรณ์เครดิตยูเนียนจึงเป็นสหกรณ์ที่มุ่งหวังในการให้สมาชิกช่วยตนเองและช่วยเหลือซึ่งกันและกัน บริหาร โดยสมาชิกและการทำงานทุกอย่าง เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดกับสมาชิก

โดย 3 ประเภทแรก ได้แก่ สหกรณ์การเกษตร สหกรณ์ประมง และสหกรณ์นิคม จัดเป็นสหกรณ์ภาคเกษตร ส่วนที่เหลืออีก 4 ประเภท ได้แก่ สหกรณ์ร้านค้า สหกรณ์บริการ สหกรณ์ออมทรัพย์ และสหกรณ์เครดิตยูเนียนจัดเป็นสหกรณ์นอกภาคการเกษตร

การถ่ายโอนงานสอบบัญชีสหกรณ์

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้สนองนโยบายภาครัฐเพื่อเปิดโอกาสให้ภาคเอกชนเข้ามามีส่วนร่วมดำเนินการ โดยให้มีการถ่ายโอนงานสอบบัญชีสหกรณ์ให้ภาคเอกชนและปรับเปลี่ยนบทบาทหน้าที่ของภาครัฐจากผู้ปฏิบัติไปทำหน้าที่กำกับ ดูแลการดำเนินการที่ผ่านมาได้มีการถ่ายโอนงานสอบบัญชีสหกรณ์นอกภาคเกษตร (สหกรณ์ออมทรัพย์ สหกรณ์ร้านค้า และสหกรณ์บริการ) ซึ่งสามารถแบ่งเป็น 4 ระยะ ดังนี้ปีงบประมาณ 2536 จัดทำ “โครงการปรับปรุงระบบการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์” เพื่อให้สหกรณ์เป้าหมายคือ สหกรณ์นอกภาคเกษตร ที่มีทุนดำเนินงานตั้งแต่ 200 ล้านบาทขึ้นไป และมีระบบการควบคุมภายในที่ดี ให้สามารถจัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชนได้ ปีงบประมาณ 2542 จัดทำแผนปฏิบัติการปรับภาคราชการในสภาวะวิกฤตทางเศรษฐกิจ โดยลดทุนดำเนินงานของสหกรณ์นอกภาคเกษตรที่ถึงเกณฑ์จัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชนคือ สหกรณ์มีทุนดำเนินงานตั้งแต่ 100 ล้านบาทขึ้นไป และมีระบบการควบคุมภายในที่ดีให้สามารถจัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชนได้ เพื่อแบ่งเบาภาระงานของผู้สอบบัญชีภาครัฐที่ต้องการความช่วยเหลือสหกรณ์ขนาดเล็กและกลุ่มเกษตรกรที่ขยายตัวเพิ่มมากขึ้น ปีงบประมาณ 2548 ได้ขยายเป้าหมายการถ่ายโอนงานสอบบัญชีให้เพิ่มมากขึ้น โดยได้รับความเห็นชอบจากกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ ให้ลดขนาดทุนดำเนินงานของสหกรณ์นอกภาคเกษตร ที่ถึงเกณฑ์จัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชนลงตามลำดับ ดังนี้

ปีงบประมาณ 2549 ทุนดำเนินงานตั้งแต่ 90 ล้านบาทขึ้นไป

ปีงบประมาณ 2550 ทุนดำเนินงานตั้งแต่ 70 ล้านบาทขึ้นไป

ปีงบประมาณ 2551 ทุนดำเนินงานตั้งแต่ 50 ล้านบาทขึ้นไป

ปีงบประมาณ 2552 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์มีนโยบายที่จะขยายงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ภาคเกษตรให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน จึงกำหนดประกาศนายทะเบียนสหกรณ์ ลงวันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2552 จำนวน 2 ฉบับ ดังนี้

1. เรื่องหลักเกณฑ์การถ่ายโอนงานตรวจสอบบัญชีนอกภาคเกษตรให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน เพื่อให้สหกรณ์นอกภาคเกษตร (สหกรณ์ออมทรัพย์ สหกรณ์ร้านค้า และสหกรณ์บริการ) ที่มีทุนดำเนินงานตั้งแต่ 50 ล้านบาทขึ้นไป หรือสหกรณ์นอกภาคเกษตรที่มีทุนดำเนินงาน

ไม่ถึงเกณฑ์แต่มีความพร้อม กล่าวคือมีระบบการควบคุมภายในระดับพอใช้ขึ้นไป ให้สามารถจัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชนได้

2. เรื่องหลักเกณฑ์การถ่ายโอนงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ภาคเกษตรให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน เพื่อให้สหกรณ์ภาคเกษตร (สหกรณ์การเกษตร สหกรณ์ประมง และสหกรณ์นิคม) ที่มีทุนดำเนินงานตั้งแต่ 100 ล้านบาทขึ้นไป หรือสหกรณ์การเกษตรเพื่อการตลาดลูกค้า ธ.ก.ส. (สกต.) ที่มีทุนดำเนินงานตั้งแต่ 60 ล้านบาทขึ้นไป ซึ่งมีผลการดำเนินงานมีกำไรสุทธิติดต่อกันไม่น้อยกว่า 3 ปี และผลการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในระดับดีขึ้นไป ให้สามารถจัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชนได้

เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการถ่ายโอนงานสอบบัญชีให้ภาคเอกชน กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จะดำเนินการเตรียมความพร้อมให้กับสหกรณ์เป้าหมาย ดังนี้

เสริมสร้างให้สหกรณ์มีการบริหารจัดการและการควบคุมภายในที่ดี
ให้คำปรึกษาแนะนำด้านการเงิน การบัญชี
ให้คำแนะนำเกี่ยวกับการคัดเลือกและแต่งตั้งผู้สอบบัญชีสหกรณ์
ตรวจสอบบัญชีให้เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบและมาตรฐานการสอบ
บัญชีที่รับรองทั่วไป

ในส่วนของสหกรณ์เป้าหมายจะให้ความร่วมมือเพื่อเตรียมถ่ายโอนการสอบบัญชี
ดังนี้

จัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี
จัดให้มีความพร้อมในการจัดทำข้อมูลทางการเงิน การบัญชีตามมาตรฐาน
การบัญชีที่รับรองทั่วไป เพื่อสามารถรับการตรวจสอบบัญชีประจำปีได้อย่างรวดเร็ว
ศึกษาวิธีการคัดเลือกและจัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชน

เมื่อสหกรณ์มีความพร้อมกล่าวคือทุนดำเนินงานถึงเกณฑ์จัดจ้างผู้สอบบัญชี
ภาคเอกชน ผลการจัดชั้นคุณภาพ การควบคุมภายในอยู่ในเกณฑ์ที่กำหนด ให้ดำเนินการคัดเลือก
และจัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ตามคู่มือสหกรณ์ที่จัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชน

โครงการถ่ายโอนงานสอบบัญชีสหกรณ์ภาคการเกษตรให้ภาคเอกชน

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ มีนโยบายที่จะขยายงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ภาค
เกษตรให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ซึ่งกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้กำหนด หลักเกณฑ์การถ่ายโอนงาน
ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ภาคเกษตรให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ไว้โดย พิจารณาจาก ทุนดำเนินงาน
ตั้งแต่ 100 ล้านบาทขึ้นไป เว้นแต่สหกรณ์การเกษตรเพื่อการตลาดลูกค้า ธ.ก.ส.(สกต.) มีทุน

ดำเนินงานตั้งแต่ 60 ล้านบาทขึ้นไป ผลการดำเนินงานมีกำไรสุทธิติดต่อกันไม่น้อยกว่า 3 ปี ก่อนประกาศนี้ใช้บังคับ ผลการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์ตามเกณฑ์ที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดอยู่ในระดับดีขึ้นไป ให้สามารถจัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชนได้ โดยเริ่มแรกได้ทำการสำรวจความคิดเห็นของสหกรณ์ที่สนใจจะเข้าร่วม โครงการถ่ายโอนงานสอบบัญชีสหกรณ์ภาคการเกษตรให้ภาคเอกชน ซึ่งมีสหกรณ์การเกษตรที่เข้าร่วมโครงการนำร่อง 4 สหกรณ์ คือ สหกรณ์วัดจันทร์ จำกัด อำเภอเมือง จังหวัดพิษณุโลก สหกรณ์การเกษตรเมืองสุพรรณบุรี จำกัด อำเภอเมือง จังหวัด สุพรรณบุรี สหกรณ์การเกษตรเมืองนครราชสีมา จำกัด อำเภอเมือง จังหวัด นครราชสีมา และสหกรณ์การเกษตรเมืองพะเยา จำกัด อำเภอเมือง จังหวัดพะเยา โครงการการถ่ายโอนงานสอบบัญชีสหกรณ์ภาคการเกษตรให้ภาคเอกชนดังกล่าวกำลังอยู่ระหว่างการดำเนินการเพื่อหาบทสรุปในการถ่ายโอนงานสอบบัญชี เพื่อจะได้ข้อมูลนำมาพัฒนาโครงการถ่ายโอนงานสอบบัญชีสหกรณ์ภาคการเกษตรให้ภาคเอกชนให้เหมาะสมต่อไป

บททวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จุไรรัตน์ เทพบุรี (2547) ได้ศึกษาการวิเคราะห์ต้นทุนการให้บริการสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ร้อยเอ็ด ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม โดยข้อมูลที่ใช้ในการวิจัยรวบรวมจากเอกสารและรายงานต่าง ๆ ศึกษาโครงสร้างการแบ่งส่วนราชการและหน้าที่ความรับผิดชอบของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ร้อยเอ็ด ขั้นตอนการปฏิบัติงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ คำบรรยายลักษณะงาน ตลอดจนการสัมภาษณ์ผู้ที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรโดยตรงทั้งผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงาน ผลการศึกษาพบว่า มีกิจกรรมทั้งหมด 22 กิจกรรม จำแนกเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการสอบบัญชีสหกรณ์ 6 กิจกรรม กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการสอบบัญชีกลุ่มเกษตรกร 4 กิจกรรม และกิจกรรมอื่น ๆ 12 กิจกรรม ผลการวิเคราะห์กิจกรรมพบว่า มีกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าสำหรับการสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรบางประเภท ได้แก่ กิจกรรมตรวจแนะนำการเงินการบัญชีสหกรณ์ กิจกรรมตรวจแนะนำการเงินการบัญชีกลุ่มเกษตรกร และกิจกรรมตรวจสอบบัญชีระหว่างปีสหกรณ์เป็นกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่า สำหรับการสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ไม่มีการดำเนินกิจการใด ๆ ซึ่งหากตัดทอนกิจกรรมดังกล่าวออกไปจะทำให้ลดงบประมาณของหน่วยงานได้

ผู้ศึกษาได้กล่าวว่าสารสนเทศด้านต้นทุนฐานกิจกรรมสามารถนำไปเป็นข้อมูลการให้บริการสอบบัญชีแก่หน่วยงานภาครัฐ และนำไปสู่การพัฒนากระบวนการบริหารงบประมาณให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผลและเกิดประโยชน์สูงสุดต่อผู้ให้บริการ

สุวรรณ มรรคจินดา (2548) ได้ศึกษาปัญหาของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ในการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ออมทรัพย์ในภาคเหนือ โดยใช้วิธีการสอบถามผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่รับงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ออมทรัพย์ในภาคเหนือ และสอบถามสำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาคเอกชน กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ กระทรวงเกษตรและสหกรณ์ ผลการศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีปัญหาในระดับมากในเรื่องการเสนอราคาตัดกันเองระหว่างผู้สอบบัญชีและในเรื่องการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เจ้าหน้าที่สำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาคเอกชนมีปัญหาในระดับมากด้านผู้สอบบัญชีภาคเอกชนในการรับงานและการปฏิบัติงาน ในเรื่องผู้ช่วยผู้สอบบัญชีขาดความรู้ด้านสหกรณ์และวิธีการจัดทำกระดาษทำการตามรูปแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดและสหกรณ์ใช้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็นปัจจัยสำคัญในการคัดเลือกผู้สอบบัญชี ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีอาจลดลงตามค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ ส่วนความพึงพอใจของเจ้าหน้าที่สำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาคเอกชนที่มีต่อผู้สอบบัญชีภาคเอกชนในระดับมากคือเรื่องสหกรณ์สามารถจัดประชุมใหญ่ได้เร็วขึ้น ประหยัดงบประมาณและอัตรากำลังคนของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์และสมาชิกสหกรณ์ได้รับความพึงพอใจมากขึ้น

ผู้ศึกษาได้ให้ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการศึกษา คือ สำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาคเอกชน ควรกำหนดราคามาตรฐานขั้นต่ำของสหกรณ์แต่ละขนาด ตามหลักเกณฑ์ที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดไว้เพื่อแก้ไขปัญหาในเรื่องการตัดราคากันเองระหว่างผู้สอบบัญชีภาคเอกชน และส่งเสริมในเรื่องจรรยาบรรณให้แก่ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนให้มากขึ้น และดำเนินการลงโทษอย่างจริงจังในกรณีที่ผู้สอบบัญชีประพฤติผิดจรรยาบรรณ

วัชรินทร์ เกตุบางลาย (2551) ได้ศึกษาการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี กรณีถ่ายโอนการสอบบัญชีให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพผลการศึกษาพบว่าผู้เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนทั้ง 3 กลุ่ม ได้แก่ ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน สหกรณ์ผู้รับการตรวจสอบ และกรมตรวจบัญชีสหกรณ์มีการปฏิบัติงานตามแนวทางการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของสหกรณ์ สำหรับปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนแบ่งเป็น ปัจจัยด้านการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ปัจจัยด้านการปฏิบัติงานของสหกรณ์ผู้รับการตรวจสอบ และปัจจัยด้านการปฏิบัติงานของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ในส่วนประเด็นปัญหาที่อาจส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี เช่น การตัดราคาค่าสอบบัญชี และการเลือกผู้สอบบัญชีโดยพิจารณาจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ถูกกว่าเป็นหลักทางกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้พยายามแก้ไขโดยการชี้แจงให้สหกรณ์เห็นถึงผลดีและผลเสียจากการพิจารณาเลือกผู้สอบบัญชีโดยยึดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ถูกกว่า ว่าอาจทำให้ผู้สอบบัญชีทำการตรวจสอบไม่เพียงพอ และสหกรณ์ไม่ได้รับประโยชน์เท่าที่ควร ในส่วน

บทลงโทษผู้สอบบัญชีเนื่องจากไม่มีการร้องเรียนอย่างเป็นทางการเป็นลายลักษณ์อักษร ทางกรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงไม่ได้ตรวจสอบในเรื่องดังกล่าว แต่หากพบว่าผู้สอบบัญชีมีการทำผิดจรรยาบรรณ ทางกรมตรวจบัญชีสหกรณ์จะแต่งตั้งคณะกรรมการของผู้สอบบัญชีสหกรณ์เพื่อทำการตรวจสอบและพิจารณาตัดสินต่อไป

ข้อมูลจากการวิจัยได้ศึกษาความคิดเห็นเฉพาะของข้าราชการผู้ปฏิบัติงานด้านการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์เท่านั้น แต่ไม่ได้ศึกษามุมมองของผู้บริหารสหกรณ์ผู้รับการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ซึ่งอาจทำให้ทราบปัญหาและผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ อันจะนำไปสู่การพัฒนาด้านการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ยิ่งขึ้น

ศุภาวดี สระศรี (2551) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการพิจารณาไม่รับงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากรโดยพิจารณา 3 ปัจจัย ได้แก่ ปัจจัยเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากร ปัจจัยเกี่ยวกับเจ้าของกิจการและผู้ทำบัญชี และปัจจัยอื่น ๆ เช่น ค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบ โดยรวบรวมความคิดเห็นจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรจำนวน 110 คน พบว่าปัจจัยเกี่ยวกับกิจการและผู้ทำบัญชีมีผลต่อการพิจารณาไม่รับงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในระดับมาก ส่วนปัจจัยเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรและปัจจัยอื่น ๆ มีผลกระทบในระดับน้อย เมื่อพิจารณาในรายละเอียดของแต่ละปัจจัยพบว่า การที่กิจการที่ตรวจสอบมีเจตนาที่จะเลี่ยงภาษี และการที่เอกสารประกอบการบันทึกบัญชีของกิจการที่ตรวจสอบไม่เรียบร้อย ไม่ครบถ้วน ขาดความน่าเชื่อถือ มีผลต่อการพิจารณาไม่รับงานตรวจสอบในระดับมากที่สุด ส่วนปัจจัยในการพิจารณาไม่รับงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในระดับน้อยที่สุด ได้แก่ การที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรไม่คุ้นเคยกับเจ้าของกิจการหรือผู้ทำบัญชี การที่สถานที่ทำการของกิจการที่ตรวจสอบอยู่ห่างไกลจากสำนักงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร และการที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องให้บริการอื่น ๆ

นอกเหนือจากการตรวจสอบ โดยไม่ได้รับค่าธรรมเนียมเพิ่มเติม

ดังนั้น สำนักงานมาตรฐานผู้สอบบัญชีภาษีอากร ควรปรับปรุงกฎเกณฑ์ในการรับงานตรวจสอบเพื่อให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรรับงานตรวจสอบมากขึ้น นอกจากนี้ส่วนราชการที่เกี่ยวข้องควรมีการเผยแพร่ความรู้แก่เจ้าของกิจการเพื่อให้ตระหนักถึงความสำคัญของการทำบัญชี และการควบคุมภายในที่จำเป็น ซึ่งจะส่งผลให้ความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชีลดลง และช่วยให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรพิจารณาไม่รับงานตรวจสอบเพิ่มขึ้นด้วย

ตารางที่ 2 ตารางการเปรียบเทียบผลการศึกษาที่เกี่ยวข้อง

ปีที่ศึกษา	ชื่อผู้ศึกษา	เรื่องที่ทำการศึกษา	วิธีการศึกษา	ผลการศึกษา
2547	จุไรรัตน์ เทพบุรี	การวิเคราะห์ต้นทุนการให้บริการสอบบัญชีสหกรณ์ และกลุ่มเกษตรกรของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ ร้อยเอ็ด	ทำการศึกษาโดยการเก็บรวบรวมข้อมูล เกี่ยวกับบุคลากรของสำนักงาน ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ร้อยเอ็ด ข้อมูล สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ข้อมูลงบประมาณแผ่นดิน ข้อมูลการปฏิบัติงานของบุคลากร และข้อมูล กับการปฏิบัติงานสอบบัญชี สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ระหว่างปี 2544 - 2546	จากการศึกษาต้นทุนการให้บริการสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ร้อยเอ็ด โดยใช้ต้นทุน กิจกรรมมีกิจกรรมทั้งสิ้น 22 กิจกรรม แบ่งเป็นกิจกรรมให้บริการ สอบบัญชีสหกรณ์ 6 กิจกรรม ให้บริการสอบบัญชีกลุ่มเกษตรกร 4 กิจกรรม และอื่น ๆ 12 กิจกรรม พบว่ามีกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าสำหรับ การสอบบัญชีได้แก่กิจกรรมแนะนำการเงินการบัญชีสหกรณ์และกลุ่ม เกษตรกร และการตรวจสอบระหว่างปีสหกรณ์ ซึ่งหากตัดทอน กิจกรรมดังกล่าวออกไปจะทำให้งบประมาณหน่วยงานลดลง
2548	สุวรรณามรรคจินดา	ปัญหาของผู้สอบบัญชี ภาคเอกชน ในการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ออมทรัพย์ใน ภาคเหนือ	ทำการศึกษา โดยการส่งแบบสอบถาม สอบถามผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่รับ งานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ออมทรัพย์ ภาคเหนือ จำนวน 26 คน สอบถาม เจ้าหน้าที่สำนักงานการสอบบัญชี ภาคเอกชน กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ กระทรวงเกษตรและสหกรณ์ จำนวน 15 คน	จากการศึกษาพบว่าความเห็นในเรื่องการรับงานตรวจสอบบัญชี สหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนตรงกับเจ้าหน้าที่สำนักงานมาตรฐาน การสอบบัญชีภาคเอกชน การเข้าตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ต่อครั้งและ ต่อวันของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนตรงกับเจ้าหน้าที่สำนักงานการ สอบบัญชีภาคเอกชน การพิจารณาค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบบัญชี สหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนตรงกับเจ้าหน้าที่สำนักงานมาตรฐาน การสอบบัญชีภาคเอกชน ส่วนปัญหาการรับงานสอบบัญชีผู้สอบบัญชี ภาคเอกชนตรงกับเจ้าหน้าที่สำนักงานมาตรฐานการสอบบัญชีภาคเอกชน เรื่องการเสนอราคาตัดกันเองระหว่างผู้สอบบัญชี และการปฏิบัติงาน

ปีที่ศึกษา	ชื่อผู้ศึกษา	เรื่องที่ทำการศึกษา	วิธีการศึกษา	ผลการศึกษา
2551	วิชรินทร์ เกตุบางลาย	การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี กรณีถ่ายโอนการสอบบัญชี ให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน	ทำการศึกษา โดยการส่งแบบสอบถาม สอบถามผู้บริหารระดับสูง ข้าราชการ ผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับงานด้านการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ภาคเอกชนและผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ที่ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี จำนวน 293 คน	จากการศึกษาพบว่าปัจจัยด้านการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ผู้รับการตรวจสอบ และการปฏิบัติงานของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เห็นความสำคัญของการสอบบัญชีและให้ความร่วมมือในการสอบบัญชี มีความเข้าใจระบบการกำกับดูแลการสอบบัญชี สหกรณ์และมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ และมีการสอบทานและอนุมัติรายชื่อย่อและคุณสมบัติผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและบุคลากรในแต่ละงานตรวจสอบบัญชี เพื่อพิจารณาความรู้ ความสามารถเพียงพอและเหมาะสม จะมีส่วนช่วยให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพ ส่วนปัญหาที่พบเกี่ยวกับการตราค่าสอบบัญชีและการเลือกผู้สอบบัญชีโดยพิจารณาจากค่าธรรมเนียมที่ถูกกว่าเป็นหลัก
2551	ศุภาติ สระศรี	ปัจจัยที่มีผลต่อการพิจารณาไม่รับงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนในเขตภาคเหนือ	ทำการศึกษา โดยการส่งแบบสอบถาม สอบถาม ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ภาคเหนือที่มีสิทธิลงลายมือชื่อและปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี ในระหว่างปี 2550-2551 ซึ่งมีผู้สอบบัญชีภาคเอกชนทั้งหมด 97 คน	จากการศึกษาพบว่า ด้านการปฏิบัติงานให้ความสำคัญอย่างมาก กับ ปริมาณเอกสารและความซับซ้อนของรายการทางบัญชี ส่วนด้าน กิจการ ด้านข้อมูลในงบการเงินและด้านอื่นๆ ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญในระดัปล่าง โดยให้ความสำคัญกับเรื่องประเภทและ ลักษณะของกิจการ ยอดรายได้รวม ในงบดุล และความมีชื่อเสียงของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนหรือสำนักงานสอบบัญชีตามลำดับ ส่วนปัญหาที่พบจากการกำหนดค่าธรรมเนียมสอบบัญชี พบว่าส่วนใหญ่มีปัญหา

ปีที่ศึกษา	ชื่อผู้ศึกษา	เรื่องที่ทำการศึกษา	วิธีการศึกษา	ผลการศึกษา
				เรื่องค่าธรรมเนียม ไม่คุ้มกับความเสียในการตรวจสอบบัญชี อีกทั้งผู้สอบบัญชีภาษีอากรบางรายส่งราคาต่ำ ทำให้เกิดข้อเปรียบเทียบ และค่าธรรมเนียมสอบบัญชีกำหนดจากค่าสอบบัญชีของปีก่อน