



บันทึกข้อความ

ส่วนราชการ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี โทร. ๐ ๒๖๒๘ ๕๗๗๖
ที่ กษ ๐๔๐๔/๑ ๖๔ วันที่ ๒๗ พฤษภาคม ๒๕๖๐

เรื่อง สรุปผลการประชุมซักซ้อมการปฏิบัติงาน เรื่อง การสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ชำระบัญชีผ่านระบบ Web Conference เมื่อวันที่ ๑๖ กุมภาพันธ์ ๒๕๖๐

เรียน ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ ๑ - ๑๐ / หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์

ตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้รวบรวมข้อมูลสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่อยู่ระหว่างการชำระบัญชีและจัดให้มีการประชุมซักซ้อมการปฏิบัติงาน ตามโครงการประชุมซักซ้อมการปฏิบัติงาน เรื่อง การสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ชำระบัญชีผ่านระบบ Web Conference เมื่อวันที่ ๑๖ กุมภาพันธ์ ๒๕๖๐ นั้น

เพื่อให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและเป็นไปในแนวทางเดียวกัน กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงส่งสรุปผลการประชุมซักซ้อมการปฏิบัติงาน ตามโครงการประชุมซักซ้อมการปฏิบัติงาน เรื่อง การสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ชำระบัญชีผ่านระบบ Web Conference เมื่อวันที่ ๑๖ กุมภาพันธ์ ๒๕๖๐ ให้ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ ๑ - ๑๐ และหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ทราบ และแจ้งเวียนให้ผู้สอบบัญชีในสังกัดทราบต่อไป

จึงเรียนมาเพื่อทราบ และถือปฏิบัติ

Som-wil

(นางสาวจิรทรัพย์ ปลอดกระโทก)

รองอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ปฏิบัติราชการแทน

อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

สรุปผลการประชุมซักซ้อมการปฏิบัติงาน
เรื่อง การสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ชำระบัญชี
ผ่านระบบ Web Conference
เมื่อวันที่ ๑๖ กุมภาพันธ์ ๒๕๖๐ เวลา ๐๘.๓๐ - ๑๖.๓๐ น.
ณ ห้องประชุม ๔๐๔ อาคาร ๔ ชั้น ๔ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้จัดประชุมซักซ้อมการปฏิบัติงาน เรื่อง การสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ชำระบัญชี ผ่านระบบ Web Conference ซึ่งผู้เข้าร่วมประชุมประกอบด้วย ผู้สอบบัญชีสหกรณ์และผู้ที่เกี่ยวข้องในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ ๑ - ๑๐ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้รับการพัฒนาทักษะการตรวจสอบงบการเงิน ณ วันรับมอบทรัพย์สินและตรวจสอบรับรองบัญชีที่ชำระสามารถบริหารจัดการปัญหาในการสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ชำระบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพ นั้น ในการประชุมดังกล่าวได้มีการให้ความรู้เกี่ยวกับภาพรวมการปฏิบัติงานชำระบัญชีของผู้ชำระบัญชี การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงิน ณ วันรับมอบทรัพย์สิน และตรวจสอบรายงานการชำระบัญชี ตลอดจนรับรองรายการย่อของบัญชีที่ชำระ นอกจากนี้ได้มีการอภิปรายปัญหาในการสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ชำระบัญชีอีกด้วย ทั้งนี้ สรุปประเด็นคำถามและข้อเสนอแนะแนวทางปฏิบัติจากการประชุมซักซ้อมฯ ตามขั้นตอนการชำระบัญชีได้ ดังนี้

๑. การรับมอบทรัพย์สิน
๒. การจัดทำงบการเงิน ณ วันรับมอบทรัพย์สิน
๓. การตรวจสอบและรับรองงบการเงิน ณ วันรับมอบทรัพย์สิน
๔. การปฏิบัติชำระบัญชี
๕. การตรวจสอบรายงานผลการชำระบัญชีและรับรองรายการย่อของบัญชีที่ชำระ

๑. การรับมอบทรัพย์สิน

๑. สหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรมีการส่งมอบเอกสารให้ผู้ชำระบัญชีคนที่ ๑ เรียบร้อยแล้ว และผู้ชำระบัญชีคนที่ ๑ ส่งมอบเอกสารให้ผู้ชำระบัญชีคนที่ ๒ และผู้ชำระบัญชีคนที่ ๒ ส่งมอบเอกสารให้ผู้ชำระบัญชีคนที่ ๓ ต่อมาปรากฏว่าเอกสารได้มีการสูญหาย โดยไม่ทราบว่าเป็นเอกสารนั้นได้สูญหายในช่วงใด ผู้ชำระบัญชีคนที่ ๓ สามารถแจ้งความเอกสารสูญหายได้หรือไม่ ซึ่งปัจจุบันผู้ชำระบัญชีคนที่ ๓ ได้แจ้งความเอกสารสูญหายแล้ว

แนวปฏิบัติ การแจ้งความเอกสารสูญหาย ต้องแจ้งเมื่อทราบ ดังนั้น เอกสารสูญหายในช่วงเวลาของผู้ชำระบัญชีคนใด ให้ผู้ชำระบัญชีคนนั้นเป็นผู้แจ้งความ ซึ่งกรณีนี้หากผู้ชำระบัญชีคนที่ ๓ เป็นผู้ทราบว่าเอกสารสูญหาย ผู้ชำระบัญชีคนที่ ๓ จึงมีหน้าที่แจ้งความ

๒. ผู้ชำระบัญชีไม่สามารถติดต่อคณะกรรมการดำเนินการทั้งหมดได้ โดยทำเป็นหนังสือส่งไปรษณีย์แบบตอบรับ และได้ดำเนินการแจ้งความไว้ ผู้ชำระบัญชีได้ดำเนินการให้ ธกส. โอนเงินของสหกรณ์ที่เหลืออยู่เข้าบัญชีของผู้ชำระบัญชีเรียบร้อยแล้ว กรณีเช่นนี้ถือว่ากระบวนการรับมอบทรัพย์สินได้เสร็จสิ้นแล้วหรือไม่ ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจสอบและรับรองได้หรือไม่

แนวปฏิบัติ หากไม่สามารถติดต่อคณะกรรมการดำเนินการได้ทั้งหมด ให้ติดต่อกับบุคคลใด บุคคลหนึ่งที่เกี่ยวข้อง หรือสมาชิกให้ส่งมอบทรัพย์สินแก่ผู้ชำระบัญชีก่อน เพราะหากยังไม่ได้ดำเนินการส่งมอบทรัพย์สินอำนาจการแจ้งความยังไม่เป็นของผู้ชำระบัญชี ดังนั้น หากยังไม่มี การส่งมอบถือว่ากระบวนการส่งมอบทรัพย์สินยังไม่เสร็จสิ้น ผู้สอบบัญชีจึงไม่สามารถตรวจสอบและรับรองได้ และผู้ที่มีอำนาจแจ้งความ คือ คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ ซึ่งเป็นผู้เสียหาย ทั้งนี้ ตามมาตรา ๗๘ แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. ๒๕๔๒ และมาตรา ๒ (๔) ตามประมวลวิธีพิจารณาความอาญา

๓. สมุดบัญชีและเอกสารต่าง ๆ เช่น บัญชีย่อยลูกหนี้ สัญญาเงินกู้ สัญญาซื้อขายสัญญาหาญ ไม่ได้ส่งมอบให้ผู้ชำระบัญชี ผู้ชำระบัญชีจำเป็นต้องแจ้งความหรือไม่ ทั้งนี้ ผู้ชำระบัญชีได้ทำหนังสือทวงหนี้ไปยังลูกหนี้ ซึ่งลูกหนี้ไม่ยอมรับว่าเป็นหนี้ เนื่องจากทราบว่าสมุดบัญชีต่าง ๆ ได้สูญหาย เมื่อลูกหนี้ปฏิเสธหนี้ จะตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเต็มจำนวนได้หรือไม่ เพราะเป็นลูกหนี้ค่าปุ๋ยตั้งแต่ปี ๒๕๓๖ จำนวนเงิน ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาทเศษ จะแก้ไขปัญหายังไง หรือจะใช้วิธีการประนีประนอมหนี้

แนวปฏิบัติ ๑. หากยังไม่ได้รับมอบทรัพย์สิน ผู้ที่มีอำนาจแจ้งความเอกสารสูญหาย คือ ฝ่ายสหกรณ์ (คณะกรรมการดำเนินการ) ทั้งนี้ ตามมาตรา ๗๘ แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. ๒๕๔๒ และมาตรา ๒ (๔) ตามประมวลวิธีพิจารณาความอาญา

๒. กรณีชำระหนี้และลูกหนี้ปฏิเสธหนี้ ผู้ชำระบัญชีย่อมไม่รู้แน่ว่าเป็นหนี้จริงหรือไม่ ซึ่งในกรณีชำระบัญชีจะตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญหรือไม่ก็ได้ เพราะในขั้นตอนสุดท้ายต้องปิดบัญชีเกี่ยวกับลูกหนี้ทั้งหมดเข้าบัญชีเลิกกิจการอยู่แล้ว

๒. การจัดทำงบการเงิน ณ วันรับมอบทรัพย์สิน

๑. ช่วงก่อนวันรับมอบทรัพย์สิน สหกรณ์มีการชำระหนี้กรมส่งเสริมสหกรณ์ ซึ่งในบัญชีของสหกรณ์นั้น ไม่มีการบันทึกรับเงินแต่อย่างใด รายการชำระหนี้กรมส่งเสริมสหกรณ์จะต้องบันทึกบัญชีอย่างไร

แนวปฏิบัติ หากเหตุการณ์เกิดขึ้นก่อนวันรับมอบทรัพย์สิน ให้บันทึกบัญชีตามปกติ เดบิต เจ้าหนี้

เครดิต เงินสด/เงินฝากธนาคาร

๒. สหกรณ์กู้เงินจากกรมส่งเสริมสหกรณ์ จำนวน ๑๕๐,๐๐๐ บาท กรมส่งเสริมสหกรณ์ได้ฟ้องร้องสหกรณ์ จำนวน ๑๐๐,๐๐๐ บาท ศาลพิพากษาให้สหกรณ์ชำระหนี้กรมส่งเสริมสหกรณ์ จำนวน ๑๐๐,๐๐๐ บาท และเมื่อมีการขอคำยืนยันยอดกรมส่งเสริมสหกรณ์ได้ตอบยืนยันยอด จำนวน ๑๐๐,๐๐๐ บาท ผู้ชำระบัญชีต้องบันทึกบัญชีอย่างไร

แนวปฏิบัติ จำนวนเงินกู้ถือตามยอดที่ได้รับยืนยันจากกรมส่งเสริมสหกรณ์ สำหรับจำนวนเงินส่วนต่าง ๕๐,๐๐๐ บาท ถือเป็นหนี้ที่เจ้าหนี้ยกให้ ซึ่งสุดท้ายเมื่อเลิกกิจการจะเกิดส่วนเกินจากหนี้ที่เจ้าหนี้ยกให้

๓. กรณีงบการเงินปีสุดท้ายของสหกรณ์มีลูกหนี้ขาดอายุความ และได้ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญไว้ทั้งจำนวนแล้ว จำเป็นจะต้องให้ผู้ชำระบัญชีตัดเป็นหนี้สูญทั้งจำนวนหรือไม่

แนวปฏิบัติ เนื่องจากการจัดทำงบการเงินของสหกรณ์ที่ชำระบัญชีใช้เกณฑ์การจัดทำงบการเงินสำหรับกิจการที่ไม่ได้ดำเนินงานต่อเนื่อง ดังนั้น สหกรณ์จะตัดลูกหนี้ที่มีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญไว้แล้วเป็นหนี้สูญหรือไม่ก็ได้ เพราะสุดท้ายบัญชีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับลูกหนี้ก็ต้องถูกปิดบัญชีเข้าบัญชีเลิกกิจการทั้งหมด

๔. กลุ่มเกษตรกรไม่ได้จัดทำงบการเงินตั้งแต่แรกตั้ง และ ณ วันรับมอบทรัพย์สินไม่มีเอกสารใด ๆ ทั้งนี้ กลุ่มเกษตรกรมีคดีความ ศาลพิพากษาให้กลุ่มเกษตรกรชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ ซึ่งผู้ชำระบัญชีจัดทำงบดุลให้ผู้สอบบัญชีรับรอง โดยตั้งบัญชีเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาคู่กับค่าใช้จ่ายตามคำพิพากษา ควรปฏิบัติหรือบันทึกบัญชีอย่างไร

แนวปฏิบัติ ต้องพิจารณาว่าคดีความมีส่วนเกี่ยวข้องกับบุคคลอื่นหรือไม่ ผู้ชำระบัญชีเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ณ วันรับมอบทรัพย์สินครบถ้วนหรือไม่ อย่างไรก็ตามในกรณีเช่นนี้ ควรแนะนำผู้ชำระบัญชีว่ามีเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงาน ตั้งแต่แรกเริ่มตั้งกลุ่มเกษตรกร และหากเกิดคดีความกับเจ้าหนี้แสดงว่าต้องมีการดำเนินการใด ๆ มาแล้ว เช่น การรับชำระค่าหุ้น และมีรายการรับเงิน เพราะศาลพิพากษาให้กลุ่มเกษตรกรชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ ดังนั้น ผู้ชำระบัญชีควรติดต่อประธานคณะกรรมการกลุ่มเกษตรกรหรือคณะกรรมการกลุ่มเกษตรกรหรือผู้ที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ได้ข้อมูลเพิ่มเติม

๕. สหกรณ์ที่ชำระบัญชีมีเงินฝากสหกรณ์ที่ดำเนินการปกติ จำนวน ๕๐๐,๐๐๐ บาท (สหกรณ์ที่รับฝากฐานะทางการเงินไม่ดี) ผู้ชำระบัญชีได้รับมอบทรัพย์สินและได้นำเงินฝากไว้กับสหกรณ์เดิมในนามของผู้ชำระบัญชี เมื่อมีการจัดการทรัพย์สินไม่สามารถจัดการทรัพย์สินได้ เนื่องจากไม่สามารถถอนเงินฝากจำนวน ๕๐๐,๐๐๐ บาท ได้ จะมีวิธีการหรือคำแนะนำผู้ชำระบัญชีให้ดำเนินการอย่างไร

แนวปฏิบัติ ผู้ชำระบัญชีต้องติดต่อและเจรจากับคณะกรรมการดำเนินการของสหกรณ์ผู้รับฝากเงิน เพื่อขอถอนเงินจากสหกรณ์ผู้รับฝาก

๖. กลุ่มเกษตรกรไม่มีเอกสารหลักฐานให้ตรวจสอบ แต่ผู้ชำระบัญชียืนยันยอดซื้อปุ๋ยจาก อดก. ทั้งหมดตั้งแต่ปี ๒๕๓๓ ผู้ชำระบัญชีนำรายการยืนยันมาบันทึกเป็นรายการซื้อเชื่อ และทำรายการขายเป็นเงินสดทั้งหมด โดยไม่มีหลักฐานการขาย ผู้สอบบัญชีส่งคืนให้ผู้ชำระบัญชีแก้ไข ผู้ชำระบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการขายได้ แต่จะรับรองรายการขายมาให้ ทั้งนี้ มีเงินสดคงเหลือ ๓๐๐,๐๐๐ กว่าบาท ได้ปรับปรุงบัญชีเป็นเงินสดขาดบัญชี ด้านเจ้าหนี้ อดก. นั้น มีหลักฐานว่าไม่มีหนี้คงเหลือ และมีเพียงหนังสือยืนยันความเคลื่อนไหว ตั้งแต่ปี ๒๕๓๒ - ๒๕๕๓ ในงบการเงินปีสุดท้าย มียอดเงินสด ลูกหนี้การค้า สินค้าคงเหลือ เจ้าหนี้การค้า และทุนเรือนหุ้น ผู้สอบบัญชีควรทำอย่างไร

แนวปฏิบัติ ส่งคืนให้ผู้ชำระบัญชีทำการแก้ไข โดยให้แนวปฏิบัตินำงบการเงินปีสุดท้ายที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นเป็นรายการตั้งต้นและดำเนินการชำระบัญชี อาทิเช่น ด้านลูกหนี้ ติดตามให้ลูกหนี้มาชำระหนี้ ด้านสินค้า จัดการขายให้เป็นไปตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด หากมีเงินสดให้ชำระหนี้แก่เจ้าหนี้การค้า หรือทำอย่างไรก็ได้ที่จะไม่ให้เจ้าหนี้เสียสิทธิ อาจจะให้แนวปฏิบัติผู้ชำระบัญชีในการขอประนีประนอมหนี้กับเจ้าหนี้ สุดท้ายหากมีส่วนเกินจากการชำระหนี้ให้จ่ายคืนค่าหุ้น

๓. การตรวจสอบและรับรองงบการเงิน ณ วันรับมอบทรัพย์สิน

๑. ผู้ชำระบัญชีได้ส่งรายละเอียดมาให้ผู้สอบบัญชี แต่ไม่ตรงกับงบการเงินจะอย่างไร
แนวปฏิบัติ ทำหนังสือแจ้งให้ผู้ชำระบัญชีแก้ไข พร้อมให้คำแนะนำการแก้ไขด้วย
๒. หากผู้ชำระบัญชีไม่มีเอกสารหลักฐานใด ๆ รวมทั้งสมุดบัญชีขั้นต้นและชั้นปลายให้ตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีสามารถรับรองงบการเงิน ณ วันรับมอบทรัพย์สินได้หรือไม่ หรือควรปฏิบัติอย่างไร
แนวปฏิบัติ ต้องพิจารณาว่ามีการบันทึกทรัพย์สินหรือไม่ และให้ผู้สอบบัญชีแนะนำผู้ชำระบัญชีให้ติดตามว่ามีงบการเงินปีสุดท้ายของสหกรณ์ที่ชำระบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้แสดงความคิดเห็นไว้แล้วหรือไม่ ถ้ามีผู้ชำระบัญชีจะสามารถดำเนินการจัดทำงบการเงิน ณ วันรับมอบทรัพย์สินให้ผู้สอบบัญชีรับรองต่อไปได้
๓. ผู้สอบบัญชีตรวจสอบงบการเงิน ณ วันรับมอบทรัพย์สินแล้วพบว่า สหกรณ์มีเงินฝากธนาคาร และลูกหนี้เงินกู้ จำเป็นต้องให้ผู้ชำระบัญชีแนบเอกสารขอคำยืนยันยอดเงินฝากธนาคาร และลูกหนี้เงินกู้ เพื่อให้การตรวจสอบงบการเงิน ณ วันรับมอบทรัพย์สินเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีหรือไม่
แนวปฏิบัติ การชำระบัญชีเป็นการทำหรือสะสางกิจการให้เสร็จสิ้นไป เนื่องจากสหกรณ์เล็กไม่ได้เป็นการสะสางให้กิจการดำเนินการต่อเนื่อง ดังนั้น ไม่ต้องขอคำยืนยันยอดจากธนาคารหรือลูกหนี้เงินกู้
๔. จากการตรวจสอบรายงานการชำระบัญชี ผู้สอบบัญชีพบว่า สหกรณ์มีสินทรัพย์ถาวรจำนวน ๑๐๐,๐๐๐ บาท ผู้ชำระบัญชีได้ขายไปโดยวิธีการตกลงราคา ซึ่งตามหลักปฏิบัติผู้ชำระบัญชีต้องขายโดยวิธีการประกวดราคา กรณีนี้ผู้สอบบัญชีควรดำเนินการอย่างไร
แนวปฏิบัติ ตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด กรณีขายสินทรัพย์ที่มีราคาเกินกว่า ๕๐,๐๐๐ บาท ต้องใช้วิธีการประกวดราคา แต่เมื่อผู้ชำระบัญชีได้ดำเนินการโดยวิธีการตกลงราคาไปแล้ว ผู้สอบบัญชีควรเขียนรายงานโดยการเพิ่มวรรค “ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น” เรื่องการจำหน่ายทรัพย์สินราคา ๕๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป ผู้ชำระบัญชีไม่ปฏิบัติให้เป็นไปตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ทั้งนี้ การรับรองงบการเงินของผู้สอบบัญชียังคงเป็นแบบไม่มีเงื่อนไข
๕. กรมส่งเสริมสหกรณ์ได้ฟ้องร้องกลุ่มเกษตรกร และศาลได้มีคำพิพากษาแล้ว เมื่อกลุ่มเกษตรกรถูกสั่งเลิกได้ขอคำยืนยันยอดจากเจ้าหน้าที่กรมส่งเสริมสหกรณ์ ปราบกฏว่ายอดเจ้าหน้าที่กรมส่งเสริมสหกรณ์ไม่ตรงตามงบการเงินที่ปิดบัญชีไปแล้วปีล่าสุด จากการตรวจสอบพบว่า กรมส่งเสริมสหกรณ์ได้มีการฟ้องร้องกลุ่มเกษตรกรผิดสัญญา ซึ่งสัญญาที่มีการฟ้องร้องนั้นได้มีการชำระหนี้ไปเรียบร้อยแล้ว แต่บัญชียังมียอดเจ้าหน้าที่เหลืออยู่เช่นเดิม ผู้สอบบัญชีควรทำอย่างไร
แนวปฏิบัติ ส่งคืนให้ผู้ชำระบัญชีดำเนินการแก้ไขให้ถูกต้องตามข้อเท็จจริง
๖. ผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจสอบอะไรได้เลย ควรดำเนินการอย่างไร และควรแสดงความคิดเห็นอย่างไร
แนวปฏิบัติ ให้แจ้งผู้ชำระบัญชีพร้อมกับให้คำแนะนำว่าให้จัดทำ หรือจัดหาส่วนที่ยังไม่สามารถตรวจสอบได้ในเรื่องใดบ้าง และหากไม่สามารถตรวจสอบได้ก็ไม่ต้องรับรองงบการเงิน

๗. ผู้ชำระบัญชีส่งงบการเงิน ณ วันรับมอบทรัพย์สิน โดยไม่มีรายละเอียดประกอบงบการเงิน
แนวปฏิบัติ ให้ผู้ชำระบัญชีจัดทำใ้ครบถ้วน แต่ถ้าไม่มีเอกสารประกอบงบการเงินที่บัญชี
ผู้ชำระบัญชีต้องมีการบันทึกถ้อยคำในเรื่องของความไม่สมบูรณ์ของเอกสาร และให้มีการรับรองรายการบัญชี
ว่าเกิดขึ้นจริง และผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจพิจารณาว่ามีสาระสำคัญกระทบต่อการรับรองงบการเงินหรือไม่
หากไม่มีผลกระทบให้รับรองแบบไม่มีเงื่อนไข โดยการเพิ่มวรรค “ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น” ในกรณีข้างต้น

๘. งบการเงินให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบได้ แต่มาเกิดไฟไหม้ทรัพย์สิน เอกสารและสมุดบัญชี
เสียหายทั้งหมด จึงเลิกสหกรณ์และแต่งตั้งผู้ชำระบัญชี แต่สหกรณ์ไม่ได้ส่งมอบทรัพย์สิน สมุดบัญชี
และเอกสารต่างๆ ให้ผู้ชำระบัญชี ผู้ชำระบัญชีได้สะสมรายการต่าง ๆ โดยยังไม่ได้ทำงบการเงิน ณ วันรับมอบ
ทรัพย์สิน เพื่อให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและแสดงความเห็นฯ ผู้ชำระบัญชีได้หนีพร้อมกับเงินสด และทรัพย์สิน
ที่ได้จากการสะสมไม่ทราบมูลค่า ผู้ชำระบัญชีคนที่ ๒ ยังไม่ได้รับมอบทรัพย์สิน และยังไม่จัดทำงบการเงิน
ณ วันรับมอบทรัพย์สิน ซึ่งผู้ชำระบัญชีคนที่ ๒ ได้ค้าประกันผู้ชำระบัญชีคนแรก จำนวน ๓๐๐,๐๐๐ บาท
ต่อมาผู้ชำระบัญชีคนที่ ๒ ได้เกษียณอายุราชการ จึงมีการแต่งตั้งผู้ชำระบัญชีคนที่ ๓ ซึ่งได้ทำการรับมอบ
ทรัพย์สินจากคณะกรรมการดำเนินการชุดใหม่ โดยรับมอบเฉพาะเงินสด จำนวน ๓๐๐,๐๐๐ บาท และเอกสาร
รายละเอียดทุนเรือนหุ้น ลูกหนี้ และเจ้าหนี้เท่านั้น ผู้สอบบัญชีจะรับรองงบการเงิน ณ วันรับมอบทรัพย์สิน
ได้หรือไม่ เนื่องจากงบการเงินจัดทำเฉพาะส่วนที่เหลือ ในส่วนที่เสียหายไปไม่สามารถประมาณการค่าเสียหายได้
และหากที่ประชุมใหญ่มีมติว่าไม่ต้องการดำเนินคดีต่อไป เอาเฉพาะส่วนที่เหลือ คือ จ่ายคืนค่าหุ้น โดยไม่ต้องมี
การฟ้องร้องดำเนินคดี จะสามารถทำได้หรือไม่

แนวปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีสามารถรับรองงบการเงิน ณ วันรับมอบทรัพย์สินได้ ในกรณีที่
ผู้ชำระบัญชีจัดทำงบการเงินถูกต้อง มีเอกสารครบถ้วน และได้เปิดเผยเรื่องต่าง ๆ ไว้อย่างเพียงพอ
และต้องพิจารณาว่างบการเงินที่ผู้ชำระบัญชีจัดทำ นั้น ผู้ชำระบัญชีนำงบการเงินจากที่ใดมาตั้งต้น เนื่องจาก
เกิดไฟไหม้ ในกรณีที่ประชุมใหญ่มีมติไม่ดำเนินคดีสามารถทำได้ แต่ผู้สอบบัญชีจะต้องเปิดเผยประเด็นต่าง ๆ
ให้เพียงพออย่างไรก็ตาม ต้องพิจารณาว่าเจ้าหนี้เสียสิทธิหรือไม่ เนื่องจากการดำเนินการชำระบัญชีตามอำนาจหน้าที่
จะเลือกพิจารณาเพียงบางรายการไม่ได้

๙. ก่อนการชำระบัญชีสหกรณ์ใช้โปรแกรมระบบบัญชีแยกประเภทของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์
ซึ่งบันทึกบัญชีถึงวันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕๕๖ สหกรณ์ไม่สามารถส่งงบการเงินให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบได้
ตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๕๓ ถึงปัจจุบัน ผู้ชำระบัญชีได้ดำเนินการใช้โปรแกรมระบบบัญชีแยกประเภท
ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ต่อจนถึงวันรับมอบทรัพย์สิน มีงบทดลองให้ตรวจสอบตั้งแต่วันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕๕๔
จนถึงวันรับมอบทรัพย์สิน วันที่ ๑๗ กรกฎาคม ๒๕๕๔ งบทดลองจะจัดทำเป็นปี ๆ ให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ
ได้หรือไม่

แนวปฏิบัติ งบทดลองสามารถจัดทำเป็นปี ๆ ได้หรือไม่ ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจ
ของผู้สอบบัญชี แต่งงบการเงิน ณ วันรับมอบทรัพย์สินจะต้องจัดทำเป็นงบเดียว ตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๕๓
ถึงวันที่รับมอบทรัพย์สิน คือ วันที่ ๑๗ กรกฎาคม ๒๕๕๔ ไม่สามารถจัดทำงบการเงิน ณ วันรับมอบทรัพย์สิน
แยกเป็นปี ๆ ได้

๔. การปฏิบัติการชำระบัญชี

๑. กรณีกระตาดำทำการปิดสุดท้าย ไม่ได้แนบรายละเอียดทุนเรือนหุ้นไว้ แต่เมื่อมีการชำระบัญชี กลุ่มเกษตรกรไม่มีรายละเอียดให้ตรวจสอบ ผู้ชำระบัญชีต้องทำอะไร

แนวปฏิบัติ ในกรณีที่มีเหลือเงินจากการชำระบัญชีพอที่จ่ายคืนค่าหุ้น แต่ไม่มีรายละเอียดค่าหุ้น ผู้ชำระบัญชีต้องวางเงินไว้กับนายทะเบียนสหกรณ์ และแจ้งให้ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องนำหลักฐานมาขอคืนค่าหุ้นจากนายทะเบียนสหกรณ์

๒. สหกรณ์เป็นหนี้กรมส่งเสริมสหกรณ์ และกรมส่งเสริมสหกรณ์ฟ้องร้องให้สหกรณ์ชำระหนี้ แต่สหกรณ์ไม่มีทรัพย์สิน กรมส่งเสริมสหกรณ์จึงฟ้องร้องผู้ค้ำประกัน คือ คณะกรรมการดำเนินการของสหกรณ์ ศาลพิพากษาให้ผู้ค้ำประกันชำระหนี้แก่กรมส่งเสริมสหกรณ์ ซึ่งปัจจุบันอยู่ระหว่างการบังคับคดีผู้ชำระบัญชีต้องทำอะไร เพื่อให้สามารถชำระบัญชีให้เสร็จสิ้น โดยไม่ต้องรอบังคับคดี เนื่องจากใช้เวลานานพอสมควร

แนวปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีแนะนำผู้ชำระบัญชีให้ดำเนินการ ดังนี้

๑) จัดทำรายงานความเคลื่อนไหวการชำระบัญชี ๖ เดือน เสนอต่อนายทะเบียนสหกรณ์ แจ้งสาเหตุที่ยังไม่สามารถชำระบัญชีได้ เนื่องจากอยู่ระหว่างการบังคับคดี

๒) เนื่องจากมีการฟ้องร้องผู้ค้ำประกัน และศาลได้ตัดสินให้ผู้ค้ำประกันชำระหนี้แก่กรมส่งเสริมสหกรณ์ และอยู่ในระหว่างการบังคับคดีแล้ว ให้ผู้ชำระบัญชีปิดบัญชีเจ้าหนี้กรมส่งเสริมสหกรณ์ เป็นหนี้ที่มีผู้รับผิดชอบจากการบังคับคดี

๓. กลุ่มเกษตรกรเป็นหนี้กรมส่งเสริมการเกษตรซึ่งเป็นหนี้มานานแล้ว ผู้ชำระบัญชีมีหนังสือถึงกรมส่งเสริมการเกษตร ขอให้ยกหนี้ให้แก่กลุ่มเกษตรกรได้หรือไม่ ทั้งนี้ กรมส่งเสริมการเกษตรไม่ได้ตอบกลับแต่อย่างใด ผู้ชำระบัญชีต้องทำอะไร

แนวปฏิบัติ ให้ผู้ชำระบัญชีไปตรวจสอบข้อมูลเพิ่มเติมว่า กลุ่มเกษตรกรมีรายชื่ออยู่ในมติคณะรัฐมนตรีตามหนังสือสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี ลงวันที่ ๒๕ พฤศจิกายน ๒๕๓๙ ขอจำหน่ายหนี้สูญให้กับสถาบันการเกษตรหรือไม่ หรือให้ทำหนังสือขอคำยืนยันยอดจากกรมส่งเสริมการเกษตร โดยไม่ต้องระบุจำนวนเงิน เพราะหนี้สินของกลุ่มเกษตรกรอาจเกิดจากเงินอุดหนุน (เงินให้เปล่า) ที่ไม่ต้องชำระหนี้คืนกรมส่งเสริมการเกษตร

๕. การตรวจสอบรายงานผลการชำระบัญชีและรับรองรายการย่อของบัญชีที่ชำระ

๑. ตามคู่มือการจัดทำรายงานการสอบบัญชีสหกรณ์ หน้าที่ ๘๒ - ๘๗ คำว่า “สำหรับกิจการ” ควรเปลี่ยนเป็นคำว่า “สำหรับสหกรณ์”

แนวปฏิบัติ การใช้คำในคู่มือการจัดทำรายงานการสอบบัญชีสหกรณ์ในหน้าที่ ๘๒ - ๘๗ แสดงถึงการดำเนินงานไม่ต่อเนื่อง ไม่ได้หมายถึงรูปแบบขององค์กรที่ดำเนินงานต่อเนื่อง เพราะฉะนั้นประโยคที่ใช้ในรายงานจึงไม่ควรเปลี่ยนเป็นคำว่า “สำหรับสหกรณ์”

๒. การตรวจสอบรายการชำระบัญชีและรายการย่อของบัญชีที่ชำระ หากสหกรณ์ไม่มีเอกสารหลักฐานให้ตรวจสอบ แต่รายงานครบถ้วน ผู้สอบบัญชีจะรับรองรายการชำระบัญชีและรายการย่อของบัญชีที่ชำระได้หรือไม่ หรือจะต้องปฏิบัติอย่างไร

แนวปฏิบัติ การทำรายการชำระบัญชีและรายการย่อของบัญชีที่ชำระนั้น เป็นช่วงที่ผู้ชำระบัญชีดำเนินการ เพราะผู้ชำระบัญชีจะต้องเป็นผู้จัดทำรายงานการชำระบัญชีและรายการย่อของบัญชีที่ชำระ ๖ เดือน โดยระหว่างปฏิบัติงานชำระบัญชื่อนั้น ผู้ชำระบัญชีมีหน้าที่บันทึกบัญชีและเก็บรวบรวมเอกสารหลักฐาน ดังนั้น หากเอกสารสูญหายจะต้องดำเนินการแจ้งความ รวมทั้งมีการรับรองรายการต่าง ๆ ว่าได้เกิดขึ้นจริง

๓. การตรวจสอบรับรองรายงานการชำระบัญชี การจ่ายคืนค่าหุ้นส่วนใหญ่เป็นการลงลายมือชื่อรับเงินแทน ผู้สอบบัญชีควรดำเนินการอย่างไร หรือรับรองรายงานการชำระบัญชีอย่างไร

แนวปฏิบัติ กรณีผู้สอบบัญชีไม่มั่นใจว่า ผู้รับเงินนั้นได้รับเงินจริงหรือไม่ เป็นสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอ ให้ส่งคืนเพื่อให้ผู้ชำระบัญชีดำเนินการให้ถูกต้องอย่างไรก็ตาม การแสดงความเห็นต่องบการเงิน ณ วันรับมอบทรัพย์สิน ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นในแบบที่แตกต่างจากแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่รายงานการชำระบัญชีและรายการย่อของบัญชีที่ชำระ นั้น ผู้สอบบัญชีไม่สามารถแสดงความเห็นเป็นอย่างอื่นได้ เพราะกฎหมายกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับรอง ดังนั้น จึงต้องเป็นไปอย่างถูกต้อง
