

เพิ่มคุณค่ารายงานของผู้สอบบัญชี...



ภูมิคุ้มกันที่ดีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

สุภัคจิรา ปิ่นจอม

ผู้เชี่ยวชาญด้านการบัญชีและการสอบบัญชี

สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 9

รายงานการสอบบัญชีเป็นงานขั้นสุดท้ายของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นการให้ข้อสรุปจากหลักฐานที่ผู้สอบบัญชีได้จากการตรวจสอบบัญชี เมื่อผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีแล้วเสร็จ โดยเป็นการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอและสนับสนุนว่างบการเงินที่ตรวจสอบแสดงข้อมูลที่ไม่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องสรุปผลการตรวจสอบที่ได้ เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ ไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชีต้องเป็นไปตามระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 เรื่อง การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน ซึ่งผู้สอบบัญชีสามารถพิจารณาแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ 4 แบบ ดังนี้

- (1) การแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข
- (2) การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข
- (3) การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง
- (4) การไม่แสดงความเห็น

ในบทความนี้ จะกล่าวถึงการเพิ่มคุณค่ารายงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ แบบที่ 1 การแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข ซึ่งเป็นแบบรายงานที่พบบ่อยที่สุดใน 4 แบบ

แบบที่ 1 การแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์โดยส่วนใหญ่ ได้ออกรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นแบบที่ 1 คือ การแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข ซึ่งการที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขได้นั้น ผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีต้องสรุปได้ว่าว่างบการเงินโดยรวมได้จัดทำขึ้นโดยปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ และผู้สอบบัญชีต้องสามารถรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีได้อย่างเพียงพอและเหมาะสมตามมาตรฐานการสอบบัญชี

โดยได้มีแนวทางให้ผู้สอบบัญชีจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีตามรูปแบบที่กำหนดไว้ในระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วยการสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2562 ซึ่งเป็นรูปแบบรายงานแบบมาตรฐาน เว้นแต่รูปแบบการรายงาน วรรค เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หรือที่เรียกกันว่า วรรค KAM (Key Audit Matters) ไม่มีข้อความรายงานที่กำหนดไว้เป็นข้อความมาตรฐาน ผู้สอบบัญชีจะต้องรายงานเพิ่มเติมจากข้อความแบบรายงานมาตรฐาน เพื่อรายงานเป็นการเฉพาะเรื่องเฉพาะเจาะจงไปในแต่ละสหกรณ์

การรายงานวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters : KAM) นี้เอง ที่ถือได้ว่าเป็นการยกระดับการสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีจะต้องสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและวิธีการตรวจสอบเฉพาะเจาะจงไปในแต่ละกิจการ (สหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร) ให้แก่ผู้ใช้งบการเงินได้รับทราบ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินที่สนใจได้มีความเข้าใจรายงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้น เป็นการยกระดับการสื่อสารกับผู้ใช้งบการเงินให้มีความโปร่งใส และมีคุณค่ามากยิ่งขึ้น ซึ่งจะทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินมากขึ้นด้วย

รูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชี แบบที่ 1 การแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข

ตามระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วยการสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2562 ประกาศ ณ วันที่ 4 มิถุนายน 2562 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา วันที่ 18 กรกฎาคม 2562 (หนังสือกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี ที่ กษ 0404/ว 42 ลงวันที่ 30 กรกฎาคม 2562 เรื่อง ถ้อยปฏิบัติระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วยการสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2562)

หมวด 4 รายงานการสอบบัญชี เอกสารแนบท้าย 3 รูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีเฉพาะส่วนวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ให้ไว้ดังนี้

วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ คือ เรื่องต่างๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้าในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดปัจจุบัน ข้าพเจ้าได้นำเรื่องเหล่านี้ มาพิจารณาในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ พร้อมวิธีการตรวจสอบแต่ละเรื่องมีดังต่อไปนี้

..... (อธิบายเรื่องที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่า มีนัยสำคัญในการตรวจสอบ พร้อมวิธีการตรวจสอบ โดยแยกเป็นแต่ละเรื่อง).....

1.
2.

ฯลฯ



จะเห็นได้ว่ารูปแบบการรายงาน วรรค เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) เป็นเพียงกรอบการรายงานที่**ไม่สามารถกำหนดเป็นข้อความมาตรฐานได้ทั้งหมด** เนื่องจาก วงจรธุรกิจกรม/การดำเนินธุรกิจของสหกรณ์มีความหลากหลาย มีรายการบัญชีที่สำคัญหลายเรื่องหลายรายการให้ผู้สอบบัญชีเลือก ผู้สอบบัญชีต้องเป็นผู้พิจารณาอย่างมีหลักการและมีเหตุผลว่า เรื่องใด/รายการใดเป็นเรื่องสำคัญที่ควรนำไปสื่อสารเพื่อเพิ่มคุณค่ารายงานของผู้สอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีจะต้องรายงานเพิ่มเติมจากแบบรายงานมาตรฐาน ให้เป็นรายงานเฉพาะเรื่องเฉพาะเจาะจงลงไปในแต่ละสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร ซึ่งการรายงานต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และองค์ประกอบของวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters : KAM) ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701

ทั้งนี้ หากผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วว่าไม่มีเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีที่ต้องนำเสนอในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 กำหนดไว้ว่าผู้สอบบัญชีต้องมีการสื่อสารกับผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพของงานสอบบัญชี และสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการของลูกค้าสอบบัญชี และให้รายงานไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีว่าไม่มีเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชี

นอกจากองค์ประกอบพื้นฐานของรายงานของผู้สอบบัญชี แบบมาตรฐานข้างต้นแล้ว ในบางสถานการณ์ ผู้สอบบัญชียังต้องมีการเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญ โดยการเพิ่มวรรค “ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น” หรือวรรค “เรื่องอื่น” ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 อีกด้วย






ดังนั้น ถึงแม้ว่าจะมีรูปแบบรายงานที่กำหนดไว้เป็นมาตรฐานแบบไม่มีเงื่อนไขแล้วก็ตาม แต่การที่ผู้สอบบัญชีจะต้องรายงาน วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และวรรคข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น ยังคงเป็นอุปสรรคที่สำคัญในการเขียนรายงานของผู้สอบบัญชี เป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีจะต้องเพิ่มความระมัดระวังให้มากในการใช้ถ้อยคำ/ข้อความที่สื่อสาร เพื่อให้ผู้ใช้รายงานได้เข้าใจในประเด็นที่ตรงกัน โดยครบทุกองค์ประกอบของการรายงาน ตามมาตรฐานการสอบบัญชี




อุปสรรคที่สำคัญในการเขียนรายงานของผู้สอบบัญชี แบบที่ 1 การแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข: วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และวรรคข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น

จากการศึกษารายงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ มีข้อสังเกตที่พบบ่อยๆ ดังนี้


1. วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) ข้อมูลที่รายงานไม่ครบทุกองค์ประกอบ เช่น

-  ไม่ได้ระบุชื่อรายการที่เป็นเรื่องสำคัญ
-  ไม่ได้ระบุเหตุผลที่พิจารณาว่าเป็นเรื่องสำคัญ
-  ไม่ได้ระบุมูลค่าที่มีความเสี่ยงสูงที่อาจจะแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริง
-  อธิบายลักษณะของความเสี่ยงไม่ชัดเจนถึงเหตุผลที่พิจารณาว่าเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด
-  ไม่ได้สรุปวิธีตรวจสอบวิธีตอบสนองที่สำคัญที่สุด ที่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบ

2. วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) ข้อมูลที่รายงานไม่เข้าเกณฑ์องค์ประกอบของ KAM


 เรื่อง/รายการบัญชี ที่ระบุเป็นเรื่องสำคัญ เป็นเรื่องเดียวกับเรื่องที่ได้รายงานในวรรคข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น เป็นกรณีสหกรณ์ดำเนินการขัดต่อกฎหมายสหกรณ์ ข้อบังคับ หรือระเบียบฯ เช่น กรณีสหกรณ์มีการรับฝากเงินที่ขัดต่อพระราชบัญญัติสหกรณ์ เป็นการปฏิบัติไม่เป็นไปตามกฎหมาย

ซึ่งตามข้อกำหนด องค์ประกอบของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เป็นการอธิบายว่าผู้สอบบัญชีได้ใช้วิธีการตรวจสอบในเรื่องนั้นแล้วไม่มีเรื่องที่ขัดต่อข้อกำหนดใดๆ ดังนั้น เรื่องใดที่ผู้สอบบัญชี จะกำหนดเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบต้องไม่เป็นเรื่องที่ได้รายงานในวรรคข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้นว่าสหกรณ์ดำเนินการขัดต่อกฎหมาย พระราชบัญญัติสหกรณ์ เรื่องที่ขัดต่อข้อกำหนดใดๆ


 เรื่อง/รายการบัญชี ที่ระบุเป็นเรื่องสำคัญ เป็นเรื่องเดียวกับเรื่อง que ผู้สอบบัญชีมีการรายงานไว้ในรายงานผลการตรวจสอบ เกี่ยวกับข้อสังเกตที่ตรวจพบและจุดอ่อนการควบคุมภายในที่สำคัญ ข้อสังเกตดังกล่าวผู้สอบบัญชีได้แจ้งหนังสือต่อผู้บริหารสหกรณ์แต่สหกรณ์ยังไม่ได้ดำเนินการแก้ไข ซึ่งกรณีนี้เป็นเรื่อง que ขัดกับเกณฑ์ที่อธิบายในรายงานวรรค KAM จะต้องเป็นรายการที่ผู้สอบบัญชีได้ใช้วิธีการตรวจสอบให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบอย่างเพียงพอและลดความเสี่ยงลงอยู่ในระดับที่ยอมรับได้

3. วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) ข้อความรายงานไม่ถูกต้อง กรณีสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร ที่มีทุนดำเนินงานไม่ถึง 5 ล้านบาท




 งบการเงินของสหกรณ์ที่มีทุนดำเนินงานต่ำกว่า 5 ล้านบาท ผู้สอบบัญชี ไม่รายงานวรรคเรื่องสำคัญ แต่มีการปรับข้อความ วรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน เช่นเดียวกับกรณีสหกรณ์ที่มีทุนดำเนินงาน 5 ล้านบาทขึ้นไป ซึ่งไม่ถูกต้องตามแนวทางการรายงานที่กำหนด

กรณีงบการเงินที่มีทุนดำเนินงานต่ำกว่า 5 ล้านบาท และผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ที่ถูกต้อง คือ รายงานของผู้สอบบัญชีไม่ต้องมีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (ให้ตัดข้อความวรรค KAM ออกทั้งวรรค) และให้รายงานวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน ให้เป็นไปตามแบบมาตรฐานเช่นเดิม ไม่ต้องมีการปรับข้อความใดๆ (ตามหนังสือที่ กษ 0404/ว 89 ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2563 เรื่อง แนวทางการบริหารจัดการงานสอบบัญชี ปีงบประมาณ 2564 หน้า 14)


 งบการเงินของสหกรณ์ที่มีทุนดำเนินงานต่ำกว่า 5 ล้านบาท ผู้สอบบัญชีรายงานวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ข้อมูลที่รายงานไม่ครบทุกองค์ประกอบ

ซึ่งกรณีนี้ เป็นสหกรณ์ที่ไม่ได้ถูกกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องรายงานวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) ผู้สอบบัญชีควรลดความเสี่ยงในการเขียนรายงานไม่ครบองค์ประกอบ โดยพิจารณาทบทวนอีกครั้งว่างบการเงินนี้มีรายการที่เข้าลักษณะต้องรายงานเป็นเรื่องสำคัญหรือไม่ หากไม่มี ผู้สอบบัญชีก็ไม่ต้องรายงานวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM)

4. วรรคข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น ข้อความรายงานสื่อสารไม่ชัดเจน ไม่ครบตามองค์ประกอบของวรรคข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น ไม่ได้ระบุชื่อเรื่อง/ประเด็นที่เน้น เป็นการสื่อสารที่ไม่ชัดเจนว่าผู้สอบบัญชีขอให้ผู้ใช้งบการเงินสังเกตเรื่องใดประเด็นใด ไม่เป็นไปตามข้อกำหนดการรายงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 เรื่องการรายงานวรรคข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น

5. วรรคข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น ข้อความในรายงานไม่ตรงกับข้อความในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ข้อที่นำมาอ้างอิง

ซึ่งพบว่า กรณีที่ข้อความวรรคข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น สื่อสารไม่ชัดเจน เนื่องมาจากการสื่อสารที่ไม่ชัดเจนตั้งแต่การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่นำมาอ้างอิง นั่นเอง ผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้ตรวจทานการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินของสหกรณ์ให้เพียงพอและเหมาะสม ในประเด็นที่จำเป็นต้องการสื่อสารให้ผู้ใช้งบการเงินทราบ ก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะนำข้อความนั้นมาอ้างอิงในรายงานของผู้สอบบัญชีวรรคข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น

ทั้งนี้ หมายเหตุประกอบงบการเงินของสหกรณ์จะต้องเปิดเผยในเรื่องที่มีความสำคัญและจำเป็นต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับงบการเงิน โดยระบุข้อมูลที่สำคัญให้ชัดเจน กระชับ ได้ใจความสำคัญ ซึ่งจะเป็นประเด็นที่ผู้สอบบัญชีนำไปกล่าวในวรรคข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น โดยเรื่องที่เน้นจะต้องเป็นการกล่าวถึงข้อมูลที่ชัดเจนในเรื่องที่ว่า....

- (1) สหกรณ์ปฏิบัติขัดกับพระราชบัญญัติสหกรณ์ หรือกฎหมายใด มาตราใด
- (2) สหกรณ์ไม่ปฏิบัติตามระเบียบใด ข้อใด
- (3) สหกรณ์ไม่ปฏิบัติตามแม่บทการบัญชีเรื่องใด ข้อใด
- (4) สหกรณ์มีเรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับผลที่เกิดขึ้นในอนาคตของคดีความ เรื่องใด อย่างไร

6. วรรคข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น เรื่องที่เน้นไม่เข้าเกณฑ์องค์ประกอบของการรายงานในวรรคข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น โดยผู้สอบบัญชีนำเรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง มารายงานไว้ในวรรคข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น ซึ่งไม่เป็นไปตามข้อกำหนดในการรายงานกรณีนี้ ที่ถูกต้องผู้สอบบัญชีต้องจัดทำรายงานแยกต่างหากไว้ในวรรค “ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง” ต่อจากวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็น ก่อนวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 เรื่อง การดำเนินงานต่อเนื่อง)

การศึกษาทำความเข้าใจ การสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

เพื่อเป็นการเพิ่มภูมิคุ้มกันให้กับผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ป้องกันความเสี่ยง ลดอุปสรรคที่สำคัญที่อาจทำให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์แนวทางของการรายงานตามมาตรฐานการรายงานที่กำหนดไว้ และเพื่อเป็นการเพิ่มคุณค่าในการรายงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ เป็นการยกระดับการสื่อสารกับผู้ใช้งบการเงิน ให้ผู้ใช้งบการเงินได้มีความเข้าใจรายงานของผู้สอบบัญชี และเห็นว่ารายงานของผู้สอบบัญชีเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินมากขึ้น จึงขอทบทวนความรู้เกี่ยวกับหลักการในการเขียนรายงานของผู้สอบบัญชี วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters : KAM) ดังต่อไปนี้

1. แนวทางการบริหารจัดการงานสอบบัญชี ปีงบประมาณ 2564 ตามหนังสือกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี ที่ กษ 0404/ว 89 ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2563 ข้อ 7.4 (2) การรายงานการสอบบัญชีประจำปี ได้กำหนดแนวทางการรายงานของผู้สอบบัญชี วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters : KAM) ไว้ดังนี้



การรายงานการสอบบัญชีประจำปี

รายงานของผู้สอบบัญชี กำหนดให้มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกับสหกรณ์ทุกประเภท และกลุ่มเกษตรกร ยกเว้นสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร ที่มีทุนดำเนินงานต่ำกว่า 5 ล้านบาท ผู้สอบบัญชี จะพิจารณาเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือไม่ก็ได้

กรณีสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรที่มีทุนดำเนินงานตั้งแต่ 5 ล้านบาท ที่กำหนดให้มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ให้ระบุข้อความ ภายใต้วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ดังนี้

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ


เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ คือ เรื่องต่างๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้าในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดปัจจุบัน ข้าพเจ้าพิจารณาว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ต้องสื่อสารในรายงานของข้าพเจ้า

(และให้ปรับข้อความในวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน)

(แนวทางการบริหารจัดการงานสอบบัญชี ปีงบประมาณ 2564 ตามหนังสือกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี ที่ กษ 0404/ว 89 ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2563 ข้อ 7.4 (2) การรายงานการสอบบัญชีประจำปี)

2. **วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters : KAM)**

มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701

 เรื่องที่พิจารณาว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) คือ เป็นเรื่องที่สื่อสารกับ คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมากในการวางแผนและ ปฏิบัติงานสอบบัญชีและประเมินผล ได้แก่

(1) เรื่องที่มีความเสี่ยงสูงที่จะเกิดการแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ความเสี่ยงยิ่งสูง ยิ่งต้องใช้ดุลยพินิจมากขึ้นในการวางแผน ปฏิบัติงานตรวจสอบและประเมินผล การใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม เพื่อให้สามารถแสดง ความเห็นต่องบการเงิน

(2) เรื่อง/รายการในงบการเงินซึ่งผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจที่สำคัญ

(3) เหตุการณ์/รายการที่มีนัยสำคัญ ซึ่งมีผลกระทบการสอบบัญชี เช่น


- รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- รายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นตามปกติธุรกิจ
- รายการผิดปกติ
- พัฒนาการด้านเศรษฐกิจ บัญชี กฎหมาย อุตสาหกรรม และ อื่นๆ ซึ่งกระทบข้อ

สมมติหรือดุลยพินิจของผู้บริหารของสหกรณ์



(4) KAM ในปีก่อนอาจยังคงเป็น KAM ในปีปัจจุบัน

(5) เรื่องที่ไม่ได้เปิดเผยในงบการเงินแต่เป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญเป็นพิเศษ เช่น การนำระบบ IT ใหม่มาใช้ การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในระบบ IT ที่ใช้อยู่

 การระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานวรรณคดีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM)

ให้ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพในการพิจารณาเรื่องต่างๆ ที่มีความเสี่ยงสูงหรือความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงิน และเรื่องที่เกี่ยวข้องกับคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ ซึ่งเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมถึงเรื่องและผู้สอบบัญชีได้มีการแจ้งข้อสังเกตให้คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ทราบ เช่น

- การประมาณการต่างๆ (การตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ, การคิดค่าเสื่อมราคา, หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น)
- การตีราคาสินค้าคงเหลือ
- การประเมินราคาทรัพย์สิน
- ความรุนแรงของข้อสังเกตเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

 องค์ประกอบของ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ควรระบุว่า

(1) เป็นเรื่องเกี่ยวกับอะไร โดยอ้างอิงการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน เช่น งบแสดงฐานะการเงิน / งบกำไรขาดทุน / หมายเหตุประกอบงบการเงิน ข้อ.....

(2) เหตุผลที่เลือกเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

ให้ระบุเหตุผลที่พิจารณาว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่มีนัยสำคัญที่สุดซึ่งในงบการเงินของสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร เรื่องสำคัญที่พบบ่อยๆ เช่น

- 💰 เป็นบัญชีที่จำนวนเงินเป็นสาระสำคัญ/เป็นธุรกิจหลักของสหกรณ์
- 💰 เป็นเรื่องที่มีความเสี่ยงสูงผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจมากขึ้นในการวางแผนปฏิบัติงานตรวจสอบ/ใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

💰 เป็นรายการในงบการเงินซึ่งผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจที่สำคัญในการประมาณการทางบัญชี

(3) อธิบายว่าผู้สอบบัญชีได้ใช้วิธีการตรวจสอบในเรื่องนั้นอย่างไร ให้อธิบายวิธีการตรวจสอบ โดยสรุปวิธีตอบสนองที่สำคัญที่สุดที่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบอย่างเพียงพอและลดความเสี่ยงลงอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ (การตรวจสอบได้ให้ความเชื่อมั่นว่าเรื่องที่ตรวจสอบไม่มีเรื่องที่ขัดต่อระเบียบหรือกฎหมายแล้ว)

รูปแบบการนำเสนอในรายงาน องค์ประกอบของวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM)

คำนำ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ คือ เรื่องต่างๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้าในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดปัจจุบัน ข้าพเจ้าได้นำเรื่องเหล่านี้ มาพิจารณาในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้

คำอธิบายเรื่องสำคัญแต่ละเรื่อง

1. ชื่อเรื่อง / เรื่องอะไร (ชื่อบัญชีที่สำคัญ)
2. อ้างถึงการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน
3. เหตุใดจึงพิจารณาว่าเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด (เหตุผล/อธิบายลักษณะของความเสี่ยง)
4. วิธีการตรวจสอบ / ได้จัดการ/ตรวจสอบเรื่องอย่างไร
(วิธีตอบสนองที่สำคัญที่สุด วิธีตรวจสอบในภาพรวม)
5. ผลการตรวจ (ระวังไม่ให้เกิดการเข้าใจผิดว่าเป็นการแสดงความเห็น) มี หรือไม่มีก็ได้

กล่าวโดยสรุป ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำรายงานวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters : KAM) โดยระบุให้ครบทุกองค์ประกอบของ KAM ตั้งแต่ คำนำ ชื่อเรื่องสำคัญ เหตุผลที่พิจารณาว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่มีนัยสำคัญที่สุด การระบุเหตุผลต้องระบุให้ชัดเจนให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจได้ทันทีว่าผู้สอบบัญชีพิจารณาโดยเหตุผลใดจึงเลือกเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เช่น เป็นบัญชีที่จำนวนเงินเป็นสาระสำคัญ เป็นธุรกิจหลักของสหกรณ์ หรือเป็นเรื่องที่มีความเสี่ยงสูงผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจมากขึ้นในการวางแผนปฏิบัติงานตรวจสอบ/ใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม หรือเป็นรายการในงบการเงินซึ่งผู้บริหารของสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรต้องใช้ดุลยพินิจที่สำคัญในการประมาณการทางบัญชี เป็นต้น และองค์ประกอบสุดท้าย **วิธีการตรวจสอบ** ผู้สอบบัญชีต้องสรุปวิธีตรวจสอบให้กระชับไม่ยืดเยื้อจนเกินไป ให้อธิบายเฉพาะ **วิธีตอบสนองที่สำคัญที่สุด** ที่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบอย่างเพียงพอและลดความเสี่ยงลงอยู่ในระดับที่ยอมรับได้

3. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 เรื่องการรายงานวรรคข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 เรื่องการรายงานวรรคข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้นวรรคเน้น เป็นการกล่าวถึงเรื่องที่ได้แสดงหรือเปิดเผยไว้แล้วอย่างเหมาะสมในงบการเงิน ซึ่งภายใต้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีแล้วเป็นเรื่องที่มีความสำคัญและจำเป็นต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับงบการเงิน เช่น การไม่ปฏิบัติตามระเบียบกฎหมาย การไม่ปฏิบัติตามแม่บทการบัญชี ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับผลที่เกิดขึ้นในอนาคตของคดีความ เป็นต้น ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมแล้วว่าเรื่องดังกล่าวไม่ได้แสดงไว้ในงบการเงินโดยขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

การจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีวรรณคดี ให้เข้าลักษณะองค์ประกอบของวรรคข้อมูล และเหตุการณ์ที่เน้น ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 เรื่องการรายงานวรรคข้อมูลและ เหตุการณ์ที่เน้น นั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องสื่อสารให้ชัดเจนว่าผู้สอบบัญชีขอให้ผู้ใช้งบการเงินสังเกต เรื่องใดประเด็นใด ที่ได้เปิดเผยไว้แล้วในงบการเงินซึ่งมีความสำคัญและจำเป็นต่อความเข้าใจของ ผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับงบการเงิน ซึ่งเรื่องที่เน้นควรเป็นการกล่าวถึงในเรื่องที่ว่า....

- 1) สหกรณ์ปฏิบัติขัดกับกฎหมายใด มาตราใด
 - 2) สหกรณ์ไม่ปฏิบัติตามระเบียบใด ข้อใด
 - 3) สหกรณ์ไม่ปฏิบัติตามแม่บทการบัญชี เรื่องใด ข้อใด
 - 4) สหกรณ์มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับผลที่เกิดขึ้นในอนาคตของคดีความ เรื่องใด อย่างไร
- อนึ่ง การใช้วรรคข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้นมากเกินไปอาจทำให้ประสิทธิผลของการ สื่อสารของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องนั้นๆ ลดลง

ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีควรศึกษาแนวทาง จากตัวอย่างในการเขียนรายงานวรรคข้อมูลและ เหตุการณ์ที่เน้น ตามคู่มือการจัดทำรายงานการสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2557 หน้า 33 และ ตัวอย่างที่ 10-11 หน้า 56-57 นำมาพิจารณาประกอบเพิ่มเติมเพื่อให้มีความเข้าใจชัดเจนมากยิ่งขึ้น

4. ผลจากการศึกษาทำความเข้าใจ การสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

เพื่อให้ผู้อ่านได้มีความเข้าใจยิ่งขึ้น จึงนำตัวอย่างที่ได้จากการศึกษารายงานของผู้สอบบัญชี สหกรณ์ที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานจริง นำมาแสดงไว้เป็นตัวอย่างเพิ่มเติม ดังต่อไปนี้



ตัวอย่าง 1 วรรณคดี เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM)

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ คือ เรื่องต่างๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้าในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดปัจจุบัน ข้าพเจ้าได้นำเรื่องเหล่านี้มาพิจารณาในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ พร้อมวิธีการตรวจสอบแต่ละเรื่องมีดังต่อไปนี้

1. ลูกหนี้เงินให้กู้ และค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

จากหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 4 ลูกหนี้เงินให้กู้ ณ วันที่ 31 มีนาคม 2563 จำนวน 195,710,500.00 บาท เป็นร้อยละ 85.67 ของทรัพย์สินทั้งสิ้น เป็นรายการที่จำนวนเงินมีสาระสำคัญ การประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญลูกหนี้เงินให้กู้ต้องอาศัยดุลยพินิจของคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ ในการพิจารณาเกี่ยวกับพฤติกรรมของลูกหนี้ที่คาดว่าจะชำระหนี้ไม่ได้ เพื่อให้การประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเป็นไปตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ข้าพเจ้าจึงให้ความสำคัญกับรายการดังกล่าว เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

วิธีการตรวจสอบ

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบการแสดงผลค่าของลูกหนี้และการประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ดังนี้

- ตรวจสอบรายการค้างชำระของลูกหนี้กับบัญชีย่อย สอบทานการจำแนกอายุหนี้ลูกหนี้ชนิดการวิเคราะห์จัดกลุ่มอายุหนี้ของลูกหนี้เงินให้กู้แต่ละราย และความเพียงพอของหลักประกัน ที่ใช้ประกอบการประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญฯ และสอบทานการแสดงผลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ
- สอบทานดุลยพินิจของคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ในการพิจารณาสถานะและพฤติกรรมของลูกหนี้แต่ละรายที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ ในการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเต็มจำนวน
- ขอคำยืนยันยอดลูกหนี้เพิ่มเติม ในรายที่ผิดปกติในการพิสูจน์ความมีตัวตนของลูกหนี้
- ใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาความสมเหตุสมผลของการประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญลูกหนี้เงินให้กู้ว่าเพียงพอและเหมาะสม ตามเกณฑ์ที่ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

2. สินค้าคงเหลือประเภทสัตว์เลี้ยงไว้เพื่อขาย (โคมีชีวิต)

จากหมายเหตุประกอบงบการเงิน ข้อ 7 สินค้าคงเหลือประเภทสัตว์เลี้ยงไว้เพื่อขาย (โคมีชีวิต)โครงการโคคัดออก จำนวน 20 ตัว ราคาทุน 1,276,385.00 บาท ระหว่างปี สหกรณ์ขายโคต่ำกว่าทุน 37 ตัว จำนวนเงินต่ำกว่าทุน 424,575.00 บาท มีผลขาดทุนขั้นต้น จำนวน 370,727.79 บาท และขาดทุนเฉพาะธุรกิจ 532,780.92 บาท เป็นรายการในงบการเงินซึ่งผู้บริหารใช้ดุลยพินิจที่สำคัญในการประมาณการทางบัญชี มีความเสี่ยงสูง ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจมากขึ้นในการวางแผนปฏิบัติงานตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม ข้าพเจ้าจึงให้ความสำคัญกับรายการดังกล่าว เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ



วิธีการตรวจสอบ

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบการบันทึกต้นทุนผลิตในธุรกิจสัตว์เลี้ยงเพื่อขาย และใช้ดุลยพินิจในการวิเคราะห์รายการปันส่วนต้นทุน/ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยง ค่าอาหาร ค่าเวชภัณฑ์ต่างๆ เป็นต้นทุนโคแต่ละตัว ในกรณีทีโคแต่ละรุ่น/แต่ละตัวซื้อมาไม่พร้อมกัน อายุการเลี้ยงต่างกัน รวมทั้ง สอบทานวิธีการประมาณการต้นทุนเฉลี่ยโคแต่ละตัวว่าใกล้เคียงกับต้นทุนการผลิตปัจจุบัน

ตรวจสอบรายการสินค้าคงเหลือ เปรียบเทียบกับทะเบียนคุมจำแนกต้นทุนโค และวิเคราะห์รายการต้นทุนโค/อัตรการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงโคว่าเป็นไปโดยสมเหตุสมผล เปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายตามบัญชี และมูลค่าสินค้าคงเหลือ (โคมีชีวิต) ที่แสดงไว้ตามราคาทุน ว่าใกล้เคียงกัน

ตรวจสอบรายการมูลค่าราคาทุนและราคาขายสินค้าของสหกรณ์ เปรียบเทียบกับการตีราคาสินค้าประเภทสัตว์เลี้ยงไว้เพื่อขาย (โคมีชีวิต) โดยผู้เชี่ยวชาญการตีราคาด้านปศุสัตว์

3. ขายสินค้าน้ำมันเชื้อเพลิง ธุรกิจปั้มน้ำมัน

อ้างอิงรายละเอียดประกอบงบการเงิน ที่ 2.2 รายละเอียดกำไร (ขาดทุน) เฉพาะธุรกิจจัดหาจำหน่าย (ปั้มน้ำมัน) สหกรณ์มียอดขายสินค้าน้ำมันเชื้อเพลิง จำนวน 206,429,505.65 บาท คิดเป็นร้อยละ59.67ของยอดขาย/บริการ ในระหว่างปีสหกรณ์ได้ซื้อถอนปั้มน้ำมันเก่าดำเนินการก่อสร้างปั้มใหม่ขยายเป็นปั้มน้ำมันขนาดใหญ่ และมีการปรับเปลี่ยนระบบการควบคุมทะเบียนคุมน้ำมัน ใช้ระบบโปรแกรม Hectronic (ATG) อ่านค่าด้วยระบบดิจิตอล ปริมาณธุรกิจขายสินค้าน้ำมันเป็นรายการที่จำนวนเงินมีสาระสำคัญ มีความซับซ้อนในระบบการควบคุม มีความเสี่ยงสูง ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจมากขึ้นในการวางแผนปฏิบัติงานตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม ข้าพเจ้าจึงให้ความสำคัญกับรายการดังกล่าว เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

วิธีการตรวจสอบ

ข้าพเจ้าได้ประเมินและทดสอบระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์ที่เกี่ยวกับการปรับเปลี่ยนระบบการควบคุมทะเบียนคุมน้ำมันและการบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจจัดหาสินค้าจำหน่าย (ปั้มน้ำมัน) ดังนี้

- สอบทานการแสดงค่าปริมาณน้ำมันและประเมินจุดควบคุมของระบบโปรแกรม Hectronic (ATG)
- ตรวจสอบรายงานซื้อขายน้ำมันจากระบบโปรแกรมและวิเคราะห์เทียบยอดกับบัญชี GL.
- สอบทานรายงานการตรวจวัดน้ำมัน การคำนวณจากการอ่านค่าปริมาณน้ำมันคงเหลือที่อ่านโดยระบบดิจิตอล การกำหนดค่าที่ยอมรับได้ เมื่อมีค่าเบี่ยงเบนคลาดเคลื่อนกรณีอ่านค่าโดยระบบดิจิตอล
- ตรวจสอบเอกสารรายงานต่างๆ เกี่ยวกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เปรียบเทียบยอดกับบัญชี GL. วิเคราะห์รายการปรับปรุง บัญชีภาษีซื้อ ภาษีขาย ภาษีมูลค่าเพิ่ม และการปฏิบัติตามระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่กรมสรรพากรกำหนด



- สอบถามข้อมูลจากฝ่ายจัดการปั้มน้ำมัน สอบทานการเปิดเผยข้อมูลให้เพียงพอและเหมาะสม เกี่ยวกับเงื่อนไข/ภาระผูกพัน ในการก่อสร้างปั้มน้ำมัน ตลอดจนนโยบายการบัญชีการรับรู้รายได้ค่าส่งเสริมการขาย (ระยะยาว) กับคู่สัญญาบริการสร้างปั้มน้ำมัน ESSO
- ตรวจสอบรายละเอียดสินค้าคงเหลือ วิเคราะห์การคำนวณรายงานขายสินค้าและรายงานน้ำมันคงเหลือ เพื่อใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาความสมเหตุสมผลของปริมาณสินค้าคงเหลือที่อ่านโดยระบบดิจิทัล จากระบบโปรแกรม Hectronic (ATG)

ตัวอย่าง 2 วรรค ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น

ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น

การไม่ปฏิบัติตามระเบียบกฎหมาย

ข้าพเจ้าขอให้สังเกตหมายเหตุประกอบงบการเงิน ข้อ 8 ซึ่งระบุว่าสหกรณ์มีเงินรับฝากจากบุคคลภายนอก จำนวน 837 ราย จำนวนเงิน 275,180,887.42 บาท ซึ่งเป็นการปฏิบัติที่ขัดกับพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542 มาตรา 46(5) และที่แก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2553 และมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2562” ให้สหกรณ์มีอำนาจกระทำการ ดังนี้ มาตรา 46(5) “รับฝากเงินประเภทออมทรัพย์หรือประเภทประจำจากสมาชิก หรือสหกรณ์อื่น หรือสมาคมฌาปนกิจสงเคราะห์ซึ่งมีสมาชิกของสมาคมนั้นไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งเป็นสมาชิกของสหกรณ์ผู้รับฝากเงิน หรือนิติบุคคลซึ่งมีบุคลากรหรือลูกจ้างไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของนิติบุคคลนั้นเป็นสมาชิกของสหกรณ์ผู้รับฝากเงิน ทั้งนี้ ตามระเบียบของสหกรณ์ที่ได้รับความเห็นชอบจากนายทะเบียนสหกรณ์”

ทั้งนี้ ความเห็นของข้าพเจ้าต่องบการเงินของสหกรณ์ ไม่ได้มีเงื่อนไขในเรื่องที่ข้าพเจ้าขอให้สังเกตข้างต้น

ตัวอย่าง 3 วรรค ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง

ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง

ข้าพเจ้าขอให้สังเกตหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 19 ผลการดำเนินงานของสหกรณ์สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม 2564 ประสบผลขาดทุนสุทธิประจำปี จำนวน 195,810,788.56 บาท และมีผลขาดทุนต่อเนื่องมาเป็นระยะเวลา 4 ปี ติดต่อกัน ปรากฏในงบการเงิน ณ วันที่ 31 มีนาคม 2564 มียอดขาดทุนสะสม จำนวน 179,558,037.85 บาท และมีส่วนขาดแห่งทุน จำนวน 99,332,284.62 บาท สถานการณ์ดังกล่าวแสดงถึงความไม่แน่นอนที่สำคัญ ซึ่งอาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของสหกรณ์

ทั้งนี้ ความเห็นของข้าพเจ้าต่องบการเงินของสหกรณ์ ไม่ได้มีเงื่อนไขในเรื่องที่ข้าพเจ้าขอให้สังเกตข้างต้น

จากตัวอย่างที่ 1-3 ข้างต้น ซึ่งเป็นรายงานจากการปฏิบัติงานจริงของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ เป็นเพียงบางส่วนในการเขียนรายงานของผู้สอบบัญชี วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) วรรคข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น และวรรคความไม่แน่นอนเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ในบางกรณีเท่านั้น

ดังนั้น ถ้าหากผู้สอบบัญชีได้ศึกษาเพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชี ในเรื่องข้อกำหนด การเขียนรายงานของผู้สอบบัญชี และจากระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วยการสอบบัญชี สหกรณ์ รวมทั้งแนวทางการบริหารจัดการงานสอบบัญชี ปีงบประมาณ 2564 ของกรมตรวจ บัญชีสหกรณ์ ให้ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจแม่นยำในหลักการ ข้อกำหนด กฎเกณฑ์ และแนวทาง ในการเขียนรายงานของผู้สอบบัญชีในแต่ละวรรคแล้ว ผู้สอบบัญชีจะสามารถพิจารณาสื่อสารใน รายงานของผู้สอบบัญชีให้ได้ครบถ้วนสมบูรณ์ ครบทุกองค์ประกอบตามเกณฑ์ข้อกำหนด และสามารถปรับข้อความให้สอดคล้องกับเหตุการณ์สถานการณ์แต่ละกรณี ของแต่ละสหกรณ์/กลุ่ม เกษตรกรได้ เป็นการยกระดับการสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจ รายงานของผู้สอบบัญชี และเห็นว่ารายงานของผู้สอบบัญชีเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน มากขึ้น ซึ่งแสดงว่าผู้สอบบัญชีสามารถเพิ่มคุณค่ารายงานของผู้สอบบัญชีได้

[บทความนี้เป็นข้อคิดเห็นส่วนบุคคล]

เอกสารอ้างอิง

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2562). ระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วยการสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2562 รายงานการสอบบัญชี
กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2564). แนวทางการบริหารจัดการงานสอบบัญชี ปีงบประมาณ 2564 การรายงานการสอบบัญชีประจำปี

เว็บไซต์

สภาวิชาชีพบัญชี. (2563). มาตรฐานการสอบบัญชี. สืบค้นจาก

<http://www.tfac.or.th/Faq/Detail/1175>

ผศ.ดร. สมพงษ์ พรอุบลรัตน์. (2559). รายงานของผู้สอบบัญชีเรื่องสำคัญจากการตรวจสอบ.

สืบค้นจาก <https://account.cbs.chula.ac.th/2016/10/12>



อ่านบทความเรื่องอื่นใน CAD Research Forum ได้ที่

https://research.cad.go.th/more_news.php?cid=8&filename=index