

การประมาณการค่าเพื่อการปรับมูลค่าสินทรัพย์ของสหกรณ์
กรณีศึกษาสหกรณ์การเกษตรสันทราย จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน 2562
โดย พจนีย์ แสนลา

การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่มาจากการประมาณการ สหกรณ์ต้องใช้การประมาณการที่สมเหตุสมผลเชื่อถือได้ จึงจะสามารถรับรู้รายการในงบการเงินได้ สหกรณ์การเกษตรสันทราย จำกัด มีปัญหาการแสดงมูลค่าสินทรัพย์ในงบการเงินที่ไม่สามารถวัดมูลค่าที่แท้จริงได้ ทั้งนี้ สืบเนื่องจากการดำเนินธุรกิจจัดหาสินค้ามาจำหน่ายสินค้าประเภทตัวปุยและปุยของสหกรณ์ มีการทำธุรกรรมระหว่างสหกรณ์กับบริษัทเอกชนและสหกรณ์อื่น ไม่สามารถจัดส่งสินค้าได้ตามสัญญา เป็นเหตุให้ต้องเปลี่ยนสถานะเป็นเงินฝากสหกรณ์อื่น จนเกิดสถานการณ์บ่งชี้ว่าอาจส่งผลกระทบทำให้สหกรณ์ไม่สามารถถอนคืนเงินฝากได้ การประมาณการค่าเผื่อเงินฝากสหกรณ์อื่นสงสัยจะสูญ สหกรณ์ไม่ได้ปฏิบัติให้เป็นไปตามหนังสือกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ที่ กษ 0404/ว.53 ลงวันที่ 22 มีนาคม 2561 เรื่อง วิธีปฏิบัติทางบัญชีกรณีสหกรณ์นำเงินไปลงทุนในสหกรณ์อื่น โดยสหกรณ์ควรพิจารณาตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญหลักหักหลักประกันที่ประเมินราคาโดยทางราชการ ตามหลักความระมัดระวังให้เพียงพอต่อความเสียหายทางการเงินที่อาจเกิดขึ้นเพื่อให้งบการเงินของสหกรณ์มีความน่าเชื่อถือ เป็นเหตุให้การแสดงมูลค่าเงินฝากสหกรณ์อื่นในงบการเงินสูงกว่ามูลค่าตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด อีกทั้งสหกรณ์ได้ดำเนินการตามกฎหมายกับบริษัทเอกชนจนถึงที่สุดศาลพิพากษาให้ส่งปุยให้สหกรณ์ภายในระยะเวลาที่กำหนดและปรับโอนบัญชีเป็นลูกหนี้ตามคำพิพากษา ซึ่งสหกรณ์ปฏิบัติไม่เป็นไปตามคำแนะนำที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด เรื่อง วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับลูกหนี้ พ.ศ. 2547 สหกรณ์ควรพิจารณาตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญลูกหนี้ตามคำพิพากษาดังกล่าวไว้ทั้งจำนวน โดยสหกรณ์ต้องตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญลูกหนี้ตามคำพิพากษาเพิ่มอีก ประกอบกับสหกรณ์มีสินค้าคงเหลือที่ได้รับจากบริษัทเสื่อมสภาพมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับต่ำกว่าราคาทุน โดยการประมาณการมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับของสินค้าคงเหลือที่เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ต้องอาศัยดุลยพินิจของคณะกรรมการดำเนินการของสหกรณ์ค่อนข้างมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งการประมาณการค่าเผื่อมูลค่าสินค้าคงเหลือสำหรับสินค้าที่ล้าสมัยหรือเสื่อมสภาพ ซึ่งขึ้นอยู่กับการวิเคราะห์ในรายละเอียดเกี่ยวกับวงจรอายุของสินค้า การแข่งขันทางการตลาด สภาพเศรษฐกิจและอุตสาหกรรม ประกอบกับสหกรณ์มีปริมาณสินค้าคงเหลือจำนวนมาก ซึ่งอาจทำให้เกิดความเสี่ยงเกี่ยวกับมูลค่าของค่าเผื่อปรับมูลค่าสินค้านลดลง

จากการศึกษาข้อมูลของผู้สอบบัญชี ได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยกำหนดวิธีการตรวจสอบประสิทธิภาพของการควบคุมภายในเกี่ยวกับสินทรัพย์สภาพคล่องสูง แต่ข้อเท็จจริงไม่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่กำหนดของการวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ ตรวจสอบการแสดงรายการการจัดประเภทรายการในงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินโดยใช้วิธีการทดสอบการควบคุมและตรวจสอบเนื้อหาสาระซึ่งได้ให้ความสำคัญกับการทดสอบระบบการควบคุมภายใน ได้สรุปผลการตรวจสอบและจัดทำกระดาษทำการที่เกี่ยวกับการตรวจสอบ จึงได้แสดงความเห็นต่อการเงินของสหกรณ์การเกษตรสันทราย จำกัด “อย่างมีเงื่อนไข” จากสาเหตุการแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เนื่องจากงบการเงินของสหกรณ์ใช้เกณฑ์ในประมาณการค่าเพื่อการปรับมูลค่าสินทรัพย์ของสหกรณ์ ณ วันสิ้นปีทางบัญชี 30 มิถุนายน 2562 ไม่เป็นไปตามระเบียบและคำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์ที่กำหนด พร้อมทั้งเสนอรายงานผลการตรวจสอบบัญชีและงบการเงินต่อนายทะเบียนสหกรณ์

.....

การตรวจสอบข้าวเปลือกคงเหลือของสหกรณ์
กรณีศึกษาสหกรณ์การเกษตรพร้าว จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 2561
โดย พจนีย์ แสนลา

จากผลการศึกษาการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ ได้ข้อสรุปของการกำหนดวิธีการตรวจสอบธุรกรรมและแปรรูปข้าวเปลือก ซึ่งได้ให้ความสำคัญกับการทดสอบระบบการควบคุมภายใน เรื่องการจัดซื้อ การตรวจสอบคุณภาพ การแปรรูป การควบคุมสินค้าที่ได้จากการแปรรูป การทดสอบการยุบตัวของข้าวเปลือก การจัดเก็บ การตรวจนับและการตีราคาวัตถุดิบ (ข้าวเปลือก) ทุกชนิด โดยใช้วิธีการทดสอบการควบคุมและตรวจสอบเนื้อหาสาระ สรุปผลการตรวจสอบและจัดทำกระดาษทำการที่เกี่ยวกับการตรวจสอบ โดยปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ พ.ศ.2547 ข้อ 3 การตีราคาสินค้าคงเหลือ 3.3 การคำนวณมูลค่าสินค้าคงเหลือ ให้ใช้วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือ เปรียบเทียบราคากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าแต่ละรายการ และใช้ราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต่ำกว่าในการคำนวณปริมาณของสินค้าคงเหลือที่ตรวจนับได้ของสินค้าแต่ละรายการ รวมทั้งความเสี่ยงที่ปริมาณข้าวเปลือกคงเหลือสิ้นปีตามบัญชีไม่ถูกต้องตรงตามความเป็นจริง และพิจารณาผลกระทบที่สหกรณ์ตีราคาวัตถุดิบ (ข้าวเปลือก) คงเหลือ ไม่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด และสหกรณ์ไม่ได้ตรวจนับวัตถุดิบ (ข้าวเปลือก) คงเหลือ จำนวนข้าวเปลือกคงเหลือสิ้นปีเป็นจำนวนคงเหลือตามทะเบียนหักด้วยอัตราการยุบตัวที่สหกรณ์ทดสอบไว้ นำไปสู่การแสดงความเห็นต่องบการเงิน “อย่างมีเงื่อนไข” ในรายงานของผู้สอบบัญชีของสหกรณ์การเกษตรพร้าว จำกัด เนื่องจากงบการเงินของสหกรณ์แสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยใช้เกณฑ์ในการคำนวณมูลค่าวัตถุดิบ (ข้าวเปลือก) คงเหลือ ณ วันสิ้นปีทางบัญชี 30 กันยายน 2561 ไม่เป็นไปตามระเบียบและคำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์ที่กำหนด และไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ของปริมาณวัตถุดิบ (ข้าวเปลือก) คงเหลือ พร้อมทั้งเสนอรายงานผลการตรวจสอบบัญชีและงบการเงินต่อนายทะเบียนสหกรณ์ ใน 2 ประเด็น ดังนี้

ประเด็นที่ 1 คือ การตีราคาข้าวเปลือกเป็นไปตามที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ซึ่งหากสหกรณ์ตีราคาข้าวเปลือกไม่เป็นไปตามที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ผลการดำเนินงานของสหกรณ์จะเปลี่ยนจากกำไรสุทธิ จำนวน 3,155,867.70 บาท เป็น ขาดทุนสุทธิ จำนวน 26,624,919.49 บาท

ประเด็นที่ 2 คือ การไม่มั่นใจในปริมาณข้าวเปลือกคงเหลือสิ้นปี เนื่องจากสหกรณ์ไม่ได้แจ้งยังสินค้าคงเหลือสิ้นปีถือตามทะเบียนคุมและหักด้วยอัตราการยุบตัวที่สหกรณ์ทดสอบไว้ การตรวจนับข้าวเปลือกคงเหลือสิ้นปี ทำเพียงตรวจนับกระสอบบรรจุข้าวและประมาณการเป็นน้ำหนักข้าวเปลือกคงเหลือสิ้นปีเท่านั้น ไม่ได้ตรวจดูสภาพข้าวในกระสอบหรือชั่งน้ำหนักข้าวแต่ละกระสอบ รวมทั้งไม่มีใบเสร็จรับเงินประกอบการซื้อข้าวเปลือก มีเพียงหลักฐานการโอนเงินชำระค่าข้าวเปลือกเท่านั้น มีความเสี่ยงที่ปริมาณข้าวเปลือกคงเหลือสิ้นปีตามบัญชีไม่ถูกต้องตรงตามความเป็นจริง

.....

เทคนิคการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้วยระบบกระดาดำการอิเล็กทรอนิกส์ : EWP
ในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ขนาดใหญ่
โดย พจนีย์ แสนลา

ผลการศึกษาการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้วยระบบกระดาดำการอิเล็กทรอนิกส์ : EWP ในระดับสำนักงานโดยหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดอย่างมีประสิทธิภาพ จำเป็นต้องมีเทคนิคหรือวิธีการเสริม นอกเหนือจากที่ต้องดำเนินการตามขั้นตอนการปฏิบัติงานสำหรับระบบกระดาดำการอิเล็กทรอนิกส์ : EWP 3 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

การปฏิบัติงานในระบบกระดาดำการอิเล็กทรอนิกส์ : EWP มีความซับซ้อนและมีรายละเอียดการปฏิบัติในแต่ละขั้นตอน ทำให้ผู้สอบบัญชีระดับต้น และผู้สอบบัญชีระดับกลาง ที่ไม่มีประสบการณ์หรือที่มีประสบการณ์การจัดทำกระดาดำการอิเล็กทรอนิกส์ : EWP น้อย รวมทั้งผู้สอบบัญชีระดับสูงที่ส่วนใหญ่เป็นผู้มีอายุ และไม่มี ความชำนาญในการใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ปฏิบัติงานแต่มีความจำเป็นต้องจัดทำกระดาดำการอิเล็กทรอนิกส์ : EWP จึงควรมีเอกสารที่มีการสรุปเนื้อหาเกี่ยวกับการปฏิบัติงานในระบบกระดาดำการอิเล็กทรอนิกส์ : EWP อ่านแล้วเข้าใจง่ายและสามารถนำไปปฏิบัติได้ รวมทั้งหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ใช้ควบคุมให้ผู้ปฏิบัติสามารถจัดทำตามขั้นตอนได้ครบถ้วนและเป็นไปตามเงื่อนไขของการดำเนินงานที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดไว้ในทิศทางการปฏิบัติงานกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ปีงบประมาณ พ.ศ. 2563 (Road Map 63) โดย

1. จัดให้มี “ขั้นตอนการปฏิบัติงานในระบบกระดาดำการอิเล็กทรอนิกส์ : EWP” แสดงรายละเอียดวิธีการและการนำเข้าเอกสารตามขั้นตอนของการปฏิบัติงานจัดทำกระดาดำการด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ : EWP ให้ผู้สอบบัญชี/ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีรวมทั้งผู้ที่หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์มอบหมายให้เป็นผู้ปฏิบัติงานควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีแทน เป็นแนวทางในการปฏิบัติ ตั้งแต่การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีในระบบ (Team Risk) การวางแผนงานสอบบัญชี การสอบบัญชีระหว่างปี และการสอบบัญชีประจำปีในระบบ (Team EWP)

2. จัดให้มี “ทะเบียนคุมการปฏิบัติงานสอบบัญชี EWP” เพื่อใช้ควบคุมการปฏิบัติงานด้วยระบบกระดาดำการอิเล็กทรอนิกส์ EWP ทั้งในส่วนของผู้สอบบัญชีและผู้ที่หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์มอบหมายให้เป็นผู้ปฏิบัติงานควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีแทน ประกอบด้วย

2.1 สารบัญชารายชื่อ/ปีบัญชีของสหกรณ์เป้าหมายทั้งสิ้นและรายชื่อผู้สอบบัญชีคนปัจจุบันตามปีงบประมาณที่ดำเนินการ และรายชื่อผู้สอบบัญชีคนก่อน

2.2 บัญชีย่อยรายสหกรณ์ ที่ส่วนหัวระบุรายชื่อสหกรณ์/ปีบัญชีที่ดำเนินการและชื่อผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบ ที่มีตารางแบ่งช่วงเวลาการดำเนินการ ตั้งแต่การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีในระบบ (Team Risk) การวางแผนงานสอบบัญชี การสอบบัญชีระหว่างปี และการสอบบัญชีประจำปีในระบบ (Team EWP) โดยให้ผู้สอบบัญชีหรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชี รวมทั้งผู้ที่หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์มอบหมายให้เป็นผู้ปฏิบัติงานควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีแทน บันทึกวัน เดือน ปี ที่ตนปฏิบัติไว้ในบัญชีย่อยเป็นปัจจุบัน กรณีที่มีข้อสังเกตจากการสอบทานจะข้อสังเกตที่พบบันทึกไว้ในช่องหมายเหตุ พร้อมจัดทำรายละเอียดแนบเพื่อให้ผู้สอบบัญชีดำเนินการแก้ไข ซึ่งทำให้ทั้งผู้ปฏิบัติและหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์สะดวกในดูข้อมูลและ

ทราบความเปลี่ยนแปลงเคลื่อนไหวของการปฏิบัติงานด้วยระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ : EWP ได้โดยตลอด

เมื่อเสร็จสิ้นการปฏิบัติงานของแต่ละสภรณ์ถึงขั้นตอนการปิดแฟ้มข้อมูลกระดาศทำการ Finalize ให้ผู้สอบบัญชีบันทึกวันที่ปิดแฟ้มไว้ในบรรทัดสุดท้ายของการปฏิบัติงานของบัญชีย่อย และช่องปิดแฟ้มของสารบัญรายชื่อ ทำให้ทราบว่าสภรณ์ใดบ้างดำเนินการปิดแฟ้มข้อมูลกระดาศทำการ Finalize เสร็จสิ้นแล้ว และเพื่อใช้ติดตามผู้สอบบัญชีบันทึกผลการปิดแฟ้มข้อมูลกระดาศทำการ Finalize ในระบบ CAD_SOFT ต่อไป

ส่วนที่ 2 การคัดเลือกผู้ควบคุมคุณภาพที่จะปฏิบัติงานแทนหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในแต่ละขั้นตอน

เนื่องจากผู้ปฏิบัติงานควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีต้องทำการสอบทานงานแทนหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในแต่ละขั้นตอน ดังนั้น ผู้ปฏิบัติงานควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีควรมีคุณสมบัติเป็นผู้มีความรู้ ความเข้าใจ และมีความเชี่ยวชาญระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ : EWP เป็นอย่างดี อาจพิจารณาจากผลการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี สำหรับระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ : EWP โดยกลุ่มกำกับมาตรฐานการบัญชีของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1 – 10 แจ้งผลการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี “ไม่มีข้อสังเกตหรือข้อสังเกตเล็กน้อย”

การคัดเลือกและมอบหมายงานให้ผู้ปฏิบัติงานควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามความสามารถในการปฏิบัติ โดยแยกทีมผู้ปฏิบัติงานควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีออกเป็น 2 ทีม คือ ทีมที่ 1 สอบทานการวางแผนงานสอบบัญชีและการสอบบัญชีระหว่างปี และทีมที่ 2 สอบทานการสอบบัญชีประจำปี ในแต่ละทีมอาจมีตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป เพื่อให้การสอบทานเป็นไปโดยไม่ติดขัดอยู่ที่ผู้ปฏิบัติงานควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีคนใดคนหนึ่งกรณีที่สหกรณ์สอบทานมีขนาดใหญ่ และเพื่อให้ผลการสอบทานเป็นไปในทิศทางและมาตรฐานเดียวกันของแต่ละกระบวนการ

การมอบหมายงานให้ผู้ปฏิบัติงานควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีแทนหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยจัดทำ “ คำสั่งสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ ... ที่ ... /..... ” ต้นปีงบประมาณ เพื่อให้ผู้ที่ได้รับมอบหมายทราบและดำเนินการ

ทั้งนี้ ในส่วนของการสอบทานการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีในระบบ (Team Risk) จะไม่มีการมอบหมายให้ผู้ปฏิบัติงานควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีแทนและขอสงวนไว้เฉพาะหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ เนื่องจากในขั้นตอนการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะทำการประเมินความเสี่ยงในระบบ (Team Risk) ผู้สอบบัญชีจะต้องเสนอผลการวิเคราะห์โครงสร้างเงินทุน การแสดงธุรกรรม รวมทั้งระดับความมีสาระสำคัญต่อหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์เพื่อพิจารณาสอบทานในเบื้องต้นก่อนแล้ว และเพื่อให้เกิดความต่อเนื่องในการปฏิบัติงานหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์จึงต้องทำการสอบทานการประเมินความเสี่ยงในระบบ (Team Risk) ด้วยตนเอง

ส่วนที่ 3 การสรุปผลแจ้งข้อสังเกตแก่ผู้สอบบัญชี

การปฏิบัติงานในแต่ละขั้นตอนในระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ : EWP ของผู้สอบบัญชีย่อมมีข้อสังเกตจากการปฏิบัติไม่เป็นไปตามวิธีการทั้งในส่วนของการวางแผนงานสอบบัญชี การสอบบัญชีระหว่างปี และการสอบบัญชีประจำปีในระบบ (Team EWP) จำเป็นที่ผู้ที่หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์มอบหมายให้เป็นผู้ปฏิบัติงานควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีแทน จะต้องรายงานข้อสังเกตที่พบให้หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์พิจารณาให้ความเห็นชอบก่อนแล้วจึงให้ผู้สอบบัญชีทำการแก้ไขในกรณีที่

ข้อผิดพลาดจำนวนมาก สำหรับข้อสังเกตเล็กน้อยบันทึกไว้ในช่องหมายเหตุให้ผู้สอบบัญชีทราบและดำเนินการแก้ไข

.....