



**ระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์
ว่าด้วย การแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์
พ.ศ. 2544**

.....

ตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2542 นายทะเบียนสหกรณ์ได้มอบให้กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดระเบียบ คำแนะนำ ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี นั้น เพื่อให้การแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์สอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และเหมาะสมกับข้อเท็จจริงเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของสหกรณ์ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงเห็นสมควรกำหนดระเบียบว่าด้วยการแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ ไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ระเบียบนี้เรียกว่า “ระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วยการแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ พ.ศ. 2544”

ข้อ 2 ระเบียบนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ 3 ให้ยกเลิกระเบียบ คำสั่ง คำแนะนำอื่นใด ในส่วนที่กำหนดไว้แล้วในระเบียบนี้และให้ใช้ระเบียบนี้แทน

ข้อ 4 ให้อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์รักษาการตามระเบียบนี้และให้มีอำนาจตีความและวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติตามระเบียบนี้

ข้อ 5 การลงลายมือชื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี ให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามแนวทางที่กำหนดไว้ในประกาศ ก.บ.ช. ฉบับที่ 41 (พ.ศ. 2541) เรื่อง การลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีโดยการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ซึ่งกำหนดให้การแสดงความเห็นต่องบการเงิน มี 4 แบบ ดังนี้

(1) การแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข

(2) การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข

/(3) การแสดง...

(3) การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

(4) รายงานว่าไม่แสดงความเห็น

ข้อ 6 การแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข

ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขได้เมื่อ

(1) ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ซึ่งได้แก่

- การวางแผนและปฏิบัติงาน เพื่อทราบว่างบการเงินแสดงข้อมูลไม่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ใช้วิธีการทดสอบหลักฐานประกอบรายการทั้งที่เป็นจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน
- การประเมินความเหมาะสมของหลักการบัญชีที่สหกรณ์ใช้ และประมาณการเกี่ยวกับรายงานทางการเงินที่เป็นสาระสำคัญ

(2) ผู้สอบบัญชีเชื่อมั่นว่างบการเงินที่ตรวจสอบแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสด (ถ้ามี) ของสหกรณ์ โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ซึ่งหมายรวมถึงได้มีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอแล้ว

ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีต้องการเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบข้อมูลหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น ซึ่งไม่มีผลกระทบต่อการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขของผู้สอบบัญชีให้ผู้สอบบัญชีเพิ่มวรรคอธิบายเพื่อเน้นข้อมูลหรือเหตุการณ์ต่อท้ายวรรคความเห็น พร้อมทั้งเน้นด้วยว่าความเห็นของผู้สอบบัญชียังคงเป็นความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ซึ่งกรณีการเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ เช่น

- มีปัญหาต่อการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการที่มีสาระสำคัญ
- สหกรณ์มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ (นอกเหนือจากปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ) ที่อาจกระทบฐานะการเงินและผลการดำเนินงานในอนาคต ซึ่งไม่อยู่ภายใต้การควบคุมโดยตรงของสหกรณ์

- มีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี หรือประมาณการทางบัญชี
- มีเหตุการณ์ที่สำคัญภายหลังวันที่ในงบการเงิน

ข้อ 7 การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข

ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข เมื่อเกิดกรณีใดกรณีหนึ่งหรือหลายกรณีต่อไปนี้ โดยมีสาระสำคัญ

(1) ไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ผู้สอบบัญชีได้ตามอำนาจและหน้าที่ที่กฎหมายกำหนด ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด เช่น ผู้สอบบัญชี ถูกจำกัดขอบเขตการปฏิบัติงานโดยสถานการณ์ และไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบอื่นจนเป็นที่พอใจได้ ซึ่งการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบจะต้องไม่ใช่สาเหตุที่เกิดจากผู้สอบบัญชีเอง เป็นต้น

(2) งบการเงินที่ตรวจสอบมิได้แสดงรายการและข้อมูลทางการเงินของสหกรณ์โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด เช่น มีความขัดแย้งกับ คณะกรรมการดำเนินการในเรื่องการยอมรับนโยบายการบัญชีที่สหกรณ์เลือกใช้หรือการใช้นโยบายการบัญชี เป็นต้น

(3) งบการเงินที่ตรวจสอบมิได้เปิดเผยข้อความและรายการอย่างเพียงพออันอาจทำให้เกิดการหลงผิดหรือเสียหายแก่สหกรณ์นั้นหรือแก่บุคคลที่เกี่ยวข้อง

(4) บัญชีและงบการเงินที่ตรวจสอบมิได้จัดทำตามที่กฎหมายและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ซึ่งมีผลกระทบต่อความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญของงบการเงิน เช่น

- การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ การชำระภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ครบถ้วน
- เอกสารหลักฐานประกอบการลงบัญชีบางส่วนสูญหาย/ไม่ครบถ้วน
- การบันทึกบัญชีไม่เป็นไปตามข้อเท็จจริง ได้แก่ จำหน่ายสินค้าประเภทหนึ่งแต่ออกใบเสร็จรับเงินอีกประเภทหนึ่ง

ข้อ 8 การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง เมื่อผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดจนได้หลักฐานต่าง ๆ อย่างเพียงพอที่แสดงว่างบการเงินไม่ถูกต้องในกรณีใดกรณีหนึ่งหรือหลายกรณีตามข้อ 7 (2) (3) หรือ (4) โดยมีสาระสำคัญมาก

ข้อ 9 รายงานว่าไม่แสดงความเห็น

ผู้สอบบัญชีต้องไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน เมื่อไม่สามารถตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดในส่วนที่เป็นสาระสำคัญเป็นเหตุให้ไม่สามารถรวบรวมหลักฐานได้อย่างเพียงพอในการที่จะวินิจฉัยได้ว่างบการเงินที่ตรวจสอบมีความถูกต้องเพียงใด รวมทั้งต้องรายงานว่าไม่แสดงความเห็นเมื่อเกิดกรณีใดกรณีหนึ่งหรือหลายกรณีดังต่อไปนี้ โดยมีสาระสำคัญมาก

(1) ไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ผู้สอบบัญชีได้ตามอำนาจและหน้าที่ที่กฎหมายกำหนด ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

(2) มีปัญหาต่อการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือมีความไม่แน่นอนอื่นในอนาคตที่มีสาระสำคัญมาก อันอาจกระทบถึงฐานะการเงินของสหกรณ์ที่สอบบัญชีนั้น

ข้อ 10 วิธีปฏิบัติในการแสดงความเห็นต่องบการเงินแบบมีเงื่อนไข

10.1 เรื่องที่มีข้อเท็จจริงซึ่งวินิจฉัยได้ว่าเป็นกรณีเดียวกับที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์เคยแจ้งเป็นหนังสือเวียนให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขแล้ว ให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขได้ทันที

10.2 เรื่องที่ไม่เข้ากรณีตามข้อ 10.1 ให้ผู้สอบบัญชีเสนอต่อผู้รับมอบอำนาจดังต่อไปนี้ เพื่อพิจารณาให้ความเห็นชอบก่อน

(1) ผู้สอบบัญชีภาคราชการในส่วนกลางขอความเห็นชอบจากผู้อำนวยการสำนักตรวจบัญชีสหกรณ์ส่วนกลาง

(2) ผู้สอบบัญชีภาคราชการในส่วนภูมิภาค ขอความเห็นชอบจากผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภูมิภาค

(3) ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ขอความเห็นชอบจากผู้อำนวยการสำนักกำกับดูแลการสอบบัญชีสหกรณ์โดยผู้สอบบัญชีภาคเอกชน

10.3 กรณีที่สหกรณ์มีข้อบกพร่องที่ต้องแก้ไขตามคำสั่งของสหกรณ์จังหวัดในฐานะรองนายทะเบียนสหกรณ์ แต่ไม่ดำเนินการแก้ไขตามระยะเวลาที่กำหนด ซึ่งผู้สอบบัญชีเห็นว่าการรอไม่เป็นผลดีต่อสหกรณ์และเห็นว่าเป็นกรณีที่สมควรแสดงความเห็นต่องบการเงินแบบมีเงื่อนไข ให้ผู้สอบบัญชีเสนอเรื่องต่อผู้รับมอบอำนาจตามข้อ 10.2 พิจารณาให้ความเห็นชอบก่อน

ข้อ 11 การแสดงความเห็นต่องบการเงินกรณีแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง และรายงานว่าไม่แสดงความเห็นให้ผู้สอบบัญชีขอความเห็นชอบจากกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ก่อนทุกกรณี

ข้อ 12 การเสนอเรื่องเพื่อขอความเห็นชอบต่อผู้รับมอบอำนาจตามข้อ 10 หรือการเสนอเรื่องให้กรมตรวจบัญชีสหกรณ์พิจารณาตามข้อ 11 ให้ผู้สอบบัญชีแนบหลักฐานที่เกี่ยวข้องเพื่อใช้ประกอบการพิจารณา ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีภาคราชการให้ผู้สอบบัญชีเสนอเรื่องผ่านสายการบังคับบัญชาตามลำดับ และให้ผู้บังคับบัญชาแสดงความเห็นเพื่อประกอบการพิจารณาด้วย

ข้อ 13 กรณีที่มีการแสดงความเห็นต่องบการเงินแบบมีเงื่อนไข การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือรายงานว่าไม่แสดงความเห็น ให้ผู้สอบบัญชีเข้าร่วมประชุมคณะกรรมการดำเนินการและประชุมใหญ่ เพื่อชี้แจงให้สหกรณ์ทราบถึงเหตุผลและความจำเป็นที่ต้องแสดงความเห็นในลักษณะดังกล่าว รวมทั้งผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่อสหกรณ์ด้วย

ข้อ 14 ในกรณีที่ปัญหาในทางปฏิบัติให้หารือกับกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

/ข้อ 15 การแสดง...

ข้อ 15 การแสดงความเห็นต่องบการเงินตามระเบียบนี้ ให้ใช้กับการแสดงความเห็นต่อ
งบการเงินของกลุ่มเกษตรกรโดยอนุโลม

ประกาศ ณ วันที่ 24 กันยายน พ.ศ. 2544

(ลงชื่อ) **สุพัตรา ธนเสนีวัฒน์**
(นางสาวสุพัตรา ธนเสนีวัฒน์)
อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์