



บันทึกข้อความ

ส่วนราชการ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี โทร. ๓๔๐๒

ที่ กษ ๐๔๐๔/ ๗ ๕๐

วันที่ ๒๕ พฤษภาคม ๒๕๕๙

เรื่อง การเสวนาวิชาการ “ปัญหาการสอบบัญชี” กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ Clear to Clean

เรียน ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ ๑ - ๑๐ / หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์

ตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้ดำเนินการจัดประชุมเสวนาทางวิชาการประจำปี ๒๕๕๘ (Clear to Clean) ในระหว่างวันที่ ๒ - ๔ กันยายน ๒๕๕๘ จังหวัดเชียงใหม่ โดยกำหนดให้ สดท. ๑ - ๑๐ นำเสนอปัญหาการสอบบัญชี ซึ่งมีลักษณะเป็นข้อบกพร่องทางการเงินการบัญชีหรือการปฏิบัติไม่เป็นไปตามกฎหมายของสหกรณ์ นั้น

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้สรุปปัญหาการสอบบัญชีพร้อมแนวทางการแก้ไขปัญห โดยมีการศึกษาข้อมูลเพิ่มเติมจากคำสั่งนายทะเบียนสหกรณ์ ประกาศนายทะเบียนสหกรณ์ และหนังสือตอบข้อหารือของนายทะเบียนสหกรณ์เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น สามารถส่งสัญญาณเตือนภัย และ/หรือป้องกันมิให้สหกรณ์มีการดำเนินงานที่ขัดกับกฎหมาย รวมทั้งข้อบกพร่องทางการเงินการบัญชีที่อาจเกิดขึ้น กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงได้จัดส่งแนวทางการแก้ไขปัญหาการสอบบัญชีข้างต้นตามเอกสารที่แนบมาพร้อมนี้ เพื่อให้สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ ๑ - ๑๐ และสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์จังหวัดทราบ และแจ้งให้ผู้สอบบัญชีในพื้นที่รับผิดชอบทราบและถือปฏิบัติต่อไป

จึงเรียนมาเพื่อทราบและถือปฏิบัติ

(นายสมปอง อินทร์ทอง)

อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

แนวทางการแก้ไขปัญหาการสอบบัญชี

ปัญหาการสอบบัญชี	แนวทางการแก้ไข
๑. ณ วันสิ้นปี ผู้สอบบัญชีตรวจพบว่า สหกรณ์มีการเปลี่ยนแปลงประเภทของลูกหนี้ หรือลูกหนี้มีการเปลี่ยนสัญญาในช่วงใกล้วันสิ้นปีทางบัญชี เช่น ๑)ณ วันสิ้นปีบัญชี ผู้สอบบัญชีตรวจสอบพบว่า สหกรณ์มีการเปลี่ยนประเภทลูกหนี้ของสหกรณ์ โดยมีมูลหนี้ที่เพิ่มขึ้นจากมูลหนี้เดิม หรือถ้าทำธุรกรรมระหว่างสหกรณ์กับสหกรณ์จะเปลี่ยนจากลูกหนี้เป็นเงินฝากสหกรณ์อื่น เนื่องจากลูกหนี้ไม่สามารถชำระหนี้ได้ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้	๑) การโอนเปลี่ยนประเภทลูกหนี้เป็นลูกหนี้ประเภทอื่น หรือถ้าทำธุรกรรมกับสหกรณ์อื่น เปลี่ยนเป็นเงินฝากสหกรณ์อื่น ในการตรวจสอบการโอนเปลี่ยนประเภทลูกหนี้ ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบว่า สหกรณ์มีอำนาจกระทำการ และได้ดำเนินการตามข้อบังคับและระเบียบของสหกรณ์ที่เกี่ยวข้องในเรื่องนั้นๆ หรือไม่ อีกทั้งต้องพิจารณาให้เป็นไปตามหนังสือกรมส่งเสริมสหกรณ์ที่ กษ ๑๑๑๕/๓๘๓๙ ลงวันที่ ๓๐ มี.ค. ๕๙ เรื่อง ขอรื้อเกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจจัดหาปุ๋ยมาจำหน่ายและการโอนเปลี่ยนประเภทลูกหนี้ของสหกรณ์ โดยพิจารณาความสุจริตในการทำนิติกรรมของคู่สัญญาทั้งสองฝ่าย และการทำนิติกรรมใหม่นั้น ต้องไม่ทำให้สหกรณ์ได้รับความเสียหาย หรือทำให้เสื่อมเสียผลประโยชน์ของสหกรณ์หรือของสมาชิก โดยต้องพิจารณาประเด็นเรื่องหลักประกันการชำระหนี้ สิทธิความเป็นเจ้าหนี้ของสหกรณ์ว่าเป็นเจ้าหนี้มีบุริมสิทธิหรือเจ้าหนี้ไม่มีบุริมสิทธิ รวมถึงประเด็นเรื่องอายุความในการฟ้องร้องดำเนินคดีกับคู่สัญญาของสหกรณ์ และต้องมีใช้การแปลงหนี้ใหม่โดยมีเจตนาหลีกเลี่ยงไม่กระทำการตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ซึ่งแยกเป็น ๒ กรณี คือ <u>กรณีที่ ๑</u> เปลี่ยนจากลูกหนี้การค้าเป็นลูกหนี้เงินกู้ ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบเอกสารหลักฐานการเป็นหนี้ของลูกหนี้เงินกู้ ให้เป็นไปตามระเบียบ นทส. ข้อบังคับสหกรณ์ และระเบียบของสหกรณ์ เช่น คุณสมบัติของผู้กู้ วงเงินกู้ การอนุมัติเงินกู้ หลักประกัน เป็นต้น

ปัญหาการสอบบัญชี	แนวทางการแก้ไข
	<u>กรณีที่ ๒</u> เปลี่ยนจากลูกหนี้เป็นเงินฝากสหกรณ์อื่น ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบเอกสารหลักฐานการชำระหนี้ และเจตนาของการโอนเปลี่ยนจากลูกหนี้เป็นเงินฝากสหกรณ์อื่น เพื่อหลีกเลี่ยงการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ลูกหนี้หรือไม่ ในการตรวจสอบผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบสมุดคู่ฝากที่สหกรณ์ได้ฝากเงินกับสหกรณ์อื่น และตรวจสอบความถูกต้องของการบันทึกบัญชี การพิจารณาการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญทั้ง ๒ กรณี ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบลูกหนี้การค้าที่โอนเปลี่ยนเป็นลูกหนี้เงินกู้ว่า สามารถชำระหนี้ได้ตามกำหนดเวลาหรือไม่ ค้างนานเป็นระยะเวลาเท่าใด หากลูกหนี้เดิมต้องตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามระเบียบ นทส. ผู้สอบบัญชีควรแนะนำให้สหกรณ์ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ลูกหนี้ประเภทใหม่ด้วย โดยยึดหลักความระมัดระวังในการจัดทำงานการเงิน สำหรับเงินฝากสหกรณ์อื่น ให้พิจารณาฐานะการเงินของสหกรณ์ที่นำไปฝาก หากไม่สามารถถอนเงินได้และสหกรณ์อาจต้องเลิก รวมทั้งกรณีที่สหกรณ์มีส่วนขาดแห่งทุน ขาดสภาพคล่องหรือมีโอกาที่จะล้มละลาย ผู้สอบบัญชีควรแนะนำให้สหกรณ์ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเช่นเดียวกัน กรณีสหกรณ์ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญในจำนวนที่ต่ำกว่าระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ให้พิจารณาผลกระทบในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน และรายงานไว้ในรายงานผลการตรวจสอบบัญชีด้วย ทั้งนี้ หากสหกรณ์ปฏิบัติไม่เป็นไปตามระเบียบของสหกรณ์ สหกรณ์ไม่สามารถโอนเปลี่ยนประเภทลูกหนี้ได้ ให้ผู้สอบบัญชีแนะนำสหกรณ์ปรับปรุงบัญชีโดยโอนกลับรายการทันที

ปัญหาการสอบบัญชี	แนวทางการแก้ไข
๒) กรณีลูกหนี้มีการเปลี่ยนสัญญาในช่วงใกล้วันสิ้นปีทางบัญชี หรือ ณ วันสิ้นปีทางบัญชี โดยไม่มีการจ่ายเงินชำระหนี้แต่มีการทำสัญญาใหม่หลังวันสิ้นปีทางบัญชี แต่ก่อนวันที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงิน โดยนำต้นเงินพร้อมดอกเบี้ยค้างรับของสัญญาเดิมมารวมเป็นต้นเงินของสัญญาใหม่ (การแปลงหนี้)	๒) ให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบพฤติกรรมการชำระหนี้ของลูกหนี้ในอดีตก่อนการแปลงหนี้ว่า ลูกหนี้ค้างชำระหนี้หรือไม่ กรณีพบว่าผิดนัดชำระหนี้ และ/หรือไม่สามารถชำระหนี้ได้จนถึงวันทำสัญญาใหม่ ให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่แสดงว่า ลูกหนี้ไม่มีความสามารถในการชำระหนี้ พร้อมทั้งประเมินความเสี่ยงพอของการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญลูกหนี้ดังกล่าวตามหลักความระมัดระวังในการจัดทำงบการเงินด้วยตามหนังสือ นทส. ที่ กษ ๐๔๐๔/ว ๓๙ ลงวันที่ ๒๑ เม.ย. ๕๘ เรื่อง ชักข้อมการปฏิบัติงานสอบบัญชี และคำแนะนำ นทส. เรื่อง วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับลูกหนี้ พ.ศ. ๒๕๕๗ กรณีสหกรณ์ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญลูกหนี้ ดอกเบี้ยค้างรับ และค่าปรับค้างรับ ในจำนวนที่ต่ำกว่าระเบียบ นทส.กำหนด ให้พิจารณาผลกระทบในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน และรายงานไว้ในรายงานผลการตรวจสอบบัญชีด้วย
๒. สหกรณ์มีการจ่ายเงินยืมทดรอง โดยไม่มีการกำหนดระเบียบขึ้นถือใช้ หรือไม่มีหลักประกันหรือมีหลักประกันไม่คุ้มกับมูลหนี้หรือมีการจ่ายเงินยืมทดรองให้กับบุคคลภายนอก ซึ่งไม่เป็นไปตามระเบียบของสหกรณ์	๒. การตรวจสอบรายการเงินยืมทดรอง ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาตามหนังสือนายทะเบียนสหกรณ์ ที่ กษ ๐๔๐๔/ว ๓๙ ลงวันที่ ๒๑ เมษายน ๒๕๕๘ เรื่อง ชักข้อมการปฏิบัติงานสอบบัญชี ดังนี้ ๑) สหกรณ์มีการกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการจ่ายเงินยืมทดรองขึ้นถือใช้หรือไม่ รวมทั้งพิจารณาว่าระเบียบฯ มีการกำหนดในเรื่องที่สำคัญ เช่น ระบุหรือกำหนดบุคคลที่มีสิทธิยืมเงินทดรอง วัตถุประสงค์ในการยืมเงินทดรอง วงเงินขั้นสูงที่สามารถยืมได้ รวมทั้งกำหนดเวลาในการชำระคืนเงินยืม เป็นต้น ตามคำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์ เรื่อง การกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการยืมเงินทดรองจ่ายขึ้นถือใช้ ลงวันที่ ๒๕ มี.ค. ๕๙

ปัญหาการสอบบัญชี	แนวทางการแก้ไข
	๒) ให้ตรวจสอบเอกสารหลักฐานการจ่ายเงินยืมทตรงว่าเป็นการจ่ายเงินยืมทตรงให้กับบุคคลที่กำหนดไว้ในระเบียบสหกรณ์ มีการทำสัญญายืมเงินครบถ้วนถูกต้อง รวมทั้งจ่ายเงินยืมทตรงเพื่อใช้ในการดำเนินกิจการของสหกรณ์ และจ่ายเงินยืมทตรงภายในวงเงินที่กำหนดไว้ ๓) ตรวจสอบหลักฐานการคืนเงินยืมทตรง หากพบว่า มีเงินยืมทตรงค้างนาน หรือมีสถานการณ์ว่าอาจเรียกคืนเงินจากผู้ยืมไม่ได้ ให้ตรวจสอบความเพียงพอของการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ว่าสหกรณ์ได้ปฏิบัติเป็นไปตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดหรือไม่ ๔) กรณีสหกรณ์มีการจ่ายเงินยืมทตรงจำนวนหลายล้านบาท หรือชำระคืนเงินยืมทตรงเป็นเงินสดจำนวนมากในช่วงเวลาใกล้เคียงสิ้นปีทางบัญชี และมีการยืมเงินทตรงใหม่หลังวันสิ้นปีแต่ก่อนวันที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่อการเงิน อาจเป็นรายการผิดปกติที่ผู้สอบบัญชีต้องให้ความสนใจและระมัดระวังในการตรวจสอบให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี และหากตรวจพบว่าจ่ายเงินยืมโดยไม่มีระเบียบฯ ไม่ถูกต้องตามระเบียบฯ ให้แนะนำสหกรณ์เรียกเงินคืนโดยเร็ว กรณีตรวจพบว่า สหกรณ์จ่ายเงินยืมทตรง และ/หรือคืนเงินยืมทตรงจำนวนเงินเป็นสาระสำคัญ โดยไม่กำหนดระเบียบ หรือไม่เป็นไปตามระเบียบว่าด้วยการจ่ายเงินยืมทตรง รวมทั้งตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเงินยืมทตรงไม่เป็นไปตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาผลกระทบในการแสดงความเห็นต่อการเงิน และรายงานไว้ในรายงานผลการตรวจสอบบัญชี รวมทั้งให้แจ้งข้อสังเกต/ข้อบกพร่องดังกล่าวให้นายทะเบียนสหกรณ์เพื่อพิจารณาด้วย

ปัญหาการสอบบัญชี	แนวทางการแก้ไข
๓. สหกรณ์มีการดำเนินธุรกรรมเกี่ยวกับตัวปύ ๓.๑ กรณีสหกรณ์ดำเนินธุรกรรมด้านตัวปύ โดยซื้อตัวปύเป็นเงินสดจากบริษัทเอกชนเป็นจำนวนมาก โดยไม่มีการสำรวจความต้องการจากสมาชิก และสหกรณ์ซื้อปύแล้วไม่รับปύแต่ฝากไว้กับบริษัท สำหรับการขายปύ สหกรณ์ขายเป็นเงินเชื่อให้บุคคลภายนอกและนิติบุคคลอื่น โดยมีบริษัทเอกชนติดต่อกับเป็นตัวแทนในการหาลูกค้าให้กับสหกรณ์ ซึ่งธุรกรรมตัวปύนั้นถือเป็นการจ่ายเงินล่วงหน้าซื้อสินค้า โดยไม่ได้รับสินค้าที่เป็นปύ ๓.๒ กรณีสหกรณ์จัดทำสัญญาซื้อขายสารอินทรีย์ปรับสภาพดินกับบริษัทเอกชน โดยมีข้อตกลงแนบท้ายสัญญา ขายสารอินทรีย์คืนให้กับบริษัทในราคาเพิ่มจากราคาทุนเพื่อมิให้มีสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปี และตามเงื่อนไขในหนังสือข้อตกลงสหกรณ์จะต้องซื้อสารอินทรีย์คืนจากบริษัทหลังวันสิ้นปีบัญชี หรือซื้อเพิ่มในราคาทุนเดิม ซึ่งจากการสุ่มตรวจนับสินค้าคงเหลือหลังวันสิ้นปี พบว่า สารอินทรีย์ที่ซื้อทั้งใหม่และเก่ามีจำนวนไม่ครบตามยอดซื้อจำนวนมาก หรือกรณีที่สหกรณ์มีการซื้อและขายสินค้าให้กับบริษัทเดียวกัน โดยการซื้อเงินสดและขายเป็นเงินเชื่อและให้เครดิตหลายเดือน ซึ่งการดำเนินการดังกล่าวอาจเป็นธุรกิจแอบแฝง และมีความเป็นไปได้ว่าอาจไม่มีการทำธุรกรรมซื้อขายสินค้าขึ้นจริง แต่เป็นการนำเงินของสหกรณ์ให้บริษัทยืมโดยไม่มีดอกเบี้ย ๓.๓ สหกรณ์มีการหลบเลี่ยงการตรวจนับสินค้า อันเนื่องจากไม่มีสินค้าให้ตรวจนับตามทะเบียนคุมสินค้าคงเหลือ โดยก่อนวันสิ้นปีบัญชีสหกรณ์ได้มีการจัดทำเอกสารหลักฐานการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อเท่ากับปริมาณสินค้าที่ไม่มีให้ตรวจนับ โดยจะบันทึกบัญชีขายสินค้าเป็นเงินเชื่อและบันทึกบัญชีลูกหนี้ เมื่อผู้สอบบัญชีได้เข้าตรวจสอบบัญชีแล้ว ลูกหนี้จะส่งคืนสินค้าพร้อมทั้งสหกรณ์บันทึกบัญชีรับคืนสินค้าจำนวนดังกล่าว	๓. ให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาดังนี้ ๑) สหกรณ์มีการจ่ายเงินซื้อปύจำนวนมากโดยไม่ได้รับปύ แต่ให้บริษัทผู้ขายปύเป็นผู้ขายแทน การปฏิบัติดังกล่าวเป็นธรรมเนียมการค้าปύตามปกติหรือไม่ หากไม่ใช่ แสดงว่าคณะกรรมการดำเนินการกระทำโดยมิชอบ ๒) คณะกรรมการดำเนินการที่มีมติให้ซื้อสินค้า (ปύ) แต่ไม่รับสินค้า (ปύ) แต่มอบบริษัทให้ไปขายแทนคณะกรรมการฯ มีอำนาจกระทำการหรือไม่ ตาม พ.ร.บ. สหกรณ์ พ.ศ. ๒๕๔๒ ม.๕๑ กำหนดว่า “ให้คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์เป็นผู้ดำเนินการกิจการ และเป็นผู้แทนสหกรณ์ในกิจการอันเกี่ยวกับบุคคลภายนอก เพื่อการนี้คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์จะมอบหมายให้คณะกรรมการคนหนึ่งหรือหลายคนหรือผู้จัดการทำการแทนก็ได้” ในกรณีนี้เห็นว่าตามสัญญาซื้อขายปύ เมื่อสหกรณ์ตกลงซื้อ ถือว่าปύในคลังของบริษัทผู้ขายเป็นกรรมสิทธิ์ของสหกรณ์ ซึ่งตามมาตรา ๕๑ จะมอบให้บริษัทมิได้ ๓) การไปผูกพันกับนิติบุคคลอื่นและวิสาหกิจชุมชน เป็นการทำตามอำนาจของคณะกรรมการสหกรณ์หรือไม่ และเป็นไปตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. ๒๕๔๒ มาตรา ๔๖ ที่กำหนดว่า “เพื่อปฏิบัติให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ ให้สหกรณ์มีอำนาจกระทำการดังต่อไปนี้ได้ (๑) ดำเนินธุรกิจ การผลิต การค้า การบริการ และอุตสาหกรรมเพื่อประโยชน์ของสมาชิก” ดังนั้น การขายปύให้กับนิติบุคคลอื่นและวิสาหกิจชุมชนเป็นการเอื้อประโยชน์แก่สมาชิกหรือไม่ ๔) หากกรณีที่กล่าวมาผู้กระทำฯ โดยไม่มีอำนาจมีเจตนาซื้อมาเพื่อขายให้กับบุคคลอื่นมิใช่ประสงค์เพื่อขายแก่สมาชิก เมื่อเกิดความเสียหายหรือเสื่อมเสียประโยชน์ ผู้ที่เกี่ยวข้องจะต้องรับผิดชอบชดเชยค่าเสียหายแก่สหกรณ์ตามมูลค่าความเสียหาย

ปัญหาการสอบบัญชี	แนวทางการแก้ไข
	๕) ตามหนังสือกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ที่ กษ ๐๔๐๔/๑๗๘๑ ลว. ๑ ก.ค. ๕๗ ได้ตอบข้อหารือแนวทางปฏิบัติในการดำเนินธุรกิจจัดหาสารอินทรีย์มาจำหน่ายของสหกรณ์ ซึ่งกรณีที่สหกรณ์ขายสารอินทรีย์คืนให้กับบริษัทในราคาเพิ่มจากราคาทุน เพื่อมิให้มีส่วนหักเหลือ ณ วันสิ้นปีบัญชี และมีเงื่อนไข หรือ ข้อตกลงว่าสหกรณ์จะต้องซื้อคืนจากบริษัทหลังวันสิ้นปีบัญชีนั้น ไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายได้จากการขายสินค้าตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ และมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ บทที่ ๑๘ เรื่อง รายได้ และเพื่อให้งบการเงินของสหกรณ์แสดงผลการดำเนินงานและฐานะการเงิน โดยถูกต้องตามที่ควรและไม่ขัดต่อข้อเท็จจริง จึงให้สหกรณ์ปรับปรุงรายการขายสารอินทรีย์คืนให้กับบริษัท ณ วันสิ้นปีบัญชีและรายการซื้อสารอินทรีย์คืนจากบริษัทหลังวันสิ้นปีบัญชีให้ถูกต้อง โดยบันทึกสารอินทรีย์เป็นสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปีบัญชี รวมทั้งเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงื่อนไขที่สำคัญในการทำธุรกรรมดังกล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
๔. กรณีสหกรณ์ดำเนินธุรกิจรวบรวมผลไม้ และมีสินค้าขาดบัญชี แต่สหกรณ์ไม่ปฏิบัติตามบัญชีตามคำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์ ซึ่งกำหนดให้สหกรณ์จะต้องบันทึกบัญชีเป็นค่าลดหย่อนสินค้าขาดบัญชี แต่สหกรณ์ยืนยันว่า อาจทำให้สมาชิกสหกรณ์เข้าใจว่า ผู้บริหารของสหกรณ์หย่อนประสิทธิภาพจึงทำให้มีสินค้าขาดบัญชี และสมาชิกขาดศรัทธาต่อสหกรณ์ได้ รวมทั้งที่ผ่านมาสหกรณ์มีกำไรจากการดำเนินธุรกิจรวบรวมผลิตผลและมีการควบคุมสินค้าขาดบัญชีให้อยู่ในเกณฑ์ที่สหกรณ์รับได้และยังไม่เกิดความเสียหายแต่อย่างใด	กรณีคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์มีมติให้ตัดผลไม่ขาดบัญชี เป็นผลไม่ขาดน้ำหนักทั้งจำนวน ซึ่งไม่เป็นไปตามคำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์ เรื่อง วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ พ.ศ. ๒๕๔๗ ซึ่งกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้มีหนังสือ ที่ กษ ๐๔๐๔/๔๔๓๕ ลงวันที่ ๓๐ ธ.ค. ๕๘ โดยผู้สอบบัญชีควรให้คำแนะนำสหกรณ์ปฏิบัติตามบัญชีให้ถูกต้องตามข้อเท็จจริง ดังนี้

ปัญหาการสอบบัญชี	แนวทางการแก้ไข
- สหกรณ์มียอดน้ำหนักของผลไม้ขาดหาย และคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์มีมติให้ตัดลดหย่อนเนื่องจากผลไม้ขาดน้ำหนักทั้งจำนวน โดยไม่ยินยอมปฏิบัติให้เป็นไปตามคำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์เรื่อง วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ พ.ศ. ๒๕๔๗ ซึ่งกำหนดให้กรณีสินค้าขาดบัญชีมีการลดหย่อนความรับผิดชอบ จะต้องบันทึกบัญชีค่าลดหย่อนสินค้าขาดบัญชีเป็นค่าใช้จ่าย แต่สหกรณ์ไม่ปฏิบัติตามคำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์ในเรื่องดังกล่าว	๑) สหกรณ์ควรมีการทดสอบการหดตัว หรือการสูญเสียน้ำหนักของผลไม้แต่ละชนิดเป็นเกณฑ์มาตรฐานที่เชื่อถือได้และต้องมีหลักฐานที่พิสูจน์ว่าอัตราการทดสอบนั้นได้กำหนดขึ้นด้วยวิธีการที่เหมาะสม เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาลดหย่อนผลไม้น้ำหนักสูญเสียตามสภาพหรือเกิดจากการขนส่งและต้องจัดเก็บหลักฐานดังกล่าวไว้ให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบด้วย ทั้งนี้ สหกรณ์ต้องจัดให้มีการดูแลรักษาผลไม้ด้วยความระมัดระวังรอบคอบมิให้ผลไม้เกิดการสูญหาย เนื่องจากการยกยอกของคางานหรือบุคคลภายนอก เพื่อมิให้เกิดความเสียหาย ๒) เมื่อสหกรณ์รับซื้อผลไม้จากสมาชิกและขายผลไม้ทั้งจำนวน และไม่มีผลไม้คงเหลือ โดยขนส่งในวันเดียวกัน ให้สหกรณ์บันทึกบัญชีซื้อผลไม้จากสมาชิกและบันทึกทะเบียนคุมผลไม้ตามจำนวนที่ซื้อ เมื่อขนส่งผลไม้ไปที่ผู้ซื้อและได้ชั่งน้ำหนักผลไม้แล้ว ปรากฏว่าผลไม้มีน้ำหนักลดลง เนื่องจากการหดตัวหรือแห้งตามธรรมชาติในขณะที่ขนส่งผลไม้ สหกรณ์ต้องตรวจสอบหาสาเหตุของน้ำหนักผลไม้ลดลง และเปรียบเทียบจำนวนน้ำหนักผลไม้ที่ลดลงกับเกณฑ์มาตรฐาน หากน้ำหนักผลไม้ที่ลดลงอยู่ในเกณฑ์มาตรฐานให้ถือเป็นการลดหย่อนน้ำหนักผลไม้สูญเสียจากการขนส่ง และอนุโลมไม่นับเป็นผลไม้ขาดบัญชี ทั้งนี้ ให้บันทึกสาเหตุการลดหย่อนน้ำหนักผลไม้สูญเสียจากการขนส่งไว้ในหมายเหตุในทะเบียนคุมผลไม้ และบันทึกบัญชีขายตามที่ได้ตกลงชั่งน้ำหนักผลไม้สูญเสียจากการขนส่งเป็นต้นทุนขายของสหกรณ์ เพื่อใช้เป็นหลักฐานให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบบัญชีผลไม้ต่อไป ๓) สหกรณ์ต้องสรุปข้อมูลการซื้อขายผลไม้ พร้อมทั้งรายละเอียดของน้ำหนักผลไม้สูญเสียในระหว่างขนส่งในแต่ละเดือน เพื่อแจ้งให้ที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการพิจารณาการสูญเสียน้ำหนักของผลไม้มดังกล่าว หากน้ำหนักผลไม้สูญเสียดังกล่าวเกินเกณฑ์มาตรฐานต้องพิจารณาสาเหตุและหาผู้รับผิดชอบต่อไป