



คู่มือ การวางแผนงานสอบบัญชีสหกรณ์

เรื่อง การจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม



กรมตรวจบัญชีสหกรณ์
สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี

คู่มือการวางแผนงานสอบบัญชีสหกรณ์

เรื่อง การจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์
สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี

คำนำ

แผนการสอบบัญชีโดยรวม เป็นกรอบสำหรับการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ เพื่อช่วยผู้สอบบัญชีให้แน่ใจว่าได้มีการพิจารณาเรื่องที่สำคัญ สามารถระบุประเด็นปัญหาที่อาจเกิดขึ้นให้สอดคล้องกับความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่คาดการณ์ไว้ และช่วยให้การบริหารงานสอบบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงได้พัฒนาปรับปรุงคู่มือการจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวมให้สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงและเหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนการสอบบัญชีโดยรวม และนำไปกำหนดแนวการสอบบัญชีได้เหมาะสมกับระดับความเสี่ยงในการสอบบัญชีสหกรณ์ เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ตลอดจนถือปฏิบัติเป็นแนวทางเดียวกัน ซึ่งกรมตรวจบัญชีสหกรณ์หวังเป็นอย่างยิ่งว่าคู่มือนี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีตามสมควร

อนึ่ง แผนการสอบบัญชีโดยรวมนี้อาจใช้กับการสอบบัญชีกลุ่มเกษตรกรด้วย

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี

ธันวาคม 2560

สารบัญ

	หน้า
การจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม	1
รูปแบบแผนการสอบบัญชีโดยรวม	2
คำอธิบายประกอบการจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม	
1. ขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี	3
2. สรุปผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีและวิธีการตรวจสอบ	3
3. ระดับความมีสาระสำคัญ	9
4. กำหนดการตรวจสอบ	12
5. ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ	13
การปรับแผนการสอบบัญชีโดยรวม	13
ตัวอย่างแผนการสอบบัญชีโดยรวม	14
ข้อมูลประกอบการจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม	20
บรรณานุกรม	

การจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม

การตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ มีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินว่าได้จัดทำขึ้นโดยถูกต้องตามควรในสาระสำคัญตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์และมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องหรือไม่เพียงใด ผู้สอบบัญชีจึงต้องวางแผนการสอบบัญชีเพื่อให้สามารถรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ โดยคำนึงถึงระยะเวลาที่ต้องใช้ในการตรวจสอบและวิธีการตรวจสอบต่างๆ รวมถึงต้นทุนที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น การวางแผนการสอบบัญชีอย่างเหมาะสมจะช่วยให้การตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งจะช่วยให้มีการบริหารเวลาและทรัพยากรอย่างเพียงพอในการปฏิบัติงานสอบบัญชี รวมทั้งช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถพิจารณามุ่งเน้นไปยังบัญชีที่คาดว่าจะมีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเป็นเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ตลอดจนสามารถกำหนดวิธีการทดสอบการควบคุม (Test of Control) วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (Substantive test) และการใช้เทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์ (CAATs) ในการตรวจสอบบัญชีเพื่อหาข้อมูลที่แสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งรูปแบบและเนื้อหาของแผนการสอบบัญชีโดยรวมขึ้นอยู่กับขนาดของสหกรณ์ ความซับซ้อนในการดำเนินธุรกิจและทุนดำเนินงานของสหกรณ์นั้น

ในการจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม ผู้สอบบัญชีจะต้องทำความเข้าใจสหกรณ์การทำธุรกรรมของสหกรณ์และสภาพแวดล้อม รวมถึงการควบคุมภายในของสหกรณ์ ซึ่งนำไปใช้ประกอบการประเมินความเสี่ยงทางธุรกิจและประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเป็นเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ทั้งในระดับงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ได้ให้การรับรองไว้ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจะบันทึกข้อมูลที่สำคัญเกี่ยวกับสหกรณ์ และใช้ผลการประเมินความเสี่ยงไปดำเนินการกำหนดขอบเขต ปัจจัยเสี่ยง ระยะเวลาและทรัพยากรที่จะใช้สำหรับการตรวจสอบสหกรณ์แต่ละแห่ง รวมทั้งอาจพิจารณาการใช้ผลการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบกิจการประกอบกันเพื่อกำหนดแนวการสอบบัญชีให้เหมาะสมกับผลการประเมินความเสี่ยงของสหกรณ์ต่อไป

ในการจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาเรื่องต่างๆ ดังต่อไปนี้

1. ขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี
2. สรุปผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีและวิธีการตรวจสอบ
3. ระดับความมีสาระสำคัญ
4. กำหนดการตรวจสอบ
5. ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

รูปแบบแผนการสอบบัญชีโดยรวม

สหกรณ์ จำกัด

แผนการสอบบัญชีโดยรวม

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่

1. ขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี

.....

2. สรุปผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีและวิธีการตรวจสอบ

ปัจจัยเสี่ยง	ความเสี่ยงที่ยังเหลืออยู่		วิธีการตรวจสอบ
	ค่าคะแนน	ระดับความเสี่ยง	

3. ระดับความมีสาระสำคัญ

.....

4. กำหนดการตรวจสอบ

การตรวจสอบระหว่างปี วันที่..... ถึงวันที่ รวม วัน
 การสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ วันที่.....รวม วัน
 การตรวจสอบประจำปี วันที่.....ถึงวันที่ รวม วัน
 เสนอรายงานการสอบบัญชีและกระดาษทำการ วันที่

5. ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

ผู้สอบบัญชี
 ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี
 ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

(ลงชื่อ) ผู้สอบบัญชี
 วันที่

คำอธิบายประกอบการจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม

1. ขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี

การจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนการตรวจสอบและปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีเพื่อสรุปผลการตรวจสอบ รวมทั้งสามารถแสดงความเห็นว่างบการเงินของสหกรณ์ได้จัดทำขึ้นตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์และมาตรฐานการบัญชีหรือไม่เพียงใด ดังนั้น ให้ผู้สอบบัญชีระบุขอบเขตงาน และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี เริ่มตั้งแต่การตรวจสอบบัญชีระหว่างปี ตรวจสอบบัญชีประจำปี เพื่อแสดงความเห็นต่อบทการเงินของสหกรณ์ สำหรับปีบัญชีแต่ละปี รวมถึงการตรวจสอบเพื่อให้ข้อสังเกตและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการควบคุมภายใน และการดำเนินงานเพื่อประโยชน์ต่อประสิทธิภาพในการบริหารงานของสหกรณ์

ตัวอย่าง ขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี

ตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่อบทการเงินของสหกรณ์.....จำกัด
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่.....รวมถึงการเสนอข้อสังเกตหรือข้อเสนอแนะอันเป็นประโยชน์ต่อการ
บริหารงานของสหกรณ์

2. สรุปผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีและวิธีการตรวจสอบ

เมื่อผู้สอบบัญชีระบุปัจจัยเสี่ยง โดยการนำผลจากการทำความเข้าใจธุรกรรมสหกรณ์และสภาพแวดล้อม รวมถึงการควบคุมภายในของสหกรณ์มาใช้ในการระบุปัจจัยเสี่ยงตามการดำเนินธุรกิจแต่ละธุรกิจของสหกรณ์ ยอดคงเหลือตามงบการเงิน ประเภทรายการ หรือการเปิดเผยรายการในงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีเลือกและสรุปว่าความเสี่ยงที่ระบุไว้มีลักษณะที่แผ่กระจายในงบการเงินโดยรวม และมีแนวโน้มที่จะกระทบต่อสิ่งที่คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ได้ให้การรับรองไว้ในเรื่องใดบ้าง โดยพิจารณาจากคามมีนัยสำคัญของผลกระทบ (Impact) และโอกาสที่อาจเกิดขึ้น (Likelihood) การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้ประเมินจะแยกผลการประเมินออกเป็น 3 ระดับ คือ

1. ความเสี่ยง “ต่ำ”
2. ความเสี่ยง “ปานกลาง”
3. ความเสี่ยง “สูง”

รายงานสรุปผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้จากการประเมิน ฯ จะแสดงให้เห็นเพียงสหกรณ์มีปัจจัยเสี่ยงใดบ้างและอยู่ในระดับใด ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องให้ความสนใจระดับความเสี่ยงที่เหลือ (Residual Risk) ซึ่งอยู่ระดับ “ปานกลาง” และระดับ “สูง” และจำเป็นจะต้องวางแผนการสอบบัญชีกำหนดวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ สำหรับปัจจัยเสี่ยงใดที่มีความเสี่ยงที่เหลืออยู่ใน ระดับ “ต่ำ” ผู้สอบบัญชีควรกำหนดวิธีการตรวจสอบด้วยวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบอาจจะเพียงพอ แต่ทั้งนี้ให้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีหรือหากเห็นว่าการประเมินความเสี่ยง

ได้ดำเนินการตามวิธีการที่เชื่อมั่นว่าความเสี่ยงที่เหลืออยู่ในระดับต่ำ ไม่จำเป็นต้องกำหนดวิธีการตรวจสอบ เนื่องจากความเสี่ยงที่เหลืออยู่ อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ว่าไม่เสี่ยงถึงการเงินของสหกรณ์จะแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ ให้ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาปัจจัยเสี่ยงนั้น ๆ

ดังนั้น การบันทึกข้อมูลในหัวข้อสรุปผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีและวิธีการตรวจสอบบัญชีนี้จึงเป็นการนำผลจากการประเมินความเสี่ยงมาพิจารณาเพื่อวางแผนและกำหนดวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับระดับความเสี่ยงนั้น ซึ่งประกอบด้วย

1. ปัจจัยเสี่ยง
2. ความเสี่ยงที่ยังเหลืออยู่
3. วิธีการตรวจสอบ

ตัวอย่าง สรุปผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีและวิธีการตรวจสอบ

ปัจจัยเสี่ยง	ความเสี่ยงที่ยังเหลืออยู่		วิธีการตรวจสอบ
	ค่าคะแนน	ระดับความเสี่ยง	
การให้เงินกู้และลูกหนี้เงินให้กู้ 1. ลูกหนี้ค้างนานสหกรณ์ไม่สามารถรับชำระหนี้ได้ ไม่สามารถดำเนินการใดๆ ได้ 2. การประมาณค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญลูกหนี้ ดอกเบี้ยค้าง ค่าปรับค้างไม่เหมาะสม ไม่เป็นไปตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ 3. มีการเปลี่ยนสัญญาใหม่โดยไม่ได้รับชำระจริง (แปลงหนี้) 4. มีลูกหนี้ผิดนัดชำระหนี้เป็นจำนวนมาก	3	สูง	● ทดสอบการควบคุม - สอบทานระเบียบและการปฏิบัติงาน - สอบทานการจัดทำรายงานวิเคราะห์อายุลูกหนี้ - สอบทานการอนุมัติจ่ายเงินกู้ - สอบทานเอกสารการรับชำระ ● ตรวจสอบเนื้อหาสาระ - ตรวจสอบเอกสาร - เปรียบเทียบยอดคงเหลือ - ยืนยันยอดลูกหนี้เงินกู้คงเหลือ - ทดสอบการคำนวณและเปรียบเทียบยอดคงเหลือและการบันทึกบัญชี
	2	ปานกลาง	
	2	ปานกลาง	
	3	สูง	

1. ปัจจัยเสี่ยง

ให้ระบุปัจจัยเสี่ยงที่ได้จากรายงานสรุปผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้ประเมิน ฯ โดยเรียงตามการดำเนินธุรกิจในแต่ละธุรกิจของสหกรณ์

2. ความเสี่ยงที่ยังเหลืออยู่

ให้ระบุความเสี่ยงที่ยังเหลืออยู่ (Residual Risk) ที่ได้จากรายงานสรุปผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ดุลยพินิจแจ้งผู้ประกอบวิชาชีพในการกำหนดวิธีการตรวจสอบเพื่อลดความเสี่ยงของปัจจัยเสี่ยงดังกล่าว ให้อยู่ในระดับที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ โดยระดับความเสี่ยงมี 3 ระดับ คือ ต่ำ ปานกลาง และสูง ซึ่งในแต่ละระดับมีแนวทางการตรวจสอบและหลักฐานที่ต้องการในการตรวจสอบ ดังนี้

(1) ความเสี่ยงระดับต่ำ

ความเสี่ยงระดับนี้ต้องการหลักฐานในการตรวจสอบน้อย วิธีการตรวจสอบที่ใช้ควรเป็นวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบทั้งการวิเคราะห์แนวโน้ม และการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินร่วมกับการเชื่อถือระบบการควบคุมภายใน และการทดสอบรายการบัญชีและยอดคงเหลือในปริมาณที่น้อย รวมทั้งการตรวจสอบรายละเอียดบางส่วน ถ้าผู้สอบบัญชีประเมินว่าสหกรณ์มีระบบการควบคุมภายในที่ดีและมีการปฏิบัติตามระบบจริง วิธีการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพควรเป็นการหาหลักฐานมาสนับสนุนว่าระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพจริง (อาจสังเกตการณ์และตรวจสอบการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ว่าเป็นไปตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้หรือไม่) ร่วมกับวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ แต่ถ้าผู้สอบบัญชีประเมินว่าระบบการควบคุมภายในไม่สามารถเชื่อถือได้ การใช้วิธีการตรวจสอบโดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบอย่างเดียวไม่สามารถทำให้ผู้สอบบัญชีพอใจในหลักฐานได้ จึงต้องใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระด้วย

(2) ความเสี่ยงระดับปานกลาง

ความเสี่ยงระดับนี้ต้องการหลักฐานในการตรวจสอบพอสมควร วิธีการตรวจสอบที่ใช้ควรเป็นวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบร่วมกับการทดสอบระบบการควบคุมภายใน และเน้นการทดสอบรายการบัญชีและยอดคงเหลือในปริมาณพอสมควร เพราะเชื่อถือในระบบการควบคุมภายในบางส่วน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีควรใช้วิธีทดสอบการควบคุม เพื่อสนับสนุนว่าระบบการควบคุมภายในที่สหกรณ์มีอยู่นั้นมีประสิทธิภาพจริงร่วมกับการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระสำหรับเรื่องที่ผู้สอบบัญชีประเมินว่าสหกรณ์ขาดการควบคุมที่สำคัญ

(3) ความเสี่ยงระดับสูง

ความเสี่ยงระดับนี้ต้องการหลักฐานในการตรวจสอบมาก ถ้าผู้สอบบัญชีเห็นว่าระบบการควบคุมภายในเชื่อถือได้ ผู้สอบบัญชีควรทดสอบระบบการควบคุม เพื่อยืนยันความเชื่อถือได้ในระบบการควบคุมภายใน พร้อมกับการสอบทานการปฏิบัติตามระบบ และใช้วิธีการทดสอบรายการบัญชีและยอดคงเหลือเพิ่มเพื่อมิให้มีความเสี่ยงหลงเหลืออยู่หรือลดความเสี่ยงลงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

3. วิธีการตรวจสอบ

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ โดยวิธีการตรวจสอบแบ่งออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ๆ คือ

3.1 วิธีการทดสอบการควบคุม (Test of Control) เป็นวิธีการตรวจสอบเพื่อพิสูจน์ว่าระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน รวมทั้งระเบียบปฏิบัติต่างๆ ที่สหกรณ์กำหนดไว้ ได้มีการปฏิบัติตามอย่างสม่ำเสมอ และมีประสิทธิภาพตลอดรอบระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบหรือไม่ และได้มีการละเว้นหรือละเลยการปฏิบัติตามระบบหรือไม่

ในกรณีที่มีการไม่ปฏิบัติตามระบบที่กำหนดไว้ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงสาเหตุของการไม่ปฏิบัติตามระบบ และประเมินว่าการไม่ปฏิบัติตามระบบนั้นเกิดขึ้นบ่อยครั้งเพียงใด และอาจเป็นผลให้เกิดข้อผิดพลาดในหลักฐานและเอกสารทางบัญชีอย่างมีสาระสำคัญหรือไม่

3.2 วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (Substantive test) เป็นวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมั่นใจในความถูกต้องเหมาะสมของการบันทึกบัญชีและยอดคงเหลือของบัญชีต่างๆ เพื่อให้ได้หลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ทั้งนี้ การกำหนดขอบเขตของรายการที่จะตรวจสอบขึ้นอยู่กับระดับ ความเชื่อถือของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ความมีสาระสำคัญของบัญชีนั้น รวมทั้งเหตุผลในการเกิดข้อผิดพลาดที่พบ

ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาผลการประเมินความเสี่ยงของสหกรณ์ เพื่อกำหนดวิธีการตรวจสอบ หากผู้สอบบัญชีประเมินแล้วเชื่อว่าสหกรณ์มีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม ต้องกำหนดวิธีการทดสอบการควบคุมเพื่อให้มั่นใจว่าสหกรณ์ได้มีการปฏิบัติตามระบบอย่างสม่ำเสมอและมีประสิทธิผล รวมทั้งกำหนดวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพิ่มเติมตามผลการประเมินความเสี่ยงในเรื่องนั้นๆ แต่ถ้าประเมินแล้วเห็นว่าสหกรณ์ไม่มีระบบการควบคุมภายในก็อาจไม่กำหนดวิธีการทดสอบการควบคุม แต่ให้กำหนดวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวในปริมาณที่เพียงพอที่จะลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับต่ำพอที่ผู้สอบบัญชีจะยอมรับได้

สำหรับวิธีการตรวจสอบทั้ง 2 ประเภทข้างต้น แต่ละวิธีมีรายละเอียดการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีจะนำไปประกอบไว้ในแผนการสอบบัญชีโดยรวม ดังนี้

วิธีการทดสอบการควบคุม :-

1. การตรวจเอกสารหลักฐานประกอบรายการบัญชี เป็นการตรวจสอบรายการบัญชีเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีว่าสหกรณ์มีการปฏิบัติตามระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้อย่างเหมาะสม เช่น การตรวจสอบการอนุมัติการจ่ายเงิน ตรวจสอบการอนุมัติการตัดหนี้สูญ เป็นต้น

2. การสอบถาม เป็นการสอบถามคณะกรรมการดำเนินการ เจ้าหน้าที่สหกรณ์ ผู้ตรวจสอบกิจการ รวมทั้งการอ้างอิงเอกสารต่างๆ เช่น คู่มือปฏิบัติงาน ระเบียบ ข้อบังคับ เป็นต้น เพื่อให้แน่ใจว่าสหกรณ์มีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้

3. การสังเกตการณ์ เป็นการสังเกตการณ์เกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในเพื่อดูว่าสหกรณ์มีการละเว้นการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่วางไว้หรือไม่ เช่น สังเกตการณ์การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่สหกรณ์ว่าได้มีการปฏิบัติตามวิธีการควบคุมที่กำหนดไว้เกี่ยวกับการแบ่งแยกหน้าที่หรือไม่ เป็นต้น ซึ่งการสังเกตการณ์ให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับผลการปฏิบัติตามขั้นตอนหรือวิธีการที่กำหนดแต่มีข้อจำกัด คือ จะให้ผลเฉพาะในช่วงที่มีการสังเกตการณ์เท่านั้น

4. การปฏิบัติซ้ำ เป็นการปฏิบัติซ้ำเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ส่วนใหญ่ใช้ในช่วงทดสอบการปฏิบัติ เมื่อได้คำตอบจากการสอบถามแล้ว ผู้สอบบัญชีจะทดลองปฏิบัติเสมือนเป็นเจ้าหน้าที่สหกรณ์เพื่อพิสูจน์ว่าจะได้คำตอบเช่นเดียวกับผลของการสอบถามหรือไม่ เช่น สหกรณ์กำหนดให้มีระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับการลาออกของสมาชิก ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการปฏิบัติซ้ำโดยทดลองปฏิบัติการอนุมัติให้สมาชิกลาออกกว่ามีการตรวจสอบภาระหนี้สินก่อนจ่ายคืนค่าหุ้น เป็นต้น

วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ :-

1. การทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ ประกอบด้วย การทดสอบรายละเอียดของรายการ และการทดสอบรายละเอียดของยอดคงเหลือ

- การทดสอบรายละเอียดของรายการ เป็นการตรวจสอบรายการบัญชีที่บันทึกในสมุดบัญชี บัญชีย่อย และทะเบียนต่างๆ ซึ่งสามารถตรวจสอบรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้นกับเอกสารเบื้องต้นที่ก่อให้เกิดรายการนั้น เช่น ตรวจสอบเอกสารการซื้อกับสมุดซื้อสินค้า เป็นต้น

- การทดสอบรายละเอียดของยอดคงเหลือ เป็นการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานเกี่ยวกับความถูกต้องตามควรของยอดคงเหลือในสมุดบัญชี เช่น การตรวจสอบบัญชีลูกหนี้การค้า โดยการขอคำยืนยันยอดลูกหนี้การค้า การตรวจสอบบัญชีดอกเบี้ยรับโดยการทดสอบการคำนวณ เป็นต้น

สำหรับวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีโดยการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลืออาจมาจากวิธีใดวิธีหนึ่งหรือหลายวิธี ดังนี้

● การตรวจ

ให้รวมถึงการตรวจนับสินทรัพย์ที่มีตัวตน และการตรวจสมุดบัญชีและเอกสารประกอบรายการบัญชี

- การตรวจนับสินทรัพย์ที่มีตัวตน ให้หลักฐานเกี่ยวกับความมีอยู่จริง เป็นวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่น่าเชื่อถือและมีประโยชน์ ซึ่งนอกจากจะเป็นการตรวจสอบปริมาณของสินทรัพย์แล้วยังให้หลักฐานเกี่ยวกับสภาพของสินทรัพย์ เช่น การตรวจนับสินค้าคงเหลือทำให้ทราบว่าสินค้าคงเหลือมีอยู่จริง และสินค้าดังกล่าวล้าสมัย เสื่อมชำรุดหรือไม่ เป็นต้น รวมทั้งยังทำให้ทราบถึงระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ ได้แก่ การจัดเก็บ การดูแลรักษา ฯลฯ อย่างไรก็ตามการตรวจนับสินทรัพย์ที่มีตัวตนไม่ได้ให้หลักฐานตรวจสอบบัญชีที่สนับสนุนสิ่งที่คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ได้ให้การรับรองไว้ในเรื่องสิทธิและภาระผูกพัน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพื่อให้ได้หลักฐานในเรื่องสิทธิและภาระผูกพันของสินทรัพย์ นั้น เช่น การตรวจนับรถยนต์ ทำให้ได้หลักฐานว่ารถยนต์มีอยู่จริง แต่ไม่ได้ให้หลักฐานว่าสหกรณ์เป็นเจ้าของรถยนต์ ผู้สอบบัญชีจึงต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่น ได้แก่ ตรวจทะเบียนรถยนต์หรือสัญญาซื้อรถยนต์ เพื่อให้ได้หลักฐานในเรื่องสิทธิและภาระผูกพันเกี่ยวกับรถยนต์ เป็นต้น

- การตรวจสมุดบัญชีและเอกสารประกอบรายการบัญชี เป็นวิธีการตรวจสอบสมุดบัญชีทั้งขั้นต้นและขั้นปลาย ตลอดจนเอกสารหลักฐานที่ใช้ประกอบรายการบัญชีเพื่อหาหลักฐานสนับสนุนความถูกต้อง ความครบถ้วน และเกิดขึ้นจริงของรายการที่บันทึกในบัญชี เช่น การตรวจสอบใบกำกับสินค้าและใบเสร็จรับเงินขายสินค้ากับสมุดขายสินค้าเพื่อให้ได้หลักฐานความครบถ้วน ถูกต้อง หรือการเลือกตรวจรายการในสมุดขายสินค้ากับเอกสารใบกำกับสินค้าและใบเสร็จรับเงินขายสินค้า เพื่อให้แน่ใจว่ารายการขายในงบการเงินเป็นรายการที่เกิดขึ้นจริง เป็นต้น

● การสังเกตการณ์

เป็นการดูขั้นตอนหรือวิธีการที่สหกรณ์ปฏิบัติ เพื่อให้ได้หลักฐานเกี่ยวกับความมีอยู่จริง เช่น สังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ เป็นต้น และเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมั่นใจในหลักฐานที่ได้จากการสังเกตการณ์ก็อาจใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพื่อให้ได้หลักฐานเพิ่มเติม เช่น หากพบว่ามีสินค้าล้าสมัย เสื่อมชำรุด ผู้สอบบัญชีอาจหาหลักฐานอื่นเพิ่มเติมเพื่อให้แน่ใจในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในเรื่องการตีราคาสินค้าดังกล่าว โดยการสอบถามคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์หรือฝ่ายจัดการ

● การสอบถาม

เป็นการหาข้อมูลเพื่อสนับสนุนข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีทราบมาก่อนหรือข้อมูลใหม่จากบุคคลที่มีความรู้ทั้งภายนอกและภายในสหกรณ์ ซึ่งอาจเป็นการสอบถามด้วยวาจาหรือลายลักษณ์อักษรก็ได้ วิธีการสอบถามเป็นวิธีการตรวจสอบที่ใช้อย่างมากตลอดการตรวจสอบ แต่การสอบถามอาจไม่ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่สมบูรณ์ในตัวเอง เนื่องจากผู้ตอบอาจมีอคติหรือไม่บอกความจริง ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงควรใช้วิธีการตรวจสอบอื่นประกอบ เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่สนับสนุนคำตอบที่ได้รับ เช่น ผู้สอบบัญชีอาจทำ

หนังสือสอบถามความเกี่ยวกับคดีความฟ้องร้อง ร่วมกับการสอบถามคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ และฝ่ายจัดการ

- **การขอคำยืนยัน**

เป็นการหาข้อมูลจากบุคคลภายนอกเพื่อยืนยันข้อมูลที่มีอยู่ในบัญชี เช่น ขอคำยืนยันยอดลูกหนี้ เจ้าหนี้ เป็นต้น การขอคำยืนยันยอดให้หลักฐานการสอบบัญชีที่มีคุณภาพน่าเชื่อถือ หากผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนด กล่าวคือ มีการจัดส่งหนังสือยืนยันโดยทีมงานของผู้สอบบัญชีและระบุให้ผู้ตอบยืนยันยอดถึงผู้สอบบัญชีโดยตรง

- **การคำนวณซ้ำ**

การคำนวณซ้ำ ประกอบด้วย การตรวจสอบความถูกต้องของตัวเลขในเชิงคำนวณ ในเอกสารเบื้องต้นและสมุดบัญชี และทดสอบการคำนวณโดยอิสระของผู้สอบบัญชี เช่น ทดสอบการคำนวณ ค่าเสื่อมราคา ดอกเบี้ยค้างจ่าย ทดสอบการบวกเลขในสมุดเงินสด เป็นต้น

2. การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

เป็นการตรวจสอบโดยการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ที่มีเหตุผลระหว่างข้อมูลทางการเงินและหรือข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน เพื่อดูความเปลี่ยนแปลง รายการผิดปกติ ความสัมพันธ์ อัตราส่วน และแนวโน้มที่สำคัญ ว่าเป็นไปตามที่ควรจะเป็นหรือไม่ เพื่อให้ทราบว่ามี การแสดงข้อมูลในงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบแต่เพียงอย่างเดียว สำหรับรายการที่ไม่มีสาระสำคัญ หรืออาจใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบร่วมกับวิธีการตรวจสอบอื่นเพื่อให้เกิดความมั่นใจในความถูกต้องของรายการที่ตรวจสอบนั้นก็ได้ เช่น วิเคราะห์โดยการคำนวณอัตราร้อยละของภาษีมูลค่าเพิ่มจากยอดขายเปรียบเทียบกับบัญชีว่ามีผลต่างอย่างมีสาระสำคัญหรือไม่ หากผู้สอบบัญชีจะต้องหาหลักฐานอื่นเพิ่มเติม หรือใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบกับรายการในงบการเงินระหว่างปีปัจจุบันกับปีก่อนว่ามีอัตราการเปลี่ยนแปลงที่เป็นสาระสำคัญหรือไม่ เป็นต้น การใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบเป็นวิธีที่มีประสิทธิภาพวิธีหนึ่งที่ใช้เวลาในการตรวจสอบเพียงเล็กน้อย

การพิจารณากำหนดวิธีการตรวจสอบในแผนการสอบบัญชีโดยรวม

การที่จะกำหนดวิธีการตรวจสอบของแต่ละปัจจัยเสี่ยงตามการดำเนินธุรกิจแต่ละธุรกิจของสหกรณ์ว่าจะทำการตรวจสอบด้วยวิธีใด อย่างไรนั้น **ต้องนำความเสี่ยงที่ยังเหลืออยู่มาใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณา** ซึ่งมีแนวทางดังนี้

- กรณีผลการประเมินมีความเสี่ยงที่ยังเหลืออยู่ในระดับสูง แสดงว่าสหกรณ์มีโอกาสมากที่งบการเงินจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ เนื่องจากสหกรณ์ไม่มีการกำหนดระบบการควบคุมไว้หรือขาดการควบคุมที่สำคัญ ดังนั้น วิธีการตรวจสอบ จึงไม่ควรใช้วิธีการทดสอบการควบคุมเพียงอย่างเดียว เพราะอาจจะไม่ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในการสรุปผลการตรวจสอบและหรือแสดงความเห็นต่องบการเงิน แต่ควรใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ณ วันสิ้นปีให้มากขึ้น หรือใช้วิธีการทดสอบการควบคุมควบคู่กับวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ได้แก่ การเข้าร่วมสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้า/ผลิตผลคงเหลือ หรือขอคำยืนยันยอดในกรณีที่สินค้าเก็บไว้กับบุคคลภายนอก การตรวจเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการซื้อขาย การเบิกจ่ายสินค้า/ผลิตผล การตรวจตัดยอดซื้อขาย การตรวจหลักเกณฑ์วิธีการตีราคาร่วมกับการวิเคราะห์เปรียบเทียบ เป็นต้น เพื่อลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับต่ำพอที่ผู้สอบบัญชีจะยอมรับได้

- กรณีผลการประเมินมีความเสี่ยงที่ยังเหลืออยู่ในระดับกลาง แสดงว่าสหกรณ์มีระบบการควบคุมภายในอยู่บ้าง แต่โอกาสที่งบการเงินจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงก็ยังมียู่ ปริมาณหลักฐาน

จากการตรวจสอบจึงต้องมีปริมาณพอสมควร เพราะเชื่อถือในระบบการควบคุมภายในบางส่วน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีควรใช้วิธีทดสอบการควบคุม เพื่อสนับสนุนว่าระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่มีประสิทธิภาพจริงรวมกับการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระสำหรับเรื่องที่มีจุดอ่อนจากการควบคุมหรือขาดการควบคุมที่สำคัญ เช่น สอบทานการปฏิบัติตามระเบียบ สอบทานการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ วิเคราะห์เปรียบเทียบ เข้าร่วมสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้า/ผลิตผลคงเหลือ หรือขอคำยืนยันยอดในกรณีที่มีสินค้าเก็บไว้กับบุคคลภายนอก เป็นต้น

- กรณีผลการประเมินมีความเสี่ยงที่ยังเหลืออยู่ในระดับต่ำ แสดงว่าสหกรณ์มีระบบการควบคุมภายในที่ดี มีโอกาสน้อยที่งบการเงินจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ปริมาณหลักฐานจากการตรวจสอบจึงไม่จำเป็นต้องมากนัก ทั้งนี้ เพราะเชื่อถือในระบบการควบคุมภายใน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีควรลดปริมาณการตรวจสอบเนื้อหาสาระแล้วใช้วิธีการทดสอบการควบคุม เพื่อสนับสนุนผลการประเมินระบบการควบคุมภายในว่ามีประสิทธิภาพจริง เช่น สอบทานการปฏิบัติตามระเบียบ สอบทานการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ เข้าร่วมสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้า/ผลิตผลคงเหลือ หรือขอคำยืนยันยอดในกรณีที่มีสินค้าเก็บไว้กับบุคคลภายนอก ร่วมกับการสอบถามจากคณะกรรมการดำเนินการถึงแผนการจัดการสินค้า เปรียบเทียบสินค้า/ผลิตผลคงเหลือที่ตรวจนับได้กับบัญชีคุม เป็นต้น

อนึ่ง การกำหนดวิธีการตรวจสอบในแผนการสอบบัญชีโดยรวม ให้กำหนดเฉพาะวิธีการตรวจสอบย่อยๆ ของเรื่องที่ตรวจสอบ เช่น ตรวจนับเงินสด ขอคำยืนยันยอดลูกหนี้ สังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ เป็นต้น ส่วนรายละเอียดของวิธีการตรวจสอบให้ไประบุไว้ในแนวการสอบบัญชีต่อไป นอกจากนี้ หากผู้สอบบัญชีพิจารณาเห็นว่าผลการประเมินความเสี่ยงอยู่ในระดับต่ำ และไม่มีสาระสำคัญรวมทั้งเห็นว่าใช้วิธีการตรวจสอบโดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบปัจจุบันกับปีก่อนก็เพียงพอเช่นนี้ให้ผู้สอบบัญชีระบุไว้ในช่องวิธีการตรวจสอบว่า “วิเคราะห์เปรียบเทียบและ ไม่กำหนดแนวการสอบบัญชี”

3. ระดับความมีสาระสำคัญ

ในหัวข้อนี้เป็นการกำหนดระดับความไม่ถูกต้องของรายการและข้อมูลของผู้สอบบัญชียอมรับได้ โดยผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างไม่มีเงื่อนไข แม้ว่าพบความไม่ถูกต้อง (การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง) ซึ่งไม่ได้มีการปรับปรุงบัญชี

การพิจารณาว่าเรื่องใดมีสาระสำคัญ เป็นเรื่องการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี โดยพิจารณาจากผลกระทบในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน หากงบการเงินไม่แสดงข้อมูลนั้นหรือมีความผิดพลาดของข้อมูลที่แสดงในงบการเงินนั้นแล้ว มีผลกระทบต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินถือว่ารายการนั้นมีสาระสำคัญ

ในการพิจารณาระดับความมีสาระสำคัญควรพิจารณาในเชิงปริมาณ (จำนวนเงิน) และเชิงคุณภาพ (ลักษณะ) เช่น การไม่ปฏิบัติตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายบัญชีไม่ถูกต้อง ไม่เพียงพอ เป็นต้น รวมทั้งข้อผิดพลาดแต่ละรายการซึ่งมีจำนวนเล็กน้อยแต่รวมกันแล้วอาจมีสาระสำคัญด้วย ทั้งนี้ ควรพิจารณาความมีสาระสำคัญทั้งในระดับงบการเงิน ระดับยอดคงเหลือแต่ละบัญชีหรือรายการ และการเปิดเผยข้อมูล

สำหรับการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญในแผนการสอบบัญชีโดยรวม จะช่วยให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมุ่งเน้นการตรวจสอบเฉพาะเรื่องที่สำคัญมากกว่าเรื่องที่ไม่สำคัญ ช่วยให้ผู้สอบบัญชีตัดสินใจได้ว่าควรจะ

ตรวจสอบรายการใด ควรจะเลือกตัวอย่างแบบใด และควรใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบหรือไม่ รวมทั้งช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถกำหนดวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมในแต่ละสถานการณ์นั้นๆ

เกณฑ์ในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ

โดยทั่วไประดับความมีสาระสำคัญที่ผู้สอบบัญชีกำหนดจะอ้างอิงกับรายการใดรายการหนึ่งในงบการเงิน ซึ่งส่วนใหญ่จะอ้างอิงกับกำไรสุทธิ เนื่องจากเป็นรายการที่มีผลต่อผู้ใช้งบการเงินมากกว่ารายการอื่น สำหรับการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญในการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ ให้ผู้สอบบัญชีใช้วิธีวัดมูลค่าเป็นจำนวนเงิน โดยจำนวนเงินที่ถือว่ามีความสำคัญในการปรับปรุงรายการบัญชี ให้พิจารณาเป็น 2 กรณี คือ

(1) กรณีรายการผิดพลาดมีผลกระทบต่อกำไรขาดทุน ให้พิจารณาผลการดำเนินงานของสหกรณ์ที่ตรวจสอบนั้นว่ามีกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ดังนี้

● กรณีมีกำไรสุทธิ ให้กำหนดระดับความมีสาระสำคัญ โดยใช้เกณฑ์อัตราร้อยละของกำไรสุทธิ ดังนี้

กำไรสุทธิ (บาท)	อัตราร้อยละของกำไรสุทธิ ที่จะต้องปรับปรุงรายการ
น้อยกว่าหรือเท่ากับ 1,000,000	มากกว่า 0.5
มากกว่าหรือเท่ากับ 1,000,001 แต่ไม่เกินหรือเท่ากับ 5,000,000	มากกว่า 0.4
มากกว่าหรือเท่ากับ 5,000,001 ขึ้นไป	มากกว่า 0.3

● กรณีมีผลขาดทุนสุทธิ ให้กำหนดระดับความมีสาระสำคัญ โดยใช้เกณฑ์อัตราร้อยละของยอดขาย/บริการ ดังนี้

ขาย/บริการ (บาท)	อัตราร้อยละของยอดขาย/บริการ ที่จะต้องปรับปรุงรายการ
น้อยกว่าหรือเท่ากับ 2,000,000	มากกว่า 0.4
มากกว่าหรือเท่ากับ 2,000,001 แต่ไม่เกินหรือเท่ากับ 10,000,000	มากกว่า 0.3
มากกว่าหรือเท่ากับ 10,000,001 ขึ้นไป	มากกว่า 0.2

(2) กรณีรายการผิดพลาดมีผลกระทบต่อบุคล ให้กำหนดระดับความมีสาระสำคัญ โดยใช้เกณฑ์อัตราร้อยละของสินทรัพย์ทั้งสิ้น ดังนี้

สินทรัพย์ทั้งสิ้น (บาท)	อัตราร้อยละของสินทรัพย์ทั้งสิ้น ที่จะต้องปรับปรุงรายการ
น้อยกว่าหรือเท่ากับ 2,000,000	มากกว่า 0.5
มากกว่าหรือเท่ากับ 2,000,001 แต่ไม่เกินหรือเท่ากับ 20,000,000	มากกว่า 0.3
มากกว่าหรือเท่ากับ 20,000,001 ขึ้นไป	มากกว่า 0.2

อนึ่ง จำนวนเงินของกำไรสุทธิ หรือยอดขาย/บริการ หรือยอดสินทรัพย์ทั้งสิ้น ให้ใช้จำนวนเงินก่อนปรับปรุงรายการบัญชีผิดพลาดในการเปรียบเทียบอัตราร้อยละ

กรณีพบข้อผิดพลาดที่มีจำนวนเงินอยู่ในระดับความมีสาระสำคัญที่กำหนด ให้ผู้สอบบัญชีแนะนำให้สหกรณ์แก้ไขปรับปรุงรายการบัญชีและติดตามการแก้ไขปรับปรุงดังกล่าวให้ถูกต้อง แต่หากพบข้อผิดพลาดซึ่งจำนวนเงินไม่อยู่ในระดับความมีสาระสำคัญที่กำหนด ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาไม่ปรับปรุงข้อผิดพลาดรายการนั้นได้ ยกเว้น กรณีต่อไปนี้ให้ปรับปรุงรายการบัญชีและแก้ไขให้ถูกต้อง คือ

- กรณีที่พบว่าข้อผิดพลาดดังกล่าวเป็นเรื่องเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติให้เป็นไปตามระเบียบ/คำแนะนำของนายทะเบียนสหกรณ์หรือกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เช่น สหกรณ์คิดค่าเสื่อมราคาอาคารและอุปกรณ์หรือตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญไม่เป็นไปตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด เป็นต้น

- กรณีที่มีข้อผิดพลาดเกี่ยวกับการจัดประเภทรายการในงบการเงิน ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีจะต้องระบุสาเหตุของรายการผิดพลาดที่ตรวจพบและไม่ได้ทำการปรับปรุงบัญชีไว้ในกระดาษทำการที่เกี่ยวข้องด้วย

ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีอาจใช้ดุลยพินิจในการพิจารณากำหนดระดับความมีสาระสำคัญในการปรับปรุงรายการบัญชีต่ำกว่าเกณฑ์ข้างต้นได้ตามแต่จะเห็นสมควร

ตัวอย่างที่ 1 ระดับความมีสาระสำคัญ (กรณีจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวมโดยใช้ข้อมูลจากงบการเงินปีปัจจุบันที่ทำการตรวจสอบ โดยสหกรณ์มีสินทรัพย์ทั้งสิ้น 5.00 ล้านบาท และกำไรสุทธิ 0.90 ล้านบาท)

กำหนดระดับความมีสาระสำคัญในการพิจารณาปรับปรุงรายการจากข้อมูลในงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม 2560 เป็นเกณฑ์ในการตรวจสอบ ดังนี้

- กรณีรายการผิดพลาดที่มีผลกระทบต่อกำไรขาดทุน จำนวนเงินที่ถือว่ามีความมีสาระสำคัญ คือ จำนวนเงินที่มากกว่าร้อยละ 0.5 ของกำไรสุทธิ
- กรณีรายการผิดพลาดที่มีผลกระทบต่อบดุล จำนวนเงินที่ถือว่ามีความมีสาระสำคัญ คือ จำนวนเงินที่มากกว่าร้อยละ 0.3 ของสินทรัพย์ทั้งสิ้น

ตัวอย่างที่ 2 ระดับความมีสาระสำคัญ (กรณีจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวมโดยใช้ข้อมูลจากงบการเงินปีก่อน)

กำหนดระดับความมีสาระสำคัญในการพิจารณาปรับปรุงรายการจากข้อมูลในงบการเงินปีก่อนสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม 2560 เป็นเกณฑ์ในการตรวจสอบระหว่างปี ดังนี้

- กรณีรายการผิดพลาดที่มีผลกระทบต่อกำไรขาดทุน จำนวนเงินที่ถือว่ามีความมีสาระสำคัญ คือ จำนวนเงินที่มากกว่าร้อยละ 0.5 ของกำไรสุทธิ
- กรณีรายการผิดพลาดที่มีผลกระทบต่อบดุล จำนวนเงินที่ถือว่ามีความมีสาระสำคัญ คือ จำนวนเงินที่มากกว่าร้อยละ 0.3 ของสินทรัพย์ทั้งสิ้น

ระดับความมีสาระสำคัญ สำหรับการตรวจสอบประจำปีอาจมีการปรับปรุงตามข้อมูลจากผู้สอบบัญชีได้รับเพิ่มเติม

ตัวอย่างที่ 3 จากข้อมูลในตัวอย่างที่ 2 หากผู้สอบบัญชีตรวจสอบบัญชีประจำปีแล้ว พบว่าข้อมูลสหกรณ์มีการเปลี่ยนแปลง โดยมีสินทรัพย์ทั้งสิ้น 5.10 ล้านบาท และมีกำไรสุทธิประจำปี 1.20 ล้านบาท ผู้สอบบัญชีต้องปรับปรุงระดับความมีสาระสำคัญ เป็นดังนี้

- กรณีรายการผิดพลาดที่มีผลกระทบต่องบกำไรขาดทุน จำนวนเงินที่ถือว่ามีความสำคัญ คือ จำนวนเงินที่มากกว่าร้อยละ 0.4 ของกำไรสุทธิ
- กรณีรายการผิดพลาดที่มีผลกระทบต่องบดุล จำนวนเงินที่ถือว่ามีความสำคัญ คือ จำนวนเงินที่มากกว่าร้อยละ 0.3 ของสินทรัพย์ทั้งสิ้น

อนึ่ง หากสหกรณ์มีผลกำไรสุทธิในปีก่อน แต่ปีบัญชีที่ตรวจสอบมีผลขาดทุนสุทธิ ให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาปรับปรุงแก้ไขกำหนดระดับความสำคัญ โดยใช้เกณฑ์อัตราร้อยละของยอดขาย/บริการ

4. กำหนดการตรวจสอบ

การกำหนดระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี แยกเป็นการตรวจสอบระหว่างปี และการตรวจสอบประจำปี ได้แก่ การสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ การตรวจสอบประจำปี และวันที่คาดว่าจะเสนอรายงานการสอบบัญชีและกระดาษทำการได้ ทั้งนี้ ในการกำหนดว่าจะใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบช่วงใด เท่าไร ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาจากระดับความเสี่ยงและระดับความสำคัญ เช่น หากส่วนใหญ่สหกรณ์มีความเสี่ยงจากสภาพแวดล้อมทางธุรกิจและความเสี่ยงจากการควบคุมที่ยังเหลืออยู่ในระดับสูง ผู้สอบบัญชีควรใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระและวิธีการทดสอบการควบคุมในการตรวจสอบระหว่างปี รวมทั้งรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มขึ้นด้วยวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระให้มากขึ้นในการตรวจสอบประจำปี ทั้งนี้ ลักษณะและระยะเวลาการตรวจสอบ มีรายละเอียด ดังนี้

- การตรวจสอบระหว่างปี ช่วงเวลาใด ถึงเวลาใด และต้องใช้เวลาในการตรวจสอบเท่าไร
- การสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันที่เท่าใด
- การตรวจสอบประจำปี ช่วงเวลาใด ถึงเวลาใด ใช้เวลาในการตรวจสอบเท่าไร เสนอรายงานการสอบบัญชีและกระดาษทำการ เมื่อใด (ระบุวันที่)

ตัวอย่าง กำหนดการตรวจสอบ

การตรวจสอบระหว่างปี	วันที่ 15 - 20 พฤศจิกายน 2559 รวม 5 วัน
การสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ	วันที่ 31 มีนาคม 2560
การตรวจสอบประจำปี	วันที่ 20 เมษายน ถึงวันที่ 2 มิถุนายน 2560 รวม 30 วัน
เสนอรายงานการสอบบัญชีและกระดาษทำการ	วันที่ 10 มิถุนายน 2560

กรณีไม่สามารถระบุวันที่ได้ ให้ระบุเดือนที่คาดว่าจะปฏิบัติงานตรวจสอบ ดังนี้

การตรวจสอบระหว่างปี	ในเดือนพฤศจิกายน 2559 รวม 5 วัน
การสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ	วันที่ 31 มีนาคม 2560
การตรวจสอบประจำปี	ในเดือนเมษายน ถึงเดือนมิถุนายน 2560 รวม 30 วัน
เสนอรายงานการสอบบัญชีและกระดาษทำการ	วันที่ 10 มิถุนายน 2560

กรณีผู้สอบบัญชีไม่สามารถเข้าตรวจสอบตามกำหนดการตรวจสอบที่คาดว่าจะทำได้ ก็ไม่ต้องปรับเปลี่ยนหรือแก้ไขกำหนดการที่ระบุไว้ในแผนการสอบบัญชีโดยรวมแต่อย่างใด เนื่องจากระยะเวลาตามที่กำหนดการไว้เป็นเพียงการคาดการณ์ล่วงหน้าเท่านั้น

5. ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

ให้ระบุชื่อ นามสกุล และตำแหน่งของผู้สอบบัญชี รวมทั้งผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์นั้นๆ

การปรับแผนการสอบบัญชีโดยรวม

เมื่อได้ปฏิบัติงานตรวจสอบแล้วพบว่า สหกรณ์ไม่ได้ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ หรือพบข้อสังเกต/ข้อผิดพลาดจากการตรวจสอบเนื้อหาสาระ หรือมีเหตุการณ์ที่ทำให้ต้องปรับแผนการสอบบัญชี หรือเห็นสมควรขยายขอบเขตการตรวจสอบ ให้ปฏิบัติดังนี้

- หากเป็นเรื่องที่ได้กำหนดแผนการตรวจสอบไว้ในแผนการสอบบัญชีโดยรวมแล้ว การปรับแผนหรือการขยายขอบเขตการตรวจสอบให้ระบุเพิ่มเติมไว้ในแนวการสอบบัญชี พร้อมทั้งระบุเหตุผลการปรับเปลี่ยนไว้ในช่องหมายเหตุของเรื่องนั้นๆ ในแนวการสอบบัญชี โดยไม่ต้องแก้ไขแผนการสอบบัญชีโดยรวม
- หากเป็นเรื่องที่ไม่ได้กำหนดแผนการตรวจสอบไว้ในแผนการสอบบัญชีโดยรวม เช่น มีรายการที่เพิ่มขึ้นในงบการเงินปีปัจจุบัน แต่เนื่องจากแผนการสอบบัญชีโดยรวมจัดทำขึ้นจากข้อมูลในงบการเงินปีก่อน จึงไม่ได้กำหนดแผนการตรวจสอบสำหรับรายการดังกล่าวไว้ หรือมีบางรายการที่ไม่มียอดคงเหลือทั้งในงบการเงินปีก่อนและปีปัจจุบัน แต่มีรายการเคลื่อนไหวในระหว่างปี เป็นต้น ให้ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงโดยระบุปัจจัยเสี่ยงและประเมินความเสี่ยงสภาพแวดล้อมทางธุรกิจและความเสี่ยงจากการควบคุมเพื่อให้ทราบระดับความเสี่ยงที่ยังเหลืออยู่แสดงเพิ่มเติมในแผนการสอบบัญชีโดยรวม พร้อมทั้งระบุวิธีการตรวจสอบที่สำคัญเพื่อนำไปจัดทำแนวการสอบบัญชีเพิ่มเติมด้วย

ตัวอย่าง แผนการสอบบัญชีโดยรวม

สหกรณ์การเกษตรรูปแบบใหม่ จำกัด
แผนการสอบบัญชีโดยรวม
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม 2560

1. ขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี

ตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์การเกษตรรูปแบบใหม่ จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม 2560 รวมถึงการเสนอข้อสังเกตหรือข้อเสนอแนะอันเป็นประโยชน์ต่อการบริหารงานของสหกรณ์

2. สรุปผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีและวิธีการตรวจสอบ

ปัจจัยเสี่ยง	ความเสี่ยงที่ยังเหลืออยู่		วิธีการตรวจสอบ
	ค่าคะแนน	ระดับความเสี่ยง	
การบริหารทั่วไป 1. มีการกำหนดระเบียบครอบคลุมทุกธุรกิจ 2. การกำหนดแผนงานและงบประมาณ 3. มีการกำหนดแนวทางการปฏิบัติงานในการปรับปรุงแก้ไขข้อสังเกตและข้อเสนอแนะของสหกรณ์		ปานกลาง	● ทดสอบการควบคุม - สอบทานการกำหนดระเบียบ - สอบทานการกำหนดแผนงานและงบประมาณ - สอบทานการกำหนดแนวทางการปฏิบัติงาน
ด้านมาตรฐานขั้นต่ำของการใช้โปรแกรมระบบบัญชีคอมพิวเตอร์ 1. มีการกำหนดระเบียบว่าด้วยมาตรฐานขั้นต่ำในการควบคุมภายในและการรักษาความปลอดภัยสำหรับสหกรณ์ที่ใช้โปรแกรมระบบบัญชีคอมพิวเตอร์ประมวลผลข้อมูล 2. มีการกำหนดสิทธิการเข้าถึงข้อมูลโปรแกรมคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ 3. มีการสำรองข้อมูลและเก็บรักษาข้อมูล		ปานกลาง	● ทดสอบการควบคุม - สอบทานการกำหนดระเบียบ - สอบทานการกำหนดสิทธิ์ - สอบทานการสำรองข้อมูลและการเก็บรักษาข้อมูล

ปัจจัยเสี่ยง	ความเสี่ยงที่ยังเหลืออยู่		วิธีการตรวจสอบ
	ค่าคะแนน	ระดับความเสี่ยง	
การให้เงินกู้และลูกหนี้เงินให้กู้ 1. ลูกหนี้ค้ำนานสหกรณ์ไม่สามารถรับชำระหนี้ได้ ไม่สามารถดำเนินการใดๆ ได้ 2. การประมาณค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญลูกหนี้ ดอกเบี้ยค้าง ค่าปรับค้างไม่เหมาะสม ไม่เป็นไปตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ 3. มีการเปลี่ยนสัญญาใหม่โดยไม่ได้รับชำระจริง (แปลงหนี้) 4. มีลูกหนี้ผิดนัดชำระหนี้เป็นจำนวนมาก	3 2 2 3	สูง ปานกลาง ปานกลาง สูง	● ทดสอบการควบคุม - สอบทานระเบียบและการปฏิบัติงาน - สอบทานการจัดทำรายงานวิเคราะห์อายุลูกหนี้ - สอบทานการอนุมัติจ่ายเงินกู้ - สอบทานเอกสารการรับชำระ ● ตรวจสอบเนื้อหาสาระ - ตรวจสอบเอกสาร - เปรียบเทียบยอดคงเหลือ - ยืนยันยอดลูกหนี้เงินกู้คงเหลือ - ทดสอบการคำนวณและเปรียบเทียบยอดคงเหลือและการบันทึกบัญชี

ปัจจัยเสี่ยง	ความเสี่ยงที่ยังเหลืออยู่		วิธีการตรวจสอบ
	ค่าคะแนน	ระดับความเสี่ยง	
การขายสินค้าและลูกหนี้การค้า 1. ขายเชื่อโดยไม่มีลายมือชื่อผู้รับสินค้า 2. ขายสินค้าเป็นเงินเชื่อให้กับบุคคลภายนอก 3. ขายเชื่อโดยไม่จัดทำสัญญาซื้อขายและหลักประกัน 4. มีการขายสินค้าใกล้วันสิ้นปีบัญชีและมีการรับคืนในช่วงต้นปีบัญชี 5. บันทึกบัญชีขายสินค้าไม่ตรงกับวันที่ขายสินค้า 6. ขายสินค้าแล้วไม่ได้บันทึกรับเงินทันที 7. มีการยกเลิกใบเสร็จรับเงินจากการขายสินค้า 8. ไม่มีการยืนยันยอดลูกหนี้การค้า 9. ไม่มีหลักประกันในการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ 10. ไม่มีการติดตามการชำระหนี้ตามระยะเวลาการให้เครดิต	2.5 2.5 3.5 2 2 2.5 1.5 2.5 3.5 3	สูง สูง สูง ปานกลาง ปานกลาง สูง ต่ำ สูง สูง สูง	● ทดสอบการควบคุม - สอบทานระเบียบและเงื่อนไขเกี่ยวกับการขายสินค้า - สอบทานรายงานการขายจากโปรแกรมระบบสินค้า ● ตรวจสอบเนื้อหาสาระ - ตรวจสอบเอกสารและการบันทึกบัญชี - ตรวจสอบตัดยอดขาย - ขอคำยืนยันยอด - สอบทานการคำนวณและการบันทึกบัญชี
การขายน้ำมันเชื้อเพลิงและลูกหนี้ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง 1. ขายสินค้าเป็นเงินเชื่อให้กับบุคคลภายนอก 2. ขายเชื่อโดยไม่จัดทำสัญญาซื้อขายและหลักประกัน 3. บันทึกบัญชีขายสินค้าไม่ตรงกับวันที่ขายสินค้า 4. ไม่มีการยืนยันยอดลูกหนี้การค้า 5. ไม่มีหลักประกันในการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ 6. ไม่มีการติดตามการชำระหนี้ตามระยะเวลาการให้เครดิต	2.5 3.5 2 2.5 3.5 3	สูง สูง ปานกลาง สูง สูง สูง	● ทดสอบการควบคุม - สอบทานกำหนดราคาขาย - สอบทานการอนุมัติและการชำระหนี้ - สอบทานการบันทึกรายการ - สอบทานการรับชำระหนี้ - สอบทานการคำนวณและการบันทึกบัญชี ● ตรวจสอบเนื้อหาสาระ - ตรวจสอบเอกสารและการบันทึกบัญชี - ขอคำยืนยันยอด - เปรียบเทียบยอดคงเหลือ

ปัจจัยเสี่ยง	ความเสี่ยงที่ยังเหลืออยู่		วิธีการตรวจสอบ
	ค่าคะแนน	ระดับความเสี่ยง	
การรับฝากเงินและเจ้าหน้าที่เงินรับฝาก 1. รับฝากเงินจากบุคคลภายนอก 2. การรับฝากโดยการโอนทางธนาคาร 3. ไม่มีเอกสารการขอปิดบัญชี	2.5 2 2	สูง ปานกลาง ปานกลาง	● ทดสอบการควบคุม - สอบทานเอกสารการเปิดบัญชีเงินรับฝาก - สอบทานระเบียบและเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการรับฝากเงิน ● ตรวจสอบเนื้อหาสาระ - เปรียบเทียบยอดคงเหลือ - ขอคำยืนยันยอด
การซื้อสินค้าและเจ้าหน้าที่การค้า 1. จ่ายเงินโดยไม่ได้รับใบเสร็จรับเงิน	2	ปานกลาง	● ทดสอบการควบคุม - สอบทานรายงานที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกรายการซื้อ - สอบทานรายการจ่ายก่อนหรือหลังวันสิ้นงวดว่าได้ทำการบันทึกครบถ้วนทุกงวดบัญชี ● ตรวจสอบเนื้อหาสาระ - ตรวจตัดยอดซื้อ - เปรียบเทียบยอดคงเหลือ
เงินสดและเงินฝากธนาคาร 1. ไม่มีการตรวจนับเงินสดอย่างสม่ำเสมอ	2	ปานกลาง	● ทดสอบการควบคุม - สอบทานการแบ่งแยกหน้าที่ - ตรวจนับเงินสดคงเหลือ ณ วันสิ้นปี ● ตรวจสอบเนื้อหาสาระ - ขอคำยืนยันยอด - เปรียบเทียบยอดคงเหลือเงินฝากธนาคาร - จัดทำกระดาดำทำการพิสูจน์ยอดเงินฝากธนาคาร

ปัจจัยเสี่ยง	ความเสี่ยงที่ยังเหลืออยู่		วิธีการตรวจสอบ
	ค่าคะแนน	ระดับความเสี่ยง	
สินค้าคงเหลือ 1. ไม่ได้ตรวจนับสินค้าเปรียบเทียบกับทะเบียนคุมในระหว่างปี	2.5	สูง	● ทดสอบการควบคุม - สอบทานการตรวจนับ ● ตรวจสอบเนื้อหาสาระ - วิเคราะห์ต้นทุนขายสินค้าและการเปลี่ยนแปลงของอัตรากำไรขั้นต้น - สังเกตการณ์ตรวจนับ - ทดสอบการคำนวณ - เปรียบเทียบยอดคงเหลือ
เจ้าหนี้เงินกู้ 1. เปิดเผยข้อมูลเงินเบิกเกินบัญชี/เจ้าหนี้เงินกู้ไม่ครบถ้วน	2	ปานกลาง	● ทดสอบการควบคุม - สอบทานวงเงินที่ได้รับอนุมัติ ● ตรวจสอบเนื้อหาสาระ - สอบทานการจัดทำสัญญา - ขอคำยืนยันยอด
ทุนเรือนหุ้น 1. สมาชิกไม่มีการติดต่อกับสหกรณ์เป็นเวลาเกินหนึ่งปี ทำให้ไม่ทราบสถานะที่แท้จริงของสมาชิก	2	ปานกลาง	● ทดสอบการควบคุม - สอบทานระเบียบและเงื่อนไขเกี่ยวกับสมาชิกภาพ - สอบทานเอกสารการบันทึกบัญชี ● ตรวจสอบเนื้อหาสาระ - เปรียบเทียบยอดคงเหลือ

3. ระดับความมีสาระสำคัญ

กำหนดระดับความมีสาระสำคัญในการพิจารณาปรับปรุงรายการจากข้อมูลในงบการเงินประมาณการสำหรับ 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม 2560 เป็นเกณฑ์ในการตรวจสอบ ดังนี้

- รายการผิดพลาดที่มีผลกระทบต่อกำไรขาดทุน จำนวนเงินที่ถือว่ามีความสำคัญ คือ จำนวนเงินที่มากกว่าร้อยละ 0.5 ของกำไรสุทธิ

- รายการผิดพลาดที่มีผลกระทบต่องบดุล จำนวนเงินที่ถือว่ามีความสำคัญ คือ จำนวนเงินที่มากกว่าร้อยละ 0.3 ของสินทรัพย์ทั้งสิ้น
- ระดับความมีความสำคัญสำหรับการตรวจสอบประจำปีอาจมีการปรับปรุงตามข้อมูลจากผู้สอบบัญชีได้รับเพิ่มเติม

4. กำหนดการตรวจสอบ

- การตรวจสอบระหว่างปี ในเดือนพฤศจิกายน 2559 รวม 5 วัน
- การสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ วันที่ 31 มีนาคม 2560
- การตรวจสอบประจำปี ในเดือนพฤษภาคม ถึงเดือนมิถุนายน 2560 รวม 30 วัน
- เสนอรายงานการสอบบัญชีและกระดาษทำการ วันที่ 22 มิถุนายน 2560

5. ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

ผู้สอบบัญชี	นางสาวนริศรา ตั้งใจ	นักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการ
ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี	นางสาวรัตน์ ศรีงาม	นักวิชาการตรวจสอบบัญชีปฏิบัติการ
ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี	นางประภัสสร สุกใส	นักวิชาการตรวจสอบบัญชี

(ลงชื่อ) นางสาวนริศรา ตั้งใจ ผู้สอบบัญชี
วันที่ 25 ตุลาคม 2559

ข้อมูลประกอบการจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม

รายงานสรุปผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีสหกรณ์
สหกรณ์การเกษตรรูปแบบใหม่ จำกัด
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม 2560

ปัจจัยเสี่ยง	ความเสี่ยงที่ยังเหลืออยู่	
	ค่าคะแนน	ระดับความเสี่ยง
1. การให้เงินกู้และลูกหนี้เงินให้กู้	2.5	สูง
1.1 ลูกหนี้ค้างนานสหกรณ์ไม่สามารถรับชำระหนี้ได้ไม่สามารถดำเนินการใดๆ ได้	3	สูง
1.2 การประมาณค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญลูกหนี้ ดอกเบี้ยค้าง ค่าปรับค้าง ไม่เหมาะสม ไม่เป็นไปตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์	2	ปานกลาง
1.3 มีการเปลี่ยนสัญญาใหม่โดยไม่ได้รับชำระหนี้จริง (แปลงหนี้)	2	ปานกลาง
1.4 มีลูกหนี้ผิดนัดชำระหนี้เป็นจำนวนมาก	3	สูง
2. การขายสินค้าและลูกหนี้การค้า	2.45	สูง
2.1 ไม่กำหนดวงเงินการให้เครดิตแก่ลูกค้าเป็นลายลักษณ์อักษร	1.5	ต่ำ
2.2 ขายเชื่อโดยไม่มีลายมือชื่อผู้รับสินค้า	2.5	สูง
2.3 ขายสินค้าเป็นเงินเชื่อให้กับบุคคลภายนอก	2.5	สูง
2.4 ขายเชื่อโดยไม่จัดทำสัญญาซื้อขายและหลักประกัน	3.5	สูง
2.5 มีการขายสินค้าใกล้วันสิ้นปีบัญชีและมีการรับคืนในช่วงต้นปีบัญชี	2	ปานกลาง
2.6 บันทึกบัญชีขายสินค้าไม่ตรงกับวันที่ขายสินค้า	2	ปานกลาง
2.7 ขายสินค้าแล้วไม่ได้บันทึกรับเงินทันที	2.5	สูง
2.8 มีการยกเลิกใบเสร็จรับเงินจากการขายสินค้า	1.5	ต่ำ
2.9 ไม่มีการยืนยันยอดลูกหนี้การค้า	2.5	สูง
2.10 ไม่มีหลักประกันในการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ	3.5	สูง
2.11 ไม่มีการติดตามการชำระหนี้ตามระยะเวลาการให้เครดิต	3	สูง
3. การขายน้ำมันเชื้อเพลิงและลูกหนี้ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง	2.64	สูง
3.1 ไม่กำหนดวงเงินการให้เครดิตแก่ลูกค้าเป็นลายลักษณ์อักษร	1.5	ต่ำ
3.2 ขายสินค้าเป็นเงินเชื่อให้กับบุคคลภายนอก	2.5	สูง
3.3 ขายเชื่อโดยไม่จัดทำสัญญาซื้อขายและหลักประกัน	3.5	สูง
3.4 บันทึกบัญชีขายสินค้าไม่ตรงกับวันที่ขายสินค้า	2	ปานกลาง
3.5 ไม่มีการยืนยันยอดลูกหนี้การค้า	2.5	สูง
3.6 ไม่มีหลักประกันในการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ	3.5	สูง
3.7 ไม่มีการติดตามการชำระหนี้ตามระยะเวลาการให้เครดิต	3	สูง

ปัจจัยเสี่ยง	ความเสี่ยงที่ยังเหลืออยู่	
	ค่าคะแนน	ระดับความเสี่ยง
4. การรับฝากเงินและเจ้าหนี้เงินรับฝาก	2.17	สูง
4.1 รับฝากเงินจากบุคคลภายนอก	2.5	สูง
4.2 การรับฝากโดยการโอนทางธนาคาร	2	ปานกลาง
4.3 ไม่มีเอกสารการขอปิดบัญชี	2	ปานกลาง
5. การซื้อสินค้าและเจ้าหนี้การค้า	2	ปานกลาง
5.1 จ่ายเงินโดยไม่ได้รับใบเสร็จรับเงิน	2	ปานกลาง
6. เงินสดและเงินฝากธนาคาร	2	ปานกลาง
6.1 ไม่มีการตรวจนับเงินสดอย่างสม่ำเสมอ	2	ปานกลาง
7. สินค้าคงเหลือ	2.5	สูง
7.1 ไม่ได้ตรวจนับสินค้าเปรียบเทียบกับทะเบียนคุมในระหว่างปี	2.5	สูง
8. เจ้าหนี้เงินกู้	2	ปานกลาง
8.1 เปิดเผยข้อมูลเงินเบิกเกินบัญชี/เจ้าหนี้เงินกู้ไม่ครบถ้วน	2	ปานกลาง
9. ทุนเรือนหุ้น	1.75	ปานกลาง
7.1 สมาชิกไม่มีการติดต่อกับสหกรณ์เป็นเวลาเกินหนึ่งปี ทำให้ไม่ทราบสถานะที่แท้จริงของสมาชิก	2	ปานกลาง
7.2 ข้อมูลหลักของสมาชิกถูกเปลี่ยนแปลงโดยไม่ได้รับอนุมัติ	1.5	ต่ำ

ลงชื่อ นริศรา ตั้งใจ
(นางสาวนริศรา ตั้งใจ)
นักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการ
ผู้สอบบัญชี

บรรณานุกรม

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. คู่มือการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมและการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายใน. กรกฎาคม 2555.

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. คู่มือการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม. กุมภาพันธ์ 2556.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญโดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. คู่มือการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี สำหรับ SMP.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี สำหรับ SMP. เล่ม 2.



กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

12 ถนนกรุงเกษม แขวงวัดสามพระยา

เขตพระนคร กรุงเทพมหานคร 10200

โทร. 0 2628 5240 – 59 ต่อ 3401

www.cad.go.th