



คู่มือ การวางแผนงานสอบบัญชีสหกรณ์

เรื่อง การจัดทำแนวการสอบบัญชี



กรมตรวจบัญชีสหกรณ์
สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี

คำนำ

การจัดทำแนวการสอบบัญชี ที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้ปรับปรุงใหม่นี้ มีวัตถุประสงค์ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีใช้เป็นแนวทางในการจัดทำแนวการสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ และเพื่อให้สอดคล้องกับการปรับปรุงกระบวนการวางแผนงานสอบบัญชีสหกรณ์ เรื่องการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี และการจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม ตลอดจนให้สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไป และที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด โดยคู่มือการจัดทำแนวการสอบบัญชียุทธศาสตร์นี้ จะให้ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับแนวทางในการจัดทำแนวการสอบบัญชี พร้อมตัวอย่าง เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถจัดทำแนวการสอบบัญชีและปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นไปในแนวทางเดียวกัน กรมตรวจบัญชีสหกรณ์หวังเป็นอย่างยิ่งว่าคู่มือนี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ตามสมควร

อนึ่ง แนวการสอบบัญชียุทธศาสตร์นี้ให้ใช้กับการสอบบัญชีกลุ่มเกษตรกรด้วย

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี

ธันวาคม 2560

สารบัญ

	หน้า
1. วัตถุประสงค์การจัดทำแนวการสอบบัญชี	1
2. วัตถุประสงค์การตรวจสอบ	2
3. วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชี	3
3.1 การทดสอบการควบคุม	3
3.1.1 การทดสอบรายการบัญชีรวมถึงการตรวจสอบเอกสารหลักฐานต่างๆ	3
3.1.2 การสอบถาม	4
3.1.3 การสังเกตการณ์	4
3.1.4 การปฏิบัติซ้ำ	4
3.2 การตรวจสอบเนื้อหาสาระ	4
3.2.1 วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ	4
(ก) การทดสอบรายละเอียด	4
ก.1 การตรวจสอบ	5
ก.2 การสังเกตการณ์	6
ก.3 การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก	6
ก.4 การทดสอบการคำนวณ	7
ก.5 การสอบถาม	7
ก.6 การตรวจสอบยอดยกมาทางบัญชี	8
ก.7 การตรวจสอบที่สำคัญเพิ่มเติม	8
(ข) การวิเคราะห์เปรียบเทียบ	10
3.2.2 ลักษณะและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ	12
3.2.3 ช่วงเวลาของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ	12
4. การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี	13
4.1 ความเสี่ยงในการเลือกตัวอย่าง	13
4.2 การระบุปริมาณ/ขนาดของตัวอย่างในแนวการสอบบัญชี	14
4.3 การกำหนดตัวอย่าง ขนาดและการเลือกรายการเพื่อทดสอบ	14
ตัวอย่าง ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อขนาดตัวอย่างสำหรับการทดสอบการควบคุม	16
ตัวอย่าง ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อขนาดตัวอย่างสำหรับการทดสอบรายละเอียด	18

5. การจัดทำแนวการสอบบัญชี	20
5.1 รูปแบบแนวการสอบบัญชี	20
5.2 ส่วนประกอบของแนวการสอบบัญชี	21
5.3 คำอธิบายประกอบการจัดทำแนวการสอบบัญชี	21
5.4 การปรับเปลี่ยนแนวการสอบบัญชี	24
5.5 ตัวอย่างแนวการสอบบัญชี-การให้เงินกู้และลูกหนี้เงินให้กู้	25

การจัดทำ แนวการสอบบัญชี

แนวการสอบบัญชี

การจัดทำแนวการสอบบัญชีเป็นขั้นตอนสุดท้ายของการวางแผนงานสอบบัญชี โดยการวางแผนงานสอบบัญชีสหกรณ์ ประกอบด้วย 1) การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี 2) การจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม และ 3) การจัดทำแนวการสอบบัญชี เมื่อผู้สอบบัญชีได้ประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีแล้ว จะนำความเสี่ยงที่เหลืออยู่จากผลการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว รวมทั้งข้อมูลในแผนการสอบบัญชีโดยรวม มาประกอบการพิจารณากำหนดวิธีการตรวจสอบ กำหนดประชากร และตัวอย่างในการตรวจสอบไว้ในแนวการสอบบัญชีให้เหมาะสมกับขอบเขตและระยะเวลาในการตรวจสอบ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีได้อย่างเพียงพอและเหมาะสมในการสรุปผลการตรวจสอบ ตลอดจนการแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

การตรวจสอบบัญชีสหกรณ์บางครั้งผู้สอบบัญชีอาจพบสถานการณ์ต่างๆ ที่ต้องพิจารณาเลือกใช้วิธีการตรวจสอบจากวิธีการตรวจสอบหลายๆ วิธีให้เหมาะสมกับระดับความเสี่ยงในสถานการณ์นั้นๆ กรณีผู้สอบบัญชีเลือกใช้วิธีการตรวจสอบที่ไม่เหมาะสม จะทำให้การตรวจสอบไม่ได้หลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อสรุปผลการตรวจสอบตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ ดังนั้น เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ และสามารถใช้เป็นเกณฑ์ในการสรุปผลการตรวจสอบได้เหมาะสมยิ่งขึ้น ผู้สอบบัญชีจะต้องจัดทำแนวการสอบบัญชี เพื่อกำหนดวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับลักษณะความยากและความเสี่ยงในการสอบบัญชีของแต่ละสหกรณ์

ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำแนวการสอบบัญชีก่อนเข้าปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีระหว่างปีหรือตรวจสอบบัญชีประจำปี โดยใช้ข้อมูลหรือรายละเอียดจากแผนการสอบบัญชีโดยรวมและผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี เพื่อกำหนดขอบเขต วิธีการตรวจสอบและช่วงเวลาตรวจสอบแต่ละเรื่องในรายละเอียดอย่างเหมาะสมและรัดกุม เพื่อลดความเสี่ยงในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี

1. วัตถุประสงค์การจัดทำแนวการสอบบัญชี

1.1 เพื่อให้ผู้สอบบัญชีกำหนดวิธีการตรวจสอบต่างๆ การเลือกตัวอย่างและปริมาณการตรวจสอบรวมทั้งประมาณระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ เพื่อให้สามารถรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

1.2 เพื่อใช้เป็นคำสั่งงานแก่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และควบคุมงานตรวจสอบให้ดำเนินไปตามแนวการสอบบัญชี ที่กำหนดไว้ ตลอดจนใช้สอบทานงานของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีได้ด้วย

1.3 เพื่อใช้บันทึกการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดดังนี้โดย

(1.3.1) แนวการสอบบัญชีที่กำหนดไว้ในเบื้องต้น อาจปรับปรุงเปลี่ยนแปลงได้เมื่อผู้สอบบัญชีได้ทำการทดสอบการควบคุมภายในของสหกรณ์แล้ว หรือตรวจพบสถานการณ์หรือข้อมูลเพิ่มเติมที่มีสาระสำคัญที่จำเป็นต้องขยายขอบเขตการตรวจสอบ หรือปรับเปลี่ยนวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมยิ่งขึ้น โดยบันทึกเหตุผลการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงไว้ที่หมายเหตุในแนวการสอบบัญชี

(1.3.2) เมื่อผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตรวจสอบในแต่ละเรื่องแล้วเสร็จ จะบันทึกกระดาษทำการอ้างอิงเรื่องที่ตรวจสอบ วันที่ตรวจสอบ ชื่อผู้ตรวจสอบ ในแนวการสอบบัญชี เพื่อใช้สอบทานการจัดทำกระดาษทำการและแนวการสอบบัญชีแต่ละเรื่องให้ครบถ้วนและสอดคล้องกัน

2. วัตถุประสงค์การตรวจสอบ

ผู้สอบบัญชีกำหนดวัตถุประสงค์การตรวจสอบ เพื่อรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบในเรื่องนั้นๆ และสนับสนุนสิ่งที่คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ได้ให้คำรับรองไว้เกี่ยวกับการจัดทำงบการเงิน เพื่อให้สามารถสรุปผลการตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อการเงินได้ ตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

การรับรองของคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์เกี่ยวกับการจัดทำงบการเงิน ในเรื่องดังต่อไปนี้

2.1 **ความมีอยู่จริง** สหกรณ์มีสินทรัพย์ หนี้สิน และทุนของสหกรณ์อยู่จริง ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน เช่น เงินสด เงินฝากธนาคาร เงินลงทุน ลูกหนี้ สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เจ้าหนี้ ทุนเรือนหุ้น มีอยู่จริง ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน เป็นต้น

2.2 **เกิดขึ้นจริง** รายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่อยู่ในงบการเงินได้เกิดขึ้นจริงในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ที่ตรวจสอบและเกี่ยวข้องกับสหกรณ์ เช่น ลูกหนี้เงินให้กู้เกิดขึ้นจริงจากการดำเนินธุรกิจสินเชื่อ โดยสหกรณ์จ่ายเงินให้กู้และลูกหนี้เงินให้กู้ได้รับเงินจริงตรงตามจำนวนเงินที่ระบุในสัญญา เงินให้กู้ เป็นต้น

2.3 **ความครบถ้วนของรายการ** รายการบัญชีสินทรัพย์ หนี้สินและทุนของสหกรณ์ รวมถึงรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีของสหกรณ์ที่เกิดขึ้นได้บันทึกรายการไว้ในบัญชี รวมทั้งเปิดเผยไว้ในงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินโดยครบถ้วนและเป็นไปตามระเบียบและคำแนะนำที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด เช่น งบแสดงฐานะการเงินแสดงรายการสินทรัพย์ หนี้สิน และทุนของสหกรณ์ไว้อย่างครบถ้วน หมายเหตุประกอบงบการเงินเปิดเผยเกี่ยวกับเกณฑ์การวัดค่าในการจัดทำงบการเงิน นโยบายการบัญชีและข้อมูลเพิ่มเติมอื่นๆ ที่จำเป็น เป็นต้น

2.4 **สิทธิและการผูกพัน** สินทรัพย์เป็นกรรมสิทธิ์ของสหกรณ์ หนี้สินเป็นภาระความรับผิดชอบของสหกรณ์ต้องชำระหนี้ ณ วันใดวันหนึ่ง ซึ่งไม่ใช่หนี้สินส่วนบุคคล เช่น สหกรณ์มีกรรมสิทธิ์ในสินค้าคงเหลือ และมีภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายชำระหนี้ค่าสินค้าแก่เจ้าหนี้การค้า เป็นต้น

2.5 การแสดงและวัดมูลค่า สหกรณ์รับรู้และบันทึกการสินทรัพย์และหนี้สินที่ได้มาในราคาหรือมูลค่าที่เหมาะสมตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด และบันทึกบัญชีตรงตามรอบระยะเวลาที่เกิดขึ้น เช่น การตั้งค่าเผื่อเพื่อปรับมูลค่าสินทรัพย์ให้แสดงในราคาที่เหมาะสม ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน เป็นต้น

2.6 การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล การแสดงรายการในงบการเงิน การจัดประเภทรายการ และรายละเอียดประกอบงบการเงิน รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินของสหกรณ์ เป็นไปตามระเบียบและคำแนะนำที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

3. วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีกำหนดวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ วิธีการตรวจสอบแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้

3.1 การทดสอบการควบคุม

3.2 การตรวจสอบเนื้อหาสาระ

3.1 การทดสอบการควบคุม เป็นวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพ ของการปฏิบัติตามการควบคุมภายในของสหกรณ์ สามารถป้องกันหรือตรวจพบหรือแก้ไข การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตลอดจนมีการปฏิบัติตามระเบียบที่กำหนดอย่างสม่ำเสมอ และมีประสิทธิภาพตลอดรอบระยะเวลาบัญชีที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ หรือมีการละเว้น ละเลย ไม่ปฏิบัติตามระเบียบและไม่ปฏิบัติตามการควบคุมภายในที่กำหนดเพียงใด ดังนั้น ผู้สอบบัญชีควรทำการทดสอบการควบคุมภายใน กรณีมีความเสี่ยงที่เหลื่อมอยู่จากการผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี โดยกำหนดวิธีการทดสอบการควบคุมไว้ในแนวการสอบบัญชีระหว่างปีและ/หรือการสอบบัญชีประจำปี ตามแต่จะเห็นสมควร วิธีการทดสอบการควบคุมมีดังนี้

(3.1.1) การทดสอบรายการบัญชีรวมถึงการตรวจสอบเอกสารหลักฐานต่างๆ เป็นการทดสอบรายการบัญชีเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง เพื่อทราบว่าการควบคุมภายในที่กำหนดไว้นั้น สหกรณ์มีการปฏิบัติตามและบันทึกบัญชีถูกต้องแล้วหรือไม่ โดยอาจสอบถามรายการบัญชีตั้งแต่เริ่มต้นจนถึงขั้นสุดท้ายในแต่ละด้าน (Work - Through) เช่น การทดสอบรายการให้เงินกู้ยืมแก่สมาชิก เริ่มสอบถามตั้งแต่สัญญาเงินให้กู้ รายงานการประชุมเกี่ยวกับการอนุมัติเงินให้กู้ ทะเบียนผู้ค้ำประกันและหลักประกันเงินให้กู้ หลักฐานการจ่ายเงินกู้เป็นไปตามระเบียบที่กำหนดหรือไม่ และสอบถามการบันทึกบัญชีในสมุดบัญชีขั้นต้นและขั้นปลายว่าถูกต้องครบถ้วนหรือไม่ เป็นต้น วิธีการนี้จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจพบข้อผิดพลาด และเสนอแนะแนวทางแก้ไขแก่สหกรณ์ได้ นอกจากนี้จากการทดสอบดังกล่าวผู้สอบบัญชีอาจสรุปได้ว่าการควบคุมภายใน ได้มีการปฏิบัติตามหรือไม่และได้ผลดีเพียงใด หรือมีการควบคุมอื่นทดแทนหรือไม่เพียงใด

(3.1.2) การสอบถาม เป็นการสอบถามคณะกรรมการดำเนินการ เจ้าหน้าที่สหกรณ์ และ/หรือผู้ตรวจสอบกิจการ คำตอบที่ได้รับจากการสอบถามอาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลซึ่งไม่เคยได้รับมาก่อน หรือได้รับข้อมูลที่สอดคล้องกับหลักฐานการสอบบัญชีอื่น หรือได้รับข้อมูลที่แตกต่างจากข้อมูลอื่นที่ผู้สอบบัญชีเคยได้รับมาก่อน ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่าคำตอบที่ได้สอดคล้องและสมเหตุสมผลกับรายการที่บันทึกบัญชีหรือไม่ และคำตอบที่ได้รับจากบุคคลต่างๆ ของสหกรณ์มีความขัดแย้ง หรือสัมพันธ์กันหรือไม่ เพื่อให้ทราบว่ามีสหกรณ์มีการปฏิบัติตามการควบคุมภายในและระเบียบที่กำหนดเพียงใด

(3.1.3) การสังเกตการณ์ เป็นการสังเกตการณ์กระบวนการหรือขั้นตอนที่เจ้าหน้าที่/คณะกรรมการดำเนินการของสหกรณ์ปฏิบัติงานจริงเป็นไปตามการควบคุมภายในและระเบียบที่กำหนดหรือมีการละเว้น ละเลยไม่ปฏิบัติตาม หรือปฏิบัติงานจริงไม่สอดคล้องกับที่ได้รับจากการสังเกตการณ์ เช่น สังเกตการณ์การปฏิบัติงานจริงของเจ้าหน้าที่สหกรณ์ ว่ามีการแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบตามที่ระเบียบกำหนดหรือไม่ เป็นต้น การสังเกตการณ์มีข้อจำกัดเกี่ยวกับข้อมูลที่ได้รับเฉพาะ ณ ช่วงเวลาที่ทำการสังเกตการณ์เท่านั้น ไม่ทั่วถึงรอบรอยไว้ให้ตรวจสอบ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงควรจดบันทึกข้อสังเกตในกระตาดขทำการและพิจารณาว่าผลที่ได้จากการสังเกตการณ์มีความน่าเชื่อถือมากน้อยเพียงใด

(3.1.4) การปฏิบัติซ้ำ คือ การที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติโดยอิสระตามวิธีหรือการควบคุมภายในรวมทั้งระเบียบที่สหกรณ์กำหนด เช่น การรับซื้อผลิตผลจากสมาชิกสหกรณ์ โดยกำหนดให้ต้องมีการตรวจสอบคุณภาพของผลิตผล ชั่งน้ำหนัก การคำนวณราคาผลิตผลตามประกาศราคาซื้อผลิตผลแต่ละประเภทแล้วจึงจ่ายค่าผลิตผลให้สมาชิก ผู้สอบบัญชีอาจปฏิบัติซ้ำโดยสอบทานใบตรวจคุณภาพผลิตผลและใบชั่งน้ำหนัก แล้วทดสอบการคำนวณราคาผลิตผล และสอบทานเอกสารการจ่ายเงิน ค่าผลิตผลให้ถูกต้องตรงกัน รวมทั้งสอบทานการลงลายมือชื่อของเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบในเอกสารที่เกี่ยวข้องครบถ้วน เป็นต้น

3.2 การตรวจสอบเนื้อหาสาระ เป็นวิธีการตรวจสอบที่ใช้ในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อพิสูจน์ในสิ่งที่คณะกรรมการดำเนินการได้ให้คำรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงินสหกรณ์ ผู้สอบบัญชีจะต้องเลือกใช้วิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับงานตรวจสอบแต่ละด้าน แล้วนำมาประกอบกันเป็นวิธีการตรวจสอบในแต่ละรายการหรือแต่ละบัญชี

(3.2.1) วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระประกอบด้วย

- (ก) การทดสอบรายละเอียด (ประเภทรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูล)
- (ข) การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

(ก) การทดสอบรายละเอียด (ประเภทรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูล) เป็นวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีในการพิสูจน์ความถูกต้องของรายการที่ได้บันทึกบัญชีไว้ ยอดคงเหลือของบัญชีต่างๆ และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินสหกรณ์ วิธีการตรวจสอบ มีหลายวิธี ผู้สอบบัญชีจะต้องเลือกใช้ให้เหมาะสมกับงานตรวจสอบแต่ละเรื่อง โดยวิธีการตรวจสอบอย่างใดอย่างหนึ่งอาจทำให้ได้หลักฐานที่บรรลุวัตถุประสงค์มากกว่าหนึ่งเรื่อง หรืออาจต้องใช้วิธีการตรวจสอบหลายวิธีประกอบกัน ในการตรวจสอบรายการบัญชีใดบัญชีหนึ่ง หรือยอดคงเหลือตามบัญชีใดบัญชีหนึ่งรวมทั้ง การเปิดเผยข้อมูล วิธีการทดสอบรายละเอียด มี 7 วิธีดังนี้

- ก.1) การตรวจสอบ
- ก.2) การสังเกตการณ์
- ก.3) การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก
- ก.4) การทดสอบการคำนวณ
- ก.5) การสอบถาม
- ก.6) การตรวจสอบย้อนดกมาทางบัญชี
- ก.7) การตรวจสอบที่สำคัญเพิ่มเติม

ก.1) การตรวจสอบ ประกอบด้วย

(ก.1.1) การตรวจนับ วิธีการตรวจนับมักใช้กับการตรวจนับสินทรัพย์ที่มีตัวตน เช่น เงินสด หลักทรัพย์ สินค้าคงเหลือ โฉนดที่ดิน อุปกรณ์ เป็นต้น โดยการตรวจดูให้เห็นด้วยตาตนเอง เพื่อพิสูจน์ความมีอยู่จริงของทรัพย์สิน ทราบถึงปริมาณของสิ่งที่ตรวจนับว่ามีจำนวนเท่าใด สภาพของสิ่งที่ตรวจนับว่าอยู่ในสภาพเรียบร้อยหรือเสื่อมชำรุดเพื่อพิจารณาความสมเหตุสมผลของมูลค่าที่บันทึกตามบัญชีกับสภาพของทรัพย์สินที่ได้ตรวจนับ และทราบถึงการควบคุมเกี่ยวกับการจัดเก็บและดูแลรักษาทรัพย์สินนั้น หลักฐานที่ได้จากการตรวจนับคือการจดบันทึกจำนวนที่ได้จากการตรวจนับและสภาพที่พบจากการตรวจนับซึ่งเป็นหลักฐานที่น่าเชื่อถือมาก

กรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ เช่น ผู้สอบบัญชีไม่สามารถเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือของสหกรณ์ได้ เนื่องจากเหตุสุดวิสัย ผู้สอบบัญชีควรทำการตรวจนับหรือสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าบางรายการในวันอื่นแทนหรือใช้วิธีการตรวจสอบอื่นทดแทน เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในเรื่องความมีอยู่จริงและสภาพของสินค้าคงเหลือ

ข้อจำกัดของการตรวจนับ คือ ผลการตรวจนับทำให้ทราบว่ารายการนั้นมีอยู่จริงแต่ไม่ได้พิสูจน์ว่าเป็นกรรมสิทธิ์ของสหกรณ์ และผลการตรวจนับนี้จะประโยชน์ก็ต่อเมื่อสหกรณ์มีการควบคุมภายในที่ดี มีการดูแลรักษาทรัพย์สินอย่างเหมาะสม ดังนั้น กรณีผลการตรวจนับตรงกับยอดตามบัญชีอาจไม่ใช่ยอดที่ถูกต้อง เนื่องจากการควบคุมภายในของสหกรณ์ไม่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเพียงพอ

(ก.1.2) การตรวจสอบเอกสารและการบันทึกบัญชี เป็นการตรวจสอบเอกสารหลักฐานและการบันทึกบัญชี ไม่ว่าจะเป็นการจัดทำจากภายในหรือภายนอกสหกรณ์ก็ตาม ซึ่งอยู่ในรูปแบบกระดาษ ไฟล์อิเล็กทรอนิกส์หรือสื่ออื่นๆ ก็ได้ การตรวจสอบเพื่อพิสูจน์ว่าเป็นรายการที่เกิดขึ้นจริงมิใช่ปลอมแปลงขึ้นเป็นรายการที่เกี่ยวข้องกับสหกรณ์ และไม่ใช่วางส่วนตัวของเจ้าหน้าที่/คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ มีการอนุมัติรายการถูกต้องตามระเบียบที่กำหนดและบันทึกบัญชีถูกต้องตามจำนวนเงินและเป็นไปตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด หลักฐานที่ได้คือผลการตรวจสอบเอกสารประกอบรายการได้มีการบันทึกบัญชีถูกต้องตรงกับเอกสารหลักฐานที่ตรวจสอบหรือไม่

ข้อจำกัดของการตรวจสอบเอกสารและการบันทึกบัญชีในกรณีการควบคุมภายในไม่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเพียงพอ เช่น ไม่มีการแบ่งแยกหน้าที่ อาจมีการปลอมแปลงเอกสารหรือแก้ไขเอกสารเพื่อปิดบังการทุจริตของเจ้าหน้าที่/กรรมการสหกรณ์ หรือสิ่งที่เกิดขึ้นอาจไม่ตรงกับเอกสารหลักฐาน เช่น

สหกรณ์มีการทำสัญญาซื้อขายแต่อาจไม่มีการขายสินค้าจริง เป็นต้น ดังนั้นการตรวจสอบเอกสารและการบันทึกบัญชีเพียงอย่างเดียวจึงไม่เพียงพอ ต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติมด้วย

(ก.1.3) การตรวจตัดยอด เป็นการตรวจสอบการบันทึกรายการบัญชีช่วงใกล้วันสิ้นงวด ต่อเนื่องไปต้นงวดบัญชีใหม่ โดยตรวจสอบการบันทึกบัญชีในสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไปว่าสอดคล้องตรงกับบัญชีย่อยและเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี ตลอดจนบันทึกบัญชีตรงตามงวดบัญชีหรือมีการบันทึกบัญชีข้ามงวดบัญชีหรือไม่ เช่น สหกรณ์นำใบเสร็จค่าซื้อสินค้าของปี 2560 มาบันทึกบัญชีในปี 2559 เป็นต้น

(ก.1.4) การตรวจสอบรายการหลังวันสิ้นงวด เป็นการตรวจสอบการบันทึกบัญชีช่วงต้นงวดของรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ที่ต่อเนื่องกับรอบระยะเวลาบัญชีที่ตรวจสอบ เพื่อดูรายการเปลี่ยนแปลงของยอดที่ปรากฏในงบการเงิน ณ วันสิ้นงวด เช่น ตรวจสอบหลักฐานการรับชำระหนี้จากลูกหนี้เงินกู้ยืมต้นงวดบัญชีใหม่ตามจำนวนลูกหนี้เงินกู้ในงบการเงิน ณ วันสิ้นงวดที่ตรวจสอบ หากมีหลักฐานการรับชำระหนี้ของลูกหนี้รายใด แสดงว่าลูกหนี้เงินกู้นั้นเป็นลูกหนี้เงินกู้ของสหกรณ์ ณ วันสิ้นงวดจริง เป็นต้น

ก.2) การสังเกตการณ์ เป็นการสังเกตการณ์กระบวนการหรือขั้นตอนการปฏิบัติงานจริงของคณะกรรมการดำเนินการและเจ้าหน้าที่สหกรณ์ จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงความเหมาะสมของการปฏิบัติงานเป็นไปตามการควบคุมภายในและระเบียบที่สหกรณ์กำหนด การสังเกตการณ์ให้หลักฐานเกี่ยวกับผลการปฏิบัติตามขั้นตอน ซึ่งไม่ทิ้งร่องรอยไว้ให้ตรวจสอบจึงมีข้อจำกัดเฉพาะ ณ ช่วงที่ ทำการสังเกตการณ์เท่านั้น เช่น การสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือของเจ้าหน้าที่สหกรณ์ การสังเกตการณ์การเก็บรักษาเงินสด การรับ - จ่ายเงินสด เป็นต้น

ก.3) การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก เป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้รับโดยตรงในรูปของเอกสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรจากสมาชิกของสหกรณ์และบุคคลภายนอก (ผู้ให้คำยืนยัน) ในรูปแบบของกระดาษหรือไฟล์อิเล็กทรอนิกส์หรือสื่ออื่นๆ โดยผู้สอบบัญชีขอให้คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์จัดทำหนังสือขอให้สมาชิกหรือบุคคลภายนอกที่มีการทำธุรกรรมกับสหกรณ์ให้ข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชี เช่น การยืนยันยอดเงินฝากธนาคาร ลูกหนี้ เงินลงทุน เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้เงินรับฝาก ทุนเรือนหุ้น เป็นต้น หลักฐานการขอคำยืนยันที่ได้รับโดยตรงจากบุคคลภายนอกย่อมมีความน่าเชื่อถือมากกว่าหลักฐานที่สร้างขึ้นจากภายในสหกรณ์ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของการตรวจสอบเรื่องนั้นด้วย ดังนั้นเพื่อให้ได้หลักฐานที่น่าเชื่อถือ ผู้สอบบัญชีต้องควบคุมการจัดส่งหนังสือ ขอยืนยันยอดและการรับหนังสือจากบุคคลภายนอกให้รัดกุม เพื่อป้องกันมิให้มีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขรายการที่ขอยืนยันยอด การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกมี 2 แบบ ดังนี้

(ก.3.1) การขอคำยืนยันแบบตอบทุกกรณี เป็นการขอคำยืนยัน โดยขอให้ผู้ให้คำยืนยันตอบกลับโดยตรงต่อผู้สอบบัญชี เพื่อยืนยันว่าข้อมูลในคำยืนยันนั้นถูกต้องหรือมีข้อทักท้วงหรือให้ข้อมูลตาม ที่ผู้สอบบัญชีร้องขอ

(ก.3.2) การขอคำยืนยันแบบตอบเมื่อทักท้วง เป็นการขอคำยืนยันยอดโดยขอให้ผู้ให้คำยืนยันตอบกลับโดยตรงต่อผู้สอบบัญชี เฉพาะกรณีที่มีข้อทักท้วงเกี่ยวกับข้อมูลที่ระบุในคำขอยืนยันยอด ซึ่งให้ความน่าเชื่อถือน้อยกว่าการขอคำยืนยันแบบตอบกลับทุกกรณี เนื่องจากการไม่ได้รับคำตอบกลับไม่ได้

แสดงว่ามีผู้ได้รับคำยืนยันแล้ว หรือมีการตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลในคำยืนยันแล้ว ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงควรใช้การขอคำยืนยันยอดแบบตอบกลับเมื่อหักท่วงร่วมกับวิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติม

ข้อจำกัดของการขอคำยืนยันยอดจากบุคคลภายนอก อาจไม่ได้รับความร่วมมือจากบุคคลภายนอก โดยผู้ให้คำยืนยันไม่ตอบกลับ หรือตอบไม่ครบถ้วนสำหรับคำยืนยันแบบตอบทุกกรณี หรือคำขอยืนยันถูกส่งกลับคืนเนื่องจากส่งไม่ถึงผู้ให้คำยืนยัน กรณีคำตอบที่ได้รับมีจำนวนน้อยเกินไป เมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนหนังสือที่ส่งยืนยันยอด จึงอาจทำให้วิธีการนี้หมดประโยชน์ไป ผู้สอบบัญชีควรหาหลักฐานการสอบบัญชีอื่นเพิ่มเติมเพื่อคลายข้อสงสัยนั้น นอกจากนี้หลักฐานที่ได้จากการยืนยันยอดเป็นการพิสูจน์ความมีอยู่จริง รวมทั้งช่วยให้ทราบถึงการทุจริตโดยวิธียกยอดเงินรับชำระหนี้จากลูกหนี้ แต่ไม่ได้ช่วยให้ทราบว่าสหกรณ์จะสามารถเก็บเงินจากลูกหนี้ได้ครบถ้วนหรือไม่ หรือต้องตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเท่าใด จึงจำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติมด้วย

ก.4) การทดสอบการคำนวณ ประกอบด้วย การตรวจสอบความถูกต้องของตัวเลขในเชิงการคำนวณ ในเอกสารและบันทึกทางการบัญชี การทดสอบการคำนวณสามารถทำได้ด้วยมือและทางอิเล็กทรอนิกส์ เป็นวิธีการตรวจสอบเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของตัวเลขที่บันทึกในเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี รายงาน งบทดลอง หรือรายละเอียดประกอบงบการเงินต่างๆ เช่น รายละเอียดสินค้าคงเหลือ ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ การคำนวณดอกเบี้ย การคำนวณปรับปรุงรายการค้างรับ/ค้างจ่าย รายการรับล่วงหน้า/จ่ายล่วงหน้า เป็นต้น ผู้สอบบัญชีที่ชำนาญการใช้เครื่องคิดเลขย่อมทราบว่ายอดรวมที่แสดงไว้ในเอกสารและรายละเอียดต่างๆ นั้น ถูกต้องหรือไม่

ข้อจำกัดของการทดสอบการคำนวณ เป็นเพียงการพิสูจน์ผลลัพธ์จากการคำนวณว่าถูกต้องหรือไม่ แต่ไม่ได้พิสูจน์แหล่งที่มาของตัวเลขว่าเป็นของสหกรณ์ หรือการเกิดขึ้นจริงของตัวเลข เช่น การคำนวณค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญไม่ได้เป็นการพิสูจน์ว่าการวิเคราะห์อายุหนี้ของลูกหนี้เงินกู้ถูกต้อง หรือการคำนวณค่าเสื่อมราคาจะถูกต้องต่อเมื่อการตรวจสอบรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ถูกต้องโดยใช้วิธีการตรวจสอบอื่นแล้ว เป็นต้น

ก.5) การสอบถาม ประกอบด้วย การหาข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินจากบุคคลที่มีความรู้ทั้งภายในและภายนอกสหกรณ์ โดยใช้ประกอบกับวิธีการตรวจสอบอื่น การสอบถามอาจทำได้ทั้งการสอบถามอย่างเป็นทางการที่เป็นลายลักษณ์อักษรและการถามด้วยวาจาอย่างไม่เป็นทางการ คำตอบที่ได้รับอาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลที่ไม่เคยได้รับมาก่อน หรือได้รับข้อมูลที่สอดคล้องกับหลักฐานการสอบบัญชีอื่น หรือแตกต่างจากข้อมูลอื่นที่ผู้สอบบัญชีได้รับมาก่อน หลักฐานที่ได้คือ ผลการจดบันทึกของผู้สอบบัญชีในเรื่องที่มีสาระสำคัญลงในกระดาษาทำการ ซึ่งข้อเท็จจริงที่ได้จากการสอบถามเป็นเพียงหลักฐานประกอบเท่านั้น ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่น่าเชื่อถือเพิ่มขึ้นและเป็นที่น่าพอใจ

ตัวอย่างเช่น การตรวจสอบคดีความและการฟ้องร้องของสหกรณ์ ผู้สอบบัญชีจะสอบถามคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์และฝ่ายจัดการ รวมถึงทนายความ/ที่ปรึกษากฎหมายภายนอกของสหกรณ์ ผู้สอบบัญชีอาจขอให้คณะกรรมการดำเนินการจัดทำหนังสือสอบถามในเรื่องคดีความของสหกรณ์กับทนายความ/

ที่ปรึกษากฎหมาย โดยผู้สอบบัญชีเป็นผู้จัดส่งเองและหนังสือดังกล่าวควรแจ้งให้ทนายความ/ที่ปรึกษากฎหมาย ภายนอกสหกรณ์ตอบกลับมายังผู้สอบบัญชีโดยตรง หากกฎหมายทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องห้ามไม่ให้ทนายความ/ที่ปรึกษากฎหมายของสหกรณ์ทำการติดต่อโดยตรงกับผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติมให้เหมาะสมกับสถานการณ์นั้นๆ แทน

ก.6) การตรวจสอบยอดยกมาทางบัญชี

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบตรวจสอบงบการเงินปีปัจจุบันควรปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่า ยอดยกมา มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงินงวดปัจจุบันหรือไม่ โดยมีวิธีการตรวจสอบ ดังนี้

(ก.6.1) ตรวจสอบยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภททั่วไปและบัญชีย่อย ณ วันสิ้นปีบัญชีก่อนว่าได้มีการยกมาในปีปัจจุบันอย่างถูกต้องตรงกับงบการเงินปีก่อนหรือไม่

(ก.6.2) สอบทานนโยบายการบัญชีที่ใช้กับยอดยกมาว่าได้มีการถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอในงบการเงินปีปัจจุบันหรือไม่

(ก.6.3) สอบทานกระดาษ์ทำการของผู้สอบบัญชีคนก่อน เพื่อให้ได้หลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอที่เกี่ยวกับยอดยกมา ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีคนก่อน

(ก.6.4) ใช้วิธีการตรวจสอบเฉพาะอื่นๆ เพิ่มเติมที่เหมาะสมกับสถานการณ์นั้นๆ เพื่อให้ได้มา ซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับยอดยกมา และเพื่อกำหนดผลกระทบต่อกงบการเงินปีปัจจุบัน

ก.7) การตรวจสอบที่สำคัญเพิ่มเติม เป็นการตรวจสอบในช่วงการเสร็จสิ้นงานสอบบัญชี ซึ่งจะกล่าวถึงการตรวจสอบที่สำคัญ ดังนี้

(ก.7.1) การตรวจสอบรายการและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน

(ก.7.2) การตรวจสอบรายการเกี่ยวกับคดีความและการฟ้องร้อง

(ก.7.1) การตรวจสอบรายการและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมว่างบการเงินได้สะท้อนให้เห็นถึงเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงิน จนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อปรับปรุงบัญชีหรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินได้อย่างถูกต้องตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด โดยจำแนกเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินเป็น 2 ประเภท ดังนี้

(ก.7.1.1) เหตุการณ์ซึ่งเป็นหลักฐานยืนยันว่าสถานการณ์ได้มีอยู่ในงบการเงิน เป็นเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงินที่เป็นการให้ข้อมูลเพิ่มเติมและทำให้สหกรณ์สามารถกำหนดจำนวนเงินสำหรับรายการที่เกิดขึ้นก่อนแล้ว ณ วันที่ในงบการเงิน ดังนั้น สหกรณ์ต้องปรับปรุงจำนวนที่บันทึกบัญชีไว้แล้วหรือต้องบันทึกบัญชีที่ไม่เคยรับรู้มาก่อนในงบการเงิน เช่น

- การปรับปรุงบัญชีลูกหนี้เงินกู้เป็นหนี้สูญในรายที่ได้มีการฟ้องร้องดำเนินคดีมาก่อนหน้าแล้วและลูกหนี้ดังกล่าวได้ถูกศาลพิพากษาให้ล้มละลายหลังวันที่ในงบดุลและไม่มีทรัพย์สินที่จะชำระหนี้ได้

- การปรับปรุงค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ สำหรับลูกหนี้เงินกู้ในรายได้นำเงินมาชำระครบตามคำพิพากษาของศาลหลังจากวันที่ในงบการเงิน

- การปรับปรุงจำนวนประมาณการหนี้สินที่บันทึกบัญชีไว้หรือบันทึกบัญชีหนี้สินที่ไม่เคยรับรู้มาก่อน เมื่อคำพิพากษาของศาลภายหลังวันที่ในงบการเงินยืนยันว่าภาระผูกพันของสหกรณ์ได้เกิดขึ้นแล้ว ณ วันที่ในงบการเงิน

(ก.7.1.2) เหตุการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่าสถานการณ์ได้เกิดขึ้นหลังวันที่ในงบการเงิน เป็นเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นหลังจากวันที่ในงบการเงินและสหกรณ์ไม่ต้องปรับปรุงงบการเงิน เนื่องจากเหตุการณ์ดังกล่าวไม่เกี่ยวข้องกับภาวะการณ์ที่มีอยู่ก่อนแล้ว ณ วันที่ในงบการเงิน แต่ควรเปิดเผยเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินที่แสดงถึงความเปลี่ยนแปลงที่ผิดปกติ ซึ่งมีผลต่อรายการ ณ วันที่ในงบการเงิน เช่น

- ไฟไหม้ หรือน้ำท่วมสหกรณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน
- การที่รัฐบาลเวนคืนหรือยึดทรัพย์สินที่สำคัญของสหกรณ์
- การเริ่มต้นของคดีความที่สำคัญซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน
- มีการขายหรือซื้อทรัพย์สินที่เป็นสาระสำคัญ

ผู้สอบบัญชีควรใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอที่แสดงว่าเหตุการณ์ทุกเหตุการณ์เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งต้องปรับปรุงรายการหรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน มีวิธีการตรวจสอบดังนี้

(1) อ่านรายงานการประชุมคณะกรรมการดำเนินการและรายงานการประชุมใหญ่ สำหรับรายงานการประชุมที่มีขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงิน และสอบถามเกี่ยวกับเรื่องที่มีการประชุมซึ่งยังมิได้จัดทำรายงานการประชุมไว้

(2) สอบถามคณะกรรมการดำเนินการและฝ่ายจัดการเกี่ยวกับเหตุการณ์หลังวันที่ในงบการเงินที่มีผลต่องบการเงิน เช่น

- มีการผูกพัน การกู้ยืมหรือค้ำประกันที่เกิดขึ้นใหม่หรือไม่
- มีการขายหรือซื้อทรัพย์สิน
- มีการออกตราสารหนี้ เช่น สัญญาใช้เงิน เป็นต้น
- มีทรัพย์สินที่ถูกเวนคืนโดยทางราชการหรือถูกทำลาย เช่น ไฟไหม้ หรือน้ำท่วม
- มีความคืบหน้าของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากคดีความฟ้องร้อง
- มีการปรับปรุงรายการทางบัญชีที่ผิดปกติหรือที่ต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษ

(3) สอบทานข้อตกลงตามสัญญาต่างๆ เพื่อให้ทราบภาระผูกพันหรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น เช่น การค้ำประกันหนี้สินต่างๆ การประกันคุณภาพสินค้าตามสัญญา เป็นต้น

(4) สอบทานคดีความที่อยู่ระหว่างการฟ้องร้อง

(ก.7.2) การตรวจสอบเกี่ยวกับคดีความและการฟ้องร้อง ในบางกรณีสหกรณ์ อาจมีคดีความฟ้องร้องที่อาจมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน ซึ่งอาจจะต้องแสดงหรือเปิดเผยในงบ

การเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีควรตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับ คดีความและการฟ้องร้องต่างๆ ที่เกี่ยวกับสหกรณ์ ดังนี้

- (1) อ่านรายงานการประชุมคณะกรรมการดำเนินการ รายงานการประชุมใหญ่ และเอกสารการติดต่อระหว่างสหกรณ์กับที่ปรึกษากฎหมาย/ทนายความเกี่ยวกับคดีความหรือการฟ้องร้อง
- (2) สอบถามคณะกรรมการดำเนินการและฝ่ายจัดการเกี่ยวกับคดีความและการฟ้องร้องต่างๆ ของสหกรณ์
- (3) ตรวจสอบบัญชีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับกฎหมาย เอกสารหลักฐานการจ่ายเงิน ค่าธรรมเนียมในการฟ้องร้องหรือค่าธรรมเนียมวิชาชีพกฎหมายต่างๆ
- (4) กรณีผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าคดีความหรือการฟ้องร้องของสหกรณ์มีความเสี่ยง ที่อาจแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีควรขอให้สหกรณ์จัดทำหนังสือสอบถาม ทนายความ โดยผู้สอบบัญชีเป็นผู้จัดส่งและขอให้ทนายความมีหนังสือตอบกลับมายังผู้สอบบัญชีโดยตรง หนังสือสอบถามควรประกอบด้วยข้อมูลเกี่ยวกับ
 - รายละเอียดของคดีความและการฟ้องร้อง
 - ผลของคดีความและการฟ้องร้อง ประมาณการผลกระทบทางการเงิน รวมทั้ง ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง
 - ขอยืนยันความสมเหตุสมผลของการประเมินของคณะกรรมการดำเนินการ สหกรณ์และขอให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่เห็นว่ายังไม่ครบหรือไม่ถูกต้อง

(ข) การวิเคราะห์เปรียบเทียบ ประกอบด้วย การประเมินข้อมูลทางการเงินโดยการวิเคราะห์ ความสัมพันธ์และความสมเหตุสมผลระหว่างข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน รวมถึงการ วิเคราะห์ตามความจำเป็นของความเปลี่ยนแปลงและความสัมพันธ์ของข้อมูล หรือความไม่สอดคล้องกับข้อมูล อื่นที่เกี่ยวข้องหรือแตกต่างจากจำนวนที่คาดการณ์ไว้อย่างมีสาระสำคัญ เพื่อให้ทราบถึงความเหมาะสมของ ข้อมูลที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งจะช่วยให้จำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติมหรืออาจลดขอบเขต การตรวจสอบด้วยวิธีการตรวจสอบอื่นลงได้ การวิเคราะห์เปรียบเทียบอาจใช้ในช่วงวางแผน ช่วงการ ตรวจสอบ หรือระหว่างการตรวจสอบ หรือเมื่อการตรวจสอบใกล้จะแล้วเสร็จก็ได้ โดยทั่วไปการตรวจสอบ เนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเป็นวิธีการที่เหมาะสมสำหรับรายการที่มีปริมาณมากที่มีแนวโน้ม ที่สามารถคาดการณ์ได้ตลอดเวลา

จุดเด่นของการวิเคราะห์เปรียบเทียบ คือ ใช้เวลาวิเคราะห์และค่าใช้จ่ายเพียงเล็กน้อย นอกจากนี้วิธีการนี้จะมีประสิทธิภาพเมื่อใช้ข้อมูลที่มีลักษณะรายการที่มีความสัมพันธ์ที่ชัดเจน หลักฐานที่ได้ คือ การจดบันทึกผลการวิเคราะห์เปรียบเทียบที่แสดงถึงความสัมพันธ์ของข้อมูลที่เหมาะสมหรือไม่ ซึ่งเป็นเพียงหลักฐานประกอบเท่านั้น กรณีผลการวิเคราะห์ไม่เป็นที่น่าพอใจ หรือข้อมูลไม่อาจแสดง ความสัมพันธ์ที่เหมาะสม ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพื่อรวบรวมหลักฐานให้เพียงพอ ต่อการสรุปผลการตรวจสอบและการแสดงความเห็นต่องบการเงิน

ตัวอย่างการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลของสหกรณ์ ได้แก่

(ข.1) การเปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินของปีปัจจุบันกับปีก่อน

(ข.2) การเปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินของปีปัจจุบันกับงบประมาณที่ได้กำหนดไว้

(ข.3) วิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินหรืออัตราส่วนแนวโน้มในงบการเงิน เช่น อัตราหมุนของลูกหนี้เงินกู้/ลูกหนี้การค้า/ลูกหนี้อื่น อัตราหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือ อัตรากำไรขั้นต้น/อัตรากำไรสุทธิ เป็นต้น

(ข.4) วิเคราะห์ความสัมพันธ์ของข้อมูลทางการเงินกับข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องกัน เช่น การวิเคราะห์อัตราร้อยละของภาษีมูลค่าเพิ่มของยอดขายเปรียบเทียบกับบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่ม การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของค่าธรรมเนียมแรกเข้ากับจำนวนสมาชิกเข้าใหม่ การวิเคราะห์อัตราการยุบตัวตามสภาพของผลิตภัณฑ์การเกษตร และอัตราการสูญเสียในการแปรรูปหรือผลิตสินค้า เป็นต้น

ข้อจำกัดของการวิเคราะห์เปรียบเทียบ คือ หลักฐานที่ได้เป็นเพียงหลักฐานประกอบเท่านั้น ต้องใช้การตรวจสอบอื่น เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีเป็นที่น่าเชื่อถือเพิ่มขึ้นและเป็นที่น่าพอใจ

ปัจจัยดังตัวอย่างต่อไปนี้อาจมีอิทธิพลต่อการพิจารณาว่าจะใช้การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบในช่วงเวลาตั้งแต่วันที่ตรวจสอบระหว่างปีถึงวันสิ้นงวดหรือไม่

- ยอดคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดของประเภทของรายการ หรือยอดคงเหลือทางบัญชีที่สามารถที่จะคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ในเรื่องของจำนวนความมีนัยสำคัญโดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบ
- วิธีการสำหรับการวิเคราะห์และปรับปรุงประเภทของรายการ หรือยอดคงเหลือทางบัญชีดังกล่าวในช่วงระหว่างปีและการตัดยอดการบันทึกบัญชีที่เหมาะสมของกิจการมีความเหมาะสมหรือไม่
- ระบบสารสนเทศที่เกี่ยวกับการรายงานทางการเงินสามารถที่จะให้ข้อมูลเกี่ยวกับยอดคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดและรายการในช่วงระยะเวลาที่เหลืออยู่ได้อย่างเพียงพอหรือไม่เพื่อที่จะตรวจสอบ

(ก) รายการหรือการบันทึกที่มีความผิดปกติอย่างมีนัยสำคัญ (รวมถึงรายการที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นงวด หรือใกล้วันสิ้นงวด)

(ข) สาเหตุของการผันผวนที่มีนัยสำคัญอื่น หรือการไม่เกิดการผันผวนตามที่ได้คาดการณ์ไว้ และ

(ค) การเปลี่ยนแปลงขององค์ประกอบของประเภทของรายการ หรือยอดคงเหลือทางบัญชี

อนึ่ง ไม่ว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้จะเป็นอย่างไร ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญ โดยไม่คำนึงถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกำหนดนี้สะท้อนให้เห็นความจริงที่ว่า

(ก) การประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีเป็นการใช้ดุลยพินิจ ดังนั้นอาจไม่สามารถระบุถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้ทั้งหมด และ

(ข) มีข้อจำกัดสืบเนื่องเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ซึ่งรวมถึงการแทรกแซงของผู้บริหาร

3.2.2 ลักษณะและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

การกำหนดลักษณะและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระขึ้นอยู่กับสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดว่า

- การตรวจสอบเนื้อหาสาระ โดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเพียงอย่างเดียวเพียงพอที่จะลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้ เช่น ในกรณีที่มีการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีได้รับการสนับสนุนจากหลักฐานการสอบบัญชีจากการทดสอบการควบคุม
- การทดสอบรายละเอียดเพียงอย่างเดียวเป็นวิธีที่เหมาะสม
- การตรวจสอบเนื้อหาสาระ โดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบรวมกับการทดสอบรายละเอียด เป็นการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ที่ดีที่สุด

3.2.3 ช่วงเวลาของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

หากผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระในช่วงการตรวจสอบระหว่างปีแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติวิธีการตรวจสอบสำหรับช่วงระยะเวลาที่เหลืออยู่ถึงวันสิ้นงวดโดย

(ก) ตรวจสอบเนื้อหาสาระรวมกับการทดสอบการควบคุมสำหรับช่วงระยะเวลาที่เหลืออยู่ถึงวันสิ้นงวด หรือ

(ข) ตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียว หากผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเพียงพอ เพื่อให้เกณฑ์อย่างสมเหตุสมผลในการขยายผลสรุปการตรวจสอบจากช่วงการตรวจสอบระหว่างปีถึงวันสิ้นงวด

การตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ทำในช่วงการตรวจสอบระหว่างปีโดยไม่ใช้วิธีตรวจสอบเพิ่มเติมในภายหลังจะเพิ่มความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะไม่สามารถตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจมีอยู่ ณ วันสิ้นงวด ความเสี่ยงดังกล่าวเพิ่มขึ้นหากช่วงระยะเวลาที่เหลืออยู่มีระยะเวลายาวขึ้น การพิจารณาว่าจะทำการตรวจสอบเนื้อหาสาระในช่วงการตรวจสอบระหว่างปีหรือไม่ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้

- สภาพแวดล้อมการควบคุมหรือการควบคุมอื่นที่เกี่ยวข้อง
- ความพร้อมของข้อมูลภายหลังวันที่ตรวจสอบระหว่างปีที่มีความจำเป็นต่อวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี
- วัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ
- ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้
- ลักษณะของประเภทของรายการหรือยอดคงเหลือทางบัญชี และสิ่งที่คณะกรรมการดำเนินการได้ให้การรับรองไว้

● ความสามารถของผู้สอบบัญชีในการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระหรือการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระรวมกับการทดสอบการควบคุมที่เหมาะสมเพื่อให้ครอบคลุมช่วงระยะเวลาที่เหลืออยู่เพื่อลดความเสี่ยงที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจมีอยู่ ณ วันสิ้นงวดจะไม่ถูกตรวจพบ

อนึ่ง ถ้ามีการตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในช่วงการตรวจสอบระหว่างปีโดยที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้คาดการณ์ไว้เมื่อมีการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่ามีความจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง และ

ลักษณะช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ได้เคยวางแผนไว้ เพื่อให้ครอบคลุมช่วงระยะเวลาที่เหลืออยู่หรือไม่ และเมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่าต้องปรับเปลี่ยนลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ได้เคยวางแผนไว้เพื่อครอบคลุมระยะเวลาที่เหลืออยู่ เนื่องจากตรวจพบการ แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในช่วงการตรวจสอบระหว่างปีของผู้สอบบัญชีไม่ได้คาดการณ์ไว้

การปรับเปลี่ยนดังกล่าวอาจรวมถึงการขยายวิธีการหรือการปฏิบัติวิธีเดียวกับที่เคยปฏิบัติ ในช่วงการตรวจสอบระหว่างปีสำหรับ ณ วันสิ้นงวด

4. การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี

การตรวจสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีนั้น ได้พัฒนาจากการตรวจสอบโดยละเอียด มาเป็นการใช้วิธีการเลือกรายการทดสอบ เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอเหมาะสมภายใน ระยะเวลาตรวจสอบที่มีจำกัด ผู้สอบบัญชีจะต้องกำหนดวิธีการเลือกรายการเพื่อใช้ในการทดสอบอย่างมี ประสิทธิภาพ สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ และถือว่าตัวอย่างที่เลือกมาตรวจสอบเพียง บางรายการหรือบางส่วน เป็นตัวแทนของรายการทั้งหมด รวมทั้งใช้เป็นสรุปผลการตรวจสอบสำหรับรายการ ทั้งหมด สรุปผลนี้จะเชื่อถือได้มากน้อยเพียงใด ขึ้นอยู่กับเกณฑ์การเลือกตัวอย่างรายการมาตรวจสอบ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการตัดสินใจว่าจะใช้การเลือกตัวอย่างวิธีใด เพื่อให้ได้ หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในแต่ละสถานการณ์ รวมทั้งสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของ การตรวจสอบที่กำหนด

การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี หมายถึง การใช้วิธีการตรวจสอบที่น้อยกว่าร้อยละร้อย ของประชากรข้อมูลทั้งหมดของรายการที่ตรวจสอบ โดยทุกหน่วยตัวอย่างมีโอกาสที่จะถูกเลือกเท่าๆ กัน เพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปที่เป็นเกณฑ์อย่างเหมาะสมเกี่ยวกับประชากรทั้งหมดและเพื่อให้ผู้สอบบัญชี สามารถรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีและสรุปผลการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่อการเงินของสหกรณ์ ให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

4.1 ความเสี่ยงในการเลือกตัวอย่าง

ความเสี่ยงในการเลือกตัวอย่าง หมายถึง ความเสี่ยงที่ข้อสรุปของผู้สอบบัญชีจากผลการ ตรวจสอบตัวอย่างอาจแตกต่างจากข้อสรุปหากได้ตรวจสอบประชากรทั้งหมด โดยใช้วิธีการตรวจสอบอย่าง เดียวกัน ความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างนำไปสู่ข้อสรุปที่ผิดพลาด 2 ประเภท ดังนี้

4.1.1 กรณีทดสอบการควบคุม อาจสรุปว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพสูงกว่าความเป็นจริง หรือกรณีทดสอบรายละเอียดอาจสรุปว่าไม่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ทั้งนี้ ความเป็นจริงแล้วมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งมีผลกระทบต่อประสิทธิภาพ ของวิธีการตรวจสอบ และอาจนำไปสู่การแสดงความเห็นต่อการเงินอย่างไม่เหมาะสมของผู้สอบบัญชี ความเสี่ยงนี้อาจลดลงได้ด้วยการเพิ่มขนาดตัวอย่างที่ตรวจสอบ

4.1.2 กรณีทดสอบการควบคุมอาจสรุปว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพต่ำกว่าความเป็นจริงหรือกรณีทดสอบรายละเอียดอาจสรุปว่ามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ทั้งที่ความเป็นจริงแล้วไม่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งมีผลกระทบต่อประสิทธิภาพของวิธีการตรวจสอบ จึงทำให้ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบในปริมาณเพิ่มมากขึ้นเพื่อยืนยันข้อสรุปนั้นว่าถูกต้องหรือไม่

ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการตัดสินใจว่าจะใช้การเลือกตัวอย่างวิธีใด เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในแต่ละสถานการณ์ รวมทั้งสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบที่กำหนด

อนึ่ง ผู้สอบบัญชีสามารถทำความเข้าใจเพิ่มเติมเกี่ยวกับวิธีการเลือกตัวอย่างและกำหนดปริมาณตัวอย่างโดยวิธีทางสถิติและวิธีที่ไม่ใช่ทางสถิติให้เหมาะสมแก่กรณีได้จากคู่มือการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ เรื่อง การเลือกตัวอย่าง

4.2 การระบุปริมาณ/ขนาดของตัวอย่างในแนวการสอบบัญชี

ให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าวิธีการตรวจสอบที่จะระบุไว้ในแนวการสอบบัญชี จะเลือกตัวอย่างการตรวจสอบเป็นเอกสารหรือสมุดบัญชีใดบ้าง ช่วงเวลาใด ปริมาณเท่าใด โดยระบุชื่อเอกสาร/สมุดบัญชี/บัญชีย่อย/รายละเอียดต่างๆ ที่จะทำการตรวจสอบให้ชัดเจนและให้ระบุด้วยว่าใช้วิธีการใดในการกำหนดขนาดของตัวอย่าง เช่น สุ่มตัวอย่างโดยใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอย่างไร และตัวอย่างอยู่ในช่วงใด ทั้งนี้ ให้ระบุปริมาณ/ขนาดตัวอย่าง รวมทั้งวิธีการเลือกตัวอย่างที่ใช้ไว้ก่อนวิธีการตรวจสอบทุกวิธีที่มีการเปลี่ยนแปลงเอกสาร/สมุดบัญชี/บัญชีย่อย/รายละเอียดต่างๆ ที่เลือกใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี

4.3 การกำหนดตัวอย่าง ขนาดและการเลือกรายการเพื่อทดสอบ

4.3.1 ในการกำหนดตัวอย่างในการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบและลักษณะของประชากรที่จะนำมาเลือกตัวอย่าง ดังนี้

(1) การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีสามารถทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อประเมินลักษณะบางประการของรายการที่เลือกเพื่อที่จะสรุปหรือช่วยในการสรุปเกี่ยวกับประชากรที่ใช้ในการเลือกตัวอย่าง การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีสามารถทำได้ทั้งการเลือกตัวอย่างทางสถิติและไม่ใช้ทางสถิติ

(2) ในการกำหนดตัวอย่างในการสอบบัญชี ข้อพิจารณาของผู้สอบบัญชีจะรวมถึงวัตถุประสงค์เฉพาะของการตรวจสอบที่ต้องการจะบรรลุและวิธีการตรวจสอบหลายวิธีร่วมกัน ซึ่งเป็นวิธีที่ดีที่สุดที่จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์นั้น การพิจารณาลักษณะของหลักฐานการสอบบัญชีที่พบและการเบี่ยงเบนที่อาจเป็นไปได้หรือสภาพของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือลักษณะอื่นที่เกี่ยวข้องกับหลักฐานการสอบบัญชานั้น จะช่วยผู้สอบบัญชีในการกำหนดถึงสิ่งที่ทำให้เกิดการเบี่ยงเบนหรือการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงและประชากร ที่จะใช้สุ่มตัวอย่างในการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี เมื่อมีการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานว่าประชากรที่ใช้ในการเลือกตัวอย่างนั้นมีความครบถ้วน

(3) การพิจารณาวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบ รวมถึงการทำความเข้าใจอย่างชัดเจนเกี่ยวกับสิ่ง ที่ทำให้เกิดความเบี่ยงเบนหรือการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ทั้งนี้ เพื่อให้เงื่อนไขทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบเท่านั้นที่ได้นำมาใช้ในการประเมินความเบี่ยงเบนหรือการประมาณการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ตัวอย่างเช่น ในการใช้วิธีการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือเกี่ยวกับความมีอยู่จริงของลูกหนี้การค้า เช่น การขอคำยืนยันยอด กรณีที่ลูกหนี้ได้ชำระหนี้แล้วก่อนวันที่ ที่ขอคำยืนยันแต่สหกรณ์ได้รับเงินหลังจากวันนั้นไม่นาน จะไม่ถือว่าเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง เช่นเดียวกันกับการผ่านรายการบัญชีผิดระหว่างบัญชีลูกหนี้จะไม่มีผลกระทบต่อยอดคงเหลือของบัญชีลูกหนี้ทั้งหมด ดังนั้น จึงไม่เหมาะสมที่จะพิจารณารายการเช่นนี้เป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในการประเมินผลของวิธีการตรวจสอบนั้น แม้ว่า การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นอาจมีผลกระทบที่สำคัญต่อการตรวจสอบในด้านอื่นก็ตาม เช่น การประเมินความเสี่ยงของการทุจริตหรือความเพียงพอของค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ

(4) ในการพิจารณาลักษณะของประชากรสำหรับการทดสอบการควบคุมนั้น ผู้สอบบัญชีจะประเมินอัตราความเบี่ยงเบนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากความเข้าใจของผู้สอบบัญชีต่อการควบคุมที่เกี่ยวข้องหรือจากการตรวจสอบรายการที่เลือกมาจำนวนน้อยจากประชากรทั้งหมด การประเมินนี้ทำเพื่อกำหนดตัวอย่างในการสอบบัญชีและเพื่อกำหนดขนาดตัวอย่าง ตัวอย่างเช่น ถ้าอัตราความเบี่ยงเบนที่คาดหวังอยู่ในระดับสูงเกินกว่า ที่จะยอมรับได้ โดยปกติผู้สอบบัญชีมักตัดสินใจที่จะไม่ทดสอบการควบคุม ในทำนองเดียวกันสำหรับการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ ผู้สอบบัญชีจะประเมินการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่คาดว่าจะพบในประชากรเช่นกัน ถ้าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่คาดหวังอยู่ในระดับสูง การตรวจสอบร้อยละ 100 หรือการใช้ขนาดของตัวอย่างจำนวนมากอาจเป็นการเหมาะสมเมื่อทำการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ

(5) การตัดสินใจว่าจะใช้วิธีการเลือกตัวอย่างทางสถิติหรือวิธีการเลือกตัวอย่างที่ไม่ใช่ทางสถิตินั้นเป็นสิ่งสำคัญสำหรับการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ขนาดของตัวอย่างไม่อาจใช้เป็นเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลในการแบ่งแยกระหว่างวิธีทางสถิติและวิธีที่ไม่ใช่ทางสถิติ

4.3.2 ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดขนาดตัวอย่างให้เพียงพอเพื่อลดความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างให้อยู่ในระดับ ที่ต่ำพอที่จะยอมรับได้ โดยระดับของความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้มีผลกระทบต่อขนาดของตัวอย่างที่ต้องการ ระดับความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ยิ่งต่ำเท่าใดขนาดตัวอย่างก็จะใหญ่ขึ้นเท่านั้น

4.3.3 ผู้สอบบัญชีต้องเลือกตัวอย่าง โดยวิธีที่ทำให้ทุกหน่วยตัวอย่างในประชากรมีโอกาสถูกเลือก

ตัวอย่าง ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อขนาดตัวอย่างสำหรับการทดสอบการควบคุม

ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาปัจจัยต่อไปนี้ในการกำหนดขนาดตัวอย่างสำหรับการทดสอบการควบคุม ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้ร่วมกัน โดยถือว่าผู้สอบบัญชีจะไม่เปลี่ยนแปลงลักษณะ วิธีการ หรือ ระยะเวลาที่จะทดสอบการควบคุม หรือแนวทางการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้

ปัจจัย	ผลกระทบต่อขนาดตัวอย่าง	การพิจารณากำหนดขนาดของตัวอย่าง
1. การเพิ่มขึ้นของขอบเขตการตรวจสอบซึ่งเกี่ยวเนื่องกับการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี โดยรวมการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องไว้ด้วย	เพิ่มขึ้น	ผู้สอบบัญชียังต้องการได้ความเชื่อมั่นจากประสิทธิผลของการปฏิบัติตามการควบคุมมากขึ้นเท่าใด การประเมินความเสี่ยงที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชีจะต้องยิ่งต่ำลงเท่านั้น และขนาดตัวอย่างจำเป็นต้องใหญ่ขึ้นด้วยเมื่อการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่ผู้บริหารให้การรับรองได้รวมถึงการคาดการณ์ต่อประสิทธิผลของการควบคุม ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องทำการทดสอบการควบคุมเช่นเดียวกัน ยิ่งผู้สอบบัญชีต้องการความเชื่อมั่นในประสิทธิผลของการปฏิบัติตามการควบคุมในการประเมินความเสี่ยงมากเท่าใดก็จะต้องเพิ่มขอบเขตการทดสอบการควบคุมมากขึ้นเท่านั้น (ขนาดของตัวอย่างจะต้องเพิ่มขึ้นตามไปด้วย)
2. การเพิ่มขึ้นของอัตราการเบี่ยงเบนที่ยอมรับได้	ลดลง	อัตราความเบี่ยงเบนที่ยอมรับได้ยิ่งต่ำลงเท่าใด ขนาดตัวอย่างก็จำเป็นต้องใหญ่ขึ้นเท่านั้น
3. การเพิ่มขึ้นของอัตราการเบี่ยงเบนที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบในประชากรที่ตรวจสอบ	เพิ่มขึ้น	อัตราการเบี่ยงเบนที่ผู้สอบบัญชีคาดไว้อย่างสูงเท่าใด ขนาดตัวอย่างก็จำเป็นต้องใหญ่ขึ้นเท่านั้น เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถประมาณระดับความเบี่ยงเบนที่เกิดขึ้นจริงได้อย่างสมเหตุสมผล ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาอัตราการเบี่ยงเบนที่คาดว่าจะพบ รวมถึงความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับธุรกิจ (โดยเฉพาะวิธีประเมินความเสี่ยงที่ใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจเรื่องการควบคุมภายใน) การเปลี่ยนแปลงของบุคลากร หรือ การควบคุมภายใน ผลของการใช้วิธีการตรวจสอบในงวดก่อนๆ ตลอดจนผลของการตรวจสอบอื่น โดยปกติอัตราการเบี่ยงเบนที่คาดว่าจะอยู่ในระดับสูงไม่ได้รับรองว่าระดับความเสี่ยงที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจะต่ำลง

ปัจจัย	ผลกระทบต่อ ขนาดตัวอย่าง	การพิจารณากำหนดขนาดของตัวอย่าง
4. การเพิ่มขึ้นของระดับความเชื่อมั่น ที่ผู้สอบบัญชีต้องการที่อัตรา การเบี่ยงเบนจริงที่ยอมรับได้ จะไม่เกินกว่าอัตราการเบี่ยงเบน ในประชากรที่เกิดขึ้นจริง	เพิ่มขึ้น	ระดับความเชื่อมั่นของผลการทดสอบตัวอย่างซึ่งแสดงถึง การเบี่ยงเบนที่มีอยู่จริงในประชากรที่ผู้สอบบัญชีต้องการ ยิ่งสูงเท่าใด ขนาดตัวอย่างก็จำเป็นต้องใหญ่ขึ้นเท่านั้น
5. การเพิ่มขึ้นของจำนวน หน่วยตัวอย่างในประชากร	มีผลกระทบเพียง เล็กน้อย	กรณีที่ประชากรมีจำนวนมาก จำนวนของประชากรจริง ถ้ามีผลกระทบจะมีผลกระทบน้อยมากต่อจำนวนตัวอย่าง อย่างไรก็ตาม กรณีที่ประชากรมีขนาดเล็กการเลือกตัวอย่าง ในการสอบบัญชีอาจไม่ใช่วิธีการที่มีประสิทธิภาพเท่าเทียม กับวิธีการอื่นๆ ในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี ที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

ตัวอย่าง ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อขนาดตัวอย่างสำหรับการทดสอบรายละเอียด

ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาปัจจัยต่อไปนี้ในการพิจารณากำหนดขนาดตัวอย่างสำหรับการทดสอบรายละเอียดของประเภทรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูล ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้ร่วมกัน โดยถือว่าผู้สอบบัญชีจะไม่เปลี่ยนแปลงวิธีการทดสอบการควบคุม หรือเปลี่ยนแปลงลักษณะ หรือระยะเวลาของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้

ปัจจัย	ผลกระทบต่อขนาดตัวอย่าง	การพิจารณากำหนดขนาดของตัวอย่าง
1. การเพิ่มขึ้นของความเสี่ยงที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจากการประเมินของผู้สอบบัญชี	เพิ่มขึ้น	ความเสี่ยงที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจากการประเมินของผู้สอบบัญชี ยิ่งสูงขึ้นเท่าใด ขนาดตัวอย่างจำเป็นต้องใหญ่ขึ้นเท่านั้น ตัวอย่างเช่น ถ้าผู้สอบบัญชีไม่เชื่อถือการควบคุมภายในของสหกรณ์และตัดสินใจไม่ทดสอบการควบคุมทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถนำความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมภายในไปลดความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีประเมินไว้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับ สิ่งทีคณะกรรมการดำเนินการให้การรับรองไว้เกี่ยวกับ งบการเงินบางเรื่องได้ ดังนั้น เพื่อที่จะลดความเสี่ยงของ การตรวจสอบให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ ผู้สอบบัญชีจะต้องให้ความเชื่อมั่นในการตรวจสอบเนื้อหาสาระมากขึ้น ความต้องการหลักฐานการทดสอบรายละเอียดยิ่งมากขึ้นเท่าใด (ซึ่งจะทำให้ความเสี่ยงจากการตรวจสอบลดลง) ขนาดของตัวอย่างก็ยิ่งต้องใหญ่ขึ้นเท่านั้น
2. การใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระอื่นเพิ่มขึ้น ในการตรวจสอบ สิ่งทีคณะกรรมการดำเนินการได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงินในเรื่องเดียวกัน	ลดลง	ยิ่งผู้สอบบัญชีเชื่อมั่นในวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระอื่น (หรือการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ) เพื่อลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบประชากรกลุ่มหนึ่งให้อยู่ในระดับที่จะยอมรับได้มากเท่าใดความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีต้องการจากการเลือกตัวอย่างจะน้อยลงเท่านั้น ดังนั้นขนาดตัวอย่างก็จะสามารถลดลงได้
3. การเพิ่มขึ้นของระดับความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีต้องการว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่จริงในประชากรจะไม่เกินกว่าการแสดงที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้	เพิ่มขึ้น	ยิ่งผู้สอบบัญชีต้องการความเชื่อมั่นว่าผลการทดสอบตัวอย่างแสดงถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่จริงในประชากรมากขึ้นเท่าใดขนาดตัวอย่างก็จำเป็นต้องใหญ่ขึ้นเท่านั้น
4. การเพิ่มขึ้นของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้	เพิ่มขึ้น	การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้ยิ่งต่ำลงเท่าใดขนาดตัวอย่างก็จำเป็นต้องใหญ่ขึ้นเท่านั้น

ปัจจัย	ผลกระทบต่อขนาดตัวอย่าง	การพิจารณากำหนดขนาดของตัวอย่าง
5. การเพิ่มขึ้นของจำนวนเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบประชากรที่ตรวจสอบ	เพิ่มขึ้น	จำนวนเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบในประชากรที่ตรวจสอบยิ่งมากเท่าใด ขนาดตัวอย่างก็จำเป็นต้องใหญ่ขึ้นเท่านั้น เพื่อให้สามารถประมาณจำนวนเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจริงในประชากรที่ตรวจสอบได้อย่างสมเหตุสมผล ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาจำนวนเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงตามที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบ รวมถึงมูลค่าของรายการที่กำหนดขึ้นจากการพิจารณาผลของการประเมินความเสี่ยง ผลของการทดสอบการควบคุม ผลของการใช้วิธีการตรวจสอบในงวดก่อนๆ และผลของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระอื่น
6. การจัดกลุ่มประชากรที่มีความเหมาะสม	ลดลง	ในกรณีที่ขนาดของรายการที่เป็นตัวเงินในประชากรมีความหลากหลาย ผู้สอบบัญชีอาจใช้ประโยชน์จากการจัดกลุ่มรายการที่มีขนาดใกล้เคียงกันเป็นกลุ่มย่อย เมื่อประชากรสามารถแบ่งเป็นกลุ่มย่อยได้อย่างเหมาะสม ผลรวมของขนาดตัวอย่างจากกลุ่มย่อยมักจะน้อยกว่าขนาดตัวอย่างที่ต้องการในระดับความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างที่กำหนด หากได้เลือกตัวอย่างหนึ่งรายการจากประชากรทั้งหมด
7. จำนวนหน่วยตัวอย่างในประชากร	มีผลกระทบเพียงเล็กน้อย	ในกรณีที่ประชากรมีจำนวนมาก จำนวนของประชากรถ้ามีผลกระทบจะมีผลกระทบน้อยมากต่อจำนวนตัวอย่าง ส่วนในกรณีที่ประชากรมีขนาดเล็ก การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีมักไม่ใช่วิธีการที่มีประสิทธิภาพเท่าเทียมกับวิธีการอื่นๆ ในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ อย่างไรก็ตาม เมื่อใช้วิธีการเลือกตัวอย่างที่เป็นตัวเงิน จำนวนเงินของประชากรที่เพิ่มขึ้นก็จะเพิ่มจำนวนตัวอย่างขึ้นด้วย เว้นแต่ส่วนที่เพิ่มขึ้นนั้นได้รับการชดเชยอย่างเป็นสัดส่วนจากระดับความมีสาระสำคัญที่เพิ่มขึ้นสำหรับงบการเงินโดยรวม และระดับความมีสาระสำคัญหรือระดับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือ หรือการเปิดเผยข้อมูลเฉพาะเรื่องหากสามารถทำได้

การจัดทำแนวการสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำแนวการสอบบัญชีก่อนเข้าปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีระหว่างปีหรือตรวจสอบบัญชีประจำปี โดยใช้ข้อมูลหรือรายละเอียดจากแผนการสอบบัญชีโดยรวม และความเสี่ยงที่เหลือยู่จากผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี เพื่อกำหนดขอบเขต วิธีการตรวจสอบและช่วงเวลาตรวจสอบแต่ละปัจจัยเสี่ยงในรายละเอียดอย่างเหมาะสมและรัดกุม เพื่อลดความเสี่ยงในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี

5.1 รูปแบบแนวการสอบบัญชี

การจัดทำแนวการสอบบัญชีสหกรณ์ ให้ปฏิบัติตามรูปแบบดังนี้

สหกรณ์.....จำกัด แนวการสอบบัญชี..... ① สำหรับปีสิ้นสุดวันที่.....					
วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ					
1..... ②					
2.....					
3.....					
กระตาดำทำ การอ้างอิง	ปัจจัยเสี่ยง	วิธีการตรวจสอบ	ชื่อผู้ตรวจสอบ/วันที่ตรวจสอบ		หมายเหตุ
			ระหว่างปี	ประจำปี	
③	④	⑤ 1) <u>เลือกตัวอย่าง</u> - ระบุปริมาณ/ขนาด ตัวอย่าง - ระบุวิธีที่ใช้ในการ กำหนด ปริมาณตัวอย่าง 2) <u>วิธีการตรวจสอบ</u> - ทดสอบการควบคุม - ตรวจสอบเนื้อหาสาระ	- ⑥ -	-	⑦

5.2 ส่วนประกอบของแนวการสอบบัญชี

แนวการสอบบัญชีเป็นส่วนหนึ่งของกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีที่แสดงถึงลักษณะระยะเวลาและขอบเขตวิธีการตรวจสอบในแต่ละเรื่อง ซึ่งสอดคล้องกับผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีซึ่งโดยทั่วไปเนื้อหาสำคัญของแนวการสอบบัญชี ประกอบด้วย

1. เรื่องที่ตรวจสอบ
2. วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ
3. กระดาษทำการอ้างอิง
4. ปัจจัยเสี่ยง
5. วิธีการตรวจสอบ
6. ชื่อผู้ตรวจและวันที่ตรวจ
7. หมายเหตุ

5.3 คำอธิบายประกอบการจัดทำแนวการสอบบัญชี

การจัดทำแนวการสอบบัญชีสหกรณ์ให้จัดทำตามรูปแบบที่กำหนดข้างต้นโดยมีรายละเอียดดังนี้

❶ เรื่องที่ตรวจสอบ

ให้ระบุชื่อเรื่องที่ตรวจสอบแต่ละเรื่องให้ชัดเจนว่าเป็นการตรวจสอบเรื่องใดและให้สัมพันธ์กับปัจจัยเสี่ยงที่หลงเหลืออยู่ จากผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี รวมทั้งรายการอื่นในงบการเงินที่มีสาระสำคัญที่ต้องตรวจสอบ เช่น

- แนวการสอบบัญชีด้านการบริหารงานทั่วไป
- แนวการสอบบัญชี วงจรรายได้
 - แนวการสอบบัญชีการให้เงินกู้และลูกหนี้เงินกู้
 - แนวการสอบบัญชีการขายสินค้าและลูกหนี้การค้า
 - แนวการสอบบัญชีขายน้ำมันเชื้อเพลิงและลูกหนี้ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง
 - แนวการสอบบัญชีรายได้ค่าบริการและลูกหนี้ค่าบริการ
 - แนวการสอบบัญชีรายได้เฉพาะธุรกิจและรายได้อื่น
 - แนวการสอบบัญชีขายสินค้าผ่อนชำระและลูกหนี้จากการขายผ่อนชำระ
- แนวการสอบบัญชี วงจรค่าใช้จ่าย
 - แนวการสอบบัญชีต้นทุนซื้อสินค้าและเจ้าหนี้การค้า
 - แนวการสอบบัญชีต้นทุนการผลิตและการแปรรูป
 - แนวการสอบบัญชีค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจและค่าใช้จ่ายอื่น
- แนวการสอบบัญชีตามรายการในงบการเงิน
 - แนวการสอบบัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคารและสหกรณ์อื่น
 - แนวการสอบบัญชีลูกหนี้อื่น

- แนวการสอบบัญชีลูกหนี้ระหว่างดำเนินคดีและลูกหนี้ตามคำพิพากษา
- แนวการสอบบัญชีสินค้าคงเหลือ
- แนวการสอบบัญชีเงินลงทุน
- แนวการสอบบัญชีด้านพันธบัตร (พ่อพันธุ์และแม่พันธุ์)
- แนวการสอบบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
- แนวการสอบบัญชีสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- แนวการสอบบัญชีสินทรัพย์หมุนเวียนอื่น/สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น
- แนวการสอบบัญชีเงินรับฝาก
- แนวการสอบบัญชีเงินเบิกเกินบัญชีธนาคารและเจ้าหนี้เงินกู้/ตัวสัญญาใช้เงิน/เจ้าหนี้เช่าซื้อทรัพย์สิน
- แนวการสอบบัญชีหนี้สินหมุนเวียน/หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น
- แนวการสอบบัญชีทุนเรือนหุ้น
- แนวการสอบบัญชีทุนสำรอง/ทุนสะสมตามข้อบังคับ ระเบียบและอื่นๆ

อนึ่ง สำหรับแนวการสอบบัญชีรายได้เฉพาะธุรกิจและค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจ นั้น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาทำรวมกันกับรายการที่ก่อให้เกิดรายได้หรือค่าใช้จ่าย เนื่องจากเป็นรายการตรวจสอบต่อเนื่อง เช่น รายได้ค่าปรับลูกหนี้เงินกู้ ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญลูกหนี้เงินกู้ หนี้สูญ สามารถกำหนดแนวการสอบบัญชีรวมไว้ด้วยกันกับแนวการสอบบัญชีเงินให้กู้และลูกหนี้เงินกู้ หรือรายได้ค่าปรับลูกหนี้การค้า ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญลูกหนี้การค้า สามารถกำหนดแนวการสอบบัญชีรวมไว้ด้วยกันกับแนวการสอบบัญชีขายสินค้าและลูกหนี้การค้า หรือค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สามารถกำหนดแนวการสอบบัญชีรวมไว้ด้วยกันกับแนวการสอบบัญชีที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เป็นต้น

๒) วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ

ให้ระบุดูมุ่งหมายในการตรวจสอบอย่างชัดเจนว่ามีจุดมุ่งหมายอย่างไร เพื่อให้ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเข้าใจว่าวิธีการตรวจสอบที่กำหนดในแนวการสอบบัญชีต้องการให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบเป็นไปตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนดและมาตรฐานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรกำหนดวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพออย่างเหมาะสมสามารถสรุปผลการตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ได้เหมาะสมกับสถานการณ์นั้นๆ

๓) กระดาษทำการอ้างอิง

ให้ระบุรหัสอ้างอิงของกระดาษทำการหรือชื่อกระดาษทำการอ้างอิงในแต่ละเรื่อง ที่ตรวจสอบซึ่งกำหนดในแนวการสอบบัญชี ว่ามีการจัดทำกระดาษทำการหรือรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบไว้ลำดับหน้าที่เท่าไร เพื่อเป็นประโยชน์ต่อการควบคุมการปฏิบัติงานของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และการสอบทานงานสอบบัญชี

๔ ปัจจัยเสี่ยง

ให้ระบุปัจจัยเสี่ยงที่เหลืออยู่ จากผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี ให้เหมาะสมสอดคล้องกับแผนการสอบบัญชีโดยรวม เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถกำหนดวิธีการตรวจสอบ เพื่อลดความเสี่ยงในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี

๕ วิธีการตรวจสอบ

ให้ระบุ 2 ส่วน ดังนี้

1. การเลือกตัวอย่าง
2. วิธีการตรวจสอบ

1) การเลือกตัวอย่าง แบ่งเป็น 2 ช่วงเวลา คือ การเลือกตัวอย่างสำหรับการสอบบัญชีระหว่างปี และการสอบบัญชีประจำปี ให้ผู้สอบบัญชีระบุปริมาณ/ขนาดของตัวอย่างและวิธีที่ใช้ในการเลือกตัวอย่าง ทั้งนี้ การเลือกตัวอย่างสำหรับการตรวจสอบระหว่างปีและการตรวจสอบประจำปีผู้สอบบัญชีต้องกำหนดให้ชัดเจนว่าเลือกตัวอย่างโดยวิธีการใดและปริมาณ/ขนาดของตัวอย่างที่ได้มีจำนวนเท่าใดเพื่ออ้างอิงในช่อง ชื่อ ผู้ตรวจสอบ/วันที่ตรวจสอบ ต่อไป

2) วิธีการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดวิธีการตรวจสอบให้สอดคล้องกับผลการประเมินความเสี่ยงที่เหลืออยู่จากการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้เหมาะสมสอดคล้องกับแผนการสอบบัญชีโดยรวม ตลอดจนกำหนดวิธีการตรวจสอบแต่ละเรื่อง ในรายละเอียดโดยเรียงลำดับวิธีดำเนินการ ตั้งแต่เริ่มต้นจนสิ้นสุดของการตรวจสอบรายการนั้น ให้ครอบคลุมอย่างเหมาะสมและรัดกุม และให้พิจารณาว่าวิธีการตรวจสอบที่ระบุไว้ในแนวการสอบบัญชานั้น สามารถบรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบได้อย่างครบถ้วนและเชื่อถือได้ ทั้งนี้ ให้จำแนกวิธีการตรวจสอบโดยการทดสอบการควบคุมและตรวจสอบเนื้อหาสาระออกจากกันให้ชัดเจนด้วย

ในการกำหนดวิธีการ/ปริมาณตรวจสอบ ให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าวิธีการตรวจสอบที่จะระบุไว้ในแนวการสอบบัญชีผู้สอบบัญชีจะเลือกตัวอย่างการตรวจสอบเป็นเอกสารหรือสมุดบัญชีใดบ้าง ช่วงเวลาใด ในปริมาณเท่าใด โดยระบุชื่อเอกสาร/สมุดบัญชี/บัญชีย่อย/รายละเอียดต่างๆ ที่จะทำการตรวจสอบให้ชัดเจนและให้ระบุด้วยว่าใช้วิธีการใดในการกำหนดขนาดของตัวอย่างวิธีใด เช่น สุ่มตัวอย่างโดยใช้ดุลพินิจเรียงผู้ประกอบวิชาชีพอย่างไร และตัวอย่างอยู่ในช่วงใด ทั้งนี้ ให้ระบุปริมาณ/ขนาดตัวอย่างไว้ก่อนวิธีการตรวจสอบทุกวิธีที่มีการเปลี่ยนแปลงเอกสาร/สมุดบัญชี/บัญชีย่อย/รายละเอียดต่างๆ ที่เลือกใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี

๖ ชื่อผู้ตรวจและวันที่ตรวจ

ให้ระบุผู้ปฏิบัติงานที่ผู้สอบบัญชีมอบหมายให้ปฏิบัติงานตรวจสอบในเรื่องนั้นๆ และวันที่ตรวจสอบจนเสร็จสิ้นการตรวจสอบ รวมทั้งให้สอดคล้องกับวันที่จัดทำกระดาษทำการด้วย โดยผู้สอบบัญชีต้องระบุให้ชัดเจนว่าวิธีการตรวจสอบที่กำหนดขึ้นนั้นเป็นการปฏิบัติงานสอบบัญชีระหว่างปี หรือสอบบัญชีประจำปี โดยระบุชื่อผู้ตรวจและวันที่ตรวจให้ตรงกับช่องตรวจสอบระหว่างปีหรือตรวจสอบประจำปี

๗ หมายเหตุ

ให้ระบุข้อมูลเพิ่มเติมอื่นๆ ที่เป็นประโยชน์ต่อการใช้วิธีการตรวจสอบบัญชีในเรื่องนั้นๆ และ/หรือเหตุการณ์เปลี่ยนแปลงที่มีสาระสำคัญที่ส่งผลให้ต้องปรับเปลี่ยนแนวการสอบบัญชีที่กำหนดไว้เดิม

5.4 การปรับเปลี่ยนแนวการสอบบัญชี

เมื่อผู้สอบบัญชีเข้าปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ พบข้อผิดพลาด/ข้อสังเกตจากการทดสอบการควบคุมและ/หรือจากการตรวจสอบเนื้อหาสาระ หรือมีเหตุการณ์ที่ทำให้วิธีการตรวจสอบและ/หรือปริมาณการตรวจสอบที่กำหนดไว้เดิมไม่เพียงพอ ไม่เหมาะสมที่จะตรวจสอบให้ได้หลักฐานเป็นที่พอใจของผู้สอบบัญชีในสรุปผลการตรวจสอบ ให้ผู้สอบบัญชีทบทวนแนวการสอบบัญชีและปรับแนว การสอบบัญชี โดยระบุเหตุผลผลการปรับแนวการสอบบัญชี/ในช่องหมายเหตุของเรื่อง

5.5 ตัวอย่างแนวการสอบบัญชี การให้เงินกู้และลูกหนี้เงินให้กู้

สหกรณ์.....จำกัด

แนวการสอบบัญชี - การให้เงินกู้และลูกหนี้เงินให้กู้

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ

- 1 เพื่อทราบประสิทธิภาพของการควบคุมภายในเกี่ยวกับการให้เงินกู้และลูกหนี้เงินให้กู้
- 2 ลูกหนี้เงินให้กู้คงเหลือ ณ วันสิ้นปีบัญชีมีอยู่จริงตามจำนวนที่แสดงในงบการเงินและแสดงด้วยมูลค่าที่คาดว่าจะเรียกเก็บเงินได้
- 3 การให้เงินกู้แก่สมาชิกเกิดขึ้นจริงและบันทึกบัญชีถูกต้อง ครบถ้วน ตรงตามรอบระยะเวลาบัญชี และมีเอกสารประกอบการเป็นหนี้ครบถ้วน เชื่อถือได้
- 4 การแสดงรายการลูกหนี้เงินให้กู้ ดอกเบี้ยค้างรับ รายได้ธุรกิจสินเชื่อในงบการเงินถูกต้องเป็นไปตามระเบียบ และคำแนะนำที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด
- 5 การประมาณค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ณ วันสิ้นปีเพียงพอสำหรับลูกหนี้เงินให้กู้ที่เรียกเก็บเงินไม่ได้ และการตัดจำหน่ายหนี้สูญระหว่างปีได้ปฏิบัติเป็นไปตามระเบียบและคำแนะนำที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด
- 6 การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินเพียงพอเป็นไปตามระเบียบและคำแนะนำที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

กระดาษทำการ อ้างอิง	ปัจจัยเสี่ยง	วิธีการตรวจสอบ	ชื่อผู้ตรวจสอบบัญชี/วันที่ตรวจสอบ		หมายเหตุ
			ระหว่างปี	ประจำปี	
ขอกู้	ผู้ขอกู้มีคุณสมบัติไม่ตรงตามระเบียบกำหนด	1.ทดสอบการควบคุม 1.1 สัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบในการตรวจสอบคุณสมบัติของผู้ขอกู้ 1.2 สังเกตการณ์การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบในการรับคำขอกู้ 1.3 สอบทานระเบียบสหกรณ์ที่ประกาศใช้ในเรื่องเกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้ขอกู้ 1.4 สอบทานคำขอกู้และเอกสารประกอบการขอกู้มีความครบถ้วนและถูกต้องตามระเบียบของสหกรณ์			

กระดาษทำการ อ้างอิง	ปัจจัยเสี่ยง	วิธีการตรวจสอบ	ชื่อผู้ตรวจสอบบัญชี/วันที่ตรวจสอบ		หมายเหตุ
			ระหว่างปี	ประจำปี	
		<u>เลือกตัวอย่าง</u> สุ่มตัวอย่างคำขอกู้ สำหรับคำขอกู้เดือนละ10รายการโดยเลือกรายการลำดับที่ 1-10 ลำดับแรกของแต่ละเดือน และเลือกรายการคำขอกู้เพิ่มเติมที่มีจำนวน ตั้งแต่ 500,000.00 บาทขึ้นไป			
		1.5 ใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบวิเคราะห์ข้อมูลของผู้กู้ที่ไม่เป็นไปตามกฎระเบียบ ที่สหกรณ์กำหนดโดยใช้ CATS ตรวจสอบระบบเงินให้กู้ -> ตรวจสอบอายุของสมาชิก(วัน)เพื่อกู้ (LE10503) <u>(วิธีการตรวจสอบนี้ใช้สำหรับสหกรณ์ใช้โปรแกรมที่พัฒนาโดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์)</u>			
	สหกรณ์ให้เจ้าหน้าที่เพียงคนเดียวในการบันทึกคำขอกู้, การอนุมัติเงินให้กู้และทำสัญญาเงินให้กู้	1.ทดสอบการควบคุม 1.1 สัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ปฏิบัติงานคนเดียวเกี่ยวกับการปฏิบัติงานบันทึกคำขอกู้, การอนุมัติเงินให้กู้, ทำสัญญาเงินให้กู้ และจ่ายเงินให้กู้ 1.2 สังเกตการณ์การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ปฏิบัติงานคนเดียวเกี่ยวกับการบันทึกคำขอกู้ การอนุมัติเงินให้กู้, ทำสัญญาเงินให้กู้ และจ่ายเงินให้กู้			
	ขอกู้เกินกว่าวงเงินสูงสุดแต่ละประเภทเงินให้กู้ของสหกรณ์	1.ทดสอบการควบคุม 1.1 สอบทานระเบียบสหกรณ์ที่ประกาศใช้ในเรื่องเกี่ยวกับการกำหนดวงเงินให้กู้และเงื่อนไขของเงินให้กู้ แต่ละประเภท 1.2 สอบทานคำขอกู้และเอกสารประกอบการเกี่ยวกับวงเงินขอกู้แต่ละประเภทถูกต้องตามระเบียบของสหกรณ์ <u>เลือกตัวอย่าง</u> สุ่มตัวอย่างคำขอกู้ สำหรับคำขอกู้เดือนละ10รายการโดยเลือกรายการลำดับที่ 1-10 ลำดับแรกของแต่ละเดือน และเลือกรายการคำขอกู้เพิ่มเติมที่มีจำนวน ตั้งแต่ 500,000.00 บาทขึ้นไป			

กระดาษทำการ อ้างอิง	ปัจจัยเสี่ยง	วิธีการตรวจสอบ	ชื่อผู้ตรวจสอบบัญชี/วันที่ตรวจสอบ		หมายเหตุ
			ระหว่างปี	ประจำปี	
		1.3 ใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบการให้วงเงินให้กู้แก่สมาชิกเป็นไปตามวงเงินสูงสุดตามประเภท เงินให้กู้ของสหกรณ์โดยใช้ CATS ตรวจสอบระบบเงินให้กู้ -> ตรวจสอบวงเงินให้กู้สูงสุดตามประเภท (LE10505) <u>(วิธีการตรวจสอบนี้ใช้สำหรับสหกรณ์ใช้โปรแกรมที่พัฒนาโดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์)</u>			
การค้าประกัน	การประเมินหลักทรัพย์ค้ำประกันเงินให้กู้ไม่เพียงพอกับจำนวนเงินที่ขอกู้	1.ทดสอบการควบคุม 1.1 สอบทานระเบียบสหกรณ์เกี่ยวกับการกำหนดเงื่อนไขและมูลค่าของหลักประกันค้ำเงินให้กู้ 1.2 สัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับการประเมินราคาหลักทรัพย์ถึงการกำหนดเงื่อนไขและมูลค่าของหลักประกันค้ำเงินให้กู้ 1.3 สอบทานรายงานการประชุมคณะกรรมการที่ได้รับมอบหมายให้พิจารณาการให้สินเชื่อ เพื่อดูมติที่ประชุมคณะกรรมการเกี่ยวกับราคาประเมินหลักทรัพย์ค้ำประกันเงินให้กู้ 1.4 สอบทานหลักประกันและเอกสารประกอบการในสัญญาเงินให้กู้ เพื่อตรวจสอบความเพียงพอของหลักประกันเงินกู้ว่าเพียงพอหรือไม่ เลือกตัวอย่าง สุ่มตัวอย่างโดยเลือกรายการที่ซื้อสังหาริมทรัพย์มาค้ำประกัน ทุกรายการ 1.5 ใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบการค้าประกันเงินว่าครอบคลุมวงเงินให้กู้ที่อนุมัติหรือไม่ โดยใช้ CATS ตรวจสอบระบบเงินให้กู้ -> ตรวจสอบมูลค่าค้ำประกันทั้งหมด (LE10101) <u>(วิธีการตรวจสอบนี้ใช้สำหรับสหกรณ์ใช้โปรแกรมที่พัฒนาโดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์)</u>			

กระดาษทำการ อ้างอิง	ปัจจัยเสี่ยง	วิธีการตรวจสอบ	ชื่อผู้ตรวจสอบบัญชี/วันที่ตรวจสอบ		หมายเหตุ
			ระหว่างปี	ประจำปี	
การอนุมัติเงินกู้	การอนุมัติเงินให้กู้ไม่เป็นไปตามระเบียบ ของสหกรณ์	1.ทดสอบการควบคุม 1.1 สอบทานระเบียบสหกรณ์และกระบวนการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการอนุมัติ รายการขอกู้ 1.2 สัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องถึงการอนุมัติรายการขอกู้ 1.3 สอบทานรายงานการประชุมคณะกรรมการที่ได้รับมอบหมายให้พิจารณา การให้สินเชื่อ เพื่อดูมติที่ประชุมคณะกรรมการเกี่ยวกับการอนุมัติเงินให้กู้ 1.4 สอบทานสัญญาเงินให้กู้ว่าการอนุมัติเงินให้กู้กระทำโดยผู้มีอำนาจตาม ระดับอำนาจอนุมัติหรือไม่ เลือกตัวอย่าง สุ่มตัวอย่างสัญญาเงินให้กู้ สำหรับสัญญาเงินให้กู้เดือนละ10รายการโดยเลือก รายการลำดับที่ 1-10 ลำดับแรกของแต่ละเดือน และเลือกรายการสัญญาเงิน ให้กู้เพิ่มเติมที่มีจำนวนตั้งแต่ 500,000 บาทขึ้นไป			
การจ่ายเงินกู้	รายการจ่ายเงินให้กู้ไม่เป็นไปตามที่ได้รับ อนุมัติตามสัญญาเงินให้กู้	1.ทดสอบการควบคุม 1.1 สอบทานกฎ ระเบียบและกระบวนการปฏิบัติงานของสหกรณ์ที่เกี่ยวข้อง กับการจ่ายเงินให้กู้ 1.2 สัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องถึงกระบวนการจ่ายเงินให้กู้ 1.3 สอบทานวิธีการจ่ายเงินให้กู้ด้วยเงินสด เช็คนาคาร์ โอนเงินผ่านบัญชีธน คาร ผ่านระบบ ATM ฯลฯ 1.4 ใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบจำนวนเงินที่จ่ายเงินให้กู้สอดคล้องกับจำนวน เงินที่อนุมัติในสัญญาเงินให้กู้โดยใช้ CATS ตรวจสอบระบบเงินให้กู้ -> จ่ายเงินให้กู้ไม่ตรงกับประวัติสัญญา (LE30504) <u>(วิธีการตรวจสอบนี้ใช้สำหรับสหกรณ์ใช้โปรแกรมที่พัฒนาโดยกรมตรวจบัญชี สหกรณ์)</u>			

กระดาษทำการ อ้างอิง	ปัจจัยเสี่ยง	วิธีการตรวจสอบ	ชื่อผู้ตรวจสอบบัญชี/วันที่ตรวจสอบ		หมายเหตุ
			ระหว่างปี	ประจำปี	
		2.ตรวจสอบเนื้อหาสาระ 2.1 ตรวจสอบรายการจ่ายเงินให้กู้เพื่อสอบทานการอนุมัติรายการจากผู้มีอำนาจว่าเหมาะสมเป็นไปตามระเบียบของสหกรณ์ 2.2 ตรวจสอบรายการจ่ายเงินให้กู้เพื่อสอบทานจำนวนเงินที่จ่ายเงินให้กู้ สอดคล้องกับจำนวนเงินที่อนุมัติในสัญญาเงินให้กู้ เลือกตัวอย่าง สุ่มตัวอย่างสัญญาเงินให้กู้ สำหรับสัญญาเงินให้กู้เดือนละ 10 รายการโดยเลือก รายการลำดับที่ 1-10 ลำดับแรกของแต่ละเดือน และเลือกรายการสัญญาเงินให้กู้เพิ่มเติมที่มีจำนวนตั้งแต่ 500,000 บาทขึ้นไป			
	การบันทึกจ่ายเงินให้กู้ไม่ถูกต้อง สอดคล้องกับรายการบันทึกลูกหนี้เงินให้กู้	1.ทดสอบการควบคุม 1.1 สอบทานเอกสารประกอบการจ่ายเงินให้กู้ถูกต้องตรงกับการบันทึกบัญชีจ่ายเงินให้กู้ 1.2 สอบทานรายงานการกระทบยอดระหว่างการจ่ายเงินให้กู้กับยอดเพิ่มลูกหนี้เงินให้กู้ 1.3 ใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบสรุปยอดการจ่ายเงินให้กู้ในปีการตรวจสอบ แยกตามประเภทเงินให้กู้ และกลุ่มสมาชิกโดยใช้ CATS ตรวจสอบระบบเงินให้กู้ -> ตรวจสอบรายการเคลื่อนไหวของเงินให้กู้ -> สรุปจ่ายเงินให้กู้ตามประเภทเงินให้กู้ (LE30506) และตรวจสอบระบบเงินให้กู้ -> ตรวจสอบรายการเคลื่อนไหวของเงินให้กู้ -> สรุปจ่ายเงินให้กู้ตามกลุ่มสมาชิก (LE30506 01) <u>(วิธีการตรวจสอบนี้ใช้สำหรับสหกรณ์ใช้โปรแกรมที่พัฒนาโดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์)</u>			

กระดาษทำการ อ้างอิง	ปัจจัยเสี่ยง	วิธีการตรวจสอบ	ชื่อผู้ตรวจสอบบัญชี/วันที่ตรวจสอบ		หมายเหตุ
			ระหว่างปี	ประจำปี	
		1.4 ใช้โปรแกรมช่วยในการสุ่มตัวอย่างใบจ่ายเงินให้กู้เพื่อสอบทานความถูกต้องและความมีอยู่จริงของเอกสารโดยใช้ CATS ตรวจสอบระบบเงินให้กู้ -> ตรวจสอบรายการเคลื่อนไหวของเงินให้กู้ -> สุ่มตัวอย่างใบจ่ายเงินให้กู้แบบรายการ (LE30507_01) และตรวจสอบระบบเงินให้กู้ -> ตรวจสอบรายการเคลื่อนไหวของเงินให้กู้ -> เลือกใบจ่ายเงินให้กู้โดยระบุจำนวนเงิน (LE30507_02) <u>(วิธีการตรวจสอบนี้ใช้สำหรับสหกรณ์ใช้โปรแกรมที่พัฒนาโดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์)</u>			
		2.ตรวจสอบเนื้อหาสาระ 2.1 ตรวจสอบรายการจ่ายเงินให้กู้แต่ละประเภทเปรียบเทียบกับการบันทึกบัญชีในสมุดเงินสดและการผ่านรายการไปสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป รวมทั้งบัญชีลูกหนี้เงินให้กู้ ทะเบียนจ่ายเงินให้กู้ถูกต้องตรงกัน เลือกตัวอย่าง สุ่มตัวอย่างเอกสารการจ่ายเงินให้กู้ สำหรับเอกสารการจ่ายเงินให้กู้เดือนละ 10รายการ โดยเลือกรายการลำดับที่ 1-10 ลำดับแรกของแต่ละเดือน และเลือกการจ่ายเงินให้กู้เพิ่มเติมที่มีจำนวนตั้งแต่ 500,000.00 บาทขึ้นไป			
การรับชำระหนี้	รับชำระหนี้แต่ไม่ออกใบเสร็จรับเงินให้แก่สมาชิก	1.ทดสอบการควบคุม 1.1 สอบทานกฎ ระเบียบและกระบวนการปฏิบัติงานของสหกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการรับชำระเงินให้กู้ 1.2 สัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องถึงกระบวนการรับชำระเงินให้กู้ 1.3 สังเกตการณ์การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่รับชำระเงินให้กู้ในการออกใบเสร็จรับเงินให้กับสมาชิก			

กระดาษทำการ อ้างอิง	ปัจจัยเสี่ยง	วิธีการตรวจสอบ	ชื่อผู้ตรวจสอบบัญชี/วันที่ตรวจสอบ		หมายเหตุ
			ระหว่างปี	ประจำปี	
		2.ตรวจสอบเนื้อหาสาระ 2.1 ตรวจสอบเอกสารใบเสร็จรับเงินเปรียบเทียบกับรายการรับเงินในสมุดเงินสด สมุดเงินฝากธนาคาร และบัญชียอดลูกหนี้เงินกู้ เลือกตัวอย่าง สุ่มตัวอย่างเอกสารการรับชำระเงินให้กู้ สำหรับเอกสารการรับชำระเงินให้กู้เดือนละ 10 รายการ โดยเลือกรายการลำดับที่ 1-10 ลำดับแรกของแต่ละเดือน และเลือกการรับชำระเงินให้กู้เพิ่มเติมที่มีจำนวนตั้งแต่ 100,000 บาทขึ้นไป			
	การบันทึกการรับชำระเงินให้กู้ไม่ถูกต้อง สอดคล้องกับรายการบันทึกการรับชำระลูกหนี้เงินให้กู้	1.ทดสอบการควบคุม 1.1 สอบทานเอกสารประกอบการรับชำระเงินให้กู้ถูกต้องตรงกับการบันทึกบัญชีรับเงินให้กู้ 1.2 สอบทานรายงานการกระทบยอดระหว่างการรับชำระเงินให้กู้กับยอดลดลูกหนี้เงินให้กู้ในทะเบียนย่อยลูกหนี้ 1.3 ใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบสรุปยอดการรับชำระเงินให้กู้ในปี การตรวจสอบแยกตามประเภทเงินให้กู้และกลุ่มสมาชิก โดยใช้ CATS ตรวจสอบระบบเงินให้กู้ -> ตรวจสอบรายการเคลื่อนไหวของเงินให้กู้ -> สรุปปรับชำระเงินให้กู้ตามประเภทเงินให้กู้ (LE40504) และตรวจสอบระบบเงินให้กู้ -> ตรวจสอบรายการเคลื่อนไหวของเงินให้กู้ -> สรุปปรับชำระเงินให้กู้ตามกลุ่มสมาชิก (LE40504_02) <u>(วิธีการตรวจสอบนี้ใช้สำหรับสหกรณ์ใช้โปรแกรมที่พัฒนาโดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์)</u>			

กระดาษทำการ อ้างอิง	ปัจจัยเสี่ยง	วิธีการตรวจสอบ	ชื่อผู้ตรวจสอบบัญชี/วันที่ตรวจสอบ		หมายเหตุ
			ระหว่างปี	ประจำปี	
		2.ตรวจสอบเนื้อหาสาระ 2.1 ตรวจสอบเอกสารการรับชำระหนี้เงินให้กู้แต่ละประเภทเปรียบเทียบกับ การบันทึกบัญชีในสมุดเงินสดและการผ่านรายการไปสมุดบัญชีแยกประเภท ทั่วไป รวมทั้งบัญชีย่อยลูกหนี้เงินกู้ให้ถูกต้องตรงกัน <u>เลือกตัวอย่าง</u> สุ่มตัวอย่างเอกสารการรับชำระหนี้เงินให้กู้ สำหรับเอกสารการรับชำระหนี้เงินให้ กู้ เดือนละ 10 รายการ โดยเลือกรายการลำดับที่ 1-10 และเลือกการรับชำระ เงินให้กู้ที่มีจำนวนตั้งแต่ 100,000.00 บาทขึ้นไป			
ยอดคงเหลือ	ยอดลูกหนี้เงินให้กู้รายตัวไม่ตรงกับ ยอดลูกหนี้เงินให้กู้ในบัญชีแยกประเภท ทั่วไป	1.ทดสอบการควบคุม 1.1 สอบทานกฎ ระเบียบ และกระบวนการปฏิบัติงานของสหกรณ์ที่เกี่ยวข้อง กับการกระทบยอดระหว่างบัญชีย่อยของลูกหนี้เงินให้กู้กับบัญชีแยกประเภท ทั่วไป 1.2 สัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องถึงการกระทบยอดระหว่างบัญชีย่อยของ ลูกหนี้เงินให้กู้กับบัญชีแยกประเภททั่วไป 1.3 ใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบยอดลูกหนี้เงินให้กู้รายตัวเพื่อใช้กระทบยอด กับบัญชีคุมในบัญชีแยกประเภท โดยใช้ CATS ตรวจสอบระบบเงินให้กู้ -> สรุปรเงินให้กู้คงเหลือตามประเภท (LE30102_01) และตรวจสอบระบบเงินให้ กู้ -> เงินให้กู้คงเหลือไม่ตรงกับประวัติสัญญา (LE30102_02) <u>(วิธีการตรวจสอบนี้ใช้สำหรับสหกรณ์ใช้โปรแกรมที่พัฒนาโดยกรมตรวจบัญชี สหกรณ์)</u>			

กระดาษทำการ อ้างอิง	ปัจจัยเสี่ยง	วิธีการตรวจสอบ	ชื่อผู้ตรวจสอบบัญชี/วันที่ตรวจสอบ		หมายเหตุ
			ระหว่างปี	ประจำปี	
		2.ตรวจสอบเนื้อหาสาระ 2.1 ตรวจสอบรายการการกระทบยอระหว่างบัญชีย่อยของลูกค้าหนี้เงินให้กู้กับบัญชีแยกประเภท 2.2 ตรวจสอบรายงานการกระทบยอระหว่างการรับชำระเงินให้กู้กับยอดเพิ่มลูกหนี้เงินให้กู้ในทะเบียนย่อยลูกหนี้เงินให้กู้ 2.3 สอบทานหนี้กับสมาชิกโดยตรง 2.3.1 ตรวจสอบยอดคงเหลือลูกหนี้เงินให้กู้ ณ วันสิ้นปีบัญชีของลูกค้าหนี้ที่สอบทานหนี้กับบัญชีย่อย 2.3.2 กรณีลูกหนี้เงินให้กู้อยู่ภายใต้การปฏิเสชนี้ ให้จัดทำบันทึกถ้อยคำการสอบทานหนี้ หรือมีข้อแตกต่างให้ค้นหาสาเหตุหรือ			

กระดาษทำการ อ้างอิง	ปัจจัยเสี่ยง	วิธีการตรวจสอบ	ชื่อผู้ตรวจสอบบัญชี/วันที่ตรวจสอบ		หมายเหตุ
			ระหว่างปี	ประจำปี	
		2.4 สอบทานหนี้โดยขอยืนยันยอด (ตอบกลับทุกกรณี/ตอบกลับเฉพาะกรณีมีข้อแตกต่าง) 2.4.1 ตรวจสอบยอดคงเหลือลูกหนี้เงินให้กู้ ณ วันสิ้นปีบัญชีของลูกหนี้ที่สอบทานหนี้กับบัญชีย่อย 2.4.2 จัดส่งหนังสือขอยืนยันยอดเองทางไปรษณีย์และให้ส่งกลับมายังสำนักงานของผู้สอบบัญชีโดยตรง 2.4.3 กรณีได้รับหนังสือขอยืนยันยอดส่งกลับมา - เนื่องจากไม่มีผู้รับ หรือผู้รับย้ายที่อยู่ให้ติดต่อสหกรณ์เพื่อขอที่อยู่ใหม่แล้วนำส่งหนังสือขอยืนยันยอดอีกครั้ง - ลูกหนี้เงินให้กู้อยู่ภายใต้ภูมิลำเนาให้ติดตามเพื่อจัดให้มีการจัดทำบันทึกถ้อยคำการสอบทานหนี้ หรือมีข้อแตกต่าง ให้ค้นหาสาเหตุ 2.4.4 กรณีไม่ได้รับหนังสือขอยืนยันยอดตอบกลับมา (ยืนยันยอดแบบตอบกลับทุกกรณี) ให้ตรวจสอบการรับชำระหนี้จากลูกหนี้รายดังกล่าวภายหลังวันที่ในงบการเงิน หรือตรวจสอบเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการให้สินเชื่อของลูกหนี้รายดังกล่าว <u>เลือกตัวอย่าง</u> สุ่มตัวอย่างลูกหนี้คงเหลือสิ้นปี โดยเลือกกลุ่มที่ 1-10 และเลือกลูกหนี้คงเหลือที่ยอดตั้งแต่ 100,000 บาทขึ้นไป			
	ลูกหนี้เงินให้กู้ไม่มีตัวตนอยู่จริง ทำให้ไม่สามารถบังคับให้ชำระหนี้ได้ตามกฎหมาย	1.ทดสอบการควบคุม 1.1 สัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องถึงวิธีการ และความถี่ในการจัดทำหนังสือยืนยันยอดบัญชีลูกหนี้เงินให้กู้ที่จะจัดส่งไปให้แก่สมาชิกในการยืนยันความถูกต้องของยอดบัญชีลูกหนี้เงินให้กู้คงเหลือ			

กระดาษทำการ อ้างอิง	ปัจจัยเสี่ยง	วิธีการตรวจสอบ	ชื่อผู้ตรวจสอบบัญชี/วันที่ตรวจสอบ		หมายเหตุ
			ระหว่างปี	ประจำปี	
		1.2 สอบทานรายงานสรุปเกี่ยวกับการจัดส่งหนังสือยืนยันยอดบัญชีลูกหนี้เงินให้กู้ในงวดที่ผ่านมา เพื่อทราบสถิติในการตอบกลับมายังสหกรณ์เพื่อใช้เป็นแนวทางในการกำหนดกลุ่มตัวอย่างบัญชีลูกหนี้เงินให้กู้ในงวดปัจจุบัน			
		1.3 ใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบวิเคราะห์ข้อมูลเชิงสถิติและใช้สุ่มตัวอย่างลูกหนี้บัญชีเงินให้กู้ตามเงื่อนไขที่กำหนด <u>(วิธีการตรวจสอบนี้ใช้สำหรับสหกรณ์ใช้โปรแกรมที่พัฒนาโดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์)</u> 1.4 ใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบจัดเตรียมข้อมูลเพื่อจัดทำหนังสือยืนยันยอดลูกหนี้บัญชีเงินให้กู้ โดยใช้ CATS ตรวจสอบระบบเงินให้กู้ -> ตรวจสอบการให้และอนุมัติเงินให้กู้ -> สุ่มตัวอย่างลูกหนี้เงินให้กู้ (LE40508) และตรวจสอบระบบเงินให้กู้ -> ตรวจสอบการให้และอนุมัติเงินให้กู้ -> สุ่มตัวอย่างสัญญาเงินให้กู้แบบรายการ (LE40509) <u>(วิธีการตรวจสอบนี้ใช้สำหรับสหกรณ์ใช้โปรแกรมที่พัฒนาโดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์)</u>			
		2.ตรวจสอบเนื้อหาสาระ 2.1 สอบทานหนี้กับสมาชิกโดยตรง 2.1.1 ตรวจสอบยอดคงเหลือลูกหนี้เงินให้กู้ ณ วันสิ้นปีบัญชีของลูกหนี้ที่สอบทานหนี้กับบัญชีย่อย 2.1.2 กรณีลูกหนี้เงินให้กู้อยู่ภายใต้การปฏิเสธรู้ ให้จัดทำบันทึกถ้อยคำการสอบทานหนี้ หรือมีข้อแตกต่างให้ค้นหาสาเหตุหรือ			

กระดาษทำการ อ้างอิง	ปัจจัยเสี่ยง	วิธีการตรวจสอบ	ชื่อผู้ตรวจสอบบัญชี/วันที่ตรวจสอบ		หมายเหตุ
			ระหว่างปี	ประจำปี	
		2.2 สอบทานหนี้โดยขอยืนยันยอด (ตอบกลับทุกกรณี/ตอบกลับเฉพาะกรณีมีข้อแตกต่าง) 2.2.1 ตรวจสอบยอดคงเหลือลูกหนี้เงินให้กู้ ณ วันสิ้นปีบัญชีของลูกหนี้ที่ สอบทานหนี้กับบัญชีย่อย 2.2.2 จัดส่งหนังสือขอยืนยันยอดเองทางไปรษณีย์และให้ส่งกลับมายัง สำนักงานของผู้สอบบัญชีโดยตรง 2.2.3 กรณีได้รับหนังสือขอยืนยันยอดส่งกลับมา - เนื่องจากไม่มีผู้รับ หรือผู้รับย้ายที่อยู่ให้ติดต่อสหกรณ์เพื่อขอที่อยู่ใหม่แล้ว นำส่งหนังสือขอยืนยันยอดอีกครั้ง - ลูกหนี้เงินให้กู้อยู่รายใดปฏิเสธหนี้ให้ติดตามเพื่อจัดให้มีการจัดทำบันทึก ถ้อยคำการสอบทานหนี้ หรือมีข้อแตกต่าง ให้ค้นหาสาเหตุ 2.2.4 กรณีไม่ได้รับหนังสือขอยืนยันยอดตอบกลับมา (ยืนยันยอดแบบตอบ กลับทุกกรณี) ให้ตรวจสอบการรับชำระหนี้จากลูกหนี้รายดังกล่าวภายหลัง วันที่ในงบการเงิน หรือตรวจสอบเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการให้สินเชื่อของ ลูกหนี้รายดังกล่าว <u>เลือกตัวอย่าง</u> สุ่มตัวอย่างลูกหนี้คงเหลือสิ้นปี โดยเลือกกลุ่มที่ 1-10 และเลือกลูกหนี้ คงเหลือที่ยอดตั้งแต่ 100,000 บาทขึ้นไป			
	การประมาณค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญลูกหนี้ เงินให้กู้ไม่เหมาะสม ไม่เป็นไปตาม ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์	1.ทดสอบการควบคุม 1.1 สัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องในการคำนวณค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญและ การบันทึกรายการเข้าบัญชีแยกประเภททั่วไปรวมถึงข้อมูลประกอบการ คำนวณ 1.2 สอบทานเอกสารประกอบการบันทึกค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ			

กระดาษทำการ อ้างอิง	ปัจจัยเสี่ยง	วิธีการตรวจสอบ	ชื่อผู้ตรวจสอบบัญชี/วันที่ตรวจสอบ		หมายเหตุ
			ระหว่างปี	ประจำปี	
		2.ตรวจสอบเนื้อหาสาระ 2.1 ตรวจสอบรายละเอียดการแยกอายุลูกหนี้เงินให้กู้เปรียบเทียบกับบัญชีย่อยลูกหนี้เงินให้กู้ตามระยะเวลาที่เป็นหนี้ถึงวันสิ้นปีบัญชีให้ถูกต้อง และ เป็นไปตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ 2.2 ทดสอบการคำนวณและตรวจสอบการบันทึกบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ลูกหนี้เงินให้กู้และค่าเผื่อลูกหนี้เงินให้กู้คลาดเคลื่อน ณ วันสิ้นปีบัญชีเป็นไป ตามระเบียบและคำแนะนำที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด เลือกตัวอย่าง สุ่มตัวอย่างลูกหนี้คงเหลือสิ้นปี โดยเลือกกลุ่มที่ 1-10 และเลือกลูกหนี้ คงเหลือที่ยอดตั้งแต่ 100,000 บาทขึ้นไป			
ดอกเบี้ยค่าปรับ	ยอดดอกเบี้ยรับและค่าปรับรับบันทึก	1.ทดสอบการควบคุม 1.1 สอบทานกฎ ระเบียบ และกระบวนการปฏิบัติงานของสหกรณ์ที่เกี่ยวข้อง กับการบันทึกดอกเบี้ยรับและค่าปรับรับในสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป 1.2 สอบทานกระบวนการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการบันทึกดอกเบี้ยรับและ ค่าปรับรับในสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไปว่าได้ปฏิบัติอย่างต่อเนื่องและ สม่ำเสมอ 1.3 สัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องถึงการบันทึกดอกเบี้ยรับและค่าปรับรับ ในสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป			

กระดาษทำการ อ้างอิง	ปัจจัยเสี่ยง	วิธีการตรวจสอบ	ชื่อผู้ตรวจสอบบัญชี/วันที่ตรวจสอบ		หมายเหตุ
			ระหว่างปี	ประจำปี	
		1.4 ใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบสรุปรายการดอกเบี้ยเงินกู้ค้างรับว่าได้ถูกบันทึกเข้าบัญชีแยกประเภทอย่างถูกต้องและครบถ้วน โดยใช้ CATS ตรวจสอบระบบเงินให้กู้ -> ตรวจสอบรายการเคลื่อนไหวของเงินให้กู้ -> สรุปรายการดอกเบี้ยค้างรับประจำงวด (LE50501_02) <u>(วิธีการตรวจสอบนี้ใช้สำหรับสหกรณ์ใช้โปรแกรมที่พัฒนาโดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์)</u> 1.5 ใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบสรุปรายการรับชำระดอกเบี้ยว่าได้ถูกบันทึกเข้าบัญชีแยกประเภทอย่างถูกต้องและครบถ้วน โดยใช้ CATS ตรวจสอบระบบเงินให้กู้ -> ตรวจสอบรายการเคลื่อนไหวของเงินให้กู้ -> สรุปรายการรับชำระดอกเบี้ยตามกลุ่ม (LE50502) <u>(วิธีการตรวจสอบนี้ใช้สำหรับสหกรณ์ใช้โปรแกรมที่พัฒนาโดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์)</u>			

กระดาษทำการ อ้างอิง	ปัจจัยเสี่ยง	วิธีการตรวจสอบ	ชื่อผู้ตรวจสอบบัญชี/วันที่ตรวจสอบ		หมายเหตุ
			ระหว่างปี	ประจำปี	
		2.ตรวจสอบเนื้อหาสาระ 2.1 ทดสอบการคำนวณและตรวจสอบการบันทึกรายได้ดอกเบี้ยรับและรายได้ค่าปรับรับ เป็นไปตามระเบียบที่สหกรณ์กำหนด 2.2 ทดสอบการคำนวณและตรวจสอบการบันทึกบัญชีดอกเบี้ยเงินให้กู้ยืมรับ และรายได้ค่าปรับเงินให้กู้ยืมรับ ณ วันสิ้นปีบัญชีเป็นไปตามระเบียบและคำแนะนำที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด เลือกตัวอย่าง สุ่มตัวอย่างรายการรับชำระหนี้เงินกู้ สำหรับเอกสารการรับเงินกู้เดือนละ 10 รายการ โดยเลือกรายการลำดับที่ 1-10 ลำดับแรกของแต่ละเดือน และเลือกการรับเงินกู้เพิ่มเติมที่มีจำนวนตั้งแต่ 100,000.00 บาทขึ้นไป			

ผู้สอบบัญชี.....
(.....)



กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

12 ถนนกรุงเกษม แขวงวัดสามพระยา เขตพระนคร กรุงเทพฯ 10200

โทรศัพท์ 0 2628 5240 - 59 ต่อ 3401

www.cad.go.th

Email : acssec@cad.go.th