

ในการสอบบัญชีสหกรณ์ที่ใช้โปรแกรมระบบบัญชีครบวงจรจะสามารถลดระยะเวลาในการทำงานให้น้อยลง และสร้างความเชื่อมั่นในการตรวจสอบให้แก่ผู้สอบบัญชีและสร้างความเชื่อมั่นในความโปร่งใสให้แก่ผู้ใช้งบการเงินของสหกรณ์ แต่ในการบริหารจัดการงานสอบบัญชีจะมีความแตกต่างจากการสอบบัญชีสหกรณ์ที่ไม่ใช่โปรแกรมระบบบัญชีครบวงจร ดังนั้นการจัดระบบการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ ให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ต้องมีการกำหนดผู้รับผิดชอบแต่ละระบบงานอย่างชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร กำหนดขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ชัดเจน เพื่อให้ผู้สอบบัญชีใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ช่วยในงบการเงินที่เผยแพร่เกิดความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้และช่วยให้ฝ่ายบริหารมีข้อมูลในการติดตามควบคุมการดำเนินงาน ซึ่งจะทำให้สหกรณ์มีการบริหารงานที่โปร่งใส ลดข้อบกพร่องจากการดำเนินงาน ดังนั้นในการบริหารจัดการงานสอบบัญชีของสหกรณ์ดังกล่าว ได้แยกเป็น 2 ระยะด้วยกัน ดังนี้

1. การบริหารจัดการก่อนการตรวจสอบบัญชี

ในการพิจารณามอบหมายงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ให้เหมาะสม เพื่อให้ได้ผลงานที่มีคุณภาพและสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน มีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาแยกเป็นแต่ละประเด็น ดังนี้

1.1 การบริหารจัดการคน สำนักงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ต้องให้ความสำคัญในเรื่องของคนในทุกระดับเป็นอันดับแรก มีการจัดประชุมสำนักงานทุกเดือน เพื่อร่วมคิดร่วมทำงานทุกด้าน ทั้งในด้านการงาน การเงิน และการสร้างขวัญและกำลังใจ ผู้ปฏิบัติงานในสำนักงานฯ ทุกระดับจะต้องมีการจัดทำแผนการปฏิบัติงานของตนเอง มีการกำหนดตัวชี้วัดสำหรับผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีทั้งข้าราชการและพนักงานราชการ รวมทั้งจัดให้มีการสอนงานโดยผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ในที่ประชุมทุกเดือน โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงกฎ ระเบียบเกี่ยวกับการปฏิบัติงานต่าง ๆ ซึ่งผู้ที่ได้รับมอบหมายให้รับผิดชอบแต่ละเรื่องจะเป็นผู้แนะนำเสนอ ดังนั้น บุคลากรของสำนักงานฯ ทุกคนได้เรียนรู้และรับทราบไปพร้อมๆ กัน มีการพัฒนาความรู้ในการใช้โปรแกรมระบบบัญชีครบวงจรแก่บุคลากรของสำนักงานฯ โดยให้แต่ละคนเลือกสหกรณ์ที่เห็นว่ามีความพร้อมในการเป็นต้นแบบในสายสอบบัญชีของตนเองเข้ารับการพัฒนาไปพร้อมๆ กัน โดยมุ่งสู่เป้าหมายเดียวกันคือให้ได้ผลการปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลในทุกด้าน นอกจากนี้ยังได้ให้ความสำคัญในเครื่องมือที่จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีทำงานได้สะดวกและรวดเร็ว ภายในสำนักงานสายสอบบัญชีทุกสายควรมีโน้ตบุคประจำสายสอบบัญชี สายสอบละ 1 เครื่อง ในการออกปฏิบัติงานสอบบัญชี เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสรุปรายงานสอบบัญชีควบคู่กันไปในขณะที่ทำการตรวจสอบ ส่วนภายนอกสำนักงาน ที่เป็นงานบูรณาการกับส่วนงานอื่น ควรมีการประสานงานกันโดยใกล้ชิด โดยเฉพาะหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชี ได้แก่ สำนักงานสหกรณ์จังหวัด ซึ่งมีพนักงานราชการที่รับผิดชอบในการกำกับดูแลสอนแนะนำบุคลากรของสถาบันเกษตรกรที่ไม่มีพนักงานบัญชี ให้สามารถจัดทำงบการเงินให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ โดยมีการจัดการประชุมเพื่อประสานแผนการทำงานและกำหนดตัวชี้วัดร่วมกันตั้งแต่ต้นปีงบประมาณ เพื่อให้ผลงานที่ได้เป็นไปตามเป้าประสงค์เดียวกัน ในด้านสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรผู้รับตรวจ สำหรับ หากสหกรณ์มีการจัดตั้งชมรมสหกรณ์ภายในจังหวัด สำนักงานฯ ควรใช้เวทีนี้เป็นที่ประสานงานในทุกเรื่อง โดยผู้สอบบัญชี

จัดเตรียมเรื่องที่ต้องการทราบและต้องการให้ทราบไว้นำเสนอต่อที่ประชุม ส่วนกลุ่มเกษตรกรได้ประสานงานควรผ่านทางสหกรณ์จังหวัด ในการส่งข่าวสารข้อมูลต่างๆ เพื่อให้ประสิทธิผลที่ได้รับกลับคืนมา เป็นความพึงพอใจทั้งของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่มีต่อสำนักงาน และหน่วยงานที่บูรณาการ อันที่จะได้รับความร่วมมือจากทุกฝ่ายได้อย่างดี

สหกรณ์ที่ใช้โปรแกรมระบบบัญชีทั้งที่เป็นสหกรณ์ที่มีทั้งสาขาหรือจุดบริการและไม่มีสาขาหรือจุดบริการ และทั้งที่เป็นสหกรณ์ที่มีความยุ่งยากซับซ้อนทั้งในการดำเนินธุรกิจในระดับมากหรือน้อย ในการมอบหมายงานให้ผู้สอบบัญชีควรคำนึงถึงความรู้ความสามารถทั้งในเรื่องการสอบบัญชี ความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจและการดำเนินงานของสหกรณ์ การใช้โปรแกรมระบบบัญชีครบวงจร (FAS) และการใช้โปรแกรมตรวจสอบเชิงลึก (CATs และ ACL) สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ ควรมอบหมายให้ผู้สอบบัญชีทุกคนเป็น IT Provider สำหรับสหกรณ์ที่มีความยากในการตรวจสอบ ควรมอบหมายให้ผู้สอบบัญชีที่มีความชำนาญและเชี่ยวชาญในการใช้โปรแกรมระบบบัญชีทุกระบบ ทำงานร่วมกับเจ้าหน้าที่ระบบงานคอมพิวเตอร์ของสำนักงาน รวมทั้งต้องเป็นผู้สอบบัญชีที่มีความรู้และเข้าใจในการใช้โปรแกรม CATs และ ACL สามารถแปรผลนำมาใช้ในการสอบบัญชีได้ ตั้งแต่การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน การประเมินความเสี่ยง นำผลที่ได้มาจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวมและการกำหนดแนวการสอบบัญชี เพื่อมุ่งเน้นในประสิทธิภาพการตรวจสอบและลดระยะเวลาในการตรวจสอบ โดยเชื่อมั่นได้ว่าข้อมูลที่ได้จากการตรวจสอบเพียงพอต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ในที่สุด

1.2 การบริหารจัดการงาน สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ทุกแห่งมอบหมายงานให้แก่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และควรให้ความสำคัญในการกำหนดนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ทำให้มั่นใจได้ว่าผลสำเร็จของงานจะเป็นไปตามแผนงานที่กำหนดไว้ ซึ่งในการบริหารจัดการงานของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ พอสรุปได้ดังนี้

1.2.1 กำหนดนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ทำให้มั่นใจได้ว่างานสอบบัญชีได้ตรวจสอบตามมาตรฐานวิชาชีพกฎระเบียบและข้อบังคับตามกฎหมายและเพียงพอให้ให้ผู้สอบบัญชีออกรายงานที่มีความเหมาะสมตามสถานการณ์นโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานส่งเสริมความสม่ำเสมอของคุณภาพงานสอบบัญชีการกำกับดูแลความรับผิดชอบและการตรวจทานความรับผิดชอบ โดยการมอบหมายให้มีการตรวจทานนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานโดยผู้ที่มีประสบการณ์มากที่สุดในแต่ละด้าน เช่น การสอบทานงานสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีในสำนักงานที่มีประสบการณ์มากกว่า การสอบทานการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามแผนงานในแต่ละเดือน หรือการติดตามการแก้ไขข้อบกพร่องที่แจ้งให้สถาบันเกษตรกรแก้ไข เป็นต้น

1.2.2 กำหนดการป้องกันที่จะช่วยลดข้อจำกัดจากความคุ้นเคยกับผู้รับตรวจในระดับที่สามารถรับได้เมื่อใช้บุคลากรคนเดียวกันในระยะเวลาอันนานเช่นข้อกำหนดสำหรับการตรวจสอบงบการเงินของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรมีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีและพนักงานที่รับผิดชอบในการสอบทานในระยะเวลาที่เหมาะสมตามข้อกำหนดจรรยาบรรณสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ได้กำหนดเป็นนโยบายไว้ว่าผู้สอบบัญชีจะรับงานสอบบัญชีของสถาบันเกษตรกรได้ติดต่อกันไม่เกิน 3 ปี ส่วนการสอบทานงานเปลี่ยนแปลงผู้สอบทานงานในทุก 3 ปีเช่นเดียวกัน

1.2.3 กำหนดนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ทำให้มั่นใจได้ว่าสำนักงานมีบุคลากรที่มีความรู้ที่เพียงพอและสามารถที่จะปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณมาตรฐานวิชาชีพกฎระเบียบ

และข้อบังคับตามกฎหมายและออกรายงานที่มีความเหมาะสมตามสถานการณ์ การมอบหมายความรับผิดชอบในแต่ละงานสอบบัญชีแก่ผู้สอบบัญชีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดให้ต้องพิจารณากำหนดบทบาทความรับผิดชอบและความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีไว้ชัดเจนและมีการสื่อสารไปยังผู้สอบบัญชีนอกจากนี้ผู้สอบบัญชีต้องสร้างความมั่นใจให้กับผู้ช่วยผู้สอบบัญชีว่ามีความสามารถและมีศักยภาพที่จะทำงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดที่ทางการและกฎหมายกำหนดและออกรายงานการสอบบัญชีเหมาะสมกับสถานการณ์ซึ่งสำนักงานฯ ควรเตรียมความพร้อมให้แก่บุคลากรโดยจัดให้มีการสอนงานในลักษณะพี่สอนน้องในที่ประชุมประจำเดือนของสำนักงานเป็นประจำทุกเดือน รวมทั้งจัดให้มีการอบรมสอนแนะความรู้ในระบบ IT ทั้งการใช้โปรแกรมระบบบัญชีครบวงจร และการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากการใช้โปรแกรมตรวจสอบเชิงลึกและการใช้เครื่องมือวิเคราะห์และเตือนภัยสหกรณ์ CFSAWss และ SEVA ให้แก่ผู้สอบบัญชีทุกคน และกำหนดให้ผู้สอบบัญชีจัดให้มีการพัฒนาศักยภาพกับสหกรณ์ในความรับผิดชอบเป็นประจำทุกปี อย่างสม่ำเสมอ

1.2.4 กำหนดนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ทำให้มั่นใจได้ว่าจะมีการปรึกษาในประเด็นที่ยากหรือมีข้อโต้แย้งมีช่องทาง เอกสาร คู่มือในการปฏิบัติงานเพียงพอที่จะทำให้บุคลากรของสำนักงานศึกษาได้และต้องบันทึกลักษณะขอบเขตและข้อสรุปไว้เป็นลายลักษณ์อักษรรวมทั้งมีการปฏิบัติตามข้อสรุปดังกล่าวเช่น ในกรณีที่สหกรณ์มีปัญหาทางการเงินการบัญชี มีการทุจริต ได้มีการปรึกษาหารือกันทั้งกับหัวหน้าสำนักงานฯ และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ทำการแก้ไขปัญหาให้ลุล่วงโดยคำนึงถึงประโยชน์ของสมาชิกและของสหกรณ์ ทำให้ปัญหาเหล่านั้นได้รับการแก้ไขก่อนที่จะมีการสรุปผลการตรวจสอบโดยไม่ต้องทิ้งไว้ให้เป็นข้อบกพร่องที่ต้องได้รับการติดตาม

1.2.5 กำหนดให้มีการตรวจทานคุณภาพงานสอบบัญชีที่มีการใช้ดุลยพินิจและจัดให้มีการสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีรวมทั้งกำหนดกฎเกณฑ์ในการจัดให้มีการสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบบัญชีและงบการเงินนอกจากนั้นยังได้กำหนดให้มีการสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีเสร็จสิ้นก่อนการออกรายงานการสอบบัญชีมีการพิจารณาและประเมินผลระบบการควบคุมคุณภาพอย่างสม่ำเสมอรวมถึงมีการสุ่มตรวจทานเป็นระยะโดยตรวจอย่างน้อยหนึ่งงานต่อหนึ่งผู้สอบบัญชี และโดยที่ CAQC กำหนดให้หัวหน้าสำนักงานฯ สอบทานงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีทุกชิ้นงาน ดังนั้น แม้ว่าจะมีการมอบหมายให้มีผู้สอบทานแล้ว หัวหน้าสำนักงานฯ ยังต้องสุ่มตรวจสอบเพื่อควบคุมคุณภาพงานของผู้สอบบัญชีเองด้วย พร้อมทั้งแจ้งให้ผู้สอบบัญชีและบุคลากรที่เกี่ยวข้องทราบเกี่ยวกับจุดอ่อนที่พบจากการควบคุมคุณภาพและแนะนำวิธีการแก้ไขที่เหมาะสมขอแนะนำวิธีการแก้ไขข้อบกพร่องที่เหมาะสมประกอบด้วย

- การใช้วิธีการแก้ไขที่เหมาะสมกับผู้สอบบัญชีและบุคลากร
- การสื่อสารสิ่งที่พบไปยังผู้รับผิดชอบในการพัฒนาศักยภาพ
- เปลี่ยนนโยบายและขั้นตอนการควบคุมคุณภาพ

ในการแจ้งผลที่ได้จากกระบวนการควบคุมคุณภาพนั้น จะมีการแจ้งทุกเดือนในการประชุมสำนักงานเพื่อให้สำนักงานฯ และบุคลากรมีการแก้ไขที่เหมาะสมอย่างทันที่ตามที่ระบุไว้ในบทบาทและความรับผิดชอบของแต่ละคน

สำหรับการบริหารจัดการงานก่อนการตรวจสอบของสหกรณ์ใช้โปรแกรมระบบบัญชีครบวงจร ในการเตรียมความพร้อมก่อนการเข้าตรวจสอบบัญชีสหกรณ์การเกษตรจำกัด นั้น การตรวจสอบบัญชีจึงใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบเชิงลึก (CATS) ตั้งแต่เริ่มกระบวนการ กล่าวคือ ตามมาตรฐานการ

สอบบัญชีที่รับรองทั่วไปฉบับที่ 400 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเสี่ยง เพื่อจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวมและกำหนดแนวการสอบบัญชี ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่รับคำสั่งแต่งตั้งผู้สอบบัญชี ดังนั้น ควรกำหนดให้ผู้สอบบัญชีใช้ CATS ในการทดสอบข้อมูลที่ได้จากการบันทึกบัญชีในโปรแกรมระบบบัญชีของสหกรณ์ทุกระบบ มาพิจารณาผลที่ได้จากการใช้ CATS เพื่อใช้เป็นกรอบในการตัดสินใจในการประเมินความเสี่ยง เพื่อจัดทำแผนและแนวการสอบบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพ

ในกระบวนการสอบบัญชี ให้ผู้สอบบัญชีทำความเข้าใจกับผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ถึงความสำคัญของการสอบบัญชีที่เป็นกระบวนการของการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอและเหมาะสมเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นอย่างสมเหตุสมผลต่อความถูกต้องตามควรของงบการเงินการตรวจสอบโดยจำแนกเป็น 3 ประเภทคือ (1) การตรวจสอบงบการเงิน (2) การตรวจสอบการดำเนินงานและ (3) การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ ซึ่งหลักการพื้นฐานที่สำคัญในการตรวจสอบงบการเงินได้แก่ (1) จรรยาบรรณหรือมรรยาทของผู้สอบบัญชี (2) มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและ (3) การใช้วิจรรย์ญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพสามารถให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งบการเงินอย่างมีเหตุผลโดยใช้วิจรรย์ญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมที่มีผลต่องบการเงิน 2 เรื่องคือ (1) การทุจริตและข้อผิดพลาดและ (2) กฎหมายข้อบังคับ ระเบียบและมติต่างๆ ของสหกรณ์ที่ตรวจสอบ

สำหรับการตรวจสอบการดำเนินงานให้เป็นไปตามกฎข้อบังคับ ระเบียบ คำแนะนำต่างๆ นั้น กำหนดให้ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ศึกษาข้อมูลของสหกรณ์ก่อนการเข้าตรวจสอบ ตั้งแต่การศึกษาข้อมูลพื้นฐานของสหกรณ์ การศึกษาการบริหารจัดการของสหกรณ์ในการดำเนินธุรกิจที่มีปริมาณเพิ่มมากขึ้น รวมทั้งศึกษาโครงสร้างการบันทึกบัญชีโดยใช้โปรแกรมระบบบัญชีครบวงจรของสหกรณ์ เพื่อเป็นข้อมูลประกอบในการประเมินความเสี่ยง การวางแผนและแนวการสอบบัญชีให้ครบถ้วน เชื่อถือได้ ต่อไป

กล่าวโดยสรุปแล้ว การเตรียมความพร้อมก่อนการเข้าตรวจสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จะต้องใช้ทั้ง ความรู้ (Khowledge) ประสบการณ์ (Experience) และ ทักษะ (Skill) ในการวางแผนงานสอบบัญชี เพื่อกำหนดวัตถุประสงค์และวิธีการตรวจสอบ ภายใต้หลักเกณฑ์ที่ว่าต้องเข้าใจ ต้องมีเกณฑ์ ต้องรู้ความเสี่ยง ต้องลดความเสี่ยง และต้องออกแบบแผน เพื่อให้ได้มาซึ่งงบการเงินที่เชื่อถือได้และมีคุณภาพ

2. การบริหารจัดการงานสอบบัญชี

การบริหารจัดการงานสอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งใช้โปรแกรมระบบบัญชีครบวงจร ในระบบปฏิบัติการบันทึกบัญชีของทุกธุรกิจ สิ่งที่สำคัญที่สุดคือการควบคุมภายในเกี่ยวกับการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในการบันทึกบัญชี จึงเน้นไปที่การปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วย “มาตรฐานขั้นต่ำในการควบคุมภายในและการรักษาความปลอดภัยสำหรับสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ใช้โปรแกรมระบบบัญชีคอมพิวเตอร์ประมวลผลข้อมูลพ.ศ. 2553” จากการที่สหกรณ์บริหารจัดการด้านการเงินการบัญชีโดยใช้โปรแกรมระบบบัญชีสหกรณ์ครบวงจร ดังนั้น ผู้จัดทำผลงานจึงนำเสนอแนวทางในการบริหารจัดการงานสอบบัญชีสำหรับสหกรณ์ที่มีสาขาและจุดบริการและใช้โปรแกรมระบบบัญชีครบวงจร ซึ่งมีการกำหนดผังในการทำงานในทุกๆ ระบบให้ผู้ปฏิบัติงาน

ไว้ชัดเจน และเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมภายในที่กำหนดตามมาตรฐานที่กำหนดในระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วย “มาตรฐานขั้นต่ำในการควบคุมภายในและการรักษาความปลอดภัยสำหรับสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ใช้โปรแกรมระบบบัญชีคอมพิวเตอร์ประมวลผลข้อมูลพ.ศ. 2553”

การบริหารจัดการงานสอบบัญชี เป็นการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด โดยครอบคลุมทั้งด้านการเงินการบัญชี การปฏิบัติการ และการบริหารงานของสหกรณ์ดังนี้

1. **การตรวจสอบการเงินการบัญชี (Financial Audit)** เป็นการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ว่าแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดหรือไม่ โดยทำการตรวจสอบการบันทึกบัญชีจากเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี รวมทั้งข้อมูลต่าง ๆ ทางการเงินและการบัญชีว่ามีความถูกต้องน่าเชื่อถือได้เพียงใด

2. **การตรวจสอบการปฏิบัติงาน (Operational Audit)** เป็นการตรวจสอบในลักษณะการสอบทานและประเมินประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานว่าสหกรณ์ได้ปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับ กฎหมาย ตลอดจนมติของที่ประชุมและข้อกำหนดต่างๆ หรือไม่เพียงใด ทั้งนี้ รวมถึงการปฏิบัติตามขั้นตอนในรายละเอียดที่กำหนดไว้ด้วย

3. **การตรวจสอบการบริหาร (Management Audit)** เป็นการตรวจสอบเกี่ยวกับการกำหนดโครงสร้างการบริหารและการจัดการ รวมทั้งการแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบ การกำหนดนโยบาย แผนงาน และงบประมาณ การกำหนดวิธีการควบคุมงาน ซึ่งรวมทั้งการกำหนดระเบียบปฏิบัติงานและการติดตามประเมินผลการดำเนินงานในด้านต่างๆ ว่าสหกรณ์ได้จัดให้มีขึ้นอย่างเหมาะสมและเป็นผลดีต่อระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์หรือไม่เพียงใด

ขั้นตอนในการให้บริหารงานสอบบัญชี ในการวางแผนการปฏิบัติงานสอบบัญชี เพื่อกำหนดวัตถุประสงค์และวิธีการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีวางแผนงานสอบบัญชีภายใต้หลักเกณฑ์ที่ผู้สอบบัญชีจะต้องเข้าใจ ต้องมีเกณฑ์ ต้องรู้ความเสี่ยง ต้องลดความเสี่ยงและต้องออกแบบแผน อธิบายรายละเอียดพอสังเขปได้ ดังนี้

(1) ต้องเข้าใจ หมายถึง การรู้ลูกค้า ในด้านการจัดโครงสร้างของสหกรณ์ การปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานและกำหนดไว้ในข้อบังคับ ระเบียบ วิธีปฏิบัติ เข้าใจลักษณะธุรกิจของสหกรณ์ ต้องประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน รู้จุดแข็ง จุดอ่อนของสหกรณ์

(2) ต้องมีเกณฑ์ หมายถึง การกำหนดความมีสาระสำคัญอย่างเหมาะสม พิจารณาจากผลกระทบที่มีต่อข้อมูลที่ติดต่อข้อเท็จจริง ที่อาจทำให้เกิดข้อผิดพลาดและการทุจริต

(3) ต้องรู้ความเสี่ยง หมายถึง ผลกระทบหรือความเสียหายที่อาจเกิดขึ้น พิจารณาจากรายการที่แสดงไว้ในงบการเงินของสหกรณ์

(4) ต้องลดความเสี่ยง หมายถึง การวางแผนการตรวจสอบเพื่อลดความเสี่ยง โดยการประเมินความเสี่ยงในการควบคุมทั่วไปและการควบคุมระบบ

(5) ต้องออกแบบแผน หมายถึง การกำหนดขอบเขตและวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ ตั้งแต่การกำหนดผู้ปฏิบัติงาน กำหนดหัวข้อเรื่องที่จะตรวจสอบ กำหนดวิธีการตรวจสอบ และกำหนดช่วงเวลาให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนด

4. การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ให้เป็นไปตามระเบียบนายทะเบียน สหกรณ์ ว่าด้วย มาตรฐานขั้นต่ำในการควบคุมภายในและการรักษาความปลอดภัยสำหรับสหกรณ์และ กลุ่มเกษตรกรที่ใช้โปรแกรมระบบบัญชีคอมพิวเตอร์ประมวลผลข้อมูล พ.ศ. 2553 ดังต่อไปนี้ คือ

(1) จัดให้มีนโยบายหรือระเบียบปฏิบัติในการควบคุมการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการ รักษาความปลอดภัยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่เป็นลายลักษณ์อักษรซึ่ง หมายถึงสหกรณ์จะต้องกำหนดระเบียบของสหกรณ์ขึ้นถือใช้ โดยมีการกำหนดเป็นนโยบายและแนว ปฏิบัติในการควบคุมการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการรักษาความปลอดภัยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศของ สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรให้ผู้ที่เกี่ยวข้องในการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์ได้ถือปฏิบัติ

(2) จัดให้มีระบบรักษาความปลอดภัยทางกายภาพที่เพียงพอแก่การป้องกันมิให้ บุคคลที่ไม่มีอำนาจหน้าที่ที่เกี่ยวข้องเข้าถึงอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ที่สำคัญ และจัดให้มีระบบป้องกันความ เสี่ยงหายจากสถานะแวดล้อมหรือภัยพิบัติต่าง ๆ ให้แก่อุปกรณ์ที่สำคัญด้วย

(3) จัดให้มีระบบการรักษาความปลอดภัยของข้อมูลในระบบคอมพิวเตอร์และ ระบบเครือข่ายที่เพียงพอแก่การป้องกันมิให้บุคคลที่ไม่มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวข้องได้เข้าถึง ล่วงรู้ใช้ ประโยชน์ หรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงข้อมูลหรือระบบดังกล่าวได้

(4) จัดให้มีมาตรการควบคุมการพัฒนาหรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงที่เพียงพอเพื่อให้ ระบบบัญชีคอมพิวเตอร์ มีการประมวลผลที่ถูกต้องครบถ้วนและเป็นไปตามความต้องการของผู้ใช้งาน รวมทั้งต้องมีการสื่อสารหรือฝึกอบรมเกี่ยวกับระบบบัญชีคอมพิวเตอร์ให้ผู้เกี่ยวข้องได้รับทราบอย่าง ทัวถถึงเพื่อให้สามารถใช้งานได้อย่างถูกต้อง

(5) จัดให้มีและควบคุมดูแลเอกสารสนับสนุนการปฏิบัติงานสำหรับระบบบัญชี คอมพิวเตอร์โดยมีรายละเอียด ดังนี้

5.1 เอกสารสนับสนุนการปฏิบัติงาน

5.1.1 เอกสารด้านฐานข้อมูลของระบบบัญชีคอมพิวเตอร์ เป็นเอกสารแสดง รายละเอียดการจัดเก็บข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญทางบัญชี ทั้งนี้ เพื่อให้สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรสามารถ เข้าใจถึงโครงสร้างการจัดเก็บข้อมูลของระบบบัญชีคอมพิวเตอร์ที่ใช้งานอยู่และใช้อ้างอิงเพื่อแก้ไข ปัญหาได้โดยเอกสารด้านฐานข้อมูลของระบบบัญชีคอมพิวเตอร์ที่จำเป็นต้องมี คือ โครงสร้างฐานข้อมูล (Data Structure) หรือพจนานุกรมข้อมูล (Data Dictionary) หรือตารางแสดงรายละเอียดของข้อมูล ตามแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด

5.1.2 คู่มือการใช้ระบบบัญชีคอมพิวเตอร์ เพื่อเป็นเอกสารประกอบการ ทำงานของผู้ใช้งานในการบันทึกข้อมูล ประมวลผลข้อมูลและออกรายงานได้อย่างถูกต้อง

5.2 การควบคุมดูแลเอกสารสนับสนุนการปฏิบัติงาน โดยจัดให้มีสถานที่เก็บ และปรับปรุงเอกสารให้ถูกต้องและทันสมัยอยู่เสมอ

(6) จะต้องสามารถเข้าถึงฐานข้อมูลของระบบบัญชีคอมพิวเตอร์ได้ และสามารถนำ ข้อมูลออกจากฐานข้อมูลในรูปแบบที่อ่านเข้าใจได้

(7) จัดให้มีการสำรองข้อมูลของระบบบัญชีคอมพิวเตอร์เพื่อให้สามารถรองรับการ ประกอบธุรกิจได้อย่างต่อเนื่อง มีประสิทธิภาพและทันเหตุการณ์ ตลอดจนจัดให้มีการดูแลรักษาข้อมูล ชุดสำรองให้มีความปลอดภัยรวมทั้งจัดให้มีการป้องกันมิให้มีการนำข้อมูลชุดสำรองมาใช้โดยไม่ถูกต้อง

(8) ในกรณีที่มีการใช้บริการงานเทคโนโลยีสารสนเทศจากผู้ให้บริการซึ่งเป็นบุคคลภายนอกต้องจัดให้มีหลักเกณฑ์ในการคัดเลือกและพิจารณาความเหมาะสมของผู้ให้บริการ รวมทั้งต้องควบคุมและตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้ให้บริการอย่างเข้มงวด เพื่อให้มั่นใจว่าผู้ให้บริการสามารถปฏิบัติตามระเบียบนี้ได้

(9) จัดให้มีการตรวจสอบคอมพิวเตอร์โดยหน่วยงานภายในของสภรณและกลุ่มเกษตรกรเองหรือโดยผู้ตรวจสอบที่เป็นบุคคลภายนอก เพื่อทำหน้าที่ตรวจสอบความเสี่ยงด้านเทคโนโลยีสารสนเทศทุกประเภทที่อาจเกิดขึ้นได้

สรุปขั้นตอนที่สภรณควรปฏิบัติให้เป็นไปตามมาตรฐานขั้นต่ำในการควบคุมภายในและการรักษาความปลอดภัยสำหรับสภรณที่ใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผลข้อมูล เน้นไปในเรื่องของการควบคุมการเข้าถึงข้อมูล กล่าวคือ สภรณต้องมีข้อกำหนดการเข้าถึงข้อมูล มีการกำหนดการใช้งานตามภารกิจ มีการควบคุมการเข้าถึงเครือข่าย มีการควบคุมการเข้าถึงระบบปฏิบัติการ มีการควบคุมการเข้าถึงโปรแกรมประยุกต์สารสนเทศ มีระบบสำรองและแผนเตรียมพร้อมกรณีฉุกเฉิน และมีการตรวจสอบและประเมินความเสี่ยง

3. การสอบทานขั้นต้น

การสอบทานขั้นต้น เป็นการทดสอบระบบการควบคุมภายในตามที่สภรณกำหนดตามผลที่ได้จากการศึกษามาตรฐานขั้นต่ำในการควบคุมภายในและการรักษาความปลอดภัยสำหรับสภรณที่ใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผลข้อมูล มาประกอบกับผลที่ได้จากการทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบของสภรณจากขั้นตอนกระบวนการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ของสภรณในแต่ละโปรแกรมระบบบัญชี ว่ามีโครงสร้างการควบคุมภายในเป็นอย่างไรในแต่ละขั้นตอน เพื่อประเมินประสิทธิผลของโครงสร้างการควบคุมภายในและประเมินความเสี่ยงด้านการควบคุม โดยคำนึงถึงปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการนำนโยบายสู่การปฏิบัติดังนี้

1. ความชัดเจนในนโยบายเพื่อป้องกันความเข้าใจในนโยบายที่คลาดเคลื่อนไม่ตรงกันของทุกคนในองค์กรโดยการพิจารณาในเรื่องดังต่อไปนี้

1.1 จัดให้มีการสื่อสารในหลายช่องทางอาจมีการประชุมชี้แจงทำความเข้าใจในนโยบาย โดยกล่าวถึง วัตถุประสงค์และเป้าหมายของนโยบายและผลผลิตผลลัพธ์ที่นโยบายต้องการ ผู้สอบบัญชีควรสอบทานวิธีการสื่อสารทำความเข้าใจในนโยบาย การจัดทำเอกสารที่เกี่ยวกับวิธีการสื่อสารทำความเข้าใจในนโยบายเช่นรายงานการประชุม ,บทความ/การประชาสัมพันธ์เว็บไซต์,บอร์ดการประชาสัมพันธ์ เป็นต้น

1.2 จัดให้มีวิธีการประเมินผลการสื่อสาร/ประชาสัมพันธ์เพื่อวัดทัศนคติต่อนโยบายและการรับรู้ความเข้าใจยอมรับในนโยบายความร่วมมือและการตอบสนองของผู้ปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีควรสอบทานกระบวนการประเมินผลการสื่อสารประชาสัมพันธ์และเอกสารการประเมินผลการสื่อสารประชาสัมพันธ์เช่นรายงานการประชุม,รายงานผลการประเมินการสื่อสารประชาสัมพันธ์

2. ความชัดเจนในแนวทางการปฏิบัติงานเพื่อลดการใช้ดุลยพินิจในการปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับเป้าหมายของนโยบายและง่ายต่อการปฏิบัติงานรวมทั้งลดความเสี่ยงต่อการปฏิบัติงานไม่ตรงกันหรือไม่บรรลุเป้าหมาย โดยการพิจารณาในเรื่องดังต่อไปนี้

2.1 มีขั้นตอนการปฏิบัติงานที่สอดคล้องกับเป้าหมายของนโยบายโดยอาจมีการประชุมระดมสมองในการวิเคราะห์นโยบายเกี่ยวกับวัตถุประสงค์นโยบายแต่ละข้อและกำหนดกลวิธีในการ

ดำเนินงาน /แผนงานให้เป็นไปตามเป้าหมายผู้สอบบัญชีควรตรวจสอบความเหมาะสมของขั้นตอนการปฏิบัติงานที่หน่วยงานกำหนดไว้ถึงกลวิธีดำเนินงาน/แผนงานสอดคล้องกับเป้าหมายของนโยบายและสัมภาษณ์/สอบถาม/สังเกตการณ์การนำขั้นตอนไปปฏิบัติเกิดผลตามที่คาดหวังเพียงใด

2.2 มีการกำหนดผู้รับผิดชอบในแต่ละกลวิธีดำเนินงานหรือแผนงานไว้อย่างชัดเจนและมีการแต่งตั้งผู้รับผิดชอบการขับเคลื่อนนโยบายผู้สอบบัญชีควรตรวจสอบคำสั่งแต่งตั้ง/การมอบหมายหน้าที่ผู้รับผิดชอบในแต่ละแผนงานเพื่อให้เกิดการขับเคลื่อนนโยบายโดยพิจารณาอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม

3. การมอบหมายอำนาจหน้าที่อย่างเหมาะสมในการขับเคลื่อนนโยบายเพื่อให้มีการแบ่งแยกความรับผิดชอบและไม่ให้เกิดการก้าวล่วงงานกันรวมทั้งการละการไม่ปฏิบัติในส่วนงานที่สำคัญต่อการขับเคลื่อนนโยบายโดยการพิจารณาในเรื่องดังต่อไปนี้

3.1 มีการกำหนดขอบเขตการรักษาความมั่นคงปลอดภัยครอบคลุมทั้ง 3 ระดับได้แก่ผู้บริหารผู้ปฏิบัติงานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและผู้ปฏิบัติงานทั่วไปในองค์กรตรวจสอบคำสั่งแต่งตั้ง/

3.2 มีการกำหนดความรับผิดชอบของผู้ที่เกี่ยวข้องในการบริหารจัดการความมั่นคงปลอดภัย-ตรวจสอบคำสั่งแต่งตั้ง/การมอบหมายหน้าที่ผู้ที่เกี่ยวข้องในการบริหารจัดการความมั่นคงปลอดภัยโดยพิจารณาอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม

4. การให้ความสำคัญของผู้บริหารสหกรณ์และความสามารถในการบริหารเพื่อลดความเสี่ยงต่อการไม่สามารถขับเคลื่อนนโยบายสู่การปฏิบัติให้เกิดผลสัมฤทธิ์อื่นเนื่องจากการไม่มีการสนับสนุนจากผู้บริหาร โดยการพิจารณาในเรื่องการจัดให้มีกิจกรรมที่แสดงให้เห็นว่าผู้บริหารของสหกรณ์ให้ความสำคัญในการขับเคลื่อนนโยบาย ผู้สอบบัญชีควรตรวจสอบเอกสาร แสดงให้เห็นว่าผู้บริหารให้ความสำคัญและสนับสนุนส่งเสริมและติดตามผลการดำเนินงานและเปิดเผยด้านการรักษาความมั่นคงปลอดภัย และสัมภาษณ์ผู้บริหารโดยผู้บริหารสามารถตอบกรอบทิศทางของนโยบายและประโยชน์แห่งนโยบายได้อย่างถูกต้องรวมทั้งการวางวิสัยทัศน์ในการขับเคลื่อนนโยบายและแนวทางการยกระดับคุณภาพการปฏิบัติงานของสหกรณ์ได้อย่างถูกต้อง

5. ความชัดเจนในการจัดระบบการควบคุม-กำกับติดตามประเมินผลการนำนโยบายสู่การปฏิบัติและการทบทวนแนวทางปฏิบัติ/นโยบายเพื่อประเมินผลสัมฤทธิ์การนำนโยบายสู่การปฏิบัติที่ชัดเจนและทราบปัญหา/อุปสรรคในการดำเนินงานเพื่อควบคุมการดำเนินการให้บรรลุเป้าหมายของนโยบาย ผู้สอบบัญชีควรสอบถามว่าสหกรณ์มีการติดตามอย่างสม่ำเสมอและผลการประเมินที่สะท้อนกลับอย่างตรงกับความเป็นจริงเพื่อการนำไปสู่การปรับปรุงแก้ไขนโยบายที่ถูกต้องและจำเป็นต้องมีอย่างสม่ำเสมอเพื่อประเมินแนวโน้มของความสำเร็จและสามารถแก้ไขปรับปรุงได้ทันที่ รวมทั้งควรตรวจสอบเอกสารหลักฐานการติดตามประเมินผลการนำนโยบายสู่การปฏิบัติหรือผลการดำเนินงานตามแนวทางปฏิบัติรองรับนโยบายที่หน่วยงานกำหนดและปัญหาอุปสรรคในการดำเนินงานตลอดจนการรายงานผลการดำเนินงานดังกล่าว ทำการสอบถามและสัมภาษณ์เกี่ยวกับกระบวนการติดตามประเมินผลการนำนโยบายสู่การปฏิบัติหรือผลการดำเนินงานตามแนวทางปฏิบัติรองรับนโยบายที่หน่วยงานกำหนดและปัญหาอุปสรรคในการดำเนินงานตลอดจนการรายงานผลการดำเนินงานดังกล่าว รวมถึงประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมในการจัดสรรทรัพยากรและการสนับสนุนอื่นๆในกระบวนการนำนโยบายสู่การปฏิบัติ และสอบถามกระบวนการทบทวนแนวทางปฏิบัติตามนโยบายและตรวจสอบเอกสารการทบทวนแนวทางปฏิบัติตามนโยบาย

การสอบทานขั้นต้นผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ คณะกรรมการสหกรณ์ หรือผู้ที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องในการนำเข้าสู่ข้อมูลและผู้ที่เกี่ยวข้องกับการใช้ข้อมูล โดยการประเมินตามแบบ ประเมินการปฏิบัติที่กำหนดไว้ในระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยมาตรฐานขั้นต่ำในการควบคุม ภายในและการรักษาความปลอดภัยสำหรับสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ใช้โปรแกรมระบบบัญชี คอมพิวเตอร์ประมวลผลข้อมูลพ.ศ. 2553 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ได้กำหนดแบบประเมินไว้ในลักษณะ การ Checklist มีข้อความคำถามที่ระบุปัจจัยต่างๆ ที่สหกรณ์ต้องกำหนดการควบคุมไว้เป็นลายลักษณ์อักษร ให้ชัดเจน และต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ซึ่งปัจจัยต่างๆ เหล่านี้ สหกรณ์ต้องกำหนดไว้ในระเบียบของสหกรณ์ว่าด้วยมาตรฐานขั้นต่ำในการควบคุมภายในและการรักษา ความปลอดภัยสำหรับสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ใช้โปรแกรมระบบบัญชีคอมพิวเตอร์ประมวลผล ข้อมูลให้ครบทุกด้าน

4. การสอบทานขั้นสุดท้าย

การสอบทานขั้นสุดท้าย เป็นการนำผลที่ได้จากการสอบทานขั้นต้น ได้แก่ การสรุปผลจาก การสัมภาษณ์ตามแบบประเมินตามระเบียบของสหกรณ์ว่าด้วยมาตรฐานขั้นต่ำในการควบคุมภายใน และการรักษาความปลอดภัยสำหรับสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ใช้โปรแกรมระบบบัญชีคอมพิวเตอร์ ประมวลผลข้อมูลเพื่อนำประสิทธิผลที่ได้จากการประเมินการควบคุมภายในนำมาประเมินความเสี่ยงด้าน การควบคุมโดยละเอียด และทดสอบการควบคุม

การจัดการและการควบคุมความเสี่ยงด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการ ประกอบธุรกิจของสหกรณ์สามารถแบ่งออกเป็น 4 ประเภทหลักดังนี้

1. Access Risk : เป็นความเสี่ยงเกี่ยวกับการเข้าถึงข้อมูลและโปรแกรมระบบงาน เครือข่ายและอุปกรณ์คอมพิวเตอร์โดยบุคคลที่ไม่มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวข้องหรือเป็นความเสี่ยงในกรณีที่ บุคคลที่มีอำนาจหน้าที่ไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลและระบบคอมพิวเตอร์ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับงานที่ รับผิดชอบซึ่งหากสหกรณ์มิได้มีวิธีการจัดการและควบคุมความเสี่ยงด้าน access risk ที่รอบคอบและ รัดกุมเพียงพอแล้วอาจทำให้บุคคลที่ไม่มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวข้องได้ล่วงรู้ข้อมูลและอาจนำข้อมูลไป แสวงหาประโยชน์โดยมิชอบอีกทั้งข้อมูลและการทำงานของระบบคอมพิวเตอร์ก็อาจถูกแก้ไข เปลี่ยนแปลงได้ส่วนกรณีบุคคลที่มีอำนาจหน้าที่ไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลและระบบคอมพิวเตอร์ในส่วนที่ เกี่ยวข้องกับงานที่รับผิดชอบได้นั้นอาจทำให้การปฏิบัติงานไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร

ความเสี่ยงด้าน access risk อาจเกิดจากหลายสาเหตุเช่นการกำหนดสิทธิในการเข้าถึง ข้อมูลและระบบคอมพิวเตอร์ที่ไม่เหมาะสมกับหน้าที่และความรับผิดชอบหรือเกินความจำเป็นในการใช้ งานการมิได้มีการกำหนดรหัสผ่าน (password) ในการเข้าสู่ระบบงานคอมพิวเตอร์อย่างรัดกุมเพียงพอ การมิได้จำกัดและควบคุมให้เฉพาะเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวข้องในการเข้าออกศูนย์คอมพิวเตอร์ เป็นต้น

2. Integrity Risk : เป็นความเสี่ยงเกี่ยวกับความไม่ถูกต้องครบถ้วนของข้อมูลและการ ทำงานของระบบคอมพิวเตอร์ซึ่งอาจเกิดจากการถูกแก้ไขเปลี่ยนแปลงโดยบุคคลที่ไม่มีอำนาจหน้าที่ เกี่ยวข้องหรือมีการบันทึกข้อมูลการประมวลผลและการแสดงผลที่ผิดพลาดโดยอาจมีสาเหตุมาจากการ ที่สหกรณ์มิได้มีการควบคุมเกี่ยวกับการเข้าถึงข้อมูลและระบบคอมพิวเตอร์โดยบุคคลที่ไม่มีอำนาจหน้าที่ เกี่ยวข้องที่รอบคอบและรัดกุมเพียงพอ (access risk) ซึ่งส่งผลให้ข้อมูลรวมทั้งการทำงานของระบบ คอมพิวเตอร์อาจถูกแก้ไขเปลี่ยนแปลงโดยมิชอบได้หรือมีสาเหตุมาจากการมิได้มีระบบการควบคุมและ

ตรวจสอบอย่างเพียงพอเพื่อให้มั่นใจได้ว่าการบันทึกข้อมูลการประมวลผลและการแสดงผลมีความถูกต้องครบถ้วน

นอกจากนี้การบริหารจัดการและการควบคุมเกี่ยวกับการพัฒนาการแก้ไขหรือเปลี่ยนแปลงระบบคอมพิวเตอร์ที่ไม่รอบคอบและรัดกุมเพียงพอก็อาจส่งผลให้ระบบคอมพิวเตอร์มีการประมวลผลที่ไม่ถูกต้องครบถ้วนหรือไม่สอดคล้องกับความต้องการของผู้ใช้งานได้

3. Availability Risk : เป็นความเสี่ยงเกี่ยวกับการไม่สามารถใช้ข้อมูลหรือระบบคอมพิวเตอร์ได้อย่างต่อเนื่องหรือในเวลาที่ต้องการซึ่งอาจทำให้การปฏิบัติงานหรือการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์หยุดชะงักได้โดยความเสี่ยงนี้อาจเกิดจากการมีได้ควบคุมดูแลการทำงานของระบบคอมพิวเตอร์และป้องกันความเสียหายอย่างเพียงพอและยังรวมไปถึงการมีได้มีการสำรองข้อมูลและระบบงานคอมพิวเตอร์และจัดให้มีแผนรองรับเหตุการณ์ฉุกเฉินนอกจากนี้หากสหกรณ์ได้มีการควบคุมเกี่ยวกับการเข้าถึงข้อมูลและระบบคอมพิวเตอร์ที่รอบคอบและรัดกุมเพียงพอแล้ว

4. Infrastructure Risk เป็นความเสี่ยงเกี่ยวกับการที่สหกรณ์มิได้จัดให้มีการบริหารจัดการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่สะท้อนระบบควบคุมภายในที่ตีรวมทั้งหมดได้จัดให้มีระบบคอมพิวเตอร์และบุคลากรที่เหมาะสมและเพียงพอแก่การสนับสนุนการประกอบธุรกิจโดยความเสี่ยงนี้อาจเกิดจากการแบ่งแยกอำนาจหน้าที่ที่ไม่เหมาะสมซึ่งทำให้ขาดระบบการสอบย้อนและการตรวจสอบการปฏิบัติงานที่เพียงพอรวมถึงการมิได้จัดให้มีนโยบายเกี่ยวกับการรักษาความปลอดภัยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (IT security policy) ซึ่งทำให้ไม่มีแนวทางในการควบคุมความเสี่ยงต่างๆหรือเกิดจากการไม่มีแผนงานและขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ครอบคลุมงานสำคัญทุกด้านและมีรายละเอียดเพียงพอเพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานนอกจากนี้อาจเกิดจากการมิได้จัดให้มีระบบคอมพิวเตอร์ที่มีประสิทธิภาพเพียงพอแก่การสนับสนุนการดำเนินธุรกิจและการมิได้จัดให้มีการอบรมบุคลากรด้านคอมพิวเตอร์อย่างเพียงพอเพื่อให้มีความรอบรู้และเชี่ยวชาญในงานที่ได้รับมอบ

นอกจากความเสี่ยง 4 ประเภทหลักตามที่กล่าวข้างต้นยังมีความเสี่ยงเกี่ยวกับการที่ผู้บริหารของสหกรณ์มิได้รับข้อมูลที่เกี่ยวข้องอย่างถูกต้องและทันเวลาเพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจทางธุรกิจดังนั้นผู้สอบบัญชีต้องให้สหกรณ์พิจารณาว่าข้อมูลใดบ้างที่จำเป็นแก่การตัดสินใจรวมทั้งจัดให้มีระบบการตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลและจัดเตรียมข้อมูลดังกล่าวให้พร้อมเพื่อประโยชน์ในการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์เองทั้งนี้ในการประเมินความเสี่ยงด้านเทคโนโลยีสารสนเทศของสหกรณ์ผู้สอบบัญชีจะต้องประเมินเฉพาะความเสี่ยง 4 ประเภทหลักตามที่กล่าวข้างต้น

2.2 เครื่องมือในการบริหารจัดการงานสอบบัญชี

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ได้จัดซื้อโปรแกรมช่วยตรวจสอบ(Audit Command Language :ACL) นำมาพัฒนาเพิ่มเติมเป็นโปรแกรมระบบตรวจสอบสหกรณ์เชิงลึก(Cooperative Audit Through System:CATs) สำหรับให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบธุรกิจของสหกรณ์โดยใช้เป็นเครื่องมือในการทดสอบทั้งการทดสอบข้อมูลเบื้องต้นและทดสอบข้อมูลขั้นสุดท้ายการทดสอบขั้นต้นผู้สอบบัญชีใช้ทดสอบระบบการควบคุม โดยการทดสอบการควบคุมเพื่อให้ได้ข้อมูลในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ให้เป็นไปตามมาตรฐานขั้นต่ำในการควบคุมภายในและการรักษาความปลอดภัยสำหรับสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ใช้โปรแกรมระบบบัญชีคอมพิวเตอร์ประมวลผลข้อมูล สำหรับการทดสอบขั้นสุดท้าย เป็นการทดสอบภายในระบบ เพื่อประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบข้อมูลที่ได้จากการประมวลผลจากระบบ สำหรับสหกรณ์ขนาดใหญ่ มีความยุ่งยาก ซับซ้อนในการดำเนินงาน ที่มีรายการ

จำนวนมาก ทำให้ผู้สอบบัญชีอาจได้รับข้อมูลทั้งที่ถูกต้องและไม่ถูกต้อง เพื่อวิเคราะห์ความเสี่ยงและจัดทำแผนการสอบบัญชี และแนวการตรวจสอบบัญชีได้ตรงตามเป้าหมายและวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบอย่างมีประสิทธิภาพโดยมีวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ ดังนี้

1. Accuracy เพื่อตรวจสอบความถูกต้องของการบันทึกข้อมูล การประมวลผลข้อมูลด้วยคอมพิวเตอร์
2. Validity เพื่อตรวจสอบหารายการผิดปกติรายการที่ไม่รับการอนุมัติหรือพิสูจน์ยืนยันยอดรายการว่ามีอยู่จริง
3. Completeness เพื่อตรวจสอบความครบถ้วนของข้อมูล
4. Cut-off เพื่อตรวจสอบการตัดยอดข้อมูลอย่างถูกต้องและตรงตามงวดการตรวจสอบ
5. Timeliness เพื่อตรวจสอบความทันเวลาของข้อมูล

ในขั้นตอนของการใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติ 4 ขั้นตอนประกอบด้วย

1. การขอข้อมูลสำรอง
2. การนำเข้าข้อมูล
3. ปฏิบัติการตรวจสอบสหกรณ์เชิงลึกโดยการใช้ Standard Script/ACL
4. สรุปผลการตรวจสอบ

1. การขอข้อมูลสำรอง (BackupFile)

แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการนำเข้าข้อมูลที่จะนำเข้าสู่ระบบการตรวจสอบนั้นจะต้องเป็นข้อมูลที่อยู่ในลักษณะของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์โดยมีรูปแบบของการจัดเก็บที่เป็นไปตามโครงสร้างข้อมูลของโปรแกรมระบบสินค้า ระบบสมาชิกและหุ้น ระบบเงินให้กู้ระบบเงินฝากและระบบบัญชีแยกประเภท ข้อมูลดังกล่าวนี้จะถูกบันทึกอยู่ในโปรแกรมแต่ละระบบของสหกรณ์ซึ่งเป็นเจ้าของข้อมูล สำหรับผู้สอบบัญชีนั้นการได้มาของข้อมูลเพื่อใช้ตรวจสอบ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติให้ผู้สอบบัญชีจัดทำหนังสือขอข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์เพื่อการสอบบัญชีก่อนวันสิ้นปีทางบัญชีและให้สหกรณ์จัดทำหนังสือรับรองข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ในวันที่ส่งข้อมูลชุดสำรองที่บรรจุลงในสื่ออิเล็กทรอนิกส์ให้แก่ผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ ข้อมูลสำรองที่ได้ต้องเป็นข้อมูล ณ วันสิ้นปีทางบัญชีที่ตรวจสอบในการนี้ผู้สอบบัญชีควรทำ ดังนี้

1.1 หนังสือขอข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์เพื่อการสอบบัญชีเป็นหนังสือที่ผู้สอบบัญชีแจ้งให้สหกรณ์ทราบว่าตนเป็นผู้ที่ได้รับมอบหมายให้เป็นผู้สอบบัญชีซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชีได้กำหนดให้ต้องทำการตรวจสอบข้อมูลในระบบคอมพิวเตอร์ ตัวอย่างหนังสือขอข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์เพื่อการสอบบัญชีปรากฏในภาคผนวก

1.2 หนังสือรับรองข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์เนื่องจากข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์เป็นข้อมูลที่เปลี่ยนแปลงได้ง่ายและไร้ร่องรอยดังนั้นเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมั่นใจว่าข้อมูลที่สหกรณ์ส่งมอบเป็นข้อมูลที่สหกรณ์ใช้งานอยู่จริงและเป็นข้อมูลของวันที่ระบุตามหนังสือขอข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์เพื่อการสอบบัญชีจึงจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีจะต้องให้เจ้าของข้อมูลรับรองข้อมูลที่ส่งมอบดังกล่าวหนังสือรับรองข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ดังที่แสดงต่อไปนี้

2. การนำเข้าข้อมูล(Download Data)

การนำข้อมูลระบบตรวจสอบเชิงลึก (CATs) เป็นการนำข้อมูลที่ได้จากสภรณ์เพื่อทำการตรวจสอบทั้ง 5 ระบบงาน ได้แก่ ระบบสมาชิกและหุ้น, ระบบเงินให้กู้, ระบบสินค้า, ระบบเงินรับฝาก และระบบบัญชีแยกประเภท เพื่อทดสอบระบบการควบคุมและระบบการประมวลผลของโปรแกรม ผู้สอบบัญชีต้องดำเนินการตามขั้นตอนและวิธีการ ตามคู่มือการใช้โปรแกรมระบบตรวจสอบสภรณ์เชิงลึก สำหรับสภรณ์ภาคเกษตร เพื่อใช้โปรแกรมในการตรวจสอบบัญชีแต่ละระบบต่อไป

การนำเข้าข้อมูลเข้าสู่โปรแกรม ACLเป็นการนำข้อมูลที่ได้รับจากสภรณ์ใช้ได้ทั้งกับสภรณ์ที่ใช้โปรแกรมระบบบัญชีที่ไม่ใช่โปรแกรมที่พัฒนาโดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และกับสภรณ์ที่ใช้โปรแกรมระบบบัญชีที่พัฒนาโดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ในที่นี้จะกล่าวถึงเฉพาะการนำเข้าข้อมูลที่พบข้อผิดพลาดหรือข้อสังเกตจากการที่ใช้ CATs ทดสอบการควบคุมและทดสอบระบบของโปรแกรมระบบบัญชีครบวงจรที่พัฒนาโดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์เท่านั้น สิ่งที่ควรระมัดระวังสำหรับผู้สอบบัญชีในการนำเข้าข้อมูลคือการนำข้อมูลจากระบบงานตรวจสอบเข้าสู่โปรแกรม ACL ในรูปแบบที่ถูกต้องและครบถ้วน ก่อนที่จะใช้คำสั่งต่าง ๆ ในการตรวจสอบ โดยนำข้อมูลเข้าในรูปแบบ Text Files เข้าสู่โปรแกรม ACL โดยปฏิบัติให้เป็นไปตามคู่มือการใช้โปรแกรม CATs และ ACL ในการตรวจสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

3. ปฏิบัติการตรวจสอบสภรณ์เชิงลึกโดยการใช้ Standard Script /CATs

หลังจากนำเข้าข้อมูลเข้าสู่โปรแกรมตรวจสอบแล้ว ผู้สอบบัญชีจะตรวจสอบบัญชีแต่ละระบบงาน โดยใช้คำสั่งมาตรฐาน(Standard Script) ที่พัฒนาโดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เพื่อสรุปผลการตรวจสอบ และติดตามผลการตรวจสอบที่ไม่เป็นไปตามระเบียบและเงื่อนไขที่สภรณ์กำหนด จาก การตรวจสอบโดยใช้ Standard Scriptจะมีชุดคำสั่งของโปรแกรม CATs ประกอบด้วยเมนูการทำงานในแต่ละระบบที่แสดงไว้ในภาคผนวก ดังนี้

3.1 **ตรวจสอบระบบสมาชิกและหุ้น**เมนูการทำงานประกอบด้วยตรวจสอบสมาชิกปกติ 13 เมนู การตรวจสอบรายการเคลื่อนไหวของหุ้น 11 เมนู และการตรวจสอบสมาชิกลาออก 6 เมนู

3.2 **ตรวจสอบระบบเงินให้กู้** เมนูการทำงานประกอบด้วยตรวจสอบการให้และอนุมัติเงินกู้11 เมนู และการตรวจสอบรายการเคลื่อนไหวของเงินกู้ 20 เมนู

3.3 **ตรวจสอบระบบเงินรับฝากสำหรับสภรณ์การเกษตร Version 2**เมนูการทำงาน ประกอบด้วยตรวจสอบระบบเงินรับฝาก 12 เมนู

3.4 **ตรวจสอบระบบสินค้า**เมนูการทำงานประกอบด้วยตรวจสอบระบบการซื้อสินค้า 4 เมนูการตรวจสอบระบบเจ้าหนี้การค้า 15 เมนูการตรวจสอบระบบการจำหน่ายสินค้า 8 เมนูการตรวจสอบระบบลูกหนี้การค้า 13 เมนูและการตรวจสอบระบบสินค้าคงคลัง 4 เมนู

3.5 **ตรวจสอบระบบบัญชีแยกประเภท Version 2**เมนูการทำงานประกอบด้วยตรวจสอบการบันทึกบัญชี 8 เมนู และการตรวจสอบการออกงบการเงิน 5 เมนู

ทั้งนี้ กระบวนการและขั้นตอนการตรวจสอบโดยใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบ CATs และ ACL ให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติให้เป็นไปตามคู่มือการใช้โปรแกรมระบบตรวจสอบสภรณ์เชิงลึก สำหรับสภรณ์ภาคเกษตร และคู่มือการใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบ ACL ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

4. สรุปผลการตรวจสอบ

เมื่อผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติการใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบระบบงาน เสร็จเรียบร้อยแล้วให้ผู้สอบบัญชีสรุปผลการตรวจสอบจากการใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบโดยจัดทำกระดาษทำการสรุปผลการใช้โปรแกรม CATs ช่วยตรวจสอบเพื่อนำผลที่ได้ไปวางแผนการตรวจสอบเพิ่มเติม

อย่างไรก็ตาม การใช้คอมพิวเตอร์มาช่วยในการตรวจสอบนั้นถือว่าเป็นเพียงแค่เครื่องมือประกอบการตรวจสอบเท่านั้น มิได้นำมาใช้เพื่อสรุปผลการตรวจสอบ ผู้ปฏิบัติงานยังคงต้องดำเนินการตรวจสอบด้วยวิธีการอื่น ๆ ที่จำเป็นและสรุปผลการตรวจสอบต่อไป

นอกจากนั้น ในปี 2560 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ได้สร้างนวัตกรรมในการช่วยให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีได้ง่าย และลดเวลาในการปฏิบัติงานภายใต้การทำงานน้อยแต่ได้ผลมาก กล่าวคือ ได้มีการจัดระบบงานสอบบัญชีจากการที่สหกรณ์ได้ใช้โปรแกรมระบบบัญชีครบวงจรโดยแต่ละระบบจะต้องเชื่อมโยงเข้าด้วยกัน เพื่อให้สามารถใช้ข้อมูลร่วมกันได้ เพื่อป้องกันการนำข้อมูลเข้าซ้ำซ้อน โดยมีระบบบัญชีแยกประเภทเป็นศูนย์กลางด้วย ลักษณะเช่นนี้จึงเอื้อให้สหกรณ์สามารถปิดบัญชีและดูงบการเงินได้ทุกวัน กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้สร้างนวัตกรรมให้บริการตั้งแต่สมาชิก ผู้บริหาร สหกรณ์ตลอดจนถึงผู้สอบบัญชี โดยพัฒนาระบบขึ้นใหม่ 4 ระบบที่เรียกว่า Smart 4 M ประกอบด้วย Smart Me , Smart Member , Smart Manage และ Smart Monitor ทั้งนี้ จะมีผู้ที่ได้รับประโยชน์ในข้อมูลและแนวทางปฏิบัติแตกต่างกันไป ซึ่งเมื่อเชื่อมโยงทั้ง 4 M นี้เข้าด้วยกันจะส่งผลให้การตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ทำได้รวดเร็ว และการสื่อสารได้ทั่วถึงมากยิ่งขึ้น กล่าวคือ

Smart Me เป็นApplication ที่สร้างความรู้แก่สมาชิกของสหกรณ์ ในการส่งเสริมให้มีการบันทึกบัญชีรับจ่ายในครัวเรือนและบัญชีต้นทุนอาชีพของตัวสมาชิกเอง เพื่อสร้างวินัยทางการเงินและทราบสถานะทางการเงินของตนเอง เป็นการควบคุมการใช้จ่ายให้อยู่ภายใต้กรอบของความพอเพียง เพื่อการวางแผนการใช้จ่ายและแผนการผลิตได้อย่างมีประสิทธิภาพ จะส่งผลดีต่อสหกรณ์ในเรื่องของการมีวินัยทางการเงินของสมาชิก เกิดการออมจากการลดค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็น เมื่อมีเงินเหลือจากการใช้จ่าย นำไปชำระหนี้ที่มีต่อสหกรณ์ อาจจะสามารถมีเงินเก็บออมไว้กับสหกรณ์ได้อีกด้วย เป็นการสร้างความมั่นคงในคุณภาพชีวิตให้แก่สมาชิกสหกรณ์ส่งผลให้สหกรณ์มีความยั่งยืนในการดำรงอยู่จากความสามารถและความซื่อสัตย์ของสมาชิก

Smart Member เป็นApplication ที่ทำให้สมาชิกรู้ โดยสมาชิกสามารถตรวจสอบฐานะการเงินของตนเองได้ตลอดเวลา สร้างการมีส่วนร่วมของสมาชิกสหกรณ์ ในการกำกับดูแลสหกรณ์ลดการเกิดทุจริต โดยสมาชิกสามารถตรวจสอบได้โดยไม่จำเป็นต้องเดินทางไปยังสหกรณ์ สมาชิกสามารถตรวจสอบได้ในหน้าจอโทรศัพท์ของตนเองได้ที่บ้าน ซึ่งการใช้โปรแกรมระบบบัญชีครบวงจรและเชื่อมโยงกันทุกระบบ จะสามารถค้นหาข้อมูลได้ตลอดเวลาผ่านระบบ Internet

Smart Manage เป็น Application ที่ทำให้กรรมการรู้ โดยคณะกรรมการสหกรณ์สามารถติดตามและตรวจสอบการดำเนินงานของสหกรณ์ ผ่านทางหน้าจอ เพื่อให้รู้ความเคลื่อนไหวทางการเงิน ผลการดำเนินงานและมีข้อมูลสนับสนุนการตัดสินใจ โดยคณะกรรมการสหกรณ์สามารถตรวจสอบได้โดยไม่จำเป็นต้องเดินทางไปยังสหกรณ์ คณะกรรมการสหกรณ์สามารถตรวจสอบได้ในหน้าจอโทรศัพท์ของตนเองได้ที่บ้าน ซึ่งการใช้โปรแกรมระบบบัญชีครบวงจรและเชื่อมโยงกันทุกระบบ จะสามารถค้นหาข้อมูลได้ตลอดเวลาผ่านระบบ Internet

Smart Monitor เป็น Application ที่ทำให้ผู้ที่เกี่ยวข้องรู้ผู้เกี่ยวข้องหมายถึง ผู้สอบบัญชี ผู้กำกับดูแล และผู้เกี่ยวข้องที่ต้องการใช้ข้อมูลของสหกรณ์ สามารถติดตามความเคลื่อนไหวและ

ความผิดปกติทางการเงิน สามารถวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินของสหกรณ์ และสามารถเฝ้าระวังและเตือนภัยทางการเงินให้แก่สหกรณ์ได้

ในนวัตกรรม 4 M ที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ได้จัดทำขึ้น สามารถนำไปติดตั้งให้กับสหกรณ์ที่ใช้โปรแกรมระบบบัญชีครบวงจร ซึ่งข้อมูลได้เชื่อมโยงกันทุกระบบ ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้ที่เกี่ยวข้องหรือผู้ที่ต้องการใช้บริการข้อมูล สามารถเรียกใช้ข้อมูลได้แบบ Real Time ดังนั้น ในการให้บริการโปรแกรมระบบบัญชีของผู้สอบบัญชี จึงต้องทำความเข้าใจและตั้งใจให้ผู้ที่ใช้โปรแกรมตระหนักถึงประโยชน์ของการเชื่อมโยงข้อมูลของโปรแกรมดังกล่าวด้วย

สรุปแล้วในการสอบบัญชีสหกรณ์ที่นำโปรแกรมระบบบัญชีครบวงจรมาใช้เป็นเครื่องมือในการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับงานการเงินและบัญชี ประกอบด้วย ระบบบัญชีแยกประเภท ระบบสมาชิก แลหุ้น ระบบเงินให้กู้ ระบบเงินรับฝาก และระบบสินค้าคงคลัง การทำงานของโปรแกรมสามารถปฏิบัติได้ในระบบเครือข่าย Online (LAN) ทุกระบบ และยังสามารถเชื่อมโยงระหว่างสหกรณ์ที่มีทั้งสาขาและจุดบริการที่มีการปฏิบัติงานในระบบบัญชีครบวงจรที่มีลักษณะหลายเครือข่าย ได้รับการเชื่อมโยงการทำงานโดยใช้เครือข่าย Intranet (LAN) ให้ข้อมูลอยู่ภายใต้ฐานเดียวกัน ทำให้คณะกรรมการและผู้จัดการมีข้อมูลที่เป็นปัจจุบัน สามารถบริหารงานบนฐานข้อมูลของตนเอง สร้างการเติบโตอย่างมั่นคงด้วยกลไกควบคุมดำเนินงานที่โปร่งใส และเกิดความเป็นธรรม เพราะการเชื่อมโยงระบบเครือข่ายทำให้ฐานข้อมูลของสหกรณ์จากที่มีหลายแห่ง ถูกนำมารวมเป็นฐานข้อมูลเดียวกัน

ในการบริหารจัดการงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ที่ใช้โปรแกรมระบบบัญชีครบวงจรตามขั้นตอน อย่างเป็นระบบ รวมถึงการใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ทั้งโปรแกรมช่วยตรวจสอบ ACL และโปรแกรมช่วยตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เชิงลึก (CATS) ส่งผลให้ระยะเวลาการตรวจสอบบัญชีในการกำกับดูแลและแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ใช้ “เวลาลดลง” วิธีการทำงานเพื่อการตรวจสอบได้มีเปลี่ยนแปลงไปตามการทำงานของสหกรณ์เน้นการวิเคราะห์ความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นและการป้องกันความเสียหายของสหกรณ์ ด้วยการประเมินความเสี่ยงและการควบคุมภายใน เน้นการมีอยู่จริงของสินทรัพย์ ใช้โปรแกรม Audit Command Language (ACL) และระบบการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เชิงลึก (CATs) ช่วยในการประเมินความเสี่ยง ทดสอบการควบคุมระบบ ตรวจสอบเนื้อหาสาระและการเลือกตัวอย่าง อันจะทำให้งานสอบบัญชีสหกรณ์ “ได้มาตรฐานและมีคุณภาพ”

ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเป็นบุคคลสำคัญในการช่วยให้งานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีแล้วเสร็จและเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายสหกรณ์และตามที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ภายใต้สถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีถูกแบ่งเวลาไปปฏิบัติงานในภารกิจอื่นนอกเหนือจากงานสอบบัญชี และเป็นภารกิจภายใต้ความรับผิดชอบของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ดังนั้นการกำหนดแนวทางการสอนงานการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรแก่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีใช้เป็นแนวทางการสอนงานแก่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ได้ทราบขั้นตอน วิธีการ ในการตรวจสอบบัญชีโดยลำดับ ซึ่งผู้ช่วยผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ทำการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีให้เพียงพอที่จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ว่าถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด และตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ซึ่งกำหนดขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชี ดังนี้

1. **ศึกษาข้อมูลทั่วไปของสหกรณ์ที่ทำการตรวจสอบบัญชี** เพื่อสำรวจเบื้องต้นเป็นขั้นตอนแรกของการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์อย่างมีประสิทธิภาพ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดความเข้าใจเรื่องต่างๆ เกี่ยวกับสหกรณ์ที่ตรวจสอบ เช่น ลักษณะการดำเนินงาน วิธีปฏิบัติงาน นโยบาย เป้าหมายกฎหมายและระเบียบปฏิบัติของสหกรณ์ อันจะเป็นประโยชน์ต่อการวางแผนการตรวจสอบให้เหมาะสมกับสภาพการณ์ของสหกรณ์ ทั้งยังสามารถใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบได้อีกทางหนึ่ง การศึกษาข้อมูลทั่วไปในเรื่องต่างๆ ได้แก่ กฎหมาย ระเบียบ คำแนะนำของนายทะเบียนสหกรณ์และส่วนราชการต่างๆ และข้อบังคับ ระเบียบ มติที่ประชุมของสหกรณ์ รวมทั้งข้อสังเกตและข้อเสนอแนะของผู้สอบบัญชี พนักงานเจ้าหน้าที่ และผู้ตรวจการสหกรณ์ เพื่อทราบข้อกำหนด วิธีปฏิบัติ ปัญหาและอุปสรรคต่าง ๆ การสั่งการให้แก้ไข รวมทั้งลักษณะการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์แต่ละประเภทเป็นไปแบบอเนกประสงค์ ได้แก่ ธุรกิจสินเชื่อ ธุรกิจจัดหาสินค้ามาจำหน่าย ธุรกิจรวบรวมผลผลิตผล เป็นธุรกิจที่สหกรณ์ทำการรวบรวมผลผลิตและผลิตภัณฑ์ของสมาชิก ธุรกิจการให้บริการและส่งเสริมการเกษตร และธุรกิจแปรรูปและการผลิตสินค้า ให้กับสมาชิกและผู้มิใช่สมาชิก

2. **การวางแผนงานสอบบัญชี** ประกอบด้วย ประเมินความเสี่ยงและสรุปผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี การจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม และจัดทำแนวการสอบบัญชี การกำหนดขั้นตอนของการวางแผนงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องทำการวิเคราะห์ความเสี่ยงที่จะทำให้การแสดงความเห็นต่องบการเงินไม่เหมาะสม เมื่องบการเงินขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งอาจเป็นผลมาจากการปฏิบัติงานตรวจสอบที่ไม่พบความไม่ถูกต้องของรายการและข้อมูลที่มีสาระสำคัญ บางรายการที่มีผลโดยรวมต่องบการเงิน หรือการแสดงความเห็นต่องบการเงินผิดพลาดอันเนื่องมาจากมีข้อจำกัดของการตรวจสอบ แล้วนำผลที่ได้จากการประเมินความเสี่ยงมากำหนดแผนการตรวจสอบบัญชี

โดยรวมและกำหนดแนวการตรวจสอบบัญชี และวิธีการตรวจสอบ ที่เหมาะสมรัดกุม ให้ผู้สอบบัญชีมั่นใจได้ว่าการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินมีความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี เพื่อให้ได้ข้อสรุปผลจากการตรวจสอบ ให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด โดยผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีตามที่กำหนดไว้ในแนวการสอบบัญชี

วิธีการตรวจสอบที่ระบุในแนวการสอบบัญชี มีดังนี้

1) การทดสอบการควบคุม เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับประสิทธิภาพของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

2) การตรวจสอบเนื้อหาสาระ เป็นการทดสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่ทำให้ตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ซึ่งมี 2 ประเภท คือ การทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

3. **การปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี** เป็นการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด โดยครอบคลุมทั้งด้าน **การตรวจสอบการเงินการบัญชี (Financial Audit)** เป็นการตรวจสอบเพื่อแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ว่าแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดหรือไม่ โดยทำการตรวจสอบการบันทึกบัญชีจากเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี รวมทั้งข้อมูลต่าง ๆ ทางการเงินและการบัญชีว่ามีความถูกต้องน่าเชื่อถือได้เพียงใด **ด้านการตรวจสอบการปฏิบัติงาน (Operational Audit)** เป็นการตรวจสอบในลักษณะการสอบทานและประเมินประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานว่าสหกรณ์ได้ปฏิบัติตามระเบียบ ข้อบังคับ กฎหมาย ตลอดจนมติของที่ประชุมและข้อกำหนดต่างๆ หรือไม่เพียงใด ทั้งนี้ รวมถึงการปฏิบัติตามขั้นตอนในรายละเอียดที่กำหนดไว้ด้วย **และด้านการตรวจสอบการบริหาร (Management Audit)** เป็นการตรวจสอบเกี่ยวกับการกำหนดโครงสร้างการบริหารและการจัดการ รวมทั้งการแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบ การกำหนดนโยบาย แผนงาน และงบประมาณ การกำหนดวิธีการควบคุมงาน ซึ่งรวมทั้งการกำหนดระเบียบปฏิบัติงานและการติดตามประเมินผลการดำเนินงานในด้านต่างๆ ว่าสหกรณ์ได้จัดให้มีขึ้นอย่างเหมาะสมและเป็นผลดีต่อระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์หรือไม่เพียงใด

การสอบบัญชีสหกรณ์ เป็นการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด โดยครอบคลุมทั้งด้านการเงินการบัญชี การปฏิบัติการ และการบริหารงานของสหกรณ์ ดังนี้

1. การตรวจสอบการเงินการบัญชี (Financial Audit) เป็นการตรวจสอบเพื่อแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ว่าแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดหรือไม่ โดยทำการตรวจสอบการบันทึกบัญชีจากเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี รวมทั้งข้อมูลต่าง ๆ ทางการเงินและการบัญชีว่ามีความถูกต้องน่าเชื่อถือได้เพียงใด

2. การตรวจสอบการปฏิบัติงาน (Operational Audit) เป็นการตรวจสอบในลักษณะการสอบทานและประเมินประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานว่าสหกรณ์ได้ปฏิบัติตามระเบียบ ข้อบังคับ กฎหมาย ตลอดจนมติของที่ประชุมและข้อกำหนดต่างๆ หรือไม่เพียงใด ทั้งนี้ รวมถึงการปฏิบัติตามขั้นตอนในรายละเอียดที่กำหนดไว้ด้วย

3. การตรวจสอบการบริหาร (Management Audit) เป็นการตรวจสอบเกี่ยวกับการกำหนดโครงสร้างการบริหารและการจัดการ รวมทั้งการแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบ การกำหนดนโยบาย แผนงาน และงบประมาณ การกำหนดวิธีการควบคุมงาน ซึ่งรวมทั้งการกำหนดระเบียบปฏิบัติงานและการติดตามประเมินผลการดำเนินงานในด้านต่างๆ ว่าสหกรณ์ได้จัดให้มีขึ้นอย่างเหมาะสมและเป็นผลดีต่อระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์หรือไม่เพียงใด การปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี แบ่งเป็น 2 ช่วงระยะเวลา คือ **การสอบบัญชีระหว่างปี** เป็นการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีระหว่างปี ซึ่งในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาเข้าตรวจสอบตามความเหมาะสม แต่สำหรับกรณีที่สหกรณ์มีระดับความยุ่งยากมาก และระดับความยุ่งยากมากที่สุด ให้ผู้สอบบัญชีเข้าปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีระหว่างปี อย่างน้อย 1 ครั้ง และ**การสอบบัญชีประจำปี** เป็นการสอบบัญชีประจำปี เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน ซึ่งเมื่อผู้สอบบัญชีได้รับงบการเงินและรายละเอียดประกอบงบการเงินจากสหกรณ์แล้วให้ผู้สอบบัญชีดำเนินการ

1. **การสอบบัญชีระหว่างปี** เป็นการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีระหว่างปี ซึ่งในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาเข้าตรวจสอบตามความเหมาะสม แต่สำหรับกรณีที่สหกรณ์มีระดับความยุ่งยากมาก และระดับความยุ่งยากมากที่สุด ให้ผู้สอบบัญชีเข้าปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีระหว่างปี อย่างน้อย 1 ครั้ง โดยดำเนินการดังนี้

(1) ผู้สอบบัญชีชี้แจงทำความเข้าใจกับผู้ช่วยผู้สอบบัญชี เพื่อมอบหมายงานให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ปฏิบัติงานตามแนวการสอบบัญชีที่กำหนด

(2) กรณีที่ตรวจสอบพบว่าสหกรณ์ไม่มีระบบการควบคุมภายในด้านใด หรือไม่ได้ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนด หรือพบข้อผิดพลาด/ข้อสังเกตจากการตรวจสอบ หรือมีเหตุการณ์ที่ทำให้ต้องปรับแผนการสอบบัญชี หรือเห็นสมควรขยายขอบเขตการตรวจสอบ ให้ผู้สอบบัญชีดำเนินการ ดังนี้

(3) หากการปรับแผนหรือการขยายขอบเขตการตรวจสอบ เป็นเรื่องที่กำหนดไว้ในแผนการสอบบัญชีโดยรวม ให้ผู้สอบบัญชีระบุเพิ่มเติมไว้ในแนวการสอบบัญชี รวมทั้งเหตุผลของการปรับนั้นไว้ในช่องหมายเหตุ โดยไม่ต้องแก้ไขแผนการสอบบัญชีโดยรวม

(4) หากเป็นเรื่องที่ไม่ได้กำหนดไว้ในแผนการสอบบัญชีโดยรวม ให้ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงในระดับยอดคงเหลือของบัญชีและประเภทรายการเพิ่มเติมในแผนการสอบบัญชีโดยรวม เพื่อประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม และกำหนดแนวการสอบบัญชีเพิ่มเติมด้วย

ทั้งนี้ ให้ผู้สอบบัญชีรายงานข้อบกพร่องทางการเงินการบัญชีที่ตรวจพบให้ คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์แก้ไขข้อบกพร่อง ตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วย การ รายงานและสั่งการให้สหกรณ์แก้ไขข้อบกพร่องเกี่ยวกับทางการเงินการบัญชี พ.ศ. 2547 ที่กำหนดไว้

2. การสอบบัญชีประจำปี เป็นการสอบบัญชีประจำปี เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน ซึ่งเมื่อผู้สอบบัญชีได้รับงบการเงินและรายละเอียดประกอบงบจากสหกรณ์แล้ว ให้ผู้สอบบัญชีดำเนินการ ดังนี้

(1) ตรวจสอบความพร้อมในเบื้องต้นของสหกรณ์ก่อนว่ามีความพร้อมรับการ ตรวจสอบจริงหรือไม่ โดยพิจารณาจากความสัมพันธ์ของรายการในงบการเงินและรายละเอียดประกอบ งบการเงินว่ามีความถูกต้องตรงกันหรือไม่ เมื่อผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วให้ปฏิบัติ ดังนี้

- กรณีสหกรณ์มีความพร้อมรับการตรวจสอบจริง ให้ผู้สอบบัญชีจัดทำ หนังสือแจ้งกำหนดการเข้าตรวจสอบ หรือใช้วิธีอื่นตามสมควร เพื่อให้สหกรณ์ทราบถึงกำหนดการเข้า ตรวจสอบ

- กรณีสหกรณ์ไม่มีความพร้อมรับการตรวจสอบ ให้ผู้สอบบัญชีจัดทำ หนังสือแจ้งให้สหกรณ์แก้ไข หรือจัดทำงบการเงินและรายละเอียดประกอบงบให้ถูกต้อง ภายใน 5 วัน นับจากวันที่ได้รับงบการเงินและรายละเอียดประกอบงบจากสหกรณ์ เพื่อให้สหกรณ์ทราบและแก้ไข หรือจัดทำให้ถูกต้องครบถ้วนต่อไป

(2) ผู้สอบบัญชีชี้แจงทำความเข้าใจกับผู้ช่วยผู้สอบบัญชี เพื่อมอบหมายงานให้ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ปฏิบัติงานตามแนวการสอบบัญชีที่กำหนดไว้

3. ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีประจำปี ซึ่งมีข้อพิจารณาในระหว่างการตรวจสอบ บัญชี ดังนี้

(1) กรณีที่ตรวจสอบพบว่ามีเหตุการณ์ที่ทำให้ต้องปรับแผนการสอบบัญชี หรือ เห็นสมควรขยายขอบเขตการตรวจสอบ ให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติเช่นเดียวกับการสอบบัญชีระหว่างปี

(2) การจัดทำกระดาษทำการ กระดาษทำการ หมายถึง เอกสารที่จัดทำโดย ผู้สอบบัญชีและเพื่อผู้สอบบัญชี หรือเอกสารที่ผู้สอบบัญชีได้รับและเก็บรักษาไว้เพื่อประโยชน์ในการ ปฏิบัติงานสอบบัญชี กระดาษทำการอาจอยู่ในรูปข้อมูลบนกระดาษ แผ่นฟิล์ม สื่อดีวีดีหรือสื่อ อื่น ๆ ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีในการวางแผนและปฏิบัติงานสอบบัญชี การควบคุมดูแลและสอบทาน งานสอบบัญชี และบันทึกหลักฐานที่ได้รับจากการปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อประกอบการแสดงความเห็น ของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจึงควรบันทึกเรื่องต่าง ๆ ที่มีความสำคัญไว้ในกระดาษทำการให้มีความ สมบูรณ์และมีรายละเอียดเพียงพอที่จะทำความเข้าใจในการสอบบัญชีโดยรวม ได้แก่ เรื่องการวางแผน งานตรวจสอบ ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผลจากการตรวจสอบ และ ข้อสรุปจากหลักฐานที่ได้รับจากการตรวจสอบ กระดาษทำการจะรวมถึงเหตุผลของผู้สอบบัญชีในเรื่อง

สำคัญต่าง ๆ ทั้งหมด ซึ่งต้องใช้วิจรรณญาณในการพิจารณา รวมทั้งข้อสรุปของผู้สอบบัญชีในเรื่องดังกล่าว

(3) ให้จัดทำกระดาษทำการเฉพาะเรื่องที่ตรวจสอบตามที่กำหนดไว้ในแนวการสอบบัญชี โดยสรุปผลการตรวจสอบและข้อสังเกตที่พบจากการตรวจสอบ รวมทั้งจัดทำกระดาษทำการประกอบที่จำเป็นตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด

(4) กระดาษทำการที่บันทึกข้อมูลโดยสรุป ให้แนบรายละเอียดประกอบข้อมูลดังกล่าวด้วย

(5) กรณีที่สหกรณ์จัดทำข้อมูลหรือรายละเอียดประกอบข้อมูล ซึ่งมีเนื้อหาเช่นเดียวกับกระดาษทำการในเรื่องนั้น ให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบความถูกต้องและทำสำเนาข้อมูลนั้นใช้เป็นกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีได้

(6) กระดาษทำการแต่ละแบบ สามารถปรับปรุงแก้ไขได้ตามความเหมาะสม แต่ข้อมูลของแต่ละรายการในกระดาษทำการนั้นจะต้องมีความครบถ้วนในสาระสำคัญ

(7) กระดาษทำการประกอบหรือเอกสารที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความสำคัญต้องจัดเก็บไว้เป็นหลักฐาน ให้ผู้สอบบัญชีรวบรวมเก็บไว้ในเล่มกระดาษทำการด้วย

ทั้งนี้ ควรปรับปรุงข้อมูลแฟ้มกระดาษทำการถาวรให้เป็นปัจจุบันทุกปี เช่นนโยบายการบัญชี ระเบียบปฏิบัติงาน โครงสร้างการจัดองค์กรและการแบ่งแยกหน้าที่ เป็นต้น

กรณีที่ตรวจพบข้อบกพร่องทางการเงินการบัญชี ให้ผู้สอบบัญชีรายงานข้อบกพร่องที่ตรวจพบให้คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์แก้ไขข้อบกพร่อง ตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วย การรายงานและสั่งการให้สหกรณ์แก้ไขข้อบกพร่องเกี่ยวกับทางการเงินการบัญชี พ.ศ. 2547 ที่กำหนดไว้

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี กระบวนการสอบบัญชีได้กำหนดวิธีการตรวจสอบต่าง ๆ ไว้ในแนวการสอบบัญชี แบ่งออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้

(1) วิธีการทดสอบการควบคุม เป็นการทดสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับประสิทธิภาพของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน เพื่อให้ทราบว่าระบบดังกล่าวมีการกำหนดไว้อย่างเหมาะสมที่จะป้องกัน หรือตรวจพบ หรือแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ และให้ทราบว่ามีการปฏิบัติตามระบบที่ได้กำหนดไว้โดยสม่ำเสมอตลอดระยะเวลาบัญชีที่ตรวจสอบหรือไม่ ได้แก่

1. การตรวจเอกสารประกอบรายการหรือเหตุการณ์อื่น เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีว่าการควบคุมภายในได้มีการปฏิบัติตามระบบอย่างเหมาะสม

2. การสอบถามเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

3. การสังเกตการณ์เกี่ยวกับการควบคุมภายใน

4. การปฏิบัติซ้ำเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

(2) วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ เป็นการทดสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่อาจทำให้ตรวจพบการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงิน และพิสูจน์ความถูกต้องตามที่คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ได้ให้คำรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน ได้แก่

1. การตรวจสอบสมุดบัญชีและเอกสารประกอบรายการบัญชี เพื่อหาหลักฐานสนับสนุนความถูกต้อง ความครบถ้วนและเกิดขึ้นจริงของรายการที่บันทึกในบัญชี
2. การสังเกตการณ์ เป็นการดูขั้นตอนหรือวิธีการที่สหกรณ์ใช้ปฏิบัติเพื่อให้ได้หลักฐานเกี่ยวกับความมีอยู่จริง
3. การสอบถาม เป็นการหาข้อมูลเพื่อสนับสนุนข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีทราบมาก่อนหรือข้อมูลใหม่จากบุคคลที่มีความรู้ทั้งภายในและภายนอกสหกรณ์
4. การขอคำยืนยัน เป็นการหาข้อมูลจากบุคคลภายนอกเพื่อยืนยันข้อมูลที่ปรากฏอยู่ในบัญชี ซึ่งเป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่มีคุณภาพน่าเชื่อถือ
5. การคำนวณซ้ำ เป็นการตรวจสอบความถูกต้องของตัวเลขจำนวนเงินในเชิงคำนวณในเอกสารเบื้องต้นและสมุดบัญชี และทดสอบการคำนวณโดยอิสระของผู้สอบบัญชี
6. การวิเคราะห์เปรียบเทียบ เป็นการตรวจสอบโดยการวิเคราะห์อัตราส่วนและแนวโน้มที่สำคัญ การเปรียบเทียบความสัมพันธ์และความเปลี่ยนแปลงของข้อมูลต่าง ๆ

วิธีการตรวจสอบมีหลายวิธี และแต่ละวิธีก็มีวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบที่แตกต่างกัน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีควรจะต้องอธิบายให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีทราบถึงวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบที่ต้องการจากการใช้วิธีการตรวจสอบในแต่ละกรณี วิธีการตรวจสอบถือได้ว่าเป็นส่วนสำคัญในการวางแผนการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องระบุไว้ในแผนการสอบบัญชี ถึงวิธีการตรวจสอบที่เลือกมาใช้ทุกวิธีโดยชัดเจน ตามตัวอย่างวิธีการตรวจสอบ ดังนี้

ตัวอย่างวิธีการตรวจสอบตามแผนการสอบบัญชี

เรื่องที่ตรวจสอบ	เทคนิคและวิธีการตรวจสอบ
การบริหารงานทั่วไป การจัดโครงสร้างองค์กร	<p>การแบ่งงาน</p> <ul style="list-style-type: none"> - การกำหนดนโยบาย ชัดเจน เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในข้อบังคับ มีการปฏิบัติตามโครงสร้างที่กำหนด การแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบ - มีการกำหนดสายการปฏิบัติงานและการบังคับบัญชา - มีการควบคุมการดำเนินงานตามสายการปฏิบัติงาน - ไม่ให้เจ้าหน้าที่คนใดคนหนึ่งปฏิบัติงานเรื่องใดเรื่องหนึ่งทุกขั้นตอน - แยกงานด้านปฏิบัติการ ด้านบัญชี ด้านดูแลรักษาทรัพย์สินจากกัน - กำหนดหน้าที่ให้เหมาะสมกับความรู้ความสามารถของเจ้าหน้าที่แต่ละตำแหน่ง และมีการสับเปลี่ยนหน้าที่เป็นครั้งคราว

ตัวอย่างวิธีการตรวจสอบตามแผนการสอบบัญชี (ต่อ)

เรื่องที่ตรวจสอบ	เทคนิคและวิธีการตรวจสอบ
การบริหารงานทั่วไป การจัดโครงสร้างองค์กร (ต่อ)	<ul style="list-style-type: none"> - ข้อบังคับ ระเบียบต่างๆ กำหนดขึ้นถือใช้ครบถ้วน เหมาะสมเพียงพอ เช่น ระเบียบว่าด้วย <ol style="list-style-type: none"> 1. การรับจ่ายและเก็บรักษาเงิน 2. การให้เงินกู้แก่สมาชิก 3. การให้สหกรณ์อื่นกู้ยืมเงิน 4. การรับฝากเงิน 5. ทุนของสหกรณ์ 6. สมาชิก 7. คณะกรรมการดำเนินการ 8. หน้าที่ความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่สหกรณ์ เป็นต้น <p>การจัดทำงบประมาณ</p> <ul style="list-style-type: none"> - การจัดทำมีหลักเกณฑ์เหมาะสม - ใช้งบประมาณบริหารงานอย่างมีประสิทธิภาพ - มีการประชุมเป็นประจำทุกเดือน เพื่อ รับทราบผลการ ดำเนินงาน รับทราบปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้น กำหนดแนวทางแก้ไข ติดตามผล และมีการบันทึกรายงานการประชุม
การกำหนดระเบียบและข้อกำหนดต่างๆ ทางการเงิน	<p>การปฏิบัติงานทั่วไป</p> <ul style="list-style-type: none"> - มีการกำหนดระเบียบว่าด้วยการรับจ่ายและเก็บรักษาเงินเหมาะสม และเพียงพอต่อการดำเนินธุรกิจและปฏิบัติจริง - อ่านรายงานการประชุมครั้งที่มีมติด้านการเงินการบัญชี <p>การแบ่งแยกหน้าที่ด้านการเงินการบัญชี</p> <ul style="list-style-type: none"> - กำหนดผู้รับผิดชอบ รับ-จ่าย และเก็บรักษาเงินสด - มีผู้รับผิดชอบในการอนุมัติการจ่ายเงิน - ผู้ทำหน้าที่ด้านการเงินมีหลักประกันเพียงพอ - มีการโยกย้าย/สับเปลี่ยนหน้าที่เป็นครั้งคราว <p>การรับเงิน</p> <ul style="list-style-type: none"> - มีการกำหนดขั้นตอนการรับเงิน - มีการออกใบเสร็จรับเงินทุกครั้ง - ใบเสร็จรับเงินบันทึกรายการครบถ้วน ถูกต้อง - มีการควบคุมใบเสร็จรับเงิน - บันทึกกรายรับในบัญชีในวันที่เกิดรายการ

ตัวอย่างวิธีการตรวจสอบตามแนวการสอบบัญชี (ต่อ)

เรื่องที่ตรวจสอบ	เทคนิคและวิธีการตรวจสอบ
<p>การกำหนดระเบียบและข้อกำหนดต่างๆ ทางการเงิน</p>	<p>การจ่ายเงิน</p> <ul style="list-style-type: none"> - มีการกำหนดขั้นตอนการจ่ายเงิน - การจ่ายเงินเป็นไปเพื่อกิจการสหกรณ์ - การจ่ายเงินเป็นไปตามข้อบังคับ ระเบียบ มติที่ประชุม - มีเอกสารครบถ้วนสมบูรณ์ ได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจ - ตรวจสอบการจ่ายเช็ค มีการขีดคร่อม มีผู้สั่งจ่ายอย่างน้อยต้อง 2 คน - บันทึกบัญชีรายจ่ายในวันที่เกิดรายการ <p>การเก็บรักษาเงินสดและการตรวจนับเงินสดในมือเทียบกับบัญชี</p> <ul style="list-style-type: none"> - เงินสด เอกสารทางการเงิน และสมุดบัญชี เก็บในที่ปลอดภัย - เก็บรักษาเงินสดภายในวงเงินที่กำหนดไว้ในระเบียบ - ตรวจนับก่อนการรับจ่ายเงิน หรือหลังปิดการรับจ่ายเงินของวัน - ตรวจนับโดยไม่ให้ผู้เก็บรักษาเงินรู้ล่วงหน้า - ตรวจนับต่อหน้าผู้เก็บรักษาเงิน และทำหลักฐานการตรวจนับ <p>การบันทึกบัญชี</p> <ul style="list-style-type: none"> - บันทึกบัญชีขึ้นต้นถูกต้อง เป็นปัจจุบัน - ผ่านรายการไปสมุดบัญชีขึ้นปลายถูกต้อง - ปรับปรุงรายการบัญชีครบถ้วน ถูกต้อง - บัญชีต่างๆ ในงบทดลองตรงตามบัญชีแยกประเภท และบัญชีย่อย <p>เงินฝากธนาคารและเงินฝากสหกรณ์</p> <ul style="list-style-type: none"> - ตรวจสอบการจ่ายเช็ค กับทะเบียนคุมเช็ค - เปรียบเทียบรายการฝาก ถอน ยอดคงเหลือตามบัญชีกับใบแจ้งยอดและสมุดคู่ฝาก - จัดทำบัญชียอดเงินฝากธนาคาร - ยืนยันยอดเงินฝากธนาคารและเงินฝากสหกรณ์ <p>เจ้าหนี้เงินกู้</p> <ul style="list-style-type: none"> - ตรวจสอบสัญญากู้ หลักฐานการรับเงินกู้ หนังสือแจ้งเพิ่มบัญชี - ตรวจสอบใบแจ้งหนี้เปรียบเทียบกับรายการในบัญชี - ทดสอบการคำนวณดอกเบี้ยจ่าย - ตรวจสอบบัญชีแยกประเภทและขอคำยืนยันยอดจากเจ้าหนี้

ตัวอย่างวิธีการตรวจสอบตามแนวการสอบบัญชี (ต่อ)

เรื่องที่ตรวจสอบ	เทคนิคและวิธีการตรวจสอบ
<p>การตรวจสอบธุรกิจเครดิต เฉพาะด้านบัญชี</p>	<p>ลูกหนี้เงินกู้</p> <ul style="list-style-type: none"> - ตรวจสอบใบรับเงินกู้ของสมาชิก สมุดเงินสด แผ่นบัญชีลูกหนี้รายตัว บัญชีคุมยอดและทะเบียนหุ้น - ตรวจสอบใบเสร็จรับเงิน สมุดเงินสด แผ่นบัญชีลูกหนี้รายตัวและบัญชีคุมยอด การควบคุมการเบิกใช้ และการเก็บรักษาใบเสร็จรับเงิน และตรวจบัญชีแยกประเภทลูกหนี้ - ทดสอบการคำนวณดอกเบี้ยรับเงินกู้ - รวมยอดลูกหนี้แผ่นบัญชีรายตัว เทียบกับบัญชีคุมยอด - สอบทานหนี้โดยตรงกับสมาชิก - ตรวจสอบการอนุมัติตัดหนี้สูญ เป็นไปตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยลูกหนี้และการตัดหนี้สูญ - พิจารณาระบบการควบคุมภายในด้านลูกหนี้ และการเตือนชำระหนี้กรณีลูกหนี้ผิดนัดชำระหนี้
<p>การตรวจสอบธุรกิจเครดิต ด้านสินเชื่อ</p>	<p>การพิจารณาเงินกู้</p> <ul style="list-style-type: none"> - พิจารณาโดยคณะกรรมการดำเนินการและอนุกรรมการเงินกู้ครบองค์ประชุมหรือไม่จากรายงานการประชุม - เป็นไปตามระเบียบว่าด้วยการให้เงินกู้และดอกเบี้ยของสหกรณ์หรือไม่ เช่น วงเงินที่สมาชิกกู้ต่อรายไม่เกินเท่าไร ใช้อะไรเป็นหลักประกันเงินกู้ เป็นต้น <p>การจัดทำเอกสารการกู้</p> <ul style="list-style-type: none"> - ตรวจสอบหนังสือสัญญาเงินกู้ คำขอกู้ หนังสือค้ำประกัน สัญญาจ้างองทะเบียนหนังสือสัญญาเงินกู้ ใบรับเงินกู้ การทำหลักประกัน มีการจ้างองถูกต้องเหมาะสม - บุคคลค้ำประกันมีฐานะมั่นคง มีการทบทวนหลักประกันเงินกู้ คณะกรรมการดำเนินการมีการประเมินราคาที่ดินจ้างองใกล้เคียงกับราคาประเมินเพื่อเสียภาษี <p>การจ่ายเงินกู้</p> <ul style="list-style-type: none"> - มีการออกสมุดคู่บัญชีแก่สมาชิก - จ่ายไม่เกินมติที่ประชุมคณะกรรมการเงินกู้กำหนด <p>ผลการใช้เงินกู้</p> <ul style="list-style-type: none"> - หนังสือสัญญาเงินกู้กับแบบตรวจสอบการใช้เงินกู้ สหกรณ์ได้ทำหรือไม่ทำแล้วผลเป็นอย่างไร

ตัวอย่างวิธีการตรวจสอบตามแนวการสอบบัญชี (ต่อ)

เรื่องที่ตรวจสอบ	เทคนิคและวิธีการตรวจสอบ
<p>การตรวจสอบธุรกิจเครดิต เฉพาะด้านสินเชื่อ (ต่อ)</p>	<p>การเตือนและการเร่งรัดการชำระหนี้เงินกู้</p> <ul style="list-style-type: none"> - มีการเตือนการชำระหนี้และให้สมาชิกลูกหนี้ลงชื่อในการตอบรับในหนังสือเตือนหรือไม่ ระเบียบฯ กำหนดให้มีการเตือนการชำระหนี้ไว้อย่างไร - มีการติดตามเร่งรัดหนี้ที่ค้างชำระหรือไม่อย่างไร <p>การขอผ่อนเวลาชำระหนี้เงินกู้</p> <ul style="list-style-type: none"> - ตรวจสอบจากแผ่นบัญชี หรือรายละเอียดลูกหนี้เงินกู้ - ตรวจสอบมติที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการครั้งที่มีการพิจารณาผ่อนผัน และสุ่มสอบสมาชิกที่ขอผ่อนชำระหนี้ - กรณีสมาชิกได้ขอผ่อนชำระหนี้ สหกรณ์ได้ดำเนินการอย่างไร เช่น เรียกคืนเงินกู้ตามสัญญาด้วยวิธีใด เหมาะสมหรือไม่ <p>การวิเคราะห์ลูกหนี้เงินกู้</p> <ul style="list-style-type: none"> - สหกรณ์ได้จัดให้มีการวิเคราะห์ลูกหนี้เพื่อเป็นเครื่องมือในการติดตามเร่งรัดสอบทานหนี้กับสมาชิกซึ่งจะทำให้ทราบสถานภาพของลูกหนี้และเป็นประวัติของลูกหนี้หรือไม่อย่างไร
<p>การตรวจสอบธุรกิจการจัดหาสินค้ามาจำหน่าย เจ้าหน้าที่การค้า</p>	<p>เจ้าหน้าที่การค้า</p> <ul style="list-style-type: none"> - ตรวจสอบการซื้อสินค้าเงินเชื่อบวกเลขในสมุดซื้อสินค้าผ่านบัญชีเจ้าหน้าที่รายตัวและบัญชีคุมยอดเจ้าหน้าที่ - มีปริมาณและรายการตรงตามที่ต้องการ และได้รับสินค้าถูกต้อง - ตรวจสอบใบแจ้งหนี้ เทียบกับบัญชีเจ้าหน้าที่การค้ารายตัวและบัญชีคุมยอด - ตรวจสอบการส่งชำระหนี้เป็นไปตามงวดชำระและสัญญาซื้อเชื่อ <p>การบันทึกบัญชี</p> <ul style="list-style-type: none"> - ตรวจสอบการผ่านรายการสมุดบัญชีขั้นต้น บัญชีแยกประเภท แยกประเภทย่อย ทะเบียนคุมสินค้า <p>การดำเนินงาน</p> <ul style="list-style-type: none"> - ตรวจสอบว่าปฏิบัติงานเป็นไปตามระเบียบว่าด้วยการจัดหาสิ่งของมาจำหน่ายหรือไม่ - มีการมอบหมายให้คณะกรรมการหรือเจ้าหน้าที่ เกี่ยวกับการจัดหาสินค้ามาจำหน่าย - ตรวจสอบว่ามีการสั่งซื้อตามความต้องการของสมาชิกหรือไม่ มีการสำรวจความต้องการของสมาชิกก่อนการจัดซื้อหรือไม่ เพื่อป้องกันการเก็บสินค้ามากเกินไปจนความจำเป็นและไม่เป็นที่ต้องการของสมาชิก

ตัวอย่างวิธีการตรวจสอบตามแนวการสอบบัญชี (ต่อ)

เรื่องที่ตรวจสอบ	เทคนิคและวิธีการตรวจสอบ
	<ul style="list-style-type: none"> - ตรวจสอบการเก็บรักษาสินค้าไว้ในที่เหมาะสมเพียงพอหรือไม่ - มีการจัดทำทะเบียนคุมใบสั่งของ ใบกำกับสินค้า และใบสำคัญต่างๆ อย่างเหมาะสมรัดกุมหรือไม่ - มีการตรวจนับสินค้าก่อนการส่งมอบ ตรวจสอบจากเอกสารการรับ ส่ง สินค้ามีการลงลายมือชื่อผู้รับ ผู้ส่งสินค้าครบถ้วนทุกครั้ง - มีการมอบหมายให้มีผู้เก็บรักษาสินค้า - ผู้อนุมัติการสั่งซื้อและสั่งจ่ายสินค้า ไม่เป็นเจ้าหน้าที่ตลาด - มีการจัดทำบัญชีรายละเอียดสินค้า ทำทะเบียนคุมสินค้า - มีการกำหนดเวลาในการตรวจนับสินค้าหรือไม่ เช่น ทุกสัปดาห์ หรือทุกเดือน หรือทุกไตรมาส เป็นต้น - การขออนุมัติตัดสินค้าขาดบัญชี เป็นไปตามระเบียบนายทะเบียน สหกรณ์ว่าด้วยการตัดสินค้าขาดบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ.2546 - การปฏิบัติเป็นไปตามคำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์ เรื่องวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ พ.ศ.2547
<p>การตรวจสอบเรื่องธุรกิจ การรวบรวมผลผลิตเพื่อจำหน่ายหรือแปรรูป</p>	<p>การดำเนินงาน</p> <ul style="list-style-type: none"> - ตรวจสอบว่าปฏิบัติงานเป็นไปตามระเบียบว่าด้วยการรวบรวมผลผลิตเพื่อจำหน่ายหรือแปรรูปหรือไม่ - ดูมติที่ประชุมคณะกรรมการในวาระมอบหมายให้คณะกรรมการหรือเจ้าหน้าที่ เกี่ยวกับการรวบรวมผลผลิตเพื่อจำหน่ายหรือแปรรูป - ตรวจสอบการเก็บรักษาสินค้าไว้ในที่เหมาะสมเพียงพอหรือไม่ - มีการจัดทำทะเบียนคุม ใบกำกับสินค้า และใบสำคัญต่างๆ อย่างเหมาะสมรัดกุมหรือไม่ - เอกสารการรับ ส่งสินค้ามีการลงลายมือชื่อผู้รับ ผู้ส่งสินค้าครบถ้วน ทุกครั้ง แสดงให้เห็นว่าได้มีการตรวจนับสินค้าก่อนการส่งมอบ - การใช้ประโยชน์จากอุปกรณ์การตลาดต่างๆ ที่สหกรณ์มีอยู่ มีประสิทธิภาพเพียงไร - มีการมอบหมายให้มีผู้เก็บรักษาสินค้า - เจ้าหนี้และลูกหนี้รวบรวมผลผลิต ตรวจสอบเช่นเดียวกับธุรกิจจัดหาสินค้ามาจำหน่าย - การลงรายการในสมุดบัญชีต่างๆ ตรวจสอบเช่นเดียวกับธุรกิจจัดหาสินค้ามาจำหน่าย

ตัวอย่างวิธีการตรวจสอบตามแนวการสอบบัญชี (ต่อ)

เรื่องที่ตรวจสอบ	เทคนิคและวิธีการตรวจสอบ
การตรวจสอบเรื่องธุรกิจ การรวบรวมผลผลิตเพื่อจำหน่ายหรือแปรรูป (ต่อ)	<ul style="list-style-type: none"> - ผู้อนุมัติการสั่งซื้อและส่งขายสินค้า ไม่เป็นเจ้าของที่ตลาด - มีการกำหนดเวลาในการตรวจนับสินค้าหรือไม่ เช่น ทุกสัปดาห์ หรือทุกเดือน หรือทุกไตรมาส เป็นต้น - การขออนุมัติตัดสินค้าขาดบัญชี เป็นไปตามระเบียบนายทะเบียน สหกรณ์ว่าด้วยการตัดสินค้าขาดบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ.2546 - การปฏิบัติเป็นไปตามคำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์ เรื่องวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ พ.ศ.2547
การตรวจสอบธุรกิจการ ให้บริการและส่งเสริม การเกษตร	<ul style="list-style-type: none"> - ตัวอย่างธุรกิจดังกล่าว ได้แก่ ติดตั้งเครื่องสูบน้ำ สร้างทำนบ เขื่อนฝาย ระบบส่งน้ำ บริการรถไถนา รถบรรทุก ปรับปรุงดิน ขุดบ่อ ฯลฯ ให้ตรวจสอบเช่นเดียวกับธุรกิจจัดหาสินค้ามาจำหน่าย
ความถูกต้องของการบันทึก รายการในบัญชีหรือสมุด เงินสด	<p>การรับเงิน</p> <ul style="list-style-type: none"> - เอกสารประกอบการลงบัญชีได้แก่ ใบเสร็จรับเงินใบสำคัญรับ - ควรตรวจการรับเงินจากต้นข้าวใบเสร็จรับเงินทุกแผ่นยอดรวมเงินต้องตรงกับใบสำคัญรับ - ใบเสร็จรับเงินที่สหกรณ์ออกให้ผู้จ่ายเงิน ห้ามชุดลบแก้ไขเพิ่มเติมจำนวนเงินหรือผู้ชำระเงิน หากฉบับใดลงรายการเงินผิด ให้ขีดฆ่าจำนวนเงิน และเขียนใหม่ทั้งจำนวน แล้วลงลายมือชื่อผู้รับเงินกำกับไว้ หรือขีดฆ่า ยกเลิกใบเสร็จฉบับนั้นแล้วออกฉบับใหม่ให้ สำหรับใบเสร็จรับเงินที่ถูกยกเลิก ให้ขีดฆ่าและเขียนเหตุผลพร้อมทั้งลงชื่อผู้เขียนกำกับไว้และให้เย็บติดไว้ในเล่มโดยมีสำเนาอยู่ครบพร้อมต้นฉบับ <p>การจ่ายเงิน</p> <ul style="list-style-type: none"> - เอกสารประกอบการบันทึกรายการบัญชีได้แก่ หลักฐานการจ่ายเงิน ได้แก่ ใบเบิกเงินของสหกรณ์ ใบรับเงินกู้ ใบถอนเงินฝาก ใบเสร็จรับเงินจากผู้รับเงินสหกรณ์ และใบสำคัญจ่าย ซึ่งจะสรุปรายการจ่ายเพื่อลงบัญชีแต่ละบัญชีโดยอ้างหลักฐานการจ่ายเงินนำมาแนบไว้ - ต้องพิจารณารายการจ่ายทุกรายการว่ามีการจ่ายเพื่อกิจการ ภายใต้ขอบเขตวัตถุประสงค์ของสหกรณ์ และเป็นไปโดยถูกต้องตามระเบียบและข้อบังคับของสหกรณ์หรือไม่ -

ตัวอย่างวิธีการตรวจสอบตามแนวการสอบบัญชี (ต่อ)

เรื่องที่ตรวจสอบ	เทคนิคและวิธีการตรวจสอบ
<p>ความถูกต้องของการบันทึกรายการในบัญชีหรือสมุดเงินสด (ต่อ)</p>	<p>ตรวจสอบสมุดเงินฝากธนาคารทุกเล่ม</p> <ul style="list-style-type: none"> - เพื่อดูการเคลื่อนไหวการฝากถอนเงิน ถ้ามีสิ่งผิดปกติหรือมีข้อพิรุณ หรือการฝากถอนรายใหญ่ซึ่งเป็นเงินจำนวนครั้งละมาก ๆ ต้องตรวจสอบที่มาที่ไปของเงินนั้นอย่างละเอียดพร้อมกับต้องการลงรับ-ลงจ่ายในสมุดบัญชีเงินสด การผ่านไปบัญชีแยกประเภทในแต่ละบัญชี และตรวจสอบยอดสมุดเงินฝากธนาคารให้ตรงกับบัญชีแยกประเภทด้วย ถ้าสงสัยยอดเงินฝากธนาคาร ควรให้สหกรณ์ไปขอ Bank Statement มาตรวจสอบ (Bank Statement ควรให้เจ้าหน้าที่ธนาคารลงลายมือชื่อกำกับทุกใบ) หากยอดเงินฝากในสมุดเงินฝากไม่ตรงกับ Bank Statement ต้องตรวจสอบสาเหตุทันที โดยจัดทำงบบัญชียอดเงินฝากธนาคาร - การตรวจสอบมติที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการว่า มีมติให้ใครตำแหน่งอะไร จำนวนกี่คน มีอำนาจถอนเงินฝากธนาคารใดบ้าง และเงื่อนไขในการถอนกำหนดไว้อย่างไร เป็นไปตามข้อบังคับและระเบียบของสหกรณ์หรือไม่ เป็นต้น - ตรวจสอบสิ่งผิดปกติเกี่ยวกับถอนเงินมาใช้จ่ายในกิจการ เช่น จ่ายเงินกู้ ต้องดูว่าในวันถอนนั้นต้องใช้จ่ายเงินกู้เป็นจำนวนเท่าใด ถอนมากผิดปกติหรือเปล่า ที่สำคัญต้องดูว่ามียอดเงินคงเหลือยกมาจากวันก่อนเท่าใด ควรนำมาคำนวณในการจ่ายเงินกู้ก่อน หากไม่พอเท่าใดจึงถอนเงินจากธนาคารมาสมทบจ่ายแต่ถ้าในแต่ละวันมีเงินสดในมือตามยอดคงเหลือในบัญชีเงินสดไม่เปลี่ยนแปลงเลยหรือเปลี่ยนแปลงน้อยมาก ซึ่งเป็นข้อผิดปกติหรือข้อพิรุณว่าเงินสดในมือจะไม่มีเหลือตามบัญชีนั้นคืออาจมีเงินสดขาดบัญชีเกิดขึ้น <p>ตรวจสอบความถูกต้องของงบบทลงกับบัญชีแยกประเภท ณ วันสิ้นเดือนหลังสุด</p> <ul style="list-style-type: none"> - ตรวจสอบความถูกต้องของงบบทลง โดยใช้วิธีการรวมยอดของทุก ๆ บัญชีที่ได้ลงไว้ในงบบทลงแล้ว และมียอดรวมช่องเดบิตเท่ากับเครดิต <p>ความถูกต้องของบัญชีย่อยและทะเบียนต่าง ๆ</p> <ul style="list-style-type: none"> - อารวมยอดคุมของบัญชีย่อยและทะเบียนต่าง ๆ ทุกกลุ่ม เปรียบเทียบกับยอดคงเหลือ ในบัญชีแยกประเภทหรือในงบบทลง และควรสุ่มรวมยอดรายละเอียดเป็นรายแผ่นกับงบบทหน้าเป็นครั้งคราว

ตัวอย่างวิธีการตรวจสอบตามแนวการสอบบัญชี (ต่อ)

เรื่องที่ตรวจสอบ	เทคนิคและวิธีการตรวจสอบ
------------------	-------------------------

<p>ความถูกต้องของการบันทึก รายการในบัญชีหรือสมุด เงินสด (ต่อ)</p>	<p>ตรวจสอบเรื่องเงินสด และเงินรับฝากจากสมาชิก</p> <ul style="list-style-type: none"> - สหกรณ์ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการรับจ่ายและเก็บรักษาเงินของ สหกรณ์หรือไม่ - ในการตรวจนับเงินสด ควรตรวจนับก่อนเวลาทำการของสหกรณ์ และ ควรปฏิบัติดังนี้ <ol style="list-style-type: none"> 1. ตรวจนับเงินสดต่อหน้าผู้เก็บรักษาเงินและพยาน 2. นำผลการตรวจนับไปเปรียบเทียบกับสมุดเงินสด และแยกประเภท 3. จัดทำรายงานการตรวจนับ 4. กรณีมีเงินสดขาดหรือเกินให้หาสาเหตุและทำหนังสือรับรองจำนวน เงินไว้เป็นหลักฐาน - ความสมบูรณ์ ถูกต้องของเอกสารใบสำคัญรับ-จ่าย อนุมัติถูกต้อง - การบันทึกบัญชีเป็นไปตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด <p>ตรวจสอบการจ่ายเงินเพื่อจัดซื้อทรัพย์สินประจำ</p> <ul style="list-style-type: none"> - สหกรณ์ได้กำหนดระเบียบว่าด้วยวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับทรัพย์สินของสหกรณ์ ไว้อย่างไร ซึ่งต้องไม่ขัดกับคำแนะนำ คำสั่ง และระเบียบของนาย ทะเบียนสหกรณ์ <p>การปฏิบัติเกี่ยวกับการฝากเงินหรือลงทุนของสหกรณ์</p> <ul style="list-style-type: none"> - ตรวจสอบการการฝากหรือลงทุน ให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ใน พระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542 (มาตรา 62) <p>ตรวจสอบบัญชีเงินฝากธนาคารของสหกรณ์</p> <ul style="list-style-type: none"> - ขอใบยืนยันยอดเงินฝากธนาคาร และรายละเอียดเงินฝาก โดยให้ เจ้าหน้าที่ธนาคารลงลายมือชื่อกำกับทุกแผ่น - ตรวจสอบลายมือชื่อในเช็ค ผู้ส่งจ่ายมีอำนาจถูกต้อง และไม่ลงลายมือชื่อไว้ ล่วงหน้า - ตรวจสอบเอกสารเงินฝาก สำเนาใบส่งฝาก <p>การเก็บรักษาใบเสร็จรับเงิน</p> <ul style="list-style-type: none"> - ต้องจัดทำหมายเลขกำกับเล่ม และหมายเลขกำกับใบเสร็จ - จัดทำทะเบียนคุมเพื่อทราบจำนวนที่พิมพ์ จำนวนที่เบิกใช้ใครเป็น ผู้เบิก หมายเลขใดถึงหมายเลขใด เบิก เมื่อใด - ให้คณะกรรมการดำเนินการมอบหมาย กรรมการ/พนักงานทำหน้าที่เก็บ รักษาใบเสร็จ ฯ ที่ยังไม่ได้ใช้/เล่มที่ยังใช้ไม่หมดไว้ในที่มั่นคงปลอดภัย- ทุกงวด 3 เดือน และสิ้นปีบัญชี ให้ตั้งคณะกรรมการตรวจนับ
---	--

ตัวอย่างวิธีการตรวจสอบตามแนวการสอบบัญชี (ต่อ)

เรื่องที่ตรวจสอบ	เทคนิคและวิธีการตรวจสอบ
------------------	-------------------------

	<p>ใบเสร็จรับเงินทั้งที่ใช้แล้ว และยังคงเหลือให้เป็นการถูกต้อง โดยจัดทำหลักฐานการตรวจนับไว้ด้วย</p> <ul style="list-style-type: none"> - ให้เก็บรักษาสมุดคู่บัญชีเงินฝากของสหกรณ์ทุกเล่ม สมุดบัญชี ทะเบียนเอกสารเกี่ยวกับการเงินไว้ในตู้นิรภัยหรือในที่มั่นคง โดยอยู่ในความรับผิดชอบของผู้จัดการ
<p>ตรวจสอบเกี่ยวกับการเก็บรักษาใบเสร็จรับเงิน สมุดคู่บัญชีเงินฝาก</p>	<p>การเก็บรักษาสมุดคู่บัญชีเงินฝาก</p> <ul style="list-style-type: none"> - ตรวจสอบใบส่งเงินฝาก/ใบถอน เปรียบเทียบกับสมุดเงินสด บัญชีเงินฝากรายคน ดูจำนวนเงินตรงกัน พนักงาน และผู้อนุมัติลงลายมือชื่อถูกต้อง - ทดสอบการบวกเลขบัญชีเงินฝากรายคน กับบัญชีคุมยอดเงินฝาก - ตรวจสอบหนังสือขอเปิดบัญชีและตัวอย่างลายมือชื่อกับใบถอนเงินฝาก - ขอคำยืนยันเงินฝากของสมาชิก
<p>ตรวจสอบเงินลงทุน</p>	<ul style="list-style-type: none"> - การฝากหรือลงทุนในหลักทรัพย์เป็นไปตามที่พระราชบัญญัติสหกรณ์และตามประกาศคณะกรรมการพัฒนาการสหกรณ์กำหนดหรือไม่ - การมอบอำนาจการจัดการเกี่ยวกับการลงทุน - ความคุ้มค่าของผลตอบแทนจากการลงทุน ความเสี่ยงในการลงทุน - การเก็บรักษาเอกสารการฝากหรือลงทุน - หลักฐานถูกต้องตรงตามบัญชีกรรมสิทธิ์ของสหกรณ์ - หลักฐานการจ่ายเงินรายการซื้อหลักทรัพย์ การไถ่ถอนคืน การขายหลักทรัพย์ - ยอดรวมรายละเอียดหลักทรัพย์คงเหลือตามทะเบียนคุมหลักทรัพย์กับบัญชีคุมยอด ถูกต้องตรงกัน - การตีราคาเงินลงทุนเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในระเบียบ นายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. 2542 - ขอคำยืนยันยอดหลักทรัพย์จากสถาบันการเงินที่ออกหลักทรัพย์
<p>ตรวจสอบที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์</p>	<ul style="list-style-type: none"> - การตั้งงบประมาณในการซื้อ - การอนุมัติ วิธีการจัดซื้อและวงเงินงบประมาณในการจัดซื้อ - การจัดซื้อและจำหน่ายเป็นไปตามหลักการควบคุมภายในที่ดี อาทิ การแต่งตั้งกรรมการจัดซื้อและกรรมการตรวจนับ - กรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์รวมทั้งภาระผูกพัน - หลักฐานการซื้อ - การบันทึกบัญชี การบันทึกรายละเอียดแต่ละรายการในทะเบียนครุภัณฑ์

ตัวอย่างวิธีการตรวจสอบตามแนวการสอบบัญชี (ต่อ)

เรื่องที่ตรวจสอบ	เทคนิคและวิธีการตรวจสอบ
------------------	-------------------------

ตรวจสอบที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (ต่อ)	<ul style="list-style-type: none"> - รายจ่ายหลัก ในการได้มาซึ่งที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นรายจ่ายที่เป็นทุนหรือรายจ่ายประจำ - กรณีการจำหน่ายทรัพย์สิน มีการคำนวณค่าเสื่อมราคาถึงวันจำหน่าย การบันทึกกำไร/ขาดทุน การรับเงินและบันทึกบัญชีโดยถูกต้อง - ทรัพย์สินที่เลิกใช้งานแล้วเนื่องจากชำรุดเสียหาย มีการปรับปรุงออกจากบัญชีโดยถูกต้อง
การยืนยันยอด	<ul style="list-style-type: none"> - เลือกตัวอย่างที่ยืนยันยอดเกี่ยวกับเรื่องที่จะตรวจเช่น การให้เงินกู้ ให้สุ่มรายที่กู้เงินมาก ๆ หรือไม่เคยกู้เลย เงินฝากให้สุ่มรายที่ฝากมาก ๆ เงินฝากเคลื่อนไหวมากหรือไม่เคลื่อนไหวเลย - สอบถามสมาชิก โดยตรวจสอบเอกสารที่เกี่ยวข้องเช่น สมุดบัญชีเงินกู้เงินฝาก ถ้าไม่ตรงกับที่สอบถาม ให้บันทึกถ้อยคำรายละเอียดเพื่อนำกลับไปสอบยืนยันบัญชีลูกหนี้ การสอบถามควรทำเป็นหนังสือยืนยันหรือการบันทึกถ้อยคำของสมาชิกที่ทำการสอบถาม - ยืนยันยอดโดยทำหนังสือสอบถามกับสมาชิกลูกหนี้ที่น่าสงสัย และมีที่อยู่ห่างไกลเดินทางไปมาลำบาก แต่มีการกู้ยืมสหกรณ์เป็นประจำ - ยืนยันยอดโดยทำหนังสือสอบถามสมาชิกลูกหนี้ที่เจ้าหน้าที่ของสหกรณ์รับเงินกู้แทนหรือชำระเงินแทนเป็นประจำ

4. การประเมินผลที่ได้รับจากการตรวจสอบ ในการสอบบัญชีเมื่อผู้สอบบัญชีได้มอบหมายงานสอบบัญชีให้ผู้ช่วยแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องควบคุมดูแลการปฏิบัติงานของผู้ช่วย เพื่อให้แน่ใจว่าการสอบบัญชีเป็นไปตามแนวการสอบบัญชีที่กำหนดไว้ และมีหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอ เพื่อใช้เป็นข้อสรุปในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ดังนั้น ก่อนปิดงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีและผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีต้องสรุปผลงานสอบบัญชีไว้ในกระตาดำทำการของผู้สอบบัญชี ในเรื่องที่ได้ทำการตรวจสอบ แต่ละเรื่อง โดยระบุวิธีการตรวจสอบ ผลที่ได้จากการตรวจสอบ ไว้ให้ชัดเจนเพื่อเป็นข้อมูลประกอบการแสดงรายการในงบการเงิน และเป็นหลักฐานสำคัญที่แสดงผลการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีโดยวิธีการดังนี้

1. การวิเคราะห์ข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ โดยผู้สอบบัญชีจะต้องแน่ใจว่าข้อผิดพลาดนั้นเกิดขึ้นจริง ซึ่งผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ดุลยพินิจในการประเมินถึงลักษณะและสาเหตุของข้อผิดพลาดนั้น รวมถึงผลกระทบของข้อผิดพลาดที่มีต่องบการเงินว่ามีสาระสำคัญหรือไม่

2. ประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบ โดยผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาเปรียบเทียบความมีสาระสำคัญของข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ กับข้อผิดพลาดที่สามารถยอมรับได้ หากผู้สอบบัญชีไม่สามารถยอมรับได้ก็จะต้องขยายขอบเขตการตรวจสอบหรือใช้วิธีการตรวจสอบอื่น เพื่อให้แน่ใจว่าความเสี่ยงจากการตรวจสอบได้ลดลงอยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ทั้งนี้ ผลจากการประเมินดังกล่าวจะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถสรุปผลการตรวจสอบบัญชีได้ว่าหลักฐานการสอบบัญชีมีความเพียงพอที่จะแสดงความเห็นต่องบการเงินได้หรือไม่ และจะแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบใด

5. **การจัดทำกระดาษทำการ** กระดาษทำการ (working paper) หมายถึง กระดาษร่างที่นำมาใช้ในการจำแนกตัวเลขจำนวนเงินของบัญชีต่างๆในงบทดลอง เพื่อจัดว่าตัวเลขใดจะนำไปใช้ในการจัดทำงบกำไรขาดทุน เพื่อคำนวณหาผลกำไรหรือขาดทุน และตัวเลขใดที่จะนำไปแสดงในงบแสดงฐานะการเงินของสหกรณ์ กระดาษทำการไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของการจัดทำบัญชี แต่เป็นเครื่องมือที่ช่วยให้การจัดทำงบการเงินถูกต้องและรวดเร็วขึ้นเท่านั้น

6. **การสรุปผลการตรวจสอบ** ในการสรุปผลการสอบบัญชีเมื่อผู้สอบบัญชีได้มอบหมายงานสอบบัญชีให้ผู้อื่นแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องควบคุมดูแลการปฏิบัติงานของผู้ช่วย เพื่อให้แน่ใจว่าการสอบบัญชีเป็นไปตาม แนวการสอบบัญชีที่กำหนดไว้ และมีหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอ เพื่อใช้เป็นข้อสรุปในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ดังนั้น ก่อนปิดงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องสรุปผลงานสอบบัญชี โดยดำเนินการดังนี้

1. สอบทานงานขั้นสุดท้ายก่อนเสร็จสิ้นงานตรวจสอบ

(1) ผู้สอบบัญชีทำการสอบทานการปฏิบัติงานของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ว่าได้ปฏิบัติตามแนวการสอบบัญชีที่กำหนดไว้อย่างครบถ้วน และบรรลุตามวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบหรือไม่

(2) สอบทานหลักฐานการสอบบัญชี กระดาษทำการ และงบการเงิน

2. สรุปผลการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน

ผู้สอบบัญชีทำการประเมินข้อสรุปจากหลักฐานการสอบบัญชี ว่าเพียงพอที่จะสรุปผลการตรวจสอบโดยรวม และแสดงความเห็นต่องบการเงินก่อนปิดงานสอบบัญชี เมื่อผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปในการแสดงความเห็นต่องบการเงินแล้ว จะต้องจัดทำรายงานการสอบบัญชี ดังนี้

การแสดงความเห็นต่องบการเงิน และจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี เป็นรายงานที่จัดทำขึ้นภายหลังจากที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีเสร็จเรียบร้อยแล้ว โดยได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีไว้ในกระดาษทำการอย่างเพียงพอ รวมทั้งได้สอบทานกระดาษทำการและงบการเงินว่ามีความครบถ้วนถูกต้องตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดแล้ว เพื่อสรุปผลการตรวจสอบบัญชี และแสดงความเห็นต่องบการเงินโดยรวมว่างบการเงินที่ตรวจสอบแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดหรือไม่เพียงใด

6. **การจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี** เป็นขั้นตอนสุดท้ายของการปฏิบัติงานสอบบัญชี เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเชื่อมั่นว่างบการเงินหรือข้อมูลทางการเงินที่ผ่านการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีถูกต้องสามารถนำไปใช้ในการบริหารได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น ในการตรวจสอบบัญชีผู้สอบบัญชีจะต้องรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอและเหมาะสม เพื่อสรุปผลจากการประเมิน

หลักฐานเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินที่ตรวจสอบแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสด โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

การจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีมีแนวทางปฏิบัติที่เป็นมาตรฐานเดียวกัน เพื่อให้ผู้ใช้รายงานดังกล่าวได้ทราบโดยชัดแจ้งว่างบการเงินที่ตรวจสอบมีความถูกต้องเพียงใด และมีการเปิดเผยข้อมูลต่าง ๆ ที่จำเป็นเพื่อมิให้เกิดการเข้าใจผิดในงบการเงินนั้น และเพื่อกำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในงานสอบบัญชีที่ชัดเจน ซึ่งการแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี จำแนกได้เป็น 4 แบบ ดังนี้

1. การแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข
2. การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข
3. การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง
4. รายงานว่าไม่แสดงความเห็น

ทั้งนี้ การแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องสอดคล้องกับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของสหกรณ์ โดยผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นต่องบการเงินเป็นแบบใด ให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามหนังสือกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 040 4/91 ลงวันที่ 26 มิถุนายน 2560 เรื่อง การเปลี่ยนรูปแบบรายงานการสอบบัญชีสหกรณ์ใหม่

องค์ประกอบของรายงานของผู้สอบบัญชีประกอบด้วย

1. ให้ระบุชื่อรายงานนี้ว่า “รายงานของผู้สอบบัญชี”
2. ผู้แต่งตั้งผู้สอบบัญชีให้ระบุชื่อผู้แต่งตั้งผู้สอบบัญชีคือ “นายทะเบียนสหกรณ์”
3. วรรคความเห็น

3.1 ให้ระบุอย่างชัดเจนว่างบการเงินของสหกรณ์ประกอบด้วยอะไรบ้างดังนี้

(1) งบการเงินของสหกรณ์ประเภทออมทรัพย์ ประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน งบกระแสเงินสด หมายเหตุสรุบบัญชีที่สำคัญ และหมายเหตุเรื่องอื่นๆ

(2) งบการเงินของสหกรณ์ประเภทอื่น ประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน หมายเหตุสรุบบัญชีที่สำคัญ และหมายเหตุเรื่องอื่นๆ

3.2 ให้ระบุการแสดงความเห็นอย่างชัดเจนว่าเป็นการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ณ วันที่ใด

3.3 ให้ระบุการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินอย่างชัดเจนว่างบการเงินแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสด (ถ้ามี) โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์

4. วรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็น ให้อธิบายเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข โดยต้องระบุให้ชัดเจนว่า ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี และ

ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ และผู้สอบบัญชีเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ เพียงพอ และเหมาะสม ในการแสดงความเห็น

5. วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ให้ระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ Key Audit Matters : KAM โดยผู้สอบบัญชีใช้ดุลพินิจเรียงผู้ประกอบวิชาชีพ ในการพิจารณาเรื่องต่างๆ ที่มีความเสี่ยงสูง หรือความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญในการตรวจสอบงบการเงิน และเรื่องที่เกี่ยวข้องกับคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ ซึ่งเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมถึงเรื่องและผู้สอบบัญชีได้มีการแจ้งข้อสังเกตให้คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ทราบ เช่น

5.1 การประมาณการต่างๆ เช่นการตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญลูกหนี้ ค่าเผื่อเงินฝาก สหกรณ์อื่นสงสัยจะสูญอายุการใช้งานสินทรัพย์ การคิดค่าเสื่อมราคา หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น เป็นต้น

5.2 การตีราคาสินค้างเหลือ

5.3 การประเมินราคาทรัพย์สิน

5.4 ความรุนแรงของข้อสังเกตเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

5.5 อื่นๆ

ทั้งนี้ องค์ประกอบของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ควรระบุว่า

(1) เป็นเรื่องเกี่ยวกับอะไร โดยอ้างอิงการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน เช่น งบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน หมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ.....

(2) เหตุผลที่เลือกเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

(3) อธิบายว่าผู้สอบบัญชีได้ใช้วิธีการตรวจสอบในเรื่องนั้นอย่างไร

6. วรรคความรับผิดชอบของคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ต่องบการเงิน ระบุถึงความรับผิดชอบของคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน รวมทั้งจัดให้มีการควบคุมภายในที่จำเป็น ซึ่งหมายถึง การจัดให้มีการจัดการเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลเพื่อให้การดำเนินงานของสหกรณ์ เป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบ คำสั่ง คำแนะนำที่เกี่ยวข้องและมีความเหมาะสมเพียงพอ ที่จะทำให้งบการเงินของสหกรณ์ แสดงข้อมูลที่เป็นความจริง และถูกต้องตามที่ควร รวมทั้งไม่ทำให้งบการเงินของสหกรณ์แสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด เพื่อให้สามารถจัดทำและนำเสนองบการเงินตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดและความรับผิดชอบในการประเมินความเหมาะสมของสหกรณ์ในการดำเนินงานต่อเนื่อง และเปิดเผยเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

7. วรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน ระบุข้อความที่แสดงถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ดังนี้

7.1 วัตถุประสงค์การตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

7.2 ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อาจเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และถือว่ามีสาระสำคัญเมื่อคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่า รายงานที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการ หรือทุกรายการรวมกัน จะมีผลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน จากการใช้ งบการเงินเหล่านี้

7.3 การตรวจสอบของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์

7.4 ผู้สอบบัญชีได้ใช้ดุลพินิจและการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพตลอดการตรวจสอบ

7.5 ความเสี่ยงที่ไม่พบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต จะสูงกว่าความเสี่ยงที่เกิดจากข้อผิดพลาด เนื่องจากการทุจริตอาจเกี่ยวกับการสมรู้ร่วมคิด การปลอมแปลงเอกสารหลักฐาน การตั้งใจละเว้นการแสดงข้อมูล การแสดงข้อมูลที่ไม่ตรงตามข้อเท็จจริง หรือการแทรกแซงการควบคุมภายใน

7.6 สรุปรูปเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินงานต่อเนื่องของคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ และจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ สรุปรูปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวกับเหตุการณ์ หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญต่อความสามารถของสหกรณ์ในการดำเนินงานต่อเนื่องหรือไม่

7.7 เหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคต อาจเป็นเหตุให้สหกรณ์ ต้องหยุดการดำเนินงานต่อเนื่อง

7.8 การสื่อสารกับคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ เกี่ยวกับแผนการตรวจสอบประเด็นที่ตรวจพบรวมถึงข้อสังเกตเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่พบในระหว่างการตรวจสอบ

8. ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี ให้ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อพร้อมทั้งระบุชื่อเต็มของผู้สอบบัญชีไว้ในวงเล็บ

9. ที่ตั้งสำนักงานของผู้สอบบัญชี ระบุที่ตั้งสำนักงานของผู้สอบบัญชี หรือที่อยู่อาศัยของผู้สอบบัญชีที่สามารถติดต่อได้ กรณีผู้สอบบัญชีใช้กระดาษที่ระบุที่ตั้งสำนักงานสอบบัญชีจัดทำรายงาน ก็ไม่จำเป็นต้องระบุที่ตั้งสำนักงานซ้ำอีก สำหรับผู้สอบบัญชีภาครัฐ ให้ระบุหน่วยงานที่ผู้สอบบัญชีสังกัด

10. วันที่ในรายงาน ระบุวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรใช้วันที่สิ้นสุดการตรวจสอบเป็นวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งอาจเป็นวันที่เดียวกัน หรือวันที่หลังจากวันที่คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ลงลายมือชื่อในงบการเงิน ทั้งนี้ วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ต้องไม่ก่อน วันที่ที่ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ และวันที่ที่เสร็จสิ้นการสอบทานงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานของสำนักงาน

นอกจากองค์ประกอบพื้นฐานของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบมาตรฐานข้างต้นแล้ว ในบางสถานการณ์ผู้สอบบัญชีต้องการเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญ ซึ่งได้เปิดเผยไว้แล้วอย่าง

เพียงพอในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยการเพิ่มวรรค “ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น” ที่ผู้สอบบัญชี ต้องการขยายความ หรือให้รายละเอียดกับผู้ใช้งบการเงิน เพื่อให้ผู้ใช้ได้ทราบ หรือมีความเข้าใจยิ่งขึ้น เกี่ยวกับการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี หรือรายงานของผู้สอบบัญชี โดยการเพิ่มวรรค “ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น” ต่อจากวรรค “เกณฑ์ในการแสดงความเห็น” ซึ่งการเพิ่มวรรค “ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น” ไม่มีผลกระทบต่อการแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีแต่อย่างใด การพิจารณาเพิ่ม วรรค “ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น”

นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีอาจระบุเรื่องที่ต้องการให้ข้อมูล เพื่อเพิ่มความเข้าใจเกี่ยวกับการ ตรวจสอบ หรือความรับผิดชอบ หรือรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นเรื่องทีนอกเหนือจากที่ได้แสดง หรือเปิดเผยไว้ในงบการเงิน โดยการเพิ่มวรรค “เรื่องอื่น” ที่ผู้สอบบัญชีต้องการขยายความ หรือให้ รายละเอียดกับผู้ใช้งบการเงิน เพื่อให้ทราบเกี่ยวกับการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี หรือรายงานของผู้สอบบัญชี โดยการเพิ่มวรรค “เรื่องอื่น” ต่อจากวรรค “ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น” ซึ่งการเพิ่มวรรค “เรื่องอื่น” ไม่มีผลกระทบต่อการแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีแต่อย่างใด การ พิจารณาเพิ่มวรรคเรื่องอื่น

อนึ่ง แนวทางในการสอนงานและการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้จัดทำครั้งนี้ เป็นการ รวบรวมแนวปฏิบัติงานสอบบัญชีในภาพรวมทั้งหมด ซึ่งผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี สามารถศึกษา แนวทางในการปฏิบัติงานสอบบัญชีในแต่ละขั้นตอนโดยละเอียด ได้จากคู่มือที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ได้จัดทำไว้ให้ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีศึกษาแนวปฏิบัติได้เฉพาะในแต่ละเรื่อง ได้แก่

1. คู่มือการจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม
2. คู่มือการประเมินความเสี่ยงจากการสอบบัญชี
3. คู่มือการเลือกตัวอย่างในการตรวจสอบบัญชี
4. คู่มือการจัดทำรายงานการสอบบัญชี
5. คู่มือการจัดทำกระดาษทำการสอบบัญชี
6. คู่มือการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)

สหกรณ์โคนมเชียงใหม่ จำกัด เป็นสหกรณ์โคนมที่จัดตั้งขึ้นแห่งแรกในจังหวัดเชียงใหม่ เกิดจากการรวมตัวของกลุ่มผู้เลี้ยงโคนมในจังหวัดเชียงใหม่จัดตั้งขึ้นเป็นสหกรณ์ ชื่อว่าสหกรณ์โคนมเชียงใหม่ จำกัด จัดอยู่ในประเภทสหกรณ์การเกษตร นายทะเบียนสหกรณ์รับจดทะเบียนสหกรณ์เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 2517 ปัจจุบันสหกรณ์ตั้งอยู่เลขที่ 97 หมู่ 1 ตำบลไชยสถาน อำเภอสารภี จังหวัดเชียงใหม่ กำหนดปีทางบัญชีสิ้นสุดวันที่ 30 พฤศจิกายน ของทุกปี มีสมาชิกจำนวน 177 คน ดำเนินงานในท้องที่อำเภอสารภี สันกำแพง สันป่าตอง สันทราย จังหวัดเชียงใหม่ และ อำเภอบ้านธิ จังหวัดลำพูน มีศูนย์รวบรวมน้ำมันดิบรวม 5 ศูนย์ ได้แก่ ศูนย์สารภี (สำนักงานใหญ่) ศูนย์สันทราย ศูนย์สันกำแพง ศูนย์สันป่าตอง และศูนย์ห้วยไซ

สหกรณ์ดำเนินงานภายใต้วิสัยทัศน์ “ธรรมชาติทุกหยด นมสดสหกรณ์” และภายใต้นโยบายทางด้านคุณภาพที่ชัดเจน ในเรื่อง

1. ดูแลจัดระบบความสะอาดและคุณภาพการจัดส่งน้ำมันดิบจากสมาชิก
2. ตรวจสอบและควบคุมคุณภาพในด้านกระบวนการผลิต
3. ดูแลการเก็บรักษาสินค้าให้อยู่ในอุณหภูมิที่เหมาะสม
4. ควบคุมสายส่งในด้านการจัดส่งสินค้า ความสะอาดผลิตภัณฑ์จนถึงมือผู้บริโภค

วัตถุประสงค์หลักของสหกรณ์

1. จัดให้มีเงินกู้หรือสินเชื่อแก่สมาชิก เพื่อการประกอบอาชีพและการดำรงชีพ
2. จัดหาวัสดุการเกษตรและเครื่องอุปโภคบริโภคที่จำเป็นมาจำหน่ายแก่สมาชิก
3. รวบรวมน้ำมันดิบจากสมาชิกมาจำหน่ายและแปรรูปเพื่อจำหน่าย
4. ส่งเสริมการออมทรัพย์ของสมาชิก
5. ส่งเสริมการเรียนรู้และการพัฒนาคุณภาพชีวิตของสมาชิกและชุมชน
6. ร่วมมือกับสหกรณ์อื่น สันนิบาตสหกรณ์แห่งประเทศไทย ชุมนุมสหกรณ์ องค์กรชุมชนภาคเอกชน และหน่วยงานของรัฐเพื่อส่งเสริมและปรับปรุงกิจการของสหกรณ์
7. ส่งเสริมและเผยแพร่อาชีพการเกษตร หัตถกรรม อุตสาหกรรมในครัวเรือน หรือการประกอบอาชีพอย่างอื่นในหมู่สมาชิกและครอบครัวสมาชิก รวมทั้งการส่งเสริมความรู้ในการผลิตทางอุตสาหกรรม เพื่อให้สมาชิกมีอาชีพและรายได้ที่มั่นคง

ในการดำเนินธุรกิจการแปรรูปผลิตภัณฑ์นมของสหกรณ์โคนมเชียงใหม่ จำกัด ตลาดของสหกรณ์ส่วนใหญ่จะจำหน่ายให้กับโครงการอาหารเสริม (นม) โรงเรียน ซึ่งโครงการดังกล่าวขึ้นอยู่กับนโยบายของทางราชการ มีความไม่แน่นอนทางการตลาด ดังนั้นสิ่งที่ช่วยให้สหกรณ์เติบโตได้อย่างมั่นคงและยั่งยืน คือ สหกรณ์ต้องจัดให้มีระบบการควบคุมภายในและมีการบริหารจัดการที่ดีตามแนวทางที่กำหนดไว้ เพื่อป้องกันความเสียหายจากการดำเนินงาน

ลักษณะการดำเนินธุรกิจ ด้านการแปรรูปและจำหน่ายผลิตภัณฑ์นม

สหกรณ์รวบรวมน้ำมันดิบจากสมาชิก ทำการแปรรูปน้ำมันดิบเป็นผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ เพื่อจัดจำหน่าย ซึ่งเป็นธุรกิจหลักของ สหกรณ์ ดังนั้น สหกรณ์จะต้องดำเนินการอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อให้ทันต่อความต้องการจำหน่ายน้ำมันดิบของสมาชิก

สหกรณ์รวบรวมนํ้านมดิบจากสมาชิกทุกวัน วันละ 2 ครั้ง เช้า ตั้งแต่เวลา 06.30 น. ถึง เวลา 08.30 น. และเย็น ตั้งแต่เวลา 17.00 น ถึงเวลา 18.30 น. นํ้านมดิบที่รวบรวมจากสมาชิกในแต่ละวันนั้น สหกรณ์จะจัดจำหน่ายให้กับแหล่งรับซื้อนมดิบอื่นบางส่วน ได้แก่ บริษัทซีพี เมจิ จำกัด และองค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย (อ.ส.ค.) สุโขทัย และขอนแก่น นํ้านมดิบที่เหลือสหกรณ์จะแปรรูปเป็นผลิตภัณฑ์นมเพื่อจำหน่ายสู่ท้องตลาดประเภทต่าง ๆ ได้แก่ นมยูเอชที นมพาสเจอร์ไรส์ อาหารเสริม (นม) โรงเรียน นมเปรี้ยวพร้อมดื่ม และไอศกรีม

การจ่ายเงินค่านํ้านมดิบให้กับสมาชิก สหกรณ์จะคำนวณค่านํ้านมดิบให้แก่สมาชิกทุกงวด 1 เดือน และจ่ายเงินให้กับสมาชิกภายในวันที่ 5 ของเดือนถัดไป โดยโอนเงินเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารของสมาชิก ซึ่งเป็นการหมุนชนรอบไปทุกงวดทุกเดือน

การผลิตผลิตภัณฑ์นมของสหกรณ์ จะมีการควบคุมการตรวจสอบคุณภาพของการผลิต โดยมีฝ่ายตรวจสอบคุณภาพ มีการควบคุมการเก็บรักษา และการจัดจำหน่ายผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปที่ผลิตได้ในแต่ละวัน ทั้งนี้ เพื่อให้วงจรการแปรรูปเป็นผลิตภัณฑ์นมดำเนินไปอย่างต่อเนื่องและมีประสิทธิภาพ

การจัดจำหน่ายผลิตภัณฑ์นมของสหกรณ์ ใช้วิธีจำหน่ายด้วยวิธีตัวแทนจำหน่ายทั้งนมยูเอชที และนมพาสเจอร์ไรส์ สหกรณ์จัดสรรให้ตัวแทนจำหน่าย ตามเขตของตัวแทนที่ได้รับมอบหมาย สำหรับโครงการอาหารเสริม (นม) โรงเรียน สหกรณ์ได้รับสัดส่วนการจัดจำหน่ายนมเป็นพื้นที่เขตภาคเหนือเป็นส่วนใหญ่ ตามสัดส่วนที่ได้รับการจัดสรรตามนโยบายภาครัฐจากคณะกรรมการบริหารจัดการโครงการอาหารเสริม (นม) โรงเรียน

ในการผลิตผลิตภัณฑ์นมหรือการแปรรูปแต่ละครั้ง หัวหน้าฝ่ายการผลิตจะเป็นผู้ควบคุมการผลิต โดยมอบหมายให้เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องรับผิดชอบในการดำเนินการตามขั้นตอนขบวนการผลิต ซึ่งมีหัวหน้าแผนกต่าง ๆ คอยควบคุมอีกระดับหนึ่ง ในการกำหนดแผนการผลิตจะมีปัจจัยที่มาจากเกี่ยวข้องหลายอย่าง และฝ่ายต่าง ๆ ที่สนับสนุนการผลิต ต้องมีการประสานกันอย่างมีประสิทธิภาพ ในการผลิตแต่ละครั้ง ฝ่ายการผลิตจะกำหนดแผนการผลิตตามยอดการสั่งนมของตัวแทนที่ผ่านฝ่ายการตลาด จะแจ้งยอดการสั่งซื้อนมของตัวแทน ฝ่ายผลิตจะจัดสรรแผนการผลิตตามยอดที่ ฝ่ายการตลาดแจ้งให้ฝ่ายผลิต ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นการผลิตประเภทนมพาสเจอร์ไรส์ เมื่อฝ่ายผลิตได้จัดสรรแผนการผลิตเรียบร้อยแล้ว วัตถุดิบ (นํ้านมดิบ) ที่ยังมีอยู่ จะนำมาผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูปประเภทนมยูเอชที ซึ่งมีอายุการเก็บรักษาได้นานกว่านมพาสเจอร์ไรส์

ระบบการควบคุมภายในธุรกิจแปรรูปนํ้านมดิบและผลิตภัณฑ์นมของสหกรณ์

กระบวนการผลิตนมพาสเจอร์ไรส์ สหกรณ์กำหนดขั้นตอนการทำงานในภาพรวมของฝ่ายผลิตผลิตภัณฑ์นมพาสเจอร์ไรส์ ไว้ โดยครอบคลุมการปฏิบัติงานตั้งแต่การผลิตนมพาสเจอร์ไรส์สดสด นมปรุงแต่งรสหวาน กลิ่นสตอเบอร์รี่ รสโกโก้ นมเปรี้ยวกลิ่นลิ้นจี่ กลิ่นสับปะรด กลิ่นส้ม เริ่มตั้งแต่การจัดกาสรสไตร์ การรับนํ้านมดิบและการเก็บรักษา การปรุงผสมนม การพาสเจอร์ไรส์นม การบรรจุนมพาสเจอร์ไรส์ชนิดซอง การเก็บรักษาผลิตภัณฑ์ และการจำหน่ายหน้าโรงงาน โดยมีหน่วยงานที่รับผิดชอบเป็นไปตามระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์ที่ได้วางไว้ ดังนี้

1. ผู้จัดการสหกรณ์ มีหน้าที่

1.1 รับทราบปัญหาที่เกิดภายในโรงงานและหาวิธีการแก้ไขในกรณีที่มีหัวหน้าโรงงานไม่สามารถแก้ไขได้

1.2 ควบคุมการทำงานของหัวหน้าโรงงาน พนักงานตรวจสอบคุณภาพและพนักงานฝ่ายผลิตให้เป็นไปตามแผนงานที่กำหนดไว้อย่างถูกต้อง

1.3 ตรวจสอบและอนุมัติแผนการผลิตที่นำเสนอโดยหัวหน้าโรงงาน

2. หัวหน้าโรงงาน มีหน้าที่

2.1 ควบคุมการปฏิบัติงานของพนักงานฝ่ายผลิตให้เป็นไปตามแผนงานที่กำหนดและหาวิธีการแก้ไขปัญหาทันทีในกรณีที่พบว่าขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งมีปัญหา

2.2 วางแผนการผลิตในวันต่อไป

3. พนักงานควบคุมคุณภาพ มีหน้าที่ ตรวจสอบคุณภาพน้ำนมดิบนมพาสเจอร์ไรส์ตลอดกระบวนการผลิต

4. พนักงานสโตร์ พนักงานรับน้ำนมดิบ พนักงานพาสเจอร์ไรส์ พนักงานบรรจุพนักงานสต็อก มีหน้าที่ปฏิบัติการในหน้าที่รับผิดชอบ และบันทึกผลการปฏิบัติไว้ในแบบฟอร์มที่เกี่ยวข้อง ส่งมอบแบบฟอร์มให้หัวหน้าโรงงานเพื่อพิจารณาตรวจสอบความถูกต้อง

มาตรการควบคุมตามขั้นตอนการทำงานในกระบวนการผลิตนมพาสเจอร์ไรส์

1. การจัดการสโตร์

เมื่อมีวัตถุดิบ บรรจุภัณฑ์ และสารเคมีมาส่ง พนักงานสโตร์ต้องทำการตรวจสอบคุณภาพเบื้องต้นของสินค้าตามแบบฟอร์มการตรวจรับวัตถุดิบบรรจุภัณฑ์และสารเคมี เมื่อตรวจสอบแล้วหากผลการตรวจสอบไม่ผ่านให้ส่งคืนสินค้า โดยพนักงานสโตร์นำสินค้าที่ไม่ผ่านการตรวจสอบคืนเมื่อบริษัทมาส่งสินค้าครั้งต่อไป หากผ่านการตรวจสอบพนักงานสโตร์ต้องนำวัตถุดิบ บรรจุภัณฑ์ และสารเคมีเข้าไปทำการจัดเรียงในสโตร์ จากนั้นติดป้ายแสดงสถานะเพื่อระบุรายละเอียดของวัตถุดิบ บรรจุภัณฑ์และสารเคมี เมื่อมีพนักงานฝ่ายผลิตมาทำการเบิกวัตถุดิบ บรรจุภัณฑ์ และสารเคมีกับพนักงานสโตร์ พนักงานสโตร์ต้องทำการตรวจสอบใบขอเบิก ก่อนการเบิกตามแบบฟอร์มการเบิกบรรจุภัณฑ์ วัตถุดิบที่ใช้ผลิตนมและสารเคมี แล้วจึงจัดสินค้าให้โดยใช้หลักการจ่ายสินค้าที่รับเข้ามาก่อน เมื่อเสร็จสิ้นต้องบันทึกรายละเอียดขั้นตอนการทำงานไว้ในเอกสารการจัดการสโตร์

2. การรับน้ำนมดิบและการเก็บรักษา

ในทุกๆ วัน เมื่อเกษตรกรผู้เลี้ยงโคนมนำน้ำนมดิบมาส่ง พนักงานรับน้ำนมดิบต้องทำการตรวจสอบคุณภาพน้ำนมดิบทางกายภาพ และตรวจสอบด้วย 70% อลิซาซินแอลกอฮอล์ กรณีเป็นนมเย็นใช้แอลกอฮอล์ 75% กรณีไม่ผ่านการตรวจสอบให้ Reject ไม่รับ และถ้าน้ำนมดิบผ่านการตรวจสอบจึงดำเนินการชั่งน้ำหนัก และออกใบรับน้ำนมดิบให้แก่เกษตรกร ตามแบบฟอร์มใบรับน้ำนมดิบ และแบบฟอร์มการตรวจรับน้ำนมดิบ จากนั้นจึงป้อนน้ำนมดิบเก็บในถังเก็บน้ำนมดิบ ที่มีเครื่องทำความเย็นเพื่อรักษาอุณหภูมิน้ำนมดิบให้คงที่ ที่ไม่เกิน 6 องศาเซลเซียส ภายใน 4 ชั่วโมงเพื่อรอการนำไปปรุงผสมต่อไป แล้วบันทึกรายละเอียดขั้นตอนการทำงานไว้ในเอกสารแบบฟอร์มการรับน้ำนมดิบและการเก็บรักษา

3. การปรุงผสม

ก่อนการผลิตทุกครั้ง พนักงานควบคุมคุณภาพต้องทำการตรวจสอบคุณภาพน้ำนมดิบที่เก็บรักษาในถังเก็บน้ำนมดิบและรถบรรทุกน้ำนมดิบ รายงานผลการตรวจสอบให้กับพนักงานพาสเจอร์ไรส์ เพื่อทำการปรุงผสมนม โดยพนักงานพาสเจอร์ไรส์นม จะต้องเปิดวัตถุดิบจาก สโตร์และทำ

การปรุงผสมนมให้เป็นรสต่างๆ ได้แก่ รสหวานกลิ่นสตอเบอร์รี่ รสโกโก้ กลิ่นลิ้นจี่ กลิ่นเลมอน กรีน สับปะรด และกลิ่นส้ม ตามลำดับ หลังจากปรุงผสมเสร็จ ต้องมีการตรวจสอบ คุณภาพนมหลังการปรุงผสมอีกครั้ง โดยพนักงานควบคุมคุณภาพ ถ้าหากผลการตรวจสอบไม่ผ่านให้พนักงานพาสเจอร์ไรส์ ทำการปรุงผสมนมใหม่อีกครั้ง เมื่อผลการตรวจสอบผ่านให้บันทึกลงแบบฟอร์มการปรุงผสมตาม รายละเอียดขั้นตอนการทำงานการปรุงผสมนม

4. การพาสเจอร์ไรส์

ทุกครั้งก่อนการพาสเจอร์ไรส์นม พนักงานพาสเจอร์ไรส์ต้องทำการเตรียมเครื่องพาสเจอร์ไรซ์โดยกำหนดให้มีเวลาและอุณหภูมิตามที่กำหนด แล้วจึงเริ่มทำการพาสเจอร์ไรส์นมเรียงตามลำดับ คือ รสจืด นมปรุงแต่งรสหวาน กลิ่นสตอเบอร์รี่ รสโกโก้ นมเปรี้ยวกลิ่นลิ้นจี่ กลิ่นเลมอน กลิ่นสับปะรด กลิ่นส้ม และบรรจุลงถุงขนาด 150 และ 200 มิลลิลิตร แล้วจึงเก็บผลิตภัณฑ์ใส่ถุงและรถเข็น ระหว่างที่มีการพาสเจอร์ไรส์นม จะมีการบันทึกลงแบบฟอร์ม การตรวจสอบระบบพาสเจอร์ไรส์ และเครื่องโฮโมจิไนซ์ แล้วบันทึกข้อมูลขั้นตอนการทำงานไว้ในเอกสารการพาสเจอร์ไรส์นม

5. การบรรจุนมพาสเจอร์ไรส์ชนิดของ

เมื่อได้รับคำสั่งการผลิตจากหัวหน้าโรงงานแล้ว พนักงานบรรจุจะเบิกฟิล์มนมและถุงหิ้วจากฝ่ายสตรี และบันทึกแบบฟอร์มสรุปการเบิกม้วนฟิล์ม และแบบฟอร์มการเบิกบรรจุภัณฑ์/วัสดุที่ใช้ผลิตนม/สารเคมี หลังจากนั้นจึงทำการเตรียมเครื่องบรรจุอัตโนมัติ เตรียมถังนม Reprocess ให้พร้อม จึงเริ่มทำการบรรจุนมรสจืด นมปรุงแต่งรสหวาน กลิ่นสตอเบอร์รี่ รสโกโก้ นมเปรี้ยวกลิ่นลิ้นจี่ กลิ่นเลมอน กลิ่นสับปะรด และกลิ่นส้ม ลงถุงขนาด 150 หรือ 200 มิลลิลิตร แล้วจึงเก็บผลิตภัณฑ์ใส่ถุงและรถเข็นตามลำดับแล้วบันทึกลง แบบฟอร์มการบันทึกนมเข้าห้องเย็น แบบฟอร์มใบเซ็นรับมอบนมพาสเจอร์ไรส์และ แบบฟอร์มสรุปการผลิตนมประจำวัน แล้วบันทึกข้อมูลขั้นตอนการทำงานไว้ในเอกสารการบรรจุนมพาสเจอร์ไรส์

6. การเก็บรักษาผลิตภัณฑ์

เมื่อพนักงานบรรจุจัดเรียงถุงใส่ผลิตภัณฑ์นมพาสเจอร์ไรส์ ลงในรถเข็นจนครบ 1,000 ซองแล้ว ให้พนักงานสต็อกนำรถเข็นใส่ผลิตภัณฑ์เข้าเก็บในห้องเย็น จากนั้นทำการจัดเรียงผลิตภัณฑ์แยกตามรสชาติและขนาดบรรจุภัณฑ์ พร้อมแขวนป้ายแสดงสถานะที่หน้าแถวของผลิตภัณฑ์ที่จัดเรียง โดยอุณหภูมิภายในห้องเย็นที่ทำการจัดเก็บผลิตภัณฑ์ ต้องไม่เกิน 8 องศาเซลเซียส เพื่อป้องกันการเจริญเติบโตของเชื้อจุลินทรีย์ที่ทำให้เกิดโรค โดยนมรสจืด นมปรุงแต่งรสหวาน กลิ่นสตอเบอร์รี่ รสโกโก้ มีอายุการเก็บรักษาสิบวัน นับจากวันที่ผลิตเป็นวันแรก และนมเปรี้ยวกลิ่นลิ้นจี่ กลิ่นเลมอน กลิ่นสับปะรด และกลิ่นส้ม มีอายุการเก็บรักษาสิบห้าวันนับจากวันที่ผลิต และมีการบันทึกลงแบบฟอร์มบันทึกจำนวนผลิตภัณฑ์และอุณหภูมิในห้องเย็น บันทึกลงแบบฟอร์มบันทึกอุณหภูมิห้องเย็นหน้าห้อง และบันทึกลงแบบฟอร์มการแขวนป้ายแสดงสถานะผลิตภัณฑ์ในห้องเย็น แล้วบันทึกข้อมูลขั้นตอนการทำงานไว้ในเอกสารการเก็บรักษาผลิตภัณฑ์นมพาสเจอร์ไรส์

7. การขนส่งนมพาสเจอร์ไรส์

ทุกครั้งที่มีการสั่งซื้อผลิตภัณฑ์ พนักงานสต็อกจะได้รับใบสั่งจากสำนักงาน เพื่อแจ้งจำนวนผลิตภัณฑ์ที่ลูกค้าสั่งซื้อ ซึ่งพนักงานสต็อกจะต้องดำเนินการนำผลิตภัณฑ์ออกจากห้องเย็น โดยใช้หลักการสินค้าที่ผลิตก่อนออกจำหน่ายก่อน จากนั้นจึงทำการตรวจสอบจำนวน, อุณหภูมิของผลิตภัณฑ์ และให้ลูกค้าตรวจสอบจำนวนอีกครั้ง พนักงานสต็อกต้องตรวจสอบความสะอาด, กลิ่น, ภาชนะบรรจุนม, การจัดเรียงนม และน้ำแข็ง จากนั้นบันทึกลงในแบบฟอร์มการขนส่งนมพาสเจอร์ไรส์เพื่อจำหน่าย

จากการวิเคราะห์ระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์โคนมเชียงใหม่ จำกัด ตามขั้นตอนการผลิตและการรายงานการใช้วัตถุดิบของฝ่ายผลิต พบว่า ตามกระบวนการผลิตไม่สามารถยืนยันความถูกต้องได้ครบถ้วนของยอดผลิต ยอดการสูญเสียในแต่ละชนิด ไม่สามารถทราบได้ว่า จำนวนน้ำมันดิบและนมที่ผสมแล้วสูญเสียในปริมาณที่เหมาะสมหรือไม่ รวมถึงวัสดุต่าง ๆ มีการสูญเสียในสัดส่วนที่สอดคล้องกันหรือไม่ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อยอดการผลิตตามมาด้วย ประการที่หนึ่งในเรื่องของการ Reprocess นมในทุกระบวนงาน ที่ไม่ได้จัดทำทะเบียนคูนม Reprocess ไว้ แม้ว่าในกระบวนการผลิตจะมีการบันทึกรายละเอียดตามแบบฟอร์มต่างๆ แต่ในกระบวนการผลิตที่เกิดมีนม Reprocess จำนวนมากๆ อาจมีผลกระทบต่อระบบการควบคุมที่สหกรณ์กำหนดไว้ได้ ประการที่สอง สิ่งที่ได้มาและสิ่งที่เสียไปในกระบวนการผลิตทุกขั้นตอน ฝ่ายโรงงานผลิตไม่ได้นำเสนอต่อที่ประชุมคณะกรรมการเพื่อทราบ และเพื่อพิจารณา กรณีมีนมสูญเสียที่เกิดจากกระบวนการผลิต หรือที่ค้างสต็อก หรือหมดอายุ ซึ่งสหกรณ์อาจเห็นว่าเป็นจำนวนไม่มาก เนื่องจากในการผลิตนมหลายชนิดมีส่วนปรุงแต่งเพิ่มเข้าไป ทำให้เมื่อกระทบยอดน้ำมันดิบที่นำเข้าสู่กระบวนการผลิตจึงไม่ปรากฏในรายงานใดๆ ว่ามีการสูญเสียเป็นจำนวนเท่าใด ประการที่สาม การคุมยอดที่ได้รับจากการผลิตของนมทุกชนิด จะทำการตรวจนับผลิตภัณฑ์นมที่ได้จากการผลิตในขั้นตอนสุดท้ายเก็บเข้าสต็อก ซึ่งยังพิสูจน์ไม่ได้ว่าจุดคุ้มทุนของการผลิตที่แท้จริงเป็นเช่นไร เนื่องจากการศึกษาครั้งนี้ ไม่ได้คำนวณจุดคุ้มทุนและต้นทุนที่เหมาะสมของการผลิตผลิตภัณฑ์นมของสหกรณ์ ดังนั้น ในการแนะนำสหกรณ์เพื่อพัฒนาและแก้ไขการวางระบบการควบคุมภายในที่ได้จากการศึกษาครั้งนี้แก่สหกรณ์ มี 3 ประเด็น ได้แก่

ประเด็นที่หนึ่ง สหกรณ์โดยฝ่ายผลิตควรจัดทำทะเบียนคูนม Reprocess ทั้งที่เกิดจากกระบวนการผลิตและที่เกิดจากการนมค้างสต็อก ใกล้เคียงหมดอายุที่สหกรณ์ตรวจสอบคุณภาพแล้วสามารถนำกลับเข้าไปสู่กระบวนการผลิตได้ใหม่ เพื่อให้ทราบต้นทุนที่แท้จริงในการผลิต

ประเด็นที่สอง สหกรณ์โดยฝ่ายผลิตควรสรุปยอดผลิตภัณฑ์นมที่ผลิตได้ในแต่ละเดือน การเกิดนมสูญเสียในกระบวนการผลิต ตลอดจนการ Reprocess หรือ Regrad นมในกระบวนการผลิต นำเสนอต่อที่ประชุมคณะกรรมการ เพื่อทราบและเพื่อพิจารณาอนุมัติในบางเรื่องที่ต้องได้รับการอนุมัติจากที่ประชุมคณะกรรมการ เช่น นมสูญเสีย นมรั่ว นมแลกเปลี่ยน นมชดเชย เป็นต้น

ประเด็นที่สาม สหกรณ์โดยฝ่ายผลิต ควรทำการทดสอบวิธีการคำนวณยอดการใช้วัตถุดิบในการผลิตตามลักษณะงานที่ใช้จริงเทียบกับผลผลิตที่ได้ และเทียบกับการเบิกใช้ตามทะเบียนคูนมเพื่อทราบจุดคุ้มทุนหรือคำนวณต้นทุนการผลิตในแต่ละล็อตที่นำน้ำมันดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต เพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นว่า

1. นมสูญเสีย เป็นการสูญเสียตามกระบวนการผลิตหรือไม่ หากถือเป็นการสูญเสียตามปกติ ผู้บริหารสหกรณ์ยอมรับการสูญเสียได้เท่าใด

2. นมที่สูญเสีย ควรเสนอผู้บริหารสหกรณ์ให้มีการทดสอบเกณฑ์การสูญเสียของสหกรณ์และเป็นที่ยอมรับได้

3. นมสูญเสียหรือนมที่ไม่ได้บรรจุ สามารถบอกถึงลักษณะการควบคุมการผลิตที่มีประสิทธิภาพหรือไม่ ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นย่อมมีผลกระทบทั้งระบบ เริ่มตั้งแต่ระบบการจัดซื้อหรือรวบรวมนํ้านมดิบ ตลอดจนการนำวัตถุดิบเข้าผสม หากการสูญเสียที่เกิดขึ้นไม่เป็นที่ยอมรับ ทั้งนี้ผลที่ได้จากการวิเคราะห์การใช้วัตถุดิบ สามารถนำข้อมูลที่ได้เสนอต่อผู้บริหารของสหกรณ์ เพื่อพิจารณากำหนดเกณฑ์การสูญเสียของวัตถุดิบแต่ละชนิดได้ และสามารถ ใช้ข้อมูลดังกล่าว เป็นเครื่องมือช่วยในการบริหารจัดการกระบวนการผลิตได้เป็นอย่างดี ซึ่งหากสหกรณ์สามารถทดสอบข้อมูลที่ได้แล้ว กำหนดเกณฑ์การสูญเสียของวัตถุดิบเป็นมาตรฐานไว้ ผู้สอบบัญชีสามารถใช้เกณฑ์ดังกล่าว มาเป็นประโยชน์ต่องานสอบบัญชีในการกำหนดแนวการตรวจสอบได้ด้วย