



การจัดทำรายงานการสอบบัญชีสหกรณ์

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์
สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี

คำนำ

รายงานการสอบบัญชีเป็นงานขั้นสุดท้ายของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นการให้ข้อสรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้จากการตรวจสอบบัญชี ในรูปแบบของการแสดงความเห็นต่องบการเงิน รวมทั้งการให้ข้อเท็จจริง/ข้อสังเกตที่ตรวจพบ พร้อมทั้งข้อเสนอแนะในการพัฒนา ส่งเสริมและสนับสนุนการดำเนินงานของสหกรณ์ให้เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบและข้อบังคับของสหกรณ์อย่างมีประสิทธิภาพ

เนื่องจากสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ออกมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานการสอบบัญชีฉบับใหม่ ให้ถือปฏิบัติ ดังนั้น กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ จึงได้ปรับปรุงคู่มือการจัดทำรายงานการสอบบัญชีสหกรณ์ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีใช้เป็นแนวทางในการจัดทำรายงานการสอบบัญชีสหกรณ์ ให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน รวมทั้งสอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งเนื้อหาของคู่มือการจัดทำรายงานการสอบบัญชีสหกรณ์ ประกอบด้วย รูปแบบของการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบบัญชีระหว่างปี การจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี และการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบบัญชีประจำปี รวมทั้งคำอธิบายและยกตัวอย่างประกอบ

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์หวังเป็นอย่างยิ่งว่า คู่มือการจัดทำรายงานการสอบบัญชีสหกรณ์นี้ จะเป็นประโยชน์สำหรับผู้สอบบัญชีและผู้ที่เกี่ยวข้องต่อไป

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์
สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี
กุมภาพันธ์ 2557

กิตติกรรมประกาศ

ขอขอบพระคุณ อาจารย์ณัฐเสกข์ ฉิมโฉม ที่ปรึกษากรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ซึ่งสละเวลาให้ความรู้ คำแนะนำ อนุเคราะห์ตัวอย่าง (กรณีศึกษา) ประกอบคำอธิบาย ตลอดจนตรวจทาน และแก้ไขเนื้อหาให้ถูกต้อง ครบถ้วน ในส่วนของการเขียนรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้คู่มือการจัดทำรายงานการสอบบัญชีสหกรณ์เล่มนี้ สมบูรณ์ยิ่งขึ้น

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์
สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี
กุมภาพันธ์ 2557

สารบัญ

	หน้า
รายงานการสอบบัญชีสหกรณ์	1
➤ รายงานผลการตรวจสอบบัญชีระหว่างปี	3
❖ รูปแบบรายงานผลการตรวจสอบบัญชีระหว่างปี	3
❖ คำอธิบายประกอบการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบบัญชีระหว่างปี	4
❖ การเสนอรายงานผลการตรวจสอบบัญชีระหว่างปี	12
❖ ตัวอย่างรายงานผลการตรวจสอบบัญชีระหว่างปี	13
➤ รายงานการสอบบัญชีประจำปี	19
❖ การเสนอรายงานการตรวจสอบบัญชีประจำปี	19
● รายงานของผู้สอบบัญชี	19
❖ ปัจจัยในการพิจารณาเพื่อกำหนดรูปแบบในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน	20
❖ การเลือกรูปแบบในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน	24
❖ สรุปเหตุการณ์/สถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีใช้พิจารณาเลือกรูปแบบการแสดงความเห็นต่องบการเงินที่เปลี่ยนแปลงไปจากรูปแบบไม่มีเงื่อนไข	25
1. รายงานของผู้สอบบัญชี กรณีมีสถานการณ์ซึ่งมีผลกระทบเฉพาะต่อตัวเลขงวดปัจจุบัน	28
1.1 รายงานของผู้สอบบัญชี <u>อย่างไม่มีเงื่อนไข</u> หรือ <u>แบบมาตรฐาน</u>	28
❖ รูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชี <u>อย่างไม่มีเงื่อนไข</u> หรือ <u>แบบมาตรฐาน</u>	29
❖ คำอธิบายประกอบการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี <u>อย่างไม่มีเงื่อนไข</u> หรือ <u>แบบมาตรฐาน</u>	30
1.2 รายงานของผู้สอบบัญชี <u>อย่างมีเงื่อนไข</u>	35
❖ รูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชี <u>อย่างมีเงื่อนไข</u> เนื่องจากงบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ	36
❖ คำอธิบายประกอบการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี <u>อย่างมีเงื่อนไข</u> เนื่องจากงบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ	37
❖ รูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชี <u>อย่างมีเงื่อนไข</u> เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ	40
❖ คำอธิบายประกอบการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี <u>อย่างมีเงื่อนไข</u> เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ	41

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
1.3 รายงานของผู้สอบบัญชี แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง	43
❖ รูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชี แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง	43
❖ คำอธิบายประกอบการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง	44
1.4 รายงานของผู้สอบบัญชี รายงานว่าไม่แสดงความเห็น	48
❖ รูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชี รายงานว่าไม่แสดงความเห็น	49
เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ	
❖ คำอธิบายประกอบการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี รายงานว่าไม่แสดงความเห็น	50
เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ	
❖ รูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชี รายงานว่าไม่แสดงความเห็น	52
เนื่องจากมีเหตุการณ์ไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญหลายสถานการณ์	
❖ คำอธิบายประกอบการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี รายงานว่าไม่แสดงความเห็น	53
เนื่องจากมีเหตุการณ์ไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญหลายสถานการณ์	
❖ รายงานของผู้สอบบัญชี ในกรณีสหกรณ์ปฏิบัติผิดกฎหมาย	55
❖ รายงานของผู้สอบบัญชี กรณีมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของสหกรณ์	58
2. รายงานของผู้สอบบัญชีต่อบการเงินปีปัจจุบัน กรณีข้อมูลเปรียบเทียบผิด/อาจผิด	59
❖ แนวทางการพิจารณาการรายงานต่อตัวเลขเปรียบเทียบที่ผิด/อาจผิด	60
3. รายงานของผู้สอบบัญชี กรณีพบสถานการณ์ที่เป็นปัญหาหลายเรื่อง	64
❖ แนวทางในการรายงานของผู้สอบบัญชี กรณีพบสถานการณ์ที่เป็นปัญหาหลายเรื่อง	64
ซึ่งมีสาระสำคัญต่างกัน	
❖ รูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชี อย่างมีเงื่อนไข กรณีพบสถานการณ์ที่เป็นปัญหาหลายเรื่อง	65
4. รายงานของผู้สอบบัญชี กรณีสหกรณ์ดำเนินงานไม่เป็นปกติ	72
4.1 กรณีสหกรณ์เปลี่ยนปีทางบัญชี	72
4.2 กรณีสหกรณ์จดทะเบียนจัดตั้งใหม่	76
4.3 กรณีสหกรณ์ตกค้างการสอบบัญชี	79
4.4 กรณีสหกรณ์ที่ชำระบัญชี	80

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
❖ แนวทางการพิจารณาเพื่อจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินของสหกรณ์ที่ชำระบัญชี	80
❖ รูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินของสหกรณ์ที่ชำระบัญชี : <u>อย่างไม่มีเงื่อนไข</u> กรณีสหกรณ์ที่ชำระบัญชี	82
❖ คำอธิบายประกอบการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี : <u>อย่างไม่มีเงื่อนไข</u> กรณีสหกรณ์ที่ชำระบัญชี	83
● รายงานผลการตรวจสอบบัญชี	91
ตรวจสอบบัญชีได้	92
❖ รูปแบบรายงานผลการตรวจสอบบัญชี กรณีตรวจสอบบัญชีได้	92
❖ คำอธิบายประกอบการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบบัญชี กรณีตรวจสอบบัญชีได้	93
❖ ตัวอย่างรายงานผลการตรวจสอบบัญชีประจำปี	100
ตรวจสอบบัญชีไม่ได้	116
(1) กรณีไม่สามารถปิดงานสอบบัญชีเพื่อแสดงความเห็นต้องบการเงิน	116
❖ รูปแบบรายงานผลการตรวจสอบบัญชี กรณีไม่สามารถปิดงานสอบบัญชีเพื่อแสดงความเห็นต้องบการเงิน	117
❖ คำอธิบายประกอบการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบบัญชี กรณีไม่สามารถปิดงานสอบบัญชีเพื่อแสดงความเห็นต้องบการเงิน	118
❖ ตัวอย่างรายงานผลการตรวจสอบบัญชี กรณีไม่สามารถปิดงานสอบบัญชีเพื่อแสดงความเห็นต้องบการเงิน	121
(2) กรณีไม่สามารถตรวจสอบได้	124
❖ รูปแบบรายงานผลการตรวจสอบบัญชี กรณีไม่สามารถตรวจสอบได้	124
❖ ตัวอย่างรายงานผลการตรวจสอบบัญชี กรณีไม่สามารถตรวจสอบได้	125

ภาคผนวก

บรรณานุกรม

สารบัญตัวอย่าง

ตัวอย่างที่	หน้า
● รายงานผลการตรวจสอบบัญชีระหว่างปี	
1	13
กรณีพบข้อบกพร่องทางการเงินการบัญชีและนายทะเบียนสหกรณ์มีคำสั่งให้สหกรณ์ แก้ไขข้อบกพร่องฯ	
2	16
กรณีพบข้อสังเกต	
● รายงานของผู้สอบบัญชี	
1	32
รายงานของผู้สอบบัญชี <u>อย่างไม่มีเงื่อนไข</u> หรือ <u>แบบมาตรฐาน</u>	
2	34
การเพิ่มวรรค “ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น” และวรรค “เรื่องอื่น”	
3	38
รายงานของผู้สอบบัญชี : <u>แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข</u> เนื่องจากงบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (ก) กรณีตัวเลขผิด	
4	39
รายงานของผู้สอบบัญชี : <u>แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข</u> เนื่องจากงบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (ข) กรณีไม่เปิดเผยข้อมูล/เปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอ	
5	42
รายงานของผู้สอบบัญชี : <u>แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข</u> เนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ	
6	45
รายงานของผู้สอบบัญชี : <u>แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง</u> (ก) กรณีตัวเลขผิด	
7	47
รายงานของผู้สอบบัญชี : <u>แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง</u> (ข) กรณีไม่เปิดเผยข้อมูล/เปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอ	
8	51
รายงานของผู้สอบบัญชี : รายงานว่า <u>ไม่แสดงความเห็น</u> เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ	
9	54
รายงานของผู้สอบบัญชี : รายงานว่า <u>ไม่แสดงความเห็น</u> เนื่องจากมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญหลายสถานการณ์	
10	56
รายงานของผู้สอบบัญชี : <u>อย่างมีเงื่อนไข</u> กรณีสหกรณ์ไม่เปิดเผยการปฏิบัติผิดกฎหมาย	
11	57
รายงานของผู้สอบบัญชี : <u>อย่างไม่มีเงื่อนไข</u> เพิ่มวรรค “ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น” กรณีสหกรณ์ปฏิบัติผิดกฎหมาย (เปิดเผยไว้ในงบการเงินอย่างเพียงพอ)	
12	62
รายงานของผู้สอบบัญชี : <u>ข้อมูลเปรียบเทียบ แสดงความเห็นไว้อย่างมีเงื่อนไข</u> กรณีข้อมูลเปรียบเทียบผิด/อาจผิดและปัจจุบันยังไม่ได้แก้ไขให้ถูกต้อง	

สารบัญตัวอย่าง (ต่อ)

ตัวอย่างที่	หน้า
13	63
รายงานของผู้สอบบัญชี : <u>ข้อมูลเปรียบเทียบ แสดงความเห็นไว้อย่างมีเงื่อนไข</u> กรณีข้อมูลเปรียบเทียบผิด/อาจผิดและปัจจุบันได้แก้ไขถูกต้องแล้ว (สหกรณ์ ไม่ได้เปิดเผยเกี่ยวกับการแก้ไขไว้ในงบการเงิน) เพิ่มวรรค “เรื่องอื่น” เนื่องจาก ข้อมูลเปรียบเทียบผิด/อาจผิดและปัจจุบันได้แก้ไขถูกต้องแล้ว	
14	66
รายงานของผู้สอบบัญชีที่ <u>แสดงความเห็น อย่างมีเงื่อนไข</u> : ในหลายสถานการณ์ เนื่องจาก 1. ไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (มีสาระสำคัญแต่ ไม่แพร่กระจาย) 2. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (มีสาระสำคัญแต่ไม่ แพร่กระจาย) และมีวรรค ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น เรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับการ ดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของสหกรณ์	
15	68
รายงานของผู้สอบบัญชี : รายงานว่า <u>ไม่แสดงความเห็น</u> : ในหลายสถานการณ์ เนื่องจาก ไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (มีสาระสำคัญและ แพร่กระจาย) และเพิ่มวรรคอธิบายเกี่ยวกับ การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น สาระสำคัญ (มีสาระสำคัญแต่ไม่แพร่กระจาย)	
16	69
รายงานของผู้สอบบัญชี : รายงานว่า <u>ไม่แสดงความเห็น</u> : ในหลายสถานการณ์ เนื่องจาก ไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (มีสาระสำคัญและ แพร่กระจาย) และเพิ่มวรรคอธิบายเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น สาระสำคัญ (มีสาระสำคัญแต่ไม่แพร่กระจาย)	
17	71
รายงานของผู้สอบบัญชี : <u>แสดงความเห็นในแต่ละงบต่างกัน</u> 1. แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขต่อฐานะการเงิน 2. แสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่อผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด	
18	73
รายงานของผู้สอบบัญชี <u>อย่างไม่มีเงื่อนไข</u> และเพิ่มวรรค “ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น” กรณีสหกรณ์เปลี่ยนปีทางบัญชี มีผลบังคับใช้ก่อนวันสิ้นสุดปีทางบัญชีใหม่	
19	75
รายงานของผู้สอบบัญชี <u>อย่างไม่มีเงื่อนไข</u> กรณีสหกรณ์เปลี่ยนปีทางบัญชี มีผลบังคับใช้หลังวันสิ้นสุดปีทางบัญชีใหม่	
20	77
รายงานของผู้สอบบัญชี <u>อย่างไม่มีเงื่อนไข</u> กรณีสหกรณ์จัดตั้งใหม่ยังไม่ได้ดำเนินธุรกิจ แต่มีการรับ - จ่ายเงินในระหว่างงวดบัญชี	

สารบัญตัวอย่าง (ต่อ)

	หน้า
ตัวอย่างที่	
21 รายงานของผู้สอบบัญชี <u>อย่างไม่มีเงื่อนไข</u> กรณีสหกรณ์จัดตั้งใหม่มีการดำเนินธุรกิจ ในระหว่างงวดบัญชี	78
22 รายงานของผู้สอบบัญชี <u>อย่างไม่มีเงื่อนไข</u> กรณีสหกรณ์ตักค้างการสอบบัญชี	79
23 รายงานของผู้สอบบัญชี <u>อย่างไม่มีเงื่อนไข</u> เพิ่มวรรค “ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น” กรณีสหกรณ์ที่ชำระบัญชี	86
24 รายงานของผู้สอบบัญชี <u>อย่างมีเงื่อนไข</u> กรณีสหกรณ์ที่ชำระบัญชี	87
25 รายงานของผู้สอบบัญชีต่อรายงานการชำระบัญชีและรายการย่อของบัญชีที่ชำระ ● รายงานผลการตรวจสอบบัญชี	89
1 กรณีดำเนินงานเป็นปกติ (สหกรณ์การเกษตร)	100
2 กรณีดำเนินงานเป็นปกติ (สหกรณ์ออมทรัพย์)	105
3 สหกรณ์หยุดดำเนินธุรกิจ	112
4 สหกรณ์จัดตั้งใหม่ ไม่มีการรับ - จ่ายเงินในระหว่างงวดบัญชี	114
5 สหกรณ์จัดตั้งใหม่ มีการรับ - จ่ายเงินในระหว่างงวดบัญชี	115