



บันทึกข้อความ

รต.รพีพร
รับที่...
วันที่ ๒๗ พ.ย. ๒๕๖๖
เวลา... ๐๙.๕๖ น.

สำนักบริหารกลาง
เลขรับ... ๘๒๒๕
วันที่ ๒๘ พ.ย. ๒๕๖๖
เวลา... ๑๕.๕๕ น.

ส่วนราชการ กลุ่มบริหารทรัพยากรบุคคล สำนักบริหารกลาง โทร. ๐ ๒๐๑๖ ๘๘๘๘ ต่อ ๔๒๐๙

ที่ กษ ๐๔๐๑/๒/๓๒๙

วันที่ ๒๘ พฤศจิกายน ๒๕๖๖

อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์
รับที่... ๒๕๕๐
วันที่ ๒๘ พ.ย. ๒๕๖๖
เวลา... ๐๙.๕๕ น.

เรื่อง ขออนุญาตเผยแพร่สาระสำคัญของผลงานทางเว็บไซต์กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

เรียน อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

๑. เรื่องเดิม

ตามประกาศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ลงวันที่ ๒๗ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๖ เรื่อง รายชื่อผู้ผ่านการประเมินบุคคลเพื่อเข้ารับการประเมินผลงานเพื่อแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งประเภทวิชาการ ระดับเชี่ยวชาญ (กรณีการเลื่อน) นั้น

๒. ข้อเท็จจริง

๒.๑ ผู้ผ่านการประเมินบุคคลฯ ตามประกาศข้างต้น รายนางพรทิพย์ ภูถ้ำถั่ว ซึ่งเป็นผู้ผ่านการประเมินบุคคลเพื่อเข้ารับการประเมินผลงานเพื่อแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งผู้เชี่ยวชาญด้านการบัญชีและการสอบบัญชี (นักวิชาการตรวจสอบบัญชีเชี่ยวชาญ) ตำแหน่งเลขที่ ๖๐๑ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ ๓ ได้จัดทำเอกสารประกอบการประเมินบุคคลและผลงานฯ โดยขออนุญาตเผยแพร่สาระสำคัญของผลงานทางเว็บไซต์กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ จำนวน ๒ เรื่อง ได้แก่ แนวทางการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจรวบรวมและแปรรูปน้ำมันดิบ และแนวทางการวางระบบควบคุมภายในสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจผลิตอาหารสัตว์ รายละเอียดตามเอกสารแนบ

๓. กฎหมาย ระเบียบที่เกี่ยวข้อง

๓.๑ หนังสือสำนักงาน ก.พ. ที่ นร ๐๐๐๖/ว ๑๔ ลงวันที่ ๑๑ สิงหาคม ๒๕๖๔ เรื่อง หลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขการย้าย การโอน หรือการเลื่อนข้าราชการพลเรือนสามัญเพื่อแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งประเภทวิชาการ

๓.๒ หนังสือสำนักงาน ก.พ. ที่ นร ๐๐๐๖/ว ๒๕ ลงวันที่ ๑๙ ตุลาคม ๒๕๖๔ เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการประเมินผลงานเพื่อแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งประเภทวิชาการ

๓.๓ ประกาศ อ.ก.พ.กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ลงวันที่ ๑๗ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๕ เรื่อง หลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขการย้าย การโอน หรือการเลื่อนข้าราชการพลเรือนสามัญ เพื่อแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งประเภทวิชาการ ในสังกัดกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

๔. ข้อพิจารณา

กลุ่มบริหารทรัพยากรบุคคลพิจารณาแล้ว เพื่อให้เป็นไปตามแนวทางในการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องมาตรการในการป้องกันและลงโทษผู้แจ้งข้อมูลเท็จเกี่ยวกับคุณสมบัติและผลงานของบุคคลในการขอรับการประเมินตามที่สำนักงาน ก.พ. และกรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด จึงเห็นควรอนุญาตการเผยแพร่สาระสำคัญของผลงาน จำนวน ๒ เรื่อง ของนางพรทิพย์ ภูถ้ำถั่ว ทางเว็บไซต์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

๕. ข้อเสนอแนะ...

๕. ข้อเสนอแนะ -

จึงเรียนมาเพื่อโปรดพิจารณา

(นางสาวมะลิวัลย์ ขอพึงลาภ)

ผู้อำนวยการกลุ่มบริหารทรัพยากรบุคคล

๒๔ พ.ย. ๒๕๖๖

(นางสาวนิตา เอียงกฤษ)

ผู้เชี่ยวชาญด้านการบริหารทรัพยากรบุคคล รักษาการแทน

ผู้อำนวยการสำนักบริหารกลาง

๒๔ พ.ย. ๒๕๖๖

(นางรพีพร กลั่นเนียม)

รองอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

อนุญาต

๒๔ พ.ย. ๒๕๖๖

(นางสาวอณุมณี ธีรสุทธิ)

อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์



บันทึกข้อความ

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์
เลขรับ ๑๐๘๒๒
วันที่ ๒๕ พ.ย. ๒๕๖๖
เวลา ๑๕.๓๓ น.

ส่วนราชการ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ ๓ โทร. โทรสาร ๐๔๔-๒๕๑๑๗๑ ต่อ ๑๐๕

ที่ กษ ๐๔๐๘/๒๕๖๖

วันที่ ๒๓ พฤศจิกายน ๒๕๖๖

กลุ่มบริหารทรัพยากรบุคคล

เลขรับ ๑๒๗๐

วันที่ ๒๕ พ.ย. ๒๕๖๖

เวลา ๑๕.๓๓ น.

เรื่อง ขออนุญาตเผยแพร่สาระสำคัญของผลงานทางเว็บไซต์กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

เรียน อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

ตามหนังสือสำนักบริหารกลาง ที่ กษ ๐๔๐๑/ว ๙๓๗ ลงวันที่ ๒๐ กรกฎาคม ๒๕๖๖ เรื่อง การประเมินบุคคลและผลงานเพื่อแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งประเภทวิชาการ ระดับเชี่ยวชาญ ได้แจ้งให้ข้าพเจ้านางพรทิพย์ ภูถิถ้วน จัดทำเอกสารประกอบการขอประเมินบุคคลและผลงาน เพื่อแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งผู้เชี่ยวชาญด้านการบัญชีและสอบบัญชี (นักวิชาการตรวจสอบบัญชีเชี่ยวชาญ) ตำแหน่งเลขที่ ๖๐๑ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ ๓ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ซึ่งกำหนดให้มีการเผยแพร่ผลงานพร้อมทั้งแสดงเอกสารหลักฐานการเผยแพร่ประกอบ นั้น

ข้าพเจ้าขออนุญาตส่งผลงานเพื่อเผยแพร่ให้ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีได้นำไปใช้ประโยชน์ และขออนุญาตเผยแพร่สาระสำคัญของผลงาน จำนวน ๒ เรื่อง บนเว็บไซต์กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ดังนี้

๑. แนวทางการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจรวบรวมและแปรรูปน้ำมันดิบ
๒. แนวทางการวางระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์ที่ผลิตอาหารสัตว์

จึงเรียนมาเพื่อโปรดพิจารณา

(นางพรทิพย์ ภูถิถ้วน)

นักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการพิเศษ รักษาการในตำแหน่ง
ผู้เชี่ยวชาญด้านการบัญชีและการสอบบัญชี

(นางจุไรรัตน์ เทพบุรี)

ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ ๓

แนวทางการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจรวบรวมและแปรรูปนํ้ามันดิบ

โดย พรทิพย์ ภู่อ้วน

อาชีพเลี้ยงโคนมเป็นอาชีพพระราชทานตั้งแต่ ๑๗ มกราคม ๒๕๐๕ สร้างงาน สร้างรายได้แก่ประชาชนชาวไทย ไม่น้อยกว่า ๒๖,๐๐๐ ครอบครัว สร้างมูลค่าทางเศรษฐกิจผลิตภัณฑ์นม ปีละประมาณ ๖๐,๐๐๐ ล้านบาท เป็นอาชีพที่อยู่กับเกษตรกรมาเป็นเวลานานกระทั่งมีการพัฒนารวมกลุ่มกันเป็นสหกรณ์ผู้เลี้ยงโคซึ่งในปัจจุบันมีจำนวน ๘๘ สหกรณ์ จำนวนสมาชิก ๒๓,๘๘๘ คน มีปริมาณธุรกิจรวบรวมนํ้ามันดิบ จำนวน ๗๓๖,๑๕๕,๒๒๕.๖๕ กิโลกรัม จำนวนเงิน ๑๓,๔๐๔,๓๐๗,๘๐๕.๒๕ บาท คิดเป็นร้อยละ ๒๒.๑๐ ของปริมาณการรวบรวมผลิตผลของสหกรณ์ภาคการเกษตรไทย(ข้อมูล ๓๐ กันยายน ๒๕๖๕) โดยเป็นการรวบรวมนํ้ามันดิบจากสมาชิกสหกรณ์ จำนวน ๖๘๓,๐๒๙,๔๒๔.๒๘ กิโลกรัม จำนวนเงิน ๑๒,๓๙๔,๔๑๑,๙๓๓.๖๖ บาท ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงมีความสนใจศึกษาสหกรณ์ที่มีการรวบรวมผลิตผลรวมถึงการแปรรูปนํ้ามันดิบเพื่อให้รู้และเข้าใจแนวทางการตรวจสอบสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจรวบรวมและแปรรูปนํ้ามันดิบ โดยในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ ๓ เป็นเขตพื้นที่ที่มีสหกรณ์ประเภทโคนมมากที่สุดในประเทศโดยได้เลือกศึกษาเปรียบเทียบการตรวจสอบธุรกิจรวบรวมและแปรรูปนํ้ามันดิบของสหกรณ์ 3 แห่ง ซึ่งเป็นขนาดใหญ่ 2 แห่ง ที่มีการรวบรวมและแปรรูปนํ้ามันดิบและสหกรณ์ขนาดกลางที่มีการรวบรวมนํ้ามันดิบเพื่อขาย เพื่อจะได้เป็นแนวทางให้กับผู้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบธุรกิจรวบรวมและแปรรูปนํ้ามันดิบใช้ในการปฏิบัติงานได้ การศึกษาแนวทางการตรวจสอบสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจรวบรวมและแปรรูปนํ้ามันดิบแบ่งได้เป็น 4 ส่วน คือ 1) การศึกษากฎหมายแนวปฏิบัติหรือมาตรฐานต่างๆที่เกี่ยวกับการรวบรวมและแปรรูปนํ้ามันดิบ และการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ 2) การศึกษาลักษณะธุรกิจของสหกรณ์ตัวอย่างซึ่งมีความเหมือนและแตกต่างกันโดยเป็นสหกรณ์ขนาดใหญ่และขนาดกลาง ซึ่งสหกรณ์ ก และสหกรณ์ ข มีขนาดใหญ่จะมีกระบวนการรวบรวมและมีโรงงานแปรรูปผลิตภัณฑ์ด้วย ส่วนสหกรณ์ ค เป็นขนาดกลางมีเพียงการรวบรวมและจำหน่าย เปรียบเทียบทั้ง 3 แห่ง ผลการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์ ก และสหกรณ์ ข แม้ว่าจะมีขนาดใหญ่มีปริมาณธุรกิจมากแต่เมื่อทำกิจกรรมทั้งรวบรวมและแปรรูปปรากฏว่าผลการดำเนินงานเกิดขาดทุนส่วนสหกรณ์ ค มีเพียงการรวบรวมและจำหน่ายปรากฏว่าผลการดำเนินงานมีกำไรจากการดำเนินธุรกิจซึ่งอาจส่งผลต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีและการพิจารณารายการบัญชีที่สำคัญ 3) การศึกษากระบวนการงานสอบบัญชีของสหกรณ์ตัวอย่าง และ 4) การสรุปผลการศึกษาเป็นแนวทางการตรวจสอบสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจรวบรวมและแปรรูปนํ้ามันดิบ ผลการศึกษาสหกรณ์ตัวอย่างมีรูปแบบการดำเนินงานและลักษณะการดำเนินธุรกิจและความเสี่ยงเหมือนกัน แตกต่างเพียงปริมาณธุรกิจที่สหกรณ์ดำเนินการ สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

1.ผลการศึกษาการวางแผนการสอบบัญชีโดยรวม

1.1. ทำความเข้าใจธุรกิจ

1.1.1) ลักษณะธุรกิจรวบรวมนํ้ามันและจำหน่าย

(1) การรวบรวมนํ้ามันดิบ สหกรณ์กำหนดระเบียบว่าด้วยการรวบรวมนํ้ามันดิบ และระเบียบว่าด้วยการกำหนดราคานํ้ามันดิบ และประกาศราคากลางนํ้ามันดิบตามที่คณะกรรมการโคนม

และผลิตภัณฑ์นมกำหนด และพัฒนาศูนย์รวบรวมนํ้านมดิบเป็นศูนย์ที่ได้มาตรฐาน(GMP)ของกรมปศุสัตว์ มีข้อกำหนดการปฏิบัติของสมาชิกที่ทำฟาร์มและส่งนมให้สหกรณ์มีระบบการส่งเสริมดูแลสมาชิก มีกำหนดเวลาการรับซื้อนํ้านมดิบ เวลาเช้ากำหนดระหว่าง 06.00 - 09.00 น. ไม่ควรเกิน 1 ชั่วโมงและเวลาเย็นกำหนดระหว่าง 16.00-18.30 น. ไม่ควรเกิน 1 ชั่วโมง เพราะจะมีผลต่อคุณภาพนํ้านม มีการกำหนดราคาเพิ่มลดจากราคากลางโดยพิจารณาจากปริมาณไขมัน(Fat) ซึ่งนํ้านมคุณภาพดีจะกำหนดปริมาณไขมันในนํ้านมมีไม่ต่ำกว่าร้อยละ 3.60 พิจารณาปริมาณเนื้อมนมไม่รวมมันเนย ซึ่งนํ้านมคุณภาพดีมีปริมาณเนื้อมนมทั้งหมดไม่น้อยกว่าร้อยละ 12.00 และมีปริมาณเนื้อมนมไม่รวมมันเนยไม่น้อยกว่าร้อยละ 8.50 พิจารณาคุณสมบัติด้านจุลินทรีย์ซึ่งนํ้านมคุณภาพดีต้องไม่เกิน 500,000 โคโลนีต่อมิลลิลิตร และยังมีการตรวจคุณภาพโดยตรวจปริมาณจุลินทรีย์ในนํ้านมด้วยวิธี Methylene blue test หรือด้วยวิธี Resazurin test วิธีใดวิธีหนึ่ง นํ้านมคุณภาพดี Methylene blue เปลี่ยนสีมากกว่า 4 ชั่วโมง และ Resazurin เปลี่ยนสีที่ 1 ชั่วโมง ไม่น้อยกว่าเกรด 4.5 พิจารณาจำนวนเม็ดเลือดขาว ซึ่งตรวจด้วยวิธี Direct microscope count หรือ Fluoro-opto electronic method นํ้านมคุณภาพดีจะมีจำนวนเม็ดเลือดขาวไม่เกิน 500,000 เซลล์ต่อลูกบาศก์เซนติเมตร และพิจารณาจุดเยือกแข็ง (Freezing Point) ของนํ้านม ซึ่งค่าจุดเยือกแข็งตรวจด้วยวิธี Cryoscopic method หากพบว่าอุณหภูมิสูงกว่า -0.510 องศาเซลเซียสให้ลดลง 1.00 บาท/กิโลกรัม จะปฏิเสธการซื้อ สำหรับนํ้านมคุณภาพดีจะมีค่าจุดเยือกแข็งสูงกว่าหรือเท่ากับ -0.520 องศาเซลเซียส นอกจากคุณลักษณะทางเคมีจะตรวจสอบคุณลักษณะทั่วไปด้วย หากไม่ผ่านสมาชิกจะถูกปฏิเสธการรับซื้อ หากผ่านเกณฑ์เจ้าหน้าที่ที่จะรับแทนซึ่งผ่านอ่างรวบรวมนํ้านมดิบด้วยตราช้างฮัตโนมิตีและโปรแกรมรวบรวมนํ้านมดิบ ส่งนมผ่านเครื่องลดอุณหภูมิให้เหลือน้อยกว่า 8°C เก็บในถังเก็บรักษานํ้านมดิบและคงอุณหภูมิไว้เพื่อรอขนส่ง เจ้าหน้าที่ศูนย์ฯ จะพิมพ์ใบรับนํ้านมดิบและมอบให้สมาชิก 1 ใบ และรวบรวมใบรออนุมัติกับรายงานสรุปใบซึ่งหรือสรุปซื้อนํ้านมประจำวัน เมื่อได้รับรายงานผลการตรวจคุณภาพนํ้านมฟาร์มสมาชิกสหกรณ์จะนำมาคำนวณราคาซื้อนํ้านมดิบของสมาชิกแต่ละรายจึงจัดทำรายงานการสรุปซื้อนํ้านมรอบ 15 วันส่งแผนกบัญชีบันทึกบัญชีรับรู้อย่างการซื้อและเจ้าหน้าที่ค่านํ้านมดิบ ในสหกรณ์ขนาดกลางมีการบันทึกการขายการบัญชีจากราคากลางราคากลางตามประกาศของสหกรณ์ในวันที่รับนํ้านมดิบและเมื่อได้รับผลการตรวจคุณภาพนํ้านมจึงปรับปรุงรายการบัญชีอีกครั้งหลัง 15 วัน การบริหารเงินทุนสหกรณ์เพื่อรักษาสภาพคล่องสหกรณ์จะส่งนมให้ลูกค้าหรือ อ.ส.ค. และได้รับเงินค่านํ้านมจากลูกค้าจึงนำมาจ่ายให้สมาชิกโดยหักชำระหนี้เงินให้สมาชิก/หนี้ค่าอาหารสัตว์ ค่ายา ค่ารักษาสัตว์ ซึ่งสมาชิกใช้บริการกับสหกรณ์ก่อนการจ่ายเงินให้กับสมาชิก ซึ่งเป็นไปตามเงื่อนไขที่สมาชิกทำกับสหกรณ์ไว้ในคราวแรก การเก็บรักษานํ้านมและบันทึกทะเบียนคุมปริมาณนํ้านมทำด้วยโปรแกรมรวบรวมนํ้านมดิบ สามารถตรวจสอบปริมาณคงเหลือได้ทันทีเมื่อศูนย์ฯ จัดทำรายงานสรุปซื้อส่งมอบให้แผนกบัญชีพร้อมใบซึ่งน้ำหนักหรือใบรับนํ้านมดิบ ฝ่ายบัญชีจะบันทึกบัญชีเจ้าหน้าที่ค่านํ้านมดิบ และจัดทำบัญชีย่อยเจ้าหน้าที่ค่านํ้านมดิบ

เอกสารการบัญชีที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วย

การรับซื้อนํ้านมและเจ้าหน้าที่ ใบซึ่งนํ้านมดิบ รายงานการรับนํ้านมดิบประจำวัน รายงานการตรวจสอบคุณภาพนํ้านมดิบ รายงานการคำนวณราคานํ้านมดิบ ใบโอนบัญชี บัญชีย่อยเจ้าหน้าที่ค่านํ้านมดิบ ทะเบียนคุมนํ้านมดิบ

การจ่ายชำระเจ้าหนี้ รายงานรายละเอียดการจ่ายค่าน้ำนมดิบรอบ 15 วัน ไปโอนบัญชี บัญชีย่อยเจ้าหนี้ค่าน้ำนมดิบ

(2) การจำหน่ายน้ำนมดิบ เมื่อสหกรณ์จำหน่ายน้ำนมดิบจะทำสัญญาซื้อขายหรือ MOU กับ คู่ค้าหรือ อ.ส.ค. และนำน้ำนมดิบจัดส่งให้คู่ค้าศูนย์ฯจะเตรียมน้ำนมด้วยการชั่งน้ำหนักและต่อท่อนม ลำเลียงบรรจุในรถขนส่งที่มีการรักษาอุณหภูมิไม่น้อยกว่า 8°C การจัดส่งจะส่งภายใน 24 ชั่วโมงหลัง รับซื้อ จะมีการชั่งน้ำหนักออกพร้อมกับตรวจสอบคุณภาพน้ำนมดิบก่อนนำส่งและจัดทำใบส่งของหรือใบ จ่ายน้ำนมสำหรับใบส่งของจะยังไม่ระบุน้ำหนักจนกว่าจะส่งน้ำนมดิบถึงคู่ค้าและคู่ค้าตรวจสอบคุณภาพ น้ำนมดิบตามมาตรฐานการรับซื้อผ่านจะมีการชั่งน้ำหนักนมเข้า เจ้าหน้าที่ขนส่งจะได้รับใบชั่งน้ำหนักนำ กลับมาส่งที่ศูนย์รวบรวมน้ำนมดิบจึงจะบันทึกการจ่ายน้ำนมดิบออกจากทะเบียนคูนน้ำนม บันทึกน้ำหนัก นมที่ส่งขายพร้อมจัดทำหลักฐานการส่งน้ำนมดิบให้เรียบร้อยสมบูรณ์แนบรายงานสรุปขายน้ำนม ประจำวันส่งให้แผนกบัญชีบันทึกบัญชีขายและลูกหนี้ค่าน้ำนมดิบ และเมื่อครบรอบตามสัญญาทุก 15 วัน เจ้าหน้าที่การเงินจะดำเนินการเรียกเก็บเงินและจัดทำใบเสร็จรับเงินส่งให้คู่ค้าและส่งต่อให้เจ้าหน้าที่บัญชี บันทึกบัญชีเมื่อได้รับเงินชำระหนี้ กรณีที่สหกรณ์ไม่ได้ขายน้ำนมดิบแต่ส่งผลิต เจ้าหน้าที่ศูนย์ฯ จะชั่ง น้ำนมออกจากศูนย์รวบรวมน้ำนมดิบพร้อมรายงานการส่งนมให้โรงงานเพื่อส่งแปรรูปเป็นผลิตภัณฑ์นม

เอกสารการบัญชีที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วย

การขายน้ำนมดิบและลูกหนี้ค่าน้ำนมดิบ ใบจ่ายน้ำนมดิบ รายงานการตรวจสอบคุณภาพ น้ำนมดิบก่อนจำหน่าย/แปรรูป ใบชั่งน้ำนมดิบ(คู่ค้า) ใบกำกับน้ำนมดิบ(ส่งให้คู่ค้า) รายงานสรุปขาย น้ำนมดิบประจำวัน ใบโอนบัญชี บัญชีย่อยลูกหนี้ค่าน้ำนมดิบ ทะเบียนคูนน้ำนมดิบ

การรับชำระลูกหนี้ ใบเสร็จรับเงิน ใบสำคัญรับ บัญชีย่อยลูกหนี้ค่าน้ำนมดิบ

(3) การควบคุมปริมาณน้ำนมดิบ ในขั้นตอนการรวบรวมและจำหน่ายสหกรณ์จะไม่เก็บน้ำนม ไว้นานเกิน 24 ชั่วโมง จึงไม่มีการสูญเสียปริมาณน้ำนมและส่วนใหญ่จะมีการล้างท่อด้วยน้ำอาจเกิดการผสม ทำให้ปริมาณมากกว่าเดิมเล็กน้อยด้วย

1.1.2) ลักษณะธุรกิจแปรรูปน้ำนมดิบ

(1) การแปรรูป ศูนย์รวบรวมน้ำนมดิบจะจัดทำใบจ่ายน้ำนมดิบส่งให้โรงงานไปพร้อมรถ ขนส่งน้ำนมซึ่งจะนำส่งน้ำนมดิบเข้าโรงงานและถ่ายโอนผ่านท่อแลกเปลี่ยนเข้าโรงงานซึ่งโรงงานของ สหกรณ์ต้องผ่านการรับรองมาตรฐานตาม GMP มาตรฐาน ISO มาตรฐาน มอก. และอาจมีมาตรฐานอื่น เช่น มาตรฐานฮาลาลและมีการส่งนมลดอุณหภูมิฆ่าเชื้อ แต่ละขั้นตอนการผลิตในโรงงานเพื่อให้เป็นไป ตามมาตรฐานเจ้าหน้าที่จะมีการบันทึกการควบคุมเครื่องจักรแต่ละจุดในโรงงานเป็นประจำวัน เช่น คุม เครื่องเทอร์โมค, คุมเครื่องพาสเจอร์ไรส์, คุมเครื่องยูเอชที, คุมเอแทงค์, คุมการตรวจเช็คเครื่อง Bihai&Leiwelt, คุมเครื่องบรรจุ UHT.Bihai&Leiwelt, คุมเครื่องอิงค์เจ็ท/เครื่องโซเจ็ท/เครื่อง ดัดหลอด/เครื่องซึ่งส่วนท้ายไลน์, การควบคุมความสะอาดเครื่องจักรที่สำคัญ คือ การ C.I.P เครื่องจักร หรือการฆ่าเชื้ออุปกรณ์จะมีบันทึกการ C.I.P และ Sterized เครื่องเทอร์โมคและเครื่องแยกครีม/ถังเก็บ ครีม/เครื่องพาสเจอร์ไรส์, บันทึกการ C.I.P และ Sterized ถังเก็บนมและท่อส่งนม, บันทึกการ C.I.P และ Sterized เครื่อง UHT และเอแทงค์, การทำความสะอาดเครื่องบรรจุรวมถึงบันทึกการตรวจเช็ค เครื่องจักรแต่ละวัน และมีขั้นตอนการตรวจคุณภาพน้ำนมในโรงงานที่จะมีรายงานการตรวจคุณภาพทาง เคมีในจุดถึงฟาร์มผลิตเพื่อตรวจสอบก่อนผลิตและกรณีมีการรีโปรเซสนมและมีการบันทึกการนำนมรีโปรเซส

ด้วย สำหรับนมปรุงแต่งจะมีการเบิกวัตถุดิบปรุงผสมหรือนมไม่ปรุงแต่งและบันทึกการเบิกวัตถุดิบและจ่ายออกประจำวัน จัดทำรายงานการเบิกและการตัดสูญเสียประจำวัน สำหรับน้ำมันดิบจะมีบันทึกการรับน้ำมันดิบ/จ่ายออกประจำวัน เมื่อผลิตเสร็จมีบันทึกการตรวจเช็คความพร้อมของกล่องนม UHT เครื่อง Bihai&Leiweht รวมถึงกรณีการหยุดพักเครื่องจักรจะมีบันทึกการ Break Down เครื่องจักรที่มักเกิดบ่อยอยู่ในขั้นตอนการบรรจุนม UHT ซึ่งหากไม่ควบคุมจะทำให้ผลตรวจคุณภาพผลิตภัณฑ์ก่อนส่งเข้าคลังไม่ผ่านต้องนำมารีโพรเซสใหม่และส่งผลให้เกิดผลิตภัณฑ์ชำรุดเสื่อมสภาพโดยเฉพาะกล่องนม/บรรจุภัณฑ์ที่จะเสียหายมาก รายงานการผลิตและการตัดจ่ายออกประจำวัน รายงานการผลิตและการตัดสูญเสียผลิตภัณฑ์ แผนกคลังสินค้าจัดทำรายงานการผลิตสินค้าและนำส่งสินค้าเข้าคลัง รายงานสรุปซื้อขายสินค้า(วัตถุดิบ/บรรจุภัณฑ์/สินค้า)และตรวจนับเป็นประจำทุกเดือนเป็นกระบวนการในโรงงานตามลำดับ สหกรณ์จะมีผลิตภัณฑ์ 2 ประเภท คือ

(1.1) ผลิตภัณฑ์นมพาสเจอร์ไรส์ จะส่งนมผ่านเข้ากระบวนการโฮโมจีไนส์ให้อนุภาคไขมันเล็กลงและฆ่าเชื้อผ่านในกรรมวิธีพาสเจอร์ไรส์และเก็บในถังรอบรรจุที่อุณหภูมิไม่น้อยกว่า 8 °C ด้วยความร้อนซึ่งสามารถทำได้ 3 วิธี คือ

(1.1.1) วิธีใช้ความร้อนต่ำ – เวลานาน (LTLT : Low Temperature – Long Time) ใช้อุณหภูมิไม่ต่ำกว่า 63 องศาเซลเซียส และคงอยู่ที่อุณหภูมินี้ไม่น้อยกว่า 30 นาที แล้วทำให้เย็นลงทันทีที่อุณหภูมิ 5 องศาเซลเซียส หรือต่ำกว่า หรือ

(1.1.2) วิธีใช้ความร้อนสูง – เวลาสั้น (HTST : High Temperature – Short Time) ใช้อุณหภูมิไม่ต่ำกว่า 72 องศาเซลเซียส และคงอยู่ที่อุณหภูมินี้ไม่น้อยกว่า 15 วินาที แล้วทำให้เย็นลงทันทีที่อุณหภูมิ 5 องศาเซลเซียส หรือต่ำกว่า หรือ

(1.1.3) วิธีใดที่ใช้อุณหภูมิและเวลาที่ให้ผลในการฆ่าเชื้อได้เทียบเท่ากับวิธีที่ 1 และวิธีที่ 2 แล้วทำให้เย็นลงทันทีที่อุณหภูมิ 5 องศาเซลเซียส หรือต่ำกว่า

การบรรจุภัณฑ์จะใช้ฟิล์ม(ถุงนม)บรรจุตามขนาดผลิตภัณฑ์นมสหกรณ์ สำหรับนมพาสเจอร์ไรส์ที่ส่งขายในโครงการอาหารเสริม(นม)โรงเรียน ขนาด 200 มิลลิลิตร หรือบรรจุขวดนมขายเป็นนมพาณิชย์

(1.2) นมยู เอช ที จะมีการโฮโมจีไนส์ให้อนุภาคไขมันเล็กลงและฆ่าเชื้อในกรรมวิธี Ultra High Temperature (UHT) โดยใช้อุณหภูมิไม่ต่ำกว่า 133 องศาเซลเซียส เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 4 วินาที หรืออาจใช้อุณหภูมิไม่ต่ำกว่า 135-145 องศาเซลเซียส เพียง 2-4 วินาที เก็บในถังพักรอบรรจุที่อุณหภูมิไม่น้อยกว่า 8 °C

เอกสารบัญชีที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วย

การแปรรูปน้ำมันดิบ ใบชั่งน้ำมัน รายงานการชั่งน้ำหนักนมรถเข้า-ออกโรงงาน ใบเบิกวัตถุดิบ/บรรจุภัณฑ์ รายงานการเบิกน้ำมันดิบ/วัตถุดิบ/บรรจุภัณฑ์ประจำวัน รายงานการผลิตและตัดสูญเสียประจำวัน รายงานการผลิตและนำส่งสินค้าเข้าคลัง ใบโอนบัญชี ทะเบียนคุมวัตถุดิบ/บรรจุภัณฑ์ ทะเบียนคุมน้ำมันดิบ(โรงงาน) ทะเบียนคุมผลิตภัณฑ์นม

(2) การจำหน่ายผลิตภัณฑ์นมและลูกหน้ค่าผลิตภัณฑ์ สหกรณ์มีการขายในโครงการอาหารเสริม(นม)โรงเรียนและขายนมพาณิชย์ เมื่อได้รับจัดสรรโควตานมสหกรณ์จะทำสัญญาการเข้าร่วมโครงการกับ อ.ส.ค. เดิมมีนมจำหน่าย 260 วันต่อปีภายหลังรัฐส่งเสริมให้ขยายโครงการนมโรงเรียนให้ครอบคลุมทั้งปี

365 วัน เมื่อทำสัญญาเสร็จ อ.ส.ค.จะแจ้งให้หน่วยจัดซื้อหรือองค์การบริหารส่วนตำบล(อบต.) หรือเทศบาล ทราบและทำสัญญาซื้อขายนมกับสหกรณ์เป็นลำดับต่อมา การขนส่งนมโรงเรียนสหกรณ์จะขายโดยผ่านตัวแทนขนส่งหรือรถขนส่งของสหกรณ์ เมื่อนำส่งผลิตภัณฑ์จะมีการส่งนมให้โรงเรียนในพื้นที่ปกครองของท้องถิ่นโดยโรงเรียนจะเป็นผู้ตรวจรับผลิตภัณฑ์นมและทุกรอบเดือนสหกรณ์จะวางบิลโดยจัดทำหนังสือแจ้งเตือนและจะได้รับเช็คชำระค่าสินค้า เมื่อตรวจสอบเช็คถูกต้องสามารถนำเข้าบัญชีสหกรณ์และบันทึกบัญชีรับชำระหนี้ลูกหนี้ค่าผลิตภัณฑ์และจ่ายค่าขนส่งให้ตัวแทนภายหลัง กรณีขายนมพาณิชย์จะมีการทำสัญญาซื้อขายและหลักประกัน เมื่อสหกรณ์ส่งนมเรียบร้อยแล้วจะจัดทำหนังสือแจ้งเตือนเพื่อเรียกเก็บเงินเช่นเดียวกับการขายนมในโครงการอาหารเสริม(นม)โรงเรียน อาจได้รับเป็นเช็ค หรือโอนเข้าบัญชีธนาคาร และหากเป็นการจำหน่ายนมพาณิชย์สหกรณ์จะจัดทำสัญญาซื้อขาย และให้เครดิตแก่ลูกหนี้ค่าผลิตภัณฑ์ซึ่งในสหกรณ์ใหญ่มีปริมาณขายมากมักเกิดลูกหนี้ชำระหนี้ไม่เป็นไปตามกำหนดซึ่งสหกรณ์ต้องให้ความสำคัญในการติดตามและแยกอายุหนี้ให้ชัดเจน

เอกสารการบัญชีที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วย

การขายผลิตภัณฑ์นม/ลูกหนี้ค่าผลิตภัณฑ์นม ใบส่งของ/ใบกำกับสินค้า สัญญาซื้อขายสินค้า/สัญญา MOU ตามโควตา ใบโอนบัญชี บัญชีย่อยลูกหนี้การค้า รายงานสรุปการซื้อขายสินค้า (คลังสินค้า) สรุปซื้อขายประจำวัน

การรับชำระหนี้ค่าผลิตภัณฑ์นม ใบเสร็จรับเงิน สำเนาเช็ค ทะเบียนคุมรับเช็ค บัญชีย่อยลูกหนี้การค้า

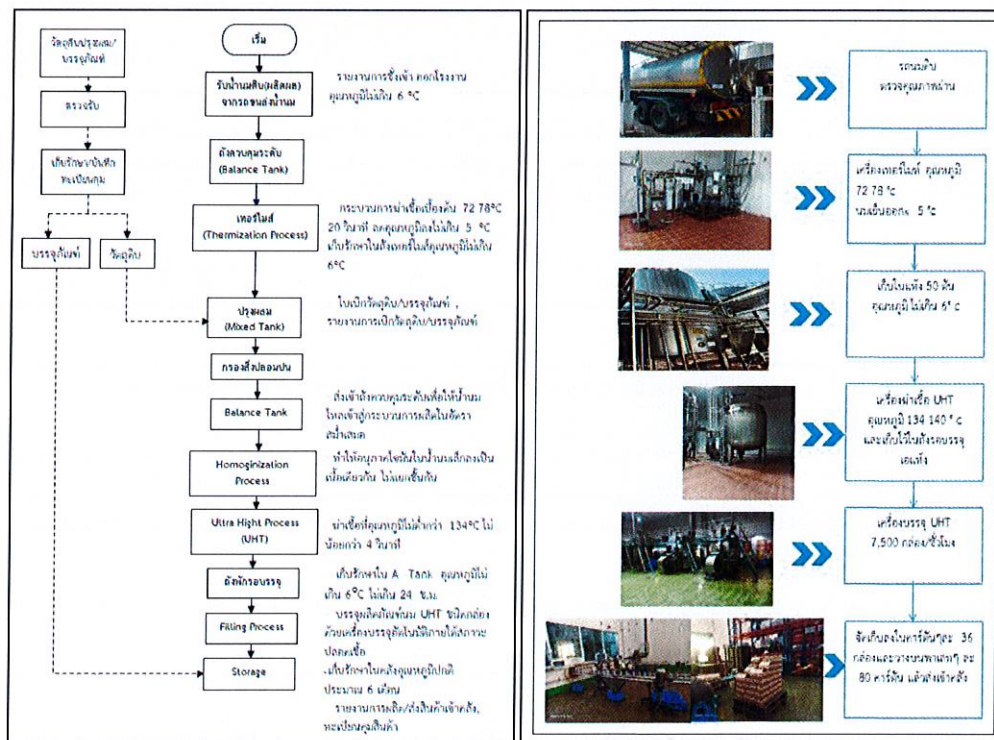
(3) การควบคุมวัตถุดิบและผลิตภัณฑ์ สหกรณ์มีการควบคุมการเบิกใช้วัตถุดิบและบรรจุภัณฑ์เพื่อผลิตตามรอบการผลิตซึ่งเจ้าหน้าที่จะมีแผนการผลิตนำมาเตรียมการผลิตประจำวันและตรวจสอบปริมาณวัตถุดิบและบรรจุภัณฑ์ตามทะเบียนคุม ซึ่งจะมีการตรวจนับสม่ำเสมอเปรียบเทียบกับทะเบียนเพื่อให้มีวัตถุดิบพร้อมสำหรับการผลิตเป็นประจำทุกวัน จัดทำรายงานการผลิตและต้นทุนซึ่งจะคำนวณราคาผลิตภัณฑ์รวมทั้งที่ผลิตสำเร็จและสูญเสียเป็นราคาทุนของผลิตภัณฑ์ มีการบริหารจัดการวัตถุดิบ/บรรจุภัณฑ์และสินค้าสำเร็จรูปตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน(FIFO) และตีราคาวัตถุดิบ/บรรจุภัณฑ์/ผลิตภัณฑ์คงเหลือใช้วิธีคำนวณราคาทุนตามวิธี FIFO อัตราสูญเสียจากสหกรณ์ตัวอย่างที่ทดสอบผลิตภัณฑ์สหกรณ์มีผลิตภัณฑ์นมพาสเจอร์ไรส์และนมยูเอชทีชนิด 200 มิลลิลิตรค่าความถ่วงจำเพาะมีค่าระหว่าง 1.026-1.030 กรัม/มิลลิลิตร สหกรณ์ ก มีการกำหนดเป็นมาตรฐานการผลิตของโรงงานและทดสอบปริมาณสูญเสียน้ำหนักนมได้ร้อยละ 3.98 ส่วนสหกรณ์ ข มีการทดสอบอัตราสูญเสียน้ำนมดิบแยกเป็นนมพาสเจอร์ไรส์ที่ร้อยละ 2.65 นมยูเอชทีที่ร้อยละ 3.31 สำหรับสหกรณ์ ก กำหนดเป็นมาตรฐานการผลิตในสถานะที่สหกรณ์มีการบำรุงรักษาเครื่องจักรที่ใช้งานสม่ำเสมอ และสหกรณ์ ข เนื่องจากสหกรณ์ใช้งานเครื่องจักรมาเป็นเวลานานจึงมีการซ่อมบำรุงบ่อยครั้งสหกรณ์จึงให้มีการทดสอบอัตราการสูญเสียเป็นประจำปี

เอกสารการบัญชีที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วย ทะเบียนคุมสินค้า/วัตถุดิบ/บรรจุภัณฑ์ รายงานการทดสอบอัตราการสูญเสียที่สหกรณ์มีมติให้เป็นเกณฑ์มาตรฐานของสหกรณ์ ตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์

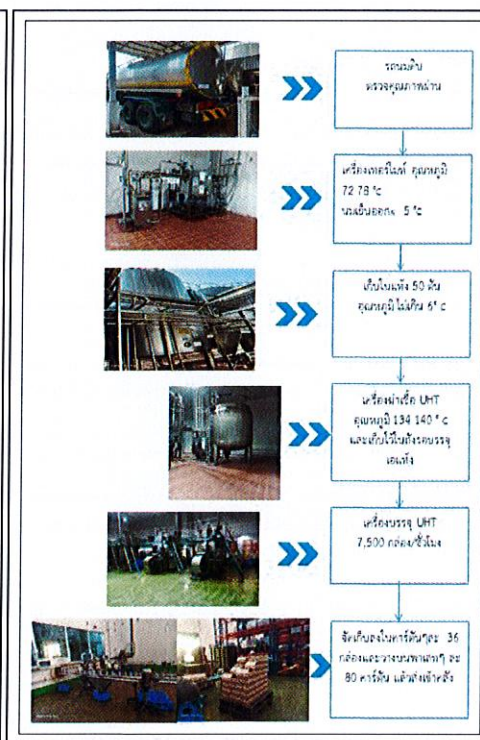
1.2. แผนธุรกิจและวิเคราะห์โครงสร้างเงินทุน ผู้สอบบัญชีจะต้องจัดทำเอกสารการสแกนธุรกรรมรายด้าน โดยจัดทำแผนผังแต่ละด้านเริ่มตั้งแต่การรวบรวมผลิตผล(น้ำนมดิบ) การจำหน่ายน้ำนมดิบ การแปรรูปผลิตภัณฑ์นมและการจำหน่ายผลิตภัณฑ์นม เพื่อนำไปใช้ประกอบการวางแผนการสอบบัญชี

1. การบันทึกน้ำหนักดิบและค่าแรงที่เกี่ยวข้องกับการผลิต ไม่ถูกต้อง ครบถ้วนตรงตามรายการที่เกิดขึ้นจริง
2. ไม่มีการควบคุมการเบิกใช้วัตถุดิบ และผลิตผลแปรรูป
3. การบันทึกปริมาณยูเอชที/พาสเจอร์ไรซ์ที่ผลิตเสร็จ ถูกบันทึกต้นทุนไม่ถูกต้องสอดคล้องกับรายการตัดน้ำหนักดิบจริง
4. เจ้าหน้าที่ค่าวัตถุดิบไม่ถูกต้อง
5. ไม่มีการควบคุมวัสดุครุภัณฑ์ที่ใช้ในการผลิตน้ำหนัก/หีบห่อบรรจุภัณฑ์
6. การเบิกวัตถุดิบเพื่อใช้ในการแปรรูปไม่สอดคล้องกับสูตรการผลิต ส่งผลทำให้การแปรรูปสินค้าอาจไม่ได้ตามมาตรฐานที่กำหนด
7. รายการของเสีย ของใช้ขาดหรือเกิน ไม่ถูกบันทึก หรือสูญหายระหว่างการผลิต
8. บันทึกค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจแปรรูปผลิตผลการเกษตรไม่ถูกต้อง
9. ไม่มีการทดสอบอัตราการแปรรูปน้ำหนัก เพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการควบคุมการแปรรูป และเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาวัตถุดิบและสินค้าขาดหาย

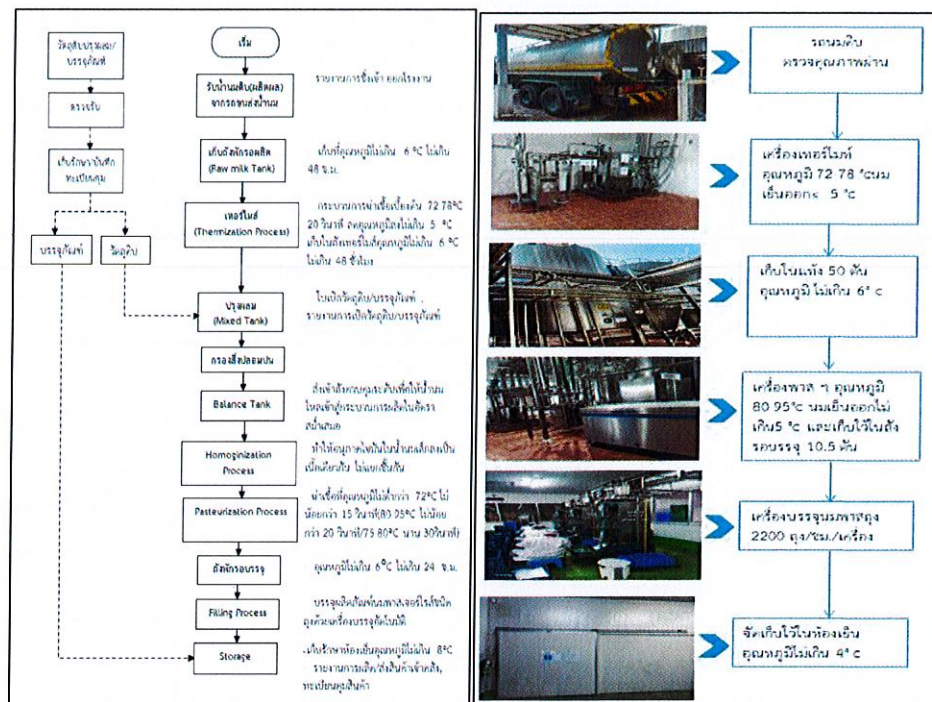
สรุป : ผลการประเมินความเสี่ยงด้านการแปรรูปผลิตภัณฑ์นม เสี่ยงอยู่ในระดับ สูง



ภาพที่ 3 แผนผังขั้นตอนการผลิตนม ยู เอช ที



ภาพที่ 4 แสดงเครื่องจักรและอุปกรณ์การผลิตนม ยู เอช ที



ภาพที่ 5 แผนผังขั้นตอนการผลิตนมพาสเจอร์ไรส์

ภาพที่ 6 แสดงเครื่องจักรและอุปกรณ์การผลิตนมพาสเจอร์ไรส์

(3) การจำหน่ายนํ้านมดิบและลูกหน้ค่านํ้านมดิบ ตามแผนภาพที่ 7 แสดงขั้นตอนการจำหน่ายผลิตผล และพบปัจจัยเสี่ยง 4 ปัจจัยเสี่ยง ได้แก่

- 1.บันทึกการขายการผลิตผลไม่ถูกต้อง ครบถ้วน และตรงตามงวดบัญชี
- 2.ลูกหน้ค่านผลิตผลไม่ชำระหนี้ตามกำหนด
- 3.บันทึกรายได้เฉพาะธุรกิจรวบรวมผลิตผลไม่ถูกต้อง ครบถ้วน และตรงตามงวดบัญชี
- 4.ประมาณการค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญลูกหน้ค่านผลิตผลไม่เพียงพอสำหรับการขาดทุนที่อาจเกิดขึ้น

สรุป : ผลการประเมินความเสี่ยงด้านการจำหน่ายผลิตผล(นํ้านมดิบ) เสี่ยงอยู่ในระดับ สูง

(4) ด้านการจำหน่ายผลิตภัณฑนม แสดงขั้นตอนในภาพที่ 8 และมีปัจจัยเสี่ยง 6 ปัจจัยเสี่ยง ได้แก่

- 1.บันทึกการขายการขายนมยูเอชที/พาสเจอร์ไรส์ไม่ถูกต้อง
- 2.บันทึกการขายสินค้าแปรรูปไม่ถูกต้อง
- 3.ลูกหน้สินค้าแปรรูปคงเหลือไม่ถูกต้อง
- 4.ลูกหน้ค่านสินค้าแปรรูปไม่ชำระหนี้ตามกำหนด
- 5.ประมาณการค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญลูกหน้ค่านสินค้าแปรรูปไม่เพียงพอสำหรับการขาดทุนที่อาจเกิดขึ้น
- 6.ไม่มีการควบคุมค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมการขาย
- 7.บันทึกรายได้เฉพาะธุรกิจแปรรูปผลิตผลการเกษตรไม่ถูกต้อง

สรุป : ผลการประเมินความเสี่ยงด้านการจำหน่ายผลิตภัณฑนม เสี่ยงอยู่ในระดับ สูง

2. การให้บริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศมีอยู่อย่างต่อเนื่องตามความต้องการธุรกิจและส่งผลกระทบต่อธุรกิจน้อยที่สุดในกรณีเกิดเหตุ
3. ข้อมูลจัดเก็บในฐานข้อมูลที่มีความปลอดภัยและสามารถเปลี่ยนแปลงแก้ไขหรือพัฒนาเพื่อสนับสนุนความต้องการได้ต่อไปในอนาคต
4. มีการกำหนดการรักษาความปลอดภัยทางกายภาพได้กำหนดไว้อย่างเหมาะสม
5. รหัสผู้ใช้งานถูกสร้างเปลี่ยนแปลงโดยไม่ได้รับอนุมัติ
6. มีการกำหนดนโยบายและระเบียบปฏิบัติในการควบคุมและบริหารการใช้ระบบสารสนเทศอย่างเป็นทางการโดยระเบียบปฏิบัติดังกล่าวครอบคลุมการใช้งาน
7. เอกสารด้านฐานข้อมูลได้แก่ โครงสร้างฐานข้อมูล(DATA (Data Structure)หรือ พจนานุกรมข้อมูล(Data dictionary)มีการจัดทำให้เป็นปัจจุบัน
8. มีรหัสผู้ใช้งานของพนักงานที่ลาออกค้างอยู่ในระบบ
9. ไม่มีการจำกัดการใช้รหัสผู้ใช้งานที่มีสิทธิสูงสุด
10. ไม่มีการเปลี่ยนแปลงรหัสผ่านครั้งแรก
11. รหัสผ่านไม่มีกำหนดความยาวขั้นต่ำ/ไม่มีวันหมดอายุ
12. รหัสผู้ใช้งานมีการใช้ร่วมกัน
13. สิทธิการใช้งานไม่เป็นไปตามหน้าที่ความรับผิดชอบและการแบ่งแยกหน้าที่ที่ดี
14. มีกระบวนการควบคุมการให้บริการจากบุคคลภายนอกและติดตามงานอย่างสม่ำเสมอ
15. มีเอกสารด้านการรักษาความปลอดภัยระบบข้อมูล

สรุป : ผลการประเมินความเสี่ยงด้านเทคโนโลยีสารสนเทศของสหกรณ์ เสี่ยงอยู่ในระดับ สูง

1.3. ประเมินความเสี่ยง มีแนวทางการประเมินตามผลการสแกนธุรกรรม รายด้านและปรากฏความเสี่ยงตามปัจจัยเสี่ยงที่สรุปได้ในขั้นตอนการสแกนธุรกรรมรายด้านและผลการประเมิน Risk Assessment Detail Report ซึ่งจะนำเข้าสู่ระบบกระดานทำการอิเล็กทรอนิกส์(EWP) เพื่อกำหนดแนวการสอบบัญชี ต้องประเมินการควบคุม(Control) ที่มีเพื่อลดความเสี่ยงลงว่าสหกรณ์มี Control ไต่บ้างที่กำหนดไว้ และกำหนดวิธีการสอบทานและตรวจสอบเนื้อหาสาระกระบวนการควบคุมนั้น

1.4. แผนการสอบบัญชีโดยรวม มีแนวทางการจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม คือ ผู้สอบบัญชีต้องนำผลการสแกนธุรกรรมและสรุปผลการสแกนธุรกรรมสหกรณ์ เรื่อง สภาพแวดล้อมทั่วไปของสหกรณ์ โครงสร้างสหกรณ์ อำนาจหน้าที่คณะกรรมการ ผู้จัดการและเจ้าหน้าที่สหกรณ์เกี่ยวกับการเงินการบัญชี สภาพแวดล้อมธุรกิจ มาจากการทำความเข้าใจธุรกิจเกี่ยวกับการเงินการบัญชีหรือระบบบัญชี ระเบียบเกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจ การปฏิบัติตามระเบียบและระบบการควบคุมภายในที่มี แล้วระบุปัจจัยเสี่ยงให้สอดคล้องกับผลการสแกนธุรกรรม ประเมินมาตรฐานขั้นต่ำการควบคุมภายในและการรักษาความปลอดภัยสำหรับสหกรณ์ที่ใช้โปรแกรมระบบบัญชีคอมพิวเตอร์ประมวลผลข้อมูล(CAD_Checklist) กำหนดระดับความมีสาระสำคัญและวิเคราะห์โครงสร้างทางการเงิน พิจารณารายการในงบการเงินและเลือกรายการที่มีสาระสำคัญ/มีความเสี่ยง และระบุวิธีการตรวจสอบให้สอดคล้องกับผลการประเมินความเสี่ยง ใช้วิธีการตรวจเอกสาร การสังเกตการณ์ การสอบถาม การขอคำยืนยันยอด การทดสอบคำนวณ การปฏิบัติซ้ำ การวิเคราะห์เปรียบเทียบ พร้อมกับจัดทำแนวการสอบบัญชี ซึ่งในการ

ตรวจสอบธุรกิจรวบรวมและแปรรูปน้ำมัน จะนำองค์ประกอบรายการทางการเงินที่เกี่ยวกับด้านการรวบรวมผลผลิต คือ บัญชีซื้อน้ำมันดิบและเจ้าหน้าที่การค้า ด้านการจำหน่ายผลผลิต คือ บัญชีขายน้ำมันดิบและลูกหนี้ค่าน้ำมันดิบ ด้านการแปรรูป คือ บัญชีที่เกี่ยวกับต้นทุนการผลิต ประกอบด้วย บัญชีวัตถุดิบเบิกใช้ ค่าแรง ค่าใช้จ่ายในการผลิต ค่าวัตถุดิบ ค่าบรรจุภัณฑ์ ค่าเสื่อมราคาโรงงานเครื่องจักรและอุปกรณ์ สินค้าสำเร็จรูป และการจำหน่ายผลิตภัณฑ์นมและลูกหนี้ค่าผลิตภัณฑ์ วางแผนการตรวจสอบระบบคอมพิวเตอร์ด้วยการใช้โปรแกรม ACL/CATs ช่วยตรวจสอบ แล้วนำไปจัดทำแนวการสอบบัญชี

2. ผลการศึกษาการกำหนดแนวการสอบบัญชี กำหนดให้สอดคล้องกับผลการประเมินความเสี่ยงซึ่งผลการศึกษาศรณัตว์อย่างจะอยู่ในระดับ สูง จึงควรกำหนดวิธีการทดสอบการควบคุมและตรวจสอบเนื้อหาสาระ โดยเลือกตัวอย่างประจำเดือนให้ครอบคลุมประชากรในรอบปีบัญชีที่ตรวจสอบเพื่อพิสูจน์รายการบัญชีที่สำคัญ(Key Item) ในกระบวนการรวบรวมและแปรรูปน้ำมันดิบให้ได้ความเชื่อมั่นในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ แบ่งช่วงเวลาปฏิบัติงานเป็น 2 ช่วง คือการตรวจสอบระหว่างปี และการตรวจสอบประจำปี โดยระหว่างปีเป็นการเน้นการทดสอบการควบคุมและตรวจสอบเนื้อหาสาระสำหรับรายการที่เลือกมาทดสอบการควบคุม การตรวจสอบประจำปีใช้การทดสอบการควบคุมเพิ่มเติมและตรวจสอบเนื้อหาสาระใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ การทดสอบการคำนวณ ตรวจสอบเอกสารหลักฐาน การสังเกตการณ์และทดสอบตรวนับ และการยืนยันยอด

3. ผลการศึกษาการปฏิบัติงานตรวจสอบและจัดทำกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ การปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีธุรกิจการรวบรวมและแปรรูปน้ำมันดิบและกระดาดำทำการที่ใช้ประกอบการตรวจสอบและสรุปผล ผู้สอบบัญชีจะจัดทำประเมินการควบคุมภายในตามมาตรฐานขั้นต่ำการควบคุมภายในสหกรณ์ และกลุ่มเกษตรกรที่มีระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์(CAD_Checklist) และใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบระบบบัญชีเพื่อทดสอบการควบคุมแล้วตรวจสอบตามปัจจัยเสี่ยงจากผลการประเมินความเสี่ยงแต่ละด้าน ทั้งนี้วิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีกำหนดจะต้องบรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบในแต่ละเรื่องและเป็นการสอบทานกระบวนการของสหกรณ์ให้เป็นไปตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด คือ

(1) การตรวจสอบด้านการซื้อและเจ้าหน้าที่ค่าน้ำมัน ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตามแนวการสอบบัญชีให้บรรลุวัตถุประสงค์ คือ เพื่อทราบประสิทธิผลของการควบคุมภายในเกี่ยวกับเจ้าหน้าที่ค่าน้ำมันดิบ รายการเจ้าหน้าที่ค่าน้ำมันดิบคงเหลือวันสิ้นปีมีอยู่จริงและเป็นภาระผูกพันที่สหกรณ์ต้องชดใช้ รายการซื้อน้ำมันดิบและเจ้าหน้าที่ค่าน้ำมันดิบเกิดขึ้นจริงและบันทึกรายการบัญชีหรือเปิดเผยไว้ครบถ้วน แสดงมูลค่า/จำนวนเงินถูกต้องตามงวดเวลาบัญชีและแสดงรายการเป็นไปตามระเบียบและคำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์ และจัดทำกระดาดำทำการตรวจสอบเพื่อแนบไว้ในระบบกระดาดำทำการ EWP คือ กระดาดำทำการตรวจสอบรายละเอียดการซื้อน้ำมันดิบ/รายงานการซื้อน้ำมันดิบจากสมาชิก ซึ่งได้มีการเปรียบเทียบยอดกับบัญชีและตรวจสอบกับเอกสารการซื้อที่ใช้ประกอบการบันทึกรายการบัญชี กระดาดำทำการรายละเอียดเจ้าหน้าที่ค่าน้ำมันดิบ ซึ่งมีการตรวจสอบการบันทึกบัญชีลูกหนี้และการรับชำระหนี้ การเปรียบเทียบยอดรายละเอียดกับยอดตามบัญชีรวมทั้งการทดสอบการคำนวณ และกระดาดำทำการ

ขอคำยืนยันยอดและการสรุปผลการยืนยันยอด และสรุปผลการตรวจสอบในระบบกระดาษทำการ EWP ซึ่งจะนำไปใช้ประกอบการเขียนรายงานผลการตรวจสอบ

(2) การตรวจสอบด้านการขายและลูกหนี้ค่าน้ำนมดิบ ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตามแนวการสอบบัญชีให้บรรลุวัตถุประสงค์ คือ เพื่อทราบประสิทธิผลของการควบคุมภายในเกี่ยวกับการขายน้ำนมดิบ และลูกหนี้ค่าน้ำนมดิบ รายการลูกหนี้คงเหลือวันสิ้นปีมีอยู่จริงและสิทธิเรียกร้องเป็นของสหกรณ์ รายการขายน้ำนมดิบและลูกหนี้ค่าน้ำนมเกิดขึ้นจริงและบันทึกรายการบัญชีหรือเปิดเผยไว้ครบถ้วนตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ รายการลูกหนี้ค่าน้ำนมแสดงด้วยมูลค่าที่คาดว่าจะเรียกเก็บเงินได้ถูกต้องตรงตามรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้น และมีการประมาณการค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญไว้ในจำนวนที่เพียงพอสำหรับการขาดทุนที่อาจจะเกิดขึ้นรวมทั้งมีการแสดงรายการ การจัดประเภทรายการตามระเบียบและคำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์ และจัดทำกระดาษทำการตรวจสอบเพื่อแนบไว้ในระบบกระดาษทำการ EWP คือ กระดาษทำการตรวจสอบรายละเอียดการขายน้ำนมดิบซึ่งได้มีการเปรียบเทียบกับบัญชี และตรวจสอบกับเอกสารการซื้อที่ใช้ประกอบการบันทึกรายการบัญชี กระดาษทำการละเอียดลูกหนี้ค่าน้ำนมดิบซึ่งมีการตรวจสอบการบันทึกบัญชีลูกหนี้และการรับชำระหนี้รวมทั้งการวิเคราะห์อายุหนี้ การเปรียบเทียบกับยอดรายละเอียดกับยอดตามบัญชีรวมทั้งการทดสอบการคำนวณ และกระดาษทำการขอคำยืนยันยอดและการสรุปผลการยืนยันยอด กระดาษทำการทดสอบประมาณการค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์และการสอบทานกระบวนการรวบรวมน้ำนมดิบตามมาตรฐานของภาครัฐแล้ว บันทึกสรุปผลการตรวจสอบในระบบกระดาษทำการ EWP และนำไปใช้ประกอบการเขียนรายงานผลการตรวจสอบ

(3) การตรวจสอบด้านการผลิต/แปรรูปผลิตภัณฑ์นม ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตามแนวการสอบบัญชีให้บรรลุวัตถุประสงค์ คือ เพื่อพิสูจน์ว่าวัตถุดิบ สินค้าระหว่างผลิต /สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ ณ วันสิ้นปีบัญชีมีอยู่จริงและเป็นกรรมสิทธิ์ของสหกรณ์ มีรายการเกิดขึ้นจริงและบันทึกบัญชีหรือเปิดเผยไว้ครบถ้วนเป็นไปตามระเบียบและคำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด มีการแสดงราคาและมูลค่าถูกต้องตรงตามรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายการรวมถึงการลดหย่อนและการตัดสินค้าขาดบัญชีเป็นไปตามระเบียบและคำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด มีการแสดงรายการและจัดประเภทรายการในงบการเงินและรายละเอียดประกอบงบการเงินรวมถึงการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินเป็นไปตามระเบียบและคำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด และจัดทำกระดาษทำการตรวจสอบเพื่อแนบไว้ในระบบกระดาษทำการ EWP คือ กระดาษทำการรายละเอียดการเบิกวัตถุดิบ บรรจุภัณฑ์ ซึ่งเปรียบเทียบกับทะเบียนคุมและตรวจสอบเอกสารการเบิกใช้วัตถุดิบและบรรจุภัณฑ์ รายงานการผลิต การวิเคราะห์รายการและเปรียบเทียบกับยอดตามบัญชีแล้ว กระดาษทำการตรวจสอบรายงานการผลิต และการตัดสูญเสียในกระบวนการผลิตทดสอบคำนวณราคาต้นทุนผลิตภัณฑ์และตรวจการบันทึกมูลค่าผลิตภัณฑ์รับเข้าและจ่ายออกจากทะเบียนสินค้า และมีการสอบทานกระบวนการ/ขั้นตอนการผลิตตามมาตรฐานภาครัฐแล้วรวมทั้งการวิเคราะห์ความผิดปกติรายการบัญชี บันทึกสรุปผลการตรวจสอบในระบบกระดาษทำการ EWP และนำไปใช้ประกอบการเขียนรายงานผลการตรวจสอบ

(4) การตรวจสอบด้านสินค้าคงเหลือ ต้นทุนการผลิตและต้นทุนขาย ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตามแนวการสอบบัญชีให้บรรลุวัตถุประสงค์ คือ เพื่อพิสูจน์ว่าสินค้าคงเหลือวันสิ้นปีมีอยู่จริงและเป็นกรรมสิทธิ์ของสหกรณ์ รายการต้นทุนผลิตและต้นทุนขายเกิดขึ้นจริงและบันทึกรายการบัญชีหรือเปิดเผย

ไว้ครบถ้วนเป็นไปตามระเบียบและคำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด รายการที่แสดงในต้นทุนการผลิต ต้นทุนขายและรายการสินค้าคงเหลือแสดงราคา/มูลค่าถูกต้องตรงตามรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้น รวมถึงการลดหย่อนสินค้าขาดบัญชีและการตัดสินค้าขาดบัญชีเป็นไปตามระเบียบและคำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด การแสดงรายการ การจัดประเภทรายการในงบการเงินรวมถึงการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินเป็นไปตามระเบียบและคำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด และจัดทำกระดาดำทำการตรวจสอบเพื่อแนบไว้ในระบบกระดาดำทำการ EWP คือ กระดาดำทำการวิเคราะห์การซื้อขายสินค้าและปริมาณ ซึ่งกระทบยอดสินค้าคงเหลือและเปรียบเทียบกับทะเบียนคุมสินค้าแล้ว กระดาดำทำการสินค้าคงเหลือซึ่งทดสอบการคำนวณราคาสินค้าและมูลค่าสินค้าคงเหลือ ตามวิธี FIFO และกระดาดำทำการตัดสูญเสีย/ตัดลดหย่อนสินค้าซึ่งทดสอบการคำนวณ มติที่ประชุมและเปรียบเทียบกับอัตราลดหย่อนของสหกรณ์และตรวจสอบกับการบันทึกบัญชีแล้ว และการวิเคราะห์ความผิดปกติรายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงจากปีก่อน สรุปผลการตรวจสอบในระบบกระดาดำทำการ EWP และนำไปใช้ประกอบการเขียนรายงานผลการตรวจสอบ

(5) การตรวจสอบด้านการขายและลูกหนี้ผลิตภัณฑ์นม ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตามแนวการสอบบัญชีให้บรรลุวัตถุประสงค์ คือ เพื่อพิสูจน์ว่าลูกหนี้ค่าผลิตภัณฑ์นมคงเหลือวันสิ้นปีมีอยู่จริงและสิทธิเรียกร้องเป็นของสหกรณ์ และแสดงมูลค่าที่คาดว่าจะเรียกเก็บเงินได้ถูกต้องตรงตามรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้นและการประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญไว้ในจำนวนที่เพียงพอสำหรับการขาดทุนที่อาจเกิดขึ้นและการตัดจำหน่ายหนี้สูญเป็นไปตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ลูกหนี้ค่าผลิตภัณฑ์นมและการขายผลิตภัณฑ์มีรายการเกิดขึ้นจริงและบันทึกรายการบัญชีหรือเปิดเผยไว้ครบถ้วนเป็นไปตามระเบียบและคำแนะนำที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดรวมทั้งการแสดงรายการ การจัดประเภทรายการในงบการเงินรวมถึงการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย และจัดทำกระดาดำทำการตรวจสอบเพื่อแนบไว้ในระบบกระดาดำทำการ EWP คือ กระดาดำทำการตรวจสอบรายละเอียดการขาย ซึ่งได้มีการเปรียบเทียบกับบัญชีและตรวจสอบกับเอกสารการขายที่ใช้ประกอบการบันทึกการขายบัญชี กระดาดำทำการละเอียดลูกหนี้ค่าผลิตภัณฑ์นม ซึ่งมีการตรวจสอบสัญญาซื้อขาย การบันทึกบัญชีลูกหนี้และการรับชำระหนี้ทั้งที่เป็นเงินสด เงินโอนและการรับเช็ครวมทั้งการวิเคราะห์อายุหนี้ การเปรียบเทียบกับยอดรายละเอียดกับยอดตามบัญชีรวมทั้งการทดสอบการคำนวณ และกระดาดำทำการขอคำยืนยันยอดและการสรุปผลการยืนยันยอด และวิเคราะห์รายการเพิ่ม/ลดจากปีก่อน สรุปผลการตรวจสอบในระบบกระดาดำทำการ EWP และนำไปใช้ประกอบการเขียนรายงานผลการตรวจสอบ

(6) การตรวจสอบด้านการประเมินมาตรฐานขั้นต่ำการควบคุมภายในด้าน IT และ การใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ช่วยตรวจสอบ โดยการสอบทานกระบวนการปฏิบัติงานของสหกรณ์ตามมาตรฐานและระเบียบเกี่ยวกับการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่สหกรณ์ประกาศใช้ และใช้โปรแกรม ACL/CATs ช่วยตรวจสอบและสรุปผล รวมทั้งวิเคราะห์หาความผิดปกติของรายการ บันทึกสรุปผลการตรวจสอบในระบบกระดาดำทำการ EWP และนำไปใช้ประกอบการเขียนรายงานผลการตรวจสอบ

4. ผลการศึกษารายงานผลการตรวจสอบและรายงานของผู้สอบบัญชี

การสรุปงานและจัดทำรายงานการสอบบัญชี เมื่อปฏิบัติงานเสร็จและสรุปผลการตรวจสอบในระบบกระดาดำทำการ EWP แล้วจัดทำรายงานผลการตรวจสอบบัญชีและรายงานของผู้สอบบัญชี ดังนี้

(1) รายงานผลการตรวจสอบบัญชี นำข้อมูลสรุปผลการตรวจสอบจากกระดาษทำการ EWP มาใช้และรายงานจุดอ่อนหรือข้อสังเกตเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์ และรายงานข้อมูลธุรกิจและการเงินของสหกรณ์ตามรูปแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด

(2) รายงานของผู้สอบบัญชี จัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งตามแนวทางปฏิบัติงานเมื่อตรวจสอบระบบงานการรวบรวมและแปรรูปผลิตผลสหกรณ์มีข้อมูลตามแนวทางตัวอย่างที่เรียบเรียงไว้ รายงานของผู้สอบบัญชีสามารถรายงานแบบ ไม่มีเงื่อนไข ตามรูปแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดได้

อย่างไรก็ตาม หากมีรายการผิดปกติไปจากกรณีศึกษา ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณารายงานเป็นอย่างอื่น

5.ความยุ่งยากและซับซ้อนในการดำเนินการ

การศึกษาเพื่อให้ได้ข้อสรุปแนวทางการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจรวบรวมและแปรรูปน้ำมันดิบได้มีการศึกษากระบวนการดำเนินงานตั้งแต่ผู้สอบบัญชีเริ่มวางแผนการตรวจสอบซึ่งมีขั้นตอนการทำงานเข้าใจลักษณะธุรกิจสหกรณ์ สแกนธุรกรรมการเงิน วิเคราะห์โครงสร้างเงินทุน การกำหนดแนวการตรวจสอบบัญชี การจัดทำกระดาษทำการ การสรุปผลและการจัดทำรายงานทางการเงินของสหกรณ์ ซึ่งมีความยุ่งยากและซับซ้อนในการดำเนินการ ดังนี้

5.1 ความยากในการศึกษาหาข้อมูลกระบวนการขั้นตอนการรวบรวมและแปรรูปน้ำมันดิบซึ่งมีกระบวนการที่มีความซับซ้อนและมีมาตรฐานและแนวทางปฏิบัติของภาครัฐที่เข้ามาเกี่ยวข้องหลายหน่วยงาน คือ ในกระบวนการรวบรวมน้ำมันดิบซึ่งมีมาตรฐานที่สหกรณ์หรือผู้ประกอบการรวบรวมต้องปฏิบัติตามคือมาตรฐานศูนย์รวบรวมน้ำมันดิบที่กำหนดโดยกรมปศุสัตว์เกี่ยวข้องกับคุณภาพน้ำมันและมาตรฐานศูนย์ที่ดีด้วย และในกระบวนการแปรรูปน้ำมันดิบเป็นผลิตภัณฑ์นมต้องศึกษาให้รู้และเข้าใจกระบวนการผลิต/แปรรูปน้ำมันดิบเป็นผลิตภัณฑ์นมและมาตรฐานกระบวนการผลิตที่เป็นข้อกำหนดให้ผู้ประกอบการ/สหกรณ์ต้องปฏิบัติตามจึงจะสามารถเป็นผู้ประกอบการที่ดีได้มาตรฐานปลอดภัยต่อผู้บริโภคซึ่งเป็นการศึกษาให้รู้และเข้าใจมาตรฐานอุตสาหกรรมของกระทรวงอุตสาหกรรมและมาตรฐานกระทรวงสาธารณสุขที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมนม และต้องศึกษาในเรื่องกระบวนการซื้อ-ขายที่เกี่ยวข้องกับโครงการของภาครัฐ คือ โครงการอาหารเสริมนมโรงเรียนซึ่งรัฐดูแลช่วยเหลือเกษตรกรผู้ผลิตน้ำมันให้มีช่องทางจำหน่ายผลิตผลการเกษตรที่จะต้องขอรับจัดสรรโควตาจากรัฐและส่งจำหน่ายในโครงการทั้งผลิตภัณฑ์นมพาสเจอร์ไรส์และนมยู เอช ที

5.2 ความยากในการรวบรวมข้อมูลของสหกรณ์ถึง 3 สหกรณ์และศึกษาเปรียบเทียบลักษณะการดำเนินธุรกิจและการดำเนินงานเพื่อให้ได้ข้อสรุปสำหรับการออกแบบวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นแนวทางการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจรวบรวมและแปรรูปน้ำมันดิบให้ผู้สอบบัญชีหรือผู้ปฏิบัติงานด้านสอบบัญชีสามารถเรียนรู้เพื่อนำไปใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีหรือให้คำแนะนำวางระบบบัญชีสหกรณ์ที่รวบรวมและแปรรูปน้ำมันดิบได้

5.3 ความยากในการเสนอแนวทางปฏิบัติงานสอบบัญชีซึ่งผู้จัดทำผลงานต้องศึกษากฎหมายระเบียบและงานวิชาการต่างๆที่เกี่ยวข้อง เพื่อเปรียบเทียบกับสหกรณ์ตัวอย่างที่มีขนาด ทุนดำเนินงาน ปริมาณธุรกิจและสภาพแวดล้อมทั้งที่เหมือนและแตกต่างกัน แล้วเสนอแนวทางการตรวจสอบที่ผู้สนใจ

สามารถนำไปประยุกต์หรือปรับใช้กับการตรวจสอบสหกรณ์ทุกแห่งที่มีการรวบรวมและแปรรูปน้ำมันดิบ หรืออาจรวบรวมน้ำมันดิบเพียงด้านเดียวได้

5.4 ความยากในการศึกษากระบวนการงานสอบบัญชีซึ่งปัจจุบันมีการใช้เครื่องมือ/เทคโนโลยี เข้ามาช่วยปฏิบัติงานทั้งที่เป็นการจัดทำประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีด้วยระบบ TeamRisk การ จัดทำแนวการสอบบัญชีและกระดาขทำการด้วยระบบกระดาขทำการอิเล็กทรอนิกส์(Electronic Working Paper : EWP) และการใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบบัญชี ACL/CATs ซึ่งเมื่อนำมาใช้กับงาน การตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ที่มีความยุ่งยาก ซับซ้อนในกระบวนการที่เป็นทั้งการรวบรวมผลิตผล (น้ำมันดิบ) กระบวนการแปรรูปผลิตผล(น้ำมันดิบ) และกระบวนการจำหน่ายทั้งในเชิงพาณิชย์และ จำหน่ายให้กับภาครัฐหรือองค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย ซึ่งมีขั้นตอนหลากหลายจึงเป็น เรื่องที่ต้องใช้เวลาในการศึกษาข้อมูลเพื่อให้ได้ข้อสรุปเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีได้

6. ปัญหาและอุปสรรคในการดำเนินการ

ต้องวิเคราะห์เปรียบเทียบวิธีการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์ที่มีขนาดใหญ่ในพื้นที่ถึง 3 แห่ง ทั้งที่เป็น สหกรณ์ขนาดใหญ่ 2 สหกรณ์และขนาดกลางที่มีปริมาณงานมากและมีปัญหาการดำเนินงานทำให้ต้อง ใช้เวลาในการรวบรวมข้อมูล ศึกษากระบวนการดำเนินธุรกิจ วิเคราะห์ สังเคราะห์ข้อมูล เพื่อให้ได้ ข้อสรุปแนวทางการตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจรวบรวมและแปรรูปน้ำมันดิบแก่ ผู้ปฏิบัติงาน

7. ข้อเสนอแนะ

ในการดำเนินธุรกิจรวบรวมน้ำมันดิบและแปรรูปมีกระบวนการขั้นตอนในการทำงานของสหกรณ์ หลายขั้นตอนและเกี่ยวข้องกับเจ้าหน้าที่ของสหกรณ์ในหลายส่วนงานตั้งแต่เริ่มกระบวนการตรวจสอบ คุณภาพ การรับซื้อ การเก็บรักษา และกระบวนการแปรรูปผลิตภัณฑ์ ซึ่งหากสหกรณ์มีกระบวนการ ขั้นตอนที่หลากหลายจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องให้ความสำคัญกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในให้มี การปฏิบัติให้ถูกต้อง เหมาะสม เพื่อประโยชน์แก่สหกรณ์และมวลสมาชิกสหกรณ์ สำหรับแนวทางการ ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ที่รวบรวมและแปรรูปน้ำมันดิบ ผู้ที่สนใจและผู้ปฏิบัติงานด้านสอบบัญชีสามารถ นำไปใช้เป็นแนวทางการทำความเข้าใจธุรกิจรวบรวมและแปรรูปน้ำมันดิบ มาตรฐานกระบวนการรวบรวมและ การแปรรูป กระบวนการงานสอบบัญชีที่จะนำมาใช้สำหรับการปฏิบัติงานตรวจสอบและยังสามาริใช้ ประกอบการให้คำแนะนำวางระบบบัญชีและการควบคุมภายในของสหกรณ์ที่สนใจดำเนินธุรกิจด้านนี้ได้อีกด้วย

แนวทางการวางระบบการควบคุมภายในสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจผลิตอาหารสัตว์

โดย พรทิพย์ ภูถ้ำถั่ว

ปัจจุบันสหกรณ์การเกษตรที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการรวบรวมและแปรรูปน้ำมันดิบ นอกจากจะดำเนินธุรกิจด้านสินเชื่อ รับฝากเงิน จัดหาสินค้ามาจำหน่ายและรวบรวมผลิตผลแล้ว สหกรณ์ยังมีวิสัยทัศน์ในการพัฒนาอาชีพให้กับสมาชิกด้วย โดยอาชีพเลี้ยงโคนมหากเกษตรกร เลี้ยงตามปกติจะมีต้นทุนการเลี้ยงเป็นค่าอาหารโค ค่ายารักษาโรคของโคในฟาร์ม เริ่มแรก สหกรณ์ช่วยเหลือสมาชิกโดยการจัดหาปัจจัยเหล่านี้มาจำหน่ายให้กับสมาชิกโดยอาจให้ความช่วยเหลือในลักษณะที่ขายเชื่อและเก็บเงินเมื่อสมาชิกนำน้ำมันดิบมาจำหน่ายซึ่งจะมีการสรุปยอด และจ่ายค่าน้ำมันให้กับสมาชิกเป็นรอบ 15 วัน/ครั้ง และเมื่อสมาชิกมีการผสมอาหารเพื่อลด ต้นทุนและได้รับการส่งเสริมการผสมอาหารเพื่อเพิ่มคุณภาพให้กับน้ำมันโค จึงมีการพัฒนามาเป็น ลำดับโดยสหกรณ์ที่เห็นว่าการช่วยเหลือสมาชิกให้ลดต้นทุนการจัดซื้อ/จัดหาอุปกรณ์การผสม อาหารซึ่งมีราคาสูงก็จะมีการลงทุนจัดซื้อเครื่องจักรอุปกรณ์มาเพื่อให้บริการผสมอาหารจำหน่าย ให้กับสมาชิกในราคาที่เหมาะสมเป็นการช่วยเหลือสมาชิกอีกทางหนึ่ง และมีการพัฒนาโดยการ ผสมอาหาร TMR ด้วยได้รับการส่งเสริมจากกรมปศุสัตว์เป็นอีกธุรกิจหนึ่งของสหกรณ์โดยสหกรณ์ ลงทุนสร้างโรงงานผลิตอาหารสัตว์และจำหน่ายทั้งสมาชิกและบุคคลภายนอกเป็นการช่วยเหลือ สมาชิกและเพิ่มปริมาณธุรกิจสร้างรายได้ให้แก่สหกรณ์เพิ่มขึ้นอีกด้วย

การผลิตอาหารสัตว์ จัดอยู่ในการดำเนินงานธุรกิจแปรรูปผลิตผลทางการเกษตรและการผลิตสินค้า โดยการผลิตอาหารสัตว์ แบ่งเป็น 2 ประเภท คือ 1) อาหารสัตว์สำเร็จรูปชนิดผง และชนิดเม็ด 2) อาหารผสม TMR โดยสหกรณ์แต่ละแห่งจะมีสูตรการผลิตและต้นทุนที่แตกต่างกัน ตามลักษณะพื้นที่ที่แตกต่างกันด้วย

ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงมีความสนใจศึกษาสหกรณ์โคนมที่มีการดำเนินธุรกิจผลิตอาหาร สัตว์เพื่อเป็นแนวทางในการวางระบบการควบคุมภายในให้แก่สหกรณ์ โดยศึกษาสหกรณ์ในเขต พื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 3 ที่มีปริมาณสหกรณ์ประเภทโคนมซึ่งขยายธุรกิจด้วยการ ผลิตอาหารสัตว์จำหน่ายและมีการศึกษาเปรียบเทียบกันในพื้นที่และนอกพื้นที่ด้วย เพื่อจะได้เป็น แนวทางให้กับผู้สนใจหรือบุคลากรของ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ใช้เป็นประโยชน์ในการให้ คำแนะนำการวางระบบการควบคุมภายในสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจผลิตอาหารสัตว์ได้ โดยได้ศึกษา สหกรณ์ในพื้นที่ที่มีโรงงานอาหารสัตว์จดทะเบียนตามกฎหมาย จำนวน 2 สหกรณ์เป็น กรณีศึกษา ประกอบด้วย 1) สหกรณ์โคนมปากช่อง จำกัด(สหกรณ์ ก) จังหวัดนครราชสีมา เป็นสหกรณ์ขนาดใหญ่พิเศษ 2) สหกรณ์โคนมพิมาย จำกัด(สหกรณ์ ข) จังหวัดนครราชสีมาเป็น

สหกรณ์ขนาดใหญ่มาก และศึกษาเปรียบเทียบกับสหกรณ์นอกพื้นที่ สหกรณ์โคนมไทยมิลล์ จำกัด(สหกรณ์ ค) จังหวัดสระบุรี โดยศึกษาระบบการควบคุมภายในการผลิตอาหารสัตว์ ประกอบด้วย 1) ระบบงานและโครงสร้างองค์กร ได้แก่ การจัดโครงสร้างองค์กร การแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างส่วนงาน ระบบเอกสารการบัญชี สมุดบัญชีที่เกี่ยวข้อง บัญชีย่อยและทะเบียนคุมต่างๆ และการจัดทำรายงานทางการเงิน การกำหนดระเบียบและวิธีปฏิบัติงานรวมทั้งการนำเทคโนโลยีคอมพิวเตอร์ช่วยปฏิบัติงาน 2) ด้านระบบงานการบริหารจัดการ ด้านการผลิตอาหารสัตว์ ได้แก่ กระบวนการผลิตของเครื่องจักรและการสูญเสียหรือลดหย่อนในกระบวนการตั้งแต่จัดซื้อ การดำเนินการผลิต การควบคุมคุณภาพและการเก็บรักษาวัตถุดิบ และ 3) ด้านการควบคุมภายในของสหกรณ์และการใช้เทคโนโลยีช่วยปฏิบัติงาน ได้แก่ ระบบการจัดซื้อและการผลิตซึ่งเป็นการผลิตตามความต้องการซื้อของลูกค้า ระบบการจำหน่ายสินค้าเงินสดและเงินเชื่อ และการติดตามหนี้ การบริหารจัดการสินค้าคงเหลือ เช่น การควบคุมการรับจ่ายสินค้า การอนุมัติรายการ การตรวจสอบคุณภาพสินค้าและการตรวจนับสินค้า เพื่อศึกษาจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายใน นำไปสู่การปรับปรุงระบบการควบคุมภายในให้เหมาะสมกับสหกรณ์ เพื่อให้เกิดการส่งเสริมและพัฒนาระบบการผลิตอาหารสัตว์ให้มีต้นทุนที่ต่ำแต่มีคุณภาพเหมาะสมกับโคนมในการให้น้ำนมดิบแก่สมาชิก ขั้นตอนการดำเนินการ แบ่งได้เป็น 4 ส่วน คือ 1) การศึกษากฎหมายแนวปฏิบัติหรือมาตรฐานต่างๆที่เกี่ยวกับการผลิตอาหารสัตว์ 2) ศึกษาข้อมูลทั่วไปพื้นฐานของสหกรณ์เป็นรายสหกรณ์ เนื่องจากสหกรณ์มีความแตกต่างกันในลักษณะการบริหารจัดการ ได้แก่ โครงสร้างการบริหารจัดการ จำนวนสมาชิก ฐานะการเงิน ปริมาณธุรกิจและผลการดำเนินงาน 3) ศึกษาและวิเคราะห์ระบบการควบคุมภายในและระบบบัญชีธุรกิจผลิตอาหารสัตว์ กระบวนการผลิต การตลาด และการเก็บรักษาสินค้าสำเร็จรูปรายสหกรณ์ และ 4) สรุปผลการศึกษาเป็นแนวทางการวางระบบการควบคุมภายในสหกรณ์ที่มีการผลิตอาหารสัตว์จำหน่าย ผลการศึกษาสหกรณ์ตัวอย่างมีรูปแบบการดำเนินงานและลักษณะการดำเนินธุรกิจที่คล้ายกัน แตกต่างกันในการบริหารจัดการภายในโรงงานผลิตอาหารสัตว์วิธีการทดสอบการสูญเสียน้ำหนักและการลดหย่อนสูญเสีย วิธีการคำนวณต้นทุนการผลิตที่มีการคำนวณตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ แตกต่างกันในส่วนการคำนวณเพื่อกำหนดราคาขายแต่ละสหกรณ์จะมีการคำนวณเฉลี่ยค่าใช้จ่ายการผลิตที่ต่างกัน เช่น การคำนวณจากกำลังการผลิตเครื่องจักรเต็มประสิทธิภาพ การคำนวณจากกำลังการผลิตเครื่องจักรปกติ หรือการคำนวณเฉลี่ยค่าใช้จ่ายการผลิตและค่าใช้จ่ายบริหารทุกรายการ เป็นต้น สำหรับการวางระบบควบคุมภายในสหกรณ์แต่ละแห่งมีการใช้เทคโนโลยีคอมพิวเตอร์ช่วยปฏิบัติงานการผลิตและการจำหน่าย ตามความสามารถที่สหกรณ์สามารถลงทุนในเทคโนโลยีได้แต่ในส่วนระบบบัญชีสหกรณ์ใช้โปรแกรมระบบบัญชีแยกประเภท กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ซึ่งมีรูปแบบและระบบการควบคุมภายในตามแบบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดสามารถช่วยให้จัดทำบัญชีและ

รายงานทางการเงินได้ถูกต้อง ตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ การศึกษาการดำเนินธุรกิจผลิตอาหารสัตว์สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

1. การศึกษาระบบงานและโครงสร้างองค์กร

สหกรณ์แต่ละแห่งมีการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างส่วนงานโดยสหกรณ์ที่ผลิตอาหารสัตว์จะมีการจัดโครงสร้างองค์กรของโรงงานผลิตอาหารสัตว์แยกส่วนจากสำนักงานใหญ่ มีการแต่งตั้งอนุกรรมการดูแลระบบการจัดการโรงงานอาหารสัตว์ร่วมกับผู้จัดการโรงงาน มีการจัดโครงสร้างการทำงานของเจ้าหน้าที่ปฏิบัติงานใน 3 ส่วนงาน คือ ส่วนงานจัดซื้อ ส่วนงานการผลิต ส่วนงานการตลาด และมีส่วนงานด้านบัญชีสำหรับสหกรณ์ที่มีโรงงานห่างไกลจากสำนักงานใหญ่ และอาจมีการจัดทำบัญชีโดยสำนักงานใหญ่สำหรับโรงงานที่มีพื้นที่ดำเนินการในบริเวณเดียวกัน มีการกำหนดระเบียบที่เกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจผลิตอาหารสัตว์โดยตรง 2 แห่ง และใช้ระเบียบที่เกี่ยวข้องในการบริหารจัดการงาน 1 แห่ง เช่น ระเบียบเกี่ยวกับการจัดซื้อและระเบียบเกี่ยวกับการขายเชื่อ มีการจัดทำเอกสารตามระบบเอกสารทางบัญชี สมุดบัญชีที่เกี่ยวข้อง บัญชีย่อยและทะเบียนคุมต่าง ๆ เป็นปัจจุบัน มีการนำเทคโนโลยีคอมพิวเตอร์มาช่วยในการวางระบบและการทำงานซึ่งช่วยลดข้อผิดพลาดในการบันทึกข้อมูลได้แต่ก็ยังมีส่วนงานที่ยังจัดทำและบันทึกข้อมูลด้วยมือซึ่งต้องมีการควบคุมตรวจสอบเพื่อป้องกันความผิดพลาด

2. ด้านระบบงานการบริหารจัดการ การผลิตอาหารสัตว์ของสหกรณ์มีการผลิตอาหารสัตว์ควบคุมเฉพาะและได้รับการตรวจสอบรับรองโดยกรมปศุสัตว์ ในกระบวนการมีการตรวจสอบคุณภาพวัตถุดิบและสินค้าที่ผลิตเสร็จ

2.1) กระบวนการดำเนินธุรกิจและการผลิตอาหารสัตว์

การดำเนินธุรกิจผลิตอาหารสัตว์ของสหกรณ์จะมีการขออนุญาตเป็นผู้ประกอบการ และขึ้นทะเบียนกับกรมปศุสัตว์และปฏิบัติการภายใต้พระราชบัญญัติควบคุมคุณภาพอาหารสัตว์ พ.ศ. 2558 สำหรับผลการศึกษามีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1) สหกรณ์ ก มีการผลิตสินค้า 3 ชนิดโดยกำลังการผลิตขึ้นอยู่กับชนิดสินค้าที่ผลิตดังนี้

1.1) อาหารเม็ดสำเร็จรูป มีรายการสินค้า คือ สูตร PC814 14% เม็ด กำลังการผลิต 16 ตันต่อวัน, PC818 18% เม็ด กำลังการผลิต 16 ตันต่อวัน, PC919S กำลังการผลิต 18 ตันต่อวัน, PC921S 21% เม็ด กำลังการผลิต 18 ตันต่อวัน กำลังการผลิตต่อเดือนของอาหารเม็ดสำเร็จรูปขึ้นอยู่กับเบอร์อาหารที่ผลิต ขนาดบรรจุถุงละ 30 กิโลกรัม

1.2) อาหารผงสำเร็จรูป มีรายการสินค้า คือ PO-014 กำลังการผลิต 20 ตันต่อวัน, PO-016 กำลังการผลิต 20 ตันต่อวัน, PO-018 กำลังการผลิต 20 ตันต่อวัน, PO-035

กำลังการผลิต 20 ตันต่อวัน PC714 14%ผง กำลังการผลิต 18 ตันต่อวัน, PC716 16% ผง PC718 18% ผง กำลังการผลิต 18 ตันต่อวัน โดยสรุปกำลังการผลิตต่อเดือนสำหรับอาหารผงสำเร็จรูป คือ 400-430 ตันต่อเดือน ขนาดบรรจุถุงละ 30 กิโลกรัม

1.3) อาหาร TMR ประกอบด้วย สูตร TMR12% กำลังการผลิต 8 ตันต่อวัน, สูตร TMR15% กำลังการผลิต 8 ตันต่อวัน โดยสรุปกำลังการผลิตต่อเดือนสำหรับอาหาร TMR คือ 180-200 ตันต่อเดือน ขนาดบรรจุถุงละ 30 กิโลกรัม

สหกรณ์จะมีการจัดซื้อวัตถุดิบและมีการเตรียมวัตถุดิบ เมื่อจัดซื้อสหกรณ์จะรับวัตถุดิบและมีการตรวจรับวัตถุดิบ QC และนำส่งตรวจค่าโภชนะทุกๆ 3 เดือนทั้งกับกรมปศุสัตว์และกับบริษัทเอกชน และรับวัตถุดิบเข้าจัดเก็บในถังเก็บวัตถุดิบและมีการแยกสิ่งแปลกปลอมในวัตถุดิบด้วยตะแกรงร่อนตักจับโลหะ คัดแยกสิ่งปลอมปน วัตถุดิบที่หยาบจะไม่ให้มีขนาดเล็กลง ส่วนวัตถุดิบที่ละเอียด/ชื้น เก็บในถังรอมผสม โดยจะชั่งวัตถุดิบแต่ละชนิดตามสูตร รวมทั้งแร่ธาตุด้วย ช่างควบคุมเครื่องจะป้อนสูตรอาหารและตั้งค่าเครื่องผสมให้ผสมอาหารตามสูตรส่งต่อไปที่ถังเก็บรออัดเม็ด ในขั้นตอนอัดเม็ดจะใช้ความร้อนทำให้อาหารมีอุณหภูมิสูงขึ้นเมื่ออัดเม็ดเสร็จต้องรอให้อุณหภูมิลดลงก่อนผ่านเครื่องคัดแยกขนาดส่งเก็บถังรอบรรจุ ถุงละ 30 กิโลกรัม พนักงานจะตรวจคุณภาพ (QC) หากไม่ผ่านเกณฑ์จะจัดการ NC (Control of Nonconforming Products) ซึ่งเป็นกระบวนการควบคุมคุณภาพผลิตภัณฑ์ที่ไม่เป็นไปตามข้อกำหนด จำแนก/คัดแยกออกและควบคุมเพื่อป้องกันการนำไปใช้ใหม่หรือส่งมอบโดยไม่ตั้งใจ สำหรับการผสมอาหาร TMR จะมีการเตรียมวัตถุดิบ และดำเนินการผสมอาหารพร้อมบรรจุและตรวจสอบคุณภาพแล้วส่งเข้าคลังสินค้ารอนำส่งผู้ซื้อ

2) สหกรณ์ ข มีสินค้าที่ผลิต 2 แบบ คือ อาหารสำเร็จรูปชนิดผง และอาหารสำเร็จรูปชนิดเม็ดสหกรณ์จะมีการตรวจสอบคุณภาพวัตถุดิบก่อนการรับวัตถุดิบหากวัตถุดิบไม่ได้คุณภาพตามมาตรฐาน สหกรณ์จะปฏิเสธการรับวัตถุดิบและรับวัตถุดิบเข้าจัดเก็บในถังเก็บวัตถุดิบหรือไซโลแยกเก็บตามแต่ละชนิด เช่น วัตถุดิบหยาบ วัตถุดิบละเอียด วัตถุดิบชนิดเหลว เป็นต้น และมีการเตรียมวัตถุดิบก่อนส่งเข้าสู่กระบวนการผสมอาหาร ซึ่งวัตถุดิบชนิดหยาบที่จะต้องบดหรือไม่เพื่อเตรียมวัตถุดิบให้พร้อมก่อนจะส่งเข้าเครื่องบด/โม่ จึงจะลำเลียงเก็บในถังพักวัตถุดิบรอชั่ง เมื่อจะเริ่มกระบวนการผสมอาหารจะลำเลียงวัตถุดิบเข้าเครื่องผสม ซึ่งเจ้าหน้าที่จะกำหนดสูตรอาหารที่ห้องควบคุมเครื่อง จากนั้น เครื่องจักรจึงจะชั่งวัตถุดิบตามสูตรและผสมวัตถุดิบให้เป็นเนื้อเดียวกัน ลำเลียงเข้าเครื่องจักรอัดเม็ดเพื่อให้ได้อาหารสัตว์อัดเม็ดส่งเข้าเครื่องระบายความร้อนเนื่องจากในกระบวนการอัดเม็ดจะมีการผสมกับกากน้ำตาลร้อนและมีความร้อนเกิดขึ้นระหว่างอัดเม็ด อาหารสัตว์ที่อัดเม็ดเสร็จจะมีอุณหภูมิสูงกว่าปกติต้องระบายความร้อนเพื่อลดอุณหภูมิ และส่งเข้าตะแกรงร่อนฝุ่นอาหารจึงจะลำเลียงเข้าเก็บในไซโลหรือถังเก็บอาหารอัดเม็ด ส่วนอาหารผสมสำเร็จรูปแบบผงหลังจากผสมวัตถุดิบในถังผสมอาหารแล้วจะลำเลียงเข้า

เก็บในถังเก็บอาหารผงทันทีเพื่อรอบรรจุภายหลัง ก่อนบรรจุทั้งอาหารชนิดเม็ดและชนิดผงจะลำเลียงอาหารสัตว์เข้าถังซึ่งและทำการชั่งอาหารสัตว์ที่ผลิตเสร็จแล้วลำเลียงต่อไปที่เครื่องบรรจุและส่งสินค้าที่บรรจุเสร็จเข้ากระบวนการตรวจคุณภาพ หรือ QC หากไม่ผ่านส่วนที่สามารถนำไปปรับปรุงคุณภาพเป็นสินค้าสำเร็จรูปได้อีกครั้งเจ้าหน้าที่จะลำเลียงเข้าถังผสมอาหารอีกรอบเพื่อเริ่มกระบวนการใหม่ หากเป็นสินค้าที่ไม่สามารถปรับปรุงได้/ไม่ผ่าน QC จะรวบรวมเพื่อสรุปรายงานการผลิตตามรอบการผลิตเสนอคณะกรรมการดำเนินการประจำเดือนเพื่อขอตัดสินค้าเสื่อมคุณภาพต่อไป ส่วนสินค้าที่ผ่าน QC จะลำเลียงผ่านสายพานลำเลียงเข้าเก็บที่คลังสินค้าของสหกรณ์เพื่อรอจำหน่าย สหกรณ์จะมีการสูญเสียในขั้นตอนการผลิตในส่วนขั้นตอนการอัดเม็ดและขั้นตอนลำเลียงผ่านตระแกรงร่อนฝุ่นและในขั้นตอนการตรวจคุณภาพที่มีสินค้าไม่ผ่านเกณฑ์จะมีการจัดการ NC (Control of Nonconforming Products) ซึ่งเป็นกระบวนการควบคุมคุณภาพผลิตภัณฑ์ที่ไม่เป็นไปตามข้อกำหนด จำแนก/คัดแยกออกและควบคุมเพื่อป้องกันการนำไปใช้ใหม่หรือส่งมอบโดยไม่ตั้งใจ ตามข้อกำหนดของกรมปศุสัตว์ นอกจากการตรวจสอบคุณภาพของเจ้าหน้าที่สหกรณ์ สหกรณ์จะได้รับการสุ่มตัวอย่างทุก 3 เดือน เพื่อทดสอบคุณภาพโดยกรมปศุสัตว์ซึ่งเป็นกระบวนการควบคุมคุณภาพอาหารสัตว์ของภาครัฐตามกฎหมาย

สินค้าที่สหกรณ์ผลิตได้ คือ 1) อาหารเม็ดสำเร็จรูป มีรายการสินค้า คือ สูตร พม.14, พม.21S สูตร พม.21, สูตร พม.17 สูตร ขนาดบรรจุถุงละ 30 กิโลกรัม 2) อาหารผงสำเร็จรูป มีรายการสินค้า คือ สูตร พม.21ผง, สูตร พม.17ผง, สูตร พม.ผงโคเนื้อ , สูตร พม.21Sผง, สูตร พม.22ผง ขนาดบรรจุถุงละ 30 กิโลกรัม

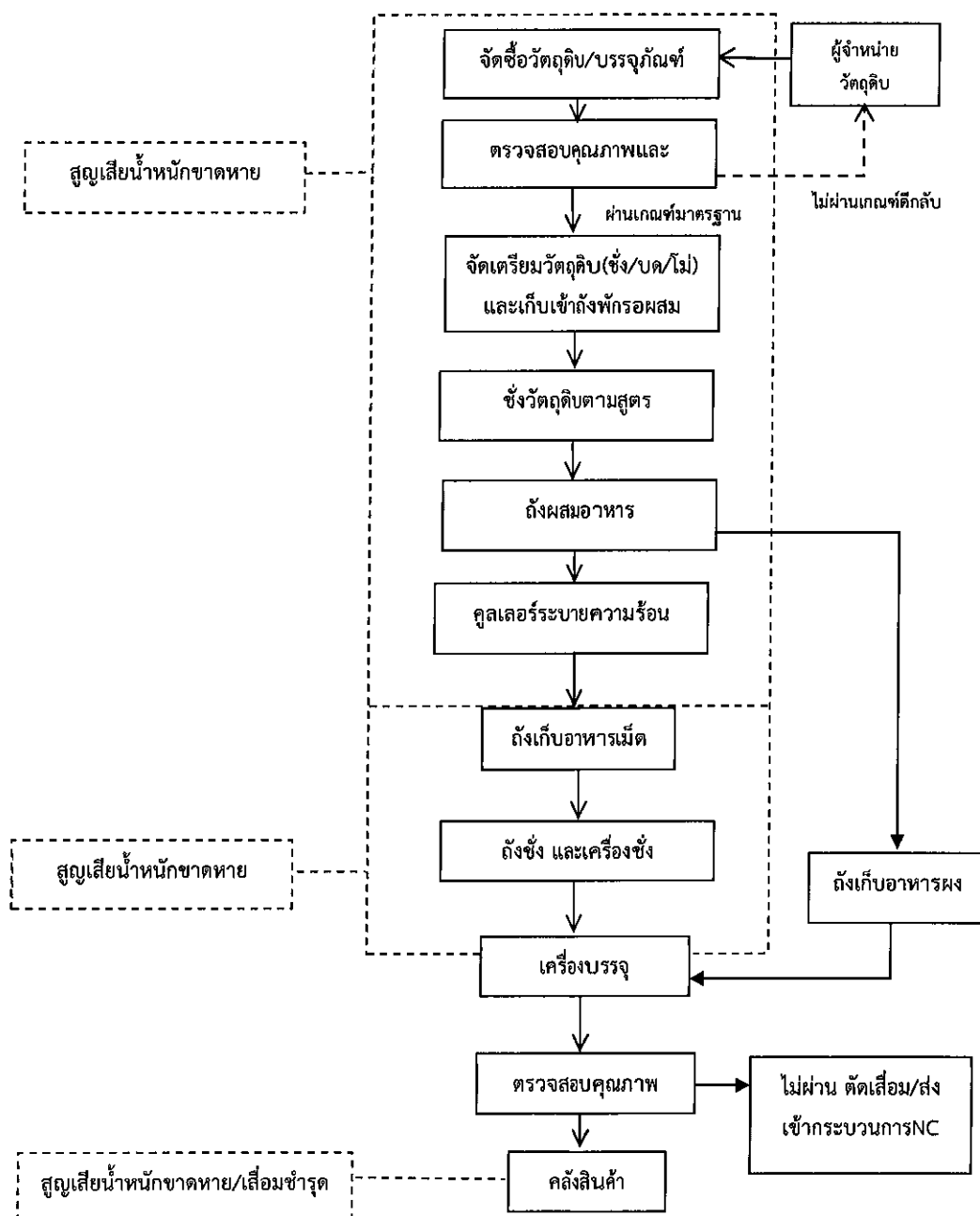
สหกรณ์ไม่มีการผสมอาหาร TMR จำหน่ายเน้นการผลิตอาหารสำเร็จรูปและมีการจำหน่ายวัตถุดิบสำหรับสมาชิกที่ต้องการซื้อต่อจากสหกรณ์เพื่อนำไปผสมเองในฟาร์มบรรจุขนาด 50 กิโลกรัมต่อถุง

3) สหกรณ์ ค การผลิตอาหารสัตว์มีการผลิตอาหารสำเร็จรูปชนิดเม็ด ชนิดผง ตามสูตรสหกรณ์วัตถุดิบที่ใช้ คือ วัตถุดิบหายาบ ได้แก่ ข้าวโพด รำละเอียด มันสำปะหลัง กากปาล์ม กากถั่วเหลือง กากน้ำตาล การเปียร์แห้ง เกลือ รำหายาบ กากมันสำปะหลัง และแร่ธาตุ ได้แก่ ยูเรีย แคลเซียมฟอสเฟต ฟูลแฟตบายพาส และวัตถุดิบอื่น ๆ ซีโอไลท์ เป็นต้น เมื่อสหกรณ์จัดซื้อวัตถุดิบจะจัดซื้อตามระเบียบสหกรณ์ เนื่องจากวัตถุดิบมีราคาเปลี่ยนแปลงทุกวัน สหกรณ์จะมีการสืบราคาเพื่อเปรียบเทียบราคาวัตถุดิบทุกวันมีคณะอนุกรรมการจัดซื้อวัตถุดิบตามความต้องการของฝ่ายโรงงาน โดยสหกรณ์จะจัดซื้อวัตถุดิบในพื้นที่หรือพื้นที่ใกล้เคียง เมื่อนำส่งวัตถุดิบผู้ขายจะแจ้งน้ำหนักต้นทุนและราคาที่ตกลงซื้อ เมื่อรถขนส่งถึงสหกรณ์จะชั่งน้ำหนักบรรทุกที่สหกรณ์อีกครั้งและถือใช้น้ำหนักปลายทางบันทึกรายการซื้อวัตถุดิบ และมีการตรวจสอบคุณภาพวัตถุดิบและเก็บตัวอย่างวัตถุดิบไว้รอส่งตรวจกับกรมปศุสัตว์อีกครั้งด้วย นอกจากนี้สหกรณ์จะเก็บตัวอย่างเพื่อทดสอบอัตราการสูญเสียน้ำหนัก เมื่อดำเนินการผลิตจะมี

การชั่งวัตถุดิบเพื่อสรุปน้ำหนักที่ขาดหายไปของวัตถุดิบที่ซื้อมาคราวแรก ก่อนผลิตโดยในกระบวนการผลิตอาหารสัตว์ก็จะเกิดการสูญหายในระหว่างทางด้วยเช่นกัน จึงมีการควบคุมปริมาณทุกขั้นตอนและเคลื่อนย้ายเข้าเก็บในถังเก็บวัตถุดิบหรือไซโลเตรียมผลิต ตรวจสอบเช็คความพร้อมของอุปกรณ์และเครื่องมือให้เรียบร้อย แล้วจึงชั่งวัตถุดิบตามสัดส่วนที่กำหนดในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ วัตถุดิบจะถูกลำเลียงเข้าเครื่องบดและนำมาผสมในถังผสม เมื่อผสมเสร็จแล้วฝ่ายควบคุมคุณภาพของสหกรณ์จะตัดอาหารสำเร็จรูปส่วนหนึ่ง เพื่อนำไปตรวจสอบคุณภาพเบื้องต้น และส่วนหนึ่งจะส่งให้กรมปศุสัตว์ตรวจสอบอีกทางหนึ่ง เมื่อผสมอาหารเสร็จเรียบร้อยแล้ว เจ้าหน้าที่จะทำการบรรจุอาหารสำเร็จรูป โดยการชั่งน้ำหนักและบรรจุลงในถุง ขนาด 50 กิโลกรัมต่อถุงหรือขนาด 30 กิโลกรัมต่อถุง ทั้งนี้ สีของถุงจะแตกต่างกันตามสูตรที่ผลิต เมื่อบรรจุลงในถุงเสร็จเรียบร้อยแล้ว อาหารสำเร็จรูปจะถูกลำเลียงไปเก็บที่อาคารเก็บสินค้าสำเร็จรูปโดยแยกตามสีถุง ทั้งนี้ การจัดเก็บจะต้องให้มีความสะดวกต่อการเบิกมาจำหน่ายในลักษณะเข้าก่อนออกก่อน จากนั้นฝ่ายผลิตจะจัดทำรายงานการผลิตจากโปรแกรมคอมพิวเตอร์ส่งให้ฝ่ายบัญชีจัดทำบัญชีเกี่ยวกับการผลิตรวมถึงจัดทำทะเบียนคุมวัตถุดิบ ทะเบียนคุมวัสดุ และทะเบียนคุมสินค้าสำเร็จรูป เมื่อจำหน่ายสหกรณ์จะให้บริการสมาชิกโดยขนส่งให้ถึงฟาร์มสมาชิกแบบไม่คิดค่าขนส่ง หรือสมาชิกอาจมารับสินค้าเองที่สหกรณ์ และสหกรณ์จะขายเป็นเงินเชื่อให้สมาชิกให้เครดิต 45 วัน

จากการศึกษาการดำเนินธุรกิจผลิตอาหารสัตว์เปรียบเทียบ 3 สหกรณ์ พบว่า ในการดำเนินธุรกิจผลิตอาหารสัตว์มีผลิตภัณฑ์ที่สหกรณ์ผลิต เหมือนกัน คือ การผลิตอาหารผสมสำเร็จรูปชนิดเม็ดและชนิดผง และมีการริเริ่มให้บริการผสมอาหาร TMR เพื่อส่งเสริมคุณค่าโภชนาการในโคนมเพื่อให้เกษตรกรได้ผลผลิตน้ำนมที่มากขึ้นและลดต้นทุนในฟาร์ม สำหรับการผลิตอาหารสัตว์มีขั้นตอนการกระบวนการผลิตที่สำคัญ สรุปได้ดังนี้

การผลิตอาหารผสมสำเร็จรูป



ภาพที่ 1 กระบวนการผลิตอาหารสัตว์สำเร็จรูป ชนิดผงและชนิดเม็ด

ในกระบวนการผลิตอาหารสำเร็จรูปมีจุดควบคุมที่ควรพิจารณาคือ

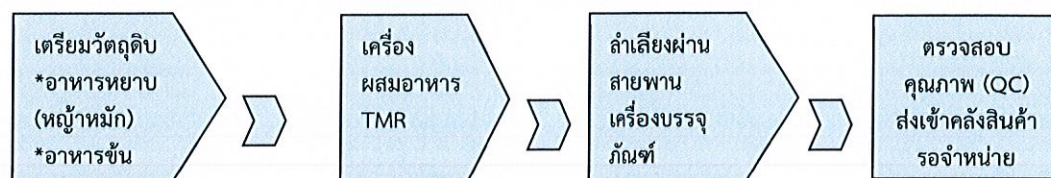
1.1) คุณภาพ ในขั้นตอนการตรวจรับวัตถุดิบ และขั้นตอนสุดท้ายสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตเสร็จสมบูรณ์ต้องคำนึงถึงคุณภาพ/มาตรฐานวัตถุดิบที่จะนำมาผลิตต้องได้คุณภาพตามเกณฑ์ที่กรมปศุสัตว์กำหนด หากไม่ได้ตามข้อกำหนดจะตัดเสื่อมคุณภาพและนำเข้ากระบวนการ NC ซึ่งเป็นการควบคุมผลิตภัณฑ์ที่ไม่เป็นไปตามข้อกำหนด โดยอาจแปรรูปซ้ำ หรือ เพิ่มขั้นตอนภายในกระบวนการเพื่อให้มั่นใจว่าไม่เป็นอันตรายต่อความปลอดภัยและอยู่ในระดับที่ยอมรับได้หรือทำลายโดยกำจัดเป็นขยะ เป็นต้น

1.2) การสูญเสียน้ำหนัก ในขั้นตอนรับวัตถุดิบจะมีการตรวจรับวัตถุดิบตรวจสอบและใช้น้ำหนักที่ซึ่งเข้าโรงงานเป็นปริมาณรับซื้อและคำนวณราคาซื้อวัตถุดิบ และเมื่อรับวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิตจะมีการซึ่งเข้าและจัดเตรียมวัตถุดิบที่มีขนาดใหญ่หรือชนิดหยาบซึ่งต้องอาศัยการบด/ไม่ ผ่านเครื่องบดและเก็บเข้าถังพักรอการผสมซึ่งเมื่อจะผสมจะมีการลำเลียงผ่านเครื่องซึ่งซึ่งระหว่างนี้จะมีการสูญเสียน้ำหนักซึ่งต้องมีการทดสอบเพื่อเป็นเกณฑ์ตัดสูญเสียใช้ในการปรับปรุงบัญชีรับรู้อำนาจจ่ายของสหกรณ์ และระหว่างกระบวนการผสมอาหาร การอัดเม็ดที่วัตถุดิบจะมีความร้อนและถูกบดอัดด้วยเครื่องอัดเม็ดให้มีขนาดเล็กลงมีความหนาแน่น หรือเมื่อมีการผสมเป็นอาหารผงและมีการดักจับฝุ่นผงระหว่างกระบวนการ ในช่วงนี้มีโอกาสเกิดน้ำหนักขาดหายไปเป็นระยะที่สอง ซึ่งต้องมีการทดสอบให้รู้ว่าจะมีการสูญเสียระหว่างกระบวนการในอัตราเท่าใดด้วย และกระบวนการสุดท้ายเมื่อมีการซึ่งบรรจุจนได้เป็นสินค้าสำเร็จรูปมีโอกาสสูญเสียในขณะที่บรรจุด้วยจึงต้องมีการจัดทำรายงานการผลิตและตรวจสอบซึ่งน้ำหนักแต่ละขั้นตอนจนได้เป็นสินค้าสำเร็จรูปซึ่งสหกรณ์ส่วนใหญ่บรรจุลงละ 30 กิโลกรัมจำหน่าย ดังนั้นการสูญหายในกระบวนการผลิตอาหารสำเร็จรูปสหกรณ์จึงควรมีการทดสอบการสูญเสียและมีโอกาสเกิดใน 3 ช่วงดังกล่าว

1.3) การจัดเก็บ การดูแลและจำหน่าย ในกระบวนการผลิตจนถึงการจัดเก็บสหกรณ์ควรคำนึงถึงวิธีการเก็บใช้วัตถุดิบ การจัดเก็บและการเบิกสินค้าขนส่งถึงมือลูกค้า/สมาชิก ซึ่งควรมีการจัดลำดับตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน (FIFO) ทั้งในส่วนการควบคุมวัตถุดิบ ควบคุมบรรจุภัณฑ์และควบคุมสินค้า รวมถึงการเก็บรักษาในที่ที่เหมาะสมกับลักษณะวัตถุดิบและสินค้าด้วยเพื่อป้องกันการชำรุด เสื่อมสภาพตามมาและจัดให้มีการตรวจนับวัตถุดิบและสินค้าคงเหลือเปรียบเทียบกับทะเบียนคุมอย่างสม่ำเสมอเพื่อเป็นการควบคุมและป้องกันรวมทั้งมีการตรวจสอบสภาพวัตถุดิบและสินค้าไปด้วยในคราวเดียวกัน จะช่วยลดการสูญเสียของสหกรณ์ได้

1.4) การส่งตัวอย่างตรวจสอบตามหลักเกณฑ์ที่กรมปศุสัตว์กำหนด เป็นการควบคุมคุณภาพวัตถุดิบและอาหารสัตว์สำเร็จรูป และช่วยให้สหกรณ์สามารถบริหารจัดการและทำธุรกิจผลิตอาหารสัตว์ได้ตามมาตรฐาน มีช่องทางการจำหน่ายได้อย่างต่อเนื่องเป็นผู้ประกอบการที่สามารถแข่งขันได้ในตลาด

การผลิตอาหารผสม TMR มีลำดับขั้นตอนดังนี้



ภาพที่ 2 แสดงลำดับขั้นตอนการผลิตอาหารสัตว์ TMR

จากการศึกษาการจัดการธุรกิจผลิตอาหารสัตว์ในส่วนการผลิตอาหารผสม TMR พบว่า สหกรณ์จะผสมอาหาร TMR จำหน่ายโดยใช้วัตถุดิบอาหารสด เช่น ต้นข้าวโพดสับ ละเอียด หรือหญ้าเนเปียร์สด ฟางอัด หรือจำหน่ายเป็นข้าวโพดผสมหญ้าหมัก เป็นต้น นำมา ผสมกับแร่ธาตุหรือสารเสริมตามคำสั่งซื้อของสมาชิก จะไม่ผลิตและเก็บไว้นานเนื่องจากไม่สามารถควบคุมคุณภาพของแร่ธาตุหรือวัตถุดิบให้คงเดิมได้ตลอดระยะเวลาการเก็บรักษา จึงไม่มีการผลิตและเก็บเข้าคลังสินค้าเช่นเดียวกับอาหารสำเร็จรูปแต่จะรับคำสั่งซื้อและผลิตเป็นครั้งไป ดังนั้น สหกรณ์อาจให้บริการผสมอาหารเพื่อส่งเสริมการใช้อาหารคุณภาพและต้นทุนต่ำ โดยไม่ผลิตและจำหน่ายเป็นสินค้าหลักของสหกรณ์ได้ โดยเป็นเพียงรับรายได้จากการให้บริการผสมอาหารและกำหนดระเบียบปฏิบัติให้ชัดเจนจะทำให้สามารถให้บริการสมาชิกได้ตามความต้องการ และช่วยลดภาระค่าใช้จ่ายการสูญหายหรือเสื่อมสภาพของวัตถุดิบและแร่ธาตุได้

2.2) เอกสารการบัญชีที่เกี่ยวข้อง จากการศึกษาระบบเอกสารและการบันทึกบัญชีสหกรณ์ พบว่า สหกรณ์ใช้โปรแกรมระบบบัญชีที่พัฒนาโดยกรมตรวจบัญชี คือ โปรแกรมระบบบัญชี แยกประเภท GL สหกรณ์บันทึกบัญชีเป็นไปตามหลักการบัญชีคู่ มีการใช้เอกสารใบสำคัญต่างๆ จากระบบงาน เช่น ใบสำคัญรับ ใบสำคัญจ่าย ใบโอนบัญชี และรายงานจากระบบงาน เช่น รายงานการใบสำคัญรับ รายงานใบสำคัญจ่าย รายงานใบสำคัญโอนบัญชี ซึ่งมีทั้งแบบ รายละเอียดและแบบสรุป สามารถเรียกรายงานตามรอบระยะเวลาที่ผู้ต้องการเช่น รายวัน รายเดือน รายปี เป็นต้น และยังสามารถพิมพ์รายงานเพื่อนำไปใช้ประโยชน์ได้ นอกจากนี้ยังมี สมุดบัญชีเงินสด สมุดรายวันทั่วไป สมุดบัญชีแยกประเภทและรายงานทางการเงินต่างๆ เช่น รายงานงบทดลองแบบ 6 ช่อง แบบ 12 ช่อง รายงานงบการเงินต่างๆ พร้อมหมายเหตุ ประกอบงบการเงิน ซึ่งมีรูปแบบตามที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ขั้นตอนการจัดทำบัญชีของ สหกรณ์มีรูปแบบเดียวกัน ดังนี้

1) การจัดทำเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี รายการเงินทุกรายการที่เกิดขึ้นต้องมี เอกสาร ประกอบการบันทึกบัญชี โดยต้องจำแนกรายการเงินเป็นการรับเงินและการจ่ายเงิน

จากนั้นนำมาแยก ประเภทต่างๆ เช่น รับเงินค่าขายอาหารสัตว์ รับเงินค่าขายผลิตภัณฑ์นม
จ่ายเงินค่าวัตถุดิบ จ่ายเงินค่าน้ำมันดิบ จ่ายเงินเดือน หรือค่าจ้างแรงงาน เป็นต้น

1) การบันทึกรายการในสมุดบัญชี โดยนำข้อมูลรายการเงินที่บันทึกในเอกสาร
ประกอบการบันทึกบัญชีไปบันทึกในสมุดบันทึกรายการขั้นต้น ได้แก่ สมุดเงินสดรับ สมุดเงินสด
จ่าย สมุดซื้อ สมุดขาย และสมุดรายวันทั่วไป โดยเรียงตามลำดับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นและนำไปบันทึก
รายการในสมุดบันทึกรายการขั้นปลาย ได้แก่ บัญชีย่อยและทะเบียนต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อ
แสดงรายละเอียดของรายการเงินนั้นๆ และในวันสิ้นเดือนหรือสิ้นปีต้องเปรียบเทียบยอดคงเหลือ
ในบัญชีย่อยและทะเบียนต่างๆ กับยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทแต่ละบัญชี หากการจัดทำ
ถูกต้องยอดคงเหลือจะต้องเท่ากัน สำหรับสหกรณ์ที่ใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ช่วยบันทึกบัญชีใน
ส่วนระบบสินค้าปัจจุบันการบันทึกรายการสมุดขั้นต้นในส่วนของสมุดซื้อ สมุดขาย สินค้ามีชื่อ
เรียกเป็น รายงานรายละเอียดการซื้อ รายงานรายละเอียดการขาย ส่วนสมุดบัญชีย่อยหรือ
ทะเบียนต่างๆ ก็มีชื่อเรียกแตกต่างออกไปเช่น รายงานการเคลื่อนไหวสินค้า รายงานการ
เคลื่อนไหวลูกหนี้ รายงานการเคลื่อนไหวเจ้าหนี้ เป็นต้น แต่รูปแบบการแสดงรายการมี
วัตถุประสงค์เดียวกัน ตามแต่ผู้พัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์จะออกแบบและพัฒนาโดยในยุค
ปัจจุบันสามารถพัฒนาการจัดทำรายงานต่างๆ เพิ่มเติมได้ตามความต้องการนำข้อมูลไปใช้
ประโยชน์ของผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงาน

3) การจัดทำผังบัญชีและงบทดลอง เพื่อหายอดคงเหลือของบัญชีแยกประเภทแต่ละ
บัญชีและจัดเก็บในรูปแบบงบทดลอง เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องในเบื้องต้นของการบันทึก
รายการบัญชีและนำไปจัดทำงบการเงิน

4) วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับธุรกิจ ซึ่งประกอบด้วย การซื้อวัตถุดิบเป็นเงินสดและ
เงินเชื่อ การจำหน่ายผลิตภัณฑ์เป็นเงินสดและเงินเชื่อ วิธีการคำนวณอัตราสูญหายของวัตถุดิบ

5) การปิดบัญชีและการปรับปรุงบัญชี ซึ่งมี 3 ลักษณะคือการปิดบัญชีประจำวัน
การปิดบัญชีประจำเดือนและการปิดบัญชีประจำปี

6) การจัดทำงบการเงิน เพื่อแสดงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของสหกรณ์
ประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน งบต้นทุนขาย/บริการ งบต้นทุนการผลิต
และหมายเหตุประกอบงบการเงิน

สรุปผลการศึกษาการจัดทำเอกสารและการบัญชีของสหกรณ์

1. จากการศึกษาการวางระบบบัญชีด้วยเทคโนโลยีคอมพิวเตอร์ สหกรณ์ที่มีการวางระบบ
โดยการเชื่อมโยงเครือข่ายแบบ Network จะมีความมั่นใจในรายการทางการเงินที่ปรากฏ
มากกว่าสหกรณ์ที่วางระบบคอมพิวเตอร์แบบแยกส่วน Stand alone และยังต้องใช้บุคลากรใน
การควบคุมตรวจสอบและใช้เวลาในการทำงานด้านการตรวจสอบความถูกต้องก่อนการบันทึก
บัญชีมากกว่าอีกด้วย ส่วนที่สำคัญที่สหกรณ์ต้องให้ความสำคัญเป็นพิเศษคือ การควบคุมภายใน

ระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ซึ่งต้องมีการวางระบบให้มีผู้ควบคุมตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลที่นำเข้าระบบคอมพิวเตอร์ การใช้โปรแกรมโดยผู้มีหน้าที่โดยตรง การควบคุมสภาพแวดล้อมของระบบงาน และข้อกำหนดในเรื่องต่างๆที่เกี่ยวกับการพัฒนาและการเข้าใช้งานระบบต่างๆของสหกรณ์ ผู้บริหารต้องมีความเข้าใจและให้ความสำคัญกับเรื่องดังกล่าวเป็นพิเศษเพื่อให้เกิดการป้องกัน รักษาระบบงาน และได้ผลเป็นรายงานทางการเงินที่มีคุณภาพเชื่อถือได้สำหรับการจัดทำเอกสารการบัญชีเมื่อมีการใช้คอมพิวเตอร์ช่วยปฏิบัติงานสหกรณ์จะจัดทำเพียง 2 ฉบับ ฉบับจริงมอบให้ผู้รับส่วนสำเนาฉบับบัญชี เจ้าหน้าที่จะจัดพิมพ์รายงานสรุปและรายงานแสดงรายละเอียดในส่วนที่รับหรือการจ่ายของระบบงานไว้เป็นหลักฐานจัดเก็บในรูปกระดาษและมีการสำรองข้อมูลหรือ Data ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์พร้อมจัดให้มีระบบป้องกันรักษาข้อมูลและฐานข้อมูลให้เป็นไปตามระเบียบนโยบายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยมาตรฐานขั้นต่ำการควบคุมภายในและการรักษาความปลอดภัยสำหรับสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ใช้โปรแกรมระบบบัญชีคอมพิวเตอร์ประมวลผลข้อมูล พ.ศ. 2553 แตกต่างกับการทำด้วยมือที่ต้องการเก็บรักษาสำเนาหรือต้นขั้วของเอกสารไว้พร้อมกับจัดทำทะเบียนคุมต้นขั้วและการเบิกใช้เช่น ต้นขั้วใบเสร็จรับเงิน ต้นขั้วใบส่งของ/ใบกำกับสินค้า ต้นขั้วใบกำกับสินค้า/ใบเสร็จรับเงิน เป็นต้น

2. การจัดทำเอกสาร การบันทึกบัญชีและงบการเงิน สหกรณ์มีการจัดทำเอกสารโดยระบบงานบัญชีซึ่งการจัดทำเอกสารมีทั้งส่วนที่เป็นเอกสารการควบคุมงานของผู้ปฏิบัติงานแต่ละส่วนงานโดยสหกรณ์ ก มีการทำรายละเอียดการปฏิบัติงาน (Job Description) ส่วนสหกรณ์ ข และสหกรณ์ ค มีการจัดทำคำสั่งปฏิบัติงานด้านต่างๆ แต่ละตำแหน่งหน้าที่งาน มีการวางโครงสร้างการปฏิบัติงานตามขนาดและปริมาณงานสหกรณ์ การปฏิบัติงานตามกระบวนการงานต่างๆ ในโรงงานสำหรับการผลิตสหกรณ์ทั้ง 3 แห่งจะมีการบันทึกผลการทำงานในแต่ละด้านซึ่งหากสหกรณ์ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานโรงงาน มาตรฐาน HACCP จะต้องมีการบันทึกเกี่ยวกับการควบคุมการใช้เครื่องจักรแต่ละส่วนงานด้วย การบันทึกรายงานการผลิตและการสูญเสียเพื่อเสนอตัดสูญเสียในกระบวนการ สำหรับเอกสารด้านบัญชีมีการจัดทำเอกสารการขออนุมัติซื้อ การเบิกใช้วัตถุดิบเพื่อผลิต การขออนุมัติผลิตตามแผนการผลิต การบันทึกทะเบียนคุมวัตถุดิบ การบันทึกทะเบียนคุมสินค้าและจัดทำรายงานการเคลื่อนไหวสินค้า การบันทึกสมุดซื้อวัตถุดิบ สมุดขายวัตถุดิบ/สินค้า การจัดทำใบเบิกสินค้าเพื่อนำส่ง การบันทึกบัญชีย่อยเจ้าหน้าที่ บัญชีย่อยลูกหนี้การค้า การจัดทำรายงานยอดคงเหลือสินค้า วัตถุดิบ ลูกหนี้การค้า/เจ้าหนี้การค้า รายงานการทดสอบการสูญเสีย รายงานการผลิตสินค้า ใบสำคัญรับ ใบสำคัญจ่าย ใบโอนบัญชีสมุดบัญชีและรายงานทางการเงินจัดทำด้วยโปรแกรมระบบบัญชีแยกประเภท การคำนวณต้นทุนขายและต้นทุนการผลิตเพื่อกำหนดราคาขายประจำเดือน สหกรณ์ที่มีการผลิตอาหารสัตว์เป็นสหกรณ์ที่มีความพร้อมทางด้านเงินทุนจึงสามารถบริหารจัดการธุรกิจบริการสมาชิกได้อย่างมีประสิทธิภาพ

3. จากการศึกษาวิธีการคำนวณต้นทุนการผลิตของสหกรณ์ทั้งสามแห่งจะพบว่าสหกรณ์ ก คำนวณต้นทุนโดยไม่ใช้รายการต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นจริงแต่ใช้วิธีการเฉลี่ยจากกำลังการผลิตของโรงงานแตกต่างจากอีกสองสหกรณ์ที่คำนวณต้นทุนตามงวดที่เกิดขึ้นจริงและสินค้าสำเร็จรูปที่ได้จากการผลิตนำมาเฉลี่ยค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง ซึ่งวิธีการที่สหกรณ์ ก ใช้ควรมีการปรับปรุงใหม่โดยใช้กำลังการผลิตตามที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละงวด ในกรณีศึกษาสหกรณ์ใช้กำลังการผลิต 500 ต้นต่อเดือนซึ่งที่เกิดขึ้นจริงคือ 300 ต้นต่อเดือนโดยค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนไม่ใช่ข้อมูลที่เกิดขึ้นจริงทุกรายการ ดังนั้นเพื่อให้ได้ต้นทุนที่แท้จริงและนำมาใช้บริหารจัดการธุรกิจได้ สหกรณ์ควรใช้กำลังการผลิตจริงและใช้ต้นทุนและค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นจริง สำหรับสหกรณ์ ข มีการคำนวณต้นทุนการผลิตเพื่อใช้กำหนดราคาขายและคิดเป็นต้นทุนของสินค้าโดยใช้ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิตในโรงงานนำมาคำนวณและในสหกรณ์ ค ก็มีการใช้ข้อมูลเช่นเดียวกับสหกรณ์ ข นำมาคำนวณนอกจากนี้ผู้บริหารยังมีความระมัดระวังในการควบคุมต้นทุนมีการนำต้นทุนในส่วนที่ไม่ใช่ต้นทุนทางตรงซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจที่เป็นส่วนของค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารมาคำนวณให้ทราบต้นทุนทั้งหมดของสหกรณ์แล้วจึงเปรียบเทียบราคาขายซึ่งวิธีนี้จะป็นวิธีที่ทำให้การบริหารต้นทุนสินค้าช่วยแก้ไขปัญหาการดำเนินงานได้เป็น การบริหารต้นทุนกำไรที่ดีกว่าทุกสหกรณ์หากนำไปใช้วางระบบให้กับสหกรณ์ที่ผลิตอาหารสัตว์ จะช่วยให้สหกรณ์มีผลตอบแทนที่ดีไม่ขาดทุน และสามารถนำข้อมูลไปใช้ในการจัดหาวัตถุดิบเพื่อลดต้นทุนได้อีกทางหนึ่ง ซึ่งวิธีที่สหกรณ์ ข และสหกรณ์ ค ใช้มีความเหมาะสมและเป็นไปตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ หากนำไปให้คำแนะนำในการวางระบบบัญชีให้แก่สหกรณ์ วิธีที่ใช้กับสหกรณ์ ค จะเห็นว่าเป็นประโยชน์และมีความเหมาะสมกับการผลิตอาหารสัตว์ของสหกรณ์

4. การหาอัตราสูญเสียหรือการลดหย่อนวัตถุดิบ จากการศึกษาสหกรณ์ที่ผลิตอาหารสัตว์ จะมีโอกาสเกิดการสูญเสียใน 3 ช่วง คือ

4.1) การสูญเสียน้ำหนักของวัตถุดิบในระหว่างการเก็บรักษาหรือการผลิต เมื่อสหกรณ์จัดซื้อวัตถุดิบแล้วมีการตรวจสอบคุณภาพวัตถุดิบและการเก็บตัวอย่าง เพื่อเป็นการควบคุมภายในที่ดีสหกรณ์จะเก็บตัวอย่างวัตถุดิบตามรอบที่จัดซื้อเพื่อจะหาปริมาณการสูญเสียของวัตถุดิบแต่ละชนิดที่จัดซื้อมาผลิต การใช้วัตถุดิบใช้แบบเข้าก่อนออกก่อน(FIFO) การเก็บตัวอย่างควรเก็บอย่างน้อย 3 ตัวอย่างต่อวัตถุดิบ 1 ชนิด หรือ 3 ถังๆละ 5-10 กิโลกรัม บันทึกวันที่เก็บตัวอย่าง น้ำหนัก และจัดเก็บในสถานที่เหมาะสม เมื่อเบิกผลิตตามระยะเวลา มีการทดสอบการสูญเสียน้ำหนักและคำนวณหาอัตราสูญเสีย ขณะที่ขั้นตอนการเบิกใช้มีการจัดเก็บข้อมูลทุกระยะการเบิกและการผลิตจนได้เป็นสินค้าสำเร็จรูป

4.2) การสูญเสียน้ำหนักในกระบวนการผลิตเริ่มจากการซังแล้วลำเลียงผ่านเครื่องจักรเข้ากระบวนการผสม การอัดเม็ด การเก็บเข้าถังเก็บอาหารผสมก่อนการบรรจุ ในขั้นตอนการผสมก่อนบรรจุหรือการผสมแล้วอัดเม็ด จะมีการสูญเสียน้ำหนักในช่วงที่สอง ซึ่งต้อง

มีการทดสอบอัตราการสูญเสียโดยการรันเครื่องจักรทดสอบอัตราการสูญเสียเนื่องจากสหรณ์ที่มีการวางแผนต้นทุนกำไร จะมีการนำประสิทธิภาพโดยรวมของเครื่องจักร (OEE) มาใช้ประกอบการพิจารณาคำนวณเฉลี่ยค่าใช้จ่ายในการผลิตให้กับสินค้า แต่ละชนิดเพื่อคำนวณหาต้นทุนและกำหนดราคาขายให้ได้จุดคุ้มทุนในการวางแผนธุรกิจ จึงมีการกำหนดระยะเวลาการทดสอบเครื่องจักรในระหว่างปีเพื่อหารอัตราการสูญเสียในกระบวนการผลิต และกำลังการผลิตอาหารสัตว์ของเครื่องจักรสหรณ์ด้วย ซึ่งสหรณ์อาจกำหนดเป็นรายไตรมาสหรือรายเดือน รายปี โดยให้เป็นแนวทางปฏิบัติของสหรณ์

4.3) การผลิตเสร็จและการเก็บรักษาในขั้นตอนการเก็บรักษาและการเบิกสินค้า จำหน่าย สหรณ์ให้มีการจัดทำใบเบิกสินค้าเพื่อจำหน่ายเป็นแบบเข้าก่อนออกก่อน(FIFO) และบันทึกสินค้าคงเหลือ แล้วจัดให้มีการตรวจนับและตรวจสอบคุณภาพสินค้าเป็นประจำเดือน เพื่อให้ทราบอัตราการสูญเสียของสินค้าหรือการชำรุดเสียหายหรือเสื่อมสภาพ

การสูญเสียในส่วนของน้ำหนักราคาขายซึ่งสหรณ์ได้มีการทดสอบและคำนวณหาอัตราการสูญเสียแล้วจะนำไปใช้เป็นเกณฑ์ในการเสนอคณะกรรมการพิจารณาขอตัดลดหย่อนวัตถุดิบขาดบัญชี และในส่วนของสินค้าที่มีการทดสอบอัตราการสูญเสียหรือชำรุดเสียหายหรือเสื่อมสภาพแล้วจะนำไปใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาขอตัดสินค้าเสื่อมสภาพต่อไป

5.การจำหน่ายอาหารสัตว์ ในกระบวนการจำหน่ายอาหารสัตว์สหรณ์จะมีการจำหน่ายให้กับสมาชิกเป็นลำดับแรกและมีจำหน่ายบุคคลทั่วไปบางส่วน เนื่องจากสหรณ์เป็นธุรกิจพิเศษที่มีมุ่งเน้นการบริการสมาชิกที่เป็นเกษตรกรเป็นสำคัญ ภาครัฐจึงมีข้อยกเว้นตรากฎหมาย มาตรา 21 แห่งพระราชบัญญัติควบคุมคุณภาพอาหารสัตว์ พ.ศ.2558 สำหรับการขออนุญาตผลิตนำเข้าหรือขายอาหารสัตว์ควบคุมเฉพาะไม่ใช่บังคับกับสหรณ์หรือกลุ่มเกษตรกรตามกฎหมายซึ่งผลิตเพื่อขายอาหารสัตว์ควบคุมเฉพาะเพื่อใช้เลี้ยงสัตว์ของสมาชิกของตนหรือของเกษตรกรในกลุ่มเดียวกัน แต่ในการผลิตอาหารสัตว์ก็ต้องขออนุญาตและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการที่ภาครัฐกำหนดด้วย ซึ่งสหรณ์จะมีการขออนุญาตเป็นผู้ประกอบการและผลิตอาหารสัตว์ให้ได้มาตรฐานด้วย จากนั้นการจำหน่ายจะจำหน่ายให้ลูกค้าที่เป็นสมาชิกซึ่งจะมีการขอเครดิตการค้าไว้กับสหรณ์ก่อนในคราวแรกและเป็นสมาชิกที่มีฟาร์มโคนมและนำส่งน้ำนมดิบจำหน่ายกับศูนย์รวบรวมน้ำนมดิบสหรณ์ เมื่อมาแจ้งความประสงค์ขอซื้ออาหารสัตว์จากสหรณ์จะจัดทำใบสั่งซื้อ เพื่อให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบวงเงินเครดิตและจัดเตรียมสินค้านำส่งให้สมาชิกเป็นผู้ลงลายมือชื่อรับสินค้า สหรณ์จึงจะมีการจัดทำบัญชีย่อยลูกหนี้การค้าและมีการติดตามรับชำระหนี้ตามรอบการจ่ายเงินค่าน้ำนมดิบแก่สมาชิกโดยหักจากรายได้อัตราส่วนที่สมาชิกได้รับทุก 15 วัน

3.ด้านการควบคุมภายในของสหรณ์และการใช้เทคโนโลยีช่วยปฏิบัติงาน ระบบการควบคุมภายในการดำเนินธุรกิจผลิตอาหารสัตว์ สามารถสรุปได้ตามตารางดังนี้

ตารางที่ 1 สรุปแนวทางการควบคุมภายใน

กิจกรรม/วิธีดำเนินการ	แนวทางการควบคุมภายใน
1.การกำหนดระเบียบวิธีปฏิบัติ	มีการกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการผลิตอาหารสัตว์ ระเบียบเกี่ยวกับการจัดซื้อสินค้า/วัตถุดิบ และระเบียบเกี่ยวกับการจำหน่ายสินค้าเป็นเงินเชื่อไว้เป็นแนวทางปฏิบัติงาน
2.โครงสร้างองค์กร	มีการจัดบุคลากรให้เหมาะสมกับงานและกระบวนงานที่ต้องปฏิบัติ รวมถึงจัดสรรให้ตรงกับกำลังการผลิตและประสิทธิภาพของหน่วยผลิต จัดทำรายละเอียดการทำงาน (Job description) และจัดทำคำสั่งมอบหมายงานอย่างชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร แบ่งแยกหน้าที่การปฏิบัติงานและการควบคุมงานให้มีการตรวจสอบการปฏิบัติงานได้ มีการแต่งตั้งอนุกรรมการที่มาจากคณะกรรมการ ดำเนินการร่วมกับผู้จัดการเพื่อควบคุม กำกับดูแลงานด้านการผลิตอาหารสัตว์ ให้ดำเนินการตามนโยบายของฝ่ายบริหาร
3.การวางแผนงานและงบประมาณ	มีการกำหนดแผนงานการผลิตประจำปีและแผนงบประมาณ เมื่อดำเนินงานการผลิตมีการสำรวจความต้องการของลูกค้าและจัดทำแผนการผลิตประจำปี วางแผนการจัดซื้อวัตถุดิบ และควบคุมการใช้งบประมาณแต่ละกระบวนการตั้งแต่การวางแผนการจัดซื้อ การผลิตตามผลงานตามแผนการผลิตและการจำหน่าย ควบคุมต้นทุนการผลิตและต้นทุนขายและการกำหนดราคาขายตามต้นทุน/ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงไม่ใช่ประมาณการ ในกระบวนการจัดซื้อใช้ระบบจ่ายเช็ค/โอนเงินชำระหนี้แทน เนื่องจากการผลิตโดยโรงงานจะมีการจัดซื้อปริมาณสูงควรวางระบบการจ่ายเงินเป็นเงินเชื่อแทนการซื้อสด หรืออาจเครดิตเพียง 1-3 วัน กำหนดเป็นแนวทางในการจัดซื้อและการเจรจาต่อรอง ซึ่งเป็นการควบคุมภายในด้านการซื้อสินค้าในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินสดหากสหกรณ์ประสงค์ให้มีการจัดซื้อด้วยเงินสดควรแนะนำให้กำหนดวงเงินตามสมควรและสอดคล้องกับวงเงินเก็บรักษาประจำวันด้วย สำหรับแผนการผลิตจะเป็นการผลิตวันต่อวัน

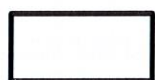
ตารางที่ 1 (ต่อ)

กิจกรรม/วิธีดำเนินการ	แนวทางการควบคุมภายใน
4.การผลิตอาหารสัตว์	วางแผนการผลิต แผนการจัดหาวัตถุดิบมีการสำรวจราคา เสนอขออนุมัติแผนการผลิตและการจัดซื้อ มีการบริหารจัดการโดยมีการควบคุมวัตถุดิบ/บรรจุภัณฑ์และการเบิกใช้ ควบคุมการสูญเสียของวัตถุดิบโดยหัวหน้าฝ่ายจัดซื้อ การควบคุมการใช้เครื่องจักรในการผลิต การควบคุมเวลาทำงานของเจ้าหน้าที่ การควบคุมการสูญเสียในกระบวนการเก็บรักษาวัตถุดิบ/บรรจุภัณฑ์ ควบคุมการสูญเสียระหว่างผลิต ควบคุมคุณภาพวัตถุดิบและการสูญเสีย ควบคุมการเก็บรักษาวัตถุดิบ ควบคุมคุณภาพสินค้าและควบคุมการส่งมอบสินค้าที่ผลิตเสร็จ ให้เป็นไปตามมาตรฐานคุณภาพอาหารสัตว์ โดยหัวหน้าฝ่ายผลิต แต่ละขั้นตอนมีการจัดทำรายงาน ตั้งแต่รายงานวัตถุดิบคงเหลือ รายงานการทดสอบการสูญเสียน้ำหนัก รายงานการทดสอบการสูญเสีย/เสื่อมสภาพสินค้า รายงานการเบิกใช้วัตถุดิบ รายงานการผลิตและการสูญเสียระหว่างผลิต รายงานเจ้าหน้าที่การค้า รายงานการซื้อวัตถุดิบ รายงานการเคลื่อนไหววัตถุดิบ /บรรจุภัณฑ์
5.การจำหน่ายและการเก็บรักษาสินค้า	● การจำหน่ายสินค้ามีการกำหนดระเบียบไว้เพื่อให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติงานการจำหน่ายให้สมาชิกตามปกติสมาชิกจะทำฟาร์มโคนมแล้วส่งนมให้สหกรณ์โดยตรงมีรายได้จากการขายนมนับเป็นรอบๆ ทุก 15 วัน ดังนั้นการจำหน่ายแก่สมาชิกจึงเป็นการขายเชื่อ จึงต้องมีการวิเคราะห์และกำหนดวงเงินการขายเชื่อสมาชิกแต่ละรายและเสนอต่อคณะกรรมการดำเนินการพิจารณาอนุมัติด้วย และสหกรณ์อาจจำหน่ายบุคคลภายนอกได้โดยไม่ขัดหรือแย้งกับกฎหมายที่ควบคุมเกี่ยวกับการผลิตอาหารสัตว์ มีการคำนวณต้นทุนการผลิตและกำหนดราคาขายที่เป็นธรรมและวางแผนการขายให้คุ้มกับจุดคุ้มทุนด้วยเพื่อรักษาสภาพคล่องของสหกรณ์ให้ดำรงอยู่ได้ มีการควบคุมตรวจสอบการจำหน่ายให้ตรงกับราคาขายที่กำหนด

ตารางที่ 1 (ต่อ)

กิจกรรม/วิธีดำเนินการ	แนวทางการควบคุมภายใน
5.การจำหน่ายและการเก็บรักษาสินค้า	การขายต่ำกว่าราคาทุนต้องผ่านมติที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการ มีเอกสารการขายชัดเจน การส่งมอบสินค้าแก่ลูกค้าเป็นระบบและมีหลักฐานการส่งมอบตามระเบียบสหกรณ์ซึ่งต้องมีลายมือชื่อผู้รับสินค้าตรงกับที่แจ้งความประสงค์ไว้ต่อสหกรณ์ หากเป็นการซื้อปริมาณสูงอาจกำหนดให้มีการจัดทำสัญญาไว้เป็นหลักฐานด้วย ● การเก็บรักษาสินค้าสำเร็จรูป มีการจัดเก็บรักษาไว้เพื่อจำหน่ายให้แก่สมาชิกหรือลูกค้าทั่วไป โดยมีการเก็บรักษาให้ถูกต้องตามลักษณะ จะทำให้คุณภาพของอาหารไม่เปลี่ยนแปลง ในทางตรงกันข้ามหากสหกรณ์เก็บรักษาไม่ถูกต้อง จะส่งผลกระทบต่อคุณภาพของอาหารลดลง หรือมีสารพิษเจือปนได้ ส่งผลต่อการตัดสินใจซื้อของสมาชิกหรือลูกค้าในครั้งถัดไป ซึ่งสหกรณ์มีสถานที่เก็บรักษาที่ดีดังนี้ 1.โรงเรือนโปร่งโล่ง อากาศถ่ายเทได้ดี ไม่ควรมีความร้อนและความชื้นสูง เพื่อป้องกันการเกิดเชื้อรา 2.ปราศจากหนูและแมลง ซึ่งเป็นพาหะนำโรคและสารพิษมาปนเปื้อนอาหารได้ 3.มีหลังคาคลุม ป้องกันอาหารถูกแสงแดดโดยตรง ซึ่งจะทำให้วิตามินในอาหารถูกทำลาย และป้องกันไม่ให้อาหารเปียกน้ำเวลาฝนตก และไม่ควรวางอาหารบนพื้นโดยตรง ควรทำชั้นวางเพื่อป้องกันความชื้น
6.การดูแลบำรุงรักษาเครื่องจักรและอุปกรณ์	มีการจัดทำทะเบียนคุมเครื่องจักรและอุปกรณ์ เอกสารการใช้งานเครื่องจักรแต่ละชุด การกำหนดผู้รับผิดชอบ การซ่อมบำรุงดูแลรักษาให้มีสภาพพร้อมใช้งาน มีมาตรฐานรองรับเพื่อให้เครื่องจักรพร้อมใช้สม่ำเสมอป้องกันการหยุดชะงักการผลิต มีการทดสอบและจัดทำรายงานการทดสอบเครื่องจักรตามระยะเวลารายเดือน รายไตรมาส รายปี และมีการทำประกันภัยทรัพย์สิน

ผังแสดงขั้นตอนการจัดซื้อวัตถุดิบ/บรรจุภัณฑ์เป็นเงินสด/เงินเชื่อและการชำระหนี้
 ขั้นตอนการผลิตอาหารสัตว์ ขั้นตอนการจำหน่ายอาหารสัตว์เป็นเงินสด ขั้นตอนการจำหน่าย
 เป็นเงินเชื่อและการรับชำระหนี้ เมื่อจัดวางระบบการควบคุมภายในและนำโปรแกรมระบบบัญชี
 แยกประเภท GL และโปรแกรมระบบสินค้ามาใช้ในการปฏิบัติงานโดยโรงงานผลิตอาหารสัตว์จะมี
 การดำเนินการในส่วนการจัดซื้อ การเก็บรักษาวัตถุดิบ การผลิตและการจำหน่าย แยกคนละ
 ส่วนกับสำนักงานและเมื่อเริ่มก่อตั้งสหกรณ์ยังมีทุนไม่มากนักสามารถวางระบบด้วยการแนะนำให้
 ใช้โปรแกรมกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ซึ่งสหกรณ์จะไม่มีค่าใช้จ่ายสูงเกินไป ส่วนที่ต้องลงทุนเป็น
 เครื่องจักรซึ่งควรมีโปรแกรมการผลิตมาพร้อมกัน ในปัจจุบันที่เทคโนโลยีก้าวหน้าผู้นำจะมี
 ให้บริการ เจ้าหน้าที่แผนกบัญชีและการเงินสหกรณ์จะอยู่ประจำสำนักงานเพื่อปฏิบัติงานด้าน
 การบัญชีและการเงินเป็นส่วนใหญ่เนื่องจากธุรกิจการผลิตอาหารสัตว์เป็นธุรกิจที่มีการดำเนินการ
 ภายหลังธุรกิจอื่น หรือบางสหกรณ์อาจจัดให้มีเจ้าหน้าที่บัญชีปฏิบัติงานที่โรงงานอาหารสัตว์แยก
 ส่วนกับสำนักงานใหญ่โดยให้โรงงานอาหารสัตว์เป็นศูนย์ต้นทุนกำไรควรมีการวางระบบ ตาม
 แผนภูมิทางเดินเอกสารโดยใช้สัญลักษณ์ ดังนี้



- แทนเอกสารทุกชนิด เช่น ใบเสร็จรับเงิน ใบกำกับสินค้า/
 ใบเสร็จรับเงิน ใบเสนอราคา ใบสั่งซื้อวัตถุดิบ เป็นต้น



- แทนรายงานต่างๆ เช่น รายงานรายละเอียดการซื้อ
 รายงานสรุปการซื้อเชื่อ รายงานสรุปการชำระหนี้ เป็นต้น



- แทนสมุดบัญชีย่อยและทะเบียนต่างๆ เช่น ทะเบียนคุม
 วัตถุดิบ ทะเบียนคุมสินค้า เป็นต้น



- แทนสมุดบัญชีขั้นต้น เช่น สมุดเงินสด สมุดรายวันทั่วไป



- แทนการเก็บเอกสารในแฟ้มถาวร

D : เรียงตามวันที่ (Date)

N : เรียงตามลำดับเลขที่ (Number)



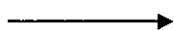
- แทนการแนบเอกสารและจัดเก็บเรียงตามวันที่เกิด
- D : เรียงตามวันที่เกิด (Date)



- แทนการลงลายมือชื่ออนุมัติ หรือ รับรอง



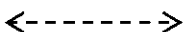
- แทนการนำเอกสารมาแนบกัน



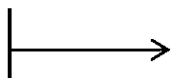
- ทางเดินเอกสาร



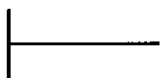
- ทางเดินของข้อมูล



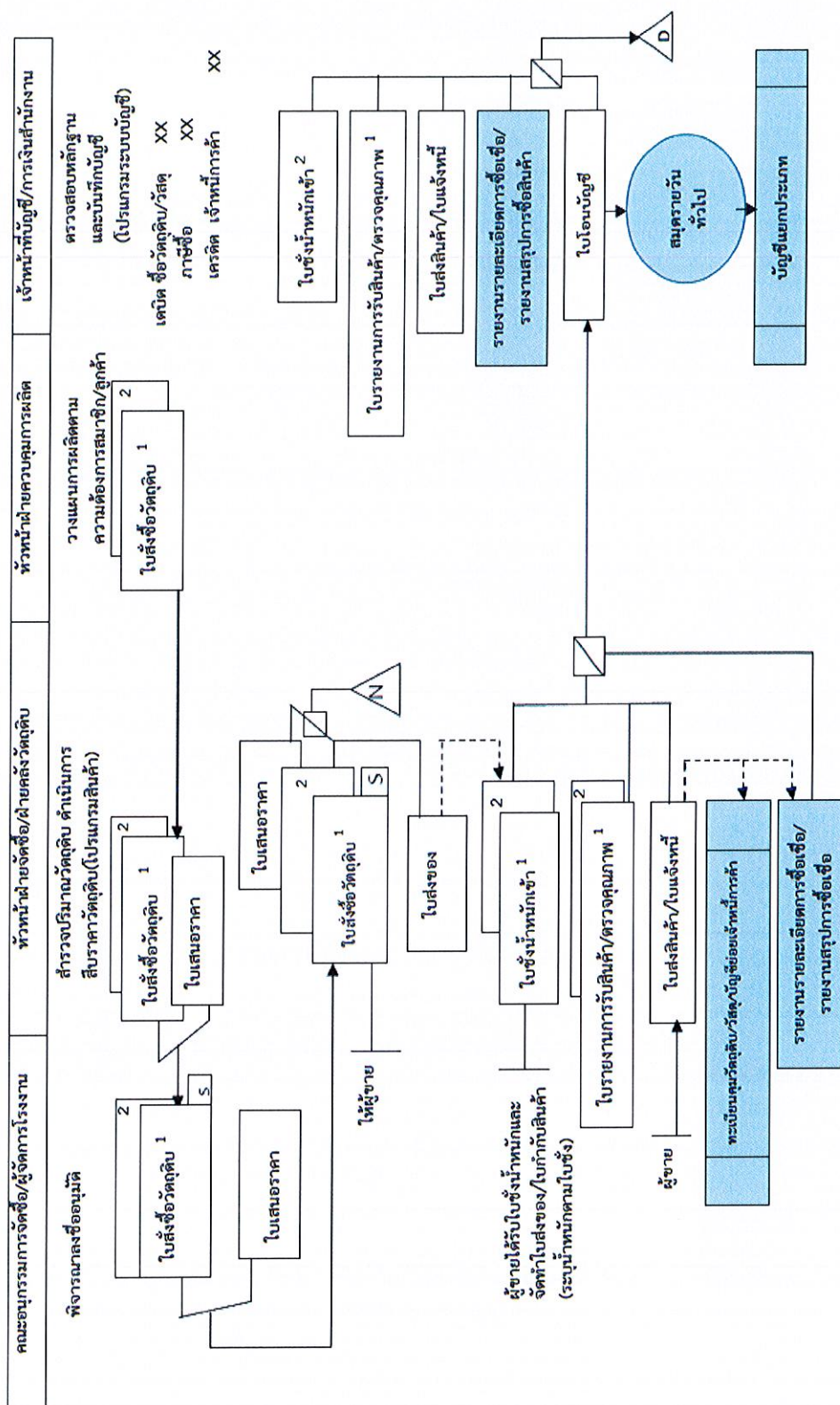
- นำเอกสารส่งระหว่างแผนกและส่งกลับต้นทาง



- เอกสารจากภายนอกเข้าระบบสหกรณ์



- ส่งเอกสารออกภายนอกให้ผู้ที่เกี่ยวข้อง

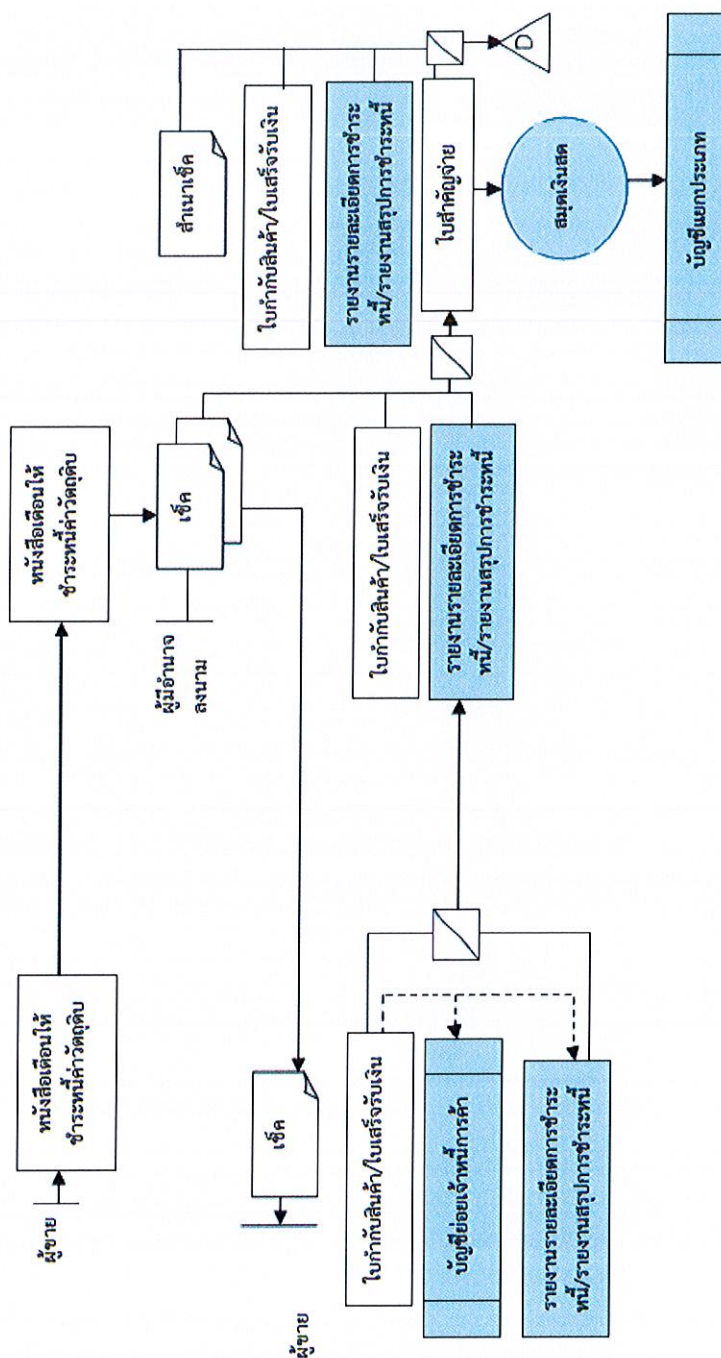


ภาพที่ 1 ผังแสดงขั้นตอนการจัดซื้อวัตถุดิบ/บรรจุภัณฑ์เป็นเงินเพื่อและการชำระหนี้ (โรงงานแยกจากสำนักงานใหญ่)

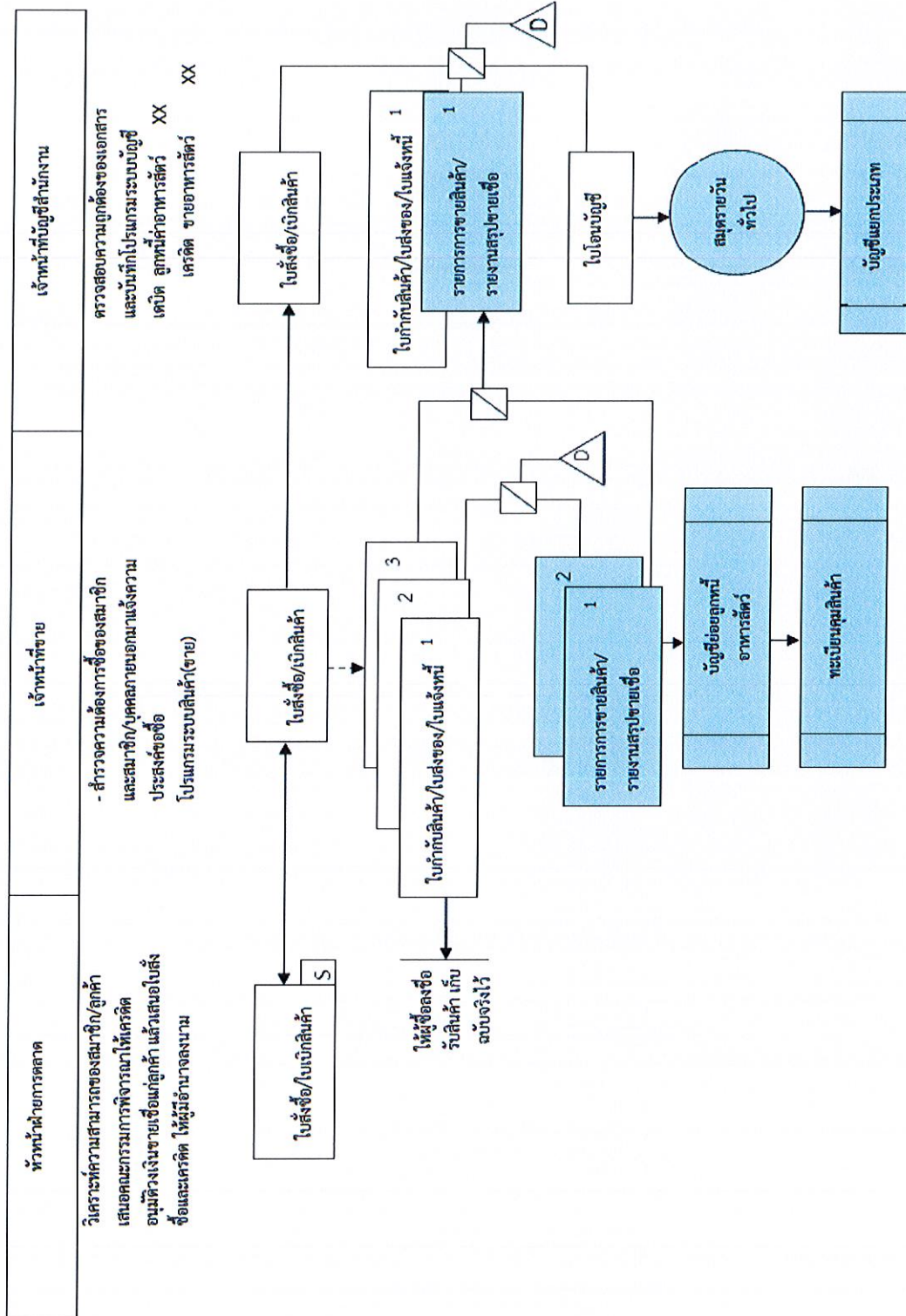
คณะกรรมการการจัดซื้อ/ผู้จัดการโรงงาน	หัวหน้าฝ่ายจัดซื้อ/ฝ่ายคลังวัตถุดิบ	หัวหน้าฝ่ายควบคุมการผลิต	การเงินสำนักงาน	บัญชีสำนักงาน
--------------------------------------	-------------------------------------	--------------------------	-----------------	---------------

- รับหนังสือเดือนให้ชำระค่าวัตถุดิบส่งให้การเงินจัดเตรียมเช็ค เมื่อผู้บริหารลงนามรับเช็คนำไปจ่ายผู้ขาย
- รับใบกำกับสินค้า/ใบเสร็จรับเงินบันทึกชำระหนี้ในโปรแกรมระบบสินค้า

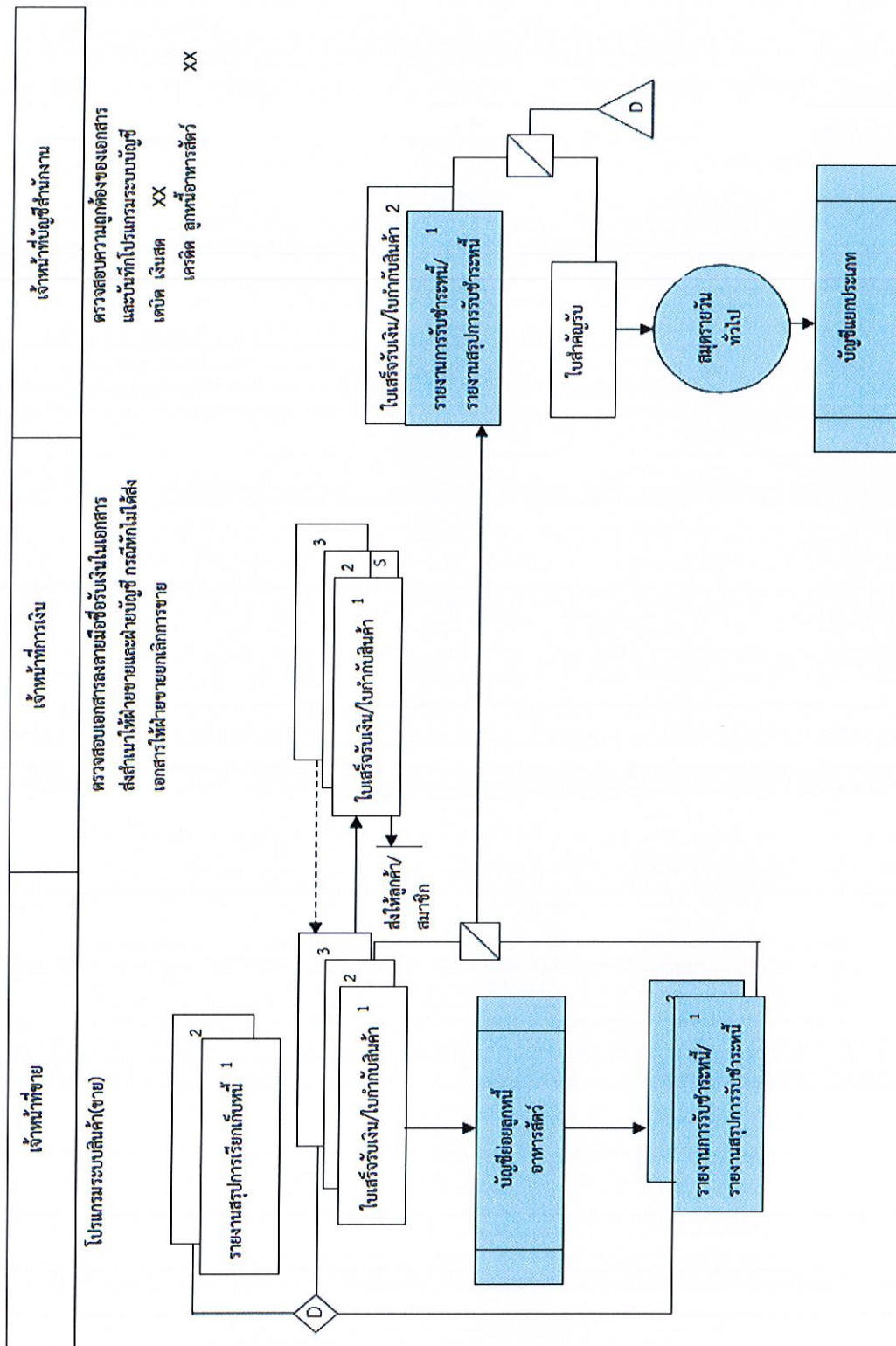
ตรวจสอบเอกสาร
และบันทึกบัญชี
(โปรแกรมระบบบัญชี)
เดบิต เจ้าหนี้การค้า XX
เครดิต เช็ค XX



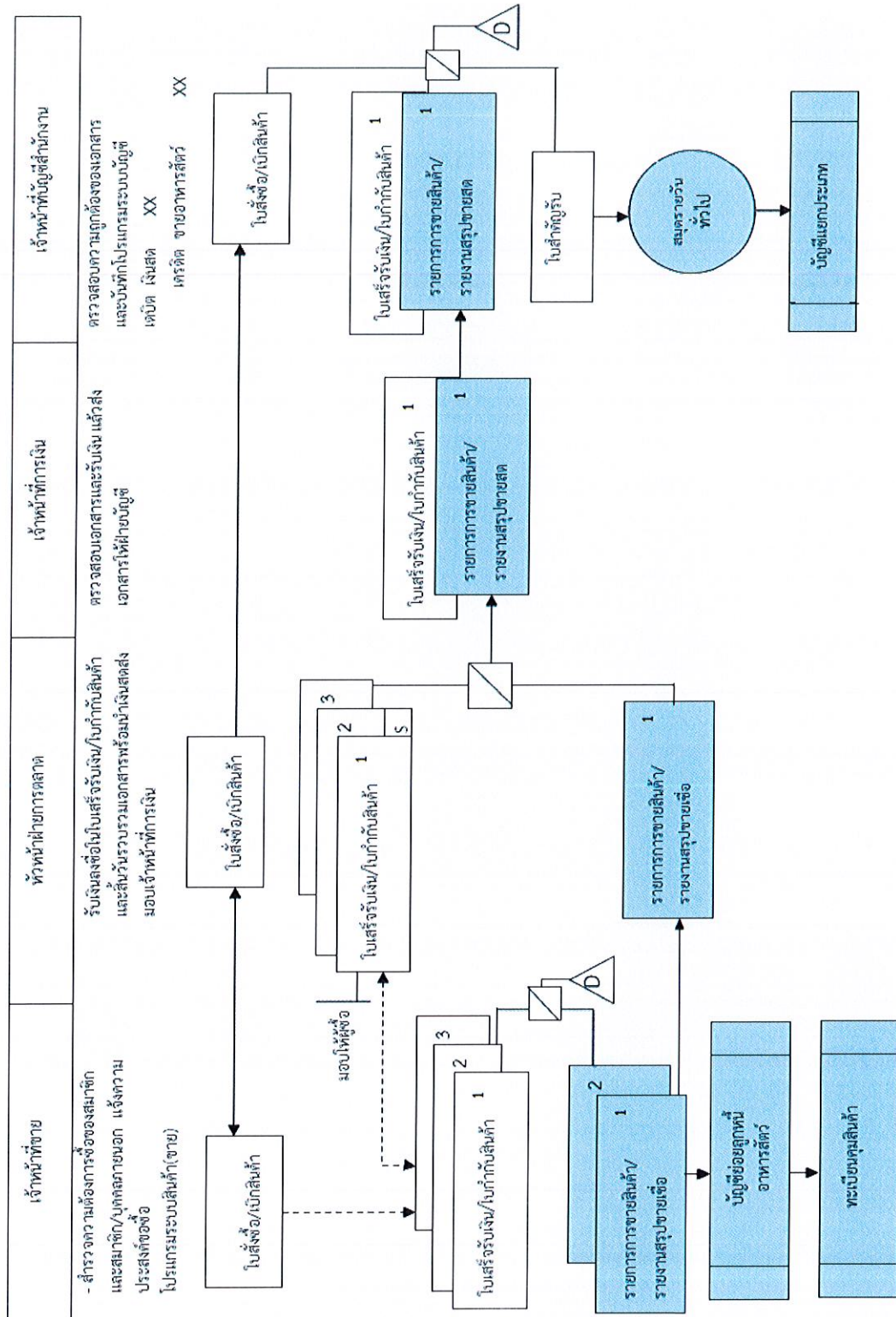
ภาพที่ 1 ผังแสดงขั้นตอนการจัดซื้อวัตถุดิบ/บรรลู่ภัณฑ์เป็นเงินเชื่อและการชำระหนี้ (โรงงานแยกจากสำนักงานใหญ่) (ต่อ)



ภาพที่ 4 ผังแสดงขั้นตอนการจำหน่ายอาหารสัตว์เป็นเงินเชื่อและการรับชำระหนี้



ภาพที่ 4 แสดงขั้นตอนการจำหน่ายอาหารสัตว์เป็นเงินเชื่อและการรับชำระหนี้ (ต่อ)



ภาพที่ 5 ฟังแสดงขั้นตอนการจำหน่ายอาหารสัตว์เป็นเงินสด

จากกรณีศึกษาสหกรณ์หรือผู้สอบบัญชีสามารถปรับเปลี่ยนวิธีการวางระบบควบคุมภายในและการจัดโครงสร้างองค์กรตามสภาพแวดล้อมสหกรณ์ ขนาดและปริมาณงานของสหกรณ์ได้ตามความเหมาะสมแต่ด้วยปัจจุบันเทคโนโลยีต่างๆ มีการพัฒนาสหกรณ์จึงควรคำนึงถึงการใช้ทรัพยากรด้านเทคโนโลยีให้เกิดประโยชน์และมีประสิทธิภาพ ลดจุดอ่อนและการสูญเสียเพื่อให้สหกรณ์สามารถบริหารจัดการงานได้เป็นประโยชน์ต่อสหกรณ์และมวลสมาชิกให้มากที่สุด จึงจะเป็นไปตามวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของการจัดตั้งและรวมตัวกันเป็นสหกรณ์

4. ความยุ่งยากและซับซ้อนในการดำเนินการ

การศึกษาข้อมูลสหกรณ์ที่ผลิตอาหารสัตว์มีการดำเนินการตั้งแต่รวบรวมข้อมูลสหกรณ์ กฎหมายระเบียบต่างๆ ซึ่งมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบการต้องปฏิบัติตามถึงมาตรฐานในเรื่องต่างๆ กว่าที่จะสามารถผลิตสินค้าเพื่อจำหน่ายได้ กระบวนการของการทำธุรกิจเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดจุดอ่อนในองค์กร การบริหารจัดการและการเงินการบัญชีของสหกรณ์ ซึ่งสหกรณ์แต่ละแห่งที่ศึกษามีขนาดโครงสร้างองค์กรที่แตกต่างกัน ซึ่งมีความยุ่งยากและซับซ้อนในการดำเนินการดังนี้

4.1 ความยากในการศึกษาข้อมูลมาตรฐานและแนวทางปฏิบัติต่างๆ วิธีการหรือกระบวนการผลิตอาหารสัตว์ที่มีความซับซ้อน มีมาตรฐานและแนวปฏิบัติต่างๆ โดยตราเป็นกฎหมายให้ผู้ประกอบการต้องปฏิบัติตามและขออนุญาตในการประกอบกิจการ สำหรับสหกรณ์ที่บริหารจัดการโดยสมาชิก คณะกรรมการและฝ่ายจัดการที่หากไม่มีประสบการณ์ในการจัดการธุรกิจและการแปรรูปจะต้องพัฒนาตัวเองอย่างมาก กระทั่งสามารถดำเนินธุรกิจได้ตามมาตรฐานสากล ซึ่งผู้ศึกษาต้องทำความเข้าใจมาตรฐานต่างๆ กฎหมายที่เกี่ยวข้องด้วยเช่นเดียวกันเพื่อให้เข้าใจกระบวนการทางธุรกิจของสหกรณ์ที่จะต้องนำองค์ประกอบของการควบคุมภายในมาปรับใช้ให้สอดคล้องกันเพื่อวางแนวทางปฏิบัติให้เป็นตัวอย่างของผู้สนใจและผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับสหกรณ์และการดำเนินธุรกิจผลิตอาหารสัตว์ได้

4.2 ความยากในการรวบรวมข้อมูลของสหกรณ์ 3 สหกรณ์นำมาศึกษาเปรียบเทียบลักษณะและการดำเนินธุรกิจ รูปแบบโครงสร้างองค์กร ทุนดำเนินงาน ปริมาณธุรกิจ ขนาดและระบบควบคุมภายในของสหกรณ์ที่มีอยู่ เพื่อให้ได้ข้อสรุปนำมาปรับใช้สำหรับผู้สนใจและต้องการศึกษาเพื่อนำไปใช้ให้เกิดประโยชน์ต่อการพัฒนาระบบสหกรณ์และการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องได้

4.3 ความยากในการศึกษาระบบเอกสารและกระบวนการทำงานของสหกรณ์เพื่อให้รู้ เข้าใจขั้นตอนการทำงาน ระบบงานต่างๆของสหกรณ์ถึง 3 สหกรณ์ และศึกษาเปรียบเทียบให้ได้ข้อมูลที่จะนำมาใช้เป็นแนวทางในการวางระบบการควบคุมภายในแก่สหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจผลิตอาหารสัตว์ได้

4.4 ความยากในการเสนอแนวทางพัฒนาระบบการควบคุมภายในอย่างไรให้ตรงกับสภาพแวดล้อมการทำงานของสหกรณ์ในปัจจุบัน สภาวะเศรษฐกิจที่เปลี่ยนไป สภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีและนวัตกรรมสมัยใหม่มีการเปลี่ยนแปลง ทำอย่างไรหากสหกรณ์ดำเนินธุรกิจผลิตอาหารสัตว์ภายใต้สภาพแวดล้อมดังกล่าวกิจการของสหกรณ์จึงจะสามารถดำรงอยู่ต่อไปได้อย่างยั่งยืน

5. ปัญหาและอุปสรรคในการดำเนินการ

ต้องรวบรวมข้อมูล ศึกษาเปรียบเทียบกระบวนการ ขั้นตอนการผลิตและการจัดการสหกรณ์ที่มีขนาดใหญ่ถึง 3 แห่งซึ่งมีสหกรณ์ที่มีปัญหาการดำเนินงานประสบผลขาดทุน มีการบริหารจัดการแตกต่างกัน

ซึ่งต้องใช้เวลาในการรวบรวมข้อมูลและศึกษาทำความเข้าใจสหกรณ์มากพอควรจึงสามารถสรุปผลการศึกษาเป็นแนวทางการวางระบบการควบคุมภายในสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจผลิตอาหารสัตว์ได้

6. ข้อเสนอแนะ

6.1. ด้านสหกรณ์ ปัจจุบันสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจผลิตอาหารสัตว์ยังมีอยู่น้อยมากและเป็นสหกรณ์ที่มีสมาชิกทำอาชีพด้านการปศุสัตว์ มีการส่งเสริมอาชีพแก่สมาชิกก่อนแล้วจึงขยายธุรกิจเป็นการผลิตอาหารสัตว์ ซึ่งสหกรณ์ที่จะทำธุรกิจด้านนี้จะต้องเตรียมบุคลากรทั้งด้านปริมาณคนและองค์ความรู้รวมถึงเตรียมพร้อมด้านเงินลงทุนจึงจะสามารถดำเนินธุรกิจให้อยู่รอด สามารถบริการสมาชิกได้ตามความประสงค์ และต้องรักษาให้สหกรณ์สามารถดำเนินกิจการได้อย่างต่อเนื่อง ดังนั้นหากสหกรณ์ใดที่มีความประสงค์จะเริ่มธุรกิจผลิตอาหารสัตว์จึงมีความจำเป็นมากที่ต้องศึกษาข้อมูลและวางแผนให้รอบคอบเพื่อจะได้สามารถดำเนินกิจการได้ตามประสงค์ของผู้บริหารและมวลสมาชิก ขณะเดียวกันสหกรณ์ที่ดำเนินกิจการผลิตอาหารสัตว์ในปัจจุบันควรมีการศึกษากระบวนการทำงานและพัฒนาปรับปรุงงานอย่างต่อเนื่อง โดยมุ่งเน้นในเรื่องของการบริหารต้นทุนและกำไร การวางระบบการควบคุมภายในให้รัดกุม ลดการสูญเสียในระบบหรือกระบวนการงาน ลดการทุจริตหรือข้อผิดพลาดต่างๆ ที่อาจจะเกิดขึ้นได้ มีการบริหารความเสี่ยงและปรับเปลี่ยนการจัดการซึ่งอาจพัฒนาโดยใช้เทคโนโลยีใหม่ๆ ในกระบวนการงานเพื่อลดความเสี่ยงในการบริหารจัดการธุรกิจของสหกรณ์

6.2 ด้านผู้สอบบัญชี ควรมีการศึกษาหาความรู้เกี่ยวกับธุรกิจสหกรณ์ที่มีการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง ให้สามารถกำกับหรือให้คำแนะนำแก่สหกรณ์ที่เป็นประโยชน์ต่อสหกรณ์และมวลสมาชิกสหกรณ์ด้วยในฐานะที่เป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีหน้าที่กำกับ ดูแล พัฒนาปรับปรุงระบบสหกรณ์ให้มีการดำรงอยู่ต่อไปได้อย่างยั่งยืน