

# ระบบการควบคุมภายในธุรกิจรวบรวมและแปรรูปผลิตภัณฑ์นมพร้อมดื่ม

กรณีศึกษา : สหกรณ์โคนมมวกเหล็ก จำกัด

โดย นางสาวนิสา ศุภพรวิเศษ

จังหวัดสระบุรีเป็นแหล่งที่มีการเลี้ยงโคนมมากที่สุด ผู้ประกอบการเลี้ยงโคนมมีทั้งในรูปแบบของบริษัทและเกษตรกรรายย่อย ซึ่งเกษตรกรรายย่อยส่วนใหญ่จะเป็นสมาชิกสหกรณ์ ในพื้นที่จังหวัดสระบุรีมีสหกรณ์โคนมทั้งสิ้น 9 แห่ง ดำเนินการรวบรวมน้ำนมดิบจากสมาชิกส่งขายให้กับองค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย (อ.ส.ค) มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ โครงการส่วนพระองค์ สวนจิตรลดาและบริษัทเอกชนต่างๆ ในจำนวนดังกล่าว ได้รับการสนับสนุนให้จัดสร้างโรงงานแปรรูปผลิตภัณฑ์นม จำนวน 3 แห่ง เพื่อผลิตนมพร้อมดื่มจำหน่ายให้กับโครงการอาหารเสริม (นม) โรงเรียน นอกจากนี้ สหกรณ์มีการผลิตและจำหน่ายผลิตภัณฑ์นมภายใต้เครื่องหมายการค้าของสหกรณ์เองด้วย

เนื่องจากน้ำนมดิบเป็นสินค้าที่เน่าเสียได้ง่าย ต้นทุนในการเก็บรักษาสูงและผู้รับซื้ออยู่ในวงจำกัดการซื้อขายจึงต้องทำข้อตกลงล่วงหน้า (Memorandum of Understanding : MOU) ดังนั้นการดำเนินธุรกิจรวบรวมและแปรรูปผลิตภัณฑ์นมจึงต้องมีการวางแผนวิเคราะห์ความเสี่ยงและจัดให้มีการควบคุมดูแลทุกขั้นตอน เพื่อป้องกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้น โดยเริ่มตั้งแต่การรับน้ำนมดิบที่ต้องจัดให้มีเจ้าหน้าที่ตรวจสอบคุณภาพน้ำนมดิบให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนด เมื่อผ่านการตรวจสอบคุณภาพเบื้องต้นแล้วน้ำนมดิบจะถูกส่งเข้าเก็บรักษาในถังพักที่มีอุณหภูมิต่ำกว่า 8 °C โดยการเก็บรักษาต้องไม่เกิน 36 ชั่วโมง น้ำนมดิบที่รับเข้ามาจะถูกส่งไปจำหน่ายให้กับบริษัทเอกชนต่างๆ หากสหกรณ์มีโรงงานแปรรูป น้ำนมส่วนหนึ่งจะส่งเข้าแปรรูปในโรงงานของสหกรณ์ การแปรรูปจะมี 2 ระบบคือ ระบบพาสเจอร์ไรส์และระบบยู เอช ที โดยอาจมีการปรุงแต่งนมให้เป็นไปตามสูตรที่กำหนด ในระหว่างการแปรรูปจะมีการสูญเสียจากการผลิต ซึ่งสหกรณ์จำเป็นต้องคำนวณหาอัตราสูญเสียเพื่อใช้เป็นแนวทางในการควบคุมการผลิตให้มีประสิทธิภาพ เมื่อปรุงแต่งเรียบร้อยแล้วน้ำนมจะถูกส่งเข้าบรรจุในถุงหรือกล่องตามระบบการผลิต เมื่อบรรจุถุงหรือกล่องเสร็จเรียบร้อยแล้ว ต้องมีการตรวจสอบคุณภาพหลังการบรรจุ โดยเจ้าหน้าที่จะเก็บตัวอย่างผลิตภัณฑ์นมมาตรวจสอบและคั่นนมที่เสียหายออก เมื่อผ่านการตรวจสอบคุณภาพเรียบร้อยแล้วนมพร้อมดื่มจะถูกส่งไปเก็บรักษาเพื่อรอจำหน่าย ในส่วนของการจำหน่ายผลิตภัณฑ์นมส่วนใหญ่จะจำหน่ายให้กับโครงการอาหารเสริม (นม) โรงเรียนตามโควตาที่ได้รับจัดสรร โดยสหกรณ์จะแต่งตั้งตัวแทนเพื่อขนส่งนมให้กับโรงเรียนต่างๆ ทั้งนี้ ตัวแทนจะมาเบิกนมตามโควตาที่องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) ได้รับจัดสรร การจ่ายเงินจะขึ้นอยู่กับเงื่อนไขที่ตกลงกัน เช่น ทุกเดือน หรือเป็นเทอม ในทางปฏิบัติ อปท. จะโอนเงินชำระค่านมผ่านธนาคารหรือฝากเช็คค่านมกับตัวแทนส่งนม แต่อปท.ไม่ได้แจ้งว่าโอนเงินแล้ว หรือตัวแทนยังไม่ได้นำเช็คมาให้สหกรณ์ จึงมีปัญหายอดลูกหนี้ค่านมโรงเรียนไม่ตรงกับข้อเท็จจริงและสหกรณ์มีเงินรอตรวจสอบจำนวนมาก

เพื่อช่วยให้สหกรณ์โคนมมีการบริหารจัดการที่ดี จึงควรได้มีการศึกษาเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในธุรกิจรวบรวมน้ำนมดิบและธุรกิจแปรรูปผลิตภัณฑ์นมของสหกรณ์ โดยได้รับความอนุเคราะห์จากสหกรณ์โคนมมวกเหล็ก จำกัด เป็นที่ศึกษาข้อมูลการปฏิบัติเกี่ยวกับธุรกิจดังกล่าว เพื่อนำมาวิเคราะห์ความเสี่ยง การกำหนดวัตถุประสงค์ของการควบคุม โดยเน้นตามภารกิจของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และเสนอแนวทางควบคุมภายใน ดังนี้

1. การควบคุมด้านการบริหาร ประกอบด้วย
  - 1.1 การควบคุมด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับและระเบียบ
  - 1.2 การควบคุมด้านการจัดการในภาพรวม
2. การควบคุมเฉพาะด้าน
  - 2.1 การควบคุมด้านธุรกิจรวบรวมน้ำนมดิบ
    - (1) การควบคุมภายในด้านการปฏิบัติงาน
    - (2) การควบคุมภายในด้านการเงิน การบัญชี
    - (3) การควบคุมด้านวิธีปฏิบัติทางบัญชี
    - (4) แนวทางวิเคราะห์การสูญเสียของน้ำนมดิบ
  - 2.2 การควบคุมด้านธุรกิจแปรรูปผลิตภัณฑ์นม
    - (1) การควบคุมภายในด้านการปฏิบัติงาน
    - (2) การควบคุมภายในด้านการเงิน การบัญชี
    - (3) การควบคุมด้านวิธีปฏิบัติทางบัญชี
    - (4) แนวทางวิเคราะห์การสูญเสียของผลิตภัณฑ์นม

### 1 การควบคุมด้านการบริหาร

เนื่องจากสหกรณ์โคนมไม่ได้ดำเนินการธุรกิจเฉพาะการรวบรวมน้ำนมดิบหรือการแปรรูปผลิตภัณฑ์นมเท่านั้น สหกรณ์โคนมมีการดำเนินธุรกิจอื่นๆ ได้แก่ ธุรกิจสินเชื่อ ธุรกิจจัดหาสินค้าอุปโภคและบริโภคมาจำหน่าย ธุรกิจส่งเสริมการเกษตร ตลอดจนธุรกิจแปรรูปอาหารสัตว์ ดังนั้น การควบคุมด้านการบริหารจึงมองในภาพรวมของสหกรณ์ ดังนี้

#### 1.1 การควบคุมด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับและระเบียบ

**วัตถุประสงค์ของการควบคุม** เพื่อให้มั่นใจว่า

1. ผู้บริหารของสหกรณ์มีการปฏิบัติงานเป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับและระเบียบของทางราชการ รวมถึงระเบียบปฏิบัติต่างๆ ของสหกรณ์
2. การกำหนดระเบียบของสหกรณ์ครอบคลุมการดำเนินงานและการดำเนินธุรกิจ รวมถึงเป็นไปตามวัตถุประสงค์ในข้อบังคับของสหกรณ์
3. การดำเนินนโยบาย แผนงาน หรือเป้าหมายและงบประมาณประจำปีเป็นไปอย่างเหมาะสมและสอดคล้องกับสถานการณ์

### ข้อสังเกตที่พบ/ความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น

1. สมาชิกสหกรณ์ส่วนใหญ่ยังไม่เข้าใจหลักการและวิธีการสหกรณ์จึงไม่สนใจเข้าร่วมประชุมใหญ่ เพื่อคัดเลือกบุคคลที่มีความรู้ทางการบริหารธุรกิจให้ทำหน้าที่เป็นตัวแทนในการบริหารงานสหกรณ์

2. ผู้บริหารสหกรณ์มีความรู้ความสามารถในด้านประกอบอาชีพคือการเลี้ยงโคนม แต่ส่วนใหญ่ไม่มีความรู้ทางการบริหารธุรกิจ ในขณะที่สหกรณ์โคนมมีแนวโน้มเติบโตขึ้น ทำให้ผู้บริหารสหกรณ์ไม่สามารถกำหนดแผนงาน หรือเป้าหมายการทำงานของสหกรณ์ได้อย่างมีประสิทธิภาพ เช่น

(1) กำหนดแผนงานเพื่อให้ได้รับสิทธิในการจัดสรรนมโรงเรียนเพิ่มขึ้น โดยไม่ได้วางแผนบริหารความเสี่ยงน้ำนมดิบส่วนที่เกิน (สหกรณ์ต้องรับซื้อน้ำนมดิบจากสมาชิก 365 วัน แต่การจำหน่ายนมให้กับโครงการอาหารเสริม (นม)โรงเรียนจำหน่ายได้เพียง 200 วัน จึงมีน้ำนมดิบล้นในช่วงปิดเทอม)

(2) ทำการผลิตนมพาสเจอร์ในตราของสหกรณ์จำนวนมาก โดยไม่มีการตลาดรองรับ ทั้งนี้ ผลผลิตทั้งหมดมีอายุเพียง 9-12 เดือน เมื่อขายไม่ทันตามกำหนดสหกรณ์ต้องลดราคาขายต่ำกว่าราคาทุน หรือต้องตัดเป็นค่าเสียหายจากสินค้าเสื่อม เป็นต้น

(3) สหกรณ์ต้องจ่ายค่าน้ำนมดิบให้กับสมาชิกทุกเดือนหรือเดือนละ 2 ครั้ง ในขณะที่สหกรณ์จำหน่ายน้ำนมดิบให้เอกชน โดยรับชำระค่าน้ำนมดิบเดือนละครั้ง และสหกรณ์ที่มีโรงงานแปรรูป ซึ่งน้ำนมดิบบางส่วนได้นำไปทำผลิตภัณฑ์นมจำหน่ายให้กับโครงการอาหารเสริม (นม)โรงเรียน กำหนดระยะเวลาชำระเงินอยู่ที่ประมาณ 1-4 เดือน จึงมีความเสี่ยงที่สหกรณ์จะขาดสภาพคล่อง

3. ที่ประชุมใหญ่สหกรณ์มักเลือกผู้ตรวจสอบกิจการจากอดีตกรรมการของสหกรณ์ที่หมดวาระการเป็นกรรมการ และไม่ได้เลือกบุคคลที่มีความรู้ ความสามารถด้านการเงิน การบัญชีให้ทำหน้าที่ตรวจสอบกิจการของสหกรณ์ ประกอบกับผู้ตรวจสอบกิจการไม่ได้ทำหน้าที่ตรวจสอบกิจการให้เป็นไปตามที่ข้อบังคับกำหนด ซึ่งบางคนยังคงทำหน้าที่ในทางบริหาร ทำให้สหกรณ์ขาดระบบการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ จึงมีความเสี่ยงที่จะเกิดการทุจริตได้ง่าย

4. ผู้บริหารสหกรณ์และผู้ตรวจสอบกิจการบางคนคิดถึงประโยชน์ส่วนตนมากกว่าประโยชน์ของสหกรณ์และของสมาชิก เช่น มีการเบิกค่าเบี้ยเลี้ยงพาหนะและค่าใช้จ่ายต่างๆ เกินสมควรและไม่เป็นไปตามระเบียบที่สหกรณ์กำหนด ทำให้สหกรณ์มีค่าใช้จ่ายสูงกว่าที่ควร

5. สภาพทางสังคมในปัจจุบันที่คนรุ่นใหม่ไม่นิยมทำการเกษตร จึงเกิดปัญหาการขาดแคลนแรงงานผู้เลี้ยงวัว ในฟาร์มขนาดใหญ่จำเป็นต้องจ้างแรงงานต่างชาติ หรือต้องปรับเปลี่ยนวิธีการรีดนมจากการรีดด้วยมือเป็นการรีดด้วยเครื่องมือและอุปกรณ์ ซึ่งต้องลงทุนสูงทำให้จำนวนเกษตรกรมีแนวโน้มลดลง

6. หน่วยงานราชการส่งเสริมให้เกษตรกรเลี้ยงวัวนมเพิ่มขึ้น ในขณะที่ตลาดผู้ซื้อ มีจำนวนจำกัด จึงอาจส่งผลกระทบต่อสหกรณ์โคนม และสหกรณ์ที่มีโรงงานแปรรูปผลิตภัณฑ์นมตลาดส่วนใหญ่คือโครงการอาหารเสริม (นม) โรงเรียนที่ผู้บริโภครู้จัก คือ เด็กนักเรียนซึ่งมีแนวโน้มลดลง จึงอาจมีผลต่อสหกรณ์เช่นกัน

#### **แนวทางควบคุมภายในเพื่อให้มีการปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับและระเบียบ**

1. สหกรณ์ควรส่งเสริมให้สมาชิกสหกรณ์รู้จักบทบาท อำนาจและหน้าที่ เพื่อเข้าร่วมประชุมใหญ่ในการพิจารณาแผนงานประจำปี และคัดเลือกคณะกรรมการการให้ช่วยกันดูแล รักษาประโยชน์ของตนและส่วนรวมตามเจตนารมณ์ของการจัดตั้งเป็นสหกรณ์

2. สหกรณ์โคนมขนาดใหญ่ที่ดำเนินธุรกิจครบวงจรควรคัดเลือกผู้ตรวจสอบกิจการที่มีความรู้เกี่ยวกับการเงิน การบัญชีอย่างน้อย 1 คน ตามคำแนะนำของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ หรือจัดให้มีเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในที่มีความรู้ความสามารถ ทำหน้าที่ตรวจสอบการปฏิบัติการ

3. ส่งเสริมให้มีการสร้างธรรมาภิบาลให้เกิดขึ้นภายในสหกรณ์ โดยผู้บริหารสหกรณ์เป็นแบบอย่างของความซื่อสัตย์สุจริต ปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับและระเบียบ เพื่อให้สหกรณ์ดำเนินงานด้วยความโปร่งใส สามารถตรวจสอบได้

4. ภาครัฐควรส่งเสริมและสนับสนุนให้ผู้บริหารสหกรณ์เข้ารับการเรียนรู้ หรือศึกษาดูงานจากองค์กรอื่นที่มีระบบการบริหารจัดการที่ดี

5. ภาครัฐอาจต้องใช้อำนาจตามกฎหมายเข้ากำกับดูแลการปฏิบัติของสหกรณ์ และพิจารณากำหนดหลักเกณฑ์การสนับสนุนสหกรณ์ตามผลการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์

### **1.2 การควบคุมด้านการจัดการ**

#### **วัตถุประสงค์ของการควบคุม เพื่อให้มั่นใจว่า**

1. การจัดแบ่งส่วนงานภายในสหกรณ์เป็นไปอย่างเหมาะสม
2. การแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่สหกรณ์เป็นไปอย่างเหมาะสม
3. การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่สหกรณ์เป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับและระเบียบปฏิบัติต่างๆ ของสหกรณ์
4. การกำหนดแผนงานหรือเป้าหมายและงบประมาณประจำปีเป็นไปอย่างชัดเจนเหมาะสมและสอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบัน
5. การบริหารทรัพยากรบุคคลของสหกรณ์เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

### ข้อสังเกตที่พบ/ความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น

1. สหกรณ์ไม่ได้คัดเลือกหรือจัดจ้างเจ้าหน้าที่ที่เหมาะสมกับตำแหน่งงาน หรือมีการจัดจ้างเจ้าหน้าที่จากบุคคลใกล้ชิดและเกินความจำเป็น สหกรณ์ส่วนใหญ่จึงมีภาระค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเจ้าหน้าที่สูงกว่าที่ควร
2. การจัดทำหลักประกันการทำงานของเจ้าหน้าที่ไม่คุ้มกับค่าเสียหายที่เกิดขึ้นและอาจเกิดขึ้น เนื่องจากสหกรณ์ต้องปฏิบัติตามกฎหมายแรงงาน แต่ลักษณะการบริหารงานของสหกรณ์แตกต่างจากบริษัทเอกชนที่เจ้าของเป็นผู้บริหารเอง ทำให้มีข้อบกพร่องทางการเงินเกิดขึ้นกับสหกรณ์จำนวนมาก และไม่สามารถเรียกร้องคืนได้
3. ผู้บริหารสหกรณ์ให้ความสำคัญกับการดำเนินธุรกิจมากกว่าความสำคัญของการจัดทำบัญชีให้ถูกต้อง ประกอบจังหวัดสระบุรีเป็นเมืองอุตสาหกรรมทางานได้ง่าย เจ้าหน้าที่บัญชีของสหกรณ์ที่มีความรู้ ความสามารถจึงอยู่ไม่นาน มีการเปลี่ยนบ่อยทำให้การจัดบัญชีของสหกรณ์ไม่ต่อเนื่องเป็นปัจจุบัน ทั้งนี้ พบว่าสหกรณ์ส่วนใหญ่มีปัญหาด้านการจัดบัญชี ได้แก่ การจัดทำเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีไม่ครบถ้วน สมบูรณ์ บันทึกรายการบัญชีโดยไม่ผ่านการอนุมัติจากผู้มีอำนาจการบันทึกบัญชีไม่ถูกต้อง การจัดทำบัญชีย่อยและทะเบียนต่างๆไม่เรียบร้อยและไม่เป็นปัจจุบัน การจัดงบการเงินไม่เป็นไปตามรูปแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินไม่เพียงพอ เป็นต้น
4. คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์บางคน ยังไม่เข้าใจบทบาทหน้าที่ของผู้บริหาร จึงมีการปฏิบัติหรือดำเนินการในลักษณะการทำงานของเจ้าหน้าที่และเบิกจ่ายค่าใช้จ่ายจากสหกรณ์เกินสมควร

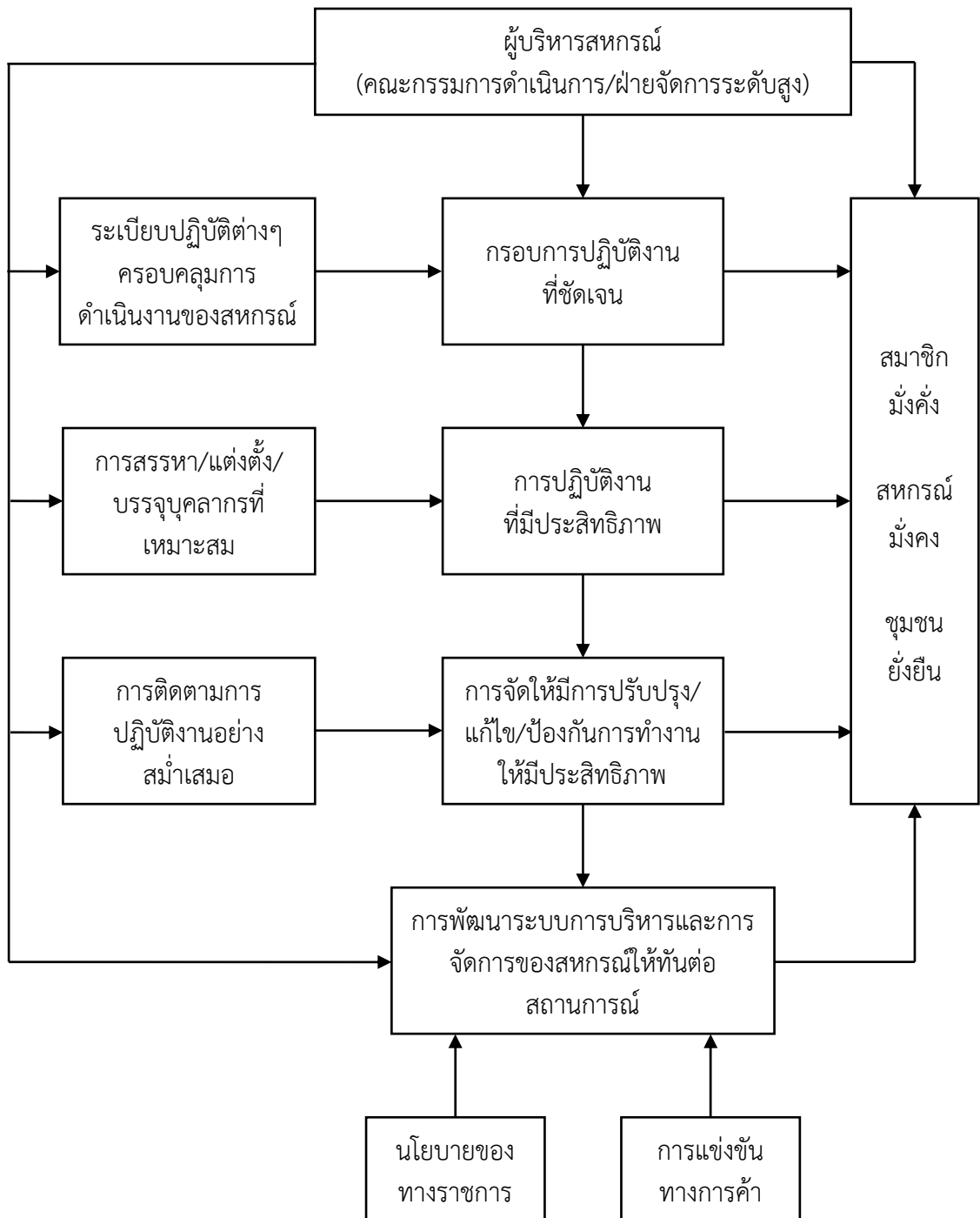
### แนวทางควบคุมภายในด้านการจัดการ

1. สหกรณ์ต้องกำหนดระเบียบเกี่ยวกับหน้าที่และความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่ให้ชัดเจน โดยเฉพาะสหกรณ์โคนมขนาดใหญ่ควรแยกเจ้าหน้าที่สินเชื่อ เจ้าหน้าที่จัดซื้อ เจ้าหน้าที่การตลาดให้ชัดเจน โดยต้องไม่เป็นบุคคลเดียวกันหรือมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับเจ้าหน้าที่บัญชีและการเงิน
2. จัดให้มีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนเจ้าหน้าที่ในตำแหน่งต่างๆ เป็นครั้งคราว เพื่อให้มีการตรวจสอบการปฏิบัติงานซึ่งกันและกัน
3. ส่งเสริมและสนับสนุนให้เจ้าหน้าที่เข้ารับการเรียนรู้ หรือศึกษาดูงานให้เหมาะสมกับภาระหน้าที่
4. จัดให้มีการประเมินผลการปฏิบัติงานและควบคุมดูแลการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ให้เป็นไปตามหน้าที่ความรับผิดชอบที่ได้รับมอบหมาย
5. สร้างแรงจูงใจ หรือยกย่อง หรือให้ผลตอบแทนแก่ผู้ปฏิบัติงานที่สามารถเป็นแบบอย่างได้ และมีมาตรการลงโทษผู้ฝ่าฝืนกฎและระเบียบของสหกรณ์

6. สำหรับตำแหน่งงานที่ต้องใช้ความรู้ ความสามารถและความรับผิดชอบสูง เช่น เจ้าหน้าที่ควบคุมคุณภาพการผลิต เจ้าหน้าที่การเงิน เจ้าหน้าที่บัญชี วิศวกรสร้างแรงจูงใจโดยส่งเสริมให้เข้ารับการอบรมและมีค่าตอบแทนเพิ่มตามความรู้ ความสามารถ

7. กรณีที่กรรมการคนหนึ่งคนใดหรือหลายคนมาทำหน้าที่ในฐานะผู้ปฏิบัติงานในสหกรณ์ควรมีคำสั่งมอบหมายหน้าที่หรือมีคำสั่งแต่งตั้งเป็นลายลักษณ์อักษร และจัดให้มีการควบคุมการเบิกจ่ายให้เหมาะสม

**การเชื่อมโยงระบบการควบคุมด้านการบริหาร**



## 2. การควบคุมเฉพาะด้าน

สำหรับการควบคุมเฉพาะด้าน เนื้อหาจะเน้นที่การควบคุมภายในเกี่ยวกับการปฏิบัติงานและการควบคุมภายในด้านการเงิน การบัญชี ตามลักษณะของการดำเนินธุรกิจ ดังนี้

### 2.1 การควบคุมด้านธุรกิจรวบรวมน้ำมันดิบ

วัตถุประสงค์ของการควบคุม เพื่อให้มั่นใจว่า

1. การดำเนินธุรกิจรวบรวมน้ำมันดิบ เป็นไปตามระเบียบแผนงานหรือเป้าหมายที่สหกรณ์ได้นำเสนอต่อที่ประชุมใหญ่
2. การใช้สินทรัพย์ให้เกิดประโยชน์และมีประสิทธิภาพ
3. การบันทึกทางการเงินและบัญชีเกี่ยวกับธุรกิจรวบรวมน้ำมันดิบเป็นไปอย่างถูกต้อง ครบถ้วน รวมถึงนโยบายการบัญชีที่ถือปฏิบัติ เป็นไปตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วย การบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. 2542 และ หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป
4. การแสดงรายการในงบการเงินเป็นไปตามรูปแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอ รวมถึงมีความถูกต้องและเชื่อถือได้
5. สินทรัพย์คงเหลือของสหกรณ์มีอยู่จริงเป็นกรรมสิทธิ์ของสหกรณ์ รวมถึง หนี้สินและภาระผูกพันเป็นของสหกรณ์อย่างถูกต้อง ครบถ้วน
6. การตัดสินค้าขาดบัญชีหรือสูญเสียจากการจำหน่ายน้ำมันดิบ และการตัดหนี้สูญเป็นไปตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์

ข้อสังเกตที่พบ/ความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น

1. สหกรณ์กำหนดแผนงานไม่สอดคล้องกับข้อเท็จจริง ผลการปฏิบัติงานของสหกรณ์จึงไม่สอดคล้องกับแผนงานหรือเป้าหมายที่กำหนด สหกรณ์บางแห่งมีรายได้ต่ำกว่าแผนงานที่ได้รับอนุมัติจากที่ประชุมใหญ่ แต่ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานไม่ลดลงตามผลงาน
2. สมาชิกสหกรณ์แต่ละรายผลิตน้ำมันดิบมีคุณภาพแตกต่างกัน แต่ศูนย์รับน้ำมันดิบของสหกรณ์ส่วนใหญ่ไม่สามารถแยกการเก็บรักษาตามคุณภาพน้ำมันดิบที่รับเข้ามาและได้นำไปเทรวมทำให้คุณภาพน้ำมันดิบไม่คงที่ ซึ่งอาจมีผลต่อราคาขายให้บริษัทเอกชน
3. สมาชิกบางรายไม่ซื่อสัตย์ต่อสหกรณ์มีการแบ่งน้ำมันดิบไปขายให้กับบริษัทเอกชนในพื้นที่ ซึ่งมีผลให้ปริมาณน้ำมันดิบของสหกรณ์ไม่แน่นอน
4. เจ้าหน้าที่รวบรวมน้ำมันดิบบางคนขาดประสิทธิภาพ หรือปฏิบัติไม่เป็นไปตามระเบียบของสหกรณ์ ซึ่งทำให้สหกรณ์เสียประโยชน์ เช่น
  - เอื้อประโยชน์ให้กับสมาชิกบางราย
  - ไม่ตรวจสอบความเที่ยงตรงของตราซังที่รับนมอย่างสม่ำเสมอ รวมถึงเครื่องมือและอุปกรณ์อื่นๆ จึงอาจทำให้เสียประโยชน์ในด้านสมาชิกหรือด้านสหกรณ์

- ไม่ตรวจสอบน้ำหนักของน้ำนมดิบที่ส่งให้กับผู้ซื้อทุกครั้งทีไปส่ง (ผู้สอบบัญชีพบว่าสหกรณ์มีน้ำนมดิบขาดบัญชีจำนวนมาก จึงตรวจสอบหาสาเหตุแล้วพบว่าตราชั่งของผู้ซื้อแสดงน้ำหนักน้อยกว่าของสหกรณ์เป็นเวลานานโดยที่สหกรณ์ไม่ได้ตรวจสอบมาก่อน)

5. ผู้บริหารสหกรณ์ส่วนใหญ่ไม่ให้ความสำคัญกับการจัดทำบัญชีให้ถูกต้อง เรียบร้อยเป็นปัจจุบัน และไม่ให้ความสำคัญกับระบบการควบคุมภายในที่ดี เช่น

- ไม่เข้าร่วมสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ วัสดุคงเหลือ รวมถึงสินทรัพย์ต่างๆ

- ไม่ติดตามการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่บัญชี

- เบิกค่าใช้จ่ายต่างๆ จากสหกรณ์เกินสมควรโดยไม่ระบุรายละเอียดการจ่าย

6. สหกรณ์จัดทำรายงานการสูญเสียระหว่างการเก็บรักษาน้ำนมดิบไม่ต่อเนื่อง จึงไม่สามารถเก็บข้อมูลทางการเงินเพื่อวิเคราะห์และกำหนดเกณฑ์การสูญเสียของแต่ละสหกรณ์ การสูญเสียจึงเป็นต้นทุนขายทั้งหมด (โดยที่การสูญเสียบางกรณีควรมีผู้รับผิดชอบ)

#### (1) การควบคุมภายในด้านการปฏิบัติงานของธุรกิจรวบรวมน้ำนมดิบ

กิจกรรม	แนวทางการควบคุม
การซื้อน้ำนมดิบและการเก็บรักษา	<ul style="list-style-type: none"> <li>● มีการกำหนดแผนการรับซื้อน้ำนมดิบซึ่งได้รับอนุมัติจากที่ประชุมใหญ่</li> <li>● เจ้าหน้าที่รวบรวมน้ำนมดิบมีความรู้ ความชำนาญในการพิจารณาคุณภาพของน้ำนมดิบ และต้องมีข้อมูลสมาชิก หากพบว่าคุณภาพน้ำนมดิบของสมาชิกรายใดต่ำลง หรือมีปริมาณลดลงกว่าปกติมากต้องหาสาเหตุ และแจ้งให้ผู้บริหารพิจารณาดำเนินการต่อไป</li> <li>● มีการตรวจสอบคุณภาพของน้ำนมดิบและสิ่งเจือปนก่อนกำหนดราคาซื้อให้เหมาะสมกับคุณภาพ</li> <li>● มีการจัดทำเอกสารการซื้อน้ำนมดิบให้ถูกต้องและสรุปยอดการรับซื้อประจำวัน เสนอให้ผู้มีอำนาจอนุมัติก่อนส่งให้ฝ่ายบัญชีดำเนินการต่อไป</li> <li>● มีการตรวจสอบคุณภาพน้ำนมดิบในถังเก็บเป็นระยะอย่างสม่ำเสมอ ทดสอบการสูญเสียจากการเก็บรักษาเพื่อนำเสนอต่อที่ประชุมคณะกรรมการพิจารณาอนุมัติตัดเป็นค่าใช้จ่ายของสหกรณ์</li> <li>● มีการจัดเวรยามรักษาความปลอดภัยของสถานที่เก็บรักษา น้ำนมดิบ</li> </ul>



กิจกรรม	แนวทางการควบคุม
การดูแลบำรุงรักษาเครื่องมือและอุปกรณ์	<ul style="list-style-type: none"> <li>● มีการกำหนดผู้รับผิดชอบในการตรวจสอบสภาพการใช้งาน รวมทั้งดูแลและบำรุงรักษาอย่างชัดเจน (เครื่องชั่ง ตวงวัด เครื่องทำความเย็น ถังสำหรับเก็บรักษาน้ำนมดิบ รวมถึงรถขนส่งน้ำนมดิบ เป็นต้น)</li> <li>● มีการทดสอบการใช้งานของสินทรัพย์และรายงานผลการทดสอบอย่างสม่ำเสมอ</li> <li>● มีการกำหนดแผนการบริหารความเสี่ยงเพื่อรองรับในกรณีสินทรัพย์ดังกล่าวชำรุดหรือเสียหาย</li> <li>● มีการจัดทำประกันภัย เครื่องมือและอุปกรณ์ รวมถึงสถานที่เก็บรักษาให้เหมาะสม</li> <li>● มีการจัดทำทะเบียนคุมสินทรัพย์ให้เป็นปัจจุบัน มีการตรวจนับและตัดจ่ายสินทรัพย์ที่เสื่อมสภาพออกจากทะเบียนคุมให้ถูกต้อง</li> </ul>
การจำหน่ายน้ำนมดิบ	<ul style="list-style-type: none"> <li>● มีการทำข้อตกลง ล่วงหน้า (MOU) อย่างเหมาะสม</li> <li>● มีการจัดทำสัญญาขายน้ำนมดิบและจัดทำหลักประกันของผู้ซื้อให้เป็นไปตามระเบียบของสหกรณ์</li> <li>● มีแผนการส่งน้ำนมดิบและกำหนดผู้รับผิดชอบดำเนินการในแต่ละเที่ยวให้ชัดเจน</li> <li>● มีการกำหนดผู้มีอำนาจเบิกจ่ายน้ำนมดิบออกจากสถานที่เก็บรักษา</li> <li>● กรณีมีการขายเชื่อเกินวงเงินที่กำหนด จะต้องได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจ</li> <li>● กรณีขายน้ำนมดิบต่ำกว่าราคาทุน จะต้องมีมติที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินพิจารณาอนุมัติ</li> <li>● มีการตรวจสอบน้ำหนักของน้ำนมดิบที่ต้นทางและปลายทางอย่างสม่ำเสมอ กรณีพบว่าแตกต่างอย่างเป็นสาระสำคัญต้องตรวจสอบหาสาเหตุ</li> <li>● มีการลงลายมือชื่อผู้รับสินค้าในใบกำกับสินค้าให้ถูกต้อง</li> <li>● มีการจัดทำเอกสารประกอบการจำหน่ายน้ำนมดิบ ทั้งเงินสดและเงินเชื่อให้ถูกต้อง และสรุปยอดการจำหน่ายประจำวันเสนอผู้มีอำนาจอนุมัติก่อนส่งให้ฝ่ายบัญชีดำเนินการต่อไป</li> <li>● มีการตรวจสอบค่าใช้จ่ายต่างๆ เกี่ยวกับการขนส่ง เช่น ค่าเชื้อเพลิง ค่าทางด่วนและอื่นๆ ก่อนส่งให้ฝ่ายการเงินดำเนินการต่อไป</li> </ul>

## (2) การควบคุมภายในด้านการเงิน การบัญชีของธุรกิจรวบรวมนํ้านมดิบ

กิจกรรม	แนวทางการควบคุม
<ul style="list-style-type: none"> <li>• ประจำวัน</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• มีการตรวจสอบความถูกต้อง ครบถ้วนของเอกสารการซื้อ นํ้านมดิบและการขายนํ้านมดิบประจำวัน</li> <li>• มีการบันทึกรายการบัญชีให้ถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและตามที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด</li> <li>• มีการจัดทำบัญชีย่อยเจ้าหนี้ค่านํ้านมดิบ และรายการหักเงินค่านํ้านมดิบเพื่อชำระหนี้ค่าสินค้า เงินกู้และอื่นๆ ตามระเบียบของสหกรณ์</li> <li>• มีการจัดทำบัญชีย่อยลูกหนี้การค้าค่านํ้านมดิบ (บริษัทเอกชนต่างๆ) และตรวจสอบการชำระหนี้ให้ถูกต้องตามสัญญา</li> <li>• มีการจัดทำทะเบียนคูนํ้านมดิบให้เรียบร้อยเป็นปัจจุบัน</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• ประจำเดือน หรือประจำงวด (เช่น รายไตรมาส หรือรอบ 6 เดือน)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• มีการสรุปยอดคงเหลือ ณ วันสิ้นเดือน ได้แก่ นํ้านมดิบคงเหลือ ลูกหนี้การค้า และเจ้าหนี้การค้าค่านํ้านมดิบ เพื่อเสนอต่อที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการ</li> <li>• มีการวิเคราะห์การสูญเสียของนํ้านมดิบ เสนอต่อที่ประชุมคณะกรรมการเพื่อพิจารณาปรับปรุงการทำงาน</li> <li>• สอบทานความถูกต้องของยอดคงเหลืออย่างสม่ำเสมอ โดยการยืนยันยอดเพื่อทำการปรับปรุงรายการบัญชีให้ถูกต้อง</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• ประจำปี</li> <li>• การตรวจนับของคงเหลือ</li> <li>• การตีราคาของคงเหลือ</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• แต่งตั้งคณะกรรมการให้ทำการตรวจนับนํ้านมดิบคงเหลือ วัสดุคงเหลือ รวมถึงสินทรัพย์ต่างๆ ณ วันสิ้นปีบัญชี</li> <li>• เปรียบผลการตรวจนับของคงเหลือต่างๆ ได้แก่ นํ้านมดิบคงเหลือ วัสดุคงเหลือ เครื่องมือและอุปกรณ์ต่างๆ กับรายงานยอดคงเหลือทางบัญชี กรณีพบข้อแตกต่างที่เป็นสาระสำคัญ ต้องค้นหาสาเหตุเพื่อปรับปรุงรายการบัญชี หรือหาผู้รับผิดชอบค่าใช้จ่าย</li> <li>• คำนวณราคานํ้านมดิบคงเหลือในราคาทุน หรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า หากพบว่าการเสื่อมสภาพต้องตัดออกจากบัญชี และต้องนำเสนอที่ประชุมคณะกรรมการพิจารณาตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์</li> <li>• วัสดุคงเหลือให้ตีในราคาทุน</li> </ul>

กิจกรรม	แนวทางการควบคุม
<ul style="list-style-type: none"> <li>• การตีราคาของคงเหลือ (ต่อ)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• คำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ต่างๆ ตามเกณฑ์ที่กำหนดในระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วย การบัญชี กรณีพบว่าเสื่อมชำรุดให้ตัดออกจากทะเบียน</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• การตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ลูกหนี้ค่าน้ำนมดิบ</li> <li>• การตัดจำหน่ายหนี้สูญ</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• วิเคราะห์อายุลูกหนี้ที่ค้างชำระ ตามระยะเวลาทุกราย</li> <li>• ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ณ วันสิ้นปี ตามคำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วย วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับลูกหนี้ พ.ศ. 2547</li> <li>• กรณีลูกหนี้ค้างนานที่สหกรณ์ได้ดำเนินการติดตามลูกหนี้จนถึงที่สุดแล้ว และหากดำเนินคดีก็ต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับให้ปฏิบัติตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วย การตัดจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ พ.ศ. 2546 โดยสหกรณ์ต้องตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเต็มจำนวนก่อน จึงจะนำเสนอขออนุมัติตัดจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชี โดยมติของที่ประชุมใหญ่</li> </ul>



## 2. การขายน้ำมันดิบ

กิจกรรม	เอกสารประกอบ การบันทึกบัญชี	วิธีปฏิบัติทางบัญชี
1 ขายเป็นเงินสด	1. สำเนาใบเสร็จรับเงินของ สหกรณ์ 2. ใบสรุยอดขาย ประจำวัน 3. ใบสำคัญรับค่าน้ำมันดิบ	1. สมุดเงินสดรับ 2. สมุดขายน้ำมันดิบ 3. ทะเบียนคูน้ำมันดิบ 4. การบันทึกบัญชี เดบิต เงินสด xx เครดิต ขายน้ำมันดิบ xx
2 ขายเป็นเงินเชื่อ	1. ใบกำกับสินค้า (น้ำมัน ดิบ) 2. ใบสรุยอดขาย ประจำวัน	1. สมุดขายน้ำมันดิบ 2. ทะเบียนคูน้ำมันดิบ 3. บัญชีย่อยลูกหนี้การค้า-น้ำมันดิบ 4. การบันทึกบัญชี เดบิต ลูกหนี้การค้า-ค่าน้ำมันดิบ xx เครดิต ขายน้ำมันดิบ xx
3 เมื่อได้รับชำระจาก ลูกหนี้	1. สำเนาใบเสร็จรับเงินของ สหกรณ์ 2. ใบสำคัญรับค่าน้ำมันดิบ 3. เอกสารการรับเงินโอน บัญชี	1. สมุดเงินสดรับ 2. บัญชีย่อยลูกหนี้การค้า-น้ำมันดิบ 3. การบันทึกบัญชี เดบิต เงินสด/เงินฝากธนาคาร xx เครดิต ลูกหนี้การค้า-ค่าน้ำมันดิบ xx
4 การขายให้กับธุรกิจ แปรรูปนมของสหกรณ์	1. ใบส่งน้ำมันดิบให้ ฝ่ายแปรรูปผลิตภัณฑ์นม 2. ใบสรุยอดขายประจำวัน (ฝ่ายรวบรวมน้ำมันดิบ) 3. ใบสรุปซื้อประจำวัน (ฝ่ายแปรรูปผลิตภัณฑ์นม) 4. ใบสำคัญการโอน ปรับปรุงบัญชี	1. สมุดขายน้ำมันดิบ (ฝ่ายรวบรวม) 2. สมุดซื้อน้ำมันดิบ (ฝ่ายแปรรูป) 3. การบันทึกบัญชี เดบิต ซื้อน้ำมันดิบ (ฝ่ายแปรรูป) xx เครดิต ขายน้ำมันดิบ (ฝ่ายรวบรวม) xx

## 3. การปิดบัญชี ณ วันสิ้นปีบัญชี

กิจกรรม	เอกสารประกอบ การบันทึกบัญชี	วิธีปฏิบัติทางบัญชี
การปิดบัญชีต้นทุนขาย	1. รายงานผลการตรวจนับ น้ำนมดิบคงเหลือ ณ วันสิ้นปี 2. ยอดคงเหลือต่างๆ 2.1 ลูกหนี้ค่าน้ำนมดิบ 2.2 เจ้าหนี้ค่าน้ำนมดิบ 2.3 วัสดุคงเหลือ 2.4 สินทรัพย์/ค่าเสื่อมราคา 2.5 การประกันภัย โรงงาน ฯลฯ	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. การบันทึกบัญชี เดบิต น้ำนมดิบคงเหลือ (สิ้นปี) xx ต้นทุนขาย xx เครดิต น้ำนมดิบคงเหลือ (ต้นปี) xx ชื้อน้ำนมดิบ xx ค่าใช้จ่ายในการซื้อ xx หนี้ส่งสัยจะสูญ- ลูกหนี้ค่าน้ำนมดิบ xx ค่าใช้จ่ายในการรวบรวม.. .....(ระบุชื่อ) xx

## หมายเหตุ

1. สหกรณ์โคนมขนาดเล็กบางแห่งมีการขายน้ำนมดิบเป็นเงินสดให้กับผู้ซื้อรายย่อยเพื่อไปบริโภคหรือไปทำประโยชน์อื่น
2. การขายเป็นเงินเชื่อจะขายให้กับบริษัทคู่ค้า ซึ่งได้มีการทำข้อตกลงล่วงหน้า (MOU)
3. การขายให้กับโรงงานแปรรูปผลิตภัณฑ์นมของสหกรณ์ จะคิดราคาขายเช่นเดียวกับขายให้บริษัทเอกชนต่างๆ เนื่องจากสหกรณ์มีการแยกธุรกิจรวบรวมน้ำนมดิบและธุรกิจแปรรูปผลิตภัณฑ์นมออกจากกันอย่างชัดเจน

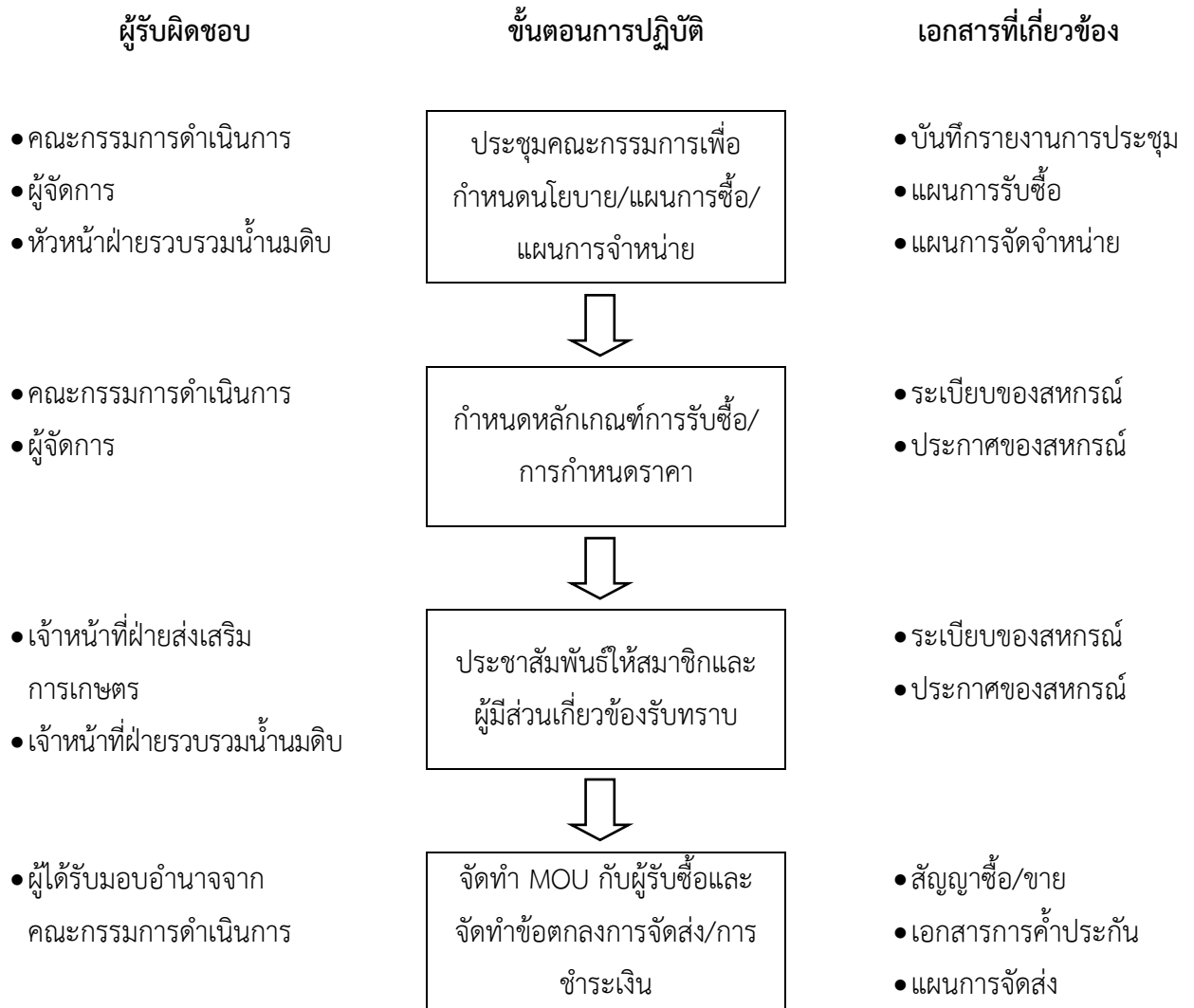
## (4) แนวทางวิเคราะห์การสูญเสียของน้ำนมดิบ

เนื่องจากน้ำนมดิบเป็นสินค้าที่เน่าเสียได้ง่าย สหกรณ์ต้องพยายามจำหน่ายหรือนำเข้าสู่การผลิตเพื่อไม่ให้มีน้ำนมดิบคงเหลือ อย่างไรก็ตาม ณ วันสิ้นงวดหรือสิ้นปีบัญชีอาจมีน้ำนมดิบคงเหลือในถัง ซึ่งการเก็บในถังจะมีหน่วยวัดเป็นลิตร แต่การรับซื้อน้ำนมดิบมีหน่วยวัดเป็นกิโลกรัม ดังนั้น จึงต้องมีการแปลงค่าจากลิตรเป็นกิโลกรัม เช่น สหกรณ์มีน้ำนมดิบอยู่ในถัง 7,000 ลิตร มีวิธีการคำนวณ ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{น้ำนมดิบเป็นกิโลกรัม} &= \text{น้ำนมดิบคงเหลือ} \times \text{ค่าความถ่วงจำเพาะของน้ำนม} \\
 &= 7,000 \times 1.030 \\
 &= 7,210 \text{ กิโลกรัม}
 \end{aligned}$$

เมื่อคำนวณหาต้นทุนน้ำดื่มได้แล้วจะต้องนำไปเปรียบเทียบกับต้นทุนน้ำดื่มคงเหลือในทะเบียนต้นทุนน้ำดื่ม หากต้นทุนน้ำดื่มที่วัดและคำนวณได้น้อยกว่าทะเบียนต้นทุนน้ำดื่ม แสดงว่ามีต้นทุนน้ำดื่มขาดบัญชี อนึ่ง โดยปกติแล้วธุรกิจรวบรวมน้ำดื่มมักจะไม่มีต้นทุนน้ำดื่มขาดบัญชี เนื่องจากในขั้นตอนการปฏิบัติจะมีการนำน้ำเข้าไปใส่น้ำดื่มที่ค้างในท่อ จึงอาจมีน้ำไหลเข้าไปปนกับน้ำดื่มในถังซึ่งจะทำให้มีต้นทุนน้ำดื่มเกินบัญชี อย่างไรก็ตาม หากการวิเคราะห์แล้วพบว่า มีต้นทุนน้ำดื่มเกินบัญชีมากเกินไปก็ไม่ใช่เป็นผลดีกับสหกรณ์ เนื่องจากน้ำที่เข้าไปมากเกินไปจะทำให้คุณภาพของน้ำดื่มลดลง สหกรณ์จะถูกตัดค่าคุณภาพน้ำดื่ม

**แนวทางในการควบคุมคุณภาพการบริหารของธุรกิจรวบรวมน้ำดื่ม**



## 2.2 การควบคุมด้านธุรกิจแปรรูปผลิตภัณฑ์นม

### วัตถุประสงค์ของการควบคุม เพื่อให้มั่นใจว่า

1. การดำเนินธุรกิจแปรรูปผลิตภัณฑ์นม เป็นไปตามระเบียบ แผนงานหรือเป้าหมายที่สหกรณ์ได้นำเสนอต่อที่ประชุมใหญ่
2. การใช้สินทรัพย์ให้เกิดประโยชน์และมีประสิทธิภาพ
3. การบันทึกทางการเงินและบัญชีเกี่ยวกับธุรกิจแปรรูปผลิตภัณฑ์นมเป็นไปอย่างถูกต้องครบถ้วน รวมถึงนโยบายการบัญชีที่ถือปฏิบัติ เป็นไปตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วย การบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. 2542 และหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป
4. การแสดงรายการในงบการเงินเป็นไปตามรูปแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอ รวมถึงมีความถูกต้องและเชื่อถือได้
5. สินทรัพย์คงเหลือของสหกรณ์มีอยู่จริงเป็นกรรมสิทธิ์ของสหกรณ์ รวมถึงหนี้สินและภาระผูกพันเป็นของสหกรณ์อย่างถูกต้อง ครบถ้วน
6. การตัดสินใจขาดบัญชี หรือสูญเสียจากการแปรรูปผลิตภัณฑ์นม และมีการตัดหนี้สูญ เป็นไปตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์

### ข้อสังเกตที่พบ/ความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น

1. สหกรณ์มีทุนของสหกรณ์เฉลี่ยเพียงร้อยละ 20 ของสินทรัพย์ทั้งสิ้น ในขณะที่ลงทุนในเครื่องจักรและอุปกรณ์มูลค่าสูงมาก เฉลี่ยร้อยละ 40 ของสินทรัพย์ทั้งสิ้น โดยเงินทุนบางส่วนได้รับการสนับสนุนจากราชการและบางส่วนสหกรณ์ต้องจัดหาเองด้วยการกู้ยืมจากกองทุนพัฒนาสหกรณ์ และธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์ ที่ต้องเสียดอกเบี้ย สหกรณ์จึงมีความเสี่ยงในเรื่องค่าใช้จ่าย
2. ผลิตภัณฑ์นมของสหกรณ์มากกว่าร้อยละ 90 จำหน่ายให้กับโครงการอาหารเสริม (นม) โรงเรียน ซึ่งมีข้อสังเกตที่พบ/ความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น ดังนี้
  - (1) โครงการดังกล่าวต้องผ่านการพิจารณาจากคณะกรรมการโคนมและผลิตภัณฑ์นมทุกภาคการศึกษา สหกรณ์จึงมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับพื้นที่จำหน่าย จำนวนและราคาจำหน่าย
  - (2) การจำหน่ายผลิตภัณฑ์นมให้โครงการดังกล่าว แม้ว่าจะมีข้อตกลงให้ผู้ซื้อชำระค่าผลิตภัณฑ์นมที่ผู้ขายส่งให้ครบถ้วนในแต่ละงวด (ประมาณ 1 เดือน) ผู้ซื้อจะเบิกจ่ายงบประมาณให้เป็นงวดๆ ไป แต่ในทางปฏิบัติสหกรณ์จะได้รับชำระในช่วงเวลา 2-4 เดือน ในขณะที่สหกรณ์ต้องชำระค่าน้ำนมดิบให้สมาชิกทุกเดือน สหกรณ์จึงมีความเสี่ยงที่จะขาดสภาพคล่อง
  - (3) ปริมาณผลิตภัณฑ์นมที่ต้องส่งให้โครงการดังกล่าวมีเป็นจำนวนมาก และโรงเรียนที่ต้องส่งกระจายอยู่ทั่วประเทศ สหกรณ์จึงจัดจ้างตัวแทนหลายรายเพื่อขนส่ง ในขณะเดียวกันตัวแทนขนส่งนมไม่ได้เป็นตัวแทนของสหกรณ์เพียงแห่งเดียว ประกอบกับในทางปฏิบัติสหกรณ์ได้มอบอำนาจให้ตัวแทนขนส่งนมทำธุรกรรมต่างๆ แทนสหกรณ์ เช่น ลงนามในสัญญาหรือบันทึกข้อตกลงซื้อ จัดทำใบกำกับสินค้าของสหกรณ์รับเช็คค่านมจากโรงเรียน เป็นต้น สหกรณ์จึงมีความเสี่ยงหากตัวแทนบางรายขาดประสิทธิภาพ



(4) สหกรณ์กำหนดให้ผู้ซื้อคือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่น (อปท.) หรือองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) หรือโรงเรียนเอกชน ชำระเงินโดยส่งจ่ายเป็นเช็คในนามของสหกรณ์ ในทางปฏิบัติผู้ซื้อที่มีการส่งเช็คให้สหกรณ์โดยตรง โอนเงินผ่านทางธนาคาร หรือฝากเช็คกับตัวแทน โดยที่บางครั้งไม่ได้แจ้งให้สหกรณ์ทราบ หรือตัวแทนยังไม่ได้นำเช็คให้กับสหกรณ์ ทำให้สหกรณ์ไม่ทราบที่มาของเงินโอน และไม่สามารถนำไปลดยอดลูกหนี้ได้อย่างถูกต้อง สหกรณ์จึงมีเงินรอตรวจสอบสะสมเพิ่มขึ้นทุกปี

3. ผู้ปฏิบัติงานขาดความรู้และประสบการณ์ทำงาน ซึ่งทำให้สหกรณ์เสียประโยชน์ เช่น

(1) กำหนดแผนงานไม่สอดคล้องกับข้อเท็จจริง ส่งผลให้การปฏิบัติงานของสหกรณ์ไม่สอดคล้องกับแผนงาน

(2) เจ้าหน้าที่ฝ่ายแปรรูปและเจ้าหน้าที่บัญชีเปลี่ยนแปลงบ่อย เนื่องจากการลาออก

(3) สหกรณ์กำหนดตำแหน่งเจ้าหน้าที่การตลาด ข้อเท็จจริงทำหน้าที่ได้เพียงพนักงานขายสินค้า

#### (1) การควบคุมภายในด้านการปฏิบัติงานของธุรกิจแปรรูปผลิตภัณฑ์นม

กิจกรรม	แนวทางการควบคุม
<ul style="list-style-type: none"> <li>การรับน้ำนมดิบเพื่อแปรรูป</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>มีการกำหนดแผนการผลิตโดยได้รับการอนุมัติจากที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการ</li> <li>มีใบสั่งผลิตและรายการเบิกวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการแปรรูป</li> <li>มีการตรวจสอบคุณภาพของน้ำนมดิบและสิ่งเจือปนก่อนส่งเข้าแปรรูป และกำหนดราคาให้เหมาะสมกับคุณภาพ</li> <li>มีการจัดทำเอกสารการซื้อน้ำนมดิบให้ถูกต้อง เสนอให้ผู้มีอำนาจอนุมัติก่อนส่งให้ฝ่ายบัญชีบันทึกรายการซื้อวัตถุดิบ</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>การจัดซื้อวัสดุแปรรูป (บรรจุภัณฑ์ วัตถุดิบปรุงผสม)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>มีการสำรวจวัสดุคงเหลืออย่างสม่ำเสมอและเปรียบเทียบกับแผนการผลิต เพื่อประมาณการวัสดุที่ต้องใช้ให้เหมาะสม</li> <li>จัดทำแผนการสั่งซื้อวัสดุให้เหมาะสมและทันเวลา เสนอให้ผู้มีอำนาจอนุมัติพิจารณาดำเนินการต่อไป</li> <li>มีการกำหนดผู้รับผิดชอบจัดเก็บวัสดุคงเหลือให้เหมาะสมกับสภาพและจัดทำทะเบียนคุมวัสดุให้เป็นปัจจุบัน</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>การแปรรูปผลิตภัณฑ์นม</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>มีการกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการผลิตให้ครบถ้วนทุกกระบวนการงาน</li> <li>มีการเตรียมเครื่องจักรเครื่องมือและอุปกรณ์ โดยการเช่าซื้อตามมาตรฐานการผลิต</li> <li>มีการตรวจสอบวัตถุดิบและบรรจุภัณฑ์ให้เรียบร้อยก่อนทำการผลิต</li> </ul>

กิจกรรม	แนวทางการควบคุม
<ul style="list-style-type: none"> <li>• การแปรรูปผลิตภัณฑ์นม (ต่อ)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ตรวจสอบความพร้อมของบุคลากรในบริเวณการผลิต (ไม่มีบาดแผล ไม่สวมเครื่องประดับ สวมหมวก สวมเครื่องแบบตามที่กำหนด)</li> <li>• ควบคุมและตรวจสอบการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ตามมาตรฐานการผลิตและตามเวลาที่กำหนด โดยมีการบันทึกและรายงานผล</li> <li>• มีแผนสำรองฉุกเฉินกรณีมีปัญหาระหว่างการผลิต</li> <li>• จัดทำรายงานการผลิตเสนอให้ผู้มีอำนาจอนุมัติ ก่อนการส่งมอบผลิตภัณฑ์ให้คลังสินค้า</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• การดูแลบำรุงรักษาเครื่องจักรและอุปกรณ์</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• มีการกำหนดผู้รับผิดชอบในการตรวจสอบสภาพการใช้งานของเครื่องจักรและอุปกรณ์ รวมทั้งดูแลและบำรุงรักษาอย่างชัดเจน</li> <li>• มีการทดสอบการใช้งานของสินทรัพย์และรายงานการทดสอบอย่างสม่ำเสมอ</li> <li>• มีการกำหนดแผนการบริหารความเสี่ยง เพื่อรองรับกรณีเครื่องจักรและอุปกรณ์ชำรุดเสียหาย</li> <li>• มีการจัดทำประกันภัยเครื่องจักรและอุปกรณ์ รวมถึงสถานที่ตั้งให้เหมาะสม</li> <li>• มีการจัดทำทะเบียนคุมสินทรัพย์ให้เป็นปัจจุบัน มีการตรวจนับและตัดจ่ายสินทรัพย์เสื่อมสภาพออกจากทะเบียนคุมให้ถูกต้อง</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• การส่งมอบผลิตภัณฑ์ให้คลังสินค้า</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• มีการจัดทำรายงานการส่งมอบผลิตภัณฑ์นมให้กับคลังสินค้า ซึ่งต้องมีการลงลายมือชื่อผู้ส่งมอบและผู้รับมอบสินค้า</li> <li>• เจ้าหน้าที่ฝ่ายคลังสินค้าตรวจสอบผลิตภัณฑ์นมและจัดหีบห่อให้เรียบร้อย ก่อนนำเข้าจัดเก็บในคลังสินค้า</li> <li>• มีการจัดทำรหัสและเครื่องหมาย เพื่อใช้ควบคุมการเบิกจ่ายผลิตภัณฑ์นม</li> <li>• มีการจัดวางผลิตภัณฑ์ให้สะดวกต่อการเบิกจ่ายผลิตภัณฑ์นมด้วยระบบเข้าก่อนออกก่อน (FIFO)</li> <li>• มีการจัดทำทะเบียนคุมผลิตภัณฑ์ให้เรียบร้อยเป็นปัจจุบัน</li> <li>• มีการจัดเวรยามรักษาความปลอดภัยของสถานที่เก็บรักษาผลิตภัณฑ์นม</li> <li>• มีการจัดทำประกันภัยสินค้า รวมถึงสถานที่เก็บรักษาให้เหมาะสม</li> </ul>

กิจกรรม	แนวทางการควบคุม
<ul style="list-style-type: none"> <li>• การจำหน่ายผลิตภัณฑ์นม</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• มีการทำหนังสือมอบอำนาจจาก อสค.</li> <li>• มีการทำสัญญาซื้อขายกับ อบต. หรือโรงเรียนเอกชนที่ได้รับสิทธิ</li> <li>• มีการจัดทำสัญญากับผู้รับจ้างขนส่ง/หนังสือมอบอำนาจ/สัญญาค้ำประกัน</li> <li>• จัดทำแผนการเบิกจ่ายผลิตภัณฑ์นม</li> <li>• มีการกำหนดผู้ที่มีอำนาจเบิกจ่ายผลิตภัณฑ์นมออกจากสถานที่เก็บรักษา</li> <li>• มีการลงลายมือชื่อผู้รับสินค้าในใบกำกับสินค้าให้ถูกต้อง</li> <li>• มีการจัดทำเอกสารประกอบการจำหน่ายผลิตภัณฑ์นมและสรุปยอดการจำหน่ายประจำวัน เสนอผู้ที่มีอำนาจอนุมัติก่อนส่งให้ฝ่ายบัญชีดำเนินการต่อไป</li> </ul>

(2) การควบคุมภายในด้านการเงิน การบัญชีของธุรกิจแปรรูปผลิตภัณฑ์นม

กิจกรรม	แนวทางการควบคุม
<ul style="list-style-type: none"> <li>• ประจำวัน</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• มีการตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของเอกสารการรับ(ซื้อ) น้ำนมดิบจากฝ่ายรวบรวมน้ำนมดิบ</li> <li>• มีการตรวจสอบเอกสารการจำหน่ายผลิตภัณฑ์นมในตราของสหกรณ์</li> <li>• มีการตรวจสอบ ความถูกต้อง ครบถ้วนของเอกสารการเบิกจ่ายผลิตภัณฑ์นมจากคลังสินค้า รวมถึงเอกสารของผู้รับจ้างขนส่งนม</li> <li>• มีการบันทึกรายการบัญชีให้ถูกต้องตามหลักการบัญชีและตามที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด</li> <li>• มีการจัดทำบัญชีคุมการเบิกจ่ายของผู้รับจ้างขนส่งนม</li> <li>• มีการจัดทำบัญชีย่อยลูกหนี้ค่าสินค้านมโรงเรียน</li> <li>• มีการจัดทำบัญชีย่อยลูกหนี้ค่าผลิตภัณฑ์นมตราของสหกรณ์</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• ประจำเดือน หรือประจำงวด (เช่น รายไตรมาส หรือรอบ 6 เดือน)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• มีการสรุปยอดคงเหลือ ณ วันสิ้นเดือน ได้แก่ ลูกหนี้ค่านมโรงเรียน ลูกหนี้ค่านมตราสหกรณ์ เจ้าหนี้ค่าขนส่ง ผลิตภัณฑ์นมคงเหลือ เพื่อเสนอต่อที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการ</li> <li>• มีการวิเคราะห์การสูญเสียของการแปรรูปผลิตภัณฑ์นมเสนอต่อที่ประชุมคณะกรรมการ เพื่อพิจารณาปรับปรุงการทำงาน</li> <li>• สอบทานความถูกต้องของยอดคงเหลืออย่างสม่ำเสมอ โดยการยืนยันยอด เพื่อทำการปรับปรุงรายการบัญชีให้ถูกต้อง</li> </ul>

กิจกรรม	แนวทางการควบคุม
<ul style="list-style-type: none"> <li>• ประจำปี</li> <li>• การตรวจนับของคงเหลือ</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• แต่งตั้งคณะกรรมการให้ทำการตรวจนับผลิตภัณฑ์นมคงเหลือ วัสดุคงเหลือ รวมถึงสินทรัพย์ต่างๆ ณ วันสิ้นปีบัญชี</li> <li>• เปรียบผลการตรวจนับของคงเหลือต่างๆ ได้แก่ ผลิตภัณฑ์นมคงเหลือ วัสดุคงเหลือ เครื่องมือและอุปกรณ์ต่างๆ กับรายงานยอดคงเหลือทางบัญชี กรณีพบข้อแตกต่างที่เป็นสาระสำคัญ ต้องค้นหาสาเหตุเพื่อปรับปรุงรายการบัญชี หรือหาผู้รับผิดชอบค่าใช้จ่าย</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• การตีราคาของคงเหลือ</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• คำนวณราคาผลิตภัณฑ์นมคงเหลือในราคาทุน หรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า หากพบว่ามีภาวะเสื่อมสภาพต้องตัดออกจากบัญชี และต้องนำเสนอที่ประชุมคณะกรรมการพิจารณาตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์</li> <li>• วัสดุคงเหลือให้ตีในราคาทุน</li> <li>• คำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ต่างๆ ตามเกณฑ์ที่กำหนดในระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชี กรณีพบว่าเสื่อมชำรุดให้ตัดออกจากทะเบียน</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• การตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ลูกหนี้ค่าผลิตภัณฑ์นม</li> <li>• การตัดจำหน่ายหนี้สูญ</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• วิเคราะห์อายุลูกหนี้ที่ค้างชำระ ตามระยะเวลาเป็นทุกราย</li> <li>• ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ณ วันสิ้นปี ตามคำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วย วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับลูกหนี้ พ.ศ. 2547</li> <li>• กรณีลูกหนี้ค้างนานที่สหกรณ์ได้ดำเนินการติดตามลูกหนี้จนถึงที่สุดแล้ว และหากดำเนินคดีที่ต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับให้ปฏิบัติตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการตัดจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ พ.ศ. 2546 โดยสหกรณ์ต้องตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเต็มจำนวนก่อน จึงนำเสนอขออนุมัติตัดจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชี โดยมติของที่ประชุมใหญ่</li> </ul>

## (3) การควบคุมด้านวิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจแปรรูปผลิตภัณฑ์นม

## 1. การแปรรูป (ต้นทุนการผลิต)

กิจกรรม	เอกสารประกอบ การบันทึกบัญชี	วิธีปฏิบัติทางบัญชี
1. การรับ (ซื้อ) น้ํานมดิบ	1. ใบสำคัญการโอนปรับปรุงบัญชี	1. การบันทึกบัญชี เดบิต ซื้อน้ํานมดิบ (แปรรูป) xx เครดิต ขายน้ํานมดิบ (ฝ่ายรวบรวม) xx
2. การซื้อบรรจุภัณฑ์และการชำระหนี้	1. ใบสั่งซื้อบรรจุภัณฑ์ 2. ใบกำกับสินค้า 3. ใบสำคัญโอนเงิน 4. ใบเสร็จรับเงิน	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. บัญชีย่อยเจ้าหนี้ค่าบรรจุภัณฑ์ 3. การบันทึกบัญชี เดบิต ซื้อบรรจุภัณฑ์ xx เครดิต เจ้าหนี้การค้าบรรจุภัณฑ์ xx เดบิต เจ้าหนี้การค้าบรรจุภัณฑ์ xx เครดิต เงินฝากธนาคาร xx
3. การจ่ายเงินเดือนและค่าแรงในการแปรรูปผลิตภัณฑ์นม	1. บัตรลงเวลาของพนักงานฝ่ายแปรรูปผลิตภัณฑ์นม 2. สรุปเวลาของพนักงานฝ่ายแปรรูปผลิตภัณฑ์นม 3. ใบสำคัญจ่ายค่าแรง 4. แบบนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย 5. แบบนำส่งเงินประกันสังคม	1. สมุดเงินสดจ่าย 2. การบันทึกบัญชี เดบิต เงินเดือนค่าจ้างแรงงาน xx เงินสมทบประกันสังคม xx ค่าอื่นๆ (ที่เกี่ยวข้อง) xx เครดิต เงินสด xx ภาษีหัก ณ ที่จ่าย xx
4. เมื่อแปรรูปเรียบร้อยแล้ว	1. รายงานการผลิต (จำนวนหน่วยที่ผลิตได้/จำนวนวัตถุดิบที่ใช้ไป/จำนวนเงินที่สูญเสีย) 2. ใบนำส่งผลิตภัณฑ์นมเข้าคลังสินค้า 3. รายงานการประชุมคณะกรรมการวาระที่ให้ตัดค่าเสียหาย	1. ทะเบียนคุมผลิตภัณฑ์นม - พลาสเจอร์ไรส์/ยู เอช ที 2. การบันทึกบัญชี เดบิต ค่าเสียหายจากน้ํานมดิบ- เสื่อมสภาพตัดบัญชี xx เครดิต วัตถุดิบสูญเสียจากการผลิตตัดบัญชี xx
5. ค่าใช้จ่ายในการแปรรูปผลิตภัณฑ์นม	1. ใบเสร็จรับเงิน/ใบแจ้งหนี้ของธุรกิจแปรรูปผลิตภัณฑ์นม	1. สมุดเงินสดจ่าย 2. การบันทึกบัญชี เดบิต ค่าใช้จ่ายในการผลิต..(ระบุชื่อ) xx เครดิต เงินสด/เงินฝากธนาคาร xx



กิจกรรม	เอกสารประกอบ การบันทึกบัญชี	วิธีปฏิบัติทางบัญชี
3. ค่าใช้จ่ายในการขาย ผลิตภัณฑ์นม เช่น ค่าขนส่ง ค่าน้ำมัน เบี้ยเลี้ยง ฯลฯ	1. ใบสำคัญจ่าย 2. ใบเสร็จรับเงิน	1. สมุดเงินสดจ่าย 2. การบันทึกบัญชี เดบิต ค่าใช้จ่ายในการขาย..(ระบุชื่อ) xx เครดิต เงินสด/เงินฝากธนาคาร xx

#### 4. การปิดบัญชีต้นทุนขาย

กิจกรรม	เอกสารประกอบ การบันทึกบัญชี	วิธีปฏิบัติทางบัญชี
การปิดบัญชีต้นทุนขาย	1. รายงานผลการตรวจนับ ผลิตภัณฑ์นมคงเหลือ ณ วัน สิ้นปี (กรณีอายุสินค้า คงเหลืออายุน้อยลงต้องตี ราคาปรับลดมูลค่า หรือ หมดอายุต้องตัดเป็นสินค้า เสื่อม) 2. รายงานการประชุม คณะกรรมการราคาที่ให้ตัด ค่าเสียหาย 3. ยอดคงเหลือต่างๆ 3.1 ลูกหนี้ค่าผลิตภัณฑ์นม 3.2 เจ้าหนี้ค่าวัตถุดิบอื่น 3.3 วัสดุคงเหลือ 3.4 สินทรัพย์/ค่าเสื่อมราคา 3.5 การประกันภัยอาคาร ฯลฯ	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. การบันทึกบัญชี เดบิต ผลิตภัณฑ์นมคงเหลือ (สิ้นปี) xx สินค้าเสื่อมสภาพตัดบัญชี xx ต้นทุนขาย xx เครดิต ผลิตภัณฑ์นมคงเหลือ (ต้นปี) xx หนี้สงสัยจะสูญลูกหนี้ ค่าผลิตภัณฑ์นม xx ค่าเสียหายจากสินค้า เสื่อมสภาพตัดบัญชี xx ขาดทุนจากการตีราคาสินค้า ลดลง xx

#### หมายเหตุ

1. สหกรณ์บันทึกบัญชีต้นทุนสินค้า/วัตถุดิบ ณ วันสิ้นปี ด้วยวิธี Periodic
2. สหกรณ์ตีราคาสินค้าคงเหลือตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า โดยคำนวณราคาทุนตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน
3. สหกรณ์ตีราคาสินค้าที่ผลิตเองตามราคาทุน ซึ่งได้รวมค่าใช้จ่ายในการผลิต
4. ตัวอย่างข้างต้นเป็นแนวทางในการปฏิบัติเบื้องต้น ทั้งนี้ การปฏิบัติจริงสหกรณ์ต้องจัดทำให้เหมาะสมกับลักษณะธุรกิจของสหกรณ์

## (4) แนวทางวิเคราะห์การสูญเสียของผลิตภัณฑ์นม

## 1. จากแผ่นฟิล์มที่เป็นบรรจุภัณฑ์

## 1.1 แผ่นฟิล์มชนิดของที่ใช้บรรจุนมพาสเจอร์ไรส์

โดยปกติแผ่นฟิล์มชนิดนี้ จำนวน 1 กิโลกรัม มีค่าเฉลี่ยที่ใช้ใส่ผลิตภัณฑ์นมได้ประมาณ 330-350 ซอง ตัวอย่างเช่น สหกรณ์สั่งผลิตนมรสจืด 200 cc ในงวดนี้มีการใช้ฟิล์มไป 40.92 กิโลกรัม สามารถบรรจุผลิตภัณฑ์นมได้ 14,020 ซอง และพบว่ามีฟิล์มสูญเสีย 0.4 กิโลกรัม มีวิธีการคำนวณ ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ฟิล์มที่ใช้ในการบรรจุนม } 40.52 \text{ ก.ก.} & \text{บรรจุนมได้ } 14,020 \text{ ซอง} \\ \text{ฟิล์มที่ใช้ในการบรรจุนม } 1 \text{ ก.ก.} & \text{บรรจุนมได้ } \frac{14,020}{40.52} = 346 \text{ ซอง} \end{aligned}$$

จำนวนฟิล์มที่บรรจุได้ 346 ซอง เมื่อเทียบกับค่าเฉลี่ย 330-350 ซอง ถือว่ายอมรับได้ อย่างไรก็ดี หากสหกรณ์พบว่าสามารถบรรจุได้น้อยกว่าที่ควร จะต้องหาสาเหตุเพื่อนำมาปรับปรุงการทำงาน

## 1.2 จากแผ่นฟิล์มชนิดกล่องที่ใช้บรรจุนมยู เอช ที

โดยปกติแผ่นฟิล์มชนิดนี้จะต้องขึ้นรูปเป็นกล่อง การเสียหายสามารถนับจำนวนได้ มีวิธีการคำนวณ ดังนี้

แผ่นฟิล์มยกมา	2,000	กล่อง
<u>บวก</u> เบิกเพิ่ม	17,000	กล่อง
<u>หัก</u> แผ่นฟิล์มคงเหลือ	<u>1,300</u>	กล่อง
แผ่นฟิล์มที่ใช้ไปในการผลิต	17,700	กล่อง
<u>หัก</u> แผ่นฟิล์มเสียหายระหว่างการผลิต	<u>89</u>	กล่อง
แผ่นฟิล์มที่บรรจุผลิตภัณฑ์นมได้	<u>17,611</u>	กล่อง

เมื่อคำนวณจำนวนที่ควรบรรจุได้แล้วสหกรณ์ควรนำไปเปรียบเทียบกับจำนวนที่ผลิตได้จริง หากแตกต่างกันมากจะต้องหาสาเหตุ เช่น การเสียแผ่นฟิล์มเมื่อเริ่มเดินเครื่อง การต่อแผ่นฟิล์มเมื่อหมดม้วน การนำผลิตภัณฑ์มาทดสอบรอยรั่วซึม/คุณภาพ เป็นต้น

## 2. จากวัตถุดิบที่นำเข้า

โดยใช้ค่าความถ่วงจำเพาะแปลงค่าน้ำนมดิบจากน้ำหนัก (กิโลกรัม) เป็นค่าปริมาตร (ลิตร) แล้วนำมาเปรียบเทียบกับผลผลิตที่ได้ โดย

น้ำนมดิบ/นมรสจืด	ค่าความถ่วงจำเพาะ	1.028 - 1.032
นมรสหวาน	ค่าความถ่วงจำเพาะ	1.044 - 1.046
นมรสช็อกโกแลต	ค่าความถ่วงจำเพาะ	1.050 - 1.056



ตัวอย่าง สหกรณ์สั่งผลิตนมยู เอช ที รสหวานและรสช็อกโกแลต โดยมีวัตถุดิบ  
นำเข้าผลิต ดังนี้

	นมรสหวาน (ก.ก.)	นมรสช็อกโกแลต (ก.ก.)
น้ำนมดิบ	10,000	4,000
น้ำตาล	450	233
R.S	10	-
K 100	-	1
โกโก้	-	30.40
ผสมเป็นน้ำนมที่ผสมแล้ว	<u>10,460</u>	<u>4,264.40</u>
วัดค่าความถ่วงจำเพาะได้	1.046	1.054

สูตร

$$\text{การหาปริมาณน้ำนมที่ผสม (กิโลกรัม)} = \frac{\text{น้ำหนักนมที่ผลิต (ลิตร)}}{\text{ความถ่วงจำเพาะ}}$$

	นมรสหวาน	นมรสช็อกโกแลต
การแปลงค่าจากกิโลกรัมเป็นลิตร	$\frac{10,460}{1.046} = 10,000$ ลิตร	$\frac{4,264.40}{1.054} = 4,045.92$ ลิตร
นำไปบรรจุกล่องขนาด 200 cc ได้	47,000 กล่อง	18,500 กล่อง

สูตร

$$\text{การหาปริมาณน้ำนมที่ผสม (กิโลกรัม)} = \text{จำนวนหน่วยที่ผลิตได้} \times \text{ปริมาตรบรรจุต่อหน่วย}$$

	นมรสหวาน	นมรสช็อกโกแลต
ปริมาณน้ำนมที่ผลิตได้	$47,000 \times \frac{200}{1,000} = 9,400$ ลิตร	$18,500 \times \frac{200}{1,000} = 3,700$ ลิตร

#### การวิเคราะห์การสูญเสียของนมรสหวาน

1. น้ำนมดิบที่สูญเสียไม่สามารถบรรจุกล่อง =  $10,000 - 9,400 = 600$  กิโลกรัม

2. น้ำนมที่ผสมแล้ว 10,000 ลิตร เป็นน้ำตาล 450 กิโลกรัม

$$\text{น้ำนมที่ผสมสูญเสีย 600 ลิตร เป็นน้ำตาล} = \frac{600 \times 450}{10,000} \text{ กิโลกรัม}$$

$$\text{น้ำนมสูญเสีย} = 27 \text{ กิโลกรัม}$$

### การวิเคราะห์การสูญเสียของนมรสช็อกโกแลต

น้ำนมดิบสูญเสียไม่สามารถบรรจุกล่อง =  $4,045.92 - 3,700 = 345.92$  ลิตร

$$1. \text{ น้ำนมดิบสูญเสีย} = \frac{345.92}{4,045.92} \times 4,000 = 341.99 \text{ กิโลกรัม}$$

$$2. \text{ น้ำตาลสูญเสีย} = \frac{345.92}{4,045.92} \times 233 = 19.92 \text{ กิโลกรัม}$$

$$3. \text{ ผงโกโก้สูญเสีย} = \frac{345.92}{4,045.92} \times 30.4 = 2.60 \text{ กิโลกรัม}$$

ตาราง 4-1 สรุปการวิเคราะห์เปรียบเทียบการสูญเสียของผลิตภัณฑ์นม

รายการ	น้ำนมที่ผสมได้ (ลิตร)	นมบรรจุกล่อง (ลิตร)	นมสูญเสีย (ลิตร)	วัตถุดิบสูญเสีย (ก.ก.)		
				น้ำนมดิบ	น้ำตาล	โกโก้
นมรสหวาน	10,000.00	9,400.00	600.00	600.00	27.00	-
นมรสช็อกโกแลต	4,045.92	3,700.00	345.92	341.99	19.92	2.60
	14,045.92	13,100.00	945.92	941.99	46.92	2.60

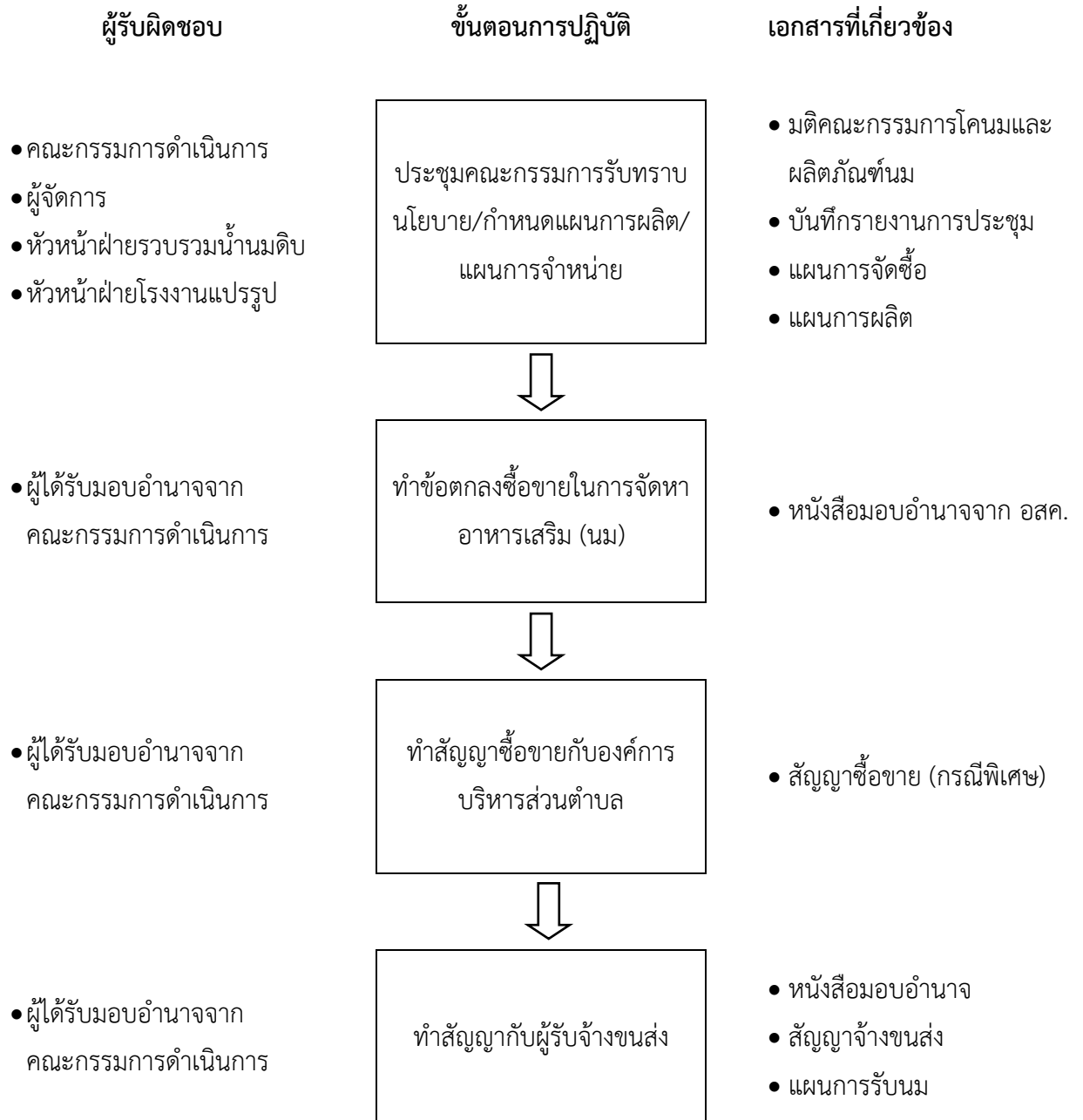
จากตารางวิเคราะห์เปรียบเทียบน้ำนมที่ผสมแล้วกับน้ำนมที่บรรจุกล่อง พบว่ามีน้ำนมที่ไม่ได้บรรจุกล่อง (สูญเสีย) จำนวน 945.92 ลิตร คิดเป็นร้อยละ 6.73 ของนมที่ผสมได้ สหกรณ์จะต้องนำผลการวิเคราะห์มาหาสาเหตุ เพื่อปรับปรุงการดำเนินงาน ดังนี้

1. การสูญเสียเป็นไปตามกระบวนการผลิตหรือไม่ หากถือเป็นการสูญเสียตามปกติ ผู้บริหารยอมรับการสูญเสียได้จำนวนเท่าใด

2. การสูญเสียสามารถบอกถึงลักษณะการควบคุมการผลิตที่มีประสิทธิภาพหรือไม่

ทั้งนี้ โดยทั่วไปการสูญเสียจากการแปรรูปผลิตภัณฑ์นมไม่ควรเกินร้อยละ 3 ของวัตถุดิบที่นำเข้า หากเกินกว่าเกณฑ์ที่กำหนดผู้บริหารสหกรณ์จะต้องพิจารณาหาสาเหตุ เพื่อปรับปรุงกระบวนการแปรรูปผลิตภัณฑ์นมให้ลดลงต่ำกว่าเกณฑ์ มิฉะนั้นแล้วจะมีผลต่อต้นทุนการผลิตที่ไม่สามารถดำเนินการให้เกิดประโยชน์กับสหกรณ์ได้

## แนวทางในการควบคุมการบริหารของธุรกิจแปรรูปผลิตภัณฑ์นม



กล่าวโดยสรุประบบการควบคุมภายในที่กำหนดขึ้นนั้น จะมีประสิทธิภาพหรือประสิทธิผลเพียงใดขึ้นอยู่กับพฤติกรรมของบุคคล โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้บริหารสหกรณ์ที่ต้องมีความซื่อสัตย์สุจริต เสียสละเพื่อส่วนรวม ประกอบกับฝ่ายปฏิบัติต้องมีการพัฒนาความรู้ ความสามารถให้ทันต่อนโยบายรัฐ ภาวะเศรษฐกิจ รวมถึงเทคโนโลยีและมีการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบที่สหกรณ์กำหนดอย่างเคร่งครัด สหกรณ์โคนมก็จะสามารถเติบโตได้อย่างมั่นคง มั่นคงและยั่งยืน

คู่มือระบบบัญชีธุรกิจแปรรูปอาหารสัตว์  
กรณีศึกษา : สหกรณ์โคนมไทยมิลค์ จำกัด  
โดย นางสาวนิสาค์ เลหาพูนรังษี

ปัจจุบันเกษตรกรไทยได้มีการเลี้ยงโคนมมากขึ้นโดยกระจายอยู่ทั่วประเทศ ปัจจัยที่จะทำให้ให้น้ำนมมีคุณภาพดี นอกจากขึ้นอยู่กับสุขภาพและการจัดการฟาร์มที่ดีแล้ว ยังขึ้นอยู่กับอาหารที่เกษตรกรนำมาใช้เลี้ยงโคด้วย ซึ่งอาหารโคถือเป็นต้นทุนหลักของการเลี้ยงโคนม หากต้องซื้อจากแหล่งอื่นเกษตรกรจะต้องรับภาระต้นทุนเกี่ยวกับค่าขนส่งเพิ่มขึ้นอีก ดังนั้น สหกรณ์โคนมหลายแห่งจึงมีการผลิตอาหารสัตว์เพื่อจำหน่ายให้กับสมาชิกและเกษตรกรทั่วไป เพื่อให้ผู้เลี้ยงโคนมสามารถซื้ออาหารโคที่มีคุณภาพ ราคาถูก ซึ่งจะส่งผลให้เกษตรกรสามารถลดต้นทุนได้

คู่มือระบบบัญชีธุรกิจแปรรูปอาหารสัตว์ได้รับการอนุเคราะห์ข้อมูลของสหกรณ์โคนมไทยมิลค์ จำกัด เป็นกรณีศึกษา ทั้งนี้ สหกรณ์ผลิตอาหารโคสำเร็จรูป (อาหารข้น) ชนิดผงและชนิดเม็ด ซึ่งแต่ละชนิดมีหลายสูตรได้แก่ อาหารลูกวัว อาหารโครุ่น อาหารโคก่อนคลอด อาหารโครีดนม เป็นต้น แต่ละสูตรจะมีส่วนผสมของวัตถุดิบไม่เหมือนกัน ในบางช่วงเวลาอาจมีวัตถุดิบชนิดใดชนิดหนึ่งหรือหลายชนิดขาดแคลนไม่สามารถจัดหาทำการผลิตได้ สหกรณ์อาจต้องปรับสูตรการผลิตให้ได้อาหารสำเร็จรูปตามที่สมาชิกต้องการ อย่างไรก็ตาม สหกรณ์ที่มีที่ปรึกษาด้านการผลิตอาหารสัตว์ ทำให้อาหารโคของสหกรณ์ได้รับการรับรองคุณภาพจากกรมปศุสัตว์ และโรงงานแปรรูปได้รับใบอนุญาตจากกรมโรงงานอุตสาหกรรม โดยมีขั้นตอนการแปรรูปอาหารสัตว์ ดังนี้

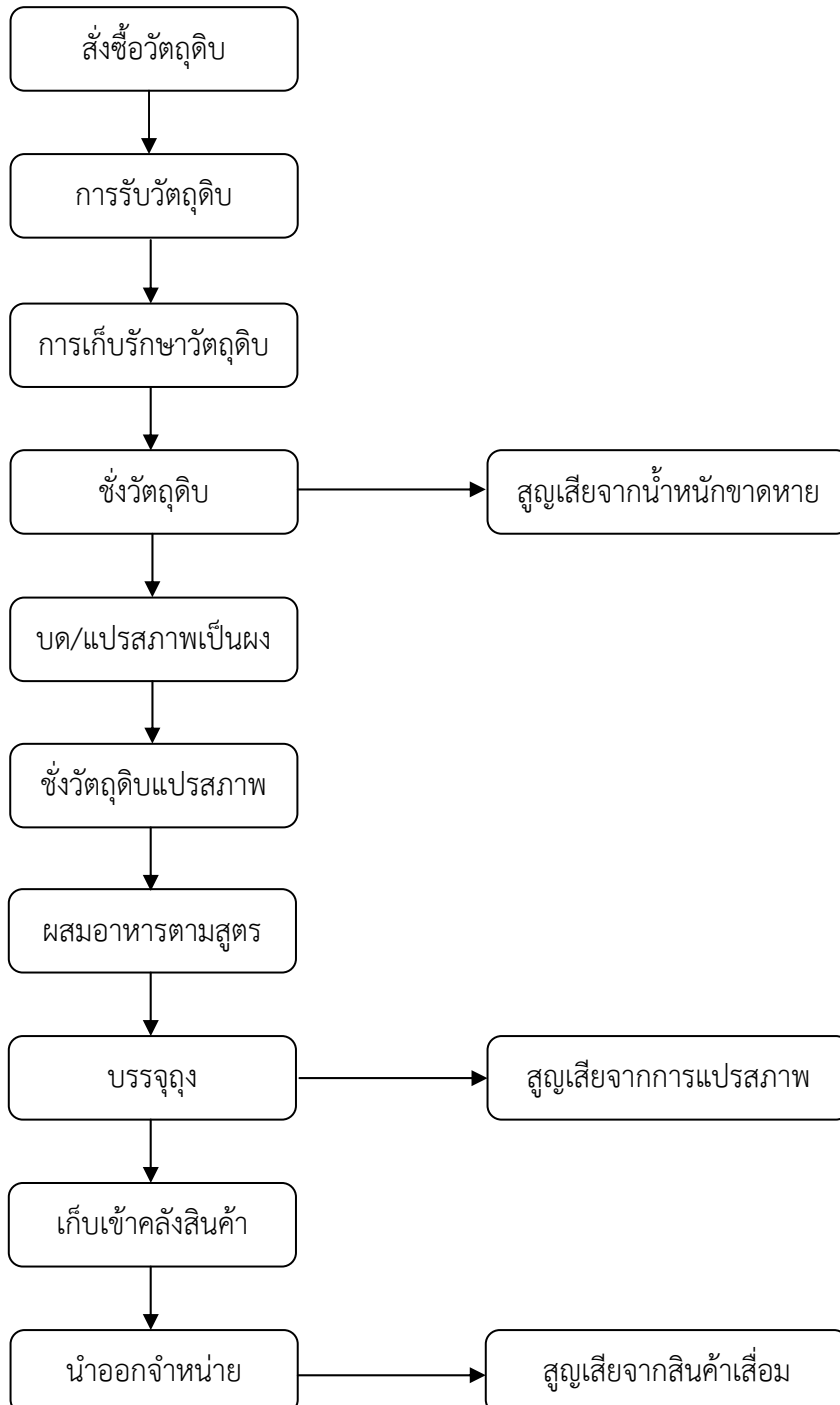
(1) การจัดซื้อวัตถุดิบ และการจัดเก็บรักษา เนื่องจากราคาวัตถุดิบมีการขึ้นลงทุกวัน การจัดซื้อต้องสืบราคา เพื่อเปรียบเทียบทุกวัน มีการแต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อจัดซื้อวัตถุดิบตามความต้องการของฝ่ายโรงงาน ได้แก่ มันสำปะหลัง ข้าวโพด รำข้าว โดยการจัดซื้อวัตถุดิบในพื้นที่ หรือพื้นที่ใกล้เคียง ทั้งนี้ เพื่อลดต้นทุนค่าขนส่ง ส่วนกากปาล์ม กากถั่วเหลือง กากเปี้ยว และอื่นๆ จำเป็นต้องซื้อจากนอกพื้นที่ สหกรณ์มีการกำหนดขบวนการรับวัตถุดิบที่ชัดเจน ตั้งแต่การชั่งน้ำหนักวัตถุดิบ รวมทั้งราคาตามที่ตกลงไว้ เมื่อรับวัตถุดิบเรียบร้อยแล้ว ฝ่ายควบคุมคุณภาพจะเก็บตัวอย่างวัตถุดิบเพื่อตรวจสอบคุณภาพเบื้องต้นทางกายภาพด้วยตาเปล่า ซึ่งได้แก่ สี ขนาด ความชื้น สิ่งเจือปน กลิ่น เมื่อเห็นว่าเป็นไปตามข้อตกลงก็จะให้ฝ่ายโรงงานรับวัตถุดิบ และฝ่ายควบคุมคุณภาพก็จะเก็บตัวอย่างเพื่อวิเคราะห์อัตราการใช้สูญเสีย และเมื่อเสร็จจากขั้นตอนการตรวจสอบคุณภาพแล้ว วัตถุดิบจะถูกส่งไปจัดเก็บตามความเหมาะสมและสภาพของวัตถุดิบ โดยจัดเรียงเป็นหมวดหมู่ให้สามารถเบิกใช้ในลักษณะเข้าก่อนออกก่อน สำหรับวัตถุดิบที่ไม่ได้บรรจุกระสอบจะนำมาเทกองตามช่อง ซึ่งได้แบ่งพื้นที่ไว้เป็นช่องตามชนิดของวัตถุดิบ

เนื่องจากวัตถุดิบส่วนใหญ่เป็นผลิตผลทางการเกษตรมีความขึ้นสูง ระหว่างการเก็บรักษา จึงมีการสูญเสียเนื่องจากน้ำหนักขาดหาย สหกรณ์จึงต้องมีการทดสอบการสูญเสียจากน้ำหนักขาดหาย เพื่อนำเสนอให้ที่ประชุมพิจารณาตัดวัตถุดิบออกจากบัญชี

(2) **การผลิตอาหารสำเร็จรูป** ก่อนการผลิตทุกครั้งเจ้าหน้าที่ฝ่ายผลิตจะต้องตรวจเช็คความพร้อมของเครื่องมือให้เรียบร้อยก่อน แล้วจึงชั่งวัตถุดิบตามสัดส่วนที่กำหนดในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ วัตถุดิบจะถูกลำเลียงเข้าเครื่องบดและนำมาผสมในถังผสม ทั้งนี้ ในขั้นตอนนี้จะมีการสูญเสียเนื่องจากการแปรสภาพ เมื่อผสมเสร็จแล้วฝ่ายควบคุมคุณภาพของสหกรณ์จะตักอาหารสำเร็จรูปส่วนหนึ่ง เพื่อนำไปตรวจสอบคุณภาพเบื้องต้นและส่วนหนึ่งจะส่งให้กรมปศุสัตว์ตรวจสอบอีกทางหนึ่ง เมื่อผสมอาหารเสร็จเรียบร้อยแล้วเจ้าหน้าที่จะทำการบรรจุอาหารสำเร็จรูป โดยการชั่งน้ำหนักและบรรจุลงในถุง ขนาด 50 กิโลกรัมต่อถุงหรือขนาด 30 กิโลกรัมต่อถุง ทั้งนี้ สีของถุงจะแตกต่างกันตามสูตรที่ผลิต เมื่อบรรจุลงในถุงเสร็จเรียบร้อยแล้ว อาหารสำเร็จรูปจะถูกลำเลียงไปเก็บที่อาคาร เก็บสินค้าสำเร็จรูปโดยแยกตามสีถุง ทั้งนี้ การจัดเก็บจะต้องให้มีความสะดวกต่อการเบิกมาจำหน่ายในลักษณะเข้าก่อนออกก่อน จากนั้นฝ่ายผลิตจะจัดทำรายงานการผลิตจากโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ส่งให้ฝ่ายบัญชีเพื่อจัดทำบัญชีเกี่ยวกับการผลิต รวมถึงจัดทำทะเบียนคุมวัตถุดิบ ทะเบียนคุมวัสดุและทะเบียนคุมสินค้าสำเร็จรูป

(3) **การจัดจำหน่ายอาหารสำเร็จรูป** สหกรณ์จะให้บริการขนส่งสู่ฟาร์มสมาชิกโดยไม่คิดค่าบริการเพิ่ม หรือลูกค้ามารับอาหารสำเร็จรูปเอง ทั้งนี้ การจำหน่ายให้สมาชิกจะเป็นการให้เครดิตระยะเวลาชำระหนี้ 45 วัน เจ้าหน้าที่บัญชีจะสรุปรายการขายให้เจ้าหน้าที่การเงินและเจ้าหน้าที่บัญชี (ที่สำนักงานใหญ่) เพื่อนำไปหักจากรายได้น้ำนมดิบของสมาชิก ส่วนการขายให้ผู้ไม่ใช่สมาชิกจะขายเป็นเงินสด ก่อนสิ้นวันเจ้าหน้าที่บัญชีต้องสรุปรายการขายประจำวัน พร้อมกับนำเงินส่งที่สำนักงานใหญ่ เนื่องจากอาหารสัตว์เป็นสินค้าที่เสื่อมเสียง่าย จึงมีการสูญเสียจากสินค้าสำเร็จรูปเสื่อมสภาพ ซึ่งผู้รับผิดชอบต้องจัดทำรายงาน เพื่อนำเสนอต่อที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการพิจารณาอนุมัติตัดออกจากบัญชี

## แผนผังกระบวนการแปรรูปอาหารสัตว์



สหกรณ์โคนมไทยมีลค์ จำกัด ใช้โปรแกรมระบบบัญชีแยกประเภทสำหรับสหกรณ์การเกษตร ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์เพื่อบันทึกรายการบัญชี ทั้งนี้ การบันทึกรายการบัญชีจะเป็นไปตามหลักบัญชีคู่ คือ ผลรวมของยอดบัญชีด้านเดบิตจะต้องเท่ากับผลรวมของยอดบัญชีด้านเครดิต ระบบบัญชีธุรกิจแปรรูปอาหารสัตว์ มีขั้นตอนดำเนินการดังนี้

**1. การจัดทำเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี** รายการเงินทุกรายการที่เกิดขึ้นต้องมีเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี โดยต้องจำแนกรายการเงินเป็นการรับเงินและการจ่ายเงิน จากนั้นนำมาแยกประเภทต่างๆ เช่น รับเงินค่าขายอาหารสัตว์ รับเงินค่าขายผลิตภัณฑ์นม จ่ายเงินค่าวัตถุดิบ จ่ายเงินค่าน้ำมันดิบ จ่ายเงินเดือน หรือค่าจ้างแรงงาน เป็นต้น

**2. การบันทึกรายการในสมุดบัญชี** โดยนำข้อมูลรายการเงินที่บันทึกในเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีไปบันทึกในสมุดบันทึกรายการขั้นต้น ได้แก่ สมุดเงินสดรับ สมุดเงินสดจ่าย สมุดซื้อ สมุดขายและสมุดรายวันทั่วไป โดยเรียงตามลำดับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นและนำไปบันทึกรายการในสมุดบันทึกรายการขั้นปลาย ได้แก่ บัญชีย่อย และทะเบียนต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อแสดงรายละเอียดของรายการเงินนั้นๆ ทั้งนี้ ในวันสิ้นเดือนหรือสิ้นปีต้องเปรียบเทียบยอดคงเหลือในบัญชีย่อยและทะเบียนต่างๆ กับยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทแต่ละบัญชี หากการจัดทำถูกต้องยอดคงเหลือจะต้องเท่ากัน

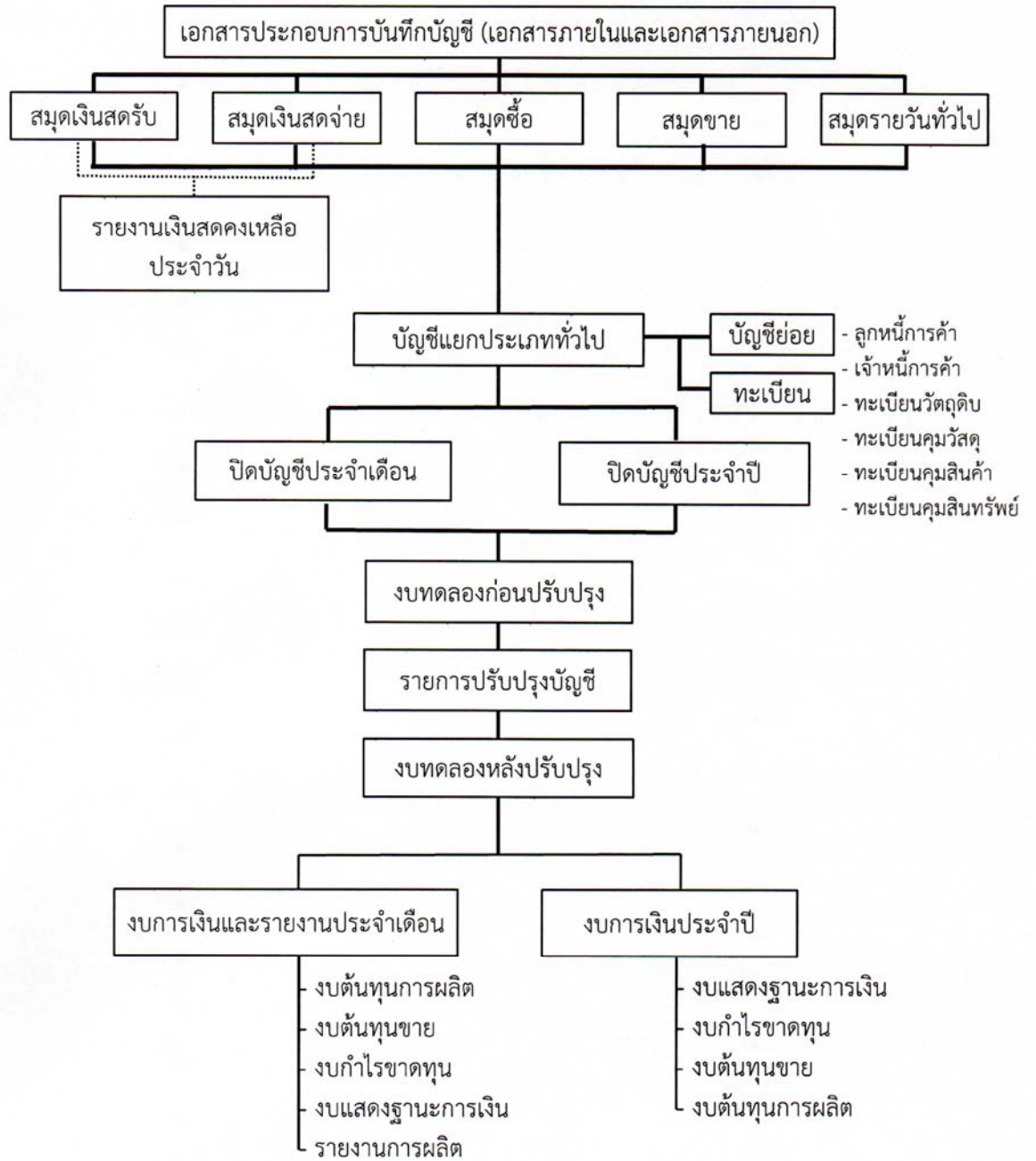
**3. การจัดทำผังบัญชีและงบทดลอง** เพื่อหายอดคงเหลือของบัญชีแยกประเภทแต่ละบัญชี และจัดเก็บในรูปแบบงบทดลอง เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องในเบื้องต้นของการบันทึกรายการบัญชี และนำไปจัดทำงบการเงิน

**4. วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับธุรกิจ** ซึ่งประกอบด้วย การซื้อวัตถุดิบเป็นเงินสดและเงินเชื่อ การจำหน่ายผลิตภัณฑ์เป็นเงินสดและเงินเชื่อ วิธีการคำนวณอัตราสูญหายของวัตถุดิบ

**5. การปิดบัญชีและการปรับปรุงบัญชี** ซึ่งมี 3 ลักษณะ คือ การปิดบัญชีประจำวัน การปิดบัญชีประจำเดือน และการปิดบัญชีประจำปี

**6. การจัดทำงบการเงิน** เพื่อแสดงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของสหกรณ์ ประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน งบต้นทุนขาย/บริการ งบต้นทุนการผลิตและหมายเหตุประกอบงบการเงิน

แผนผังระบบบัญชีแปรรูปอาหารสัตว์





1. การจัดทำเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี แบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ เอกสารภายในและเอกสารภายนอก เอกสารภายในที่สหกรณ์จัดทำขึ้นเพื่อใช้ประกอบการบันทึกบัญชีในธุรกิจแปรรูปอาหารสัตว์ มีดังนี้ ใบสั่งซื้อวัตถุดิบ/วัสดุสิ้นเปลือง รายงานการรับวัตถุดิบ/เบิกใช้วัตถุดิบประจำวัน ใบเบิกถุงบรรจุอาหาร รายงานการผลิตอาหารสัตว์/ใบส่งสินค้า ใบเบิกวัตถุดิบ ใบเสร็จรับเงิน ใบส่งของ/ใบกำกับสินค้า ใบสำคัญรับ ใบสำคัญจ่าย และรายงานการตรวจนับสินค้าคงเหลือ

## 2. การบันทึกรายการในสมุดบัญชี แยกได้ดังนี้

2.1 สมุดบันทึกรายการขั้นต้น ประกอบด้วย สมุดเงินสดรับ สมุดเงินสดจ่าย สมุดรายวันซื้อ สมุดรายวันขาย และสมุดรายวันทั่วไป ทั้งนี้โปรแกรมระบบบัญชีแยกประเภทจะมีการกำหนดเลขที่ใบสำคัญ โดยจำแนกตามประเภทการบันทึกรายการ ได้แก่ การบันทึกรายการสมุดเงินสดรับ การบันทึกรายการสมุดเงินสดจ่าย การบันทึกรายการสมุดรายวันซื้อ การบันทึกรายการสมุดรายวันขาย การบันทึกรายการสมุดรายวันทั่วไป การบันทึกรายการจากงบทดลอง นอกจากนี้ ระบบโปรแกรมยังกำหนดรหัสธุรกิจและรหัสบัญชีมาตรฐานของแต่ละธุรกิจ ซึ่งสหกรณ์สามารถเลือกเพื่อบันทึกรายการบัญชีได้ ทั้งนี้ระบบโปรแกรมจะเชื่อมโยงข้อมูลของทุกธุรกิจที่สหกรณ์ดำเนินการและจัดทำบัญชีแยกประเภททั่วไปให้อัตโนมัติ นอกจากนี้ สหกรณ์ยังสามารถกำหนดให้โปรแกรมจัดทำรายงานทางการเงินเบื้องต้นซึ่งได้แก่ งบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน งบต้นทุนขาย และงบต้นทุนการผลิตให้ได้โดยอัตโนมัติ

2.2 สมุดบันทึกรายการขั้นปลาย เนื่องจากโปรแกรมระบบบัญชีแยกประเภทไม่ครอบคลุมถึงการจัดทำบัญชีย่อยและทะเบียนคุมต่างๆ ดังนั้น เจ้าหน้าที่บัญชีจึงต้องข้อมูลจากเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีมาบันทึก ในสมุดบันทึกรายการขั้นปลายสำหรับธุรกิจแปรรูปอาหารสัตว์ ทั้งนี้สหกรณ์ได้นำโปรแกรมสำเร็จรูปมาประยุกต์เพื่อช่วยบันทึกรายการ ดังนี้

- บัญชีย่อยลูกหนี้การค้าค่าอาหารสัตว์ บัญชีย่อยเจ้าหนี้การค้าวัตถุดิบ/บัญชีย่อยเจ้าหนี้การค้าวัสดุ/บัญชีย่อยเจ้าหนี้อื่นๆ
- ทะเบียน ใช้บันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับ การจ่ายและจำนวนคงเหลือของวัตถุดิบ วัสดุสิ้นเปลืองและสินค้าสำเร็จรูปแต่ละชนิดเพื่อประโยชน์ในการควบคุมและตรวจสอบ

## 3. การจัดทำผังบัญชีและงบทดลอง

- **ผังบัญชี** โปรแกรมระบบบัญชีแยกประเภทของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์จะกำหนดผังบัญชีมาตรฐานโดยจัดประเภทรายการตามงบแสดงฐานะการเงินเรียงตามลำดับรายการตั้งแต่สินทรัพย์หนี้สิน ทุนและตามลักษณะของธุรกิจ เพื่อช่วยอำนวยความสะดวกในการจัดทำงบการเงินและรายงานต่างๆ

- **งบทดลอง** รายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการบันทึกบัญชีตามหลักการบัญชีคู่ ซึ่งจำนวนเงินรวมของบัญชีที่มียอดคงเหลือด้านเดบิตจะต้องเท่ากับจำนวนเงินรวมของบัญชีที่มียอดคงเหลือด้านเครดิต โดยจัดเก็บตัวเลขจากยอดคงเหลือของบัญชีแยกประเภทต่างๆ ทุกบัญชี ณ วันใดวันหนึ่ง

#### 4. วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับธุรกิจแปรรูปอาหารสัตว์ มีวิธีปฏิบัติทางบัญชี แต่ละขั้นตอนดังนี้

##### 4.1 การซื้อวัตถุดิบและวัสดุสิ้นเปลืองเป็นเงินสด

โดยปกติการซื้อวัตถุดิบและวัสดุสิ้นเปลืองเพื่อการผลิตอาหารสัตว์จะซื้อในจำนวนมาก และซื้อเป็นเงินเชื่อ อย่างไรก็ตามถ้ามีความจำเป็นเร่งด่วนสหกรณ์ก็อาจจะสั่งซื้อเป็นเงินสด การซื้อวัตถุดิบและวัสดุสิ้นเปลืองเป็นเงินสดมีขั้นตอน ดังนี้ หัวหน้าฝ่ายควบคุมการผลิตจัดทำใบซื้อวัตถุดิบ/วัสดุพร้อมสำเนา บันทึกรายการสั่งซื้อแล้วส่งให้ผู้จัดการ/ผู้มีอำนาจลงชื่ออนุมัติ เมื่อผู้ขายส่งวัตถุดิบมาพร้อมกับใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษี เจ้าหน้าที่คลังวัตถุดิบ ต้องตรวจสอบวัตถุดิบว่าถูกต้องตามใบสั่งซื้อจึงลงชื่อรับสินค้า แล้วส่งให้เจ้าหน้าที่การเงินจ่ายค่าวัตถุดิบหรือวัสดุสิ้นเปลืองให้ผู้ขาย แล้วทุกสิ้นวันเจ้าหน้าที่บัญชีและการเงินจะรวบรวมใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษีจัดทำใบสำคัญจ่ายแนบไว้ข้างหน้าพร้อมทั้งจัดทำรายงานภาษีซื้อ แล้วบันทึกรายการในสมุดเงินสด สมุดรายวันซื้อวัตถุดิบ/วัสดุ รวบรวมเอกสารทั้งหมดไว้ในแฟ้มเอกสารเรียงตามลำดับวันที่

##### 4.2 การซื้อวัตถุดิบและวัสดุสิ้นเปลืองเป็นเงินเชื่อและการจ่ายชำระหนี้

(1) การซื้อวัตถุดิบและวัสดุสิ้นเปลืองเป็นเงินเชื่อ มีขั้นตอนดังนี้ หัวหน้าฝ่ายควบคุมการผลิตจัดทำใบสั่งซื้อวัตถุดิบ/วัสดุ บันทึกรายการที่สั่งซื้อ และส่งให้ผู้จัดการ/ผู้มีอำนาจลงชื่ออนุมัติ เมื่อผู้ขายส่งวัตถุดิบหรือวัสดุ เจ้าหน้าที่คลังวัตถุดิบต้องตรวจรับและสอบทานรายการตามใบกำกับสินค้า/ใบกำกับภาษีของผู้ขายกับสำเนาใบสั่งซื้อว่าถูกต้องจึงลงชื่อรับสินค้า ทุกสิ้นวันรวบรวมเอกสารใบกำกับสินค้า/ใบกำกับภาษีของผู้ขายกับสำเนาใบสั่งซื้อว่าถูกต้องจึงลงชื่อรับสินค้า ทุกสิ้นวันรวบรวมเอกสารใบกำกับสินค้า/ใบกำกับภาษีของผู้ขาย ให้เจ้าหน้าที่บัญชีจัดทำรายงานภาษีซื้อ แล้วนำไปบันทึกรายการในสมุดรายวันซื้อวัตถุดิบ/วัสดุ บันทึกบัญชีย่อยเจ้าหนี้ค่าวัตถุดิบและบัญชีย่อยเจ้าหนี้ค่าวัสดุ สำหรับใบกำกับสินค้า/ใบกำกับภาษีของผู้ขายรวบรวมไว้ในแฟ้มเอกสารชั่วคราวเรียงตามลำดับวันที่

##### (2) การจ่ายชำระหนี้ค่าวัตถุดิบและวัสดุ มีขั้นตอนดังนี้

เมื่อครบกำหนดชำระหนี้ เจ้าหนี้จะนำเอกสารมาขอรับเงินค่าวัตถุดิบหรือวัสดุ โดยต้องนำสำเนาใบกำกับสินค้า/ใบกำกับภาษีของผู้ขาย และใบเสร็จรับเงินของผู้ขายมาแสดงด้วย เจ้าหน้าที่บัญชีตรวจสอบความถูกต้องเอกสารที่เจ้าหนี้นำมาขอรับชำระหนี้กับใบกำกับสินค้า/ใบกำกับภาษีของผู้ขายที่รวบรวมไว้ในแฟ้มเอกสารชั่วคราวและบัญชีย่อยเจ้าหนี้วัตถุดิบ หรือบัญชีย่อยเจ้าหนี้วัสดุ และส่งให้เจ้าหน้าที่การเงินเพื่อจ่ายชำระหนี้ค่าวัตถุดิบ หรือวัสดุและให้ลงชื่อรับเงินพร้อมกับประทับตรา “จ่ายแล้ว” ในใบเสร็จรับเงินของผู้ขาย เมื่อสิ้นวัน เจ้าหน้าที่บัญชีรวบรวมใบเสร็จรับเงินของผู้ขายและสำเนาใบกำกับสินค้า/ใบกำกับภาษีจัดทำใบสำคัญจ่ายแนบไว้ข้างหน้า แล้วนำไปบันทึกรายการในสมุดเงินสดจ่าย และบัญชีย่อยเจ้าหนี้วัตถุดิบ หรือบัญชีย่อยเจ้าหนี้วัสดุ รวบรวมเอกสารทั้งหมดไว้ในแฟ้มเอกสารเรียงตามลำดับวันที่ บันทึกบัญชี ดังนี้

#### 4.3 การแปรรูปอาหารสัตว์

เมื่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายขายและบริการสำรวจว่าผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปชนิดใดคงเหลือ น้อยลง จะต้องทำใบเสนอผลิตให้ผู้ช่วยผู้จัดการฝ่ายโรงงานพิจารณาจัดทำใบสั่งผลิตเสนอผู้จัดการ พิจารณานุมัติ

การแปรรูปอาหารสัตว์ มีขั้นตอนดังนี้ ผู้ช่วยผู้จัดการฝ่ายโรงงานจัดทำใบสั่ง ผลิตเสนอผู้จัดการเพื่อพิจารณานุมัติ เมื่อได้รับอนุมัติแล้ว หัวหน้าฝ่ายควบคุมการผลิตจัดทำใบเบิก วัตถุดิบและวัสดุเพื่อใช้ในการผลิตประจำวัน สิ้นวันเจ้าหน้าที่คลังวัตถุดิบจะรวบรวมใบเบิกวัตถุดิบและ วัสดุมาบันทึกทะเบียนคุมและเปรียบเทียบรายละเอียดกับใบนำส่งผลิตภัณฑ์ ส่วนเจ้าหน้าที่คลังสินค้า สำเร็จรูปจะบันทึกทะเบียนคุมผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดตามใบส่งผลิตภัณฑ์

#### 4.4 การจำหน่ายผลิตภัณฑ์เป็นเงินสด

สหกรณ์จะจำหน่ายผลิตภัณฑ์เป็นเงินสดให้กับเกษตรกรที่ไม่ใช่สมาชิก เมื่อ สหกรณ์จำหน่ายผลิตภัณฑ์นมเป็นเงินสด มีขั้นตอนดังนี้ เจ้าหน้าที่ขายและบริการจัดทำใบเสร็จรับเงิน พร้อมสำเนา บันทึกรายการขายผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด คำนวณจำนวนเงินภาษีขาย(ถ้ามี) พร้อมจัดเตรียม เบิกผลิตภัณฑ์เพื่อส่งให้ซื้อ เมื่อผู้ซื้อชำระเงินกับหัวหน้าฝ่ายขายและบริการเรียบร้อยแล้ว จึงส่งผลิตภัณฑ์ พร้อมใบเสร็จรับเงิน พอสิ้นวันจะรวบรวมสำเนาใบเสร็จรับเงินใบกำกับภาษีฉบับที่ 2 จัดทำใบสรุปแนบไป ข้างหน้า แล้วส่งให้เจ้าหน้าที่การเงินรับเงินหลังจากนั้นส่งให้เจ้าหน้าที่บัญชีเพื่อบันทึกรายการในสมุด เงินสดรับ

#### 4.5 การจำหน่ายผลิตภัณฑ์เป็นเงินเชื่อและการรับชำระหนี้

สหกรณ์จำหน่ายผลิตภัณฑ์เป็นเงินเชื่อให้กับสมาชิกโดยต้องปฏิบัติให้เป็นไปตาม ระเบียบของสหกรณ์ ว่าด้วย การขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ ซึ่งมีรอบระยะเวลาการส่งหักจากเงินค่าน้ำนมดิบ ของสมาชิกเดือนละ 2 ครั้ง

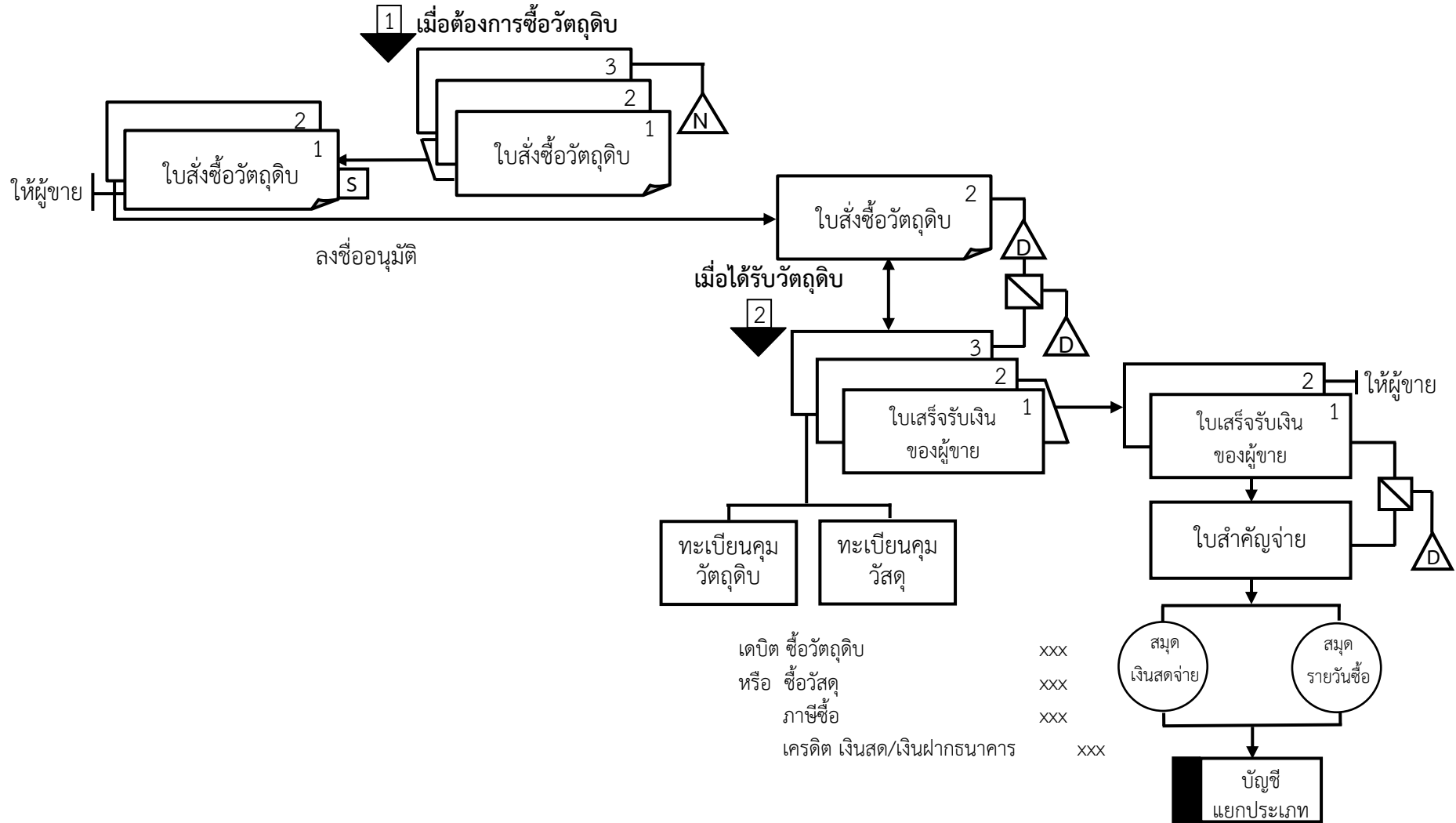
(1) การจำหน่ายผลิตภัณฑ์เป็นเงินเชื่อ มีขั้นตอนดังนี้ เจ้าหน้าที่ขายและ บริการจัดทำใบส่งของพร้อมสำเนา บันทึกรายการขายผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด คำนวณจำนวนเงิน ทุกสิ้นวัน เจ้าหน้าที่บัญชีโรงงานจะรวบรวมใบส่งของ นำไปบันทึกรายการในทะเบียนคุมสินค้าและบัญชีย่อยลูกหนี้ พร้อมนำใบสรุปสำเนาการขายสินค้าประจำวันและสำเนาใบส่งของ มอบให้เจ้าหน้าที่บัญชี

(2) การรับชำระหนี้ค่าผลิตภัณฑ์ โดยหักจากเงินค่าน้ำนมดิบ มีขั้นตอนดังนี้ ก่อนวันที่กำหนดส่งหักเงินจากลูกหนี้ เจ้าหน้าที่บัญชีโรงงานจะต้องสรุปรายการหักเงินของลูกหนี้แต่ละ ราย เพื่อส่งให้เจ้าหน้าที่การเงินของสำนักงานใหญ่จัดทำรายการส่งหักเงินจากค่าน้ำนมดิบของสมาชิก เจ้าหน้าที่การเงินของสำนักงานใหญ่จัดทำใบเสร็จรับเงินพร้อมสำเนาโดยรวมกับการรับเงินค่าสินค้าอื่น ด้วย(ถ้ามี) ถึงสิ้นวันเจ้าหน้าที่บัญชีสำนักงานใหญ่จะรวบรวมสำเนาใบเสร็จรับเงินฉบับที่ 1 เทียบกับสำเนา ใบส่งของและจัดทำใบสำคัญรับ แล้วบันทึกรายการในสมุดเงินสดรับ และรวบรวมเอกสารดังกล่าวไว้ใน แฟ้มเอกสารเรียงตามลำดับวันที่

ทั้งนี้ มีแผนภูมิแสดงขั้นตอนการปฏิบัติ ดังนี้

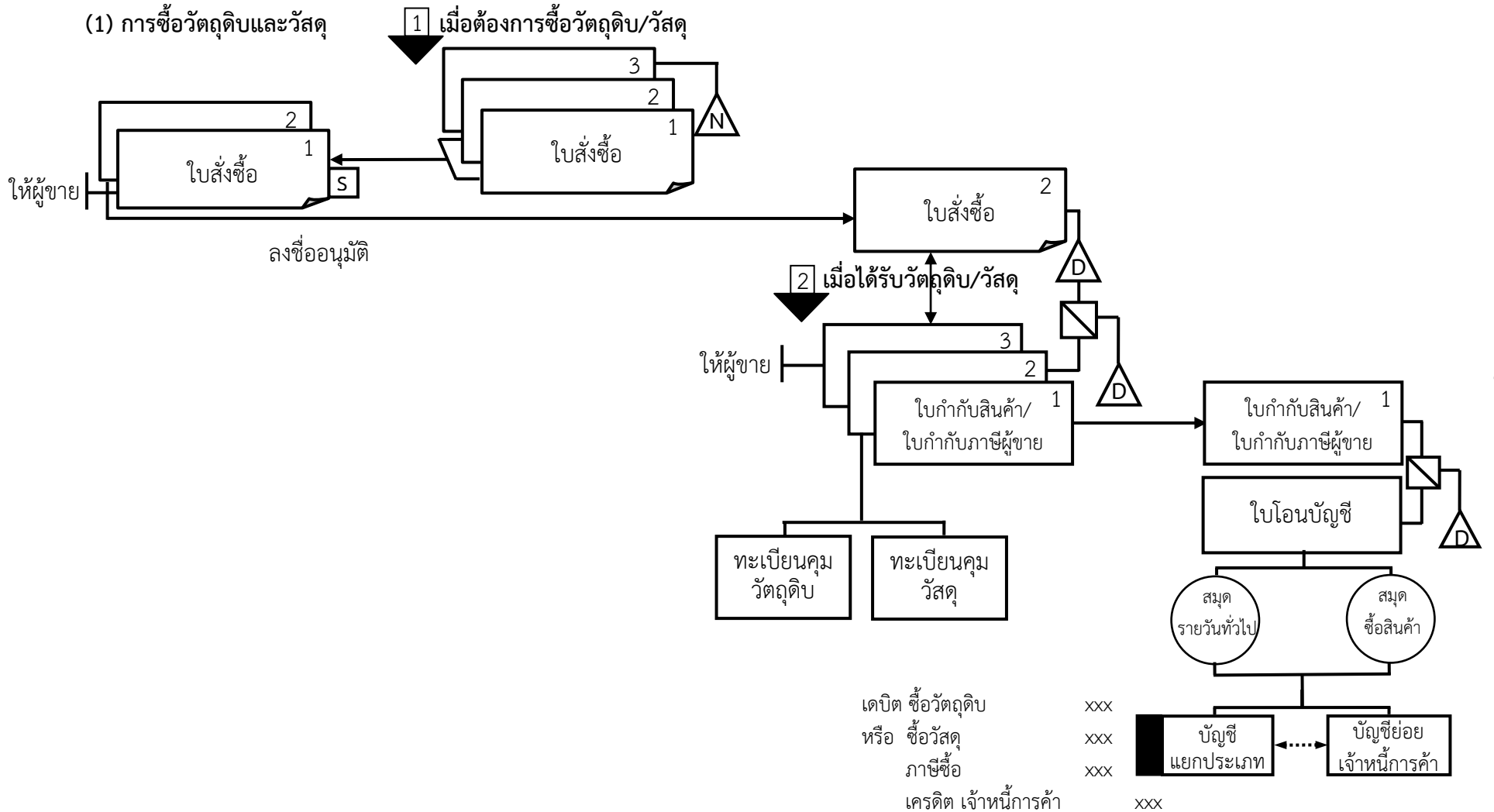
แผนภูมิการซื้อวัตถุดิบและวัสดุใช้สิ้นเปลืองเป็นเงินสด

ผู้ช่วยผู้จัดการฝ่ายโรงงาน	หัวหน้าฝ่ายควบคุมการผลิต	เจ้าหน้าที่คลังวัตถุดิบ	เจ้าหน้าที่บัญชี/การเงินสำนักงานใหญ่
----------------------------	--------------------------	-------------------------	--------------------------------------



แผนภูมิการซื้อวัตถุดิบและวัสดุใช้สิ้นเปลืองเป็นเงินเชื่อและการชำระหนี้

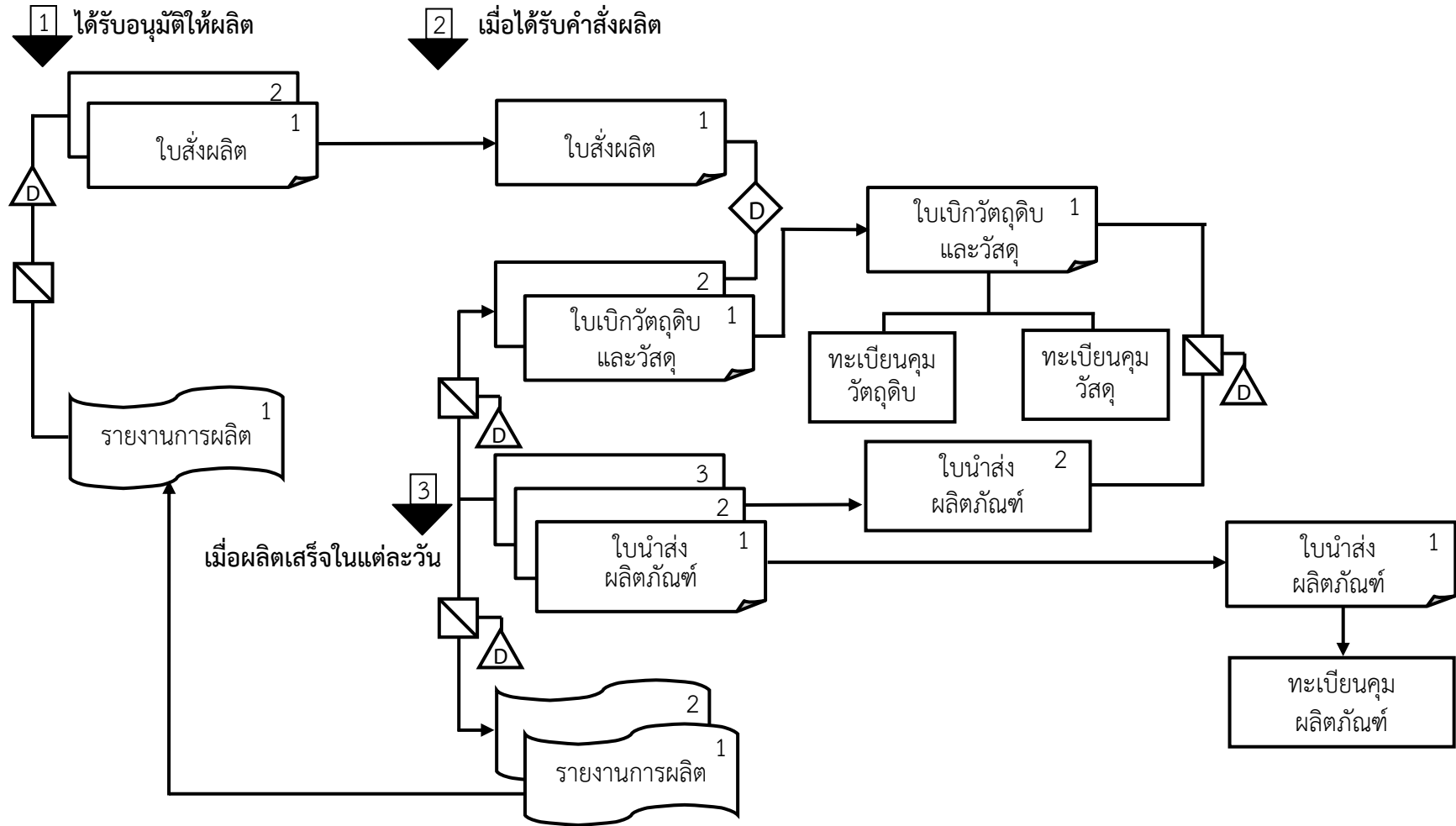
ผู้ช่วยผู้จัดการฝ่ายโรงงาน	หัวหน้าควบคุมการผลิต	เจ้าหน้าที่คลังวัตถุดิบ	เจ้าหน้าที่บัญชีสำนักงานใหญ่
----------------------------	----------------------	-------------------------	------------------------------





แผนภูมิการแปรรูปอาหารสัตว์

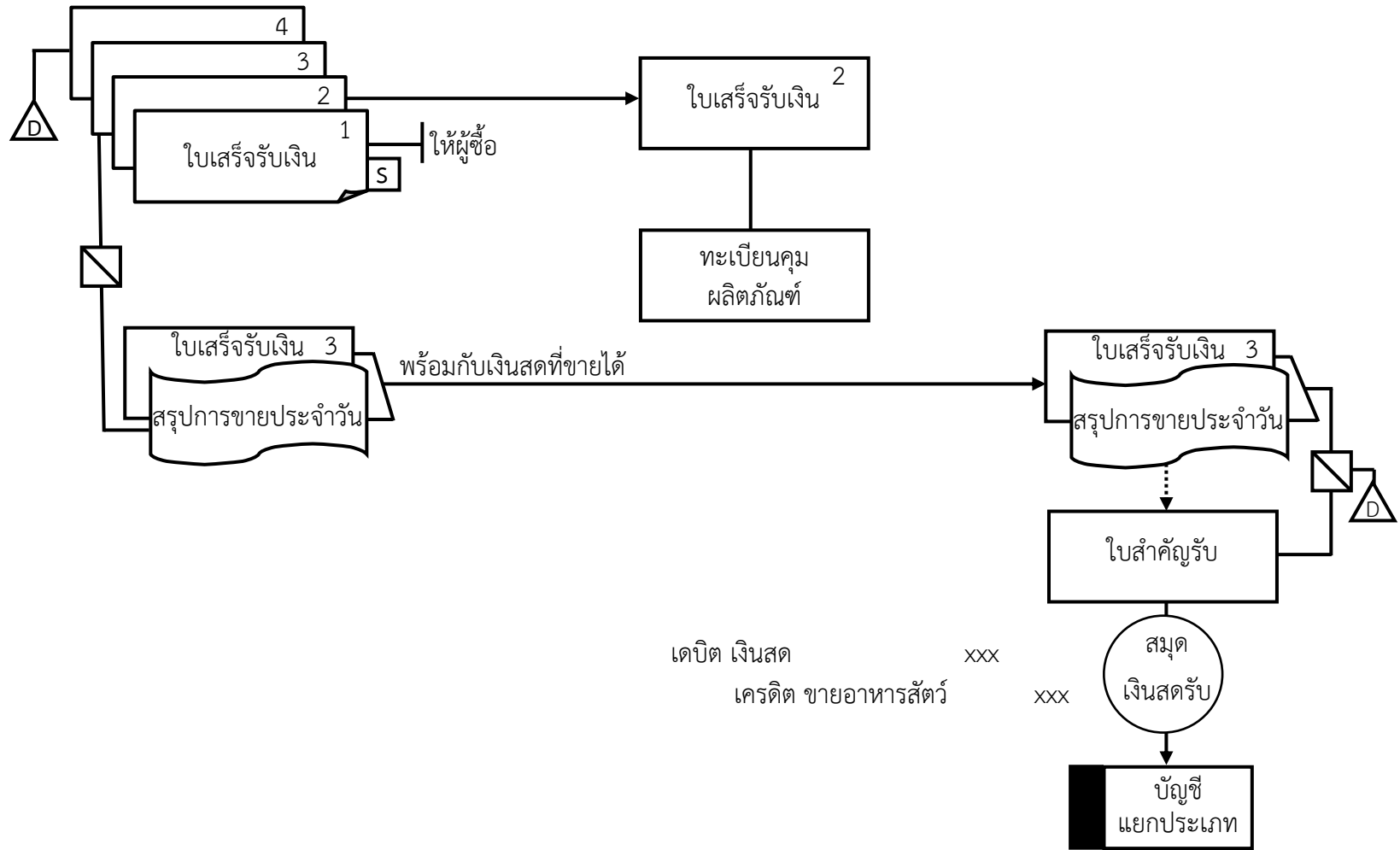
ผู้ช่วยผู้จัดการฝ่ายโรงงาน	หัวหน้าฝ่ายควบคุมการผลิต	เจ้าหน้าที่คลังวัตถุดิบ	เจ้าหน้าที่คลังสินค้าสำเร็จรูป
----------------------------	--------------------------	-------------------------	--------------------------------



แผนภูมิการจำหน่ายผลิตภัณฑ์เป็นเงินสด

เจ้าหน้าที่ขายและบริการ	เจ้าหน้าที่บัญชีโรงงาน	เจ้าหน้าที่บัญชี/การเงินสำนักงานใหญ่
-------------------------	------------------------	--------------------------------------

1 เมื่อขายผลิตภัณฑ์  
D



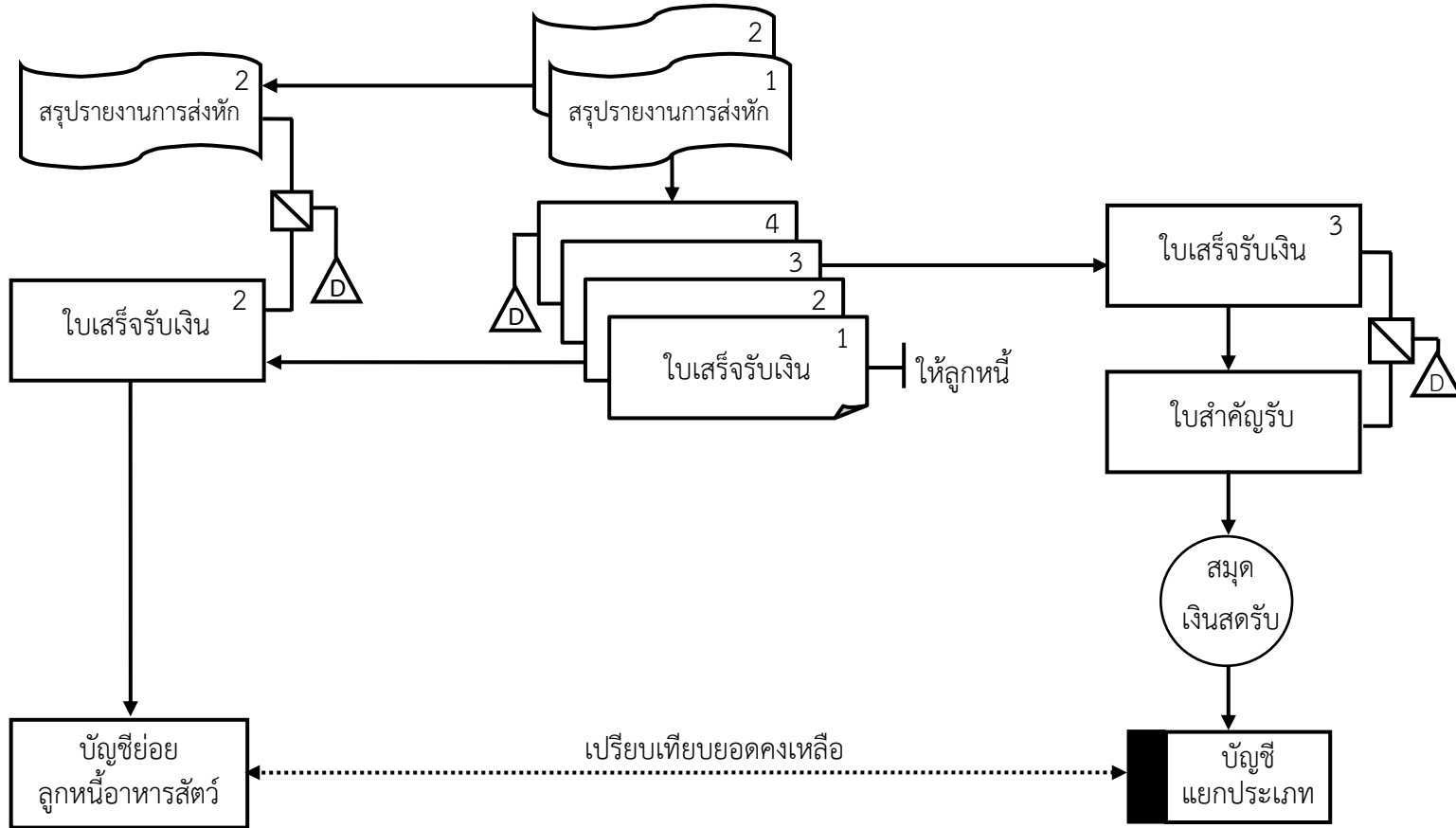




แผนภูมิการจำหน่ายผลิตภัณฑ์เป็นเงินเชื่อและการรับชำระหนี้ (ต่อ)

เจ้าหน้าที่บัญชีโรงงาน	เจ้าหน้าที่การเงินสำนักงานใหญ่	เจ้าหน้าที่บัญชีสำนักงานใหญ่
------------------------	--------------------------------	------------------------------

2 เมื่อถึงกำหนดส่งหัก



เดบิต เงินสด xxx  
 เครดิต ลูกหนี้อาหารสัตว์ xxx

## การทดสอบการสูญเสียจากน้ำหนัขาดหาย สหกรณ์มีวิธีการดำเนินการ ดังนี้

### (1) การทดสอบน้ำหนักวัตถุดิบขาดหาย มีขั้นตอนดังนี้

1. เจ้าหน้าที่ควบคุมคุณภาพจะทำการเก็บตัวอย่างวัตถุดิบที่มาถึงสหกรณ์ทุกๆ ละ 3 ถุงๆ ละประมาณ 5 กิโลกรัม และนำมาติดสติ๊กเกอร์แสดงน้ำหนักวันที่รับวัตถุดิบ และเก็บเพื่อรอการชั่งทดสอบน้ำหนักอีก 2 ครั้ง เพื่อหาอัตราสูญเสียจากน้ำหนัขาดหาย

2. เมื่อครบกำหนดเวลาทดสอบเจ้าหน้าที่ควบคุมคุณภาพจะนำตัวอย่างวัตถุดิบมาชั่งเพื่อหาน้ำหนักส่วนต่างของการชั่งแต่ละครั้ง และนำมาคำนวณหาอัตราเปอร์เซ็นต์ที่สูญหาย

3. เมื่อหาค่าเฉลี่ยอัตราสูญเสียน้ำหนักของวัตถุดิบแต่ละชนิดได้แล้ว เจ้าหน้าที่ควบคุมคุณภาพจะนำมาคำนวณหาจำนวนน้ำหนัก และจำนวนเงินที่สูญเสียเพื่อนำเสนอที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการประจำเดือนเพื่อพิจารณาอนุมัติเป็นค่าสูญเสียจากน้ำหนัขาดหายและบันทึกบัญชี ดังนี้

เดบิต ค่าลดหย่อนวัตถุดิบยุบตัวตามสภาพตัดบัญชี xxx

เครดิต วัตถุดิบยุบตัวตามสภาพตัดบัญชี xxx

### ตารางการทดสอบหาอัตราสูญเสียจากน้ำหนัขาดหายของกากปาล์ม

วันที่ชั่ง น้ำหนัก	น้ำหนัก (กรัม)			น้ำหนักที่เพิ่ม/(ลด)						อัตรา สูญเสีย	หมายเหตุ
	ถุง 1	ถุง 2	ถุง 3	ถุง 1		ถุง 2		ถุง 3			
					%		%		%		
6 มี.ค. 59	5.60	5.80	4.90								
13 ม.ค. 59	5.30	5.80	4.75	(0.30)	(5.36)	-	-	(0.15)	(3.06)	(2.81)	$\frac{(5.36)+(3.06)}{3}$
20 ม.ค. 59	5.40	5.85	4.70	0.10	1.89	0.05	0.86	(0.05)	(1.05)	0.57	$\frac{1.89+0.86+(1.05)}{3}$
อัตราผลต่างจากการชั่ง 2 ครั้ง										(2.24)	
อัตราการสูญเสียเฉลี่ย										(1.12)	$\frac{2.24}{2}$

### (2) การทดสอบน้ำหนักวัตถุดิบขาดหายจากการผลิต

ในการผลิตอาหารโคจะต้องใช้วัตถุดิบหลายชนิด สำหรับวัตถุดิบที่เป็นชิ้นหรือเป็นเม็ด เช่น มันสำปะหลัง ข้าวโพด เป็นต้น ต้องนำมาบดเป็นผงก่อนผสมกับวัตถุดิบอื่นที่มีสภาพเป็นผง เช่น รำละเอียด รำหยาบ เป็นต้น ในขั้นตอนนี้จึงมีการสูญเสียน้ำหนักจากการผลิต โดยเฉพาะอย่างยิ่งการนำไปอัดเป็นเม็ด ดังนั้น ในขั้นตอนการผลิตเจ้าหน้าที่ควบคุมคุณภาพจะทำการสุ่มเก็บตัวอย่าง เพื่อทดสอบคุณภาพและคำนวณหาอัตราการสูญเสียจากการผลิตอีกครั้ง

เมื่อหาอัตราสูญเสียของน้ำหนักที่ขาดหายจากการผลิตได้แล้ว เจ้าหน้าที่ควบคุมคุณภาพจะนำมาคำนวณเป็นจำนวนเงินที่สูญเสียและนำเสนอที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการประจำเดือนเพื่อพิจารณาอนุมัติเป็นค่าสูญเสียจากน้ำหนักขาดหายและบันทึกบัญชี ดังนี้

เดบิต ค่าลดหย่อนวัตถุดิบยุบตัวตามสภาพตัดบัญชี xxx

เครดิต วัตถุดิบยุบตัวตามสภาพตัดบัญชี xxx

**ตัวอย่างเช่น** สหกรณ์จะผลิตอาหารสูตร 18% ชนิดเม็ด จำนวน 200 ถุงๆ ละ 50 กิโลกรัม และสูตร 18% ชนิดผง 50 ถุงๆละ 50 กิโลกรัม ประมาณ 20 ตัน สหกรณ์ต้องคำนวณวัตถุดิบตามสูตรโดยต้องเผื่อไว้สำหรับน้ำหนักวัตถุดิบขาดหายระหว่างการผสมและอัดเม็ดด้วย การคำนวณวัตถุดิบขาดหายประมาณการโดยคำนวณวัตถุดิบที่นำเข้ามาผลิตจำนวน 20,000 กิโลกรัม รวมเป็นเงิน 181,910.- บาท สามารถผลิตเป็นอาหารชนิดเม็ดได้ จำนวน 191 ถุงๆ ละ 50 กิโลกรัม และได้ชนิดผงจำนวน 198 ถุงๆ ละ 50 กิโลกรัม

#### ตารางการคำนวณหาอัตราสูญเสียจากการผลิต

ประเภท	น้ำหนักวัตถุดิบ	ผลิตได้	ขาดไป	คิดเป็นร้อยละ	ราคาวัตถุดิบ	คิดเป็นเงิน (บาท)
อาหารเม็ด	10,000 ก.ก.	9,550 ก.ก.	450 ก.ก.	4.5	90,955	4,092.98
อาหารผง	10,000 ก.ก.	9,900 ก.ก.	100 ก.ก.	1	90,955	909.55
					181,910	5,002.53

### (3) การสูญเสียจากอาหารสำเร็จรูปเสื่อม/เสียหาย

เมื่อผลิตอาหารสัตว์สำเร็จรูปเสร็จเรียบร้อยแล้วจะมีการเคลื่อนย้ายเข้าเก็บในคลังสินค้าอาหารสำเร็จรูปเพื่อรอจำหน่าย ระหว่างการเคลื่อนย้ายพบว่าอาจมีการสูญเสียเนื่องจากถูกรูดซึ่ง ขั้นตอนนี้สหกรณ์กำหนดให้สูญเสียได้วันละ 1 กระสอบ หากเกินกว่าที่กำหนดต้องมีผู้รับผิดชอบนอกจากนั้น ระหว่างการรอจำหน่ายอาจมีการสูญเสียตามธรรมชาติหรือจากสัตว์และแมลงมากัดกิน และอาจมีการเสียหายระหว่างการขนส่งจากโรงงานของสหกรณ์ไปถึงฟาร์มของสมาชิก เช่น ส่งอาหารผิดประเภท มีการชำรุดเสียหายระหว่างการขนส่ง กรณีดังกล่าวจะมีการพิจารณาเป็นรายการหนี้ และบันทึกบัญชี ดังนี้

1. กรณีเสียหายไม่เกินกว่าเกณฑ์ที่กำหนดหรือเสียหายตามสภาพ บันทึกบัญชีโดย

เดบิต ค่าลดหย่อนสินค้าขาดบัญชี xxx

เครดิต ขายอาหารสัตว์ xxx

2. กรณีเสียหายเนื่องจากความบกพร่องของผู้ปฏิบัติงาน บันทึกบัญชีโดย

เดบิต ลูกหนี้สินค้าขาดบัญชี xxx

เครดิต ขายอาหารสัตว์ xxx

### การคำนวณต้นทุนการผลิต

ในการแปรรูปอาหารสัตว์ มีส่วนประกอบของต้นทุนการผลิตที่สำคัญ 3 ส่วน คือ

**1. วัตถุดิบทางตรง (Direct materials)** หมายถึง วัตถุดิบหลักที่ใช้ในการผลิต ประกอบด้วย มันสำปะหลัง ข้าวโพด รำละเอียด รำหยาบ กากปาล์ม กากเบียร์ กากน้ำตาล เกลือ เป็นต้น และวัตถุดิบปรุงผสม ได้แก่ แร่ธาตุ สารแต่งกลิ่น เป็นต้น รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการซื้อวัตถุดิบ ซึ่งถือเป็นต้นทุนผันแปรตามปริมาณการผลิต

**2. แรงงานทางตรง (Direct labor)** หมายถึง เงินเดือนและค่าจ้างแรงงานที่เกี่ยวข้องกับการผลิต ซึ่งถือเป็นต้นทุนที่ไม่ผันแปรตามปริมาณการผลิต

**3. ค่าใช้จ่ายในการผลิต (Manufacturing overhead)** หมายถึง ค่าใช้จ่ายในการผลิตทั้งหมดที่นอกเหนือจากวัตถุดิบทางตรงและแรงงานทางตรง ได้แก่ วัสดุสิ้นเปลืองโรงงาน ค่าน้ำมันเชื้อเพลิงและหล่อลื่น ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าเบี้ยประกันภัยโรงงาน ค่าเบี้ยประกันภัยเครื่องจักรและอุปกรณ์ ค่าเสื่อมราคาอาคารโรงงาน ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรและอุปกรณ์ ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาเครื่องจักรและอุปกรณ์ เป็นต้น

สหกรณ์สามารถใช้ประโยชน์จากการคำนวณต้นทุนการผลิตประจำเดือน หรือระหว่างงวด เพื่อใช้กำหนดราคาขายที่เหมาะสมหรือใช้ไปในการควบคุมต้นทุนการผลิต โดยเปรียบเทียบกับต้นทุนการผลิตของเดือนที่ผ่านมา ซึ่งมีวิธีการคำนวณ ดังนี้

**ต้นทุนการผลิตระหว่างงวด = วัตถุดิบทางตรงระหว่างงวด**

**+ แรงงานทางตรงระหว่างงวด**

**+ ค่าใช้จ่ายในการผลิตระหว่างงวด**

**วัตถุดิบทางตรงระหว่างงวด** ประมาณการโดยใช้มูลค่ารวมของวัตถุดิบที่นำเข้ามาผลิตในระหว่างงวดที่จะคำนวณต้นทุนการผลิต ซึ่งบันทึกในทะเบียนคุมวัตถุดิบตามแต่กรณี

**แรงงานทางตรงระหว่างงวด** ประมาณการโดยใช้จำนวนเงินรวมของบัญชีเงินเดือนและบัญชีค่าจ้างแรงงานที่เกี่ยวข้องกับการผลิตที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดที่จะคำนวณต้นทุนการผลิต ซึ่งบันทึกในสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป

**ค่าใช้จ่ายในการผลิตระหว่างงวด** ประมาณการโดยใช้จำนวนเงินรวมของบัญชีต่างๆ ที่เป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดที่จะคำนวณต้นทุนการผลิต ซึ่งบันทึกในสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป

การคำนวณต้นทุนการผลิตระหว่างงวดต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดมีวิธีการ ดังนี้

**ต้นทุนการผลิตระหว่างงวดต่อหน่วย =**

**$\frac{\text{ต้นทุนการผลิตระหว่างงวด}}{\text{จำนวนที่ผลิตสำเร็จในระหว่างงวด}}$**

**จำนวนที่ผลิตสำเร็จในระหว่างงวด** หมายถึง จำนวนรวมของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดที่ผลิตได้ในระหว่างงวดที่จะคำนวณต้นทุนการผลิต ซึ่งบันทึกในใบนำส่งผลิตภัณฑ์ หรือรายงานการผลิต หรือทะเบียนคุมผลิตภัณฑ์

ต้นทุนการผลิตระหว่างงวดต่อหน่วยที่คำนวณได้จะเป็นต้นทุนการผลิตโดยเฉลี่ยต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดที่ผลิตได้ในงวดนั้น ซึ่งคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์สามารถนำไปกำหนดราคาขายให้สอดคล้องกับต้นทุนการผลิตในแต่ละครั้งได้

ตัวอย่าง สหกรณ์มีการปรับปรุงสูตรอาหารโค 3 ชนิด จึงต้องการทราบต้นทุนของอาหารโคแต่ละชนิดเพื่อกำหนดราคาขายใหม่ จึงทำการจัดเก็บข้อมูลในการคำนวณต้นทุนการผลิตของอาหารแต่ละชนิด ดังนี้

ตาราง 4-6 ตัวอย่างการคำนวณต้นทุนการผลิต

รหัส	วัตถุดิบ	G0001	G0002	G0003
		14เม็ด พิเศษ	16เม็ด พิเศษ	16ผง พิเศษ
A0003	รำละเอียด	9,048.50	61,375.50	69,532.50
A0004	มันสำปะหลัง	22,465.50	79,043.00	90,062.00
A0005	กากปาล์ม	26,128.00	92,555.50	104,925.50
A0006	กากถั่วเหลือง	2,108.50	13,111.50	15,147.50
A0009	แร่ธาตุ	270.00	1,080.00	1,227.00
A0010	ยูเรีย	1,800.00	7,200.00	8,180.00
A0011	กากน้ำตาล	7,200.00	25,200.00	28,630.00
A0012	กากเปียร์แห้ง		25,013.00	28,653.50
A0013	เกลือ	270.00	1,080.00	1,227.00
A0014	รำหยาบ	4,501.50	17,996.50	20,470.50
A0046	กากมันสำปะหลัง	16,124.00	35,684.50	40,879.00
<b>รวมมูลค่าวัตถุดิบ(บาท)</b>		<b>556,406.31</b>	<b>2,543,599.07</b>	<b>2,902,888.46</b>
<b>บวก</b>				
	เงินเดือนและค่าจ้าง	14,912.42	59,752.89	68,266.90
	ค่าครองชีพ/เบี้ยขยัน	1,132.88	4,539.36	5,186.16
	ค่าตอบแทน-ล่วงเวลา	3,514.34	14,081.70	16,088.16
<b>รวมค่าแรงงาน</b>		<b>19,559.64</b>	<b>78,373.95</b>	<b>89,541.22</b>
<b>บวก ค่าใช้จ่ายในการผลิต (ดูหน้า 116)</b>		<b>48,230.17</b>	<b>193,254.54</b>	<b>220,790.80</b>
<b>รวมต้นทุนการผลิต</b>		<b>624,196.12</b>	<b>2,815,227.56</b>	<b>3,213,220.48</b>
<b>บวก ค่าสูญเสียวัตถุดิบร้อยละ 3 ของราคาวัตถุดิบ</b>		<b>16,692.19</b>	<b>76,307.97</b>	<b>87,086.65</b>
<b>ต้นทุนการผลิตทั้งสิ้น</b>		<b>640,888.31</b>	<b>2,891,535.53</b>	<b>3,300,307.13</b>
จำนวนที่ผลิตได้ (ถุง)		1,791.00	7,175.00	8,195.00
ต้นทุนการผลิต/หน่วย		357.84	403.00	402.72

## ค่าใช้จ่ายในการผลิต

รายการค่าใช้จ่าย	G0001 14เม็ด พิเศษ	G0002 16เม็ด พิเศษ	G0003 16ผง พิเศษ
ค่าไฟฟ้าโรงงาน	6,247.35	25,032.63	28,599.45
ค่าวัสดุใช้สิ้นเปลือง	6,462.93	25,896.45	29,586.36
ค่าบรรจุหีบห่อ	14,534.54	58,238.76	66,537.03
ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง	2,378.35	9,529.88	10,887.76
ค่าน้ำมันรถยนต์	1,875.95	7,516.80	8,587.84
ดอกเบี้ยจ่ายเงินกู้	7,327.93	29,362.44	33,546.21
ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาทรัพย์สิน	4,959.20	19,871.13	22,702.50
ค่าเบี้ยประกันภัย	113.54	454.94	519.77
ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน	3,290.62	13,185.26	15,063.99
ค่าโทรศัพท์	46.24	185.28	211.68
เงินสมทบประกันสังคม	698.74	2,799.81	3,198.75
ค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงโรงงาน	294.78	1,181.16	1,349.46
<b>รวมทั้งสิ้น</b>	<b>48,230.17</b>	<b>193,254.54</b>	<b>220,790.80</b>

## การคำนวณต้นทุนขาย

รายการ	G0001 14เม็ด พิเศษ	G0002 16เม็ด พิเศษ	G0003 16ผง พิเศษ
ต้นทุนผลิต/หน่วย	357.84	403.00	402.72
<b>บวก</b> ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	8.10	8.10	8.10
<b>รวมต้นทุนขายทั้งสิ้น</b>	<b>365.94</b>	<b>411.10</b>	<b>410.82</b>
ราคาขายต่อถุง	400.00	455.00	445.00
<b>กำไรประมาณต่อถุง</b>	<b>34.06</b>	<b>43.90</b>	<b>34.18</b>

## 5. การปิดบัญชีและการปรับปรุงบัญชี

**การปิดบัญชี** มี 3 ลักษณะ คือ การปิดบัญชีประจำวัน การปิดบัญชีประจำเดือน และการปิดบัญชีประจำปี

**การจัดทำรายการปรับปรุงบัญชีเมื่อสิ้นปีทางบัญชี** ในการแสดงผลการดำเนินงานตามเกณฑ์คงค้าง ต้องปรับปรุงรายการบัญชีในวันสิ้นงวดบัญชีให้ถูกต้อง ทั้งนี้ จำนวนเงินของบัญชีต่างๆ ในงบทดลองก่อนปรับปรุงรายการยังไม่อาจนำมาแสดงในงบการเงินได้ทันที เนื่องจากรายการบัญชีในระหว่างงวดนั้นอาจมีรายการที่คาบเกี่ยวกับงวดบัญชีถัดไป กล่าวคือ อาจมีรายการรับเงินบางรายการที่รับมาเกินกว่าที่ควรได้รับในงวดบัญชีนั้น หรือมีรายการที่ควรได้รับในงวดบัญชีนั้นแต่ยังไม่ได้รับเงิน หรือในทางตรงข้ามอาจมีรายการจ่ายเงินเกินกว่าที่ต้องจ่ายในงวดบัญชีนั้น หรือบางรายการที่ต้องจ่ายในงวดบัญชีนั้นแต่ยังไม่ได้จ่ายเงิน ซึ่งรายการดังกล่าวได้แก่รายได้รับล่วงหน้า รายได้ค้างรับ ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย เป็นต้น

ดังนั้น เพื่อให้ผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของสหกรณ์ใกล้เคียงกับความจริงและสอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ในวันสิ้นงวดบัญชีจึงจำเป็นต้องมีการปรับปรุงรายการในบัญชีสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายก่อนที่จะปิดบัญชี ทั้งนี้ การจัดทำรายการปรับปรุงบัญชีของสหกรณ์เมื่อสิ้นปีบัญชีจะต้องพิจารณาถึงระเบียบ ข้อบังคับและคำแนะนำต่างๆ ของนายทะเบียนสหกรณ์ด้วยว่า ได้มีการกำหนดวิธีปฏิบัติไว้อย่างไร

ทั้งนี้ วิธีการปรับปรุงรายการบัญชีให้จัดทำใบโอนบัญชี เพื่อเป็นเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีและบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปแล้วผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภทที่เกี่ยวข้อง

**รายการที่จะนำมาปรับปรุงรายการบัญชี สามารถแยกได้ ดังนี้**

1. รายการที่ได้บันทึกบัญชีไว้แล้วในระหว่างปีที่ปรากฏในงบทดลอง แต่สหกรณ์ยังให้ประโยชน์หรือใช้ประโยชน์จากรายการบัญชีนั้นๆ ไม่ครบถ้วน จึงต้องปรับปรุงให้รายได้และค่าใช้จ่ายที่บันทึกบัญชีไว้แล้วให้เป็นของงวดบัญชีนั้นๆ ส่วนที่เกินให้ปรับปรุงออกจากบัญชี เช่น รายได้รับล่วงหน้า ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า เป็นต้น

2. รายการที่ยังไม่ได้บันทึกบัญชีไว้ในระหว่างปีแต่ควรเป็นของงวดบัญชีนี้ จำเป็นต้องปรับปรุงรายการให้ปรากฏอยู่ในบัญชี ได้แก่ รายได้ค้างรับ ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย ค่าเสื่อมราคาอาคารและอุปกรณ์ ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ วัสดุคงเหลือ สินค้าขาดหาย สำรองบำเหน็จเจ้าหน้าที่ เป็นต้น

**การปิดบัญชีต้นทุนต่างๆ**

ก่อนการปิดบัญชีประจำปีเพื่อหาผลกำไร (ขาดทุน) จะโอนปิดบัญชีต้นทุนการผลิตบัญชีต้นทุนขาย/บริการ และบัญชีกำไรขาดทุน เพื่อคำนวณหาผลกำไร หรือขาดทุนจากการดำเนินงานของสหกรณ์ก่อนการบันทึกการปิดบัญชี สหกรณ์จะต้องทำการปรับปรุงรายการบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป เมื่อดำเนินการเรียบร้อยแล้วระบบโปรแกรมจะผ่านรายการไปบัญชีแยกประเภทที่เกี่ยวข้องสำหรับการปิดบัญชีประจำปีประเภทสินทรัพย์ หนี้สิน และทุน ยอดคงเหลือของบัญชีแยกประเภทแต่ละบัญชี ณ วันสิ้นปีทางบัญชีจะถูกยกยอดไปในปีบัญชีถัดไป



### ขั้นตอนการปิดบัญชีประจำปี มีดังนี้

1. ปิดบัญชีค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวกับต้นทุนการผลิตเข้าบัญชีต้นทุนการผลิต เพื่อหาจำนวนเงินของถึงต้นทุนการผลิตอาหารสัตว์
2. ปิดบัญชีค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวกับต้นทุนขาย รวมทั้งบัญชีต้นทุนการผลิตเข้าบัญชีต้นทุนขาย เพื่อหาจำนวนเงินต้นทุนขายสินค้า
3. ปิดบัญชีรายได้และค่าใช้จ่ายต่างๆ ทุกบัญชีรวมทั้งบัญชีต้นทุนขาย เพื่อหากำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ โดยเปรียบเทียบยอดรวมรายได้กับยอดรวมค่าใช้จ่ายและต้นทุนขาย
4. การปิดประเภทสินทรัพย์ หนี้สิน และทุน ในบัญชีแยกประเภททั่วไปแต่ละบัญชี เพื่อคำนวณหายอดคงเหลือยกไปในปีบัญชีถัดไป และแสดงยอดคงเหลือดังกล่าวไว้ในงบดุลตามประเภทของบัญชีนั้นๆ เพื่อทราบฐานะการเงินของสหกรณ์ในวันสิ้นปีทางบัญชี

### 6. การจัดทำงบการเงิน

**งบการเงิน** เป็นรายงานทางการเงินที่แสดงผลการดำเนินงานของสหกรณ์สำหรับรอบระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง และแสดงฐานะการเงินของสหกรณ์ ณ วันใดวันหนึ่ง

#### ประโยชน์ของงบการเงิน

1. ใช้วัดประสิทธิภาพของการดำเนินงาน โดยการวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงิน เพื่อทราบเงินทุนที่ใช้ดำเนินงาน การใช้เงินทุน การสะสมทุนของตนเอง การใช้สินทรัพย์ ฯลฯ
2. เพื่อผู้บริหารของสหกรณ์นำไปใช้ประโยชน์ในการวางแผน การควบคุมงานและแก้ไขปรับปรุงการดำเนินงานให้ได้ผลดียิ่งขึ้น
3. การข้อมูลทางบัญชีอันเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจทางธุรกิจของสหกรณ์การขอเครดิตจากสถาบันการเงิน

**วิธีการจัดทำงบการเงิน** ให้นำรายการบัญชีและตัวเลขจากกระดาษทำการงบทดลองใน ช่องต่างๆ คือ ช่องงบทันทุนผลิต ช่องงบทันทุนขาย ช่องงบก้ำไรขาดทุน และช่องงบแสดงฐานะการเงิน ไปจัดทำงบการเงิน ดังนี้

**งบแสดงฐานะการเงิน** เป็นรายงานทางการเงินที่แสดงฐานะการเงินของสหกรณ์ ณ วันใดวันหนึ่ง ว่าสหกรณ์มีสินทรัพย์ หนี้สิน และทุนของสหกรณ์ประเภทใดบ้าง เป็นจำนวนเงินเท่าใด

**งบกำไรขาดทุน** เป็นรายงานทางการเงินที่แสดงผลการดำเนินงานของสหกรณ์ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีว่าสหกรณ์มีผลกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเป็นจำนวนเงินเท่าใด

**งบต้นทุนขาย/บริการ** เป็นรายงานทางการเงินที่แสดงต้นทุนขายสินค้า และต้นทุนบริการ ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีว่า สหกรณ์ขายสินค้า ผลิตภัณฑ์แปรรูป และให้บริการต่างๆ โดยมี ต้นทุนขายสินค้า และต้นทุนบริการทั้งสิ้นเป็นจำนวนเงินเท่าใด

**งบต้นทุนการผลิต** เป็นรายงานทางการเงินที่แสดงต้นทุนการแปรรูปผลิตผลการเกษตร และผลิตสินค้าในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีว่าสหกรณ์มีรายจ่ายที่ใช้ไปในการแปรรูปผลิตผลการเกษตรและผลิตสินค้าอะไรบ้าง เป็นจำนวนเงินเท่าใด

**หมายเหตุประกอบงบการเงิน** เป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินจัดทำขึ้นเพื่อขยายความรายการในงบการเงินอธิบายหลักเกณฑ์หรือนโยบายการบัญชีรวมทั้งเปิดเผยข้อมูลอื่นที่ไม่ได้แสดงไว้ในงบการเงิน