

## แนวทางการวางระบบบัญชีต้นทุนการผลิตหญ้าเนเปียร์ - เพื่อเลี้ยงโคนม ที่มา : นางวรรณทณี ศรีพุ่มไข

ตามที่รัฐบาลมีนโยบายส่งเสริมให้สหกรณ์ผลิตสินค้าเกษตรที่มีคุณภาพ โดยใช้เทคโนโลยี และเครื่องจักรเข้าช่วยเพิ่มประสิทธิภาพ นั้น สหกรณ์ภาคการเกษตรโดยเฉพาะสหกรณ์ผู้เลี้ยงโคนมมีแนวโน้มนการปรับเปลี่ยนกิจกรรมที่สำคัญ จากการซื้ออาหารสัตว์สำเร็จรูปมาเป็นผู้ผลิตพืชทางเลือก เช่น “หญ้าเนเปียร์” มากขึ้น โดยนำมาแปรรูปเป็นอาหารสัตว์เพื่อใช้ในสหกรณ์และจำหน่ายให้สมาชิกและเกษตรกรผู้เลี้ยงโคนม ซึ่งสามารถประหยัดค่าใช้จ่าย เพิ่มมูลค่าผลิตผลทางการเกษตร และเพิ่มโอกาสในการแข่งขันมากขึ้น เนื่องจาก “หญ้าเนเปียร์” มีคุณค่าทางโภชนาการสูง ราคาต่ำกว่าข้าวโพด เจริญเติบโตเร็ว ทนต่อสภาพอากาศแห้งแล้ง น้ำขังและดินเค็มได้ดี ให้ผลผลิตต่อไร่สูง โดยให้ผลผลิตเฉลี่ยตลอดปี และมีระยะเวลาเก็บเกี่ยวได้นาน ประมาณ 7 - 10 ปี ประกอบกับสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ประกาศใช้มาตรฐานการบัญชี เรื่อง เกษตรกรรม โดยได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพระหว่างช่วงเวลาการเจริญเติบโต การเสื่อมถอย การให้ผลผลิตและการขยายพันธุ์ กำหนดวิธีการวัดมูลค่าเริ่มแรกของผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว ซึ่งให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินประจำปี สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ มีพันธกิจหลักในการกำหนดระบบบัญชี ให้คำปรึกษาแนะนำ ความรู้ด้านการบริหารการเงินการบัญชีที่เหมาะสมกับธุรกิจของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ตามพระราชบัญญัติ สหกรณ์ พ.ศ. 2542 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2553 ซึ่งในปัจจุบันกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ยังไม่มีคู่มือระบบบัญชี เกี่ยวกับกิจกรรมการปลูกพืชโดยเฉพาะ ดังนั้น ผู้จัดทำผลงานจึงได้ศึกษาและรวบรวมข้อมูลเพื่อจัดทำ แนวทางการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนการผลิตอาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ - เพื่อเลี้ยงโคนม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้สหกรณ์ใช้เป็นแนวทางในการจัดทำบัญชีได้ตามมาตรฐานการบัญชี และเป็นไปตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

### สรุปผลการศึกษา

จากการศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลแนวคิด ทฤษฎี มาตรฐานการบัญชีและเอกสารทางวิชาการ การดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการผลิตอาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ กฎหมาย คำสั่ง/ระเบียบ/ คำแนะนำและหนังสือเวียนที่เกี่ยวข้องที่นายทะเบียนสหกรณ์หรือกรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด ตลอดจนการลงพื้นที่ภาคสนามเพื่อศึกษากระบวนการผลิตอาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ - เพื่อเลี้ยงโคนม รวมทั้งเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีต้นทุนการผลิตอาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ - เพื่อเลี้ยงโคนม ของสหกรณ์ในพื้นที่จังหวัดสระบุรีและจังหวัดนครราชสีมา และนำข้อสรุปจากการศึกษามาจัดทำ แนวทางการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนการผลิตอาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ - เพื่อเลี้ยงโคนมให้เหมาะสม สามารถนำไปปฏิบัติได้ ดังนี้

1. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับหญ้าเนเปียร์
2. กระบวนการผลิตและโครงสร้างต้นทุนการผลิตอาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ - เพื่อเลี้ยง

โคนม

3. แนวทางการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนการผลิตอาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ – เพื่อเลี้ยงโคนม

### 1. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับหญ้าเนเปียร์

หญ้าเนเปียร์ (Napier Grass) เป็นพืชอาหารสัตว์ที่นิยมปลูกมาก เนื่องจากลำต้นและใบมีขนาดใหญ่ และมีคุณค่าทางอาหารสูง เหมาะสำหรับสัตว์โดยเฉพาะ โคเนื้อ โคนม และกระบือ ปลูกง่าย ไม่ต้องใช้น้ำมาก สามารถเจริญเติบโตเร็ว ให้ผลผลิตต่อไร่สูง สามารถเก็บเกี่ยวได้ตลอดทั้งปี และเก็บเกี่ยวได้นาน 7 – 10 ปี ต่อการปลูก 1 ครั้ง ซึ่งพันธุ์หญ้าเนเปียร์ ในประเทศไทย มี 3 สายพันธุ์ ดังนี้ หญ้าเนเปียร์ยักษ์ (King Grass) หญ้าเนเปียร์แคระ (Mott Dwarf Elephant Grass) และ หญ้าเนเปียร์ปากช่อง 1 ทั้งนี้ กรมปศุสัตว์ ได้มีการส่งเสริมให้เกษตรกรปลูกหญ้าเนเปียร์ปากช่อง 1 ซึ่งในปัจจุบันนิยมปลูกกันอย่างแพร่หลายทั่วประเทศ

### 2. กระบวนการผลิตและโครงสร้างต้นทุนการผลิตอาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ – เพื่อเลี้ยงโคนม

2.1 การผลิตภัณฑ์อาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ – เพื่อเลี้ยงโคนมของสหกรณ์ดำเนินการในระยะเริ่มแรก เป็นการผลิตเพื่อใช้เลี้ยงโคนมของสหกรณ์และจำหน่ายให้กับสมาชิกเท่านั้น ดังนั้น สหกรณ์จึงไม่อยู่ในบังคับต้องมีใบอนุญาตการผลิตอาหารสัตว์ ตามพระราชบัญญัติควบคุมคุณภาพอาหารสัตว์ พ.ศ. 2558

ผลิตภัณฑ์อาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ – เพื่อเลี้ยงโคนมของสหกรณ์ แบ่งได้ 3 ประเภท คือ

(1) **หญ้าเนเปียร์สดสับ** หญ้าเนเปียร์ที่มีอายุ 60 – 90 วัน สามารถเก็บเกี่ยวและสับเป็นชิ้นเพื่อใช้เลี้ยงโคนม ซึ่งหญ้าเนเปียร์เป็นอาหารหยาบที่มีคุณค่าทางโภชนาการตามมาตรฐานอาหารสัตว์

(2) **หญ้าเนเปียร์หมัก** การนำหญ้าเนเปียร์สดมาแปรรูปด้วยการหมักเป็นระยะเวลา 21 วัน และนำไปเลี้ยงโคนม หญ้าเนเปียร์หมักทำให้โคนมมีปริมาณน้ำนมเพิ่มขึ้นเมื่อเทียบกับการเลี้ยงด้วยฟางข้าว

(3) **อาหารผสมสำเร็จรูป** (Total Mixed Ration : TMR หรือ Complete Feed) เป็นการนำอาหารหยาบ (ปัจจุบันอาหารหยาบที่กรมปศุสัตว์ส่งเสริมให้สหกรณ์/เกษตรกรใช้ คือ หญ้าเนเปียร์) อาหารข้น และแร่ธาตุต่าง ๆ มาผสมในอัตราส่วนที่เหมาะสมเพียงพอตามความต้องการของสัตว์ สูตรอาหาร TMR จะคำนวณโดยนักโภชนาการ ทั้งนี้ ส่วนผสม/สูตรในการผลิตอาหาร TMR ขึ้นอยู่กับความต้องการของโคนมแต่ละกลุ่ม เช่น โครุ่น , โครีดนม 15 – 20 กิโลกรัมต่อวัน , โครีดนม 20 – 25 กิโลกรัมต่อวัน , โคขาดพลังงาน เป็นต้น การให้โคนมกินอาหาร TMR จะช่วยให้วัวนมสามารถผลิตน้ำนมดิบได้มาตรฐานเพิ่มขึ้น รวมทั้งประหยัดแรงงานในการจัดการการให้อาหาร

2.2 กระบวนการผลิตและโครงสร้างต้นทุนการผลิตอาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ – เพื่อเลี้ยงโคนมของสหกรณ์ มี 4 ขั้นตอน คือ (1) การปลูกหญ้า (2) การดูแลรักษา (3) การเก็บเกี่ยว และ (4) การแปรรูป ทั้งนี้ ในทุกกระบวนการผลิตของสหกรณ์ เน้นการใช้เครื่องจักรกลทางการเกษตร/เทคโนโลยีการเกษตรตามนโยบายรัฐบาล ซึ่งกระบวนการผลิตอาหารสัตว์ของสหกรณ์ สรุปลงได้ดังต่อไปนี้

(1) **การปลูกหญ้า** มีขั้นตอน คือ 1) การเตรียมดินและใส่ปุ๋ยมูลโคก่อนการปลูก 2) การเตรียมพันธุ์สำหรับปลูก และ 3) การปลูกหญ้า ในการปลูกหญ้า สหกรณ์อาศัยน้ำฝนตามธรรมชาติ เนื่องจากอยู่นอกเขตชลประทาน โดยจะปลูกเมื่อมีฝนประมาณเดือนพฤษภาคม – มิถุนายน วิธีการปลูก สหกรณ์ใช้เครื่องปลูก โดยมีทั้งกรณีที่สหกรณ์มีเครื่องปลูกเป็นของตัวเอง และเป็นการเช่าเครื่องปลูก

**เครื่องจักรที่ใช้** ได้แก่ ฆานไถ/บุกเบิก/พรวน รถแมคโค รถแทรกเตอร์คืบพันธุ์ รถแทรกเตอร์ปลูก เครื่องตัดพันธุ์/ปลูก รถบรรทุกพร้อมเทลเลอร์ขนส่ง

(2) **การดูแลรักษา** ประกอบด้วย 1) การใส่ปุ๋ย 2) การให้น้ำ 3) การควบคุมและกำจัดวัชพืช

**เครื่องจักรที่ใช้** ได้แก่ รถแทรกเตอร์รดน้ำ เครื่องใส่ปุ๋ย/หยอดปุ๋ย รถแทรกเตอร์พ่นยา เครื่องพ่นคุมวัชพืช เครื่องตีร่อง/ระเปิดดิน ฆานตีร่อง

(3) **การเก็บเกี่ยว** สหกรณ์จะเก็บเกี่ยว เมื่อหญ้าอายุระหว่าง 60 – 90 วัน ซึ่งอายุการตัดได้ขึ้นอยู่กับปริมาณน้ำที่ได้รับจากธรรมชาติและความสมบูรณ์ของดิน ในการเก็บเกี่ยวสหกรณ์ใช้เครื่องเก็บเกี่ยวและสับหญ้าในคราวเดียวกัน จากผลการศึกษาที่มีทั้งกรณีที่สหกรณ์มีเครื่องเก็บเกี่ยวของตัวเอง และเช่าเครื่องเก็บเกี่ยว กรณีเช่าเครื่องเก็บเกี่ยวจะรวมค่าขนส่งหญ้าจากแปลงหญ้ามายังบ่อหมัก หรือส่งต่อให้สมาชิกด้วย ซึ่งผลผลิตจากหญ้าเนเปียร์ที่ได้จากการเก็บเกี่ยว มี 2 ลักษณะ คือ ต้นพันธุ์ แลหญ้าสดสับ

1) ต้นพันธุ์ เนื่องจากการดำเนินงานของสหกรณ์เป็นระยะเริ่มแรก ต้นพันธุ์จะเก็บเกี่ยวเมื่อต้องการต้นพันธุ์เพื่อปลูกใหม่เท่านั้น ยังไม่มีการจำหน่ายให้กับสมาชิกแต่อย่างใด

2) หญ้าสดสับ สามารถเก็บเกี่ยวหญ้าสดได้ปีละ 4 - 6 ครั้ง ผลผลิตเฉลี่ยประมาณ 40 - 80 ตันต่อไร่ต่อปี (ประมาณ 10 - 12 ตันต่อรอบ) หญ้าที่เก็บเกี่ยวจะขนส่งให้สมาชิก ตามคำสั่งซื้อ ส่วนที่เหลือจะนำเข้าสู่กระบวนการแปรรูปเป็นหญ้าหมัก

**เครื่องจักรที่ใช้** ได้แก่ เครื่องซอบหญ้า เทเลอร์เก็บหญ้า รถบรรทุกพ่วงเก็บหญ้า

(4) **การแปรรูป** สหกรณ์มีการแปรรูปอาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ 2 ชนิด คือ

1) **หญ้าเนเปียร์หมัก** มีกระบวนการที่สำคัญ คือ การเทหญ้าลงบ่อหมักหญ้าแล้วใช้รถแทรกเตอร์วิ่งบดอัดให้แน่น ปิดคลุมด้วยผ้าพลาสติกให้สนิทป้องกันอากาศเข้า ทิ้งไว้ประมาณ 21 วัน จะกลายเป็นหญ้าหมัก

**เครื่องจักรที่ใช้** ได้แก่ รถแบคโค รถแทรกเตอร์ ใบมีดคั่นหน้ารถแทรกเตอร์

2) **อาหารผสมสำเร็จรูป** (Total Mix Ration : TMR หรือ Complete Feed) การผลิตอาหาร TMR ของสหกรณ์ มีส่วนประกอบ ดังนี้ ก) หญ้าเนเปียร์หมัก ข) อาหารข้น เช่น กากถั่วเหลือง กากเมล็ดทานตะวัน กากเมล็ดฝ้าย ใบพืชโปรตีนสูง เป็นต้น และ ค) แร่ธาตุต่าง ๆ และอื่น ๆ เช่น เกลือ กรดอะมิโนสังเคราะห์ ยูเรีย การผสมอาหาร TMR ใช้เครื่องผสมอาหาร โดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายผลิตจะเลือกสูตรและบันทึกจำนวนหน่วยที่ต้องการผลิต เครื่องผสมอาหารจะคำนวณปริมาณวัตถุดิบที่ต้องใช้ให้อัตโนมัติ จากนั้นจึงชั่งน้ำหนักวัตถุดิบเข้าผสม

**เครื่องจักรที่ใช้** ได้แก่ เครื่องชั่งวัตถุดิบ เครื่องผสมอาหาร TMR

3. **แนวทางการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนการผลิตอาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ – เพื่อเลี้ยงโคนม**

ในการกำหนดระบบบัญชีต้นทุน จำเป็นต้องพิจารณาระบบการบันทึกของคงเหลือว่าควรเลือกใช้ระบบใด ซึ่งระบบของคงเหลือตามมาตรฐานการบัญชี มี 2 วิธี คือ (1) ระบบบันทึกของคงเหลือแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory) และ (2) ระบบบันทึกของคงเหลือเมื่อสิ้นงวด (Periodic Inventory) ซึ่งวิธีบันทึกของคงเหลือแบบต่อเนื่อง จะเป็นประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารในการควบคุมของคงเหลือ สามารถทราบต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จและต้นทุนสินค้าที่ขายในระหว่างงวดและจัดทำรายงานทางการเงินระหว่างงวด รวมทั้งไม่เสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการตรวจนับของคงเหลือ เนื่องจากสามารถดูจากคงเหลือในบัญชีได้ตลอดเวลาที่ต้องการ ในขณะที่วิธีบันทึกของคงเหลือเมื่อสิ้นงวดจะทราบของคงเหลือรวมทั้งคำนวณต้นทุนการผลิตได้เมื่อมีการตรวจนับ ณ วันสิ้นปีทางบัญชี

ในปัจจุบันมีการใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผลข้อมูลและบันทึกบัญชีมากขึ้น กิจการส่วนใหญ่จึงนิยมเลือกวิธีบันทึกของคงเหลือแบบต่อเนื่อง เนื่องจากให้ข้อมูลทางบัญชีที่เป็นประโยชน์ในการตัดสินใจ ดังนั้น เพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบัน **ผู้จัดทำผลงานจึงเลือกระบบบันทึกของคงเหลือแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory)** ในการจัดทำแนวทางการจัดทาระบบบัญชีต้นทุนการผลิตอาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ – เพื่อเลี้ยงโคนม ซึ่งแนวทางการจัดทาระบบบัญชีต้นทุนการผลิตอาหารสัตว์จากหญ้า เนเปียร์ – เพื่อเลี้ยงโคนม ประกอบด้วยเนื้อหา ดังนี้

### 3.1 เอกสารประกอบการบันทึกบัญชี

**เอกสารประกอบการบันทึกบัญชี** หมายถึง เอกสารที่ใช้เป็นหลักฐานบันทึกข้อเท็จจริงตามลักษณะของรายการเงินที่เกิดขึ้น เพื่อแสดงว่ารายการเงินนั้นได้เกิดขึ้นจริงตามประเภทและจำนวนเงิน ที่ปรากฏในเอกสารนั้นแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ **เอกสารภายใน** เช่น ใบชั่งน้ำหนัก ใบสั่งผลิต ใบเบิกวัตถุดิบ ใบสรุปค่าแรงงาน จ่ายค่าใช้จ่ายในการผลิต ใบโอนงานระหว่างแผนก ใบสรุปต้นทุนผลิต ใบโอนสินค้าผลิตเสร็จ ใบโอนบัญชี เป็นต้น และ **เอกสารภายนอก** เช่น ใบสั่งซื้อ ใบกำกับสินค้า (Commercial Invoice) เป็นต้น

**3.2 สมุดบัญชี** แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ **สมุดบันทึกรายการขั้นต้น** ใช้สำหรับบันทึกรายการเงินจากเอกสารประกอบ การบันทึกบัญชีต่าง ๆ โดยเรียงตามลำดับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น ก่อนที่จะผ่านรายการไปบันทึกในสมุดบันทึกรายการขั้นปลาย เช่น สมุดเงินสด สมุดซื้อวัตถุดิบ สมุดรายวันทั่วไป เป็นต้น และ**สมุดบันทึกรายการขั้นปลาย** เช่น สมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป บัญชีย่อย และ ทะเบียนคุมต่าง ๆ เป็นต้น

### 3.3 ผังบัญชี

ผังบัญชีของแนวทางการจัดทาระบบบัญชีต้นทุนการผลิตอาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ – เพื่อเลี้ยงโคนม เป็นการแสดงชื่อบัญชีโดยแยกเป็นหมวดหมู่และจัดประเภทรายการตามงบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุน เรียงตามลำดับรายการตั้งแต่สินทรัพย์ หนี้สิน ทุน รายได้และค่าใช้จ่าย ซึ่งเป็นไปในลักษณะเดียวกับสทกรณประเภทการเกษตร โดยแสดงเพิ่มเติมจากคู่มือระบบบัญชีสทกรณการเกษตร ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับระบบบัญชีต้นทุนการผลิตอาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ – เพื่อเลี้ยงโคนม ดังนี้

## ตัวอย่างผังบัญชี

รหัสบัญชี	ชื่อบัญชี
<b>หมวดที่ 1</b>	<b>สินทรัพย์</b>
<b>1-100-00</b>	<b>สินทรัพย์หมุนเวียน</b>
1-116-00	สินทรัพย์ชีวภาพ
1-116-01	หญ้าเนเปียร์ระหว่างผลิต
1-116-02	หญ้าเนเปียร์สำเร็จรูป
1-117-00	สินค้าคงเหลือ (แยกตามประเภทสินค้า/ผลิตผล)
1-117-01	หญ้าเนเปียร์หมัก-ระหว่างผลิต
1-117-02	สินค้าสำเร็จรูป-หญ้าเนเปียร์หมัก
1-117-03	อาหารผสมสำเร็จรูป (TMR) - ระหว่างผลิต
1-117-04	สินค้าสำเร็จรูป-อาหารผสมสำเร็จรูป (TMR)
	ฯลฯ
<b>1-200-00</b>	<b>สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน</b>
1-201-00	หญ้าเนเปียร์เพื่อให้ผลผลิต
1-202-00	ค่าเสื่อมราคาสะสม - หญ้าเนเปียร์เพื่อให้ผลผลิต
	ฯลฯ
<b>หมวดที่ 4</b>	<b>รายได้</b>
<b>รหัสบัญชี</b>	<b>ชื่อบัญชี</b>
<b>4-400-00</b>	<b>รายได้จากรูทกิจแปรรูปผลิตผลการเกษตรและการผลิตสินค้า</b>
4-401-00	ขายหญ้าเนเปียร์สด
4-402-00	ขายหญ้าเนเปียร์หมัก
4-403-00	ขายอาหารผสมสำเร็จรูป -TMR
<b>4-500-00</b>	<b>รายได้จากรูทกิจให้บริการและส่งเสริมการเกษตร</b>
4-503-00	รายได้ค่าเช่าเครื่องจักรกลการเกษตร
<b>4-600-00</b>	<b>รายได้เฉพาะธุรกิจผลิตอาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ฯ</b>
4-606-00	กำไรจากการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ - หญ้าเนเปียร์ระหว่างผลิต

4-607-00	กำไรจากการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพสำเร็จรูป – หญ้าเนเปียร์สด ฯลฯ
<b>รหัสบัญชี</b>	<b>ชื่อบัญชี</b>
<b>หมวดที่ 5</b>	<b>ต้นทุนและค่าใช้จ่าย</b>
	<b>ต้นทุนการแปรรูป</b>
5-201-01	ค่าวัตถุดิบ - แปลงหญ้า
5-201-02	ค่าวัตถุดิบ - แปรรูป
<b>5-202-00</b>	<b>เงินเดือนและค่าแรงงาน</b>
5-202-01	เงินเดือนและค่าแรงงาน - แปลงหญ้า
5-202-02	เงินเดือนและค่าแรงงาน - แปรรูป
5-202-03	ค่าล่วงเวลา - แปลงหญ้า
5-202-04	ค่าล่วงเวลา - แปรรูป
<b>5-203-00</b>	<b>ค่าใช้จ่ายในการผลิต</b>
5-203-01	ค่าวัสดุสิ้นเปลือง
5-203-02	ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง
5-203-03	ค่าซ่อมแซมเครื่องจักร - อุปกรณ์
5-203-04	ค่าเสื่อมราคา - หญ้าเนเปียร์เพื่อให้ผลผลิต
5-203-05	ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร - อุปกรณ์
5-203-06	ค่าบำรุงรักษาเครื่องจักร - อุปกรณ์
<b>5-500-00</b>	<b>ค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจผลิตอาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ฯ</b>
5-500- 01	ค่าตรวจสอบคุณภาพ
5-500- 02	ค่าตอบแทนที่ปรึกษาด้านโภชนาการอาหารสัตว์
5-500- 10	ค่าใช้จ่ายโฆษณาในพื้นที่ปลูกหญ้า
5-500- 11	ขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ - หญ้าเนเปียร์ระหว่างผลิต
5-500- 12	ขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพสำเร็จรูป-หญ้าเนเปียร์สด ฯลฯ

### 3.4 วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตอาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ – เพื่อเลี้ยงโคนม

ในการผลิตอาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ – เพื่อเลี้ยงโคนม สหกรณ์มีการดำเนินการตั้งแต่ขั้นตอนการปลูกหญ้า การนำหญ้าสดมาเป็นวัตถุดิบหลักในการแปรรูปเป็นหญ้าหมัก และนำหญ้าหมัก มาเป็นวัตถุดิบหลักในการผลิตอาหารผสมสำเร็จรูป (TMR) ดังนั้น วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตอาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ – เพื่อเลี้ยงโคนม กล่าวถึงรายละเอียด ดังต่อไปนี้

3.4.1 การรับรู้รายการ การวัดมูลค่าและการเปิดเผยข้อมูล

3.4.2 การบันทึกบัญชี

3.4.3 การคำนวณต้นทุนการผลิต การจัดสรรต้นทุนและการตั้งราคาขาย

### 3.4.1 การรับรู้รายการ การวัดมูลค่าและการเปิดเผยข้อมูล

การรับรู้รายการ และการวัดมูลค่า ในการผลิตอาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ – เพื่อเลี้ยงโคนม ให้รับรู้รายการตามโครงสร้างต้นทุน เป็น 2 กิจกรรมหลัก ดังนี้

- (1) การปลูกหญ้าเนเปียร์
- (2) การแปรรูป

#### (1) การปลูกหญ้าเนเปียร์

ข้อบัญญัติ	การรับรู้รายการ	การวัดมูลค่า ณ วันสิ้นปี
1. หญ้าเนเปียร์เพื่อให้ผลผลิต (สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน)	ใช้บันทึก “ค่าใช้จ่ายในการปลูกหญ้า” เช่น ค่าเตรียมดินและพันธุ์หญ้า ค่าปุ๋ยปรับสภาพดิน ค่าแรงงานปลูก ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรอุปกรณ์ในการปลูก ฯลฯ	ราคาทุนหัก ค่าเสื่อมราคาสะสม ให้คิดค่าเสื่อมราคาตามอายุการให้ผลผลิต เนื่องจากการลงทุนปลูกหญ้าเนเปียร์ 1 ครั้ง สามารถเก็บเกี่ยวได้นานประมาณ 7 – 10 ปี
2. สินทรัพย์ชีวภาพ - หญ้าเนเปียร์ระหว่างผลิต (สินทรัพย์หมุนเวียน)	บันทึก “ค่าใช้จ่ายบำรุงรักษา และค่าใช้จ่ายในการเก็บเกี่ยวหญ้า” เช่น ค่าปุ๋ย ค่ายาปราบศัตรูพืช ค่าแรงงานในการดูแลรักษา และเก็บเกี่ยว ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรในการบำรุงรักษา และเก็บเกี่ยว หรือค่าเช่ารถเก็บเกี่ยว (กรณีเช่า) เป็นต้น	มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

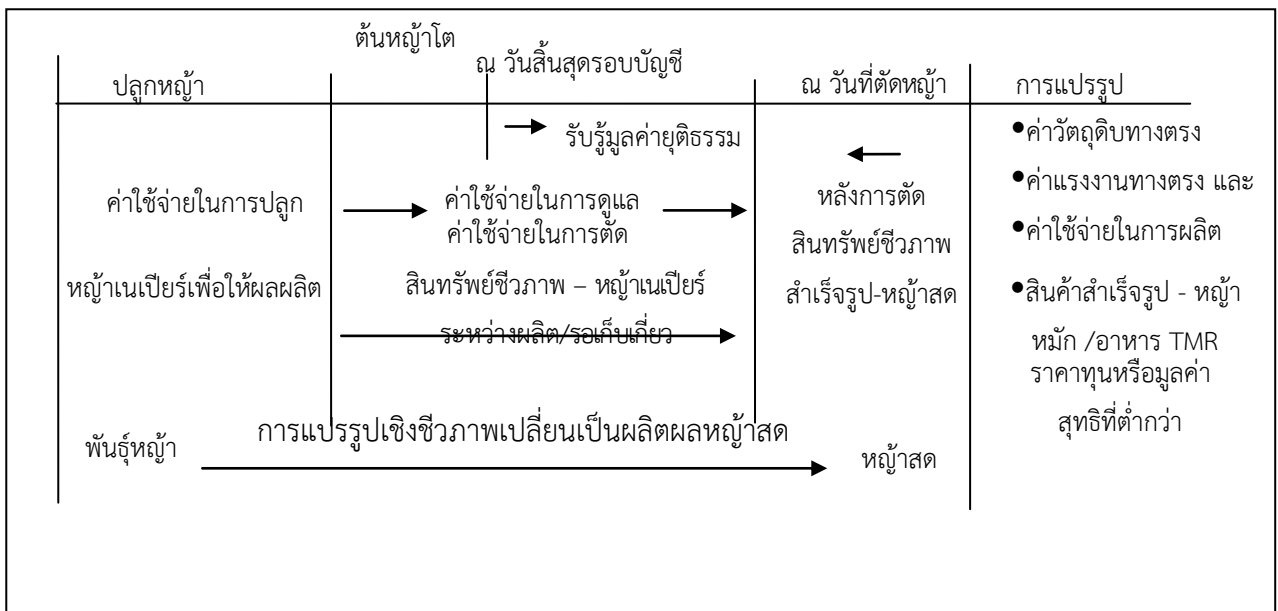
ข้อบัญญัติ	การรับรู้รายการ	การวัดมูลค่า ณ วันสิ้นปี
3. สินทรัพย์ชีวภาพสำเร็จรูป - หญ้าเนเปียร์สด (สินทรัพย์หมุนเวียน)	เมื่อมีการเก็บเกี่ยวจะบันทึกโอนบัญชี “สินทรัพย์ชีวภาพ - หญ้าเนเปียร์ระหว่างผลิต” เป็น “สินทรัพย์ชีวภาพสำเร็จรูป - หญ้าเนเปียร์สด”	มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ จุดเก็บเกี่ยว
4. กำไร (ขาดทุน) จากการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ - หญ้าเนเปียร์ระหว่างผลิต/สำเร็จรูป เป็นกำไร	รับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ วันสิ้นปีของสินทรัพย์ชีวภาพ - หญ้าเนเปียร์ระหว่างผลิต/สำเร็จรูป เป็นกำไร	

	(ขาดทุน)	
5. ค่าเสื่อมราคา - หญ้าเนเปียร์ เพื่อให้ผลผลิต	คิดค่าเสื่อมราคาหญ้าเนเปียร์เพื่อให้ผลผลิต”ตามอายุการให้ผลผลิต โดยเริ่มคิดเมื่อถึงวันเก็บเกี่ยวหญ้า	
6. ค่าเสื่อมราคาสะสม - หญ้าเนเปียร์เพื่อให้ผลผลิต	บัญชีปรับมูลค่า “หญ้าเนเปียร์ เพื่อให้ผลผลิต” เมื่อมีการคิดค่าเสื่อมราคาตามอายุการเก็บเกี่ยว	

## (2) การแปรรูป

ชื่อบัญชี	การรับรู้รายการ	การวัดมูลค่า
1. หญ้าเนเปียร์หมัก 1) ระหว่างผลิต 2) สำเร็จรูป	ต้นทุนการผลิตค่าหญ้าเนเปียร์หมัก ประกอบด้วย (ก) วัตถุดิบทางตรง-หญ้าเนเปียร์สดสับ (รับโอนต้นทุนผลิตจากหญ้าเนเปียร์สด) (ข) ค่าแรงงานทางตรง และ (ค) ค่าใช้จ่ายในการผลิต	ราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่ต่ำกว่า
2. อาหารผสมสำเร็จรูป (TMR) 1) ระหว่างผลิต 2) สำเร็จรูป	มีต้นทุนการผลิต ประกอบด้วย (ก) วัตถุดิบทางตรง ได้แก่ หญ้าเนเปียร์หมัก (รับโอนต้นทุนผลิตจากหญ้าเนเปียร์หมัก) อาหารชั้น และแร่ธาตุ (ข) ค่าแรงงานทางตรง และ (ค) ค่าใช้จ่ายในการผลิต	ราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่ต่ำกว่า

## สรุปการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าในการปลูกหญ้าและแปรรูป





สรุปการแสดงรายการการปลูกหญ้าและการแปรรูปหญ้าในงบแสดงฐานะการเงิน

งบแสดงฐานะการเงิน	ชื่อบัญชี	รายการ
สินทรัพย์หมุนเวียน	สินทรัพย์ชีวภาพ – หญ้าเนเปียร์ระหว่างผลิต (งานระหว่างทำ)	- ต้นทุนของหญ้า (กำลังโต)
	สินทรัพย์ชีวภาพสำเร็จรูป - หญ้าเนเปียร์สด (สินค้าสำเร็จรูป)	- ต้นทุนของหญ้า (ณ วันเก็บเกี่ยว)
	สินค้าคงเหลือ	- ต้นทุนหญ้าหมักระหว่างผลิต - ต้นทุนอาหาร TMR ระหว่างผลิต - ต้นทุนหญ้าหมักสำเร็จรูป - ต้นทุนอาหาร TMR สำเร็จรูป
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	หญ้าเนเปียร์เพื่อให้ผลผลิต (ตัดค่าเสื่อมราคาตามอายุการให้ผลผลิต)	- ต้นทุนค่าใช้จ่ายในการปลูกหญ้า

การเปิดเผยข้อมูลในส่วนที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนการผลิตอาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ – เพื่อเลี้ยงโคนม ดังนี้

1. สรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

- สหกรณ์ตีราคาสินค้าคงเหลือตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า โดยคำนวณราคาทุนตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือ วิธีราคาทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก โดยสินค้าสำเร็จรูปหญ้าเนเปียร์หมัก และอาหารผสมสำเร็จรูป TMR คำนวณราคาทุนตามวิธีราคาทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก
- สินทรัพย์ชีวภาพ – หญ้าเนเปียร์ระหว่างผลิต วัดด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์ชีวภาพ) เว้นแต่กรณีไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้วัดมูลค่าด้วยราคาทุนสุทธิจากค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายบันทึกเป็นกำไรหรือขาดทุนประจำงวด  
ราคาทุนของสินทรัพย์ชีวภาพ ประกอบด้วย ต้นทุนทางตรงที่เกี่ยวข้องกับการได้มาของสินทรัพย์ และต้นทุนอื่นเพื่อให้สินทรัพย์อยู่ในสถานที่และสภาพปัจจุบัน
- สินทรัพย์ชีวภาพสำเร็จรูป – หญ้าเนเปียร์ วัดด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ จุดเก็บเกี่ยว มูลค่ายุติธรรมที่ได้ถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายบันทึกเป็นกำไรหรือขาดทุนประจำงวด
- ค่าเสื่อมราคา - หญ้าเนเปียร์เพื่อให้ผลผลิต คำนวณโดยวิธีเส้นตรงจากราคาทุนหักด้วยมูลค่าคงเหลือโดยประมาณตามอายุการให้ผลผลิต เป็นเวลาไม่เกิน 10 ปี

## 2. สินทรัพย์ชีวภาพ - หญ้าเนเปียร์

	ปี 25xx	
	<u>บาท</u>	
<b>สินทรัพย์ชีวภาพ - หญ้าเนเปียร์ระหว่างผลิต</b>		
มูลค่ายุติธรรม ณ วันต้นปี	xxx	
<u>บวก</u> เพิ่มขึ้นจากการปลูกระหว่างปี	xxx	
<u>หัก</u> ลดลงจากการเก็บเกี่ยวระหว่างปี	xxx	xxx
<u>บวก/หัก</u> กำไร (ขาดทุน) จากการเปลี่ยนแปลง มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย		xxx
มูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นปี		xxx

	ปี 25xx	
	<u>บาท</u>	
<b>สินค้าสำเร็จรูป - หญ้าเนเปียร์</b>		
มูลค่ายุติธรรม ณ วันต้นปี	xxx	
<u>บวก</u> เพิ่มขึ้นจากการเก็บเกี่ยวระหว่างปี	xxx	
<u>หัก</u> ลดลงจากการจำหน่ายระหว่างปี	xxx	xxx
<u>บวก/หัก</u> กำไร (ขาดทุน) จากการเปลี่ยนแปลง มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย		xxx
มูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นปี		xxx
รวม		xxx

- หญ้าเนเปียร์ระหว่างผลิต จำนวน.....บาท เป็นหญ้าเนเปียร์ที่กำลังโต อายุ.....วัน จำนวน.....ไร่ ณ วันสิ้นปีทางบัญชียังไม่ถึงเวลาเก็บเกี่ยว แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม หลังหักต้นทุนขาย ซึ่งประมาณมูลค่ายุติธรรมคำนวณโดยเทียบเคียงกับมูลค่ายุติธรรมของหญ้าที่สามารถเก็บเกี่ยวได้ อายุ.....วัน ซึ่งเป็นราคาที่อ้างอิงจากราคาตลาดในพื้นที่ ณ วันสิ้นปี ทางบัญชี
- หญ้าเนเปียร์สด จำนวน.....กิโลกรัม เป็นเงิน.....บาท แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม หลังหักต้นทุนขาย ซึ่งมูลค่ายุติธรรมกำหนดโดยใช้ราคาที่อ้างอิงจากราคาตลาดในพื้นที่ ณ วันสิ้นปี ทางบัญชี

## 3. สินค้าคงเหลือ ประกอบด้วย

	ปี 25xx	
	<u>บาท</u>	
<b>สินค้าสภาพปกติ</b>		
วัตถุดิบ	xxx	
หญ้าเนเปียร์หมัก - ระหว่างผลิต	xxx	
อาหารผสมสำเร็จรูป (TMR) - ระหว่างผลิต	xxx	

สินค้าสำเร็จรูป - หญ้าเนเปียร์หมัก	xxx
สินค้าสำเร็จรูป - อาหารผสมสำเร็จรูป (TMR)	xxx
<b>สินค้าเสื่อมชำรุด</b>	<b>xxx</b>
<b>รวม</b>	<b>xxx</b>
หัก ค่าเสื่อมมูลค่าสินค้าลดลง	xxx
	<b>xxx</b>

#### 4. หญ้าเนเปียร์เพื่อให้เกิดผลผลิต ประกอบด้วย

**ปี 25xx**

**บาท**

หญ้าเนเปียร์เพื่อให้เกิดผลผลิต	xxx
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม - หญ้าเนเปียร์เพื่อให้เกิดผลผลิต	xxx
	<b>xxx</b>

- หญ้าเนเปียร์เพื่อให้เกิดผลผลิต จำนวน.....บาท เป็นค่าใช้จ่ายในการปลูกหญ้า จำนวน.....ไร่ ซึ่งประกอบด้วย ค่าเตรียมดินและต้นพันธุ์ ค่าปุ๋ยปรับสภาพดิน ค่าแรงงานที่ปลูก และต้นทุนอื่น ๆ ในการปลูก
- ค่าเสื่อมราคาสะสม - หญ้าเนเปียร์เพื่อให้เกิดผลผลิต จำนวน.....บาท คำนวณตามอายุการให้ผลผลิตหญ้าเป็นเวลา 10 ปี

#### 3.4.2 การบันทึกบัญชี

การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตอาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ – เพื่อเลี้ยงโคนม ดังนี้

##### 1. การปลูกหญ้า

##### (1) เมื่อจ่ายค่าใช้จ่ายในการปลูกหญ้า

กิจกรรม	เอกสารประกอบ การบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
1. จ่ายค่าต้นพันธุ์ / ปุ๋ยมูลโค	1. แผนการผลิตสินค้า ประจำเดือน 2. ใบสั่งซื้อ 3. ใบรับสินค้า 4. ใบสำคัญจ่ายเงิน	1. สมุดเงินสด 2. การบันทึกบัญชี เดบิต ค่าวัตถุดิบ (ระบุชื่อ) - แปลงหญ้า xx เครดิต เงินสด/เงินฝากธนาคาร... xx

2. จ่ายเงินเดือน / ค่าแรงงานของพนักงาน ในการปลูกหญ้า	1. บัตรลงเวลา - ฝ่ายแปลงหญ้า 2. สรุปลงเวลา - ฝ่ายแปลงหญ้า 3. ใบสำคัญจ่ายค่าแรง 4. แบบนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย 5. แบบนำส่งเงินประกันสังคม	1. สมุดเงินสด 2. การบันทึกบัญชี เดบิต เงินเดือน/ค่าจ้างแรงงาน xx เงินสมทบประกันสังคม xx ค่าอื่นๆ (ที่เกี่ยวข้อง) xx เครดิต เงินสด xx ภาษีหัก ณ ที่จ่าย xx
<b>กิจกรรม</b>	<b>เอกสารประกอบ การบันทึกบัญชี</b>	<b>การบันทึกบัญชี</b>
3. จ่ายค่าใช้จ่ายในการผลิต ในการปลูกหญ้า เช่น ค่าซ่อมแซม บำรุงรักษาเครื่องจักร และอุปกรณ์ ค่าวัสดุ ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง เป็นต้น	1. ใบเสร็จรับเงิน/ใบแจ้งหนี้	1. สมุดเงินสดจ่าย 2. การบันทึกบัญชี เดบิต ค่าใช้จ่ายในการผลิต (ระบุชื่อ) xx เครดิต เงินสด/เงินฝากธนาคาร xx
4. ค่าเสื่อมราคา - เครื่องจักรที่ใช้ในการปลูกหญ้า (ค่าเสื่อมราคา มีจำนวน เป็นสาระสำคัญ เนื่องจากการปลูกหญ้า ใช้เครื่องจักรเป็นหลัก)	1. ใบโอนบัญชี 2. เกณฑ์การปันส่วนค่าเสื่อมราคาเป็นต้นทุนของสินค้า ตามนโยบายของสหกรณ์**	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. ทะเบียนคุมสินทรัพย์ถาวร 3. การบันทึกบัญชี เดบิต ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร และอุปกรณ์ xx เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักรและอุปกรณ์ xx

- \*\* 1) กรณีสามารถจำแนกได้ชัดเจนว่าเกิดกับส่วนงานใด ให้บันทึกเป็นต้นทุนการผลิตของส่วนงานนั้น
- 2) กรณีไม่สามารถจำแนกได้ชัดเจนว่าเกิดกับส่วนงานใด ให้พิจารณาปริมาณกิจกรรมที่สัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายในการผลิตมากที่สุด ในกรณีของสหกรณ์การผลิตอาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ฯ เน้นการใช้เครื่องจักรในการผลิต ดังนั้น สหกรณ์อาจปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตตามชั่วโมง/ระยะเวลาการใช้เครื่องจักร และอุปกรณ์

## (2) เมื่อปลูกหญ้าเสร็จสิ้น

กิจกรรม	เอกสารประกอบ การบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
โอนค่าใช้จ่ายในการ ปลูกหญ้า เข้าบัญชี หญ้าเนเปียร์เพื่อ ให้ผลผลิต	1. ใบโอนบัญชี	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. บัญชีย่อย/ทะเบียนคุมค่าใช้จ่ายแปลงหญ้า 3. ทะเบียนคุมหญ้าเนเปียร์เพื่อให้ผลผลิต 4. การบันทึกบัญชี เดบิต หญ้าเนเปียร์เพื่อให้ผลผลิต xx เครดิต ค่าวัตถุดิบ (ระบุชื่อ) – แปลงหญ้า xx เงินเดือน/ค่าจ้างแรงงาน xx เงินสมทบประกันสังคม xx ค่าใช้จ่ายในการผลิต xx ค่าเสื่อมราคา xx

## (3) จ่ายค่าใช้จ่ายในการดูแลรักษาหลังการปลูกถึงวันที่เก็บเกี่ยว

กิจกรรม	เอกสารประกอบ การบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
1. จ่ายค่าปุ๋ยมูลโค	1. แผนการผลิตสินค้า ประจำเดือน 2. ใบสั่งซื้อ 3. ใบรับสินค้า 4. ใบสำคัญจ่ายเงิน	1. สมุดเงินสด 2. การบันทึกบัญชี เดบิต ค่าวัตถุดิบ (ระบุชื่อ) – แปลงหญ้า xx เครดิต เงินสด/เงินฝากธนาคาร... xx

กิจกรรม	เอกสารประกอบ การบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
---------	--------------------------------	----------------

2. จ่ายเงินเดือน / ค่าแรงงานของพนักงานในการดูแลรักษาแปลงหญ้า	1. บัตรลงเวลา - ฝ่ายแปลงหญ้า 2. สรุปรเวลา - ฝ่ายแปลงหญ้า 3. ใบสำคัญจ่ายค่าแรง 4. แบบนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย 5. แบบนำส่งเงินประกันสังคม	1. สมุดเงินสด 2. การบันทึกบัญชี เดบิต เงินเดือน/ค่าจ้างแรงงาน xx เงินสมทบประกันสังคม xx ค่าอื่น ๆ (ที่เกี่ยวข้อง) xx เครดิต เงินสด/เงินเดือน/ ค่าแรงค้างจ่าย xx ภาษีหัก ณ ที่จ่าย xx
3. จ่ายในการดูแลรักษาแปลงหญ้า เช่น ค่ายาปราบศัตรูพืช ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง เครื่องจักร ค่าน้ำรดหญ้า (ค่าใช้จ่ายในการผลิต)	1. ใบเสร็จรับเงิน/ใบแจ้งหนี้	1. สมุดเงินสดจ่าย 2. การบันทึกบัญชี เดบิต ค่าใช้จ่ายในการผลิต (ระบุชื่อ) xx เครดิต เงินสด/เงินฝากธนาคาร xx
4. โอนค่าใช้จ่ายในการดูแลรักษา เป็นต้นทุนสินทรัพย์ชีวภาพ - หญ้าเนเปียร์ระหว่างผลิต	1. ใบโอนบัญชี	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. บัญชีย่อย/ทะเบียนคุมค่าใช้จ่ายแปลงหญ้า 3. การบันทึกบัญชี เดบิต สินทรัพย์ชีวภาพ - หญ้าเนเปียร์ระหว่างผลิต xx เครดิต ค่าวัตถุดิบ (ระบุชื่อ) - แปลงหญ้า xx เงินเดือน/ค่าแรงงาน - แปลงหญ้า xx ค่าใช้จ่ายในการผลิต xx

## (4) วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี

กิจกรรม	เอกสารประกอบ การบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
---------	--------------------------------	----------------

<p>1. รับรู้มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพหญ้าเนเปียร์ระหว่างผลิต / สำเร็จรูป</p>	<p>1. ราคาตลาดหญ้าในพื้นที่ (มูลค่ายุติธรรมหลังหักต้นทุนในการขาย)</p> <p>2. ไบโอบัญชี</p>	<p>1. สมุดรายวันทั่วไป</p> <p>2. บัญชีย่อย/ทะเบียนคุมค่าใช้จ่ายแปลงหญ้า</p> <p>3. การบันทึกบัญชี</p> <p><b>กรณีที่ 1</b> มูลค่ายุติธรรมหลังหักค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย สูงกว่าราคาทุนเดบิต สินทรัพย์ชีวภาพ – หญ้าเนเปียร์ระหว่างผลิต/สำเร็จรูป xx</p> <p>เครดิต กำไรจากการวัดมูลค่า – หญ้าเนเปียร์ระหว่างผลิต/สำเร็จรูป xx</p> <p><b>กรณีที่ 2</b> มูลค่ายุติธรรมหลังหักค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย ต่ำกว่าราคาทุนเดบิต ขาดทุนจากการวัดมูลค่า – หญ้าเนเปียร์ระหว่างผลิต/สำเร็จรูป xx</p> <p>เครดิต สินทรัพย์ชีวภาพ – หญ้าเนเปียร์ระหว่างผลิต/สำเร็จรูป xx</p>
<p>2. ปรับปรุงค่าเสื่อมราคา - เครื่องจักร ณ วันสิ้นปี และปันส่วนให้แต่ละผลิตภัณฑ์ตามเกณฑ์ที่สหกรณ์กำหนด เช่น ชั่วโมงผลิต / ระยะเวลาการใช้ เครื่องจักร ฯลฯ (ค่าเสื่อมราคามีจำนวนเป็นสาระสำคัญ)</p>	<p>1. ไบโอบัญชี</p> <p>2. เกณฑ์การปันส่วนค่าเสื่อมราคาเป็นต้นทุนของสินค้าตามนโยบายของสหกรณ์</p>	<p>1. สมุดรายวันทั่วไป</p> <p>2. ทะเบียนคุมสินทรัพย์ถาวร</p> <p>3. การบันทึกบัญชี</p> <p>3.1 คิดค่าเสื่อมราคาเดบิต ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักรและอุปกรณ์ xx</p> <p>เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – เครื่องจักรและอุปกรณ์ xx</p>

กิจกรรม	เอกสารประกอบ การบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
---------	--------------------------------	----------------

เนื่องจากการผลิตใช้เครื่องจักรเป็นหลัก)		3.2 ปันส่วนค่าเสื่อมราคา เดบิต สินทรัพย์ชีวภาพ - หักค่าเสื่อมระหว่างผลิต xx หักค่าเสื่อมหมัก - ระหว่างผลิต xx อาหารผสมสำเร็จรูป TMR - ระหว่างผลิต xx เครดิต ค่าเสื่อมราคา - เครื่องจักรและอุปกรณ์ xx
---	--	--

## (5) ณ วันที่เก็บเกี่ยว

กิจกรรม	เอกสารประกอบ การบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
1.จ่ายค่าใช้จ่ายเงินเดือน/ค่าแรงงานของพนักงานในการเก็บเกี่ยวหญ้า	1. บัตรลงเวลา - ฝ่ายแปลงหญ้า 2. สรุปเวลา - ฝ่ายแปลงหญ้า 3. ใบสำคัญจ่ายค่าแรง 4. แบบนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย 5. แบบนำส่งเงินประกันสังคม	1. สมุดเงินสด 2. การบันทึกบัญชี เดบิต เงินเดือน/ค่าจ้างแรงงาน xx เงินสมทบประกันสังคม xx ค่าอื่น ๆ (ที่เกี่ยวข้อง) xx เครดิต เงินสด/เงินเดือน/ ค่าแรงค้างจ่าย xx ภาษีหัก ณ ที่จ่าย xx
2. จ่ายค่าใช้จ่ายในการเก็บเกี่ยว เช่น ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ค่าซ่อมแซมเครื่องจักรการเกษตร ฯลฯ	1. ใบเสร็จรับเงิน/ใบแจ้งหนี้	1. สมุดเงินสดจ่าย 2. การบันทึกบัญชี เดบิต ค่าใช้จ่ายในการผลิต (ระบุชื่อ) xx เครดิต เงินสด/เงินฝากธนาคาร xx

กิจกรรม	เอกสารประกอบ การบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
---------	--------------------------------	----------------



<p>3. บันทึกค่าเสื่อมราคา หญ้าเนเปียร์ – เพื่อให้ ผลผลิตตามอายุการ ให้ผลผลิตเป็นต้นทุน</p>	<p>1. ใบโอนบัญชี</p>	<p>1. สมุดรายวันทั่วไป 2. ทะเบียนคุมหญ้าเนเปียร์เพื่อให้ผลผลิต 3. การบันทึกบัญชี เดบิต ค่าเสื่อมราคา – หญ้าเนเปียร์ เพื่อให้ผลผลิต xx เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – หญ้าเนเปียร์เพื่อให้ ผลผลิต xx</p>
<p>4. โอนค่าใช้จ่ายในการ เก็บเกี่ยวหญ้า และ ค่าเสื่อมราคา – หญ้า เนเปียร์เพื่อให้ผลผลิต เป็นต้นทุนสินทรัพย์ ชีวภาพ – หญ้าเนเปียร์ ระหว่างผลิต</p>	<p>1. ใบโอนบัญชี</p>	<p>1. สมุดรายวันทั่วไป 2. บัญชีย่อย/ทะเบียนคุมค่าใช้จ่าย แปลงหญ้า 3. ทะเบียนคุมหญ้าเนเปียร์เพื่อให้ ผลผลิต 4. การบันทึกบัญชี เดบิต สินทรัพย์ชีวภาพ – หญ้าเนเปียร์ระหว่างผลิต xx เครดิต เงินเดือน/ค่าแรงงาน - แปลงหญ้า xx ค่าใช้จ่ายในการผลิต xx ค่าเสื่อมราคา – หญ้าเนเปียร์ เพื่อให้ผลผลิต xx</p>

## (6) ณ วันที่เก็บเกี่ยว

กิจกรรม	เอกสารประกอบ การบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
---------	--------------------------------	----------------



		ค่าแรงค้ำจ่าย xx ภาษีหัก ณ ที่จ่าย xx
3. การบันทึกค่าแรงงาน เข้างานระหว่างผลิต	1. ใบสั่งผลิต 2. รายงานการผลิต 3. ใบโอนบัญชี	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. การบันทึกบัญชี เดบิต หนี้เนเปียร์หมัก - ระหว่างผลิต xx เครดิต เงินเดือน/ค่าจ้างแรงงาน xx
4. บันทึกบัญชีค่าใช้จ่าย ในการผลิต เช่น ฝ้าย คลุมบ่อ ยางรถยนต์ (ค่าวัสดุสิ้นเปลือง) ค่าน้ำมันเชื้อเพลิงและ หล่อลื่น ฯลฯ	1. ใบเสร็จรับเงิน/ใบแจ้งหนี้	1. สมุดเงินสดจ่าย 2. การบันทึกบัญชี เดบิต ค่าใช้จ่ายในการผลิต (ระบุชื่อ) xx เครดิต เงินสด/เงินฝากธนาคาร xx
5. บันทึกโอนค่าใช้จ่าย ในการผลิตเข้างาน ระหว่างผลิต	1. ใบสั่งผลิต 2. รายงานการผลิต 3. ใบโอนบัญชี	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. การบันทึกบัญชี เดบิต หนี้เนเปียร์หมัก - ระหว่างผลิต xx เครดิต ค่าใช้จ่ายในการผลิต xx
6. การบันทึกหนี้หมัก ผลิตเสร็จ	1. รายงานการผลิต 2. ใบโอนบัญชี	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. การบันทึกบัญชี เดบิต สินค้าสำเร็จรูป - หนี้เนเปียร์หมัก xx เครดิต หนี้เนเปียร์หมัก - ระหว่างผลิต xx

## (2) อาหารผสมสำเร็จรูป TMR

กิจกรรม	เอกสารประกอบ การบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
1. รับโอนหนี้เนเปียร์ หมักเข้าสู่กระบวนการ ผลิตอาหารผสม สำเร็จรูป TMR	1. ใบชั่งน้ำหนัก 2. ใบรับสินค้า 3. ใบโอนสินค้าระหว่างแผนก	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. บัญชีย่อย/ทะเบียนคุมสินค้าสำเร็จรูป - หนี้หมัก 3. การบันทึกบัญชี เดบิต อาหารผสมสำเร็จรูป TMR - ระหว่างผลิต xx เครดิต สินค้าสำเร็จรูป - หนี้เนเปียร์หมัก xx

2. บันทึกซื้อวัตถุดิบ เช่น กากถั่วเหลือง มันเส้น ถั่วอบ ฯลฯ เพื่อใช้ในการผลิต	1. แผนการผลิตสินค้า ประจำเดือน 2. ใบสั่งซื้อ 3. ใบรับสินค้า 4. ใบเสร็จรับเงิน/ใบแจ้งหนี้ 5. ใบสำคัญจ่ายเงิน	1. สมุดเงินสด 2. ทะเบียนคุมวัตถุดิบ 3. การบันทึกบัญชี เดบิต วัตถุดิบ xx เครดิต เงินสด/เจ้าหนี้การค้า xx
3. เบิกวัตถุดิบเข้าสู่ กระบวนการผลิต	1. ใบชั่งน้ำหนัก 2. ใบส่งผลิต/ใบเบิกวัตถุดิบ 3. ใบรับสินค้า 4. รายงานการเบิกใช้วัตถุดิบ	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. บัญชีย่อย/ทะเบียนคุมวัตถุดิบ เดบิต อาหารผสมสำเร็จรูป TMR – ระหว่างผลิต xx เครดิต วัตถุดิบ xx
4. จ่ายเงินเดือน/ ค่าแรงงานของพนักงาน ในการผลิต	1. บัตรลงเวลา – ฝ่ายแปรรูป 2. สรุปลงเวลา - ฝ่ายแปรรูป 3. ใบสำคัญจ่ายค่าแรง 4. แบบนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย 5. แบบนำส่งเงินประกันสังคม	1. สมุดเงินสด 2. การบันทึกบัญชี เดบิต เงินเดือน/ค่าจ้างแรงงาน xx เงินสมทบประกันสังคม xx ค่าอื่น ๆ (ที่เกี่ยวข้อง) xx เครดิต เงินสด/เงินเดือน/ ค่าแรงค้างจ่าย xx ภาษีหัก ณ ที่จ่าย xx

กิจกรรม	เอกสารประกอบ การบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
5. บันทึกค่าแรงงาน เข้างานระหว่างผลิต	1. ใบส่งผลิต 2. รายงานการผลิต 3. ใบโอนบัญชี	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. การบันทึกบัญชี เดบิต อาหารผสมสำเร็จรูป TMR – ระหว่างผลิต xx เครดิต เงินเดือน/ค่าจ้างแรงงาน xx
6. บันทึกค่าใช้จ่ายใน การผลิต เช่น เกลือ กากเปียร์ ปุ๋ยยูเรีย กากเอทานอล ค่าน้ำมัน เชื้อเพลิงและหล่อลื่น ฯลฯ	1. ใบเสร็จรับเงิน/ใบแจ้งหนี้	1. สมุดเงินสดจ่าย 2. การบันทึกบัญชี เดบิต ค่าใช้จ่ายในการผลิต (ระบุชื่อ) xx เครดิต เงินสด/เงินฝากธนาคาร xx

7. บันทึกโอนค่าใช้จ่ายในการผลิตเข้างานระหว่างผลิต	1. ใบสั่งผลิต 2. รายงานการผลิต 3. ใบโอนบัญชี	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. การบันทึกบัญชี เดบิต อาหารผสมสำเร็จรูป TMR -ระหว่างผลิต xx เครดิต ค่าใช้จ่ายในการผลิต xx
8. บันทึกอาหารผสมสำเร็จรูป TMR ที่ผลิตเสร็จ	1. รายงานการผลิต 2. ใบโอนบัญชี	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. บัญชีย่อย/ทะเบียนคุมสินค้า 3. การบันทึกบัญชี เดบิต สินค้าสำเร็จรูป - อาหารผสม TMR xx เครดิต อาหารผสมสำเร็จรูป TMR -ระหว่างผลิต xx

### 3.4.3 การคำนวณต้นทุนการผลิต การจัดสรรต้นทุน และตั้งราคาขาย

#### (1) การคำนวณต้นทุนการผลิต

ส่วนประกอบของต้นทุน ต้นทุนการผลิตอาหารสัตว์ คือ ต้นทุนทั้งหมดที่เกี่ยวข้องโดยตรงและทางอ้อมกับการผลิตอาหารสัตว์ ประกอบด้วย 3 ส่วน คือ

(1.1) วัตถุดิบทางตรง คือ ต้นทุนของวัตถุดิบที่เข้าเป็นส่วนสำคัญของการผลิตอาหารสัตว์แต่ละชนิด เช่น การผลิตหญ้าสด วัตถุดิบทางตรง คือ ต้นพันธุ์และปุ๋ยมูลสัตว์ การผลิตหญ้าหมัก วัตถุดิบทางตรง คือ หญ้าสด และการผลิตอาหารผสมสำเร็จรูป TMR วัตถุดิบทางตรง คือ หญ้าหมัก อาหารข้น และแร่ธาตุต่าง ๆ ตามสูตรการผลิต เป็นต้น

(1.2) ค่าแรงงานทางตรง คือ ต้นทุนของแรงงานที่คิดเข้าโดยตรงกับการผลิตอาหารสัตว์ เช่น เงินเดือนของหัวหน้าฝ่ายผลิต ผู้ควบคุมเครื่องจักร และค่าแรงงานของเจ้าหน้าที่ผลิต เป็นต้น

(1.3) ค่าใช้จ่ายในการผลิต คือ ต้นทุนในการผลิตอาหารสัตว์ทั้งหมดที่นอกเหนือจากวัตถุดิบทางตรงและแรงงานทางตรง ซึ่งได้แก่ วัตถุดิบทางอ้อม แรงงานทางอ้อม วัสดุสิ้นเปลือง ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรและอุปกรณ์ ค่าเบี้ยประกันโรงงานผลิตอาหารสัตว์ เป็นต้น

#### การคำนวณต้นทุนการผลิต

วัตถุดิบทางตรง*	xxx
แรงงานทางตรง	xxx

ค่าใช้จ่ายในการผลิต	xxx
รวมต้นทุนผลิต	xxx
บวก งานระหว่างผลิตต้นงวด	xxx
	xxx
หัก งานระหว่างผลิตปลายงวด	xxx
ต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ	xxx

\* **วัตถุดิบทางตรง** ตามรายงานการเบิกใช้วัตถุดิบทางตรง ในช่วงระยะเวลาที่คำนวณหาต้นทุนการผลิตงวดนั้น ๆ

\* ต้นทุนวัตถุดิบใช้ไป = วัตถุดิบคงเหลือต้นงวด + ซื้อวัตถุดิบ - วัตถุดิบคงเหลือปลายงวด

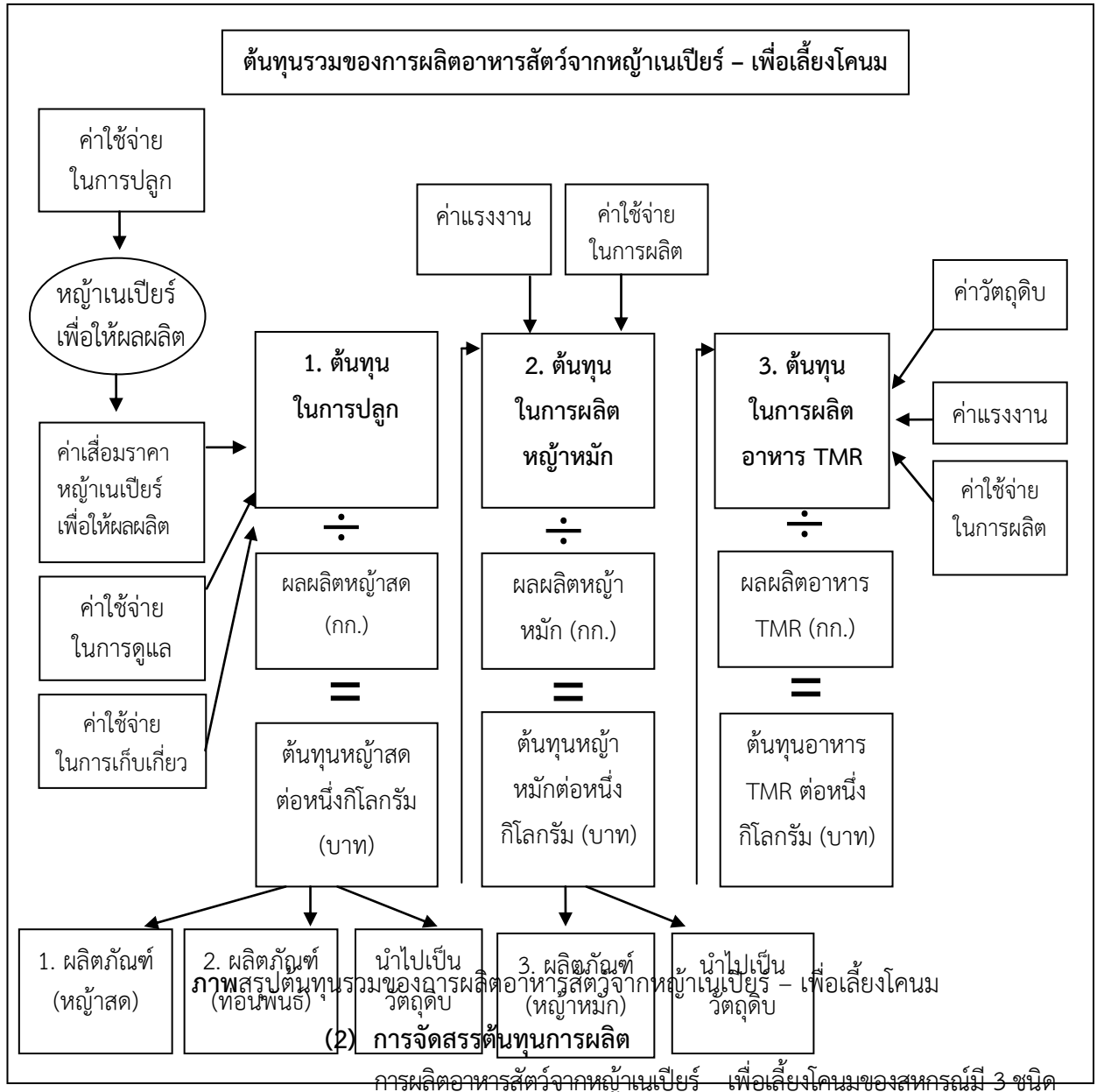
**เงินเดือนและค่าจ้าง** ตามรายงานการจ่ายเงินเดือนค่าแรงของฝ่ายผลิต ๆ ที่เกิดขึ้นในงวดนั้น ๆ

**ค่าใช้จ่ายในการผลิต** สมุดบัญชีแยกประเภททั่วไปและบัญชีย่อยค่าใช้จ่ายในการผลิต ในช่วงระยะเวลาที่คำนวณต้นทุนการผลิตนั้น

จากนั้นสามารถคำนวณต้นทุนการผลิตต่อหน่วยได้ โดยนำต้นทุนการผลิตหารด้วยต้นทุนรวมของอาหารสัตว์ที่ผลิตเสร็จในงวดนั้น ดังนี้

$$\text{ต้นทุนการผลิตต่อหน่วย} = \frac{\text{ต้นทุนรวมที่ผลิตเสร็จ}}{\text{จำนวนหน่วยที่ผลิตเสร็จในงวดนั้น}}$$

\*\* ณ วันสิ้นปีบัญชี ต้องมีการตรวจนับวัตถุดิบและอาหารสัตว์สำเร็จรูปคงเหลือและเปรียบเทียบรายการและจำนวนที่ตรวจนับได้ กับยอดคงเหลือตามบัญชีย่อยและบัญชีคุมยอด พร้อมกับตีราคาวัตถุดิบและสินค้าคงเหลือตามหลักเกณฑ์การตีราคาสินค้าคงเหลือที่กำหนดไว้ในระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. 2542



การผลิตอาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ เพื่อเลี้ยงโคนมของสหกรณ์มี 3 ชนิด

ได้แก่ หญ้าเนเปียร์สด หญ้าเนเปียร์หมัก และอาหารผสมสำเร็จรูป (TMR) การผลิตเริ่มต้นจากการปลูกหญ้า ซึ่งจะได้สินค้าสำเร็จรูปเป็นหญ้าเนเปียร์สด จากนั้นจะโอนหญ้าเนเปียร์สดไปผลิตต่อเป็นหญ้าเนเปียร์หมัก และสุดท้ายจะโอนหญ้าเนเปียร์หมักไปเป็นวัตถุดิบหลักในการผลิตอาหารผสมสำเร็จรูป TMR การผลิตสินค้าทั้ง 3 ชนิด มีการใช้ต้นทุนร่วมกัน ดังนั้น ในการคำนวณต้นทุนของสินค้า แต่ละชนิดต้องมีการ

คำนวณจัดสรรต้นทุนร่วมตามสัดส่วนที่เหมาะสม ตามหลักการต้นทุนร่วม (Joint Cost) ซึ่งวิธีที่เหมาะสมกับสินค้าของสหกรณ์ซึ่งเป็นผลิตผลทางการเกษตร คือ วิธีหน่วยทางกายภาพ (Physical Units Method) โดยใช้หน่วยวัดทางกายภาพ (น้ำหนัก) ของสินค้าที่โอนไปแผนกผลิตถัดไปเป็นเกณฑ์ในการจัดสรรต้นทุน

### วิธีคำนวณจัดสรรต้นทุนร่วมโดยใช้หน่วยวัดทางกายภาพ (น้ำหนัก)

$$\frac{\text{ต้นทุนรวม}}{\text{จำนวนหน่วยที่ผลิตได้}} \times \text{จำนวนหน่วย (น้ำหนัก) ที่โอนไปผลิตสินค้าชนิดอื่น}$$

#### ตัวอย่าง

1. ผลิตผลประจำเดือน กันยายน 25X9

รายการ	กิโลกรัม
ปริมาณหญ้าสด	147,147.50
หัก ขายเป็นหญ้าสด	15,090.00
นำไปผลิตหญ้าเนเปียร์หมัก	132,057.50

2. ต้นทุนรวมหญ้าเนเปียร์สด = 189,847.50 บาท

3. การผลิตหญ้าหมัก จ่ายค่าแรงงาน จำนวน 2,000 บาท และค่าใช้จ่ายในการผลิต จำนวน 7,500 บาท

การจัดสรรต้นทุนหญ้าเนเปียร์สด ให้กับหญ้าเนเปียร์หมัก ตามหลักต้นทุนร่วมโดยใช้หน่วยวัดทางกายภาพ เป็นดังนี้

$$= \frac{\text{ต้นทุนรวมหญ้าเนเปียร์สด}}{\text{หญ้าเนเปียร์สดที่ผลิตได้ (หน่วย)}} \times \text{โอนไปผลิตหญ้าเนเปียร์หมัก (หน่วย)}$$

$$= \frac{189,847.50}{147,147.50} \times 132,057.50 = 170,378.61 \text{ บาท}$$

ดังนั้น ต้นทุนหญ้าเนเปียร์สดที่จัดสรรเป็นต้นทุนผลิตหญ้าหมัก = 170,378.61 บาท

ต้นทุนการผลิตหญ้าเนเปียร์หมัก เป็นดังนี้

วัตถุดิบ หญ้าเนเปียร์สด 170,378.86 บาท

บวก ค่าแรงงาน 2,000.00 บาท

บวก ค่าใช้จ่ายในการผลิต 7,500.00 บาท

ต้นทุนการผลิตหญ้าเนเปียร์หมัก 179,878.61 บาท

$$\text{ต้นทุนการผลิตหญ้าเนเปียร์หมักต่อหน่วย} = \frac{179,878.61}{132,057.50} = 1.56 \text{ บาท/กิโลกรัม}$$

อนึ่ง การคำนวณต้นทุนการผลิตอาหารสัตว์ต่อหน่วยนั้น รวมถึงอาหารสัตว์ที่สูญเสียในระหว่างการผลิตไว้ด้วย สหกรณ์จะต้องคำนวณต้นทุนการผลิตที่สูญเสีย ซึ่งได้จากการเกณฑ์มาตรฐาน



หรืออัตราการสูญเสียจากการทดสอบของสหกรณ์ โดยนำต้นทุนการผลิตต่อหน่วยคูณกับจำนวนที่สูญเสีย เพื่อนำเสนอขออนุมัติต่อที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการให้ถือเป็นสินค้าเสื่อมชำรุด

(3) การตั้งราคาขาย สหกรณ์ตั้งราคาขาย โดยใช้ต้นทุนการผลิตต่อหน่วยที่คำนวณได้ บวกกำไรเพิ่มโดยประมาณ ร้อยละ 5 - 10 โดยเปรียบเทียบกับราคาขายตามราคาตลาดในท้องถิ่น (ใช้ราคาเฉลี่ยอย่างน้อย 2 - 3 แห่ง) ทั้งนี้ สหกรณ์จะกำหนดราคาขายต่ำกว่าราคาในท้องถิ่นเพื่อประโยชน์โดยรวมของสมาชิก

#### ข้อเสนอแนะ

1. สหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจผลิตอาหารสัตว์จากหญ้าเนเปียร์ - เพื่อเลี้ยงโคนม จำเป็นต้องศึกษากฎหมายและระเบียบวิธีการเกี่ยวกับผลิตอาหารสัตว์ที่หน่วยงานราชการกำหนดให้เข้าใจ เพื่อเตรียมการก่อนการผลิตได้อย่างถูกต้องตามกฎหมาย ประหยัดเวลาและประหยัดค่าใช้จ่าย
2. เนื่องจากการบัญชีต้นทุนผลิตอาหารสัตว์ มีความซับซ้อน มีโอกาสผิดพลาดสูง สหกรณ์จะต้องศึกษา และทำความเข้าใจเกี่ยวกับการบันทึกบัญชี เพื่อให้บริการเงินแสดงรายการถูกต้องตรงตามข้อเท็จจริงเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด
3. เมื่อสหกรณ์ผลิตและแปรรูปอาหารสัตว์จากพืชชนิดอื่น ๆ เพิ่มขึ้น กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จะได้พิจารณาพัฒนาระบบบัญชีต้นทุนการผลิตอาหารสัตว์จากพืชชนิดอื่น ๆ เพิ่มขึ้น ต่อไป

-----

## แนวทางการควบคุมภายในด้านเงินลงทุนของสหกรณ์

ที่มา : นางวรรณทณี ศรีพุ่มไข

ในปัจจุบันสหกรณ์มีการลงทุนในหลักทรัพย์เพิ่มมากขึ้น จำนวนเงินในการลงทุนสูง รูปแบบและวิธีการลงทุนมีความหลากหลาย ซับซ้อนและขยายวงกว้างขึ้น ซึ่งการลงทุนในหลักทรัพย์มีความเสี่ยงโดยสภาพของธุรกิจ การบันทึกรายการบัญชีค่อนข้างซับซ้อนมีโอกาสผิดพลาดได้ง่าย ประกอบกับสาขาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ประกาศใช้มาตรฐานการบัญชี เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน โดยให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินประจำปี สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป จึงมีความเสี่ยงที่การลงทุนของสหกรณ์อาจไม่เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบของทางราชการ รวมทั้งข้อบังคับและระเบียบของสหกรณ์ ตลอดจนการจัดทำบัญชีและรายงานทางการเงินอาจไม่เป็นไปตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์และมาตรฐานการบัญชีกำหนด ดังนั้น เพื่อป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นได้ทันต่อสถานการณ์ สหกรณ์จึงต้องจัดให้มีแนวทางการควบคุมภายในด้านการลงทุนที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ รวมทั้งปฏิบัติตามการควบคุมภายในที่กำหนดไว้อย่างเคร่งครัด

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ มีพันธกิจหลักในการกำหนดระบบบัญชี ให้คำปรึกษาแนะนำความรู้ด้านการบริหารการเงินการบัญชี ที่เหมาะสมกับธุรกิจของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2553 และพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยกลุ่มเกษตรกร พ.ศ. 2547 เพื่อเสริมสร้างให้สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรมีระบบการควบคุมภายในและระบบบริหารการเงินและการบัญชีที่ดี สามารถบริหารงานได้อย่างโปร่งใสและมีประสิทธิภาพ ดังนั้น เพื่อให้สหกรณ์มีแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมภายในด้านการลงทุนในหลักทรัพย์ ผู้จัดทำผลงานจึงได้ศึกษาและรวบรวมข้อมูล เพื่อจัดทำแนวทางการควบคุมภายในด้านเงินลงทุนในหลักทรัพย์ของสหกรณ์ เพื่อให้สหกรณ์มีแนวทางในการพัฒนาระบบการควบคุมภายในด้านเงินลงทุน สามารถลงทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพ เป็นไปตามกฎหมายสหกรณ์ รวมทั้งจัดทำบัญชีและรายงานทางการเงินได้ตามมาตรฐานการบัญชีและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด สามารถสะท้อนข้อมูลทางการเงินของสหกรณ์เกี่ยวกับเงินลงทุนได้อย่างถูกต้องตามข้อเท็จจริง

### สรุปผลการศึกษา

จากการศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลแนวคิด ทฤษฎี มาตรฐานการบัญชีและเอกสารทางวิชาการเกี่ยวกับเงินลงทุนในหลักทรัพย์ รวมทั้งกฎหมาย คำสั่ง/ระเบียบ/คำแนะนำและหนังสือเวียนที่เกี่ยวข้องที่นายทะเบียนสหกรณ์หรือกรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด การสัมภาษณ์คณะกรรมการดำเนินการและ/หรือเจ้าหน้าที่สหกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในด้านการลงทุนของสหกรณ์ ข้อมูลจากงบการเงินของสหกรณ์ รายงานการสอบบัญชี การขอคำปรึกษาหารือของสหกรณ์และผู้สอบบัญชี ข้อสังเกตจากการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี รวมทั้งข้อมูลทางการเงินของสหกรณ์ที่ลงทุนในหลักทรัพย์จากระบบสารสนเทศของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ พบว่าการลงทุนของสหกรณ์มีความเสี่ยง จึงเสนอแนวทางการควบคุมภายในด้านเงินลงทุน เพื่อให้สหกรณ์ใช้เป็นแนวทางในการกำหนดการควบคุมภายในที่เหมาะสม ดังนี้

#### 1. ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับเงินลงทุนของสหกรณ์

### 1.1 ความหมายของการลงทุนของสหกรณ์

เงินลงทุนของสหกรณ์ หมายถึง การลงทุนในหลักทรัพย์ตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 และแก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2553 มาตรา 62 ดังนี้ (3) หลักทรัพย์ของรัฐบาลหรือรัฐวิสาหกิจ (4) หุ้นของธนาคาร (5) หุ้นของชุมนุมสหกรณ์หรือสหกรณ์อื่น (6) หุ้นของสถาบันที่ประกอบธุรกิจอันทำให้เกิดความสะดวกรหรือส่งเสริมความเจริญแก่กิจการของสหกรณ์ โดยได้รับความเห็นชอบจากนายทะเบียนสหกรณ์ และ (7) ฝากหรือลงทุนอย่างอื่นตามที่คณะกรรมการพัฒนาการสหกรณ์แห่งชาติ (คพช.) กำหนด

### 1.2 ทางเลือกการลงทุนในหลักทรัพย์

สหกรณ์สามารถเลือกลงทุนได้ 2 ลักษณะ ดังนี้

(1) ลงทุนโดยตรงในตลาดการเงิน ซึ่งเป็นการลงทุนในหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด หรือลงทุนในหลักทรัพย์ที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด

การลงทุนในตลาดการเงิน แบ่งได้ 2 ส่วน คือ

(1.1) ตลาดเงิน เช่น ตั๋วแลกเงิน ตั๋วสัญญาใช้เงิน เป็นต้น

(1.2) ตลาดทุน เช่น พันธบัตรรัฐบาล หุ้นบุริมสิทธิ หุ้นสามัญ หน่วยลงทุน หุ้นกู้ เป็นต้น

(2) ลงทุนทางอ้อมผ่านบริษัทจัดการ สหกรณ์สามารถลงทุนในกองทุนรวม หรือกองทุนส่วนบุคคล ผ่านบริษัทหลักทรัพย์จัดการกองทุน (บลจ.) ที่ได้รับใบอนุญาตจัดการลงทุนจากกระทรวงการคลัง และอยู่ภายใต้การกำกับของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.)

(2.1) กองทุนรวม คือ โครงการที่นำเงินของนักลงทุนรายย่อย (ผู้ซื้อหน่วยลงทุน) หลาย ๆ รายรวมกันเป็นก้อนใหญ่โดยมีบริษัทหลักทรัพย์จัดการกองทุน (บลจ.) ซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสำนักงาน ก.ล.ต. ทำหน้าที่บริหารจัดการกองทุนให้ การลงทุนในกองทุนรวม สหกรณ์จะต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการพัฒนาการสหกรณ์แห่งชาติ (คพช.) ก่อนการลงทุน

(2.2) กองทุนส่วนบุคคล (Private Fund) คือ กองทุนที่บุคคล คณะบุคคล หรือนิติบุคคลใดก็ตามที่มีความต้องการจะลงทุนในตลาดเงิน ตลาดทุน หรือลงทุนในหลักทรัพย์ประเภทต่าง ๆ มอบหมายให้ผู้จัดการกองทุน ซึ่งอาจจะเป็นบริษัทหลักทรัพย์จัดการ (บลจ.) หรือสถาบันการเงินที่ได้รับใบอนุญาตจัดการกองทุนส่วนบุคคล เป็นผู้บริหารเงินลงทุนนั้นให้ โดยได้รับค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนอื่น ทั้งนี้ ผู้ลงทุนมีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบายการลงทุนของตนเอง โดยบริษัทจัดการจะลงทุนภายใต้กรอบและข้อจำกัดของการลงทุนตามที่ได้ตกลงสัญญาไว้กับสหกรณ์ ทั้งนี้ การลงทุนในกองทุนส่วนบุคคลของสหกรณ์ต้องเป็นไปตามกรอบของพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 และแก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2553 มาตรา 62 เท่านั้น

กรณีการลงทุนของสหกรณ์ จะมีหน่วยงานในการกำกับดูแลเพิ่มขึ้น คือ นายทะเบียนสหกรณ์ (กรมส่งเสริมสหกรณ์) และคณะกรรมการพัฒนาการสหกรณ์แห่งชาติ (คพช.)

## 2. ความเสี่ยงในการลงทุนของสหกรณ์

### 2.1 ด้านการบริหาร

(1) การปฏิบัติตามกฎหมายสหกรณ์และประมวลรัษฎากร

1) การลงทุนในหลักทรัพย์ต่าง ๆ หลายสหกรณ์ปฏิบัติไม่เป็นไปตามกฎหมายสหกรณ์และประกาศของคณะกรรมการพัฒนาการสหกรณ์แห่งชาติ เรื่อง ข้อกำหนดการฝากหรือลงทุน

อย่างอื่นของสหกรณ์ โดยเฉพาะการลงทุนในหลักทรัพย์ที่มีความเสี่ยงสูง เช่น ลงทุนในหุ้นสามัญธนาคารพาณิชย์/บริษัทเอกชน, กองทุนเปิด รวมทั้งหุ้นกู้บริษัทเอกชนที่มีระดับความน่าเชื่อถือต่ำกว่า A – เป็นต้น และการซื้อหลักทรัพย์มาเพื่อขายในวันเดียว เพื่อทำกำไรส่วนต่าง เข้าลักษณะการถือเงินลงทุนเพื่อค้า ซึ่งขัดกับวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งสหกรณ์ ซึ่งนายทะเบียนสหกรณ์ได้มีคำสั่งให้สหกรณ์แก้ไขข้อบกพร่อง โดยให้ดำเนินการลงทุน ให้เป็นไปตามกฎหมาย ส่งผลให้เกิดผลขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุนและการลงทุนไม่คุ้มค่า

2) การไม่นำส่งภาษีธุรกิจเฉพาะตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด เมื่อสหกรณ์ได้รับดอกเบี้ย กำไรจากการซื้อหรือขายหรือที่ได้จากตัวเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ใด ๆ และกำไรจากการแลกเปลี่ยนหรือซื้อขายตราสารแสดงสิทธิในหนี้ตามมาตรา 91/2 (5) การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์

(2) รูปแบบและวิธีการลงทุนของสหกรณ์ในปัจจุบันมีลักษณะหลากหลาย ซึ่งคณะกรรมการดำเนินการหรือผู้มีหน้าที่วิเคราะห์และประเมินความเสี่ยงจากการลงทุนคำนึงถึงผลตอบแทนที่ได้รับมากกว่าความเสี่ยงจากการลงทุนในหลักทรัพย์นั้น อาทิ

1) มีการกู้ยืมเงิน/สร้างหนี้สินเพื่อนำเงินมาลงทุน ซึ่งจากผลการศึกษาพบว่าสหกรณ์ที่ลงทุนส่วนใหญ่ มีการกู้ยืมเงินเพื่อลงทุน และ/หรือมีการกู้ยืมระยะสั้น เพื่อลงทุนในหลักทรัพย์ระยะยาวเพิ่มขึ้น

2) สัดส่วนการลงทุนใกล้เคียง หรือมากกว่าทุนของสหกรณ์ เงินลงทุนมีจำนวนเงินสูง จึงมีความเสี่ยงด้านเงินลงทุน

3) สหกรณ์โดยเฉพาะสหกรณ์ประเภทออมทรัพย์ มีพฤติกรรมการลงทุนในตราสารทุนมากขึ้น สะท้อนให้เห็นถึงการแสวงหาผลตอบแทนในสินทรัพย์ที่มีความเสี่ยงมากขึ้น (ที่มา : Focused And Quick. Issue 114 พฤษภาคม 9, 2017. ธนาคารแห่งประเทศไทย. ความเสี่ยงของระบบสหกรณ์ออมทรัพย์กับแนวทางการปฏิรูปการกำกับดูแล.)

(3) คณะกรรมการดำเนินการของสหกรณ์ รวมทั้งเจ้าหน้าที่ ซึ่งที่มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงในการลงทุนในหลักทรัพย์ ส่วนใหญ่มีความรู้และประสบการณ์ในการลงทุนไม่เพียงพอ จึงมีความเสี่ยงในการพิจารณาเลือกลงทุนไม่เหมาะสม รวมทั้งสหกรณ์ส่วนใหญ่มีปัญหาเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีและรายงานทางการเงินไม่เป็นไปตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์และมาตรฐานการบัญชีกำหนด

## 2.2 ด้านการบัญชี

(1) ความรู้ ความชำนาญของเจ้าหน้าที่บัญชีไม่เพียงพอที่จะบันทึกรายการเงินลงทุนได้อย่างถูกต้องตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์และมาตรฐานการบัญชีกำหนด

(2) เอกสารประกอบการลงบัญชีไม่ครบถ้วน รวมทั้งเก็บรักษาเอกสารแสดงสิทธิเงินลงทุนไม่เหมาะสม

(3) การปฏิบัติทางบัญชี มีข้อผิดพลาด เช่น

- 1) การแสดงรายการและการจัดประเภทเงินลงทุนในงบการเงินไม่เหมาะสม และ/หรือไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการถือหลักทรัพย์ รวมทั้งสถานะทางเศรษฐกิจของสหกรณ์
- 2) การรับรู้ผลตอบแทนจากการลงทุน ไม่ครบถ้วน ไม่ตรงตามรอบระยะเวลาบัญชี
- 3) การบันทึกบัญชีเงินลงทุน การวัดมูลค่าเงินลงทุน การปรับปรุงมูลค่าและการรับรู้กำไร (ขาดทุน) ไม่ถูกต้องตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์และมาตรฐานการบัญชีกำหนด
- 4) เปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอ และ/หรือไม่เป็นไปตามที่นายทะเบียนสหกรณ์และมาตรฐานการบัญชีกำหนด
- 5) มีการเปลี่ยนแปลง มาตรฐานการบัญชี รวมทั้งรูปแบบและวิธีการลงทุนอย่างมาก ซึ่งการพัฒนาฝีมือและแนวทางในการปฏิบัติงานไม่สามารถตอบสนองความต้องการของสหกรณ์ได้ ครบถ้วน

### 3. แนวทางการควบคุมภายใน

ได้มีการกำหนดวัตถุประสงค์ของการควบคุมแต่ละด้าน การวิเคราะห์ความเสี่ยงจากข้อสังเกตที่พบแล้วนำมาหาข้อสรุป และเสนอแนวทางการควบคุมภายใน ดังนี้

- 3.1 การควบคุมภายในด้านเงินลงทุน
- 3.2 การประเมินความเพียงพอของการควบคุมภายในด้านเงินลงทุนด้วยตนเอง

#### 3.1 การควบคุมภายในด้านเงินลงทุน แบ่งเป็น 2 ด้าน ดังนี้

- (1) ด้านการบริหาร
- (2) ด้านการบัญชี

##### (1) แนวทางการควบคุมภายในด้านการบริหาร

- 1) การวางแผนและกำหนดนโยบายการลงทุน
- 2) การจัดองค์กรและการกำหนดหน้าที่ด้านการลงทุน
- 3) การคัดเลือกและการพัฒนาบุคลากรด้านการลงทุน
- 4) การติดตามและประเมินผลการลงทุน

##### (2) แนวทางการควบคุมภายในด้านการบัญชี

- 1) การควบคุมภายในที่จำเป็น
- 2) การจัดทำบัญชี (วิธีปฏิบัติทางบัญชี)
- 3) การแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

ทั้งนี้ การควบคุมภายในด้านบัญชีจะมีประสิทธิภาพต้องมีการปฏิบัติตามระบบบัญชี และการแบ่งแยกหน้าที่ที่เหมาะสม

#### 3.2 การประเมินความเพียงพอของการควบคุมภายในด้านเงินลงทุนด้วยตนเอง

สหกรณ์ที่มีการลงทุนในหลักทรัพย์มากกว่าหรือเท่ากับร้อยละ 5 ของทุนของสหกรณ์ ควรประเมินหรือทบทวนความเพียงพอของการควบคุมภายในด้านเงินลงทุนอย่างน้อยทุกปี และอาจมีการทบทวนเพิ่มเติมหากเกิดเหตุการณ์ที่อาจส่งผลกระทบต่อการลงทุนอย่างมีนัยสำคัญ การประเมินดังกล่าว ควรผ่านการพิจารณาของผู้ตรวจสอบกิจการของสหกรณ์ด้วย เพื่อให้เกิดการแลกเปลี่ยนความคิดเห็น และสร้างความเข้าใจร่วมกัน

การประเมินความเพียงพอของการควบคุมภายในด้านเงินลงทุนด้วยตนเอง ใช้วิธีตอบแบบสอบถาม (Questionnaire) ตามแบบประเมินฯ ที่กำหนด ในการกำหนดแบบประเมินฯ ได้ศึกษาจากแบบประเมินความเพียงพอของการควบคุมภายใน ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) กำหนดให้บริษัทจดทะเบียนใช้เป็นแนวทางในการประเมินความเพียงพอของการควบคุมภายในของบริษัทด้วยตนเอง แต่เนื่องจากบริษัทจดทะเบียนมีธุรกิจที่หลากหลายกว่าสหกรณ์ ประกอบสหกรณ์มีข้อแตกต่างจากบริษัทจดทะเบียนที่สำคัญ เช่น การลงทุนในหลักทรัพย์ของสหกรณ์ มีข้อจำกัดต้องลงทุนภายใต้กรอบของกฎหมายสหกรณ์ รวมทั้งการจัดตั้งสหกรณ์ มีวัตถุประสงค์หลัก เพื่อช่วยเหลือสมาชิก มิได้มีวัตถุประสงค์ในการค้าหลักทรัพย์ ในขณะที่บริษัทจดทะเบียนไม่มีข้อจำกัดในการลงทุน รวมทั้งการจัดตั้งบริษัทที่มีวัตถุประสงค์หลักในการแสวงหากำไรสูงสุด ดังนั้น ผู้จัดทำผลงานจึงได้ปรับแบบประเมินฯ ให้เหมาะสมกับบริบทของสหกรณ์ ทั้งนี้ เกณฑ์การประเมินของ ก.ล.ต. จัดทำตามแนวคิด COSO 2013 ประกอบด้วยองค์ประกอบ 5 องค์ประกอบ ดังนี้

- (1) การควบคุมภายในองค์กร (Control Environment)
- (2) การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)
- (3) การควบคุมการปฏิบัติงาน (Control Activities)
- (4) ระบบสารสนเทศและการสื่อสารข้อมูล (Information & Communication)
- (5) ระบบการติดตาม (Monitoring Activities)

แบบประเมินความเพียงพอของการควบคุมภายในด้านเงินลงทุนด้วยตนเองได้แสดงไว้ตามเอกสารแนบ ทั้งนี้ แบบประเมินฯ ที่นำเสนอเป็นเพียงแนวทาง เท่านั้น สหกรณ์สามารถนำไปปรับปรุงให้เหมาะสมกับสถานการณ์ของสหกรณ์

### ข้อเสนอแนะ

เนื่องจากการลงทุนในหลักทรัพย์มีความเสี่ยงโดยสภาพของธุรกิจ มีรูปแบบและวิธีการที่หลากหลาย ประกอบกับจำนวนเงินที่สหกรณ์นำไปลงทุนค่อนข้างสูง วิธีปฏิบัติทางบัญชียุ่งยากและซับซ้อนมีโอกาสผิดพลาดได้ง่าย ผู้เสนอผลงานมีข้อเสนอแนะ ดังนี้

1. คณะกรรมการและบุคลากรของสหกรณ์ที่ทำหน้าที่ด้านการลงทุนในหลักทรัพย์ จำเป็นต้องศึกษากฎหมายและระเบียบวิธีการเกี่ยวกับการลงทุนที่หน่วยงานราชการกำหนดให้เข้าใจ รวมทั้งลักษณะและความเสี่ยงของหลักทรัพย์ต่าง ๆ เพื่อเตรียมการก่อนการลงทุนได้อย่างถูกต้องตามกฎหมาย และได้รับผลตอบแทนที่คุ้มค่า

2. เนื่องจากการจัดทำบัญชีเงินลงทุน มีความซับซ้อน มีโอกาสผิดพลาดสูง ผู้ทำบัญชีของสหกรณ์จะต้องศึกษา และทำความเข้าใจเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีให้ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีและระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด เพื่อใ้ทั้งงบการเงินแสดงรายการเงินลงทุนถูกต้องตรงตามข้อเท็จจริงเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

3. คณะกรรมการดำเนินการและบุคลากรของสหกรณ์ที่ทำหน้าที่ด้านการลงทุนในหลักทรัพย์ ควรได้รับการอบรมพัฒนาและความรู้เกี่ยวกับการลงทุนอย่างต่อเนื่อง เพียงพอ ในการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ของทางราชการ รวมทั้งข้อบังคับและระเบียบของสหกรณ์



เอกสารแนบ

แบบประเมินความเพียงพอของการควบคุมภายในด้านเงินลงทุนของสหกรณ์

แบบประเมินความเพียงพอของการควบคุมภายในด้านเงินลงทุนของสหกรณ์

แนวคิดและวัตถุประสงค์



การลงทุนในหลักทรัพย์มีความเสี่ยงโดยสภาพของธุรกิจ การมีการควบคุมภายในที่ดี จะช่วยป้องกันและบริหารความเสี่ยง หรือความเสียหายต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นจากการลงทุนได้ ดังนั้น คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์จะต้องดำเนินการให้มั่นใจว่า สหกรณ์มีการควบคุมภายในที่เหมาะสม อย่างเพียงพอ ว่าการลงทุนในหลักทรัพย์ของสหกรณ์เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบของทางราชการ ข้อบังคับ และระเบียบของสหกรณ์ รวมทั้งจัดทำบัญชีและรายงานทางการเงินเป็นไปตามระเบียบ ที่นายทะเบียนสหกรณ์และมาตรฐานการบัญชีกำหนด ทั้งนี้ ให้สหกรณ์ที่มีการลงทุนในหลักทรัพย์ มากกว่าหรือเท่ากับร้อยละ 5 ของทุนของสหกรณ์ ต้องประเมินหรือทบทวนความเพียงพอของการ ควบคุมภายในด้านเงินลงทุนอย่างน้อยทุกปี

**วัตถุประสงค์ของการประเมินความเพียงพอของการควบคุมภายในด้านเงินลงทุน มีเพื่อให้มั่นใจว่า**

1. สหกรณ์มีการควบคุมภายในด้านเงินลงทุนในหลักทรัพย์ที่เหมาะสมและเพียงพอ
2. การควบคุมภายในที่กำหนดไว้ มีการปฏิบัติตามอย่างจริงจัง และต่อเนื่อง

**แบบประเมินความเพียงพอของการควบคุมภายในด้านเงินลงทุนของสหกรณ์ จัดทำ ตามแนวคิด COSO 2013 ประกอบด้วย 5 องค์ประกอบ ดังนี้**

1. การควบคุมภายในองค์กร (Control Environment)
2. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)
3. การควบคุมการปฏิบัติงาน (Control Activities)
4. ระบบสารสนเทศและการสื่อสารข้อมูล (Information & Communication)
5. ระบบการติดตาม (Monitoring Activities)

### การนำไปใช้

สหกรณ์ต้องทบทวนความเพียงพอของการควบคุมภายในด้านเงินลงทุนเพิ่มเติม หากเกิด เหตุการณ์ที่อาจส่งผลกระทบต่อการลงทุนอย่างมีนัยสำคัญ การประเมินฯ ดังกล่าวควรผ่านการ พิจารณาของผู้ตรวจสอบกิจการของสหกรณ์ด้วย เพื่อให้เกิดการแลกเปลี่ยนความคิดเห็น และสร้าง ความเข้าใจร่วมกัน

### แบบประเมินความเพียงพอของการควบคุมภายในด้านเงินลงทุนของสหกรณ์

กิจกรรม	ใช่	ไม่ใช่	เหตุผล/กิจกรรมทดแทน
<b>1. การควบคุมภายในองค์กร (Control Environment)</b>			
1. การลงทุนเป็นไปตามกฎหมายสหกรณ์และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง			

1.1 พระราชบัญญัติสหกรณ์	.....	.....	
1.2 พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์	.....	.....	
1.3 ประมวลรัษฎากร	.....	.....	
2. มีการกำหนดแผน/นโยบายในการลงทุนเป็นลายลักษณ์อักษร			
2.1 จำนวนเงินที่จะลงทุน และสัดส่วนการลงทุนในหลักทรัพย์แต่ละประเภท	.....	.....	
2.2 วัตถุประสงค์ในการถือเงินลงทุน	.....	.....	
2.3 ระยะเวลาในการลงทุน	.....	.....	
2.4 อัตราผลตอบแทนที่ต้องการ	.....	.....	
2.5 ทางเลือกในการลงทุน (ลงทุนด้วยตัวเอง/ผ่าน บลจ.)	.....	.....	
2.6 เกณฑ์มาตรฐานที่ใช้วัดผล/ประเมินการลงทุน	.....	.....	
2.7 การบริหารความเสี่ยงจากการลงทุนที่อาจเกิดขึ้น	.....	.....	
3. มีการสื่อสารแผน/นโยบายในการลงทุนให้คณะกรรมการและเจ้าหน้าที่ทุกคนรับทราบและถือปฏิบัติ	.....	.....	
4. มีการมอบหมายหน้าที่เกี่ยวกับการลงทุนให้กับคณะกรรมการและบุคลากรที่มีความรู้และความสามารถที่เหมาะสม	.....	.....	
5. มีการอบรมและพัฒนาความรู้บุคลากรที่ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการลงทุนในหลักทรัพย์ของสหกรณ์อย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง หรือเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงด้านกฎหมาย ระเบียบ มาตรฐานการบัญชี			
5.1 คณะกรรมการดำเนินการ	.....	.....	
5.2 เจ้าหน้าที่สหกรณ์	.....	.....	

กิจกรรม	ใช่	ไม่ใช่	เหตุผล/กิจกรรมทดแทน
<b>2. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)</b>			
6. มีการจัดทำงบการเงินและเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินลงทุน ถูกต้อง ครบถ้วนตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ และมาตรฐานการบัญชี	.....	.....	
7. มีการวิเคราะห์และระบุความเสี่ยงจากการลงทุนที่เกิดขึ้นจากปัจจัยภายในและภายนอกสหกรณ์	.....	.....	
8. มีการประเมินความสำคัญของความเสี่ยงจากการลงทุน ทั้งโอกาสที่จะเกิดและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น	.....	.....	
9. มีมาตรการและแผนปฏิบัติงานเพื่อจัดการความเสี่ยงจากการลงทุน	.....	.....	
10. มีการสื่อสารนโยบายการบริหารความเสี่ยงให้คณะกรรมการและเจ้าหน้าที่ซึ่งเกี่ยวข้องกับการลงทุนทราบและถือปฏิบัติ	.....	.....	

3. การควบคุมการปฏิบัติงาน (Control Activities)			
11. มีการกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการลงทุนของสหกรณ์			
11.1 การซื้อ	.....	.....	
11.2 การขาย	.....	.....	
11.3 การนำเงินลงทุนไปค้ำประกันหนี้สิน	.....	.....	
12. มีการอนุมัติการลงทุนในแต่ละกิจกรรม ก่อนการดำเนินการ			
12.1 การซื้อ	.....	.....	
12.2 ขายเงินลงทุน	.....	.....	
12.3 การบันทึกบัญชีเงินลงทุน	.....	.....	
13. มีการแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบในงาน 3 ด้าน ต่อไปนี้ ออกจากกันอย่างเด็ดขาด เพื่อเป็นการตรวจสอบซึ่งกันและกัน			
13.1 หน้าที่อนุมัติเงินลงทุน	.....	.....	
13.2 หน้าที่บันทึกรายการบัญชีและข้อมูลสารสนเทศเงินลงทุน	.....	.....	
13.3 หน้าที่ในการดูแลจัดเก็บรักษาเอกสารสิทธิ์เงินลงทุน	.....	.....	
14. กรณีลงทุนในหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด ณ วันสิ้นปี มีการสอบทานรายการปรับปรุงมูลค่าเงินลงทุนเปรียบเทียบกับหลักฐาน การแสดงผลยุติธรรมของเงินลงทุน	.....	.....	

กิจกรรม	ใช่	ไม่ใช่	เหตุผล/กิจกรรม ทดแทน
15. มีการตรวจสอบความครบถ้วน สมบูรณ์ ของเอกสาร ประกอบการบันทึกบัญชี	.....	.....	
16. จัดทำทะเบียนคุมเงินลงทุนเป็นปัจจุบัน	.....	.....	
17. มีการเก็บรักษาเอกสารสิทธิ์เงินลงทุนในที่ปลอดภัย	.....	.....	
18. ตรวจสอบเอกสารสิทธิ์เงินลงทุนเปรียบเทียบกับทะเบียนคุม เป็นอย่างสม่ำเสมอ เช่น ทุกเดือน ทุก 3 เดือน ปีละ 1 ครั้ง หรือเมื่อมี การสับเปลี่ยนผู้มีหน้าที่เก็บรักษา/จัดทำบัญชี เป็นต้น	.....	.....	
19. มีการยืนยันยอดเงินลงทุนที่เก็บรักษาโดยบุคคลภายนอก อย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง หรือเมื่อมีการเปลี่ยนผู้มีหน้าที่เก็บรักษา หลักทรัพย์ เป็นต้น	.....	.....	
20. มีการทบทวนแผน/นโยบายการลงทุนอย่างสม่ำเสมอ อย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง หรือเมื่อเกิดเหตุการณ์ที่อาจส่งผลกระทบต่อ การลงทุนอย่างมีนัยสำคัญ	.....	.....	
4. ระบบสารสนเทศและการสื่อสารข้อมูล (Information & Communication)			
21. มีการศึกษาวิเคราะห์ข้อมูลก่อนการตัดสินใจซื้อ/ขายเงินลงทุน			

<p>21.1 การวิเคราะห์เศรษฐกิจ (Economic Analysis) เช่น แนวโน้ม ภาวะเศรษฐกิจในอนาคต วัฏจักรเศรษฐกิจ นโยบายเศรษฐกิจของรัฐ</p>	.....	.....	
<p>21.2 การวิเคราะห์อุตสาหกรรม (Industry Analysis) เช่น การวิเคราะห์ห่วงจรของอุตสาหกรรม โครงสร้างของระบบภาษี โครงสร้างของอุตสาหกรรม เป็นต้น</p>	.....	.....	
<p>21.3 การวิเคราะห์บริษัท (Company Analysis) เช่น ประสบการณ์และความน่าเชื่อถือ บุคคลที่เป็นทีมบริหาร ขีดความสามารถด้านการตลาด การวิเคราะห์งบการเงินทั้งในอดีต และปัจจุบัน รวมทั้งรายงานของผู้สอบบัญชี</p>	.....	.....	
<p>22. กรณีได้รับแจ้งข้อสังเกต/ข้อบกพร่องการควบคุมภายใน ด้านเงินลงทุนจากผู้สอบบัญชี ผู้ตรวจสอบกิจการ รวมทั้งหน่วยงานที่ กำกับดูแล ได้มีการพิจารณา และดำเนินการแก้ไขอย่างครบถ้วน</p>	.....	.....	

กิจกรรม	ใช่	ไม่ใช่	เหตุผล/กิจกรรมทดแทน
<b>5. ระบบการติดตาม (Monitoring Activities)</b>			
<p>23. มีการประเมินผลและรายงานการลงทุนสม่ำเสมอ เพื่อประเมินว่าการลงทุนค้ำที่จะถือต่อไปหรือไม่ ปรับเปลี่ยนนโยบายการลงทุน เช่น การจำกัดวงเงินลงทุน การซื้อเพิ่ม หรือการขาย เป็นต้น</p> <p>23.1 มีการสอบถามการคำนวณผลตอบแทนจากการลงทุน เปรียบเทียบกับเกณฑ์มาตรฐานที่สหกรณ์กำหนด</p> <p>23.2 ความเสี่ยงจากการลงทุนทั้งปัจจัยภายในและภายนอก</p> <p>1) ปัจจัยภายใน เช่น ฐานะการเงินของสหกรณ์ ความรู้ความสามารถของคณะกรรมการและเจ้าหน้าที่ เป็นต้น</p> <p>2) ปัจจัยภายนอก เช่น การลดระดับความน่าเชื่อถือของผู้ออกตราสาร มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนลดลงอย่างมีสาระสำคัญ ราคาตลาดของเงินลงทุน (Market Value) ลดลงจากราคาตามบัญชี การเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดทางกฎหมายที่กระทบต่อการลงทุน เป็นต้น</p> <p>23.3 มีการสอบถามสัดส่วนการลงทุน เปรียบเทียบกับทุนของสหกรณ์ โดยสัดส่วนเงินลงทุนต้องไม่เกินอัตราที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด (ร้อยละ 10 ของทุนของสหกรณ์)</p> <p>23.4 มีการรายงานผลการประเมินและติดตามการลงทุน ให้คณะกรรมการพิจารณา และสื่อสารให้สมาชิกทราบ</p>	<p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p>	<p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p>	
24. มีการตรวจสอบการปฏิบัติตามการควบคุมฯ โดยการประเมินตนเองหรือประเมินโดยอิสระจากผู้ตรวจสอบกิจการ/ ผู้ตรวจสอบภายใน	.....	.....	

#### วิธีการจัดทำแบบประเมินความเพียงพอของการควบคุมภายในด้านเงินลงทุน

แบบประเมินความเพียงพอของการควบคุมภายในด้านเงินลงทุน มีคำตอบให้เลือก 2 คำตอบ โดยต้องเลือกเพียงคำตอบเดียวเท่านั้น คือ

1) “ใช่” หมายถึง สหกรณ์มีการควบคุมภายในตามข้อกำหนด

กรณีสหกรณ์ไม่มีการควบคุมภายในตามที่ข้อกำหนดกำหนด แต่มีการควบคุมอื่นที่สามารถทดแทนได้ ให้เลือกช่อง “ใช่” และต้องมีคำอธิบายการควบคุมอื่นทดแทน รวมทั้งต้องบันทึกรายละเอียดการควบคุมอื่นทดแทนให้ชัดเจน

2) “ไม่ใช่” หมายถึง สหกรณ์ไม่มีการควบคุมภายใน หรือมีบ้าง ไม่ปฏิบัติเป็นประจำ ไม่สม่ำเสมอ ไม่ครบถ้วน ทั้งนี้ ในกรณีข้อถามข้อที่ 1 การลงทุนเป็นไปตามกฎหมายสหกรณ์และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง สหกรณ์ต้องมีแนวทางการแก้ไขปัญหา รวมทั้งระบุผลกระทบและความเสียหายที่เกิดขึ้น

การตอบแบบประเมินในแต่ละข้อ ควรอยู่บนพื้นฐานของการปฏิบัติจริง หากประเมินพบว่า สหกรณ์ยังขาดการควบคุมภายในที่เพียงพอในข้อใด (ไม่ว่าจะเป็นการไม่มี หรือมีแล้วแต่ไม่เหมาะสม) จะต้องอธิบายเหตุผลและแนวทางแก้ไขไว้ด้วย

-----