

ระบบบัญชีการแปรรูปยางแท่ง STR20 ของสหกรณ์

โดย พิมพ์ อนันต์กิริติการ

ยางพาราเป็นพืชเศรษฐกิจที่สำคัญของประเทศไทย สหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจรวบรวมยางพาราซึ่งมีความพร้อมในด้านเงินทุน และบุคลากรได้หันมาปรับแผนธุรกิจจากการรวบรวมผลผลิตเพื่อจำหน่ายเพียงอย่างเดียวเหมือนที่เคยเป็นมาได้มีแนวคิดที่จะสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับยางพารา โดยการสร้างโรงงานเพื่อแปรรูปยางพาราเป็นยางแท่ง STR20 (Standard Thai Rubber) ซึ่งเป็นการสร้างมูลค่าเพิ่มที่ทำให้สหกรณ์มีรายได้เพิ่มขึ้น สมาชิกสหกรณ์และเกษตรกรทั่วไปมีแหล่งจำหน่ายรวมทั้งจำหน่ายได้ราคาที่เหมาะสมซึ่งในกระบวนการผลิตมีขั้นตอนที่ซับซ้อน กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ มีภารกิจหน้าที่ในการกำหนดระบบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรให้เหมาะสมกับการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์และถูกต้องตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ การจัดทำผลงาน ระบบบัญชีการแปรรูปยางแท่ง STR20 มีวัตถุประสงค์เพื่อให้สหกรณ์มีวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการรวบรวมและแปรรูปยางแท่ง STR20 ตามมาตรฐานการบัญชีและระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

ผลงานระบบบัญชีการแปรรูปยางแท่ง STR20 มีเนื้อหา ดังนี้

1. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการรวบรวมยางก้อนและการแปรรูปยางแท่ง STR20

➤ การรวบรวมยางก้อนถ้วย

ยางก้อนถ้วยเป็นวัตถุดิบหลักในการแปรรูปยางแท่ง STR 20 สหกรณ์รวบรวมยางก้อนถ้วยจากสมาชิกและเกษตรกรทั่วไป โดยจัดซื้อเป็นเงินสดและเงินเชื่อ กระบวนการรวบรวมยางก้อนถ้วยสหกรณ์ชั่งน้ำยางก้อนถ้วยที่สมาชิกหรือเกษตรกรนำมาจำหน่าย เก็บตัวอย่างเพื่อรีดคำนวณหาเปอร์เซ็นต์เนื้อยางแห้ง (DRC%) และคำนวณราคาซื้อ พร้อมแจ้ง %DRC ให้ผู้ขายทราบ ยางก้อนถ้วยจะนำมาเทกองรวมกัน โดยมีการคัดแยกสิ่งแปลกปลอมที่มากับยาง จัดเก็บยางก้อนถ้วยในบ่อเพื่อรอระยะเวลาการนำเข้าสู่ผลิต ในการจัดเก็บจะมีน้ำฉีดพ่นตลอดเวลา

➤ การแปรรูปยางแท่ง STR20

ยางก้อนถ้วยที่จัดเก็บในบ่อ เมื่อครบระยะเวลาที่กำหนด สามารถนำเข้าสู่ผลิตได้ สหกรณ์จะลำเลียงเข้าสู่สายการผลิต ดำเนินการตามกระบวนการ ขั้นตอนในการแปรรูปยางแท่ง STR20 มีดังนี้

1. นำยางก้อนถ้วยจากบ่อบ่มยางที่ผ่านการตรวจสอบเปอร์เซ็นต์เนื้อยางแห้ง (%DRC) แล้วเข้าเครื่องสับย่อยให้เป็นชิ้นเล็ก
2. ลำเลียงยางก้อนถ้วยที่สับย่อยเป็นชิ้นเล็ก เข้าสู่บ่อชะล้างหรือถังชะล้าง เพื่อล้างสิ่งเจือปนที่ติดมากับยาง ซึ่งบ่อเป็นลักษณะน้ำวนใช้วิธีการตีวนในน้ำ
3. ลำเลียงยางก้อนถ้วยบ่อที่ 1 เข้าสู่เครื่องสับย่อยให้มีขนาดหรือชิ้นเล็กลงอีก และลำเลียงเข้าสู่บ่อชะล้างที่ 2 จะดำเนินการในลักษณะนี้จนกระทั่ง ครบ 5 บ่อยางจะถูกสับย่อยให้มีขนาดเล็กลงเรื่อยๆ เพื่อให้การชะล้างทำได้ดี เนื้อยางสะอาดปราศจากสิ่งเจือปน

4. เนื้อยาที่ทำจากขี้ผึ้งจะละลายจากสิ่งเจือปน จะถูกย่อยให้มีชิ้นเล็ก ๆ ขนาดประมาณเม็ดโพม
5. ยางที่ถูกย่อยจนเป็นเม็ดเล็กๆ จะถูกนำไปใส่ในกระเบที่มีล้อเลื่อน และนำเข้าอบความร้อนที่ระดับอุณหภูมิ 115 - 130 องศาเซลเซียส เป็นเวลาอบประมาณ 3 - 4 ชั่วโมง
6. ยางที่ผ่านการอบจะได้เป็นก้อนยางแข็ง และจะทำการอัดก้อนยางเป็นแท่งละ 35 กิโลกรัมต่อก้อน
7. ยางแท่งแต่ละชิ้นจะต้องผ่านเครื่องสแกนหรือเครื่องตรวจจับโลหะ เพื่อป้องกันความเสียหายที่จะเกิดกับเครื่องจักรของผู้ใช้ยาง
8. ยางแท่งแต่ละชิ้นจะถูกตรวจสอบโดยเก็บตัวอย่างเนื้อยาง เพื่อตรวจสอบวิเคราะห์เชิงคุณภาพ ก่อนบรรจุและจำหน่าย

2. ระบบบัญชีและการปฏิบัติทางบัญชี

2.1 เอกสารประกอบการบันทึกบัญชี

เอกสารประกอบการบันทึกบัญชี หมายถึง เอกสารที่ใช้เป็นหลักฐานบันทึกข้อเท็จจริงตามลักษณะของรายการที่เกิดขึ้น เพื่อแสดงว่ารายการเงินนั้นได้เกิดขึ้นจริงตามประเภทและจำนวนเงินที่ปรากฏในเอกสาร เอกสารประกอบการบันทึกบัญชีแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ

(1) **เอกสารภายใน** เป็นเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีที่สหกรณ์จัดทำขึ้นเพื่อบันทึกรายการเงินต่าง ๆ ภายในกิจการและเก็บไว้เป็นหลักฐาน เช่น ใบชั่งน้ำหนักยางก้อนถ้วย ใบจ่ายเงินค่ายางก้อนถ้วย ใบรับเงินขายสินค้า ใบกำกับสินค้า ใบจ่ายค่าแรงงาน เป็นต้น

(2) **เอกสารภายนอก** เป็นเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีที่สหกรณ์ได้รับจากบุคคลภายนอก เช่น ใบเสร็จรับเงินจากผู้ขายสินค้า ใบกำกับสินค้า/ใบส่งของ จากเจ้าหนี้กรณีที่สหกรณ์ซื้อสินค้าเป็นเงินเชื่อ เป็นต้น

เอกสารภายในที่สหกรณ์จัดทำขึ้นเพื่อใช้ประกอบการบันทึกบัญชีในธุรกิจรวบรวมยางก้อนถ้วยและการแปรรูปยางแท่ง STR20 มีดังนี้

1. ตัวชั่งยาง ใช้บันทึกการชั่งอย่างก้อนถ้วยจากสมาชิกและผู้ขายที่มีใช้สมาชิก โดยบันทึกรายละเอียดของผู้ขาย น้ำหนักสุทธิของยางก้อนถ้วย ซึ่งเป็นน้ำหนักยางที่คำนวณหาค่า DRC แล้ว ราคาที่รับซื้อ
2. ใบสรุปการชั่งอย่างก้อนถ้วยประจำวัน ใช้สรุปรายการชั่งอย่างก้อนถ้วยจากสมาชิกและผู้มีใช้สมาชิกแต่ละราย โดยเรียงลำดับเลขที่ตามใบชั่งน้ำหนักยางที่ชั่ง รวมปริมาณ และจำนวนเงินที่ชั่งอย่างก้อนถ้วยประจำวัน แล้วคำนวณราคารับซื้อเฉลี่ยต่อกิโลกรัม
3. ใบเบิกเงิน ใช้บันทึกการจ่ายเงินค่ายางก้อนถ้วยให้สมาชิกและผู้ขายที่มีใช้สมาชิก (ไม่สามารถเรียกใบเสร็จรับเงินจากผู้รับเงินได้) โดยบันทึกรายละเอียดและจำนวนเงินค่ายางก้อนถ้วยที่จ่ายให้กับผู้ขาย ให้ผู้มีอำนาจสั่งจ่ายเงินอนุมัติและให้ผู้รับเงินลงลายมือชื่อไว้เป็นหลักฐาน
4. รายละเอียดการจ่ายค่ายางก้อนถ้วย ใช้บันทึกการจ่ายชำระหนี้ค่างานก้อนถ้วยโดยโอนเงินเข้าบัญชีธนาคารของสมาชิกและผู้มีใช้สมาชิก (กรณีซื้อเป็นเงินเชื่อ) บันทึก

จำนวนเงินค่าจ้างก่อนด้วยที่โอนเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารของสมาชิกหรือผู้ขายที่มีใช้สมาชิกแต่ละราย รวมจำนวนเงินที่โอนชำระหนี้ทั้งสิ้น

5. ใบกำกับสินค้า ใช้บันทึกการขายยางแท่ง STR 20 เป็นเงินเชื่อ
6. ใบรับเงินขายสินค้า ใช้บันทึกการขายยางแท่ง STR20 เป็นเงินสด
7. ใบเสร็จรับเงิน ใช้บันทึกการขายรับชำระหนี้จากลูกหนี้ค่างยางแท่ง STR 20
8. ใบรับสินค้า ใช้บันทึกการขายรับสินค้า เพื่อให้เจ้าหน้าที่คลังยางเป็นเอกสารประกอบการบันทึกทะเบียนคุมยางแท่ง STR20

9. ใบเบิกยางก้อนถ้วย ใช้บันทึกปริมาณยางก้อนถ้วย ที่นำเข้าผลิตในแต่ละรอบ แล้วรวมปริมาณยางก้อนถ้วยทั้งหมดที่นำเข้าผลิตแต่ละวัน

10. ใบรายงานการผลิตยางแท่ง STR20 ใช้บันทึกการผลิตยางแท่ง STR20 ประจำวัน/ประจำรอบ โดยบันทึกปริมาณยางก้อนถ้วยที่นำเข้าผลิต อยู่ระหว่างการผลิต และผลิตสำเร็จเป็นยางแท่ง STR20 รวมทั้งบันทึกชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร ปริมาณพลังงานไฟฟ้า ปริมาณน้ำที่ใช้ในการผลิต

11. ใบนำส่งยางแท่ง STR20 ใช้บันทึกการส่งมอบยางแท่ง STR 20 ที่ผลิตได้ในแต่ละรอบ เพื่อจัดเก็บในคลังสินค้า

12. รายงานการตรวจสอบคุณภาพยางแท่ง STR20 ใช้บันทึกผลการตรวจสอบคุณภาพของยางแท่ง STR20 ที่ผลิตได้ประกอบด้วย ปริมาณสิ่งสกปรกปริมาณเถ้าปริมาณไนโตรเจน ปริมาณสิ่งระเหยค่าความอ่อนตัวเริ่มแรก (PO) ดัชนีความอ่อนตัวของยาง (PRI) และค่าความหนืด เพื่อนำผลที่ได้จากการทดสอบเทียบกับค่ามาตรฐานที่กำหนด

2.2 การบันทึกการขายในสมุดบัญชี

2.2.1 สมุดบันทึกการขายขั้นต้น โดยนำข้อมูลรายการเงินจากเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีไปบันทึกในสมุดบันทึกการขายขั้นต้น ได้แก่ สมุดเงินสดสมุดซื้อ สมุดขาย และสมุดรายวันทั่วไปเรียงตามเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น

2.2.2 สมุดบันทึกการขายขั้นปลาย โดยผ่านรายการบัญชีที่บันทึกในสมุดบันทึกการขายขั้นต้นไปสมุดบันทึกการขายขั้นปลายได้แก่ สมุดบัญชีแยกประเภททั่วไปบัญชีย่อยและทะเบียนต่างๆที่เกี่ยวข้อง เพื่อแสดงรายละเอียดของรายการเงินนั้น ๆ และเปรียบเทียบยอดคงเหลือในบัญชีย่อยและทะเบียนกับยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทแต่ละบัญชีซึ่งเป็นบัญชีคุมยอด

2.3 การคำนวณต้นทุนการผลิต

ในการแปรรูปยางแท่ง STR20 มีส่วนประกอบของต้นทุนการผลิตที่สำคัญ

3 ส่วนคือ

2.3.1. วัตถุดิบทางตรง (Direct materials) หมายถึง วัตถุดิบหลักที่ใช้ในการผลิต ประกอบด้วย ยางก้อนถ้วย รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการซื้อวัตถุดิบ ซึ่งถือเป็นต้นทุนผันแปรตามปริมาณการผลิต

2.3.2 แรงงานทางตรง (Direct labor) หมายถึง เงินเดือนและค่าจ้างแรงงานที่เกี่ยวข้องกับการผลิต ซึ่งถือเป็นต้นทุนคงที่ไม่ผันแปรตามปริมาณการผลิต

2.3.3 ค่าใช้จ่ายในการผลิต (Manufacturing overhead) หมายถึง ค่าใช้จ่ายในการผลิตทั้งหมดที่นอกเหนือจากวัตถุดิบทางตรงและแรงงานทางตรง ได้แก่ วัสดุสิ้นเปลืองโรงงาน ค่าน้ำมันเชื้อเพลิงและหล่อลื่น ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าเบี้ยประกันภัยอาคารโรงงาน ค่าเบี้ยประกันภัยเครื่องจักรและอุปกรณ์ ค่าเสื่อมราคาอาคารโรงงาน ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรและอุปกรณ์ ค่าซ่อมบำรุงรักษาอาคารโรงงานและเครื่องจักรและอุปกรณ์ เป็นต้นค่าใช้จ่ายในการผลิตบางประเภทเป็นค่าใช้จ่ายผันแปร และบางประเภทเป็นค่าใช้จ่ายคงที่

การคำนวณต้นทุนการผลิตในการแปรรูปยางแท่งSTR20 แบ่งเป็น 2 กรณี

- การคำนวณต้นทุนการผลิตระหว่างงวด
- การคำนวณต้นทุนการผลิตวันสิ้นปีทางบัญชี

การคำนวณต้นทุนการผลิตระหว่างงวด

คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์สามารถใช้ประโยชน์จากต้นทุนการผลิตระหว่างงวดในการควบคุมต้นทุนการผลิต และกำหนดราคาขายต่อหน่วยของยางแท่ง STR20 ได้ โดยมีวิธีการคำนวณต้นทุนการผลิตระหว่างงวดดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ต้นทุนการผลิตระหว่างงวด} &= \text{วัตถุดิบทางตรงระหว่างงวด} \\ &+ \text{แรงงานทางตรงระหว่างงวด} \\ &+ \text{ค่าใช้จ่ายในการผลิตระหว่างงวด} \end{aligned}$$

วัตถุดิบทางตรงระหว่างงวดให้ใช้มูลค่ารวมของยางก้อนถ้วยที่นำเข้าผลิตในระหว่างงวดที่จะคำนวณต้นทุนการผลิตซึ่งบันทึกในทะเบียนคุมยางก้อนถ้วย

แรงงานทางตรงระหว่างงวดให้ใช้จำนวนเงินรวมของบัญชีเงินเดือนและบัญชีค่าจ้างแรงงานที่เกี่ยวข้องกับการผลิตที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดที่จะคำนวณต้นทุนการผลิตซึ่งบันทึกในสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป

ค่าใช้จ่ายในการผลิตระหว่างงวดให้ใช้จำนวนเงินรวมของบัญชีต่าง ๆ ที่เป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดที่จะคำนวณต้นทุนการผลิตซึ่งบันทึกในสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป

ในการแปรรูปยางแท่งSTR20 สหกรณ์สามารถคำนวณต้นทุนการผลิตระหว่างงวดต่อหน่วย โดยมีวิธีการดังนี้

$$\text{ต้นทุนการผลิตระหว่างงวดต่อหน่วย} = \frac{\text{ต้นทุนการผลิตระหว่างงวด}}{\text{ปริมาณที่ผลิตสำเร็จในระหว่างงวด}}$$

2.4 การจัดทำงบทดลอง

ภายหลังจากบันทึกรายการเงินที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานของสหกรณ์ตามเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีในสมุดบันทึกรายการขึ้นต้น โดยเรียงตามลำดับก่อนหลังที่รายการเงินนั้นเกิดขึ้นและผ่านรายการไปสมุดบันทึกรายการขึ้นปลายแล้ว สหกรณ์จะจัดทำงบทดลอง ซึ่งเป็นรายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นแสดงยอดคงเหลือของบัญชีต่าง ๆ ทุกบัญชีในสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป ณ วันใดวันหนึ่งเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการบันทึกบัญชี พร้อมนำเสนอต่อที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องให้ทราบถึงความเคลื่อนไหวทางการเงินของสหกรณ์ สามารถนำข้อมูลในงบทดลองไปใช้ในการวางแผนและติดตามประเมินผลการปฏิบัติงานได้

2.5 การจัดทำรายการปรับปรุงบัญชี

การคำนวณหาผลการดำเนินงานตามเกณฑ์คงค้างสหกรณ์ต้องปรับปรุงรายการบัญชีในวันสิ้นงวดบัญชีให้ถูกต้อง เพื่อจะได้ทราบถึงรายได้และค่าใช้จ่ายที่ควรจะเป็นของงวดบัญชีนั้นๆ ทั้งนี้ จำนวนเงินของบัญชีต่าง ๆ ในงบทดลองก่อนปรับปรุงรายการยังไม่อาจนำมาแสดงในงบการเงินได้ทันทีเนื่องจากรายการบัญชีในระหว่างงวดนั้นอาจมีรายการที่คาบเกี่ยวกับงวดบัญชีปีถัดไป กล่าวคือ อาจมีรายการรับเงินบางรายการที่รับมาเกินกว่าที่ควรได้รับในงวดบัญชีนั้นหรือมีรายการรับเงินบางรายการที่ควรได้รับในงวดบัญชีนั้นแต่ยังไม่ได้รับเงินในทำนองเดียวกันอาจมีรายการจ่ายเงินบางรายการที่จ่ายเกินกว่าที่ต้องจ่ายในงวดบัญชีนั้นหรือรายการจ่ายเงินบางรายการที่ต้องจ่ายในงวดบัญชีนั้นแต่ยังไม่ได้จ่ายเงิน ซึ่งรายการดังกล่าวได้แก่รายได้รับล่วงหน้ารายได้ค้างรับค่าใช้จ่ายล่วงหน้าค่าใช้จ่ายค้างจ่าย เป็นต้น

2.6 การปิดบัญชี

การปิดบัญชีประจำปี หมายถึง การปิดบัญชีทุกบัญชีในสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไปภายหลังปรับปรุงรายการบัญชี ณ วันสิ้นปีทางบัญชี เพื่อจัดทำงบการเงินประจำปี ซึ่งจะช่วยให้ทราบผลการดำเนินงานและฐานะการเงิน ณ วันสิ้นปีทางบัญชีของสหกรณ์

การปิดบัญชีประจำปี ประเภทรายได้และค่าใช้จ่ายให้โอนปิดเข้าบัญชีต้นทุนการผลิต บัญชีต้นทุนขาย/บริการและบัญชีกำไรขาดทุน เพื่อคำนวณหาผลกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานของสหกรณ์โดยบันทึกการปิดบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปแล้วผ่านรายการไปบัญชีแยกประเภทที่เกี่ยวข้องสำหรับการปิดบัญชีประจำปีประเภทสินทรัพย์หนี้สินและทุนให้คำนวณหายอดคงเหลือของบัญชีแยกประเภทแต่ละบัญชี ณ วันสิ้นปีทางบัญชีแล้วยกยอดไปในปีบัญชีถัดไป

ตัวอย่างการปิดบัญชีต้นทุนการผลิตและต้นทุนขาย/บริการ ยางแท่ง STR20

1. ปิดบัญชีค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับต้นทุนผลิตเข้าบัญชีต้นทุนการผลิตเพื่อแสดงถึงต้นทุนในการแปรรูปยางแท่งSTR20 รวมทั้งบันทึกยางก้อนถ้วยคงเหลือสิ้นปี

เดบิต	ต้นทุนการผลิต	xx	
	ยางก้อนถ้วยคงเหลือสิ้นปี		xx
เครดิต	ยางก้อนถ้วยยกมาต้นปี		xx
	ซื้อยางก้อนถ้วย		xx
	ค่าใช้จ่ายในการซื้อ		xx
	เงินเดือนและค่าจ้างโรงงาน		xx
	ค่าวัสดุสิ้นเปลืองโรงงาน		xx
	ค่าน้ำมันเชื้อเพลิงและหล่อลื่น		xx
	ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้าโรงงาน		xx
	ค่าเบี้ยประกันภัยโรงงาน		xx
	ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรและอุปกรณ์โรงงาน		xx
	ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาเครื่องจักรและอุปกรณ์		xx

2. ปิดบัญชีค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับต้นทุนขาย/บริการรวมทั้งบัญชีต้นทุนการผลิตเข้าบัญชีต้นทุนขาย/บริการ เพื่อแสดงถึงต้นทุนในการขายสินค้าหรือผลิตภัณฑ์แปรรูป รวมทั้งบันทึกสินค้าคงเหลือปลายปี

เดบิต	ต้นทุนขาย	xx	
	ยางแท่งSTR20 คงเหลือสิ้นปี		xx
เครดิต	ยางแท่ง STR20 คงเหลือต้นปี		xx
	ต้นทุนการผลิต		xx

2.7. การจัดทำงบการเงิน

งบการเงิน เป็นรายงานทางการเงินที่แสดงผลการดำเนินงานของสหกรณ์ สำหรับรอบระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง และแสดงฐานะการเงินของสหกรณ์ ณ วันใดวันหนึ่งสหกรณ์ต้องแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินให้เป็นไปตามรูปแบบและรายการที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน งบต้นทุนขาย/บริการ งบต้นทุนการผลิต และหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ระบบบัญชีการเลี้ยงโคนมและการรีदनน้ำนมของสหกรณ์

โดย พิมพ์ อนันต์กิริติการ

การเลี้ยงโคนมเป็นอาชีพที่ได้รับการส่งเสริมอย่างต่อเนื่องด้วยเหตุผลที่ว่าน้ำนมเป็นแหล่งอาหารโปรตีนที่สำคัญของเด็กนักเรียนและประชาชนหน่วยงานภาครัฐและเอกชนได้ให้ความสำคัญกับอาชีพการเลี้ยงโคนมอย่างจริงจังเพื่อทดแทนการนำเข้านมและผลิตภัณฑ์นมทดแทนการปลูกพืชที่มีปัญหาทางด้านการผลิตและการตลาดถือเป็นยุทธศาสตร์ในการพัฒนาประเทศและส่งเสริมสุขภาพให้เยาวชนไทยสหกรณ์โคนมเป็นหน่วยงานที่รวบรวมน้ำนมดิบจากสมาชิกหรือเกษตรกรทั่วไป เพื่อนำมาแปรรูปและจำหน่ายน้ำนมดิบ ซึ่งอาจมีปัญหาในเรื่องของคุณภาพน้ำนมหรือน้ำนมไม่เพียงพอสำหรับการแปรรูป ปัจจุบันมีสหกรณ์โคนมหลายแห่งทำการเลี้ยงโคเพื่อรีदनนม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อพัฒนาคุณภาพน้ำนมดิบให้มีมาตรฐาน และได้น้ำนมดิบที่มีปริมาณเพียงพอเพื่อการแปรรูปหรือจำหน่าย การเลี้ยงโคนมเป็นธุรกิจที่มีกระบวนการผลิตที่มีความซับซ้อนเริ่มตั้งแต่การเลี้ยงลูกโคนมจนจนสามารถรีदनนมได้ หรือต้องคัดโคทิ้ง เพราะไม่มีคุณภาพในการให้น้ำนม ซึ่งส่งผลต่อการบันทึกบัญชีโดยเฉพาะระบบบัญชีเกี่ยวกับการบันทึกต้นทุนในแต่ละขั้นตอนของกระบวนการเลี้ยงโคนมและรีदनน้ำนม

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์มีส่วนร่วมในการดูแล และสร้างความเข้มแข็ง มั่นคงแก่สหกรณ์ มีภารกิจในการพัฒนาระบบบัญชีให้สอดคล้องกับลักษณะการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์และสถาบันเกษตรกร โดยมุ่งหวังว่าระบบบัญชีที่มีมาตรฐานจะเป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งที่สหกรณ์สามารถนำไปใช้ในการดำเนินงานได้ศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับการเลี้ยงโคนมเพื่อการให้ผลผลิต และดำเนินการจัดทำผลงาน ระบบบัญชีต้นทุนการเลี้ยงโคนมและการรีदनน้ำนมของสหกรณ์มีเนื้อหา ดังนี้

1. ศึกษาการเลี้ยงโคนมเพื่อการรีदनน้ำนม

1.1 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับโคนม

(1) การเลี้ยงดูโคนมระยะต่าง ๆ

➤การจัดการลูกโคหลังคลอดลูกโคควรคลอดอยู่ในคอกคลอดที่สะอาดจะแยกออกจากแม่ทันทีหรือปล่อยให้แม่เลียประมาณ 1 ชม.รีदनน้ำนมเหลืองให้กินโดยเร็ว มือแรกไม่เกิน 6 ชม.หลังคลอด ถ้าลูกโคกินไม่หมดเก็บไว้ในตู้เย็นและนำมาอุ่นให้กินอีก 2-3 มือภายใน 24 ชม.รวมกันไม่น้อยกว่า 2 กก.สหกรณ์ใช้น้ำนมเหลือง นมแม่และนมเทียมเลี้ยงลูกโค

น้ำนมเหลือง เป็นนมที่ผลิตออกมาจากแม่โคคลอดใหม่จะมีอยู่ประมาณ 1-5 วัน หลังคลอด มีคุณค่าทางอาหารสูงและสำคัญต่อลูกโคมากนมแม่ควรใช้เลี้ยงลูกโคต่อจากน้ำนมเหลืองจนลูกโคอายุ 7 วัน จึงเปลี่ยนเป็นนมเทียมใช้เลี้ยงลูกโคแทนนมแม่วิธีใช้ให้นำมาละลายน้ำสุกอัตราส่วนตามที่กำหนด

➤การจัดการโครุ่นอายุหย่านม - 6 เดือน

โครุ่นระยะนี้ยังต้องเอาใจใส่ เนื่องจากความจุกระเพาะยังจำกัดทำให้กินอาหารหยาบได้น้อย อาหารข้นจึงยังมีความจำเป็นอย่างมากเพราะระบบเต้านมโครุ่นช่วงอายุ 3-10 เดือน มีการพัฒนาอย่างรวดเร็ว ดังนั้นการเลี้ยงให้เคระแกรน หรืออ้วนเกินไปล้วนแต่มีผลต่อการพัฒนาระบบเต้านมทั้งสิ้น

➤การจัดการโครุ่นอายุ 6 – 12 เดือน

โครุ่นระยะนี้ระบบเต้านมยังคงมีการพัฒนาอย่างรวดเร็ว และกระเพาะมีการพัฒนามากขึ้น จึงสามารถใช้อาหารข้นที่มียูเรียได้อย่างปลอดภัย โคบางตัวเริ่มแสดงการเป็นสัดตั้งแต่อายุ 9 เดือนแต่ยังไม่ควรผสม ส่วนบางตัวที่ยังไม่ได้ตัดหัวนมก็ยังคงตัดทิ้งได้อย่างปลอดภัยก่อนที่จะผสมพันธุ์ และตั้งท้องปกติโคนมจะมีเต้านม 4 เต้า แต่มีบางตัวมีหัวนมเกินมาจะทำการตัดทิ้งเนื่องจากไม่ให้ผลผลิต

➤การจัดการโคสาวอายุ 12 เดือน – ผสมพันธุ์

โคสาวระยะนี้จะแสดงอาการเป็นสัดอย่างชัดเจน แต่ควรรอให้มีอายุไม่ต่ำกว่า 15 เดือนและน้ำหนักไม่น้อยกว่า 300 กก. จึงผสมพันธุ์เพื่อให้มีอายุเมื่อคลอดลูกตัวแรก 24-27 เดือน ซึ่งโคสาวถ้าคลอดลูกเร็วกว่านี้อาจมีปัญหาคลอดยากและโหมเร็วหลังคลอด ส่วนในทางตรงข้ามถ้าคลอดลูกเมื่ออายุนาน ทำให้ต้นทุนการเลี้ยงโคสาวมากขึ้นและเสียโอกาสที่จะมีรายได้จากการรีดนม ดังนั้นการเลี้ยงโคสาวให้สมบูรณ์ร่วมกับการสังเกตโคสาวที่แสดงอาการเป็นสัดจึงมีความสำคัญสำหรับโคระยะนี้

➤การจัดการแม่โครีดนม

โครีดนมเป็นฝูงที่มีความสำคัญมากในฟาร์มเพราะเป็นแหล่งรายได้หลักของฟาร์ม ดังนั้นการจัดการฝูงแม่โคเพื่อให้นมได้มากหรือน้อยตามความสามารถทางพันธุกรรมไม่มีปัญหาระบบการย่อยอาหารหลังคลอดและระบบสืบพันธุ์สมบูรณ์ต้องมีการจัดการเกี่ยวกับอาหารให้เหมาะสม

➤การหยุดรีดนมแม่โค

แม่โคหลังคลอดมีระยะรีดนมโดยเฉลี่ยประมาณ 10 เดือนหรือ 305 วัน (280-450 วัน) แต่จะผสมติดเฉลี่ยประมาณ 150 วันหลังคลอด (100-200 วัน) ดังนั้นเมื่อแม่โคท้องแก่ 2 เดือนก่อนคลอดต้องหยุดรีดนม

➤การจัดการแม่โคแห้งนม

แม่โคแห้งนม หมายถึงแม่โคท้องแก่ 2 เดือนก่อนคลอด แม่โคแห้งนมรวมถึงแม่โคท้องอ่อนด้วย สำหรับการจัดการแม่โคแห้งนมระยะที่มีความสำคัญต้องเอาใจใส่เป็นพิเศษ

2.อาหารโคนม

ปัจจุบันโคนมได้มีการปรับปรุงพันธุ์เพื่อให้สามารถผลิตน้ำนมสูงขึ้น การให้โคนมกินหญ้าจนเต็มกระเพาะก็ยังให้โภชนาการที่ต้องการในการผลิตน้ำนมไม่เพียงพอจำเป็นต้องใช้อาหารบางอย่างที่มีเนื้อโภชนาการสูงกว่าเข้าแทนหญ้าคือ พวกอหารข้น การจัดการให้เกิดความสมดุลระหว่างอาหารหยาบและอาหารข้น ในการเลี้ยงโคนมจะมีความจำเป็น เพราะค่าใช้จ่ายด้านอาหารจะมีสัดส่วนถึงร้อยละ 70 ของต้นทุนการผลิต หากให้อาหารข้นมากนอกจากจะทำให้ต้นทุนการผลิตเพิ่มขึ้นแล้วยังทำให้กระเพาะหมักเกิดภาวะความเป็นกรด(acidosis) ทำให้โคกินอาหารน้อยลงและไม่สบาย ในทางกลับกันหากให้อาหารหยาบมากเกินไป อาหารหยาบจะใช้เวลาย่อยนานได้โภชนาการไม่เพียงพอขาดสมดุลการสร้างพลังงานเป็นผลให้การผลิตน้ำนมลดลง องค์ประกอบในน้ำนมเปลี่ยนแปลงไปอาหารโคนมแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท คือ

1. อาหารหยาบ หมายถึง อาหารที่มีเยื่อใยสูงกว่า 18% มีโภชนาการย่อยได้ต่ำ มีลักษณะฟามคือ มีน้ำหนักต่อหน่วยปริมาตรอาหารน้อยซึ่งส่วนใหญ่ ได้แก่ ต้นและใบพืชที่ใช้เป็นอาหารสัตว์ เช่น พืชตระกูลหญ้าและถั่วต่างๆ รวมถึงพวกวัสดุเหลือใช้ต่างๆ ที่สามารถนำมาเป็นอาหารโคได้ เช่น ยอดอ้อย ต้นข้าวโพด ฟางข้าว เปลือกและต้นถั่วเหลือง เป็นต้น

2. อาหารข้น หมายถึง วัตถุดิบอาหารสัตว์ที่มีความเข้มข้นของโภชนาการต่อหน่วยน้ำหนักสูง ส่วนมากจะมีเยื่อใยต่ำกว่า 18% อาจจะเป็นวัตถุดิบอาหารสัตว์ชนิดเดียวหรือหลายชนิดประกอบกันเป็นสูตรอาหาร ได้แก่ เมล็ดหรือกากเมล็ดธัญพืชต่าง ๆ ปลายข้าว รำข้าว ปลาป่น กระดูกป่น เป็นต้น

3. การผสมเทียม

การผสมเทียม หมายถึง การรีดน้ำเชื้อจากสัตว์พ่อพันธุ์แล้วนำไปฉีดเข้าในอวัยวะของสัตว์ตัวเมียเมื่อสัตว์ตัวเมียนั้นแสดงอาการของการเป็นสัดแล้วทำให้เกิดการตั้งท้องแล้วคลอดออกมาตามปกติ ซึ่งในปัจจุบันการผสมเทียมเป็นวิธีการที่นิยมใช้ในโคนมมากกว่าการใช้พ่อพันธุ์ผสม

การตั้งท้องเมื่อโคได้รับการผสมไปแล้วประมาณ 21 วัน หากโคไม่กลับมาแสดงอาการเป็นสัดอีกก็อาจคาดได้ว่าผสมติดหรือโคตัวนั้นเริ่มตั้งท้องแล้ว

4. การรีดนม

แม่โคจะให้นมหรือมีน้ำนมให้รีดก็ต่อเมื่อหลังจากคลอดลูกในแต่ละครั้งซึ่งจะให้นมเป็นระยะยาว, สั้น มากน้อยต่างกันขึ้นกับความสามารถของแม่โคแต่ละตัว, พันธุ์และปัจจัยอื่น ๆ อีก แต่โดยทั่วไปจะรีดนม ได้ประมาณ 5-10 เดือน นมที่ผลิตออกมาจะรีดให้ลูกโคกินจนหมดไม่ควรนำส่งเข้าโรงงานเป็นอันตรายและ ควรให้อาหารแก่นมโคอย่างเพียงพอเพื่อแม่โคจะได้ไปสร้างน้ำนมและเสริมสร้างร่างกายส่วนอื่น ๆ ที่ยังไม่ สมบูรณ์ได้อย่างเพียงพอ ภายหลังจากคลอดลูกโดยเฉลี่ยแล้วประมาณ 30-70 วัน หลังจากคลอดมดลูกจะ เริ่มกลับเข้าสู่สภาพปกติ แม่โคจะเริ่มเป็นสัดอีกแต่อย่างไรก็ตามเมื่อแม่โคแสดงอาการเป็นสัดภายหลังคลอด น้อยกว่า 25 วันยังไม่ควรให้ผสม เพราะมดลูกและอวัยวะต่าง ๆ ในระบบสืบพันธุ์เพิ่งฟื้นตัวใหม่ ๆ ยังไม่เข้าสู่ สภาพปกติ ในทางปฏิบัติส่วนใหญ่ควรจะรอให้เป็นสัดครั้งที่ 2 เกิดขึ้นจึงค่อยผสมซึ่งโดยเฉลี่ยแล้วจะใช้ เวลาประมาณ 45-72 วัน หลังจากคลอด

5. โครงสร้างต้นทุนการเลี้ยงโคนม

1. โคนมเป็นสินทรัพย์ชีวภาพที่สามารถเก็บเกี่ยวผลผลิตได้หลายรอบ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในช่วงที่โคนมยังไม่ให้ผลผลิตจะบันทึกเป็นต้นทุนโคนม (ต้นทุนสะสม) ประกอบด้วย ค่าพันธุ์ โคนม ค่าอาหาร เงินเดือนและค่าแรงงาน ค่าเวชภัณฑ์ ค่าเสื่อมราคา เป็นต้น และจะมีการตัดจ่ายต้นทุนโคนม (ค่าเสื่อมราคาพันธุ์โค) เมื่อเก็บเกี่ยวผลผลิตได้หรือสามารถรีदनน้ำนมได้ การตัดจ่ายต้นทุนใช้วิธีเส้นตรงตามอายุการให้ผลผลิตของโคนม ซึ่งอยู่ในระยะประมาณ 6 ปี (ระยะเวลาการให้ผลผลิต อยู่ที่สภาพของโคนม)

2. โคนมที่เก็บเกี่ยวผลผลิตได้แล้ว คือ โคนมที่รีदनน้ำนมได้แล้ว ค่าใช้จ่ายของโคนมที่เกิดขึ้นหลังจากที่รีदनน้ำนมได้แล้วจะบันทึกเป็นต้นทุนน้ำนมดิบ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้น ๆ ได้แก่ ค่าอาหาร เงินเดือนและค่าจ้าง ค่าเวชภัณฑ์ ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน ค่าเสื่อมราคาพันธุ์โคนม เป็นต้น

3. ระบบบัญชีต้นทุนการเลี้ยงโคนมและการรีदनน้ำนม

ในการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนการเลี้ยงโคนมและการรีदनน้ำนม จะพิจารณาในส่วน โคนมที่ยังไม่ให้ผลผลิตและโคนมที่ให้ผลผลิต เพื่อจำแนกต้นทุนให้ถูกต้อง การจัดทำเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีและการบันทึกบัญชี มีขั้นตอนดังนี้

3.1 เอกสารประกอบการบันทึกบัญชี รายการเงินทุกรายการที่เกิดขึ้นจะต้องบันทึกในเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี โดยจำแนกรายการเงินเป็นประเภทต่าง ๆ เช่น จ่ายเงินค่าโคนม จ่ายชำระเจ้าหนี้ค่าโคนม การรับเงินจากการขายโค การรับเงินจากการขายน้ำนม การรับชำระหนี้จากลูกหนี้ค่าน้ำนม จ่ายค่าอาหาร จ่ายเงินเดือน จ่ายค่าจ้างแรงงาน ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำประปา ใบเบิกอาหารโค ใบบันทึกค่าแรงงาน เป็นต้น เพื่อเป็นหลักฐานประกอบการบันทึกบัญชี

เอกสารประกอบการบันทึกบัญชีแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ

3.1.1 เอกสารภายในเป็นแบบฟอร์มเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีที่สหกรณ์จัดทำขึ้นเพื่อบันทึกรายการเงินต่าง ๆ ภายในกิจการและเก็บไว้เป็นหลักฐานเช่น ใบรับเงินขายโค ใบรับเงินขายน้ำนม ใบกำกับสินค้า ใบจ่ายค่าแรงงาน ใบเบิกอาหาร เป็นต้น

3.1.2 เอกสารภายนอก เป็นแบบฟอร์มเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีที่สหกรณ์ได้รับจากบุคคลภายนอก เช่น ใบเสร็จรับเงินจากผู้ขายสินค้า ใบกำกับสินค้า/ใบส่งของ เป็นต้น

3.2 สมุดบัญชี

3.2.1 สมุดบันทึกรายการขั้นต้น โดยนำข้อมูลรายการเงินจากเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีไปบันทึกในสมุดบันทึกรายการขั้นต้น ได้แก่ สมุดเงินสดสมุดซื้อ สมุดขาย และสมุดรายวันทั่วไปเรียงตามเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น มีดังนี้

(1) สมุดเงินสดใช้บันทึกรายการรับ - จ่ายเงินสดและเงินสดคงเหลือ รวมทั้งภาษีซื้อและภาษีขาย โดยการรับและจ่ายเงินสดทุกกรณีจะต้องนำรายการเงินจากเอกสาร ประกอบการรับ - จ่ายมาบันทึกรายการในสมุดเงินสดก่อนเสมอ สมุดเงินสดนอกจากจะเป็นสมุดบันทึก รายการขั้นต้นแล้วยังทำหน้าที่เป็นบัญชีแยกประเภทเงินสดด้วย

(2) สมุดซื้อใช้บันทึกรายการซื้อโค ซื้ออาหารโค ทั้งที่ซื้อเป็นเงินสดและเงินเชื่อ โดยแยกเป็นสมุดซื้อโคและซื้ออาหารโค เพื่อทราบรายละเอียดเกี่ยวกับการซื้อโคและอาหารโค

(3) สมุดรายวันทั่วไปใช้สำหรับบันทึกการบัญชีที่เกิดขึ้น ซึ่งไม่เกี่ยวกับการรับจ่ายเงินสด หรือรายการที่ไม่อาจบันทึกในสมุดบันทึกการขึ้นต้นเล่มอื่น ได้แก่ รายการตามเอกสารใบโอนบัญชี ทั้งนี้ รายการใดที่ได้บันทึกในสมุดบันทึกการขึ้นต้นเล่มอื่นแล้ว ไม่ต้องนำมาบันทึกในสมุดรายวันทั่วไปอีก เช่น รายการซื้อโคและรายการซื้ออาหารโคเป็นเงินเชื่อ เป็นต้น

3.2.2 สมุดบันทึกการขึ้นปลายโดยผ่านรายการบัญชีที่บันทึกในสมุดบันทึกการขึ้นต้นไป สมุดบันทึกการขึ้นปลาย ได้แก่ สมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป บัญชีย่อยและทะเบียนต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อแสดงรายละเอียดของรายการเงินนั้น ๆ และเปรียบเทียบยอดคงเหลือในบัญชีย่อยและทะเบียนกับยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทแต่ละบัญชีซึ่งเป็นบัญชีคุมยอดมีดังนี้

(1) สมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป ใช้บันทึกการการเงินจาก สมุดบันทึกการขึ้นต้นแยกตามประเภทบัญชีที่กำหนดไว้ รายการเงินทุกรายการที่บันทึกไว้ในสมุดบันทึกการขึ้นต้นแต่ละเล่มจะต้องผ่านรายการมาบันทึกในบัญชีแยกประเภทที่เกี่ยวข้องเสมอ

(2) บัญชีย่อย ใช้บันทึกการการเงินที่เกิดขึ้นแยกย่อยออกไปแต่ละรายเพื่อประโยชน์ในการควบคุมและตรวจสอบ ได้แก่

(2.1) บัญชีย่อยลูกหนี้การค้า

(2.2) บัญชีย่อยเจ้าหนี้ค่าโค /บัญชีย่อยเจ้าหนี้ค่าอาหารโค

(2.3) ทะเบียน ใช้บันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับ การจ่ายและจำนวนคงเหลือเพื่อประโยชน์ในการควบคุมและตรวจสอบ ทะเบียนคุมที่เกี่ยวข้องกับระบบบัญชีการเลี้ยงโคนมและการรีदनน้ำนม ได้แก่

(3.1) ทะเบียนคุมโค

(3.2) ทะเบียนคุมสถานภาพโค

(3.3) ทะเบียนประวัติโค

(3.4) ทะเบียนคุมอาหารโค

(3.5) ทะเบียนคumnน้ำนมดิบ

(3.6) ทะเบียนคุมทรัพย์สิน

3.3 ผังบัญชี ผังบัญชีเป็นการกำหนดข้อบัญชีที่ได้จัดให้มีไว้ใช้ในระบบบัญชีโดยแยกเป็นหมวดหมู่ ผังบัญชีตามระบบบัญชีของสหกรณ์กำหนดตามลักษณะของธุรกิจและจัดประเภทรายการตามงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเรียงตามลำดับรายการตั้งแต่สินทรัพย์หนี้สินทุนรายได้และค่าใช้จ่าย ซึ่งจะช่วยอำนวยความสะดวกในการจัดทำงบการเงินและรายงานต่างๆที่คณะกรรมการดำเนินการต้องการ สำหรับผังบัญชีระบบบัญชีต้นทุนการเลี้ยงโคนมและการรีदनน้ำนมของสหกรณ์ ยกตัวอย่างข้อบัญชีแยกประเภททั่วไปที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนการเลี้ยงโคนมและการรีदनน้ำนม การดำเนินธุรกิจจะเป็นลักษณะเดียวกับสหกรณ์ประเภทการเกษตร

ตัวอย่างผังบัญชี

สินทรัพย์

สินทรัพย์หมุนเวียน

 โคนมระหว่างผลิต

 สินค้าคงเหลือ

 ฯลฯ

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

 โคนมที่ให้ผลผลิต

 ค่าเสื่อมราคาพันธุ์โค

 ที่ดิน

 สิ่งปลูกสร้าง

 เครื่องจักรและอุปกรณ์

 ฯลฯ

รายได้และค่าใช้จ่าย

รายได้

 รายได้จากธุรกิจแปรรูปผลิตผลการเกษตรและการผลิตสินค้า

 ขายนํ้านมดิบ

 ขายโคนม

 ขายลูกโค

 รายได้เฉพาะธุรกิจแปรรูปผลิตผลการเกษตรและการผลิตสินค้า

 ขายมูลโค

 ฯลฯ

ต้นทุนและค่าใช้จ่าย

 ต้นทุนการผลิตธุรกิจแปรรูปผลิตผลการเกษตรและผลิตสินค้า

 ซื้อโค

 อาหารโค

 ค่าใช้จ่ายในการซื้อ

 เงินเดือน

 ค่าจ้างแรงงาน

 ค่าใช้จ่ายในการผลิต

 - ค่าเวชภัณฑ์

 - ค่าวัสดุสิ้นเปลือง

 - ค่านํ้ามันเชื้อเพลิงและหล่อลื่น

 - ค่านํ้า ค่าไฟฟ้า

 - ค่าเสื่อมราคาพันธุ์โค

 - ค่าเสื่อมราคาโรงเรือน

- ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรและอุปกรณ์
- ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาเครื่องจักรและอุปกรณ์

ฯลฯ

ค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจแปรรูปผลผลิตการเกษตรและการผลิตสินค้า

ค่าตอบแทนที่ปรึกษา

ค่าขนส่ง

ค่าเบี้ยประกันภัย

ค่าเสื่อมราคาเครื่องใช้สำนักงาน

ฯลฯ

3.4 วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนการเลี้ยงโคนมและการรีदनน้ำนม

ในการเลี้ยงโคนมและการรีदनน้ำนม สหกรณ์มีการดำเนินการตั้งแต่การซื้อโคมาเลี้ยง จนถึงวัยพร้อมผสมพันธุ์ สหกรณ์จะดำเนินการผสมเทียม และโคตั้งท้อง และคลอด สหกรณ์สามารถเก็บเกี่ยวผลผลิตจากโค คือ การรีदनน้ำนม วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนการเลี้ยงโคนมและการรีदनน้ำนม มีรายละเอียด ดังนี้

- (1) การบันทึกบัญชี
- (2) การคำนวณต้นทุนการผลิต
- (3) การแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

ต้นทุนในกิจกรรมการเลี้ยงโคนมและการรีदनน้ำนม มีต้นทุนการผลิต 2 ส่วน คือ ต้นทุนการผลิตที่เป็นต้นทุนของโคที่ยังไม่สามารถเก็บเกี่ยวผลผลิตได้ ต่อเมื่อเก็บเกี่ยวผลผลิตได้จะตัดจ่ายค่าเสื่อมราคาพันธุ์โคตามระยะเวลาการให้ผลผลิต และเมื่อโคให้ผลผลิตแล้วต้นทุนที่เกิดขึ้นจะเป็นต้นทุนการผลิตน้ำนมดิบ ต้นทุนการผลิตประกอบด้วยค่าใช้จ่าย 3 ส่วน คือ (1) วัตถุดิบทางตรง (2) ค่าแรงงานทางตรง (3) ค่าใช้จ่ายในการผลิต

กิจกรรม	เอกสารประกอบ การบันทึกบัญชี	สมุดบัญชี/วิธีปฏิบัติทางบัญชี
5. ค่าเสื่อมราคาโรงเรือนและ อุปกรณ์ ที่เกี่ยวข้องกับการ เลี้ยงดูโค	1. รายละเอียดค่าเสื่อมราคา ทรัพย์สิน 2. ใบโอนบัญชี	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. ทะเบียนคุมทรัพย์สิน 3. การบันทึกบัญชี เดบิต ค่าเสื่อมราคา- โรงเรือน xx ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์ xx เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม โรงเรือน xx ค่าเสื่อมราคาสะสม อุปกรณ์ xx

- การบันทึกบัญชีการเลี้ยงโคนมที่ให้ผลผลิต (น้ำนม)

กิจกรรม	เอกสารประกอบการบันทึก บัญชี	สมุดบัญชี/วิธีปฏิบัติทางบัญชี
1. ซื้อวัตถุดิบทางตรง เช่น - ค่าอาหาร - ค่าเวชภัณฑ์	ซื้อสด 1. ใบสั่งซื้อ 2. ใบเสร็จรับเงิน 3. ใบสำคัญจ่าย ซื้อเชื่อ 1. ใบสั่งซื้อ 2. ใบกำกับสินค้า/ใบส่งของ 3. ใบโอนบัญชี	1. สมุดเงินสด 2. สมุดรายวันทั่วไป (ซื้อเชื่อ) 3. สมุดซื้อสินค้า 4. ทะเบียนคุมที่เกี่ยวข้อง 5. บัญชีย่อยเจ้าหนี้การค้า 6. การบันทึกบัญชี เดบิต ค่าอาหาร xx ค่าเวชภัณฑ์ xx เครดิต เงินสด/ xx เจ้าหนี้การค้า xx
2. จ่ายค่าแรงงาน - เงินเดือน/ค่าจ้างแรงงาน	1. ใบเบิกเงิน เงินเดือน/ค่าแรงงาน 2. ใบเสร็จรับเงิน สมทบประกัน 3. ใบสำคัญจ่าย	1. สมุดเงินสด 2. การบันทึกบัญชี เดบิต ค่าแรงงาน xx เงินสมทบประกันสังคม xx เครดิต เงินสด xx

(2) การคำนวณต้นทุนโคนม/ต้นทุนการผลิตน้ำนม

ส่วนประกอบของต้นทุนการเลี้ยงโคนมและการรีดน้ำนม

➡ ต้นทุนโคที่ยังไม่ให้ผลผลิต ประกอบด้วย ต้นทุนการซื้อโค ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยง ซึ่งประกอบด้วย วัตถุประสงค์ทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงอื่นๆ

การคำนวณต้นทุนโคนมที่ยังไม่ให้ผลผลิต

ต้นทุนการซื้อโค xxx

วัตถุประสงค์ทางตรง xxx

แรงงานทางตรง xxx

ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงอื่นๆ xxx

รวมต้นทุนการเลี้ยง xxx

การคำนวณต้นทุนโคที่ยังไม่ให้ผลผลิตต่อหน่วย = $\frac{\text{ต้นทุนการเลี้ยงทั้งสิ้น}}{\text{ปริมาณน้ำนมดิบทั้งสิ้น}}$

➡ ต้นทุนการผลิตน้ำนมดิบ ประกอบด้วย 3 ส่วนคือ

(2.1) วัตถุประสงค์ทางตรง คือ ต้นทุนของวัตถุประสงค์หลักที่นำเข้ามาผลิตเป็นส่วนสำคัญหรือใช้เลี้ยงโคนมและการรีดน้ำนม ได้แก่ อาหารหยาบ อาหารข้น แร่ธาตุ เป็นต้น

(2.2) ค่าแรงงานทางตรง คือ ต้นทุนของแรงงานที่คิดเข้าโดยตรงกับการเลี้ยงโคนมและการรีดน้ำนม ได้แก่ เงินเดือนสัตว์บาล ค่าแรงงานคนเลี้ยง เป็นต้น

(2.3) ค่าใช้จ่ายในการผลิต คือ ต้นทุนผลิตในการเลี้ยงโคนมและการรีดน้ำมนนอกเหนือจากวัตถุประสงค์ทางตรงและค่าแรงงานทางตรง ได้แก่ ค่าเสื่อมราคาโค ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง เป็นต้น

การคำนวณต้นทุนการผลิตน้ำนม

วัตถุประสงค์ทางตรง xxx

แรงงานทางตรง xxx

ค่าใช้จ่ายในการผลิต xxx

รวมต้นทุนผลิต xxx

การคำนวณต้นทุนน้ำนมดิบต่อหน่วย = $\frac{\text{ต้นทุนการผลิตทั้งสิ้น}}{\text{ปริมาณน้ำนมดิบทั้งสิ้น}}$

ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นของโคที่ยังไม่ให้ผลผลิตจะบันทึกเป็นต้นทุนโค ได้แก่ วัตถุประสงค์ทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต เมื่อโคให้ผลผลิต คือ สามารถรีดน้ำนมได้แล้ว สหกรณ์จะคำนวณค่าเสื่อมราคาโคตามอายุของการให้ผลผลิต ระยะเวลาการให้ผลผลิตประมาณ 4 – 6 ปี ค่าเสื่อมราคาพันธุ์โคที่คำนวณได้จะบันทึกเป็นต้นทุนการผลิตน้ำนมดิบ

(3)การแสดงผลการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

สหกรณ์ที่เลี้ยงโคนมและการรีดน้ำนม ต้องแสดงผลการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินให้เป็นไปตามรูปแบบและรายการที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ซึ่งได้แสดงตัวอย่างรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของสหกรณ์เฉพาะส่วนที่เพิ่มเติมจากคู่มือการจัดทำงบการเงินสหกรณ์ประเภทการเกษตร ร้านค้า บริการ และเครดิตยูเนียน ดังนี้

(3.1) งบแสดงฐานะการเงิน

(3.2) รายละเอียดกำไร (ขาดทุน) เฉพาะธุรกิจแปรรูปผลิตภัณฑ์ผลการเกษตรและการผลิตสินค้า

(3.3) งบต้นทุนขาย/บริการ

(3.4) งบต้นทุนการผลิต

(3.5) หมายเหตุประกอบงบการเงิน

(3.1) งบแสดงฐานะการเงิน

สหกรณ์การเกษตร.....จำกัด

งบแสดงฐานะการเงิน(บางส่วน)

ณวันที่.....

		ปี 25xx	ปี 25xx
	หมายเหตุ	บาท	บาท
สินทรัพย์			
สินทรัพย์หมุนเวียน			
โคนมระหว่างผลิต	4		
สินค้าคงเหลือ- น้ำนมดิบ	5	xx	xx
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน			
โคนม - สุทธิ	9	xx	xx

(3.2) รายละเอียดกำไร (ขาดทุน) เฉพาะธุรกิจแปรรูปผลิตรายการเกษตรและการผลิตสินค้า

ประเภทเลี้ยงสัตว์เพื่อขายผลิตผล

เลี้ยงโคนม

		<u>ปี 25xx</u>		<u>ปี 25xx</u>	
		<u>บาท</u>	<u>%</u>	<u>บาท</u>	<u>%</u>
	ขายน้ำนมดิบ	xx	xx	xx	xx
	ขายโคนม	xx	xx	xx	xx
	ขายลูกโค	xx	xx	xx	xx
	รวม	xx	xx	xx	xx
<u>หัก</u>	ต้นทุนขาย	xx	xx	xx	xx
	กำไร (ขาดทุน) ขั้นต้น	xx	xx	xx	xx
<u>บวก</u>	รายได้เฉพาะธุรกิจ				
	- ขายมูลโค	xx	xx	xx	xx
	- รายได้อื่น	xx	xx	xx	xx
	รวมรายได้เฉพาะธุรกิจ	xx	xx	xx	xx
<u>หัก</u>	ค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจ				
	- ค่าใช้จ่ายในการขาย	xx	xx	xx	xx
	- ค่าที่ปรึกษา	xx	xx	xx	xx
	- ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์	xx	xx	xx	xx
	รวมค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจ	xx	xx	xx	xx
	กำไร (ขาดทุน) เฉพาะธุรกิจ	xx	xx	xx	xx

(3.3) งบต้นทุนขาย

สหกรณ์.....จำกัด
 งบต้นทุนขาย/บริการ(บางส่วน)
 สำหรับปีสิ้นสุดวันที่.....

	<u>ปี 25xx</u>	<u>ปี 25xx</u>
	<u>บาท</u>	<u>บาท</u>
ธุรกิจแปรรูปผลิตผลการเกษตรและการผลิตสินค้า		
ประเภทเลี้ยงสัตว์เพื่อขายผลิตผล		
สินค้าคงเหลือต้นปี	xx	xx
<u>บวก</u> ต้นทุนการผลิต	<u>xx</u>	<u>xx</u>
รวม	xx	xx
<u>หัก</u> สินค้าคงเหลือสิ้นปี	xx	xx
- สภาพปกติ	<u>xx</u>	<u>xx</u>
ต้นทุนขาย	<u>xx</u>	<u>xx</u>

(3.4) งบต้นทุนการผลิต

สหกรณ์.....จำกัด		
งบต้นทุนการผลิต(บางส่วน)		
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่.....		
	<u>ปี 25x2</u>	<u>ปี 25x1</u>
	<u>บาท</u>	<u>บาท</u>
สัตว์เลี้ยงเพื่อขายผลิตผล		
เลี้ยงโคนม		
อาหารโคนมคงเหลือต้นปี	xx	xx
<u>บวกซื้ออาหารโค</u>	xx	xx
<u>ค่าใช้จ่ายในการซื้อ</u>	<u>xx</u>	<u>xx</u>
รวม	xx	xx
หัก <u>อาหารโคนมคงเหลือสิ้นปี</u>	<u>xx</u>	<u>xx</u>
อาหารโคนมใช้ไป	xx	xx
<u>บวกเงินเดือน</u>	xx	xx
ค่าจ้างแรงงาน		
<u>บวกค่าใช้จ่ายในการผลิต</u>	xx	xx
- ค่าน้ำ	xx	xx
- ค่าไฟฟ้า		
- ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง	xx	xx
- ค่าวัสดุสิ้นเปลือง	xx	xx
- ค่าเสื่อมราคาพันธุ์โค	xx	xx
- ค่าเสื่อมราคาโรงเรือน	xx	xx
- ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรและอุปกรณ์	xx	xx
- ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาเครื่องจักร	<u>xx</u>	<u>xx</u>
ต้นทุนการผลิต	<u>xx</u>	<u>xx</u>

(3.5) หมายเหตุประกอบงบการเงิน

สหกรณ์.....จำกัด
 หมายเหตุประกอบงบการเงิน(บางส่วน)
 สำหรับปีสิ้นสุดวันที่.....

1. สรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

- สหกรณ์บันทึกบัญชีโดยใช้เกณฑ์คงค้าง
- สหกรณ์ตีราคาสินค้าคงเหลือตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า โดยคำนวณราคาทุนตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน
- สหกรณ์บันทึกค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงโคนมที่ยังไม่ให้ผลผลิตเป็นต้นทุนของโคนม
- ค่าเสื่อมราคาพันธุ์โคนม สหกรณ์คำนวณค่าเสื่อมราคาพันธุ์โคที่ให้ผลผลิตโดยวิธีเส้นตรง จากราคาทุน โดยประมาณตามอายุการให้ผลผลิตเป็นเวลาไม่เกิน 6 ปี

4. โคนมระหว่างผลิต

	ปี 25xx	ปี 25xx
ต้นทุนโคนมต้นปี	xx	xx
บวก ต้นทุนการเลี้ยง	xx	xx
หัก ขายระหว่างปี	xx	xx
โอนไปโคนมที่ให้ผลผลิต	xx	xx
โคนมระหว่างผลิต ณ วันสิ้นปี	xx	xx

โคนมระหว่างผลิต หมายถึง โคนมแรกคลอดถึงโคนมตั้งท้อง ซึ่งยังไม่ได้รีดนม คงเหลือ ณ วันสิ้นปี จำนวน xx ตัว

5. สิ้นค้าคงเหลือ ประกอบด้วย

	<u>ปี 25xx</u>	<u>ปี 25xx</u>
สินค้าสภาพปกติ		
น้ำนมดิบ	xx	xx

9. โคนม - สุทธิ ประกอบด้วย

	<u>ปี 25xx</u>	<u>ปี 25xx</u>
โคนมที่ให้ผลผลิต	xx	xx
<u>หัก</u> ค่าเสื่อมราคาพันธุ์สะสม	<u>xx</u>	<u>xx</u>
โคนม – สุทธิ	<u>xx</u>	<u>xx</u>

ณ วันสิ้นปี มีโคนมที่ให้ผลผลิตคงเหลือ xx ตัว มูลค่า xx บาท แยกเป็น

รายการ	จำนวน (ตัว)	มูลค่า(บาท)
- โคนมอายุ 3 ปี	xx	xx
- โคนมอายุ 4 ปี	xx	xx
- โคนมอายุ 5 ปี	xx	xx
- โคนมอายุ 6 ปี	xx	xx
- โคนมอายุ 7 ปี	xx	xx
- โคนมอายุ 8 ปี	xx	xx

การตรวจสอบบัญชีการขายสินค้าระบบแฟรนไชส์ของสหกรณ์

โดย พิมพา อนันต์กิตติการ

ธุรกิจแฟรนไชส์เป็นธุรกิจที่ผู้เป็นเจ้าของสิทธิ์ได้คิดค้นวิธีการทำธุรกิจจนมีชื่อเสียงเป็นที่ยอมรับ และเป็นผู้ขายสิทธิ์ การดำเนินธุรกิจภายใต้ชื่อการค้าของตนเองให้กับผู้อื่น โดยผู้รับสิทธิ์ดำเนินธุรกิจตามระบบที่เจ้าของสิทธิ์ได้จัดเตรียมไว้ รวมทั้งใช้ชื่อทางการค้าเครื่องหมายการค้าเดียวกัน โดยมีค่าใช้จ่ายตามข้อตกลง รวมทั้ง ต้องจัดซื้อวัตถุดิบหรือสินค้าจากเจ้าของสิทธิ์ ปัจจุบันสหกรณ์ได้มีการทำธุรกิจระบบแฟรนไชส์เพิ่มมากขึ้น เพื่อเป็นช่องทางในการเพิ่มรายได้ อีกทั้งเป็นการใช้สินทรัพย์หรือพื้นที่ที่มีให้เกิดประโยชน์อย่างคุ้มค่า ภายใต้เครื่องหมายการค้า เซเว่น-อีเลฟเว่น และ อเมซอน การดำเนินธุรกิจระบบแฟรนไชส์ มีลักษณะที่ซับซ้อนในส่วนของการรายได้ที่ควรได้รับและต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น การตรวจสอบบัญชีจึงต้องมีความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่จะตรวจสอบอย่างเพียงพอ เพื่อนำข้อมูลที่ได้มาวางแผนการและกำหนดวิธีการตรวจสอบบัญชีให้เหมาะสม สามารถลดความเสี่ยงในสอบบัญชีได้

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ มีพันธกิจที่ต้องตรวจสอบบัญชีและควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีสหกรณ์ให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี การจัดทำผลงาน เรื่อง การตรวจสอบบัญชีการขายสินค้าระบบแฟรนไชส์ของสหกรณ์ จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี รวมทั้ง สหกรณ์ในการนำข้อมูลไปใช้ในการบริหารงาน โดยเนื้อหาจะเกี่ยวข้องกับตรวจสอบธุรกิจการขายสินค้าระบบแฟรนไชส์ของสหกรณ์ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเซเว่น-อีเลฟเว่น และอเมซอน โดยการวิเคราะห์ลักษณะของการดำเนินธุรกิจธุรกิจแฟรนไชส์ของเซเว่น-อีเลฟเว่น และอเมซอน เพื่อสามารถระบุความเสี่ยงในการตรวจสอบได้ครอบคลุมทุกรายการเสี่ยง สามารถวางแผนการสอบบัญชี กำหนดวิธีการตรวจสอบได้อย่างเหมาะสมตามมาตรฐานการสอบบัญชี และระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เนื้อหาของผลงานประกอบด้วย

1. ศึกษากระบวนการธุรกิจแฟรนไชส์

การตรวจสอบบัญชีผู้สอบบัญชีจะต้องมีความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบอย่างเพียงพอเพื่อสามารถระบุและเข้าใจรายการบัญชี รวมทั้งวิธีปฏิบัติงานที่อาจมีผลกระทบต่อการเงินหรือต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือต่อการแสดงความเห็นต่อการเงิน เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการวางแผนงานสอบบัญชี โดยจำแนกการดำเนินธุรกิจแฟรนไชส์ สำหรับการจัดทำผลงาน ดังนี้

1. ร้านค้าเซเว่น-อีเลฟเว่น

ธุรกิจแฟรนไชส์ร้านค้าเซเว่น-อีเลฟเว่น สหกรณ์ได้ทำสัญญาบริหารงานกับบริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด (มหาชน) เพื่อทำการบริหารจัดการสินค้าของบริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด ตั้งแต่การรับสินค้าเข้าร้าน การดูแลสินค้า การจำหน่ายสินค้า และนำเงินที่จำหน่ายได้เข้าบัญชีเงินฝากธนาคารของบริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด โดยสหกรณ์จะได้รับรายได้ค่าตอบแทนจากการบริหารจัดการสินค้าตามข้อตกลง ซึ่งการทำสัญญาสหกรณ์ต้องมีหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาภายในเงื่อนไขของคู่สัญญา การดำเนินธุรกิจภายใต้เงื่อนไข ดังนี้

- สหกรณ์ เป็นผู้จัดการอาคารร้านค้า อุปกรณ์ บุคลากร และจำหน่ายสินค้า ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสหกรณ์เป็นผู้รับผิดชอบ ได้แก่ เงินเดือนค่าจ้าง เงินสมทบประกันสังคม ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาทรัพย์สินค่าเสื่อมราคา เป็นต้นสหกรณ์บันทึกค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจ

- สหกรณ์ได้รับค่าตอบแทนการบริหารงาน อัตราที่ตกลงกับบริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด (มหาชน) ของยอดกำไรเป็นรายเดือน (กำไรขั้นต้น) โดยการคำนวณจากรายได้ที่มีได้แก่ รายได้จากการขายสินค้า ค่าบริการเคาน์เตอร์เซอร์วิส รายได้จากค่าตั้งโชว์สินค้า ค่าบริการ 7-CATALOG โดยหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการดำเนินการร้านค้าหรือที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการร้านค้าก่อน จึงจะได้ค่าตอบแทนการบริหารงานสุทธิ เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าวัสดุสิ้นเปลืองสินค้าเสื่อมสภาพ

“ยอดกำไรเป็นรายเดือน” (กำไรขั้นต้น) หมายถึง ยอดขายรวมเป็นรายเดือน (ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) ในแต่ละเดือนหักด้วยต้นทุนสินค้า (ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) ที่ส่งมายังร้านค้าในแต่ละเดือน ตามวิธีการคำนวณของเซเว่น-อีเลฟเว่น

- สหกรณ์จะตรวจนับสินค้าที่จัดส่งมายังร้านค้าและตรวจนับสินค้าคงเหลือทุกสิ้นวัน เพื่อบันทึกในระบบของเซเว่น-อีเลฟเว่น

- สหกรณ์พิมพ์รายงานยอดรายได้จากระบบงานเซเว่น-อีเลฟเว่น เพื่อเป็นข้อมูลในการนำเงินที่ขายได้ในแต่ละวันฝากธนาคารในบัญชีของบริษัทซีพี ออลล์ จำกัด (มหาชน) รวมทั้ง เป็นข้อมูลในการคำนวณค่าตอบแทนที่จะได้รับจากบริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด (มหาชน)

- บริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด (มหาชน) เป็นผู้จัดส่งสินค้าหรือแจ้งให้ผู้จัดจำหน่ายของเซเว่น-อีเลฟเว่น จัดส่งสินค้าตามที่สหกรณ์สั่งตามระเบียบและวิธีการของเซเว่น-อีเลฟเว่น สินค้าเป็นกรรมสิทธิ์ของบริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด (มหาชน) กรณีสินค้าชำรุดเสียหายหรือเสื่อมสภาพถือเป็นต้นทุนสินค้า

กิจกรรมการดำเนินธุรกิจ ดังนี้

1. บริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด (มหาชน) เป็นผู้จัดส่งสินค้าให้สหกรณ์เพื่อดำเนินการจำหน่ายโดยมีเอกสารประกอบการตรวจนับสินค้าและบันทึกในระบบโปรแกรมของบริษัท
2. สหกรณ์เป็นผู้บริหารจัดการสินค้า เช่น จำหน่าย ตรวจนับ ตรวจสอบคุณภาพและอายุสินค้า ได้รับคำตอบแทนอัตราตามสัญญาของยอดกำไรเป็นรายเดือนหลังจากบริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด(มหาชน) หักค่าใช้จ่ายในการดำเนินการตามเงื่อนไขของสัญญา
3. รายได้จากการจำหน่ายสินค้าในแต่ละวัน สหกรณ์จะต้องนำฝากธนาคารในบัญชีของบริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด(มหาชน) ตามรายงานยอดขายในวันนั้นๆ ซึ่งบริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด (มหาชน)จะตรวจสอบยอดเงินฝากธนาคารที่นำฝากกับรายงานยอดขายว่าถูกต้องตรงกันหรือไม่และแจ้งสหกรณ์ทราบ
4. ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการสหกรณ์เป็นผู้รับผิดชอบ เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง เงินสมทบ ประกันสังคม ค่าเสื่อมราคา ค่าซ่อมแซมทรัพย์สิน ค่าเบี้ยประกันภัย เป็นต้น

2. คาเฟ่ อเมซอน

การดำเนินธุรกิจแฟรนไชส์ คาเฟ่ อเมซอน สหกรณ์ ในสัญญาเรียกว่า”แฟรนไชซี” ทำสัญญากับบริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน) ซึ่งในสัญญาเรียกว่า “แฟรนไชซอร์”ในการจัดทำสัญญา สหกรณ์จะต้องจ่ายเงินค่าประกันสัญญาตามเงื่อนไข

การดำเนินธุรกิจเป็นการจำหน่ายเครื่องดื่มกาแฟ เครื่องดื่มอื่น หรือผลิตภัณฑ์หรือบริการอื่น ตามที่แฟรนไชซอร์กำหนด

“ยอดรายรับรายวัน” หมายถึง ค่าเครื่องดื่ม ค่าสินค้า ค่าบริการ รวมถึงรายได้อื่นทุกชนิดทุกประเภทที่จำหน่าย ณ ร้านแฟรนไชส์ Café Amazon ในแต่ละวันโดยไม่หักค่าใช้จ่ายใดๆ แต่ ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

“ยอดรายรับรายเดือน” หมายถึง ค่าเครื่องดื่ม ค่าสินค้า ค่าบริการ รวมถึงรายได้อื่นทุกชนิดทุกประเภทที่จำหน่าย ณ ร้านแฟรนไชส์ Café Amazon ในแต่ละเดือนปฏิทิน โดยไม่หักค่าใช้จ่ายใดๆ แต่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

ค่าธรรมเนียมและค่าสิทธิ

1. ค่าธรรมเนียมแฟรนไชส์ (Franchise Fee) สหกรณ์ต้องชำระค่าธรรมเนียมให้กับแฟรนไชซอร์ จำนวน 150,000.00 บาท ในการทำสัญญา
2. ค่าสิทธิ (Royalty) สหกรณ์ต้องชำระค่าสิทธิอัตราร้อยละสาม (3%) ของยอดรายรับรายเดือนคำนวณจากรายรับค่าเครื่องดื่ม
3. ค่าการตลาด (Marketing Fee) สหกรณ์ต้องชำระค่าการตลาดอัตราร้อยละสาม (3%) ของยอดรายรับรายเดือนคำนวณจากรายรับค่าเครื่องดื่ม

ระบบคอมพิวเตอร์ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ และระบบเครือข่าย

สหกรณ์ต้องติดตั้งระบบคอมพิวเตอร์ ระบบต่อพ่วง ระบบเครือข่าย ระบบเครื่องบันทึกเงินสด (Point Of Sales) และโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่แฟรนไชซอร์กำหนด โดยสหกรณ์เป็นผู้รับผิดชอบค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น เพื่อบันทึกข้อมูลการดำเนินธุรกิจ ตั้งแต่การซื้อสินค้า วัตถุดิบ การเบิกสินค้าวัตถุดิบ รวมทั้ง จำหน่ายสินค้า ข้อมูลที่บันทึกทางแฟรนไชซอร์จะจัดเก็บข้อมูลควบคู่กับสหกรณ์

กิจกรรมการดำเนินธุรกิจ ดังนี้

1. สหกรณ์ซื้อสินค้า/วัตถุดิบ เครื่องมือหรืออุปกรณ์จากแฟรนไชซอร์กาแฟ ซึ่งเป็นวัตถุดิบหลักจะต้องสั่งซื้อจากแฟรนไชซอร์ไม่สามารถจัดซื้อจากแหล่งอื่นได้
2. สหกรณ์ซื้อสินค้าจากร้านค้าทั่วไปหรือในท้องถิ่นได้ตามเงื่อนไขของแฟรนไชซอร์
3. จำหน่ายสินค้า ได้แก่ เครื่องดื่มกาแฟ เครื่องดื่มอื่น และผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ
4. สหกรณ์จ่ายค่าสิทธิและค่าการตลาดตามอัตราที่กำหนด เป็นรายเดือน
5. สหกรณ์มีค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจ นอกจากค่าสิทธิและค่าการตลาด ได้แก่ เงินเดือนและค่าจ้าง เงินสมทบประกันสังคม ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาสินทรัพย์ ค่าน้ำค่าไฟฟ้า เป็น

2. ภาษีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจ

สหกรณ์เป็นผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการมีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการเกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี มีหน้าที่ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน (หากไม่เกินก็ขอจดทะเบียนได้) ผู้ประกอบการมีสิทธิยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ภายใน 6 เดือน ก่อนวันเริ่มประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการหรือภายใน 30 วัน นับแต่วันที่มียุทธศาสตร์ของฐานภาษี (รายรับ) เกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี

3. ระบบบัญชีและวิธีปฏิบัติทางบัญชีของสหกรณ์

ระบบบัญชีและวิธีปฏิบัติทางบัญชีของสหกรณ์ สำหรับการดำเนินธุรกิจแฟรนไชส์ มีดังนี้

1. ร้านค้าเซเว่น-อีเลฟเว่น สินค้าเป็นของบริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด (มหาชน) จึงไม่มีการบันทึกซื้อขายสินค้าในระบบบัญชีของสหกรณ์ มีเพียงรายได้ค่าบริหารงาน การบันทึกบัญชี มีดังนี้

1.1 ได้รับค่าตอบแทนบริหารงานจากบริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด (มหาชน) เท่ากับร้อยละของยอดขายใดเป็นรายเดือนหลังหักค่าใช้จ่ายในการดำเนินการตามเงื่อนไขของสัญญา โดยบริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด (มหาชน) โอนเงินเข้าบัญชีเงินฝากธนาคาร บันทึกบัญชีโดย

เดบิต	เงินฝากธนาคาร	xx
	เครดิต รายได้ค่าตอบแทน- เซเว่น-อีเลฟเว่น	xx
	ภาษีขาย	xx

2. คาเฟ่ อเมซอน การดำเนินธุรกิจมีวิธีปฏิบัติทางบัญชี ดังนี้

2.1 การซื้อสินค้าและวัตถุดิบเป็นเงินสดโอนเงินชำระค่าสินค้า มีใบเสร็จรับเงินประกอบการบันทึกบัญชีบันทึกบัญชี ดังนี้

เดบิต	ซื้อสินค้า	xx
	ภาษีซื้อ	xx

เครดิต	เงินสด/เงินฝากธนาคาร	xx
--------	----------------------	----

2.2 ขายเครื่องดื่มหรือผลิตภัณฑ์อื่น เป็นเงินสด สหกรณ์จัดทำใบเสร็จรับเงินขึ้น 1 ฉบับ และแนบรายงานการขาย บันทึกบัญชี ดังนี้

เดบิต	เงินสด	xx
-------	--------	----

เครดิต	ขายเครื่องดื่ม/สินค้า	xx
--------	-----------------------	----

	ภาษีขาย	xx
--	---------	----

2.3 ขายเครื่องดื่มหรือผลิตภัณฑ์อื่น โดยการคะแนนสะสมของ Blue Card , True , Dtac หรือเครือข่ายอื่นที่จัดรายการโปรโมชั่น และคาเฟ่ อเมซอน เข้าร่วมรายการ สหกรณ์จัดทำใบโอนบัญชี และแนบรายงานการขาย บันทึกบัญชี ดังนี้

เดบิต	รายได้ค่างรับ	xx
-------	---------------	----

เครดิต	ขายเครื่องดื่ม/สินค้า	xx
--------	-----------------------	----

	ภาษีขาย	xx
--	---------	----

2.4 สหกรณ์จ่ายค่าสิทธิและค่าการตลาดให้กับ บริษัท ปตท.จำกัด (มหาชน) โดยการโอนเงินชำระค่าสิทธิและค่าการตลาด อัตราร้อยละ3 ของยอดรายรับรายเดือน (เฉพาะเครื่องดื่ม) ตามเงื่อนไข โดยมีใบเสร็จรับเงินจากบริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน) ประกอบการบันทึกบัญชี บันทึกบัญชี ดังนี้

เดบิต	ค่าสิทธิ	xx
-------	----------	----

	ค่าการตลาด	xx
--	------------	----

	ภาษีซื้อ	xx
--	----------	----

เครดิต	เงินฝากธนาคาร	xx
--------	---------------	----

4. กิจกรรมการควบคุมในวงจรธุรกิจแฟรนไชส์ มีดังนี้

การดำเนินธุรกิจของสหกรณ์ต้องเป็นไปตามข้อบังคับและระเบียบของสหกรณ์ การดำเนินธุรกิจต้องมีระบบควบคุมที่ดี สหกรณ์มีวิธีการควบคุมการดำเนินธุรกิจ ดังนี้

ร้านค้าเซเว่น-อีเลฟเว่น	คาเฟ่ อเมซอน
สินค้า - บริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด เป็นผู้จัดหา/ส่งสินค้า (ผู้จัดการร้านเซเว่น ฯ เป็นผู้ส่งสินค้า) - ตรวจสอบสินค้าก่อนรับเข้าและคงเหลือทุกสิ้นวัน - ตรวจสอบสภาพสินค้า อายุสินค้า สินค้าที่เสื่อมสภาพหรือขาดหายจะถือเป็นค่าใช้จ่ายหักจากค่าตอบแทนที่จะได้รับ - บันทึกยอดรับและขายสินค้าในโปรแกรมของเซเว่น-อีเลฟเว่น - ทำใบเบิกสินค้าจากคลังใหญ่เพื่อนำมาขายหน้าร้าน - มีเอกสารประกอบการรับ-ส่งคืนสินค้า	สินค้า/วัตถุดิบ - สหกรณ์กำหนดวันที่จะสั่งซื้อสินค้า/วัตถุดิบ - ตรวจสอบสินค้าก่อนรับเข้าและคงเหลือทุกสิ้นวัน - ตรวจสอบสภาพสินค้า อายุสินค้า สินค้าที่เสื่อมสภาพหรือขาดหายจะถือเป็นค่าใช้จ่ายของสหกรณ์ - บันทึกยอดซื้อและขายสินค้าในโปรแกรมของอเมซอน และทะเบียนคุมสินค้าของสหกรณ์เพื่อเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ - ทำใบเบิกสินค้าทุกครั้งที่น่าสินค้าออกจากตู้จัดเก็บ - มีเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี
รายได้ - ค่าตอบแทนบริหารงานจากบริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด ตามเงื่อนไข สหกรณ์สามารถดูรายงานยอดขายได้ โดยบริษัทจะโอนเงินให้สหกรณ์ภายในวันที่ 20 ของเดือนถัดไป - บันทึกค่าตอบแทนบริหารงาน เมื่อได้รับโอนเงินจากบริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด โดยมีเอกสารจากบริษัทฯ แนบ สหกรณ์ตรวจสอบยอดกับรายงานที่สหกรณ์มี	รายได้ - ขายสินค้า รายการขายสินค้าจะถูกบันทึกในระบบอเมซอน ตั้งแต่การรับOrderจากลูกค้า ซึ่งสหกรณ์จะบันทึกขายสินค้าในสมุดบัญชีของสหกรณ์แยกจากอเมซอน เพื่อเป็นข้อมูลสำหรับจ่ายค่าสิทธิและค่าการตลาด - บันทึกขายสินค้าทุกวันมีเอกสารประกอบที่เป็นใบเสร็จรับเงินและรายงานการขายแนบ

ร้านค้าเซเว่น-อีเลฟเว่น	คาเฟ่ อเมซอน
ค่าใช้จ่าย ต้นทุน - สหกรณ์ไม่มีต้นทุนขายสินค้า	ค่าใช้จ่าย ต้นทุน - ซื้อสินค้า รายการซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบจะถูกบันทึกในโปรแกรมอเมซอนและสหกรณ์จะบันทึกในสมุดบัญชีของสหกรณ์แยกจากอเมซอน มีเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี - ค่าใช้จ่ายในการซื้อ การบันทึกบัญชีต้องมีเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี
ค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจ การบันทึกบัญชีต้องมีเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีและได้รับการอนุมัติ - เงินเดือนค่าจ้าง - เงินสมทบประกันสังคม - ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาทรัพย์สิน - ค่าเสื่อมราคา - ค่าบำเหน็จเจ้าหน้าที่ - ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	ค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจ การบันทึกบัญชีต้องมีเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีและได้รับการอนุมัติ - ค่าสิทธิ/ค่าการตลาด - เงินเดือนค่าจ้าง - เงินสมทบประกันสังคม - ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาทรัพย์สิน - ค่าเสื่อมราคา - ค่าบำเหน็จเจ้าหน้าที่ - ค่าเสียหายจากสินค้าเสื่อมสภาพ - ค่าใช้จ่ายอื่นๆ
บุคลากร มีการแบ่งแยกหน้าที่อย่างชัดเจน ในที่นี้ขอกล่าวถึงเฉพาะผู้จัดการร้านค้าเซเว่น-อีเลฟเว่น - ผู้จัดการร้านค้าเซเว่น-อีเลฟเว่น มีการกำหนดหน้าที่ไว้ ดังนี้ • เป็นผู้สั่งซื้อสินค้าและตรวจสอบสภาพ คุณภาพของสินค้าที่มีอายุการเก็บรักษาสั้น ซึ่งส่วนใหญ่เป็นอาหารสำเร็จรูปและเครื่องดื่มที่แช่เย็น โดยบันทึกข้อมูลเข้าระบบ	บุคลากร มีการแบ่งแยกหน้าที่อย่างชัดเจน ในที่นี้ขอกล่าวถึงเฉพาะผู้จัดการคาเฟ่ อเมซอน - ผู้จัดการคาเฟ่ อเมซอน มีการกำหนดหน้าที่ไว้ ดังนี้ • เป็นผู้สั่งซื้อสินค้า/วัตถุดิบ • เปิดระบบและควบคุมระบบ มีการกำหนดรหัสการเข้าใช้งานรวมทั้ง สิทธิ์ในการแก้ไขข้อมูล ซึ่งต้องระบุเหตุผลของการแก้ไขที่ชัดเจน ผู้จัดการสหกรณ์ตรวจสอบข้อมูล

ร้านค้าเซเว่น-อีเลฟเว่น	กาแฟ อเมซอน
บุคลากร นำรายได้ของร้านค้าเซเว่น-อีเลฟเว่น ส่งมอบ ผู้จัดการสหกรณ์ เพื่อนำฝากธนาคาร บัญชีบริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด ตามรายงานประจำวันจากระบบโปรแกรมของเซเว่น-อีเลฟเว่น โดยไม่บันทึกบัญชีของสหกรณ์ เนื่องจากกรรมสิทธิ์ในสินค้าเป็นของ บริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด สหกรณ์เป็นเพียงผู้บริหาร	บุคลากร นำรายได้ของกาแฟ อเมซอน ส่งมอบให้เจ้าหน้าที่การเงินของสหกรณ์ พร้อมรายงานการขาย โดยเจ้าหน้าที่การเงินจะออกใบเสร็จรับเงิน ต้นฉบับให้ผู้จัดการฯ สิ้นวัน เจ้าหน้าที่การเงินส่งสำเนา ใบเสร็จรับเงิน ฉบับที่ 1 แนบรายงานการขายให้เจ้าหน้าที่บัญชี

6. การวางแผนงานสอบบัญชี

นำข้อมูลที่ได้จากการศึกษา มาดำเนินการวางแผนการสอบบัญชี ดังนี้

- การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี
- แผนการสอบบัญชีโดยรวม
- แนวการสอบบัญชี

➤ การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี

เพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดขึ้นจากการทุจริต (Fraud) หรือข้อผิดพลาด (Errors) ทั้งในระดับงบการเงิน (Financial Statements Level) และในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ได้ให้การรับรองไว้ (Assertion Level) โดยการทำความเข้าใจสหกรณ์และสภาพแวดล้อมของสหกรณ์ รวมถึงการควบคุมภายในของสหกรณ์ ซึ่งเป็นพื้นฐานในการออกแบบวิธีการและการนำวิธีการไปปฏิบัติเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้

ความเสี่ยงในการสอบบัญชี หมายถึง ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมเมื่องบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเสี่ยงในการสอบบัญชีเป็นผลมาจากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง หมายถึง ความแตกต่างระหว่างจำนวนเงินการจัดประเภทรายการ การแสดงรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการในงบการเงินตามที่รายงานไว้กับจำนวนเงิน การจัดประเภทรายการ การแสดงรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการในงบการเงินตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดจากข้อผิดพลาดหรือการทุจริต

ขั้นตอนการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีสหกรณ์

1. การทำความเข้าใจสหกรณ์และสภาพแวดล้อมของสหกรณ์ ทำความเข้าใจสภาพแวดล้อมทางธุรกิจและศึกษาลักษณะของสหกรณ์โดยการศึกษา ทำความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายระเบียบ ข้อบังคับสหกรณ์ ตลอดจนมาตรฐานการบัญชีและปัจจัยภายนอกอื่นที่เกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจของสหกรณ์ เช่น ลักษณะการทำธุรกิจ สภาพเศรษฐกิจ ณ ปัจจุบัน หรือแนวโน้มในอนาคตอาจส่งผลต่อการดำเนินธุรกิจสหกรณ์หรือไม่ มีนโยบายรัฐบาลใดที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์
 2. ทำความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมภายในของสหกรณ์ ความเข้าใจการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีประเมินการออกแบบการควบคุมภายในของสหกรณ์ และพิจารณาว่าการควบคุมภายในดังกล่าวได้นำมาปฏิบัติหรือไม่โดยประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมการควบคุมของสหกรณ์
 3. ระบุปัจจัยเสี่ยง ผู้สอบบัญชีต้องระบุปัจจัยเสี่ยง โดยการนำผลจากการวิเคราะห์ธุรกรรมเชิงลึกของสหกรณ์มาใช้ในการระบุปัจจัยเสี่ยงของสหกรณ์ โดยระบุปัจจัยเสี่ยงของธุรกิจ ยอดคงเหลือตามงบการเงิน ประเภทรายการหรือการเปิดเผยรายการในงบการเงิน
 4. วิเคราะห์ปัจจัยเสี่ยง เมื่อผู้สอบบัญชีระบุปัจจัยเสี่ยง ผู้สอบบัญชีต้องทำการวิเคราะห์ปัจจัยเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีได้ระบุไว้ในแต่ละปัจจัย โดยการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง
- เมื่อผู้สอบบัญชีดำเนินการระบุปัจจัยเสี่ยง และวิเคราะห์ปัจจัยเสี่ยงแล้ว ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาระบบการควบคุมภายในที่สหกรณ์มีความสามารถควบคุมปัจจัยเสี่ยงที่มีให้ลดลงอย่างไร มีความเสี่ยงที่หลงเหลืออยู่ระดับไหน เพื่อนำไปจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวมต่อไป

✎ การจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม

ผู้สอบบัญชีจะต้องวางแผนการสอบบัญชีเพื่อให้สามารถรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ โดยคำนึงถึงระยะเวลาที่ต้องใช้ในการตรวจสอบและวิธีการตรวจสอบต่างๆ รวมถึงต้นทุนที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น การวางแผนการสอบบัญชีอย่างเหมาะสมจะช่วยให้การตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งจะช่วยให้มีการบริหารเวลาและทรัพยากรอย่างเพียงพอในการปฏิบัติงานสอบบัญชี รวมทั้งช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถพิจารณามุ่งเน้นไปยังบัญชีที่คาดว่าจะมีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ตลอดจนสามารถกำหนดวิธีการทดสอบการควบคุม (Test of Control) วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (Substantive test) และการใช้เทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์ (CAATs) ในการตรวจสอบบัญชีเพื่อหาข้อมูลที่แสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งรูปแบบและเนื้อหาของแผนการสอบบัญชีโดยรวมขึ้นอยู่กับขนาดของสหกรณ์ ความซับซ้อนในการดำเนินธุรกิจและทุนดำเนินงานของสหกรณ์

๒ แนวการสอบบัญชีด้านธุรกิจแฟรนไชส์

การจัดทำแนวการสอบบัญชีเป็นขั้นตอนสุดท้ายของการวางแผนงานสอบบัญชี โดยการวางแผนงานสอบบัญชีสหกรณ์ ประกอบด้วย 1) การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี 2) การจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวมและ 3) การจัดทำแนวการสอบบัญชี เมื่อผู้สอบบัญชีได้ประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีแล้วจะนำความเสี่ยงที่เหลืออยู่จากผลการประเมินความเสี่ยงดังกล่าวรวมทั้งข้อมูลในแผนการสอบบัญชีโดยรวมมาประกอบการพิจารณากำหนดวิธีการตรวจสอบ กำหนดประชากรและตัวอย่างในการตรวจสอบไว้ในแนวการสอบบัญชีให้เหมาะสมกับขอบเขตและระยะเวลาในการตรวจสอบเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีได้อย่างเพียงพอ และเหมาะสมในการสรุปผลการตรวจสอบตลอดจนการแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

7. การปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี

เมื่อผู้สอบบัญชีได้ทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบและประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี พร้อมกับวางแผนการสอบบัญชีแล้ว การปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีจะปฏิบัติตามแนวการสอบบัญชีที่กำหนดไว้ สำหรับการตรวจสอบธุรกิจแฟรนไชส์ที่เป็นการขายสินค้าและให้บริการผู้จัดทำได้ยกตัวอย่างในการปฏิบัติงานตรวจสอบในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบการขายสินค้าและให้บริการของคาเฟ่ อเมซอน และ ร้านค้าเซเว่น-อีเลฟเว่น โดยยกตัวอย่างการตรวจสอบเกี่ยวกับทดสอบการควบคุมและตรวจสอบเนื้อหาสาระ

8. การจัดทำกระดาดำทำการ

การปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เป็นบันทึกที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อสามารถแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีได้อย่างสมเหตุสมผลหรือที่เรียกว่า “กระดาดำทำการ” ซึ่งจะต้องแสดงได้ว่าผู้สอบบัญชีมีการวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ซึ่งได้ยกตัวอย่างการจัดทำกระดาดำทำการที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจแฟรนไชส์

9. รายงานการสอบบัญชี

หลังจากเสร็จสิ้นการตรวจสอบแล้วผู้สอบบัญชีต้องจัดทำรายงานสรุปผลการตรวจสอบเพื่อเสนอความเห็นหรือให้ข้อเสนอแนะโดยอาศัยข้อมูลหรือข้อเท็จจริงที่ได้จากการตรวจสอบ เพื่อสหกรณ์จะได้นำข้อมูลที่ได้จากรายงานผลการตรวจสอบบัญชีไปใช้ในการบริหารงาน สำหรับรายงานการสอบบัญชีซึ่งผู้สอบบัญชีต้องจัดทำแบ่งออกเป็น

1. รายงานผลการตรวจสอบบัญชีระหว่างปี
2. รายงานการสอบบัญชีประจำปี

ในผลงานได้กล่าวไว้เฉพาะรายงานการสอบบัญชีประจำปี