

แนวทางการจัดทำระบบบัญชีสหกรณ์ที่ทำธุรกรรมจำหน่ายสินค้าและบริการผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์
กรณีศึกษา สหกรณ์ผู้จำหน่ายสินค้าและบริการผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop
โดย เนตรทิพย์ เฮงคราวิทย์

ปัจจุบันมีการพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรมด้านการเงินและการบัญชีรวมถึงระบบซื้อขายพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ให้มีความทันสมัยและสามารถเพิ่มความสามารถในการแข่งขัน ทำให้สหกรณ์ต้องปรับตัวเพื่อให้ธุรกิจสามารถเติบโตได้อย่างเข้มแข็งและยั่งยืน โดยสหกรณ์มีการจำหน่ายสินค้าและบริการผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ในรูปแบบต่าง ๆ เช่น บัตรเกษตรสุขใจ (Chip card) จากการปรับเปลี่ยนการดำเนินธุรกรรมทางการเงินผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ หลักฐานที่ใช้ในการทำธุรกรรม เวลาดำเนินการ การบันทึกบัญชีมีความซับซ้อนมากขึ้น ประกอบกับสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ซึ่งให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินประจำปี สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป กำหนดหลักการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ โดยมีหลักการที่สำคัญ คือ กิจการต้องรับรู้รายได้เพื่อสะท้อนถึงการโอนการควบคุมสินค้าหรือบริการที่เกิดจากสัญญาให้ลูกค้าในจำนวนที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการนั้น ๆ ซึ่งสหกรณ์มีลักษณะการดำเนินธุรกิจด้านจำหน่ายสินค้าหลายรูปแบบ เช่น การขายสินค้าเงินสด การขายสินค้าเงินเชื่อ การขายสินค้าฝากขาย และการให้บริการจัดหาสินค้า เพื่อให้สหกรณ์มีระบบบัญชีเหมาะสมกับธุรกิจของสหกรณ์และสถานการณ์ปัจจุบัน จึงมีความจำเป็นที่จะต้องพัฒนาระบบบัญชี เพื่อยกระดับความเชื่อมั่นข้อมูลทางการเงิน บัญชี และการเงิน ดังนั้น ผู้จัดทำผลงานจึงได้ศึกษาและรวบรวมข้อมูลเพื่อจัดทำแนวทางการจัดทำระบบบัญชีสหกรณ์ที่ทำธุรกรรมจำหน่ายสินค้าและบริการผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ กรณีศึกษา สหกรณ์ผู้จำหน่ายสินค้าและบริการผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้สหกรณ์การเกษตรที่ขึ้นทะเบียนเป็นผู้จำหน่ายสินค้าและบริการผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop ใช้เป็นแนวทางในการจัดทำบัญชีได้ตามมาตรฐานการบัญชีและเป็นไปตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

สรุปผลการศึกษา

จากการศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูล แนวคิด ทฤษฎี มาตรฐานการบัญชี และเอกสารทางวิชาการเกี่ยวกับระบบบัญชีกิจการขายสินค้าและบริการผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ ระบบสารสนเทศทางการเงิน รวมทั้งการรวบรวมข้อมูลการศึกษากระบวนการจำหน่ายสินค้าและบริการผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop และเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีจำหน่ายสินค้าและบริการผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop ของสหกรณ์การเกษตรที่ขึ้นทะเบียนเป็นผู้จำหน่ายสินค้าและบริการผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop ในพื้นที่จังหวัดนครปฐม จังหวัดราชบุรี และจังหวัดเพชรบุรี เพื่อนำมาวิเคราะห์ข้อมูลประกอบการจัดทำแนวทางการจัดทำระบบบัญชีสหกรณ์ที่ทำธุรกรรมจำหน่ายสินค้าและบริการผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop ให้เหมาะสมสามารถนำไปปฏิบัติได้ โดยมีเนื้อหาประกอบด้วย

1. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop
2. ลักษณะการดำเนินธุรกิจและกระบวนการจำหน่ายสินค้าและบริการผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop
3. แนวทางการจัดทำระบบบัญชีขายสินค้าและบริการผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop

1. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop

แอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop ได้พัฒนาโดยธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร (ธ.ก.ส.) สำหรับร้านค้าของสหกรณ์การเกษตร ร้านจำหน่ายปัจจัยการผลิตขึ้นทะเบียนไว้กับโครงการบัตรสินเชื่อเกษตรกรของ ธ.ก.ส. ร้านจำหน่ายปัจจัยการผลิตคุณภาพประจักษ์ และร้าน Q - Shop เพื่อรับชำระค่าปัจจัยการผลิตผ่านบัตรเกษตรกรสุขใจ แทนการใช้เงินสด การขายสินค้าและบริการผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop ของสหกรณ์การเกษตร ที่ประสงค์ขึ้นทะเบียนเป็นผู้จำหน่ายสินค้าหรือบริการผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop ต้องดำเนินการตามขั้นตอนดังนี้

1.1 การขอขึ้นทะเบียนร้านค้า ยื่นความประสงค์ขอขึ้นทะเบียนได้ที่ ธ.ก.ส. สาขา ในพื้นที่ที่ร้านค้าตั้งอยู่ โดยเตรียมเอกสารประกอบการขึ้นทะเบียนตามประเภทของผู้จำหน่ายสินค้าหรือบริการ

1.2 การลงทะเบียนเพื่อใช้งานแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop ติดตั้งแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop บนโทรศัพท์เคลื่อนที่ตามหมายเลขโทรศัพท์ที่ขอขึ้นทะเบียน และลงทะเบียนร้านค้าเพื่อเปิดใช้งานแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop ตามรหัสร้านค้า (MID) ที่ได้รับการอนุมัติจากธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์

1.3 การใช้งานแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop เมื่อเข้าใช้งานแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop ต้องใส่รหัสผ่านร้านค้า ก่อนทำการขายให้ตรวจสอบวงเงินในบัตร โดยการสแกน QR Code จากหน้าบัตรเกษตรกรสุขใจของลูกค้า เพื่อให้ทราบยอดเงินคงเหลือที่สามารถซื้อปัจจัยการผลิตได้ การขายสินค้า ทำรายการขายสินค้า ทำรายการชำระเงินโดยการสแกน QR Code จากบัตรเกษตรกรสุขใจของลูกค้า ระบบจะส่ง OTP ไปที่โทรศัพท์เคลื่อนที่ของลูกค้า ให้ลูกค้ากรอกรหัส OTP ในแอปพลิเคชันเพื่อเป็นการยืนยันการชำระเงิน การส่งสรุยอดขายสิ้นวัน (Settlement) ร้านค้าต้องดำเนินการสรุปยอดการขายผ่านแอปพลิเคชัน ก่อน 20.00 น. ของทุกวัน

2. ลักษณะการดำเนินธุรกิจจำหน่ายสินค้าและบริการผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop ของสหกรณ์การเกษตร

การดำเนินธุรกิจจำหน่ายสินค้าและบริการผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop ของสหกรณ์การเกษตรที่ขึ้นทะเบียนเป็นผู้จำหน่ายสินค้าและบริการผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop มีลักษณะการดำเนินธุรกิจ 3 แบบ ดังนี้

2.1 การจำหน่ายสินค้า ณ จุดจำหน่ายร้านค้าของสหกรณ์การเกษตร

ลักษณะการดำเนินธุรกิจเป็นการขายสินค้า สหกรณ์เป็นผู้รับผิดชอบในการดำเนินการควบคุมสินค้า (สินค้าเป็นของสหกรณ์) กำหนดราคาขายสินค้า รับคำสั่งซื้อ การส่งมอบสินค้าและการรับชำระค่าสินค้า ซึ่งผู้ซื้อสินค้าจะชำระค่าสินค้าผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop ของสหกรณ์

2.2 การจำหน่ายสินค้าผ่านร้านค้าสมาชิกสหกรณ์ที่ขอขึ้นทะเบียนเป็นตัวแทนในการกระจายสินค้าของสหกรณ์การเกษตร (ร้านค้าตัวแทน)

ลักษณะการดำเนินธุรกิจเป็นการฝากขายสินค้า สหกรณ์การเกษตรจำหน่ายสินค้าผ่านร้านค้าตัวแทนในการกระจายสินค้าของสหกรณ์ ได้แก่ ร้านค้าในตำบล หรือหมู่บ้านซึ่งเป็นของสมาชิกสหกรณ์ และอยู่ในเขตท้องที่ดำเนินงานของสหกรณ์ การดำเนินธุรกิจลักษณะนี้ สหกรณ์การเกษตร เรียกว่า “ผู้ฝากขาย” และร้านค้าตัวแทน เรียกว่า “ผู้รับฝากขาย”

2.3 การจำหน่ายสินค้าผ่านร้านค้าที่ขึ้นทะเบียนเป็นผู้จำหน่ายสินค้า (ร้านค้าย่อย)

ลักษณะการดำเนินธุรกิจเป็นการให้บริการจัดหาสินค้าให้สมาชิก โดยสหกรณ์รับขึ้นทะเบียนร้านค้าเป็นผู้จำหน่ายสินค้า เรียกว่า “ร้านค้าย่อย” และขึ้นทะเบียนขอใช้แอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop ในนามสหกรณ์การเกษตรให้ร้านค้าย่อยดังกล่าว สหกรณ์การเกษตรไม่ได้ควบคุมสินค้า (สินค้าเป็นของร้านค้า) และไม่ได้เป็นผู้กำหนดราคาขายสินค้า สหกรณ์การเกษตรจะได้รับค่าตอบแทนตามที่ตกลงกับร้านค้า เมื่อสมาชิกสหกรณ์การเกษตรไปซื้อสินค้าที่ร้านค้าย่อย

3. แนวทางการจัดทำระบบบัญชีขายสินค้าและบริการผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop

3.1 แนวทางการจัดทำระบบบัญชีให้สอดคล้องกับรูปแบบการดำเนินธุรกิจ ดังนี้

3.1.1 การขายสินค้า ณ จุดจำหน่ายร้านค้าของสหกรณ์ เป็นการปฏิบัติงานลักษณะเดียวกับการขายสินค้าที่รับชำระด้วยบัตรเครดิต กระบวนการปฏิบัติงานจึงเป็นกระบวนการปฏิบัติงานในวงจรรายได้สำหรับการขายสด

3.1.2 การขายสินค้าผ่านร้านค้าที่ขอขึ้นทะเบียนเป็นตัวแทนกระจายสินค้าของสหกรณ์ (ร้านค้าตัวแทน) เป็นการปฏิบัติงานลักษณะเดียวกับการขายฝากสินค้า โดยจะบันทึกขายสินค้าเมื่อได้รับรายงานการขายและหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย เนื่องจากสหกรณ์ใช้โปรแกรมระบบสินค้าบันทึกทะเบียนคุมสินค้าโดยคุมสินค้าแยกตามคลังของผู้รับฝากขาย และโปรแกรมระบบสินค้าไม่มีรายการให้บันทึกขายสินค้าฝากขาย เพื่อให้สหกรณ์สามารถเปรียบเทียบยอดขายในโปรแกรมระบบสินค้ากับระบบบัญชีแยกประเภทได้ ผู้จัดทำผลงานพิจารณาแล้วเห็นว่า ควรใช้วิธีการบันทึกบัญชีแบบขายสินค้าฝากขาย แสดงรวมกับการขายตามปกติ

3.1.3 การขายสินค้าผ่านร้านค้าที่ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้จำหน่ายสินค้า (ร้านค้าย่อย) ลักษณะการดำเนินธุรกิจเป็นการให้บริการจัดหาสินค้าให้สมาชิก ดังนั้น เงินที่ชำระค่าสินค้าผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop ที่โอนเข้าบัญชีสหกรณ์ จึงบันทึกบัญชีเป็นภาระหนี้สิน และบันทึกลดยอดภาระหนี้สินเมื่อร้านค้าส่งใบแจ้งหนี้เรียกเก็บเงิน พร้อมบันทึกรายได้ค่าตอบแทนที่สหกรณ์พึงได้รับตามข้อตกลง

3.2 การจัดทำแนวทางการจัดทำระบบบัญชีขายสินค้าและบริการผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop ประกอบด้วยเนื้อหา ดังนี้

3.2.1 เอกสารประกอบการบันทึกบัญชี หมายถึง เอกสารที่ใช้เป็นหลักฐานบันทึกข้อเท็จจริงตามลักษณะของรายการเงินที่เกิดขึ้น เพื่อแสดงว่ารายการเงินนั้นได้เกิดขึ้นจริงตามประเภทและจำนวนเงินที่ปรากฏในเอกสารนั้น แบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ เอกสารภายใน เป็นแบบฟอร์มเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีที่สหกรณ์จัดทำขึ้นเพื่อบันทึกรายการเงินต่าง ๆ ภายในกิจการและเก็บไว้เป็นหลักฐาน เช่น ใบเบิกสินค้าออกจากคลัง/ใบส่งของ ใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษี ใบสำคัญจ่าย ใบเบิกเงิน รายงานการรับเงินผ่านบัตรฯ ประจำวัน รายงานสรุปยอดขายสินค้าประจำวัน รายงานแสดงยอดการหักค่าธรรมเนียม (รายวัน) ใบโอนบัญชี เป็นต้น เอกสารภายนอก เป็นแบบฟอร์มเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีที่สหกรณ์ได้รับจากบุคคลภายนอก เช่น ใบแจ้งหนี้จากร้านค้าย่อย ใบเสร็จรับเงินบุคคลภายนอก เป็นต้น

3.2.2 สมุดบัญชี แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ สมุดบันทึกรายการขึ้นต้น ใช้สำหรับบันทึกรายการเงินจากเอกสารประกอบ การบันทึกบัญชีต่าง ๆ โดยเรียงตามลำดับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นก่อนที่จะผ่านรายการไปบันทึกในสมุดบันทึกรายการขึ้นปลาย ได้แก่ สมุดเงินสด สมุดเงินฝากธนาคาร สมุดขายสินค้า

และรายงานภาษีขาย สมุดรายวันทั่วไป สมุดบันทึกรายการขึ้นปลาย ใช้สำหรับบันทึกรายการเงินแยกตามลักษณะของรายการที่เกิดขึ้นแต่ละประเภทจากสมุดบันทึกการขึ้นต้นเพื่อรวบรวมรายการเงินแต่ละประเภทที่มีลักษณะอย่างเดียวกันเข้าไว้เป็นหมวดหมู่ ได้แก่ สมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป บัญชีย่อยเจ้าหนี้อื่น (เงินรับล่วงหน้าร้านค้าย่อย) ทะเบียนคุมสินค้า ทะเบียนคุมค่าตอบแทน เป็นต้น

3.2.3 ผังบัญชี ผังบัญชีของระบบบัญชีขายสินค้าและบริการผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส.

A - Shop เป็นการแสดงชื่อบัญชีโดยแยกเป็นหมวดหมู่และจัดประเภทรายการตามงบแสดงฐานะการเงินและงบกำไร (ขาดทุน) เรียงตามลำดับรายการตั้งแต่สินทรัพย์ หนี้สิน ทุน รายได้และค่าใช้จ่าย ซึ่งจะช่วยอำนวยความสะดวกในการจัดทำงบการเงินและรายงานต่าง ๆ ทั้งนี้ ตัวอย่างชื่อบัญชีแยกประเภททั่วไปที่เกี่ยวกับการขายสินค้าและให้บริการผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop เป็นไปในลักษณะเดียวกับสภกรณ์ประเภทการเกษตร โดยแสดงเพิ่มเติมจากคู่มือระบบบัญชีสภกรณ์การเกษตร ดังนี้

ตัวอย่างผังบัญชี

รหัสบัญชี	ชื่อบัญชี
หมวดที่ 1	สินทรัพย์
1-100-00	สินทรัพย์หมุนเวียน
1-111-00	ลูกหนี้ ธ.ก.ส. รอโอนค่าสินค้า
1-126-00	รายได้ค่าบริการร้านค้าย่อยค้างรับ
ฯลฯ	
หมวดที่ 2	หนี้สิน
2-100-00	หนี้สินหมุนเวียน
2-114-00	ค่าตอบแทนร้านค้าตัวแทนค้างจ่าย
2-115-00	ค่าธรรมเนียมบัตรเกษตรกรสุขใจค้างจ่าย
2-116-00	เงินรับล่วงหน้า - ร้านค้าย่อย
2-117-00	ภาษีขาย
ฯลฯ	
หมวดที่ 4	รายได้
4-200-00	รายได้จากธุรกิจจัดหาสินค้ามาจำหน่าย
4-201-00	ขายปุ๋ย
4-202-00	ขายเครื่องจักรกลการเกษตรและอุปกรณ์
4-203-00	ขายเคมีการเกษตร
4-204-00	ขายน้ำมันเชื้อเพลิง
4-205-00	ขายน้ำมันหล่อลื่น
4-206-00	ขายสินค้าทั่วไป

รหัสบัญชี	ชื่อบัญชี
หมวดที่ 4	รายได้ (ต่อ)
4-600-00	รายได้เฉพาะธุรกิจจัดหาสินค้ามาจำหน่าย
4-600-01	รายได้ค่าบริการร้านค้าย่อย
4-600-02	รายได้ค่าบริการรถหนัการค้า
4-600-03	สินค้าขาดบัญชีได้รับชดใช้
4-600-04	หนี้สูญรับคืนรถหนัการค้า
	ฯลฯ
หมวดที่ 5	ต้นทุนและค่าใช้จ่าย
	ต้นทุนขาย/บริการ
5-103-00	ซื้อปุ๋ย
5-104-00	ซื้อเครื่องจักรกลการเกษตรและอุปกรณ์
5-105-00	ซื้อเคมีการเกษตร
5-106-00	ซื้ออาหารสัตว์
5-107-00	ซื้อน้ำมันเชื้อเพลิง
5-108-00	ซื้อน้ำมันหล่อลื่น
5-109-00	ซื้อสินค้าทั่วไป
5-111-00	ค่าใช้จ่ายในการซื้อ
	ค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจจัดหาสินค้ามาจำหน่าย
5-401-13	ค่าตอบแทนร้านค้าตัวแทน
5-401-14	ค่าธรรมเนียมบัตรเกษตรกรสุขใจ
	ฯลฯ

3.2.4 วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการจำหน่ายสินค้าและให้บริการผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส.

A - Shop

การจำหน่ายสินค้าและบริการผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop มีขั้นตอนการดำเนินการตั้งแต่การรับเงินและส่งมอบสินค้าให้แก่ลูกค้า การจัดทำรายงานการขาย รับเงิน และบันทึกบัญชี การรับเงินโอนเข้าบัญชีเงินฝากธนาคาร และจ่ายค่าธรรมเนียมธนาคาร การจ่ายค่าตอบแทนการขายให้ร้านค้าตัวแทน การจ่ายชำระค่าสินค้าให้ร้านค้าย่อย และการรับรายได้ค่าบริการ ดังนั้น วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการจำหน่ายสินค้าและบริการผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop กล่าวถึงรายละเอียด ดังต่อไปนี้

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

กิจกรรม	เอกสารประกอบ การบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
2. รับเงินโอนเข้าบัญชี เงินฝากธนาคาร	1. รายงานสรุยอดขายสินค้า ประจำวัน (รายงานแสดงการหัก เงินค่าธรรมเนียมร้านค้ารายวัน) 2. สำเนาสมุดคู่ฝากธนาคาร 3. ใบโอนบัญชี	1. สมุดเงินฝากธนาคาร 2. การบันทึกบัญชี เดบิต เงินฝากธนาคาร..... xx เครดิต ลูกหนี้ ธ.ก.ส. รอโอนค่าสินค้า xx
3. ค่าธรรมเนียมบัตร เกษตรกรสุขใจ	1. รายงานสรุยอดขายสินค้า ประจำวัน (รายงานแสดงการหัก เงินค่าธรรมเนียมร้านค้ารายวัน) 2. สำเนาสมุดคู่ฝากธนาคาร 3. ใบโอนบัญชี	1. สมุดเงินฝากธนาคาร 2. การบันทึกบัญชี เดบิต ค่าธรรมเนียมบัตรเกษตรกรสุขใจ xx เครดิต เงินฝากธนาคาร xx

(2.2) ขายสินค้าฝากขาย

กิจกรรม	เอกสารประกอบ การบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
1. รับเงินขายสินค้าฝากขาย	1. ใบเบิกสินค้าออกจากคลัง 2. รายงานสรุยอดขายสินค้า ประจำวัน (รายงานแสดงการ หักเงินค่าธรรมเนียมร้านค้า รายวัน) 3. รายงานสรุปการขาย ประจำวัน(ขายสด) 4. ใบโอนบัญชี	1. สมุดขาย 2. ทะเบียนคุมสินค้า (คลังร้านค้าตัวแทน) 3. รายงานภาษีขาย 4. สมุดรายวันทั่วไป 5. การบันทึกบัญชี เดบิต ลูกหนี้ ธ.ก.ส. รอโอนค่าสินค้า xx เครดิต ขายสินค้า (ระบุประเภท) xx ภาษีขาย (ถ้ามี) xx
2. รับเงินโอนเข้าบัญชีเงิน ฝากธนาคาร	1. รายงานสรุยอดขายสินค้า ประจำวัน (รายงานแสดงการ หักเงินค่าธรรมเนียมร้านค้า รายวัน) 2. สำเนาสมุดคู่ฝากธนาคาร 3. ใบโอนบัญชี	1. สมุดเงินฝากธนาคาร 2. การบันทึกบัญชี เดบิต เงินฝากธนาคาร..... xx เครดิต ลูกหนี้ ธ.ก.ส. รอโอนค่าสินค้า xx

กิจกรรม	เอกสารประกอบ การบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
3. ค่าธรรมเนียมบัตรเกษตรกร สุขใจ	1. รายงานสรุยอดขายสินค้า ประจำวัน (รายงานแสดงการ หักเงินค่าธรรมเนียมร้านค้า รายวัน) 2. สำเนาสมุดคู่ฝากธนาคาร 3. ใบโอนบัญชี	1. สมุดเงินฝากธนาคาร 2. การบันทึกบัญชี เดบิต ค่าธรรมเนียมบัตรเกษตรกรสุขใจ xx เครดิต เงินฝากธนาคาร..... xx
4.จ่ายค่าตอบแทนให้ร้านค้า ตัวแทน	1. รายงานสรุปค่าตอบแทน 2. ใบเบิกเงิน 3. ใบสำคัญจ่าย	1. ทะเบียนจ่ายค่าตอบแทน 2. สมุดเงินสด/เงินฝากธนาคาร 3. การบันทึกบัญชี เดบิต ค่าตอบแทนร้านค้าตัวแทน xx เครดิต เงินสด/เงินฝากธนาคาร xx

(2.3) การให้บริการ

กิจกรรม	เอกสารประกอบ การบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
1. รับเงินโอนเข้าบัญชีเงิน ฝากธนาคาร	1. รายงานสรุยอดขายสินค้า ประจำวัน (รายงานแสดงการ หักเงินค่าธรรมเนียมร้านค้า รายวัน) 2. สำเนาสมุดคู่ฝากธนาคาร 3. ใบโอนบัญชี	1. สมุดเงินฝากธนาคาร 2. บัญชีย่อยเจ้าหนี้อื่น (เงินรับล่วงหน้า ร้านค้าย่อย) 3. การบันทึกบัญชี เดบิต เงินฝากธนาคาร..... xx เครดิต เงินรับล่วงหน้าร้านค้าย่อย xx
2. ค่าธรรมเนียมบัตรเกษตรกร สุขใจ	1. รายงานสรุยอดขายสินค้า ประจำวัน (รายงานแสดงการ หักเงินค่าธรรมเนียมร้านค้า รายวัน) 2. สำเนาสมุดคู่ฝากธนาคาร 3. ใบโอนบัญชี	1. สมุดเงินฝากธนาคาร 2. การบันทึกบัญชี เดบิต ค่าธรรมเนียมบัตรเกษตรกรสุขใจ xx เครดิต เงินฝากธนาคาร..... xx

กิจกรรม	เอกสารประกอบ การบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
3. จ่ายคืนเงินรับล่วงหน้า ร้านค้าย่อย	1. ใบแจ้งหนี้ร้านค้าย่อย/สำเนา หลักฐานการทำรายการขาย (e - slip) 2. ใบเบิกเงิน (กรณีจ่ายเงินสด)/ หลักฐานการโอนเงิน (กรณีโอนเงินฝากธนาคาร) 3. ใบสำคัญจ่าย	1. บัญชีย่อยเจ้าหนี้อื่น (เงินรับล่วงหน้า ร้านค้าย่อย) 2. สมุดเงินสด/เงินฝากธนาคาร 3. การบันทึกบัญชี เดบิต เงินรับล่วงหน้าร้านค้าย่อย xx เครดิต เงินสด/เงินฝากธนาคาร xx
4. รับรายได้ค่าบริการ	1. ใบเสร็จรับเงิน 2. ใบโอนบัญชี	1. บัญชีย่อยเจ้าหนี้อื่น (เงินรับล่วงหน้า ร้านค้าย่อย) 2. สมุดรายวันทั่วไป 3. รายงานภาษีขาย 4. การบันทึกบัญชี เดบิต เงินรับล่วงหน้าร้านค้าย่อย xx เครดิต รายได้ค่าบริการร้านค้าย่อย xx ภาษีขาย xx

(2.4) วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี

กิจกรรม	เอกสารประกอบ การบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
1. ปรับปรุงค่าธรรมเนียมเงิน ฝากธนาคารค้างจ่าย	1. รายงานสรุปยอดขายสินค้า ประจำวัน (รายงานแสดงการ หักเงินค่าธรรมเนียมร้านค้า รายวัน) 2. ใบโอนบัญชี	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. การบันทึกบัญชี เดบิต ค่าธรรมเนียมบัตรเกษตรกรสุขใจ xx เครดิต ค่าธรรมเนียมบัตรเกษตรกร สุขใจค้างจ่าย xx
2. ปรับปรุงค่าตอบแทน ตัวแทนค้างจ่าย	1. ใบโอนบัญชี 2. รายงานสรุปค่าตอบแทน ณ วันสิ้นปีทางบัญชี	1. ทะเบียนจ่ายค่าตอบแทน 2. สมุดรายวันทั่วไป 3. การบันทึกบัญชี เดบิต ค่าตอบแทนร้านค้าตัวแทน xx เครดิต ค่าตอบแทนร้านค้าตัวแทน ค้างจ่าย xx

กิจกรรม	เอกสารประกอบ การบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
3. รายได้ค่าบริการค้างรับ	1. ใบโอนบัญชี 2. รายงานสรุปยอดขายสินค้าประจำวัน (รายงานแสดงการหักเงินค่าธรรมเนียมร้านค้ารายวัน) 3. ใบแจ้งหนี้ร้านค้าย่อย/สำเนาหลักฐานการทำรายการขาย (e - slip)	1. บัญชีย่อยเจ้าหนี้อื่น (เงินรับล่วงหน้าร้านค้าย่อย) 2. สมุดรายวันทั่วไป 3. รายงานภาษีขาย 4. การบันทึกบัญชี เดบิต รายได้ค่าบริการร้านค้าย่อยค้างรับ xx เครดิต รายได้ค่าบริการร้านค้าย่อย xx ภาษีขาย xx

(3) การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

สหกรณ์ที่ขายสินค้าและให้บริการผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop ต้องแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินให้เป็นไปตามรูปแบบและรายการที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ซึ่งได้แสดงตัวอย่างการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของสหกรณ์บางส่วนเฉพาะที่เพิ่มเติมจากคู่มือการจัดทำงบการเงินสหกรณ์ประเภทการเกษตร ร้านค้า บริการ และเครดิตยูเนียน ดังนี้

- (3.1) งบแสดงฐานะการเงิน
- (3.2) รายละเอียดกำไร (ขาดทุน) เฉพาะธุรกิจจัดหาสินค้ามาจำหน่าย
- (3.3) งบต้นทุนขาย/บริการ
- (3.4) หมายเหตุประกอบงบการเงิน

(3.1) งบแสดงฐานะการเงิน

สหกรณ์.....จำกัด		
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)		
ณ วันที่.....		
		ปี 25xx
	หมายเหตุ	บาท
สินทรัพย์		
สินทรัพย์หมุนเวียน		
ลูกหนี้ - สุทธิ	6	xxx
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	8	xxx
หนี้สินและทุนของสหกรณ์		
หนี้สินหมุนเวียน		
หนี้สินหมุนเวียนอื่น	16	xxx

(3.2) รายละเอียดกำไร (ขาดทุน) เฉพาะธุรกิจจัดหาสินค้ามาจำหน่าย

	ปี 25xx	
	บาท	%
ขายสินค้าประเภทการเกษตร		
ขายปุย	xxx	xx
ขายเครื่องจักรกลการเกษตรและอุปกรณ์	xxx	xx
ขายเคมีการเกษตร	xxx	xx
ขายอาหารสัตว์	xxx	xx
รวม	xxx	xx
หัก ต้นทุนขาย	xxx	xx
กำไร (ขาดทุน) ขั้นต้น	xxx	xx
ขายสินค้าอื่น ๆ		
ขายสินค้าทั่วไป	xxx	xx
หัก ต้นทุนขาย	xxx	xx
กำไร (ขาดทุน) ขั้นต้น	xxx	xx
ขายสินค้าทั้งสิ้น	xxx	xx
หัก รวมต้นทุนขาย	xxx	xx
กำไร (ขาดทุน) ขั้นต้น	xxx	xx
บวก รายได้เฉพาะธุรกิจ		
- รายได้ค่าบริการร้านค้าย่อย	xxx	xx
-	xxx	xx
-	xxx	xx
รวมรายได้เฉพาะธุรกิจ	xxx	xx
หัก ค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจ		
- ค่าตอบแทนร้านค้าตัวแทน	xxx	xx
- ค่าธรรมเนียมบัตรเกษตรกรสุขใจ	xxx	xx
-	xxx	xx
-	xxx	xx
รวมค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจ	xxx	xx
กำไร (ขาดทุน) เฉพาะธุรกิจ	xxx	xx

(3.3) งบต้นทุนขาย/บริการ

สหกรณ์.....จำกัด		
งบต้นทุนขาย/บริการ (บางส่วน)		
ณ วันที่.....		
	ปี 25xx	
	บาท	%
ธุรกิจจัดหาสินค้ามาจำหน่าย		
ประเภทการเกษตร		
สินค้าคงเหลือต้นปี	xxx	xx
บวก ซื้อปุ๋ย	xxx	xx
ซื้อเครื่องจักรกลการเกษตรและอุปกรณ์	xxx	xx
ซื้อเคมีเกษตร	xxx	xx
ซื้ออาหารสัตว์	xxx	xx
.....	xxx	xx
ค่าใช้จ่ายในการซื้อ	xxx	xx
รวม	xxx	xx
หัก สินค้าเสื่อมสภาพเสียหายตัดบัญชี	xxx	xx
หัก สินค้าคงเหลือสิ้นปี		
- สภาพปกติ	xxx	xx
- สภาพเสื่อมชำรุด	xxx	xx
ต้นทุนขาย	xxx	xx
ประเภทสินค้าอื่น ๆ		
สินค้าทั่วไป		
สินค้าคงเหลือต้นปี	xxx	xx
บวก ซื้อสินค้าทั่วไป	xxx	xx
ค่าใช้จ่ายในการซื้อ	xxx	xx
รวม	xxx	xx
หัก สินค้าเสื่อมสภาพเสียหายตัดบัญชี	xxx	xx
หัก สินค้าคงเหลือสิ้นปี		
- สภาพปกติ	xxx	xx
- สภาพเสื่อมชำรุด	xxx	xx
ต้นทุนขาย	xxx	xx
รวมต้นทุนขาย/บริการ	xxx	xx

(3.4) หมายเหตุประกอบงบการเงิน

สหกรณ์.....จำกัด

หมายเหตุประกอบงบการเงิน (บางส่วน)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่.....

1. สรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

- สหกรณ์รับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อลูกค้ามีอำนาจควบคุมในสินค้าหรือบริการด้วยจำนวนเงินที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่สหกรณ์คาดว่าจะมีสิทธิได้รับซึ่งไม่รวมจำนวนเงินที่เก็บแทนบุคคลที่สามภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือภาษีขายอื่น ๆ และแสดงสุทธิจากส่วนลดการค้า และส่วนลดตามปริมาณ
- รายได้จากการขายสด รับรู้เมื่อลูกค้ามีอำนาจควบคุมในสินค้า ซึ่งโดยทั่วไปเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้า
- รายได้จากการขายสินค้าฝากขาย รับรู้เมื่อผู้รับฝากขายได้ส่งมอบสินค้าให้ลูกค้าแล้ว และผู้รับฝากขายได้ส่งรายงานการขายและหลักฐานการส่งเงินให้ผู้ฝากขาย
- รายได้จากการให้บริการรับรู้ตลอดช่วงเวลาหนึ่งเมื่อได้ให้บริการ

6. ลูกหนี้ - สุทธิ ประกอบด้วย

	ปี 25xx	
	บาท	
	ระยะสั้น	ระยะยาว
ลูกหนี้การค้า	xxx	xxx
ลูกหนี้บริการ	xxx	xxx
ลูกหนี้ ธ.ก.ส. รอโอนค่าสินค้า	xxx	xxx
.....	xxx	xxx
รวมลูกหนี้	xxx	xxx
หัก ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	xxx	xxx
ลูกหนี้สุทธิ	xxx	xxx

ณ วันที่.....ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญแยกเป็น.....

.....

ลูกหนี้ ธ.ก.ส. รอโอนค่าสินค้า จำนวน.....บาท เป็นการรับชำระค่าสินค้าผ่านบัตรเกษตรกรสุขใจ ซึ่งสหกรณ์ได้รับเงินโอนจากธนาคารวันที่.....

9. สิ้นทรัพย์หมุนเวียนอื่น ประกอบด้วย

	ปี 25xx
	<u>บาท</u>
.....	xxx
.....	xxx
.....	xxx
รายได้ค่าบริการค้างรับ	<u>xxx</u>
รวม	<u>xxx</u>

รายได้ค่าบริการค้างรับ จำนวน.....บาท เป็นรายได้ค่าบริการค้างรับจากร้านค้าย่อยที่รับชำระผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop ที่สหกรณ์ขึ้นทะเบียนให้

16. หนี้สินหมุนเวียนอื่น ประกอบด้วย

	ปี 25xx
	<u>บาท</u>
.....	xxx
.....	xxx
เงินรับล่วงหน้าร้านค้าย่อย	xxx
ค่าตอบแทนร้านค้าตัวแทนค้างจ่าย	<u>xxx</u>
รวม	<u>xxx</u>

เงินรับล่วงหน้าร้านค้าย่อย จำนวน.....บาท เป็นเงินค่าสินค้าของร้านค้าย่อยที่รับชำระผ่านแอปพลิเคชัน ธ.ก.ส. A - Shop ที่ขึ้นทะเบียนโดยสหกรณ์

แนวทางการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนการผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคตันน้ำ)
กรณีศึกษา สหกรณ์เครือข่ายโคเนื้อ จำกัด
โดย เนตรทิพย์ เฮงคราวิทย์

ตามนโยบายรัฐบาลกำหนดให้กระทรวงเกษตรและสหกรณ์ ส่งเสริมการทำปศุสัตว์เพื่อให้เกษตรกรมีรายได้เพิ่มขึ้น ทั้งในด้านการตลาด วิจัย การพัฒนาพันธุ์สัตว์เศรษฐกิจ และสัตว์พื้นบ้าน อาทิ โคเนื้อแพะ และแกะ เพื่อสร้างมูลค่าเพิ่ม ตลอดจนพัฒนามาตรฐานการผลิตและคุณภาพของผลิตภัณฑ์ให้เป็นที่ยอมรับในระดับสากลและสอดคล้องกับความต้องการของผู้บริโภคทั้งภายในประเทศและต่างประเทศ เพื่อขับเคลื่อนนโยบายและยุทธศาสตร์ด้านการเกษตรและสหกรณ์บรรลุเป้าหมาย กระทรวงเกษตรและสหกรณ์จึงดำเนินการโครงการ “โคบาลบูรพา” ซึ่งเป็นโครงการส่งเสริมการเกษตรรูปแบบแปลงใหญ่ และโครงการโคขุนสร้างรายได้ ผลการขับเคลื่อนโครงการดังกล่าว องค์กรเกษตรกร ได้แก่ สหกรณ์ภาคการเกษตร กลุ่มเกษตรกร และวิสาหกิจชุมชนให้ความสนใจ และดำเนินธุรกิจการผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคตันน้ำ) ดังนั้น ผู้จัดทำผลงานจึงได้ศึกษาและรวบรวมข้อมูลเพื่อจัดทำแนวทางการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนการผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคตันน้ำ) กรณีศึกษา สหกรณ์เครือข่ายโคเนื้อ จำกัด โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ใช้เป็นแนวทางในการจัดทำบัญชีให้เหมาะสมกับลักษณะการดำเนินธุรกิจ รวมทั้งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

สรุปผลการศึกษา

จากการศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูล แนวคิด ทฤษฎี มาตรฐานการบัญชีและเอกสารทางวิชาการเกี่ยวกับระบบบัญชีต้นทุนการผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคตันน้ำ) และเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี รวมทั้งการรวบรวมข้อมูลการศึกษากระบวนการผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคตันน้ำ) ของสหกรณ์ในพื้นที่จังหวัดนครปฐม เพื่อนำมาวิเคราะห์ข้อมูลประกอบการจัดทำแนวทางการจัดทำบัญชีต้นทุนการผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคตันน้ำ) กรณีศึกษา สหกรณ์เครือข่ายโคเนื้อ จำกัด ให้เหมาะสม สามารถนำไปปฏิบัติได้ โดยมีเนื้อหาประกอบด้วย

1. ลักษณะทั่วไปของสหกรณ์ผู้ผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคตันน้ำ)
2. กระบวนการผลิตและโครงสร้างต้นทุนผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคตันน้ำ)
3. แนวทางการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนการผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคตันน้ำ)

1. ลักษณะทั่วไปของสหกรณ์ผู้ผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคตันน้ำ)

สหกรณ์ผู้ผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคตันน้ำ) เป็นสหกรณ์ประเภทการเกษตร โดยจัดตั้งขึ้นเพื่อส่งเสริมผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจและสังคมของบรรดาสมาชิก โดยวิธีช่วยเหลือซึ่งกันและกัน ส่งเสริมการปรับปรุงการเลี้ยงโคเนื้อเชื่อมโยงแบบเครือข่าย ประกอบด้วย โคตันน้ำ (การเลี้ยงแม่โคผลิตลูก) โคกลางน้ำ (การเลี้ยงโคก่อนขุน) โคปลายน้ำ (การเลี้ยงโคขุน) ซึ่งสหกรณ์ผู้ผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคตันน้ำ) มีวัตถุประสงค์หลัก คือการเลี้ยงโคแม่พันธุ์เพื่อผลิตลูกโคเนื้อ ให้ถูกต้องตามหลักการวิธีการในการผลิตเนื้อที่มีคุณภาพ และการแปรรูปเป็นผลิตภัณฑ์เนื้อต่าง ๆ เพื่อจำหน่าย ส่งเสริมการปรับปรุงพันธุ์ ส่งเสริมการปรับปรุงพันธุ์โคเนื้อให้แก่สมาชิก สร้างความเข้มแข็ง และมั่นคงในอาชีพการเลี้ยงโคเนื้อของสมาชิก และสหกรณ์การเกษตรอื่น ๆ เพื่อลดต้นทุนในการแข่งขันทางการค้า

2. กระบวนการผลิตและโครงสร้างต้นทุนผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคตันน้ำ)

สหกรณ์ดำเนินการตามระเบียบสหกรณ์ว่าด้วยการฝากเลี้ยงแม่โคตันน้ำเพื่อผลิตลูก พ.ศ. 2560 และตามโครงการ “สร้างความมั่นคงด้านวัตถุดิบของสหกรณ์เครือข่ายโคเนื้อ จำกัด” โดยสหกรณ์เครือข่ายโคเนื้อ จำกัด เรียกว่า “สหกรณ์ผู้ฝากเลี้ยง” ทำสัญญาฝากเลี้ยงแม่โคตันน้ำเพื่อผลิตลูกกับสหกรณ์ผู้เลี้ยงโคขุน ในเขตปฏิรูปที่ดินปวงศิลาทอง จำกัด จังหวัดกำแพงเพชร และสหกรณ์นิคมลานสัก จำกัด จังหวัดอุทัยธานี เรียกว่า “สหกรณ์ผู้รับฝากเลี้ยง” ระยะเวลาดำเนินการตามโครงการ 5 ปี สรุปสาระสำคัญของกระบวนการผลิตและโครงสร้างต้นทุนผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคตันน้ำ) ดังนี้

2.1 การจัดหาแม่พันธุ์โคสาว สหกรณ์ผู้ฝากเลี้ยงเป็นผู้จัดซื้อโคสาวลูกผสมเมืองหนาวพันธุ์ต่าง ๆ เช่น โคลงผสมชาร์โลเลส์ โคลงผสมวากิว หรือโคลงผสมแองกัส อายุประมาณ 1 ปี น้ำหนัก 180 - 250 กิโลกรัม ผ่านการตรวจโรคแท้งติดต่อ หรือโรคอื่นๆที่เกี่ยวข้องกับการสืบพันธุ์ โดยโคที่ซื้อมาทุกตัวมีการทำเครื่องหมายประจำตัวโคที่ชัดเจน จัดทำทะเบียนประวัติแม่พันธุ์โคโดยทำทะเบียนรูปพรรณสัณฐาน และน้ำหนักโคแต่ละตัว

2.2 การเลี้ยงและการจัดการโคสาว สหกรณ์ผู้รับฝากเลี้ยง เลี้ยงแม่พันธุ์โคสาวให้เจริญเติบโตจนกระทั่งโคมีน้ำหนักประมาณ 350 กิโลกรัม (ใช้ระยะเวลาเลี้ยง 8 - 10 เดือน) โดยสหกรณ์ผู้รับฝากเลี้ยงต้องมีการเลี้ยงและการจัดการที่ดี ดังนี้ คอกและโรงเรือน ต้องจัดเตรียมคอกและโรงเรือนสำหรับเลี้ยงโคแม่พันธุ์ที่ปลอดภัย และถูกสุขลักษณะ และจัดทำแปลงหญ้าเพื่อให้มีแหล่งอาหารที่เพียงพอในการเลี้ยงแม่พันธุ์โค อาหารโค และการให้อาหารโคเนื้อ จัดให้มีอาหารสัตว์ที่ให้โภชนาการเกิดประโยชน์แก่แม่พันธุ์โค ได้แก่ อาหารหยาบ หญ้าที่ตัดต้องไม่แก่เกินไป และต้องมีหญ้าอยู่ในรางอาหารตลอดเวลา อาหารข้น ต้องมีการให้อาหารข้นเสริมวันละประมาณ 2 กิโลกรัม แร่ธาตุเสริม ได้แก่ แร่ธาตุก้อน แร่ธาตุผง ซึ่งแร่ธาตุทำให้สัตว์เจริญเติบโต และการทำงานของร่างกายและระบบสืบพันธุ์เป็นปกติ ต้องให้โคกินอย่างเพียงพอ น้ำสะอาด ต้องจัดให้มีสะอาดให้โคกินอย่างเพียงพอ การฉีดวัคซีนป้องกันโรคปากและเท้าเปื่อยและถ่ายพยาธิทุก ๆ 4 - 6 เดือน

2.3 แม่โคพร้อมผสมพันธุ์ โคสาวที่เป็นสัตว์ไม่น้อยกว่า 3 ครั้ง หรือแม่โคคลอดลูกแล้วไม่น้อยกว่า 2 เดือน สหกรณ์ผู้รับฝากเลี้ยงโคแม่พันธุ์ต้องสังเกตอาการเป็นสัตว์ของโค เพื่อดำเนินการผสมเทียมโดยใช้น้ำเชื้อจากพ่อพันธุ์ที่ดี และน้ำเชื้อต้องเป็นน้ำเชื้อของพันธุ์ชาร์โลเลส์ หรือพันธุ์วากิว หรือพันธุ์แองกัส เมื่อผสมเทียมเสร็จแล้วให้สังเกตอาการกลับสัตว์ของโคอีกครั้งหนึ่ง ถ้าโคไม่กลับสัตว์สันนิษฐานว่าโคอาจจะผสมติด (ตั้งท้อง) แต่ถ้าโคกลับมาเป็นสัตว์ใหม่อีกครั้งต้องทำการผสมเทียมใหม่ แม่โคที่ผสมติดยากโดยผสมเทียมแล้ว 3 ครั้ง ไม่ติด ต้องคัดแม่โคขายทิ้งและต้องส่งคืนแม่โคตัวนั้นให้กับสหกรณ์ผู้ฝากเลี้ยงทันที และจ่ายค่าเลี้ยงดูจากน้ำหนักที่เพิ่มขึ้นให้กับสหกรณ์ผู้รับฝากเลี้ยง หากโคตั้งท้องต้องดูแลแม่โคอย่างดีและให้อาหารตามหลักโภชนาการสัตว์

2.4 การดูแลแม่พันธุ์โคผสมพันธุ์ดี ได้แก่ การเตรียมคอกก่อนคลอด ให้แยกแม่โคออกจากฝูงมาเลี้ยงแยกต่างหากเพื่อเตรียมการคลอด แม่โคคลอดลูก ต้องให้ลูกโคได้กินนมจากแม่ทันที ภายใน 1 - 3 ชั่วโมง พร้อมตัดสายสะดือและทายารักษาแผลสด ป้องกันการติดเชื้อเข้าทางสายสะดือ และให้สหกรณ์ผู้ฝากเลี้ยงทำทะเบียนประวัติลูกโค

2.5 การเลี้ยงลูกโคก่อนหย่านม สหกรณ์ผู้รับฝากเลี้ยงทำการเลี้ยงลูกโคโดยให้อยู่กับแม่ (กินน้ำนมแม่) ไม่น้อยกว่า 6 เดือน หากลูกโคตาย สหกรณ์ผู้รับฝากเลี้ยงต้องแจ้งให้สหกรณ์ผู้ฝากเลี้ยงทราบ พร้อมแนบรูปภาพที่ชัดเจนยืนยันถึงสาเหตุแห่งการตาย

2.6 ลูกโคพร้อมประมูล สหกรณ์ผู้ฝากเลี้ยงตรวจสอบลูกโคพร้อมถ่ายรูปและจัดทำรายงานนำเสนอคณะกรรมการเพื่อกำหนดราคากลางขั้นต่ำ ซึ่งคณะกรรมการดำเนินการจะกำหนดราคาตามน้ำหนักลูกโคและราคาตลาดในท้องถิ่นทุกครั้งที่มีการประมูล โดยเงินที่ได้รับจากการประมูลลูกโคทั้งหมด สหกรณ์ผู้รับฝากเลี้ยงและสหกรณ์ผู้ฝากเลี้ยงนำมาแบ่งกันคนละครึ่ง เงินส่วนที่จ่ายให้สหกรณ์ผู้รับฝากเลี้ยงจะรวมเป็นต้นทุนในการผลิตลูกโค

2.7 การตัดจำหน่ายแม่พันธุ์โค กรณีแม่โคตายหรือเสียหายจากเหตุป่วยหรืออุบัติเหตุ แมโคสูญหายหรือเสียหายด้วยเหตุผลอื่น ให้สหกรณ์ผู้รับฝากเลี้ยงแจ้งสหกรณ์ผู้ฝากเลี้ยง โดยกรณีแม่โคตาย หรือเสียหายจากเหตุป่วยหรือเสียหายด้วยเหตุผลอื่น ให้แนบรูปภาพที่ชัดเจนยืนยันถึงสาเหตุดังกล่าวให้สหกรณ์ผู้ฝากเลี้ยงพิจารณา

2.8 แม่โคแท้งลูก ในกรณีที่แม่โคแท้งลูก สหกรณ์ผู้รับฝากเลี้ยงต้องแจ้งให้เจ้าหน้าที่ฟาร์มของสหกรณ์ผู้ฝากเลี้ยงทราบทันที เพื่อติดตามและจัดทำรายงานแม่โคให้คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ผู้ฝากเลี้ยงพิจารณา

2.9 โครงสร้างของต้นทุนการผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคต้นน้ำ)

ต้นทุนในการดูแลโคทั้งหมดในฟาร์ม ได้แก่ แม่พันธุ์โคสาว แม่พันธุ์โคพร้อมผสมพันธุ์ แม่พันธุ์โคตัดจำหน่าย ซึ่งต้นทุนแม่พันธุ์โคมีอายุการให้ผลผลิตระยะยาวเกิน 1 ปี จึงแบ่งต้นทุนและค่าใช้จ่ายการผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคต้นน้ำ) เป็น 2 ช่วง ได้แก่

(2.9.1) ช่วงก่อนให้ผลผลิต คือช่วงการเลี้ยงดูแม่พันธุ์โคที่ยังไม่พร้อมผสมพันธุ์ (สินทรัพย์ชีวภาพระหว่างพัฒนา - แม่พันธุ์โคสาว) เป็นค่าใช้จ่ายฝ่ายทุน (Capital Expenditure) คือ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการเลี้ยงแม่พันธุ์โคที่ยังไม่พร้อมผสมพันธุ์ ประกอบด้วย ค่าแม่พันธุ์โคสาวที่ซื้อมาเลี้ยงแม่เพื่อผลิตลูก ต้นทุนเงินทุนที่ใช้ในการจัดหาแม่พันธุ์โค ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคสาวก่อนให้ผลผลิต ต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โคสาว เช่น เงินเดือนและค่าแรงงานเจ้าหน้าที่ส่งเสริมงานฟาร์ม ค่ายาและเวชภัณฑ์ เป็นต้น

(2.9.2) ช่วงพร้อมให้ผลผลิต คือช่วงแม่พันธุ์โคพร้อมให้ผลผลิต (ผสมพันธุ์) จะโอนเป็นสินทรัพย์ระยะยาวอายุเกินกว่า 1 ปี เป็นค่าใช้จ่ายฝ่ายรายได้หรือประจํางวด (Revenue Expenditure) คือ ต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและรักษาแม่พันธุ์โคพร้อมให้ผลผลิต (พร้อมผสมพันธุ์) ประกอบด้วย ค่าเสื่อมราคาแม่พันธุ์เพื่อให้ผลผลิตนับจากวันที่พร้อมผสมพันธุ์ ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิตและต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โค

3. แนวทางการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนการผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคต้นน้ำ)

ประกอบด้วยเนื้อหา ดังนี้

3.1 เอกสารประกอบการบันทึกบัญชี

3.2 สมุดบัญชี

3.3 ผังบัญชี

3.4 วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคต้นน้ำ)

3.1 เอกสารประกอบการบันทึกบัญชี หมายถึง เอกสารที่ใช้เป็นหลักฐานบันทึกข้อเท็จจริงตามลักษณะของรายการเงินที่เกิดขึ้น เพื่อแสดงว่ารายการเงินนั้นได้เกิดขึ้นจริงตามประเภทและจำนวนเงินที่ปรากฏ ในเอกสารนั้นแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ เอกสารภายใน เป็นแบบฟอร์มเอกสารประกอบการ

บันทึกบัญชี ที่สหกรณ์จัดทำขึ้นเพื่อบันทึกรายการเงินต่าง ๆ ภายในกิจการและเก็บไว้เป็นหลักฐาน เช่น ใบนำส่งแม่พันธุ์โคฝากเลี้ยง ใบสรุปเงินเดือนและค่าแรงงาน ใบสรุปจ่ายค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โค ใบเบิกเงิน ใบสำคัญจ่าย ใบโอนบัญชี รายงานสรุปต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โค รายงานสรุปการจัดสรรต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่โคตามประเภท รายงานสรุปค่าใช้จ่ายแม่พันธุ์โค รายงานการเปลี่ยนแปลงของโค รายงานลูกโคระหว่างผลิต และลูกโคพร้อมขาย เป็นต้น เอกสารภายนอก เป็นแบบฟอร์มเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีที่สหกรณ์ได้รับจากบุคคลภายนอก เช่น ใบเสร็จรับเงิน ใบซั้่งน้ำหนักแม่พันธุ์โค เป็นต้น

3.2 สมุดบัญชี แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ สมุดบันทึกรายการขั้นต้น ใช้สำหรับบันทึกรายการเงินจากเอกสารประกอบ การบันทึกบัญชีต่าง ๆ โดยเรียงตามลำดับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น ก่อนที่จะผ่านรายการไปบันทึกในสมุดบันทึกรายการขั้นปลาย ได้แก่ สมุดเงินสด สมุดเงินฝากธนาคาร สมุดรายวันทั่วไป สมุดขายสินค้า สมุดบันทึกรายการขั้นปลาย ใช้สำหรับบันทึกรายการเงินแยกตามลักษณะของรายการที่เกิดขึ้นแต่ละประเภทจากสมุดบันทึกรายการขั้นต้นเพื่อรวบรวมรายการเงินแต่ละประเภทที่มีลักษณะอย่างเดียวกันเข้าไว้เป็นหมวดหมู่ ได้แก่ สมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป บัญชีย่อยเจ้าหนี้อื่น (ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โค ค้างจ่าย) บัญชีย่อยเจ้าหนี้เงินรับฝาก ทะเบียนคุมแม่พันธุ์โค ทะเบียนคุมค่าใช้จ่ายแม่พันธุ์โค ทะเบียนคุมสินค้าระหว่างผลิต/สินค้าสำเร็จรูป เป็นต้น

3.3 ผังบัญชี ต้นทุนการผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคตันน้ำ) เป็นการแสดงชื่อบัญชีโดยแยกเป็นหมวดหมู่และจัดประเภทรายการตามงบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุน เรียงตามลำดับรายการตั้งแต่สินทรัพย์ หนี้สิน ทุน รายได้และค่าใช้จ่าย ซึ่งจะช่วยอำนวยความสะดวกในการจัดทำงบการเงินและรายงานต่าง ๆ ทั้งนี้ ตัวอย่างชื่อบัญชีแยกประเภททั่วไปเกี่ยวกับต้นทุน การผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคตันน้ำ) เป็นไปในลักษณะเดียวกับสหกรณ์ประเภทการเกษตร เพิ่มเติมจากคู่มือระบบบัญชีสหกรณ์การเกษตร ดังนี้

ตัวอย่างผังบัญชี

รหัสบัญชี	ชื่อบัญชี
หมวดที่ 1	สินทรัพย์
1-100-00	สินทรัพย์หมุนเวียน
1-116-00	สินทรัพย์ชีวภาพ
1-116-01	ลูกโคระหว่างผลิต
1-116-02	ลูกโคพร้อมขาย
1-117-00	สินค้ค้างเหลือ (แยกตามประเภทสินค้า/ผลิตผล)
ฯลฯ	
1-200-00	สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน
1-201-00	สินทรัพย์ชีวภาพ - แม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต
1-202-00	ค่าเสื่อมราคาสะสม - แม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต
1-211-00	สินทรัพย์ชีวภาพระหว่างพัฒนา - แม่พันธุ์โคสาว
1-211-10	แม่พันธุ์โคสาว
1-211-20	ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคสาวก่อนให้ผลผลิต

ฯลฯ

รหัสบัญชี ชื่อบัญชี

หมวดที่ 2 หนี้สิน

- 2-100-00 หนี้สินหมุนเวียน
2-160-00 ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิตค่างจ่าย
 ฯลฯ

หมวดที่ 4 รายได้

- 4-400-00 รายได้จากธุรกิจแปรรูปผลผลิตการเกษตรและการผลิตสินค้า
4-401-00 ขายลูกโค
4-401-10 ขายลูกโคมีชีวิต
4-401-20 ขายลูกโคตาย
4-600-00 รายได้เฉพาะธุรกิจเลี้ยงโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์
4-606-00 กำไรจากการตัดจำหน่ายแม่พันธุ์โค
4-607-00 กำไรจากการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ - ลูกโคระหว่างผลิต
4-608-00 กำไรจากการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ - ลูกโคพร้อมขาย
4-609-00 รายได้ค่าขนส่งโค
 ฯลฯ

หมวดที่ 5 ต้นทุนและค่าใช้จ่าย

- ต้นทุนการแปรรูป
5-201-00 ค่าวัตถุดิบ
5-202-00 เงินเดือนและค่าแรงงาน
5-202-01 เงินเดือนและค่าแรงงาน- แผนกส่งเสริมฟาร์ม
5-202-02 ค่าล่วงเวลา - แผนกส่งเสริมฟาร์ม
5-203-00 ค่าใช้จ่ายในการผลิต
5-203-01 ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต
5-203-02 ค่ายาและเวชภัณฑ์
5-204-00 ค่าเสื่อมราคาโค
5-204-01 ค่าเสื่อมราคา - แม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต
5-205-00 ดอกเบี้ยจ่าย
5-205-01 ดอกเบี้ยจ่ายเงินรับฝาก - เพื่อจัดหาแม่พันธุ์โค
5-206-00 ต้นทุนเลี้ยงบำรุงโค
5-206-01 ต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โค - ระหว่างพัฒนา
5-206-02 ต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โค - เพื่อให้ผลผลิต
5-206-03 ต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โค - ตัดจำหน่าย

รหัสบัญชี ชื่อบัญชี

หมวดที่ 5 ต้นทุนและค่าใช้จ่าย (ต่อ)

 ต้นทุนการแปรรูป (ต่อ)

5-601-00 ค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจเลี้ยงโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์

5-601- 05 ขาดทุนจากการตัดจำหน่ายแม่พันธุ์โค

5-601- 06 ขาดทุนจากการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ - ลูกโคระหว่างผลิต

5-601- 07 ขาดทุนจากการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ - ลูกโคพร้อมขาย

5-601- 08 ขาดทุนจากการผลิตลูกโค

ฯลฯ

3.4 วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคตันน้ำ) ในการผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคตันน้ำ) สหกรณ์มีการดำเนินการตามกระบวนการผลิตและโครงสร้างต้นทุนผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคตันน้ำ) ดังนั้น วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคตันน้ำ) กล่าวถึงรายละเอียด ดังต่อไปนี้

3.4.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

3.4.2 การบันทึกบัญชี

3.4.3 การคำนวณต้นทุนการผลิต การจัดสรรต้นทุน

3.4.4 การแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

3.4.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

ในการผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคตันน้ำ) สามารถจำแนก การรับรู้รายการตามโครงสร้างต้นทุน ดังนี้

ชื่อบัญชี	การรับรู้รายการ	การวัดมูลค่า ณ วันสิ้นปี
1. สินทรัพย์ชีวภาพระหว่างพัฒนา - แม่พันธุ์โคสาว (สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน)	ใช้บันทึก “ค่าใช้จ่ายในเกี่ยวกับแม่พันธุ์โคที่ยังไม่พร้อมผสมพันธุ์” เช่น ค่าแม่พันธุ์โคสาว ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคสาวก่อนให้ผลผลิต ดอกเบี้ยจ่ายเงินรับฝากเพื่อจัดหาแม่พันธุ์โคสาว ต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์ (เช่นเงินเดือน/ค่าแรงงานเจ้าหน้าที่ส่งเสริมงานฟาร์ม ค่ายาและเวชภัณฑ์ เป็นต้น)	ราคาทุน

ข้อบัญญัติ	การรับรู้รายการ	การวัดมูลค่า ณ วันสิ้นปี
2. สินทรัพย์ชีวภาพ - แม่โค เพื่อให้ผลผลิต (สินทรัพย์ ไม่หมุนเวียน)	ใช้บันทึก “ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับแม่พันธุ์โคที่พร้อม ผสมพันธุ์” เช่น ค่าแม่พันธุ์โคสาว ค่าจ้างเลี้ยง แม่พันธุ์โคสาวก่อนให้ผลผลิต ดอกเบี้ยจ่ายเงิน รับฝากเพื่อจัดหาแม่พันธุ์โคสาว ต้นทุนเลี้ยงบำรุง แม่พันธุ์ (เช่น เงินเดือน/ค่าแรงงานเจ้าหน้าที่ ส่งเสริมงานฟาร์ม ค่ายาและเวชภัณฑ์ เป็นต้น)	ราคาทุน หัก ค่าเสื่อมราคา สะสม ให้คิดค่าเสื่อมราคา ตามมูลค่าแม่โคซื้อเข้า หัก มูลค่าแม่โคขายออก โดยคิดตามอายุการให้ ผลผลิต เนื่องจากระยะเวลา การเลี้ยงโคตามโครงการฯ ของสหกรณ์ มีระยะเวลา ดำเนินการ 5 ปี เมื่อสิ้นสุด โครงการสหกรณ์จำหน่าย แม่พันธุ์
3. สินทรัพย์ชีวภาพ - ลูกโค ระหว่างผลิต (สินทรัพย์ หมุนเวียน)	บันทึก “ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับแม่พันธุ์โคที่ผสมพันธุ์ สำเร็จ” ตั้งแต่แม่พันธุ์โคผสมพันธุ์ถึงวันที่ลูกโคหย่านม (อายุ 0 - 6 เดือน) ค่าเสื่อมราคาของแม่พันธุ์โค เพื่อให้ผลผลิต ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โค ต้นทุนเลี้ยง บำรุงแม่พันธุ์ (เช่น เงินเดือน/ค่าแรงงานเจ้าหน้าที่ ส่งเสริมงานฟาร์ม ค่ายาและเวชภัณฑ์ เป็นต้น)	- แม่โคที่กำลังตั้งท้อง รับรู้รายการด้วยราคาทุน ตามหลักการรับรู้รายการ ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 “จะสามารถ รับรู้รายการเป็นลูกโค เมื่อคลอดออกมาอย่าง ปลอดภัย” - ลูกโคแรกคลอดถึง 6 เดือน (ยังไม่หย่านม) วัดมูลค่า ยุติธรรมโดยแบ่งเป็นกลุ่ม ตามอายุที่ตลาดใช้เป็น เกณฑ์ในการกำหนดราคา
4. สินทรัพย์ชีวภาพ สำเร็จรูป - ลูกโคพร้อมขาย (สินทรัพย์หมุนเวียน)	เมื่อลูกโคหย่านมและพร้อมขายจะบันทึกโอนบัญชี “สินทรัพย์ชีวภาพ - ลูกโคระหว่างผลิต” เป็น “สินทรัพย์ชีวภาพสำเร็จรูป - ลูกโคพร้อมขาย”	ราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิ ที่ต่ำกว่า
5. ค่าเสื่อมราคา - แม่พันธุ์โค เพื่อให้ผลผลิต	คิดค่าเสื่อมราคาแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต”คิดตาม อายุการให้ผลผลิตโดยเริ่มคิด ณ วันที่แม่พันธุ์โค พร้อมผสมพันธุ์	
6. ค่าเสื่อมราคาสะสม - แม่ พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต	บัญชีปรับมูลค่า “แม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต” เมื่อมีการคิดค่าเสื่อมราคาตามอายุการให้ผลผลิต	

ข้อบัญญัติ	การรับรู้รายการ	การวัดมูลค่า ณ วันสิ้นปี
7. กำไร (ขาดทุน) จากการตัดจำหน่ายแม่พันธุ์โค * ระหว่างพัฒนา * พร้อมให้ผลผลิต	“ค่าตัดจำหน่ายแม่พันธุ์โค” กรณีแม่พันธุ์โคตายเป็นหมัน เสียหายเนื่องจากเจ็บป่วย หรือเหตุอื่นสูญหาย โดยตัดจ่ายค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับแม่พันธุ์โค ตั้งแต่ซื้อจนถึงวันที่ตัดออกจากบัญชีได้แก่ ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โค ค่าใช้จ่ายในการดูแลแม่พันธุ์ กรณีแม่พันธุ์พร้อมให้ผลผลิตให้ตัดค่าเสื่อมราคาของแม่พันธุ์โคด้วย	
8. ขาดทุนจากการผลิตลูกโค	“คิดค่าใช้จ่ายจากการผลิตลูกโคไม่สำเร็จ” ได้แก่ ผสมพันธุ์ไม่ติด หรือแท้งลูก (รับโอนต้นทุนผลิตจากแม่พันธุ์โคพร้อมให้ผลผลิต) ตั้งแต่วันผสมพันธุ์ถึงวันตัดจำหน่าย	

3.4.2 การบันทึกบัญชี

การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคต้นน้ำ) แบ่งเป็น 2 ช่วง คือช่วงก่อนให้ผลผลิต และช่วงพร้อมให้ผลผลิต ดังนี้

(1) ช่วงก่อนให้ผลผลิต

(1.1) การจัดหาแม่พันธุ์โคสาว การเลี้ยงและการจัดการแม่พันธุ์โคสาว

กิจกรรม	เอกสารประกอบการบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
1. จ่ายค่าแม่พันธุ์โคสาว	1. แผนการผลิตและโครงการ 2. ใบซั้่งน้ำหนักรโค 3. ใบเสร็จรับเงินบุคคลภายนอก 4. ใบสำคัญจ่ายเงิน	1. สมุดเงินสด/สมุดเงินฝากธนาคาร 2. ทะเบียนประวัติแม่พันธุ์โค 3. ทะเบียนคุมค่าใช้จ่ายแม่พันธุ์โค 4. การบันทึกบัญชี เดบิต สินทรัพย์ชีวภาพระหว่างพัฒนา - แม่พันธุ์โคสาว xx เครดิต เงินสด/เงินฝากธนาคาร... xx
2. จ่ายเงินเดือน / ค่าแรงงานของพนักงานฝ่ายส่งเสริมฟาร์ม	1. ใบสรุปเงินเดือน/ค่าแรงงาน 2. ใบเบิกเงิน 3. ใบสำคัญจ่าย 4. แบบนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย 5. แบบนำส่งเงินประกันสังคม	1. สมุดเงินสด/สมุดเงินฝากธนาคาร 2. ทะเบียนคุมค่าใช้จ่ายแม่พันธุ์โค 3. การบันทึกบัญชี เดบิต เงินเดือน/ค่าจ้างแรงงาน xx เงินสมทบประกันสังคม xx ค่าอื่น ๆ (ที่เกี่ยวข้อง) xx เครดิต เงินสด/เงินฝากธนาคาร xx ภาษีหัก ณ ที่จ่าย xx

กิจกรรม	เอกสารประกอบการบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
2. จัดสรรเข้าต้นทุน เลี้ยงดูโคตามสัดส่วน (หน่วยสัตว์)	1. รายงานสรุปการจัดสรร ต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่โค (ตามประเภท) 2. ใบโอนบัญชี	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. การบันทึกบัญชี เดบิต ต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โค - ระหว่างพัฒนา xx ต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โค - พร้อมให้ผลผลิต xx ต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โค - รอดัดจำหน่าย xx เครดิต ต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โค xx
3. บันทึกบัญชีสินทรัพย์ ชีวภาพระหว่าง พัฒนา - แม่โคสาว	1. รายงานสรุปค่าใช้จ่าย แม่พันธุ์โค 2. ใบโอนบัญชี	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. ทะเบียนคุมค่าใช้จ่ายแม่พันธุ์โค 3. การบันทึกบัญชี เดบิต สินทรัพย์ชีวภาพระหว่างพัฒนา - แม่พันธุ์โคสาว xx เครดิต ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคสาวก่อนให้ผลผลิต xx ดอกเบียจ่ายเงินรับฝาก - จัดหาแม่พันธุ์โค xx ต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โค - ระหว่างพัฒนา xx

(2) ช่วงพร้อมให้ผลผลิต

(2.1) แม่พันธุ์โคสาวพร้อมผสมพันธุ์

กิจกรรม	เอกสารประกอบการบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
1. บันทึกสินทรัพย์ ชีวภาพ - แม่โค เพื่อให้ผลผลิต	1. รายงานสรุปค่าใช้จ่าย แม่พันธุ์โค 2. ใบโอนบัญชี	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. ทะเบียนคุมแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต 3. การบันทึกบัญชี เดบิต สินทรัพย์ชีวภาพ - แม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต xx เครดิต สินทรัพย์ชีวภาพระหว่างพัฒนา - แม่พันธุ์ โคสาว xx ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคสาวก่อนให้ผลผลิต xx ดอกเบียจ่ายเงินรับฝาก - จัดหาแม่พันธุ์โค xx ต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โค - ระหว่างพัฒนา xx

กิจกรรม	เอกสารประกอบการบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
2. บันทึกค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ชีวภาพ - แม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิตตามอายุการให้ผลผลิตเป็นต้นทุน	1. รายงานสรุปค่าใช้จ่ายแม่พันธุ์โค 2. ใบโอนบัญชี	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. ทะเบียนคุมค่าใช้จ่ายแม่พันธุ์โค 3. ทะเบียนคุมแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต 4. การบันทึกบัญชี เดบิต ค่าเสื่อมราคา - แม่พันธุ์โค เพื่อให้ผลผลิต xx เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม - แม่พันธุ์โค เพื่อให้ผลผลิต xx

(2.2) วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี

กิจกรรม	เอกสารประกอบการบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
1. บันทึกค่าจ้างฝากเลี้ยงค่างจ่าย (ตามเกณฑ์การคิดค่าจ้างเลี้ยงใช้ตามน้ำหนักอายุลูกโคที่ยังไม่หย่านมตามเกณฑ์ประเมินของภาควิชาสัตวบาล คณะเกษตรกำแพงแสน มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ กำแพงแสน และคำนวณราคาตามราคาตลาดท้องถิ่น)	1. รายละเอียดการคำนวณค่าจ้างฝากเลี้ยงค่างจ่าย 2. ใบโอนบัญชี	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. ทะเบียนจ่ายค่าเลี้ยงแม่พันธุ์โค 3. บัญชีย่อยเจ้าหนี้อื่น (ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคค่างจ่าย) 4. การบันทึกบัญชี เดบิต ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต xx เครดิต ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิตค่างจ่าย xx
2. โอนสินทรัพย์ชีวภาพลูกโคระหว่างผลิต	1. รายงานสรุปค่าใช้จ่ายแม่พันธุ์โค 2. ใบโอนบัญชี	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. ทะเบียนประวัติลูกโค 3. ทะเบียนคุมสินค้าระหว่างผลิต/สินค้าสำเร็จรูป 4. การบันทึกบัญชี เดบิต ลูกโคระหว่างผลิต xx เครดิต ค่าเสื่อมราคา - แม่พันธุ์โค เพื่อให้ผลผลิต xx ต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โค - เพื่อให้ผลผลิต xx ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต xx

กิจกรรม	เอกสารประกอบการบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
3. รับรู้มูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพ - ลูกโคระหว่างผลิต (ลูกโคอายุ 0 - 6 เดือน)	1. ราคาตลาดลูกโคตามราคาดังกล่าว แบ่งเป็นกลุ่มตามอายุที่ตลาดใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดราคา	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. ทะเบียนคุมค่าใช้จ่ายแม่พันธุ์โค 3. การบันทึกบัญชี กรณีที่ 1 มูลค่ายุติธรรม ณ จุดขายสูงกว่าราคาทุนเดบิต สินทรัพย์ชีวภาพ - ลูกโคระหว่างผลิต xx เครดิต กำไรจากการวัดมูลค่า - ลูกโคระหว่างผลิต xx กรณีที่ 2 มูลค่ายุติธรรม ณ จุดขายต่ำกว่าราคาทุนเดบิต ขาดทุนจากการวัดมูลค่า - ลูกโคระหว่างผลิต xx เครดิต สินทรัพย์ชีวภาพ - ลูกโคระหว่างผลิต xx

(3) ลูกโคพร้อมประมุขชาย

กิจกรรม	เอกสารประกอบการบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
1. บันทึกค่าจ้างฝากเลี้ยง ค่างจ่าย	1. รายละเอียดการคำนวณค่าจ้าง ฝากเลี้ยงค่างจ่าย 2. ใบโอนบัญชี	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. ทะเบียนจ่ายค่าเลี้ยงแม่พันธุ์โค 3. บัญชีย่อยเจ้าหนี้อื่น (ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคค่างจ่าย) 4. การบันทึกบัญชี เดบิต ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต xx เครดิต ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต ค่างจ่าย xx
2. โอนสินทรัพย์ชีวภาพ ลูกโคพร้อมขาย	1. รายงานสรุปค่าใช้จ่ายแม่พันธุ์โค 2. ใบโอนบัญชี	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. ทะเบียนประวัติลูกโค 3. ทะเบียนคุมสินค้านำระหว่างผลิต/สินค้าสำเร็จรูป 4. การบันทึกบัญชี เดบิต ลูกโคพร้อมขาย xx เครดิต ค่าเสื่อมราคา - แม่พันธุ์โคเพื่อให้ ผลผลิต xx ต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โค - เพื่อให้ ผลผลิต xx ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคเพื่อให้ ผลผลิต xx

กิจกรรม	เอกสารประกอบการบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
3. รับรู้มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ ลูกโคพร้อมขาย	1. ราคาตลาดลูกโคตามราคาท้องถิ่น	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. ทะเบียนคุมค่าใช้จ่ายแม่พันธุ์โค 3. การบันทึกบัญชี กรณีที่ 1 มูลค่ายุติธรรม ณ จุดขาย สูงกว่าราคาทุนเดบิต สินทรัพย์ชีวภาพ - ลูกโคพร้อมขาย xx เครดิต กำไรจากการวัดมูลค่า - ลูกโคพร้อมขาย xx กรณีที่ 2 มูลค่ายุติธรรม ณ จุดขาย ต่ำกว่าราคาทุนเดบิต ขาดทุนจากการวัดมูลค่า - ลูกโคพร้อมขาย xx เครดิต สินทรัพย์ชีวภาพ - ลูกโคพร้อมขาย xx

(4) การตัดจำหน่ายแม่พันธุ์โค (ตาย เสียหาย สูญหาย เป็นหมัน)

กิจกรรม	เอกสารประกอบการบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
1. ตัดจำหน่ายแม่พันธุ์โค	1. รายงานสรุปค่าใช้จ่ายแม่พันธุ์โคพร้อมผสมพันธุ์ - ตัดจำหน่าย 2. มติที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการ 3. ใบโอนบัญชี	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. ทะเบียนประวัติแม่พันธุ์โค 3. ทะเบียนคุมแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต 4. การบันทึกบัญชี เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม - แม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต xx เครดิต สินทรัพย์ชีวภาพ - แม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต xx

(5) รับเงินค่าแม่พันธุ์โคตัดจำหน่าย

กิจกรรม	เอกสารประกอบการบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
1. ขายแม่พันธุ์โคตัดจำหน่าย และได้รับเงินสดใช้ค่าแม่พันธุ์โคตามเงื่อนไขสัญญา	1. ใบเสร็จรับเงิน 2. ใบสำคัญรับ	1. สมุดเงินสด/เงินฝากธนาคาร 2. การบันทึกบัญชี กรณีที่ 1 กรณีขายสูงกว่ามูลค่าสุทธิแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต เดบิต เงินสด/เงินฝากธนาคาร..... xx เครดิต สินทรัพย์ชีวภาพ - แม่พันธุ์โค เพื่อให้ผลผลิต xx กำไรจากการตัดจำหน่ายแม่พันธุ์โค xx กรณีที่ 2 กรณีขายต่ำกว่ามูลค่าสุทธิแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต เดบิต เงินสด/เงินฝากธนาคาร..... xx ขาดทุนจากการตัดจำหน่ายแม่พันธุ์โค xx เครดิต สินทรัพย์ชีวภาพ - แม่พันธุ์โค เพื่อให้ผลผลิต xx

(6) แม่โคผสมพันธุ์ไม่ติด หรือแม่โคแท้งลูก หรือลูกโคตาย

กิจกรรม	เอกสารประกอบการบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
1. กรณีผสมพันธุ์ไม่ติด/แท้งลูก โอนค่าใช้จ่ายต้นทุนผลิตลูกโคเป็นค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจ	1. รายงานสรุปค่าใช้จ่ายแม่พันธุ์โค 2. มติที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการ 3. ใบโอนบัญชี	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. ทะเบียนคุมแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต 3. ทะเบียนประวัติลูกโค 4. การบันทึกบัญชี เดบิต ขาดทุนจากการผลิตลูกโค xx เครดิต ค่าใช้จ่ายการผลิต (ระบุชื่อ) xx
2. กรณีลูกโคตาย - รับเงินค่าขายลูกโคตายตามราคาตลาดท้องถิ่น - โอนกำไรจากการวัดมูลค่าลูกโคระหว่างผลิต - โอนสินทรัพย์ชีวภาพลูกโคระหว่างผลิต	1. รายงานสรุปค่าใช้จ่ายแม่พันธุ์โค 2. มติที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการ 3. ใบโอนบัญชี	1. สมุดรายวันทั่วไป 2. ทะเบียนคุมแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต 3. ทะเบียนประวัติลูกโค 4. การบันทึกบัญชี

กิจกรรม	เอกสารประกอบการบันทึกบัญชี	การบันทึกบัญชี
		กรณีที่ 1 ณ วันสิ้นปี วัดมูลค่ายุติธรรมลูกโค ระหว่างผลิต ณ จุดขาย สูงกว่าราคาทุนไว้ เดบิต เงินสด/เงินฝากธนาคาร xx กำไรจากการวัดมูลค่า - ลูกโค ระหว่างผลิต xx เครดิต ขายลูกโคตาย xx สินทรัพย์ชีวภาพ - ลูกโค ระหว่างผลิต xx กรณีที่ 2 ณ วันสิ้นปี วัดมูลค่ายุติธรรมลูกโค ระหว่างผลิต ณ จุดขาย ต่ำกว่าราคาทุน เดบิต เงินสด/เงินฝากธนาคาร xx ขาดทุนจากการวัดมูลค่า - ลูกโค ระหว่างผลิต xx สินทรัพย์ชีวภาพ - ลูกโค ระหว่างผลิต xx

3.4.3 การคำนวณต้นทุนการผลิต และการจัดสรรต้นทุน

(1) การคำนวณต้นทุนการผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคต้นน้ำ) จำแนกได้ดังนี้

(1.1) ช่วงก่อนให้ผลผลิต ประกอบด้วย ค่าแม่พันธุ์โคสาวที่ซื้อมาเลี้ยงแม่เพื่อผลิตลูก ต้นทุนเงินทุนที่ใช้ในการจัดหาแม่พันธุ์โค ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โค ต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โคระหว่างพัฒนา ได้แก่ เงินเดือนและค่าแรงเจ้าหน้าที่ส่งเสริมงานฟาร์ม ค่ายาและเวชภัณฑ์ เป็นต้น

(1.2) ช่วงพร้อมให้ผลผลิต เป็นค่าใช้จ่ายฝ่ายรายได้หรือประจำ ประกอบด้วย ดังนี้ ค่าเสื่อมราคาแม่พันธุ์เพื่อให้ผลผลิต ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต ต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต ได้แก่ เงินเดือนและค่าแรงเจ้าหน้าที่ส่งเสริมงานฟาร์ม ค่ายาและเวชภัณฑ์ เป็นต้น

(2) การจัดสรรต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โค มีขั้นตอนดังนี้

(2.1) การรวบรวมต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โค เป็นการรวบรวมต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โคในฟาร์มทั้งหมด ได้แก่ ค่ายาและเวชภัณฑ์ เงินเดือนและค่าแรงเจ้าหน้าที่ส่งเสริมงานฟาร์ม เป็นต้น

(2.2) การจัดสรรต้นทุน เมื่อรวบรวมต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงแม่พันธุ์โคทั้งหมดแล้ว จึงจัดสรรต้นทุนการเลี้ยงแม่พันธุ์โค เป็น 2 ช่วง ดังนี้

1) ช่วงก่อนให้ผลผลิต แม่พันธุ์โคช่วงก่อนให้ผลผลิตแต่ละตัวมีขนาดแตกต่างกัน ต้นทุนการเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โค จึงแตกต่างกันด้วย ดังนั้น จึงมีการคำนวณหน่วยเทียบเท่าโดยใช้หน่วยสัตว์ในการคำนวณ ตามสัดส่วนของจำนวนแม่พันธุ์โคสาวที่มีอยู่

หน่วยสัตว์ คือ Animal Unit เป็นการจำแนกโคตามอายุเพื่อใช้ในการจัดสรรต้นทุน ประกอบด้วย

อายุโคแม่พันธุ์ (เดือน)	หน่วยสัตว์ (ตัว)
>24	1.00
18 - 24	0.75
13 - 17	0.65
7 - 12	0.50
แรกเกิด - 6	0.25

ที่มา : งานวิจัยทุนงบประมาณแผ่นดิน เรื่องการวิเคราะห์ต้นทุนน้ำนมดิบของเกษตรกรและสมาชิกสหกรณ์โคนมแห่งประเทศไทย โดยพรณนิภา รอดวรรณะ และคณะ (2550)

ตัวอย่างที่ 1 การคำนวณหน่วยเทียบเท่าโคโตเต็มที ของแม่พันธุ์โคช่วงก่อนให้ผลผลิต เดือนธันวาคม 25X2 แสดงดังนี้

อายุโคแม่พันธุ์ (เดือน)	หน่วยสัตว์ (ตัว) (1)	จำนวนโค (ตัว) (2)	หน่วยเทียบเท่า (ตัว) (1) X (2)
>24	1.00	1	1
18 - 24	0.75	1	0.75
13 - 17	0.65	1	0.65
7 - 12	0.50	1	0.50
0 - 6	0.25	1	0.25
รวม		5	3.15

ดังนั้น การคำนวณหน่วยเทียบเท่าโดยใช้หน่วยสัตว์ในการคำนวณ แม่พันธุ์โคช่วงก่อนให้ผลผลิตจำนวนแม่โค 5 ตัว ได้ค่าหน่วยเทียบเท่า เท่ากับ 3.15 ตัว นำค่าหน่วยเทียบเท่าไปใช้จัดสรรต้นทุนตามประเภทแม่พันธุ์โค ซึ่งต้นทุนการเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โค ในเดือนธันวาคม 25X2 รวมทั้งสิ้น 100,000.00 บาท

ประเภทแม่พันธุ์โค	จำนวนโค (ตัว)	สัดส่วน (ตัว)*	ต้นทุนการเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โค** (บาท) (ต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โค X สัดส่วน)
แม่พันธุ์โค - พร้อมให้ผลผลิต	10	0.7605	76,050
แม่พันธุ์โค - ระหว่างพัฒนา	3.15	0.2395	23,950
แม่พันธุ์โค - รอตัดจำหน่าย	-	-	-
รวม	13.15	1	100,000

หมายเหตุ *1. การคำนวณ สัดส่วน (ตัว) มาจาก จำนวนโคแต่ละประเภท หาร ผลรวมของจำนวนโคทุกประเภท เช่น แม่พันธุ์โคพร้อมให้ผลผลิต 10 ตัว สัดส่วนตัวได้เท่ากับ $10 / 13.15 = 0.7605$

**2. การคำนวณ ต้นทุนการเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โค มาจาก สัดส่วน (ตัว) X ต้นทุนรวมการเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โค สมมุติสหกรณ์มีต้นทุนรวมการเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โค เท่ากับ 100,000 บาท ดังนั้น ต้นทุนการเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โคพร้อมให้ผลผลิต เท่ากับ $0.7605 \times 100,000 = 76,050$

2) ช่วงพร้อมให้ผลผลิตสาวก่อนให้ผลผลิต ใช้ค่าหน่วยเทียบเท่าที่ได้มาเป็นเกณฑ์ในการคำนวณหาต้นทุนแม่พันธุ์โคที่พร้อมให้ผลผลิตต่อตัว ดังนี้

$$\frac{\text{ต้นทุนการเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โคพร้อมให้ผลผลิตรวม}}{\text{จำนวนโคพร้อมให้ผลผลิต}}$$

ตัวอย่างที่ 2 จากตัวอย่างที่ 1 คำนวณต้นทุนการเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โคต่อตัว ได้ดังนี้

$$\frac{76,050}{10} = 7,605 \text{ บาท}$$

(3) การคำนวณต้นทุนการผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคต้นน้ำ) มีขั้นตอนดังนี้

(3.1) ช่วงก่อนให้ผลผลิต ให้รวบรวมต้นทุนในการจัดหาแม่พันธุ์โคก่อนให้ผลผลิต และนำมาจัดสรรเพื่อคำนวณหาต้นทุนแม่พันธุ์โค ดังนี้

1) ค่าแม่พันธุ์โคสาวที่ซื้อมาเลี้ยงแม่เพื่อผลิตลูก ได้มาจากเอกสารการซื้อแม่พันธุ์โคสาว ซึ่งรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับแม่พันธุ์โคสาวแต่ละตัว ประกอบด้วย น้ำหนักแม่พันธุ์โค ราคาต่อหน่วย และจำนวนเงิน ให้นำจำนวนเงินมาบันทึกเป็นต้นทุนแม่พันธุ์โค

2) ต้นทุนเงินทุนที่ใช้ในการจัดหา (ซื้อ) แม่พันธุ์โคสาว ให้ปันส่วนดอกเบี้ยจ่ายตามจำนวนเงินต้นทุนที่ใช้ในการจัดหาแม่พันธุ์โคแต่ละตัว และให้คำนวณระยะเวลาถึงวันที่แม่พันธุ์โคพร้อมผสมพันธุ์

3) ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคสาวก่อนให้ผลผลิต ตามสัญญาฝากเลี้ยงแม่พันธุ์โคสาวก่อนให้ผลผลิต มีเงื่อนไขการจ่ายค่าจ้างฝากเลี้ยงตามน้ำหนักส่วนเพิ่มตั้งแต่วันที่ซื้อถึงวันพร้อมให้ผลผลิต ในอัตรา กิโลกรัมละ 75 บาท และใช้เกณฑ์น้ำหนักโคเฉลี่ยที่ 350 กิโลกรัม

4) ต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โคระหว่างพัฒนา มาจากการจัดสรรต้นทุนตามตัวอย่างที่ 2

5) คำนวณต้นทุนแม่พันธุ์โคต่อตัวก่อนให้ผลผลิต โดยรวบรวมค่าใช้จ่ายที่ได้จากข้อ 1) - 4) ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ต้นทุนแม่พันธุ์โคต่อตัว} = & \text{ต้นทุนแม่พันธุ์โค} + \text{ต้นทุนเงินทุนที่ใช้ในการจัดหาแม่พันธุ์โค} \\ & + \text{ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคสาวก่อนให้ผลผลิต} + \text{ต้นทุนเลี้ยงบำรุง} \\ & \text{แม่พันธุ์โคระหว่างพัฒนา} \end{aligned}$$

(3.2) ช่วงพร้อมให้ผลผลิต แม่พันธุ์โคพร้อมให้ผลผลิต เป็นสินทรัพย์ชีวภาพ พร้อมให้ผลผลิต และตัดค่าเสื่อมราคานับจากวันที่ผสมพันธุ์ สำหรับต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาแม่พันธุ์โคพร้อมให้ผลผลิต (พร้อมผสมพันธุ์) เป็นค่าใช้จ่ายฝ่ายรายได้หรือประจํางวด (Revenue Expenditure) ดังนี้

- 1) ค่าเสื่อมราคาแม่พันธุ์เพื่อให้ผลผลิต
- 2) ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต
- 3) ต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต ได้แก่
 - 3.1) เงินเดือนและค่าแรงงานเจ้าหน้าที่ส่งเสริมงานฟาร์ม
 - 3.2) ค่ายาและเวชภัณฑ์ เป็นต้น

- 1) ค่าเสื่อมราคาแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต คำนวณดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ค่าเสื่อมราคาของแม่พันธุ์โค} = & \frac{\text{มูลค่าแม่พันธุ์โควันที่พร้อมให้ผลผลิต} - \text{มูลค่าแม่โคขายออก*}}{\text{ช่วงเวลาการให้ผลผลิต**} \dots\dots\dots \text{ปี}} \end{aligned}$$

- หมายเหตุ** *1. มูลค่าแม่โคขายออก สหกรณ์ใช้เกณฑ์ที่กำหนดโดยภาควิชาสัตวบาล คณะเกษตรกำแพงแสน มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ กำแพงแสน จังหวัดนครปฐม เป็นเกณฑ์ในการตีมูลค่าแม่โคขายออก ดังนี้ ราคาแม่พันธุ์โคปลดหรือโคคัดทิ้ง ราคาซื้อขายจริง ราคา กิโลกรัมละ 70 บาท
- **2. ช่วงเวลาการให้ผลผลิต โดยปกติแม่พันธุ์โคพร้อมให้ผลผลิตจะมีช่วงเวลาการให้ผลผลิตประมาณ 8 ปี แต่เนื่องจากสหกรณ์เครือข่ายโคเนื้อ จำกัด มีเงื่อนไขสัญญาดำเนินการตาม “โครงการสร้างความมั่นคงด้านวัวต้นน้ำ” จำนวน 5 ปี เมื่อสิ้นสุดโครงการสหกรณ์จำหน่ายแม่พันธุ์ ดังนั้นช่วงเวลาการให้ผลผลิตจึงเท่ากับ 5 ปี

การจัดสรรค่าเสื่อมราคาแม่พันธุ์โค เป็นต้นทุนลูกโคต่อตัว แม่พันธุ์โคเนื้อโดยเฉลี่ยแม่โคอุม้ท้อง 282 - 350 วัน ต้นทุนการผลิตลูกโค 1 ตัว จึงคิดค่าเสื่อมราคาแม่พันธุ์โคต่อการผลิตลูกโค 1 ตัว โดยคำนวณตามระยะเวลาการอุม้ท้อง ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ค่าเสื่อมราคาตามระยะเวลาอุม้ท้อง} = & \frac{\text{ค่าเสื่อมราคาแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิตต่อปี} \times \text{ระยะเวลาอุม้ท้อง}}{365 \text{ วัน}} \end{aligned}$$

2) ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต ตามเงื่อนไขสัญญาฝากเลี้ยงแม่พันธุ์โค กำหนดให้จ่ายค่าใช้จ่ายในการฝากเลี้ยง 50% ของราคาประมูลลูกโค ซึ่งสหกรณ์จะกำหนดราคาเริ่มต้นโดยพิจารณาจากน้ำหนักลูกโค และกำหนดราคาขายต่อหน่วยตามราคาตลาดในท้องถิ่น การกำหนดราคาที่เหมาะสมได้ จึงใช้เกณฑ์น้ำหนักลูกโคตามอายุ ซึ่งเกณฑ์การประเมินดังกล่าวใช้เกณฑ์ที่กำหนดโดยภาควิชาสัตวบาล คณะเกษตรกำแพงแสน มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ กำแพงแสน จังหวัดนครปฐม เป็นเกณฑ์ในการคำนวณ ดังนี้

อายุลูกโค	น้ำหนักเฉลี่ย
คลอดวันแรก	25
อายุ 1 เดือน	40
อายุ 2 เดือน	60
อายุ 3 เดือน	80
อายุ 4 เดือน	100
อายุ 5 เดือน	125
อายุ 6 เดือน	150

ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต คำนวณได้ดังนี้

$$\text{ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต} = \text{น้ำหนักลูกโค (กิโลกรัม)} \times \text{ราคาขายตามราคาตลาดท้องถิ่น} \times 50\%$$

3) การรวบรวมผลผลิตที่ได้ และต้นทุนผลิตผล (ลูกโค) การรวบรวมปริมาณลูกโคที่ผลิตได้ให้นำมาจากรายงานเปลี่ยนแปลงของโค ซึ่งแยกต้นทุนผลิตลูกโคเป็น 2 ประเภท ได้แก่ ต้นทุนลูกโคระหว่างผลิต คือ ค่าใช้จ่ายของแม่พันธุ์โคตั้งแต่พร้อมให้ผลผลิตจนถึงลูกโคคลอดแต่ยังไม่หย่านม (อายุ 0 - 6 เดือน) และต้นทุนลูกโคพร้อมประมูลขาย คือ ต้นทุนลูกโคที่หย่านมและพร้อมนำมาประมูลขาย ทั้งนี้ กรณีแม่โคผสมพันธุ์ไม่ติดสามครั้งรอดทิ้งและแม่โคแท้งลูก ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นให้แยกเป็นรายจ่ายอื่น และบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจในการบกำไรขาดทุน

การคำนวณลูกโคพร้อมขาย คำนวณได้ดังนี้

$$\text{ต้นทุนผลิตผล (ลูกโค)} = \text{ค่าเสื่อมราคาแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต} + \text{ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต} + \text{ต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต}$$

(4) สรุปรายละเอียดต้นทุนผลิตผล (ลูกโค) เนื่องจากการผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคตันน้ำ) การผลิตเป็นลักษณะต้นทุนงานสั่งทำ จึงต้องรวบรวมรายละเอียดต้นทุนการผลิตสำหรับลูกโคเป็นรายตัว ซึ่งต้นทุนการผลิตลูกโคเกิดจากค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต ดังนั้น สหกรณ์จึงต้องรวบรวมค่าใช้จ่ายในการผลิตลูกโคเป็นรายตัว จากทะเบียนคุมค่าใช้จ่ายแม่พันธุ์โครายตัว และสรุปต้นทุนผลิตลูกโคจำแนกตามประเภท เพื่อประกอบการบันทึกบัญชี

3.4.4 การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

สหกรณ์ที่ผลิตโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์ (โคตันน้ำ) ต้องแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินให้เป็นไปตามรูปแบบและรายการที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ซึ่งได้แสดงตัวอย่างการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของสหกรณ์บางส่วนเฉพาะที่เพิ่มเติมจากคู่มือการจัดทำงบการเงินสหกรณ์ประเภทการเกษตร ร้านค้า บริการ และเครดิตยูเนียน ดังนี้

- (1) งบแสดงฐานะการเงิน
- (2) รายละเอียดกำไร (ขาดทุน) เฉพาะธุรกิจแปรรูปผลิตผลทางการเกษตรและการผลิตสินค้า
- (3) งบต้นทุนขาย/บริการ
- (4) งบต้นทุนการผลิต
- (5) หมายเหตุประกอบงบการเงิน

(1) งบแสดงฐานะการเงิน

สหกรณ์.....จำกัด		
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)		
ณ วันที่.....		
		ปี 25xx
	หมายเหตุ	บาท
สินทรัพย์		
สินทรัพย์หมุนเวียน		
สินทรัพย์ชีวภาพ	7	xxx
สินค้ายคงเหลือ	8	xxx
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		
สินทรัพย์ชีวภาพ		
แม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต	10	xxx
แม่พันธุ์โคระหว่างการพัฒนา	10	xxx
หนี้สินและทุนของสหกรณ์		
หนี้สินหมุนเวียน		
หนี้สินหมุนเวียนอื่น	16	xxx

(2) รายละเอียดกำไร (ขาดทุน) เฉพาะธุรกิจแปรรูปผลิผลการเกษตรและการผลิตสินค้า

	ปี 25xx	
	บาท	%
แปรรูปผลิผลการเกษตร		
ประเภทสัตว์เลี้ยงเพื่อขายผลิตผล		
เลี้ยงโคนเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์		
ขายลูกโคมีชีวิต	xxx	xx
ขายลูกโคตาย	xxx	xx
รวม	xxx	100
หัก ต้นทุนขาย	xxx	xx
กำไร (ขาดทุน) ขั้นต้น	xxx	xx
บวก รายได้เฉพาะธุรกิจ		
- กำไรจากการตัดจำหน่ายแม่พันธุ์โค	xxx	xx
- รายได้ค่าขนส่งโค	xxx	xx
-	xxx	xx
รวมรายได้เฉพาะธุรกิจ	xxx	xx
หัก ค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจ		
- ดอกเบี้ยจ่ายเงินรับฝาก - จัดหาแม่พันธุ์โค	xxx	xx
- ขาดทุนจากการตัดจำหน่ายแม่พันธุ์โค	xxx	xx
- ขาดทุนจากการผลิตลูกโค	xxx	xx
-	xxx	xx
-	xxx	xx
รวมค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจ	xxx	xx
กำไร (ขาดทุน) เฉพาะธุรกิจ	xxx	xx

(3) งบต้นทุนขาย / บริการ

สหกรณ์.....จำกัด งบต้นทุนขาย / บริการ (บางส่วน) ณ วันที่.....		
	ปี 25xx	
	บาท	%
ธุรกิจแปรรูปผลิตผลการเกษตรและการผลิตสินค้า		
แปรรูปผลิตผลการเกษตร		
ประเภทสัตว์เลี้ยงเพื่อขายผลิตผล		
สินค้าคงเหลือต้นปี	xxx	xx
<u>บวก</u> ต้นทุนการผลิต	xxx	xx
รวม	<u>xxx</u>	<u>xx</u>
<u>หัก</u> สินค้าคงเหลือสิ้นปี	xxx	xx
- สภาพปกติ	xxx	xx
- สภาพเสื่อมชำรุด	<u>xxx</u>	<u>xx</u>
ต้นทุนขาย	<u>xxx</u>	<u>xx</u>

(4) งบต้นทุนผลิต

สหกรณ์.....จำกัด งบต้นทุนการผลิต (บางส่วน) สำหรับปีสิ้นสุดวันที่.....และ.....		
	ปี 25xx	
	บาท	%
ธุรกิจแปรรูปผลิตผลการเกษตรและการผลิตสินค้า		
แปรรูปผลิตผลทางการเกษตร		
สัตว์เลี้ยงเพื่อขายผลิตผล		
เลี้ยงโคเนื้อเพื่อจำหน่ายพันธุ์		
- ต้นทุนเลี้ยงบำรุงแม่พันธุ์โค - เพื่อให้ผลผลิต	xxx	xx
- ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต	xxx	xx
- ค่าเสื่อมราคา - แม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต	xxx	xx
- ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ	xxx	xx
-	xxx	xx
ต้นทุนการผลิตในระหว่างงวด	xxx	xx
<u>บวก</u> งานระหว่างผลิตต้นงวด	xxx	xx
ต้นทุนสินค้าที่ผลิตตลอดงวด	xxx	xx
<u>หัก</u> งานระหว่างผลิตปลายงวด	xxx	xx
ต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ	xxx	xx

(5) หมายเหตุประกอบงบการเงิน

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

1. สรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

- สินทรัพย์ชีวภาพ - ลูกโคระหว่างผลิต วัดมูลค่าดังนี้ ลูกโคที่อยู่ระหว่างการตั้งท้อง วัดมูลค่าด้วยราคาทุน สำหรับลูกโคแรกคลอดถึง 6 เดือน (ยังไม่หย่านม) วัดมูลค่ายุติธรรมโดยแบ่งเป็นกลุ่มตามอายุที่ตลาดใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดราคา
- สินทรัพย์ชีวภาพสำเร็จรูป - ลูกโคพร้อมขาย วัดด้วยมูลค่าตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า
- สินทรัพย์ชีวภาพไม่หมุนเวียน ประกอบด้วย สินทรัพย์ชีวภาพ - แม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต และสินทรัพย์ชีวภาพระหว่างพัฒนา - แม่พันธุ์โคสาว
- ค่าเสื่อมราคา - แม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิต คำนวณโดยวิธีเส้นตรงจากราคาทุนหักด้วยมูลค่าคงเหลือโดยประมาณตามเกณฑ์อายุการให้ประโยชน์ของแม่พันธุ์เป็นระยะเวลา 5 ปี

7. สินทรัพย์ชีวภาพ - ลูกโค

ปี 25xx

บาท

สินทรัพย์ชีวภาพ - ลูกโคระหว่างผลิต

มูลค่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันต้นปี	xxx	
<u>บวก</u> เพิ่มขึ้นจากการเลี้ยงระหว่างปี	xxx	
<u>หัก</u> ลดลงจากลูกโคหย่านระหว่างปี	(xxx)	
ลดลงจากผลเสียหาย.....ระหว่างปี	(xxx)	xxx
<u>บวก/หัก</u> กำไร (ขาดทุน) จากการวัดมูลค่าลูกโคระหว่างผลิต		xxx
มูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นปี		xxx

สินค้าสำเร็จรูป - ลูกโค

มูลค่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันต้นปี	xxx	
<u>บวก</u> เพิ่มขึ้นจากลูกโคหย่านระหว่างปี	xxx	
<u>หัก</u> ลดลงจากการตายระหว่างปี	(xxx)	
<u>หัก</u> ลดลงจากการขายระหว่างปี	(xxx)	xxx
<u>บวก/หัก</u> กำไร (ขาดทุน) จากการวัดมูลค่าลูกโคพร้อมขาย		xxx
มูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นปี		xxx
รวม		xxx

- ลูกโคระหว่างผลิต จำนวน.....บาท เป็นค่าใช้จ่ายของแม่พันธุ์โคตั้งแต่พร้อมผสมพันธุ์จนถึงคลอดลูกแต่ลูกโคยังไม่หย่านม (อายุลูกโคไม่เกิน 6 เดือน) ณ วันสิ้นปีทางบัญชี แม่โคอยู่ระหว่างตั้งท้อง จำนวน.....ตัว แสดงด้วยราคาทุน และมีลูกโคยังไม่หย่านม จำนวน.....ตัว โดยประมาณมูลค่ายุติธรรมจากการคำนวณโดยเทียบเคียงกับราคาขายต่อหน่วยตามราคาตลาดในพื้นที่ ณ วันสิ้นปีทางบัญชี และใช้เกณฑ์กำหนดน้ำหนักลูกโคตามอายุ โดยอ้างอิงเกณฑ์ประเมินจากภาควิชาสัตวบาล คณะเกษตรกำแพงแสน มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ กำแพงแสน จังหวัดนครปฐม
- ลูกโคพร้อมขาย จำนวน.....ตัว เป็นเงิน.....บาท แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมซึ่งมูลค่ายุติธรรมกำหนดโดยใช้ราคาที่อ้างอิงราคาตลาดในพื้นที่ ณ วันสิ้นปีทางบัญชี
- ระหว่างปีแม่โคแท้งลูก จำนวน.....ท้อง และลูกโคตาย/เสียหายจากการเจ็บป่วย จำนวน.....ตัว ตามมติที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ ชุดที่ ครั้งที่ วันที่..... สหกรณ์ตัดสินทรัพย์ชีวภาพ - ลูกโคระหว่างผลิตออกจากบัญชี โดยให้เป็นค่าใช้จ่ายสหกรณ์ เป็นผลให้สหกรณ์ได้รับผลขาดทุนจากการผลิตลูกโค จำนวน.....บาท

9. สินทรัพย์ชีวภาพ - แม่พันธุ์โค ประกอบด้วย

ปี 25xx

บาท

	แม่พันธุ์โคเพื่อให้ ผลิต	แม่พันธุ์โคระหว่าง การพัฒนา
ยอดคเหลือ ณ วันต้นปี	xxx	xxx
บวก ต้นทุนเลี้ยงบำรุงและค่าเสื่อมราคาแม่พันธุ์	0.00	xxx
บวก (หัก) โอนออกเป็นแม่พันธุ์พร้อมให้ผลิต	xxx	(xxx)
(หัก) ตัดจำหน่ายแม่พันธุ์พร้อมให้ผลิต	(xxx)	0.00
รวม	xxx	xxx
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม - แม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลิต	xxx	0.00
รวม	xxx	xxx

แม่พันธุ์โคระหว่างพัฒนา จำนวน.....บาท เป็นค่าใช้จ่ายพันธุ์โคสาวที่ยังไม่พร้อมผสมพันธุ์จำนวน.....ตัว ซึ่งประกอบด้วย ค่าแม่พันธุ์โค ดอกเบี้ยจ่ายเพื่อจัดหาแม่พันธุ์โค ค่าจ้างเลี้ยงแม่พันธุ์โคสาวก่อนให้ผลิต ต้นทุนบำรุงแม่พันธุ์โคระหว่างพัฒนา

แม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลิต จำนวน.....บาท เป็นแม่พันธุ์โคพร้อมให้ผลิตจำนวน.....ตัว

ค่าเสื่อมราคาสะสม - แม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลิต จำนวน.....บาท คำนวณตามเกณฑ์อายุการให้ประโยชน์ของแม่พันธุ์เป็นระยะเวลา 5 ปี

ตามมติที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ชุดที่ ครั้งที่ วันที่.....
 สหกรณ์ได้ตัดแม่พันธุ์โคเพื่อให้ผลผลิตออกจากบัญชีของสหกรณ์ เนื่องจากแม่พันธุ์โคตาย จำนวน.....ตัว
 สูญหาย จำนวน.....ตัว เจ็บป่วย/หมัน จำนวน.....ตัว ทั้งนี้ สหกรณ์ได้รับชดใช้ความเสียหาย
 จำนวน.....บาท จาก.....ตามเงื่อนไขสัญญาการฝากเลี้ยงแม่พันธุ์โคที่กำหนด
 เป็นผลให้สหกรณ์ได้รับผลขาดทุนจากการตัดจำหน่ายแม่พันธุ์โค จำนวน.....บาท

แนวทางการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดทำกระดาดำการอิเล็กทรอนิกส์ (EWP)

กรณีศึกษา ผู้สอบบัญชีในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 10

โดย เนตรทิพย์ เสงคราวิทย์

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ได้กำหนดทิศทางการปฏิบัติงานกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ด้านการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี รวมถึงเพิ่มประสิทธิภาพการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ โดยใช้ระบบกระดาดำการอิเล็กทรอนิกส์ (Electronics Working Paper : EWP) เพื่อให้การปฏิบัติงาน และจัดทำกระดาดำการอิเล็กทรอนิกส์ (EWP) ได้ถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และระเบียบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด ผู้จัดทำผลงานจึงได้ศึกษาและรวบรวมข้อมูลเพื่อจัดทำแนวทางการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดทำกระดาดำการอิเล็กทรอนิกส์ (EWP) กรณีศึกษา ผู้สอบบัญชีในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 10 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้กรมตรวจบัญชีสหกรณ์มีแนวทางการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดทำกระดาดำการอิเล็กทรอนิกส์ (EWP) ผู้สอบบัญชีใช้เป็นแนวทางในการจัดทำกระดาดำการอิเล็กทรอนิกส์ (EWP) ให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และระเบียบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด รวมทั้งผู้ควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีมีแนวทางในควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ที่จัดทำกระดาดำการอิเล็กทรอนิกส์ (EWP)

สรุปผลการศึกษา

จากการศึกษาค้นคว้ารวบรวมข้อมูลจากมาตรฐานการสอบบัญชี ตำราวิชาการที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำกระดาดำการ กฎหมายที่เกี่ยวข้อง เอกสารประกาศ คำสั่ง ระเบียบ หนังสือเวียน และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง รวบรวมความคิดเห็นจากผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่จัดทำกระดาดำการอิเล็กทรอนิกส์ (EWP) ในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 10 ได้แก่ จังหวัดเพชรบุรี ราชบุรี ประจวบคีรีขันธ์ สุพรรณบุรี กาญจนบุรี นครปฐม สมุทรสาคร สมุทรสงคราม และกลุ่มกำกับมาตรฐานการบัญชี สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 10 และจากการศึกษาความคิดเห็นและแนวทางแก้ไขปัญหาคณะทำงานปรับปรุงประสิทธิภาพการใช้งานระบบควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้วยกระดาดำการอิเล็กทรอนิกส์ รวมทั้งศึกษากระบวนการและขั้นตอนการทำงานฐานข้อมูลของชุดโปรแกรม TeamMate ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ จึงนำประเด็นที่ได้มาพิจารณาจัดทำแนวทางการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดทำกระดาดำการอิเล็กทรอนิกส์ (EWP) โดยกำหนดประเด็นที่สำคัญในการพัฒนาการกระดาดำการ แบ่งออกเป็น 3 ส่วน ดังนี้

1. การสร้างแฟ้มข้อมูลเพื่อจัดทำกระดาดำการอิเล็กทรอนิกส์ (EWP)
2. จัดทำแนวทางการจัดทำกระดาดำการอิเล็กทรอนิกส์ (EWP)
3. การปิดแฟ้มการตรวจสอบ (Finalize Project)

1. การสร้างแฟ้มข้อมูลเพื่อจัดทำกระดาดำการอิเล็กทรอนิกส์ (EWP)

เป็นการสร้างแฟ้มข้อมูลสหกรณ์ที่ตรวจสอบ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีใช้ในการจัดทำกระดาดำการอิเล็กทรอนิกส์ ผู้สร้างแฟ้มจะกำหนดรายชื่อผู้สอบบัญชี และผู้ควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ตามที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์มอบหมายงาน โดยสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1 - 10 เป็นผู้รับผิดชอบในการสร้างแฟ้มข้อมูล แทนสำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี ทั้งนี้ เพื่อลดขั้นตอนการปฏิบัติงาน และเพื่อช่วยในการกำกับดูแลและให้คำปรึกษาได้ทันต่อเวลา

2. จัดทำแนวทางการจัดทำกระดาดำการอิเล็กทรอนิกส์ (EWP)

กระดาดำการอิเล็กทรอนิกส์ (EWP) มีขั้นตอนการจัดทำเพื่อให้เป็นไปตามกระบวนการสอบบัญชี ดังนี้

2.1 การตอบรับงานตรวจสอบ

ให้แนบ File ข้อมูลสำเนาคำสั่งแต่งตั้งผู้สอบบัญชี และหนังสือแจ้งรายชื่อผู้สอบบัญชีสหกรณ์ นำเข้ามาจัดเก็บไว้ในแฟ้มข้อมูล (Folder) PA 2 การบริหารจัดการงานสอบบัญชี ทั้งนี้ เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหนังสือขอรับบริการตรวจสอบบัญชี หรือหนังสือส่งงบการเงินให้ตรวจสอบ และผู้สอบบัญชีได้มีหนังสือแจ้งกำหนดการตรวจสอบให้สหกรณ์ ให้แนบหนังสือดังกล่าวไว้ในแฟ้มข้อมูล PA 2 การบริหารจัดการงานสอบบัญชี เพิ่มเติมด้วย

2.2 การวางแผนการตรวจสอบ

ผู้สอบบัญชีวางแผนงานสอบบัญชีสหกรณ์ ให้เป็นไปตามขั้นตอนการวางแผนงานสอบบัญชีที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด ดังนี้

2.2.1 ศึกษาทำความเข้าใจสหกรณ์ ศึกษาทำความเข้าใจธุรกิจ (Business Review) และการควบคุมภายในของกิจการ (Internal control) โดยการวิเคราะห์โครงสร้างทางการเงินของสหกรณ์ และการศึกษาสภาพแวดล้อมทั่วไปสหกรณ์ (วิเคราะห์ข้อมูลการทำธุรกรรมเชิงลึก) ศึกษาทำความเข้าใจระบบสารสนเทศ (Information System) กรณีสหกรณ์ใช้โปรแกรมระบบบัญชีคอมพิวเตอร์ในการบันทึกบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจและบันทึกกิจกรรมควบคุม ในระบบประเมินการปฏิบัติตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยมาตรฐานขั้นต่ำในการควบคุมภายในและการรักษาความปลอดภัยสำหรับสหกรณ์ที่ใช้โปรแกรมระบบบัญชีคอมพิวเตอร์ประมวลผลข้อมูล (CAD Checklist) และนำเข้าหลักฐานที่ได้จากการศึกษาทำความเข้าใจสหกรณ์ โดยนำมาเก็บไว้ในแฟ้มข้อมูล (Folder) PA 1 การวางแผนงานสอบบัญชี ได้แก่ รายงานผลการวิเคราะห์โครงสร้างทางการเงิน สรุปผลการการศึกษาสภาพแวดล้อมทั่วไปสหกรณ์ (ข้อมูลการทำธุรกรรมเชิงลึก) รายงานผลการประเมินมาตรฐานขั้นต่ำการควบคุมภายในสหกรณ์ที่ใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์บันทึกบัญชีที่ได้จากระบบ CAD Checklist และงบการเงินสหกรณ์ที่ใช้ในการวางแผนงานสอบบัญชี

2.2.2 ประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงในระบบประเมินความเสี่ยง (Team Risk) ปัจจัยเสี่ยงจะกำหนดตามวงจรธุรกิจกระบวนการ และรายการตามงบการเงิน โดยปรับปรุงให้มีการประเมินความเสี่ยงธุรกิจรวบรวมผลิตผลและธุรกิจแปรรูปผลิตผลแยกจากกันและเพิ่มเติมการประเมินความเสี่ยงรายการในงบการเงินให้ครบถ้วน ได้แก่ รายได้อื่นและค่าใช้จ่ายดำเนินงาน ตัวอย่าง การประเมินความเสี่ยงตามวงจรธุรกิจ

(1) วงจรธุรกิจรวบรวมผลิตผล

(1.1) การขายผลิตผลเงินสด/เงินเชื่อ

- 1) การสร้างรายการขายผลิตผล
- 2) การจัดทำใบกำกับสินค้า
- 3) การจัดส่งผลิตผล/ส่งมอบผลิตผล
- 4) การบันทึกลูกหนี้ค่าผลิตผล
- 5) การรับชำระหนี้
- 6) การติดตามหนี้/สอบทานการรับชำระหนี้
- 7) การประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

(1.2) การซื้อผลิตผลเงินสด/เงินเชื่อ

- 1) การรวบรวมผลิตผล
- 2) การบันทึกเจ้าหนี้ค่าผลิตผล
- 3) การจ่ายชำระหนี้ค่าผลิตผล

(1.3) การบริหารคลังสินค้า

- 1) การรับผลิตผลเข้าคลัง
- 2) การเบิกผลิตผลออกจากคลัง
- 3) ผลิตผลคงเหลือ
- 4) การตัดจำหน่ายผลิตผล

(1.4) การบันทึกบัญชี

- 1) การปรับปรุงแฟ้มข้อมูลหลักระบบสินค้า (ผลิตผล)
- 2) การบันทึกรายการบัญชีแยกประเภททั่วไป

เมื่อประเมินความเสี่ยงแล้วให้ผู้สอบบัญชี จัดทำแผนโดยส่งข้อมูลการประเมินความเสี่ยง เพื่อสร้างแฟ้มการตรวจสอบ (Build Plan) โดยเลือกรายการที่มีความเสี่ยง ในระดับปานกลางและระดับสูง ทุกรายการ สร้างแฟ้มข้อมูลตรวจสอบ (Team EWP) สำหรับปัจจัยเสี่ยงที่มีความเสี่ยงในระดับต่ำ ให้ผู้สอบบัญชี พิจารณาความเหมาะสม ซึ่งปัจจัยเสี่ยงดังกล่าวจะอยู่ในแผนการสอบบัญชีโดยรวม ข้อ 2 สรุปผลการ ประเมินความเสี่ยง

2.2.3 จัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม ซึ่งระบบกำหนดรูปแบบแผนการสอบบัญชีโดยรวม ไว้ในแฟ้มข้อมูล PA 3 แผนการสอบบัญชีโดยรวม ให้ผู้สอบบัญชีบันทึกข้อมูล สรุปสาระสำคัญ ดังนี้

- (1) ขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี
- (2) สรุปผลการประเมินความเสี่ยง ซึ่งขั้นตอนนี้ระบบนำข้อมูลมาจากการ ประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีจากระบบประเมินความเสี่ยง (Team Risk) และกำหนดวิธีการตรวจสอบ ที่สำคัญไว้ในระบบ ผู้สอบบัญชีสามารถเพิ่มเติมวิธีการตรวจสอบได้
- (3) ระดับความมีสาระสำคัญ
- (4) กำหนดการตรวจสอบ

ตัวอย่าง แผนการสอบบัญชีโดยรวม ข้อ (2) สรุปผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีและวิธีการตรวจสอบ - ธุรกิจสินเชื่อ

ปัจจัยเสี่ยง	ระดับความเสี่ยง	วิธีการตรวจสอบ
1. การจ่ายเงินกู้ - จ่ายเงินกู้ไม่เป็นตามระเบียบ - เอกสารหลักฐานการจ่ายเงินกู้ ไม่ถูกต้องครบถ้วน - การบันทึกบัญชีจ่ายเงินกู้ไม่ถูกต้อง ครบถ้วน	ปานกลาง	1. สัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ 2. สังเกตการณ์ปฏิบัติงาน 3. ทดสอบการปฏิบัติงานตามระบบ 4. ตรวจสอบเอกสารหลักฐานการจ่ายเงินกู้และการบันทึกบัญชี
2. การรับชำระหนี้ - รับชำระหนี้ไม่เป็นตามระเบียบ - เอกสารหลักฐานการรับชำระหนี้เงินกู้ไม่ถูกต้องครบถ้วน - การบันทึกบัญชีรับชำระหนี้เงินกู้ไม่ถูกต้อง ครบถ้วน	ปานกลาง	1. สัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ 2. สังเกตการณ์ปฏิบัติงาน 3. ทดสอบการปฏิบัติงานตามระบบ 4. ตรวจสอบเอกสารหลักฐานการรับชำระหนี้และการบันทึกบัญชี
3. การรับดอกเบี้ย/ค่าปรับ - คำนวณดอกเบี้ย ค่าปรับรับไม่ถูกต้องตามระเบียบ - เอกสารหลักฐานการรับดอกเบี้ย ค่าปรับรับไม่ถูกต้องครบถ้วน - การบันทึกบัญชีรับดอกเบี้ย ค่าปรับรับไม่ถูกต้อง ครบถ้วน	ปานกลาง	1. สัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ 2. สังเกตการณ์ปฏิบัติงาน 3. ทดสอบการปฏิบัติงานตามระบบ 4. ทดสอบการคำนวณ 5. ตรวจสอบเอกสารหลักฐานและการบันทึกบัญชี
4. ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ - การประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญลูกหนี้เงินกู้ ดอกเบี้ยค้างรับ ค่าปรับค้างรับไม่ถูกต้องตามระเบียบ	ปานกลาง	1. สอบทานการประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ 2. วิเคราะห์เปรียบเทียบ
5. ลูกหนี้เงินกู้คงเหลือ - ยอดลูกหนี้เงินกู้รายตัวไม่ตรงกับยอดลูกหนี้เงินกู้ในบัญชีแยกประเภททั่วไป - ลูกหนี้เงินกู้แสดงมูลค่าคงเหลือไม่ถูกต้อง - ลูกหนี้คงเหลือไม่มีตัวตน - ลูกหนี้เงินกู้เปิดเผยข้อมูลไม่ถูกต้อง ครบถ้วน	ปานกลาง	1. วิเคราะห์เปรียบเทียบ 2. ขอคำยืนยันยอด 3. สอบทานแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

2.2.4 จัดทำแนวการสอบบัญชี การกำหนดแนวการตรวจสอบในโปรแกรมกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ : EWP จะถูกสร้างจากข้อมูลที่ได้จากสรุปผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีและวิธีการตรวจสอบในแผนการสอบบัญชีโดยรวม ตามโครงสร้างการตรวจสอบตามธุรกิจ กระบวนการและรายการในงบการเงิน หากผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าแนวการตรวจสอบไม่ครบถ้วนสามารถเพิ่มเติมวิธีการตรวจสอบได้ โดยให้นำเข้าวิธีการตรวจสอบจากฐานข้อมูลมาตรวจสอบ (Team Store) หรือกำหนดวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมได้เอง แนวการสอบบัญชีจะบันทึกข้อมูลไว้ในแฟ้มข้อมูล (Folder) PG กระดาดำทำการสำหรับการสอบบัญชี ประกอบด้วย การตรวจสอบจุดควบคุม และการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ม้องค์ประกอบที่สำคัญ ดังนี้

- (1) วัตถุประสงค์การตรวจสอบ
- (2) การตรวจสอบงบการเงิน แบ่งเป็น 2 ประเภท การทดสอบการควบคุม (Test of Control) และการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (Substantive Procedures)
- (3) วิธีการตรวจสอบ ถูกกำหนดให้โดยระบบโดยดึงข้อมูลมาจากแผนการสอบบัญชีโดยรวม

ตัวอย่าง แนวการตรวจสอบบัญชีในระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ (EWP) – ธุรกิจสินเชื่อ (บางส่วน)

วัตถุประสงค์การตรวจสอบ	วิธีการตรวจสอบ	ปัจจัยเสี่ยง
A1 การจ่ายเงินกู้		
1. เพื่อให้มั่นใจว่าการขอกู้มีความถูกต้อง ครบถ้วน เป็นไปตามระเบียบของสหกรณ์และน่าเชื่อถือ	ทดสอบการควบคุม 1.1 การปฏิบัติงานตามระเบียบ - สอบทานกฎ ระเบียบ และเงื่อนไขของสหกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายเงินกู้ - สัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องถึงกระบวนการขอกู้และการบันทึกในระบบงาน - สังเกตการณ์ปฏิบัติงานเจ้าหน้าที่	- ขอกู้ไม่เป็นไปตามระเบียบที่กำหนด เช่น ผู้กู้มีคุณสมบัติไม่ตรงตามระเบียบกำหนด ขอกู้เกินวงเงินสูงสุดที่กำหนด - ไม่มีการแบ่งแยกหน้าที่/การแบ่งแยกหน้าที่ไม่เหมาะสม เช่น ไม่มีการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างผู้บันทึกคำขอกู้ อนุมัติเงินกู้ ผู้มีหน้าที่จ่ายเงินกู้ และผู้บันทึกบัญชี
	1.2 การจัดทำคำขอ - สุ่มตัวอย่างรายการขอกู้เพื่อสอบทานใบคำขอและเอกสารการขอกู้ว่ามีการจัดทำถูกต้อง และครบถ้วน - สุ่มตัวอย่างรายการขอกู้เพื่อสอบทานใบคำขอเกี่ยวกับรายการขอกู้ที่บันทึกเข้าระบบงานถูกต้องและครบถ้วน - สอบทานรายงานหรือทะเบียนคุมใบคำขอเพื่อให้มั่นใจว่ามีการกำหนดเลขที่ใบคำขอไม่ซ้ำกันเรียงลำดับและสามารถอ้างอิงถึงผู้กู้ได้ - ใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบวิเคราะห์ข้อมูลคำขอที่ไม่เป็นไปตามกฎระเบียบที่สหกรณ์กำหนด	- ไม่มีการตรวจสอบคำขอ - เอกสารการขอกู้ไม่ถูกต้อง/ครบถ้วน เช่น คำขอบันทึกข้อมูลไม่ครบถ้วน เอกสารประกอบคำขอไม่ครบถ้วน - การขอกู้บันทึกในระบบงานไม่ถูกต้อง ครบถ้วน

2.2.5 การมอบหมายงานให้แก่ทีมงานสอบบัญชี ในการบันทึกกระดาษาทำการอิเล็กทรอนิกส์ (EWP) ให้ผู้สอบบัญชีเพิ่มรายชื่อผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในระบบกระดาษาทำการอิเล็กทรอนิกส์ (EWP) เพื่อมอบหมาย การปฏิบัติงาน ทั้งนี้ ผู้ที่ได้รับมอบหมายงานจะสามารถเข้าไปบันทึกผลการตรวจสอบในโปรแกรมกระดาษาทำการ อิเล็กทรอนิกส์ : EWP ตามที่ได้รับมอบหมาย

2.2.6 ขอบเขตการตรวจสอบ ขอบเขตการตรวจสอบที่ระบุในแนวการสอบบัญชี ได้แก่ ขนาดตัวอย่างที่เลือกขึ้นมาทดสอบ ระยะเวลาของการตรวจสอบ

2.2.7 ลายมือชื่อผู้สอบบัญชี ผู้สอบทาน วันที่จัดทำ และวันที่สอบทานเสร็จสิ้น เมื่อลงลายมือชื่อโดยการ Sign Off ข้อมูลในแฟ้มกระดาษาทำการ จะปรากฏสัญลักษณ์ตามสิทธิการใช้งาน และวันที่ทำการ Sign Off

2.2.6 การสอบทานการวางแผนงานสอบบัญชี เมื่อสอบทานงานเสร็จเรียบร้อยแล้ว ทำการ Sign Off (Review) แนวการสอบบัญชีและข้อมูลที่น่าเข้าไปในแฟ้มข้อมูล (Folder) PA 1 การวางแผน งานสอบบัญชี ซึ่งเป็นการแสดงให้เห็นว่ามีการอนุมัติแผนแล้ว เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถนำแผนงานดังกล่าว ไปใช้เป็นแนวทางในการตรวจสอบบัญชี กรณีมีข้อเสนอแนะจากการสอบทาน ผู้สอบทานจะส่งข้อความ ติดต่อสื่อสารโดยการบันทึก Coaching Note เพื่อให้ผู้สอบบัญชีดำเนินการแก้ไข ให้ผู้สอบบัญชีแก้ไข ตามข้อสังเกตที่ได้รับแจ้ง

2.3 การปฏิบัติงานตรวจสอบ

ผู้สอบบัญชีจะบันทึกผลการตรวจสอบในแต่ละเรื่องและข้อสรุปจากหลักฐานที่ได้รับ จากการตรวจสอบไว้ในแฟ้มกระดาษาทำการอิเล็กทรอนิกส์ (EWP) โดยขั้นตอนบันทึกการปฏิบัติงาน ตรวจสอบบัญชี มีดังนี้

2.3.1 บันทึกผลการตรวจสอบบัญชีระหว่างปี

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้กำหนดแนวทางการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ โดยให้วางแผนเข้าปฏิบัติการตรวจสอบบัญชีระหว่างปีอย่างน้อย 1 ครั้ง โดยเข้าตรวจสอบบัญชีระหว่างปี ครั้งแรกก่อนวันสิ้นปีทางบัญชีไม่น้อยกว่า 4 เดือน มีขั้นตอนการบันทึกผลการตรวจสอบระหว่างปี ในโปรแกรมกระดาษาทำการอิเล็กทรอนิกส์ : EWP ดังนี้

(1) การบันทึกผลการตรวจสอบ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และผู้สอบบัญชี เมื่อได้ ปฏิบัติงานเสร็จสิ้นจะบันทึกผลการปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมายทันที โดยบันทึกใน PG : กระดาษาทำการ สำหรับการสอบบัญชี ตามแนวการตรวจสอบที่กำหนดไว้

ตัวอย่าง การบันทึกผลการตรวจสอบ ด้านการจ่ายเงินกู้ (บางส่วน)

วัตถุประสงค์การตรวจสอบ	วิธีการตรวจสอบ	ผลการตรวจสอบ
A1 การจ่ายเงินกู้		
1. เพื่อให้มั่นใจว่าการขอกู้มีความถูกต้อง ครบถ้วน เป็นไปตามระเบียบของ สหกรณ์และนำเชื่อถือ	ทดสอบการควบคุม 1.1 การปฏิบัติงานตามระเบียบ - สอบทานกฎ ระเบียบ และเงื่อนไขของสหกรณ์ที่เกี่ยวข้องการจ่ายเงินกู้ - สัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องถึงกระบวนการขอกู้และการบันทึกในระบบงาน - สังเกตการณ์ปฏิบัติงานเจ้าหน้าที่	ระหว่างปี - จากผลการสอบถามเจ้าหน้าที่และสอบทานระเบียบ มติที่ประชุม คณะกรรมการดำเนินการ พบว่า สหกรณ์เงินกู้ระยะสั้น กู้ได้ไม่เกิน 50,000.00 บาท ใช้บุคคลค้ำประกันอย่างน้อย 2 คน เงินกู้ระยะปานกลาง กู้ได้ไม่เกินร้อยละ 80 ของราคาประเมินหลักทรัพย์ แต่ไม่เกิน 200,000.00 บาท - เจ้าหน้าที่สินเชื่อ ตรวจสอบคำขอกู้ และบันทึกคำขอไว้ในโปรแกรมเงินให้กู้ - คณะกรรมการเงินกู้อนุมัติเงินกู้ - สังเกตการณ์ปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่สินเชื่อ
	1.2 การจัดทำคำขอ - สุ่มตัวอย่างรายการขอกู้เพื่อสอบทานใบคำขอและเอกสารการขอว่ามีการจัดทำถูกต้อง และครบถ้วน - สุ่มตัวอย่างรายการขอกู้เพื่อสอบทานใบคำขอกู้กับรายการขอที่บันทึกในระบบงานถูกต้องและครบถ้วน - สอบทานรายงานหรือทะเบียนคุมใบคำขอ เพื่อให้มั่นใจว่ามีการกำหนดเลขที่ใบขอที่ไม่ซ้ำกันเรียงลำดับและสามารถอ้างอิงถึงผู้กู้ได้ - ใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบวิเคราะห์ข้อมูล คำขอที่ไม่เป็นไปตามกฎระเบียบที่สหกรณ์กำหนด	- สอบทานคำขอตามรายการตัวอย่างคำขอที่ได้จากผลการวิเคราะห์ข้อมูล โดยโปรแกรมช่วยตรวจสอบ เดือน เมษายน 2562 ถึง พฤศจิกายน 2562 จำนวน 80 รายการ (ตามรายละเอียดแนบ 1) โดยสอบทานกับรายงานคำขอ - จากโปรแกรมระบบเงินกู้

(2) แนบเอกสารหลักฐานประกอบกระดาษาทำการ ให้แนบเอกสารที่เกี่ยวข้องตามรายการที่ตรวจสอบแต่ละเรื่อง ซึ่งสามารถแนบไฟล์เอกสารหลักฐานได้รูปแบบไฟล์ MS Word MS Excel PDF เช่น ไฟล์ Ms Excel รายละเอียดสัญญาเงินกู้ที่ตรวจสอบ ทั้งนี้การแนบไฟล์รูปภาพที่ถ่ายหรือสแกนมาจากต้นฉบับ ให้แนบกรณีเป็นเอกสารที่ต้องลงลายมือชื่อเท่านั้น เช่น ไฟล์สแกนใบตรวจนับเงินหนังสือยืนยันยอดเงินฝากธนาคาร เป็นต้น

(3) สรุปผลการตรวจสอบ บันทึกรูปสรุปผลตรวจสอบตามข้อเท็จจริงที่ตรวจพบกรณีพบข้อสังเกตจากการตรวจสอบ ให้บันทึกข้อสังเกตที่ตรวจพบและสร้างข้อตรวจพบในโปรแกรมข้อสังเกตที่พบจะถูกรวบรวมไปจัดเก็บที่แฟ้มข้อมูล (Folder) AS 1 : ข้อตรวจพบ ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีนำข้อมูลที่บ้านทึกมาใช้เพื่อให้ข้อสังเกตและข้อเสนอแนะแก่สหกรณ์ ในขั้นตอนที่ 4 รายงานผลการตรวจสอบ

ตัวอย่าง การบันทึกสรุปผลการตรวจสอบ - ด้านจ่ายเงินกู้ (บางส่วน)

วัตถุประสงค์การตรวจสอบ	วิธีการตรวจสอบ	สรุปผลการตรวจสอบ
A1 การจ่ายเงินกู้		
1. เพื่อให้มั่นใจว่าการขอู้มีความถูกต้อง ครบถ้วน เป็นไปตามระเบียบของสหกรณ์และน่าเชื่อถือ	1.2 การจัดทำคำขอกู้ - สุ่มตัวอย่างรายการขอกู้เพื่อสอบทานใบคำขอกู้และเอกสารการขอกู้ว่ามีการจัดทำถูกต้อง และครบถ้วน - สุ่มตัวอย่างรายการขอกู้เพื่อสอบทานใบคำขอกู้กับรายการขอกู้ที่บ้านทึกเข้าระบบงานถูกต้องและครบถ้วน - สอบทานรายงานหรือทะเบียนคุมใบคำขอกู้เพื่อให้มั่นใจว่ามีการกำหนดเลขที่ใบขอกู้ไม่ซ้ำกันเรียงลำดับและสามารถอ้างอิงถึงผู้กู้ได้ - ใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบวิเคราะห์ข้อมูลคำขอกู้ที่ไม่เป็นไปตามกฎระเบียบที่สหกรณ์กำหนด	การจัดทำคำขอกู้ถูกต้อง ครบถ้วน และ เป็นไปตามระเบียบของสหกรณ์ เว้นแต่ 1) คำขอกู้ไม่ครบถ้วน 2 ราย ได้แก่ คำขอกู้เลขที่ 2000010 และเลขที่ 2000075 2) เอกสารประกอบคำขอกู้ไม่ครบถ้วน โดย ไม่มีสำเนาบัตรประจำตัวประชาชน จำนวน 5 ราย ได้แก่ คำขอกู้ เลขที่ 2000010, 2000035, 2000047, 2000068, 2000075 ซึ่งได้แจ้งให้คณะกรรมการดำเนินการทราบแล้ว ตามหนังสือที่..... ลงวันที่.....

(4) การลงลายมือชื่อปฏิบัติงาน เมื่อบันทึกผลการตรวจสอบเสร็จสิ้นให้ผู้ได้รับมอบหมายให้ตรวจสอบลงลายมือชื่อ ด้วยสัญลักษณ์ โดย Sigh Off (Prepare) ในข้อมูลกระดาษาทำการทุกรายการเพื่อยืนยันว่าได้ปฏิบัติงานเสร็จสิ้นแล้ว

2.3.2 บันทึกผลการตรวจสอบบัญชีประจำปี

(1) ทบทวนแนวการตรวจสอบบัญชี ก่อนเข้าปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีประจำปี ให้ผู้สอบบัญชีทบทวนปรับปรุงวัตถุประสงค์การตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบ การกำหนดช่วงเวลา การเลือกตัวอย่าง และผู้ปฏิบัติงานในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ : EWP ให้เหมาะสม เพื่อให้สามารถปฏิบัติงาน ได้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบต่อไป

(2) บันทึกผลการปฏิบัติงานสอบบัญชีประจำปี ให้บันทึกผลการปฏิบัติงานสอบบัญชีประจำปีทันที ขั้นตอนการบันทึกผลการปฏิบัติงานและสรุปผลการปฏิบัติงานประจำปี ในโปรแกรมกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ : EWP ปฏิบัติเช่นเดียวกับการบันทึกผลการปฏิบัติงานระหว่างปี

(3) สร้าง Folder หลักฐานการสอบบัญชี เพื่อจัดเก็บหลักฐานการสอบบัญชี ผลการวิเคราะห์อื่น เช่น งบทดลอง รายการปรับปรุงบัญชีของผู้สอบบัญชี ปริมาณธุรกิจ การวิเคราะห์/ประเมินผลทางธุรกิจและการเงิน การดำเนินการตามโครงการต่าง ๆ เป็นต้น ทั้งนี้ เพื่อให้มีแฟ้มข้อมูลในการจัดเก็บหลักฐานการสอบบัญชีที่ถูกต้องครบถ้วน

2.4 การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

2.4.1 ผู้สอบบัญชีควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ทุกชิ้นงานโดยสอบทานความถูกต้องครบถ้วนของการบันทึกผลการตรวจสอบในกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ : EWP ให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด กรณีมีข้อสงสัยหรือต้องการหลักฐานเพิ่มเติมหรือมีข้อเสนอนแนะ ให้ผู้สอบบัญชีส่งข้อความติดต่อสื่อสารโดยการบันทึก Coaching Note ให้ผู้ปฏิบัติงานแก้ไข ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อโดย Sign Off (Review) ข้อมูลกระดาษทำการทุกรายการที่สอบทานเสร็จสิ้น ก่อนเสนองานให้หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์หรือผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์กรุงเทพมหานคร เพื่อสอบทานงานขั้นสุดท้าย

2.4.2 หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์หรือผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์กรุงเทพมหานคร เป็นผู้สอบทานงานขั้นสุดท้าย โดยสอบทานความถูกต้องครบถ้วนของการบันทึกผลการตรวจสอบในโปรแกรมกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ : EWP กรณีมีข้อเสนอนแนะ ให้ผู้สอบทานงานส่งข้อความติดต่อสื่อสารผู้สอบบัญชีโดยการบันทึก Coaching Note เมื่อผู้สอบบัญชีแก้ไขเสร็จสิ้นแล้ว ให้ผู้สอบทานงาน Sign Off (Review) ข้อมูลกระดาษทำการทุกรายการที่สอบทานเสร็จสิ้น

2.5 การรายงานผลการตรวจสอบให้นำเข้ารายงานผลการสอบบัญชีระหว่างปี รายงานของผู้สอบบัญชี และรายงานผลการสอบบัญชีที่ลงลายมือชื่อ จัดเก็บไว้ใน Folder AS2 : รายงานผลการตรวจสอบ และทำการ Sign Off (Prepare) เอกสารแนบทุกรายการก่อนเสนอผลงาน ให้หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์หรือผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์กรุงเทพมหานคร Sign Off (Review) สอบทานงานขั้นสุดท้าย

2.6 การแจ้งข้อสังเกตและข้อเสนอนแนะ กรณีพบข้อสังเกตจากการตรวจสอบบัญชีตามที่แสดงใน Folder AS1 : ข้อตรวจพบ ให้ผู้สอบบัญชีแจ้งข้อสังเกตและข้อเสนอนแนะต่อสหกรณ์และรองนายทะเบียนสหกรณ์ พร้อมนำเข้าหนังสือแจ้งข้อสังเกตและข้อเสนอนแนะ จัดเก็บไว้ใน Folder AS2 : รายงานผลการตรวจสอบ และ Sign Off (Prepare) ข้อมูล พร้อมทั้ง เสนอหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์หรือผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์กรุงเทพมหานคร สอบทานและให้ Sign Off (Review)

2.7 การรายงานผลการปฏิบัติงานสอบบัญชีผ่านระบบ Intranet นำเข้ารายงานผลการประเมินชั้นคุณภาพการควบคุมภายใน RQ 2 รายงานจุดอ่อนของการควบคุมภายใน RQ 2 - 3 และหลักฐานการรายงานผลการบันทึก INPUT FORM จัดเก็บไว้ใน Folder AS3 : รายงานผลจากระบบ Intranet โดยผู้สอบบัญชี Sign Off (Prepare) ข้อมูล และหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์หรือผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์กรุงเทพมหานครสอบทานเสร็จสิ้นให้ Sign Off (Review)

3. การปิดแฟ้มการตรวจสอบ (Finalize Project)

ให้ผู้สอบบัญชีส่งแฟ้มกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ : EWP ให้หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์หรือผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์กรุงเทพมหานคร สอบทานงานลำดับสุดท้ายและปิดแฟ้มกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ภายใน 10 วันทำการ นับแต่วันที่หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์หรือผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์กรุงเทพมหานครสอบทานงานขั้นสุดท้ายเสร็จสิ้น ทั้งนี้ หากปิดแฟ้มการตรวจสอบแล้วจะไม่สามารถนำข้อมูลมากแก้ไขได้ ซึ่งเป็นการเสร็จสิ้นกระบวนการตรวจสอบบัญชี โดยแฟ้มกระดาษทำการจะจัดเก็บในเครื่องแม่ข่าย (Server) กรมตรวจบัญชีสหกรณ์
