



บทที่ 4

การควบคุมภายในของสหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จำกัด

การควบคุมเป็นภาระกิจในการบริหารที่จำเป็นมากของทุกกิจการ ไม่ว่าจะ เป็นกิจการขนาดเล็กที่มีเจ้าของเป็นผู้บริหารคนเดียว หรือกิจการที่มีขนาดใหญ่ ในกิจการ ขนาดเล็กที่บุคคลเดียวเป็นเจ้าของกิจการนั้น เจ้าของอาจสามารถควบคุมดูแลด้วยตัวเอง ได้อย่างทั่วถึง แต่กิจการที่มีขนาดใหญ่จะมีขั้นตอนการบริหารที่ยุ่งยากซับซ้อนขึ้น การควบคุม ก็ยิ่งจะต้องมีการกำหนดวิธีการเพิ่มขึ้นจนเป็นระบบ ดังนั้น ระบบการควบคุมภายในของ แต่ละกิจการจะมีวิธีการอย่างไรนั้นจึงขึ้นอยู่กับขนาดของกิจการ ความสลับซับซ้อนของการ จัดองค์กรภายในกิจการ ลักษณะของการดำเนินธุรกิจ ตลอดจนจุดอ่อนของธุรกิจแต่ละแห่ง

ไม่แต่เพียงผู้บริหารภายในกิจการเท่านั้นที่เห็นความสำคัญของการควบคุม ภายใน จะเห็นว่าผู้สอบบัญชีทั้งหลายต้องทำการศึกษาระบบการควบคุมภายในของกิจการ ที่ตนตรวจสอบและรับรองงบการเงิน และทดสอบให้แน่ใจในระบบการควบคุมภายในนั้นว่า มีการปฏิบัติตามอย่างสม่ำเสมอตลอดเวลาหรือไม่ และมีประสิทธิภาพเพียงพอหรือไม่

สหกรณ์โคนม นับว่าเป็นองค์การธุรกิจที่มีขนาด และโครงสร้างการบริหาร ซับซ้อนพอสมควร นับตั้งแต่เจ้าของกิจการซึ่งได้แก่สมาชิกสหกรณ์ และกลุ่มสมาชิก ฝ่าย บริหารซึ่งได้แก่คณะกรรมการดำเนินการ คณะอนุกรรมการเฉพาะด้าน คณะที่ปรึกษา และ ฝ่ายปฏิบัติการ ซึ่งได้แก่ผู้จัดการสหกรณ์และพนักงานในฝ่าย และแผนกต่าง ๆ ตลอดจน ท้องเกี่ยวของกับหน่วยงานราชการที่จะมาตรวจสอบและควบคุมหลายหน่วยงาน เช่น กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ กรมส่งเสริมสหกรณ์ กรมปศุสัตว์ ฯลฯ การควบคุมภายในกิจการ ของสหกรณ์โคนมจึงเป็นสิ่งจำเป็นที่จะช่วยให้ฝ่ายบริหารของสหกรณ์ทราบการปฏิบัติงานของ พนักงานทุกระดับทุกชั้นตอนว่าเป็นไปตามเป้าหมายและนโยบายที่วางไว้หรือไม่ และสหกรณ์ จึงระบบการควบคุมภายในที่ดีเพียงพอหรือไม่ตามทัศนะของหน่วยราชการที่มีหน้าที่คอยตรวจ สอบและควบคุมสหกรณ์โคนม

ความหมายของการควบคุมภายใน

ICAEW¹ ได้ให้คำจำกัดความของการควบคุมภายในไว้ว่า "การควบคุมภายในไม่ใช่มีความหมายแต่เพียงการสอบทานความถูกต้องประจำวันและการตรวจสอบภายในเท่านั้น แต่ยังรวมถึงการควบคุมทั้งหมดไม่ว่าจะเป็นด้านการเงินและอื่น ๆ ระบบการควบคุมภายในทั้งหมดนี้ถูกกำหนดขึ้นโดยฝ่ายจัดการ เพื่อนำมาช่วยให้การดำเนินงานของกิจการเป็นไปอย่างมีระเบียบ ช่วยป้องกันและรักษาทรัพย์สินให้มั่นคงปลอดภัย ตลอดจนให้การบันทึกข้อมูลต่าง ๆ อย่างถูกต้องเชื่อถือได้"²

Howard F. Stettler กล่าวว่า "ถึงแม้ว่าการควบคุมจะเป็นกระบวนการบริหารอย่างหนึ่ง แต่เราก็ตระหนักดีว่า การควบคุมนี้จะต้องถูกกำหนดขึ้นให้อยู่ในรูปของระบบ นั่นคือระบบการควบคุมภายใน ซึ่งระบบการควบคุมภายในนี้จะมีระบบบัญชีของกิจการรวมอยู่ด้วย เท่ากับว่ากิจการมีระบบการควบคุมภายในเป็นเครื่องมือที่ใช้นำทางให้ผลงานที่ออกมาถูกต้องและเชื่อถือได้"³

1 ขอมมาจาก Institute of Chartered Accountants in England and Wales

2 A.H. Millichamp, Auditing, Winchester: D.P. Publication, 1978, P. 20

3 Howard F. Stettler, Auditing Principle, A System-Based Approach, New Jersey, Prentice-Hall, Inc. 1982, P. 134

คณะกรรมการวิธีการสอบบัญชี (The Committee on Auditing Procedure) ของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา ได้อธิบายความหมายของการควบคุมภายในไว้ว่า "การควบคุมภายใน หมายถึง แผนการจัดแบ่งส่วนงานองค์กร วิธีการปฏิบัติงานที่ประสานกัน และมาตรการต่าง ๆ ที่นำมาใช้ในองค์กรเพื่อประโยชน์ในการดูแลรักษาทรัพย์สินของกิจการ เพื่อตรวจสอบความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงิน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงาน และ เพื่อส่งเสริมให้มีการปฏิบัติงานตามนโยบายที่ฝ่ายบริหารได้กำหนดไว้"¹

สำหรับสำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี กับสมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ก็ได้มีแถลงการณ์² อธิบายถึงการควบคุมภายในไว้ว่า "ระบบการควบคุมภายใน ได้แก่ แผนขององค์กร วิธีการ และมาตรการต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารของกิจการจัดให้มีขึ้นเพื่อให้

1. การดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และเป็นระเบียบเรียบร้อย
2. การปฏิบัติงานยึดมั่นตามนโยบายของฝ่ายบริหาร
3. มีการดูแลรักษาทรัพย์สิน
4. มีการป้องกันและค้นพบทุจริตหรือข้อผิดพลาดได้
5. การบันทึกรายการบัญชีต่าง ๆ ถูกต้องและสมบูรณ์
6. งบการเงินที่จัดทำขึ้นเชื่อถือได้และทันเวลา"

วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

จากความหมายของการควบคุมภายในที่มีหลายคนกล่าวไว้ดังที่ยกตัวอย่างข้างต้นนั้น ทำให้พอที่จะสรุปถึงการที่ควรจัดให้มีระบบการควบคุมภายในไว้ในทุกกิจการก็เพื่อวัตถุประสงค์ 2 ประการ คือ

1. Special Report by The Committee on Auditing Procedures, (American Institute of Certified Public Accountants), Internal Control, 1949, P.7
2. สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน, เดือนมีนาคม 2527, หน้า 1.

1. วัตถุประสงค์ของการควบคุมการบริหาร (Administrative Control Objective)
2. วัตถุประสงค์ของการควบคุมทางบัญชี (Accounting Control Objective)

สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของสหรัฐอเมริกา ได้อธิบายถึง การควบคุมการบริหาร และการควบคุมทางบัญชีไว้ดังนี้ ¹

การควบคุมการบริหาร (Administrative Control) หมายถึง แผนการจัดแบ่งส่วนงาน และวิธีการปฏิบัติงานรวมทั้งการบันทึกข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของฝ่ายบริหารอันอยู่ในขอบเขตอำนาจหน้าที่ ซึ่งขอบเขตอำนาจหน้าที่ที่ฝ่ายบริหารได้รับมอบหมายนั้นมีความสัมพันธ์โดยตรงกับความรับผิดชอบที่จะต้องบริหารกิจการนั้นให้บรรลุถึงเป้าหมายที่กำหนดไว้ และนี่ก็คือจุดเริ่มต้นของการจัดให้มีการควบคุมทางบัญชี

การควบคุมทางบัญชี (Accounting Control) หมายถึง แผนการจัดแบ่งส่วนงานและวิธีการปฏิบัติงานรวมทั้งการบันทึกข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการดูแลรักษาทรัพย์สินของกิจการตลอดจน การเก็บรวบรวมข้อมูลทางการเงินให้ถูกต้องและเชื่อถือได้ เพื่อเป็นหลักประกันว่า

1. ข้อมูลหรือรายการเงินเหล่านั้น ผ่านการอนุมัติอย่างถูกต้องตามหลักการที่กำหนดไว้ทั่วไป หรือที่กำหนดไว้เฉพาะเรื่องแล้ว
2. รายการเหล่านั้นได้ลงบัญชีแล้ว เพื่อที่จะ
 - 2.1 สามารถจัดวางงบการเงินให้สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป หรือหลักการบัญชีอื่นที่เหมาะสมกับกิจการ
 - 2.2 มั่นใจว่ามีการบันทึกทางบัญชีเกี่ยวกับทรัพย์สิน
3. การนำสินทรัพย์ไปใช้จะทำได้ก็ต่อเมื่อได้รับอนุญาตหรือรับมอบอำนาจจากฝ่ายบริหารเสียก่อน
4. สินทรัพย์ที่ปรากฏตามการบันทึกทางบัญชี ได้ถูกนำมาเปรียบเทียบกับสินทรัพย์ตัวจริงที่มีอยู่เป็นครั้งคราว และถ้าพบว่ามี ความแตกต่างก็ควรค้นหาสาเหตุของความแตกต่างนั้น

1. วัชนัน พรธนะเชษฐ์ และ เกียรติศักดิ์ จีระเชียรนาถ, เทคนิคและวิธีการตรวจสอบภายใน, กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ลดาวัลย์, 30 สิงหาคม 2523, หน้า 118-119

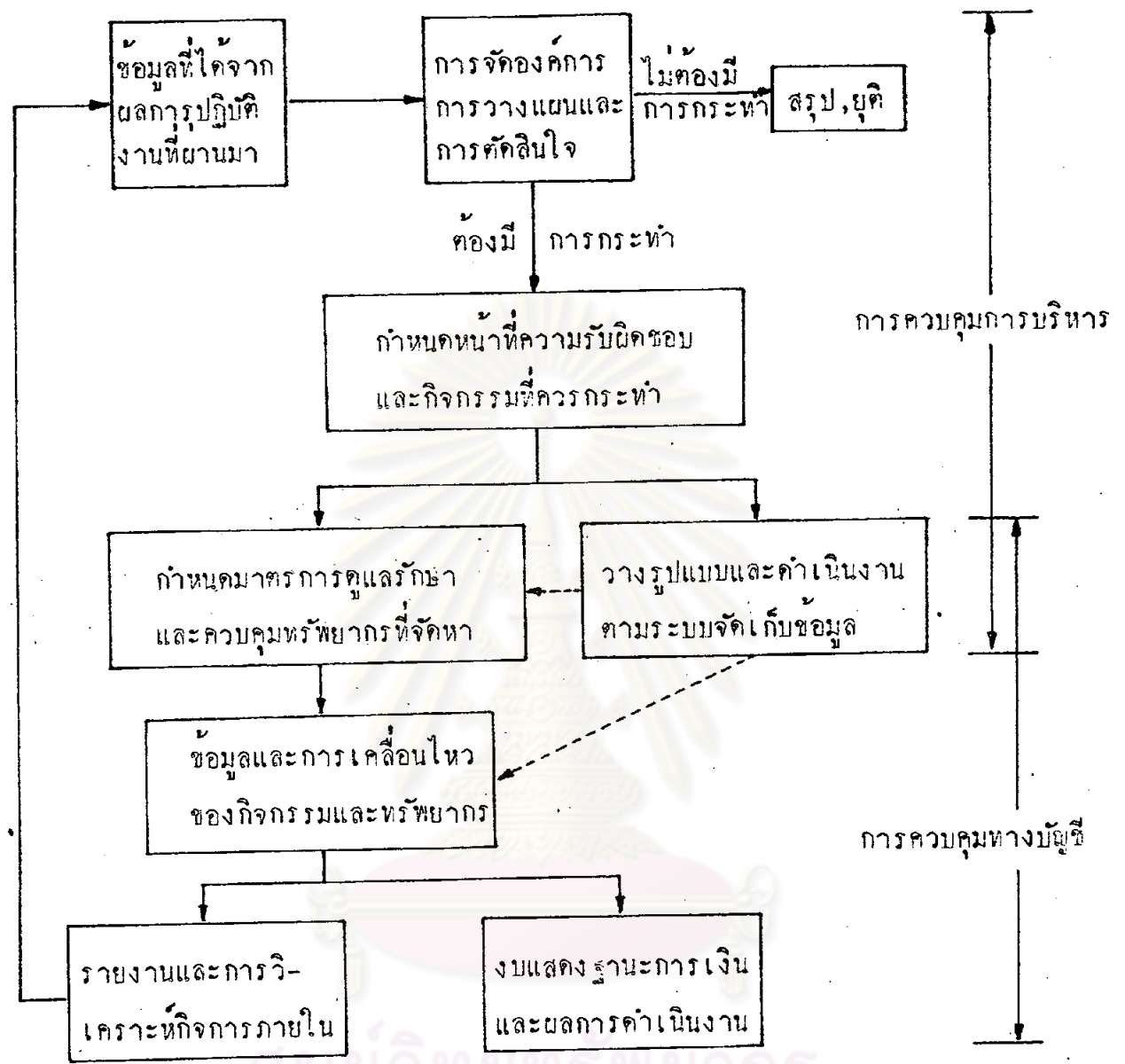
Howard F. Stettler ได้สรุปว่าการควบคุมภายในกิจการทั้งทางบริหาร และทางบัญชีนี้ ก่อองค์กิจกรรม (Activity) 5 ขั้นตอนดังนี้¹

- (1) การจัดองค์การ การวางแผน และการตัดสินใจเกี่ยวกับแผนงานที่วางไว้
 - (2) กำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบและกิจกรรมที่กระทำเพื่อให้สอดคล้องกับแผนงานดังกล่าว
 - (3) คุดูแลรักษาและควบคุมการใช้ทรัพยากรที่จัดหามาให้เป็นไปตามแผน
 - (4) วางรูปแบบและค่าเนื้องานตามระบบจัดเก็บข้อมูล ซึ่งเริ่มตั้งแต่การจดบันทึก สรุปและรายงานถึงกิจกรรมที่กระทำทุกอย่าง เพื่อไขข้อมูลที่ได้จากรายงาน มาเป็นแนวทางพิจารณาถึงกิจกรรมที่กระทำผ่านมาแล้วนั้น
 - (5) เลือกกระทำกิจกรรมที่ถูกต้องและเหมาะสมหลังจากผ่านการพิจารณาตาม (4) แล้ว
- (คุแผนผังแสดงความสัมพันธ์ของระบบการควบคุมภายในประกอบ)

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹ Howard F. Stettler , Auditing Principle, A System-Based Approach, New Jersey, Prentice-Hall Inc., 1982. P.134-136

แผนผังแสดงความสัมพันธ์ของระบบการควบคุมภายใน



จากภาพแผนผังแสดงความสัมพันธ์ของระบบการควบคุมภายใน จะเห็นว่าการควบคุมการบริหารและการควบคุมทางบัญชีจะมีวิธีการปฏิบัติที่ซ้อนกันอยู่ช่วงหนึ่ง คือ ในช่วงการกำหนดมาตรการดูแลรักษาและควบคุมทรัพยากรที่จัดหา และช่วงการวางรูปแบบและดำเนินงานตามระบบจัดเก็บข้อมูล นั่นก็แสดงว่าฝ่ายบริหารมีภารกิจที่จะต้องประสานงานกับฝ่ายปฏิบัติการด้านบัญชี เช่น การกำหนดอำนาจการอนุมัติ การกำหนดนโยบาย ระเบียบข้อบังคับในการปฏิบัติเพื่อควบคุมทรัพยากรแต่ละด้าน และการกำหนดข้อมูลที่ฝ่ายบริหารต้องการทราบเพื่อเป็นแนวทางในการจัดทำรายงานเสนอฝ่ายบริหารได้ตรงตามประสงค์ เป็นต้น



การประเมินผลการควบคุมภายในของสหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จำกัด

ในการศึกษาการควบคุมภายในของสหกรณ์โคนม โดยใช้กรณีศึกษาของสหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จำกัด มาเป็นตัวอย่างนี้ ได้ทำการศึกษาแยกตามการดำเนินงานในแต่ละประเภทของสหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จำกัด ว่ามีการควบคุมแต่ละด้านเป็นอย่างไร และยังมีปัญหาหรือข้อบกพร่องเกิดขึ้นในจุดใดบ้าง ซึ่งการศึกษาเพื่อให้ทราบระบบการควบคุมภายใน ปัญหาและข้อบกพร่องดังกล่าวได้ศึกษาจากแหล่งข้อมูล ดังต่อไปนี้

- ข้อบังคับและระเบียบวิธีปฏิบัติงานของสหกรณ์โคนม ตลอดจนรายงานการประชุมใหญ่สามัญประจำปี และรายงานการประชุมคณะกรรมการดำเนินงานประจำเดือน
- คำสั่งและคำแนะนำของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมสหกรณ์โคนม เช่น กรมส่งเสริมสหกรณ์ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และนายทะเบียนสหกรณ์ เป็นต้น ซึ่งได้กำหนดคำสั่งและคำแนะนำให้สหกรณ์โคนมถือเป็นแนวทางในการปฏิบัติ
- การสัมภาษณ์ สอบถาม และสังเกตการณ์เกี่ยวกับขั้นตอนการปฏิบัติงาน และการควบคุมภายในของการดำเนินงานแต่ละประเภท ที่สหกรณ์โคนมใช้ปฏิบัติอยู่
- รายงานการสอบบัญชีสหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จำกัด ในช่วงปี 2522 - 2527 รวมทั้งการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีสหกรณ์บางท่าน ที่เคยเข้าทำการตรวจสอบสหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จำกัด
- สรุปผลการตรวจสอบบัญชีระหว่างปี ของสหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จำกัด ซึ่งรายงานโดยสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์จังหวัดราชบุรี ซึ่งเป็นหน่วยงานในส่วนภูมิภาคของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ที่คอยดูแล และกำกับแนะนำด้านการเงินการบัญชีแก่สหกรณ์ต่าง ๆ ในจังหวัดที่ตนรับผิดชอบ

การควบคุมภายในของสหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จำกัด จำแนกตามประเภทการดำเนินงาน มีดังนี้

ก. การค้าเงินธุรกิจการชาย

สหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จำกัด มีการควบคุมเกี่ยวกับการดำเนินงานการค้าเงิน ซึ่งมีขั้นตอนเริ่มตั้งแต่การรวบรวมนมดิบจากสมาชิก การแปรรูปนมดิบให้เป็นผลิตภัณฑ์นมแต่ละชนิด และการจัดจำหน่ายผลิตภัณฑ์นม ดังนี้

(1) ทุก ๆ วันช่วงเช้าและเย็นที่สมาชิกสหกรณ์มาส่งนมดิบ แผนกผลิตจะจัดพนักงานที่มีหน้าที่รับนมดิบจำนวน 4 คน แบ่งเป็น 2 ชุด ๆ ละ 2 คน แยกกันรับนมดิบจากสมาชิกที่เข้าแถวส่งนมเป็น 2 สาย ตามบัตรคิวที่สมาชิกได้รับจากแผนกธุรการ

พนักงานแต่ละชุดจะแบ่งหน้าที่กันโดยคนหนึ่งทำหน้าที่ชั่งนมดิบ และอีกคนหนึ่งทำหน้าที่กรอกตัวเลขน้ำหนักนมดิบที่ชั่งไต่ลงในใบเสร็จรับนมซึ่งแผนกบัญชีช่วยเขียนเรียงลำดับเลขที่สมาชิกไว้ให้ก่อนล่วงหน้า พนักงานผู้กรอกน้ำหนักนมดิบในใบเสร็จรับนมนี้จะเป็นผู้มีความคุ้นเคยและจำสมาชิกได้มาก เพราะเวลาเขาแถวส่งนมสมาชิกไม่ได้เข้าแถวเรียงตามเลขที่สมาชิก (ใครมาก่อนก็ได้เข้าแถวส่งนมก่อน) และสมาชิกบางคนก็ไม่ได้มาส่งนมทุกวัน ดังนั้นการกรอกตัวเลขจึงต้องพลิกใบเสร็จรับนมสลับไปมาหาเลขที่ของสมาชิกที่มาส่งนม และส่วนใหญ่ต้องพยายามพลิกใบเสร็จหาเลขของสมาชิกมารอไว้เพื่อความรวดเร็วไม่เสียเวลาในการชั่ง

เมื่อสมาชิกแต่ละคนส่งมอบนมดิบพร้อมกับรับคืนฉบับใบเสร็จรับนมจากสหกรณ์ไปเป็นหลักฐานแล้ว พนักงานรับนมดิบก็จะนำสำเนาใบเสร็จรับนมของสมาชิกทั้งหมดในแต่ละวัน (ช่วงเย็นวันนี้รวมกับช่วงเช้าวันรุ่งขึ้น) มาสรุปในตารางรายละเอียดจำนวนนมสดที่ซื้อ 2 ฉบับแล้วส่งต้นฉบับของรายละเอียดจำนวนนมสดที่ซื้อพร้อมสำเนาใบเสร็จรับนมทั้งหมดให้แผนกบัญชี ส่วนสำเนารายละเอียดจำนวนนมสดที่ซื้อนั้น พนักงานรับนมดิบจะนำมาคำนวณน้ำหนักนมดิบที่สรุปไว้ในสำเนานี้อย่างรวดเร็ว และส่งต่อไปให้แผนกผลิตเพื่อนำตัวเลขไปเปรียบเทียบกับปริมาณนมในถังรับนมดิบ จะได้ทราบว่าแต่ละวันมีนมดิบที่รับจากสมาชิกเป็นปริมาณเท่าใดซึ่งจะต้องใช้สูตรคำนวณการผลิตรวมจะใช้ส่วนผสมวัตถุดิบอะไรเท่าใดสำหรับนมสดรสใดบ้าง

(2) แผนกผลิตจะวางแผนการผลิตประจำวันและดำเนินการผลิตตามขั้นตอนต่าง ๆ ดังที่ไต่กล่าวไว้ในภาคผนวก หน้า 354 - 357

เมื่อได้ผลิตภัณฑ์นมสำเร็จรูปแต่ละชนิดแล้ว พนักงานคลังสินค้า (สโตร์) ของแผนกผลิตก็จะนับนมพาสเจอร์ไรส์ (ของ) นมยู.เอช.ที. (กล่อง) รวมทั้งผลิตภัณฑ์พลอยได้ เช่น โยเกิร์ต เนยสด และไอศกรีม เพื่อแจ้งยอดสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตได้ในแต่ละวันให้แก่หัวหน้าฝ่ายผลิตใช้เป็นข้อมูลกรอกลงในแบบฟอร์มรายงานการขายผลิตภัณฑ์นมประจำวัน (คู่มือฟอร์มหน้า ๑๑๖) ซึ่งหัวหน้าฝ่ายผลิตจะร่วมกับแผนกขายช่วยกันจัดทำขึ้น 3 ฉบับโดยเก็บเรียงตามวันที่ที่ฝ่ายผลิต 1 ฉบับ และส่งให้แผนกบัญชีและคณะกรรมการดำเนินการฝ่ายละ 1 ฉบับ เพื่อเป็นข้อมูลในการควบคุมค่าการขายผลิตภัณฑ์นม

รายงานการขายผลิตภัณฑ์นมประจำวันซึ่งแผนกบัญชีได้รับจากแผนกผลิตนี้ แผนกบัญชีจะนำข้อมูลนมสดที่ผลิตได้แต่ละวันจากรายงานดังกล่าวมาเปรียบเทียบกับน้ำหนักนมดิบที่แสดงอยู่ในต้นฉบับรายละเอียดจำนวนนมสดที่ซื้อซึ่งพนักงานรับนมดิบของแผนกผลิตส่งให้ เพื่อสอบยืนยันว่าน้ำหนักนมดิบที่สหกรณ์รับซื้อแต่ละวันตามใบเสร็จรับม้นั้น ได้นำไปผลิตเป็นผลิตภัณฑ์นมครบถ้วนหรือขาดหายเพียงไร มีผลต่างของน้ำหนักเกิดขึ้นบ่อยครั้งหรือไม่ และผลต่างดังกล่าวมีจำนวนสูงจนมีนัยสำคัญหรือไม่ เป็นต้น

ส่วนพนักงานคลังสินค้าเองก็ต้องบันทึกยอดการนับผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดนั้นลงในบรรทัด "ผลิต" ของแบบฟอร์มบัญชีคุมผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด ซึ่งเป็นแบบเดียวกับที่แผนกพัสดุใช้คุมสต็อกสินค้า ดังที่เคยกล่าวมาแล้วในบทที่ 3 หัวข้อ "สมุดบัญชี" (ดูแบบฟอร์มหน้า 299 ถึง 301) พร้อมทั้งก็ต้องลงชื่อพนักงานคลังสินค้าผู้แจ้งไว้เป็นหลักฐานที่คานกลางแบบฟอร์ม แล้วจึงส่งแบบฟอร์มนี้ให้แผนกพัสดุเป็นหลักฐานในการจัดทำสต็อกคุมสินค้าสำเร็จรูปต่อไป

1. วิธีการเปรียบเทียบของแผนกบัญชี คือ แผนกบัญชีจะใช้อัตราร้อยละของน้ำหนักนมดิบที่ผสมอยู่ในนมแต่ละรส (ตอกกล่องหรือตอกของ) คุมกับปริมาณผลิตภัณฑ์นมแต่ละรสที่บรรจุในแต่ละกล่อง (ของ) เพื่อหาว่าในผลิตภัณฑ์นมแต่ละรส 1 กล่องหรือ 1 ของนั้นจะใช้น้ำหนักนมดิบหนักเท่าไร จากนั้นก็นำน้ำหนักนมดิบตอกกล่องหรือตอกของที่คำนวณได้ไปคุมกับจำนวนกล่องหรือของของผลิตภัณฑ์นมแต่ละรสซึ่งผลิตได้ในแต่ละวันอีกครั้ง ผลลัพธ์ที่ได้ก็จะบอกให้แผนกบัญชีทราบว่าผลิตภัณฑ์นมที่ผลิตได้ในแต่ละวันนั้นมีปริมาณนมดิบ (รวมกับยอดขายนมดิบแต่ละวัน) ตรงกับน้ำหนักนมดิบที่รับซื้อหรือไม่อย่างไร

เฉพาะในการนับนม ยู.เอช.ที พนักงานคลังสินค้าจะจัดทำเอกสารใบเล็ก ๆ
ที่มีข้อความดังนี้เพิ่มเติม

	วันที่.....	เดือน.....	พ.ศ.....
เครื่อง.....	พาส์ที่ 1/	ที่.....	
ชนิดนม.....	โคค	
เริ่มเวลา.....	น.	ถึงเวลา.....	น.
	เดียบ, บวม	กล่อง
	บวม	กล่อง
	อื่น ๆ (ระบุ).....		กล่อง

ทั้งนี้เพราะนม ยู.เอช.ที. ที่ผลิตและนับในแต่ละวันเพื่อแจ้งแก่หัวหน้าฝ่ายผลิต
กับแผนกพัสดุ นั้น จะต้องได้รับการตรวจสอบอีกครั้ง หลังจากเก็บไว้ 5 วัน เพื่อดูว่ากล่อง
บวม หรือนมเดียบหรือไม่ ซึ่งพนักงานคลังสินค้าจะต้องจดบันทึกอีกครั้ง หากมีจำนวนนมเดียบก็
ต้องแจ้งขอยกไปยังแผนกพัสดุและแผนกบัญชี เพื่อทำการคัดสต็อกและตัดบัญชี

1/ พาส์ที่ หมายถึง ชั้นที่วางนมซึ่งทำด้วยไม้ โดย 1 พาส์ที่ สามารถวางนม ยู.เอช.ที
ได้ 42 หีบ

(3) ในช่วงระหว่างการรับนมดิบจนถึงการผลิตเป็นนมสดสำเร็จรูปที่ถ้าวานนี้ แผนกตรวจสอบคุณภาพจะเข้ามาเกี่ยวข้องกับ 2 ช่วงคือ ช่วงแรก เมื่อพนักงานรับนมดิบเข้าการตั้ง และเจ้าหน้าที่นมเรียบร้อยแล้ว แผนกตรวจสอบคุณภาพจะนำนมดิบของสมาชิกแต่ละคนประมาณ 30 ลิตร. มาทำการทดสอบ 4 ด้าน คือ ไขมันของน้ำนม ความคงตัวเฉพาะของน้ำนม ตะกอนในน้ำนมและ จำนวนแบคทีเรีย (จุลินทรีย์) ในน้ำนม แล้วสรุปการตรวจสอบแต่ละด้านรวมทั้งคะแนนความสะอาดของคอกโค ลงในรายละเอียดรายการรับซื้อน้ำนมดิบจากสมาชิกตามคุณภาพ (ดังที่แสดงตัวอย่างไว้ในภาคผนวกหน้า 352) ซึ่งแสดงราคานมดิบที่สหกรณ์ต้องจ่ายสมาชิก ส่งไปให้แผนกบัญชีจัดทำสมุดจ่ายเงินค่านมดิบ และหลักฐานการจ่ายเงินแก่สมาชิก ทุก ๆ 10 วัน

อีกช่วงหนึ่ง คือแผนกตรวจสอบคุณภาพจะทำการเก็บตัวอย่างนมสดสำเร็จรูปที่ได้รับการบรรจุแล้วไปทดสอบคุณภาพว่ามีขอบพร่องหรือไม่ โดยจะเก็บตัวอย่างนมพาสเจอร์ไรส์ จำนวน 3 ถัง ทุก 15 นาที และเก็บตัวอย่างนม ยู.เอช.ที. จำนวน 2 ถัง ทุก 10 นาที

(4) หลังจากเสร็จสิ้นกระบวนการผลิตนมสดสำเร็จรูปแล้ว ในด้านการจัดจำหน่าย สหกรณ์มีการควบคุมโดยทุกครั้งที่มีการขาย (ทั้งขายสดและขายเชื้อ) แผนกขายจะออกใบจ่ายสินค้าเพื่อเป็นหลักฐานให้พนักงานคลังสินค้าของแผนกผลิตปล่อยสินค้าได้ นอกจากใบจ่ายสินค้าของแผนกขายแล้วยังมีเอกสารเกี่ยวกับการขายอีก เช่น

- การขายสดผลิตภัณฑ์นมทุกชนิด (ยกเว้นนม ยู.เอช.ที.) แผนกขายจะได้รับใบเสร็จรับเงินจากแผนกการเงินก่อนแล้วนำมาจัดทำใบจ่ายสินค้า จากนั้นก็ส่งมอบหลักฐานทั้งหมดให้พนักงานคลังสินค้าของแผนกผลิตทำการจ่ายสินค้า

- การขายเชื้อผลิตภัณฑ์นม ยู.เอช.ที. เมื่อได้รับแจ้งการส่งสินค้าจากตัวแทนจำหน่ายแต่เพียงผู้เดียวคือบริษัท ล็อกซ์เลย์ เทรคคิง จำกัด แผนกขายก็จะจัดทำใบจ่ายสินค้าและใบส่งสินค้า ส่งให้พนักงานคลังสินค้าของแผนกผลิตเตรียมสินค้า และจัดส่งไปให้ บริษัท ล็อกซ์เลย์ เทรคคิง จำกัด

- การขายเชื่อนมดิบและผลิตภัณฑ์นมพาสเจอร์ไรส์ แผนกขายจะจัดทำใบจ่ายสินค้า ใบส่งนม (สำหรับขายนมดิบ) และใบส่งสินค้า (สำหรับขายนมพาสเจอร์ไรส์) ตามรายละเอียดยกยอคลัง และยกยอรับนมพาสเจอร์ไรส์ โดยจะไต่ยกยอส่งจากพนักงานส่งสินค้าของแผนกผลิต (ซึ่งเก็บข้อมูลการล้างของจากลูกค้าในขณะที่นำสินค้าไปส่งในวันก่อนโดยใจ

แบบฟอร์มหน้า 117) และรับทราบยอดรับนมดิบและนมพาสเจอร์ไรส์ ผลิตเสร็จจากแผนกผลิต แผนกขายจะส่งหลักฐานใบจ่ายสินค้า ใบส่งนมและใบส่งสินค้าไปให้พนักงานคลังสินค้าของ แผนกผลิตเตรียมและจัดส่งสินค้าให้ลูกค้า

จากนั้นแผนกขายก็จะเก็บข้อมูลจากสำเนาใบจ่ายสินค้า ใบส่งนม และใบส่งสินค้าทั้งหมดในแต่ละวัน มาสรุปในใบรายงานการขายผลิตภัณฑ์นมประจำวัน ซุกเดียวกับที่หัวหน้าฝ่ายผลิตจัดทำเพื่อรายงานต่อคณะกรรมการดำเนินการและแผนกบัญชี

นอกจากนี้แผนกขายก็ต้องคอยติดตามจัดทำใบแจ้งหนี้แก่ลูกค้าโดยทำใบแจ้งหนี้ ทุก ๆ 5 วัน สำหรับการขายเชื่อแก่ลูกค้าผลิตภัณฑ์นมพาสเจอร์ไรส์และนมดิบ และทำใบแจ้งหนี้ทุก ๆ 30 วัน สำหรับการขายเชื่อแก่ตัวแทนจำหน่ายผลิตภัณฑ์นม ยู.เอช.ที.

(5) ในการควบคุมทางบัญชี ของผลิตภัณฑ์นมสำเร็จรูปต่าง ๆ ที่ผลิตได้และมีการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ออกไปดังกล่าว แผนกบัญชีจะแบ่งภาระหน้าที่ในการจัดทำทะเบียนคุมสินค้าให้แก่แผนกพัสดุ ซึ่งแผนกพัสดุจะใช้แบบฟอร์มบัญชีคุมผลิตภัณฑ์นม ยู.เอช.ที. บัญชีคุมผลิตภัณฑ์นมพาสเจอร์ไรส์ และบัญชีคุมสินค้าสำเร็จรูปผลิตภัณฑ์นมพลอยโค (คูแบบฟอร์มในหน้า 299 - 301) เป็นทะเบียนคุมสินค้า โดยของ "รับ" ของแบบฟอร์มจะแสดงยอดสินค้าคงเหลือยกมา ยอดสินค้าที่ผลิตได้ในแต่ละวัน ซึ่งพนักงานคลังสินค้าของแผนกผลิตรายงานแจ้งมา ยอดการรับคืนสินค้า ฯลฯ ส่วนของ "จ่าย" ของแบบฟอร์มก็จะแสดงยอดสินค้าที่ขายไปตามหลักฐานสำเนาใบจ่ายสินค้าที่แผนกขายส่งมาให้ ยอดการตัดจ่ายเนื่องจากเป็นค่าเลี้ยงรับรองแขกสหกรณ์ ยอดการตัดจ่ายเนื่องจากนมเสีย ฯลฯ

สำหรับแผนกบัญชีก็จะรับภาระในการควบคุมลูกหนี้ที่เกิดจากการขายเชื่อ โดยจะจัดทำแผนบัญชีย่อยลูกหนี้การค้าผลิตภัณฑ์นม (คูแบบฟอร์มหน้า 296) แยกเป็นรายตัว สำหรับบันทึกการขายเชื่อการรับคืนสินค้า และรับชำระหนี้ของลูกหนี้การค้าแต่ละราย โดยเก็บข้อมูลจากสมุดขายเชื่อ-นม ซึ่งบันทึกรายละเอียดตามเอกสารหลักฐานการขาย เก็บข้อมูลจากใบเสร็จรับเงินที่สหกรณ์ออกให้แก่ลูกค้าที่มาชำระหนี้การค้า และเก็บข้อมูลจากใบเซ็นรับคืนนมร่ว และใบรับคืนสินค้าที่ลูกค้าส่งคืนสินค้าให้ ยอดคงเหลือในแผนบัญชีย่อย ลูกหนี้การค้าผลิตภัณฑ์นมแต่ละรายเมื่อนำมารวมกันทุกรายแล้ว ต้องเท่ากับบัญชีลูกหนี้การค้าผลิตภัณฑ์นมซึ่งเป็นบัญชีคุมยอดในสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป

(6) ในการควบคุมต้นทุนการผลิตนม ซึ่งได้แก่วัตถุดิบ ค่าแรงงานและค่าใช้จ่ายการผลิตนั้น สหกรณ์มีการควบคุมแต่ละด้าน ดังนี้

วัตถุดิบ แบ่งการควบคุมออกเป็น 2 ส่วน คือ วัตถุดิบส่วนที่เป็นนมดิบซึ่งมีจำนวนมากและต้องนำเขามาผลิตทั้งหมดทันทีในทุก ๆ วัน ดังนั้นสหกรณ์จะทราบปริมาณน้ำนมดิบ (กิโลกรัม) ได้จากใบรายละเอียดจำนวนนมสดที่ซื้อ ที่พนักงานรับนมดิบของแผนกผลิตสรุปข้อมูลจากสำเนาใบเสร็จรับนมส่งมาให้แผนกบัญชีทุกวัน แต่ตาของการทราบต้นทุนน้ำนมดิบที่เป็นจำนวนเงิน (บาท) ก็จะถูกได้จากใบรายละเอียดราคารับซื้อน้ำนมดิบจากสมาชิกตามคุณภาพที่แผนกตรวจสอบคุณภาพสรุปส่งให้แผนกบัญชีทุก ๆ 10 วัน หรือดูจากสมุดจ่ายเงินค่านมดิบแก่สมาชิกที่แผนกบัญชีจัดทำก็ได้ สำหรับการควบคุมนมดิบนี้ แผนกบัญชีจะคอยทำหน้าที่ตรวจสอบเปรียบเทียบน้ำหนักนมดิบตาม "ใบรายละเอียดจำนวนนมสดที่ซื้อ" ว่าตรงตามยอดขายนมดิบและยอดนมดิบส่วนที่ผสมอยู่ในผลิตภัณฑ์นมซึ่งผลิตได้ประจำวันหรือไม่ (ตามวิธีการที่กล่าวมาแล้วในหน้า 108)

ส่วนวัตถุดิบอื่น ๆ ที่นอกเหนือจากนมดิบ ซึ่งส่วนใหญ่เป็นส่วนผสมและวัสดุหีบห่อ สำหรับการผลิตนมสด เช่น น้ำตาล ผงโกโก้ หางนมผง กลิ่นสตอเบอรี่ พลาสติกและหลอดนม ฯลฯ ก็มีการควบคุมโดยแผนกบัญชีทำหน้าที่คำนวณบัญชีซื้อวัตถุดิบต่าง ๆ เหล่านี้และมอบภาระหน้าที่คำนวณดูแลรักษาวัตถุดิบและการจัดทำทะเบียนคุมวัตถุดิบให้เป็นของแผนกพัสดุ แผนกพัสดุจะจัดทำทะเบียนคุมวัตถุดิบต่าง ๆ โดยใช้แบบฟอร์มบัญชีคุมวัสดุและวัตถุดิบ-ผลิตภัณฑ์นม (แสดงปริมาณรับและจ่าย) ซึ่งตัวอย่างแบบฟอร์มทั้งสองนี้แสดงไว้ในหน้า 262 และ 302 เมื่อมีการซื้อวัตถุดิบ แผนกพัสดุก็จะบันทึกรายละเอียดปริมาณและราคาวัตถุดิบต่าง ๆ นั้นลงในช่อง "รับ" ของแบบฟอร์มทั้งสอง และเมื่อเริ่มการผลิตในตอนเช้า แผนกผลิตจะหยิบบันทึกแจ้งรายการวัตถุดิบและปริมาณวัตถุดิบแต่ละชนิดที่จะใช้ผลิตในวันนั้นส่งให้แผนกพัสดุทราบแล้วเบิกวัตถุดิบจากคลังเก็บวัตถุดิบ ในตอนเย็นหลังสิ้นสุดการผลิตนมของทุก ๆ วัน แผนกพัสดุก็จะไปตรวจวัตถุดิบที่โรงงานนมและคลังเก็บวัตถุดิบว่าแต่ละวันโรงงานนมเบิกวัตถุดิบ (ตามรายการในบันทึกที่แจ้งไว้ในตอนเช้า) ไปใช้ในการผลิตเป็นจำนวนเท่าไร และนำจำนวนวัตถุดิบใช้ไปในแต่ละวันมาจัดทำใบส่งจ่ายวัสดุ (ดูแบบฟอร์มหน้า 118) แล้วให้หัวหน้าแผนกผลิตลงชื่อผู้เบิกพนักงานคุมคลังเก็บวัตถุดิบลงชื่อผู้จ่าย และแผนกพัสดูลงชื่อผู้อนุมัติการเบิก จากนั้นแผนกพัสดูก็นำใบส่งจ่ายวัสดุดังกล่าวบันทึกในช่อง "จ่าย" ของแบบฟอร์มบัญชีคุมวัสดุและวัตถุดิบ - ผลิตภัณฑ์นม รวมทั้งแผนกสต็อกคุมวัสดุและวัตถุดิบเหล่านั้นด้วย

ค่าแรง ต้นทุนการผลิตค่าน้ำค่าแรงได้แก่ เงินเดือนของพนักงานระดับผู้ควบคุมการผลิตและระดับบริหารในแผนกผลิต แผนกตรวจสอบคุณภาพ และแผนกช่างกลโรงงานของฝ่ายผลิตภัณฑ์ รวมถึงค่าแรงของลูกจ้างคนงานทั้งประจำและชั่วคราวซึ่งทำงานในแผนกต่าง ๆ ดังกล่าวของฝ่ายผลิตภัณฑ์นม

สหกรณ์มอบหมายให้ฝ่ายการบุคคลและธุรการ เป็นผู้จัดทำและควบคุมบัตรค่าแรง และตารางเงินเดือนของพนักงานและลูกจ้างในฝ่ายผลิตภัณฑ์นม (คู่มือฟอร์มในหน้า 119-120) โดยทุกวันของการทำงานคนงานจะต้องลงเวลาในบัตรค่าแรงของคนที่ฝ่ายธุรการและถ้าวันใดมีการทำงานล่วงเวลาฝ่ายธุรการก็จะส่งบัตรค่าแรงมาให้หัวหน้าฝ่ายผลิตภัณฑ์นม เป็นผู้กรอกเวลาและลงชื่อรับรองว่ามีคนงานผู้นั้นทำงานล่วงเวลาและเป็นจำนวนกี่ชั่วโมง เพื่อเป็นหลักฐานการจ่ายเงินค่าล่วงเวลาแก่คนงาน ทางค่านโรงงาน แผนกผลิตภัณฑ์ให้มีสมุดลงชื่อและลงเวลาการทำงานสำหรับลูกจ้างคนงานค่วย เพื่อเป็นหลักฐานสอบยันกับบัตรค่าแรงว่าลูกจ้างคนงานเหล่านั้นมีการปฏิบัติงานตามเวลาที่ระบุไว้ รวมทั้งมีการเดินตรวจตราการทำงานของลูกจ้างคนงานอีกด้วย

ในเรื่องเงินเดือนของพนักงานผู้ควบคุมในฝ่ายผลิตภัณฑ์นมก็มีการควบคุม เช่นเดียวกับค่าแรงคือ ฝ่ายธุรการจะจัดทำรายละเอียดต่าง ๆ ในตารางเงินเดือนรวมทั้งช่องเงินล่วงเวลาซึ่งจะมีสมุดลงชื่อและลงเวลาการทำงานล่วงเวลาของพนักงานมาเป็นหลักฐานประกอบการคำนวณเงินล่วงเวลาของพนักงานเหล่านั้น

การจ่ายเงินค่าแรงและเงินเดือนตามบัตรค่าแรงและตารางเงินเดือน แผนกบัญชีจะบันทึกบัญชีในสมุดทะเบียนใบสำคัญจ่ายและแยกประเภทไว้ เป็นบัญชีเงินเดือนและค่าแรงกับบัญชีค่าล่วงเวลาของฝ่ายผลิตภัณฑ์นม (ตามที่จัดหมวดหมู่แยกไว้ในผังรายชื่อบัญชีในสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไปของบทที่ 3)

ค่าใช้จ่ายการผลิต ได้แก่ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการผลิตที่นอกเหนือจากวัตถุดิบและค่าแรงที่กล่าวมา เช่น ค่าซ่อมแซม ค่าเชื้อเพลิง ค่าน้ำและไฟฟ้า ค่าอะไหล่อุปกรณ์ ค่าเสื่อมราคาโรงงานและเครื่องจักร ฯลฯ หากเอกสารใบสำคัญที่เกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เหล่านี้เป็นของฝ่ายผลิตภัณฑ์นม แผนกบัญชีก็จะบันทึกลงในสมุดทะเบียนใบสำคัญจ่ายของ " การผลิต " และย้ายไปยังสมุดบัญชีแยกประเภทเป็นบัญชีค่าซ่อมแซม บัญชีค่าเชื้อเพลิง บัญชีค่าเสื่อมราคา ฯลฯ ในส่วนของฝ่ายผลิตภัณฑ์นมซึ่งจัดแยกหมวดหมู่ไว้ตามผังรายชื่อบัญชี

สำหรับค่าใช้จ่ายการผลิตบางรายการ เช่น ค่าไฟฟ้า สหกรณ์มีมิเตอร์ไฟฟ้าอันเดียวที่ใช้ร่วมกันระหว่างฝ่ายผลิตภัณฑ์นมกับฝ่ายต่าง ๆ ของการบริหารงานทั่วไปที่ทำงานอยู่ในสำนักงานที่ทำการของสหกรณ์ แต่ฝ่ายผลิตภัณฑ์นมจะมีการใช้ไฟฟ้ามากกว่าฝ่ายที่ทำงานในสำนักงานสหกรณ์ ดังนั้นแผนกบัญชีจึงถือค่าไฟฟ้าเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตของฝ่ายผลิตภัณฑ์นมทั้งหมด

(7) จากการที่สหกรณ์ได้ควบคุมผลิตภัณฑ์นมสำเร็จรูป วัตถุดิบและวัสดุที่ใช้ในการผลิตนมโดยการจัดทำทะเบียนคุมและแผนสต็อกสินค้า วัตถุดิบและวัสดุต่าง ๆ ตามที่กล่าวมาแล้วในข้อ(5) และ(6) นั้น สหกรณ์ก็ต้องมีการตรวจนับจริงเกี่ยวกับของคงเหลือต่าง ๆ เหล่านี้ด้วยว่ามีอยู่จริงตาม

หะเบียนคุมและแผนสัทอกหรือไม่ โดยตรวจนับทุก ๆ สิ้นเดือนและสิ้นปี ทั้งนี้เพื่อนำยอดของคองเหลือที่ได้จากการตรวจนับมาคำนวณหายอดคณทุนการผลิถ และยอดคณทุนสินค้ำที่ขาย ที่จะใช้แสดงในงบการเงินประจำเดือนและประจำปี

ในการตรวจนับของคองเหลือของฝ่ายผลิตภณัถ์นมทุก ๆ สิ้นเดือน จะมีการแต่งตั้งคณะอนุกรรมการ 3 คน คอยเป็นผู้กำกับการตรวจนับของพนักงานคลังสินค้ำ และของพนักงานแผนกพัสดุ นอกจากนี้ก็จะมีพนักงานจากแผนกบัญชีเข้าร่วมสังเกตการณ์และทดสอบการนับด้วยตัวเองบ้าง สำหรับผลการตรวจนับทุกครั้ง ก็จะแสดงไว้ในรายงานของคองเหลือ-ฝ่ายผลิตภณัถ์นม (คูแบบฟอร์มหน้า 221 ซึ่งแผนกบัญชีจะนำไปเป็นหลักฐานประกอบยอดคณสินค้ำคองเหลือ และยอดคณคณทุนคองเหลือ และคำนวณหาคณทุนสินค้ำขายในงบคณทุนขาย และหาคณทุนการผลิถในงบคณทุนการผลิถของแต่ละเดือน เพื่อเสนอรายงานและงบการเงินประจำเดือน (คูแบบฟอร์มที่แสดงไว้ในภาคผนวกหน้า 309-327) ให้แก่ฝ่ายบริหารหรือคณะกรรมการดำเนินการทราบ

สำหรับการตรวจนับของคองเหลือในวันสิ้นปี ก็ดำเนินการเช่นเดียวกับการตรวจนับทุก ๆ สิ้นเดือน แต่จะมีผู้เข้าร่วมสังเกตการณ์ตรวจนับจากภายนอกมาร่วมด้วยเช่นผู้สอบบัญชี จากกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เจ้าหน้าที่ส่งเสริมสหกรณ์จากกรมส่งเสริมสหกรณ์ เป็นต้น และผลการตรวจนับจะเปลี่ยนมาแสดงไว้ในแบบรายการสินค้ำสหกรณ์ (คูแบบฟอร์มในหน้า 22) ซึ่งเป็นแบบใบตรวจนับสินค้ำที่กรมส่งเสริมสหกรณ์กำหนดเป็นตัวอย่างแบบฟอร์มให้สหกรณ์ต่าง ๆ ใช้สรุปผลการตรวจนับสินค้ำรวมทั้งวัตถุดิบคองเหลือ

ตอจากนั้นแผนกบัญชีก็จะนำแบบรายการสินค้ำของสหกรณ์มาที่ราคาของคองเหลือตามหลักเกณฑ์ที่ว่าปริมาณสินค้ำซื้อเข้ามาก่อนจะขายไปก่อน สินค้ำคองเหลือจะเป็นปริมาณสินค้ำที่ซื้อเข้ามาครั้งหลังสุดย้อนขึ้นไป และใช้เกณฑ์การที่ราคาโดยใช้ราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า ตัวอย่างเช่น

สินค้ำ	ปริมาณคองเหลือ (ตรวจนับ)	ราคาทุนเฉลี่ย ต่อหน่วย	ราคาขาย ต่อหน่วย	ราคาซึ่งตีในวัน สำรวจหน่วยละ	คิดเป็นเงิน (บาท)
นมพาสเจอร์ไรด์	100 ของ	1.98 บาท	2.15บาท	1.98	198
นมยู.เอช.ที.	200 กลอง	3.78 บาท	4.12บาท	3.78	756
ฉะนั้นมูลค่าสินค้ำคองเหลือที่ตรวจนับได้ในวันสิ้นปี เท่ากับ					954

เมื่อได้ยกสินค้าและวัตถุคิบบคงเหลือสิ้นปีแล้ว ก็จะไปคำนวณหาต้นทุนสินค้าขายและต้นทุนการผลิตมาแสดงในงบการเงินประจำปี (รูปแบบฟอร์มที่แสดงไว้ในภาคผนวกหน้า 329 - 344) ซึ่งต้องให้ผู้สอบบัญชีจากกรมตรวจบัญชีสหกรณ์รับรองงบการเงินประจำปีนั้น เสนอต่อที่ประชุมใหญ่สามัญประจำปีเพื่อให้สมาชิกลงมติเห็นชอบอีกครั้ง



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จำกัด (ในพระบรมราชูปถัมภ์)

ใบสั่งของ

วันที่.....เดือน.....พ.ศ.....

ชื่อผู้รับ.....ที่อยู่.....

นมสดพาสเจอร์ไรส์ 200 ซี.ซี.

นมสดพาสเจอร์ไรส์ 225 ซี.ซี.

หวาน.....ของ

หวาน.....ของ

จืด.....ของ

จืด.....ของ

ช็อค.....ของ

ช็อค.....ของ

สตروเบอร์รี่.....ของ

สตروเบอร์รี่.....ของ

รวม.....ของ

รวม.....ของ

ภาชนะบรรจุ

ลังกระดาษ.....ใบ

รับคืนกระดาษ.....ใบ

ลังถุง.....ใบ

ลังรีโอ.....ผู้คืนกระดาษ

รวม.....

รับคืนอื่น ๆ.....ใบ

อื่น ๆ.....ใบ

หมายเหตุ

รถส่งเลขทะเบียน.....

ผู้ขับ.....

รถออกจากโรงงานเวลา.....

ถึงผู้รับเวลา.....

ผู้ตรวจสอบ.....

ผู้ขับ.....

ใบสั่งของและคืนสินค้า

ผลิตภัณฑ์นมส่งซาค	ผลิตภัณฑ์นมโรงเรียน	ผลิตภัณฑ์นมส่งใหม่
หวาน.....ของ	หวาน.....ของ	หวาน.....ของ
จืด.....ของ	จืด.....ของ	จืด.....ของ
ช็อค.....ของ	ช็อค.....ของ	ช็อค.....ของ
สตروเบอร์รี่.....ของ	สตروเบอร์รี่.....ของ	สตروเบอร์รี่.....ของ
รวม.....ของ	หวานเสีย.....ของ	รวม.....ของ
อื่น ๆ.....ของ	จืดเสีย.....ของ	อื่น ๆ.....ของ
	ช็อคเสีย.....ของ	ผู้ส่งสินค้า.....
	สตروเบอร์รี่เสีย.....ของ	

ใบสั่งจ่ายวัสดุ

สหกรณ์โคนมหนองโพธารามบุรี จำกัด

(ในพระบรมราชูปถัมภ์)

วันที่.....เดือน.....พ.ศ.....

อันดับที่	รายละเอียด	จำนวน	หมายเหตุ
	 <p>ศูนย์วิทยพัชกร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย</p>		

ผู้อนุมัติ.....

ผู้เบิก.....

ผู้จ่าย.....

วันที่.....เดือน.....พ.ศ.....

รายงานของคลังเหลือ - ฝ่ายผลิตภัณฑ์นม

ประจำเดือน.....

ตรวจนับ ณ วันที่.....

ลำดับที่	รายการ	ยกมา (หน่วย)	ใช้ไป (หน่วย)	คลังเหลือตาม การตรวจนับ (หน่วย)	ราคา		จำนวนเงิน (บาท)	หมายเหตุ
					ต่อหน่วย			

(ลงชื่อ).....พนักงานผู้ตรวจนับ

(ลงชื่อ).....อนุกรรมการผู้กำกับการตรวจนับ

(ลงชื่อ).....อนุกรรมการผู้กำกับการตรวจนับ

(ลงชื่อ).....อนุกรรมการผู้กำกับการตรวจนับ

รายการสินค้าของ สหกรณ์.....จำกัด
 คงเหลือเมื่อวันที่.....

แผ่นที่

ลำดับ ที่	ชื่อสินค้า	จำนวน สินค้า นับได้	หน่วย	การตรวจสอบ			ราคาขาย หน่วยละ	คิดเป็นเงิน ตาม ราคาขาย	ราคาทุน หน่วยละ	ราคาตลาด ในวันสำรวจ หน่วยละ	ราคาซึ่งดี ในวันสำรวจ หน่วยละ	คิดเป็นเงิน	หมายเหตุ
				จำนวน ตาม ทะเบียน	ขาด	เกิน							



ขอรับรองว่าสินค้าตามรายการข้างบนนี้ เป็นจำนวนสินค้าคงเหลือจริงที่ได้ตรวจนับเมื่อวันที่.....
 ข้าพเจ้าเป็นผู้ตรวจนับ ทิราคาและตรวจสอบ

(ลงชื่อ)..... เจ้าหน้าที่ สหกรณ์ผู้ตรวจนับ
 (ลงชื่อ)..... ผู้จัดการ
 (ลงชื่อ)..... } กรรมการผู้กำกับการตรวจนับ
 (ลงชื่อ)..... } ทิราคาและตรวจสอบ
 (ลงชื่อ).....

ปัญหาและข้อบกพร่อง ของการควบคุมด้านการดำเนินงานธุรกิจการขายของ
สหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จำกัด ที่พบมีดังนี้ คือ ¹

- ในระหว่างการรับนมดิบ เครื่องซึ่งนมดิบของสหกรณ์ขาดความเที่ยงตรง
กล่าวคือ การซึ่งนมดิบแต่ละครั้ง เมื่อนำนมดิบที่ซึ่งและรูน้ำนหนักออกจากเครื่องซึ่งแล้ว
เข็มของเครื่องซึ่งจะถอยกลับไปไม่ถึงจุดเริ่มต้นที่เลขศูนย์ แต่จะหยุดอยู่ที่ซึ่งน้ำนหนัก 1 - 2 ซีต
ทุกครั้งทำให้สมาชิกแต่ละคนจะได้รับน้ำนหนักนมดิบเกิน เป็นผลให้สหกรณ์เกิดความผิดพลาด
ในการรับซื้อนมดิบจากสมาชิกคิดเฉลี่ยวันละประมาณ 200 - 440 กิโลกรัมและสูญเสียเงิน
ประมาณ 1,334 - 2,668 บาทต่อวัน (หรือเดือนละประมาณ 40,020 - 80,040 บาท)
นับว่าเป็นการสูญเสียที่มีนัยสำคัญในจุดที่สหกรณ์ไม่เคยสังเกตหรือคาดคิดมาก่อน

- สหกรณ์ขาดการควบคุมด้านการสูญเสียของนมที่เกิดขึ้นในขั้นตอนการผลิต
โดยยังไม่มี การจดบันทึกและทดสอบอัตราการสูญเสีย เป็นผลให้ข้อมูลทางบัญชีเกี่ยวกับต้นทุน
การผลิตและต้นทุนขายคลาดเคลื่อนจากข้อเท็จจริง รวมทั้งขาดข้อมูลที่จะชี้ให้ฝ่ายบริหารสังเกต
ถึงการสูญเสียบาง ขั้นตอนซึ่งฝ่ายบริหารควรต้องควบคุมและหาทางแก้ไขปรับปรุง

การสูญเสียของนมที่เกิดขึ้นในขั้นตอนการผลิตต่าง ๆ ได้แก่

(1) การสูญเสียนมดิบที่ปล่อยเข้าเครื่องจักรต่าง ๆ ในช่วงแรกของการเริ่ม
ผลิต เพราะนมดิบช่วงแรกนี้จะไปเจือปนกับน้ำที่ยังค้างอยู่ในเครื่องจักรที่โซ่ล่างนมที่ติดอยู่ใน
เครื่องจักรทุกครั้งหลังจากหยุดการผลิตในแต่ละวัน ดังนั้นนมดิบในช่วงแรกที่มีน้ำปนอยู่จึง
ต้องปล่อยทิ้งไป

(2) การสูญเสียผลิตภัณฑ์นมที่ผ่านเครื่องบรรจุนมเรียบร้อยแล้ว โดยสหกรณ์
จะทำการเก็บตัวอย่างนมพาสเจอร์ไรส์ 3 ถุง ทุก ๆ 15 นาที และนมสดยู.เอช.ที. 2 ถลุง
ทุก ๆ 10 นาที ไปให้แผนกตรวจสอบคุณภาพทำการวิเคราะห์คุณภาพของผลิตภัณฑ์ก่อนออก
จำหน่าย ซึ่งถ้าหากสหกรณ์ให้การสนใจและจดบันทึกการสูญเสียนมในกรณีนี้แล้วจะพบว่าปริมาณ
และจำนวนเงินของตัวอย่างนมที่เก็บไปวิเคราะห์นี้มีนัยสำคัญต่อต้นทุนการผลิตและต้นทุนสินค้าขาย

¹ สมจิตร ปุระ , หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ราชบุรี , สรุปผลการสอบบัญชี
สหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จำกัด ระยะเวลาปี , ปี 2527

มากเช่นกัน ก็จะเห็นได้จากข้อมูลซึ่งเจ้าหน้าที่ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ระหว่างปีได้สังเกตและเก็บข้อมูลไว้ว่า แต่ละเดือนสหกรณ์จะสูญเสียเงินนมสด ยู. เอช. ที. ไปเป็นตัวอย่างเพื่อการวิเคราะห์โดยเฉลี่ยประมาณ 5,000 - 7,000 กลอง หรือคิดเป็นเงินประมาณ 18,900 - 26,460 บาทต่อเดือน ทั้งนี้ ยังไม่ได้รวมถึงการเก็บข้อมูลตัวอย่างนมพาสเจอร์ไรส์ในแต่ละเดือน

(3) การสูญเสียของผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปที่รับคืนจากลูกค้าตัวแทนหลังจากจำหน่ายออกไปหรือผลิตภัณฑ์เสียในขณะเก็บสต็อกอยู่ จากการสังเกตและทดสอบเก็บข้อมูลของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบบัญชีจากกรมตรวจบัญชีสหกรณ์พบว่า ในแต่ละเดือนสหกรณ์ต้องรับคืนนมพาสเจอร์ไรส์ที่รั่วเสียและนำนมที่เปลี่ยนใหม่ให้กับลูกค้าตัวแทนเป็นจำนวนมากรวมทั้งนม ยู. เอช. ที. ในสต็อกก็มีลักษณะกลองบวมเสียต้องนำไปทุบทิ้งมากมาย คั่งตัวอย่างข้อมูลของการสูญเสียนม ยู. เอช. ที. และนมพาสเจอร์ไรส์ในระหว่างเดือนมกราคม - พฤษภาคม 2527 ต่อไปนี้

	นม ยู. เอช. ที.		นมพาสเจอร์ไรส์	
	(ราคาต่อหน่วย 3.78 บาท)		(ราคาต่อหน่วย 1.98 บาท)	
	จำนวนกลองเสีย	จำนวนเงิน	จำนวนของเสีย	จำนวนเงิน
มกราคม	5,614	21,220.92	8,037	15,913.26
กุมภาพันธ์	6,666	25,197.48	8,266	16,366.68
มีนาคม	9,882	37,353.96	7,160	14,176.80
เมษายน	5,484	20,729.52	9,624	19,055.52
พฤษภาคม	246,202	930,643.56	26,667	52,800.66
	<u>273,848</u>	<u>1,035,145.44</u>	<u>59,754</u>	<u>118,312.92</u>

1 ถึงแม้ว่าในทางบัญชี สหกรณ์มีการตั้งสำรองสินค้าเสื่อมคุณภาพตามจำนวนนมเสียในแต่ละครั้งเพื่อรอนำเข้าที่ประชุมใหญ่สามัญประจำปีพิจารณาอนุมัติการตัดบัญชี (ครั้งที่แสดงไว้ในหน้า 88) แต่ในทางปฏิบัติ ผลิตภัณฑ์นมเสียเหล่านั้นไม่สามารถเก็บรอนจนถึงวันประชุมใหญ่ประจำปีได้ เพราะนมจะบูดเน่าและมีกลิ่นเหม็น ดังนั้นแผนกตรวจสอบคุณภาพจะรายงานแจ้งขออนุญาตการทำลายผลิตภัณฑ์นมเสียต่อคณะกรรมการผู้หน้าที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมผลิตภัณฑ์นม 3 คน ให้มาตรวจดูและลงชื่ออนุมัติให้ฝ่ายผลิตภัณฑ์ดำเนินการทำลายหรือทุบทิ้งได้ จากนั้นก็ต้องส่งรายงานผลการทำลายผลิตภัณฑ์นมเสียนั้นให้ที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการประจำปีเดือนธันวาคมและอนุมัติด้วย หลังด้วย

บางครั้งผลิตภัณฑ์นมสำเร็จรูปที่สูญเสียนี้ก็อาจเกิดจากความผิดพลาดของเครื่องจักรคั่งเช่นตัวเลขในเดือนพฤษภาคมมีการสูญเสียมากกว่าปกติ ทั้งนี้ เนื่องจากเครื่องจักรผลิตนมบางส่วนทำงานขาดประสิทธิภาพตามที่ควรเป็น ซึ่งสหกรณ์ตรวจพบหลังจากเกิดการสูญเสียปรากฏให้เห็นเป็นจำนวนมากดังกล่าวแล้ว

- การตรวจนับของคงเหลือทั้งที่เป็นวัตถุดิบคงเหลือและผลิตภัณฑ์นมสำเร็จรูปคงเหลือในแต่ละเดือน เท่าที่ผ่านมากณะอนุกรรมการผู้กำกับการตรวจนับไม่ได้มาควบคุมโดยสม่ำเสมอทุกเดือน บางครั้งปล่อยให้พนักงานที่จัดทำแผนสต็อกและพนักงานเก็บรักษาตรวจนับกันเอง

- สหกรณ์ควรให้การสนใจควบคุมค่าน้ำใช้จ่ายบางอย่างที่มีจำนวนเงินสูงผิดปกติกว่าที่ควรจะเป็น เช่น รถบรรทุกส่งของขนาดเท่ากัน 4 คัน มีการใช้น้ำมันเชื้อเพลิงต่างกันมากทั้งที่ใช้วิ่งในระยะทางเท่ากัน หรือการใช้น้ำมันเตาสำหรับเครื่องจักรในโรงงาน บางเดือนมีจำนวนเงินต่างจากเดือนที่มีปริมาณการผลิตพอ ๆ กัน

- สหกรณ์ยังไม่มีข้อมูลของต้นทุนวัตถุดิบและต้นทุนสินค้าสำเร็จรูปที่แยกออกตามแต่ละชนิดและแต่ละรสของนม กล่าวคือ สหกรณ์ไม่ทราบว่านมรสใดของนมพาสเจอร์ไรส์และนม ยู. เอช. ที. ใช้ต้นทุนการผลิตซึ่งได้แก่ วัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งหมดเท่าไรและค่อนหน่วยเท่าไร ทั้งนี้เพราะสหกรณ์ยังไม่มีระบบบันทึกข้อมูลแยกไว้ จึงทำให้สหกรณ์ต้องใช้ราคาต้นทุนหน่วยโดยเฉลี่ยให้กับนมแต่ละชนิด คือ นมพาสเจอร์ไรส์ทุกรสราคาของละ 1.98 บาท นม ยู. เอช. ที. ทุกรสราคากลางละ 3.78 บาท

ข. การดำเนินการธุรกิจการค้า

การควบคุมเกี่ยวกับการดำเนินการธุรกิจด้านการจัดหาสิ่งของเครื่องอุปโภคบริโภคมาจำหน่ายในแผนกร้านค้าของสหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จำกัด มีดังนี้

(1) ในการสั่งซื้อสินค้า แผนกร้านค้าจะทำใบเสนอซื้อแจ้งซื้อสินค้าและปริมาณที่เห็นว่าจำเป็นและเพียงพอสำหรับร้านค้าสหกรณ์ส่งให้แผนกจัดซื้อ เพื่อกำหนดการออกไปสั่งซื้อของสหกรณ์ถึงผู้ขาย (หลังจากได้รับอนุมัติซื้อจากผู้จัดการ) เมื่อผู้ขายนำสินค้ามาส่งพร้อมกับใบส่งของของผู้ขาย แผนกพัสดุก็จะตรวจรับสินค้าและจัดทำใบรับพัสดุ แล้วส่งมอบสินค้าและสำเนาใบรับพัสดุให้แผนกร้านค้าตรวจดูความเรียบร้อยของสินค้าอีกครั้งหนึ่ง เมื่อแผนกร้านค้ารับมอบและเก็บรักษาสินค้าไว้ในร้านแล้ว พนักงานแผนกพัสดุซึ่งประจำอยู่ที่แผนกร้านค้าก็จะนำสำเนาใบรับพัสดุมาจัดทำแผนสต็อกสินค้าแต่ละชนิดและทะเบียนคุมสินค้า

ทั้งหมดในร้าน (แบบฟอร์มใบสั่งซื้อ ใบรับพัสดุ แผ่นสติกอ สิ้นค้าและทะเบียนคุมสิ้นค้า แสดงไว้แล้วในภาคผนวก)

(2) สำหรับค่านการจำหน่ายสินค้า แผนกร้านค้าจัดให้มีการขายเงินสด และเงินเชื่อ ซึ่งนอกจากจะขายสินค้าในร้านค้าแล้ว ยังช่วยขายวัตถุดิบอาหารสัตว์และผลิตภัณฑ์อาหารสัตว์ให้แก่แผนกผลิตอาหารสัตว์ด้วย

2.1 การขายเงินสด แผนกร้านค้าใช้บิลเงินสดคราวละ 13 เล่ม แยกตามประเภทของสินค้า โดยระบุชื่อประเภทสินค้าไว้บนปกบิลเงินสดแต่ละเล่ม ได้แก่

- น้ำตาล
- ข้าวสาร
- ปู๋ย
- แรชคาคุ (สมาชิกจะซื้อไปเป็นอาหารเสริมให้โคนมกิน)
- นมผง (สำหรับการเลี้ยงโคนม)
- ไร่ข้าว
- ข้าวทอน
- โมลาส (กากน้ำตาลที่ใส่ผสมอาหารสัตว์โดยราคะบนฟางหญ้าให้โคนมกิน)
- เบ็คเตล็ค (ของใช้ประจำวัน เช่น สบู่ ยาสีฟัน แป้ง ینگเหล็ก ฯลฯ)
- รายได้อื่น (กระสอบ เชือก ฯลฯ)
- วัตถุดิบอาหารสัตว์ (ข้าวฟ่าง ข้าวโพค กากฝ้าย ฯลฯ)
- อาหารสัตว์ (สูตร 1)
- อาหารสัตว์ (สูตร 3)

เมื่อสมาชิกมาเลือกซื้อสินค้าประเภทใด พนักงานขายของแผนกร้านค้าก็จะออกบิลเงินสดเฉพาะจากเล่มของประเภทสินค้านั้น โดยมอบบิลใบแรก (ต้นฉบับ) และใบที่ 2 ให้ลูกค้า โดยให้ลูกค้าเก็บต้นฉบับไว้ และใบที่ 2 นำไปยื่นให้ยามประจำร้านค้าเป็นหลักฐานการตรวจสินค้าก่อนนำสินค้าออกจากร้าน บิลใบที่ 3 และ 4 จะจัดส่งให้แก่แผนกการเงินพร้อมเงินสดที่ได้รับจากการขาย ซึ่งแผนกการเงินจะส่งบิลใบที่ 4 ให้กับแผนกบัญชีเพื่อลงบัญชีต่อไป ส่วนบิลใบที่ 5 (คิดเล่ม) นั้น แผนกร้านค้าจะนำมาตัดบัญชีในแผ่นสติกอคุมสิ้นค้า วัตถุดิบอาหารสัตว์ และอาหารสัตว์

2.2 การขายเงินเชื่อ แผนกร้านค้าจะใช้ใบส่งสินค้าคราวละ 13 เล่ม โดยระบุชื่อประเภทสินค้าไว้บนปกใบส่งสินค้าแต่ละเล่ม เช่นเดียวกับบิลเงินสด

เมื่อสมาชิกมาขอซื้อสินค้าประเภทใดเป็นเงินเชื่อ พนักงานขายของแผนกร้านค้าจะตรวจสอบดูว่าสมาชิกผู้นั้นมีชื่ออยู่ในหนังสือแจ้งระเบียบการให้เครดิตแก่สมาชิกหรือไม่ หากไม่มีชื่อก็แสดงว่าสหกรณ์ให้เครดิตแก่สมาชิกผู้นั้น ดังนั้นพนักงานขายก็จะออกใบส่งสินค้าเฉพาะจากเล่มของประเภทสินค้านั้นแล้วให้ลูกค้าเซ็นรับพร้อมมอบสินค้า โดยใบส่งสินค้าใบแรก (ต้นฉบับ) และใบที่ 2 มอบให้ลูกค้าเก็บต้นฉบับไว้และใบที่ 2 นำไปยื่นแก่ยามประจำร้านค้าเป็นหลักฐานการตรวจสินค้าก่อนนำสินค้าออกจากร้าน ใบส่งสินค้าฉบับที่ 3 และ 4 จะส่งให้แผนกบัญชีทุกวันเพื่อลงบัญชี ส่วนใบส่งสินค้าฉบับที่ 5 (คิกเล่ม) แผนกร้านค้าก็จะนำมาตัดบัญชีในแผนสต็อกคุมสินค้า วัตถุดิบอาหารสัตว์ และอาหารสัตว์ เช่นเดียวกับการขายเงินสด

ในการขายเงินเชื่อนี้ แผนกบัญชีจะควบคุมยอดบัญชีลูกหนี้การค้า - ฝ่ายส่งเสริม โดยการจัดทำแผนบัญชีย่อยลูกหนี้การค้า - ฝ่ายส่งเสริม เป็นรายตัวสมาชิก บันทึกการเป็นหนี้ค่าสินค้าของลูกค้าแต่ละรายตามจำนวนเงินในสำเนาใบส่งสินค้าที่แผนกร้านค้าส่งมาให้ และทุก ๆ 10 วันที่สหกรณ์ต้องจ่ายเงินค่านมคิบแก่สมาชิก แผนกบัญชีก็จะเก็บยอดหนี้คงค้างของสมาชิกแต่ละรายในแผนบัญชีย่อยลูกหนี้การค้า - ฝ่ายส่งเสริม มาบันทึกในสมุดจ่ายเงินค่านมคิบแก่สมาชิกเพื่อหักกลบหนี้กับเงินค่านมคิบของสมาชิกและออกใบเสร็จรับเงินของสหกรณ์เป็นการรับชำระหนี้ค่าสินค้าให้สมาชิกแต่ละรายที่เป็นหนี้ แล้วนำสำเนาใบเสร็จรับเงินนั้นมาตัดบัญชีในแผนบัญชีย่อยลูกหนี้การค้า - ฝ่ายส่งเสริมอีกครั้งให้ถูกต้องตรงตามบัญชีคุมยอดในสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไปที่บันทึกไว้ (แบบฟอร์มบิลเงินสด ใบส่งสินค้า ใบเสร็จรับเงิน และแผนบัญชีย่อยลูกหนี้การค้า - ฝ่ายส่งเสริม แสดงไว้แล้วในภาคผนวก) และถ้าหากแผนกบัญชีพบว่าลูกหนี้สมาชิกรายใดมียอดหนี้คงค้างเกินกว่าเงินค่านมคิบของสมาชิก แผนกบัญชีก็จะแจ้งผู้จัดการสหกรณ์ให้สั่งการถึงแผนกร้านค้าระเบียบการขายเชื่อสินค้าแก่สมาชิก

1. ผู้จัดการสหกรณ์จะทำหนังสือระเบียบการให้เครดิตสมาชิกแจ้งต่อแผนกร้านค้า โดยระบุรายชื่อสมาชิกที่มีปริมาณการส่งนํ้านมคิบน้อย ไม่สม่ำเสมอ จนทำให้จำนวนเงินค่านมคิบของสมาชิกไม่เพียงพอที่จะนำมาหักชำระหนี้ค่าสินค้าเงินเชื่อแก่สหกรณ์ สหกรณ์จึงจำเป็นต้องระเบียบการให้เครดิตต่อสมาชิกดังกล่าวชั่วคราวจนกว่าสมาชิกจะสามารถส่งนมคิบได้มากพอที่จะนำมาหักชำระหนี้ค่าสินค้าเงินเชื่อ ผู้จัดการสหกรณ์จึงจะอนุมัติการให้เครดิตแก่สมาชิกต่อไป

(3) นอกจากการควบคุมสินค้าที่ซื้อเข้ามาและจำหน่ายออกไปโดยการจัดทำทะเบียนคุมสินค้าและแผนสต็อกสินค้าแต่ละชนิดในแต่ละวันดังที่กล่าวไว้ใน (1) และ (2) แล้ว แผนกรานค้ายังต้องทำการตรวจนับสินค้าคงเหลือในทุก ๆ สิ้นเดือนและวันสิ้นปี เพื่อทราบบัญชีสินค้าคงเหลือในร้านมีอยู่จริงและครบถ้วนตามที่แสดงในทะเบียนคุมและแผนสต็อกสินค้าแต่ละชนิดหรือไม่ และจะได้นำยอดสินค้าคงเหลือที่ได้จากการตรวจนับไปคำนวณหายอดต้นทุนสินค้าขายเพื่อแสดงในงบต้นทุนขายของงบการเงินประจำเดือนและประจำปีต่อไป

การตรวจนับสินค้าคงเหลือของแผนกรานค้าในทุก ๆ สิ้นเดือน จะมีการแต่งตั้งคณะอนุกรรมการ 2 คน ให้เป็นผู้กำกับการตรวจนับของพนักงานในแผนกรานค้า และก็ยังต้องมีพนักงานแผนกพัสดุและแผนกบัญชี เข้าร่วมสังเกตการณ์และทดสอบการนับสินค้าบ้างด้วย ผลการตรวจนับในแต่ละสิ้นเดือนจะแสดงไว้ในแบบฟอร์มรายงานของคงเหลือ - แผนกรานค้า/แผนกอาหารสัตว์ (ดูแบบฟอร์มหน้า 129) ซึ่งแผนกบัญชีจะนำไปเป็นหลักฐานประกอบยอดสินค้าคงเหลือประจำเดือน และคำนวณหาต้นทุนสินค้าที่ขายในแต่ละเดือนแล้วจัดทำเป็นงบการเงินประจำเดือนเสนอต่อฝ่ายบริหารของสหกรณ์

ส่วนการตรวจนับสินค้าคงเหลือในวันสิ้นปีของแผนกรานค้าก็ดำเนินการเช่นเดียวกันและพร้อม ๆ กันกับการตรวจนับของคงเหลือสิ้นปีของฝ่ายผลิตภัณฑ์นม (ตามหน้า 114) โดยคณะอนุกรรมการ 2 คน และพนักงานแผนกรานค้าซึ่งรับผิดชอบการตรวจนับสินค้าอยู่ทุก ๆ เดือน จะต้องประสานงานกับผู้เข้าร่วมสังเกตการณ์ตรวจนับจากภายนอกคณะเดียวกันที่มาสังเกตการณ์ตรวจนับของฝ่ายผลิตภัณฑ์นมนั้นด้วย ผลการตรวจนับสินค้าคงเหลือสิ้นปีของแผนกรานค้าจะนำมาแสดงไว้ในแบบฟอร์มรายการสินค้าของสหกรณ์เช่นเดียวกับแบบฟอร์มในหน้า 122 และแผนกบัญชีก็จะดำเนินการที่ราคาสินค้าคงเหลือตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับที่ที่ราคาผลิตภัณฑ์นมสำเร็จรูปและวัตถุดิบในการผลิตนมคงเหลือของฝ่ายผลิตภัณฑ์นม เมื่อได้ยอดสินค้าคงเหลือสิ้นปีของแผนกรานค้าแล้วก็จะนำไปคำนวณหาต้นทุนสินค้าขายตลอดปีของแผนกรานค้าและจัดทำงบต้นทุนสินค้าขายในงบการเงินประจำปี (ตามแบบฟอร์มในงบการเงินประจำปีที่แสดงในภาคผนวก) เช่นเดียวกับการดำเนินการคำนวณธุรกิจขาย



รายงานของคลังเหลือ - แผนร้านค้า/แผนกอาหารสัตว์

ประจำเดือน.....

ตรวจนับ ณ วันที่.....

ลำดับที่	รายการ	ยกมา (หน่วย)	ใช้ไป (หน่วย)	คลังเหลือ ตามบัญชี (หน่วย)	คลังเหลือตาม การตรวจนับ (หน่วย)	ราคา ต่อหน่วย	จำนวนเงิน (บาท)		หมายเหตุ

ลงชื่อ.....พนักงานผู้ตรวจนับ

(ลงชื่อ).....อนุกรรมการผู้กำกับการตรวจนับ

(ลงชื่อ).....อนุกรรมการผู้กำกับการตรวจนับ

ปัญหาและข้อบกพร่อง

การควบคุมการค้าเงินธุรกิจการซื้อของสหกรณ์

โคนมหนองโพราชบุรี จำกัด มีข้อบกพร่องอยู่หลายประการที่ส่งผลกระทบให้เกิดความเสียหายขึ้นภายในแผนกร้านค้าจึงควบคุมธุรกิจการซื้อเองโดยตรง และยังส่งผลกระทบถึงด้านการจ่ายจำหน่ายวัตถุดิบอาหารสัตว์ อาหารสัตว์สำเร็จรูปและการจัดทำสต็อกแกแณกผลิตอาหารสัตว์ ดังนั้นปัญหาการควบคุมภายในของแผนกร้านค้าจึงอาจมีส่วนหรือเป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้เกิดปัญหาภายในแผนกผลิตอาหารสัตว์ด้วย (ปัญหาภายในแผนกผลิตอาหารสัตว์ได้กล่าวไว้ในข้อถัดไป)

สำหรับข้อบกพร่องที่เกิดภายในแผนกร้านค้าเองโดยตรง ได้แก่ การมีสินค้าเสื่อมคุณภาพหรือชำรุดเสียหายอยู่เป็นประจำทุกปี และบางปีก็มีสินค้าขาดบัญชี ดังเช่นรายงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จำกัด ประจำปี 2527 แจ้งไว้ในการตรวจสอบปรากฏว่า แผนกร้านค้ามีสินค้าเสื่อมคุณภาพจำนวน 5,814.00 บาท โดยเพิ่มขึ้นจากปีก่อนอีก 1,487.44 บาท (ปี 2526 มีสินค้าเสื่อมอยู่แล้วจำนวน 4,326.56 บาท) นอกจากนี้ยังพบว่าสินค้าคงเหลือของปี 2527 นี้ ขาดหายหรือขาดบัญชีอีกจำนวน 16,353.73 บาท ซึ่งสหกรณ์ต้องรับดำเนินการหาตัวผู้รับผิดชอบในสินค้าขาดบัญชีจำนวนดังกล่าวด้วย

การที่สหกรณ์เกิดการมีสินค้าเสื่อมคุณภาพหรือมีสินค้าขาดบัญชีที่หาผู้รับผิดชอบยังไม่ได้อยู่บ่อยครั้งจะมีผลเสียกระทบต่อการดำเนินธุรกิจการซื้อโดยผู้สอบบัญชีจะประมาณการค่าใช้จ่ายเชื้อ (สารรอง) ความเสียหายจากสินค้าขาดบัญชีและสินค้าเสื่อมคุณภาพดังกล่าวทำให้ยอดกำไรที่สหกรณ์จะได้จากแผนกร้านค้าลดลง

จุดอ่อนของการควบคุมการค้าเงินงานของแผนกร้านค้าเท่าที่พบจากการสังเกตและสอบถามได้แก่

- การจัดเก็บรักษาสินค้าไม่เหมาะสม กล่าวคือ สินค้าส่วนที่ยังไม่นำออกขายสหกรณ์ก็ไม่มีห้องเก็บสินค้าโดยเฉพาะ จึงต้องนำมากองรวมกันไว้มุมหนึ่งในร้านซึ่งเสี่ยงต่อการยับยวมยในขณะที่ยังเก็บรักษาอยู่ สำหรับสินค้านำร้านบางชนิดที่มีราคาสูง แผนกร้านค้าก็ให้มีการจัดวางไว้ในตู้โชว์ แต่ตู้โชว์ดังกล่าวก็ไม่มีกุญแจล็อก

- ในด้านการจำหน่าย ถึงแม้จะมีการแบ่งแยกหน้าที่ไว้ เป็นพนักงานขายเงินสด พนักงานขายเงินเชื่อ พนักงานจัดทำสต็อก แต่ในทางปฏิบัติก็ไม่ได้ทำตามหน้าที่ที่แบ่งแยกหน้าที่ไว้ โดยบางครั้งพนักงานจัดทำสต็อกก็มาช่วยขายและออกบิลขายเอง หรือพนักงานขายมาช่วย

จัดทำแผ่นสต็อก เป็นต้น นอกจากนี้มีเงินสดและใบส่งสินค้า (เงินเชื่อ) ที่ใช้เป็นหลักฐาน การขายของแผนกร้านค้ารวมถึงการขายของแผนกผลิตอาหารสัตว์ด้วยนั้น ก็ไม่มีการควบคุม เลขที่เล่มไว้ก่อน แต่จะใส่เลขที่เล่มของใบเสร็จต่อเมื่อหยิบออกมาใช้ จึงเป็นการยากที่จะ ติดตามว่าใบเสร็จเล่มใดถูกนำไปใช้นอกเหนือจากที่ใช้ภายในร้านหรือไม่ และที่สำคัญคือ แผนกร้านค้าจะฉีกใบเสร็จที่บันทึกการขายแต่ละวันรวบรวมส่งไปให้แผนกบัญชีทุก ๆ วัน เพื่อลงบัญชี (เพราะร้านค้าอยู่ห่างไกลกับที่ทำการสำนักงานสหกรณ์ประมาณ 2 กิโลเมตร) ในการนี้แผนกบัญชีไม่สามารถตรวจสอบใบเสร็จที่เหลือติดเล่มว่าอยู่ครบหรือไม่ในแต่ละวัน และไม่สามารถควบคุมการบันทึกบัญชีขายว่าบันทึกครบถ้วนแล้วหรือไม่ เพราะไม่มีการควบคุม เลขที่เล่มใบเสร็จไว้และแผนกร้านค้าก็มีการใช้ใบเสร็จคราวละ 26 เล่ม (ขายเงินสด 13 - เล่ม และขายเงินเชื่อ 13 เล่ม) แต่ละวันใบเสร็จทั้ง 26 เล่ม มีการใช้ไม่เท่ากัน ดังนั้น การฉีกใบเสร็จจาก 26 เล่ม ส่งให้แผนกบัญชีจึงอาจมีการตกหล่นหรือหลงลืมไปบ้าง ซึ่งก็ ปรากฏแล้วจากการตรวจบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์พบว่าการบันทึกบัญชีขายของแผนกบัญชีมีก ไม่ครบถ้วนตามคันชั่ง (สำเนาติดเล่ม) ซึ่งเก็บอยู่ที่แผนกร้านค้า และแผนกร้านค้าเองก็จัด เก็บคันชั่งใบเสร็จไม่เป็นระเบียบ สูญหายไม่ครบถ้วน ทำให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบหาหลักฐานยาก เช่น การค้นหาสาเหตุที่บัญชีย่อยลูกหนี้การค้า (อาหารสัตว์) ของปี 2527 เกิดการคลาด เคลื่อนจากบัญชีคุมยอดถึง 9,569.89 บาท หรือการวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อพิสูจน์ว่าสินค้า คงเหลือในแผนกร้านค้าตามที่ตรวจนับนั้นขาดบัญชีหรือไม่ เป็นต้น

- การจัดทำทะเบียนคุมสินค้าและแผ่นสต็อกของแผนกร้านค้าไม่เป็นที่ปัจจุบันและ ยุ่งยากซับซ้อน บางครั้งแผ่นสต็อกก็ขาดหายไป ทั้งนี้เพราะพนักงานจัดทำสต็อกไม่รู้จักประหยัด เวลาในการคัดสต็อก อย่างเช่นกรณีขายสินค้าชนิดเดียวกันจำนวนมากในแต่ละวัน พนักงาน ควรขวยครวมของสินค้าชนิดนั้นว่าขายไปกี่ชิ้น แล้วคัดสต็อกครั้งเดียวก็ได้ แต่ปรากฏว่า พนักงานทำการคัดสต็อกทีละรายการตามใบเสร็จแต่ละใบทำให้รายการในแผ่นสต็อกสินค้า แต่ละชนิดมีมากมายจัดเก็บรวบรวมลำบาก จนบางแผนกขาดหายไปค้นหาไม่พบ จึงเป็นการ ยุ่งยากต่อการตรวจสอบและเปรียบเทียบด้วยจำนวนสินค้าที่มีอยู่จริงตามใบตรวจนับสินค้าทุก ๆ สิ้นเดือนและวันสิ้นปี นอกจากนี้ยังปล่อยให้บุคคลที่ไม่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการทำสต็อกเข้ามา จัดทำสต็อกเองด้วย เช่น พนักงานขาย และแผนกผลิตอาหารสัตว์ เป็นต้น

- การตรวจนับของคงเหลือทุก ๆ สิ้นเดือนของแผนกร้านค้า (ยกเว้นการ - ตรวจนับสินค้าในวันสิ้นปี) ไม่ปฏิบัติตามหลักการควบคุมที่กล่าวมา โดยคณะกรรมการผู้ กำกับการตรวจนับไม่ได้มาควบคุมและกำกับการตรวจนับอย่างสม่ำเสมอปล่อยให้พนักงาน

ซึ่งทำหน้าที่ทั้งด้านการขาย การคัดสต็อก มาเป็นผู้ทำการตรวจนับกันเอง และผลการตรวจนับของคงเหลือแต่ละเดือนดังกล่าวก็ไม่ได้รับการสนใจหรือนำเสนอให้ที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการทราบ จึงทำให้ฝ่ายบริหารไม่ทราบข้อบกพร่องด้านสินค้าเสื่อมคุณภาพและขาดบัญชีจนกว่าจะทราบในวันสิ้นปี ซึ่งการปรับปรุงแก้ไขจึงไม่ทันต่อเหตุการณ์ในแต่ละเดือน

- แผนร้านค้าจำเป็นต้องมีการลดราคาสินค้าเสมอ ซึ่งโดยมากเป็นของล้าสมัยหรือของชำรุดเล็กน้อยที่ยังพอขายได้ การลดราคาสินค้าก็ใช้วิธีการแจ่งด้วยวาจาต่อคณะกรรมการผู้รับผิดชอบควบคุมการจัดซื้อและกำกับทำการตรวจนับสินค้านั้น จึงไม่ถูกต้องและก็ได้จัดทำทะเบียนสินค้าที่มีการลดราคาไว้เป็นหลักฐานด้วย ทำให้ขาดข้อมูลผู้ถูกต้องในการวิเคราะห์เปรียบเทียบยอดขายและยอดสินค้าคงเหลือทางร้านบัญชี

ค. การดำเนินธุรกิจการเผยแพร่และส่งเสริมการเกษตร

สหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จำกัด มีการดำเนินธุรกิจนี้ 2 ด้าน คือ ด้านการผลิตและจำหน่ายอาหารสัตว์ กับด้านการส่งเสริมการเลี้ยงโคนม

1. ด้านการผลิตและจำหน่ายอาหารสัตว์ มีการควบคุมดังนี้คือ

(1) การจัดซื้อวัตถุดิบอาหารสัตว์ เพื่อนำมาผลิตเป็นอาหารสัตว์สำเร็จรูปจำหน่ายแก่สมาชิก โดยมากสหกรณ์จะกำหนดให้มีการประมูลในส่วนที่เป็นวัตถุดิบอาหารสัตว์ประเภทผลิตผลทางการเกษตร เช่น รำข้าว มันเส้น ข้าวโพด กากยาง ถั่วเขียว กระจิน ฯลฯ แต่ก็มีวัตถุดิบบางส่วน เช่น แร่ธาตุ ไวตามิน ไบยูรอน(ยูเรีย) ฯลฯ ที่ใช้วิธีการสืบราคาและจัดซื้อจากร้านค้าและบริษัทแทนการจัดซื้อแบบประมูล

ก่อนการจัดซื้อ แผนกผลิตอาหารสัตว์จะพิจารณาปริมาณวัตถุดิบคงเหลือในสต็อกว่ามีเพียงพอสำหรับการผลิตในช่วง 15 วันหรือไม่ รวมทั้งพิจารณาแนวโน้มของราคาวัตถุดิบประกอบด้วย คือ ถ้าคิดว่าราคาวัตถุดิบมีแนวโน้มจะต่ำลง ก็จะสต็อกวัตถุดิบไว้น้อย รองนราคาต่ำสุดจึงค่อยจัดซื้อมากในช่วงนั้น

ในการประมูลจัดซื้อวัตถุดิบ แผนกผลิตอาหารสัตว์จะประสานงานกับแผนกจัดซื้อ โดยยื่นป้ายประกาศบอกให้ทราบทั่วกันและกำหนดให้มีการประมูลในวันเสาร์ ซึ่งสหกรณ์จะแต่งตั้งคณะกรรมการควบคุมการประมูลด้วย หากคณะกรรมการเห็นว่าราคาที่ประมูลได้แพงเกินไปก็มีอำนาจยับยั้งการจัดซื้อโดยวิธีประมูลดังกล่าว หันไปใช้วิธีการสืบราคาแทน

เมื่อได้ราคาวัตถุดิบที่เห็นว่าเหมาะสมแล้วไม่ว่าจะใช้วิธีประมูลหรือสืบราคารวมทั้งการสั่งซื้อวัตถุดิบบางอย่างจากร้านค้าเฉพาะแห่ง แผนกจัดซื้อก็จะจัดทำใบสั่งซื้อ

(หากใช้วิธีประเมินมูลค่าต้องมีการจัดทำสัญญาซื้อขายประกอบใบสั่งซื้อด้วย) ส่งไปให้ผู้ขาย เมื่อผู้ขาย นำวัตถุดิบตามรายการในใบสั่งซื้อมาส่งมอบแผนกพัสดุก็จะตรวจดูของและจัดทำใบรับพัสดุ แล้วส่ง สำเนาใบรับพัสดุพร้อมของมาให้แผนกร้านค้าและแผนกผลิตอาหารสัตว์ซึ่งอยู่ในบริเวณเดียวกัน ดำเนินการต่อไป โดยแผนกร้านค้าร่วมกับแผนกผลิตอาหารสัตว์ตรวจดูของครบถ้วนและถูกต้อง ตามสำเนาใบรับพัสดุหรือไม่ ถ้าถูกต้องแล้วแผนกผลิตอาหารสัตว์ก็จะนำวัตถุดิบอาหารสัตว์นั้น ไปเก็บรักษาในโรงงานผลิตอาหารสัตว์ ส่วนแผนกร้านค้า (พนักงานพัสดุที่ปฏิบัติหน้าที่ประจำ แผนกร้านค้า) ก็จะนำสำเนาใบรับพัสดุมาช่วยจัดทำและเก็บรวบรวมทะเบียนคุมวัตถุดิบฯ และแผ่น สต็อกวัตถุดิบฯ ซึ่งเป็นแบบฟอร์มเหมือนกับการควบคุมสินค้าของแผนกร้านค้านั้น (แบบฟอร์มใบสั่งซื้อ ชื่อ ใบรับพัสดุ ทะเบียนคุมวัตถุดิบฯ และแผ่นสต็อกวัตถุดิบฯ แยกไว้แล้วในภาคผนวก)

(2) ในการนำวัตถุดิบอาหารสัตว์ที่จัดซื้อนั้นมาผลิตเป็นอาหารสัตว์สำเร็จ รูป หัวหน้าแผนกผลิตอาหารสัตว์จะเป็นผู้กำหนดสูตรอาหารสัตว์แต่ละชนิด (มี 2 สูตรคืออาหาร สัตว์สูตร 1 และ สูตร 3) และวางแผนการผลิตว่าช่วงเช้าจะผลิตสูตรใด ปริมาณเท่าไร และ ช่วงบ่ายจะผลิตสูตรใด ปริมาณเท่าไร ทั้งนี้เพราะมีการใช้เครื่องจักรชุดเดียวกัน ขั้นตอนการ ผลิตเหมือนกัน เพียงแต่ต่างกันในค่าส่วนผสมของวัตถุดิบแต่ละชนิดเท่านั้น

เมื่อคำนวณสูตรและวางแผนการผลิตแล้ว หัวหน้าแผนกผลิตอาหาร สัตว์ก็จะควบคุมและสั่งการดำเนินการ ซึ่งทางวัตถุดิบอาหารสัตว์แต่ละชนิดที่จะนำเข้ามาผลิตให้เป็นไป ตามน้ำหนักและปริมาณที่คำนวณสูตรไว้

หลังจากการผลิตเสร็จสิ้นในแต่ละวัน หัวหน้าแผนกผลิตอาหารสัตว์ ก็จะจัดทำใบรายงานการผลิตและสต็อกสินค้า (ตามแบบฟอร์มหน้า 137) เสนอต่อฝ่ายบริหาร เพื่อรายงานเกี่ยวกับยอดวัตถุดิบแต่ละชนิดคงเหลือยกมา ชื่อเพิ่ม ยอดรวมวัตถุดิบทั้งหมดที่มีเพื่อ ขายและผลิต หักยอดขายวัตถุดิบและยอดวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต วัตถุดิบแต่ละชนิดคงเหลือยกไป รวมทั้งยอดอาหารสัตว์ที่ผลิตได้ว่ามีกี่กระสอบ ต้นทุนวัตถุดิบแต่ละชนิดเป็นจำนวนเงินเท่าไรต่อ กิโลกรัมโดยเฉลี่ย ยอดอาหารสัตว์ที่ขายได้ในแต่ละวัน เป็นต้น และต้องแจ้งยอดอาหารสัตว์ที่ผลิต ได้กับวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตแต่ละวันให้แก่แผนกร้านค้า (พนักงานแผนกพัสดุ) เพื่อบันทึกในแผ่นสต็อก

(3) สำหรับการจัดจำหน่ายของแผนกผลิตอาหารสัตว์ ได้มอบหมายให้ แผนกร้านค้าช่วยจำหน่ายให้ โดยมีการขายทั้งในรูปวัตถุดิบอาหารสัตว์ล้วน ๆ ที่ยังไม่ผ่าน กรรมวิธียึดผสมเป็นอาหารสัตว์สำเร็จรูป และขายในรูปของอาหารสัตว์สำเร็จรูปแล้ว ซึ่งแผนก

¹ การวางแผนการผลิตจะพิจารณาความต้องการใช้อาหารสัตว์ของสมาชิกว่านิยมใช้อาหาร สัตว์สูตรใดมากก็จะผลิตมาก นอกจากนี้ก็พิจารณาอาหารสัตว์คงเหลือในสต็อกประกอบการ ผลิตว่าจะผลิตแต่ละสูตรเพิ่มอีกเท่าใด

ร้านค้าก็จะดำเนินการขายด้วยวิธีการอย่างเกี่ยวกับการขายสินค้าของแผนกร้านค้าเอง คือ มีทั้งการขายเงินสดและขายเชื่อ

การขายเงินสด แผนกร้านค้าจะใช้เงินสดแยกเฉพาะสำหรับสินค้าส่วนที่เป็นของแผนกผลิตอาหารสัตว์ 3 เล่ม โดยระบุชื่อประเภทสินค้าไว้บนปกของเงินสดแต่ละเล่ม คือ

- วัตถุดิบอาหารสัตว์
- อาหารสัตว์ (สูตร 1)
- อาหารสัตว์ (สูตร 3)

สำหรับการดำเนินการเกี่ยวกับเงินสด จำนวนเงินสดที่ขายได้ และการตัดบัญชีในแผนสต็อกวัตถุดิบอาหารสัตว์และคุมอาหารสัตว์สำเร็จรูป ก็ปฏิบัติเช่นเกี่ยวกับการขายสินค้าเป็นเงินสดของแผนกร้านค้าที่กล่าวมาแล้วในหน้า 126

การขายเงินเชื่อ แผนกร้านค้าจะใช้ใบส่งสินค้าแยกเฉพาะสำหรับสินค้าส่วนที่เป็นของแผนกผลิตอาหารสัตว์ 3 เล่ม เหมือนเงินสด โดยระบุชื่อประเภทสินค้าไว้บนปกของใบส่งสินค้าแต่ละเล่มเช่นกัน คือ

- วัตถุดิบอาหารสัตว์
- อาหารสัตว์ (สูตร 1)
- อาหารสัตว์ (สูตร 3)

การดำเนินการเกี่ยวกับใบส่งสินค้าและการตัดบัญชีในแผนสต็อกวัตถุดิบอาหารสัตว์และคุมอาหารสัตว์สำเร็จรูปก็ปฏิบัติเช่นเกี่ยวกับการขายเงินเชื่อของแผนกร้านค้าในหน้า 127

ส่วนการควบคุมทางบัญชีเกี่ยวกับการขายเงินเชื่อของแผนกผลิตอาหารสัตว์นี้ แผนกบัญชีก็จะบันทึกบัญชีคุมยอดในสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไปรวมไว้ในบัญชีคุมยอดลูกหนี้การค้า - ฝ่ายส่ง เสริม ซึ่ง เป็นบัญชีเกี่ยวกับการขายเชื่อของแผนกร้านค้า พร้อมทั้งจัดทำแผนบัญชีย่อยลูกหนี้การค้า - ฝ่ายส่ง เสริม เป็นรายตัวสมาชิก บันทึกการเป็นหนี้เงินเชื่อค่าวัตถุดิบอาหารสัตว์และอาหารสัตว์สำเร็จรูปตามสำเนาใบส่งสินค้าที่แผนกร้านค้าส่งมาให้และทำการหักชำระหนี้คงค้างของสมาชิกแต่ละรายทุก ๆ 10 วัน จากเงินค่านมดิบที่สมาชิกจะรับจากสหกรณ์โดยดำเนินการเกี่ยวกับการออกใบสำคัญรับชำระหนี้จากสมาชิก และการตัดบัญชีคุมและบัญชีย่อยลูกหนี้การค้า - ฝ่ายส่ง เสริม เช่นเดียวกับแผนกร้านค้า แต่การบันทึกบัญชีขายในสมุดบัญชีแยกประเภท แผนกบัญชีจะบันทึกยอดขายของแผนกร้านค้า และแผนกผลิตอาหารสัตว์แยกออกจากกันเป็นบัญชีขาย - ร้านค้า และบัญชีขาย - อาหารสัตว์

เรื่องการแยกแঙ্গงในงบการเงินให้เห็นผลการดำเนินงานของแต่ละธุรกิจ

ที่สำคัญอีกประการหนึ่งในการควบคุมการขายเชื้อของแผนกผลิตอาหารสัตว์ก็เป็นเช่นเดียวกับแผนกร้านค้า คือ เมื่อแผนกบัญชีจัดทำข้อมูลการหักกลบหนี้ของบัญชีย่อยลูกหนี้การค้า-ฝ่ายส่งเสริม กับสมุดจ่ายเงินค่านมดิบแล้วปรากฏว่า เงินค่านมดิบของสมาชิกไม่พอชำระหนี้ค่านมดิบเชื้อ เพราะมีการส่งนมดิบน้อยหรือขาดการส่งนม แผนกบัญชีก็จะแจ้งผู้จัดการสหกรณ์ให้สั่งการถึงแผนกร้านค้าให้งดการขายเชื้ออาหารสัตว์และวัตถุดิบอาหารสัตว์ของแผนกผลิตอาหารสัตว์แก่สมาชิกรายนั้นชั่วคราว จนกว่าสมาชิกผู้นั้นจะมีการส่งนมแก่สหกรณ์ตามปกติ

(4) หลังจากที่ในแต่ละวันมีการควบคุมวัตถุดิบอาหารสัตว์และอาหารสัตว์สำเร็จรูปโดยการจัดทำทะเบียนและแผนสต็อกคุมวัตถุดิบอาหารสัตว์และคุมอาหารสัตว์สำเร็จรูปที่จัดซื้อเข้ามา ผลิต และจำหน่ายออกไปแล้ว แผนกผลิตอาหารสัตว์ก็ต้องทำการตรวจนับวัตถุดิบอาหารสัตว์คงเหลือและอาหารสัตว์สำเร็จรูปคงเหลือในทุก ๆ สิ้นเดือนและวันสิ้นปี เพื่อความถูกต้องของ เหล่านั้นมีอยู่จริงและครบถ้วนตามที่บันทึกในทะเบียนคุมและแผนสต็อกหรือไม่

การตรวจนับทุก ๆ สิ้นเดือน ก็จะมีการแต่งตั้งคณะกรรมการอีก 2 คน เป็นผู้กำกับการตรวจนับของแผนกผลิตอาหารสัตว์และแผนกร้านค้าโดยมีพนักงานในแผนกพัสดุและแผนกบัญชีมาร่วมสังเกตการณ์ตรวจนับและทดสอบการนับ เช่นกันและเป็นช่วงเดียวกันกับการตรวจนับสินค้าคงเหลือทุก ๆ สิ้นเดือนของแผนกร้านค้าเอง ซึ่งผลการตรวจนับของวัตถุดิบอาหารสัตว์คงเหลือและอาหารสัตว์สำเร็จรูปคงเหลือในแต่ละสิ้นเดือนของแผนกผลิตอาหารสัตว์ ก็จะถูกนำมาแสดงไว้ในแบบฟอร์มรายงานของคงเหลือ-แผนกร้านค้า/แผนกอาหารสัตว์ ซึ่งเป็นแบบฟอร์มเหมือนกับของแผนกร้านค้าคั้งหน้า 129 แต่จะแยกทำกันแผนกละชุด เมื่อแผนกบัญชีได้หลักฐานการรายงานของคงเหลือชุดของแผนกผลิตอาหารสัตว์แล้ว ก็จะนำไปแสดงเป็นยอดวัตถุดิบและอาหารสัตว์คงเหลือพร้อมทั้งคำนวณหาต้นทุนการผลิตอาหารสัตว์และต้นทุนการขายอาหารสัตว์ในแต่ละเดือน เพื่อจัดทำงบการเงินประจำเดือนเสนอต่อฝ่ายบริหารให้เห็นการดำเนินงานธุรกิจส่วนที่เป็นของแผนกผลิตอาหารสัตว์

สำหรับการตรวจนับในวันสิ้นปีของแผนกผลิตอาหารสัตว์ ก็ดำเนินการเช่นเดียวกันและพร้อม ๆ กันกับการตรวจนับของคงเหลือวันสิ้นปีของฝ่ายผลิตภัณฑ์นมและของแผนกร้านค้าคั้งที่กล่าวมาแล้ว รวมทั้งผลการตรวจนับวัตถุดิบอาหารสัตว์คงเหลือและ

อาหารสัตว์สำเร็จรูปคงเหลือก็มีการสรุปแสดงไว้ในแบบฟอร์มรายการสินค้าของสหกรณ์ เช่นเดียวกับแบบฟอร์มในหน้า 122 ซึ่งฝ่ายผลิตภัณฑ์นมและแผนกร้านค้าจัดทำ แต่จะแยกทำเป็นคนละชุดกัน นั่นก็คือในวันสิ้นปีสหกรณ์จะมีแบบฟอร์มรายการสินค้าของสหกรณ์ 3 ชุด ได้แก่ชุดของฝ่ายผลิตภัณฑ์นม แผนกร้านค้า และแผนกผลิตอาหารสัตว์ ซึ่งแต่ละชุดจะมีคณะกรรมการผู้กำกับการตรวจนับประจำแต่ละแผนกนั้น เป็นชื่อรับรองการตรวจนับและตีราคา

จากผลการตรวจนับตามแบบฟอร์มดังกล่าวของแผนกผลิตอาหารสัตว์ แผนกบัญชีก็จะนำมาดำเนินการตีราคาตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการตีราคาผลิตภัณฑ์นม และสินค้าคงเหลือของแผนกร้านค้า ก็จะได้ยอดวัตถุดิบและอาหารสัตว์สำเร็จรูปคงเหลือ ณ วันสิ้นปี และคำนวณหาต้นทุนการผลิตและต้นทุนการขายอาหารสัตว์ตลอดทั้งปีของแผนกผลิตอาหารสัตว์ เพื่อนำไปจัดทำงบบัญชีการผลิตและงบบัญชีสินค้าขายในงบการเงินประจำปี เช่นเดียวกับแผนกร้านค้าและฝ่ายผลิตภัณฑ์นม

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บัญชีและขอมบพร่อง ของการควบคุมค่านการผลิตและจำหน่ายอาหารสัตว์ที่พบ คือ ตั้งแต่ปี 2520 เป็นต้นมา สหกรณ์โคนมหนองโพราเกิดขอมบพร่องค่านอาหารสัตว์สำเร็จรูปและวัตถุดิบอาหารสัตว์มีการขาดบัญชีเพิ่มเติมสะสมกันมาเรื่อย ๆ จนถึงปัจจุบัน และบางปีก็มีการเสียหายเนื่องจากวัตถุดิบอาหารสัตว์เสื่อมคุณภาพไม่สามารถจำหน่ายหรือผลิตได้ ดังเช่นในปี 2527 ปรากฏว่าสหกรณ์เกิดขอมบพร่องต่าง ๆ ดังกล่าวคือ ¹

อาหารสัตว์สำเร็จรูปขาดบัญชี	12,471.81	บาท
วัตถุดิบอาหารสัตว์ขาดบัญชี	123,890.31	บาท
วัตถุดิบอาหารสัตว์เสื่อมคุณภาพ	10,728.96	บาท
	<u>147,091.08</u>	บาท

จึงจำนวนขาดบัญชีดังกล่าว 2 รายการ ยังไม่มีผู้รับผิดชอบ ผู้สอบบัญชีจึงได้ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของจำนวนขาดบัญชีทั้ง 2 รายการ รวมทั้งได้ตั้งสำรองวัตถุดิบที่เสื่อมคุณภาพ ทำให้เกิดค่าใช้จ่ายเนื่องจากการเผื่อความเสียหายที่เกิดขึ้นในปี 2527 ถึง 147,091.08 บาท ซึ่งมีผลกระทบต่อกำไรที่สหกรณ์จะได้จากการดำเนินธุรกิจด้านนี้

นอกจากจำนวนขาดบัญชี 2 รายการที่เกิดขึ้นในปี 2527 นั้นแล้ว สหกรณ์ยังมียอดอาหารสัตว์ขาดบัญชีที่เคยตรวจพบในปีบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2521 อีกจำนวนหนึ่งคือ 237,268.50 บาท ซึ่งนายทะเบียนสหกรณ์ได้มีหนังสือที่ กส. 1107/31394 ลงวันที่ 15 ธันวาคม 2523 แจ้งให้สหกรณ์ดำเนินการหาตัวผู้รับผิดชอบ ปรากฏว่าสหกรณ์ได้ดำเนินการตามคำสั่งของนายทะเบียนสหกรณ์โดยทำการทดสอบและคำนวณหาหน้าหนักของอาหารสัตว์ขาดบัญชีที่แท้จริงพบว่าเป็นจำนวนเงิน 82,586.00 บาท ซึ่งสหกรณ์กำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของคณะกรรมการควบคุมการจัดซื้อปี 2520 และ 2521 (ที่ได้รับ การแต่งตั้งตามรายงานการประชุมคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ครั้งที่ 9/2520 ลงวันที่ 18 กรกฎาคม 2520 และครั้งที่ 11/2521 ลงวันที่ 28 สิงหาคม 2521 ตามลำดับ) แต่จนถึงปัจจุบันนี้ จำนวน 82,586.00 บาท ดังกล่าวก็ยังไม่มีการชดเชย เพราะสหกรณ์ไม่ได้ดำเนินการให้ผู้รับผิดชอบทำหนังสือรับรองสินค้าขาดบัญชีและจัดหาหลักประกันการชดเชยนี้ไว้เลย

¹ สมจิตร ปุระ , ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ , รายงานการสอบบัญชีสหกรณ์โคนมหนองโพราขบวิ จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2527

² เรื่องเดียวกัน

ทำให้สหกรณ์ยังไม่สามารถแก้ไขยอดอาหารสัตว์ขาดบัญชีของปี 2521 ให้ลุล่วงได้

จากการสังเกตและสอบถามทำให้พอจะประเมินได้ว่า ข้อบกพร่องที่กล่าวมาข้างต้นมีสาเหตุเนื่องมาจาก

- วัตถุดิบอาหารสัตว์ส่วนใหญ่เป็นผลผลิตทางการเกษตร เช่น ข้าวโพค มันเส้น ถั่วเขียว ปลายข้าว ฯลฯ พ่อค้าผู้ประมูลได้ก็บรรจุกระสอบจัดส่งใส่รถบรรทุกมาเป็นคันรถ สหกรณ์สามารถทดสอบน้ำหนักแต่ละกระสอบในขณะที่รับมอบของได้ แต่ไม่สามารถทดสอบคุณภาพของวัตถุดิบภายในกระสอบได้ วัตถุดิบที่ซื้อจากพ่อค้าหลายคนซึ่งผลผลิตเปลี่ยนกันประมูลก็อาจมีคุณภาพไม่เหมือนกัน บางครั้งสหกรณ์จึงอาจได้รับวัตถุดิบที่คุณภาพไม่ดีขึ้นมา เช่น ความชื้น กรวด คิน ทราย ฯลฯ จึงทำให้วัตถุดิบในขณะที่รับมอบของมีน้ำหนักครบตามการสั่งซื้อ แต่หลังจากรับมอบของและเก็บรักษาไว้แล้ว ความชื้นที่ปนอยู่ในวัตถุดิบลดลงจึงทำให้น้ำหนักวัตถุดิบขาดหายไป ไม่ครบตามบัญชีได้

- การเก็บรักษาวัตถุดิบอาหารสัตว์และอาหารสัตว์สำเร็จรูปขาดความมิดชิดเท่าที่ควร เพราะเก็บภายในบริเวณเดียวกับโรงงานผลิต โดยวัตถุดิบแต่ละชนิดจัดเรียงกระสอบไว้คานหนึ่ง และอาหารสัตว์สำเร็จรูปก็จัดเรียงกระสอบไว้อีกคานหนึ่ง การควบคุมจึงทำได้ยาก ในขณะที่เครื่องจักรและคนงานกำลังดำเนินการผลิต นอกจากนี้วัตถุดิบต่าง ๆ ที่เก็บไว้อาจถูกสภาพแวดล้อม เช่น หนู แมลงสาบ ความร้อน ความชื้น ฯลฯ ทำให้ชำรุดเสียหาย เสื่อมคุณภาพหรือสูญเสียน้ำหนักไปได้

- น้ำหนักวัตถุดิบอาจขาดหายไปในช่วงตอนการผลิตได้ เช่น ช่วงตอนการโม่หรือบดให้ละเอียด ปรากฏว่าวัตถุดิบส่วนใหญ่จะมีน้ำหนักขาดหายหรือสูญเสียไปหลังจากการโม่ ซึ่งสหกรณ์ก็ไม่มีระบบบันทึกข้อมูล เกี่ยวกับการสูญเสียน้ำหนักในการบดหรือปั่นแต่ละครั้งของวัตถุดิบชนิดต่าง ๆ เพื่อจะได้ทราบปริมาณน้ำหนักขาดบัญชีที่มาจากเหตุสุควิสัยในช่วงตอนการผลิตและอนุโลมไม่นำยอดขาดน้ำหนักจากสาเหตุนี้มาถือเป็นข้อบกพร่องเนื่องจากวัตถุดิบอาหารสัตว์ขาดบัญชี

- การควบคุมและจัดทำสต็อกวัตถุดิบอาหารสัตว์และอาหารสัตว์สำเร็จรูปยังไม่ถูกต้องและไม่เป็นปัจจุบัน เพราะพนักงานแผนกพัสดุที่ประจำอยู่ในแผนกร้านค้าซึ่งเป็นผู้ควบคุมสต็อกไม่สามารถทราบทันทีว่าแต่ละวันแผนกผลิตอาหารสัตว์มีการเบิกจ่ายวัตถุดิบไปใช้ผลิตเท่าไร (เนื่องจากหัวหน้าแผนกผลิตสั่งการเบิกให้ใช้วัตถุดิบไปผลิตโดยไม่มีหลักฐานการสั่งจ่าย) และจะทราบได้หลังจากหัวหน้าแผนกผลิตอาหารสัตว์แจ้งไว้ในแบบฟอร์มรายงานการผลิตและสต็อกสินค้าที่เสนอให้คณะกรรมการทราบสัปดาห์ละครั้ง นอกจากจะขาดหลักฐานการสั่งจ่ายวัตถุดิบแล้ว บางครั้งหัวหน้าแผนกผลิตอาหารสัตว์ยังมาจัดการทำสต็อกเองทั้งหมดเกี่ยวกับยอดรับวัตถุดิบเข้ามา



การใช้วัตถุดิบ การจำหน่ายวัตถุดิบและอาหารสัตว์สำเร็จรูป โดยทำแทนพนักงานคุมสต็อกซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรง

- การตรวจนับของคงเหลือทุกสิ้นเดือนเป็นเช่นเดียวกับแผนกอื่น คือ ขาดการสนใจดูแลเท่าที่ควรจากคณะกรรมการผู้รับผิดชอบ เพราะบางครั้งก็ไม่มากำกับควบคุมการตรวจนับ ปล่อยให้พนักงานตรวจนับกันเอง (ทั้งนี้ยกเว้นการตรวจนับในวันสิ้นปีที่มีปฏิทินตามหลักวิธีการตรวจนับครบถ้วน) และที่สำคัญคือ คณะกรรมการดำเนินการไม่ได้ติดตามดูว่าผลการตรวจนับของคงเหลือแต่ละเดือนนั้นมีของขาดบัญชีหรือไม่ จึงทำให้ไม่ทราบผลเสียหายหรือข้อบกพร่องเกี่ยวกับของขาดบัญชีจนถึงวันสิ้นปี ซึ่งก็แก้ไขไม่ทันการแล้ว

2. ด้านการส่งเสริมการเลี้ยงโคนม มีการควบคุมดังนี้ คือ

(1) ในการออกปฏิบัติงานตรวจเยี่ยมสมาชิกเพื่อให้คำแนะนำต่าง ๆ เกี่ยวกับการเลี้ยงโคนมที่ถูกหลักวิชาการ การสอนให้สมาชิกรู้จักคัดเลือกวัสดุที่ต้องหึ่งมาผลิตแก๊สมูลสัตว์เพื่อให้เกิดประโยชน์ด้านพลังงาน การแนะนำส่งเสริมให้สมาชิกรู้จักและสนใจในผลิตภัณฑ์อาหารสัตว์สำเร็จรูปและวัตถุดิบอาหารสัตว์ที่สหกรณ์มีจำหน่าย ตลอดจนการออกปฏิบัติงานให้บริการด้านการตัดและคบแต่งกีบวัวแก่สมาชิกเหล่านี้เป็นต้น พนักงานส่งเสริมในแผนกส่งเสริมซึ่งบางครั้งก็มิใช่อาสาสมัคร ชาวต่างประเทศมาประสานงานด้วยซึ่งจะต้องมีการจัดทำสมุดบันทึกการปฏิบัติงานเพื่อรายงานหัวหน้าฝ่ายส่งเสริมว่าในแต่ละวันมีการปฏิบัติงานที่ใดทำอะไรบ้างและผลของการปฏิบัติงานเป็นไปโดยเรียบร้อยหรือมีปัญหาในด้านใดบ้าง และในการให้บริการตัดและคบแต่งกีบวัวแก่สมาชิก (ทั้งเงินสดและเงินเชื่อ) พนักงานส่งเสริมก็จะจัดทำบิลเงินสดและเงินเชื่อ โดยนำบิลเงินสดและใบส่งสินค้าจากแผนกร้านค้ามาเก็บไว้อย่างละ 1 เล่ม เพื่อลงบันทึกรายการค่าบริการคบแต่งกีบวัวแก่สมาชิก แล้วจัดส่ง เงินสด บิลเงินสด ใบส่งสินค้า พร้อมสำเนาต่าง ๆ ฝากไปกับแผนกร้านค้าเพื่อให้แผนกบัญชีลงบัญชีเป็นรายได้ค่าบริการ-ฝ่ายส่งเสริม สำหรับรายการเงินเชื่อค่าบริการคบแต่งกีบวัวนั้น จะบันทึกรวมอยู่ในบัญชีลูกหนี้การค้า-ฝ่ายส่งเสริม เพื่อดำเนินหักชำระค่าบริการดังกล่าวจากเงินค่านมดิบของสมาชิกที่สหกรณ์จ่ายทุก ๆ 10 วัน เช่นเดียวกับการขายเงินเชื่อสินค้า วัตถุดิบอาหารสัตว์ และอาหารสัตว์สำเร็จรูป

(2) ค่ายเหี้ยที่พนักงานส่งเสริมมีหน้าที่ออกไปปฏิบัติงานใกล้ชิดกับสมาชิกผู้เลี้ยงโคนมอยู่ตลอดเวลา ดังนั้นสหกรณ์จึงมอบหมายให้พนักงานส่งเสริมประสานงานกับแผนกตรวจสอบคุณภาพของฝ่ายผลิตภัณฑ์นมในด้านการให้คะแนนความสะอาดของคอกโค

เมื่อตรวจดูคอกโคของสมาชิกแต่ละคนแล้ว พนักงานส่งเสริมจะจัดทำใบให้คะแนนคอกสมาชิก (แบบฟอร์มมีแสดงไว้แล้วในภาคผนวกหน้า 351) 2 ฉบับ ลงชื่อและส่งคืนฉบับมาให้แผนกตรวจสอบคุณภาพหน้าคะแนนคอกโคที่พนักงานส่งเสริมกรอกไว้ฉบับนี้ที่ลงในตารางที่ ๕ คำแนะนำความนิยมของสมาชิกซึ่งแผนกตรวจสอบคุณภาพต้องจัดทำและส่งให้แผนกบัญชีต่อไป ส่วนสำเนาใบให้คะแนนคอกสมาชิกจะเก็บไว้ที่พนักงานส่งเสริมเป็นหลักฐานการปฏิบัติงาน

(3) สำหรับการให้บริการส่งเสริมการขายเลี้ยงโคนมที่สำคัญอีกด้านหนึ่งได้แก่ การประสานงานกับเจ้าหน้าที่ของกรมปศุสัตว์ คือ สัตวแพทย์อำเภอ ในด้านการผสมเทียมโคนม เพื่อให้สมาชิกมีโอกาสเลี้ยงโคนมพันธุ์ดี ดังนั้น สหกรณ์จึงมีการจัดซื้อน้ำเชื้อแช่แข็งจากต่างประเทศ แล้วให้พนักงานส่งเสริมนำไปฝากไว้กับสัตวแพทย์อำเภอคอยให้บริการฉีดน้ำเชื้อนั้นแก่แม่โคของสมาชิกทั้งในรูปเงินสดและเงินเชื่อโดยคิดราคาให้พอเพียงกับต้นทุนของน้ำเชื้อนั้น

สัตวแพทย์อำเภอจะขอเงินสดและเงินสดเงินเชื่อ (ใบส่งสินค้า) จากสหกรณ์ไปเก็บไว้เองคราวละหลาย ๆ เล่ม เมื่อสมาชิกมาขอรับบริการฉีดน้ำเชื้อและจ่ายเงินสดให้ สัตวแพทย์อำเภอก็จะออกเงินสดให้สมาชิกและเก็บสำเนาเงินสดพร้อมเงินสดค่าบริการนั้นไว้รอส่งมอบสหกรณ์เป็นช่วง ๆ ไม่ได้ส่งมอบเงินสดทุกวัน และถ้าเป็นการให้บริการในรูปเงินเชื่อ สัตวแพทย์อำเภอก็จะออกไปส่งสินค้าให้สมาชิกและส่งสำเนาใบส่งสินค้านั้นมาให้สหกรณ์พร้อมกับการส่งมอบเงินสดและเงินสดเงินเชื่อ แผนกการเงินจะทำหน้าที่รับมอบเงินสดและนำฝากธนาคารแล้วส่งหลักฐานสำเนาเงินสดและสำเนาใบส่งสินค้ามาให้แผนกบัญชีลงบัญชี โดยแผนกบัญชีจะบันทึกการขายทั้งในรูปเงินสดและเงินเชื่อตามหลักฐานสำเนาบิลทั้ง 2 ชนิดนั้น รวมไปถึงในบัญชีรายได้ค่าบริการ-ฝ่ายส่งเสริม เฉพาะสำเนาใบส่งสินค้าเข้ามาทั้งบัญชีลูกหนี้การค้า-ฝ่ายส่งเสริม และจัดทำแผนบัญชีย่อยลูกหนี้การค้า-ฝ่ายส่งเสริม เหมือนกับรายการขายเงินเชื่อสินค้า วัตถุดิบอาหารสัตว์ และอาหารสัตว์สำเร็จรูป แล้วทำการหักชำระหนี้เงินเชื่อค่าบริการน้ำเชื้อนั้นกับการจ่ายเงินค่านิยมแก่สมาชิก

เมื่อสัตวแพทย์อำเภอผู้เก็บรักษาน้ำเชื้อต้องการน้ำเชื้อเพิ่มก็จะแจ้งให้สหกรณ์จัดซื้อและส่งไปให้ ซึ่งแผนกบัญชีก็จะบันทึกไว้ในบัญชีซื้อ (อาหารสัตว์) คือ รวมไปถึงในบัญชีซื้อของฝ่ายส่งเสริม แล้วส่งมอบน้ำเชื้อนั้นแก่สัตวแพทย์อำเภอตามที่ต้องการ

ปัญหาและข้อบกพร่อง ของการควบคุมภายในด้านการส่งเสริมการเลี้ยงโคนมของสหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จำกัด ที่พบมีดังนี้

- อัตรากำลังของพนักงานส่งเสริมในปัจจุบันมีเพียง 2 คน ซึ่งนับว่าน้อยมากเมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนสมาชิกที่พนักงานส่งเสริมต้องรับผิดชอบในการออกปฏิบัติงานให้คำแนะนำด้านการเลี้ยงโคนมตามหลักวิชาการที่เหมาะสม ตลอดจนการประสานงานกับแผนกตรวจสอบคุณภาพคอกการตรวจและให้คะแนนคอกโคซึ่งมีถึงพันกว่าคน ดังนั้น สหกรณ์จึงประสบปัญหาในการให้การดูแลด้านการเลี้ยงโคนมของสมาชิกและการตรวจความสะอาดของคอกโคไม่ทั่วถึงซึ่งเป็นผลให้บ่อยครั้งที่น้ำหนักของสมาชิกหลายรายขาดคุณภาพตามมาตรฐานที่สหกรณ์ต้องการและขาดการประเมินผลคะแนนคอกตามระเบียบหลักเกณฑ์การที่ราคาน้ำนมดิบ ทำให้ข้อมูลเกี่ยวกับคะแนนคอกโคของสมาชิกไม่เป็นที่ปัจจุบันทุกคน ถึงแม้สหกรณ์จะพยายามแก้ไขโดยให้แผนกตรวจสอบคุณภาพแจ้งข้อสังเกตเกี่ยวกับน้ำหนักว่ามีน้ำหนักของสมาชิกคนใดบ้างที่ไม่ได้มาตรฐานและสกปรก เพื่อให้พนักงานส่งเสริมทราบรายชื่อและออกไปตรวจคอกโครวมทั้งให้คำแนะนำด้านการเลี้ยงโคนมแบบถูกวิธีด้วย นอกจากนี้บางครั้งสหกรณ์ก็ใช้มาตรการเค็ดขาดกับสมาชิกรายที่น้ำหนักอยู่ในเกรดต่ำและสกปรกมาก คือ งดการรับซื้อน้ำหนักจากสมาชิกรายนั้นชั่วคราวจนกว่าสมาชิกจะแก้ไขปรับปรุงการเลี้ยงโคนมของตนให้ดีขึ้น

- การที่สหกรณ์ให้พนักงานส่งเสริมรับผิดชอบในการออกบิลเงินสดค่าบริการต่างกับวัวเอง พร้อมกับเป็นผู้รับเงินสดค่าบริการดังกล่าวจากสมาชิกด้วยนั้น เป็นการไม่เหมาะสมกับหลักการควบคุมภายในที่ดี ซึ่งระบุว่าผู้รับเงินและออกเอกสารหลักฐานการรับเงินไม่ควรเกี่ยวข้องกับการควบคุมสินค้าหรือการให้บริการที่ก่อให้เกิดตัวเงิน

- ในด้านการให้บริการฉีดน้ำเชื้อโคนมพันธุ์ดีที่สั่งซื้อจากต่างประเทศ สหกรณ์ไม่มีการจัดทำทะเบียนคุมหรือรายละเอียดคูน้ำเชื้อเหล่านั้น เมื่อฉีดเชื้อเข้ามาสหกรณ์ก็ลงบันทึกไว้ในบัญชีชื่อ(อาหารสัตว์)ของธุรกิจการเผยแพร่และส่งเสริมการเกษตรนี้และเมื่อสัตว์แพทย์อำเภอส่งใบสำคัญการให้บริการฉีดน้ำเชื้อแก่สมาชิกทั้งสำเนาบิลเงินสดและสำเนาใบส่งสินค้า(เงินเชื่อ)กลับมาให้สหกรณ์ก็จะลงบัญชีเป็นรายได้ค่าบริการ-จ่ายส่งเสริม ดังนั้น สหกรณ์จึงไม่สามารถควบคุมได้ว่ายังมีน้ำเชื้อเหลืออยู่เท่าไรในมือของสัตว์แพทย์อำเภอและเป็นจำนวนที่ถูกต้องหรือไม่ อีกทั้งสหกรณ์ก็ไม่ได้มีการติดตามสอบถามเกี่ยวกับรายละเอียดปริมาณน้ำเชื้อที่ใช้ไปและคงเหลือเหล่านั้น

ง. การดำเนินธุรกิจเครดิต

ในขณะนี้สหกรณ์โคนมหนองโพ มีการควบคุมด้านธุรกิจเครดิตแต่เพียงการ

เร่งรัดติดตามหนี้ที่สูญหนี้สมาชิกเคยกู้เงินจากสหกรณ์และคงค้างชำระมาเป็นเวลานานแล้วโดยสหกรณ์จัดจ้างทนายความมาให้คำปรึกษาแนะนำเกี่ยวกับการติดตามหนี้คืน ซึ่งบางรายก็อาจจำเป็นต้องฟ้องร้องต่อศาล ดังนั้นเท่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบันสหกรณ์จึงมอบหมายให้แผนกสินเชื่อซึ่งเป็นแผนกที่เพิ่งเริ่มตั้งขึ้นใหม่ให้คอยประสานงานกับทนายความ และให้แผนกบัญชีบันทึกการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับค่าทนายความ ค่าใช้จ่ายค่าเนิ่นคดี ค่าสินไหมทดแทน รายการรับคืนเงินกู้และดอกเบี้ย ฯลฯ และรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ เหล่านี้รายงานให้แก่ฝ่ายบริหารในที่ประชุมคณะกรรมการประจำเดือนให้ทราบถึงความคืบหน้าในการดำเนินธุรกิจเครดิตนั้น

ปัญหาและข้อบกพร่อง เกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจเครดิตคือ การที่สหกรณ์ต้องหยุดการให้เงินกู้เพิ่มแก่สมาชิกเหลือแต่เพียงการติดตามเรียกเก็บหนี้เดิม ซึ่งมีอุปสรรคด้านกฎหมายจนถึงกับสหกรณ์ต้องจ้างทนายความมาช่วยให้คำแนะนำปรึกษาด้านคดีความระหว่างสหกรณ์กับลูกหนี้สมาชิกที่ไม่ยอมชำระหนี้ นั้น ก็มีสาเหตุเนื่องมาจากสมัยก่อนสหกรณ์มีข้อบกพร่องเกี่ยวกับการพิจารณาอนุมัติสินเชื่อไม่ถูกต้องตามระเบียบ จึงให้มีการกำกับหนี้ไม่เพียงพอ การขาดกำลังคนในการควบคุมและเร่งรัดติดตามสินเชื่อ การจ่ายคืนเงินกู้ ฯลฯ จึงทำให้การดำเนินธุรกิจเครดิตประสบปัญหาและหยุดชะงักดังที่กล่าวมาแล้ว และก็ได้ส่งผลกระทบต่อหนี้การดำเนินงานด้านธุรกิจเครดิตเกิดการขาดทุนขั้นต้นเป็นจำนวนมากมาย เพราะเงินกู้จากธนาคารสูงกว่าลูกหนี้เงินให้กู้ ทำให้สหกรณ์ต้องมีภาระดอกเบี้ยจ่ายสูง ในขณะที่เดียวกันก็ไม่สามารถเก็บหนี้และดอกเบี้ยรับได้ ดังตัวอย่าง ข้อมูลผลการดำเนินงานธุรกิจของสหกรณ์โคนมหนองโพ ในปี 2526 และ 2527 ที่แนบมาดังนี้

	ปี 2526		ปี 2527	
	(บาท)	%	(บาท)	%
ดอกเบี้ยรับ	61,276.68	100	34,712.77	100
ดอกเบี้ยจ่าย	166,495.82	271.71	193,976.67	558.80
กำไรขั้นต้น (ขาดทุนขั้นต้น)	(105,219.14)	(171.71)	(159,263.90)	(458.80)

อย่างไรก็ตาม ในปี 2527 ที่ผ่านมามีปรากฏว่าสหกรณ์เริ่มมีการดำเนินติดต่อกขอเครดิตจากธนาคารกรุงเทพ จำกัด มาเพื่อจ่ายเงินให้กู้ระยะสั้นแก่สมาชิกที่จำเป็นต้องการเงินไปใช้จ่ายในการเลี้ยงโคนมอีกครั้ง ดังนั้นสหกรณ์จึงมีปัญหาค่าที่ต้องกำหนดมาตรการเกี่ยวกับการควบคุมสินเชื่อใหม่ให้รัดกุมกว่าเดิม และยังมีอุปสรรคเกี่ยวกับพนักงานในแผนกสินเชื่อซึ่งเป็นแผนกเริ่มตั้งขึ้นมาใหม่ จึงยังขาดพนักงานสินเชื่อที่ชำนาญงานและสหกรณ์ก็ยังไม่มีการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานด้านสินเชื่อไว้ให้พนักงานสินเชื่อใช้เป็นแนวทางการปฏิบัติงาน

จ. การรับจ่ายเงินในสหกรณ์

ในการควบคุมการดำเนินงานด้านการรับเงิน สหกรณ์โคนมหนองโพ กำหนดให้เงินสดที่ได้รับทั้งหมดในแต่ละวันไม่ว่าจะรับจากการขายสินค้าและผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ การรับชำระหนี้จากลูกหนี้ รายได้จากค่าบริการและรายได้เบ็ดเตล็ด การรับคืนเงินยืม ทดรอง การรับค่าหุ้นและค่าธรรมเนียมแรกเข้าจากสมาชิกใหม่ ฯลฯ แผนกการเงินจะต้องนำฝากธนาคารทั้งหมดทุกวัน

ส่วนการจ่ายเงิน สหกรณ์จะใช้วิธีจ่ายเป็นเช็คเงินสดหรือเช็คลงวันที่ล่วงหน้า สำหรับรายการที่เป็นจำนวนเงินมาก ๆ เช่น จ่ายชำระหนี้แก่เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้เงินกู้ ถอนเงินจากธนาคารเพื่อจ่ายค่านมดิบแก่สมาชิกทุก ๆ 10 วัน ซื้อสินทรัพย์ถาวรชิ้นใหญ่และจำนวนเงินสูง ฯลฯ และยังมีภารกิจเงินสดย่อยไว้จำนวนหนึ่งสำหรับจ่ายค่าใช้จ่ายและรายการจ่ายที่จำนวนเงินไม่มาก ซึ่งสหกรณ์ก็ได้กำหนดวงเงินสดย่อยในปัจจุบันมีจำนวน 50,000 บาท ให้แผนกการเงินเป็นผู้เก็บรักษาและควบคุมการใช้จ่ายจากวงเงินสดย่อยจำนวนนี้

ฉะนั้น การควบคุมการรับจ่ายเงินต่าง ๆ ภายในสหกรณ์จึงเป็นหน้าที่ของแผนกการเงินที่ต้องรับผิดชอบและปฏิบัติ ดังนี้

(1) ด้านการรับเงิน แผนกการเงินจะมีการจัดทำใบสำคัญรับ 1 ฉบับ (ดูแบบฟอร์มหน้า 255) แนนหน้าเอกสารการรับเงินต่าง ๆ เพื่อแสดงประเภทของเงินสดที่รับแต่ละครั้งว่า มาจากด้านใดบ้าง และยังเป็นการช่วยสรุปยอดรวมเงินสดรับแต่ละประเภทในกรณีเอกสารการรับเงินที่ประกอบด้วยใบสำคัญรับนั้นมีมากมายหลายฉบับ ซึ่งก็เป็นประโยชน์ต่อแผนกบัญชีที่ไม่ต้องลงบัญชีซ้ำ ๆ หลายครั้งสำหรับรายการประเภทเดียวกัน (แต่แผนกบัญชีก็มีการคำนวณยอดรวมเงินสดรับแต่ละประเภทที่แผนกการเงินสรุปไว้ในใบสำคัญรับเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องอีกครั้งก่อนบันทึกบัญชีทุกครั้ง) การจัดทำใบสำคัญรับนี้ แผนกการเงินจะจัดทำทุกครั้งที่มีการรับเงินเกี่ยวกับการขายสินค้าและผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ การรับชำระหนี้จากลูกหนี้ การรับเงินจากรายได้จากค่าบริการและเบ็ดเตล็ด การรับค่าหุ้นและค่าธรรมเนียมแรกเข้า และการรับคืนเงินยืมทดรองครบทั้งจำนวนที่ยืมไป (ยกเว้นการรับคืนเงินยืมทดรองบางส่วนที่เหลือจากการใช้จ่ายนั้น จะใช้ใบหักหนี้เป็นหลักฐานการรับเงินเลยไม่ต้องทำใบสำคัญรับแนบหน้า)

เมื่อแนบบใบสำคัญรับกับเอกสารการรับเงินต่าง ๆ ส่งให้แผนกบัญชีแล้ว แผนกการเงินก็จะรวบรวมตัวเงินสดทั้งหมดที่รับในแต่ละวันนำฝากธนาคารภายในวันนั้น โดยสหกรณ์ได้รับบริการจากธนาคารพาณิชย์มารับเงินฝาก ณ ที่สำนักงานของสหกรณ์เลย

และแผนกการเงินก็จะเก็บหลักฐานใบนำฝากธนาคาร (Pay in) ไว้เพื่อส่งให้แผนกบัญชี
บันทึกบัญชี

หลังจากสิ้นสุดการรับเงินในแต่ละวันและนำฝากธนาคารเรียบร้อยแล้ว
แล้ว แผนกการเงินก็จะจัดทำรายงานฐานะเงินสดประจำวันเสนอต่อผู้จัดการ เพื่อแสดงให้
เห็นยอดเงินสดที่สหกรณ์ได้รับในแต่ละวันว่ามาจากด้านใดบ้าง เป็นจำนวนเงินเท่าไร
และได้นำฝากธนาคารครบถ้วนทั้งจำนวนแล้ว

กรณีที่สหกรณ์รับเช็คลงวันที่ล่วงหน้า แผนกการเงินจะออก
หลักฐานการรับเช็คนั้นแทนใบเสร็จรับเงินและยังไม่นำมาจัดทำใบสำคัญรับจนกว่าเช็คนั้นจะ
ถึงกำหนดรับเงิน แต่แผนกการเงินก็จะสรุปรายการรับเช็คลงวันที่ล่วงหน้านั้น แสดงไว้ใน
รายงานฐานะเงินสดประจำวันของ " เช็คค้างรับ " เพื่อให้ผู้จัดการทราบ (โดยปกติ
สหกรณ์การเกษตรทั่วไปไม่ให้มีการรับเช็คลงวันที่ล่วงหน้า)

(2) ด้านการจ่ายเงิน

แผนกบัญชีจะตรวจสอบความถูกต้องของเอกสารหลักฐานการจ่าย
ต่าง ๆ แล้วจึงจัดทำใบสำคัญจ่าย 2 ฉบับ (ดูแบบฟอร์มหน้า 253) แบบหน้าเอกสาร
หลักฐานการจ่ายต่าง ๆ ทุกครั้ง เพื่อให้ผู้จัดการลงชื่ออนุมัติการจ่ายก่อนจึงค่อยส่งให้แผนก
การเงิน แผนกการเงินก็จะยึดถือใบสำคัญจ่ายที่ผู้จัดการลงชื่ออนุมัติแล้วเป็นหลักฐานยืนยัน
ให้แผนกการเงินสามารถจัดทำเช็คส่งจ่ายตามรายการในใบสำคัญจ่ายหรือจ่ายจากเงินสด
ย่อย (กรณีที่เป็นจำนวนเงินไม่มาก) จากนั้นแผนกการเงินก็จะส่งใบสำคัญจ่ายและเอกสาร
ต่าง ๆ กลับมาให้แผนกบัญชีทำการบันทึกในสมุดทะเบียนใบสำคัญจ่าย

ในการจ่ายเช็ค แผนกการเงินจะจัดทำเช็คแนบกับใบสำคัญจ่ายและ
หลักฐานต่าง ๆ (ที่รับจากแผนกบัญชี) แล้วส่งให้ผู้จัดการพิจารณาและเซ็นชื่อในเช็ค จากนั้น
แผนกการเงินก็จะนำเช็คที่ผู้จัดการลงชื่อส่งจ่ายแล้วมาบันทึกในสมุดทะเบียนจ่ายเช็คที่แผนก
การเงินจัดทำขึ้นเพื่อควบคุมเช็คที่สหกรณ์จ่ายออกไปเกี่ยวกับเลขที่ของเช็คที่จ่าย วันที่ส่งจ่ายเช็ค
จำนวนเงินในเช็ค ชื่อผู้รับเช็ค วันที่และลายเซ็นของผู้ที่มารับเช็คไป เมื่อจัดทำทะเบียน
จ่ายเช็คแล้ว แผนกการเงินก็จะมอบเช็คให้แก่ผู้ที่มารับเช็คโดยให้ผู้รับเช็คลงชื่อรับเช็คในสมุด
ทะเบียนจ่ายเช็คและลงชื่อรับเงินในใบสำคัญต่าง ๆ ซึ่งสหกรณ์จะเก็บไว้เป็นหลักฐานว่า
มีการจ่ายเงินให้แก่ผู้นั้นเรียบร้อยแล้ว และทุก ๆ วัน แผนกการเงินจะสรุปรายการเช็คส่งจ่าย
ตามทะเบียนจ่ายเช็คนั้น แสดงไว้ในรายงานฐานะเงินสดประจำวันของ " เช็คค้างจ่าย "
ให้ผู้จัดการทราบด้วย

สำหรับกรณีที่สหกรณ์สั่งจ่ายเช็คล่วงหน้า แผนกการเงินจะระบุว่าเห็นเช็คล่วงหน้าลงในใบสำคัญจ่ายที่มีช่องแสดงวันที่ของเช็ค ซึ่งแผนกบัญชีก็จะบันทึกบัญชีลดยอดเจ้าหนี้และตั้ง เป็นบัญชีตัวเงินจ่ายแทนบัญชีเจ้าหนี้ยรายนั้น

ส่วนในการจ่ายเงินสดจากวงเงินสลดยอย 50,000.-บาท ซึ่งแผนกการเงินเก็บรักษาไว้สำหรับจ่ายรายการที่เกี่ยวกับค่าใช้จ่ายประจำวัน จ่ายชดเชยเพิ่มให้แก่เงินยืมทรงรองที่ลงในหลักฐานการจ่ายที่สูงกว่าที่ยืมไป ชื่อสินทรัพย์ถาวรที่จำนวนเงินไม่สูงหรือรายการจ่ายอื่น ๆ ที่ไม่อาจจ่ายเป็นเช็ค ฯลฯ แผนกการเงินจะนำหลักฐานใบสำคัญต่าง ๆ เสนอให้ผู้จัดการอนุมัติก่อน (ส่วนใหญ่ขออนุมัติล่วงหน้า 1 วัน) ถ้าผู้จัดการอนุมัติให้จ่ายได้ แผนกการเงินก็จะจ่ายจากเงินสลดยอยและนำหลักฐานใบสำคัญต่าง ๆ เหล่านั้น มาบันทึกในสมุดทะเบียนเงินสลดยอย แล้วจึงเก็บหลักฐานเข้าแฟ้มชั่วคราวเพื่อรอนำไปเบิกชดเชยวงเงินสลดยอย และแผนกการเงินก็จะสรุปรายการจ่ายเงินสลดยอยในแต่ละวันตามสมุดทะเบียนเงินสลดยอยนั้น แสดงในรายงานฐานะเงินสลดประจำวันให้ผู้จัดการทราบเกี่ยวกับเงินสลดที่จ่ายในแต่ละวันนั้น เป็นค่าอะไรบ้าง

เมื่อจำนวนเงินยอดรวมรายการจ่ายต่าง ๆ ในสมุดทะเบียนเงินสลดยอย ใกล้ครบวงเงิน 50,000.-บาท แผนกการเงินก็จะนำหลักฐานใบสำคัญในแฟ้มชั่วคราวมาสรุปในใบสรุปค่าใช้จ่ายและจัดทำเช็ค (จำนวนเงินเท่ายอดรวมในใบสรุปค่าใช้จ่าย) ส่งไปให้แผนกบัญชีจัดทำใบสำคัญจ่าย 2 ฉบับ ปะหน้าเพื่อเสนอขออนุมัติจ่ายเช็คจากผู้จัดการ เมื่อผู้จัดการเซ็นอนุมัติเช็คแล้ว ก็มอบเช็คให้แผนกการเงินไปเบิกเงินสลดจากธนาคารมาสมทบเงินสลดยอยที่เหลือให้ครบ 50,000.-บาท ส่วนใบสำคัญจ่ายและหลักฐานต่าง ๆ แผนกบัญชีก็จะนำลงบัญชีค่าใช้จ่ายและอื่น ๆ ตามรายการในใบสรุปค่าใช้จ่ายและหลักฐานต่าง ๆ เหล่านั้น

ปัญหาและข้อบกพร่อง ในด้านการควบคุมการรับจ่ายเงินในสหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จำกัด มีอยู่บ้างดังนี้ คือ

1
- ในการขายผลิตภัณฑ์นมแห้งเวลา 16.30 - 20.00 น. ตั้งแต่ปีบัญชี 2526 และปัจจุบัน สหกรณ์ไม่ได้ออกใบเสร็จรับเงินให้กับลูกค้าทันที แต่ให้แผนกขายออกหลักฐานการรับเงินชั่วคราวไปก่อนแล้วจึงนำเงินสดที่รับจากการขายและหลักฐานการรับเงินชั่วคราวนั้น มาส่งมอบให้แผนกการเงินผู้เก็บรักษาเงินสดทำการออกใบเสร็จรับเงินในวันถัดไป จึงทำให้เกิดปัญหาด้านเอกสารใบเสร็จรับเงินไม่เดินไปตามข้อเท็จจริง และขาดการควบคุมหลักฐานการรับเงินชั่วคราว ซึ่งอาจเกิดผลเสียหายเกี่ยวกับตัวเงินสดและผลิตภัณฑ์นมไม่ได้

2
- เกี่ยวกับการจ่ายเงินปันผลและเงินเฉลี่ยคืนของสมาชิกซึ่งจัดสรรจากกำไรสุทธิประจำปีและให้ที่ประชุมใหญ่พิจารณาอนุมัติจ่าย ปรากฏว่าหลังจากการประชุมใหญ่เสร็จสิ้นเรียบร้อยแล้ว สหกรณ์ได้เก็บเงินปันผลและเฉลี่ยคืนทั้งหมดไว้และส่งบัญชีว่าจ่ายเงินดังกล่าวทั้งหมดแก่สมาชิกแล้ว ซึ่งตามข้อเท็จจริงมีสมาชิกหลายรายยังไม่มารับเงินไปเป็นจำนวนเงิน 20,147.00 บาท และสหกรณ์ได้เก็บเงินจำนวนนี้ไว้ค้างหากในบัญชี ดังนั้น จึงทำให้เกิดปัญหาด้านข้อมูลทางบัญชีไม่ถูกต้องตามความจริง คือ ลงบัญชีลดยอดเงินสดแล้วแต่ไม่มีการจ่ายเงินสดจริงและไม่มีการแสดงบัญชีเงินปันผลและเฉลี่ยคืนค้างจ่ายให้เห็นทั้งที่ข้อเท็จจริงยังค้างจ่ายอยู่เพราะสมาชิกไม่มารับเงิน นอกจากนี้การกันเงินเก็บนิ่งไว้ในบัญชี ก็ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เท่าที่ควร เพราะทำให้การเงินของสหกรณ์จำนวนดังกล่าวไม่มีการหมุนเวียน

3
- จากการตรวจสอบบัญชีด้านการจ่ายเงินค่านมดิบแก่สมาชิกทุก ๆ 10 วัน เคยพบว่า รายละเอียดข้อมูลในสมุดจ่ายเงินค่านมดิบและใบสำคัญต่าง ๆ ที่ประกอบการจ่ายเงินค่านมดิบนั้น มีการคำนวณผิดพลาดอยู่เสมอ ทำให้ยอดรวมเงินทั้งหมดตามสมุดจ่ายเงินค่านมดิบที่แผนกการเงินต้องถอนเงินจากธนาคารมากขึ้นไว้จ่ายแก่สมาชิกมักจะสูงกว่าความเป็นจริง

1 และ 2 ประสพดิน แม่นทิม , ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ , รายงานการสอบบัญชีสหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2526

3 สุณีย์ ยธิกุล , ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ , ข้อสังเกตจากการสอบบัญชีสหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2525

เป็นส่วนใหญ่ ตัวอย่างสมมุติ เช่นรายละเอียดยกในสมุดจ่ายเงินค่านมดิบและใบสำคัญแต่ละใบของสมาชิก นาย ก. เป็น 100.-บาท นาย ข. เป็น 200.-บาท และนาย ค. เป็น 300.-บาท แล้วคำนวณยอดรวมออกมาเป็น 700.-บาท ซึ่งแผนกการเงินก็ได้กับเงินไว้ตามจำนวน 700.-บาท และแผนกบัญชีก็ลงบัญชีจ่ายไว้ 700.-บาท เช่นกัน แต่เมื่อสมาชิก นาย ก. นาย ข. และนาย ค. มารับเงินไปตามจำนวนรายละเอียดยกของแต่ละคนดังกล่าว จึงยังเหลือเงินส่วนเกินอยู่อีก 100.-บาท ซึ่งแผนกการเงินก็เก็บแยกใส่ซองไว้ต่างหาก และถ้าปรากฏว่า ผู้สอบบัญชีตรวจสอบพบข้อผิดพลาด แผนกการเงินก็จะนำเงินจากของนั้นมาแสดงให้กรรมการจำนวนเท่าที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบและปรับปรุงบัญชี ฉะนั้น ปัญหาจะอยู่ที่ว่า สหกรณ์มีการจ่ายนมดิบแก่สมาชิกอยู่ตลอดเวลา และแต่ละคราว ก็เป็นจำนวนเงินยอดรวมที่สูงมาก เมื่อมีการผิดพลาดเช่นนี้บ่อยครั้ง จะเห็นผลให้เงินในของมีจำนวนมากขึ้น หากผู้สอบบัญชีตรวจสอบไม่พบรายการที่ผิดพลาด (เนื่องจากปริมาณเอกสารมีมากและระยะเวลาการสอบบัญชีมีจำกัด ทำให้ต้องใช้วิธีการตรวจสอบแบบสุ่มตัวอย่าง โดยเลือกตรวจบางช่วงแผนกตรวจสอบทุกรายการ) ก็เป็นอันว่าเงินที่แยกอยู่ในของนั้นไม่ได้รับการแก้ไขปรับปรุงบัญชีให้ถูกต้องตามที่ควร เป็นและรั่วไหลออกจากสหกรณ์ได้

นอกจากปัญหาและข้อบกพร่อง เกี่ยวกับการควบคุมภายในที่เกิดขึ้น โดยเฉพาะในธุรกิจแต่ละค่านดังที่กล่าวมาแล้ว สหกรณ์ยังมีปัญหาโดยส่วนรวมที่ฝ่ายบริหารจำเป็นต้องพิจารณาและหาทางปรับปรุงแก้ไข คือ

ปัญหาการจัดการค่านเงินทุน สหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จำกัด เคยประสบปัญหาค่านการขาดแคลนเงินทุนหมุนเวียนถึง 3 ปี ติดต่อกัน (ดูตารางเปรียบเทียบงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินตั้งแต่ปี 2522 - 2527 ในหน้า 150) ทั้งนี้ เพราะสหกรณ์มีภาระที่จำเป็นต้องใช้เงินทุนมากในการจัดซื้อสินทรัพย์ถาวร เพื่อปรับปรุงเครื่องมือเครื่องใช้ ในโรงงานผลิตนมที่ชำรุดทรุดโทรมให้ทันสมัยและกำลังการผลิตดีขึ้น แต่ในขณะเดียวกันแหล่งที่จะให้ได้เงินทุนส่วนใหญ่กลับน้อยลง เนื่องจากประสิทธิภาพในการบริหารงานก่อให้เกิดกำไรยังไม่คุ้มกับเงินทุนที่สหกรณ์ทุ่มเทไป ซึ่งจะเห็นได้จากอัตราส่วนประเภที่แสดงประสิทธิภาพในการทำกำไร (Profitability Ratio) ของสหกรณ์ในช่วงเดียวกัน คือ ปี 2522 - 2527 ที่ให้เห็นว่าสหกรณ์มีประสิทธิภาพในการก่อให้เกิดกำไรลดลงเรื่อย ๆ เมื่อนำกำไรในแต่ละปีมาเทียบกับยอดสินทรัพย์ทั้งสิ้น ยอดทุนของสหกรณ์ และยอดขายดังต่อไปนี้

	<u>ปี 2522</u>	<u>ปี 2523</u>	<u>ปี 2524</u>	<u>ปี 2525</u>	<u>ปี 2526</u>	<u>ปี 2527</u>
	(%)	(%)	(%)	(%)	(%)	(%)
อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์	20.64	11.64	12.73	2.76	6.30	2.46
อัตราผลตอบแทนต่อส่วนของทุน	64.11	44.49	47.62	9.43	16.21	5.01
อัตรากำไรสุทธิ	8.29	4.74	4.66	1.18	2.12	0.75



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สหกรณ์ออมทรัพย์ของตำรวจ จ่าตึก
งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2522 - 2527

	2522	2523	2524	2525	2526	2527
แหล่งที่มาของเงินทุน						
จากการดำเนินงาน						
กำไรสุทธิประจำปี	6,466,783.94	5,027,781.92	6,987,216.89	1,560,894.47	3,185,487.77	1,152,146.47
ค่าเสื่อมราคา	1,264,246.23	2,372,153.60	3,631,726.36	3,256,583.25	3,242,608.88	3,341,774.41
	7,731,030.17	7,399,935.52	10,619,023.25	4,817,477.72	6,428,096.65	4,533,920.88
จำนวนสินทรัพย์ถาวร (ราคาตามบัญชี)	22,400.-	-	-	-	27,866.09	20,586.68
เราซื้อสินทรัพย์ระยะยาว	367,117.-	2,512,583.88	-	-	-	-
เงินกู้ระยะยาว	8,267,000.-	-	-	-	2,003,559.-	-
หนี้สินอื่นเพิ่ม	245,815.39	236,945.98	659,555.22	340,073.69	610,318.19	322,740.97
การเพิ่มทุน	133,000.-	153,600.-	19,000.-	1,372,907.46	3,759,500.-	2,571,600.-
เงินสำรองเพิ่ม	-	193.95	-	-	221,970.15	-
รับบริจาคทุนสวัสดิการสมาชิก - เจ้านายที่	-	-	2,000.-	-	-	-
สินทรัพย์อื่นลดลง	-	-	-	-	3,086,500.99	2,459,517.35
ทุนศึกษาและดูงาน	-	-	-	-	-	6,000.-
	16,766,362.56	10,703,263.33	11,299,578.47	6,570,458.87	16,141,851.07	9,914,365.88
ทางไป เงินทุน						
ซื้อสินทรัพย์ถาวร	2,038,890.98	5,155,939.96	9,612,677.58	1,805,053.82	1,293,780.50	1,800,967.75
สินทรัพย์อื่นเพิ่ม	1,111,129.94	2,044,165.35	505,490.48	5,123,756.48	-	-
ชำระหนี้ระยะยาว (รวมจำแนกเป็นหนี้ระยะสั้น)	10,591,502.62	315,000.-	3,142,700.-	94,800.-	3,580,865.27	1,240,000.-
จำนวนหนี้ระยะสั้นทุนบริวาร เป็นหนี้สิน	140,000.-	140,000.-	140,000.-	-	-	-
ซื้อหุ้นคืน	8,500.-	3,100.-	17,700.-	-	98,600.-	-
จัดสรรกำไร - ค่าบำรุงสันนิบาตสหกรณ์	5,000.-	5,000.-	5,000.-	5,000.-	5,000.-	5,000.-
- เงินปันผล	41,850.14	56,976.-	69,016.-	85,139.69	268,931.-	451,363.28
- เงินเฉลี่ยคืน	1,409,336.52	2,258,024.60	2,377,055.11	2,702,545.80	-	1,425,755.05
- เงินโบนัส	233,200.-	314,978.74	244,830.50	412,112.-	-	254,195.-
- เงินอุดหนุนจากวทยา	10,000.-	10,000.-	-	-	-	-
ชำระหนี้เราซื้อสินทรัพย์ระยะยาว	-	367,117.-	970,096.11	262,065.96	1,343,153.54	-
จ่ายทุนสวัสดิการสมาชิก - เจ้านายที่	-	1,500.-	-	126,554.19	25,445.81	-
จ่ายทุนศึกษาและดูงานและทุนปรับปรุงขยายงาน	-	-	-	24,440.50	13,516.-	39,995.-
เงินสะสมขาดทุนออก	-	-	-	-	89,173.31	1,112.25
	15,589,410.20	14,871,801.67	17,084,567.78	10,641,470.44	6,718,467.43	5,218,388.33
ทุนหมุนเวียนสุทธิเพิ่มขึ้น (ลดลง)	1,176,952.36	(4,168,538.34)	(5,784,989.31)	(4,071,011.57)	9,423,383.64	4,695,977.55

ปัญหาการจัดการด้านบุคลากร พนักงานของสหกรณ์ยังมีอัตรากำลังน้อยในบางแผนก เช่น แผนกบัญชี แผนกส่งเสริม และบางแผนกที่เพิ่งตั้งขึ้นใหม่ เช่น แผนกสินเชื่อ แผนกวิเคราะห์ การตลาดและโฆษณาประชาสัมพันธ์ ก็ยังขาดพนักงานที่จะทำหน้าที่รับผิดชอบโดยตรง สหกรณ์จึงเกิดปัญหาในด้านการประสานงานระหว่างแผนกต่าง ๆ ทำให้บางครั้ง สหกรณ์ขาดข้อมูลในการบริหารงานที่ถูกต้องและเป็นปัจจุบัน ดังจะเห็นได้จากตัวอย่าง เช่น

- การประสานงานด้านการจัดส่งเอกสารประกอบการลงบัญชีจากแผนกต่าง ๆ มาให้ฝ่ายบัญชีและการเงินยังล่าช้า เป็นผลให้การบันทึกบัญชีในสมุดทะเบียนสำคัญรับ ทะเบียนใบสำคัญจ่าย และทะเบียนเงินสดย่อยไม่เป็นปัจจุบัน

- พนักงานในแผนกบัญชีมีอัตรากำลังน้อยเมื่อเทียบกับปริมาณเอกสารทั้งหมดภายในสหกรณ์และภาระกิจซึ่งแผนกบัญชีจะต้องนำมาบันทึกในสมุดบันทึกรายการขึ้นต้นสมุดบัญชีแยกประเภท บัญชีย่อยและทะเบียนคุมต่าง ๆ ประกอบกับพนักงานบางคนก็ยังขาดเทคนิคในการทำงาน จึงทำให้ข้อมูลทางบัญชีบางอย่างไม่เป็นปัจจุบันและคลาดเคลื่อน เช่น บัญชีย่อยลูกหนี้การค้า (อาหารสัตว์) มียอดคลาดเคลื่อนต่างจากบัญชีคุมยอดลูกหนี้ และรายละเอียดเงินสะสมค่าหุ้นรายตัวสมาชิกไม่ตรงกับบัญชีคุมยอด เป็นต้น

- พนักงานในแผนกส่งเสริมมีเพียง 2 คน เมื่อเทียบกับจำนวนสมาชิกประมาณ 1,700 คน ที่พนักงานส่งเสริมต้องให้คำแนะนำส่งเสริมการเลี้ยงโคนมและทำการตรวจให้คะแนนความสะอาดของคอกโค ซึ่งนับว่าเป็นอัตรากำลังที่น้อยมากจนทำให้มีสมาชิกหลายรายลงน้ำนมดิบที่สกปรกและคุณภาพต่ำเนื่องจากขาดการแนะนำหลักวิชาการเลี้ยงโคนมที่ถูกต้องวิธี และขาดการตรวจคอกโคอย่างสม่ำเสมอเป็นปัจจุบัน

- ประการสำคัญในปัญหานี้ คือ สหกรณ์ขาดบุคลากรของตนโดยเฉพาะที่จะเป็นผู้รับผิดชอบด้านการตรวจสอบภายใน (Internal Audit) ซึ่งเดิมเคยจ้างผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีจากภายนอกมาเป็นผู้ตรวจสอบภายในแต่ภายหลังก็ยกเลิกไป ดังนั้นฝ่ายบริหารจึงขาดข้อมูลและรายงานข้อคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติงานในธุรกิจด้านต่าง ๆ ของสหกรณ์ที่ควรได้รับจากผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งเป็นส่วนประกอบที่สำคัญและจำเป็นของระบบการควบคุมภายในที่ดี จึงเป็นผลให้สหกรณ์ไม่ทราบข้อมูลที่ทันต่อเหตุการณ์และชี้ให้เห็นช่องทางที่อาจเกิดสินทรัพย์รั่วไหลได้ ตัวอย่างเช่น มีค่าใช้จ่ายบางรายการสูงผิดปกติ มีสินค้าและวัตถุดิบเสื่อมชำรุดหรือขาดบัญชีในระหว่างปี การคำนวณเลขผิดพลาดและบันทึกบัญชีไม่

ถูกต้องเกี่ยวกับการจ่ายเงินค่านมดิบ การจ่ายเงินปันผลและเงินเฉลี่ยคืน เป็นต้น การควบคุมใบเสร็จที่ใช่ไปและคงเหลือ ฯลฯ

อย่างไรก็ตาม ปัจจุบันสหกรณ์ก็ได้รับการช่วยเหลือค่านี้นับว่าแล้วจากหน่วยงานราชการ คือ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ราชบุรี ในสังกัดกรมตรวจบัญชีสหกรณ์



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย