

**แนวทางตรวจสอบการรวบรวมน้ำหนักด้วยวิธีตรวจสอบระยะไกล (Remote audit)
กรณีศึกษา สหกรณ์โคนมขอนแก่น จำกัด
โดย ภาสกร เลหาวิช**

ธุรกิจรวบรวมน้ำหนักเป็นธุรกิจหนึ่งของสหกรณ์ที่กระจายอยู่ในทุกภาคของประเทศ จากข้อมูลการดำเนินธุรกิจรวบรวมน้ำหนักของสหกรณ์ในประเทศไทย จำนวน 94 สหกรณ์ปี 2562 พบว่ามีปริมาณธุรกิจมูลค่าประมาณ 10,027 ล้านบาท ปริมาณรวบรวมน้ำหนักเฉลี่ยกว่า 600,000 แสตันต่อปี เฉลี่ยวันละกว่า 1,643 ตันต่อวัน ลักษณะการรวบรวมน้ำหนักของสหกรณ์มีความถี่ในการรวบรวมทุกวัน วันละสองช่วงเช้าและเย็น ทำให้มีปริมาณเอกสารที่ต้องตรวจสอบเป็นจำนวนมากจึงเป็นความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีอาจตรวจไม่พบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดจากการบันทึกบัญชี ประกอบกับในปัจจุบันสหกรณ์ส่วนใหญ่ได้มีการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์สำหรับประมวลผลการรวบรวมน้ำหนักเพื่อจัดทำเป็นเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี จึงเพิ่มความยุ่งยากซับซ้อนในการตรวจสอบขึ้น ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีต้องศึกษาและประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน สำหรับโปรแกรมที่สหกรณ์ใช้ให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วย มาตรฐานขั้นต่ำในการควบคุมภายในและการรักษาความปลอดภัยสำหรับสหกรณ์ และกลุ่มเกษตรกรที่ใช้โปรแกรมระบบบัญชีคอมพิวเตอร์ประมวลผลข้อมูล พ.ศ. 2553 และในขณะนี้ได้เกิดข้อจำกัดด้านสาธารณสุข เช่น โรคระบาดในคนและสัตว์ หรือข้อจำกัดสถานที่ตั้งสหกรณ์ตั้งอยู่ในพื้นที่ที่มีการก่อสร้างหรือพื้นที่ประท้วง ทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถเข้าตรวจสอบ ณ สถานที่ตั้งของสหกรณ์ได้จากความเสี่ยงปริมาณธุรกิจ ความยุ่งยากซับซ้อนและข้อจำกัดต่างๆ ข้างต้นของสหกรณ์ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องใช้นโยบายตรวจสอบการรวบรวมน้ำหนักด้วยวิธีตรวจสอบระยะไกล (remote audit) ให้ได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบบัญชีที่เพียงพออย่างเหมาะสม และลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบบัญชี

สรุปผลการศึกษา

การศึกษาข้อมูลโดยค้นคว้าและรวบรวมทฤษฎี มาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีและเอกสารงานวิจัยหรือบทความที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบด้วยวิธีตรวจสอบระยะไกล (Remote audit) ลักษณะการดำเนินธุรกิจรวบรวมและแปรรูปน้ำหนัก กฎหมายคำสั่ง/ระเบียบ/คำแนะนำและหนังสือเวียนที่เกี่ยวข้องที่นายทะเบียนสหกรณ์หรือกรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด เข้าไปศึกษาข้อมูลการปฏิบัติงานของสหกรณ์โคนมขอนแก่น จำกัด ณ ที่ทำการของสหกรณ์โดยเข้าร่วมประชุมกับผู้บริหารสหกรณ์ สอบถามและสังเกตการณ์การปฏิบัติงานเจ้าหน้าที่ โดยเฉพาะระบบการรวบรวมน้ำหนักนำข้อมูลที่ได้มานำมากำหนดแนวทางตรวจสอบการรวบรวมน้ำหนักด้วยวิธีตรวจสอบระยะไกล (remote audit) โดยมีเนื้อหาประกอบด้วย

1. ศึกษาสภาพแวดล้อมทั่วไปและการควบคุมภายในธุรกิจรวบรวมน้ำหนักของสหกรณ์
2. ปัจจัยเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นเกี่ยวกับธุรกิจรวบรวมน้ำหนัก
3. การประเมินความเสี่ยงที่หลงเหลือก่อนการเริ่ม Remote Audit

4. การสอบบัญชีธุรกิจรวบรวมนํ้านมดิบด้วยวิธีตรวจสอบระยะไกล (Remote Audit)

5. การจัดทำกระดาษทำการ และสรุปผลการตรวจสอบด้วยวิธีตรวจสอบระยะไกล (remote audit)

1.สภาพแวดล้อมทั่วไปและการควบคุมภายในธุรกิจรวบรวมนํ้านมดิบของสหกรณ์

สหกรณ์โคนม เป็นสหกรณ์ประเภทสหกรณ์การเกษตร จัดทะเบียนจัดตั้งเป็นสหกรณ์ตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ โครงสร้างของสหกรณ์ประกอบด้วย สมาชิกเป็นผู้ถือหุ้นในสหกรณ์ ซึ่งแต่ละคนถือหุ้นได้ไม่เกินคนละ 1 ใน 5 ของทุนเรือนหุ้นทั้งหมดที่ชำระแล้ว คณะกรรมการดำเนินการไม่เกิน 15 คน เป็นฝ่ายบริหาร ผู้ตรวจสอบกิจการ ซึ่งได้รับเลือกตั้งจากที่ประชุมใหญ่สหกรณ์ทำหน้าที่ตรวจสอบกิจการของสหกรณ์ มีผู้จัดการและเจ้าหน้าที่สหกรณ์ ซึ่งคณะกรรมการดำเนินงานจัดจ้างให้ควบคุมดูแลการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ ภายในสหกรณ์ เป็นฝ่ายจัดการ สหกรณ์ได้แบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบไว้ตามกิจกรรมที่สหกรณ์ดำเนินการ

การดำเนินธุรกิจรวบรวมนํ้านมดิบของสหกรณ์ส่วนใหญ่เป็นไปตามบันทึกข้อตกลง (MOU) และเข้าร่วมโครงการนมโรงเรียนของรัฐบาล ส่วนที่รวบรวมนํ้านมดิบเกิน MOU และโครงการนมโรงเรียน ที่เกินกำลังการผลิตนมพาสเจอร์ไรท์ที่สหกรณ์ผลิตได้สหกรณ์ที่ไม่มีโรงงานผลิตนม UHT สหกรณ์จะฝากผลิตโดยการส่งไปฝากสหกรณ์อื่นและบริษัทเอกชนผลิตเป็นนม UHT แล้วส่งกลับมาสหกรณ์

กระบวนการรวบรวมนํ้านมดิบ

การรับนํ้านมจากสมาชิก สหกรณ์รวบรวมนํ้านมดิบจากสมาชิกและสหกรณ์อื่น ส่วนใหญ่กำหนดระเบียบ ว่าด้วยการรวบรวมผลิตผลหรือผลิตภัณฑ์ของสมาชิก และระเบียบ ว่าด้วยการรับซื้อนํ้านมดิบ สหกรณ์รวบรวมนํ้านมดิบทุกวัน วันละ 2 ครั้ง เข้าตั้งแต่เวลา 06.30 น.ถึงเวลา 09.00 น. และเย็น ตั้งแต่เวลา 16.30 น. ถึงเวลา 18.30 น. เมื่อสมาชิกนำนํ้านมดิบมาที่จุดรวบรวม เจ้าหน้าที่ QC เก็บตัวอย่างนํ้านมเพื่อตรวจสอบคุณภาพนํ้านม ด้วยวิธี ซีเอ็มทีรายถัง (California Mastitis Test) และตรวจเอ็มบี ทุก 5 วัน ส่งตัวอย่างนํ้านมตรวจสอบคุณภาพนํ้านมดิบในห้องปฏิบัติการที่ละเอียดกว่าจุดรวบรวมนํ้านมดิบ จากนั้นจะนำนํ้านมดิบขึ้นเครื่องซึ่งนำหนักเทรวมในถังรวมนํ้านมดิบ

การกำหนดราคารับซื้อ สหกรณ์ใช้การตรวจสอบคุณลักษณะทางกายภาพเพื่อพิจารณาในเบื้องต้นก่อนว่าจะรับซื้อนํ้านมดิบหรือไม่จากนั้นจึงเก็บตัวอย่างนํ้านมดิบเพื่อนำไปตรวจสอบคุณภาพทางเคมีและคุณภาพทางจุลชีววิทยาในห้องปฏิบัติการด้วยวิธีพิจารณาเฉพาะผลการตรวจสอบปริมาณไขมันในนํ้านมความถ่วงจำเพาะ ปริมาณจุลินทรีย์ในนํ้านมด้วยวิธี Methylene blue test และสารปฏิชีวนะในนํ้านม ไม่ได้ใช้ทุกวิธีเนื่องจากใช้ระยะเวลาและมีค่าใช้จ่ายสูงสหกรณ์เลือกใช้วิธีการตรวจสอบเฉพาะที่ถือเป็นเกณฑ์ในการกำหนดราคารับซื้อนํ้านมดิบตามที่ระเบียบของสหกรณ์ว่าด้วยการให้ราคานํ้านมดิบกำหนด เมื่อผลตรวจจากห้องปฏิบัติการเสร็จเจ้าหน้าที่ QC จะเขียนผลตรวจตามแบบฟอร์มที่สหกรณ์กำหนดส่งผลคะแนนเป็นรายสมาชิกไปให้เจ้าหน้าที่จุดรวบรวมเป็นผู้บันทึกข้อมูลเข้าโปรแกรมรวบรวมนํ้านม ซึ่งเกณฑ์การรับซื้อนํ้านมดิบของสหกรณ์มี ดังนี้

(1) เปอร์เซ็นต์ปริมาณไขมันน้ำนมโคอยู่ที่ระดับ 3.5-4.0%

น้ำนมมีไขมันมากกว่า 4.00% เพิ่มขึ้น 0.20 บาท/กก.

3.76-4.00% เพิ่มขึ้น 0.15 บาท/กก.

3.51-3.75% เพิ่มขึ้น 0.10 บาท/กก.

3.26-3.50% เพิ่มขึ้น 0.05 บาท/กก.

3.00-3.25% เพิ่มขึ้น 0.00 บาท/กก.

น้ำนมมีไขมันน้อยกว่า 3.00% ลดลง - 0.05 บาท/กก.

2) การตรวจ CMT (California Mastitis Test) จำนวนเม็ดเลือดขาว (Somatic Cell Count) ราคาที่รับซื้อพิจารณาจากจำนวนเม็ดเลือดขาว หากจำนวนเม็ดเลือดขาว

ค่าเริ่มต้นมากกว่า 0 ถึง 200,000 เซลล์/ลบ.ชม ราคาเพิ่มขึ้น 0.50 บาท/กก.

200,001 ถึง 300,000 เซลล์/ลบ.ชม ราคาเพิ่มขึ้น 0.30 บาท/กก.

300,001 ถึง 400,000 เซลล์/ลบ.ชม ราคาเพิ่มขึ้น 0.20 บาท/กก.

400,001 ถึง 500,000 เซลล์/ลบ.ชม ราคาเพิ่มขึ้น 0.00 บาท/กก.

500,001 ถึง 600,000 เซลล์/ลบ.ชม ราคาลดลง -0.50 บาท/กก.

600,001 ถึง 700,000 เซลล์/ลบ.ชม ราคาลดลง -0.70 บาท/กก.

700,001 ถึง 800,000 เซลล์/ลบ.ชม ราคาลดลง -1.00 บาท/กก.

800,001 ถึง 900,000 เซลล์/ลบ.ชม ราคาลดลง -1.30 บาท/กก.

900,001 ถึง 1,000,000 เซลล์/ลบ.ชม ราคาลดลง -1.50 บาท/กก.

หากจำนวนเม็ดเลือดขาวมากกว่า 1 ล้านเซลล์ขึ้นไปจะปฏิเสธการรับซื้อน้ำนมดิบ

(3) การตรวจจำนวนจุลินทรีย์ในน้ำนมโคด้วยวิธี Methylene blue Test ซึ่งวัดจากชั่วโมงการเปลี่ยนสีของน้ำนมดิบหากมี

การเปลี่ยนสี 5.01-6.00 ชั่วโมง ราคาน้ำนมดิบเพิ่มขึ้น 0.50 บาท/กก.

4.01-5.00 ชั่วโมง ราคาน้ำนมดิบเพิ่มขึ้น 0.25 บาท/กก.

3.01-4.00 ชั่วโมง ราคาน้ำนมดิบเพิ่มขึ้น 0.00 บาท/กก.

2.01-3.00 ชั่วโมง ราคาน้ำนมดิบลดลง 0.25 บาท/กก.

น้อยกว่า 2 ชั่วโมง ราคาน้ำนมดิบลดลง 0.30 บาท/กก.

(4) ความสะอาดมาตรฐานฟาร์ม

ฟาร์มที่ผ่านการรับรองมาตรฐานฟาร์ม ตามหลักเกณฑ์ของกรมปศุสัตว์ ราคาน้ำนมเพิ่มขึ้น 0.10 บาท/กก. ส่วนฟาร์มที่ยังไม่ได้มาตรฐานฟาร์มจากกรมปศุสัตว์ ราคาลดลง 1.00 บาท/กก. โดยมีการสุ่มตรวจอย่างน้อยเดือนละ 2 ครั้ง

(5) การตรวจพบการเติมน้ำ และการตรวจพบสารเคมีหรือยาปฏิชีวนะในน้ำนมดิบ

หากมีการเติมน้ำหรือสารใดๆ เพื่อเพิ่มปริมาณน้ำนม จะถูกปรับเงินจำนวน 60 เท่าของจำนวนค่าน้ำนมดิบของสมาชิกในวันตรวจพบ และใช้ราคามาตรฐาน MOU เป็นเกณฑ์ในการคูณจำนวนค่าน้ำนมและจะไม่รับเป็นสมาชิกก็ได้ แล้วแต่จะพิจารณาของคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์

(6) การตรวจปริมาณของแข็งรวม (Total Solid)

ค่าน้อยกว่า 11.90 %	ราคาปรับซื้อลดลง -0.20 บาท/กก.
ค่าเริ่มจาก 11.91 ถึง 11.99 %	ราคาปรับซื้อลดลง -0.10 บาท/กก.
ค่าเริ่มจาก 12.00 ถึง 12.04 %	ราคาปรับซื้อลดลง 0.00 บาท/กก.
ค่าเริ่มจาก 12.05 ถึง 12.14 %	ราคาปรับซื้อเพิ่มขึ้น 0.10 บาท/กก.
ค่ามากกว่า 12.14	ราคาปรับซื้อเพิ่มขึ้น 0.20 บาท/กก.

หากมีการเติมสารเคมี หรือตรวจพบยาปฏิชีวนะอื่นใดในน้ำนม จะถูกปรับเป็นจำนวนเงินมูลค่าของน้ำนมดิบรวมที่สหกรณ์รับไว้ ณ เวลานั้น การคำนวณมูลค่าน้ำนมดิบให้ใช้ราคาเฉลี่ยที่รับซื้อจากสมาชิกในสัปดาห์ที่ผ่านมาเป็นเกณฑ์

ส่วนกรณีโครงการอาหารเสริม (นมโรงเรียน) มีประกาศคณะกรรมการอาหารนมเพื่อเด็กและเยาวชน เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการดำเนินงานโครงการอาหารเสริม (นมโรงเรียน) ประจำปีการศึกษา ๒๕๖๒ กำหนดหลักเกณฑ์เงื่อนไข ว่าศูนย์รับน้ำนมโคจะต้องมีน้ำนมดิบที่มีเซลล์เม็ดเลือดขาว (Somatic Cell Count) ไม่เกิน 500,000 เซลล์/ลบ.ซม. หรือมีปริมาณของแข็งรวม (Total Solid) ไม่ต่ำกว่าร้อยละ 12.25 หากคุณภาพต่ำกว่าเกณฑ์จะถูกถอดสิทธิ์ในการเข้าร่วมโครงการอาหารเสริม (นมโรงเรียน)

การจัดการทะเบียนคูนน้ำนมดิบ เมื่อมีการรับน้ำนมดิบ พนักงานสตรีทำการตรวจรับน้ำนมตามแบบฟอร์มการตรวจรับน้ำนมดิบ จากนั้นจึงปั้มน้ำนมดิบเก็บในถังเก็บน้ำนมดิบขนาดใหญ่ที่มีระบบทำความเย็นอุณหภูมิไม่เกิน 4 องศาเซลเซียส เพื่อรอจำหน่ายหรือแปรรูปเป็นผลิตภัณฑ์นมโดยปกติระยะเวลาในการเก็บน้ำนมดิบไม่เกิน 72 ชั่วโมง การตรวจวัดน้ำนมดิบที่รวบรวมได้และการเบิกจ่ายน้ำนมดิบสู่กระบวนการผลิต ใช้การไหลของน้ำนมดิบผ่านมิเตอร์วัดการไหลของน้ำนม (Flow Meter) เข้าและออกจากถังเก็บน้ำนมตามการตั้งค่าของเครื่องจักร สหกรณ์จัดให้มีการตรวจวัดน้ำนมจากการรวบรวมเป็นประจำทุกวัน เพื่อทราบปริมาณคงเหลือจริง แล้วเปรียบเทียบกับปริมาณคงเหลือตามทะเบียนคูนน้ำนมดิบ การตรวจวัดน้ำนมดิบมีวิธีการ ดังนี้

เจ้าหน้าที่โรงงานรวบรวมนม ขึ้นสแตนตรวจวัดปริมาณน้ำนมดิบในถังเป็นประจำทุกวัน ในเวลาเช้า ดูด้วยสายตาจากช่องส่องเปรียบเทียบกับรายงานการรับน้ำนมเมื่อวานผ่านรายงานเครื่อง Flow Meter และปริมาณคงเหลือตามทะเบียน เจ้าหน้าที่บันทึกข้อมูลในสมุดคูนการวัดน้ำนม แล้วจัดทำรายงานการตรวจวัดน้ำนม การเบิกน้ำนมดิบมี 2 แบบ ประกอบด้วย

(1) เบิกเข้ากระบวนการแปรรูปน้ำนมดิบ ในแต่ละครั้ง หัวหน้าฝ่ายการผลิตจะเป็นผู้ควบคุมการผลิต มีการมอบหมายงานในหน้าที่ตามขั้นตอนของกระบวนการผลิต ซึ่งมีหัวหน้าแผนกต่าง ๆ

คอยควบคุมอีกระดับหนึ่ง ฝ่ายการผลิตจะกำหนดแผนการผลิตตามยอดการสั่งนมของตัวแทนที่ผ่านฝ่ายการตลาด จะแจ้งยอดการสั่งซื้อนมของตัวแทน ฝ่ายผลิตจะจัดสรรแผนการผลิตตามยอดที่ฝ่ายการตลาดแจ้ง การผลิตสหกรณ์จะใช้น้ำนมดิบที่รับจากสมาชิกช่วงเย็นรวมกับช่วงเช้าของวันรุ่งขึ้นเป็นวัตถุดิบที่ใช้ผลิตผลิตภัณฑ์นมของวันนั้นตามแผนการผลิต ซึ่งจะเป็นการผลิตประเภทนมพาสเจอร์ไรส์ เมื่อฝ่ายผลิตได้จัดสรรแผนการผลิตเรียบร้อยแล้ว

(2) เบิกขึ้นรถขนส่ง จำหน่ายน้ำนมดิบและส่งให้ผู้รับจ้างผลิตเป็นนมกล่อง (U.H.T)

การจ่ายค่าน้ำนมดิบ สหกรณ์จะจ่ายค่าน้ำนมดิบที่รวบรวมจากสมาชิกภายใน 15 วัน ใช้เอกสารการคำนวณและพิมพ์รายละเอียดการจ่ายค่าน้ำนมดิบรายตัวโดยโปรแกรมรวบรวมน้ำนมดิบ จากนั้นจ่ายเงินให้สมาชิกโดยการโอนเงินผ่านบัญชีเงินฝากธนาคารของสมาชิกเป็นงวดๆ ทุกเดือน ซึ่งจำนวนเงินค่าน้ำนมดิบจะเป็นยอดสุทธิที่สหกรณ์หักค่าอาหารสัตว์ หรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่สมาชิกเป็นหนี้กับสหกรณ์จัดทำรายละเอียดรายการหักของสมาชิกแต่ละคนเป็นรายๆ ไว้

จากการศึกษาข้อมูลรายงานผลการสอบบัญชี ลงพื้นที่สัมภาษณ์และสังเกตการณ์การปฏิบัติงานของสหกรณ์พบว่า คณะกรรมการดำเนินงานสหกรณ์ให้ความสำคัญต่อความเสี่ยงจากการดำเนินธุรกิจรวบรวมน้ำนมดิบซึ่งในการทำงานทุกขั้นตอนหากขาดการควบคุมที่ดี อาจทำให้เกิดความเสี่ยงที่จะทำให้งบการเงินของสหกรณ์แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญได้ จึงได้ออกแบบการควบคุมภายในที่จำเป็นเพื่อป้องกันความเสี่ยงในแต่ละขั้นตอน ดังนี้

ขั้นตอน	การควบคุมภายในที่จำเป็น
1. การรับน้ำนมจากสมาชิก	<ol style="list-style-type: none"> 1. มีการกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการรวบรวมน้ำนม 2. มีการบันทึกข้อมูลแม่โคนมทุกตัวด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป ตรวจสอบฟาร์มโคนมสมาชิกก่อนอนุมัติรับน้ำนมดิบ 3. มีระยะเวลาการรวบรวมน้ำนมดิบชัดเจน 4. มีเจ้าหน้าที่ QC ตรวจสอบน้ำนมดิบตามแบบฟอร์มที่สหกรณ์กำหนดมีเอกสารประกอบการรับและตรวจน้ำนมดิบครบถ้วน
2. การกำหนดราคารับซื้อ	<ol style="list-style-type: none"> 1. มีการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างผู้รวบรวมและผู้บันทึกราคารับซื้อออกจากกันชัดเจน 2. กำหนดราคารับซื้อน้ำนมดิบเป็นมาตรฐาน 3. ใช้ผลตรวจคุณภาพจากหน่วยงานภายนอกเป็นข้อมูลประกอบการกำหนดราคา 4. คำนวณราคาด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป 5. เอกสารประกอบการคำนวณราคาครบถ้วน

ขั้นตอน	การควบคุมภายในที่จำเป็น
3. การจัดการทะเบียนคูน้ำมันดิบ	1. การบันทึกข้อมูลน้ำมันดิบด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป 2. การเบิกน้ำมันดิบมีเอกสารหลักฐานทุกครั้ง 3. มีการรายงานยอดสินค้าคงเหลือเป็นประจำทุกวันสิ้นเดือน และตรวจนับสินค้าคงเหลือกับทะเบียนสินค้า เป็นประจำทุกเดือน
4. การจ่ายค่าน้ำมันดิบ	1. ใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูปคำนวณการจ่ายค่าน้ำมันดิบ 2. ค่าน้ำมันดิบจ่ายผ่านบัญชีเงินฝากธนาคารของสมาชิก 3. เอกสารประกอบการจ่ายครบถ้วน

2. ปัจจัยเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นเกี่ยวกับธุรกิจรวบรวมน้ำมันดิบ

จากผลการดำเนินการตาม 5 ขั้นตอน ประเมินสภาพแวดล้อมของสหกรณ์ การวิเคราะห์โครงสร้างเงินทุน สแกนธุรกรรมเชิงลึก ระบุปัจจัยเสี่ยง และประเมินความเสี่ยง โดยผู้สอบบัญชี ประกอบกับการลงพื้นที่สหกรณ์กรณีศึกษาเพื่อรวบรวมข้อมูลการดำเนินธุรกิจรวบรวมน้ำมันดิบโดยวิธีการสอบถาม และสังเกตการณ์วิธีปฏิบัติงานของสหกรณ์ ผู้ศึกษานำข้อเท็จจริงจากการปฏิบัติงานมาเปรียบเทียบกับระบบการควบคุมภายใน มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องตลอดจนมาตรฐานการรวบรวมสินค้าเกษตรจากหน่วยงานที่กำกับดูแล นำมาสรุปผลวิเคราะห์หาปัจจัยเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นในแต่ละขั้นตอนได้ ดังนี้

การรับน้ำมันจากสมาชิก

(1) คุณภาพน้ำมันดิบสมาชิกสหกรณ์แต่ละรายแตกต่างกัน สหกรณ์ไม่สามารถแยกเก็บรักษาตามเกรดคุณภาพน้ำมันดิบที่รับเข้ามาได้ต้องนำไปเทรวมทำให้คุณภาพน้ำมันดิบไม่คงที่ซึ่งอาจมีผลต่อราคาขายให้บริษัทเอกชน

(2) สหกรณ์จัดทำรายงานการสูญเสียระหว่างการเก็บรักษาน้ำมันดิบไม่ต่อเนื่อง จึงไม่สามารถรวบรวมข้อมูลทางการเงินเพื่อวิเคราะห์และกำหนดเกณฑ์การสูญเสียของสหกรณ์ การสูญเสียจึงเป็นต้นทุนขายทั้งหมด (โดยที่การสูญเสียบางกรณีควรมีผู้รับผิดชอบ) ในโปรแกรมรวบรวมน้ำมันดิบ ไม่ได้คำนวณให้

การกำหนดราคาซื้อขาย

(1) สหกรณ์ใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในการคำนวณราคาซื้อขายน้ำมันจากสมาชิกหลายครั้ง พบว่ามีการแก้ไขรายละเอียดการคำนวณราคา เนื่องจากเจ้าหน้าที่บันทึกข้อมูลรอกหมายเลขถังนมสมาชิก สลับถัง หรือกรอกผลการตรวจสอบคุณภาพน้ำมันผิด เป็นต้น

(2) สหกรณ์ไม่สามารถคำนวณจุดคุ้มทุนในการรวบรวมน้ำมันดิบในแต่ละวันได้

การจัดการทะเบียนค่าน้ำนมดิบ

(1) สหกรณ์รายงานข้อมูลการนำน้ำนมดิบเข้าผลิตใช้หน่วยของปริมาณเป็นกิโลกรัม ในทางปฏิบัติฝ่ายผลิตนำน้ำนมดิบเข้าผลิตผ่านเครื่องโพรมิเตอร์ซึ่งมีหน่วยเป็นลิตร ทำให้มียอดแตกต่างของน้ำนมดิบที่ใช้ในการผลิตในแต่ละล็อต ในโปรแกรมรวบรวมน้ำนมดิบไม่ได้จัดเก็บข้อมูล

(2) ขาดการทดสอบค่ามาตรฐานน้ำนมดิบสูญเสียในแต่ละวัน เสี่ยงต่อการบันทึกปริมาณน้ำนมดิบเข้าถังเก็บไม่ครบถ้วน ซึ่งในโปรแกรมรวบรวมน้ำนมดิบ ไม่ได้คำนวณให้

(3) การตรวจนับปริมาณน้ำนมดิบคงเหลือใช้รายงานคงเหลือตามทะเบียนค่าน้ำนมดิบเป็นหลัก ไม่สามารถตรวจนับโดยการชั่งน้ำหนักเนื่องจากเก็บในถังเก็บ

(4) การตรวจสอบน้ำหนักของน้ำนมดิบที่ขนส่งให้กับผู้ซื้อทุกครั้งต้องรอเอกสารจากปลายทางส่งกลับมาทำให้บันทึกปริมาณน้ำหนักนมสูญเสียระหว่างขนส่งล่าช้า

การจ่ายค่าน้ำนมดิบ

(1) ไม่สามารถจ่ายค่าน้ำนมดิบวันต่อวันได้ ต้องรอผลตรวจสอบคุณภาพน้ำนมดิบจากห้องปฏิบัติการตรวจสอบคุณภาพทำให้บันทึกบัญชีเจ้าหนี้ค่าน้ำนมไม่เป็นปัจจุบัน

(2) สหกรณ์ใช้คอมพิวเตอร์ในการคำนวณจ่ายค่าน้ำนมดิบ เจ้าหน้าที่รวบรวมน้ำนมดิบเป็นผู้บันทึกข้อมูลการตรวจปริมาณไขมัน การตรวจ CMT และการตรวจปริมาณจุลินทรีย์ ลงโปรแกรมคอมพิวเตอร์ โดยไม่มีการตรวจสอบอีกครั้ง (recheck) จากเจ้าที่แผนกควบคุมคุณภาพก่อนบันทึกข้อมูลลงโปรแกรมรวบรวมน้ำนมดิบ

3. การประเมินความเสี่ยงที่หลงเหลือก่อนการเริ่ม Remote Audit

จากผลการประเมินปัจจัยเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น ผู้ศึกษาได้นำข้อมูลมาประเมินหาความเสี่ยงที่หลงเหลืออยู่สำหรับสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีจะนำวิธีการตรวจสอบการรวบรวมน้ำนมดิบด้วยวิธีระยะไกล (Remote Audit) มาปรับใช้กับสหกรณ์โคนมขอนแก่น จำกัด สามารถสรุปความเสี่ยงได้ดังนี้

1) ความพร้อมและการมีอยู่ของข้อมูลสารสนเทศ เอกสารหลักฐานที่รองรับการตรวจสอบระยะไกลที่เพียงพอเหมาะสม

2) ความพร้อมหน่วยรับตรวจกับการติดต่อสื่อสารด้วยการประชุมทางไกลหรือช่วงเวลาที่ได้รับอนุญาตให้เข้าถึงข้อมูล ช่วงเวลาติดต่อสื่อสารที่ตรงกันของทั้งสองฝ่าย

3) เครื่องมือเทคโนโลยีที่เป็นช่องทางตรวจสอบแบบ Remote Audit มีความเหมาะสมและเพียงพอหรือไม่ สอดคล้องกับการใช้งานและมีระดับการรักษาความปลอดภัยที่ยอมรับได้ มีระดับการรักษาความลับของข้อมูลอย่างเหมาะสมหรือไม่

4) การตรวจสอบแบบ Remote Audit สามารถปฏิบัติได้ครอบคลุมประเด็นความเสี่ยงหลักที่ได้กำหนดขอบเขตการตรวจสอบไว้ในแต่ละแผนงานตรวจสอบหรือไม่

5) การสื่อสารที่ต้องอธิบายขั้นตอนการตรวจสอบแบบ Remote Audit เป็นเรื่องใหม่ระหว่างผู้ตรวจสอบและสหกรณ์ที่รับตรวจ จึงต้องสร้างความเข้าใจระหว่างกัน

6) สหกรณ์มีวิธีการบริหารความเสี่ยง สำหรับรูปแบบการส่งเอกสารหลักฐานที่สำคัญ และจำเป็นต้องส่งมอบให้ผู้สอบบัญชีด้วยการ Remote Access แทนวิธีการส่งมอบข้อมูลเอกสารโดยตรงหรือไม่

7) การให้สิทธิแก่ผู้สอบบัญชีในการเข้าถึง Database เป็นการชั่วคราวเป็นประเด็นที่ต้องบริหารความเสี่ยงเพิ่มเติม

4. การสอบบัญชีธุรกิจรวบรวมน้ำมันดิบด้วยวิธีตรวจสอบระยะไกล (Remote Audit)

ผู้จัดทำผลงานได้นำผลการประเมินความเสี่ยงที่หลงเหลือก่อนการเริ่ม Remote Audit มาเป็นกรอบแนวทางกำหนดวิธีการตรวจสอบข้อมูลรายงานทางการเงินและหลักฐานประกอบการบันทึกบัญชีการรวบรวมน้ำมันดิบของสหกรณ์ ที่ได้จากการใช้โปรแกรมรวบรวมน้ำมันดิบ โดยมีการดำเนินการ 2 ขั้นตอนดังนี้

1. ตรวจสอบการควบคุมภายในด้านคอมพิวเตอร์
2. ปฏิบัติการตรวจสอบบัญชีการรวบรวมน้ำมันดิบด้วยวิธีตรวจสอบระยะไกล

1. ตรวจสอบการควบคุมภายในด้านคอมพิวเตอร์

เป็นการตรวจสอบการควบคุมภายในด้านคอมพิวเตอร์ใน 2 ระดับโดยยึดหลักการประเมินมาตรฐานขั้นต่ำ ตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วย มาตรฐานขั้นต่ำในการควบคุมภายในและการรักษาความปลอดภัยสำหรับสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ใช้โปรแกรมระบบบัญชีคอมพิวเตอร์ประมวลผลข้อมูล พ.ศ.2553 สามารถสรุปผลการทดสอบการควบคุมภายในด้านคอมพิวเตอร์ของสหกรณ์ได้ ดังนี้

1.1) การควบคุมภายในทั่วไป (General Controls)

(1) การพัฒนาระบบสารสนเทศ (System Development)

ระบบปฏิบัติการและโปรแกรมรวบรวมน้ำมันดิบที่สหกรณ์ใช้ มีการจัดหาและพัฒนาระบบงานที่ตรงกับความต้องการทางธุรกิจหลักของสหกรณ์ มีแนวทางปฏิบัติที่เหมาะสมในการพัฒนาระบบสารสนเทศและเป็นมาตรฐานเดียวกันสหกรณ์อื่นๆ

(2) การเปลี่ยนแปลงแก้ไขระบบสารสนเทศ (System Change)

การเปลี่ยนแปลงแก้ไขระบบงานทุกครั้งต้องผ่านมติที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ กำหนดเป็นแนวทางในการปฏิบัติที่ถูกต้องตรงกันเพื่อลดผลกระทบอันเกิดจากความผิดพลาดของการแก้ไข และการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมโดยมิได้รับอนุญาต

(3) การปฏิบัติการคอมพิวเตอร์ (Computer Operations)

- มีการควบคุมการปฏิบัติงานของฝ่ายปฏิบัติการเพื่อสนับสนุนการทำงานของระบบประจำวันอย่างเพียงพอ

- การประมวลผลมีความครบถ้วนถูกต้อง กรณีการประมวลผลผิดพลาดสามารถถูกค้นพบ และแก้ไขได้ทันการณ์ ข้อมูลและระบบสารสนเทศมีความพร้อมใช้งานอยู่เสมอ

- มีมาตรการในการกู้ระบบสารสนเทศให้กลับมาใช้งานได้อย่างทันการณ์ และเพียงพอกับความต้องการทางธุรกิจภายหลังจากที่ประสบกับสถานการณ์ฉุกเฉิน

(4) การเข้าถึงโปรแกรมและข้อมูล (Access to programs and data)

- มีการกำหนดนโยบายหรือกระบวนการรักษาความปลอดภัยระบบสารสนเทศ
อย่างเป็นลายลักษณ์อักษร
- มีการกำหนดการควบคุมในการเข้าถึงโปรแกรมและข้อมูล รวมทั้งมีการพิสูจน์
ตัวตนของผู้ใช้ระบบด้วยรหัสผู้ใช้และรหัสผ่านของแต่ละคนอย่างเหมาะสม
- มีเจ้าหน้าที่ระบบงานไอทีเป็นผู้ดูแลความปลอดภัยระบบสารสนเทศ และ
กำหนดบทบาทหน้าที่ตามคำสั่งมอบหมายงานเป็นลายลักษณ์อักษรอย่างชัดเจน

1.2) การควบคุมภายในเฉพาะงาน (Application Controls)

- (1) ทุกรายการได้รับการบันทึกเข้าระบบและประมวลผลอย่างสมบูรณ์เพียงครั้งเดียว
- (2) ระบบปฏิเสธการบันทึกและการประมวลผลรายการซ้ำ
- (3) รายการทุกรายการที่ระบบปฏิเสธการบันทึกและการประมวลผลได้รับการ
ตรวจสอบและแก้ไขทันเวลา
- (4) การควบคุมให้มีการบันทึกข้อมูลให้ครบทุกฟิลด์ และถูกต้องระบบงานจึงจะรับ
รายการเข้าไปประมวลผล
- (5) รายการที่บันทึกเข้าระบบเพื่อประมวลผลได้รับการอนุมัติจากผู้มีอำนาจอย่าง
เหมาะสม
- (6) ระบบงานและข้อมูลมีการควบคุมเพื่อป้องกันการเข้าถึง หรือเปลี่ยนแปลงแก้ไข
โดยที่ไม่ได้รับอนุญาต การเข้าถึงข้อมูลความลับหรือทรัพย์สินเฉพาะผู้ที่ได้รับอนุญาต

2. ปฏิบัติการตรวจสอบบัญชีการรวบรวมน้ำหนักด้วยวิธีตรวจสอบระยะไกล

เป็นการนำผลจากการทดสอบการควบคุมภายในด้านคอมพิวเตอร์ของสหกรณ์มาทำการ
ตรวจสอบทดสอบเนื้อหาสาระในรายละเอียดของรายการ (Substantive Test) โดยใช้คอมพิวเตอร์ช่วย
ผู้จัดทำผลงานเลือกใช้วิธีการใช้โปรแกรมสำเร็จรูป (Microsoft Excel 2019) ประยุกต์ใช้งานร่วมกับ
โปรแกรม TeamViewer (V.15.10.5) เชื่อมต่อข้อมูลระยะไกล (remote access) และส่งต่อข้อมูลเข้า
โปรแกรมช่วยตรวจสอบ (ACL) โดยตรง ซึ่งมีขั้นตอนการตรวจสอบด้วยวิธีตรวจสอบระยะไกล ดังนี้

- 1) กำหนดรูปแบบข้อมูลสารสนเทศ และเอกสารหลักฐานที่รองรับการตรวจสอบระยะไกล
- 2) กระบวนการรับส่งข้อมูลระหว่างผู้สอบบัญชีกับสหกรณ์ที่รับตรวจ
- 3) ดำเนินการตรวจสอบด้วยวิธีระยะไกล
- 4) รายงานผลการตรวจสอบและการสื่อสารแบบข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์

1) กำหนดรูปแบบข้อมูลสารสนเทศ และเอกสารหลักฐานที่รองรับการตรวจสอบระยะไกล**1.1 ศึกษาโครงสร้างฐานข้อมูลโปรแกรมรวบรวมน้ำหนักของสหกรณ์**

- (1) โปรแกรมรวบรวมน้ำหนักของสหกรณ์ใช้ Microsoft Access เป็นโปรแกรม

ในการจัดการระบบฐานข้อมูลมี Table & Field ที่ใช้เก็บข้อมูลการรวบรวมน้ำนมดิบ ดังนี้

ลำดับ	Table	Field Name	เก็บข้อมูล
1	Receive	DateIN Month1 Year1 Cust_Name SurName Time_AM, Time_PM Net_Wght_AML Net_Wght_AML1 Net_Wght_PML Net_Wght_PML1 Cust_Code Operate	วันที่รับน้ำนมดิบ เดือน ปี ชื่อ สกุล เวลารับน้ำนมเช้า, ป่าย รวมน้ำนมดิบเช้า รวมน้ำนมดิบเช้า(ต่ำ) รวมน้ำนมดิบเย็น รวมน้ำนมดิบเย็น (ต่ำ) รหัสถังนมสมาชิก ผู้บันทึกข้อมูล
2.	Receive_Payment	DateIN Cust_Name SurName Time_AM, Time_PM Sum_AMPML1 Sum_AMPML2 Sum_AMPML3 Sum_AMPML_Low Sum_Payment1 Sum_Payment2 Sum_Payment3 PriceTotalL1 PriceTotalL2 PriceTotalL3 PriceTotalNet_Low PriceTotalNet	วันที่รับน้ำนมดิบ ชื่อ สกุล เวลารับน้ำนมเช้า, ป่าย ปริมาณน้ำนมดิบช่วงที่1(ตัดวันที่ 1-6,16-20) ปริมาณน้ำนมดิบช่วงที่2(ตัดวันที่7-10,21-25) ปริมาณน้ำนมดิบช่วงที่3(ตัดวันที่11-15,26-31) ปริมาณน้ำนม (ต่ำ) รวมรายได้ช่วงที่1 รวมรายได้ช่วงที่2 รวมรายได้ช่วงที่3 รวมราคารับซื้อช่วงที่ 1 รวมราคารับซื้อช่วงที่ 2 รวมราคารับซื้อช่วงที่ 3 รวมราคารับซื้อเกรดต่ำ รวมราคารับซื้อทั้งหมด

1.2 กำหนดเอกสารหลักฐานที่รองรับการตรวจสอบระยะไกล
 สหกรณ์ใช้เอกสารจากโปรแกรมรวบรวมนํ้านมดิบเป็นเอกสารประกอบการบันทึก
 บัญชีมี 2 เอกสาร ที่สามารถรองรับการตรวจสอบบัญชีระยะไกล ดังนี้

- (ก) ใบเสร็จรับเงิน/ใบแจ้งผลการตรวจนํ้านมดิบและการหักหนี้
- (ข) รายงานสรุป รายรับ - รายจ่าย ประจำเดือน

2) กระบวนการรับส่งข้อมูลระหว่างผู้สอบบัญชีกับสหกรณ์ที่รับตรวจ

(2.1) ผู้สอบบัญชีเข้าร่วมประชุมคณะกรรมการดำเนินการ เพื่อ

- (ก) ขอมติอนุมัติดำเนินการตรวจสอบด้วยวิธีระยะไกล
- (ข) ระบุขอบเขตข้อมูลที่จะตรวจสอบระยะไกล
- (ค) ระบุเอกสารข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ที่สหกรณ์ต้องส่ง
- (ง) ระบุตัวบุคคลที่ทำหน้าที่ส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์

(2.2) ออกแบบรายงานข้อมูลที่ต้องการให้สอดคล้องกับแนวการตรวจสอบบัญชีและ
 กระดาษทำการของผู้สอบบัญชี เช่น รายงานปริมาณรวบรวมนํ้านมรายเดือน/รายปี รายงานปริมาณ
 นํ้านมดิบคงเหลือ ณ วันสิ้นปี เป็นต้น

3) ดำเนินการตรวจสอบด้วยวิธีระยะไกล

ประกอบด้วยขั้นตอน

- 3.1 การเชื่อมโยงข้อมูลรวบรวมนํ้านมดิบ
- 3.2 การปรับปรุงข้อมูลด้วยวิธีระยะไกล

(3.1) การเชื่อมโยงข้อมูลรวบรวมนํ้านมดิบ

(3.1.1) นำไฟล์โปรแกรม Microsoft Excel ที่ออกแบบตารางจัดเก็บข้อมูล
 ตรวจสอบระยะไกล ไปจัดเก็บไว้ที่เครื่อง Sever หรือเครื่องที่จัดเก็บ Database โปรแกรมรวบรวมนํ้านมดิบ
 ของสหกรณ์

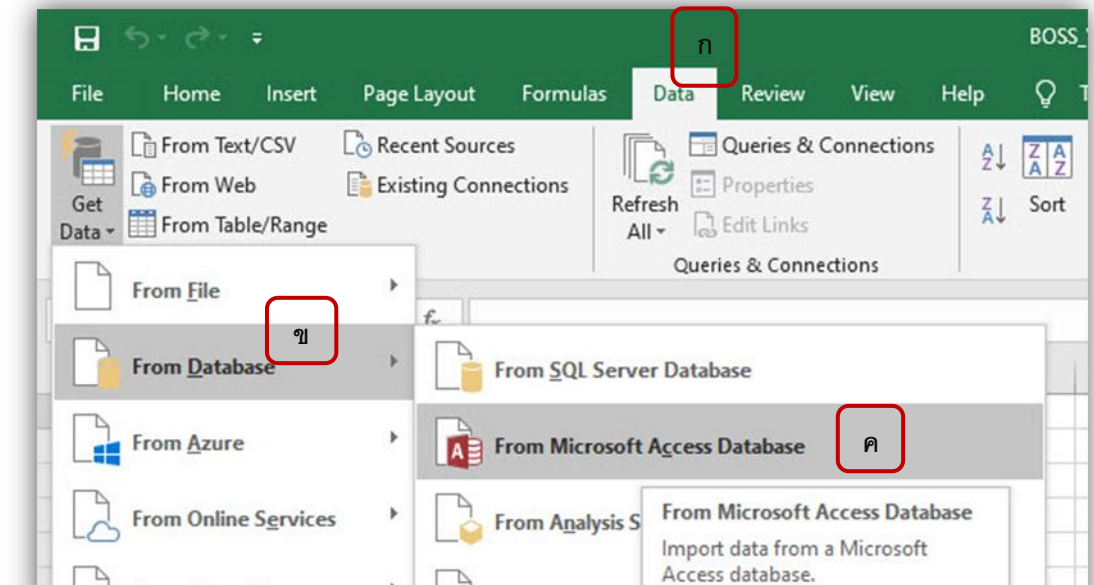
(3.1.2) จากนั้นเปิดโปรแกรม Microsoft Excel ที่เครื่อง Sever ของสหกรณ์
 ทำการเชื่อมต่อฐานข้อมูลโปรแกรมรวบรวมนํ้านมดิบของสหกรณ์ มีขั้นตอนดังนี้

(ก) โดยใช้เมนู “DATA” เลือก “Get Data”

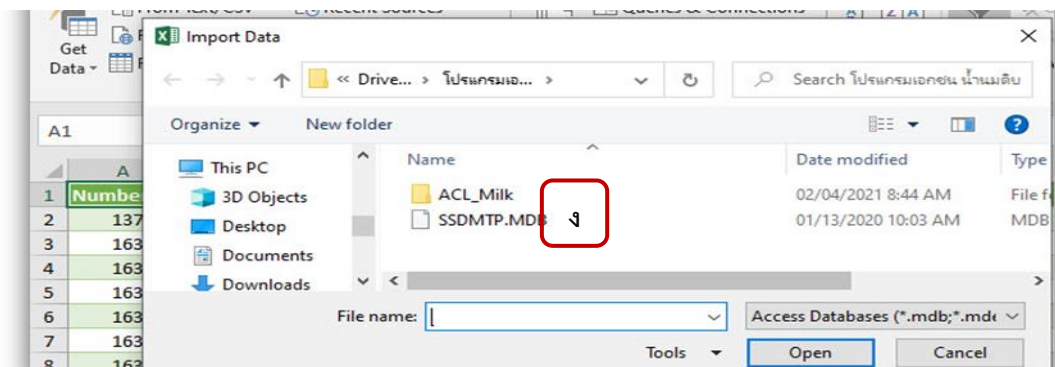
(ข) เลือก From Database จากนั้นเลือกชนิดฐานข้อมูลที่ใช้เก็บข้อมูล

รวบรวมนํ้านมดิบ ในที่นี้สหกรณ์ใช้ฐาน Microsoft Access

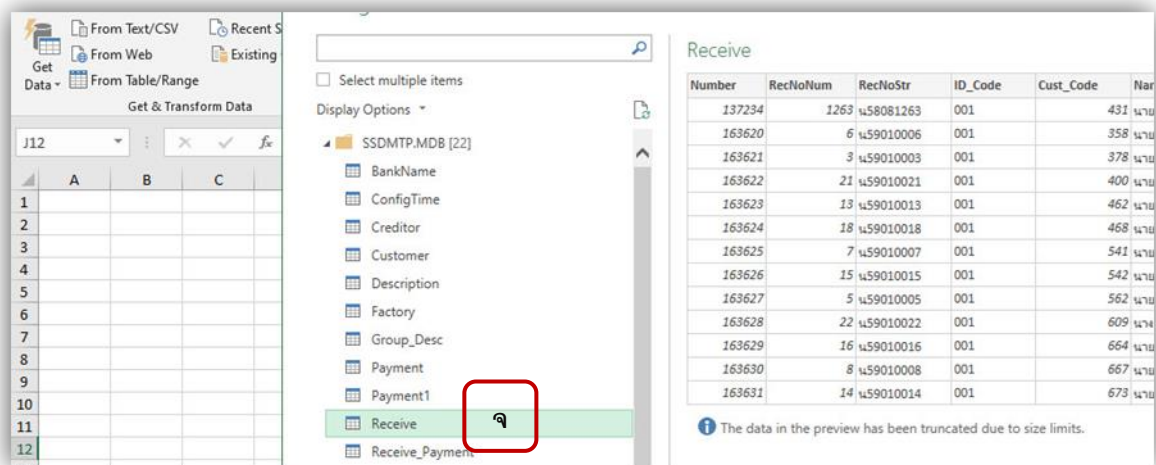
(ค) เลือก “From Microsoft Access Database”



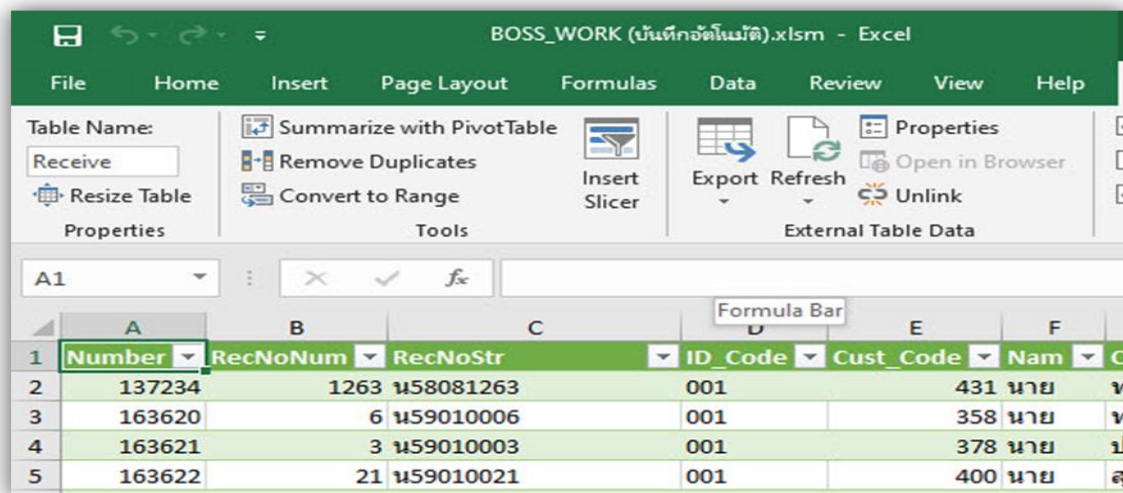
(ง) เลือก ไฟล์ ที่จัดเก็บข้อมูลรวบรวมน้ำมันดิบของโปรแกรมรวบรวม
น้ำมันดิบ ในที่นี้คือ “SSDMTP.MDB” จากนั้นเลือก “Open”



(จ) เลือก Table ที่จัดเก็บข้อมูลรวบรวมน้ำมันดิบ ในที่นี้คือ “Receive”



จากนั้นโปรแกรม Microsoft Excel จะทำการดึงข้อมูลจากฐานข้อมูล โปรแกรม Microsoft Access มาแสดงข้อมูลดังภาพ ตั้งชื่อไฟล์ เช่น “Remote รวบรวมน้ำมันดิบ” ซักซ้อมกับผู้รับผิดชอบส่งข้อมูลตรวจสอบระยะไกล ตามมติที่ประชุมคณะกรรมการ

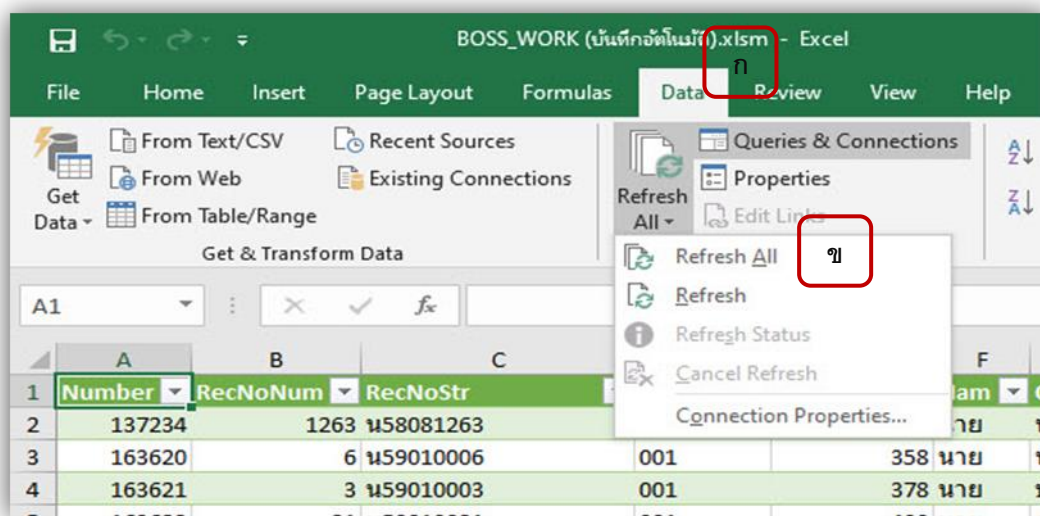


Number	RecNoNum	RecNoStr	ID_Code	Cust_Code	Nam
137234	1263	น58081263	001	431	นาย ท
163620	6	น59010006	001	358	นาย ท
163621	3	น59010003	001	378	นาย ป
163622	21	น59010021	001	400	นาย ส

(3.2) การปรับปรุงข้อมูลด้วยวิธีระยะไกล

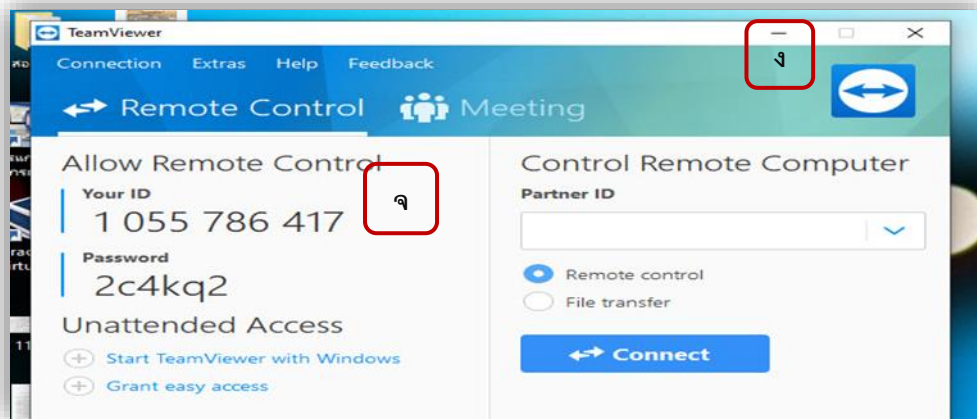
(ก) ที่เครื่อง Sever ของสหกรณ์ ให้สหกรณ์ติดตั้งโปรแกรม TeamViewer ให้เป็น Version เดียวกันกับเครื่องของผู้สอบบัญชี จากนั้นประสานผู้รับผิดชอบส่งข้อมูลตรวจสอบระยะไกล ตามมติที่ประชุมคณะกรรมการ เปิดโปรแกรม Microsoft Excel ชื่อไฟล์ “Remote รวบรวมน้ำมันดิบ” (หรือตั้งชื่อตามที่ตกลงไว้กับผู้สอบบัญชี)

(ข) เลือกเมนู “Data” เลือก Refresh All (ทำโดยเจ้าหน้าที่สหกรณ์) เมื่อไฟล์ update ข้อมูลเสร็จสิ้นแล้ว ให้เลือกเมนู File เลือก “SAVE” ให้ปิดโปรแกรม Microsoft Excel

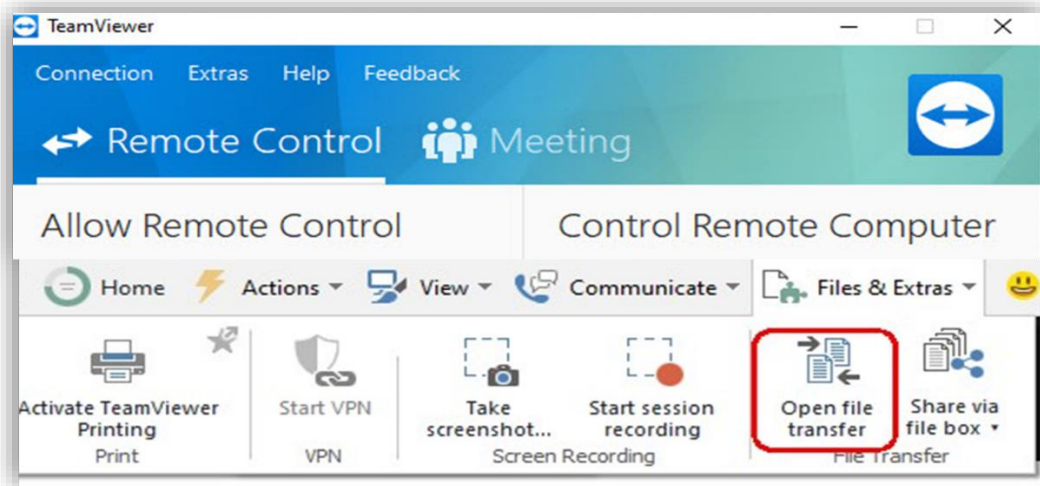


(ง) ประสานผู้รับผิดชอบส่งข้อมูลตรวจสอบระยะไกล ตามมติที่ประชุม คณะกรรมการ ทางโทรศัพท์ เปิดโปรแกรม TeamViewer ที่เครื่อง Sever ของสหกรณ์

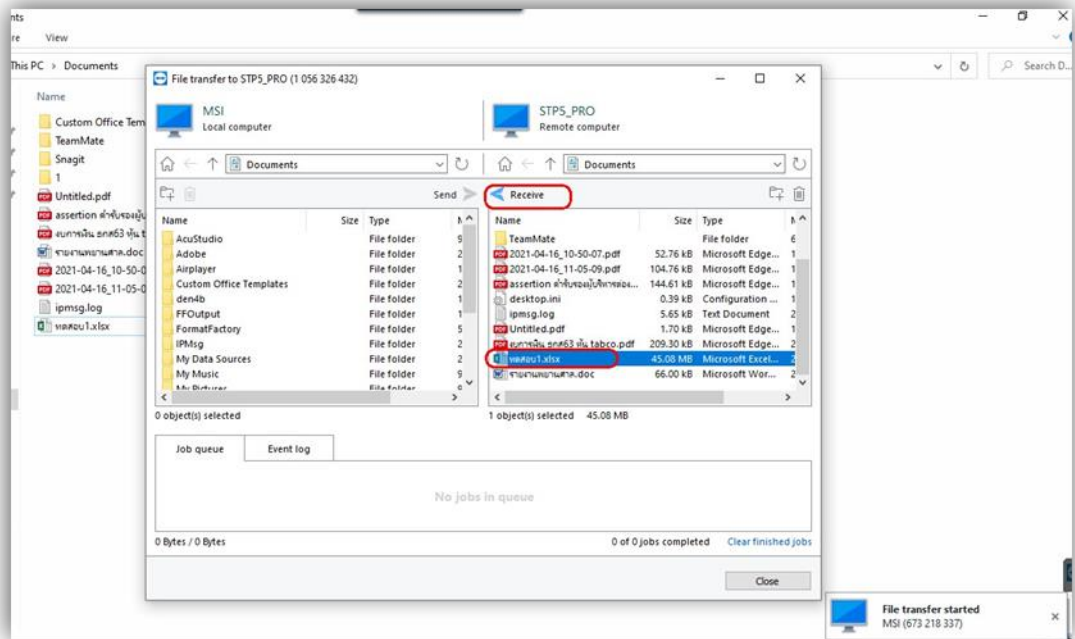
(จ) ที่เครื่องคอมพิวเตอร์ของสหกรณ์ ใช้โปรแกรม TeamViewer เพื่อติดต่อฐานข้อมูลรวบรวมน้ำมันดิบระยะไกล ให้ผู้สอบบัญชีประสานเจ้าหน้าที่สหกรณ์แจ้งรหัส Your ID และ Password เครื่องของสหกรณ์ (ให้เจ้าหน้าที่สหกรณ์ Reset password ทุกครั้งที่ใช้งาน)



(ฉ) ที่เครื่องของสหกรณ์ ให้เลือกเมนูในโปรแกรม TeamViewer เลือกเมนู “File&Extras” เลือก “Open file transfer” จากนั้นเลือกไฟล์ข้อมูลที่จะส่งให้ผู้สอบบัญชี เพื่อทำการส่งผ่านข้อมูลรีโมทที่เครื่อง Sever ของสหกรณ์ไปที่เครื่องของผู้สอบบัญชี ตามข้อมูลไฟล์ชื่อ “Remote รวบรวมน้ำมันดิบ” (ชื่อไฟล์ตามที่ตกลงระหว่างผู้สอบบัญชีกับสหกรณ์)



(ช) ที่เครื่องของผู้สอบบัญชี ให้บันทึกรับข้อมูลที่สหกรณ์จัดส่งให้ผ่านโปรแกรม TeamViewer



4) รายงานผลการตรวจสอบและการสื่อสารแบบข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์

ตัวอย่างข้อมูลนำเสนอต่อที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ประจำเดือน เช่น ปริมาณรวบรวมน้ำมันดิบ จำนวนเงินรวบรวมน้ำมันดิบ เป็นต้น

(4.1) ใช้ฟังก์ชัน SUMIFS ในโปรแกรม Microsoft Excel รวมยอดปริมาณการรวบรวม น้ำมันดิบ รายเดือน ใช้ข้อมูล Table “Receive” ดังนี้

C4 =SUMIFS(Receive!Y:Y,Receive!I:I,B4,Receive!K:K,A4)

รายงานยอดรวมรวบรวมน้ำมันดิบรายเดือน						
สหกรณ์โคมคอนแก๊น จำกัด						
ปี	เดือน	มิโลกรัม	ปี	เดือน	บาท	
2563	มกราคม	1,669,554.30	2563	มกราคม	1,083,374.99	
	กุมภาพันธ์	1,381,625.30		กุมภาพันธ์	29,243,008.01	
	มีนาคม	1,580,999.30		มีนาคม	29,379,445.29	
	เมษายน	1,409,103.40		เมษายน	26,159,922.89	
	พฤษภาคม	1,336,085.20		พฤษภาคม	24,363,219.23	
	มิถุนายน	1,254,269.50		มิถุนายน	22,934,632.19	
	กรกฎาคม	1,176,506.70		กรกฎาคม	21,545,745.71	
	สิงหาคม	1,037,131.90		สิงหาคม	18,968,186.22	
	กันยายน	972,608.40		กันยายน	17,748,415.08	
	ตุลาคม	1,088,875.90		ตุลาคม	19,976,534.01	
	พฤศจิกายน	1,016,601.10		พฤศจิกายน	18,601,218.44	
	ธันวาคม	1,323,431.70		ธันวาคม	24,197,972.05	
	รวม	15,446,792.70		รวม	284,201,674.11	

(4.2) ใช้ฟังก์ชัน SUMIF ในโปรแกรม Microsoft Excel ยอดรวมจำนวนเงินการรวบรวมน้ำมันดิบ รายเดือนใช้ข้อมูล Table “Receive_Payment”

The screenshot shows an Excel spreadsheet with the following data in the 'Receive_Payment' table:

ปี	เดือน	กิโลกรัม	ปี	เดือน	บาท
2563	มกราคม	1,669,554.30	2563	มกราคม	31,083,374.99
	กุมภาพันธ์	1,581,625.30		กุมภาพันธ์	29,243,008.01
	มีนาคม	1,580,999.30		มีนาคม	29,379,445.29
	เมษายน	1,409,103.40		เมษายน	26,159,922.89
	พฤษภาคม	1,336,085.20		พฤษภาคม	24,363,219.23
	มิถุนายน	1,254,269.50		มิถุนายน	22,934,632.19
	กรกฎาคม	1,176,506.70		กรกฎาคม	21,545,745.71
	สิงหาคม	1,037,131.90		สิงหาคม	18,968,186.22
	กันยายน	972,608.40		กันยายน	17,748,415.08
	ตุลาคม	1,088,875.90		ตุลาคม	19,976,534.01
	พฤศจิกายน	1,016,601.10		พฤศจิกายน	18,601,218.44
	ธันวาคม	1,323,431.70		ธันวาคม	24,197,972.05
	รวม	15,446,792.70		รวม	284,201,674.11

(4.3) นำข้อมูลที่ได้จากข้อ (4.1) และ (4.2) ไปตรวจสอบความครบถ้วนถูกต้องกับเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี และเปรียบเทียบกับการบันทึกบัญชี เช่น เจ้าหนี้ค่าน้ำมันดิบ ค่าขนส่งน้ำมันดิบ เป็นต้น

5. การจัดทำกระดาษทำการ และสรุปผลการตรวจสอบด้วยวิธีตรวจสอบระยะไกล (remote audit)

5.1 กระดาษทำการสรุปผลปริมาณน้ำมันดิบคงเหลือแต่ละงวดที่ตรวจสอบระยะไกล

วัน/เดือน/ปี ที่รีโมท	ปริมาณ (กก.)	ทะเบียนคุม (กก.)	ขาด(เกิน)	หลักฐานการนำเสนอที่ประชุม คณะกรรมการดำเนินการ
.../...../.....	มติที่ประชุมที่ ... วันที่
.../...../.....	มติที่ประชุมที่ ... วันที่

5.2 กระดาษทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบน้ำมันดิบคงเหลือ

วันที่รีโมท	จำนวน เงิน(บาท)	บัญชีแยก ประเภท (บาท)	สูง(ต่ำ)	หลักฐานการนำเสนอที่ ประชุม คณะกรรมการ ดำเนินการ	สรุปผลการดำเนินการ ของคณะกรรมการต่อ สาเหตุมูลค่าสูง(ต่ำ) กว่า บัญชีแยกประเภท
.../...../.....	มติที่ประชุมที่ ... วันที่	
.../...../.....	มติที่ประชุมที่ ... วันที่	

5.3 กระดาษทำการตรวจตัดยอดซื้อน้ำมันดิบด้วยวิธีระยะไกล

วันที่ริโมท (ก่อนและหลัง วันสิ้นงวด ค่านวม)	ปริมาณ (กิโลกรัม)	รายละเอียด เอกสาร รวบรวม น้ำมัน	จำนวนเงิน ตามบัญชีแยก ประเภท	หลักฐานการนำเสนอ ที่ประชุม คณะกรรมการ ดำเนินการ	สรุปผลการ ตรวจสอบ และ ข้อสังเกต
ซื้อสด/ซื้อเชื่อ ช่วง 1 (ตัดวันที่ 1 - 6) .../...../.....	เลขที่.... เล่มที่.... จำนวนเงิน..	มติที่ประชุมที่ วันที่	
ซื้อสด/ซื้อเชื่อ ช่วง 3 (ตัดวันที่ 26-31) .../...../.....	เลขที่.... เล่มที่.... จำนวนเงิน..	มติที่ประชุมที่ วันที่	

5.4 กระดาษทำการตรวจตัดยอดขายน้ำมันดิบด้วยวิธีระยะไกล

วันที่ริโมท (ก่อนและหลัง วันสิ้นงวด ค่านวม)	ปริมาณ (กิโลกรัม)	รายละเอียด เอกสารเบิก ผลิตและ ขนส่งน้ำมัน	จำนวนเงิน ตามบัญชีแยก ประเภท	หลักฐานการนำเสนอ ที่ประชุม คณะกรรมการ ดำเนินการ	สรุปผลการ ตรวจสอบ และ ข้อสังเกต
ขายสด/ขาย เชื่อช่วง 1 (ตัดวันที่ 1 - 6) .../...../.....	เลขที่.... เล่มที่.... จำนวนเงิน..	มติที่ประชุมที่ วันที่	
ขายสด/ขาย เชื่อช่วง 3 (ตัดวันที่ 26-31) .../...../.....	เลขที่.... เล่มที่.... จำนวนเงิน..	มติที่ประชุมที่ วันที่	

**แนวทางการตรวจสอบบัญชีธุรกิจแปรรูปโคขุน
กรณีศึกษา สหกรณ์การเลี้ยงปลุสสัตว์ กรป.กลางโพนยางคำ จำกัด**

โดย ภาสกร เลหาวิช

ปัจจุบันมีสหกรณ์จำนวนมากได้รับการส่งเสริมจากรัฐบาลในการดำเนินธุรกิจเลี้ยงโคขุน และแปรรูปโคขุน ซึ่งการตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจดังกล่าว ผู้สอบบัญชีควรมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ กฎระเบียบ ตลอดจนระบบการควบคุมภายในและวิธีปฏิบัติทางบัญชีของสหกรณ์ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติตามตรวจสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติตามเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่า งบการเงินของสหกรณ์แสดงข้อมูลชัดเจนต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ การที่จะปฏิบัติตามได้อย่างมีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีจะต้องประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีเพื่อวางแผนการตรวจสอบงบการเงินและกำหนดวิธีการตรวจสอบในแนวการสอบบัญชีให้เหมาะสมกับระดับความเสี่ยงในการสอบบัญชีสหกรณ์นั้น จากความเสี่ยงปริมาณธุรกิจและความยุ่งยากซับซ้อนของสหกรณ์ข้างต้น กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ในฐานะที่เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ จึงมีความจำเป็นที่กรมต้องเตรียมความพร้อมผู้สอบบัญชีที่ได้รับแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจดังกล่าว ให้มีแนวทางในการตรวจสอบบัญชี ตลอดจนสามารถนำแนวทางดังกล่าวไปใช้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีได้เพียงพออย่างเหมาะสม เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชี

การศึกษาเรื่อง แนวทางการตรวจสอบบัญชีธุรกิจแปรรูปโคขุน เป็นการพัฒนาวิธีการตรวจสอบในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์เข้าตรวจสอบบัญชีธุรกิจที่มีขั้นตอนกระบวนการผลิตซับซ้อน และดำเนินการอย่างต่อเนื่อง ผู้จัดทำผลงานจึงได้ทำการศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูล แนวคิด ทฤษฎี ปัญหา อุปสรรค และขั้นตอนต่างๆ ที่เกี่ยวกับการตรวจสอบการแปรรูปโคขุน มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์และระเบียบของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง นำมาเป็นแนวทางในการจัดทำผลงาน โดยใช้ข้อมูลสหกรณ์การเลี้ยงปลุสสัตว์ กรป.กลางโพนยางคำ จำกัด เป็นกรณีศึกษาเพื่อเสนอแนะแนวทางตรวจสอบการแปรรูปโคขุน ให้กับผู้สอบบัญชี และจัดทำเป็นเอกสารวิชาการให้ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ใช้เป็นแนวทางในการตรวจสอบการแปรรูปโคขุน โดยกำหนดหัวข้อเป็น 5 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ศึกษาสภาพแวดล้อมทั่วไปธุรกิจแปรรูปโคขุน สหกรณ์การเลี้ยงปลุสสัตว์ กรป.กลางโพนยางคำ จำกัด

ส่วนที่ 2 การควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจแปรรูปโคขุน

ส่วนที่ 3 การวางแผนการสอบบัญชีธุรกิจแปรรูปโคขุน

ส่วนที่ 4 การปฏิบัติตามตรวจสอบบัญชีธุรกิจแปรรูปโคขุน

ส่วนที่ 5 การจัดทำกระดาษทำการ และสรุปผลข้อสังเกตจากการตรวจสอบ

ศึกษาสภาพแวดล้อมทั่วไปธุรกิจแปรรูปโคขุน สหกรณ์การเลี้ยงปศุสัตว์ กรป.กลางโพนยางคำ จำกัด

สหกรณ์การเลี้ยงปศุสัตว์ กรป.กลางโพนยางคำ จำกัด เป็นสหกรณ์ประเภทสหกรณ์การเกษตร จัดทะเบียนจัดตั้งเป็นสหกรณ์เมื่อวันที่ 3 มิถุนายน 2523 ปีบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี ดำเนินการ 4 สาขาและ 1 ศูนย์บริการ โครงสร้างของสหกรณ์ประกอบด้วย สมาชิกเป็นผู้ถือหุ้นในสหกรณ์ ซึ่งแต่ละคนถือหุ้นได้ไม่เกินคนละ 1 ใน 5 ของทุนเรือนหุ้นทั้งหมดที่ชำระแล้ว คณะกรรมการดำเนินการไม่เกิน 15 คน เป็นฝ่ายบริหาร ผู้ตรวจสอบกิจการ ซึ่งได้รับเลือกตั้งจากที่ประชุมใหญ่สหกรณ์ทำหน้าที่ตรวจสอบกิจการของสหกรณ์ มีผู้จัดการและเจ้าหน้าที่สหกรณ์ ซึ่งคณะกรรมการดำเนินงานจัดจ้างให้ควบคุมดูแลการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ ภายในสหกรณ์ เป็นฝ่ายจัดการ สหกรณ์ได้แบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบไว้ตามกิจกรรมที่สหกรณ์ดำเนินการ สหกรณ์ดำเนินธุรกิจ 6 ด้าน ประกอบด้วย ธุรกิจแปรรูปโคขุน ธุรกิจจัดหาสินค้ามาจำหน่าย ธุรกิจรวบรวมผลิตผล ธุรกิจแปรรูปผลผลิต และธุรกิจให้บริการและส่งเสริมการเกษตร ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2562 สหกรณ์มีทุนดำเนินงานทั้งสิ้น จำนวน 341,211,116.40 บาทผลการดำเนินงานมีกำไรสุทธิ 24,313,874.60 บาท ธุรกิจหลักของสหกรณ์ คือ ธุรกิจแปรรูปโคขุน สถิติข้อมูลการรับซื้อโคจากสมาชิกย้อนหลังปี พ.ศ.2561 จำนวน 6,750 ตัว และปี พ.ศ.2560 จำนวน 6,528 ตัว

กระบวนการแปรรูปโคขุน

การตัดโคเข้าแปรรูป สหกรณ์ตัดโคเข้าชำแหละจากสมาชิกสหกรณ์เท่านั้น ตามระเบียบสหกรณ์ฯ ว่าด้วย อายุโคก่อนชำแหละและระเบียบสหกรณ์ฯ ว่าด้วย การตัดโคเข้าโรงชำแหละมีทั้งโคที่เกิดจากแม่โคของสมาชิกและโคที่สมาชิกซื้อจากภายนอกนำมาขุน ซึ่งทั้ง 2 แบบกำหนดให้สมาชิกต้องแจ้งการขุนและขึ้นทะเบียนการขุนที่สหกรณ์ จากนั้นดำเนินการถ่ายพยาธิ ฉีดวัคซีน สักเบอร์หูข้างซ้าย และออกเอกสารการขุน (ใบขุน) อายุของโคขุนก่อนเข้าชำแหละ จะต้องมียุขการขุนไม่น้อยกว่า 8 เดือนบริบูรณ์ การตัดโคดำเนินการโดยคณะกรรมการตัดโค ประกอบด้วย คณะกรรมการดำเนินการ 2 คน และพนักงานสหกรณ์ 2 คน เมื่อรายชื่อคณะกรรมการตัดโคและแผนการตัดโคได้รับอนุมัติจากที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการ จะออกตัดโคในแต่ละกลุ่ม ไม่น้อยกว่า 1 ครั้งต่อ 60 วัน โคที่สมาชิกส่งเข้าโรงชำแหละจะต้องร้อยจุกด้วยเชือกถาวรและมีความยาวไม่น้อยกว่า 4 เมตร ขนาดไม่น้อยกว่า 2 หุน หากฝ่าฝืนต้องเสียค่าปรับตัวละ 50 บาท

สมาชิกต้องนำโคที่ผ่านการตัดส่งเข้าถึงคอกพักสัตว์ของสหกรณ์ 1 วันก่อนชำแหละ ชำสุตภายในเวลา 18.00 น. ของวันก่อนชำแหละ ถ้าหลังเวลาดังกล่าวต้องเสียค่าปรับตัวละ 50 บาท

โคที่สมาชิกส่งชำแหละถ้าไม่มีชี้แจงและแจ้งติดตามผิวหนัง จะได้รับค่าส่งเสริมตัวละ 100 บาท ในวันที่สหกรณ์จ่ายเงินค่าซาก

โคที่เกิดอุบัติเหตุก่อนเข้าคอกพักสัตว์ จะถูกปรับตัวละ 300 บาท และต้องรับซื้อเนื้อส่วนที่เสียจากสหกรณ์

โคที่นัดเข้าชำแหละ หากไม่นำใบขุนมาต้องเสียค่าปรับให้สหกรณ์ ตัวละ 50 บาท และ ถ้าตรวจพบพยาธิจะต้องเสียค่าปรับ 300บาท หรือ 200 บาท แล้วแต่กรณีตามหลักเกณฑ์ที่สหกรณ์กำหนด

- (7) ซากพิเศษ (ตามมติคณะกรรมการปี 2546) กิโลกรัมละ 13.00 บาท
 (8) อัตราปรับปรุง(ตามมติคณะกรรมการปี 2546) กิโลกรัมละ 3.00 บาท
 (9) ทุนรักษาระดับราคาซื้อ กิโลกรัมละ 3.00 บาท
 (10) ขึ้นทะเบียนเป็นโคแรกเกิด ให้ราคาเพิ่มตามน้ำหนักตัว
 น้ำหนัก น้อยกว่า 300 กิโลกรัม จะได้รับสิทธิ์ 4,000 บาท
 น้ำหนัก 300 - 399 กิโลกรัม จะได้รับสิทธิ์ 5,000 บาท
 น้ำหนัก ตั้งแต่ 400 กิโลกรัม ขึ้นไป จะได้รับสิทธิ์ 7,000 บาท

การชำแหละโคเป็น หลังจากการใช้ปืนยิง (captive bolt stunning) ให้โคสลบพนักงานจะนำโคขึ้นแขวนกับราง ทางคอเอาเลือดออกใช้กะบะรองน้ำเลือดไว้ซึ่งตามปกติจะไหลออกมาได้เพียง 50 เปอร์เซ็นต์ของเลือดทั้งหมด ใช้เวลาประมาณ 5-7 นาที โดยไม่มีการชั่งน้ำหนักเลือด

ตัดหัวโคชั่งน้ำหนักบันทึกข้อมูลลงกระดาษตามแบบฟอร์มของสหกรณ์และส่งออกประมุขชาย ปลดโคจากรางแขวนนำมาวางที่จุดลอกหนัง จากนั้นเป็นขั้นตอนการเลาะหนัง เริ่มจากการเลาะหนังจากส่วนต้นคอ และผ่าหนังจากส่วนท้องและขาทั้งสองข้างจนมาบรรจบกันทั้งตัว ชั่งน้ำหนักหนังบันทึกข้อมูลลงกระดาษตามแบบฟอร์มของสหกรณ์และส่งไปบ่อหมักหนังของสหกรณ์ จากนั้นทำการตัดข้อเท้า ชั่งน้ำหนักข้อเท้าบันทึกข้อมูลลงกระดาษตามแบบฟอร์มของสหกรณ์และส่งออกประมุขชาย

ลอกหนังเสร็จนำซากขึ้นรางแขวน ผ่าช่องท้องซากโคนำกระเพาะอาหารและเครื่องในออกชั่งน้ำหนักบันทึกข้อมูลลงกระดาษตามแบบฟอร์มของสหกรณ์และส่งออกประมุขชาย จากนั้นผ่าซากออกเป็น 2 ซีกด้วยเลื่อยไฟฟ้า ตัดแต่งไขมันส่วนเกินและเศษเนื้อออกจากซาก ชั่งน้ำหนักไขมันและเนื้อเชษบันทึกข้อมูลและไขมันส่งออกประมุขชายส่วนเศษเนื้อให้เป็นส่วนแบ่งให้เจ้าหน้าที่ที่ลงชำแหละในวันนั้น จากนั้นบันทึกน้ำหนักซากอุ้งลงโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป สร้างรหัสสินค้า(Barcode) แนบกับใบขจส.5 ติดไว้ที่ซากโคอุ้ง แล้วจึงนำซากเข้าเก็บในห้องแช่เย็นเพื่อบ่มซาก

ในวันถัดมาเมื่อได้รับข้อมูลตามแบบฟอร์มเก็บข้อมูลน้ำหนักส่วนต่างๆ นอกเหนือจากน้ำหนักซากของสหกรณ์ เจ้าหน้าที่ไอทีจะบันทึกข้อมูลน้ำหนักลงในโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป เป็นอันเสร็จสิ้นขั้นตอนการชำแหละโคเป็นในแต่ละรอบการผลิต

การจ่ายค่าซากโค สหกรณ์จะจ่ายค่าซากโคให้สมาชิกภายใน 15 วันหลังจากซากโคเข้าห้องบ่ม โดยการจ่ายเช็คระบุชื่อสมาชิกเป็นผู้รับเงินเป็นงวดๆ ทุกเดือน และจ่ายเป็นเงินสดในกรณีที่สมาชิกประสงค์มารับเงินที่สหกรณ์ ซึ่งจำนวนเงินค่าซากโคจะเป็นยอดสุทธิที่สหกรณ์หักค่าอาหารสัตว์ หรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่สมาชิกเป็นหนี้กับสหกรณ์ จัดทำรายละเอียดรายการหักของสมาชิกแต่ละคนเป็นรายๆไว้

การเบิกซากเย็นเพื่อขายและตัดแต่ง เมื่อได้รับคำสั่งซื้อจากฝ่ายการตลาดและลูกค้าสัมพันธ์หรือคำสั่งเบิกผลิตจากแผนกผลิต พนักงานฝ่ายผลิตทำการเบิกซากออกจากคลังสินค้าโดยการสแกนรหัสซากที่ติดกับตัวซาก ซึ่งถือเป็นการบันทึกตัดสต็อกซากโคออกจากคลังสินค้า

กรณีเบิกขายทั้งซาก พนักงานจะแบ่งซากเป็น 2 ส่วนคือ ซากซีกบนและซากซีกล่าง บันทึกน้ำหนักซากที่ตัดแบ่งลงโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป สร้างรหัสสินค้า(Barcode)ขึ้นใหม่ แล้วจึงลำเลียงขึ้นรถส่งสินค้าพร้อมกับพิมพ์ใบส่งของตามจำนวนที่ลำเลียงขึ้นรถ

กรณีเบิกซากตัดแต่งเป็นชิ้นส่วนย่อย พนักงานจะแบ่งซากเป็น 2 ส่วนคือ ซากซีกบนและซากซีกล่าง จากนั้นทำการตัดแต่งที่ละซีกเมื่อตัดแต่งได้ชิ้นส่วนต่างๆ ซึ่งตามที่สหกรณ์กำหนดแล้วนั้น ซากเสี้ยวหน้า(fore quarter) สามารถตัดแต่งเป็นชิ้นส่วนย่อยได้ 10 ชิ้น ซากเสี้ยวหลัง(hind quarter) สามารถตัดแต่งเป็นชิ้นส่วนย่อยได้ 10 ชิ้น ทำการบันทึกน้ำหนักชิ้นส่วนต่างๆ ลงโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป พร้อมกับสร้างรหัสสินค้า (Barcode) ในส่วนของไขมัน กระดูก และเศษเนื้อที่ได้จากการตัดแต่งซากซีกบนและล่างจะชั่งน้ำหนักพร้อมกับสร้างรหัสสินค้า (Barcode) รวมกับชิ้นส่วนต่างๆ เพื่อคำนวณสิ่งสูญเสียจากการตัดแต่งแต่ละชิ้นและบันทึกข้อมูลลงโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป จากนั้นจึงนำชิ้นส่วนต่างๆ ส่งไปยังห้องขายและจุดจำหน่ายของสหกรณ์ต่อไป

การขายเนื้อและผลิตผลพลอยได้จากโคขุน และลูกหมี่การค้า จากการลงพื้นที่ศึกษาข้อมูลพบว่าสหกรณ์จำหน่ายเนื้อและผลิตผลพลอยได้โคขุน ทั้งเงินสดและเงินเชื่อ มีลักษณะที่ขายรวมทั้งซากและขายเป็นเนื้อตัดแต่งผ่านช่องทางจำหน่ายแต่ละสาขาของสหกรณ์ การขายสินค้าชนิดเดียวกัน สหกรณ์กำหนดราคาขายมากกว่าหนึ่งราคาขึ้นอยู่กับเกรดลูกค้า โดยคณะกรรมการมอบให้ฝ่ายจัดการเป็นผู้กำหนดราคาและเกรดลูกค้า แต่ไม่มีการระบุงการมอบอำนาจเป็นลายลักษณ์อักษร การอนุมัติวงเงินขายเชื่อและระยะเวลาชำระหนี้ขึ้นอยู่กับฝ่ายจัดการพิจารณา ทำให้ลูกหนี้ค่านเนื้อแต่ละรายมีระยะเวลาการชำระหนี้แตกต่างกันอย่างมีสาระสำคัญ การแจ้งหนี้และเรียกเก็บเงิน มีการจัดทำใบแจ้งหนี้ล่วงหน้า ก่อนหนี้ถึงกำหนดชำระ การรับชำระมีทั้งรับเป็นเงินสด ลูกหนี้โอนเงินเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารของสหกรณ์ และบางรายชำระด้วยเช็คลงวันที่ล่วงหน้าเกินกว่าระยะเวลาที่ระเบียบสหกรณ์กำหนด ในแต่ละวันพนักงานตัดแต่งสามารถเลือกซื้อเนื้อที่ตนเองตัดแต่งได้โดยตรงที่หน้าร้านโดยไม่จำกัดจำนวน การส่งสินค้าไปขายในแต่ละสาขาสหกรณ์บันทึกบัญชีรับรู้อยู่รายได้ขายเนื้อระหว่างสาขาในวันส่งสินค้าและบันทึกปรับปรุงบัญชีรายการปรับลดรายได้ระหว่างกันในวันจัดทำงบการเงินรวมสาขา ณ วันสิ้นปี การจำหน่ายผลิตผลพลอยได้จากการชำแหละและตัดแต่งโคขุน สหกรณ์ใช้วิธีการประมูลราคาแต่มีผู้เสนอราคารายเดิมๆ ให้ราคาต่ำ

การตัดแต่งซากโคแบบโพนยางคำ

1) ตัดซากโคผ่าซีก (half carcass) หมายถึง ซากโคที่ตัดแบ่งครึ่งตามแนวกึ่งกลางของกระดูกสันหลังตามความยาวของซากออกเป็น 2 ส่วน จะได้ซากซีกซ้ายและซากซีกขวา

2) ตัดซากโคผ่าสี่เสี้ยว (quarter carcass) เสี้ยว หมายถึง ซากโคผ่าซีก ซ้าย-ขวา ที่แต่ละซีกถูกตัดแบ่งออกเป็น 2 ส่วน ระหว่างซี่โครงซี่ที่ 10 และ 11 โดยการตัดตามขวางของซากไปตามแนวกระดูกซี่โครงจนซากทั้ง 2 ส่วน แยกออกจากกัน จะได้ชิ้นส่วนซากโคเสี้ยวหน้า (fore quarter) และชิ้นส่วนซากโคเสี้ยวหลัง (hind quarter) รวมเป็นสี่ส่วน

3) การตัดซากเสี้ยวหน้า (fore quarter) การตัดแต่งซากเสี้ยวหน้าในชั้นแรกจะตัดเป็น 2 ชิ้นส่วนใหญ่ ได้แก่ ส่วนซี่โครงติดลำตัว และส่วนต้นขาและขาหน้า

4) การตัดซากเสี้ยวหลัง (Hind quarter) การตัดแต่งซากเสี้ยวหลังในชั้นแรกจะตัดเป็น 10 ชิ้นส่วนใหญ่ จากนั้นตัดย่อยเนื้อสันหลัง T- bone ตัดย่อยเนื้อพับนอก bottom round ตัดย่อยเนื้อพับนอก sirloin และตัดย่อยเนื้อน่อง hind shank

การควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจแปรรูปโคขุน

คณะกรรมการดำเนินงานสหกรณ์ให้ความสำคัญต่อความเสี่ยงจากการดำเนินธุรกิจแปรรูปโคขุนซึ่งการทำงานในบางขั้นตอนหากขาดการควบคุมที่ดี มีความเสี่ยงที่อาจจะทำให้งบการเงินของสหกรณ์แสดงข้อมูลต่อที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญได้ จึงได้ออกแบบการควบคุมภายในที่จำเป็นเพื่อป้องกันความเสี่ยงในแต่ละขั้นตอน ดังนี้

ขั้นตอน	การควบคุมภายในที่จำเป็น
1. คัดโคเข้าชำแหละ	<ol style="list-style-type: none"> 1. มีการกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการคัดโค 2. มีการอนุมัติก่อนการคัดโคและบันทึกข้อมูลด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป 3. มีการจัดทำตารางคัดโค 4. เอกสารประกอบการคัดโคครบถ้วน
2. การชำแหละโคเป็น	<ol style="list-style-type: none"> 1. มีการแบ่งแยกหน้าที่การชำแหละและการขายออกจากกันชัดเจน 2. มีกำหนดมาตรฐานการชำแหละ 3. ก่อนชำแหละมีการขออนุญาตจากหน่วยงาน 4. คำนวณน้ำหนักซากโคด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป 5. เอกสารประกอบการชำแหละครบถ้วน
3. การกำหนดราคารับซื้อซากโค	<ol style="list-style-type: none"> 1. มีการกำหนดระเบียบเกี่ยวกับราคารับซื้อซากโค 2. คำนวณราคารับซื้อด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป 3. เอกสารประกอบการคำนวณครบถ้วน
4. การจ่ายค่าซากโค	<ol style="list-style-type: none"> 1. มีการกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการจ่ายค่าซากโค 2. คำนวณราคาจ่ายค่าซากด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป 3. เอกสารประกอบการคำนวณครบถ้วน
5. การเบิกซากโคเย็นเพื่อขายและตัดแต่ง	<ol style="list-style-type: none"> 1. มีการแบ่งแยกหน้าที่การตัดแต่งและการขายออกจากกันชัดเจน 2. มีกำหนดมาตรฐานการตัดแต่ง 3. คำนวณน้ำหนักเนื้อตัดแต่งแต่ละชิ้นด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป

ขั้นตอน	การควบคุมภายในที่จำเป็น
	4. เอกสารประกอบการตัดแต่งครบถ้วน
6. การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการแปรรูปโค	1. มีการแบ่งแยกหน้าที่การตัดแต่งและการบัญชีออกจากกันชัดเจน 2. มีอนุมัติข้อมูลรายการแปรรูปและตรวจสอบรายการความครบถ้วน สมบูรณ์ของเอกสารก่อนการบันทึกบัญชี 3. บันทึกบัญชีรายการธุรกิจแปรรูปด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป 4. มีการจัดทำทะเบียนคุมสินค้า 5. เอกสารประกอบการตัดแต่งครบถ้วน

ในแต่ละขั้นตอนของการแปรรูปโคขุน ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่า การควบคุมภายในที่ สหกรณ์กำหนดขึ้นนั้นครอบคลุมในทุกกิจกรรมที่จำเป็น มีการปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอและเหมาะสม หรือมี การละเว้นปฏิบัติในกิจกรรมควบคุมที่จำเป็นหรือไม่ เพื่อเป็นข้อมูลในการประเมินความเสี่ยงและระบุ จุดอ่อนจากการควบคุมซึ่งจะนำไปสู่ข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นได้ การดำเนินธุรกิจแปรรูปโคขุนของสหกรณ์ ดำเนินการภายใต้ระเบียบที่เกี่ยวข้องดังนี้

การวางแผนการสอบบัญชีธุรกิจแปรรูปโคขุน

หลังจากที่ได้ศึกษาสภาพแวดล้อมทั่วไปและการควบคุมภายในธุรกิจแปรรูปโคขุนของ สหกรณ์ สามารถสรุปผลการวิเคราะห์หาปัจจัยเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นและวางแผนการสอบบัญชีธุรกิจแปรรูปโค ขุน ในแต่ละขั้นตอนได้ ดังนี้

การตัดโคเข้าแปรรูป จุดอ่อนจากการควบคุมที่พบ

(1) เจ้าหน้าที่ธุรการบันทึกการขายชื่อโคเข้าชำแหละในโปรแกรมระบบชำแหละโคตามข้อมูลที่ เจ้าหน้าที่ตัดโคแจ้ง โดยไม่มีการสอบทานข้อมูลรายชื่อโคที่คณะกรรมการลงพื้นที่ตัดโคกับข้อมูลรับโคเข้า ชำแหละประจำวัน

(2) การตัดโคส่วนใหญ่อาศัยการประเมินด้วยสายตาและประสบการณ์จากผู้ประเมิน ขาด ข้อมูลวิชาการประกอบ

(3) ไม่มีการสอบทานข้อมูลประวัติการขึ้นทะเบียนเกิดและประวัติการรักษากับหน่วยงาน ราชการที่เกี่ยวข้อง

การกำหนดราคารับซื้อซากโค จุดอ่อนจากการควบคุม

(1) การประเมินเพื่อกำหนดราคาส่วนใหญ่อาศัยการประเมินด้วยสายตาและประสบการณ์ จากผู้ประเมิน ขาดข้อมูลวิชาการประกอบ

(2) การให้ราคาซากพิเศษ อัตราปรับปรุง ทุนรักษาระดับ ขาดข้อมูลต้นทุนการผลิต ประกอบการพิจารณา

(3) การให้ราคาเพิ่มโคแรกเกิด ขาดการสอบทานการรับรองข้อมูลสายพันธุ์จากหน่วยงาน ภายนอกสหกรณ์

(4) มีค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจแปรรูปสูง

การชำแหละโคเป็น จุดอ่อนจากการควบคุม

(1) ขาดการสอบทานข้อมูลระหว่างจำนวนโคที่ชำแหละจริง กับจำนวนโคที่แจ้งชำแหละ ต่อพนักงานท้องถิ่นและการเสียอากรการฆ่าสัตว์

(2) เจ้าหน้าที่ควบคุมคุณภาพ(QC) ไม่ทำหน้าที่ สอบทานจำนวนมาตรฐานสิ่งสูญเสียจากการชำแหละต่อตัว กับจำนวนสิ่งสูญเสียที่บันทึกบัญชี

(3) การบันทึกข้อมูลน้ำหนักชิ้นส่วนต่างๆ นอกเหนือจากน้ำหนักซากของสหกรณ์ล่าช้า ดำเนินการหลังวันชำแหละ

(4) เจ้าหน้าที่ที่ลงชำแหละโคทุกคนได้รับส่วนแบ่งเป็นเศษเนื้อและเศษไขมันจากการชำแหละทุกครั้ง

การจ่ายค่าซากโค จุดอ่อนจากการควบคุม

(1) เงินค่าซากโคที่สหกรณ์หักค่าอาหารสัตว์ไม่ได้ชำระตามใบเบิกอาหารสัตว์

(2) มีการรับเงินค่าซากโคโดยไม่มีการมอบอำนาจให้รับแทน

การเบิกซากเย็นเพื่อขายและตัดแต่ง จุดอ่อนจากการควบคุม

(1) การเบิกซากเย็นไม่เรียงลำดับก่อนหลังการชำแหละ จัดเรียงไม่เป็นระบบซากชำแหละ วันเดียวกันถูกจัดเก็บคนละห้อง

(2) ซากที่เบิกบางซากไม่มีรหัสสินค้า

(3) เจ้าหน้าที่ควบคุมคุณภาพ(QC) ไม่ทำหน้าที่สอบทานตามมาตรฐานสิ่งสูญเสียจากการตัดแต่งแต่ละชิ้น

(4) เจ้าหน้าที่ตัดแต่งสามารถซื้อเนื้อตัดแต่งและเศษไขมันจากการตัดแต่งได้ทุกคน

การขายเนื้อและผลิตผลพลอยได้จากโคขุน และลูกหนี้การค้า จุดอ่อนจากการควบคุม

(1) กำหนดราคาขายมากกว่าหนึ่งราคา

(2) พนักงานตัดแต่งสามารถเลือกซื้อเนื้อที่ตนเองตัดแต่งได้

(3) บันทึกบัญชีรับรู้อยู่ได้ขายเนื้อระหว่างสาขาในวันส่งสินค้า

(4) จำหน่ายผลิตผลพลอยได้จากการชำแหละและตัดแต่งโคขุน สหกรณ์ใช้วิธีการประเมินราคาแต่มีผู้เสนอราคาขายเดิมๆ

(5) ลูกหนี้ค่าเนื้อแต่ละรายมีระยะเวลาการชำระหนี้แตกต่างกัน

(6) รับชำระหนี้ด้วยเช็คลงวันที่ล่วงหน้าเกินกว่าระยะเวลาที่ระเบียบสหกรณ์กำหนด

ระบุปัจจัยเสี่ยง

หลังจากได้ทำการประเมินสภาพแวดล้อมการดำเนินงานธุรกิจแปรรูปโคขุนของสหกรณ์ วิเคราะห์โครงสร้างธุรกิจ และสแกนธุรกรรมเชิงลึก จะทำให้สามารถระบุปัจจัยเสี่ยงได้ ดังนี้

- (1) ตรวจรับโคเป็นไม่ตรงกับตารางคัดโค
- (2) โคชำแหละไม่ผ่านการตรวจโรคสัตว์
- (3) ชำแหละโคไม่ตรงตามข้อเท็จจริง
- (4) ชำระภาษีอากรไม่ครบถ้วน
- (5) บันทึกสิ่งสูญเสียจากการชำแหละและตัดแต่งสูงเกินจริง
- (6) บันทึกรายได้การขายผลิตภัณฑ์รวมต่ำกว่าราคาซื้อขายตลาด
- (7) สินค้าเก่าเก็บ เสื่อมสภาพ
- (8) ณ วันสิ้นปีมีสินค้าขาดบัญชี
- (9) ตัดแต่งเนื้อราคาสูงให้เป็นไขมัน/กระดูก/เนื้อเศษเนื้อพิเศษแล้วขายราคาต่ำ
- (10) ราคาซากไม่พอชำระหนี้ค่าอาหารสัตว์
- (11) รับเงินค่าซากโคโดยไม่มีการมอบอำนาจให้รับแทน
- (12) ประเมินราคาซากไม่ตรงตามข้อเท็จจริง
- (13) บันทึกรายได้ขายเนื้อเป็นเงินสดและเงินเชื่อไม่ตรงตามข้อเท็จจริง
- (14) ลูกหนี้ค่าเนื้อค้างนาน

นำปัจจัยเสี่ยงที่ได้จากการศึกษาไปวิเคราะห์ผลกระทบ (Impact) และโอกาสที่อาจเกิดขึ้น (Likelihood) เพื่อหาความเสี่ยงที่เหลืออยู่ (Residual Risk) โดยกำหนดแนวการสอบบัญชีครอบคลุมวงจรต่างๆของธุรกิจแปรรูปโคขุน ดังนี้

1. แนวการสอบบัญชี วงจรรายได้

- 1.1 แนวการสอบบัญชีการขายเนื้อโคขุนและลูกหนี้ค่าเนื้อ
- 1.2 แนวการสอบบัญชีรายได้เฉพาะธุรกิจแปรรูปโคขุนและรายได้อื่น

2. แนวการสอบบัญชี วงจรค่าใช้จ่าย

- 2.1 แนวการสอบบัญชีต้นทุนซื้อโคเข้าแปรรูปและเจ้าหน้าที่ซากโค
- 2.2 แนวการสอบบัญชีต้นทุนการผลิตและการแปรรูปโคขุน
- 2.3 แนวการสอบบัญชีค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจแปรรูปโคขุนและค่าใช้จ่ายอื่น

3. แนวการสอบบัญชีตามรายการในงบการเงิน

แนวการสอบบัญชีสินค้าประเภทเนื้อคงเหลือและต้นทุนขายเนื้อ

สรุประดับความเสี่ยงที่เหลืออยู่ (Residual Risk) รายการบัญชีในธุรกิจแปรรูปโคขุน และจับคู่วิธีการระดับความเสี่ยงกับวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบสิ่งที่ผู้บริการได้ให้คำรับรองในงบการเงิน ได้ดังนี้

ปัจจัยเสี่ยง	หัวข้อซี	ความเสี่ยง สืบเนื่อง	ความเสี่ยง จากการ ควบคุม	ความเสี่ยงที่ หลงเหลือ	ประเภทของรายการ และเหตุการณ์					ยอดคงเหลือทาง บัญชี				การแสดงรายการ และเปิดเผยข้อมูล			
					O	C	A	Cu	Cl	E	R&O	C	V&A	O&R	C	C&U	A&V
-ตรวจรับโคไม่ตรงกับตารางคัดโค	ซื้อโคเข้าโรงฆ่า	สูง	กลาง	กลาง	✓	✓	✓	✓	✓						✓		✓
	ค่าเบี้ยเลี้ยงพนักงานคัดโค	กลาง	กลาง	กลาง	✓	✓	✓	✓	✓						✓		
-โคชำแหละไม่ผ่านการตรวจโรคสัตว์	ค่าชำแหละสัตว์	กลาง	กลาง	กลาง	✓	✓	✓	✓	✓						✓		
-ชำแหละโคไม่ตรงตามข้อเท็จจริง	ซื้อโคเข้าโรงฆ่า	สูง	กลาง	กลาง	✓	✓	✓	✓	✓						✓		✓
	ค่าชำแหละสัตว์	กลาง	กลาง	กลาง	✓	✓	✓	✓	✓						✓		
	ค่าไฟฟ้า น้ำ ประปา ชำแหละ	กลาง	กลาง	กลาง	✓	✓	✓	✓	✓						✓		
-ชำระภาษีอากรไม่ครบถ้วน	ค่าอากรฆ่าโค	สูง	สูง	สูง	✓	✓	✓	✓	✓						✓		
	ค่าตัวรูปพรรณโค	กลาง	กลาง	กลาง	✓	✓	✓	✓	✓						✓		
-บันทึกสิ่งสูญเสียดจากการชำแหละและตัดแต่งสูงเกินจริง	ซากโคคงเหลือต้นปี	สูง	กลาง	กลาง						✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓
	ค่าใช้จ่ายแผนกเนื้อ	สูง	กลาง	กลาง	✓	✓	✓	✓	✓						✓		
	เปอร์เซ็นต์การขาย	สูง	กลาง	กลาง	✓	✓	✓	✓	✓						✓		
	ค่าไฟฟ้าน้ำประปาตัดแต่งเนื้อ	กลาง	กลาง	กลาง	✓	✓	✓	✓	✓						✓		

ปัจจัยเสี่ยง	หัวข้อซี	ความเสี่ยง สืบเนื่อง	ความเสี่ยง จากการ ควบคุม	ความเสี่ยงที่ หลงเหลือ	ประเภทของรายการ และเหตุการณ์					ยอดคงเหลือทาง บัญชี				การแสดงรายการ และเปิดเผยข้อมูล			
					O	C	A	Cu	Cl	E	R&O	C	V&A	O&R	C	C&U	A&V
	ซากคงเหลือสิ้นปี	สูง	สูง	สูง						✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓
	ค่าขนส่งสินค้า	สูง	กลาง	กลาง	✓	✓	✓	✓	✓							✓	
	สินค้าเนื้อคงเหลือสิ้นปี	สูง	สูง	สูง						✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓
- สินค้าเก่าเก็บ เสื่อมสภาพ	ซากโคคงเหลือต้นปี	สูง	กลาง	กลาง						✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓
	ซากโคคงเหลือปลายปี	สูง	สูง	สูง						✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓
	สินค้าเนื้อคงเหลือต้นปี	สูง	กลาง	กลาง						✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓
	สินค้าเนื้อคงเหลือปลายปี	สูง	สูง	สูง						✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓
-ณ วันสิ้นปีมีสินค้า ขาดบัญชี	ซากโคคงเหลือต้นปี	สูง	กลาง	กลาง						✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓
	ซากโคคงเหลือปลายปี	สูง	สูง	สูง						✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓
	สินค้าเนื้อคงเหลือต้นปี	สูง	กลาง	กลาง						✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓
	สินค้าเนื้อคงเหลือปลายปี	สูง	สูง	สูง						✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓
-ตัดแต่งเนื้อราคาสูง ให้เป็นไขมัน/ กระดูก/เนื้อเศษเนื้อ เศษแล้วขายราคาต่ำ	ต้นทุนการผลิต	สูง	กลาง	กลาง	✓	✓	✓	✓	✓						✓	✓	
	ต้นทุนขาย	สูง	กลาง	กลาง	✓	✓	✓	✓	✓						✓	✓	
	ขายเนื้อ	สูง	กลาง	กลาง	✓	✓	✓	✓	✓						✓		

ปัจจัยเสี่ยง	หัวข้อซี	ความเสี่ยง สืบเนื่อง	ความเสี่ยง จากการ ควบคุม	ความเสี่ยงที่ หลงเหลือ	ประเภทของรายการ และเหตุการณ์					ยอดคงเหลือทาง บัญชี				การแสดงรายการ และเปิดเผยข้อมูล			
					O	C	A	Cu	Cl	E	R&O	C	V&A	O&R	C	C&U	A&V
-ราคาซากไม่พอ ชำระหนี้ค่าอาหารสัตว์	เจ้าหนี้ซากโค	สูง	กลาง	กลาง						✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓
-รับเงินค่าซากโค โดยไม่มีกรมอบ อำนาจให้รับแทน	เจ้าหนี้ซากโค	สูง	กลาง	กลาง						✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓
-ประเมินราคาซาก ไม่ตรงตามข้อเท็จจริง	ซื้อโคเข้าโรงฆ่า	สูง	กลาง	กลาง	✓	✓	✓	✓	✓						✓		
- บันทึกรายได้ขายเนื้อ เป็นเงินสดและเงินเชื่อ ไม่ตรงตามข้อเท็จจริง	ขายเนื้อ	สูง	กลาง	กลาง	✓	✓	✓	✓	✓						✓		
	ลูกหนี้ค่าเนื้อ	สูง	กลาง	กลาง						✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓
	เปอร์เซ็นต์การขาย	สูง	กลาง	กลาง	✓	✓	✓	✓	✓						✓		
-ลูกหนี้ค่าเนื้อค้าง นาน	ลูกหนี้ค่าเนื้อ	สูง	กลาง	กลาง						✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓

การปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีธุรกิจแปรรูปโคขุน

สามารถกำหนดวิธีการตรวจสอบหลัก ๆ โดยใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบ (ACL) ช่วยในวิธีการทดสอบการควบคุมและวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งรวมถึงการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือได้ ดังนี้

1. การทดสอบการควบคุม ผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติการตรวจสอบข้อมูลแต่เพียงบางส่วน ซึ่งสามารถใช้เป็นตัวแทนของข้อมูลทั้งหมด หรือเป็นกระบวนการที่ผู้สอบบัญชีสามารถสรุปผลโดยตรวจสอบข้อมูลแต่เพียงบางส่วน ไม่ใช่ตรวจสอบข้อมูลทั้งหมด ซึ่งมีขั้นตอนการปฏิบัติในแต่ละแนวการสอบบัญชี ดังนี้

1.1 แนวการสอบบัญชี วงจรรายได้

1.1.1 ทดสอบการควบคุมภายในเกี่ยวกับการขายเนื้อโคขุน

1) วัตถุประสงค์การตรวจสอบ

เพื่อทดสอบการควบคุมภายในเกี่ยวกับการขายเนื้อโคขุนผ่านเครื่องบันทึกเงินสด

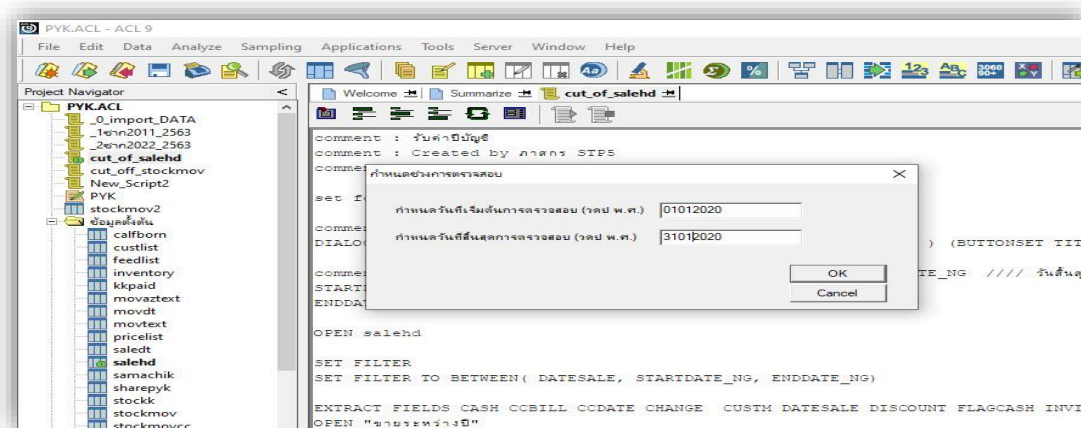
ณ จุดขาย

2) Table & Field ที่ใช้ในการตรวจสอบ

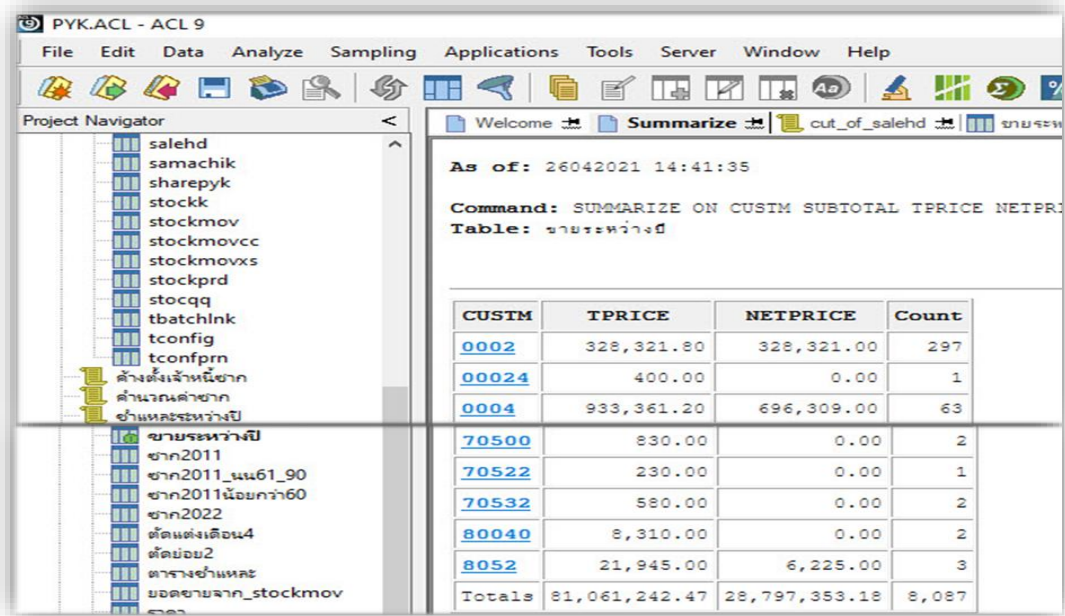
ลำดับ	Table	Field Name	Remark
1	SALEHD	DATESALE NETPRICE, TPRICE, CUSTM	PRIMARY KEY

3) วิธีการตรวจสอบ

(1) นำเข้าข้อมูล Table SALEHD ในโปรแกรมช่วยตรวจสอบ (ACL) ใช้ Script “cut_off_salehd” ที่พัฒนาโดยภาสกร STP5 update2564 กรองรายการขายผ่านเครื่องบันทึกการขายสินค้า ณ จุดจำหน่าย (POS) เป็นรายเดือน



(2) คำสั่ง SUMMARIZE ON เลือก Available fields เป็น DATESALE เลือก Subtotal field เลือก field “TPRICE” และ “NETPRICE” เพื่อสรุปยอดรวมขายเนื้อให้สาขาและขายเนื้อทั่วไปในแต่ละเดือน



(3) นำข้อมูลจากข้อ (2) สอบทานขั้นตอนการบันทึกรายการขายสดผ่านเครื่องบันทึกเงินสด ณ จุดขายและการนำส่งเงินสดให้ผู้เก็บรักษาเงินสดยอดเงินกู้คงเหลือ

1.1.2 ทดสอบการควบคุมภายในเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีขายเชื่อและบัญชีย่อยลูกหนี้รายตัวเป็นปัจจุบัน

1) วัตถุประสงค์การตรวจสอบ

เพื่อทดสอบการควบคุมภายในการบันทึกบัญชีขายเชื่อและบัญชีย่อยลูกหนี้ค่านี้อยู่รายตัว

2) Table & Field ที่ใช้ในการตรวจสอบ

ลำดับ	Table	Field Name	Remark
1	SALEHD	DATESALE NETPRICE, TPRICE, CUSTM, CCBILL	PRIMARY KEY

3) วิธีการตรวจสอบ

(1) นำเข้าข้อมูล Table SALEHD ในโปรแกรมช่วยตรวจสอบ (ACL) ใช้ Script “cut_off_salehd” ที่พัฒนาโดยภาสกร STP5 update2564 กรองรายการขายผ่านเครื่องบันทึกการขาย

สินค้า ณ จุดจำหน่าย (POS) เป็นรายเดือน

(2) คำสั่ง SUMMARIZE ON เลือก Available fields เป็น DATESALE เลือก Subtotal field เลือก field “CCBILL” “TPRICE” และ “NETPRICE” เพื่อสรุปยอดรวมขายเนื้อเป็นเงิน เชื่อในแต่ละเดือน

DATESALE	NETPRICE	TPRICE	Count	CCBILL
01012020	1,448,457.70	1,448,458.10	62	q
02012020	456,716.95	456,778.75	12	q
28012020	344,144.05	344,298.35	20	q
29012020	1,658,732.90	1,658,736.85	84	q
30012020	367,618.79	367,781.90	22	q
31012020	284,361.69	284,393.31	14	q
Totals	19,848,333.08	19,850,834.86	890	

(3) นำข้อมูลจากข้อ (2) สอบทานขั้นตอนการบันทึกบัญชีขายเชื่อและบัญชีย่อย ลูกหนี้ค่านี้อยู่รายตัวกับบัญชีแยกประเภท

1.1.3 เพื่อทดสอบการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายได้เฉพาะธุรกิจแปรรูปโคขุนและ รายได้อื่น

1) วัตถุประสงค์การตรวจสอบ

เพื่อทดสอบการควบคุมภายในการบันทึกรายได้เฉพาะธุรกิจแปรรูปโคขุน

2) Table & Field ที่ใช้ในการตรวจสอบ

ลำดับ	Table	Field Name	Remark
1	STOCKMOV	DATE STKVAL, CUSTM, CODE	PRIMARY KEY

3) วิธีการตรวจสอบ

(1) นำเข้าข้อมูล Table “STOCKMOV” ในโปรแกรมช่วยตรวจสอบ (ACL) ใช้ Script “cut_off_stockmov” ที่พัฒนาโดยภาสกร STP5 update2564 กรองรายการขายผลิตผลพลอยได้ เช่น หนัง หัว เครื่องใน เป็นต้น เป็นรายเดือน

(2) คำสั่ง SUMMARIZE ON เลือก Available fields เป็น DATE เลือก

Subtotal field เลือก field “CODE” และ “STKVAL” เพื่อสรุปยอดขายเนื้อตามรหัสสินค้าในแต่ละเดือน

(3) เลือกรหัสสินค้าที่ต้องการทดสอบการบันทึกการขาย เช่น หนึ่งโค (CODE=3801) ที่ field “CODE” คลิกขวาที่รหัสสินค้า “3801” กรองแบบ Quick Filter เลือก Equal

(4) คำสั่ง SUMMARIZE ON เลือก Available fields เป็น DATE เลือก Subtotal field เลือก field “CODE” ตามด้วยรหัสสินค้าที่ต้องการทดสอบ เพื่อสรุปยอดรวมขายเนื้อตามรหัสสินค้าในแต่ละเดือน ทำให้ครบทุกประเภทรวมยอดและเปรียบเทียบกับบัญชีแยกประเภท

DATE	STKVAL	QTY	Count
07042020	750.00	50.00	1
10042020	40,950.00	2,730.00	62
25122020	19,155.00	3,831.00	71
28122020	19,860.00	3,972.00	74
Totals	2,214,085.00	230,039.00	4,611

1.2 แนวการสอบบัญชี วงจรค่าใช้จ่าย

1.2.1 ทดสอบประสิทธิภาพของการควบคุมภายในเกี่ยวกับบัญชีต้นทุนซื้อโคเข้าแปรรูปและเจ้าหน้าที่ซากโค

1) วัตถุประสงค์

เพื่อทดสอบการควบคุมภายในการบันทึกบัญชีต้นทุนซื้อโคและเจ้าหน้าที่ซากโค

2) Table & Field ที่ใช้ในการตรวจสอบ

ลำดับ	Table	Field Name	Remark
1	KKPAID	DKILL PRICE, FATG, FEED, FARM, CLEAN, CALF, BONUS45, PAID, DRAW, NKILL, NKKK, NKKS, SX, TEETH, WKILL, WKK	PRIMARY KEY

3) วิธีการตรวจสอบ

(1) นำเข้าข้อมูล Table KKPAID ในโปรแกรมช่วยตรวจสอบ (ACL) ใช้ Script “cut_off_dkill” ที่พัฒนาโดยภาสกร STP5 update2564

(2) คำสั่ง SUMMARIZE ON เลือก Available fields เป็น DKILL เลือก Subtotal field เลือก field “PRICE”และ“MMB” เพื่อสรุปยอดซื้อโคในแต่ละเดือน

MMB	PRICE	Count
00052	90,041.00	1
00234	71,749.50	1
00442	100,450.00	1
10282	90,329.50	1
10283	67,941.50	1
80040	488,012.00	6
Totals	54,893,922.22	629

536 records produced

(3) นำข้อมูลจากข้อ (2) สอบทานขั้นตอนการบันทึกบัญชีต้นทุนซื้อโคและเจ้าหน้าที่ซากโครายตัวและเปรียบเทียบกับบัญชีแยกประเภท

(4) จากข้อมูลที่ได้จากใช้ Script “cut_off_dkill” สร้าง COLUMNS “น้ำหนักสูญเสียฆ่าหละ” และ “เปอร์เซ็นต์สูญเสีย” นำไปทดสอบอัตราสูญเสียในการฆ่าโคในแต่ละครั้ง ได้มีการเปรียบเทียบกับอัตราสูญเสียที่สหกรณ์กำหนดขึ้น

	NKILL	SX	TEETH	WKILL	WKK	น้ำหนักสูญเสียฆ่าหละ	เปอร์เซ็นต์สูญเสีย
1	0001/63	F	8	629.00	367.0	262.00	41.65
2	0002/63	F	6	616.00	344.0	272.00	44.16
3	0003/63	M	6	810.00	465.0	347.00	42.73
4	0004/63	M	6	760.00	450.0	310.00	40.79

1.2.2 เพื่อทราบประสิทธิผลของการควบคุมภายในเกี่ยวกับบัญชีต้นทุนการผลิตและการแปรรูปเนื้อตัดแต่ง

1) วัตถุประสงค์

เพื่อทดสอบการควบคุมภายในบัญชีต้นทุนการผลิตและการแปรรูปเนื้อตัดแต่ง

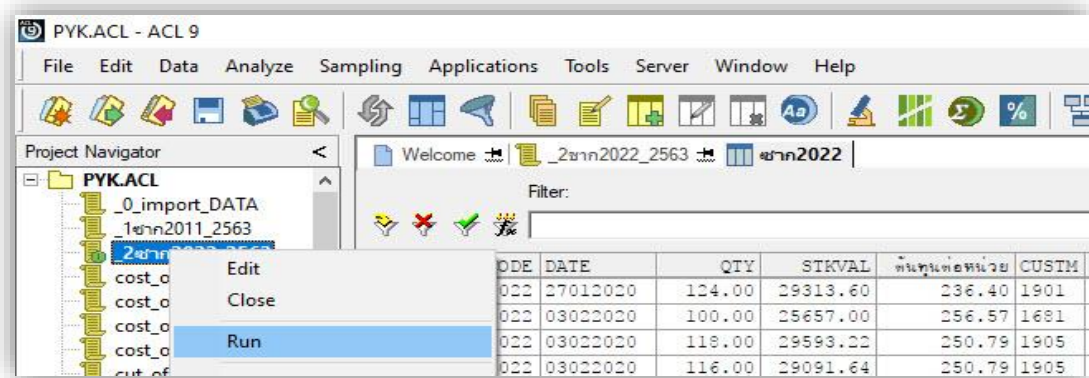
2) Table & Field ที่ใช้ในการตรวจสอบ

ลำดับ	Table	Field Name	Remark
1	STOCKMOV	DATE SKTVAL, CODE, QTY, CUSTM	PRIMARY KEY

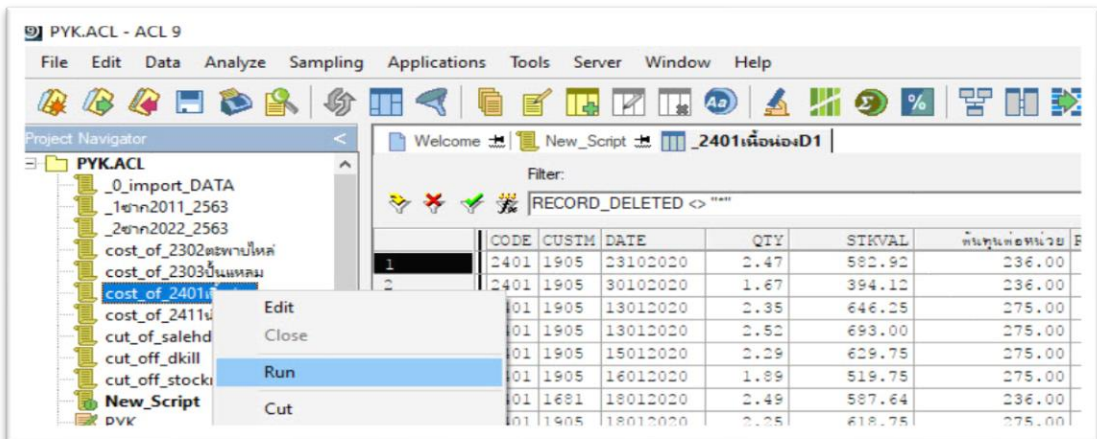
3) วิธีการตรวจสอบ

(1) นำเข้าข้อมูล Table STOCKMOV ในโปรแกรมช่วยตรวจสอบ (ACL) ใช้ Script ที่พัฒนาโดยภาสกร STP5 update2564 สำหรับทดสอบเนื้อแต่ละชั้นส่วน ดังนี้

(ก) ซากโค



(ข) ต้นขาและขาหน้า ประกอบด้วย 5 ชั้นส่วน ได้แก่



(ค) ส่วนซีโครงติดลำตัว

	CODE	DATE	QTY	STKVAL	ต้นทุนต่อหน่วย
1	2404	17022020	8.11	2838.50	350.00
2	2404	28022020	10.14	3052.14	301.00
3	2404	01022020	6.10	2196.00	360.00
4	2404	01022020	6.60	2376.00	360.00
	2404	01022020	8.00	2584.00	323.00
	2404	02022020	13.57	4383.11	323.00
	2404	02022020	1.17	421.20	360.00
	2404	02022020	0.98	352.80	360.00

(ง) ส่วนซากเสียหายหลัง

	CODE	DATE	QTY	STKVAL	ต้นทุนต่อหน่วย	CUSTM
	13012020	12.94	7181.70	555.00	1905	
	15012020	12.26	6804.30	555.00	1905	
	19012020	13.14	7292.70	555.00	1905	
	20012020	11.50	6382.50	555.00	1905	

(2) นำข้อมูลจากการ Run คำสั่ง Script ที่พัฒนาโดยภาสกร STP5 ไปสอบทาน ต้นทุนการผลิตและวิธีการกำหนดราคาขาย

1.3. แนวการสอบบัญชีตามรายการในงบการเงิน

1.3.1 เพื่อทราบประสิทธิภาพของการควบคุมภายในเกี่ยวกับสินค้าประเภทเนื้อ คองเกลือและต้นทุนขายเนื้อ

1) วัตถุประสงค์

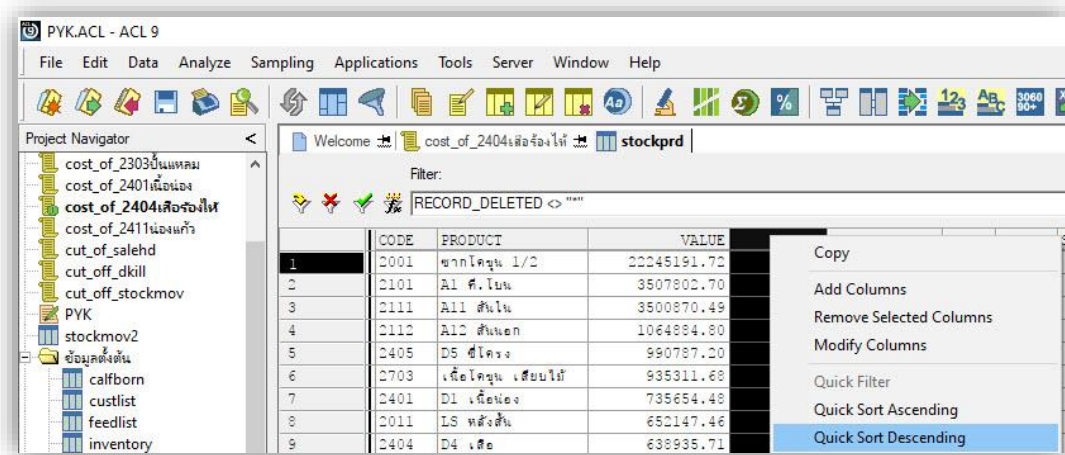
เพื่อทดสอบการควบคุมภายในสินค้าประเภทเนื้อคองเกลือและต้นทุนขายเนื้อ

2) Table & Field ที่ใช้ในการตรวจสอบ

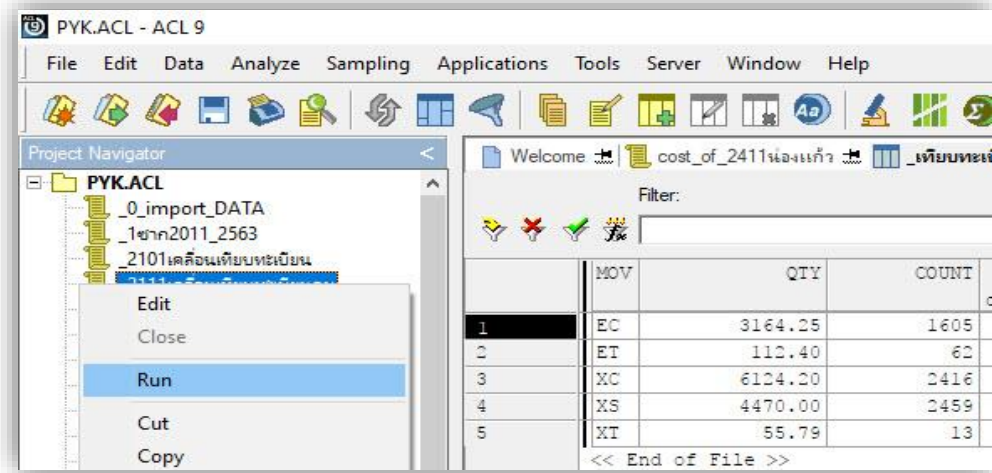
ลำดับ	Table	Field Name	Remark
1	STOCKPRD	UPDATE VALUE, CODE, QTY, PRODUCT	PRIMARY KEY
2	STOCKMOV	DATE SKTVAL, CODE, QTY, CUSTM	PRIMARY KEY

3) วิธีการตรวจสอบ

(1) นำเข้าข้อมูล Table STOCKPRD ในโปรแกรมช่วยตรวจสอบ (ACL) ณ วันที่เข้าสอบบัญชีระหว่างปี และวันสิ้นปีบัญชี ใช้คำสั่งกรองรายการใน Field “VALUE” เพื่อจัดเรียงข้อมูลจำนวนสินค้าคงเหลือจากข้อมูลรายการมากไปหาน้อย



(2) นำข้อมูลที่จัดเรียงจำนวนสินค้าคงเหลือจากข้อมูลรายการมากไปหาน้อยจาก (1) สอบทานกับการบันทึกทะเบียนคุมสินค้า โดยการนำเข้าข้อมูลรายสินค้าจาก Table STOCKMOV ในโปรแกรมช่วยตรวจสอบ (ACL) ด้วย Script ที่พัฒนาโดยภาสกร STP5 update2564 “2111เคลื่อนไหวเทียบทะเบียนคุม” Run คำสั่งเป็นรายสินค้า นำผลลัพธ์ที่ได้เปรียบเทียบกับการบันทึกทะเบียนคุมสินค้าของสหกรณ์



2. วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งรวมถึงการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

2.1 แนวการสอบบัญชี วงจรรายได้

2.1.1 แนวการสอบบัญชีการขายสินค้าและลูกหนี้การค้า

1) วัตถุประสงค์

(ก) การขายเนื้อโคขุนและลูกหนี้ค่าเนื้อเกิดขึ้นจริงและบันทึกบัญชีถูกต้องครบถ้วน ตรงตามรอบระยะเวลาบัญชีและมีเอกสารประกอบการเป็นหนี้ครบถ้วน เชื่อถือได้

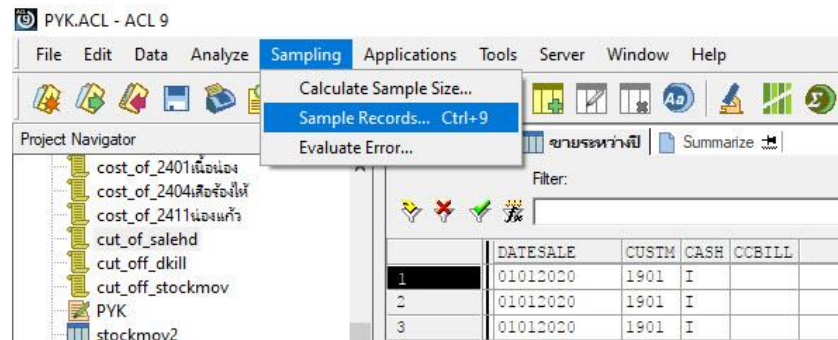
(ข) ลูกหนี้ค่าเนื้อคงเหลือ ณ วันสิ้นปีบัญชีมีอยู่จริง

2) Table & Field ที่ใช้ในการตรวจสอบ

ลำดับ	Table	Field Name	Remark
1	STOCKMOV	DATE SKTVAL, CODE, QTY, CUSTM	PRIMARY KEY
2	SALEHD	DATESALE NETPRICE, TPRICE, CUSTM, CCBILL	PRIMARY KEY
3	STOCKK	DKILL NKK, WIN, WOUT	PRIMARY KEY

3) วิธีการตรวจสอบ

- (1) นำเข้าข้อมูลรายการขายเนื้อ Table “SALEHD” ที่เกิดขึ้นระหว่างปี ในโปรแกรมช่วยตรวจสอบ (ACL) ด้วย Script ที่พัฒนาโดยภาสกร STP5 update2564 “cut_of_salehd”
- (2) เลือกตัวอย่าง Sample On “TPRICE” แบบ Record เลือกแบบ Random ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% Expected Error Rate 1% - 3% ขึ้นอยู่กับผลการทดสอบการควบคุม นำตัวอย่างที่เลือก ตรวจสอบการบันทึกบัญชีกับเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีขายเนื้อ เช่น ใบกำกับสินค้า/ใบเสร็จรับเงิน



- (3) นำเข้าข้อมูลรายการขายเนื้อ Table “STOCKMOV” ที่เกิดขึ้นระหว่างปี ในโปรแกรมช่วยตรวจสอบ (ACL) ด้วย Script ที่พัฒนาโดยภาสกร STP5 update2564 “cut_of_stockmov” ใช้คำสั่ง summarize on กรองรหัสลูกค้าที่มีรายการเคลื่อนไหวระหว่างปี จากมากที่สุดไปหาน้อยที่สุด เลือกสอบทานหนี้ลูกหนี้สูงสุด 10 อันดับแรกทุกรายถึงแม้ว่า ณ วันสิ้นปีจะไม่เห็นนี้ค้างชำระ

- (4) เลือกตัวอย่าง Sample On “TPRICE” แบบ Record เลือกแบบ Random ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% Expected Error Rate 1% - 3% ขึ้นอยู่กับผลการทดสอบการควบคุม นำตัวอย่างที่เลือก ไปสอบทานหนี้ลูกหนี้ทุกรายถึงแม้ว่า ณ วันสิ้นปีจะไม่เห็นนี้ค้างชำระ

- (5) นำเข้าข้อมูลรายการขายเนื้อ Table “STOCKK” ที่เกิดขึ้นระหว่างปี ในโปรแกรมช่วยตรวจสอบ (ACL) ด้วย Script ที่พัฒนาโดยภาสกร STP5 update2564 “cut_of_stockk”

- (6) เลือกตัวอย่าง Sample On “AGE” แบบ Record เลือกแบบ Random ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% Expected Error Rate 1% - 3% ขึ้นอยู่กับผลการทดสอบการควบคุม นำตัวอย่างที่เลือก ตรวจสอบการบันทึกบัญชีรายได้จากการขายซากโคทั้งซาก

2.1.2 แนวการสอบบัญชีรายได้เฉพาะธุรกิจแปรรูปโคขุนและรายได้อื่น

1) วัตถุประสงค์

รายได้จากการขายหลังโคขุนเกิดขึ้นจริงและบันทึกบัญชีถูกต้อง ครบถ้วน ตรงตามรอบระยะเวลาบัญชีและมีเอกสารประกอบการเป็นหนี้ครบถ้วน เชื่อถือได้

2) Table & Field ที่ใช้ในการตรวจสอบ

ลำดับ	Table	Field Name	Remark
1	HIDESTCK	DKILL DSOLD, SKN	PRIMARY KEY

3) วิธีการตรวจสอบ

(1) นำเข้าข้อมูลรายการขายเนื้อ Table “HIDESTCK” ที่เกิดขึ้นระหว่างปี ในโปรแกรมช่วยตรวจสอบ (ACL) ด้วย Script ที่พัฒนาโดยภาสกร STP5 update2564 “cut_of_hidestck”

(2) เลือกตัวอย่าง Sample On “SKN” แบบ Record เลือกแบบ Random ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% Expected Error Rate 1% - 3% ขึ้นอยู่กับผลการทดสอบการควบคุม นำตัวอย่างที่เลือก ตรวจสอบการบันทึกบัญชีกับเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีขายหนังโค เช่น ใบกำกับสินค้า/ใบเสร็จรับเงิน

2.2 แนวการสอบบัญชี วงจรค่าใช้จ่าย

2.2.1 แนวการสอบบัญชีต้นทุนซื้อโคเข้าแปรรูปและเจ้าหน้าที่ซากโค

1) วัตถุประสงค์

(ก) ต้นทุนซื้อโคเข้าแปรรูปและบันทึกบัญชีถูกต้อง ครบถ้วน ตรงตามรอบระยะเวลาบัญชีและมีเอกสารประกอบการเป็นหนี้ครบถ้วน

(ข) เจ้าหน้าที่ซากโคเกิดขึ้นจริง

2) Table & Field ที่ใช้ในการตรวจสอบ

ลำดับ	Table	Field Name	Remark
1	KKPAID	DKILL PRICE, FATG, FEED, FARM, CLEAN, CALF, BONUS45, PAID, DRAW, WKK	PRIMARY KEY

3) วิธีการตรวจสอบ

(1) นำเข้าข้อมูล Table KKPAID ในโปรแกรมช่วยตรวจสอบ (ACL) ใช้ Script “cut_off_dkill” ที่พัฒนาโดยภาสกร STP5 update2564 ใช้คำสั่ง Quick filter ในโปรแกรม ACL

คัดกรองเฉพาะรายการที่ต้องการทดสอบการคำนวณต้นทุนซื้อโคเข้าแปรรูป เช่น การให้ราคาเพิ่มว้าวแรก เกิด เลือกดตัวอย่าง Sample On “DBORN” แบบ Record เลือกแบบ Random ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% Expected Error Rate 1% - 3% ขึ้นอยู่กับผลการทดสอบการควบคุม

(2) นำตัวอย่างที่ได้ไปตรวจสอบ “ใบรายงานการซื้อโค” เอกสารหลักฐานการรับแจ้งเกิดลูกโคและทะเบียนขุนโคกับการบันทึกบันทึกราคาคำนวณราคา

(3) นำวิธีการตาม (1) และ (2) ไปเลือกตัวอย่างเพื่อตรวจสอบเอกสารหลักฐานการคำนวณราคาซื้อขายโคตามระเบียบที่สหกรณ์กำหนด เช่น คอกโคสะอาด ระดับไขมันแทรก เป็นต้น

2.2.2 แนวการสอบบัญชีต้นทุนการผลิตและการแปรรูปเนื้อตัดแต่ง

1) วัตถุประสงค์

ต้นทุนการผลิตและการแปรรูปเนื้อตัดแต่งเกิดขึ้นจริงบันทึกบัญชีถูกต้อง ครบถ้วน ตรงตามรอบระยะเวลาบัญชีและมีเอกสารประกอบการเป็นหนี้ครบถ้วน

2) Table & Field ที่ใช้ในการตรวจสอบ

ลำดับ	Table	Field Name	Remark
1	STOCKMOV	DATE SKTVAL, CODE, QTY, CUSTM	PRIMARY KEY

3) วิธีการตรวจสอบ

(1) นำเข้าข้อมูลรายการขายเนื้อ Table “STOCKMOV” ที่เกิดขึ้นระหว่างปี ในโปรแกรมช่วยตรวจสอบ (ACL) ด้วย Script ที่พัฒนาโดยภาสกร STP5 update2564 “cut_of_stockmov” เลือกดตัวอย่าง Sample On “CODE” แบบ Record เลือกแบบ Random ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% Expected Error Rate 1% - 3% ขึ้นอยู่กับผลการทดสอบการควบคุม

(2) นำตัวอย่างที่ได้ไปตรวจสอบเอกสารหลักฐาน “ใบบันทึกการฆ่าและซากโค” กับการบันทึกทะเบียนคุมสินค้าแต่ละชนิด และทดสอบการคำนวณต้นทุนการผลิตเนื้อตัดแต่งที่บันทึกในทะเบียนคุมสินค้า

2.3 แนวการสอบบัญชีตามรายการในงบการเงิน

2.3.1 สินค้าประเภทเนื้อคงเหลือและต้นทุนขายเนื้อ

1) วัตถุประสงค์

(ก) สินค้าคงเหลือประเภทเนื้อแต่งเกิดขึ้นจริงบันทึกบัญชีถูกต้อง ครบถ้วน ตรงตามรอบระยะเวลาบัญชีและมีเอกสารประกอบการเป็นหนี้ครบถ้วน

(ข) สินค้าประเภทเนื้อคงเหลือ ณ วันสิ้นปีบัญชีมีอยู่จริง

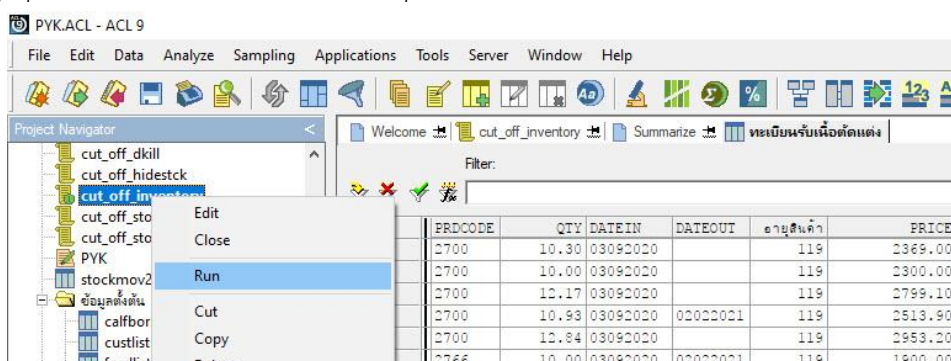
2) Table & Field ที่ใช้ในการตรวจสอบ

ลำดับ	Table	Field Name	Remark
1	INVENTORY	DATEIN PRDCODE, QTY	PRIMARY KEY

3) วิธีการตรวจสอบ

(1) นำเข้าข้อมูลรายการขายเนื้อ Table “INVENTORY” ที่เกิดขึ้นระหว่างปี ในโปรแกรมช่วยตรวจสอบ (ACL) ด้วย Script ที่พัฒนาโดยภาสกร STP5 update2564 “cut_of_inventory” เลือกตัวอย่างแบบ Record เลือกแบบ Random ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% Upper Error Limit 5% Expected Error Rate 1% - 3% ขึ้นกับผลการทดสอบการควบคุมสินค้าเนื้อ คงเหลือและต้นทุนขาย ตรวจสอบการบันทึกรายการในทะเบียนคุมสินค้าแต่ละชนิด

(2) ใช้คำสั่งในโปรแกรมช่วยตรวจสอบ (ACL) คัดกรองรายการสินค้าคงเหลือที่มีมูลค่าสูงสุด 10 รายการ และรายการที่มีอายุการจัดเก็บมากกว่า 90 วัน เพื่อทดสอบตรวจนับ ณ วันสิ้นปี



การจัดทำกระดาดำทำการ และสรุปผลข้อสังเกตจากการตรวจสอบ

- 1.1 กระดาดำทำการขายเนื้อโคขุนและลูกหมี่ค่างเนื้อ
- 1.2 กระดาดำทำการรายได้เฉพาะธุรกิจแปรรูปโคขุนและรายได้อื่น
- 1.3 กระดาดำทำการต้นทุนซื้อโคเข้าแปรรูปและเจ้าหน้าที่ซากโค
- 1.4 กระดาดำทำการต้นทุนการผลิตและการแปรรูปโคขุน
- 1.5 กระดาดำทำการค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจแปรรูปโคขุนและค่าใช้จ่ายอื่น
- 1.6 กระดาดำทำการสินค้าประเภทเนื้อคองเหลือและต้นทุนขายเนื้อ
- 1.7 กระดาดำทำการตรวจตัดยอดซื้อขายสินค้าประเภทเนื้อ
- 1.8 กระดาดำทำการตรวจทดสอบตรวจนับสินค้าประเภทเนื้อ
- 1.9 กระดาดำทำการตรวจสอบสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคองเหลือ ณ วันสิ้นปี
