



# บันทึกข้อความ

ส่วนราชการ สำนักบริหารกลาง กลุ่มบริหารทรัพยากรบุคคล โทร. ๐ ๒๐๑๖ ๘๘๘๘ ต่อ ๔๒๐๙

ที่ กษ ๐๔๐๑/ว ๖๖๖๕

วันที่ ๒๗ พฤศจิกายน ๒๕๖๖

เรื่อง แจ้งเวียนบทคัดย่อของผลงาน

เรียน ผู้อำนวยการสำนัก/ผู้อำนวยการศูนย์/ผู้อำนวยการกอง/หัวหน้ากลุ่มตรวจสอบภายใน/  
หัวหน้ากลุ่มพัฒนาระบบบริหาร/ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ ๑ - ๑๐/  
หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ทุกจังหวัด

ตามประกาศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ลงวันที่ ๒ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๖ เรื่อง รายชื่อผู้ผ่านการประเมินบุคคลเพื่อเข้ารับการประเมินผลงานเพื่อแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งประเภทวิชาการ ระดับเชี่ยวชาญ (กรณีการเลื่อน) โดยให้ข้าราชการ รายนางพรทิพย์ ภูถิถ้วน เป็นผู้ผ่านการประเมินบุคคลเพื่อเข้ารับการประเมินผลงานเพื่อแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งผู้เชี่ยวชาญด้านการบัญชีและการสอบบัญชี (นักวิชาการตรวจสอบบัญชีเชี่ยวชาญ) ตำแหน่งเลขที่ ๖๐๑ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ ๓ นั้น เพื่อให้การประเมินผลงานเพื่อแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งประเภทวิชาการ ระดับเชี่ยวชาญ เป็นไปตามแนวทางในการปฏิบัติเกี่ยวกับมาตรการในการป้องกันและลงโทษผู้แจ้งข้อมูลเท็จเกี่ยวกับคุณสมบัติและผลงานของบุคคลในการขอรับการประเมิน ซึ่งเป็นไปตามหนังสือสำนักงาน ก.พ. ที่ นร ๑๐๐๖/ว ๑๔ ลงวันที่ ๑๑ สิงหาคม ๒๕๖๔ และประกาศ อ.ก.พ. กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ลงวันที่ ๑๗ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๕ โดยกำหนดให้ผู้ขอรับการประเมินจัดทำบทคัดย่อ และให้กลุ่มบริหารทรัพยากรบุคคลเป็นผู้แจ้งเวียนบทคัดย่อ เป็นระยะเวลา ๑๐ วันทำการ หากไม่มีผู้ใดคัดค้านให้นำเสนอผลงานเข้ารับการประเมินต่อไป

ดังนั้น เพื่อให้เป็นไปตามแนวปฏิบัติที่กำหนด จึงขอแจ้งเวียนบทคัดย่อ ของข้าราชการ รายนางพรทิพย์ ภูถิถ้วน จำนวน ๓ เรื่องตามเอกสารที่แนบมาพร้อมนี้ อนึ่ง หากมีผู้ใดคัดค้านผลงาน โปรดแจ้งไปยังกลุ่มบริหารทรัพยากรบุคคล สำนักบริหารกลาง กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เป็นลายลักษณ์อักษร ภายในวันพุธที่ ๑๓ ธันวาคม ๒๕๖๖ ทั้งนี้ เมื่อพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวแล้ว ไม่มีผู้ใดคัดค้าน กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ จะได้ส่งผลงานของข้าราชการรายดังกล่าวเข้ารับการประเมินต่อไป

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ และแจ้งเวียนข้าราชการในสังกัดทราบทั่วกัน

(นางสมบุญ ลากชัยเนรมิต)

นักวิชาการเงินและบัญชีชำนาญการ รักษาการแทน  
ผู้อำนวยการสำนักบริหารกลาง

## บทคัดย่อ

**ชื่อเรื่อง** แนวทางการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจรวบรวมและแปรรูปนํ้านมดิบ  
**โดย** นางพรทิพย์ ภูถี่ถ้วน ตำแหน่ง นักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการพิเศษ  
ขอประเมินเพื่อแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่ง ผู้เชี่ยวชาญด้านการบัญชีและการสอบบัญชี  
สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 3  
**ปี** พ.ศ.2566

อาชีพเลี้ยงโคนมเป็นอาชีพพระราชทานตั้งแต่ 17 มกราคม 2505 สร้างงาน สร้างรายได้แก่ประชาชนชาวไทย ไม่น้อยกว่า 26,000 ครอบครัว สร้างมูลค่าทางเศรษฐกิจผลิตภัณฑ์นม ปีละประมาณ 60,000 ล้านบาท เป็นอาชีพที่อยู่กับเกษตรกรมาเป็นเวลานานกระทั่งมีการพัฒนารวมกลุ่มกันเป็นสหกรณ์ผู้เลี้ยงโคซึ่งในปัจจุบันมีจำนวน 89 สหกรณ์ จำนวนสมาชิก 23,888 คน มีปริมาณธุรกิจรวบรวมนํ้านมดิบ จำนวน 736,155,225.65 กิโลกรัม จำนวนเงิน 13,404,307,805.25 บาท คิดเป็นร้อยละ 22.10 ของปริมาณการรวบรวมผลิตผลของสหกรณ์ภาคการเกษตรไทย(ข้อมูล 30 กันยายน 2565) โดยเป็นการรวบรวมนํ้านมดิบจากสมาชิกสหกรณ์ จำนวน 683,029,424.28 กิโลกรัม จำนวนเงิน 12,394,411,933.66 บาท ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงมีความสนใจศึกษาสหกรณ์ที่มีการรวบรวมผลิตผลรวมถึงการแปรรูปนํ้านมดิบเพื่อให้รู้และเข้าใจแนวทางการตรวจสอบสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจรวบรวมและแปรรูปนํ้านมดิบ โดยในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 3 เป็นเขตพื้นที่ที่มีสหกรณ์ประเภทโคนมมากที่สุดในประเทศโดยได้เลือกศึกษาเปรียบเทียบการตรวจสอบธุรกิจรวบรวมและแปรรูปนํ้านมดิบของสหกรณ์ 3 แห่ง ซึ่งเป็นขนาดใหญ่ 2 แห่ง ที่มีการรวบรวมและแปรรูปนํ้านมดิบและสหกรณ์ขนาดกลางที่มีการรวบรวมนํ้านมดิบเพื่อขาย เพื่อจะได้เป็นแนวทางให้กับผู้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบธุรกิจรวบรวมและแปรรูปนํ้านมดิบใช้ในการปฏิบัติงานได้

การศึกษาแนวทางการตรวจสอบสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจรวบรวมและแปรรูปนํ้านมดิบ แบ่งได้เป็น 4 ส่วน คือ 1) การศึกษากฎหมายแนวปฏิบัติหรือมาตรฐานต่างๆที่เกี่ยวกับการรวบรวมและแปรรูปนํ้านมดิบ และการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ 2) การศึกษาลักษณะธุรกิจของสหกรณ์ตัวอย่างซึ่งมีความเหมือนและแตกต่างกันโดยเป็นสหกรณ์ขนาดใหญ่และขนาดกลาง 3) การศึกษากระบวนการงานสอบบัญชีของสหกรณ์ตัวอย่าง และ 4) การสรุปผลการศึกษาเป็นแนวทางการตรวจสอบสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจรวบรวมและแปรรูปนํ้านมดิบ ซึ่งผู้ที่สนใจและผู้ปฏิบัติงานด้านสอบบัญชีจะนำไปใช้เป็นแนวทางการทำความเข้าใจธุรกิจรวบรวมและแปรรูปนํ้านมดิบ มาตรฐานกระบวนการรวบรวมและการแปรรูปกระบวนการงานสอบบัญชีที่จะนำมาใช้สำหรับการปฏิบัติงานตรวจสอบและยังสามารถใช้ประกอบการให้คำแนะนำวางระบบบัญชีและการควบคุมภายในของสหกรณ์ที่สนใจดำเนินธุรกิจด้านนี้ได้อีกด้วย

## บทคัดย่อ

**ชื่อเรื่อง** แนวทางการวางระบบการควบคุมภายในสหกรณ์ที่ผลิตอาหารสัตว์  
**โดย** นางพรทิพย์ ภูถ้ำถ้วน ตำแหน่ง นักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการพิเศษ  
ขอประเมินเพื่อแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่ง ผู้เชี่ยวชาญด้านการบัญชีและการสอบบัญชี  
สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 3  
**ปี** พ.ศ. 2566

ปัจจุบันสหกรณ์การเกษตรที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการรวบรวมและแปรรูปน้ำนมดิบ นอกจากจะดำเนินธุรกิจด้านสินเชื่อบริการ รับฝากเงิน จัดหาสินค้ามาจำหน่ายและรวบรวมผลิตผลแล้ว สหกรณ์ยังมีวิสัยทัศน์ในการพัฒนาอาชีพให้กับสมาชิกด้วย โดยอาชีพเลี้ยงโคนมหากเกษตรกรเลี้ยงตามปกติจะมีต้นทุนการเลี้ยงเป็นค่าอาหารโค ค่ายารักษาโรคของโคในฟาร์ม เริ่มแรกสหกรณ์ช่วยเหลือสมาชิกโดยการจัดหาปัจจัยเหล่านี้มาจำหน่ายให้กับสมาชิกโดยอาจให้ความช่วยเหลือในลักษณะที่ขายเชื่อและเก็บเงินเมื่อสมาชิกนำน้ำนมดิบมาจำหน่ายซึ่งจะมีการสรุปยอดและจ่ายค่าน้ำนมให้กับสมาชิกเป็นรอบ 15 วัน/ครั้ง และเมื่อสมาชิกมีการผสมอาหารเพื่อลดต้นทุนและได้รับการส่งเสริมการผสมอาหารเพื่อเพิ่มคุณภาพให้กับน้ำนมโค จึงมีการพัฒนามาเป็นลำดับโดยสหกรณ์ที่เห็นว่าการช่วยเหลือสมาชิกให้ลดต้นทุนการจัดซื้อ/จัดหาอุปกรณ์การผสมอาหารซึ่งมีราคาสูงก็จะมีการลงทุนจัดซื้อเครื่องจักรอุปกรณ์มาเพื่อให้บริการผสมอาหารให้กับสมาชิกเป็นการช่วยเหลือสมาชิกอีกทางหนึ่ง และมีการพัฒนาโดยการผสมอาหาร TMR ด้วย ได้รับการส่งเสริมจากกรมปศุสัตว์เป็นอีกธุรกิจหนึ่งของสหกรณ์โดยสหกรณ์ลงทุนสร้างโรงงานผลิตอาหารสัตว์และจำหน่ายสมาชิกและบุคคลภายนอกเป็นการช่วยเหลือสมาชิกและเพิ่มปริมาณธุรกิจสร้างรายได้ให้แก่สหกรณ์เพิ่มขึ้นอีกด้วย

สหกรณ์โคนมในจังหวัดนครราชสีมาเริ่มประสบปัญหาเกษตรกรผู้เลี้ยงโคนมหรือสมาชิกเล็ก ประกอบอาชีพเลี้ยงโคนม เนื่องจากเกษตรกรประสบปัญหาปริมาณน้ำนมดิบลดลงวันละ 20 กิโลกรัม/ตัว/วัน เกิดจากผลกระทบจากโรคระบาดโควิด 2019 ที่เศรษฐกิจยังไม่ฟื้นตัว โรคระบาดในสัตว์โรคล้มปัสกิน ราคาอาหารสัตว์ปรับตัวสูงขึ้นเท่าตัว ในขณะที่ราคาขายน้ำนมดิบไม่มีการปรับราคาเพิ่มขึ้นทำให้เกษตรกรต้องแบกรับภาระค่าใช้จ่ายที่สูงขึ้นไม่สัมพันธ์กับรายได้คงที่หรือลดลง ซึ่งเป็นสาเหตุสำคัญในการเลิกประกอบอาชีพเลี้ยงโคนม การเลิกประกอบอาชีพเลี้ยงโคนมของสมาชิกส่งผลต่อการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์โคนมอย่างยิ่ง โดยเฉพาะการลดลงของปริมาณน้ำนมดิบ ราคาขายน้ำนมดิบที่ไม่เพิ่มขึ้นทำให้รายได้ของสหกรณ์ลดลงในขณะที่สหกรณ์มีภาระค่าใช้จ่ายคงที่ที่ต้องจ่ายตามกำหนดเวลาจึงส่งผลการดำเนินงานที่ขาดทุน ดังนั้น สหกรณ์จึงต้องให้ความสำคัญกับปัญหาการเลิกประกอบอาชีพเลี้ยงโคนมของสมาชิก โดยสหกรณ์มีการช่วยเหลือซึ่งกันและกันตามหลักการสหกรณ์ โดยเฉพาะการส่งเสริมการลดต้นทุนการเลี้ยงโคนมโดยการผลิตอาหารสัตว์ที่มีคุณภาพและราคาไม่แพงซึ่งจะสามารถช่วยเหลือสมาชิกในการประกอบอาชีพเลี้ยงโคนมต่อไปได้

การผลิตอาหารสัตว์ จัดอยู่ในการดำเนินงานธุรกิจแปรรูปผลิตผลทางการเกษตรและการผลิตสินค้า โดยการผลิตอาหารสัตว์ แบ่งเป็น 2 ประเภท คือ 1) อาหารสัตว์สำเร็จรูปชนิดผงและชนิดเม็ด 2) อาหารผสม TMR โดยสหกรณ์แต่ละแห่งจะมีสูตรการผลิตและต้นทุนที่แตกต่างกันตามลักษณะพื้นที่ที่แตกต่างกันด้วย

ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงมีความสนใจศึกษาสหกรณ์โคนมที่มีการดำเนินงานธุรกิจผลิตอาหารสัตว์เพื่อเป็นแนวทางในการวางระบบการควบคุมภายในให้แก่สหกรณ์ โดยศึกษาสหกรณ์ในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 3 ที่มีปริมาณสหกรณ์ประเภทโคนมซึ่งขยายธุรกิจด้วยการผลิตอาหารสัตว์จำหน่ายและมีการศึกษาเปรียบเทียบกันในพื้นที่และนอกพื้นที่ด้วย เพื่อจะได้เป็นแนวทางให้กับผู้สนใจหรือบุคลากรของ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ใช้เป็นประโยชน์ในการให้คำแนะนำการวางระบบการควบคุมภายในสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจผลิตอาหารสัตว์ได้ โดยได้ศึกษาสหกรณ์ในพื้นที่ที่มีโรงงานอาหารสัตว์จดทะเบียนตามกฎหมาย จำนวน 2 สหกรณ์เป็นกรณีศึกษา ประกอบด้วย 1) สหกรณ์โคนมปากช่อง จำกัด จังหวัดนครราชสีมา เป็นสหกรณ์ขนาดใหญ่พิเศษ 2) สหกรณ์โคนมพิมาย จำกัด จังหวัดนครราชสีมาเป็นสหกรณ์ขนาดใหญ่มาก และศึกษาเปรียบเทียบกับสหกรณ์นอกพื้นที่ สหกรณ์โคนมไทยมิลล์ จำกัด จังหวัดสระบุรี โดยศึกษาระบบการควบคุมภายในการผลิตอาหารสัตว์ ประกอบด้วย 1) ระบบงานและโครงสร้างองค์กร ได้แก่ การจัดโครงสร้างองค์กร การแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างส่วนงาน ระบบเอกสารการบัญชี สมุดบัญชีที่เกี่ยวข้อง บัญชีย่อยและทะเบียนคุมต่างๆ และการจัดทำรายงานทางการเงิน การกำหนดระเบียบและวิธีปฏิบัติงานรวมทั้งการนำเทคโนโลยีคอมพิวเตอร์ช่วยปฏิบัติงาน 2) ด้านระบบงานการบริหารจัดการ ด้านการผลิตอาหารสัตว์ ได้แก่ กระบวนการผลิตของเครื่องจักร และการสูญเสียหรือลดหย่อนในกระบวนการตั้งแต่จัดซื้อ การดำเนินการผลิต การควบคุมคุณภาพและการเก็บรักษาวัตถุดิบ และ 3) ด้านการควบคุมภายในของสหกรณ์และการใช้เทคโนโลยีช่วยปฏิบัติงาน ได้แก่ ระบบการจัดซื้อและการผลิตซึ่งเป็นการผลิตตามความต้องการซื้อของลูกค้า ระบบการจำหน่ายสินค้าเงินสดและเงินเชื่อและการติดตามหนี้ การบริหารจัดการสินค้าคงเหลือ เช่น การควบคุมการรับจ่ายสินค้า การอนุมัติรายการ การตรวจสอบคุณภาพสินค้าและการตรวจนับสินค้า เพื่อศึกษาจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายใน นำไปสู่การปรับปรุงระบบการควบคุมภายในให้เหมาะสมกับสหกรณ์เพื่อให้เกิดการส่งเสริมและพัฒนาระบบการผลิตอาหารสัตว์ให้มีต้นทุนที่ต่ำแต่มีคุณภาพเหมาะสมกับโคนมในการให้น้ำนมดิบแก่สมาชิก

ผลการศึกษา พบว่า 1) ด้านระบบงานและโครงสร้างองค์กร สหกรณ์แต่ละแห่งมีการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างส่วนงาน มีการกำหนดระเบียบที่เกี่ยวกับการดำเนินงานธุรกิจผลิตอาหารสัตว์โดยตรง 2 แห่ง และใช้ระเบียบที่เกี่ยวข้องในการบริหารจัดการงาน 1 แห่ง เช่น ระเบียบเกี่ยวกับการจัดซื้อและระเบียบเกี่ยวกับการขายเชื่อ มีการจัดทำเอกสารตามระบบเอกสารทางบัญชี สมุดบัญชีที่เกี่ยวข้อง บัญชีย่อยและทะเบียนคุมต่าง ๆ เป็นปัจจุบัน มีการนำเทคโนโลยีคอมพิวเตอร์มาช่วยในการวางระบบและการทำงานซึ่งช่วยลดข้อผิดพลาดในการบันทึกข้อมูลได้แต่ก็ยังมีบางส่วนงานที่ยังจัดทำและบันทึกข้อมูลด้วยมือซึ่งต้องมีการควบคุมตรวจสอบเพื่อป้องกันความผิดพลาด 2) ด้านระบบงานการบริหารจัดการ ด้านการผลิตอาหารสัตว์ สหกรณ์มีการผลิตอาหารสัตว์ควบคุมเฉพาะและได้รับการตรวจสอบรับรองโดยกรมปศุสัตว์ ในกระบวนการงานมีการตรวจสอบคุณภาพวัตถุดิบและสินค้าที่

ผลิตเสร็จ การทดสอบการสูญเสียในระบบงานสหกรณ์มีการทดสอบการสูญเสียที่ต่างกันอย่างบางส่วนสามารถแยกออกได้เป็น 3 ส่วน คือ (1) การสูญเสียวัตถุดิบก่อนการผลิต เริ่มตั้งแต่การตรวจรับวัตถุดิบและเก็บรักษา ส่วนนี้สหกรณ์มีการดำเนินการแบบเดียวกัน มีการเก็บตัวอย่างทดสอบและตรวจสอบคุณภาพวัตถุดิบตามที่กรมปศุสัตว์กำหนด (2) การสูญเสียในกระบวนการผสมอาหารสัตว์ชนิดผงและอัดเม็ด ซึ่งจะมีการสูญเสียจากการอัดเม็ดทำให้ความหนาแน่นเปลี่ยนไปและการสูญเสียเป็นฝุ่นผงระหว่างกระบวนการผลิตด้วย ส่วนนี้สหกรณ์จะมีการทดสอบโดยกระบวนการแตกต่างกัน สหกรณ์โคนมปากช่องมีการทดสอบเครื่องจักรและใช้อัตราสูญเสียตามกำลังเครื่องจักรเป็นอัตราสูญเสียประจำปี ส่วนสหกรณ์โคนมพิมายและสหกรณ์โคนมไทยมิลล์มีการเก็บตัวอย่างทดสอบและทดสอบการสูญเสียของเครื่องจักรเป็นประจำทุกปี และรายไตรมาส เป็นต้น ในการดำเนินการทดสอบโดยเก็บตัวอย่างเป็นประจำจะมีความแม่นยำและเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมในช่วงระยะเวลาแต่ละปีที่สหกรณ์มีการผลิตและการปรับเปลี่ยนสูตรอาหารตามวัตถุดิบที่จัดหาได้ตามฤดูกาล เนื่องจากเป็นการทดสอบโดยสม่ำเสมอในแต่ละปีจะทำให้ทราบอัตราสูญเสียที่แท้จริงโดยเฉพาะแต่ละปี นอกจากการปรับสูตรการผลิตตามวัตถุดิบที่จัดหาได้ยังมีการปรับสูตรตามความต้องการของลูกค้ำที่ประสงค์จะได้อาหารสัตว์ที่เพิ่มคุณภาพน้ำนมด้วย ขณะที่หากใช้อัตราสูญเสียตามประสิทธิภาพเครื่องจักรอัตราเดียวตลอดทุกปีโดยไม่พิจารณาชั่วโมงทำงานเครื่องจักรซึ่งมีการเสื่อมสภาพเครื่องจักรแต่ละปีทำให้ประสิทธิภาพเครื่องจักรลดลงและส่งผลให้อัตราการสูญเสียอาจเปลี่ยนไป ดังนั้น การทดสอบการสูญเสียอย่างสม่ำเสมอจะช่วยให้สหกรณ์ได้อัตราการลดหย่อน/การสูญเสียที่แท้จริงและนำไปใช้เป็นข้อมูลในการบริหารจัดการธุรกิจและบริหารวัตถุดิบหรือบริหารต้นทุนได้ และ (3) เป็นการสูญเสียเมื่อผลิตสำเร็จเป็นสินค้าสำเร็จรูปและการจัดเก็บซึ่งต้องมีการจัดเก็บที่เหมาะสมป้องกันการเสื่อมสภาพชำรุดของสินค้าที่ผลิตเสร็จ และสหกรณ์ต้องบริหารจัดการแบบเข้าก่อนออกก่อน (FIFO) เพื่อจะได้จัดการสินค้าไม่ให้คงค้างจนเสื่อมสภาพและไม่ได้คุณภาพอาหารสัตว์ตามข้อกำหนดของกรมปศุสัตว์ด้วย สหกรณ์จัดต้องจัดให้มีการทดสอบคุณภาพและตรวจสอบรวมทั้งการตรวจนับสินค้าอย่างสม่ำเสมอ ซึ่งสหกรณ์แต่ละแห่งจัดให้มีการตรวจสอบและทดสอบเป็นประจำเดือนและมีการเสนอข้อมูลต่อที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการเป็นประจำทุกเดือน และ 3) ด้านการควบคุมภายในของสหกรณ์และการใช้เทคโนโลยีช่วยปฏิบัติงาน สหกรณ์มีการผลิตตามความต้องการซื้อของลูกค้าแต่ก็มีจำนวนจำกัดเพียงเฉพาะสมาชิกสหกรณ์เท่านั้น สำหรับสหกรณ์ขนาดใหญ่เช่นสหกรณ์โคนมปากช่องสหกรณ์ไม่สามารถหาตลาดใหม่ที่เป็นลูกค้าเพิ่มได้แม้ว่าจะมีสินค้าวางจำหน่ายหลายจุดและแต่ละจุดจะมีการควบคุมการจำหน่ายสินค้าเงินสดและเงินเชื่อ และการเก็บเงินและนำส่งให้สำนักงานและมีระบบคอมพิวเตอร์ช่วยในการบันทึกข้อมูลและจัดทำเอกสาร สหกรณ์ไม่สามารถติดตามหนี้ได้แม้ว่าจะส่งรายการหักชำระจากค่าน้ำนมดิบแต่ละเดือน โดยสมาชิกมีลาออกและเลิกทำฟาร์มทำให้มีหนี้คงค้างอยู่เป็นจำนวนมาก ส่วนสหกรณ์ที่เหลือมีการผลิตอาหารสัตว์เต็มกำลังการผลิตของเครื่องจักร มีการบริหารต้นทุนที่ดีมากเมื่อสหกรณ์ใช้เทคโนโลยีคอมพิวเตอร์ช่วยทำงาน ช่วยให้เกิดความแม่นยำของข้อมูลและสหกรณ์สามารถรวบรวมข้อมูลรายงานที่เกี่ยวกับต้นทุน การเบิกใช้วัตถุดิบ ปริมาณสินค้าที่ผลิตได้และคำนวณต้นทุนการผลิตได้เป็นประจำเดือนและตามรอบการวางแผนการผลิตด้วย โดยเฉพาะสหกรณ์โคนมไทยมิลล์มีการคำนวณต้นทุนการผลิตโดยนำทั้งค่าใช้จ่ายในการบริหารมาคำนวณรวมด้วยเพื่อกำหนดเป็นราคาขายสินค้าและมีการวางแผนต้นทุนกำไรที่ดี ส่งผลให้สหกรณ์มีต้นทุนการผลิตที่ต่ำและสามารถจำหน่ายให้กับลูกค้าอื่น ๆ ได้ ทำให้สหกรณ์มีกำไรจากธุรกิจผลิตอาหารสัตว์ที่น่าพอใจ มีการบริหาร

จัดการและบริการลูกค้าที่ดี สม่าเสมอทำให้ธุรกิจของสหกรณ์ยังมีผลประกอบการอยู่ในเกณฑ์ที่ดี สหกรณ์ทุกแห่งมีการควบคุมการรับ-จ่ายสินค้า การอนุมัติรายการ การตรวจนับสินค้าเป็นประจำ โดย สหกรณ์แต่ละสหกรณ์ได้ใช้เทคโนโลยีคอมพิวเตอร์ช่วยจัดทำเอกสารของระบบงานและจัดทำบัญชี สหกรณ์ โดยมีบางแห่งยังทำเอกสารด้วยมือประกอบกันและมีจุดอ่อนที่ไม่ได้บันทึกข้อมูลทันที เช่น การควบคุมด้านการจ่ายสินค้าให้สมาชิก โดยจะนำส่งสินค้าให้สมาชิกและจัดทำเอกสารการส่งสินค้า ด้วยมือสำหรับสหกรณ์ โคนมปากช่องและเจ้าหน้าที่ไม่ได้บันทึกการจ่ายสินค้าออกจากโปรแกรมให้เป็น ปัจจุบันส่งผลกระทบต่อความมืออยู่จริงของสินค้าคงเหลือ ณ วันตรวจนับ ส่วนสหกรณ์อีกสองแห่ง จัดทำเอกสารด้วยโปรแกรมระบบสินค้า กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ หากส่งสินค้าถึงมือสมาชิก/ลูกค้าแล้ว มีการเปลี่ยนสินค้าจะมีการยกเลิกรายการภายหลัง ซึ่งยังคงมีความสะดวกในการปฏิบัติงานเนื่องจาก ระบบคอมพิวเตอร์มีการควบคุมและจัดทำรายงานได้ทันทีหรือแบบ Real Time จะเห็นว่าในปัจจุบัน เทคโนโลยีคอมพิวเตอร์จะมีบทบาทต่อการจัดการงานสหกรณ์เป็นอย่างมาก จากการศึกษากระบวนการ ควบคุมภายในการผลิตอาหารสัตว์ของสหกรณ์แต่ละแห่ง ทำให้ผู้ศึกษาได้ข้อสรุปว่า สิ่งสำคัญที่ ผู้บริหารต้องคำนึงถึงและดำเนินการคือการกำหนดระเบียบที่จำเป็นในการปฏิบัติงาน การทดสอบการ สูญเสียอย่างสม่าเสมอในกระบวนการผลิตอาหารสัตว์ การควบคุมคุณภาพอาหารสัตว์ตามแนว ปฏิบัติที่ภาครัฐกำหนด การแบ่งแยกหน้าที่ให้กับผู้ปฏิบัติงาน การตรวจนับสินค้าเป็นประจำสม่าเสมอ การกำหนดระเบียบและนโยบายเกี่ยวกับการนำเทคโนโลยีมาใช้งานสหกรณ์เพื่อให้เกิดการควบคุม และป้องกันข้อมูลและระบบงานของสหกรณ์ให้สามารถใช้งานได้ต่อเนื่องและเป็นปัจจุบัน และเมื่อ สหกรณ์มีระบบการควบคุมภายในที่ดีย่อมส่งผลดีต่อสหกรณ์และมวลสมาชิก

---

## บทคัดย่อ

**ชื่อเรื่อง** แนวทางการยกระดับชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์ในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 3

**โดย** นางพรทิพย์ ภูถ้ำถ่าน ตำแหน่งนักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการพิเศษ  
ขอประเมินเพื่อแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่ง ผู้เชี่ยวชาญด้านการบัญชีและการสอบบัญชี (นักวิชาการตรวจสอบบัญชีเชี่ยวชาญ) สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 3 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

**ปี** พ.ศ. 2566

ในปี 2565 ผลการประเมินชั้นคุณภาพการควบคุมภายในสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 3 ที่มีสถาบันเกษตรกรทั้งสิ้น 895 แห่ง มีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่มี ชั้นคุณภาพการควบคุมภายในที่อยู่ในระดับ ไม่มีชั้นคุณภาพการควบคุมภายในจำนวน 6 แห่ง ระดับไม่มีการควบคุมภายในจำนวน 99 แห่ง ระดับควรปรับปรุงจำนวน 234 แห่ง ระดับพอใช้จำนวน 221 แห่ง ระดับดีจำนวน 254 แห่ง และระดับดีมากจำนวน 43 แห่ง โดยสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่มีชั้นคุณภาพการควบคุมภายในอยู่ในระดับดีขึ้นไปมีเพียงร้อยละ 37.43 เท่านั้น ซึ่งหากจะวัดความเข้มแข็งของสถาบันเกษตรกรโดยพิจารณาองค์ประกอบจากการมีระบบควบคุมภายในที่ดียังมีความจำเป็นที่ต้องพัฒนาอีกหลายแห่ง จึงมีข้อเสนอแนวทางการยกระดับชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์ในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 3 ซึ่งอาศัยแนวคิดการพัฒนาองค์กรให้มีศักยภาพสูงในศตวรรษที่ 21 มาปรับใช้มี 4 กิจกรรม ประกอบด้วย (1)การวางแผน โดยรวบรวมและค้นหาสาเหตุของผลการประเมินชั้นคุณภาพการควบคุมภายใน การทำความเข้าใจเจ้าหน้าที่ของรัฐที่กำกับดูแล และนำแนวทางการวางระบบการควบคุมภายในที่ดีมาใช้ (2)การกำหนดทิศทาง โดยความร่วมมือกันระหว่างหน่วยงานตรวจสอบบัญชีและหน่วยงานส่งเสริมสหกรณ์กำหนดเป้าหมายและผลักดันให้เกิดการพัฒนา วางแนวปฏิบัติร่วมกันและมีการปรับปรุงแก้ไขอย่างเหมาะสม (3)การเลือกเครื่องมือหรือวิธีการมาใช้ในการแก้ไขปัญหาและเพิ่มศักยภาพในการพัฒนาสถาบันเกษตรกรให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี และ (4)การสรุปผลงาน มีการประเมินและติดตามผลโดยการประชุมร่วมทุก 6 เดือนและรอบ 12 เดือน เพื่อทบทวนแนวทางพัฒนาชั้นคุณภาพการควบคุมภายใน พิจารณาจุดอ่อนของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่จะส่งผลให้การดำเนินการไม่สำเร็จตามเป้าหมาย ในแนวทางดังกล่าวจะต้องมีการพัฒนากลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้องใน 3 ระดับ คือ ระดับบุคคล เพื่อพัฒนาความสามารถในการปฏิบัติงานรวมถึงทัศนคติของผู้ปฏิบัติงาน ระดับกลุ่ม เป็นการพัฒนาความร่วมมือของกลุ่มบุคคลที่มีความรู้ความชำนาญในหลายสาขาร่วมมือกันทำงานเป็นทีมประสานประโยชน์ร่วมกัน และระดับองค์กร มีการสร้างความรู้ความเข้าใจร่วมกัน ประสานความสัมพันธ์ สร้างบรรยากาศในการมีส่วนร่วมทำงานและอาศัยเทคนิคต่างๆ ที่จะบูรณาการอย่างเหมาะสมเพื่อส่งเสริมซึ่งกันและกันให้เกิดการพัฒนาสหกรณ์อย่างยั่งยืน