

## บทที่ 6

## สรุปผลและข้อเสนอแนะ

เนื่องจากการปฏิบัติงานขององค์การธุรกิจปัจจุบันได้ขยายขอบเขตออกไปอย่างกว้างขวางทั้งในด้านขนาด ปริมาณ คุณภาพ และเทคนิคการดำเนินงาน ทำให้องค์การธุรกิจที่ขยายตัวอยู่นี้ จำเป็นต้องมีเครื่องมือที่ดีเพื่อใช้ในการบริหารงานให้บังเกิดประสิทธิผล ดังนั้น ระบบการควบคุมภายในจึงได้มีบทบาทสำคัญในการบริหารยุคปัจจุบันมากกว่าสมัยก่อน

ระบบการควบคุมภายใน เป็นแผนการแบ่งงานและวิธีการปฏิบัติงานต่าง ๆ ที่องค์การธุรกิจได้จัดให้มีขึ้น เพื่อวัตถุประสงค์ดังนี้

1. ป้องกัน ควบคุมและเก็บรักษาทรัพย์สิน
2. ตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลทางบัญชี
3. ส่งเสริมการทำงานของพนักงานให้สมรรถภาพดียิ่งขึ้น
4. สนับสนุนให้การทำงานเป็นไปตามนโยบายที่กำหนดไว้

การควบคุมภายในแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ

1. การควบคุมทางบัญชี
2. การควบคุมทางบริหาร

ลักษณะสำคัญของระบบการควบคุมภายในที่ดี ประกอบไปด้วย

1. มีแผนการแบ่งงานที่กำหนดความรับผิดชอบอย่างเหมาะสมกับอำนาจหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย

2. มีระบบการอนุมัติและวิธีการบันทึกทางการเงินอย่างพอเพียงแก่การควบคุมทางบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และรายจ่าย

3. มีหลักการปฏิบัติที่ติดตามหน้าที่ของแต่ละแผนกงาน

4. มีพนักงานที่มีคุณสมบัติเหมาะสมกับตำแหน่งหน้าที่

หลักทั่วไปในการควบคุมภายในเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และรายจ่าย คือ

1. การแบ่งแยกหน้าที่คานบัญชีต่างหากจากหน้าที่คานดูแลรักษาทรัพย์สินและคาน

ดำเนินงาน วัตถุประสงค์ของการแบ่งแยกหน้าที่ ก็เพื่อป้องกันมิให้เจ้าหน้าที่ผู้หนึ่งผู้ใดควบคุมงานทุกด้านไว้โดยสิ้นเชิง มิฉะนั้นแล้วอาจเป็นช่องทางให้เกิดข้อผิดพลาด หรือการทุจริตได้ง่าย

2. การอนุมัติให้เกิดรายการเป็นไปอย่างเหมาะสม และมีการบันทึกรายการอย่างถูกต้อง

3. มีการดูแลรักษาสินทรัพย์อย่างเพียงพอ โดยป้องกันมิให้มีการยกออกไปใช้เป็นประโยชน์ส่วนตัว หรือรักษาไม่ให้เกิดเสียหายไปก่อนเวลาอันสมควร นอกจากนั้นแล้วอาจรวมถึงการประกันสินทรัพย์ที่มีค่าไว้กับบริษัทประกันภัย และการประกันความซื่อสัตย์ของพนักงานด้วย

โดยทั่ว ๆ ไปแล้ว ประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในขึ้นอยู่กับจำนวนพนักงานของกิจการ ความรู้ความชำนาญงานของบุคคลเหล่านั้น และความสามารถของผู้บริหารงานด้วย บริษัทขนาดใหญ่ ย่อมสามารถจัดระบบการควบคุมภายในได้ดีกว่ากิจการขนาดเล็ก ทั้งนี้เพราะในกิจการขนาดเล็กบางครั้งการแบ่งแยกหน้าที่อาจไม่สมบูรณ์และบุคคลบางคนอาจควบคุมงานไว้หลายด้าน ซึ่งทำให้ขาดการสอบทานงานซึ่งกันและกัน

#### ปัญหาและอุปสรรคต่าง ๆ เกี่ยวกับการควบคุมภายใน

จากการศึกษาถึงระบบการควบคุมภายในของกิจการอุตสาหกรรมในประเทศไทย โดยการศึกษาจากระเบียบ คำสั่ง ข้อบังคับ และการสอบถามเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง จะเห็นว่ายังมีข้อบกพร่องบางประการ ดังนี้

อุตสาหกรรมการผลิตซีเมนต์เป็นกิจการขนาดใหญ่ มีพนักงานเป็นจำนวนมาก ฝ่ายบริหารมีความสนใจในปัญหาคำถามการควบคุมภายในมากพอสมควร กิจการจึงมีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ แม้ว่าจะขาดวิธีการบางอย่างไป ตัวอย่างเช่น การควบคุมภายในด้านเงินสด มีวิธีการข้อหนึ่งว่า รายรับเงินสดประจำวันควรฝากธนาคารครบจำนวนทุกวัน วิธีการข้อนี้ถือว่าสำคัญมาก แต่กิจการไม่ได้ใช้วิธีการข้อนี้ เพราะมีวิธีการอื่นซึ่งจะใช้แทนวิธีการที่สำคัญนี้ คือ การกำหนดให้เจ้าหน้าที่แผนกอื่นมาตรวจนับเงินสดคงเหลือในมือทุกวัน เป็นต้น กิจการได้วางวิธีการควบคุมภายในไว้อย่างเหมาะสม แต่วิธีการบางอย่างเจ้าหน้าที่ละเลยไม่ปฏิบัติตามวิธีการควบคุมภายในที่วางไว้ ตัวอย่างเช่น พนักงานจ่ายเงินล้มประทับตรา "จ่ายแล้ว"

ในเอกสารประกอบการจ่ายเงินหรือกรณีที่เจ้าหน้าที่แผนกจัดซื้อมิได้มีการตรวจสอบราคาสิ่งของที่จะซื้อเพื่อให้ได้ราคาที่เหมาะสม เป็นต้น

อุตสาหกรรมการผลิตนมกระป๋อง มีผู้บริหารงานที่มีความรู้ความสามารถมองเห็นประโยชน์ของระบบการควบคุมภายใน จึงได้วางวิธีการควบคุมภายในไว้เป็นอย่างดี แต่สำหรับค่าใช้จ่ายบางประเภท เจ้าหน้าที่อาจจะเบี่ยงเบนความจำเป็น เช่น ค่าเลี้ยงรับรองแก่เจ้าหน้าที่การทำเรือ ในการนำของออกจากท่าเรือ เป็นต้น แต่ค่าใช้จ่ายนี้เป็นจำนวนเงินไม่มากพอที่จะก่อให้เกิดความเสียหายแก่กิจการ

อุตสาหกรรมการผลิตน้ำอัดลม เป็นกิจการขนาดเล็กกว่าอุตสาหกรรมการผลิตซีเมนต์ การวางวิธีการในการควบคุมภายในยังไม่มีแผนกแยกหน้าที่ในการปฏิบัติงานบางอย่างอย่างเหมาะสม เช่น การจ่ายค่าแรงและเงินเดือนของพนักงานขาย กำหนดให้เป็นหน้าที่ของพนักงานผู้อยู่ในแผนกขาย เป็นต้น

ส่วนใหญ่แล้ววิธีการควบคุมภายในของกิจการดังกล่าวข้างต้น นับว่ามีประสิทธิภาพฝ่ายบริหารของทุกกิจการมีความสนใจและมองเห็นความสำคัญของระบบการควบคุมภายใน เช่น กิจการการผลิตซีเมนต์ พยายามที่จะนำวิธีจัดซื้อโดยการเปิดประมูลมาใช้ เพื่อมิให้มีการผูกขาดการขายของร้านค้า

### ปัญหาและอุปสรรคต่าง ๆ ดังที่กล่าวแล้ว ขอเสนอแนะวิธีการแก้ไขดังต่อไปนี้

1. กรณีที่มีข้อบกพร่องเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในไม่เพียงพอ ควรปรับปรุงแก้ไขการดำเนินกิจการและวิธีปฏิบัติงานให้ถูกต้องตามหลักทั่วไปในการควบคุมภายใน เช่น อุตสาหกรรมการผลิตซีเมนต์ ควรจะนำระบบเงินจ่ายย่อยมาใช้ เพื่อจะได้ไม่ต้องเอารายรับส่วนที่เป็นเงินสดมาใช้จ่าย และจะได้นำเงินสดที่ได้รับฝากธนาคารทุกวัน นอกจากนั้นหน้าที่ในการทำงบทะขอมยอดควรกำหนดให้เป็นหน้าที่ของแผนกบัญชี ซึ่งไม่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการรับจ่ายเงิน

อุตสาหกรรมการผลิตน้ำอัดลม ควรมีการแบ่งแยกหน้าที่ในการทำงานให้ถูกต้อง โดยให้แผนกบัญชีค่าแรงและเงินเดือนทำหน้าที่เตรียมการจ่ายเงินเดือนของพนักงานทุกคน ส่วนแผนกขาย ก็ควรจะทำหน้าที่เกี่ยวกับการขาย

2. แมวาระบบการควบคุมภายในที่กิจการมีอยู่จะเป็นระบบการควบคุมภายในที่ดี

แต่ถ้าเจ้าหน้าที่ปฏิบัติไม่เข้าใจถึงความสำคัญและหน้าที่ในการปฏิบัติงานแล้ว ระบบการควบคุมภายในนั้นก็ย่อมจะไม่ให้ประโยชน์แก่กิจการ อุปสรรคอันนี้สามารถจะแก้ไขได้โดย การใช้เจ้าหน้าที่ที่มีความสามารถและความชำนาญงานเหมาะสมแก่ตำแหน่งหน้าที่ เพื่อให้ได้ผลงานที่มีประสิทธิภาพสูง แต่ตอคงคำนึงถึงด้านการประหยัดด้วย นอกจากนั้นกิจการในปัจจุบันได้เจริญก้าวหน้าทั้งด้านวิชาการ และวิธีการปฏิบัติงาน พนักงานจึงควรได้รับการฝึกฝนให้มีความรู้ที่ทันเทียมกับวิธีการปฏิบัติงานใหม่ ๆ หรือกรณีที่ต้องการจะขยายงาน การเลื่อนตำแหน่งหน้าที่พนักงาน ก็ควรจะมีโปรแกรมการฝึกพนักงาน เพื่อให้มีความรู้เพียงพอกับหน้าที่ในการปฏิบัติงานที่เขาจะได้รับมอบหมายใหม่

3. ฝ่ายบริหารควรมีความรับผิดชอบเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน โดยเป็นผู้วิเคราะห์เปรียบเทียบที่เหมาะสมสำหรับกิจการนั้น และควบคุมให้ระบบนั้นใช้การได้ ฝ่ายบริหารจะต้องคอยดูว่า ระเบียบต่าง ๆ ที่ระบุไว้นั้น ผู้มีหน้าที่จะต้องปฏิบัติตาม มีความเข้าใจในระเบียบนั้นอย่างถูกต้อง และปฏิบัติตามระเบียบนั้น ฝ่ายบริหารต้องคอยสำรวจอยู่เสมอว่าวิธีการนั้นเกิดการติดขัดขึ้นอย่างไรใด บกพร่องตรงไหน และฝ่ายบริหารจะต้องแก้ไขโดยทันที ในกรณีระเบียบต่าง ๆ ที่ใ้วางไว้เพื่อก่อให้เกิดการควบคุมภายในนั้น เกิดติดขัดหรือหยุดชะงักใช้การไม่ได้

ระบบการควบคุมภายในของกิจการอุตสาหกรรมในประเทศไทย ตามที่ได้ศึกษามาแล้ว เมื่อเปรียบเทียบกับหลักการควบคุมภายในในทางทฤษฎี จะเห็นว่า กิจการเหล่านั้นยังมีข้อบกพร่องต่าง ๆ ข้อบกพร่องเหล่านั้นอาจเป็นเพราะกิจการมิได้วางวิธีการควบคุมภายในบางอย่างไว้ หรือเจ้าหน้าที่ละเลย ไม่ปฏิบัติตามวิธีการควบคุมภายในที่วางไว้ แต่การที่กิจการไม่มีวิธีการควบคุมภายในบางอย่าง ไม่จำเป็นต้องเกิดข้อบกพร่องเสมอไป เพราะอาจใช้วิธีการอื่น ๆ แทน ซึ่งวิธีการอื่น ๆ นี้ จะต้องวางขึ้นด้วยความระมัดระวัง และให้ปฏิบัติตามจริง ๆ นอกจากนี้ระบบการควบคุมภายในที่ดีจะต้องวางขึ้นในลักษณะที่จะปฏิบัติได้โดยสะดวกที่สุด และผู้ที่ทำหน้าที่สามารถที่จะปฏิบัติตามวิธีการที่วางไว้ในกรดำเนินการตามหน้าที่ได้ และระบบการควบคุมภายในควรจะเป็นวิธีที่ไม่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายมาก จนไม่เป็นการประหยัด

องค์การธุรกิจใดมีระบบการควบคุมภายในที่ดี เหมาะสมกับการดำเนินงานของกิจการ และมีเจ้าหน้าที่ให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่วางไว้ องค์การธุรกิจนั้นย่อมจะได้อะไรที่มี เครื่องมือที่ดีเพื่อใช้ในการบริหารงาน