

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในการรับ – การจ่ายสินค้าคงเหลือ ตามแนวคิดของ COSO : กรณีศึกษาหน่วยงานผลิตและจำหน่ายยา

The Assessment And Improvement Of Internal Control Operation For Inventory System Under Coso Conceptual Framework : The Case Study Of Medicine Manufacturing And Distribution

สมนึก จงไพบูลย์กิจ (Somnuek Jongpaiboonkit) *

สมยศ วิวรรณอนันย์ (Somyot Wiwatapinai) *

ทาริกา แยมะมัง (Tarika Yamkamang) *

เกษศิณี ตั้งอัน (Ketsinee Tang - un) *

ชุตพร สอนภักดี (Chudapon Sonphukdee) *

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงวิธีการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการควบคุมภายในการรับ – จ่ายสินค้าคงเหลือ ที่ดำเนินการอยู่ในปัจจุบันได้ปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง สอดคล้องกับข้อกำหนดของการควบคุมภายในตามแนวของ COSO (Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission) โดยวิธีการศึกษาเป็นการประเมินการควบคุมภายในตามแนวของ COSO กับการควบคุมภายในของกรณีศึกษาหน่วยผลิตและจำหน่ายยา พร้อมทั้งเก็บรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์ผู้อำนวยการฝ่ายและผู้ที่เกี่ยวข้องในระบบสินค้าคงเหลือทั้งหมด 4 ฝ่าย ซึ่งมีประชากรรวมทั้งสิ้น 43 คนการสังเกตการณ์จากการปฏิบัติงาน และการศึกษาจากวิธีการปฏิบัติงานของแต่ละหน่วยงานโดยใช้การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงพรรณนา

ผลการศึกษาระดับต้นการปฏิบัติงานรวมทั้ง การประเมินควบคุมภายในตามองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO พบว่า หน่วยงานผลิตและจำหน่ายยา มีจุดอ่อนในองค์ประกอบของกิจกรรมการควบคุม เนื่องจากมีการสะสมของการขออนุมัติจำหน่ายทรัพย์สินชำรุด/เสียหาย/ใช้การไม่ได้/เสื่อมสภาพ/หรือสูญไป และไม่มีการตรวจสอบผลกระทบที่เกิดขึ้น ประกอบกับพนักงานที่เกี่ยวข้องขาดความรู้ความเข้าใจ และการไม่ปฏิบัติตามวิธีการปฏิบัติงานอย่างเคร่งครัด ดังนั้น ควรมีการวางแผนและดำเนินการให้เป็นไปตามแผนอย่างเคร่งครัด ควรมีการฝึกอบรมแก่พนักงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อการควบคุมภายในที่ดีและเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการบริหารสินค้าคงคลังต่อไป

คำสำคัญ: ระบบการควบคุมภายใน

* อาจารย์ หลักสูตรบริหารธุรกิจบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชีบริหาร คณะศิลปศาสตร์และวิทยาศาสตร์
มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ วิทยาเขตกำแพงแสน

Abstract

The purpose of this research aims to study through the procedure of internal control operation for inventory system which operates at the present whether it is accurate and conformable with the regulation under COSO (Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission) conceptual framework or not. The study approach is to evaluate the case study of internal control for medicine manufacturing and distribution units together with interview data collection from 43 people in 4 units including directors and people who have been involved in inventory system, observation processing, and study of individual unit operation using descriptive data analysis.

The result of study through the operation procedure with the internal control constituent assessment under COSO conceptual framework showed that the manufacturing and distribution units has some inferior in control activity due to the increasing number of approval deposition for damaged, unusable, defective, decayed, loosed assets, and investigate its effect are not concerned. Staff also lack of knowledge, understanding, and do not strict with operation procedure; therefore, training related staff, planning, and following the procedure are needed for the effective and good inventory system management

Keyword: Internal control

บทนำ

สินค้าคงเหลือ (Inventory) เป็นสิ่งที่จำเป็นสำหรับธุรกิจแทบทุกประเภท เพราะจัดเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนรายการหนึ่งซึ่งหน่วยงานพึงมีไว้เพื่อให้การผลิตหรือการขายดำเนินไปได้อย่างราบรื่น ไม่ว่าจะเป็นธุรกิจซื้อมาขายไป หรือธุรกิจผลิตและขาย มีบทบาทสำคัญเป็นตัวกำหนดผลกำไรขาดทุนของธุรกิจได้ แต่การมีสินค้าคงคลังในปริมาณที่มากเกินไป ก็จะประสบปัญหาในเรื่องต้นทุนการเก็บรักษาสูง สินค้าเสื่อมสภาพ หมดอายุ ล้าสมัย ถูกขโมย หรืออาจสูญหายได้ นอกจากนี้ยังทำให้สูญเสียโอกาสในการนำเงินที่จมอยู่กับสินค้าคงคลังนี้ไปหาประโยชน์ในด้านอื่นๆ ในทางตรงกันข้าม ถ้าธุรกิจมีสินค้าคงคลังในปริมาณที่น้อยเกินไป ก็อาจประสบปัญหาสินค้าขาดแคลนไม่เพียงพอ (Stock out) สูญเสียโอกาสในการขายสินค้าให้แก่ลูกค้า เป็นการเปิดช่องทางให้แก่คู่แข่ง และอาจสูญเสียลูกค้าไปในที่สุด นอกจากนี้ถ้าสิ่งที่ขาดแคลนนั่นเป็นวัตถุดิบและอุปกรณ์ที่สำคัญ การดำเนินงานทั้งการผลิตและการขายหยุดชะงัก ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อภาพลักษณ์ของธุรกิจในอนาคตได้ ดังนั้นจึงเป็นหน้าที่ของผู้บริหารในการจัดการสินค้าคงคลังของตนให้อยู่ในระดับที่เหมาะสม ไม่มากเกินไป หรือน้อยจนเกินไป ทั้งนี้ก็เพราะการลงทุนในสินค้าคงคลังต้องใช้เวลาจำนวนมาก และอาจส่งผลกระทบต่อสภาพคล่องของธุรกิจได้

การควบคุมภายในเป็นองค์ประกอบหนึ่งของการกำกับดูแลกิจการที่ดี (Good Corporate Governance) ทำงานด้วยความโปร่งใส มีประสิทธิภาพ มีการติดตามสอบทานและประเมินผลการดำเนินงานตามการควบคุมภายใน ที่จัดทำขึ้นสำหรับผู้บริหารของทุกหน่วยงาน แต่เป็นที่น่าเสียดาย ที่ผู้บริหารทั้งหลายยังไม่ค่อยเข้าใจและไม่เห็นความสำคัญของเครื่องมือบริหารชนิดนี้กรณีศึกษาหน่วยงานผลิตและจำหน่ายยา เป็นธุรกิจประกอบการผลิตและการจำหน่ายยาและเวชภัณฑ์ ในปัจจุบันหน่วยการผลิตและจำหน่ายนี้ มีโรงงานผลิตร้านค้าปลีก ด้วยเหตุนี้จึงมีสินค้าคงเหลือที่จัดเก็บในคลังสินค้าอยู่มากปัญหาที่พบในกรณีศึกษาหน่วยงานผลิตและจำหน่ายยา คือ การไม่ตรวจสอบสถานะ และขออนุมัติจำหน่ายทรัพย์สิน ความแตกต่างระหว่างรายการตามบัญชีกับที่มีอยู่จริง การไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการปฏิบัติงานของแต่ละหน่วยงาน การไม่สามารถติดตามสาเหตุของการขาด – เกินบัญชี และการขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการปฏิบัติงาน การปรับเปลี่ยนพนักงาน อีกทั้งพนักงานในระดับปฏิบัติการไม่ได้ปฏิบัติตามแนวทางที่วางไว้ ผลกระทบที่เกิดขึ้นจากปัญหาดังกล่าวข้างต้น หน่วยงานฯ ไม่สามารถบริหารจัดการสินค้าคงเหลือให้เกิดประโยชน์สูงสุดได้ ส่งผลกระทบต่อการบริหาร การวิเคราะห์ และการตัดสินใจของผู้บริหารผิดพลาด ไม่ว่าจะเป็นเรื่องการวางแผนการผลิต การสั่งซื้อ การตลาด แม้แต่การประเมินผลงานของแต่ละหน่วยงานว่ามีประสิทธิภาพในการบริหารจัดการหรือไม่ ด้วยเหตุผลและความสำคัญของปัญหาดังกล่าว คณะผู้ศึกษา จึงสนใจที่จะประเมินระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับการรับ – จ่ายสินค้าคงคลังกรณีศึกษาหน่วยงานผลิตและจำหน่ายยา ตามแนวคิดของ COSO (Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission) ซึ่งได้แก่ สภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามประเมินผล ซึ่งผลจากการศึกษาในครั้งนี้จะได้เป็นแนวทางในการปรับปรุงและแก้ไขระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับการรับ – จ่ายสินค้าคงคลัง ให้มีประสิทธิภาพต่อธุรกิจสูงสุด อันจะนำไปสู่แนวทางในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเกี่ยวกับการควบคุมภายใน เพื่อเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินต่อไป

วัตถุประสงค์

เพื่อศึกษาถึงวิธีการปฏิบัติงาน เกี่ยวกับการควบคุมภายในการรับ – จ่ายสินค้าคงเหลือที่ดำเนินการอยู่ในปัจจุบัน ได้ปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง สอดคล้องกับข้อกำหนดของการควบคุมภายในตามแนวของ COSO ของกรณีศึกษาหน่วยงานผลิตและจำหน่ายยา

วิธีการศึกษา

การศึกษารั้งนี้ คณะผู้ศึกษาใช้วิธีการศึกษาและรวบรวมข้อมูลต่างๆ ที่จำเป็นต่อการศึกษาระบบการควบคุมภายในของสินค้าคงเหลือของบริษัทที่เป็นกรณีศึกษาเท่านั้น ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

1. เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษา คณะผู้ศึกษาได้ประเมินการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO กับ การควบคุมภายใน ของกรณีศึกษาหน่วยงานผลิตและจำหน่ายยา โดยใช้แบบสัมภาษณ์ เพื่อเจาะลึกเข้าไปในรายละเอียดของหลักการและวิธีการปฏิบัติโดยตรง โดยประยุกต์แนวทางของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO

2. การเก็บรวบรวมข้อมูล คณะผู้ศึกษา มีการเก็บรวบรวมข้อมูลด้านปฐมภูมิ โดยได้จากการสัมภาษณ์ผู้อำนวยการฝ่ายและผู้ที่เกี่ยวข้องในระบบสินค้าคงเหลือทั้งหมด 4 ฝ่าย ซึ่งมีประชากรของทั้ง 4 ฝ่าย รวมทั้งสิ้น 43 คน และใช้วิธีการสังเกตการณ์ในการสัมภาษณ์ร่วมด้วย ส่วนข้อมูลด้านทุติยภูมิ คณะผู้ศึกษาได้เก็บวิธีการปฏิบัติงานจากคู่มือการปฏิบัติงานของผู้ที่เกี่ยวข้อง

3. การวิเคราะห์ข้อมูล คณะผู้ศึกษาได้รวบรวมข้อมูลที่ได้จากการแบบสัมภาษณ์ตามกรอบแนวทางที่ได้กำหนดไว้ในหัวข้อคำถาม รวมถึงการเข้าสังเกตการณ์ การปฏิบัติงานและการประเมินการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ในส่วนงานที่เกี่ยวข้องกับสินค้าคงเหลือเพื่อให้ทราบถึงการควบคุมภายในของในแต่ละขั้นตอน ว่ามีจุดใดบ้างที่เป็นสาเหตุทำให้การจำหน่ายทรัพย์สินไม่ถูกต้องตรงตามงวดเวลา ความแตกต่างระหว่างรายงานตามบัญชีกับที่มีอยู่จริง การไม่ปฏิบัติตามวิธีการปฏิบัติงานของพนักงาน การวิเคราะห์การรับ – การจ่าย เพื่อจะชี้ให้เห็นข้อดี ข้อเสียของการบริหารสินค้าคงเหลือด้วยวิธีเดิมที่ปฏิบัติกับการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO และคณะผู้ศึกษาได้ใช้วิธีวิเคราะห์ข้อมูลในเชิงพรรณนาเปรียบเทียบ

ผลการศึกษา

การศึกษานี้ โดยการใช้การเก็บรวบรวมข้อมูลทั้งปฐมภูมิและทุติยภูมิ สังเกตการณ์และสัมภาษณ์ผู้ที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการบริหารสินค้าคงคลัง เพื่อศึกษาองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO (Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission) ว่ามีความสอดคล้องและเพียงพอหรือไม่ นอกจากนี้ได้ศึกษาขั้นตอนการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในด้วยซึ่งสามารถสรุปผลการศึกษา ได้ดังนี้

1. สรุปผลการศึกษาองค์ประกอบการควบคุมภายใน

หน่วยงานผลิตและจำหน่ายยาตามกรณีศึกษานี้ ได้มีการกำหนดหลักปฏิบัติต่างๆ ไว้อย่างเหมาะสมเพียงพอต่อลักษณะของธุรกิจเป็นอย่างดี แต่อย่างไรก็ตาม ผู้ศึกษาสามารถสรุปผลการศึกษาในแต่ละด้านขององค์ประกอบ ได้ดังนี้

องค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อม ในเรื่องเกี่ยวกับความรู้ความสามารถของบุคลากร การสร้างจิตสำนึก และตระหนักในการปฏิบัติหน้าที่ การให้พนักงานมีส่วนร่วมเสนอแนะข้อคิดเห็น มีส่วนร่วมในการแก้ไขข้อบกพร่องวิธีปฏิบัติงาน พนักงานยังขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมในการทำงานตลอดจนการสื่อสารระหว่างแผนกยังมีความเข้าใจไม่ตรงกัน

องค์กรประกอบด้านความเสี่ยง องค์กรมีความเสี่ยงในด้านการบริหารสินค้าคงเหลือที่ชำรุด/เสียหาย/ใช้การไม่ได้/เสื่อมสภาพ/หรือสูญไป ตลอดจนการจัดทำรายงานต่างๆของการบริการสินค้าคงเหลือยังไม่เป็นปัจจุบัน

องค์กรประกอบด้านการกิจกรรมควบคุม ทุกหน่วยงานมีกิจกรรมการควบคุมในการปฏิบัติงานซึ่งประกอบด้วยวิธีปฏิบัติงานกำกับไว้ในแต่ละงาน แต่พนักงานไม่ปฏิบัติตามวิธีการปฏิบัติงานที่กำหนดไว้ซึ่งเกิดจากความไม่เข้าใจ การปฏิบัติงานตามความเคยชิน ขาดความระมัดระวังรอบคอบ ไม่มีการติดตามผล หรือติดตามหาสาเหตุที่แท้จริง

องค์กรประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ในด้านนี้มีการควบคุมที่ดีมีทั้ง Intranet ซึ่งองค์กรได้มีการพัฒนาด้านสารสนเทศโดยองค์กร และบุคคลภายนอก ให้สามารถให้ได้ข้อมูลที่ถูกต้อง เป็นปัจจุบัน ด้านการสื่อสารพบว่า มีการสื่อสารทางแบบสองทางน้อยมาก ซึ่งทำให้เกิดความไม่เข้าใจกัน และขัดแย้งกันในองค์กร

องค์กรประกอบด้านการติดตาม องค์กรมีนโยบายการติดตามและประเมินผลที่เพียงพอต่อการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ และพบว่าทุกหน่วยงานมีการติดตามงานของหน่วยงานเป็นอย่างดี

2. สรุปผลการศึกษาระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือด้านการปฏิบัติงาน

จากการศึกษาระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือด้านการปฏิบัติงานพบว่าขั้นตอนการปฏิบัติงานของบริษัทที่ปฏิบัติงานอยู่ในปัจจุบันมีจุดอ่อนที่ส่งผลให้การควบคุมภายในของหน่วยงานผลิตและจำหน่าย ซึ่งสรุปการศึกษาได้ดังนี้

1. เจ้าหน้าที่คลังสินค้า เจ้าหน้าที่วางแผนการผลิต เจ้าหน้าที่จัดซื้อ เจ้าหน้าที่ผลิต และเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง ไม่ปฏิบัติงานตามขั้นตอนวิธีการปฏิบัติงาน และยังขาดการประสานงานกันอย่างต่อเนื่อง ทำให้เกิดอุปสรรคในการแก้ไขปัญหา ควรมีการประชุมหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

2. สร้างจิตสำนึกให้กับพนักงาน ตระหนักถึงความถูกต้อง และการติดตามหาสาเหตุต่างๆ ที่เกิดขึ้นอย่างจริงจัง และให้พนักงานคิดเสมอว่าหน่วยงานที่ผลิตและจำหน่ายซึ่งเป็นที่ยึดมั่นของตนเองนั้น เป็นบ้านหลังที่สองของตนเอง

3. หน่วยงานที่มีสินค้าคงเหลือควรตรวจสอบสถานะของสินค้าคงเหลือที่หมดอายุ เสื่อมสภาพ และให้ปฏิบัติตามขั้นตอนการขออนุมัติจำหน่ายทรัพย์สิน ให้ตรงตามวงระยะเวลาที่เกิดขึ้นจริง

4. พนักงานที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบหาสาเหตุของปริมาณสินค้าคงเหลือที่ขาด หรือเกินบัญชีจากการตรวจนับ ควรติดตามหาสาเหตุที่แท้จริงอย่างทันท่วงที

5. หน่วยงานผลิตไม่ตรวจสอบข้อมูลที่บันทึกการผลิต ทำให้บัญชีได้รับข้อมูลไม่ถูกต้อง

6. ไม่มีการเข้าตรวจสอบแบบฉับพลันในหน่วยงานต่างๆ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่แท้จริง

7. หน่วยงานผลิตและจำหน่าย ไม่มีการเตรียมความพร้อมในเรื่องการบริหารสินค้าคงคลัง การวางแผนภาษี การแข่งขันกับตลาดที่เป็นคู่แข่ง

ด้วยสาเหตุดังกล่าวข้างต้นทำให้ทราบจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในการรับ-จ่ายสินค้าคงเหลือที่ผู้บริหารควรทำการปรับปรุง และกำหนดนโยบายการปฏิบัติงานให้รัดกุมและเหมาะสมกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน

การอภิปรายผลการศึกษา

จากการเก็บรวบรวมข้อมูลทั้งปฐมภูมิและทุติยภูมิ ซึ่งรวมถึงการศึกษาลักษณะการดำเนินงานของกรณีศึกษาหน่วยงานผลิตและจำหน่ายยา โครงสร้างการจัดองค์กร ขั้นตอนและวิธีการปฏิบัติงานต่างๆ และยังการควบคุมภายในเกี่ยวกับรับ - จ่ายสินค้าคงเหลือ และสภาพการดำเนินงานของกรณีศึกษาหน่วยงานผลิตและจำหน่ายยา ทำให้สามารถประเมินผลองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวทางการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO และประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในสินค้าคงเหลือด้านการปฏิบัติงานได้ ดังต่อไปนี้

1. การประเมินผลองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อม

หน่วยงานผลิตและจำหน่ายยา มีองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านสภาพแวดล้อมที่กำหนดไว้อย่างชัดเจนเพียงพอ จากการศึกษาพบว่าพนักงานรับทราบนโยบายจากฝ่ายบริหารไม่ทั่วถึงทั้งองค์กร ขาดการดำเนินการส่งเสริมและสนับสนุนให้เกิดการปฏิบัติตามหลักจริยธรรม จรรยาบรรณ อย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ ควรฝึกอบรม ชี้แจง ให้ทราบถึงจริยธรรม จรรยาบรรณให้ต่อเนื่องและสม่ำเสมอ ซึ่งควรจะมีการทดสอบความเข้าใจของผู้บริหารและพนักงานให้ทราบว่ามีความเข้าใจในระดับใด และต้องเข้าใจไปในทิศทางเดียวกัน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของอุทุมพร ธรรมสนอง (2554) ได้ทำการศึกษาการประเมินผลการควบคุมภายในทางการบัญชีของเหมืองแม่เมาะ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย โดยผลการศึกษาพบว่า ควรมีการอบรม ชี้แจงให้พนักงานทราบถึงจริยธรรมในการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ

ด้านการบริหารสินค้าคงเหลือ มีการแบ่งแยกคลังสำรองวัตถุดิบ คลังสำรองบรรจุภัณฑ์ และคลังสินค้าสำเร็จรูปออกจากกันเพื่อให้เกิดความสะดวกและง่ายต่อการบริหารจัดการ ทำให้ง่ายต่อการควบคุมภายในของแต่ละคลังที่มีการบริหารจัดการไม่เหมือนกันซึ่งแบ่งแยกตามลักษณะโครงสร้างของงาน และมีวิธีการปฏิบัติงาน แต่ควรปรับปรุงด้านการปฏิบัติงานตามข้อกำหนดอย่างเคร่งครัด และสม่ำเสมอ และควรปรับปรุงด้านความรู้ความสามารถของบุคลากร ควรมีการจัดฝึกอบรมพนักงานในเรื่องการปฏิบัติงานให้มีศักยภาพมากขึ้น และให้มีจิตสำนึกในการปฏิบัติงานอย่างแท้จริง และต้องคำนึงถึงผลประโยชน์ของหน่วยงานเป็นหลัก นอกจากนี้ยังพบว่าหน่วยงานขาดการประสานงานกันเองระหว่างหน่วยงาน ทำให้ข้อมูลที่มีการเปลี่ยนแปลงไม่สามารถนำมาใช้ให้มีประสิทธิภาพได้อย่างเต็มที่ซึ่งทำให้หน่วยงานได้รับความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อภาพรวมได้เนื่องจากข้อมูลไม่ถูกต้อง

2. การประเมินผลองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง

หน่วยงานผลิตและจำหน่ายยา พบว่ามีองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการประเมินความเสี่ยงไว้อย่างชัดเจน แต่มีการขาดการปฏิบัติอย่างจริงจังในการลดความเสี่ยงที่เกิดขึ้นและผลกระทบกับหน่วยงาน เช่น การยกเลิกระเบียบพัสดุ ซึ่งผลกระทบที่ได้รับคือ ยอดขายลดลง และต้องมีการแข่งขันทางการตลาดสูง การขาดวัตถุดิบ/บรรจุภัณฑ์ ซึ่งผู้บริหารควรมีมาตรการเตรียมความพร้อมในการเปลี่ยนแปลง มีการปรับโครงสร้างองค์กรให้ง่ายต่อการบริหารและตัดสินใจ ที่สำคัญควรมีการสื่อสารให้พนักงานทราบถึงการเปลี่ยนแปลง เพื่อการ

เตรียมความพร้อมในการเปลี่ยนแปลงที่จะเกิดขึ้น ด้านสินค้าคงเหลือพบว่ามีการสะสมของสินค้าคงเหลือที่ชำรุดเสียหาย เสื่อมคุณภาพ หรือสูญหาย ในหน่วยงานผลิตที่ไม่ปฏิบัติตามวิธีการปฏิบัติงานซึ่งมีผลกระทบค่าใช้จ่ายที่ไม่ถูกต้องตรงตามงวดระยะเวลา การวิเคราะห์อัตราหมุนของสินค้าคงเหลือไม่ถูกต้อง ซึ่งทั้งหมดกระทบต่อการรายงานงบการเงินขาดความน่าเชื่อถือ

จุดสำคัญที่ทำให้การควบคุมภายใน มีความเพียงพอต่อความเสี่ยง ที่จะเกิดขึ้นนั้น ฝ่ายบริหารควรให้ความสำคัญกับปัญหาที่เกิดขึ้น และมีการทบทวนว่ากิจกรรมการควบคุมที่มีอยู่นั้นเพียงพอ ที่จะทำให้เกิดความมั่นใจว่าหน่วยงานจะบรรลุวัตถุประสงค์ในระดับองค์กร ต้องมีความชัดเจน และเข้าใจถูกต้องตรงกันก่อนเป็นลำดับแรกซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของสุลีกาญจน์ ไชยเมืองดี(2551) ได้ทำการศึกษาถึงระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี ของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ โดยผลการศึกษาพบว่ามหาวิทยาลัยควรมีการควบคุมภายในเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงและกำหนดกิจกรรมควบคุมเกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีอยู่แต่อย่างไรก็ตามมหาวิทยาลัยยังไม่มีมาตรการเกี่ยวกับความพร้อมถ้าหากเกิดการเปลี่ยนแปลง

3. การประเมินผลองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม

หน่วยงานผลิตและจำหน่ายมีความเพียงพอในการกำหนดกิจกรรมการควบคุมในการปฏิบัติงานและมีประสิทธิภาพต่อการควบคุมภายใน จากการศึกษาพบว่าทุกหน่วยงานมีวิธีปฏิบัติงานกำกับไว้ในแต่ละงาน แต่พนักงานไม่ปฏิบัติตามวิธีการปฏิบัติงานตามที่กำหนดไว้ซึ่งเกิดจากความไม่เข้าใจ การปฏิบัติงานตามความเคยชิน ขาดความระมัดระวังรอบคอบ ไม่มีการติดตามผล หรือติดตามหาสาเหตุที่แท้จริง เช่น การตรวจนับสินค้าคงเหลือทุกสิ้นเดือน พบว่ามีสินค้าคงเหลือขาดบัญชี และเกิน จึงควรมีการสอบทานทุกครั้งที่มีการรับ การจ่าย และสอบทานสินค้าคงเหลือที่มีอยู่จริงกับรายงานสินค้าคงเหลือตามบัญชีซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของพิไลพรรณ อัครไพฑูรย์ (2547) ได้ทำการศึกษางานวิจัยเรื่องการควบคุมภายในด้านการบริหารสินค้าคงคลังของบริษัทผลิตชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์โดยผลการศึกษา พบว่า บริษัทไม่มีการสอบทานการรับ – จ่ายสินค้าคงเหลือเป็นประจำเพื่อตรวจสอบความถูกต้องระหว่างรายงานกับบัญชีจึงทำให้บริษัทขาดการติดตามผลหรือหาสาเหตุของกิจกรรมควบคุมเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของพนักงาน

4. การประเมินผลองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร

หน่วยงานผลิตและจำหน่าย มีความเพียงพอในการควบคุมด้านข้อมูลข่าวสารสารสนเทศและการสื่อสารที่เหมาะสมต่อการปฏิบัติงาน แต่จากการศึกษาพบว่า การแสดงความคิดเห็นของพนักงานทาง Intranet ไม่ได้รับความนิยมมากนัก เนื่องจากเดิมได้มีการแสดงความคิดเห็นต่อการบริหารงานของผู้บริหาร การปฏิบัติงาน หรือปัญหาที่เกิดขึ้น ได้อย่างอิสระ แต่เนื่องจากเกิดผลเสียหายต่อหน่วยงาน จึงได้มีการแสดงความคิดเห็นที่จะต้องระบุ Username ของพนักงาน ซึ่งมีผลต่อความคิดเห็นของพนักงานว่าสามารถสืบค้นได้ จึงไม่นิยมแสดงความคิดเห็นดังกล่าว ส่วนในด้านรายงานสำหรับผู้บริหาร พบว่าผู้บริหารส่วนใหญ่ไม่เรียกดูรายงานจากระบบ แต่จะให้พนักงานเป็นผู้จัดทำรายงานมาให้

ส่วนด้านการควบคุมระบบ พบว่ามีการควบคุมในการเข้าถึง การใช้ข้อมูล ความถูกต้องของข้อมูล การยืนยันยอด การเก็บรักษา และการตรวจสอบ ที่เพียงพอ น่าเชื่อถือได้ แต่จากการศึกษาพบว่า ผู้ใช้ระบบ มีการมอบรหัสผ่านให้แก่พนักงานที่ไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลให้ใช้ ซึ่งเมื่อมีข้อผิดพลาด ทำให้ไม่สามารถติดตามได้ว่า เจ้าของรหัสผ่านเป็นผู้ทำผิดจริง ส่วนด้านการเก็บรักษา พบว่า มีการเก็บรักษาเพียงแหล่งเดียว ซึ่งหากเกิดอุบัติเหตุขึ้น ไม่สามารถกู้ข้อมูล ให้สามารถทำงานต่อไปได้ ซึ่งหน่วยงาน ควรมีสถานที่สำรองเก็บข้อมูลแยกต่างหาก เพื่อเป็นการป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น และไม่ให้อุปกรณ์ได้รับความเสียหายได้

5. การประเมินผลองค์ประกอบด้านการติดตาม

หน่วยงานผลิตและจำหน่ายยา มีการติดตามและประเมินผลที่เพียงพอต่อการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ จากการศึกษพบว่าไม่ว่าจะเป็นฝ่ายบริหารพัสดุและผลิตภัณฑ์ ฝ่ายบัญชีและการเงิน ฝ่ายผลิต ฝ่ายประกันคุณภาพ ฝ่ายการตลาดและการขาย มีความต้องการให้สำนักตรวจสอบภายใน ที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบแต่ละหน่วยงาน สามารถชี้จุดบกพร่อง ให้ข้อเสนอแนะ แก้ไขปัญหาอย่างแท้จริง และควรมีแผนการตรวจสอบฉุกเฉิน หากพบว่าหน่วยงานใดเกิดปัญหา พร้อมเข้าตรวจสอบ และให้คำแนะนำทันที

ข้อเสนอแนะที่ได้จากการศึกษา

1. องค์กรควรให้การอบรมให้ความรู้ ความเข้าใจ ถึงวิธีการปฏิบัติงานที่ถูกต้อง และให้ถือปฏิบัติเข้าในกระบวนการทำงานประจำวันให้แก่พนักงานอย่างสม่ำเสมอ นอกจากนี้ยังต้องเพิ่มช่องทางการสื่อสารเกี่ยวกับนโยบายจากฝ่ายบริหาร และสถานการณ์ปัจจุบันขององค์กร เพื่อให้พนักงานเข้าใจในทิศทางเดียวกันให้ง่ายต่อการบริหารจัดการ

2. องค์กรควรปรับปรุงขั้นตอนการควบคุมวิธีการปฏิบัติงาน โดยให้มีการสอบทาน ตรวจสอบอย่างอิสระ เพื่อลดข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นจากการไม่ปฏิบัติตามวิธีการปฏิบัติงานที่ได้กำหนดไว้ เมื่อพบข้อผิดพลาด ต้องหาวิธีการแก้ไขเป็นมาตรฐานในการปฏิบัติงาน เพื่อไม่ให้เกิดขึ้น และส่งเสริมให้พนักงานมีส่วนร่วมในการแก้ไข เสนอแนะวิธีการ เพื่อเป็นการกระตุ้นจิตสำนึก ให้เกิดความสำนึกได้ด้วยดี และผู้บริหารทุกลำดับชั้น ควรให้ความใส่ใจในการตรวจสอบ สอบทานรายงานผลการปฏิบัติงานจริงกับแผนงานที่ประมาณไว้ และผลกระทบมาวิเคราะห์ เพื่อเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหา และยังเป็นเครื่องมือช่วยให้ผู้บริหารทราบ และนำไปแก้ไขต่อไป ควรสร้างจิตสำนึกให้แก่ผู้บริหาร พนักงาน ในด้านจริยธรรมการปฏิบัติงาน

3. องค์กรควรใช้ข้อมูลในระบบของหน่วยงาน ให้เป็นประโยชน์มากขึ้นโดยมีการปรับปรุงเกี่ยวกับฐานข้อมูลที่บ้านทึกในระบบที่จำเป็นต้องใช้ในการประมวลผล เช่น Lead Time , Safety Stock ทั้งนี้อาจมีการจัดอบรม จัดทำคู่มือปฏิบัติงานอย่างละเอียด การเผยแพร่ผ่าน Intranet พร้อมกับชี้แจงผลกระทบที่เกิดขึ้นกับองค์กรและนอกจากนั้นควรเพิ่มช่องทางการสื่อสารแบบสองทางให้มากขึ้น

4. ผู้บริหารควรให้ความใส่ใจ ให้ความสำคัญ และส่งเสริมให้มีการปฏิบัติอย่างจริงจังเกี่ยวกับการควบคุมภายใน และการบริหารความเสี่ยงของหน่วยงานมากขึ้น

ข้อเสนอแนะในการศึกษาครั้งต่อไป

สำหรับการศึกษารุ่นต่อไป ผู้ศึกษาขอเสนอแนะดังนี้

1. หน่วยงานผลิตและจำหน่ายยา มีระบบสินค้าคงเหลือที่ค่อนข้างซับซ้อน จำเป็นต้องมีการควบคุมการรับ – จ่าย ดังนั้นในการศึกษารุ่นต่อไปผู้ศึกษาควรศึกษาแต่ละรายองค์ประกอบอย่างละเอียดตามแนวคิดของ COSO เพื่อให้ได้ผลการศึกษชัดเจนมากยิ่งขึ้นและจะเป็นประโยชน์ต่อองค์กรมากขึ้น
2. ทำการศึกษาเปรียบเทียบหน่วยงานผลิตและจำหน่ายยารายอื่นที่มีการนำเทคนิคการบริหารสินค้าที่ทันสมัยมาใช้ในองค์กร เพื่อใช้ในการติดตามสถานะของสินค้าคงเหลือได้รวดเร็ว และทันเวลา

เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทย

จันทนา สาขากร และศิลปพร ศรีจันทพร.(2557). การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน.

กรุงเทพมหานคร. ที พี เอ็น เพรส.

ชลธิชาญจน์ ไชยเมืองดี. (2551). ระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและการบัญชีของมหาวิทยาลัยราชภัฏ

เชียงใหม่.การศึกษาค้นคว้าด้วยตนเองหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิตบัณฑิตวิทยาลัย

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2549). แนวทางการจัดระบบการควบคุมภายในที่ดี.กรุงเทพมหานคร.

อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง.

นรินทร์ นกแก้ว. (2546). การควบคุมภายในเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือบริษัทกรณีศึกษา.การศึกษาค้นคว้าด้วย

ตนเองหลักสูตรปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาวิชาบริหารธุรกิจ บัณฑิตวิทยาลัย

มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

น้ำทิพย์ จรุงศรีทอง.(2547).การประเมินและปรับปรุงระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับการบริหารสินค้า

คงคลัง กรณีศึกษาบริษัทจำกัด. การศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต

สาขาวิชาการบัญชีบริหาร วิทยาลัยพาณิชยศาสตร์ มหาวิทยาลัยบูรพา.

ปาริชาติ อุ่นเรือน. (2551). การประเมินผลการปฏิบัติงานตามมาตรฐานระบบการควบคุมภายในด้านการเงิน

การบัญชีและการพัสดุของโรงเรียนในสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาเชียงราย เขต 4.

การศึกษาค้นคว้าด้วยตนเองหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิตบัณฑิตวิทยาลัยมหาวิทยาลัยเชียงใหม่.

พรรรัตน์ วงศ์ธีระธร. (2553). ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน บริษัท

ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด(มหาชน).การศึกษาค้นคว้าด้วยตนเองหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต

บัณฑิตวิทยาลัยมหาวิทยาลัยเชียงใหม่.

- พิไลพรรณอัคคไพบูลย์. (2547).การควบคุมภายในด้านการบริหารสินค้าคงคลังของบริษัทผลิตชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์.การศึกษาค้นคว้าด้วยตนเองหลักสูตรปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาวิชาบริหารธุรกิจ บัณฑิตวิทยาลัยมหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2543). มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับย่อ.พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร. พี.เอ.ลีฟวิ่ง.
- อมรรัตน์ สนิทผล.(2549).การควบคุมภายในของสินค้าเหลือ กรณีศึกษาบริษัทไอเอสเอสอิเล็กทรอนิกส์ (ประเทศไทย)จำกัด. การศึกษาค้นคว้าด้วยตนเองหลักสูตรปริญญา บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาวิชาบริหารธุรกิจบัณฑิตวิทยาลัยมหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- อุทุมพร ธรรมสนอง. (2554). การประเมินผลการควบคุมภายในทางการบัญชีของเหมืองแม่เมาะของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย.การศึกษาค้นคว้าด้วยตนเอง หลักสูตรปริญญาบัญชี มหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัยมหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- อุษณา ภัทรมนตรี.(2552). การตรวจสอบภายในสมัยใหม่. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพมหานคร.เทกซ์แอนด์เจอร์นัลพับลิเคชั่น.

ภาษาต่างประเทศ

J.Gregory Jenkins Virginia Tech. (2008).**Auditing and Assurance Services an Integrated Approach**.New Jersey.Printed in Singapore.

Robert N.Anthony Vijay Govindarajan.(2007).**Management Control Systems**. North America. Printed in Singapore.