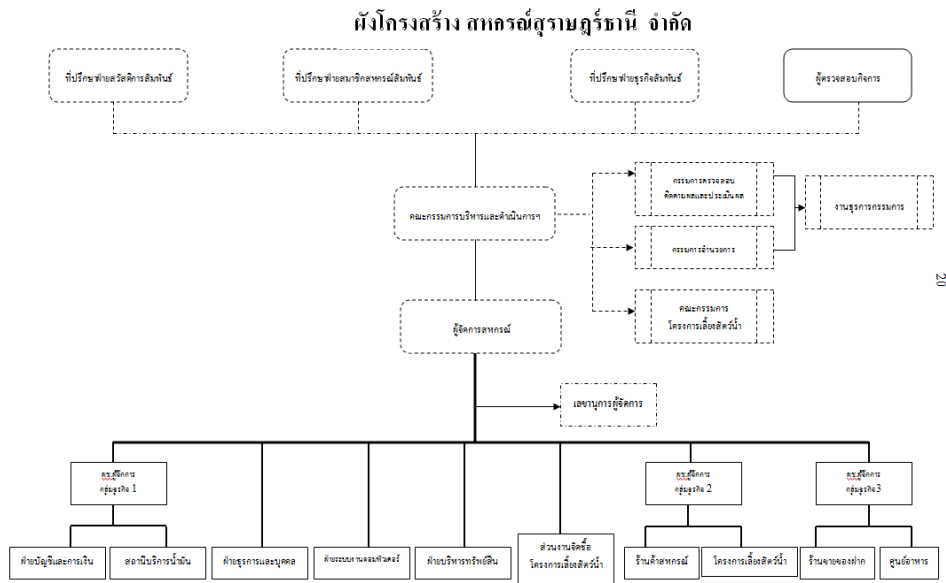


การควบคุมภายในด้านสินค้าธุรกิจแบบซูปเปอร์มาร์เก็ต ของสหกรณ์สุราษฎร์ธานีจำกัด

โดย เจริญพร สายทอง

สหกรณ์ที่มีลักษณะการดำเนินธุรกิจแบบซูปเปอร์มาร์เก็ต เป็นสหกรณ์ผู้บริโภครูปหนึ่ง ซึ่งจัดตั้งขึ้นเพื่อจัดสินค้าเครื่องอุปโภคบริโภคมาจำหน่ายแก่สมาชิกและบุคคลทั่วไป โดยจดทะเบียนตามกฎหมายสหกรณ์ ในประเภทร้านค้าหรือดำเนินธุรกิจในสหกรณ์ประเภทอื่น มีสมาชิกผู้ถือหุ้นทุกคนเป็นเจ้าของและลงทุนร่วมกันด้วยความสมัครใจกรณีศึกษาของสหกรณ์สุราษฎร์ธานีจำกัด เป็นสหกรณ์จดทะเบียน ประเภทบริการ ศึกษาเฉพาะแผนกร้านค้า



การควบคุมภายในโดยใช้แนวทางของ COSO

ความหมายของการควบคุมภายในมีหลายสถาบันได้ให้คำจำกัดความไว้ แต่ในปัจจุบันความหมายของการควบคุมภายในที่มาจากแนวคิดของ Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission หรือ COSO เป็นแนวคิดที่ทุกสถาบันวิชาชีพ ตกลงยอมรับที่จะใช้เป็นแนวปฏิบัติร่วมกัน

การควบคุมภายในตามความความหมายของ COSO คือ กระบวนการที่คณะกรรมการผู้บริหารและพนักงานในองค์กรได้ร่วมกันออกแบบ เพื่อให้เกิดความมั่นใจที่สมเหตุสมผล และให้การรับรอง (Assertions) ต่องบการเงินในการบรรลุวัตถุประสงค์ในเรื่องดังกล่าวต่อไป

1. ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน (Effectiveness and Efficiency of Operation)
2. ความน่าเชื่อถือของงบการเงิน (Reliability of Financial Reporting)
3. การปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนด (Compliance with Applicable Law and Regulations)

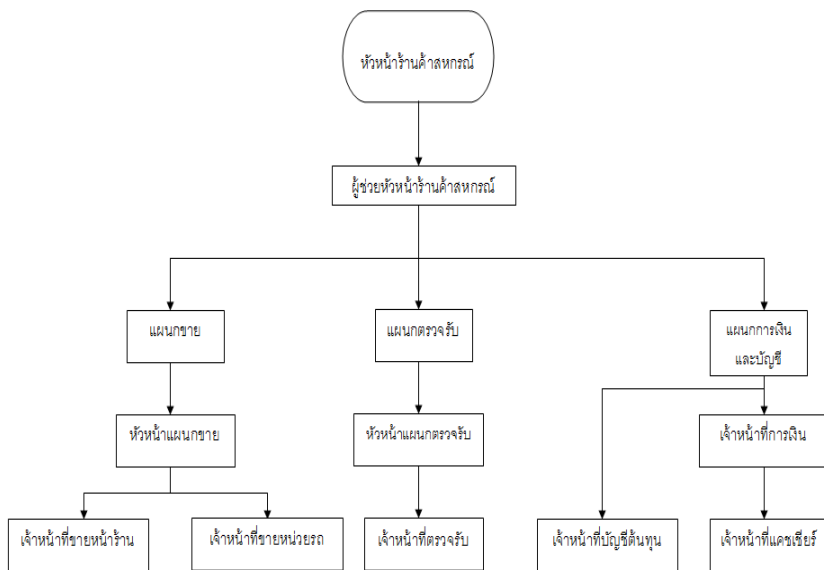
องค์ประกอบของการควบคุมภายใน

ตามแนวคิดของ COSO แบ่งการควบคุมภายในออกเป็น 5 ส่วน คือ

- 1.สภาพแวดล้อมการควบคุม(Control Environment)
- 2.การประเมินความเสี่ยง(Risk Assessment)
- 3.กิจกรรมการควบคุม(Control Activitis)
- 4.ข้อมูลสารสนเทศและการติดต่อสื่อสาร(Information and Communication)
- 5.การติดตามและประเมินผล(Monitoring)

สหกรณ์มีโครงสร้างการจัดองค์กร มีการแบ่งแยกหน้าที่ มีผังโครงสร้างของแผนกชัดเจน มีหัวหน้าศูนย์ธุรกิจรับผิดชอบควบคุมดูแล แต่ในแผนกร้านค้าสหกรณ์ ยังมีการสอบทานงานในส่วนของการจัดการเกี่ยวกับสินค้าไม่เพียงพอ เช่น การจัดซื้อสินค้า การตรวจรับสินค้า การส่งคืน จากประสบการณ์ในอดีตและ ข้อมูลปัจจุบัน สหกรณ์ยังไม่สามารถบริหารจัดการระบบการจัดการสินค้าให้มีประสิทธิภาพเพียงพอ เจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบเกี่ยวกับสินค้าขาดความระมัดระวังในการ ปฏิบัติงาน กล่าวคือ ไม่ตรวจสอบข้อมูลให้ถูกต้องครบถ้วน ไม่ ปฏิบัติงาน ตามขั้นตอนที่ระบบงานกำหนดไว้ ซึ่งส่งผลกระทบต่อ การควบคุมสินค้า ทำให้สหกรณ์มีสินค้าขาด/เกินบัญชีจำนวนมากและต่อเนื่องทุกปี

ผังโครงสร้างแผนกร้านค้าสหกรณ์



ร้านค้าสหกรณ์เป็นแผนกหนึ่งของสหกรณ์สุราษฎร์ธานี จำกัด ที่เริ่มดำเนินงานตั้งแต่ปี 2542 โดยจัดหาสินค้าอุปโภคบริโภค สินค้าเกษตร และสินค้าทั่วไป มาจำหน่ายให้สมาชิกและ บุคคลภายนอก ในลักษณะธุรกิจแบบไฮเปอร์มาร์เก็ต แต่การดำเนินการไม่ประสบผลสำเร็จ เนื่องจากธุรกิจเติบโตเร็ว ไม่มีระบบการควบคุมภายในที่รัดกุมเพียงพอ รวมทั้งโปรแกรมระบบงานคอมพิวเตอร์ ที่สหกรณ์นำมาใช้ไม่สามารถให้ข้อมูลที่มีเสถียรภาพ ข้อมูลไม่สมบูรณ์ขาดความเชื่อถือ ในปี 2547 สหกรณ์ได้ลดขนาดธุรกิจเป็นแบบซูเปอร์มาร์เก็ตลักษณะการดำเนินธุรกิจในแผนกร้านค้าสหกรณ์ แบ่งการขายออกเป็น 3 ลักษณะ คือ การขายที่ร้านค้าสหกรณ์ การขายโดยหน่วยรถขาย (2 คัน) และขายสินค้าธงฟ้าประหยัด สหกรณ์มีการควบคุมสินค้าโดยระบบคอมพิวเตอร์ มีการกำหนดรหัสสินค้าและกลุ่มสินค้า การขายสินค้า ขายโดยผ่านเครื่อง

Point of sale (POS) และปิดยอดขายทุกสิ้นวันเข้าสู่ทะเบียนคุมสินค้า ในการขายชื่อสหกรณ์จะขายให้กับลูกค้า VIP พนักงานสหกรณ์ และผู้ร่วมค้าของแผนกศูนย์อาหาร

การจัดการควบคุมภายในด้านสินค้าธุรกิจแบบซูเปอร์มาร์เก็ตของสหกรณ์สุราษฎร์ธานี จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน 2554 เพื่อให้สหกรณ์มีการป้องกัน ตรวจสอบ การทุจริต และข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นหากมีความเสียหายเกิดขึ้นก็สามารถช่วยให้ทราบถึงความเสียหายนั้นโดยเร็วทั้งยังมีการป้องกันดูแล และรักษาทรัพย์สินให้ปลอดภัย ไม่รั่วไหลสิ้นเปลืองและสูญหายและให้สหกรณ์ดำเนินธุรกิจเป็นไปตามระเบียบ ข้อบังคับและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

การควบคุมภายในด้านสินค้าธุรกิจแบบซูเปอร์มาร์เก็ตของสหกรณ์สุราษฎร์ธานี จำกัด เป็นสหกรณ์กรณีศึกษาของธุรกิจลักษณะซูเปอร์มาร์เก็ตที่มีขนาดใหญ่และมีการใช้โปรแกรมระบบงานคอมพิวเตอร์ช่วยในการดำเนินงาน ในการสอบบัญชีสหกรณ์ได้ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ โดยการนำโปรแกรมสำเร็จรูป ACL (Audit Command Language) ช่วยในการตรวจสอบและเลือกตัวอย่างการสอบบัญชี ทำให้สามารถทดสอบรายการบัญชีได้มากขึ้น ช่วยลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผล ทำให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพรวดเร็วสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างสมเหตุสมผลเป็นไปตามมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชี และเป็นที่ยอมรับของผู้รับบริการ จากการศึกษาการควบคุมภายในด้านสินค้าธุรกิจแบบซูเปอร์มาร์เก็ต ตามกระบวนการการสอบบัญชีจะพบปัญหาในการดำเนินกาตั้งนี้

1. สหกรณ์ไม่ให้ความสำคัญต่อการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ให้ปฏิบัติงานตามขั้นตอนที่ระบบงานกำหนดไว้ เช่น ไม่จัดทำใบสั่งซื้อสินค้าเมื่อมีการสั่งซื้อ ไม่ออกใบรับสินค้าทันทีที่มีการรับ สินค้า และไม่ควบคุมการปฏิบัติงานของผู้ขายหน้าร้าน รวมถึงการดูแลสินค้าและลูกค้าที่เข้ามาในร้าน เนื่องจากหัวหน้าร้านค้าสหกรณ์ซึ่งเป็นผู้บริหารจัดการภายใน ร้านค้าสหกรณ์ ให้ความสำคัญในการทำธุรกิจแข่งขันสร้างรายได้ให้กับสหกรณ์ มากกว่าการควบคุมดูแลเจ้าหน้าที่ให้ปฏิบัติงานตามระบบงานที่กำหนด จึงทำให้การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่จึงมีข้อบกพร่อง ข้อผิดพลาดเกิดขึ้นซ้ำ ๆ เดิม และมีสินค้าขาด /เกินบัญชีจำนวนมากทุกปี และเมื่อเกิดข้อผิดพลาดสหกรณ์ไม่มีการสืบเปลี่ยนหมุนเวียนเจ้าหน้าที่หรือกำหนดบทลงโทษ ทำให้เจ้าหน้าที่ขาดความระมัดระวังในการปฏิบัติงานและเข้าใจว่าเป็นการปฏิบัติที่ ถูกต้องแล้ว ซึ่งผู้สอบบัญชีได้เข้าร่วมประชุมชี้แจงให้คณะกรรมการดำเนินการทราบให้สหกรณ์ปฏิบัติให้ถูกต้องเป็นประจำทุกปี

4. การบริการขายสินค้านอกสถานที่โดยหน่วยรถขาย ไม่มีระบบการควบคุมสินค้าที่รัดกุมเพียงพอเกี่ยวกับการนำสินค้าออก มีการ บันทึกการโอนสินค้าออก ก็ไม่ตรงตามสินค้าที่นำออก ทำให้เกิดข้อผิดพลาดค่อนข้างมาก จากกาตรวจสอบพบว่า มีสินค้าบางรายการไม่มีตัวสินค้าแต่ยังมีปริมาณคงเหลือในทะเบียนคุมสินค้า บางรายการมีปริมาณคงเหลือในทะเบียนคุมสินค้าติดลบ และประกอบกับมีการผลัดเปลี่ยนหมุนเวียนเจ้าหน้าที่ทดแทนบุคลากรในหน่วยรถขายอยู่เสมอ ทำให้ไม่สามารถกำหนดผู้รับผิดชอบใช้สินค้าขาดบัญชีในหน่วยรถขายได้

5 การควบคุมภายในด้านสินค้ายังไม่รัดกุมเพียงพอ เช่น สหกรณ์ไม่ได้จัดให้มีจุดรับฝากของลูกค้า ทำให้ลูกค้าสามารถนำกระเป๋าลือเข้าไปในร้านค้าได้โดยสะดวก เปิดโอกาสให้ลูกค้า ขโมยของได้ง่าย และการเก็บรักษาสินค้าที่จัดซื้อพร้อมกับสินค้าที่มีไว้เพื่อขายโดยไม่ได้แยกคลังสินค้า ทำให้การควบคุมสินค้าทั้งการรับสินค้าเข้า การจำหน่าย การโอนสินค้าออก ไม่สามารถดูแลได้อย่างทั่วถึง มีช่องทางให้สูญหายได้ง่าย

6. การสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าเพื่อให้มีความมั่นใจว่าสินค้าคงเหลือที่มีอยู่ได้มีการตรวจนับครบถ้วน มักมีปัญหาการตรวจนับไม่ครบถ้วน ไม่ถูกต้อง

ข้อเสนอแนะ

1. สหกรณ์ที่มีขนาดใหญ่มากและแบ่งการดำเนินธุรกิจเป็นหลายแผนก แม้ว่าจะอยู่ในธุรกิจเดียวกัน เช่น ธุรกิจจัดหาสินค้ามาจำหน่าย มีทั้งในแผนกร้านค้าสหกรณ์ แผนกร้านขายของฝาก แผนกสถานบริการ น้ำมัน และแผนกศูนย์อาหาร การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีผู้สอบบัญชีจะต้องประเมินความเสี่ยงเฉพาะธุรกิจที่จะตรวจสอบเพื่อให้ได้ข้อมูลที่ถูกต้องไม่ขัดต่อข้อเท็จจริง แบบประเมินความเสี่ยงที่บันทึกในระบบ Intranet ของกรมสำหรับสหกรณ์ที่มีขนาดใหญ่และมีธุรกิจหลากหลายไม่สามารถให้ข้อมูลที่ถูกต้องตรงกับข้อเท็จจริงได้

2. การสอบบัญชีโดยใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ช่วยตรวจสอบสหกรณ์ที่ใช้คอมพิวเตอร์ประมวลผลข้อมูล ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความรู้เกี่ยวกับคอมพิวเตอร์ ระบบการควบคุม การประเมินความเสี่ยง ตลอดจนวิธีการตรวจสอบ เนื่องจากการประมวลผลโดยคอมพิวเตอร์มีผลกระทบต่อตารางแผน ขอบเขต ระยะเวลา และเทคนิคการตรวจสอบ การนำข้อมูลเข้าสู่ขั้นตอนการตรวจสอบโดยใช้โปรแกรม ACL ก่อนจะเริ่มการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบให้แน่ใจว่าเป็นข้อมูลชุดเดียวกับที่สหกรณ์ใช้บันทึกบัญชีหรือไม่ โดยการกระหนดยอดรวมของข้อมูลที่ได้รับ กับระบบงานที่สหกรณ์ใช้เพื่อให้มั่นใจว่าข้อมูลที่ได้รับมีความถูกต้องและครบถ้วน

3. การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ควรมีการควบคุมดูแลให้ปฏิบัติงานตามขั้นตอนที่ระบบงานกำหนดไว้ และให้มีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่โดยเฉพาะจุดที่มีข้อผิดพลาด เกิดขึ้นซ้ำ ๆ อยู่เสมอ และควรกำหนดบทลงโทษอย่างจริงจัง เพื่อให้เจ้าหน้าที่ที่มีความรับผิดชอบในการทำงานมากขึ้น

4. การบริการขายสินค้านอกสถานที่โดยหน่วยรถขาย ควรจัดระบบการควบคุมสินค้าให้รัดกุม การนำสินค้าออกให้เจ้าหน้าที่เบิกจ่ายสินค้าจากคลังเก็บสินค้า ไม่ควรเบิกสินค้า ณ จุดขาย หน้าร้าน เพราะจะทำให้ดูแลการนำสินค้าออกไม่ทั่วถึง สหกรณ์ควรเบิกสินค้าตามที่ลูกค้าสั่งซื้อ เท่านั้น ไม่ควรเบิก สินค้าเก็บไว้ในหน่วยรถขาย และควรกำหนดความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานให้ชัดเจน

5. สหกรณ์ควรจัดระบบการควบคุมให้มีจุดบริการรับฝากของ บริ เวณด้านหน้าพื้นที่ขาย และจัดระบบการควบคุมสินค้าให้มีคลังเก็บสินค้าแยกจากคลังขาย สินค้าที่สหกรณ์สั่งซื้อให้จัดเก็บไว้ที่คลังสินค้า การนำสินค้าไปจำหน่ายทั้งสินค้าที่จำหน่ายหน้าร้านสหกรณ์ สินค้าที่จำหน่ายโดยหน่วยรถขาย หรือสินค้าคงฟ้าประหยัด ให้เจ้าหน้าที่เบิกสินค้าจากคลังสินค้าแห่งเดียว และกำหนดความรับผิดชอบแยกจากคลังขายหน้าร้าน สินค้าที่วางขายหน้าร้านควรให้เหมาะสม สามารถดูแลได้อย่างทั่วถึง จะช่วยให้สามารถลดสินค้าขาดหายได้

6. การสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้า ในสหกรณ์ที่มีสินค้าจำนวนมาก ผู้สอบบัญชีต้องมีการวางแผนการเข้าร่วมสังเกตการณ์ ใช้ผู้ช่วยในการเข้าสังเกตการณ์และทดสอบการตรวจนับ ที่มีความเข้าใจในลักษณะของสินค้า การจัดเรียงสินค้า รหัสบาร์โค้ดของสินค้า และหน่วยนับของสินค้า เพื่อให้มั่นใจในความถูกต้องของสินค้าคงเหลือที่นับ และได้มาซึ่งหลักฐาน การสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเกี่ยวกับความมีอยู่จริงและสภาพของสินค้าคงเหลือ สำหรับแผนกร้านค้าสหกรณ์สหกรณ์สุราษฎร์ธานี จำกัด ซึ่งเป็นธุรกิจลักษณะซูปเปอร์มาเก็ตจึงมีปริมาณสินค้าที่สหกรณ์ต้องตรวจนับมาก และผู้สอบบัญชีต้องทดสอบปริมาณการตรวจนับ จึงควรใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ช่วยในการเลือกตัวอย่างที่จะทดสอบการตรวจนับ เพื่อให้ได้ประชากรที่เหมาะสม

ทั้งปัญหาการดำเนินการและข้อเสนอแนะดังกล่าวผู้สอบบัญชีได้นำเสนอต่อคณะกรรมการทุกปี โดยทางคณะกรรมการได้นำไปแก้ไขมอบหมายให้คณะกรรมการเข้ามาดูแล ติดตามอย่างใกล้ชิดเป็นผลทำให้ สิ้นค้าขาดบัญชีลดลงตามลำดับ พร้อมทั้งมีมาตรการเอาโทษผู้ปฏิบัติหน้าที่ละหลวมข้อผิดพลาดซ้ำซากการ ควบคุมภายในเกี่ยวกับสินค้าดีขึ้นจากปีที่ผ่านมา