

## บทที่ 6

### สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ (Survey Research) เพื่อประเมินระบบการควบคุมภายในและเสนอแนวทางการควบคุมภายในที่เหมาะสม ซึ่งผู้วิจัยจึงได้ทำการศึกษาจากกลุ่มตัวอย่าง 2 กลุ่มเพื่อประเมินระบบการควบคุมภายในจากทั้ง 2 มุมมอง คือการประเมินในมุมมองของเจ้าหน้าที่บริหารงานตรวจสอบบัญชีและในมุมมองของพนักงานสหกรณ์โคนมเอง โดยนำผลที่ได้มาทำการเปรียบเทียบกัน นอกจากนี้ยังมีการศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในกับผลการดำเนินงานและทุนดำเนินงานของสหกรณ์โคนมอีกด้วย ขอบเขตของการวิจัยในครั้งนี้ผู้วิจัยจะการศึกษาระบบการควบคุมภายในตามแนวคิดของ The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) โดยเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้คือแบบสอบถาม ซึ่งผู้วิจัยได้จัดทำแบบสอบถามขึ้นเป็น 2 ชุดตามกลุ่มตัวอย่าง ต่อไปจะเป็นการสรุปผลการวิจัย อภิปรายผลตลอดจนข้อเสนอแนะจากการวิจัย

#### 6.1 สรุปผลการวิจัยและอภิปรายผล

จากผลการตอบกลับของแบบสอบถามพบว่ากลุ่มตัวอย่างที่เป็นเจ้าหน้าที่บริหารงานตรวจสอบบัญชีมีการตอบกลับ 64 ชุด ส่วนกลุ่มตัวอย่างที่เป็นพนักงานสหกรณ์โคนมมีการตอบกลับ 39 ชุด จากการตอบกลับของกลุ่มตัวอย่างพนักงานสหกรณ์โคนมที่มีจำนวนน้อยนั้น ผู้วิจัยคาดว่าสาเหตุที่ไม่ตอบนั้นอาจมาจากการที่สหกรณ์ไม่สามารถตรวจสอบบัญชีได้ซึ่งอ้างอิงจากรายงานการติดตามและวิเคราะห์สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ยังตรวจสอบบัญชีไม่ได้ ณ วันที่ 30 กันยายน 2544 ปีงบประมาณ 2544 โดยฝ่ายติดตามและประเมินผล กองวิชาการและแผนงาน กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ พบว่าสาเหตุที่ไม่สามารถตรวจสอบบัญชีได้มีดังนี้

1. สหกรณ์หยุดดำเนินการหรือติดต่อกรรมการไม่ได้
2. การจัดทำบัญชีไม่เรียบร้อย และไม่เป็นปัจจุบัน
3. เอกสารหลักฐานสูญหาย ไม่มีให้ตรวจสอบ
4. อยู่ระหว่างขอเลิกกลุ่ม
5. มีข้อบกพร่อง ข้อสังเกตที่ยังไม่แก้ไข

จากสาเหตุดังกล่าวนี้ ฝ่ายติดตามและประเมินผลได้เสนอแนวทางแก้ไขไว้ดังนี้

1. กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้จัดทำโครงการปรับปรุงประสิทธิภาพการตรวจสอบบัญชี

สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร โดยขอสนับสนุนอัตรากำลังลูกจ้างชั่วคราวมาช่วยติดตามการตรวจสอบบัญชีที่ยังตรวจสอบบัญชีไม่ได้

2. จัดตั้งศูนย์บริการจัดทำบัญชีในท้องถิ่นระดับอำเภอ เพื่อให้บริการจัดทำบัญชีแก่สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรขนาดเล็กที่ไม่สามารถจัดทำบัญชีได้ อันเป็นการแก้ปัญหาการจัดทำบัญชีไม่เรียบร้อยและไม่เป็นปัจจุบัน โดยขอความร่วมมือจากสหกรณ์ขนาดใหญ่ที่มีความพร้อมทั้งด้านเครื่องมือ บุคลากรที่มีความรู้ ความสามารถ เข้ามามีส่วนร่วมในการเป็นแม่ข่ายจัดทำบัญชีให้แก่สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรดังกล่าว โดยรับค่าตอบแทนที่เหมาะสม

3. ส่งเสริมให้สหกรณ์ที่มีคอมพิวเตอร์ แต่ไม่สามารถจัดทำบัญชีและงบการเงินให้เรียบร้อยและเป็นปัจจุบัน ได้นำโปรแกรมระบบบัญชีแยกประเภทของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ไปใช้ให้มากขึ้น เพื่อช่วยให้สามารถจัดทำงบการเงินได้อย่างรวดเร็วและถูกต้อง

4. ส่งเสริมให้สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรขนาดเล็กที่ไม่มีพนักงานบัญชีร่วมมือกันจัดจ้างพนักงานบัญชี เพื่อให้การบันทึกบัญชีเรียบร้อยเป็นปัจจุบัน พร้อมทั้งจะรับการตรวจสอบบัญชีต่อไป

5. เผยแพร่และชี้แจงให้สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรเห็นความสำคัญของการจัดทำบัญชีและงบการเงินเพื่อให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542 มาตรา 65 และ 66 ตลอดจนผลกระทบที่เกิดจากการที่สหกรณ์หรือกลุ่มเกษตรกรไม่ดำเนินกิจการภายใน 1 ปี นับจากวันที่จดทะเบียนหรือหยุดดำเนินกิจการติดต่อกันเป็นเวลา 2 ปี ซึ่งนายทะเบียนสหกรณ์มีอำนาจสั่งเลิกสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรได้ตามมาตรา 71(1) และตามประกาศของคณะปฏิวัติ ข้อ 32 รวมถึงกรณีที่สหกรณ์ไม่ส่งสำเนาบัญชีและรายงานประจำปีต่อนายทะเบียนสหกรณ์เป็นเวลา 3 ปีติดต่อกันตามพระราชบัญญัติสหกรณ์มาตรา 71(2)

นอกจากแนวทางแก้ไขดังกล่าวแล้ว ยังมีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมคือ

1. กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ควรจัดตั้งคณะกรรมการแก้ไขปัญหาการตกค้างการตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร โดยมีผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภูมิภาคเข้าร่วมเป็นคณะกรรมการด้วยทั้ง 12 สำนักงาน เพื่อกำหนดแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าวตามสาเหตุต่างๆที่เกิดขึ้นเช่น

- 1.1 อาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีแสดงความคิดเห็นแบบมีเงื่อนไขได้ในกรณี
  - เอกสารหลักฐานสูญหาย หรือไม่มีให้ตรวจสอบ
  - เอกสารประกอบการบันทึกบัญชีไม่ครบถ้วน
  - มีข้อบกพร่องทางการเงินการบัญชี หรือมีข้อสังเกตที่ยังไม่แก้ไข
  - อยู่ระหว่างดำเนินคดี

1.2 ประสานงานกับหน่วยงานส่งเสริมเพื่อร่วมกันแก้ปัญหาในกรณีต่างๆ เพื่อให้ทราบข้อเท็จจริงว่าสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรดังกล่าวยังคงมีสภาพการเป็นสหกรณ์หรือกลุ่มเกษตรกรอยู่ หรือสลายตัว หรือหมดสภาพไปแล้ว เพื่อจะได้ดำเนินการให้มีการตรวจสอบบัญชี หรือเสนอนายทะเบียนสหกรณ์เพื่อส่งเลิกต่อไป ดังกรณีต่อไปนี้

- ติดต่อกรรมการไม่ได้ หรือหาที่ตั้งไม่พบ
- ตรวจสอบไม่ได้แต่แรกตั้ง
- สหกรณ์ / กลุ่มเกษตรกรไม่มาตามนัดหมาย
- ตั้งแต่จดทะเบียนไม่ดำเนินธุรกิจ
- ภาระหนี้สูญขาดไม่มีผู้บริหารงานต่อ
- ไม่ส่งมอบบัญชีให้กรรมการชุดใหม่
- ไม่มีข้อมูลการจัดตั้ง
- กรรมการไม่มีความพร้อมในการบริหาร
- กรรมการไม่ยอมเซ็นตั้งชื่อรับรองงบการเงิน
- ไม่บันทึกบัญชี
- บันทึกบัญชีไม่เรียบร้อยและไม่เป็นปัจจุบัน
- จัดทำงบการเงินและรายละเอียดไม่แล้วเสร็จ

1.3 เสนอนายทะเบียนสหกรณ์เพื่อส่งเลิกสหกรณ์ / กลุ่มเกษตรกร ในกรณี

- อยู่ระหว่างขอเลิกกลุ่มเกษตรกร
- จ่ายคืนค่าหุ้นหมดแล้ว
- สมาชิกสลายตัว

2. กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ควรมีการสำรวจโอกาสหรือความเป็นไปได้ที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์หรือสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ส่วนกลางจะสามารถตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ไม่ได้ดำเนินธุรกิจและเข้าตรวจสอบบัญชีไม่ได้ ตั้งแต่ 3 ปีขึ้นไป หากไม่สามารถติดตามตรวจสอบและแสดงความเห็นได้อย่างแน่นอน ควรรวบรวมรายชื่อสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรดังกล่าวเสนอต่อนายทะเบียนสหกรณ์หรือนายทะเบียนกลุ่มเกษตรกรทราบเพื่อเสนอเลิกสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรนั้นๆต่อไป

3. ควรมีการติดตามตรวจสอบจำนวนสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรตามทะเบียนระหว่างหน่วยงานส่งเสริม สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ / สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ส่วนกลางและกองประมวลผลและพัฒนาสารสนเทศของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ให้ถูกต้องตรงกัน สำหรับจำนวนตามทะเบียนที่แตกต่างกัน โดยไม่สามารถหาสาเหตุได้และไม่มีหลักฐานปรากฏ อาจแยกสหกรณ์หรือกลุ่มเกษตรกรออกจากทะเบียนไว้ก่อนในส่วนที่รอการตรวจสอบข้อมูล

4. กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ควรมุ่งเน้นการพัฒนาศักยภาพของผู้สอบบัญชีเพื่อให้

4.1 ผู้สอบบัญชีสามารถตัดสินใจแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรได้อย่างมั่นใจ ในกรณีที่ต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขเมื่อตรวจพบข้อบกพร่องใดๆหรือถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ

4.2 ผู้สอบบัญชีสามารถนำเทคนิคการตรวจสอบบัญชีใหม่ๆ เช่น การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี การสุ่มตัวอย่าง เป็นต้น มาใช้ในการวางแผนการตรวจสอบบัญชีให้มากขึ้นและถือปฏิบัติอย่างจริงจัง เพื่อให้การตรวจสอบบัญชีประจำปีใช้เวลาน้อยลงและมีเวลาในการติดตามตรวจสอบสหกรณ์หรือกลุ่มเกษตรกรที่ยังตรวจสอบบัญชีไม่ได้ให้มากขึ้น อีกทั้งทำให้การสอบบัญชีมีคุณภาพและมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

นอกจากนั้นผู้วิจัยได้ทำการสรุปผลการวิจัยตามวัตถุประสงค์ดังนี้

1. เพื่อสำรวจและประเมินระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์โคนมในประเทศไทย
2. เพื่อสำรวจปัญหาที่เกิดขึ้นในระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์โคนมทั้งด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมควบคุม สารสนเทศและการสื่อสารและการติดตามและประเมินผล
3. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในกับผลการดำเนินงานและทุนดำเนินงาน
4. เพื่อเสนอแนวทางที่เหมาะสมต่อระบบการควบคุมภายในแก่สหกรณ์โคนมในประเทศไทย

## 1. เพื่อสำรวจและประเมินระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์โคนมในประเทศไทย

### 1.1 ในมุมมองของเจ้าหน้าที่บริหารงานตรวจสอบบัญชี

จากการสำรวจความเห็นเจ้าหน้าที่บริหารงานตรวจสอบบัญชีถึงระดับประสิทธิผลโดยรวมของระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์โคนมทั้ง 5 องค์ประกอบคือสภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมควบคุม สารสนเทศและการสื่อสารและการติดตามและประเมินผลมีรายละเอียดดังนี้

1. **ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม** เจ้าหน้าที่บริหารงานตรวจสอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นว่าประสิทธิผลทางด้านนี้ของสหกรณ์โคนมอยู่ในระดับปานกลาง

2. **ด้านการประเมินความเสี่ยง** เจ้าหน้าที่บริหารงานตรวจสอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นว่าประสิทธิผลทางด้านนี้ของสหกรณ์โคนมอยู่ในระดับปานกลาง

3. **ด้านกิจกรรมควบคุมของสหกรณ์โคนม** ประสิทธิผลโดยรวมของด้านนี้อยู่ในระดับปานกลาง แต่อย่างไรก็ตามยังมีปัจจัยย่อยที่ส่งผลให้ระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์โคนมมีประสิทธิผลอยู่ในระดับต่ำคือปัจจัยด้านการสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุด การสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลางและการควบคุมการประมวลผลข้อมูล

4. **ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร** เจ้าหน้าที่บริหารงานตรวจสอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นว่าประสิทธิผลด้านนี้อยู่ในระดับปานกลาง

5. **ด้านการติดตามและประเมินผล** สหกรณ์โคนมมีประสิทธิผลโดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง แต่มีปัจจัยทางด้านการประเมินผลอิสระที่ส่งผลให้ประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในอยู่ในระดับต่ำ

โดยสรุปพบว่าประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในอยู่ในระดับปานกลางทุกองค์ประกอบ แต่อย่างไรก็ตามผลการวิเคราะห์ถึงความเหมาะสมของระบบการควบคุมภายในในแต่ละองค์ประกอบและผลสรุปโดยรวมจากเจ้าหน้าที่บริหารงานตรวจสอบบัญชีเห็นว่าไม่มีความเหมาะสม

### 1.2 ในมุมมองของพนักงานสหกรณ์โคนม

จากการสำรวจการปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์โคนมโดยพนักงานสหกรณ์โคนมโดยแบ่งตามองค์ประกอบระบบการควบคุมภายในมีรายละเอียดดังนี้

1. **ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม** พิจารณาจากโครงสร้างองค์กร นโยบายและการวางแผนงานและบุคลากร ทางด้านโครงสร้างองค์กรพบว่าสหกรณ์มีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในมากที่สุดในปัจจุบันเรื่องการกำหนดขั้นตอนการปฏิบัติงานตามส่วนงานที่จัดแบ่ง รองลง

มาคือปัจจัยการปฏิบัติงานตามขั้นตอนที่กำหนดไว้ ส่วนด้านนโยบายและการกำหนดแผนงานมีการปฏิบัติตามในปัจจัยเรื่องมีการกำหนดแผนงานและงบประมาณไว้สูงสุด ทางด้านบุคลากรมีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในสูงสุดในปัจจัยคณะกรรมการได้เข้าร่วมประชุมโดยสม่ำเสมอ

## 2. ด้านการประเมินความเสี่ยง แบ่งตามประเภทธุรกิจได้ดังนี้

2.1 ธุรกิจสินเชื่อ จำนวนกลุ่มตัวอย่างที่ดำเนินธุรกิจประเภทนี้มี 30 สหกรณ์ และสหกรณ์โคนมมีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในสูงสุดในปัจจัยเรื่องมีการกำหนดระเบียบไว้ถือปฏิบัติ การปฏิบัติตามระเบียบที่กำหนดไว้และสหกรณ์ได้ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญไว้ตามระเบียบ

2.2 ธุรกิจจัดหาสินค้ามาจำหน่าย จำนวนกลุ่มตัวอย่างที่ดำเนินธุรกิจประเภทนี้มี 37 สหกรณ์ ด้านการจัดซื้อปัจจัยที่ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในมากที่สุดคือ การตรวจสอบจำนวน ชนิด ขนาดทุกครั้งที่ได้รับสินค้า ส่วนทางด้านการจำหน่ายสินค้ามีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในในปัจจัยเรื่องมีการควบคุมการจำหน่าย ณ จุดขายอย่างเหมาะสมมากที่สุด รองลงมาคือปัจจัยเรื่องการตรวจนับสินค้าให้ถูกต้องตามเอกสารการขายก่อนส่งมอบสินค้าและเอกสารการขายไม่มีการสูญหาย สำหรับด้านการจัดเก็บสินค้าพบว่าปัจจัยในเรื่องมีการสำรวจสินค้าเสื่อมสภาพ ชำรุด ล้าสมัย เพื่อรายงานคณะกรรมการพิจารณาแก้ไขมีการปฏิบัติตามสูงสุดแต่ในปัจจัยเรื่องการทำประกันภัยสินค้านี้มีการปฏิบัติตามต่ำสุด

2.3 ธุรกิจรวบรวมผลผลิต (น้ำมันดิบ) ในด้านการรวบรวมน้ำมันดิบมีจำนวนกลุ่มตัวอย่างทุกสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจประเภทนี้ซึ่งเท่ากับ 39 สหกรณ์ การปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในสูงสุดในปัจจัยการกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการรวบรวมผลผลิตไว้ถือปฏิบัติ ส่วนด้านการแปรรูปมีจำนวนกลุ่มตัวอย่างที่มีกิจกรรมทางด้านนี้เพียง 16 สหกรณ์ ซึ่งมีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในอย่างครบถ้วนในปัจจัยมีการบำรุงรักษาเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตอย่างเหมาะสม

2.4 ธุรกิจให้บริการและส่งเสริมการเกษตร มีจำนวนกลุ่มตัวอย่างที่ดำเนินธุรกิจประเภทนี้เท่ากับ 16 สหกรณ์และมีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในในปัจจัยมีมาตรการควบคุมการรับเงินค่าบริการสูงสุด รองลงมาคือปัจจัยเรื่องมีการกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการให้บริการไว้ถือปฏิบัติและมีการสำรวจความต้องการการรับบริการเพื่อวางแผนการให้บริการ

2.5 การบริหารเงินทุนประกอบด้วยเงินรับฝากและการนำเงินไปลงทุนในหลักทรัพย์ ด้านเงินรับฝากสหกรณ์มีจำนวนกลุ่มตัวอย่างที่มีกิจกรรมด้านนี้เท่ากับ 24 สหกรณ์ ซึ่งมี

การปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในสูงสุดในปัจจัยเรื่องมีการกำหนดระเบียบว่าด้วยเงินรับฝากไว้ถือปฏิบัติ แต่ปัจจัยในเรื่องการตีประกาศให้สมาชิกทราบว่าเจ้าหน้าที่สหกรณ์คนใดบ้างมีอำนาจในการรับฝากเงินมีสัดส่วนต่ำสุด ส่วนทางด้าน การนำเงินไปลงทุนในหลักทรัพย์มีจำนวนกลุ่มตัวอย่างที่มีกิจกรรมด้านนี้เท่ากับ 19 สหกรณ์ ซึ่งมีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในอย่างครบถ้วนในปัจจัยการตัดสินใจลงทุนต้องได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจของสหกรณ์ แต่ในปัจจัยเรื่องการทำรายงานเงินลงทุนที่ครบกำหนดได้ถอนเสนอคณะกรรมการเป็นประจำทุกเดือนมีการปฏิบัติตามต่ำสุด

### 3. กิจกรรมควบคุม พิจารณาในด้านต่างๆต่อไปนี้

3.1 การจัดทำบัญชี สหกรณ์โคนมมีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในสูงสุดในปัจจัยเรื่องการจัดทำบัญชีเป็นไปตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ.2542 รองลงมาคือปัจจัยเรื่องมีการแบ่งแยกหน้าที่การบันทึกบัญชีออกจากการดูแลสินทรัพย์และการบันทึกบัญชีถูกต้องเป็นปัจจุบัน มีเอกสารประกอบรายการอย่างถูกต้องเชื่อถือได้

3.2 เงินสด สหกรณ์โคนมปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในอย่างครบถ้วนในปัจจัยเรื่องมีการมีระเบียบว่าด้วยการรับจ่ายเงินและเก็บรักษาเงินและเรื่องการรับจ่ายเงินเป็นไปตามระเบียบที่สหกรณ์กำหนด รองลงมาคือปัจจัยเรื่องมีการเปรียบเทียบยอดเงินสดคงเหลือในมือกับยอดคงเหลือตามบัญชีทุกวันและออกไปเสร็จรับเงินทุกครั้งที่ได้รับเงิน ใบเสร็จที่ยกเลิกได้นำต้นฉบับมาแนบกับสำเนาทุกฉบับ

3.3 เช็คประกอบด้วยการรับเช็คและการจ่ายเช็ค ด้านการรับเช็คมีจำนวนกลุ่มตัวอย่างเท่ากับ 18 สหกรณ์ ซึ่งมีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในสูงสุด 3 ปัจจัย ได้แก่ ปัจจัยเรื่องมีการกำหนดการรับเช็คไว้ในระเบียบว่าด้วยการรับจ่ายและเก็บรักษาเงินของสหกรณ์ มีทะเบียนคุมเช็ครับและไม่มี การรับเช็คล่วงหน้า หากมีจะบันทึกไว้ในทะเบียนคุมจนกว่าจะครบกำหนดจึงนำฝากและลงบัญชี ส่วนด้านการจ่ายเช็คมีจำนวนกลุ่มตัวอย่างเท่ากับ 16 สหกรณ์ และมีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในสูงสุด 2 ปัจจัยคือปัจจัยเรื่องการสั่งจ่ายเช็คต้องมีเอกสารประกอบถูกต้องครบถ้วนและมีทะเบียนคุมเช็คจ่ายและปัจจัยเรื่องไม่มีเช็คค้างจ่ายเกิน 1 เดือน

3.4 ลูกหนี้ การปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์โคนมทางด้านนี้สูงสุดในปัจจัยเรื่องเปรียบเทียบยอดรวมบัญชีย่อยลูกหนี้รายตัวให้ตรงกับบัญชีคุมยอดลูกหนี้เป็น

ประจำทุกเดือน ซึ่งปัจจัยที่มีสัดส่วนต่ำสุดในการปฏิบัติตามคือการใช้ผู้บันทึกหนี้ย่อยรายตัว และมีการสับเปลี่ยนหน้าที่เป็นครั้งคราว

3.5 สินค้า สหกรณ์โคนมมีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในอย่างครบถ้วน ในปัจจัยเรื่องราคาในการคำนวณราคาสินค้าตามรายละเอียดสินค้าคงเหลือตรงกับเอกสารการซื้อสินค้า

3.6 เงินลงทุน พบว่าจำนวนสหกรณ์โคนมที่มีกิจกรรมด้านนี้มี 18 สหกรณ์ ซึ่งมีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในอย่างครบถ้วนในปัจจัยเรื่องการบริหารบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุน เป็นไปตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์พ.ศ.2542

3.7 สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตนและไม่มีตัวตน สหกรณ์โคนมที่มีกิจกรรมด้านนี้มี 38 สหกรณ์และมีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในสูงสุดในปัจจัยเรื่องมีการตรวจสอบว่าสินทรัพย์มีอยู่จริงและสหกรณ์มีกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์นั้น

3.8 เจ้าหนี้เงินกู้ สหกรณ์โคนมที่มีกิจกรรมด้านนี้มี 34 สหกรณ์และมีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในในปัจจัยเรื่องการกู้เงินอยู่ในวงเงินที่กำหนดซึ่งได้รับความเห็นชอบจากนายทะเบียนสหกรณ์และการกู้เงินได้รับการอนุมัติตามมติที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการ ทุกครั้งอย่างครบถ้วน

3.9 เงินรับฝาก พบว่าสหกรณ์โคนมที่มีกิจกรรมด้านนี้มี 26 สหกรณ์ โดยปัจจัยที่มีการปฏิบัติตามอย่างครบถ้วนทุกกลุ่มตัวอย่างมี 2 ปัจจัยคือการตรวจสอบเปรียบเทียบยอดเงินรับฝากคงเหลือในบัญชีย่อยกับบัญชีคุมยอดเป็นประจำทุกเดือนและมีการบันทึกรายการในบัญชีย่อยเงินรับฝากทันทีที่มีการรับฝากหรือถอนเงิน

3.10 ทุนเรือนหุ้น การปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์โคนมสูงสุดในปัจจัยเรื่องการรับสมาชิกใหม่เป็นไปตามข้อบังคับและการรับชำระค่าหุ้นเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ข้อบังคับกำหนด การจ่ายคืนค่าหุ้นมีหนังสือแสดงเจตนาของสมาชิกและมติที่ประชุมอนุมัติให้สมาชิกลาออก และมีการยืนยันยอดทุนเรือนหุ้นอย่างน้อยปีละครั้ง

3.11 ทุนสะสมตามข้อบังคับ ระเบียบและอื่นๆ สหกรณ์โคนมที่มีกิจกรรมด้านนี้มี 37 สหกรณ์ โดยปัจจัยที่มีการปฏิบัติตามอย่างครบถ้วนมี 2 ปัจจัยคือมีกำหนดระเบียบทุนต่างๆไว้เป็นลายลักษณ์อักษรและไม่ขัดต่อกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และมีการจัดสรรตามกฎหมาย ข้อบังคับ และคำแนะนำของนายทะเบียนสหกรณ์

4. สารสนเทศและการสื่อสาร สหกรณ์โคนมมีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในสูงสุดในปัจจัยเรื่องสหกรณ์รับข่าวสารจากสมาชิกและองค์กรภายนอกตลอดเวลา เพื่อประโยชน์



ในการบริหารงาน รองลงมาในปัจจัยเรื่องฝ่ายจัดการมีการนำเสนอข้อมูลที่สำคัญต่อการบริหารงานสหกรณ์เป็นประจำทุกเดือน

**5. การติดตามและประเมินผล** การปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์โคนมสูงสุดในปัจจัยเรื่องติดตามการปฏิบัติงานของฝ่ายจัดการว่าเป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับและระเบียบที่กำหนด รองลงมาคือปัจจัยเรื่องมีการตรวจสอบโดยผู้ตรวจสอบกิจการและรับทราบผลอย่างสม่ำเสมอ

นอกจากนั้นผู้วิจัยได้ทำการจัดระดับประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในแยกตามองค์ประกอบทั้ง 5 ด้านได้ผลสรุปคือ ประสิทธิผลของการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์โคนมอยู่ในระดับสูงทุกองค์ประกอบ โดยการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุดคือกิจกรรมควบคุม รองลงมาคือด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านการติดตามและประเมินผล ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมและสุดท้ายคือด้านสารสนเทศและการสื่อสาร

จากผลการประเมินระบบการควบคุมภายในจากทั้งสองมุมมองคือมุมมองของเจ้าหน้าที่บริหารงานตรวจสอบบัญชีและมุมมองของพนักงานสหกรณ์โคนมจะเห็นได้ว่าความเห็นของทั้งสองกลุ่มตัวอย่างมีความแตกต่างกัน โดยระดับประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในในมุมมองของเจ้าหน้าที่บริหารงานตรวจสอบบัญชีอยู่ในระดับปานกลางทุกองค์ประกอบและยังไม่มีความเหมาะสมเท่าที่ควร แต่ความเห็นจากมุมมองของพนักงานสหกรณ์โคนมพบว่าอยู่ในระดับสูงทุกองค์ประกอบ ซึ่งอาจมีสาเหตุเนื่องจากพนักงานสหกรณ์ทำการประเมินระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์ของตนเอง ( Self Review ) จึงอาจทำให้เกิดความลำเอียงในการประเมินได้

ศูนย์วิจัยเพื่อพัฒนา  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

2. เพื่อสำรวจปัญหาที่เกิดขึ้นในระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์โคนมทั้งด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามและประเมินผล

### 2.1 ในมุมมองของเจ้าหน้าที่บริหารงานตรวจสอบบัญชี

ผู้วิจัยได้สำรวจปัญหาที่เกิดขึ้นในระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์โคนมในมุมมองของเจ้าหน้าที่บริหารงานตรวจสอบบัญชี โดยการทดสอบสมมติฐาน H1-H5 พบว่าระบบการควบคุมภายในมีปัญหาทุกปัจจัยของแต่ละองค์ประกอบ

ถึงแม้ว่าเจ้าหน้าที่บริหารงานตรวจสอบบัญชีเห็นว่าสหกรณ์โคนมมีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในก็ตาม แต่ในเรื่องความเหมาะสมของการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในนั้นพบว่ายังไม่เหมาะสมเท่าที่ควรหรืออาจถือวาระบบการควบคุมภายในยังมีปัญหาอยู่

### 2.2 ในมุมมองของพนักงานสหกรณ์โคนม

การสำรวจปัญหาจากการประเมินระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์โคนมในมุมมองของพนักงานสหกรณ์โคนมโดยการทดสอบสมมติฐาน H1-H5 ผลการทดสอบมีรายละเอียดดังนี้

1. สภาพแวดล้อมการควบคุม ประกอบด้วยโครงสร้างองค์กร นโยบายและการวางแผนงานและบุคลากร ทั้ง 3 ด้านขององค์ประกอบนี้พนักงานสหกรณ์โคนมมีความเห็นว่าไม่มีปัญหา

#### 2. การประเมินความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ

2.1 ธุรกิจสินเชื่อ พนักงานสหกรณ์โคนมเห็นว่าระบบการควบคุมภายในสำหรับธุรกิจนี้ไม่มีปัญหา

2.2 ธุรกิจจัดหาสินค้ามาจำหน่าย ประกอบด้วยการจัดซื้อ การจำหน่ายสินค้าและการจัดเก็บสินค้า ด้านการจัดซื้อและการจำหน่ายสินค้าพบว่าไม่มีปัญหา แต่ด้านการจัดเก็บสินค้าพบว่ามีปัญหาในปัจจัยเรื่องมีการทำประกันภัยสินค้า

2.3 ธุรกิจรวบรวมผลผลิต (น้ำนมดิบ) ประกอบด้วยกิจกรรมการรวบรวมและการแปรรูป ซึ่งพบว่าระบบการควบคุมภายในของทั้งสองกิจกรรมนี้ไม่มีปัญหา

2.4 ธุรกิจให้บริการและส่งเสริมการเกษตร พนักงานสหกรณ์โคนมเห็นว่าระบบการควบคุมภายในสำหรับธุรกิจนี้ไม่มีปัญหา

2.5 การบริหารเงินทุน ประกอบด้วยกิจกรรมเงินรับฝากและการนำเงินไปลงทุนในหลักทรัพย์พบว่ามีปัญหาทั้งสองกิจกรรม โดยกิจกรรมเงินรับฝากมีปัญหาในปัจจุบันเรื่องมีการตีตีประกาศให้สมาชิกทราบว่าเจ้าหน้าที่สหกรณ์คนใดบ้างมีอำนาจในการรับฝากเงิน ทางด้านกิจกรรมการนำเงินไปลงทุนในหลักทรัพย์มีปัญหาในปัจจุบันเรื่องมีการทำรายงานเงินลงทุนที่ครบกำหนดได้ถอนเสนอคณะกรรมการเป็นประจำทุกเดือน

3. **กิจกรรมควบคุม** ประกอบด้วยกิจกรรมต่างๆดังนี้ การจัดทำบัญชี เงินสด การรับเช็ค การจ่ายเช็ค ลูกหนี้ สินค้า เงินลงทุน สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตนและไม่มีตัวตน เจ้าหน้าที่เงินกู้ เงินรับฝาก ทุนเรือนหุ้นและทุนสะสมตามข้อบังคับ ระเบียบและอื่นๆ พนักงานสหกรณ์โคนมเห็นว่าการควบคุมภายในสำหรับกิจกรรมต่างๆนี้ไม่มีปัญหา ยกเว้นกิจกรรมลูกหนี้ในปัจจุบันเรื่องมีผู้บันทึกบัญชีลูกหนี้ย่อยรายตัวและมีการสับเปลี่ยนหน้าที่เป็นครั้งคราว

4. **สารสนเทศและการสื่อสาร** พนักงานสหกรณ์โคนมเห็นว่าการควบคุมภายในขององค์ประกอบนี้ไม่มีปัญหา

5. **การติดตามและประเมินผล** พบว่าระบบการควบคุมภายในขององค์ประกอบนี้ไม่มีปัญหา

จากการทดสอบสมมติฐานถึงปัญหาในแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายใน จากทั้งสองมุมมองจะเห็นได้ว่ามีความแตกต่างกัน โดยการประเมินจากมุมมองของเจ้าหน้าที่บริหารงานตรวจสอบบัญชีพบว่าระบบการควบคุมภายในในทุกองค์ประกอบซึ่งได้แก่ สภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมควบคุม สารสนเทศและการสื่อสารและการติดตามและประเมินผล**มีปัญหา** ส่วนทางด้านพนักงานสหกรณ์โคนมมีความเห็นว่าปัจจุบันใหญ่ในแต่ละองค์ประกอบ**ไม่มีปัญหา** ยกเว้นในปัจจุบันเรื่องมีการทำประกันภัยสินค้า มีการตีตีประกาศให้สมาชิกทราบว่าเจ้าหน้าที่สหกรณ์คนใดบ้างมีอำนาจในการรับฝากเงิน มีการทำรายงานเงินลงทุนที่ครบกำหนดได้ถอนเสนอคณะกรรมการเป็นประจำทุกเดือน และสุดท้ายในปัจจุบันเรื่องมีผู้บันทึกบัญชีลูกหนี้ย่อยรายตัวและมีการสับเปลี่ยนหน้าที่เป็นครั้งคราว

ซึ่งความเห็นที่แตกต่างนี้อาจมาจากการประเมินระบบการควบคุมภายในโดยพนักงาน  
สหกรณ์ทำการประเมินหรือแสดงความเห็นต่อสหกรณ์ที่ตนทำงานอยู่ จึงอาจเกิดความลำเอียงใน  
การประเมินได้ นอกจากนี้สาเหตุดังกล่าวแล้วคำตอบที่ได้รับมาอาจมาจากสหกรณ์ขนาดใหญ่ที่มี  
ความพร้อมในการปฏิบัติงาน ผลการวิจัยที่พบจึงไม่มีปัญหา แต่แท้จริงแล้วสหกรณ์ส่วนใหญ่ที่ไม่  
ได้ตอบกลับแบบสอบถามอาจเป็นสหกรณ์ที่พบปัญหาเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในก็ได้



ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

### 3. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในกับผลการดำเนินงานและทุนดำเนินงาน

#### 3.1 ในมุมมองของเจ้าหน้าที่บริหารงานตรวจสอบบัญชี

จากการศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในในมุมมองของเจ้าหน้าที่บริหารงานตรวจสอบบัญชีกับผลการดำเนินงานและทุนดำเนินงานของสหกรณ์โคนม โดยการศึกษาทดสอบสมมติฐาน H6-H7 พบว่าประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน**ไม่มีความสัมพันธ์** กับผลการดำเนินงานและทุนดำเนินงาน

#### 3.2 ในมุมมองของพนักงานสหกรณ์โคนม

การทดสอบสมมติฐาน H6-H7 เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในในมุมมองของพนักงานสหกรณ์โคนมกับผลการดำเนินงานและทุนดำเนินงานของสหกรณ์โคนมพบว่าประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในจากมุมมองของกลุ่มตัวอย่าง**ไม่มีความสัมพันธ์** กับผลการดำเนินงานและทุนดำเนินงาน

จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในกับผลการดำเนินงานและทุนดำเนินงานของสหกรณ์โคนมจากทั้งสองมุมมองจะเห็นได้ว่ามีผลการทดสอบสมมติฐานเป็นไปในทิศทางเดียวกันคือ **ไม่มีความสัมพันธ์** ซึ่งอาจมีสาเหตุเนื่องจากในระบบการควบคุมภายในนั้นจะมีประสิทธิผลมากน้อยเพียงใดนั้นต้องขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายอย่างที่นอกเหนือไปจากผลการดำเนินงานและทุนดำเนินงาน บุคลากรก็อาจเป็นปัจจัยหนึ่งเพราะคนเป็นปัจจัยสำคัญที่สุดที่จะทำให้การปฏิบัติงานบรรลุวัตถุประสงค์หรือมีประสิทธิผลหรือไม่เพียงใด ประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในจึงถูกระทบอย่างมากระหว่างพฤติกรรมและอุปนิสัยของบุคลากรในองค์กร ดังนั้นนโยบายและวิธีปฏิบัติในส่วนที่เกี่ยวกับการว่าจ้างพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ การประเมินผลการปฏิบัติงาน การเลื่อนขั้นเลื่อนตำแหน่ง และการจ่ายค่าตอบแทนล้วนมีผลกระทบทั้งสิ้น (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2540: 9)

#### 4. เพื่อเสนอแนวทางที่เหมาะสมต่อระบบการควบคุมภายในแก่สหกรณ์โคนมในประเทศไทย

การประเมินระบบการควบคุมภายในจากมุมมองของเจ้าหน้าที่บริหารงานตรวจสอบบัญชีที่มีความเห็นว่าระบบการควบคุมภายในยังไม่มีที่เหมาะสมเท่าที่ควร จึงมีข้อเสนอแนะเพื่อเสนอแนวทางที่เหมาะสมต่อระบบการควบคุมภายในแก่สหกรณ์โคนมในประเทศไทยดังนี้

##### 1. ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ควรแก้ไขในเรื่อง

- การกำหนดระเบียบต่างๆ ให้ครอบคลุมทุกธุรกิจเพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน
- การจัดจ้างพนักงานเพิ่มในตำแหน่งที่สำคัญ โดยต้องมีการคัดเลือกพนักงานที่มีคุณสมบัติเหมาะสมกับตำแหน่ง
- การพัฒนาบุคลากรทั้งพนักงานและคณะกรรมการเพื่อที่จะได้นำความรู้ไปใช้ในการพัฒนาตนเองและพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานของสหกรณ์ต่อไป

##### 2. ด้านการประเมินความเสี่ยง ควรทำการประเมินความเสี่ยงในการปฏิบัติงานในทุกๆ ธุรกิจ

##### 3. ด้านกิจกรรมควบคุม ควรแก้ไขในเรื่อง

- การบันทึกบัญชีไม่เป็นปัจจุบัน
- การติดตามการรับชำระหนี้จากลูกหนี้
- ระบบจัดเก็บเอกสารเพื่อให้สะดวกแก่การค้นหา
- มาตรการควบคุมสินทรัพย์ต่างๆ ของสหกรณ์

##### 4. ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ควรแก้ไขในเรื่อง

- การรับฟังความคิดเห็นจากพนักงานที่ปฏิบัติงานและสมาชิกสหกรณ์
- การติดตามตลาดของน้ำนมและเรื่องของการดูแลฟาร์มและแจ้งต่อสมาชิกเพื่อการผลิตน้ำนมที่มีคุณภาพและสะอาด

##### 5. ด้านการติดตามและประเมินผล ควรแก้ไขในเรื่อง

- การประเมินผลต้องทำเป็นประจำและสม่ำเสมอ
- การติดตามว่าผลงานเป็นไปตามแผนที่วางไว้มากน้อยเพียงใด

- ผู้ตรวจสอบกิจการควรเป็นผู้มีความรู้ความสามารถ มิใช่มีตามระเบียบข้อบังคับเท่านั้น

ความเห็นส่วนใหญ่ในการเสนอแนวทางที่เหมาะสมต่อระบบการควบคุมภายในจะเน้นที่การพัฒนาบุคลากร (ซึ่งสอดคล้องกับการอภิปรายผลในวัตถุประสงค์ข้อ 3) ทั้งการจัดจ้างตลอดจนฝึกอบรมให้มีความรู้ ความสามารถให้ตรงกับหน้าที่ ความรับผิดชอบของแต่ละตำแหน่ง มิใช่มีบุคลากรในแต่ละตำแหน่งเพื่อให้มีความครบถ้วนตรงตามระเบียบ ข้อบังคับที่กำหนดเท่านั้นแต่บุคลากรเหล่านั้นต้องมีความรู้ ความสามารถในการปฏิบัติงานเพื่อเป็นประโยชน์ต่อการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพของสหกรณ์โคนมต่อไป

## 6.2 ข้อจำกัดของการวิจัย

ในการทดสอบสมมติฐานเพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในกับผลการดำเนินงานและทุนดำเนินงานของสหกรณ์โคนมโดยใช้สถิติทดสอบ Pearson Chi-Square นั้นจะทำการสรุปได้เพียงว่าตัวแปรทั้งสองมีความสัมพันธ์กันหรือไม่เท่านั้น ไม่สามารถระบุขนาด และทิศทางของความสัมพันธ์ได้

## 6.3 ข้อเสนอแนะ

### การนำผลการวิจัยไปใช้

จากการสรุปผลการวิจัยในข้างต้นที่แสดงถึงปัญหาในแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายใน ดังนั้นเพื่อเป็นแนวทางในการมีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมยิ่งขึ้นแก่สหกรณ์โคนม ผู้วิจัยจึงมีข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

1. ในการจัดตั้งสหกรณ์เพื่อดำเนินธุรกิจนั้นควรมีความพร้อมในทุกๆปัจจัย ไม่ว่าจะเป็นด้านบุคลากร ระบบการปฏิบัติงานของทั้งฝ่ายบริหารและฝ่ายจัดการ เป็นต้น เนื่องจากสหกรณ์ที่มีความพร้อมในการจัดตั้งนั้นจะส่งผลต่อการปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมภายในให้มีความเหมาะสมยิ่งขึ้น ทำให้สามารถดำเนินการตรวจสอบการปฏิบัติงาน รายงานข้อบกพร่องที่เกิดขึ้น และทำการแก้ไขได้อย่างสะดวกและทันเวลา

2. ฝ่ายบริหารต้องตระหนักถึงนโยบายด้านบุคลากรเพราะเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีความสำคัญยิ่งต่อระบบการควบคุมภายใน โดยมีวิธีการคัดเลือกพนักงานให้มีคุณสมบัติเหมาะสมตรงตามหน้าที่ ความรับผิดชอบในแต่ละตำแหน่ง ตลอดจนพิจารณาถึงบทบาทและความรับผิดชอบในการ

ปฏิบัติงานว่ามีการปฏิบัติได้เหมาะสมตามระเบียบเกี่ยวกับหน้าที่ความรับผิดชอบที่ได้กำหนดไว้ เป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ หากยังไม่เหมาะสมเท่าที่ควรสหกรณ์ต้องทำการปรับปรุงเพื่อจะได้ พนักงานที่มีความรู้ความสามารถตรงตามสายงานในการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพ นอกจากนี้ยังอาจกำหนดนโยบายในการฝึกอบรมให้แก่พนักงาน รวมถึงสมาชิกและคณะกรรมการดำเนินการอีกด้วย

3. ฝ่ายบริหารต้องมีการติดตามการปฏิบัติงานของแต่ละฝ่ายว่าเป็นไปตามนโยบายหรือระเบียบที่วางไว้หรือไม่มากนักน้อยเพียงใด ซึ่งต้องมีการตรวจสอบและรายงานผลโดยหัวหน้าแผนกหรือหัวหน้าฝ่ายและนำมาเปรียบเทียบกับผลการปฏิบัติงานจริงหากไม่เป็นไปตามระเบียบที่วางไว้จะได้หาทางแก้ไขได้ทันที่ที่ ตลอดจนต้องมีการพิจารณาถึงนโยบายและระเบียบที่กำหนดไว้เหล่านั้นว่ามีความเหมาะสม ครอบคลุมทุกธุรกิจและสอดคล้องกับสถานการณ์ในปัจจุบันและระเบียบข้อบังคับของทางราชการหรือไม่ หากไม่เพียงพอก็ควรจะมีการปรับปรุงหรือเพิ่มเติมเพื่อ สหกรณ์โคนมจะได้มีระเบียบการปฏิบัติงานที่เป็นปัจจุบันและเหมาะสมยิ่งขึ้น นอกจากนี้การตรวจสอบการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามระเบียบที่วางไว้ยังเป็นการช่วยลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นในการปฏิบัติงานได้อีกด้วย

4. สหกรณ์โคนมควรกวาดขันให้มีการตรวจสอบกิจการโดยผู้สอบกิจการที่มีความรู้ ความเข้าใจในกิจการอย่างแท้จริง มิใช่มีเพียงเพื่อให้เป็นไปตามกฎหมายเท่านั้น นอกจากนั้นควรมีการประสานงานกับหน่วยงานของทางราชการที่สามารถช่วยเหลือในเรื่องเกี่ยวกับระบบการควบคุม ภายในได้เช่น สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในสังกัดของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ สำนักงานสหกรณ์ จังหวัดเพื่อช่วยให้ฝ่ายบริหารได้ทราบถึงข้อบกพร่องและทำการแก้ไขตามข้อเสนอแนะของหน่วยงานนั้นๆ

จากข้อเสนอแนะที่กล่าวในข้างต้นจะสามารถนำไปปฏิบัติตามได้มากนักน้อยเพียงใด ต้องขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายอย่างที่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน เช่น ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมประกอบด้วยความรู้ ทักษะและความสามารถของพนักงาน ปรัชญาการบริหารและรูปแบบการปฏิบัติงาน โครงสร้างการจัดองค์กร นโยบายด้านทรัพยากรมนุษย์ ด้านกิจกรรมควบคุมประกอบด้วยกำหนดยุทธศาสตร์และวิธีปฏิบัติงานที่ชัดเจน การสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุด การแบ่งแยกหน้าที่ เป็นต้น ซึ่งในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่จากสำนักงานตรวจบัญชี



สหกรณ์และผู้สอบบัญชีจากกรมตรวจบัญชีสหกรณ์จะทำหน้าที่ในการประเมินระบบการควบคุมภายในและสรุปข้อมูลให้สหกรณ์ทราบ ดังนั้นสหกรณ์จึงสามารถประเมินตนเองได้ว่าขณะนี้มีการปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมภายในหรือไม่ ควรแก้ไขในเรื่องใดบ้าง

#### งานวิจัยในอนาคต

จากการวิจัยในครั้งนี้ผู้วิจัยขอเสนอแนวทางให้มีการศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต่างๆ ในองค์ประกอบทั้ง 5 ด้านของระบบการควบคุมภายในคือด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมควบคุม ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และด้านการติดตามและประเมินผลกับประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน และหากมีความสัมพันธ์ควรศึกษาถึงขนาดและทิศทางของความสัมพันธ์เพิ่มเติมอีกด้วยเพื่อเป็นประโยชน์ต่องานวิจัยในอนาคตต่อไป



ศูนย์วิทยพัชการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย