

บทที่ 5

ปัญหาและอุปสรรคต่าง ๆ เกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการอุตสาหกรรม

อุตสาหกรรมการผลิตซีเมนต์

ระบบการควบคุมภายในและวิธีปฏิบัติงานของอุตสาหกรรมซีเมนต์ ซึ่งได้กล่าวถึงแล้วในบทก่อน เป็นระเบียบปฏิบัติที่อุตสาหกรรมนี้ได้ตั้งขึ้นเพื่อใช้ปฏิบัติ แต่จากระบบการควบคุมภายในและวิธีปฏิบัติงานดังกล่าวแล้ว ยังมีข้อบกพร่องอยู่ 2 ประการ

1. เป็นข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายในที่กำหนดขึ้น
2. เป็นข้อบกพร่องของการปฏิบัติงานตามระเบียบปฏิบัติเหล่านั้น

ข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายในที่กำหนดขึ้น

ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับเงินสตรับและจ่าย การขาย การซื้อ การจ่ายค่าแรงและเงินเดือนและระบบการควบคุมภายในของ สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และรายจ่ายอื่น ๆ ส่วนใหญ่จะถูกต้องตามหลักการควบคุมภายในทั่วไป แต่ยังมีข้อบกพร่องด้านการควบคุมสินทรัพย์บางประเภท คือ

1. เงินสด

1.1 รายรับส่วนที่เป็นเงินสดไม่ได้นำฝากธนาคารทุกวัน แต่ยังคงไว้ในมือเพื่อใช้จ่าย ที่เป็นเช่นนี้ เพราะไม่มีระบบเงินจ่ายย่อย โดยอ้างว่าการใช้ระบบเงินจ่ายย่อยไม่สะดวกสำหรับการดำเนินงานของกิจการ

1.2 พนักงานรับจ่ายเงินเป็นผู้ทำงบทะขอมยอด เนื่องจากอ้างว่าแผนกบัญชีซึ่งควรจะมีหน้าที่ทำงบทะขอมยอดมีงานมาก

2. ลูกหนี้

เนื่องจากการขายส่วนใหญ่จะเป็นการขายให้ตัวแทนจำหน่าย โดยได้รับชำระเป็นตัวเงินหรือเช็ค และไม่เคยปรากฏว่ามีหนี้สูญเกิดขึ้น ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับลูกหนี้จึงไม่ได้ตั้งขึ้น ไม่มีการทำงบอายุหนี้หรือการตรวจสอบบัญชีลูกหนี้รายตัวกับบัญชีคุมยอด

ข้อบกพร่องเนื่องจากการปฏิบัติงานตามระเบียบปฏิบัติเหล่านั้น

วิธีปฏิบัติงานที่กล่าวมาแล้วได้ตั้งขึ้นเพื่อให้มีการควบคุมภายในที่เหมาะสมและให้ประโยชน์ต่อกิจการ แต่พนักงานผู้ปฏิบัติงาน ยังปฏิบัติหน้าที่ไม่ถูกต้องตามวิธีปฏิบัติงานที่กำหนดไว้ ข้อบกพร่องเหล่านี้ได้แก่

1. ในระเบียบปฏิบัติได้ระบุไว้ว่า ใบสำคัญจ่ายทุกใบเมื่อจ่ายแล้วจะต้องประทับคำว่า "จ่ายแล้ว" ในเอกสารทุกฉบับ แต่กลับปรากฏว่าบ่อยครั้งที่พนักงานจ่ายเงินล้มประทับตราในเอกสารเหล่านั้น

2. วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดซื้อได้แบ่งออกเป็น 2 กรณี คือ กรณีที่ซื้อตามปกติ และซื้อโดยการเปิดประมูล การซื้อตามปกตินั้นได้วางระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมภายในไว้อย่างเหมาะสม คือมีแผนกจัดซื้อทำหน้าที่เป็นผู้จัดซื้อ ออกใบสั่งซื้อ มีแผนกขนส่งเป็นผู้ตรวจรับสินค้า และจัดส่งไปให้แผนกพัสดุ แต่จากการศึกษาการปฏิบัติงานได้พบว่า แผนกจัดซื้อซึ่งมีหน้าที่ตรวจสอบราคาวัสดุหรือราคาของก่อนที่จะทำการซื้อเพื่อให้ได้ของที่ราคาเหมาะสม และคุณภาพดีได้ละเลยการปฏิบัติหน้าที่นี้ เพราะการซื้อแต่ละครั้งจะซื้อจากผู้ขายซึ่งผูกขาดการขายของทุกชนิดให้แก่กิจการ โดยที่ผู้ขายเหล่านั้นจะหาสิ่งของที่กิจการต้องการซื้อมาขายให้แม้ว่าราคาของนั้นมีค่าสูงกว่าสินค้าเหล่านี้เพื่อขายก็ตาม ผลเสียที่ตามมาก็คือว่า กิจการต้องซื้อของในราคาที่แพงกว่าราคาตลาดทั่ว ๆ ไป การที่แผนกจัดซื้อปฏิบัติเช่นที่กล่าวมาแล้วก็อาจจะเป็นเพราะว่าต้องการความรวดเร็วในการซื้อของ เพราะเมื่อต้องการซื้อก็สามารถติดต่อผู้ขายได้ง่าย นอกจากนี้การซื้อของบางอย่างไม่มีการตรวจสอบราคาหรือตกลงราคากับผู้ขายก่อน แต่ผู้ขายจะส่งของมาให้ บางทีแผนกพัสดุรับของไว้แล้วทางแผนกจัดซื้อยังไม่ทราบว่าของนั้นราคาเท่าใด จนกว่าผู้ขายจะส่งใบกำกับสินค้าหรือใบแจ้งหนี้มาให้ กรณีเช่นนี้จะทำให้เกิดการล่าช้าในการบันทึกบัญชีเจ้าหนี้และสิ่งของที่ซื้อ เพราะแผนกจัดซื้อมีหน้าที่ต้องกรอกราคาในใบสั่งซื้อแล้วส่งให้แผนกคอมพิวเตอร์หรือที่เรียกว่าศูนย์ประมวลผล เพื่อทำการบันทึกข้อมูลสำหรับทำรายงาน

เนื่องจากการจัดซื้อตามปกติมีผลเสียดังกล่าวแล้ว กิจการจึงได้หันมาใช้การจัดซื้อโดยการเปิดประมูล ซึ่งได้เริ่มใช้มาไม่นานนี้เอง การซื้อโดยวิธีเปิดประมูลใช้เฉพาะสิ่งของบางอย่าง เพื่อเป็นการทดลองว่าวิธีการซื้อแบบนี้จะใช้ได้ผลดีหรือไม่

นอกจากขอพรอดคังกล่าวข้างต้นแล้ว ระบบการควบคุมและวิธีปฏิบัติงานในค้ำ
อื่น ๆ นับว่าดีพอสมควร ขอพรอดที่กล่าวมาแล้วก็กิจการพยายามหาทางที่จะปรับปรุงแก้ไข
ให้ดีขึ้น เช่น พยายามที่จะนำระบบเงินจ่ายย่อยมาใช้เพื่อจะได้ไม่ต้องนำรายรับส่วนที่เป็น
เงินสดมาใช้จ่าย เป็นต้น

กิจการอุตสาหกรรมโดยทั่ว ๆ ไป มักจะมุ่งควบคุมในด้านวัตถุดิบ ค่าแรงโดยตรง
และค่าใช้จ่ายโรงงาน อันเป็นส่วนประกอบสำคัญของต้นทุนการผลิต อุตสาหกรรมซีเมนต์นี้
วัตถุดิบที่ใช้ในกิจการไม่ได้ซื้อหามาใช้ แต่กิจการมีเหมืองหินขาว และเหมืองหินเหนียว อัน
เป็นวัตถุดิบที่สำคัญในการผลิต การควบคุมภายในเกี่ยวกับการซื้อวัตถุดิบจึงไม่มีอะไรมาก
นอกจากควบคุมค่าใช้จ่ายในการทำเหมืองและค่าใช้จ่ายในการขนวัตถุดิบเหล่านี้จากแหล่ง
มาสู่โรงงาน ส่วนค่าแรงโดยตรงกิจการได้มีระบบการควบคุมภายในดีพอสมควร สำหรับ
ควบคุมเวลาคนงานและจำนวนค่าแรงโดยมีการใช้นาฬิกาบันทึกเวลาทำงานและมีการตรวจ
สอบการคำนวณค่าแรง ที่คอมพิวเตอร์คำนวณมาให้ การจ่ายเงินก็จ่ายโดยมีผู้เซ็นชื่อรับเงิน
และมีเจ้าหน้าที่จากแผนกรับจ่ายเงินไปรวมในการจ่ายเงินด้วย ส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานนั้น
กิจการได้ใช้ระบบต้นทุนจริงในการคิดต้นทุน ค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้น ลงบัญชีตามจำนวน
ที่จ่ายจริง นายช่างหัวหน้าโรงงานจะเป็นผู้ควบคุมรายจ่ายเหล่านี้ โดยมีหัวหน้าบัญชีโรงงาน
เป็นผู้วิเคราะห์ตัวเลขและหาสาเหตุในกรณีที่ค่าใช้จ่ายรายใด มีตัวเลขที่แตกต่างไปจากงวด
ก่อน ๆ เนื่องจากรายจ่ายทุกรายการที่เกิดขึ้นจะต้องได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจ ตัวเลขที่
ผิดปกติเหล่านี้มักมีสาเหตุมาจากการบันทึกบัญชีผิดพลาดมากกว่าจะเป็นการจ่ายเกินจำนวน
ที่ควรจะเป็น

อุตสาหกรรมการผลิตนมกระป๋อง

จากการสอบถามเจ้าหน้าที่ชั้นผู้ใหญ่และพนักงานผู้มีหน้าที่ปฏิบัติงานค้ำต่าง ๆ ของ
บริษัทที่มีขอพรอดเพียงเล็กน้อย ซึ่งไม่ก่อให้เกิดผลเสียหายแก่กิจการมากนัก ขอพรอด
เหล่านี้ได้แก่

1. ขอพรอดอันอาจจะเกิดขึ้นในการปฏิบัติงาน เช่น การที่พนักงานส่งหนังสือ
ของบริษัทเบิกค่าพาหนะเกินกว่าความจำเป็น หรือพนักงานผู้มีหน้าที่ออกของจ่ายเงินเลี้ยง

เจ้าหน้าที่การทำเรือเพื่อความสะดวกในการนำของออกจากท่าเรือ หรือการจัดซื้อของโดย
 ซื้อจากร้านค้าที่เคยติดต่อยายให้กิจการ สิ่งเหล่านี้มักจะพบอยู่เสมอ แต่ก็ไม่มีวิธีการใดที่
 จะควบคุมได้ นอกไปเสียจากว่าผู้จัดการฝ่ายต่าง ๆ จะควบคุมดูแลอย่างใกล้ชิด เพื่อมิให้
 เกิดความเสียหายเป็นเงินจำนวนมากสำหรับกิจการการผลิตนมกระป๋องนี้ เนื่องจากเป็น
 กิจการขนาดเล็กกว่ากิจการซีเมนต์ การเบิกค่าพาหนะเกินความจำเป็น หรือค่าเลี้ยงรับรอง
 เจ้าหน้าที่การทำเรือแม้ว่าจะมีการทุจริต แต่ก็ยังเป็นเงินจำนวนไม่มาก ในด้านการจัดซื้อ
 โอกาสที่พนักงานแผนกจัดซื้อจะทุจริตก็มีไม่มาก เพราะการซื้อรายใหญ่ ๆ เช่นวัตถุดิบ กิจการ
 มีสัญญาล่วงหน้ากับผู้ขาย การตกลงราคาทำโดยตั้งคณะกรรมการขึ้นเพื่อพิจารณา ซึ่งประ-
 กอบไปด้วยกรรมการผู้จัดการและผู้จัดการแผนกอื่น ๆ จึงไม่มีปัญหาในเรื่องราคาแต่อย่างใด

2. ขอบกพร่องในด้านการควบคุมภายในการบันทึกบัญชี เจ้าหน้าที่บันทึกเฉพาะ
 บัญชีเจ้าหน้าที่รายตัว ไม่มีการบันทึกบัญชีคุมยอดเจ้าหน้าที่ ทั้งนี้พนักงานของบริษัทอ้างว่ากิจการมี
 การติดต่อกับเจ้าหน้าที่น้อยราย จึงไม่มีการตรวจสอบบัญชีเจ้าหน้าที่รายตัวกับบัญชีคุมยอดเจ้าหน้าที่
 ทางด้านลูกหนี้ก็เช่นกัน การขายเป็นขายผ่านตัวแทน จึงตัดปัญหาเรื่องหนี้สูญไปได้ กิจการ
 จึงมิได้มีระบบควบคุมภายในเกี่ยวกับลูกหนี้ไว้

อุตสาหกรรมการผลิตน้ำอัดลม

จากการศึกษาถึงวิธีปฏิบัติงานของกิจการนี้ จะเห็นได้ว่ากิจการพยายามที่จะนำ
 หลักในการควบคุมภายในที่ดีและเหมาะสมมาใช้ แต่มีข้อบกพร่องเกี่ยวกับหลักการควบคุม
 ภายใน คือ การจ่ายค่าแรงและเงินเดือนให้พนักงานขาย ควรจะเป็นหน้าที่ของพนักงานบัญชี
 เป็นผู้ทำหน้าที่ในการคำนวณค่าแรงและเงินเดือน และเตรียมรายละเอียดค่าแรงและเงิน
 เดือนเสนอเจ้าหน้าที่ชั้นผู้ใหญ่ ไม่ควรให้พนักงานในแผนกขายเป็นผู้ทำหน้าที่นี้ พนักงานใน
 แผนกขายควรจะทำหน้าที่เกี่ยวกับการขายแต่เพียงอย่างเดียว

สรุปปัญหาและอุปสรรคต่าง ๆ เกี่ยวกับการควบคุมภายใน

1. อุตสาหกรรมบางแห่งยังไม่มีระบบการควบคุมภายในที่ดีพอ เช่น อุตสาหกรรม
 ซีเมนต์ไม่ได้ใช้ระบบเงินจ่ายย่อย และไม่ได้นำรายรับส่วนที่เป็นเงินสดฝากธนาคารทุกวัน

แต่ยังคงไว้ในมือเพื่อใช้จ่าย ทั้งนี้ก็เพราะเชื่อถือและไว้วางใจพนักงานปฏิบัติงานและยังกำหนดให้เป็นหน้าที่ของพนักงานรับจ่ายเงินเป็นผู้ทำงบทะขอมยอด

อุตสาหกรรมนำอัครม ระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับการจ่ายค่าแรงและเงินเดือนยังไม่รัดกุม คือ ให้พนักงานที่อยู่แผนกขายทำหน้าที่เตรียมเกี่ยวกับการจ่ายเงินเดือนของพนักงานขาย ควรจะแยกหน้าที่นี้ให้แผนกบัญชีค่าแรงและเงินเดือนเป็นผู้ทำมากกว่า

2. พนักงานที่ปฏิบัติหน้าที่ไม่เข้าใจถึงความสำคัญของระบบการควบคุมภายใน และยังมีข้อบกพร่องในการปฏิบัติหน้าที่ เช่น อุตสาหกรรมซีเมนต์ กำหนดให้มีการประทับตรา "จ่ายแล้ว" ในใบสำคัญจ่ายเงินและเอกสารประกอบการจ่ายเงิน แต่บ่อยครั้งที่พนักงานผู้ทำหน้าที่นี้ล้มประทับตราในเอกสารเหล่านั้น หรือการจัดซื้อใ้กว้างระเบียบปฏิบัติไว้อย่างดี เพื่อก่อให้เกิดการควบคุมภายในที่เหมาะสม แต่เจ้าหน้าที่แผนกจัดซื้อก็ไม่ได้คำนึงถึง ละเลยหน้าที่ในการตรวจสอบราคาสิ่งของ ซึ่งทำให้เกิดการต้องจ่ายเงินค่าซื้อสิ่งของแพงขึ้น เนื่องจากอุตสาหกรรมซีเมนต์ต้องซื้อสิ่งของต่าง ๆ ไว้ใช้ในกิจการเป็นจำนวนมาก เงินที่ต้องจ่ายไปเพราะการละเลยหน้าที่ของพนักงานจึงเป็นจำนวนที่มากพอสมควร แต่กิจการได้ตระหนักถึงเรื่องนี้จึงพยายามใช้วิธีซื้อโดยเปิดประมูล โดยทดลองใช้กับสิ่งของบางชนิด ซึ่งอาจจะทำให้ลดค่าเสียหายลงได้บ้าง

อุตสาหกรรมนมกระป๋อง เนื่องจากต้องนำวัตถุดิบมาจากต่างประเทศ จึงต้องมีค่าใช้จ่ายประเภทค่าเลี้ยงรับรองแก่เจ้าหน้าที่การทำเรือ ซึ่งค่าเลี้ยงรับรองนี้บางครั้งก็ไม่อาจจะควบคุมได้ เพราะไม่มีหลักฐานการจ่ายเงิน แต่ผู้จัดการฝ่ายการบัญชีและการเงินคอยควบคุมดูแลอย่างใกล้ชิดจึงไม่เกิดผลเสียหายแก่กิจการมากนัก