



สิ่งที่ได้แสดงให้เห็นแล้วว่า สหกรณ์โคนมเป็นสถาบันสหกรณ์รูปแบบหนึ่งที่มีบทบาทและความสำคัญต่อเกษตรกรผู้เลี้ยงโคนมซึ่งเป็นอาชีพทางเกษตรกรรมแขนงหนึ่งที่ประเทศเกษตรกรรมอย่างประเทศไทยกำลังให้ความสนใจและพัฒนา สหกรณ์โคนมก็ได้พยายามทุกวิถีทางที่จะดำเนินธุรกิจด้านต่าง ๆ ให้บรรลุวัตถุประสงค์และนโยบายซึ่งกำหนดขึ้นเพื่อที่จะช่วยแก้ไขปัญหาแหล่งรับซื้อผลผลิตของเกษตรกรตลอดจนช่วยยกระดับฐานะและความเป็นอยู่ของสมาชิกเกษตรกรผู้เลี้ยงโคนมเหล่านั้นให้ดีขึ้น อย่างไรก็ตาม การเจริญเติบโตของสหกรณ์โคนมยังเป็นไปอย่างล่าช้า อีกทั้งให้ความช่วยเหลือแก่เกษตรกรผู้เลี้ยงโคนมไม่ทั่วถึงดังที่ปรากฏแล้วคือ สหกรณ์โคนมทั่วประเทศในปัจจุบันมีเพียง 14 แห่งเท่านั้น และสหกรณ์เหล่านั้นส่วนใหญ่ยังเป็นสหกรณ์ขนาดเล็กที่ดำเนินธุรกิจไม่มาก จึงทำให้อาชีพการเลี้ยงโคนมยังไม่แพร่หลายและเกษตรกรผู้เลี้ยงโคนมบางแห่งก็ต้องหันไปพึ่งเอกชนโดยทำการเลี้ยงโคนมเกาะกลุ่มอยู่เฉพาะในบริเวณใกล้เคียงกับแหล่งรับซื้อน้ำนมดิบของเอกชนเหล่านั้น นอกจากนี้ สหกรณ์โคนมส่วนใหญ่ยังประสบปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมการดำเนินงานภายในสหกรณ์ที่ขาดประสิทธิภาพ บางสหกรณ์เกิดการทุจริตค่านเงินสดสินค้าชาคัมพูชา บางสหกรณ์ก็ประสบกับการขาดทุนต่อเนื่องกันจนไม่สามารถชำระหนี้แก่เจ้าหนี้และถูกศาลสั่งให้ล้มละลายและพิทักษ์ทรัพย์ หรือแม้แต่สหกรณ์โคนมขนาดใหญ่อย่างเช่นสหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จากัดเองก็ยังมีปัญหาข้อบกพร่องเกี่ยวกับการควบคุมการดำเนินงานธุรกิจภายในสหกรณ์ดังกล่าว

ฉะนั้น วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงมุ่งหมายศึกษาถึงระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์โคนม โดยใช้กรณีศึกษาของสหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จากัดซึ่งเป็นสหกรณ์โคนมที่ใหญ่ที่สุดใน 14 แห่ง และมีการดำเนินธุรกิจที่เพียบพร้อมเกือบทุกด้าน เพื่อให้ทราบถึงขั้นตอนการควบคุมภายในต่าง ๆ ที่ปฏิบัติอยู่และดูว่ายังมีปัญหาและข้อบกพร่องอย่างไร ซึ่งจะได้เสนอแนะวิธีการแก้ไขให้ระบบการควบคุมภายในนั้นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อเป็นประโยชน์ในการใช้เป็นแนวทางการบริหารจัดการภายในสหกรณ์โคนมต่าง ๆ ให้มีประสิทธิภาพตามวัตถุประสงค์และนโยบายที่สหกรณ์โคนมกำหนดไว้ ตลอดจนช่วยป้องกันทรัพย์สินของสหกรณ์

จากการทุจริตผิดพลาดและภัยพิบัติทั้งปวง อีกทั้งช่วยให้ข้อมูลทางการเงินและบัญชีถูกต้อง เชื่อถือได้

วิธีการศึกษาสำหรับวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ส่วนหนึ่งได้จากการสังเกตและสัมภาษณ์ สอบถามและเก็บข้อมูลต่าง ๆ จากสหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จำกัด ตลอดจนการสัมภาษณ์ สอบถามข้อมูลและขอคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมการดำเนินงานของสหกรณ์โคนมหนองโพ จากผู้คอบภายนอกที่เกี่ยวข้อง เช่น ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ เจ้าหน้าที่กำกับและแนะนำการเงินการ บัญชีแก่สหกรณ์ และเจ้าหน้าที่ส่งเสริมและควบคุมสหกรณ์ เป็นต้น ข้อมูลอีกส่วนหนึ่งได้จาก เอกสารรายงานการสอบบัญชีสหกรณ์โคนมหนองโพ ประจำปี 2522-2527 ของกองวิชาการ และแผนงาน กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เอกสารรายงานสรุปผลการตรวจสอบบัญชีระหว่างปีของ สหกรณ์โคนมหนองโพ ซึ่งรายงานโดยสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ราชบุรี หน่วยงานส่วน ภูมิภาคในสังกัดของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เอกสาร คำสั่ง คำแนะนำของหน่วยงานที่ควบคุม สหกรณ์โคนมหนองโพ อันได้แก่ กรมส่งเสริมสหกรณ์ และนายทะเบียนสหกรณ์ อีกทั้งเอกสาร ข้อมูลความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับ โคนมขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย ตลอดจน เอกสารวิชาการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในเพื่อใช้พิจารณาประกอบการประเมิน ผลการควบคุมภายในของสหกรณ์โคนมหนองโพ ว่าการควบคุมภายในของธุรกิจแต่ละบ้าน ที่สหกรณ์ไปปฏิบัติอยู่นี้เหมาะสมและสามารถป้องกันโอกาสที่จะเกิดความเสียหายได้หรือไม่ และพิจารณาว่าสหกรณ์ยังมีปัญหาข้อบกพร่องของการควบคุมภายในส่วนใดบ้างที่ควรปรับปรุง แก้ไข

สรุปผลการศึกษา

ระบบการควบคุมภายในที่ดีควรต้องมีส่วนประกอบที่สำคัญเหล่านี้ คือ

1. ผังการจ้ของกิจการ
2. นโยบายและวิธีปฏิบัติงาน
3. มาตรฐานการปฏิบัติงาน
4. การจกบันทึกและรายงาน
5. การตรวจสอบภายใน

ซึ่งส่วนประกอบหรือหลักสำคัญข้างต้นนี้ถูกกำหนดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการ ควบคุมภายใน ทั้งการควบคุมทางการบริหาร (Administrative Control) และ การควบคุมทางบัญชี (Accounting Control) ในอันที่จะช่วยให้

- การดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นระเบียบเรียบร้อย
- การปฏิบัติงานเป็นไปตามนโยบายของฝ่ายบริหาร
- มีการดูแลรักษาทรัพย์สิน
- มีการป้องกันและค้นพบทุจริตหรือข้อผิดพลาดได้
- การบันทึกการบัญชีต่าง ๆ ถูกต้องและสมบูรณ์
- งบประมาณที่จัดทำขึ้นเชื่อถือได้และทันเวลา



สำหรับระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์โคนมเพื่อศึกษาจากกรณีศึกษาของสหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จำกัด มีดังนี้

1. ผังการจัดองค์การ

สหกรณ์มีการควบคุมทางการบริหาร เพื่อให้สามารถดำเนินงานอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ จึงต้องกำหนดผังการจัดองค์การหรือกำหนดโครงสร้างและหน้าที่ความรับผิดชอบของส่วนงานต่าง ๆ ภายในสหกรณ์ขึ้น โดยมีผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ถือหุ้นของสหกรณ์ คือ สมาชิกและกลุ่มสมาชิก ซึ่งจะมาร่วมกันในที่ประชุมใหญ่สามัญประจำปีและเลือกตั้งคณะกรรมการดำเนินการให้มาทำหน้าที่เป็นผู้บริหารงานต่าง ๆ ภายในสหกรณ์แทนสมาชิกผู้ถือหุ้น ฝ่ายบริหารของสหกรณ์หรือคณะกรรมการดำเนินการก็จะเลือกสรรและจัดจ้างพนักงานสหกรณ์ เพื่อมาปฏิบัติงานตามที่คณะกรรมการดำเนินการมอบหมายหน้าที่ความรับผิดชอบให้ โดยพนักงานสหกรณ์เหล่านั้นประกอบด้วยพนักงานระดับสูง ได้แก่ ผู้จัดการ และหัวหน้าฝ่ายต่าง ๆ 6 ฝ่าย คือ ฝ่ายผลิตผลิตภัณฑ์นม ฝ่ายจัดหาและพัสดุ ฝ่ายบัญชีและการเงิน ฝ่ายส่งเสริม ฝ่ายการตลาด ฝ่ายการบุคคลและธุรการ ซึ่งในแต่ละฝ่ายก็จะแบ่งแยกส่วนงานออกเป็นแผนกต่าง ๆ ดังนี้

ฝ่ายผลิตผลิตภัณฑ์นม	แบ่งเป็น	แผนกผลิต	แผนกตรวจสอบคุณภาพ และ
			แผนกช่างกลโรงงาน
ฝ่ายจัดหาและพัสดุ	แบ่งเป็น	แผนกจัดซื้อ	และแผนกพัสดุ
ฝ่ายบัญชีและการเงิน	แบ่งเป็น	แผนกบัญชี	แผนกการเงิน และแผนกสินเชื่อ
ฝ่ายส่งเสริม	แบ่งเป็น	แผนกผลิตอาหารสัตว์	แผนกร้านค้า และ
			แผนกส่งเสริมการเกษตร
ฝ่ายการตลาด	แบ่งเป็น	แผนกขาย	และแผนกวิเคราะห์การตลาด
			และโฆษณาประชาสัมพันธ์

ฝ่ายการบุคคลและธุรการ แบ่งเป็น แผนกบุคคล แผนกธุรการ และ
แผนกยานยนต์และบริการ

ทั้งนี้ พนักงานปฏิบัติงานในแผนกต่าง ๆ ดังกล่าว ตลอดจนหัวหน้าฝ่าย
และหัวหน้าแผนกทั้งหมดนั้นจะต้องปฏิบัติงานภายใต้การบังคับบัญชาของผู้จัดการซึ่งได้รับมอบ
อำนาจและนโยบายการจัดการจากคณะกรรมการดำเนินการ

ข้อสังเกตสำหรับผังการจัดองค์การของสหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จำกัด
ดังที่กล่าวมาข้างต้นนี้ คือ สหกรณ์โคนมหนองโพ ได้ปรับปรุงองค์กรใหม่โดยจัดตั้งแผนกสินเชื่อ
ขึ้นให้อยู่ภายใต้การควบคุมของฝ่ายบัญชีและการเงิน และได้กำหนดให้มีฝ่ายการตลาดเพิ่มขึ้น
โดยแยกภาระกิจด้านการขายผลิตภัณฑ์นมซึ่งเดิมขึ้นอยู่กับฝ่ายผลิตภัณฑ์นม มาจัดตั้งเป็นแผนกขาย
ขึ้นอยู่กับฝ่ายการตลาด รวมทั้งจัดตั้งแผนกวิเคราะห์การตลาดและโฆษณาประชาสัมพันธ์เพิ่ม
ขึ้นใหม่โดยให้สังกัดฝ่ายการตลาดเช่นกัน

2. นโยบายและวิธีปฏิบัติงาน

เมื่อสหกรณ์ได้กำหนดผังการจัดองค์การไว้ดังกล่าวแล้ว เพื่อให้ผู้ปฏิบัติ
งานใหม่บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ (วัตถุประสงค์ของสหกรณ์โคนมหนองโพ อยู่ในข้อบังคับ
ของสหกรณ์ข้อ 2. ในภาคผนวกหน้า 221) ดังนั้น ฝ่ายบริหารหรือคณะกรรมการดำเนินการ
จะต้องมีการควบคุมทางการบริหารเพิ่มเติมอีกโดยการกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติงาน
ให้พนักงานปฏิบัติงานในแผนกและฝ่ายต่าง ๆ ได้ทราบถึงแนวทางการปฏิบัติงานตามนโยบาย
ต่าง ๆ เหล่านั้นเพื่อให้สอดคล้องตามวัตถุประสงค์ของสหกรณ์

เพื่อสนองวัตถุประสงค์ของสหกรณ์ที่กำหนดไว้ในข้อบังคับฯ สหกรณ์โคนม
หนองโพ จึงจัดให้มีการดำเนินการธุรกิจสำคัญ 4 ด้าน ได้แก่ ธุรกิจการขายหรือการรวบรวม
นมดิบเพื่อแปรรูปและจำหน่าย ธุรกิจการซื้อหรือการจัดหาสิ่งของที่สมาชิกต้องการมาจำหน่าย
แก่สมาชิก ธุรกิจเครดิตหรือการให้สินเชื่อแก่สมาชิกเพื่อการเลี้ยงโคนมและการใช้จ่ายที่จำเป็น
และธุรกิจการส่งเสริมและเผยแพร่ทางการเกษตร ซึ่งสหกรณ์โคนมหนองโพ ก็ได้จัดองค์การ
ภายในสหกรณ์แบ่งเป็นฝ่ายและแผนกต่าง ๆ ให้รับผิดชอบการปฏิบัติงานแยกตามแต่ละธุรกิจนั้น
และนอกจากจะกำหนดตัวปฏิบัติงานไว้ดังกล่าวแล้วคณะกรรมการดำเนินการของสหกรณ์
โคนมหนองโพ ก็จำเป็นต้องกำหนดนโยบายหรือระเบียบหรือหลักเกณฑ์ต่าง ๆ สำหรับการ
ดำเนินงานแต่ละธุรกิจนั้นด้วย ตัวอย่างเช่น

- สำหรับธุรกิจการขาย สหกรณ์ก็มีการกำหนดหลักเกณฑ์การรับซื้อนํ้าม
ดิบและหลักเกณฑ์การให้ราคานํ้ามดิบแก่สมาชิกตามคุณภาพ กำหนดนโยบายต่าง ๆ เกี่ยวกับ

การผลิต การให้ส่วนลด การให้เครดิตรับชำระเงินค่าผลิตภัณฑ์นมจากลูกค้า การหาตลาด และการโฆษณาประชาสัมพันธ์ เพื่อเผยแพร่ผลิตภัณฑ์นม เป็นต้น

- สำหรับธุรกิจการซื้อ สหกรณ์มีการกำหนดนโยบายที่จะให้สมาชิกสามารถซื้อสินค้าที่ต้องการได้ในราคาผู้ซื้อขรรวม โดยสหกรณ์พยายามขายสินค้าในราคาต่ำกว่าท้องตลาด และมีการจ่ายเงินเฉลี่ยคืนตามส่วนที่สมาชิกซื้อสินค้าจากสหกรณ์ด้วย นอกจากนี้สหกรณ์ก็กำหนดนโยบายให้สมาชิกซื้อสินค้าเป็นเงินเชื่อจากร้านค้าของสหกรณ์ได้ พร้อมกับกำหนดหลักเกณฑ์การชำระคืนค่าสินค้าเงินเชื่อโดยสหกรณ์จะหักจากเงินค่านมดิบของสมาชิกที่ได้รับจากสหกรณ์ทุก 10 วัน นับไว้ตามส่วนที่สมาชิกซื้อสินค้าเงินเชื่อไปจากสหกรณ์

- สำหรับธุรกิจเครดิต สหกรณ์มีการกำหนดระเบียบการให้เงินกู้ประเภทระยะสั้น ระยะปานกลาง และระยะยาวไว้ ซึ่งในระเบียบดังกล่าวก็จะมีแนวทางการปฏิบัติเกี่ยวกับผู้มีอำนาจอนุมัติเงินกู้ วงเงินกู้ วัตถุประสงค์ของการกู้ ระยะเวลาของเงินกู้ หลักประกันแห่งเงินกู้ การควบคุมตรวจสอบการใช้เงินกู้ การชำระหนี้เงินกู้และอัตราดอกเบี้ย ตลอดจนการผ่อนเวลาและการเรียกคืนเงินกู้ เป็นต้น

- สำหรับธุรกิจการส่งเสริมและเผยแพร่ทางการเกษตร สหกรณ์ก็มีนโยบายส่งเสริมให้สมาชิกสามารถประหยัดต้นทุนในการเลี้ยงโคนมโดยสหกรณ์จัดให้มีการผลิตอาหารสัตว์ที่มีคุณภาพและจำหน่ายแก่สมาชิกในราคาต่ำกว่าท้องตลาด อีกทั้งบริการให้สมาชิกสามารถซื้ออาหารสัตว์เป็นเงินเชื่อก่อนแล้วสหกรณ์จึงค่อยหักค่าอาหารสัตว์เงินเชื่อนั้นจากเงินค่านมดิบของสมาชิกซึ่งสหกรณ์ต้องจ่ายแก่สมาชิกทุก 10 วัน นอกจากนี้สหกรณ์ยังกำหนดนโยบายการเผยแพร่และให้ความรู้ทางวิชาการเกษตรเกี่ยวกับการเลี้ยงโคนมที่ถูกต้องวิธีโดยจัดให้มีพนักงานส่งเสริมการเกษตรออกไปปฏิบัติงานให้คำแนะนำด้านการดูแลโคนม การรักษาพยาบาลและควบคุมโรคติดต่อในโคนม การผสมเทียม การดูแลรักษาความสะอาดของคอกโค การใช้เทคนิควิชาการนำของเสีย เช่น มูลสัตว์มาก่อให้เกิดประโยชน์เป็นแก๊สมูลสัตว์ เป็นต้น ซึ่งสหกรณ์ก็กำหนดนโยบายให้มีการติดต่อประสานงานกับหน่วยราชการที่เกี่ยวข้อง เช่น กรมปศุสัตว์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ องค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย ตลอดจนประสานงานขอความช่วยเหลือจากอาสาสมัครผู้เชี่ยวชาญด้านโคนมจากต่างประเทศ

ตามหลักการเกี่ยวกับค่านโยบายและวิธีปฏิบัติงานนี้ กิจการควรจัดให้มีคู่มือปฏิบัติงาน (Procedures manuals) ซึ่งแสดงรายละเอียดเกี่ยวกับวัตถุประสงค์

ของกิจการ ฝั่งการจัดสายงาน วิธีการปฏิบัติงานของกิจกรรมต่าง ๆ และนโยบายการบัญชี เพื่อให้พนักงานปฏิบัติงานสามารถยึดถือคู่มือนี้เป็นแนวทางในการปฏิบัติ จากการศึกษาพบว่า สหกรณ์ยังขาดการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานดังกล่าว แต่พนักงานสหกรณ์เหล่านั้นจะทราบวัตถุประสงค์ของสหกรณ์ได้จากข้อบังคับของสหกรณ์ซึ่งระบุวัตถุประสงค์ไว้ในข้อ 2. ของข้อบังคับฯ และสามารถปฏิบัติหน้าที่ความรับผิดชอบที่จัดแบ่งไว้ตามผังการจัดองค์การและความรายละเอียดของงานในแต่ละตำแหน่ง (Job descriptions) ซึ่งสหกรณ์จัดทำไว้เป็นลายลักษณ์อักษร นอกจากนี้ นโยบายของการดำเนินธุรกิจแต่ละค้ำานสหกรณ์ก็มีการลงมติในที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการและจัดทำระเบียบหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ความมึนนั้นไว้เป็นลายลักษณ์อักษรเช่นกัน สำหรับนโยบายบางค้ำานซึ่งหน่วยราชการที่ควบคุมสหกรณ์ เช่น นายทะเบียนสหกรณ์ กรมส่งเสริมสหกรณ์ได้ออกระเบียบค้ำาแนะนำไว้แล้ว สหกรณ์ก็สามารถยึดถือปฏิบัติตามระเบียบค้ำาแนะนำดังกล่าว รวมทั้งการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชีซึ่งนายทะเบียนสหกรณ์และกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้กำหนดระเบียบและค้ำาแนะนำไว้แล้วเช่นกัน

อย่างไรก็ตาม สหกรณ์ควรให้ความสำคัญในการพิจารณาปรับปรุงนโยบายการจัดการค้ำานเงินทุนและนโยบายการจัดการค้ำานบุคลากรให้มากกว่าเดิม เพราะจากที่ผ่านมาสหกรณ์ประสบปัญหาเกี่ยวกับแหล่งที่มาของเงินทุนและทางใช้เงินทุนจนทำให้เงินทุนหมุนเวียนของสหกรณ์ลดลงหลายครั้ง นอกจากนี้ในหน่วยงานบางค้ำายบางแผนกก็ขาดแคลนอัตรากำลังพนักงาน และบางแผนกก็มีพนักงานที่ยังขาดเทคนิคที่ตีในการปฏิบัติงาน เป็นต้น

3. มาตรฐานในการปฏิบัติงาน

สหกรณ์วางมาตรการทั้งในการควบคุมทางการบริหารและทางบัญชี เพื่อที่จะประเมินประสิทธิภาพการปฏิบัติงานในธุรกิจแต่ละค้ำานของพนักงาน โดยมาตรการดังกล่าวจะเป็นมาตรการที่กำหนดขึ้นเพื่อควบคุมคุณภาพของผลผลิต ควบคุมการใช้ต้นทุนการผลิต คุแลรักษาและควบคุมทรัพยากรภายในสหกรณ์ตลอดจนวิธีการอื่น ๆ ที่จะช่วยกระตุ้นให้พนักงานปฏิบัติงานให้ได้ผลมากขึ้น ซึ่งมาตรการเหล่านี้สหกรณ์จะถือเป็นมาตรฐานใช้เปรียบเทียบกับผลการปฏิบัติงานของพนักงานว่าเป็นไปตามมาตรการที่วางไว้หรือไม่

มาตรการในการควบคุมทางการบริหาร ซึ่งสหกรณ์กำหนดขึ้นใช้ในธุรกิจแต่ละค้ำาน อาทิเช่น

ธุรกิจการขาย ได้แก่ การควบคุมคุณภาพของผลิตภัณฑ์นมโดยกำหนดให้มีการวิเคราะห์คุณภาพเพื่อจัดเก็บค้ำานนมดิบของสมาชิกและตีราคาการรับซื้อค้ำานนมดิบอย่างมีหลักเกณฑ์และยุติธรรมต่อสมาชิก และนอกจากจะควบคุมคุณภาพของค้ำานนมดิบก่อน

นำเข้ผลิตภัณฑ์แล้ว สหกรณ์ยังกำหนดให้มีการควบคุมคุณภาพของนมสดแต่ละชนิดที่ผลิตสำเร็จรูปแล้ว โดยการเก็บตัวอย่างนมสำเร็จรูปจากเครื่องบรรจุ เช่น นมสดพาสเจอร์ไรส์เก็บตัวอย่าง 3 ของทุก ๆ 15 นาที และนมสดยู.เอช.ที. เก็บตัวอย่าง 2 กลองทุก ๆ 10 นาที เป็นต้น ทั้งนี้เพื่อวิเคราะห์คุณภาพของผลิตภัณฑ์นมสำเร็จรูปของสหกรณ์ให้มีมาตรฐานและปลอดภัยสำหรับผู้บริโภคอย่างสม่ำเสมอ

ธุรกิจการซื้อ ได้แก่ การพิจารณาจัดซื้อสินค้า การกำหนดมาตรการดูแลรักษาสินค้าเกี่ยวกับการวางขายสินค้า สถานที่เก็บรักษาสินค้าคงเหลือและดูแลควบคุมดูแล การจัดให้มียามรักษาการณ์และบริเวณรอบรั้วหน้าตาของสหกรณ์ ตลอดจนช่วยตรวจสอบสินค้าที่มีผู้ซื้อออกจากร้านค้าของสหกรณ์ว่าเป็นสินค้าที่สหกรณ์จ่ายให้ตามเอกสารใบสำคัญของสหกรณ์โดยถูกต้อง เป็นต้น

ธุรกิจเครดิต ได้แก่ การคิดตามข้อมูลเกี่ยวกับเงินใหญ่ว่ามีสมาชิกรายใดที่หนี้ถึงกำหนดชำระ สมาชิกรายใดมีอายุการเป็นหนี้หรือค้างชำระนานเกินไป เพื่อใช้ข้อมูลดังกล่าวในการพิจารณาถึงการให้มีการเร่งรัดติดตามหนี้รวมถึงการกำหนดให้มีการตรวจสอบการใช้เงินกู้

ธุรกิจการส่งเสริมและเผยแพร่ทางการเกษตร ได้แก่ การกำหนดให้มีคณะอนุกรรมการทำหน้าที่ควบคุมการประมูลจัดซื้อวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตอาหารสัตว์จำหน่ายแก่สมาชิก การจัดให้มีการประสานงานระหว่างหน่วยงานในฝ่ายเดียวกันเพื่อช่วยกันพัฒนาธุรกิจส่งเสริมฯ เช่น ให้พนักงานแผนกส่งเสริมการเกษตรช่วยประชาสัมพันธ์สนับสนุนให้สมาชิกรู้จักและสนใจในอาหารสัตว์สำเร็จรูปของแผนกผลิตอาหารสัตว์ หรือจัดให้มีการประสานงานระหว่างหน่วยงานที่อยู่คนละฝ่าย เช่น ให้พนักงานแผนกส่งเสริมการเกษตรของฝ่ายส่งเสริมช่วยตรวจและกรอกคะแนนความสะอาดของคอกโค เพื่อให้แผนกตรวจสอบคุณภาพของฝ่ายผลิตภัณฑ์นมใช้คะแนนดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของการที่ราคาปรับขึ้นน้ำมันดิบจากสมาชิก เป็นต้น นอกจากนี้ยังกำหนดให้มีการประสานงานกับหน่วยงานภายนอกที่เกี่ยวข้อง เช่น กรมปศุสัตว์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ ในด้านการให้คำแนะนำ ปศุกรรมและบริการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาลโคนม ตลอดจนการขยายพันธุ์โคนมที่ดี

มาตรการในการควบคุมทางบัญชี

นอกเหนือจากนโยบายการบัญชีในส่วนรวมที่เกี่ยวกับเงินสด ลูกหนี้ สินค้า สินทรัพย์ถาวร สินทรัพย์อื่น ตลอดจนหนี้สินและทุนของสหกรณ์แล้ว (นโยบายการบัญชีในส่วนรวมของแต่ละสหกรณ์สามารถดูได้จากหมายเหตุประกอบงบการเงินซึ่งแสดง

ต่อท้ายงบดุลของแต่ละสหกรณ์นั้น) สหกรณ์ยังมีการกำหนดมาตรการควบคุมทางบัญชีเฉพาะ
 คำน เพื่อใช้กับการดำเนินงานแต่ละธุรกิจอีก อาทิเช่น

ธุรกิจการขาย สหกรณ์กำหนดให้การขายผลิตภัณฑ์นมรวมทั้งที่เป็น
 การขายเงินสดและเงินเชื่อ แผนกขายจะกองออกไปขายสินค้าทุกครั้ง เพื่อเป็นหลัก ฐานให้
 พนักงานสตรีของแผนกผลิตขายสินค้าออกจากสตรีท่ามรายการในใบขายสินค้านั้น เงินสด
 ที่ได้รับจากการขายในแต่ละวันแผนกการเงินต้องนำฝากธนาคารทั้งหมดภายในวันนั้น (ถ้า-
 มีการจ่ายเงินสหกรณ์ก็ใช้วิธีการตาม ระบบใบสำคัญจ่ายโดยทั้งใบสำคัญทางจ่ายและจ่ายเป็น
 เช็คสำหรับรายการเงินจำนวนมากหรือสามารถจ่ายเป็นเช็คได้ แต่ถ้าเป็นรายการค้าใช้จ่าย
 เล็ก ๆ น้อย ๆ หรือเป็นรายการที่ไม่สามารถจ่ายเป็นเช็คได้ แผนกการเงินก็จะจ่ายจาก
 เงินสดย่อย) สำหรับลูกหนี้จากการขายเชื่อแผนกขายจะเป็นผู้ทำหน้าที่ออกใบแจ้งหนี้ทุกๆ
 5 วันสำหรับลูกหนี้การค้าผลิตภัณฑ์นมพาสเจอร์ไรส์ และทุก 30 วันสำหรับตัวแทนจำหน่าย
 ผลิตภัณฑ์นมยู. เอช. ที. ส่วนแผนกบัญชีก็จะเป็นผู้ทำหน้าที่ควบคุมจัดทำบัญชีย่อยลูกหนี้การค้า
 และบัญชีคุมยอดในสมุดบัญชีแยกประเภท ทางด้านวัตถุประสงค์ในการผลิตนมและผลิตภัณฑ์นมสำเร็จ
 รูปที่ผลิตได้ สหกรณ์กำหนดให้แผนกพัสดุเป็นผู้ควบคุมการเก็บรักษาและจัดทำทะเบียนคุม
 แขนงสต็อก ของวัตถุประสงค์และผลิตภัณฑ์นมดังกล่าว โดยให้ประสานงานกับแผนกผลิตเกี่ยวกับ
 การเบิกจ่ายวัตถุดิบและการรับจ่ายผลิตภัณฑ์นมสำเร็จรูป นอกจากนี้สหกรณ์ยังมีการแต่งตั้ง
 คณะอนุกรรมการจำนวน 3 คน ควบคุมการตรวจนับของคงเหลือผลิตภัณฑ์นมทุก ๆ สิ้นเดือน
 และวันสิ้นปีที่พนักงานในแผนกพัสดุและพนักงานสตรีในแผนกผลิตช่วยกันตรวจนับ ทั้งนี้เพื่อ
 ให้ได้ข้อมูลจากผลการตรวจนับของจริงมาเปรียบเทียบตัวเลขทางบัญชีที่บันทึกไว้

ธุรกิจการซื้อ สหกรณ์กำหนดให้แผนกร้านค้านำเงินสดพร้อม
 บิลเงินสดและเงินเชื่อส่งมอบแก่แผนกการเงินและแผนกบัญชีทุกวัน เงินสดที่ได้รับจากการ
 ขายสินค้าแผนกการเงินจะนำฝากธนาคารทั้งหมดภายในวันนั้น ส่วนบิลเงินสดและเงินเชื่อ
 แผนกบัญชีจะนำไปบันทึกบัญชีขาย และที่สำคัญคือ บิลเงินเชื่อแผนกบัญชีจะต้องจัดทำบัญชีย่อย
 ลูกหนี้การค้าและบัญชีคุมยอดให้ถูกต้องเป็นปัจจุบัน เพราะสหกรณ์จะใช้เป็นข้อมูลในการหัก
 ชำระหนี้ค่าสินค้าเงินเชื่อ นั้นจากเงินค่านมดิบของสมาชิกที่สหกรณ์ต้องจ่ายให้สมาชิกทุก ๆ
 10 วัน นอกจากนี้สหกรณ์ยังแต่งตั้งคณะอนุกรรมการ 2 คนทำหน้าที่ควบคุมการตรวจนับสินค้า
 คงเหลือในแผนกร้านค้าของสหกรณ์ทุก ๆ สิ้นเดือนและวันสิ้นปี เพื่อให้ได้ข้อมูลผลการตรวจ
 นับของจริงมาเปรียบเทียบกับตัวเลขทางบัญชีที่บันทึกไว้

ธุรกิจเครดิต สหกรณ์กำหนดให้แผนกบัญชีจัดทำแผนบัญชีย่อย

ลูกหนี้เงินกู้เป็นรายตัว เพื่อแสดงรายละเอียดของลูกหนี้สมาชิกแต่ละคน เกี่ยวกับต้นเงินกู้ อายุของสัญญา การผ่อนชำระหนี้แต่ละงวด หนี้คงค้างชำระ ฯลฯ ซึ่งรายละเอียดต่าง ๆ ในแผนบัญชีขยลูกหนี้เงินกู้นั้นสหกรณ์สามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการสอบทานหรือยืนยัน หนี้กับลูกหนี้สมาชิกแต่ละคน เพื่อให้ผู้จนความถูกต้องของรายการบัญชีที่สหกรณ์บันทึกไว้

ธุรกิจการส่งเสริมและเผยแพร่ทางการเกษตร สหกรณ์กำหนด ใ้พนักงานพัสดุที่ประจำในแผนกงานค้าขายเหลือการจัดทำแผนส่งออกและทะเบียนคุมวัตถุดิบ ที่ใช้ในการผลิตอาหารสัตว์และอาหารสัตว์สำเร็จรูปแทนแผนกผลิตอาหารสัตว์ด้วย ทั้งนี้ เพราะแผนกงานค้าขายทำหน้าที่ในการจำหน่ายวัตถุดิบอาหารสัตว์และอาหารสัตว์สำเร็จรูป ทั้งเงินสดและเงินเชื่อแทนแผนกผลิตอาหารสัตว์อยู่แล้ว ซึ่งเงินสดและหลักฐานการขาย อาหารสัตว์ทั้งบิลเงินสดและบิลเงินเชื่อของธุรกิจส่งเสริมนี้ แผนกงานค้าก็จะจัดส่งมอบ แก่แผนกการเงินและแผนกบัญชีทุกวัน เพื่อให้ฝ่ายบัญชีและการเงินดำเนินการเกี่ยวกับตัว เงินสด บัญชีย่อย บัญชีคุมยอดลูกหนี้การค้า และการหักชำระหนี้การค้าของธุรกิจส่งเสริม ในลักษณะเช่นเดียวกับธุรกิจการซื้อ นอกจากนี้สหกรณ์ยังแต่งตั้งคนอนุกรรมการอีก 2 คน ทำหน้าที่ควบคุมการจัดซื้อวัตถุดิบอาหารสัตว์และควบคุมการตรวจนับวัตถุดิบอาหารสัตว์คง เหลือรวมทั้งอาหารสัตว์สำเร็จรูปคงเหลือในทุก ๆ สิ้นเดือนและวันสิ้นปี เพื่อให้ได้ข้อมูล ผลการตรวจนับของจริงมาเปรียบเทียบกับตัวเลขทางบัญชีที่บันทึกไว้ ส่วนในเรื่องของค่า บริการนำเชื้อโคมนพินสุติจากต่างประเทศนั้นสหกรณ์ได้กำหนดให้ร่วมมือประสานงานกับ สัตว์แพทย์อำเภอซึ่ง เป็นหน่วยงานของกรมปศุสัตว์ เพื่อขอความช่วยเหลือโดยการรับฝากนำ เชื้อที่สหกรณ์จัดส่งมาให้และคอยบริการฉีดนำ เชื้อดังกล่าวให้แก่โคนมของสมาชิกเกษตรกร ผู้สนใจ รวมถึงการส่งมอบเงินสดและใบสำคัญการให้บริการทั้งบิลเงินสดและบิลเงินเชื่อ กลับคืนให้แก่สหกรณ์เป็นระยะ ๆ

จากการศึกษาพบว่า ถึงแม้สหกรณ์จะมีการกำหนดมาตรฐานการต่าง ๆ ขึ้น เพื่อใช้เป็นมาตรฐานการปฏิบัติงานและการควบคุมทั้งทางการบริหารและทางบัญชีดังที่กล่าว มาข้างต้นแล้วก็ตาม แต่ก็ปรากฏว่าสหกรณ์ยังมีการปฏิบัติงานบางด้านไม่เป็นไปตามมาตรฐาน ที่กำหนดไว้หรือยังขาดมาตรการควบคุม ได้แก่

- การควบคุมคุณภาพของผลิตภัณฑ์นมยังมีข้อบกพร่องอยู่บ้าง เกี่ยว กับเรื่องผลิตภัณฑ์นมวัวเสียอยู่เป็นประจำของการผลิตแต่ละครั้ง และปรากฏว่าสหกรณ์เคย ประสบปัญหาผลิตภัณฑ์นมในสต็อกที่ยังไม่จำหน่ายออกไปเกิดการบูดเสียมากมายคิดเป็นมูลค่า ล้านกว่าบาทในเดือนนั้น ทั้งนี้เพราะความผิดพลาดในการควบคุมเครื่องจักรและกรรมวิธีการผลิต

- การควบคุมของคองเกลือในแผนร้านค้าและแผนการผลิตอาหารสัตว์ยังมีข้อบกพร่อง เกี่ยวกับการจัดเก็บรักษาสินค้าและวัตถุดิบในการผลิต การจัดทำแผนสต็อกและทะเบียนคุมสินค้าและวัตถุดิบไม่เป็นระเบียบความหน้าที่ที่แบ่งแยกไว้ คณะอนุกรรมการควบคุมการตรวจนับของคองเกลือประจำทุกสิ้นเดือนก็ไม่ได้ปฏิบัติหน้าที่โดยสม่ำเสมอปล่อยให้พนักงานผู้เก็บรักษาของคองเกลือและพนักงานผู้จัดทำสต็อกทำการตรวจนับกันเอง จึงเป็นผลให้สหกรณ์ประสบปัญหาสินค้าขาดบัญชี วัตถุดิบในการผลิตอาหารสัตว์และอาหารสัตว์สำเร็จรูปขาดบัญชี รวมทั้งสินค้าและวัตถุดิบเหล่านั้นบางชนิดมีสภาพเสื่อมชำรุดเสียหาย

- สหกรณ์ยังขาดมาตรการควบคุมด้านการลดราคาสินค้าและการดำเนินการกับจำนวนสินค้าขาดบัญชีที่ตรวจพบ ทำให้สหกรณ์ไม่มีการจัดทำทะเบียนการลดราคาสินค้าไว้เป็นข้อมูลทางบัญชี และจำนวนสินค้าขาดบัญชีที่พบในแต่ละปีก็บันทึกบัญชีสะสมไว้เรื่อยมาโดยไม่มีกรแก้ไขหาตัวผู้รับผิดชอบและปรับปรุงบัญชีให้เป็นไปตามระเบียบคำแนะนำของนายทะเบียนสหกรณ์

- สหกรณ์ยังขาดมาตรการควบคุมทางบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมลำดับเลขที่เล่มของบิลเงินสดและบิลเงินเชื่อที่ใช้ในฝ่ายส่งเสริม ทำให้แผนกบัญชีไม่สามารถทราบว่าบิลเงินสดและเงินเชื่อที่แผนกร้านค้าและแผนกส่งเสริมฉีกส่งมาให้ทุกวันนั้นครบถ้วนถูกต้องหรือไม่

- สหกรณ์ยังขาดมาตรการควบคุมค่าใช้จ่ายและต้นทุนการผลิตที่สำคัญบางอย่าง เช่น ควบคุมเครื่องจักรนมคั้น ควบคุมการเบิกใช้น้ำมันรถบรรทุกส่งของ ควบคุมการเบิกใช้น้ำมันเตา ควบคุมการเบิกใช้วัตถุดิบในการผลิตนมและอาหารสัตว์ โดยจำแนกให้เห็นรายละเอียดว่าเป็นการเบิกไปใช้สำหรับผลิตภัณฑ์ชนิดใดบ้าง แต่ละชนิดเป็นจำนวนเท่าใด จึงทำให้สหกรณ์ขาดข้อมูลทางบัญชีที่จะนำมาคำนวณหาต้นทุนวัตถุดิบและต้นทุนการผลิตแยกตามผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดเหล่านั้น

4. การจดบันทึกและรายงาน

เป็นส่วนประกอบสำคัญอันหนึ่งในระบบการควบคุมภายใน สหกรณ์จึงจัดให้มีการประสานการควบคุมทั้งทางการบริหารและทางบัญชี ในอันที่จะวางรูปแบบระบบจัดเก็บข้อมูลและดำเนินงานตามระบบจัดเก็บข้อมูลนั้นไปพร้อมกับมาตรการปฏิบัติงานต่าง ๆ ที่กำหนดขึ้นตามที่กล่าวไว้ในข้อก่อน ทั้งนี้เพื่อดูแลรักษาทรัพยากรทั้งหมดซึ่งมีอยู่ภายในสหกรณ์ให้เป็นไปตามนโยบายที่กำหนดไว้ โดย

ในการควบคุมทางการบริหาร สหกรณ์ให้ฝ่ายบริหารมีส่วนร่วมในการพิจารณา กำหนดรูปแบบฟอร์มเอกสารต่าง ๆ ที่จะใช้ในการจัดบันทึกรายการเงิน กำหนดผู้มีอำนาจลงชื่ออนุมัติในแบบฟอร์ม กำหนดข้อมูลและรูปแบบรายงานที่ฝ่ายบริหารของการให้จัดทำเสนอเพิ่มเติม นอกเหนือจากงบการเงินที่จัดทำอยู่ตามปกติ จากนั้นฝ่ายบริหารจะต้องคอยติดตามว่า การจัดบันทึกรายการเงินเป็นไปตามมติที่ประชุม ข้อบังคับและระเบียบที่สหกรณ์กำหนด คำสั่งและระเบียบการบัญชีที่ส่วนราชการกำหนดให้สหกรณ์ปฏิบัติหรือไม่ และถ้ามีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับนโยบายทางบัญชี การจัดบันทึกและรายงานแล้ว ฝ่ายบริหารก็ร่วมพิจารณาและตัดสินใจเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวด้วย

ในการควบคุมทางบัญชี นอกจากจะกำหนดรูปแบบฟอร์มเอกสารใบสำคัญ สมุดบัญชีที่จะใช้จัดบันทึกและรูปแบบรายงานต่าง ๆ แล้ว สหกรณ์ยังควบคุมให้ผู้ที่ทำหน้าที่ดูแลเก็บรักษาสินทรัพย์ เช่น เงินสด สินค้า สินทรัพย์ถาวร ฯลฯ ปฏิบัติหน้าที่แยกต่างหากออกจากหน้าที่ในการจัดบันทึกบัญชี และยังจัดให้มีการพิสูจน์ยอดคงเหลือตามบัญชีที่จัดบันทึกไว้ว่าถูกต้องตรงกับของจริงที่มีอยู่หรือไม่ โดยการตรวจนับหรือสอบขึ้น เช่น การตรวจนับเงินสดคงเหลือในมือ การตรวจนับสินค้าคงเหลือ การสอบทานหนี้คงเหลือหรือการยืนยันหนี้กับลูกหนี้ การตรวจสภาพสินทรัพย์ถาวร เป็นต้น

สำหรับการจัดบันทึกและรายงานของสหกรณ์โคนมหนองโพนี้ ก็ได้แสดงให้เห็นรายละเอียดไว้ในบทที่ 3 แล้ว โดยแสดงเกี่ยวกับรูปแบบของระบบการจัดเก็บข้อมูลหรือผังระบบบัญชี แบบฟอร์มเอกสารใบสำคัญ แบบฟอร์มสมุดบัญชีที่บันทึกรายการขั้นต้นและขั้นปลาย วิธีการจัดบันทึกรายการเงินซึ่งใช้ข้อความอธิบายประกอบรูปผังทางเดินของเอกสาร รวมถึงรูปแบบของรายงานซึ่งมีทั้งการรายงานฐานะเงินสดประจำวัน งบการเงิน และรายงานประจำเดือน และงบการเงินประจำปี

จากการศึกษาพบว่าสหกรณ์โคนมหนองโพฯ ยังขาดแบบฟอร์มเอกสารการจัดบันทึกและการรายงานที่เกี่ยวกับการสูญเสียในมดขี้ การสูญเสียผลิตภัณฑ์นมสำเร็จรูป การสูญเสียวัตถุดิบอาหารสัตว์และอาหารสัตว์สำเร็จรูป การคำนวณหาต้นทุนวัตถุดิบและต้นทุนการผลิตของหน่วยของผลิตภัณฑ์นมสำเร็จรูปและอาหารสัตว์สำเร็จรูป ตลอดจนการควบคุมนำเชื้อโคนมพันธุ์จากต่างประเทศ เป็นต้น

5. การตรวจสอบภายใน

สหกรณ์ควรจัดให้มีบุคลากรทำหน้าที่ตรวจสอบภายในหรือผู้ตรวจสอบ

กิจการเพื่อทำการตรวจสอบการปฏิบัติการ ตรวจสอบการบริหารงาน และตรวจสอบทางการเงินของสหกรณ์ว่าพนักงานระดับต่าง ๆ ภายในสหกรณ์มีการปฏิบัติงานในหน้าที่ความรับผิดชอบที่ได้รับมอบหมายเป็นไปตามวัตถุประสงค์ นโยบาย และมาตรการต่าง ๆ ที่กำหนดไว้หรือไม่ และตรวจสอบประเมินผลการบริหารงานของคณะกรรมการดำเนินการว่ามีความรู้ความสามารถ มีการตัดสินใจเกี่ยวกับการควบคุมการบริหารได้อย่างมีประสิทธิภาพเพียงไร ตามระบบการควบคุมภายในที่สหกรณ์กำหนดไว้ นอกจากนี้ยังตรวจสอบข้อมูลทางการเงินของสหกรณ์ที่ได้รับการจัดบันทึกบัญชีและรายงานไว้นั้นว่ามีความถูกต้อง เชื่อถือได้เพียงใด ครอบคลุมถึงการดูแลรักษาและป้องกันการรั่วไหลของทรัพย์สินหรือไม่

สำหรับสหกรณ์โคนมหนองโพฯ ยังขาดบุคลากรที่ทำหน้าที่ด้านการตรวจสอบภายในดังกล่าว โดยแต่เดิมเคยมีการจัดจ้างผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีมาเป็นผู้ตรวจสอบภายในอยู่ระยะเวลาหนึ่งแล้วยกเลิกไป ซึ่งในปัจจุบันสหกรณ์ก็ได้รับความร่วมมือและการประสานงานจากสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ซึ่งเป็นหน่วยงานในสังกัดของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ กระทรวงเกษตรและสหกรณ์ มาช่วยกำกับและแนะนำด้านการเงินการบัญชี ตลอดจนตรวจสอบการปฏิบัติงานของพนักงานและการบริหารงานของคณะกรรมการดำเนินการว่าเป็นไปตามระบบการควบคุมภายในที่สหกรณ์วางไว้หรือไม่ นอกจากนี้ก็ยังมีหน่วยราชการ คือ กรมส่งเสริมสหกรณ์คอยควบคุมดูแลสหกรณ์ด้วย ซึ่งเจ้าหน้าที่ของหน่วยราชการดังกล่าวก็มีการปฏิบัติงานและประสานงานกับสหกรณ์โดยสม่ำเสมอเกือบทุกเดือน

ข้อเสนอแนะ

จากที่กล่าวสรุปผลการศึกษาไว้ในประเด็นก่อน แสดงให้เห็นถึงการควบคุมภายในของสหกรณ์โคนมทั้งทางด้านการบริหารและทางบัญชีในแต่ละส่วนประกอบของระบบการควบคุมภายในที่ศึกษาได้แก่ ฝั่งการจัดองค์การ นโยบายและวิธีปฏิบัติงาน มาตรฐานการปฏิบัติงาน การจัดบันทึกและรายงาน การตรวจสอบภายใน พร้อมทั้งก็ได้ชี้ให้เห็นถึงปัญหาข้อบกพร่องบางประการของการควบคุมด้านการบริหารและการควบคุมทางบัญชีที่เกิดขึ้นในแต่ละส่วนประกอบของระบบการควบคุมภายในนั้น โดยปัญหาคังกล่าวได้จากการศึกษาของสหกรณ์โคนมหนองโพฯ จำกัด

ดังนั้น เพื่อให้สหกรณ์โคนมหนองโพฯ จำกัด มีระบบการควบคุมภายในที่สมบูรณ์เพียงพอที่จะใช้เป็นแบบอย่างแก่สหกรณ์โคนมแห่งอื่น จึงขอเสนอแนะแนวทางแก้ไข ปัญหาข้อบกพร่องของการควบคุมภายในบางประการที่พบจากการศึกษา ดังต่อไปนี้



1. การแก้ไขการควบคุมทางการบริหาร

1.1. การแบ่งแยกหน้าที่และความรับผิดชอบ

สหกรณ์ควรศึกษาถึงบทบาทและความจำเป็นในหน้าที่ความรับผิดชอบของส่วนงานหรือแผนกที่ตั้งขึ้นใหม่ เช่น แผนกสินเชื่อ แผนกวิเคราะห์การตลาดและโฆษณาประชาสัมพันธ์ ทั้งนี้เพื่อจะได้กำหนดลักษณะของงานในพนักงานในแผนกใหม่ดังกล่าว ทำการปฏิบัติได้อย่างเหมาะสมตามวัตถุประสงค์ที่สหกรณ์จัดตั้งแผนกนั้นขึ้นมา และที่สำคัญต้องกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบนั้นไว้เป็นลายลักษณ์อักษร เช่นเดียวกับแผนกอื่น ๆ

นอกจากนี้ สหกรณ์อาจพิจารณาปรับปรุงหน้าที่ความรับผิดชอบที่กำหนดไว้เดิมของบางแผนกที่ยังไม่เหมาะสม เช่น พนักงานผู้จัดทำทะเบียนคุมสินค้าและแผนกสต็อกสินค้าควรถูกปฏิบัติหน้าที่และสังกัดในแผนกบัญชี แทนการปฏิบัติหน้าที่ใกล้ชิดกับตัวสินค้าในแผนกร้านค้า เป็นต้น

1.2. การปรับปรุงนโยบายและวิธีการจัดการ

ฝ่ายบริหารของสหกรณ์ควรสังเกตและติดตามผลการบริหารงานของคุณได้โดยอาศัยข้อมูลจากรายงานกิจการในช่วงที่ผ่านมา การรับฟังข้อคิดเห็นของผู้ปฏิบัติงาน ความรู้ความสามารถและประสบการณ์ในการบริหาร มาประกอบกันในการหาจุดอ่อนของการบริหารงาน เพื่อจะได้ทำการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงหรือเพิ่มเติมนโยบายและวิธีการจัดการให้ดีขึ้นกว่าเดิม ตัวอย่างเช่น

- สหกรณ์โคนมหนองโพฯ เคยประสบสภาวะการขาดแคลนเงินสดในมือที่จะหมุนเวียนใช้จ่ายในสหกรณ์ และข้อมูลจากงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินชี้ให้เห็นว่าในบางปีสหกรณ์มีเงินทุนหมุนเวียนลดลงมากซึ่งเกิดจากการจัดการด้านเงินทุนขาดประสิทธิภาพ คือ ทางไว้ไปของเงินทุนมีมากกว่าแหล่งที่มาของเงินทุน ดังนั้น ฝ่ายบริหารหรือคณะกรรมการดำเนินการของสหกรณ์จึงควรหาทางแก้ไข โดยอาจปรับปรุงนโยบายและวิธีการจัดการเกี่ยวกับเงินทุนดังกล่าว เช่น กำหนดให้มีการระดมทุนซึ่งอาจได้จากการให้สมาชิกถือหุ้นเพิ่มหรือทยอยเก็บในรูปแบบเงินสะสมค่าหุ้น หรือระดมทุนโดยเร่งเพิ่มประสิทธิภาพในการทำกำไรของธุรกิจด้านต่าง ๆ ด้วยการลดต้นทุน เพิ่มยอดขาย ควบคุมการสูญเสีย ฯลฯ นอกจากการเร่งระดมทุนแล้วฝ่ายบริหารอาจปรับปรุงนโยบายด้านทางใช้เงินทุนบาง เช่น การลงทุนในสินทรัพย์ การจัดสรรกำไร การจ่ายเงินปันผลและเฉลี่ยคืน ฯลฯ

- การดำเนินการธุรกิจ เศรษฐกิจของสหกรณ์โคนมหนองโพฯ ประสบปัญหาด้านการเรียกหนี้สินจนสหกรณ์ต้องจำนองขายเพื่อดำเนินคดีกับลูกหนี้ นอกจากนี้แล้ว

สหกรณ์ยังบริหารด้านการเงินไม่ถูกต้องโดยนำเงินต้นที่ลูกหนี้มาวางชำระคืนสหกรณ์ไปใช้
 จ่ายหมุนเวียนผ่านอื่นแทนที่จะนำไปชำระคืนเจ้าหนี้เงินกู้ จึงทำให้เกิดการขาดทุนต้นกันจาก
 ธุรกิจเครดิตเพราะมีดอกเบี้ยจ่ายสูงกว่าดอกเบี้ยรับ ดังนั้น ถ้าสหกรณ์จะยังคงดำเนินธุรกิจ
 เครดิตให้ได้ผลดีขึ้น ฝ่ายบริหารของสหกรณ์จึงควรปรับปรุงนโยบายด้านการเงินให้ถูกต้องใหม่เกี่ยว
 กับวงเงินกู้ ระยะเวลาการชำระหนี้ การค้ำประกัน ฯลฯ และกำหนดให้ชัดเจนเป็นลาย
 ลักษณอักษรในรูปของระเบียบว่าด้วยการให้เงินกู้แก่สมาชิก นอกจากนี้ก็ควรต้องปรับปรุง
 วิธีการบริหารด้านการเงินเกี่ยวกับการจัดสรรเงินรับคืนจากลูกหนี้มาจ่ายชำระคืนเจ้าหนี้
 เงินกู้ให้เหมาะสมกว่าเดิม

- หากฝ่ายบริหารของสหกรณ์ได้รับข้อมูลและรายงานแล้วพบว่า
 สหกรณ์เกิดปัญหาข้อบกพร่องหลายด้าน อย่างเช่น สหกรณ์โคนมหนองโพ ซึ่งมีปัญหาข้อบกพร่อง
 ด้านคุณภาพและความสะอาดของนมดิบที่สมาชิกนำมาส่งสหกรณ์ไม่เป็นไปตามมาตรฐานบ่อยครั้ง
 หรือมีการรั่วเสียและบุคเน่าของผลิตภัณฑ์นมจำนวนมากในแต่ละเดือนที่ผลิต หรือมีสินค้า วัตถุดิบ
 อาหารสัตว์และอาหารสัตว์สำเร็จรูปเสื่อมคุณภาพขาดบัญชีอยู่เสมอ หรือขาดการเฝ้าระวังติดตาม
 หนี้เงินกู้ที่ค้างชำระแก่สหกรณ์ ฯลฯ ฝ่ายบริหารของสหกรณ์ควรคำนึงถึงปัจจัยสำคัญที่อาจเป็น
 สาเหตุหนึ่งของการเกิดปัญหาข้อบกพร่องต่าง ๆ ดังกล่าว คือ บุคลากรที่เกี่ยวข้องซึ่งได้แก่
 สมาชิกสหกรณ์ คณะกรรมการดำเนินการหรือฝ่ายบริหารของสหกรณ์เอง และพนักงาน
 สหกรณ์ผู้ปฏิบัติงาน ดังนั้น ฝ่ายบริหารจึงควรให้ความสนใจและปรับปรุงนโยบายด้านบุคลากร
 ซึ่งถือว่าเป็นปัจจัยสำคัญตัวหนึ่งที่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพการควบคุมภายใน โดยอาจกำหนด
 นโยบายให้มีการจัดฝึกอบรมสมาชิก คณะกรรมการดำเนินการและพนักงานผู้ปฏิบัติงาน หรือ
 กำหนดนโยบายกระตุ้นขวัญกำลังใจในการปฏิบัติงานโดยให้พนักงานมีส่วนร่วมประชุมออก
 ความคิดเห็นและให้รางวัล การสรรเสริญ ความก้าวหน้าแก่พนักงานผู้มีการปฏิบัติงานดี
 ไม่มีข้อบกพร่อง หรือมีนโยบายเพิ่มอัตราค่าจ้างพนักงานให้เพียงพอกับการควบคุมงานด้านต่าง ๆ

1.3. การกำหนดมาตรการควบคุมที่จำเป็นเพิ่มเติม

ฝ่ายบริหารของสหกรณ์ควรต้องสนใจติดตามความมาตรการการ
 ควบคุมธุรกิจแต่ละด้านที่ฝ่ายบริหารกำหนดไว้นั้นได้รับการปฏิบัติตามและได้ผลดีหรือผลเสีย
 ประการใดบ้าง โดยการอาศัยข้อมูลรายงานผลการปฏิบัติงานจากแต่ละแผนกแต่ละฝ่าย
 การสังเกตการณ์ขณะที่พนักงานกำลังปฏิบัติงาน การรับฟังข้อมูลรายงานจากหน่วยราชการ
 ที่ควบคุมหรือจากบุคคลภายนอกที่เกี่ยวข้อง ฯลฯ เพื่อนำมาเป็นเครื่องเปรียบเทียบกับมาตรการ
 ควบคุมที่วางไว้ว่ายังมีจุดใดบกพร่องควรปรับปรุงหรือเพิ่มเติมมาตรการที่จำเป็นอีกบ้าง ตัวอย่าง

เช่น รายงานการวิเคราะห์คุณภาพน้ำมันดิบเพื่อพิจารณาปริมาณน้ำมันดิบของสมาชิกซึ่งแผนก
 ตรวจสอบคุณภาพในฝ่ายผลิตได้รายงานผลน้ำมันดิบของสมาชิกแต่ละคนไว้อย่างละเอียด
 หากพบว่าน้ำมันดิบของสมาชิกรายใดตกปรกชากมาตรฐาน สหกรณ์ก็อาจเพิ่มมาตรการการ
 งดรับซื้อน้ำมันดิบของสมาชิกรายนั้นชั่วคราวจนกว่าสมาชิกจะแก้ไขปรับปรุงน้ำมันดิบของตน
 ให้ได้มาตรฐานขึ้น และเพิ่มมาตรการส่งเสริมความรู้ในหลักวิชาการเลี้ยงโคนมแก่สมาชิก
 จัดให้พนักงานแผนกส่งเสริมออกปฏิบัติงานแนะนำสมาชิกบ่อยครั้งขึ้น เป็นต้น หรือได้รับรายงาน
 ขอสิ่งใดจากทางตรวจสอบระหว่างมีของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ซึ่งเป็นหน่วยราชการ
 ที่ตรวจสอบกำกับและนำการเงินการบัญชีแก่สหกรณ์ว่าสหกรณ์มีการสูญเสียผลิตภัณฑ์นมในแต่
 ละเดือนสูง มีค่าใช้จ่ายบางรายการไม่เหมาะสม ฝ่ายบริหารของสหกรณ์ก็ควรหาวิธีการ
 เสริมในการควบคุมการสูญเสียและค่าใช้จ่ายดังกล่าว เช่น อาจกำหนดให้มีการเก็บข้อมูล
 การสูญเสียและรายงานสาเหตุของการสูญเสีย ให้มีการทดสอบอัตราการสูญเสีย เพิ่มกระบวนการ
 การอนุมัติเบิกจ่ายค่าใช้จ่าย และรายงานการเบิกจ่าย เป็นต้น หรือได้รับรายงานการสอบ
 บัญชีประจำปีของผู้ผลิตบัญชีสหกรณ์ว่าสหกรณ์มีสินค้าคงเหลือ วัตถุดิบอาหารสัตว์และอาหาร
 สัตว์สำเร็จรูปขาดบัญชี ฝ่ายบริหารของสหกรณ์ก็ควรมีมาตรการหาตัวผู้รับผิดชอบยอดขาด
 บัญชีนั้นให้ชัดให้ข้อสหกรณ์ เพิ่มมาตรการจัดเก็บรักษาและการตรวจนับของคงเหลือในแต่ละ
 เดือน หรืออาจเข้าร่วมสังเกตการณ์ตรวจนับของคงเหลือแต่ละครั้งนั้นด้วย เป็นต้น

1.4. ให้ความร่วมมือและติดต่อประสานงานอย่างใกล้ชิดกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

สหกรณ์ควรตระหนักว่า สถาบันสหกรณ์ได้รับความสนับสนุนจาก
 รัฐบาลมาโดยตลอด โดยรัฐบาลจัดให้มีหน่วยงานหลายหน่วยคอยให้การช่วยเหลือส่งเสริม
 กิจกรรมและดำเนินงานของสหกรณ์ เช่น กรมปศุสัตว์และมหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ ช่วย
 เหลือค่านการให้ความรู้คำแนะนำและการบริการเกี่ยวกับการเลี้ยงโคนม กรมส่งเสริมสหกรณ์
 ให้การส่งเสริมดูแลและควบคุมบทบาทหน้าที่ของสหกรณ์ให้เป็นไปตามหลักการสหกรณ์ที่ดีและ
 ปฏิบัติงานตามระเบียบ คำสั่ง คำแนะนำของนายทะเบียนสหกรณ์และพระราชบัญญัติสหกรณ์
 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ช่วยเหลือแนะนำค่านการเงินการบัญชีให้เป็นไปตามระบบบัญชีสหกรณ์
 และระเบียบการบัญชีของสหกรณ์ที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ตลอดจนตรวจสอบรับรองงบ
 การเงินเพื่อรายงานผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของสหกรณ์ให้สมาชิกผู้ถือหุ้น คณะ
 กรรมการดำเนินการ รวมทั้งบุคคลภายนอกที่สนใจได้ทราบ เป็นต้น

ดังนั้น ฝ่ายบริหารของสหกรณ์จึงควรสนใจภารกิจของหน่วยงานต่าง ๆ ดังกล่าว และให้ความร่วมมือหรือพิจารณาทัศนใจขอความช่วยเหลือรับบริการจากหน่วยงานเหล่านั้นได้ ในแต่ละประเด็นข้อบกพร่องที่สหกรณ์ต้องการความช่วยเหลือและสนับสนุน

2. การแก้ไขการควบคุมทางบัญชี

2.1. การปฏิบัติตามมาตรการทางบัญชี

ฝ่ายบริหารของสหกรณ์ควรทบทวนให้มีการปฏิบัติตามมาตรการการควบคุมทางบัญชีที่สหกรณ์กำหนดไว้เรียบร้อยแล้วโดยเคร่งครัดสม่ำเสมอ ตัวอย่างเช่น ภายในแผนกการเงินของสหกรณ์มีการแบ่งแยกหน้าที่ออกเป็นพนักงานขายเงินสด พนักงานขายเงินเชื่อ พนักงานจัดทำสต็อกและทะเบียนคุมสินค้า เพื่อเป็นการป้องกันและควบคุมสินค้าภายในร้าน แต่ก็ปรากฏว่าบางครั้งพนักงานเหล่านั้นปฏิบัติหน้าที่สลับกัน โดยเข้าไปมีส่วนร่วมในการปฏิบัติหน้าที่ซึ่งไม่ใช่ความรับผิดชอบของตน จึงทำให้ขัดต่อมาตรการการควบคุมที่วางไว้ หรือในกรณีการตรวจนับของคงเหลือทุก ๆ สิ้นเดือน บางครั้งคณะกรรมการผู้ควบคุมการตรวจนับปล่อยให้พนักงานในร้านหรือพนักงานพัสดุซึ่งจัดทำสต็อกอยู่แล้วมาทำการตรวจนับของคง เหลือนั้นกันเองตามลำพัง โดยขาดการควบคุมสังเกตการตรวจนับจากคณะกรรมการอย่างสม่ำเสมอ เป็นต้น

นอกจากจะคอยควบคุมให้มีการปฏิบัติตามมาตรการที่มีอยู่แล้วนั้น ฝ่ายบริหารของสหกรณ์ควรติดตามรายงานหรือสังเกตการปฏิบัติตามว่า มาตรการการควบคุมทางบัญชีเท่าที่ไรยึดถือปฏิบัติอยู่นี้ เพียงพอที่จะป้องกันคุณแลร์กษাত্রภัยสินต่าง ๆ ให้อยู่ในสภาพดีและปลอดภัยหรือไม่ หากสังเกตพบหรือได้รับรายงานที่แสดงให้เห็นถึงข้อบกพร่อง สหกรณ์ก็ควรมีการปรับปรุงหรือเพิ่มเติมมาตรการขึ้นอีก เช่น ปรับปรุงให้มีการเก็บรวบรวมข้อมูลการสูญเสียที่เกิดขึ้นในแต่ละจุด ได้แก่ การสูญเสียชนิดที่ปล่อยทิ้งช่วงแรกก่อนเริ่มการผลิตเพื่อไล่น้ำที่ค้างอยู่ในเครื่องจักร การสูญเสียชนิดนี้เนื่องจากนำไปวิเคราะห์หาเกรดนมเพื่อที่ราคาขายชื้อน้ำมันจากสมาชิก การสูญเสียผลิตภัณฑ์นมในขณะบรรจุเนื่องจากของหรือกล่องรั่วแตก การสูญเสียผลิตภัณฑ์นมเนื่องจากเก็บเป็นตัวอย่างนมไปวิเคราะห์ การสูญเสียผลิตภัณฑ์นมที่บูดเสียในสต็อกหรือถูกค้าส่งกลับคืน ฯลฯ หรือปรับปรุงมาตรการการกันเงินสดเก็บไว้ในตู้เซฟเพื่อรอจ่ายเงินปันผลเฉลี่ยคืนแก่สมาชิกที่ยังไม่มารับ โดยลงบัญชีว่ามีจำนวนเรียบร้อยแล้วนั้น เสียใหม่ให้มีการบันทึกบัญชีตามความจริง หรือปรับปรุงมาตรการการควบคุม

ใบเสร็จที่ไว้ในแผนกรานทำ แขนกผลิตอาหารสัตว์ รวมทั้งใบเสร็จที่ไว้ในการขายผลิตภัณฑ์
นมภายหลังจากเวลาทำการ เป็นต้น

2.2. การปรับปรุงแบบฟอร์มการจดบันทึกและรายงาน

เพื่อให้สหกรณ์มีการควบคุมภายในทางบัญชีที่เหมาะสมและ
สามารถให้ข้อมูลทางการเงินแก่ฝ่ายบริหาร ได้อย่างถูกต้องและมากเพียงพอกับการใช้พิจารณา
ตัดสินใจเกี่ยวกับการบริหารงานธุรกิจแต่ละด้าน ตลอดจนช่วยในระบบจัดเก็บข้อมูลของสหกรณ์
สามารถช่วยป้องกันดูแลรักษาทรัพย์สินในปลอดภัยและผิดพลาดน้อยที่สุดเท่าที่จะทำได้ สหกรณ์
จึงอาจพบทวนและปรับปรุงเกี่ยวกับแบบฟอร์มของเอกสารใบสำคัญ แบบฟอร์มรายงาน
รวมทั้งวิธีการจดบันทึกและรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ เพื่อให้บรรลุประโยชน์ดังกล่าวข้างต้น
ตัวอย่างเช่น

- กำหนดให้ฝ่ายผลิตภัณฑ์นมมีการสรุปข้อมูลการสูญเสียใน
จุดต่าง ๆ แล้วแสดงในแบบฟอร์มรายละเอียดการสูญเสียนม (ตัวอย่างแบบฟอร์มเสนอแนะในหน้า
161) ซึ่งข้อมูลการสูญเสียนมดังกล่าวฝ่ายผลิตภัณฑ์นมสามารถได้รับจากแผนกต่าง ๆ ใน
สังกัด เช่น แผนกผลิต แผนกตรวจสอบคุณภาพ เป็นต้น

- กำหนดให้ฝ่ายผลิตภัณฑ์นมประสานงานกับแผนกบัญชีเก็บรวบรวม
รวมข้อมูลและจัดทำแบบฟอร์มรายงานเพื่อแสดงให้เห็นถึงต้นทุนวัตถุดิบและต้นทุนการผลิตแยก
ตามผลิตภัณฑ์นมแต่ละรส ทั้งจำนวนเงินและต่อหน่วย เพื่อให้ฝ่ายบริหารได้รับรายละเอียด
ข้อมูลของนมแต่ละชนิดแต่ละรส ซึ่งจะช่วยให้สามารถพิจารณาตัดสินใจเกี่ยวกับการควบคุม
การผลิต การต่อรองราคากิจการจำหน่าย การให้ส่วนลด ฯลฯ โดยฝ่ายผลิตภัณฑ์นมอาจปรับปรุง
การให้ข้อมูลแก่แผนกบัญชีด้วยการจัดทำแบบฟอร์มบันทึกการใช้วัตถุดิบและผลิตภัณฑ์นมที่ได้รับ
ประจำวัน แผนกบัญชีก็สรุปข้อมูลดังกล่าวโดยใช้แบบฟอร์มสรุปต้นทุนวัตถุดิบประจำวันและแบบ
ฟอร์มสรุปต้นทุนการผลิตประจำเดือน (ตัวอย่างแบบฟอร์มเสนอแนะในหน้า 167 ถึง 169)

- สหกรณ์อาจปรับปรุงให้แผนกผลิตอาหารสัตว์มีการจัดทำ
เอกสารใบสั่งจ่ายวัตถุดิบอาหารสัตว์ขึ้น เพื่อใช้เป็นหลักฐานประกอบการจัดทำแผนสต็อก
คุมวัตถุดิบอาหารสัตว์ได้สะดวกและถูกต้องยิ่งขึ้น นอกจากนี้ยังอาจปรับปรุงแบบฟอร์มรายงาน
การผลิตและสต็อกวัตถุดิบประจำวัน ให้ละเอียดกว่าเดิมเพื่อแสดงให้เห็นถึงวัตถุดิบอาหารสัตว์
แต่ละชนิดที่เบิกจ่ายมาใช้ในการผลิต(ตามใบสั่งจ่ายวัตถุดิบอาหารสัตว์)นั้น มีการสูญเสีย
น้ำพักเนื่องจากการไม่เท่าใด เหลือเป็นต้นทุนการผลิตอาหารสัตว์แต่ละสูตรเท่าใด เป็นต้น
(ตัวอย่างแบบฟอร์มเสนอแนะไว้ในหน้า 179 และ 182)

- ฝ่ายบริหารของสหกรณ์อาจให้แผนกบัญชีจัดทำแบบฟอร์มรายละเอียดคนนำเชื้อโคมนพันธุ์จากต่างประเทศ (แบบฟอร์มโค้เสนอแนะไว้ในหน้า 185) เพื่อควบคุมปริมาณนำเชื้อโคมนว่าคงเหลือเท่าไร ควรสั่งซื้อเพิ่มเติมหรือไม่ นำเชื้อโคมนชนิดใดที่ควรสั่งซื้อเพิ่มเติมอีก เป็นต้น

นอกจากการปรับปรุงเพิ่มเติมแบบฟอร์มการจดบันทึกและรายงานที่จำเป็นบางค้ำงที่กล่าวข้างต้นแล้ว สหกรณ์ควรพิจารณาปรับปรุงแก้ไขแบบฟอร์มและรายงานบางอย่างที่สหกรณ์ถือปฏิบัติอยู่นั้นให้เหมาะสมและสะดวกต่อการใช้ยิ่งขึ้น อาทิเช่น

- สมุดทะเบียนเงินสดย่อย (แบบฟอร์มในหน้า 285) ควรเพิ่มช่อง "ใบสำคัญ เลขที่" เพื่อบันทึกเลขที่ใบสำคัญของรายการเงินแต่ละรายการ ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการอ้างอิงใบสำคัญ

- รายงานของคงเหลือ - ฝ่ายผลิตภัณฑ์นม (แบบฟอร์มในหน้า 121) ควรเพิ่มช่อง "คงเหลือตามบัญชี" ให้เหมือนกับแบบรายงานของคงเหลือ - ฝ่ายส่งเสริม (แบบฟอร์มในหน้า 129) ทั้งนี้เพื่อเปรียบเทียบให้เห็นข้อมูลระหว่างยอดคงเหลือตามบัญชีกับยอดคงเหลือตามการตรวจนับ

- รายละเอียดสินทรัพย์ถาวรและค่าเสื่อมราคา (แบบฟอร์มในหน้า 306) ควรเพิ่มช่อง "ค่าเสื่อมราคาสะสม(สำรองค่าเสื่อมราคา)" ของสินทรัพย์ถาวรแต่ละรายการด้วย เพื่อจะได้ทราบว่าสินทรัพย์ถาวรแต่ละรายการนั้นมีการสำรองค่าเสื่อมราคาไว้เท่าใดบ้าง และยอดรวมของช่องนี้ตรงกับบัญชีสำรองค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวรในสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไปหรือไม่

- รายงานฐานะเงินสดประจำวัน (แบบฟอร์มในหน้า 96) แสดงข้อมูลบางรายการมากเกินความจำเป็นและลำบากต่อแผนกการเงินในการจัดทำรายงานนี้เป็นประจำวันพอสมควร ดังนั้นสหกรณ์อาจเปลี่ยนแปลงแบบฟอร์มนี้ให้แสดงเฉพาะข้อมูลที่เป็นข้อ่ายจัดการให้ทราบในแต่ละวัน เช่น เงินสดในมือ เงินฝากธนาคาร(แต่ละบัญชี) เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร ฯลฯ ดังตัวอย่างแบบรายงานฐานะเงินสดประจำวันในภาคผนวกหน้า 366

- สหกรณ์กำหนดแบบฟอร์มใบสำคัญบางอย่างมากเกินไป เช่น กำหนดคมีลเงินสด ใบเสร็จรับเงินและใบส่งสินค้า แยกใช้ในแต่ละธุรกิจ คือ ธุรกิจการขาย (ผลิตภัณฑ์นม) ธุรกิจการซื้อ(แผนกร้านค้า) และธุรกิจการเผยแพร่และส่งเสริมการเกษตรรวมทั้งในแต่ละธุรกิจยังมีการกระจายแบบฟอร์มดังกล่าวเพิ่มเติมอีก จึงทำให้แบบฟอร์มมีลเงินสด ใบเสร็จรับเงินและใบส่งสินค้าที่สหกรณ์โคนมหนองโพไฟ้อยังมีถึง 11 แบบ ซึ่งเป็นการสิ้นเปลือง

ค่าแบบพิมพ์และยุ่งยากต่อการศึกษาคจำ ดังนั้นสหกรณ์จึงอาจปรับปรุงลดแบบฟอร์มดังกล่าว ในส่วนที่มีรูปลักษณะ ข้อความ และการใช้ประโยชน์ ซึ่งเหมือนกันให้เป็นแบบเดียวกันและใช้ร่วมกันได้ไม่ว่าจะเป็นธุรกิจใด

- สหกรณ์อาจกำหนดรหัสบัญชีขึ้นเพื่อใช้สะดวกและรวดเร็วในการผ่านบัญชีจากสมุดบันทึกรายการขั้นต้นไปยังสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป ตลอดจนการจัดทำงบการเงิน นอกจากนี้รหัสบัญชียังใช้ในการอ้างอิงเรียกแทนชื่อบัญชีแยกประเภทซึ่งมีอยู่เป็นจำนวนมาก (ตามผังรายชื่อบัญชีที่แสดงในบทที่ 3) สำหรับวิธีการให้รหัสบัญชีได้แสดงตัวอย่างไว้ในภาคผนวกหน้า 367 - 368

2.3. ประสานงานกับหน่วยราชการที่ช่วยเหลือด้านการตรวจสอบ

ภายใน

สหกรณ์ควรสนับสนุนให้มีการร่วมมือประสานงานกับหน่วยราชการที่มีลักษณะงานช่วยเหลือด้านการตรวจสอบภายใน เช่น สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ ในสังกัดของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และสำนักงานสหกรณ์จังหวัด ในสังกัดของกรมส่งเสริมสหกรณ์ ทั้งนี้เพื่อทดแทนบุคลากรผู้ตรวจสอบภายในซึ่งสหกรณ์ยังขาดอยู่ โดยหน่วยงานดังกล่าว จะทำหน้าที่ช่วยตรวจสอบแนะนำด้านการเงินการบัญชี การบริหารงาน และจะรายงานข้อสังเกตต่าง ๆ ให้สหกรณ์ทราบเกี่ยวกับผลการตรวจสอบด้านการเงิน ด้านการบริหาร และด้านการปฏิบัติงานภายในสหกรณ์ ดังนั้นฝ่ายบริหารของสหกรณ์จึงควรสนใจและรับฟังพร้อมทั้งพิจารณาปรับปรุงแก้ไขตามข้อเสนอแนะของหน่วยงานต่าง ๆ นั้นบ้าง

อนึ่ง ข้อเสนอแนะต่าง ๆ ที่กล่าวไว้ข้างต้น จะมีส่วนช่วยให้ระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์ดีขึ้นมากน้อยหรือไม่ ก็ขึ้นอยู่กับปัจจัยที่อาจมีผลกระทบต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน ได้แก่ โครงสร้างของสหกรณ์มีขอบข่ายการสั่งการและการควบคุมเพียงไร การควบคุมดูแลของฝ่ายบริหารมีมากเพียงพอหรือไม่ และบุคลากรผู้ปฏิบัติงานมีความสามารถ ซื่อสัตย์ และสนใจปฏิบัติตามอย่างไร นอกจากนั้นก็อาจขึ้นอยู่กับข้อจำกัดอื่นอีก เช่น ฝ่ายบริหารของสหกรณ์คำนึงถึงค่าใช้จ่ายในการควบคุมว่าจะสูงเกินไปไม่คุ้มกับผลที่จะได้รับ หรือมีการจงใจหลีกเลี่ยงการควบคุมเพื่อกระทำการทุจริต หรือเกิดความผิดพลาดเนื่องจากความไม่ตั้งใจแต่เป็นเพราะความประมาทเลินเล่อ ไม่เข้าใจคำสั่ง หรือสภาวะแวดล้อมเกิดเปลี่ยนแปลงไปทำให้วิธีการควบคุมภายในที่มีอยู่นี้อาจไม่เพียงพอก็ได้ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม สหกรณ์สามารถอยู่เสมอว่า การควบคุมภายในเท่าที่มีอยู่ มีประสิทธิภาพหรือไม่และควรต้องปรับปรุงแก้ไขด้านใดเพิ่มเติม ก็โดยการที่ได้

รับทราบข้อมูลและรายงานอยู่เป็นประจำจากหน่วยราชการที่มีหน้าที่ควบคุมดูแลสหกรณ์ อันได้แก่
 เจ้าหน้าที่จากกรมส่งเสริมสหกรณ์ ที่ปฏิบัติงานตรวจตราให้สหกรณ์ดำเนินงานตามนโยบาย
 ชอบังคับ และระเบียบคำสั่ง ตลอดจนคำแนะนำของนายทะเบียนสหกรณ์ และเจ้าหน้าที่ของ
 สำนักงานตรวจบัญชีและตรวจสอบบัญชีจากกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ที่ตรวจสอบการเงิน การบัญชี
 และประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในและการบริหารงานของสหกรณ์ แล้วสรุปข้อมูลให้
 สหกรณ์ทราบจากรายงานผลการตรวจสอบในระหว่างปีและรายงานการสอบบัญชีประจำปี



ศูนย์วิทยทรัพยากร
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย