

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาปัญหาในการสอบบัญชีสหกรณ์ ด้านธุรกิจจำหน่ายน้ำมันในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 ผู้ศึกษาได้ศึกษาค้นคว้าเอกสาร หนังสือ และงานวิจัยต่าง ๆ โดยมีทฤษฎีและแนวคิดที่นำมาเป็นกรอบแนวทางในการศึกษา โดยแบ่งเป็น

1. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับสหกรณ์
2. การสอบบัญชีสหกรณ์
3. ธุรกิจการจำหน่ายน้ำมัน
4. วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับสหกรณ์

ความหมายและประเภทของสหกรณ์

สหกรณ์ คือ องค์กรของบรรดาบุคคล ซึ่งรวมกลุ่มกันโดยสมัครใจในการดำเนินวิสาหกิจที่พวกเขาเป็นเจ้าของร่วมกัน และควบคุมตามหลักประชาธิปไตย เพื่อสนองความต้องการอันจำเป็นและความหวังร่วมกันทางเศรษฐกิจ สังคม และ วัฒนธรรม (กรมส่งเสริมสหกรณ์, 2551: ออนไลน์)

คำนิยาม ตามราชบัณฑิตยสถาน สหกรณ์ คือ องค์กรทางเศรษฐกิจและสังคมที่สมาชิกร่วมกันจัดตั้งขึ้นด้วยการลงหุ้นร่วมกัน จัดการร่วมกันในการผลิต การจำหน่ายสินค้า หรือบริการตามความต้องการหรือผลประโยชน์อย่างเดียวกันของบรรดาสมาชิก สมาชิกแต่ละคนมีสิทธิออกเสียงได้หนึ่งเสียงในการบริหารสหกรณ์ โดยไม่ขึ้นกับจำนวนหุ้นที่ถืออยู่ เช่น สหกรณ์ออมทรัพย์ สหกรณ์การเกษตร สหกรณ์โคนม, คณะบุคคลซึ่งร่วมกันดำเนินกิจการเพื่อประโยชน์ทางเศรษฐกิจและสังคม โดยช่วยตนเองและช่วยเหลือซึ่งกันและกัน และได้จดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยสหกรณ์

จุดมุ่งหมายของสหกรณ์ เพื่อส่งเสริมความมั่นคงทางเศรษฐกิจและสังคมของบรรดาสมาชิก ภายใต้หลักการช่วยเหลือตนเองและช่วยเหลือซึ่งกันและกัน สหกรณ์ที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 แบ่งออกเป็น 7 ประเภท ดังนี้

1. สหกรณ์การเกษตร เป็นสหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นโดยเกษตรกร มีหน้าที่เป็นสหกรณ์อเนกประสงค์ให้บริการสมาชิกในด้านการจัดหาวัสดุอุปกรณ์ทางการเกษตร และสินค้าที่จำเป็นในการ

บริโภคมาจำหน่ายแก่สมาชิก ให้บริการด้านสินเชื่อ เงินรับฝาก รวบรวมผลผลิตทางการเกษตรเพื่อจำหน่ายหรือแปรรูป ให้บริการด้านปรับปรุงบำรุงดิน และด้านอื่น ๆ

2. สหกรณ์นิคม เป็นสหกรณ์การเกษตรในรูปแบบหนึ่ง แต่มีจุดเริ่มต้นที่ต่างกันในเรื่องการจัดสรรที่ดินให้แก่สมาชิกใน 3 รูปแบบ คือ สหกรณ์นิคม สหกรณ์เช่าที่ดิน และสหกรณ์เช่าซื้อที่ดิน โดยมีการดำเนินการจัดสรรที่ดินทำกินให้ราษฎร การจัดสร้างปัจจัยพื้นฐาน และสิ่งอำนวยความสะดวกให้ผู้ที่อยู่อาศัยควบคู่ไปกับการดำเนินการจัดหาสินเชื่อ ปัจจัยการผลิตและสิ่งของที่จำเป็น การแปรรูปการเกษตร การส่งเสริมอาชีพ รวมทั้งกิจการให้บริการสาธารณสุขไปรษณีย์แก่สมาชิก

3. สหกรณ์ประมง เป็นสหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นโดยชาวประมง มีหน้าที่คล้ายกับสหกรณ์การเกษตร โดยมีจุดมุ่งหมายในการให้บริการสินเชื่อแก่ชาวประมง จัดหาวัสดุอุปกรณ์เกี่ยวกับ การประมงมาจำหน่ายแก่สมาชิก ทำการตลาดด้านผลิตภัณฑ์สัตว์น้ำทั้งสดและแปรรูป รวมทั้งให้บริการด้านน้ำมันเชื้อเพลิง ใรงน้ำแข็ง และห้องเย็นแก่สมาชิกด้วย

4. สหกรณ์ร้านค้า เป็นสหกรณ์ที่มีผู้บริโภครวมกันจัดตั้งขึ้นเพื่อให้บริการจัดหาสินค้าเครื่องอุปโภค บริโภคมาจำหน่ายแก่สมาชิกและบุคคลทั่วไป โดยจดทะเบียนตามกฎหมายสหกรณ์ ในประเภทสหกรณ์ร้านค้า มีสภาพเป็นนิติบุคคลซึ่งสมาชิกผู้ถือหุ้นทุกคนเป็นเจ้าของ สมาชิกลงทุนร่วมกันในสหกรณ์ด้วยความสมัครใจเพื่อแก้ไขความเดือดร้อนในการซื้อเครื่องอุปโภคบริโภคและเพื่อผดุงฐานะทางเศรษฐกิจของตนและหมู่คณะ โดยแบ่งเป็น 2 รูปแบบ คือสหกรณ์ร้านค้าแบบปิด บริการแก่สมาชิกทั่วไป มีพื้นที่ดำเนินงานกว้างขวาง กับ ร้านสหกรณ์แบบปิด บริการแก่สมาชิกในหน่วยงาน เช่น หน่วยงานรัฐ เอกชน สถาบันการศึกษา

5. สหกรณ์บริการ เป็นสหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ โดยมีประชาชนไม่น้อยกว่า 10 คน ที่มีอาชีพอย่างเดียวกัน ได้รับความเดือดร้อนในเรื่องเดียวกันรวมตัวกันโดยยึดหลักการประหยัด การช่วยตนเองและช่วยเหลือซึ่งกันและกัน โดยทำหน้าที่ในการจัดหาและให้บริการแก่สมาชิกในด้านต่าง ๆ นอกเหนือไปจากสหกรณ์ประเภทอื่นๆ เช่น สหกรณ์บริการไฟฟ้า สหกรณ์การท่องเที่ยว สหกรณ์บริการเดินรถแท็กซี่ สหกรณ์ผู้ผลิตน้ำดื่ม เป็นต้น รวมทั้งการส่งเสริมให้เกิดความมั่นคงในอาชีพต่อไป

6. สหกรณ์ออมทรัพย์ เป็นสถาบันการเงินแบบหนึ่งที่มีสมาชิกเป็นบุคคลซึ่งมีอาชีพอย่างเดียวกันหรือที่อาศัยอยู่ในชุมชนเดียวกัน มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อส่งเสริมให้สมาชิกรู้จักการออมทรัพย์ และให้กู้ยืมเมื่อเกิดความจำเป็นหรือเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์นอกวงและได้รับการจดทะเบียนตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ สามารถกู้ยืมเงินได้เมื่อเกิดความจำเป็นตาม หลักการช่วยตนเอง และช่วยเหลือซึ่งกันและกันสหกรณ์ออมทรัพย์ส่วนใหญ่เป็นสหกรณ์ของกลุ่มข้าราชการ หรือผู้มีเงินเดือน เช่น สหกรณ์ออมทรัพย์ ครู ตำรวจ ฯลฯ

7. สหกรณ์เครดิตยูเนียน เป็นสหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นใหม่ใน พ.ศ. 2548 ตามกฎกระทรวง ว่าด้วย “การกำหนดประเภทของสหกรณ์ที่จะรับจดทะเบียน พ.ศ. 2548” โดยจัดตั้งขึ้นในกลุ่มคนที่มีอาชีพต่าง ๆ ซึ่งมีภูมิลำเนาหรือประกอบอาชีพหลัก หรือมีวงสัมพันธ์เดียวกัน เช่น อาศัยในชุมชนเดียวกัน ประกอบอาชีพเดียวกัน หรือในสถานที่เดียวกัน หรือมีกิจกรรมร่วมกันเพื่อ การรู้จักช่วยเหลือตนเองอย่างต่อเนื่อง โดยมุ่งเน้นให้สมาชิกประหยัดและออม เพื่อการรู้จักช่วยตนเองเป็นเบื้องต้นและเป็น พื้นฐานในการสร้างความมั่นคงแก่ตนเองและครอบครัว

โดย 3 ประเภทแรก จัดเป็นสหกรณ์ภาคการเกษตร ส่วนที่เหลืออีก 4 ประเภทหลังจัดเป็น สหกรณ์นอกภาคการเกษตร

ประเภทธุรกิจของสหกรณ์ ประกอบด้วย (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2548)

1. ธุรกิจสินเชื่อ เป็นธุรกิจซึ่งสหกรณ์เป็นผู้ให้เงินกู้หรือสินเชื่อการเกษตรแก่สมาชิกตามระเบียบและหลักเกณฑ์การให้เงินกู้ เพื่อให้สมาชิกนำไปประกอบอาชีพหรือใช้จ่ายที่จำเป็น ซึ่งได้แก่ เงินกู้ระยะสั้น เงินกู้ระยะปานกลาง เงินกู้ระยะยาว และเงินกู้ประเภทอื่น

2. ธุรกิจจัดหาสินค้ามาจำหน่าย เป็นธุรกิจที่สหกรณ์จัดหาหรือจัดซื้อวัสดุอุปกรณ์การเกษตร ตลอดจนสินค้าอุปโภคบริโภคที่จำเป็นเพื่อนำมาจำหน่ายให้แก่สมาชิกและผู้มิใช่สมาชิก เช่น ปุ๋ย ยาปราบศัตรูพืช เครื่องจักรกลการเกษตร สินค้าสำเร็จรูป และวัสดุอุปกรณ์การเกษตรชนิดอื่น

3. ธุรกิจรวบรวมผลผลิต เป็นธุรกิจที่สหกรณ์ทำการรวบรวมผลผลิตและผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรของสมาชิกและผู้มิใช่สมาชิก นำมาขายหรือแปรรูปเป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขายต่อให้ได้ราคาดี ทั้งนี้ ธุรกิจรวบรวมผลผลิตยังหมายรวมถึงการขายผลผลิตที่ได้จากการแปรรูปอีกด้วย เช่น การขายข้าวสารที่ได้จากการแปรรูปโดยสหกรณ์เอง ให้นำมาแสดงรวมไว้ในยอดขายของธุรกิจนี้

4. ธุรกิจแปรรูปผลผลิตการเกษตรและการผลิตสินค้า เป็นธุรกิจที่สหกรณ์นำผลผลิตที่รวบรวมจากสมาชิกและผู้มิใช่สมาชิกมาทำการแปรรูปเพื่อจำหน่ายต่อ หรือสหกรณ์ทำการผลิตอื่นๆ โดยมีประเภทสินค้าที่เกิดจากกระบวนการผลิต หลายประเภท เช่น ข้าวเปลือก นํ้านมดิบ สัตว์เลี้ยงเพื่อขาย สัตว์เลี้ยงเพื่อขายผลผลิต และผลผลิตอื่นๆ เช่นลำไยอบแห้ง ทุเรียนอบแห้ง เป็นต้น

5. ธุรกิจให้บริการและส่งเสริมการเกษตร เป็นธุรกิจที่สหกรณ์ให้ความช่วยเหลือเกษตรกร ในด้านการเผยแพร่ความรู้และส่งเสริมการเกษตร การวางแผนเพาะปลูก ตลอดจนการบริการและบำรุงที่ดินเพื่อให้เกิดประโยชน์แก่การเพาะปลูกของสมาชิก เช่นการให้บริการสูบน้ำ ปรับพื้นที่ การจัดระบบการส่งน้ำ

การสอบบัญชีสหกรณ์

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2540) กล่าวว่า การสอบบัญชี หมายถึง การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี และหลักฐานอื่น ๆ โดยผู้สอบบัญชี ตามแนวทางปฏิบัติที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและเสนอรายงานอย่างมีจรรยาบรรณ และเป็นไปตามหลักการแห่งวิชาชีพ เพื่อแสดงความเห็นว่างบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นมีความถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่เพียงใด และงบการเงินดังกล่าวได้แสดงข้อมูลที่จำเป็น เพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้ทราบอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่

การตรวจสอบงบการเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่ และแม้ว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีจะช่วยให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือ แต่ผู้ใช้งบการเงินไม่สามารถถือได้ว่า ความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นการรับรองในเรื่องความเจริญของกิจการในอนาคต รวมทั้งประสิทธิภาพหรือประสิทธิผลในการบริหารของผู้บริหาร(มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200, 2544) นอกจากนี้ผู้สอบบัญชียังสามารถเสนอข้อสังเกตต่อผู้บริหารของกิจการ เพื่อให้ทราบถึงข้อบกพร่องเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการ

ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดขอบเขตวิธีการตรวจสอบบัญชีโดยอาศัยมาตรฐานการสอบบัญชี ที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเป็นหลัก และคำนึงถึงข้อกำหนดขององค์กร หรือหน่วยงาน หรือสถาบันที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ ข้อกำหนดของกฎหมาย หรือ บางกรณีตามหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี และตามรูปแบบรายงานที่กำหนดไว้ในหนังสือตอบรับงาน

ตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 มาตรา 69 ได้กำหนดให้นายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้งผู้สอบบัญชีเพื่อตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ และให้การตรวจสอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

การสอบบัญชีสหกรณ์ เป็นการตรวจสอบเพื่อรับรองความถูกต้องเชื่อถือได้ของงบการเงินของสหกรณ์ และตรวจสอบการบริหารงานของสหกรณ์เพื่อประเมินผลการดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ ความสามารถในการให้บริการเพื่อประโยชน์ทางเศรษฐกิจและสังคมของสมาชิกตามหลักและวิธีการสหกรณ์ โดยทำการตรวจสอบตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดและรายงานผลการตรวจสอบต่อนายทะเบียนสหกรณ์ตามแบบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

Dr. O.R.KRISHNASWAMI กล่าวว่า การสอบบัญชีสหกรณ์ หมายถึง การตรวจสอบการบัญชีและสอบคู่มือกิจการของสหกรณ์ เพื่อให้แน่ใจในความถูกต้องของบัญชีและขอบเขตที่กิจกรรมต่าง ๆ ของสหกรณ์สามารถอำนวยความสะดวกและสังคมแก่สมาชิกโดยสอดคล้องกับความต้องการของสมาชิกและเป็นไปตามหลักการสหกรณ์ การสอบบัญชีสหกรณ์จึงมิใช่เป็นเพียงการตรวจสอบทางการเงิน แต่เป็นการตรวจสอบทางการบริหารด้วย (มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2550)

การสอบบัญชีสหกรณ์เป็นการนำหลักการสอบบัญชีโดยทั่วไปมาใช้ควบคู่ไปกับการปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยสหกรณ์ รวมถึงข้อบังคับของสหกรณ์ ระเบียบและคำแนะนำต่าง ๆ ของทางราชการ ซึ่งการสอบบัญชีสหกรณ์นั้น นอกจากจะทำการตรวจสอบสมุดบัญชีเอกสารประกอบการลงบัญชีและหลักฐานอื่น ๆ แล้ว ยังตรวจสอบการดำเนินงานกิจการของสหกรณ์ที่เป็นประโยชน์และสอดคล้องกับความต้องการของสมาชิกตามหลักสหกรณ์อีกด้วย ดังนั้นการสอบบัญชีสหกรณ์จึงเป็นการตรวจสอบที่มีขอบเขตการปฏิบัติงานกว้างขวาง ครอบคลุมทั้งการตรวจสอบทางการเงินและการตรวจสอบทางการบริหาร กล่าวคือ

การตรวจสอบทางการเงิน เป็นการตรวจสอบความถูกต้องของรายการเงิน และการแสดงฐานะการเงินโดยถูกต้องและเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป การตรวจสอบนี้ครอบคลุมการประเมินผลการควบคุมทางบัญชีและการบริหาร การปฏิบัติตามนโยบายแผนวิธีการและบทบัญญัติของกฎหมาย รวมทั้งการพิสูจน์ความถูกต้องของสินทรัพย์ และหนี้สินต่าง ๆ

การตรวจสอบการบริหาร เป็นการประเมินผลการจัดการและการปฏิบัติการของสหกรณ์ว่าเป็นไปในลักษณะที่ให้ประโยชน์สูงสุดแก่สมาชิกและมีประสิทธิภาพเพียงใด การตรวจสอบนี้ประกอบด้วยการประเมินคุณภาพการจัดการตามความรับผิดชอบและประเมินการปฏิบัติงานตามวัตถุประสงค์ของสหกรณ์ รวมถึงการตรวจสอบความเชื่อถือได้ของข้อมูลที่ไม่เกี่ยวกับการเงินอีกด้วย

การสอบบัญชีสหกรณ์มีวัตถุประสงค์ที่สำคัญ คือ

1. เพื่อแสดงความเห็นว่างบการเงินของสหกรณ์แสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานโดยถูกต้องตามที่ควร และได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งได้ถือปฏิบัติโดยสม่ำเสมอหรือไม่เพียงใด
2. เพื่อประเมินผลว่าสหกรณ์สามารถดำเนินธุรกิจโดยมีการบริหารงานที่ดี และเป็นไปตามหลักการสหกรณ์ในการรักษาอุดมการณ์ทางเศรษฐกิจและสังคมของสมาชิกเพียงใด
3. เพื่อให้คำแนะนำการปรับปรุงการบริหารงานของสหกรณ์

การตรวจสอบเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ข้างต้นนี้ย่อมมีความสัมพันธ์เกี่ยวเนื่องกัน คือ การตรวจสอบความถูกต้องของบัญชีเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้น ย่อมทำให้ทราบรายงานทางการเงินที่ สหกรณ์ทำธุรกิจกับสมาชิก เป็นข้อมูลอีกส่วนหนึ่งที่ใช้ประกอบการตรวจสอบการบริหารเพื่อประเมินผลการดำเนินงานธุรกิจของสหกรณ์ และทำให้ทราบข้อบกพร่องต่าง ๆ ในการบริหารงาน เช่น ประสิทธิภาพในการดำเนินงาน จุดอ่อนในการควบคุมภายใน เป็นต้น เพื่อสามารถให้คำแนะนำแก้ไขปรับปรุงการบริหารงานของสหกรณ์

กระบวนการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ เป็นกระบวนการปฏิบัติงาน เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม โดยผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่า งบการเงินที่ตรวจสอบแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ซึ่งการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ นอกจากผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว ยังต้องปฏิบัติตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์ กำหนดด้วยโดยให้ครอบคลุมทั้งด้านการเงินการบัญชี การปฏิบัติการและการบริหารงานของสหกรณ์ ทั้งนี้เพื่อให้สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างสมเหตุสมผลว่า งบการเงินที่ตรวจสอบได้จัดทำขึ้น โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2551)

กระบวนการสอบบัญชีสหกรณ์แบ่งออกได้เป็น 3 ขั้นตอนใหญ่ ดังนี้

1. การเตรียมการตรวจสอบและวางแผนงานสอบบัญชี
2. การปฏิบัติงานตรวจสอบ
3. การสรุปผลและการออกรายงานการสอบบัญชี

1. การเตรียมการตรวจสอบและวางแผนงานสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องทำการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับสหกรณ์ สภาพแวดล้อมทั้งภายในและภายนอก เพื่อสามารถเข้าใจใน สหกรณ์และการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์ เพื่อจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม (Audit Plan) โดยสำรวจเบื้องต้นเกี่ยวกับข้อมูลทั่วไป ทั้งการดำเนินงาน นโยบายข้อบังคับ การจัดองค์การ รายงานต่างๆ ตลอดจนระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในเบื้องต้นควบคู่ไปกับการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีทราบว่ามีโอกาสที่จะเกิดความเสียหายหรือไม่ และสามารถระบุถึงประเภทของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่อาจแสดงอยู่ในงบการเงิน รวมทั้งพิจารณาปัจจัยซึ่งมีผลกระทบต่อความเสี่ยงที่อาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ใช้เป็นข้อมูลในการกำหนดขอบเขต วิธีการ และเทคนิคการตรวจสอบที่เหมาะสมในแนวการตรวจสอบ (Audit Program) แต่ละด้านโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบให้ครบถ้วน ซึ่งได้แก่ ความมีอยู่

จริง (Existence) การเกิดขึ้นจริง (Occurrence) ความครบถ้วน (Completeness) สิทธิและภาระผูกพัน (Right and Obligations) การตีราคาและการวัดมูลค่า (Valuation and Measurement) การแสดงรายการและการเปิดเผย ข้อมูล (Presentation and Disclosure) เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

ดังนั้น การวางแผนสอบบัญชี ถือเป็นขั้นตอนสำคัญ ที่ประกอบด้วย การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี การจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม และการจัดทำแนวการสอบบัญชี ซึ่งต้องจัดทำก่อนเข้าปฏิบัติงานสอบบัญชีระหว่างปี หรือสอบบัญชีประจำปี (กรณีไม่ได้ตรวจสอบบัญชีระหว่างปี) ซึ่งแนวการตรวจสอบที่จัดทำขึ้นจะใช้เป็นแผนงานในการปฏิบัติงาน และควบคุมการทำงานของผู้ช่วยโดยการดำเนินการตามแนวทางการตรวจสอบ อาจมีการปรับปรุงแก้ไขให้เป็นไปตามข้อเท็จจริงขณะเข้าตรวจ เนื่องจากระบบการควบคุมภายในได้มีการเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม หรือพิจารณาแล้วว่า การเลือกใช้ตัวอย่างบางรายการยังไม่เหมาะสมตามแผนและแนวทางการตรวจสอบที่ได้วางไว้

2. การปฏิบัติงานตรวจสอบ

ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณากำหนดวิธีการตรวจสอบทุกด้านและให้สอดคล้องกับแนวการตรวจสอบบัญชีที่ทางราชการกำหนดไว้ เช่น แนวการตรวจสอบเงินสด แนวการตรวจสอบลูกหนี้ แนวการตรวจสอบสินค้า รวมทั้งคำแนะนำต่างๆทางราชการเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติในการสอบบัญชี โดยกำหนดปริมาณที่จะตรวจให้เหมาะสมด้วย เพื่อให้สอดคล้องกับการปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งมีการสอบบัญชีระหว่างปีและสอบบัญชีสิ้นปี ควรกำหนดแผนการตรวจสอบให้งานตรวจสอบเกี่ยวกับรายละเอียดต่างๆ ได้กระทำในระยะสอบบัญชีระหว่างปีเป็นส่วนใหญ่ และงานตรวจสอบบัญชีต่างๆในงบการเงินกระทำในระยะสอบบัญชีสิ้นปี

หากผู้สอบบัญชีตรวจสอบและพบข้อบกพร่องทางการเงินการบัญชี ไม่ว่าจะพบข้อบกพร่องที่อยู่ในลักษณะเร่งด่วน ต้องสั่งการให้คณะกรรมการดำเนินการของสหกรณ์แก้ไขในทันทีตามมาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 หรือข้อบกพร่องที่ไม่อยู่ในลักษณะเร่งด่วน แนะนำเป็นหนังสือหรือแนะนำด้วยวาจาให้คณะกรรมการดำเนินการแก้ไขให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการรายงานและสั่งการให้สหกรณ์แก้ไขข้อบกพร่องเกี่ยวกับการเงินการบัญชี พ.ศ.2547

ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์จะต้องใช้วิธีการและเทคนิคการตรวจสอบที่แตกต่างกันไปตามความเหมาะสม และให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี โดยการปฏิบัติงานมีวิธีการตรวจสอบ (Auditing Procedure) และเทคนิคการตรวจสอบ (Auditing Techniques) ดังนี้

2.1 วิธีการตรวจสอบ (Auditing Procedure)

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้วิธีการตรวจสอบ ซึ่งสามารถแยกได้เป็น 2 ลักษณะ ใหญ่ ๆ ดังนี้

(1) การทดสอบการปฏิบัติงานตามระบบ (Test of Control) เป็นการทดสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของการออกแบบ และการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ประกอบด้วย

- การทดสอบรายการ (Test of Transaction)
- การสอบถามและการสังเกตการณ์เกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน
- การปฏิบัติงานซ้ำเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

(2) การทดสอบเนื้อหาสาระ (Substantive Procedures) เป็นการทดสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่ทำให้ผู้สอบบัญชีตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ประกอบด้วย

- การทดสอบรายละเอียดของรายการ
- การทดสอบรายละเอียดของยอดคงเหลือ
- การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

2.2 เทคนิคการตรวจสอบ (Auditing Techniques)

ผู้สอบบัญชี จำเป็นต้องมีความรู้ความเข้าใจถึงการเลือกเทคนิคการตรวจสอบที่เหมาะสม เพื่อให้ได้มาซึ่งความถูกต้องของรายการบัญชีที่ตรวจสอบ เทคนิคที่ผู้สอบบัญชีใช้กันอยู่ทั่วไป ได้แก่

(1) การตรวจดู (Inspection) เป็นการตรวจดูเอกสารหลักฐานต่าง ๆ โดยการสัมผัสกับหลักฐานโดยตรง เช่น ตรวจดูสัญญาซื้อขาย ตรวจดูสินทรัพย์ที่มีรูปร่าง เพื่อจะได้ทราบถึงลักษณะและสภาพของสินทรัพย์ที่มีอยู่จริง

(2) การสังเกตการณ์ (Observation) เป็นการช่วยให้ทราบถึงข้อเท็จจริงที่มีอยู่ เช่น การสังเกตการตรวจนับเงินสด การตรวจนับสินค้า สังเกตการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่เพื่อให้ผลงานที่ได้รับมีความถูกต้องและเชื่อถือได้ ประหยัดเวลาในการตรวจนับเอง

(3) การตรวจนับ (Counting) เป็นการพิสูจน์ว่าสิ่งที่ต้องการตรวจสอบมีอยู่จริง และตรวจสอบคุณภาพหรือสภาพของสิ่งนั้นโดยตรวจดูให้เห็นด้วยตาตัวเอง ซึ่งผลการตรวจนับจะเป็นประโยชน์ก็ต่อเมื่อกิจการมีระบบการควบคุมภายในที่ดี ทั้งด้านบัญชีและการดูแลรักษาสินทรัพย์อย่างเหมาะสม

(4) การยืนยันยอด (Confirmation) ใช้ในการยืนยันยอด ลูกหนี้ เจ้าหนี้ เงินรับฝาก ทุนเรือนหุ้น เงินฝากธนาคาร สินค้า และสินทรัพย์ที่มีอยู่ในความครอบครองของบุคคลภายนอก ซึ่งมีวิธีปฏิบัติได้ 2 วิธี คือ ยืนยันยอดโดยตรง และ ยืนยันเป็นลายลักษณ์อักษรมายังผู้สอบบัญชีโดยตรง การยืนยันนี้เมื่อปฏิบัติถูกต้องถือเป็นหลักฐานที่เชื่อถือได้มากที่สุด

(5) การตรวจเอกสารใบสำคัญ (Vouching) เป็นการใช้ออกสารพิสูจน์ความถูกต้องของการบันทึกรายการที่ลงไว้ในสมุดบัญชี เช่น การตรวจสอบใบสำคัญจ่ายและใบเสร็จรับเงินจากผู้ขาย กับการลงรายการจ่ายเงินในสมุดเงินสดหรือตรวจสอบใบสำคัญขายและสำเนาใบส่งของกับสมุดรายวันขาย

(6) การคำนวณใหม่ (Recomputation) เป็นการพิสูจน์ความถูกต้องของตัวเลขในบัญชีโดยการคำนวณของผู้สอบบัญชีเอง เพื่อหาข้อผิดพลาดที่ถูกต้องหรือขอยอดรายการที่ต้องกระทบยอด เช่น การคำนวณตัวเลขในสมุดการบันทึกการขึ้นต้น เป็นต้น

(7) การตรวจสอบการผ่านรายการ (Retracing Book-Keeping Procedures) เป็นการตรวจสอบความถูกต้องของการผ่านรายการจากสมุดขึ้นต้นไปยังบัญชีแยกประเภท รวมทั้งการทำงานทดลองด้วย ซึ่งในปัจจุบันมีการนำคอมพิวเตอร์มาใช้เป็นเครื่องมือการลงบัญชี ปัญหาในเรื่องนี้จึงมีน้อยมาก

(8) การสอบถาม (Inquiry) เป็นการสอบถามหาข้อมูลจากบุคคลที่มีความรู้ทั้งภายในและภายนอกกิจการ ซึ่งอาจเป็นการสอบถามด้วยวาจา หรือ เป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับข้อมูลต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีควรทราบเช่น เหตุการณ์หลังปิดบัญชีที่สำคัญ หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นใน ภายหน้าและภาระผูกพัน

(9) การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Analyzing) เป็นการศึกษาเปรียบเทียบข้อมูลที่สัมพันธ์กัน ซึ่งจะเป็นตัวชี้ว่าจำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติม หรืออาจลดขอบเขตการตรวจสอบด้วยการใช้วิธีการตรวจสอบอื่นแทนได้

(10) การอ่าน (Reading) เป็นการตรวจสอบข้อมูลที่เป็นลายลักษณ์อักษร เอกสารต่างๆที่ไม่เกี่ยวกับการเงิน เพื่อระบุถึงข้อเท็จจริงที่เกี่ยวกับการตรวจสอบ อาทิ เช่น การอ่านรายงานการประชุม สัญญาต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง

(11) การตรวจหารายการผิดปกติ (Scanning) เป็นการตรวจรายการในบัญชีแยกประเภท สมุดขึ้นต้น หรือแหล่งข้อมูลอื่น ๆ เพื่อดูว่ามีรายการที่ผิดปกติบ้างหรือไม่ ซึ่งต้องอาศัยประสบการณ์ในการตรวจสอบ

(12) การบวกเลขยอดรวมแนวตั้ง (Footing) เป็นการบวกเลขตามแนวตั้งเพื่อหายอดรวมของตัวเลขแถวใดแถวหนึ่งเพื่อเปรียบเทียบกับตัวเลขที่กิจการรวมไว้ว่าถูกต้องหรือไม่

(13) การตรวจตัดยอด (Cut off Audit) เป็นเทคนิคที่ใช้ช่วยในการทดสอบว่ารายการที่เกิดขึ้นได้ถูกบันทึกไว้ในช่วงเวลาที่เหมาะสมหรือไม่ โดยการเปรียบเทียบเอกสารที่เกี่ยวข้องกับรายการนั้นๆ และพิจารณารายละเอียดในเอกสารนั้น ๆ กับช่วงเวลาของการบันทึกรายการซึ่งจะต้องสอดคล้องกัน เช่น การตรวจตัดยอดรายการขายจะเปรียบเทียบวันที่ในใบส่งของเอกสารการจัดส่งและวันที่ของการบันทึกการขาย

3. การสรุปผลและการออกรายงานการสอบบัญชี

การประเมินและพิจารณาความถูกต้องและเชื่อถือได้ของงบการเงิน ก่อนการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะต้องสอบทานการปฏิบัติงานของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ว่าได้ปฏิบัติตามแนวการสอบบัญชีที่กำหนดไว้อย่างครบถ้วน และบรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบหรือไม่ สอบทานการจัดทำหลักฐานการสอบบัญชี หรือกระดากทำการ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าข้อมูลที่ปรากฏในกระดากทำการนั้นเป็นข้อมูลที่เหมาะสมและเพียงพอที่จะสรุปผลเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินและสามารถใช้เป็นหลักฐานอ้างอิงได้ ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบกรวิชาชีพในการพิจารณารายการในงบการเงินว่า ได้มีการจัดทำตามแม่บทการบัญชี และมาตรฐานการบัญชี และระเบียบ วิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องหรือไม่ งบการเงินที่นำเสนอแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน ถูกต้องตามที่ควรอย่างสมเหตุสมผล และเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปหรือไม่ หากมีรายการใดซึ่งต้องเสนอเพื่อทำการปรับปรุงงบการเงิน ได้ให้มีการแก้ไขและมีเหตุผลที่รับฟังได้อย่างเพียงพอ และสามารถสรุปผลการตรวจสอบเพื่อการจัดทำรายงานต่อไป

การรายงานผลการตรวจสอบบัญชี หากสหกรณ์รายใดเข้าตรวจระหว่างปีให้มีรายงานผลการตรวจสอบบัญชีระหว่างปี ด้วย

3.1 รายงานผลการตรวจสอบระหว่างปี ผู้สอบบัญชีจัดทำรายงานผลการบัญชีตรวจสอบระหว่างปี เพื่อเสนอผลการตรวจสอบบัญชีโดยรายงานถึงขอบเขตการปฏิบัติงานสรุปผลการตรวจสอบ ข้อสังเกตที่ตรวจพบและแนวทางแก้ไข รวมทั้งการติดตามการแก้ไข ข้อบกพร่องและเรื่องอื่น ๆ ตามรูปแบบและแนวทางที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด เสนอพร้อมกับงบทดลอง ณ วันสิ้นเดือนก่อนเข้าตรวจระหว่างปี ใบตรวจนับเงินสดและกระดากทำการเงิน ผ่าธนาคารต่อหัวหน้าสำนักงาน

3.2 รายงานผลการตรวจสอบประจำปี ผู้สอบบัญชีจัดทำรายงานผลการบัญชีตรวจสอบประจำปีต่อนายทะเบียน โดยรายงานถึงสรุปผลการตรวจสอบ ข้อสังเกตที่ตรวจพบและแนวทางแก้ไข รวมทั้งการติดตามการแก้ไข ข้อบกพร่องและเรื่องอื่น ๆ ตามรูปแบบและแนวทางที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด นำเสนอผลงานสอบบัญชี เพื่อสอบทานงานสอบบัญชี

ประกอบด้วยรายงานของผู้สอบบัญชี รายงานผลการตรวจสอบบัญชี งบการเงินและกระดาษทำการ ต่อ หัวหน้าสำนักงาน

สำหรับการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินของ สหกรณ์ ให้ปฏิบัติตามระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วยการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ของสหกรณ์ พ.ศ. 2544 และหนังสือที่ กษ 0403/ว.1019 ลงวันที่ 9 กรกฎาคม 2547 แนวทางการ แสดงความเห็นต่องบการเงินและการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี แสดงความเห็น ได้ 4 แบบ ดังนี้

1. การแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ไม่ต้องขอคำปรึกษาหารือ
2. การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข
 - กรณีเดียวกับที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์มีแนวทางให้ไว้ หรือเคยแจ้งเป็น หนังสือเวียนแล้วไม่ต้องขอคำปรึกษา
 - กรณีอื่น ๆ ให้ขอคำปรึกษาหารือจากผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์
3. การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ให้ขอคำปรึกษาหารือจากกรมตรวจ บัญชีสหกรณ์ทุกกรณี
4. รายงานว่าไม่แสดงความเห็นให้ขอคำปรึกษาหารือจากกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ทุกกรณี

ดังนั้น การรายงานผลการตรวจสอบบัญชี จึงเป็นผลงานขั้นสุดท้ายในการตรวจสอบ บัญชีที่เสนอต่อกลุ่มผู้ใช้รายงาน ซึ่งได้แก่ ผู้ถือหุ้น ผู้บริหารของกิจการ สถาบันการเงินหรือ หน่วยงานที่ให้สินเชื่อ หน่วยงานส่วนราชการและบุคคลที่เกี่ยวข้อง เพื่อรายงานผลการตรวจสอบ โดยแจ้งให้ทราบข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่ตรวจพบ ประสิทธิภาพการดำเนินงาน ข้อบกพร่องหรือ ข้อผิดพลาดที่จำเป็นต้องแก้ไขปรับปรุง รวมทั้งข้อเสนอแนะหรือแนวทางแก้ไขเพื่อให้การ ดำเนินงานของกิจการเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพขึ้น

ธุรกิจการจำหน่ายน้ำมัน

ลักษณะการดำเนินธุรกิจจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิง (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2544ก)

รูปแบบของการจำหน่ายน้ำมันที่สหกรณ์ดำเนินการอยู่ในปัจจุบัน มีลักษณะเป็นตัวแทนการจำหน่ายน้ำมัน ซึ่งสหกรณ์จะเลือกเป็นตัวแทนการจำหน่ายน้ำมันของบริษัทเอกชนรายใดนั้นขึ้นอยู่กับความคิดเห็นของคณะผู้บริหารสหกรณ์ ดังนั้นคณะกรรมการดำเนินการของสหกรณ์ในฐานะของผู้บริหารสหกรณ์ จึงจำเป็นต้องศึกษาถึงผลตอบแทนจากการลงทุนที่ควรได้รับ สัญญา ผูกพันระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขาย เงื่อนไขในการซื้อการรับสินค้าและการชำระเงินค่าสินค้าเป็นต้น

เมื่อคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ตัดสินใจเลือกเป็นตัวแทนจำหน่ายน้ำมันของบริษัท ผู้จำหน่ายน้ำมันรายใดแล้ว ขั้นตอนต่อไปจะต้องเลือกตัดสินใจในการลงทุนสร้างสถานีบริการน้ำมันและจัดหาอุปกรณ์ต่าง ๆ โดยสหกรณ์มีทางเลือก ลงทุน 2 ทาง คือ

1. กรณีสหกรณ์ลงทุนเอง

สหกรณ์จะต้องดำเนินการในเรื่องจัดหาพื้นที่หรือบริเวณที่จะเป็นสถานที่ตั้งสถานีบริการน้ำมันของสหกรณ์ แล้วดำเนินการปรับ/ถมพื้นดินเพื่อก่อสร้างหลังคาคลุมตู้จ่ายน้ำมัน หรือจะต่อเติมออกไปเป็นอาคารสำหรับขายน้ำมันหล่อลื่นและเป็นสำนักงานของสถานีบริการน้ำมันด้วยขึ้นอยู่กับความจำเป็นในประโยชน์ใช้สอย ซึ่งภายใต้หลังคาคลุมตู้จ่ายน้ำมัน สหกรณ์จะต้องสร้างแท่นสำหรับตั้งตู้จ่ายน้ำมันและต้องซื้อถังบรรจุน้ำมันเชื้อเพลิง โดยอาจเลือกแบบถังบรรจุน้ำมันใต้ดิน หรือแบบติดตั้งลอยเหนือพื้นดิน ซึ่งจะมีการตอกเสาเข็มรับน้ำหนักถังเพื่อป้องกันการยุบตัวของพื้นดิน และอุปกรณ์ที่จำเป็น เช่น ตู้จ่ายน้ำมันเชื้อเพลิง กระจกดวงน้ำมันเชื้อเพลิง ป้ายสัญลักษณ์ของผู้แทนจำหน่าย สำหรับอุปกรณ์ถังน้ำมันและตู้จ่ายน้ำมันสหกรณ์อาจจะซื้อโดยวิธีเช่าซื้อจากบริษัทผู้จำหน่ายน้ำมันได้

2. กรณีผู้จำหน่ายน้ำมันลงทุนให้

ในกรณีนี้ สหกรณ์มีหน้าที่จัดเตรียมพื้นที่ ปรับพื้นที่ แล้วแจ้งบริษัทผู้จำหน่ายน้ำมัน ซึ่งจะมาดำเนินการปลูกสร้างหลังคาคลุมปั๊ม หรือ อาคาร พร้อมอุปกรณ์ถังบรรจุน้ำมันเชื้อเพลิง ตู้จำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิง การลงทุนในลักษณะนี้ทางบริษัทผู้จำหน่ายน้ำมันจะเก็บเงินเป็นค่าสิทธิดำเนินการกับสหกรณ์ โดยบริษัทผู้จำหน่ายน้ำมันจะกำหนดยอดซื้อน้ำมันเชื้อเพลิงของสหกรณ์ขั้นต่ำต่อเดือน และคิดค่าสิทธิดำเนินการเป็นอัตราต่อลิตรของยอดน้ำมันเชื้อเพลิงที่ซื้อ ทั้งนี้ บริษัทผู้จำหน่ายจะกำหนดประมาณการยอดซื้อน้ำมันเชื้อเพลิงขั้นต่ำของแต่ละเดือนที่สหกรณ์

จะต้องจ่ายสิทธิดำเนินการไว้ หากสหกรณ์ซื้อน้ำมันเชื้อเพลิงเกินกว่าที่กำหนด ส่วนที่เกินไม่ต้องเสียค่าสิทธิดำเนินการ

การลงทุนโดยผู้จำหน่ายน้ำมันลงทุนให้ทั้งหมดนี้ สหกรณ์ต้องจ่ายค่าเช่าทรัพย์สินให้กับบริษัทผู้จำหน่าย ได้แก่ หลังคาคลุมปั๊มหรืออาคาร ถังบรรจุน้ำมัน ตู้จ่ายน้ำมันเชื้อ ฯลฯ ตามงวดเวลาที่กำหนดไว้ในสัญญา และในทำนองเดียวกัน บริษัทจะจ่ายเงินค่าเช่าพื้นที่ให้กับสหกรณ์ตามงวดเวลาเช่นเดียวกัน ซึ่งการจ่ายค่าเช่าซึ่งกันและกันจะระบุไว้ชัดเจนถึงระยะเวลาและจำนวนเงินในสัญญาข้อตกลงระหว่างสหกรณ์กับบริษัทผู้จำหน่ายน้ำมัน

อนึ่ง เนื่องจากสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจนี้ ส่วนมากจะมียอดขายเกินกว่า 1 ล้าน 8 แสนบาทซึ่งอยู่ในเกณฑ์จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม สหกรณ์จึงควรจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนลงทุนซื้อสินทรัพย์ต่าง ๆ ในการจัดตั้งสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิง เพื่อสหกรณ์จะได้นำภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อหรือ สร้างทรัพย์สิน รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงไปใช้ในการเครดิตภาษีซื้อได้ และนอกจากนี้สหกรณ์ควรพิจารณาขออนุมัติต่ออธิบดีสรรพากรขอเป็นผู้ประกอบการรายย่อยตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 54 และฉบับที่ 60 เพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมิเตอร์หัวจ่าย เพื่อความสะดวกในการเสียภาษี

อย่างไรก็ตาม น้ำมันเชื้อเพลิงเป็นสินค้าที่มีการสูญระเหยไปตามสภาพ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น อัตราการหมุนของน้ำมันที่ขาย อุณหภูมิของแต่ละพื้นที่ เป็นต้น ดังนั้นในทุกๆ เดือนสหกรณ์จึงต้องคำนวณจำนวนน้ำมันคงเหลือในถังเก็บน้ำมันเชื้อเพลิงที่ขาดหายไป เนื่องจากการระเหยของน้ำมัน เพื่อให้เป็นไปตามเกณฑ์การระเหยของน้ำมัน ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 60) ข้อ 5 คือ “...ให้คำนวณจำนวนน้ำมันในถังเก็บน้ำมันเชื้อเพลิงที่ขาดหายไป เนื่องจากการระเหยของน้ำมันตามสภาพปกติได้ไม่เกินร้อยละ 0.50 ของปริมาณน้ำมันที่ขายผ่านมิเตอร์หัวจ่ายในแต่ละเดือนภาษี”

ระบบบัญชีด้านธุรกิจจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิง (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2544ข)

สำหรับระบบบัญชีด้านธุรกิจจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิงนั้น สหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิง ส่วนใหญ่จะมีรายรับถึงเกณฑ์ที่จะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ฉะนั้นเมื่อสหกรณ์คำนวณรายรับทั้งหมดที่ได้จากการดำเนินธุรกิจต่างๆที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แล้วมีรายรับตั้งแต่ 1 ล้าน 8 แสนบาทขึ้นไป สหกรณ์ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มให้ถูกต้องตามประมวลรัษฎากร มิฉะนั้นสหกรณ์จะถูกลงโทษตามกฎหมาย สหกรณ์ควรที่จะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนที่จะดำเนินธุรกิจโดยเฉพาะก่อนจ่ายเงินลงทุนค่าอุปกรณ์ต่างๆ และค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ภาษีซื้อที่เกิดขึ้นสามารถขอคืนได้ แต่ถ้าหากภาษีซื้อที่เกิดขึ้นก่อนจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีซื้อนั้นไม่สามารถขอคืนได้จะต้องนำไปรวมเป็นต้นทุนของ

อุปกรณ์ และค่าน้ำมันเชื้อเพลิง (ภาษีมูลค่าเพิ่มคำนวณได้จาก ยอดมูลค่าสินค้าก่อนหักรายจ่ายใดๆ ร้อยละ 7) นอกจากนี้ สหกรณ์ที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็มีหน้าที่เรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อน้ำมันเชื้อเพลิงเรียกว่า ภาษีขาย ทุกสิ้นเดือนจะต้องนำภาษีขายลบด้วยภาษีซื้อ ถ้าภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ สหกรณ์จะต้องส่งชำระเป็นรายเดือนภาษี (เดือนปฏิทิน) ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป แต่ถ้าภาษีขายน้อยกว่าภาษีซื้อ สหกรณ์สามารถขอคืนหรือเป็นเครดิตภาษีในเดือนถัดไปได้ นอกจากนี้ สหกรณ์จะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเป็นรายเดือนแล้ว ยังมีหน้าที่จัดทำใบกำกับภาษี รายงาน และหลักฐานต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนดเอาไว้อีกด้วย ผู้ใดฝ่าฝืนย่อมจะถูกประเมินภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

ตามระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ ผู้ประกอบการต้องจัดทำ ใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษี ทุกครั้งที่มิผู้ซื้อ แต่สำหรับการประกอบกิจการจำหน่ายน้ำมัน กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งและประกาศอธิบดีกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องหลายฉบับ ได้แก่

(1) คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.45/2537 สั่ง ณ วันที่ 9 มิถุนายน พ.ศ. 2537 เรื่องวันทำการของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการ ตลอด 24 ชั่วโมง

(2) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 54 และฉบับที่ 60) เรื่องกำหนดลักษณะและเงื่อนไขของการประกอบกิจการขายสินค้า หรือให้บริการรายย่อย การออกใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 86/8 แห่งประมวลรัษฎากร และการเก็บรักษารายงานตามมาตรา 87/3 แห่งประมวลรัษฎากร

คำสั่งและประกาศ ดังกล่าวมีผลให้การประกอบกิจการจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิง ของสถานบริการน้ำมัน เป็นการขายสินค้าหรือให้บริการรายย่อยแก่บุคคลจำนวนมาก โดยไม่ต้องออกใบกำกับภาษีทุกครั้ง ถ้ามูลค่าของสินค้าหรือบริการไม่เกินวงเงินที่กำหนด เว้นแต่ลูกค้าจะเรียกร้องให้ออกใบกำกับภาษี ซึ่งช่วยให้สหกรณ์ลดปัญหาในการออกใบกำกับภาษีลงได้อย่างมาก อย่างไรก็ตาม ทุกสิ้นวันสหกรณ์ควรจัดทำใบเสร็จรับเงินสรุปยอดขายน้ำมันเชื้อเพลิงที่ยังไม่ออกใบกำกับภาษีเต็มรูป เพื่อประกอบการลงบัญชี

ระบบบัญชีด้านธุรกิจจำหน่ายน้ำมัน

ประกอบด้วย

1. เอกสารประกอบการลงบัญชี
2. สมุดบัญชี
3. รายงานต่างๆที่จำเป็นต่อการควบคุมและใช้เป็นข้อมูลทางบัญชีเพื่อการบริหารงาน
4. ผังบัญชี
5. ทางเดินเอกสารและการบันทึกบัญชี
6. การแสดงรายการเกี่ยวกับธุรกิจจำหน่ายน้ำมันในงบการเงิน

1. เอกสารประกอบการลงบัญชี แบ่งออกเป็น 2 ชนิด คือ

- เอกสารภายใน เป็นเอกสารที่สหกรณ์จัดทำขึ้นเอง
 - เอกสารภายนอก เป็นเอกสารที่สหกรณ์ได้รับจากบุคคลภายนอก ได้แก่ ใบเสร็จรับเงิน ใบกำกับภาษี ใบกำกับสินค้า/ใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ ฯลฯ
- เอกสารภายในที่สหกรณ์จัดทำขึ้นเพื่อใช้เกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจจำหน่ายน้ำมัน ได้แก่

1.1 ใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษี ใช้สำหรับบันทึกการขายรับเงินค่าขายน้ำมัน เชื้อเพลิงที่เป็นการขายเงินสด จัดทำขึ้น 3 ฉบับ

- (1) มอบให้ผู้ซื้อน้ำมันเชื้อเพลิง
- (2) มอบให้พนักงานบัญชีใช้เป็นหลักฐานในการบันทึกบัญชี
- (3) ติดเล่มไว้เป็นหลักฐาน

(ใบเสร็จรับเงินฉบับนี้ออกให้ในกรณีที่ผู้ซื้อร้องขอ หรือมียอดขายน้ำมันเชื้อเพลิง ตั้งแต่ 1,000 บาท ขึ้นไป กรณีที่สหกรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร)

1.2 ใบกำกับภาษีอย่างย่อ คล้ายใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษี แต่ยอดรวมเงินไม่ ต้องแยกภาษีมูลค่าเพิ่ม และจัดทำเป็น 3 ฉบับ เช่นเดียวกัน

1.3 ใบกำกับภาษีอย่างย่อ โดยเครื่องบันทึกการเก็บเงิน สหกรณ์ใดที่ประสงค์ใช้ เครื่องบันทึกการเก็บเงิน จะต้องยื่นคำขออนุมัติใช้เครื่องฯ ต่ออธิบดีกรมสรรพากร

ข้อสังเกต ใบกำกับภาษีอย่างย่อ จะนำไปใช้เป็นหลักฐานในการขอหักภาษีซื้อไม่ได้ และข้อแตกต่างระหว่างใบกำกับภาษีอย่างย่อกับใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป คือ

- ไม่ต้องแสดงที่อยู่ของผู้ขายสินค้าหรือบริการ
- ไม่ต้องแสดงที่อยู่ของผู้ซื้อหรือบริการ
- ชื่อชนิดหรือประเภทของสินค้าจะออกเป็นรหัสก็ได้
- จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มรวมอยู่ในมูลค่ามูลค่าของสินค้า

1.4 ใบกำกับภาษี เป็นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปอีกแบบหนึ่ง จะใช้เฉพาะกรณีเมื่อ ได้ออกใบกำกับภาษีอย่างย่อไปแล้ว แต่ลูกค้าต้องการนำไปขอเครดิตภาษีซื้อ (สหกรณ์จะไม่ นำใบกำกับภาษีนี้ไปบันทึกบัญชีขายซ้ำอีก)

1.5 ใบเสร็จรับเงิน ใช้สำหรับพนักงานบันทึกการขายรับชำระหนี้จากลูกค้าการค้า หรือใช้สำหรับบันทึกการขายรับเงินสดอื่นๆ ที่มีใช้การขายสินค้า/บริการ จัดทำขึ้น 3 ฉบับ

- (1) มอบให้ผู้จ่ายเงินเก็บไว้เป็นหลักฐาน

- (2) มอบให้พนักงานบัญชีใช้เป็นหลักฐานในการบันทึกบัญชี
- (3) ตัดเล่มไว้เป็นหลักฐาน

1.6 ใบกำกับสินค้า (ใบกำกับภาษี) ใช้สำหรับบันทึกการขายน้ำมันเชื้อเพลิง น้ำมันหล่อลื่น เป็นเงินเชื่อ จัดทำ 3 ฉบับ

- (1) มอบให้ผู้ซื้อน้ำมันเชื้อเพลิงหรือน้ำมันหล่อลื่นเป็นหลักฐาน
- (2) มอบให้พนักงานบัญชีใช้เป็นหลักฐานในการบันทึกบัญชี
- (3) ตัดเล่มไว้เป็นหลักฐาน

1.7 ใบส่งมอบเงินค่าขายน้ำมันเชื้อเพลิง ใช้สำหรับพนักงานขายบันทึกหน่วยของ น้ำมันเชื้อเพลิงทั้งหมดที่ขายได้ในแต่ละวัน รวมทั้งขายสด ขายเชื่อ โดยต้องบันทึกเลขมิเตอร์จาก ผู้จ่ายน้ำมันแต่ละตู้ ณ เวลาเริ่มขาย ถึง ปิดยอดขาย โดยจัดทำเป็น 2 ฉบับ

- (1) ให้พนักงานการเงินตรวจสอบจำนวนเงินและให้พนักงานบัญชีบันทึกบัญชี
- (2) ให้พนักงานขายเก็บไว้เป็นหลักฐาน

1.8 ใบสั่งซื้อ ใช้สำหรับบันทึกการสั่งซื้อน้ำมัน พนักงานขายเป็นผู้จัดทำ ระบุ ชนิดของน้ำมัน (ราคาต่อหน่วย คุ้ได้จากหนังสือพิมพ์ หรือโทรศัพท์ถามผู้ขาย) ทำ 3 ฉบับ

- (1) มอบให้ผู้จำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิง
- (2) มอบให้พนักงานบัญชีใช้เป็นหลักฐานในการบันทึกบัญชี
- (3) ตัดเล่มไว้เป็นหลักฐาน

1.9 ใบเบิกเงิน ใช้ในกรณีที่สหกรณ์จ่ายเงินแล้วไม่สามารถเรียกเอกสารหลักฐาน จากผู้รับเงินได้ ผู้จ่ายเงินต้องทำใบเบิกเงิน 1 ฉบับและให้ผู้มีอำนาจอนุมัติก่อนจึงจะจ่ายเงินได้เช่น จ่ายค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งสถานบริการ ได้แก่ จ่ายค่าปรับพื้นดิน เป็นต้น

1.10 ใบเบิกสินค้า ใช้ในกรณีที่สหกรณ์ขอเบิกน้ำมันเชื้อเพลิง หรือน้ำมันหล่อลื่น ไว้ใช้ในกิจการของสหกรณ์เอง ทำ 3 ฉบับ

- (1) มอบให้ผู้เบิกใช้เป็นหลักฐานการเบิก
- (2) ให้พนักงานบัญชีใช้เป็นหลักฐานในการบันทึกบัญชี
- (3) ตัดเล่ม

1.11 ใบสำคัญรับ พนักงานบัญชีเป็นผู้จัดทำ เพื่อใช้เป็นใบสรุปประเภทรายการ บัญชีที่เกิดจากการรับเงินตามรายการในใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษี หรือใบเสร็จรับเงิน ได้แก่ บัญชีขายน้ำมันเชื้อเพลิง บัญชีขายน้ำมันหล่อลื่น เป็นต้น เพื่อประโยชน์ในการบันทึกบัญชี

1.12 ใบสำคัญจ่าย พนักงานบัญชีเป็นผู้จัดทำ เพื่อใช้เป็นใบสรุปประเภทรายการบัญชีที่เกิดจากการจ่ายเงินตามรายการในใบเสร็จรับเงินจากผู้ขาย หรือใบเบิกเงิน เป็นต้น เพื่อประโยชน์ในการบันทึกบัญชี เช่นเดียวกับใบสำคัญรับ

1.13 ใบโอนบัญชี พนักงานบัญชีเป็นผู้จัดทำ เพื่อใช้เป็นใบสรุปประเภทรายการเดบิตและเครดิตตามรายละเอียดในเอกสารหลักฐานที่แนบประกอบใบโอนบัญชี ซึ่งส่วนใหญ่ได้แก่ รายการแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี รายการปิดบัญชี รายการปรับปรุง เป็นต้น เพื่อประโยชน์ในการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป

1.14 ใบทดสอบมิเตอร์ ใช้สำหรับพนักงานขายบันทึกตัวเลขมิเตอร์ของผู้ขายน้ำมัน ในกรณีที่ทดสอบมิเตอร์เพื่อดูว่ามีเตอร์ มีความเที่ยงตรงหรือไม่ และต้องให้ผู้มีอำนาจอนุมัติด้วย เพื่อใช้สำหรับบันทึกรายการในทะเบียนคูน้ำมันเชื้อเพลิง และรายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิง ส่วน ก ข และ ค

2. สมุดบัญชี

สมุดบัญชีที่ใช้ในระบบบัญชีธุรกิจการจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิง แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

1. สมุดบันทึกรายการขั้นต้น ใช้สำหรับจดบันทึกรายการทางการเงินจากเอกสารประกอบการลงบัญชีที่ได้ตรวจสอบความถูกต้องก่อนแล้ว จึงบันทึกในสมุดบันทึกรายการขั้นต้น โดยเรียงตามลำดับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น จากนั้นจึงผ่านบัญชีไปยังสมุดบันทึกรายการขั้นปลายต่อไป

สมุดบันทึกรายการขั้นต้นที่ใช้ในสหกรณ์ ได้แก่

1.1 สมุดเงินสด ใช้สำหรับบันทึกรายการรับเงินสด ค่าขายน้ำมันเชื้อเพลิงขายน้ำมันหล่อลื่น และรายการรับ-จ่ายเงินสดทุกรายการที่เกิดขึ้น และสหกรณ์สามารถทราบยอดเงินสดคงเหลือในแต่ละวันด้วย

1.2 สมุดซื้อน้ำมัน ใช้สำหรับบันทึกรายการซื้อน้ำมันเชื้อเพลิง น้ำมันหล่อลื่น มาจำหน่ายทั้งที่ซื้อเป็นเงินสดและเงินเชื่อ

1.3 สมุดขายน้ำมัน ใช้สำหรับบันทึกการขายน้ำมันเชื้อเพลิง น้ำมันหล่อลื่น มาจำหน่ายทั้งที่ซื้อเป็นเงินสดและเงินเชื่อ

1.4 สมุดรายวันทั่วไป ใช้สำหรับบันทึกรายการที่เกิดขึ้นใดๆ ก็ตามที่ไม่สามารถบันทึกในสมุดบันทึกรายการขั้นต้น ตามข้อ 1.1 - 1.3 ได้ เช่น บันทึกรายการโอนบัญชี รายการแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี รายการปิดบัญชี รายการปรับปรุง เป็นต้น

2. สมุดบันทึกรายการขึ้นปลาย ใช้สำหรับบันทึกรายการแยกตามลักษณะของรายการเงินที่เกิดขึ้นแต่ละประเภทจากสมุดบันทึกรายการขึ้นต้น เพื่อทราบผลของรายการแต่ละประเภทนั้นๆ สำหรับระยะเวลาหนึ่ง หรือ ณ วันใดวันหนึ่ง

สมุดบันทึกรายการขึ้นปลาย ได้แก่

2.1 สมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป ใช้สำหรับบันทึกรายการบัญชีจากสมุดบันทึกรายการขึ้นต้น แยกตามประเภทบัญชีแต่ละบัญชีที่จำแนกไว้ทุกรายการบัญชีในสมุดบันทึกรายการขึ้นต้นนั้นเสมอ โดยให้ผ่านรายการบัญชีทุกสิ้นวัน ดังนี้

(1) สมุดซื้อน้ำมัน ผ่านรายการในช่องเงินเชื่อไปบัญชีซื้อน้ำมันเชื่อเพลิง บัญชีซื้อน้ำมันหล่อลื่น บัญชีภาษีซื้อ และบัญชีค่าขนส่ง ในสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป

(2) สมุดขายน้ำมัน ผ่านรายการในช่องเงินเชื่อไปบัญชีขายน้ำมันเชื่อเพลิง ขายน้ำมันหล่อลื่น และบัญชีลูกหนี้การค้า ในสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป

(3) สมุดเงินสด ผ่านรายการจากบัญชีทุกบัญชีที่เกิดขึ้นประจำวัน ไปยังบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องในสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป

(4) สมุดรายวันทั่วไป ผ่านรายการจากบัญชีทุกบัญชีที่เกิดขึ้นประจำวัน ไปยังบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องในสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป

2.2 บัญชีย่อย ใช้สำหรับบันทึกรายการบัญชีที่เกิดขึ้นแยกย่อยออกไปแต่ละรายด้วย เพื่อประโยชน์ในการทราบรายละเอียดการเคลื่อนไหวของรายการเงินแต่ละราย ซึ่งทำให้สะดวกต่อการควบคุมและตรวจสอบ

สำหรับสภรณ์ที่ดำเนินธุรกิจการจำหน่ายน้ำมันจะมีบัญชีย่อยที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

- บัญชีย่อยลูกหนี้การค้า
- บัญชีย่อยเจ้าหนี้การค้า

2.3 ทะเบียน ใช้สำหรับบันทึกรายการต่างๆ จากเอกสารประกอบการลงบัญชีอย่างละเอียด เพื่อสะดวกในการจัดทำบัญชีและการควบคุมตรวจสอบที่แตกต่างไปจากระบบบัญชีสภรณ์การเกษตร ได้แก่

- ทะเบียนคุมใบเพิ่มหนี้/ใบลดหนี้
- ทะเบียนคุมน้ำมันหล่อลื่น
- ทะเบียนคุมน้ำมันเชื่อเพลิง ให้ใช้แบบรายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื่อเพลิงแต่ละชนิดแทน ซึ่งกรมสรรพากรให้ถือเป็นรายงานสินค้าและวัตถุดิบคงเหลือตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 54 และ ฉบับที่ 60

- ทะเบียนสถิติการซื้อ

3. รายงานต่างๆที่จำเป็นต่อการควบคุมและใช้เป็นข้อมูลทางบัญชีเพื่อการบริหารงาน

สหกรณ์ต้องจัดทำรายงานต่างๆเพื่อเสนอฝ่ายบริหารทราบ และใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมงาน และเก็บไว้เพื่อเป็นหลักฐานเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามที่กรมสรรพากร

กำหนด

รายงานที่ต้องจัดทำมีดังต่อไปนี้

3.1 รายงานการตรวจรับน้ำมันขณะรับน้ำมัน ใช้สำหรับบันทึกการตรวจรับน้ำมัน เชื้อเพลิง ขณะที่สหกรณ์รับน้ำมันจากรถขนส่งน้ำมัน เพื่อทดสอบปริมาณและคุณภาพของน้ำมัน ถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานน้ำมันเชื้อเพลิงหรือไม่ ก่อนที่ผู้ตรวจรับน้ำมันของสหกรณ์จะลงลายมือชื่อในช่องผู้รับสินค้าของใบกำกับสินค้า

3.2 รายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิงแต่ละชนิด เป็นรายงานที่ให้พนักงานบัญชีเป็นผู้จัดทำ ทั้งนี้เนื่องจากรายงานนี้ กรมสรรพากรให้ถือเป็นรายงานสินค้าและวัตถุดิบได้ สำหรับสถานีบริการน้ำมันที่ได้รับอนุมัติจากกรมสรรพากรให้เป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมิเตอร์หัวจ่าย ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับที่ 54 และ ฉบับที่ 60 ซึ่งรายงานนี้จะประกอบด้วย รายงาน 3 ส่วน คือ

(1) ส่วน ก. รายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิงแต่ละชนิด เป็นรายงานที่พนักงานบัญชีจะนำข้อมูลจากใบส่งเงินค่าขายน้ำมันเชื้อเพลิงประจำวัน ใบกำกับสินค้า และใบกำกับภาษีประจำวัน มาเป็นหลักฐานในการจัดทำ เพื่อแสดงให้เห็นว่าในวันหนึ่งๆ สหกรณ์ขายน้ำมันเชื้อเพลิงชนิดใดบ้าง เป็นจำนวนเงินเท่าใด และเป็นภาษีขายเท่าใดและมีภาษีซื้อจากการรับน้ำมันเชื้อเพลิงประจำวันด้วยหรือไม่

(2) ส่วน ข. รายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิงแต่ละชนิด เป็นรายงานที่พนักงานบัญชีจัดทำขึ้นโดยใช้ข้อมูลจากรายงานถึงน้ำมันคงเหลือที่พนักงานขายจัดทำไว้ เป็นรายการที่จัดทำเพื่อแสดงให้เห็นผู้บริหารทราบว่า ในวันหนึ่งๆ สหกรณ์มีน้ำมันเชื้อเพลิงแต่ละชนิดคงเหลือในบัญชี มีจำนวนเท่าใด และเมื่อนำมาเปรียบเทียบกับน้ำมันเชื้อเพลิงที่วัดได้จริงแล้ว มีผลต่างเป็นจำนวนเท่าใด นอกจากนี้รายงานส่วน ข. ยังเป็นข้อมูลสำหรับผู้จัดการ ใช้ประโยชน์ในการพิจารณาอนุมัติการส่งซื้อน้ำมันเชื้อเพลิงในแต่ละครั้งได้อีกด้วย

(3) ส่วน ค. รายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิงแต่ละชนิด เป็นรายงานที่พนักงานบัญชีจัดทำขึ้นโดยใช้ข้อมูลจากรายงานส่วน ข. ที่จัดไว้ในแต่ละวันของเดือนหนึ่งๆ ทั้งนี้เนื่องจากรายงานส่วน ค. นี้ เป็นการแสดงให้เห็นว่า ณ วันสิ้นเดือน มีน้ำมัน เชื้อเพลิงคงเหลือตามบัญชีเป็นจำนวนเงินเท่าใด และเมื่อนำมาเปรียบเทียบกับน้ำมันคงเหลือที่วัดได้จริง มีผลต่างคิดเป็นร้อยละของยอดขายระหว่างเดือนเป็นจำนวนเท่าใด อยู่ในเกณฑ์ ตามข้อ 5 ของ

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 60 หรือไม่ โดยพนักงานบัญชีจะทำข้อมูลจากรายงานส่วนนี้ไปจัดทำรายงานการวิเคราะห์น้ำมันเชื้อเพลิงคงเหลือเพื่อคำนวณหาจำนวนน้ำมันเชื้อเพลิงขาดบัญชี

3.3 รายงานการเปลี่ยนแปลงมิเตอร์หัวจ่าย พนักงานขายเป็นผู้จัดทำ เฉพาะกรณีที่สหกรณ์ทำการเปลี่ยนแปลงมิเตอร์หัวจ่ายเท่านั้น ได้แก่ กรณีต่างๆ ดังนี้

- มีการเปลี่ยนแปลงตัวเลขมิเตอร์
- ซ่อมแซมมิเตอร์หัวจ่าย
- มีการติดตั้งอุปกรณ์หัวจ่ายใหญ่
- มีการหมุนกลับของตัวเลขมิเตอร์หัวจ่าย

3.4 รายงานถึงน้ำมันคงเหลือ เป็นรายงานที่พนักงานขายหรือพนักงานผู้ควบคุมถึงน้ำมัน เป็นผู้จัดทำขึ้นเป็นประจำทุกวัน เพื่อเป็นข้อมูลเบื้องต้นให้พนักงานบัญชีนำไปเป็นหลักฐานในการจัดทำรายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิงแต่ละชนิด ส่วน ข.และส่วน ค.

3.5 รายงานภาษีซื้อ เป็นรายงานที่พนักงานบัญชีเป็นผู้จัดทำ ใช้บันทึกมูลค่าของสินค้าหรือบริการ และค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) ที่สหกรณ์ได้จ่ายหรือพึงต้องชำระตามหลักฐาน “ใบกำกับภาษี” ที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ออกให้สหกรณ์

3.6 รายงานภาษีขาย ต้องมีรายการและข้อความอย่างน้อย ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด เพื่อประโยชน์ในการบันทึกจำนวนภาษีขายของกิจการที่ได้เรียกเก็บ หรือพึงเรียกเก็บจากลูกค้าในแต่ละเดือนภาษี ภาษีขายที่เกิดขึ้นในเดือนใดก็เป็นภาษีขายของเดือนนั้น โดยพิจารณาได้จากวันที่ที่ปรากฏในสำเนาใบกำกับภาษีที่ออกให้ลูกค้า

รายการที่สหกรณ์ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องนำไปลงจำนวนภาษีขายใน
รายงานภาษีขาย

- | | |
|-------|--|
| (1) | การขายน้ำมันเชื้อเพลิง |
| (2) | การขายน้ำมันหล่อลื่น |
| (3) | ออกใบเพิ่มหนี้ อันเนื่องมาจากเหตุตามที่กฎหมายกำหนด |
| (4) | มีน้ำมันเชื้อเพลิงขาดจากรายงานสินค้า |
| (5) | มีน้ำมันหล่อลื่นขาดจากรายงานสินค้า |

3.7 รายงานฐานะเงินสดคงเหลือ เป็นรายงานที่พนักงานการเงินเป็นผู้จัดทำขึ้นเป็นประจำทุกวัน เพื่อแสดงให้เห็นว่าในวันหนึ่ง ๆ สหกรณ์มีการรับเงินสดจากรายการอะไรบ้าง เช่น การขายน้ำมันเชื้อเพลิง ขายน้ำมันหล่อลื่น รับชำระหนี้จากลูกค้าเป็นการค้า เป็นต้น และมีการจ่ายเงินสดประจำวันรายการใดบ้าง เช่น จ่ายเงินซื้อน้ำมันเชื้อเพลิง จ่ายชำระหนี้เจ้าหนี้การค้า เป็นต้น และคงเหลือเงินสดประจำวันเป็นจำนวนเท่าใด ซึ่งจะต้องถูกต้องตรงกับตัวเงินสดในมือด้วย

3.8 รายงานการวิเคราะห์น้ำมันเชื้อเพลิงคงเหลือ เป็นรายงานที่พนักงานบัญชีเป็นผู้จัดทำ เพื่อวิเคราะห์ จำนวนน้ำมันเชื้อเพลิงแต่ละชนิดคงเหลือตามบัญชี เปรียบเทียบกับจำนวนน้ำมันเชื้อเพลิงที่ตรวจนับได้ ณ วันสิ้นเดือน เพื่อจะได้ทราบว่า มีน้ำมันเชื้อเพลิงขาดบัญชีเป็นจำนวนเท่าใด เกินจากอัตราร้อยละที่กรมสรรพากรกำหนดให้สูญระเหยได้หรือไม่ แล้วนำเสนอคณะกรรมการดำเนินการเพื่อทราบและพิจารณาหาทางแก้ไขต่อไป และพนักงานบัญชีใช้ประโยชน์จากรายงานนี้เป็นข้อมูลในการปรับปรุงบัญชีด้วย

3.9 รายงานการขายน้ำมันเชื้อเพลิงสำหรับสมาชิก เป็นรายงานที่พนักงานขายเป็นผู้จัดทำ เมื่อสมาชิกมาซื้อน้ำมันเชื้อเพลิง ทั้งนี้เนื่องจากกรณีที่สหกรณ์มีได้ออกเอกสารหลักฐานเมื่อลูกค้ามาซื้อน้ำมันเชื้อเพลิง สหกรณ์จึงจำเป็นต้องจดบันทึกไว้ เพื่อประโยชน์ในการคำนวณจ่ายเงินเฉลี่ยคืน ตามส่วนซื้อแก่สมาชิก

4. ผังบัญชี

สหกรณ์ควรจัดให้มีผังบัญชีเพื่อแสดงรายละเอียดของชื่อบัญชีแยกประเภทต่าง ๆ โดยแยกเป็นหมวดหมู่ และเรียงตามลำดับที่ปรากฏในงบการเงิน ซึ่งจะช่วยอำนวยความสะดวกในการจัดทำงบการเงินและรายการต่าง ๆ ที่คณะกรรมการดำเนินการต้องการ นอกจากนี้ผังบัญชีควรจะต้อง ไว้สำหรับการเพิ่มเติมที่คาดว่าจะเกิดขึ้นภายหลัง และลดบัญชีออกเมื่อเห็นว่าไม่จำเป็นต้องใช้ต่อไปอีก ตัวอย่างรายชื่อบัญชีในสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไปของสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจจำหน่ายน้ำมัน ดังตารางการแสดงชื่อบัญชีและการแสดงรายการบัญชีในงบการเงิน ในข้อ 6 การแสดงรายการเกี่ยวกับธุรกิจน้ำมันในงบการเงิน

5. ทางเดินเอกสารและการบันทึกบัญชี

โดยทั่วไปนิยมใช้แผนภูมิทางเดินเอกสาร (Flow Chart) เพื่อแสดงให้เห็นความสัมพันธ์ระหว่างเอกสารประกอบการลงบัญชี สมุดบันทึกรายการขึ้นต้น และสมุดบันทึกรายการขึ้นปลาย ว่ารายการเงินต่างๆที่เกิดขึ้นในสหกรณ์ประกอบด้วยเอกสารใดบ้าง เอกสารเหล่านั้นเกี่ยวข้องกับแผนกใดและใครเป็นผู้จัดทำ วิธีการบันทึกบัญชีในสมุดบันทึกรายการขึ้นต้นแต่ละเล่ม การบันทึกบัญชีในสมุดบันทึกรายการขึ้นปลาย และทะเบียนต่างๆ ตลอดจนการจัดเก็บเอกสารนั้นๆ ด้วย

6. การแสดงรายการเกี่ยวกับธุรกิจน้ำมันในงบการเงิน

เมื่อสิ้นปีบัญชีทางบัญชีสหกรณ์จะต้องปิดบัญชี และจัดทำงบการเงิน ซึ่งประกอบด้วย ต้นทุนขาย งบกำไรขาดทุน งบดุล และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน ซึ่งการแสดงรายการเกี่ยวกับธุรกิจจำหน่ายน้ำมันในงบการเงินให้จัดทำงบการเงินเป็นไปตามแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด ดังแสดงต่อไปนี้

ตารางการแสดงชื่อบัญชีและการแสดงรายการบัญชีในงบการเงิน

ชื่อบัญชี	การแสดงรายการในงบการเงิน
บัญชีเงินโอนชื่อน้ำมันเชื้อเพลิง บัญชีเงินจ่ายล่วงเวลาค่าน้ำมันเชื้อเพลิง	ให้แสดงไว้ในหมวดสินทรัพย์หมุนเวียนอื่น และให้เปิดเผยรายละเอียดจำนวนเงินไว้ใน หมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย
บัญชีลูกหนี้ค่าขายน้ำมันเชื้อเพลิง บัญชีลูกหนี้ค่าขายน้ำมันเชื้อหล่อลื่น บัญชีลูกหนี้ค่าน้ำมันเชื้อเพลิงขาดบัญชี	ให้แสดงรวมยอดไว้ในหมวดสินทรัพย์หมุนเวียน ภายใต้หัวข้อ ลูกหนี้- สุทธิ และให้เปิดเผย รายละเอียดจำนวนเงินของแต่ละบัญชีไว้ใน หมายเหตุประกอบงบการเงิน
บัญชีสินค้าคงเหลือ- น้ำมันเชื้อเพลิง บัญชีสินค้าคงเหลือ- น้ำมันหล่อลื่น	ให้แสดงรวมยอดไว้ในหมวดสินทรัพย์หมุนเวียน ภายใต้หัวข้อ สินค้า- สุทธิ และให้เปิดเผย รายละเอียดจำนวนเงินของแต่ละบัญชีไว้ใน หมายเหตุประกอบงบการเงิน
บัญชีน้ำมันเชื้อเพลิงขาดบัญชีรอผู้รับผิดชอบ	ให้แสดงรายการไว้ต่อจากรายการสินค้าคงเหลือ ในหมวดสินทรัพย์หมุนเวียน
บัญชีสำรองน้ำมันเชื้อเพลิงขาดบัญชีรอหา ผู้รับผิดชอบ	ให้แสดงเป็นรายการหักน้ำมันเชื้อเพลิงขาดบัญชี รอหาผู้รับผิดชอบ ทั้งนี้ เนื่องจากการตั้งสำรอง บัญชีน้ำมันเชื้อเพลิงขาดบัญชีรอหาผู้รับผิดชอบ โดยปกติจะตั้งสำรองเต็มจำนวนตามยอดคงเหลือ ในบัญชี ดังนั้นบัญชีน้ำมันเชื้อเพลิงขาดบัญชีรอหา ผู้รับผิดชอบ เมื่อหักสำรองน้ำมันเชื้อเพลิงขาด บัญชีแล้วจะมียอดคงเหลือเท่ากับศูนย์ จึงต้อง แสดงยอดให้เห็นชัดในงบดุล

ข้อบัญญัติ	การแสดงรายการในงบการเงิน
<p>บัญชีภาษีมูลค่าเพิ่ม (ยอดคงเหลือทางด้านเดบิต)</p>	<p>ให้แสดงไว้ในหมวดสินทรัพย์หมุนเวียนอื่นและแสดงรายละเอียดจำนวนเงินไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน บัญชีภาษีมูลค่าเพิ่ม(ที่มียอดคงเหลือทางด้านเดบิต) หมายถึง ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย สหกรณ์อาจจะนำไปขอเครดิตภาษีซื้อในเดือนถัดไป หรือขอคืนเป็นเงินสด</p>
<p>บัญชีเจ้าหนี้ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง</p>	<p>ให้แสดงไว้ในหมวดหนี้สินหมุนเวียนภายใต้รายการเจ้าหนี้การค้า และถ้าเจ้าหนี้การค้ามีหลายราย ให้แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับรายการ หมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย</p>
<p>บัญชีอุปกรณ์การจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิง</p>	<p>ให้แสดงรวมยอดไว้ในหมวดที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ และให้เปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับจำนวนเงิน และการตั้งค่าเสื่อมราคาสะสมอุปกรณ์การจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิงไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย</p>
<p>บัญชีเจ้าหนี้ค่าเช่าสิทธิดำเนินการ</p>	<p>ให้แสดงไว้ในรายการหนี้สินหมุนเวียนอื่น และให้แสดงรายละเอียดไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน</p>
<p>บัญชีค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งสถานีบริการน้ำมัน รอตัดจ่าย</p>	<p>ให้แสดงไว้ในหมวดสินทรัพย์อื่น และตัดจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ในระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. 2531</p>
<p>บัญชีภาษีมูลค่าเพิ่ม (ยอดคงเหลือเครดิต)</p>	<p>ให้แสดงไว้ในหมวดหนี้สินหมุนเวียนอื่น และแสดงรายละเอียดจำนวนเงินไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย</p>
<p>บัญชีซื้อน้ำมันเชื้อเพลิง บัญชีซื้อน้ำมันหล่อลื่น</p>	<p>ให้แสดงไว้เป็นต้นทุนในงบกำไรขาดทุนภายใต้ธุรกิจจัดหาสินค้ามาจำหน่าย</p>
<p>บัญชีค่าขนส่งน้ำมันเชื้อเพลิง</p>	<p>ให้แสดงไว้เป็นรายการบวกซื้อน้ำมันเชื้อเพลิงในงบต้นทุนขาย ภายใต้ธุรกิจจัดสินค้ามาจำหน่าย</p>

ข้อบัญญัติ	การแสดงรายการในงบการเงิน
ค่าธรรมเนียมธนาคาร (เฉพาะส่วนที่เกิดจากการโอนเงินซื้อน้ำมัน)	ให้แสดงไว้เป็นรายการค่าใช้จ่าย ภายใต้หมวด ค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจของธุรกิจจัดหาสินค้ามา จำหน่ายในงบกำไรขาดทุน
ขายน้ำมันเชื้อเพลิง ขายน้ำมันหล่อลื่น	ให้แสดงไว้เป็นรายการรายได้ของธุรกิจจัดหา สินค้ามาจำหน่ายในงบกำไรขาดทุน
รายได้ค่าเช่าที่ดิน	ให้แสดงไว้เป็นรายการรายได้ของธุรกิจจัดหา สินค้ามาจำหน่าย ภายใต้หมวดรายได้เฉพาะ ธุรกิจ
ค่าส่งเสริมการขาย	ให้แสดงไว้เป็นรายการค่าใช้จ่ายของธุรกิจจัดหา สินค้ามาจำหน่าย ภายใต้หมวดค่าใช้จ่ายเฉพาะ ธุรกิจ
ค่าเสียหายน้ำมันเชื้อเพลิงขาดบัญชี	ให้แสดงไว้เป็นรายการค่าใช้จ่ายของธุรกิจจัดหา สินค้ามาจำหน่าย ภายใต้หมวดค่าใช้จ่ายเฉพาะ ธุรกิจ
น้ำมันเชื้อเพลิงขาดบัญชีที่ได้รับการชดใช้	ให้แสดงไว้เป็นรายการรายได้ของธุรกิจจัดหา สินค้ามาจำหน่าย ภายใต้หมวดรายได้เฉพาะธุรกิจ

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

กุลธิดา โกลวิเชียร (2545) ได้ทำการศึกษาเรื่องปัญหาการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์
การเกษตรในจังหวัดเชียงใหม่ โดยใช้แบบสอบถามผู้สอบบัญชีสหกรณ์จำนวน 17 รายของ
สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์เชียงใหม่ การศึกษาครั้งนี้พบว่า ปัญหาเกิดจากสหกรณ์มีข้อบกพร่อง
ทางการเงินการบัญชี ได้แก่ ข้อบกพร่องในลักษณะเงินสดขาดบัญชี สินค้าขาดบัญชี การไม่ปฏิบัติ
ตามกฎหมาย ข้อบังคับ และระเบียบ ในบางสถานการณ์ไม่มีการแก้ไขข้อบกพร่องและปฏิบัติตาม
คำแนะนำหรือข้อสังเกตของผู้สอบบัญชี ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มปริมาณการตรวจสอบและใช้
เวลาในการตรวจสอบบัญชีเพิ่มขึ้น ทำให้การตรวจสอบบัญชีล่าช้า และเสียเวลาในการเข้าทำการ
ตรวจสอบบัญชีให้กับสหกรณ์อื่น สำหรับสาเหตุนั้น เกิดจากกรรมการและฝ่ายจัดการขาดความรู้
ความเข้าใจในการบริหารงาน ขาดความรับผิดชอบในหน้าที่ ในบางรายอาศัยสหกรณ์แสวงหา
ผลประโยชน์ส่วนตัวหรือกระทำการทุจริตโดยวิธีการต่าง ๆ

รสริน ล้วงจันทร์ (2548) ได้ทำการศึกษาประเด็นความผิดและแนวปฏิบัติที่ถูกต้องในการเสียภาษีอากรของสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงที่เป็นกิจการนิติบุคคล โดยใช้แนวคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่เป็นประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 54 ทฤษฎีแนวคิดที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลให้เป็นไปตามมาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 65 ตรี รวมทั้งการเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 เศรษฐแห่งประมวลรัษฎากร วิธีการศึกษาใช้การสัมภาษณ์เชิงลึก เจ้าหน้าที่ที่ทำการศึกษาตรวจสอบภาษีอากรของสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงที่เป็นนิติบุคคล จำนวน 5 คน เพื่อให้ทราบประเด็นความผิดในการเสียภาษีอากร 3 ประเภท คือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย จากนั้นได้ทำการวิเคราะห์รายงานการตรวจสอบภาษีอากรของสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิง จำนวน 52 รายซึ่งอยู่ในเขตท้องที่ความรับผิดชอบของสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ 2 เพื่อให้ทราบประเด็นความผิดของกิจการ นำมาสร้างแบบสัมภาษณ์เชิงลึก จำนวน 15 ข้อ เพื่อทดสอบความรู้ ความเข้าใจ เกี่ยวกับการเสียภาษีอากร ของผู้ประกอบการสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงที่เป็นนิติบุคคล ที่เคยได้รับการตรวจสอบ จำนวน 2 ราย ผลการศึกษาพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามมีความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลอยู่ในระดับมากที่สุด แต่ความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย อยู่ในระดับน้อย

จตุพร สิทธิอรุณรุ่งโรจน์ (2549) ได้ทำการศึกษาปัญหาภาษีอากรเกี่ยวกับธุรกิจของผู้ประกอบการค้าน้ำมัน ประเภทสถานีให้บริการจำหน่ายจำหน่ายน้ำมัน ในเขตพื้นที่จังหวัดเชียงราย โดยได้ทำการศึกษาโดยอาศัยเครื่องมือรวบรวมข้อมูล คือแบบสอบถามผ่านกลุ่มตัวอย่าง 183 ราย ผลการศึกษาค้นพบว่า ส่วนข้อมูลข้อมูลปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งด้านปัญหาเกี่ยวกับอัตราภาษี การจดทะเบียน และการยื่นแบบแสดงรายการ และด้านปัญหาเกี่ยวกับใบกำกับภาษี และการจัดทำรายงานต่าง ๆ นั้นมีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง ส่วนปัญหาภาษีนิติบุคคล ทั้งด้านปัญหาเกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการ และด้านปัญหาเกี่ยวกับกฎเกณฑ์ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล นั้นมีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง ส่วนปัญหาภาษีบำรุงท้องถิ่น ในด้านปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บและอัตราภาษีมีปัญหาอยู่ในระดับมาก แต่ในด้านปัญหาการยื่นแบบแสดงรายการมีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง