



วิกฤตการณ์น้ำมันเชื้อเพลิงกำลังเป็นปัญหาสำคัญสำหรับประชาชนคนไทยและเป็นปัญหาของผู้ใช้ผลิตภัณฑ์น้ำมันทั่วโลกซึ่งไม่มีแหล่งน้ำมันดิบของตนเองนับแต่เริ่มศตวรรษนี้เป็นต้นมา อุตสาหกรรมน้ำมันเชื้อเพลิงในประเทศไทยได้จัดหาซื้อเพลิงในราคาถูกมาจำหน่ายให้แก่ผู้ใช้ได้อย่างเพียงพอตลอดมา แสดงให้เห็นถึงความสามารถของอุตสาหกรรมน้ำมันว่าสัมฤทธิ์ผลในภาระหน้าที่ดำเนินกิจการอย่างมีประสิทธิภาพและมีสวนช่วยส่งเสริมความเจริญก้าวหน้าทางคมนาคม และการพัฒนาทางเกษตรธุรกิจของประเทศ เริ่มแต่ปี 2514 การอุตสาหกรรมน้ำมันทั่วโลกดำเนินการอยู่ในสภาพที่มีความแตกต่างไปจากสภาพการณ์ในระหว่างปี 2504-2512 อย่างมากมาย กล่าวคือระหว่างนั้นการจัดหาน้ำมันดิบเพื่อส่งไปทั่วโลกมีปริมาณเกินความต้องการ เพราะราคาน้ำมันดิบและค่าใช้จ่ายในคานพลังงานจากน้ำมันยังต่ำอยู่ เมื่อกลุ่มประเทศผู้ผลิตน้ำมันดิบ Organization of Petroleum Exporting Country (OPEC) เกาะกลุ่มกันขึ้นในต้นระยะระหว่างปี 2504-2512 โดยมีจุดมุ่งหมายอย่างหนึ่งในจำนวนหลาย ๆ อย่างคือ เพื่อหาทางยับยั้งไม่ต้องการให้ราคาน้ำมันดิบทั่วโลกตกต่ำลง กลุ่มประเทศผู้ผลิตน้ำมันดิบได้ประสบความสำเร็จอย่างกว้างขวางในระยะ 2-3 ปีที่ผ่านมาเอง อย่างไรก็ตามความสำเร็จชิ้นส่วนใหญ่ก็เนื่องมาจากปริมาณความต้องการในคานพลังงานจากน้ำมันเพิ่มขึ้นเป็นจำนวนมาก และการได้มาซึ่งน้ำมันดิบมีปริมาณจำกัด ซึ่งเป็นผลให้เกิดการขาดแคลนน้ำมันดิบทั้งในภาคอื่นไกลและในระยะเวลายาวนานในวันข้างหน้า

อุตสาหกรรมการกลั่นน้ำมันเชื้อเพลิงในประเทศไทยก่อสร้างตัวขึ้นในราวตอนกลางระหว่างปี 2504-2512 ก่อนหน้านั้นผลิตภัณฑ์น้ำมันสำเร็จรูปมาจากอ่าวเปอร์เซีย สิงคโปร์ และอินโดนีเซีย ในระยะที่ประเทศไทยกำลังพัฒนาความสามารถในการกลั่นน้ำมันของตนเองอยู่นั้น ราคาน้ำมันดิบทั่วโลกยังต่ำอยู่ นับแต่ปี 2513 เป็นต้นมา ราคาได้สูงขึ้นเรื่อย ๆ จนในขณะนี้ราคาถึง 2.09 ดอลลาร์ต่อบาเรล ราคาที่สูงขึ้นนี้แสดงให้เห็นชัดในรูปตารางข้างล่าง โดยสาเหตุ 2 ประการ กล่าวคือ ราคาสูงขึ้นจากกลุ่มรัฐบาลผู้ผลิตโดยฝ่ายกลุ่ม OPEC เป็นผู้ต่อรองเรื่องราคาและการลดค่า

เงินสกุลดอลลาร์สหรัฐ เป็นผลให้มีการปรับค่าเงินตราสกุลต่าง ๆ ทั่วโลก

ตารางแสดงแนวโน้มของราคาน้ำมันดิบที่สูงขึ้น (1)
(ไลทออาเรเบียน)

<u>วันที่มีผลใช้บังคับ</u>	<u>จำนวนเพิ่มสูงขึ้นคิดเป็นสตางค์/ลิตร</u>	<u>หมายเหตุ</u>
15 กุมภาพันธ์ 2514	2.4	โอเปค-เตหะราน
1 มิถุนายน 2514	0.8	โอเปค-เตหะราน
20 มกราคม 2515	2.0	ลดค่าเงินสกุลดอลลาร์ ครั้งแรก
1 มกราคม 2516	2.5	โอเปค
1 เมษายน 2516	1.5	ลดค่าเงินสกุลดอลลาร์ ครั้งที่สอง
1 มกราคม 2517	1.0	โอเปค-เตหะราน
1 มกราคม 2518	1.0	โอเปค-เตหะราน

การขึ้นราคาผลิตภัณฑ์น้ำมันเชื้อเพลิงลิตรละ 2 ถึง 3 สตางค์ กับผู้ใช้ผลิตภัณฑ์เช่น เจ้าของรถยนต์ เมื่อคิดโดยอนุโลมแล้วไม่มีความสำคัญมากนัก แต่เมื่อคิดถึงจำนวนน้ำมันดิบทั้งหมดที่โรงกลั่นน้ำมันในประเทศใช้อยู่ทั้งหมดแล้วคิดเป็นเงินมากมหาศาล แต่อย่างไรก็ตามเราก็คงต้องซื้อน้ำมันดิบจากต่างประเทศในราคาที่สูงขึ้นเรื่อย ๆ อย่างไม่มีทางหลีกเลี่ยง

กิจการน้ำมันเชื้อเพลิงในประเทศไทยดำเนินการในรูปจัดซื้อน้ำมันดิบเข้ามาป้อนโรงกลั่น และในขณะเดียวกันก็จัดซื้อผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปเข้ามาจำหน่าย ก่อนอื่นควรจะทำความเข้าใจว่ากิจการน้ำมันเชื้อเพลิงดำเนินการในลักษณะแตกต่างกันซึ่งอาจแบ่งออกได้ดังนี้คือ

(1) บริษัทเอสโซ่ แสตนคาร์คประเทศไทย จำกัด เอกสารโรเนียว-แผนกประชาสัมพันธ์

(1) อุตสาหกรรมการกลั่นน้ำมัน เชื้อเพลิง อันได้แก่ โรงกลั่นน้ำมัน (Refinery) ซึ่งอาจถือได้ว่าเป็นผู้ผลิต (Producer) ปัจจุบันประเทศไทยมีโรงกลั่นน้ำมันที่ทันสมัยและมีประสิทธิภาพในการดำเนินงานอยู่สามแห่งคือ โรงกลั่นน้ำมันไทย โรงกลั่นน้ำมันปิโตรเลียมเอเชีย ทั้งสองโรงงานนี้อยู่ที่อำเภอศรีราชา และโรงกลั่นน้ำมันของรัฐบาลที่บางจาก ซึ่งดำเนินการโดยบริษัท ชัมมิต อินคัสเทรียล คอร์ปอเรชั่น (ปานามา)

(2) บริษัทจัดจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิง (Distributor) อันได้แก่ บริษัท เอเชีย แสตนดาร์ดประเทศไทย จำกัด บริษัทเชลล์ แห่งประเทศไทย จำกัด บริษัทคาลเท็กซ์ (ประเทศไทย) จำกัด บริษัทชัมมิต อินคัสเทรียล คอร์ปอเรชั่น (ปานามา) และองค์การเชื้อเพลิง กระทรวงกลาโหม บริษัทเหล่านี้จัดว่าเป็นผู้ขายส่ง ส่วนผู้ขายปลีก (Retailer) ได้แก่ สถานีบริการจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิง (Service Station) สถานีจำหน่ายย่อย (Kiosk) สถานีจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิงตามแม่น้ำ (Marine Pontoon) นอกจากนี้การจำหน่ายของผู้ขายส่งอาจจะถึงมือผู้บริโภคโดยตรง เช่น การจำหน่ายให้แก่โรงงานอุตสาหกรรม เป็นต้น

ถ้าจะพิจารณาบริษัทจัดจำหน่ายในแง่นิติบุคคลตามกฎหมายแล้ว จะสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภทด้วยกันคือ

(1) นิติบุคคล ซึ่งจดทะเบียนในต่างประเทศเข้ามาดำเนินการในประเทศไทยในรูปของกิจการสาขา ได้แก่ บริษัทเชลล์ แห่งประเทศไทย จำกัด บริษัทคาลเท็กซ์ (ประเทศไทย) จำกัด และบริษัทชัมมิต อินคัสเทรียล คอร์ปอเรชั่น (ปานามา) สำหรับบริษัทคาลเท็กซ์นั้น จดทะเบียน ณ จังหวัดนัสเซา ในเกาะนิวโพรวิเดนซ์ ซึ่งเป็นเกาะในหมู่เกาะบาฮามา ส่วนบริษัทชัมมิต จดทะเบียน ณ นครปานามา สาธารณรัฐปานามา เป็นต้น

(2) นิติบุคคลซึ่งจดทะเบียนในประเทศไทย ได้แก่ บริษัทเอเชีย แสตนดาร์ด ประเทศไทย จำกัด บริษัทนี้เป็นกิจการน้ำมันเชื้อเพลิงแห่งแรกและแห่งเดียวของชาวต่างประเทศซึ่งจดทะเบียนในประเทศไทย เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2509 โดยโอนกิจการและเปลี่ยนนามมาจาก บริษัทเอเชีย แสตนดาร์ด อีสเทิร์น อินคอปอเรเตด โดยเป็นบริษัทในเครือของบริษัท แสตนดาร์ด ออยล์ คัมปะนี (นิว เจอร์ซี)

(3) องค์การรัฐวิสาหกิจ อันได้แก่ องค์การเชื้อเพลิงกระทรวงกลาโหม

นอกจากองค์การซื้อเพลิงเพียงแห่งเดียวแล้ว บริษัทจัดจำหน่ายอื่น ๆ (Distributor) ไม่ว่าจะเป็นที่บุคคลตามกฎหมายไทย หรือจดทะเบียนในต่างประเทศก็ตาม มีผู้ถือหุ้นเป็นชาวต่างประเทศ หรือบริษัทน้ำมันใหญ่ ๆ ในต่างประเทศ ดังนั้น ลักษณะกิจการจึงเป็นบริษัทในเครือ แนวโน้มการบริหารงานและการควบคุมจึงต้องปฏิบัติตามนโยบายของบริษัทแม่ (Parent Company)

ของเซตการศึกษา

ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะทำการศึกษาระบบการควบคุมภายในเฉพาะบริษัทจัดจำหน่าย (Distributor) ซึ่งดำเนินกิจการในรูปกิจการสาขา เมื่อการศึกษาอยู่ในวงจำกัดดังกล่าวจึงมีผลดังต่อไปนี้

- (1) เป็นการศึกษาในระบบการควบคุมภายในของบริษัทจัดจำหน่ายแต่เพียงอย่างเดียว ไม่คลุมถึงผู้ค้าปลีก Retailer และโรงกลั่นน้ำมัน Refinery ดังนั้นจึงไม่กล่าวถึงวิธีการควบคุมในส่วนที่เกี่ยวกับสถานีบริการจำหน่ายน้ำมัน ซื้อเพลิง การผลิต ต้นทุนการผลิต และค่าใช้จ่ายในการผลิต
- (2) ในด้านเทคนิคเกี่ยวกับน้ำมัน ซื้อเพลิงจะกล่าวเฉพาะคุณสมบัติและลักษณะบางประการในด้านที่เกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพ (Quality Control Rprcedure) เท่านั้น ทั้งนี้เพราะการควบคุมคุณภาพเป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมสินค้าคงคลัง
- (3) เป็นการพิจารณาการควบคุมในค้าน้ำมัน ซื้อเพลิง (Refine Oil) ไม่คลุมถึงน้ำมันหล่อลื่น (Lubricating Oils) รายละเอียดของน้ำมันทั้ง 2 ประเภทจะกล่าวในบทที่ 3
- (4) โดยปกติ กิจการน้ำมัน ซื้อเพลิงมักจะไม่สนใจลงทุนในกิจการประเภทอื่น ๆ เมื่อกิจการมีกำไรมากพอก็มักจะใช้ในการขยายกิจการออกไป หรือโอนกำไรไปยังสำนักงานใหญ่ของตน ในแง่ของหุ้น ผู้ถือหุ้น แนวโน้มการเปลี่ยนแปลงมีน้อยมาก ดังนั้นการควบคุมเกี่ยวกับหลักทรัพย์และเงินลงทุน และส่วนของผู้ถือหุ้น จะไม่กล่าวไว้ ณ ที่นี้

วิธีการศึกษาการควบคุมภายในโดยทั่ว ๆ ไป

การศึกษาและประเมินผลการควบคุมภายในมักจะจัดทำขึ้นโดยผู้สอบบัญชี ทั้งนี้เพื่อวัตถุประสงค์ในการตัดสินใจเกี่ยวกับขอบเขตการตรวจสอบที่จะใช้ในการสอบบัญชี แต่อย่างไรก็ดีในบางกรณี ฝ่ายจัดการก็อาจจะมอบหมายให้พนักงานในบริษัทหรือผู้สอบบัญชีอิสระสอบทานระบบการควบคุมภายในเป็นพิเศษว่า ระบบงานที่ใช้ยู่มีความรัดกุมเพียงใด เหมาะสมสำหรับสถานการณ์ที่เปลี่ยนไปอยู่เสมอหรือไม่ ควรจะจัดให้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงอย่างไรบ้าง อย่างไรก็ตามวิธีการศึกษาระบบการควบคุมภายในจะจัดให้มีขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ใดก็ตาม ก็จะมีวิธีการศึกษาดคล้ายคลึงกัน ผิดแต่ความละเอียดมากน้อยต่างกันเท่านั้น นอกจากนี้การศึกษายังขึ้นอยู่กับขนาดของธุรกิจด้วย กล่าวคือธุรกิจขนาดเล็กซึ่งบุคคลเพียงคนเดียวสามารถรับผิดชอบงานบัญชีทั้งหมด การศึกษาก็จะทำได้โดยง่ายและภายในระยะเวลาสั้น ๆ แต่สำหรับธุรกิจขนาดกลางและขนาดใหญ่ ประเด็นในการพิจารณาศึกษาระบบการควบคุมภายในมีอยู่ 2 ประเด็นด้วยกัน คือ

(1) จะใช้วิธีการศึกษาและทดสอบอย่างไรว่าธุรกิจนั้น ๆ มีระบบการควบคุมภายในอย่างไรเพียงพอ

(2) จากการศึกษาถ้าพบว่าระบบการควบคุมภายในไม่รัดกุมพอแล้ว ควรจะกำหนดขอบเขตและวิธีการตรวจสอบบัญชีอย่างไร

สำหรับในที่นี้เราจะพิจารณาในประเด็นแรกเท่านั้น ทั้งนี้เพราะในประเด็นที่สองนี้เป็นเรื่องของการสอบบัญชี

วิธีการศึกษาและประเมินผลการควบคุมภายใน

วิธีการศึกษาและประเมินผลการควบคุมภายใน มีวิธีการศึกษาเป็นชั้น ๆ 3 ชั้นด้วยกันคือ

- (1) ความรู้และความเข้าใจในระบบงานนั้น ๆ
- (2) การประเมินถึงควมมีประสิทธิภาพของระบบงานนั้น
- (3) การตรวจทานเพื่อให้แน่ใจว่าระบบงานที่วางไว้ใช้ปฏิบัติจริง

ความรู้และความเข้าใจในระบบงาน

ในขั้นแรก เป็นการศึกษาถึงระบบงานที่ปฏิบัติอยู่ แหล่งข้อมูลที่จะศึกษาได้จาก คู่มือทางบัญชี (Accounting Manuals) คู่มือการปฏิบัติงาน (Operation Manuals) แผนผังการจัดสายงาน (Organization Chart) และอื่น ๆ ที่สำคัญคือจากการสอบถาม ผู้ปฏิบัติงาน และการสังเกตจากการปฏิบัติงานโดยตรง ในขั้นการสอบถามศึกษาระบบงานนี้เป็นงานซึ่งทำได้ผลค่อนข้างยาก โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ถ้าผู้ทำการศึกษามีได้รับการฝึกฝนมาอย่างดีพอแล้วจะทำให้ไม่ได้ผลเท่าที่ควร ทั้งนี้เพราะผู้ศึกษาไม่แน่ใจว่า ควรจะถามอะไรบ้าง ควรจะถามเร็วใดก่อนหลังมากน้อยเพียงใด เป็นต้น ดังนั้นจึง มีนักบัญชีคิดค้นเตรียมแบบสอบถามเกี่ยวกับการควบคุมภายใน (Internal Control Questionnaire) ไว้ล่วงหน้าเพื่อความสะดวก ขอลถามเหล่านี้แบ่งเป็นส่วน ๆ ตามระบบงาน ซึ่งเมื่อพิจารณาารวมกันแล้วจะช่วยให้เห็นขอบปรองของวิธีการควบคุมภายในได้ (ดูตัวอย่างในภาคผนวก) นอกจากนี้การศึกษากการควบคุมภายในที่ใช้กันอยู่คือ วิธี Written Description of Procedures or Procedural Work Sheet เป็นการศึกษา โดยการสอบถามจุดบันทึกระเบียบวิธีการต่าง ๆ แสดงให้เห็นการไหล (Flow) ของ เอกสาร การแบ่งแยกหน้าที่ เมื่อใดข้อมูลต่าง ๆ เหล่านี้แล้วก็จะใช้ประเมินผลการควบคุมต่อไป วิธี Flow Charting เป็นวิธีการศึกษาโดยการบันทึกขั้นตอนต่าง ๆ ของการดำเนินงานออกมาเป็นรูปภาพ ภาพ หรือสัญลักษณ์ที่ใช้ในทาง Electronic Data Processing วิธีนี้จะทำให้ผู้อ่าน Flow Chart มองเห็นระบบงานค่อนข้างชัดเจน และเข้าใจง่าย เป็นการสะดวกในการประเมินประสิทธิภาพของระบบงาน และเป็น การขจัดข้อยุ่งยากในการจับบันทึกเป็นลายลักษณ์อักษรด้วย

การประเมินถึงความมีประสิทธิภาพของระบบงาน

ในขั้นนี้ผู้ทำการศึกษานำเอาระบบงานที่ได้จากการศึกษาในขั้นแรกมา ประเมินผลเปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์ในการควบคุมภายในที่ดี ในแง่ต่าง ๆ เช่น การแบ่งแยกหน้าที่ ความรับผิดชอบ จุดอ่อนของการควบคุมอันอาจเกิดความเสียหาย เป็นต้น งานในขั้นนี้จะต้องใช้วิจารณ์ญาณและดุลยพินิจของผู้ศึกษา ประเมินวาระบบงานที่ได้วางไว้ นั้น นอกจากจะเข้ากับหลักเกณฑ์ของการควบคุมภายในที่ดีแล้วยังต้องเหมาะสม

สัมพันธ์สภาพแวดล้อมและลักษณะของธุรกิจประเภทนั้น ๆ อีกด้วย ตัวอย่างเช่น การควบคุมสินค้าคงคลังของอาหารกระป๋องของผู้ควบคุมของคลัง โดยใช้วิธีการบัญชีควบคุมแบบง่าย ๆ ก็อาจจะเป็นการเพียงพอ แต่วิธีการดังกล่าวจะไม่เป็นการเพียงพอ สำหรับการควบคุมสินค้าคงคลังของ เพชร พลอย เป็นต้น

การตรวจสอบเพื่อให้แน่ใจว่าระบบงานที่วางไว้นั้นใช้ปฏิบัติจริง

ระบบงานที่มีการควบคุมภายในที่ดีนั้นจะได้ผลเพียงใด ขึ้นอยู่กับพนักงานที่ปฏิบัติว่ามีความเข้าใจในระบบงานและปฏิบัติตามอย่างถูกต้องมากน้อยเพียงใด ถ้าพนักงานไม่มีความเข้าใจพอและปฏิบัติตามไม่ถูกต้องระบบงานไม่ว่าจะวางไว้ดีเพียงใดก็ย่อมไม่ไฉฉา สำหรับวิธีการที่ผู้ทำการศึกษาคือจะตรวจสอบว่าระบบงานที่ใช้ปฏิบัติจริงนั้นก็โดยอาศัย การทดสอบ การปฏิบัติงานตามขั้นต่าง ๆ ของการดำเนินงาน ตรวจสอบงานซึ่งสามารถจะพิสูจน์ความถูกต้องได้ และโดยการตรวจสอบข้อผิดพลาดซึ่งเกิดขึ้น

ปัญหาในการศึกษาการควบคุมภายใน

ดังที่กล่าวแล้วว่าการศึกษาการควบคุมภายในที่ใช้้อย่างแพร่หลายมีอยู่ 3 วิธีคือ แบบสอบถาม (Questionnaire), Flow Charts, Written Description of Procedures or Procedural Work Sheet อย่างไรก็ตาม วัตถุประสงค์ที่สำคัญก็คือต้องการประเมินประสิทธิภาพของระบบงานที่ใช้เปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์การควบคุมภายในที่ดี ผลที่ได้จึงออกมาในรูปการแสดงความคิดเห็นของผู้ทำการศึกษาแต่ละท่านว่าระบบงานนั้นอยู่ในขั้นดีมาก ดี พอใช้ ใช้ไม่ได้ เป็นต้น ด้วยเหตุที่ผลของการศึกษาออกมาในรูปของการแสดงความคิดเห็น ดังนั้น การศึกษาระบบการควบคุมภายในจึงก่อให้เกิดปัญหา 3 ประการคือ (2)

(2)

J. C. Ray, Independent Auditing Standard (New York: Holt, Rinehart and Winston, Inc., 1964), PP. 177

(1) ปัญหาเกี่ยวกับผู้ทำการศึกษา (ผู้สอบบัญชี) ถ้าเราให้ผู้ทำการศึกษาหลายท่านทำการศึกษาระบบการควบคุมภายในแห่งเดียวกันผลที่ได้รับจะแตกต่างกันออกไปขึ้นอยู่กับมาตรฐานการทำงานของแต่ละบุคคล ระบบงานบางส่วนอาจจะเป็นที่พอใจของท่านหนึ่ง ในขณะที่เดียวกันก็อาจจะไม่เป็นที่พอใจของอีกท่านหนึ่งก็ได้

(2) ปัญหาเกี่ยวกับการสำรวจและคุณลักษณะ ข้อดีข้อเสียของวิธีการศึกษานั้นเป็นสิ่งที่น่าเบื่อหน่าย และไม่น่าสนใจของผู้ทำการสำรวจ นอกจากนี้วิธีการศึกษาแต่ละวิธียังมีจุดดีและจุดบกพร่องในตัวของมันเองแตกต่างกันไปอีกด้วย

(3) ปัญหาสุดท้ายคือ การประเมินผลระบบการควบคุมภายในของทั้งกิจการเราจะใช้วิธีใด มากน้อยเพียงใด และจะให้ความสำคัญของความสัมพันธ์ของระบบงานแต่ละชนิดมากน้อยแค่ไหน

ดังนั้น เมื่อใดทำการศึกษาระบบการควบคุมภายในของกิจการใดก็ตาม ผู้ทำการศึกษาต้องคำนึงถึงปัญหาและข้อจำกัดดังกล่าวด้วย