

สรุป และ เสนอแนะ

สรุป

โดยปกติสินค้าคงคลัง เป็นสินทรัพย์ซึ่งมีจำนวนเงินมาก เป็นสินทรัพย์ที่มีความสำคัญมาก  
 รายการหนึ่งในงบดุลย์ และยังมีบทบาทกระทบกระเทือนถึงการหาหลักฐานอื่นแท้จริง และ  
 รายงานการเงินที่เป็นเท็จมักเกี่ยวข้องกับรายการสินค้า ฉะนั้น ผู้สอบบัญชีจึงต้องสนใจ ระมัดระวัง  
 เป็นอย่างมาก แດการตรวจสอบรายการสินค้านี้เป็นการยากอย่างยิ่ง เพราะโดยปกติไม่มีหลักฐาน  
 แสดงอย่างสินทรัพย์ประเภทอื่น และรายการนี้มักจะมีการเคลื่อนไหวมาก แດถ้ากิจการมีสมุดบัญชี  
 สินค้าลงรายการไว้โดยถูกต้องแล้วก็เป็นที่น่าพอใจ และขบวนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีใ้คนมาก  
 โดยปกติบริษัทต่าง ๆ โดยเฉพาะบริษัทในครอบครัว (ในประเทศไทย) มักจะไม่ม่สมุดบัญชีสินค้า  
 เพราะการลงบัญชีใ้ถูกต้องแน่นอน เป็นการหนัก เปลืองมาก ผู้สอบบัญชีอาจต้องอาศัยหลักฐานที่ได้  
 จากการเข้าสังเกตการตรวจนับสินค้า แม้ว่าจะยังไม่ถือการเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้าคง  
 คลังของผู้สอบบัญชีเป็นมาตรฐานที่ใช้อย่างได้ แต่ก็ได้ถือ เป็นมาตรฐานเพิ่มเติมใน Codification  
 of Statement on Auditing Procedure ของ A.I.C.P.A. และทาง The  
 Institute of Chartered Accountants ก็เห็นด้วยกับความสำเร็จในการสังเกตการ -  
 ตรวจนับสินค้า ถึงกับได้ลงไว้ในคำแนะนำแกสมาชิกรักของสถาบันในการปฏิบัติหน้าที่ของสมาชิกในฐานะ  
 ผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบสินค้าคงคลังด้วย ตลอดจนสมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทยก็ได้ เล็ง เห็น  
 ความสำคัญของการเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับ และยังได้ถือ เป็นมาตรฐานการตรวจสอบสินค้า-  
 คงคลังที่สมาคมตั้ง ขึ้น เพื่อให้สมาชิกและใ้ผู้สอบบัญชีรับมอบหมายทั่วไปถือปฏิบัติเป็นแนวทางเดียวกัน  
 โดยปกติผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจสอบได้ว่าสินค้านี้หรือไม่มีจากสมุดบัญชีการเงินหรือ ตรวจสอบ  
 การที่ราคาอย่างทรัพย์สินอื่น เช่น หลักทรัพย์ ฉะนั้น การตรวจสอบส่วนใหญ่จำเป็นต้องอาศัยการ  
 ความคุมภายในของบริษัท

วิธีการสำรวจสินค้า

เมื่อปิดบัญชีควร เริ่มสำรวจสินค้าคงคลังทันที มีผู้หนึ่งคนหนึ่งและให้ เสนออีกสองคนสอบ-  
 ว่าการตรวจนับและຈันนั้นถูกต้องหรือไม่ ถ้าถูกต้องแล้วผู้จัดการหรือเจ้าหน้าที่ชั้นผู้ใหญ่ ลงราคา

สินค้าที่จะยกไปงวดหน้า เปรียบอีกคนหนึ่งถ้าจะยก มาว่าอยู่ที่จริงนี้ และอีกคนหนึ่ง สอบการคำนวณ ผู้จัดการหรือกรรมการจะรับรอง เป็นขั้นสุดท้าย ใบตราจ่ายนั้นถูกใจของใจเราหน้าบัญชีงาน ลง ข้อบอกำกับ

การสำรวจสินค้าคงคลังนั้นจะต้องระมัดระวังอยู่หลายประการ เช่น สินค้าที่ไม่อยู่ในคลัง สินค้าในวังงบบัญชี เป็นต้น ถ้าลงรายการจากบัญชีเกี่ยวกับสินค้าในสมุดข้อแรกก็ต้องนำมาลงในบัญชี สินค้าด้วย ตัวอย่างสินค้าเช่นนี้ ได้แก่ สินค้าระหว่างเดินทาง หรืออยู่ที่คลังสินค้า ท่าเรือ อยู่ในมือคิวแทน หรือลูกค้า หรือหีบสาชา

แต่ถ้ายังไม่ได้รับบัญชีเกี่ยวกับสินค้าใดก็ตามถือว่าได้รับ เป็นสินค้าคงคลัง งานแคกรวม สิทธิจะตก เป็นของกิจการงานนั้นแล้ว เมื่อถึงคราวนั้นก็มีกรรมสิทธิ์ก็ถือเป็นสินค้าคงคลัง และตั้ง รายการ เจ้าหนี้ด้วย นอกจากนี้ถ้ามีสินค้าคงมีอยู่ด้วยแล้ว แต่ยังไม่ได้รับสินค้านั้นไปก็ไม่ควรสำรวจ เป็นสินค้าคงคลัง และยังต้องระวังสินค้าที่ไม่ใช่กรรมสิทธิ์ของกิจการ เช่น สินค้าฝากขาย ต้องแยกออกต่างหาก ไม่รวม เป็นสินค้าคงคลังของกิจการ แต่อาจสำรวจ เพื่อแจ้งบอกคง เหลือไป ยังผู้ฝากขายได้รับการ ขอร้องมา

การสำรวจสินค้าคงคลังของหลายาระมัดระวังมาก มิฉะนั้นจะผิดพลาดได้ง่าย ผู้สำรวจ สินค้าคง เป็นผู้ซึ่งจะหาพอจะทราบได้ว่าสินค้าต่าง ๆ นั้น เป็นสินค้าอะไร ควรวิธีตรวจนับ อย่างไร และสามารถแยกชนิดของสินค้าได้ ผู้สอบบัญชีที่เขาไปรวมสิ่ง เกิดการ ถ้าไม่พอใจในวิธี การตรวจนับหรือไม่แน่ใจในรายการใดก็อาจทดสอบให้เจ้าหน้าที่สำรวจตรวจนับให้เห็น หรือผู้สอบ บัญชีจะลงมือตรวจนับเองเลย เป็นที่พอใจแล้วจึงจะพอได้ ถ้าสำรวจผิดจะทำให้การหาผลของการค้า หลอมนิดไปคอยจึงจำเป็นจะต้องควบคุมให้ทั่วกันอย่างระมัดระวังถึงวันที่สุด

### การพิจารณาสินค้า

ถ้าการพิจารณาสินค้าคงคลังจะมีหลายวิธี แต่ที่นิยมและเป็นที่ยอมรับกันมากที่สุดก็คือ การพิจารณาคาตามราคาต้นทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่าในวันทางบัญชี

ราคาตลาดในที่นี้หมายความว่าราคาที่จะซื้อของใหม่มาแทนหรือราคาขายแล้วแต่ราคาใด จะต่ำกว่ากัน เป็นคนเช่น สินค้าเก๋าร้าน ถ้าจะซื้อมาแทนก็คงเป็นราคาสูง ฉะนั้น ต้องใช้ราคาที่จะขายได้ ไม่ใช่ราคาซื้อมาแทนหรือราคาต้นทุน

แต่อย่างไรก็ตาม ราคาที่คั่นท้องไม่สูงกว่าราคาต้นทุน แม้ว่าราคาตลาดจะสูงกว่าก็ตาม  
ถ้าตีตามราคาตลาด เมื่อราคาตลาดสูงกว่าราคาต้นทุนแล้วก็จะ เป็นว่าตีกำไรก่อนที่จะขายสินค้า  
ได้ แต่ถาราคาตลาดตกต่ำลงชั่วคราว และโคกลับสูงขึ้นสู่ระดับ เดิมแล้วก็ใบจําเป็นต้องตีราคา -  
ตลาด แต่ถาราคาตกต่ำเป็นการถาวรแล้ว ก็ต้องตีราคาตีตกต่ำนั้น

มีบางกรณีที่มีการตีราคาสินค้าคงคลังต่ำกว่าราคาต้นทุนหรือราคาตลาด เช่น กิจกรรมที่ขาย  
เครื่องอาหฺลัยรถยนต์ หรืออุปกรณ์เครื่องจักร ส่วนที่เป็นอาหฺลัยหรืออุปกรณ์ของรถซื้อเครื่องจักร  
รุ่นเก่า ๆ และไม่มีกรรมสิทธิ์ สินค้าเหล่านี้อาจเสื่อมค่างานหาราคาต้นทุนมีได้และหาราคาตลาด  
ไม่ได้เพราะไม่มีขายในท้องตลาดแล้ว แต่ถามีผู้ต้องการอาหฺลัยในราคาสูงก็ได้ ทางปฏิบัติจึง  
ตีราคาให้ต่ำตามที่เสื่อมค่าไป

ถาราคาสินค้าคงคลังซึ่งเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนตกต่ำก็จะต้องตีราคาที่จะขายได้ ลงใน  
งบดุล การซื้อสินค้ามากก็เพื่อขาย เอากำไร ถ้าในวันที่ว่างงบดุลเห็นได้ชัดว่าขายไม่ได้ ก็หมายความว่า  
ความได้ เกิดการขาดทุนขึ้นแล้ว ต้องสำรองเงินที่ขาดทุนนั้นด้วย การตีราคาสินค้าให้ต่ำลง  
ถ้าสินค้าคงคลังพันผับหรือเสียหายก็จะต้องกั้งเงินสำรอง

สินค้าคงคลังอาจแบ่งได้เป็น ๓ ประเภท คือ วัตถุดิบ สินค้าระหว่างทำ กับสินค้า  
สำเร็จรูป

๑- วัตถุดิบ

วัตถุดิบควรตีราคาต้นทุนตามใบกำกับสินค้าซื้อ หรือราคาตลาด แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า  
กัน ราคาตลาดต้อง เป็นราคาในวันงบดุล ซึ่งจะซื้อวัตถุดิบนั้นได้โดยเปิดเช็ค ถ้าต้องเสียค่า  
ไซจายและอากรศุลกากร ก็ต้องรวมค่าไซจายและอากรศุลกากร เข้าด้วย

แต่ถาวัตถุดิบซื้อมาหลายราคาด้วยกัน แยกไม่ได้ว่าส่วนใดซื้อในราคาเท่าใด แล้วก็ให้  
ตีราคาตามราคาตัว เดิมทีซื้อมา ซึ่งท้องไม่เกินกว่าราคาตลาด หรือตีราคาตามหลักเกณฑ์ของ  
ไซจาย (FIFO) หรือซื้อหลังไซจาย (LIFO) ถ้าเลือกใช้วิธีใดแล้วก็ใช้วิธีนั้นตลอดไป เว้น  
แต่จะมีเหตุการณ์ที่สำคัญต้อง เปลี่ยนแปลงไป

ถ้าได้ห้ามผู้ผลิตไว้เพื่อห้ามผู้ซื้อต้นทุนหรือใน เหตุอื่นก็ตาม จำนวนที่ผลิตคงเหลือควรตรงกับ  
กับบัญชีผลิต แต่ถาจำนวนที่คงค้างกันบ้าง เล็กน้อย เป็นธรรมดา เนื่องจากการไหลรั่วหรือภาชนะแตก

หัก แต่ก็ไม่ควรเป็นจำนวนมาก และอาจประมาณไคร้ราคาที่เคยผ่านมาแล้วแตกออกมา จำนวนที่ติดกันมาก ๆ คงจะเกิดจากการหนีบเล็กขโมยน้อย แต่อย่างไรก็ดีควรถือจำนวนที่สำรวจจริงเป็นถูกต้องและแก้ปัญหาให้ตรงกับจำนวนที่สำรวจได้

๒. สินค้าระหว่างทำ

ในกรณีบริษัทอุตสาหกรรม ผู้สอบบัญชีควรสอบถามให้ทราบหลักเกณฑ์การที่ราคาสินค้าระหว่างทำ และระบบบัญชีต้นทุน เพราะใบโรงงานบางแห่งสินค้าคงอยู่ในการผลิต สินค้าระหว่างทำแต่ละชั้นย่อมมีราคาต่าง ๆ กัน ถ้ากิจการไม่ได้ใช้ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน ย่อมเป็นการยากที่จะคำนวณราคาต้นทุนของสินค้าระหว่างทำ ในการตรวจสอบกิจการที่ไม่ได้ใช้ระบบบัญชีต้นทุน เป็นส่วนหนึ่งของระบบบัญชีการเงิน ผู้สอบบัญชีเกือบไม่มีโอกาสตรวจสอบราคาของผู้จัดการกำหนดขึ้น บางครั้งผู้สอบบัญชีอาจเปรียบเทียบอัตรากำไรขั้นต้นของปีปัจจุบันกับปีก่อน ๆ แนวโน้มไม่ใหญ่ผลที่แน่นอนแต่พอชี้ให้เห็นว่า สินค้าคงคลังสิ้นปีเป็นไปตามความจริง

งานในระหว่างก่อสร้าง การที่ราคางานค้างในวันงบบัญชีสำคัญมาก จะต้องเป็นที่เชื่อถือได้ว่าไม่มีราคาต่ำหรือสูงเกินไป และไม่คิดค่าใช้จ่ายจำนวนเกินสมควร การคิดกำไรจากงานที่กำลังทำควรใช้หลักเกณฑ์ที่แน่นอนกัน

๓. สินค้าสำเร็จรูป

การที่ราคาสินค้าสำเร็จรูป การปฏิบัติเช่นเดียวกับสินค้าระหว่างทำ ถ้ามีบัญชีต้นทุนผู้สอบบัญชีควรสอบถามว่าราคาตามบัญชีต้นทุนหรือไม่

ปัญหาว่าค่าใช้จ่ายในการควบคุมควรคิดอย่างไร เป็นปัญหาสำคัญมาก และโดยปกติมักจะประมาณไว้อย่างสูง โดยอาจว่าควรบวกค่าควบคุมงาน เป็นค่าใช้จ่ายในการทำคืบ เช่น ค่าเช่าโรงงาน ค่าแรงใช้กำลัง ค่าบำรุงรักษาเครื่องจักร ค่าเสื่อมราคา เงินเดือนของผู้อำนวยการโรงงาน แล้วยังบวกค่าใช้จ่ายในการอำนวยความสะดวก เช่น ค่าเช่าสำนักงาน เงินเดือนผู้อำนวยการ ช่างเทคนิคกรรมการ ฯลฯ การประมาณค่าใช้จ่ายในการควบคุมในวงกว้างขวางเช่นนี้ แมว่าไม่เหตุผลสมควรเท่า เพราะเป็นปัจจัยในการคำนวณตั้งราคาขายสินค้าแต่ละหน่วยก็ตาม การที่ราคาสินค้าคงคลังนั้นควรจะมีระดับวางให้เป็นจำนวนพอสมควรเท่านั้น แต่จำนวนเท่าใดจึงเรียกว่าสมควรนั้นยากที่จะกำหนด เป็นกฎเกณฑ์ตายตัว จะต้องพิจารณาเป็นเรื่อง ๆ ไป

แต่อย่างไรก็ตาม ราคาต้นทุนที่จับต้องไม่สูงเกินไป หรือสูงกว่าราคาที่จะหาซื้อได้ในตลาด สินค้าซึ่งทำขึ้นเมื่อเริ่มตั้งโรงงาน หรือเมื่อโรงงานมิได้ทำการในอัตราปกติ ต้นทุนการผลิตอาจสูงกว่าราคาตลาดก็ได้ แม้ว่าจะมีเหตุเช่นนี้ก็ควรที่ราคาในราคาต่ำกว่า

หน้าที่ของผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับสินค้าคงคลัง

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในเรื่องราคาสินค้าคงคลัง ที่แสดงในงบดุลนั้น ศาลในประเทศอังกฤษได้เคยพิจารณาคดีบริษัท คิงส์ตันคอฟทอนมิลล์ ซึ่งเกิดขึ้นเมื่อ ค.ศ. ๑๘๙๖ ว่า ผู้สอบบัญชีมิใช่ผู้พิจารณา ไม่มีหน้าที่สำรวจสินค้า และเมื่อไม่มีเหตุกระทำให้สงสัยผู้สอบบัญชี บอชมชอบที่จะเชื่อถือถ้อยคำเจ้าหน้าที่ชั้นผู้ใหญ่ได้ และไม่ถือว่าเดินเลอในการเชื่อถือหนังสือรับรองของบุคคลเช่นนั้นว่า สินค้าคงคลังมีราคาเท่าใดตามค่าตัดสินของศาลของศาลในคดีดังกล่าวแล้ว แต่ในปัจจุบันความรับผิดชอบตามกฎหมายของผู้สอบบัญชี ก็เปลี่ยนไป เพราะได้มีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายบริษัทจำกัด ในระยะเวลาต่อมาไม่ต่ำกว่า ๓ ครั้ง อีกประการหนึ่งในระยะเวลา ๙๐ ปีเศษ ที่ผ่านมาก็ได้มีวิวัฒนาการในการบัญชีอีกมากมาย นอกจากนั้นได้เกิดกรณีบริษัท แมกเคสสัน แอนด์ รอมบิ้นส์ ในปี ค.ศ. ๑๙๓๔ ประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นคดีเกี่ยวกับการทุจริตที่ร้ายแรง รวมทั้งสินค้าคงคลังด้วยและเป็นผลให้ประชุมสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา ได้ลงมติที่จะกำหนดการเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลังเป็นวิธีการตรวจสอบ ซึ่งผู้สอบบัญชีทุกคนต้องปฏิบัติเมื่อกระทำได้

ดังนั้น หน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่จะต้องปฏิบัติด้วยความสามารถรอบคอบ และระมัดระวัง- เยี่ยงผู้สอบบัญชีคนอื่น จึงรวมทั้งการเข้าสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลังด้วย ส่วนเจ้าหน้าที่อื่น ๆ กล่าวโดยย่อมีดังนี้

- ๑. ตรวจสอบบัญชีสินค้าคงคลังและรายละเอียดสินค้าว่าเป็นรายการสินค้า ที่กิจการทำการค้า ไม่รวมรายการต่อไปนี้
  - ก. เครื่องจักร เครื่องมือ เครื่องใช้ประจำสำนักงาน รถยนต์ และทรัพย์สินอื่นซึ่งแสดงรายการในสมุดบัญชีอื่นแล้ว และ
  - ข. สินค้ารับฝากขายหรือสินค้าขายหรือส่งคืน วัสดุที่ใช้ในการนำมารุ่นรักษาเครื่องจักร เชื้อเพลิง ควรที่ราคาตามราคาทุน และยกออกไปในบัญชีค่าใช้จ่ายประเภทนั้น ๆ
- ๒. เปรียบเทียบปริมาณ

ข. สินค้ารับฝากขายหรือสินค้าขายหรือสินค้าส่งคืน พัสตุไซในการบำรุงรักษา เครื่องจักร เชื้อเพลิง ควรที่ราคาตามราคาทุน และยกยอดไปในบัญชีค่าใช้จ่ายประเภทนั้น ๆ

๒. เปรียบเทียบปริมาณสินค้าที่มีได้กับบัญชีสินค้าคงคลังว่าตรงกันหรือไม่ ถ้าจำนวนแตกต่างกันมาก จะจำหน่ายจากบัญชีให้สอบถามว่าเพราะเหตุใด และการให้ระงับหน่วยสินค้าที่ใช้เพราะหน่วยที่ตรวจนับมากับหน่วยที่ลงบัญชีไว้อาจไม่ตรงกัน ต้องมีการพอน เช่น เป็น โฉล กับ เป็น กรอส เพื่อให้สะดวกในการที่ราคา

๓. สอบว่าสินค้าคงคลังนั้นลงในสมุดซื้อแล้ว โดยตรวจสอบสมุดสินค้านับในคอน- สปีดท์หลัง ๆ ของงวดบัญชี ลองสอบบัญชีเกี่ยวกับสินค้าในงวดต่อมา และบัญชีที่ผู้ขายยื่นกับบัญชี ในแบบประเภทว่าตรงกันหรือไม่

---

๖ คณะอนุกรรมการฝ่ายวิชาการ เอกสารประกอบการประชุมกับบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ ๒ ของการประชุมกลุ่มที่ ๑ ว่าด้วย "การตรวจสอบสินค้าคงเหลือ"



๔. ระวังสินค้าที่ถือว่า เป็นคงคลังในมือขายให้แก่มูลนิธิก่อนวันงบบัญชีแล้ว แต่บัญชียังไม่ได้รับไป สหกรณ์สินค้าขายหรือในใบแจ้งการส่งสินค้าของคลังสินค้าลงสมุดขาย เพื่อดูว่าสินค้าที่ส่งภายหลังวันงบบัญชีนั้นแสดงอยู่ในวงหลังค้อมากน้อย

๕. ในกรณีที่สินค้าอยู่ที่ตัวแทน ท่าเรือ หรือคลังสินค้ามีพัลห่ม ก็ให้ขอหนังสือรับรองเทียบปริมาณกับจำนวนที่แจ้งวางคง เหลือ

๖. ดูว่าที่ราคาสินค้าคงคลังในราคาทุน หรือต่ำกว่า เมื่อราคาตลาดต่ำกว่าโดยสัง เกต
- ก. สินค้าที่ทันสมัย หรือชำรุด ที่ราคาตามที่แท้จริง
  - ข. สินค้าสำเร็จรูปที่ราคาต่ำกว่าที่แจ้งในบัญชีราคา หรือราคาที่แจ้งความขาย
  - ค. ใหนักเงินลดการค้ายออกแล้ว

๗. เปรียบเทียบราคาวัตถุดิบ วัสดุ และสินค้าที่ซื้อกับราคาตลาด ณ วันสิ้นปีหรือวันหลังวันสิ้นปี อย่างไรก็ตาม ควรได้เปรียบเทียบกับราคาสุทธิที่คาดว่าจะจำหน่ายได้ เช่นเดียวกับสินค้าสำเร็จรูป

๘. ตรวจสอบราคาสินค้าระหว่างทำกับบัญชีต้นทุน โดยดูการคิดค่าใช้จ่ายในการผลิต ถ้าไม่มีบัญชีต้นทุนให้ตรวจสอบกับรายการคำนวณต้นทุนซึ่งรับรองโดย เจ้าหน้าที่ของบริษัทโดยพยายามหาหลักฐานประกอบ เหาที่จะหาได้

๙. เปรียบเทียบสินค้าคงคลังกับบัญชีของปีก่อน รายละเอียดสินค้าคงคลังปีปัจจุบัน กับปีก่อน ทั้งปริมาณและราคา เพื่อดูรายการเปลี่ยนแปลงที่ผิดปกติ และให้ทราบว่าสินค้าที่เก็บไว้จนล้าสมัยบ้างหรือไม่

๑๐. เปรียบราคาสินค้าที่ตีไว้กับราคาขายได้ในวงค้อมา

๑๑. สำหรับธุรกิจบางแห่ง ปริมาณสินค้าคงคลังอาจตรวจสอบได้โดยง่าย เช่น กิจการค้าถ่านหิน อาจคำนวณปริมาณถ่านหินคง เหลือสิ้นปีได้โดยรวมปริมาณบดมาเทียบกับสิ้นปีก่อนแล้วหักด้วยปริมาณขาย จะได้ปริมาณคง เหลือสิ้นปี หลังจากได้ เมื่อการสูญเสียตามปกติแล้ว

๑๒. สอบถาวรคำนวณและการรวมราคาสินค้าทั้งสิ้นหรือบางส่วน

๑๓. เปรียบ เทียบอัตราค่าใด เนื่องกับปัจจุบันกับปีก่อน เพื่อศึกษามา เหตุผลสำหรับการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ ซึ่งอาจ เนื่องมาจากการ เปลี่ยนแปลงประเภทสินค้า ราคาซื้อหรือราคาขาย อัตราค่าแรง สัญญาพิเศษ การตัดราคาสินค้าให้ลูกค้าลง หรือการปลุกที่ขึ้น ถ้าผู้สอบบัญชียังไม่เข้าใจในเหตุผลที่ได้รับ อาจเป็นเพราะว่าสินค้าคงคลังหรือสินค้าปลายปีไม่ถูกต้อง หรือได้มีการเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์การตีราคา บางครั้งผลการวิเคราะห์ถ้าไร ชั้นต้นอาจใช้วินิจฉัยไม่ได้เพราะกิจการบางแห่งไม่ได้กำหนดอัตราค่าไร ชั้นต้นไว้โดยแน่นอน

๑๔. ตรวจสอบว่าหลัก เกณฑ์การตีราคาสินค้าคงคลังปัจจุบัน เหมือนกับปีก่อน

๑๕. ให้ผู้ที่ห้ามบัญชีสินค้าคงคลังลงนามชื่อสำหรับงานที่ตนทำ และให้เจ้าหน้าที่ชั้นผู้ใหญ่รับรอง

การสอนตามวิธีที่กล่าวข้างต้นแม้ว่าจะไม่ เป็นการพิสูจน์ว่ามีสินค้าราคาตามนั้นก็ ก็ยังเป็นการป้องกันการกล่าวหาไต่สวนบัญชี เล่น เลอใน เมื่อปรากฏว่า เกิดมีผิดหรือมีการทุจริต บั๊กบอกขึ้น

การรายงานการสอบบัญชี

ถ้าผู้สอบบัญชีตรวจสอบแล้วยังไม่พอใจในวิธีการที่ปฏิบัติ หรือมีข้อเท็จจริงที่ควร เปิดเผยให้ผู้ที่ถือหุ้นหรือบุคคลภายนอกที่ไต่สวนงานนั้นทราบ เช่นในกรณีต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

๑. การบัญชีที่ใช้อยู่ไม่ถูกต้องตามหลักบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป เช่น การรวมสินทรัพย์-ประจำหรือสินค้าฝากขาย เข้าไว้ในสินค้าคงคลัง หลักเกณฑ์การตีราคาสินค้าเปลี่ยนแปลงไปจากงวดบัญชีก่อน ๆ เป็นต้น

๒. ผู้สอบบัญชีมิได้ปฏิบัติตามมาตรฐานที่วางไว้ เช่น การไม่เข้าสังเกตการตรวจนับสินค้า การไม่ได้อ่านหนังสือรับรองยอดสินค้าคงคลังมีอยู่ที่คว่ำแทน ท่าเรือ หรือที่วางไว้เป็นหลักประกันการกู้เงิน เป็นต้น

ในกรณีเช่นนี้ ผู้สอบบัญชีควร จะเปิดเผยไว้ในรายงานการสอบบัญชีของตน



เสนอแนะ

ในเรื่องการเข้าร่วมสังเกตการณ์ตรวจนับ สำหรับในสหรัฐอเมริกา คดีแมกเคสสันแอนค์ รอมบิ้นส์ ซึ่งเกี่ยวกับการทุจริตที่ร้ายแรง รวมทั้งสินค้าคงคลังด้วย ได้มีผลให้มีการเปลี่ยนแปลง วิธีการตรวจสอบสินค้าคงคลัง โดยให้ผู้สอบบัญชีของสหรัฐอเมริกาต้องสังเกตการณ์สินค้าคงคลัง เพื่อให้ทราบว่ากรตรวจนับและการตีราคาสินค้าคงคลังได้ปฏิบัติอย่างถูกต้อง โดยทำการตรวจนับสินค้าด้วยตนเองบางรายการด้วย การตรวจนับสินค้าคงคลังอาจจะกระทำในวันสิ้นงวดบัญชีหรือวันหลังวันสิ้นงวด แล้วปรับปรุงให้ได้ยอดสินค้าวันสิ้นงวดบัญชี แต่ในกรณีที่กิจการมีบัญชีควบคุมสินค้า และกิจการมีการตรวจนับสินค้าในระหว่างปีแล้ว ผู้สอบบัญชีก็อาจเข้าสังเกตการณ์ตรวจนับในระหว่างปี โดยไม่จำเป็นจะต้องมีการตรวจนับสินค้าคงคลังในวันสิ้นงวดบัญชีอีก

ในประเทศอังกฤษ ผู้สอบบัญชีหลายคนได้เริ่มสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงคลัง เช่นที่ได้ปฏิบัติในสหรัฐอเมริกา เมื่อคำนึงถึงความสำคัญของสินค้าคงคลังและการเสี่ยงภัยแล้ว น่าจะมีการยอมรับวิธีปฏิบัติดังกล่าวโดยผู้สอบบัญชีทุกคน ผู้ซึ่งไม่ยอมรับวิธีตรวจสอบใหม่นี้ อาจได้รับการเสียหายก็ได้

สำหรับในประเทศไทย จากคำตอบที่ได้รับจากแบบสอบถามและจากการประชุมกับบัญชีครั้งที่ ๒ ซึ่งได้รับความสนใจไม่มากเท่าที่ควร ทั้งนี้เพราะในประเทศไทย นักธุรกิจหรือเจ้าของกิจการถือว่าเป็นเรื่องภายในของกิจการไม่ควรนำมาเปิดเผย จึงไม่ได้รับความร่วมมือเท่าที่ควร แต่อย่างไรก็ตามมาตรฐานการสอบบัญชีของเราส่วนใหญ่ก็มาจากมาตรฐานการสอบบัญชีของอังกฤษและสหรัฐอเมริกา เมื่อมาตรฐานการสอบบัญชีของทั้งสองประเทศได้คำนึงถึงความสำคัญของการเข้าสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงคลัง และจากการสอบถามจากสำนักงานสอบบัญชีบางแห่งที่เห็นประโยชน์จากการเข้าร่วมสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้า และถือเป็นแนวปฏิบัติอยู่แล้ว ข้าพเจ้าเชื่อว่าแนวปฏิบัติและมาตรฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการตรวจสอบสินค้าคงคลัง หากจะมีขึ้นในอนาคต ก็จะมีแนวโน้มในทางที่เห็นความสำคัญของการเข้าร่วมสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงคลังด้วย.