



กิจการส่วนใหญ่ในวงกิจการประเภทให้บริการ มักจะมีสินค้าคงคลังหรือวัตถุดิบคงเหลือสำรองไว้ให้เพียงพอต่อความต้องการของลูกค้าและการผลิต แต่การที่จะคำนึงถึงแต่ความเพียงพอของจำนวนสินค้าคงคลังแค่นั้นเพียงอย่างเดียวก็ยังไม่เพียงพออีกต่อไป เพราะการที่กิจการต้องลงทุนในค่านี้มากเกินไปโดยไม่คิดผลตอบแทนจากเงินที่ลงทุนไปเท่าที่ควร และยังอาจต้องเสียค่าใช้จ่ายในการดูแลเก็บรักษามากขึ้นอีกด้วย ฉะนั้น ปัญหานโยบายเกี่ยวกับสินค้าคงคลังจึง เป็นสิ่งที่มีความสำคัญมากประการหนึ่งของฝ่ายบริหาร

สำหรับทางด้านการเงินและบัญชีการเงินและบัญชีต้นทุน ทางก็จำเป็นต้องอาศัยความถูกต้องของรายการสินค้าคงคลัง ทางบัญชีต้นทุนต้องการความถูกต้องทั้งในด้านจำนวนสินค้าและราคา เพื่อจะได้ทราบผลของการควบคุมว่าได้ประสิทธิภาพหรือไม่ และยังทำให้สามารถศึกษาต้นทุนของสินค้าได้แม่นยำใกล้เคียงความจริงมากที่สุด อันจะเป็นประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารในการตั้งราคาขาย ส่วนทางบัญชีการเงินก็ต้องการความถูกต้องของสินค้าคงคลัง เพราะในการเสนอรายงานผลการดำเนินงานของกิจการนั้น รายการสินค้าคงคลังมีส่วนทำให้รายการอื่น ๆ ในบัญชีกำไรขาดทุนกระทบกระเทือนไปด้วย เพราะจำนวนสินค้าที่ซื้อหรือผลิตได้ในแต่ละงวดบัญชีไม่ได้เท่ากับจำนวนสินค้าที่ขายไปพอดี มีสินค้าบางส่วนเหลืออยู่ ถ้าต้นทุนของสินค้าที่เหลือนี้ไม่ถูกต้อง ก็จะทำให้ต้นทุนสินค้าขายผิดไป ถ้าไร เนื่องกันตลอดจนถ้าไรสุทธิก็คลาดเคลื่อนจากความเป็นจริง นอกจากนี้อัตราส่วนต่าง ๆ (Ratio) ที่ใช้ในการวิเคราะห์ฐานะของกิจการ เช่น อัตราส่วนหมุนเวียน อัตราส่วนที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ทั้งหมด การหาอัตราการหมุนเวียน (Turnover) และสมรรถภาพในการหากำไร (Earning power) ก็ถูกกระทบกระเทือนไปหมด

ในแง่ของบัญชีต้นทุนซึ่งจะรองรับร่องรอยของกิจการนั้น รายการสินค้าคงคลังนับได้ว่าเป็นรายการสำคัญอันหนึ่ง บางครั้งอาจเป็นรายการสินทรัพย์ที่มีมูลค่ามากที่สุดของกิจการ และรายการนี้มีการเคลื่อนไหวมาก บัญชีต้นทุนควรจะตระหนักว่า รายการนี้นอกจากมีความสำคัญต่อฐานะการเงินของกิจการตามที่กล่าวมาแล้ว ถ้าหากกิจการมีระบบการควบคุมภายในที่ไม่รัดกุม

รายการนี้จะ เป็นช่องทางที่จะ เกิดการทุจริตโกงงาน ซึ่งผู้สอบบัญชีจะต้องระมัดระวังเป็นพิเศษ ในการที่กิจการมีการควบคุมภายในรัดกุม การตรวจสอบหลักฐานเอกสารต่าง ๆ อาจ เป็นการ เพียงพอ แต่วางครั้งก็มีการ เน้นถึงความจำเป็นของหลักฐานซึ่งได้จากภายนอก เช่น การ เข้าสั่ง เกิดการ ตรวจนับสินค้าคงคลัง การ ขอให้กิจการที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบจัดทำหนังสือรับรองยอดสินค้าคงคลัง เป็นต้น การ เชื่อในหนังสือรับรองยอดสินค้าคงคลังซึ่งถูกจำกัดทำได้เคย เป็นคดีโต้แย้งมาแล้ว ใน กรณีที่ผู้บริหารงานของกิจการ ถูกกล่าว เป็นผู้ทุจริตเอง ดังเช่นคดีในอังกฤษเรื่อง บริษัทคิงสตันคอตทอนมิลล์ (The Kingston Cotton Mille Case) ซึ่ง เกิดใน ค.ศ. ๑๘๕๖ ตามคำอุทธรณ์ ของผู้สอบบัญชีคือคำสั่งศาลซึ่งสั่งให้ชดเชย เงินให้แก่บริษัท เท่ากับจำนวน เงินที่จ่ายไป เป็น เงินปันผล ไม่ถูกต้อง โดย เชื่อถืองบดุลที่เท็จซึ่งผู้สอบบัญชีรับรอง บริษัท เพิ่มกำไร ขึ้นด้วยการ เปลี่ยนแปลง-ปรับราคาและราคาสินค้า จึง เกิด เป็นปัญหาขึ้นว่าจะถือว่าผู้สอบบัญชีมีความผิดฐาน เลิน เลอหรือไม่ใน การที่ เชื่อถือว่าสินค้ามี เหลือถูกต้องตามหนังสือผู้กิจการ ขอเท็จจริงใน เรื่องนี้จะแล เห็นโดยชัด เจน จากข้อความในคำตัดสินของอุพิพากษา ลอร์ดลินคอล์น (Lindley L. J) ผู้พิพากษาในคดีนี้ ตอนหนึ่งพบว่า

“ผู้กิจการ โกงระงำการทุจริตคิดดอกเบี้ยมาตั้งแต่ ค.ศ. ๑๘๕๐-๑๘๕๓ ด้วยการแสดง ปริมาณและราคาของฝ้ายและกำยดิบที่คง เหลืออยู่ในจำนวนที่สูงกว่าความเป็นจริง เพื่อจะสนับสนุนฐานะกิจการบริษัทและแสดงวากำลังเจริญดี ในขณะที่การค้ำกำลังเสื่อมโทรม บริษัทนี้ไม่มีสมุดบัญชีแสดงให้เห็นปริมาณหรือราคาของฝ้ายหรือกำยดิบที่มีอยู่ในเมื่อในขณะหนึ่งขณะใด นอกจากสมุดแสดงรายการสินค้าคงเหลือแต่อย่างเดียว ผู้สอบบัญชีได้ เชื่อถือสินค้าคง เหลือ ณ วันสิ้นปี ตามที่แสดงอยู่ในงบดุลปีก่อน และมีคดีราคาสินค้าคง เหลือ ณ วันสิ้นปีจากสมุดแสดงรายการสินค้าคง เหลือดังกล่าว ซึ่งแสดงบัญชีแยกประเภทให้เห็นปริมาณและราคาของสินค้าคง เหลือ ณ วันสิ้นปีทุกปี และมีสรุปยอดของบัญชีต่าง ๆ ทำเป็นบอกรวมสินค้าคง เหลือทั้งสิ้น ผู้กิจการโกล้งชื้อกำกับในบัญชี

๑. พระบาไชยยศสมมติ การสอบบัญชี พิมพ์ครั้งที่ ๒, พระนคร โรงพิมพ์คุรุสภา ๒๕๐๑ หน้า

สรุปยอดสินค้าคง เหลือ ผู้สอบบัญชีได้ใช้ราคาตามที่แสดงนี้เป็นราคาสินค้าในงบดุลย์ และลงหมายเหตุว่า "ตามคำรับรองของผู้จัดการ" ผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบปริมาณและราคาสินค้าประเภทต่างๆ ในสมุดแสดงรายการสินค้าคง เหลือได้ตรงกับสรุปยอดสินค้าคง เหลือ แม้ได้สอบถามให้ลึกซึ้งลงไปว่าบัญชีที่เก็บมาแสดง โดยย่อนั้น เป็นการถูกต้อง ผู้สอบบัญชีมิได้ให้คำรับรองในความถูกต้องของสินค้าคง เหลือ โดยที่ถือว่าไม่มีความผิดหรือผิดชอบ ผู้สอบบัญชี เชื่อตามคำรับรองของผู้จัดการ โดยได้แถลงไว้ เช่นนั้นในงบดุลย์ด้วย

ข้าพเจ้าไม่เห็นว่าการที่ผู้สอบบัญชีจะ เลยการตรวจสอบรายการสินค้าคง เหลือ ซึ่งผู้จัดการรับรองแล้วนั้นเป็นการบกพร่องในหน้าที่ที่บริษัท ผู้สอบบัญชีไม่มีหน้าที่ในการตรวจนับสินค้าและไม่มีใครโต้แย้งว่าเป็นหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่คงปฏิบัติเช่นนั้น เขาจำเป็นต้องอาศัยรายละเอียดสินค้าคง เหลือซึ่งจัดทำขึ้นโดยผู้อื่น ในกรณีที่ เป็นโรงงานฝ่ายอย่าง เช่นกรณีนี้ ผู้สอบบัญชีบอมต้องพึงพาอาศัยบุคคลที่มีความซื่อสัตย์ในวัตถุประสงค์ทาง ๆ จึงจะสามารถได้มาซึ่งราคาที่ต้องการของสินค้าคง เหลือ เพื่อนำไปแสดงในงบดุลย์

ในคดีนี้ผู้สอบบัญชีได้ เชื่อถือผู้จัดการบริษัท ซึ่งเป็นบุคคลผู้มีชื่อเสียงดี และเป็นผู้มีความสามารถในกานนี้บางอย่างไม่มีปัญหา ผู้จัดการ ของบริษัท เป็นบุคคลที่ทุกคนให้ความไว้วางใจ และผู้ที่ทวภาษาคนอื่นยังได้ให้ความเห็นว่า คณะกรรมการบริษัทไม่จำเป็นต้องถูกกำหนด เพราะได้ให้ความไว้วางใจผู้จัดการ และในเมื่อไม่มีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้จัดการจะให้ตัวเลขสินค้าคงคลังขึ้นเป็นเท็จ ผู้สอบบัญชียอมไว้วางใจผู้จัดการในเรื่องนี้ได้"

ในคำตัดสินของพิพากษาลอร์ด โลป (Lope L. J) ได้มีข้อความดังต่อไปนี้

" เป็นหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่สามารถที่จะพึงปฏิบัติงานโดยความซื่อสัตย์ ความระมัดระวัง และรอบคอบตามสมควร อะไรเล่าที่เรียกว่าความสามารถและความระมัดระวัง ก็ต้องแล้วแต่พฤติการณ์ในแต่ละกรณี ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้อง เป็นนักสืบหรืออย่างให้อ่างกัน เริ่มทำงานด้วยความสงสัยหรือคิด เห็นเสียก่อนว่าต้องมีอะไรผิดแล้ว เขาเป็นผู้เฝ้า (ในคำพิพากษานี้จะบัญญัติคำว่า Watch dog) ไม่ใช่สุนัข (ในคำพิพากษานี้จะบัญญัติคำว่า Bloodhound) ยอม

เป็นการชอบที่ผู้สอบบัญชีจะ เชื่อถือ เจ้าหน้าที่ชั้นสูง ของบริษัทที่ทำงานมานานแล้ว และเป็นผู้ที่ไว้ใจ ไว้วางใจ ผู้สอบบัญชีมีสิทธิที่จะสันนิษฐานไว้ก่อนว่า เจ้าหน้าที่เหล่านั้นซื่อสัตย์และ เชื่อในคำชี้แจง - คาง ๆ ในเมื่อเขาได้ใช้ความรอบคอบระมัดระวังพอสมควร ถ้ามีสิ่งใดสะกิดให้เกิดสงสัย ก็ควร จะสืบสวนจนถึงที่สุด แต่หาไม่มีสิ่งใดเช่นว่าแล้ว เขาก็มีภาระ เพียงระมัดระวังตามสมควร

จากคำตัดสินของคดีนี้ ผู้สอบบัญชีมีสิทธิที่จะ เชื่อคำรับรอง ของ เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบ เกี่ยวกับ สินค้าคงคลัง แต่ผู้สอบบัญชีย่อมเสี่ยงมาก ถ้าหากถือปฏิบัติตามคำตัดสินในคดีซึ่ง เกิดขึ้น เมื่อ ๘๐ ปีก่อน ความคิดเห็นและวิธีปฏิบัติได้ เปลี่ยนแปลงจากคดีนี้ไปมากถ้าผู้สอบบัญชียอมรับคำรับรอง ของผู้จัดการโดยมิได้ทำการตรวจสอบสินค้าเลย การตรวจสอบเกือบจะไร้ความหมาย ถ้าผู้สอบ บัญชีได้ตรวจสอบรายการอื่นในงบดุลทุกรายการ เว้นแต่สินค้าคง เหลือซึ่ง เชื่อตามคำรับรอง ของ ผู้จัดการก็จะทำให้เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบ เกี่ยวกับการที่ราคาสินค้าสามารถแสดงผลการดำเนินงาน- ใหนักหรือเลวได้ตามความพอใจโดยให้ตัว เลขสินค้าคงคลังที่เป็นเท็จ การถือปฏิบัติเช่นนี้ทำให้การ ตรวจสอบกระทำไม่ครบทุกรายการ และผู้ถือหุ้นไม่ได้รับการคุ้มครอง เพื่อให้การตรวจสอบมี ประโยชน์อย่างแท้จริง ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบสินค้าคงคลัง แทนที่จะทำโดยง่ายเหมาะสม บัญชีว่ามีว่า ในบางกรณีผู้สอบบัญชีอาจไม่สามารถจะตรวจสอบสินค้าคงคลังได้อย่างสมบูรณ์ เช่น สินค้าที่อยู่ในระหว่างการผลิต บากที่ผู้สอบบัญชีจะตรวจสอบสินค้าได้อย่างสมบูรณ์ และผู้สอบบัญชี จะต้องใช้วิธีการใด จึงจะเรียกว่าได้ใช้ความระมัดระวังอย่างเหมาะสมแล้ว

ธุรกิจในประเทศไทยส่วนใหญ่ มักจะเป็นกิจการภายในครอบครัว ระบบการควบคุมใน คำนต่าง ๆ รวมทั้งในเรื่องสินค้ามักจะอาศัยความไว เมื่อเชื่อใจกัน เพราะเหตุว่าผู้ถือหุ้นและ เจ้าหน้าที่บริหารงานก็มักจะเป็นสมาชิกในครอบครัว เกิดวกัน หรือเพื่อนฝูงที่สนิทชิดชอบกัน ฉะนั้น การควบคุมต่าง ๆ มักจะไม่ไต่หาเป็นหลักฐานมันหนักไว้ หรือหาบ้างก็เพียง เอาไว้ดู เป็นส่วนตัวจึง เป็นปัญหาแก่ผู้สอบบัญชีที่จะปฏิบัติตามทฤษฎีหรือมาตรฐานการสอบบัญชีอย่าง เคร่งครัด ส่วนกิจการ ประเภทอื่นก็มีในรูปบริษัทมหาชน (Public Company) ซึ่งยังมีจำนวนน้อยมาก และกิจการ ประเภทที่เป็นสาขาของต่างประเทศ กิจการเหล่านี้ก็อาจมีการควบคุมภายใน และการบันทึก หลักฐานที่รัดกุมละเอียดมากขึ้น บางแห่งก็ทำได้เรียบร้อย บางแห่งก็มีแค่ระบบงานที่วางไว้

อย่างสวยงามแต่ปฏิบัติตามไม่ได้ ทั้งนี้เพราะผู้บริหารงานยังไม่เห็นความสำคัญทางบัญชี ตลอดจนการใช้พนักงานที่มีความรู้ไม่เหมาะสม ผู้สอบบัญชีในประเทศไทยต้องประสบปัญหาในเรื่องนี้อยู่ไม่น้อย นอกจากนั้นผู้สอบบัญชียังอาจต้องประสบกับปัญหาอื่น ๆ เช่น การตรวจนับสินค้าบางประเภท เช่น พวกเคมีภัณฑ์ที่มากแก่การพิจารณาคุณภาพ พวกน้ำมันและก๊าซต่าง ๆ ที่บรรจุในภาชนะที่ใหญ่โตและมีกลิ่น ไม่สามารถจะมองเห็นด้วยตาได้ ตลอดจนการที่ราคาสินค้าต่าง ๆ ซึ่งต้องคำนึงถึงคุณภาพ จำนวน และสภาพ (Condition) เพราะสินค้าบางอย่าง เช่น พวกเพชร พลอย แร่ธาตุต่าง ๆ คุณภาพผิดกันเล็กน้อย ราคาอาจจะแตกต่างกันมากก็ได้ และในกิจการบางแห่ง มีนโยบายการขายสินค้าที่นอกเหนือจากธรรมดา เช่น ต้องจักสินค้าพวกหนึ่งไว้แสดงต่อลูกค้า (Demonstration) และบ้างอาจมีนโยบายรับคืนสินค้าไปแล้ว เพื่อให้ลูกค้าซื้อสินค้าใหม่ของกิจการ อย่างที่เราเรียกว่า Trade in การจดบันทึกการของสินค้าเหล่านี้จึงมักจะมีปัญหายุ่งยากอยู่เสมอ การที่ราคาสินค้าที่ไว้แสดงต่อลูกค้า และที่รับคืนจากลูกค้าจะก็ตามของใหม่ ก็ไม่ได้ เพราะสภาพเสื่อมไปตามอายุใช้งาน ครั้นจะไม่ถือเป็นสินทรัพย์ของกิจการ ก็ไม่ตรงกับข้อเท็จจริง เพราะสินค้าเหล่านี้ยังเป็นกรรมสิทธิ์ของกิจการอยู่ ฉะนั้น ผู้สอบบัญชีจึงต้องระมัดระวังในการเหล่านี้มาก

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับการตรวจสอบสินค้าคงคลัง

เมื่อรายงานของผู้สอบบัญชีถูกนำมาใช้เป็นรากฐานในการพิจารณา ประกอบการให้กู้ยืมของสถาบันการเงินต่าง ๆ อย่างกว้างขวางแล้ว ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในรายการเกี่ยวกับสินค้าคงคลังในมโนคติก็อาจจะหลีกเลี่ยงไม่ได้ทีเดียว แต่บางท่านก็แย้งว่า ผู้สอบบัญชีไม่ใช่ผู้เชี่ยวชาญในทุกแขนง เขาไม่จำเป็นจะต้องรับผิดชอบต่อการที่ราคาสินค้าคงคลัง หรือแม้แต่ว่าการตรวจนับสินค้า และเป็นที่ยอมรับกันว่า ผู้สอบบัญชีไม่มีคุณภาพในการที่ราคาเพชร สักดาตหนึ่ง หรือแม้แต่ให้การรับรองว่าหินที่ เขาเห็นมัน เป็น เพชร จริงหรือไม่ มีผู้สอบบัญชีน้อยท่านที่สามารถจะแยกชนิดหรือชั้นของแร่ เหล็กได้ในราคาแตกต่างกัน และค่าใช้จ่ายในการศึกษาถึงคุณภาพและราคาแท้จริงของสินค้าแต่ละอย่างที่ตรวจสอบนั้นไม่คุ้ม

จากรายงานของคณะกรรมการพิเศษของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งรัฐนิวยอร์ก^๒
(The New York State Society of Certified Public Accountants) ซึ่งประชุม
เมื่อวันที่ ๒๖ เมษายน ค.ศ. ๑๙๓๖ มีใจความตอนหนึ่งว่า

คณะกรรมการเห็นด้วยกับการฝึกอบรมสมาชิก C.P.A. แต่ไม่ได้หมายความว่าเขาจะ
ต้องเป็นนักตีราคาหรือต้องรับผิดชอบในการตรวจนับจำนวน คุณภาพ สภาพ ตลอดจนความสามารถ
ในการขายได้ของสินค้าคงคลัง

คณะกรรมการยังเห็นว่า การที่ผู้สอบบัญชีได้เซ็นชื่อรับรองบัญชีของกิจการลูกค้า โดย
ไม่มีเงื่อนไขหรือคำอธิบายเป็นพิเศษเกี่ยวกับสินค้าคงคลังแล้ว เป็นที่เข้าใจได้ว่า เขาได้ทำการ
ตรวจสอบด้วยความระมัดระวังและรอบคอบ โดยการทดสอบสุ่มบัญชีและบันทึกหรือเอกสาร เกี่ยว
กับสินค้าคงคลัง และได้รับคำชี้แจงจากเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบในเรื่องนี้ ตลอดจนการตรวจสอบ
ระบบบัญชีที่เขารู้เป็นที่พอใจว่า สินค้าคงคลังที่แสดงนั้นถูกต้อง ทั้งในจำนวนสิทธิ์ คุณภาพ สภาพ
จำนวน และการตีราคา

คณะกรรมการไม่เห็นด้วยกับการที่ทางสมาคมจะจำกัดหน้าที่ และความรับผิดชอบของ
ผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบสินค้าคงคลังให้แน่นอนลงไป

ในกิจการส่วนใหญ่ที่ผู้สอบบัญชีสามารถจะตรวจสอบได้โดยเสียค่าใช้จ่ายพอสมควร และ
การตรวจสอบนั้นสามารถจะทำได้ ผู้สอบบัญชีรับรองรายการสินค้าคงคลังในงบดุล โดยไม่มี
เงื่อนไข (Without qualification) เขาขอมอบรับผิดชอบในขอบเขตที่พอสมควร
(A reasonable degree of responsibility)

๒. Robert H Montgomery, Auditing Theory and Practice, (The Ronald
Press company) P.180

อย่างไรก็ตาม เราสามารถจะแบ่งความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี สำหรับสินค้าคงคลัง ออกได้ ดังนี้ ๓

๑. ความรับผิดชอบทางบ้านบัญชี ซึ่งเป็นผลสืบเนื่องมาจากความต้องการที่จะให้ความเห็นวิชาชีพอิสระอันเป็นที่เชื่อถือได้ โดยยึดถือการตรวจสอบอย่างพอเพียง ในวิธีการคำนวณต้นทุนขาด การคิดราคาสินค้าและหลักฐานบัญชีสินค้าคงเหลือ

๒. ความรับผิดชอบทางนิติบัญญัติ อันเกิดจากการกระทำหรือมิได้กระทำ ภายใต้ความรับผิดชอบในขอบเขตของการบัญชีและการสอบบัญชี เช่น ในสหรัฐอเมริกา ความรับผิดชอบทางนิติบัญญัตินี้มีบัญญัติไว้ในกฎหมายทั่วไป และในกฎข้อบังคับของ Securities and Exchange Commission.

ความรับผิดชอบทางบ้านบัญชีของผู้สอบบัญชีดังนี้

๑. ผู้สอบบัญชีควรจะได้สังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลังว่าวิธีการที่ใช้มีประสิทธิภาพเพียงใด และเจ้าหน้าที่ที่ตรวจนับมีความรู้เกี่ยวกับสินค้านั้นหรือไม่ มีกรรมการตรวจนับที่เชื่อถือได้หรือไม่

๒. ผู้สอบบัญชีควรจะได้ทำการทดสอบจำนวนสินค้าคงคลัง ถ้าหากมีเหตุผลสมควร และปฏิบัติเช่นนั้นได้

๓. ผู้สอบบัญชีควรจะได้ทำการตรวจสอบบัญชีหรือบันทึกเกี่ยวกับสินค้าคงคลัง เพื่อ



๓. สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย วิธีการตรวจสอบสินค้าคงเหลือ เอกสาร 1.04-1 ของการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ ๒ และ Arnold W. Johnson, Auditing Principles and Case Problems P. 123

- ก. จำนวนสินค้า (Quantities)
 - ข. คุณภาพของสินค้า (Quality)
 - ค. ความแม่นยำในการทำงานของเจ้าหน้าที่ (Clerical accuracy)
 - ง. ราคาขายของสินค้า (Pricing)
 - จ. การตีราคาของสินค้าคงคลัง (Valuation)
๔. ผู้สอบบัญชีต้องตรวจตราถึง
- ก. ระบบการควบคุมภายในของสินค้าคงคลัง
 - ข. กำหนดจำนวนที่จะประกันกับของสินค้าคงคลัง
 - ค. เอกสารต่าง ๆ ที่ได้รับจากบริษัท เช่น เอกสารเกี่ยวกับกรรมสิทธิ์
 ทรัพย์สิน วัตถุประสงค์สินค้า รายการสินค้า
 ระหว่างทาง (Goods in transit) สินค้าฝากขาย และอื่น ๆ
 - ง. การจักเยี่ยงชนิดของสินค้าคงคลังในงบดุล

รายงานการสอบบัญชีจะต้อง เปิด เผยให้ทราบถึงวิธีการที่ละ เว้นมิได้ปฏิบัติพร้อมทั้ง เหตุผล ประกอบ ผู้สอบบัญชีควรจะได้ปฏิบัติตามตรวจสอบให้พอเพียง เพื่อที่จะหลีกเลี่ยง เงื่อนไขใน รายงานการสอบบัญชี แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะไม่ต้องรับผิดชอบในการ ละ เลี่ยงเล็กน้อย เกี่ยวกับงานสอบ สินค้าคงคลังและต้นทุนขายก็ตาม แต่จะต้อง เข้าใจให้ชัดเจนว่า ผู้สอบบัญชีมิใช่ผู้รับประกันราคา คุณภาพ หรือจำนวนสินค้าคงคลัง และหังมีไชผู้เชี่ยวชาญในวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ถ้าความเห็นของผู้สอบบัญชีไม่มีเงื่อนไข บอมนเป็นที่สมมติกันว่า เขาได้ปฏิบัติตามวิธีการที่จำเป็นทั้งสิ้น เพื่อให้คนเชื่อมั่นในความถูกต้องของสินค้าคงคลังและการคิดต้นทุนขาย

ความรับผิดชอบตามหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ความรับผิดชอบทางอาญา ความผิดทางอาญาที่เกี่ยวกับการสอบบัญชี ตามประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์เกี่ยวกับบัญชีไว้ในมาตรา ๓๖๔ แห่งประมวลกฎหมายอาญากังนี้ :-

ในการสอบบัญชีทางหุ้นส่วนบริษัท จำกัด สมาคม หรือมูลนิธินั้น ผู้สอบบัญชีคนใด
จงใจทำรายงานเท็จก็ดี หรือรู้แล้วยังเซ็นรับรองบัญชีงบดุลย์ หรือบัญชีอย่างอื่นว่าเป็นความจริงว่า
ถูกต้องก็ดี ท่านว่ามีความผิดของระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองพันบาท หรือ
ทั้งจำและปรับทั้งสองสถาน

ตามข้อความข้างต้นนี้ จะแลเห็นว่าความผิดทางอาญามีในกรณีที่ผู้สอบบัญชี ทำ
รายงานเท็จ คือเมื่อรายงานเท็จโดยเจตนา หรือเมื่อทราบว่างบดุลย์หรือบัญชีอื่นซึ่งได้แก่ บัญชี
การค้า บัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุน หรือบัญชีรับโอนรายจ่าย ไม่ถูกต้องก็ยังไม่เซ็นรับรองว่าถูกต้อง
ซึ่งเป็นการฝ่าฝืนความจริง เป็นการกระทำผิดต่อหน้าที่

เนื่องจากสินค้าคงคลัง เป็นรายการสินทรัพย์ที่มีความสำคัญรายการหนึ่ง ในงบดุลย์
ของกิจการส่วนใหญ่ ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีตามกฎหมายในการรับรองงบดุลย์ ก็มีส่วนกิน
ความถึงรายการสินค้าคงคลังด้วย

ความรับผิดชอบทางแพ่ง คือ ต้องชดใช้ค่าเสียหายในกรณีที่ปฏิบัติภารกิจโดยเลินเล่อ หรือ
บกพร่องยังไม่ผิดในประ เทศไทย แต่เมื่อทางสมาคมนักบัญชีได้ตั้งมาตรฐานการ สอบบัญชีขึ้น ซึ่ง
ก็คงจะใช้ เป็นประโยชน์ในการพิจารณาคดีที่เกิดขึ้นได้ จึงขอยก "มาตรฐานการปฏิบัติงาน"
ของผู้สอบบัญชีมากล้ามี่ดังนี้

๑. ผู้สอบบัญชีควร จะมีโครงการและแผนงานในการ สอบบัญชี ในกรณีที่ผู้ช่วย
ต้องควบคุมงานของผู้ช่วยให้เป็นไปโดยถูกต้อง
๒. ผู้สอบบัญชีควร ประเมินประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ เพื่อ
กำหนดขอบ เขตการปฏิบัติงาน
๓. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานให้ไค้มาซึ่งหลักฐานจนเป็นที่เพียงพอ โดยใช้วิธีการ
อันเหมาะสมแก่กรณี

๔. สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย คำอธิบายเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับชั่วคราว
รับรองโดยที่ประชุมนักบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ ๑ หน้า ๖

๑. แผนงานและการควบคุม ในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี สมควรอย่างยิ่งที่ผู้สอบบัญชีจะได้อริเริ่มวางแผนเสียแต่เป็น ๆ มิฉะนั้นแล้วผู้สอบบัญชีอาจจะประสบปัญหาต่าง ๆ นานาประการ อันไม่อาจมีเวลาพอที่จะแก้ไขได้เรียบร้อยโดยทันต่อเหตุการณ์ ดังเช่น ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้รับแต่งตั้งไปก่อนหรือภายหลังสิ้นงวดบัญชี ผู้สอบบัญชีย่อมไม่มีเวลาพอที่จะวางแผน เพราะอาจไม่สามารถจัดให้มีการตรวจนับสินค้าคงคลังได้ เพราะตระเตรียมไม่ทันหรือหาบุคลากรยังไม่พร้อมทั้งนี้ย่อมทำให้ผู้สอบบัญชีจะก่อให้เกิดความระมัดระวัง และใช้วิธีการตรวจสอบอย่างเข้มงวดกว่าปกติ หรืออาจจะรองรับร่องรอยผิดปกติโดยมีเงื่อนไข นอกจากประโยชน์ดังกล่าวแล้ว ยังสามารถที่จะเสนอแนะให้มีการเปลี่ยนแปลงและปรับปรุงวิธีการและแผนบริหารงานของลูกจ้างอีกด้วย

การควบคุมผู้ช่วย สำนักงานสอบบัญชีใหญ่ ๆ ที่รับงานสอบบัญชีไว้มาก ถ้าเป็น จะต้องมีผู้ช่วยที่จะส่งไปปฏิบัติงานแทนเจ้าของสำนักงาน โดยปกติก็มีพนักงานช่วยกันปฏิบัติงาน มอบหมายให้มีการควบคุมเป็นชั้น ๆ ไป และมีการอบรมพนักงานอย่างเพียงพอ พนักงานที่ จะส่งไปทำการตรวจนับสินค้า ก็ควรจะศึกษาถึงลักษณะ คุณภาพ และความรู้เกี่ยวกับวิธีการตรวจนับ อาจเป็นทั้ง ถวง วัด เป็นกัน เพื่อให้งานที่ปฏิบัติมาได้ผลตามที่ต้องการ

๒. การควบคุมภายใน การควบคุมภายในย่อมเกี่ยวเนื่องกับขอบเขตของการตรวจสอบ บัญชีอย่างมาก และเป็นปัจจัยสำคัญในการกำหนดแผนงาน และวิธีการตรวจสอบ วัตถุประสงค์ ของการให้มีการควบคุมภายใน เนื่องแรกก็เพื่อจะลดการผิดพลาดและความไม่ เป็นระเบียบ กับ เพื่อให้มีระบบการดำเนินงานที่ให้ได้ผลเพียงพอ หลักของการควบคุมภายในก็มีอยู่ว่า การดำเนินงานใน ระหว่างพนักงานโดยมีใหญ่โตทำงานและลงรายการหนึ่งสำเร็จตั้งแต่เริ่มจนที่สุด จะทำให้โอกาส ที่จะผิดพลาดหรือทุจริตลดลง

เนื่องจากผู้สอบบัญชีก่อให้เกิดข้อบกพร่องอย่างดีที่สุดในการกำหนดขอบเขตการตรวจสอบ โดยพิจารณาถึงระยะเวลาและค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียไปในการตรวจสอบอย่างละเอียดว่า คู่กันกับส่วน ใดเสียของผู้ถือหุ้นหรือเจ้าหน้าที่หรือไม่ เพราะถ้าผู้สอบบัญชีใช้ระยะเวลาตรวจมาก ก็คงคิดค่า สอบบัญชีมาก ผลที่ผู้ถือหุ้นหรือเจ้าหน้าที่จะได้ออกมาทดสอบบัญชีหรือไม่ ถ้าไม่คุ้มผู้สอบบัญชีก็ควรใช้ วิธีทดสอบ ซึ่งจำเป็นบางอย่างซึ่งต้องอาศัยระบบการควบคุมภายในเป็นหลักในการกำหนดขอบเขตที่ผู้ สอบบัญชีจะคงปฏิบัติ

๓. หลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสม หลักฐานในที่นี้หมายถึงหลักฐานทางบัญชี ที่ผู้สอบบัญชีอิสระซึ่งมีความชำนาญพิจารณาว่า เป็นหลักฐานที่เพียงพอ เชื่อถือได้ หลักฐานดังกล่าวอาจจะแบ่งได้เป็น ๒ ประเภท คือ หลักฐานภายในและหลักฐานภายนอก หลักฐานภายในประกอบด้วยสมุดบัญชีและบันทึกทาง ๆ ซึ่งรวมทั้งสมุดบันทึกความจำ สมุดรายวัน คั่นชิวเช็ค ใบสำคัญจ่าย ใบกำกับสินค้า รายการฝากเงินธนาคาร สัญญาทาง ๆ และบันทึกรายงานการประชุม หลักฐานภายนอกได้แก่ การขอคำยืนยัน การสังเกตการตรวจนับสินค้า การสอบถามเฉพาะกรณีถือได้ ว่า เป็นหลักฐานที่ผู้สอบบัญชีใ้มาใช้เป็นการ เพิ่ม เติม การให้ใ้มาใช้ซึ่งหลักฐานนี้ขึ้นอยู่กับจังหวัดที่จะจัดหา และเป็นวิธีที่ปฏิบัติได้และมีเหตุผล ตัวอย่าง เกี่ยวกับจังหวัดที่จะให้ใ้หลักฐานคง เช่นกรณีสินค้าคงคลังสำหรับกิจการที่ห้ามบัญชีคุมยอดสินค้า (Perpetual Inventory) ผู้สอบบัญชีก็อาจจะทำการตรวจนับ ณ วันหนึ่งวันใด นอกจากวันสิ้นงวดการเงิน เพื่อจะดูความถูกต้องของบัญชีคุมยอดสินค้า และอาจจะถือเป็นการทดสอบประสิทธิภาพการควบคุมภายในอีกส่วนหนึ่งก็ได้ ถ้าเป็นกรณีที่กิจการนั้นขายออกสินค้าคงคลังโดยวิธีตรวจนับสินค้า (Periodical Inventory) เมื่อสิ้นงวด ผู้สอบบัญชีควรจะใ้สังเกตการ ณ วันทำการตรวจนับ ทั้งนี้เพราะถ้าจะใ้ทำในวันอื่นก็ไม้อาจจะเป็นไปได้

ในข้อที่ว่าเป็นวิธีที่ปฏิบัติได้และมีเหตุผลนั้น หมายความว่า ในกรณีที่จะใ้ใ้มาใช้ซึ่งหลักฐานนั้น ผู้สอบบัญชีสามารถที่จะปฏิบัติได้ ถ้าไม่อาจจะกระทำใ้โดยตรง ก็อาจจะใ้วิธีอื่นที่เหมาะสมอันใดโดยลเหมือนกัน ตัวอย่าง เช่น ผู้สอบบัญชีบ้ยมตรวจนับสินค้าคงคลังต้นงวดไม่ได้ ในกรณีใ้เพียงรับงานสอบบัญชี หรือในกรณีงานระหว่างทำเป็นการยากที่จะมีการตรวจนับ ในกรณีเช่นนี้ ผู้สอบบัญชีก็องหาวิธีอื่นที่เหมาะสม ซึ่งทำให้คนพอใจ เช่น สินค้าต้นงวดก็อาจจะองตรวจสอบโดยอ้างอิงหลักฐาน มีใ้จะองถือเอาตัว เลขตามบัญชีโดยไมหาวิธีอื่นทำการพิสูจน์

๔. สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย คำอธิบายเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับชั่วคราว รับรองโดยที่ประชุมนักบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ ๑ หน้า ๓๘

เพื่อปลดปล่อยความรับผิดชอบในเรื่องการใช้ความระมัดระวังอย่างสมควร แม้ว่าคุณสมบัติจะมีข้อมูลจำนวนมากในเรื่องเอกสารปลอมแปลง แต่คุณสมบัติก็จะต้องใช้ความระมัดระวังสังเกตให้เห็นความซัดเซงและการแก้ไขที่เห็นได้ชัด

ความเพียงพอของหลักฐานขึ้นอยู่กับการวินิจฉัยกรณีต่าง ๆ ของผู้สืบคดี โดยพิจารณาถึงความสำคัญของรายการ รายการสำคัญอาจจำเป็นต้องใช้หลักฐานที่เชื่อถือได้มาก เช่น ถ้าลูกหนี้เป็นรายการสำคัญในงบดุล การตรวจสอบลูกหนี้บอมน้องกระทำเป็นประจำมาก การลอกบอกคงเหลือของลูกหนี้ในวันสิ้นปีไว้ในกระดาษทำการบอมน้องไม่เป็นการเพียงพอ การสอบถามเจ้าหน้าที่ของบริษัทเกี่ยวกับลูกหนี้บอมน้องการยืนยันบอกลูกหนี้โดยตรงไม่ได้

ความเหมาะสมของหลักฐาน ได้แก่ การวินิจฉัยคุณภาพของหลักฐานที่รวบรวมได้ ว่ามีความสมบูรณ์และสัมพันธ์กับรายการที่ตรวจสอบเพียงพอ หลักฐานที่ได้จากบุคคลภายนอกบอมน้องดีกว่าหลักฐานจากภายในกิจการ และผลการตรวจนับทรัพย์สินหรือการคำนวณบอมน้องดีกว่าค่าชี้แจงของเจ้าหน้าที่อบางเคียว