



กิจการส่วนใหญ่ยกเว้นกิจการประเภทให้บริการ มักจะมีสินค้าคงคลังหรือวัตถุดิบคงเหลือสำรองไว้ให้เพียงพอกับความต้องการของลูกค้าและการผลิต แต่การที่จะคำนึงถึงแต่ด้านความเพียงพอของจำนวนสินค้าคงคลังแค่นั้นอย่างเดียวจะทำให้กิจการต้องลงทุนในค่านี้นั้นมากโดยไม่ไต่ผลตอบแทนจากเงินที่ลงทุนไปเท่าที่ควร และยังอาจต้องเสียค่าใช้จ่ายในการดูแลเก็บรักษามากขึ้นอีกด้วย ฉะนั้น ปัญหานโยบายเกี่ยวกับสินค้าคงคลังจึง เป็นสิ่งที่มีความสำคัญมากรายการหนึ่งของฝ่ายบริหาร

สำหรับทางด้านการเงินทั้งบัญชีการเงินและบัญชีต้นทุน ต่างก็จำเป็นต้องอาศัยความถูกต้องของรายการสินค้าคงคลัง ทางบัญชีต้นทุนต้องการความถูกต้องทั้งในด้านจำนวนสินค้าและราคา เพื่อจะได้ทราบผลของการควบคุมว่าได้ประสิทธิภาพหรือไม่ และยังทำให้สามารถศึกษาต้นทุนของสินค้าได้แม่นยำใกล้เคียงความจริงมากที่สุด อันจะเป็นประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารในการตั้งราคาขาย ส่วนทางบัญชีการเงินก็ต้องการความถูกต้องของสินค้าคงคลัง เพราะในการเสนอรายงานผลการดำเนินงานของกิจการนั้น รายการสินค้าคงคลังมีส่วนทำให้รายการอื่น ๆ ในบัญชีกำไรขาดทุนกระทบกระเทือนไปด้วย เพราะจำนวนสินค้าที่ซื้อหรือผลิตได้ในแต่ละงวดบัญชีไม่ได้เท่ากับจำนวนสินค้าที่ขายได้พอดี มีสินค้าบางส่วนเหลืออยู่ ถ้าต้นทุนของสินค้าที่เหลือนี้ไม่ถูกต้อง ก็จะทำให้ต้นทุนสินค้าขายผิดไป ถ้าไร เมื่อถึงต้นตลอดจนกำไรสุทธิก็คลาดเคลื่อนจากความเป็นจริง นอกจากนี้อัตราส่วนต่าง ๆ (Ratio) ที่ใช้ในการวิเคราะห์ฐานะของกิจการ เช่น อัตราส่วนหมุนเวียน อัตราส่วนที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ทั้งหมด การหาอัตรการหมุนเวียน (Turnover) และสมรรถภาพในการหากำไร (Earning power) ก็ถูกกระทบกระเทือนไปหมด

ในแง่ของผู้สอบบัญชีซึ่งจะต้องรับรองบคุลย์ของกิจการนั้น รายการสินค้าคงคลังนับได้ว่าเป็นรายการสำคัญอันหนึ่ง บางครั้งอาจเป็นรายการสินทรัพย์ที่มีมูลค่ามากที่สุดของกิจการ และรายการนี้มีการเคลื่อนไหวมาก ผู้สอบบัญชีควรจะตระหนักว่า รายการนี้นอกจากมีความสำคัญต่อฐานะการเงินของกิจการตามที่กล่าวมาแล้ว ถ้าหากกิจการมีระบบการควบคุมภายในที่ไม่รัดกุม

รายการนี้จะ เป็นช่องทางที่จะเกิดการทุจริตได้ง่าย ซึ่งผู้สอบบัญชีจะต้องระมัดระวังเป็นพิเศษ ในการที่กิจการมีการควบคุมภายในรัดกุม การตรวจสอบหลักฐาน เอกสารต่าง ๆ อาจ เป็นการ เพียงพอ แต่บางครั้งก็มีการ เน้นถึงความจำเป็นของหลักฐานซึ่งได้จากภายนอก เช่น การ เข้าสัง เกตการ ตรวจสอบสินค้าคงคลัง การ ขอให้กิจการที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบจัดทำหนังสือรับรองยอดสินค้าคงคลัง เป็นต้น การ เชื่อในหนังสือรับรองยอดสินค้าคงคลังซึ่งถูกค่าจัดทำได้เคยเป็นคดีโต้แย้งมาแล้ว ใน กรณีที่ผู้บริหารงานของกิจการถูกค่าเป็นผู้ทุจริตเอง ดังเช่นคดีในอังกฤษเรื่อง บริษัทคิงสตันคอตทอนมิลล์ (The Kingston Cotton Mills Case) ซึ่งเกิดใน ค.ศ. ๑๘๘๖ ตามคำอุทธรณ์ของผู้สอบบัญชีต่อศาลซึ่งสั่งให้ชดเชยเงินให้แก่บริษัท เท่ากับจำนวนเงินที่จ่ายไปเป็นเงินปันผลไม่ถูกต้อง โดยเชื่อถือนับมูลค่าเท็จซึ่งผู้สอบบัญชีรับรอง บริษัทเพิ่มกำไรขึ้นด้วยการ เปลี่ยนแปลงปริมาณและราคาสินค้า จึงเกิดเป็นปัญหาขึ้นว่าจะถือว่าผู้สอบบัญชีมีความผิดฐาน เลิน เลอหรือไม่ในการที่เชื่อถือว่าสินค้านั้นเหลือถูกต้องตามหนังสือผู้จัดการ ขอเท็จจริงในเรื่องนี้จะแลเห็นโดยชัด เจน จากข้อความในคำตัดสินของผู้พิพากษา ลอร์ดลินคอล์น (Lindley L. J) ผู้พิพากษาในคดีนี้

ตอนหนึ่งพบว่า

“ผู้จัดการได้กระทำการทุจริตติดต่อกันมาตั้งแต่ ค.ศ. ๑๘๘๐-๑๘๘๓ ด้วยการแสดงปริมาณและราคาของฝ่ายและค้ายคิบที่คงเหลืออยู่ในจำนวนที่สูงกว่าความเป็นจริง เพื่อจะสนับสนุนฐานะกิจการบริษัทและแสดงว่ากำลังเจริญดี ในขณะที่การค่างำลังเสื่อมโทรม บริษัทนี้ไม่มีสมุดบัญชีแสดงให้เห็นปริมาณหรือราคาของฝ่ายหรือค้ายคิบที่มีอยู่ในมือในขณะหนึ่งขณะใด นอกจากสมุดแสดงรายการสินค้าคงเหลือแต่อย่าง เดียว ผู้สอบบัญชีได้ เชื่อถือสินค้าคงเหลือ ณ วันต้นปี ตามที่แสดงอยู่ในงบดุลปีก่อน และยึดถือราคาสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปีจากสมุดแสดงรายการสินค้าคงเหลือดังกล่าว ซึ่งแสดงบัญชีแยกประเภทให้เห็นปริมาณและราคาของสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปีทุกปี และมีสรุปยอดของบัญชีต่าง ๆ ทำเป็นยอดรวมสินค้าคงเหลือทั้งสิ้น ผู้จัดการได้ลงชื่อกำกับในบัญชี

๑. พระยาไชยยศสมมติ การสอบบัญชี พิมพ์ครั้งที่ ๒, พระนคร โรงพิมพ์คุรุสภา ๒๕๐๑ หน้า

สรุปยอดสินค้าคงเหลือ ผู้สอบบัญชีได้ใช้ราคาตามที่แสดงนี้เป็นราคาสินค้าในงบดุลย์ และลงหมายเหตุว่า "ตามคำรับรองของผู้จัดการ" ผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบปริมาณและราคาสินค้าประเภทต่างๆ ในสมุดแสดงรายการสินค้าคงเหลือโดยตรงกับสรุปยอดสินค้าคงเหลือ แต่มิได้สอบสวนให้ลึกซึ้งลงไปว่าบัญชีที่เก็บมาแสดงโดยยอนั้น เป็นการถูกต้อง ผู้สอบบัญชีมิได้ให้คำรับรองในความถูกต้องของสินค้าคงเหลือ โดยที่ถือว่าไม่มีหน้าที่รับผิดชอบ ผู้สอบบัญชีเชื่อตามคำรับรองของผู้จัดการ โดยได้แถลงไว้เช่นนั้นในงบดุลย์ด้วย

ข้าพเจ้าไม่เห็นว่าการที่ผู้สอบบัญชีละเลยการตรวจสอบรายการสินค้าคงเหลือ ซึ่งผู้จัดการรับรองแล้วนั้น เป็นการบกพร่องในหน้าที่ที่มีต่อบริษัท ผู้สอบบัญชีไม่มีหน้าที่ในการตรวจนับสินค้าและไม่มีใครโต้แย้งว่าเป็นหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่ต่องปฏิบัติเช่นนั้น เขาจำเป็นต้องอาศัยรายละเอียดสินค้าคงเหลือซึ่งจัดทำขึ้นโดยผู้อื่น ในกรณีที่เป็นโรงงานฝ่ายอย่างเช่นกรณีนี้ ผู้สอบบัญชียอมตองพึ่งพาอาศัยบุคคลที่มีความซันท์ในวัตถุประสงค์บาง ๆ จึงจะสามารถได้มาซึ่งราคาที่ถูกตองของสินค้าคงเหลือ เพื่อนำไปแสดงในงบดุลย์

ในคดีนี้ผู้สอบบัญชีได้เชื่อถือผู้จัดการบริษัท ซึ่งเป็นบุคคลผู้มีชื่อเสียงดี และเป็นผู้มีความสามารถในคานนี้อย่างไม่มีปัญหา ผู้จัดการของบริษัทเป็นบุคคลที่ทุกคนให้ความไว้วางใจ และผู้พิพากษาคณะอื่นยังได้ให้ความเห็นว่า คณะกรรมการบริษัทไม่จำเป็นต้องถูกตำหนิ เพราะได้ให้ความไว้วางใจผู้จัดการ และในเมื่อไม่มีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้จัดการจะให้ตัวเลขสินค้าคงคลังอันเป็นเท็จ ผู้สอบบัญชียอมไว้วางใจผู้จัดการในเรื่องนี้ได้"

ในคำตัดสินของผู้พิพากษาลอร์ด โลป (Lope L. J) ได้มีข้อความดังต่อไปนี้

"เป็นหน้าที่ของผู้สอบบัญชีผู้สามารถที่จะพึงปฏิบัติงานโดยความซันท์ ความระมัดระวัง และรอบคอบตามสมควร อะไรเล่าที่เรียกว่าความสามารถและความระมัดระวัง ก็ตองแล้วแต่พฤติการณ์ในแต่ละกรณี ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องเป็นนักสืบหรืออย่างี่อ้างกัน เริ่มทำงานด้วยความสงสัยหรือคิดเห็นเสียก่อนว่าตองมีอะไรผิดแล้ว เขาเป็นผู้เฝ้า (ในคำพิพากษานี้จะบัญญัติคำว่า Watch dog) ไม่ใช่สุนัข (ในคำพิพากษานี้จะบัญญัติคำว่า Bloodhound) ขอม

เป็นการขอมที่ผู้สอบบัญชีจะ เชื่อถือ เจ้าหน้าชั้นสูง ของบริษัทที่ทำงานมานานแล้ว และ เป็นผู้บริษัท
 ไว้วางใจ ผู้สอบบัญชีมีสิทธิที่จะสันนิฐานไว้ก่อนว่า เจ้าหน้าเหล่านั้นซื่อสัตย์และ เชื่อในคำชี้แจง -
 ทาง ๆ ในเมื่อเขาได้ใช้ความรอบคอบระมัดระวังพอสมควร ถ้ามีสิ่งใดสะกิดให้ เกิดสงสัย ก็ควร
 จะสืบสวนจนถึงที่สุด แต่ถ้าไม่มีสิ่งใด ชะวนาแล้ว เขาก็มีภาระ เพียงระมัดระวังตามสมควร"

จากคำตัดสินของคดีนี้ ผู้สอบบัญชีมีสิทธิที่จะ เชื่อคำรับรอง ของ เจ้าหน้าผู้รับผิดชอบ เกี่ยว
 กับสินค้าคงคลัง แต่ผู้สอบบัญชียอมเสี่ยงมาก ถ้าหากถือปฏิบัติตามคำตัดสินในคดีซึ่ง เกิดขึ้น เมื่อ
 ๗๐ ปีก่อน ความคิดเห็นและวิธีปฏิบัติได้ เปลี่ยนแปลงจากคดีนี้ไปมากถ้าผู้สอบบัญชียอมรับคำรับรอง
 ของผู้จัดการ โดยมีได้ทำการตรวจสอบสินค้าเลย การตรวจสอบเกือบจะไร้ความหมาย ถ้าผู้สอบ
 บัญชีได้ตรวจสอบรายการอื่นในงบดุลย์ทุกรายการ เว้นแต่สินค้าคง เหลือซึ่ง เชื่อตามคำรับรอง ของ
 ผู้จัดการก็จะทำให้ เจ้าหน้าผู้รับผิดชอบ เกี่ยวกับการที่ราคาสินค้าสามารถแสดงผลการดำเนินงาน -
 ให้ดีหรือเลวได้ตามความพอใจโดยให้ตัว เลขสินค้าคงคลังที่เป็นเท็จ การถือปฏิบัติเช่นนี้ทำให้การ
 ตรวจสอบกระทำไม่ครบทุกรายการ และผู้ถือหุ้นไม่ได้รับการคุ้มครอง เพื่อให้การตรวจสอบมี
 ประโยชน์อย่างแท้จริง ผู้สอบบัญชีจะ ต้องตรวจสอบสินค้าคงคลัง เท่าที่จะทำได้ อย่างเหมาะสม
 ปัญหาที่ว่า ในบางกรณีผู้สอบบัญชีอาจไม่สามารถจะตรวจสอบสินค้าคงคลังได้อย่างสมบูรณ์ เช่น
 สินค้าที่อยู่ในระหว่างการผลิต ยากที่ผู้สอบบัญชีจะตรวจสอบสินค้าได้อย่างสมบูรณ์ และผู้สอบบัญชี
 จะต้องใช้วิธีการใด จึงจะเรียกว่าได้ใช้ความระมัดระวังอย่างเหมาะสมแล้ว

ธุรกิจในประเทศไทยส่วนใหญ่ มักจะเป็นกิจการภายในครอบครัว ระบบการควบคุมใน
 กำนตาง ๆ รวมทั้งในเรื่องสินค้ามักจะอาศัยความไว้นือเชื่อใจกัน เพราะเหตุว่าผู้ถือหุ้นและ
 เจ้าหน้าทีบริหารงานก็มักจะเป็นสมาชิกในครอบครัวเดียวกัน หรือเพื่อนฝูงที่สนิทชิดชอบกัน ฉะนั้น
 การควบคุมต่าง ๆ มักจะไม่ไ้ทำเป็นหลักฐานบันทึกไว้ หรือทำบ้างก็เพียงเอาไว้รู้ เป็นส่วนตัวจึง
 เป็นปัญหาแก่ผู้สอบบัญชีที่จะปฏิบัติตามทฤษฎีหรือมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างเคร่งครัด ส่วนกิจการ
 ประเภทอื่นก็มีในรูปบริษัทมหาชน (Public Company) ซึ่งยังมีจำนวนน้อยมาก และกิจการ
 ประเภทที่เป็นสาขาของตางประเทศ กิจการเหล่านี้ อาจมีการควบคุมภายใน และการบันทึก
 หลักฐานให้รายละเอียดมากขึ้น บางแห่งก็ทำได้เรียบร้อย บางแห่งก็มีแต่ระบบงานที่วางไว้

อย่างสวยงามแต่ปฏิบัติตามไม่ได้ ทั้งนี้เพราะผู้บริหารงานยังไม่เห็นความสำคัญทางบัญชี ตลอดจนการใช้พนักงานที่มีความรู้ไม่เหมาะสม ผู้สอบบัญชีในประเทศไทยต้องประสบปัญหาในเรื่องนี้อยู่ไม่น้อย นอกจากนี้ผู้สอบบัญชียังอาจต้องประสบกับปัญหาอื่น ๆ เช่น การตรวจนับสินค้าบางประเภท เช่น พวกเคมีภัณฑ์ที่ยากแก่การพิจารณาคุณภาพ พวกน้ำมันและก๊าซต่าง ๆ ที่บรรจุในภาชนะที่ใหญ่โตและมีขีด ไม่สามารถจะมองเห็นด้วยตาได้ ตลอดจนการที่ราคาสินค้าต่าง ๆ ซึ่งต้องคำนึงถึงคุณภาพ จำนวน และสภาพ (Condition) เพราะสินค้าบางอย่าง เช่น พวกเพชร พลอย แร่ธาตุต่าง ๆ คุณภาพผิดกันเล็กน้อย ราคาอาจจะแตกต่างกันมากก็ได้ และในกิจการบางแห่ง มีนโยบายการขายสินค้าที่นอกเหนือจากธรรมดา เช่น ต้องจัดสินค้าพวกหนึ่งไว้แสดงต่อลูกค้า (Demonstration) และยังมีนโยบายรับคืนสินค้าไปแล้ว เพื่อให้ลูกค้าซื้อสินค้าใหม่ของกิจการ อย่างที่เราเรียกว่า Trade in การจัดบันทึกรายการของสินค้าเหล่านี้จึงมักจะมีปัญหายุ่งยากอยู่เสมอ การที่ราคาสินค้าที่มีไว้แสดงต่อลูกค้า และที่รับคืนจากลูกค้าจะตีตามของใหม่ ก็ไม่ได้ เพราะสภาพย่อมเสื่อมไปตามอายุใช้งาน ครั้นจะไม่ถือเป็นสินทรัพย์ของกิจการ ก็ไม่ตรงกับข้อเท็จจริง เพราะสินค้าเหล่านี้ยังเป็นกรรมสิทธิ์ของกิจการอยู่ ฉะนั้น ผู้สอบบัญชีจึงต้องระมัดระวังในรายการ เหล่านี้มาก

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับการตรวจสอบสินค้าคงคลัง

เมื่อรายงานของผู้สอบบัญชีถูกนำมาใช้เป็นรากฐานในการพิจารณา ประกอบการให้กู้ยืมของสถาบันการเงินต่าง ๆ อย่างกว้างขวางแล้ว ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในรายการเกี่ยวกับสินค้าคงคลังในบังคับก็ควรจะหลีกเลี่ยงไม่ได้ทีเดียว แต่บางท่านก็แย้งว่า ผู้สอบบัญชีไม่ใช่ผู้เชี่ยวชาญในทุกแขนง เขาไม่จำเป็นจะต้องรับผิดชอบต่อการที่ราคาสินค้าคงคลัง หรือแม้แต่ว่าการตรวจนับสินค้า และเป็นที่ยอมรับกันว่า ผู้สอบบัญชีไม่มีคุณสมบัติในการตีราคาเพชร สักเกตาหนึ่ง หรือแม้แต่ให้การรับรองว่าหินที่เขาเห็นมัน เป็นเพชรจริงหรือไม่ มีผู้สอบบัญชีน้อยท่านที่สามารถจะแยกชนิดหรือชั้นของแร เหล็กได้ในราคาแตกต่างกัน และค่าใช้จ่ายในการศึกษาถึงคุณภาพและราคาแท้จริงของสินค้าแต่ละอย่างที่ตรวจสอบนั้นไม่คุ้ม

จากรายงานของคณะกรรมการพิเศษของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งรัฐนิวยอร์ก^๒
(The New York State Society of Certified Public Accountants) ซึ่งประชุม
เมื่อวันที่ ๒๖ เมษายน ค.ศ. ๑๙๓๒ มีใจความตอนหนึ่งว่า

"คณะกรรมการเห็นด้วยกับการฝึกอบรมสมาชิก C.P.A. แต่ไม่ได้หมายความว่าเขาจะ
ต้อง เป็นนักตีราคาหรือต้องรับผิดชอบในการตรวจนับจำนวน คุณภาพ สภาพ ตลอดจนความสามารถ
ในการขายได้ของสินค้าคงคลัง

คณะกรรมการยังเห็นว่า การที่ผู้สอบบัญชีได้เซ็นชื่อรับรองงบดุลของกิจการลูกค้า โดย
ไม่มีเงื่อนไขหรือคำอธิบายเป็นพิเศษเกี่ยวกับสินค้าคงคลังแล้ว เป็นที่เข้าใจได้ว่าเขาได้ทำการ
ตรวจสอบด้วยความระมัดระวังและรอบคอบ โดยการทดสอบสุ่มบัญชีและบันทึกหรือเอกสาร เกี่ยว
กับสินค้าคงคลัง และได้รับคำสั่งจากเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบในเรื่องนี้ ตลอดจนการตรวจสอบ
ระบบบัญชีที่ใช้งานเป็นที่พอใจว่า สินค้าคงคลังที่แสดงนั้นถูกต้อง ทั้งในด้านกรรมสิทธิ์ คุณภาพ สภาพ
จำนวน และการตีราคา

คณะกรรมการไม่เห็นด้วยกับการที่ทางสมาคมจะจำกัดหน้าที่ และความรับผิดชอบของ
ผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบสินค้าคงคลังให้แน่นอนลงไป"

ในกิจการส่วนใหญ่ที่ผู้สอบบัญชีสามารถจะตรวจสอบได้โดยเสียค่าใช้จ่ายพอสมควร และ
การตรวจสอบนั้นสามารถจะทำได้ ผู้สอบบัญชีรับรองรายการสินค้าคงคลังในงบดุล โดยไม่มี
เงื่อนไข (Without qualification) เขายอมยอมรับผิดชอบในขอบเขตที่พอสมควร
(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. ความรับผิดชอบทางก้านบัญชี ซึ่งเป็นผลสืบเนื่องมาจากความต้องการที่จะให้ความเห็นวิชาชีพอิสระอันเป็นที่เชื่อถือได้ โดยยึดถือการตรวจสอบอย่างพอเพียง ในวิธีการคำนวณต้นทุนขาย การคิดราคาสินค้าและหลักฐานบัญชีสินค้าคงเหลือ

๒. ความรับผิดชอบทางนิตินัย อันเกิดจากการกระทำหรือมิได้กระทำ ภายใต้ความรับผิดชอบในขอบเขตของการบัญชีและการสอบบัญชี เช่น ในสหรัฐอเมริกา ความรับผิดชอบทางนิตินัยนี้ก็มีบัญญัติไว้ในกฎหมายทั่วไป และในกฎข้อบังคับของ Securities and Exchange Commission.

ความรับผิดชอบทางก้านบัญชีของผู้สอบบัญชีมีดังนี้

๑. ผู้สอบบัญชีควรจะได้สังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลังว่าวิธีการที่ใช้มีประสิทธิภาพเพียงใด และเจ้าหน้าที่ที่ตรวจนับมีความรู้เกี่ยวกับสินค้านั้นหรือไม่ มีกรรมการตรวจนับที่เชื่อถือได้หรือไม่

๒. ผู้สอบบัญชีควรจะได้ทำการทดสอบจำนวนสินค้าคงคลัง ถ้าหากมีเหตุผลสมควร และปฏิบัติเช่นนั้นได้

๓. ผู้สอบบัญชีควรจะได้ทำการตรวจสอบบัญชีหรือบันทึกเกี่ยวกับสินค้าคงคลัง เพื่อ
คู่เกี่ยวกับ

๓. สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย วิธีการตรวจสอบสินค้าคงเหลือ เอกสาร 1.04-1 ของการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ ๒ และ Arnoed 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. กำหนดจำนวนที่จะประกันภัยของสินค้าคงคลัง
- ค. เอกสารต่าง ๆ ที่ได้รับจากบริษัท เช่น เอกสารเกี่ยวกับการนับ ซึ่ง
 ครอบคลุม วัตถุประสงค์ รายการตัดสินค้า รายการสินค้า
 ระหว่างทาง (Goods in transit) สินค้าฝากขาย และอื่น ๆ
- ง. การจัดแบ่งชนิดของสินค้าคงคลังในงบดุล

รายงานการสอบบัญชีจะคง เปิด เผยให้ทราบถึงวิธีการที่ละ เวนมิได้ปฏิบัติพร้อมทั้ง เหตุผล ประกอบ ผู้สอบบัญชีควรจะได้ปฏิบัติตามตรวจสอบให้พอ เพียง เพื่อที่จะหลีกเลี่ยง เงื่อนไขใน รายงานการสอบบัญชี แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะไม่ต้องรับผิดชอบในการ ละเลย เล็กน้อย เกี่ยวกับงานสอบ สินค้าคงคลังและต้นทุนขายก็ตาม แต่จะต้อง เข้าใจให้ชัดเจนว่า ผู้สอบบัญชีมิใช่ผู้รับประกันราคา คุณภาพ หรือจำนวนสินค้าคงคลัง และทั้งมิใช่ผู้เชี่ยวชาญในวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ถ้าความเห็นของผู้สอบบัญชีไม่มีเงื่อนไข ย่อมเป็นที่สมมติกันว่า เขาได้ปฏิบัติตามวิธีการที่จำเป็นทั้งสิ้น เพื่อให้คน เชื่อมั่นในความถูกต้องของสินค้าคงคลังและการคิดต้นทุนขาย

ความรับผิดชอบตามมติของผูสอบบัญชี

ความรับผิดชอบทางอาญา ความผิดทางอาญาที่เกี่ยวกับการสอบบัญชี ตามประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์มีบัญญัติไว้ในมาตรา ๓๖๕ แห่งประมวลกฎหมายอาญาดังนี้ : -

ในการสอบบัญชีทางหุ้นส่วนบริษัท จำกัด สมาคม หรือมูลนิธินั้น ผู้สอบบัญชีคนใด
จงใจทำรายงานเท็จก็ดี หรือรู้แล้วยังขึ้นรับรองบัญชีงบดุลย์ หรือบัญชีอย่างอื่นฝ่าฝืนความจริงว่า
ถูกต้องก็ดี ท่านว่ามีความผิดของระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองพันบาท หรือ
ทั้งจำและปรับทั้งสองสถาน

ตามข้อความข้างต้นนี้ จะแลเห็นว่าความผิดทางอาญามีในกรณีที่ผู้สอบบัญชี ทำ
รายงานเท็จ คือเมื่อรายงานเท็จโดยเจตนา หรือเมื่อทราบว่างบดุลย์หรือบัญชีอื่นซึ่งได้แก่ บัญชี
การค้า บัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุน หรือบัญชีรายได้อื่นๆ ไม่ถูกต้องก็ยังขึ้นรับรองว่าถูกต้อง
ซึ่งเป็นการฝ่าฝืนความจริง เป็นการกระทำผิดต่อหน้าที่

เนื่องจากสินค้าคงคลัง เป็นรายการสินทรัพย์ที่มีความสำคัญรายการหนึ่ง ในงบดุลย์
ของกิจการส่วนใหญ่ ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีตามกฎหมายในการรับรองงบดุลย์ ก็มีส่วนกิน
ความถึงรายการสินค้าคงคลังด้วย

ความรับผิดชอบทางแพ่ง คือ ต้องชดใช้ค่าเสียหายในกรณีที่ปฏิบัติกิจการโดยเลินเล่อ หรือ
บกพร่องยังไม่มีคดีในประเทศไทย แต่เมื่อทางสมาคมนักบัญชีได้ตั้งมาตรฐานการสอบบัญชีขึ้น ซึ่ง
ก็คงจะใช้เป็นประโยชน์ในการพิจารณาคดีที่เกิดขึ้นได้ จึงขอยก "มาตรฐานการปฏิบัติงาน"
ของผู้สอบบัญชีมากล่าวมีดังนี้

๑. ผู้สอบบัญชีควรจะมีโครงการและแผนงานในการสอบบัญชี ในกรณีที่ผู้ช่วย
ต้องควบคุมงานของผู้ช่วยให้เป็นไปโดยถูกต้อง
๒. ผู้สอบบัญชีควรประเมินประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ เพื่อ
กำหนดขอบเขตการปฏิบัติงาน
๓. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานให้ไคมาซึ่งหลักฐานจนเป็นที่เพียงพอ โดยใช้วิธีการ
อันเหมาะสมแก่กรณี

๔. สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย คำอธิบายเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับชั่วคราว
รับรองโดยที่ประชุมนักบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ ๑ หน้า ๖

๑. แผนงานและการควบคุม ในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี สมควรอย่างยิ่งที่ผู้สอบบัญชีจะได้อำนาจวางแผนเสียแต่เนิ่น ๆ มิฉะนั้นแล้วผู้สอบบัญชีอาจจะประสบปัญหาต่าง ๆ นานาประการ อันไม่อาจมีเวลาพอที่จะแก้ไขได้เรียบร้อยได้ทันต่อเหตุการณ์ ดังเช่น ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้รับแต่งตั้งไกลหรือภายหลังสิ้นงวดบัญชี ผู้สอบบัญชีย่อมไม่มีเวลาพอที่จะวางแผน แต่อาจไม่สามารถจัดให้มีการตรวจนับสินค้าคงคลังได้ เพราะตระเตรียมไม่ทันหรือทางลดค่ายังไม่พร้อม ดังนั้นย่อมทำให้ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ความระมัดระวัง และใช้วิธีการตรวจสอบอย่างรอบคอบใหม่มาคิดว่าปกติ หรืออาจจะต้องรับรองมูลค่าโดยมีเงื่อนไข นอกจากนี้ประเด็นดังกล่าวแล้ว ยังสามารถที่จะเสนอแนะให้มีการเปลี่ยนแปลงและปรับปรุงวิธีการและแผนบริหารงานของลูกค้านักค้าด้วย

การควบคุมผู้ช่วย สำนักงานสอบบัญชีใหญ่ ๆ ที่รับงานสอบบัญชีไว้มาก ถ้าเป็น จะต้องมีผู้ช่วยที่จะส่งไปปฏิบัติงานแทนเจ้าของสำนักงาน โดยปกติก็มีพนักงานหลายคน แต่มีการมอบหมายให้มีการควบคุมเป็นชั้น ๆ ไป และมีการอบรมพนักงานอย่างเพียงพอ พนักงานที่จะส่งไปทำการตรวจนับสินค้า ก็ควรจะศึกษาถึงลักษณะ คุณภาพ และความรู้ที่เกี่ยวกับวิธีการตรวจนับ อาจเป็นช่าง วัด เป็นต้น เพื่อให้งานที่ปฏิบัติมาได้ผลตามที่ต้องการ

๒. การควบคุมภายใน การควบคุมภายในย่อมเกี่ยวข้องกับขอบเขตของการตรวจสอบบัญชีอย่างมาก และเป็นปัจจัยสำคัญในการกำหนดแบบงาน และวิธีการตรวจสอบ วัตถุประสงค์ของการให้มีการควบคุมภายใน เบื้องแรกก็เพื่อจะลดการผิดพลาดและความไม่แน่นอน กับเพื่อให้มีระบบการทำงานที่ให้ได้ผลเพียงพอ หลักของการควบคุมภายในก็มีอยู่ว่า การแบ่งงานในระหว่างพนักงานโดยมีให้ผู้นิเทศงานและลงรายการหนึ่งสำเร็จตั้งแต่เริ่มจนที่สุด จะทำให้โอกาสที่จะผิดพลาดหรือทุจริตลดลง

เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจอย่างดีที่สุดในการกำหนดขอบเขตการตรวจสอบ โดยพิจารณาถึงระยะเวลาและค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียไปในการตรวจสอบอย่างละเอียดว่า คุ้มกับส่วนใดเสียของผู้ถือหุ้นหรือเจ้าหน้าที่หรือไม่ เพราะถ้าผู้สอบบัญชีใช้ระยะเวลาตรวจมาก ก็ต้องคิดค่าสอบบัญชีมาก ผลที่ผู้ถือหุ้นหรือเจ้าหน้าที่จะได้ออกคุ้มกับค่าสอบบัญชีหรือไม่ ถ้าไม่คุ้มผู้สอบบัญชีก็ต้องใช้วิธีทดสอบ ซึ่งจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องอาศัยระบบการควบคุมภายในเป็นหลักในการกำหนดขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติ

๓. หลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสม หลักฐานในที่นี้หมายถึงหลักฐานทางบัญชี ที่ผู้สอบบัญชีอิสระซึ่งมีความชำนาญพิจารณาว่า เป็นหลักฐานที่เพียงพอ เชื่อถือได้ หลักฐานดังกล่าวอาจจะแบ่งได้เป็น ๒ ประเภท คือ หลักฐานภายในและหลักฐานภายนอก หลักฐานภายในประกอบด้วย สมุดบัญชีและบันทึกต่าง ๆ ซึ่งรวมทั้งสมุดบันทึกความจำ สมุดรายวัน ต้นข้าว เช็ค ใบสำคัญจ่าย ใบกำกับสินค้า รายการฝากเงินธนาคาร สัญญาต่าง ๆ และบันทึกรายงานการประชุม หลักฐานภายนอกได้แก่ การขอค้ำยืม การสั่ง เภตการตรวจนับสินค้า การสอบถามเฉพาะกรณีถือได้ ว่า เป็นหลักฐานที่ผู้สอบบัญชีได้มาเป็นการ เพิ่มเติม การให้ใ้มาซึ่งหลักฐานนี้ย่อมขึ้นอยู่กับจังหวะที่จะ จัดหา และเป็นวิธีที่ปฏิบัติได้และมีเหตุผล ตัวอย่าง เกี่ยวกับจังหวะที่จะให้ใ้หลักฐานคง เช่นกรณี สินค้าคงคลังสำหรับกิจการที่ทำบัญชีคุมยอดสินค้า (Perpetual Inventory) ผู้สอบบัญชีก็อาจจะทำการตรวจนับ ณ วันหนึ่งวันใด นอกจากวันสิ้นงวดการเงิน เพื่อจะดูความถูกต้องของบัญชี คุมยอดสินค้า และอาจจะถือเป็นการทดสอบประสิทธิภาพการควบคุมภายในอีกส่วนหนึ่งก็ได้ ถ้า เป็นกรณีที่เกิดกิจการนั้นหายอดสินค้าคงคลังโดยวิธีตรวจนับสินค้า (Periodical Inventory) เมื่อ สิ้นงวด ผู้สอบบัญชีควรจะใ้สั่ง เภตการ ณ วันทำการตรวจนับ ทั้งนี้เพราะถ้าจะทำในวันอื่นก็ไม้อาจจะเป็นไปได้

ในข้อที่ว่า เป็นวิธีที่ปฏิบัติได้และมีเหตุผลนั้น หมายความว่า ในกรณีที่จะให้ใ้มาซึ่ง หลักฐานนั้น ผู้สอบบัญชีสามารถที่จะปฏิบัติได้ ถ้าไม่อาจจะกระทำใ้ได้โดยตรง ก็อาจจะใ้วิธีอื่น ที่เหมาะสมอันใ้ผลเหมือนกัน ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชียอมตรวจนับสินค้าคงคลังต้นงวดไม่ได้ ใน กรณีที่เพิ่งรับงานสอบบัญชี หรือในกรณีงานระหว่างทำเป็นการยากที่จะมีการตรวจนับ ในกรณี เช่นนี้ ผู้สอบบัญชีก็องหาวิธีอื่นที่ เหมาะสม ซึ่งทำให้คนพอใจ เช่น สินค้าต้นงวดก็อาจจะอง ตรวจสอบโดยอ้างอิงหลักฐาน มิใช่จะถือเอาตัวเลขตามบัญชีโดยไม่หาวิธีอื่นทำการพิสูจน์

๕. สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย คำอธิบายเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับชั่วคราว รับรองโดยที่ประชุมนักบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ ๑ หน้า ๓๔

เพื่อปลดปล่อยความรับผิดชอบในเรื่องการใช้ความระมัดระวังอย่างสมควร แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะมีโชษุชานาญในเรื่อง เอกสารปลอมแปลง แต่ผู้สอบบัญชีก็จะต้องใช้ความระมัดระวังสังเกตให้เห็นความซัดแย้งและการแก้ไขที่เห็นได้ชัด

ความเพียงพอของหลักฐานขึ้นอยู่กับการวินิจฉัยกรณีต่าง ๆ ของผู้สอบบัญชี โดยพิจารณาถึงความสำคัญของรายการ รายการสำคัญมากจำเป็นต้องได้หลักฐานที่เชื่อถือได้มาก เช่น ถ้าลูกหนี้เป็นรายการสำคัญในงบดุลย์ การตรวจสอบลูกหนี้ย่อมต้องกระทำเป็นปริมาณมาก การลอกยอดคงเหลือของลูกหนี้ในวันสิ้นปีไว้ในกระดาษทำการยอมไม่เป็นการเพียงพอ การสอบถามเจ้าหน้าที่ของบริษัท เกี่ยวกับลูกหนี้ยอมสู่การยืนยันยอดลูกหนี้โดยตรงไม่ได้

ความเหมาะสมของหลักฐาน ได้แก่ การวินิจฉัยคุณภาพของหลักฐานที่รวบรวมได้ ว่ามีความสมบูรณ์และสัมพันธ์กับรายการที่ตรวจสอบเพียงใด หลักฐานที่ได้จากบุคคลภายนอกย่อมดีกว่าหลักฐานจากภายในกิจการ และผลการตรวจนับทรัพย์สินหรือการคำนวณยอมดีกว่าค่าชี้แจงของเจ้าหน้าที่อย่างเกีย