

การปฏิบัติเกี่ยวกับการสอบบัญชีสินค้าคงคลังในประเทศไทย

แนวทางการปฏิบัติในการสอบบัญชีสินค้าคงคลังของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยนี้ไ้รวบรวมจาก

- ๑. การส่งแบบสอบถามของสมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย
- ๒. การสอบถามจากสำนักงานสอบบัญชี
- ๓. การประชุมนักบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ ๒

การส่งแบบสอบถามของสมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย

ตามที่สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทยได้ตั้งคณะกรรมการวิธีการตรวจสอบขึ้น เพื่อศึกษาและเสนอความคิดเห็นเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบด้านต่าง ๆ อันจะเป็นแนวทางให้ผู้สอบบัญชีใช้วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมสอดคล้องกัน และเพื่อให้มาตรฐานการสอบบัญชี เป็นที่รับนับถือแก่วงการธุรกิจยิ่งขึ้น

คณะกรรมการฯ พิจารณาเห็นว่า การตรวจสอบสินค้าคงเหลือ เป็นงานที่สำคัญมากด้านหนึ่งซึ่งผู้สอบบัญชีต้องมีวิธีปฏิบัติแตกต่างกันอยู่ ควรได้มีการศึกษางานด้านนี้ก่อน โดยในขั้นแรกจะรวบรวมข้อเท็จจริงจากผู้สอบบัญชีทั่วไปโดยการจัดทำแบบสอบถามซึ่งมีดังนี้

แบบสอบถามเกี่ยวกับการตรวจสอบสินค้าคงเหลือ

โปรดเขียนเครื่องหมายข้างหน้าคำตอบข้อที่ท่านปฏิบัติอยู่ในปัจจุบัน

- ๑. คณะกรรมการฯ ได้จัดทำแบบสอบถามเกี่ยวกับการตรวจสอบสินค้าคงเหลือขึ้น และส่งไปยังผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรวม ๓๐๐ ราย ซึ่งส่วนใหญ่เป็นสมาชิกสมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย โดยเลือกผู้สอบถามลำดับตัวอักษรต่าง ๆ รวมทั้งผู้อยู่ในต่างจังหวัดด้วย คำตอบที่ได้รับมีจำนวนรวมทั้งสิ้น ๑๐๔ ราย หรือ ๓๕% ซึ่งนับว่าได้รับความสนใจและความร่วมมือจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้วยดีพอสมควร
- สาเหตุประการหนึ่งที่ทำให้ไม่ได้รับคำตอบตามแบบสอบถาม คือสมาชิกของสมาคมฯ ที่ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในได้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีอย่างแท้จริงจึงไม่อยู่ในฐานะที่จะให้คำตอบได้ นอกจากนั้นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตบางคนได้เปลี่ยนตำแหน่งที่อยู่ โดยคณะกรรมการฯ ไม่นับทางทราบได้

๑. ในขณะที่ท่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทต่าง ๆ รวม
 - ก. ไม่เกิน ๕ แห่ง
 - ข. เกินกว่า ๕ แห่ง
 - ค. เกินกว่า ๑๐ แห่ง
 - ง. เกินกว่า ๒๐ แห่ง
๒. ในขณะที่ท่านทำหน้าที่ความคุมงานสอบบัญชีบริษัทต่าง ๆ ใหญ่สอบบัญชีรับอนุญาตอื่นรวม
 - ก. ไม่เกิน ๕ แห่ง
 - ข. เกินกว่า ๕ แห่ง
 - ค. เกินกว่า ๑๐ แห่ง
 - ง. เกินกว่า ๒๐ แห่ง
๓. ท่านใจหนังสือรับรองบอกสินค้าคงเหลือของผู้บริหารงาน เป็นหลักฐานในการตรวจสอบเพียงไร
 - ก. ถือตามหนังสือรับรองบอกสินค้าคงเหลือของผู้บริหารงานทุกอย่างก็แล้ว
 - ข. ไม่ขอหนังสือรับรองบอกคงเหลือจากผู้บริหาร
 - ค. ขอหนังสือรับรองบอกสินค้าคงเหลือจากผู้บริหาร เพื่อเป็นหลักฐานประกอบอย่างหนึ่งเท่านั้น
๔. ท่านตรวจสอบปริมาณสินค้าคงเหลือตามบัตรสินค้าเพียงไร
 - ก. ไม่ตรวจสอบรวมการในบัตรสินค้าเลย
 - ข. เปรียบเทียบปริมาณสินค้าคงเหลือสิ้นปีในบัตรสินค้า กับปริมาณในรายละเอียดสินค้าคงเหลือ
 - ค. ตรวจสอบใบรับของและใบส่งของกับรายการรับจ่ายในบัตรสินค้าโดยวิธีทดสอบ
๕. ท่านตรวจสอบราคาสินค้าคงเหลือเพียงไร
 - ก. ราคาค่อนหน่วยและราคารวมถือตามรายละเอียดที่ผู้บริหารงานจัดทำไว้
 - ข. คำนวณราคาสินค้าโดยวิธีทดสอบแต่ราคาค่อนหน่วยถือตามที่ยุ้บริหารงานจัดทำไว้
 - ค. ตรวจสอบราคาค่อนหน่วยบางรายการ

๖. ท่านสั่ง เอกการตรวจนับสินค้าคงเหลือ เพียงไร
- ก. ไม่สั่ง เอกการตรวจนับเลย
 - ข. สั่ง เอกการตรวจนับไม่เกิน ๒๕% ของจำนวนบริษัทที่ตรวจสอบ
 - ค. สั่ง เอกการตรวจนับไม่เกิน ๕๐%
 - ง. สั่ง เอกการตรวจนับทุกบริษัทที่ตรวจสอบ
๗. การที่ท่านไม่สั่ง เอกการตรวจนับสินค้าคงเหลือ เป็นเพราะ
- ก. เห็นว่าการสั่ง เอกการตรวจนับไม่ เป็นประโยชน์แก่งานสอบบัญชีเลย
 - ข. เห็นว่าการสั่ง เอกการตรวจนับ เป็นประโยชน์แก่งานสอบบัญชีบ้าง แต่ควรใช้วิธีตรวจสอบอื่น
 - ค. เห็นว่าบอกสินค้าคงเหลือขึ้นอยู่กับนโยบายของผู้บริหาร
 - ง. คาสัมภาษณ์ไม่เพียงพอ
 - จ. บริษัทขอร้องไม่ให้สั่ง เอกการตรวจนับ
๘. การที่ท่านสั่ง เอกการตรวจนับสินค้าคงเหลือ เป็นเพราะ
- ก. เห็นว่าการสั่ง เอกการตรวจนับสินค้า เป็นวิธีการตรวจสอบที่จำเป็น
 - ข. เห็นว่าการสั่ง เอกการตรวจนับสินค้า เป็นประโยชน์แก่งานสอบบัญชีบ้าง เมื่อใช้ประกอบกับวิธีการตรวจสอบอื่น
 - ค. สั่ง เอกการตรวจนับ เฉพาะกรณีที่สงสัยว่าอาจมีการทุจริต
 - ง. บริษัทขอร้องให้สั่ง เอกการตรวจนับ
๙. เพื่อให้วิชาชีพสอบบัญชี เป็นที่ยอมรับนับถือแก่วงการธุรกิจยิ่งขึ้น ในภาพหน้าผู้สอบบัญชีควรสั่ง เอกการตรวจนับสินค้าคงเหลือ เพียงไร
- ก. ไม่ควร
 - ข. ควรสั่ง เอกการตรวจนับบ้าง โดยเฉพาะในการตรวจสอบบริษัทขนาดใหญ่
 - ค. ควรตกลงกันให้สั่ง เอกการตรวจนับทุกบริษัท
 - ง. ปัญหานี้ควรรอการพิจารณาไว้อีก

- ๑๐. ทัศนคติเกี่ยวกับทัศนคติการตีราคาสินค้าคงเหลือไว้ในงบดุลหรือไม่และมีความเห็นอย่างไร
 - ก. ไม่เคยแจ้งหลักเกณฑ์การตีราคา และเห็นว่าไม่จำเป็นต้องแจ้งไว้
 - ข. ไม่เคยแจ้งหลักเกณฑ์การตีราคา แต่เห็นว่าถ้าแจ้งไว้จะเป็นประโยชน์
 - ค. แจ้งหลักเกณฑ์การตีราคาไว้เฉพาะกรณีที่มีบริษัทสำรอง
 - ง. แจ้งหลักเกณฑ์การตีราคาไว้ทุกบริษัท

๑๑. ความเห็นอื่น ๆ

สรุปผลคำตอบตามแบบสอบถาม

๑. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนใหญ่ คือประมาณ ๔๔% เป็นผู้สอบบัญชีไม่เกิน ๕ แห่ง ผู้ที่มีลูกค้าเกินกว่า ๒๐ แห่งมีเพียง ๓๓% เท่านั้น

๒. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตประมาณ ๔๓% พยายามที่จะควบคุมงานสอบบัญชีบริษัทต่าง ๆ ให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่น ซึ่งมีส่วนใหญ่ควบคุมงานคนละไม่เกิน ๕ แห่ง

๓. การขอหนังสือรับรองยอดสินค้าคงคลังจากผู้บริหารงาน เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบ เป็นวิธีการตรวจสอบที่ถือปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนใหญ่ เป็นจำนวนถึง ๕๓% จากจำนวนนี้ ๔๖% ใช้หนังสือรับรองยอดสินค้าคงคลังของผู้บริหารงาน เป็นหลักฐานประกอบอย่างหนึ่งเท่านั้น ส่วนอีก ๗% ถือหนังสือรับรองยอดสินค้าคงคลังนี้เป็นหลักฐานที่มีความสมบูรณ์แล้ว

๔. บริษัทโคบหิวไไม่มีตรสินค้าเพื่อบันทึกรายการรับจ่ายสินค้าและปริมาณสินค้าคงคลัง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนใหญ่ คือ ๔๔% ตรวจสอบปริมาณสินค้าคงคลังตามบัตรสินค้า โดยเปรียบเทียบกับปริมาณตามรายละเอียดสินค้าคงคลังที่ตรวจนับได้ และบางครั้งก็ทดสอบรายการรับจ่ายในบัตรสินค้ากับใบรับของ กับใบส่งของด้วย ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ไม่ตรวจสอบรายการในบัตรสินค้าเลยมีจำนวนเพียง ๑๔%

๕. ในส่วนที่เกี่ยวกับการตรวจสอบราคาสินค้าคงคลังตามรายละเอียดที่ผู้บริหารงานจัดทำขึ้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน ๖๖% ตรวจสอบการคำนวณราคาสินค้าบางรายการ รวมทั้งติดตามการตรวจสอบราคาขอหน่วยควบ อนุสาวรีย์ก็ตาม ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนหนึ่ง เชื่อความถี่ เลขของผู้บริหารงานโคบไม่ทำการตรวจสอบเลย

๖. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ส่ง เอกสารตรวจนับสินค้าคงคลังทุกบริษัทมีจำนวน เพียง ๒๖% น้อยกว่าผู้ที่ส่ง เอกสารตรวจนับ เลข ซึ่งมีจำนวน ๓๑% ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่นส่ง เอกสารตรวจนับ สินค้าคงเหลือไม่เกิน ๕๐% ของจำนวนบริษัทที่ตรวจสอบ

๗. เมื่อผู้สอบบัญชีอนุญาตที่ไม่ส่ง เอกสารตรวจนับสินค้าคงคลังก็มีความ เห็นว่า การส่ง เอกสารตรวจนับนี้ เป็นประโยชน์แก่งานของผู้สอบบัญชี แต่ไม่ใ้ถือปฏิบัติเพราะผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ๓๑% เห็นว่าควรใช้วิธีการตรวจสอบอื่น นอกจากนั้น เห็นว่ายอดสินค้าคงคลังขึ้นอยู่กับนโยบายของผู้บริหารงานและค่าสอบบัญชีไม่เพียงพอ และบางกรณี เป็น เพราะบริษัท ขอร้องไม่ให้ส่ง เอกสารตรวจนับ

๘. เหตุผลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ส่ง เอกสารตรวจนับสินค้าคงคลังทั้งที่ส่ง เอกสารทุกบริษัท และที่ส่ง เอกสารเป็นบางบริษัท ๖๒% เห็นว่าการส่ง เอกสารตรวจนับ เป็นวิธีการตรวจสอบที่จำเป็นหรือ เป็นประโยชน์แก่งานของผู้สอบบัญชีบ้าง เมื่อใช้ประกอบกับวิธีการตรวจสอบอื่น นอกจากนั้น เห็นว่าควร ส่ง เอกสารตรวจนับ เฉพาะกรณีที่สงสัยว่าอาจมีการทุจริต เมื่อบริษัท ขอร้อง

๙. เพื่อให้วิชาชีพสอบบัญชี เป็นที่ยอมรับนับถือแก่วงการธุรกิจยิ่งขึ้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ส่วนใหญ่ คือ ๕๑% เห็นว่าในภายหน้าควรส่ง เอกสารตรวจนับสินค้าคงคลัง โดยเฉพาะในการตรวจสอบบริษัทขนาดใหญ่ และควรมีการตกลงกันในระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ส่ง เอกสารตรวจนับ-ทุกบริษัท อย่างไรก็ตาม มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน ๑๖% เห็นว่าควรรอการพิจารณาปัญหาไว้ก่อน

๑๐. เกี่ยวกับการแจ้งหลักเกณฑ์การตีราคาสินค้าคงคลังไว้ในงบดุลย์มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน ๒๗% ที่แจ้งหลักเกณฑ์การตีราคาไว้ทุกบริษัท หรือ เฉพาะกรณีที่มีบริษัท ขอร้อง แต่ส่วนใหญ่ไม่ เสนอแจ้งหลักเกณฑ์การตีราคาไว้ในงบดุลย์เลย โดย ๒๕% เห็นว่าไม่จำเป็นต้องแจ้งไว้ แต่อีก ๔๒% เห็นว่าถ้าแจ้งไว้จะเป็นประโยชน์

จากคำตอบที่รวบรวมได้ พอจะสรุปแนวทางปฏิบัติและปัญหาที่เกิดขึ้นได้ดังนี้

ในด้านจำนวนและการคำนวณ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทุกคนยอมรับว่าการตรวจนับสินค้าคงคลัง เป็นประโยชน์ต่อการตรวจสอบสินค้าคงคลัง แต่ว่าในทางปฏิบัติผู้สอบบัญชียังทำไม่ได้ทุก แห่ง เพราะ

๑. ผู้สอบบัญชีบางท่านเห็นว่าไม่จำเป็นจะต้องเข้าไปตรวจนับสินค้าคงคลังทั้งสี่ด้านตนเอง เป็นแค่เพียงให้ผู้สอบบัญชีสอบถามวิธีการตรวจนับสินค้าคงคลังว่า เขาปฏิบัติกันอย่างไร มีการแต่งตั้งกรรมการตรวจนับ กันหรือไม่ ใคร เป็นกรรมการ กรรมการเหล่านั้นรู้จักสินค้าหรือไม่ เช่น การแต่งตั้งเก็บค่าเช่า ๑๐ ขวบมาเป็นกรรมการตรวจนับยอมให้ไม่ได้ หรือถ้าสินค้านั้นเป็นพวกเคมีภัณฑ์ กรรมการควรจะเป็นผู้ที่มีพื้นความรู้เกี่ยวกับสาระต่าง ๆ บ้างไม่มากนักน้อย ผู้สอบบัญชีเพียงแต่สอบถามจนเป็นที่พอใจ

๒. บริษัทต่าง ๆ ซึ่งจะต้องมีผู้สอบบัญชีตามกฎหมายนั้นส่วนมาก เป็นบริษัทรายในครอบครัว ผู้ถือหุ้น เป็นญาติพี่น้องกัน ยอดสินค้าคงคลังส่วนใหญ่ขึ้นอยู่กับนโยบายของผู้บริหารงาน ซึ่งอาจใช้เป็นทางหนึ่งในการหลบหลีกภาษี การตรวจนับสินค้าจึง เป็น เรื่องที่ทำได้ยาก

๓. ผู้สอบบัญชีบางท่านที่มีเคยจัดการ สอบบัญชี เป็นอาชีพ เห็นว่าการตรวจสอบบัญชีของกิจการขนาดเล็กมุ่งหมาย เพื่อให้มีการรับรองบัญชีตามกฎหมาย เป็นสาระสำคัญ มากกว่าจะให้ผู้สอบบัญชี แถลงความจริงในฐานะของกิจการ เพราะผู้ถือหุ้น เป็นญาติพี่น้องหรือเพื่อนฝูงกัน มาตรฐานจึงทำในสภาพพอสมควรไม่เข้มงวด เพื่อให้คุ้มกับค่าสอบบัญชีซึ่งมีน้อยมาก

๔. ผู้สอบบัญชีบางท่านเห็นว่าไม่จำเป็นต้องตรวจนับ เพราะสินค้าของกิจการที่ตรวจนับมีสินค้าคงคลังจำนวนน้อยมาก หรือไม่มี เช่น บริษัทเกิดรถขนส่ง บริษัทอุตสาหกรรมน้ำแข็ง ฯลฯ

๕. ผู้สอบบัญชีบางท่านเห็นว่าไม่จำเป็นต้องตรวจนับสินค้า เพราะ เหตุสุกวิสัย เช่น สินค้าอยู่กระจัดกระจายในบริเวณเนื้อที่ประมาณ ๔๐๐,๐๐๐ ไร่ และพื้นที่มีใจระกระเหยิงรูกคาน

๖. ผู้สอบบัญชีบางท่านยังเห็นว่าถ้าเข้าไปยุ่ง เกี่ยวมากก็ค่อนข้างรับผิดชอบมาก ค่าสอบบัญชีก็ไม่คุ้ม และมีจำนวนผู้สอบบัญชีไม่เพียงพอ ทำให้งานล่าช้ากว่า

ในก้ามาตรฐานในเรื่องการตรวจสอบตามหลักฐานการบันทึก ซึ่งโคบทั่วไปแล้วบริษัทจะมีบัตรสินค้าสำหรับบันทึกการรับจ่ายสินค้าและปริมาณสินค้าคงคลัง ผู้สอบบัญชีจึงได้ทำการ

๑. ตรวจสอบถึงระบบงานของกิจการ ซึ่งไม่สามารถจะกำหนดได้ว่ากิจการขนาดต่าง ๆ จะต้องมีการควบคุมภายในอย่างไร ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความสามารถและความรู้ความเข้าใจของผู้บริหาร

งานว่าจะเห็นความจำเป็นอย่างไร ผู้สอบบัญชีจึงต้องตรวจสอบดู เพื่อดูว่าวิธีการนั้นรัดกุมป้องกัน
ของไหวที่อาจเกิดขึ้นได้หรือไม่ เพราะผู้สอบบัญชีทั่วไปยากที่จะเลือกทำงานแต่กิจการที่มีระบบงาน
ที่ดี

๒. ทดสอบการรับจ่ายในบัตรสินค้ากับใบรับของและใบส่งของ บัตรสินค้านี้อาจหมายถึง
บัญชีที่ทางกระทรวงอุตสาหกรรมกำหนดให้ใช้ได้ เช่น กิจการโรงเลื่อยจักร ต้องมีบัญชีกรมป่าไม้
แสดงปริมาณการรับและจ่ายไม้

๓. เปรียบเทียบปริมาณในบัตรสินค้ากับปริมาณตามรายละเอียดสินค้าคงคลังที่ตรวจนับได้

ในเรื่องหนังสือรับรองยอดสินค้าจากผู้ริงาน ไม่ว่าผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่จะเห็นว่า
การขอหนังสือรับรองยอดสินค้าคงคลังก็เป็นหลักฐานประกอบการตรวจสอบอย่างหนึ่งเท่านั้น แต่ก็มี
ผู้สอบบัญชีจำนวนไม่น้อยที่ถือว่าหนังสือรับรองยอดสินค้าคงคลังนี้เป็นหลักฐานสมบูรณ์แล้ว เพราะ
เห็นว่าผู้สอบบัญชีย่อมไม่สามารถที่จะไปควบคุมการตรวจนับได้ ฉะนั้น การถือคำรับรองของผู้บริหาร
งานร่วมกับบัตรราคาสินค้าที่แจ้ง ใบส่งของ กับราคาปานกลางของห้องตลาดก็เป็นการสมควรแล้ว

ในด้านราคาสินค้าคงคลังและการคำนวณ ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ก็มักจะสอบราคาต่อหน่วย
และทดสอบการคำนวณราคาสินค้า ส่วนหลักเกณฑ์ที่ให้ราคาสินค้าคงคลังตามที่แจ้งมาส่วนใหญ่ ก็
ใช้ราคาทุนเป็นหลัก แต่ถ้าวราคาดต่ำกว่าราคาทุนในขณะนั้นก็ให้ถ้าวราคาดลดเป็นหลัก ส่วน
การแจ้งหลักเกณฑ์การที่ราคาไว้ในงบดุลนั้น ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นว่าแจ้งไว้จะเป็นประโยชน์ -
เพราะ

๑. หลักเกณฑ์การที่ราคาสินค้าคงคลังทำให้กระทบกระเทือนต่อกำไร และการแสดงผล
ฐานะของกิจการในวันนั้น จึงนับว่าเป็นส่วนสำคัญ

๒. หลักเกณฑ์การที่ราคานั้นผู้สอบบัญชีบางคน เห็นว่าควรจะได้ถือ เป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน
โดยเคร่งครัด และบอกกล่าวให้ผู้บริหาร ของกิจการได้รับทราบ ถือ เป็นหลักการที่ราคาเป็นประจำ
ต่อไป

๓. การที่ยอมให้กิจการนั้น ๆ ที่ราคาสินค้าสูงก็เป็นประโยชน์ต่อรัฐบาลเองที่จะ เก็บภาษี
ได้เพิ่มขึ้น แต่ในทางตรงข้ามก็เป็นผลร้ายต่อผู้ถือหุ้นที่ทำให้แสดงผลกำไรสูงกว่าที่เป็นจริง การ
จ่ายเงินปันผลหรือแบ่งปันผลในกรณีนี้อาจจะจ่ายจาก เงินลงทุนก็ได้

การสอบถามจากสำนักงานสอบบัญชี

ในการตรวจสอบรายการสินค้าคงคลัง ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่จะปฏิบัติตามมาตรฐานการ-
สอบบัญชีดังนี้ คือ

๑. ชั้นแรกทำการสอบถามเกี่ยวกับระบบควบคุมภายใน (Review Internal Control)
อันเกี่ยวกับสินค้าคงคลัง ของกิจการว่ามีระบบควบคุมภายในรัดกุมหรือไม่ มีการปฏิบัติตามระบบที่ได้
วางไว้อย่างเคร่งครัดหรือไม่ เพื่อผู้สอบบัญชีจะได้กำหนดแผนการปฏิบัติงานในการตรวจสอบว่าควรจะทำ
การตรวจสอบอะไรบ้าง มากน้อยแค่ไหน

๒. ตรวจสอบโดยการสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง เพื่อดูจำนวนสินค้าว่ามีจริง ตลอด
จนคุณภาพสินค้าว่ามีสภาพสมบูรณ์หรือชำรุด เบี่ยงไร

๓. เปรียบเทียบผลของการตรวจนับสินค้าตัวจริงกับบัตรสินค้าหรือบัญชีคุมยอดสินค้า ถ้ามี
ผลแตกต่างกันมากก็ควรทำการสอบสวนถึงสาเหตุซึ่งอาจเป็น เพราะ

- ก. มีสินค้านำระหว่างทางหรือสินค้าที่ออกไปเท่ากับสินค้าขายแล้วแต่ยังไม่ส่งให้ลูกค้า
- ข. การตรวจนับคลาดเคลื่อนไป จุดผิด ฟังผิด นับผิด หรือสับสนกัน
- ค. การจดบันทึกผิดพลาด ลงจำนวนผิด ลงรายการผิด การคำนวณผิด
- ง. มีการจ่ายของผิด หรือมีการทุจริต จ่ายของโดยไม่หลักฐานลงรายการไว้

๔. ตรวจสอบเอกสารที่เกี่ยวข้องรายการในการจดบันทึก เช่น ใบกำกับสินค้าซื้อ และใบรับ
สินค้าคืน เพื่อดูรายการทางค่านับสินค้า ส่วนค่านับจ่ายก็มีใบส่งของ (Delivery Order) หรือ
ใบกำกับสินค้าขาย นอกจากดูว่าการลงบัญชีถูกต้องและครบถ้วนตามเอกสารแล้ว ยังต้องดูความ
ถูกต้องของเอกสารว่าเป็นเอกสารของกิจการจริง มีลายเซ็นของผู้อนุมัติทุกฉบับ เพราะเคยมีการ
ทุจริตโดยการส่งพิมพ์แบบฟอร์มของกิจการปลอมขึ้น เพื่อนำไปเบิกสินค้าจากคลังสินค้าของกิจการซึ่ง
อยู่ห่างไกลจากสำนักงานของกิจการนั้น

๕. ตรวจสอบในค่านับราคา ซึ่งโดยทั่วไปแล้วก็ใช้ราคาทุน ซึ่งสามารถทดสอบได้ จาก
ใบกำกับสินค้าซื้อ ถ้ากิจการที่ราคาโดยใช้หลักเกณฑ์ราคาต้นทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะ
ต่ำกว่า ผู้สอบบัญชีก็ควรนำราคาต้นทุนที่ได้ไปเปรียบเทียบกับราคาตลาดของสินค้านั้น ในขณะนั้น

แล้วจึงตีราคาที่สูงกว่า ถ้าเป็นราคามาตรฐานก็ตรวจสอบดูการคำนวณราคามาตรฐานของกิจการ ว่าใครรวมอะไร เขาไปบ้าง ถูกต้องตามหลักบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปหรือไม่ นอกจากนี้ ยังต้อง ควบหลักเกณฑ์ที่ใช้ตีราคาในปีนี้เป็นหลัก เกณฑ์เดียวกับที่ใช้ไปปีก่อน

๖. ตรวจสอบสัญญาการซื้อขายล่วงหน้ารายใหญ่ ๆ เพื่อว่ากิจการมีพันธะในการซื้อขาย สินค้าในราคาที่สูงหรือต่ำกว่าราคาตลาดมากหรือไม่ เพราะถ้ามีสัญญา เช่นนี้ผู้สอบบัญชีต้องแถลง ไว้ในรายงานการสอบบัญชีของตน เพื่อให้ผู้อ่านรายงานทราบถึงฐานะที่แท้จริงของกิจการในขณะ นั้นยิ่งขึ้น

ส่วนปัญหาต่าง ๆ ที่ประสพมา

ในการตรวจสอบรายการสินค้าคงคลังในกิจการที่มีบัญชีควบคุมปริมาณสินค้าแล้ว ปรากฏ ว่าจำนวนที่ตรวจนับได้ไม่ตรงกันหรือต่างกัน เป็นจำนวนมากผิดปกติเช่นนั้น อาจเนื่องมาจาก

๑. ระบบการควบคุมภายในยังไม่รัดกุมพอ เพราะกิจการบางแห่งนโยบายการขายสินค้า อาจแตกต่างกันกับกิจการธรรมดา เช่น กิจการที่ขายเครื่องบวกเลข เครื่องอัดสำเนา ฯลฯ กิจการพวกนี้จำเป็นต้องนำสินค้า เครื่องต่าง ๆ ไปสาธิต (Demonstration) และให้ลูกค้าทดลองใช้ สินค้าพวกนี้แม้ว่าเครื่องจะอยู่ที่ลูกค้า แต่ก็ยังถือเป็นสินค้าคงคลังของกิจการอยู่ ถ้าระบบการ ควบคุมภายในไม่มีการติดตามว่าเครื่องใดอยู่ที่ไหน บางครั้งเครื่องนั้นก็อาจจะถูกใช้จนพัง หรือ ชำรุดไปและลูกค้าที่ใช้เครื่องก็มักปฏิเสธว่าไม่ใคร่สั่งซื้อ แต่พนักงานขายเอามาให้ทดลองใช้เอง ซึ่งเป็นช่องทางของการทุจริตของพนักงานขายได้โดยง่าย นโยบายเกี่ยวกับการรับสินค้าคืน (Trade in หรือ Turn in) เพื่อเป็นส่วนหนึ่งของการชำระค่าสินค้าที่ซื้อใหม่นั้น ก็เป็นเหตุ ให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับสินค้าคงคลังได้ไม่น้อย

๒. การไม่ปฏิบัติตามระบบที่วางไว้อย่างเคร่งครัดมักจะก่อให้เกิดปัญหาได้ จริงอยู่การ ปฏิบัติตามระบบที่วางไว้จะทำให้โรงงานสาขาหรือในสะดวกในบางครั้ง แต่ทุกคนก็ยอมรับว่าระบบงาน ที่มีขอบเขตมาก ๆ จะเป็นช่องทางของการผิดพลาด ตลอดจนการทุจริตได้ง่าย เช่น ตามระบบ การควบคุมภายในวางไว้ว่าการ เบิกซองจากคลังสินค้าจะต้องมีใบสั่ง เช่น ใบส่งของ (Delivery order) ต้องมีลายเซ็นเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบอนุมัติไว้ ผู้คุมสินค้าที่คลังสินค้าจึงจะยอมจำบนสินค้า ให้ แต่ทางปฏิบัติบางครั้งก็มีเหตุฉุกเฉิน ลูกค้าต้องการด่วน ไม่สามารถรอออกไปส่งของได้ทันที ก็

อาจใช้โทรศัพท์สั่งให้ทางคลังสินค้าจ่ายของไปก่อน ถ้าทางคลังสินค้าไม่ติดตามขอ เอกสารประกอบ การจ่ายของนั้นก็ไม่สามารถลงในบันทึกของกันได้ และถ้าในวันหนึ่ง ๆ มีกรณีพิเศษเท่านั้น หนึ่ง- หลาย ๆ ครั้ง บัญชีหรือบันทึกที่ทางคลังสินค้าลงไว้ก็จะได้ประโยชน์เท่าที่ควร และเจ้าหน้าที่ ทางคลังสินค้าอาจใช้จุดอ่อนอันนี้ปกปิดการทุจริตของกันได้

๓. ความไม่เป็นระเบียบในการจัดสินค้าและไม่มีป้ายบอกชื่อสินค้าไว้ จะเป็นทางทำให้ การตรวจนับตัวจริงผิดพลาดได้ โดยอาจจะมีรายการตกหล่นไป หรือจัดชนิดหรือชื่อสินค้ามาผิด โดยเฉพาะกิจการที่มีสินค้าหลาย ๆ ชนิด หลาย ๆ ขนาด บังสินค้าที่เปลี่ยนแปลงขนาดได้ง่าย เช่น กระดาษ หรือใบแปรงรูป การเปรียบเทียบสินค้าตัวจริงกับบัญชีคุมยอดยิ่ง เกิดปัญหามากเพราะ เวลาซื้อกระดาษหรือใบแปรงรูปมาอาจ เป็นขนาดใหญ่ แต่เวลาตรวจนับของจริง สินค้านั้นได้แปรง รูปเป็นขนาดเล็ก และนี่จำนวนแตกต่างกันไปตามความต้องการของลูกค้าหรือตลาดในขณะนั้นและ ไม่วากกระดาษหรือใบแปรงรูปขนาดต่างกัน ราคาต่อหน่วยก็ผิดกันไปด้วย ห้างนี้เมื่อมองก่อให้เกิดปัญหา แก่ผู้ที่ราคาสินค้าคงคลัง เป็นอันมาก นอกจากนี้ยังมีปัญหาเกี่ยวกับสินค้าชำรุด ซึ่งถ้าไม่แยกออก ห้างที่เก็บสินค้าและในบันทึกแล้ว เวลาสินค้าที่ขาดไปก็อาจปกปิดโดยนำของชำรุดมาแทนที่

ถ้าผู้สอบบัญชีประสงค์แก้อีกกิจการที่มีปัญหาเหล่านี้ การตรวจสอบสินค้าคงคลังที่จะช่วยให้ตัว ผู้สอบบัญชีพอใจซึ่งบางกิตติการ เขารวมสั่ง เอกการตรวจนับสินค้าคงคลัง และการสั่ง เอกการตรวจ นับนั้น ผู้สอบบัญชีอาจจะต้อง เขารวมสั่ง เอกทั้ง แคตจนจนจบ เพื่อให้แน่ใจมากขึ้น การทดสอบบาง ราวการ เท่านั้นอาจไม่เพียงพอก็ได้

การประชุมกับบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ ๒

สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทยได้จัดให้มีการประชุมกับบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ ๒ ขึ้นใน ระหว่างวันที่ ๑๘-๒๑ มกราคม ๒๕๑๑ ณ ศาลาสหทัยสมาคม การประชุมครั้งนี้ได้จัดให้มีการแยก ประชุมกลุ่มออกเป็น ๓ กลุ่ม การประชุมกลุ่มที่ ๑ ว่าด้วยการตรวจสอบสินค้าคงคลัง กลุ่มที่ ๒ ว่าด้วยระบบงานอันมีลักษณะ เป็นทุน และกลุ่มสุดท้ายว่าด้วยบทบาทของผู้อำนวยบริการบัญชีในการวาง แผนและควบคุม



ที่ประชุมกลุ่มที่ ๑ โคออดิเนตในหัวข้อดังต่อไปนี้

๑. มาตรฐานการสอบบัญชี เกี่ยวกับการตรวจสอบสินค้าคงคลัง
๒. วิธีการตรวจสอบสินค้าคงคลัง
๓. การสั่ง เกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง
๔. วิธีการตรวจสอบสินค้าคงคลังที่ควร ถือเป็นปฏิบัติ เป็นมาตรฐาน
๕. ผลการสำรวจวิธีการตรวจสอบสินค้าคงคลังโดยสมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย

มาตรฐานการสอบบัญชี เกี่ยวกับการตรวจสอบสินค้าคงคลัง

เนื่องจากการตรวจสอบสินค้าคงคลังที่ถือปฏิบัติอยู่โดยผู้สอบบัญชีแต่ละคนยังแตกต่างกันและ ผู้สอบบัญชีคนเดียวกันก็อาจปฏิบัติแตกต่างกันไปในแต่ละกรณีด้วย ผลก็คืออาจเกิดปัญหาในเรื่องความ รับผิดชอบของผู้สอบบัญชี และทำให้วงการธุรกิจขาดความเชื่อมั่นในวิชาชีพทั่วหากได้มีการกำหนด วิธีการตรวจสอบที่ควรถือเป็นมาตรฐานขึ้นแล้ว ก็อาจช่วยขจัดปัญหาเหล่านั้นได้

มาตรฐานที่จะใช้ เป็นแนวทางในการปฏิบัติการตรวจสอบสินค้าคงคลัง ควรจะกำหนด อย่างเป็นจริงจะเหมาะสม นักบัญชีบางคนเห็นว่ามาตรฐานการปฏิบัติงานดังกล่าว ควรวางไว้อย่าง กว้าง ๆ ไม่ควรที่จะกำหนด เป็นวิธีการตรวจสอบที่ละเอียด ทั้งนี้เกรงว่าจะเป็นการผูกมัดผู้สอบ - บัญชี และอีกประการหนึ่งอาจจะปฏิบัติไม่ได้ แต่บางคนกลับเห็นว่าควรกำหนดให้ละเอียด เพื่อ เป็นแนวทางให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติในแนวเดียวกันได้ ซึ่งจะเป็นการยกระดับการปฏิบัติงานสอบบัญชีขึ้น เป็นวิชาชีพอิสระให้สูงขึ้น ในเรื่องนี้ที่ประชุมมีมติ เห็นว่าควรกำหนดวิธีการตรวจสอบเกี่ยวกับสินค้า คงคลัง เพื่อให้การปฏิบัติการตรวจสอบสินค้าคงคลัง เป็นไปในแนวทางเดียวกัน โดยมีเงื่อนไขว่าจะ ต้องเป็นวิธีการที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติได้ และมาตรฐานการตรวจสอบสินค้าคงคลังนี้ น่าจะกำหนดโดยผู้ ประกอบวิชาชีพนั้นเอง เพราะย่อมจะเป็นผู้เข้าใจถึงวิธีการปฏิบัติที่ควรจะทำได้โดยเหมาะสม และการกำหนดหลักเกณฑ์การตรวจสอบสินค้าคงคลังควรคำนึงถึงผลประโยชน์ของทั้งผู้สอบบัญชี ซึ่ง เป็นผู้ประกอบอาชีพนั้น ธุรกิจซึ่งเป็นลูกค้า รัฐบาล เจ้าหนี้ -- นายทุน รวมทั้งสาธารณชนผู้ใช้ ประโยชน์จากงบการเงินนั้น

ส่วนปัญหาที่ว่า เมื่อกำหนดวิธีการปฏิบัติอัน เป็นมาตรฐานแล้ว จะใช้บังคับผู้สอบบัญชีได้ อย่างไม่ โดยให้ทางสมาคม ออก เป็นระเบียบใช้บังคับ มีผู้โต้แย้งว่าผลบังคับจะจำกัดอยู่เพียง

สมาชิกของสมาคมนักบัญชี เท่านั้น ส่วนการออก เป็นกฎหมายนั้นอยู่นอกเหนือการพิจารณา ของที่ประชุมกลุ่ม ที่ประชุมมีความ เห็นว่าควรจะใช้บังคับโดยทันทีที่ประชุมนักบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ ๒ ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงธุรกิจที่แตกคางกันด้วย เพื่อเสนอแนะ เป็นแนวทางปฏิบัติแก่นักบัญชีทั่วไป โดยเชื่อว่า ถ้าหากโดยลดี ก.บธ. ย่อมให้ความสนับสนุน

วิธีการตรวจสอบสินค้าคงคลัง

ที่ประชุมได้พิจารณา เรื่องการตรวจสอบบัญชีและ เอกสารต่าง ๆ เกี่ยวกับสินค้าคงคลัง โดยทั่วไปแล้ว การลงบัญชี เกี่ยวกับสินค้าคงคลังที่มีบัญชี ๒ ระบบ คือ

๑. ระบบสินค้าคงคลังในวันสิ้นงวด (Periodical Inventory Method) ซึ่งไม่มีการบันทึกการเข้าออกของสินค้าเลย ต่อเมื่อสิ้นงวดบัญชีก็จะมีการตรวจนับสินค้าตัวจริง เหลือเท่าใดก็ถือเป็นจำนวนสินค้าคงคลังในวันสิ้นงวดบัญชีเท่านั้น จะเห็นว่าวิธีนี้ไม่มีการควบคุมที่รัดกุม การสูญเสียบหรือทุจริตอาจไม่พบ แต่เป็นวิธีที่สะดวกและเปลืองค่าใช้จ่ายน้อย เป็นวิธีที่นิยมใช้กันมากในกิจการขนาดเล็ก และบริษัทประเภทบริติในครอบครัว ทั้งนี้โดยอาศัยความ เชื่อถือที่มีต่อเจ้าหน้าที่ที่คุมสินค้าหรือเจ้าหน้าที่บริหารโดยช่วยกันควบคุมแบบไม่มีการจกบันทึกเป็นหลักฐาน ข้อสำคัญที่ชักจูงให้นิยมใช้วิธีนี้ก็คือสามารถจะกำหนดสินค้าคงคลังภายหลังทำบัญชีกำไรขาดทุน เพื่อให้ได้ตัวเลขเสียภาษีที่สวยงาม

๒. ระบบบัญชีสินค้าแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory Method) เป็นวิธีที่มีการจกบันทึกการรับจ่ายสินค้าไว้ทุกตอน เพื่อควบคุมมิให้สินค้ารั่วไหลหรือดำมีการทุจริตก็สามารถพบได้ง่าย และในเวลาอันรวดเร็ว วิธีนี้มักจะเป็นที่นิยมใช้กับกิจการที่มีขนาดใหญ่ เจ้าของไม่สามารถจะดูแลเองได้ทั่วถึงจำเป็นกองจ้างคนอื่นมาทำงานแทน จึงยอมเสียค่าใช้จ่ายเพิ่มในการจกบันทึกและการควบคุมซึ่งอาจโดยลคคุมมากกว่าการปล่อยให้มีการสูญเสียบภายหลัง

การตรวจสอบของผู้อยู่สอบบัญชีในกิจการที่ใช้ระบบหลังนี้ก็จะกระทำได้ง่ายโดยมากมักจะตรวจ

๑. ความถูกต้องในการทำงานของเจ้าหน้าที่ ตรวจจกการลงรายการ การบวกเลข และการคำนวณต่าง ๆ

๒. ตรวจสอบว่าการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่วางไว้หรือไม่ เช่น มีการตรวจนับสินค้าเป็นระยะ ๆ และผลของการตรวจนับตัวจริงกับหลักฐานการบันทึกที่ลงไว้ตรงกันหรือไม่

๓. การที่ราคาสินค้าใช้หลักเกณฑ์เกี่ยวกับกับงวดกอน ๆ หรือไม่

ฉะนั้นจึงเห็นได้ว่า การตรวจเอกสารและหลักฐานต่าง ๆ นี้ บ่อไม่สามารถทำได้โดยละเอียด ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องอาศัยการควบคุมภายในของกิจการ เป็นเครื่องกำหนดปริมาณงานที่จะใช้ทดสอบ และการตรวจสอบคววิธีนี้จะ เชื้อถือได้คอ เมื่อกิจการมีการควบคุมภายในที่คมีฉะนั้น จำเป็นต้องตรวจสอบโดยวิธีอื่นควบ

ส่วนปัญหาเกี่ยวกับการที่ราคาสินค้า ซึ่งกิจการจะใช้วิธีใดในการที่ราคาสินค้าคงคลังนั้น ที่ประชุมเห็นว่าไม่มีปัญหาทางปฏิบัติมากนัก เพราะราคาสินค้าที่ถูกของขมขึ้นอยู่กับปริมาณที่ถูกของ นั้นควบ จุดประสงค์ของผู้สอบบัญชีในเรื่องนี้ก็มี

๑. เพื่อกูว่าราคาที่ราคาถูกต้องตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป และที่นิยมใช้กันใน กิจการประเภทนั้น ๆ

๒. เพื่อกูว่าราคาที่ใช้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงโดยเปรียบเทียบราคาที่มี กับราคา ปัจจุบันที่ซื้อได้

๓. เพื่อกูว่าการคำนวณถูกต้อง โดยตรวจสอบกับจำนวนสินค้าที่ตรวจนับไว้ว่า ใช้จำนวน หน่วยที่ถูกของควบ

๔. เพื่อกูว่าหลัก เกณฑ์ที่ใช้ เช่น เกี่ยวกับงวดบัญชีกอน ๆ ถ้า เป็นกิจการอุตสาหกรรมของ เติบรายงานต้นทุนของงวดบัญชีกอน คุนต้นทุนคองหน่วย และหลัก เกณฑ์ในการที่ ราคาสินค้าระหว่าง ทำ ว่ามีการบันทึกถูกต้อง เหมาะสมและ เชื้อถือได้ เพียงใด

การขอหนังสือรับรองสินค้าคงคลัง (Inventory Certificate) จากลูกค้า ที่ประชุมเห็นว่า ราชการวาง ๆ ทานที่ปรากฏในหนังสือรับรองสินค้าคงคลัง ของลูกค้า เพื่อให้ กิจการตระหนักว่า เป็นหน้าที่ของกิจการที่จะต้องรับผิดชอบและให้ความร่วมมือแก่ผู้สอบบัญชี ในการ ตรวจสอบรายการสินค้าคงคลังควบ มิได้เป็นการปลด เบื้องความรับผิดชอบ ของผู้สอบบัญชี ที่ เชื้อ ถือตามหนังสือรับรองนี้โดยไม่ทำตามมาตรฐานการสอบบัญชี แต่ผู้สอบบัญชีควรจะใช้ เป็นหลักฐาน อดบางหนึ่งซึ่งใช้ประกอบได้ แต่จำ เป็นต้องตรวจสอบคววิธีอื่นควบ

การสั่ง เสด็จการตรวจนับสินค้าคงคลัง เป็นวิธีที่ผู้สอบบัญชีหลายท่านได้ถือปฏิบัติเป็นประจำอยู่แล้ว เพราะกิจการบางแห่งมีเอกสารหรือหลักฐานไม่เรียบร้อย ผู้สอบบัญชีอาจต้องแก้ไขปัญหานี้โดยการขอให้กิจการจัดหาเอกสารและหลักฐานไว้เรียบร้อย ซึ่งการกระทำอย่างนั้น ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเสียเวลา และยังมีอาจเสี่ยงต่อการได้เอกสารปลอมแปลง แต่ก็มีผู้สอบบัญชีจำนวนไม่น้อยที่บังไม่มีแนวทางปฏิบัติที่แน่นอน ทั้งนี้เพราะเกี่ยวกับปัญหา

๑. ค่าสอบบัญชีไม่เพียงพอกับงาน

๒. สินค้าคงคลังของบางกิจการอยู่กระจัดกระจายในที่หลายแห่ง เช่น อยู่ในหน่วยงาน ๔๐ แห่ง อาจต้องใช้ผู้สอบบัญชี ๔๐ คน

๓. บางกิจการไม่ให้ความร่วมมือในการตรวจนับ เช่นบางแห่งไม่หยุดเครื่องทำการผลิต เวลาตรวจนับ ทำให้เกิดข้อยุ่งยากแก่ผู้สอบบัญชีในการตรวจนับสินค้าระหว่างผลิต

๔. สินค้าคงคลังที่อยู่ในความควบคุมของบุคคลภายนอก เป็นอันว่าคลังสินค้าของผู้อื่นหรือของรัฐบาล ผู้สอบบัญชีบางท่านเห็นว่าไม่จำเป็นที่จะไปตรวจนับสินค้าเอง อาจเชื่อถือตามคำรับรองของสถานที่นั้นก็เพียงพอ

การสั่ง เสด็จการตรวจนับสินค้าคงคลัง

โดยที่วิธีการสั่ง เสด็จการตรวจนับ เป็นวิธีการตรวจสอบสินค้าอย่างหนึ่ง ซึ่งผู้สอบบัญชีเป็นจำนวนมากมีความเห็นแตกต่างกัน จึงได้นำปัญหาเกี่ยวกับการเข้าร่วมสั่ง เสด็จการตรวจนับสินค้าคงคลังของผู้สอบบัญชีมาให้ที่ประชุมรวมอภิปรายดังต่อไปนี้

๑. ในกรณีที่กิจการไม่มีบัญชีคุมยอดสินค้าจะเป็นสาเหตุให้ผู้สอบบัญชีไม่ต้องการสั่ง เสด็จการตรวจนับสินค้าคงคลังใดหรือไม่

มีผู้ชี้บางท่านเห็นว่าการที่จะอ้างว่าบริษัทไม่มีบัญชีคุมยอดสินค้านั้น อาจไม่ได้ เพราะต้องมีบัญชีของกฎหมายที่กำหนดให้ "ผู้นำเข้าและผู้ผลิต" ต้องบันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าในบัญชีคุมสินค้าที่ทางการกำหนดขึ้น ส่วนกิจการประเภทซื้อขายสินค้าก็ไม่มีข้อกำหนดใหม่ มีบัญชีรายละเอียดเกี่ยวกับสินค้าแล้ว

นอกจากนี้ นักบัญชีบางคนยังเห็นว่า แม้จะเป็นกิจการที่ไคมีบัญชีคุมยอดสินค้าอยู่แล้วก็ตาม จากประสิทธิภาพที่ไคพบมา บัญชีดังกล่าวมักไม่ถูกต้องตรงตามความเป็นจริง เนื่องจากมีกิจการ เป็นจำนวนมากใช้รายการสินค้าคงคลัง เป็นรายการปรับปรุงงบการเงิน

ที่ประชุมตกลงเห็นว่า การที่ผู้สอบบัญชีจะไม่สั่ง เถกการตรวจนับสินค้าคงคลัง โดยอ้างว่ากิจการไม่มีบัญชีคุมยอดสินค้า เป็นข้ออ้างที่ไม่สมบูรณ์ เพราะปัจจุบันนี้ไคมี พ.ร.บ. กานบัญชีรวมทั้งประมวลรัษฎากรกำหนดให้กิจการทุกประเภทมีบัญชีสินค้าอยู่แล้ว

๒. เกี่ยวกับผู้สอบบัญชีไม่ไช่ผู้เชี่ยวชาญในคุณภาพของสินค้าจึงไม่ตรวจนับ

ที่ประชุมเห็นว่า การที่ผู้สอบบัญชีไม่มีความเชี่ยวชาญในคุณภาพของสินค้า มิได้เป็นอุปสรรคที่จะเข้าร่วมสั่ง เถกการตรวจนับสินค้าแต่อย่างใด เนื่องจากการปฏิบัติการตรวจนับนั้น ผู้สอบบัญชี เป็นแต่เข้าร่วมสั่ง เถกการตรวจนับกับ เจ้าหน้าที่ของกิจการซึ่ง เป็นผู้เชี่ยวชาญในคุณภาพของสินค้าของกิจการนั้นอยู่แล้ว ผู้สอบบัญชีจะใช้วิธีทดสอบและสอบถาม เพื่อให้ไคหลักฐานประกอบเพิ่มขึ้นก็ได้ ผู้สอบบัญชีจึงมีความรับผิดชอบเพียงการใช้ความสามารถ ความรอบคอบ และความระมัดระวัง เบื้องผู้ประกอบวิชาชีพ ไม่จำเป็นจะต้องถึงขั้น เป็นผู้เชี่ยวชาญ

๓. การตรวจนับสินค้าคงคลังของผู้สอบบัญชีมีจุดมุ่งหมาย เพื่อจับการทุจริตหรือไม่

ที่ประชุมเห็นว่า จุดมุ่งหมายของการสอบบัญชีก็ เพื่อให้ความเห็นรับรองงบการเงิน ในการนี้ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบบัญชีให้ เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งเป็นที่รับรองกันโดยทั่วไป เพื่อให้ไคหลักฐานจนเป็นที่เพียงพอที่จะเขียนคำรับรองในงบการเงินได้ การสั่ง เถกการตรวจนับสินค้าคงคลัง หากไคมีการปฏิบัติแล้วยอมจะเป็นการกระทำ เพื่อให้ไคหลักฐานอย่างหนึ่ง ความปกติของการตรวจสอบบัญชีมีไคมุ่งที่จะจับการทุจริตโดยเฉพาะ ผู้สอบบัญชีมิใช่ นักสืบหาหน้าที่จับการทุจริต แต่ได้ไคมีการทุจริตอยู่แล้วในกิจการนั้น ในการที่ตรวจสอบก็ยอมจะเป็นทางหนึ่งที่จะไคพบการทุจริตนั้นไค

๔. สาเหตุหนึ่งมีผู้สอบบัญชีมิไคทำการตรวจนับสินค้าคงคลังก็ควยถือว่า การตรวจสอบเอกสารหลักฐานของกิจการที่ตรวจสอบ เป็นการเพียงพอแล้ว

ที่ประชุมไคอภิปรายว่า หลักฐานของผู้สอบบัญชีมีอยู่ ๒ ประเภท คือ

(๑) หลักฐานภายใน ประกอบด้วยสมุดบัญชี และบันทึกต่าง ๆ ซึ่งรวมทั้งสมุดบันทึกความจำ สมุทราयวัน ทันซัว เซ็ค โมสำคัญจ่าย ใบกำกับสินค้า รายการฝากเงินธนาคาร สัตินฎากาง ๆ และบันทึกรายงานการประชุม

(๒) หลักฐานภายนอก ได้แก่ การขอคำยืนยัน การตรวจตรา การสั่ง เอก และ การสอบถาม

ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีจะต้องรวบรวมหลักฐานทุกประเภทไว้อย่างเพียงพอ เพื่อให้ได้แสดงความคิดเห็นได้ ทั้งนี้ การตรวจสอบแต่เพียง เอกสารหลักฐานแต่เพียงอย่าง เดียว—และถือว่าเป็นการ เพียงพอนั้นย่อมไม่เป็นการสมควร และตามความเป็นจริง เกี่ยวกับตัวสินค้าเอง อาจจะได้มีการทุจริตต่อกอง หกกระ เหยย สูดุหาบ เลื่อมศุณภาพ หรือล้ำสมัย ทั้งนี้ การตรวจนับ ย่อมเป็นการยืนยันให้ได้ เห็นว่ามีตัวสินค้าอยู่จริง และในสภาพสมบูรณ์หรือไม่

ที่ประชุมเห็นว่า แม้จะมีการตรวจสอบหลักฐาน บัญชี และ เอกสารต่าง ๆ อัน เป็นหลักฐาน ภายในแล้วก็ตาม ก็ยังมีความจำเป็นต้องทำการตรวจนับสินค้าคงคลังด้วย เพื่อให้การปฏิบัติงาน ในการตรวจสอบสมบูรณ์ขึ้น

วิธีการตรวจสอบสินค้าคงคลังที่ควรปฏิบัติเป็นมาตรฐาน

ในเรื่องนี้ ที่ประชุมได้ร่วมกันพิจารณาถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่จะต้องคำนึงถึงในการที่จะกำหนด วิธีการตรวจสอบสินค้าคงคลังที่ควรปฏิบัติเป็นมาตรฐาน ซึ่งมีในค่านต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

๑. โดยคำนึงถึงความต้องการของธุรกิจในเรื่องการตรวจสอบสินค้าคงคลัง

ที่ประชุมได้เห็นว่า ถึงแม้ผู้สอบบัญชีจะคงปฏิบัติงานโดยคำนึงถึงธุรกิจ ซึ่งเป็น ลูกค้าของคนที่ตาม ในขณะที่เดียวกัน เขาย่อมมีความรับผิดชอบต่อสาธารณชนหรือบุคคลที่สามอันได้แก่ ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ ธนาคาร ผู้ให้กู้ยืม รัฐบาล และผู้ลงทุน ทั้งนี้ ถึงแม้ว่าในบางกรณีธุรกิจอาจจะ ไม่เห็นความสำคัญของการตรวจนับสินค้าคงคลังก็ตาม ผู้สอบบัญชีควรจะได้คำนึงถึงผู้ซึ่งบการ — เงินทุกฝ่าย ดังกล่าวนมาแล้ว ผู้ซึ่งบการ เงินยสมของการให้ผู้สอบบัญชีใช้วิธีการตรวจสอบที่เป็น — มาตรฐาน โดยไม่ควรละ เว้นวิธีอย่างหนึ่งอย่างใด

๒. ในการกำหนดวิธีการตรวจสอบสินค้าคงเหลือที่ควรปฏิบัติเป็นมาตรฐานนี้ ควรกำหนดวิธีการปฏิบัติสำหรับบริษัทสาธารณะให้แตกต่างกันไปจากบริษัทในครอบครัวหรือไม่

ที่ประชุมได้อภิปรายว่า บริษัทสาธารณะหมายถึงบริษัทที่ได้เสนอขายหุ้นให้บุคคลทั่วไป ย่อมเกี่ยวข้องกับบุคคลอย่างกว้างขวาง ไม่เหมือนกับบริษัทในครอบครัวซึ่งขายหุ้นกันเอง ระหว่างเครือญาติกันเอง ดังนั้น ในเมื่อบริษัททั้ง ๒ ลักษณะมีความแตกต่างกับดังนี้ ควรหรือไม่ที่จะกำหนดมาตรฐานการปฏิบัติที่ตรวจสอบสินค้าคงคลังให้แตกต่างกัน

โดยมีผู้ให้เหตุผลว่าการกำหนดวิธีการที่จะเรียกได้ว่าเป็นมาตรฐานนั้น ควรที่จะใช้ได้กับบริษัททุกประเภท โดยเฉพาะวงการธุรกิจในปัจจุบันได้ขยายตัวขึ้นมาโดยบริษัทเกือบทุกประเภทย่อมมีความเกี่ยวข้องกับบุคคลหลายฝ่าย ดังนั้น จึงควรที่จะกำหนดมาตรฐานให้เป็นไปเหมือนกัน

ที่ประชุมกลุ่มเห็นว่า เพื่อจะกำหนดวิธีการตรวจสอบสินค้าคงเหลืออันเป็นมาตรฐานขึ้นแล้วไม่ควรจะแบ่งให้เห็นขอแตกต่างระหว่างบริษัทสาธารณะและบริษัทในครอบครัว แต่ให้อยู่ในดุลพินิจของผู้สอบบัญชีที่จะปฏิบัติให้เหมาะสมแก่กรณี

๓. จะมีกรณีใดหรือไม่ที่ผู้สอบบัญชีไม่อาจจะตรวจนับสินค้าคงคลังได้

ที่ประชุมอภิปรายว่า เป็นการยากที่จะอ้างว่ากรณีใดบ้างที่จะตรวจนับไม่ได้ ในต่างประเทศข้อกำหนดเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีในเรื่องนี้ระบุให้ผู้สอบบัญชีเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง ในกรณีนี้ทั้งปฏิบัติได้เหมาะสมควบ เหตุผลและเป็นจำนวนเงินที่สำคัญ ดังนั้น กรณีที่ไม่พึงปฏิบัติได้ก็อาจจะกล่าวได้ว่า เป็นกรณีที่สินค้าคงคลังมีอยู่ในกิจการที่ตรวจสอบ หรือไม่เหมาะสมควบเหตุผลหรือมีจำนวนเงินเพียงเล็กน้อย อนึ่ง กรณีที่ผู้เป็นเจ้าของของกิจการไม่ยินยอมให้ตรวจนับสินค้าคงคลัง ย่อมเป็นข้ออ้างในประเด็นนี้ไม่ได้

ที่ประชุมกลุ่มเห็นว่า ผู้สอบบัญชีควรสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลังในกรณีนี้ทั้งปฏิบัติได้เหมาะสมควบเหตุผลและเมื่อสินค้าคงคลังเป็นจำนวนเงินมาก การที่เจ้าของกิจการไม่ยินยอมให้เข้าทำการตรวจนับจะถือเป็นข้ออ้างไม่ได้

๔. การเขียนเงื่อนไขไว้ในรายงานการสอบบัญชีในกรณีที่ผู้สอบบัญชีมีได้สังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง

กรณีนี้ที่ประชุมได้แบ่งการพิจารณาเป็น ๒ ตอน

ตอนแรก เกี่ยวกับการ เขียนรายงานในคอนแสดงความคิดเห็นรับรองงบการเงินซึ่งที่ประชุมกลุ่มไคลงมติเป็นข้อยุติว่า ผู้สอบบัญชีจะแสดงความคิดเห็นรับรองงบการเงินไคต่อเมื่อไคทำการตรวจสอบจนไคหลักฐานเป็นที่พอใจแล้ว ถ้าหากไคหลักฐานไม่เป็นที่พอใจรับรองโดยมีเงื่อนไข หรือถ้าเป็นเรื่องราวแรงก็ไม่รับรองงบการเงินนั้น

ตอนที่สอง เกี่ยวกับการ เขียนรายงานในคอนว่าควยขอบเขตของการตรวจสอบซึ่งแยกพิจารณาเป็น ๓ กรณี คือ

- ๑. ในกรณีที่บริษัทไม่ยินยอมให้ผู้สอบบัญชี เข้าตรวจนับ
- ๒. ผู้สอบบัญชีมีไคตรวจนับ เพราะ เป็นกรณีที่ไม่พึงปฏิบัติไค
- ๓. ผู้สอบบัญชีมีไคตรวจนับ เพราะว่า เป็นกรณีที่พึงปฏิบัติไค

ในเรื่องนี้ ที่ประชุมกลุ่มไคลงมติเป็นข้อยุติว่าถ้าหากไคมีการกำหนดวิธีการสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง เป็นมาตรฐานการปฏิบัติแล้ว ถ้าผู้สอบบัญชีมีไคสังเกตการตรวจนับไม่ว่าจะ เป็นกรณีไคก็ตามจะคงแจ้ง เป็นเงื่อนไขไว้ในรายงานในคอนที่ว่าควยขอบเขตการตรวจสอบ - บัญชี

ผลการสำรวจวิธีการตรวจสอบสินค้าคงคลังโดยสมาคมบัญชีแห่งประเทศไทย

ไคกล่าวไว้แล้วในคอนต้นบทของบทนี้ ภายใต้หัวข้อ "สรุปผลคำตอบตามแบบสอบถาม"

แถลงการณ์ว่าควยวิธีการตรวจสอบสินค้าคงคลัง

หลังจากการร่วมพิจารณาปัญหาในประเด็นต่าง ๆ ดังกล่าวมาแล้ว ที่ประชุมกลุ่มไคร่วมกันพิจารณาข้อยุติของกลุ่มเป็นแถลงการณ์ว่าควยวิธีการตรวจสอบสินค้าคงคลัง เพื่อเสนอต่อที่ประชุมใหญ่ ดังนี้

- ๑. สินค้าคงคลังของกิจการต่าง ๆ โดยปกติเป็นทรัพย์สินที่เป็นจำนวนเงินมาก เมื่อเทียบกับทรัพย์สินหมุนเวียนหรือทรัพย์สินหึ่งสืบของกิจการ ซึ่งถ้าหากมีการผิดพลาดในการแสดงรายการสินค้าคงคลัง ณ วันสิ้นงวดการเงิน ย่อมเป็นผลทำให้งบคู่สมและงบกำไรขาดทุนแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริง ควยเหตุนี้ผู้สอบบัญชีจึงมีความมั่นใจในการตรวจสอบสินค้าคงเหลือโดยใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานจนเป็นที่เพียงพอ

๒. ในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบสินค้าคงคลังนี้ ผู้สอบบัญชียังมีความเห็นแตกต่างกันไป ความสำคัญของวิธีการตรวจสอบต่าง ๆ อันอาจก่อให้เกิดความเข้าใจผิดในความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีขึ้นได้ จำเป็นต้องมีการกำหนดวิธีการตรวจสอบสินค้าคงเหลืออันเป็นมาตรฐาน เพื่อให้เป็นแนวทางปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีต่อไป

๓. หนังสือรับรองบอกสินค้าคงคลังซึ่งผู้สอบบัญชีขอให้ลูกค้าจัดทำให้ เป็นการเตือนให้ลูกค้าเพิ่มความระมัดระวังในการแสดงรายการสินค้าคงคลังใดมากขึ้นและมีโอกาสเป่ล่องผู้สอบบัญชีจากความรับผิดชอบในการตรวจสอบแ่อบบางใด

๔. นอกจากจะทำการตรวจสอบหลักฐานในบัญชีและเอกสารต่าง ๆ กับตรวจสอบการตีราคาและการคำนวณยอดสินค้าคงเหลือแล้ว การสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง และการขอให้บุคคลภายนอกนับเงิน เป็นลายลักษณ์อักษร เกี่ยวกับสินค้าที่เก็บรักษาไว้ บอความช่วยเหลือผู้สอบบัญชีหลักฐานที่เพียงพอด้วย

๕. ผู้สอบบัญชียอมสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลังในกรณีที่ยังปฏิบัติได้เหมาะสมกับเหตุผลและเป็นรายการสำคัญ วิธีการตรวจสอบที่มีความสำคัญมากขึ้นในกรณีที่มีการควบคุมภายในของกิจการไม่รัดกุม

๖. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชียังมิได้ใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ จนเป็นที่เพียงพอ เช่น มิได้สังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง และใช้วิธีการตรวจสอบอย่างอื่นแล้วยังเห็นว่าไม่เพียงพอจำเป็นต้องแจ้งเงื่อนไขไว้ในความเห็นของรายงานการสอบบัญชีหรือจดแสดงความเห็นรับรองงบการเงิน

และในกรณีที่ผู้สอบบัญชีมิได้ใช้วิธีการตรวจสอบอันเป็นมาตรฐาน เช่น มิได้สังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง ไม่ว่าลูกค้าเป็นผู้จำกัดขอบเขตหรือไม่พึงปฏิบัติให้หรือผู้สอบบัญชีไม่ปฏิบัติเองจำเป็นต้องแจ้งเงื่อนไขไว้ในขอบเขตของรายงานการสอบบัญชี

ที่ประชุมใหญ่นักบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ ๒ ไค่ลงมติเป็นเอกฉันท์ รับแถลงการณ์ดังกล่าวข้างตนแล้ว