



มาตรฐานการตรวจสอบสินค้าคงคลังของต่างประเทศ

การกำหนดมาตรฐานการปฏิบัติในการตรวจสอบสินค้าคงคลัง ซึ่งส่วนใหญ่เป็นทรัพย์สินรายการสำคัญ และเป็นจำนวนเงินมาก ต้องกระทำด้วยความระมัดระวัง และควรจะทราบถึงจุดมุ่งหมายให้ชัดเจนเสียก่อนซึ่งจุดมุ่งหมายในการตรวจก็เพื่อให้แน่ใจว่าสินค้าคงคลังนั้นมีอยู่จริง แสดงราคาไว้โดยถูกต้อง เป็นไปตามหลักบัญชีซึ่ง เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปและได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน รวมทั้งมีการ เปิดเผยหลักเกณฑ์การที่ราคาและภาระผูกพันอันมีต่อสินค้านั้น เพื่อให้บรรลุถึงจุดมุ่งหมายดังกล่าว ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องสอบสวนประสิทธิภาพของการตรวจนับสินค้า วิธี และหลักเกณฑ์การที่ราคาสินค้า รวมทั้งความถูกต้องของการคำนวณตัวเลข เพราะผู้สอบบัญชีไม่อาจทำการตรวจนับและที่ราคาสินค้าคงเหลือทั้งหมดได้ด้วยตนเอง ผู้สอบบัญชีไม่ใช่ผู้เชี่ยวชาญในสินค้าทุกประเภท และไม่ชำนาญที่ราคา นอกจากนั้นการตรวจสอบสินค้าคงคลังกระทำโดยกว้างกว่าสินทรัพย์ประเภทอื่น เพราะโดยปกติไม่มีหลักฐานแสดงให้แน่ชัดอย่างของสินทรัพย์ประเภทอื่นและกิจการบางแห่งไม่มีบัญชีคุมยอดสินค้าหรือระบบบัญชีต้นทุน ยิ่งเป็นการยากที่จะทราบว่าสินค้าคงคลังเมื่อวันปิดบัญชีควรมีจำนวนเท่าไร จำเป็นที่ผู้สอบบัญชีจะต้องอาศัยการควบคุมภายใน ของกิจการ เขาช่วยในการพิจารณา

แนวการตรวจสอบ เกี่ยวกับสินค้าคงคลังนั้น อาจแยกประเด็นพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

๑. ปริมาณและจำนวนเงิน (Quantities and Amounts)
๒. กรรมสิทธิ์ (Title and Ownership)
๓. การที่ราคาและการคำนวณ (Prices and Calculation)
๔. พันธะการซื้อขาย (Commitments)
๕. สภาพสินค้า (Conditions)

ปริมาณและจำนวนเงิน (Quantities and Amounts)

มาตรฐานการตรวจสอบของ American Institute of certified Public Accountants (A I C P A) ¹ มีว่า ในกรณีที่ปฏิบัติได้และเหมาะสม ผู้สอบบัญชีควรจะไปปรากฏตัวในเวลาตรวจนับสินค้า เพื่อให้คนพอใจว่าจำนวนสินค้าที่มีอยู่จริง ตรงตามที่แสดงในงบการเงิน นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชียังต้องตรวจสอบความถูกต้องแม่นยำ ของการบันทึกรายการ การเก็บรายละเอียดสินค้าคงเหลือ การให้ราคา ตลอดจนการบวกเลขและการคำนวณต่าง ๆ

จะเห็นได้ว่า เกี่ยวกับเรื่องปริมาณ และจำนวนเงิน ผู้สอบบัญชีควรจะตรวจสอบอยู่ ๒ ด้าน คือ

๑. ตรวจสอบโดยเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้า
๒. ตรวจสอบงานด้านการจดบันทึกจากหลักฐานต่าง ๆ

การ เข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้า

การ เข้าร่วมสังเกตการสำรวจสินค้าคงคลัง จะถือเป็นหน้าที่หรือมาตรฐานในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีหรือไม่นั้น จะเห็นได้จากความคิดเห็นของนักบัญชีทั้งของ A I C P A และ The Institute of Chartered Accountants ในประเทศอังกฤษ

เมื่อปี ค.ศ. ๑๙๓๙ ที่ประชุมใหญ่สมาคมผู้สอบบัญชีในสหรัฐอเมริกาได้ลงมติที่จะกำหนดการ เข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง เป็นวิธีการตรวจสอบ ซึ่งผู้สอบบัญชีทุกคนต้องปฏิบัติในเมื่อรายการสินค้าคงคลัง เป็นเงินจำนวนมาก เมื่อเทียบกับสินทรัพย์หมุนเวียนหรือสินทรัพย์ทั้งหมด เว้นแต่จะปฏิบัติไม่ได้ หรือมีเหตุอันสมควร ทางสมาคมยังได้ยืนยันวิธีการตรวจสอบที่จำเป็น ในเอกสาร Codification of Statements on Auditing Procedure ในปี ค.ศ. ๑๙๕๑ และนอกจากนั้น ทางคณะกรรมการควบคุมการจำหน่ายหุ้น (Securities and Exchange Commission) ในสหรัฐอเมริกาได้วินิจฉัยไว้เมื่อปี ค.ศ. ๑๙๓๙ ว่า ผู้สอบบัญชีคนใดไม่

๑. Arthur W. Holmes, Auditing Principles and Procedure, P. 312

เรียกร้องให้มีการตรวจนับสินค้าระหว่างผลิต และขอเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับ คณะกรรมการ
จะถือว่ายังมีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบสินค้าอย่างเพียงพอ

ส่วนทาง The Institute of Chartered Accountants ในอังกฤษมีความเห็น
ว่า แม้วาค่าทักสินของศาลในคดี "The Kingston Cotton Mill Co." ที่ว่าไม่ใช่หน้าที่
ของผู้สอบบัญชีที่จะตรวจนับสินค้าคงคลังแท้จริงจะยังคงใช้ได้อยู่ แต่มีใ้หมายความว่า ผู้สอบบัญชี
ไม่มีหน้าที่อย่างอื่นใดเกี่ยวกับการตรวจสอบสินค้าคงคลัง การทักสินในคดีนี้ได้กระทำในปี
ค.ศ. ๑๘๘๖ ซึ่งเป็นเวลาที่ล่วงเลยมานานแล้ว ในปัจจุบัน กฎหมายบริษัทจำกัด ได้มีบัญญัติระบ
หน้าที่ของผู้สอบบัญชีในการสอบบัญชีบริษัทจำกัด ตลอดจนกำหนดข้อความที่จะต้องปรากฏในรายงาน
ผู้สอบบัญชี นอกจากนี้มาตรฐานการทํานับบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีก็ได้รับการปรับปรุงไว้ดีขึ้น
กว่าเดิมเป็นอันมาก ดังนั้น ในคำแนะนำที่ทาง The Institute of Chartered
Accountants ออกให้แก่สมาชิกของสถาบันจึงมีการเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลังตัว
จริงรวมอยู่ด้วย (ดังจะไ้กล่าวในมาตรฐานการสอบสวนสินค้าคงคลังของ The Institute
Chartered Accountants)

จะเห็นได้ว่า มาตรฐานการสอบบัญชีของทั้ง ๒ สถาบัน มีความเห็นตรงกันในเรื่องการ
เข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้าเป็นของจำเป็นในการปฏิบัติงานสอบบัญชี และถือเป็นหลักฐาน
ภายนอกที่เชื่อถือได้มากกว่าหลักฐานภายใน ๒ แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะพิจารณาความเหมาะสมของวิธี
การตรวจนับและร่วมทำการตรวจนับบางรายการ ความรับผิดชอบในการตรวจนับสินค้าคงคลังยัง
เป็นของบริษัท ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่คิดว่า บริษัทได้ทำการตรวจนับอย่างเหมาะสมแล้ว แต่ผู้สอบบัญชี
ไม่ใช่ผู้อำนวยการที่ราคาหรือผู้เชี่ยวชาญในสินค้านั้น และไม่ใช่ผู้ตรวจนับหรือควบคุมการตรวจนับ
ผู้สอบบัญชีทำเพื่อให้ตนพอใจเกี่ยวกับรายการในงบการเงินของกิจการที่ตนลงนามรับรอง เท่านั้น

๒. จาก คำอธิบายเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี "ฉบับชั่วคราว" รับรองโดยที่ประชุมนักบัญชี
ทั่วประเทศครั้งที่ ๑

การวางแผนตรวจนับ

เพื่อให้การสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลังมีประสิทธิภาพและได้ผลเป็นที่พอใจ จำเป็นต้องวางแผนการปฏิบัติงานไว้ และศึกษาวิธีการตรวจนับไว้ล่วงหน้า เราจะแยกพิจารณาดังนี้

- ๑. พิจารณาถึงประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับสินค้า
- ๒. ศึกษาวิธีการตรวจนับและฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ที่จะเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับ
- ๓. กำหนดวัน เวลาที่จะทำการตรวจนับ

๑. ระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับสินค้าคงคลัง

ระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับสินค้าคงคลังที่ดีจะต้องประกอบด้วย

(๑) กำหนดมาตรฐานในการมีสินค้าคงคลังโดยพิจารณาถึงการซื้อ การผลิต เพื่อให้มีสินค้าคงคลังที่สามารถควบคุมได้ และประหยัดค่าใช้จ่ายที่สุด

(๒) รายการที่เกี่ยวข้องกับรับจ่ายสินค้าคงคลัง ควรทำเป็นเอกสารมีลายเซ็นผู้อนุมัติ และมีคนตรวจสอบเป็นชั้น ๆ

(๓) มีเจ้าหน้าที่รับผิดชอบในงานแต่ละตอนทั้งการรับของ การจ่ายของ และการลงบัญชี

(๔) สินค้าทุกชนิด ต้องมีที่เก็บอย่างปลอดภัยและถูกต้อง

(๕) สามารถทราบชนิด หรือลักษณะของสินค้า จำนวนหน่วย ตลอดจนต้นทุนที่ใช้ในแต่ละแผนก หรือแต่ละงาน

(๖) สามารถทราบจำนวน ขนาด และต้นทุนของสินค้าทุกชนิดได้ทันที

(๗) ต้องมีการเปรียบเทียบบัญชีย่อยของสินค้าแต่ละอย่างกับบัญชีคุมยอดกว่าตรงกันหรือไม่

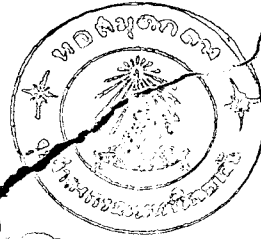
(๘) ควรมีการตรวจนับสินค้าอย่างน้อยปีละครั้ง และควรจะเป็นตอนปิดบัญชีและตามปกติก็ควรจะมีการทดสอบการตรวจนับเป็นบางรายการในระหว่างปี สินค้าคงคลังที่ตรวจนับได้ ควรจะเปรียบเทียบกับบัญชี ส่วนที่แตกต่างควรจะมีวิธีการและปรับปรุงเสีย ทั้งนี้ โดยอาศัยส่วนแตกต่างในอดีตมาเป็น เครื่องประกอบการพิจารณา

ตัวอย่าง คำถามเกี่ยวกับการควบคุมภายในของสินค้าคงคลัง ^๓

- (๑) สินค้าคงคลังมีผู้คุมคลังสินค้า เป็นผู้ดูแลหรือไม่
- (๒) มีการป้องกันการถูกขโมยหรือไม่
- (๓) มีการบันทึกแบบระบบสินค้าต่อเนื่อง (Perpetual inventory record)

เกี่ยวกับ

- ก. วัตถุประสงค์
- ข. งานระหว่างทำ
- ค. สินค้าสำเร็จรูป
- ง. พัสดุโรงงาน หรือไม



- (๔) สินค้าที่ซื้อทุกชนิด ถูกส่งตรงไปยังคลังสินค้าหรือไม่
- (๕) สินค้าที่ส่งออกจากคลังสินค้าต้องมีใบ เบิกทุกครั้งหรือไม่
- (๖) คนบันทึกรายการที่คลังสินค้า เป็นคนละคนกับผู้คุมคลังสินค้าหรือไม่
- (๗) มีการตรวจนับสินค้าอย่างน้อยปีละครั้ง เพื่อเทียบกับการบันทึกหรือไม่
- (๘) ในกรณีที่มิใช่ผลแตกต่างระหว่างสินค้าที่ตรวจนับที่แท้จริงกับที่บันทึกไว้ มีการ

สอบสวนหาสาเหตุทันทีหรือไม่

- (๙) การขาย เศษวัสดุและ เศษวัสดุคงคลังมีการควบคุมหรือไม่
- (๑๐) มีการรายงานเกี่ยวกับสินค้าลาสมัย ชำรุด เคลื่อนไหวช้า และสินค้าที่มีเกิน

ความต้องการไปยังเจ้าหน้าที่รับผิดชอบหรือไม่

- (๑๑) รายการต่อไปนี้ไ้คลังรายการไว้อย่างถูกต้องหรือไม่

- ก. สินค้ารับฝากขาย
- ข. สินค้าฝากขาย
- ค. สินค้าที่ฝากคลังสินค้า
- ง. สินค้าที่ส่งแบบ เก็บเงินปลายทาง
- จ. ภาชนะที่รับคืน

- (๑๒) ถ้าไรในการฝากขายสินค้านำมาลงถูกงวดบัญชีหรือไม่
- (๑๓) สินค้าในเมื่อมีส่วนที่ไม่ใช่กรรมสิทธิ์ของกิจการนั้นได้
- ก. แยกเก็บไว้ต่างหาก
 - ข. มีการลงบัญชีต่างหากหรือไม่
- (๑๔) พัสดุโรงงานที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อไร มีการควบคุมในส่วนที่ยังไม่ได้ใช้หรือไม่
- (๑๕) มีการแจกคำแนะนำที่ถูกต้องในการตรวจนับสินค้าหรือไม่
- (๑๖) เจ้าหน้าที่ตรวจนับ เป็นคนที่ มีส่วนเกี่ยวข้องกับสินค้าหรือไม่
- (๑๗) บัตรที่ใช้ในการตรวจนับและรายละเอียดของการตรวจนับ มีการ เก็บควบคุม
อย่างถูกต้องภายหลังการตรวจนับหรือไม่
- (๑๘) การคัดรายการตาม เอกสารการจ่ายและการรับได้ทำอย่างถูกต้องหรือไม่
 - (๑๙) การตรวจนับสินค้า เป็นที่พอใจของผู้สอบบัญชีหรือไม่
 - (๒๐) กรรมการตรวจนับ เกี่ยวข้องกับ
 - ก. การขาย
 - ข. การบันทึกรายการซื้อ หรือไม่
- (๒๑) ในการตรวจสอบสินค้าคงคลัง มีการตรวจสอบงานบ้านเสมือนต่อไปนี้
- ก. จำนวนสินค้าที่ปรากฏในสรุปยอดสินค้าคงคลัง
 - ข. ราคาสินค้า
 - ค. การคูณจำนวนกับราคา
 - ง. การบวกเลข
 - จ. หน่วยสินค้าที่ใช้ใน (ก) และ (ข) หรือไม่
- (๒๒) ระบบบัญชีต้นทุน
- ก. เป็นส่วนหนึ่งของ เดบิเตอร์ ทัวไปหรือไม่
 - ข. ทำให้ผลของการที่ราคาสินค้าคงคลังถูกต้องหรือไม่
 - ค. ทำให้ต้นทุนสินค้าที่ขายถูกต้องหรือไม่
- (๒๓) สินค้าคงคลังนั้น มีการประกันภัยไว้เพียงพอหรือไม่

คำตอบของคำถาม เหล่านี้จะต้อง เป็นการ "ตอบรับ" จึงจะเป็นที่พอใจของผู้สอบบัญชี

๒. การศึกษาวิธีการตรวจนับและฝึกอบรมเจ้าหน้าที่

ตามปกติ การสำรวจสินค้าคงคลังกิจการ ของลูกค้าจะ เป็นผู้จัดหา เจ้าหน้าที่หรือกรรมการ ตรวจนับเอง แล้วบอกให้ผู้สอบบัญชีไปร่วมสังเกตการควบคุมวิธีการตรวจสอบว่าสมควรหรือไม่ บางกิจการมีสินค้ามาก เป็นกองสูง ความหลักผู้สอบบัญชีต้องป็นขึ้นไปดูว่าข้างใน เป็นโพรงหรือไม่ และทดสอบดูว่าในลังจะมีของ เต็มหรือไม่

ขอแนะนำสำหรับผู้สอบบัญชีที่จะเข้าสำรวจสินค้า มีดังนี้

(๑) ผู้สอบบัญชีควรจะพิจารณาถึงวิธีการชั่ง ตวง วัด สินค้าโดยแบ่งสินค้าคงคลัง ออกตามสภาพ ได้แก่ วัตถุคิป์ พัสดุโรงงาน งานระหว่างทำ สินค้าสำเร็จรูป เพราะวิธีการตรวจ นับของแต่ละอย่างอาจแตกต่างกันด้วย

(๒) ผู้สอบบัญชีควรจะ เลือกเวลาของการ เริ่มศนตรวจนับไว้ให้เหมาะสม และ สะดวก ได้รับความช่วยเหลือหรือความร่วมมือจากพนักงานของกิจการได้เต็มที่ และผู้สอบบัญชี ควรจะมีเท่าจำนวนสายงานที่ตรวจนับ เช่น ในการตรวจนับสินค้าที่โกดัง ก. แบ่งเป็น ๕ สายก็ ควรจะมีผู้สอบบัญชี ๕ คน เพื่อให้ผู้สอบบัญชีดูและควบคุมการตรวจนับได้ทั่วถึง

(๓) วิธีการตรวจนับ มี ๒ วิธี คือ

วิธีที่ ๑ จัดเป็นทีม ทีมละ ๒ คน คนหนึ่งเป็นคนนับ ชั่ง ตวง วัด แล้ว อานรายการตามชนิดสินค้าที่ตนนับได้ให้อีกคนหนึ่ง เป็นคนจกรายการลงในรายละเอียดสินค้าคงคลัง

รายละเอียดสินค้าคงคลัง

ชนิด ของสินค้า	จำนวน ตามบัญชี	จำนวน ที่นับได้	ราคาหน่วย	จำนวนเงิน	จำนวนเงิน ขาด	จำนวนเงิน เกิน
สินค้า ก.						
สินค้า ข.						

วิธีนี้จะช่วยให้การตรวจนับทำได้รวดเร็ว เพราะบริษัทอาจพิมพ์รายชื่อสินค้า และบางครั้งอาจพิมพ์ทั้งจำนวนตามบัญชีไว้ด้วย ซึ่งจะเป็นวิธีแก้อ่อนของวิธีนี้ที่ว่า ไม่มีคนตรวจนับซ้ำอีกครั้งหนึ่ง ถ้าปรากฏว่า คนนับนับได้จำนวนที่ไม่ตรงกับจำนวนตามบัญชี คนจกรายการก็จะทักท้วงให้มีการนับใหม่ให้แน่ใจอีกครั้ง ถ้าไม่มีการกรอกจำนวนตามบัญชีมาให้ด้วย ก็ไม่ทราบว่ามี การนับผิดในขณะนั้น จึงไม่ได้ตรวจนับอีกครั้งหนึ่ง

วิธีที่ ๒ จัดเป็นทีม ทีมละ ๒ คน เช่นกัน แต่ต่างคนต่างทำงานเองตั้งแต่ตรวจนับ และจกรายการเองหมด วิธีนี้จะใช้บัตรในการตรวจนับ ((Count tags) เป็น ๒ ตอน มีข้อความให้กรอกเหมือนกัน กรอกคนละตอน คนหลังจะเป็นผู้รู้ทั้งจำนวนและรายการว่ามีอะไรตกหล่นหรือไม่ เสร็จแล้วจึงไปทำเป็นรายละเอียดสินค้าคงคลัง

(๔) ชนิดของรายละเอียดสินค้าคงคลังหรือบัตรที่ใช้แสดงรายละเอียดที่สำคัญควรจะมีการให้หมายเลขบันทึกไว้สำหรับบัตรที่เบิกล่วงหน้า

(๕) การทำงานนั้นต้องหลีกเลี่ยงจากการหลงลืม ละเว้น และป้องกันการตรวจนับซ้ำ เช่น การสำรวจสินค้าของท่าการสำรวจสินค้าที่เก็บในแต่ละห้องหรือแต่ละที่เก็บ (สินค้าชนิดเดียวกัน แต่เก็บแยกที่เก็บ การสำรวจก็จะต้องแยกจัดเป็นคนละรายการ ตามที่เก็บหรือห้องเก็บสินค้านั้น ๆ) เมื่อเริ่มสำรวจนับสินค้าให้นับเรียงไปแต่ละคานของห้อง เก็บสินค้าจนครบแล้วจึงทำคานอื่นต่อไปจนครบทั่วห้อง

(๖) ในการบันทึก "งานระหว่างทำ" ควรจะจกรายละเอียดของงานแต่ละรายการไว้ในรายการสินค้าคงคลังด้วย เพื่อความสะดวกในการตีราคา

(๗) ถ้าในระหว่างตรวจนับไม่มีการหยุดผลิต หรือส่งสินค้า ต้องระวังจดทั้งใบส่งของและใบรับให้ดี และนำมากระทบยอดเมื่อเห็นว่าจำเป็น

(๘) การทดสอบการตรวจนับของเจ้าหน้าที่ของบริษัท เพื่อดูว่าจำนวนที่แสดงในบัตรสินค้านั้นถูกต้องหรือไม่ มีหลักกว่าให้เลือกทดสอบสินค้าที่มีราคาแพง มีการซื้อขายขาดลอย เพราะสินค้าพวกนี้อาจก่อให้เกิดการทุจริตได้ง่าย เช่น ถ้าเป็นร้านสรรพสินค้า (Department store) แฉก เสื้อเชิ้ต รองเท้า ฯลฯ สินค้าพวกนี้ขายง่าย ผู้สอบบัญชีก็ต้องตรวจสอบเป็นพิเศษว่ารายการอื่น ถ้าเป็นร้านขายอาหารแห้ง ก็ให้สนใจพวกหัวเทียน ลูกปัด ซึ่งขายได้ง่ายและชิ้นเล็ก การหยิบฉวย ถ้าเป็นสินค้าชิ้นใหญ่โต ก็ไม่ต้องทดสอบมาก ควรทดสอบให้หนักไปทางของชิ้นเล็ก แตรราคาแพงและหยิบง่าย

(๘) รายละเอียดของการตรวจนับที่เขียน ควรจะมีสำเนา เพื่อผู้สอบบัญชีจะ
ได้เอาต้นฉบับป้องกันมิให้มีการเปลี่ยนแปลงแก้ไข และให้สำเนาแก่กิจการในการกำหนดราคา
ของสินค้าต่อไป

(๑๐) ถ้ากิจการนั้นมีบัญชีคุมยอดสินค้า ควรจะเปรียบเทียบจำนวนที่นับได้ กับบัญชี
คุมยอด และรายละเอียดสินค้าคงคลัง

เมื่อทราบค่าแนะนำต่าง ๆ ดังกล่าวแล้ว ก็ควรจะบอกกล่าวแก่เจ้าหน้าที่ของสำนักสอบ
บัญชีที่จะไปร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้าให้ทราบโดยทั่วกันถึงการทำความเข้าใจ และความหมาย
ของเครื่องหมายเหล่านั้น ตลอดจนการทำกระบวนทำการที่เกี่ยวข้อง เพื่อปฏิบัติให้สอดคล้อง
ต่อกัน

๓. กำหนดวันเวลาที่ควรตรวจนับ

ตามปกติ การตรวจนับสินค้ามักจะกระทำในวันสิ้นงวดบัญชี ด้วยความวิวัฒนาการของ
ระบบการควบคุมภายในและความก้าวหน้าของระบบบัญชีสินค้าแบบต่อเนื่อง (Perpetual
Inventory record) ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถเลือกวันอื่นใดก็ตาม

(๑) กรณีที่กิจการมีวิธีการลงบัญชีระบบสินค้าคงคลังในวันสิ้นงวด (Perpetual
Inventory record) จะทราบจำนวนสินค้าคงคลังได้ ก็ต้องโดยวิธีตรวจนับวิธีเดียว ใน
กรณีนี้ โดยปกติจำเป็นจะต้องทำการตรวจนับในวันสิ้นงวดบัญชี หรือนับในวันก่อนหรือภายหลัง วัน
สิ้นงวดบัญชี แต่ภายในเวลาอันสมควร โดยมีหลักฐานพอเพียงที่จะสนับสนุนการเปลี่ยนแปลงระ-
หว่างงวดเพื่อจะได้ทำการกระทบยอดหาจำนวนสินค้าคงเหลือ เมื่อวันสิ้นงวดบัญชีที่แท้จริง

(๒) กรณีที่กิจการมีระบบบัญชีสินค้าแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory
record) เป็นหลักฐานอย่างใดซึ่งทราบปริมาณสินค้าคงเหลือเป็นประจำวัน และมี

- ก. การตรวจนับโดยสมบูรณ์ ณ วันที่ซึ่งไม่ตรงกับวันสิ้นงวดบัญชี หรือ
- ข. ทำการตรวจนับสินค้าแต่ละรายการ เป็นครั้งคราว เพื่อที่จะได้เปรียบเทียบจำนวนคงเหลือแต่ละรายการกับบัญชีสินค้าของรายการนั้น อย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง แล้วปรับปรุงปริมาณตามบัญชีคุมยอดให้ตรงกับผลของการตรวจนับ

กรณีเช่นนี้ อาจจะตรวจนับใน

๑. วันที่ปิดบัญชีตามงบดุลย์

๒. ในวันใดวันหนึ่งในระหว่างงวด ซึ่งผู้สอบบัญชีเป็นคนเลือก เพื่อทดสอบความถูกต้องแม่นยำของการบันทึกและความเชื่อถือได้เพียงใด

(๓) ในกรณีเป็นการตรวจสอบติดต่อกัน จะมีการตรวจนับสินค้าไปเรื่อย ๆ วันละอย่างสองอย่าง ตรวจไปทุกวันจนสิ้นงวดบัญชี ก็จะนับได้ครบตามชนิดของสินค้าทั้งหมดพอวิธีนี้ใช้สำหรับการควบคุมภายใน เกี่ยวกับสินค้าคงคลังมากกว่าที่จะใช้กับผู้สอบบัญชี เพราะผู้สอบบัญชีคงไม่มีเวลาไปรวมสัง เกตการตรวจนับใดทุกวัน

ในการ เลือกวัน เวลาที่ผู้สอบบัญชีจะไปรวมสัง เกตการตรวจนับนั้น ผู้สอบบัญชีควรจะพยายามเลือกเอาวันในระหว่างปีงวดบัญชีก่อนจะทำงานในงวดบัญชีใหม่ ทั้งนี้เพื่อเสียค่าใช้จ่ายน้อย เพราะถ้าตรวจนับวันอื่น ก็จะต้องมีการกระหนบยอดไปหาวันสิ้นงวดบัญชี บังวันตรวจนับทางกับวันปิดบัญชีกัน ก็ยิ่งเสียเวลาในการกระหนบยอดนาน ทำให้เปลืองค่าใช้จ่ายมาก (ระยะเวลาที่ตรวจนับสินค้า กระทำไ้ภายในเวลาไม่เกิน ๓ เดือน นับแต่วันสิ้นงวดบัญชี) แต่ถ้าววันที่ตรวจนับตรงกับวันหยุด ค่าใช้จ่ายในวันหยุดย่อมมากกว่าวันทำงานตามปกติ แม้ลูกค้าจะต้องเสียค่าใช้จ่ายในค่าเช่าให้เงินล่วงหน้าเวลาแต่เจ้าหน้าที่ตรวจนับ แต่ก็ทำให้ลูกค้าไม่เสียผลประโยชน์ในการทำงานตามปกติเลย

กรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้นำไปรวมสัง เกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง

แนวทางการสัง เกตการตรวจนับสินค้าคงคลังจะเป็นวิธีการตรวจสอบตามมาตรฐานที่กำหนดเพิ่มเติมตามที่ A I C P A ได้ออกแถลงการณ์ไว้ใน "Codification of Statements on Auditing Procedure" บางครั้งผู้สอบบัญชีไม่อาจปฏิบัติได้โดยมีเหตุผลอันสมควร จึงเกิดมีปัญหาวว่า ผู้สอบบัญชีจะรับรองงบการเงินได้เพียงใด การพิจารณาจะแยกเป็นดังนี้

๑. ในกรณีที่พึงปฏิบัติได้และสมควรจะกระทำในสถานการณ์นั้น อันได้แก่ กรณีที่เป็นปีแรกที่ผู้สอบบัญชีรับงานขึ้นนั้น กรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงในวิธีการเกี่ยวกับสินค้าคงคลัง หรือกรณีที่ไม่มี การจกบันทึก การเคลื่อนไหวของสินค้า ส่วนในกรณีปกตินอกจากที่กล่าวมา ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจจะเข้าร่วมสัง เกตการตรวจนับ เป็นครั้งคราว แต่ผู้สอบบัญชีมิได้เข้าร่วมสัง เกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง ในเรื่องนี้ตาม "Codification of statements on Auditing Procedure" ได้กล่าวไว้

ก. ผู้สอบบัญชีอาจ เปิด เผยข้อเท็จจริงที่ตนมิได้ใช้วิธีการตรวจสอบตามมาตรฐาน ที่กำหนดเพิ่มเติมไว้ในตอนขอบเขตของการตรวจสอบในรายงานการสอบบัญชี ไม่ว่าจะ เป็นแบบสั้นหรือแบบยาว โดยมีต้องเขียนช้อยกเว้นหรือเงื่อนไขในตอนแสดงความเห็น หากผู้สอบบัญชีได้ใช้วิธีการตรวจสอบอย่างอื่นจนเป็นที่พอใจ

ข. ผู้สอบบัญชีอาจ เขียนเงื่อนไขไว้ในรายงานการสอบบัญชีในตอนแสดงความเห็น โดยไม่คำนึงถึงว่า ผู้สอบบัญชีจะได้ใช้วิธีการตรวจสอบอย่างอื่นทดแทนจนเป็นที่พอใจหรือไม่

๒. ในกรณีที่ไม่อยู่ในวิสัยที่พึงปฏิบัติได้ เช่น เกิดสงคราม หรือไฟไหม้ตอนปิดบัญชี หรือสถานที่เก็บสินค้าอยู่ไกล หรือไม่สะดวกในการไปตรวจนับ ผู้สอบบัญชีไม่สามารถจะไปสังเกตการตรวจนับได้

ก. หากผู้สอบบัญชีได้ใช้วิธีการตรวจสอบอย่างอื่นทดแทนจนเป็นที่พอใจ ผู้สอบบัญชีอาจรับรองงบการเงินได้โดยเพียงแต่แจ้งไว้ในตอนกล่าวถึงขอบเขตการตรวจสอบเท่านั้น

ข. ถ้าผู้สอบบัญชีไม่ใช้การตรวจสอบอย่างอื่นจนเป็นที่พอใจ ก็จำเป็นจะต้องปฏิเสธการรับรองงบการเงิน

ค. ถ้าสินค้าคงคลังมีจำนวนไม่มาก ก็อาจรับรองโดยมีเงื่อนไขในตอนแสดงความเห็น

หากประสงค์จะแสดงความเห็นโดยไม่มีเงื่อนไข ข้อความวรรคสองของรายงาน ตอนกล่าวถึงขอบเขตการตรวจสอบควรมีดังนี้

"การตรวจสอบได้ทำตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งรวมทั้งการทดสอบรายการบัญชีและวิธีการตรวจสอบอื่นที่จำเป็น อย่างไรก็ตาม เราไม่สามารถสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลังได้ แต่ได้ใช้วิธีการตรวจสอบอื่นจนเป็นที่พอใจ"

วิธีการตรวจสอบอย่างอื่น

เมื่อผู้สอบบัญชีไม่อาจใช้วิธีการตรวจสอบตามมาตรฐานที่กำหนดเพิ่มเติมขึ้นได้ เพราะไม่มีเหตุผลสมควรหรือไม่อยู่ในวิสัยที่จะทำได้ ก็อาจใช้วิธีการตรวจสอบอย่างอื่นแทน ปัญหาที่เกิดขึ้นว่า "วิธีการตรวจสอบอย่างอื่น" หมายความว่าอย่างไร วิธีการตรวจสอบอย่างอื่นควรหมายถึงถึงวิธีการตรวจสอบที่โหดหรือหลักฐานอย่างเดียวกันกับการขอรับรองยืนยันยกดูถูกหนี้ และการ

สังเกตการตรวจนับสินค้าคงเหลือ อย่างไรก็ตามก็ หลักฐานภายในนั้นไม่อาจเทียบได้กับหลักฐานที่ได้จากการยืนยันยอดลูกหนี้ หรือการสังเกตการตรวจนับ เมื่อเป็นดังนั้นการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานภายในนั้น จะถือว่าเป็นวิธีการตรวจสอบอย่างอื่นที่ไ้แทนได้ไม่สมบูรณ์นัก

"Condification of statements on Auditing Procedure" ได้อธิบายไว้ว่า วิธีการตรวจสอบอย่างอื่นอาจใช้หมายถึงการตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสาร หลักฐานที่มีอยู่ภายในกิจการค้า ฟังสังเกตว่า วิธีการตรวจสอบดังกล่าวนี้ ผู้สอบบัญชีก็จะต้องทำเป็นปกติอยู่แล้ว ไม่ว่าผู้สอบบัญชีจะสามารถหาหลักฐานภายนอกได้หรือไม่ก็ตาม

อนึ่ง การใช้วิธีการตรวจสอบอย่างอื่นทดแทนนั้น ควรปฏิบัติเป็นกรณีพิเศษเท่านั้น

การตรวจสอบงานบันทึกจากหลักฐานต่าง ๆ

ถ้าผู้สอบบัญชี เพียงแต่ เขารวมสังเกตการตรวจนับสินค้าเพียงอย่างเดียว โดยไม่นำไปเปรียบเทียบกับกรบันทึกทางค่านับบัญชีก็ไม่มีประโยชน์ จุดมุ่งหมายของการตรวจสอบสินค้าคงคลัง มีอยู่ ๒ ประการ คือ

๑. เพื่อให้แน่ใจว่า จำนวนสินค้าคงคลังตามที่แสดงในงบดุลนั้นมียุจริง
๒. เพื่อให้พอใจว่าได้มีการปฏิบัติตามระบบงานที่วางไว้ รวมทั้งการบันทึก

รายการต่าง ๆ เกี่ยวกับสินค้าคงคลังด้วย

หลักฐานต่าง ๆ ที่ใช้ในการตรวจสอบรายการสินค้าคงคลัง ก็มีหลักฐานเกี่ยวกับการซื้อและการขาย การส่งของ การรับของ ฯลฯ ซึ่งจะใช้ลงบัญชีคุมยอดสินค้า ทำให้ทราบว่าเมื่อวันสิ้นงวดบัญชีจะมีสินค้าคงคลัง เป็นจำนวนเท่าใด นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชียังอาจต้องอาศัยหลักฐานอื่นอีก เช่น จดหมายหรือสัญญาที่มีข้อตกลงเกี่ยวกับสินค้าคงคลัง คำสนทนากับผู้ที่เกี่ยวข้องในงานค่านนี้ (เช่น หัวหน้าโรงงาน) เหตุผลของการที่ลงทุนสินค้าที่ผลิตสูงหรือต่ำกว่าปกติ รวมตลอดถึงนโยบายของกิจการ เกี่ยวกับสินค้าคงคลัง

ในการตรวจสอบการบันทึก อาจกล่าว เป็นข้อ ๆ ดังนี้

๑. ตรวจสอบการบันทึกเกี่ยวกับวัน และ เวลา ของการรับและการจ่ายสินค้าหรือวัตถุดิบตรงตามที่แสดงในเอกสารนั้น ๆ

นั้น เป็นสินค้าที่ไม่ต้องการใช้ ราคาของสินค้านั้นก็จะตกด้วย ในกิจการที่รอบคอบก็จะมีกำไร
เมื่อราคาตกนี้ด้วย

๑๑. การตรวจสอบแบบทดสอบส่วนร้อยละ ของกำไร เบื้องต้น เมื่อเทียบกับยอดขาย
(Gross profit test) เป็นการเปรียบเทียบเปอร์เซ็นต์ของกำไร เบื้องต้น กับของปีที่แล้ว ๆ
มา การทดสอบโดยวิธีนี้จะได้ผลมาก ถ้ากิจการนั้นมีกำไร เบื้องต้นโดยเฉลี่ยแล้วค่อนข้างคงที่
เพราะถ้าส่วนร้อยละของกำไร เบื้องต้นของงวดที่ตรวจสอบอยู่ไม่คงที่ หรือใกล้เคียงกับงวดก่อน ๆ
และถ้าการเปลี่ยนแปลงในกำไร เบื้องต้นไม่ได้เกิดจากการขึ้นหรือลงในเรื่องต้นทุนสินค้าขาย และ
ราคาสินค้าที่ขายแล้วก็ต้องเกิดจากความผิดพลาดในเรื่องสินค้าคงคลัง ซึ่งอาจเป็นเพราะการ
ตรวจนับผิดหรือที่ราคาไม่ถูกต้องก็ได้

๑๒. การทดสอบอีกอย่างหนึ่งคือการเปรียบเทียบค่าขายของงวดบัญชีนั้น กับสินค้า
คงคลัง เพื่อการหมุนเวียนของสินค้า ถ้าการหมุนเวียนไม่เร็ว อาจเป็นเพราะสินค้าที่รวมอยู่
นั้น เป็นสินค้าที่ขายไม่ได้ป็นอยู่ อาจมีนักธุรกิจบางคนที่ยกนโยบายว่าไม่ยอมขายสินค้าที่ต่ำกว่าต้นทุน
และเห็นว่าการถือสินค้าเก่าหรือล้าสมัยไว้รวมในรายการสินค้าคงคลังก็ดีกว่าตัดจำหน่าย หรือ
แยกออกเสีย ผลที่ปรากฏคือ สินค้าเหล่านั้นขายไม่ได้ ก็ทำให้ขาดแคลนเงินทุนที่จะซื้อสินค้าใหม่
ในกรณีเช่นนี้ ผู้สอบบัญชีควรจะพิจารณาว่า สินค้าคงคลังนั้น เป็นอัตราส่วนที่เหมาะสมกับจำนวนที่ขาย
ได้หรือไม่ ก่อนที่จะตัดสินใจว่าจะถือจำนวนทั้งหมด เป็นสินค้าคงคลัง

การตรวจสอบสินค้าคงคลังที่ใช้เครื่องจักรลงบัญชี

การลงบัญชีด้วยเครื่องจักร ส่วนมากก็จะใช้รหัสแทนข้อความหรือตัวเลข โดยนำ
ไปเจาะในบัตรแล้วนำไปผ่านเครื่องแปล ซึ่งจะพิมพ์ข้อความและตัวเลขที่ให้ตามรหัสไว้หน้าบัตร
บัตรใบหนึ่งก็ใช้ลงรายการเพียงรายการเดียว เมื่อสินค้ามีหลายชนิดและมีการเคลื่อนไหวบ่อย ๆ
จำนวนบัตรก็มากตาม แต่เมื่อนำบัตรเหล่านั้นไปผ่านเครื่องแยกบัตร ซึ่งสามารถจะแยกรายการ
ตามชนิดของสินค้าหรือรายการในบัญชีเดบิตหรือเครดิตและอื่น ๆ อีกตามที่ต้องการ ตลอดจน
การหารายการสินค้าคงคลัง บัตรที่แยกตามจุดประสงค์แล้วก็ผ่านเข้าเครื่องใหญ่เพื่อพิมพ์ออกมา
เป็นเทป ตามรายการบัตรที่ส่งเข้าเครื่อง

ในการตรวจสอบก็ต้องดูโอกาสที่จะผิดพลาด เนื่องจากการเจาะบัตรและความผิดพลาดของจำนวนสินค้า อาจจะเนื่องจากการใส่บัตรซ้ำ หรือละเว้นไม่ใส่บัตรในคอนทิမ်းเพป ก่อนอื่นผู้สอบบัญชีควรจะต้องศึกษาถึงวิธีการต่าง ๆ จนได้เป็นตารางแสดงรายละเอียด ซึ่งมักจะแสดงในรูปรหัสแทนชื่อและชนิดของสินค้า แสดงจำนวนหน่วยที่เหลือ ราคาต่อหน่วย และแยกตามประเภทวัตถุดิบ งานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูป การตรวจสอบบัตรที่เจาะต้องใช้ความระมัดระวังมาก เพราะการขาดหรือเกินแม้แต่เพียงจุดหรือขีดจะทำให้ความหมายของรายการเปลี่ยนแปลงไป ในตารางแสดงรายละเอียด ผู้สอบบัญชีควรจะสอบถามรายการที่มีหลาย ๆ เครื่องหมาย เพื่อความถูกต้องของจำนวนและราคา ควรวางรูปแบบบัญชีให้สามารถเปรียบเทียบสินค้าที่เหลือของแต่ละงวด และสามารถอธิบายผลแตกต่างในจำนวนและราคาได้ นอกจากนี้ควรมีการทดสอบทำดู โดยเลือกสินค้าของแผนกใดแผนกหนึ่ง ตัวอย่างทดสอบ เฉพาะสินค้าสำเร็จรูปก็ให้เอาบัตรที่เป็นสินค้าสำเร็จรูปทั้งหมดไปผ่านวิธีการข้างต้นจนได้เป็นยอดสินค้า แล้วนำไปเทียบกับรายละเอียดสินค้าดูว่าตรงกันหรือไม่ หรือผู้สอบบัญชีอาจจะทดสอบทำการคำนวณโดยวิธีอื่นแล้วนำมาเทียบกับผลที่ได้จากเครื่องจักร

กรรมสิทธิ์ในสินค้าคงคลัง (Title and Ownership)

ในเรื่องนี้ จะกล่าวตามรายละเอียดดังนี้

๑. สินค้าคงคลังนั้น เป็นกรรมสิทธิ์ของกิจการ ไม่ใช่สินค้านับฝากไว้
๒. ไม่ได้ใช้สินค้าคงคลังเป็นหลักประกันเงินกู้
๓. ไม่รวมสินค้าที่ออกบิลขายแล้วก่อนวันสิ้นงวดบัญชีที่ตรวจ
๔. ไม่นับสินค้าที่ยังมีไคลงบัญชีซื้อเงินสดหรือเงินเชื่อ
๕. ไม่ถูกยึดหน่วง เพื่อเป็นประกันการชำระภาษีอากรหรืออย่างอื่น

สินค้าคงคลังนั้น เป็นกรรมสิทธิ์ของกิจการ ไม่ใช่สินค้านับฝากไว้

สินค้าที่ปรากฏในงบดุลย์ จะต้องเป็นส่วนที่กิจการถือกรรมสิทธิ์เต็มที่ ไม่ว่าสินค้านั้นจะอยู่ในที่เก็บของกิจการ เองหรือไม่ก็ตาม ถ้าสินค้าอยู่ที่ไคคลังของกิจการ ผู้สอบบัญชีที่เข้าร่วมสังเกตการตรวจนับก็คงจะได้เห็นจนเป็นที่พอใจแล้ว แต่ถ้าไม่ได้เก็บไว้เอง เช่น สินค้าอยู่ที่คลัง

สินค้าหรือสาขา เป็นต้น การตรวจสอบสินค้าเหล่านี้ ถ้ามีใบประทวนสินค้าหรือใบรับสินค้า ก็ให้
ตรวจดูจำนวนและกรรมสิทธิ์จากใบรับได้ แต่การ เบิกสินค้ามักจะไม่ไ้มีการบันทึกไว้ในใบรับสินค้า
จึงไม่สามารถทราบได้แน่ว่าสินค้าคงคลังในวันสิ้นงวดบัญชีเหลือเท่าใด ตามหลักปฏิบัติที่ยอมรับกัน
ผู้สอบบัญชีจะจดหมายไปยังผู้ครอบครองสินค้านั้น ให้ยื่นยืนยันรับรองจำนวนสินค้าเป็นลายลักษณ์อักษร
และส่งตรงมาให้ผู้สอบบัญชีรวมทั้งสินค้าฝากขายด้วย

ผู้สอบบัญชียังจะต้องระวังในรายการสินค้าที่เก็บในโกดังของกิจการ เพราะอาจมีบาง
ส่วนเป็นสินค้ารับฝาก สินค้าพวกนี้กิจการไม่ได้ซื้อ กิจการ เพียงแต่ทำหน้าที่เป็นตัวแทนช่วยขาย—
แล้วได้ เป็นค่านายหน้า ไม่มีการเสี่ยงในการถือสินค้าเหล่านี้ เพราะฉะนั้นในรายการสินค้าคง—
คลัง จึงไม่ควรรวมสินค้าประเภทนี้เข้าไปด้วย การตรวจสอบสินค้านี้รับฝากขายต้องระวังให้มาก
ถ้าลักษณะสินค้านี้รับฝากขายกับสินค้าของกิจการ เองใกล้เคียงหรือใช้แทนกันได้ เพราะถ้าจำนวน
สินค้าของเรา เกิดขาด ก็อาจถูกปิดบังโดยเอาสินค้านี้รับฝากขายมาแทนได้ เพื่อแก้ปัญหาดังกล่าว
ผู้สอบบัญชีย่อมตรวจสอบสินค้านี้รับฝากตามวิธีปกติรวมทั้งการ สังเกตการตรวจนับด้วย และอาจติดต่อก
กับผู้ฝากให้ยืนยันปริมาณสินค้าที่ส่งมาฝากขายอีกด้านหนึ่ง

ไม่ได้ใช้เป็นหลักประกัน เงินกู้

ในการตรวจสอบต้องระวังสินค้าที่ถูกนำไปจำนำ หรือเป็นหลักประกันการกู้ยืม โดยให้
ผู้รับจำนำเป็นผู้รับผิดชอบจากการประกันสินค้า รายการนี้อาจตรวจสอบโดยการ สอดถามไป
ยัง เจ้าหนี้หรือธนาคารที่ใหญ่ยืม และขอหนังสือรับรองแจ้งจำนวนเงินที่กู้ยืมด้วย ถ้ามีกรณีเช่นนี้
สินค้าที่แสดงในงบดุลก็ควรจะมีการหมายเหตุไว้ด้วย

สำหรับสินค้าที่ทำทรัสต์รีซีทไว้กับธนาคาร ในทางปฏิบัติมักจะหมาย เหตุในรายการ เงินกู้
จากธนาคาร โดยอ้างถึงสินค้าที่ใดทำทรัสต์รีซีทไว้ แต่ไม่น่ามากล่าวในคอรายการสินค้าคงคลัง

ไม่รวมสินค้าที่ออกบิลขายแล้วก่อนวันสิ้นงวดบัญชี

ถ้าสินค้าออกบิลขายแล้ว แต่ยังไม่ได้นำไปให้ลูกค้าในวันสิ้นงวดบัญชี ไม่ควรนำมารวม
เป็นสินค้าคงคลังของกิจการอีก เพราะสินค้าส่วนนี้ไ้ลงบัญชีขายและบัญชีลูกหนี้ไว้แล้ว ถ้ายังนำ
มาคิด เป็นสินค้าคงคลัง ก็จะทำให้เกิดสินค้าเกินจำนวนในเรื่องนี้ผู้สอบบัญชีต้องตรวจรายการขาย

รายใหญ่ ๆ ใกล้เคียงวันส่งของและกว่าสินค้าเหล่านี้ไม่ได้นับรวมเป็นสินค้าคงคลัง สิ่งที่จะต้องระวังอีกเรื่องหนึ่ง คือ สินค้าที่ให้อู่ค้าแบบ พ.ก.ง. (พัสดุเก็บเงินปลายทาง) กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่ผ่านจนกว่าจะมีการชำระเงิน ในการตรวจสอบ ถ้ามีสินค้าที่ส่งแบบ พ.ก.ง. ไปให้อู่ค้าก่อนสิ้นงวดบัญชี และต่อมาไม่นานก็ถูกส่งกลับคืนมา สินค้านั้นควรจะถูกถือเป็นสินค้าคงคลัง เหมือนกับว่าสินค้านั้นไม่ได้ขายหักด้วยค่าใช้จ่ายในการส่ง

ไม่นับสินค้าที่ยังไม่ไถ่ลงบัญชีซื้อเงินสดหรือเงินเชื่อ

ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบใบรับสินค้าในสลิปค้าหลัง ๆ ของงวดบัญชี และติดตามรายการใหญ่ ๆ ไปยังบัญชีคุมยอดสินค้าและสมุดรายวันซื้อ เพื่อกว่าสินค้าที่กิจการรับไว้แล้วไถ่ลงบัญชีซื้อ ในเรื่องนี้จะต้องระวังไถ่แก่เรื่องใบกำกับสินค้าที่ลงวันที่ไถ่ล่วงหน้า (Post dated Invoice) อาจมีการรับสินค้าก่อน โดยทางบัญชียังไม่ไถ่ลงรายการในสมุดบัญชีเพราะตามวันที่ในใบกำกับสินค้า เป็นของงวดใหม่ เช่นนี้สินค้าที่รับไว้ก่อนไถ่ลงล่วงหน้าโดยยังไม่ไถ่ลงบัญชีซื้อ ก็ไม่ควรนำมารวมในสินค้าคงคลัง

สำหรับสินค้าที่อยู่ในระหว่างทาง ยังส่งไม่ถึงกิจการในวันสิ้นงวด แต่ใบกำกับสินค้าได้ส่งมาแล้ว และไถ่ลงบัญชีซื้อแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบใบรับสินค้าภายหลังปิดบัญชีไปอีก ๒-๓ วัน เพื่อควารายการที่ลงรับนั้นตรงกับรายการในใบกำกับสินค้าที่ส่งมา และได้อธิบายรวมในสินค้าคงคลังตอนสิ้นงวดแล้ว

กิจการบางแห่งอาจจะส่งสินค้าให้เมื่อใดทำสัญญาซื้อ แต่ยังไม่ยื่นบิลทันที ในกรณีเช่นนี้ ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบจำนวนสินค้าตามสัญญาซื้อให้แน่ใจ

ไม่ถูกยึดหน่วง เพื่อเป็นการประกันการชำระภาษีอากรหรืออย่างอื่น

ในรายการสินค้าระหว่างทาง (goods in transit) ต้องระวังว่าสินค้านั้น ค้างมานานหรือยัง เพราะถ้าค้างนานอาจเป็นเพราะกิจการไม่นำเงินไปเสียภาษีอากรศุลกากรจึงถูกยึดไว้เป็นประกัน จึงไม่ควรถือเป็นสินค้าคงคลัง เหมือนรายการอื่น ๆ ตามปกติ

การตีราคาและการคำนวณ (Prices and Calculation)

เป็นที่ยอมรับกันแล้วว่า "จุดมุ่งหมายที่สำคัญของการมีสินค้าคงคลัง ก็เพื่อให้การหาค่าไร
ใดถูกต่องโดยวิธีการ เปรียบเทียบต้นทุนและรายได้อย่างถูกต้อง" การที่ราคาสินค้าคงคลังจึง
นับว่ามีส่วนสำคัญมากในการที่จะทำให้การหาผลกำไรใดถูกตองควย เพราะถ้าที่ราคาสินค้าสูงกว่า
ที่เป็นจริง ก็จะทำให้ต้นทุนสินค้าขายต่ำกว่าที่เป็นจริง และกำไรก็สูงกว่าที่ควร เป็นควย เพราะ
ฉะนั้น ภายหลังที่ได้จำนวนหน่วยของสินค้าที่ถูกตองแล้วก็ตองอาศัยการที่ราคาที่เหมาะสมของแต่ละ
กิจการจึงจะทำให้ได้รายการสินค้าคงคลังที่ถูกตองไค



การที่ราคาสินค้าคงคลังอาจหาไคดังนี้:-

๑. ราคาต้นทุน
๒. ราคาตลาด
๓. ราคาต้นทุนหรือตลาดแล้วแต่ราคาไคจะต่ำกว่า
๔. ราคาขายซึ่งอาจจะต่ำกว่าราคาต้นทุนหรือราคาตลาด
๕. โดยอาศัยกำไร เบื้องต้นเป็นส่วนช่วยในการที่ราคาสินค้าคงคลัง
(gross profit method)
๖. โดยวิธีที่ราคาจากราคาขายปลีก (The retail inventory method)

การที่ราคาสินค้าตามราคาต้นทุน

ราคาต้นทุนในที่นี้หมายถึง

ก. ราคาที่พิสูจน์ไค (Identified Cost) กล่าวคือราคาตามใบกำกับสินค้า-
รวมค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการซื้อซึ่งมีหลักฐานพิสูจน์ไค รวมตลอดถึงหลักฐานการคำนวณต้นทุนที่ถูก-
หลักบัญชีต้นทุน

ข. "ราคาสินค้านั้นคำนวณไคโดยวิธีซื้อก่อนไคก่อน ซื้อทีหลังไคก่อน วิธีถัวเฉลี่ย
หรือต้นทุนมาตรฐาน" ๕

4. A.I.C.P.A., Accounting Reserch and Terminology Bulletins, Final
Edition, statement 2, p.27.

5. Ibid., statement 4 p. 29

การที่ราคาและการคำนวณ (Prices and Calculation)

เป็นที่ยอมรับกันแล้วว่า "จุดมุ่งหมายที่สำคัญของการมีสินค้าคงคลัง ก็เพื่อให้การหาค่าไร
ใดถูกต้องโดยวิธีการ เปรียบเทียบต้นทุนและรายได้ถูกต้อง" การที่ราคาสินค้าคงคลังจึง
นับว่ามีส่วนสำคัญมากในการที่จะทำให้การหาผลกำไรใดถูกต้องควย เพราะถ้าที่ราคาสินค้าสูงกว่า
ที่เป็นจริง ก็จะทำให้ต้นทุนสินค้าขายต่ำกว่าที่เป็นจริง และกำไรก็สูงกว่าที่ควรเป็นด้วย เพราะ
ฉะนั้น ภายหลังที่ได้จำนวนหน่วยของสินค้าที่ถูกต้องแล้วก็ต้องอาศัยการที่ราคาที่เหมาะสมของแต่ละ
กิจการจึงจะทำให้ได้รายการสินค้าคงคลังที่ถูกต้องได้



การที่ราคาสินค้าคงคลังอาจทำได้ดังนี้:-

๑. ราคาต้นทุน
๒. ราคาตลาด
๓. ราคาต้นทุนหรือตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า
๔. ราคาขายซึ่งอาจจะต่ำกว่าราคาต้นทุนหรือราคาตลาด
๕. โดยอาศัยกำไร เบื้องต้นเป็นส่วนช่วยในการที่ราคาสินค้าคงคลัง
(gross profit method)
๖. โดยวิธีที่ราคาจากราคาขายปลีก (The retail inventory method)

การที่ราคาสินค้าตามราคาต้นทุน

ราคาต้นทุนในที่นี้หมายถึง

ก. ราคาที่พิสูจน์ได้ (Identified Cost) กล่าวคือราคาตามใบกำกับสินค้า
รวมค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการซื้อซึ่งมีหลักฐานพิสูจน์ได้ รวมตลอดถึงหลักฐานการคำนวณต้นทุนที่ถูก
หลักบัญชีต้นทุน

ข. "ราคาสินค้านั้นคำนวณได้โดยวิธีชั่งก่อนไซกอน ชั่งทีหลังไซกอน วิธีถั่วเฉลี่ย
หรือต้นทุนมาตรฐาน"

4. A.I.C.P.A., Accounting Reserch and Terminology Bulletins, Final
Edition, statement 2, p.27.

5. Ibid., statement 4 p. 29

การตีราคาและการคำนวณ (Prices and Calculation)

เป็นที่ยอมรับกันแล้วว่า "จุดมุ่งหมายที่สำคัญของการมีสินค้าคงคลัง ก็เพื่อให้การหาค่าไร
ได้ถูกต้องโดยวิธีการ เปรียบเทียบต้นทุนและรายได้ถูกต้อง" การตีราคาสินค้าคงคลังจึง
นับว่ามีส่วนสำคัญมากในการที่จะทำให้การหาผลกำไรได้ถูกต้องด้วย เพราะถ้าที่ราคาสินค้าสูงกว่า
ที่เป็นจริง ก็จะทำให้ต้นทุนสินค้าขายต่ำกว่าที่เป็นจริง และกำไรก็สูงกว่าที่ควร เป็นด้วย เพราะ
ฉะนั้น ภายหลังที่ได้จำนวนหน่วยของสินค้าที่ถูกต้องแล้วก็ต้องอาศัยการตีราคาที่เหมาะสมของแต่ละ
กิจการจึงจะทำให้ได้รายการสินค้าคงคลังที่ถูกต้องได้



การตีราคาสินค้าคงคลังอาจทำได้ดังนี้:-

๑. ราคาต้นทุน
๒. ราคาตลาด
๓. ราคาต้นทุนหรือตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า
๔. ราคาขายซึ่งอาจจะต่ำกว่าราคาต้นทุนหรือราคาตลาด
๕. โดยอาศัยกำไร เบื้องต้นเป็นส่วนช่วยในการตีราคาสินค้าคงคลัง
(gross profit method)
๖. โดยวิธีตีราคาจากราคาขายปลีก (The retail inventory method)

การตีราคาสินค้าตามราคาต้นทุน

ราคาต้นทุนในที่นี้หมายถึง

ก. ราคาที่พิสูจน์ได้ (Identified Cost) กล่าวคือราคาตามใบกำกับสินค้า
รวมค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการซื้อซึ่งมีหลักฐานพิสูจน์ได้ รวมตลอดถึงหลักฐานการคำนวณต้นทุนที่ถูก
หลักบัญชีต้นทุน

ข. "ราคาสินค้านั้นคำนวณได้โดยวิธีช้อกอนไชกอน ช้อทีหลังไชกอน วิธีถั่วเฉลี่ย
หรือต้นทุนมาตรฐาน" ๕

4. A.I.C.P.A., Accounting Reserch and Terminology Bulletins, Final

Edition, statement 2, p.27.

5. Ibid., statement 4 p. 29

ของกำไร เกิดจากการที่สินค้าขึ้นราคา (Price Level Change) เพราะฉะนั้น หากกิจการ
ที่ราคาสินค้าคงคลังและคิดต้นทุนสินค้าขายตามแบบซื้อที่หลังไซกอนแล้วก็จะโคต้นทุนขายที่ใกล้ความ
จริงมากที่สุด แต่ควรจะพิจารณาถึงราคาปัจจุบันของสินค้าคงคลังที่ติดตามแบบซื้อที่หลังไซกอนด้วย
และควรจะรายงานไว้ในงบการเงินซึ่งจะแสดงให้เห็นถึงฐานะการเงินที่แท้จริงของกิจการ

สำหรับการที่ราคาสินค้าคงคลังโดยไซต้นทุนมาตรฐานนั้น จะใช้กับกิจการผู้ผลิตซึ่งมีการ
วางแผนการดำเนินงานของกิจการไว้อย่างเป็นระเบียบ กำหนดหรือทำงบประมาณการผลิต การ
จำหน่าย ตลอดจนงบประมาณต้นทุนต่าง ๆ และมีการควบคุมให้การดำเนินงานเป็นไปตามแผน -
การที่วางไว้ กิจการเช่นนี้ก็จะทราบต้นทุนสินค้าที่ผลิตก่อนทำการผลิตได้โดยกำหนด เป็นต้นทุน
มาตรฐานซึ่งอาศัยประสบการณ์และจากสถิติที่โกทำมาแล้ว เพราะฉะนั้นสินค้าที่ราคาตามต้นทุน
มาตรฐานจึงมักจะไม่มีปัญหาเหมือนการที่ราคาด้วยวิธีอื่น แต่ก็มีเรื่องที่ต้องระวังคือ ผลแตกต่าง
ที่เกิดจากต้นทุนมาตรฐานกับต้นทุนจริง (Actual Cost) ซึ่งจะถือเป็นค่าใช้จ่ายอันมากมายมาก
กว่าที่จะมีผลกระทบกระเทือนถึงสินค้าคงคลังที่ราคาตามต้นทุนมาตรฐานแล้ว ดังจะเห็นได้จาก
ตัวอย่าง

โรงงานแห่งหนึ่ง ผลิตเต็มกำลังเครื่องจักร (Full Capacity) จะโคสินค้า
๒,๐๐๐,๐๐๐ หน่วย โดยไซต้นทุนทั้งหมด (Total cost) จำนวน ๕๐๐,๐๐๐ บาทต้นทุนวัตถุดิบ
และค่าแรงโดยตรงซึ่งรวมเรียกว่า ต้นทุนผันแปรได้ (Variable cost) จะตกหน่วยละ
๑๐ สตางค์ ส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานประจำอื่น ๆ (Other factory fixed expenses)
จะตกปีละ ๓๐๐,๐๐๐ บาท หรือตกหน่วยละ ๑๕ สตางค์ การดำเนินงานในปีแรก (พ.ศ. ๒๕๐๖)
ปรากฏว่าโรงงานแห่งนี้ผลิตได้เพียง ๑,๐๐๐,๐๐๐ หน่วย และเหลือเป็นสินค้าคงคลัง ๕๐๐,๐๐๐
หน่วย ผู้สอบบัญชีของโรงงานแห่งนี้ได้ราคาสินค้าคงคลังหน่วยละ ๕๐ สตางค์ โดยถือเป็นต้นทุน

b. Baseter, W. T and Davidson, Sidey, Studies in Accounting Theory
p.332-334

๓. Paul M. FASTER Asset Disclosure for stockholder Discussions
Financial Executive, July 1967.

๔. ณรงค์ ลือสกุล "ข้อคิดเห็นเกี่ยวกับการที่ราคาสินค้าคงคลังในกรณีที่โรงงานทำการผลิตไม่ -
เต็มกำลัง" วารสารนักบัญชี ปีที่ ๑๔ เล่ม ๑ เดือนกันยายน ๒๕๐๘

มันแปรได้ หน่วยละ ๑๐ สตางค์ และเป็นค่าใช้จ่ายโรงงานประจำ เดือนหน่วยละ ๓๐ สตางค์ (ค่าใช้จ่ายโรงงานประจำ ๓๐๐,๐๐๐ บาท เฉลี่ยให้แก่อสังหาริมทรัพย์ ๑,๐๐๐,๐๐๐ หน่วย) ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีที่ราคาสินค้าคงคลังโดยถือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงเป็นหลัก ส่วนในปี ๒๕๐๓ และ ๒๕๐๔ ต้นทุนสินค้าต่อหน่วยตกหน่วยละ ๔๕ และ ๕๕ สตางค์ ตามลำดับ เพราะการผลิตทั้งสองปีใกล้เคียง เป็น ๔๐๐,๐๐๐ และ ๖๐๐,๐๐๐ หน่วย ตามลำดับ แต่การคำนวณต้นทุนมาตรฐานจะต้อง เป็น ต้นทุนค่าสุดท้ายที่ธุรกิจจะทำได้ ในกรณีนี้ คือหน่วยละ ๒๕ สตางค์ ค่าใช้จ่ายโรงงานประจำ ส่วนที่เกินไปต่อหน่วยนี้ไม่ได้อาศัยสร้าง (Create) มูลค่า (Value) ให้กับสินค้า แต่เป็นความสูญเสียไปอันเนื่องจากโรงงานไม่สามารถจะใช้เครื่องจักรให้เป็นประโยชน์อย่างเต็มที่

ถ้าทำการคำนวณต้นทุนสินค้าใหม่โดยใช้หน่วยละ ๒๕ สตางค์แล้ว จะทำให้กำไรขาดทุนของกิจการในปีต่าง ๆ แตกต่างกัน ดังนี้

	<u>๒๕๐๒</u>	<u>๒๕๐๓</u>	<u>๒๕๐๔</u>
กำไร (ขาดทุน) = ต้นทุนจ่ายจริง (๓๐,๐๐๐.-)	=		๔๐,๐๐๐.-
กำไร (ขาดทุน) = ต้นทุนมาตรฐาน (๕๐,๐๐๐.-)		(๑๐๐,๐๐๐.-)	๒๐,๐๐๐.-

ราคาคงคลัง หมายถึงราคาทดแทน (Current replacement cost) เป็นจำนวนเงินที่เราจะต้องจ่ายในเมื่อซื้อสินค้ามาทดแทนสินค้าที่มีอยู่ได้โดย

๑. ราคาคงคลังจะต้องไม่สูงกว่าราคาขาย หักด้วยค่าใช้จ่ายในการขายที่จำเป็น เช่น ค่าขนส่ง ฯลฯ ทั้งนี้ เพื่อป้องกันการขาดทุนที่จะเกิดขึ้นเมื่อสินค้านั้นขายได้

๒. ราคาคงคลัง จะต้องไม่ต่ำกว่าราคาขายสุทธิ หักด้วยกำไรตามปกติ

ราคาของสินค้าบางอย่างเคลื่อนไหวอยู่ตลอดเวลา จนนักบัญชีเห็นว่า ราคาสินค้าประเภทนี้ ควรยกเว้นไว้เป็นพิเศษให้ถือตามราคาขาย หักด้วยค่าใช้จ่ายในการขาย ทั้งนี้ อาจจะสูงกว่าต้นทุนก็ได้ สินค้าที่ไต่รับยกเว้นนี้ ได้แก่ พวกโลหะมีค่า เช่น ทองคำ และเงิน ที่รัฐบาลได้ควบคุมมูลค่าไว้

9. AICPA, Accounting Research and Terminology Bulletins, Final Edition, Statement 6, Page 31

ในฐานะที่เป็นผู้สำรองเงินตราชนิดหนึ่ง ส่วนผลิตภัณฑ์ทางด้านการเกษตรกรรม และกิจการอื่นที่เข้าลักษณะ ๑๐

๑. ไม่มีความแตกต่างในระหว่างหน่วยของสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ (Interchangeable) กล่าวคือ สามารถจะใช้แทนกันได้ทุกหน่วย

๒. มีตลาดซื้อขายสินค้าหรือผลิตภัณฑ์นั้น และได้กำหนดราคาไว้ สินค้าประเภทนี้ให้ถือตามราคาขาย หักด้วยค่าใช้จ่ายในการขายได้

ราคาต้นทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

การที่ราคาตามวิธีนี้ เป็นวิธีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปของผู้สอบบัญชี เพราะเป็นวิธีที่ได้พิจารณาถึงหลายด้าน ทั้งด้านต้นทุนที่จ่ายไปจริง และราคาตลาดที่จะซื้อได้ ถ้าราคาไหนต่ำกว่าก็ใช้ราคานั้นที่ราคาสินค้าคงคลัง ทั้งนี้เป็นไปตามลัทธิระมัดระวัง (Conservatism concept) คือ มีให้เกินกว่าไรล่วงหน้า และขณะเดียวกันจะคงสำรองเพื่อส่วนขาดทุนทุกอย่างที่จะเกิดขึ้น

การที่ราคาตามต้นทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่ราคาไหนจะต่ำกว่าทำได้ ๓ วิธี คือ

๑. โดยเปรียบเทียบต้นทุนกับราคาตลาดของสินค้าแต่ละรายการ ว่าอันใดต่ำกว่า แล้วเลือกอันนั้น ตัวอย่าง

การกำหนดราคาต้นทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

โดยวิธีที่ละรายการ

	<u>ราคาต่อหน่วย</u>		<u>รวมจำนวนเงินตามราคาที่ต่ำกว่า</u>	
	<u>จำนวนหน่วย</u>	<u>ราคาต้นทุน</u>		<u>ราคาตลาด</u>
<u>แผนกขาย</u>				
เสื้อสุท	๒๐๐	๔๐	๓๗	๗,๕๐๐
เสื้อนอก	๑๐๐	๓๑	๓๕	๓,๑๐๐
<u>แผนกหญิง</u>				
เสื้อ	๓๐๐	๑๐	๑๒	๓,๐๐๐
เสื้อชุด	๔๐	๓๐	๓๒	<u>๒,๕๐๐</u>
สินค้าคงคลังความราคาต้นทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า			บาท	<u>๑๕,๕๐๐</u>

๑๐. Ibid, Statement 9, Page 34

๒. โดยการเปรียบเทียบต้นทุนกับราคาตลาดของสินค้าในแต่ละแผนก อันใดต่ำกว่าก็
เลือกอันนั้น

การกำหนดราคาต้นทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

โดยวิธีที่ละแผนก

	<u>ราคาต่อหน่วย</u>		<u>จำนวนเงิน</u>		<u>ราคา ต่ำกว่า</u>	
	<u>จำนวนหน่วย</u>	<u>ราคาต้นทุน</u>	<u>ราคาตลาด</u>	<u>ราคาต้นทุน</u>		<u>ราคาตลาด</u>
<u>แผนกชาย</u>						
เสื้อสูท	๒๐๐	๔๐	๓๗	๘,๐๐๐	๗,๘๐๐	
เสื้อนอก	๑๐๐	๓๑	๓๕	<u>๓,๑๐๐</u>	<u>๓,๕๐๐</u>	
				<u>๑๑,๐๐๐</u>	<u>๑๑,๓๐๐</u>	๑๐,๘๐๐
<u>แผนกหญิง</u>						
เสื้อ	๓๐๐	๑๐	๑๒	๓,๐๐๐	๓,๖๐๐	
เสื้อชุด	๘๐	๓๐	๓๒	<u>๒,๔๐๐</u>	<u>๒,๕๖๐</u>	
				<u>๕,๔๐๐</u>	<u>๖,๑๖๐</u>	๕,๘๐๐
สินค้าคงคลังตามราคาต้นทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า					บาท <u>๑๖,๓๐๐</u>	

๓. โดยเปรียบเทียบต้นทุนกับราคาตลาดของสินค้าทั้งหมด แล้วเลือกเอาที่ต่ำกว่า

การกำหนดราคาต้นทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

โดยคิดจากสินค้าทั้งหมด

	<u>ราคาต่อหน่วย</u>		<u>จำนวนเงิน</u>		<u>ราคา ต่ำกว่า</u>	
	<u>จำนวนหน่วย</u>	<u>ราคาต้นทุน</u>	<u>ราคาตลาด</u>	<u>ราคาต้นทุน</u>		<u>ราคาตลาด</u>
<u>แผนกชาย</u>						
เสื้อสูท	๒๐๐	๔๐	๓๗	๘,๐๐๐	๗,๘๐๐	
เสื้อนอก	๑๐๐	๓๑	๓๕	๓,๑๐๐	๓,๕๐๐	
<u>แผนกหญิง</u>						
เสื้อ	๓๐๐	๑๐	๑๒	๓,๐๐๐	๓,๖๐๐	
เสื้อชุด	๘๐	๓๐	๓๒	<u>๒,๔๐๐</u>	<u>๒,๕๖๐</u>	
				<u>๑๖,๕๐๐</u>	<u>๑๗,๐๖๐</u>	
สินค้าคงคลังตามราคาต้นทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า					บาท <u>๑๖,๕๐๐</u>	

สำหรับรายการสินค้าคงคลังที่ถูกลดลงให้เท่าราคาตลาดนั้น ควรจะแสดง เป็นรายการ
หักเป็นพิเศษ (Special charge) ในงบกำไรขาดทุนมากกว่าจะนำไปหักจากต้นทุนสินค้าขาย

สินค้าขาย		๕๐๐,๐๐๐.๐๐	
ต้นทุนสินค้าขาย			
สินค้าคงคลัง ๑ ม.ค. ๒๕๑๐	๕๐,๐๐๐.๐๐		
ซื้อ		<u>๓๖๕,๐๐๐.๐๐</u>	
		๔๕๕,๐๐๐.๐๐	
สินค้าคงคลัง ๓๑ ธ.ค. ๒๕๑๐		<u>๑๒,๐๐๐.๐๐</u>	<u>๓๓๕,๐๐๐.๐๐</u>
กำไรเบื้องต้น			๑๖๕,๐๐๐.๐๐
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน			<u>๑๒๕,๐๐๐.๐๐</u>
กำไรสุทธิจากการดำเนินงาน			๔๐,๐๐๐.๐๐
หัก จำนวนส่วนที่ลดลง เนื่องจากสินค้าคงคลังที่ราคาตามราคาตลาด			<u>๒๐,๐๐๐.๐๐</u>
กำไรสุทธิ			<u><u>๒๐,๐๐๐.๐๐</u></u>

กรณีที่ดินค้าเมื่อที่ราคาตกลงให้เท่าราคาตลาดแล้วต่อมาราคาตลาดสูงขึ้น จะเกิดปัญหา
ว่าจะที่ราคาสินค้าตามราคาตลาดหรือราคาต้นทุน แล้วแต่อย่างไรจะต่ำกว่าอีกหรือไม่ Robert
H. Montgomery โคอองจาก Treasury Department regulations ในสหรัฐอเมริกา
และได้กำหนดในเรื่อง "ต้นทุน" ไว้ว่า "สินค้าที่ที่ราคาไว้ในต้นปีเท่าใดก็ควรที่จะที่ราคานั้นในตอน
สิ้นปีด้วย" แต่ในบางโอกาสกฎอันนี้ก็ใช้ไม่ได้ เช่น ถ้าไม่มีปัญหาเกี่ยวกับเรื่องสภาพสินค้าที่ชะขาย
ได้ การเสื่อมเสีย หรือล้าสมัย อาจจะไม่ยอมให้ที่ราคาสินค้านั้นตามราคาต้นทุน หรือราคาตลาด
แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า และให้เปิดเผยจำนวนเงินที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการ เปลี่ยนการที่ราคาจาก
ราคาตลาดในงวดบัญชีที่แล้ว กลับมาเป็นราคาต้นทุนในงวดบัญชีใหม่

การที่ราคาที่ต่ำกว่าทั้งราคาต้นทุนและราคาตลาด การที่กิจการต้องการที่ราคาต่ำ
(Understate) เพราะ

๑. กิจการที่มีผู้ถือหุ้นคนใดคนหนึ่งถือหุ้นจำนวนมากจนสามารถจะมีอำนาจควบคุมการกำ
เนินงานของกิจการได้ ต้องการปิดบังผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (Minority interest) ของกิจการ

โดยแสดงค่าสุทธิของกิจการ (Net worth) ที่ต่ำกว่าเป็นจริง และแสดงความสามารถในการ
ดำเนินงานให้คลาดเคลื่อนจากความจริงด้วย กรณีเช่นนี้น้อยแต่ถ้าผู้สอบบัญชีจะต้องประสบกับ -
ปัญหานี้ ก็ควรจะกล่าวถึงการที่ราคาสินค้าคงคลังไว้ในงบดุลให้เพียงพอด้วย

๒. เนื่องจากความต้องการเสียหายน้อย โดยแสดงกำไรน้อย กว่าการที่ราคาสินค้า
น้อยกว่าราคาต้นทุนหรือราคาตลาด เพื่อจุดประสงค์นี้ทางเจ้าหน้าที่ของรัฐบาลมีสิทธิที่จะตรวจสอบ
ถึงวิธีปฏิบัติตามปกติ เพราะฉะนั้นจึงได้ให้บอกถึงวิธีการที่ราคาของสินค้าด้วยเวลาจะขึ้นเสียหาย

กรณีต่อไปนี้ เป็นเหตุผลที่ว่า ทำไมบางครั้งการที่ราคาสินค้าคงคลัง ที่ต่ำกว่าราคาต้นทุน
หรือราคาตลาดจึง เป็นการถูกต้อง

๑. กิจการพวกผลิตอุปกรณ์เกี่ยวกับการ เกษตร (Agricultural Implement) ผลิต
รถยนต์ (Automobile Manufacturer) มักจะมีเครื่องอะไหล่ (Spareparts) ที่อาจ
ไม่มีค่าตามต้นทุน หรือหาราคาตลาดไม่ได้เก็บไว้เป็นของคงคลังจำนวนมาก อาจมีบางส่วนที่
สามารถจะขายได้ในอัตราค่าที่สูง แต่การที่ราคาสินค้าเป็นจำนวนมาก โดยอาศัยราคาสินค้า
บางส่วนเป็นหลักยอมไม่ถูกต้อง และราคาตลาดของสินค้าพวกนี้มักขึ้นอยู่กับความต้องการในอนาคต
เพราะฉะนั้นอาจที่ราคาสินค้าพวกนี้ต่ำกว่าทั้งราคาต้นทุนหรือราคาตลาด

๒. ในกรณีที่มีกิจการ เปิดใหม่ เมื่อต้นทุนการผลิตยังกำหนดให้ถูกต้องไม่ได้ หลักการที่
ราคาสินค้าคงคลังอาจใช้ราคาขายหักส่วนลด หักค่าใช้จ่ายในการขาย ค่านายหน้าและกำไร ผล
การที่ราคาเช่นนี้ย่อมจะทำให้สินค้าคงคลังที่ขายได้กำไร เบื้องต้นในอัตราที่แน่นอน

๓. ในการใช้ราคาที่กำหนดไว้ล่วงหน้าสำหรับที่ราคาวัตถุดิบ ปัจจุบันในกิจการใหญ่ ๆ
ที่เห็นการณ์ไกลนิยมใช้ วิธีนี้การที่ราคาสินค้าคงคลังก็ทำตามราคาต้นทุนผลิต ราคาตลาด และมี
บัญชีพิเศษสำหรับลงความผันแปรระหว่างการที่ราคาสินค้าและราคาที่กำหนดไว้ ซึ่งควรนำไปปรับ
ในสินค้าปลายงวด

การที่ราคาสินค้าตามต้นทุนซึ่งสูงกว่าราคาตลาด

ผู้ผลิตสินค้าที่ไม่ต้องแข่งขันกันมากบางครั้ง เขาอาจที่ราคาสินค้าคงคลังตามราคาต้นทุน
จ่ายจริง แมวราคาตลาดของวัตถุดิบของสินค้าที่ผลิต จะถูกกว่าต้นทุนจ่ายจริงในวันสิ้นงวดบัญชี

ผู้สอบบัญชีควรจะอธิบายไว้ในรายการ เกี่ยวกับสินค้าคงคลังว่า กิจการได้ใช้ราคาทุนซึ่งสูงกว่า
ราคาตลาด เป็นเกณฑ์ในการตีราคาสินค้าคงคลัง

หลักทั่ว ๆ ไปในการตีราคาสินค้าตามราคาต้นทุนหรือราคาตลาด มีดังนี้

กรณีที่ราคาตลาดต่ำกว่าราคาต้นทุน แต่สินค้านั้นยังคงขายได้กำไรตามปกติ กล่าวคือ
ไม่มีแนวโน้มเอียงหรือค้ำกว่าราคาขายจะลดลง ยังคงตีราคาสินค้าตามราคาต้นทุน

ถ้ามีแนวโน้มเอียงว่าราคาขายจะลดหรือขายจริงลดแล้ว แต่ไม่ลดถึงขนาดทำให้ส่วน
กำไรหมดไปแล้ว สินค้าคงคลังก็ควรตีในราคาราคาน้อยกว่าต้นทุน แ่มากกว่าราคาตลาด คือยังคงได้
กำไรปกติเท่าเดิม เช่น สินค้าซื้อมา ๑๐๐ บาท และราคาขาย ๑๕๐ บาท ราคาตลาดลดลงเหลือ
๘๐ บาท และราคาขายลดเหลือ ๑๔๕ บาท การตีราคาสินค้าคงคลังควร เป็น ๘๕ บาท เพราะ
ว่ารักษากำไรปกติ ๕๐ บาทไว้

ราคาสินค้าคงคลังจะต้องไม่มากกว่าราคาขายหักด้วยค่าใช้จ่ายในการขาย ตัวอย่าง
ซื้อสินค้าราคา ๑๐๐ บาท ราคาตลาดเป็น ๘๓ บาท ราคาที่คาดว่าจะขายได้ ๘๕ บาท เป็นค่า
ใช้จ่ายในการขาย ๕ บาท เพราะฉะนั้นราคาสินค้าคงคลังไม่ควรมากกว่า ๘๐ บาท

การตีราคาสินค้าคงคลังจากกำไรเบื้องต้น (Gross Profit Method)

วิธีนี้ใช้กรณีที่ไม่สามารถจะตรวจนับสินค้าคงคลังได้ เพราะมีเหตุสุกวิสัย เช่น สินค้า
ถูกไฟไหม้เมื่อวันที่ ๓๐ มิถุนายน ๑๙๖๔ และไม่มี การตรวจนับสินค้าอีกเลยหลังจากวันปิดบัญชี คือ
วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๑๙๖๔ แต่กิจการจำเป็นต้องทำงบการเงินขึ้น จึงต้องประมาณจำนวน
ที่จะเป็นสินค้าคงคลังขึ้น โดยอาศัยกำไรเบื้องต้นเป็นส่วนช่วย

ตัวอย่าง งบทดลองในวันนั้น (๓๐ มิ.ย. ๑๙๖๔) มีดังนี้

การขาย		๘๐,๐๐๐
สินค้ารับคืนและส่วนลดจ่าย	๗๐๐	
สินค้าคงคลังต้นปี (๓๑ ธ.ค. ๑๙๖๔)	๒๐,๐๐๐	
บัญชีซื้อ	๖๕,๐๐๐	
สินค้าส่งคืนและส่วนลดรับ		๑,๐๐๐
อาชวนสงสินค้าที่ซื้อ	๔๐๐	

จากปีที่แล้ว ๆ มากำไร เบื้องต้นมีประมาณ ๒๕% ของค่าขายสุทธิ

วิธีหาค่าคงคลังในวันที่ ๓๐ มิถุนายน ๑๙๖๕ ก็จะเป็นดังนี้

สินค้า ๓๑ ธันวาคม ๑๙๖๔ ๒๐,๐๐๐

บวก ซื้อสุทธิ

ซื้อ ๖๕,๐๐๐

ค่าขนส่งเข้า ๔๐๐

๖๕,๔๐๐

หัก สินค้าส่งคืนและส่วนลดรับ ๑,๐๐๐ ๖๔,๔๐๐

สินค้าที่มีไว้ขายทั้งหมด ๔๔,๔๐๐

หัก ต้นทุนสินค้าขาย - โดยประมาณ

ค่าขาย ๕๐,๐๐๐

หัก สินค้ารับคืนและส่วนลดจ่าย ๕๐๐

ขายสุทธิ ๔๙,๕๐๐

หัก กำไร เบื้องต้นโดยประมาณ

๒๕% ของ ๔๙,๕๐๐ ๑๒,๓๗๕ ๖๖,๑๒๕

สินค้าคงคลังโดยประมาณ เมื่อวันที่ ๓๐ มิถุนายน ๑๙๖๕ ๗๓,๗๕๐

การหาค่าสินค้าคงคลังจากราคาขายปลีก (Retail Inventory Method)

การหาค่าสินค้าคงคลังวิธีนี้ ส่วนใหญ่ใช้กับกิจการประเภทร้านสรรพสินค้า (Department Store) หรือร้านขายปลีก (Retail Store) และเป็นวิธีที่เหมาะสมกับกิจการของผู้ขายส่ง (Wholesalers)

การลงบัญชีวิธีนี้ ที่แปลกกว่าวิธีอื่นก็คือ รายการเกี่ยวกับสินค้าที่ซื้อ จะลงบัญชีไว้ ๒ ของ ทั้งราคาต้นทุน และราคาขาย แต่ถ้ามเป็นสินค้าที่ขายก็จะลงเฉพาะราคาขาย

วิธีหาค่าสินค้าคงคลังจากราคาขายปลีก (Retail Inventory Method) ทำได้ ๒ วิธี

๑. วิธีที่กำหนดอัตราส่วนระหว่างราคาต้นทุนกับราคาขาย
๒. วิธีที่ใช่กำไร เบื้องต้น (Mark on)

วิธีที่กำหนดอัตราส่วนระหว่างราคาต้นทุนกับราคาขาย

วิธีหาได้ ๒ แบบ

ก. การคิดราคาสินค้าคงคลังโดยไม่มีการตรวจนับสำหรับงบการเงินระหว่างปี

	<u>ราคาต้นทุน</u>	<u>ราคาขาย</u>
สินค้าคงงวด	๑๐,๐๐๐	๑๕,๐๐๐
ซื้อระหว่างงวด	๑๐๙,๐๐๐	๑๔๘,๐๐๐
ค่าขนส่งขาเข้า	๓,๐๐๐	-
<u>หัก - สินค้าสิ้น</u>	<u>(๒,๐๐๐)</u>	<u>(๓,๐๐๐)</u>
	<u>๑๒๐,๐๐๐</u>	๒๐๐,๐๐๐

(อัตราส่วนระหว่างราคาต้นทุนกับราคาขาย = $\frac{๑๒๐,๐๐๐}{๒๐๐,๐๐๐} \times ๑๐๐ = ๖๐\%$)

ราคาขาย	<u>๒๐๐,๐๐๐</u>
สินค้าคงคลังปลายงวดตามราคาขาย	<u>๒๐,๐๐๐</u>
สินค้าคงคลังที่ตีราคาจากราคาขายปลีก	
๖๐% ของ ๒๐,๐๐๐	<u>๑๒,๐๐๐</u>

ข. มีการตรวจนับสินค้าว่าเหลือเท่าใด แล้วตีราคาตามราคาขายก่อน แล้วค่อยลดลงตามอัตราส่วนระหว่างราคาต้นทุนกับราคาขาย

	<u>ราคาต้นทุน</u>	<u>ราคาขาย</u>
การหาอัตราส่วนระหว่าง ราคาต้นทุน : ราคาขาย		
สินค้าคงคลังต้นงวด	๒๒,๐๐๐	๔๐,๐๐๐
ซื้อ (หัก - สินค้า)	๑๖๙,๐๐๐	๒๖๐,๐๐๐
ค่าขนส่งขาเข้า	<u>๕,๐๐๐</u>	<u>-</u>
บาท	<u>๑๙๕,๐๐๐</u>	<u>๓๐๐,๐๐๐</u>

อัตราส่วนระหว่าง ราคาต้นทุน : ราคาขาย = ๑๙๕,๐๐๐ : ๓๐๐,๐๐๐
= ๖๕%

การนำอัตราส่วน ราคาต้นทุน : ราคาขาย มาใช้กับสินค้าคงคลัง
 สินค้าที่นับได้ตามราคาขาย ๕๐,๐๐๐
 อัตราส่วนราคาต้นทุน : ราคาขาย ๖๕%
 สินค้าคงคลังตามราคาต้นทุน บาท ๓๒,๕๐๐

วิธีใช้กำไรเบื้องต้น (Mark on)

	<u>ราคาต้นทุน</u>	<u>ราคาขายปลีก</u>	<u>ส่วนกำไร</u>
สินค้าในปี	๖,๐๐๐	๑๐,๐๐๐	๔๐.๐%
ค่าซื้อสุทธิ (ราคาต้นทุนตามใบกำกับสินค้า รวมค่าส่ง หักส่งคืน)	๑,๐๐๐	๑,๓๐๐	๔๑.๒%
ส่วนเพิ่ม (Mark up)	_____	<u>๕๐</u>	
	<u>๗,๐๐๐</u>	<u>๑๑,๓๕๐</u>	๕๐.๔%
ค่าขาย		๕,๐๐๐	
ส่วนลด (Mark down)		๔๐	
สินค้าคงคลังที่ขาดหายไป		<u>๒๐</u>	
ค่าขายตามราคาขายปลีก		<u>๕,๑๐๐</u>	
สินค้าคงคลังตามราคาขายปลีก		<u>๖,๖๕๐</u>	
สินค้าคงคลังตามราคาต้นทุน (สินค้าคงคลังตามราคาขายปลีก หัก ๔๐.๔%)		<u>๓,๘๖๓.๕๐</u>	



ส่วนกำไร (Mark on) คือ ส่วนแตกต่างระหว่าง "ราคาต้นทุน" และ "ราคาขายปลีก"
 ส่วนเพิ่ม (Mark up) คือ ส่วนที่ขายได้เพิ่มจากราคาขายที่ตั้งไว้เดิม
 ส่วนลด (Mark down) คือ ส่วนที่ลดลงหรือขาดไปเนื่องจากการขายต่ำกว่าราคาขายที่ตั้งไว้

ทั้ง Mark up และ Mark down จะไม่เกี่ยวกับจำนวนสินค้าที่ขาย แต่จะกระทบ
 กระเทือนทางด้านราคาขายเท่านั้น

เมื่อสินค้าคงคลังในราคาขายปลีก แล้วหักด้วยส่วนร้อยละของส่วนกำไร (Mark on) ก็จะได้อินค้าคงคลังในราคาต้นทุน ซึ่งอาจจะถือว่าเข้าหลักราคาต้นทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

จะเห็นวารายการส่วนเพิ่ม (Mark up) มีผลกระทบกระเทือนถึงส่วนร้อยละของส่วนกำไร (Mark on) แทรายการส่วนลด (Mark down) มีผลกระทบกระเทือนถึงสินค้าคงคลังในราคาขายปลีกเท่านั้น ต้องระวังอย่าให้รายการทั้งสองสับสนกัน รายการที่มีการแก้ไขปรับปรุงของส่วนเพิ่ม เช่น การลบล้าง (Reverse) รายการซึ่งเนื่องจากราคาที่เปลี่ยนแปลงไปจากราคาขายที่ค้างไว้แต่แรกมากไป ต้องถือเป็นรายการยกเลิก (Cancellation) ส่วนเพิ่มที่ค้างไว้สูงไปหาไขลงบัญชีเป็นรายการส่วนลดเพื่อลบล้างรายการส่วนเพิ่ม ทำนองเดียวกับรายการที่จะปรับปรุงส่วนลดก็ต้อง เป็นรายการแก้ไขหรือยกเลิกส่วนลดด้วยกัน ไม่ใช่ถือเป็นส่วนเพิ่ม เพราะถ้าสับสนกันแล้วก็จะทำให้ส่วนร้อยละของส่วนกำไรไม่ถูกต้อง และเป็นผลต่อมาถึงสินค้าคงคลังที่ราคาตามราคาขายปลีกนี้ด้วย ฉะนั้น การบันทึกรายการทางบัญชีของวิธีนี้จึงมีส่วนสำคัญมาก ต้องคอยตรวจนับสินค้าตรงกับบัญชีหรือไม่ ผู้สอบบัญชีจะต้องคอยดูอัตราส่วนการหมุนเวียนโดยเฉลี่ยของสินค้า (General average of merchandise turnover) และการแยกรายการไปลงตามชนิดของสินค้าหรือตามแผนก (Classification or Departmentalisation of merchandise) และรายการอื่น ๆ ที่จะทำให้สินค้าคงคลังมาก (Overstate) หรือน้อย (Understate) ไปจากที่ควร เพราะการลบล้างรายการหรือการลงรายการราคาที่เปลี่ยนแปลงผิดไป

การตรวจสอบสินค้าที่ราคาจากราคาขายปลีก (Retail Inventory Method) นอกจากผู้สอบบัญชีจะต้อง เข้าใจวิธีการบันทึกและวิธีบริหารงานของกิจการแล้ว การตรวจสอบการบันทึกควรทำไปในหัวข้อดังต่อไปนี้

๑. ทดสอบการบันทึกเกี่ยวกับการขาย การซื้อ ของแต่ละแผนก เพื่อดูส่วนเพิ่ม (Mark up) และส่วนลด (Mark down)
๒. ทดสอบอัตราส่วนระหว่างราคาต้นทุนกับราคาขาย บวกส่วนเพิ่ม. (Mark up)

๓. สอบถามถึงอายุของสินค้าในแผนกต่าง ๆ เพราะอาจมีสินค้าล้าสมัย หรือขายไม่ได้ ปล่อยให้ขาย ซึ่งรายการเหล่านี้ไม่ควรจะตีราคาเท่า ๆ กับสินค้าใหม่ ๆ หรือสินค้าที่มีสภาพสมบูรณ์ที่จะขาย

การตรวจสอบในค่านีราคาสินค้า

๑. ผู้สอบบัญชีควรที่จะเลือกทดสอบรายการสินค้าเป็นจำนวนพอสมควร เปรียบเทียบราคาสินค้าคงคลังกับราคาในใบกำกับสินค้าซื้อครั้งล่าสุด กับคำสั่งซื้อ (Order) หรือสัญญาซื้อ (Contract) ล่าสุดของสินค้าชนิดเดียวกัน เพื่อดูว่าการตีราคาสินค้าคงคลัง เป็นไปตามหลักเกณฑ์ราคาต้นทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่ากัน สำหรับราคาตลาดของสินค้าแต่ละชนิด ผู้สอบบัญชีอาจจะหาได้จากรายการราคาสินค้า (Price quotation) ของบริษัทใหญ่ ๆ ในกิจการประเภทเดียวกันนั้น หรือจาก Consulting trade journal หรือนิตยสารชาวบัญชีต่าง ๆ แล้วนำมาเปรียบเทียบกับราคาซื้อครั้งล่าสุด

๒. สำหรับกิจการประเภทอุตสาหกรรม การตรวจสอบสินค้าคงคลัง ผู้สอบบัญชีจะสนใจในเรื่อง

- ก. หลักการบัญชีต้นทุน
- ข. ระบบบัญชีต้นทุนของกิจการที่ตรวจ
- ค. การใช้ข้อมูลทางต้นทุนในการกำหนดราคาขายและกำไร

ผู้สอบบัญชีควรที่จะตรวจสอบระบบบัญชีต้นทุน เกี่ยวกับต้นทุนของงานระหว่างทำและสินค้าสำเร็จรูปว่าเป็นระบบที่ดีและยอมรับกันโดยทั่วไป เช่น ภูเขาไม่มีค่าใช้จ่ายในการขาย คอกเบี้ยหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานรวมอยู่ในค่าใช้จ่ายโรงงาน (Factory overhead cost) กำไรระหว่างแผนก (Interdepartmental Profit) และกำไรระหว่างกิจการในเครือ (Intercompany Profit) ในกรณีที่ทำงบกำไรขาดทุนรวม (Consolidated Statement) กำไรเหล่านี้จะต้องหักออกจากสินค้าคงคลัง ในกรณีที่กิจการใช้ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน การแจกแจงค่าใช้จ่ายเข้าเป็นต้นทุนของสินค้าหรือไปตามแผนกต่าง ๆ นั้น ควรแจกแจงตามระดับการผลิตโดยปกติ (Normal Capacity) (ดังตัวอย่างที่เ่ก่กล่าวไว้แล้วในหน้า ๕๐)

ถ้าการผลิตสินค้านั้นมีสินค้าพลอยได้ (By - Product) ซึ่งได้จากเศษวัสดุหรือเศษของผลิตภัณฑ์ และสินค้าพลอยได้นี้ได้ที่ราคาตามราคาทุนของวัสดุซึ่งถ้าไม่ผลิตก็จะเป็นเศษวัสดุ (Scrap) ผู้สอบบัญชีจะถือว่าต้นทุนของสินค้าหลัก (Main Product) ไม่ได้รวมเอาค่าของเศษวัสดุที่บอกรวบ

๓. ผู้สอบบัญชีควรตรวจสอบราคาตลาดของสินค้าภายหลังวันปิดบัญชี จนถึงวันรับรองงบดุลย์ เพื่อดูว่าราคาตลาดนั้นมีค่าต่ำกว่ามากไปมากมาจากราคาที่ผู้สอบบัญชีรับรองยกสินค้าคงคลัง ถ้าราคาตลาดต่ำกว่ามาก ก็ควรจะหมายเหตุไว้ในงบดุลย์ที่รับรองด้วย เพื่อเปิดเผยมถึงข้อเท็จจริงในเรื่องนี้ด้วย

๔. ตรวจสอบว่าหลักเกณฑ์และวิธีบัญชี เกี่ยวกับสินค้าถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน โดยเปรียบเทียบรายละเอียดสินค้าคงคลังของงวดก่อน ๆ และต้องระวังอีกสิ่งหนึ่งคือ สินค้าคงคลังต้นงวดและปลายงวด ควรให้หลักเกณฑ์และวิธีบัญชีเดียวกัน ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์การตีราคาหรือวิธีลงบัญชี ก็ควรจะหมายเหตุให้ทราบ เพื่อมิให้เกิดการเข้าใจผิดในการเปรียบเทียบงบการเงินกับงวดก่อน ๆ

พันธะการซื้อขาย (Commitments)

ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบสัญญาซื้อและสัญญาขายที่มีระยะเวลายาวนาน และมีผลต่อมาภายหลังงวดบัญชีที่ตรวจสอบอยู่ เพราะในบางกิจการไต่ทำสัญญาขายสินค้าให้ลูกค้าในราคาที่แน่นอนในระยะยาว กิจการจึงต้องหันไปทำสัญญาซื้อวัตถุดิบในราคาถูกลงกับผู้ขาย เพื่อมาชดเชยกับการเสี่ยงที่กิจการไต่ทำสัญญาไว้ ถ้าสัญญาซื้อวัตถุดิบหมกอายุลงและวัตถุดิบขึ้นราคา โดยที่กิจการยังต้องขายให้ลูกค้าในราคาเดิมซึ่งต่ำอยู่แล้วก็จะทำให้ขาดทุนได้ การทำสัญญาซื้อขายนาน ๆ ทำให้เกิดความไม่แน่นอน (Contingency) ได้ ผู้สอบบัญชีต้องดูให้แน่ใจว่าสินค้าหรือวัตถุดิบที่ทะขายตามสัญญาขายที่ยังค้างอยู่ว่าไต่จกซื้อไว้แล้ว หรือให้แน่ใจว่าซื้อได้ในราคาที่สามารจะขายตามสัญญาแล้วไต่กำไรตามที่คาดไว้

การตรวจสอบจึงมีดังนี้

- ๑. ตรวจสอบดูว่าไม่มีพันธะการ ขายในราคาต่ำกว่าราคาที่แสดงในสินค้าคงคลัง
- ๒. ไม่มีพันธะการซื้อในราคาที่สูงกว่าราคาตลาดในวันสิ้นปี
- ๓. ไม่มีข้อผูกพันในการซื้อและการขาย เป็นปริมาณมาก เกินความต้องการการทางปกติ

ถ้าคาดว่าจะมีการ ขายหุ้น เนื่องจากข้อใดข้อหนึ่งที่กล่าวมา ๓ ข้อแล้ว ก็ควรจะต้องสำรองกันสำหรับการขายหุ้นส่วนนี้โดยลงบัญชี ดังนี้

บัญชีจັศร (Retained Income or Earned Surplus)	xxxxx
บัญชีสำรองส่วนขายหุ้น เนื่องจากพันธะการซื้อ	
(Reserve for Possible loss on Purchase Commitment)	xxxxx
บัญชีสำรองส่วนขายหุ้น เนื่องจากพันธะการขาย	
(Reserve for Possible loss on Sale Commitment)	xxxxx

ผู้สอบบัญชีก็จะทงหมาย เหตุไว้ในงบดุลย์ในรายการสินค้าคงคลังด้วย

สภาพของสินค้า (Conditions)

การตรวจสอบสินค้าคงคลัง นอกจากวิธีการต่าง ๆ ที่ได้กล่าวมาแล้ว ผู้สอบบัญชียังต้องคำนึงถึงเรื่องสภาพของสินค้า โดยพิจารณา ดังนี้

- ๑. สินค้าคงคลังนั้นมีส่วนชำรุดเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพป่นอยู่หรือไม่
- ๒. แบบ (Style) ของสินค้า เปลี่ยนแปลงไปหรือไม่
- ๓. มีสินค้าคงคลังส่วนใดที่เป็นสินค้าล้าสมัย มีขนาดหรือคุณภาพที่ เขาเลิกใช้แล้วหรือไม่

เพราะถ้ามีสินค้า เหล่านี้ป่นอยู่ ก็ต้องแยกพิจารณาตามสภาพที่จะขายได้ ส่วนที่เสื่อมค่าลงหรือไม่สามารถจะขายได้ก็ตองถือ เป็นส่วนขายหุ้นไป โดยลงบัญชีดังนี้

บัญชีจັศร (Retained Income or Earned Surplus)	xxxxx
บัญชีสำรองส่วนขายหุ้น เนื่องจากสินค้าเสื่อมค่า	
(Reserve for Possible future declines in Inventory)	xxxxx

ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบดูว่าสินค้าที่จำหน่ายไป ไลแอสมี ขำรุก เสียหาย เสื่อมค่า หรือเสื่อมคุณภาพ ใดที่ราคาไว้ไม่สูงกว่าราคาสุทธิที่จะขายได้ (Net realizable value)

หนังสือรับรองของลูกค้านี้เกี่ยวกับสินค้าคงคลัง (Inventory Certificate)

เรื่องซึ่งจำเป็นต้องทราบในการตรวจสอบ อาจได้จากการสอบถามลูกค้าว่าหาหรือลูกค้าใครที่แจ้ง เป็นลายลักษณ์อักษร การขอร้องให้ลูกค้าจัดทำเป็นหนังสือรับรอง ซึ่งมีให้เกิดการเข้าใจผิดและ เป็นการ เตือนให้ลูกค้าระลึกว่าตนต้องรับผิดชอบในเรื่องที่ชี้แจงนั้น อย่างไรก็ตาม หนังสือรับรองจากลูกค้า มิได้ปลดปล่อยผู้สอบบัญชีจากความรับผิดชอบในการตรวจสอบแยกต่าง - ใ้จากมุ่งหมายของหนังสือรับรองใดแก่การทำให้ลูกค้าให้ความร่วมมือในการตรวจสอบอย่างจริงจัง มิใช่ เพื่อใช้เป็นหลักฐานโดยไม่ทำการตรวจสอบอย่างเหมาะสม

ต่อไปนี้ เป็นแบบหนังสือรับรอง เกี่ยวกับสินค้าคงคลัง

แบบหนังสือรับรองสินค้าคงคลัง



เรียน สำนักงานสอบบัญชี

เพื่อประกอบการตรวจสอบบัญชีของบริษัท.....สำหรับปีสิ้นสุด วันที่.....ซึ่งมีรายการโดยย่อดังนี้

- สินค้า ก.
- สินค้า ข.
- สินค้า ค.

บาท

บริษัทขอให้คำรับรอง เกี่ยวกับสินค้าคงคลัง ของบริษัทดังต่อไปนี้

- ก. ปริมาณและจำนวนเงิน
- ข. กรรมสิทธิ์
- ค. ราคา
- ง. พันธการซื้อขาย
- ฉ. สภาพสินค้า

ขอความข้างต้นนี้แสดงปริมาณและราคาสินค้าคงคลังของบริษัท ณ วันที่.....

ตามความจริงและเท่าที่ทราบ

ลงชื่อ.....

วันที่.....

ข้อสังเกต หนังสือรับรองนี้อาจแยกตามประเภทของสินค้าเป็นวัตถุดิบ สินค้าระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูปก็ได้ หรืออาจแยกเป็นแผนกหรือโรงงานก็ได้ ทั้งนี้ ควรจะระบุสถานที่เก็บสินค้านั้นไว้ด้วย

ในหนังสือรับรองนี้มักมีข้อความว่า ผู้ลงชื่อในหนังสือได้ควบคุมการตรวจนับสินค้าเอง หรือเป็นผู้ออกคำสั่งกำหนดวิธีปฏิบัติในการตรวจนับ

วิธีการตรวจสอบสินค้าคงคลังของ The Institute of Chartered Accountants

The Institute of Chartered Accountants ได้ออกคำแนะนำให้แก่สมาชิกของสถาบันสำหรับการปฏิบัติหน้าที่ของตนในฐานะผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบสินค้าคงคลังดังนี้

หน้าที่ของผู้สอบบัญชีของบริษัทจำกัด ก็เพื่อจะออกความเห็นในฐานะผู้ประกอบการวิชาชีพ - อิศระวากรรมการบริษัทได้ทำหน้าที่ของตนอย่างถูกต้องหรือไม่ในบัญชีที่จะเสนอต่อผู้ถือหุ้น กรรมการบริษัทมีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะคอยให้มีการลงบัญชีที่ถูกต้อง และมีการแสดงผลการดำเนินงานประจำวันที่ถูกที่ควร และบ่งแสดงฐานะของกิจการในวันสิ้นงวดแสดงฐานะตามที่แท้จริงในวันนั้น ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่า กรรมการบริษัทมีหน้าที่เกี่ยวกับสินค้าคงคลังและงานระหว่างทำคือ

๑. ให้มีการตรวจนับสินค้าตัวจริงของกิจการและมีการบันทึกให้ถูกต้อง
๒. ได้พิจารณาถึงสภาพโดยแท้จริงของสินค้าคงคลัง เหล่านั้น
๓. จำนวนราคาสินค้าคงคลังที่แสดงในงบดุลย์อันจะยกไปงวดบัญชีหน้านั้น ได้ใช้หลักและ

วิธีการที่ราคาอันเหมาะสม

การที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถออกความเห็น ว่า กรรมการบริษัทได้ปฏิบัติหน้าที่ของตนอย่างเหมาะสมหรือไม่นั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติดังนี้

(๑) การสังเกตวิธีการที่บริษัทใช้ว่าเป็นวิธีใด

การที่ผู้สอบบัญชีจะทราบถึงวิธีการที่บริษัทใช้ในการคำนวณจำนวน และยอดคงเหลือสินค้าคงคลังนั้น ย่อมขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของแต่ละบริษัท ในบริษัทใหญ่อาจจะมีคู่มือวิธีการปฏิบัติ เป็นลายลักษณ์อักษร ในบริษัทเล็กคำสั่งปฏิบัติการต่าง ๆ อาจทำควยวาจาหรือโดยการปฏิบัติต่อเนื่อง สืบมา เป็น เวลานานปี ในกรณีเช่นนี้ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องสอบถามจากผู้มีหน้าที่ปฏิบัติงาน

(๒) การพิจารณาว่าวิธีการที่ใช้นั้น เป็นวิธีการที่เหมาะสมหรือไม่ เมื่อคำนึงถึงสถานการณ์ของ บริษัทนั้น ๆ

การทราบจำนวนสินค้าคงคลัง ย่อมทำได้ด้วยการตรวจนับสินค้าตัวจริง ซึ่งอาจจะทำเมื่อสิ้นงวดโดยไม่มี การบันทึกการ เคลื่อนไหวของสินค้าในระหว่างงวด หรือโดยการตรวจนับเป็น ครั้งคราว เทียบกับยอดคง เหลือในบัตรสินค้า วิธีการดังกล่าวนี้ย่อมนำมาใช้แตกต่างกันออกไป ตาม ขนาดและสภาพการณ์ของกิจการ และลักษณะของการจับบันทึกความ เคลื่อนไหวของสินค้า ผู้สอบบัญชี จะต้องดูว่าวิธีการที่นำมาใช้นั้นได้ผลสำหรับกิจการนั้น ๆ เช่น พิจารณาถึงคุณสมบัติของพนักงานผู้ ทำการตรวจนับสินค้า ว่าปฏิบัติงานอย่างระมัดระวัง มีระเบียบและด้วยความเข้าใจถึงหน้าที่ของ ตนอย่างดี ผู้ตรวจนับสินค้า เป็นผู้เกี่ยวข้องกับการจัด เก็บสินค้าหรือไม่ การบันทึกความ เคลื่อนไหว ของสินค้าในบัตรสินค้าได้ทำโดยถูกต้อง เพียงใด มีการ เปรียบ เทียบยอดคง เหลือในบัตรสินค้า กับ การตรวจนับ เป็นครั้งคราวบ้างหรือไม่ วิธีการปฏิบัติในกรณีที่การตรวจนับแสดงผลแตกต่างไปจาก ยอดคง เหลือในบัตรสินค้ามีอย่างไร ความสัมพันธ์ระหว่างสินค้าตัวจริง กับยอดคง เหลือในบัตร สินค้าและบัญชีการเงินแสดงรายการถูกต้องตรงกันหรือไม่ วิธีการสำรวจสินค้าที่ เคลื่อนไหวซ้ำ เสื่อมคุณภาพ และหลักการตีราคาสินค้าเหล่านี้ได้กำหนดไว้อย่างไร

สำหรับการตรวจงานระหว่างทำ มักจะจำเป็นต้องพิจารณาจากการบันทึกต้นทุนของงาน ระหว่างทำนั้น โดยพิจารณาถึงระบบต้นทุนที่ใช้ การบันทึกต้นทุนถูกต้อง เหมาะสม และ เชื่อถือได้ เพียงใด

(๓) การทดสอบการปฏิบัติของวิธีการต่าง ๆ ที่บริษัทใช้

การวางแผนการทดสอบนี้ย่อมขึ้นอยู่กับพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่า วิธีการเหล่านี้มีหลักการที่คืออะไร และจุดประสงค์ในการทดสอบก็เพื่อให้ผู้สอบบัญชีตัดสินใจว่าวิธีการเหล่านี้ได้มีการปฏิบัติอย่างถูกต้องและไคยผล การทดสอบนี้อาจจะแบ่งออกได้ดังนี้

ก. ทดสอบเกี่ยวกับจำนวนและความเป็นเจ้าของในสินค้าคงคลัง ไค้แก่ การตรวจรายการตรวจนับสินค้า การทดสอบรายการในบัตรสินค้า การเปรียบเทียบผลการตรวจนับสินค้าตัวจริงกับยอดคงเหลือในบัตรสินค้า ความสัมพันธ์ระหว่างรายการสินค้าและรายการซื้อขาย การพิจารณาถึงการบันทึกรายการสินค้าของกิจการซึ่งอยู่ในมือบุคคลภายนอก ตลอดจนการรับรองจากบุคคลเหล่านั้น ในกรณีที่สินค้าอยู่ในมือเขาเป็นจำนวนมาก การทดสอบรายละเอียดของสินค้าคงคลังกับการบันทึกทางสถิติอื่น ๆ

ข. การทดสอบเกี่ยวกับอายุและสภาพของสินค้า ไค้แก่การทดสอบดูสินค้าตัวจริง หรือตรวจสอบรายการตรวจนับสินค้าซึ่งไค้ระบุสภาพของสินค้าไว้ และสินค้าบางอย่างที่มีหมายเลขประจำไค้อาจจะทราบอายุของสินค้าไค้จากใบกำกับสินค้าที่เขาไค้

ค. การเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้าตัวจริงจะช่วยในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี และเป็นสิ่งที่สมควรจะกระทำในสถานการณ์นั้น ๆ ผู้สอบบัญชีอาจจะเห็นว่า เป็นสิ่งพึงกระทำในปีแรกที่รับงานขึ้นนั้น และหลังจากนั้นก็มีการเข้าร่วมการตรวจนับเป็นครั้งคราว โดยเฉพาะในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงในวิธีการ หรือในกรณีที่ไค้มีการจกบันทึกการเคลื่อนไหวของสินค้านอกจากการตรวจนับในวันสิ้นงวด การเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับเช่นนี้ จะทำให้ผู้สอบบัญชีไค้มีโอกาสพิจารณาว่าการตรวจนับไค้ทำอย่างถูกต้องตามวิธีการที่ไค้กำหนดไว้หรือไม่ ในระหว่างเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับผู้สอบบัญชีอาจจะทดสอบการตรวจนับของพนักงานของกิจการนั้นบ้างก็ได้

ในการเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้าเช่นนี้ ผู้สอบบัญชีควรจะอธิบายถึงเหตุผลในการเข้าร่วมสังเกตการแก่ฝ่ายจัดการ เพื่อให้เข้าใจถึงจุดประสงค์ การเข้าร่วมสังเกตการของผู้สอบบัญชีไค้ไค้ทำให้ความรับผิดชอบของฝ่ายจัดการ เกี่ยวกับการให้ตัวเลขที่ถูกต้องของสินค้าคงคลังนั้นลดหย่อนลงไป ผู้สอบบัญชีมิใช่ผู้ตรวจนับสินค้า หรือผู้ตราสินค้า หรือมีความรับผิดชอบในการคว-

คุณการตรวจนับ แต่การเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับนั้นก็เพื่อให้คุณสามารถออกความเห็นได้ว่าวิธีการที่ใช้นั้นเหมาะสมและไคผลหรือไม่ เพียงใด

ง. การที่ราคาสินค้าคงคลัง ภายหลังที่พิจารณาถึงหลักที่ฝ่ายจัดการใช้ในการที่ราคาสินค้า ผู้สอบบัญชีจะใช้การทดสอบ เพื่อให้แน่ใจว่าสินค้าคงคลังและงานระหว่างทำ ใดมีการที่ราคาโดยวิธีหลักและวิธีที่เหมือนกับปีก่อน ๆ และทำให้บัญชีของกิจการแสดงผลการดำเนินงานที่ถูกที่ - ควร และฐานะการเงินตามที่ เป็นจริง

การทดสอบดังกล่าวแล้วจะทำมาน้อยเพียงใดและทำในลักษณะใดนั้น บ่มขึ้นอยู่กับการวินิจฉัยของผู้สอบบัญชีเอง โดยใช้ประสบการณ์ของตนเข้าวินิจฉัยประกอบลักษณะของกิจการที่สอบ ลักษณะของการลงรายการและความเหมาะสมของวิธีการที่กิจการใช้ ในกิจการเล็กซึ่งมีการควบคุมน้อย และกิจการที่ใช้วิธีการอื่นไม่เป็นที่พอใจ ผู้สอบบัญชีก็อาจจะต้องทดสอบมากกว่าที่จะทำโดยปกติในกิจการที่การควบคุมภายในดี หรือใช้วิธีการที่เหมาะสม แต่จุดสำคัญที่ต้องคำนึงอยู่เสมออีกคือความสำคัญของจำนวนเงินที่เกี่ยวข้อง เมื่อพิจารณาถึงฐานะการเงินของกิจการ เป็นส่วนรวม เพื่อว่าผู้สอบบัญชีไม่ต้อง เสียเวลามากเกินควรในการทดสอบรายการ ซึ่งเป็นจำนวนเพียงเล็กน้อย อันจะไม่กระทบกระเทือนถึงการแสดงผลการดำเนินงานประจำงวด หรือฐานะการเงินของกิจการ

ในกรณีที่กิจการจ้างบุคคลภายนอกตรวจนับหรือที่ราคาสินค้าคงคลัง ผู้สอบบัญชีควรจะพิจารณารายละเอียด เกี่ยวกับสินค้าคงคลังตามที่ผู้ตรวจนับหรือที่ราคาทำเสนอกิจการ การใช้บริการจากบุคคลภายนอก เช่นนี้มิได้ทำให้ผู้สอบบัญชีพ้นจากหน้าที่อันตนจะพึงปฏิบัติเกี่ยวกับการตรวจสอบสินค้าคงคลัง แมว่าบริการจากบุคคลภายนอกดังกล่าวจะมีผลทำให้ขอบเขต หรือลักษณะของการทดสอบที่ผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติ เปลี่ยนไปบ้าง

ถ้าผลของการทดสอบวิธีการที่กิจการใช้ในการตรวจนับและที่ราคาสินค้าคงคลัง ทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถจะลงความเห็นได้ว่ารายการสินค้าคงคลัง เป็นที่เชื่อถือได้ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องระบุดังความข้อนี้ในรายงานสอบบัญชีของตนที่มีต่อผู้ถือหุ้นรายการนั้น เป็นจำนวนเงินมาก ในทำนองเดียวกัน การตั้งข้อสังเกตในรายงานผู้สอบบัญชีก็เป็นสิ่งจำเป็น ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าหลักการที่ใช้หรือถ้อยคำที่อธิบายลักษณะรายการสินค้าคงคลังและงานระหว่างทำในงบดุลย์ มีผลทำให้งบดุลย์นั้นไม่แสดงฐานะตามที่ เป็นจริง

วิธีการตรวจสอบสินค้าคงเหลือในประเทศต่าง ๆ

นอกจากประเทศสหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักรอังกฤษซึ่งได้กล่าวไว้แล้ว ประเทศอื่น ๆ ที่จะกล่าวมีดังต่อไปนี้

ฝรั่งเศส

มาตรฐานการปฏิบัติงาน ปรากฏว่ามีได้มีการแถลงการณ์ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ชาวฝรั่งเศสซึ่งแถลงการณ์ของ A.I.C.P.A. ซึ่งได้ให้คำนิยามมาตรฐานการปฏิบัติงาน โดยหมายถึงการวางแผนอย่างเพียงพอ การกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงาน โดยประเมินจากประสิทธิภาพในการควบคุมภายในของกิจการ และวิธีการการปฏิบัติงาน เพื่อให้ได้หลักฐานที่เชื่อถือได้ การสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลังไม่ถึง เป็นหลักปฏิบัติในฝรั่งเศส

ในหนังสือ Le Commissaire aux Comptes dans les Societes Francaises นี้ได้มีการอ้างถึงความจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีจะต้องทราบถึงประสิทธิภาพและจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในสำหรับกิจการที่ทำการตรวจสอบ

ออสเตรเลีย

มาตรฐานการปฏิบัติงาน ใน ๒-๓ ปีที่ผ่านมาได้มีการเน้นหนักในความจำเป็นที่จะต้องประเมินผลระบบการควบคุมภายในอย่างถูกต้อง ปัจจุบันวิธีการดังกล่าวนี้ ได้เป็นหลักการตรวจสอบบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไปแล้ว สถาบันผู้ประกอบวิชาชีพได้ตีพิมพ์ผลงานคนควาต่าง ๆ เกี่ยวกับเรื่องนี้

นอกจากนี้ได้ใช้การวางแผนการตรวจสอบเป็นลายลักษณ์อักษรยืนยันยอดเงินฝากธนาคาร และยอดลูกหนี้คงเหลือโดยตรง แต่มักจะไม่ใช้วิธียืนยันแบบรับรองยอด (Positive) สำหรับการสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลังกำลังกลายเป็นหลักปฏิบัติทั่วไปของสำนักงานทั้งหลาย

นิวซีแลนด์

มาตรฐานการปฏิบัติงาน ในนิวซีแลนด์ไม่มีกฎข้อบังคับซึ่งจำกัดวิธีการสอบบัญชี และไม่มีข้อบังคับอื่นใดเช่นเดียวกับข้อบังคับของ Securities and Exchange Commission ในสหรัฐอเมริกา วิธีการสอบบัญชีที่ปฏิบัติอยู่ในนิวซีแลนด์มีดังต่อไปนี้



๑. การยืนยันยอดลูกหนี้มักจะปฏิบัติกันโดยใช้การยืนยันแบบแจ้งยอดในกรณีต่างจากยอดที่ผู้สอบบัญชีแจ้งไป (Negative) และมีหลายสำนักงานใช้ทั้งแบบรับรองยอด (Positive) และแบบแจ้งยอดในกรณีแตกทาง (Negative)

๒. ไม่ถือเป็นหลักปฏิบัติที่ผู้สอบบัญชีจะต้องส่ง เอกสารตรวจนับสินค้าคงคลัง ยกเว้นสำนักงานสอบบัญชีใหญ่ ๆ อย่างไรก็ตามก็ผู้สอบบัญชีมักจะใช้เวลาอย่างพอเพียง เพื่อให้ตนเองมั่นใจว่าวิธีปฏิบัติของลูกค้าเพียงพอ และผู้สอบบัญชีมักจะทดสอบการที่ราคาสินค้าคงเหลืออย่างละเอียด ในเรื่องสินค้าคงคลังนี้ผู้สอบบัญชีใด เชื่อขอความของฝ่ายจัดการอย่างมาก

ผู้เขียน

มาตรฐานการสอบบัญชี กำหนดโดย Business Accounting Council บทมาตรฐานทั่วไปในการรายงานใดกำหนดไว้อย่างกว้าง ๆ เกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้สอบบัญชี ความเป็นอิสระ ลักษณะงานที่ไม่พึงเปิดเผย การใช้ความระมัดระวังของผู้ประกอบวิชาชีพ กำหนดขอบเขตและวิธีการตรวจสอบ ความสำคัญของรายการกับการใช้หลักเกณฑ์เดียวกันโดยสม่ำเสมอ และการยึดถือหลักการบัญชีธุรกิจของผู้สอบบัญชี (เปรียบเทียบได้เท่ากับหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป)

บทความหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบได้นี้ยามศัพท์ที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีแต่ละชนิดไว้ โดยเฉพาะเช่น การทดสอบ การส่งเอกสาร การยืนยันยอด เป็นต้น และได้กล่าวถึงงานสอบบัญชีทั้งหมด ทั้งแต่การตรวจสอบขั้นต้นจนถึงวิธีการสอบแต่ละรายการในงบโดยเฉพาะ การที่จะต้องตรวจสอบระบบการควบคุมภายในโดยใช้แบบสอบถาม เพื่อความเป็นที่เชื่อถือได้เพียงใดและจะใด กำหนดขอบเขตและวิธีการตรวจสอบ นอกจากนี้ยังได้กล่าวถึงวิธีการตรวจสอบปกติที่จะต้องถือปฏิบัติไว้ในบทความด้วย แสดงการณ์ที่กล่าวข้างต้นนี้โดยทั่วไปคล้ายกับของสหรัฐอเมริกาไว้ในเรื่องต่าง ๆ ดังนี้

๑. การยืนยันยอดเงินฝากธนาคาร ให้ทำเฉพาะบัญชีเงินฝากกระแสรายวัน สำหรับเงินฝากประจำซึ่งมีสมุดบัญชีฝากของธนาคารหรือหนังสือสำคัญการรับฝากของธนาคาร การตรวจสอบหลักฐานดังกล่าวนี้ถือว่าเป็นการเพียงพอ
๒. ลูกหนี้ใหม่มีการยืนยันยอดเมื่อเห็นว่าจำเป็น
๓. การส่ง เอกสารตรวจนับสินค้าคงเหลือให้กระทำเมื่อเห็นว่าจำเป็น
๔. การยืนยันยอด เจ้าหนี้และเงินกู้ให้กระทำเมื่อเห็นว่าจำเป็น