



มาตรฐานการตรวจสอบสินค้าคงคลังของต่างประเทศ

การกำหนดมาตรฐานการปฏิบัติในการตรวจสอบสินค้าคงคลัง ซึ่งส่วนใหญ่เป็นทรัพย์สินรายการสำคัญ และเป็นจำนวนเงินมาก กองกระทำควมความระมัดระวัง และควรจะต้องถึงจุดมุ่งหมายให้ชัดเจนเสียก่อนซึ่งจุดมุ่งหมายในการตรวจก็เพื่อให้แน่ใจว่าสินค้าคงคลังนั้นมีอยู่จริง แสดงราคาไว้โดยถูกต้อง เป็นไปตามหลักบัญชีซึ่ง เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปและ ได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน รวมทั้งมีการ เปิดแบบหลักเกณฑ์การ ีราคาและการผูกพันอันมีคอสินค้านั้น เพื่อให้ได้บรรลุถึงจุดมุ่งหมายดังกล่าว ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องสอบถามประสิทธิภาพของการตรวจนับสินค้า วิธี และหลักเกณฑ์การ ีราคาสินค้า รวมทั้งความถูกต้องของการคำนวณตัวเลข เพราะผู้สอบบัญชีไม่อาจทำการตรวจนับและ ีราคาสินค้าคงเหลือทั้งหมดได้ด้วยตนเอง ผู้สอบบัญชีไม่ใช่ผู้เชี่ยวชาญในสินค้าทุกประเภท และไม่ใช่นัก ีราคา นอกจากนั้นการตรวจสอบสินค้าคงคลังกระทำโดยมากกว่าสินทรัพย์ประเภทอื่น เพราะโดยปกติไม่มีหลักฐานแสดงให้แน่ชัดอย่าง ของสินทรัพย์ประเภทอื่นและกิจการบางแห่งไม่มีบัญชีบอกสินค้าหรือระบบบัญชีต้นทุน บังเป็นการยากที่จะทราบว่าสินค้าคงคลังเมื่อวันปิดบัญชีควรมีจำนวนเท่าไร จำเป็นที่ผู้สอบบัญชีจะต้องอาศัยการควบคุมภายใน ของกิจการ เข้าวมในการพิจารณา

แนวการตรวจสอบเกี่ยวกับสินค้าคงคลังนั้น อาจแบ่งประเด็นพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

๑. ปริมาณและจำนวนเงิน (Quantities and Amounts)
๒. กรรมสิทธิ์ (Title and Ownership)
๓. การ ีราคาและการคำนวณ (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 ผู้สอบบัญชียังต้องตรวจสอบความถูกต้องของแผนผัง ของการบันทึกรายการ การเก็บรายละเอียดสินค้าคงเหลือ การให้ราคา ตลอดจนการบวกเลขและการคำนวณต่าง ๆ

จะเห็นได้ว่า เกี่ยวกับเรื่องปริมาณ และจำนวนเงิน ผู้สอบบัญชีควรตรวจสอบอยู่ ๒ ด้าน คือ

๑. ตรวจสอบโดยเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้า
๒. ตรวจสอบงานคำนวณการจกนับที่จากหลักฐานต่าง ๆ

การเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้า

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

เมื่อปี ค.ศ. ๑๙๐๘ ที่ประชุมใหญ่สมาคมผู้สอบบัญชีในสหรัฐอเมริกาได้ลงมติที่จะกำหนดการเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง เป็นวิธีการตรวจสอบ ซึ่งผู้สอบบัญชีทุกคนต้องปฏิบัติในเมื่อรายการสินค้าคงคลัง เป็นเงินจำนวนมาก เมื่อเทียบกับสินทรัพย์หมุนเวียนหรือสินทรัพย์ทั้งหมด เว้นแต่จะปฏิบัติไม่ได้ หรือมีเหตุอันสมควร ทางสมาคมยังได้ยืนยันวิธีการตรวจสอบที่จำเป็น ในเอกสาร Codification of Statements on Auditing Procedure ในปี ค.ศ. ๑๙๕๑ และนอกจากนั้น ทางคณะกรรมการควบคุมการจำหน่ายหุ้น (Securities and Exchange Commission) ในสหรัฐอเมริกายังได้วินิจฉัยไว้เมื่อปี ค.ศ. ๑๙๓๔ ว่า ผู้สอบบัญชีคนใดไม่

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

เรียกเรื่องใหม่การตรวจนับสินค้าระหว่างผลิต และขอเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับ คณะกรรมการ
จะถือว่ายังมีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบสินค้าอย่างเพียงพอ

ส่วนทาง The Institute of Chartered Accountants ในอังกฤษมีความเห็น
ว่า แม้วาค่าสินค้าของศาลในคดี "The Kingston Cotton Mill Co." ที่ว่าไม่ใช่น้ำหนัก
ของผู้สอบบัญชีที่จะตรวจนับสินค้าคงคลังแท้จริงจะยังคงใช้ได้อยู่ แต่มีใ้หมายตราบว่า ผู้สอบบัญชี
ไม่มีหน้าที่อย่างอื่นใดเกี่ยวกับการตรวจสอบสินค้าคงคลัง การตัดสินในคดีนี้ได้กระทำในปี
ค.ศ. ๑๘๘๖ ซึ่งเป็นเวลาที่ล่วงเลยมานานแล้ว ในปัจจุบัน กฎหมายบริษัทจำกัด ได้มีบัญญัติระบ
หน้าที่ของผู้สอบบัญชีในการสอบบัญชีบริษัทจำกัด ตลอดจนกำหนดข้อความที่จะต้องปรากฏในรายงาน
ผู้สอบบัญชี นอกจากเนื้อหาตามมาตรฐานการทํานับบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีก็ได้รับการปรับปรุงไว้คี่ขึ้น
กว่าเดิมเป็นอันมาก ทั้งนี้ ในคำแนะนําทิศทาง The Institute of Chartered
Accountants ออกให้แก่สมาชิกของสถาบันจึงมีการเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลังถ
จริงรวมอยู่ด้วย (ดังจะกล่าวในมาตรฐานการสอบส่วนสินค้าคงคลังของ The Institute
Chartered Accountants)

จะเห็นได้ว่า มาตรฐานการสอบบัญชีของทั้ง ๒ สถาบัน มีความเห็นตรงกันในเรื่องการ
เข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้าเป็นของจำเป็นในการปฏิบัติงานสอบบัญชี และถือเป็นหลักฐาน
ภายนอกที่เชื่อถือได้มากกว่าหลักฐานภายใน ๒ แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะพิจารณาความเหมาะสมของวิธี
การตรวจนับและร่วมทําการตรวจนับบางรายการ ความรับผิดชอบในการตรวจนับสินค้าคงคลังบ
เป็นของบริษัท ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ดูว่า บริษัทได้ทําการตรวจนับอย่างเหมาะสมแล้ว แต่ผู้สอบบัญชี
ไม่ใช่ผู้อำนวยการบริหารหรือผู้เข้มาชาญในสินค้านั้น และไม่ใช่ผู้ตรวจนับหรือควบคุมการตรวจนับ
ผู้สอบบัญชีทําเพื่อให้ตนพอใจเกี่ยวกับรายการในงบการเงินของกิจการที่ตนเองนามรับรอง เท่านั้น

๒. จาก "คำอธิบายเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี" ฉบับชั่วคราว รับรองโดยที่ประชุมนักบัญชี
ทั่วประเทศไทยครั้งที่ ๑

การวางแผนตรวจนับ

เพื่อให้การสั่ง เอกการตรวจนับสินค้าคงคลังมีประสิทธิภาพและไค้ผลเป็นที่พอใจ จำเป็นต้องวางแผนการปฏิบัติงานไว้ และศึกษาวิธีการตรวจนับไว้ล่วงหน้า เราจะแยกพิจารณาดังนี้

- ๑. พิจารณาถึงประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับสินค้า
- ๒. ศึกษาวิธีการตรวจนับและฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ที่จะเข้าร่วมสั่ง เอกการตรวจนับ
- ๓. กำหนดวัน เวลาที่จะทำการตรวจนับ

๑. ระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับสินค้าคงคลัง

ระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับสินค้าคงคลังที่ดีจะต้องประกอบด้วย

(๑) กำหนดมาตรฐานในการมีสินค้าคงคลังโดยพิจารณาถึงการซื้อ การผลิต เพื่อให้มีสินค้าคงคลังที่สามารถควบคุมได้ และประหยัดค่าใช้จ่ายที่สุด

(๒) รายงานที่เกี่ยวกับรับจ่ายสินค้าคงคลัง ควรทำเป็นเอกสารมีลายเซ็นผู้อนุมัติ และมีคนตรวจสอบเป็นชั้น ๆ

(๓) มีเจ้าหน้าที่รับผิดชอบในงานแต่ละตอนทั้งการรับของ การจ่ายของ และการลงบัญชี

(๔) สินค้าทุกชนิด ต้องมีที่เก็บอย่างปลอดภัยและถูกต้อง

(๕) สามารถทราบชนิด หรือลักษณะของสินค้า จำนวนหน่วย ตลอดจนต้นทุนที่ใช้ในแต่ละแผนก หรือแต่ละงาน

(๖) สามารถทราบจำนวน ขนาด และต้นทุนของสินค้าทุกชนิดได้ทันที

(๗) ต้องมีการเปรียบเทียบบัญชีรับของสินค้าแต่ละอย่างกับบัญชีคุมยอดกว่าตรงกันหรือไม่

(๘) ควรมีการตรวจนับสินค้าอย่างน้อยปีละครั้ง และควรจะเป็นคนบัญชีและความปกติควรจะมีการทดสอบการตรวจนับเป็นบางรายการในระหว่างปี สินค้าคงคลังที่ตรวจนับได้ ควรจะเปรียบเทียบกับบัญชี ส่วนที่แตกต่างควรจะรีบจัดการและปรับปรุงเสีย ทั้งนี้ โดยอาศัยส่วนแตกต่างในอัตราเป็น เครื่องประกอบการพิจารณา

ตัวอย่าง คำถามเกี่ยวกับการควบคุมภายในของสินค้าคงคลัง ^๓

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

เกี่ยวกับ

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



- (๔) สินค้าที่ซื้อทุกชนิด ถูกส่งตรงไปยังคลังสินค้าหรือไม่
- (๕) สินค้าที่ส่งออกจากคลังสินค้าต้องมีใบ เบิกทุกครั้งหรือไม่
- (๖) คนบันทึกรายการที่คลังสินค้า เป็นคนละคนกับผู้คุมคลังสินค้าหรือไม่
- (๗) มีการตรวจนับสินค้าอย่างน้อยปีละครั้ง เพื่อ เปรียบเทียบกับการบันทึกหรือไม่
- (๘) ในกรณีที่มิใช่ผลแตกต่างระหว่างสินค้าที่ตรวจนับตัวจริงกับที่บันทึกไว้ มีการ

สอบสวนหาสาเหตุทันทีหรือไม่

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

ความต้องการไปยัง เจ้าหน้าที่รับผิดชอบหรือไม่

- (๑๑) รายการต่อไปนี้ใดลงรายการไว้อย่างถูกต้องหรือไม่
 - ก. สินค้ารับฝากขาย
 - ข. สินค้าฝากขาย
 - ค. สินค้าที่ฝากคลังสินค้า
 - ง. สินค้าที่ส่งแบบ เก็บ เงินปลายทาง
 - จ. ภาระที่รับคืน

- (๑๒) ถ้าไรในการฝากขายสินค้าเข้ามาลงถูกบัญชีหรือไม่
- (๑๓) สินค้าในนี้มีส่วนที่ไม่ใช่กรรมสิทธิ์ของกิจการนั้นได้
 - ก. แยกเก็บไว้ค้างหาก
 - ข. มีการลงบัญชีค้างหากหรือไม่
- (๑๔) วัสดุโรงงานที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อไร มีการควบคุมในส่วนที่บังคับไม่ได้หรือไม่
- (๑๕) บัญชีแจกจ่ายแนะนำที่ถูกกองในการตรวจนับสินค้าหรือไม่
- (๑๖) เจ้าหน้าที่ตรวจนับ เป็นคนที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับสินค้าหรือไม่
- (๑๗) บัตรที่ใช้ในการตรวจนับและรายละเอียดของการตรวจนับ มีการเก็บควบคุม
อย่างถูกต้องภายหลังการตรวจนับหรือไม่
 - (๑๘) การคัดรายการตาม เอกสารการจ่ายและการรับได้ทำอย่างถูกต้องหรือไม่
 - (๑๙) การตรวจนับสินค้า เป็นที่พอใจของผู้สอบบัญชีหรือไม่
 - (๒๐) กระบวนการตรวจนับ เกี่ยวข้องกับ
 - ก. การขาย
 - ข. การบันทึกการซื้อ หรือไม่
- (๒๑) ในการตรวจสอบสินค้าคงคลัง มีการตรวจสอบงานด้านเสมือนต่อไปนี้
 - ก. จำนวนสินค้าที่ปรากฏในสรุปยอดสินค้าคงคลัง
 - ข. ราคาสินค้า
 - ค. การคูณจำนวนกับราคา
 - ง. การบวกเลข
 - จ. หน่วยสินค้าที่ใช้ใน (ก) และ (ข) หรือไม่
- (๒๒) ระบบบัญชีหมุน
 - ก. เป็นส่วนหนึ่งของ เดบิตอร์ ทั่วไปหรือไม่
 - ข. ทำให้ผลของการตีราคาสินค้าคงคลังถูกต้องหรือไม่
 - ค. ทำให้ต้นทุนสินค้าที่ขายถูกต้องหรือไม่
- (๒๓) สินค้าคงคลังนั้น มีการประกันภัยไว้เพียงพอหรือไม่

คำตอบของคำถาม เหล่านี้จะต้อง เป็นการ "ตอบรับ" จึงจะเป็นที่พอใจของผู้สอบบัญชี

๒. การศึกษาวิธีการตรวจนับและปีกอบรมเจ้าหน้าที่

ตามปกติ การสำรวจสินค้าคงคลังกิจการ ของลูกค้าจะ เป็นผู้จัดหา เจ้าหน้าที่หรือกรรมการ ตรวจนับเอง แล้วขอให้ผู้สอบบัญชีไปร่วมสังเกตการควบคุมวิธีการตรวจสอบว่าสมควรหรือไม่ บางกิจการมีสินค้ามาก เป็นกองสูง ความหลักผู้สอบบัญชีต้องเป็นขึ้นไปกว่าข้างใน เป็นโพรงหรือไม่ และทดสอบดูว่าในลังจะมีของ เต็มหรือไม่

ข้อแนะนำสำหรับผู้สอบบัญชีที่จะเข้าสำรวจสินค้า มีดังนี้

(๑) ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงวิธีการชั่ง ตวง วัด สินค้าโดยแย่งสินค้าคงคลัง ออกตามสภาพ โคนก วัตถุประสงค์ พิสูจน์โรงงาน งานระหว่างทำ สินค้าสำเร็จรูป เพราะวิธีการตรวจ นับของแต่ละอย่างอาจแตกต่างกันควม

(๒) ผู้สอบบัญชีควร จะเลือกเวลาของการ เริ่มต้นตรวจนับไว้ให้เหมาะสม และ สะดวก ใ้ได้รับความช่วยเหลือหรือความร่วมมือจากพนักงานของกิจการ ได้เต็มที่ และผู้สอบบัญชี ควรจะมีเท่าจำนวนสายงานที่ตรวจนับ เช่น ในการตรวจนับสินค้าที่โกดัง ก. แบ่งเป็น ๔ สายกั ควรจะมีผู้สอบบัญชี ๔ คน เพื่อให้ผู้สอบบัญชีดูและควบคุมการตรวจนับได้ทั่วถึง

(๓) วิธีการตรวจนับ มี ๒ วิธี คือ

วิธีที่ ๑ จัดเป็นทีม ทีมละ ๒ คน คนหนึ่งเป็นคนนับ ชั่ง ตวง วัด แล้ว อานรายการรวมตามชนิดสินค้าที่ตนนับได้ให้อีกคนหนึ่ง เป็นคนจกรายการลงในรายละเอียด เอื้บคสินค้าคงคลัง

รายละเอียดเอื้บคสินค้าคงคลัง

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

วิธีนี้จะช่วยให้การตรวจนับทำได้รวดเร็ว เพราะบริษัทอาจพิมพ์รายชื่อสินค้า และบางครั้งอาจพิมพ์ทั้งจำนวนตามบัญชีไวด้วย ซึ่งจะ เป็นวิธีแก่จุดอ่อนของวิธีนี้ที่ว่า ไม่มีคนตรวจนับซ้ำอีกครั้งหนึ่ง ถ้าปรากฏว่า คนนับนับไปจำนวนที่ไม่ตรงกับจำนวนตามบัญชี คนจกรายการก็จะหักล้างใหม่การนับใหม่ในแง่ใจอีกครั้ง ถ้าไม่มีการกรอกจำนวนตามบัญชีมาให้ด้วย ก็ไม่ทราบว่ามี การนับผิดในขณะนั้น จึงไม่ได้อีกครั้งหนึ่ง

วิธีที่ ๒ จัดเป็นทีม ทีมละ ๒ คนเช่นกัน แต่ต่างคนต่างทำงานเองตั้งแต่ตรวจนับ และจกรายการเองหมด วิธีนี้จะใช้บัตรในการตรวจนับ (Count tags) เป็น ๒ ตอน มีข้อความให้กรอกเหมือนกัน กรอกคนละตอน คนหลังจะเป็นผู้ตั้งจำนวนและรายการว่ามีอะไรตกหล่นหรือไม่ เสร็จแล้วจึงไปทำเป็นรายละเอียดสินค้าคงคลัง

(๔) ชนิดของรายละเอียดสินค้าคงคลังหรือบัตรที่ใช้แสดงรายละเอียดที่สำคัญควรจะมีการให้หมายเลขบันทึกไว้สำหรับบัตรที่เบิกล่วงหน้า

(๕) การทำงานนั้นต้องหลีกเลี่ยงจากการหลงลืม ละเว้น และป้องกันการตรวจนับซ้ำ เช่น การสำรวจสินค้าคงคลัง การสำรวจสินค้าที่เก็บในแต่ละห้องหรือแต่ละที่เก็บ (สินค้าชนิดเดียวกัน แต่เก็บแยกที่เก็บ การสำรวจก็จะต้องแยกจกเป็นคนละรายการ ตามที่เก็บหรือห้องเก็บสินค้านั้น ๆ) เมื่อเริ่มสำรวจนับสินค้าให้เรียบร้อยไปแต่ละด้านของห้อง เก็บสินค้าจนครบแล้วจึงทำด้านอื่นต่อไปจนครบทั่วห้อง

(๖) ในการบันทึก "งานระหว่างทำ" ควรจะจกรายละเอียดของงานแต่ละรายการไว้ในรายการสินค้าคงคลังด้วย เพื่อความสะดวกในการตีราคา

(๗) ถ้าในระหว่างตรวจนับไม่มีการหยุดผลิต หรือส่งสินค้า ต้องระวังจดทั้งใบสั่งของและใบรับให้ดี และนำมากระทบยอดเมื่อเห็นว่าจำเป็น

(๘) การทดสอบการตรวจนับของเจ้าหน้าที่ของบริษัท เพื่อดูว่าจำนวนที่แสดงในบัตรสินค้านั้นถูกต้องหรือไม่ มีหลักการให้เลือกทดสอบสินค้าที่มีราคาแพง มีการซื้อขายขาดคล่อง เพราะสินค้าพวกนี้อาจก่อให้เกิดการทุจริตได้ง่าย เช่น ถ้าเป็นร้านสรรพสินค้า (Department store) แผนกเสื้อผ้า รองเท้า ฯลฯ สินค้าพวกนี้ขายง่าย ผู้สอบบัญชีก็ต้องตรวจสอบเป็นพิเศษว่ารายการอื่น ถ้าเป็นร้านขายอาหาร ก็ให้สนใจพวกหัวเทียน ลูกปัด ซึ่งขายได้ง่ายและชิ้นเล็ก การหยิบฉวย ถ้าเป็นสินค้าชิ้นใหญ่โต ก็ไม่ต้องทดสอบมาก ควรทดสอบให้หนักไปทางของชิ้นเล็ก แคราราคาแพงและหยิบง่าย

(๘) รายละเอียดของการตรวจนับที่ใช้บน ครัวจะมีสำเนา เพื่อผู้สอบบัญชีจะ
ได้เอาต้นฉบับป้องกันมิให้มีการ เปลี่ยนแปลงแก้ไข และให้สำเนาแก่กิจการในการกำหนดราคา
ของสินค้าต่อไป

(๙) ถ้ากิจการนี้มีบัญชีคุมยอดสินค้า ครัวจะ เปรียบเทียบจำนวนต้นฉบับได้ กับบัญชี
คุมยอด และรายละเอียดสินค้าคงคลัง

เมื่อทราบค่าแนะนำทาง ๆ ถึงกล่าวแล้ว ก็ควรจะขอยกกล่าวแก่เจ้าหน้าที่ของสำนักสอบ
บัญชีที่จะไปร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้าให้ทราบโดยทั่วกันถึงการพาเครื่องหมาย และความหมาย
ของเครื่องหมายเหล่านั้น ตลอดจนการพากระดาษทำการที่เกี่ยวข้อง เพื่อปฏิบัติให้สอดคล้อง
ต่อกัน

๓. กำหนดวันเวลาที่ควรตรวจนับ

ตามปกติ การตรวจนับสินค้ามักจะกระทำในวันสิ้นงวดบัญชี ด้วยความวิวัฒนาการของ
ระบบการควบคุมภายในและความก้าวหน้าของระบบบัญชีสินค้าแบบต่อเนื่อง (Perpetual
Inventory record) ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถเลือกวันอื่นใดก็ได้

(๑) กรณีที่กิจการมีวิธีการลงบัญชีระบบสินค้าคงคลังในวันสิ้นงวด (Perpetual
Inventory record) จะทราบจำนวนสินค้าคงคลังได้ ก็คงโดยวิธีตรวจนับวิธีเดียว ใน
กรณีนี้ โดยปกติจำเป็นจะต้องทำการตรวจนับในวันสิ้นงวดบัญชี หรือนับในวันก่อนหรือภายหลัง วัน
สิ้นงวดบัญชี แต่ภายในเวลาอันสมควร โดยมีหลักฐานพอเพียงที่จะสนับสนุนการ เปลี่ยนแปลงระ
หว่างงวด เพื่อจะได้ทำการกระทบยอดหาจำนวนสินค้าคง เหลือ เมื่อวันสิ้นงวดบัญชีที่แท้จริง

(๒) กรณีที่กิจการมีระบบบัญชีสินค้าแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory
record) เป็นหลักฐานอย่างก็ซึ่งทราบปริมาณสินค้าคง เหลือ เป็นประจำวัน และมี

- ก. การตรวจนับโดยสมบูรณ์ ณ วันที่ซึ่งไม่ตรงกับวันสิ้นงวดบัญชี หรือ
- ข. ทำการตรวจนับสินค้าแต่ละรายการ เป็นครั้งคราว เพื่อที่จะได้เปรียบเทียบจำนวนคง เหลือแต่ละรายการกับบัญชีสินค้าของรายการนั้น อย่างน้อยมีละหนึ่งครั้ง แล้ว
ปรับปรุงปริมาณตามบัญชีคุมยอดให้ตรงกับผลของการตรวจนับ

กรณีเช่นนี้ อาจจะตรวจนับใน

๑. วันที่ปิดบัญชีตามงบดุล

๒. ในวันใดวันหนึ่งในระหว่างงวด ซึ่งผู้สอบบัญชีเป็นคนเลือก เพื่อทดสอบดูความถูกต้องแม่นยำของการบันทึกและความเชื่อถือได้เพียงใด

(๓) ในกรณีเป็นการตรวจสอบติดต่อกัน จะมีการตรวจนับสินค้าไปเรื่อย ๆ วันละอย่างสองอย่าง ตรวจไปทุกวันจนสิ้นงวดบัญชี ก็จะนับโคจรตามชนิดของสินค้าทั้งหมดพอวิธีนี้ใช้สำหรับการควบคุมภายใน เกี่ยวกับสินค้าคงคลังมากกว่าที่จะใช้กับผู้สอบบัญชี เพราะผู้สอบบัญชีคงไม่มีเวลาไปรวมสังเกตการตรวจนับใดทุกวัน

ในการเลือกวันเวลาที่ผู้สอบบัญชีจะไปรวมสังเกตการตรวจนับนั้น ผู้สอบบัญชีควรพยายามเลือกเอาวันในระหว่างปีงบบัญชีก่อนจะทำงานในงวดบัญชีใหม่ ทั้งนี้เพื่อเสียค่าใช้จ่ายน้อย เพราะถ้าการตรวจนับอื่น ก็จะต้องมีการกระหนบออกไปหาวันสิ้นงวดบัญชี บังวันตรวจนับห่างกันวันเป็นเดือน ก็ยิ่งเสียเวลาในการกระหนบคนนาน ทำให้เปลืองค่าใช้จ่ายมาก (ระยะเวลาที่ตรวจนับแล้ว กระทำภายในเวลาไม่เกิน ๓ เดือน นับแต่วันสิ้นงวดบัญชี) แต่ถ้าวินิจฉัยการตรวจนับครั้งหนึ่งเสียค่าใช้จ่ายในวันหยุดยอมมากกว่าวันทำงานตามปกติ แม้ลูกค้าจะต้องเสียค่าใช้จ่ายในครั้งนั้นแล้วก็ตาม เราอาจพิจารณาว่าที่ตรวจนับ แต่ก็ทำให้ลูกค้าไม่เสียผลประโยชน์ในการทำงานตามปกติ เช่นไป

กรณีที่ผู้สอบบัญชีไปเลือกเอาวันสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง

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

๑. ในกรณีที่ทั้งปฏิบัติได้และสมควรจะกระทำในสถานการณ์นั้น อันได้แก่ กรณีที่เป็นปีแรกที่ผู้สอบบัญชีรับงานขึ้นนั้น กรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงในวิธีการเกี่ยวกับสินค้าคงคลัง หรือกรณีที่ไม่มี การจดบันทึก การเคลื่อนไหวของสินค้า ส่วนในกรณีปกตินอกจากที่กล่าวมา ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจจะเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับ เป็นครั้งคราว แต่ผู้สอบบัญชีมีได้ เข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง ในเรื่องนี้ตาม "Codification of statements on Auditing Procedure" ได้กล่าวไว้

ก. ผู้สอบบัญชีอาจ เปิด เผยข้อเท็จจริงที่ตนมีได้ใช้วิธีการตรวจสอบตามมาตรฐาน ที่กำหนดเพิ่มเติมไว้ในตอนจบ เขตของการตรวจสอบในรายงานการสอบบัญชี ไม่ว่าจะ เป็นแบบสั้นหรือแบบยาว โดยมีต้อง เขียนขอบก เว้นหรือเงื่อนไขในตอนที่แสดงความคิดเห็น หากผู้สอบบัญชีได้ใช้วิธีการตรวจสอบอย่างอื่นจนเป็นที่พอใจ

ข. ผู้สอบบัญชีอาจ เขียนเงื่อนไขไว้ในรายงานการสอบบัญชีในตอนแสดงความคิดเห็น โดยไม่คำนึงถึงว่า ผู้สอบบัญชีจะได้ใช้วิธีการตรวจสอบอย่างอื่นทดแทนจนเป็นที่พอใจหรือไม่

๒. ในกรณีที่มิได้อยู่ในวิสัยที่พึงปฏิบัติได้ เช่น เกิดสงคราม หรือไฟไหม้ตอนปิดบัญชี หรือสถานที่เก็บสินค้าสูญไกล หรือไม่สะดวกในการไปตรวจนับ ผู้สอบบัญชีไม่สามารถจะไปสั่ง เกตการตรวจนับได้

ก. หากผู้สอบบัญชีได้ใช้วิธีการตรวจสอบอย่างอื่นทดแทนจนเป็นที่พอใจ ผู้สอบบัญชีอาจรับรองงบการเงินได้โดย เพียงแค่แจ้งไว้ในตอนกล่าวถึงขอบ เขตการตรวจสอบเท่านั้น

ข. ถ้าผู้สอบบัญชีไม่ใช้การตรวจสอบอย่างอื่นจนเป็นที่พอใจ ก็จำเป็นจะต้องปฏิเสธการรับรองงบการเงิน

ค. ถ้าสินค้าคงคลังมีจำนวนไม่มาก ก็อาจรับรองโดยมีเงื่อนไข ในตอนแสดงความคิดเห็น

หากประสงค์จะแสดงความคิดเห็นโดยไม่มีเงื่อนไข ข้อความวรรคสอง ของรายงาน ตอนกล่าวถึงขอบ เขตการตรวจสอบควรมีดังนี้

"การตรวจสอบได้ทำตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งรวมทั้งการทดสอบรายการบัญชีและวิธีการตรวจสอบอื่นที่จำเป็น อย่างไรก็ตาม เราไม่สามารถสั่ง เกตการตรวจนับสินค้าคงคลังได้ แต่ได้ใช้วิธีการตรวจสอบอื่นจนเป็นที่พอใจ"

วิธีการตรวจสอบอย่างอื่น

เมื่อผู้สอบบัญชีไม่อาจใช้วิธีการตรวจสอบตามมาตรฐานที่กำหนดเพิ่มเติมขึ้นได้ เพราะไม่มีเหตุผลสมควรหรือไม่อยู่ในวิสัยที่จะทำได้ ก็อาจใช้วิธีการตรวจสอบอย่างอื่นแทน ปัญหาที่เกิดขึ้นว่า "วิธีการตรวจสอบอย่างอื่น" หมายความว่าอย่างไร วิธีการตรวจสอบอย่างอื่นควรหมายถึงวิธีการตรวจสอบที่ใหญ่หรือหลักฐานอย่าง เดียวกันกับการ ขอคำรับรองยืนยันบอกคุณหนี้ และการ

สังเกตการตรวจนับสินค้าคงเหลือ อย่างไรก็ตาม หลักฐานภายในนั้นไม่อาจเทียบได้กับหลักฐานที่ได้จากการนับนับบอกดูหนึ่ง หรือการสังเกตการตรวจนับ เมื่อเป็นดังนี้การตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานภายในนั้น จะถือว่าเป็นวิธีการตรวจสอบอย่างอื่นที่ไ้แทนได้ไม่สมบูรณ์นัก

"Condification of statements on Auditing Procedure" ได้อธิบายไว้ว่า วิธีการตรวจสอบอย่างอื่นอาจไ้หมายถึงการตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสาร หลักฐานที่มีอยู่ภายในกิจการค้า หึ่งสังเกตว่า วิธีการตรวจสอบดังกล่าวนี้ บุคคลมีผู้จัดทำเป็นปกติอยู่แล้ว ไม่ว่าผู้สอบบัญชีจะสามารถหาหลักฐานภายนอกได้หรือไม่ก็ตาม

อนึ่ง การใช้วิธีการตรวจสอบอย่างอื่นทดแทนนั้น ควรปฏิบัติเป็นกรณีพิเศษเท่านั้น

การตรวจสอบงานบันทึกจากหลักฐานต่าง ๆ

ถ้าผู้สอบบัญชี เพียงแต่ เขารวมสังเกตการตรวจนับสินค้าเพียงอย่างเดียว โดยไม่นำไปเปรียบเทียบกับการบันทึกทางบัญชีก็ไม่มีประโยชน์ จุดมุ่งหมายของการตรวจสอบสินค้าคงคลัง มีอยู่ ๒ ประการ คือ

- ๑. เพื่อให้แน่ใจว่า จำนวนสินค้าคงคลังตามที่แสดงในงบดุลนั้นเป็นอยู่จริง
- ๒. เพื่อให้พอใจว่าได้มีการปฏิบัติตามระเบียบงานที่วางไว้ รวมทั้งการบันทึก

รายการต่าง ๆ เกี่ยวกับสินค้าคงคลังด้วย

หลักฐานต่าง ๆ ที่ใช้ในการตรวจสอบรายการสินค้าคงคลัง ก็มีหลักฐานเกี่ยวกับการซื้อและการขาย การส่งของ การรับของ ฯลฯ ซึ่งจะใช้ลงบัญชีคุมยอดสินค้า ทำให้ทราบว่าเมื่อวันสิ้นงวดบัญชีจะมีสินค้าคงคลัง เป็นจำนวนเท่าใด นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชียังอาจต้องอาศัยหลักฐานอื่นอีก เช่น จดหมายหรือสัญญาที่มีข้อตกลง เกี่ยวกับสินค้าคงคลัง คำสนทนากับผู้ที่เกี่ยวข้องในงานค้านี้ (เช่น หัวหน้าโรงงาน) เหตุผลของการที่ลงทุนสินค้าที่มีผลสูงหรือค่าดาวน์ปกติ รวมตลอดถึงนโยบายของกิจการ เกี่ยวกับสินค้าคงคลัง

ในการตรวจสอบการบันทึก อาจกล่าว เป็นข้อ ๆ ดังนี้

- ๑. ตรวจสอบการบันทึกเกี่ยวกับวัน และเวลา ของการรับและการจ่ายสินค้าหรือวัตถุดิบตรงตามที่แสดงใน เอกสารนั้น ๆ

๒. ต้องมีรายละเอียดชนิดของสินค้า รายละเอียดราคาสินค้า และข้อความที่เกี่ยวกับการขาย การให้เงินสด การค้าประกัน และเงื่อนไขสินค้ารับคืน

๓. ต้องได้รับรายการสินค้าฉบับสมบูรณ์ แม้ว่าจะส่งปรกบัง นอกจากฉบับนั้น จะถูกทำลายหรือสูญหายไป ก็ให้ใ้ใส่สำเนาฉบับที่เชื่อถือได้ ทั้งนี้ ต้องมีหลักฐานแจ้งการยกเลิก หรือสูญหายนั้น เพื่อป้องกันการแก้ไขเพิ่มเติมหรือสลับบางรายการออก

๔. รายละเอียดสินค้าคงคลังทำโดยเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบงานในค่านนี้ และเชื่อถือได้ และในรายละเอียดนี้จะแสดงจำนวนสินค้าที่ตรวจนับ วิธีการตรวจนับ เช่น การชั่ง ตวง วัด

๕. ทดสอบการคำนวณ โดยเฉพาะรายการที่มีเงินจำนวนมาก การรวมยอดในแต่ละหน้า นอกจากนี้ ต้องระวังเรื่องหน่วยของสินค้า เช่น หน่วยเป็นโหลกับ ๒ โหล (gross) ขมแตกต่างกัน ราคาต่อหน่วยของแต่ละอย่างขมไม่เท่ากัน

๖. เปรียบเทียบรายการสินค้าที่ตรวจนับได้กับการบันทึกเกี่ยวกับสินค้า เพื่อความแตกต่าง เมื่อเทียบกับความแตกต่างในวงกอกอื่น ๆ แล้วใกล้เคียงกันก็พออนุมัติ ถ้าแตกต่างก็ของสอบถามถึงสาเหตุและข้อเท็จจริง

๗. ตรวจรายละเอียดของการปรับปรุงรายการสินค้าตามบัญชีให้เท่ากับตัวจริงที่นับได้ รวมทั้งการปรับปรุงตาของสินค้าตามสภาพที่แท้จริง ถ้าการตรวจนับเป็นคนละวันกับวันปิดบัญชี ก็ต้องตรวจรายการกระทบยอดด้วย

๘. ตรวจสอบว่าในรายละเอียดสินค้าคงคลังไม่มีรายการ เครื่องจักร เครื่องมือและเครื่องใช้สำนักงานปะปนอยู่ และไม่มีรายการสินค้าที่ถูกส่งมาชดเชยแทนที่กิจการ สอบอยู่

๙. ถ้าสินค้าคงคลัง เก็บจากบัญชีสินค้าโดยไม่มี การตรวจนับตัวจริง ผู้สอบบัญชีจะของสอบถามถึงวิธีการ และรายการที่จะลงบัญชี และลองทำความเข้าใจการที่ได้นับค่าอธิบายมา ว่าได้ผลออกมาตามนั้นหรือไม่ และให้ทดสอบตรวจนับสินค้าบางรายการที่เป็นรายการสำคัญ ถ้าผลออกมาถูกต้องหรือใกล้เคียงกับบัญชี ผู้สอบบัญชีก็อาจรับรองงบการเงินโดยไม่มีเงื่อนไข ถ้าผลออกมาไม่เป็นที่พอใจ ผู้สอบบัญชีอาจเขียนเงื่อนไขหรือหมายเหตุในการรับรองงบการเงิน

๑๐. ตรวจสอบดูจำนวนสินค้าที่ปรากฏในรายละเอียดสินค้าคงคลังว่า เป็นเหตุเป็นผลกับการใช้และการซื้อโดยเฉลี่ยในวงกบัญชีนั้น ถ้าปรากฏว่ามีสินค้าเหลือมาก แสดงว่าสินค้า

นั้นเป็นสินค้าที่ไม่ต้องการใช้ ราคาของสินค้านั้นก็จะตกต่ำ ในกิจการที่รอบคอบก็จะมีกำไร
เมื่อราคาที่ตกต่ำ

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

๑๒. การทดสอบอีกอย่างหนึ่งคือการเปรียบเทียบค่าขายของงวดบัญชีนั้น กับสินค้า
คงคลัง เพื่อการหมุนเวียนของสินค้า ถ้าการหมุนเวียนไม่เร็ว อาจเป็นเพราะสินค้าที่รวมอยู่
นั้นเป็นสินค้าที่ขายไม่ได้หรือไม่ อาจมีนักธุรกิจบางคนที่ยกนโยบายว่าไม่ยอมขายสินค้าที่ต่ำกว่า
ทุน และเห็นว่าการถือสินค้าเก่าหรือล้าสมัยไว้รวมในรายการสินค้าคงคลังก็ดีกว่าจำหน่าย หรือ
แยกออกเสีย ผลที่ปรากฏคือ สินค้าเหล่านั้นขายไม่ได้ ก็ทำให้ขาดแคลนเงินทุนที่จะซื้อสินค้าใหม่
ในกรณีเช่นนี้ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่า สินค้าคงคลังนั้น เป็นอัตราส่วนที่เหมาะสมกับจำนวนที่ขาย
ได้หรือไม่ ก่อนที่จะตัดสินใจว่าจะถือจำนวนทั้งหมด เป็นสินค้าคงคลัง

การตรวจสอบสินค้าคงคลังที่ใช้เครื่องจักรลงบัญชี

การลงบัญชีด้วยเครื่องจักร ส่วนมากก็จะใช้รหัสแทนข้อความหรือตัวเลข โดยนำ
ไปเจาะใบบัตร แล้วนำไปผ่านเครื่องแปล ซึ่งจะพิมพ์ข้อความและตัวเลขที่ให้ความรหัสไว้บนบัตร
บัตรใบหนึ่งก็ใช้ลงรายการ เพียงรายการเดียว เมื่อสินค้ามีหลายชนิดและมีการเคลื่อนไหวบ่อย ๆ
จำนวนบัตรก็มากตาม แต่เมื่อนำบัตรเหล่านั้นไปผ่านเครื่องแยกบัตร ซึ่งสามารถจะแยกการ
ตามชนิดของสินค้าหรือรายการในบัญชีเดบิตหรือเครดิตและอื่น ๆ อีกตามที่ต้องการ ตลอดจน
การหารายการสินค้าคงคลัง บัตรที่แยกความถูกต้องแล้วก็นำเข้าเครื่องใหญ่เพื่อพิมพ์ออกมา
เป็นแบบ ตามรายการบัตรที่ส่งเข้าเครื่อง

ในการตรวจสอบก็ต้องดูโอกาสที่จะผิดพลาด เนื่องจากการเจาะบัตรและความผิดพลาดของจำนวนสินค้า อาจจะเนื่องจากการใส่บัตรซ้ำ หรือละเว้นไม่ใส่บัตรในคอนทิมพ์เพล ก่อนอื่นผู้สอบบัญชีควรจะต้องศึกษาถึงวิธีการต่าง ๆ จนได้เป็นตารางแสดงรายละเอียด ซึ่งมักจะแสดงในรูปรหัสแทนชื่อและชนิดของสินค้า แสดงจำนวนหน่วยที่เหลือ ราคาต่อหน่วย และแยกตามประเภทวัตถุดิบ งานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูป การตรวจสอบบัตรที่เจาะต้องใช้ความระมัดระวังมาก เพราะการขาดหรือเกินแม้แต่เพียงจุดหรือขีดจะทำให้ความหมายของรายการเปลี่ยนแปลงไป ในตารางแสดงรายละเอียด ผู้สอบบัญชีควรจะสอบถามรายการที่มีหลาย ๆ เครื่องหมาย เพื่อความถูกต้องของจำนวนและราคา ควรวางรูปบัญชีให้สามารถเปรียบเทียบสินค้าที่เหลือของแต่ละงวด และสามารถอธิบายผลแตกต่างในจำนวนและราคาได้ นอกจากนี้ควรจะมีการทดสอบค่าดู โดยเลือกสินค้าของแบบใดแบบหนึ่ง ตัวอย่างทดสอบ เฉพาะสินค้าสำเร็จรูปก็ให้เอาบัตรที่เป็นสินค้าสำเร็จรูปทั้งหมดไปตามวิธีการตั้งแต่ต้นจนได้เป็นยอดสินค้า แล้วนำไปเทียบกับรายละเอียดสินค้าดูว่าตรงกันหรือไม่ หรือผู้สอบบัญชีอาจจะทดสอบค่าการคำนวณโดยวิธีอื่นแล้วนำมาเทียบกับผลที่ได้จากเครื่องจักร

กรรมสิทธิ์ในสินค้าคงคลัง (Title and Ownership)

ในเรื่องนี้ จะกล่าวตามรายละเอียดดังนี้

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

สินค้าคงคลังนั้นเป็นกรรมสิทธิ์ของกิจการ ไม่ใช่สินค้านับฝากไว้

สินค้าที่ปรากฏในงบดุลย์ จะต้องเป็นส่วนที่กิจการถือกรรมสิทธิ์เต็มที่ ไม่ว่าสินค้านั้นจะอยู่ในที่เก็บของกิจการ เองหรือไม่ก็ตาม ถ้าสินค้านั้นอยู่ที่ใคคลังของกิจการ ผู้สอบบัญชีที่เข้าร่วมสังเกตการตรวจนับก็จะต้องได้เห็นจนเป็นที่พอใจแล้ว แต่ถ้าไม่ได้เก็บไว้เอง เช่น สินค้าอยู่ที่คลัง

สินค้าหรือสาขา เป็นต้น การตรวจสอบสินค้าเหล่านี้ ถ้ามีใบประหวนสินค้าหรือใบรับสินค้า ก็ให้
ตรวจดูจำนวนและกรรมสิทธิ์จากใบรับได้ แต่การ เบิกสินค้ามักจะไม่ไ้มีการบันทึกไว้ในใบรับสินค้า
จึงไม่สามารถทราบได้เนว่าสินค้าคงคลังในวันสิ้นงวดบัญชี เหลือเท่าใด ตามหลักปฏิบัติที่ขมรับกัน
ผู้สอบบัญชีจะจดหมายไปยังผู้ครอบครองสินค้านั้น ให้ยื่นยันรับรองจำนวนสินค้า เป็นลายลักษณ์อักษร
และส่งตรงมาให้ผู้สอบบัญชีรวมทั้งสินค้าฝากขายด้วย

ผู้สอบบัญชียังจะต้องระวังในรายการ สินค้าที่เก็บในโกดังของกิจการ เพราะอาจมีบาง
ส่วน เป็นสินค้ารับฝาก สินค้าพวกนี้กิจการไม่ไ้ซื้อ กิจการ เพียงแต่ทำหน้าที่ เป็นตัวแทนช่วยขาย—
แล้วไ้เป็นคานาบนหน้า ไม่มีการเสี่ยงในการถือสินค้าเหล่านี้ เพราะฉะนั้นในรายการสินค้าคง—
คลัง จึงไม่ควรรวมสินค้าประเภทนี้เข้าไปด้วย การตรวจสอบสินค้านี้รับฝากขายต้องระวังให้มาก
ถ้าลักษณะสินค้านี้รับฝากขายกับสินค้าของกิจการ เองใกล้เคียงหรือใช้แทนกันได้ เพราะถ้าจำนวน
สินค้าของเรา เกิดขาด ก็อาจถูกบีบบังคับเอาสินค้านี้รับฝากขายมาแทนไ้ เพื่อแก้ปัญหาถึงกล่าว
ผู้สอบบัญชีบ่อตรวจสอบสินค้านี้รับฝากขายตามวิธีปกติกว่รวมทั้งการ สังเกตการตรวจนับด้วย และอาจติดต่อก
กับผู้ฝากให้ยื่นยันปริมาณสินค้าที่ส่งมาฝากขายอีกค่านหนึ่ง

ไม่ไ้ใช้ เป็นหลักประกัน เงินกู้

ในการตรวจสอบต้องระวังสินค้าที่ถูกนำไปจำนำ หรือ เป็นหลักประกันการกู้ยืม โดยไ้
ผู้รับจำนำเป็นผู้รับผิดชอบจาการประกันสินค้า รายการนี้อาจตรวจสอบโดยการ สอดถามไป
ยัง เจ้าหนี้หรือธนาคารที่ใหญ่บ่ม และขอหนังสือรับรองแจ้งจำนวนเงินที่กู้ยืมด้วย ถ้ามีกรณีเช่นนี้
สินค้าที่แสดงในงบดุลก็คองมีการหมายเหตุไ้ด้วย

สำหรับสินค้าที่ห้าทรัพย์สินที่ไว้กับธนาคาร ในทางปฏิบัติมักจะหมาย เหตุใบรายการ เงินกู้
จากธนาคาร โดยอ้างถึงสินค้าที่ไว้ทรัพย์สินไว้ แต่ไม่น่ามากกล่าวในคณรายการสินค้าคงคลัง

ไม่รวมสินค้าที่ออกบิลขายแล้วก่อนวันสิ้นงวดบัญชี

ถ้าสินค้าออกบิลขายแล้ว แต่ยังไม่ไ้ส่งไปให้ลูกค้าในวันสิ้นงวดบัญชี ไม่ควรนำมารวม
เป็นสินค้าคงคลังของกิจการอีก เพราะสินค้าส่วนนี้ไ้ส่งบัญชีขายและบัญชีลูกค้าไ้แล้ว ถ้ายังนำ
มาคิด เป็นสินค้าคงคลัง ก็จะทำให้เกิดสินค้าเกินจำนวนในเรื่องนี้ผู้สอบบัญชีต้องตรวจรายการขาย

รายใหญ่ ๆ ใกล้วันสิ้นงวดกับใบส่งของและดูว่าสินค้าเหล่านี้ใบใดนั้นรวมเป็นสินค้าคงคลัง สิ่งที่จะต้องระวังอีกเรื่องหนึ่ง คือ สินค้าที่ให้อู่ค้าแบบ พ.ก.ง. (พัสดุเก็บเงินปลายทาง) กรรมสิทธิ์ในสินค้านั้นโอนมาจนกว่าจะมีการชำระเงิน ในการตรวจสอบ ถ้ามีสินค้าที่ส่งแบบ พ.ก.ง. ไปให้อู่ค้าก่อนสิ้นงวดบัญชี และต่อมาไม่นานก็ถูกส่งกลับคืนมา สินค้านั้นควรจะต้องถือเป็นสินค้าคงคลัง เหมือนกับว่าสินค้านั้นมิได้ขาดหักด้วยค่าใช้จ่ายในการส่ง

ใบมีสินค้าที่ยังมิไต่ถามบัญชีเงินสดหรือเงินเชื่อ

ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบใบรับสินค้าในสัปดาห์หลัง ๆ ของงวดบัญชี และศึกษารายการใหญ่ ๆ ไปยังบัญชีคุมบอกสินค้าและสมุดรายวันซื้อ เพื่อดูว่าสินค้าที่กิจการรับไว้แล้วไต่ถามบัญชีเงิน ในเรื่องนี้จะต้องระวังได้แก่เรื่องใบกำกับสินค้าที่ลงวันที่ไว้ล่วงหน้า (Post dated Invoice) อาจมีการรับสินค้าก่อน โยกทางบัญชียังไม่ไต่ถามรายการในสมุดบัญชี เพราะความวันที่ในใบกำกับสินค้า เป็นของงวดใหม่ เช่นมีสินค้าที่รับไว้ก่อนใกล้สิ้นงวดโดยยังไม่ไต่ถามบัญชีซื้อ ก็ไม่ควรนำมารวมในสินค้าคงคลัง

สำหรับสินค้าที่อยู่ในระหว่างทาง ยังส่งไม่ถึงกิจการในวันสิ้นงวด แต่ใบกำกับสินค้าได้ส่งมาแล้ว และไต่ถามบัญชีซื้อแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบใบรับสินค้าภายหลังปิดบัญชีไปอีก ๒-๓ วัน เพื่อดูว่ารายการที่ส่งรับนั้นตรงกับรายการในใบกำกับสินค้าที่ส่งมาหรือไม่ และไต่ถามรวมในสินค้าคงคลังตอนสิ้นงวดแล้ว

กิจการบางแห่งอาจจะส่งสินค้าให้เมื่อใดทำสัญญาซื้อ แต่ยังไม่ขึ้นบิลทันที ในกรณีเช่นนี้ ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบจำนวนสินค้าตามสัญญาซื้อให้แน่ใจ

ไม่ถูกบิลหน่วง เพื่อเป็นการประกันการชำระภาษีอากรหรืออย่างอื่น

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

การตีราคาและการคำนวณ (Prices and Calculation)

เป็นที่ยอมรับกันแล้วว่า "จุดมุ่งหมายที่สำคัญของการมีสินค้าคงคลัง ก็เพื่อในการหาค่าไร
ใดถูกของโดยวิธีการ เปรียบเทียบต้นทุนและรายได้ซึ่งถูกของ" การตีราคาสินค้าคงคลังจึง
นับว่ามีส่วนสำคัญมากในการที่จะทำการหาผลกำไรใดถูกของขาย เพราะถ้าที่ราคาสินค้าสูงกว่า
ที่เป็นจริง ก็จะทำให้ต้นทุนสินค้าขายต่ำกว่าที่เป็นจริง และกำไรก็สูงกว่าที่ควร เป็นด้วย เพราะ
ฉะนั้น ภายหลังที่ได้จำนวนหน่วยของสินค้าที่ถูกของแล้วก็ต้องอาศัยการตีราคาที่เหมาะสมของแต่ละ
กิจการจึงจะทำให้ได้รายการสินค้าคงคลังที่ถูกของใด



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) กล่าวคือราคาตามใบกำกับสินค้ารวมค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการซื้อซึ่งมีหลักฐานพิสูจน์ได้ รวมตลอดถึงหลักฐานการคำนวณต้นทุนที่ถูกหักบัญชีต้นทุน
- ข. "ราคาสินค้านั้นคำนวณได้โดยวิธีชั่งกอนไซกอน ชั่งทีหลังไซกอน วิธีถ่วงเฉลี่ย หรือต้นทุนมาตรฐาน" ๕

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

5. Ibid., statement 4 p. 29

การตีราคาและการคำนวณ (Prices and Calculation)

เป็นที่ยุติร่วมกันแล้วว่า "จุดมุ่งหมายที่สำคัญของการมีสินค้าคงคลัง ก็เพื่อให้การหาค่าไร
ใดถูกต้องโดยวิธีการ เปรียบเทียบต้นทุนและรายได้อ่างถูกต้อง" การตีราคาสินค้าคงคลังจึง
นับว่ามีส่วนสำคัญมากในการที่จะหาใบการนายกล่าวไรใดถูกต้องควย เพราะถ้าที่ราคาสินค้าสูงกว่า
ที่เป็นจริง ก็จะหาต้นทุนสินค้าขายต่ำกว่าที่เป็นจริง และกำไรที่สูงกว่าที่ควร เป็นควย เพราะ
ฉะนั้น ภายหลังที่ได้จำนวนหน่วยของสินค้าที่ถูกของแล้ว ก็คงอาศัยการตีราคาที่เหมาะสมของแต่ละ
กิจการจึงจะทำให้ได้รายการสินค้าคงคลังที่ถูกต้องได้



การตีราคาสินค้าคงคลังอาจทำได้ดังนี้ :-

๑. ราคาต้นทุน
๒. ราคาตลาด
๓. ราคาต้นทุนหรือตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า
๔. ราคาขายซึ่งอาจจะต่ำกว่าราคาต้นทุนหรือราคาตลาด
๕. โขบอาศัยกำไรเบื้องต้นเป็นส่วนช่วยในการตีราคาสินค้าคงคลัง
(gross profit method)
๖. โขบวิธีราคาจากราคาขายปลีก (The retail inventory method)

การตีราคาสินค้าตามราคาต้นทุน

ราคาต้นทุนในที่นี้หมายถึง

ก. ราคาที่พิสูจน์ได้ (Identified Cost) กล่าวคือราคาตามใบกำกับสินค้า
รวมค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการซื้อซึ่งมีหลักฐานพิสูจน์ได้ รวมตลอดถึงหลักฐานการคำนวณต้นทุนที่ถูก
หลักฐานบัญชีต้นทุน

ข. "ราคาสินค้านั้นคำนวณได้โดยวิธีช้อกชนไขกชน ช้อตหลังไขกชน 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

การตีราคาและการคำนวณ (Prices and Calculation)

เป็นที่ยอมรับกันแล้วว่า "จุดมุ่งหมายที่สำคัญของการมีสินค้าคงคลัง ก็เพื่อให้การหาค่าไร
ใดถูกต้องโดยวิธีการ เปรียบเทียบต้นทุนและรายได้อ่างถูกต้อง" การตีราคาสินค้าคงคลังจึง
นับว่ามีส่วนสำคัญมากในการที่จะทำให้การหาผลกำไรใดถูกต้องด้วย เพราะถ้าตีราคาสินค้าสูงกว่า
ที่เป็นจริง ก็จะทำให้ต้นทุนสินค้าขายต่ำกว่าที่เป็นจริง และกำไรก็สูงกว่าที่ควร เป็นด้วย เพราะ
ฉะนั้น ภายหลังที่ได้จำแนกหน่วยของสินค้าที่ถูกต้องแล้วก็ต้องอาศัยการตีราคาที่เหมาะสมของแต่ละ
กิจการจึงจะทำให้ได้รายการสินค้าคงคลังที่ถูกต้องได้



การตีราคาสินค้าคงคลังอาจทำได้ดังนี้:-

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

การตีราคาสินค้าตามราคาต้นทุน

ราคาต้นทุนในที่นี้หมายถึง

ก. ราคาที่พิสูจน์ได้ (Identified Cost) กล่าวคือราคาตามใบกำกับสินค้ารวมค่าใช้จายที่เกี่ยวกับการซื้อซึ่งมีหลักฐานพิสูจน์ได้ รวมตลอดถึงหลักฐานการคำนวณต้นทุนที่ถูกต้อง
หลักบัญชีต้นทุน

ข. "ราคาสินค้านั้นคำนวณได้โดยวิธีช้อกอินไชกอน ช้อทีหลังไชกอน วิธีถัวเฉลี่ย
หรือต้นทุนมาตรฐาน" ๕

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

Edition, statement 2, p.27.

5. Ibid., statement 4 p. 29

ของกำไร เกิดจากการที่สินค้าขึ้นราคา (Price Level Change) เพราะฉะนั้น หากกิจการ
ที่ราคาสินค้าคงคลังและต้นทุนสินค้าขายตามแบบซื้อที่หลังไซก่อนแล้วก็จะ โคลงต้นทุนขายที่ใกล้เคียงความ
จริงมากที่สุด^๒ แต่ก็ควรจะพิจารณาถึงราคาปัจจุบันของสินค้าคงคลังที่ติดตามแบบซื้อที่หลังไซก่อนด้วย
และควรจรรยาบรรณไว้อย่างการเงินซึ่งจะแสดงให้เห็นถึงฐานะการเงินที่แท้จริงของกิจการ^๓

สำหรับการที่ราคาสินค้าคงคลังโดยใช้ต้นทุนมาตรฐานนั้น จะใช้กับกิจการผู้ผลิตซึ่งมีการ
วางแผนการดำเนินงานของกิจการไว้อย่างเป็นระเบียบ กำหนดหรือทำงบประมาณการผลิต การ
จำหน่าย ตลอดจนงบประมาณต้นทุนต่าง ๆ และมีการควบคุมให้การดำเนินงานเป็นไปตามแบบ -
การที่กำหนดไว้ กิจการเช่นนี้ก็จะทราบต้นทุนสินค้าที่ผลิตก่อนทำการผลิตได้โดยกำหนด เป็นต้นทุน
มาตรฐานซึ่งอาศัยประสบการณ์และจากสถิติได้มาแล้ว เพราะฉะนั้นสินค้าที่ราคาตามต้นทุน
มาตรฐานจึงมักจะไม่มีปัญหาเหมือนการที่ราคาควบว้ออื่น แต่ก็มีเรื่องที่ต้องระวังคือ ผลแตกต่าง
ที่เกิดจากต้นทุนมาตรฐานกับต้นทุนจริง (Actual Cost) ซึ่งจะถือเป็นค่าใช้จ่ายจำนวนมาก
กว่าที่จะมีผลกระทบกระเทือนถึงสินค้าคงคลังที่ราคาตามต้นทุนมาตรฐานแล้ว ถึงแม้จะเห็นได้จาก
ตัวอย่าง^๔

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

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

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

๔. พรพงศ์ ลือสกุล "ข้อคิดเห็นเกี่ยวกับการที่ราคาสินค้าคงคลังในกรณีที่โรงงานทำการผลิตไม่ -
เต็มกำลัง" วารสารบัญชี ปีที่ ๕ เล่ม ๑ เดือนกันยายน ๒๕๐๕

ต้นแปรได้ หน่วยละ ๓๐ สตารางค์ และเป็นค่าใช้จ่ายโรงงานประจำ เดือนหน่วยละ ๓๐ สตารางค์ (ค่าใช้จ่ายโรงงานประจำ ๓๐๐,๐๐๐ บาท เดบิตในแอสเสท ๑,๐๐๐,๐๐๐ หน่วย) ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีที่ราคาสินค้าคงคลังโดยถือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงเป็นหลัก ส่วนในปี ๒๕๐๓ และ ๒๕๐๔ ต้นทุนสินค้าต่อหน่วยตกหน่วยละ ๔๕ และ ๕๕ สตารางค์ ตามลำดับ เพราะการผลิกทั้งสองปีใกล้เคียง เป็น ๔๐๐,๐๐๐ และ ๒๐๐,๐๐๐ หน่วย ตามลำดับ แต่การคำนวณต้นทุนมาตรฐานจะคง เป็น ต้นทุนค่าสุดที่ธุรกิจจะทำได้ ในกรณีนี้ คือหน่วยละ ๒๕ สตารางค์ ค่าใช้จ่ายโรงงานประจำ ส่วนที่เกินไปต่อหน่วยนี้ไม่ได้อาศัย (Create) มูลค่า (Value) ในบัญชีสินค้า แต่เป็นความสูญเสียถาวรเนื่องจากรองงานไม่สามารถจะใช้เครื่องจักรให้ เป็นประโยชน์บางส่วนเต็มที่

ถ้าหากการคำนวณต้นทุนสินค้าใหม่โดยวิธีหน่วยละ ๒๕ สตารางค์แล้ว จะทำให้กำไรขาดทุนของกิจการในใต้วง ๆ แตกต่างกัน ดังนี้

	๒๕๐๒	๒๕๐๓	๒๕๐๔
กำไร (ขาดทุน) - ต้นทุนจ่ายจริง (๓๐,๐๐๐.-)	=		๔๐,๐๐๐.-
กำไร (ขาดทุน) - ต้นทุนบัญชี (๕๐,๐๐๐.-)		(๑๐๐,๐๐๐.-)	๒๐,๐๐๐.-

ราคาสถลา หมายถึงราคาทดแทน (Current replacement cost) เป็นจำนวนเงินที่เราจะต้องจ่ายในเมื่อซื้อสินค้านั้นทดแทนสินค้านั้นที่มีอยู่โดย

๑. ราคาสถลาจะต้องไม่สูงกว่าราคาขาย หักด้วยค่าใช้จ่ายในการขายที่จำเป็น เช่น ค่าขนส่ง ฯลฯ ทั้งนี้ เพื่อป้องกันการขาดทุนที่จะเกิดขึ้นเมื่อสินค้านั้นขายได้

๒. ราคาสถลา จะคงไม่ต่ำกว่าราคาขายโดยสุทธิ หักด้วยกำไรตามปกติ

ราคาของสินค้าบางอย่างเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา จนนักบัญชีเห็นว่า ราคาสินค้าประเภทนี้ควรยกเว้นไว้เป็นพิเศษให้ลดค่าราคาขาย หักด้วยค่าใช้จ่ายในการขาย ทั้งนี้ อาจจะสูงกว่าต้นทุนก็ได้ สินค้าที่ควรยกเว้นนี้ ได้แก่ พลังโลหะมีค่า เช่น ทองคำ และเงิน หรือวัสดุใดก็ตามมูลค่าไว้

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

ในฐานะที่เป็นหุ้นสำรองเงินตราชนิดหนึ่ง ส่วนผลิตภัณฑ์ทางด้านการเกษตรกรรม และกิจการ อื่นที่เขาลักณะ ๑๐

๑. ไม่มีความแตกต่างในระหว่างหน่วยของสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ (Interchangeable) กล่าวคือ สามารถจะ interchangeable ได้ทุกหน่วย

๒. มีตลาดซื้อขายสินค้าหรือผลิตภัณฑ์นั้น และได้กำหนดราคาไว้ สินค้าประเภทนี้ให้ถือตามราคาขาย นักควบคุมค่าใช้จ่ายในการขายได้

ราคาต้นทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

การที่ราคาคงที่วิธีนี้ เป็นวิธีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปของผู้สอบบัญชี เพราะ เป็นวิธีที่ได้พิจารณาถึงหลายด้าน ทั้งด้านต้นทุนที่จ่ายไปจริง และราคาตลาดที่จะซื้อได้ ถ้าราคาไหนต่ำกว่าก็ใช้ราคานั้นที่ราคาสินค้าคงคลัง ทั้งนี้ เป็นไปตามลัทธิระมัดระวัง (Conservatism concept) คือ มีให้แก่งำไรล่วงหน้า และขณะเดียวกันจะคงสำรอง เพื่อส่วนขาดทุนทุกอย่างที่จะเกิดขึ้น

การที่ราคาคงที่ต้นทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่ราคาไหนจะต่ำกว่าทั่วไป ๓ วิธี คือ

๑. โดยเปรียบเทียบต้นทุนกับราคาตลาดของสินค้าแต่ละรายการ ว่าอันใดต่ำกว่า แล้วเลือกอันนั้น ตัวอย่าง

การกำหนดราคาต้นทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

โดยวิธีที่ละรายการ

	<u>ราคาหน่วย</u>		<u>รวมจำนวนเงิน</u> <u>ตามราคาที่ใช้</u>
	<u>จำนวนหน่วย</u>	<u>ราคาต้นทุน</u> <u>ราคาตลาด</u>	
<u>แผนกขาย</u>			
เสื้อสุท	๒๐๐	๕๐ ๓๗	๗,๕๐๐
เสื้อนอก	๑๐๐	๓๑ ๓๕	๓,๑๐๐
<u>แผนกหญิง</u>			
เสื้อ	๓๐๐	๑๐ ๑๒	๓,๐๐๐
เสื้อชุด	๕๐	๓๐ ๓๒	<u>๒,๕๐๐</u>
สินค้าคงคลังตามราคาต้นทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า			บาท <u>๑๕,๕๐๐</u>

๑๐. Ibid, Statement 9, Page 34

๒. โดยการเปรียบเทียบต้นทุนกับราคาตลาดของสินค้าในแต่ละแผนก อันใดต่ำกว่าก็
เลือกอันนั้น

การกำหนดราคาต้นทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

โดยวิธีที่ละแผนก

	<u>จำนวนหน่วย</u>	<u>ราคาต้นทุน</u>		<u>จำนวนเงิน</u>		<u>ราคาที่ต่ำกว่า</u>
		<u>ราคาต้นทุน</u>	<u>ราคาตลาด</u>	<u>ราคาต้นทุน</u>	<u>ราคาตลาด</u>	
<u>แผนกชาย</u>						
เสื้อสูท	๒๐๐	๔๐	๓๗	๘,๐๐๐	๗,๔๐๐	
เสื้อนอก	๑๐๐	๓๑	๓๕	<u>๓,๑๐๐</u>	<u>๓,๕๐๐</u>	
				<u>๑๑,๑๐๐</u>	<u>๑๐,๙๐๐</u>	๑๐,๙๐๐
<u>แผนกหญิง</u>						
เสื้อ	๓๐๐	๑๐	๑๒	๓,๐๐๐	๓,๖๐๐	
เสื้อชุด	๕๐	๓๐	๓๒	<u>๒,๕๐๐</u>	<u>๒,๕๖๐</u>	
				<u>๕,๕๐๐</u>	<u>๖,๑๖๐</u>	<u>๕,๕๐๐</u>
สินค้าคงคลังตามราคาต้นทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า					บาท	<u>๑๖,๓๐๐</u>

๓. โดยเปรียบเทียบต้นทุนกับราคาตลาดของสินค้าทั้งหมด แล้วเลือกเอาที่ต่ำกว่า

การกำหนดราคาต้นทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

โดยคิดจากสินค้าทั้งหมด

	<u>จำนวนหน่วย</u>	<u>ราคาต้นทุน</u>		<u>จำนวนเงิน</u>		<u>ราคาที่ต่ำกว่า</u>
		<u>ราคาต้นทุน</u>	<u>ราคาตลาด</u>	<u>ราคาต้นทุน</u>	<u>ราคาตลาด</u>	
<u>แผนกชาย</u>						
เสื้อสูท	๒๐๐	๔๐	๓๗	๘,๐๐๐	๗,๔๐๐	
เสื้อนอก	๑๐๐	๓๑	๓๕	๓,๑๐๐	๓,๕๐๐	
<u>แผนกหญิง</u>						
เสื้อ	๓๐๐	๑๐	๑๒	๓,๐๐๐	๓,๖๐๐	
เสื้อชุด	๕๐	๓๐	๓๒	<u>๒,๕๐๐</u>	<u>๒,๕๖๐</u>	
				<u>๑๖,๕๐๐</u>	<u>๑๗,๐๖๐</u>	
สินค้าคงคลังตามราคาต้นทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า					บาท	<u>๑๖,๕๐๐</u>

สำหรับรายการสินค้าคงคลังที่ถูกลดลงให้ต่ำกว่าราคาตลาดนั้น ควรจะแสดง เป็นรายการ
หักเป็นพิเศษ (Special charge) ในงบกำไรขาดทุนมากกว่าจะนำไปหักจากต้นทุนสินค้าขาย

ค่าขาย		๕๐๐,๐๐๐.๐๐	
ต้นทุนสินค้าขาย			
สินค้าคงคลัง ๑ ม.ค. ๒๕๓๐	๕๐,๐๐๐.๐๐		
หรือ	<u>๓๖๕,๐๐๐.๐๐</u>		
	๔๕๕,๐๐๐.๐๐		
สินค้าคงคลัง ๓๑ ธ.ค. ๒๕๓๐	<u>๑๒,๐๐๐.๐๐</u>	<u>๓๗๕,๐๐๐.๐๐</u>	
กำไรเบื้องต้น			๑๖๕,๐๐๐.๐๐
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน			<u>๑๒๕,๐๐๐.๐๐</u>
กำไรสุทธิจากการดำเนินงาน		๕๐,๐๐๐.๐๐	
หัก จำนวนขายที่ลดลง เนื่องจากสินค้าคงคลังที่ราคาต่ำกว่าราคาตลาด			<u>๒๐,๐๐๐.๐๐</u>
กำไรสุทธิ			<u>๓๐,๐๐๐.๐๐</u>

กรณีสินค้าเมื่อที่ราคาตลาดให้ต่ำกว่าราคาตลาดแล้วขอมารวราคาตลาดสูงขึ้น จะเกิดปัญหา
ว่าจะที่ราคาสินค้าตามราคาตลาดหรือราคาต้นทุน แล้วแต่อย่างไรจะต่ำกว่าอีกหรือไม่ Robert
H. Montgomery โคอองจาก Treasury Department regulations ในสหรัฐอเมริกา
และได้กำหนดในเรื่อง "ต้นทุน" ไว้ว่า "สินค้าที่ที่ราคาไว้ในต้นปีเท่าใดก็ควรจะเป็นที่ราคานั้นในขณะ
สิ้นปีด้วย" แต่ในบางโอกาสกฎอันนี้ก็ใช้ไม่ได้ เช่น ถ้าไม่มีปัญหาเกี่ยวกับเรื่องสภาพสินค้าที่ขาย
ได้ การเสื่อมเสีย หรือล้าสมัย อาจจะมีข้อยกเว้นให้ที่ราคาสินค้านั้นตามราคาต้นทุน หรือราคาตลาด
แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า และให้เปิดแบบจำนวนเงินที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการ เปลี่ยนการที่ราคาจาก
ราคาตลาดในงวดบัญชีที่แล้ว กลับมาเป็นราคาต้นทุนในงวดบัญชีใหม่

กรณีที่ราคาต่ำกว่าทั้งราคาต้นทุนและราคาตลาด การที่กิจการต้องการที่ราคาต่ำ
(Understate) เพราะ

- ๑. กิจการที่มีผู้ถือหุ้นคนใดคนหนึ่งถือหุ้นจำนวนมากจนสามารถจะมีอำนาจควบคุมการกำ
เนินงานของกิจการได้ กองการมีคั้งผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (Minority interest) ของกิจการ

โดยแสดงค่าสุทธิของกิจการ (Net worth) ที่ต่ำกว่าเป็นจริง และแสดงความสามารถในการ
ดำเนินงานในหลากหลายเคลื่อนจากความจริงด้วย กรณีเช่นนี้มีน้อยแต่ถ้าผู้สอบบัญชีจะคงประสพกับ -
ปัญหานี้ ก็ควรจะต้องถึงการศึกษาสินค้าคงคลังไว้ในบคุอบให้เพียงพอด้วย

๒. เนื่องจากความต้องการเสียบางน้อย โดยแสดงกำไรน้อย ด้วยการศึกษาสินค้า
น้อยกว่าราคาต้นทุนหรือราคาตลาด เพื่อจุดประสงค์ทางเจ้าหน้าที่ของรัฐบาลมีสิทธิที่จะตรวจสอบ
ถึงวิธีปฏิบัติตามปกติ เพราะฉะนั้นจึงได้ให้ข้อถึงวิธีการที่ราคาของสินค้าด้วย เวลาจะยื่นเสียบางนี้

กรณีต่อไปนี้ เป็นเหตุผลที่ว่า ทำไมบางครั้งการศึกษาสินค้าคงคลัง ที่ต่ำกว่าราคาต้นทุน
หรือราคาตลาดจึง เป็นการถูกต้อง

๑. กิจการพวกผลิตอุปกรณ์เกี่ยวกับการ เกษตร (Agricultural Implement) ผลิต
รถยนต์ (Automobile Manufacturer) มักจะมีเครื่องอะไหล่ (Spareparts) ที่อาจ
ไม่มีค่าความต้นทุน หรือหาราคาตลาดไม่ได้เก็บไว้เป็นของคงคลังจำนวนมาก อาจมีบางส่วนที่
สามารถจะขายได้ในอัตราค่าที่สูง แต่การศึกษาสินค้าเป็นจำนวนมาก โดยอาศัยราคาสินค้า
บางส่วนเป็นหลักขมไม่ถูกต้อง และราคาตลาดของสินค้าพวกนี้มักขึ้นอยู่กับความต้องการในอนาคต
เพราะฉะนั้นอาจศึกษาสินค้าพวกนี้ต่ำกว่าทั้งราคาต้นทุนหรือราคาตลาด

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

๓. ในการใช้ราคาที่กำหนดไว้ล่วงหน้าสำหรับศึกษาวัตถุดิบ ปัจจุบันในกิจการใหญ่ ๆ
ที่เห็นการณ์ไกลนิยมใช้ วิธีนี้การศึกษาสินค้าคงคลังก็ศึกษาราคาต้นทุนผลิต ราคาตลาด และมี
บัญชีพิเศษสำหรับลงความผันแปร ระหว่างการศึกษาสินค้าและราคาที่กำหนดไว้ ซึ่งควรนำไปปรับ
ในสินค้าปลายงวด

การศึกษาสินค้าตามต้นทุนซึ่งสูงกว่าราคาตลาด

ผู้ผลิตสินค้าที่ไม่ต้องแข่งขันกันมากบางครั้ง เขาอาจศึกษาสินค้าคงคลังตามราคาต้นทุน
ขายจริง แมวราคาตลาดของวัตถุดิบของสินค้าที่ผลิต จะถูกกว่าต้นทุนขายจริงในวันสิ้นงวดบัญชี

ผู้สอบบัญชีควรจะอธิบายไว้ในรายงานการ เกี่ยวกับสินค้าคงคลังว่า กิจการได้ใช้ราคาทุนซึ่งสูงกว่า ราคาตลาด เป็น เกณฑ์ในการตีราคาสินค้าคงคลัง

หลักทั่ว ๆ ไปในการตีราคาสินค้าตามราคาต้นทุนหรือราคาตลาด มีดังนี้

กรณีที่ราคาตลาดต่ำกว่าราคาต้นทุน แต่สินค้านั้นยังคงขายได้กำไรตามปกติ กล่าวคือ ไม่มีแนวโน้มเอียงหรือคาดว่าราคาขายจะลดลง บังคับที่ราคาสินค้าตามราคาต้นทุน

ถ้ามีแนวโน้มเอียงว่าราคาขายจะลดหรือขายจริงลดแล้ว แต่ไม่ลดถึงขนาดทำให้ส่วนกำไรหมดไปแล้ว สินค้าคงคลังก็ควรตีในราคาขายต่ำกว่าต้นทุน มากกว่าราคาตลาด คือยังคงใช้กำไรปกติเท่าเดิม เช่น สินค้าขึ้นมา ๑๐๐ บาท และราคาขาย ๑๕๐ บาท ราคาตลาดลดลงเหลือ ๕๐ บาท และราคาขายลดเหลือ ๑๔๕ บาท การตีราคาสินค้าคงคลังควร เป็น ๕๕ บาท เพราะ ราคากำไรปกติ ๕๐ บาทไว้

ราคาสินค้าคงคลังจะต้องไม่มากกว่าราคาขายหักด้วยค่าใช้จ่ายในการขาย ตัวอย่าง สินค้าราคา ๑๐๐ บาท ราคาตลาดเป็น ๙๓ บาท ราคาที่คาดว่าจะขายได้ ๙๕ บาท เป็นค่าใช้จ่ายในการขาย ๕ บาท เพราะฉะนั้นราคาสินค้าคงคลังไม่ควรมากกว่า ๙๐ บาท

การตีราคาสินค้าคงคลังจากกำไรเบื้องต้น (Gross Profit Method)

วิธีนี้ใช้กรณีที่ไม่สามารถจะตรวจนับสินค้าคงคลังได้ เพราะมีเหตุสุดวิสัย เช่น สินค้าถูกไฟไหม้เมื่อวันที่ ๓๐ มิถุนายน ๑๙๖๕ และไม่มี การตรวจนับสินค้าอีกเลยหลังจากวันปิดบัญชี คือ วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๑๙๖๕ แต่กิจการจำเป็นต้องหางบการเงินขึ้น จึงต้องประมาณจำนวนที่จะเป็นสินค้าคงคลังขึ้น โดยอาศัยกำไรเบื้องต้นเป็นส่วนช่วย

ตัวอย่าง งบหักลงในวันนั้น (๓๐ มิ.ย. ๑๙๖๕) มีดังนี้

ราคาขาย		๕๐,๐๐๐
สินค้ารับคืนและส่วนลดจ่าย	๓๐๐	
สินค้าคงคลังต้นปี (๓๑ ธ.ค. ๑๙๖๔)	๒๐,๐๐๐	
บัญชีซื้อ	๖๕,๐๐๐	
สินค้าสูงคืนและส่วนลดรับ		๑,๐๐๐
อาชวนสงสินค้าที่ซื้อ	๕๐๐	

จากปีที่แล้ว ๆ มากำไร เบื้องต้นมีประมาณ ๒๕% ของค่าขายสุทธิ

วิธีหาค่าคงคลังในวันที่ ๓๐ มิถุนายน ๑๙๖๔ ก็จะเป็นดังนี้

สินค้า ๓๑ ธันวาคม ๑๙๖๓		๒๐,๐๐๐
<u>บวก</u> ซื้อสุทธิ		
ซื้อ	๖๕,๐๐๐	
ค่าขนส่งขาเข้า	<u>๕๐๐</u>	
	๖๕,๕๐๐	
หัก สินค้าส่งคืนและส่วนลดรับ	<u>๑,๐๐๐</u>	๖๔,๕๐๐
สินค้าที่มีไว้ขายทั้งหมด		๖๔,๕๐๐
<u>หัก</u> ต้นทุนสินค้าขาย -- โคบายประมาณ		
ค่าขาย	๕๐,๐๐๐	
<u>หัก</u> สินค้ารับคืนและส่วนลดจรรยา	<u>๕๐๐</u>	
ขายสุทธิ	๔๙,๕๐๐	
<u>หัก</u> กำไร เบื้องต้นโคบายประมาณ		
๒๕% ของ ๔๙,๕๐๐	<u>๑๒,๓๗๕</u>	๓๖,๑๒๕
สินค้าคงคลังโคบายประมาณ เมื่อวันที่ ๓๐ มิถุนายน ๑๙๖๔		<u>๓๖,๑๒๕</u>

การหาค่าสินค้าคงคลังจากราคาขายปลีก (Retail Inventory Method)

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

การลงบัญชีวิธีนี้ แตกต่างจากวิธีอื่นก็คือ รายการเกี่ยวกับสินค้าที่ซื้อ จะลงบัญชีไว้ ๒ ของ ทั้งราคาต้นทุน และราคาขาย แลดู เป็นสินค้าที่ขายก็จะลง เฉพาะราคาขาย

วิธีหาค่าสินค้าคงคลังจากราคาขายปลีก (Retail Inventory Method) ทำได้ ๒ วิธี

๑. วิธีที่คงกำหนดอัตราส่วนระหว่างราคาต้นทุนกับราคาขาย
๒. วิธีที่ชั่งกำไร เบื้องต้น (Mark on)

วิธีหาค่าของกำหนดอัตราส่วนระหว่างราคาต้นทุนกับราคาขาย

วิธีหาได้ ๒ แบบ

ก. การคิดราคาสินค้าคงคลังโดยไม่มีการตรวจนับสำหรับงบการเงินระหว่างปี

	<u>ราคาต้นทุน</u>	<u>ราคาขาย</u>
สินค้าคงงวดก	๑๐,๐๐๐	๑๕,๐๐๐
ซื้อระหว่างงวด	๑๐๕,๐๐๐	๑๔๕,๐๐๐
ค่าขนส่งขาเข้า	๓,๐๐๐	-
<u>หัก - สินค้าส่งคืน</u>	<u>(๒,๐๐๐)</u>	<u>(๓,๕๐๐)</u>
	<u>๑๑๖,๐๐๐</u>	๑๕๖,๕๐๐

(อัตราส่วนระหว่างราคาต้นทุนกับราคาขาย = $\frac{๑๑๖,๐๐๐}{๑๙๐,๐๐๐} \times ๑๐๐ = ๖๐\%$)

ราคาขาย	<u>๑๕๖,๐๐๐</u>
สินค้าคงคลังปลายงวดตามราคาขาย	<u>๓๐,๐๐๐</u>
สินค้าคงคลังที่ตัดราคาจากราคาขายปลีก	
๖๐% ของ ๒๐,๐๐๐	<u>๑๒,๐๐๐</u>

ข. มีการตรวจนับสินค้าว่าเหลือเท่าใด แล้วที่ราคาตามราคาขายก่อน แล้วค่อย

ลดลงตามอัตราส่วนระหว่างราคาต้นทุนกับราคาขาย

	<u>ราคาต้นทุน</u>	<u>ราคาขาย</u>
การหาอัตราส่วนระหว่าง ราคาต้นทุน : ราคาขาย		
สินค้าคงคลังต้นงวด	๒๒,๐๐๐	๔๐,๐๐๐
ซื้อ (หัก - ส่งคืน)	๑๖๔,๐๐๐	๒๒๐,๐๐๐
ค่าขนส่งขาเข้า	<u>๕,๐๐๐</u>	<u>-</u>
บาท	<u>๑๙๑,๐๐๐</u>	<u>๓๖๐,๐๐๐</u>

อัตราส่วนระหว่าง ราคาต้นทุน : ราคาขาย = ๑๙๑,๐๐๐ : ๓๐๐,๐๐๐
= ๖๔%

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

วิธีไขกำไรเบื้องต้น (Mark on)

	ราคาต้นทุน	ราคาขายปลีก	ส่วนกำไร
สินค้าในปี	๖,๐๐๐	๑๐,๐๐๐	๔๐.๐%
ค่าซื้อสุทธิ (ราคาต้นทุนตามใบกำกับสินค้า รวมค่าส่ง หักส่งคืน)	๑,๐๐๐	๑,๗๐๐	๔๑.๒%
ส่วนเพิ่ม (Mark up)		<u>๕๐</u>	
	<u>๗,๐๐๐</u>	<u>๑๑,๗๕๐</u>	๔๐.๕%
การขาย		๕,๐๐๐	
ส่วนลด (Mark down)		๔๐	
สินค้าคงคลังที่ขาดหายไป ตามราคาขายปลีก		<u>๒๐</u>	
สินค้าคงคลังตามราคาขายปลีก		<u>๖,๖๔๐</u>	
สินค้าคงคลังตามราคาต้นทุน (สินค้าคงคลังตามราคาขายปลีก หัก ๔๐.๕%)		<u>๓,๕๒๓.๕๐</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 ซึ่งอาจจะถือว่าเขาหักราคาต้นทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

จะเห็นว่าการส่วนเพิ่ม (Mark up) มีผลกระทบต่อส่วนร้อยละของส่วนกำไร (Mark on) และการส่วนลด (Mark down) มีผลกระทบต่อสินค้าคงคลังในราคาขายปลีกเท่านั้น ต้องระวังอย่าให้รายการทั้งสองสับสนกัน รายการที่มีการแก้ไขปรับปรุงของส่วนเพิ่ม เช่น การลบกลับ (Reverse) รายการซึ่งเนื่องจากราคาที่เปลี่ยนแปลงไปจากราคาขายที่คงไว้แต่แรกมากไป ต้องถือเป็นรายการยกเลิก (Cancellation) ส่วนเพิ่มที่ค้างไว้สูงไปหาไขลงบัญชีเป็นรายการส่วนลดเพื่อลบกลับรายการส่วนเพิ่ม. หน้าที่เกี่ยวกับรายการที่จะปรับปรุงส่วนลดก็ต้อง เป็นรายการแก้ไขหรือยกเลิกส่วนลดด้วยกัน ไม่ใช่ถือเป็นส่วนเพิ่ม เพราะถ้าสับสนกันแล้วก็จะทำให้ส่วนร้อยละของส่วนกำไรไม่ถูกต้อง และเป็นผลต่อมาถึงสินค้าคงคลังที่ราคาตามราคาขายปลีกก็ควม ฉะนั้น การบันทึกรายการทางบัญชีของวิธีนี้จึงมีส่วนสำคัญมาก ต้องคอยตรวจนับสินค้าตรงกับบัญชีหรือไม่ ผู้สอบบัญชีจะต้องคอยดูอัตราส่วนการหมุนเวียนโคบายเฉลี่ยของสินค้า (General average of merchandise turnover) และการแยกรายการไปลงตามชนิดของสินค้าหรือตามแผนก (Classification or Departmentalisation of merchandise) และรายการอื่น ๆ ที่จะทำให้สินค้าคงคลังมาก (Overstate) หรือน้อย (Understate) ไปจากที่ควร เพราะการล้มลงรายการหรือการลงรายการราคาที่เปลี่ยนแปลงผิดไป

การตรวจสอบสินค้าที่ราคาจากราคาขายปลีก (Retail Inventory Method) นอกจากผู้สอบบัญชีจะต้องเข้าใจวิธีการบันทึกและวิธีบริหารงานของกิจการแล้ว การตรวจสอบการบันทึกควรทำไปในหัวข้อดังต่อไปนี้

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

๓. สอบถามถึงอายุของสินค้าในแผนกต่าง ๆ เพราะอาจมีสินค้าล้าสมัย หรือขายไม่ได้
ป็นอยู่ ซึ่งรายการเหล่านี้ไม่ควรจะตีราคาเท่า ๆ กับสินค้าใหม่ ๆ หรือสินค้าที่มีสภาพสมบูรณ์
ที่จะขาย

การตรวจสอบในก้านราคาสินค้า

๑. ผู้สอบบัญชีควร จะเลือกทดสอบรายการสินค้าเป็นจำนวนพอสมควร เปรียบเทียบราคา
สินค้าคงคลังกับราคาใบกำกับสินค้าซื้อครั้งล่าสุด กับคำสั่งซื้อ (Order) หรือสัญญาซื้อ (Contract)
ล่าสุดของสินค้าชนิดเดียวกัน เพื่อดูว่าการตีราคาสินค้าคงคลัง เป็นไปตามหลักเกณฑ์ราคาต้นทุนหรือ
ราคาตลาด แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่ากัน สำหรับราคาตลาดของสินค้าแต่ละชนิด ผู้สอบบัญชีอาจ
จะหาได้จากรายการราคาสินค้า (Price quotation) ของบริษัทใหญ่ ๆ ในกิจการประเภท
เดียวกันนั้น หรือจาก Consulting trade journal หรือนิตยสารชาวบัญชีต่าง ๆ แล้วนำ
มาเปรียบเทียบกับราคาซื้อครั้งล่าสุด

๒. สำหรับกิจการประเภทอุตสาหกรรม การตรวจสอบสินค้าคงคลัง ผู้สอบบัญชีจะกอง
ใจในเรื่อง

- ก. หลักการบัญชีต้นทุน
- ข. ระเบียบบัญชีต้นทุนของกิจการที่ตรวจ
- ค. การไหลของต้นทุนในการกำหนดราคาขายและกำไร

ผู้สอบบัญชีควร จะตรวจสอบระบบบัญชีต้นทุน เกี่ยวกับต้นทุนของงานระหว่างทำและสินค้า
สำเร็จรูปว่าเป็นระบบที่ดีและยอมรับกันโดยทั่วไป เช่น ว่าจะไม่มีค่าใช้จ่ายในการขาย ออกเบี้ย
หรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานรวมอยู่ในค่าใช้จ่ายโรงงาน (Factory overhead cost)
กำไรระหว่างแผนก (Interdepartmental Profit) และกำไรระหว่างกิจการในเครือ
(Intercompany Profit) ในกรณีที่ทำงบกำไรขาดทุนรวม (Consolidated Statement)
กำไรเหล่านี้จะต้องหักออกจากสินค้าคงคลัง ในกรณีที่กิจการใช้ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน การ
แจกแจงค่าใช้จ่ายเข้าเป็นต้นทุนของสินค้าหรือไปตามแผนกต่าง ๆ นั้น ควรแจกแจงตามระดับการ
ผลิตโดยปกติ (Normal Capacity) (ดังตัวอย่างที่ได้อธิบายไว้แล้วในหน้า ๕๐)

ถ้าการผลิตสินค้ามีสินค้าพลอยได้ (By - Product) ซึ่งได้จากเศษวัตถุดิบ หรือเศษของผลิตภัณฑ์ และสินค้าพลอยได้นี้ได้ที่ราคาตามราคาทุนของวัตถุดิบซึ่งถ้าไม่ผลิตก็จะเป็นเศษวัสดุ (Scrap) ผู้สอบบัญชีจะต้องดูว่าต้นทุนของสินค้าหลัก (Main Product) ไม่ได้รวมเอาค่าของเศษวัสดุที่มอบ

๓. ผู้สอบบัญชีควรตรวจสอบราคาตลาดของสินค้าภายหลังวันปิดบัญชี จนถึงวันรับรองงบคู่บัญชี เพื่อดูว่าราคาตลาดนี้เมื่อหักค่าส่งไปมากมาจากราคาของผู้สอบบัญชีรับรองบอกสินค้าคงคลัง ถ้าราคาตลาดต่ำกว่ามาก ก็ควรจะหมายเหตุไว้ในงบคู่บัญชีที่รับรองด้วย เพื่อเปิดเผยมถึงข้อเท็จจริงในเรื่องนี้ด้วย

๔. ตรวจสอบว่าหลักเกณฑ์และวิธีบัญชี เกี่ยวกับสินค้าโภคภัณฑ์เช่น เก็บไว้กับปีก่อน โดยเปรียบเทียบรายละเอียดสินค้าคงคลังของงวดก่อน ๆ และต้องระวังอีกสิ่งหนึ่งคือ สินค้าคงคลังคงงวดและปลายงวด ควรใช้หลักเกณฑ์และวิธีบัญชี เหมือนกัน ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์การตีราคาหรือวิธีของบัญชี ก็ควรจะหมายเหตุให้ทราบ เพื่อมิให้เกิดการเข้าใจผิดในการเปรียบเทียบงบการเงินกับงวดก่อน ๆ

พันธะการชื้อขาย (Commitments)

ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบสัญญาซื้อและสัญญาขายที่มีระยะเวลายาวนาน และมีมูลค่ามากภายหลังงวดบัญชีที่ตรวจสอบอยู่ เพราะในบางกิจการโคห้สัญญาขายสินค้าให้ลูกค้าในราคาที่แน่นอนในระยะยาว กิจการจึงต้องหันไปหาสัญญาซื้อวัตถุดิบในราคาถูกลงกับผู้ขาย เพื่อมาชดเชยกับความเสี่ยงที่กิจการโคห้สัญญาไว้ ถ้าสัญญาซื้อวัตถุดิบนั้นค่าของวัตถุดิบขึ้นราคา โดยที่กิจการยังต้องขายให้ลูกค้าในราคาเดิมซึ่งถ้าอยู่แล้วก็จะทำให้ขาดทุนได้ การทำสัญญาชื้อขายนาน ๆ ทำให้เกิดความไม่แน่นอน (Contingency) โค ผู้สอบบัญชีต้องดูให้แน่ใจว่าสินค้าหรือวัตถุดิบที่ชื้อขายตามสัญญาชื้อขายนี้ยังค้างอยู่ว่าโคห้ชื้อไว้แล้ว หรือให้แน่ใจว่าชื้อโคในราคาที่สามารที่จะชื้อตามสัญญาแล้วโคถ้าไรก็ตามที่ลาคไว้

การตรวจสอบจึงมีดังนี้

- ๑. ตรวจสอบดูว่าไม่มีพันธะการ ขายในราคาต่ำกว่าราคาตีแสดงในสินค้าคงคลัง
- ๒. ไม่มีพันธะการซื้อในราคาที่สูงกว่าราคาตลาดในวันสิ้นปี
- ๓. ไม่มีข้อผูกพันในการซื้อและการขายเป็นปริมาณมาก เกินความต้องการการพาณิชย์

ถ้าคาดว่าจะมีการ ขายหุ้น เนื่องจากข้อใดข้อหนึ่งดังกล่าวมา ๓ ข้อแล้ว ก็ควรจะตั้งสำรองกันสำหรับการขายหุ้นส่วนนี้โดยลงบัญชี ดังนี้

บัญชีจักร (Retained Income or Earned Surplus)	XXXXX
บัญชีสำรองส่วนขาดทุน เนื่องจากพันธะการซื้อ	
(Reserve for Possible loss on Purchase Commitment)	XXXXX
บัญชีสำรองส่วนขาดทุน เนื่องจากพันธะการ ขาย	
(Reserve for Possible loss on Sale Commitment)	XXXXX
บัญชีที่ก็จะทวงหมาย เหตุไว้ในงบดุลย์ในรายการสินค้าคงคลังด้วย	

สภาพของสินค้า (Conditions)

การตรวจสอบสินค้าคงคลัง นอกจากวิธีการต่าง ๆ ที่ได้กล่าวมาแล้ว ผู้สอบบัญชียังต้องคำนึงถึงเรื่องสภาพของสินค้า โดยพิจารณา ดังนี้

- ๑. สินค้าคงคลังนั้นมีส่วนชำรุดเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพป็นอยู่หรือไม่
- ๒. แบบ (Style) ของสินค้าเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่
- ๓. มีสินค้าคงคลังส่วนใดที่เป็นสินค้าล้าสมัย มีขนาดหรือคุณภาพที่เขาเลิกใช้แล้วหรือไม่

เพราะถ้ามีสินค้า เหล่านี้เป็นอยู่ ก็ต้องแยกพิจารณาตามสภาพที่จะขายได้ ส่วนที่เสื่อมค่าลงหรือไม่สามารถจะขายได้ก็จะต้องถือเป็นส่วนขาดทุนไป โดยลงบัญชีดังนี้

บัญชีจักร (Retained Income or Earned Surplus)	XXXXX
บัญชีสำรองส่วนขาดทุน เนื่องจากสินค้าเสื่อมค่า	
(Reserve for Possible future declines in Inventory)	XXXXX

ผู้สอบบัญชีจะคงตรวจสอบดูว่าสินค้าที่จำหน่ายได้ซ้ำ ถ้าสมับ ชำรุด เสียบขาด เสื่อมค่า หรือเสื่อมคุณภาพ ใดที่ราคาไว้นั้นสูงกว่าราคาสุทธิที่จะขายได้ (Net realizable value)

หนังสือรับรองของลูกค้านี้เกี่ยวกับสินค้าคงคลัง (Inventory Certificate)

เรื่องซึ่งจำเป็นต้องทราบในการตรวจสอบ อาจได้จากการสอบถามลูกค้าหรือจากหลักฐานอื่น ๆ การขอรับรองให้ลูกค้าจัดทำเป็นหนังสือรับรอง ข้าพเจ้าได้ให้การเข้าใจและ เป็นการ เคอมนให้ลูกค้าระลึกว่าตนต้องรับผิดชอบในเรื่องที่ชี้แจงนั้น อย่างไรก็ตาม หนังสือรับรองจากลูกค้า มิได้ปลดเปลื้องผู้สอบบัญชีจากความรับผิดชอบในการตรวจสอบแต่อย่างใด ใดๆที่มุ่งหมายของหนังสือรับรองใดก็ตามทำให้ลูกค้าให้ความร่วมมือในการตรวจสอบอย่างจริงจัง มิใช่ เพื่อใช้เป็นหลักฐานใดบ่ในทางการตรวจสอบอย่างเหมาะสม

ต่อไปนี้ เป็นแบบหนังสือรับรอง เกี่ยวกับสินค้าคงคลัง

แบบหนังสือรับรองสินค้าคงคลัง



เรียน สำนักงานสอบบัญชี

เพื่อประกอบการตรวจสอบบัญชีของบริษัท..... สำหรับปีสิ้นสุด

วันที่..... ซึ่งมีรายการโคบบอดดังนี้

- สินค้า ก.
- สินค้า ข.
- สินค้า ค.

บาท

บริษัท ขอให้รับรอง เกี่ยวกับสินค้าคงคลัง ของบริษัทดังต่อไปนี้

- ก. ปริมาณและจำนวนเงิน
- ข. กรรรมสิทธิ์
- ค. ราคา
- ง. พันธะการซื้อขาย
- จ. สภาพสินค้า

ขอความข้างต้นนี้แสดงปริมาณและราคาสินค้าคงคลังของบริษัท ณ วันที่.....

ตามความจริงและ เหนือความ

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 ก็เพื่อจะออกความเห็นในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพ - อธิระวาทกรรมการบริษัทโดยทำหน้าที่ของตนอย่างถูกต้องหรือไม่ในบัญชีที่จะ เสนอต่อผู้ถือหุ้นกรรมการบริษัทมีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องดูแลให้มีการลงบัญชีที่ถูกต้อง และมีการแสดงผลการดำเนินงานประจำวันและงบแสดงฐานะของกิจการในวันสิ้นงวดแสดงฐานะตามที่ เป็นจริงในวันนั้น ทั้งนี้ จึงอาจกล่าวได้ว่า กรรมการบริษัทมีหน้าที่เกี่ยวกับสินค้าคงคลังและงานระหว่างทำคือ

- ๑. ให้มีการตรวจนับสินค้าตัวจริง ของกิจการและมีการบันทึกให้ถูกต้อง
- ๒. ให้พิจารณาถึงสภาพโดยแท้จริงของสินค้าคงคลัง เหล่านั้น
- ๓. จำนวนราคาสินค้าคงคลังที่แสดงในงบดุลย์อันจะยกไปงวดบัญชีหน้านั้น ใกล้เคียงหลักและ

วิธีการที่ราคาอัน เหมาะสม

การที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถออกความเห็น ว่า กรรมการบริษัทได้ปฏิบัติหน้าที่ของตนอย่างเหมาะสมหรือไม่นั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติดังนี้

(๑) การสังเกตวิธีการที่บริษัทใช้ว่าเป็นวิธีใด

การที่ผู้สอบบัญชีจะทราบถึงวิธีการที่บริษัทใช้ในการคำนวณจำนวน และยอดคงเหลือสินค้าคงคลังนั้น บอมนั้นขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของแต่ละบริษัท ในบริษัทใหญ่อาจจะมีคู่มือวิธีการปฏิบัติ เป็นลายลักษณ์อักษร ในบริษัทเล็กคำสั่งปฏิบัติการต่าง ๆ อาจหาคำควาจาหรือโคบการปฏิบัติขอเนื่องสืบมา เป็น เวลานานปี ในกรณีเช่นนี้ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องสอบถามจากผู้หน้าที่ปฏิบัติงาน

(๒) การพิจารณาว่าวิธีการที่ใช้นั้น เป็นวิธีการที่เหมาะสมหรือไม่ เมื่อคำนึงถึงสถานการณ์ของบริษัทนั้น ๆ

การทราบจำนวนสินค้าคงคลัง ย่อมทำได้ด้วยการตรวจนับสินค้าตัวจริง ซึ่งอาจจะทำเมื่อสิ้นงวดโดยไม่มี การบันทึกการ เคลื่อนไหวของสินค้าในระหว่างงวด หรือโดยการตรวจนับเป็นครั้งคราว เทียบกับยอดคง เหลือในบัตรสินค้า วิธีการดังกล่าวนี้ย่อมนำมาใช้แตกต่างกันออกไป ตามขนาดและสภาพการณ์ของกิจการ และลักษณะของการจับบันทึกความ เคลื่อนไหวของสินค้า ผู้สอบบัญชีจะคงถือว่าวิธีการที่นำมาใช้นั้นได้ผลสำหรับกิจการนั้น ๆ เช่น พิจารณาถึงคุณสมบัติของพนักงานผู้ทำการตรวจนับสินค้า ว่าปฏิบัติงานอย่างระมัดระวัง มีระเบียบและด้วยความเข้าใจถึงหน้าที่ของตนอย่างดี ผู้ตรวจนับสินค้า เป็นผู้เกี่ยวข้องกับการจับ เก็บสินค้าหรือไม่ การบันทึกความ เคลื่อนไหวของสินค้าในบัตรสินค้าได้หว่าโคบถูกต้อง เพียงใด มีการ เปรียบ เทียบยอดคง เหลือในบัตร สินค้า กับ การตรวจนับ เป็นครั้งคราวบ้างหรือไม่ วิธีการปฏิบัติในกรณีที่การตรวจนับแสดงผลแตกต่างไปจากยอดคง เหลือในบัตรสินค้ามีอย่างไร ความสัมพันธ์ระหว่างสินค้าตัวจริง กับยอดคง เหลือในบัตรสินค้าและบัญชีการ เงินแสดงรายการ ถูกต้องตรงกันหรือไม่ วิธีการสำรวจสินค้าที่เคลื่อนไหวซ้ำ เชื่อมคุณภาพ และหลักการที่ราคาสินค้า เหล่านี้ใดกำหนดไว้อย่างไร

สำหรับการตรวจงานระหว่างทำ มักจะจำเป็นต้องพิจารณาจากการบันทึกต้นทุนของงานระหว่างทำนั้น โดยพิจารณาถึงระบบต้นทุนที่ใช้ การบันทึกต้นทุนถูกต้อง เหมาะสม และเชื่อถือได้เพียงใด

(๓) การทดสอบการปฏิบัติของวิธีการต่าง ๆ ที่มีประสิทธิภาพ

การวางแผนการทดสอบมีขอบเขตกว้างกับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่า วิธีการเหล่านี้มีหลักการที่ค้ำหรือไม และจุดประสงค์ในการทดสอบก็เพื่อให้ผู้สอบบัญชีตัดสินใจว่าวิธีการเหล่านี้คุ้มกับการปฏิบัติบ้างถูกต้องและไต่ผล การทดสอบนี้อาจจะแบ่งออกได้ดังนี้

ก. ทดสอบเกี่ยวกับจำนวนและความเป็นเจ้าของในสินค้าคงคลัง ไต่ถาม การตรวจรายการตรวจนับสินค้า การทดสอบรายการในบัตรสินค้า การเปรียบเทียบผลการตรวจนับสินค้าตัวจริงกับยอดคงเหลือในบัตรสินค้า ความสัมพันธ์ระหว่างรายการสินค้าและรายการซื้อขาย การพิจารณาถึงการบันทึกรายการสินค้าของกิจการซึ่งอยู่ในมือบุคคลภายนอก ตลอดจนคำรับรองจากบุคคลเหล่านั้น ในกรณีที่สินค้าอยู่ในมือเขาเป็นจำนวนมาก การทดสอบรายละเอียดของสินค้าคงคลังกับการบันทึกทางสถิติอื่น ๆ

ข. การทดสอบเกี่ยวกับอายุและสภาพของสินค้า ไต่ถามการทดสอบดูสินค้าตัวจริง หรือตรวจสอบรายการตรวจนับสินค้าซึ่งไต่ระบุสภาพของสินค้าไว้ และสินค้าบางอย่างที่มีหมายเลขประจำตัวอาจจะทราบอายุของสินค้าได้จากใบกำกับสินค้าที่เขาเข้าได้

ค. การเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้าตัวจริงจะช่วยในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี และเป็นสิ่งที่สมควรจะกระทำในสถานการณ์นั้น ๆ ผู้สอบบัญชีอาจจะเห็นว่า เป็นสิ่งพึงกระทำในปีแรกที่รับงานขึ้นนั้น และหลังจากนั้นก็มีการ เข้าร่วมการตรวจนับเป็นครั้งคราว โดยเฉพาะในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงในวิธีการ หรือในกรณีที่ไม่มี การจกบันทึกการเคลื่อนไหวของสินค้านอกจากการตรวจนับในวันสิ้นงวด การเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับ เช่นนี้ จะทำให้ผู้สอบบัญชีมีโอกาสพิจารณาว่าการตรวจนับใดบ้างถูกต้องตามวิธีการที่กำหนดไว้หรือไม่ ในระหว่างเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับผู้สอบบัญชีอาจจะทดสอบการตรวจนับของพนักงานของกิจการนั้นบ้างก็ได้

ในการเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้าเช่นนี้ ผู้สอบบัญชีควรจะต้องอธิบายถึงเหตุผลในการเข้าร่วมสังเกตการแก่ฝ่ายจัดการ เพื่อให้เข้าใจถึงจุดประสงค์ การเข้าร่วมสังเกตการของผู้สอบบัญชีมิได้ทำให้ความรับผิดชอบของฝ่ายจัดการเกี่ยวกับการให้ตัวเลขที่ถูกต้องของสินค้าคงคลังนั้นลดหย่อนลงไป ผู้สอบบัญชีมิใช่ผู้ตรวจนับสินค้า หรือผู้ตราค่าสินค้า หรือมีความรับผิดชอบในการควบคุม

คุณการศราจณ์ แดการ เขารวมสัง เกตการศรจณ์นั้นกั เพื่อใ้ทบไ้สามารถออกความ เห็นไ้ควา
วิธีการที่ใ้ั้นเหมาะสมและไ้บ่หรือไ้ไม่ เพียงไ้

ง. การศราคาสินค่างคคั้ง ภายหลั้ที่พิจารณาถึงหลั้ที่ฝ่ายจัดการใ้ใ้ในการศราควา
ค้ำ ผู้สอบบ้ผู้จะใ้ใ้การทดสอบ เพื่อใ้แนใจวาสินค่างคคั้งและงานระหวางค้ำ ไ้มีการศราควา
โดยใ้หลักและวิธีที่เหมือนกับใ้ก่อน ๆ และค้ำใ้บ้ผู้ของกิจการแสวงผลการค้ำเป็นงานที่ถู้ที่
การ และฐานะการ เงินค้ำที่ เป็นจริง

การทดสอบคั้งกลาวแล้วจะค้ำบ้นอย เพียงไ้และค้ำใ้ในลักษณะใ้นั้น บ้บ้นขึ้นอยู่กับการ
วินิจฉัยของผู้สอบบ้ผู้เอง โดยใ้ประสพการณ์ของทบเขาวินิจฉัยประกบลักษณะของกิจการที่สอบ
ลักษณะของการลงรายการและความเหมาะสมของวิธีการที่กิจการใ้ ในกิจการ เล็กซึ่งมีการ
ควบคุมบ้น และกิจการที่ใ้วิธีการอ้ไม่ เป็นที่พอใจ ผู้สอบบ้ผู้ก็อาจจะค้องทดสอบมากกว่าที่
ค้ำโดยปกติในกิจการที่การควบคุมภายในค้ หรือใ้วิธีการที่เหมาะสม แ่ทุกสาคัญที่ค้องค้ำึงอยู่
เสนอก้คือความสาคัญของจำนวนเงินที่ เกี่ยวข้อง เมื่พิจารณาถึงฐานะการ เงินของกิจการ เป็นส่วน
รวม เพื่อวาผู้สอบบ้ผู้ไม่ค้อง เสียเวลามากเกินการใ้ทดสอบรายการ ซึ่ง เป็นจำนวนเพียง
เล็กน้อย อ้จะไม่กระทบกระ เทือนถึงการแสวงผลการค้ำเป็นงานประจำวด หรือฐานะการ เงิน
ของกิจการ

ในกรณีที่กิจการจ้างบุคคลภายนอกศรจณ์หรือศราคาสินค่างคคั้ง ผู้สอบบ้ผู้การจะ
พิจารณารายละเอียด เกี่ยวกับสินค่างคคั้งค้ำที่ผู้ศรจณ์หรือศราควาค้ำเสนอกกิจการ การใ้
บริการจากบุคคลภายนอก เช่นมีใ้ใ้ให้ผู้สอบบ้ผู้พ้นจากหน้าใ้อื่นทบจะพึงปฏิบัติเกี่ยวกับการศรจ
สอบสินค่างคคั้ง แ่วาบริการจากบุคคลภายนอกคั้งกลาวจะมีผลค้ำใ้ชอบเซต หรือลักษณะของ
การทดสอบที่ผู้สอบบ้ผู้จะปฏิบัติ เปลี่ยนไปบ้าง

ถ้าผลของการทดสอบวิธีการที่กิจการใ้ใ้ในการศรจณ์และศราคาสินค่างคคั้ง ค้ำใ้
ผู้สอบบ้ผู้ใ้สามารถจะลงความ เห็นไ้ควารายการสินค่างคคั้ง เป็นที่ เชื่อถือไ้ได้ ผู้สอบบ้ผู้จำเป็น
ค้องระบู้ถึงความซ้อใ้ในรายงานสอบบ้ผู้ของทบที่ค้อผู้ค้อผู้ทบการรายการนั้น เป็นจำนวนเงินมาก ใน
ค้ำนอง เกี่ยวกัน การคั้งข้อสัง เกตใ้ในรายงานผู้สอบบ้ผู้ก็ เป็นสิ่งจำเป็น ในกรณีผู้สอบบ้ผู้เห็นว่า
หลั้การที่ใ้หรือค้อค้ำที่อธิบายลักษณะรายการสินค่างคคั้งและงานระหวางค้ำในงบคูลย์ มีผล
ค้ำใ้หงบคูลย์นั้นไม่แสวงฐานะค้ำที่ เป็นจริง

วิธีการตรวจสอบสินค้าคงเหลือในประเทศต่าง ๆ

นอกจากประเทศสหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักรอังกฤษซึ่งกล่าวไว้แล้ว ประเทศอื่น ๆ ที่จะกล่าวมีดังต่อไปนี้

ฝรั่งเศส

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

ในหนังสือ *Le Commissaire aux Comptes dans les Societes Francaises* นี้ได้มีการอ้างถึงความจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีจะต้องทราบถึงประสิทธิภาพและจุดอ่อน ของระบบการควบคุมภายในสำหรับกิจการที่ทำการตรวจสอบ

ออสเตรเลีย

มาตรฐานการปฏิบัติงาน ใน ๒-๓ ปีที่ผ่านมาได้มีการ เน้นหนักในความจำเป็นที่จะต้องประเมินผลระบบการควบคุมภายในอย่างถูกต้อง ปัจจุบันวิธีการดังกล่าวนี้ ได้เป็นหลักการตรวจสอบบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไปแล้ว สถาบันยูโรปวิชาชีพได้ตีพิมพ์ผลงานค้นคว้าต่าง ๆ เกี่ยวกับเรื่องนี้

นอกจากนี้ได้ใช้การวางแผนการตรวจสอบ เป็นลายลักษณ์อักษรบนชั้นยอดเงินฝากธนาคาร และบอกหลักฐานที่คงเหลือโดยตรง แต่มักจะไม่ใช้วิธีขึ้นชั้นแบบรับรองบอด (Positive) สำหรับการสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลังถ้าถึงกลาย เป็นหลักปฏิบัติทั่วไปของสำนักงานทั้งหลาย

นิวซีแลนด์

มาตรฐานการปฏิบัติงาน ในนิวซีแลนด์ไม่มีกฎข้อบังคับซึ่งจำกัดวิธีการสอบบัญชี และไม่มีข้อบังคับอื่นใดเช่นเดียวกับข้อบังคับของ Securities and Exchange Commission ในสหรัฐอเมริกา วิธีการสอบบัญชีที่ปฏิบัติอยู่ในนิวซีแลนด์มีดังต่อไปนี้



๑. การบันทึกยอดลูกหนี้มักจะปฏิบัติกันโดยใช้การบันทึกแบบแจ้งบอกในกรณีต่างจากบอก
ที่ผู้สอบบัญชีแจ้งไป (Negative) แต่หลายสำนักงานใช้ทั้งแบบรับรองบอก (Positive) และ
แบบแจ้งบอกในกรณีแตกต่าง (Negative)

๒. ไม่ถือ เป็นหลักปฏิบัติที่ผู้สอบบัญชีจะต้องสั่ง เภกการตรวจนับสินค้าคงคลัง ยกเว้น
สำนักงานสอบบัญชีใหญ่ ๆ อบรมไว้ก็ผู้สอบบัญชีมักจะใช้เวลาอย่างพอเพียง เพื่อให้ตนมั่นใจว่าวิธี
ปฏิบัติของลูกค้า เพียงพอ และผู้สอบบัญชีมักจะทดสอบการพิจารณาสินค้าคง เหลืออย่างละเอียด ใน
เรื่องสินค้าคงคลังนี้ผู้สอบบัญชีใด เชื่อข้อความของฝ่ายจัดการอย่างมาก

ผู้เขียน

มาตรฐานการสอบบัญชี กำหนดโดย Business Accounting Council ๒๓
มาตรฐานทั่วไปในการรายงานใดกำหนดไว้อย่างกว้าง ๆ เกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้สอบบัญชี ความ
เป็นอิสระ ลักษณะงานที่ไม่พึงเปิดเผย การใช้ความระมัดระวังของผู้ประกอบวิชาชีพ กำหนด
ขอบเขตและวิธีการตรวจสอบ ความสำคัญของรายการกับการใช้หลักเกณฑ์เกี่ยวกับโคบสม่ำเสมอ
และการยึดถือหลักการบัญชีธุรกิจของผู้สอบบัญชี (เปรียบเทียบได้ เท่ากับหลักการบัญชีที่ยอมรับกัน—
ทั่วไป)

บทความช่วยหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบโดยนิยามศัพท์ที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีแต่ละชนิดไว้
โดยเฉพาะเช่น การทดสอบ การสั่ง เภกการ การบันทึกยอด เป็นต้น และได้กล่าวถึงงานสอบบัญชี
ทั้งหมด ทั้งแต่การตรวจสอบขั้นต้นจนถึงวิธีการสอบแต่ละรายการในงบโดย เฉพาะ การที่จะต้อง
ตรวจสอบระบบการควบคุมภายในโดยใช้แบบสอบถาม เพื่อควา เป็นที่เชื่อถือได้เพียงใดและจะได
กำหนดขอบ เขตและวิธีการตรวจสอบ นอกจากนี้ยังได้กล่าวถึงวิธีการตรวจสอบปกติที่จะต้องถือปฏิบัติ
ไว้ในหนังสือช่วย แถลงการณ์ที่กล่าวข้างต้นนี้โดยทั่วไปคล้ายกับของสหรัฐอเมริกา เว้นใน เรื่องต่าง ๆ ดังนี้

- ๑. การบันทึกยอดเงินฝากธนาคาร ให้ห้าเฉพาะบัญชีเงินฝากกระแสรายวัน สำหรับ
เงินฝากประจำซึ่งมีสมุดบัญชีของธนาคารหรือหนังสือสำคัญการ รับฝากของธนาคาร
การตรวจสอบหลักฐานดังกล่าวนี้ถือว่ เป็นการ เพียงพอ
- ๒. ลูกหนี้ใหม่การบันทึกยอดบอก เมื่อ เห็นว่าจำเป็น
- ๓. การสั่ง เภกการตรวจนับสินค้าคง เหลือให้กระทำเมื่อ เห็นว่าจำเป็น
- ๔. การบันทึกยอด เจ้าหนี้และ เงินกู้ให้กระทำเมื่อ เห็นว่าจำเป็น