

สรุป และ เสนอแนะ

สรุป

โดยปกติสินค้าคงคลัง เป็นสินทรัพย์ซึ่งมีจำนวน เงินมาก เป็นสินทรัพย์ที่มีความสำคัญมาก
 รายการหนึ่งในงบดุลย์ และยังมีบทบาทกระทบกระเทือนถึงการหาผลกำไร ขาดทุนอันแท้จริง และ
 รายงานการเงินที่เป็นเท็จมักเกี่ยวข้องกับรายการสินค้า ฉะนั้น ผู้สอบบัญชีจึงต้องสนใจ ระมัดระวัง
 เป็นอย่างมาก แต่การตรวจสอบรายการสินค้านี้เป็นการยากอย่างยิ่ง เพราะโดยปกติไม่มีหลักฐาน
 แสดงอย่างสินทรัพย์ประเภทอื่น และรายการนี้มักจะมีการ เคลื่อนไหวมาก แต่หากกิจการมีสมุดบัญชี
 สินค้าลงรายการไว้โดยถูกต้องแล้วก็เป็นที่เบาใจขึ้น และช่วยการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีได้มาก
 โดยปกติบริษัทต่าง ๆ โดยเฉพาะบริษัทในครอบครัว (ในประเทศไทย) มักจะไม่มีสมุดบัญชีสินค้า
 เพราะการลงบัญชีให้ถูกต้องแน่นอน เป็นการหมดเปลืองมาก ผู้สอบบัญชีอาจต้องอาศัยหลักฐานที่ได้
 จากการ เข้าสังเกตการตรวจนับสินค้า แม้ว่าจะยังไม่ถือการ เข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้าคง
 คลังของผู้สอบบัญชี เป็นมาตรฐานที่เข้มงวดได้ แต่ก็ถือถือเป็นมาตรฐานเพิ่มเติมใน Codification
 of Statement on Auditing Procedure ของ A.I.C.P.A. และทาง The
 Institute of Chartered Accountants ก็เห็นควยกับความสำเร็จในการสังเกตการ -
 ตรวจนับสินค้า ถึงกับไต่ลงไว้ในคำแนะนำแก่สมาชิกของสถาบันในการปฏิบัติหน้าที่ของตนในฐานะ
 ผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบสินค้าคงคลังด้วย ตลอดจนสมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทยก็ได้ เล็ง เห็น
 ความสำคัญของการ เข้าร่วมสังเกตการตรวจนับ และยังได้ถือเป็นมาตรฐานการตรวจสอบสินค้า-
 คงคลังที่สมาคมตั้ง ขึ้น เพื่อให้สมาชิกและให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั่วไปถือปฏิบัติ เป็นแนวทาง เกี่ยวกัน
 โดยปกติผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจสอบได้ว่าสินค้ามีหรือไม่มีจากสมุดบัญชีการเงินหรือ ตรวจสอบ
 การที่ราคาอย่างทรัพย์สินอื่น เช่น หลักทรัพย์ ฉะนั้น การตรวจสอบสวนใหญ่จำเป็นต้องอาศัยการ
 ความคุมภายในของบริษัท

วิธีการสำรวจสินค้า

เมื่อปิดบัญชีควร เริ่มสำรวจสินค้าคงคลังทันที มีผู้นับคนหนึ่งและให้ เสมียนอีกสองคนสอบ-
 วาการตรวจนับและจคนนั้นถูกตองหรือไม่ ถ้าถูกตองแล้วผู้จัดการหรือเจ้าหน้าที่ชั้นผู้ใหญ่ ลงราคา

สินค้าที่จะยกไปงวดหน้า เสมียนอีกคนหนึ่งคำนวณราคาที่จะรับ และอีกคนหนึ่งสอบการคำนวณ ผู้จัดการหรือกรรมการจะรับรอง เป็นขั้นสุดท้าย ใบตราจ่ายนั้นทุกฉบับต้องให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติงาน ลงชื่อย่อกำกับ

การสำรวจสินค้าคงคลังนั้นจะต้องระมัดระวังอยู่หลายประการ เช่น สินค้าที่ไม่อยู่ในคลัง สินค้าในวังงบบัญชี เป็นต้น ถ้าลงรายการจากบัญชีกำกับสินค้าในสมุดซื้อแล้วก็ต้องนำมาลงในบัญชีสินค้าขาย ตัวอย่างสินค้าเช่นนี้ได้แก่ สินค้าระหว่างเดินทาง หรืออยู่ที่คลังสินค้า ท่าเรือ อยู่ในมือตัวแทน หรือลูกค้า หรือที่สาขา

แต่ถ้ายังไม่ได้รับบัญชีกำกับสินค้าก็ไมควรถือสินค้าที่เก็บเป็นสินค้าคงคลัง เว้นแต่กรรมสิทธิ์จะตก เป็นของกิจการเท่านั้นแล้ว เมื่อกิจการนั้นมีกรรมสิทธิ์ก็ถือเป็นสินค้าคงคลัง และทั้งรายการเจ้าหนี้ด้วย นอกจากนี้ถ้ามีสินค้าคงบัญชีขายแล้ว แต่ผู้ที่ยังไม่ได้รับสินค้านั้นไปก็ไม่ควรถือเป็นสินค้าคงคลัง และยังต้องระวังสินค้าที่ไม่ใช่กรรมสิทธิ์ของกิจการ เช่น สินค้าฝากขาย ต้องแยกออกต่างหาก ไม่รวมเป็นสินค้าคงคลังของกิจการ แต่อาจสำรวจ เพื่อแจ้งยอดคงเหลือไปยังผู้ฝากขายถ้าได้รับการขอร้องมา

การสำรวจสินค้าคงคลังของตัวอย่างระมัดระวังมาก มิฉะนั้นจะผิดพลาดได้ง่าย ผู้สำรวจสินค้าคงคลัง เป็นผู้เชี่ยวชาญพอจะทราบได้ว่าสินค้าต่าง ๆ นั้นเป็นสินค้าอะไร ควรมีวิธีตรวจนับอย่างไร และสามารถแยกชนิดของสินค้าได้ ผู้สอบบัญชีที่เขาไปร่วมสังเกตการณ์ ถ้าไม่พอใจในวิธีการตรวจนับหรือไม่แน่ใจในรายการใดก็อาจทดสอบให้เจ้าหน้าที่สำรวจตรวจนับให้เห็น หรือผู้สอบบัญชีจะลงมือตรวจนับเองจนเป็นที่พอใจแล้วจึงยอมได้ ถ้าสำรวจผิดจะทำให้การหาผลของการค้าพลอยผิดไปด้วยจึงจำเป็นจะต้องควบคุมให้ทำกันอย่างระมัดระวังถึงขั้นที่สุด

การที่ราคาสินค้า

เมื่อการที่ราคาสินค้าคงคลังจะมีหลายวิธี แต่ที่นิยมและเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปก็คือ การที่ราคาตามราคาต้นทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่าในวันทางบัญชี

ราคาตลาดในที่นี้หมายความว่าราคาที่ซื้อของใหม่มาแทนหรือราคาขายแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่ากัน เป็นต้น เช่น สินค้าเก่านั้น ถ้าจะซื้อมาแทนก็คงเป็นราคาสูง ฉะนั้นต้องใช้ราคาที่จะขายได้ ไม่ใช่ราคาซื้อมาแทนหรือราคาต้นทุน

แต่อย่างไรก็ตาม ราคาที่คืนนั้นคงไม่สูงกว่าราคาต้นทุน แม้จะราคาตลาดจะสูงกว่าก็ตาม ถ้าตีตามราคาตลาด เมื่อราคาตลาดสูงกว่าราคาต้นทุนแล้วก็จะ เป็นว่าคิดกำไรก่อนที่จะขายสินค้า ใด แต่ถาราคาตลาดตกต่ำลงชั่วคราว และโคกลับสูงขึ้นสู่ระดับ เดิมแล้วก็ไม่จำเป็นที่ต้องตีราคา - ตลาด แต่ถาราคาตกต่ำเป็นการถาวรแล้ว ก็คงตีราคาตามที่ตกต่ำนั้น

มีบางกรณีที่มีการตีราคาสินค้าคงคลังต่ำกว่าราคาต้นทุนหรือราคาตลาด เช่น กิจการที่ขาย เครื่องอาหฺลยรถยนต์ หรืออุปกรณ์เครื่องจักร ส่วนที่เป็นอาหฺลยหรืออุปกรณ์ของรถหรือเครื่องจักร รุ่นเก่า ๆ และไม่มีการผลิตออก สินค้าเหล่านี้ อาจเสื่อมค่าจนหาราคาต้นทุนมีได้และหาราคาตลาด ไม่ได้เพราะไม่มีขายในท้องตลาดแล้ว แต่ตามมีผู้ต้องการอาจขายได้ในราคาสูงก็ได้ ทางปฏิบัติจึง ตีราคาให้ต่ำตามที่เสื่อมค่าไป

ถาราคาสินค้าคงคลังซึ่งเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนตกต่ำก็ต้องถึอราคาที่จะขายได้ ลงใน บัญชี การซื้อสินค้ามากก็เพื่อขายเอากำไร ถ้าในวันที่ว่างบัญชีเห็นได้ชัดว่าขายไม่ได้ ก็หมายความว่า ได้เกิดการขาดทุนขึ้นแล้ว ต้องสำรองเงินที่ขาดทุนนั้นด้วย การตีราคาสินค้าให้ต่ำลง ถาสินค้าคงคลังพังสลายหรือเสียหายก็ต้องตั้ง เงินสำรอง

สินค้าคงคลังอาจแบ่งได้เป็น ๓ ประเภท คือ วัตถุดิบ สินค้าระหว่างทำ กับสินค้า สำเร็จรูป

๑. วัตถุดิบ

วัตถุดิบควรตีราคาต้นทุนตามใบกำกับสินค้าซื้อ หรือราคาตลาด แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า กัน ราคาตลาดต้องเป็นราคาในวันงบบัญชี ซึ่งจะซื้อวัตถุดิบนั้นได้โดยเปิดเผย ถ้าต้องเสียค่า ใช้จ่ายและอากรศุลกากร ก็ต้องรวมค่าใช้จ่ายและอากรศุลกากร เข้าด้วย

แต่ถาวัตถุดิบซื้อมาหลายราคาด้วยกัน แยกไม่ได้ว่าส่วนใดซื้อในราคาเท่าใด แล้วก็ให้ ตีราคาตามราคาตัว เดี่ยวที่ซื้อมา ซึ่งต้องไม่เกินกว่าราคาตลาด หรือตีราคาตามหลักเกณฑ์ซึ่งก่อน ไซกอน (FIFO) หรือซื้อทีหลังไซกอน (LIFO) ถ้าเลือกใช้วิธีใดแล้วก็ใช้วิธีนั้นตลอดไป เว้น แต่จะมีเหตุการณ์ที่สำคัญต้อง เปลี่ยนแปลงไป

ถ้าได้ทำบัญชีพัสดุไว้เพื่อทำบัญชีต้นทุนหรือใน เหตุอื่นก็ตาม จำนวนพัสดุกงเหลือควรตรงกัน กับบัญชีพัสดุ แต่อาจมีแตกต่างกันบ้าง เล็กน้อย เป็นธรรมดา เนื่องจากการไหลรั่วหรือภาชนะแตก

หัก แต่ก็ไม่ควรเป็นจำนวนมาก และอาจประมาณได้จากที่เคยผ่านมาแล้วแต่ก่อน ๆ จำนวนที่ติดกันมาก ๆ คงจะเกิดจากการหยิบ เล็กชโมยน้อย แต่อย่างไรก็ดีควรถือจำนวนที่สำรวจจริงเป็นถูกต้องและแก้ปัญหาให้ตรงกับจำนวนที่สำรวจได้

๒. สินค้าระหว่างทำ

ในกรณีบริษัทอุตสาหกรรม ผู้สอบบัญชีควรสอบถามให้ทราบหลักเกณฑ์การตีราคาสินค้าระหว่างทำ และระบบบัญชีต้นทุน เพราะในโรงงานบางแห่งสินค้าคงค้างการผลิตคว่ำยีสืบชั้น แต่ละชั้นมีค่าแรงวัตถุดิบ และค่าใช้จ่ายในการผลิต สินค้าระหว่างทำแต่ละชั้นย่อมมีราคาต่าง ๆ กัน ถ้ากิจการไม่ได้ใช้ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐาน ย่อมเป็นการยากที่จะคำนวณราคาทุนของสินค้าระหว่างทำ ในการตรวจสอบกิจการที่ไม่ได้ใช้ระบบบัญชีต้นทุนเป็นส่วนหนึ่งของระบบบัญชีการเงิน ผู้สอบบัญชีเกือบไม่มีโอกาสตรวจสอบราคาจากผู้จัดการกำหนดขึ้น บางครั้งผู้สอบบัญชีอาจเปรียบเทียบอัตรากำไรขั้นต้นของปีปัจจุบันกับปีก่อน ๆ แมวว่าจะไม่ผิดพลาดแน่นอนแต่พอช้ให้เห็นว่า สินค้าคงค้างสิ้นปีเป็นไปได้ตามความจริง

งานในระหว่างก่อสร้าง การตีราคางานค้างในวงบัญชีสำคัญมาก จะต้องเป็นที่เชื่อถือได้ว่าไม่มีราคาต่ำหรือสูงเกินไป และไม่คิดค่าใช้จ่ายจำนวนเกินสมควร การคิดกำไรจากงานที่กำลังทำควรใช้หลักเกณฑ์ที่นิยมกัน

๓. สินค้าสำเร็จรูป

การตีราคาสินค้าสำเร็จรูป ควรปฏิบัติเช่นเดียวกับสินค้าระหว่างทำ ถ้ามีบัญชีต้นทุนผู้สอบบัญชีควรสอบถามว่าตีราคาตามบัญชีต้นทุนหรือไม่

ปัญหาว่าค่าใช้จ่ายในการควบคุมควรคิดอย่างไร เป็นปัญหาสำคัญมาก และโดยปกติมักจะประมาณไว้สูง โดยอาจว่าควรบวกค่าควบคุมงานเป็นค่าใช้จ่ายในการทำด้วย เช่น ค่าเช่าโรงงาน ค่าแรงไฟฟ้ากำลัง ค่าบำรุงรักษาเครื่องจักร ค่าเสื่อมราคา เงินเดือนของผู้อำนวยการโรงงาน แล้วยังบวกค่าใช้จ่ายในการอำนวยความสะดวกด้วย เช่น ค่าเช่าสำนักงาน เงินเดือนผู้อำนวยการ บำเหน็จกรรมการ ฯลฯ การประมาณค่าใช้จ่ายในการควบคุมในวงกว้างขวางเช่นนี้ แมวว่ามีเหตุผลสมควรทำ เพราะเป็นปัจจัยในการคำนวณตั้งราคาขายสินค้าแต่ละหน่วยก็ตาม การตีราคาสินค้าคงคลังนั้นควรระมัดระวังให้เป็นจำนวนพอสมควรเท่านั้น แต่จำนวนเท่าใดจึงเรียกว่าสมควรนั้นยากที่จะกำหนดเป็นกฎเกณฑ์ตายตัว จะต้องพิจารณาเป็นเรื่อง ๆ ไป

แต่อย่างไรก็ตาม ราคาต้นทุนที่คืนนั้นต้องไม่สูงเกินไป หรือสูงกว่าราคาที่จะหาซื้อได้ในตลาด สินค้าซึ่งทำขึ้นเมื่อเริ่มตั้งโรงงาน หรือเมื่อโรงงานมิได้ทำการในอัตราปกติ ต้นทุนการผลิตอาจสูงกว่าราคาตลาดก็ได้ แม้ว่าจะมีเหตุเช่นนี้ก็ควรตีราคาในราคาที่ต่ำกว่า

หน้าที่ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงคลัง

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในเรื่องราคาสินค้าคงคลัง ที่แสดงในงบดุลนั้น ศาลในประเทศอังกฤษได้เคยพิจารณาคดีบริษัท คิงส์ตันคอปทอนมิลล์ ซึ่งเกิดขึ้นเมื่อ ค.ศ. ๑๘๘๖ ว่า ผู้สอบบัญชีไม่ใช่ผู้ตีราคา ไม่มีหน้าที่สำรวจสินค้า และเมื่อไม่มีเหตุกระทำให้สงสัยผู้สอบบัญชี ย่อมชอบที่จะเชื่อถือถ้อยคำเจ้าหน้าที่ชั้นผู้ใหญ่ได้ และไม่ถือว่าเดินเลอในการเชื่อถือหนังสือรับรองของบุคคลเช่นนั้นว่า สินค้าคงคลังมีราคาเท่าใดตามคำตัดสินของศาลของศาลในคดีดังกล่าวแล้ว แต่ในปัจจุบันความรับผิดชอบตามกฎหมายของผู้สอบบัญชี ก็เปลี่ยนไป เพราะได้มีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายบริษัทจำกัด ในระยะเวลาต่อมาไม่ต่ำกว่า ๓ ครั้ง อีกประการหนึ่งในระยะเวลา ๗๐ ปีเศษ ที่ผ่านมาก็ได้มีวิวัฒนาการในการบัญชีอีกมากมาย นอกจากนั้นได้เกิดกรณีบริษัท แมกเคสสัน แอนด์ รอมบิ้นส์ ในปี ค.ศ. ๑๙๓๘ ประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นคดีเกี่ยวกับการทุจริตที่ร้ายแรง รวมทั้งสินค้าคงคลังด้วยและเป็นผลให้ที่ประชุมสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา ได้ลงมติที่จะกำหนดการเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง เป็นวิธีการตรวจสอบ ซึ่งผู้สอบบัญชีทุกคนต้องปฏิบัติเมื่อกระทำได้

ดังนั้น หน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่จะต้องปฏิบัติด้วยความสามารถรอบคอบ และระมัดระวัง- เยี่ยงผู้สอบบัญชีคนอื่น จึงรวมทั้งการเข้าสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลังด้วย ส่วนเจ้าหน้าที่อื่น ๆ กล่าวโดยย่อมีดังนี้

๑. ตรวจสอบบัญชีสินค้าคงคลังและรายละเอียดสินค้าว่าเป็นรายการสินค้า ที่กิจการทำการค้า ไม่รวมรายการต่อไปนี้

ก. เครื่องจักร เครื่องมือ เครื่องใช้ประจำสำนักงาน รถยนต์ และทรัพย์สินอื่นซึ่งแสดงรายการในสมุดบัญชีอื่นแล้ว และ

ข. สินค้ารับฝากขายหรือสินค้าขายหรือส่งคืน พัสดุใช้ในการบำรุงรักษาเครื่องจักร เชื้อเพลิง ควรตีราคาตามราคาทุน และยกยอดไปในบัญชีค่าใช้จ่ายประเภทนั้น ๆ

๒. เปรียบเทียบปริมาณ

ข. สินค้ารับฝากขายหรือสินค้าขายหรือสินค้าส่งคืน พัสตุ้ใช้ในการบำรุงรักษา เครื่องจักร เชื้อเพลิง ควรตีราคาตามราคาทุน และยกยอดไปในบัญชีค่าใช้จ่ายประเภทนั้น ๆ

๒. เปรียบเทียบปริมาณสินค้าที่นับได้กับบัญชีสินค้าคงคลังว่าตรงกันหรือไม่ ถ้าจำนวนแตกต่างกันมาก จะจำหน่ายจากบัญชีให้สอบถามว่าเพราะเหตุใด และการให้ระวางหน่วยสินค้าที่ใช้เพราะหน่วยที่ตรวจนับมากับหน่วยที่ลงบัญชีไว้อาจไม่ตรงกัน ต้องมีการทอน เช่น เป็น โฉล กับ เป็น กรอส เพื่อให้สะดวกในการตีราคา

๓. สอบว่าสินค้าคงคลังนั้นลงในสมุดซื้อแล้ว โดยตรวจสอบสมุดสินค้ารับในตอน สิ้นปีหลัง ๆ ของงวดบัญชี ลองสอบบัญชีกำกับสินค้าในงวดต่อมา และบัญชีที่ผู้ขายยื่นกับบัญชี ในแยกประเภทว่าตรงกันหรือไม่

๒ คณะอนุกรรมการฝ่ายวิชาการ เอกสารประกอบการประชุมกับบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ ๒ ของการประชุมกลุ่มที่ ๑ ว่าด้วย "การตรวจสอบสินค้าคงเหลือ"



๘. ระวังสินค้าที่ถือว่าเป็นคงคลังนมโคขายให้แก่มูลนิธิก่อนวันงบบัญชีแล้ว แต่มูลนิธิยังไม่ได้รับไป สอบสมุดสินค้าขายหรือในใบแจ้งการส่งสินค้าของคลังสินค้าลงสมุดขาย เพื่อดูว่าสินค้าที่ส่งภายหลังวันงบบัญชีนั้นแสดงอยู่ในงวดหลังต่อมาด้วย

๙. ในกรณีที่มีสินค้าอยู่ที่ตัวแทน ท่าเรือ หรือคลังสินค้ามีทัศนคติ ก็ให้ขอหนังสือรับรองเทียบปริมาณกับจำนวนที่แจ้งวางคง เหลือ

๑๐. ความที่ราคาสินค้าคงคลังในราคาทุน หรือต่ำกว่า เมื่อราคาตลาดต่ำกว่าโดยสังเกต

ก. สินค้าที่พินสมัย หรือชำรุด ที่ราคาตามที่แท้จริง

ข. สินค้าสำเร็จรูปที่ราคาต่ำกว่าที่แจ้งในบัญชีราคา หรือราคาที่แจ้งความขาย

ค. ใหนักเงินลดการราคาออกแล้ว

๑๑. เปรียบเทียบราคาวัตถุดิบ วัสดุ และสินค้าที่ซื้อกับราคาตลาด ณ วันสิ้นปีหรือวันหลังวันสิ้นปี อย่างไรก็ตาม ควรได้เปรียบเทียบกับราคาสุทธิที่คาดว่าจะจำหน่ายได้ เช่น เกี่ยวกับสินค้าสำเร็จรูป

๑๒. ตรวจสอบราคาสินค้าระหว่างเท่ากับบัญชีต้นทุน โดยพิจารณาค่าใช้จ่ายในการผลิต ถ้าไม่มีบัญชีต้นทุนให้ตรวจสอบกับรายการคำนวณต้นทุนซึ่งรับรองโดยเจ้าหน้าที่ของบริษัทโดยพยายามหาหลักฐานประกอบ เหาที่จะหาได้

๑๓. เปรียบเทียบสินค้าคงคลังกับบัญชีของปีก่อน รายละเอียดสินค้าคงคลังปีปัจจุบัน กับปีก่อน ทั้งปริมาณและราคา เพื่อดูรายการเปลี่ยนแปลงที่ผิดปกติ และให้ทราบว่ามีสินค้าที่เก็บไว้นล่าสมัยบ้างหรือไม่

๑๔. เทียบราคาสินค้าที่ตีไว้กับราคาขายได้ในงวดต่อมา

๑๕. สำหรับธุรกิจบางแห่ง ปริมาณสินค้าคงคลังอาจตรวจสอบได้โดยง่าย เช่น กิจการค้าถ่านหิน อาจคำนวณปริมาณถ่านหินคง เหลือสิ้นปีได้โดยรวมปริมาณยกมาต้นปีกับซื้อแล้วหักด้วยปริมาณขาย จะได้ปริมาณคง เหลือสิ้นปี หลังจากได้เผื่อการสูญเสียตามปกติแล้ว

๑๖. สอบการคำนวณและการรวมราคาสินค้าทั้งสิ้นหรือบางส่วน

๑๓. เปรียบเทียบอัตราค่าใด เมื่อเทียบกับปัจจุบันกับปีก่อน เพื่อติดตามหาเหตุผลสำหรับการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ ซึ่งอาจเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงประเภทสินค้า ราคาซื้อหรือราคาขาย อัตราค่าแรง สัญญาพิเศษ การตัดราคาสินค้าให้ลดค่าลง หรือการผลิตที่เพิ่มขึ้น ถ้าผู้สอบบัญชียังไม่เข้าใจในเหตุผลที่ได้รับ อาจเป็นเพราะว่าสินค้าคนปีหรือสินค้าปลายปีไม่ถูกต้อง หรือได้มีการเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์การตีราคา บางครั้งผลการวิเคราะห์กำไรขั้นต้นอาจใช้วินิจฉัยไม่ได้เพราะกิจการบางแห่งไม่ได้กำหนดอัตราค่าใดขั้นต้นไว้โดยแน่นอน

๑๔. ตรวจสอบว่าหลักเกณฑ์การตีราคาสินค้าคงคลังปีปัจจุบัน เหมือนกับปีก่อน

๑๕. ให้ผู้ที่ทำบัญชีสินค้าคงคลังลงลายมือชื่อสำหรับงานที่ตนทำ และให้เจ้าหน้าที่ชั้นผู้ใหญ่รับรอง

การสอบถามวิธีที่กล่าวข้างต้นแม้ว่าจะไม่เป็นการพิสูจน์ว่ามีสินค้านั้นก็ตามนั้นก็ ก็ยังเป็นการป้องกันการกล่าวหาว่าผู้สอบบัญชีเดินเลือน เมื่อปรากฏว่าเกิดมีผิดหรือมีการทุจริต ยก

การรายงานการสอบบัญชี

ถ้าผู้สอบบัญชีตรวจสอบแล้วยังไม่พอใจในวิธีการที่ปฏิบัติ หรือมีข้อเท็จจริงที่ควรเปิดเผยให้ผู้ถือหุ้นหรือบุคคลภายนอกที่ไต่รายงานนั้นทราบ เช่นในกรณีต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

๑. การบัญชีที่ใช้อยู่ไม่ถูกต้องตามหลักบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป เช่น การรวมสินทรัพย์-ประจำหรือสินค้าฝากขาย เข้าไว้ในสินค้าคงคลัง หลักเกณฑ์การตีราคาสินค้าเปลี่ยนแปลงไปจากงวดบัญชีก่อน ๆ เป็นต้น

๒. ผู้สอบบัญชีมิได้ปฏิบัติตามมาตรฐานที่วางไว้ เช่น การไม่เข้าสังเกตการตรวจนับสินค้า การไม่ได้ขอหนังสือรับรองยอดสินค้าคงคลังมีอยู่ที่ตัวแทน ท่าเรือ หรือที่วางไว้เป็นหลักประกันการกู้เงิน เป็นต้น

ในกรณีเช่นนี้ ผู้สอบบัญชีควรที่จะเปิดเผยไว้ในรายงานการสอบบัญชีของตน

เสนอแนะ

ในเรื่องการเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับ สำหรับในสหรัฐอเมริกา คดีแมกเคลสสันแอนด์ รอมบ์นัส ซึ่งเกี่ยวกับการทุจริตที่ร้ายแรง รวมทั้งสินค้าคงคลังด้วย ได้มีผลให้มีการเปลี่ยนแปลง วิธีการตรวจสอบสินค้าคงคลัง โดยให้ผู้สอบบัญชีของสหรัฐอเมริกาต้องสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง เพื่อให้ทราบว่า การตรวจนับและการที่ราคาสินค้าคงคลังได้ปฏิบัติอย่างถูกต้อง โดยทำการตรวจนับสินค้าด้วยตนเองบางรายการด้วย การตรวจนับสินค้าคงคลังอาจจะทำในวันสิ้นงวดบัญชีหรือวันหลังวันสิ้นงวด แล้วปรับปรุงให้โดยยอดสินค้าวันสิ้นงวดบัญชี แต่ในกรณีที่เกิดการมีบัญชีควบคุมสินค้า และกิจการมีการตรวจนับสินค้าในระหว่างปีแล้ว ผู้สอบบัญชีก็อาจเข้าสังเกตการตรวจนับในระหว่างปี โดยไม่จำเป็นจะต้องมีการตรวจนับสินค้าคงคลังในวันสิ้นงวดบัญชีอีก

ในประเทศอังกฤษ ผู้สอบบัญชีหลายคนได้เริ่มสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง เช่นที่ได้ปฏิบัติในสหรัฐอเมริกา เมื่อคำนึงถึงความสำคัญของสินค้าคงคลังและการเสี่ยงภัยแล้ว น่าจะมีการยอมรับวิธีปฏิบัติดังกล่าวโดยผู้สอบบัญชีทุกคน ผู้ซึ่งไม่ยอมรับวิธีตรวจสอบใหม่นี้ อาจได้รับการเสียหายก็ได้

สำหรับในประเทศไทย จากคำตอบที่ได้รับจากแบบสอบถามและจากการประชุมกับบัญชีครั้งที่ ๒ ซึ่งได้รับความสนใจไม่มากเท่าที่ควร ทั้งนี้เพราะในประเทศไทย นักธุรกิจหรือเจ้าของกิจการถือว่าเป็นเรื่องภายในของกิจการไม่ควรนำมาเปิดเผย จึงไม่ได้รับความร่วมมือเท่าที่ควร แต่อย่างไรก็ตามมาตรฐานการสอบบัญชีของเราส่วนใหญ่ก็มาจากมาตรฐานการสอบบัญชีของอังกฤษและสหรัฐอเมริกา เมื่อมาตรฐานการสอบบัญชีของทั้งสองประเทศได้คำนึงถึงความสำคัญของการเข้าสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง และจากการสอบถามจากสำนักงานสอบบัญชีบางแห่งที่เห็นประโยชน์จากการเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้า และถือเป็นแนวปฏิบัติอยู่แล้ว ชาวเราเชื่อว่าแนวปฏิบัติและมาตรฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการตรวจสอบสินค้าคงคลัง หากจะมีขึ้นในอนาคต ก็จะมีแนวโน้มในทางที่เห็นความสำคัญของการเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลังด้วย.