

การปฏิบัติเกี่ยวกับการสอบบัญชีสินค้าคงคลังในประเทศไทย

แนวทางการปฏิบัติในการสอบบัญชีสินค้าคงคลังของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยนี้ได้รวบรวมจาก

๑. การส่งแบบสอบถามของสมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย
๒. การสอบถามจากสำนักงานสอบบัญชี
๓. การประชุมนักบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ ๒

การส่งแบบสอบถามของสมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย

ตามที่สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทยได้ตั้งคณะกรรมการวิธีการตรวจสอบขึ้นเพื่อศึกษาและเสนอความคิดเห็นเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบด้านต่าง ๆ อันจะเป็นแนวทางให้ผู้สอบบัญชีได้ใช้วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมสอดคล้องกัน และเพื่อให้มาตรฐานการสอบบัญชี เป็นที่รับนับถือแก่วงการธุรกิจยิ่งขึ้น

คณะกรรมการฯ พิจารณาเห็นว่า การตรวจสอบสินค้าคงเหลือ เป็นงานที่สำคัญมากด้านหนึ่งซึ่งผู้สอบบัญชียังมีวิธีปฏิบัติแตกต่างกันอยู่ ควรได้มีการศึกษางานด้านนี้ก่อน โดยในขั้นแรกจะรวบรวมข้อเท็จจริงจากผู้สอบบัญชีทั่วไปโดยการจัดทำเป็นแบบสอบถามซึ่งมีดังนี้

แบบสอบถามเกี่ยวกับการตรวจสอบสินค้าคงเหลือ

โปรดเขียนเครื่องหมายข้างหน้าคำตอบที่ท่านปฏิบัติอยู่ในปัจจุบัน

๑. คณะกรรมการฯ ได้จัดทำแบบสอบถามเกี่ยวกับการตรวจสอบสินค้าคงเหลือขึ้น และส่งไปยังผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรวม ๓๐๐ ราย ซึ่งส่วนใหญ่เป็นสมาชิกสมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย โดยเลือกผู้ที่มีชื่อตามลำดับตัวอักษรต่าง ๆ รวมทั้งผู้อยู่ในต่างจังหวัดด้วย คำตอบที่ได้รับมีจำนวนรวมทั้งสิ้น ๑๐๘ ราย หรือ ๓๖% ซึ่งนับว่าได้รับความสนใจและความร่วมมือจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควยที่พอสมควร
- สาเหตุประการหนึ่งที่ทำให้ไม่ได้รับคำตอบตามแบบสอบถาม คือสมาชิกของสมาคมฯ ที่ขึ้นทะเบียน เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่ได้อประกอบวิชาชีพสอบบัญชีอย่างแท้จริงจึงไม่อยู่ในฐานะที่จะให้คำตอบได้ นอกจากนั้นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตบางคนได้เปลี่ยนคำวลที่อยู่ โดยคณะกรรมการฯ ไม่มีทางทราบได้

๑. ในขณะที่ท่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทต่าง ๆ รวม
 - ก. ไม่เกิน ๕ แห่ง
 - ข. เกินกว่า ๕ แห่ง
 - ค. เกินกว่า ๑๐ แห่ง
 - ง. เกินกว่า ๒๐ แห่ง
๒. ในขณะที่ท่านทำหน้าที่ความคุมงานสอบบัญชีบริษัทต่าง ๆ ให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่นรวม
 - ก. ไม่เกิน ๕ แห่ง
 - ข. เกินกว่า ๕ แห่ง
 - ค. เกินกว่า ๑๐ แห่ง
 - ง. เกินกว่า ๒๐ แห่ง
๓. ท่านใช้หนังสือรับรองยอดสินค้าคงเหลือของผู้บริหารงาน เป็นหลักฐานในการตรวจสอบเพียงไร
 - ก. ถือตามหนังสือรับรองยอดสินค้าคงเหลือของผู้บริหารงานแต่อย่างเดียว
 - ข. ไม่ขอหนังสือรับรองยอดคงเหลือจากผู้บริหาร
 - ค. ขอหนังสือรับรองยอดสินค้าคงเหลือจากผู้บริหาร เพื่อเป็นหลักฐานประกอบอย่างหนึ่งเท่านั้น
๔. ท่านตรวจสอบปริมาณสินค้าคงเหลือตามบัตรสินค้าเพียงไร
 - ก. ไม่ตรวจสอบรายการในบัตรสินค้าเลย
 - ข. เปรียบเทียบปริมาณสินค้าคงเหลือสิ้นปีในบัตรสินค้า กับปริมาณในรายละเอียดสินค้าคงเหลือ
 - ค. ตรวจสอบใบรับของและใบส่งของกับรายการรับจ่ายในบัตรสินค้าโดยวิธีทดสอบ
๕. ท่านตรวจสอบราคาสินค้าคงเหลือเพียงไร
 - ก. ราคาต่อหน่วยและราคารวมถือตามรายละเอียดที่ผู้บริหารงานจัดทำไว้
 - ข. คำนวณราคาสินค้าโดยวิธีทดสอบแต่ราคาต่อหน่วยถือตามที่ผู้บริหารงานจัดทำไว้
 - ค. ตรวจสอบราคาต่อหน่วยบางรายการ

๖. ท่านสั่ง เอกการตรวจนับสินค้าคงเหลือเพียงไร
- ก. ไม่สั่ง เอกการตรวจนับเลย
 - ข. สั่ง เอกการตรวจนับไม่เกิน ๒๕% ของจำนวนบริษัทที่ตรวจสอบ
 - ค. สั่ง เอกการตรวจนับไม่เกิน ๕๐%
 - ง. สั่ง เอกการตรวจนับทุกบริษัทที่ตรวจสอบ
๗. การที่ท่านไม่สั่ง เอกการตรวจนับสินค้าคงเหลือ เป็นเพราะ
- ก. เห็นว่าการสั่ง เอกการตรวจนับไม่ เป็นประโยชน์แกงานสอบบัญชี โดย
 - ข. เห็นว่าการสั่ง เอกการตรวจนับ เป็นประโยชน์แกงานสอบบัญชีบ้าง แต่ควรใช้วิธีตรวจสอบอื่น
 - ค. เห็นว่ายอดสินค้าคงเหลือขึ้นอยู่กับนโยบายของผู้บริหาร
 - ง. คาสัมบัญชีไม่เพียงพอ
 - จ. บริษัทขอร้องไม่ให้สั่ง เอกการตรวจนับ
๘. การที่ท่านสั่ง เอกการตรวจนับสินค้าคงเหลือ เป็นเพราะ
- ก. เห็นว่าการสั่ง เอกการตรวจนับสินค้า เป็นวิธีการตรวจสอบที่จำเป็น
 - ข. เห็นว่าการสั่ง เอกการตรวจนับสินค้า เป็นประโยชน์แกงานสอบบัญชีบ้าง เมื่อใช้ประกอบกับวิธีการตรวจระบบอื่น
 - ค. สั่ง เอกการตรวจนับ เฉพาะกรณีที่สงสัยว่าอาจมีการทุจริต
 - ง. บริษัทขอร้องให้สั่ง เอกการตรวจนับ
๙. เพื่อให้วิชาชีพสอบบัญชี เป็นที่ยอมรับนับถือแกวงการธุรกิจยิ่งขึ้น ในภายหน้าผู้สอบบัญชีควรสั่ง เอกการตรวจนับสินค้าคงเหลือ เพียงไร
- ก. ไม่ควร
 - ข. ควรสั่ง เอกการตรวจนับบ้าง โดยเฉพาะในการตรวจสอบบริษัทขนาดใหญ่
 - ค. ควรตกลงกันให้สั่ง เอกการตรวจนับทุกบริษัท
 - ง. ปัญหานี้ควรรอการพิจารณาไว้อีก

๑๐. ท่าน**แจ้งหลักเกณฑ์การตีราคาสินค้าคงเหลือไว้ในงบดุลหรือไม่**และมีความเห็นอย่างไร
- ก. ไม่เคยแจ้งหลักเกณฑ์การตีราคา และเห็นว่าไม่จำเป็นต้องแจ้งไว้
 - ข. ไม่เคยแจ้งหลักเกณฑ์การตีราคา แต่เห็นว่าถ้าแจ้งไว้จะเป็นประโยชน์
 - ค. แจ้งหลักเกณฑ์การตีราคาไว้เฉพาะกรณีของบริษัทชอรอง
 - ง. แจ้งหลักเกณฑ์การตีราคาไว้ทุกบริษัท
๑๑. ความเห็นอื่น ๆ

สรุปผลคำตอบตามแบบสอบถาม

๑. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนใหญ่ คือประมาณ ๔๔% เป็นผู้สอบบัญชีไม่เกิน ๕ แห่ง ผู้ที่มีลูกค้าเกินกว่า ๒๐ แห่งมีเพียง ๑๓% เท่านั้น

๒. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตประมาณ ๔๗% ทำหน้าที่ควบคุมงานสอบบัญชีบริษัทต่าง ๆ ให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่น ซึ่งมีส่วนใหญ่ควบคุมงานคนละไม่เกิน ๕ แห่ง

๓. การขอหนังสือรับรองยอดสินค้าคงคลังจากผู้บริหารงาน เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบ เป็นวิธีการตรวจสอบที่ถือปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนใหญ่เป็นจำนวนถึง ๘๓% จากจำนวนนี้ ๕๖% ใช้หนังสือรับรองยอดสินค้าคงคลังของผู้บริหารงานเป็นหลักฐานประกอบอย่างหนึ่งเท่านั้น ส่วนอีก ๓๗% ถือหนังสือรับรองยอดสินค้าคงคลังนี้เป็นหลักฐานที่มีความสมบูรณ์แล้ว

๔. บริษัทโดยทั่วไปไม่มีครสินค้าเพื่อบันทึกรายการรับจ่ายสินค้าและปริมาณสินค้าคงคลัง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนใหญ่ คือ ๔๕% ตรวจสอบปริมาณสินค้าคงคลังตามบัตรสินค้า โดยเปรียบเทียบกับปริมาณตามรายละเอียดสินค้าคงคลังที่ตรวจนับได้ และบางครั้งก็ทดสอบรายการรับจ่ายในบัตรสินค้ากับใบรับของ กับใบส่งของด้วย ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ไม่ตรวจสอบรายการในบัตรสินค้าเลยมีจำนวนเพียง ๑๕%

๕. ในส่วนที่เกี่ยวกับการตรวจสอบราคาสินค้าคงคลังตามรายละเอียดที่ผู้บริหารงานจัดทำขึ้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน ๖๖% ตรวจสอบการคำนวณราคาสินค้าบางรายการ รวมทั้งติดตามตรวจสอบราคาต่อหน่วยด้วย อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนหนึ่ง เชื่อตามตัวเลขของผู้บริหารงานโดยไม่ทำการตรวจสอบเลย

๖. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ส่ง เอกสารตรวจนับสินค้าคงคลังทุกบริษัทมีจำนวนเพียง ๒๖% น้อยกว่าผู้ที่ส่ง เอกสารตรวจนับ เลย ซึ่งมีจำนวน ๓๑% ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่นส่ง เอกสารตรวจนับ สินค้าคง เหลือไม่เกิน ๕๐% ของจำนวนบริษัทที่ตรวจสอบ

๗. แม่ผู้สอบบัญชีอนุญาตที่ไม่ส่ง เอกสารตรวจนับสินค้าคงคลังก็มีความเห็นว่า การส่ง เอกสารตรวจนับนี้เป็นประโยชน์แก่งานผู้สอบบัญชี แต่ไม่ได้ถือปฏิบัติเพราะผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ๓๑% เห็นว่าควรใช้วิธีการตรวจสอบอื่น นอกจากนั้น เห็นว่ายอดสินค้าคงคลังขึ้นอยู่กับนโยบายของผู้บริหารงานและค่าสอบบัญชีไม่เพียงพอ และบางกรณีเป็น เพราะบริษัทขอร้องไม่ให้ส่ง เอกสารตรวจนับ

๘. เหตุผลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ส่ง เอกสารตรวจนับสินค้าคงคลังทั้งที่ส่ง เอกสารทุกบริษัท และที่ส่ง เอกสารเป็นบางบริษัท ๖๖% เห็นว่าการส่ง เอกสารตรวจนับ เป็นวิธีการตรวจสอบที่จำเป็นหรือ เป็นประโยชน์แก่งานผู้สอบบัญชีบ้าง เมื่อใช้ประกอบกับวิธีการตรวจสอบอื่น นอกจากนั้น เห็นว่าควรส่ง เอกสารตรวจนับ เฉพาะกรณีที่ยังสงสัยว่าอาจมีการทุจริต เมื่อบริษัทขอร้อง

๙. เพื่อให้วิชาชีพสอบบัญชี เป็นที่ยอมรับนับถือแก่วงการธุรกิจยิ่งขึ้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ส่วนใหญ่ คือ ๘๑% เห็นว่าในภายหน้าควรส่ง เอกสารตรวจนับสินค้าคงคลัง โดยเฉพาะในการตรวจสอบบริษัทขนาดใหญ่ และควรมีการตกลงกันในระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ส่ง เอกสารตรวจนับทุกบริษัท อย่างไรก็ตาม มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน ๑๖% เห็นว่าควรรอการพิจารณาปัญหาไว้ก่อน

๑๐. เกี่ยวกับการแจ้งหลักเกณฑ์การตีราคาสินค้าคงคลังไว้ในงบดุลย์มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน ๒๗% ที่แจ้งหลักเกณฑ์การตีราคาไว้ทุกบริษัท หรือเฉพาะกรณีที่บริษัทขอร้อง แต่ส่วนใหญ่ไม่เคยแจ้งหลักเกณฑ์การตีราคาไว้ในงบดุลย์เลย โดย ๒๕% เห็นว่าไม่จำเป็นต้องแจ้งไว้ แต่อีก ๘๒% เห็นว่าถ้าแจ้งไว้จะเป็นประโยชน์

จากคำตอบที่รวบรวมได้ พอจะสรุปแนวทางปฏิบัติและปัญหาที่เกิดขึ้นได้ดังนี้

ในด้านจำนวนและการคำนวณ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทุกคนยอมรับว่าการตรวจนับสินค้าคงคลัง เป็นประโยชน์ต่อการตรวจสอบสินค้าคงคลัง แต่ว่าในทางปฏิบัติผู้สอบบัญชียังทำไม่ได้ทุกแห่ง เพราะ

๑. ผู้สอบบัญชีบางท่านเห็นว่าไม่จำเป็นจะต้องเข้าไปตรวจนับสินค้าคงคลังทั้งสิ้นโดยตนเอง เป็นแค่เพียงให้ผู้สอบบัญชีสอบถามวิธีการตรวจนับสินค้าคงคลังว่า เขาปฏิบัติกันอย่างไร มีการ แต่งตั้งกรรมการตรวจนับ กันหรือไม่ ใคร เป็นกรรมการ กรรมการเหล่านั้นรู้จักสินค้าหรือไม่ เช่น การแต่งตั้งเด็กอายุ ๑๐ ขวบมาเป็นกรรมการตรวจนับยอมใช้ไม่ได้ หรือถ้าสินค้านั้นเป็นพวกเคมี- ภัณฑ์ กรรมการควรจะเป็นผู้ที่มีพื้นความรู้เกี่ยวกับสาระต่าง ๆ บ้างไม่มากนักน้อย ผู้สอบบัญชีเพียง แต่สอบถามจนเป็นที่พอใจ

๒. บริษัทต่าง ๆ ซึ่งจะต้องมีผู้สอบบัญชีตามกฎหมายนั้นส่วนมาก เป็นบริษัทภายในครอบครัว ผู้ถือหุ้น เป็นญาติพี่น้องกัน ยอดสินค้าคงคลังส่วนใหญ่ขึ้นอยู่กับนโยบายของผู้บริหารงาน ซึ่งอาจใช้ เป็นทางหนึ่งในการหลบหลีกภาษี การตรวจนับสินค้าจึง เป็น เรื่องที่ทำได้ยาก

๓. ผู้สอบบัญชีบางท่านที่มีใคย์กิจการ สอบบัญชี เป็นอาชีพ เห็นว่าการตรวจสอบบัญชีของกิจการ ขนาด เล็กมุ่งหมาย เพื่อให้มีการรับรองบัญชีตามกฎหมาย เป็นสาระสำคัญ มากกว่าจะให้ผู้สอบบัญชี แดงความจริงในฐานะของกิจการ เพราะผู้ถือหุ้น เป็นญาติพี่น้องหรือเพื่อนฝูงกัน มาตรฐานจึงทำ ในสภาพพอสมควรไม่เข้มงวด เพื่อให้คุ้มกับค่าสอบบัญชีซึ่งมีน้อยมาก

๔. ผู้สอบบัญชีบางท่านเห็นว่าไม่จำเป็นต้องตรวจนับ เพราะสินค้าของกิจการที่ตรวจนับมี สินค้าคงคลังจำนวนน้อยมาก หรือไม่มี เช่น บริษัทเคินรถขนส่ง บริษัทอุตสาหกรรมน้ำแข็ง ฯลฯ

๕. ผู้สอบบัญชีบางท่านเห็นว่าไม่จำเป็นต้องตรวจนับสินค้า เพราะ เหตุสุกวิสัย เช่น สินค้า อยู่กระจัดกระจายในบริเวณ เนื้อที่ประมาณ ๔๐๐,๐๐๐ ไร่ และพื้นที่มีโจรกะเหรียงคุกคาม

๖. ผู้สอบบัญชีบางท่านยังเห็นว่าถ้าเข้าไปยุ่ง เกี่ยวมากก็ต้องรับผิดชอบมาก ค่าสอบบัญชี ก็ไม่คุ้ม และมีจำนวนผู้สอบบัญชีไม่เพียงพอ ทำให้งานล่าช้าด้วย

ในค่านมาตรฐานในเรื่องการตรวจสอบตามหลักฐานการบันทึก ซึ่งโดยทั่วไปแล้วบริษัท จะมีบัตร สินค้าสำหรับบันทึกการรับจ่ายสินค้าและปริมาณสินค้าคงคลัง ผู้สอบบัญชีจึงได้ทำการ

๑. ตรวจสอบถึงระบบงานของกิจการ ซึ่งไม่สามารถจะกำหนดได้ว่ากิจการขนาดต่าง ๆ จะต้องมี การควบคุมภายในอย่างไร ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความสามารถและความรู้ความเข้าใจของผู้บริหาร

งานว่าจะเห็นความจำเป็นอย่างไร ผู้สอบบัญชีจึงต้องตรวจสอบดู เพื่อดูว่าวิธีการนั้นรัดกุมป้องกัน
ของไหวที่อาจเกิดขึ้นใดหรือไม่ เพราะผู้สอบบัญชีทั่วไปยากที่จะเลือกทำงานแต่กิจการที่มีระบบงาน
ที่ดี

๒. ทดสอบการรับจ่ายในบัตรสินค้ากับใบรับของและใบส่งของ บัตรสินค้านี้อาจหมายถึง
บัญชีที่ทางกระทรวงอุตสาหกรรมกำหนดให้ทำไว้ เช่น กิจการโรงเลื่อยจักร ต้องมีบัญชีกรมป่าไม้
แสดงปริมาณการรับและจ่ายไม้

๓. เปรียบเทียบปริมาณในบัตรสินค้ากับปริมาณตามรายละเอียดสินค้าคงคลังที่ตรวจนับได้

ในเรื่องหนังสือรับรองยอดสินค้าจากผู้ริางาน ไม่ว่าผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่จะเห็นว่า
การขอหนังสือรับรองยอดสินค้าคงคลังก็เป็นหลักฐานประกอบการตรวจสอบอย่างหนึ่งเท่านั้น แต่ก็มี
ผู้สอบบัญชีจำนวนไม่น้อยที่ถือว่าหนังสือรับรองยอดสินค้าคงคลังนี้เป็นหลักฐานสมบูรณ์แล้ว เพราะ
เห็นว่าผู้สอบบัญชีย่อมไม่สามารถที่จะไปควบคุมการตรวจนับได้ ฉะนั้น การถือคำรับรองของผู้บริหาร
งานร่วมกับบัตรราคาสินค้าที่แจ้ง ใบส่งของ กับราคาปานกลางของท้องตลาดก็เป็นการสมควรแล้ว

ในด้านการราคาสินค้าคงคลังและการคำนวณ ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ก็มักจะทดสอบราคาต่อหน่วย
และทดสอบการคำนวณราคาสินค้า ส่วนหลักเกณฑ์ที่ให้ที่ราคาสินค้าคงคลังตามที่แจ้งมาส่วนใหญ่ ก็
ใช้ราคาทุนเป็นหลัก แต่ถาราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุนในขณะนั้นก็ให้ถ้อราคาตลาดเป็นหลัก ส่วน
การแจ้งหลักเกณฑ์การที่ราคาไว้ในงบดุลนั้น ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นว่าแจ้งไว้จะเป็นประโยชน์ -
เพราะ

๑. หลักเกณฑ์การที่ราคาสินค้าคงคลังทำให้กระทบกระเทือนต่อกำไร และการแสดงผล
ฐานะของกิจการในวันนั้น จึงนับว่าเป็นส่วนสำคัญ

๒. หลักเกณฑ์การที่ราคานั้นผู้สอบบัญชีบางคนเห็นว่าควรจะได้ถ้อ เป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน
โดยเคร่งครัด และบอกกล่าวให้ผู้บริหาร ของกิจการได้รับทราบ ถ้อเป็นหลักการที่ราคาเป็นประจำ
ต่อไป

๓. การที่ยอมให้กิจการนั้น ๆ ที่ราคาสินค้าสูงก็เป็นประโยชน์ต่อรัฐบาลเองที่จะ เก็บภาษี
ได้เพิ่มขึ้น แต่ในทางตรงข้ามก็เป็นผลร้ายต่อผู้ถือหุ้นที่ทำให้แสดงผลกำไรสูงกว่าที่เป็นจริง การ
จ่ายเงินบำเหน็จกรรมการหรือแบ่งปันผลในกรณีนี้อาจจะจ่ายจาก เงินลงทุนก็ได้

การสอบถามจากสำนักงานสอบบัญชี

ในการตรวจสอบรายการสินค้าคงคลัง ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่จะปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีดังนี้ คือ

๑. ขั้นแรกทำการสอบถามเกี่ยวกับระบบควบคุมภายใน (Review Internal Control) อันเกี่ยวกับสินค้าคงคลัง ของกิจการว่ามีการควบคุมภายในรัดกุมหรือไม่ มีการปฏิบัติตามระบบที่ได้วางไว้อย่างเคร่งครัดหรือไม่ เพื่อผู้สอบบัญชีจะได้กำหนดแผนการณในการตรวจสอบว่าควรทำการตรวจสอบอะไรบ้าง มากน้อยแค่ไหน

๒. ตรวจสอบโดยการส่ง เอกสารตรวจนับสินค้าคงคลัง เพื่อดูจำนวนสินค้าว่ามีจริง ตลอดจนคุณภาพสินค้าว่ามีสภาพสมบูรณ์หรือชำรุด เสียหาย

๓. เปรียบเทียบผลของการตรวจนับสินค้าตัวจริงกับบัตรสินค้าหรือบัญชีคุมยอดสินค้า ถ้ามีผลแตกต่างกันมากก็ต้องทำการสอบสวนถึงสาเหตุซึ่งอาจเป็น เพราะ

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

๔. ตรวจสอบเอกสารที่เกี่ยวข้องรายการในการจดบันทึก เช่น ในกำกับสินค้าซื้อ และใบรับสินค้าคืน เพื่อดูรายการทางค่านับสินค้า ส่วนค่านายก็มีใบส่งของ (Delivery Order) หรือใบกำกับสินค้าขาย นอกจากดูว่าการลงบัญชีถูกต้องและครบถ้วนตามเอกสารแล้ว ยังต้องดูความถูกต้องของเอกสารว่าเป็นเอกสารของกิจการจริง มีลายเซ็นของผู้อนุมัติทุกฉบับ เพราะเคยมีการทุจริตโดยการส่งพิมพ์แบบฟอร์มของกิจการปลอมขึ้น เพื่อนำไปเบิกสินค้าจากคลังสินค้าของกิจการซึ่งอยู่ห่างไกลจากสำนักงานของกิจการนั้น

๕. ตรวจสอบในด้านราคา ซึ่งโดยทั่วไปแล้วก็ใช้ราคาทุน ซึ่งสามารถทดสอบได้จากใบกำกับสินค้าซื้อ ถ้ากิจการที่ราคาโดยใช้หลักเกณฑ์ราคาต้นทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า ผู้สอบบัญชีก็ต้องนำราคาต้นทุนที่ได้ไปเปรียบเทียบกับราคาตลาดของสินค้านั้น ในขณะนั้น

แล้วจึงตีราคาที่สูงกว่า ถ้าเป็นราคามาตรฐานก็ตรวจสอบการคำนวณราคามาตรฐานของกิจการว่าใครรวมอะไร เขาไปบ้าง ถูกต้องตามหลักบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปหรือไม่ นอกจากนี้ ยังต้องดูว่าหลักเกณฑ์ที่ใช้ตีราคาในปีนี้เป็นหลักเกณฑ์เดียวกับที่ใช้ในปีก่อน

๖. ตรวจสอบสัญญาการซื้อขายล่วงหน้ารายใหญ่ ๆ เพื่อดูว่ากิจการมีพันธะในการซื้อขายสินค้าในราคาที่สูงหรือต่ำกว่าราคาตลาดมากหรือไม่ เพราะถ้ามีสัญญา เช่นนี้ผู้สอบบัญชีก็จะต้องแสวงหาไว้ในรายงานการสอบบัญชีของตน เพื่อให้ผู้อ่านรายงานทราบถึงฐานะที่แท้จริงของกิจการในขณะนั้นยิ่งขึ้น

ส่วนปัญหาต่าง ๆ ที่ประสพมา

ในการตรวจสอบรายการสินค้าคงคลังในกิจการที่มีบัญชีควบคุมปริมาณสินค้าแล้ว ปรากฏว่าจำนวนที่ตรวจนับได้ไม่ตรงกันหรือต่างกัน เป็นจำนวนมากผิดสังเกตนั้น อาจเนื่องมาจาก

๑. ระบบการควบคุมภายในยังไม่รัดกุมพอ เพราะกิจการบางแห่งนโยบายการขายสินค้า อาจแตกต่างกันกับกิจการธรรมดา เช่น กิจการที่ขายเครื่องขวิดเลข เครื่องอัดสำเนา ฯลฯ กิจการพวกนี้จำเป็นต้องนำสินค้า เครื่องต่าง ๆ ไปสาธิต (Demonstration) และให้ลูกค้าทดลองใช้ สินค้าพวกนี้แม้บางเครื่องจะอยู่ที่ลูกค้า แต่ก็ยังถือเป็นสินค้าคงคลังของกิจการอยู่ ถ้าระบบการควบคุมภายในไม่มีการติดตามว่าเครื่องใดอยู่ที่ไหน บางครั้งเครื่องนั้นก็อาจจะถูกใช้จนพัง หรือชำรุดไปและลูกค้าที่ใช้เครื่องก็ยังปฏิเสธว่าไม่ได้สั่งซื้อ แต่พนักงานขายเอามาให้ทดลองใช้เอง ซึ่งเป็นช่องทางของการทุจริตของพนักงานขายได้โดยง่าย นโยบายเกี่ยวกับการรับสินค้าคืน (Trade in หรือ Turn in) เพื่อเป็นส่วนหนึ่งของการชำระค่าสินค้าที่ซื้อใหม่นั้น ก็เป็นเหตุให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับสินค้าคงคลังได้ไม่น้อย

๒. การไม่ปฏิบัติตามระบบที่วางไว้อย่างเคร่งครัดมักจะก่อให้เกิดปัญหาได้ จริงอยู่การปฏิบัติตามระบบที่วางไว้จะทำให้งานคล่องหรือไม่สะดวกในบางครั้ง แต่ทุกคนก็ยอมรับว่าระบบงานที่มีขอบเขตมาก ๆ จะเป็นช่องทางของการผิดพลาด ตลอดจนการทุจริตได้ง่าย เช่น ตามระบบการควบคุมภายในช่วงไวกว่าการเบิกของจากคลังสินค้าจะต้องมีใบสั่ง เช่น ใบส่งของ (Delivery order) ต้องมีลายเซ็นเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบอนุมัติไว้ ผู้คุมสินค้าที่คลังสินค้าจึงจะยอมจ่ายสินค้าให้ แต่ทางปฏิบัติบางครั้งก็มีเหตุฉุกเฉิน ลูกค้าต้องการด่วน ไม่สามารถรอออกไปส่งของได้ทัน ก็

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

๓. ความไม่เป็นระเบียบในการจัดสินค้าและไม่มีป้ายบอกชื่อสินค้าไว้ จะเป็นทางทำให้ การตรวจนับตัวจริงผิดพลาดได้ โดยอาจจะมีรายการตกหล่นไป หรือจกชนิดหรือชื่อสินค้ามาผิด โดยเฉพาะกิจการที่มีสินค้าหลาย ๆ ชนิด หลาย ๆ ขนาด ยิ่งสินค้าที่เปลี่ยนแปลงขนาดได้ง่าย เช่น กระดาษ หรือไม้แปรรูป การเปรียบเทียบสินค้าตัวจริงกับบัญชีคุมยอดยิ่ง เกิดปัญหามากเพราะ เวลาซื้อกระดาษหรือไม้แปรรูปมาอาจเป็นขนาดใหญ่ แต่เวลาตรวจนับของจริง สินค้านั้นได้แปรรูปเป็นขนาดเล็ก และมีจำนวนแตกต่างกันไปตามความต้องการของลูกค้าหรือตลาดในขณะนั้นและ ไม้วากกระดาษหรือไม้แปรรูปขนาดต่างกัน ราคาต่อหน่วยก็ผิดกันไปด้วย ทั้งนี้ย่อมก่อให้เกิดปัญหา แก่ผู้ตราสินค้าคงคลัง เป็นอันมาก นอกจากนี้ยังมีปัญหาเกี่ยวกับสินค้าชำรุด ซึ่งถ้าไม่แยกออก ทั้งที่เก็บสินค้าและในบันทึกแล้ว เวลาสินค้าที่ขาดไปก็อาจปกปิดโดยนำของชำรุดมาแทนที่

ถ้าผู้สอบบัญชีประสบกับกิจการที่มีปัญหาเหล่านี้ การตรวจสอบสินค้าคงคลังที่จะช่วยให้ตัว ผู้สอบบัญชีพอใจขึ้นบ้างก็คือการ เขารวมสัง เกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง และการสัง เกตการตรวจ นับนั้น ผู้สอบบัญชีอาจจะต้อง เขารวมสัง เกตตั้งแต่ต้นจนจบ เพื่อให้แน่ใจมากขึ้น การทดสอบบาง รายการ เท่านั้นอาจไม่เพียงพอก็ได้

การประชุมนักบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ ๒

สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทยได้จัดให้มีการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ ๒ ขึ้นใน ระหว่างวันที่ ๑๕-๒๑ มกราคม ๒๕๑๑ ณ ศาลาสันติธรรม การประชุมครั้งนี้ได้จัดให้มีการแยก ประชุมกลุ่มออกเป็น ๓ กลุ่ม การประชุมกลุ่มที่ ๑ ว่าด้วยการตรวจสอบสินค้าคงคลัง กลุ่มที่ ๒ ว่าด้วยรายจ่ายอันมีลักษณะ เป็นทุน และกลุ่มสุดท้ายว่าด้วยบทบาทของผู้อำนวยการบัญชีในการวาง แผนและควบคุม



ที่ประชุมกลุ่มที่ ๑ ไต่อภิปรายในหัวข้อดังต่อไปนี้

๑. มาตรฐานการสอบบัญชี เกี่ยวกับการตรวจสอบสินค้าคงคลัง
๒. วิธีการตรวจสอบสินค้าคงคลัง
๓. การสั่ง เตกการตรวจนับสินค้าคงคลัง
๔. วิธีการตรวจสอบสินค้าคงคลังที่ควรถือปฏิบัติ เป็นมาตรฐาน
๕. ผลการสำรวจวิธีการตรวจสอบสินค้าคงคลังโดยสมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย

มาตรฐานการสอบบัญชี เกี่ยวกับการตรวจสอบสินค้าคงคลัง

เนื่องจากการตรวจสอบสินค้าคงคลังที่ถือปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีแต่ละคนยังแตกต่างกันและ ผู้สอบบัญชีคนเดียวกันก็อาจปฏิบัติแตกต่างกันไปในแต่ละกรณีด้วย ผลก็คืออาจเกิดปัญหาในเรื่องความ รับผิดชอบของผู้สอบบัญชี และทำให้วงการธุรกิจขาดความเชื่อมั่นในวิชาชีพหากได้มีการกำหนด วิธีการตรวจสอบที่ควรถือปฏิบัติเป็นมาตรฐานขึ้นแล้ว ก็อาจช่วยขจัดปัญหาเหล่านั้นได้

มาตรฐานที่จะใช้ เป็นแนวทางในการปฏิบัติกรรมการตรวจสอบสินค้าคงคลัง ควรจะกำหนด อย่างเป็นจริงจะเหมาะสม นักบัญชีบางท่านเห็นว่ามาตรฐานการปฏิบัติงานดังกล่าว ควรวางไว้อย่าง กว้าง ๆ ไม่ควรที่จะกำหนด เป็นวิธีการตรวจสอบที่ละเอียด ทั้งนี้เกรงว่าจะเป็นการผูกมัดผู้สอบ - บัญชี และอีกประการหนึ่งอาจจะปฏิบัติไม่ได้ แต่บางท่านกลับเห็นว่าควรกำหนดให้ละเอียด เพื่อ เป็นแนวทางให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติในแนวเดียวกันได้ ซึ่งจะเป็นการยกระดับการปฏิบัติงานสอบบัญชีอื่น เป็นวิชาชีพอิสระให้สูงขึ้น ในเรื่องนี้ที่ประชุมมีมติเห็นว่าควรกำหนดวิธีการตรวจสอบ เกี่ยวกับสินค้า คงคลัง เพื่อให้การปฏิบัติกรรมการตรวจสอบสินค้าคงคลัง เป็นไปในแนวทางเดียวกัน โดยมีเงื่อนไขว่าจะ ต้องเป็นวิธีการที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติได้ และมาตรฐานการตรวจสอบสินค้าคงคลังนี้ น่าจะกำหนดโดยผู้- ประกอบวิชาชีพนั้นเอง เพราะยอมจะเป็นผู้เข้าใจถึงวิธีการปฏิบัติที่ควรจะทำได้โดยเหมาะสม และการกำหนดหลักเกณฑ์การตรวจสอบสินค้าคงคลังควรคำนึงถึงผลประโยชน์ของทั้งผู้สอบบัญชี ซึ่ง เป็นผู้ประกอบอาชีพนั้น ธุรกิจซึ่งเป็นลูกค้า รัฐบาล เจ้าหนี้-นายทุน รวมทั้งสาธารณชนผู้ใช้ ประโยชน์จากงบการเงินนั้น

ส่วนปัญหาที่ว่า เมื่อกำหนดวิธีการปฏิบัติอื่น เป็นมาตรฐานแล้ว จะใช้บังคับผู้สอบบัญชีได้ อย่างไม่ โดยให้ทางสมาคมฯ ออกเป็นระเบียบใช้บังคับ มีผู้โต้แย้งว่าผลบังคับจะจำกัดอยู่เพียง

สมาชิกของสมาคมนักบัญชีเท่านั้น ส่วนการออกเป็นกฎหมายนั้นอยู่นอกเหนือการพิจารณา ของที่ประชุมกลุ่ม ที่ประชุมมีความเห็นว่าควรจะใช้บังคับโดยมติที่ประชุมนักบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ ๒ ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงธุรกิจที่แตกต่างกันด้วย เพื่อเสนอแนะเป็นแนวทางปฏิบัติแก่นักบัญชีทั่วไป โดยเชื่อว่า ถ้าหากไคยลดี ก.บช. ยอมให้ความสนับสนุน

วิธีการตรวจสอบสินค้าคงคลัง

ที่ประชุมได้พิจารณาเรื่องการตรวจสอบบัญชีและ เอกสารต่าง ๆ เกี่ยวกับสินค้าคงคลัง โดยทั่ว ๆ ไปแล้ว การลงบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงคลังที่นิยมใช้ข้อมูมี ๒ ระบบ คือ

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

๒. ระบบบัญชีสินค้าแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory Method) เป็นวิธีที่มีการจกบันทึกการรับจ่ายสินค้าไว้ทุกตอน เพื่อควบคุมมิให้สินค้ารั่วไหลหรือถ้ามีการทุจริตก็สามารถพบได้ง่าย และในเวลาอันรวดเร็ว วิธีนี้มักจะเป็นที่นิยมใช้กับกิจการที่มีขนาดใหญ่ เจ้าของไม่สามารถจะดูแลเองได้ทั่วถึงจำเป็นต้องจ้างคนอื่นมาทำงานแทน จึงยอมเสียค่าใช้จ่ายเพิ่มในการจกบันทึกและการควบคุมซึ่งอาจไคยลคุมคามากกว่าการปล่อยให้มีการสูญเสียบ้าง

การตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในกิจการที่ใช้ระบบหลังนี้ก็จะกระทำไคยโดยมากมักจะตรวจ

๑. ความถูกต้องในการทำงานของเจ้าหน้าที่ ตรวจดูการลงรายการ การบวกเลข และการคำนวณต่าง ๆ

๒. ตรวจสอบการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่วางไว้หรือไม่ เช่น มีการตรวจนับสินค้าเป็นระยะ ๆ และผลของการตรวจนับตัวจริงกับหลักฐานการบันทึกที่ลงไว้ตรงกันหรือไม่

๓. การที่ราคาสินค้าใช้หลักเกณฑ์เดียวกันกับงวดก่อน ๆ หรือไม่

ฉะนั้นจึงเห็นได้ว่า การตรวจเอกสารและหลักฐานต่าง ๆ นี้ ย่อมไม่สามารถทำได้โดยละเอียด ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องอาศัยการควบคุมภายในของกิจการ เป็นเครื่องกำหนดปริมาณงานที่จะใช้ทดสอบ และการตรวจสอบด้วยวิธีนี้จะเชื่อถือได้ก็ต่อเมื่อกิจการมีการควบคุมภายในที่ดีมีฉะนั้น จำเป็นต้องตรวจสอบโดยวิธีอื่นด้วย

ส่วนปัญหาเกี่ยวกับการที่ราคาสินค้า ซึ่งกิจการจะใช้วิธีใดในการที่ราคาสินค้าคงคลังนั้น ที่ประชุมเห็นว่าไม่มีปัญหาทางปฏิบัติมากนัก เพราะราคาสินค้าที่ถูกของยอมขึ้นอยู่กับปริมาณที่ถูกของนั้นด้วย จุดประสงค์ของผู้สอบบัญชีในเรื่องนี้ก็มี

๑. เพื่อดูว่าการที่ราคาถูกต้องตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป และที่นิยมใช้กันในกิจการประเภทนั้น ๆ

๒. เพื่อดูว่าราคาที่ใช้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงโดยเปรียบเทียบราคาที่มี กับราคาปัจจุบันที่ซื้อได้

๓. เพื่อดูว่าการคำนวณถูกต้อง โดยตรวจสอบกับจำนวนสินค้าที่ตรวจนับได้ว่า ใช้จำนวนหน่วยที่ถูกของด้วย

๔. เพื่อดูว่าหลักเกณฑ์ที่ใช้ เช่นเดียวกับงวดบัญชีก่อน ๆ ถ้าเป็นกิจการอุตสาหกรรมต้องเทียบรายงานต้นทุนของงวดบัญชีก่อน ดูต้นทุนต่อหน่วย และหลักเกณฑ์ในการที่ราคาสินค้านั้นๆ ว่า มีการบันทึกถูกต้อง เหมาะสมและเชื่อถือได้เพียงใด

การขอหนังสือรับรองยอดสินค้าคงคลัง (Inventory Certificate) จากลูกค้า ที่ประชุมเห็นว่า รายการต่าง ๆ ตามที่ปรากฏในหนังสือรับรองยอดสินค้าคงคลัง ของลูกค้า เพื่อให้กิจการตระหนักว่าเป็นหน้าที่ของกิจการที่จะต้องรับผิดชอบและให้ความร่วมมือแก่ผู้สอบบัญชี ในการตรวจสอบรายการสินค้าคงคลังด้วย มิได้เป็นการปลดเปลื้องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ที่เชื่อถือตามหนังสือรับรองนี้โดยไม่ทำตามมาตรฐานการสอบบัญชี แต่ผู้สอบบัญชีควรจะใช้เป็นหลักฐานอย่างหนึ่งซึ่งใช้ประกอบได้ แต่จำเป็นต้องตรวจสอบด้วยวิธีอื่นด้วย

การสั่ง เตกการตรวจนับสินค้าคงคลัง เป็นวิธีที่ผู้สอบบัญชีหลายท่านได้ถือปฏิบัติเป็นประจำอยู่แล้ว เพราะกิจการบางแห่งมีเอกสารหรือหลักฐานไม่เรียบร้อย ผู้สอบบัญชีอาจต้องแก้ไขปัญหานี้โดยการขอให้กิจการจัดหาเอกสารและหลักฐานไว้เรียบร้อย ซึ่งการกระทำอย่างนั้น ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเสียเวลา และยิ่งอาจเสี่ยงต่อการได้เอกสารปลอมแปลง แต่ก็มีผู้สอบบัญชีจำนวนไม่น้อยที่ยังไม่มีแนวทางปฏิบัติที่แน่นอน ทั้งนี้เพราะเกี่ยวกับปัญหา

๑. ค่าสอบบัญชีไม่เพียงพอถึงงาน

๒. สินค้าคงคลังของบางกิจการอยู่กระจัดกระจายในที่หลายแห่ง เช่น อยู่ในหน่วยงาน ๔๐ แห่ง อาจต้องใช้ผู้สอบบัญชี ๔๐ คน

๓. บางกิจการไม่ให้ความร่วมมือในการตรวจนับ เช่นบางแห่งไม่หยุดเครื่องทำการผลิต เวลาตรวจนับ ทำให้เกิดขอยุ่ยากแก่ผู้สอบบัญชีในการตรวจนับสินคาระหว่างผลิต

๔. สินค้าคงคลังที่อยู่ในความควบคุมของบุคคลภายนอก เป็นต้นว่าคลังสินค้าของผู้อื่นหรือของรัฐบาล ผู้สอบบัญชีบางท่านเห็นว่าไม่จำเป็นต้องไปตรวจนับสินค้าเอง อาจเชื่อถือตามคำรับรองของสถานที่นั้นก็เพียงพอ

การสั่ง เตกการตรวจนับสินค้าคงคลัง

โดยที่วิธีการสั่ง เตกการตรวจนับ เป็นวิธีการตรวจสอบสินค้าอย่างหนึ่ง ซึ่งผู้สอบบัญชีเป็นจำนวนมากมีความเห็นแตกต่างกัน จึงได้นำปัญหาเกี่ยวกับการเข้าร่วมสั่ง เตกการตรวจนับสินค้าคงคลังของผู้สอบบัญชีมาให้ที่ประชุมรวมอภิปรายดังต่อไปนี้

๑. ในกรณีที่กิจการไม่มีบัญชีคุมยอดสินค้าจะเป็นสาเหตุให้ผู้สอบบัญชีไม่ต้องการสั่ง เตกการตรวจนับสินค้าคงคลังหรือไม่

นักบัญชีบางท่านเห็นว่าการที่จะอ้างว่าบริษัทไม่มีบัญชีคุมยอดสินค้านั้น อาจไม่ได้ เพราะไคมีบทบัญญัติของกฎหมายที่กำหนดให้ "ผู้นำเข้าและผู้ผลิต" ต้องบันทึกรายการ เกี่ยวกับสินค้าในบัญชีคุมสินค้าที่ทางการกำหนดขึ้น ส่วนกิจการประเภทซื้อขายสินค้าก็ควรมีข้อกำหนด ให้มีบัญชีรายละเอียดเกี่ยวกับสินค้าแล้ว

นอกจากนี้ นักบัญชีบางท่านยังเห็นว่า แม้จะเป็นกิจการที่ไคมีบัญชีคุมยอดสินค้าอยู่แล้วก็ตาม จากประสบการณ์ที่ไคพบมา บัญชีดังกล่าวมักไม่ถูกต้องตรงตามความเป็นจริง เนื่องจากมีกิจการ เป็นจำนวนมากใช้รายการสินค้าคงคลัง เป็นรายการปรับปรุงงบการเงิน

ที่ประชุมกลุ่มเห็นว่า การที่ผู้สอบบัญชีจะไม่สั่ง เตกการตรวจนับสินค้าคงคลัง โดยอ้างว่ากิจการไม่มีบัญชีคุมยอดสินค้า เป็นข้ออ้างที่ไม่สมบูรณ์ เพราะปัจจุบันนี้ไคมี พ.ร.บ. การบัญชี รวมทั้งประมวลรัษฎากรกำหนดให้กิจการทุกประเภทมีบัญชีสินค้าอยู่แล้ว

๒. เกี่ยวกับผู้สอบบัญชีไม่ไคผู้เชี่ยวชาญในคุณภาพของสินค้าจึงไม่ตรวจนับ

ที่ประชุมเห็นว่า การที่ผู้สอบบัญชีไม่ไคมีความเชี่ยวชาญในคุณภาพของสินค้า มิได้เป็นอุปสรรคที่จะเข้าร่วมสั่ง เตกการตรวจนับสินค้าแต่อย่างใด เนื่องจากการปฏิบัติการตรวจนับนั้น ผู้สอบบัญชี เป็นแต่เข้าร่วมสั่ง เตกการตรวจนับกับ เจ้าหน้าที่ของกิจการซึ่ง เป็นผู้เชี่ยวชาญในคุณภาพของสินค้าของกิจการนั้นอยู่แล้ว ผู้สอบบัญชีจะใช้วิธีทดสอบและสอบถาม เพื่อให้ไคหลักฐานประกอบเพิ่มขึ้นก็ได้ ผู้สอบบัญชีก็มีความรับผิดชอบเพียงการใช้ความสามารถ ความรอบคอบ และความระมัดระวัง เยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ไม่จำเป็นจะต้องถึงขั้น เป็นผู้เชี่ยวชาญ

๓. การตรวจนับสินค้าคงคลังของผู้สอบบัญชีมีจุดมุ่งหมายเพื่อจับการทุจริตหรือไม่

ที่ประชุมเห็นว่า จุดมุ่งหมายของการสอบบัญชีก็เพื่อความ เห็นรับรองงบการเงิน ในการนี้ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งเป็นที่รับรองกันโดยทั่วไป เพื่อให้ไคหลักฐานจนเป็นที่เพียงพอที่จะเขียนคำรับรองในงบการเงินได้ การสั่ง เตกการตรวจนับสินค้าคงคลัง หากไคมีการปฏิบัติแล้วยอมจะเป็นการกระทำเพื่อให้ไคหลักฐานอย่างหนึ่งตามปกติของการตรวจสอบบัญชีมีไคมุ่งที่จะจับการทุจริตโดยเฉพาะ ผู้สอบบัญชีมิไคสืบทำหน้าที่จับการทุจริต แต่หากไคมีการทุจริตอยู่แล้วในกิจการนั้น ในการที่ตรวจสอบก็ยอมจะเป็นทางหนึ่งที่จะไคค้นพบการทุจริตนั้นไค

๔. สาเหตุหนึ่งที่มีผู้สอบบัญชีมิไคทำการตรวจนับสินค้าคงคลังก็ด้วยถือว่า การตรวจสอบเอกสารหลักฐานของกิจการที่ตรวจสอบ เป็นการเพียงพอแล้ว

ที่ประชุมไคอภิปรายว่า หลักฐานของผู้สอบบัญชีมีอยู่ ๒ ประเภท คือ

(๑) หลักฐานภายใน ประกอบด้วยสมุดบัญชี และบันทึกต่าง ๆ ซึ่งรวมทั้งสมุดบันทึกความจำ สมุครายวัน หนังสืวเช็ค ใบสำคัญจ่าย ใบกำกับสินค้า รายการฝากเงินธนาคาร สัญญาต่าง ๆ และบันทึกรายงานการประชุม

(๒) หลักฐานภายนอก ได้แก่ การขอคำยืนยัน การตรวจตรา การสังเกต และการสอบถาม

ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีจะต้องรวบรวมหลักฐานทุกประเภทไว้อย่างเพียงพอ เพื่อให้ได้แสดงความคิดเห็นได้ ดังนั้น การตรวจสอบแต่เพียง เอกสารหลักฐานแต่เพียงอย่างเดียว และถือว่าเป็นการเพียงพอนั้นย่อมไม่เป็นการสมควร และตามความเป็นจริง เกี่ยวกับตัวสินค้าเอง อาจจะได้มีการทุจริตยกออก หักระเหย สูญหาย เลื่อมคุณภาพ หรือล้าสมัย ดังนั้น การตรวจนับ ย่อมเป็นการยืนยันให้ได้ว่ามีตัวสินค้าอยู่จริง และในสภาพสมบูรณ์หรือไม่

ที่ประชุมเห็นว่า แม้จะมีการตรวจสอบหลักฐาน บัญชี และ เอกสารต่าง ๆ อันเป็นหลักฐานภายในแล้วก็ตาม ก็ยังมีความจำเป็นที่จะต้องทำการตรวจนับสินค้าคงคลังด้วย เพื่อให้การปฏิบัติงานในการตรวจสอบสมบูรณ์ขึ้น

วิธีการตรวจสอบสินค้าคงคลังที่ควรปฏิบัติเป็นมาตรฐาน

ในเรื่องนี้ ที่ประชุมได้ร่วมกันพิจารณาถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่จะต้องคำนึงถึงในการที่จะกำหนดวิธีการตรวจสอบสินค้าคงคลังที่ควรปฏิบัติเป็นมาตรฐาน ซึ่งมีในคำนำต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

๑. โดยคำนึงถึงความต้องการ ของธุรกิจในเรื่องการตรวจสอบสินค้าคงคลัง

ที่ประชุมได้เห็นว่า ถึงแม้ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติงานโดยคำนึงถึงธุรกิจ ซึ่งเป็นลูกค้าของคนที่ตาม ในขณะที่เดียวกัน เขาย่อมมีความรับผิดชอบตอสาธารณชนหรือบุคคลที่สามอันได้แก่ ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ ธนาคาร ผู้ให้กู้ยืม รัฐบาล และผู้ลงทุน ดังนั้น ถึงแม้ว่าในบางกรณีธุรกิจอาจจะไม่เห็นความสำคัญของการตรวจนับสินค้าคงคลังก็ตาม ผู้สอบบัญชีควรจะได้คำนึงถึงผู้ใช้บริการ - เงินทุกฝ่าย ดังกล่าวมาแล้ว ผู้ใช้บริการ เงินยอมต้องการให้ผู้สอบบัญชีใช้วิธีการตรวจสอบที่เป็นมาตรฐาน โดยไม่ควรละเว้นวิธีอย่างหนึ่งอย่างใด

๒. ในการกำหนดวิธีการตรวจสอบสินค้าคงเหลือที่ควรปฏิบัติเป็นมาตรฐานนี้ ควรกำหนดวิธีการปฏิบัติสำหรับบริษัทสาธารณะให้แตกต่างกันไปจากบริษัทในครอบครัวหรือไม่

ที่ประชุมได้อภิปรายว่า บริษัทสาธารณะหมายถึงบริษัทที่ได้เสนอขายหุ้นให้กับบุคคลทั่วไป ย่อมเกี่ยวข้องกับบุคคลอย่างกว้างขวาง ไม่เหมือนกับบริษัทในครอบครัวซึ่งขายหุ้นกันในระหว่างเครือญาติกันเอง ดังนั้น ในเมื่อบริษัททั้ง ๒ ลักษณะมีความแตกต่างกันดังนี้ ควรหรือไม่ที่จะกำหนดมาตรฐานการปฏิบัติที่ตรวจสอบสินค้าคงคลังให้แตกต่างกัน

ได้มีผู้ให้เหตุผลว่าการกำหนดวิธีการที่จะเรียกได้ว่าเป็นมาตรฐานนั้น ควรที่จะใช้ได้กับบริษัททุกประเภท โดยเฉพาะวงการธุรกิจในปัจจุบันได้ขยายตัวขึ้นมาบริษัทเกือบทุกประเภทย่อมมีความเกี่ยวข้องกับบุคคลหลายฝ่าย ดังนั้น จึงควรที่จะกำหนดมาตรฐานให้กันไปเหมือนกัน

ที่ประชุมกลุ่มเห็นว่า เพื่อจะกำหนดวิธีการตรวจสอบสินค้าคงเหลืออันเป็นมาตรฐานขึ้นแล้วไม่ควรจะเน้นให้เห็นข้อแตกต่างระหว่างบริษัทสาธารณะและบริษัทในครอบครัว แต่ให้อยู่ในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีที่จะปฏิบัติให้เหมาะสมแก่กรณี

๓. จะมีกรณีใดหรือไม่ที่ผู้สอบบัญชีไม่อาจจะตรวจนับสินค้าคงคลังได้

ที่ประชุมอภิปรายว่าเป็นการยากที่จะอ้างว่ากรณีใดบ้างที่จะตรวจนับไม่ได้ ในต่างประเทศข้อกำหนดเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีในเรื่องนี้ระบุให้ผู้สอบบัญชีเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง ในกรณีที่พึงปฏิบัติได้เหมาะสมควยเหตุผลและเป็นจำนวนเงินที่สำคัญ ดังนั้น กรณีที่ไม่พึงปฏิบัติได้ก็อาจจะกล่าวได้ว่า เป็นกรณีที่สินค้าคงคลังมีได้อยู่ในกิจการที่ตรวจสอบ หรือไม่เหมาะสมควยเหตุผลหรือมีจำนวนเงินเพียงเล็กน้อย อนึ่ง กรณีที่ผู้เป็นเจ้าของกิจการไม่ยินยอมให้ตรวจนับสินค้าคงคลัง ย่อมเป็นข้ออ้างในประเด็นนี้ไม่ได้

ที่ประชุมกลุ่มเห็นว่า ผู้สอบบัญชีควรสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลังในกรณีที่พึงปฏิบัติได้เหมาะสมควยเหตุผลและเมื่อสินค้าคงคลังเป็นจำนวนเงินมาก การที่เจ้าของกิจการไม่ยินยอมให้เขาทำการตรวจนับจะถือเป็นข้ออ้างไม่ได้

๔. การเขียนเงื่อนไขไว้ในรายงานการสอบบัญชีในกรณีที่ผู้สอบบัญชีมิได้สังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง

กรณีนี้ที่ประชุมได้แบ่งการพิจารณาเป็น ๒ ตอน

ตอนแรก เกี่ยวกับการเขียนรายงานในคอนแสดงความเห็นรับรองงบการเงินซึ่งที่ประชุมกลุ่มไคลงมติเป็นข้อยุติว่า ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นรับรองงบการเงินใดต่อเมื่อใดทำการตรวจสอบจนไคหลักฐานเป็นที่พอใจแล้ว ถ้าหากไคหลักฐานไม่เป็นที่พอใจรับรองโดยมีเงื่อนไข หรือถ้าเป็นเรื่องราวแรงก็ไม่รับรองงบการเงินนั้น

ตอนที่สอง เกี่ยวกับการเขียนรายงานในคอนว่าควยขอบเขตของการตรวจสอบซึ่งแยกพิจารณาเป็น ๓ กรณี คือ

๑. ในกรณีที่บริษัทไม่ยินยอมให้ผู้สอบบัญชีเข้าตรวจนับ
๒. ผู้สอบบัญชีมิไคตรวจนับ เพราะเป็นกรณีที่มิพึงปฏิบัติไค
๓. ผู้สอบบัญชีมิไคตรวจนับ แมว่าจะ เป็นกรณีที่พึงปฏิบัติไค

ในเรื่องนี้ ที่ประชุมกลุ่มไคลงมติเป็นข้อยุติว่าถ้าหากไคมีการกำหนดวิธีการสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง เป็นมาตรฐานการปฏิบัติแล้ว ถ้าผู้สอบบัญชีมิไคสังเกตการตรวจนับไม่ว่าจะเป็นกรณีใดก็ตามจะต้องแจ้ง เป็นเงื่อนไขไว้ในรายงานในคอนที่ว่าควยขอบเขตการตรวจสอบ - บัญชี

ผลการสำรวจวิธีการตรวจสอบสินค้าคงคลังโดยสมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย

ไคกล่าวไว้แล้วในตอนต้นบทของบทนี้ ภายใต้หัวข้อ "สรุปผลคำตอบตามแบบสอบถาม"

แถลงการณ์ว่าควยวิธีการตรวจสอบสินค้าคงคลัง

หลังจากการรวมพิจารณาปัญหาในประเด็นต่าง ๆ ดังกล่าวมาแล้ว ที่ประชุมกลุ่มไคร่วมกันพิจารณาร่างข้อยุติของกลุ่ม เป็นแถลงการณ์ว่าควยวิธีการตรวจสอบสินค้าคงคลัง เพื่อเสนอต่อที่ประชุมใหญ่ ดังนี้

๑. สินค้าคงคลังของกิจการต่าง ๆ โดยปกติเป็นทรัพย์สินที่เป็นจำนวนเงินมาก เมื่อเทียบกับทรัพย์สินหมุนเวียนหรือทรัพย์สินทั้งสิ้นของกิจการ ซึ่งถ้าหากมีการผิดพลาดในการแสดงรายการสินค้าคงคลัง ณ วันสิ้นงวดการเงิน ย่อมเป็นผลทำให้บังบุคคลและงบกำไรขาดทุนแสดงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริง ด้วยเหตุนี้ผู้สอบบัญชีจึงมีความมั่นใจในการตรวจสอบสินค้าคงเหลือโดยใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ เพื่อให้ไคมาซึ่งหลักฐานจนเป็นที่เพียงพอ

๒. ในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบสินค้าคงคลังนี้ ผู้สอบบัญชียังมีความเห็นแตกต่างกันไป ความสำคัญของวิธีการตรวจสอบต่าง ๆ อันอาจก่อให้เกิดความเข้าใจผิดในความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีขึ้นได้ จำเป็นต้องมีการกำหนดวิธีการตรวจสอบสินค้าคงเหลืออันเป็นมาตรฐาน เพื่อให้เป็นแนวทางปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีต่อไป

๓. หนังสือรับรองยอดสินค้าคงคลังซึ่งผู้สอบบัญชีขอให้ลูกค้าจัดทำให้ เป็นการเตือนให้ลูกค้าเพิ่มความระมัดระวังในการแสดงรายการสินค้าคงคลังใดมากขึ้นแต่มีได้ปลด เบื้องผู้สอบบัญชี จากความรับผิดชอบในการตรวจสอบแต่อย่างใด

๔. นอกจากจะทำกาตรวจสอบหลักฐานในบัญชีและเอกสารต่าง ๆ กับตรวจสอบการตีราคาและการคำนวณยอดสินค้าคงเหลือแล้ว การสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง และการขอให้บุคคลภายนอกยืนยัน เป็นลายลักษณ์อักษร เกี่ยวกับสินค้าที่เก็บรักษาไว้ ย่อมช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้หลักฐานที่เพียงพอ

๕. ผู้สอบบัญชีย่อมสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลังในกรณีที่ยังปฏิบัติได้เหมาะสมด้วย เหตุผลและเป็นรายการสำคัญ วิธีการตรวจสอบนี้มีความสำคัญมากขึ้นในกรณีที่การควบคุมภายในของกิจการไม่รัดกุม

๖. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชียังมีได้ใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ จนเป็นที่เพียงพอ เช่น ไม่ได้สังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง และใช้วิธีการตรวจสอบอย่างอื่นแล้วยังเห็นว่าไม่เพียงพอจำเป็นต้องแจ้งเงื่อนไขไว้ในความเห็นของรายงานการสอบบัญชีหรือการแสดงความเห็นรับรองงบการเงิน

และในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้ใช้วิธีการตรวจสอบอันเป็นมาตรฐาน เช่น ไม่ได้สังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง ไม่ว่าจะลูกค้าเป็นผู้จำกัดขอบเขตหรือไม่พึงปฏิบัติได้หรือผู้สอบบัญชีไม่ปฏิบัติเอง จำเป็นต้องแจ้งเงื่อนไขไว้ในขอบเขตของรายงานการสอบบัญชี

ที่ประชุมใหญ่นักบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ ๒ ได้ลงมติเป็นเอกฉันท์ รับแถลงการณ์ดังกล่าวข้างต้นแล้ว