

### บทที่ 3 สินค้าคงเหลือ (Inventory)

<sup>1</sup> สินค้าคงเหลือ หมายถึง สินทรัพย์ซึ่งมีไว้ขายในการประกอบธุรกิจตามปกติ หรืออยู่ระหว่างการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย หรือมีไว้ในการผลิต หรือมีไว้ในกาให้บริการ (ธุรกิจบริการ)

สินค้าคงเหลือ เป็นสินทรัพย์ที่มีการหมุนเวียนอยู่เสมอ ในกิจการจำหน่ายสินค้าประเภทซื้อมาขายไป สินค้าคงเหลือคือ สินค้าสำเร็จรูปหรือสิ่งของที่กิจการมีไว้เพื่อขายหากำไรต่อไป ส่วนในกิจการอุตสาหกรรม สินค้าคงเหลือหมายถึง สินค้าสำเร็จรูป สินค้าระหว่างผลิต วัตถุดิบและวัสดุโรงงาน

สินค้าสำเร็จรูป (Finished Goods) คือ สินค้าที่อยู่ในสภาพพร้อมที่จะขายได้ เช่น รถยนต์ เสื้อผ้าสำเร็จรูป ผลไม้กระป๋อง ฯลฯ

สินค้าระหว่างผลิต (Goods in Process) คือ สินค้าที่อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตซึ่งยังเป็นชิ้นส่วนหรืออยู่ในสภาพของส่วนประกอบอยู่ เช่น เหล็กตัวถังรถยนต์ ผ้าที่ตัดเป็นรูปชิ้นส่วนตามแบบของเสื้อผ้าแล้ว ผลไม้ที่หั่นไว้เป็นชิ้น ๆ แล้ว ฯลฯ

วัตถุดิบ (Raw Materials) คือ สิ่งที่ใช้เป็นหลักในการเปลี่ยนสภาพให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป เช่น แผ่นเหล็กเป็นวัตถุดิบของโรงงานผลิตรถยนต์ ผ้าเป็นวัตถุดิบของโรงงานผลิตเสื้อผ้าสำเร็จรูป ผลไม้เป็นวัตถุดิบของโรงงานผลิตผลไม้กระป๋อง เป็นต้น

วัสดุโรงงาน (Factory Supplies) คือ ส่วนประกอบที่ใช้ในการผลิต เพื่อให้วัตถุดิบแปรสภาพเป็นสินค้าสำเร็จรูป ซึ่งวัสดุโรงงานนี้ถือเป็นวัตถุดิบทางอ้อมนั่นเอง หากไม่มีวัสดุโรงงานแล้วสินค้าก็ไม่อาจผลิตให้สำเร็จรูปตามที่ต้องการได้

---

<sup>1</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชี, ฉบับที่ 31

## การบันทึกรายการสินค้าคงเหลือ

สินค้าคงเหลือสามารถบันทึกบัญชีได้ 2 วิธี คือ

1. Periodic Inventory Method วิธีนี้จะทราบจำนวนสินค้าคงเหลือจากการตรวจนับสินค้าในวันสิ้นงวด

2. Perpetual Inventory Method วิธีนี้จะทราบจำนวนสินค้าได้จากบัญชีสินค้า ซึ่งจะมีทะเบียนสินค้าหรือการ์ดสินค้าเป็นบัญชีย่อย ช่วยให้ทราบถึงการเคลื่อนไหวของสินค้าและจำนวนสินค้าที่คงเหลือได้ตลอดเวลา แต่อย่างไรก็ตามการควบคุมสินค้าที่ดี ควรตรวจสอบจำนวนสินค้าตามบัญชีเปรียบเทียบกับตัวสินค้าคงเหลืออยู่ตามความเป็นจริงด้วย เพราะอาจเกิดข้อแตกต่างจากบัญชีที่ปรากฏได้

## การตีราคาสินค้าคงเหลือ

ไม่ว่าจะบันทึกสินค้าด้วยวิธีใดก็ตาม จำนวนเงินของสินค้าคงเหลือปลายงวดจะต้องตีราคาให้ถูกต้องเหมาะสมเสียก่อน การตีราคาสินค้าคงเหลือ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 ให้ใช้ราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า (Lower of Cost or Net Realizable Value)

**ราคาทุน** หมายถึง ต้นทุนทั้งหมดในการซื้อ และต้นทุนในการแปลงสภาพบวกค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่ทำให้สินค้าคงเหลืออยู่ในสภาพที่พร้อมจะขายได้ เช่น ค่าใช้จ่ายในการออกแบบผลิตภัณฑ์ ต้นทุนที่เกิดจากการกู้ยืมกรณีที่เกี่ยวข้องการกู้ยืมนั้นถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้

ต้นทุนทั้งหมดในการซื้อ หมายถึง ราคาซื้อสุทธิ ซึ่งเกิดจากราคา ซื้อสินค้าบวกค่าขนส่งเข้า บวกอากรขาเข้า บวกค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการซื้อ และบวกภาษีอื่น ๆ ที่ขอคืนไม่ได้ หักด้วยเงินที่ได้รับจากการส่งคืนสินค้าและหักส่วนลดที่ได้รับจากการชำระค่าสินค้า รวมทั้งหักเงินที่ได้รับคืนจากกรณีอื่น เช่น ภาษีซื้อที่ได้รับคืน

ต้นทุนในการแปลงสภาพ หมายถึง ต้นทุนที่ใช้ในการเปลี่ยนแปลงสภาพสินค้า เพื่อให้เป็นสินค้าที่พร้อมจะขายได้ ประกอบด้วยค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต กรณีที่มีผลิตภัณฑ์พลอยได้ให้หักราคาสุทธิที่จะได้รับของผลิตภัณฑ์พลอยได้ออกเสียก่อน สำหรับค่าใช้จ่ายในการผลิตให้แยกออกเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่กับค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่ ให้ปันส่วน (allocate) เป็นราคาทุนของสินค้าตามการใช้จริง หรือตามกำลังการผลิตปกติ ส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปรให้ปันส่วนตามการใช้จริง

ในธุรกิจให้บริการ ต้นทุนงานให้บริการ ได้แก่ ค่าแรงงาน ค่าใช้จ่ายอื่น เกี่ยวกับบุคลากรที่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการให้บริการ รวมทั้งบุคลากรที่ควบคุมดูแลและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการให้บริการ แต่ไม่รวมค่าใช้จ่ายในการขายและค่าใช้จ่ายในการบริหารบุคคล ซึ่งถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด (Revenue Expenditure)

ในทางปฏิบัติอาจมีปัญหาในการคิดต้นทุนจริงของสินค้าดังกล่าวข้างต้นก็ให้กำหนดราคาทุนของสินค้าด้วยวิธีการประมาณหรือวิธีการอย่างอื่น เช่น วิธีราคาทุนมาตรฐาน วิธีราคาขายปลีก วิธีอัตรากำไรขั้นต้น บางกิจการอาจต้องใช้วิธีราคาสินค้าด้วยวิธีพิเศษได้ เช่น กิจการรับเหมาก่อสร้างก็ให้ใช้วิธีการบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญา หรือกิจการที่นำธุรกิจด้านตราสารการเงิน ก็ให้ใช้วิธีการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนในตราสารทางการเงิน เป็นต้น

**มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net Realizable Value)** หมายถึง ราคาที่คาดว่าจะขายได้ หักต้นทุนส่วนเพิ่มที่จะผลิตต่อให้เสร็จ (เฉพาะกรณีเป็นสินค้าที่ยังอยู่ระหว่างการผลิต) และค่าใช้จ่ายอื่นที่จำเป็นต้องจ่ายเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้

## การคำนวณราคาทุน

International Accounting Standard หรือ IAS สนับสนุนให้ใช้วิธีคำนวณหาราคาทุนของสินค้าคงเหลือได้ 4 วิธี ดังนี้

1. Specific Identification Method (วิธีราคาเจาะจง)
2. First in, First out หรือ FIFO (วิธีเข้าก่อนออกก่อน)
3. Weighted Average Method (วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก)
4. Moving Average Method (วิธีถัวเฉลี่ยแบบเคลื่อนที่)

## Specific Identification Method (วิธีราคาเจาะจง)

วิธีราคาเจาะจงเหมาะสำหรับกิจการที่จำหน่ายสินค้าขนาดใหญ่มาก ๆ หรือสินค้าราคาสูงมาก และมีสินค้าจำหน่ายเป็นจำนวนไม่มาก เช่น เครื่องจักร เครื่องบิน เรือยอชต์ ฯลฯ ซึ่งสามารถชี้เฉพาะเจาะจงลงไปได้ว่าสินค้าชิ้นใดราคาทุนเท่าไร เมื่อมีสินค้าคงเหลือก็จะคำนวณราคาสินค้าตามราคาทุนของแต่ละชิ้นที่เหลือ นั้น วิธีราคาเจาะจงนี้ใช้ได้ทั้งกรณีที่กิจการบันทึกสินค้าแบบ Periodic Inventory และ Perpetual Inventory ซึ่งทั้งสองวิธีนั้นจะคำนวณเช่นเดียวกัน

**ตัวอย่างที่ 1** บริษัท ไมโคร จำกัด จำหน่ายรถแม็คโครและรถแทรกเตอร์ วันสิ้นปีมีรถแม็คโครเหลือ 2 คัน และรถแทรกเตอร์ 1 คัน คันที่ 1 ราคาทุน 1,530,000 บาท คันที่ 2 ราคาทุน 860,000 บาท ส่วนรถแทรกเตอร์ ราคาทุนคันละ 750,000 บาท

$$\text{สินค้าคงเหลือ} = 1,530,000 + 860,000 + 750,000 = 3,140,000 \text{ บาท}$$

### First - in, First - out หรือ FIFO (วิธีเข้าก่อนออกก่อน)

วิธีเข้าก่อนออกก่อน เป็นวิธีที่นิยมใช้ในทางปฏิบัติกันอย่างแพร่หลาย เหมาะสำหรับกิจการที่มีสินค้าจำนวนมาก การตีราคาสินค้าตามวิธีนี้ถือว่าสินค้าใดซื้อมาก่อนจะถูกนำไปขายก่อน สินค้าที่เหลืออยู่จะเป็นสินค้าที่ซื้อมาจากครั้งหลังสุดตามลำดับย้อนขึ้นไป ส่วนต้นทุนสินค้าที่ขายจะเป็นสินค้าที่ซื้อมาจากครั้งแรกสุดไล่ลงมาตามลำดับการซื้อ

**ตัวอย่างที่ 2** บริษัท สมนึกซ์พพลายส์ จำกัด มีรายการเกี่ยวกับสินค้าในเดือนธันวาคม 2538 ดังต่อไปนี้

ธันวาคม	1	ยอดคงเหลือยกมา	1,200	ขึ้น	ราคาขึ้นละ	.300	บาท
	3	ซื้อ	2,000	ขึ้น	ราคาขึ้นละ	320	บาท
	5	ขาย	2,400	ขึ้น	ราคาขึ้นละ	900	บาท
	8	ซื้อ	1,400	ขึ้น	ราคาขึ้นละ	310	บาท
	9	ซื้อ	1,000	ขึ้น	ราคาขึ้นละ	320	บาท
	12	ขาย	2,500	ขึ้น	ราคาขึ้นละ	880	บาท
	15	ซื้อ	1,100	ขึ้น	ราคาขึ้นละ	340	บาท
	18	ซื้อ	1,000	ขึ้น	ราคาขึ้นละ	346	บาท
	22	ขาย	1,600	ขึ้น	ราคาขึ้นละ	850	บาท
	24	ซื้อ	800	ขึ้น	ราคาขึ้นละ	350	บาท
	25	ซื้อ	600	ขึ้น	ราคาขึ้นละ	360	บาท
	26	ขาย	2,100	ขึ้น	ราคาขึ้นละ	850	บาท
	28	ซื้อ	1,200	ขึ้น	ราคาขึ้นละ	400	บาท
	30	ซื้อ	1,100	ขึ้น	ราคาขึ้นละ	400	บาท
	31	ขาย	2,000	ขึ้น	ราคาขึ้นละ	800	บาท

กิจการคำนวณราคาสินค้าคงเหลือและต้นทุนสินค้าที่ขายไปในเดือนธันวาคม 2538 ตามวิธี

FIFO และบันทึกสินค้าคงเหลือแบบ Periodic Inventory Method

การคำนวณหาสินค้าคงเหลือและต้นทุนสินค้าที่ขายไปในเดือนธันวาคม ปรากฏ

สินค้าที่มีไว้เพื่อขายทั้งสิ้น	=	11,400	หน่วย
หัก จำนวนสินค้าที่ขายไป	=	<u>10,600</u>	หน่วย
สินค้าคงเหลือ	=	<u>800</u>	หน่วย

สินค้าคงเหลือจะเป็นสินค้าที่ซื้อมาครั้งหลังสุดในวันที่ 30 ธันวาคม 2538

800 หน่วย @ 400 บาท = 320,000 บาท

∴ ราคาสินค้าคงเหลือ 800 หน่วย เป็นเงิน 320,000 บาท

คำนวณหาต้นทุนสินค้าที่ขายไปดังนี้

สินค้าคงเหลือต้นเดือน 1,200 หน่วย @ 300 บาท	360,000 บาท
ซื้อ 2,000 หน่วย @ 320 บาท	640,000 บาท
ซื้อ 1,400 หน่วย @ 310 บาท	434,000 บาท
ซื้อ 1,000 หน่วย @ 320 บาท	320,000 บาท
ซื้อ 1,100 หน่วย @ 340 บาท	374,000 บาท
ซื้อ 1,000 หน่วย @ 345 บาท	345,000 บาท
ซื้อ 800 หน่วย @ 350 บาท	280,000 บาท
ซื้อ 600 หน่วย @ 360 บาท	216,000 บาท
ซื้อ 1,200 หน่วย @ 400 บาท	480,000 บาท
ซื้อ 1,100 หน่วย @ 400 บาท	<u>440,000 บาท</u>
ราคาทุนของสินค้าที่มีเพื่อขาย	3,889,000 บาท
หัก สินค้าคงเหลือปลายเดือน 800 หน่วย	<u>320,000 บาท</u>
ต้นทุนของสินค้าที่ขาย 10,600 หน่วย	<u>3,569,000 บาท</u>

∴ ต้นทุนสินค้าที่ขายไปเป็นเงิน 3,569,000 บาท

**ตัวอย่างที่ 3** จากโจทย์ตัวอย่างที่ 2 ถ้าบริษัท สมเน็กซ์พลายส์ จำกัด คำนวณสินค้าคงเหลือ ด้วยวิธี FIFO แต่บันทึกสินค้าแบบ Perpetual Inventory Method

การคำนวณสินค้าคงเหลือและต้นทุนขายจะปรากฏดังนี้

วันที่	ซื้อ			ขาย			คงเหลือ		
	ปริมาณ (หน่วย)	@	จำนวน เงิน	ปริมาณ	@	จำนวน เงิน	ปริมาณ	@	จำนวน เงิน
2538 ธ.ค.1							1,200	300	360,000
3	2,000	320	640,000				1,200	300	360,000
							2,000	320	640,000
5				1,200	300	360,000	800	320	256,000
				1,200	320	384,000			
8	1,400	310	434,000				800	320	256,000
							1,400	310	434,000
9	1,000	320	320,000				800	320	256,000
							1,400	310	434,000
							1,000	320	320,000
12				800	320	256,000	700	320	224,000
				1,400	310	434,000			
				300	320	96,000			
15	1,100	340	374,000				700	320	224,000
							1,100	340	374,000
18	1,000	345	345,000				700	320	224,000
							1,100	340	374,000
							1,000	345	345,000
22				700	320	224,000	200	340	68,000
				900	340	306,000	1,000	345	345,000
24	800	350	280,000				200	340	68,000
							1,000	345	345,000
							800	350	280,000
25	600	360	216,000				200	340	68,000
							1,000	345	345,000
							800	350	280,000

วันที่	ซื้อ			ขาย			คงเหลือ		
	ปริมาณ (หน่วย)	@	จำนวน เงิน	ปริมาณ	@	จำนวน เงิน	ปริมาณ	@	จำนวน เงิน
							600	360	216,000
26				200	340	68,000	500	360	180,000
				1,000	345	345,000			
				800	350	280,000			
				100	360	36,000			
28	1,200	400	480,000				500	360	180,000
							1,200	400	480,000
30	1,100	400	440,000				500	360	180,000
							1,200	400	480,000
							1,100	400	440,000
31				500	360	180,000	800	400	320,000
				1,200	400	480,000			
				300	400	120,000			

### Weighted Average Method (วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก)

วิธีนี้ถือว่าราคาทุนถัวเฉลี่ยของสินค้าต่อหน่วยเป็นจำนวนเงินของสินค้าที่มีไว้ขายทั้งสิ้น ซึ่งยกมาจากต้นทุนรวมของสินค้าที่ซื้อมาในระหว่างงวด หาดด้วยจำนวนหน่วยสินค้าที่มีไว้ขายทั้งสิ้น จำนวนเงินของสินค้าคงเหลือคำนวณได้โดยนำจำนวนสินค้าที่เหลือคูณกับราคาทุนถัวเฉลี่ยต่อหน่วย วิธีนี้มีข้อจำกัดคือ ใช้ได้เฉพาะกิจการที่บันทึกสินค้าแบบ Periodic Inventory Method เท่านั้น

**ตัวอย่างที่ 4** จากโจทย์ตัวอย่างที่ 2 ถ้ากิจการบันทึกสินค้าแบบ Periodic Inventory Method และคำนวณราคาสินค้าคงเหลือด้วยวิธี Weighted - average การคำนวณราคาสินค้าจะปรากฏ ดังนี้

สินค้าคงเหลือต้นเดือน 1,200 หน่วย @ 300 บาท			380,000 บาท
ซื้อ 2,000 หน่วย @ 320 บาท			<b>840,000</b> บาท
ซื้อ 1,400 หน่วย @ 310 บาท			<b>434.000</b> บาท
ซื้อ 1,000 หน่วย @ 320 บาท			320,000 บาท
ซื้อ 1,100 หน่วย @ 340 บาท			374,000 บาท
ซื้อ 1,000 หน่วย @ 345 บาท			345,000 บาท
ซื้อ 800 หน่วย @ 360 บาท			280,000 บาท
ซื้อ 600 หน่วย @ 360 บาท			216,000 บาท
ซื้อ 1,200 หน่วย @ 400 บาท			480,000 บาท
ซื้อ 1,100 หน่วย @ 400 บาท			<u>440,000</u> บาท
สินค้าที่มีไว้เพื่อขายทั้งสิ้น 11,400 หน่วย เป็นเงิน			3,889,000 uln
ราคาทุนถัวเฉลี่ยต่อหน่วย	=	$\frac{3,889,000}{11,400}$	= 341.14 บาท
... ราคาสินค้าคงเหลือ	=	800 x 341.14	
	=	272,912	บาท
ต้นทุนของสินค้าที่ขายไป	=	3,889,000 - 272,912	
	=	3,616,088	บาท

## Moving Average Method (วิธีถัวเฉลี่ยแบบเคลื่อนที่)

วิธีนี้จะต้องคำนวณราคาทุนของสินค้าต่อหน่วยทุกครั้งที่มีการซื้อสินค้าเข้ามา ต้นทุนของสินค้าที่ขายจะใช้ราคาทุนต่อหน่วยซึ่งคำนวณไว้ในครั้งสุดท้ายก่อนการขายนั้น ข้อจำกัดในวิธีนี้คือใช้ได้เฉพาะกิจการที่บันทึกสินค้าแบบ Perpetual Inventory Method เท่านั้น

**ตัวอย่างที่ 5** จากโจทย์ตัวอย่างที่ 2 ถ้ากิจการบันทึกสินค้าแบบ Perpetual Inventory Method และคำนวณราคาสินค้าคงเหลือ โดยวิธี Moving - average การคำนวณราคาสินค้าจะปรากฏดังนี้



วันที่	ซื้อ			ขาย			คงเหลือ		
	ปริมาณ	@	จำนวนเงิน	ปริมาณ	@	จำนวนเงิน	ปริมาณ	@	จำนวนเงิน
2538 ธค.1							1,200	300.00	360,000
3	2,000	320	640,000				3,200	312.50	1,000,000
5				2,400	312.50	750,000	800	312.50	250,000
8	1,400	310	434,000				2,200	310.90	684,000
9	1,000	320	320,000				3,200	313.75	1,004,000
12				2,500	313.75	784,375	700	313.75	219,625
15	1,100	340	374,000				1,800	329.79	593,625
18	1,000	345	345,000				2,800	335.22	938,625
22				1,600	335.22	536,352	1,200	335.22	402,273
24	800	350	280,000				2,000	341.14	682,273
25	600	360	216,000				2,600	345.49	8,098,273
26				2,100	345.49	725,529	500	345.49	172,744
28	1,200	400	490,000				1,700	393.97	652,744
30	1,100	400	440,000				2,800	390.27	1,092,744
31				2,000	390.27	780,540	800	390.27	312,204

ราคาสินค้าคงเหลือ 800 หน่วย @ 390.27 = 312,204 บาท

ต้นทุนขาย 3,889,000 - 312,204 = 3,576,796 บาท

ข้อสังเกตในวิธีนี้คือ ราคาสินค้าที่คงเหลือในแต่ละวันอาจได้ผลลัพธ์ไม่เท่ากับการนำจำนวนหน่วยสินค้าคูณราคาต่อหน่วย สินค้าคงเหลือในวันที่มีการจำหน่ายสินค้าออกไปจะเท่ากับ ราคาสินค้าคงเหลือในวันก่อนหักด้วยต้นทุนสินค้าที่ขายไปในวันนั้น ราคาสินค้าคงเหลือ 31 ธันวาคม จำนวนเงิน 312,204 บาท ได้มาจากราคาสินค้าคงเหลือ ในวันที่ 30 ธันวาคม 1,092,744 บาท หักกับต้นทุนสินค้าที่ขายไปในวันที่ 31 ธันวาคม 780,540 บาท

## การคำนวณมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net Realizable Value หรือ NRV)

มูลค่าสุทธิที่จะได้รับคำนวณจากราคาที่คาดว่าจะขายได้ หักค่าใช้จ่ายที่จำเป็นในการขาย ถ้าเป็นสินค้าระหว่างผลิตให้หักต้นทุนส่วนเพิ่มที่ใช้ในการผลิตต่อให้เสร็จด้วย

**ตัวอย่างที่ 6** บริษัท คงคา จำกัด มีสินค้าคงเหลือ 5 ชนิด ดังต่อไปนี้

สินค้า	ปริมาณ (หน่วย)	ราคาทุนหน่วย	ราคาขายหน่วย	ค่าใช้จ่ายที่จำเป็น ในการขายต่อหน่วย
<b>ประเภทเครื่องนุ่งห่ม</b>				
LAอ	800	120	250	100
กระโปรง	600	300	400	120
กางเกง	160	180	300	80
<b>ประเภทเครื่องใช้</b>				
ผ้าขนหนู	3,000	50	75	30
แป้ง	200	40	80	45

การคำนวณมูลค่าสุทธิที่จะได้รับปรากฏดังนี้

สินค้า	ราคาขาย/ หน่วย	ค่าใช้จ่ายที่จำเป็น ในการขาย ต่อหน่วย	มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ต่อหน่วย	ปริมาณ (หน่วย)	มูลค่าสุทธิที่ จะได้รับ (NRV)
<b>ประเภทเสื้อผ้า</b>					
เสื้อ	250	100	150	800	120,000
กระโปรง	400	120	280	600	168,000
กางเกง	300	80	220	160	35,200
<b>ประเภทเครื่องใช้</b>					
ผ้าขนหนู	75	30	45	3,000	135,000
แป้ง	80	45	35	200	7,000

## การคำนวณราคาสินค้าคงเหลือ

ตามที่ได้กล่าวแล้วว่าการตีราคาสินค้าคงเหลือ ให้ใช้ ราคาทุน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้ว แต่อย่างใดจะต่ำกว่า (Lower of Cost or Net Realizable Value) เมื่อกำหนดราคาทุนและมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วให้นำราคาทั้งสองมาเปรียบเทียบกัน เพื่อกำหนดราคาสินค้าคงเหลือโดยเลือกราคาที่ต่ำกว่าเป็นมูลค่าของสินค้าคงเหลือ การเปรียบเทียบราคาทุนและมูลค่าสุทธิที่จะได้รับทำได้ 3 วิธี คือ

1. เปรียบเทียบทีละรายการ
2. เปรียบเทียบแต่ละกลุ่ม
3. เปรียบเทียบจากยอดรวม

ถ้ากิจการเปรียบเทียบด้วยวิธีใดแล้วต้องใช่วิธีนั้นอย่างสม่ำเสมอ

**ตัวอย่างที่ 7** จากโจทย์ตัวอย่างที่ 6 ของบริษัท คงคา จำกัด สามารถแสดงการเปรียบเทียบราคาทุนและมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net Realizable Value หรือ NRV) ในแต่ละวิธีได้ดังนี้

สินค้า	ปริมาณ (หน่วย)	ราคาหน่วย		ราคารวม		ราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า		
		ราคาทุน	NRV	ราคาทุน	NRV	ทีละรายการ	ทีละกลุ่ม	ยอดรวม
<b>ประเภทเครื่องนุ่งห่ม</b>								
เสื้อ	800	120	150	96,000	120,000	96,000		
กระโปรง	600	300	280	180,000	168,000	168,000		
กางเกง	160	180	220	28,800	35,200	28,800		
<b>ประเภทเครื่องใช้</b>				304,800	323,200		304,800	
ผ้าขนหนู	3,000	50	45	150,000	135,000	135,000		
แปรง	200	40	35	8,000	7,000	7,000		
				158,000	142,000		142,000	
				462,800	465,200	434,800	16,800	434,800

ราคาสินค้าคงเหลือเมื่อเปรียบเทียบราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่าในแต่ละวิธีจะเป็นดังนี้

1. เปรียบเทียบทีละรายการ เป็นจำนวนเงิน 434,800 บาท
2. เปรียบเทียบแต่ละกลุ่ม เป็นจำนวนเงิน 446,800 บาท
3. เปรียบเทียบยอดรวม เป็นจำนวนเงิน 462,800 บาท

## การปรับราคาทุนที่ลดลงเนื่องจากมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต่ำกว่าราคาทุน

เมื่อกิจการซื้อสินค้าเข้ามา บัญชีซื้อสินค้า (ถ้ากิจการใช้ Periodic Inventory Method) หรือบัญชีสินค้า (ถ้ากิจการใช้ Perpetual Inventory Method) จะถูกบันทึกในราคาทุน วันสิ้นงวดบัญชีต้องตีราคาสินค้าในราคาทุน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า กรณีที่มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net Realizable Value) ต่ำกว่า ต้องทำการปรับราคาทุนที่ลดลง

วิธีการบันทึกบัญชีปรับราคาทุนที่ลดลงทำได้ดังต่อไปนี้

ก. ถ้ากิจการบันทึกสินค้าแบบ Periodic Inventory Method ทำได้ 3 วิธี ดังนี้

1. ผลขาดทุนเนื่องจากมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต่ำกว่าราคาทุน ไม่แสดงแยกต่างหากให้รวมอยู่ในส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย
2. แสดงผลขาดทุนแยกต่างหากในบัญชีขาดทุนจากการลดราคาสินค้า
3. แสดงผลขาดทุนแยกต่างหากในบัญชีขาดทุนจากการลดราคาสินค้า โดยปรับปรุงคู่กับการตั้งบัญชีค่าเผื่อการลดราคาสินค้า

ข. ถ้ากิจการบันทึกสินค้าแบบ Perpetual Inventory Method ให้ปรับปรุงโดย แสดงผลขาดทุนแยกต่างหากในบัญชีขาดทุนจากการลดราคาสินค้า และปรับปรุงคู่กับการตั้งบัญชีค่าเผื่อการลดราคาสินค้า

**ตัวอย่างที่ 8** ตัวอย่างที่ 7 ราคาทุนรวมของสินค้าคงเหลือเป็นเงิน 462,800 บาท กิจการตีราคาสินค้าตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า โดยเปรียบเทียบที่ละรายการ มูลค่าสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดจะเป็นเงิน 434,800 บาท ซึ่งมีจำนวนต่ำกว่าราคาทุน 28,000 บาท ถ้ากิจการบันทึกสินค้าแบบ Periodic Inventory Method การปรับราคาทุนที่ลดลงในแต่ละวิธีจะปรากฏดังนี้

**วิธีที่ 1** บันทึกผลขาดทุนเนื่องจากมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต่ำกว่าราคาทุน ไม่แสดงแยกต่างหากให้รวมอยู่ในส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย จะบันทึกบัญชีโดย

Dr. สินค้าคงเหลือ	434,800	
		Cr. กำไรขาดทุน
		434,800
บันทึกสินค้าปลายงวด		

ตามวิธีในงบกำไรขาดทุนจะแสดงสินค้าคงเหลือทั้งต้นปีและปลายปีในราคามูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ตามที่บันทึกไว้ ซึ่งสินค้าคงเหลือทั้งต้นปีและปลายปีถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายนั่นเอง

**วิธีที่ 2** แสดงผลขาดทุนแยกต่างหากในบัญชีขาดทุนจากการลดราคาสินค้า จะบันทึกบัญชีโดย

Dr. สินค้าคงเหลือ	434,800	
Dr. ขาดทุนจากการลดราคาสินค้า	28,000	
Cr. กำไรขาดทุน		462,800
บันทึกสินค้าปลายงวด		

วิธีนี้ในงบกำไรขาดทุนจะแสดงสินค้าคงเหลือต้นปีในราคามูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ซึ่งต่ำกว่าและแสดงสินค้าคงเหลือปลายปีในราคาทุน โดยนำผลขาดทุนจากการลดราคาสินค้าไปหักออกจากกำไรสุทธิจากการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุน

**วิธีที่ 3** แสดงผลขาดทุนแยกต่างหากในบัญชีขาดทุนจากการลดราคาสินค้า โดยปรับปรุงคู่กับการตั้งบัญชีค่าเผื่อการลดราคาสินค้า จะบันทึกโดย

Dr. สินค้าคงเหลือ	462,800	
Cr. กำไรขาดทุน		462,800
บันทึกสินค้าปลายงวด		

Dr. ขาดทุนจากการลดราคาสินค้า	28,000	
Cr. ค่าเผื่อการลดราคาสินค้า		28,000
ปรับราคาสินค้าที่ลดลงจากราคาทุนเนื่องจากมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต่ำกว่า		

วิธีนี้จะแสดงสินค้าคงเหลือต้นปีและปลายปีในงบกำไรขาดทุนด้วยราคาทุน โดยนำผลขาดทุนจากการลดราคาสินค้าไปหักออกจากกำไรสุทธิจากการดำเนินงาน ส่วนบัญชีค่าเผื่อการลดราคานั้นให้นำไปหักออกจากบัญชีสินค้าคงเหลือในงบดุล

**ตัวอย่างที่ 9** จากตัวอย่างที่ 7 ถ้ากิจการตีราคาสินค้าตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า โดยเปรียบเทียบที่ละรายการ และบันทึกสินค้าแบบ Perpetual Inventory Method การปรับราคาทุนที่ลดลงจะเหมือนกับกรณีที่บันทึกสินค้าแบบ Periodic Inventory Method ในวิธีที่ 3 โดยบันทึกดังนี้

Dr. สินค้าคงเหลือ	462,800	
Cr. กำไรขาดทุน		462,800
บันทึกสินค้าปลายงวด		
<hr/>		
Dr. ขาดทุนจากการลดราคาสินค้า	28,000	
Cr. ค่าเผื่อการลดราคาสินค้า		28,000
ปรับราคาสินค้าที่ลดลงจากราคาทุนเนื่องจากมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต่ำกว่า		
<hr/>		

อนึ่ง การบันทึกผลขาดทุนจากการลดราคาสินค้าโดยตั้งค่าเผื่อการลดราคาสินค้านั้น ในทางภาษีไม่ให้นำขาดทุนจากการลดราคาสินค้าไปเป็นค่าใช้จ่าย แต่ถ้าบันทึกโดย เดบิต ขาดทุนจากการลดราคาสินค้า และ เครดิต สินค้าคงเหลือ ทางภาษีให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายได้

การตีราคาทุนของสินค้าอาจมีปัญหาในทางปฏิบัติ ซึ่งไม่สามารถคำนวณตามวิธี Specific Identification หรือวิธี FIFO หรือวิธี Weighted - average หรือวิธี Moving - average ได้ก็สามารถใช้วิธีการอื่นที่เหมาะสมต่อลักษณะของสินค้าและกิจการนั้น เช่นกิจการรับเหมาก่อสร้างให้ใช้วิธีการบัญชีสำหรับงานก่อสร้าง ในกิจการค้าปลีกอาจใช้วิธีราคาขายปลีก หรือวิธีอัตรากำไรขั้นต้น ในกิจการอุตสาหกรรมใช้วิธีราคาทุนมาตรฐาน เป็นต้น

การคำนวณราคาทุนอีกวิธีหนึ่งซึ่งอาจเป็นที่รู้จักกันมากคือ Last - in, First - out หรือ LIFO (วิธีเข้าหลังออกก่อน) อาจเป็นวิธีที่ใช้ได้ แต่ IAS (International Accounting Standard) ไม่สนับสนุนให้ใช้และต้องการกำจัดออกไป ทั้งนี้เพราะเป็นวิธีที่ให้ผลลัพธ์ของสินค้าคงเหลือเมื่อบันทึกแบบ Periodic Inventory ไม่เท่ากับแบบ Perpetual Inventory ซึ่งสินค้าคงเหลือตามวิธีนี้ให้มูลค่าไม่เป็นไปตามที่เป็นอยู่ในปัจจุบันและยังสามารถตกแต่งเรื่องภาษีได้ง่ายอีกด้วย

## รายการที่ควรนับรวมเป็นสินค้าคงเหลือ

ในการตรวจนับสินค้าคงเหลือ อาจมีบางรายการที่เป็นปัญหาว่าควรจะนับรวมเป็นสินค้าคงเหลือหรือไม่ เช่น สินค้าที่สั่งซื้ออยู่ในระหว่างทาง สินค้ารับฝากขาย ฯลฯ ตามหลักแล้วสินค้าคงเหลือ ควรนับเฉพาะส่วนที่เป็นกรรมสิทธิ์ของกิจการเท่านั้น ซึ่งสินค้าที่เป็นกรรมสิทธิ์อาจจะมีได้อยู่ในกิจการ ดังนั้น การตรวจนับสินค้าคงเหลือจึงควรพิจารณาให้ละเอียดถี่ถ้วนว่า ควรมีสินค้าจำนวนใดบ้างที่นับเป็นสินค้าคงเหลือได้ ในกรณีต่อไปนี้

**สินค้าฝากขาย** (Good on Consignment) ถ้ากิจการส่งสินค้าไปฝากขายและยังขายไม่ได้ สินค้าจำนวนนี้ให้นับรวมเป็นสินค้าคงเหลือ และแสดงรายการในงบดุลเป็น “สินค้าคงเหลือในมือผู้รับฝากขาย” แต่ถ้ากิจการรับฝากขายสินค้าจากกิจการอื่นไม่ให้นับสินค้าส่วนที่รับฝากขายเป็นของกิจการเลย

**สินค้าที่แยกไว้ต่างหาก** (Segregated Goods) สินค้าที่สร้างขึ้นเป็นพิเศษตามคำสั่งซื้อของลูกค้าซึ่งมีรูปแบบหรือลักษณะแตกต่างจากสินค้าปกติเมื่อผลิตเสร็จเรียบร้อยแล้ว แยกสินค้าออกไว้ต่างหากเพื่อส่งมอบให้ลูกค้า แม้ว่าตัวสินค้าจะอยู่ในกิจการก็ตาม ไม่ให้นับสินค้านี้รวมเป็นสินค้าคงเหลือ

**สินค้านำระหว่างทาง** (Goods in Transit) การสั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศหรือต่างจังหวัด ซึ่งการส่งมอบยังไม่ถึงมือกิจการ จะนับรวมเป็นสินค้าคงเหลือหรือไม่นั้นต้องพิจารณาเงื่อนไขการสั่งซื้อว่าเป็นสินค้าที่ซื้อตามเงื่อนไข F.O.B. Shipping Point หรือ F.O.B. Destination ถ้าการสั่งซื้อเป็นไปตามเงื่อนไข F.O.B. Shipping Point กรรมสิทธิ์ในสินค้าจะเป็นของผู้ซื้อเมื่อผู้ขายส่งสินค้าทันที แม้ว่าผู้ซื้อจะยังไม่ได้รับสินค้าก็ตาม ในกรณีนี้ให้นับรวมเป็นสินค้าคงเหลือของกิจการผู้ซื้อด้วย แต่ถ้าเป็นการสั่งซื้อตามเงื่อนไข F.O.B. Destination จะถือว่ากรรมสิทธิ์ในสินค้าเป็นของผู้ซื้อเมื่อผู้ซื้อได้รับสินค้าเรียบร้อยแล้ว ดังนั้น จึงไม่นับสินค้าที่อยู่ระหว่างทางเป็นสินค้าคงเหลือของผู้ซื้อจนกว่าผู้ซื้อจะได้รับสินค้าเป็นที่เรียบร้อยแล้ว

**สินค้าผ่อนชำระและสินค้าที่ขายโดยมีเงื่อนไข** (Installment and Conditional Sales) สินค้าที่ขายโดยวิธีผ่อนชำระและขายโดยมีเงื่อนไขจะโอนกรรมสิทธิ์ให้ผู้ซื้อเมื่อชำระค่าสินค้าครบถ้วนแล้ว แต่ในทางบัญชีจะไม่ถือหลักกรรมสิทธิ์ ในการนับสินค้าคงเหลือสำหรับสินค้าที่ขายลักษณะนี้ โดยถือว่าเมื่อตกลงทำสัญญาซื้อขายเรียบร้อยแล้ว ผู้ซื้อจะบันทึกรายการซื้อสินค้าและนับรวมเป็นสินค้าคงเหลือ ส่วนทางผู้ขายจะลงบัญชีขายและไม่นับสินค้านี้เป็นสินค้าคงเหลือ

## การแสดงรายการสินค้าคงเหลือในงบดุล

สินค้าคงเหลือถือเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน ควรแสดงสินค้าคงเหลือโดยจำแนกเป็นรายการย่อยหรือหมายเหตุประกอบงบการเงินตามความเหมาะสม การแสดงรายการสินค้าคงเหลือในงบดุลควรเปิดเผยรายละเอียดของข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าในงบการเงินอย่างชัดเจน เพื่อให้ทราบว่า เป็นการตีราคาสินค้าโดยใช้ราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับหรือวิธีราคาทุนมาตรฐาน วิธีอัตรากำไรขั้นต้น ฯลฯ รวมทั้งเปิดเผยถึงวิธีการคำนวณราคาสินค้าคงเหลือด้วยว่าใช้วิธีใด กรณีที่ลดราคาทุนสินค้าลงมาเป็นมูลค่าสุทธิที่จะได้รับซึ่งต่ำกว่าโดยตั้งบัญชีค่าเผื่อการลดราคาสินค้าขึ้น ให้นำค่าเผื่อการลดราคาสินค้านี้หักออกจากสินค้าคงเหลือในราคาทุน

การสั่งซื้อสินค้าหรือขายสินค้าที่ยังไม่เสร็จเด็ดขาดในวันสิ้นงวดบัญชีและเป็นช่วงที่ราคาสินค้าเปลี่ยนแปลงมาก ควรชี้แจงให้ทราบถึงข้อผูกพันและผลขาดทุนอันอาจเกิดขึ้นจากเหตุการณ์นั้น

กรณีที่กิจการนำสินค้าไปเป็นประกันการกู้ยืมเงิน ต้องชี้แจงข้อผูกพันนี้ไว้ในวงเล็บหรือหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย

สินค้าคงเหลือของกิจการอุตสาหกรรมให้เรียงลำดับจากสินค้าสำเร็จรูปที่สามารถนำไปขายได้ทันทีก่อนแล้วจึงแสดงสินค้าระหว่างผลิต ต่อด้วยวัตถุดิบและวัสดุโรงงานเป็นรายการสุดท้าย

ตัวอย่างการแสดงรายการสินค้าคงเหลือในงบดุล

บริษัท ฐนิต จำกัด

งบดุล

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2538

สินทรัพย์

สินทรัพย์หมุนเวียน

.....	XXX
.....	XXX
.....	XXX
สินค้าคงเหลือ (หมายเหตุ 1 และ 3)	892,000
.....	



## หมายเหตุประกอบงบการเงิน

### หมายเหตุ 1 - สรุปนโยบายการบัญชี

.....  
.....  
สินค้าคงเหลือ สินค้าคงเหลือแสดงในราคาทุนตามวิธีจ่ายสินค้าที่รับเข้ามาก่อนออกไปก่อน  
ราคาทุนของสินค้าสำเร็จรูป และสินค้าระหว่างผลิตคำนวณจากราคาทุนของวัตถุดิบ  
ค่าแรงทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต

### หมายเหตุ 2

### หมายเหตุ 3

#### สินค้าคงเหลือ

สินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2534 ประกอบด้วย

สินค้าสำเร็จรูป	315,000 บาท
ส่วนประกอบที่สำเร็จแล้ว	25,000 บาท
สินค้าระหว่างผลิต	300,000 บาท
วัตถุดิบ	240,000 บาท
วัสดุโรงงาน	<u>12,000</u> บาท
รวม	<u>892,000</u> บาท

สินค้าสำเร็จรูปทั้งสิ้นได้ใช้เป็นหลักประกันเงินกู้ระยะสั้นจากธนาคารชนไทย จำกัด

กิจการอาจแสดงข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือเปิดเผยไว้ในงบการเงินได้ดังปรากฏต่อไปนี้

**บริษัท ยูนิค จำกัด**  
**งบดุล**  
**ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2538**  
**สินทรัพย์**

**สินทรัพย์หมุนเวียน**

		XXX
.....		XXX
.....		XXX
<b>สินค้าคงเหลือ (ตีราคาในราคาทุน โดยวิธี Fifo)</b>		
<b>สินค้าสำเร็จรูป :</b>		
คงเหลือในมือ (สินค้าราคา 100,000 บาท) ได้นำไป		
เป็นประกันเงินกู้ธนาคารจำนวน 75,000 บาท)	300,000	
คงเหลือในมือของผู้รับฝากขาย	<u>15,000</u>	315,000
ส่วนประกอบที่ผลิตสำเร็จแล้ว		25,000
สินค้าระหว่างผลิต		300,000
<b>วัตถุดิบ :</b>		
คงเหลือในมือ	210,000	
ระหว่างทาง	<u>30,000</u>	240,000
วัสดุโรงงาน		<u>12,000</u>
<b>สินค้าคงเหลือทั้งสิ้น</b>		<b><u>892,000</u></b>
.....		
.....		