

บทเรียนที่

5

สินค้าคงเหลือ



| สารการเรียนรู้

1. สินค้าคงเหลือของกิจการอุตสาหกรรม
2. การวัดมูลค่าและการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือ
3. การแสดงรายการสินค้าคงเหลือของกิจการอุตสาหกรรมในงบการเงิน



๑. สินค้าคงเหลือของกิจการอุตสาหกรรม

ความหมายของสินค้าคงเหลือตามคำนิยาม ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีที่ ๓๔/๒๕๖๒ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ

สินค้าคงเหลือ หมายถึง สินทรัพย์ ซึ่งมีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้

๑. ถือไว้เพื่อขาย ตามลักษณะการประกอบธุรกิจ ตามปกติของกิจการ
๒. อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิต เพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย หรือ
๓. อยู่ในรูปของวัตถุดิบ หรือวัสดุที่มีไว้เพื่อใช้ในกระบวนการผลิตสินค้า หรือให้บริการ



ดังนั้น สินค้าคงเหลือของกิจการซื้อขายสินค้า คือสินค้าสำเร็จรูป ส่วนสินค้าคงเหลือของกิจการอุตสาหกรรม ประกอบด้วย

๑. สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ (Finished Goods)

๒. งานระหว่างทำคงเหลือ/สินค้านระหว่างผลิตคงเหลือ (Work-in-Process Inventory /Goods in Process Inventory)

๓. วัตถุดิบคงเหลือ (Material Inventory)

๔. วัสดุโรงงาน (Factory Supplies)



๒. การวัดมูลค่าและการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือ

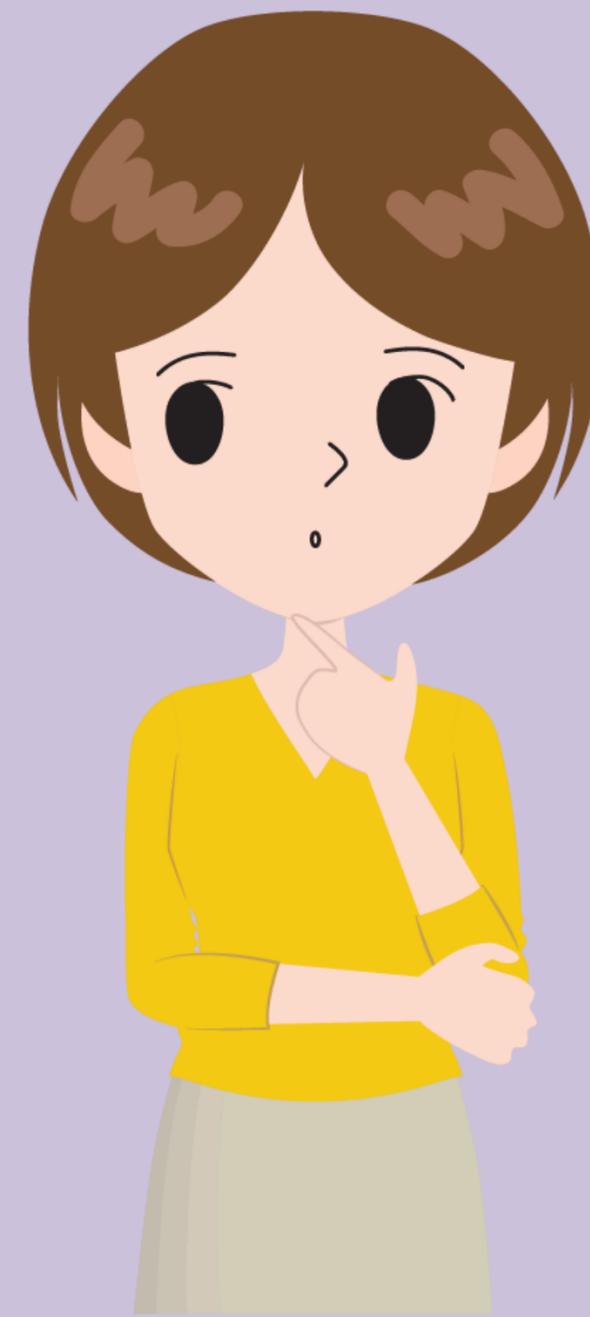
การวัดมูลค่าและการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี เรื่อง มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ ๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ กำหนดไว้ดังนี้

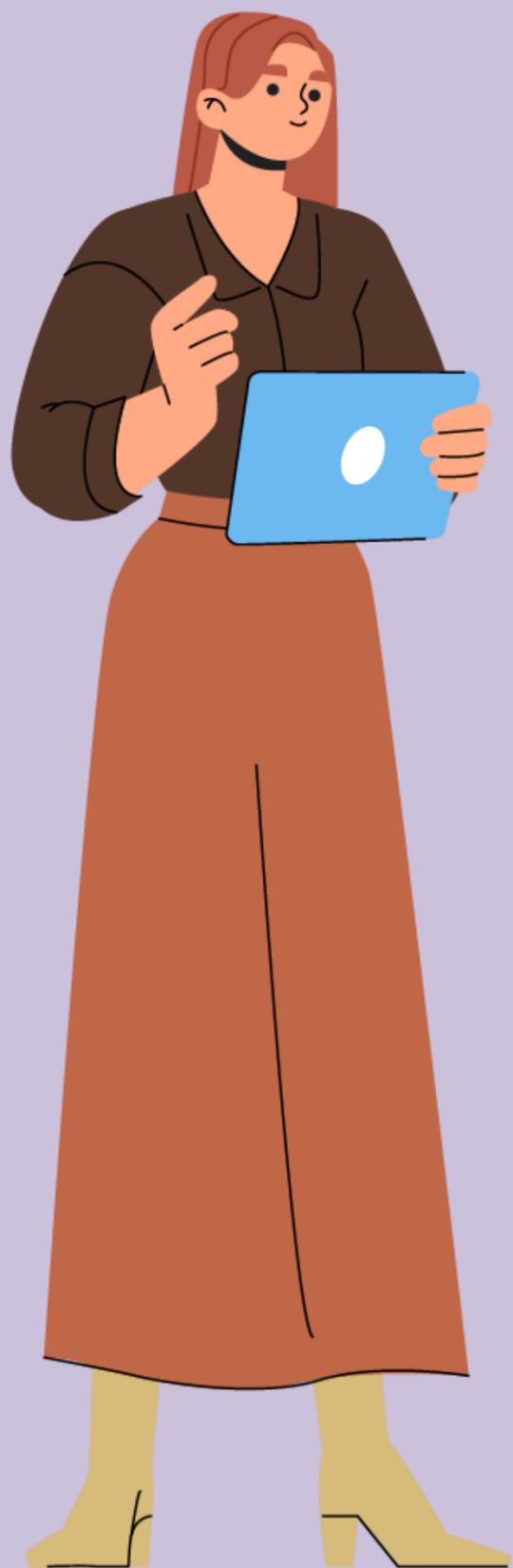
การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ

๙. สินค้าคงเหลือต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า

เทคนิคสำหรับการวัดมูลค่าของต้นทุน

๒๑. เทคนิคสำหรับการวัดมูลค่าของต้นทุนสินค้าคงเหลือ เช่น วิธีต้นทุนมาตรฐานหรือวิธีราคาขายปลีกอาจนำมาใช้เพื่อความสะดวก หากวิธีการประมาณต้นทุนดังกล่าวให้ผลใกล้เคียงกับต้นทุนจริง ต้นทุนมาตรฐานกำหนดจากการใช้วัตถุดิบ วัสดุโรงงาน ค่าแรงงาน ประสิทธิภาพและการใช้กำลังการผลิตในระดับปกติ ต้นทุนมาตรฐานต้องมีการทบทวนอยู่เสมอและปรับปรุงเมื่อจำเป็นเพื่อให้สอดคล้องกับสภาพปัจจุบัน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒ ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีที่ ๓๔/๒๕๖๒ ลงวันที่ ๑๓ สิงหาคม ๒๕๖๒





๒๒. วิธีราคาขายปลีกมักจะใช้กับอุตสาหกรรมค้าปลีก เพื่อวัดมูลค่าต้นทุนสินค้าคงเหลือประเภทที่มีกำไรใกล้เคียงกัน และมีการเปลี่ยนแปลงชนิดสินค้าเป็นจำนวนมากอย่างรวดเร็ว ซึ่งในทางปฏิบัติไม่อาจใช้วิธีต้นทุนอื่นได้ ต้นทุนของสินค้าคงเหลือนี้สามารถคำนวณหาได้โดยใช้มูลค่าขายของสินค้าหักด้วยอัตราร้อยละของกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม อัตรากำไรขั้นต้นนี้ต้องคำนึงถึงสินค้าคงเหลือที่มีการลดราคาให้ต่ำกว่าราคาขายเดิม โดยปกติมักจะใช้อัตราร้อยละถัวเฉลี่ยของแผนกขายปลีกแต่ละแผนก

การคำนวณต้นทุน

๒๓. ต้นทุนของสินค้าคงเหลือของแต่ละรายการ ซึ่งโดยปกติไม่อาจสับเปลี่ยนกันได้ และเป็นสินค้าหรือบริการที่ผลิตขึ้นและแยกต่างหากไว้สำหรับโครงการหนึ่งโครงการใดโดยเฉพาะ ต้องคำนวณโดยใช้วิธีราคาเจาะจงสำหรับต้นทุนของแต่ละรายการ

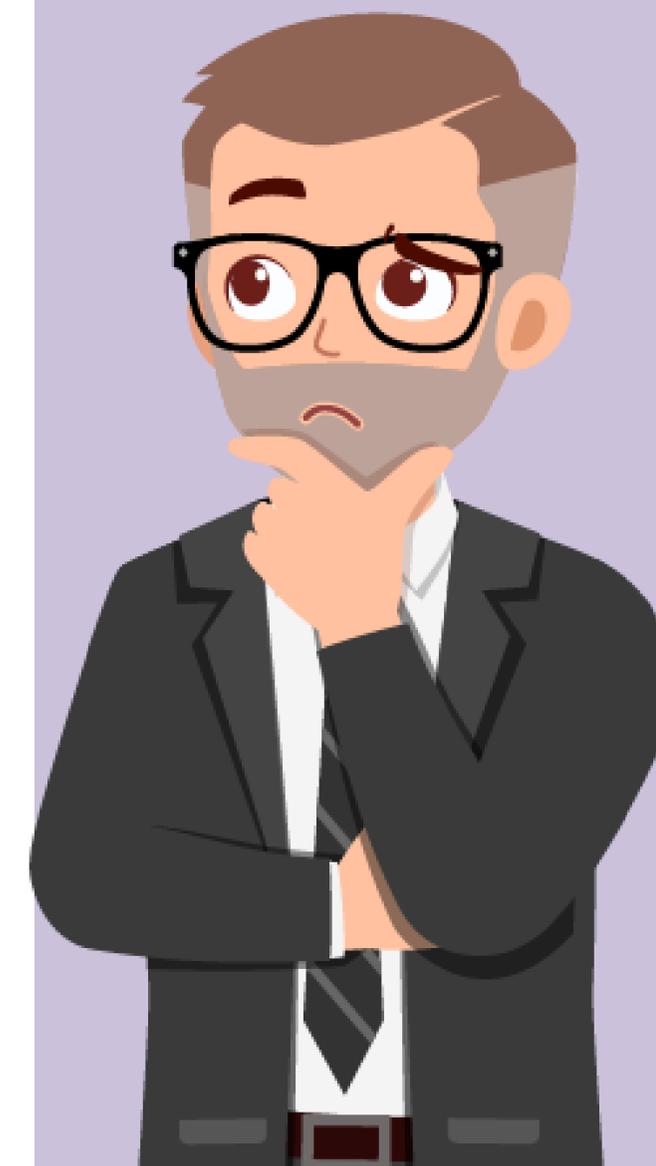
๒๔. ต้นทุนตาม วิธีราคาเจาะจง เป็นวิธีการบันทึกต้นทุนที่เจาะจงได้ในสินค้าคงเหลือแต่ละรายการ วิธีนี้จึงเหมาะที่จะใช้สำหรับสินค้าที่แยกไว้สำหรับโครงการหนึ่งโครงการใดโดยเฉพาะ โดยไม่คำนึงว่าสินค้าคงเหลือดังกล่าวจะซื้อหรือผลิตขึ้นเอง อย่างไรก็ตาม การบันทึกต้นทุนตามวิธีราคาเจาะจงจะไม่เหมาะสมหากสินค้าคงเหลือมีรายการจำนวนมากและโดยปกติมีลักษณะสับเปลี่ยนกันได้ ในสถานการณ์เช่นนี้ วิธีที่เลือกตีราคาสินค้าคงเหลือรายการที่เหลืออาจเป็นช่องทางการกำหนดผลกระทบของกำไรหรือขาดทุนได้ล่วงหน้า

๒๕. ต้นทุนสินค้าคงเหลือนอกจากที่กล่าวในย่อหน้าที่ ๒๓ ต้องคำนวณมูลค่าโดยวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน หรือวิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก กิจการต้องใช้วิธีการคำนวณต้นทุนด้วยวิธีเดียวกันสำหรับสินค้าคงเหลือทุกชนิดที่มีลักษณะและการใช้คล้ายคลึงกัน สำหรับสินค้าคงเหลือที่มีลักษณะและการใช้ต่างกันอาจใช้วิธีคำนวณต้นทุนที่ต่างกันไปได้หากเหมาะสม

๒๖. ตัวอย่างเช่น สินค้าคงเหลือของส่วนงานดำเนินงานหนึ่งอาจมีการใช้สินค้าคงเหลือชนิดเดียวกันที่แตกต่างไปจากส่วนงานดำเนินงานอีกแห่งหนึ่ง อย่างไรก็ตาม ความแตกต่างทางด้านสถานที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ของสินค้าคงเหลือ (หรือภายใต้ข้อกำหนดทางภาษีต่าง ๆ) ไม่ใช่เหตุผลที่เพียงพอที่จะใช้วิธีการคำนวณต้นทุนที่แตกต่างกัน

๒๗. วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน มีข้อสมมติว่า สินค้าคงเหลือรายการที่ซื้อมาหรือผลิตขึ้นก่อนจะขายออกไปก่อน จึงเป็นผลให้รายการสินค้าคงเหลือที่เหลืออยู่ ณ วันสิ้นงวดเป็นสินค้าที่ซื้อมาหรือผลิตขึ้นในครั้งล่าสุด สำหรับ วิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ต้นทุนสินค้าคงเหลือแต่ละรายการจะกำหนดจากการถัวเฉลี่ยต้นทุนของสินค้าที่คล้ายคลึงกัน ณ วันต้นงวด กับต้นทุนของสินค้าที่คล้ายคลึงกันที่ซื้อมาหรือผลิตขึ้นในระหว่างงวด ซึ่งวิธีการคำนวณต้นทุนถัวเฉลี่ยอาจคำนวณเป็นงวด ๆ ไปหรือคำนวณทุกครั้งที่ได้รับสินค้า ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของกิจการ

ที่มา : <https://www.tfac.or.th/upload/๙๔๑๔/ejsqUfCjZT.pdf>



จากมาตรฐานการบัญชีข้างต้น สรุปได้ว่า การวัดมูลค่าสินค้าย่อยต้องวัดด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า ดังนั้นกิจการจะต้องคำนวณต้นทุนสินค้าย่อยด้วยราคาทุน ซึ่งมีหลายวิธี เช่น วิธีต้นทุนมาตรฐาน วิธีราคาขายปลีก วิธีราคาเจาะจง วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน วิธีต้นทุนถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก และคำนวณมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ จากนั้นนำไปเปรียบเทียบกันและใช้มูลค่าที่ต่ำกว่า

การคำนวณต้นทุนสินค้าย่อยมีหลายวิธี ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว แต่ในวิชาการบัญชีอุตสาหกรรมนี้จะนำเสนอเพียง ๓ วิธี ส่วนการคำนวณต้นทุนสินค้าย่อยวิธีอื่นการคำนวณมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ รวมทั้งการบันทึกรายการปรับปรุงสินค้าย่อยเพื่อปรับเข้าสู่มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ จะได้ศึกษาในระดับสูงต่อไป



๑.

วิธีราคาเจาะจง (Specific Identification Method) วิธีนี้เหมาะสำหรับสินค้าที่มีปริมาณไม่มาก และไม่อาจสับเปลี่ยนกันได้ หรือเป็นสินค้าที่ผลิตขึ้นและแยกต่างหากไว้สำหรับโครงการหนึ่งโครงการใดโดยเฉพาะ การเลือกใช้วิธีนี้ทำให้ทราบราคาทุนที่แท้จริงของสินค้าแต่ละรายการ เนื่องจากการนำสินค้าไปใช้จะเป็นลักษณะสินค้าที่ทราบต้นทุนอย่างชัดเจน

๒.

วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน (First-In, First-Out Method/FIFO) วิธีนี้เหมาะสำหรับสินค้าที่มีปริมาณมาก หรือสินค้าที่มีลักษณะการนำไปใช้ในลักษณะคล้ายคลึงกันหรือใกล้เคียงกันหรือสับเปลี่ยนกันได้ การเลือกใช้วิธีนี้ทำให้ทราบราคาทุนที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงในปัจจุบัน เนื่องจากการนำสินค้าไปใช้จะเป็นลักษณะที่สินค้าที่ซื้อเข้ามาก่อนจะถูกนำไปใช้ก่อน ดังนั้นสินค้าคงเหลือจะเป็นสินค้าที่ซื้อมาครั้งหลัง ๆ

๓.

วิธีต้นทุนถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average Method) วิธีนี้เหมาะสำหรับสินค้าที่มีปริมาณมากหรือสินค้าที่มีลักษณะการนำไปใช้ในลักษณะคล้ายคลึงกันหรือใกล้เคียงกันหรือสับเปลี่ยนกันได้คล้ายกับวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน การเลือกใช้วิธีนี้ทำให้ทราบราคาทุนถ่วงเฉลี่ย ราคาทุนจะสูงหรือต่ำขึ้นอยู่กับต้นทุนการซื้อหรือการผลิตในแต่ละครั้ง วิธีนี้ใช้กับกิจการที่ใช้วิธีบัญชีสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด ส่วนกิจการที่ใช้วิธีบัญชีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่องจะใช้วิธีต้นทุนถ่วงเฉลี่ยเคลื่อนไหว (Moving Average Method)



วิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก จะคำนวณต้นทุนถัวเฉลี่ยต่อหน่วย โดยนำต้นทุนของสินค้าที่มีไว้เพื่อขายหารด้วยจำนวนหน่วยที่มีไว้เพื่อขาย ซึ่งจะคำนวณเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

ส่วนวิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยเคลื่อนไหว จะคำนวณต้นทุนถัวเฉลี่ยตลอดเวลา และทุกครั้งที่มีการซื้อสินค้าเข้ามาก็จะนำสินค้าที่ซื้อเข้ามาใหม่ไปถัวเฉลี่ยกับสินค้าคงเหลือ ดังนั้นวิธีนี้จะยุ่งยากกว่าวิธีอื่น อย่างไรก็ตามวิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักเหมาะกับกิจการที่ซื้อวัตถุดิบมาเพื่อผลิต เพราะต้นทุนสินค้าจะถูกนำมาเฉลี่ย ซึ่งจะแสดงต้นทุนโดยรวมของสินค้าที่ผลิตขึ้นได้ดีกว่าวิธีอื่น

การเลือกใช้วิธีคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือได้อย่างเหมาะสมจะทำให้การบริหารจัดการสินค้ามีประสิทธิภาพ ลดค่าใช้จ่าย และยังทำให้งบการเงินแสดงยอดที่ถูกต้อง หากมีปัญหาใด ผู้บริหารก็สามารถแก้ปัญหาได้อย่างมีประสิทธิภาพและทันท่วงที

กิจการต้องใช้วิธีการคำนวณมูลค่าด้วยวิธีการเดียวกัน สำหรับสินค้าคงเหลือทุกชนิดที่มีลักษณะและการใช้คล้ายคลึงกัน สำหรับสินค้าคงเหลือที่มีลักษณะและการใช้ต่างกัน อาจใช้วิธีคำนวณต้นทุนที่ต่างกันไป ได้หากเหมาะสม

ตัวอย่าง

กิจการอุตสาหกรรมแห่งหนึ่งมีรายการเกี่ยวกับวัตถุดิบดังนี้

พ.ศ. 25X1		รายการ	ต้นทุน ต่อหน่วย	ปริมาณ (ชิ้น)		
เดือน	วันที่			รับ	จ่าย	คงเหลือ
ต.ค.	1	ย/ม	900			10
	5	ซื้อครั้งที่ 1	1,000	20		30
	7	เบิก			18	12
	15	ซื้อครั้งที่ 2	950	15		27
	17	เบิก			10	17
	28	ซื้อครั้งที่ 3	1,100	5		22
	31	เบิก			14	8



ให้ทำ คำนวณต้นทุนวัตถุดิบคงเหลือ (สำหรับกิจการที่ใช้วิธีบัญชีสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวดและวิธีบัญชีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง)

๑. วิธีราคาเจาะจง (Specific Identification Method)

รายละเอียดเกี่ยวกับวัตถุดิบคงเหลือมีดังนี้

ยอดยกมา จำนวน ๑ ชิ้น

ซื้อครั้งที่ ๑ จำนวน ๒ ชิ้น

ซื้อครั้งที่ ๒ จำนวน ๔ ชิ้น

ซื้อครั้งที่ ๓ จำนวน ๑ ชิ้น

๒. วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน (First-In, First-Out Method)

๓. วิธีต้นทุนถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average Method) และ

วิธีต้นทุนถ่วงเฉลี่ยเคลื่อนไหว (Moving Average Method)



๑. วิธีราคาเจาะจง (Specific Identification Method)

วิธีบัญชีสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวดและวิธีบัญชีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่องจะได้ผลลัพธ์เท่ากัน
ต้นทุนวัตถุดิบคงเหลือ คำนวณได้ดังนี้

$$\text{ยอดยกมา จำนวน ๑ ชิ้น ชิ้นละ ๙๐๐ บาท} = ๙๐๐ \times ๑ = ๙๐๐ \text{ บาท}$$

$$\text{ซื้อครั้งที่ ๑ จำนวน ๒ ชิ้น ชิ้นละ ๑,๐๐๐ บาท} = ๑,๐๐๐ \times ๒ = ๒,๐๐๐ \text{ บาท}$$

$$\text{ซื้อครั้งที่ ๒ จำนวน ๔ ชิ้น ชิ้นละ ๙๕๐ บาท} = ๙๕๐ \times ๔ = ๓,๘๐๐ \text{ บาท}$$

$$\text{ซื้อครั้งที่ ๓ จำนวน ๑ ชิ้น ชิ้นละ ๑,๑๐๐ บาท} = ๑,๑๐๐ \times ๑ = ๑,๑๐๐ \text{ บาท}$$

$$\underline{\underline{๗,๘๐๐ \text{ บาท}}}$$

๒. วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน (First-In, First-Out Method)

๒.๑ วิธีบัญชีสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด

$$\text{ซื้อครั้งที่ ๓ จำนวน ๕ ชิ้น ชิ้นละ ๑,๑๐๐ บาท} = ๑,๑๐๐ \times ๕ = ๕,๕๐๐$$

บาท

$$\text{ซื้อครั้งที่ ๒ จำนวน ๓ ชิ้น ชิ้นละ ๙๕๐ บาท} = ๙๕๐ \times ๓ = \underline{\underline{๒,๘๕๐ \text{ บาท}}}$$

$$\underline{\underline{๘,๓๕๐ \text{ บาท}}}$$



๒.๒ วิธีบัญชีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง - FIFO

พ.ศ. 25X1		รายการ	รับ			จ่าย			คงเหลือ		
เดือน	วันที่		ปริมาณ	@	จำนวนเงิน	ปริมาณ	@	จำนวนเงิน	ปริมาณ	@	จำนวนเงิน
ต.ค.	1	ย/ม							10	900	9,000
	5	ซื้อครั้งที่ 1	20	1,000	20,000				10	900	9,000
									20	1,000	20,000
	7	เบิก				10	900	9,000	12	1,000	12,000
						8	1,000	8,000			
	15	ซื้อครั้งที่ 2	15	950	14,250				12	1,000	12,000
									15	950	14,250
	17	เบิก				10	1,000	10,000	2	1,000	2,000
									15	950	14,250
	28	ซื้อครั้งที่ 3	5	1,100	5,500				2	1,000	2,000
									15	950	14,250
									5	1,100	5,500
	31	เบิก				2	1,000	2,000	3	950	2,850
						12	950	11,400	5	1,100	5,500
									8		8,350

๓. วิธีต้นทุนถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average Method)

๓.๑ วิธีบัญชีสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด

ยอดยกมา จำนวน ๑๐ ชิ้น ชิ้นละ ๙๐๐ บาท = ๙๐๐ X ๑๐ = ๙,๐๐๐ บาท

ซื้อครั้งที่ ๑ จำนวน ๒๐ ชิ้น ชิ้นละ ๑,๐๐๐ บาท = ๑,๐๐๐ X ๒๐ = ๒๐,๐๐๐ บาท

ซื้อครั้งที่ ๒ จำนวน ๑๕ ชิ้น ชิ้นละ ๙๕๐ บาท = ๙๕๐ X ๑๕ = ๑๔,๒๕๐ บาท

ซื้อครั้งที่ ๓ จำนวน ๕ ชิ้น ชิ้นละ ๑,๑๐๐ บาท = ๑,๑๐๐ X ๕ = ๕,๕๐๐

บาท

ต้นทุนวัตถุดิบถ่วงเฉลี่ยต่อหน่วย = $\frac{\text{ต้นทุนถ่วงเฉลี่ยยกมา} + \text{ต้นทุนวัตถุดิบที่ซื้อระหว่างงวด}}{\text{จำนวนวัตถุดิบทั้งสิ้น}}$

= $\frac{๔๘,๗๕๐}{(๑๐+๒๐+๑๕+๕)}$

= ๙๗๕ บาท

ต้นทุนวัตถุดิบคงเหลือ

= ๘ X ๙๗๕ = ๗,๘๐๐ บาท



๓.๒ วิธีบัญชีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง - Moving Average Method

พ.ศ. 25X1		รายการ	รับ			จ่าย			คงเหลือ		
เดือน	วันที่		ปริมาณ	@	จำนวนเงิน	ปริมาณ	@	จำนวนเงิน	ปริมาณ	@	จำนวนเงิน
ต.ค.	1	ย/ม							10	900	9,000
	5	ซื้อครั้งที่ 1	20	1,000	20,000				30	966.67	29,000.
	7	เบิก				18	966.67	17,400	12	966.67	11,600
	15	ซื้อครั้งที่ 2	15	950	14,250				27	957.41	25,850
	17	เบิก				10	957.41	9,574	17	957.41	16,276
	28	ซื้อครั้งที่ 3	5	1,100	5,500				22	989.82	21,776
	31	เบิก				14	989.82	13,857	8	989.82	7,919

*ปิดจุดทศนิยมเพื่อให้ลงตัว

กิจการที่ใช้วิธีบัญชีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง จะทำการตรวจนับวัตถุดิบ และคำนวณต้นทุนในวันสิ้นงวดบัญชี เพื่อจะได้ทราบมูลค่าของวัตถุดิบคงเหลือปลายงวด ตามวิธีต่าง ๆ ที่กล่าวมาแล้ว ส่วนกิจการที่ใช้วิธีบัญชีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง จะทราบยอดคงเหลือของวัตถุดิบจากบัญชีวัตถุดิบ แต่ก็มี การตรวจนับและคำนวณต้นทุนเช่นเดียวกัน แต่จะทำ ณ วันที่มีการเบิกวัตถุดิบไปใช้ กล่าวคือ กิจการต้องบันทึกมูลค่าของวัตถุดิบ ณ วันเบิกไปใช้

๓. การแสดงรายการสินค้ำคงเหลือ ของกิจการอุตสาหกรรมในงบการเงิน

สินค้ำคงเหลือไม่ว่าจะเป็นของกิจการประเภทใด ถือเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน (Current Assets) สำหรับกิจการผลิต สินค้ำคงเหลือจะแสดงในงบต่างๆ ดังนี้

ลำดับ	รายการ	แสดงใน	ลักษณะรายการ
๑	สินค้ำสำเร็จรูป	งบกำไรขาดทุน	เป็นรายการหัก
		งบฐานะการเงิน	เป็นสินทรัพย์หมุนเวียน
๒	งานระหว่างท	งบต้นทุนการผลิต	เป็นรายการหัก
		งบฐานะการเงิน	เป็นสินทรัพย์หมุนเวียน
๓	วัตถุดิบ	งบต้นทุนการผลิต	เป็นรายการหัก
		งบฐานะการเงิน	เป็นสินทรัพย์หมุนเวียน
๔	วัสดุโรงงาน	งบฐานะการเงิน	เป็นสินทรัพย์หมุนเวียน

