

บทที่ 5

สินค้าคงเหลือ-การวัดมูลค่าวิธีอื่น

ในบทนี้จะกล่าวต่อการบัญชีสำหรับสินค้าคงเหลือ จากบทที่ 4 หลังจาก
กิจการบันทึกราคาทุน และตีราคาสินค้าคงเหลือปลายงวดแล้ว กิจการยังไม่สามารถจะ
แสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือดังกล่าวในงบแสดงฐานะทางการเงินได้ทันที มาตรฐานการ
บัญชี ฉบับที่ 2 กำหนดให้สินค้าคงเหลือต้องแสดงด้วยราคาทุนหรือ มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ
แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า การวัดมูลค่าสุทธิที่จะได้รับและการบันทึกบัญชีหากมูลค่าสุทธิ
ที่จะได้รับต่ำกว่าราคาทุนจะแสดงไว้ในส่วนแรกของบทนี้

ในส่วนที่สองของบทนี้จะกล่าวถึงประเด็นอื่นที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกราคาทุนของ
สินค้าอันได้มาจากการซื้อแบบเหมารวม และการทำสัญญาซื้อสินค้า ส่วนสุดท้ายของบทนี้
จะกล่าวถึงการวัดมูลค่าของต้นทุนสินค้าคงเหลือด้วยวิธีอื่น อันได้แก่ วิธีกำไรขั้นต้น และ
วิธีราคาขายปลีก

ราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า [LOWER OF COST OR NET REALIZABLE VALUE]

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 สินค้าคงเหลือ ให้กิจการแสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่าทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า (Lower of cost or net realizable value: LCNRV) กล่าวคือ เมื่อกิจการตีราคาสินค้าคงเหลือตามวิธีราคาทุนแล้ว (วิธี FIFO, ถัวเฉลี่ยหรือเฉพาะเจาะจง)ให้นำราคาทุนนั้นมาเปรียบเทียบกับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หากมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต่ำกว่าต้องบันทึกลดมูลค่าบัญชีสินค้าคงเหลือปลายงวด การแสดงมูลค่าที่ต่ำกว่านี้สอดคล้องกับแนวความคิดที่ว่า สินทรัพย์ไม่ควรแสดงมูลค่าตามบัญชีสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับจากการขายหรือประโยชน์ที่ได้จากการใช้

มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (net realizable value) คำนวณจากราคาที่คาดว่าจะขายได้หักด้วยประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้านั้นให้เสร็จและต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้สินค้านั้นขายได้

ราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้	XXX
<u>หัก</u> ประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้าให้เสร็จ (ถ้ามี)	XXX
<u>หัก</u> ต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้ (ถ้ามี)	<u>XXX</u>
มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ	<u>XXX</u>

มูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ อ้างอิงถึงจำนวนเงินสุทธิที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากการขายสินค้า ตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ ซึ่งอาจไม่เท่ากันกับมูลค่ายุติธรรม มูลค่ายุติธรรมสะท้อนให้เห็นถึงจำนวนเงินที่จะได้รับจากรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติในการขายสินค้า คงเหลือแบบเดียวกันในตลาดหลัก แต่มูลค่าสุทธิที่จะได้รับสะท้อนถึง มูลค่าเฉพาะกิจการ

การพิจารณามูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ให้พิจารณาจากสินค้าแต่ละรายการ แต่ในบางสถานการณ์ อาจพิจารณาจากกลุ่มสินค้าที่มีลักษณะเหมือนกันหรือมีความเกี่ยวพันกัน โดยอาจเป็นกรณีสินค้าที่มีความเกี่ยวข้องกับสายผลิตภัณฑ์เดียวกัน ซึ่งที่มีวัตถุประสงค์หรือการใช้ประโยชน์ขั้นสุดท้ายเหมือนกัน หรือมีการผลิตหรือขายในพื้นที่ทางภูมิศาสตร์เดียวกัน และในทางปฏิบัติไม่สามารถแยกจากรายการอื่นในสายผลิตภัณฑ์เดียวกันได้

มาตรฐานการบัญชีเห็นว่า ถือเป็นกรณีที่ไม่เหมาะสมที่จะพิจารณาปรับลดมูลค่าสินค้าลงโดยใช้เกณฑ์การจัดประเภทของสินค้าคงเหลือ เช่น สินค้าคงเหลือสำเร็จรูป หรือสินค้าคงเหลือทุกประเภทในส่วนงานปฏิบัติการหนึ่งแทนการพิจารณาแต่ละรายการหรือรายกลุ่มสินค้า ดังนั้น การพิจารณาราคาทุนและมูลค่าสุทธิที่จะได้รับควรพิจารณาแยกรายชนิดสินค้าดีกว่า

สำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุอื่น กิจกรรมไม่ต้องปรับมูลค่าวัตถุดิบให้ต่ำกว่าราคาทุนหาก
สินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตจากวัตถุดิบหรือวัสดุนั้นคาดว่าจะขายได้ในราคาเท่ากับหรือสูง
กว่าราคาทุน อย่างไรก็ตาม หากราคาวัตถุดิบปรับลดลง กิจกรรมต้องปรับลดมูลค่าวัตถุดิบให้
ลดลงเท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ในสถานการณ์นี้ ต้นทุนเปลี่ยนแปลงของวัตถุดิบอาจจะ
เป็นมูลค่าที่ดีที่สุดในการกำหนดมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของวัตถุดิบและวัสดุอื่น

มาตรฐานการบัญชียังระบุให้กิจการต้องประมาณมูลค่าสุทธิที่จะได้รับใหม่ในแต่ละรอบระยะเวลาถัดไป หากในปีถัดไป มีหลักฐานที่ชัดเจนว่ามูลค่าสุทธิที่จะได้รับเพิ่มขึ้นเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ ให้กิจการบันทึกกลับรายการปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือได้ แต่ไม่เกินจำนวนของมูลค่าที่เคยปรับลดเดิม เพื่อให้มูลค่าตามบัญชีใหม่ คือมูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่างราคาทุนกับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับที่ปรับปรุงใหม่ แล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า

การบันทึกสินค้าคงเหลือด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับมีวิธีให้เลือก 2 วิธี คือ

1.วิธีต้นทุนสินค้าขาย (Cost – of goods sold method) จะเดบิตต้นทุนสินค้าขายด้วยจำนวน

ที่ลดมูลค่าสินค้าให้เป็นมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ตามวิธีนี้กิจการจะไม่รายงาน “ขาดทุน” ในงบกำไร

ขาดทุนเบ็ดเสร็จเนื่องจากต้นทุนสินค้าขายได้รวมผลขาดทุนไว้แล้ว

2.วิธีผลขาดทุน (Loss method) จะเดบิตบัญชี “ผลขาดทุนจากการลดสินค้ามูลค่าสุทธิที่จะ

ได้รับ” (Loss due to decline of inventory to net realizable value) ด้วยจำนวนที่ลด

มูลค่าสินค้าให้เป็นมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

การซื้อแบบเหมารวม

หากกิจการซื้อสินค้าหลายชนิดมาในราคารวมกัน(lump-sum purchase หรือ basket purchase) กิจการจำเป็นต้องหาเกณฑ์ในการจัดสรรราคาทุนของสินค้าแต่ละรายการ เพื่อนำไปกำหนดราคาขายต่อไปได้ เกณฑ์ในการแบ่งไม่ควรใช้วิธีถัวเฉลี่ยอย่างง่าย แต่ควรใช้ราคาขายสินค้าแต่ละชนิดในท้องตลาดเป็นเกณฑ์ การหาราคาทุนต่อหน่วยของสินค้าแต่ละชนิดแสดงได้ในตัวอย่างดังต่อไปนี้

สรุป

สินค้าคงเหลือต้องแสดงด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า หากมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต่ำกว่า ได้เดบิตบัญชีต้นทุนขายหรือผลขาดทุนจากราคาสินค้าลดลงและบัญชีและเครดิตบัญชีสินค้าคงเหลือหรือบัญชีค่าเผื่อมูลค่าสินค้าลดลง แล้วแต่นโยบายในการบันทึกบัญชีที่กิจการเลือกใช้ กิจการสามารถกับรายการผลขาดทุนจากราคาสินค้าลดลงได้ แต่ต้องไม่เกินจำนวนมูลค่าที่เคยรับรู้ขาดในเครดิต

หากกิจการสินค้าแบบเหมารวมต้องจัดสรรราคาทุนของสินค้า โดยใช้ราคาสินค้าแต่ละชนิดเป็นเกณฑ์สำหรับสินค้าหากในวันสิ้นงวด กิจการการมีสัญญาแบบบอกเลิกไม่ได้ กิจการต้องการเปรียบเทียบราคาตลาดของสินค้ากับราคาตามสัญญา หากราคาตลาดสินค้าต่ำกว่าราคาตามสัญญา กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากสัญญาสั่งซื้อที่ยกเลิกไม่ได้ และประมาณการหนี้สินจากสัญญาสั่งซื้อที่ยกเลิกไม่ได้ เมื่อรับหมอบสินค้า มูลค่าสินค้าคงเหลือบันทึกด้วยราคาทุนตามสัญญาหรือมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า พร้อมปิดบัญชีประมาณการหนี้สินจากสัญญาสั่งซื้อที่ยกเลิกไม่ได้

นอกจากวิธีราคาทุนแล้วกิจการอาจเลือกวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวดด้วยวิธีอื่น เช่น วิธี
อัตรากำไรขั้นต้นและวิธีราคาปลีก สำหรับวิธีอัตรากำไรขั้นต้นใช้ได้ในงบการเงินระหว่างกาลหรือ
การประมาณสินค้าชั่วคราว ส่วนวิธีราคาขายปลีกใช้ได้กับอุตสาหกรรมค้าปลีกที่การตีราคาสินค้า
ด้วยวิธีราคาทุนอาจทำได้ยากกว่า

แบบฝึกหัดท้ายบทที่ 5

1. บริษัท รุ่งทิพ จำกัด ต้องการทราบว่ามูลค่าสินค้าถูกไฟไหม้ไปเมื่อวันที่ 10 มีนาคม 25x5 เป็นจำนวนเท่าใด จึงให้ท่านคำนวณหาโดยอาศัยข้อมูลต่างๆ ดังต่อไปนี้

สินค้าคงเหลือ 1 ม.ค.	120,000	บาท
ซื้อระหว่างปี	94,000	บาท
ค่าขนส่งเข้า	10,000	บาท
ส่งคืน	6,000	บาท
ส่วนลดจ่าย	2,000	บาท
ขาย	90,000	บาท
รับคืน	4,000	บาท
ส่วนลดรับ	4,000	บาท

ให้ทำ คำนวณหาสินค้าที่ถูกไฟไหม้ โดยสมมติว่าอัตรากำไรขั้นต้นเท่ากับ 20% ของราคาขาย