

## บทที่ 5

### สินค้าคงเหลือ-การวัดมูลค่าวิธีอื่น

ในบทนี้จะกล่าวต่อสำหรับการบัญชีสำหรับสินค้าคงเหลือ จากบทที่ 4 หลังจากกิจการบันทึกราคาทุนและตีราคาสินค้าคงเหลือปลายงวดแล้ว กิจการยังไม่สามารถจะแสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือดังกล่าวในงบแสดงฐานะทางการเงินได้ทันที มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 กำหนดให้สินค้าคงเหลือต้องแสดงด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า การวัดมูลค่าสุทธิที่จะได้รับและการบันทึกบัญชีหากมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต่ำกว่าราคาทุนจะแสดงไว้ในส่วนแรกของบทนี้

ในส่วนที่สองของบทนี้จะกล่าวถึงประเด็นอื่นที่เกี่ยวกับการบันทึกราคาทุนของสินค้าอันได้มาจากการซื้อแบบเหมารวม และการทำสัญญาซื้อสินค้า ส่วนสุดท้ายของบทนี้จะกล่าวถึงการวัดมูลค่าของต้นทุนสินค้าคงเหลือด้วยวิธีอื่น อันได้แก่ วิธีกำไรขั้นต้น และวิธีราคาขายปลีก

#### 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, ทั่วเฉลี่ยหรือเฉพาะเจาะจง)ให้นำราคาทุนนั้นมาเปรียบเทียบกับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หากมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต่ำกว่าต้องบันทึกลดมูลค่าบัญชีสินค้าคงเหลือปลายงวด การแสดงมูลค่าที่ต่ำกว่านี้สอดคล้องกับแนวความคิดที่ว่าสินทรัพย์ไม่ควรแสดงมูลค่าตามบัญชีสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับจากการขายหรือประโยชน์ที่ได้จากการใช้

#### มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (net realizable value) คำนวณจากราคาที่คาดว่าจะขายได้หักด้วยประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้านั้นให้เสร็จและต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้สินค้านั้นขายได้

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

มูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ อ้างอิงถึงจำนวนเงินสุทธิที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากการขายสินค้าตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ ซึ่งอาจไม่เท่ากันกับมูลค่ายุติธรรม มูลค่ายุติธรรมสะท้อนให้เห็นถึงจำนวนเงินที่จะได้รับจากรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติในการขายสินค้าคงเหลือแบบเดียวกันในตลาดหลัก แต่มูลค่าสุทธิที่จะได้รับสะท้อนถึง มูลค่าเฉพาะกิจการ

การพิจารณามูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ให้พิจารณาจากสินค้าแต่ละรายการ แต่ในบางสถานการณ์ อาจพิจารณาจากกลุ่มสินค้าที่มีลักษณะเหมือนกันหรือมีความเกี่ยวข้องกัน โดยอาจเป็นกรณีสินค้าที่มีความเกี่ยวข้องกับสายผลิตภัณฑ์เดียวกัน ซึ่งมีวัตถุประสงค์หรือการใช้ประโยชน์สูงสุดทำเหมือนกัน หรือมีการผลิตหรือขายในพื้นที่ทางภูมิศาสตร์เดียวกัน และในทางปฏิบัติไม่สามารถแยกจากรายการอื่นในสายผลิตภัณฑ์เดียวกันได้

มาตรฐานการบัญชีเน้นว่า ถือเป็นกรณีที่ไม่เหมาะสมที่จะพิจารณาปรับลดมูลค่าสินค้าคงโดยใช้เกณฑ์การจัดประเภทของสินค้าคงเหลือ เช่นสินค้าคงเหลือสำเร็จรูป หรือสินค้าคงเหลือทุกประเภทในส่วนงานปฏิบัติการหนึ่งแทนการพิจารณาแต่ละรายการหรือรายการกลุ่มสินค้า ดังนั้น การพิจารณาราคาทุนและมูลค่าสุทธิที่จะได้รับควรพิจารณาแยกกรณีสินค้าดีกว่า

สำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุอื่น กิจการไม่ต้องปรับลดค่าวัตถุดิบให้ต่ำกว่าราคาทุนหากสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตจากวัตถุดิบหรือวัสดุอื่นนั้นควรคาดว่าจะขายได้ในราคาเท่ากับหรือสูงกว่าราคาทุน อย่างไรก็ตาม หากราคาวัตถุดิบปรับลดลง กิจการต้องปรับลดมูลค่าวัตถุดิบให้ลดลงเท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ในสถานการณ์นี้ ต้นทุนเปลี่ยนแปลงของวัตถุดิบอาจจะเป็นมูลค่าที่ดีที่สุดในการกำหนดมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของวัตถุดิบและวัสดุอื่น

มาตรฐานการบัญชียังระบุให้กิจการต้องประมาณมูลค่าสุทธิที่จะได้รับใหม่ในแต่ละรอบระยะเวลาถัดไป หากในปีถัดไป มีหลักฐานที่ชัดเจนว่ามูลค่าสุทธิที่จะได้รับเพิ่มขึ้นเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ ให้กิจการบันทึกกลับรายการปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือได้ แต่ไม่เกินจำนวนของมูลค่าที่เคยปรับลดเดิม เพื่อให้มูลค่าตามบัญชีใหม่ คือมูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่างราคาทุนกับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับที่ปรับปรุงใหม่ แล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า

**การบันทึกสินค้าคงเหลือด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับมีวิธีให้เลือก 2 วิธี คือ**

1. วิธีต้นทุนสินค้าขาย (Cost – of goods sold method) จะเดบิตต้นทุนสินค้าขายด้วยจำนวนที่ลดมูลค่าสินค้าให้เป็นมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ตามวิธีนี้กิจการจะไม่รายงาน “ขาดทุน” ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ เนื่องจากต้นทุนสินค้าขายได้รวมผลขาดทุนไว้แล้ว

2. วิธีผลขาดทุน (Loss method) จะเดบิตบัญชี “ผลขาดทุนจากการลดสินค้ามูลค่าสุทธิที่จะได้รับ” (Loss due to decline of inventory to net realizable value) ด้วยจำนวนที่ลดมูลค่าสินค้าให้เป็นมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

### **การซื้อแบบเหมารวม**

หากกิจการซื้อสินค้าหลายชนิดมาในราคารวมกัน (lump-sum purchase หรือ basket purchase) กิจการจำเป็นต้องหาเกณฑ์ในการจัดสรรราคาทุนของสินค้าแต่ละรายการ เพื่อนำไปกำหนดราคาขายต่อไปได้ เกณฑ์ในการแบ่งไม่ควรใช้วิธีถ่วงเฉลี่ยอย่างง่าย แต่ควรใช้ราคาขายสินค้าแต่ละชนิดในท้องตลาดเป็นเกณฑ์ การหารราคาทุนต่อหน่วยของสินค้าแต่ละชนิดแสดงได้ในตัวอย่างดังต่อไปนี้