

## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ

### บทนำ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ โดยมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ได้กล่าวถึงวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสินค้าคงเหลือ ได้แก่

- จำนวนต้นทุนที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์และยกยอดไปจนกว่าจะมีการรับรู้รายได้ที่สัมพันธ์กัน
- การคำนวณหาต้นทุนของสินค้าคงเหลือ
- การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย
- การปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

### สรุปการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ได้ปรับปรุงคำนิยามของคำว่า “มูลค่ายุติธรรม” ในย่อหน้าที่ 6 และปรับปรุงย่อหน้าที่ 7 ให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม ดังนี้

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552)	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2557)
ย่อหน้าที่ 6 มูลค่ายุติธรรม หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ หรือจ่ายชำระหนี้สิน ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระ	ย่อหน้าที่ 6 มูลค่ายุติธรรม หมายถึง ราคาที่จะได้รับการขายสินทรัพย์ หรือจ่ายชำระในการโอนหนี้สินในรายการปกติระหว่างผู้มีส่วนร่วมในตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม)
ย่อหน้าที่ 7 มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หมายถึง จำนวนเงินสุทธิที่กิจการคาดว่าจะได้รับการขายสินค้าตามลักษณะ การประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ มูลค่ายุติธรรมสะท้อนให้เห็นถึงจำนวนเงินซึ่งจะได้รับจากการแลกเปลี่ยนของสินค้าคงเหลือชนิดเดียวกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความรอบรู้ และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนในตลาด มูลค่าสุทธิที่จะได้รับสะท้อนถึงมูลค่าเฉพาะของกิจการ ในขณะที่มูลค่ายุติธรรมไม่ได้สะท้อนถึงมูลค่าดังกล่าว มูลค่า	ย่อหน้าที่ 7 มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ อ้างอิงถึงจำนวนเงินสุทธิที่กิจการคาดว่าจะได้รับการขายสินค้าตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ มูลค่ายุติธรรมสะท้อนให้เห็นถึงราคาที่จะได้รับจากรายการปกติในการขายสินค้าคงเหลือแบบเดียวกันในตลาดหลัก (หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด) ระหว่างผู้มีส่วนร่วมในตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า มูลค่าสุทธิที่จะได้รับสะท้อนถึงมูลค่าเฉพาะของกิจการ ในขณะที่มูลค่ายุติธรรมไม่ได้สะท้อนถึงมูลค่า

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552)	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2557)
สิทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลืออาจจะไม่เท่ากับมูลค่ายุติธรรมหัก ต้นทุนในการขาย	ดังกล่าว มูลค่าสิทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลืออาจจะไม่เท่ากับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

**ขอบเขต**

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ถือปฏิบัติกับสินค้าคงเหลือทุกประเภท ยกเว้น
  - 1.1 งานระหว่างก่อสร้างภายใต้สัญญาก่อสร้างซึ่งรวมถึงสัญญาการให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรง (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง)
  - 1.2 เครื่องมือทางการเงิน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน) และ
  - 1.3 สินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรและผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม)
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับการวัดมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่ถือไว้โดย
  - 2.1 ผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่าไม้ ผลิตผลทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยว แร่ และผลิตภัณฑ์จากแร่
    - สินค้าคงเหลือในกลุ่มนี้อยู่นอกเหนือขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เฉพาะในเรื่องข้อกำหนดเกี่ยวกับการวัดมูลค่า เนื่องจาก มีการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยมูลค่าสิทธิที่จะได้รับ ณ ขั้นตอนของการผลิตที่กำหนดไว้แน่นอน ตัวอย่างเช่น เมื่อเก็บเกี่ยวผลิตผลทางการเกษตร หรือเมื่อมีการสกัดแร่ได้แล้วและมีความแน่นอนว่ากิจการจะสามารถขายสินค้าคงเหลือนั้นได้เนื่องด้วยมีการทำสัญญาซื้อขายล่วงหน้าไว้แล้ว หรือมีการประกันราคาโดยรัฐบาล หรือสินค้านั้นมีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ และมีความเสี่ยงน้อยมากที่จะขายสินค้าคงเหลือนั้นไม่ได้
  - 2.2 นายหน้า - ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์
    - สินค้าคงเหลือในกลุ่มนี้อยู่นอกเหนือขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เฉพาะในเรื่องข้อกำหนดเกี่ยวกับการวัดมูลค่า เนื่องจากส่วนใหญ่เป็นสินค้าคงเหลือที่ได้มาโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขายในอนาคตอันใกล้เพื่อที่จะได้รับกำไรจากการผันผวนของราคาหรือจากส่วนต่างของราคาซื้อขายของนายหน้า-ผู้ค้า มีการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย และหากมีการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายจะรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้น



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

### คำนิยาม

สินค้าคงเหลือ	หมายถึง สินทรัพย์ ซึ่งมีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้ 1) ถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจ ตามปกติของกิจการ 2) อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย หรือ 3) อยู่ในรูปของวัตถุดิบ หรือวัสดุที่มีไว้เพื่อใช้ในกระบวนการผลิต สินค้าหรือให้บริการ
มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ	หมายถึง ราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ หักด้วย ประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้านั้นให้เสร็จ และต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้
มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สิน ในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม)

### ประเภทของสินค้าคงเหลือ

#### สินค้าคงเหลือ ใต้แก่

- สินค้าที่ซื้อมาและถือไว้เพื่อขายต่อ เช่น สินค้าที่ผู้ค้าปลีกซื้อมาและถือไว้เพื่อขายต่อ หรือที่ดินและอสังหาริมทรัพย์อื่นที่ถือไว้เพื่อขายต่อ เป็นต้น
- สินค้าสำเร็จรูป สินค้าระหว่างผลิต วัตถุดิบ หรือวัสดุที่จะใช้ในกระบวนการผลิต
- ต้นทุนงานให้บริการสำหรับกิจการผู้ให้บริการ ซึ่งยังไม่ได้มีการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้

### การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ

สินค้าคงเหลือต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า

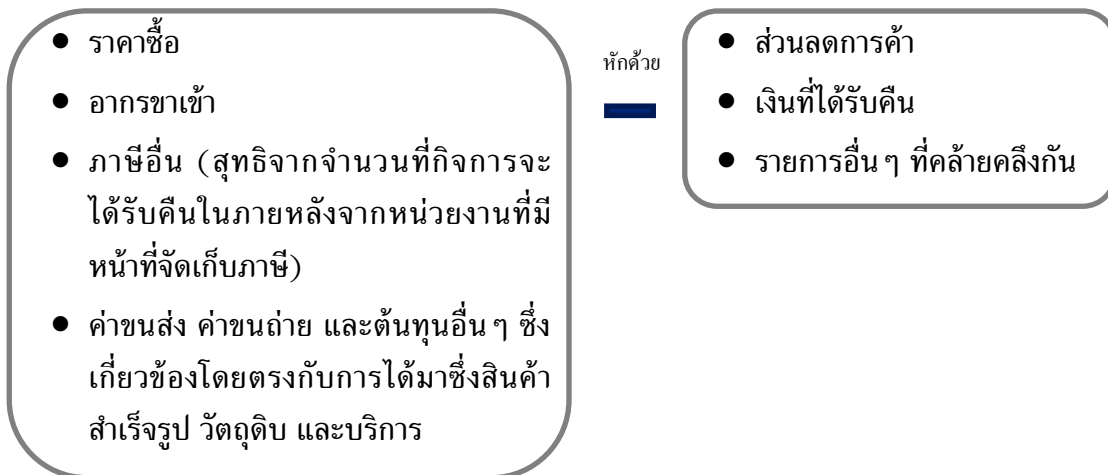
#### ต้นทุนของสินค้าคงเหลือ

ต้นทุนของสินค้าคงเหลือ (ราคาทุน) ประกอบด้วย 1) ต้นทุนในการซื้อ 2) ต้นทุนแปลงสภาพ และ 3) ต้นทุนอื่นๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้าคงเหลือนั้นอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

### 1. ต้นทุนในการซื้อ (Costs of purchase) ประกอบด้วย



### 2. ต้นทุนแปลงสภาพ (Costs of conversion) ประกอบด้วย ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินค้าที่ผลิต ได้แก่

#### 2.1 ค่าแรงงานทางตรง (Direct labour)

#### 2.2 ค่าใช้จ่ายการผลิตที่ปันส่วนอย่างเป็นระบบ

(1) ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ (Fixed production overheads) คือ ต้นทุนการผลิตทางอ้อมที่เกิดขึ้นในการผลิตด้วยจำนวนที่ค่อนข้างคงที่ ไม่เปลี่ยนแปลงตามปริมาณการผลิตที่อาจจะมีมากขึ้นหรือน้อยลง เช่น ค่าเสื่อมราคา และค่าบำรุงรักษาอาคารโรงงานและอุปกรณ์โรงงาน และต้นทุนเกี่ยวกับฝ่ายจัดการโรงงานและการบริหารโรงงาน เป็นต้น ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่จะปันส่วนเข้าสู่ต้นทุนแปลงสภาพได้โดยอ้างอิงจากฐานกำลังการผลิตปกติของเครื่องมือในการผลิต

(2) ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร (Variable production overheads) คือ ต้นทุนการผลิตทางอ้อมที่ผันแปรโดยตรงหรือค่อนข้างจะผันแปรโดยตรงกับปริมาณการผลิตที่มากขึ้นหรือน้อยลง เช่น วัตถุดิบทางอ้อม และ ค่าแรงงานทางอ้อม เป็นต้น ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรจะปันส่วนเข้าสู่สินค้าแต่ละหน่วยที่ผลิตตามต้นทุนการผลิตที่ใช้จริง

3. ต้นทุนอื่นๆ (Other costs) สามารถนำไปรวมในต้นทุนสินค้าคงเหลือได้ เมื่อต้นทุนที่เกิดขึ้นทำให้สินค้าคงเหลืออยู่ในสถานะที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

กรณีที่มีการผลิตผลิตภัณฑ์ร่วมหรือผลิตภัณฑ์หลักและผลิตภัณฑ์พลอยได้ หากต้นทุนแปลงสภาพไม่สามารถระบุแยกจากกันได้ชัดเจน ให้ใช้เกณฑ์ปันส่วนที่สมเหตุสมผลและสม่ำเสมอ เช่น การใช้มูลค่าขายของแต่ละผลิตภัณฑ์ ณ ขั้นตอนการผลิตที่สามารถแยกผลิตภัณฑ์ได้อย่างชัดเจน หรือเมื่อการผลิตเสร็จสิ้นเป็นเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วน เป็นต้น

สำหรับผลิตภัณฑ์พลอยได้ ซึ่งโดยลักษณะส่วนใหญ่มักมีจำนวนที่ไม่เป็นสาระสำคัญ มักจะวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่าสุทธิที่จะได้รับและนำมูลค่าดังกล่าวไปหักจากต้นทุนของผลิตภัณฑ์หลัก

อนึ่ง ต้นทุนสินค้าคงเหลือข้างต้นต้องพิจารณากรณีอื่นที่เกี่ยวข้อง อาทิ

- กรณีการนำต้นทุนการกู้ยืมมารวมเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือได้ในบางสถานการณ์ตามย่อหน้าที่ 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- กรณีการซื้อสินค้าที่มีเงื่อนไขการจ่ายชำระเงินนานเกินกว่าระยะเวลาที่ได้รับสินเชื่อตามปกติ ซึ่งแผนการจ่ายชำระดังกล่าวได้รวมองค์ประกอบของการจัดหาเงินไว้ ผลต่างระหว่างจำนวนเงินที่จ่ายจริงกับราคาซื้อที่ต้องจ่ายภายใต้เงื่อนไขการให้สินเชื่อตามปกติ ให้รับรู้เป็นดอกเบี้ยจ่ายตลอดระยะเวลาการจัดหาเงิน

ตัวอย่างของต้นทุนที่ไม่นำมารวมเป็นต้นทุนสินค้าคงเหลือและให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น เช่น

- วัสดุดิบ ค่าแรงงานหรือค่าใช้จ่ายการผลิตอื่นที่สูญเสียเกินกว่าปกติ
- ต้นทุนในการเก็บรักษาสินค้า เว้นแต่เป็นต้นทุนที่จำเป็นในกระบวนการผลิตก่อนจะถึงขั้นตอนการผลิตถัดไป
- ค่าใช้จ่ายในการบริหารที่ไม่เกี่ยวกับการทำให้สินค้าอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน และ
- ต้นทุนในการขาย

### ต้นทุนของสินค้าคงเหลือของผู้ให้บริการ

- ประกอบด้วย ค่าแรงงาน และต้นทุนอื่นที่เกี่ยวข้องกับบุคลากรที่มีส่วนเกี่ยวข้อง โดยตรงกับการให้บริการ ซึ่งรวมถึงบุคลากรที่ควบคุมและดูแล และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ
- กรณีต่อไปนี้ไม่รวมเป็นต้นทุนงานให้บริการ แต่ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น ได้แก่
  - ค่าแรงงานและต้นทุนอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายและการบริหารบุคลากรทั่วไป
  - กำไรหรือค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องซึ่งมักนำมาใช้เป็นปัจจัยหนึ่งในการคิดค่าบริการของผู้ให้บริการ

### ต้นทุนของผลิตผลทางการเกษตรที่เก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพ

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม สินค้าคงเหลือที่เป็น ผลิตผลทางการเกษตร ซึ่งกิจการเก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพจะวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ จุดเก็บเกี่ยว มูลค่าดังกล่าวให้ถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ณ วันดังกล่าวตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

### เทคนิคการวัดมูลค่าต้นทุนสินค้าคงเหลือ

เพื่อความสะดวกในการประมาณต้นทุนสินค้าคงเหลือให้ได้ผลใกล้เคียงกับต้นทุนสินค้าคงเหลือจริง อาจใช้วิธีดังต่อไปนี้

#### 1. วิธีต้นทุนมาตรฐาน (The standard cost method)

กำหนดจากการใช้วัสดุดิบ วัสดุโรงงาน ค่าแรงงาน ประสิทธิภาพและการใช้กำลังการผลิตในระดับปกติ ต้นทุนมาตรฐานต้องมีการทบทวนอยู่เสมอและปรับปรุงเมื่อจำเป็นเพื่อให้สอดคล้องกับสภาพปัจจุบัน



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

### 2. วิธีราคาขายปลีก (The retail method)

มักจะใช้กับอุตสาหกรรมค้าปลีก เพื่อวัดมูลค่าต้นทุนสินค้าคงเหลือประเภทที่มีกำไรใกล้เคียงกันและมีการเปลี่ยนแปลงชนิดสินค้าเป็นจำนวนมากอย่างรวดเร็ว ซึ่งในทางปฏิบัติไม่อาจใช้วิธีต้นทุนอื่นได้ สามารถคำนวณหาได้โดยใช้มูลค่าขายของสินค้าหักด้วยอัตราร้อยละของกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม อัตรากำไรขั้นต้นนี้ต้องคำนึงถึงสินค้าคงเหลือที่มีการลดราคาให้ต่ำกว่าราคาขายเดิม โดยปกติมักจะใช้อัตราร้อยละถัวเฉลี่ยของแผนกขายปลีกแต่ละแผนก

#### การคำนวณต้นทุน

กิจการต้องใช้วิธีการคำนวณต้นทุนด้วยวิธีเดียวกันสำหรับสินค้าคงเหลือทุกชนิดที่มีลักษณะและการใช้คล้ายคลึงกัน สำหรับสินค้าคงเหลือที่มีลักษณะและการใช้ต่างกันอาจใช้วิธีคำนวณต้นทุนที่ต่างกันไป ได้หากเหมาะสม

วิธีการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือ มีดังนี้

#### 1. วิธีราคาเจาะจง (Specific identification)

การคำนวณต้นทุนสินค้าตามวิธีราคาเจาะจง เป็นวิธีที่ใช้สำหรับสินค้าหรือบริการที่ซื้อหรือผลิตขึ้นเองซึ่งแต่ละรายการโดยปกติไม่อาจสับเปลี่ยนกันได้ และแยกต่างหากไว้ไว้สำหรับโครงการหนึ่งโครงการใดโดยเฉพาะ วิธีราคาเจาะจงนี้จึงไม่เหมาะสมสำหรับสินค้าคงเหลือมีรายการจำนวนมากและโดยปกติมีลักษณะสับเปลี่ยนกันได้

#### ตัวอย่างที่ 1 - การคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือวิธีราคาเจาะจง

รายการ	จำนวนหน่วย	ต้นทุนต่อหน่วย
รถยนต์ประเภท A	2	890,000.00
รถยนต์ประเภท B	4	1,200,000.00
สินค้าที่มีไว้เพื่อขาย	6	
ขายสินค้า - รถยนต์ประเภท B	2	
สินค้าคงเหลือสิ้นงวด	4	

ต้นทุนขาย = 1,200,000 บาท x 2 หน่วย = 2,400,000 บาท

สินค้าคงเหลือสิ้นงวด = (ประเภท A : 2 หน่วย x 890,000) + (ประเภท B : 2 หน่วย x 1,200,000)

= 4,180,000 บาท

#### 2. วิธีเข้าก่อน ออกก่อน (The first-in, first-out (FIFO))

การคำนวณต้นทุนสินค้าตามวิธีเข้าก่อน ออกก่อน ถือเป็นเกณฑ์สมมติว่า สินค้าคงเหลือรายการที่ซื้อหรือผลิตขึ้นก่อนจะขายออกไปก่อน จึงเป็นผลให้รายการสินค้าคงเหลือที่เหลืออยู่ ณ วันสิ้นงวดเป็นสินค้าที่ซื้อหรือผลิตขึ้นในครั้งล่าสุดตามลำดับ



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

วิธีนี้นิยมถือปฏิบัติเพราะสามารถคิดราคาทุนของสินค้าคงเหลือได้ใกล้เคียงความจริง ไม่ว่าราคาของสินค้าจะขึ้นหรือลง เพราะสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีจะใกล้เคียงกับราคาตลาดในขณะนั้นมากที่สุด

### ตัวอย่างที่ 2 – การคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือวิธีเข้าก่อน ออกก่อน

	หน่วย	ราคาทุน/หน่วย	รวม
สินค้าคงเหลือต้นรอบระยะเวลาบัญชี	2	10	20
ซื้อมาครั้งที่ 1	1	11	11
ซื้อมาครั้งที่ 2	1	10	10
ซื้อมาครั้งที่ 3	1	12	12
ซื้อมาครั้งที่ 4	1	13	13
ต้นทุนสินค้าที่มีไว้ขาย			<u>66</u>
จำนวนสินค้าที่มีไว้ขาย	6		
ขายไประหว่างรอบระยะเวลาบัญชี	4		
สินค้าคงเหลือเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี	<u>2</u>		

จากตัวอย่างข้างต้น สินค้าคงเหลือ 2 หน่วย ตามวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน จะเป็นสินค้าที่ซื้อมาครั้งที่ 3 และครั้งที่ 4 ซึ่งคำนวณราคาทุนได้ ดังนี้

ซื้อมาครั้งที่ 3 จำนวน 1 หน่วย	12	บาท
ซื้อมาครั้งที่ 4 จำนวน 1 หน่วย	<u>13</u>	บาท
ราคาสินค้าคงเหลือ 2 หน่วย	<u>25</u>	บาท

วิธีนี้นิยมถือปฏิบัติเพราะสามารถคิดราคาทุนของสินค้าคงเหลือได้ใกล้เคียงความจริง ไม่ว่าราคาของสินค้าจะขึ้นหรือลง เพราะสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีจะใกล้เคียงกับราคาตลาดในขณะนั้นมากที่สุด

### 3. วิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (The weighted average cost)

การคำนวณต้นทุนสินค้าตามวิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก มีข้อสมมติว่า ต้นทุนสินค้าคงเหลือแต่ละรายการจะกำหนดจากการถัวเฉลี่ยต้นทุนของสินค้าที่คล้ายคลึงกัน ณ วันต้นงวดกับต้นทุนของสินค้าที่ คล้ายคลึงกันที่ซื้อมาหรือผลิตขึ้นในระหว่างงวด ซึ่งวิธีนี้อาจคำนวณเป็นงวดๆ หรือคำนวณทุกครั้งที่ได้รับสินค้า ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของกิจการ

### ตัวอย่างที่ 3 – การคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือวิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยน้ำหนัก

จากตัวอย่างที่ 2 มูลค่าสินค้าคงเหลือตามวิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยน้ำหนักคือราคาทุนของสินค้าที่มีไว้ขายต่อหน่วย เท่ากับราคาทุนทั้งหมดของสินค้าที่ซื้อมาหารด้วยจำนวนหน่วยของสินค้านั้น สรุปคำนวณได้ดังนี้

ราคาทุนของสินค้าที่มีไว้เพื่อขาย	66	บาท
จำนวนหน่วยสินค้าที่มีไว้ขาย	6	หน่วย
ราคาทุนโดยถัวเฉลี่ยต่อหน่วย (66 บาท หารด้วย 6 หน่วย)	11	บาท



ราคาสินค้าคงเหลือ 2 หน่วย	22	บาท
<b>ตัวอย่างที่ 4 – เปรียบเทียบการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือ</b>		
<b>ระหว่าง วิธีเข้าก่อน ออกก่อน กับ วิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก</b>		
<b>รายการ</b>	<b>จำนวนหน่วย</b>	<b>ต้นทุนต่อหน่วย</b>
ซื้อครั้งที่ 1	100	15.00
ซื้อครั้งที่ 2	150	18.00
สินค้าที่มีไว้เพื่อขาย	250	
ขายสินค้า	200	
สินค้าคงเหลือสิ้นงวด	50	

รายการ	วิธีเข้าก่อน ออกก่อน	วิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก
ต้นทุนขาย 200 หน่วย	100 หน่วย x 15 บาท = 1,500 บาท 100 หน่วย x 18 บาท = 1,800 บาท รวมทั้งสิ้น 3,300 บาท	ราคาทุนต่อหน่วย = ((100 หน่วย x 15 บาท) + (150 หน่วย x 18 บาท)) / 250 หน่วย = 16.80 บาท ต้นทุนขาย = 200 หน่วย x 16.80 บาท = 3,360 บาท
สินค้าคงเหลือสิ้นงวด 50 หน่วย	50 หน่วย x 18 บาท = 900 บาท	50 หน่วย x 16.80 บาท = 840 บาท

กรณีกิจการมีการเปลี่ยนวิธีการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือ เช่น เปลี่ยนจากวิธีเข้าก่อนเป็นวิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก พิจารณาตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ถือว่าการเปลี่ยนแปลงวิธีการวัดมูลค่าถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

#### มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net realisable value : NRV)

จากคำนิยาม “มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ” หมายถึง ราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ หักด้วย ประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้านั้นให้เสร็จ และต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้

“มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ” สะท้อนถึงมูลค่าเฉพาะของกิจการ ซึ่งได้อ้างอิงถึงจำนวนเงินสุทธิที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากการขายสินค้าตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ ซึ่งแตกต่างจาก “มูลค่ายุติธรรม” ที่สะท้อนให้เห็นถึงราคาที่จะได้รับจากรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติในการขายสินค้าคงเหลือแบบเดียวกันในตลาดหลัก (หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด) ระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ต้นทุนของสินค้าคงเหลืออาจจะไม่ได้รับคืน เนื่องจากมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต่ำกว่าต้นทุนด้วยเหตุดังนี้

- สินค้าคงเหลือเกิดความเสียหาย หรือเกิดความล้าสมัยบางส่วนหรือทั้งหมด
- ราคาขายลดลง
- ประสิทธิภาพการต้นทุนในการทำต่อให้เสร็จหรือประมาณการต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้าขายได้เพิ่มขึ้น

การตีราคาสินค้าคงเหลือลดลงจากราคาทุนให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ สอดคล้องกับแนวความคิดที่ว่า สินทรัพย์ไม่ควรแสดงมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับจากการขายหรือประโยชน์ที่จะได้รับจากการใช้

การลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือลงให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ มักพิจารณาจาก

- สินค้าแต่ละรายการ
- กลุ่มสินค้าที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันหรือมีความเกี่ยวพันกัน เช่น
  - รายการสินค้าที่มีความเกี่ยวข้องกับสายผลิตภัณฑ์เดียวกันที่มีวัตถุประสงค์หรือการใช้ประโยชน์สูงสุดท้ายคล้ายคลึงกัน หรือมีการผลิตหรือขายในพื้นที่ทางภูมิศาสตร์เดียวกัน และในทางปฏิบัติไม่สามารถประเมินแยกจากรายการอื่นในสายผลิตภัณฑ์เดียวกันได้

ถือเป็นการไม่เหมาะสมที่จะปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือลงโดยใช้เกณฑ์การจัดประเภทของสินค้าคงเหลือ ตัวอย่างเช่น สินค้าสำเร็จรูป หรือสินค้าคงเหลือทุกประเภทในส่วนงานปฏิบัติการใดส่วนงานปฏิบัติการหนึ่ง โดยทั่วไป ผู้ให้บริการมักคำนวณต้นทุนสะสมแยกตามการให้บริการแต่ละงาน ซึ่งใช้กำหนดค่าบริการตามงานนั้น ดังนั้น ต้นทุนสำหรับงานให้บริการให้พิจารณาแยกตามงานแต่ละงาน

ในการประมาณมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ให้พิจารณาถึงวัตถุประสงค์ของกิจการในการถือครองสินค้าคงเหลือด้วย ตัวอย่างเช่น

- กรณีกิจการถือสินค้าคงเหลือไว้เพื่อขายหรือให้บริการตามสัญญาที่แน่นอน ให้ถือตามราคาที่กำหนดไว้ในสัญญานั้น
  - หากจำนวนตามสัญญาการขายนั้นมีน้อยกว่าปริมาณสินค้าคงเหลือที่ถือครองไว้
    - มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลือส่วนที่เกินกว่าปริมาณในสัญญาให้ถือตามราคาขายโดยทั่วไป
    - กิจการอาจบันทึกประมาณการหนี้สินสำหรับปริมาณสินค้าคงเหลือตามสัญญาขายที่แน่นอนส่วนที่เกินจากปริมาณสินค้าคงเหลือที่ถือไว้หรือที่เกิดจากสัญญาซื้อที่แน่นอนของกิจการ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น



**ตัวอย่างที่ 5 – การเปิดเผยข้อมูล กรณีกิจการถือสินค้าคงเหลือไว้เพื่อขายตามสัญญาที่แน่นอน**

**1. ประมาณการขาดทุนจากสัญญาซื้อวัตถุดิบ**

ในระหว่างปีปัจจุบัน บริษัทฯ ได้พิจารณาตั้งประมาณการขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดจากสัญญาซื้อวัตถุดิบที่บอกเลิกไม่ได้เป็นจำนวนรวม 6 ล้านบาท ผลขาดทุนดังกล่าวประมาณขึ้นจากมูลค่าของต้นทุนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้จากการปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ระบุไว้ในสัญญาหักด้วยมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสัญญาเหล่านั้น โดยแสดงเป็นประมาณการขาดทุนจากสัญญาซื้อวัตถุดิบภายใต้หนี้สินหมุนเวียนอื่นในงบดุล

**2. ภาระผูกพันและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น**

- บริษัทฯ มีภาระผูกพันที่เกี่ยวกับสัญญาซื้อวัตถุดิบเป็นเงิน 45.9 ล้านเหรียญสหรัฐอเมริกา ซึ่งวัตถุดิบดังกล่าวจะถูกส่งให้บริษัทฯ ภายในระยะเวลา 90 วัน นับแต่วันที่ในสัญญา

- กรณีกิจการถือวัตถุดิบหรือวัสดุอื่นไว้เพื่อการผลิต
  - กิจการต้องไม่ปรับมูลค่าวัตถุดิบหรือวัสดุอื่นที่ถือไว้นั้นให้ลดต่ำกว่าราคาทุน ถ้าสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตจากวัตถุดิบหรือวัสดุนั้นคาดว่าจะขายได้ในราคาเท่ากับหรือสูงกว่าราคาทุน
  - เมื่อการที่ราคาวัตถุดิบลดลงเป็นข้อบ่งชี้ว่า ต้นทุนของสินค้าสำเร็จรูปนั้นสูงกว่ามูลค่าสุทธิที่จะได้รับ กิจการต้องปรับลดมูลค่าวัตถุดิบให้ลดลงเท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ในกรณีนี้ ต้นทุนเปลี่ยนแปลงของวัตถุดิบอาจจะเป็นมูลค่าที่ดีที่สุดในการกำหนดมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ
- กิจการต้องประเมินมูลค่าสุทธิที่จะได้รับใหม่ในแต่ละรอบระยะเวลาถัดไป เมื่อมีสถานการณ์ที่ทำให้การปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือให้ต่ำกว่าราคาทุนหมดไป หรือเมื่อมีหลักฐานที่ชัดเจนว่ามูลค่าสุทธิที่จะได้รับเพิ่มขึ้นเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ
- ให้กิจการบันทึกกลับรายการปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ ไม่เกินจำนวนของมูลค่าที่ปรับลดเดิม เพื่อให้มูลค่าตามบัญชีใหม่แสดงมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับที่ปรับปรุงใหม่แล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า ตัวอย่างเช่น การที่สินค้าคงเหลือรายการหนึ่งยกมาในงวดบัญชีถัดมาด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับเนื่องจากราคาขายลดลง และยังไม่ได้ขายออกไป แต่ต่อมาราคาขายได้เพิ่มขึ้น

**ตัวอย่างที่ 6 การตีราคาสินค้าคงเหลือ (สินค้าระหว่างทำ) ตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับที่ต่ำกว่า**  
**ตัวอย่างที่ 6.1**

1. ราคาทุน		<u>1,200</u>
2. มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ประกอบด้วย		
ราคาที่คาดว่าจะขายได้	870	
หัก ต้นทุนในการทำให้เสร็จ	<u>150</u>	<u>720</u>
ดังนั้น สินค้าคงเหลือที่แสดงในงบแสดงฐานะทางการเงิน	=	<u>720</u>
ผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลง (1,200 – 720)	=	480

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การบันทึกการตีราคาสินค้าคงเหลือไปสู่มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แสดงได้ดังนี้

เดบิต ผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลง	480
เครดิต ค่าเผื่อมูลค่าสินค้าลดลง	480

ตัวอย่างที่ 6.2

ชนิด	ราคาทุน	ราคาที่สามารถขายได้	ต้นทุนทำต่อจนเสร็จและจำหน่าย	มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ	ราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับที่ต่ำกว่า
1	600	650	70	580	580
2	200	215	10	205	200
3	400	428	23	405	400
4	300	330	35	295	295
	1,500	1,623	138	1,485	1,475

สินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี หากเปรียบเทียบราคาทุนกับราคามูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

กรณีที่ 1 หากเปรียบเทียบแต่ละรายการ จะตีราคาเป็นเงิน 1,475 บาท

กรณีที่ 2 หากเทียบราคาทุนรวมกับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับรวมที่ต่ำกว่า จะตีราคาเป็น 1,485 บาท

การบันทึกการตีราคาสินค้าคงเหลือไปสู่มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แสดงได้ดังนี้

เดบิต ผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลง	xxx
เครดิต ค่าเผื่อมูลค่าสินค้าลดลง	xxx

จากตัวอย่างที่ 6.2 การลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือลงให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ มักพิจารณาจากสินค้าแต่ละรายการ

แต่ในบางสถานการณ์อาจจะพิจารณาจากกลุ่มสินค้าที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันหรือมีความเกี่ยวพันกัน โดยอาจเป็นกรณี 1) รายการสินค้าที่มีความเกี่ยวข้องกับสายผลิตภัณฑ์เดียวกันที่มีวัตถุประสงค์หรือการใช้ประโยชน์ขั้นสุดท้ายคล้ายคลึงกัน หรือ 2) มีการผลิตหรือขายในพื้นที่ทางภูมิศาสตร์เดียวกัน

และในทางปฏิบัติไม่สามารถประเมินแยกจากรายการอื่นในสายผลิตภัณฑ์เดียวกันได้ ถือเป็นกรณีที่ไม่เหมาะสมที่จะปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือลงโดยใช้เกณฑ์การจัดประเภทของสินค้าคงเหลือ ตัวอย่างเช่น สินค้าสำเร็จรูป หรือสินค้าคงเหลือทุกประเภทในโรงงานปฏิบัติการใดส่วนงานปฏิบัติการหนึ่ง

การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

- เมื่อมีการขายสินค้าคงเหลือออกไป มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือนั้นต้องรับรู้เป็นต้นทุนขายในงวดที่มีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- มูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือเนื่องจากการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ และผลขาดทุนทั้งหมดที่เกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายในงวดที่ปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือให้ลดลงหรือมีผลขาดทุนเกิดขึ้น
- จำนวนที่เกิดจากการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ต้องรับรู้โดยนำไปหักจากมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายในงวดบัญชีที่มีการกลับรายการดังกล่าว
- สินค้าคงเหลือบางส่วนอาจถูกปันส่วนไปยังบัญชีสินทรัพย์อื่น ตัวอย่างเช่น สินค้าที่ใช้เป็นส่วนประกอบของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่สร้างขึ้นเอง สินค้าคงเหลือที่ปันส่วนไปยังสินทรัพย์ประเภทอื่นในลักษณะนี้ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น

### การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงิน

1. นโยบายการบัญชีที่ใช้ในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ รวมถึงวิธีที่ใช้คำนวณต้นทุน

#### ตัวอย่างที่ 7 – การเปิดเผยข้อมูล การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ และวิธีที่ใช้คำนวณต้นทุน

##### ตัวอย่างที่ 7.1

สินค้าคงเหลือแสดงด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่าราคาทุนของสินค้าคงเหลือคำนวณโดยวิธีเข้าก่อนออกก่อน ยกเว้นงานระหว่างคำนวณ โดยวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

ต้นทุนในการซื้อประกอบด้วยราคาซื้อและค่าใช้จ่ายทางตรงที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขายสินค้าคงเหลือนั้น เช่น ค่าภาษีอากร ค่าขนส่งหักด้วยส่วนลดและเงินที่ได้รับคืนจากการซื้อสินค้า

ต้นทุนของสินค้าสำเร็จรูปประกอบด้วยค่าวัตถุดิบ ค่าแรงทางตรง ค่าใช้จ่ายอื่นทางตรง และค่าโสฬย์ในการผลิต

มูลค่าสุทธิที่จะได้รับประมาณจากราคาที่คาดว่าจะได้ตามปกติของธุรกิจหักด้วยค่าใช้จ่ายที่จำเป็นเพื่อให้สินค้านั้นสำเร็จรูปและค่าใช้จ่ายในการขายในระหว่างปี

บริษัทได้ทำการตั้งค่าเพื่อมูลค่าสินค้าลดลงสำหรับสินค้าเก่าล้าสมัยหรือเสื่อมคุณภาพ

##### ตัวอย่างที่ 7.2

สินค้าคงเหลือแสดงด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดต่ำกว่า ต้นทุนในการซื้อประกอบด้วยราคาซื้อและค่าใช้จ่ายทางตรงที่เกี่ยวข้องกับการซื้อสินค้านั้น เช่น ค่าอากรขาเข้า ค่าขนส่งหักด้วยส่วนลดและเงินที่ได้รับคืนจากการซื้อ

ต้นทุนของสินค้าสำเร็จรูปและงานระหว่างทำประกอบด้วย วัตถุดิบ ค่าแรงทางตรง ค่าใช้จ่ายอื่นทางตรง และค่าโสฬย์ในการผลิต ซึ่งปันส่วนตามเกณฑ์การดำเนินงานตามปกติ



ราคาทุนของสินค้าคำนวณตามวิธีต่อไปนี้

สินค้าสำเร็จรูป	- วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน
งานระหว่างทำ	- วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน
วัตถุดิบและวัสดุบรรจ	- วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน

กลุ่มบริษัทประมาณมูลค่าสุทธิที่จะได้รับจากราคาขายที่คาดว่าจะขายได้ตามปกติของธุรกิจหักด้วยค่าใช้จ่ายในการขาย

กลุ่มบริษัทได้ตั้งค่าเผื่อมูลค่าสินค้าลดลง สำหรับสินค้าที่เสื่อมคุณภาพ เสียหาย ล้าสมัยและค้างนาน

### ตัวอย่างที่ 7.3

สินค้าคงเหลือแสดงมูลค่าตามราคาทุนโดยวิธีถัวเฉลี่ยหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า

ต้นทุนสินค้าคงเหลือ ประกอบด้วย ต้นทุนทั้งหมดในการซื้อ ต้นทุนแปลงสภาพและต้นทุนอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้าคงเหลือนั้นอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ต้นทุนแปลงสภาพดังกล่าวรวมการปันส่วนของค่าใช้จ่ายการผลิตอย่างเหมาะสม โดยคำนึงถึงระดับกำลังการผลิตตามปกติ

ต้นทุนในการซื้อ ประกอบด้วย ราคาซื้อและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการซื้อสินค้านั้น เช่น อกรหาเข้า ค่าขนส่ง และต้นทุนอื่น ๆ ซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินค้า และหักด้วยส่วนลดการค้าและเงินที่ได้รับคืนจากการซื้อสินค้า

มูลค่าสุทธิที่จะได้รับเป็นการประมาณราคาที่จะขายได้ตามปกติธุรกิจ หักด้วยประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้าให้เสร็จและต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้ขายสินค้าได้

### ตัวอย่างที่ 7.4

สินค้าคงเหลือแสดงในราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

ต้นทุนของสินค้าคำนวณโดยใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ต้นทุนสินค้าประกอบด้วยราคาทุนที่ซื้อ ต้นทุนแปลงสภาพหรือต้นทุนอื่นเพื่อให้สินค้าอยู่ในสถานที่และสภาพปัจจุบัน ในกรณีของสินค้าสำเร็จรูปและสินค้านำมาผลิตที่ผลิตเอง ต้นทุนสินค้านำรวมการปันส่วนของค่าเสียหายการผลิตอย่างเหมาะสมโดยคำนึงถึงระดับกำลังการผลิตตามปกติ มูลค่าสุทธิที่จะได้รับเป็นการประมาณราคาที่จะขายได้จากการดำเนินธุรกิจปกติหักด้วยค่าใช้จ่ายที่จำเป็นโดยประมาณในการขาย

2. มูลค่าตามบัญชีรวมของสินค้าคงเหลือและมูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือแต่ละประเภท จำแนกตามความเหมาะสมของแต่ละกิจการ
3. มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย
4. มูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวดบัญชีนั้น
5. มูลค่าของสินค้าคงเหลือที่ปรับลดลงที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

6. มูลค่าการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ ซึ่งกิจการรับรู้โดยนำไปหักจากมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชี
7. สถานการณ์หรือเหตุการณ์ที่ทำให้มีการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ
8. มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน

**ตัวอย่างที่ 8**

**ตัวอย่างที่ 8.1**

สินค้าคงเหลือ ประกอบด้วย

(หน่วย : บาท)

	งบการเงินรวม					
	2557			2556		
	ราคาทุน	ค่าเผื่อมูลค่า สินค้าลดลง	สุทธิ	ราคาทุน	ค่าเผื่อมูลค่าสินค้า ลดลง	สุทธิ
สินค้าสำเร็จรูป	242,706,359.92	(30,246,396.41)	212,459,963.51	241,793,648.14	(39,724,799.63)	202,068,848.51
งานระหว่างทำ	23,765,890.95	(1,523,151.59)	22,242,739.36	45,408,567.59	(2,569,755.12)	42,838,812.47
วัตถุดิบ	87,231,064.43	(7,047,160.43)	80,183,904.00	55,065,611.97	(7,917,467.27)	47,148,144.70
วัสดุสิ้นเปลือง	1,094,365.66	(145,080.89)	949,284.77	1,956,735.59	(181,567.31)	1,775,168.28
สินค้าระหว่างทาง	1,401,543.55		1,401,543.55	15,802,637.21		15,802,637.21
<b>รวม</b>	<b>356,199,224.51</b>	<b>(38,961,789.32)</b>	<b>317,237,435.19</b>	<b>360,027,200.50</b>	<b>(50,393,589.33)</b>	<b>309,633,611.17</b>

**ตัวอย่างที่ 8.2**

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2557 ต้นทุนของสินค้าคงเหลือที่บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายมีจำนวน 1,105.56 ล้านบาท และจำนวน 1,056.05 ล้านบาท ในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการตามลำดับ (2556 : จำนวน 898.50 ล้านบาท และ 759.72 ล้านบาท ในงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการตามลำดับ)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2557 กลุ่มบริษัทได้ออนกลับค่าเผื่อจากการลดมูลค่าสินค้าเนื่องจากกลุ่มบริษัทได้จำหน่ายสินค้าดังกล่าวแล้ว จำนวน 24.37 ล้านบาท ในงบการเงินรวม (2556 : จำนวน 1.53 ล้านบาท ในงบการเงินรวม)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557 สินค้าคงเหลือบางส่วนที่กลุ่มบริษัทคาดว่าจะจำหน่ายได้เกินกว่า 12 เดือน นับจากรอบระยะเวลารายงาน มีประมาณ 111.09 ล้านบาทในงบการเงินรวมและประมาณ 106.57 ล้านบาทในงบการเงินเฉพาะกิจการ (2556 : ประมาณ 118.87 ล้านบาท ในงบการเงินรวม และประมาณ 86.51 ล้านบาท ในงบการเงินเฉพาะกิจการ)

**ตัวอย่างที่ 8.3**

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2556 สินค้าคงเหลือที่ราคาตามมูลค่าสุทธิที่จะได้รับซึ่งต่ำกว่าการตีราคาด้วยวิธีราคาเจาะจงเป็นจำนวนเงิน 5,000,000 บาท โดยบันทึกค่าเผื่อมูลค่าสินค้าลดลงรวม 400,000 บาท อย่างไรก็ตามสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557 รวมสินค้าคงเหลือที่ยกมาจากปีก่อนจำนวน 2,000,000 บาท และ



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ค่าเผื่อมูลค่าสินค้าคงเหลือจำนวน 300,000 บาท เนื่องจากปี 2557 นี้ เกิดการขาดแคลนวัตถุดิบในการผลิตสินค้าที่ีราคาตกลงในปีก่อนกลับมีมูลค่าสุทธิที่จะได้รับสูงขึ้น ดังนั้น บริษัทจึงได้ปรับราคาสินค้าใหม่ โดยการกลับรายการบัญชีบัญชีค่าเผื่อมูลค่าสินค้าคงเหลือจำนวน 300,000 บาท เป็นรายได้ของงวดปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2557

### ตัวอย่างที่ 8.4

สินค้าคงเหลือจำนวนเงินรวม 3,000,000 บาท ได้นำไปเป็นหลักประกันกู้ยืมเงินจากสถาบันการเงินแห่งหนึ่ง

\*\*\*\*\*



คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วรระปี 2557-2560

รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์	ทุมมานนท์	ประธานคณะกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพ็ญบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
นางสาวเน่งน้อย	เจริญทวีทรัพย์	ที่ปรึกษา
ดร.ศุภมิตร	เตชะมนตรีกุล	กรรมการ
ดร.สันติ	กีระนันท์	กรรมการ
นายณรงค์	พันดาวงษ์	กรรมการ
นางสุรีพร	ศิริขันธ์ยกุล	กรรมการ
นางสาววันดี	สิ่ววัฒน์	กรรมการ
นางสาวสมบุรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางวารภรณ์	วงศ์พินิจวโรดม)	กรรมการ
(นางสาวนภา	ลิขิตไพบูลย์)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรมล)	กรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	กรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายสาโรช	ทองประคำ)	กรรมการ
(นางธัญพร	ตันติยวงศ์)	กรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จิ่งประเสริฐ)	กรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาด	จริยะจินดา)	กรรมการ
(นางภัทรา	ไชวศรี)	กรรมการ
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ
ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ



คณะอนุกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวรุ่งนภา	เลิศสุวรรณกุล	ประธานอนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพ็ญบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
ดร.จิรดา	เพทายบรรลือ	อนุกรรมการ
นายกษิติ	เกตุสุริยงค์	อนุกรรมการ
นางสาวกัญญาณัฐ	ศรรัตน์ชัชวาลย์	อนุกรรมการ
นางฐานิตา	อ่ำสำอางค์	อนุกรรมการ
นายภาคภูมิ	วณิชชานานนท์	อนุกรรมการ
นายไพศาล	บุญศิริสุขะพงษ์	อนุกรรมการ
นายอุดมศักดิ์	บุศรานิพรรณ	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาววรารวรรณ	กิจวิชา)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวเขมวันต์	ศรีสวัสดิ์)	อนุกรรมการ
นายกิตติ	เตชะเกษมบัณฑิตย์	อนุกรรมการและเลขานุการ