

หน่วยที่ 3 การตรวจนับ การวัดมูลค่าและการ รายงานสินค้าคงเหลือ ในวันสิ้นงวดบัญชี



สาระการเรียนรู้



1. การตรวจนับสินค้าคงเหลือ
2. ประโยชน์ของการตรวจนับสินค้าคงเหลือ
3. การนับรวมสินค้าที่ถือเป็นสินค้าคงเหลือ
4. วิธีการตรวจนับสินค้าคงเหลือ
5. การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือในวันสิ้นงวดบัญชี

การตรวจนับสินค้าคงเหลือ

การตรวจนับสินค้าคงเหลือ คือ การตรวจสอบสินค้าที่มีอยู่จริง กับบัญชีสินค้าคงเหลือหรือทะเบียนสินค้าซึ่งจะต้องมีการตรวจนับ **อย่างน้อยปีละ 2 ครั้ง** คือ การตรวจนับเป็นปกติประจำปี และตรวจนับก่อนการตรวจนับปกติ

กิจการที่บันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือวิธีสิ้นงวด จะต้องทำการตรวจนับสินค้าเพื่อให้ทราบจำนวนสินค้าเมื่อวันสิ้นงวดบัญชี ส่วนกิจการที่บันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือวิธีต่อเนื่อง จะตรวจนับสินค้าเพื่อตรวจสอบกับจำนวนที่บันทึกไว้ในบัญชีสินค้าคงเหลือ



ประโยชน์ของการตรวจนับสินค้าคงเหลือ

การตรวจนับสินค้าคงเหลือมีประโยชน์ดังนี้

1. เพื่อให้ทราบจำนวนสินค้าคงเหลือที่แท้จริง หากมีของขาดหรือเกินต้องปรับบัญชีให้ถูกต้อง
2. เพื่อเปรียบเทียบสินค้าคงเหลือที่ตรวจนับได้กับสินค้าคงเหลือในทะเบียนสินค้า
3. ทำให้ทราบความเสียหายของสินค้าที่มี เช่น ถูกทำลายโดยแมลง เสื่อมสภาพ ถ้าสมัยจะได้หาวิธีป้องกัน
ข้อบกพร่อง หรือพิจารณาว่าควรเก็บสินค้านั้นไว้หรือควรจำหน่ายออกไป
4. เพื่อป้องกันการทุจริตการยกยอก การสูญเสีของสินค้า
5. เพื่อป้องกันการขาดแคลนสินค้า เพราะทราบยอดคงเหลือจากการตรวจนับ ถ้า สินค้าเหลือน้อยหรือถึง
จุดสั่งซื้อ จะได้สั่งซื้อทันที เนื่องจากการสั่งซื้ออาจล่าช้าได้
6. เพื่อนำจำนวนสินค้าคงเหลือที่ตรวจนับได้ไปจัดทำงบการเงินหรือรายงานทางการเงินต่อไป



การนับรวมสินค้าที่ถือเป็นสินค้าคงเหลือ

การนับรวมสินค้าที่ถือเป็นสินค้าคงเหลือในวันสิ้นงวดบัญชี ควรนับรวมเฉพาะสินค้าที่เป็นกรรมสิทธิ์ของกิจการเท่านั้น ซึ่งกรรมสิทธิ์ในสินค้า มิได้มีเฉพาะสินค้าที่คงเหลืออยู่ในกิจการและยังไม่ได้ขายแต่ยังรวมถึงสินค้าที่มีได้อยู่ในกิจการด้วย

สินค้าคงเหลือเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน เนื่องจากตามสภาพปกติจะต้องเปลี่ยนเป็นเงินสดหรือสินทรัพย์หมุนเวียนอื่น ภายในรอบระยะเวลาการดำเนินธุรกิจของกิจการ สินค้าล้าสมัยที่ขายไม่ได้ถ้ามีปริมาณมากให้แยกออกจากการจัดประเภทเป็นสินค้าคงเหลือ เว้นแต่จะได้มีการจำหน่ายในรอบระยะเวลาการขายปกติของกิจการ ตามหลักการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย บัญชีซื้อสินค้าหรือบัญชีสินค้าคงเหลือจะถูกบันทึกเมื่อการแลกเปลี่ยนหรือกรรมสิทธิ์ในสินค้าได้โอนเปลี่ยนมือกันแล้ว และกิจการสามารถประมาณค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้นจากรายการซื้อสินค้าได้แน่นอน การบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือเมื่อได้รับสินค้ามีเหตุผลเนื่องจากกิจการไม่อาจทราบระยะเวลาแน่นอนที่กรรมสิทธิ์ในสินค้าแต่ละชนิดจะโอนเป็นของกิจการและถ้ามิได้ปฏิบัติโดยสม่ำเสมอแล้ว จะไม่ทำให้เกิดผลต่างเป็นนัยสำคัญมากในการตรวจนับและบันทึกสินค้าคงเหลือมีกรณีที่ควรพิจารณา ดังต่อไปนี้

1. สินค้าระหว่างทาง (Goods in Transit) สินค้าที่กิจการซื้อแล้วและยังอยู่ในระหว่างการขนส่งในวันสิ้นงวดบัญชี เรียกว่า สินค้าระหว่างทาง ในกรณีที่กรรมสิทธิ์ทางกฎหมายตกเป็นของกิจการแล้วรายการสินค้านี้ต้องนำมาบันทึกรวมอยู่ในบัญชีสินค้าคงเหลือของกิจการ ในกรณีการซื้อสินค้าจากต่างประเทศโดยมีเงื่อนไขการขนส่งเป็น F.O.B. จะต้องดูเงื่อนไขการระบุสถานที่ดังนี้

- **F.O.B. Shipping Point** หมายถึง การที่ผู้ขายรับผิดชอบการขนส่งจนถึงเมืองท่าต้นทางดังนั้นความรับผิดชอบจะเป็นของผู้ซื้อเมื่อสินค้าได้รับการบรรจุลงเรือ สินค้าระหว่างทางกรณีนี้จะต้องนำมานับรวมเป็นสินค้าคงเหลือของกิจการผู้ซื้อ
- **F.O.B. Destination** หมายถึง การที่ผู้ขายรับผิดชอบการขนส่งจนถึงเมืองท่าปลายทางบางครั้งสัญญาอาจระบุเมืองท่าชัดเจน เช่น F.O.B. กรุงเทพฯ ในกรณีนี้สินค้าอยู่ในความรับผิดชอบของผู้ขายจนกว่าจะถึงเมืองท่าปลายทาง สินค้าเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ซื้อนับแต่วันที่สินค้าอยู่ที่ท่าเรือพร้อมที่จะให้ผู้ซื้อไปรับของได้ และสินค้าระหว่างทางไม่ต้องนับรวมเป็นสินค้าคงเหลือของกิจการผู้ซื้อ



2. สินค้าฝากขาย (Consigned Goods) การฝากขายเป็นวิธีการจำหน่ายวิธีหนึ่งที่บุคคลฝ่ายหนึ่งเรียกว่า ผู้ฝากขาย (Consignor) ส่งสินค้าไปฝากขายไว้กับอีกบุคคลหนึ่งเรียกว่า ผู้รับฝากขาย (Consignee) ซึ่งทำหน้าที่เป็นตัวแทนในการขายสินค้า ผู้รับฝากขาย ยินยอมรับสินค้าโดยไม่มีความเสี่ยงต่อกำไรขาดทุนในการขาย ความรับผิดชอบมีเพียงการดูแลรักษาสินค้าให้ปลอดภัยจากการชำรุดเสียหาย จนกว่าสินค้านั้นจะขายได้ เมื่อขายสินค้าได้ผู้รับฝากขายจะรวบรวมสรุปค่าขายหักค่านายหน้าในการขาย และค่าใช้จ่ายที่จำเป็นในการขายต่างๆ ยอดคงเหลือส่งมอบให้แก่ ผู้ฝากขาย

สินค้าคงเหลือในมือของผู้รับฝากขายเป็นสินค้าในกรรมสิทธิ์ของผู้ฝากขายและต้องนำมารายงานในงบการเงินของผู้ฝากขายในวันสิ้นงวดบัญชีในราคาต้นทุนซื้อหรือต้นทุนผลิต ในกรณีที่สินค้าฝากขายมีจำนวนเป็นสาระสำคัญ สินค้าฝากขายนั้นอาจแยกแสดงรายการต่างหากจากสินค้าคงเหลือในทางการค้า โดยปกติของกิจการทางด้านผู้รับฝากขายจะต้องระมัดระวังไม่นำสินค้านับรวมเป็นสินค้าคงเหลือของกิจการ

3. สินค้าที่แยกไว้ต่างหาก (Segregated Goods) เป็นสินค้าที่ทำขึ้นเป็นพิเศษตามคำสั่งจ้างของลูกค้า และแยกไว้ต่างหากเพื่อส่งมอบให้แก่ลูกค้า เมื่อทำเสร็จและพร้อมที่จะมอบให้ลูกค้าถือว่าขายสินค้าได้แล้ว จะไม่นับรวมอยู่ในสินค้าคงเหลือ

4. สินค้าที่มีข้อตกลงการขายเป็นกรณีพิเศษ (Special Sale Agreements) ในการพิจารณาบันทึกรวมเป็นสินค้าคงเหลือของกิจการอาศัยหลักเกณฑ์การโอนกรรมสิทธิ์ของสินค้าเป็นปัจจัยในการพิจารณา ในบางครั้งสิทธิและสาระประโยชน์ทางเศรษฐกิจไม่สอดคล้องกัน เช่น กรรมสิทธิ์ในสินค้าได้โอนไปยังผู้ซื้อแล้วแต่ความเสี่ยงในฐานะเจ้าของยังคงเป็นของผู้ขาย หรือกรรมสิทธิ์ยังไม่โอนแต่ผู้ซื้อมีความรับผิดชอบและความเสี่ยงอย่างเจ้าของทั้งสิ้น ได้แก่

4.1 สินค้าที่มีข้อตกลงการรับซื้อคืน (Sales with Buyback Agreement) ในทางปฏิบัติการขายโดยมีข้อตกลงการรับซื้อคืน เป็นแนวทางหนึ่งในการหาเงินทุนมาซื้อสินค้าโดยหลีกเลี่ยงการรายงานหนี้สินหรือสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงิน วิธีการขายทำขึ้นโดยมีข้อตกลงที่ชัดเจนหรือไม่ชัดเจนในการซื้อคืนโดยระบุราคาและระยะเวลาการซื้อคืน โดยข้อเท็จจริงแล้วผู้ขายสินค้าใช้สินค้าในการวางเป็นประกันการกู้ยืมเท่าราคาสินค้า และผู้ซื้อเป็นผู้สนับสนุนการเงินให้แก่ผู้ขาย แม้ว่ากรรมสิทธิ์ในสินค้าตกเป็นของผู้ซื้อแต่ความเสี่ยงในสินค้าอยู่กับผู้ขาย ผู้ขายเพียงแต่มอบสินค้าให้แสดงในงบแสดงฐานะการเงินของผู้ซื้อในระยะเวลาสั้นๆ

4.2 สินค้าที่มีอัตราการรับคืนสูง (Sales with high rate of return) สินค้าบางชนิดมีข้อตกลงให้คืนสินค้าได้โดยรับประกันการคืนเงินเท่ากับมูลค่าสินค้าที่ซื้อหรือเปลี่ยนตัวสินค้า เช่น เทปวิทยุ เครื่องดนตรี หนังสือ อุปกรณ์กีฬา การขายสินค้าทางไปรษณีย์ เป็นต้น ในกรณีที่กิจการขายสินค้าและรับประกันการรับคืนเต็มจำนวน กิจการผู้ขายมีวิธีการบันทึกการขายได้ 2 วิธี คือ บันทึกการขายเต็มจำนวนและประมาณการรับคืนและส่วนลดการขายในบัญชีต่างหาก หรืออีกวิธีหนึ่งคือไม่บันทึกการขายจนกว่าจะพ้นกำหนดการรับคืนสินค้า ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ถ้าสินค้าที่คาดว่าจะได้รับคืนสามารถประมาณจำนวนและมูลค่าได้อย่างมีเหตุผล ให้กิจการบันทึกการขายในทันทีที่เกิดรายการและตัดสินค้าออกจากบัญชีสินค้าคงเหลือ ในทางตรงกันข้ามถ้าไม่อาจประมาณจำนวนสินค้านำคืนได้ กิจการยังไม่ควรตัดสินค้าออกจากบัญชี

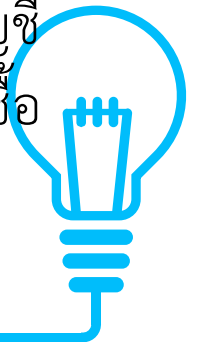
4.3 การขายผ่อนส่ง (Sales on Installment) การขายผ่อนส่ง หมายถึง การขายที่จ่ายชำระเป็นงวดๆ ในระยะเวลาที่ตกลงกัน เนื่องจากความเสี่ยงต่อหนี้สูญในการขายผ่อนส่งมีมาก ผู้ขายมักจะเรียกร้องการคุ้มครองความเสี่ยงในรูปของการทำสัญญาขายซึ่งจะยังไม่โอนกรรมสิทธิ์ให้ผู้ซื้อจนกว่าจะส่งเงินครบทั้งหมด ดังนั้นปัญหาคือสินค้าจะถือเป็นการขายหรือยัง แม้ว่าจะยังไม่โอนกรรมสิทธิ์ โดยหลักการบัญชี สินค้าจะโอนออกจากบัญชีสินค้าคงเหลือของผู้ขายในกรณีที่อัตราหนี้สูญสามารถประมาณได้



วิธีการตรวจนับสินค้าคงเหลือ

การตรวจนับสินค้าคงเหลือควรมีการตรวจนับสินค้าคงเหลือไม่ต่ำกว่า 2 ครั้ง ต่อทุกงวดบัญชี คือตรวจนับปกติในวันสิ้นงวดบัญชีครั้งหนึ่ง และอีกครั้งหนึ่งไม่ควรกำหนดเวลาแน่นอน เพื่อให้ไม่ให้งานที่ผู้เกี่ยวข้องรู้ล่วงหน้า ดังนั้นผู้รักษาคงสินค้าจึงต้องมีการวางแผนให้มีการตรวจนับสินค้าคงเหลือบางส่วนในแต่ละวัน แต่ละสัปดาห์หรือแต่ละเดือน การตรวจนับสินค้าแบบต่อเนื่องจะทำให้พบข้อผิดพลาดได้เร็วขึ้น โดยไม่ต้องรอให้ถึงการตรวจนับวันสิ้นปี

การที่จะช่วยให้การตรวจนับเป็นโดยรวดเร็วและได้ผลถูกต้องนั้น ในขั้นแรกควรจะกำหนดวันที่จะตรวจนับเสียก่อน ซึ่งควรจะเป็นวันที่ใกล้กับวันปิดบัญชีประจำปี เนื่องจากการตรวจนับสินค้าคงเหลือบางกิจการอาจต้องใช้เวลาหลายวัน ดังนั้นถ้ามีการตรวจนับสินค้าประมาณวันที่ 20 - 25 ธันวาคม เมื่อตรวจนับเสร็จแล้วและมีการแก้ไขปรับปรุงรายการในบัญชีคุมสินค้าคงเหลือให้ถูกต้องแล้ว จำนวนสินค้าคงเหลือที่ปรากฏในบัญชีคุมสินค้าคงเหลือแต่ละชนิดนั้นก็อาจถือได้ว่าเป็นยอดที่ถูกต้องที่จะนำไปแสดงในงบแสดงฐานะการเงินในวันสิ้นงวดบัญชี คือ วันที่ 31 ธันวาคม ฉะนั้น เมื่อมีการกำหนดวันตรวจนับสินค้าที่แน่นอนแล้ว ก็ควรลดจำนวนสินค้าที่สั่งซื้อสินค้าเข้ามา เพื่อให้สินค้าคงเหลือมีน้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ซึ่งจะได้สะดวกต่อการตรวจนับ



วิธีการตรวจนับสินค้าคงเหลือ มีดังนี้

1. จัดทำแผนผังแสดงที่เก็บสินค้าแต่ละแห่งโดยละเอียด ในกรณีมีที่เก็บหลายแห่งและมอบแผนผังให้เจ้าหน้าที่ทุกคนที่ทำหน้าที่ตรวจนับสินค้า
2. จัดเจ้าหน้าที่ทำการตรวจนับสินค้าออกเป็นชุดโดยให้แต่ละชุดมี 2 คน พร้อมทั้งแจ้งให้ทราบว่าจะทำการตรวจนับบริเวณใด และกำหนดให้มีการตรวจนับสองครั้งในแต่ละบริเวณโดยใช้เจ้าหน้าที่ต่างชุดกัน
3. จัดทำรายละเอียดของสินค้าที่จะตรวจนับในแต่ละบริเวณจากบัญชีคุมสินค้าคงเหลือ เพื่อให้ทราบว่า การจดบันทึกหน่วยของสินค้านั้นจะจดเป็นน้ำหนักหรือเป็นจำนวนชิ้น
4. จัดเจ้าหน้าที่เพื่อควบคุมการตรวจนับแต่ละแห่ง หรือหลายแห่งรวมกัน โดยแจ้งให้ทราบล่วงหน้าว่า จะต้องรับผิดชอบแห่งใดบ้าง
5. เตรียมป้ายตรวจนับสินค้า (Inventory tag) ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ตอน สำหรับจดบันทึกจำนวนของสินค้าที่ตรวจนับได้ แบบฟอร์มนี้จะต้องพิมพ์เลขที่เรียงตามลำดับไว้ล่วงหน้า

6. เจ้าหน้าที่ควบคุมการตรวจนับ จะต้องนับป้ายตรวจนับสินค้าให้เพียงพอกับจำนวนสินค้าที่จะต้องตรวจนับ ในการควบคุมการใช้ป้ายตรวจนับสินค้าจำเป็นต้องทำตารางควบคุมป้ายตรวจนับสินค้าคงเหลือ (Inventory tag control schedule) และให้ผู้รับเซ็นชื่อไว้เป็นหลักฐาน เพื่อให้แน่ใจว่าจะได้รับกลับคืนมาครบทุกฉบับ และสินค้าทุกชนิดที่มีการตรวจนับได้นำมาคำนวณเป็นสินค้าคงเหลือในวันสิ้นงวดครบถ้วน

7. แจกคู่มือแสดงวิธีตรวจนับสินค้าให้แก่ผู้ควบคุม และเจ้าหน้าที่ผู้ตรวจนับสินค้าทุกคน โดยให้มีเวลาเพียงพอที่จะศึกษาคู่มือนั้นให้เข้าใจก่อนลงมือปฏิบัติ

8. ให้เริ่มการตรวจนับให้เร็วที่สุด ถ้าหากป้ายตรวจนับสินค้าที่ให้ไปนั้นไม่เพียงพอห้ามมิให้ทำการขอยืมจากชุดอื่น ป้ายตรวจนับสินค้าทุกใบจะต้องขอเบิกจากผู้ควบคุมการตรวจนับ

9. ชุดแรกจะทำการตรวจนับสินค้า พร้อมทั้งเอาป้ายตรวจนับผูกติดไว้กับกองสินค้านั้น กรอกจำนวนสินค้าที่นับได้ลงในแบบฟอร์มตอนล่าง (การนับครั้งที่ 1) ของป้ายตรวจนับสินค้าและฉีกแบบฟอร์มท่อนนั้นออก เพื่อนำส่งให้ผู้ควบคุมการตรวจนับสินค้าเก็บไว้ เมื่อชุดทำการตรวจนับชุดที่ 2 มาทำการตรวจนับก็จะกรอกจำนวนสินค้าที่นับได้ลงในแบบฟอร์มตอนบน (การนับครั้งที่ 2) พร้อมทั้งมอบแบบฟอร์มส่วนนั้นให้แก่ผู้ควบคุมการตรวจนับซึ่งจะได้ใช้เปรียบเทียบกับผลการตรวจนับของชุดแรก

10. ผู้ควบคุมการตรวจนับจะนำป้ายที่ได้รับคืนมาจัดเรียงตามเลขที่ ถ้าฉบับใดสูญหายก็ต้องติดตามมาให้ครบ แล้วส่งมอบให้พนักงานบัญชี

11. พนักงานบัญชีจะแยกป้ายตรวจนับสินค้าออกตามชนิดสินค้า เช่น กิจการผลิตก็จะแยกเป็นสินค้าสำเร็จรูป งานระหว่างทำ วัตถุดิบ และวัสดุโรงงาน

12. จัดทำรายงานการตรวจนับสินค้าคงเหลือ (Inventory Sheet) แยกตามชนิดของสินค้าแสดงจำนวนพร้อมทั้งหาราคาสินค้าคงเหลือ

13. เมื่อจัดทำรายงานการตรวจนับสินค้าคงเหลือแล้ว จะต้องจัดทำรายงานเปรียบเทียบสินค้าคงเหลือตามที่นับได้และตามบัญชี ซึ่งจะต้องคำนวณหาผลต่างทั้งปริมาณและจำนวนเงินซึ่งแผนกตรวจสอบภายในจะเป็นผู้จัดทำเพื่อเสนอคณะกรรมการเพื่อขออนุมัติปรับปรุงยอดสินค้าคงเหลือตามบัญชีสินค้าคงเหลือให้เท่ากับจำนวนที่นับได้จริง

วิธีการตรวจนับสินค้าดังกล่าวเป็นการตรวจนับสินค้าคงเหลือตามระบบบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือวิธีสิ้นงวด (Periodic Inventory System) ซึ่งจะต้องคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือที่ตรวจนับได้เพื่อนำไปจัดทำงบการเงินต่อไป

ส่วนระบบบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือวิธีต่อเนื่อง (Perpetual Inventory System) จะทำการตรวจนับเพื่อเปรียบเทียบสินค้าที่มีอยู่จริงกับสินค้าคงเหลือที่บันทึกไว้ต่อเนื่อง โดยไม่ต้องคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือเพราะทราบราคาสินค้าคงเหลือตลอดเวลา เนื่องจากเป็นระบบบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือวิธีต่อเนื่อง หากสินค้าที่มีอยู่จริงไม่ตรงกับบัญชีจึงจะจัดทำรายงานการเปรียบเทียบสินค้าคงเหลือตามที่นับได้และตามบัญชี เพื่อเสนอคณะกรรมการขออนุมัติปรับปรุงยอดสินค้าคงเหลือ

สาเหตุที่ทำให้สินค้าที่มีอยู่จริงไม่ตรงกับบัญชี มีดังนี้

1. หยิบของแล้ววางผิดที่ หรือจ่ายของผิดชนิด
2. เขียนใบเบิกผิดทำให้ตัดบัญชีผิด
3. ไม่ได้บันทึกการเบิกจ่าย
4. เบิกของโดยไม่มีใบเบิก หรือให้ยืมของโดยไม่มีหลักฐาน
5. ไม่บันทึกการรับของเข้าคลังสินค้า

บริษัท.....

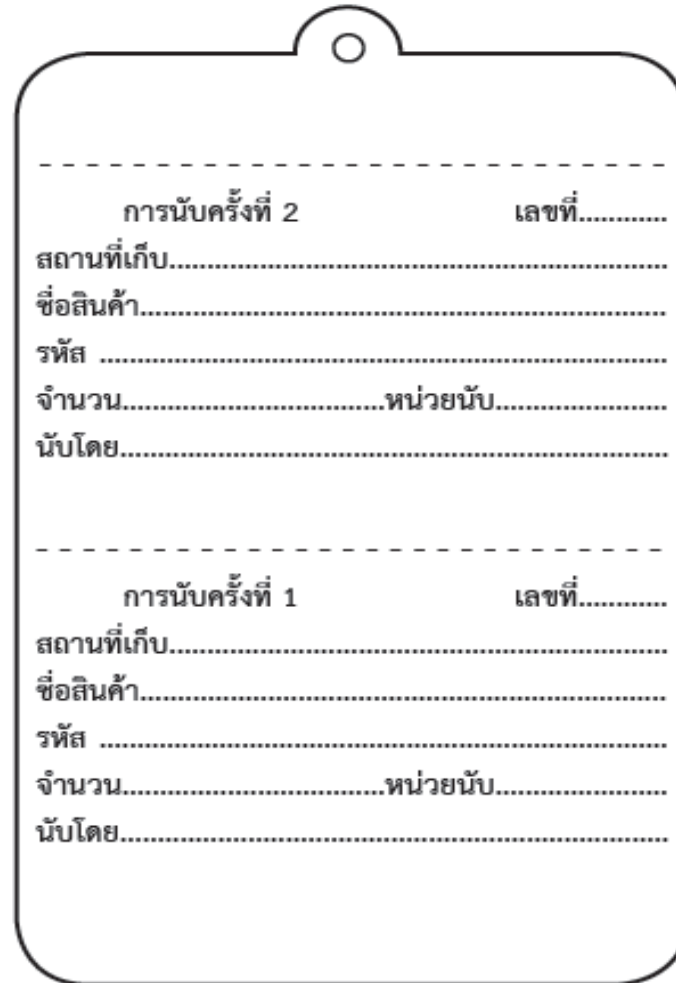
ตารางควบคุมป้ายตรวจนับสินค้าคงคลัง

(Inventory tag control schedule)

วันที่.....

สถานที่	รหัสสถานที่ เก็บสินค้า	ชื่อพนักงานตรวจนับ	เลขหมายป้ายตรวจนับ ที่นำออกไปใช้	จำนวน ที่นำไปใช้	จำนวน ส่งคืน	ลายเซ็นผู้รับ ป้ายตรวจนับ

ป้ายตรวจนับสินค้า (Inventory Tag)



The image shows a template for an inventory tag. It is a vertical rectangular card with rounded corners and a small circle at the top center, resembling a hole for a string. The card is divided into two identical sections by a horizontal dashed line. Each section contains the following text and lines for input:

การนับครั้งที่ 2 เลขที่.....
สถานที่เก็บ.....
ชื่อสินค้า.....
รหัส

จำนวน.....หน่วยนับ.....
นับโดย.....

การนับครั้งที่ 1 เลขที่.....
สถานที่เก็บ.....
ชื่อสินค้า.....
รหัส

จำนวน.....หน่วยนับ.....
นับโดย.....

บริษัท.....

รายงานการเปรียบเทียบสินค้าคงเหลือตามที่นับได้และตามบัญชี

วันที่.....

จัดทำโดย.....

ตรวจสอบโดย.....

ลำดับ	ชื่อสินค้า	รหัส สินค้า	จำนวน ที่นับได้	จำนวน ตามบัญชี	ผลต่าง เกิน (ขาด)	ราคา ต่อหน่วย	จำนวนเงิน (ขาด)

อนุมัติ.....

การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ ในวันสิ้นงวดบัญชี

เมื่อตรวจนับสินค้าคงเหลือแล้ว จะจัดทำรายงานการตรวจนับสินค้าคงเหลือ (Inventory Sheet) ซึ่งกิจการที่ใช้วิธีบัญชีสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด จะต้องวัดมูลค่าหรือคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือ ส่วนวิธีบัญชีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง ไม่ต้องคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือ เพราะในบัญชีสินค้าคงเหลือจะแสดงราคาสินค้าคงเหลือแล้ว

การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือในวันสิ้นงวดบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สินค้าคงเหลือ กำหนดไว้ว่า

สินค้าคงเหลือต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่าส่วนเทคนิค สำหรับการวัดมูลค่าของต้นทุนสินค้าคงเหลือ การคำนวณต้นทุน และมูลค่าสุทธิที่จะได้รับตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สินค้าคงเหลือ ซึ่งเป็นไปตามแนวของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Committee: IASC) กำหนดดังนี้

เทคนิคสำหรับการวัดมูลค่าของต้นทุน

21. เทคนิคสำหรับการวัดมูลค่าของต้นทุนสินค้าคงเหลือ เช่น วิธีต้นทุนมาตรฐานหรือวิธีราคาขายปลีก อาจนำมาใช้เพื่อความสะดวก หากวิธีการประมาณต้นทุนดังกล่าวให้ผลใกล้เคียงกับต้นทุนจริง ต้นทุนมาตรฐานกำหนดจากการใช้วัตถุดิบ วัสดุโรงงาน ค่าแรงงาน ประสิทธิภาพและการใช้กำลังการผลิตในระดับปกติ ต้นทุนมาตรฐานต้องมีการทบทวนอยู่เสมอและปรับปรุงเมื่อจำเป็นเพื่อให้สอดคล้องกับสภาพปัจจุบัน
22. วิธีราคาขายปลีกมักจะใช้กับอุตสาหกรรมค้าปลีกเพื่อวัดมูลค่าต้นทุนสินค้าคงเหลือประเภทที่มีกำไรใกล้เคียงกันและมีการเปลี่ยนแปลงชนิดสินค้าเป็นจำนวนมากอย่างรวดเร็ว ซึ่งในทางปฏิบัติไม่อาจใช้วิธีการต้นทุนอื่นได้ ต้นทุนของสินค้าคงเหลือนี้สามารถคำนวณหาได้โดยใช้มูลค่าขายของสินค้าหักด้วยอัตราร้อยละของกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม อัตรากำไรขั้นต้นนี้ต้องคำนึงถึงสินค้าคงเหลือที่มีการลดราคาให้ต่ำกว่าราคาขายเดิม โดยปกติมักจะใช้อัตราร้อยละถัวเฉลี่ยของแผนกขายปลีกแต่ละแผนก

การคำนวณต้นทุน

23. ต้นทุนสินค้าคงเหลือของแต่ละรายการ ซึ่งโดยปกติไม่อาจสับเปลี่ยนกันได้ และเป็นสินค้าหรือบริการที่ผลิตขึ้นและแยกต่างหากไว้สำหรับโครงการหนึ่งโครงการใดโดยเฉพาะต้องคำนวณโดยใช้วิธีราคาเจาะจงสำหรับต้นทุนของแต่ละรายการ
24. ต้นทุนตามวิธีราคาเจาะจงเป็นวิธีการบันทึกต้นทุนที่เจาะจงได้ในสินค้าคงเหลือแต่ละรายการ วิธีนี้จึงเหมาะที่จะใช้สำหรับสินค้าที่แยกไว้สำหรับโครงการหนึ่งโครงการใดโดยเฉพาะ โดยไม่คำนึงว่าสินค้าคงเหลือดังกล่าวจะซื้อหรือผลิตขึ้นเอง อย่างไรก็ตาม การบันทึกต้นทุนตามวิธีราคาเจาะจงจะไม่เหมาะสม หากสินค้าคงเหลือมีรายการจำนวนมากและโดยปกติมีลักษณะสับเปลี่ยนกันได้ ในสถานการณ์เช่นนี้ วิธีที่เลือกคือราคาสินค้าคงเหลือรายการที่เหลือ อาจเป็นช่องทางการกำหนดผลกระทบของกำไรหรือขาดทุนได้ล่วงหน้า
25. ต้นทุนสินค้าคงเหลือนอกจากที่กล่าวในย่อหน้า 23 ต้องคำนวณมูลค่าโดยวิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือวิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก กิจการต้องใช้วิธีการคำนวณต้นทุนด้วยวิธีเดียวกันสำหรับสินค้าคงเหลือทุกชนิดที่มีลักษณะและการใช้คล้ายคลึงกัน สำหรับสินค้าคงเหลือที่มีลักษณะและการใช้ต่างกัน อาจใช้วิธีคำนวณต้นทุนที่ต่างกันไปได้หากเหมาะสม
27. วิธีเข้าก่อนออกก่อนมีข้อสมมติว่า สินค้าคงเหลือรายการที่ซื้อหรือผลิตขึ้นก่อนจะขายออกไปก่อน จึงเป็นผลให้รายการสินค้าคงเหลือที่เหลืออยู่ ณ วันสิ้นงวดเป็นสินค้าที่ซื้อหรือผลิตขึ้นในครั้งหลังสุด สำหรับวิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ต้นทุนสินค้าคงเหลือแต่ละรายการจะกำหนดจากการถัวเฉลี่ยต้นทุนของสินค้าที่คล้ายคลึงกัน ณ วันต้นงวดกับต้นทุนของสินค้าที่คล้ายคลึงกันที่ซื้อหรือผลิตขึ้นในระหว่างงวด ซึ่งวิธีการคำนวณต้นทุนถัวเฉลี่ยอาจคำนวณเป็นงวดๆ ไปหรือคำนวณทุกครั้งที่ได้รับสินค้า ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของกิจการ

มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

28. ต้นทุนของสินค้าคงเหลืออาจจะไม่ได้รับคืนถ้าสินค้าคงเหลือเหล่านั้นเกิดความเสียหาย หรือเกิดความล้าสมัยบางส่วนหรือทั้งหมด หรือราคาขายลดลง ต้นทุนของสินค้าคงเหลืออาจจะไม่ได้รับคืนหากประมาณการต้นทุนในการทำให้เสร็จหรือประมาณการต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อทำให้สินค้าขายได้เพิ่มขึ้น การตีราคาสินค้าคงเหลือลดลงจากราคาทุนให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับสอดคล้องกับแนวความคิดที่ว่าสินทรัพย์ไม่ควรแสดงมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับจากการขายหรือประโยชน์ที่จะได้รับจากการใช้

จากมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวได้เสนอแนะวิธีการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือหลายวิธี เช่น

1. ค่าคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือวิธีต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost)
2. ค่าคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือวิธีราคาขายปลีก (Retail Inventory Method)
3. ค่าคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือตามราคาทุน (เช่น วิธีราคาเจาะจง วิธีเข้าก่อนออกก่อน วิธีต้นทุนถัวเฉลี่ย ถ่วงน้ำหนัก) หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า (Lower of Cost or Net Realizable Value)

1. คำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือวิธีต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost)

ต้นทุนมาตรฐาน หมายถึง ต้นทุนของสินค้าที่กิจการผลิตใช้คิดราคาสินค้าที่ผลิตโดยคำนวณจากการใช้วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต ภายใต้กำลังการผลิตปกติที่มีประสิทธิภาพ ต้นทุนมาตรฐานจำเป็นต้องมีการตรวจสอบและปรับปรุงอยู่เสมอเพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบัน ต้นทุนมาตรฐานเป็นการประมาณการต้นทุนให้ใกล้เคียงกับต้นทุนจริง ซึ่งมักจะถูกนำมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการควบคุมต้นทุน และใช้วัดประสิทธิภาพในการดำเนินงาน

ตัวอย่างที่ 1 บริษัท อุตสาหกรรม จำกัด กำหนดต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วยสินค้า 50 บาท ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง หน่วยละ 55 บาท กิจการผลิตสินค้าทั้งสิ้น 20,000 หน่วย ขายไปในระหว่างงวด 16,000 หน่วย ผลต่างระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนมาตรฐานให้คิดเข้าต้นทุนขาย

การคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือวิธีต้นทุนมาตรฐาน

สินค้าที่ผลิตได้ทั้งสิ้น	20,000	หน่วย
หัก สินค้าขายไปในระหว่างงวด	<u>16,000</u>	หน่วย
สินค้าคงเหลือปลายงวด	<u><u>4,000</u></u>	หน่วย

- ∴ สินค้าคงเหลือปลายงวดในราคาต้นทุนมาตรฐานหน่วยละ 50 บาท จะเท่ากับ $4,000 \times 50$ บาท เป็นเงิน 200,000 บาท

การคำนวณผลต่างระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนมาตรฐาน คิดเข้าต้นทุนขาย

สินค้าที่ผลิตได้ 20,000 หน่วย @ 55 บาท	=	1,100,000	บาท
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวดราคาต้นทุนมาตรฐาน	=	<u>200,000</u>	บาท
∴ คิดเข้าต้นทุนขาย		<u><u>900,000</u></u>	บาท



2. คำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือวิธีราคาขายปลีก (Retail Inventory Method)

การคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือวิธีราคาขายปลีกจะใช้กับธุรกิจค้าปลีกเพื่อกำหนดต้นทุนสินค้าคงเหลือที่มีจำนวนรายการมากและมีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว และให้ผลกำไรที่ใกล้เคียงกันในทางปฏิบัติ สินค้าที่จะใช้วิธีนี้เป็นสินค้าที่ไม่อาจใช้วิธีการต้นทุนอื่นได้อย่างเหมาะสม สินค้าคงเหลือนี้จะคำนวณโดยใช้มูลค่าสินค้าที่ขายหักด้วยอัตราร้อยละของกำไรขั้นต้น อัตราร้อยละที่ใช้ในการพิจารณาลดราคาสินค้าคงเหลือให้ต่ำกว่าราคาขายเดิม โดยทั่วไปมักจะใช้อัตราร้อยละถัวเฉลี่ยของกิจการขายปลีกแต่ละแห่ง

อัตรากำไรขั้นต้นถัวเฉลี่ย จะคำนวณจากการดำเนินงานในปีที่ผ่านมา เพื่อหาว่ากิจการมีความสามารถหากำไรขั้นต้นเป็นร้อยละเท่าใดของยอดขาย หรือร้อยละเท่าใดของราคาทุน เมื่อคำนวณหากำไรขั้นต้นได้แล้วให้นำไปหักจากยอดขายจะได้ต้นทุนขาย (Cost of goods Sold) เมื่อนำต้นทุนขายไปหักจากสินค้าที่มีไว้เพื่อขาย (Goods available for sale) แล้ว ก็จะได้ราคาสินค้าคงเหลือ

ตัวอย่างที่ 2 ห้างสรรพสินค้าธนบุรี จำกัด มีสินค้าคงเหลือต้นงวด 150,000 บาท ซื้อสินค้า 350,000 บาท ค่าขนส่งเข้า 15,000 บาท ส่งคืนสินค้า 28,000 บาท ส่วนลดรับ 32,000 บาท ขายสินค้า 580,000 บาท รับคืนสินค้า 13,000 บาท ส่วนลดจ่าย 16,000 บาท

ให้ทำ คำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือปลายงวดวิธีราคาขายปลีกดังนี้

1. อัตรากำไรขั้นต้นถัวเฉลี่ย 30% ของราคาขาย
2. อัตรากำไรขั้นต้นถัวเฉลี่ย 45% ของราคาทุน

อัตรากำไรขั้นต้นถัวเฉลี่ย 30% ของราคาขาย

สินค้าคงเหลือต้นงวด

150,000 บาท

ซื้อสินค้า

350,000

บวก ค่าขนส่งเข้า

15,000

365,000

หัก ส่งคืนสินค้า

28,000

ส่วนลดรับ

32,000

60,000

ซื้อสุทธิ

305,000

สินค้าที่มีไว้เพื่อขาย

455,000

หัก ต้นทุนขาย

ขายสินค้า

580,000

หัก รับคืนสินค้า

13,000

ส่วนลดจ่าย

16,000

29,000

ขายสุทธิ

551,000

หัก กำไรขั้นต้น $(551,000 \times \frac{30}{100})$

165,300

ต้นทุนขาย

385,700

สินค้าคงเหลือปลายงวด

69,300 บาท

อัตรากำไรขั้นต้นถัวเฉลี่ย 45% ของราคาทุน

อัตรากำไรขั้นต้นถัวเฉลี่ย 45% ของราคาทุน

สินค้าคงเหลือต้นงวด			150,000 บาท
ซื้อสินค้า		350,000	
<u>บวก</u> ค่าขนส่งเข้า		<u>15,000</u>	
		365,000	
<u>หัก</u> ส่งคืนสินค้า	28,000		
<u>ส่วนลดรับ</u>	<u>32,000</u>	<u>60,000</u>	
ซื้อสุทธิ			<u>305,000</u>
สินค้าที่มีไว้เพื่อขาย			455,000
<u>หัก</u> ต้นทุนขาย			
ขายสินค้า		580,000	
<u>หัก</u> รับคืนสินค้า	13,000		
<u>ส่วนลดจ่าย</u>	<u>16,000</u>	<u>29,000</u>	
ขายสุทธิ		551,000	
<u>หัก</u> กำไรขั้นต้น $(551,000 \times \frac{45}{145})$		<u>171,000</u>	
ต้นทุนขาย			<u>380,000</u>
สินค้าคงเหลือปลายงวด			<u><u>75,000</u></u> บาท