

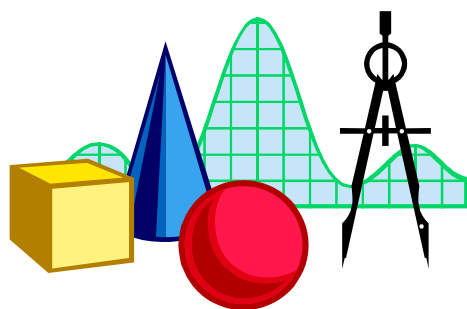
บทที่ 4

สินค้าคงเหลือ-มูลค่าทุน

หัวเรื่อง

- การจัดประเภทและการควบคุมสินค้าคงเหลือ
- การควบคุมสินค้า
- วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือ
- หลักเกณฑ์ในการตีราคาสินค้า
- สินค้าที่จะนับรวมเป็นสินค้าปลายงวด
- ผลกระทบของการบันทึกสินค้าผิดพลาด
- ต้นทุนที่รวมอยู่ในสินค้าคงเหลือ
- ข้อสมมติการหมุนเวียนของต้นทุน
- เปรียบเทียบวิธี FIFO และวิธี LIFO
- วิธี LIFO - หัวข้อพิเศษ
- LIFO Reserve
- LIFO Liquidation
- Pool LIFO
- Dollar-Value (DV) LIFO
- การเลือกดัชนีราคา
- การเลือกกลุ่มสินค้า

- ขั้นตอนของวิธี Dollar-Value LIFO
- ข้อดีของวิธี LIFO
- ข้อเสียของวิธี LIFO
- การเปิดเผยข้อมูล



สินค้าคงเหลือ (Inventories) หมายถึงทรัพย์สินซึ่งกิจการมีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจโดยปกติ หรือ อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย หรือมีไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าหรือให้บริการ

การจัดประเภทและการควบคุมสินค้าคงเหลือ

การจัดประเภทสินค้า

สินค้าคงเหลือประกอบด้วยสินค้าซึ่งกิจการเป็นเจ้าของและถือไว้เพื่อใช้หรือผลิต ในธุรกิจพาณิชย์กรรม การแสดงบัญชีสินค้าคงเหลือ (Manufacturing inventory) จะประกอบด้วยรายการต่าง ๆ ดังนี้คือ

1. **วัตถุดิบคงเหลือ** (Raw materials inventory) หมายถึงต้นทุนของวัตถุดิบที่กิจการซื้อมาเพื่อใช้เป็นส่วนประกอบอันสำคัญในการผลิตสินค้า แต่ยังไม่ได้ใช้ผลิต เช่นกระดาษที่ใช้พิมพ์หนังสือ เหล็กที่ใช้ผลิตรถยนต์
2. **งานระหว่างทำคงเหลือ** (Work in process inventory) หมายถึงต้นทุนของวัตถุดิบ ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการผลิตแต่ยังไม่เสร็จเป็นสินค้า
3. **สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ** (Finished goods inventory) หมายถึงต้นทุนของงานที่ทำเสร็จแล้วและถือไว้เพื่อขายที่คงเหลืออยู่ในมือ ณ วันสิ้นงวด ต้นทุนสินค้าสำเร็จรูปประกอบ

ด้วยวัตถุดิบทางตรง แรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิตที่ได้
รับการจัดสรร

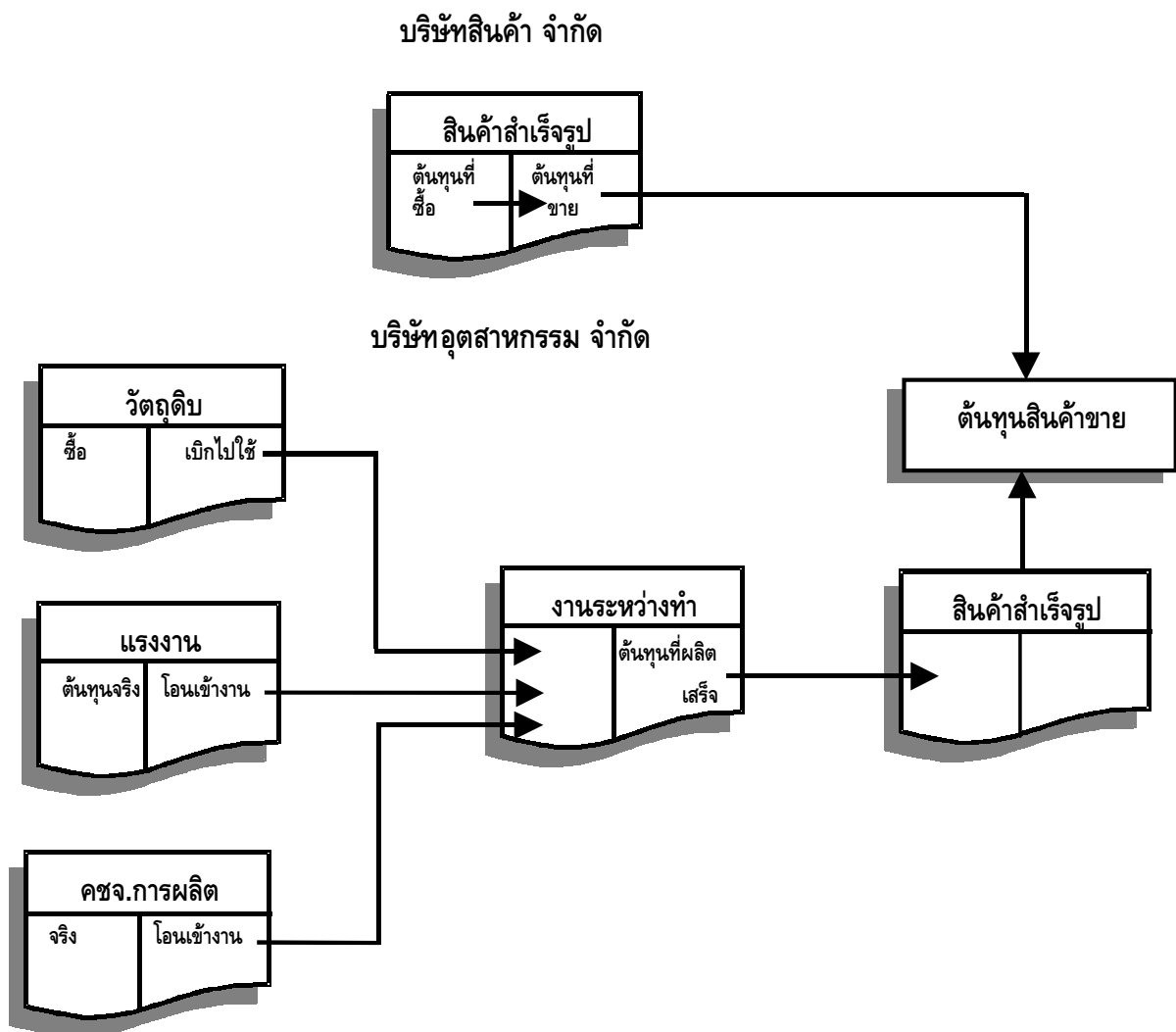
4. วัสดุโรงงานคงเหลือ (Manufacturing supplies inventory) หมายถึงวัสดุที่ใช้ในโรงงานที่คงเหลืออยู่ในมือ เช่น น้ำมันหล่อลื่นสำหรับเครื่องมือ วัสดุที่ใช้ในการทำความสะอาดและวัสดุอื่น ๆ ที่ไม่ถือเป็นส่วนประกอบสำคัญของสินค้าที่ผลิตเสร็จ

การแสดงสินค้าคงเหลือของกิจการพาณิชย์กรรมและอุตสาหกรรมสามารถเปรียบเทียบได้ดังนี้

บริษัทสินค้า จำกัด		บริษัทอุตสาหกรรม จำกัด	
งบดุล		งบดุล	
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+9		ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+9	
สินทรัพย์หมุนเวียน:		สินทรัพย์หมุนเวียน:	
เงินสด	200,000	เงินสด	360,000
ลูกหนี้ (สุทธิ)	420,000	ลูกหนี้ (สุทธิ)	420,000
สินค้าคงเหลือ	800,000	สินค้าคงเหลือ	
ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า	<u>44,000</u>	สินค้าสำเร็จรูป	160,000
รวม	<u>1,464,000</u>	งานระหว่างทำ	190,000
		วัตถุดิบ	<u>320,000</u>
			670,000
		ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า	<u>36,000</u>
		รวม	<u>1,486,000</u>

การควบคุมสินค้า

ผู้บริหารควรให้ความสำคัญกับการวางแผนและการควบคุมสินค้าให้มาก รวมถึงการมีระบบบัญชีที่ถูกต้อง มีการจดบันทึกสินค้าให้ทันสมัยอยู่เสมอ



ภาพที่ 4-1

ทางเดินของต้นทุนสำหรับกิจการอุตสาหกรรมและกิจการพาณิชย์กรรม

วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือ

การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับสินค้ามีอยู่ 2 ระบบคือ

- ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory)
- ระบบสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด (Periodic Inventory)

ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง

ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง จะมีการจดบันทึกการเปลี่ยนแปลงของสินค้าทั้งปริมาณและมูลค่าในบัญชีสินค้าคงเหลืออย่างละเอียดตลอดเวลา สินค้าที่ซื้อทั้งหมดและสินค้าที่ขายจะบันทึกโดยตรงในบัญชีสินค้า

ระบบบัญชีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง มีวิธีการดังนี้

1. สินค้าที่ซื้อมาเพื่อขายหรือวัตถุดิบที่ซื้อมาเพื่อนำไปผลิตจะเดบิตในบัญชีสินค้า
2. ค่าขนส่งเข้า จำนวนที่ส่งคืนและยอมลดให้ ส่วนลดรับจะบันทึกในบัญชีสินค้าแทนการแยกบันทึกบัญชีต่างหาก
3. ทุกครั้งที่ขายจะต้องบันทึกต้นทุน โดยเดบิตต้นทุนสินค้าขายและเครดิตสินค้าคงเหลือ

4. บัญชีสินค้าคงเหลือจะเป็นบัญชีคุมยอด โดยจะมีบัญชีย่อยเพื่อ
จดบันทึกสินค้าแต่ละรายการ บัญชีแยกประเภทย่อยสินค้าจะ
แสดงปริมาณและต้นทุนของสินค้าแต่ละชนิดที่อยู่บนมือ

ระบบสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด

ระบบสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด ปริมาณสินค้าบนมือจะมีการตรวจ
นับเป็นงวด ๆ สินค้าที่ซื้อทั้งหมดจะบันทึกในบัญชีซื้อ เมื่อขายสินค้าก็จด
บันทึกเพียงยอดขาย

$$\text{ต้นทุนสินค้าขาย} = \text{สินค้าคงเหลือต้นงวด} + \text{ซื้อ} - \text{สินค้าคงเหลือปลายงวด}$$

ข้อมูลของบริษัทหนนทรี ดังต่อไปนี้

	<u>หน่วย</u>	<u>ต้นทุนต่อหน่วย</u>	<u>รวม</u>
สินค้าคงเหลือต้นงวด	500	4.00	2,000
ซื้อ	1,000	4.00	4,000
สินค้าที่มีเพื่อขาย	1,500		6,000
ขาย	<u>900</u>		
สินค้าคงเหลือปลาย งวด	<u>600</u>		


การคำนวณต้นทุนสินค้าขาย ทำได้ดังนี้

สินค้าคงเหลือต้นงวด (มาจากงวดก่อน) 500 x 4.00	2,000	บาท
สินค้าที่ซื้อ (สะสมอยู่ในบัญชีซื้อ) 1,000 x 4.00	<u>4,000</u>	บาท
รวมสินค้าที่มีเพื่อขายระหว่างงวด	6,000	บาท
หัก สินค้าคงเหลือสิ้นงวด	<u>2,400</u>	บาท
(ปริมาณที่ได้จากการตรวจนับ) 600 × 4.00		
ต้นทุนสินค้าขาย (จำนวนที่เหลือ)	<u>3,600</u>	บาท



การตรวจนับสินค้า (Physical inventory count) จะทำเมื่อถึงสิ้นงวดบัญชี สินค้าจะถูกรับ ชั่งหรือวัด และนำปริมาณมาคูณกับต้นทุนต่อหน่วยเพื่อหามูลค่าสินค้า

ตารางที่ 4-1

เปรียบเทียบระบบสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวดและแบบต่อเนื่อง

รายการหรือเหตุการณ์	ระบบสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด	ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง
 ซื้อสินค้าหลายชนิด	บันทึกมูลค่าสินค้าทั้งหมดโดยเดบิตบัญชีซื้อโดยไม่ต้องคำนึงถึงสินค้าแต่ละชนิดที่ซื้อ	จะเปิดบัญชีแยกประเภทย่อยสำหรับสินค้าแต่ละชนิดพร้อมกันมีบัญชีคุมยอดสินค้า การบันทึกบัญชีจะเดบิตบัญชีคุมยอดสินค้าสำหรับยอดซื้อทั้งหมด

(ต่อ)

รายการหรือเหตุการณ์	ระบบสินค้าคงเหลือ แบบสิ้นงวด	ระบบสินค้าคงเหลือ แบบต่อเนื่อง
 เมื่อนำสินค้าไปใช้ ในการผลิต	ไม่มีการบันทึกบัญชี	จะเครดิตในบัญชีแยก ประเภทย่อยสินค้าแต่ละ ชนิด (รวมทั้งบัญชีคุม ยอดสินค้า) และเดบิต บัญชีงานระหว่างทำ
 สิ้นงวดบัญชี	ตรวจสอบปริมาณสินค้าคง เหลือ ณ วันสิ้นงวดพร้อม กับตีราคา ซึ่งเป็นกิจกรรม ที่ต้องทำก่อนเพื่อใช้เป็น ข้อมูลในการคำนวณต้นทุน สินค้าขายสำหรับงวด รายการปรับปรุงเพื่อ คำนวณต้นทุนสินค้าขาย (Cost of goods sold- CGS) ใช้สูตรดังนี้ $CGS = \text{สินค้าต้นงวด} +$ ซื้อ - สินค้าปลายงวด	ไม่จำเป็นต้องตรวจสอบสิน ค้าเพื่อคำนวณต้นทุนสิน ค้าขายสำหรับงวด แต่ก ิจการมักตรวจสอบสินค้าเพื่อ ยืนยันความถูกต้องของ ระบบสินค้าคงเหลือแบบ ต่อเนื่องและคำนวณหา ยอดสินค้าที่ขาดหรือเกิน

ตัวอย่างที่ 4-1 สมมติว่าบริษัทนนทรี จำกัด มีรายการค้าต่อไปนี้เกิดขึ้น
ในระหว่างปี 25+9

สินค้าคงเหลือต้นงวด	100 หน่วย ๆ ละ 12 บาท	=	1,200 บาท
ซื้อ	900 หน่วย ๆ ละ 12 บาท	=	10,800
ขาย	600 หน่วย ๆ ละ 24 บาท	=	14,400
สินค้าคงเหลือปลายงวด	400 หน่วย ๆ ละ 12 บาท	=	4,800

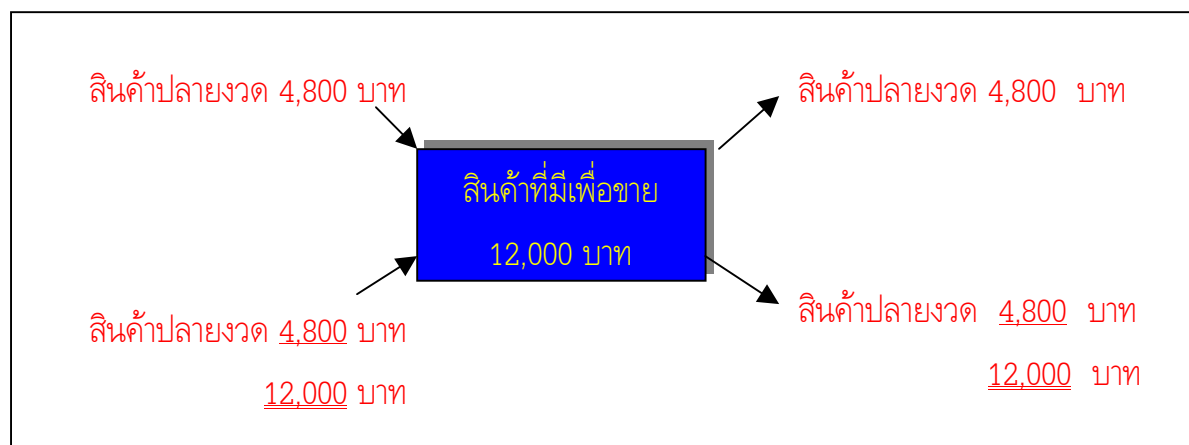
การจดบันทึกรายการบัญชีระหว่างปี 25+9 มีดังนี้

ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง	ระบบสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด																								
<p>1 สินค้าคงเหลือต้นงวด 100 หน่วย ๆ ละ 12 บาท บัญชีสินค้าคงเหลือจะแสดงสินค้าบนมือ 1,200 บาท</p> <p><input type="checkbox"/> ซื้อสินค้า 900 หน่วย ๆ ละ 12 บาท</p> <table> <tr> <td>สินค้า</td> <td>10,800</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td> เจ้าหนี้</td> <td></td> <td>เจ้าหนี้</td> <td>10,800</td> </tr> </table> <p><input type="checkbox"/> ขายสินค้า 600 หน่วย ๆ ละ 24 บาท</p> <table> <tr> <td>ลูกหนี้</td> <td>14,400</td> <td>ลูกหนี้</td> <td>14,400</td> </tr> <tr> <td> ขาย</td> <td>14,400</td> <td> ขาย</td> <td>14,400</td> </tr> <tr> <td> ต้นทุนสินค้าขาย</td> <td>7,200</td> <td></td> <td>ไม่บันทึก</td> </tr> <tr> <td> สินค้า</td> <td>7,200</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	สินค้า	10,800			เจ้าหนี้		เจ้าหนี้	10,800	ลูกหนี้	14,400	ลูกหนี้	14,400	ขาย	14,400	ขาย	14,400	ต้นทุนสินค้าขาย	7,200		ไม่บันทึก	สินค้า	7,200			
สินค้า	10,800																								
เจ้าหนี้		เจ้าหนี้	10,800																						
ลูกหนี้	14,400	ลูกหนี้	14,400																						
ขาย	14,400	ขาย	14,400																						
ต้นทุนสินค้าขาย	7,200		ไม่บันทึก																						
สินค้า	7,200																								

ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง	ระบบสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด
□ สินค้าคงเหลือปลายงวดเท่ากับ 400 หน่วย ๆ ละ 12 บาท	
ไม่บันทึก	สินค้า (ปลายงวด) 4,800
บัญชีสินค้าแสดงยอดปลายงวด 4,800 บาท (1,200 + 10,800 - 7,200)	ต้นทุนสินค้าขาย 7,200
	ซื้อ 10,800
	สินค้า (ต้นงวด) 1,200

หลักเกณฑ์ในการตีราคาสินค้า

การตีราคาสินค้าคงเหลือปลายงวดและสินค้าสำเร็จรูป เป็นการจัดสรรต้นทุนของสินค้าที่มีเพื่อขายระหว่างส่วนที่ขายออกไปแล้ว (ต้นทุนสินค้าขาย) และส่วนที่ยังถือเป็นสินทรัพย์สำหรับการขายในงวดถัดไป (สินค้าคงเหลือปลายงวด)



ภาพที่ 4-2 การจัดสรรต้นทุนไปยังสินค้าปลายงวดและต้นทุนสินค้าขาย

สิ่งที่จะต้องคำนึงถึงในการตีราคาสินค้าคงเหลือปลายงวด มีดังต่อไปนี้

1. สินค้าที่จะนับรวมเป็นสินค้าคงเหลือปลายงวด (กรรมสิทธิ์ในสินค้า)
2. ต้นทุนที่จะนำมารวมในสินค้าคงเหลือ
3. ต้นทุนต่อหน่วย (Inventory unit cost) การเลือกต้นทุนต่อหน่วยที่เหมาะสมสำหรับการตีราคาสินค้าคงเหลือ วิธีการตีราคาสินค้า มีดังนี้

ก. วิธีราคาทุน (Cost basis)

ข. วิธีที่แตกต่างจากราคาทุน ได้แก่

(1) วิธีราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า (Lower of cost or market-LCM)

(2) วิธีมูลค่าสุทธิที่ได้รับ (Net realizable value)

(3) วิธีราคาเปลี่ยนแทน (Replacement cost)

(4) วิธีราคาทุนปัจจุบัน (Current cost)

(5) วิธีราคาขายปลีก (Retail price)

(บทนี้จะกล่าวถึงวิธีราคาทุนก่อน ส่วนวิธีอื่นจะอธิบายในบทต่อไป)

4. ข้อสมมติการหมุนเวียนของสินค้า (Inventory cost flow assumption)

การเลือกข้อสมมติการหมุนเวียนของสินค้าสำหรับต้นทุนต่อหน่วยในระหว่างงวด ซึ่งมีวิธีให้เลือกดังนี้

- (1) วิธีราคาเจาะจง (Specific cost identification)
- (2) วิธีถัวเฉลี่ย (Average cost)
- (3) วิธีเข้าก่อนออกก่อน (First-in,first-out or FIFO)
- (4) วิธีเข้าหลังออกก่อน (Last-in,first-out or LIFO)

สินค้าที่จะนับรวมเป็นสินค้าปลายงวด

สินค้านำระหว่างทาง

สินค้านำระหว่างทาง (Goods in transit) หมายถึงกิจการยังไม่ได้รับสินค้า ณ วันสิ้นงวด การนับสินค้านำระหว่างทางเข้าเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าคงเหลือปลายงวดขึ้นอยู่กับเงื่อนไขในการส่งมอบ ถ้าสินค้าส่งมอบด้วยเงื่อนไข F.O.B. shipping point (F.O.B. หมายถึง Free On Board) กรรมสิทธิ์ในสินค้าจะถือเป็นของผู้ซื้อเมื่อสินค้าออกจากโกดังของผู้ซื้อ แต่ถ้าสินค้าส่งมอบด้วยเงื่อนไข F.O.B. Destination กรรมสิทธิ์ในสินค้าจะตกเป็นของผู้ซื้อเมื่อสินค้าถึงมือผู้ซื้อ

สินค้าฝากขาย

การฝากขาย (Consignment) หมายถึงการที่บุคคลผู้เป็นเจ้าของสินค้าส่งสินค้าของตนไปให้บุคคลอีกฝ่ายหนึ่งซึ่งทำหน้าที่เป็นผู้ขายหรือ

ตัวแทนการขายสินค้า โดยกรรมสิทธิ์ในสินค้านั้นยังเป็นของเจ้าของเดิม อยู่จนกว่าจะขายสินค้าได้ จึงโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้านั้นไปเป็นผู้ซื้อ บุคคลที่เป็นเจ้าของสินค้าเรียกว่า “ผู้ฝากขาย (Consignor) บุคคลที่รับฝากสินค้าไว้ขาย เรียกว่า “ผู้รับฝากขาย (Consignnee)” เมื่อผู้รับฝากขายขายสินค้าได้ก็จะส่งเงินมาให้ผู้ฝากขายด้วยรายได้หักค่าใช้จ่ายต่าง ๆ และค่าเหนื่อยหน้าที่ได้รับ

การขายเพื่อชอบ

การขายเพื่อชอบ (Sales on approval) จะคล้ายกับการฝากขาย แต่ต่างกันที่ผู้ขายจะส่งสินค้าไปยังลูกค้าเป้าหมายโดยตรงแทนที่จะขายโดยผ่านผู้รับฝากขาย สินค้าที่ส่งไปให้ผู้ซื้อซึ่งจะขายได้หากผู้ซื้อชอบ จะรวมเป็นสินค้าคงเหลือของผู้ขาย จนกว่าผู้ซื้อจะชำระเงินค่าสินค้า

การขายตามข้อตกลงพิเศษ

การนับรวมสินค้าที่ขายตามข้อตกลงพิเศษ (Special sale agreements) เป็นสินค้าคงเหลือของกิจการหรือไม่นั้น ให้พิจารณาที่การโอนกรรมสิทธิ์ของสินค้า

- * การขายโดยมีสัญญาซื้อคืน
- * การขายที่มีอัตราการรับคืนสูง
- * การขายผ่อนชำระ

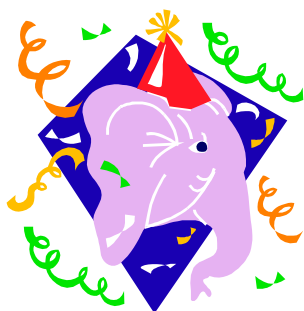
ผลกระทบของการบันทึกสินค้าผิดพลาด

การบันทึกสินค้าผิดพลาดจะมีผลกระทบต่อบการเงินของกิจการ โดยจะอธิบายใน 2 กรณี คือ

- สินค้าคงเหลือปลายงวดต่ำไป
- ข้อผิดพลาดจากการไม่บันทึกซื้อ

สินค้าคงเหลือปลายงวดต่ำไป

ถ้ากิจการบันทึกสินค้าต้นงวดและยอดซื้อถูกต้อง แต่บันทึกยอดสินค้าคงเหลือปลายงวดต่ำไป ผลกระทบต่อบการเงิน 2 งบบัญชี มีดังนี้



ปี 25+8

ปี 25+9

งบกำไรขาดทุน		งบกำไรขาดทุน	
สินค้าต้นงวด	ถูกต้อง	สินค้าต้นงวด	ต่ำไป
+ ซื้อ	ถูกต้อง	+ ซื้อ	ถูกต้อง
= สินค้ามีเพื่อขาย	ถูกต้อง	= สินค้ามีเพื่อขาย	ต่ำไป
- สินค้าปลายงวด	ต่ำไป	- สินค้าปลายงวด	ถูกต้อง
= ต้นทุนสินค้าขาย	สูงไป	= ต้นทุนสินค้าขาย	ต่ำไป
ขาย	ถูกต้อง	ขาย	ถูกต้อง
- ต้นทุนสินค้าขาย	สูงไป	- ต้นทุนสินค้าขาย	ต่ำไป
= กำไรขั้นต้น	ต่ำไป	= กำไรขั้นต้น	สูงไป
และกำไรสุทธิก็จะต่ำไป		และกำไรสุทธิก็จะสูงไป	
งบดุล		งบดุล	
สินค้าคงเหลือ	ต่ำไป	สินค้าคงเหลือ	ถูกต้อง
กำไรสะสม	ต่ำไป	กำไรสะสม	ถูกต้อง
เงินทุนหมุนเวียน	ต่ำไป	เงินทุนหมุนเวียน	สูงไป
(สินทรัพย์หมุนเวียนหักด้วยหนี้สินระยะสั้น)			
อัตราส่วนเงินทุนหมุนเวียน	ต่ำไป	อัตราส่วนเงินทุนหมุนเวียน	สูงไป
(สินทรัพย์หมุนเวียนหารด้วยหนี้สินระยะสั้น)			

ตัวอย่างที่ 4-2 สมมติว่าสินค้าคงเหลือของบริษัทหนนทรีต่ำไป (Understated) 10,000 บาท โดยยอดอื่น ๆ ถือว่าถูกต้อง ผลกระทบของข้อผิดพลาดนี้ทำให้กำไรสุทธิลดลงในปีปัจจุบันและทำให้กำไรสุทธิสูงขึ้นปีถัดไป ข้อผิดพลาดนี้จะชดเชย (Offset) กันในปีหน้า เนื่องจากสินค้าต้นงวดจะต่ำไปและกำไรสุทธิจะสูงไป กำไรสุทธิทั้งสองปีจะผิดพลาดแม้ว่ายอดรวมของกำไรทั้งสองปีจะถูกต้องก็ตาม

บริษัทนนทรี จำกัด

	บันทึกไม่ถูกต้อง		บันทึกถูกต้อง	
	25+8	25+9	25+8	25+9
รายได้	100,000	100,000	100,000	100,000
ต้นทุนสินค้าขาย:				
สินค้าคงเหลือต้นงวด	25,000	20,000	25,000	30,000
ซื้อหรือผลิต	45,000	60,000	45,000	60,000
ต้นทุนสินค้าที่มีเพื่อขาย	70,000	80,000	70,000	90,000
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด	20,000	40,000	30,000	40,000
ต้นทุนสินค้าขาย	50,000	40,000	40,000	50,000
กำไรขั้นต้น	50,000	60,000	60,000	50,000
ค่าใช้จ่ายในการขายและ บริหาร	40,000	40,000	40,000	40,000
กำไรสุทธิ	10,000	20,000	20,000	10,000
* สินค้าปลายงวดบันทึกต่ำไป 10,000 บาท ในปี 25+8	↑ กำไรรวม 2 ปี 30,000		↑ กำไรรวม 2 ปี 30,000	

ยอดซื้อและสินค้าคงเหลือต่ำไป

สมมติว่ากิจการเกิดข้อผิดพลาดไม่ได้บันทึกยอดซื้อและไม่ได้นับรวมเป็นสินค้าคงเหลือปลายงวด ผลกระทบที่จะเกิดขึ้นต่องบการเงิน มีดังนี้

งบดุล	งบกำไรขาดทุน		
	ต่ำไป	ซื้อ	ต่ำไป
สินค้า	ต่ำไป		ต่ำไป
กำไรสะสม	ไม่มีผลกระทบ	ต้นทุนสินค้าขาย	ไม่มีผลกระทบ
เจ้าหนี้	ต่ำไป	กำไรสุทธิ	ไม่มีผลกระทบ
เงินทุนหมุนเวียน	ไม่มีผลกระทบ	สินค้า(ปลายงวด)	ต่ำไป
อัตราส่วนเงินทุนหมุนเวียน	สูงไป		

ต้นทุนที่รวมอยู่ในสินค้าคงเหลือ

ต้นทุนสินค้าคงเหลือ (Inventory cost) ประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดในการซื้อ ในการแปลงสภาพและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้าคงเหลือนั้นอยู่ในสถานที่และสภาพพร้อมที่จะขาย ต้นทุนเหล่านี้ได้แก่ ต้นทุนในการซื้อและค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้าพร้อมที่จะใช้หรือพร้อมที่จะขายให้แก่ลูกค้า

ต้นทุนผลิตภัณฑ์

ต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product cost) หมายถึงต้นทุนที่ติดอยู่กับสินค้าและถูกจดบันทึกในบัญชีสินค้าคงเหลือ ต้นทุนเหล่านี้จะเกี่ยวข้องโดย

ตรงกับการนำสินค้าไปยังสถานที่ของผู้ซื้อและแปลงสภาพสินค้าให้อยู่ในสภาพที่จะขายได้ ในธุรกิจซื้อขายสินค้า ต้นทุนผลิตภัณฑ์ ประกอบด้วย ราคาซื้อ อากาศขาเข้า และภาษีอื่น ๆ รวมถึงค่าขนส่ง ค่าขนถ่ายและค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดซื้อ

ต้นทุนการผลิต

บัญชีสินค้าของธุรกิจผลิตกรรมประกอบด้วย 3 ส่วนคือ วัตถุดิบ งานระหว่างทำและสินค้าสำเร็จรูป ส่วนประกอบของบัญชีงานระหว่างทำและสินค้าสำเร็จรูปคือวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิต ซึ่งก็คือ ต้นทุนการผลิต (Manufacturing cost)

ต้นทุนตามงวดเวลา

ต้นทุนตามงวดเวลา (Period costs) ประกอบด้วยค่าใช้จ่ายในการขาย (Selling expenses) และค่าใช้จ่ายในการบริหารทั่วไป (General and administrative expenses) ซึ่งต้นทุนเหล่านี้ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการซื้อสินค้าหรือการผลิตสินค้า ดังนั้นจึงไม่รวมเป็นส่วนหนึ่งของสินค้า

ค่าขนส่งเข้าหรือค่าขนส่งในการซื้อ

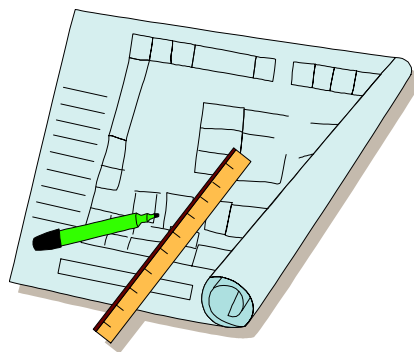
ค่าขนส่งเข้า (Freight purchase) หมายถึงค่าขนส่งที่เกิดขึ้นจากการซื้อสินค้าจะถือเป็นต้นทุนสินค้า

ส่วนลดในการซื้อ

ส่วนลดในการซื้อหรือส่วนลดรับ (Purchase discounts) หมายถึง ส่วนลดเงินสดที่กิจการได้รับจากการชำระหนี้ค่าสินค้าภายในระยะเวลาที่ผู้ขายให้ส่วนลด

การบันทึกบัญชีส่วนลดที่ได้รับจากการซื้อ ทำได้ 2 วิธี คือ

- บันทึกยอดซื้อและเจ้าหนี้ด้วยจำนวนที่ไม่หักส่วนลด (Gross amount)
- บันทึกด้วยจำนวนสุทธิ (Net amount) ข้อดีคือ
 - (1) ต้นทุนสินค้าขายและหนี้สินที่เกี่ยวข้องแสดงยอดที่ถูกต้อง
 - (2) แสดงให้เห็นถึงความไม่มีประสิทธิภาพของฝ่ายบริหารในกรณีที่ ไม่ได้ใช้ส่วนลด โดยจะแสดงในบัญชีส่วนลดรับที่สูญเสีย



ตัวอย่างที่ 4-3 ตัวอย่างการบันทึกส่วนลดรับ ด้วยวิธีไม่หักส่วนลดและวิธีจำนวนสุทธิ

วิธีไม่หักส่วนลด (Gross Method)		วิธีจำนวนสุทธิ (Net Method)	
☐ ซื้อสินค้าราคาทุน 20,000 บาท เงื่อนไข 2/10, net 30			
ซื้อ	20,000	ซื้อ	19,600
เจ้าหนี้	20,000	เจ้าหนี้	19,600
☐ จ่ายชำระค่าสินค้าที่ซื้อ 8,000 บาทภายในเวลาที่ได้รับส่วนลด			
เจ้าหนี้	8,000	เจ้าหนี้	7,840
ส่วนลดรับ	160	เงินสด	7,840
เงินสด	7,840		
☐ จ่ายชำระค่าซื้อสินค้า 12,000 บาท ภายหลังจากได้รับส่วนลด			
เจ้าหนี้	12,000	เจ้าหนี้	11,760
เงินสด	12,000	ส่วนลดรับที่สูญเสีย	240
		เงินสด	12,000

ข้อสมมติการหมุนเวียนของต้นทุน

การคำนวณต้นทุนขึ้นอยู่กับข้อสมมติการไหลเวียนของต้นทุน (Cost flow assumption) ซึ่งไม่จำเป็นต้องสอดคล้องกับการเคลื่อนไหวของสินค้าที่แท้จริง

วิธีการบัญชีที่เลือกมาใช้ในการคำนวณต้นทุนจะมีผลกระทบต่องบการเงินที่แตกต่างกันไป

ตัวอย่างที่ 4-4 ต่อไปนี้เป็นรายการสินค้าของบริษัทหนนทรี จำกัด ในเดือนแรกของการดำเนินงาน

วันที่	ซื้อ	ขาย	ยอดคงเหลือ
2 สิงหาคม	2,000 @ 8.00 บาท		2,000 หน่วย
15 สิงหาคม	6,000 @ 8.80 บาท		8,000 หน่วย
19 สิงหาคม		4,000 หน่วย	4,000 หน่วย
30 สิงหาคม	2,000 @ 9.50 บาท		6,000 หน่วย

ข้อมูลข้างต้น : บริษัทใช้วิธีสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด

สินค้าคงเหลือปลายงวด = 6,000 หน่วย

ต้นทุนสินค้าที่มีเพื่อขาย = $(2,000 @ 8.00) + (6,000 @ 8.80) + (2,000 @ 9.50)$
 = 87,800 บาท



การคำนวณหาต้นทุนสินค้าคงเหลือปลายงวด 6,000 หน่วย จะเป็นเท่าไรนั้น ขึ้นอยู่กับสมมติฐานการหมุนเวียนของต้นทุน ซึ่งมีให้เลือก 4 วิธีคือ

- วิธีราคาเจาะจง
- วิธีต้นทุนถัวเฉลี่ย
- วิธีเข้าก่อนออกก่อน
- วิธีเข้าหลังออกก่อน

วิธีราคาเจาะจง

วิธีราคาเจาะจง (Specific Identification) เป็นวิธีที่กิจการสามารถระบุได้ว่าสินค้าที่ขายและสินค้าที่คงเหลืออยู่เป็นสินค้าที่ซื้อเมื่อใด วิธีนี้จะเหมาะสมเมื่อกิจการสามารถแยกสินค้าที่ซื้อในแต่ละครั้งได้ สินค้าที่ขายมีราคาสูงและเป็นความแตกต่างกันอย่างชัดเจน เช่น กิจการค้าปลีกประเภทอัญมณี รถยนต์ เฟอร์นิเจอร์ หรือกิจการอุตสาหกรรมที่ผลิตสินค้าตามคำสั่งพิเศษ

จากข้อมูลของบริษัทหนนทรี สมมติว่าสินค้าเหลือปลายงวด 6,000 หน่วย ระบุได้ว่าเป็นสินค้าที่ซื้อมาจากวันที่ต่าง ๆ คือวันที่ 2 สิงหาคม 1,000 หน่วย วันที่ 15 สิงหาคม 3,000 หน่วย และวันที่ 30 กรกฎาคม 2,000 หน่วย

สินค้าคงเหลือปลายงวดและต้นทุนสินค้าขายคำนวณได้ดังนี้

ตารางที่ 4 -2 วิธีราคาเจาะจง

วันที่	จำนวนหน่วยที่ขาย	ราคาต่อหน่วย	ต้นทุนรวม
2 สิงหาคม	1,000 หน่วย	8.00	8,000
15 สิงหาคม	3,000 หน่วย	8.80	26,400
30 สิงหาคม	2,000 หน่วย	9.50	19,000
สินค้าปลายงวด	6,000 หน่วย		53,400
	ต้นทุนสินค้าที่มีเพื่อขาย		87,800
	หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด		53,400
	ต้นทุนสินค้าขาย		34,400

วิธีถัวเฉลี่ย

วิธีถัวเฉลี่ย (Average Cost) เป็นการหาราคาสินค้าโดยเฉลี่ยของสินค้าที่เหมือนกัน ณ วันต้นงวดกับต้นทุนที่ซื้อมาหรือผลิตขึ้นในระหว่างงวด

ต้นทุนต่อหน่วยถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

$$= \frac{\text{ต้นทุนสินค้าต้นงวด} + \text{ต้นทุนสินค้าที่ซื้อระหว่างงวด}}{\text{สินค้าต้นงวด (หน่วย)} + \text{สินค้าที่ซื้อระหว่างงวด (หน่วย)}}$$

ตารางที่ 4-3 วิธีถัวเฉลี่ย-ระบบสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด

วันที่	จำนวนหน่วย	ราคาต่อหน่วย	ต้นทุนรวม
2 สิงหาคม	2,000 หน่วย	8.00	16,000
15 สิงหาคม	6,000 หน่วย	8.80	52,800
30 สิงหาคม	<u>2,000</u> หน่วย	9.50	<u>19,000</u>
สินค้าที่มีเพื่อขาย	<u>10,000</u> หน่วย		<u>87,800</u>

ต้นทุนต่อหน่วยถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก $87,800 \div 10,000 = 8.78$ บาท

จำนวนหน่วยในสินค้าปลายงวด 6,000 หน่วย

สินค้าคงเหลือปลายงวด $6,000 \times 8.78 = 52,680$ บาท

ต้นทุนสินค้าที่มีเพื่อขาย 87,800 บาท

หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด 52,680

ต้นทุนสินค้าขาย 35,120

ตารางที่ 4-4 วิธีถัวเฉลี่ยแบบเคลื่อนที่-ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง

วันที่	ซื้อ	ขาย	คงเหลือ
2 สิงหาคม	(2,000@8.00)= 16,000		(2,000@8.00)= 16,000
15 สิงหาคม	(6,000@8.80)= 52,800		(8,000@8.60)= 68,800
19 สิงหาคม		(4,000@8.60)	(4,000@8.60)= 34,400
		= 34,400	
30 สิงหาคม	(2,000@9.50) = 19,000		(6,000@8.90)= 53,400

วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักเป็นวิธีที่ปฏิบัติง่าย เหมาะสำหรับสินค้าที่มีลักษณะคล้ายกัน และมีข้อดีตรงที่ผู้บริหารไม่สามารถใช้เป็นช่องทางในการกำหนดกำไรตามความต้องการได้

วิธีเข้าก่อนออกก่อน

วิธีเข้าก่อนออกก่อน (*First-In, First-Out or FIFO*) มีข้อสมมติฐานว่าสินค้าที่เข้ามา (ธุรกิจพาณิชย์กรรม) หรือผลิตขึ้นก่อน (ธุรกิจอุตสาหกรรม) จะถูกขายออกไปก่อน จึงเป็นผลให้สินค้าคงเหลือปลายงวดเป็นสินค้าที่เข้ามาหรือผลิตขึ้นในครั้งหลัง

ตารางที่ 4-5 วิธีเข้าก่อนออกก่อน-ระบบสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด

วันที่	จำนวนหน่วย	ราคาต่อหน่วย	ต้นทุนรวม
30 สิงหาคม	2,000 หน่วย	9.50	19,000
15 สิงหาคม	4,000 หน่วย	8.80	35,200
สินค้าคงเหลือ			54,200
ปลายงวด	6,000 หน่วย		
ต้นทุนสินค้าที่มีเพื่อขาย		87,800 บาท	
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด		54,200 บาท	
ต้นทุนสินค้าขาย		33,600	

ต้นทุนสินค้าคงเหลือปลายงวดเท่ากับ 54,200 บาท และต้นทุนสินค้าขายเท่ากับ 33,600 บาท

ตารางที่ 4-6 วิธีเข้าก่อนออกก่อน-ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง

วันที่	ซื้อ	ขาย	คงเหลือ
2 สิงหาคม	(2,000@8.00) = 16,000		(2,000@8.00) = 16,000
15 สิงหาคม	(6,000@8.80) = 52,800		(2,000@8.00) (6,000@8.80) } 68,800
19 สิงหาคม		(2,000@8.00) (2,000@8.80) } (33,600)	(4,000@8.80) = 35,200
30 สิงหาคม	(2,000@9.50) = 19,000		(4,000@8.80) (2,000@9.50) } 54,200

สินค้าคงเหลือปลายงวดมีต้นทุนเท่ากับ 54,200 บาท และต้นทุนสินค้าขายเท่ากับ 33,600 บาท

วิธีเข้าหลังออกก่อน

วิธีเข้าหลังออกก่อน (*Last-in, First-Out or LIFO*) มีข้อสมมติฐานว่า สินค้าที่ซื้อมาหรือผลิตขึ้นครั้งหลังสุดจะขายออกไปก่อน LIFO เป็นวิธีการจับคู่ระหว่างต้นทุนสินค้าที่ซื้อครั้งท้ายสุดกับรายได้ปัจจุบัน

แนวคิดของ LIFO สามารถนำมาใช้ได้หลายลักษณะ เช่น

1. Unit cost หรือ Unit LIFO ต้นทุนสินค้าเท่ากับจำนวนหน่วยคูณด้วยต้นทุนต่อหน่วย

2. Dollar value LIFO จะใช้กลุ่มของสินค้าที่มีลักษณะเหมือนกัน และนำดัชนีราคาเข้ามาใช้ในการคำนวณสินค้าคงเหลือ

ตารางที่ 4-7 วิธีเข้าหลังออกก่อน-ระบบสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด

วันที่	จำนวนหน่วย	ราคาต่อหน่วย	ต้นทุนรวม
2 สิงหาคม	2,000 หน่วย	8.00	16,000
15 สิงหาคม	4,000 หน่วย	8.80	35,200
สินค้าคงเหลือปลายงวด	6,000 หน่วย		51,200
ต้นทุนสินค้าที่มีเพื่อขาย		87,800 บาท	
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด		51,200 บาท	
ต้นทุนสินค้าขาย		36,600	

ตารางที่ 4-8 วิธีเข้าหลังออกก่อน-ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง

วันที่	ซื้อ	ขาย	คงเหลือ
2 สิงหาคม	(2,000@8.00) = 16,000		(2,000@8.00) = 16,000
15 สิงหาคม	(6,000@8.80) = 52,800		(2,000@8.00) (6,000@8.80) } 68,800
19 สิงหาคม		(4,000@8.80) = 35,200	(2,000@8.00) (2,000@8.80) } 33,600
30 สิงหาคม	(2,000@9.50) = 19,000		(2,000@8.00) (2,000@8.80) (2,000@9.50) } 52,600

เปรียบเทียบวิธี FIFO และวิธี LIFO

การใช้วิธี LIFO จะทำให้งบกำไรขาดทุนและงบดุลแตกต่างจากการใช้วิธี FIFO มากหรือน้อย ขึ้นอยู่กับต้นทุนต่อหน่วยว่ามีการเปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้นหรือลดลงอย่างไร

- ถ้าต้นทุนต่อหน่วยคงที่ วิธีทั้งสองจะให้ผลลัพธ์เหมือนกัน
- หากต้นทุนมีแนวโน้มสูงขึ้น FIFO จะจับคู่ต้นทุนต่ำ (เก่า) กับรายได้ปัจจุบัน (สูง) แต่สินค้าคงเหลือจะมีต้นทุนที่เป็นปัจจุบัน ในขณะที่วิธี LIFO จะจับคู่ต้นทุนสูง (ใหม่) กับรายได้ปัจจุบัน (สูง) แต่สินค้าคงเหลือจะมีต้นทุนต่ำ (เก่า)
- หากต้นทุนมีแนวโน้มลดลง FIFO จะจับคู่ต้นทุนสูง (เก่า) กับรายได้ปัจจุบัน และสินค้าคงเหลือจะถูกตีราคาด้วยต้นทุนปัจจุบันที่ลดต่ำลง ส่วน LIFO จะจับคู่ต้นทุนต่ำ (ใหม่) กับรายได้ปัจจุบัน และตีราคาสินค้าคงเหลือด้วยต้นทุนที่สูงกว่า (เก่า)

หากพิจารณาผลกระทบต่อกระแสเงินสดแล้ว เมื่อต้นทุนสูงขึ้นและปริมาณสินค้าลดลง (ซึ่งเป็นเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นตามปกติ) LIFO จะมีผลทำให้กำไรก่อนภาษีต่ำกว่า ซึ่งจะทำให้กิจการเสียภาษีน้อยลง ดังนั้นในแง่ของกระแสเงินสด วิธี LIFO จะได้เปรียบกว่าวิธี FIFO

วิธี LIFO – หัวข้อพิเศษ

LIFO Reserve

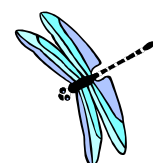
กิจการหลายแห่งใช้วิธี LIFO สำหรับวัตถุประสงค์ด้านภาษีอากร และการรายงานต่อบุคคลภายนอก แต่ยังคงใช้วิธี FIFO วิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยหรือวิธีต้นทุนมาตรฐานสำหรับการรายงานภายในหน่วยงาน เหตุผลเนื่องจาก

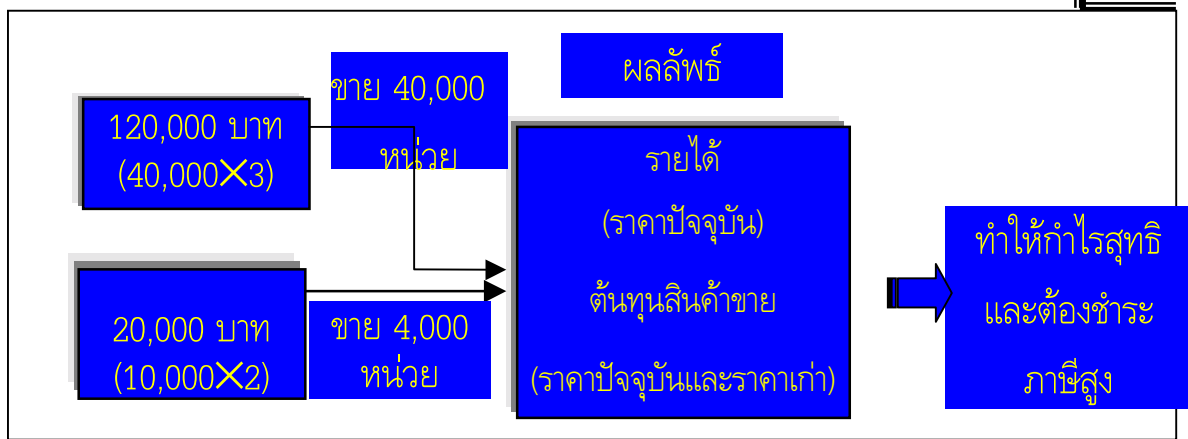
- (1) กิจการมักตัดสินใจเกี่ยวกับราคาจากข้อสมมติของวิธี FIFO วิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยหรือวิธีต้นทุนมาตรฐาน
- (2) การใช้วิธีอื่นจะจดบันทึกบัญชีง่ายกว่า LIFO เนื่องจากการหมุนเวียนของสินค้าตามวิธี LIFO ไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง
- (3) การแบ่งกำไรหรือการให้ผลตอบแทนในรูปของเงินโบนัสไม่ได้ใช้ข้อสมมติฐานของวิธี LIFO เนื่องจากจะทำให้กำไรต่ำ ผู้รับผลประโยชน์จะได้รับส่วนแบ่งจากกำไรลดลง
- (4) การใช้ LIFO ล้วน ๆ เป็นปัญหาต่อการจัดทำงบการเงินระหว่างกาล เนื่องจากการประมาณต้องทำจากปริมาณและราคาสินค้า ณ วันสิ้นปี

LIFO Liquidation

ปัญหาของวิธี LIFO จะเกิดขึ้นเมื่อกิจการมีปริมาณสินค้าปลายงวดน้อยกว่าปริมาณสินค้าต้นงวด เรียกว่า “LIFO Liquidation” โดยพิจารณาจากข้อมูลต่อไปนี้

	หน่วย	ต้นทุนต่อหน่วย	ต้นทุนรวม
สินค้าคงเหลือต้นงวด (Layer แรก)	10,000	2.00	20,000
ซื้อ	<u>40,000</u>	3.00	<u>120,000</u>
รวมสินค้าที่มีเพื่อขาย	<u>50,000</u>		140,000
ขาย (44,000 หน่วย, คำนวณต้นทุน			
ตามวิธี LIFO)			
ซื้อ	40,000	3.00	120,000
สินค้าต้นงวด	<u>4,000</u>	2.00	<u>8,000</u>
ต้นทุนสินค้าขาย	<u>44,000</u>		<u>128,000</u>
สินค้าคงเหลือปลายงวด	<u>6,000</u>	2.00	<u>12,000</u>





ภาพที่ 4-3 LIFO Liquidation

Pool LIFO

เพื่อขจัดปัญหา LIFO Liquidation และเพื่อให้การบันทึกบัญชีง่ายขึ้น สินค้าต่าง ๆ จะนำมารวมกันเป็นกลุ่ม

กลุ่ม (Pool) หมายถึงการรวมสินค้าที่มีลักษณะเหมือนกันหรือมีความสัมพันธ์ไว้ด้วยกัน ดังนั้นแทนที่จะแยกตามสินค้าแต่ละชนิด จำนวนหน่วยของสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ที่ลักษณะเหมือนกันหรือมีความสัมพันธ์กันจะถูกนำมารวมกัน เรียกวิธีนี้ว่า *Specific goods pooled LIFO*

วัตถุดิบ	ปริมาณ (กรัม)	ต้นทุนต่อกรัม	ต้นทุนรวม
แป้ง	20,000	3.00	60,000
น้ำตาล	5,000	.60	3,000
ผงฟู	1,000	3.00	3,000
เนยเทียม	4,000	1.50	6,000
	<u>30,000</u>	<u>2.40</u>	<u>72,000</u>

ร้านเบเกอรี่ก็จะแสดงรายการวัตถุดิบเป็นกลุ่มดังนี้

ชื่อกลุ่มของสินค้า	ปริมาณ (กรัม)	ต้นทุนต่อกรัม	ต้นทุนรวม
ส่วนผสมขนมปัง	30,000	2.40	72,000

ตารางที่ 4-9 ต้นทุนของส่วนผสมขนมปัง

กลุ่มของสินค้า-ส่วนผสมขนมปัง					
ตารางต้นทุนส่วนผสมที่มีเพื่อใช้ในการผลิตขนมปัง					
วันที่	สินค้าที่ซื้อ	ปริมาณ (กรัม)	ต้นทุน ต่อกรัม	ต้นทุนรวม	Layer ของต้นทุน
17 มค. 25+5	วัตถุดิบต้นงวด	30,000	2.40	72,000	1
23 มีค. 25+5	ซื้อ	20,000	2.55	51,000	2
12 พค. 25+5	ซื้อ	30,000	2.70	81,000	3
12 ตค. 25+5	ซื้อ	40,000	2.85	114,000	4
31 ธค. 25+5	ต้นทุนวัตถุดิบมี เพื่อผลิต	120,000		318,000	

ตารางที่ 4-10 ต้นทุนวัตถุดิบใช้ไปและส่วนผสมคงเหลือปลายงวด

ต้นทุนวัตถุดิบใช้ไประหว่างงวด (LIFO)

วันที่	สินค้าที่ซื้อ	ปริมาณ (กรัม)	ต้นทุน ต่อกรัม	ต้นทุนรวม	Layer ของต้นทุน
12 ตค. 25+5	ซื้อ	40,000	2.85	114,000	4
12 พค. 25+5	ซื้อ	30,000	2.70	81,000	3
23 มีค. 25+5	ซื้อ	10,000	2.55	25,500	1/2 ของ 2
	รวมต้นทุนวัตถุดิบที่ใช้	80,000		220,500	

ต้นทุนกลุ่มวัตถุดิบคงเหลือปลายงวด (LIFO)

วันที่	สินค้าที่ซื้อ	ปริมาณ (กรัม)	ต้นทุนต่อ กรัม	ต้นทุนรวม	Layer ของต้นทุน
23 มี.ค. 25+5	ซื้อ	10,000	2.55	25,500	1/2 ของ 2
1 ม.ค. 25+5	วัตถุดิบต้นงวด	<u>30,000</u>	<u>2.40</u>	<u>72,000</u>	1
	รวมต้นทุนกลุ่ม				
	วัตถุดิบคงเหลือ	<u>40,000</u>	<u>2.44</u>	<u>97,500</u>	
	ปลายงวด				

Dollar-Value (DV) LIFO

DV LIFO จะใช้ดัชนีราคา (*Price index*) ในการตีราคาสินค้าแทนการใช้จำนวนหน่วยและต้นทุนต่อหน่วย และจะใช้กับกลุ่มสินค้า (Inventory pools) มากกว่าการใช้กับสินค้าแต่ละรายการ

การเลือกดัชนีราคา

การใช้วิธี DV LIFO จำเป็นต้องใช้ดัชนีราคาเข้ามาช่วยในการคำนวณมูลค่าสินค้าปลายงวด ดัชนีราคาที่น่ามาใช้สามารถหาได้จาก

1. **ดัชนีราคาภายนอก (External index)** กิจการสามารถใช้ดัชนีราคาที่หน่วยงานทางราชการ หรือองค์กรค้าต่าง ๆ ที่ประกาศตัวเลขดัชนีราคาของสินค้าประเภทนั้น ๆ

2. **ดัชนีราคาภายใน (Internal index)** หากกิจการไม่สามารถหาตัวเลขดัชนีราคาจากภายนอกได้ กิจการสามารถคำนวณดัชนีราคาภายในจากสูตรต่อไปนี้

$$\text{ดัชนีราคาสินค้าปีปัจจุบัน} = \frac{\text{สินค้าคงเหลือปลายงวดปัจจุบัน ณ ราคาปัจจุบัน}}{\text{สินค้าคงเหลือปลายงวดปัจจุบัน ณ ราคาในปีฐาน}}$$

ตัวอย่างที่ 4-5 บริษัทนนทรี จำกัด มีสินค้าคงเหลือ ณ ราคาปีฐาน (1 มกราคม 25+9) ดังนี้

สินค้า	ปริมาณ	ต้นทุนต่อหน่วย	ต้นทุนรวม
ก	1,000	12 บาท	12,000 บาท
ข	2,000	40 บาท	80,000 บาท
(สินค้าคงเหลือ ณ ราคาปีฐาน 1 มค. 25+9)			<u>92,000 บาท</u>

สินค้าคงเหลือปลายงวด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+9 ประกอบด้วยสินค้า ก 3,000 หน่วย สินค้า ข 6,000 หน่วย ยอดซื้อจริงครั้งสุดท้ายของสินค้าทั้งสองชนิด มีดังนี้

สินค้า	วันที่ซื้อ	ปริมาณที่ซื้อ	ต้นทุนต่อหน่วย
ก	1 ธันวาคม 25+9	4,000 หน่วย	14 บาท
ข	15 ธันวาคม 25+9	5,000 หน่วย	50 บาท
ข	16 พฤศจิกายน 25+9	1,000 หน่วย	44 บาท

สินค้าคงเหลือมีราคา ณ วันต้นปี และวันปลายปี ดังนี้

สินค้าคงเหลือ 31 ธันวาคม ปี 25+9				สินค้าคงเหลือ 31 ธันวาคม ปี 25+9		
ณ ราคาปีฐาน				ณ ราคาปัจจุบัน		
สินค้า	หน่วย	ต้นทุนต่อ หน่วย ณ ปีฐาน	รวม (บาท)	หน่วย	ต้นทุนต่อ หน่วย ณ ปัจจุบัน	รวม
ก	3,000	12 บาท	36,000	3,000	14 บาท	42,000
ข	6,000	40 บาท	240,000	5,000	50 บาท	250,000
ข				1,000	44 บาท	44,000
			<u>276,000</u>			<u>336,000</u>

$$\begin{aligned}
 \text{ดัชนีราคาของปี 25+9} &= \frac{\text{สินค้าคงเหลือปลายงวดปัจจุบัน ณ ราคาปัจจุบัน}}{\text{สินค้าคงเหลือปลายงวดปัจจุบัน ณ ราคาในปีฐาน}} \\
 &= 336,000 / 276,000 = 121.74\%
 \end{aligned}$$

การเลือกกลุ่มสินค้า

กลุ่มสินค้าที่จะใช้ใน DV LIFO สามารถเลือกจัดกลุ่มได้ 2 ประเภทคือ

- 1. สินค้ากลุ่มเดียว (Single Pool)** จะใช้สำหรับกิจการประเภทโรงงานอุตสาหกรรม เช่น โรงงานประกอบรถยนต์จะใช้สินค้าเพียงกลุ่มเดียวซึ่งประกอบด้วยวัตถุดิบ อะไหล่และชิ้นส่วนต่าง ๆ งานระหว่างทำและสินค้าสำเร็จรูป

2. สินค้าหลายกลุ่ม (Multiple Pools) จะใช้สำหรับธุรกิจประเภทค้าส่ง ค้าปลีก และรับจ้างทำของ สินค้าที่มีลักษณะเหมือนกันจะจัดให้อยู่ในกลุ่มเดียวกัน เช่น ลักษณะเหมือนกันในแง่ของวัตถุดิบ การผลิตหรือการจัดจำหน่าย

ขั้นตอนของวิธี Dollar-Value LIFO

การตีราคาสินค้าตามวิธี DV LIFO มีขั้นตอน ดังนี้

1. จัดกลุ่มสินค้าและหามูลค่าสินค้าคงเหลือต้นงวดและสิ้นงวดซึ่งอาจตีราคาโดยวิธี FIFO หรือ วิธีถัวเฉลี่ย
2. กำหนดหาดัชนีราคาที่เกี่ยวข้องกับกลุ่มสินค้า หรือเลือกใช้ดัชนีราคาจากแหล่งภายนอกที่เหมาะสม
3. แปลงมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวดที่ตีราคาด้วยวิธี FIFO หรือวิธีถัวเฉลี่ย (จำนวนเงิน) ให้เป็นราคา ณ วันต้นงวดที่ใช้เป็นปีฐาน โดยใช้ดัชนีราคาที่กำหนดได้หรือเลือกไว้ในขั้นที่สอง (จำนวนหน่วยและต้นทุนต่อหน่วยไม่ต้องนำมาใช้)
4. เปรียบเทียบมูลค่าสินค้าคงเหลือต้นงวดและสินค้าคงเหลือปลายงวดหลังจากปรับเป็นราคาเดียวกันแล้ว
 - ถ้ามูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวดสูงกว่ามูลค่าสินค้าคงเหลือต้นงวดให้นำผลต่างมาปรับเป็นราคา ณ วันปลายงวดและนำมูลค่าสินค้าที่ปรับเป็นราคา ณ วันปลายงวดแล้ว มาบวกกับ

สินค้าคงเหลือต้นงวด ผลลัพธ์ที่ได้คือมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวดตามวิธี DV LIFO

- ถ้ามูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวดน้อยกว่ามูลค่าสินค้าคงเหลือต้นงวด สินค้าคงเหลือปลายงวดคือสินค้าคงเหลืองวดก่อนที่ยังขายไม่หมด สินค้าส่วนที่ขายออกไปจะต้องนำมาจาก Layer สุดท้ายที่เพิ่มเข้าไป และต้องแปลงเป็นราคา ณ ปีนั้น

ตัวอย่างที่ 4-6 ต่อไปนี้เป็นข้อมูลของบริษัทหนนทรี จำกัด

วันที่ 31 ธันวาคม	สินค้าคงเหลือ สิ้นปี ณ ราคาวັນสิ้น ปี	÷	ดัชนีราคา (เปอร์เซ็นต์)	=	สินค้าคงเหลือสิ้นปี ณ ราคาศูฐาน
(ปีฐาน)25+6	400,000		100		400,000
25+7	598,000		115		520,000
25+8	600,000		120		500,000
25+9	702,000		130		540,000

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+6 สินค้าคงเหลือสิ้นงวดตามวิธี Dollar Value LIFO คำนวณได้ดังนี้

ตารางที่ 4-11 แสดงการคำนวณสินค้าปลายปี 25+6 ด้วยราคาทุน LIFO

สินค้าคงเหลือ ปลายงวด ณ ราคาปีฐาน	Layer ณ ราคาปีฐาน	ดัชนีราคา (เปอร์เซ็นต์)	สินค้าคงเหลือ ปลายงวด ราคาทุน LIFO
400,000 บาท	400,000 บาท	× 100	= 400,000 บาท

ตารางที่ 4-12 แสดงการคำนวณสินค้าคงเหลือปลายปี 25+7

ด้วยราคาทุน LIFO

สินค้าคงเหลือ ปลายงวด ณ ราคาปีฐาน	Layer ณ ราคา ปีฐาน	ดัชนีราคา (เปอร์เซ็นต์)	สินค้าคงเหลือ ปลายงวด ราคาทุน LIFO
520,000 บาท	ปี 25+6 400,000	× 100	= 400,000 บาท
	ปี 25+7 120,000	× 115	= 138,000 บาท
	<u>520,000</u>		<u>538,000</u> บาท

ตารางที่ 4-13 แสดงการคำนวณสินค้าปลายปี 25+8 ด้วยราคาทุน LIFO

สินค้าคงเหลือ ปลายงวด ณ ราคาปีฐาน	Layer ณ ราคา ปีฐาน	ดัชนีราคา (เปอร์เซ็นต์)	สินค้าคงเหลือ ปลายงวด ราคาทุน LIFO
500,000 บาท	ปี 25+6 400,000	× 100	= 400,000 บาท
	ปี 25+7 100,000	× 115	= 115,000 บาท
	<u>500,000</u>		<u>515,000</u> บาท

ตารางที่ 4-14 แสดงการคำนวณสินค้าคงเหลือปลายปี 25+9 ด้วยราคาทุน LIFO

สินค้าคงเหลือ ปลายงวด ณ ราคาปีฐาน	Layer ณ ราคาปี ฐาน	ดัชนีราคา (เปอร์เซ็นต์)	สินค้าคงเหลือ ปลายงวด ราคาทุน LIFO
540,000 บาท	ปี 25+6 400,000	×	100 = 400,000 บาท
	ปี 25+7 100,000	×	115 = 115,000 บาท
	ปี 25+9 40,000	×	130 = 52,000 บาท
	<u>540,000</u>		<u>566,000</u> บาท

สินค้าคงเหลือปลายงวด ณ ราคาปีฐานต้องเท่ากับผลรวมของสินค้าทุก Layer ณ ราคาปีฐานรวมกัน

ข้อดีของวิธี LIFO

- * จับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย (Matching)
- * ประโยชน์ด้านภาษี (Tax Benefits)
- * ปรับปรุงกระแสเงินสด (Improved Cash Flow)
- * ป้องกันผลกระทบต่อกำไรในอนาคต (Future Earnings Hedge)

ข้อเสียของวิธี LIFO

- * ลดกำไร (Reduced Earnings)
- * สินค้าคงเหลือมีราคาต่ำไป (Inventory Understated)
- * การหมุนเวียนของสินค้า (Physical Flow)
- * สินค้าถูกขายออกไปโดยไม่ได้เจตนา (Involuntary Liquidation)
- * สร้างนิสัยการซื้อที่ไม่เหมาะสม (Poor Buying Habits)

การเปิดเผยข้อมูล

กิจการควรเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในงบการเงินเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับทราบ ได้แก่

- * นโยบายเกี่ยวกับวิธีการตีราคาสินค้าและวิธีที่ใช้คำนวณราคาทุน
- * ราคาตามบัญชีของสินค้าคงเหลือแต่ละประเภทจำแนกตามความเหมาะสมของแต่ละกิจการและราคาตามบัญชีรวม
- * ราคาตามบัญชีรวมของสินค้าคงเหลือที่แสดงในราคามูลค่าสุทธิที่จะได้รับ
- * เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้ราคาสินค้ากลับเพิ่มขึ้น
- * ราคาตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน

