

การปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือลดลง และการเปิดเผยข้อมูล

ดร.ปริญดา มณีโรจน์

ดร.วศธร ชูติภิญโญ

อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทคัดย่อ

บทความนี้นำเสนอแนวทางการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือลดลง อธิบายผลของนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวกับการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือลดลงที่มีผลต่อข้อมูลในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและงบแสดงฐานะการเงิน และอัตราส่วนทางการเงินที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งนำเสนอการเปิดเผยวิธีการปฏิบัติทางบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่เป็นหลักทรัพย์ที่ใช้คำนวณดัชนี SET100 และเสนอข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการสนับสนุนให้กิจการเปิดเผยข้อมูล

คำสำคัญ: การปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือลดลง วิธีทางตรง วิธีทางอ้อม ผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลง ต้นทุนขาย ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน การเปิดเผยข้อมูล

Adjusting to Reduce Inventory Value and Disclosure

Dr.Parinda Maneeroj

Dr.Wasatorn Shutibhinyo

Lecturer of Department of Accountancy,

Chulalongkorn Business School, Chulalongkorn University

ABSTRACT

This article presents the accounting methods for adjusting to reduce inventory value, and explains the effects of those methods on the information in Statement of Comprehensive Income and Statement of Financial Position, and on the related financial ratios. Moreover, it shows the disclosure of the accounting treatments for their inventory value among the top 100 listed companies on Stock Exchange of Thailand and suggests useful information to financial statement users and to related regulatory agencies for encouraging companies to disclose more information.

Keywords: Adjusting to Reduce Inventory Value, Direct Method, Indirect Method, Loss Due to Decline of Inventory to Net Realizable Value, Cost of Goods Sold, Operating Expense, Disclosure

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2559)¹ เรื่อง สินค้าคงเหลือ กำหนดให้กิจการตีราคาสินค้าคงเหลือด้วยวิธีราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ² แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า ซึ่งสอดคล้องกับแนวความคิดที่ว่า สินทรัพย์ไม่ควรแสดงมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าสุทธิที่จะได้รับการขายหรือประโยชน์ที่จะได้รับการใช้ หากในงวดที่ราคาทุนของสินค้าต่ำกว่ามูลค่าสุทธิที่จะได้รับ กิจการต้องแสดงสินค้าคงเหลือด้วยราคาทุนในงบแสดงฐานะการเงิน แต่หากงวดใดที่มูลค่าสุทธิที่จะได้รับมีมูลค่าต่ำกว่าราคาทุน กิจการต้องแสดงสินค้าคงเหลือด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับในงบแสดงฐานะการเงิน โดยรับรู้ผลขาดทุนที่เกิดจากมูลค่าที่ลดลงจากราคาทุนของสินค้าคงเหลือ และบันทึกปรับมูลค่าบัญชีสินค้าคงเหลือให้ลดลง

งานวิจัยและบทความวิชาการที่เกี่ยวข้องกับสินค้าคงเหลือ (เช่น Gray & Ehoff, 2014; Seay, 2014; Gray, Spencer, & Pumphrey, 2015; Madah Marzuki & Abdul Wahab, 2016) ศึกษาผลกระทบจากการปรับเข้าสู่มาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standard: IFRS) หรือเปรียบเทียบ IFRS และหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของสหรัฐอเมริกา (US GAAP) โดยอธิบายเรื่องของการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือลดลงเพียงหลักการทั่วไปเท่านั้น

บทความนี้จึงนำเสนอแนวทางการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือลดลง อธิบายผลของนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวกับการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือลดลงที่มีต่อข้อมูลในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและงบแสดงฐานะการเงิน และอัตราส่วนทางการเงินที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งนำเสนอการเปิดเผยวิธีปฏิบัติทางบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่ง

ประเทศไทยที่เป็นหลักทรัพย์ที่ใช้คำนวณดัชนี SET100 บทความนี้เป็นประโยชน์ต่อนิสิต นักศึกษา และผู้สนใจทั่วไปในการศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือลดลงตามนโยบายบัญชีของกิจการ และตระหนักถึงความสำคัญของการทราบนโยบายการบัญชี รวมทั้งเป็นข้อมูลสำหรับหน่วยงานเกี่ยวข้องในการพิจารณาสนับสนุนให้บริษัทเปิดเผยข้อมูลวิธีที่ใช้ในการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือ และการแสดงผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลงให้ชัดเจนขึ้น

การปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือลดลง

การปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือลดลง มีประเด็นที่น่าสนใจ 2 ประเด็นคือ วิธีการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือลดลง และการแสดงผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลง

ในตำราบัญชี (เช่น Kieso, Weygandt, & Warfield, 2011; Stice และ Stice, 2014) ได้แสดงการบันทึกบัญชีการปรับมูลค่าบัญชีสินค้าคงเหลือให้ลดลงในหนังสือ Intermediate Accounting ไว้ 2 วิธี ดังนี้

1. **วิธีทางตรง (Direct Method)** เป็นวิธีการปรับลดบัญชีสินค้าคงเหลือโดยตรง

2. **วิธีทางอ้อม (Indirect Method)** เป็นวิธีการปรับลดบัญชีสินค้าคงเหลือด้วยบัญชีปรับมูลค่า โดยมูลค่าของบัญชีสินค้าคงเหลือยังคงแสดงเท่าเดิมที่ราคาทุน

ในการใช้วิธีทางตรงในการบันทึกบัญชีมีข้อดี คือ ง่ายต่อการบันทึก เนื่องจากกิจการปรับลดมูลค่าในบัญชีสินค้าคงเหลือโดยตรง แต่จะมีข้อเสียที่ผู้ใช้งบการเงินไม่สามารถเห็นข้อมูลต้นทุนดั้งเดิม เนื่องจากมูลค่าของบัญชีสินค้าคงเหลือในงบการเงินได้แสดงด้วยมูลค่าหลังจากปรับลด

¹ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2559) มีเนื้อหาที่ไม่แตกต่างจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2558) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2557) อย่างเป็นสาระสำคัญ

² มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net Realizable Value: NRV) หมายถึง ราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติหักด้วยประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้านั้นให้เสร็จและต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้ (Federation of Accounting Professions, 2016)

ไปแล้ว ส่วนข้อดีของวิธีทางอ้อมนั้น ผู้ใช้งบการเงินสามารถเห็นมูลค่าของบัญชีสินค้าคงเหลือที่เป็นต้นทุนดั้งเดิมก่อนปรับลดมูลค่าลง และสามารถเห็นมูลค่าที่ลดลงผ่านบัญชีปรับมูลค่า

การปรับมูลค่าบัญชีสินค้าคงเหลือให้ลดลงนั้น กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่เกิดจากมูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือโดยในตำราบัญชี (Kieso, Weygandt, & Warfield, 2011) ได้แสดงการรับรู้ผลขาดทุนดังกล่าวไว้ 2 ทางเลือก

- 1) ในบัญชีต้นทุนขาย (Cost of Goods Sold)
- 2) ในบัญชีผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลง (Loss Due to Decline of Inventory to Net Realizable Value)

การแสดงผลขาดทุนที่เกิดจากมูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือในบัญชีต้นทุนขายตามทางเลือกที่ 1 จะมีผลต่อจำนวนกำไรขั้นต้นและอัตรากำไรขั้นต้นในงวดนั้น ส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินควรปรับข้อมูลเพื่อทราบกำไรขั้นต้นที่เกิดจากการขายสินค้าตามจริงเท่านั้นเพื่อนำมาใช้ในการวิเคราะห์งบการเงิน แต่หากกิจการแสดงผลขาดทุนดังกล่าวในบัญชีผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลงตามทางเลือกที่ 2

จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเห็นข้อมูลผลขาดทุนจากการบริหารสินค้าคงเหลือได้อย่างชัดเจน

อย่างไรก็ดี มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สินค้าคงเหลือ ไม่ได้กำหนดให้กิจการเลือกใช้วิธีทางตรงหรือทางอ้อม เพียงแต่ระบุให้กิจการตีราคาสินค้าคงเหลือลดลงจากราคาทุนให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ และมาตรฐานไม่ได้กำหนดให้แสดงผลขาดทุนที่เกิดจากมูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือในบัญชีต้นทุนขายหรือในบัญชีผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลงไว้อย่างชัดเจน เพียงแต่เขียนว่าให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดเท่านั้น

การใช้วิธีการบัญชีทางตรงและทางอ้อมในการปรับมูลค่าบัญชีสินค้าคงเหลือดังกล่าวข้างต้นจะมีผลต่อการบันทึกสินค้าคงเหลือทั้งในระบบการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด (Periodic Inventory System) และระบบการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory System) และการแสดงรายการสินค้าคงเหลือในงบการเงินดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่าง บริษัท ก จำกัด มีรายละเอียดเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือประจำปี 25x1 และ 25x2 ดังนี้

ตารางที่ 1 รายละเอียดเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือของบริษัท ก จำกัด ประจำปี 25x1 และ 25x2

	ปริมาณ (หน่วย)	หมายเหตุ
ปี 25x1		
สินค้าคงเหลือต้นงวด (1 ม.ค. 25x1)	0	
ซื้อสินค้า	100	ราคาซื้อหน่วยละ 30 บาท
ขายสินค้า	75	ราคาขายหน่วยละ 50 บาท
สินค้าคงเหลือปลายงวด (31 ธ.ค. 25x1)	25	ราคาทุนหน่วยละ 30 บาท มูลค่าสุทธิที่ได้รับ (NRV) หน่วยละ 28 บาท
ปี 25x2		
สินค้าคงเหลือต้นงวด (1 ม.ค. 25x1)	25	มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือตามวิธีทางตรง เท่ากับ 700 บาท มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือตามวิธีทางอ้อม ประกอบด้วย สินค้าคงเหลือ เท่ากับ 750 บาท และค่าเผื่อฯ เท่ากับ 50 บาท
ขายสินค้า	25	ราคาขายหน่วยละ 28 บาท
สินค้าคงเหลือปลายงวด (31 ธ.ค. 25x1)	0	

หากกิจการใช้การบันทึกระบบการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด จะสามารถเปรียบเทียบการบันทึกบัญชีการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยวิธีทางตรงและทางอ้อม ได้ดังนี้

ตารางที่ 2 การบันทึกบัญชีปี 25x1 ตามระบบการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด

รายการ ปี 25x1	วิธีทางตรง (nsr Periodic Inventory System)	วิธีทางอ้อม (nsr Periodic Inventory System)
การซื้อสินค้าในระหว่างงวด	Dr. ซื้อ 3,000 Cr. เจ้าหนี้การค้า/เงินสด 3,000	Dr. ซื้อ 3,000 Cr. เจ้าหนี้การค้า/เงินสด 3,000
การขายสินค้าในระหว่างงวด	Dr. ลูกหนี้การค้า 3,750 Cr. ขาย 3,750	Dr. ลูกหนี้การค้า 3,750 Cr. ขาย 3,750
การบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือปลายงวดด้วยราคาทุน	Dr. สินค้าคงเหลือ 750 Cr. สรุปรายได้อัตราต้นทุน 750	Dr. สินค้าคงเหลือ 750 Cr. สรุปรายได้อัตราต้นทุน 750
การตีมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวด	Dr. ขาดทุน* 50 Cr. สินค้าคงเหลือ 50	Dr. ขาดทุน** 50 Cr. ค่าเผื่อ 50
การโอนปิดบัญชีซื้อ และขาดทุน*	Dr. สรุปรายได้อัตราต้นทุน 3,050 Cr. ซื้อ 3,000 ขาดทุน* 50	Dr. สรุปรายได้อัตราต้นทุน 3,050 Cr. ซื้อ 3,000 ขาดทุน* 50
การโอนปิดบัญชีขาย	Dr. ขาย 3,750 Cr. สรุปรายได้อัตราต้นทุน 3,750	Dr. ขาย 3,750 Cr. สรุปรายได้อัตราต้นทุน 3,750
การปิดบัญชีสรุปรายได้อัตราต้นทุนไปบัญชีกำไรสะสม	Dr. สรุปรายได้อัตราต้นทุน 1,450 Cr. กำไรสะสม 1,450	Dr. สรุปรายได้อัตราต้นทุน 1,450 Cr. กำไรสะสม 1,450
	ขาดทุน* ที่แสดงในวิธีทางตรงนี้ จะถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายไปโดยอัตโนมัติ เนื่องจากกิจการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือปลายงวดไปยังบัญชีสรุปรายได้อัตราต้นทุน	**ขาดทุน* ที่แสดงในวิธีทางอ้อมนี้ กิจการสามารถเลือกแสดงเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย หรือแสดงแยกเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานได้

จากตัวอย่างข้างต้น จะสังเกตได้ว่า ในด้านการแสดงผลการดำเนินงาน การบันทึกบัญชีตามวิธีทางตรงและตามวิธีทางอ้อม แสดงผลกำไรที่เท่ากัน แต่แสดงข้อมูลต้นทุนขายและกำไรขั้นต้นที่แตกต่างกันได้ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับนโยบายการบัญชีของบริษัทว่าจะแสดงผลขาดทุนฯ ไว้ที่ต้นทุนขาย หรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน แต่ทั้งสองวิธีแสดงยอดของบัญชีสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดนั้นไม่เท่ากัน กล่าวคือ ยอดของบัญชีสินค้าคงเหลือตามวิธีทางตรงจะเท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับส่วนยอดของบัญชีสินค้าคงเหลือตามวิธีทางอ้อมจะเท่ากับมูลค่าตามราคาทุนที่จะต้องนำไปปรับกับบัญชีค่าเผื่อฯ เพื่อแสดงด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับในงบแสดงฐานะการเงินต่อไป การแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน) และงบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) แสดงเปรียบเทียบได้ ดังนี้

ตารางที่ 3 งบการเงิน (บางส่วน) ประจำปี 25x1 ตามระบบการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด

วิธีทางตรง (กรณี Periodic Inventory System)	วิธีทางอ้อม (กรณี Periodic Inventory System)	
	ผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของ ต้นทุนขาย	ผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน) ปี 25x1	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน) ปี 25x1	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน) ปี 25x1
ขาย 3,750	ขาย 3,750	ขาย 3,750
<u>หัก ต้นทุนขาย</u>	<u>หัก ต้นทุนขาย</u>	<u>หัก ต้นทุนขาย</u>
สินค้าคงเหลือต้นงวด 0	สินค้าคงเหลือต้นงวด 0	สินค้าคงเหลือต้นงวด 0
ซื้อ 3,000	ซื้อ 3,000	ซื้อ 3,000
สินค้าคงเหลือปลายงวด (700) (2,300)	สินค้าคงเหลือปลายงวด (750) (2,250)	สินค้าคงเหลือปลายงวด (750) (2,250)
<u>กำไรขั้นต้น</u> 1,450	<u>กำไรขั้นต้น</u> (2,250) 1,500	<u>กำไรขั้นต้น</u> (2,250) 1,500
	บวก ขาดทุนฯ (50) (2,300)	หัก ขาดทุนฯ (50)
	<u>กำไรขั้นต้น</u> 1,450	<u>กำไร</u> 1,450
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1	งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1	งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1
สินค้าคงเหลือ 700	สินค้าคงเหลือ 750	สินค้าคงเหลือ 750
	<u>หัก ค่าเผื่อฯ</u> (50) 700	<u>หัก ค่าเผื่อฯ</u> (50) 700

จากตัวอย่างข้างต้น จะสังเกตได้ว่านโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันส่งผลต่อข้อมูลต้นทุนขาย และกำไรขั้นต้นที่แตกต่างกันได้ และส่งผลต่ออัตราส่วนทางการเงิน³ ที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนขาย หรือกำไรขั้นต้น ดังแสดงในตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 4 อัตราส่วนทางการเงินประจำปี 25x1 ตามระบบการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด

	วิธีการตรง (กรณี Periodic Inventory System) (ปี 25x1)	วิธีการอ้อม (กรณี Periodic Inventory System) (ปี 25x1)	
		ผลจากทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของ ต้นทุนขาย	ผลจากทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน
อัตรากำไรขั้นต้น (%)			
$\frac{\text{กำไรขั้นต้น}}{\text{ขาย}}$	$= \frac{1,450}{3,750} = 38.67\%$	$= \frac{1,450}{3,750} = 38.67\%$	$= \frac{1,500}{3,750} = 40.00\%$
อัตราหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือ (เท่า)			
$\frac{\text{ต้นทุนขาย}}{\text{สินค้าคงเหลือเฉลี่ย}}$	$= \frac{2,300}{350} = 6.57$	$= \frac{2,300}{350} = 6.57$	$= \frac{2,250}{350} = 6.43$
จำนวนวันสินค้าคงเหลือ (วัน)			
$\frac{365}{\text{อัตราหมุนเวียนสินค้าคงเหลือ}}$	$= \frac{365}{6.57} = 55.56$	$= \frac{365}{6.57} = 55.56$	$= \frac{365}{6.43} = 56.77$

3 อัตราส่วนทางการเงิน อ้างอิงตามสูตรของ (Stock Exchange of Thailand, 2016) และใช้มูลค่าสินค้าคงเหลือสุทธิในการคำนวณสินค้าคงเหลือเฉลี่ย

การบันทึกบัญชีในปี 25x2 ของบริษัท ก จำกัด เป็นดังนี้

ตารางที่ 5 การบันทึกบัญชีปี 25x2 ตามระบบการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด

รายการ ปี 25x2	วิธีทางตรง (กรณี Periodic Inventory System)	วิธีทางอ้อม (กรณี Periodic Inventory System)
การขายสินค้าในระหว่างงวด	Dr. ลูกหนี้การค้า 700 Cr. ขาย 700	Dr. ลูกหนี้การค้า 700 Cr. ขาย 700
การบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือปลายงวด	ไม่มีการบันทึกรายการ	ไม่มีการบันทึกรายการ
การตีมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวด	ไม่มีการบันทึกรายการ	Dr. ค่าเผื่อฯ 50 Cr. กำไรจากการกลับรายการฯ 50
การโอนบัญชีสินค้าคงเหลือต้นงวด	Dr. สรุปรายได้อัตราใช้จ่าย 700 Cr. สินค้าคงเหลือ 700	Dr. สรุปรายได้อัตราใช้จ่าย 750 Cr. สินค้าคงเหลือ 750
การโอนบัญชีขาย (และกำไร)	Dr. ขาย 700 Cr. สรุปรายได้อัตราใช้จ่าย 700	Dr. ขาย 700 กำไรจากการกลับรายการฯ 50 Cr. สรุปรายได้อัตราใช้จ่าย 750
การปิดบัญชีสรุปรายได้อัตราใช้จ่ายไปบัญชีกำไรสะสม	Dr. สรุปรายได้อัตราใช้จ่าย 0 Cr. กำไรสะสม 0	Dr. สรุปรายได้อัตราใช้จ่าย 0 Cr. กำไรสะสม 0

การแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน) และงบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) แสดงเปรียบเทียบได้ดังนี้

ตารางที่ 6 งบการเงิน (บางส่วน) ประจำปี 25x2 ตามระบบการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด

วิธีการตรง (nsr Periodic Inventory System)	วิธีการอ้อม (nsr Periodic Inventory System)	
	ผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของ ต้นทุนขาย	ผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน) ปี 25x2	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน) ปี 25x2	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน) ปี 25x2
ขาย 700	ขาย 700	ขาย 700
<u>หัก ต้นทุนขาย</u>	<u>หัก ต้นทุนขาย</u>	<u>หัก ต้นทุนขาย</u>
สินค้าคงเหลือต้นงวด 700	สินค้าคงเหลือต้นงวด 750	สินค้าคงเหลือต้นงวด 750
ซื้อ 0	ซื้อ 0	ซื้อ 0
สินค้าคงเหลือปลายงวด (0) (700)	สินค้าคงเหลือปลายงวด (0)	สินค้าคงเหลือปลายงวด (0) (750)
<u>กำไรขั้นต้น</u> 0	<u>กำไรขั้นต้น</u> (750)	<u>กำไรขั้นต้น</u> (50)
	<u>หัก กำไรฯ</u> 50 (700)	<u>บวก กำไรฯ</u> 50
	<u>กำไรขั้นต้น</u> 0	<u>กำไร</u> 0
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2	งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2	งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2
สินค้าคงเหลือ 0	สินค้าคงเหลือ 0	สินค้าคงเหลือ 0
	<u>หัก ค่าเผื่อฯ</u> (0) 0	<u>หัก ค่าเผื่อฯ</u> (0) 0

เพื่อแสดงให้เห็นถึงผลกระทบของนโยบายบัญชีที่มีต่อข้อมูลทางการเงินบัญชีในงบการเงิน ผู้เขียนกำหนดให้ขายสินค้าคงเหลือปลายปี 25x1 ทั้งหมดในราคาเท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับพอดีในปี 25x2 จะเห็นว่ากิจการจะมีกำไรเท่ากับ 0 บาท ไม่ว่าจะใช้วิธีทางตรงหรือทางอ้อม แต่จะแสดงผลค่าต้นทุนขาย และกำไรขั้นต้นแตกต่างกัน และส่งผลต่ออัตราส่วนทางการเงินที่ใช้ข้อมูลต้นทุนขายหรือกำไรขั้นต้นในการคำนวณได้ ดังแสดงในตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 7 อัตราส่วนทางการเงินประจำปี 25x2 ตามระบบการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด

	วิธีทางตรง (กรณี Periodic Inventory System) (ปี 25x2)	วิธีทางอ้อม (กรณี Periodic Inventory System) (ปี 25x2)	
		ผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของ ต้นทุนขาย	ผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน
อัตรากำไรขั้นต้น (%)			
$\frac{\text{กำไรขั้นต้น}}{\text{ขาย}}$	$= \frac{0}{700} = 0\%$	$= \frac{0}{700} = 0\%$	$= \frac{-50}{700} = -7.14\%$
อัตราหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือ (เท่า)			
$\frac{\text{ต้นทุนขาย}}{\text{สินค้าคงเหลือเฉลี่ย}}$	$= \frac{700}{350} = 2$	$= \frac{700}{350} = 2$	$= \frac{750}{350} = 2.14$
จำนวนวันสินค้าคงเหลือ (วัน)			
$\frac{365}{\text{อัตราหมุนเวียนสินค้าคงเหลือ}}$	$= \frac{365}{2} = 182.50$	$= \frac{365}{2} = 182.50$	$= \frac{365}{2.14} = 170.58$

เมื่อแสดงอัตราส่วนทางการเงิน 2 ปีติดต่อกันของนโยบายบัญชีแต่ละแบบ จะแสดงได้ดังนี้

ตารางที่ 8 อัตราส่วนทางการเงินเปรียบเทียบประจำปี 25x1 และ 25x2 ตามระบบการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบ
สิ้นงวด

	วิธีการตรง (กรณี Periodic Inventory System)		วิธีการอ้อม (กรณี Periodic Inventory System)			
			ผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของ ต้นทุนขาย		ผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	
	ปี 25x1	ปี 25x2	ปี 25x1	ปี 25x2	ปี 25x1	ปี 25x2
อัตรากำไรขั้นต้น (%)	38.67%	0%	38.67%	0%	40.00%	-7.14%
อัตราหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือ (เท่า)	6.57	2	6.57	2	6.43	2.14
จำนวนวันสินค้าคงเหลือ (วัน)	55.56	182.50	55.56	182.50	56.77	170.56

ในเบื้องต้น สังเกตได้ว่า การใช้วิธีทางตรงหรือวิธีทางอ้อม และการเลือกแสดงผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของ
ต้นทุนขาย หรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ส่งผลต่อข้อมูลที่แสดงในงบการเงินและอัตราส่วนทางการเงิน

จากข้อมูลของกิจการเดียวกันตามตารางที่ 1 หากกิจการใช้ระบบการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง การบันทึกบัญชี การแสดงรายการในงบการเงิน และอัตราส่วนทางการเงินสำหรับปี 25x1 และ 25x2 แสดงได้ดังนี้

ตารางที่ 9 การบันทึกบัญชีปี 25x1 ตามระบบการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง

รายการ (ปี 25x1)	วิธีทางตรง (กรณี Periodic Inventory System)	วิธีทางอ้อม (กรณี Periodic Inventory System)
การซื้อสินค้าในระหว่างงวด	Dr. สินค้าคงเหลือ 3,000 Cr. เจ้าหนี้การค้า/เงินสด 3,000	Dr. สินค้าคงเหลือ 3,000 Cr. เจ้าหนี้การค้า/เงินสด 3,000
การขายสินค้าในระหว่างงวด	Dr. ลูกหนี้การค้า 3,750 Cr. ขาย 3,750 Dr. ต้นทุนขาย 2,250 Cr. สินค้าคงเหลือ 2,250	Dr. ลูกหนี้การค้า 3,750 Cr. ขาย 3,750 Dr. ต้นทุนขาย 2,250 Cr. สินค้าคงเหลือ 2,250
การตีมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวด	Dr. ขาดทุนฯ 50 Cr. สินค้าคงเหลือ 50	Dr. ขาดทุนฯ 50 Cr. ค่าเผื่อฯ 50
การโอนปิดบัญชีต้นทุนขายและขาดทุนฯ	Dr. สรุปยอดรายได้ค่าใช้จ่าย 2,300 Cr. ต้นทุนขาย 2,250 ขาดทุนฯ 50	Dr. สรุปยอดรายได้ค่าใช้จ่าย 2,300 Cr. ต้นทุนขาย 2,250 ขาดทุนฯ 50
การโอนปิดบัญชีขาย	Dr. ขาย 3,750 Cr. สรุปยอดรายได้ค่าใช้จ่าย 3,750	Dr. ขาย 3,750 Cr. สรุปยอดรายได้ค่าใช้จ่าย 3,750
การปิดบัญชีสรุปยอดรายได้ค่าใช้จ่ายไปบัญชีกำไรสะสม	Dr. สรุปยอดรายได้ค่าใช้จ่าย 1,450 Cr. กำไรสะสม 1,450	Dr. สรุปยอดรายได้ค่าใช้จ่าย 1,450 Cr. กำไรสะสม 1,450

จากตัวอย่างข้างต้น วิธีทางตรงและวิธีทางอ้อม แสดงผลกำไรที่เท่ากันเช่นเดิม แต่แสดงข้อมูลต้นทุนขายและกำไรขั้นต้นที่แตกต่างกันได้ ขึ้นอยู่กับนโยบายการบัญชีของบริษัทว่าจะแสดงผลขาดทุนฯ ไว้ที่ต้นทุนขาย หรือค่าใช้จ่ายในการบริหาร ส่วนบัญชีสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดตามวิธีทั้งสองวิธีนั้นไม่เท่ากัน กล่าวคือ ยอดของบัญชีสินค้าคงเหลือตามวิธีทางตรงจะเท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ส่วนยอดตามวิธีทางอ้อมจะเท่ากับมูลค่าตามราคาทุนที่จะต้องนำไปปรับกับบัญชีค่าเผื่อฯ เพื่อแสดงด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับในงบแสดงฐานะการเงินต่อไป การแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน) และงบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) แสดงเปรียบเทียบได้ดังนี้

ตารางที่ 10 งบการเงิน (บางส่วน) ประจำปี 25x1 ตามระบบการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง

วิธีการตรง (กรณี Periodic Inventory System)			
ผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย		ผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน) ปี 25x1		งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน) ปี 25x1	
ขาย	3,750	ขาย	3,750
หัก ต้นทุนขาย	(2,250)	หัก ต้นทุนขาย	(2,250)
บวก ขาดทุนฯ	(50)	กำไรขั้นต้น	1,500
กำไรขั้นต้น	1,450	หัก ขาดทุนฯ	(50)
		กำไร	1,450
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1		งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1	
สินค้าคงเหลือ	700	สินค้าคงเหลือ	700

วิธีการอ้อม (กรณี Perpetual Inventory System) (ปี 25x1)			
ผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย		ผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน) (ปี 25x1)		งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน) (ปี 25x1)	
ขาย	3,750	ขาย	3,750
หัก ต้นทุนขาย	(2,250)	หัก ต้นทุนขาย	(2,250)
บวก ขาดทุนฯ	(50)	กำไรขั้นต้น	1,500
กำไรขั้นต้น	1,450	หัก ขาดทุนฯ	(50)
		กำไร	1,450
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1		งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1	
สินค้าคงเหลือ	750	สินค้าคงเหลือ	750
หัก ค่าเผื่อฯ	(50)	หัก ค่าเผื่อฯ	(50)
	700		700

การบันทึกบัญชีตามวิธีทางตรง ภายใต้ระบบการบันทึกสินค้าแบบต่อเนื่อง กิจการสามารถเลือกแสดงผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย หรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานได้ ซึ่งแตกต่างจากวิธีทางตรง ภายใต้ระบบการบันทึกบัญชีแบบสิ้นงวดที่ผลขาดทุนฯ จะแสดงเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายเท่านั้น เนื่องจากกิจการต้องบันทึกมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวดไปยังบัญชีสรุปรายได้อีกค่าใช้จ่าย

จากตัวอย่างข้างต้น นโยบายการบัญชีในเรื่องการเลือกแสดงผลขาดทุนฯ ที่แตกต่างกันส่งผลต่อข้อมูลต้นทุนขายและกำไรขั้นต้นให้แตกต่างกันได้ ไม่ว่ากิจการจะเลือกวิธีรับมูลค่าสินค้าคงเหลือลดลงด้วยทางตรงหรือทางอ้อม การแสดงผลขาดทุนฯ ที่แตกต่างกันนั้น ส่งผลต่ออัตราส่วนทางการเงิน ดังตัวอย่างที่แสดงต่อไปนี้

ตารางที่ 11 อัตราส่วนทางการเงินประจำปี 25x1 ตามระบบการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง

	วิธีทางตรง หรือวิธีทางอ้อม (กรณี Perpetual Inventory System) (ปี 25x1)	
	ผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย	ผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน
อัตรากำไรขั้นต้น (%)		
$\frac{\text{กำไรขั้นต้น}}{\text{ขาย}}$	$= \frac{1,450}{3,750} = 38.67\%$	$= \frac{1,500}{3,750} = 40.00\%$
อัตราหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือ (เท่า)		
$\frac{\text{ต้นทุนขาย}}{\text{สินค้าคงเหลือเฉลี่ย}}$	$= \frac{2,300}{350} = 6.57$	$= \frac{2,250}{350} = 6.43$
จำนวนวันสินค้าคงเหลือ (วัน)		
$\frac{365}{\text{อัตราหมุนเวียนสินค้าคงเหลือ}}$	$= \frac{365}{6.57} = 55.56$	$= \frac{365}{6.43} = 56.77$

การบันทึกบัญชีในปี 25x2 ของบริษัท ก จำกัด เป็นดังนี้

ตารางที่ 12 การบันทึกบัญชีปี 25x2 ตามระบบการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง

รายการ (ปี 25x2)	วิธีทางตรง (กรณี Perpetual Inventory System)	วิธีทางอ้อม (กรณี Perpetual Inventory System)
การขายสินค้าในระหว่างงวด	Dr. ลูกหนี้การค้า 700 Cr. ขาย 700	Dr. ลูกหนี้การค้า 700 Cr. ขาย 700
	Dr. ต้นทุนขาย 700 Cr. สินค้าคงเหลือ 700	Dr. ต้นทุนขาย 750 Cr. สินค้าคงเหลือ 750
การตีมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวด	ไม่มีการบันทึกรายการ	Dr. ค่าเผื่อฯ 50 Cr. กำไรจากการกลับรายการฯ 50
การโอนปิดบัญชีต้นทุนขาย	Dr. สรุปยอดรายได้ค่าใช้จ่าย 700 Cr. ต้นทุนขาย 700	Dr. สรุปยอดรายได้ค่าใช้จ่าย 750 Cr. ต้นทุนขาย 750
การโอนปิดบัญชีขาย	Dr. ขาย 700 Cr. สรุปยอดรายได้ค่าใช้จ่าย 700	Dr. ขาย 700 กำไรจากการกลับรายการฯ 50 Cr. สรุปยอดรายได้ค่าใช้จ่าย 750
การปิดบัญชีสรุปยอดรายได้ค่าใช้จ่าย ไปบัญชีกำไรสะสม	Dr. สรุปยอดรายได้ค่าใช้จ่าย 0 Cr. กำไรสะสม 0	Dr. สรุปยอดรายได้ค่าใช้จ่าย 0 Cr. กำไรสะสม 0

การแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน) และงบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) แสดงเปรียบเทียบได้ดังนี้

ตารางที่ 13 งบการเงิน (บางส่วน) ประจำปี 25x2 ตามระบบการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง

วิธีทางตรง (กรณี Perpetual Inventory System) (ปี 25x2)			
ผลจากบัญชี เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย		ผลจากบัญชี เป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน) ปี 25x2		งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน) ปี 25x2	
ขาย	700	ขาย	700
หัก ต้นทุนขาย	(700)	หัก ต้นทุนขาย	(700)
กำไรขั้นต้น	0	กำไรขั้นต้น	0
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2		งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2	
สินค้าคงเหลือ	0	สินค้าคงเหลือ	0

วิธีทางอ้อม (กรณี Perpetual Inventory System) (ปี 25x2)			
ผลจากบัญชี เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย		ผลจากบัญชี เป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน) ปี 25x2		งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน) ปี 25x2	
ขาย	700	ขาย	700
หัก ต้นทุนขาย	(750)	หัก ต้นทุนขาย	(750)
หัก กำไร	50	กำไรขั้นต้น	(50)
กำไรขั้นต้น	0	บวก กำไร	(50)
		กำไร	0
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2		งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2	
สินค้าคงเหลือ	0	สินค้าคงเหลือ	0
หัก ค่าเผื่อ	(0)	หัก ค่าเผื่อ	(0)
	0		0

จะเห็นว่ากิจการจะมีกำไรเท่ากับ 0 บาท ไม่ว่าจะใช้วิธีทางตรงหรือทางอ้อม แต่จะแสดงผลค่าต้นทุนขายและกำไรขั้นต้นแตกต่างกัน และส่งผลต่ออัตราส่วนทางการเงิน ดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 14 อัตราส่วนทางการเงินประจำปี 25x2 ตามระบบการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง

	วิธีทางตรง (กรณี Perpetual Inventory System) (ปี 25x2) ผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย หรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	วิธีทางอ้อม (กรณี Perpetual Inventory System) (ปี 25x2) ผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของ ต้นทุนขาย		ผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน
อัตรากำไรขั้นต้น (%)				
$\frac{\text{กำไรขั้นต้น}}{\text{ขาย}}$	$= \frac{0}{700} = 0\%$	$= \frac{0}{700} = 0\%$	$= \frac{-50}{700} = -7.14\%$	
อัตราหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือ (เท่า)				
$\frac{\text{ต้นทุนขาย}}{\text{สินค้าคงเหลือเฉลี่ย}}$	$= \frac{700}{350} = 2$	$= \frac{700}{350} = 2$	$= \frac{750}{350} = 2.14$	
จำนวนวันสินค้าคงเหลือ (วัน)				
$\frac{365}{\text{อัตราหมุนเวียนสินค้าคงเหลือ}}$	$= \frac{365}{2} = 182.50$	$= \frac{365}{2} = 182.50$	$= \frac{365}{2.14} = 170.58$	

เมื่อแสดงอัตราส่วนทางการเงิน 2 ปีติดต่อกันของนโยบายบัญชีแต่ละแบบ จะแสดงได้ดังนี้

ตารางที่ 15 อัตราส่วนทางการเงินเปรียบเทียบประจำปี 25x1 และ 25x2 ตามระบบการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง

	วิธีการตรง (กรณี Perpetual Inventory System)			
	ผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย		ผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	
	ปี 25x1	ปี 25x2	ปี 25x1	ปี 25x2
อัตรากำไรขั้นต้น (%)	38.67%	0%	40.00%	0%
อัตราหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือ (เท่า)	6.57	2	6.43	2
จำนวนวันสินค้าคงเหลือ (วัน)	55.56	182.50	56.77	182.50

	วิธีการอ้อม (กรณี Perpetual Inventory System)			
	ผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย		ผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	
	ปี 25x1	ปี 25x2	ปี 25x1	ปี 25x2
อัตรากำไรขั้นต้น (%)	38.67%	0%	40.00%	-7.14%
อัตราหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือ (เท่า)	6.57	2	6.43	2.14
จำนวนวันสินค้าคงเหลือ (วัน)	55.56	182.50	56.77	170.56

เมื่อเปรียบเทียบข้อมูลอัตราส่วนทางการเงินทั้งหมดสำหรับระบบการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือ วิธีการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือลดลง และการแสดงผลขาดทุนจากการปรับลดมูลค่าสินค้า จะเป็นดังนี้

ตารางที่ 16 สรุปอัตราส่วนทางการเงินเปรียบเทียบประจำปี 25x1 และ 25x2 ของบริษัท ก จำกัด

	วิธีการตรง				วิธีการอ้อม			
	Periodic Inventory System		Perpetual Inventory System		Periodic Inventory System		Perpetual Inventory System	
	ต้นทุนขาย	ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	ต้นทุนขาย	ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	ต้นทุนขาย	ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	ต้นทุนขาย	ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน
อัตรากำไรขั้นต้น (%)								
ปี 25x1	38.67%	NA	38.67%	40.00%	38.67%	40.00%	38.67%	40.00%
ปี 25x2	0.00%	NA	0.00%	0.00%	0.00%	-7.14%	0.00%	-7.14%
อัตราหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือ (เท่า)								
ปี 25x1	6.57	NA	6.57	6.43	6.57	6.43	6.57	6.43
ปี 25x2	2.00	NA	2.00	2.00	2.00	2.14	2.00	2.14
จำนวนวันสินค้าคงเหลือ (วัน)								
ปี 25x1	55.56	NA	55.56	56.77	55.56	56.77	55.56	56.77
ปี 25x2	182.50	NA	182.50	182.50	182.50	170.56	182.50	170.56

จากข้อมูลตัวอย่างบริษัท ก จำกัด ตาราง 16 แสดงให้เห็นว่า ไม่ว่ากิจการจะใช้ระบบการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด หรือแบบต่อเนื่อง และไม่ว่าจะใช้วิธีทางตรงหรือทางอ้อม หากกิจการแสดงผลขาดทุนเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน สำหรับในปี 25x1 อัตรากำไรขั้นต้นจะสูงกว่า อัตราหมุนเวียนสินค้าคงเหลือจะต่ำกว่า และจำนวนวันสินค้าคงเหลือจะสูงกว่าการที่กิจการเลือกแสดงผลขาดทุนเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย

สำหรับในปี 25x2 หากกิจการใช้วิธีทางตรง ไม่ว่ากิจการจะแสดงผลขาดทุนไว้ที่ใด อัตราส่วนทางการเงินจะเท่ากันหมด แต่หากกิจการใช้วิธีทางอ้อม หากกิจการแสดงผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน อัตรากำไรขั้นต้นจะต่ำกว่า อัตราหมุนเวียนสินค้าคงเหลือจะสูงกว่า และจำนวนวันสินค้าคงเหลือจะต่ำกว่าการที่กิจการเลือกแสดงผลขาดทุนเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย หรืออาจพิจารณาอีกมุมหนึ่ง คือ สำหรับปี 25x2 หากกิจการเลือกแสดงผลขาดทุนเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน อัตรากำไรขั้นต้นตามวิธีทางตรง (0%) จะมากกว่าอัตรากำไรขั้นต้นตามวิธีทางอ้อม (-7.14%)

นอกจากนี้ สังเกตได้ว่า หากกิจการแสดงผลขาดทุนเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย โดยกิจการจะใช้ระบบการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวดหรือแบบต่อเนื่อง หรือจะใช้วิธีทางตรงหรือทางอ้อม อัตราส่วนทางการเงินทั้งหมดจะแสดงด้วยมูลค่าที่เท่ากันทั้งสิ้น ด้วยเหตุนี้เองอาจเป็นส่วนหนึ่งที่สภาวิชาชีพบัญชีได้เผยแพร่คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ ในวันที่ 5 เม.ย. 2559 โดยมีข้อความที่ระบุว่า “มูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือเนื่องจากการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ และผลขาดทุนทั้งหมดที่เกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายในงวดที่ปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือให้ลดลงหรือมีผลขาดทุนเกิดขึ้น” (Federation of Accounting Professions, 2016, 11) ซึ่งการเผยแพร่นี้ น่าจะทำให้บริษัททั้งหลายมีแนวทางในการแสดงผลขาดทุนได้ชัดเจนขึ้นมากขึ้น

ส่วนการแสดงรายงานในงบแสดงฐานะการเงิน การนำวิธีทางอ้อมมาใช้ในการบันทึกและแสดงรายการ น่าจะให้ข้อมูลที่ เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินมากกว่าวิธีทางตรง เนื่องจากสินค้าคงเหลือจะแสดงด้วยราคาต้นทุนและหักด้วยค่าเผื่อที่ แสดงการลดลงของราคาต้นทุน

การเปิดเผยข้อมูล

เนื่องจากวิธีการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือมีผลต่อข้อมูล ในงบการเงินและอัตราส่วนทางการเงิน ผู้เขียนจึงศึกษาการ เปิดเผยวิธีปฏิบัติทางบัญชีในการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือ เกี่ยวกับสินค้าคงเหลือของบริษัท SET100 ในช่วงระยะเวลา ที่ยังไม่มีมีการเผยแพร่คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 ออกมา วิธีการศึกษามีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1) ขอบเขตของการศึกษา คือ งบการเงินรวมประจำปี พ.ศ. 2558 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทยที่เป็นหลักทรัพย์ที่ใช้คำนวณดัชนี SET100 สำหรับรอบระยะเวลาระหว่างวันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ. 2558 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2558 (Stock Exchange of Thailand, 2015) หากกิจการใดไม่มีงบการเงินรวม จะ เก็บข้อมูลจากงบการเงินเฉพาะ

2) รวบรวมข้อมูลวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เกี่ยวกับการ ปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือของบริษัท SET100 ตามเกณฑ์ที่ กำหนดขึ้น ดังตารางที่ 17

ผลการศึกษาเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินค้า คงเหลือในรายงานการเงินประจำปี พ.ศ. 2558 ของบริษัท จดทะเบียนใน SET100 แสดงดังตารางที่ 18

จากผลการศึกษาบริษัท SET100 ในเบื้องต้นพบว่า บริษัท 2 แห่งมีการควบคุมจึงไม่สามารถหาข้อมูลได้ และ อีก 22 แห่งไม่มีสินค้าคงเหลือ ดังนั้นจึงเหลือบริษัทที่มี สินค้าคงเหลือจำนวน 76 แห่งที่นำมาศึกษาวิธีปฏิบัติทาง บัญชี

บริษัท 60 แห่งใช้วิธีทางอ้อมในการแสดงมูลค่าสินค้า คงเหลือ ซึ่งจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเห็นต้นทุนของ สินค้าและมูลค่าของสินค้าที่ต่ำกว่าต้นทุนเป็นจำนวนเท่าใด

จากบริษัทที่ใช้วิธีทางอ้อมนี้ ร้อยละ 51 ไม่แสดงหรือ เปิดเผยให้ทราบว่าผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลง เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย หรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน มีเพียงร้อยละ 22 ที่แสดงว่าผลขาดทุนเป็นส่วนหนึ่งของ ต้นทุนขาย และร้อยละ 5 ที่แสดงว่าผลขาดทุนเป็นส่วนหนึ่ง ของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน

ส่วนบริษัทอีก 16 แห่งนั้น ไม่ระบุวิธีปฏิบัติทางบัญชี เกี่ยวกับการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือหรือแสดงข้อมูลที่ สื่อได้ว่ากิจการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือไปยังบัญชีสินค้า คงเหลือโดยตรง และไม่มีบัญชีที่สื่อถึงบัญชีค่าเผื่อการปรับ มูลค่าสินค้าคงเหลือในงบการเงิน ดังนั้น ผู้เขียนไม่สามารถ ระบุได้ว่ากิจการใช้วิธีทางตรงหรือทางอ้อมในการบันทึก ปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือ

ตารางที่ 17 เกณฑ์การพิจารณา เพื่อจัดประเภทวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เกี่ยวกับการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือ

ประเด็นวิธีปฏิบัติทางบัญชี	การจัดประเภทวิธีปฏิบัติทางบัญชี	เกณฑ์การพิจารณา
วิธีปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือ	วิธีทางอ้อม	ระบุหรือแสดงบัญชีที่สื่อถึง บัญชีค่าเผื่อการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือ
	วิธีทางตรง	ระบุหรือแสดงข้อมูลสื่อว่ากิจการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือไปยังบัญชีสินค้าโดยตรง
	ไม่สามารถระบุได้ว่าเป็นวิธีทางตรงหรือทางอ้อม	ไม่ระบุหรือแสดงบัญชีที่สื่อถึง บัญชีค่าเผื่อการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือ
การแสดงผลขาดทุนจากการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือ	แสดงผลขาดทุนเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย	ระบุหรือแสดงให้เห็นว่าผลขาดทุนเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย
	แสดงผลขาดทุนเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	ระบุหรือแสดงให้เห็นว่าผลขาดทุนเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน
	ไม่สามารถระบุได้	ไม่ระบุหรือแสดงให้เห็นว่าผลขาดทุนเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน

ตารางที่ 18 การเปิดเผยวิธีปฏิบัติทางบัญชีในการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือในรายงานการเงินประจำปี พ.ศ. 2558 ของบริษัท SET100

วิธีปฏิบัติทางบัญชีในการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือ		จำนวนบริษัท	สัดส่วน
วิธีทางอ้อม	แสดงผลขาดทุนเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย	17	22%
	แสดงผลขาดทุนเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	4	5%
	ไม่สามารถระบุได้ว่าแสดงผลขาดทุนไว้ที่ใด	39	51%
ไม่สามารถระบุว่าเป็นทางตรงหรือทางอ้อมได้		16	21%
		76	100%
ไม่มีสินค้าคงเหลือ		22	
ไม่พบข้อมูล		2	
รวมทั้งสิ้น		100	

ประเด็นที่น่าสนใจเกี่ยวกับการเปิดเผยสินค้าคงเหลือนี้ได้แก่ (1) การเลือกวิธีที่ใช้ในการบันทึกปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือ และ (2) การแสดงผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าคงเหลือ

ในส่วนของการเลือกวิธีที่ใช้ในการบันทึกปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือ ผู้เขียนมีความเห็นว่าการนำวิธีทางอ้อมมาใช้ในการบันทึกและแสดงรายการสินค้าคงเหลือในงบการเงินน่าจะให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินมากกว่าวิธีทางตรง เนื่องจากสินค้าคงเหลือจะแสดงด้วยราคาต้นทุนหักด้วยค่าเผื่อที่แสดงการลดลงของมูลค่าต้นทุน ซึ่งจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเห็นว่าสินค้าที่กิจการยังขายไม่ได้ในงวดบัญชีนี้ราคาขายสุทธิได้ต่ำไปกว่าต้นทุนที่ซื้อมาแล้วด้วยจำนวนเงินที่แสดงไว้ในบัญชีค่าเผื่อฯ จำนวนเงินที่ต่ำลงไปนั้นก็มีมูลค่ามากหรือน้อยก็สามารถทำให้ผู้ใช้งบการเงินเห็นว่าการบริหารจัดการเกี่ยวกับสินค้าคงเหลืออาจมีความผิดปกติเกิดขึ้นมากน้อยตามไปด้วย

สำหรับผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าคงเหลือ บางกิจการอาจแสดงเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย บางกิจการอาจแสดงเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน การแสดงดังกล่าวจะมีผลต่อการใช้อ้างอิงข้อมูลในการวิเคราะห์งบการเงิน หากกิจการแสดงผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าคงเหลือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย จะมีผลให้ต้นทุนขายสูงขึ้นและกำไรขั้นต้นต่ำลง ซึ่งทำให้ผู้ใช้งบการเงินอาจเข้าใจว่าในรอบระยะเวลาบัญชีนี้ ต้นทุนของสินค้าที่ขายออกป็นนั้นมีมูลค่าสูง ทั้งที่ในความเป็นจริงแล้วส่วนหนึ่งของต้นทุนขายประกอบด้วยผลขาดทุนที่เกิดจากการบริหารจัดการสินค้าคงเหลือไม่ดีพอ ส่งผลให้มีสินค้าเหลือเป็นจำนวนมากจนล้าสมัย และทำให้ราคาขายสุทธิของสินค้าลดลงต่ำกว่าราคาทุน ซึ่งผู้ใช้งบการเงินควรพึงระวังในการนำอัตราส่วนกำไรขั้นต้นมาใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

ในการวิเคราะห์งบการเงิน กำไรขั้นต้นที่อาจต่ำเกินไปนั้น ทำให้อัตรากำไรขั้นต้นต่ำเกินไป ดังตัวอย่างที่แสดงในบทความนี้ ซึ่งไม่ได้แสดงกำไรที่เกิดขึ้นจริงจากการ

ตั้งราคาขายต่อต้นทุนของสินค้า อย่างไรก็ตามผู้ใช้งบการเงินสามารถนำตัวเลขผลขาดทุนจากการตีราคา มาหักออกจากต้นทุนขาย เพื่อให้ต้นทุนขายแสดงตัวเลขที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนของสินค้าที่ขายออกไปในงวดเท่านั้น การปรับข้อมูลนี้จะช่วยให้การวิเคราะห์อัตรากำไรขั้นต้นถูกต้องมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้ ผู้ใช้งบการเงินสามารถใช้ข้อมูลผลขาดทุนที่กิจการเปิดเผยในงบการเงิน หรืออาจคำนวณได้จากผลต่างของค่าเผื่อการลดมูลค่าสินค้าระหว่างงวดบัญชีปัจจุบันและงวดบัญชีก่อนหน้า

จากตาราง 18 จะเห็นว่าบริษัทหลายแห่งไม่ได้เปิดเผยว่าผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าแสดงไว้ที่ใดในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ กรณีเช่นนี้ทำให้ผู้ใช้งบการเงินไม่ทราบว่าการแสดงดังกล่าวอยู่ในต้นทุนขายหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ซึ่งผู้ใช้งบการเงินจึงมีความไม่แน่ใจว่าสามารถนำตัวเลขผลขาดทุนมาหักออกจากต้นทุนขายได้หรือไม่ ส่งผลให้การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินอาจจะไม่ถูกต้อง

ดังที่กล่าวมาแล้วในข้างต้นว่า สมาวิชาชีพบัญชี ได้เผยแพร่คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่องสินค้าคงเหลือที่ระบุให้รับรู้มูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือเนื่องจากการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายในงวดที่ปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือให้ลดลง การอธิบายเช่นนี้ช่วยให้กิจการสามารถปฏิบัติตามได้โดยง่าย และผู้ใช้งบการเงินสามารถอนุมานได้ว่าผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าคงเหลือลดลงจะแสดงไว้ในต้นทุนขาย อย่างไรก็ตาม คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีมิได้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี ดังนั้นกิจการอาจแสดงผลขาดทุนเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน โดยมีเหตุผลที่เหมาะสมรองรับ

ในมุมมองของผู้เขียน บริษัทควรเปิดเผยหรือแสดงรายละเอียดให้ชัดเจนว่าผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าคงเหลือแสดงอยู่ในส่วนใดของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (ส่วนของต้นทุนขายหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน) และควร

เปิดเผยจำนวนผลขาดทุนประจำงวดให้ชัดเจนด้วย เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถนำไปใช้ได้อย่างถูกต้องตรงตามวัตถุประสงค์ ทั้งนี้บริษัทโดยส่วนใหญ่ได้เปิดเผยข้อมูลค่าเผื่อฯ ต้นงวด และปลายงวด ซึ่งผู้ใช้งบการเงินสามารถนำไปคำนวณหาผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลงด้วยตนเองได้

การที่กิจการเลือกแสดงผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย หรือ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน นั้น มีเหตุผลรองรับทั้งสองทางเลือก กล่าวคือ หากกิจการเลือกแสดงผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย จะเป็นไปตามคู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี การแสดงข้อมูลในลักษณะนี้ส่งผลให้อัตราส่วนทางการเงินมีความผันผวน เนื่องจากในงวดที่ไม่มีการตีราคาสินค้าลดลง ยอดต้นทุนขาย กำไรขั้นต้น และอัตรากำไรขั้นต้นจะแสดงด้วยมูลค่าตามปกติของกิจการ แต่ในงวดใดที่มีการตีราคาสินค้าลดลง ยอดต้นทุนขายจะถูกปรับด้วยผลขาดทุน ทำให้ต้นทุนขายเพิ่มขึ้น กำไรขั้นต้นลดลง และอัตรากำไรขั้นต้นจะต่ำกว่าเดิม เมื่อผู้ใช้งบการเงินวิเคราะห์ข้อมูลตามการวิเคราะห์แนวนอนหรือเปรียบเทียบข้อมูลแต่ละงวด ผู้ใช้งบการเงินอาจสังเกตเห็นถึงความผันผวนของยอดต้นทุนขาย กำไรขั้นต้น และอัตรากำไรขั้นต้น ทำให้ผู้ใช้งบการเงินค้นหาข้อมูลเพิ่มเติมถึงสาเหตุของความผันผวนดังกล่าวว่าเกิดจากสาเหตุใด เมื่อเปรียบเทียบกับกรณีที่กิจการแสดงข้อมูลไว้ที่ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ด้วยวิธีดังกล่าว ต้นทุนขาย กำไรขั้นต้น และอัตรากำไรขั้นต้น จะไม่มีความผันผวนมากนัก หากผู้ใช้งบการเงินพิจารณาเพียงอัตรากำไรขั้นต้น ก็อาจจะไม่สนใจสืบค้นข้อมูลผลขาดทุนฯ ที่แสดงอยู่ในค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน นอกจากนี้ การที่กิจการแสดงผลขาดทุนฯ เป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน อาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจว่ากิจการยังมีอัตรากำไรขั้นต้นในระดับที่สูง ทั้งๆ ที่สินค้าคงเหลือที่ยังคงเหลืออยู่นั้นไม่สามารถสร้างผลกำไรให้กิจการได้แล้วเนื่องจากมูลค่าสุทธิที่จะได้รับนั้นสูงกว่าราคาทุนแล้ว

อย่างไรก็ดี การที่กิจการเลือกแสดงผลขาดทุนฯ เป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน กิจการอาจมองว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวมิใช่เป็นต้นทุนขาย ไม่ได้เกิดจากการขายสินค้าตามปกติ แต่จะเกิดจากการบริหารจัดการสินค้าของกิจการไม่ดีพอ ทำให้สินค้าที่เหลืออยู่ยังไม่สามารถขายได้และราคาขายสุทธิลดต่ำกว่าต้นทุนของสินค้า การแสดงผลขาดทุนดังกล่าวจึงควรแสดงในค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ซึ่งจะทำให้อัตราส่วนกำไรขั้นต้นนั้นตรงกับความเป็นจริงของการขายสินค้าตามปกติ และแยกแยะยอดผลขาดทุนฯ ที่เกิดจากการบริหารสินค้าคงคลังที่ยังไม่มีประสิทธิภาพของกิจการ

เนื่องจากการแสดงผลขาดทุนไว้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย หรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานนั้นมีเหตุผลรองรับทั้งสองทางเลือก ยังมีผู้ที่ให้ความเห็นเกี่ยวกับการแสดงผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลงในอีกมุมมองหนึ่ง (เช่น Averkamp, n.d.; Bragg, 2013) กล่าวคือ หากยอดผลขาดทุนฯ ไม่มีสาระสำคัญ จะแสดงเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย แต่ถ้ายอดผลขาดทุนฯ มีสาระสำคัญ กิจการควรแสดงแยกเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานประจำงวด

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ผู้เขียนมีข้อสรุปว่า ไม่ว่ากิจการจะแสดงผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลงไว้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย หรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน กิจการควรแสดงหรือเปิดเผยข้อมูลผลขาดทุนฯ นี้ให้ชัดเจน รวมทั้งกิจการควรเปิดเผยวิธีที่ใช้ในการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถนำข้อมูลมาปรับ และคำนวณอัตราส่วนทางการเงินขึ้นใหม่สำหรับการเปรียบเทียบอัตราส่วนทางการเงินระหว่างงวด หรือระหว่างบริษัทเพื่อการวิเคราะห์งบการเงินต่อไป หากกิจการเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอ ผลการเปรียบเทียบอัตราส่วนทางการเงินระหว่างงวด หรือระหว่างบริษัทอาจบิดเบือนไปได้

สำหรับวิธีปฏิบัติทางบัญชีในการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือในรายงานการเงินประจำปี พ.ศ. 2558 ของบริษัท SET100 ดังแสดงในตาราง 18 บริษัทจำนวนร้อยละ 51 ใช้วิธีทางอ้อมในการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือโดยไม่ทราบว่าแสดงผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลงไว้ที่ใด ส่วนอีกร้อยละ 21 ไม่ระบุวิธีว่าเป็นทางตรงหรือทางอ้อมและไม่ทราบว่าแสดงผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลงไว้ที่ใด จะเห็นได้ว่าจำนวนบริษัทที่ไม่แสดงผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลงไว้ที่ใด มีจำนวนถึงร้อยละ 72 ซึ่งถือว่าเป็นสัดส่วนที่สูงมากทีเดียว

นอกจากนี้ จำนวนบริษัทร้อยละ 21 ไม่ระบุว่าใช้วิธีทางตรงหรือทางอ้อมในการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือทำให้การเปรียบเทียบข้อมูลของกิจการเหล่านี้อาจทำให้การวิเคราะห์หรือตีความบิดเบือนไปได้ เพราะการใช้วิธีที่ต่างกันมีผลต่ออัตรากำไรขั้นต้น และอัตราส่วนทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง

หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง จึงควรสนับสนุนให้บริษัทเหล่านี้เปิดเผยข้อมูลวิธีที่ใช้ในการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือ และการแสดงผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลงให้ชัดเจนขึ้นเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินมีข้อมูลในการปรับข้อมูลทางการเงินก่อนวิเคราะห์เปรียบเทียบอัตราส่วนทางการเงิน หรือวิเคราะห์เปรียบเทียบอัตราส่วนทางการเงินโดยตระหนักวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่อาจแตกต่างกันของแต่ละบริษัท

REFERENCES

- Averkamp, H. (n.d.). *How do you report a write-down in inventory?*. Retrieved August 12, 2017 from <https://www.accountingcoach.com/blog/inventory-write-down>.
- Bragg, S. (2013). *How to write down inventory*. Retrieved August 12, 2017 from <https://www.accountingtools.com/articles/how-do-i-write-down-inventory.html>.
- Federation of Accounting Professions. (2015a). *Thai Accounting Standard 2: Inventories (Revised 2014)*. Retrieved August 12, 2017 from http://www.fap.or.th/images/column_1450922956/TAS%20%20-web.pdf.
- Federation of Accounting Professions. (2015b). *Thai Accounting Standard 2: Inventories (Revised 2015)*. Retrieved August 12, 2017 from <http://www.fap.or.th/index.php?lay=show&ac=article&id=539920290&Ntype=58>.
- Federation of Accounting Professions. (2016a). *Thai Accounting Standard 2 – Manual*. Retrieved August 12, 2017 from http://www.fap.or.th/images/column_1450929703/3%20manual%20TAS%20%20up%2018_04_60.pdf.
- Federation of Accounting Professions. (2016b). *Thai Accounting Standard 2: Inventories (Revised 2016)*. Retrieved August 12, 2017 from <http://www.fap.or.th/index.php?lay=show&ac=article&id=539978476&Ntype=58>.
- Gray, D. & Ehoff, C. (2014). Lower of Cost or Market Inventory Valuation: IFRS Versus US GAAP. *Journal of Business & Economics Research*, 12(1), 19–22.
- Gray, K., Spencer, A., & Pumphrey, L. (2015). Practical Impediments to convergence of U.S. GAAP and IFRS. *European Scientific Journal*, 181–191.
- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2011). *Intermediate Accounting, Volume 1, IFRS Edition*. NJ: John Wiley & Sons.

- Madah Marzuki, M. & Abdul Wahab, E. A. (2016). Earnings and Balance Sheet Conservatism in Malaysia: The effect of Malaysia's Convergence to International Financial Reporting Standards (IFRS). *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, 12(2), 153–181.
- Seay, S. S. (2014). The Economic Impact of IFRS – A Financial Analysis Perspective. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 18(2), 119–123.
- Stice, J. D. & Stice, E. K. (2014). *Intermediate Accounting*. Canada: South-Western, Cengage Learning .
- Stock Exchange of Thailand. (2015). *SET50 & SET100 Index Constituents For calculating the index during July 1, 2015 - December 31, 2015*. Retrieved August 12, 2017 from https://www.set.or.th/th/market/files/constituents/SET50_100_H2_2015.pdf.
- Stock Exchange of Thailand. (2016). *Manual Guides*. Bangkok, Bangkok, Thailand. Retrieved August 12, 2017 from http://www.setsmart.com/download/SETSMART_Glossary_V2_1.pdf.

