

## บทที่ 4 ต้นทุนและสินค้ำคงเหลือ

### 1. ต้นทุนและสินค้ำคงเหลือตามหลักการบัญชี

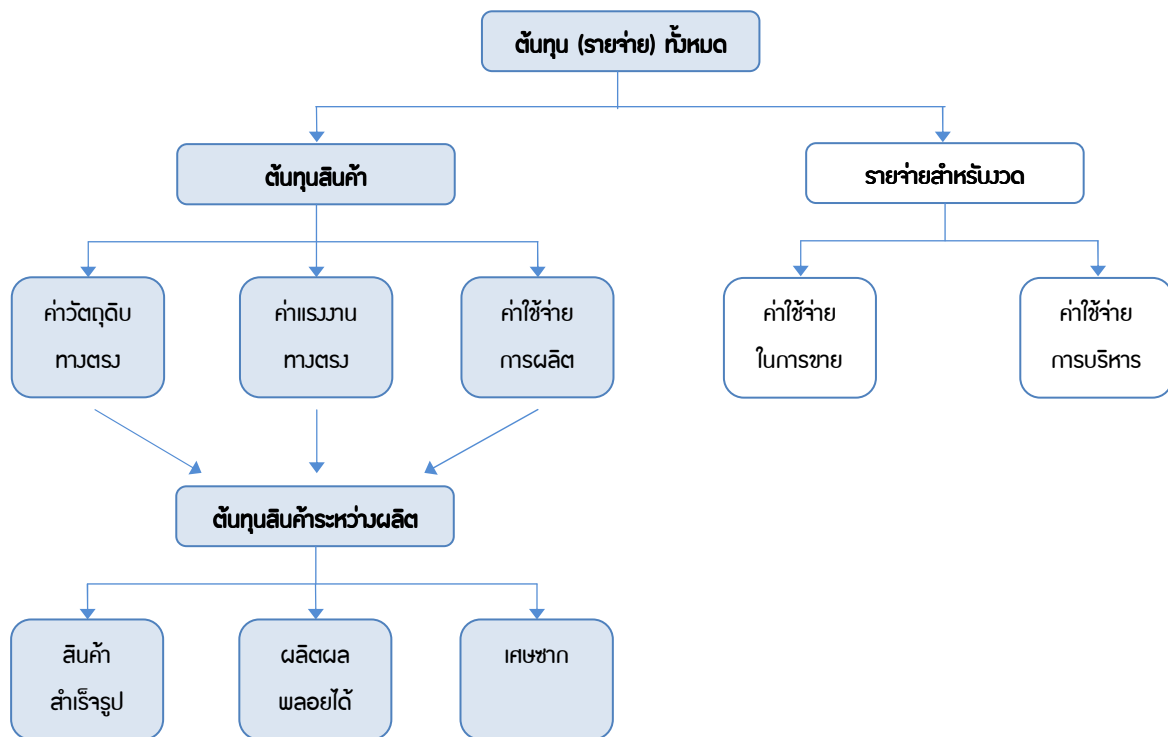
#### 1.1 การบัญชีต้นทุน

ในโครงสร้างรายจ่ายในการประกอบธุรกิจทั้ง 3 ประเภท ได้แก่ ธุรกิจผลิตสินค้ำ ธุรกิจซื้อขายไป และธุรกิจบริการ จะประกอบไปด้วยรายจ่ายหลักๆ 2 ส่วน คือ

- 1) ต้นทุนขาย/ต้นทุนการให้บริการ (Cost of goods sold / Cost of services rendered)
- 2) ค่าใช้จ่ายในการขายและบริการ (Administration and Selling expenses)

ธุรกิจผลิตสินค้ำ	ธุรกิจซื้อขายไป	ธุรกิจบริการ
ต้นทุน ประกอบด้วย 1) ค่าวัตถุดิบทางตรง (DM) 2) ค่าแรงงานทางตรง (DL) 3) ค่าใช้จ่ายในการผลิต (OH)	ต้นทุน ประกอบด้วย 1) ซื้สินค้ำ 2) รายจ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง	ไม่มีการบันทึก “ต้นทุนมาาระหว่างทำา”

โครงสร้างของต้นทุน (รายจ่าย) ชั้นพื้นฐานของกิจการแสดงเป็นแผนภูมิเบื้องต้นได้ ดังนี้



ในการคำนวณต้นทุนของธุรกิจทั้ง 3 ประเภท ต้นทุนการผลิตสินค้ำ จะมีความซับซ้อนและคำนวณยากที่สุด ในที่นี้ขอยกตัวอย่างสัดส่วนเฉลี่ยของต้นทุนแต่ละประเภทธุรกิจให้เป็นแนวทางพอสังเขป ดังนี้

ประเภทอุตสาหกรรม	อัตราร้อยละของต้นทุนการผลิต		
	ค่าวัตถุดิบทางตรง	ค่าแรงงานทางตรง	ค่าใช้จ่ายการผลิต
1. เครื่องบิน	52	19	29
2. คอมพิวเตอร์	70	8	22
3. อิเล็กทรอนิกส์	49	15	36
4. อุปกรณ์อุตสาหกรรมการเกษตร	46	15	39
5. ผลิตภัณ์ทโโลหะ	52	16	32
6. ยานยนต์และชิ้นส่วนยานยนต์	64	8	28
7. อุปกรณ์ทางวิทยาศาสตร์และภาพถ่าย	52	11	37

## 1.2 การบัญชีสินค้าคงเหลือ

กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ถูกกำหนดให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 สินค้าคงเหลือ (TAS#2)

กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) ถูกกำหนดให้ปฏิบัติตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 20/2554 บทที่ 8 สินค้าคงเหลือ (ย่อหน้าที่ 86-103)

หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการบันทึกบัญชี “สินค้าคงเหลือ” ตามมาตรฐานการบัญชี เปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์ทางภาษีพอสมควรได้ ดังนี้

### 1.2.1 ความหมายของสินค้าคงเหลือ

หลักการบัญชี	ประมวลรัษฎากร
<p>(ย่อหน้าที่ 6) สินค้าคงเหลือ หมายถึง สินทรัพย์ซึ่งมีลักษณะใดลักษณะหนึ่ง ดังต่อไปนี้</p> <p>(ก) ถือไว้เพื่อขาย ตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ</p> <p>(ข) อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิต เพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย</p> <p>(ค) อยู่ในรูปของวัตถุดิบ หรือวัสดุที่มีไว้เพื่อใช้ในกระบวนการผลิตสินค้าหรือให้บริการ</p> <p><b>การตีราคาสินค้าคงเหลือ ควรตีตาม ราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า</b></p> <p>“มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ” หมายถึง ราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ หรือราคาขายสุทธิ</p>	<p>ประมวลรัษฎากรมิได้ให้ความหมายของคำว่า “สินค้าคงเหลือ” ไว้เป็นพิเศษ ในทางปฏิบัติจึงต้องยึดความหมายตามมาตรฐานการบัญชีเป็นเกณฑ์ แต่เนื่องจากประมวลรัษฎากรมีการจัดเก็บภาษีหลายประเภท ประกอบกับแนวคิดในการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทมีความแตกต่างจากแนวคิดตามหลักการบัญชี ดังนี้</p> <p><b>ภาษีเงินได้นิติบุคคล (CIT) มาตรา 65 ทวิ (6)</b></p> <p>“ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีให้คำนวณราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือว่าราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย”</p> <p>ในกรณีปกติ มูลค่าสินค้าคงเหลือ จะมีราคาทุนต่ำกว่าราคาตลาด กิจการจึงคำนวณราคาสินค้าคงเหลือปลายงวดด้วย <b>ราคาทุน</b></p> <p>ในกรณีที่สินค้าล้าสมัย เสื่อมค่าอย่างมาก ฯลฯ จนทำให้ราคาขายต่ำกว่าราคาทุน กิจการต้องคำนวณราคาสินค้าคงเหลือปลายงวดด้วย <b>มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ</b></p> <p><b>ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) มาตรา 77/1 (9)</b></p> <p>“สินค้า” หมายถึง ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง อาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิไว้เพื่อขาย หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงของทุกชนิดที่นำเข้า</p> <p>ดังนั้น เมื่อมีการจำหน่ายจ่ายโอน “สินค้า” จะถือเป็นการขาย ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีประโยชน์/ค่าตอบแทนหรือไม่ ซึ่งผู้จำหน่าย/จ่าย/โอนจะต้องออก “ใบกำกับภาษี” เว้นแต่เป็นการนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเองโดยตรง</p>

### 1.2.2 การคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือ

หลักการบัญชี	ประมวลรัษฎากร
<p>(ย่อหน้าที่ 10) ต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ประกอบด้วย ต้นทุนทั้งหมดในการซื้อ แปลงสภาพ และต้นทุนอื่นๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้าคงเหลือนั้นอยู่ในสถานที่ และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน</p>	<p>ต้นทุนของสินค้าคงเหลือตามประมวลรัษฎากร ให้ยึดหลักเกณฑ์เดียวกับมาตรฐานการบัญชี เช่น ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่ขาย คือ</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากที่ดินแปลงที่ขาย เช่น ค่าที่ดิน ถมที่ ค่าปลูกสร้าง ค่าปลูกต้นไม้ ระบบน้ำ ไฟฟ้า โทรศัพท์ ค่าทำถนน และทางเท้า เป็นต้น</li> <li>ค่าใช้จ่ายที่เกิดก่อนเริ่มโครงการ เช่น ค่าที่ปรึกษากฎหมาย ค่าที่ปรึกษาการลงทุน ค่าประเมินราคาที่ดิน ค่าวิเคราะห์โครงการ ค่าออกแบบ</li> <li>รายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน เช่น ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียม</li> <li>ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม เพื่อนำมาใช้ในการจัดสรรหรือขายที่ดิน</li> </ol>

### 1.2.3 สาระสำคัญของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 สิ้นค้าคงเหลือ TAS#2 ปรับปรุง 2552 (TAS#31เดิม)

- 1) กำหนดเกณฑ์การตีราคาสินค้าคงเหลือ จาก ราคาทุน/ตลาดที่ต่ำกว่า มาเป็น ราคาทุน/มูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า
- 2) กำหนดให้สินค้าคงเหลือ รวมถึง “ต้นทุนการให้บริการ” กรณีที่ยังไม่รับรู้รายได้จากการบริการ ก็ยังไม่เกิด “ต้นทุนการให้บริการ” ในทางปฏิบัติธุรกิจบริการจะแสดงรายจ่ายทุกชนิดเป็น “ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร” โดยไม่แยกคำนวณ “ต้นทุนการให้บริการ”
- 3) กำหนดชัดเจนว่า ค่าใช้จ่ายที่ไม่จัดเป็นต้นทุนสินค้าคงเหลือให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น เช่น
  - วัตถุประสงค์ ค่าแรมงาน หรือค่าใช้จ่ายในการผลิตอื่น ที่สูญเสียเกินกว่าปกติ
  - ต้นทุนในการเก็บรักษาสินค้า หลังจากสินค้าพร้อมขายแล้ว
  - ค่าใช้จ่ายในการบริหารทั่วไป
  - ต้นทุนในการขาย
- 4) กำหนดให้ใช้วิธี “ต้นทุนมาตรฐาน” หรือ “วิธีราคาขายปลีก” ได้ ถ้าให้ผลใกล้เคียงกับต้นทุนจริง
- 5) ยกเลิกวิธี LIFO ในการแสดงต้นทุนสินค้าคงเหลือ
- 6) มูลค่าสุทธิที่จะได้รับจะต้องมีการประเมินใหม่ในแต่ละงวดบัญชี หากสถานการณ์ก่อนหน้านี้มีเหตุทำให้สินค้าคงเหลือต้องลดต่ำกว่าราคาทุน “ผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าคงเหลือ ซึ่งเกิดจากราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุน สามารถหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ (โดยให้รวมอยู่ในต้นทุนขาย)” (กค0802/11509 ลว. 5 กรกฎาคม 2537)
- 7) สินค้าบางส่วนอาจถูกป็นส่วนไปยังสินทรัพย์อื่น เช่น เป็นส่วนประกอบของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่สร้างขึ้นเอง ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น เช่น กิจการขายรถยนต์ นำรถยนต์ไปใช้เป็นทรัพย์สินของกิจการ ให้ตัดค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้ประโยชน์ของรถยนต์
- 8) กำหนดให้ต้องเปิดเผยข้อมูลต่างๆ เช่น
  - นโยบายการบัญชีที่ใช้ในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ และวิธีใช้ในการคำนวณราคาทุน
  - มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย
  - มูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น
  - มูลค่าสินค้าคงเหลือที่ปรับลดลงที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น
  - เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้มีการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้า
  - มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน

## 2. ต้นทุนและสินค้าคงเหลือตามประมวลรัษฎากร

### 2.1 การคำนวณ “ต้นทุนสินค้า/ต้นทุนการให้บริการ” ตามประมวลรัษฎากร

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.79/2541 ได้ให้ความหมายที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณต้นทุน และส่วนสูญเสียไว้ ดังนี้

- (1) **ของเสียตามปกติ** หมายถึง ของเสียที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิตอย่างมีประสิทธิภาพภายใต้กรรมวิธีการผลิต ซึ่งได้มีการกำหนดอัตราของเสียที่ถือว่าเป็นอัตราปกติของกรรมวิธีการผลิต
- (2) **ของเสียเกินปกติ** หมายถึง ของเสียที่เกิดขึ้นมากกว่าอัตราปกติที่กำหนดไว้ในกระบวนการผลิต
- (3) **เศษซาก** หมายถึง เศษวัตถุที่เกิดจากกระบวนการผลิตบางประเภท ซึ่งมีมูลค่ากลับคืนที่อาจวัดได้แต่มีจำนวนน้อย

ซึ่งแปลจากรวมได้ว่า กรมสรรพากรยอมรับหลักเกณฑ์การคำนวณ “ต้นทุนผลิตสินค้า” เพื่อการรัษฎากรตรงกับหลักเกณฑ์ของการ

บัญชีต้นทุนตาม TFRS

ธุรกิจผลิตสินค้า	ธุรกิจซื้อขายไป	ธุรกิจบริการ
ต้นทุนผลิตสินค้า ประกอบด้วย ค่าวัตถุดิบทางตรง (DM) ค่าแรมงานทางตรง (DL) ค่าใช้จ่ายในการผลิต (OH) สะสมเป็นต้นทุนของงานระหว่างทำ ซึ่งตามทฤษฎีการบัญชีจะต้องมีการปันส่วนต้นทุนให้แก่ สินค้าสำเร็จรูป (FG) ผลิตผลพลอยได้ และ เศษซาก (Scrap)	ต้นทุนซื้อขายไป ประกอบด้วย ต้นทุนซื้อสินค้า และรายจ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องจนสินค้าพร้อมขาย	ธุรกิจบริการส่วนใหญ่ ไม่ได้คำนวณ “ต้นทุนการให้บริการ” โดยถือเอารายจ่ายทุกรายการเป็น “ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร” ทั้งจำนวน ส่วนการให้บริการระยะยาว เช่น กิจการก่อสร้าง ต้องคำนวณรายได้รายจ่ายตามวิธีอัตราส่วนขอมานที่สำเร็จ ตาม TAS#11

## 2.2 สิ้นค้าคงเหลือตามประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ (6) บัญญัติไว้ว่า “ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

การคำนวณราคาทุน เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใด ตามวิชาการบัญชี ให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับการอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรจึงจะเปลี่ยนได้”

### 2.2.1 การตรวจนับและตีราคาสินค้าคงเหลือ

สินค้านับกับภาษีเงินได้นิติบุคคล (CIT)	สินค้านับกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT)																			
ทุกสิ้นรอบบัญชี เมื่อมีการตรวจนับสินค้าปลายงวดแล้ว จะต้องตีราคาสินค้าคงเหลือปลายงวด และถือเอาราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า (Lower of cost or market value : LCM) เป็นราคาสินค้าคงเหลือปลายปี เพื่อยกยอดไปในต้นงวดบัญชีถัดไป	กฎหมาย VAT มีบทลงโทษสำหรับสินค้าขาดหรือเกินจาก “รายงานสินค้าและวัตถุดิบ” ไม่ว่าจะเกิดจากการตรวจนับของผู้ประกอบการ หรือเกิดจากการเข้าตรวจปฏิบัติราชการของเจ้าพนักงานฯ ดังนี้																			
มีปัญหาที่ต้องพิจารณาอยู่ 2 ประเด็น คือ	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th rowspan="2" style="background-color: #d4d4d4;">ผลการตรวจนับ</th> <th colspan="2" style="background-color: #d4d4d4;">สินค้า/วัตถุดิบที่ตรวจนับได้</th> </tr> <tr> <th style="background-color: #d4d4d4;">ขาด</th> <th style="background-color: #d4d4d4;">เกิน</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="background-color: #d4d4d4;">บทลงโทษ</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="background-color: #d4d4d4;">ต้องเสียภาษีขาย (ม.77/1 (8) (จ))</td> <td style="text-align: center;">✓</td> <td style="text-align: center;">✗</td> </tr> <tr> <td style="background-color: #d4d4d4;">เบี้ยปรับ 2 เท่า (ม.89 (10))</td> <td style="text-align: center;">✓</td> <td style="text-align: center;">✗</td> </tr> <tr> <td style="background-color: #d4d4d4;">โทษปรับอาญา 2,000 (ม.90 (14) (15))</td> <td style="text-align: center;">✓</td> <td style="text-align: center;">✓</td> </tr> </tbody> </table>			ผลการตรวจนับ	สินค้า/วัตถุดิบที่ตรวจนับได้		ขาด	เกิน	บทลงโทษ			ต้องเสียภาษีขาย (ม.77/1 (8) (จ))	✓	✗	เบี้ยปรับ 2 เท่า (ม.89 (10))	✓	✗	โทษปรับอาญา 2,000 (ม.90 (14) (15))	✓	✓
ผลการตรวจนับ					สินค้า/วัตถุดิบที่ตรวจนับได้															
				ขาด	เกิน															
บทลงโทษ																				
ต้องเสียภาษีขาย (ม.77/1 (8) (จ))	✓	✗																		
เบี้ยปรับ 2 เท่า (ม.89 (10))	✓	✗																		
โทษปรับอาญา 2,000 (ม.90 (14) (15))	✓	✓																		
<b>ประเด็นแรก</b> เมื่อปริมาณที่ตรวจนับได้มีความแตกต่างจากยอดตามบัญชี ให้ถือยอดตามผลการตรวจนับได้เป็นจำนวนที่ถูกต้อง	<b>ข้อสังเกต</b> บทลงโทษจะรุนแรงมากสำหรับกรณีมีสินค้าหรือวัตถุดิบขาดจาก “รายงานสินค้าและวัตถุดิบ” เพราะป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี																			
<b>ประเด็นที่สอง</b> ปัญหาสินค้าที่ขาดหายไปจะต้องถือเป็นการขาย																				

### 2.2.2 วิธีคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือ

มาตรา 65 ทวิ (6) ได้ยอมรับหลักเกณฑ์การคำนวณราคาทุนของสินค้าตามหลักการบัญชีซึ่งมีอยู่หลายวิธีตามแต่กรณี

<b>ตัวอย่าง</b> บริษัทประกอบกิจการซื้อขายไป โดยในรอบระยะเวลาบัญชี 25X1 มีรายการซื้อขายสินค้า ดังนี้				
1. วันที่ 1 มกราคม	สินค้าคงเหลือยกมา 5,000 หน่วย ราคาหน่วยละ 100 บาท			
2. วันที่ 20 กุมภาพันธ์	ขายสินค้าไป 2,000 หน่วย			
3. วันที่ 15 มีนาคม	ซื้อสินค้าจำนวน 1,000 หน่วย ราคาหน่วยละ 110 บาท			
4. วันที่ 2 พฤษภาคม	ขายสินค้าไป 4,000 หน่วย			
5. วันที่ 1 กรกฎาคม	ซื้อสินค้าจำนวน 10,000 หน่วย ราคาหน่วยละ 120 บาท			
6. วันที่ 30 ตุลาคม	ขายสินค้า 8,000 หน่วย			
<b>สินค้ามีไว้เพื่อขาย (ต้นงวด + ซื้อระหว่างปี)</b>	<b>=</b>	<b>5,000+1,000+10,000</b>	<b>=</b>	<b>16,000 หน่วย</b>
<b>ขายสินค้าระหว่างปี</b>	<b>=</b>	<b>2,000+4,000+8,000</b>	<b>=</b>	<b>14,000 หน่วย</b>
<b>คงเหลือสินค้าปลายงวด</b>	<b>=</b>	<b>16,000-14,000</b>	<b>=</b>	<b>2,000 หน่วย</b>
<b>ก.วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน (First In First Out : FIFO)</b> สินค้าที่ซื้อมาก่อนถูกขายไปก่อน				
<b>ต้นทุนขาย</b>	1 มกราคม	=	5,000 x 100	= 500,000 บาท
	15 มีนาคม	=	1,000 x 110	= 110,000 บาท
	1 กรกฎาคม	=	8,000 x 120	= 960,000 บาท
	รวมทั้งสิ้น		14,000 หน่วย	1,570,000 บาท
<b>สินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1</b>	<b>=</b>	<b>2,000 x 120</b>	<b>=</b>	<b>240,000 บาท</b>
<b>ข.วิธีเข้าหลัง-ออกก่อน (Last In First Out : LIFO)</b> สินค้าที่ซื้อทีหลังถูกขายไปก่อน *ดูยกเลิกลง โดย TAS#2*				
<b>ต้นทุนขาย</b>	1 กรกฎาคม	=	10,000 x 120	= 1,200,000 บาท
	15 มีนาคม	=	1,000 x 110	= 110,000 บาท
	1 มกราคม	=	3,000 x 100	= 300,000 บาท
	รวมทั้งสิ้น		14,000 หน่วย	1,610,000 บาท
<b>สินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1</b>	<b>=</b>	<b>2,000 x 100</b>	<b>=</b>	<b>200,000 บาท</b>

**ค.วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average : WA)** นำราคาทุนของสินค้าที่ซื้อมารวมกัน และถ่วงเฉลี่ยด้วยจำนวนหน่วยที่ซื้อ

<b>ต้นทุนขาย</b>	1 มกราคม	=	5,000 x 100	=	500,000 บาท
	15 มีนาคม	=	1,000 x 110	=	110,000 บาท
	1 กรกฎาคม	=	10,000 x 120	=	1,200,000 บาท
	<b>รวมทั้งสิ้น</b>		<b>16,000 หน่วย</b>		<b>1,810,000 บาท</b>
ต้นทุนขายต่อหน่วย		=	1,810,000 / 16,000	=	113.13 บาท
<b>ต้นทุนขายทั้งสิ้น</b>		=	14,000 x 113.13	=	1,583,750 บาท
<b>สินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1</b>		=	2,000 x 113.13	=	226,250 บาท

**สรุปทั้ง 3 วิธี มีต้นทุนขาย และสินค้าคงเหลือปลายงวด ดังนี้**

25X1	วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน FIFO	วิธีเข้าหลัง-ออกก่อน LIFO	วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก WA
ต้นทุนขาย	1,570,000	1,610,000	1,583,750
สินค้าคงเหลือปลายงวด	240,000	200,000	226,250

**จ.วิธีคำนวณต้นทุนสินค้าเป็นรายชิ้น**

วิธีนี้เหมาะสำหรับกิจการที่มีสินค้าลักษณะเฉพาะและมีมูลค่าสูง โดยสามารถแยกแยะสินค้าแต่ละชิ้นออกจากกันได้ชัดเจน เช่น เครื่องจักร อัญมณี เมื่อขายสินค้าก็จะตัดต้นทุนขายตามรายชิ้นที่ขายโดยมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวดก็คือราคาทุนของสินค้าชิ้นที่คงเหลืออยู่

**ตัวอย่าง** บริษัทผู้ผลิตและจำหน่ายแวนเพอร์ สร้อยคอ และเครื่องประดับ ฯลฯ มีรายการซื้อและขายสินค้าปี 25X1 ดังนี้

หมายเลขสินค้า	วันที่ซื้อ	ราคาทุน (บาท)	วันที่ขาย	ราคาขาย (บาท)
2.5 PZX	10 มกราคม	1,500,000	1 เมษายน	1,600,000
3.4 N10Y	1 กุมภาพันธ์	1,450,000	-	-
2.8 A4Z	1 กรกฎาคม	1,600,000	-	-
1.6 A63Z	10 ตุลาคม	1,300,000	11 พฤศจิกายน	1,400,000
<b>ต้นทุนขาย</b>		=	1,500,000 + 1,300,000 =	<b>2,800,000 บาท</b>
<b>สินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1</b>		=	1,450,000 + 1,600,000 =	<b>3,050,000 บาท</b>

### 2.2.3 การเปลี่ยนหลักเกณฑ์คำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือ

มาตรา 65 ทวิ (6) บัญญัติว่า เมื่อบริษัทเลือกใช้วิธีคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือวิธีใด ก็จะต้องใช้วิธีดังกล่าวตลอดไป

การจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์การคำนวณราคาทุน เช่น จาก FIFO มาเป็น WA จะต้องขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากร โดยจะสามารถเปลี่ยนแปลงได้ตั้งแต่รอบบัญชีที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติเป็นต้นไป **มีประเด็นว่าต้องมีการปรับปรุงบัญชีย้อนหลังหรือไม่ ขอรายบายหลักเกณฑ์และแนวทางพอสังเขป ดังนี้**

หลักการบัญชี	ประมวลรัษฎากร
TAS#8 นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ได้วางหลักเกณฑ์ไว้ ดังนี้ ก. กรณีเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี <b>A.หลักกรม</b> - กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลง ซึ่งเป็นผลจากการเริ่มนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน TFRS มาถือปฏิบัติ ตามที่กำหนดไว้ใน <b>“วิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง”</b> - กรณีกิจการเปลี่ยนแปลงอันเป็นผลจากการเริ่มนำ TFRS มาใช้แต่ TFRS ไม่ได้กำหนดวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง หรือกิจการเปลี่ยนด้วยความสมัครใจ <b>กิจการต้องปรับงบการเงินย้อนหลัง</b> สำหรับการเปลี่ยนแปลงนั้น	กรมสรรพากร ไม่เคยมีคำวินิจฉัยไว้เป็นบรรทัดฐานในกรณีมีการขอเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์การคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือ แต่พอสรุปไว้เป็นแนวทางได้ ดังนี้ - บริษัทไม่จำเป็นต้องมีการปรับปรุงการยื่นแบบ ภ.ว.ด.50 ย้อนหลังในรอบบัญชีปีก่อนๆ โดยต้องปรับปรุง <b>“ผลต่าง”</b> ทั้งหมด (ตั้งแต่ปีแรกถึงปีปัจจุบัน) เป็นรายจ่าย/รายได้อื่น ในรอบบัญชีปีปัจจุบัน - กรณีไม่มีความชัดเจนด้านภาษีอากร บริษัทอาจขอเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์การคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือเฉพาะในงบการเงินตามหลักการบัญชีเท่านั้น ซึ่งต้องปรับปรุงความแตกต่างในการยื่นแบบ ภ.ว.ด.50 ตั้งแต่รอบบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์

**B.กรณีกิจการไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลัง**

- เนื่องจากกิจการไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงในงวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวด กิจการต้องนำนโยบายบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับ **งวดบัญชีแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้**

**ข. กรณีเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี**

**A.กรณีเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี** ทำให้ต้องเปลี่ยนแปลงมูลค่าของ สินทรัพย์ หนี้สิน หรือส่วนของผู้ถือหุ้น กิจการต้องปรับปรุงในงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้น

**B.การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีในกรณีอื่นนอกจาก A** กิจการต้องรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในงบกำไรขาดทุนทันที ดังนี้

- สำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงมีผลกระทบต่องวดดังกล่าวเพียงงวดเดียว
- สำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลง และงวดต่อไป หากการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลกระทบ

**2.2.4 การทำลายสินค้า**

หลักเกณฑ์ และวิธีการทำลายของเสีย และเศษซากจากการผลิต ต้องเป็นไปตามแนวทาง ดังนี้

- วิธีทำลายต้องเป็นที่ยอมรับตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป
- ต้องมีหนังสือแจ้งต่อกรมสรรพากรล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 30 วัน
- ต้องเชิญผู้สอบบัญชีไปดู เพื่อเป็นพยาน

**แนวทางปฏิบัติในการทำลายสินค้าฯ ตามคำสั่ง ป.79/2541**

ขั้นตอน	ประเภทธุรกิจ	แนวปฏิบัติเดิม	แนวปฏิบัติตาม ป.79/2541			
			EPZ	BOI	กลุ่มอื่น	
					เก็บซากไม่ได้	เก็บซากได้
1.มีหนังสือแจ้งกรมสรรพากรพื้นที่ไม่น้อยกว่า 30 วัน		✓	ไม่ระบุ	ไม่ระบุ	ไม่จำเป็น	✓ (เว้นแต่เป็นกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมของราชการ)
2.เชิญ “ผู้สอบบัญชี” เป็นพยาน		✓	✓	✓	✓ (ตรวจสอบร่วมกัน)	✓ (ตรวจสอบร่วมกัน)
3.ดำเนินการทำลายตามวิธีปฏิบัติทางบัญชี		✓	ตามเกณฑ์ที่ EPZ กำหนด	ตามเกณฑ์ที่ BOI กำหนด	ตรวจสอบสภาพและต้องได้รับอนุมัติก่อน	ตรวจสอบสภาพและต้องได้รับอนุมัติก่อน
4.จัดทำรายงาน การทำลาย ให้ผู้สอบบัญชีรับรองและแนบบดูล (ท.จ.ด.50)		✓	✓	✓	✓	✓
5.ใช้เอกสารตาม 4 ไปบันทึกบัญชีและตัด Stock ของเสียฯ		ไม่ระบุแต่เป็นหลักที่ควรปฏิบัติ	ไม่ระบุ	ไม่ระบุ	ไม่ระบุ	ไม่ระบุ

### 2.3 เปรียบเทียบหลักเกณฑ์ “ต้นทุนและสินค้าคงเหลือ” ตามหลักการบัญชีและหลักภาษีอากร

ประเด็น	หลักการบัญชี (TFRS)	หลักภาษีอากร (ประมวลรัษฎากร)	
		ภาษีเงินได้นิติบุคคล (CIT)	ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT)
1.ความหมาย “สินค้าคงเหลือ”	วัตถุประสงค์ งามระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูป	ตรงกับ TFRS	สินค้า หมายถึง ทรัพย์สินที่มีรูปร่าง/ไม่มีรูปร่างทุกชนิดไม่ว่ามีไว้เพื่อขายเพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ
2.ต้นทุนสินค้า	รายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งสินค้านั้นพร้อมขาย	ตรงกับ TFRS	-
3.ดอกเบียจ่าย	ให้บันทึกเป็นต้นทุนสินทรัพย์และสินค้า	บันทึกดอกเบียจ่ายที่เกี่ยวข้อง เป็นต้นทุนสินทรัพย์และสินค้าคงเหลือ	-
4.ทำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน	ไม่รวมเป็นราคาทุนของสินค้า	ไม่มีคำวินิจฉัย แต่ต้องรวมกำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกี่ยวข้องๆ	หลักเกณฑ์เหมือน CIT
5.ต้นทุนของผลิตภัณฑ์พลอยได้	ให้ปันส่วนตามหลักการบัญชีที่เหมาะสม เว้นแต่กรณีที่เกิดผลิตภัณฑ์พลอยได้ไม่เป็นสาระสำคัญให้ตีราคาและหักจากต้นทุนของผลิตภัณฑ์หลัก	ปันส่วนจากต้นทุนรวม โดยหลักเกณฑ์ทบทวนบัญชีที่เหมาะสม	หลักเกณฑ์เหมือน CIT
6.ของเสีย -ตามปกติ -เกินปกติ	-รวมเป็นราคาทุนของหน่วยดี -Write off ได้	-ตรงกับหลักการบัญชี -หักเป็นรายจ่ายเมื่อทำลาย	-
7.กรณีราคาสินค้าคงเหลือ	ตีตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างไรจะต่ำกว่า	ตีตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างไรจะต่ำกว่า	
7.1 ขาดทุนจากการตีราคาสินค้า	-หักจากต้นทุนสินค้าคงเหลือปลายงวด	ตรงกับ TFRS	-
7.2 ต่อมาสินค้ากลับมีราคาสูงขึ้น	-ถือเป็นรายได้จากการตีราคาสินค้าคงเหลือที่สูงขึ้น		
8.การเปลี่ยนแปลงวิธีตีราคาทุนของสินค้า	กำหนดให้ปรับผลกระทบย้อนหลังหรือปรับตามแบบปฏิบัติที่ TFRS ฉบับนั้น ๆ กำหนดไว้ในช่วงเปลี่ยนแปลง	ต้องขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรและเปลี่ยนแปลงได้ตั้งแต่วันบัญชีที่ได้รับอนุมัติ	-
9.บัญชีคุมสินค้า	ทำบัญชีคุมสินค้า Stock Book ซึ่งประกอบด้วย สินค้าสำเร็จรูป สินค้าระหว่างผลิต และวัตถุดิบ	ในหลักการจะตรงกับ TFRS แต่อาจแตกต่างในรายละเอียด เช่น กรณีนำเข้าส่งออกจะใช้ B/L Date เป็น Tax Point	ทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบ <u>ไม่</u> ทำรายงานงบระหว่างทำ
10.การตรวจนับสินค้าคงเหลือ	ปกติจะต้องตรวจนับปีละครั้ง (สิ้นปี)	ตรงกับ TFRS	ไม่ได้กำหนดเมื่อเวลาที่ต้องตรวจนับ
10.1 สินค้าขาด	-ปรับปรุงสินค้าขาด/เกินในบัญชีคุมสินค้าให้ตรงกับผลการตรวจนับ -กรณีบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง (Perpetual) ต้องปรับปรุงบัญชีต้นทุนขายให้สอดคล้องกับผลการตรวจนับด้วย	ไม่แตกต่างจาก TFRS	ถือเป็นกรขาย ต้องเสียภาษีขาย เบี้ยปรับทางภาษี และปรับอาญา 2,000 บาท
10.2 สินค้าเกิน			ปรับอาญา 2,000 บาท
11.การทำลายสินค้าของเสียและเศษซาก	ต้องขออนุมัติต่อผู้บริหารฯ และเชิญผู้สอบบัญชีและพนักงานที่เกี่ยวข้องมาเป็นพยาน	-ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ ป.79/2541 -ไม่ต้องถือเป็นรายได้จากการขาย	ไม่ต้องเป็นการขาย

## ปัจจัยความแตกต่างของ “สินค้าเหลือ” ตามหลักการบัญชี และหลักภาษีอากร

## ปริมาณและมูลค่า “สินค้าเหลือ” ตามงบการเงิน อาจแตกต่างจากกรมภาษี ด้วยปัจจัยต่างๆ พอสังเขป ดังนี้

ธุรกรรม	เปรียบเทียบ	หลักการบัญชี (IFRS)	หลักภาษีอากร (ประมวลรัษฎากร)	
			ภาษีเงินได้นิติบุคคล (CIT)	ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT)
1. การส่งออกสินค้าไปให้แก่สำนักงานใหญ่ สาขา ฯลฯ		เป็นรายการค้าระหว่างสาขา กับสำนักงานใหญ่ฯ กรณีนี้จึงไม่ต้องรับรัษฎากรได้ทบทบัญชี	ถือเป็นการขาย	ถือเป็นการส่งออกสินค้า เสียภาษีขายในอัตรา 0 ซึ่งอนุโลมให้ใช้ Invoice ทางการค้าเป็นใบกำกับภาษี
2. การตีราคาสินค้าเหลือปลายงวด		ตีตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า	ตีตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า	-
3. การบันทึกบัญชีและจุดรับผิดกรมภาษี (Tax Point)		การรับรัษฎากรได้ใช้ <b>เกณฑ์คงค้าง</b> โดยใช้วันที่ในใบขนสินค้า เป็นวันบันทึกการขาย	ให้คำนวณรายได้ตาม <b>เกณฑ์สิทธิ</b> โดย Tax Point เกิดขึ้น ณ วันโอนกรรมสิทธิ์ (ซื้อขายเสร็จเด็ดขาด) ซึ่งขึ้นอยู่กับเงื่อนไขทางการค้า เช่น F.O.B ให้ยึดวันที่ในใบตราส่งสินค้า B/L Date	-
4. การค้าแบบ Just in Time โดยคู่ค้าตกลงกันให้ผู้ขายออก Invoice ตามจำนวนที่ผู้ซื้อนำสินค้าหรือวัตถุดิบไปใช้แต่ละคราว		การปฏิบัติทบทบัญชีมักจะบันทึกรับรัษฎากรได้ตาม Invoice แต่ละฉบับในแต่ละคราวที่ออกเอกสาร	หลักการภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องพิจารณาข้อตกลงทางการค้าเป็นกรณีไป เช่น กรณีผู้ขายส่งสินค้า 100 ชิ้น ไปไว้โกดังของผู้ซื้อ 1. หากตกลงซื้อขาย (โอนกรรมสิทธิ์) ตามจำนวนที่ผู้ซื้อหยิบไปใช้ในแต่ละครั้ง เช่น ครั้งละ 10 ชิ้น โดยกรรมสิทธิ์สินค้าส่วนที่เหลือยังเป็นของผู้ขาย กรณีนี้ถือว่าเกณฑ์สิทธิเกิดขึ้นเพียง 10 ชิ้น (ตรงตามการบันทึกบัญชี) 2. หากตกลงซื้อขายเสร็จเด็ดขาดทั้ง 100 ชิ้น แม้ผู้ซื้อจะแจ้งให้ผู้ขายออก Invoice เพียงคราวละ 10 ชิ้น กรณีนี้ถือว่าเกณฑ์สิทธิเกิดขึ้นทั้งจำนวน 100 ชิ้นแล้วในขณะส่งมอบ	การขายตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มจะสอดคล้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคล  Tax Point เกิดขึ้นเมื่อผู้ขายส่งมอบสินค้าแก่ผู้ซื้อ แม้ผู้ซื้อจะยังไม่ได้รับมอบก็ตาม