

ความหมายของสินค้าคงคลัง

คำจำกัดความ

สินค้าคงคลัง โดยปกติมักจะหมายถึงทรัพย์สินที่มีตัวตน (Tangible personal property) และเป็นสินทรัพย์ที่เหลือนอยู่ในวันสิ้นงวดหรือวันปิดบัญชี ได้แก่ สินค้าที่กิจการค้าขายเข้ามาไว้นขาย (Merchandise of a trading concern) และเป็นสินค้าสำเร็จรูปของโรงงานผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ ซึ่งมีไว้รอการขาย (Finished goods of a manufacture) ทั้งนี้ หมายถึงการขายตามปกติ การค้าของกิจการ (Ordinary course of business) นอกจากนั้นยังรวมถึงสิ่งที่กิจการขายไปเพื่อการผลิตเป็นสินค้า แต่ยังไม่เสร็จ อันได้แก่ สินค้าระหว่างผลิต หรืองานระหว่างทำ (Work in process) วัตถุดิบ (Raw material) และวัสดุหมดเปลือง (Supplies) ที่เข้ามาใช้ในการผลิต ทั้งโดยตรงและทางอ้อม

เราอาจกล่าวได้ว่าสินค้าคงคลังประกอบด้วย

๑. ส่วนที่มีไว้ขายตามปกติวิสัยการค้า อันได้แก่สินค้าสำเร็จรูปที่เข้ามาหรือผลิตเสร็จพร้อมที่จะขายได้ หรืออาจจะเป็นอะไหล่ (Spareparts or repair parts) ที่มีไว้ขาย ที่ว่า "ตามปกติวิสัยการค้า" นั้นเราหมายถึงการค้าขายสินค้าหรือบริการตามที่กระทำเป็นกิจวัตรโดยถูกต้องตามวัตถุประสงค์ของกิจการที่ใดจดทะเบียนไว้ การพิจารณาในเรื่องลักษณะงานของธุรกิจ (Nature of business) นี้เป็นเครื่องช่วยชี้รายการที่จะรวมอยู่ใน "สินค้าคงคลัง" (Inventory) ตัวอย่างเช่น ในกิจการทั่วไปที่ทำการค้าขายจากสินค้าที่ซื้อหรือที่ผลิตได้ พวกอสังหาริมทรัพย์ (Real estate) เช่น ที่ดิน อาคาร เรือ โรงงาน มักเป็นรายการสินทรัพย์ประจำของกิจการ แต่รายการเหล่านี้กลับเป็นรายการ "สินค้าคงคลัง" ของกิจการ

๑. Paul Grady, Inventory of generally Accepted Accounting Principles for Business enterprises (New York A.I.C.P.A.) P.244

ประเภทหากำไรจากการซื้อขายที่ดิน ซื้อที่ดินไว้เก็งกำไร เมื่อมีกำไรก็ขาย หรืออาคาร เรือน
โรงที่สร้างขึ้นไว้ขาย ที่ดินและอาคาร เรือนโรงที่กิจการถาวรมีสิทธิ์อยู่ในขณะที่ยังขายไม่ได้ยอม
ถือเป็น "สินคาคงคลัง" ของกิจการนั้น

๒. สินคาสวนที่ยังไม่เสร็จ (Partly finished) คือ อยู่ในระหว่างผลิต
โคกแก งานระหว่างทำ (Work in Process) เช่น รถยนต์ที่อยู่ในระหว่างประกอบ เสื้อผ้า
ที่อยู่ในระหว่างตัดเย็บ เป็นต้น เพื่อความสะดวกในการที่ราคาสินคาสวนนี้ ควรจะมีหน่วยเทียบ
เท่า (Equivalent Unit)

๓. ส่วนที่มีไว้ใช้ในการผลิตสินค้าสำเร็จรูปหรือบริการ เพื่อให้สินค้านั้นมีสภาพ
พร้อมที่จะขายได้ โคกแก วัสดุดิบโดยตรงและทางอ้อม วัสดุหมักเปลือก สิ่งที่เกี่ยวข้องกับการผลิต
และเกี่ยวข้องกับการบำรุงรักษา^๒ (Manufacturing and Maintenance Supplies)
เช่น อะไหล่ (Spare Parts) ของเครื่องจักรซึ่งเราจะถือเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อใช้ในกิจการที่
เกี่ยวข้องกับการผลิตบางชนิด การแบ่งแยกรายการที่จะถือเป็นสินคาคงคลัง หรืออุปกรณ์โรงงานที่มี
อายุสั้น (Shortlived Plant Equipment) เป็นสิ่งที่ทำได้ยากมาก แมว่าอุปกรณ์นั้นจะใช้
เป็นประโยชน์ในการให้ความสะดวกในการผลิต แต่อุปกรณ์นั้นจะใช้ให้หมดไป หรือล้าสมัยเร็ว
ในทางปฏิบัติสินทรัพย์ที่มีลักษณะนี้อาจจะรวมอยู่ในสินทรัพย์ประจำหรือค่าใช้จ่ายค้างพัก (Deferred
Charges) ส่วนวัสดุที่เวลาใช้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการขาย ค่าใช้จ่ายทั่วไป หรือค่าใช้จ่าย
ค่าเนิ่นงาน ถ้ามีวัสดุพวกนี้เหลือ ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายค้างพัก ไม่ให้ถือเป็นของคงคลัง^๓ เช่น
ของแถม หรือของมีไว้แจกลูกค้า ถ้ามีเหลือตอนสิ้นปี ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายค้างพัก ไม่ถือรวมอยู่ใน
รายการสินคาคงคลัง

ในกิจการสาธารณประโยชน์ (Public Utility Companies) มักจะมีแผนการ
ก่อสร้างและการบำรุงรักษาที่ต่อเนื่องกัน (Continuous programs of construction
and maintenance) วัสดุที่ยังไม่นำออกมาใช้นั้นอาจจะใช้เพื่อจุดประสงค์ทั้งสองอย่าง เรา

๒. Ibid., P. 241

๓. Ibid., P. 241

จะถือพัสดุที่ เหลื่อนี้ เป็นรายการในสินค้าคงคลังก็จะขัดกับหลักเกณฑ์ของสินค้าคงคลังที่กล่าวไว้ข้างบน แต่ถ้ามไม่สามารถจะแบ่งแยกรายการพัสดุที่เหลือนอกจากวัสดุประสงค์ได้ และรายการดังกล่าวไม่สำคัญ ก็อนุโลมให้ถือรวมเป็นสินค้าคงคลัง โดยมีข้อแม้ว่าจะต้องเปิดเผยถึงการรวมนั้นด้วย ในกิจการเกี่ยวกับการผลิตก็อาจประสพปัญหาอย่างเดียวกันนี้

จากคำจำกัดความข้างบน สินค้าคงคลังจะไม่รวมถึงสินทรัพย์ระยะยาว (Long-term Assets) ซึ่งตามหลักบัญชีแล้วจะต้องคิดค่าเสื่อมราคาตามอายุใช้งาน นอกจากนี้ สินทรัพย์ประเภทที่ต้องจำหน่ายค่าเสื่อมราคาเมื่อเลิกใช้งานตามปกติและเก็บไว้รอขายนั้น ก็จะไม่ถือเป็นรายการในสินค้าคงคลัง ๔ วัสดุคืบและวัสดุหมกเปลืองที่มีใช้ในการผลิตบางครั้ง อาจนำมาใช้ในการสร้างสินทรัพย์ระยะยาว (Long-term Assets) หรือใช้เพื่อจุดมุ่งหมายอื่นที่ไม่เกี่ยวกับการผลิต ถ้าปรากฏว่าส่วนที่นำมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์อย่างอื่นนั้นมีส่วนน้อยมาก เมื่อเทียบกับวัสดุคืบและวัสดุหมกเปลืองที่ใช้ในการผลิตทั้งหมด ก็ไม่จำเป็นต้องแยกวัสดุคืบ หรือวัสดุหมกเปลืองนั้นออกต่างหาก ในการปฏิบัติวิสัยใช้ในการบริหารงานคงเหลือของกิจการบางอย่าง เช่น กิจการโรงกลั่นน้ำมัน มักจะถือเป็นของคงคลัง

คำว่า "เงินสะพัด" ๕ (Current) หมายถึง ระยะเวลาหนึ่งปี หรือระยะเวลาเฉลี่ยตั้งแต่ได้สินค้ามาจนถึงการขายตามปกติการค้า (Normal Inventory Turnover) แล้วแต่ระยะเวลาใดจะนานกว่า ถ้า Inventory Turnover Period เท่ากับหนึ่งปี หรือน้อยกว่า การที่มีสินค้าคงคลังไว้จำนวนมากกว่าที่จะขายไ้ภายในหนึ่งปี ก็ให้แยกส่วนที่เกินนี้ออกต่างหาก โดยถือว่าเป็น Non current asset (เพราะอาจจะมีไว้แก้งกำไร เพราะคาดว่า จะมีเหตุการณ์ผิดปกติ จึงซื้อสินค้าเก็บไว้จำนวนมาก) แต่ถ้านำรายการสินค้าคงคลัง ซึ่งมีสินค้าหลายชนิด อาจมีสินค้าบางอย่างที่มีรอบระยะเวลาหมุนเวียนช้าป็นอยู่ด้วย และเมื่อเทียบกับสินค้าคงคลังทั้งหมดแล้วมีมูลค่าไม่มาก หรือไม่มีความสำคัญพอ ก็อนุโลมให้ถือรวมกันเป็นสินทรัพย์เงิน-

๔. Ibid., P. 244

๕. Ibid., P. 242

สัพท (Current Asset) ใต้ เครื่องอะไหล่ของยี่ห้อพิเศษหรือขนาดพิเศษ (Spare part of special sizes) มักจะมีการผลิตเป็นจำนวนมากเพื่อการประหยัดในการผลิต เพราะฉะนั้น กิจการที่ผลิตก็อาจต้องมีสินค้าคงคลัง เกี่ยวกับ เครื่องอะไหล่พิเศษนี้ เหลือเป็นจำนวนมากกว่าจำนวนที่จะขายได้ในปีหนึ่ง ๆ ซึ่งในบางครั้งจะต้องตีราคาสินค้าคงคลัง เหล่านี้ต่ำกว่าต้นทุน

ฉะนั้น ผู้สอบบัญชีต้องสนใจรายการสินค้าคงคลังที่ไม่สามารถจะขายได้ภายในระยะเวลาอันสมควร ควรจะแยกพิจารณาเป็นรายการสินค้าที่เคลื่อนไหวช้า (Slow Moving Inventory) และนอกจากนี้ยังต้องดูหลักเกณฑ์ในการตีราคาสินค้าคงคลังประเภทนี้ให้ถี่ถ้วน

สิ่งที่พึงถือ เป็นต้นทุนสินค้าคงคลัง

กฎเกณฑ์เบื้องต้นของการบัญชี เกี่ยวกับการตีราคาสินค้าคงคลังก็คือ ต้นทุน ซึ่งได้แก่ราคาที่ได้จ่ายไปแล้วหรือราคาที่ไดตกกลงกันไว้ รวมทั้งค่าใช้จ่ายทั้งโดยตรงและทางอ้อม ที่จะทำให้นสินค้านั้นมาถึงสถานที่ของผู้ซื้อ และมีสภาพพร้อมที่จะขายได้

เพื่อให้เข้าใจคำว่า "ต้นทุน" ของสินค้าคงคลังแจ่มชัดขึ้น เราอาจแยกพิจารณาได้ ๒ ทาง คือ

๑. วัตถุประสงค์ของค่าใช้จ่ายนั้นจ่ายเพื่อที่จะได้รับสินค้าหรือเพื่อจะผลิตสินค้าได้ เช่น
 - (๑) ราคาสินค้า ใต้แก่ ราคาสินค้าตามใบกำกับสินค้าซื้อ สำหรับในกรณีสินค้าที่สั่งจากต่างประเทศก็อาจต้องมีข้อตกลงเกี่ยวกับค่าขนส่ง ค่าระวาง ค่าประกันภัยสินค้านระหว่างทาง เช่น

- FOB destination ^๗ (Free on Board of destination)

^๖ A.I.C.P.A., Accounting Reserch and Terminology Bulletins, Final Edition, Chapter 4 statement 3 P. 27

^๗ H.A. Finney and Herbert E. Miller Principles of Accounting Introductory P. 29

การตกลงราคาค่าขายเงื่อนไขนี้ หมายความว่า ผู้ขายเป็นผู้รับผิดชอบ
ค่าใช้จ่ายการขนส่งสินค้าจนถึง เมืองของผู้ซื้อ เพราะฉะนั้นผู้ซื้อจึงไม่
ต้องคำนึงถึงค่าขนส่งอีก เพราะผู้ขายได้คิดรวมอยู่ในราคาสินค้า ที่ได้
ตกลงกันแล้ว

- FOB shipping point ผู้ขายจะส่งสินค้าถึงยานพาหนะ (อาจ
เป็นเรือ รถ หรือรถไฟ) ที่จะบรรทุกหรือลำเลียงสินค้านั้นไป แต่ผู้
ซื้อจะต้องชำระค่าขนส่งเอง กรณีนี้ผู้ซื้อก็ควร เอาค่าขนส่งมารวมเป็น
ต้นทุนสินค้านั้นด้วย

(๒) ค่าภาษีขาเข้า ถ้าเป็นสินค้าที่สั่งจากต่างประเทศโดยมาก ต้องเสียภาษี
ศุลกากรตามพิกัดอัตราที่ทางกรมศุลกากรกำหนดไว้

(๓) ค่าขนส่งและค่าธรรมเนียม ในการออกของจากท่าขนถ่ายสินค้า ไปยังที่
เก็บสินค้าของผู้ซื้อ

ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ล้วนแต่จะต้องรวมอยู่ในต้นทุนสินค้า ฉะนั้นในการที่ราคาสินค้าคงคลังก็
ควรจะรวมค่าใช้จ่ายเหล่านี้ด้วย สำหรับค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถจะแบ่งได้ตามหน่วยสินค้า เช่นค่า
ขนส่งสินค้าหลายชนิดที่มาพร้อมกัน และไม่สามารถจะแยกเป็นค่าใช้จ่ายของสินค้าชนิดใด เทาใดให้
แน่นอนลงไป สินค้าส่วนที่เหลือ เป็นสินค้าคงคลังก็ให้คิดเฉลี่ยจากค่าใช้จ่ายนั้นทั้งหมด เพียงส่วน
ที่สินค้าคงเหลือ เมื่อวันสิ้นงวด ทั้งนี้โดยคำนึงถึงความสะดวกและการประหยัดค่าใช้จ่ายของ กิจการ
กิจการบางแห่ง อาจที่ราคาสินค้าคงคลังตามราคาใบกำกับสินค้าเท่านั้น โดยไม่คำนึงถึงค่าขนส่ง
หรือค่าใช้จ่ายอื่นที่จะมารวม เพราะต้นทุนอย่างอื่นนอกเหนือจากราคาสินค้าตามใบกำกับสินค้านั้น
อาจจะ เป็นจำนวนเล็กน้อย ไม่มีความสำคัญเมื่อเทียบกับราคาสินค้า แม้การปฏิบัติดังกล่าวจะ
ไม่ถูกต้องตามทฤษฎี แต่กิจการนั้นก็ถือปฏิบัติตามหลักการ โดยคำนึงถึงความสะดวก และการ
ประหยัด

จากการสำรวจของ Reserch and Series Department of National Association of Accountants แสดงว่า ๘๐% ของกิจการไครวมคาขนส่ง (Freight) หรือคายนพาหนะ (Cartage) อยู่ในต้นทุนสินค้าคงคลัง

ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการซื้อก็มีเช่น เงินเดือนตัวแทนซื้อสินค้า (Purchasing Agent) ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบและรับสินค้า (Cost of receiving and inspecting the merchandise) เป็นต้น แม้ว่าตามทฤษฎีค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะต้องถูกแบ่งไปตามสินค้าที่ซื้อ แต่ค่าใช้จ่ายในการแจกแจงเพื่อคำนวณต้นทุนที่แม่นยำยิ่งขึ้นนั้น อาจจะไคผลไม่คุ้มค่า และอีกประการหนึ่งค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของแผนกจัดซื้อและแผนกรับสินค้า เรามักจะจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกิดรายการนี้มากกว่าที่จะถือเป็นรายการยกไปงวดหน้าโดยการรวมเข้าไว้ในรายการสินค้าคงคลังซึ่งจะปรากฏในงบดุลย์

รายการที่อาจจะ เป็นปัญหาเกี่ยวกับสินค้าที่ซื้อ ก็คือ "ส่วนลดเงินสด" (Cash Discount) มักจะปฏิบัติต่างกัน บางกิจการก็ถือเป็นรายได้ กิจการผู้ผลิตบางอย่างก็อาจนำไปหักจากราคาซื้อของสินค้าหรือวัตถุดิบ แต่เนื่องจากรายการนี้มักจะมีจำนวนไม่มาก เมื่อเทียบกับต้นทุนสินค้าทั้งหมด ถ้านำรายการมาปรับปรุงต้นทุนสินค้า ก็จะทำให้เพิ่มงานขึ้นอีกมาก เพราะต้องแจกแจงส่วนลดไปตามรายการสินค้าในใบกำกับสินค้า ผลที่ไคอาจไม่คุ้มค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียไป หลักในเรื่องนี้เมื่ออยู่ว่า ถ้าอัตราส่วนลดเงินสดไม่เกิน ๒% ของราคาสินค้าแล้ว ก็ให้ถือปฏิบัติเป็นรายการทางคานรายได้ (Income Treatment) สำหรับเงินสดที่มากกว่า ๒% และไม่ใช่เงินสด (Cash discount) ควรจะนำไปหักจากราคาสินค้าหรือวัตถุดิบที่ซื้อ และควรจะคำนึงถึงเรื่องนี้ในเวลาทีราคาสินค้าคงคลังด้วย

๔. Francis E. Moore and Howard F. Stettler, Accounting System for Management Control, P. 420

๕. Robert H. Montgomery Auditing Theory and Practice P. 183, 184 and 203

ส่วนเงินลดประเภท Rebates ที่เกิดจากการซื้อสินค้าเป็นจำนวนมากในระหว่างงวดบัญชี ทางผู้ขายจึงลดให้เป็นรางวัลหรือสิ่งตอบแทนในการอุดหนุนสินค้าของเขา รายการนี้ควรจะนำมาหักจากรายการสินค้าซื้อระหว่างปีซึ่งจะมีผลไปถึงการปรับปรุงราคาสินค้าคงคลังด้วย

สำหรับดอกเบี้ย จะถือเป็นต้นทุนรวมในราคาสินค้าหรือไม่นั้น ทางบัญชีต้นทุน (Cost Accounting) และทางบัญชีการเงิน (Financial Accounting) ยังมีความเห็นไม่ตรงกัน จริงอยู่ทางบัญชีต้นทุนอาจนำดอกเบี้ยที่ดอกเบี้ยคิดรวมเป็นต้นทุนสินทรัพย์ เช่นดอกเบี้ยของการสร้างหรือซื้อโรงงานหรือเครื่องจักรถาวร มาอาจเป็นเครื่องสนับสนุนการนำดอกเบี้ยคิดรวมเป็นต้นทุนสินค้าคงคลังด้วย แต่ทางบัญชีการเงินไม่เห็นด้วย ตัวอย่างจะเห็นได้จาก Section 55 of the Federal Reserve Board's Verification of Financial Statement ^{๑๐} (Revised 1929) ซึ่งได้กล่าวถึงการตรวจสอบรายการสินค้าคงคลังใน ๒๒ หัวข้อด้วยกัน และที่น่าสนใจเพียง ๒ หัวข้อ คือ

หัวข้อ ที. มีว่า ผู้สอบบัญชีจะต้องยึดถือไว้เป็นหลักเสมอ ๒ ข้อ คือ
จะไม่มีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการขาย ดอกเบี้ย ค่าใช้จ่ายอำนวยความสะดวก รวมอยู่ในค่าใช้จ่ายโรงงาน และ
ค่าใช้จ่ายโรงงานจะต้องถูกแจกแจงไปยังแผนกหน่วยงาน หรือหน่วยของสินค้าในหลักเกณฑ์เดียวกัน

หัวข้อ แซส. มีว่า การตรวจสอบเกี่ยวกับรายการดอกเบี้ย ค่าใช้จ่ายในการขาย และค่าใช้จ่ายอำนวยความสะดวก เพื่อให้แน่ใจว่าไม่ไครวมเข้าเป็นต้นทุนสินค้าที่ผลิตออกจนรวมอยู่ในรายการสินค้าคงคลังนั้น เป็นสิ่งที่ควรกระทำยิ่ง

ในการที่ราคาสินค้าคงคลัง เราคงถือหลักว่ากิจการนั้นจะดำเนินงานต่อไปเรื่อย ๆ ^{๑๑} (Going concern) ตามปกติ งานระหว่างทำ หรือสินค้าสำเร็จรูป ย่อมมีค่ามากกว่าวัตถุดิบ

๑๐. Ibid., P. 192

๑๑. Paul Grady, Inventory of generally Accepted Accounting Principles For Business Enterprises P. 29

เพราะไ้รวมค่าแรงและต้นทุนการผลิตอย่างอื่นเข้าไปด้วย ถ้าเราไม่ถือหลักว่ากิจการจะดำเนิน
ต่อ ๆ ไป การที่ราคาขายระหว่างทำบางอย่างในท้องตลาดขณะนั้น อาจมีราคาต่ำกว่าวัตถุดิบ
ก่อนที่จะผ่านกรรมวิธีการผลิตก็ได้ เช่น แผนกระดาษเปล่าที่ยังไม่ใช้ ย่อมมีค่ามากกว่ากระดาษ
ซึ่งได้พิมพ์แล้วแต่ยังไม่เสร็จ และยังไม่ได้เย็บเป็นเล่ม ฉะนั้น ในการที่ราคาสินค้าตามต้นทุนเรา
จึงยึดหลักว่ากิจการจะดำเนินต่อไปเรื่อย ๆ งานระหว่างทำที่หักค่าไว้มันก็จะคงมีการผลิตต่อ จน
ได้สินค้าสำเร็จรูป เพื่อกิจการจะได้ขายสินค้าสำเร็จรูป กิจการไม่มีนโยบายในการขายงาน
ระหว่างทำ

๒. ระยะเวลาของการผลิต ที่เราต้องพิจารณาถึงเรื่องระยะเวลาด้วย เพราะสินค้า
บางอย่างมีกรรมวิธีการผลิตที่กินเวลานาน อาจจะเกินกว่ารอบระยะเวลาบัญชี กล่าวคือ รอบ
ระยะเวลาการผลิตอาจจะนานถึง ๕ ปี แต่รอบระยะเวลาที่ปิดบัญชีเพียง ๑ ปี เพราะฉะนั้นบัญชี
กำไรขาดทุนจะแสดงผลการดำเนินงานที่ถูกต้องหรือใกล้เคียงความจริงไ้ก็จะต้องมีต้นทุนของสินค้าที่ขาย
แต่ละปีที่ถูกต้องด้วย เช่นในกรณีที่กรรมวิธีการผลิตจนกระทั่งขายไ้กินเวลา ๕ ปี สินค้าที่ขายใน
ปีนี้มีต้นทุนที่เกิดขึ้นตั้งแต่เมื่อ ๕ ปีก่อนจนถึงปีที่ขายไ้ เพราะตามปกติการผลิตมักจะกระทำติดต่
กันไปเรื่อย ๆ เพื่อให้มีสินค้าขายไ้ทุกปี มีไ้ว่าจะรอให้สินค้าที่ผลิตผ่านกรรมวิธีต่าง ๆ จน
ขายไ้แล้วค่อยเริ่มผลิตใหม่ ในกรณีนี้รอบระยะเวลาบัญชีกับรอบระยะเวลาการผลิตก็จะตรง
กัน การคิดต้นทุนต่าง ๆ ก็ทำไ้ง่ายดายและสะดวกกว่ากรณีการผลิตดำเนินต่อกันไปเรื่อย ๆ แม้น
ทุนโดยตรง (Direct Cost) อันได้แก่ วัตถุดิบโดยตรง ค่าแรง และค่าไ้จ่ายโรงงานบาง
อย่างอาจไม่ป็นปัญหาในการแบ่งเป็นต้นทุนของสินค้าแต่ละหน่วย แต่สำหรับต้นทุนทางอ้อม
(Indirect Cost) อาจมีข้อยุงยากที่จะคงระวังในเวลาแบ่ง เพราะค่าไ้จ่ายที่เกิดขึ้นใน
ระหว่างปีอาจเป็นต้นทุนของสินค้าทั้ง ๕ ปีไ้ไ้ เพราะฉะนั้นในการที่ราคาสินค้าคงคลัง ก็ต้อง
ระวังว่าเป็นต้นทุนของสินค้าแต่ละรุ่นเท่าใด ซึ่งจะมีผลถึงการหาผลการดำเนินงานทั้งปีนั้น และ
ปีต่อ ๆ ไปไ้ถูกต้องด้วย