

**財務會計準則公報第十號「存貨之會計處理準則」修訂
外界意見及本會回應**

草案相關條文	來函單位之意見	決議	
2	建議納入 IAS2-3 以公平價值減銷售成本衡量經紀商商品存貨之規範以避免造成與國際之差異。	依國際會計準則第 2 號第 5 段之說明，係商品經紀商若以公平價值減銷售成本衡量其存貨，則不適用該準則，並非規定商品經紀商必須以公平價值減銷售成本衡量存貨，故該規範係一配合產業實務慣例之作法，惟我國無此實務慣例，不納入該規範應尚無不符國際準則之疑慮。	
	建議增訂農林魚牧等生物資產之收穫產品之衡量方法。	本會預計將於 2010 年依國際會計準則第 41 號發布農業之會計處理準則，該公報將規範生物資產收穫產品之衡量方法。	
3	本段「推銷費用 (estimated costs necessary to make the sale)」與第 9 段「銷售成本(costs to sell)」應為相同，建議統一稱為「銷售成本」。	關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。	
	「推銷費用」與「銷售成本」其涵義若不相同，宜增訂說明。		
6	建議本段倒數第二句修改為「實際產量若異常高於正常產能， <u>企業應以實際產能分攤固定製造費用</u> ，以避免存貨帳列金額高於實際成本。」，以明確規範此類情況之分攤原則。	關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。	
7	建議參考 IAS2 條文將第 3 款之「製造費用(administrative overheads)」改為「管理費用」。	關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。	
	建議納入 IAS2-14 關於聯產品與副產品成本分攤之規範。		本會參酌來函之意見，增加聯產品與副產品之相關規範。
	建議增訂聯產品、副產品等間接製造費用之分攤與衡量。		

草案相關條文	來函單位之意見	決議
	本段所稱費用應認列為銷貨成本、營業費用或營業外費用？	異常耗損之製造成本依草案第 15 段規定應列入銷貨成本，其他支出則宜列為適當之費損項目。
9	建議本段文字中，「專屬」改為「較主觀認定」，「特定」改為「主觀認定」。	關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。
	本段對淨變現價值之說明與第 3 段定義不一致，建議妥為修正。	關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。
10	<p>本段於實務應用上可能會產生適用上之疑義。例如，何謂同一地區生產，如果公司在竹科、中科及南科皆有生產線，則因皆在台灣地區，是否視為同一地區生產？是否會發布進一步之解釋函令，以利實務上使用該標準？</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 若公司有一存貨係可單獨逕行銷售，但亦可與其他存貨經由加工後成為另一產品以供銷售，遇此情況依草案第 12 段及第 23 段規定，是否得因用途不同而區分為不同類別，並採不同之成本計算方法。若如此，為避免其中可能出現之損益操縱問題，是否須有較明確之規範？ 2. 對於「同一類別」之認定，除草案所舉同時符合之三項條件外，能否有更明確之說明以利實務界遵行？ 3. 建議第一句修改為「企業比較存貨之成本與淨變現價值時宜逐項比較之，<u>類似或相關之項目得分類為同一類別進行比較；惟不宜逕依第 14 段所述明細類目（如所有製成品）或將特定營運部門之所有存貨分類為單一類別進行比</u> 	<p>判斷存貨是否於同一地區生產，須考量產業之特性及營運模式等因素，其有賴專業判斷，而不宜以固定標準統一規範。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 具不同用途之同類存貨，得採用不同成本計算方法。企業區分具不同用途之同類存貨時，應有一致之判斷標準。 2. 除草案所述三項條件外，判斷存貨是否屬同一類別，通常尚須配合考量產業之特性及營運模式等因素，惟此部分有賴專業判斷，不宜以固定標準統一規範。 3. 關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。

草案相關條文	來函單位之意見	決議
	<p>較。」</p> <p>淨變現價值之衡量，建議增訂可否按原料、在製品、製成品分類比較之規定。</p>	<p>草案第 10 段已說明企業比較存貨之成本與淨變現價值時不宜直接將所有製成品分類為單一類別，所有原料或所有在製品亦不宜直接分類為單一類別，而應依公報規定分類。</p>
11	<p>建議：審慎評估本段規範實施之成本效益。</p> <p>說明：臺灣菸酒公司之原物料可供不同製成品生產，若一部分製成品淨變現價值高於成本，一部分低於成本，且使用比例推估不易，將使存貨成本評價處理繁雜費時。</p>	<p>同一原物料若可供生產不同製成品，企業應合理估計其使用比例，並依草案第 11 段規定作存貨續後衡量。</p>
13	<ol style="list-style-type: none"> 建議本段文字之「低於」改為「高於」。 最後一句有兩個「之」字，前一個「之」字似可刪除。 建議檢視並釐清本號公報中帳面價值及成本之用語。 	<ol style="list-style-type: none"> 本會參酌來函之意見，予以修改。 關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。 關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。
17	<p>本段所稱未分攤固定製造費用應認列為銷貨成本、營業費用或營業外費用？</p>	<p>依草案第 15 段規定，未分攤固定製造費用應列入銷貨成本。</p>
19	<p>當淨變現價值低於成本時，係由在製品及製成品項下沖減，或由所有原物料項下沖減？應如何沖減？相關帳載科目之調整建議加註於釋例一。</p> <p>問題：編製兩年度之比較報表時，以前年度報表應依本年度財務報表之表達重分類，且應於附註說明會計科目變動之理</p>	<p>原物料、在製品及製成品均可能發生淨變現價值低於成本而須沖減之情況。企業沖減存貨之成本時，可設置備抵科目或直接減少存貨科目之帳面價值。企業若設置存貨備抵跌價科目，宜配合存貨續後衡量所採之比較基礎。</p> <p>存貨跌價損失由營業外損失改為以銷貨成本表達，以前年度損益表亦應予重分類。</p>

草案相關條文	來函單位之意見	決議
	<p>由，則以前年度報表列為營業外之存貨跌價損失是否宜重分類至營業內損失？</p> <p>說明：依國際實務作法，存貨自成本沖減至淨變現價值之金額，似屬營業內費損。另依第一號公報有關比較性相關規定，編製兩年度之比較報表時，以前年度報表應依本年度財務報表之表達重分類。</p>	
	<p>本段對原料與製成品之續後衡量均有明確規定，建議增加在製品部分之續後衡量規定。</p>	<p>無論相關製成品之售價是否預期高於或等於成本，在製品存貨均應依草案第 19 段第 1 項規定，以成本與淨變現價值孰低衡量。</p>
	<ol style="list-style-type: none"> 1. 存貨以成本與淨變現價值孰低衡量後，有應提列費損時，是否須設置存貨備抵跌價科目，或是直接沖減存貨成本；另如設置存貨備抵跌價科目，則係按個別存貨項目設置，或是整體存貨設置？ 2. 所提列之費損或回升利益係應認列為銷貨成本、營業費用或營業外損益？ 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 企業可自行決定是否設置存貨備抵跌價科目，惟尚須符合主管機關之規範。企業若設置存貨備抵跌價科目，宜配合存貨續後衡量所採之比較基礎。 2. 存貨跌價之費損及價值回升之利益應列入銷貨成本，不得列為營業外損益。
20	<p>當期存貨無相關費損時，存貨淨變現價值增加之迴轉數應如何處理？</p>	<p>存貨淨變現價值增加之迴轉數應作為當期銷貨成本之減少。</p>
23	<p>建議：保留後進先出法或給予採用該法之公司適當緩衝期間。</p> <p>說明：後進先出法具有保守穩健、符合成本收入配合原則等優點，且美國仍允許公司採用該方法，美國多數石化業者亦多採用，若廢除恐影響我國石化業者競爭力。</p> <p>建議：保留後進先出法或對執行有事</p>	<p>後進先出法係假設企業所出售之存貨為最新之進貨，但此假設無法可靠表達存貨之實際流動狀況，所衡量之資產負債表存貨成本亦偏離存貨於資產負債表日之成本水準。此外，國際會計準則亦已廢除後進先出法，故不宜繼續採用。</p> <p>為使企業有充分時間因應，本次修訂條文延至 98 年度開始適用。</p>

草案相關條文	來函單位之意見	決議
	<p>實困難之企業延後至 98 年 1 月 1 日起適用。</p> <p>說明：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 國際油價起伏不定，為避免財務報表虛盈實虧並兼顧成本及售價配合原則，以現有售價及成本計算較能反映公司實際損益。 2. 國營事業 97 年度之營業預算目前業經行政院核定並送立法院審議中，存貨成本計價衡量方式之改變對本公司影響重大，涉及預算重新編送事宜，實務上確有困難。另該變更涉及多項作業程序及電腦程式修訂，本公司恐無法在 97 年度開始前完成。 	
	<p>建議於廢除後進先出法及全體項目比較相關條文修正對照表中，具體說明修訂之目的及理由。</p>	<p>關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。</p>
	<p>建議：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 將本段各項另起新的段落。 2. 納入 IAS2-24 關於個別認定法之規範。 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。 2. 本會參酌來函之意見，增訂個別認定法相關規範。
25	<p>建議本段最後一句改為「且各零售部門通常採用個別之平均比率」。</p>	<p>關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。</p>
26	<p>建議納入 IAS2-31 關於淨變現價值衡量應考量存貨持有目的之規範。</p>	<p>本草案第 28 段已有相關規範。</p>
27	<p>營建業適用本草案有下列困難： 開發中土地若按「個別項目」評價，因現行鑑價僅對素地鑑價，無法完整表達土地開發之資訊；若按「分類項目」評價，則缺乏明確之分類標準。現行採全體項目評估可將已整合完成及未整合完成之土地盈虧一併考慮，於實務上較為業界接受。</p>	<p>由於營建業之存貨大多可分離評價（如不同地號之土地或不同建案），故不宜採全體項目作成本與淨變現價值孰低之衡量。</p>

草案相關條文	來函單位之意見	決議	
30	<p>因公報尚無以公平價值減銷售成本衡量存貨之規範，故建議刪除第 3 款。</p>	<p>本會參酌來函之意見，予以修改。</p>	
	<p>建議：刪除第 3 款。 說明：目前公報並未適用以公平價值減銷售成本衡量存貨之方式，建議刪除以避免不必要之誤解。</p>		
	<p>建議修改第 3 款為「以淨公平價值衡量之存貨帳面價值」。</p>		<p>關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。</p>
	<p>第 3 款建議配合第 9 段「淨公平價值」之用語。</p>		
	<p>建議：修改第 4 款為「<u>當期認列為費用之存貨金額</u>」。 說明：比照第 29 段修改，以與第 5 款有所區別。</p>	<p>關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。</p>	
31	<p>建議：第二項修改為「原已採用本公報原發布條文並採用後進先出法之企業，適用本公報第一次修訂條文時，應改採先進先出法或加權平均法計算存貨成本並計算累積影響數，但無須重編以前年度報表。<u>但會計原則變動之累積影響數確因事實困難無法計算時，其原因應詳盡說明。</u>」 說明：臺灣菸酒公司除啤酒外之酒類採後進先出法，其營運已逾 60 年，自製產品超過 1,000 種，追溯數十年計算會計原則變動累積影響數確有困難。</p>	<p>企業可於適用本公報第一次修訂條文時，於實務上可行之範圍內，將期初存貨餘額調整至採加權平均法或先進先出法應有之金額，此金額與前期期末餘額間之差額即為會計原則變動累積影響數。</p>	
	<p>企業由存貨成本與市價孰低法(全體項目比較)，依修改條文之規定改為存貨成本與淨變現價值孰低衡量(逐項</p>	<p>來函所述情況係屬會計原則變動，惟企業首次適用本次修訂條文時，無須計算會計原則變動累積影響數，其影</p>	

草案相關條文	來函單位之意見	決議
	比較)是否屬會計原則變動？若為會計原則變動，是否應依財務會計準則公報第八號第 10 段之規定，計算會計原則變動累積影響數？	響直接列入相關損益項目即可。
	<ol style="list-style-type: none"> 1. 建議詳細規範各類存貨之淨變現價值定義及計算方式。 2. 若淨變現價值資料取得困難，是否有其他評價方式得以變通？ 3. 製成品以外之存貨難以決定淨變現價值，建議仍可採重置（製）成本評價。 4. 存貨之成本與淨變現價值按逐項比較過於複雜且保守，建議仍可以全體項目為比較基礎。 5. 因存貨尚未出售前恐難以區分其未來銷售地區，且生產基地已全球化分工，亦增加未來對於存貨分類之困難度，建議刪除同一地區生產及銷售方可視為同一類別之規定。 6. 建議考量員工分紅費用化對存貨入帳計價之處理方式。 7. 建議考量首次適用時可能認列鉅額減損而造成損益數字波動過大之情形。 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 淨變現價值係指存貨在正常情況下之估計售價減除至完工尚需投入之成本及銷售費用後之餘額。不論是原物料、在製品或製成品存貨，均應依前述定義計算淨變現價值。 2. 企業應盡量以一致且有依據之方法估計存貨之淨變現價值。 3. 原物料及在製品均應以淨變現價值作續後衡量，惟當原物料之價格下跌而製成品之成本超過淨變現價值時，原物料之重置成本可能為其淨變現價值之最佳估計數。 4. 企業之存貨大多可逐項或按不同類別分離評價，故不宜採全體項目作成本與淨變現價值孰低之衡量。 5. 企業應配合考量所屬產業之特性及其營運模式，判斷存貨是否於同一地區生產及銷售。 6. 實務上之處理若有疑義，本會財務會計問題研議小組將再針對此議題發布解釋函。 7. 本會已考量企業首次適用修訂條文時之可能影響。但為允當表達企業存貨價值，並與國際會計準則接軌，仍宜維持本次修訂內容。

提供意見之單位：

行政院金融監督管理委員會證期局、行政院金融監督管理委員會檢查局、財政部、行政院主計處、勤業眾信會計師事務所、安永會計師事務所、安侯建業會計師事務所、資誠會計師事務所、中華民國會計師公會全國聯合會、中華民國銀行商業同業公會全國聯合會、臺灣塑膠工業股份有限公司、台灣中油股份有限公司、太平洋建設股份有限公司。