

【實務新知】

財務會計準則公報第 10 號「存貨之會計處理準則」修正簡介

廖健寧 (證期局 秘書)

存貨向來是一般製造業及買賣業之核心資產，存貨之成本計算及評價亦是影響企業財務報告允當表達之重要因素。過去我國財務會計準則公報第 10 號「存貨之評價與表達」主要係參酌美國會計準則 ARB 43 訂定，規定存貨成本之計算得採先進先出法、後進先出法、平均法、個別認定法等 4 種方法，且存貨之續後評價應以成本與市價孰低法為之。邇來財團法人中華民國會計研究發展基金會（以下簡稱會基會）為加強推動國內會計準則與國際接軌，參酌國際會計準則 IAS 2 規定，於 96 年 11 月 29 日修訂第 10 號公報。

謹將會基會本次修正重點臚列如下：

- (一) 關於公報名稱及適用範圍：將公報名稱由「存貨之評價與表達」修正為「存貨之會計處理準則」，並明文排除金融商品之適用。
- (二) 關於存貨之定義及衡量：
 - 1. 修正存貨之定義：修正存貨之範圍除一般製造業存貨外，亦涵蓋勞務存貨。
 - 2. 修正存貨之續後衡量應以「成本與淨變現價值孰低」為之，謹說明如下：
 - (1) 原規定存貨應採「成本與市價孰低」評價，所稱之市價係指「重置（製）成本」或「淨變現價值」，公司得自行選擇。依修正後規定，公司均應以成本與「淨變現價值」孰低衡量，且自成本沖減至「淨變現價值」之金額，應認列為銷貨成本。
 - (2) 所稱「淨變現價值」係指企業預期正常營業出售存貨所能取得之淨額，「公平價值」則指反映於交易市場中對相同存貨已有充分瞭解並有成交意願之買賣雙方據以達成交換之金額。「淨變現價值」係企業專屬之價值，但「公平價值」並非個別企業特定之價值，且「淨變現價值」未必與「淨公

平價值」(公平價值減銷售成本後之餘額)相同。

- (3) 原規定存貨之成本與市價比較時，得按個別項目、分類項目或全體項目作為比較基礎。依修正後規定，存貨之成本與淨變現價值比較時，僅得按「個別項目」或「分類項目」比較，不得以全體項目作為比較基礎；另凡屬類似或相關之項目始得分類為同一類別，亦即同時符合相同生產線且其目的或最終用途類似、於同一地區生產及銷售等一定條件之存貨項目，方可視為「同一類別」，而不宜將所有製成品或特定營運部門之所有存貨分類為單一類別。
- (4) 再就原物料之續後衡量而言，若製成品之淨變現價值預期高於成本，則供該製成品生產使用之原物料帳面價值不得沖減至低於成本；僅當製成品之淨變現價值低於成本，且原物料之價格下跌時，應將該原物料沖減至淨變現價值。
3. 新增存貨價值迴轉之規範：原規定並未就存貨跌價損失之迴轉訂定相關規範，依修正後規定，若先前導致存貨淨變現價值低於成本之因素已消失，或有證據顯示經濟情況改變而使淨變現價值增加時，企業應於原沖減金額之範圍內，迴轉存貨淨變現價值增加數，並認列為當期銷貨成本之減少。
4. 明訂個別認定法之適用條件，並刪除後進先出法：原規定存貨成本之計算得採先進先出法、後進先出法、平均法、個別認定法等 4 種方法，公司得自行選擇。依修正後規定，不可替換之項目及依專案計畫生產(或購買)且區隔之產品或勞務，其存貨成本之計算應採用個別認定法，其餘項目存貨成本之計算應採用先進先出法或加權平均法，而刪除後進先出法之適用。
- (三) 關於財務報告之揭露：明訂財務報告附註應揭露之資訊，包括存貨衡量所採用之會計政策、存貨總帳面價值及各類別存貨之帳面價值、當期認列之存貨相關費損、將存貨自成本沖減至淨變現價值而認列之當期銷貨成本、存貨淨變現價值回升等各項資訊。
- (四) 關於公報適用日期及過渡期間之處理：本次修訂內容於會計年度開始日在 98 年 1 月 1 日(含)以後之財務報表適用之，但亦得提前適用。另存貨原採後進先出法之企業，於首次適用本次修訂條文時應改採先進先出法或加權平均法並計算累積影響數，但無須重編以前年度財務報表。

綜觀本次修正最大之變革，便是刪除後進先出法之規定，及將存貨之後續衡量改按成本與淨變現價值孰低法為之。由於後進先出法係假設企業所出售之存貨為最新之進貨，但此假設通常無法合理表達存貨實際流動狀況，且易造成財務報告期末存貨成本與資產負債表日當時狀況不符情事，爰將後進先出法之規定予以刪除；另由於淨變現價值反映企業預期正常營業出售存貨所能取得之淨額，不似重置(製)成本係指目前購入(製造)相同存貨所需之成本，故存貨修正按成本與淨變現價值

孰低法衡量，應可提升資產評價之品質。

鑑於上開公報修正幅度較大，為瞭解相關修正對業界之影響，曾針對上市上櫃公司進行問卷調查，發現目前僅 3 家公司之存貨採用後進先出法，故刪除後進先出法規定，尚不致對整體上市上櫃公司產生重大影響。另本次修正原擬自 97 年 1 月 1 日開始實施乙節，考量有公司表達因相關實務作業必須配合修正，公報預定修正發布日與實施日僅約兩個月期間，似較為倉促，會基會為加強相關宣導並給予公司較充分準備作業之緩衝期間，爰將實施日調整至 98 年 1 月 1 日。

另在問卷調查時，部分公司認為實務上原物料多依重置成本評價，如採淨變現價值衡量似有困難；經查修正後公報規定，當原物料價格下跌，相關製成品之預期售價並未低於成本時，原物料之帳面價值尚無須作相關調整，僅當原物料價格下跌，且相關製成品之淨變現價值亦低於成本之情形下，應將該原物料之帳面價值沖減至淨變現價值，在此情形下，公司得以原物料之重置成本估計其淨變現價值；因此誠如上述，原物料之續後衡量應視相關製成品淨變現價值而定，且得以重置成本作為估價之依據，公司實務運作應不致發生重大困難。再者，部分公司對於得分類為同一類別存貨之條件，包括屬於相同產品線且其目的或最終用途類似、於同一地區生產及銷售等規定有所疑義，此部分得由各公司或簽證會計師進一步提出相關具體資料向會基會申請解釋，俾利遵循。

此外，配合上開公報修正，未來將研議修正「證券發行人財務報告編製準則」有關存貨之定義等規定，經濟部亦將研議修正商業會計法第 43 條存貨得採後進先出法及採成本與市價孰低法評價之規定。由於第 10 號公報修正內容自 98 年 1 月 1 日正式施行，距今仍有一段時間，故請各公司及早規劃相關配套措施以為因應。