

國際會計準則第 2 號 (2010 年版)
正 體 中 文 版 草 案

存 貨

徵 求 意 見 函

(僅準則部分對外徵求意見，有意見者請於 99 年 10 月 30 日
前，將意見以電子郵件方式寄至 tifrs@ardf.org.tw)

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人 國 際 會 計 準 則 翻 譯 覆 審 專 案 委 員

國際會計準則第 2 號

存貨

A 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

國際會計準則翻譯覆審專案委員會 翻譯



財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

國際會計準則第 2 號

存貨

本版納入截至 2009 年 12 月 31 日發布之國際財務報導準則對本準則所作之修正。

國際會計準則委員會 (IASB) 於 1993 年 12 月發布國際會計準則第 2 號「存貨」，並取代原國際會計準則第 2 號「歷史成本制度下之存貨評價與表達」(1975 年 10 月首次發布)。

解釋常務委員會於 1997 年 12 月制定解釋公告第 1 號「一致性：存貨之不同成本公式」。

國際會計準則第 2 號於 1999 年及 2000 年作有限度之修正。

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2001 年 4 月決議，依據舊章程所發布之所有準則及解釋於修正或撤銷前仍應適用。

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2003 年 12 月發布修訂之國際會計準則第 2 號，並以此取代解釋公告第 1 號。

其後，國際會計準則第 2 號已被下列國際財務報導準則修正：

- 國際財務報導準則第 8 號「營運部門」(2006 年 11 月發布)*。
- 「國際財務報導準則之改善」(2008 年 5 月發布)*。
- 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」(2009 年 11 月發布)†。

下列解釋與國際會計準則第 2 號有關：

- 解釋公告第 32 號「無形資產：網站成本」(2002 年 3 月發布並後續修正)。

* 生效日為 2009 年 1 月 1 日

† 生效日為 2013 年 1 月 1 日 (得提前適用)。

目錄

	段 次
簡介	IN1 – IN17
國際會計準則第 2 號 存貨	
目的	1
範圍	2–5
定義	6–8
存貨之衡量	9–33
存貨成本	10–22
購買成本	11
加工成本	12–14
其他成本	15–18
勞務提供者存貨成本	19
自生物資產收成之農產品成本	20
成本衡量技術	21–22
成本公式	23–27
淨變現價值	28–33
認列為費用	34–35
揭露	36–39
生效日	40–40A
其他準則之撤銷	41–42
附錄	
其他準則之修正	

下列隨附文件請見本版 B 部分

理事會對 2003 年 12 月發布之國際會計準則第 2 號之核准

結論基礎

國際會計準則第 2 號「存貨」由第 1 至 42 段及附錄組成。各段均具同等效力。國際會計準則理事會 (IASB) 採用本準則時，仍沿用國際會計準則委員會 (IASC) 之準則格式。閱讀國際會計準則第 2 號時，應考量其目的及結論基礎、「國際財務報導準則前言」與「財務報表編製及表達之架構」之意涵。在無明確指引之情況下，國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」提供如何選擇及適用會計政策之基礎。

簡介

- IN1 國際會計準則第 2 號「存貨」取代 1993 年修訂之國際會計準則第 2 號「存貨」，並適用於 2005 年 1 月 1 日以後開始之年度。本準則鼓勵提前適用。本準則亦取代解釋公告第 1 號「一致性：存貨之不同成本公式」。

修訂國際會計準則第 2 號之理由

- IN2 國際會計準則理事會制定本修訂之國際會計準則第 2 號，作為國際會計準則改善計畫之一部分。此計畫係基於證券主管機關、專業會計師及其他利害關係人對準則之質疑及批評而進行。本計畫之目的在減少或刪除準則之替代處理、多餘及矛盾之處，以及處理部分趨同之議題並達成其他改善。
- IN3 針對國際會計準則第 2 號，理事會之主要目的係作有限度之修訂，以減少存貨衡量之替代處理。理事會並未重新考量國際會計準則第 2 號中存貨會計之基本方法。

主要變動

- IN4 前一版國際會計準則第 2 號之主要變動敘述如下。

目的及範圍

- IN5 國際會計準則第 2 號之目的段及範圍段修正後刪除「歷史成本制度下持有」之用語，以闡明本準則適用於未於範圍段中明確排除之所有存貨。

範圍之闡明

- IN6 本準則闡明部分種類之存貨非屬其範圍，亦有部分種類之存貨僅排除適用本準則之衡量規範。
- IN7 第 3 段清楚地區分完全非屬本準則範圍之存貨（如第 2 段所述）及非屬本準則衡量規範範圍但屬本準則其他規範範圍之存貨。

範圍豁免

農產加工品與林產加工品、收成之農產品及礦產品與礦產品製品之生產者

- IN8 農產加工品與林產加工品、收成之農產品及礦產品與礦產品製品生產者之存貨，

若依公認產業慣例而按淨變現價值衡量，則不適用本準則之衡量規範。國際會計準則第 2 號前一版之「礦砂」用語已修正為「礦產品與礦產品製品」，以闡明本範圍豁免不限於礦產開採之初期。

大宗商品經紀—交易商之存貨

IN9 大宗商品經紀—交易商之存貨按公允價值減出售成本衡量者，其衡量不適用本準則。

存貨成本

購買成本

IN10 國際會計準則第 2 號不允許將最近以外幣取得之存貨所直接產生之兌換差額納入存貨之購買成本。國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」刪除原允許將特定兌換差額資本化之替代處理，導致國際會計準則第 2 號前一版之變動。前述替代處理已因解釋公告第 11 號「外匯：貨幣重貶損失之資本化」而使其適用大幅受限。解釋公告第 11 號已於 2003 年被國際會計準則第 21 號之修訂取代。

其他成本

IN11 新增第 18 段以闡明按遞延付款條件購買存貨時，依正常信用條件下之購買價格與支付金額間之差額應於融資期間認列為利息費用。

成本公式

一致性

IN12 本準則併入解釋公告第 1 號「一致性：存貨之不同成本公式」，要求企業應對其具類似性質及用途之存貨採用相同成本公式，故取代解釋公告第 1 號。

禁止後進先出法作為成本公式

IN13 本準則不允許採用後進先出公式衡量存貨成本。

認列為費用

IN14 本準則刪除配合原則之參照。

IN15 本準則說明引發對過去期間已認列之存貨沖減作迴轉之情況。

揭露

按公允價值減出售成本列報之存貨

IN16 本準則規定揭露按公允價值減出售成本列報之存貨之帳面金額。

存貨之沖減

IN17 本準則規定揭露存貨於當期被認為費用之沖減金額，並刪除對以淨變現價值列報之存貨金額之揭露規定。

國際會計準則第2號

存貨

目的

- 1 本準則之目的係訂定存貨之會計處理。存貨會計之主要議題為認列為資產及相關收入認列前持續列報之成本金額。本準則提供成本之決定及後續認列為費用（包括沖減至淨變現價值）之指引，亦提供以成本公式分配成本至各存貨之指引。

範圍

- 2 本準則適用於所有存貨，但下列情況除外：
- (a) 工程合約產生之在製品，包含直接相關之勞務合約（見國際會計準則第11號「工程合約」）；
 - (b) 金融工具（見國際會計準則第32號「金融工具：表達」、國際會計準則第39號「金融工具：認列與衡量」及國際財務報導準則第9號「金融工具」）；及
 - (c) 農業活動相關生物資產及收成點之農產品（見國際會計準則第41號「農業」）。
- 3 下列企業所持有存貨之衡量不適用本準則：
- (a) 依公認產業慣例以淨變現價值衡量之農產加工品與林產加工品、收成之農產品及礦產品與礦產品製品之生產者。當此類存貨以淨變現價值衡量時，其價值變動數係於變動發生當期認列於損益。
 - (b) 以公允價值減出售成本衡量存貨之大宗商品之經紀—交易商。當此類存貨以公允價值減出售成本衡量時，其公允價值減出售成本之變動數係於變動發生當期認列於損益。
- 4 第3段(a)所述存貨可能於特定生產階段即以淨變現價值衡量。例如，可能發生於當農作物已收成或礦產品已開採，且有遠期合約或政府保證確保銷售，或當存有活絡市場且無法出售之風險微不足道。此類存貨僅不適用本準則之衡量規範。
- 5 大宗商品之經紀—交易商係為他人或以本身帳戶購買或出售大宗商品者。第3段(b)所稱之存貨主要係以在最近未來再出售並產生由價格之波動或經紀—交易商差價之利潤為目的而購入者。當此類存貨以採公允價值減出售成本衡量時，僅不適

用本準則之衡量規範。

定義

6 本準則用語定義如下：

存貨係指符合下列任一條件之資產：

- (a) 持有供正常營業過程出售者；
- (b) 正在製造過程中且將供前述銷售者；或
- (c) 將於製造過程或勞務提供過程中消耗之原料或物料（耗材）。

淨變現價值係指正常營業過程中之估計售價減除至完工尚需投入之估計成本及完成出售所需之估計成本後之餘額。

公允價值係指在公平交易下，已充分瞭解並有成交意願之雙方據以達成資產交換或負債清償之金額。

7 淨變現價值係指企業預期正常營業過程中出售存貨所能實現之淨額。公允價值則反映市場中已充分瞭解並有成交意願之買賣雙方據以達成交換相同存貨之金額。前者係企業特定價值，後者則否。存貨之淨變現價值不一定與公允價值減出售成本後之餘額相同。

8 存貨包含購入且持有供再出售之產品，如零售商購入且持有供再出售之商品，或持有供再出售之土地或其他不動產。存貨亦包含企業生產之製成品或生產中之在製品，以及將於製造過程使用之原料及物料（耗材）。就勞務提供者而言，存貨包含第 19 段所述企業尚未認列收入之勞務成本（見國際會計準則第 18 號「收入」）。

存貨之衡量

9 存貨應以成本與淨變現價值孰低衡量。

存貨成本

10 存貨成本應包含所有購買成本、加工成本及為使存貨達到目前之地點及狀態所發生之其他成本。

購買成本

11 存貨之購買成本包含購買價格、進口稅捐與其他稅捐（企業後續自稅捐主管機關可回收之部分除外），以及運輸、處理與直接可歸屬於取得製成品、原料及勞務

之其他成本。交易折扣、讓價及其他類似項目應於決定購買成本時減除。

加工成本

- 12 存貨之加工成本包含與生產數量直接相關之成本（如直接人工），亦包含將原料加工為製成品過程中所發生並以有系統之方式分攤之固定及變動製造費用。固定製造費用係指不隨產量變動之間接製造成本（如廠房與設備之折舊與維修）及工廠之管理與行政成本。變動製造費用係指直接或近乎直接隨產量變動之間接製造成本，如間接原料及間接人工。
- 13 固定製造費用分攤至加工成本時，係基於生產設備之正常產能。正常產能係於考量既定維修所造成產能損失之情況下，企業預期各期間或各季於正常情況下可達到之平均產量。若實際產量與正常產能差異不大，亦得按實際產量分攤。產量較低或設備閒置並不會導致每單位產量分攤之固定製造費用增加。未分攤之製造費用於發生當期認列為費用。於產量異常偏高之期間，每單位產量所分攤之固定製造費用應予以減少，以避免存貨帳列金額高於成本。變動製造費用係以生產設備之實際使用狀況為基礎分攤至每單位產量。
- 14 製造過程中可能同時產出超過一種產品，如產出聯產品或主產品及副產品。若各項產品之加工成本並非可單獨辨認，則按合理且一致之基礎分攤，例如以各項產品成為可單獨辨認之製造階段或完工時之相對售價為基礎分攤。就大部分副產品之性質而言，其價值並非重大。在此情況下，副產品常以淨變現價值衡量，並將其價值自主產品之成本中扣除，故主產品之帳面金額與其成本並無重大差異。

其他成本

- 15 包含於存貨成本內之其他成本僅限於使存貨達到目前之地點及狀態所發生者。例如，將非製造費用或為特定顧客設計產品之成本列入存貨成本可能尚屬適當。
- 16 不列入存貨成本而於發生當期認列為費用之例包括：
- (a) 異常耗損之原料、人工或其他製造成本；
 - (b) 儲存成本，除非該成本為進入下一製造階段前之製造過程所需者；
 - (c) 對存貨達到目前之地點及狀態無貢獻之管理費用；及
 - (d) 銷售成本。
- 17 國際會計準則第 23 號「借款成本」辨識可將借款成本納入存貨成本之少數情況。
- 18 企業可能以遞延付款條件購買存貨。若該安排實質上包含融資要素，該融資要素（例如依正常信用條件下之購買價格與所支付金額間之差額）於融資期間認列為利息費用。

勞務提供者存貨成本

- 19 勞務提供者若持有存貨者，以其生產成本衡量該存貨。該成本主要為直接提供勞務人員（包含監管人員）之人工與其他成本及可歸屬之費用。銷售或一般管理人員相關之人工及其他成本係於發生當期認列為費用，不得納入存貨成本。勞務提供者存貨成本不包含利潤及其他通常計入售價但無法直接歸屬之費用。

自生物資產收成之農產品成本

- 20 依國際會計準則第 41 號「農業」規定，企業自生物資產收成之農產品存貨，於原始認列時係以收成時之公允價值減出售成本衡量。前述金額即為當日適用本準則之存貨成本。

成本衡量技術

- 21 依存貨成本衡量技術（如標準成本法或零售價法）衡量而得之存貨成本若近似於實際成本，企業得因方便而採用該技術。標準成本係考量原料與物料、人工、效率及產能利用之正常水準。標準成本須定期複核並於必要時配合現狀修訂。
- 22 零售業對於大量快速週轉、毛利率類似之存貨，且採用其他成本計價方法於實務上不可行者，經常採用零售價法衡量。此類存貨之成本係以存貨售價減除適當比率之銷貨毛利決定。前述比率應考量已減價至低於原始售價之存貨。各零售部門經常採用個別之平均比率。

成本公式

- 23 通常不可替換之存貨項目及依專案計畫生產且能區隔之商品或勞務，其存貨成本之計算應採用成本個別認定法。
- 24 成本個別認定法係將特定成本歸屬至所辨認之存貨項目。此法適用於依專案計畫區隔之項目，且不論該項目係購入或生產而得。但可替換之大量存貨項目不宜採用成本個別認定法。在此情況下，選擇何者保留於存貨之方法，可能被用於達成影響損益之預設效果。
- 25 第 23 段所述以外，存貨成本應採用先進先出或加權平均成本公式分配。企業對性質及用途類似之所有存貨，應採用相同成本公式。對性質或用途不同之存貨，得採用不同成本公式。
- 26 例如，同類存貨對不同營運部門而言可能具有不同用途。但僅存貨之存放地點（或適用稅法）不同，並不足以作為得採用不同成本公式之正當理由。
- 27 先進先出公式假設先購入或生產之存貨項目將優先出售，因此於期末保留之存貨項目係最近購入或生產者。依加權平均成本公式，各項目之成本係按期初及當期

購入或生產之類似項目之加權平均成本決定。企業可能依其情況，定期或於每次新進貨時計算加權平均成本。

淨變現價值

- 28 當存貨發生毀損、全部或部分過時或售價下跌時，該存貨成本可能無法回收。當至完工尚需投入之估計成本及銷售所需估計成本上升時，存貨成本可能亦無法回收。存貨之成本高於淨變現價值時將成本沖減至淨變現價值之處理，係符合資產帳面金額不得超過預期自銷售或使用可實現金額之觀點。
- 29 存貨通常逐項沖減至淨變現價值。但在某些情況下亦可將類似或相關之項目歸為同一類。與相同產品線相關之存貨項目，其目的或最終用途類似、於同一地區生產及銷售且實務上無法與該產品線之其他項目分別評估者，可能屬於前述情況。沖減某一類存貨（如製成品）或特定營運部門之所有存貨並不適當。勞務提供者通常按具單獨售價之各項勞務分別累計相關成本，故每一項具上述性質之勞務均以個別項目處理。
- 30 淨變現價值之估計值係以估計時可得之存貨預期變現金額之最可靠證據為基礎。作該估計時，就期後事件對期末狀況之證實範圍內，考量與該期後事件直接相關之價格或成本之波動。
- 31 淨變現價值之估計亦考量存貨之持有目的。例如，用以滿足確定銷售或勞務合約之存貨，其淨變現價值係以合約價格為基礎。若銷售合約之數量低於所持有存貨之數量，超過部分之淨變現價值則以一般售價為基礎。確定銷售合約之數量若高於所持有或確定購買合約之數量，則可能產生負債準備。此類負債準備係按國際會計準則第37號「負債準備、或有負債及或有資產」處理。
- 32 若生產之製成品預期以等於或高於成本之價格出售，則供生產該製成品存貨使用之原料及其他物料不宜沖減至低於成本。但當原料之價格下跌顯示製成品之成本超過淨變現價值時，該原料宜沖減至淨變現價值。在此情況下，原料之重置成本可能為其淨變現價值之最佳可得估計數。
- 33 企業應於各後續期間重新評估淨變現價值。若先前導致存貨價值沖減至低於成本之情況已消失，或有明顯證據顯示經濟情況改變而使淨變現價值增加時，沖減金額應予迴轉（即迴轉金額以原沖減金額為限），故存貨之新帳面金額為成本與修改後淨變現價值孰低者。例如，因售價曾下跌而以淨變現價值列報之存貨項目，後續仍持有而其售價已回升者，即屬於該情況。

認列為費用

- 34 當存貨出售時，其帳面金額應於相關收入認列之當期認列為費用。存貨沖減至淨變現價值之金額及所有存貨損失，均應於沖減或損失發生之當期認列為費用。存貨沖減因淨變現價值增加而迴轉之金額，應於迴轉發生之當期減少認列為費用之存貨金額。
- 35 部分存貨可能分攤至其他資產科目，如作為自建不動產、廠房或設備組成部分之存貨。分攤至其他資產之存貨係於該資產之耐用年限認列為費用。

揭露

- 36 財務報表應揭露：
- (a) 存貨衡量所採用之會計政策（包括所採用之成本公式）；
 - (b) 存貨總帳面金額及企業所適用分類之各類別存貨帳面金額；
 - (c) 按公允價值減出售成本列報之存貨帳面金額；
 - (d) 當期認列為費用之存貨金額；
 - (e) 依第 34 段沖減存貨而認列為當期費用之金額；
 - (f) 依第 34 段作存貨沖減之迴轉，而減少認列為當期費用之存貨金額；
 - (g) 導致企業依第 34 段作存貨沖減之迴轉之情況或事件；及
 - (h) 供作負債擔保之存貨帳面金額。
- 37 不同類別存貨之帳面金額及其變動程度，對財務報表使用者而言屬有用之資訊。存貨通常分類為商品、生產用物料、原料、在製品及製成品。勞務提供者之存貨可能歸屬為在製品。
- 38 當期認列為費用之存貨金額（通常稱為銷貨成本），包含現已出售存貨原納入其衡量之成本、未分攤製造費用及存貨製造成本之異常金額。企業因其經營情況，前述金額亦得包含其他項目，如配銷成本。
- 39 部分企業所採用之損益格式，並未揭露當期被認列為費用之存貨成本。採用此類格式之企業係按性質分類其費用並提供費用之分析。在此情況下，企業揭露之金額係當期認列為各項費用者，包括原料與消耗品、人工成本及其他成本，以及當期存貨淨變動金額。

生效日

- 40 企業應於 2005 年 1 月 1 日以後開始之年度適用本準則。本準則鼓勵提前適用。企

業若於 2005 年 1 月 1 日前開始之期間適用本準則，應揭露此一事實。

- 40A 2009 年 11 月發布之國際財務報導準則第 9 號修正第 2 段(b)。企業應於適用國際財務報導準則第 9 號時，同時適用該等修正內容。

其他準則之撤銷

- 41 本準則取代國際會計準則第 2 號「存貨」（1993 年修訂）。
- 42 本準則取代解釋公告第 1 號「一致性：存貨之不同成本公式」。

附錄

其他準則之修正

本附錄之修正內容應適用於2005年1月1日以後開始之年度。若企業提前適用本準則，本修正內容亦應提前適用。

* * * * *

本準則於2003年修訂時所包含於本附錄之修正內容，已納入本版之相關準則。

