

# 「存貨之會計處理準則」

## 修訂條文

### 內容簡介

財務會計準則公報第十號「存貨之會計處理準則」(以下簡稱本公報)第一次修訂主要係參考國際會計準則第二號(IAS2)之規範,本次主要修訂內容如下:

1. 新增金融商品排除適用本公報之規範。
2. 修改存貨定義,修訂後存貨之範圍除商品存貨外,亦涵蓋勞務存貨。
3. 存貨成本之計算僅能採用個別認定法、先進先出法及加權平均法,不得採用後進先出法。個別認定法之採用僅限於不可替換之項目及依專案計畫生產且區隔之產品或勞務。
4. 存貨之續後衡量由「成本與市價孰低」修改為「成本與淨變現價值孰低」。
5. 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,不得以全體項目為比較基礎。不同存貨須符合本公報規定方可分類為同一類別。

本內容簡介僅係簡要說明本次公報主要修訂部分。至於其他修訂部分及完整修訂內容,請參閱本次修訂草案。

# 財務會計準則公報第十號

## 存貨之會計處理準則

### 壹、前 言

1. 本公報係訂定存貨之會計處理準則。
2. 下列項目不適用本公報之規定：
  - (1) 長期工程合約（包含與長期工程直接相關之勞務合約）所產生之在建工程（依照財務會計準則公報第十一號「長期工程合約之會計處理準則」處理）。
  - (2) 金融商品（依照財務會計準則公報第三十四號「金融商品之會計處理準則」及第三十六號「金融商品之表達與揭露」處理）。

### 貳、定 義

3. 本公報用語定義如下：
  - (1) 存貨：係指符合下列任一條件之資產：
    - ① 備供正常營業出售者。
    - ② 正在生產中且將於完成後供正常營業出售者。
    - ③ 將於商品生產或勞務提供過程中消耗之材料或物料。
  - (2) 直接原料：亦稱直接材料，指能合理辨認係直接用於製成品之生產，成為製成品一部分之所有原料，但金額微小者，不在此限。
  - (3) 直接人工：指能合理辨認係直接從事製成品之生產所發生之人

工成本。

- (4) 製造費用：指直接原料及直接人工以外之製造成本，例如間接原料及間接人工、廠房設備之折舊與維護費用及工廠管理費用等。
- (5) 重置成本：指目前購入相同存貨所需之成本。
- (6) 淨變現價值：指在正常情況下之估計售價減除至完工尚需投入之成本及推銷費用後之餘額（附錄一釋例一）。
- (7) 標準成本：係指在設定效率水準之下，生產每一單位產品應該發生之成本。
- (8) 公平價值：係指雙方對交易事項已充分瞭解並有成交意願，在正常交易下據以達成資產交換或負債清償之金額。

## 參、說 明

4. 存貨在多數企業中為資產之重要部分，其衡量與表達對企業之財務狀況及經營績效之允當表達影響重大。
5. 在製造過程中所發生之固定及變動間接製造成本，通常認為係使存貨達到可售狀態及地點所必須者，故均列為製造費用。
6. 固定製造費用宜按生產設備之正常產能分攤，而不宜按實際產量分攤。正常產能係於考量既定之維修情況下，企業預期未來各期間或各季可達到之平均產能。若實際產量與正常產能差異不大，企業亦得按實際產量分攤固定製造費用。因產量較低或設備閒置導致之未分攤固定製造費用，宜於發生當期認列為費用，每單位產量所分攤之固定製造費用金額不致因而增加。實際產量若異常高於正常產能，企業宜減少每單位產量所分攤之固定製造費用，以避免存貨帳列金額高於實際成本。變動製造費用宜以實際產量為基礎分攤。

7. 下列支出宜於發生時認列為費用，而不列入存貨成本：
- (1) 異常耗損之原料、人工或其他製造成本。
  - (2) 儲存成本，但生產過程所必須者除外。
  - (3) 對存貨達到目前之狀態及地點無貢獻之製造費用。
  - (4) 銷售成本。
8. 存貨遇有淨變現價值下跌時，由於資產價值業已減損，宜以成本與淨變現價值孰低衡量。
9. 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。公平價值則反應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。淨變現價值不一定與淨公平價值（公平價值減銷售成本後之餘額）相同。
10. 企業比較存貨之成本與淨變現價值時宜逐項比較之，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，惟類似或相關之項目得分類為同一類別。例如，同時符合下列條件之項目方可分類為同一類別：
- (1) 屬於相同生產線，且其目的及最終用途類似。
  - (2) 於同一地區生產及銷售。
  - (3) 實務上無法與該生產線之其他項目分離評價。
- 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，故各項勞務宜按個別項目作續後評價。
11. 製成品之售價若預期等於或高於成本，則供該製成品生產使用之原物料帳面價值不宜沖減至低於成本。當原物料之價格下跌而製成品之成本超過淨變現價值時，該原物料之帳面價值宜沖減至淨變現價值。在此情況下，原物料之重置成本可能為其淨變現價值之最佳估計數。
12. 同類存貨對不同營運部門而言可能具有不同用途。存貨之存放地

點不同或適用稅制不同，並不足以證明其得採用不同成本計算方法。

13. 當存貨發生毀損、過時、估計完工成本上升、估計銷售成本上升或銷售價格下跌時，其成本可能無法回收。本公報要求存貨之成本低於淨變現價值時應將其帳面價值沖減至淨變現價值之規範，符合資產帳面價值不應超過預期將由銷售或使用所回收之金額之觀念。
14. 財務報表中存貨之明細類目，有助於閱表者瞭解各項存貨之金額及各期間之變動情形。常見之類目包括原料、物料、在製品、製成品及商品。
15. 銷貨成本包括已出售存貨之成本、未分攤製造費用及異常製造成本。根據企業經營情況不同，前述金額亦可能包含其他項目，如配銷成本。

## 肆、會計準則

### 存貨之衡量

#### 存貨之原始衡量

16. 存貨之成本應為使存貨達到可售或可用於生產之狀態及地點所發生之必要支出。商品及原物料存貨之成本，應包括取得存貨之貨價（減除進貨折讓及補貼）及其他為使存貨達到可售或可用地點所發生之必要支出。
17. 製成品及在製品存貨之成本，應包括直接原料、直接人工及製造費用。製造費用應依合理而有系統之方法加以分攤。固定製造費用應按生產設備之正常產能分攤，若實際產量與正常產能差異不大，企業亦得按實際產量分攤。因產能較低或設備閒置導致之未

分攤固定製造費用，應於發生當期認列為費用。實際產量若異常高於正常產能，企業應減少每單位產量所分攤之固定製造費用。變動製造費用應以設備實際產量為基礎分攤。

18. 勞務供應商存貨之成本為其生產成本，該成本主要為直接參與提供勞務者（含領班）之人工成本及可直接歸屬之費用。銷售或管理相關之人工成本及其他成本應於發生時認列為費用，不得納入存貨成本。勞務供應商存貨之成本不包含預期利潤及其他無法直接歸屬之費用。

### **存貨之續後衡量**

19. 存貨應以成本與淨變現價值孰低衡量。存貨自成本沖減至淨變現價值之金額，應於沖減時認列為費損。

製成品之售價若預期等於或高於成本，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。當原物料之價格下跌而製成品之成本超過淨變現價值時，該原物料之帳面價值應沖減至淨變現價值。

20. 企業應於各續後期間重新衡量存貨之淨變現價值。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，並認列為當期存貨相關費損之減少。

21. 特殊情況例如因水災、火災等致帳冊簿籍或檔案資料滅失，成本計算困難時，得採用毛利法評價。

22. 存貨若因毀損或過時，致其淨變現價值低於成本時，應將成本沖減至淨變現價值。

### **成本之衡量**

23. 不可替換之項目及依專案計畫生產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。

前項所述項目以外之存貨，其成本計算應採用先進先出法或加權平均法，而不得採用個別認定法。

企業對具類似性質及用途之存貨，應採用相同成本計算方法。對不同性質或用途之存貨，得採用不同成本計算方法。

24. 若存貨成本衡量方法（如標準成本法或零售價法）所得結果與實際成本差異不大，企業得予以採用。標準成本應考量原物料、人工、效率與設備產能之正常水準，定期複核並於必要時配合現狀調整。
25. 零售業對於大量快速週轉且利潤類似之存貨於實務上無法採用其他成本方法衡量，故通常採用零售價法衡量。此類存貨之成本係以其售價減除適當毛利率之金額決定。企業決定毛利率時應考量存貨售價減價之情況，且通常採用各零售部門之個別平均比率。

### 淨變現價值之衡量

26. 淨變現價值之決定應以資產負債表日為準。淨變現價值之估計係以估計時最可靠之證據為基礎，若與價格或成本有關之期後事件係明確佐證存在於資產負債表日之狀況，則在估計淨變現價值時必須考慮與期後事件相關之價格與成本之波動。
27. 存貨之成本應逐項與淨變現價值比較，但類似或相關項目亦得分類比較。其方法一經選定即須各期一致使用（附錄一釋例二）。
28. 淨變現價值之計算應以正常營業下之估計售價為基礎，但存貨係為供應銷售合約而保留者，應以契約價格為基礎。

### **存貨之處分**

29. 當存貨出售時，其帳面價值應於認列相關收入時轉列為費用。存貨之其他所有損失，應於發生時認列為費損。

### **財務報表應揭露事項**

30. 企業應於財務報表揭露下列存貨相關資訊：

- (1) 存貨衡量所採用之會計政策（包括存貨成本計算方法）。
- (2) 存貨總帳面價值及各類別存貨之帳面價值。存貨通常可分類為商品、原料、物料、在製品及製成品等類別。與勞務相關之存貨可歸屬為在製品。
- (3) 以公平價值減銷售成本衡量之存貨帳面價值。
- (4) 當期認列之存貨相關費損。
- (5) 將存貨自成本沖減至淨變現價值而認列之當期費損。
- (6) 因存貨之淨變現價值回升，而認列為當期存貨相關費損減少之金額。
- (7) 導致存貨淨變現價值回升之事件或情況。
- (8) 作為負債擔保品之存貨帳面價值。

## 伍、附 則

31. 本公報於中華民國七十六年五月二十日發布，於中華民國九十六年〇〇月〇〇日第一次修訂。第一次修訂條文對會計年度開始日在中華民國九十七年一月一日（含）以後之財務報表適用之，但亦得提前適用。

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。

**本公報不適用於非重要項目**



# 附 錄

## 附錄一 釋 例

### 釋例一 存貨淨變現價值之決定 (第3段)

和平公司生產一種產品，在正常情況下之估計售價為每單位新臺幣2元，經過三個生產部門方製造完成，七十六年三月份有關成本與生產資料如下：

	<u>第一部門</u>	<u>第二部門</u>	<u>第三部門</u>
投入成本：			
直接原料	\$ 11,760		
直接人工	14,100	\$ 18,860	\$ 15,840
製造費用	13,160	16,400	9,360
生產數量：			
開始生產或前部轉入	100,000	90,000	80,000
生產完成轉出或出售	90,000	80,000	70,000
期末在製品	8,000	6,000	8,000
期末在製品完工程度：			
原 料	100%		
人工及製造費用	50%	$33\frac{1}{3}\%$	25%

該產品之推銷費用為售價之10%，七十六年三月底，和平公司期末在製品之淨變現價值可計算如下：

(1) 計算各部門約當產量：

	<u>第一部門</u>	<u>第二部門</u>	<u>第三部門</u>
原 料	<u>人工及費用</u>	<u>人工及費用</u>	<u>人工及費用</u>

轉出	90,000	90,000	80,000	70,000
留在本部	<u>8,000</u>	<u>4,000(1/2)</u>	<u>2,000(1/3)</u>	<u>2,000(1/4)</u>
約當產量	<u>98,000</u>	<u>94,000</u>	<u>82,000</u>	<u>72,000</u>

(2) 計算各部門單位成本：

和平公司生產成本報告

三 月 份

數量表：	第一部門	第二部門	第三部門
本部開始	<u>100,000</u>		
接受前部轉來		<u>90,000</u>	<u>80,000</u>
轉至次部	90,000	80,000	
轉至製成品			70,000
留在本部	8,000	6,000	8,000
損失單位 <sup>註</sup>	<u>2,000</u>	<u>4,000</u>	<u>2,000</u>
合計	<u>100,000</u>	<u>90,000</u>	<u>80,000</u>

註：此損失單位係屬正常耗用。

本部負擔之成本：

	總成本	單位成本	總成本	單位成本	總成本	單位成本
前部轉入						
成本：						
本月轉入			<u>\$36,900<sup>(a)</sup></u>	<u>\$ 0.41</u>	<u>\$68,800<sup>(b)</sup></u>	<u>\$ 0.86</u>
本部投入						
成本：						
直接原料	\$11,760	\$ 0.12				
直接人工	14,100	0.15	\$18,860	\$ 0.23	\$15,840	\$ 0.22
製造費用	<u>13,160</u>	<u>0.14</u>	<u>16,400</u>	<u>0.20</u>	<u>9,360</u>	<u>0.13</u>

投入成本

合計      \$39,020    \$ 0.41    \$35,260    \$ 0.43    \$25,200    \$ 0.35

調整損失

單位成本      \_\_\_\_\_      \_\_\_\_\_      \_\_\_\_\_       $\frac{(c)}{0.02}$       \_\_\_\_\_       $\frac{(d)}{0.02}$

本部負擔

成本合計      \$39,020    \$ 0.41    \$72,160    \$ 0.86    \$94,000    \$ 1.23

註：

(a)轉至次部：

$$(90,000 \times \$0.41) = \$36,900$$

(b)轉至次部或製成品：

$$(80,000 \times \$0.86) = \$68,800$$

(c)調整損失單位成本：

$$\begin{aligned} & \$36,900 \div 86,000 \text{單位} \\ & = \$ 0.43 \text{新單位成本} \end{aligned}$$

$$\underline{-0.41 \text{減舊單位成本}}$$

$$\underline{\$ 0.02 \text{調整損失單位成本}}$$

(d)調整損失單位成本：

$$\$68,800 \div 78,000 \text{單位}$$

$$= \$ 0.88 \text{新單位成本}$$

$$\underline{-0.86 \text{減舊單位成本}}$$

$$\underline{\$ 0.02 \text{調整損失單位成本}}$$

(3)期末在製品計算至完工尚需投入之製造成本：

第一部門：

$$8,000 \times (\$0.15 + \$0.14) \times \frac{1}{2} = \$1,160$$

$$\$1,160 + 8,000 \times (\$0.43 + \$0.35 + \$0.02 + \$0.02) = \$7,720$$

第二部門：

$$6,000 \times (\$0.23 + \$0.20) \times \frac{2}{3} = \$1,720$$

$$\$1,720 + 6,000 \times (\$0.35 + \$0.02) = \$3,940$$

第三部門：

$$8,000 \times \$0.35 \times \frac{3}{4} = \$2,100$$

(4)計算淨變現價值：

$\$2 \times (8,000 + 6,000 + 8,000) = \$44,000 \cdots \cdots$  估計售價

$\$44,000 - (\$7,720 + \$3,940 + \$2,100)$

$-\$44,000 \times 10\% = \$25,840 \cdots \cdots$  淨變現價值

## 釋例二 存貨之成本與淨變現價值比較（第27段）

信義公司九十七年底各項存貨之資料，及其期末存貨之評價如下表：

產品種類	成本與淨變現價值孰低法			分類項目
	成本	淨變現價值	個別項目	
甲類 1	\$ 800	\$ 980	\$ 800	
2	1,500	1,850	1,500	
3	<u>900</u>	1,100	900	
小計	<u>\$ 3,200</u>			\$ 3,200
乙類 4	\$ 3,000	\$ 4,800	\$ 3,000	
5	4,500	5,000	4,500	
6	<u>2,000</u>	1,750	1,750	
小計	<u>\$ 9,500</u>			<u>9,500</u>
總計	<u>\$ 12,700</u>		<u>\$ 12,450</u>	<u>\$ 12,700</u>

以成本與淨變現價值孰低為衡量基礎，按個別項目計算，則存貨價值為\$12,450，若按依本公報規定分類之分類項目計算，則存貨價值為\$12,700。

## 附錄二 新舊條文對照表

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
<u>存貨之會計處理準則</u>	<u>存貨之評價與表達</u>	修改公報名稱。
1. 本公報係訂定存貨之會計處理準則。	1. 本公報係訂定存貨在財務報表中之評價與表達。	參考國際會計準則第二號，修改本公報規範內容之說明。
2. 下列項目不適用本公報之規定： (1) <u>長期工程合約（包含與長期工程直接相關之勞務合約）所產生之在建工程（依照財務會計準則公報第十一號「長期工程合約之會計處理準則」處理）。</u> (2) <u>金融商品（依照財務會計準則公報第三十四號「金融商品之會計處理準則」及第三十六號「金融商品之表達與揭露」處理）。</u>	2. <u>長期工程合約存貨之評價與表達</u> 不適用本公報之規定。	參考國際會計準則第二號，修改排除適用本公報之範圍。
3. 本公報用語定義如	3. 本公報用語定義如	參考國際會計準

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
<p>下：</p> <p>(1) <u>存貨：係指符合下列任一條件之資產：</u></p> <p>① <u>備供正常營業出售者。</u></p> <p>② <u>正在生產中且將於完成後供正常營業出售者。</u></p> <p>③ <u>將於商品生產或勞務提供過程中消耗之材料或物料。</u></p> <p>(2) <u>直接原料：亦稱直接材料，指能合理辨認係直接用於製成品之生產，成為製成品一部分之所有原料，但金額微小者，不在此限。</u></p>	<p>下：</p> <p>(1) <u>存貨：指備供正常營業出售之製成品或商品；或正在生產中之在製品將於加工完成後出售者；或將直接、間接用於生產供出售之商品（或勞務）之材料或物料。</u></p> <p>(2) <u>存貨之成本：指使存貨達到可售或可用於生產之狀態及地點所發生之必要支出，在製造業通常包括直接原料、直接人工及製造費用（間接製造成本）。</u></p> <p>(3) <u>直接原料：亦稱直接材料，指能合理辨認係直接用於製成品之生產，成為製成品一部分之所有原料，但金額微小者，不在此限。</u></p>	<p>則第二號，修改本公報用語定義。</p>

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
<p>(3)直接人工：指能合理辨認係直接從事製成品之生產所發生之人工成本。</p> <p>(4)製造費用：指直接原料及直接人工以外之製造成本，例如間接原料及間接人工、廠房設備之折舊與維護費用及工廠管理費用等。</p> <p>(5)重置成本：指目前購入相同存貨所需之成本。</p> <p>(6)淨變現價值：指在正常情況下之估計售價減除至完工尚需投入之成本及推銷費用後之餘額(附錄一釋例一)。</p> <p>(7)標準成本：係指在設定效率水準之下，生產每一單位產品應該發生之成本。</p>	<p>(4)直接人工：指能合理辨認係直接從事製成品之生產所發生之人工成本。</p> <p>(5)製造費用：指直接原料及直接人工以外之製造成本，例如間接原料及間接人工、廠房設備之折舊與維護費用以及工廠管理費用等。</p> <p>(6)市價：指重置(製)成本或淨變現價值。</p> <p>(7)重置(製)成本：指目前購入(製造)相同存貨所需之成本。</p> <p>(8)淨變現價值：指在正常情況下之估計售價減除至完工尚需投入之製造成本及推銷費用後之餘額(附錄一)。</p> <p>(9)標準成本：係指在</p>	

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
<p><u>(8)公平價值：係指雙方對交易事項已充分瞭解並有成交意願，在正常交易下據以達成資產交換或負債清償之金額。</u></p>	<p>設定效率水準之下，生產每一單位產品應該發生之成本。</p>	
<p>4. 存貨在多數企業中為<u>資產之重要部分</u>，其<u>衡量與表達對企業之財務狀況及經營績效之允當表達影響重大。</u></p>	<p>4. 存貨在多數企業中為<u>資產之重要部份</u>，其<u>評價與表達對企業之財務狀況及經營成果之允當表達影響重大。</u></p>	<p>文字修改。</p>
<p>5. 在製造過程中所發生之固定及變動間接製造成本，通常認為係使存貨達到可售狀態及地點所<u>必須者</u>，故均列為製造費用。</p>	<p>5. 在製造過程中所發生之固定及變動間接製造成本，通常認為係使存貨達到可售狀態及地點所<u>必需者</u>，故均列為製造費用。</p>	<p>文字修改。</p>
<p>6. 固定製造費用宜按生產設備之<u>正常產能分攤</u>，而不宜按實際產量分攤。<u>正常產能係於考量既定之維修情況下，企業預期未來各期間或各季可達到</u></p>	<p>6. 固定製造費用宜按生產設備之產能分攤，而不宜按實際產量分攤。<u>所謂生產設備之產能有不同之解釋，有解釋為在若干期間或若干季所能達到之</u></p>	<p>參考國際會計準則第二號，修改固定製造費用之分攤規範。</p>



第一次修訂條文	原 條 文	說 明
<p><u>之平均產能。若實際產量與正常產能差異不大，企業亦得按實際產量分攤固定製造費用。因產量較低或設備閒置導致之未分攤固定製造費用，宜於發生當期認列為費用，每單位產量所分攤之固定製造費用金額不致因而增加。實際產量若異常高於正常產能，企業宜減少每單位產量所分攤之固定製造費用，以避免存貨帳列金額高於實際成本。變動製造費用宜以實際產量為基礎分攤。</u></p>	<p><u>正常產量，亦有解釋為實際可達之最高產量；至其衡量方法則可用生產數量、機器小時、直接人工小時、直接人工成本、直接材料成本等。對生產設備產能之解釋及衡量方法，須事先予以確定並一貫採用，不宜因短期情況之變動而更改。</u></p>	
<p>7. <u>下列支出宜於發生時認列為費用，而不列入存貨成本：</u></p> <p>(1) <u>異常耗損之原料、人工或其他製造成本。</u></p> <p>(2) <u>儲存成本，但生產</u></p>	<p>7. <u>非常損耗之成本（包括直接原料、直接人工及製造費用等）因與使存貨達到可售狀態及地點無關，故不宜列入存貨成本。</u></p>	<p>參考國際會計準則第二號，修改不列入存貨成本之支出項目。</p>

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
<p><u>過程所必須者除外。</u></p> <p><u>(3)對存貨達到目前之狀態及地點無貢獻之製造費用。</u></p> <p><u>(4)銷售成本。</u></p>		
<p>8. 存貨遇有<u>淨變現價值</u>下跌時，由於資產價值業已減損，宜以<u>成本與淨變現價值孰低</u>衡量。</p>	<p>8. 存貨遇有<u>市價</u>下跌時，由於資產價值業已減損，<u>基於穩健原則</u>，宜以<u>成本與市價孰低法</u>評價之。<u>存貨若發生毀損或過時等情事，致其淨變現價值低於成本時，亦應承認其損失。</u></p>	<p>參考國際會計準則第二號，修改存貨續後衡量規定。</p>
<p><u>9.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。公平價值則反應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</u></p>		<p>參考國際會計準則第二號，增加淨變現價值與公平價值之說明。</p>

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
<p><u>之價值。淨變現價值不一定與淨公平價值（公平價值減銷售成本後之餘額）相同。</u></p>		
<p><u>10. 企業比較存貨之成本與淨變現價值時宜逐項比較之，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，惟類似或相關之項目得分類為同一類別。例如，同時符合下列條件之項目方可分類為同一類別：</u></p> <p><u>(1) 屬於相同生產線，且其目的及最終用途類似。</u></p> <p><u>(2) 於同一地區生產及銷售。</u></p> <p><u>(3) 實務上無法與該生產線之其他項目分離評價。</u></p> <p><u>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，</u></p>		<p>參考國際會計準則第二號，增加存貨續後衡量之分類說明。</p>

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
<u>故各項勞務宜按個別項目作續後評價。</u>		
11. <u>製成品之售價若預期等於或高於成本，則供該製成品生產使用之原物料帳面價值不宜沖減至低於成本。當原物料之價格下跌而製成品之成本超過淨變現價值時，該原物料之帳面價值宜沖減至淨變現價值。在此情況下，原物料之重置成本可能為其淨變現價值之最佳估計數。</u>		參考國際會計準則第二號，增加原物料續後衡量之說明。
12. <u>同類存貨對不同營運部門而言可能具有不同用途。存貨之存放地點不同或適用稅制不同，並不足以證明其得採用不同成本計算方法。</u>		參考國際會計準則第二號，增加如何判斷具類似性質及用途存貨之說明。
13. <u>當存貨發生毀損、過時、估計完工成本上升、估計銷售成本上</u>		參考國際會計準則第二號，增加存貨成本可能無

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
<p><u>升或銷售價格下跌時，其成本可能無法回收。本公報要求存貨之成本低於淨變現價值時應將其帳面價值沖減至淨變現價值之規範，符合資產帳面價值不應超過預期將由銷售或使用所回收之金額之觀念。</u></p>		<p>法回收情況之說明。</p>
<p><u>14.財務報表中存貨之明細類目，有助於閱表者瞭解各項存貨之金額及各期間之變動情形。常見之類目包括原料、物料、在製品、製成品及商品。</u></p>	<p>9.財務報表中存貨之明細類目，有助於閱表者瞭解各項存貨之金額及各期間之變動情形。常見之類目包括原料、物料、在製品、製成品及商品。</p>	<p>沿用原條文。</p>
<p><u>15.銷貨成本包括已出售存貨之成本、未分攤製造費用及異常製造成本。根據企業經營情況不同，前述金額亦可能包含其他項目，如配銷成本。</u></p>		<p>參考國際會計準則第二號，增加銷貨成本內容之說明。</p>
<p><b>存貨之衡量</b> <b>存貨之原始衡量</b></p>	<p><b>存貨之原始評價</b></p>	<p>1. 新增標題。 2. 文字修改。</p>

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
<p>16. <u>存貨之成本應為使存貨達到可售或可用於生產之狀態及地點所發生之必要支出。</u>商品及原物料存貨之成本，應包括取得存貨之貨價（減除進貨折讓及補貼）及其他為使存貨達到可售或可用地點所發生之必要支出。</p>	<p>10. 商品及原物料存貨之成本，應包括取得存貨之貨價（減除進貨折讓及補貼）及其他為使存貨達到可售或可用地點所發生之必要支出。</p>	<p>3. 增加存貨成本定義之規範。</p>
<p>17. <u>製成品及在製品存貨之成本，應包括直接原料、直接人工及製造費用。製造費用應依合理而有系統之方法加以分攤。固定製造費用應按生產設備之正常產能分攤，若實際產量與正常產能差異不大，企業亦得按實際產量分攤。因產能較低或設備閒置導致之未分攤固定製造費用，應於發生當期認列為費用。實際</u></p>	<p>11. <u>製成品及在製品存貨之成本，應包括直接原料、直接人工及製造費用。製造費用應依合理而有系統之方法加以分攤；固定製造費用之分攤應以生產設備之產能為基礎。如實際產量與生產設備之產能發生差異時，則應於結帳時，將此差異所引起之多或少分攤製造費用等比例轉入存貨與銷貨成本，或全部轉</u></p>	<p>參考國際會計準則第二號，修改固定製造費用之分攤規範。</p>

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
<p><u>產量若異常高於正常產能，企業應減少每單位產量所分攤之固定製造費用。變動製造費用應以設備實際產量為基礎分攤。</u></p>	<p><u>列銷貨成本或其他損益。但實際產量與生產設備之產能相差不大時，得以實際產量為分攤基礎。</u></p>	
<p><u>18.勞務供應商存貨之成本為其生產成本，該成本主要為直接參與提供勞務者（含領班）之人工成本及可直接歸屬之費用。銷售或管理相關之人工成本及其他成本應於發生時認列為費用，不得納入存貨成本。勞務供應商存貨之成本不包含預期利潤及其他無法直接歸屬之費用。</u></p>		<p>參考國際會計準則第二號，增加勞務存貨成本相關規範。</p>
<p>(刪除)。</p>	<p>12. 非常損耗之直接原料、直接人工及製造費用不得列為存貨之成本。</p>	<p>原規範整合至第7段。</p>
<p><b>存貨之續後衡量</b> <u>19.存貨應以成本與淨變</u></p>	<p><b>存貨之續後評價</b> <u>13.存貨應以成本與市價</u></p>	<p>1. 文字修改 2. 參考國際會計</p>

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
<p><u>現價值孰低衡量。存貨自成本沖減至淨變現價值之金額，應於沖減時認列為費損。</u></p> <p><u>製成品之售價若預期等於或高於成本，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。</u></p> <p><u>當原物料之價格下跌而製成品之成本超過淨變現價值時，該原物料之帳面價值應沖減至淨變現價值。</u></p>	<p>孰低法評價。</p>	<p>準則第二號，修改存貨續後衡量規範。</p>
<p>20. <u>企業應於各續後期間重新衡量存貨之淨變現價值。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，並認列為當期存貨相關費損</u></p>		<p>參考國際會計準則第二號，增加存貨價值迴轉之規範。</p>



第一次修訂條文	原 條 文	說 明
<u>之減少。</u>		
(刪除)。	14. 特殊行業例如百貨業、超級市場，得視實際需要採用零售價法評價。	原規範整合至第25段。
21. 特殊情況例如因水災、火災等致帳冊簿籍或檔案資料減失，成本計算困難時，得採用毛利法評價。	15. 特殊情況例如因水災、火災等致帳冊簿籍減失，成本計算困難時，得採用毛利法評價。	配合電腦化實務運作增加相關規範。
22. 存貨若因毀損或過時，致其淨變現價值低於成本時，應將成本沖減至淨變現價值。	16. 存貨若因毀損或過時，致其淨變現價值低於成本時，應將成本沖減至淨變現價值。	沿用原條文
<b>成本之衡量</b>	<b>成本之決定</b>	1. 文字修改。
23. 不可替換之項目及依專案計畫生產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。 前項所述項目以外之存貨，其成本計算應採用先進先出法或加權平均法，而不得採用個別認定法。	17. 存貨成本之計算可採用下列方法： <u>先進先出法、後進先出法、平均法、個別認定法。</u>	2. 參考國際會計準則第二號，修改存貨成本計算方法。

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
<p><u>企業對具類似性質及用途之存貨，應採用相同成本計算方法。</u></p> <p><u>對不同性質或用途之存貨，得採用不同成本計算方法。</u></p>		
(刪除)。	18.(刪除)。	配合修訂刪除段號。
<p><u>24.若存貨成本衡量方法（如標準成本法或零售價法）所得結果與實際成本差異不大，企業得予以採用。標準成本應考量原物料、人工、效率與設備產能之正常水準，定期複核並於必要時配合現狀調整。</u></p>	<p><u>19.標準成本與實際成本相差不大時，得以標準成本作為產品成本之評價基礎；如相差甚大時，應視成本差異之發生原因是否正常，而將成本差異按在製品及製成品存貨與銷貨成本之比例分攤，或逕列非營業損益。</u></p>	<p>參考國際會計準則第二號，修改標準成本相關規範。</p>
<p><u>25.零售業對於大量快速週轉且利潤類似之存貨於實務上無法採用其他成本方法衡量，故通常採用零售價法衡量。此類存貨之成本係以其售價減除適</u></p>		<p>參考國際會計準則第二號，增加零售價法相關規範。</p>

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
<p><u>當毛利率之金額決定。企業決定毛利率時應考量存貨售價減價之情況，且通常採用各零售部門之個別平均比率。</u></p>		
<p><b>淨變現價值之衡量</b></p> <p>26. <u>淨變現價值之決定應以資產負債表日為準。淨變現價值之估計係以估計時最可靠之證據為基礎，若與價格或成本有關之期後事件係明確佐證存在於資產負債表日之狀況，則在估計淨變現價值時必須考慮與期後事件相關之價格與成本之波動。</u></p>	<p><b>市價之決定</b></p> <p>20. <u>市價之決定應以會計期間結束日為準。但結束日前物價上下起伏不定且波動鉅大時，應按當月之平均數為準。</u></p>	<p>1. 文字修改。</p> <p>2. 參考國際會計準則第二號，修改決定淨變現價值相關規範。</p>
<p>27. <u>存貨之成本應逐項與淨變現價值比較，但類似或相關項目亦得分類比較。其方法一經選定即須各期一致使用（附錄一釋例二）。</u></p>	<p>21. <u>存貨之成本與市價比較時，得按個別項目、分類項目、或全體項目為比較基礎（附錄二）。其方法一經選定即須各期一致使用。</u></p>	<p>參考國際會計準則第二號，修改存貨續後衡量比較方式。</p>

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
<p><u>28.淨變現價值之計算應以正常營業下之估計售價為基礎，但存貨係為供應銷售合約而保留者，應以契約價格為基礎。</u></p>	<p><u>22.淨變現價值之計算應以正常營業下之估計售價為基礎，但存貨係為供應銷售合約而保留者，應以契約價格為基礎。</u></p>	<p>沿用原條文。</p>
<p>(刪除)。</p>	<p>23.以重置(製)成本作為市價時，重置(製)成本不得超過淨變現價值，亦不得低於淨變現價值減正常毛利後之餘額。</p>	<p>參考國際會計準則第二號，刪除重置(製)成本相關規範。</p>
<p><b><u>存貨之處分</u></b>  <u>29.當存貨出售時，其帳面價值應於認列相關收入時轉列為費用。</u>  <u>存貨之其他所有損失，應於發生時認列為費損。</u></p>		<p>1. 新增標題。  2. 參考國際會計準則第二號，增加存貨處分之會計處理規範。</p>
<p>(刪除)。</p>	<p>24.製造業存貨應按原料、物料、在製品、製成品或產品行業別，買賣業之商品存貨亦得按行業別，在資產負債表或其附註中列出明細類目及金額。</p>	<p>原規範整合至第30段。</p>

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
<p>30. <u>企業應於財務報表揭露下列存貨相關資訊：</u></p> <p>(1) <u>存貨衡量所採用之會計政策（包括存貨成本計算方法）。</u></p> <p>(2) <u>存貨總帳面價值及各類別存貨之帳面價值。存貨通常可分類為商品、原料、物料、在製品及製成品等類別。與勞務相關之存貨可歸屬為在製品。</u></p> <p>(3) <u>以公平價值減銷售成本衡量之存貨帳面價值。</u></p> <p>(4) <u>當期認列之存貨相關費損。</u></p> <p>(5) <u>將存貨自成本沖減至淨變現價值而認列之當期費損。</u></p> <p>(6) <u>因存貨之淨變現價值回升，而認列為當期存貨相關費損</u></p>	<p>25. <u>存貨應揭露成本計算方法及市價之選擇。存貨跌價損失金額重大時，應於損益表中單獨列示。</u></p>	<p>參考國際會計準則第二號，增加存貨相關揭露規範。</p>

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
<p><u>減少之金額。</u></p> <p><u>(7)導致存貨淨變現價值回升之事件或情況。</u></p> <p><u>(8)作為負債擔保品之存貨帳面價值。</u></p>		
<p><u>31.本公報於中華民國七十六年五月二十日發布，於中華民國九十六年〇〇月〇〇日第一次修訂。第一次修訂條文對會計年度開始日在中華民國九十七年一月一日(含)以後之財務報表適用之，但亦得提前適用。</u></p> <p><u>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></p>	<p><u>26.本公報於中華民國七十六年五月二十日發布，並對會計年度結束日在中華民國七十六年十二月卅一日(含)以後之財務報表適用之。</u></p>	<p>配合本公報第一次修訂，修改為此修訂條文。</p>

### 附錄三 各號公報配合本公報修訂條文對照表

說明：以下各號公報，如有未列出之條文，屬未修訂者。

#### 一、財務會計準則公報第一號配合本公報修訂條文對照表：

第六次修訂條文	第五次修訂條文	說明
62. 企業編製財務報表時，通常採用歷史成本為衡量基礎，惟亦常結合其他衡量基礎，例如商品存貨通常以成本與淨變現價值孰低衡量，退休金負債則以折現值衡量。	62. 企業編製財務報表時，通常採用歷史成本為衡量基礎，惟亦常結合其他衡量基礎，例如商品存貨通常以成本與市價孰低者衡量，市價可能為現時成本或淨變現價值（變現價值減除直接成本後之餘額），退休金負債則以折現值衡量。	配合第十號公報第一次修訂，修改為此修訂條文。
72. 現金及約當現金之用途受限制者，應於財務報表中為適當之表達。基金內之現金，除於資產負債表日後十二個月內用以交換或清償負債者外，不得列為流動資產。應收帳款之評價，應扣除估計之備抵呆	72. 現金及約當現金之用途受限制者，應於財務報表中為適當之表達。基金內之現金，除於資產負債表日後十二個月內用以交換或清償負債者外，不得列為流動資產。應收帳款之評價，應扣除估計之備抵呆	配合第十號公報第一次修訂，修改為此修訂條文。

第六次修訂條文	第五次修訂條文	說 明
<p>帳。因營業而發生之應收帳款及應收票據，應與非因營業而發生之其他應收款及票據分別列示。應收關係人之帳款及票據，應為適當之表達。</p> <p>存貨應按成本與<u>淨變現價值孰低</u>衡量，並註明成本計算方法。跌價損失應列入當期損益。</p>	<p>帳。因營業而發生之應收帳款及應收票據，應與非因營業而發生之其他應收款及票據分別列示。應收關係人之帳款及票據，應為適當之表達。</p> <p>存貨應按成本與<u>市價孰低者</u>評價，並註明成本計算方法。跌價損失應列入當期損益。</p>	
<p>105.(刪除)。</p>	<p>105.本公報第二次修訂條文生效後，財務會計準則公報第十號「存貨之評價與表達」第18段條文之規定不再適用。</p>	<p>配合第十號公報第一次修訂，刪除此條文。</p>



二、財務會計準則公報第八號配合本公報修訂條文對照表：

第二次修訂條文	第一次修訂條文	說 明
<p>12.會計原則變動之累積影響數因事實困難無法決定時，無須計算累積影響數，但應說明此項變動對當年度純益之影響，以及無法計算之原因。</p>	<p>12.會計原則變動之累積影響數因事實困難無法決定時（如存貨計價方法由先進先出法改為後進先出法），無須計算累積影響數，但應說明此項變動對當年度純益之影響（即當年度若仍按先進先出法計價，其銷貨成本與改按後進先出法計價之差額，減除所得稅影響數），以及無法計算之原因。</p>	<p>配合第十號公報第一次修訂，修改為此修訂條文。</p>
<p>18.會計原則變動有下列情形之一者，應調整前期損益，並重編以前年度報表（附錄一例六）：</p> <p>(1)長期工程合約損益</p>	<p>18.會計原則變動有下列情形之一者，應調整前期損益，並重編以前年度報表（附錄一例六）：</p> <p>(1)<u>存貨計價方法由後進先出法改為其他方法。</u></p> <p>(2)長期工程合約損益</p>	<p>配合第十號公報第一次修訂，修改為此修訂條文。</p>

第二次修訂條文	第一次修訂條文	說 明
<p>之認列由完工比例法改為全部完工法，或由全部完工法改為完工比例法。</p> <p>(2)採礦業探勘成本之處理，由全部成本法改為探勘成功法，或由探勘成功法改為全部成本法。</p> <p>(3)公司初次辦理公開發行而改變會計原則。</p> <p>(4)改變會計原則以符合新發布之一般公認會計原則，但本會其他公報另有規定者依其規定。</p>	<p>之認列由完工比例法改為全部完工法，或由全部完工法改為完工比例法。</p> <p>(3)採礦業探勘成本之處理，由全部成本法改為探勘成功法，或由探勘成功法改為全部成本法。</p> <p>(4)公司初次辦理公開發行而改變會計原則。</p> <p>(5)改變會計原則以符合新發布之一般公認會計原則，但本會其他公報另有規定者依其規定。</p>	

三、財務會計準則公報第三十五號配合本公報修訂條文對照表：

第三次修訂條文	第二次修訂條文	說 明
<p>2. 下列資產不適用本公報之規定：</p> <p>(1) 存貨（依照財務會計準則公報第十號「<u>存貨之會計處理準則</u>」處理）。</p> <p>(2) 工程合約所產生之資產（依照財務會計準則公報第十一號「<u>長期工程合約之會計處理準則</u>」處理）。</p> <p>(3) 遞延所得稅資產（依照財務會計準則公報第二十二號「<u>所得稅之會計處理準則</u>」處理）。</p> <p>(4) 退休辦法下之資產（依照財務會計準則公報第十八號「<u>退休金會計處理準則</u>」處理）。</p> <p>(5) 適用財務會計準則公報第三十四號</p>	<p>2. 下列資產不適用本公報之規定：</p> <p>(1) 存貨（依照財務會計準則公報第十號「<u>存貨之評價與表達</u>」處理）。</p> <p>(2) 工程合約所產生之資產（依照財務會計準則公報第十一號「<u>長期工程合約之會計處理準則</u>」處理）。</p> <p>(3) 遞延所得稅資產（依照財務會計準則公報第二十二號「<u>所得稅之會計處理準則</u>」處理）。</p> <p>(4) 退休辦法下之資產（依照財務會計準則公報第十八號「<u>退休金會計處理準則</u>」處理）。</p> <p>(5) 適用財務會計準則公報第三十四號</p>	<p>配合第十號公報第一次修訂，修改為此修訂條文。</p>

第三次修訂條文	第二次修訂條文	說 明
<p>「金融商品之會計處理準則」之金融資產。惟投資於①子公司、②採權益法評價之被投資公司及③合資，仍適用本公報。</p> <p>(6)放款及應收款。</p> <p>(7)待出售非流動資產或待出售處分群組（依照財務會計準則公報第三十八號「待出售非流動資產及停業單位之會計處理準則」處理）。</p>	<p>「金融商品之會計處理準則」之金融資產。惟投資於①子公司、②採權益法評價之被投資公司及③合資，仍適用本公報。</p> <p>(6)放款及應收款。</p> <p>(7)待出售非流動資產或待出售處分群組（依照財務會計準則公報第三十八號「待出售非流動資產及停業單位之會計處理準則」處理）。</p>	
<p>釋例五 考慮部分已認列負債後之現金產生單位減損損失認列與衡量(第55及86段)</p> <p>：</p> <p>註：由於存貨及負債皆非本公報規範範圍，且存貨係依財</p>	<p>釋例五 考慮部分已認列負債後之現金產生單位減損損失認列與衡量(第55及86段)</p> <p>：</p> <p>註：由於存貨及負債皆非本公報規範範圍，且存貨係依財</p>	<p>配合第十號公報第一次修訂，修改本釋例說明文字。</p>

第三次修訂條文	第二次修訂條文	說 明
<p>務會計準則公報第十號「<u>存貨之會計處理準則</u>」規定處理，故二者並未分攤相關減損損失。</p> <p style="text-align: center;">：</p>	<p>務會計準則公報第十號「<u>存貨之評價與表達</u>」規定處理，故二者並未分攤相關減損損失。</p> <p style="text-align: center;">：</p>	

四、財務會計準則公報第三十七號配合本公報修訂條文對照表：

第一次修訂條文	原條文	說 明
<p>3.下列項目不適用本公報之規定：</p> <p>(1)企業在正常營運過程中為供出售而持有之無形資產（依照財務會計準則公報第十號「<u>存貨之會計處理準則</u>」及財務會計準則公報第十一號「<u>長期工程合約之會計處理準則</u>」處理）。</p> <p>(2)遞延所得稅資產（依照財務會計準則公報第二十二號「<u>所得稅之會計處理準則</u>」處理）。</p> <p>(3)財務會計準則公報第二號「<u>租賃會計處理準則</u>」所規範之租賃合約。</p> <p>(4)企業支付員工勞務成本而產生之無形資產，如企業員工</p>	<p>3.下列項目不適用本公報之規定：</p> <p>(1)企業在正常營運過程中為供出售而持有之無形資產（依照財務會計準則公報第十號「<u>存貨之評價與表達</u>」及財務會計準則公報第十一號「<u>長期工程合約之會計處理準則</u>」處理）。</p> <p>(2)遞延所得稅資產（依照財務會計準則公報第二十二號「<u>所得稅之會計處理準則</u>」處理）。</p> <p>(3)財務會計準則公報第二號「<u>租賃會計處理準則</u>」所規範之租賃合約。</p> <p>(4)企業支付員工勞務成本而產生之無形資產，如企業員工</p>	<p>配合第十號公報第一次修訂，修改為此修訂條文。</p>

第一次修訂條文	原條文	說 明
<p>退休金產生之遞延退休金成本（依照財務會計準則公報第十八號「退休金會計處理準則」處理）。</p> <p>(5)符合財務會計準則公報第三十六號「金融商品之表達與揭露」所定義之金融資產。</p> <p>(6)企業合併採購買法而取得之商譽（依照財務會計準則公報第二十五號「企業合併—購買法之會計處理」處理）。</p> <p>(7)待出售之非流動無形資產。</p> <p>(8)保險合約產生之無形資產。</p> <p>(9)礦產資源相關探勘資產之認列及衡量。</p> <p>(10)礦產、石油、天然</p>	<p>退休金產生之遞延退休金成本（依照財務會計準則公報第十八號「退休金會計處理準則」處理）。</p> <p>(5)符合財務會計準則公報第三十六號「金融商品之表達與揭露」所定義之金融資產。</p> <p>(6)企業合併採購買法而取得之商譽（依照財務會計準則公報第二十五號「企業合併—購買法之會計處理」處理）。</p> <p>(7)待出售之非流動無形資產。</p> <p>(8)保險合約產生之無形資產。</p> <p>(9)礦產資源相關探勘資產之認列及衡量。</p> <p>(10)礦產、石油、天然</p>	

第一次修訂條文	原條文	說 明
氣與類似非再生性 資源之開發支出及 開採支出。	氣與類似非再生性 資源之開發支出及 開採支出。	