

國立交通大學

高階主管管理學程碩士班

碩士論文

財務會計準則公報第十號「存貨之會計處理準則」
修訂之探討

An Evaluation of the Revision to SFAS 10:
Accounting for Inventories

研究生：吳惠蘭

指導教授：李正福·鍾惠民

中華民國九十八年二月

財務會計準則公報第十號「存貨之會計處理準則」修訂的探討

An Evaluation of the Revision to SFAS 10:
Accounting for Inventories

研究生：吳惠蘭

Student : Celia Wu

指導教授：李正福·鍾惠民

Advisor : Dr. Cheng F. Lee

Dr. Huimin Chung

國立交通大學

高階主管管理學程碩士班



Submitted to Master Program of Management for Executives

College of Management

National Chiao Tung University

in partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Executive Master

of

Business Administration

February 2009

Hsinchu, Taiwan, Republic of China

中華民國九十八年二月

財務會計準則公報第十號「存貨之會計處理準則」 修訂的探討

學生：吳惠蘭

指導教授：李正福·鍾惠民

國立交通大學高階主管管理學程碩士班

摘 要

本論文係以比較我國十號公報修訂前後條文之方式探討修訂重點，再以邏輯分析及假設數字說明之方式評估其對企業財務報表的影響程度，最後並闡釋修訂後十號公報之重要條文以供企業之實務參考。研究結果摘錄如下：

一、修訂重點主要包括：

1. 廢除後進先出法之存貨流動假設
2. 固定製造費用應按生產設備之正常產能分攤，且產能不利差異造成之少分攤金額只能全數認列為銷貨成本
3. 存貨評價宜採逐項比較法，只有當符合公報規定之條件時才得採分類比較法

二、對企業財務報表的影響程度：

因近年經濟景氣急轉直下，即便是十號公報不修訂，很多公司於今年及去年都不免要認列較以前年度更高之閒置產能損失及存貨跌價損失。因此，企業於九十七年底或九十八年初首次適用新修訂十號公報所需增加認列之損失金額相對較小。

三、企業因應修訂後十號公報之重要省思：

1. 減少固定成本，審慎評估生產設備之正常產能及投資效益
2. 盡量降低庫存水準，即時發現並處理潛在呆滯存貨
3. 重視存貨間接成本分攤的允當性，供作擬定銷售策略之重要參考
4. 某些情況下，短期銷售決策只需考慮邊際貢獻

An Evaluation of the Revision to SFAS 10: Accounting for Inventories

Student: Celia H.L.Wu

Advisors: Dr. Cheng F. Lee
Dr. Huimin Chung

Degree of Executive Master of Business Administration
National Chiao Tung University

ABSTRACT

The main purpose of this thesis is to provide comparison of the provisions of Statement of Financial Accounting Standards No. ("SFAS") 10 before and after its revision that highlights key amendments. In addition, logical analysis and numerical assumptions are used to illustrate the impact of the revised provisions on the financial statements of business entities, then the revised provisions are expounded further to provide business entities some useful information for their practical reference. The main findings of this thesis can briefly present as follows:

A. Key amendments of SFAS 10

- 1) The abolishment of last-in, first-out ("LIFO") inventory flow assumption method.
- 2) Requirements to allocate fixed production overheads based on the normal capacity of the production facilities, and to charge fixed unallocated overheads as a result of low production or idle plant to cost of sales.
- 3) Requirement to write down inventories to net realizable value item by item in each subsequent period, but the use of a group or category may be allowed if the criteria provided in SFAS 10 are met.

B. Potential impact of the revised provisions on the financial statements

Due to the current economic plunge, even if SFAS 10 were not revised, business entities are required to recognize higher losses on idle capacity and devaluation of inventories. Therefore, the additional losses to be recognized upon the initial adoption of the revised SFAS 10 by business entities at the end of 2008 or early 2009 might be relatively less significant.

C. Some important suggestions to business entities related to the revision of SFAS 10

- 1) Reduce fixed production overheads, and put emphasis on evaluating normal capacity and investment return of production facilities.
- 2) Reduce inventory levels and take immediate action on identifying potential obsolete inventories on a timely basis.
- 3) Properly allocate the indirect cost of inventories to provide reliable reference for making sales strategy.
- 4) In some circumstances, consider marginal contribution only for short term sales strategy.

誌 謝

能在職場多年後重返校園進修真是奢侈的幸福，而我何其幸運！兩年的學程平添了我人生很多的精采與快樂，但我明白這是很多人在過程中給我很多的支持與鼓勵所成就的。

感謝恩師李正福教授及鍾惠民教授提綱挈領並且耐心的指導，使本論文益趨嚴謹完備，並得以順利完成，謹致以由衷的謝意。

然而，飲水當思源，因此要特別謝謝引導我進入交大 EMBA 學程的魏興海及魏忠華會計師。此外，也謝謝幫忙我完成論文編輯及英文校訂的淑惠及依菱。

最後，絕對不能忘記謝謝的就是我那了不起的家人，謝謝你們的肯定與支持，也謝謝你們無盡的付出與包容。



吳惠蘭謹識於交通大學管理學院
2009年2月

目 錄

中文提要	i
英文提要	ii
誌 謝	iii
目 錄	iv
表 目 錄	v
圖 目 錄	vi
一、緒 論	1
1.1 研究背景	1
1.2 研究動機	2
1.3 研究目的	3
二、研究內容與方法	4
2.1 研究內容	4
2.2 研究方法	4
三、我國新修訂十號公報「存貨之會計處理準則」之研究探討	5
3.1 與國際會計準則公報第二號「存貨」比較	5
3.2 修訂重點之彙總說明	5
3.3 影響存貨衡量結果之因素	6
3.4 存貨成本計算 & 公報有關規定	7
3.5 存貨淨變現價值衡量 & 公報有關規定	23
3.6 存貨成本與淨變現價值之比較方式 & 公報有關規定	32
3.7 檢視存貨淨變現價值是否已合理估計	34
3.8 存貨相關費損之會計處理 & 帳務處理	39
3.9 公報規定應揭露之存相關資訊	40
3.10 與我國其他財務會計準則之關聯性	41
四、探討新修訂十號公報「存貨之會計處理準則」之研究發現	42
4.1 修訂存貨成本計算有關規定對企業財務報表之影響與因應措施	42
4.2 修訂存貨淨變現價值衡量有關規定對企業財務報表之影響與因應措施	47
4.3 修訂存貨成本與淨變現價值比較方式對企業財務報表之影響與因應措施	49
五、結論與建議	52
5.1 研究結論	52
5.2 研究建議	64
參考文獻	67
附 錄	68
簡 歷	79

表 目 錄

表 1 期末存貨去化時間分析表參考格式	30
---------------------------	----



圖 目 錄

圖 1	影響存貨衡量結果之因素	6
圖 2	存貨成本計算基本概念I.....	10
圖 3	成本制度的分類	15
圖 4	衡量存貨淨變現價值之基本概念	24
圖 5	辨識呆滯存貨	29
圖 6	辨識其他非正常存貨	31
圖 7	存貨成本計算基本概念II	54



一、緒 論

1.1 研究背景

由於國際貿易的興起，投資與籌資活動也隨之跨越國際藩籬，使全球資本市場的參與者都深刻體認必須有一套共通的國際會計語言以簡化財務報表轉換的繁瑣，International Financial Reporting Standard (IFRS) 於是順勢崛起，儼然成為會計界無所匹敵的國際英雄，扮演即將一統各國會計原則的和平使者。歐盟國家自 2005 年起開始採用 IFRS，其他如中國大陸、新加坡及澳洲等也已採行或朝向 IFRS 接軌，

迄今共有 100 多個國家要求或可接受採用 IFRS，而美國證管會(SEC)也於 2008 年 8 月 27 日宣布全體委員同意美國上市公司遵循 IFRS 時程草案，按草案時間表，符合條件之大企業可提早自 2010 年以 IFRS 申報財報，而 SEC 將於 2011 年決定是否開始強制公司於 2014 年採用 IFRS，在此世界潮流下，台灣自是無法置身度外。我國會計研究發展基金會財務會計準則委員會自 1999 年起即已開始啟動與 IFRS 逐步聚合的目標，而金管會更於 2008 年 10 月宣布，台灣和 IFRS 接軌的計畫，從「逐步增修」(convergence) 改為「直接採用」(adoption)，希望增加國際企業財務報表間的比較性，提升我國資本市場評比，並降低企業於國際資本市場的募資成本。

依金管會規劃中之「推動我國採用國際財務報導準則藍圖」，預計於 2009 年 12 月與 International Accounting Standards Committee Foundation 完成簽約，取得 IFRS 正式授權，並於 2010 年 6 月完成 IFRS 準則及 AG 之翻譯認證。

上述時程若如期完成，金管會擬要求上市櫃公司於 2012 年，開始採用 IFRS 編製財務報表，而依據 IFRS 之規定，首次採用 IFRS 編製之財務報表必須追溯重編比較資訊，故上市櫃公司原則上應於 2011 年準備好適用 IFRS，包括公司相關電腦系統設定。興櫃公司及其他未上市櫃之公開發行公司依金管會之規劃也必須於 2014 年，開始採用 IFRS 編製財務報表。

近年來我國一般公認會計原則的制定或修訂已漸向 IFRS 接軌，包括大家熟知的財務會計準則公報第三十四號、三十五號、三十六號、三十七號、三十九號之制定及最近備受各界關注，不斷受媒體青睞的第十號公報修訂。

我國財務會計準則公報第十號「存貨之評價與表達」於民國七十六年五月二十日發布，經二十年後於民國九十六年十一月二十九日第一次修訂，並變更公報名稱為「存貨之會計處理準則」(以下或簡稱新修訂十號公報)。第一次修訂條文對會計年度開始日在中華民國九十八年一月一日(含)以後之財務表適用之，但亦得提前適用；修訂內容係參考國際會計準則公報第二號「存貨」(International Accounting Standards 2「Inventories」)。

1.2 研究動機

本次十號公報的修訂既然是參考國際會計準則公報第二號(IAS 2)，但接軌的程度如何？是否近期內還會再度修訂？

十號公報本次修訂的範圍程度頗大，自九十六年十一月底修訂公告以來，全台各地的研討會及專業訓練課程即不曾斷歇，且有一場比一場熱烈的趨勢，顯見財會從業人員的憂心忡忡隨適用時間的逼近有增無減。憂心所為何來？正常產能的設定、固定與變動製造費用的分辨、標準成本的重新定義、淨變現價值的決定、分類比較的限制、存貨料號的重新設定、ERP 存貨系統及會計處理系統的調整、與三十五號公報的關聯性…，問題不但涉及會計專業技術，也涉及會計專業判斷，對這一群適用新修訂公報的執行者來說，這些問題看來真的還不少，其中涉及實務判斷者各方專業見解甚至並無定論。所幸在開始適用時間即將到來的前夕，各界陸續發表熱烈討論的結果，我國最權威的會計研究單位-財團法人中華民國會計研究發展基金會(簡稱會研基金會)也於九十七年底在其網站上成立了「存貨之會計處理準則」議題專區，針對大家所關切的實務問題發表其見解。然而，資料來自四面八方，結論是什麼？

存貨在多數企業中為重要資產，其成本計算對企業之財務狀況及經營績效之允當表達影響重大，更重要的，在微利時代、成本至上的經營環境下，精確的成本分析概念應該受到更勝於往常的高度重視，才能使資源作最有效的配置，創造或維持最有價值的產出。然而，存貨成本計算從彙集存貨製造成本要素、分攤到各項產品存貨、以至結轉銷貨成本畢竟是個複雜的會計工程，倘能藉由探討新修訂十號公報對存貨成本計算更加明確的各項規範，讓歸屬及分配到各存貨項目的成本更為合理精確，除有助財務報表的允當表達外，是否也有助於企業的報價作業及營運策略？

此外，近來各界媒體爭相報導第十號財務會計準則公報之修訂及其衝擊，部分大型民間企業陸續傳出希望新修訂公報暫緩施行之聲浪，金管會雖已於九十七年底公佈將自九十八年一月一日起如期開始實施，然猶有業者持續努力不懈，以各種方式向政府單位表達其意見。究竟新修訂十號公報為何如此撼動大家，且又讓企業界如此擔憂？

十號公報的修訂與啟用固然對財務報表有所影響，但其影響力與大環境景氣急轉直下的衝擊交相作用，彷彿滂沱大雨中的眼淚，是雨？還是淚？有人不禁要問：「新修訂十號公報到底是生不逢時，亦或只是神秘面紗後的影響力過度被渲染？」

倘若依公開資訊統計十號公報修訂條文所發酵的單純影響力於實務上不可行，但至少可以有一些探討與分析，釐清十號公報的修訂與啟用是否在大雨滂沱視線不佳的情況下被無辜的嫁了一些禍？

1.3 研究目的

本研究之目的有四：

1.3.1 研究目的之一

探究我國新修訂之財務會計準則公報第十號「存貨之會計處理準則」與國際會計準則公報第二號「存貨」之接軌程度及近期內再度修訂的計畫。

1.3.2 研究目的二

探討十號公報第一次修訂重點、企業於適用實務上可能面臨之主要實務問題，並對該些問題提出見解及因應措施建議。

1.3.3 研究目的三

以新修訂十號公報對存貨成本計算的相關規定為主軸，闡釋整個存貨成本計算的基本概念，包括成本要素的辨識、成本習性的分辨、成本彙集方式及成本制度的決定、間接成本分攤等構面，藉以協助企業從新探究各項存貨成本計算的允當性，特別是間接成本分配的合理性，期能提高企業對外報價及銷售策略擬定的適當性，從而增加了十號公報修訂的附加價值。

1.3.4 研究目的四

探討十號公報與我國其他財務會計準則之關聯性。

1.3.5 研究目的五

最後一個研究目的係以論述及假設數字說明之方式，探討我國財務會計準則公報第十號「存貨之會計處理準則」本次修訂重點對企業財務報表的影響程度，聊供產業界、學術界、政府單位、財務報表使用人等各界需求者參考。

二、研究內容與方法

2.1 研究內容

本論文之研究內容包括我國原發布之財務會計準則公報第十號「存貨之評價與表達」、第一次修訂之財務會計準則公報第十號「存貨之會計處理準則」及本次據以為修訂參考的國際會計準則公報第二號「存貨」、會計研究發展基金會因適用十號公報陸續發布之有關解釋及我國與十號公報具有關聯性之財務會計準則公報第二十二號、二十三號及三十五號。

2.2 研究方法

以比較 2.1 節所列研究內容之方式探討我國財務會計準則公報第十號「存貨之會計處理準則」本次修訂重點，闡釋修訂後十號公報之重要條文及其與其他財務會計準則公報之關聯性，再以邏輯分析及假設數字說明之方式評估其對企業財務報表的影響程度，最後並就研究探討之結果彙總整理企業適用新修訂十號公報之因應措施以供企業實務參考。



三、我國新修訂十號公報「存貨之會計處理準則」之研究探討

3.1 與國際會計準則公報第二號「存貨」比較

原發布十號公報與國際會計準則公報第二號「存貨」(IAS 2「Inventories」)的差異即為本次修訂十號公報的重點，故修訂後的十號公報重要內容與IAS 2已幾無差異。

3.2 修訂重點之彙總說明

茲就我國財務會計準則公報第十號「存貨之會計處理準則」第一次修訂重點臚列如下：

3.2.1 廢除後進先出法之存貨流動假設，並增加個別認定法之適用規範。

3.2.2 從嚴認定得攤入存貨成本的項目，且對存貨成本的計算有更多規範：

1. 增加列舉不得列入存貨成本之項目支出。
2. 增加應以正常水準設定標準成本並定期複核及調整之規定；刪除標準成本與實際成本差異甚大時之會計處理。
3. 固定製造費用明確規定應按生產設備之正常產能分攤；變動製造費用應按實際產量分攤。
4. 修改固定製造費用分攤差異之會計處理。產能不利差異造成之固定製造費用少分攤只能於當期全數認列為銷貨成本，產生有利差異時則須改按實際產量分攤。
5. 增加聯產品及主/副產品之成本分攤規定。

3.2.3 增訂勞務存貨及以零售價法估算期末存貨成本之相關規範。

3.2.4 修訂期末存貨跌價損失之計算，使跌價損失之認列趨向保守穩健：

1. 存貨續後評價改以成本與淨變現價值孰低衡量。原則上商品存貨應採逐項比較，只有當符合條件時才得採分類比較；勞務存貨應按個別項目作續後評價。
2. 修訂原物料存貨續後評價及其淨變現價值最佳估計之規範

3. 增訂淨變現價值之決定必須考慮期後事件是否存在於資產負債表日及其影響

3.2.5 增訂存貨相關費損應認列為銷貨成本。

3.2.6 增訂存貨淨變現價值迴轉之規範。

3.2.7 增訂應附註揭露之存貨相關資訊。

3.2.8 修訂條文對會計年度開始日在 98.1.1(含)以後之財報適用之，亦得提前適用。

3.2.9 企業因原採後進先出法所造成之會計原則變動應計算累積影響數，但無須重編以前年度財報；因其他條文修訂造成之會計原則變動則無須計算累積影響數。

3.3 影響存貨衡量結果之因素

依我國新修訂十號公報，期末存貨應以成本與淨變現價值孰低衡量。因此，影響存貨衡量結果之因素即如圖所示包括三方面：

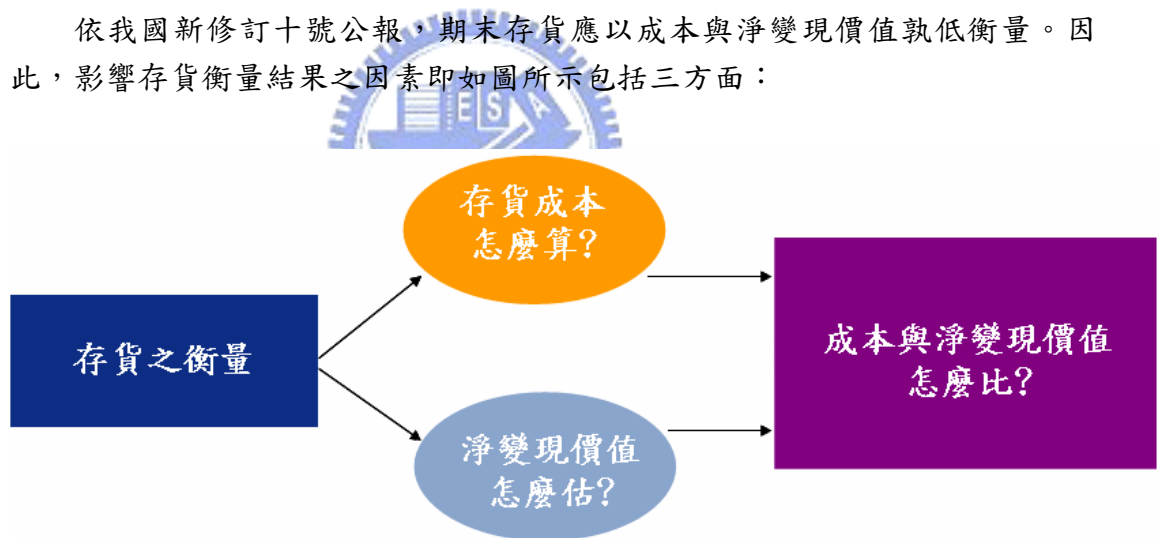


圖 1 影響存貨衡量結果之因素

3.3.1 存貨成本之計算：

主要包括存貨成本之匯集、分攤、結轉及存貨流動如何假設。

3.3.2 存貨淨變現價值之估計：

主要包括存貨估計售價之決定、在製品及原物料淨變現價值估計之特殊考量。

3.3.3 存貨成本與淨變現價值之比較方式：

主要包括各種比較方式在選擇上之限制。

3.4 存貨成本計算 & 公報有關規定

3.4.1 不正確的存貨成本計算對財務報表及管理決策之影響

存貨在大多數企業中為重要資產，其成本計算對企業之財務狀況及經營績效之允當表達影響重大。因此，本次修訂十號公報時，不但從嚴認定得攤入存貨成本的項目，且對存貨成本的計算有更多規範。

茲以簡單案例說明不正確的存貨製造成本分攤對財務報表之影響如下：

案例一：BB 公司 98 年度調整單位成本前之銷貨成本及存貨跌價損失如下：

產 品	銷貨收入	銷貨成本	毛利 (損)率%	期末存貨評價		
				成 本	淨變現 價值(註)	(跌 價 損 失)
A	100M	70M	30	14M	18M	-
B	60M	66M	(10)	20M	16M	(4)M
	160M	136M	15	34M	34M	(4)M
			170M		140M	

(註：假設銷售費用率為 10%)

BB 公司 98 年度調整單位成本後之銷貨成本、毛利率及期末存貨跌價損失如下：

產 品	銷貨收入	銷貨成本	毛利率%	期末存貨評價		
				成 本	淨變現 價值(註)	(跌 價 損 失)
A	100M	93M	7	19M	18M	(1)M
B	60M	45M	25	13M	16M	-
	160M	138M	14	32M	34M	(1)M
			170M		139M	

從以上調整單位成本後之產品別存貨分析報表觀察，其銷貨成本與期末存貨金額之總數 170M 雖維持不變，但其數字結構已改變，銷貨成本由原來的 136M 增加為 138M，而存貨跌價損失卻由原來的 4M 減少為 1M，使存貨管理績效因“會計結算”頓時改善不少，而其最終結果是當期淨利總數也增加了 1M。

綜上所得結論是：不正確的成本分攤會影響當期銷貨成本(已售存貨之成本)及期末存貨金額的正確性，因此也會影響存貨評價的結果及當期損益。此外，備抵存貨跌價損失之增減變動有其存貨管理績效上的意義，會計結算不當可能導致企業對相關權責人員之績效評估欠缺公允。

然而，改變不只這樣，A，B 兩種產品的毛利率幾乎有了戲劇化的改變，B 產品由原來的負毛利率 10% 調整為正毛利率 25%。試想，若公司管理當局以原結算之存貨單位成本作為售價釐訂及銷售決策之依據，其後果將會如何呢？這也許可以從 IBM 公司於 1973 年設計了世界第一台個人電腦，卻於 2005 年出售其個人電腦業務給中國大陸的聯想公司得到一些啟發。

據聞，IBM 公司的成本會計系統不當地分攤間接成本，因而扭曲了個人電腦的產品成本。此一嚴重的錯誤會計資訊，讓 IBM 公司管理當局自 80 年代中期開始作出了錯誤的銷售戰略決策，限縮了 IBM 個人電腦業務在市場上的發展，而其影響既深且遠，因為，IBM 從此失去進入較高利潤的個人電腦處理器及相關軟體產業的利基，讓英特爾及微軟公司在個人電腦領域取得了飛快的發展，最後並於 2004 年 12 月宣佈以 17.5 億美元將年年虧損不斷的個人電腦業務拱手讓售。有專家分析認為，IBM 公司的成本會計系統提供錯誤訊息的主要內容是：

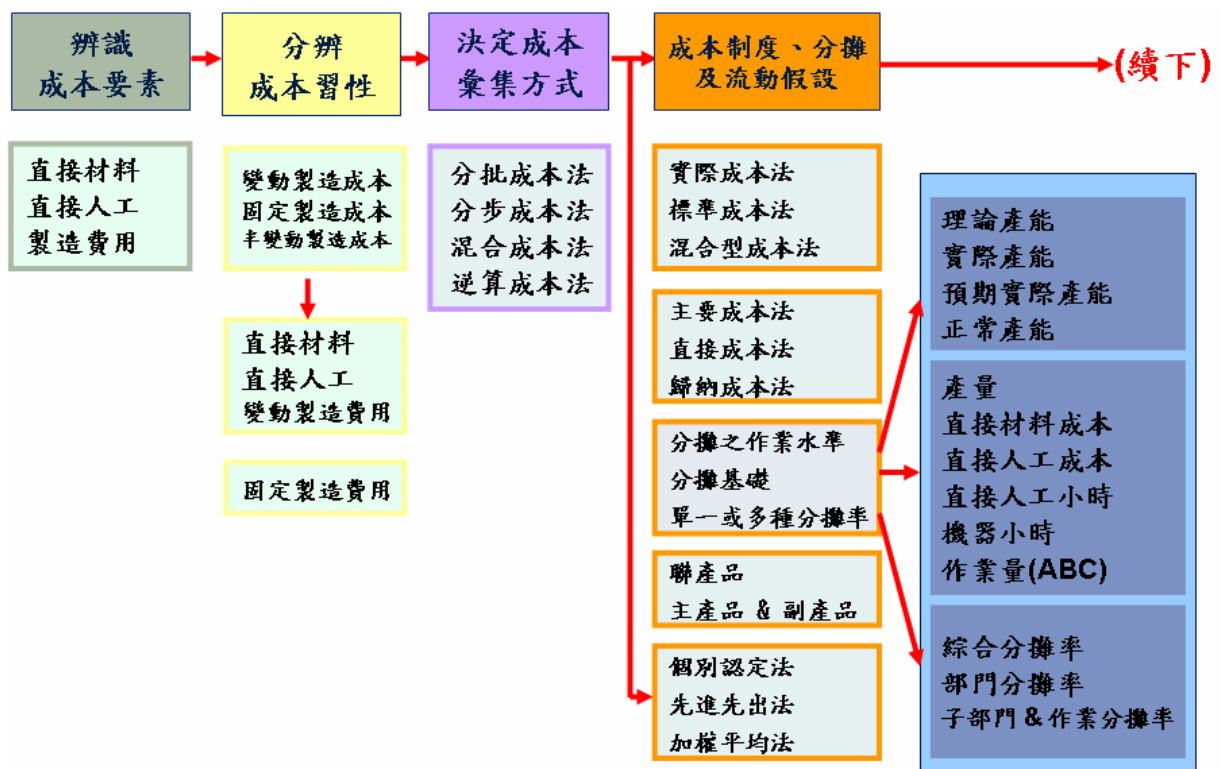
- (1) 間接成本逕以產量作為分攤基礎；
- (2) 間接成本以一致性的分攤基礎分配給所有產品，部分產品被分配到完全不相關的間接成本。

我們得到很好的啟發是：存貨成本正確計算的關鍵是間接成本的分攤。而存貨間接成本的分攤一直是個高度繁瑣的會計工程，很需要跨部門的共同合作，否則難以合理的正確分攤，但，偏偏實務上卻常讓未直接參與其工作的企業高階主管退避三舍。因此，無法精準掌握各項存貨成本，以致報價錯誤、銷售策略不當的悔恨頻頻發生，愈是產品線複雜、間接成本比例高的企業愈是容易發生，有的企業較幸運得以從中學習、改善，但有的企業則一蹶不振，從此不復返。

3.4.2 存貨成本計算之基本概念

存貨成本的計算固然是為了遵循會計上收入與成本配合的原則，必須將與存貨有關的成本支出加以彙集並分攤歸屬到每一產品單位或成本標的，再配合收入認列結轉為銷貨成本，但是基於公司規劃、控制及管理的需要，亦必須將存貨成本按不同的管理需求採用不同的歸屬與分配方式，因此，成本會計制度的設計及執行即必須同時兼顧多重的管理需求以達不同的目的。

茲就存貨成本計算之基本概念、會計制度及成本結轉之帳務處理簡略彙總如下圖：



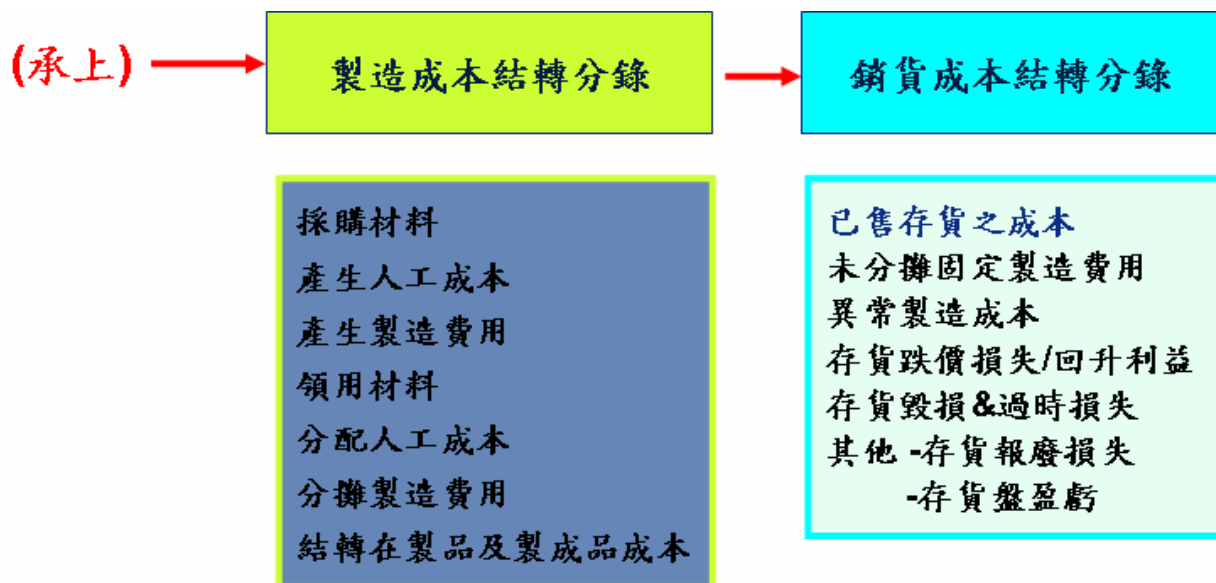


圖 2 存貨成本計算基本概念 I

3.4.3 存貨成本計算及修訂前後之十號公報有關規定探討

1. 辨識生產成本要素

存貨生產成本係直接材料、直接人工及製造費用三大成本要素之總和，辨識存貨生產成本要素即定義存貨成本之範圍，故為存貨成本計算之首要。

我國新修訂十號公報及會計研究發展基金會有關存貨成本要素之規定及說明〔2〕及〔3〕彙列如下：

- (1) 商品及原料存貨之成本，通常包括取得存貨之貨價(減除進貨折讓級補貼)及其他為使存貨達到可供銷售或可供生產之狀態及地點所發生之必要支出。在製造過程中所發生之固定及變動製造費用，通常認為係使存貨達到可供銷售狀態及地點所必須者，故均列為製造成本。(#5)
- (2) 製成品及在製品存貨之成本，應包括直接材料、直接人工及製造費用。(#19)
- (3) 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。
直接人工：指能合理辨認係直接從事製品之生產所發生之人工成本。

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。

(#3)

(4) 下列支出宜於發生時認列為費用，而不列入存貨成本： (#8)

- 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支出。
- ④ 銷售費用。

(5) 原物料及在製品之儲存成本若為生產過程所必須者，宜列入存貨成本；若非為生產過程所必須者，宜於發生時認列為費用。製成品之儲存成本，均宜於發生時認列為費用。

綜合以上新修訂十號公報之規定及會計研究發展基金會之說明，主要延伸結論如下：

- (1) 為使存貨達到可供銷售或可供生產之狀態及地點所發生之必要支出即為存貨生產成本要素，宜依支出性質認列為存貨成本的一部份。
- (2) 存貨製造成本除依性質認列為直接原料及直接人工外，其餘之製造成本認列為製造費用。
- (3) 商品存貨及直接原料除包括取得存貨之貨價外，尚應包括能直接歸屬於某項存貨之進貨運費、保險費、手續費、不可退回稅捐、採購、驗收及倉儲等進貨相關費用。
實務上常因進貨相關費用之金額不具重大性及節省帳務成本之考量，買賣業將該等進貨相關費用逕列為銷貨成本或管理費用，製造業則認列為製造費用。
- (4) 直接原料及直接人工原則上應以直接歸屬的方式攤入各存貨項目，惟當其金額按重要性標準判斷為不大時，可將其併入製造費用，再以合理的分攤基礎分配予各存貨項目，以簡化繁瑣的資料彙集及帳務處理工作。

此外，KPMG International Financial Reporting Group 亦對停工期間發生之支出可否認列為存貨成本的一部份表達其觀點如下 [5]：

停工期間發生之支出只有在以下情況時可以資本化：

- (1) 若停工是計畫的、短暫的，並且支出是為了存貨可供銷售前所必需的，則該支出可以資本化為存貨成本，例如，存貨需要熟成的時間；或者
- (2) 即使是在停產期間，為使存貨達可供銷售狀態所發生之直接相關成本，例如，在工廠停工時購買額外原料的成本。

依上述觀點，當公司發生非預期的機械當機或罷工，該期間所發生之租金支出等開銷不應認列為存貨成本的一部份；反之，在預定維修的停工期間內所發生之租金支出等開銷則可認列為存貨成本的一部份。

修訂後的十號公報，增訂不得列入存貨成本之項目，對存貨之生產成本要素有較多說明，惟其精髓與原發布公報並無不同。

2. 分辨成本習性：

修訂前後之財務會計準則公報第十號均未對成本習性有所規定或說明，然分辨成本習性卻是合理分攤存貨製造成本的根本，對面臨動態經營環境的公司管理當局更是必需透析成本與產量的變動關係，方得以正確擬定銷售策略及有效控制成本。

成本支出總額依其與生產量之變動關係分為變動成本、固定成本及半變動成本，茲依其變動特性說明如下：

(1) 變動成本

變動成本的支出總額在攸關範圍內會隨著生產量的多寡呈等比例變動關係，使每單位製造成本維持不變，可簡單並正確的歸屬至各批製造產品、各作業部門或任何成本標的。變動成本包括直接材料、直接人工及變動製造費用，而物料、燃料、小型工具、壞料、按產量計付之權利金及因為金額不具重大性而被認列為製造費用的進貨相關費用通常會被歸屬為變動製造費用。

帳列直接材料與直接人工通常為與產量呈變動關係的變動成本，但近年來很多公司基於穩定人員雇用的公司政策及保護勞工的政府政策，已將直接勞動成本於成本分析時改分類為固定成本，惟會計科目分類上則大部分公司仍維持認列為直接人工。

(2) 固定成本

固定成本的支出總額在攸關範圍內保持固定，不會隨著生產量的多寡呈比例變動關係，故無法直接歸屬至各項製造產品，必須經由分攤程序方得以分配之，而每單位產品所分攤之製造成本亦將隨生產量之增加而減少。固定成本通常包括生產部主管薪資、折舊、定額支付之權利金攤銷、廠房租金、維修費、保險費、房屋稅及地價稅等費用支出，帳列固定製造費用項下。

(3) 半變動成本

有些成本支出同時含有變動與固定的雙重元素，其原因有二：

- ① 公司為維持營運需有基本量的採購，故此部分的成本是固定的；超過基本量的消耗成本則隨產量增加而增加，故此部分的成本是變動的。例如，機器設備維修費，廠商之報價可能包括年度基本維修費及超過基本量後之每台維修費，致使設備維修費同時具有變動與固定的性質。
- ② 會計科目通常以支出性質為分類基礎，故常將支出性質相同的變動與固定項目彙整為同一科目。例如，生產過程的用水、用電會隨產量增加，屬變動性質；而廠務辦公室等一般用水、用電則與產量無關，屬固定性質，致使製造部門水電費同時具有變動與固定的性質。

為成本分攤之目的，必須將所有半變動成本之變動與固定部分拆分出來，雖然實務上常為簡化過程而以管理當局的判斷做為拆分的方法，然若支出金額具重大性時，仍宜進一步採行更可靠的拆分方法。比較常見的拆分方法包括高低點法、統計散佈圖法及最小平方法，這些方法亦可用來決定某類支出成本在設定產量的攸關區間內是否宜全部歸屬變動成本或固定成本。

3. 決定成本彙集方式

成本彙集程序包括辨認、衡量及記錄成本資訊於所設定的分類中，而不同的成本彙集方式會產生不同的成本資訊。成本彙集方法之採行取決於產品的製程特質及公司管理當局對成本資訊的需求，原發布之財務會計準則公報第十號並未對成本彙集方式有相關規定或說明，修訂後之十號公報亦然。實務上常見的方法如下：

(1) 分批成本法

在分批成本法下，製造成本是按工作批次或客戶訂單來彙集並結算單位成本，較適用於接單生產、工程建造及法律、建築、會計、顧問等勞務提供企業。採行分批成本法的基本前提是必須能明確辨識並歸屬各工作批次或客戶訂單之各項變動成本，包括直接材料、直接人工及變動製造費用，當工作批次或客戶訂單數量繁多時，通常須仰賴 ERP 系統為後盾。

採行分批成本法之帳務成本通常較高，當公司管理當局並不需要批次別或訂單別之成本資訊時，宜考慮採行分步成本法。

(2) 分步成本法

在分步成本法下，製造成本是按生產工作站或製造部門來彙集，再將結算期間內所彙集之全部成本分攤予該生產工作站或製造部門之所有生產數量以計算單位成本，較適用於採連續性並大量生產的企業。採行分步成本法時，每一工作站或製造部門之材料成本均需以前一工作站或製造部門所結算之單位成本為基礎，故成本結轉宜循生產流程之步序逐步計算。

(3) 混合成本法

混合成本法之精神是將製造成本中，成本差異化大的部分採分批成本法，成本差異化小的部分採分步成本法。例如，某企業所生產之各種產品只有材料成本部分有很大差異，而製造程序及相關製造成本卻是約略相同時，則可考慮直接原料採分批成本法彙集，其他製造成本採分步成本法彙集。

除上述三種方法外，實務上有少部份公司採用逆算成本法。逆算成本法又稱倒推成本法，其精神是將當期所發生之各項成本均直接計入當期銷貨成本，期末再依實際盤點數量推算各項期末存貨金額，並將該金額自當期銷貨成本轉出，是一種簡化生產成本計算之會計處理方法，尤其適用於期末庫存極少或材料成本佔成本結構極高比例之企業。逆算成本法目前並未被廣泛使用，企業於評估是否採行時，尚須考慮證券及稅務主管機關之接受程度，必要時宜事先取得認可。

4. 決定成本制度及處理標準成本差異

依 William K. Carter 及 Milton F. Usry 所合著之 Cost Accounting [6]，成本制度之分類如下圖：

分攤至生產過程之製造成本要素：

		直接材料
	直接材料	直接人工
直接材料	直接人工	變動製造費用
直接人工	變動製造費用	固定製造費用

成本衡量方式：

歷史金額	(1) 實際、主要 成本法	(4) 實際、變動 成本法	(7) 實際、全部 歸納成本法
直接材料及直接人工採 歷史金額，製造費用則 採用預定金額	(2) 實際、主要 成本法	(5) 混合、變動 成本法	(8) 混合、全部 歸納成本法
預定金額	(3) 標準、主要 成本法	(6) 標準、變動 成本法	(9) 標準、全部 歸納成本法

圖 3 成本制度的分類

依我國新修訂十號公報 [2]，有關存貨成本制度之規定如下：

- (1) 製成品及在製品存貨之成本，應包括直接材料、直接人工及製造費用。
(#19)
- (2) 在製造過程中所發生之固定及變動製造費用，通常認為係使存貨達到可供銷售狀態及地點所必須者，故均列為製造成本。(#5)
- (3) 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。
(#3(7))
- (4) 存貨成本衡量方法(如標準成本法或零隻價法)所得結果若與實際成本差異不大，企業得採用該方法。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。(#28)

根據上述(1)及(2)，修訂後十號公報規定之存貨成本要素應包括直接材料、直接人工、變動及固定製造費用，係屬歸納成本法；又，根據上述(3)及(4)，企業可採用標準成本制或混合成本制，惟應符合公報之規定。

原發布十號公報〔1〕曾就標準成本與實際成本之差異規定其會計處理如下：

「……標準成本所得結果若與實際成本相差甚大時，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。」

新修訂十號公報雖已將上述規定刪除，惟探究其精神並無二致，故當企業於未來仍發生標準成本所得結果與實際成本差異甚大時，首先應依新修訂公報第 28 段規定，檢視標準成本是否已按原物料、人工、效率與設備產能之正常水準設定，其結果有二：

- (1) 標準成本已依公報規定之正常水準設定，則宜參照新修訂十號公報第 19 段規定，將產生之固定製造費用產能不利差異認列為銷貨成本，其餘差異則按存貨與銷貨成本之比例分攤。
- (2) 標準成本未依公報規定之正常水準設定時，則宜修定標準成本，使標準成本所得結果與實際成本差異不大。實務上可於 ERP 系統上重新設定標準成本並重新結算期末存貨與銷貨成本，亦可採分析差異數原因並分攤調整期末存貨金額之方式。若按正常水準重新設定標準成本後，仍無法使所得結果接近實際成本時，則此剩餘差異數宜按第(1)點所述處理。

5. 決定製造費用分攤率及分攤差異數之處理

製造費用分攤率可簡單分為實際製造費用分攤率及預計製造費用分攤率兩種，前者係以實際發生之製造費用除以實際產能計算之，後者係以估計製造費用除以估計產能計算之。實務上大部份公司採用預計製造費用分攤率以滿足公司管理當局所需，因採用預計製造費用分攤率方得以解決下列問題：

- (1) 迅速分攤製造費用予各存貨項目
- (2) 分析生產績效及辨認無效率成本
- (3) 消除各月份單位成本受不可控制成本及不合理波動之影響

採用預計製造費用分攤率應考慮之因素包括：製造費用分攤之作業水準、分攤之基礎及採用單一或多種分攤率。茲就各項內容及公報有關規定說明如下：

(1) 製造費用分攤之作業水準

分攤製造費用之作業水準有下列幾種：

① 理論產能

理論產能係指機器設備在全速且無中斷之生產狀況下所能達到之最理想產能，在實務上幾乎無法達到，但可做為改善生產效率之參考。

② 實際產能

實際產能因受無可避免之生產中斷或影響效率問題所影響，例如設備維修、停工、人工短缺、良率或稼動率不如預期、改變生產樣式…等，大多數情況下與理論產能有一定之差距。

③ 預期實際產能

預期實際產能之設定係以次一年度之估計產量為準，故可能造成各年度所用之預計製造費用分攤率均不相同，較難評估生產績效及辨認無效率成本。

④ 正常產能

正常產能係企業於營運初期新設產線或營運後擴增產線時考量正常供給與需求之情況下，預期未來中長期各期間或各季可達到之平均產能。

依 KPMG International Financial Reporting Group 之觀點〔5〕，設定正常產能時應考量之因素如下：

- A. 業性質、經濟因素、產品生命週期的狀態及預測之可靠性；
- B. 設備的產能及預估使用狀況，包含計畫中之維修及停工；
- C. 經調整不正常波動及狀況後，未來各期間生產活動平均可達到之預期水準。

原發布十號公報〔1〕對分攤變動製造費用並未有所規範，對分攤固定製造費則規定如下：

- ① 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。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正常產量，亦有解釋為實際可達之最高產量... 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。(原#6)
- ② 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。

因原發布十號公報對正常產量或實際可達之最高產量並無進一步解釋，實務很多公司以當年度預計可達之實際產能作為計算固定製造費用預計分攤率之作業水準，並將其與實際產量產生差異時造成之多或少分攤製造費用等比例轉入存貨與銷貨成本。

新修訂十號公報及會計研究發展基金會對製造費用，包括變動製造費用，分攤之作業水準卻有更多更明確之規定〔2〕及〔3〕。茲彙列如下：

- ① 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固定製造費用；變動製造費用應以實際產量為分攤基礎。(原#19)
- ② 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。(原#6)
- ③ 正常產能係企業於考量正常供給（考量既定之維修）之情況下，預期各期間或各季可達到之平均產能。
- ④ 正常產能係企業預期未來各期間或各季可達到之中長期平均產能。因此，企業於營運初期與正常營業後設定之正常產能宜一致。
- ⑤ 企業決定正常產能時，除遇有認列相關資產減損之情形外，不宜考量預期未來將減產或停機之情形（如因應金融海嘯）。

- ⑥ 企業不宜每年或每季修正其正常產能，惟得視中長期供給情況(含考量既定之維修)之正常變化，調整正常產能；需求減少、缺工、缺料或機器故障等情況所造成之產量減少，非屬供給情況之正常變化，其所導致之未分配固定製造費用宜於發生當期認列為銷貨成本；但企業若預期未來中長期供給量將減少，且已認列相關資產之減損，則可據以調整正常產能。
- ⑦ 企業不得依淡旺季節分別設定正常產能，而宜考量各期間或各季之狀況訂定一平均正常產能，惟各期中期間正常產能與實際產能所產生之差異，宜依財務會計準則公報第二十三號「期中財務報表之表達及揭露」第9段之規定予以遞延(帳列遞延製造費用)[7]。
- ⑧ 企業宜依據其擴建生產線時之預期，並考量類似生產線之情況，訂定正常產能。

綜合以上新修訂十號公報之規定及會計研究發展基金會之說明，主要延伸結論如下：

- ① 因固定造費用及變動造費用按規定應分別依正常產能及實際產能分攤，故企業應先將製造費用區分為固定及變動，除非實際產能與正常產能差異不大。
- ② 公司於營運初期新設產線時或正常營業後擴建生產線時，即應考量未來中長期之正常供給與需求之平均情形(包括設備效能、稼動率、生產良率、例行性維修、預期停工、機器設備隨使用程度而自然耗弱之生產力狀況、業務擴充計畫、淡旺季、產業景氣循環及產品生命週期等等因素)設定正常產能，設定後即不宜每年或每季修正其正常產能。亦即，營運初期所設定之正常產能基本上應與正常營業後設定之正常產能一致，量產初期所設定之正常產能亦應與其後生產穩定期設定之正常產能一致。

- ③ 開始量產後之實際產量不如新設產線時之預期，應分析評估其原因，若屬短期之設備供給產能偏低或產品需求量不如預期，不應調降正常產能之設定；若屬中長期之設備供給產能偏低或產品需求量不如預期，則應評估有無資產減損，於認列資產減損損失後方得據以調降正常產能之設定。
- ④ 不得依淡旺季節分別設定正常產能，宜按年度平均正常產能計算年度預計製造費用分攤率，亦即，一年四季之預計製造費用分攤率均應一致。
- ⑤ 期中期間所產生之產能差異宜先分析其原因後，再判斷應作如何處理：
- A. 產能差異若是因正常產能之設定不合理所造成，則須就正常產能設定作相應之調整與會計處理。調整正常產能時宜經相關部門主管覆核，並應分析是否導致資產減損之會計處理問題。
- B. 產能差異並非正常產能之設定不合理所造成，宜照遵循二十三號公報第4段及第9段(4)有關未分攤固定製造費用差異應予遞延之考量。遞延數宜考慮剩餘期間之預計經營成果，當預估遞延數無法於未來剩餘期間收回其效益時，例如以未來最合理產能供給量或訂單需求量預估年度剩餘期間可以多分攤之固定製造費用仍無法充抵遞延數，應即評估閒置產能或資產減損問題。

除淡旺季所造成之產能差異外，因訂單延遲造成月份間之暫時性時間差異，亦可比照二十三號公報第4段及第9段(4)予以遞延處理。

- ⑥ 舉例說明正常產能之設定如下：

例：假設在不考慮安全庫存之情況下，企業預估每年之設備供給產能及訂單需求量如下：

	<u>1st year</u>	<u>2nd year</u>	<u>3rd year</u>	<u>4th year</u>	<u>5th year</u>	<u>6th year</u>
設備供給產能：	5000，	6000；	7000，	7000；	6500，	6000
訂單需求量：	8000，	9000；	8000，	7000；	6000，	5000
估計將實際生產：	5000，	6000；	7000，	7000；	6000，	5000

註：第一、二年因尚處良率不穩定狀態，故預估設備產能較低；

第五、六年因設備生產力已呈逐漸耗弱狀態，故預估設備產能亦呈現遞減設備耐用年限經考量產品生命週期估計為6年

依上述資料，企業每年之正常產能宜設定如下：

$$\begin{aligned}\text{估計正常產能} &= (5000 + 6000 + 7000 + 7000 + 6000 + 5000) \div 6 \\ &= 6000\end{aligned}$$

此外，新修訂十號公報〔2〕已就實際產量與正常產能差異之會計處理作如下規定：

- ① 因實際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銷貨成本； (#19)

此規定之目的係將生產無效率及短期的閒置產能成本逕列為當期成本，使每單位產品所分攤之固定製造費用金額不會因實際產量減少而增加；惟當公司有中長期的閒置產能時，則宜評估認列資產減損損失。

- ② 實際產量若異常高於正常產能，企業應以實際產量分攤固定製造費用。(#19)

此規定之目的係避免發生存貨帳列金額高於實際成本，造成存貨於製造完成時即須認列當期利益之情形。

(2) 製造費用之分攤基礎

原發布十號公報〔1〕對製造費用分攤方法之規範與說明如下：

- ① 製造費用應依合理而有系統之方法加以分攤； (原#11)
- ② 固定製造費用分攤之方法可用生產數量、機器小時、直接人工小時、直接人工成本、直接材料成本等。(原#6)

新修訂十號公報對製造費用之分攤方法僅於第 19 段留下上述①之原則性規範，刪除上述②有關製造費用分攤方法之細節性說明，也許是為了留給企業更多自行決策的空間，畢竟，分攤方法可能推陳出新，例如作業基礎成本制近些年即在西方國家得到廣泛的應用。

企業於選擇分攤基礎時宜審慎評估製造費用之屬性以進一步分析其與各種分攤基礎之關聯程度，選擇關聯程度較高的分攤基礎才能避免扭曲各項存貨的單位成本，有利正確決策，這對間接成本佔成本結構高的公司企業而言尤其重要


對於採按“產量”為分攤基礎的公司，若其生產多種產品且每種產品之製程耗用間接成本之差異化很大時，企業宜評估固定製造費用之重大性及複雜度，考慮就每種產品之產出數量給予不同權數以調整分攤基礎。

(3) 採用單一或多種分攤率

修訂前後之十號公報並未對採用單一或多種分攤率有任何規定或說明，企業宜評估製造費用之重大性及複雜度，決定採單一或多種分攤率。多種分攤率會增加帳務成本，但也相對提高存貨單位成本的正確性，企業應切記單位成本正確性對公司決策的深遠影響力。

6. 決定聯產品及主、副產品之成本分攤方式

原發布十號公報對聯產品及主、副產品之成本分攤方式並無規範或說明，新修訂十號公報〔2〕則於第7段說明如下：

- 
- (1) 存貨生產過程中可能同時產出多種產品，如產出聯產品或主產品及副產品。企業若無法分別辨認同時產出之各種產品之成本，則宜按合理且一致之基礎分攤。
 - (2) 企業所採分攤基礎可能基於各類產品於可分離辨認之生產階段或完工階段之售價。
 - (3) 副產品之價值若非重大，得按淨變現價值評價，剩餘成本則歸屬於主產品。

當企業於生產過程中無可避免的產出一部份瑕疵品或次級品時，其成本分攤方式應可參照上述聯產品及主、副產品之成本分攤方式作如下處理：

- (1) 當瑕疵品或次級品之價值重大且出售可能性高時，參考聯產品之成本分攤基礎；
- (2) 若非價值重大且出售可能性高時，宜參考主副產品之成本分攤基礎。

7. 決定存貨流動假設

新修訂十號公報〔2〕對存貨流動假設之規定及說明如下：

- (1) 不可替換之項目及依專案計畫生產(或購買)且能區隔之產品或勞務，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。(#26)
- (2) 企業對性質及用途類似之存貨，應採用相同成本計算方法。對性質或用途不同之存貨，得採用不同成本計算方法。(#27)
- (3) 同類存貨對不同營運部門而言可能具有不同用途。存貨的存放地點不同或適用稅法不同，並不足以證明其得採用不同成本計算方法。(#15)

本次修訂之十號公報已廢除後進先出法，主要是因為後進先出法所假設之存貨流動順序與實際狀況有極大出入，可能導致反映在資產負債表上的存貨金額太過偏離存貨於資產負債表日應有之成本水準，故參照國際會計準則予以修訂刪除。



3.5 存貨淨變現價值衡量 & 公報有關規定

3.5.1 衡量存貨淨變現價值之基本概念

存貨淨變現價值衡量毫無疑問的是繼存貨成本計算後另一個有關存貨評價的關鍵，茲就淨變現價值衡量之基本概念簡略彙總如下圖：

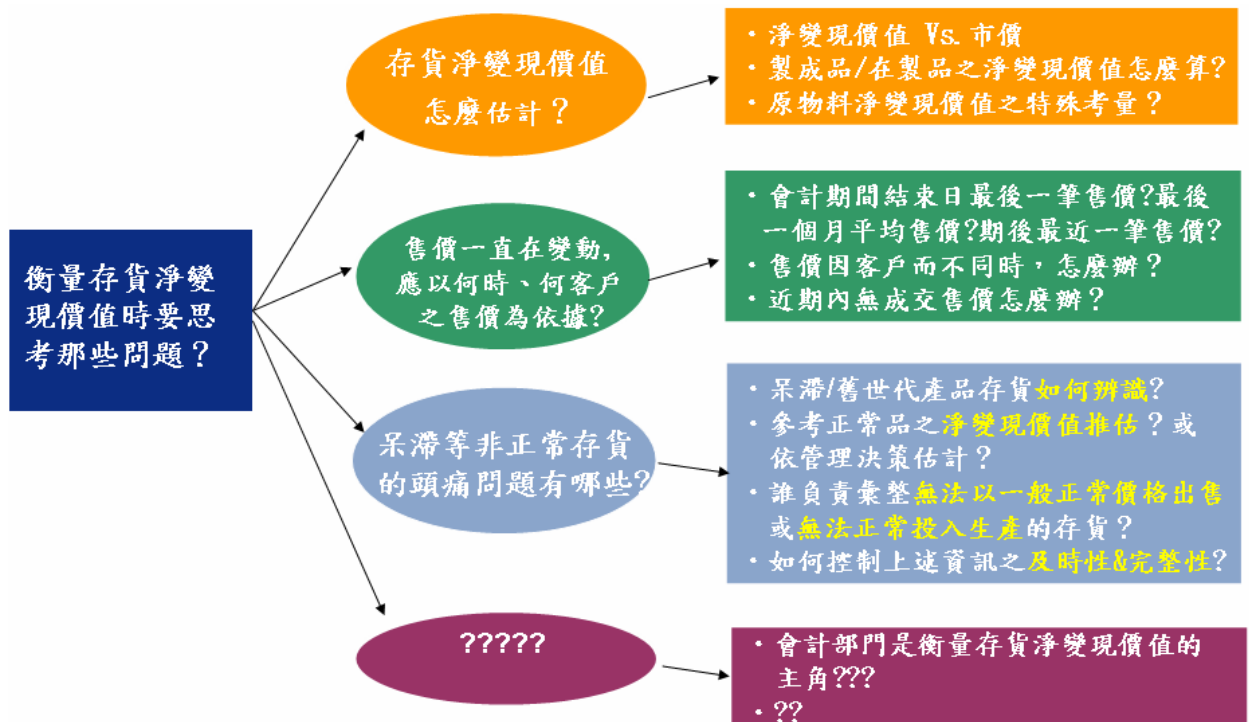


圖 4 衡量存貨淨變現價值之基本概念

3.5.2 存貨淨變現價值衡量及修訂前後之十號公報有關規定探討

1. 存貨淨變現價值之估計方式

原發布十號公報〔1〕及會計研究發展基金會有關市價之規定及說明如下：

- (1) 市價：指重置(製)成本 或 淨變現價值 (原#3(6))
- (2) 重置(製)成本：指目前購入(製造)相同存貨所需之成本 (原#3(7))
- (3) 淨變現價值：指在正常情況下之估計售價減除至完工尚須投入之製造成本及推銷費用後之餘額。(原#3(8))
- (4) 以重置(製)成本做為市價時，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。(原#23)

依我國新修訂十號公報〔2〕，期末存貨應以成本與淨變現價值孰低衡量，而原發布公報〔1〕規定期末存貨應以成本與市價孰低評價。茲就修訂前後之十號公報有關規定說明如下：

(1) 淨變現價值 Vs. 市價

新修訂十號公報及會計研究發展基金會有關淨變現價值之規定及說明如下：

- ①淨變現價值：指在正常情況下之估計售價減除至完工尚須投入之成本及銷售費用後之餘額。 (#3(6))
- ②淨變現價值係企業專屬之價值，但公平價值並非個別企業專屬之價值。淨變現價值不一定與淨公平價值(公平價值減銷售費用後之餘額)相同。 (#10)
- ③製成品之淨變現價值若預期等於或高於成本，則供該製成品生產使用原物料不得沖減至低於成本。當原物料之價格下跌而製成品之淨變現價值低於成本時，該原物料應沖減至淨變現價值。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。 (#22/12)
- ④重置成本：指目前購入相同存貨所需之成本 (#3(5))
- ⑤所謂重置成本係指於資產負債表日，依正常情況購買相同存貨所需之成本，在一般無重大時差情況下，可參考期末入庫之進料成本。(82.05.20 基秘字第 107 號)

綜合以上修訂前後之十號公報規定及會計研究發展基金會之說明，主要延伸結論如下：

- ①依原發布十號公報規定，大部分公司均將其存貨市價定義為：

「原物料以重置成本為市價，在製品及製成品以淨變現價值為市價」

因重置成本有不得超過淨變現價值之上限規定，其結果會產生只要製成品有跌價損失，即便原物料價格無下跌情形亦必須推算原物料存貨之跌價損失。

- ②上述類型之公司依新修訂十號公報規定，必須改以淨變現價值為原物料評價之比較基礎。

因原物料之持有主要係供生產為製成品，故新修訂十號公報規定，只有當製成品有跌價損失，且供該製成品生產使用之原物料價格亦有下跌情形時，原物料才會有跌價損失之問題。而須計算原物料跌價損失時，大部分公司可能都會依新修訂十號公報之說明，以原物料之重置成本估算其淨變現價值。

- ③相較於原發布十號公報，因新修訂十號公報對重置成本並無上限之規定，故對原物料存貨跌價損失之認列相對較為寬鬆。因此，公司企業不會因原物料改按新修訂十號公報規定之淨變現價值評價而提列相對較多之跌價損失。

(2) 製成品之淨變現價值估算

製成品淨變現價值

= 正常情況下之估計售價 - 銷售費用

(3) 在製品之淨變現價值估算

①在製品之淨變現價值

= 正常情況下之估計售價 - 至完工尚須投入之成本 - 銷售費用

= 製成品淨變現價值 - 至完工尚須投入之成本*

* 至完工尚須投入之成本包括變動成本及固定成本

②舉例說明在製品之淨變現價值估算如下：

例：DD 公司只生產單一產品，期末庫存資料如下：

製成品：1000 pcs，估計每單位售價@9，銷售費用@1，成本@10

在製品：1000 pcs，估計每單位售價@9，銷售費用@1，
每單位已投入成本@8，至完工尚須投入之成本@2

茲依上述公式舉例說明在製品之淨變現價值及跌價損失估算如下：

A. 製成品之跌價損失估算

$$\begin{aligned} &= \text{製成品數量} \times (\text{單位淨變現價值} - \text{單位成本}) \\ &= \text{製成品數量} \times (\text{單位估計售價} - \text{單位銷售費用} - \text{單位成本}) \\ &= 1000 \quad \times \quad (9 - 1 - 10) \\ &= 1000 \quad \times \quad (2) \\ &= (2000) \end{aligned}$$

B. 在製品之跌價損失估算

$$\begin{aligned} &= \text{在製品數量} \times (\text{單位淨變現價值} - \text{單位成本}) \\ &= \text{在製品數量} \times (\text{單位估計售價} - \text{至完工尚須投入之單位成本} - \\ &\quad \text{單位銷售費用} - \text{單位成本}) \\ &= 1000 \quad \times \quad (9 - 2 - 1 - 8) \\ &= 1000 \quad \times \quad (2) \\ &= (2000) \end{aligned}$$

由上述估算結果推論：

若估計在製品完工時之每單位成本與製成品相同，則在製品雖未全部完工，其每單位應認列跌價損失與製成品相同。

③依上述②之推論結果，按目前實務上常見之推算在製品淨變現價值方式所估算之在製品存貨跌價損失會較公報所規定者低。

* 實務上常見以下列公式估算在製品之淨變現價值：

A. 製成品售價 \times 在製品完工比例 $-$ 銷售費用

B. 在製品成本 \div 製成品成本 \times 製成品淨變現價值

(4) 原物料之淨變現價值估算

當原物料及其相對製成品均有跌價損失，必須計算原物料之淨變現價值時：

原物料之淨變現價值 = 重置成本

2. 估計存貨淨變現價值之售價依據

售價一直在變動，究竟應以何時、對何客戶之售價為依據估算存貨淨變現價值？又，共用料、共用半成品又該如何衡量其淨變現價值？新修訂十號公報及會計研究發展基金會有如下規定及闡釋〔2〕及〔3〕：

- (1) 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。(#30)
- (2) 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。(#31/原#22)
- (3) 如果會計期間結束日之市價不易取得，得以最接近日之市價為準。(90.01.12 基秘字第 008 號)
- (4) 一張訂單或銷售合約下有多種商品，部份售價較低的商品或贈品係為了吸引客戶購買售價較高的商品，此情形下宜按個別商品正常售價比例分攤合約約定之總售價，以決定各項存貨之淨變現價值。
- (5) 同一原物料或在製品若可供生產不同製成品，而各該成品尚非屬同類別時，企業宜合理估計其使用比例，並依公報第 12 段規定執行存貨續後衡量。
- (6) 原物料及製成品種類繁多，且原物料共用性高，不同生產組合可供生產不同之製成品。若其中部分製成品跌價時，企業宜考量歷史經驗及對未來預期等因素，合理估計原物料用於生產不同製成品之比例。

綜合以上新修訂十號公報之規定及會計研究發展基金會之說明，主要延伸結論如下：

- (1) 淨變現價值係以估計時可取得之最可靠證據估計期末存貨在資產負債表日按正常營業出售所能取得之淨額。有合約價者以合約價為基礎，無合約價且售價難以合理估計者原則上以最接近資產負債表日(不限資產負債表日前或後)之客戶訂購價為基礎。

採接單生產之公司，期末存貨原則上應有契約價格可作為估計淨變現價值之基礎。

- (2) 同一料號之製成品售價因不同客戶而異時，應分別估算其淨變現價值，除非以該些不同售價估算均無跌價損失之情形。拆分為不同料號分別評價會是較佳之處理方式。
- (3) 同一料號之製成品單位成本因於不同地區生產而異時，應分別估算其淨變現價值，除非以該些不同單位成本估算均無跌價損失之情形。同樣的，拆分為不同料號分別評價會是較佳之處理方式。

3. 呆滯等非正常存貨之評價問題探討

(1) 辨識呆滯存貨

存貨公報並未規範應如何辨識呆滯存貨，但這卻是公司企業在存貨管理上的重要議題。實務上常見用來初步辨識呆滯存貨的方式列示如下圖：

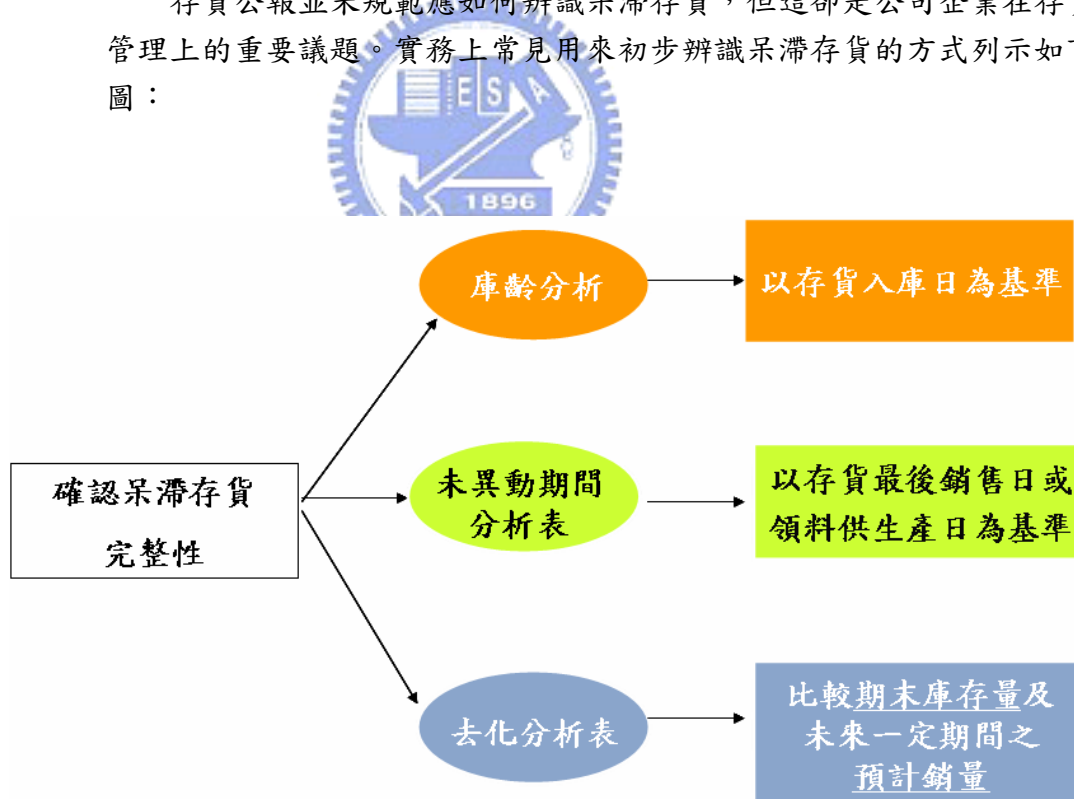


圖 5 辨識呆滯存貨

以上那一種方式較能辨認呆滯存貨的完整性？實務上使用較多的應是存貨庫齡分析或未異動期間分析，這兩種方法各有其辨識效果，但也都有其有效性上的共同限制，因為，庫齡或未異動期間很短，看似正常的存貨卻未必沒有呆滯問題，必須進一步分析最後一批入出庫的數量相對於期末庫存量是否合理。因最後一批入出庫的時間會影響庫齡或未異動期間的長短，若其數量相對於期末庫存量係屬微小，則依庫齡或未異動期間判斷該存貨為無呆滯風險並不允當，而採存貨去化時間分析法則可克服此一問題，只是，未來一定期間之預計銷量怎麼估計？估計去化時間又怎麼算？如何從估計去化時間辨認呆滯存貨？

茲提供分析報表之參考格式如下：

表 1 期末存貨去化時間分析表參考格式

EE 公司
期末存貨去化時間分析表
98.12.31

品名	期末存貨			未來3個月		未來6個月	
	數量	單價	金額	預計使用量	推估去化時間	預計使用量	推估去化時間
A	1,000	10	10,000	1,000	3(註1)	1,200	5(註2)
B	800	80	6,400	800	3	1,200	4
C	600	60	3,600	600	3	600	6
			<u>20,000</u>				

$$\begin{aligned} \text{註1：推估去化時間} &= \text{期末存貨數量} \div (\text{估計未來3個月使用量} \div 3 \text{個月}) \\ &= 1,000 \div \frac{1,000}{3} \\ &= 3 \text{個月} \end{aligned}$$

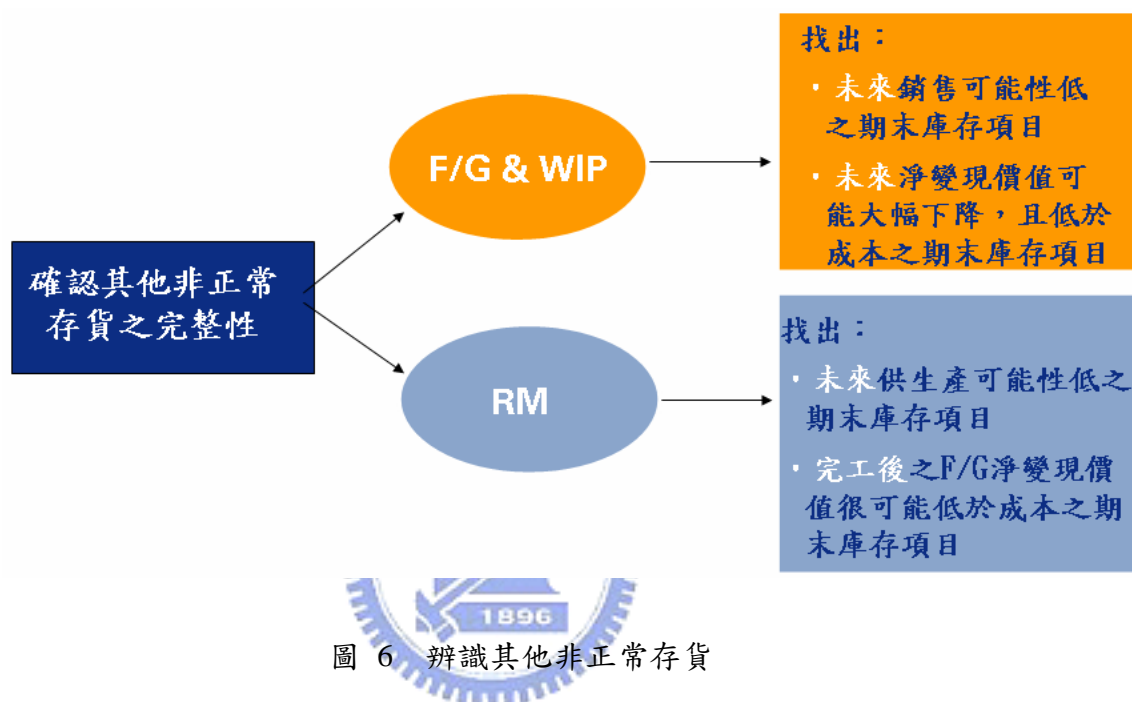
$$\begin{aligned} \text{註2：推估去化時間} &= \text{期末存貨數量} \div (\text{估計未來6個月使用量} \div 6 \text{個月}) \\ &= 1,000 \div \frac{1,200}{6} \\ &= 5 \text{個月} \end{aligned}$$

未來一段時間之預計使用量係以未出貨訂單或預計出貨量為計算依，惟若公司產品種類多且ERP系統上未能充分支援時，實務上通常為簡化工作而以最近一段時間之實際使用量為參考依據。

估計去化時間達多久以上應定義為“有呆滯跡象”而需進一步追蹤與釐清？此一問題須視公司產品的生命週期、銷量趨勢及安全庫存政策而定，有賴業務及生管單位共同定義。

(2) 辨識其他非正常存貨

除了呆滯存貨無法按正常品之估計售價出售或供生產正常品使用外，實務上可能還有一些其他原因造成存貨淨變現價值無法按正常品之估計售價衡量。可能原因不勝枚舉，重點只要掌握適當的職能分工及辨識的方向：



最了解成品及在製品未來銷售狀況(包括量與價)的為業務單位，最了解原料未來供生產使用狀況(包括生產機種及使用量)的為生管單位。總之，辨識呆滯存貨及其他非正常存貨品項絕非會計部門可單獨成就，會計部門在過程中充其量是扮演依據會計紀錄提供原始資訊予業務及生管等相關單位，其後再彙整各相關部門回應資訊以統計可能產生存貨跌價損失品項的角色。

(3)呆滯等非正常存貨之淨變現價值估算

依照修訂後十號公報，呆滯存貨依一定百分比提列呆滯損失之作法是否仍然適用？提列呆滯存貨損失後，呆滯存貨是否仍需依照成本與淨變現價值孰低法繼續評估？

按會計研究發展基金會的說明〔3〕：「呆滯存貨宜按第十號公報規定，以成本與淨變現價值孰低衡量，並將自成本沖減至淨變現價值之金額認列為銷貨成本。」準此，公司企業依一定百分比提列呆滯存貨跌價損失時，應評估依該百分比所估算之淨變現價值是否符合公報規定，若否，則須另行調整所提列之呆滯存貨跌價損失。同樣地，呆滯等非正常存貨之淨變現價值估算若非業務、生管及會計等相關單位共同合作無以為計。

3.6 存貨成本與淨變現價值之比較方式 & 公報有關規定

3.6.1 存貨成本與淨變現價值之比較方式

原發布十號公報已風行於台灣二十二個年，大部分企業均習以為常，有些公司甚至對它沒什麼感覺，因此也就從來沒研究過、沒想過，有一天十號公報竟也要走向與國際接軌的路，而這個軌道的調整卻挾帶了橫掃全台灣企業獲利的威力，並且是在這麼冷的經濟寒冬。

深究此次十號公報的修訂，普遍影響公司財務報表獲利數字最大的應屬存貨成本與淨變現價值比較方式的修訂。依照修訂後之十號公報，存貨成本與淨變現價值的比較方式包括逐項比較(或稱個別項目比較-適用於勞務業)及分類比較；而原發布十號公報規定的比較方式包括個別項目比較、分類比較及全體項目比較。乍看之下，新修訂十號公報只是刪掉一個全體項目比較法，何以威力號稱最大？

3.6.2 存貨成本與淨變現價值比較方式及修訂前後之十號公報有關規定探討

依原發布十號公報之規定，存貨成本與市價比較方式包括個別項目比較、分類比較或全體項目比較，企業可以自由選擇採用任何一種方式，除須各期一致使用外，完全沒有任何限制。就提列跌價損失之保守程度而言，個別項目比較法最為保守，凡有跌價損失之項目即需予以計入提列損失，不可與溢價項目合計互抵後再行提列；分類比較法之保守程度次之；而全體項目比較法最為寬鬆，因其係以全體項目之總成本與總市價比較，若總成本低於總市價時，方就其差額提列之，故可收跌溢價互抵之效。實務上絕大多數企業均選擇最為寬鬆之全體項目比較法。

新修訂十號公報及會計研究發展基金會對存貨成本與淨變現價值比較方式有如下規定及闡釋〔2〕及〔3〕：

1. 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。同時符合下列條件之項目始得分類為同一類別：

(1)屬於相同產品線，且其目的或最終用途類似。

(2)於同一地區生產及銷售。

(3)實務上無法與該產品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)

2. 存貨之成本應逐項與淨變現價值比較，但同一類別之存貨亦得分類比較，其方法一經選定即須各期一致使用。(＃21)
3. 若企業於台灣及大陸地區生產，是否屬於「同一地區」生產須考量產業之特性及營運模式等因素，其有賴企業自行作專業判斷。分別於台灣及大陸地區生產之存貨，通常無法符合公報第 11 段 (3)之條件
4. 企業部分製成品為供應銷售合約而保留者，以契約價格為基礎估計淨變現價值；另有相同製成品於市場上銷售，故以估計售價為基礎估計其淨變現價值。假設以契約價格為基礎所估計淨變現價值高於成本，但以估計售價為基礎所估計淨變現價值低於成本，則此相同製成品是否應歸於同一項目宜按修訂後十號公報第 11 段所列條件判斷，是否已有特定銷售合約未必影響前述判斷。

歸為同一項目之存貨若僅部分數量將用以供應特定銷售合約，則該部分之淨變現價值宜以契約價格為基礎，其餘部分之淨變現價值宜以正常營業下之估計售價為基礎。

綜合以上新修訂十號公報之規定及會計研究發展基金會之說明，主要延伸結論如下：

採分類比較所認列之存貨跌價損失少於採逐項比較者（參閱公報釋例二），故規定獲利率相近且其成品無法單獨銷售之料號方得採分類比較，蓋其目的為使存貨跌價損失之認列趨向嚴謹，並期降低分類比較與逐項比較之損失差異，防止企業因選擇不同會計政策即造成財務報表獲利數字有極大差別，增加不同公司間之財務報表比較難度。

大多數企業適用新修訂十號公報之初，必須從最寬鬆之全體項目比較法調整為最嚴謹之逐項比較法，而且要一次調整到位，不驚呼？不懼呼？其實很難，特別是對售價在過去一年呈陡降趨勢，以致溢價產品項目劇減的企業，更是難以接受，雖然無法經由外部資訊的統計、分析預估其影響程度，但由企業一波波的表態，強力主張暫緩適用，不難猜出其影響金額的重大性程度。但，究竟因公報修訂所帶來的影響金額該怎麼算？茲就此一會計原則變動的影響金額舉例說明如下：

	存貨備抵跌價損失
97/9/30 按全體項目比較法計算	50,000 K
97/12/31 按全體項目比較法計算	90,000 K
97/12/31 按逐項比較法計算	100,000 K
97Q4 應認列之存貨跌價損失	$= 90,000K - 50,000K = 40,000K$
98/1/1 會計原則變動影響金額	$= 100,000K - 90,000K = 10,000K...(\bigcirc)$
	$= 100,000K - 50,000K = 50,000K...(\times)$

3.7 檢視存貨淨變現價值是否已合理估計

3.7.1 如何快速檢視整體存貨淨變現價值已合理估計？

1. 舉例說明快速檢視整體存貨淨變現價值已合理估計如下：

(1) CC 公司為 IC 設計公司，其 98 年及 97 年之營業概況如下：

	98年度	97年度
營業收入	600M	1,000M
營業成本	500M	800M
營業毛利	100M	200M
營業毛利率	17%	20%
銷售費用率	3%	5%
期末存貨總額	210M	250M
存貨週轉天數	168天	112天

(2) CC 公司之產品製造期間(自晶圓下單到封裝、測試完成)約一個月，通常是接單後開始生產

(3) CC 公司 98 及 97 年底之存貨狀況如下：

	98年底	97年底
製成品	90M	90M
在製品	30M	30M
原料	90M	130M
合計	210M	250M
各年度銷貨成本	500M	800M
製成品週轉天數	66天	36天
所有存貨週轉天數	168天	112天

(4) CC 公司 98 年底之存貨成本與淨變現價值孰低係採逐項比較，其未經查核之備抵存貨跌價損失彙列如下：

	成本	淨變現價值	(備抵跌價損失)
正常品：			
製成品	50M	62M	12 M
在製品	30M	38M	8 M
原料	50M	58M	(2)M
	130M	158M	(2)M
呆滯品-製成品	30M	10M	(20)M
其他非正常品-製成品&原料	50M	10M	(40)M
	80M	20M	(60)M
合計	210M		(62)M

(5) CC 公司依淨變現價值估列 98 年底之存貨跌價損失合計 62M，明細如下：

- ① 正常之製成品及在製品以資產負債表日之估計售價為基礎，原物料以資產負債表日之重置成本為基礎，共計估列備抵跌價損失\$ 2 M。
- ② 呆滯品-製成品按呆滯天數及提列比率估列備抵跌價損失如下：

呆滯天數	呆滯存貨金額	提列比率	提列金額
180天~360天	10M	50%	5M
361天~720天	20M	75%	15M
720天以上	-	100%	-
	30M		20M

- ③ 公司相關部門主管依個別存貨之可售(製成品)或可使用狀況(原料)提列備抵跌價損失如下：

個 別 提 列 原 因	存貨金額	提列比率	提列金額
將依銷售策略降價出售之舊世代產品	\$ 25M	80%	20M
已於期後取得訂單之呆滯存貨	5M	40%	2M
經評估可供RD使用之原料存貨	20M	90%	18M
	<u>\$ 50M</u>		<u>40M</u>

2. 以上合計提列 62M 存貨跌價損失，允當否？ 分析如下：

- (1) CC 公司備抵存貨跌價損失查核調整前後之比較：

	調 整 前			調 整 後			
	成本	淨變現 價值	(備抵跌 價損失)	成 本	估計售價/ 重置成本	淨變現 價值	(備抵跌 價損失)
正常品：							
製成品	50M	62M	12M	20M	23M	22M	(2)M
在製品	30M	38M	8M	30M	36M	35M	(2)M
原料	50M	58M	(2)M	30M	29M	29M	(1)M
	<u>130M</u>	<u>158M</u>	<u>(2)M</u>	<u>80M</u>	<u>88M</u>	<u>87M</u>	<u>(5)M</u>
呆滯品	30M	10M	(20)M	70M	30M	25M	(45)M
舊世代產品及其他	50M	10M	(40)M	60M	15M	15M	(45)M
	<u>80M</u>	<u>20M</u>	<u>(60)M</u>	<u>130M</u>	<u>41M</u>	<u>40M</u>	<u>(90)M</u>
合計	<u>210M</u>		<u>(62)M</u>	<u>210M</u>			<u>(95)M</u>

- (2) 差異之處及其原因如下：

① 查核調整前之呆滯品及其他非正常存貨合計 80M，經查核調整後增加為 130M，主要係因公司依存貨未異動天數辨識呆滯品，而會計師採分析存貨去化率以辨識呆滯品並向業務及生管單位查詢；此外，公司於辨識舊世代產品時只由業務單位評估考慮成品，未經生管單位評估考慮用以製造舊世代成品之原材料。

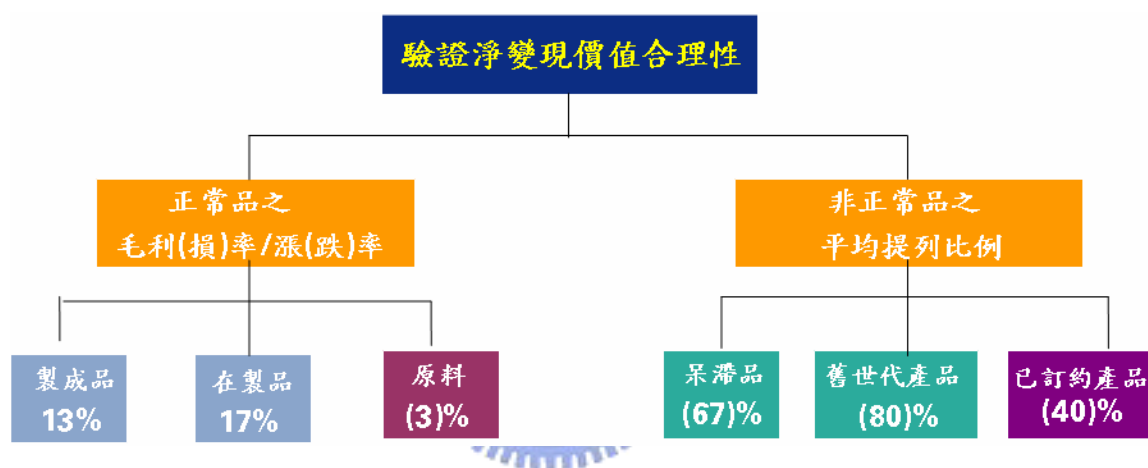
② 因查核調整後之呆滯品及其他非正常存貨已高達 130M，故其備抵跌價損失亦相對增加為 90M。

其中查核調整後之呆滯品及估計售價分別為 70M 及 30M，而其銷售費用率經詢業務單位後估計為 17%，遠高於 98 年度之平均銷售費用率 3%，因需支付仲介佣金之故。

③查核調整前之正常品備抵跌價損失為 2M，經查核調整後增加為 5M，主要係因部份期末製成品及在製品以係為供應銷售合約而生產，公司未以契約價格為估計淨變現價值之基礎，會計師因是調整增加備抵跌價損失 4M；此外，會計師並因公司於評估原料淨變現價值時未考量相對製成品並無跌價損失情形而調整減少備抵跌價損失 1M。

綜上，查核調整後之備抵跌價損失為 95M，調整增加達 33M，主要係因公司於結算報表時未能完整辨識呆滯品及其他非正常存貨，此外，部分存貨淨變現價值之估計方式未能謹遵公報規定。

(3) 快速分析查核調整後之整體存貨淨變現價值合理性&呆滯存貨完整性如下：



①查核調整後之製成品毛利率為 13% $((23M-20M)/23M)$ ，較 98 年度之平均毛利率 17%略低，與 98 年 12 月及 99 年 1 月之平均毛利率相較則顯相當，因此初步分析尚屬合理。

②查核調整後之在製品毛利率為 17% $((36M-30M)/36M)$ ，較製成品毛利率 13%略高，經查詢主要係因在製品之組合結構與製成品不同，毛利率較高之新產品佔在製品之比例相對較高之故。因此，初步分析尚屬合理。

③雖然晶圓廠於 98 年 12 月下旬宣佈調降售價 6%，惟查核調整後之原料毛損率僅為 3% $((29M-30M)/30)$ ，經查詢主要原因有二：其一，期末原料庫存中約有三分之一是廠商宣佈降價後才進貨的；其二，另三分之二雖有重置價格下降之情形，但其相對製成品大部分尚不需計提跌價損失。因此，初步分析尚屬合理。

④因 CC 公司通常是接單後開始生產，理論上不會有太多成品庫存，且期末 庫存金額應小於未出貨訂單。經觀察調整後期末製成品 20M，約為半個月之銷貨成本，尚屬合理；向生管單位查詢之 12 月底未出貨訂單約 150M，推估成本約 125 M，12 月底正常品庫存總金額 80M 與之相較尚屬合理。因此，初步分析判斷呆滯品等非正常存貨之辨識尚屬完整。

⑤呆滯品及舊世代產品之跌價率分別為 67% 及 80%，較第二季評價結果提高約一倍，主要係因業務單位以該些庫存目前之實際銷售價格為參考並考量市場不景氣狀況，擬採行快速降價策略以求盡早出售。因此，初步分析判斷呆滯品等非正常存貨之估計售價若係由業務單位依市場情況及銷售計畫提供則應屬合理。

3.7.2 檢視存貨淨變現價值合理估算之細節

除就整體性快速分析與查詢外，尚需覆核估算存貨淨變現價值之細節方能進一步確認存貨淨變現價值合理性&呆滯存貨完整性。就公司財務長而言，覆核重點包括：

1. 淨變現價值之估算方式是否確實依公報規定，包括淨變現價值之計算方式、售價及銷售費用率之決定，特別是呆滯品等非正常存貨部分。
2. 就正常品存貨評價報表之淨變現價值選擇金額重大品項推算其毛利率，再與決算日前後 1~2 個月之產品別毛利率比較是否合理。此項比較工作若能由電腦執行並提供異常管理報表則可大為提高工作效能及效率。
3. 就非正常品依其流動性檢視提列比例之趨勢變化是否合理。流動性快，其各期跌價率可能約略相當；流動性慢，則其各期跌價率通常逐漸上升。
4. 評價工作是否確由相關部門（包括會計、業務、採購，甚至是研發等）之承辦人員各依職權提供資料並經各部門主管覆核。
5. 依過去查核調整內容判斷相關評價工作者是否適任，並檢視其評價工作是否確已改善。

3.8 存貨相關費損之會計處理 & 帳務處理

3.8.1 存貨相關費損之會計處理及公報有關規定探討

1. 新修訂十號公報及會計研究發展基金會對存貨成本與淨變現價值比較方式有如下規定及闡釋〔2〕及〔3〕：

- (1) 存貨自成本沖減至淨變現價值之金額，應認列為銷貨成本。(＃21)
- (2) 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，並認列為當期銷貨成本之減少。(＃23)
- (3) 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。(＃25)
- (4) 因性質特殊且非經常發生之天災人禍所導致之存貨毀損及所收回之賠償，不宜列為銷貨成本；其餘情況所導致之存貨毀損或過時而產生之費損及所收回之賠償，均宜列為銷貨成本。

2. 其他常見之存貨相關費損及其會計處理

其他常見之存貨相關費損尚包括：異常製造成本、存貨報廢損失及存貨盤盈虧，均宜認列為銷貨成本。

3.8.2 存貨跌價損失/回升利益之帳務處理

存貨原則上按購進成本入帳。期末如淨變現價值低於成本時，應將成本沖減至淨變現價值，此種成本係因持有存貨而發生，故稱為存貨持有成本，認列為當期銷貨成本。其帳務處理有兩種方法：

1. 直接沖銷法：將存貨成本直接沖銷至淨變現價值。
2. 備抵法：另外設置「備抵存貨跌價損失」科目，作為「存貨」科目的抵銷帳戶。

若 DD 公司 98 年度之「備抵存貨跌價損失」變動如下：

	98年度
期初餘額	20M
本期增加	70M
期末餘額	90M

(1)直接沖銷法分錄：

98/12/31	
借：銷貨成本	70M
貸：存貨	70M

(2)備抵法分錄：

98/12/31				98/12/31	
借：存貨跌價損失	70M	or		借：存貨跌價損失	90M
貸：備抵存貨跌價損失	70M			貸：備抵存貨跌價損失	90M
		or			
98/1/1		→		98/12/31	
借：備抵存貨跌價損失	20M			借：存貨跌價損失	90M
貸：存貨跌價損失	20M			貸：備抵存貨跌價損失	90M

3.9 公報規定應揭露之存相關資訊

依新修訂十號公報規定〔2〕，企業應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存貨之帳面價值。存貨通常分類為商品、原料、物料、在製品及製成品等類別。與勞務相關之存貨得歸屬為在製品。
3. 當期認列之存貨相關費損。
4. 將存貨自成本沖減至淨變現價值而認列之當期銷貨成本。

5. 因存貨之淨變現價值回升，而認列為當期銷貨成本減少之金額。
6. 導致存貨淨變現價值回升之事件或情況。
7. 作為負債擔保品之存貨帳面價值。(#33)

相較於原發布之十號公報，企業應揭露更多之存貨相關資訊，特別是有關存貨跌價損失及回升利益之金額及原因，使財務報告使用者可以知悉公司企業的存貨管理績效，也使公司管理者更能積極管理存貨。

3.10 與我國其他財務會計準則之關聯性

依新修訂十號公報〔2〕之規定，固定製造費用應以正常產能為分攤之作業水準。正常產能應於企業營運初期新設產線時或正常營業後擴建產線時即完成設定，設定正常產能時須考量未來中長期之正常供給與需求情況，包括設備效能、稼動率、生產良率、例行性維修、預期停工、機器設備隨使用程度而自然耗弱之生產力狀況、業務擴充計畫、淡旺季、產業景氣循環及產品生命週期等等因素。

依上段所述，企業為設定據以為固定製造費用分攤水準之正常產能，必須在新設生產線或擴建生產線時即預估未來中長期之設備供給產能與產品需求量。然而，同樣涉及必須預估未來中長期設備供給產能與產品需求量者尚不只見諸十號公報，茲就有關公報說明如下：

1. 依目前二十二號公報〔8〕之規定，企業應根據所有可取得之證據評估遞延所得稅資產於未來實現之可能性。遞延所得稅資產可實現性之判斷需根據未來各年度之預估獲利金額、免稅情形、新增投資抵減…等因素以估計課稅所得，而估計未來各年度之獲利金額必需以預計產能、預計產品需求量…等關鍵假設因素為基礎。
2. 依目前三十五號公報〔9〕之規定，企業以設備資產之使用價值決定資產減損金額時，應估計由設備資產所產生之未來現金流量，再以適當折現率折算現值。而估計設備資產未來現金流量之關鍵假設亦包括設備資產之估計耐用年限、各年度預計產能、預計產品需求量…等關鍵假設因素。

綜上，新修訂十號公報、目前二十二號公報及三十五號公報均必須對未來中長期之設備產能與產品需求量作出估計。其估計之目的既同為衡量同一財務報告主體之資產價值，則其估計基礎與假設邏輯自然必須一致，不可因適用不同公報而異。

此外，出具期中財務報表時，宜遵循二十三號公報〔7〕第4段及第9段(4)有關固定製造費用分攤差異應予遞延之考量。當評估期中產能差異造成之少分攤固定製造費用可於當年度未來剩餘期間收回其效益時，則少分攤數應認列為遞延費用，不宜認列為當期銷貨成本；反之，當評估少分攤數無法於當年度未來剩餘期間收回其效益時，應即認列為當期銷貨成本。

四、探討新修訂十號公報「存貨之會計處理準則」之研究發現

4.1 修訂存貨成本計算有關規定對企業財務報表之影響與因應措施

4.1.1 公報修訂重點

本次修訂重點除了廢除後進先出法之存貨流動假設，增加個別認定法之適用規範外，並從嚴認定得攤入存貨原始成本之項目，對存貨成本的計算方法有更多規定：

1. 增加列舉不得列入存貨成本之項目支出。
2. 增加應以正常水準設定標準成本並定期複核及調整之規定；刪除標準成本與實際成本差異甚大時之會計處理。
3. 修訂製造費用分攤之作業水準：

修訂前之公報規定：固定製造費用得按生產設備之正常產量分攤，亦可按實際可達之最高產量分攤。

修訂後之公報規定：固定製造費用明確規定應按生產設備之正常產能分攤，惟實際產量若異常高於正常產能時，應以實際產量分攤固定製造費用；變動製造費用應按實際產量分攤。

4. 修訂實際產量與正常產能發生差異時之固定製造費用分攤差異會計處理：

修訂前之公報規定：實際產量與正常產能(或實際可達之最高產量)發生差異所引起之固定製造費用多或少分攤等比例轉入存貨與銷貨成本，或全部轉列銷貨成本或其他損益。

修訂後之公報規定：因產能較低或設備閒置導致之未分攤固定製造費用應認列為當期銷貨成本。

5. 增加聯產品及主/副產品之成本分攤規定。

4.1.2 對企業財務報表之影響

1. 廢除後進先出法之存貨流動假設

證期局為瞭解十號公報修訂對業界產生之影響，曾針對上市櫃公司進行問卷調查，發現僅3家公司採用後進先出法，其中之一為台塑化；另外，雖無正式統計資料顯示未上市櫃公司之情形，但普遍認為除了石油業和菸酒公賣局等少數業者採用後進先出法外，其餘多數採加權平均法，少數採先進先出法等其他方法，情形與上市櫃公司相同。因此，廢除後進先出法之採用，預期對業界影響層面不大。

市場曾在97年初石油價格高漲的時候，預期採用後進先出法之石化業者將受惠於十號公報修訂廢除後進先出法，因而可認列可觀之利益，惟油價早已今非昔比，原預期要認列的可觀利益亦恐彷彿海市蜃樓了，因此，其改採其他存貨流動假設之影響數亦相對降低。

2. 產能差異造成之固定製造費用少分攤需逕列當期銷貨成本

有關存貨成本計算之修訂條文中，預期對企業財務報表產生較大影響的為：固定製造費用應按正常產能分攤，且因產能較低或設備閒置導致之未分攤固定製造費用應認列為當期銷貨成本。

雖然原發布十號公報規定，產能差異造成之固定製造費用多或少分攤應等比例轉入存貨與銷貨成本，或全部轉列銷貨成本或其他損益，但實務上除非多或少分攤金額不大，公司會將其全部轉列銷貨成本外，多數公司均採取將多或少分攤金額等比例轉入存貨與銷貨成本之會計政策。當公司將多或少分攤之固定製造費用等比例轉入存貨與銷貨成本時，其結果應接近公司將固定製造費用改按實際產量分攤。

對上述類型之公司企業而言，適用新修訂十號公報後最大的差別在於必須將產能差異造成之固定製造費用少分攤金額全部認列為當期銷貨成本，不得再等比例轉一部份金額予期末存貨。此一改變對當期損益之影響舉例說明如下：

例：假設因實際產量小於正常產能造成未分攤之固定製造費用為10,000K，公司依原發布十號公報等比例分別轉列存貨2,000K及銷貨成本8,000K，期末存貨金額因此增加了2,000K，其結果對當期損益的影響程度會因各公司的獲利狀態不同而異，茲舉例說明如下：

	情況一	情況二	情況三
原期末存貨金額	40,000K	55,000K	49,000K
加：少分攤之固定製造費用	<u>2,000K</u>	<u>2,000K</u>	<u>2,000K</u>
合計	42,000K	57,000K	51,000K
期末存貨市價(全體項目比較)	<u>50,000K</u>	<u>50,000K</u>	<u>50,000K</u>
備抵存貨跌價損失(全體項目比較)	<u>-</u>	<u>7,000K</u>	<u>1,000K</u>

情況一：公司各項存貨均呈獲利良好狀況，依原公報規定不須提列跌價損失：

在此情形下，期末存貨雖然加計少分攤之固定製造費用 2,000K，但仍不需提列跌價損失，故轉列存貨之少分攤固定製造費用 2,000K 全部留存於期末存貨淨額中；此類公司適用新修訂十號公報後則必須將少分攤固定製造費用 2,000K 全部改列為當期銷貨成本，除使銷貨毛利率因此降低外，對當期損益之衝擊亦最大。

情況二：公司各項存貨均呈獲利不佳狀況，依原公報規定即須提列大額跌價損失：

在此情形下，期末備抵存貨跌價損失將因加計了少分攤之固定製造費用 2,000K，而由原來的 5,000K 增加為 7,000K，亦即，轉列存貨之少分攤固定製造費用 2,000K 經由期末存貨評價全部轉列為存貨跌價損失，並未留存於期末存貨淨額中；此類公司適用新修訂十號公報後雖必須將原列存貨跌價損失之 2,000K 改列為當期銷貨成本，使銷貨毛利率因此降低為與情況一相同，但對當期損益並無影響。

情況三：介於情況一與情況二之間的公司：

在此情形下，期末備抵存貨跌價損失將因加計了少分攤之固定製造費 2,000K，而由原來的不用提列跌價損失增加為 1,000K，亦即，轉列存貨之少分攤固定製造費用 2,000K 經由期末存貨評價轉列跌價損失 1,000K，另留存 1,000K 於期末存貨淨額中；此類公司適用新修訂十號公報後必須將原留存於期末存貨之 1,000K 及轉列為存貨跌價損失之 1,000K 均改列為當期銷貨成本，其銷貨毛利率雖降低與情況一相同，但對當期損益之影響則不若情況一嚴重。

綜上，修訂固定製造費用分攤差異之會計處理對固定成本高、產能差異大的公司影響較大，在該類公司中，若屬營運狀況佳，各項產品銷貨毛利率相對較高，依原公報規定提列較少存貨跌價損失之公司，適用新修訂十號公報需承受較大之當期淨利下降衝擊；反之，對營運狀況較差，各項產品銷貨毛利率相對較低，依原公報規定已提列較多存貨跌價損失之公司而言，其需承受當期淨利下降之衝擊相對較低。

4.1.3 企業之因應措施

本次修訂十號公報雖在存貨成本計算部份的修訂幅度頗大，但其中部分新增規定早已普遍存在企業之會計實務，預期不會有太多實質影響，例如：第 8 段所列舉之不得列入存貨成本之項目支出及第 28 段所列得採用標準成本之前提條件。預期對企業之會計作業有較大影響的修定及因應措施如下：

1. 由後進先出法改採其他方法之存貨流動假設

公司企業若要從後進先出法改採加權平均法或先進先出法等其他存貨流動假設，則必須完成下列事項：

(1) 計算會計原則變動累積影響數：

廢除後進先出法後，原採後進先出法的公司勢必要改變其會計原則而採用加權平均法或先進先出法等其他存貨流動假設，而會計原則變動依規定必須於改採新原則年度就其期初保留盈餘計算累積影響數。會計原則變動累積影響數可能會使存貨金額及本期淨利增加，也可能會使存貨金額及本期淨利減少，端視公司之進貨成本係呈上漲或下跌趨勢。進貨成本呈上漲趨勢者，會調整增加存貨金額及本期淨利；進貨成本呈下跌趨勢者，會調整減少存貨金額及本期淨利。

(2) 重新設定電腦資訊系統

不管改採加權平均法或先進先出法計算存貨流動之單位成本，都必須著手重新設定存貨之電腦資訊系統，以調整存貨流動順序之基本假設及單位成本計算公式。

2. 修訂製造費用分攤之作業水準：

為遵循固定製造費用應按正常產能分攤，變動製造費用應按實際產量分攤之修訂後公報規定，公司企業必須完成下列事項：

- (1) 將製造費用依其成本習性區分為固定及變動，因各有其不同的分攤作業水準
- (2) 由相關部門共同討論設定正常產能。有關正常產能之公報規定請參見第三章 3.4.3 小節第 5 段(P.18)。
- (3) 設定 ERP 之成本會計作業系統，按公報規定分攤製造費用：
 - ① ERP 之成本會計作業系統必須調整將固定製造費用改按正常產能分攤，且當實際產量異常高於正常產能時，可改按實際產量分攤。另應對實際產量“異常”高於正常產能事先定義。
 - ② 變動製造費用按實際產量分攤。

對已遵循原發布公報規定之公司企業而言，其固定製造費用之預計分攤率本已按正常產量或實際可達之最高產量分攤，此項公報修訂對其會計作業流程的影響並不多，僅需特別審視正常產能之設定是否合於規定。

3. 修訂固定製造費用少分攤需逕列當期銷貨成本之會計處理：

為遵循產能差異造成之固定製造費用少分攤需逕列當期銷貨成本之會計處理修訂，企業必須重新設定 ERP 之成本會計作業系統。但若出具期中報表，則另須參照二十三號公報之規定。

除會計作業系統之調整外，企業若欲降低產能差異造成之財務報表影響數，則需從成本控制的管理環節著手：

- (1) 審慎評估固定成本改為變動成本之可能性及必要性
- (2) 盡量使正常產能之設定趨近估計實際產量之常態，以期降低各年度之產能偏差

4.2 修訂存貨淨變現價值衡量有關規定對企業財務報表之影響與因應措施

4.2.1 公報修訂重點

本次修訂十號公報對存貨淨變現價值並未重新定義，僅修訂其應用於原物料存貨評價之規範，茲說明如下：

1. 存貨續後評價改按成本與淨變現價值孰低衡量：

修訂前之公報規定：期末存貨應以成本與市價孰低評價；市價指重置(製)成本或淨變現價值。

修訂後之公報規定：期末存貨應以成本與淨變現價值孰低衡量。

2. 修訂原物料存貨以淨變現價值評價之規範：

修訂前之公報規定：期末原物料存貨得無條件選擇以成本與重置成本孰低評價，且重置成本以不得超過淨變現價值為上限，不得低於淨變現價值減正常毛利後之餘額為下限。

修訂後之公報規定：期末原物料存貨僅於成品與原物料價格均有下跌時才需估算淨變現價值以提列跌價損失，此時得以重置成本為淨變現價值之最佳估計；刪除重置成本之上下限規定。

4.2.2 對企業財務報表之影響

依新修訂十號公報規定，期末存貨評價須改按成本與淨變現價值孰低衡量，包括原物料評價，且原物料存貨僅於原物料價格下跌且會致其相對製成品亦有跌價情形時，才需估算淨變現價值以提列跌價損失；相較於原發布公報之規定，因大部分企業都以重置成本為原物料存貨之評價基礎，在重置成本受有不得超過淨變現價值之限制下，只要原物料存貨之相對製成品有跌價情形，即便原物料重置成本未下跌，仍需估算原物料存貨之跌價損失。

對企業而言，期末存貨評價改按成本與淨變現價值孰低衡量之修訂結果，使原物料跌價損失之估列相對較原發布公報之規定寬鬆，應是本次十號公報修訂內容中，唯一可讓企業在經濟寒冬中感覺一點暖意的條文。

4.2.3 企業之因應措施

為遵循公報修訂後之淨變現價值有關規定，公司企業必須設定 ERP 之會計作業系統，使期末存貨評價時之淨變現價值定義符合公報規定：

1. 製成品淨變現價值

修訂前後之十號公報對製成品淨變現價值之定義並無不同，但值此公報修定之際，製成品淨變現價值之定義在各界熱烈討論過程中更見清晰，公司企業只需再次審視原來對製成品淨變現價值之定義是否符合規定即可，請參見第三章 3.5 節 (P.23)。

此外，資訊系統宜能提供決算日前後一個月之產品別毛利率分析報表，以利各層級主管覆核及判斷製成品淨變現價值之估計是否合理。

2. 在製品及半成品淨變現價值

同樣的，修訂前後之十號公報對在製品淨變現價值之定義也並無不同，但仍要注意目前實務上常見之估算在製品淨變現價值方式所評估之在製品存貨跌價損失通常較公報所規定者低，請參見第三章 3.5 節 (P.23)，宜及早檢視並做相應調整措施。

除上段所述外，在製品淨變現價值之估算在實務上尚需注意：

- (1) 在製品及半成品之淨變現價值均以其最終製成品售價為估計基礎，故電腦資訊系統必須建置基本的料號聯結關係以追蹤最終製成品之估計售價，且其評價報表宜能顯示最終製成品之每單位溢跌價金額及比例，以利各層級主管之複核作業。
- (2) 建立供不同製成品生產使用之共用半成品資料庫，召集生管等相關作業單位共同討論訂定其淨變現價值之估計方式。

3. 原物料淨變現價值

依新修訂公報規定，必須計算原物料淨變現價值並提列跌價損失之前提為期末原物料價格下跌且致其最終製成品亦有跌價情形，故必須重新設定電腦資訊之存貨評價系統：

- (1) 建立原物料與最終製成品的料號聯結關係。
- (2) 建立供不同製成品生產使用之共用原料資料庫，召集生管、採購等相關作業單位依會研基金會有關共用料評價之相關規定，請參見第三章 3.5 節 (P.23)，共同討論其淨變現價值之估計方式。
- (3) 重新建立原物料評價之電腦資訊成本會計系統，包括帳列成本、重置成本及最終製成品之溢跌價情形等必要資訊，設計比較公式並能計算淨變現價值及跌價損失。
- (4) 原物料評價報表宜能顯示帳列成本、重置成本及最終製成品之溢跌價比例，以利各層級主管之覆核作業。

綜上，雖然本次修訂十號公報對存貨淨變現價值並未重新定義，僅修訂原物料存貨評價對其之應用，惟仍須謹慎審視是否確有符合十號公報及會研基金會最近陸續發布之解釋與說明。此外，期末存貨品項繁多之公司企業，其存貨淨變現價值之估計需引用龐大帳載記錄再加以繁雜演算，故有賴導入電腦 ERP 系統完成初步估算，並培植覆核者就其整體性評價結果分析是否合理之能力，方能確保存貨評價工作完成之即時性及有效性。有關如何辨識呆滯等非正常存貨及估計其淨變現價值參見第三章 3.5.2 小節第 3 段 (P.29)；有關如何檢視存貨淨變現價值是否已合理估計請參見第三章 3.7 節 (P.34)。

4.3 修訂存貨成本與淨變現價值比較方式對企業財務報表之影響與因應措施

4.3.1 公報修訂重點

有關存貨成本與淨變現價值比較方式之修定重點如下：

修訂前之公報規定：得按個別項目、分類項目、或全體項目為比較基礎，無特別限制條件。

修訂後之公報規定：除勞務存貨應按個別項目作續後評價外，商品存貨原則上應採逐項比較，只有當同時符合下條件時才得採分類比較：

- (1) 屬於相同產品線，且其目的或最終用途類似。
- (2) 於同一地區生產及銷售。
- (3) 實務上無法與該產品線之其他項目分離評價。

4.3.2 對企業財務報表之影響

此次十號公報的修訂，不但對商品存貨刪除最為寬鬆之全體項目比較法，並且對分類比較法設有嚴格的條件限制。換言之，大多數公司必須從最寬鬆之全體項目比較法改為最保守之逐項比較法(個別項目比較法)，因此對業界之普遍影響程度可能最高，特別是對全體存貨項目中溢跌價互見且互抵效果高之公司，無疑將受此條文修訂之影響而身受重傷。一般而言，平均毛利率偏低之公司企業所受影響程度可能較大，但因近年景氣翻轉直下，若企業之跌價項目已然增加且其金額有擴大情形，或溢價項目之溢價總金額已下降，則溢跌價互抵效果亦會隨之下降，對企業財務報表之影響自然減少。

4.3.3 企業之因應措施

隨著開始適用新修訂公報之時間在即，企業宜積極採取行動以因應改採逐項比較法。

1. 檢視現有庫存料號之編碼是否符合公報所訂逐“項”比較之精神

基本上，同一料號即為存貨評價採逐項比較之項目基準。因此，依公報第 11 段不宜分類為同一類別者，亦不宜歸屬為同一料號。

2. 進行是否採分類比較之決策作業

除非企業以保守穩健為前提，直接決定採行逐項比較法，否則，宜進行下列評估作業程序以供作決策之依據：

(1) 作業層級初步彙整說明可採分類比較之類別並按產品料號逐項註記其下列資訊：

- ① 所屬產品線、目的或最終用途
- ② 生產地區、銷售地區
- ③ 無法與該產品線之其他項目分離評價原因

(2) 權責主管複核上述分類是否符合公報所訂得採分類比較之條件

(3) 試算採行逐項比較與分類比較對財務報表之影響，供作決策單位遴選會計原則及決定是否提前適用新修訂十號公報之參考。

3.修訂會計政策

不論公司最後決定採行逐項比較法或分類比較法，大部分公司都必須修訂其原採全體項目比較法之會計政策。

修訂會計政策應符合內部控制-財務報表編製流程之相關管理作業程序之規定，並經董事會通過。

4.重新設定電腦資訊系統以符合新修訂公報之規定

依新修訂會計政策，改變存貨成本與淨變現價值比較方式為逐項比較或分類比較。

除會計作業與電腦資訊系統調整外，企業若欲降低期末存貨評價造成之財務報表影響數，則需從存貨管理環節著手：

1. 加強存貨供應鏈管理，盡量降低庫存水準；
2. 即時發現並處理潛在呆滯存貨，掌握最佳出售時點及售價。



五、結論與建議

5.1 研究結論

5.1.1 比較我國新修訂財務會計準則第十號公報與國際會計準則第二號公報

我國修訂後的財會準則第十號公報重要內容與國際會計準則第二號公報「存貨」(IAS 2「Inventories」)已幾無差異，而國際會計準則公報迄今已可被歐盟等 100 多個國家接受，就連美國大老也於 2008 年表態支持，因此，外國投資人及國際信評機構長期以來就把企業編製財務報表所依循之會計原則與國際會計準則間之差異程度視為重要的評價指標。企業適用新修訂的十號公報將使公司的財務報導更貼近全球化的主流財務會計準則，理論上應有助於提升我國企業於國際資本市場上的財務資訊透明度評等。

根據了解，國際會計準則委員會(IASB)迄 2010 年之工作計畫尚無修訂 IAS 2 之有關項目。

5.1.2 我國十號公報第一次修訂重點

1. 本次修訂重點除了廢除後進先出法之存貨流動假設，增加個別認定法之適用規範外，並從嚴認定得攤入存貨原始成本之項目，對存貨成本的計算方法也有更多規定：

- (1)增加列舉不得列入存貨成本之項目支出。
- (2)明確規定固定製造費用明確規定應按生產設備之正常產能分攤；變動製造費用應按實際產量分攤。
- (3)明確規定產能不利差異造成之固定製造費用少分攤只能於當期全數認列為銷貨成。
- (4)增加應以正常水準設定標準成本並定期複核及調整之規定，且依標準成本計算之結果必須與實際結果差異不大本。
- (5)增加聯產品及主/副產品之成本分攤規定。

2. 修訂期末存貨跌價損失之計算，使跌價損失之認列趨向保守穩健：

- (1)存貨續後評價改以成本與淨變現價值孰低衡量。
- (2)商品存貨原則上應採逐項比較，只有當符合條件時才得採分類比較；勞務存貨應按個別項目作續後評價。

(3)修訂原物料存貨續後評價及其淨變現價值最佳估計之規範。

(4)增訂淨變現價值之決定必須考慮期後事件是否存在於資產負債表日及其影響。

3. 增訂勞務存貨及以零售價法估算期末存貨成本之相關規範。

4. 明訂存貨相關費損應認列為銷貨成本及存貨淨變現價值可迴轉。

5. 增訂應附註揭露之存貨相關資訊。

6. 修訂條文對會計年度開始日在 98.1.1(含)以後之財報適用之，亦得提前適用。

7. 企業因原採後進先出法所造成之會計原則變動應計算累積影響數，但無須重編以前年度財報；因其他條文修訂造成之會計原則變動則無須計算累積影響數。

本次修訂十號公報的增修幅度頗大，其中部分新增規定早已普遍存在企業之會計實務，預期不會有太多實質影響，但亦不乏涉及高複雜度實務執行問題的增修條文，例如製造費用分攤作業水準及存貨成本與淨變現價值比較方式之修訂；另有部份條文雖未大幅修訂，但其攤算或演算過程本就極為繁瑣，且涉及會計專業技術及會計專業判斷，例如存貨成本計算及存貨淨變現價值估算，故亦常衍生實務問題。茲就前述所列各項十號公報之主要實務問題彙列研究結論如下：

5.1.3 適用十號公報之主要實務問題及因應措施

1. 存貨成本計算

茲就存貨成本計算之基本概念簡彙如下圖：

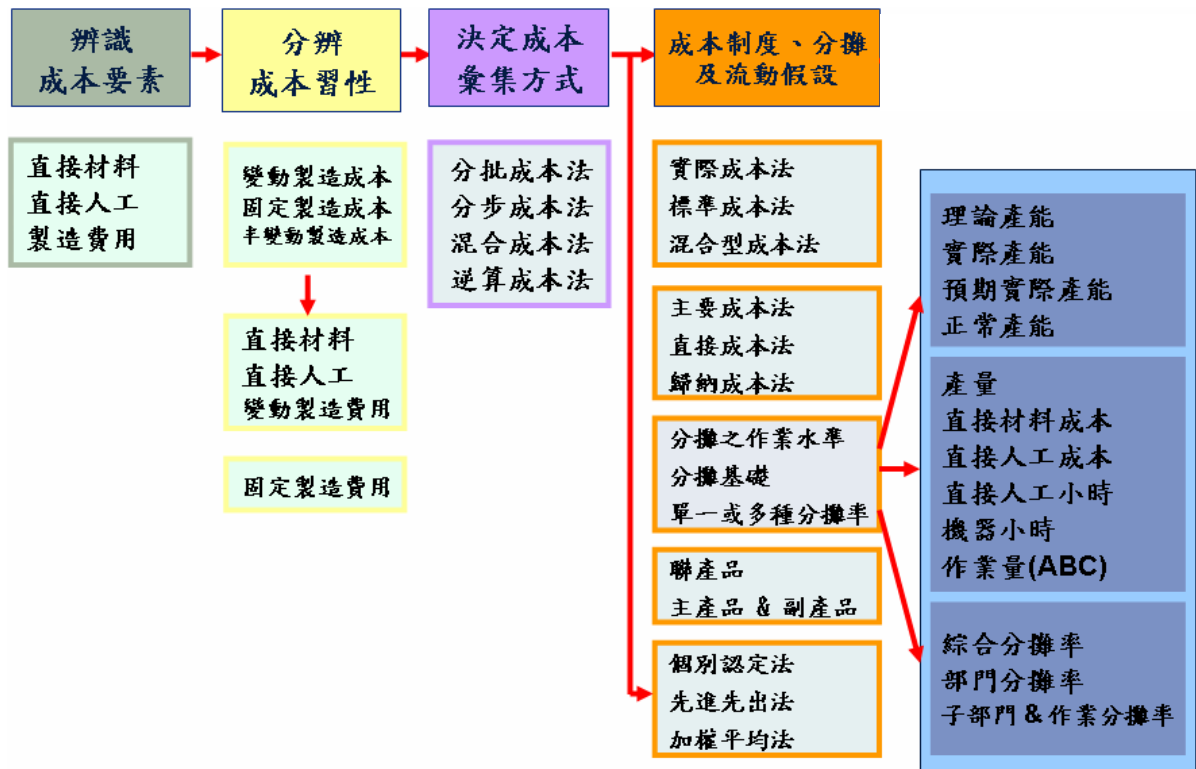


圖 7 存貨成本計算基本概念 II

(1) 辨識成本要素

存貨生產成本係直接材料、直接人工及製造費用三大成本要素之總和，辨識存貨生產成本要素即定義存貨成本之範圍，故為存貨成本計算之首要。

修訂後的十號公報，增訂不得列入存貨成本之項目，對存貨之生產成本有較多說明，惟其精髓與原發布公報並無不同。公報定義之成本要素如下：

「商品及原料存貨之成本，通常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供銷售或可供生產之狀態及地點所發生之必要支出。在製造過程中所發生之固定及變動製造費用，通常認為係使存貨達到可供銷售狀態及地點所必須者，故均列為製造成本。」

上述存貨生產成本要素中，依性質可「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」認列為直接原料；可「合理辨認係直接從事製品之生產所發生之人工成本」認列為直接人工；「直接原料及直接人工以外之製造成本」認列為製造費用。

直接原料及直接人工原則上應以直接歸屬的方式攤入各存貨品項或成本標的，惟當其金額按重要性標準判斷為不大時，可將其併入製造費用，再以合理的分攤基礎分配予各存貨品項或成本標的，以簡化繁瑣的成本資料彙集及帳務處理工作。

非屬存貨成本要素之支出應即認列為當期費用，否則將造成虛增存貨成本，除影響財務報表之允當表達外，也會造成業務單位報價不當或作成錯誤的銷售決策。因此，決定哪些成本與產成品有關，哪些成本與產成品無關為正確計算存貨成本之重要工作，不可不慎。

(2) 分辨成本習性：

修訂前後之財務會計準則公報第十號均未對成本習性有所規定或說明，然分辨成本習性卻是合理分攤存貨製造成本的根本，對面臨動態經營環境的公司管理當局更是必需透析成本與產量的變動關係，方得以正確擬定銷售策略及有效控制成本。

成本支出總額依其與生產量之變動關係分為變動成本、固定成本及半變動成本，請參見第三章 3.4.3 小節第 2 段 (P.12)。

為成本分攤之目的，必須將所有半變動成本之變動與固定部分拆分出來，雖然實務上常為簡化過程而以管理當局的判斷做為拆分的方法，然若支出金額具重大性時，仍宜進一步採行更可靠的拆分方法。比較常見的拆分方法包括高低點法、統計散佈圖法及最小平方法，這些方法亦可用來決定某類支出成本在設定產量的攸關區間內是否宜全部歸屬變動成本或固定成本。

帳列直接材料與直接人工通常為與產量呈變動關係的變動成本，但近年來很多公司基於穩定人員雇用的公司政策及保護勞工的政府政策，已將直接勞動成本於成本分析時改分類為固定成本，惟會計科目分類上則大部分公司仍維持認列為直接人工。；而帳列製造費用則可依其是否與產量呈變動關係而分為變動製造費用及固定製造費用。

在某些情況下，短期的銷售決策可忽略固定成本，只考慮邊際貢獻，因此，分辨成本習性亦顯重要。邊際貢獻 = 銷售收入 - 變動成本，而廣義的變動成本不只包括變動生產成本，亦包括變動銷售及管理成本。


(3) 決定成本彙集方式

成本彙集程序包括辨認、衡量及記錄成本資訊於所設定的分類中，而不同的成本彙集方式會產生不同的成本資訊。成本彙集方法之採行取決於產品的製程特質及公司管理當局對成本資訊的需求，原發布之財務會計準則公報第十號並未對成本彙集方式有相關規定或說明，修訂後之十號公報亦然。實務上常見的方法包括分批成本法、分步成本法及混合成本法，請參見第三章 3.4.3 小節第 3 段 (P.13)。

除上述三種方法外，實務上有少部份公司採用逆算成本法。逆算成本法又稱倒推成本法，其精神是將當期所發生之各項成本均直接計入當期銷貨成本，期末再依實際盤點數量推算各項期末存貨金額，是一種簡化生產成本計算之會計處理方法。逆算成本法目前並未被廣泛使用，企業於評估是否採行時，除非期末存貨極少或材料成本佔成本結構極高，否則尚須考慮證券及稅務主管機關之接受程度。

(4) 決定成本制度及處理標準成本差異

成本制度依成本要素的範圍可分為：

- 
- ① 主要成本法：包括直接材料及直接人工。
 - ② 變動成本法：包括直接材料、直接人工及變動製造費用。
 - ③ 全部歸納成本法：包括直接材料、直接人工、變動及固定製造費用。

成本制度依是否為實際成本可分為實際成本法、標準成本法及混合成本法。

上述兩種成本制度可以交叉使用，故可組合成九種成本制度，請參見第三章 3.4.3 小節第 4 段 (P.15)。

依我國新修訂十號公報，存貨成本要素應包括直接材料、直接人工、變動及固定製造費用，故為歸納成本法；又，企業可採用標準成本制或混合成本制，惟所得結果必須與實際成本差異不大。此外，標準成本之設定應考量原物料、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。

當發生標準成本所得結果與實際成本差異甚大時，首先應依新修訂十號公報檢視標準成本是否已按原物料、人工、效率與設備產能之正常水準設定，其結果有二：

- ①標準成本已依正常水準設定，則除固定製造費用產能不利差異宜參照新修訂十號公報第 19 段規定認列為銷貨成本外，其餘差異則按存貨與銷貨成本之比例分攤。
- ②標準成本未依公報規定之正常水準設定時，則宜修定標準成本並分攤調整期末存貨與銷貨成本金額，請參見第三章 3.4.3 小節第 4 段 (P.16)。

(5) 決定製造費用分攤率及處理分攤差異

製造費用分攤率可簡單分為實際製造費用分攤率及預計製造費用分攤率兩種，前者係以實際發生之製造費用除以實際產能計算之，後者係以估計製造費用除以估計產能計算之。實務上大部份公司採用預計製造費用分攤率以滿足公司管理當局所需，應考慮之因素包括：製造費用之分攤作業水準、製造費用之分攤基礎及採用單一或多種分攤率。

①製造費用之分攤作業水準

分攤製造費用之作業水準分為：理論產能、實際產能、預期實際產能及正常產能，請參見第三章 3.4.3 小節第 5 段 (P.17)。

依新修訂十號公報規定，固定製造費用應按生產設備之正常產能分攤，變動製造費用應以實際產量分攤，故企業首先應將製造費用區分為固定及變動，除非實際產能與正常產能差異不大。

其次再依公報規定及會研基金會之說明設定正常產能。正常產能係企業於營運初期新設產線時或正常營業後擴建生產線時考量正常供給與需求之情況下，預期未來中長期各期間或各季可達到之平均產能。因此，企業營運初期與正常營運後設定之正常產能應一致；量產初期與其後生產穩定期設定之正常產能應一致；一年四季設定之正常產能亦應一致，不得依淡旺季而有所不同。

因正常產能設定涉及供給與需求之預測，故需由研發、生產及業務單位共同規劃。設定正常產能時應考量之因素請參見第三章 3.4.3 小節第 5 段 (P.17)。

當實際產能與正常產能不一致時，結果將發生固定製造費用多分攤或少分攤。因產能差異造成固定製造費用多分攤時應改按實際產能分攤；因產能差異造成固定製造費用少分攤時應分析評估其原因，再依實際產能無法達正常產能之延續期間長短，評估應認列為當期銷貨成本或有資產減損問題，不宜每年或每季修正其正常產能，請參見第三章 3.4.3 小節第 5 段 (P.19)。

上述產能差異造成固定製造費用多或少分攤若發生於出具期中財務報表期間，且符合我國第二十三號財務會計準則公報第 4 段及第 9 段(4)所述條件時，則應將所產生之固定製造費用分攤差異予以遞延，請參見第三章 3.4.3 小節第 5 段 (P.20)。

② 製造費用之分攤基礎

固定製造費用之分攤基礎一般分為：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。

新修訂十號公報僅規定製造費用應依合理而有系統之方法加以分攤，對分攤基礎並未有進一步說明，也許是為了留給企業更多自行決策的空間，畢竟，分攤方法可能推陳出新，例如作業基礎成本制近些年即在西方國家得到廣泛的應用。

企業於選擇分攤基礎時宜審慎評估製造費用之屬性以進一步分析其與各種分攤基礎之關聯程度，選擇關聯程度較高的分攤基礎才能避免扭曲各項存貨的單位成本，有利正確決策，這對間接成本佔成本結構高的公司企業而言尤其重要。

對於採按“產量”為分攤基礎的公司，若其生產多種產品且每種產品之製程耗用間接成本之差異化很大時，企業宜評估固定製造費用之重大性及複雜度，考慮就每種產品之產出數量給予不同權數以調整分攤基礎。

③ 採用單一或多種分攤率

修訂前後之十號公報並未對採用單一或多種分攤率有任何規定或說明，企業宜評估製造費用之重大性及複雜度，決定採單一或多種分攤率。多種分攤率會增加帳務成本，但也相對提高存貨單位成本的正確性，企業應切記單位成本正確性對公司決策的深遠影響力。

2. 衡量存貨淨變現價值

存貨淨變現價值係估計期末存貨在資產負債表日按正常營業出售所能取得之淨額，等於估計售價減除至完工尚須投入之成本及銷售費用後之餘額。

(1) 衡量製成品淨變現價值

- ①有合約價者以合約價為基礎，適用於採接單生產之公司。
- ②無合約價者原則上以最接近資產負債表日(不限資產負債表日前或後)之客戶訂購價為基礎。
- ③同一訂單或合約之部份產品售價偏低或附有贈品係為了吸引客戶購買售價較高的商品，宜按個別商品正常售價比例分攤訂單或合約之總售價，以決定各項存貨之淨變現價值。
- ④同一料號之售價因不同客戶而異時，應分別計算淨變現價值，除非以該些不同售價計算均不會產生存貨跌價損失。
- ⑤同一料號之單位成本因於不同地區生產而異時，應分別計算淨變現價值，除非以該些不同單位成本計算均不會產生存貨跌價損失。
- ⑥資訊系統宜能提供決算日前後一個月之產品別毛利率分析報表以利覆核及判斷存貨評價是否合理。

(2) 衡量在製品及半成品淨變現價值

- ①依十號公報規定之計算結果，若估計在製品完工時之每單位成本與製成品相同，則在製品雖未全部完工，其每單位應認列跌價損失與製成品相同。有關在製品之淨變現價值估算請參見第三章 3.5.2 小節第 1 段 (P.26)。
- ②按目前實務上常見之推算在製品淨變現價值方式所估算之在製品存貨跌價損失通常較公報所規定者低。
 - * 實務上常見以下列公式估算在製品之淨變現價值：
 - A. 製成品售價 × 在製品完工比例 - 銷售費用
 - B. 在製品成本 ÷ 製成品成本 × 製成品淨變現價值

- ③ 同一在製品或半成品若可供生產不同製成品，而各該成品非屬同類別時，企業宜合理估計其使用比例，分別估計其淨變現價值。
- ④ 在製品及半成品之淨變現價值均以其最終製成品售價為估計基礎，故電腦資訊系統必須建置基本的料號聯結關係以追蹤最終製成品之估計售價。
- ⑤ 建立供不同製成品生產使用之共用半成品資料庫，召集生管等相關作業單位共同討論其淨變現價值之估計方式。
- ⑥ 評價報表宜能顯示最終製成品之每單位溢跌價金額及比例，以利各層級主管之複核作業。

(3) 衡量原物料淨變現價值

- ① 期末原物料價格下跌且其最終製成品亦有跌價情形時才須計算原物料淨變現價值並提列跌價損失。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。
- ② 建立原物料與最終製成品的料號聯結關係。
- ③ 建立供不同製成品生產使用之共用原料資料庫，召集生管等相關作業單位共同討論並考量歷史經驗及對未來預期等因素，合理估計原物料用於生產不同製成品之比例。
- ④ 應重新建立原物料評價之資訊系統，包括帳列成本、重置成本及最終製成品之溢跌價情形等必要資訊，設計跌價損失之計算公式。
- ⑤ 評價報表宜能顯示帳列成本、重置成本及最終製成品之溢跌價比例，以利各層級主管之複核作業。

雖然本次修訂十號公報對存貨淨變現價值並未重新定義，僅修訂原物料存貨評價對其之應用，惟仍須謹慎審視是否確有符合十號公報及會研基金會最近陸續發布之解釋與說明。

3. 存貨成本與淨變現價值比較方式

原則上應採逐項比較，同時符合公報規定之三個條件時才得採分類比較：

- (1) 屬於相同產品線，且其目的或最終用途類似。
- (2) 於同一地區生產及銷售。
- (3) 實務上無法與該產品線之其他項目分離評價。

因採分類比較所認列之存貨跌價損失 \leq 於採逐項比較者，故以上述三個條件嚴格限制只有獲利率相近且其成品無法單獨銷售之料號方得採分類比較，其目的為期降低分類比較與逐項比較之損失差異，防止企業因選擇不同會計政策即造成財務報表獲利數字有極大差別之情形，因而降低不同企業間之財務報表比較性。

針對此一公報修訂條文，多數公司必須將原採用之全體項目比較法改為逐項比較法(個別項目比較法)及/或分類比較法，實務作業程序請參見第四章 4.3.3 小節(P50)，主要包括：

- (1) 檢視現有庫存料號之編碼是否符合公報所訂逐“項”比較之精神
- (2) 進行是否採分類比較之決策作業
- (3) 修訂會計政策
- (4) 重新設定電腦資訊系統以符合新修訂會計政策

4. 重新設定電腦資訊系統以符合新修訂公報之規定

除第 1.點至第 3.點所述外，宜重新設定之電腦資訊系統上包括：

- (1) 固定製造費用按正常產能分攤，變動製造費用按實際產能分攤，並得以因應實際產量異常高於正常產能時之固定製造費用可改按實際產能分攤
- (2) 修改固定製造費用多分攤及少分攤之會計處理，包括期中報表及期末報表
- (3) 在製品、半成品及原物料之淨變現價值均以其最終製成品售價為估計基礎，故其編碼宜易於辨識屬同一群組關係
- (4) 修改存貨評價報表格式以符合公報規定並便於複核

(5) 重新定義“銷貨成本”科目包括存貨相關費損

(6) 集團公司須一併更新電腦資訊系統之設定

5.1.4 與我國其他財務會計準則之關聯性

新修訂十號公報與目前二十二號公報及三十五號公報均涉及預估未來中長期之設備供給產能與產品需求量(請參見第三章 3.10 節(P.41))，其估計基礎與假設邏輯必須具備一致性，不可因適用不同公報而有不一樣的估計與假設。

此外，出具期中財務報表時，宜照遵循二十三號公報第 4 段及第 9 段(4)有關固定製造費用分攤差異應予遞延之考量。遞延數宜考慮剩餘期間之預計經營成果，當預估遞延之固定製造費用少分攤數無法於未來剩餘期間收回其效益時，應即評估認列為當期銷貨成本。

5.1.5 十號公報修訂對財務報表的影響程度

1. 廢除後進先出法之存貨流動假設

根據證期局對上市櫃公司進行問卷調查的結果及一般對未上市櫃公司的了解，實務上除了石化等少數業者採用後進先出法外，其餘多數採加權平均法，少數採先進先出法等其他方法；雖無正式統計上市櫃公司之數據，惟一般認為其情形與上市櫃公司之差異不大。

因此，廢除後進先出法之採用，應不致對業界產生重大影響。

2. 因產能差異造成之固定製造費用少分攤需逕列當期銷貨成本

依新修訂十號公報，固定製造費用應以正常產能作為分攤之作業水準，且因產能較低或設備閒置所造成之固定製造費用少分攤金額需全部認列為當期銷貨成本，不得再等比例攤轉一部份金額予期末存貨。

此項修訂對固定成本高、實際產能低於正常產能甚多，而其原本之營運狀況佳，銷貨毛利率相對較高，依原公報規定提列較少存貨跌價損失之公司，適用新修訂十號公報需承受較大之當期淨利下降衝擊；反之，若固定成本高、實際產能低於正常產能甚多，但其原本之營運狀況較差，銷貨毛利率相對較低，依原公報規定已提列很多存貨跌價損失之公司，其需承受當期淨利下降之衝擊相對較低。

值此金融風暴肆虐之際，公司企業因設備閒置導致之未分攤固定製造費用業已大幅增加，加上部分產業之售價下跌情形嚴重，受此雙重影響，即便是十號公報不修訂，很多公司於最近兩個年度都不免要認列較以前年度更高之閒置產能損失及存貨跌價損失，甚至是依現行三十五號公報規定認列資產減損損失，亦即，這部份激增的損失並非是十號公報修訂惹的禍。

綜上，此項修訂雖將造成開始適用年度之財務報表產生毛利率及當期獲利下降之情形，惟受九十七年底經濟景氣不佳，很多企業依原發布公報規定即須認列高額閒置產能損失、存貨跌價損失、甚至資產減損損失之影響，對九十八年第一季開始適用首季之財務報表衝擊相對較低。

3. 修訂原物料跌價損失計算方式

依新修訂十號公報，原物料存貨需改按成本與淨變現價值孰低評價，但僅於原物料價格下跌且會致其最終製成品亦有跌價情形時，才需估算淨變現價值以提列跌價損失，在此情形下，原物料重置成本可能為其淨變現價值之最佳估計。相較於原發布公報之規定，因大部分企業都以重置成本為原物料存貨之評價基礎，在重置成本受有不得超過淨變現價值之限制下，只要原物料存貨之最終製成品有跌價情形，即便原物料重置成本未下跌，仍需估算原物料存貨之跌價損失。

此項修訂使原物料跌價損失之估列相對較原發布公報之規定寬鬆，是新修訂公報在經濟寒冬中送給企業的一點溫暖。

4. 修訂存貨成本與淨變現價值比較方式

此次十號公報的修訂，不但刪除最為寬鬆之全體項目比較法，並且對分類比較法設有嚴格的條件限制。換言之，大多數公司必須從最寬鬆之全體項目比較法改為最保守之逐項比較法(個別項目比較法)，因此對業界之普遍影響程度可能最高，特別是對全體存貨項目中溢跌價互見且互抵效果高之公司，無疑將受此條文修訂之影響而身受重傷。

然而，受金融風暴席捲全球之影響，各國經濟景氣急轉直下，大部分產業多受重創無法倖免於難，以致最近半年之營收及獲利同步大幅下降，庫存增加、售價下跌也接踵而至，姑且不管十號公報有沒有修訂，可以預期企業於民國九十七年度財務報表依現行之十號公報需要認列的存貨跌價損失應會大幅度增加。

報載大成鋼鐵及華碩電腦公司因持有較高庫存而須於九十七年第四季依原發布十號公報之規定認列巨額存貨跌價損失，主要乃受成品及原物料價格雙雙大幅下跌之影響，並非肇因於十號公報之修訂與適用。

前述新聞可驗證第二段之說法，期能降低一些修訂條文如期開始適用的原罪，好讓其可以廣為企業各界接納，不再視其為洪水猛獸，真正明白使財務報表營運結果急速惡化的本質是經濟情況，倘若經濟情況未能於短期內反轉改善，則存貨相關的成本與損失隨者存貨的出售與未出售仍然很快的會反應到財務報表上，出售則反應到銷貨成本，未出售則依修訂前的十號公報仍會反應到存貨跌價損失，對存貨週轉率一向較快的電子科技產業而言，估計應會在未來半年到一年內反應完畢。

綜上，倘若企業之存貨跌價項目於九十七年底已然增加且其金額有擴大情形，或溢價項目之溢價金額已下降，則溢跌價互抵效果亦會隨之下降；溢跌價互抵效果低，則企業存貨評價於九十八年第一季首次改採逐項比較法之影響金額也會因而減少。

5.2 研究建議

新修訂十號公報已公告如期自九十八年一月一日開始適用，公司企業宜正確掌握新修訂公報的內容、影響及因應措施。此外，各界對值此金融風暴肆虐之際開始適用新修訂十號公報的見解不一，各界媒體討論財務會計準則公報修訂影響之盛況空前，政府也不得不為經濟大局著想，規劃採行相關配套措施，配套措施之立意甚佳，然其施行對象應僅限財務報表受十號公報修訂而影響重大者。茲就探討新修訂十號公報之發現彙列對企業及對政府主管機關之建議如下：

5.2.1 對公司企業：

1. 盡量降低庫存水準，即時發現並處理潛在呆貨

加強存貨供應鏈管理，盡量降低庫存水準；但實務上大部分公司都備有庫存以應客戶或生產之需，故即時發現並儘速出售或使用潛在呆滯存貨亦為減少存貨跌價損失產生機會之必要。

2. 減少固定成本，正常產能設定趨近實際產量之常態

為降低產能差異造成之財務報表影響數，企業宜審慎評估減少固定成本之可行性並盡量使正常產能之設定趨近實際產量之常態。

3. 審慎評估設備投資效益，務求企業資源最佳配置，並降低認列資產減損機會

企業於作成設備支出決策之始，即宜審慎評估設備資產之估計耐用年限、各年度預計產能、預計產品需求量及估計售價…等關鍵假設因素以估計設備之使用價值及投資效益，務求企業資源最佳配置，並減少設備使用價值

估計變動對財務報表之影響。

4. 以 ERP 完成存貨評價，建立合理性判讀能力

期末存貨品項繁多之公司企業，其存貨淨變現價值之估計需引用龐大帳載記錄再加以繁雜演算，故有賴導入電腦 ERP 系統完成初步估算，並培植覆核者就其整體性評價結果分析是否合理之能力，方能確保存貨評價工作完成之即時性及有效性。有關如何辨識呆滯等非正常存貨及估計其淨變現價值請參見第三章 3.5.2 小節第 3 段 (P.29)；有關如何檢視存貨淨變現價值是否已合理估計請參見第三章 3.7 節(P.34)。

5. 權宜採行與公報規定不同之方法時，宜先概算響金額

若因影響金額不大而權宜採行與公報規定不同之成本結轉及在製品淨變現價值估計方法時，宜先概算響金額以支持公司主張，無法概算時則應依公報之規定處理。

6. 重視存貨成本計算的允當性，以供擬定對的銷售策略

不正確的成本分攤會影響當期銷貨成本(已售存貨之成本)及期末存貨金額的正確性。因存貨在大多數企業中為重要資產，故成本計算對企業之財務狀況及經營績效之允當表達影響重大。

此外，對很多成熟產業的公司企業來說，微利時代已然來臨，精確的成本分析概念應該受到更勝於往常的高度重視，才能使有限的企業資源作最有效的配置，以創造或維持企業最高價值。

然而，正確計算存貨成本的重要性不只這樣，國際知名企業因無法精準掌握各項存貨成本，以致報價錯誤、銷售策略不當的悔恨頻頻發生，愈是產品線複雜、間接成本比例高的企業愈是容易發生，有的企業較幸運得以從中學習、改善，但有的企業則一蹶不振，從此不復返。因此，會計部門必須能提供合理精確的存貨單位成本，作為業務單位報價及擬定銷售策略的重要參考。

存貨成本正確計算的關鍵在間接成本的合理分攤，但存貨間接成本的分攤一直是個高度繁瑣的會計工程，實務上常讓未直接參與其工作的企業高階主管退避三舍，但偏偏間接成本的分攤工作很需要跨部門的共同合作，否則難以合理的正確分攤間接成本。

綜上，存貨成本的正確計算不但影響企業財務報表的允當表達至鉅，並且是企業維持或提升成本競爭力、業務單位報價及擬定銷售策略過程中的重要參考。是以，企業高階主管必須充分認知存貨成本正確計算的重要性並且積極支援間接成本分攤的關鍵工作。

5.2.2 對政府主管機關：

十號公報修訂並開始適用之時間固然早已公告皆知，企業界理應早已準備就緒，無須置喙；然企業受金融海嘯洗劫，身心俱疲之際，政府主管機關協助民間企業處理修訂條款所帶來之金融證券問題以度過此經濟困境亦責無旁貸。

報載，行政院將全力保障上市櫃企業及中小企業，不因新修訂十號公報之開始適用而被銀行抽銀根，此外，金管會亦採行持續加強教育宣導、發布疑義問答集、由簽證會計師進行輔導、與產業代表及意見領袖進行溝通、向銀行說明十號公報不影響企業實際現金流量等種種配套措施以期降低開始適用新修訂十號公報之衝擊。我們期待政府的努力可以湊效，對真正受到新修訂十號公報影響而衍生融資問題之企業起到實質幫助。惟十號公報之修訂影響既已動用龐大社會資源以處理，何妨讓其發揮更大社會綜效？茲提建議如下：

1. 趁機宣導庫存管理、存貨成本分析、設備支出投資效益分析之重要性，厚植企業競爭力，於國內及國際皆然。
2. 趁機宣導財務數字分析管理之重要性，使企業重視設備未來供給產能、產品未來需求量及正常產能預估等問題，降低日後財務報表受估計錯誤或估計變動所苦。
3. 趁機宣導我國將要求上市櫃公司自 2012 年起開始採用 IFRS 編製財務報表，提醒企業儘早啟動準備措施。
4. 財務會計準則修訂所引發之會計處理變動宜責成專屬小組研究後再統一做完整、清楚的解釋與說明。
5. 財務會計準則修訂所產生之財務報表影響數應能可靠衡量，毋須由各界耗費多時自行推估，引起見解上之誤會，並可能導致配套措施採行上之偏差。

參考文獻

1. 財務會計準則委員會，原公布財務會計準則公報第十號「存貨之評價與表達」，財團法人中華民國會計研究發展基金會，民國七十六年五月
2. 財務會計準則委員會，第一次修訂財務會計準則公報第十號「存貨之會計處理準則」，財團法人中華民國會計研究發展基金會，民國九十六年十一月
3. 財務會計準則公報第十號「存貨之會計處理準則」問答集，財團法人中華民國會計研究發展基金會，民國九十七年
4. IASB，ISA 2「Inventories」，International Accounting Standards Committee Foundation，2003
5. KPMG International Financial Reporting Group 著，洞悉 IFRS-KPMG 觀點(第一輯)，安侯建業會計師事務所編譯，安侯企業管理股份有限公司，民國九十七年
6. William K. Carter，Milton F. Usry 合著，成本會計學，十三版，黃金發譯，華泰文化事業股份有限公司，民國九十二年七月
7. 財務會計準則委員會，財務會計準則公報第二十二號「所得稅之會計處理準則」，財團法人中華民國會計研究發展基金會，民國八十八年十一月
8. 財務會計準則委員會，第一次修訂財務會計準則公報第三十五號「資產減損之會計處理準則」財團法人中華民國會計研究發展基金會，民國九十五年十一月
9. 財務會計準則委員會，第一次修訂財務會計準則公報第二十三號「期中財務報表之表達及揭露」，財團法人中華民國會計研究發展基金會，民國八十八年七月


附 錄

財務會計準則公報第十號新舊條文對照表

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
存貨之會計處理準則	存貨之評價與表達	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。	參考國際會計準則公報第二號，修改本公報規範之範圍。
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)。	2.長期工程合約存貨之評價與表達不適用本公報之規定。	參考國際會計準則公報第二號，增加不適用本公報之項目。
3.本公報用語定義如下： (1) 存貨：係指符合任一條件之資產： 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，	3.本公報用語定義如下： (1) 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。 (2) 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)。 (3) 直接原料：亦稱直接材料，	參考國際會計準則公報第二號，增修本公報用語定義

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
<p>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。</p> <p>(3) 直接人工：指能合理辨認係直接從事製品之生產所發生之人工成本。</p>	<p>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。</p> <p>(4) 直接人工：指能合理辨認係直接從事製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>(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>(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銷售費用後之餘額(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>(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。</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重要資產，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。</p>	<p>4. 存貨在多數企業中為資產之重要部份，其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。</p>	<p>文字修改。</p>
<p>存貨之衡量</p> <p>存貨之原始衡量</p> <p>5. 商品及原物料存貨之成本，通常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</p>	<p>存貨之原始評價</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</p>	<p>1. 新增標題。</p> <p>2. 文字修改。</p> <p>3. 增加商品及原物料存貨成本之說明。</p>

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
<p><u>到可供銷售或可供生產之狀態及地點所發生之必要支出。</u></p> <p>在製造過程中所發生之固定及變動製造費用，通常認為係使存貨達到可供銷售狀態及地點所必須者，故均列為製造成本。</p>	<p>必需者，故均列為製造費用。</p>	
<p>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。<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銷貨成本，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，企業宜以實際產量分攤固定製造費用，以避免存貨帳列金額高於實際成本。</u></p> <p><u>變動製造費用宜以實際產量為基礎分攤。</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>參考國際會計準則公報第二號，修改製造費用之分攤規範。</p>
<p>7. <u>存貨生產過程中可能同時產出多種產品，如產出聯產品或主產品及副產品。企業若無法分別辨認同時產出之各種產品之成本，則宜按合理且一致之基礎分攤。企業所採分攤基礎可能基於各類產品於可分離辨認之生產階段或完工階段之售價。副產品之價值若非重大，得按淨變現價值評價，剩餘成本則歸屬於主產品。</u></p>		<p>參考國際會計準則公報第二號，增訂同時產出多種產品之成本分攤規範。</p>
<p>8. 下列支出宜於發生時認列為費用，而不列入存貨成本：</p>	<p>7. 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</p>	<p>參考國際會計準則公報第二號，增</p>

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
<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，但生產過程所必須者除外。</u></p> <p>(3) <u>對存貨達到目前之狀態及地點無貢獻之支出。</u></p> <p>(4) <u>銷售費用。</u></p>	<p><u>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>列不列入存貨成本之支出項目。</p>
<p>存貨之續後衡量</p> <p>9. <u>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。</u></p>	<p>存貨之續後衡量</p> <p>8. <u>存貨遇有市價下跌時，由於資產價值業已減損，基於穩健原則，宜以成本與市價孰低法評量之。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>1. 文字修改。</p> <p>2. 參考國際會計準則公報第二號，修改存貨續後衡量規定。</p> <p>3. 存貨毀損或過時之說明，整合至第13段。</p>
<p>10. <u>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專屬之價值。淨變現價值不一定與淨公平價值(公平價值減銷售費用後之餘額)相同。</u></p>		<p>參考國際會計準則公報第二號，增加淨變現價值與公平價值之說明。</p>
<p>11. <u>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。同時符合下列條件之項目始得分類為同一類別：</u></p> <p>(1) <u>屬於相同產品線，且其目的或最終用途類似。</u></p> <p>(2) <u>於同一地區生產及銷售。</u></p> <p>(3) <u>實務上無法與該產品線之其他項目分離評價。</u></p>		<p>參考國際會計準則公報第二號，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
<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，故各項勞務宜按個別項目作續後評價。</u></p>		
<p>12. <u>製成品之淨變現價值若預期等於或高於成本，則供該製成品生產使用之原物料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></p>		<p>參考國際會計準則公報第二號，增加原物料存貨續後衡量之說明。</p>
<p>13. <u>當存貨發生毀損、過時、估計完工成本上升、估計銷售費用上升或銷售價格下跌時，其成本可能無法回收。存貨之成本高於淨變現價值時，宜將其成本沖減至淨變現價值，以符合資產帳面價值不應超過預期將由銷售或使用可回收金額之觀念。</u></p>		<p>參考國際會計準則公報第二號，增加存貨成本可能無法回收情況之說明。</p>
<p><u>成本之衡量</u> 14. <u>個別認定法係將成本歸屬至個別存貨項目，此法適用於依專案計畫生產(或購買)且能區隔之項目。可替換之大量存貨若採個別認定法可能易於操縱損益，故不宜採用。</u></p>	<p><u>成本之決定</u></p>	<p>1. 文字修改。 2. 參考國際會計準則公報第二號，增加個別認定法之說明。</p>
<p>15. <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法不同，並不足以證明其得採用不同成本計算方法。</u></p>		<p>參考國際會計準則公報第二號，增加如何判斷存貨是否具類似性質及用途之說明。</p>
<p><u>財務報表應揭露事項</u> 16. <u>銷貨成本包括已出售存貨之成本、未分攤製造費用、異常製造成本及跌價損失(或回升利</u></p>		<p>1. 新增標題。 2. 參考國際會計準則公報第二號，增加銷貨成本之</p>

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
<p><u>益)。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>說明。</p>
<p>17.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>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>存貨之衡量 存貨之原始衡量 18.存貨之成本為使存貨達到可供銷售或可供生產之狀態及地點所發生之必要支出。</p>	<p>存貨之原始評價 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>1.新增標題。 2.文字修改。 3.增加存貨成本之規範，商品及原物料存貨成本之說明整合至第5段。</p>
<p>19.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銷貨成本。實際產量若異常高於正常產能，企業應以實際產量分攤固定製造費用。變動製造費用應以實際產量為基礎分攤。</p>	<p>11.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。</p>	<p>參考國際會計準則公報第二號，修改製造費用之分攤規範。</p>
<p>20.勞務供應商存貨之成本為其生產成本，該成本主要為直接提供勞務者之人工成本及可歸屬之製造費用。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</p>		<p>參考國際會計準則公報第二號，增訂勞務存貨成本之相關規範。</p>

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
<u>屬之費用。</u>		
(刪除)。	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。	原規範已整合至第8段。
存貨之續後衡量 21.存貨應以成本與淨變現價值孰低衡量。存貨之成本應逐項與淨變現價值比較，但同一類別(如第11段)之存貨亦得分類比較。其方法一經選定即須各期一致使用(附錄一釋例二)。 存貨自成本沖減至淨變現價值之金額，應認列為銷貨成本。	存貨之續後評價 13.存貨應以成本與市價孰低法評量。	1.文字修改。 2.參考國際會計準則公報第二號，修改存貨續後衡量規範。
22.製成品之淨變現價值若預期等於或高於成本，則供該製成品生產使用之原物料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，該原物料應沖減至淨變現價值。		參考國際會計準則公報第二號，增訂原物料存貨續後衡量之規範。
23.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，並認列為當期銷貨成本之減少。		參考國際會計準則公報第二號，增訂存貨價值迴轉之規範。
(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。	原規定已整合至第29段。
24.特殊情況例如因水災、火災等致會計憑證或帳簿毀損滅失，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、火災等致帳冊簿籍滅失，成本計算困難時，得採用毛利法評價。	文字修改。
25.存貨若因毀損或過時，致其淨	16.存貨若因毀損或過時，致其淨	沿用原條文。

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
變現價值低於成本時，應將成本沖減至淨變現價值。	變現價值低於成本時，應將成本沖減至淨變現價值。	
<p><u>成本之衡量</u></p> <p>26.不可替換之項目及依專案計畫生產(或購買)且能區隔之產品或勞務，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。</p>	<p><u>成本之決定</u></p> <p>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></p>	<p>1.文字修改。</p> <p>2.參考國際會計準則公報第二號，修改存貨成本計算方法。</p> <p>3.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>
27.企業對性質及用途類似之存貨，應採用相同成本計算方法。對性質或用途不同之存貨，得採用不同成本計算方法。		本計算方法相關規範。
(刪除)。	18.(刪除)。	刪除原段號
28.存貨成本衡量方法(如標準成本法或零隻價法)所得結果若與實際成本差異不大，企業得採用該方法。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。	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。	參考國際會計準則公報第二號，修訂標準成本相關規範。
29.零售業對於大量快速週轉且毛利率類似之存貨於實務上若無		參考國際會計準則公報第二號，修

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
法採用第 26 段所述方法衡量，得採用零售價法衡量。此類存貨之成本係以其售價減除適當毛利之金額決定。企業決定毛利率時應反映成本與淨變現價值孰低之影響，且各零售部門應採用個別之平均比率。		訂零售價法相關規範。
淨變現價值之衡量 30.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。	市價之決定 20.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。	1.文字修改。 2.參考國際會計準則公報第二號，增訂衡量淨變現價值之相關規範。
(刪除)。	21.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。	原規定修訂後已整合至第 21 段。
31.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。	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。	沿用原條文。
(刪除)。	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。	參考國際會計準則公報第二號，刪除重置(製)成本相關規範。
存貨之處分 32.當存貨出售時，其帳面價值應於認列相關收入時轉列為銷貨成本。存貨之其他所有損失，應於發生時認列為費損。		1.新增標題。 2.參考國際會計準則公報第二號，增訂存貨處分相關規範。
(刪除)。	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	原規定整合至第 33 段。

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
	行業別，在資產負債表或其附註中列出明細類目及金額。	
<p>33. 企業應揭露下列存貨相關資訊：</p> <p>(1) 存貨衡量所採用之會計政策(包括存貨成本計算方法)。</p> <p>(2) 存貨總帳面價值及各類別存貨之帳面價值。存貨通常分類為商品、原料、物料、在製品及製成品等類別。與勞務相關之存貨得歸屬為在製品。</p> <p>(3) 當期認列之存貨相關費損。</p> <p>(4) 將存貨自成本沖減至淨變現價值而認列之當期銷貨成本。</p> <p>(5) 因存貨之淨變現價值回升，而認列為當期銷貨成本減少之金額。</p> <p>(6) 導致存貨淨變現價值回升之事件或情況。</p> <p>(7) 作為負債擔保品之存貨帳面價值。</p>	<p>25. 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。</p>	<p>參考國際會計準則公報第二號，增加存貨相關揭露規範。</p>
<p>34. 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十一月二十九日第一次修訂。第一次修訂條文對會計年度開始日在中華民國九十八年一月一日(含)以後之財務表適用之，但亦得提前適用。</p> <p>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。企業因首次適用本公報第一次修訂條</p>		<p>配合本公報第一次修訂，增訂首次適用之過渡條款。</p>

第一次修訂條文	原 條 文	說 明
<p><u>文造成之其他會計原則變動，無須計算會計原則變動累積影響數。</u></p>		
<p><u>35.於本公報第一次修訂條文實施日起，其餘各號公報提及「財務會計準則公報第十號存貨之評價與表達」字樣者均改為「財務會計準則公報第十號存貨之會計處理準則」，提及「後進先出法」者均刪除，提及存貨之「市價」字樣者均改為「淨變現價值」，並刪除財務會計準則公報第一號「財務會計觀念及財務表之編製」第 105 段。</u></p>		<p>配合本公報第一次修訂，修訂其他公報之存貨相關條文。</p>



簡 歷

姓 名	吳惠蘭
出生地	台灣·宜蘭
學 歷	交通大學高階主管管理學程碩士班畢業 銘傳商專會計統計科畢業
經 歷	安侯建業會計師事務所執業會計師(現職) 廣信益群會計師事務所審計組長
專業資格	中華民國會計師 大陸註冊會計師
專長領域	企業財務報表及稅務申報之審計服務 企業內部管理控制制度之設計及審查服務
著 作	財務會計準則公報第十號「存貨之會計處理準則」修訂前後的探討與因應，國立交通大學高階主管管理學程碩士論文，民國98年2月