

# 第10號財務會計準則公報對中油公司之影響

財務會計準則公報第10號「存貨之會計處理準則」之修訂，在2008下半年引發爭議及廣泛討論，該公報規範企業存貨評價會計準則為何會造成如此之衝擊？本文爰就10號公報修訂重點及影響加以彙整，並對台灣中油公司如何因應該公報之修訂，會計處理原則的改變及對2008、2009年財務報告之影響簡要概述。

◎ 陳秀雯 (台灣中油公司會計處副處長)

## 壹、前言

今(98)年初政府主管機關與產業界因財務會計準則公報第10號「存貨之會計處理準則」之修訂實施，引發彼此間之爭議及廣泛討論，甚而提出延緩實施該公報之適用時間。為什麼10號公報所規範企業存貨評價的會計準則會造成如此之衝擊？主要係因2008年下半年受

全球金融經濟危機，企業在銷售不易，更面對存貨價值下跌情況下，若10號公報之修訂必須於民國98年正式實行將造成財務報表盈餘的負面影響進而導致企業融資上之困難。而10號公報修訂內容為何？對背負充分供給國內油品市場任務之國營事業，且需以企業經營獲取利潤之台灣中油公司影響又為何？為本文撰擬之重點。

## 貳、10號公報修訂內容與影響

原10號財務會計準則公報「存貨之評價與表達」(民國76年5月20日公布)，主要係參酌美國會計準則ARB43訂定，表彰存貨之評價與表達，其中規定存貨成本之計算可採用先進先出法(FIFO)、後進先出法(LIFO)、加權平均法、個別認

定法等4種方法，存貨之續後評價，除採後進先出法者，不得使用成本與市價孰低法評價外，其他存貨計價方法均需以成本與市價孰低法評價；民國91年10月31日第二次修訂財務會計準則公報第1號「財務會計觀念架構及財務報表之編製」，附則中訂定存貨成本之計算採用後進先出法者，亦需使用成本與市價孰低法評價。

財團法人中華民國會計研究發展基金會為加強推動國內

會計準則與國際接軌，參酌國際會計準則第二號存貨（Internation Accounting Standard 2

Inventories）修訂為新10號公報「存貨之會計處理準則」。其修訂重點及影響列表分述如次：



## 一、存貨定義及適用範圍

項目	修改後	修改前
存貨定義	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 備供正常營業出售者。</li> <li>2. 正在生產中且將於完成後供正常營業出售者。</li> <li>3. 將於商品生產或勞務提供過程中消耗之材料或物料。</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 備供正常營業出售之製成品或商品。</li> <li>2. 正在生產中之在製品將於加工完成後出售者。</li> <li>3. 將直接、間接用於生產供出售之商品（或勞務）之材料或物料。</li> </ol>
排除適用項目	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 包含與長期工程直接相關之勞務合約等所產生之在建工程應依照財會第11號公報「長期工程合約之會計處理準則」處理。</li> <li>2. 金融商品應依照財會第34號公報「金融商品之會計處理準則」&amp; 財會第36號公報「金融商品之表達與揭露」處理。</li> </ol>	長期工程合約存貨之評價與表達。

## 二、存貨之原始衡量

項目	修改後	修改前
勞務存貨	<ol style="list-style-type: none"> <li>1.勞務供應商存貨之成本為其生產成本，主要為直接提供勞務者之人工成本及可歸屬之製造費用。</li> <li>2.銷售或管理相關人工及其他成本應於發生時認列費用，不得納入存貨成本。</li> <li>3.預期利潤及其他無法直接歸屬之費用不得納入存貨成本。</li> </ol>	未有勞務存貨之概念。
	影響： 實務上適用勞務存貨之情況極少，應無影響。	
固定製造費用之分攤	固定製造費用應按生產設備之正常產能分攤。 <ol style="list-style-type: none"> <li>1.實際產量與正常產能差異不重大時：得按實際產量分攤。</li> <li>2.實際產量與正常產能差異重大：               <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 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。</li> <li>(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，以避免存貨帳列金額高於實際成本。</li> </ol> </li> </ol>	固定製造費用之分攤應以生產設備之產能（正常產能或最高產能）為基礎。 <ol style="list-style-type: none"> <li>1.實際產量與生產設備產能相差不重大時：得以實際產能為分攤基礎。</li> <li>2.實際產量與生產設備產能相差重大時：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。</li> </ol>
	影響： <ol style="list-style-type: none"> <li>1.無效率成本不應列入存貨成本。</li> <li>2.單位成本原則上不會受實際產能利用率影響，有效管理。</li> <li>3.避免因產量較低或設備閒置而造成提高單位存貨成本之情形。</li> </ol>	
不得列為存貨成本之項目	<ol style="list-style-type: none"> <li>1.異常耗損之原料、人工或其他製造成本。</li> <li>2.儲存成本，但生產過程所必須者除外。</li> <li>3.對存貨達到目前之狀態及地點無貢獻之支出。</li> </ol>	非常損耗之成本（包括直接材料、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。

項目	修改後	修改前
	4.銷售費用。 ※除異常耗損成本帳列銷貨成本，其餘項目則列於適當之費損科目（實務上處理方法）。	

### 三、存貨之續後衡量

項目	修改後	修改前
成本與淨變現價值孰低法	1.存貨應以成本與淨變現價值孰低衡量。 2.原物料之重置成本可能為其淨變現價值之最佳估計數。 3.存貨自成本沖減至淨變現價值之金額，應認列為銷貨成本。 ※ <b>淨變現價值</b> （net realizable value, 簡稱NRV）：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。 ※企業應於 <b>資產負債表日</b> 以 <b>成本與淨變現價值孰低法</b> 對存貨進行衡量。	1.存貨應以成本與市價孰低法評價。 2.市價指重置成本或淨變現價值。 3.實務上，存貨自成本沖減至市價之金額，認列為營業外損益。
	影響： 實務上，製成品及在製品多以淨變現價值衡量，而原物料以重置成本衡量，故由市價改為淨變現價值影響不大。但存貨跌價損失由營業外損益改為銷貨成本將重大影響毛利率。	
分類比較	1.存貨之成本應逐項與淨變現價值比較，但類似或相關之項目亦得分類比較。其方法一經選定即須各期一致使用。 2.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。	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。其方法一經選定即須各期一致使用。

項目	修改後	修改前
	<p>(2) 於同一地區生產及銷售。</p> <p>(3) 實務上無法與該產品線之其他項目分離評價。</p>	
	<p>影響：</p> <p>1. 採用分類項目或全體項目，因各存貨漲價及跌價可相互抵銷，企業需認列之損失較低；採用新公報後，在分類比較基礎下，將造成部分產業須認列極大金額之損失。</p> <p>2. 企業會有誘因採分類比較方式，但上述分類標準並非十分明確，有賴專業判斷。</p>	
<p>原物料存貨衡量</p>	<p>1. 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。</p> <p>2. 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。</p>	<p>未有類似規定。</p>
	<p>影響：</p> <p>解決以前實務上因較強原物料議價能力，反而要認列原物料存貨跌價損失之情形。</p>	
<p>存貨價值迴轉</p>	<p>1. 企業應於各續後期間重新衡量存貨之淨變現價值。</p> <p>2. 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。</p>	<p>未有類似規範。實務上多依主管機關之會計科目將跌價損失或回升利益置於營業外收益及費損項下。</p>
	<p>影響：</p> <p>存貨為企業營運用之主要資產，其損益應置於營運相關項目，始可表達企業之營運績效，但存貨跌價損失由營業外損益改為銷貨成本將重大影響毛利率。</p>	

## 四、存貨之成本衡量

項目	修改後	修改前
成本計算方法（一）	<p>存貨成本之計算應依下列規定：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.個別認定法：適用於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。</li> <li>2.先進先出法。</li> <li>3.加權平均法。</li> </ol>	<p>存貨成本之計算可採用下列方法：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.先進先出法。</li> <li>2.後進先出法。</li> <li>3.加權平均法。</li> <li>4.個別認定法。</li> </ol>
	<p>影響：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.禁止採用後進先出法。若企業原採用後進先出法，因適用修訂後條文採用先進先出法或加權平均法時，應計算會計原則變動累積影響數，但無須重編以前年度報表。</li> <li>2.可替換之存貨若採個別認定法易於操縱損益，故予以限定應採先進先出法或加權平均法。</li> </ol>	
成本計算方法（二）	<ol style="list-style-type: none"> <li>1.企業對性質及用途類似之存貨，應採用相同成本計算方法。</li> <li>2.企業對性質或用途不同之存貨，得採用不同成本計算方法。</li> <li>3.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。</li> </ol>	無明確規定。
特殊成本衡量方法	<p>存貨成本衡量方法（如標準成本法或零售價法）所得結果若與實際成本差異不大，企業得採用該方法：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.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。</li> <li>2.零售業對於大量快速週轉、毛利率類似且無法採用其他成本衡量方法之存貨，得採用零售價法衡量。</li> </ol>	僅對標準成本法規範。

## 五、財務報表揭露

項目	修改後	修改前
存貨之揭露	<ol style="list-style-type: none"> <li>1.存貨衡量所採用之會計政策（包括存貨成本計算方法）。</li> <li>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。</li> <li>3.當期認列之存貨相關費損。</li> <li>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。</li> <li>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。</li> <li>6.導致存貨淨變現價值回升之事件或情況。</li> <li>7.作為負債擔保品之存貨帳面價值。</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1.存貨成本計算方法及市價之選擇。</li> <li>2.存貨跌價損失金額重大時，應於損益表中單獨列示。</li> </ol>

### 參、第 10 號公報修訂 對中油公司之影響

#### 一、存貨成本計算方法 之改變

中油公司於民國61年電腦化計算原油及製成品成本，當時國際原油價格約每桶不到2美元，進口船次少並採「加權平均」計算，但在民國63年全球能源危機爆發，原油價格飆漲至每桶約10美元，於當時經

濟環境，認為中油公司之經營成效應以當時之進口原油價格來反映市場油品成本，故修訂原油及製成品之存貨成本計算方法改為「年度分層後進先出」法，並於民國67年再修訂製成品存貨成本計算方法為「月份後進先出」法；原油部分於民國76年修訂，以前年度採「年層後進先出」，當年度採「月層後進先出」。

此30餘年間，國際原油價

格起起伏伏，中油公司採用「後進先出法」計算原油及製成品成本，確實能於損益表中反應當時之成本及銷售績效，更能顯現成本與收入之配合原則。但一般認為財務報告當以實際發生的交易或者事項為依據進行會計紀錄、計量和報告，而「後進先出法」無法可靠反映存貨實際流動狀況，為避免資產負債表日存貨成本金額偏離實際水準，故予以排除使用。

## 二、存貨成本計算方法之改變計算會計變動累積影響數

中油公司98年度財務報表適用此公報修訂條文，應以改採「加權平均法」計算存貨成本並計算「會計原則變動累積影響數」。在97年上半年國際原油正開始飆高，中油公司原油、液化天然氣及製成品因原採「後進先出法」，存貨成本較低，以「加權平均」法試算至97年6月止，估計將達4、5百億之有利會計原則變動累積數；但國際原油於97年第3季飆高至最高峰後，因受國際金

融海嘯及經濟衰退影響於第4季巨幅下跌，依據石油管理法第24條規定，業者需按前12個月平均銷量及使用量提足60天以上（含原油煉成量）之安全存量，97年度因國內油價受管制，中油公司為足額供應國內市場，致國內市占率增加，故自第4季起，原油及製成品存量較法定應儲安全存量及過去平均存量高，存貨成本計算雖採後進先出法，但高價存貨層次（尤其是第3季存貨）多，致使下半年原料及製成品以加權平均法計算累積影響數已產生不利之影響數。於98年初時將以前年度原油、液化天然氣

及製成品存貨成本計算方法由「後進先出法」改為「加權平均法」之有利稅前「會計原則變動累積影響數」僅為141億元。

## 三、存貨之續後衡量方法及存貨分類

中油公司自民國63年起原料及製成品存貨成本計價採「後進先出法」，於民國91年前依原10號公報不需評價，但自民國91年起依第二次修訂財務會計準則公報第1號「財務會計觀念架構及財務報表之編製」，附則中訂定存貨成本之計算採用「後進先出法」者，亦需使用成本與市價孰低法評價。故中油公司存貨之續後衡量，10號公報修改前以「成本與市價（重置成本或淨變現價值）孰低法」衡量，各項存貨採「重置成本」為衡量基礎，若有損失認列於「營業外之支出」項下；修訂後存貨以「成本與淨變現價值孰低法」衡量，損失或回沖認列於「銷貨成本」。原油及液化天然氣及半





成品屬原物料依修改後規定「重置成本」可為其淨變現價值之最佳估計數，故中油公司仍以「重置成本」衡量，製成品部分以「淨變現價值」衡量，該「淨變現價值」之計算為在正常情況下之估計售價減銷售費用。

續後衡量之存貨分類，10號公報修改前存貨成本與重置成本比較時，採「全體項目」比較基礎，但因中油公司98年起存貨成本計價方法改變須計算「會計原則變動累積影響數」，並應採「逐項」比較，故於97年底存貨衡量即採「逐項」衡量。

#### 四、存貨之續後衡量及存貨分類衡量之影響數

##### (一) 97年底存貨評價

中油公司於97年12月底原油、液化天然氣及半成品以「成本與重置成本孰低法」評價，因97年年底受世界金融風暴及經濟不景氣之影響，國際

原油下跌至每桶約50美元，國內成品油市場價格亦下跌，致中油公司之部分存貨成本均較市價高，若採「全體項目」評價則應提列約146億元之跌價損失，但因98年起存貨成本計價方法改變須計算「會計原則變動累積影響數」，為便於98年起存貨之評價，故97年決算採「逐項」比較，共提列近235億元之「存貨跌價損失」及「備抵存貨跌價損失」。

##### (二) 98年初以「加權平均」法計算累積影響數

原油、液化天然氣及製成品以前年度即改為「加權平均」法計算存貨成本後，並重新與97年底重置成本或淨變現價值評價，並採「逐項」比較後重新計算備抵跌價損失，共計需再提列55億元跌價損失，計入98年度不利之「會計原則變動累積影響數」及增加「備抵存貨跌價損失」之金額。故於98年1月份之財報中共顯現稅前有利之「會計變動累積影響數」86億元及「備抵存貨跌價損失」

達290億元。

##### (三) 98年起

中油公司自98年3月起於資產負債表日對存貨均以「成本與淨變現價值孰低」及「逐項」方式評價，因98年國際原油價格回穩並呈緩步上揚走勢，中油公司之原料、半成品或製成品存貨成本越趨接近或低於淨變現價值，故於98年上半年已回列「備抵存貨跌價損失」達273億元，並列為「銷貨成本」之減項，提高中油公司98年度之銷貨毛利。

##### (四) 固定製造費用之分攤

10號公報修改前固定製造費用依「實際產能」分攤，本次修訂明確規定，因產量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（即不分攤至各產品之存貨成本），每單位產量分攤之固定製造費用金額不致因而增加；中油公司以廠別（高廠、大林廠、桃廠、林園廠）衡量產能，除重大因素致設備閒置外，固定製造費用仍依

「實際產能」分攤。

綜上所述，10號公報對中油公司之會計處理原則之改變及影響彙總如下表。

## 肆、結語

中油公司雖經97年度之經

濟風暴，稅後虧損（加計存貨跌價損失）高達1,201億元，存貨跌價列為各事業部之經營績效，故於98年度各經管事業部對存貨成本及數量之管理更為嚴謹，至98年6月止各油品存貨單位成本大都已較淨變現價值為低，之前所提列「備抵存

貨跌價損失」亦已回列，提高各事業部及公司之經營績效；並寄望未來國際情勢不論政治、經濟穩定，國際油價平穩，國內經濟復甦成長，中油公司秉持浮動油價之精神穩定物價、回饋社會，再度創造經濟繁榮景氣。❖

項目	修改後	修改前
存貨衡量及分類比較	1. 成本與淨變現價值孰低法。 2. 逐項比較。	1. 成本與重置成本孰低法。 2. 總額比較。
	因98年起存貨成本計價方法改變須計算「累積影響數」，故97年度改以成本與淨變現價值孰低法及逐項比較評價。 影響： 1. 97年依原公報認列存貨跌價損失共235億元。 2. 98年度起每月計算損益時，若油價續跌則需再認列跌價損失，為銷貨成本加項；若油價回漲則可沖回已提列備抵跌價損失，作為銷貨成本減項。 3. 因每月評價，油價巨幅漲跌，存貨成本將影響銷貨毛利率。	
成本計價方法	加權平均法。	原料及製成品為後進先出法，其餘存貨為加權平均法。
	影響： 1. 原採用後進先出法因修訂後採用加權平均法應計算「會計原則變動累積影響數」，但無需重編以前報表。 2. 98年初先以後進先出法改加權平均法計算「會計原則變動累積影響數」計141億元。 3. 改以加權平均法後之存貨成本再「逐項」以「成本與淨變現價值孰低」評價後減列「會計原則變動累積影響數」及增加「備抵存貨跌價損失」55億元。	
固定製造費用分攤基礎	除重大因素致設備閒置外，固定製造費用仍依「實際產能」分攤。	