

國際會計準則第2號——存貨

目 錄

	起始段落
目 標	1
範 圍	2
定 義	6
存貨的計量	9
存貨成本	10
成本計算	23
可變現淨值	28
確認為費用	34
披 露	36
生效日期	40
其他文告的撤銷	41

國際會計準則第2號——存貨

目 標

1 本準則的目標是規範存貨的會計處理。存貨會計處理中的基本問題是確定被確認為資產、並直到相關收入確認時所結轉的成本金額。本準則為成本的確定及其隨後確認為費用、包括減記至可變現淨值提供了指南。本準則也為將成本分配給各存貨的成本計算方法提供了指南。

範 圍

2 本準則適用於所有存貨，除了：

- (1) [已刪除]
- (2) 金融工具（參見《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》及《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》）；以及
- (3) 與農業活動相關的生物資產，以及收穫時的農產品（參見《國際會計準則第 41 號——農業》）。

3 本準則不適用於下列持有存貨的計量：

- (1) 按已確立的行業慣例，生產者持有的以可變現淨值計量的農林產品、收穫後農產品、礦物和礦產品。當這些存貨按可變現淨值計量時，其價值的變動應在變動當期確認計入損益。
- (2) 商品經紀人持有的按公允價值減去出售費用後的淨額計量的存貨。當這些存貨按公允價值減去出售費用後的淨額計量時，公允價值減去出售費用後的淨額的變動應在變動當期確認計入損益。

4 第 3(1) 段中所指的存貨，在生產的某些階段應以可變現淨值計量。例如，當農作物已經收穫或礦產品已經開採且其銷售已

通過遠期合同或政府擔保得到保證，或者是，當存在活躍市場且滯銷風險可略而不計時，就屬於這種情況。這些存貨僅僅不適用本準則的計量規定。

5 經紀人，指那些為他人或為自己買進或賣出商品的人。第3段（2）中所指的存貨，其取得目的主要是在不久的將來予以出售並從價格波動或經紀人差價中獲取利潤。當這些存貨按公允價值減去出售費用後的淨額計量時，則它們僅僅不適用本準則的計量規定。

定 義

6 本準則使用的下列術語，其含義為：

存貨，指下列資產之一：

- (1) 在日常經營過程中持有以備出售的；
- (2) 為出售而仍處在生產過程中的；或者
- (3) 在生產或提供勞務過程中將耗用的材料或物料。

可變現淨值，指在日常經營過程中，存貨的估計售價減去估計完工成本及銷售所必需的估計費用後的金額。

公允價值，指市場參與者在計量日發生的有序交易中，出售一項資產所能收到或者轉移一項負債所需支付的價格。（參見《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》）。

7 可變現淨值，指主體在日常經營過程中預計從存貨的銷售中可實現的淨額。公允價值反映的是市場參與者在計量日，在該存貨的主要市場（或最有利市場）的有序交易中出售同一存貨的價格。前者是特定主體價值，而後者不是。存貨的可變現淨值可能並不等於公允價值減去出售費用後的淨額。

8 存貨包括購置以備再售的商品，例如，零售商購入並用於零售的商品，或持有以備再售的土地和其他房地產。存貨也包括主

體生產的產成品、在產品以及將用於生產過程的材料和物料。為履行客戶合同而發生的未形成存貨（或適用其他國際財務報告準則的資產）的成本，應按照《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》進行會計處理。

存貨的計量

9 存貨應以成本與可變現淨值兩者中的較低者來計量。

存貨成本

10 存貨成本應當包括所有的採購成本、加工成本以及使存貨達到目前場所和狀態而發生的其他成本。

採購成本

11 存貨的採購成本由採購價格、進口關稅和其他稅金（不含主體日後可從稅務機關退回的稅金）以及運輸費、裝卸費和可直接歸屬於產成品、材料和勞務取得的其他費用構成。在確定採購成本時應扣除商業折扣、返利和其他類似項目。

加工成本

12 存貨的加工成本包括與生產量直接相關的成本，如直接人工。它們還包括在將材料加工為產成品過程中發生的固定和變動間接生產費用的系統分配額。固定間接生產費用，指產量發生變化時仍保持相對不變的間接生產費用，如廠房、設備和生產過程中使用的使用權資產的折舊和維修費用、工廠管理費用和行政費用等。變動間接生產費用，指隨產量直接或幾乎直接變動的間接生產費用，如間接材料和間接人工等。

13 固定間接生產費用應以生產設備的正常生產能力為基礎分配計入加工成本。正常生產能力，指正常生產條件下，在若干時期或季節內預計能夠達到的平均生產量，其中考慮了計劃維修所形成

的生產能力的損失。如果實際生產水準接近正常生產能力，則可以實際生產水準為基礎。分配計入各單位產品的固定間接費用額不因產量低或停工而增加。不能分配的間接費用應在其發生的當期確認為費用。在產量特別高的期間，分配計入單位產品的固定間接費用額將減少，從而存貨不會以高於成本的金額計量。變動間接生產費用應以生產設備的實際使用程度為基礎分配計入單位產品。

14 同一生產過程可能同時生產一種以上的產品。聯產品的生產，或既有主產品又有副產品的生產就屬這方面的例子。如果每種產品的加工成本不能單獨地加以辨認，那麼這些成本就應在合理和一致的基礎上在產品之間進行分配。例如，在產品可以單獨辨認的生產過程中或在生產結束時，可以每種產品的相對銷售價值為基礎進行分配。大多數副產品就其性質而言，價值不高。在這種情況下，它們通常以可變現淨值計量，且該價值應從主產品的成本中扣除。這樣處理的結果是，主產品的帳面金額與其成本不會有顯著差異。

其他成本

15 包括在存貨成本中的其他成本僅限於使存貨達到目前場所和狀態而發生的成本。例如，將非生產性間接費用或為特定客戶設計產品所發生的設計費用包括在存貨成本中可能是恰當的做法。

16 不應包括在存貨成本中而應在其發生的當期確認為費用的項目有：

- (1) 非正常浪費的原料、人工或其他生產費用；
- (2) 儲存費用，但那些在生產過程中為達到下一個生產階段所必需的儲存費用除外；
- (3) 無助於使存貨達到目前場所和狀態的間接行政費用；
以及
- (4) 銷售費用。

17 在有限的情況下，借款費用應包括在存貨成本中。對此，《國際會計準則第 23 號——借款費用》作了明確的規定。

18 某主體可能按照延期結算條款購買存貨。如果該項交易安排實質上包括了某種融資因素，那麼該因素（例如正常信用條件下購買價格與所付金額之間的差額）應在融資期間內確認為利息費用。

19 [已刪除]

從生物資產上收穫的農產品成本

20 按照《國際會計準則第 41 號——農業》，主體已從生物資產上收穫的農產品存貨，應以其收穫時的公允價值減去出售費用後的淨額進行初始確認。這是在適用本準則當日該存貨的成本。

成本計算方法

21 某些存貨成本的計算方法，諸如標準成本法或零售價法，如果計算結果與成本接近，為簡化核算，可以使用。標準成本是考慮了材料和物料、人工、效率以及生產能力的正常水準而制定的。應定期對其進行檢查，如必要，應根據當前情況進行修正。

22 零售價法通常用於計量在零售業中大量迅速周轉的存貨項目，這些項目具有類似的邊際利潤，而且對它們採用其他成本計算方法並不切實可行。存貨成本根據銷售額減去以恰當比例確定的毛利來確定。所使用的比例要考慮那些價格已標至最初售價以下的存貨。對各零售部門常常使用一個平均比例。

成本計算

23 對於通常不能相互替代的存貨項目，以及為特定項目生產並區分的商品或勞務的成本，應採用個別認定法來計算其各自成本。

24 個別認定法，指將特定成本歸屬於所辨認的存貨項目的方法。對於為特定項目提供而區分的存貨，不論是購入的還是生產的，個別認定法是恰當的。但是，對於通常能相互替代、數量較多的存貨項目，個別認定法是不恰當的。在這種情況下，選擇哪些項目留存在存貨中的方法，可用於達到預先確定的損益影響。

25 存貨（第 23 段所涉及的存貨除外）成本應當採用先進先出法或加權平均法計算。對於性質和用途相似的所有存貨，主體應採用相同的成本計算方法。對於那些具有不同性質或不同用途的存貨，可以採用不同的成本計算方法。

26 例如，用於某經營分部的存貨可能與用於另一經營分部的同類存貨對主體有著不同的用途。然而，存貨地理位置（或各自納稅規程）的差異其自身並不足以說明應採用不同的成本計算方法。

27 先進先出法假定先購入或生產的存貨先售出，從而期末留存在存貨中的項目是最近購入或生產的。加權平均法，指每個存貨項目的成本根據期初類似存貨的成本和本期購入或生產的類似存貨的成本的加權平均數來確定。該平均數可以定期計算，也可以在每次收到新貨物時計算，視主體的具體情況而定。

可變現淨值

28 如果存貨遭受毀損、全部或部分陳舊過時或銷售價格下降，則其成本可能無法收回。如果存貨的估計完工成本或估計銷售成本增加，其成本也可能無法收回。將存貨成本減記至其可變現淨值的做法，符合資產不應以超過銷售或使用它們而預期可實現的金額予以記錄的觀點。

29 將存貨減記至可變現淨值，通常是逐項進行的。但是，在某些情況下，將類似或相關的項目合併處理可能是恰當的。例如，與具有類似目的或最終用途並在同一地區生產和銷售的同一產品系

列相關，且實際上難以將其與該產品系列的其他項目區別開來進行估價的存貨項目，就可能需要合併處理。按存貨的類別，例如按產成品或按特定經營分部的存貨，來減記存貨價值是不恰當的。

30 估計可變現淨值是以對存貨的可變現金額進行估計時所取得的最可靠的證據為基礎的。這些估計數應考慮與期末以後發生的事項直接相關的價格或成本波動，但限於其中能證實期末已經存在的情況的事項。

31 對可變現淨值的估計也應考慮持有存貨的目的。例如，為滿足確定銷售或勞務合同而持有的存貨，其可變現淨值應以合同價格為基礎計算。如果持有存貨的數量大於銷售合同訂購量，超出部分的存貨的可變現淨值，應以一般銷售價格為基礎計算。準備可能產生於確定銷售合同所要求的數量超過所持有的存貨數量或產生於確定購買合同。這些準備由《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》規範。

32 對用於存貨生產而持有的材料和其他物料，如果用其生產的產成品預計將按成本或高於成本的價格出售，則不應將其減記至成本以下。但是，如果材料價格的下降表明產成品的成本超過可變現淨值，那麼該材料就應減記至可變現淨值。在這種情況下，材料重置成本或許是其可變現淨值可取得的最佳的計量基礎。

33 在隨後的每一個期間，均應對可變現淨值重新估價。如果以前使存貨減記至低於成本的條件不復存在，或者有明確證據表明因經濟環境的變化而導致可變現淨值增加，減記的金額應予轉回（轉回的金額以原先減記的金額為限），新的帳面金額應為成本與修正了的可變現淨值兩者中的較低者。例如，由於其售價下降而以可變現淨值記錄的存貨項目，如在隨後的期間依然為主體所持有，而其售價已經上升，就屬此種情況。

確認為費用

34 存貨出售時，這些存貨的帳面金額應在確認相關收入的當期確認為費用。存貨減記至可變現淨值形成的減記額和所有的存貨損失，都應在減記或損失發生當期確認為費用。因可變現淨值增加而使減記的存貨轉回的金額，應在轉回當期沖減確認為費用的存貨金額。

35 有些存貨可能會歸屬到其他資產帳戶。例如，存貨用作自建不動產、廠場或設備的組成成分。以這種方式歸屬到另一項資產的存貨應在該資產的使用壽命內確認為費用。

披 露

36 財務報表應當披露下列內容：

- (1) 計量存貨所採用的會計政策，包括所使用的成本計算方法；
- (2) 存貨的帳面總金額以及按適合主體的方法分類的各類存貨的帳面金額；
- (3) 以公允價值減去出售費用後的淨額反映的存貨的帳面金額；
- (4) 當期確認為費用的存貨金額；
- (5) 按照第 34 段的規定，當期確認為費用的存貨減記金額；
- (6) 按照第 34 段的規定，當期沖減確認為費用的存貨金額的減記轉回金額；
- (7) 按照第 34 段的規定，導致存貨減記轉回的情況或事項；以及
- (8) 作為債務擔保的存貨的帳面金額。

37 關於不同類別存貨的帳面金額的信息以及這些資產的變動程度的信息對財務報表使用者是有用的。存貨的一般分類是：商品、生產物料、材料、在產品和產成品。

38 當期確認為費用的存貨成本（通常為銷售成本）包括原先計入現在已售出存貨中的成本、不能分配的間接生產費用和存貨成本中的非正常金額。此外，根據主體的情況也可能需要包括其他費用，例如分銷費用。

39 有些主體採用不同的損益格式，以致所披露的金額不同於當期確認為費用的存貨成本。根據這種格式，主體採用以費用性質為基礎的分類，以提供對有關費用的分析。在這種情況下，主體應披露已確認為費用的原材料和易耗品的成本、人工成本和其他成本，以及本期存貨變動淨額。

生效日期

40 主體應對自 2005 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用本準則。鼓勵提前採用。如果主體對 2005 年 1 月 1 日之前開始的期間採用了本準則，主體應披露這一事實。

40A [已刪除]

40B [已刪除]

40C 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》修訂了第 6 段中公允價值的定義和第 7 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 13 號》時應用這些修訂。

40D [已刪除]

40E 2014 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》修訂了第 2 段、第 8 段、第 29 段和第 37 段並刪除了

第 19 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 15 號》時應用這些修訂。

40F 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了第 2 段並刪除了第 40A、第 40B 和第 40D 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 9 號》時採用這些修訂。

40G 2016 年 1 月發佈的《國際財務報告準則第 16 號——租賃》修訂了第 12 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 16 號》時應用這一修訂。

其他文告的撤銷

41 本準則取代了《國際會計準則第 2 號——存貨》（1993 年修訂）。

42 本準則取代了《解釋公告第 1 號——一致性：存貨的不同成本計算方法》。