

國際會計準則第 41 號 (2010 年版)

正 體 中 文 版 草 案

農 業

徵 求 意 見 函

(僅準則部分對外徵求意見，有意見者請於 99 年 12 月 15 日
前，將意見以電子郵件方式寄至 tifrs@ardf.org.tw)

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

國際會計準則第 41 號

農業

A 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

國際會計準則翻譯覆審專案委員會 翻譯



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

國際會計準則第 41 號

農業

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

國際會計準則委員會 (IASB) 於 2001 年 2 月發布國際會計準則第 41 號「農業」。

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

國際會計準則第 41 號及其隨附之指引已被下列國際財務報導準則修正：

- 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」(2003 年 12 月修訂)
- 國際會計準則第 2 號「存貨」(2003 年 12 月修訂)
- 國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」(2003 年 12 月修訂)
- 國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」(2004 年 3 月發布)
- 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」(2007 年 9 月修訂)*
- 「國際財務報導準則之改善」(2008 年 5 月發布)*
- 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」(2009 年 11 月發布)。[†]

* 生效日為 2009 年 1 月 1 日

[†] 生效日為 2013 年 1 月 1 日 (得提前適用)

目錄

	段 次
簡介	IN1 – IN9
國際會計準則第 41 號	
農業	
目的	
範圍	1–4
定義	5–9
農業相關定義	5–7
一般定義	8–9
認列與衡量	10–33
利益及損失	26–29
公允價值無法可靠衡量	30–33
政府補助	34–38
揭露	40–57
一般揭露	40–53
生物資產公允價值無法可靠衡量之額外揭露	54–56
政府補助	57
生效日及過渡規定	58–60

下列隨附文件請見本版 B 部分

結論基礎

國際會計準則委員會 (IASB) 之結論基礎

釋例

國際會計準則第 41 號「農業」由第 1 至 60 段組成。各段均具同等效力，國際會計準則理事會（IASB）採用本準則時，仍沿用國際會計準則委員會（IASC）之準則格式。閱讀國際會計準則第 41 號時，應考量其目的、結論基礎、「國際財務報導準則前言」與「財務報表編製及表達之架構」之意涵。在無明確指引之情況下，國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」提供如何選擇及適用會計政策之基礎。

簡介

- IN1 國際會計準則第 41 號訂定與農業活動有關之會計處理、財務報表表達及揭露，此議題為其他準則所未涵蓋。農業活動係企業對具生命之動物或植物（生物資產）生物轉化之管理，以供銷售、轉換為農產品或轉換為額外之生物資產。
- IN2 此外，國際會計準則第 41 號訂定生物資產於其成長、蛻化、生產及繁殖期間之會計處理，以及農產品於收成點原始衡量之會計處理。國際會計準則第 41 號規定生物資產從原始認列至收成點，應以公允價值減出售成本衡量，除非於原始認列時公允價值無法可靠衡量。惟國際會計準則第 41 號不處理收成後農產品之加工；例如，將葡萄加工成葡萄酒及將羊毛加工成毛線。
- IN3 國際會計準則第 41 號有一前提假設，即生物資產之公允價值能可靠衡量。此前提假設可予反駁，但僅限於生物資產於原始認列時無法取得其市場決定之價格或價值，且決定公允價值之替代估計顯不可靠之情況。在此情況下，國際會計準則第 41 號規定生物資產應以其成本減所有累計折舊及所有累計減損衡量。一旦此一生物資產之公允價值變成能可靠衡量時，企業應以其公允價值減出售成本衡量。在所有情況下，企業於農產品收成點，應以其公允價值減出售成本衡量農產品。
- IN4 國際會計準則第 41 號規定生物資產公允價值減出售成本之變動，應於發生當期計入損益。在農業活動中，具生命之動物或植物生理屬性之變動，將直接增加或減少企業之經濟效益。在交易基礎與歷史成本之會計模式下，人造森林之企業可能不會報導任何收益，直至首次收成並銷售時，此可能在種植 30 年之後。相反地，採用現時公允價值認列與衡量生物成長之會計模式，將報導自種植至收成整個期間之公允價值變動。
- IN5 國際會計準則第 41 號並未對與農業活動有關之土地訂定任何新原則。企業應視不同情況適當地遵循國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」或國際會計準則第 40 號「投資性不動產」。國際會計準則第 16 號規定土地應以其成本減所有累計減損衡量，或以重估價金額衡量。國際會計準則第 40 號規定屬投資性不動產之土地應以其公允價值衡量，或以其成本減所有累計減損衡量。附著於土地之生物資產（例如人造森林之林木）應與土地區分，以其公允價值減出售成本衡量。
- IN6 國際會計準則第 41 號規定，對與以公允價值減出售成本衡量之生物資產有關之無條件政府補助，僅於該項政府補助成為可收取時，始應認列於損益中。若政府補助附有條件（包括要求企業不得從事特定農業活動之政府補助），企業僅於符合該項政府補助所附加之條件時，始應將該政府補助認列於損益中。若政府補助與以成本減所有累計折舊及所有累計減損衡量之生物資產有關，則企業應適用國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府補助之揭露」。
- IN7 國際會計準則第 41 號對涵蓋期間起自 2003 年 1 月 1 日以後之年度財務報表生效。

本準則鼓勵提前適用。

- IN8 國際會計準則第 41 號並未訂定任何特定之過渡規定。適用本準則時，應依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定處理。
- IN9 國際會計準則第 41 號隨附之釋例，提供應用本準則之釋例。結論基礎彙整國際會計準則理事會（IASB）採用國際會計準則第 41 號所訂規範之理由。

國際會計準則第 41 號

農業

目的

本準則之目的係訂定與農業活動有關之會計處理及揭露。

範圍

- 1 本準則適用於下列事項與農業活動有關時之會計處理：
 - (a) 生物資產；
 - (b) 收成點之農產品；及
 - (c) 第 34 及 35 段所涵蓋之政府補助。
- 2 本準則不適用於：
 - (a) 與農業活動有關之土地（見國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」及國際會計準則第 40 號「投資性不動產」）；及
 - (b) 與農業活動有關之無形資產（見國際會計準則第 38 號「無形資產」）。
- 3 本準則僅於農產品（企業生物資產之收成品）之收成點適用。其後，企業應依國際會計準則第 2 號「存貨」或其他適用準則之規定處理。因此，本準則不處理收成後農產品之加工；例如，釀酒者將所種植之葡萄加工成葡萄酒。雖然此種加工可能是農業活動合理且自然之延伸，且所發生之事項可能與生物轉化有些類似之處，惟此種加工並不在本準則農業活動之定義內。
- 4 下表提供生物資產、農產品及收成後經加工而成之產品之例：

生物資產	農產品	收成後經加工而成之產品
綿羊	羊毛	毛線、地毯
人造森林之林木	已砍伐之林木	原木、木材
農作物	棉花	棉線、衣服
	已收割之甘蔗	蔗糖
乳牛	牛奶	乳酪
豬隻	屠宰後之豬隻	香腸、火腿

灌木	樹葉	茶葉、菸草
葡萄樹	葡萄	葡萄酒
果樹	已採摘之水果	加工後之水果

定義

農業相關定義

5 本準則用語定義如下：

農業活動係指企業對生物資產之生物轉化及收成之管理，以供銷售、轉換為農產品或轉換為額外之生物資產。

農產品係指企業生物資產之收成品。

生物資產係指具生命之動物或植物。

生物轉化包括導致生物資產品質或數量發生改變之成長、蛻化、生產及繁殖過程。

出售成本係指除財務成本及所得稅外，直接可歸屬於資產處分之增額成本。

生物資產群組係指類似之具生命動物或植物之集合。

收成係指將產品從生物資產分離或生物資產生命過程之停止。

6 農業活動之範圍相當廣泛；例如，牲畜飼養、林業、一年生或多年生作物種植、果樹栽培及植栽、花卉栽培及水產業（包括魚類養殖）。此廣泛之農業活動具有某些共同特性：

- (a) **改變之能力**。具生命之動物和植物均能進行生物轉化；
- (b) **改變之管理**。透過增強（或至少為穩定）生物轉化發生所需之條件（例如養分、溼度、溫度、肥沃度及光照），管理能促進生物轉化。此種管理將農業活動與其他活動作出區分，例如自未經管理之來源之收成（例如海洋漁撈及原始森林砍伐）非屬農業活動；及
- (c) **改變之衡量**。衡量及控管生物轉化或收成所導致品質（例如基因優點、密度、成熟度、脂肪含量、蛋白質成份及纖維強度）或數量（例如產果量、重量、體積、纖維長度或直徑及花苞數量）之改變，係為一例行性管理功能。

7 生物轉化產生下列結果：

- (a) 透過(i)成長（動物或植物之數量增加或品質提升）、(ii)蛻化（動物或植物之

數量減少或品質降低)或(iii)繁殖(其他具生命之動物或植物之創造)而使資產發生改變;或

- (b) 農產品之生產,例如乳膠、茶葉、羊毛及牛奶。

一般定義

- 8 本準則用語定義如下:

活絡市場係指具有下列所有條件之市場:

- (a) 在該市場內交易之項目具有同質性;
(b) 隨時能以正常方式尋得有成交意願之買方及賣方;且
(c) 價格資訊可為大眾所取得。

帳面金額係指資產於財務狀況表中認列之金額。

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

政府補助如國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府補助之揭露」所定義。

- 9 資產之公允價值係以其目前之地點及狀態為基礎。因此,例如,牧場中牛隻之公允價值為該牛隻於相關市場中之價格減除將該牛隻運送至市場之運輸及其他成本。

認列與衡量

- 10 企業僅於同時符合下列條件時,始應認列生物資產或農產品:

- (a) 企業因過去事項而控制該資產;
(b) 與該資產相關之未來經濟效益很有可能流入企業;且
(c) 該資產之公允價值或成本能可靠衡量。

- 11 在農業活動中,控制可經由,例如,牛隻之法定所有權及牛隻購買、出生或斷奶時之烙印或其他標誌來證明。未來效益通常透過衡量重要生理屬性來評估。

- 12 除第 30 段所述公允價值無法可靠衡量之情況外,生物資產應於原始認列時及每一報導期間結束日以公允價值減出售成本衡量。

- 13 自企業生物資產收成之農產品,應以收成點之公允價值減出售成本衡量。此種衡

量即為當日適用國際會計準則第 2 號「存貨」或其他適用準則之成本。

- 14 [已刪除]
- 15 將生物資產或農產品依其重要屬性（例如年齡或品質）分組，可能有助於決定生物資產或農產品之公允價值。企業選擇之屬性應與市場中用以作為定價基礎之屬性相符。
- 16 企業經常簽訂生物資產或農產品之未來銷售合約。因公允價值係反映有成交意願之買方及賣方達成交易之現時市場，故於決定公允價值時，銷售合約之價格未必攸關。因此，生物資產或農產品之公允價值並不因合約之存在而有所調整。在某些情況下，生物資產或農產品之銷售合約可能為國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」定義之虧損性合約。虧損性合約應依國際會計準則第 37 號之規定處理。
- 17 若生物資產或農產品於目前地點及狀態下存在活絡市場，則活絡市場之公開報價為決定該資產公允價值之適當基礎。企業若能進入不同之活絡市場，應使用最攸關之活絡市場。例如，企業若能進入兩個活絡市場，應採用其預期將使用之市場所存在之價格。
- 18 若未存在活絡市場，企業可使用下列一種或多種方式決定公允價值（若可取得時）：
- (a) 自交易日至報導期間結束日間經濟環境無重大變化之情況下，最近之市場交易價格；
 - (b) 調整以反映差異後之類似資產市價；及
 - (c) 行業基準，例如以每出口貨籃、蒲式耳或公頃表達之果樹價值及以每公斤肉品表達之牛隻價值。
- 19 在某些情況下，列示於第 18 段之各資訊來源對生物資產或農產品公允價值可能會得出不同之結論。企業應考量構成該等差異之原因，於相對較小之合理估計區間內取得最可靠之公允價值估計數。
- 20 在某些情況下，企業可能無法取得生物資產於目前狀態下市場決定之價格或價值。在此等情況下，企業應採用該資產預期淨現金流量按現時市場決定之利率折現之現值，以決定公允價值。
- 21 計算預期淨現金流量現值之目的，係為決定生物資產於目前地點及狀態下之公允價值。企業於決定供使用之適當折現率及估計預期淨現金流量時，須考量此一目的。企業於決定預期淨現金流量現值時，應包括市場參與者預期該資產於最攸關市場中產生之淨現金流量。
- 22 企業（於估計預期淨現金流量時）並不計入任何融資該資產、稅捐或收成後復育

生物資產（例如林地砍伐後重新種植樹木之成本）之現金流量。

- 23 於達成公平交易之價格時，充分了解並有成交意願之買方及賣方會考量現金流量變動之可能性，準此，公允價值反映此種變動之可能性。因此，企業將其對現金流量可能變動之預期，納入於預期現金流量、折現率或兩者之組合。企業於決定折現率時，所使用之假設應與估計預期現金流量時所使用者一致，以避免某些假設之影響被重複計算或忽略。
- 24 成本有時可能趨近於公允價值，特別是在下列情況下：
- (a) 從原始成本發生至今，幾乎沒有發生任何生物轉化（例如在報導期間結束日前剛種植之果樹幼苗）；或
 - (b) 生物轉化對價格之影響預期並不重大（例如於 30 年之松樹種植生產週期中最初幾年之成長）。
- 25 生物資產實體上經常附著於土地（例如人造森林之林木）。附著於土地之生物資產可能沒有單獨之市場，但該組合資產（亦即將生物資產、素地及土地改良物當作一組）可能存在活絡市場。企業可使用關於組合資產之資訊決定生物資產之公允價值。例如，將組合資產之公允價值減除素地及土地改良物之公允價值後之餘額，以得出生物資產之公允價值。

利益及損失

- 26 以公允價值減出售成本原始認列生物資產所產生之利益或損失，以及生物資產公允價值減出售成本之變動所產生之利益或損失，應於發生當期計入損益。
- 27 因為於決定生物資產公允價值減出售成本時須減除出售成本，故於原始認列生物資產時可能產生損失。於原始認列生物資產時也可能產生利益，例如當小牛出生時。
- 28 以公允價值減出售成本原始認列農產品所產生之利益或損失，應於發生當期計入損益。
- 29 因收成農產品而原始認列農產品時可能產生利益或損失。

公允價值無法可靠衡量

- 30 本準則有一前提假設，即生物資產之公允價值能可靠衡量。此前提假設可予反駁，但僅限於生物資產於原始認列時無法取得其市場決定之價格或價值，且決定公允價值之替代估計顯不可靠之情況。在此情況下，生物資產應以其成本減所有累計折舊及所有累計減損損失衡量。一旦此一生物資產之公允價值變成能可靠衡量

時，企業應以其公允價值減出售成本衡量。一旦非流動之生物資產依國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」符合分類為待出售（或包括於分類為待出售之處分群組中）之條件時，則其前提假設為公允價值能可靠衡量。

- 31 第 30 段之前提假設僅限於原始認列時可予反駁。先前已按公允價值減出售成本衡量生物資產之企業，應繼續按公允價值減出售成本衡量該生物資產直至處分為止。
- 32 在所有情況下，企業於農產品收成點，應以其公允價值減出售成本衡量農產品。本準則反映農產品於收成點之公允價值均能可靠衡量之觀點。
- 33 企業於決定成本、累計折舊及累計減損損失時，應考量國際會計準則第 2 號「存貨」、國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」及國際會計準則第 36 號「資產減損」。

政府補助

- 34 對與以公允價值減出售成本衡量之生物資產有關之無條件政府補助，僅於該項政府補助成為可收取時，始應認列於損益中。
- 35 若與以公允價值減出售成本衡量之生物資產有關之政府補助附有條件（包括要求企業不得從事特定農業活動之政府補助）時，企業僅於符合該項政府補助所附加之條件時，始應將該政府補助認列於損益中。
- 36 政府補助之條款及條件種類眾多。例如，某項補助可能要求企業須在特定地點耕種五年，若未滿五年則須退還全部之補助。在此情況下，企業於未滿五年之前，不得將該補助認列於損益中。惟若補助之條款允許企業按已過時間保留部分之補助，則企業應依時間經過之比例將該部分認列於損益中。
- 37 若政府補助與以成本減所有累計折舊及所有累計減損損失衡量之生物資產有關（見第 30 段），則應適用國際會計準則第 20 號。
- 38 若政府補助與以公允價值減出售成本衡量之生物資產有關，或政府補助要求企業不得從事特定農業活動時，本準則規定與國際會計準則第 20 號不同之處理。國際會計準則第 20 號僅適用在與以成本減所有累計折舊及所有累計減損損失衡量之生物資產有關之政府補助。

揭露

- 39 [已刪除]

一般揭露

- 40 企業應揭露當期因原始認列生物資產及農產品，以及生物資產公允價值減出售成本之變動，所產生之利益或損失總額。
- 41 企業應提供每一生物資產群組之描述。
- 42 第 41 段規定之揭露可採敘述性或量化描述。
- 43 本準則鼓勵企業提供每一生物資產群組之量化說明，於適當時，並區分消耗性與生產性生物資產，或區分成熟與未成熟生物資產。例如，企業得分組揭露消耗性生物資產與生產性生物資產之帳面金額。企業得進一步將前述兩組生物資產之帳面金額再區分為成熟與未成熟生物資產。此等區分提供可能有助於評估未來現金流量時點之資訊。企業應揭露前述區分之基礎。
- 44 消耗性生物資產係未來將收成為農產品或以生物資產出售者。消耗性生物資產之例，包括意圖用以生產肉品之牲畜、持有供出售之牲畜、養殖之魚類、玉米及小麥等農作物，以及成長後將作為原木之樹木。生產性生物資產係消耗性生物資產以外之生物資產；例如，用以生產牛奶之牲畜、葡萄樹、果樹及砍伐薪柴後仍保留樹幹之樹木。生產性生物資產並非農產品，而係具有自行再生能力者。
- 45 生物資產可分類為成熟生物資產或未成熟生物資產。成熟生物資產係指已達到可收成規格（對消耗性生物資產而言）或可維持規律性收成（對生產性生物資產而言）之生物資產。
- 46 下列事項如未揭露於其他隨財務報表公開之資訊中時，企業應予以說明：
- (a) 每一生物資產群組相關活動之性質；及
 - (b) 下列項目之非財務性衡量或實體數量估計數：
 - (i) 當期期末每一生物資產群組；及
 - (ii) 當期農產品產出。
- 47 企業應揭露於決定每一農產品群組收成點之公允價值及每一生物資產群組公允價值時，所採用之方法及重大假設。
- 48 企業應揭露當期收成之農產品於收成點之公允價值減出售成本。
- 49 企業應揭露：
- (a) 所有權受限制生物資產之存在與帳面金額，以及供作負債擔保之生物資產帳面金額；
 - (b) 為發展或取得生物資產之承諾金額；及
 - (c) 與農業活動有關之財務風險管理策略。

- 50 企業應提出生物資產當期期初與期末帳面金額間變動之調節，該調節應包括：
- (a) 由公允價值減出售成本之變動所產生之利益或損失；
 - (b) 因購買而增加之金額；
 - (c) 歸屬於出售及依國際財務報導準則第 5 號規定分類為待出售（或包括於分類為待出售之處分群組中）之生物資產而減少之金額；
 - (d) 因收成而減少之金額；
 - (e) 源自企業合併而增加之金額；
 - (f) 將財務報表換算為不同表達貨幣所產生之淨兌換差額，以及將國外營運機構換算為報導個體之表達貨幣所產生之淨兌換差額；及
 - (g) 其他變動。
- 51 生物資產之公允價值減出售成本會因實體變動與市價變動而變動。分別揭露實體變動與價格變動有助於評估當期績效及未來展望，特別是對生產週期超過一年以上之生物資產而言。在此情況下，本準則鼓勵企業以分組或其他方式，將計入損益之公允價值減出售成本之變動分別揭露屬實體變動與屬價格變動之部分。當生產週期短於一年時（例如養雞或種植穀類作物），此資訊通常較無幫助。
- 52 生物轉化導致各種形式之實體變動—成長、蛻化、生產及繁殖，每一實體變動均可觀察及衡量。前述每一實體變動皆與未來經濟效益具直接相關。因收成而導致之生物資產公允價值變動亦為實體變動。
- 53 農業活動經常暴露於氣候、病害及其他自然風險中。某一事件之發生若產生重大收益或費損項目，企業應依國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」之規定，揭露此項目之性質及金額。該等事件之例包括致命疾病之爆發、水災、嚴重之旱災或霜災，以及蟲害。

生物資產公允價值無法可靠衡量之額外揭露

- 54 若企業於當期期末以成本減所有累計折舊及所有累計減損損失衡量生物資產（見第 30 段），企業對該等生物資產應揭露：
- (a) 生物資產之描述；
 - (b) 說明何以公允價值無法可靠衡量；
 - (c) 若可能，公允價值高度可能落入之估計區間；
 - (d) 所採用之折舊方法；

- (e) 所採用之耐用年限或折舊率；及
- (f) 期初與期末之總帳面金額及累計折舊（與累計減損損失加總）。

55 若企業於當期以成本減所有累計折舊及所有累計減損損失衡量生物資產（見第 30 段），企業應揭露因處分該等生物資產而認列之利益或損失，且依第 50 段規定所提出之調節，應單獨揭露與該等生物資產有關之金額。此外，該調節應揭露下列包含於損益中與該等生物資產有關之金額：

- (a) 減損損失；
- (b) 減損損失迴轉；及
- (c) 折舊。

56 若原以成本減所有累計折舊及所有累計減損損失衡量之生物資產，其公允價值於當期變成能可靠衡量時，企業對該等生物資產應揭露：

- (a) 生物資產之描述；
- (b) 說明何以公允價值變為能可靠衡量；及
- (c) 此項變動之影響。

政府補助

57 企業應揭露受本準則規範與農業活動有關之下列事項：

- (a) 已於財務報表認列之政府補助，其性質及範圍；
- (b) 附加於政府補助之尚未達成之條件及其他或有事項；及
- (c) 預期政府補助水準之重大減少。

生效日及過渡規定

58 本準則對涵蓋期間起自 2003 年 1 月 1 日以後之年度財務報表生效。本準則鼓勵提前適用。企業若於 2003 年 1 月 1 日前開始之期間適用本準則，應揭露該事實。

59 本準則並未訂定任何特定之過渡規定。適用本準則時，應依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定處理。

60 2008 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」，修正第 5、6、17、20 及 21 段並刪除第 14 段之規定。企業應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度期間推延適用

該等修正內容，並得提前適用。若企業提前適用該等修正內容，應揭露該事實。