

國際會計準則第 41 號翻譯草案

「農業」

初審委員 淡江大學會計系教授顏信輝

翻譯單位 會計研究發展基金會

徵 求 意 見 函

(請於 99 年 5 月 30 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

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

	條 文
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 段條文組成。所有條文均具同等效力。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 (IASB) 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其他生物資產。
- IN2 此外，國際會計準則第 41 號訂定生物資產於其成長、退化、生產及繁殖期間之會計處理，以及農產品於收成時點原始衡量之會計處理。其規定生物資產從原始認列至收成時點，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加工之會計；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 號假設生物資產之公允價值能可靠衡量。惟此假設僅生物資產於原始認列時無法取得其市場決定價格或價值，且決定公允價值之替代估計顯不可靠時，始可反駁。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。一旦生物資產之公允價值變為能可靠衡量時，企業應以其公允價值減出售成本衡量。在所有情況下，企業於農產品收成時點，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。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，這可能是種植後 30 年。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。附著於土地上之生物資產（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，對接受政府無條件補助且以公允價值減出售成本衡量之生物資產，僅於該項政府補助可收取時，始應認列為損益。若接受政府有條件補助（包括要求企業不得從事某項農業活動之政府補助）之生物資產，則企業僅於符合該項政府補助之條件時，始應認列為損益。政府補助若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，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」之規定。
- IN7 國際會計準則第 41 號適用於會計期間開始日在 2003 年 1 月 1 日以後之年度財務

報表。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 本準則適用於下列與農業活動有關之事項：

- (1) 生物資產；
- (2) 收成時點之農產品；及
- (3) 第 34 及 35 段所涵蓋之政府補助。

2 本準則不適用於：

- (1) 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
- (2) 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 本準則僅適用農產品（企業生物資產之收成品）於收成時點之會計。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加工之會計；例如，製酒商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，且此事件可能與生物轉化具有一些類似之處，惟此種加工非包括於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釋例：

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	已摘下之水果	加工後的水果

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生物轉化及收成之管理，以供銷售、轉換為農產品或轉換為其他生物資產。

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。

生物轉化係指導致生物資產品質或數量發生改變之成長、退化、生產及繁殖過程。

出售成本係指直接可歸屬於資產處分之增額成本，但不包括財務成本及所得稅費用。

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、花卉栽培及水產養殖（包括養殖魚類）。農業活動具有下列共同特性：

- (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）生物轉化發生所需條件（例如養分、溼度、溫度、肥沃度及光照）之管理，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，例如收成未經管理之資源（例如海洋漁業及砍伐原始森林）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，係為日常管理功能之一部分。

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)退化（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:

活絡市場係指係指符合下列所有條件之市場:

- (1) 在市場交易之商品具有同質性;
- (2) 隨時可於市場中尋得具意願之買賣雙方;且
- (3) 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,已充分瞭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」中所定義。

- 9 資產之公允價值取決於其目前所在地點及狀態。因此,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(舉例而言)。

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) 企業因過去事件而控制該資產;
- (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,控制可經由牛隻之法定所有權及牛隻購買、出生或斷奶時之商標或其他標誌來證明(舉例而言)。未來效益通常透過衡量重要生理屬性之方式來評估。

- 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各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，應以收成時點之公允價值減出售成本衡量。前述衡量即為適用國際會計準則第 2 號「存貨」或其他適用準則當日之成本。
- 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）分類，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訂價基礎之屬性相符。
- 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和賣方達成交易之現時市場情況，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現時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，應使用其預期將進入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) 調整差異後之類似資產市價；及
 - (c) 行業基準，例如以每出口貨櫃、每蒲式耳或每公頃表達之果園價值及以每公斤肉品表達之牛隻價值。
- 19 在某些情況下，依第 18 段所列之資訊來源決定之生物資產或農產品公允價值可能不一致。企業應考量造成前述差異之原因，以使企業可於相對較小之合理估計區間內，決定公允價值之最可靠估計數。
- 20 在某些情況下，企業可能無法取得生物資產於現時狀態下之市場決定價格或價值。在此等情況下，企業將該資產預期淨現金流量按現時市場決定利率折現，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現時地點及狀態下之公允價值。企業於決定適當折現率及估計預期淨現金流量時，將考量此一目的。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，不包括任何因融資、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，充分瞭解並有成交意願之買方和賣方將考量現金流量變動之可能性，故公允價值反映了此種變動之可能性。因此，企業將其對現金流量可能變動之預期，整合至預期現金流量、折現率或兩者之結合。企業於決定折現率時，所採用之假設應與於估計預期現金流量時所使用者相同，以避免某些假設之影響被重複計算或被忽略。
- 24 成本可能約等於公允價值，特別是在下列情況下：
- (1) 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
 - (2) 生物轉化對價格之影響預期並不重大（例如為期 30 年之鳳梨生產週期中最初幾年之成長）。
- 25 生物資產經常附著於土地上（例如人造森林之林木）。附著於土地上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、土地及土地改良物視為群組）可能存在活絡市場。企業可使用組合資產之資訊決定生物資產之公允價值。例如，以組合資產之公允價值減除土地及土地改良物之公允價值後之餘額，作為生物資產之公允價值。

利益及損失

- 26 源自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，以及來自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 因為公允價值須減除出售成本，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 源自原始認列農產品以公允價值減出售成本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 本準則假設生物資產之公允價值能可靠衡量。惟此假設僅生物資產於原始認列時無法取得其市場決定價格或價值，且決定公允價值之替代估計顯不可靠時，始可反駁。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衡量。一旦生物資產之公允價值變為能可靠衡量時，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，則假設其公允價值能可靠衡量。

- 31 第 30 段之假設僅於原始認列生物資產時始可反駁。企業如已按公允價值減出售成本衡量生物資產，至處分前均應持續以公允價值減出售成本衡量該生物資產。
- 32 在所有情況下，企業於農產品收成時點，應以其公允價值減出售成本衡量農產品。本準則認為農產品於收成時點之公允價值均能可靠衡量。
- 33 企業於決定成本、累計折舊及累計減損時，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」之規定。

政府補助

- 34 對接受政府無條件補助且以公允價值減出售成本衡量之生物資產，僅於該項政府補助可收取時，始應認列為損益。
- 35 若接受政府有條件補助（包括要求企業不得從事某項農業活動之政府補助）且以公允價值減出售成本衡量之生物資產，則企業僅於符合該項政府補助之條件時，始應認列為損益。
- 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，不得將該補助認列為損益。然而，若補助之條款允許企業按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為損益。
- 37 政府補助若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（見第 30 段），應適用國際會計準則第 20 號之規定。
- 38 政府補助若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某項農業活動，則本準則要求採與國際會計準則第 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之政府補助。

揭露

- 39 [已刪除]

一般揭露

- 40 企業應揭露當期源自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說明。
- 42 第 41 段要求之揭露可採文字或量化描述。
- 43 本準則鼓勵企業提供每一生物資產群組之量化描述，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。此等區分所提供之資訊可能有助於評估未來現金流量之時點。企業應揭露用以區分前述之基礎。
- 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。消耗性生物資產之釋例，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特徵之消耗性生物資產，或可維持規律性收成之生產性生物資產。
- 46 下列事項如未包含於隨財務報表公開之其他資訊中，企業應予以揭露：
- (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) 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時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時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 企業應提出當期生物資產期初與期末帳面金額變動之調節，且該調節應包括：
- (a) 因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) 可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、退化、生產及繁殖，每一實體變動係可觀察及衡量。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。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。該等事件之釋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 企業於期末若以成本減所有累計折舊及所有累計減損衡量生物資產（見第 30 段），對該等生物資產應揭露：
- (a) 該等生物資產之描述；
 - (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 企業於當期若以成本減所有累計折舊及所有累計減損衡量生物資產（見第 30 段），應揭露因處分該等生物資產而認列之利益或損失，且企業依第 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衡量之生物資產，其公允價值於當期變為能可靠衡量時，企業對該等生物資產應揭露：

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

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) 已認列於財務報表之政府補助之性質及範圍；
- (b) 與政府補助有關之尚未履行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 本準則適用於會計期間開始日在 2003 年 1 月 1 日以後之年度財務報表。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，應揭露此一事實。

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，應揭露此一事實。

國際會計準則第 41 號

農業

B 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

國際會計準則理事會 (IASB) 所公布之隨附文件

本版包括截至 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。

國際會計準則第 41 號之內容 (不含隨附文件) 已包含於本版之 A 部分。本準則發布時之生效日為 2003 年 1 月 1 日, 最新修正內容之生效日為 2013 年 1 月 1 日。本部分包括下列隨附文件:

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」之結論基礎

本結論基礎附於國際會計準則第 41 號，但非屬其一部分。

簡介

- BC1 本結論基礎彙整國際會計準則理事會 (IASB) 於 2008 年 5 月「國際財務報導準則之改善」修正國際會計準則第 41 號「農業」時，於達成結論過程中所作之考量。個別理事對某些因素重視程度高於其他因素。
- BC2 由於理事會之意圖並非重新考量國際會計準則第 41 號對農業會計所建立之基本方法，因此本結論基礎不討論理事會對國際會計準則第 41 號尚未重新考量之規範。國際會計準則委員會 (IASB) 對國際會計準則第 41 號之結論基礎，列示於本結論基礎之後。

範圍

出售成本 (第 5 段)

- BC3 2008 年 5 月「國際財務報導準則之改善」發布前，國際會計準則第 41 號使用「出售時點成本」之用語。其他國際財務報導準則中未於使用該用語。國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」及國際會計準則第 36 號「無形資產」中使用「出售成本」之用語。理事會認為，在國際會計準則第 41 號中「出售時點成本」與「出售成本」之意義相同。「出售成本」定義中之「增額」，排除已包括於衡量生物資產公允價值之成本，例如運輸成本。其包括因出售而發生之必要成本，但於其他情況並不會產生者，例如支付予代理商及經銷商之佣金、主管機關及商品交易市場收取之費用、移轉稅及其他稅捐。上述兩種用語皆與出售時點發生之交易成本有關。
- BC4 因此，理事會決議以「出售成本」取代「出售時點成本」及「估計之出售時點成本」之用語，使國際會計準則第 41 號與國際財務報導準則第 5 號及國際會計準則第 36 號一致。

認列與衡量

折現率 (第 20 段)

- BC5 2007 年度改善計畫中，理事會重新考量第 20 段以稅前折現率來衡量公允價值之規定是否適當。理事會指出衡量公允價值時，應將市場參與者於資產或負債訂價時所考量之屬性（包括租稅屬性）納入考量。
- BC6 理事會注意到，有成交意願之買方會將為取得資產所願意支付予賣方之金額（如為承擔負債，則為自有成交意願賣方所收取之金額），列入有益於該買方之增額現金流量考量。該等增額現金流量將因減除依適當稅率（亦即市場參與之買方所使用之稅率）計算之預計所得稅支付而降低。因此，公允價值係考量市場參與者因購買該資產（或承擔負債）而預計將支付之未來所得稅，並無須考量企業之特定租稅情況。
- BC7 因此，理事會決議維持使用現時市場基礎折現率之規定，但於 2008 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」中刪除第 20 段中提及之稅前折現率。

進一步之生物轉化（第 21 段）

- BC8 有時資產於現時地點及狀態下公允價值之估計會使用現金流量之現值。第 21 段可被解讀為該計算不包括來自「進一步生物轉化」所增加之現金流量。由於對該規定之不同解讀已造成實務之分歧。理事會決議，若不包括該等現金流量，將使帳面金額對該資產之公允價值不具代表性。理事會指出，企業應考量來自「進一步生物轉化」現金流量之相關風險，以決定預期之現金流量、折現率或兩者之結合。因此，理事會決議修正國際會計準則第 41 號，將企業於估計生物資產之公允價值時，禁止考量來自「進一步生物轉化」現金流量之規定刪除。
- BC9 於 2007 年發布之「國際財務報導準則之改善」草案中，理事會建議變更生物轉化之定義，以包含收成。因為理事會希望能清楚闡明收成將改變生物資產之狀態。基於收成係屬人為活動而非生物轉化之理由，部分回應者反對此項變動。理事會贊成前述論點，並決議生物轉化之定義不包含收成。理事會轉而修正本準則於適當時提及生物轉化或收成，以清楚闡明收成將改變資產之狀態。
- BC10 由於若追溯適用第 BC8 及 BC9 段所述之變動，可能使某些企業須重新衡量生物資產於過去時點之公允價值，故理事會決議此等修正內容應推延適用。

目錄

	條 文
國際會計準則委員會 (IASB) 對國際會計準則第 41 號「農業」 之結論基礎	
背景	B1–B2
對農業國際會計準則之需求	B3–B7
範圍	B8–B12
衡量	B13–B60
生物資產	B13–40
公允價值與成本	B13–B21
出售時點成本之處理	B22–B26
公允價值衡量層級	B27–B31
公允價值衡量之頻率	B32
獨立評價	B33
公允價值無法可靠衡量	B34–B37
利益及損失	B38–B40
農產品	B41–B46
銷售合約	B47–B54
與農業活動有關之土地	B55–B57
無形資產	B58–B60
後續支出	B61–B62
政府補助	B63–B73
揭露	B74–B81
分別揭露實體與價格之變動	B74–B77
利益或損失之拆分	B78–B79
其他揭露	B80–B81
草案第 E65 號之變動彙總	B82



國際會計準則委員會 (IASB) 對國際會計準則第 41 號「農業」之結論基礎

本結論基礎附於國際會計準則第 41 號，但非屬其一部分。係由國際會計準則委員會 (IASB) 幕僚於 2000 年所編製，未經國際會計準則委員會 (IASB) 核准。本結論基礎彙整委員會對下列事項之理由：

- (1) 發起及提案制定有關農業之國際會計準則；及
- (2) 接受或拒絕某些觀點。

個別理事對某些因素重視程度高於其他因素。

本結論基礎未經國際會計準則理事會 (IASB) 修訂，且專用術語並未配合 2008 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」之改變而修正。

背景

- B1 國際會計準則委員會 (IASB) (「委員會」) 於 1994 年決定發展農業國際會計準則，並指派指導委員會協助確定相關議題及發展可能之解決方法。指導委員會於 1996 年發布原則公報草案 (DSOP)，預備議題、替代處理及指導委員會對解決該等議題之提案，並公開徵求意見。共收到 42 封意見函。指導委員會複核該等意見並修正某些建議事項後，將之呈交委員會。
- B2 委員會於 1999 年 7 月核准草案第 E65 號「農業」，意見截止日為 2000 年 1 月 31 日。委員會共收到超過 62 封對草案第 E65 號之意見函。意見函來自各種國際組織及 28 個國家。2000 年 4 月，國際會計準則委員會 (IASB) 幕僚向從事農業活動之企業發出問卷，以確定草案第 E65 號中所建議公允價值衡量之可靠性，並收到來自 11 個國家共 20 份之回覆。委員會仔細考量所收到對草案第 E65 號及問卷之回應意見後，於 2000 年 12 月核准發布國際會計準則第 41 號「農業」(本準則)。第 B82 段彙總了委員會於本準則定案時對草案第 E65 號所作之修正。

對農業國際會計準則之需求

- B3 國際會計準則委員會 (IASB) 之主要目的係為發展與所有企業一般目的財務報表攸關之國際會計準則。雖然大多數之國際會計準則適用於企業之所有活動，但部分國際會計準則 (例如國際會計準則第 30 號「銀行及類似金融機構財務報表之揭露」^{*}及國際會計準則第 40 號「投資性不動產」) 係處理特定活動之議題。國際

^{*} 2005 年 8 月，國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」取代國際會計準則第 30 號。

會計準則委員會 (IASC) 亦曾進行有關保險及開採業之行業特定計畫。

B4 基於下列因素，農業活動之會計並不一致：

- (a) 本準則發展前，與農業活動有關之資產及該等資產之變動被排除於下列國際會計準則之範圍外：
- (i) 國際會計準則第 2 號「存貨」不適用「依已建立之行業慣例，以淨變現價值衡量之生產者作為存貨之牲畜、農產品及林產品…」；
 - (ii) 國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」不適用「森林及類似之再生性天然資源」；
 - (iii) 國際會計準則第 18 號「收入」不處理因「畜群、農產品及林產品自然增長」所產生之收入；及
 - (iv) 國際會計準則第 40 號「投資性不動產」不適用「森林及類似之再生性天然資源」；
- (b) 各國準則制定機構對農業活動所發展之會計指引通常係片斷的，係為解決該國認為重要之某種農業活動形式之特定問題；及
- (c) 農業活動之性質導致採用傳統會計模式時形成不確定性或衝突，尤其係因為與改變生物資產性質之生物轉化（成長、退化、生產及繁殖）有關之重要事件，難以按以歷史成本及實現為基礎之會計模式處理。

B5 從事農業活動之企業組織大多為小型、獨立、重視現金及租稅或家庭經營之業務單位，通常不要求其提供一般目的財務報表。因此，有些人認為農業之國際會計準則將不被普遍採用。然而，即使小型之農業企業也會尋求外部資金及補貼（特別是來自銀行或政府機構），而該等資金提供者對財務報表之需求日益增加。此外，國際上解除管制之趨勢、越來越多企業跨國掛牌及增加投資，使得農業活動之規模、範圍及商業化程度逐漸增加。此創造了基於健全及一般公認會計原則所編製之財務報表之更大需求。基於前述理由，委員會於 1994 年將有關農業之計畫加入其議程中。

B6 原則公報草案 (DSOP) 主要係徵求對發展綜合性之農業國際會計準則可行性之看法。有些回應者認為，農業活動之多樣化限制了可處理全部農業活動之單一國際會計準則之發展。有些回應者認為生產週期長短不同之農業活動應適用不同之原則。有些人則提出發展容易適用及可廣泛適用之國際會計準則之需求。對原則公報草案 (DSOP) 之回應者亦指出，在許多國家農業係重要之產業，尤其是在開發中及新興工業化國家。在該等國家中之多數國家，農業為其最重要之產業。

B7 委員會於考量對原則公報草案 (DSOP) 之各項意見後，再次肯定需要制定國際會

計準則之結論。委員會相信本準則所制定之原則可被廣泛適用，且提供了明確之原則。

範圍

- B8 此外，本準則訂定生物資產之會計處理，以及自企業生物資產收成之農產品於收成時點原始衡量之會計處理。惟本準則不處理收成後農產品加工之會計處理，因為委員會認為對國際會計準則第 2 號「存貨」（該準則規範歷史成本系統*下存貨之會計處理）進行部分修訂並不適當。收成後加工之會計處理應依國際會計準則第 2 號或其他適用國際會計準則之規定處理（例如，若企業決定將收成之原木[†]用來建造其自用之建築物，則該等原木應依國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之規定處理）。
- B9 有些人可能認為前述加工為農業活動，特別是當加工係由發展該農產品之同一企業所進行（例如，製酒商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，且此事件可能與生物轉化具有一些類似之處，惟此種加工非包括於本準則農業活動之定義內。
- B10 委員會特別考量是否將收成後需要較長存放或成熟過程之情況（例如，從葡萄加工成葡萄酒及從牛奶加工為乳酪）納入本準則之範圍中。該等認為本準則應涵蓋前述加工之理由如下：
- (a) 需要較長存放或成熟過程之情況與生物轉化類似，且對評估企業之績效相當重要；及
 - (b) 許多農業企業係垂直整合之企業且同時從事種植及加工，例如生產葡萄及葡萄酒。
- B11 委員會決議不將前述情況納入本準則之範圍，因為擔心其難以與製造過程（將原料加工成符合國際會計準則第 2 號中所定義具市場性之存貨）區分。委員會之結論為收成後加工之會計應依國際會計準則第 2 號或其他適用國際會計準則之規定處理。
- B12 委員會亦考量本準則是否處理生物資產或農產品之銷售合約，以及與農業活動有關之政府補助。該等議題討論如下（見第 B47 至 B54 段及第 B63 至 B73 段）。

* 於 2003 年 12 月國際會計準則第 2 號之修訂版中，已不再使用「歷史成本系統」之用語。

[†] 經國際會計準則理事會之修正（包含於 2008 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」），「原木」屬於經加工之產品之釋例，而非未經加工而成之產品之釋例。

衡量

生物資產

公允價值與成本

- B13 如同原則公報草案 (DSOP) 及草案第 E65 號中所建議，本準則規定企業應使用公允價值法衡量與農業有關之生物資產，除非於原始衡量時公允價值無法可靠衡量。
- B14 支持以公允價值衡量者認為，生物資產公允價值之變動最能反映因生物轉化所發生改變之影響。其認為生物資產公允價值之變動與企業預期未來經濟效益之變動有直接之關係。
- B15 支持以公允價值衡量者亦指出，影響生物轉化之交易通常與生物轉化本身僅具微弱之關係，因而與預期未來經濟效益之關係更小。例如，人造森林之成長型態直接影響預期未來之經濟效益，但在時間上，成長型態與成本發生之型態呈顯著之差異。採交易基礎與歷史成本之會計模式，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（可能為 30 年）。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，於首次收成前之整個期間都會衡量及報導收益。
- B16 此外，支持以公允價值衡量者認為以公允價值衡量生物資產之預期未來經濟效益，較按歷史成本衡量更具攸關性、可靠性、可比性及可瞭解性，其提出之理由如下：
- (a) 許多生物資產係於具可觀察市價之活絡市場進行交易。活絡市場為這些資產之預期未來經濟效益提供可靠衡量。活絡市場之存在顯著提高以市場價值作為公允價值指標之可靠性；
 - (b) 由於聯產品及聯成本可能產生無法清楚界定投入與產出間關係之情況，因而導致生物轉化不同結果間成本分攤之複雜且武斷，故衡量生物資產成本，有時不如衡量公允價值可靠。若生物資產進一步產生其他生物資產（幼獸或幼苗），且該其他生物資產亦於企業本身之農業活動中使用，則前述成本分攤將更為武斷；
 - (c) 相對較長及連續之生產週期，且生產及市場環境變動較大，意指會計期間通常未涵蓋全部之週期。因此，每期期末衡量（而非於交易時衡量）對當期財務績效或狀況之衡量更顯重要。當期收成占總生物轉化越不重大，資產變動（成長及退化）之每期期末衡量就越重要。相對在週轉率較高、生產週期較短之情況下，控制程度較高之農業系統（例如肉雞或蘑菇生產）大部分生物轉化及收成發生於一年內，其成本與未來經濟效益間之關係較為穩定。此種

明顯之穩定性並不會改變現時市場價值與未來經濟效益之關係，只是使衡量方法間之差異變得較不重大；及

- (d) 歷史成本法下，重置動物及農作物（自己出產或購買）之來源不同，將導致不同之成本。對類似資產之未來效益應有類似預期。對類似資產之衡量及報導如採用相同之基礎，將提高可比性及可瞭解性。

B17 反對以公允價值衡量者認為以成本衡量較為可靠，因為歷史成本係公平交易下之結果，故提供交易當時公開市場價值之證據且可獨立驗證。更重要的是其認為公允價值有時無法可靠衡量，且財務報表表達之數字如基於主觀及無法驗證假設之公允價值，將誤導使用者。企業可於財務報表之單一數字外提供有關公允價值之資訊。其認為本準則之範圍過於廣泛。其他論點如下：

- (a) 市價經常變動且有週期性，不適合作為衡量之基礎；
- (b) 要求每一資產負債表日須對公允價值評價可能較為麻煩，特別是須編製期中報告時；
- (c) 歷史成本慣例已建立許久且普遍使用。使用其他衡量基礎應配合修正國際會計準則委員會（IASB）之「財務報表編製及表達之架構」（「架構」）。為與其他國際會計準則及其他活動一致，生物資產應以其成本衡量；
- (d) 成本衡量提供更客觀且一致之衡量；
- (e) 於某些國家中，某些生物資產可能無活絡市場存在。在此情況下，公允價值無法可靠衡量，特別是成長期間較長之生物資產（例如人造森林之林木）；
- (f) 公允價值衡量導致未實現損益之認列，此與國際會計準則之收入認列原則相抵觸；及
- (g) 資產負債表日之市價與該資產出售時之價格未必緊密相連，且許多生物資產並非為供出售而持有。

B18 「架構」對衡量基礎之選用維持中立，儘管歷史成本最被普遍採用，仍有許多不同基礎被不同程度地運用及以不同組合之方式運用。被明確指出之選項為歷史成本、現時成本、變現價值及現值。其他國際會計準則存有公允價值衡量之先例。

B19 有鑑於農業活動之獨特性質及特徵，委員會作出準則須要求與農業活動有關之生物資產應採公允價值模式之結論。惟委員會之結論亦認為在某些情況下公允價值並無法可靠衡量。問卷之部分回應者及草案第 E65 號之部分回應者，對某些生物資產公允價值衡量之可靠性，表達其重大疑慮，其論點如下：

- (a) 某些生物資產並無活絡市場，特別是成長期間較長之生物資產；

- (b) 由於需要並使用主觀之假設（例如關於天氣），預期淨現金流量之現值通常為不可靠之公允價值衡量；及
- (c) 公允價值於收成前無法可靠衡量。

草案第 E65 號之部分回應者建議，本準則應包括無活絡市場情況之可靠性例外。

- B20 委員會決議，需要為無法取得市場決定價格或價值，且決定公允價值之替代估計數顯不可靠之情況，提供可靠性之例外。在此等情況下，生物資產應以其成本減所有累計折舊及所有累計減損衡量。企業於決定成本、累計折舊及累計減損時，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」之規定。
- B21 委員會拒絕採將公允價值作為基準處理而將歷史成本作為允許之替代處理之作法，因為在有活絡市場下，強制使用公允價值法可提高可比性及可瞭解性。委員會亦不滿意國際會計準則中存在替代處理。

出售時點成本之處理

- B22 本準則規定生物資產應以其公允價值減估計出售時點成本衡量。出售時點成本包括支付予代理商及經銷商之佣金、主管機關及商品交易市場收取之費用、移轉稅及其他稅捐。出售時點成本不包括將資產運送至市場之必要運輸及其他成本。該等運輸及其他成本應於決定公允價值時減除（亦即公允價值係市價減除將資產運送至市場必要之運輸及其他成本）。
- B23 草案第 E65 號建議，若生物資產將於另一地區之活絡市場出售，決定公允價值時應減除將資產運送至該市場之出售前處分成本（例如運輸成本）。惟草案第 E65 號並未敘明出售時點成本之處理。部分回應者建議本準則應敘明出售時點成本及出售前處分成本之處理。
- B24 部分回應者認為不應自公允價值模式中減除出售時點成本。其認為公允價值減估計出售時點成本將導致未來現金流量市場估計數之偏誤估計，因為若係由購買者於取得時支付出售時點成本，則實際上出售時點成本將被重複認為費用；一次係於原始取得生物資產時，一次則於立即以公允價值減估計出售時點成本衡量時。即使出售時點成本於未來期間才會發生或對非出售之生產性生物資產而言根本不會發生，前述情形仍會出現。
- B25 另一方面，部分回應者則認為應自公允價值模式中減除出售時點成本。其認為資產之帳面金額應代表該資產預期經濟效益之流量，且公允價值減估計出售時點成本可代表資產負債表日該資產預期流入企業之經濟效益。其亦認為如不減除估計出售時點成本，則損失將遞延至出售時始認列。
- B26 委員會之結論為生物資產以公允價值減估計出售時點成本衡量較為攸關，並特別

指出如不減除估計出售時點成本將導致遞延認列損失。

公允價值衡量層級

- B27 本準則規定生物資產若存在活絡市場，活絡市場之公開報價為決定該資產公允價值之適當基礎。如未存在活絡市場，企業則使用市場決定價格或價值（若可取得時），例如最近之市場交易價格。惟在某些情況下，企業可能無法取得生物資產於現時狀態下之市場決定價格或價值。在此等情況下，本準則指出企業應使用該資產預期淨現金流量^{*}之現值。
- B28 草案第 E65 號建議，生物資產若存在活絡市場，企業應使用活絡市場之市價。如未存在活絡市場，草案第 E65 號建議企業應考量其他衡量基礎，例如相同類型資產最近之市場交易價格、行業基準及預期淨現金流量之現值。草案第 E65 號並未對無活絡市場之情況制定層級；亦即草案第 E65 號並未指出何種基礎優於其他基礎。
- B29 委員會考量為無活絡市場之情況制定明確之層級。有些人認為使用市場決定價格或價值（例如最近之市場交易價格）總是優於預期淨現金流量之現值。另一方面，有些人則認為使用市場決定價格或價值未必優於預期淨現金流量之現值，特別是當企業使用調整差異後之類似資產市價。
- B30 委員會之結論為詳細之層級無法提供足夠彈性以適當處理可能發生之所有情況，並決議不對未存在活絡市場之情況制定詳細之層級。然而，委員會決議明確指出企業應使用所有可取得之市場決定價格或價值，否則即使可取得有用之市場決定價格或價值，企業可能會優先使用預期淨現金流量之現值。在回覆問卷之 20 家公司中，有 6 家公司使用預期淨現金流量之現值作為公允價值之衡量基礎，另外有 2 家公司指出由於無法可靠估計預期淨現金流量之現值（如其必須使用現值作為基礎），故無法可靠衡量其生物資產。
- B31 企業若能進入不同之市場，本準則指出應使用最攸關之市場。例如，企業若能進入兩個活絡市場，應使用其預期將進入之市場所存在之價格。有些人認為應使用可進入市場中之最有利價格。本準則所反映之觀點為使用預期將進入之市場所存在之價格，可得出最攸關之衡量。

公允價值衡量之頻率

- B32 有些人認為，考量企業之負擔，應允許企業無須經常按公允價值衡量。委員會拒絕此種方法，理由如下：

^{*} 前一版國際會計準則第 41 號第 20 段規定企業使用稅前折現率來衡量公允價值。國際會計準則理事會於 2008 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」中，決議維持使用現時市場基礎折現率，但刪除條文中所提及之稅前折現率。

- (a) 生物轉化具有連續性質；
- (b) 財務交易與生物轉化結果之間並無直接之關係；及
- (c) 可靠之公允價值衡量，一般係能以合理成本取得。

獨立評價

B33 對原則公報草案 (DSOP) 之回應者大多指出，如須使用預期淨現金流量之現值來決定公允價值，應要求外部之獨立評價。委員會拒絕此項建議，因委員會認為某些農業活動之外部獨立評價並不普及，且要求外部之獨立評價將造成負擔。委員會認為應由企業自行判斷如何可靠地決定公允價值，包括獨立評價人員需參與之程度。

公允價值無法可靠衡量

B34 如先前所述，委員會決議本準則對原始認列時公允價值無法可靠衡量之情況，提供有關可靠性之例外。本準則假設生物資產之公允價值能可靠衡量。惟此假設僅生物資產於原始認列時無法取得其市場決定價格或價值，且決定公允價值之替代估計顯不可靠時，始可反駁。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衡量。一旦生物資產之公允價值變為能可靠衡量時，企業應開始使用公允價值減估計出售時點成本衡量。

B35 有些人認為，若企業之前已使用可靠性之例外，該企業不得再開始使用公允價值衡量（亦即企業應繼續使用成本基礎）。其認為判斷公允價值何時能可靠衡量係主觀之決定，且該主觀可能造成不一致之應用，以及潛在之濫用。惟委員會指出，農業活動中隨著生物轉化之發生，公允價值有可能變得更能可靠衡量，且於前述情況中公允價值衡量係優於成本衡量。因此，委員會決議，公允價值一旦變為能可靠衡量時，應以公允價值衡量。

B36 企業如已按公允價值減估計出售時點成本衡量生物資產，本準則規定至處分前企業均應持續以公允價值減估計出售時點成本衡量該生物資產。有些人認為可靠之估計可能無法再取得。委員會認為該情況極少發生（即使曾經發生）。因此，委員會決議禁止企業將其衡量基礎由公允價值改為成本，因為企業於市場衰退時，可能會以可靠性之例外作為停止採用公允價值會計之藉口。

B37 若企業適用可靠性之例外，本準則要求企業作額外之揭露。額外之揭露包括期末所持有生物資產之相關資訊，例如對該資產之描述並說明何以公允價值無法可靠衡量。額外之揭露尚包括當期因處分以成本減所有累計折舊及所有累計減損衡量之生物資產所認列之利益或損失，即使該等生物資產未持有至期末。

利益及損失

- B38 本準則要求源自原始認列生物資產所產生之利益或損失，以及來自生物資產公允價值減估計出售時點成本之變動所產生之利益或損失，應於發生當期計入淨損益*。支持前述處理者認為生物轉化為重大事件，應計入淨損益，理由如下：
- (a) 該事件對瞭解企業之績效係屬重要；且
 - (b) 此與應計基礎會計相符。
- B39 原則公報草案 (DSOP) 及草案第 E65 號之部分回應者認為，上述公允價值之變動應經由權益變動表直接列入權益，直到實現為止，其論點如下：
- (a) 生物轉化之影響並無法可靠衡量，因此不應報導為損益；
 - (b) 唯有當獲利過程完成，始應將公允價值之變動計入淨損益；
 - (c) 將未實現利益及損失認列為淨損益，會增加盈餘之波動；
 - (d) 生物轉化之結果可能永遠不會實現，特別是如生物資產暴露於風險之下；及
 - (e) 在績效報導問題解決前即要求於淨損益中認列公允價值變動，為時過早。
- B40 委員會拒絕將公允價值變動直接列入權益之規定，因為難以找到支持將與農業活動有關之生物資產直接報導於權益之觀念基礎。「架構」中並未對認列於資產負債表或認列於損益表作出區分。

農產品

- B41 本準則規定自企業生物資產收成之農產品，應按收成時點之公允價值減估計出售時點成本衡量。前述衡量即為適用國際會計準則第 2 號「存貨」或其他適用之國際會計準則當日之成本。
- B42 委員會指出，農產品於原始認列時通常應適用與從其收成之生物資產相同之衡量基礎。因為生物資產之公允價值已考量自該生物資產收成農產品之情況，故生物資產以公允價值衡量而農產品卻以成本衡量之作法並不合邏輯。例如，一隻半長毛綿羊之公允價值係不同於一隻全長毛類似綿羊之公允價值。如剪下之羊毛以成本衡量而綿羊卻以公允價值（扣除剪下之羊毛之公允價值）衡量，將使當期績效之報導產生不一致且扭曲。
- B43 如同先前所述，於適用可靠性之例外時，某些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。有些人認為，可靠性之例外應適用於農產品之衡量。委員會拒絕此觀點，因為多數人認為可靠性之例外不應適用於農產品之衡量。例如，農產品相較於生物資產通常更可能存在市場。委員會並指出，自生物資產收成之

* 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2003 年修訂）以「損益」取代「淨損益」之用語。

農產品，實務上通常無法可靠決定其成本。

- B44 對於收成後之衡量，有人認為農產品應於收成時點，以及於出售、耗用或以其他方法處分前之每個資產負債表日，均以其公允價值衡量。其認為此種方法可確保所有類似種類之農產品，不論其收成日是否相同，皆按類似方法衡量，因而可提高可比性及一致性。
- B45 委員會之結論為收成時點之公允價值減估計出售時點成本，即為適用國際會計準則第 2 號或其他適用之國際會計準則時之成本，因為此與一般製造過程及其他種類存貨所適用之歷史成本會計模式一致。
- B46 於達成上述結論時，委員會注意到從事農業活動之企業有時會購買農產品以供再行出售，而其他企業則常將購入之農產品加工成可消費之產品。如農產品於收成後以公允價值衡量，為求一致也應對購入之存貨進行重估價，然而此處理與國際會計準則第 2 號之規定並不一致。委員會認為對國際會計準則第 2 號進行部分修訂並不適當。

銷售合約

- B47 企業通常簽訂生物資產或農產品之未來銷售合約。本準則指出決定公允價值時，銷售合約之價格未必攸關，且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。
- B48 草案第 E65 號並未提出如何處理生物資產或農產品之銷售合約。部分回應者建議訂定銷售合約之會計處理，因為該等銷售合約於某些農業活動中相當普遍。部分回應者並指出，某些銷售合約非屬國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」* 規範之範圍，且其他國際會計準則亦未處理該等合約。
- B49 有些人認為如企業預期將以交付生物資產之方式完成合約交割，應使用合約價格來衡量相關生物資產，且其認為此作法將產生該生物資產最攸關之帳面金額。其他人則認為以公允價值衡量生物資產時，銷售合約之價格未必攸關，因為公允價值係反映有成交意願之買方和賣方達成交易之現時市場情況。
- B50 委員會決議不應使用合約價格來衡量相關生物資產，因為合約價格未必反映有成交意願之買方和賣方達成交易之現時市場情況，因此未必代表資產之公允價值。委員會希望維持一致之方式來衡量資產。委員會轉而考量是否規定銷售合約應按公允價值衡量。與銷售合約有關之生物資產按公允價值衡量，則該銷售合約按公允價值衡量亦屬合理。

* 國際會計理事會 (IASB) 於 2009 年 11 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有資產。

- B51 惟委員會注意到為達成生物資產與相關銷售合約衡量之對稱性，本準則必須謹慎地限制以公允價值衡量銷售合約。企業可能會簽訂契約出售將自其生物資產收成之農產品。委員會之結論為要求以公允價值衡量將出售但尚不存在之農產品（例如將自乳牛收成之牛奶）之合約並不適當，因為此時對相關資產尚未以公允價值加以認列或衡量，且此亦超出農業計畫之範圍。
- B52 因此，委員會考慮限制僅銷售企業現有生物資產及農產品之銷售合約能以公允價值衡量。惟委員會指出，難以區分現有農產品與尚不存在之農產品。例如：
- (a) 如企業簽訂於未來某日銷售完全成熟小麥之合約，而於資產負債表日僅有半熟之小麥，該合約中將交割之小麥於資產負債表日尚不存在似乎很清楚；但
 - (b) 另一方面，如企業簽訂於未來某日銷售成齡牛隻之合約，而於資產負債表日已有成齡之牛隻，則此可能被認為於資產負債表日已存在將出售之成齡牛隻。然而，亦可認為於資產負債表日尚不存在將出售之成齡牛隻，因為於資產負債表日至交付日間，可能發生進一步之生物轉化。
- B53 委員會亦注意到本準則必須規定將於銷售合約中出售之農產品，一旦自企業之生物資產收成，企業應停止以公允價值衡量該銷售合約，因為除原始衡量外，本準則並未規定農產品之會計處理，收成後應適用國際會計準則第 2 號或其他適用之國際會計準則。在農產品以歷史成本衡量之情況下，而銷售合約卻繼續以公允價值衡量並不合邏輯。委員會注意到若規定企業對銷售合約於存在相關資產時，開始以公允價值衡量，然後又規定之後停止以公允價值衡量，此作法並不合常理。
- B54 委員會之結論為如不全盤檢視非屬國際會計準則第 39 號規範之商品合約之會計，則不會有實務可行之解決方法。基於前述困難，委員會決議本準則不應涉及非屬國際會計準則第 39 號^{*}規範之商品合約之衡量。委員會轉而決議於本準則中包括上述說明：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。

與農業活動有關之土地

- B55 本準則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 號規定土地應以成本減任何累計減損衡量，或以重估價金額衡量。國際會計準則第 40 號規定投資性不動產之土地應以公允價值衡量，或以成本減任何累計減損衡量。

^{*} 國際會計理事會 (IASB) 於 2009 年 11 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有資產。

- B56 有些人主張與農業活動有關之生物資產所附著之土地，應以公允價值衡量。其認為以公允價值衡量土地將與以公允價值衡量生物資產一致。其亦指出有時難以將生物資產自土地中分離，單獨衡量生物資產之公允價值，因為通常僅組合資產（即土地和生物資產；例如人造森林中之林木）存在活絡市場。
- B57 委員會拒絕上述方法，主要原因為如規定以公允價值衡量與農業活動有關之土地，將與國際會計準則第 16 號之規定不一致。

無形資產

- B58 本準則並未對與農業活動有關之無形資產訂定任何新原則。企業應遵循國際會計準則第 38 號「無形資產」。國際會計準則第 38 號規定無形資產於原始衡量後，應以成本減任何累計攤銷及累計減損衡量或以重估價金額衡量。
- B59 草案第 E65 號建議企業於遵循國際會計準則第 38 號之規定時，應鼓勵其選擇以重估價來衡量與農業活動有關之無形資產，以提高與公允價值衡量生物資產之一致性。草案第 E65 號之部分回應者不贊同前述建議之鼓勵作法。其認為沒有理由支持與農業活動有關之無形資產僅能按單一方式處理。
- B60 委員會並未將上述草案第 E65 號建議之鼓勵作法包括於本準則中。委員會之結論為如同與其他活動有關之無形資產，與農業活動有關之無形資產亦應適用國際會計準則第 38 號之規定。

後續支出

- B61 本準則未明確規範如何處理與生物資產有關之後續支出。草案第 E65 號建議生產及收成生物資產之成本，應於發生時認列為費用；而能夠增加企業所擁有或控制之生物資產單位數量之成本，則應增加該資產之帳面金額。
- B62 有些人認為在公允價值模式下沒有必要資本化後續支出，且所有後續支出均應認列為費用。有些人亦認為，有時難以規範那些成本應認列為費用，而那些成本應予資本化；例如，運送小牛時所支付之獸醫費。委員會決議，本準則不明確規範與生物資產有關之後續支出之會計處理，因為其認為在公允價值衡量之方法下沒有必要訂定相關規定。

政府補助

- B63 本準則規定對接受政府無條件補助且以公允價值減出售時點成本衡量之生物資產，僅於該項政府補助可收取時，始應認列為收益。若接受政府有條件補助（包括要求企業不得從事某項農業活動之政府補助）之生物資產，則企業僅於符合該

政府補助之條件時，始應認列為收益。

B64 對於上述情況，本準則要求採與國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府補助之揭露」不同之處理。國際會計準則第 20 號僅適用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之政府補助。

B65 國際會計準則第 20 號規定，政府補助應於可合理確信能同時符合下列條件時始得認列：

(a) 企業將符合政府補助所附加之條件；及

(b) 將可收取該項補助。

國際會計準則第 20 號亦規定，政府補助應與擬補償之相關成本配合，依有系統之基礎於該期間內認列為損益。與資產有關之政府補助，國際會計準則第 20 號允許兩種表達方法—將政府補助列為遞延收益或將政府補助作為資產帳面金額之減項。

B66 上述第二種表達方法（將政府補助作為資產帳面金額之減項），與公允價值模式下資產以公允價值衡量及表達並不一致。如企業使用此種作為帳面價值減項之方法，則首先將自相關資產之帳面金額減除政府補助，然後再以公允價值衡量該資產。實際上，即使在有條件之政府補助下，企業會立即將政府補助認列為收益。此與國際會計準則第 20 號之規定相矛盾，國際會計準則第 20 號規定應於可合理確信企業將符合政府補助所附加之條件時，始得認列政府補助。

B67 有鑑於上述，委員會之結論為有需要處理以公允價值衡量之生物資產相關之政府補助。有些人認為，國際會計準則委員會（IASB）應對國際會計準則第 20 號進行更廣泛之檢視，而非於個別國際會計準則中訂定特定規範。委員會瞭解前述作法也許更為適當，但認為進行該檢視將超出農業計畫之範圍。委員會決議於本準則中處理政府補助，因為委員會注意到與農業活動有關之政府補助於一些國家中相當普遍。

B68 草案第 E65 號建議，企業若接受政府無條件補助且以公允價值衡量之生物資產，企業應於該項政府補助可收取時，將該項補助認列為收益。草案第 E65 號亦建議，若係有條件之政府補助，則企業應於合理確信符合該條件時，將該項補助認列為收益。

B69 委員會指出，若係有條件之政府補助，企業為符合政府補助所附加之條件，很有可能須承擔成本及負有持續之義務。經濟效益之流入可能會遠低於政府補助之金額。基於前述可能性，委員會承認草案第 E65 號中對有條件之政府補助認列收益之基準（合理確信符合該條件時），可能導致與「架構」中之收益認列不一致。「架構」指出，未來經濟效益之增加如與資產增加或負債減少有關且能可靠衡量

時，應於損益表中認列收益。委員會亦注意到，何時可合理確信符合政府補助之附加條件，不可避免地為一主觀決定，此種主觀性將導致收益認列不一致。

B70 委員會考量下列兩種替代方法：

(a) 企業應於很有可能符合政府補助所附加之條件時，將該有條件之政府補助認列為收益；及

(b) 企業應於符合政府補助所附加之條件時，將該有條件之政府補助認列為收益。

B71 贊成方法(a)者認為，此方法通常會與國際會計準則第 18 號「收入」規定之收入認列一致。國際會計準則第 18 號規定，在符合其他情況下，收入應於與交易有關之經濟效益很有可能流入企業時加以認列。

B72 贊成方法(b)者相信，於符合政府補助所附加之條件前，依「架構」之規定應認列負債而非收益，因為企業存在滿足過去事件所產生條件之現時義務。其亦認為在方法(a)下，收益認列仍相當主觀且與「架構」中之認列基準不一致。

B73 委員會決議，認為方法(b)較為適當。委員會並決議，政府補助如要求企業不得從事某項農業活動，其會計處理應與接受政府有條件補助且以其公允價值減出售時點成本衡量之生物資產相同。

揭露

分別揭露實體與價格之變動

B74 本準則鼓勵但未規定企業對生產週期超過一年以上之生物資產，分別揭露導致其帳面金額變動之各種因素之影響、實體變動及價格變動。實體變動歸屬於資產本身之變動，而價格變動歸屬於單位公允價值之變動。

B75 有些人認為應要求分別揭露，因為該揭露有助於評估與生產、維持及更新生物資產有關之當期績效及未來展望。其他人則認為分別揭露上述要素於實務上並不可行，且實體變動與價格變動兩部分無法可靠區分。

B76 考量實務之可行性，委員會決議無須規定分別揭露。惟委員會決議鼓勵分別揭露，因為在某些情況下該揭露係有用且於實務上可行。當生產週期短於一年時（例如養雞或種植穀類作物），則不鼓勵作該分別揭露，因為此資訊通常較無幫助。

B77 有些人認為實體變動應列入淨損益，而價格變動應經由權益變動表直接列入權益。委員會拒絕此方法，因為實體變動與價格變動皆能顯示管理階層之績效。

利益或損失之拆分

- B78 本準則規定企業應揭露當期源自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時點成本之變動，所產生之利益或損失總額。本準則除鼓勵分別揭露實體變動與價格變動（如前述討論）外，並未規定或鼓勵企業拆分該利益或損失。
- B79 委員會考量是否規定或鼓勵在拆分之基礎下揭露該利益或損失；例如，規定分別揭露與生物資產有關之利益或損失及與農產品有關之利益或損失。支持拆分利益或損失者認為，該資訊有助於評估與生物轉化有關之當期績效。其他人則認為，拆分利益或損失於實務上不可行且涉及主觀。

其他揭露

- B80 草案第 E65 號建議揭露下列事項：
- (a) 生物資產之帳面金額涉及外部獨立評價人員評價之程度，或若無外部獨立評價人員評價，則應揭露此一事實；
 - (b) 無法持續之活動，以及該活動估計停止之時間；
 - (c) 企業農業土地帳面金額之總額及依國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」決定該帳面金額之基礎（成本或重估價金額）；及
 - (d) 於資產負債表或附註中表達農產品之帳面金額。
- B81 委員會並未將上述揭露規定包括於本準則中。委員會指出上述(a)之規定並不適當，因為不像某些資產（例如投資性不動產）般，與農業活動有關之資產並未普遍採用外部獨立評價。委員會亦指出於其他國際會計準則中未有上述(b)之規定，且僅農業活動有此特定之揭露規定並不合理。上述(c)及(d)之規定已超出本準則之範圍，應屬其他國際會計準則（國際會計準則第 16 號或國際會計準則第 2 號「存貨」）之範圍。

草案第 E65 號之變動彙總

- B82 本準則對草案第 E65 號之提案所作之主要變動如下：
- (a) 本準則對生物資產於原始認列時提供可靠性之例外。若適用該例外，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（本準則第 30 段）。因此，本準則包括與國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」第 170 段(b)*、

* 國際會計準則理事會於 2003 年修訂國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」及國際會計準則第 32 號「金融工具：揭露與表達」時，國際會計準則第 39 號第 170 段(b)被國際會計準則第 32 號第 90 段取代。國際會計準則理事會於 2005 年將所有與金融工具有關之揭露規定移至國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」。

國際會計準則第 40 號「投資性不動產」第 68 段*（本準則第 54 段(a)至(c)及第 55 段），以及國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」第 60 段(b)至(d)及第 60 段(e)(v)至(vii)[†]（本準則第 54 段(d)至(f)及第 55 段）規定一致之揭露規定。

- (b) 若企業已適用可靠性之例外，但之後公允價值變為能可靠衡量，企業因此開始以公允價值減估計出售時點成本衡量生物資產者，本準則規定該企業應揭露對該等生物資產之描述、說明何以公允價值變為能可靠衡量，以及此項改變之影響（第 56 段）。
- (c) 草案第 E65 號並未規範對出售時點成本（例如支付予代理商之佣金）之會計處理。本準則規定生物資產及農產品應以其公允價值減出售時點成本衡量（第 12 及 13 段）。
- (d) 草案第 E65 號將淨變現價值作為無活絡市場情況下之衡量基礎之一。由於淨變現價值並非為市場決定價值，故本準則將其自該基礎中刪除。
- (e) 本準則指出若可取得時，應使用市場決定價格或價值。本準則亦指出在某些情況下，可能無法取得資產於現時狀態下之市場決定價格或價值。在此等情況下，企業應使用該資產預期淨現金流量之現值（第 18 至 20 段）。
- (f) 本準則增加現值計算之指引（第 21 至 23 段）。
- (g) 草案第 E65 號並未規範對生物資產或農產品銷售合約之會計處理。本準則指出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（第 16 段）。
- (h) 草案第 E65 號並未明確指出原始認列農產品時可能產生利益或損失。本準則闡明原始認列農產品時可能產生利益或損失；例如因收成所產生，且該利益或損失應於發生當期計入淨損益[‡]（第 28 至 29 段）。
- (i) 草案第 E65 號建議生產及收成生物資產之成本，應作為發生當期之費用；而能夠增加企業所擁有或控制之生物資產單位數量之成本，則應增加該資產之帳面金額。本準則未明確規範與生物資產有關之後續支出會計處理。
- (j) 草案第 E65 號建議，企業應於合理確信符合政府補助之條件時，將該項有條件之政府補助認列為收益。本準則規定，接受政府有條件補助（包括要求企業不得從事某項農業活動之政府補助）之生物資產，且以其公允價值減出售時點成本衡量者，僅於符合該政府補助之條件時始應認列為收益。本準則亦指出國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府補助之揭露」僅適用與以

* 國際會計準則理事會於 2003 年修訂國際會計準則第 40 號時，國際會計準則第 40 號第 68 段被第 78 段取代。

[†] 於 2003 年修訂國際會計準則第 16 號時，國際會計準則第 16 號第 60 段被第 73 段取代。

[‡] 國際財務會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2003 年修訂）以「損益」取代「淨損益」之用語。

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之政府補助（第 34 至 35 段及第 37 段）。

(k) 考量其他國際會計準則中允許之替代處理，草案第 E65 號對從事農業活動之企業提供下列鼓勵性規範，以與草案第 E65 號中所規範活動之會計處理一致：

- (i) 依國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」之規定，按性質分析費用；及
- (ii) 依國際會計準則第 38 號「無形資產」之規定，對使用於農業活動之某些無形資產進行重估價（若存在活絡市場時）。

委員會並未將上述鼓勵性規範包括於本準則中。委員會指出如同從事其他活動之企業，國際會計準則第 1 號及國際會計準則第 38 號亦應適用於從事農業活動之企業。

(l) 新揭露規定包括揭露下列事項：

- (i) 當企業提供每一生物資產群組之量化描述時，用以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之基礎（第 43 段）；
- (ii) 決定每一農產品群組於收成時點公允價值時，所採用之方法及重大假設（第 47 段）；
- (iii) 當期收成之農產品於收成時點之公允價值減出售時點成本（第 48 段）；
- (iv) 於生物資產帳面金額調節中包括源自企業合併而增加之金額（第 50 段 (e)）；及
- (v) 預期受本準則規範與農業活動有關之政府補助水準之重大減少（第 57 段(c)）。

(m) 草案第 E65 號建議揭露下列事項：

- (i) 生物資產之帳面金額涉及外部獨立評價人員評價之程度，或若無外部獨立評價人員評價，則應揭露此一事實；
- (ii) 無法持續之活動，以及該活動估計停止之時間；
- (iii) 企業農業土地帳面金額之總額及依國際會計準則第 16 號決定該帳面金額之基礎（成本或重估價金額）；及
- (iv) 於資產負債表或附註中表達農產品之帳面金額。

本準則並未包括上述揭露規定。

(n) 於國際會計準則第 17 號「租賃」之修正中，清楚闡明國際會計準則第 17 號不得適用於下列生物資產之衡量：

(i) 承租人在融資租賃下持有之生物資產；及

(ii) 出租人在營業租賃下出租之生物資產。

融資租賃下持有之生物資產或營業租賃下出租之生物資產，應依本準則之規定衡量，而非依國際會計準則第 17 號之規定衡量。生物資產之租賃應依國際會計準則第 17 號之規定分類為融資或營業租賃。若分類為融資租賃，承租人應依國際會計準則第 17 號之規定認列租賃生物資產，之後則依本準則之規定衡量及表達。在此情況下，承租人應同時依本準則及國際會計準則第 17 號之規定進行揭露。營業租賃下，出租人應依本準則之規定衡量及表達所出租之生物資產，並應同時依本準則及國際會計準則第 17 號之規定進行揭露。

釋例

本釋例係由國際會計準則委員會 (IASB) 幕僚所編製，未經國際會計準則委員會 (IASB) 核准，本釋例附於國際會計準則第 41 號，但非屬其一部分。本釋例已配合國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」(2007 年修訂) 及 2008 年發布之「國際財務報導準則之改善」更新。

- A1 釋例 1 以乳品業為例，說明實務上如何應用本準則之揭露規定。本準則鼓勵企業將生物資產公允價值減出售成本之變動，按實體變動與價格變動分別揭露。釋例 1 表達此種分別揭露。釋例 2 闡釋如何區分實體變動與價格變動。
- A2 釋例 1 之財務報表並未遵循其他準則之所有揭露與表達規定。其他表達與揭露之方式亦可能適當。

釋例 1 XYZ 乳品有限公司

財務狀況表

XYZ 乳品有限公司 財務狀況表	附註	20X1 年 12 月 31 日	20X0 年 12 月 31 日
資產			
非流動資產			
乳牛 – 未成熟 ^(a)		52,060	47,730
乳牛 – 成熟 ^(a)		372,990	411,840
小計 – 生物資產	3	425,050	459,570
不動產、廠房及設備		1,462,650	1,409,800
非流動資產合計		1,887,700	1,869,370
流動資產			
存貨		82,950	70,650
應收帳款及其他應收款		88,000	65,000
現金		10,000	10,000
流動資產合計		180,950	145,650
資產總額		2,068,650	2,015,020
權益及負債			
權益			
股本		1,000,000	1,000,000
保留盈餘		902,828	865,000
權益總額		1,902,828	1,865,000
流動負債			
應付帳款及其他應付款		165,822	150,020
流動負債總額		165,822	150,020
權益及負債總額		2,068,650	2,015,020

[a] 本準則鼓勵但未規定企業提供每一生物資產群組之量化描述，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。企業應揭露用以區分前述之基礎。

綜合損益表^{*}

XYZ 乳品有限公司 綜合損益表	附註	截至 20X1 年 12 月 31 日 之年度
產出牛奶之公允價值		518,240
乳牛公允價值減出售成本之變動利益	3	39,930
		558,170
耗用之存貨		(137,523)
人事成本		(127,283)
折舊費用		(15,250)
其他營業費用		(197,092)
		(477,148)
營業淨利		81,022
所得稅費用		(43,194)
本期淨利/綜合損益		37,828

* 本綜合損益表對費用之分析係按費用之性質來分類。國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」規定企業於綜合損益表或附註中，對費用基於性質或於企業之功能加以分類以分析費用。國際會計準則第 1 號鼓勵企業於綜合損益表中表達對費用之分析。

權益變動表

XYZ 乳品有限公司 權益變動表	截至 20X1 年 12 月 31 日之年度		
	股本	保留盈餘	總額
20X1 年 1 月 1 日餘額	1,000,000	865,000	1,865,000
本期淨利/綜合損益		37,828	37,828
20X1 年 12 月 31 日餘額	<u>1,000,000</u>	<u>902,828</u>	<u>1,902,828</u>

現金流量表*

XYZ 乳品有限公司 現金流量表	附註	截至 20X1 年 12 月 31 日 之年度
營業活動之現金流量		
銷售牛奶收現		498,027
銷售乳牛收現		97,913
支付予供應商及員工之現金		(460,831)
購買乳牛付現		(23,815)
		<u>111,294</u>
所得稅費用付現		(43,194)
營業活動之淨現金流入		<u>68,100</u>
投資活動之現金流量		
購買不動產、廠房及設備		(68,100)
投資活動之淨現金流出		<u>(68,100)</u>
本期現金增加數		0
期初現金餘額		<u>10,000</u>
期末現金餘額		<u>10,000</u>

* 本現金流量表採直接法報導營業活動之現金流量。國際會計準則第 7 號「現金流量表」規定企業可採直接法或間接法報導營業活動之現金流量。國際會計準則第 7 號鼓勵企業採用直接法。

附註

1 營運及主要活動

XYZ 乳品有限公司（本公司）從事牛奶生產以供應各種顧客。20X1 年 12 月 31 日本公司飼養 419 頭可生產牛奶之乳牛（成熟生物資產）及 137 頭未來長大後將供生產牛奶之小乳牛（未成熟生物資產）。本年度本公司共生產 157,584 公斤之牛奶，其公允價值減出售成本之金額為 518,240 元（此價值係於牛奶產出時點衡量）。

2 會計政策

牲畜及牛奶

牲畜係以其公允價值減出售成本衡量。牲畜之公允價值依據類似年齡、品種及基因優點之牲畜之市價而決定。牛奶於產出時之原始衡量係以其公允價值減出售成本。牛奶之公允價值則依據當地市價決定。

3 生物資產

乳牛牲畜帳面金額變動調節表	20X1 年
20X1 年 1 月 1 日帳面金額	459,570
因購買而增加	26,250
公允價值減出售成本變動產生之利益—歸屬於實體變動*	15,350
公允價值減出售成本變動產生之利益—歸屬於價格變動*	24,580
因出售而減少	(100,700)
20X1 年 12 月 31 日帳面金額	<u>425,050</u>

4 財務風險管理策略

本公司之財務風險源自於牛奶價格之變動。本公司預期於可預見之未來牛奶價格並不會出現重大下跌，因此並未簽訂任何衍生或其他合約以控管牛奶跌價之風險。本公司定期檢視對牛奶價格之預期，以考量採取積極財務風險管理措施之必要性。

* 本準則鼓勵但未規定企業須將公允價值減出售成本之增加，區分為歸屬於實體變動部分與歸屬於價格變動部分。

釋例 2 實體變動與價格變動

本釋例說明如何區分實體變動與價格變動。本準則鼓勵但未規定企業須將公允價值減出售成本之變動，區分為歸屬於實體變動部分與歸屬於價格變動部分。

於 20X1 年 1 月 1 日共飼養 10 隻年齡 2 歲之動物。7 月 1 日以 108 元購入 1 隻年齡 2.5 歲之動物，另有一隻動物於 7 月 1 日出生。本年度無出售或處分任何動物。每隻動物之公允價值減出售成本如下：

20X1/1/1	2 歲之動物	100	
20X1/7/1	新出生之動物	70	
	2.5 歲之動物	108	
20X1/12/31	新出生之動物	72	
	0.5 歲之動物	80	
	2 歲之動物	105	
	2.5 歲之動物	111	
	3 歲之動物	120	
20X1 年 1 月 1 日畜群之公允價值減出售成本 (10 x 100)			1,000
20X1 年 7 月 1 日購買 (1 x 108)			108
價格變動所導致公允價值減出售成本之增加：			
	10 × (105 – 100)	50	
	1 × (111 – 108)	3	
	1 × (72 – 70)	2	55
實體變動所導致公允價值減出售成本之增加：			
	10 × (120 – 105)	150	
	1 × (120 – 111)	9	
	1 × (80 – 72)	8	
	1 × 70	70	237
20X1 年 12 月 31 日畜群之公允價值減出售成本：			
	11 × 120	1,320	
	1 × 80	80	1,400