

國際財務報導準則(2015年版)
正體中文版草案

農業：生產性植物

(2015年版國際會計準則第16號及國際會計準則第41號之修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於104年9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 臺 灣 財 務 報 導 準 則 委 員 會

目錄

國際財務報導準則 「農業：生產性植物」

理事會對 2014 年 6 月發布之「農業：生產性植物」（國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 41 號之修正）之核准

國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之修正

國際會計準則第 41 號「農業」之修正

國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」結論基礎之修正

國際會計準則第 41 號「農業」結論基礎之修正

反對意見



國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之修正

修正第 IN5 段，並新增第 IN1A 段之規定。

簡介

...

IN1A 理事會於 2014 年修正國際會計準則第 16 號之範圍，以納入與農業活動有關之生產性植物。

...

範圍

IN5 本準則闡明企業用以發展或維持(a)生物資產及(b)礦業權與礦藏（如石油、天然氣及類似非再生性資源）之不動產、廠房及設備項目，應依本準則規定之原則處理。2014 年 6 月發布之「農業：生產性植物」（國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 41 號之修正）修正本準則之範圍，以納入與農業活動有關之生產性植物。

修正第 3、6 及 37 段，並新增第 22A 及及 80B 至 80C 及 81K 段之規定。

範圍

...

3 本準則不適用於：

- (a) 不動產、廠房及設備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」之規定分類為待出售者。
- (b) 生產性植物以外之與農業活動有關之生物資產（見國際會計準則第 41 號「農業」）。本準則適用於生產性植物，但不適用於生產性植物之農產品。
- (c) 探勘及評估資產之認列及衡量（見國際財務報導準則第 6 號「礦產資源探勘及評估」）。
- (d) ...

惟本準則適用於用以發展或維持上述(b)至(d)所述資產之不動產、廠房及設備。

定義

6 本準則用語定義如下：

生產性植物係指符合下列所有條件且具生命之植物：

- (a) 用於農業產品之生產或提供；
- (b) 預期生產農產品期間超過一期；及
- (c) 將其作為農業產品出售之可能性甚低（偶發地作為殘料出售者除外）。

（國際會計準則第 41 號第 5A 至 5B 段詳述生產性植物之定義。）

...

成本要素

...

22A 生產性植物在處於能符合管理階層預期運作方式之必要地點及狀態前，其會計處理與自建之不動產、廠房及設備項目相同。因此，本準則提及之「建造」應解讀為，涵蓋生產性植物在處於能符合管理階層預期運作方式之必要地點及狀態前之必要栽培活動。

...

重估價模式

...

37 不動產、廠房及設備類別係企業於營運中具類似性質及用途之資產分組。各類別之舉例如下：

- (a) ...

...

- (g) 家具與裝修；
- (h) 辦公設備；及

- (i) 生產性植物。

...

過渡規定

...

80B 於第一次適用「農業：生產性植物」（國際會計準則第16號及國際會計準則第41號之修正）之報導期間內，企業無須依國際會計準則第8號第28段(f)之規定揭露本期之量化資訊。惟企業應依國際會計準則第8號第28段(f)之規定揭露所表達之每一以前期間之量化資訊。

80C 對於企業第一次適用「農業：生產性植物」（國際會計準則第16號及國際會計準則第41號之修正）之報導期間之財務報表，企業得選擇按該財務報表中所表達之最早期間開始日之公允價值衡量生產性植物項目，並以該公允價值作為該日之認定成本。先前帳面金額與公允價值間之任何差額，均應認列於所表達之最早期間開始日之初始保留盈餘中。

...

生效日

...

81K 2014年6月發布之「農業：生產性植物」（國際會計準則第16號及國際會計準則第41號之修正），修正第3、6及37段，並新增第22A及80B至80C段之規定。企業應於2016年1月1日以後開始之年度期間適用該等修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。除第80C段所述外，企業應依國際會計準則第8號之規定，追溯適用該等修正內容。

國際會計準則第 41 號「農業」之修正

修正第 IN1 及 IN5 段之規定。

IN1 國際會計準則第 41 號訂定與大多數農業活動有關之會計處理、財務報表表達及揭露。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、轉換為農業產品或轉換為額外之生物資產。2014 年 6 月發布之「農業：生產性植物」（國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 41 號之修正）修正國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之範圍，以納入與農業活動有關之生產性植物。惟在該等生產性植物上生長中之農產品仍適用國際會計準則第 41 號之規定。

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。國際會計準則第 41 號範圍內實體附著於土地之生物資產（例如植栽林之林木）應與土地區分，以其公允價值減出售成本衡量。

修正第 1 至 5、8、24 及 44 段，並新增第 5A 至 5C 以及 62 至 63 段之規定。

範圍

1 下列事項與農業活動有關時，其會計處理適用本準則：

- (a) 生物資產，惟生產性植物除外；
- (b) 收成點之農業產品；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」）。
- (b) 與農業活動相關之生產性植物（見國際會計準則第 16 號）。惟該等生產性植物上之農產品適用本準則。
- (c) 與生產性植物相關之政府補助（見國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府補助之揭露」）。

(d) 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 本準則適用於收成點之農業產品（企業生物資產所收成之農產品）。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業產品之加工；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、農業產品及收成後經加工而成之產品之例：

生物資產	農業產品	收成後經加工而成之產品
綿羊	羊毛	毛線、地毯
植栽林之林木	已砍伐之林木	原木、木材
乳牛	牛奶	乳酪
豬隻	屠宰後之豬隻	香腸、火腿
棉花植株	已收成之棉花	棉線、衣服
甘蔗植株	已收成之甘蔗	蔗糖
菸草植株	已採摘之葉片	菸草
茶樹	已採摘之葉片	茶
葡萄樹	已採摘之葡萄	葡萄酒
果樹	已採摘之果實	加工後之水果
油棕樹	已採摘之果實	棕櫚油
橡膠樹	已收成之乳膠	橡膠製品

某些植物，例如，茶樹、葡萄樹、油棕樹及橡膠樹通常符合生產性植物之定義且係屬國際會計準則第 16 號之範圍。惟在生產性植物上生長中之農產品，例如，茶葉、葡萄、油棕果實及乳膠，則係屬國際會計準則第 41 號之範圍。

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、轉換為農業產品或轉換為額外之生物資產。

農業產品係指企業生物資產所收成之農產品^{譯者註}。

生產性植物係指符合下列所有條件且具生命之植物：

- (a) 用於農業產品之生產或供給；
- (b) 預期生產農產品期間超過一期；及
- (c) 將其作為農業產品出售之可能性極低（偶發地作為殘料出售者除外）。

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、退化、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。

5A 下列非為生產性植物：

- (a) 所栽培之植物係收成作為農業產品（例如，長成後作為木材使用之樹木）；
- (b) 所栽培之植物係為生產農業產品，且企業將該植物收成並作為農業產品出售（而非偶發地將該植物作為殘料出售）之可能性並非甚低（例如，同時為果實及木材而栽培之樹木）；及
- (c) 一年生作物（例如，玉米及小麥）。

5B 當生產性植物不再用於生產農產品，其可能被砍伐並作為殘料銷售，例如，作為薪柴。此種偶發地作為殘料出售不會排除該植物符合生產性植物之定義。

5C 在生產性植物上生長中之農產品係為生物資產。

8 本準則用語定義如下：

帳面金額係指資產於財務狀況表中認列之金額。

公允價值係指於衡量日，市場參與者間在有秩序之交易中出售資產所能收取或移轉負債所需支付之價格。（見國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」）。

政府補助如國際會計準則第 20 號所定義。

^{譯者註} 「agricultural produce」譯為「農業產品」，依第 5 段之定義係指「所收成之農產品」；「農業產品」於收成點之會計處理適用國際會計準則第 41 號，收成點後之會計處理適用國際會計準則第 2 號或其他準則。「produce」譯為「農產品」，包括「農業產品」及「在生產性植物上生長中之農產品」。

- 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幼苗或新取得之牲畜）；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）。
- 44 消耗性生物資產係未來將收成為農業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、生產性植物之農產品，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及用以摘取果實之果樹。生產性生物資產並非農業產品，而係為生產農產品而持有。

生效日及過渡規定

- 62 2014年6月發布之「農業：生產性植物」（國際會計準則第16號及國際會計準則第41號之修正）修正第1至5、8、24及44段，並新增第5A至5C及63段之規定。企業應於2016年1月1日以後開始之年度期間適用該等修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。企業應依國際會計準則第8號之規定，追溯適用該等修正內容。
- 63 於第一次適用「農業：生產性植物」（國際會計準則第16號及國際會計準則第41號之修正）之報導期間內，企業無須依國際會計準則第8號第28段(f)之規定揭露本期之量化資訊。惟企業應依國際會計準則第8號第28段(f)之規定揭露所表達之每一以前期間之量化資訊。

國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」結論 基礎之修正

新增第 BC2A 及 BC38 至 BC117 段及相關標題。

簡介

...

BC2A 2014 年 6 月發布之「農業：生產性植物」（國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 41 號之修正）修正國際會計準則第 16 號之範圍，以納入生產性植物。在該等生產性植物上生長之農產品適用國際會計準則第 41 號「農業」之規定。該等修正定義生產性植物，且生產性植物應依國際會計準則第 16 號之規定，按不動產、廠房及設備之會計處理。此等修正於第 BC38 至 BC117 段中討論。

生產性植物之會計處理（2014 年修正）

概述

BC38 理事會觀察到，存在一生物資產類別（生產性植物），企業持有該生物資產僅為其生產年限內生長農產品。理事會於 2014 年修正之主要決議係指，生產性植物應視為不動產、廠房及設備，依國際會計準則第 16 號之會計處理。國際會計準則第 16 號允許採用成本模式或重估價模式。

背景

BC39 2014 年修正前，國際會計準則第 41 號基於公允價值衡量最能反映生物轉化之原則，規定所有與農業活動有關之生物資產應按公允價值減出售成本衡量。國際會計準則第 41 號定義「生物轉化」如下：

生物轉化包括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。

BC40 國際會計準則第 41 號以單一會計處理其範圍內之所有生產性與消耗性之生物資產。國際會計準則第 41 號僅為揭露目的而區分生產性與消耗性之生物資產（見國際會計準則第 41 號第 43 至 44 段）。

BC41 利害關係人告知理事會，渠等認為公允價值衡量對成熟之生產性生物資產（例如

油棕樹及橡膠樹）並不適當，因該等生物資產不再經歷重大生物轉化。許多人認為此種成熟之生產性生物資產之用途類似於製造用途。因此，渠等表示，應允許該等生產性生物資產採用成本模式，因為不動產、廠房及設備得採用該模式。渠等亦表示，渠等擔心當生產性生物資產無市場時，該等資產公允價值衡量之成本、複雜度及實務困難，並擔心將公允價值減出售成本之變動認列於損益而產生之波動。再者，渠等聲稱，投資者、分析師及其他財務報表使用者調整所報導之損益以消除此等生產性生物資產公允價值變動之影響。

BC42 在對理事會 2011 議程諮詢之回應中引述農業之大多數回應者，提出有關植栽（例如油棕樹及橡膠樹之植栽）之公允價值衡量之疑慮，並支持對此等生產性生物資產之有限範圍計畫以處理第 BC41 段之疑慮。僅有少數回應者支持對國際會計準則第 41 號作較廣泛之考量或施行後檢討，或表示無須修正國際會計準則第 41 號。

BC43 在將生產性生物資產之有限範圍計畫納入於工作計畫前，理事會追蹤亞太準則制定機構小組（AOSSG）所進行之工作（主要由馬來西亞會計準則理事會（MASB）進行）。該小組提議，將某些生產性生物資產自國際會計準則第 41 號之範圍中移除，並依國際會計準則第 16 號之規定處理。許多國家準則制定機構、理事會之新興經濟小組（EEG）及國際財務報導準則諮詢委員會曾就該等提議進行多次討論。此等會議之回饋意見顯示，亞太準則制定機構小組（AOSSG）/馬來西亞會計準則理事會（MASB）之提議以及理事會開始對生產性生物資產之有限範圍計畫均獲得大力支持。

BC44 為考量是否將部分或全部生產性生物資產按不動產、廠房及設備處理，從而允許採用成本模式，理事會於 2012 年 9 月決議，將對生產性生物資產之有限範圍計畫納入於議程中。支持有限範圍計畫之理由如下：

(a) 其涉及該等生物資產之會計處理，而 2011 議程諮詢之回應者對該等生物資產之會計處理存有疑慮。該計畫在許多國家準則制定機構與其他利害關係人間亦獲得重大支持。再者，根據來自 2011 議程諮詢及其他公聽會之回饋意見，該計畫下之預期變動將可能減少編製者之遵循成本且對財務報表使用者不會產生不利影響。

(b) 相較於更全面之計畫，有限範圍計畫具有時效性之優勢。理事會能利用馬來西亞會計準則理事會（MASB）所進行之研究而較迅速地處理主要議題。更全面之計畫尚須等待排入理事會議程，且一旦開始，可能耗時數年。

BC45 理事會決議，自馬來西亞會計準則理事會（MASB）所進行之工作、國家準則制定機構之會議、編製者對 2011 議程諮詢之回饋意見及幕僚所進行之使用者公聽，其已取得足夠資訊以發展草案。再者，預期該計畫將產生財務報表使用者與編製者所尋求之有限變動（詳細說明於第 BC99 至 BC117 段對本修正之可能影響分析）。因此，理事會決定在無討論稿之情況下進行該計畫並發展 2013 年 6 月所發

布之草案。

草案提議之變動

BC46 理事會共收到 72 封對草案之意見函。絕大多數之回應者支持對生產性植物依國際會計準則第 16 號之規定處理之草案提議。回應者額外提出三項議題：

- (a) 延伸本修正之範圍至其他生物資產（見第 BC54 至 BC58 段）；
- (b) 生長中農產品無須按公允價值衡量（見第 BC75 至 BC78 段）；及
- (c) 對於生產性植物何時係處於「能符合管理階層預期運作方式之必要地點及狀態」（依國際會計準則第 16 號第 16 段(b)之規定）—即何時達到成熟，提供指引（見第 BC82 段）。

BC47 理事會對草案所提出之議題再研議後，對草案提議之修正作出三項變動（除起草時之變動外）。該等三項變動係：

- (a) 修改生產性植物定義之(c)條件（見第 BC62 段）；
- (b) 闡明過渡規定（見第 BC96 段）；及
- (c) 在國際會計準則第 16 號之修正與國際會計準則第 41 號之修正中，對企業豁免國際會計準則第 8 號第 28 段(f)之本期揭露規定（見第 BC97 段）。

第 BC48 至 BC117 段彙整理事會於制定修正過程中所作之考量及對草案提議之修正僅作出有限變動之理由。

修正之範圍

BC48 理事會決議，於考量部分或全部生產性生物資產是否應依國際會計準則第 16 號而非依國際會計準則第 41 號之規定處理前，須先就本修正之目的定義生產性生物資產。理事會於決定該範圍時初步討論四個選項：

- (a) 選項 1：無替代用途模式。將國際會計準則第 41 號對生物資產之修正範圍限於僅使用於農業產品之生產或提供（即完全作為生產性生物資產使用）且預期使用超過一期之生物資產。
- (b) 選項 2：主導性用途模式。將國際會計準則第 41 號對生物資產之修正範圍限於主導性使用於農業產品之生產或提供（即主要作為生產性生物資產使用）且預期使用超過一期之生物資產。
- (c) 選項 3：無替代用途模式—僅限植物。除了僅納入植物而不含牲畜外，此與

選項 1 相同。

(d) 選項 4：主導性用途模式—僅限植物。除了僅納入植物而不含牲畜外，此與選項 2 相同。

BC49 理事會於訂定國際會計準則第 41 號之修正範圍時首先考量：究係遵循「無替代用途」模式抑或「主導性用途」模式。理事會觀察到，許多企業作為生產性生物資產使用之牲畜類型，亦具有作為消耗性生物資產之一般替代用途。例如，企業可能選擇為取得羊毛（生產性屬性）及/或羊肉（消耗性屬性）而飼養羊隻。理事會亦觀察到，某些樹木係為取得原木（例如，用於製造家具）（消耗性屬性）及果實（生產性屬性）兩者而種植。

BC50 理事會觀察到，適用主導性用途模式較適用無替代用途模式更為困難，因為須運用額外判斷以決定主導性用途，且若主導性用途改變，尚須處理國際會計準則第 16 號與國際會計準則第 41 號間重分類之後果。反之，若將範圍限於完全作為生產性生物資產使用之生物資產，則預期鮮少有運用判斷及重分類之需要。

BC51 理事會進一步指出，若企業意圖將已作為生產性生物資產使用一段期間之生物資產作為農業產品出售，公允價值衡量將提供自未來該資產出售之未來經濟效益相關之有用資訊。再者，若某生物資產通常作為農業產品出售，則常有與土地分開出售之該種生物資產之活絡市場，意即，公允價值資訊可能輕易可得且較成本衡量更容易適用。理事會亦指出，2011 議程諮詢之回應者提出之疑慮通常與植物（對企業不具有替代用途且不具有可與土地組成部分分離之市場價值者）有關。因此，市場上所發生之銷售交易可能係連同土地之生產性植物，且可能係整個栽培場。基於此等理由，理事會決議將範圍限於完全作為生產性生物資產使用之生物資產。

BC52 理事會於訂定範圍時其次考量：是否應將牲畜納入於國際會計準則第 41 號之修正中。理事會觀察到，納入牲畜將使成本模式之採用更為複雜。不同於植物，牲畜並未附著於土地且通常有一活絡市場，意即，公允價值資訊可能輕易可得且較成本衡量更容易適用。如第 BC51 段所述，2011 議程諮詢之回應者提出之疑慮主要與植物（而非牲畜）有關。因此，理事會決議將範圍限於植物。

BC53 基於第 BC49 至 BC52 段之考量，理事會決定採用選項 3。

BC54 草案之許多回應者表示，第 BC41 段中所列利害關係人對公允價值衡量之疑慮，以及草案中理事會對於生產性植物依國際會計準則第 16 號之規定處理所持之理由（於第 BC63 至 BC68 段複述），同樣適用於其他生物資產（例如，主導性用以生產農業產品之生產性牲畜與植物）。此等回應者表示，僅挑選生產性植物並無觀念基礎，且所有用於生產或提供農業產品之生物資產應依相同方式處理。

BC55 於再研議草案提議之過程中，理事會指出，有限範圍計畫已納入於理事會之議程中，以對 2011 議程諮詢之回應者提出之疑慮作出回應，該疑慮主要與完全作為生

產性農業產品使用之植物（例如油棕樹及橡膠林）有關。在有限範圍計畫已納入於理事會之議程中時，理事會已注意到，當時並無資源以執行國際會計準則第41號之全面檢討。惟理事會認為，有限範圍計畫能被迅速地處理。

- BC56 大多數建議將範圍擴及牲畜之草案回應者，並不認為理事會將範圍限於生產性植物之主要理由係生產性牲畜原始成本衡量之複雜度。少數回應者反對第BC52段中理事會之觀察（即將成本模式施行於生產性牲畜，係屬複雜），並指出某些轄區已將成本基礎模式用於牲畜。惟對如同國際會計準則第16號中之成本模式如何適用於牲畜，該等回應者並未提供進一步之資訊。
- BC57 理事會觀察到，對於將生產性植物納入於國際會計準則第16號中之後果，理事會於制定本修正之期間與之前已自利害關係人收到重要之相關資訊。惟理事會指出，對於其他生物資產之此等議題，理事會僅收到有限之相關資訊。理事會同意，在不了解國際會計準則第16號是否適當且是否能一致適用於該等生物資產之情況下，不應擴大該計畫之範圍。理事會觀察到，取得此了解既耗時且會延遲草案之完成。理事會亦指出，此等擴大範圍之請求會增加該計畫之複雜度，並產生非屬有限範圍計畫（而屬國際會計準則第41號之全面檢討）之觀念議題。
- BC58 理事會同意，本修正處理栽培業迫切之需求，且回應者一般認為本修正將產生財務報導之重大改善。因此，為使本修正儘速定案，理事會決議不擴大本修正之有限範圍。
- BC59 草案將生產性植物定義為符合下列所有條件之植物：
- (a) 用於農業產品之生產或提供；
 - (b) 預期生產農產品期間超過一期；及
 - (c) 不擬作為具生命之植物出售或作為農業產品收成（作為非主要之殘料出售者除外）。
- BC60 理事會指出，某些農作物為多年生植物，因其根部留於地下以為次期之農作物發芽。一例為甘蔗（若其根部係為下次收成而保留）。理事會同意，若企業保留根部用以生產農產品期間超過一期，且此根部嗣後並不出售，則此根部符合生產性植物之定義。理事會決議，此無須於本修正中闡明，且草案之大多數回應者亦表同意。
- BC61 草案之部分回應者請求對生產性植物定義適用之植物範圍提供指引。由於生產性植物之多樣性，理事會決議不新增對植物特定類型之指引。
- BC62 理事會決議修正定義之(c)條件，敘明「將其作為農業產品出售之可能性甚低（偶發地作為殘料出售者除外）」，以確保本修正僅捕捉該等完全用於生產或提供農業產品之植物。理事會亦於定義中闡明，生產性植物係指具生命之植物。對所提

議之定義並無其他改變。

國際會計準則第 16 號中生產性植物會計處理之基礎

BC63 理事會考量國際會計準則第 16 號對不動產、廠房及設備之現行規定對生產性植物是否適當，並考量第 BC41 段中利害關係人提出之疑慮。理事會作出結論，生產性植物適用國際會計準則第 16 號之規定係屬適當。第 BC64 至 BC68 段說明支持理事會結論之理由。

支持採用國際會計準則第 16 號

BC64 2014 年修正前，國際會計準則第 41 號基於公允價值最能反映生物轉化之原則，規定所有與農業活動有關之生物資產應按公允價值減出售成本衡量。惟成熟之生產性植物係屬完全長成，致使除生產農產品外，生物轉化對產生未來經濟效益不再重大。生產性植物完全用於數個期間生產農產品，嗣後通常予以淘汰。因此，生產性植物唯一之重大未來經濟效益源於出售其所生產之農業產品。

BC65 理事會指出，雖然公允價值衡量可對生產性植物在某一時點之品質與生產能力提供指標，但相較於可透過將本身作為農業產品出售而實現價值之生物資產，生產性植物之公允價值衡量對財務報表使用者而言較不重要。

BC66 生產性植物符合不動產、廠房及設備之定義。成熟之生產性植物之用途係生產農業產品，類似於機器之用途係製造商品。企業自生產性植物產生經濟效益之方式與自生產廠房產生經濟效益之方式類似，而該方式與自為出售所收成之生物資產產生經濟效益之方式有所不同。生產性植物之未來獲利潛能於其生產年限逐漸遞減，亦與其他折舊性資產（例如，廠房及機器）相類似。

BC67 「觀念架構」中有一固有假設，即對類似資產採類似會計處理增加所報導資訊之決策有用性。生長生產性植物之土地、用以支持其生長之結構體及農用機器係依國際會計準則第 16 號之規定衡量。儘管生產性植物與廠房及機器形式上並不相似，但兩者使用方式之相似處支持對其採相同會計處理。

成本效益之考量

BC68 理事會指出，以對 2011 議程諮詢之回應與幕僚所進行之公聽為基礎，許多編製者認為，按公允價值衡量生產性植物之成本超過對財務報表使用者之效益。理事會亦觀察到，於幕僚進行公聽時所諮詢之幾乎所有投資者與分析師均表示，國際會計準則第 41 號有關生產性植物之公允價值資訊之用途有限。投資者與分析師所持之主要理由如下：

- (a) 對於預測及分析而言，有關營運績效與現金流量之資訊更為攸關。因此，渠等自其分析所用之數據中銷除生產性植物之公允價值減出售成本之變動。
- (b) 對依賴公允價值衡量有所疑慮，因為評價涉及管理階層之重大判斷、有被操縱之可能且企業間之假設大不相同。
- (c) 在不具相關之土地、土地改良物、農用機器等之公允價值資訊之情況下，生產性植物之公允價值資訊並非很有用。

生物轉化

BC69 國際會計準則第 41 號之公允價值模式係基於公允價值衡量最能反映生物轉化之原則。生產性植物一旦成熟，企業所持有之生產性植物完全用以生長農產品，致使除生產農產品外，生物轉化對產生未來經濟效益不再重大。因此，理事會決議，生產性植物應依國際會計準則第 16 號處理，而非依國際會計準則第 41 號處理（見第 BC63 至 BC68 段）。惟理事會指出，於生產性植物達到成熟並生產農產品前，同一主張對生產性植物而言並非屬實。在生產性植物達到成熟前，生產性植物處於生長階段並因而經歷重大生物轉化。再者，理事會指出，在生產性植物上生長中之農產品於收成前正經歷生物轉化（例如，在葡萄樹上生長中之葡萄）。關於達到成熟前之生產性植物及在生產性植物上生長中之農產品，第 BC70 至 BC79 段說明支持理事會結論之理由。

生產性植物成熟前之會計處理

- BC70 理事會考量生產性植物達到成熟前究應適用公允價值法抑或成本累計法。
- BC71 理事會指出，生產性植物成熟前經歷生物轉化，而與自建之不動產、廠房及設備有所區別。此生物轉化無法以成本累計法反映。理事會進一步指出，公允價值法係與國際會計準則第 41 號中公允價值衡量最能反映生物轉化之原則一致。
- BC72 惟理事會注意到，國際會計準則第 16 號中內部利潤未被納入於自建機器項目之衡量中。以此類推，生物轉化亦不得被納入。理事會進一步注意到，於幕僚進行公聽時所諮詢之大多數投資者與分析師均表示，國際會計準則第 41 號有關生產性植物之公允價值資訊之用途有限，且生產性植物於生命週期初期之公允價值衡量特別主觀。為此理事會決議，生產性植物達到成熟前應按累計成本衡量。理事會亦觀察到，生產性植物於其整個年限內均依國際會計準則第 16 號處理將更為簡單。草案之幾乎所有回應者支持生產性植物成熟前採用成本累計法。

在生產性植物上生長中之農產品之會計處理

- BC73 理事會考量，農產品究應僅於收成點抑或自開始生長之日起按公允價值減出售成本認列。
- BC74 理事會觀察到，農產品係指在生產性植物上生長中之消耗性生物資產，且農產品之生長直接增加農產品出售之預期收入。因此，生長中農產品之公允價值衡量，提供財務報表使用者有關企業將實際實現之未來現金流量之有用資訊。反之，生產性植物本身並未出售，且生產性植物之公允價值變動並未直接影響企業之未來現金流量。理事會亦觀察到，農產品最終會從生產性植物分離且通常係單獨出售，意即農產品本身具有市場價值。此與本身不太可能有可觀察市場價值之許多生產性植物相反，因該等生產性植物僅能附著於土地出售。
- BC75 草案之許多回應者了解農產品按公允價值減出售成本作會計處理之觀念上理由，但對可能之實務挑戰表示疑慮。部分回應者建議規定僅於收成點按公允價值減出售成本衡量，或基於成本效益考量對公允價值衡量提供額外放寬。其他回應者建議，農產品於收成前類似於存貨或在製品採成本模式會計處理。一些回應者表示，對於如何衡量農產品之公允價值，應提供進一步之指引。
- BC76 理事會認知，按公允價值減出售成本衡量在生產性植物上生長中之農產品，可能有時實務上難以應用。惟理事會注意到，按公允價值減出售成本衡量在土地生長中之農產品時亦遭遇類似困難。因此，理事會決議，若對在生產性植物上生長中之農產品提供額外放寬，而不對屬國際會計準則第 41 號範圍內之其他生物資產提供額外放寬，將會不一致。
- BC77 理事會觀察到，若編製者在農產品之原始衡量上遭遇重大實務困難，渠等應考量是否符合國際會計準則第 41 號第 10 段(c)及第 30 段之豁免規定。國際會計準則第 41 號第 10 段(c)說明，企業僅於生物資產之公允價值或成本能可靠衡量時，始應認列該資產。國際會計準則第 41 號第 30 段規定，當生物資產公允價值衡量經判定明顯不可靠時應採成本模式衡量。理事會指出，此有限範圍之計畫並不意圖處理國際會計準則第 41 號之公允價值模式。因此，理事會同意不於本計畫進一步討論國際會計準則第 41 號之豁免。
- BC78 基於前述考量，理事會決議重申，農產品係屬國際會計準則第 41 號範圍內之生物資產，因此，隨農產品生長應按公允價值減出售成本衡量，並將其變動認列於損益。此將維持在土地生長中之農產品及在生產性植物上生長中之農產品之會計處理一致性。因此，理事會決議農產品保留於國際會計準則第 41 號之範圍內。
- BC79 理事會指出，草案回應者請求之額外指引多數係針對特定類型之生產性植物或農產品。理事會決議，因生產性植物與農產品之獨特性質與多樣性，理事會難以對衡量農產品公允價值制定額外指引。

國際會計準則第 16 號中生產性植物規定之應用

衡量單位

- BC80 農業活動常係一持續過程，意即，較老之植物會持續地自服務行列中移除並被取代。理事會指出，若生產性植物係採成本模式處理，則此持續過程需予以分段。因此，產生衡量單位為何之問題—例如，衡量單位係個別植物或諸如一田地或一植物週期之較大彙總？
- BC81 理事會指出，國際會計準則第 16 號未規定衡量單位，亦未規定能彙總並作為單一不動產、廠房及設備項目處理之項目之範圍。因此，應用國際會計準則第 16 號中生產性植物之認列條件將須判斷。就判定生產性植物之衡量單位之目的而言，此賦予企業彈性視情況決定彙總個別植物之程度。理事會指出，對植物之彙總作會計處理將類似於對批次取得或建造之大量設備作會計處理。例如，企業可能建造用於業務之大量模具。為判定出一項不動產、廠房及設備，模具之某種彙總通常係屬必要。因此，理事會決議，國際會計準則第 16 號中衡量單位之規定不修改，即已對生產性植物提供足夠指引。

成熟點

- BC82 草案之大多數回應者請求，對於生產性植物何時係處於「能符合管理階層預期運作方式之必要地點及狀態」（依國際會計準則第 16 號第 16 段(b)之規定）—即何時認定為已達到成熟，提供額外指引。例如，油棕樹可能於二年後開始長出農產品。但於七年後始達最大產出。回應者建議將成熟日定義為「商業價值首次收成之日」或「商業數量農產品產出之日」。理事會指出，此等用語若無進一步闡釋將無助於企業對成熟日運用判斷，且未來可能導致解釋之請求。理事會亦指出，類似情境發生於未達能以全部產能營運之工廠或零售商店，而理事會不認為此係一重大實務議題。因此，理事會決議不對此新增指引。

成本模式之其他認列與衡量規定

- BC83 理事會考量，國際會計準則第 16 號成本模式之其他認列與衡量規定，是否足以處理生產性植物達到成熟前及成熟後所特有之生長成本。草案回應者就指引提出以下主要請求：
- (a) 如何評估生產性植物於生長階段損耗/死亡之異常金額。理事會指出，當企業建造用於業務之大量易損壞機器項目時存在類似議題。
 - (b) 成熟前能資本化之成本之性質。理事會指出，雖然國際會計準則第 16 號中之例係與不具生命之項目有關，但國際會計準則第 16 號第 17 段(a)至(b)及(e)已適當涵蓋栽培及種植生產性植物所發生之成本類型。

- (c) 成熟後，成本於生長中果實及生產性植物間之分攤。理事會指出，於成熟後，企業可能將所有成本認列為費用，除非該等成本依國際會計準則第 16 號第 7 段之規定符合資本化之條件作為生產性植物之一部分。因此，此指引非屬必要。
- (d) 若企業對生產性植物之意圖改變，或不再認為殘料出售係偶發時，國際會計準則第 16 號與國際會計準則第 41 號間之轉換。理事會指出，生產性植物在國際會計準則第 16 號與國際會計準則第 41 號間極少發生轉換，特別是根據理事會之決議，生產性植物定義之(c)條件改為「將其作為農業產品出售之可能性甚低（偶發地作為殘料出售者除外）」（見第 BC62 段）。

BC84 理事會決議，在不修改或補充之情況下，國際會計準則第 16 號之現行原則足以滿足生產性植物之需要。

BC85 草案之部分回應者請求就其他準則適用於生產性植物提供指引，例如，國際會計準則第 17 號「租賃」、國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府補助之揭露」、國際會計準則第 23 號「借款成本」及國際會計準則第 36 號「資產減損」。惟回應者於評論該等準則時，並未強調生產性植物特有之議題。理事會指出，生產性植物符合國際會計準則第 16 號中不動產、廠房及設備之定義，且應作為不動產、廠房及設備處理。因此，於適用其他準則時，生產性植物係屬不動產、廠房及設備項目。

成本模式之揭露規定

BC86 理事會考量國際會計準則第 16 號之揭露規定，並決定該等規定無須修改即可適用於生產性植物。理事會亦曾考量，是否須對生產性植物作額外揭露。

BC87 部分理事會成員擔心，若企業對生產性植物自公允價值模式改為成本模式，則將遺失對決策有用之有關生產性植物公允價值資訊及用以決定該等公允價值衡量之假設。惟理事會指出，於幕僚進行使用者公聽時所諮詢之大多數投資者與分析師均表示，在不具相關之土地與農用機器等之公允價值資訊之情況下，有關生產性植物之公允價值資訊之用途有限。再者，草案之幾乎所有回應者均表示，無須規定有關生產性植物公允價值資訊之揭露及/或有關評價技術所用之重大輸入值之資訊。

BC88 理事會指出，未對農產品生長過程中所涉及之其他不動產、廠房及機器要求公允價值揭露時，對生產性植物要求公允價值揭露並無明確基礎。理事會亦指出，未對用於其他目的之土地要求公允價值揭露時，對具生產性植物之企業要求相關土地之公允價值揭露亦無明確基礎。理事會進一步認知，此有限範圍之計畫並不意圖處理國際會計準則第 16 號中其他資產之公允價值揭露規定。因此，理事會決議，對具生產性植物之企業不要求提供額外之公允價值揭露。

BC89 於使用者公聽期間，許多投資者與分析師告知幕僚，渠等使用其他資訊（例如，生產性植物之產量、面積及年齡）而非公允價值資訊。此資訊通常透過對分析師之簡報、年報前面篇幅（例如，管理階層之說明）或直接自企業所收到之其他資訊而取得。草案之許多回應者認為，有關產能與未來現金流量之揭露對財務報表使用者係屬有用，但多數回應者表示，不應強制作此揭露，且此揭露係屬財務報表之外。

BC90 草案之部分回應者指出，國際會計準則第 41 號第 46 段目前規定對所有生物資產應揭露生物資產及農業產品產出之實體數量之非財務性衡量。渠等表示，將生產性植物納入於國際會計準則第 16 號中，意謂國際會計準則第 41 號之揭露規定不再適用於生產性植物。理事會觀察到，此於實務上之影響可能有限，因國際會計準則第 41 號第 46 段之揭露將繼續適用於國際會計準則第 41 號中之農產品如下：

- (a) 國際會計準則第 41 號第 46 段(a)及(b)(ii)—理事會指出，企業依第 46 段(a)及(b)(ii)所作之揭露將係相同，無論該等段落係涉及整個植物或僅涉及農產品。
- (b) 國際會計準則第 41 號第 46 段(b)(i)—理事會指出，第 46 段(b)(i)此時係適用於農產品之實體數量，而非整個植物之實體數量。理事會指出，第 46 段(b)(i)並未規定企業需提供之非財務性衡量或估計數之類型。理事會亦指出，相較於國際會計準則第 41 號第 46 段之規定，植栽公司通常於財務報表之外提供更多有關生產性植物產能之資訊，且可能持續揭露其選擇之生產性植物非財務性衡量，即使此段落僅涉及農產品。

因此，理事會決議不於國際會計準則第 16 號中新增國際會計準則第 41 號第 46 段之揭露。

BC91 理事會觀察到，農業活動具多樣性且難以辨認特定之產能揭露（該揭露能提供財務報表使用者有用資訊並涵蓋所有類型之生產性植物）。理事會亦觀察到，若於國際會計準則第 16 號中對生產性植物（除國際會計準則第 41 號第 46 段之規定外）納入額外之產能揭露，於國際會計準則第 16 號對生產性植物要求該等揭露而於國際會計準則第 41 號對其他生物資產不作此要求，難具正當理由。理事會指出，重新考量國際會計準則第 41 號之揭露規定非屬本計畫之範圍。因此，理事會決議，不於國際會計準則第 16 號對生產性植物新增任何額外揭露。

重估價模式

BC92 國際會計準則第 16 號允許企業對不動產、廠房及設備之每一類別選擇成本模式或重估價模式。理事會決議，對生產性植物允許相同之會計政策選擇。因此，理事會決議，允許生產性植物採用國際會計準則第 16 號之重估價模式。

BC93 草案之大多數回應者支持允許企業選擇採用重估價模式。惟部分回應者請求對適

用重估價模式於生產性植物提供指引。理事會決議，重估價模式之規定係屬明確並無需額外指引，且指出，因第 BC103 段所列示之理由，其預期絕大多數具生產性植物之企業將採用成本模式。因此，理事會確認允許對生產性植物採用重估價模式，並決定不新增額外指引。

於何準則規定

BC94 理事會觀察到，將所有農業活動之規定集中具某些效益。惟理事會指出，國際會計準則第 16 號之規定幾乎無須修改即可適用於生產性植物。再者，生產性植物符合不動產、廠房及設備之定義，且如同業務內之不動產、廠房及設備般使用。草案之幾乎所有回應者支持將生產性植物納入於國際會計準則第 16 號之範圍中。理事會因而確認將生產性植物納入於國際會計準則第 16 號之範圍中。

過渡規定

目前之國際財務報導準則編製者

BC95 理事會指出，若企業目前按公允價值減出售成本衡量生產性植物，且先前並未蒐集成本資訊，則蒐集此資訊以衡量該等生產性植物之成本可能係屬昂貴。若生產性植物具有長的生命週期，則企業會被要求回溯數十年以取得必要資訊。因此，基於成本效益之理由，理事會決議，國際會計準則第 16 號之修正應允許於財務報表所表達之最早比較期間以公允價值作為生產性植物項目之認定成本。理事會亦指出，此修正回應具生產性植物之企業之迫切需求。因此，理事會決議此修正應可提前適用。

BC96 草案之幾乎所有回應者均支持過渡規定而未要求變更。惟部分回應者表示，理事會應闡明過渡日公允價值與依國際會計準則第 41 號所決定之帳面價值（公允價值減出售成本）間差額之會計處理。理事會同意。

BC97 理事會指出，初次適用本修正時，國際會計準則第 8 號第 28 段(f)規定企業對所表達之本期及每一以前期間，揭露每一受影響之財務報表單行項目調整之金額。理事會觀察到，要求當年度作此揭露係屬繁雜，因其需要企業於初次適用之年度維持雙軌系統。理事會指出，不要求當年度作此揭露與此計畫期間之其他決議一致。因此，理事會決議，在國際會計準則第 16 號之修正與國際會計準則第 41 號之修正中，對企業豁免第 28 段(f)之本期揭露規定。企業仍須對財務報表所表達之每一以前期間提供該等揭露。

首次採用國際財務報導準則

BC98 與生產性植物作為不動產、廠房及設備處理之理由（見第 BC63 至 BC68 段）一致，理事會決議，國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」中對於不動產、廠房及設備所提供之認定成本豁免規定，亦可用於生產性植物。草案之幾乎所有回應者支持此對國際財務報導準則首次採用者之規定。理事會因而確認此對首次採用者之提議。理事會指出，國際財務報導準則第 1 號無須進行後續修正，因生產性植物係作為不動產、廠房及設備項目處理。因此，國際財務報導準則第 1 號所提供之豁免規定已可處理與生產性植物有關之首次應用議題。

本修正可能影響之分析

- BC99 下列段落說明理事會對因修正生產性植物之會計處理規定之可能影響之分析。
- BC100 理事會承諾評估施行新規定之可能成本，以及每一新準則或修訂後準則持續適用之可能成本與效益—該等成本與效益統稱為「影響」，並承諾分享與前述事項有關之知識。
- BC101 理事會係透過其提議之正式徵詢意見、實地調查、分析及與公聽活動中攸關各方之諮詢，對新準則或修訂後準則提議之可能影響取得了解。該可能影響之評估係：
- (a) 根據理事會之財務報導透明度目的；及
 - (b) 與現行財務報導規定相比較。
- BC102 理事會於評估本修正之可能影響時已考量下列議題（見第 BC106 至 BC117 段）：
- (a) 此變動可能如何影響適用國際財務報導準則者如何於財務報表中報導該等生產性植物；
 - (b) 該等變動是否改善個別企業於不同報導期間之間，以及特定報導期間不同企業之間之財務報表可比性；
 - (c) 此變動是否將改善財務報表使用者評估企業未來現金流量之能力；
 - (d) 財務報導之改善是否將導致較佳經濟決策；
 - (e) 編製者於初次適用時及於持續基礎上，其遵循成本之可能影響；及
 - (f) 是否會影響財務報表使用者可能之分析成本，包括為納入資料於評價模式等之目的而擷取資料、辨認資料如何衡量及調整資料之成本。
- BC103 對於生產性植物，本修正將允許企業依國際會計準則第 16 號之規定，適用成本模式或重估價模式。理事會預期大多數企業將選擇成本模式，而非重估價模式，因為：

- (a) 重估價模式並未消除編製者所提出之主要疑慮，特別是定期衡量生產性植物之公允價值之成本與複雜度。
- (b) 大多數企業之農用土地及農用機器適用成本模式，且理事會預期對用以產生收益之所有資產（包括生產性植物），該等企業支持採用一致作法。
- (c) 國際會計準則第 16 號僅於生產性植物之公允價值能可靠衡量時，允許採用重估價模式。許多具生產性植物之企業告知理事會，公允價值估計通常係複雜且主觀。於公允價值無法可靠衡量時，將排除採用重估價模式。

BC104 因此，第 BC106 至 BC117 段中可能影響之分析，僅考量適用國際會計準則第 16 號之成本模式（相較於國際會計準則第 41 號之公允價值模式）之可能影響。

BC105 若企業選擇依國際會計準則第 16 號之重估價模式處理生產性植物，最重大之影響係重估價金額（其近似於公允價值）之變動須認列於其他綜合損益中。目前，依國際會計準則第 41 號之規定，公允價值減出售成本之變動認列於損益。

本修正可能如何影響活動如何報導

BC106 本修正僅影響特定類型之農業活動，亦即該等具生產性植物之企業。

BC107 假設現行國際財務報導準則之適用者選擇適用國際會計準則第 16 號之成本模式於生產性植物，其主要變動如下：

影響	國際會計準則第 41 號之公允價值模式	國際會計準則第 16 號之成本模式	影響
財務狀況	按公允價值減出售成本衡量（連同農產品）。	按成本減除所有累計折舊及所有累計減損損失衡量（農產品按公允價值減出售成本單獨衡量）。	在生產性植物生產年限之早期，成本模式之淨資產金額可能低於公允價值模式之淨資產金額。此係因生產性植物所產生之未來現金流量（反映於公允價值衡量中），可能高於原始認列之成本。隨時間之經過，兩模式所衡量之帳面金額預期將會隨該資產接近其生產年限之結束逐步趨同。

損益	公允價值減出售成本之變動認列於損益。成本得立即認列為費用或資本化。若將該等成本資本化，則公允價值減出售成本之變動會同額減少。	每期折舊(與所有減損損失)將認列於損益。	不論適用公允價值模式或成本模式，於生產性植物生產年限內認列於損益之淨額可能相同。惟若企業適用公允價值模式，則對損益之影響將會波動(公允價值變動)。若企業適用成本模式，則對損益之影響可能較為系統化(折舊與可能減損)。
----	--	----------------------	---

本修正如何影響財務報表可比性

企業間之可比性

BC108 理事會不預期本修正會重大減少企業間之可比性，因為：

- (a) 國際會計準則第 41 號規定依公允價值模式處理生物資產。理事會不預期國際會計準則第 16 號中之會計政策選擇會減少具生產性植物之企業間之可比性，因其預期大多數企業會基於第 BC103 段所述之理由而選擇成本模式。
- (b) 生物資產採用公允價值之主要效益係公允價值對生物發展(即農產品之生長)會予以捕捉，且公允價值與企業預期如何將資產轉換為現金(即透過出售)緊密一致。儘管生產性植物之會計處理與不動產、廠房及設備之會計處理趨於一致，對適用此等主要效益之生產性植物之農產品，理事會仍保留公允價值。理事會認為，藉由生物資產類型間之區別，此變動將改善可比性。
- (c) 理事會觀察到，部分企業於初次適用本修正時，可能選擇按公允價值衡量生產性植物，並以該公允價值作為該日之認定成本，而其他企業可能選擇追溯適用本修正(例如，若渠等目前為管理目的而依國際會計準則第 16 號之規定採用成本模式)。惟理事會注意到，企業於初次適用時彼此間之缺乏可比性，此情形係源自彙總不同日期發生之成本，或因部分企業(而非所有企業)以公允價值作為認定成本所產生，兩者之可能性相當。再者，以公允價值作為生產性植物之認定成本，意謂企業所報導之成本資料，將與企業假若於轉換至國際財務報導準則日取得具有相同剩餘服務潛能之生產性植物(例如，企業假若於該日購買一區之植栽)所報導者相同。

個別企業各報導期間之可比性

- BC109 理事會不預期本修正會重大減少選擇成本模式之個別企業各報導期間之可比性。此係因在國際會計準則第 41 號下，生產性植物公允價值減出售成本之變動因假設之些微變動而於各報導期間可能劇烈波動。再者，於幕僚進行使用者公聽時所諮詢之大多數投資者與分析師均表示，渠等於比較企業之各報導期間之營運績效時，會銷除生產性植物之公允價值減出售成本之變動。
- BC110 目前，生產性植物之會計處理方式與生產過程所用之土地、土地改良物及農用機器之會計處理方式有所不同。大多數情況下，企業依國際會計準則第 16 號按成本處理此等資產。因此，藉由對類似資產採類似會計處理，生產性植物依國際會計準則第 16 號處理將改善企業各生產用資產間之可比性。

本修正將如何改善使用者評估未來現金流量之能力

- BC111 國際會計準則第 41 號目前規定生產性植物按公允價值減出售成本衡量。因此，衡量公允價值之規定適用於生產性植物以及在生產性植物上生長中之農產品兩者。由於本修正，僅有在生產性植物上生長中之農產品係按公允價值減出售成本衡量。
- BC112 生產性植物之農產品通常係為出售而培育。因此，農產品之公允價值變動與企業預期因出售而收到之未來現金流量有直接關係。反之，生產性植物通常於整個耐用年限中為企業所持有，而後作為殘料，致使公允價值變動並未直接認列為出售生產性植物之現金流量。因此，理事會認為提供農產品之個別公允價值資訊可能改善財務報表使用者評估未來現金流量之能力。
- BC113 幕僚於本計畫期間曾徵詢投資者及分析師（使用具生產性植物之公司之財務報表者）之看法。許多此等投資者及分析師告知幕僚，渠等聚焦於企業預期實現之現金流量。此等投資者及分析師表示，其分析並未考量生產性植物之公允價值，因生產性植物本身並未出售，且其公允價值變動不直接影響企業之未來現金流量。再者，某些此等投資者及分析師表示，對於生產性植物，渠等較偏好採成本模式，因為相較於公允價值模式，成本模式對預測未來資本支出提供較佳之基礎。

本修正將如何影響財務報表使用者之經濟決策及分析成本

- BC114 「觀念架構」中有一固有假設，即對類似資產採類似會計處理增加所報導資訊之有用性。儘管生產性植物與廠房及機器形式上並不相似，但兩者使用方式之相似處支持對其採相同會計處理。
- BC115 由於本修正，財務報表使用者通常將得到生產性植物之成本資訊而非公允價值資訊，且不預期此將使提供予財務報表使用者之資訊較不攸關，因於幕僚進行使用者公聽時所諮詢之幾乎所有投資者與分析師均表示，國際會計準則第 41 號有關生產性植物之公允價值資訊之用途有限，其理由列示於第 BC68 段。

對編製者遵循成本之影響

BC116 財務報表編製者擔心，在生產性植物無活絡市場之情況下，公允價值衡量不僅複雜、耗時且成本過高，特別是對於持有不同成熟度、產出概況及地點之大量植栽之企業而言。本修正對此疑慮作出回應，並預期藉由允許生產性植物採成本模式以重大減少財務報表編製者之成本。惟企業仍須進行下列公允價值衡量：

- (a) 在生產性植物上生長中之農產品仍按公允價值減出售成本衡量。對於農產品按公允價值減出售成本衡量之規定，理事會所持之理由列示於第 BC73 至 BC79 段。
- (b) 如同不動產、廠房及設備之所有項目，生產性植物將受國際會計準則第 36 號之減損測試所規範。因此，若生產性植物於報導日有減損之跡象，企業須估計該資產（或現金產生單位）之可回收金額。資產或現金產生單位之可回收金額係指其公允價值減出售成本後之金額與其使用價值兩者較高者。

BC117 然而，本修正將降低大多數企業之遵循成本，因為：

- (a) 理事會認為，相較於按公允價值減出售成本衡量生產性植物連同農產品，按公允價值減出售成本衡量農產品較不複雜。此係因農產品僅短期內在生產性植物上生長，故農產品之評價未涉及長時間之預測。再者，收成之農產品通常有活絡市場，而生產性植物極少有活絡市場，且一般僅生產性植物連同土地始有可觀察市價。
- (b) 國際會計準則第 41 號目前規定企業於每一報導日決定生產性植物之公允價值減出售成本。由於本修正，依國際會計準則第 16 號適用成本模式之企業僅於報導日有減損跡象時，始須估計生產性植物項目（或攸關現金產生單位）之可回收金額。一般而言，生產性植物無法獨立於土地而產生現金流量。因此，減損測試將於現金產生單位層級進行。若土地之公允價值大於包含土地與生產性植物之現金產生單位之帳面金額，則現金產生單位將不會減損。因此，由於本修正，公允價值衡量預期較不頻繁。

國際會計準則第 41 號「農業」結論基礎之修正

修正第 BC1 段並新增註腳。

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」及於 2014 年 6 月「農業：生產性植物」（國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 41 號之修正）¹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給予比其他因素較大之權重。

¹ 2014 年 6 月發布之「農業：生產性植物」（國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 41 號之修正）引進生產性植物之定義。此修正要求將符合生產性植物定義之生物資產依國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」對不動產、廠房及設備之規定作會計處理，且此修正於國際會計準則第 16 號第 BC38 至 BC117 段有更全面性之討論。在生產性植物上生長中之農產品係屬國際會計準則第 41 號之範圍。對國際會計準則第 41 號之特定變動摘要將於本準則第 BC4A 至 BC4E 段中討論。

修正第 BC3 段上之標題。

範圍（2008 年及 2014 年之修正）

出售成本（第 5 段）—2008 年之修正

新增第 BC4A 及 BC38 至 BC4E 段及相關標題。

在生產性植物上生長中之農產品—2014 年之修正

BC4A 於 2014 年 6 月「農業：生產性植物」（國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 41 號之修正）發布前，國際會計準則第 41 號規定，所有與農業活動有關之生物資產應以公允價值減出售成本衡量。惟理事會觀察到，存在一生物資產類別（生產性植物），企業持有該生物資產僅為於其生產年限內生長農產品。理事會於 2014 年之修正之主要決議係指，生產性植物應視為不動產、廠房及設備處理。因此，理事會決定，生產性植物將依國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」中對不動產、廠房及設備之規定作會計處理。

BC4B 然而，理事會注意到，在生產性植物上生長中之農產品於收成前正經歷生物轉化（例如，在葡萄樹上生長中之葡萄），此相同之論點對該農產品並不正確。理事

會觀察到，該農產品為在生產性植物上生長中之消耗性生物資產，且該農產品之生長直接增加出售該農產品之預期收入。因此，該生長中之農產品之公允價值衡量對財務報表使用者提供有關企業預期將實現之未來現金流量之有用資訊。反之，生產性植物本身並不出售，且生產性植物之公允價值變動並不直接影響企業之未來現金流量。理事會亦觀察到，農產品最終將與生產性植物分離，且通常係單獨出售，此意指農產品本身具市場價值。此與許多生產性植物相反，因其僅能附著於土地同時出售，故其本身不太可能具可觀察市場價值。

- BC4C 理事會了解，對在生產性植物上生長中之農產品以公允價值減出售成本衡量，實務上有時可能難以應用。惟理事會注意到，對在土地生長中之農產品以公允價值減出售成本衡量，亦遭遇到類似之困難。因此，理事會決定，對在生產性植物上生長中之農產品之公允價值衡量提供額外之放寬，但不對其他於國際會計準則第 41 號範圍內之生物資產提供放寬，將造成不一致。理事會觀察到，若編製者對農產品之原始衡量於實務上遭遇重大困難，其應考量是否符合國際會計準則第 41 號第 10 段(c)及第 30 段之豁免規定。
- BC4D 因此，理事會決定重申，農產品係屬國際會計準則第 41 號範圍內之一項生物資產，且成長時須以公允價值減出售成本衡量，並將公允價值之變動認列於損益。此將維持在土地生長中之農產品與在生產性植物上生長中之農產品之會計處理一致性。因此，理事會決定維持該農產品於國際會計準則第 41 號之範圍內。
- BC4E 理事會注意到，回應者要求額外指引之大多數議題，係針對特定類型之生產性植物或農產品。理事會決定，因生產性植物及農產品之特殊性質與多樣性，其難以對農產品之公允價值衡量制定額外指引。

認列與衡量—2008 年修正

反對意見

Patrick Finnegan 與 Patricia McConnell 之反對意見

- DO1 Finnegan 先生與 McConnel 女士投票反對於 2014 年 6 月發布之「農業：生產性植物」（國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 41 號之修正）（「2014 年 6 月之修正」），因渠等認為，將生產性植物納入於國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」而非國際會計準則第 41 號「農業」之範圍中，與生產性植物之公允價值變動及用以估計該等變動之基本假設有關於之資訊將不復存在。對管理農業活動或投資從事該等活動之企業而言，與所有生物資產（包括生產性植物）公允價值有關之資訊係屬關鍵。缺少此資訊，投資人將無法評估從事農業活動之企業之預期未來淨現金流入變動。全球各地具有生產性植物之果園及栽培場已發展出公開報價之事實，顯示公允價值資訊對投資農業活動者之重要性。
- DO2 國際會計準則第 41 號訂定農業活動之會計處理，亦即，農業活動係指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、轉換為農業產品或轉換為額外之生物資產。公允價值衡量最能反映生物資產之生物轉化係國際會計準則第 41 號之基本原則。國際會計準則第 41 號規定生物資產從原始認列至（包括）收成點，應以公允價值減出售成本衡量（以下稱為公允價值），除非於原始認列時公允價值無法可靠衡量。
- DO3 2014 年 6 月之修正對生物資產之一子集合（生產性植物）將衡量自公允價值改為成本基礎。生產性植物係指僅用於農業產品之生產或提供，且預期生產農產品期間超過一期之植物。2014 年 6 月之修正將生產性植物納入於國際會計準則第 16 號之範圍中。因此，允許企業對生產性植物選擇成本模式或重估價模式。所有與農業活動有關之其他生物資產（包括生產性動物）仍維持國際會計準則第 41 號之公允價值模式。

公允價值資訊對生物資產之重要性

- DO4 基本上，國際會計準則第 41 號係規範生物轉化會計處理之準則。生產性資產之生物轉化發生於成熟前及成熟後。成本模式忽略發生之生物轉化，此係國際會計準則第 41 號為何規定公允價值衡量。國際會計準則第 41 號之結論基礎敘明：

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預期之企業未來經濟效益之變動有直接之關係。

Finnegan 先生與 McConnel 女士認為，沒有理由對生產性植物放棄此原則。因此，渠等不同意生產性植物於成熟前應按累計成本衡量。渠等不認為生產性植物之會

計處理與自建之不動產、廠房及設備項目之會計處理相同，將對財務報表使用者了解農業企業當期之績效或於某一時點之生產能力提供有用之資訊。

DO5 生產性植物逐漸成熟時經歷生物轉化。Finnegan 先生與 McConnel 女士仍認為，生物轉化過程之公允價值衡量提供與生產性資產於生長期間之品質及量化變動有關之最佳資訊。渠等亦認為，於成熟點之生產性植物公允價值提供為於成熟點生產農產品所置入之企業資源之最佳衡量。投資人需要該資訊以評估管理階層對生產過程所投資之資源之託管責任及企業使用該等資源之績效。因此，渠等認為，生產性植物於逐漸成熟時須按公允價值衡量，因公允價值提供財務報表使用者與農業企業之績效及管理階層之託管責任之重要層面有關之最佳資訊。

DO6 渠等亦否定生產性資產一旦達到成熟時，其生物轉化對了解企業未來淨現金流量不再為關鍵要素之觀點。根據定義，生物轉化非僅限於成熟前之生長過程，亦包括生產與退化之循環，此等循環為生產性資產生命週期之關鍵階段。生產性資產於其整個生命週期之公允價值衡量提供與生產過程之效果及效率有關之資訊，亦提供與此資產未來產生淨現金流入之能力有關之資訊。而成熟之生產性資產之成本折舊僅貼近於生產性資產在整個生產年限之生物轉化，與未來淨現金流入之變動最多僅具間接關係。

使用公允價值衡量之影響

DO7 Finnegan 先生與 McConnel 女士認知，生產性植物有時可能難以按公允價值衡量。尤其是，理事會已獲悉，生產性植物之公允價值於其生命週期早期特別主觀。惟 Finnegan 先生與 McConnel 女士注意到，國際會計準則第 41 號包含對生產性資產公允價值之例外規定，即於原始認列時其市場報價不可得，且替代之公允價值衡量經判定明顯不可靠時。渠等認為此例外規定足以處理對生產性植物公允價值衡量於生命週期早期之可靠性之疑慮。渠等亦注意到，全球之企業自 2003 年起即已將國際會計準則第 41 號適用於各式各樣之農業活動。事實上，某些國家會計準則甚至於發布國際會計準則第 41 號前已規定或建議生產性植物按公允價值衡量。渠等不認為，按公允價值衡量生產性植物一般而言會比按公允價值衡量其他生產性資產（諸如生產性動物）更為困難。再者，渠等認為，於某些情況下，生產性植物適用成本衡量可能同樣困難。評估生產性植物減損亦須公允價值衡量，該等主張將生產性植物回復至成本模式之人士應不至於因公允價值衡量有時可能係屬困難而建議省略減損。再者，2014 年 6 月之修正允許公允價值衡量作為一項純粹之會計政策選擇。Finnegan 先生與 McConnel 女士認為，會計處理應反映基本經濟情況，而非僅淪為一項選擇。國際會計準則第 41 號中現行之公允價值例外規定係以情況（衡量之可靠性）為基礎，而非屬一項會計政策選擇。

DO8 具生產性植物之企業除對公允價值衡量之可靠性有所疑慮外，亦對生產性植物公允價值變動認列於損益所造成之波動表示疑慮，並表示財務報表使用者調整所報導之損益以消除生產性生物資產公允價值變動之影響。Finnegan 先生與 McConnel

女士接受對生產性植物使用公允價值將使損益與財務狀況之分析更為困難之觀點。同時，渠等注意到，價格波動係一風險指標，而風險評估係分析師工作之一部分。Finnegan 先生與 McConnel 女士注意到，健全之財務報表分析必然就所報導資訊中不尋常或非重複性之變動之影響調整所報導之損益與財務狀況。惟若未報導與農業營運所產生經濟效益變動有關之關鍵資訊，此種分析並不完整或根本不可能。

- DO9 Finnegan 先生與 McConnel 女士認為，不應忽略公允價值波動（此為成本模式所忽略），而應將波動以財務報表表達事項處理—諸如將公允價值變動置於其他綜合損益中。渠等注意到，於 2014 年 6 月之修正下，生產性植物將屬國際會計準則第 16 號之範圍，並得採重估價。假若企業選擇重估價，則重估價金額（其近似於公允價值）之變動將報導於其他綜合損益中。因此，渠等認為，規定生產性植物於整個生命週期期間按公允價值衡量且將公允價值變動報導於其他綜合損益中，與允許生產性資產重估價之規定一致。再者，Finnegan 先生與 McConnel 女士認為，透過於主要財務報表中清楚列示此種變動，將保留對投資者攸關之資訊，同時處理認為公允價值變動扭曲損益之人士之疑慮。

現行提議非屬國際財務報導準則之改善

- DO10 Finnegan 先生與 McConnel 女士認為，若生產性植物按累計成本衡量，至少應揭露該生產性植物之公允價值（包括與所用之評價技術及關鍵輸入值/假設有關於之資訊）。惟 2014 年之修正未規定揭露公允價值。因此，於使用生產性植物從事農業活動之企業之財務報表中，關鍵資訊將不復存在。Finnegan 先生與 McConnel 女士不認為此係屬財務報導之改善。於 2013 年 1 月，國際財務報導準則基金會之董事會核准新「適當程序手冊」之各項規定中，包括明定新準則或主要改善之條件。主要條件（除該議題之普遍性外）為(a)財務報導中報導特定類型交易或活動之方式是否存有缺失，及(b)該事項對使用財務報導者之重要性。Finnegan 先生與 McConnel 女士認為，從使用者之觀點，國際會計準則第 41 號中生產性植物之會計處理與揭露並無缺失，且對使用從事農業活動企業之財務報表者而言，該公允價值資訊係屬重要（事實上係屬不可或缺）。
- DO11 於幕僚進行使用者公聽時，大多數投資者與分析師均表示，在不具相關之土地與農用機器等之公允價值資訊之情況下，有關生產性植物之公允價值資訊之用途有限或無用。理事會不藉由提供此等額外之公允價值資訊，使生產性植物之公允價值更為有用，以符合使用者之需求，反而選擇撤銷提供生產性植物之公允價值之規定。依 Finnegan 先生與 McConnel 女士之觀點，此方案未適當處理財務報表使用者之需求。
- DO12 較佳之方案係理事會規定生產性植物公允價值與該植物所附著土地公允價值合併。國際會計準則第 41 號之缺點之一係未規定使用公允價值衡量生產性植物所附著之土地。此係一缺點，因生產性植物之價值與該土地之價值緊繫不可分。投資

人藉由了解生產性植物與該土地之價值，方能了解企業未來淨現金流入之真正潛力。對生產性植物與該土地之任一或兩者採歷史成本模式均無法提供此資訊。

- DO13 如上述討論，Finnegan 先生與 McConnel 女士不認為 2014 年 6 月之修正代表一項國際財務報導準則之改善，事實上，係代表一項降低從事農業活動之企業之財務報表可得資訊之品質之作法。2014 年 6 月之修正因而不符合理事會本身對新或修正後準則之條件。