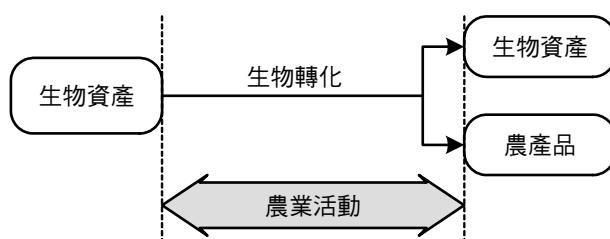


主題1 農業會計

一、農業基本觀念

(一)農業之概念：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。上述觀念可圖示如下：



1. 農業活動之特性：農業活動之範圍相當廣泛包括牲畜飼養、林業、一年或多年生作物種植、果樹栽培及植栽、花卉栽培及水產業（包括魚類養殖）。此類農業活動具有下列特性：

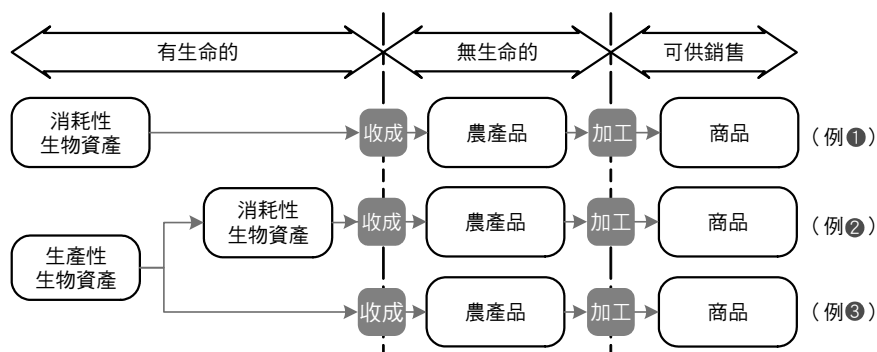
- (1)改變之能力：生物資產係有生命之動物或植物，均有進行生物轉化的能力，有別於礦物、石油、天然氣等非再生之礦產資源。
- (2)改變之管理：透過增強生物轉化所需條件以促進生物轉化，有別於海洋魚撈、原始林砍伐等未經管理之資源收成。
- (3)改變之衡量：衡量及控管生物轉化或收成所導致品質或數量之改變，係農業活動之例行管理工作。

2. 生物轉化：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。分述如下：

- (1)成長：動物或植物之數量增加或品質提升，使資產發生變動。例如：農作物從種植到收穫之過程，豬仔長大等。
- (2)蛻化：動物或植物之數量減少或品質降低，使資產發生變動。例如：果樹產量下降、乳牛產奶能力下降。
- (3)生產或繁殖：其他具生命之動物或植物之創造，使資產發生變動。例如：果樹產出水果、蛋雞產出雞蛋稱為生產；母牛產牛犢、母豬

生小豬等稱為繁殖。

(二)農業加值過程：農業係由最原始的動、植物，經過培育過程，而至收成時成為農產品，再經過加工過程轉化為商品。舉例而言，果樹經過培育，而至時節收成成為水果，再經過加工過程轉化為果醬。在收成點以前，這些尚會繼續生長變化的動、植物，稱作「生物資產」，收成點以後（有個積極行為使動、植物死亡或停止生長變化）成為農產品，而些許農產品會再經過加工過程成為商品。概念圖如下：



例①水稻收成為稻米

例②種豬生肉豬，肉豬屠宰為豬肉

例③乳牛產出牛奶

配合上圖，舉下列數例，可自行檢測是否已了解該觀念：

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

(三)相關名詞定義：在了解上述農業加值過程後，接著再介紹下列公報名詞與相關定義，讀者應就可駕輕就熟。

1. 生物資產：係具有生命的動物和植物，即具有生長、生產或繁殖能力，尚能不斷變化的動、植物。包含以下二類：
 - (1) 消耗性生物資產：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。
 - (2) 生產性生物資產：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。
2. 農產品：企業生物資產之收成品，係已無生命的動物和植物，其包含下列二者：
 - (1) 生物資產的收穫品：已收成的水稻或稻米、豬肉。
 - (2) 生物資產產出的產品：水果。

二、農業會計處理原則

(一) 農業會計分類：

1. 農產品：存貨

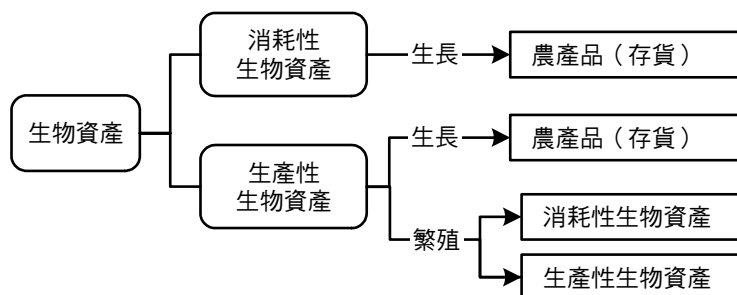
農產品本為企業生物資產之收成品，其狀態業已固定，且多供直接出售或繼續加工之原料，因此性質上仍為存貨。

2. 消耗性生物資產：存貨

係指為出售而持有或在將來收穫為農產品的生物資產。由於消耗性資產要經過培育、成長階段，待成熟後可直接出售或經收成轉為農產品出售，故該資產於成熟後將一次消耗，係具有存貨性質。

3. 生產性生物資產：營業用資產

係指為生產農產品、提供勞務或出租等目的而持有的生物資產。這類資產一般要經過培育、成熟投產及更新處分等階段，由於其能在生產營業中長期反覆使用，從而不斷產出農產品或生產性生物資產，具有營業用資產特徵。



(二)原始認列原則：

1. 認列條件：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：
 - (1)企業因過去事項而控制該資產。
 - (2)與該資產相關之未來經濟效益很有可能流入企業。
 - (3)該資產之公允價值或成本能可靠衡量。
2. 生物資產認列金額：除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以公允價值減出售成本衡量。
3. 農產品認列金額：所有農產品無論係由生產性生物資產所產生或由消耗性生物資產成熟者，均應按收穫時公允價值減處分成本衡量，沒有例外。

(三)公允價值與處分成本之定義：

1. 公允價值之定義：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。
資產之公允價值係以其目前之地點及狀態為基礎，亦以目前之現時市場為依據，因此，公允價值係指市價減除運送至市場所發生之運輸及其他成本。企業所經常簽訂之生物資產或農產品之未來銷售合約非現時市場狀態，在決定公允價值時未必攸關。
2. 公允價值之決定：決定公允價值最適當之基礎為活絡市場資訊，當無法取得時可採用其他替代方法，決定之順位如下：
 - (1)活絡市場報價：當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。企業若能進入不同活絡市場，則應採用其預期將使用之市場所存在之價格。

(2)類似市場價格：若未存在活絡市場，企業可採下列一種或多種方式決定公允價值：

①自交易日至報導期間結束日間經濟環境無重大變化情況下，最近之市場交易價格。

②調整以反映差異後之類似資產市價。

③行業基準。

(3)未來現金流量現值：當企業無法取得生物資產目前狀態下市場決定之價格或價值，應採用該資產預期淨現金流量按現時市場決定利率折現之現值，以決定公允價值。

3. 出售成本之定義：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，包括支付給經紀人和經銷商佣金、管理機構和商品交易所或農產品交易市場所徵收費用、交易稅及其他費用等，惟不包括運費或其他將資產運送至市場所必須之費用，運輸及其他成本應於決定公允價值時減除。

(四)續後衡量原則：由於農業活動的性質的獨特性，與農業活動有關的生物資產應採用公允價值減去出售成本衡量（公允價值模式），只有在下列情況下才可採用成本模式（即可靠性例外）：

1. 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。

2. 決定公允價值之替代估計顯不可靠。

生物資產若採用可靠性例外而採用成本模式，若其公允價值一旦能可靠衡量時，企業應立即採用公允價值模式。

生物資產若於原始認列時即採用公允價值模式，以後不得援引可靠性例外，採用成本模式。

三、公允價值模式

(一)生物資產原始衡量：生物資產按公允價值減出售成本衡量。

1. 外購取得：若生物資產係外購取得，外購成本包括購買價款、相關稅捐、運費、保險費等可直接歸屬之支出，外購成本與公允價值減出售成本差額應認列為當期損益。