

# 國際會計準則第41號——農業

## 目 錄

起始段落

目 標	
範 圍 .....	1
定 義 .....	5
有關農業的定義 .....	5
一般定義 .....	8
確認和計量 .....	10
利得和損失 .....	26
公允價值無法可靠計量 .....	30
政府補助 .....	34
披 露 .....	40
一般要求 .....	40
生物資產的公允價值不能夠可靠計量時的補充披露要求 .....	54
政府補助 .....	57
生效日期和過渡性規定 .....	58

# 國際會計準則第41號——農業

## 目 標

本準則的目標是規範與農業活動相關的會計處理和披露。

## 範 圍

**1** 當以下事項涉及農業活動時，本準則適用於其會計處理：

- (1) 生物資產，生產性植物除外；
- (2) 收穫時的農產品； 以及
- (3) 本準則第 34 段和第 35 段涉及的政府補助。

**2** 本準則不適用於：

(1) 與農業活動相關的土地（參見《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》和《國際會計準則第 40 號——投資性房地產》）。

(2) 與農業活動相關的生產性植物（參見《國際會計準則第 16 號》）。然而，本準則適用於生產性植物的產物。

(3) 與生產性植物相關的政府補助（參見《國際會計準則第 20 號——政府補助會計和政府援助披露》）。

(4) 與農業活動相關的無形資產（參見《國際會計準則第 38 號——無形資產》）。

(5) 租賃與農業活動相關的土地產生的使用權資產（參見：《國際財務報告準則第 16 號——租賃》）。

**3** 對於作為主體生物資產收穫產物的農產品，本準則只適用於其在收穫時的核算，該時點之後適用《國際會計準則第 2 號——存貨》或其他適用的國際財務報告準則。因此，本準則不涉及收穫後農產品的加工，例如種植葡萄的制酒商將葡萄加工成葡萄酒。雖

然這種加工可能是農業活動自然和邏輯上的延伸，並且可能與生物轉化有相似之處，但是這種加工並不包括在本準則所指的農業活動的定義之內。

**4** 下表給出了生物資產、農產品和收穫後加工而得的產品的例子：

生物資產	農產品	收穫後加工而得的產品
綿羊羊毛	毛線	地毯
木材種植園中的林木	採伐木原木	木材
奶牛	牛奶	乳酪
豬	宰殺後的豬	豬肉腸、薰制的火腿
棉株	收穫的棉花	棉線、衣服
甘蔗	收穫的甘蔗	糖
煙株	採摘的煙葉	焙制的煙草
茶樹	採摘的茶葉	茶
葡萄樹	採摘的葡萄	葡萄酒
果樹	採摘的水果	加工後的水果
棕櫚樹	採摘的棕櫚果	棕櫚油
橡膠樹	收穫的乳膠	橡膠製品

部分植物，如茶樹、葡萄樹、棕櫚樹和橡膠樹，一般符合生產性植物的定義，適用《國際會計準則第 16 號》。然而，生產性植物上生產的產物，例如茶葉、葡萄、棕櫚果和乳膠，適用《國際會計準則第 41 號》。

## 定 義

### 有關農業的定義

**5** 本準則使用的下列術語，其含義為：

農業活動，指主體為了出售或將生物資產轉化為農產品或額外生物資產而對生物轉化和收穫的管理。

農產品，指主體生物資產的收穫品。

生產性植物，指符合以下條件的有生命的植物：

(1) 用於生產或供應農產品；

- (2) 產出生物產物預計超過一個期間；以及
- (3) 被作為農產品出售的可能性很低，除非是作為偶發廢料出售。

生物資產，指有生命的動物或植物。

生物轉化，指導致生物資產品質或數量發生變化的生長、蛻化、生產和繁殖的過程。

出售費用，指可以直接歸屬於處置資產的增量費用，但不包括財務費用和所得稅費用。

生物資產組，指由類似的有生命的動物或植物構成的組合。

收穫，指農產品從生物資產上分離，或生物資產的生長過程的結束。

**5A** 以下不是生產性植物：

- (1) 為收穫農產品而種植的植物（例如，為用作木料所種植的樹木）；
- (2) 種植植物為生產農產品，同時主體收穫並作為農產品出售植物本身的並非可能性很低，而非偶發廢料出售（例如，同時為了其果實和木料所種植的植物）；以及
- (3) 一年內成熟的作物（例如，玉米和小麥）。

**5B** 當生產性植物不再用於生產生物產物時，這些植物可能被砍伐並作為廢料出售，例如用作柴火。這種偶發廢料出售不會影響植物符合生產性植物的定義。

**5C** 生產性植物上生長的產物是生物資產。

**6** 農業活動涵蓋多種活動。例如，牲畜飼養、林業、一年生或多年生作物的耕種、果樹種植栽培、花木培植、水產養殖（包括養魚）。各種農業活動存在如下共同特點：

- (1) 轉化的能力。有生命的動物和植物能夠進行生物轉化。

(2) 轉化的管理。通過增強或者至少是穩定轉化發生所必須的條件（如營養、濕度、溫度、土壤肥沃程度和光照），管理能夠促成生物轉化的發生。這種管理使農業活動與其他活動區分開來。例如，從未經管理的資源中收穫（如海洋捕撈和原始森林的採伐）並不是農業活動。以及

(3) 轉化的計量。對生物轉化帶來的品質（如遺傳價值、密度、成熟程度、脂肪層厚度、蛋白質含量和纖維強度）變化和數量（如產量、重量、立方米、纖維長度或直徑和發芽數量）變化的計量和監控成為管理的日常職能。

## 7 生物轉化產生下列結果：

(1) 資產通過以下途徑發生變化：①生長（動物或植物數量的增加或品質的提高）；②蛻化（動物或植物數量的減少或品質的退化）；或者③繁殖（產生新的有生命的動物或植物）；或者

(2) 生產農產品，如乳膠、茶葉、羊毛、牛奶等。

## 一般定義

## 8 本準則使用的下列術語，其含義為：

帳面金額，指資產在財務狀況表中確認的金額。

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。（見《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》）

政府補助，定義見《國際會計準則第 20 號》。

## 9 [已刪除]

## 確認和計量

## 10 當且僅當主體在以下情況下才能確認生物資產或農產品：

(1) 主體因過去事項的結果而控制該資產；

- (2) 與該資產相關的經濟利益很可能流入主體；以及
- (3) 該資產的公允價值或成本能夠可靠地計量。

11 在農業活動中，控制可以通過以下證據表明：牲畜的法定所有權，牲畜購買、出生、斷奶時的標誌牌或戳印等。未來經濟利益一般通過測定重要的實物特徵加以估算。

12 除了第 30 段所述的公允價值無法可靠計量的情況外，在初始確認和各個報告期末，生物資產均應按其公允價值減去出售費用後的淨額計量。

13 從主體生物資產上收穫的農產品應按其收穫時的公允價值減去出售費用後的淨額計量。計量的結果是應用《國際會計準則第 2 號——存貨》或其他適用的國際財務報告準則時該農產品當日的成本。

14 [已刪除]

15 將生物資產或農產品按照重要特徵（如畜齡、動植物生長時間或品質）進行分組有助於生物資產或農產品公允價值的確定。主體所選擇的特徵應與市場中用作定價基礎的特徵相符。

16 主體經常簽訂在未來某個時日銷售生物資產或農產品的合同。在計量公允價值時，合同價格未必相關，因為公允價值反映的是作為市場參與者的買方和賣方願意達成交易的當前市場狀況。因此，生物資產或農產品的公允價值並不因合同的存在而調整。在有些情況下，銷售生物資產或農產品的合同可能是一項虧損合同，虧損合同的定義見《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》。《國際會計準則第 37 號》適用於虧損合同。

17—21 [已刪除]

22 主體（確定公允價值時）不應包括為該項資產融資或收穫

後更新生物資產（例如，林地採伐後更新造林的費用）而發生的現金流量。

**23** [已刪除]

**24** 成本有時可能接近於公允價值，特別是在以下情況中：

(1) 從初始成本發生後，幾乎沒有發生生物轉化（例如，在報告期末前剛剛種植的樹苗或剛購得的牲畜）；或者

(2) 預期生物轉化對價格的影響是不重要的（例如，為期30年人工種植的松樹生產週期中最初幾年的生長）。

**25** 生物資產在實體上一般附著在土地上（例如，人工林地中的樹木）。附著在土地上的生物資產可能沒有單獨的活躍市場，但組合的資產可能存在活躍市場，如生物資產、土地和土地改良形成一個資產組合。主體可以使用組合資產的信息確定生物資產的公允價值，例如，從上述組合資產的公允價值中減去土地和土地改良的公允價值來確定生物資產的公允價值。

**利得和損失**

**26** 按照公允價值減去出售費用後的淨額進行生物資產初始確認產生的利得或損失，以及因生物資產公允價值減去出售費用後的淨額變動產生的利得或損失，應包括在其發生期間的損益中。

**27** 因為確定公允價值減去出售費用後的淨額時要減去出售費用，所以生物資產初始確認時可能會產生損失。生物資產初始確認時也可能會產生利得，例如牲畜出生。

**28** 按照公允價值減去出售費用後的淨額進行農產品初始確認產生的利得或損失，應包括在其發生期間的損益中。

**29** 由於收穫農產品而對其進行初始確認可能會產生利得或損失。

## 公允價值無法可靠計量

**30** 本準則假設生物資產的公允價值能夠可靠地計量。但是，只有在對生物資產進行初始確認時，無法取得其市場報價 並且確定其他公允價值計量明顯不可靠時，上述假設才能被推翻。在此情況下，生物資產應當按照其成本減去累計折舊和累計減值損失計量。此項生物資產的公允價值一旦能夠可靠計量，主體應當按照公允價值減去出售費用後的淨額對其進行計量。一旦某項非流動生物資產符合《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》劃歸為持有待售資產（或是包括在被劃歸為持有待售的處置組中）的標準，則假定此項生物資產的公允價值能夠可靠計量。

**31** 只有在初始確認時，第30段中的假設才有可能被推翻。主體一旦使用公允價值減去出售費用後的淨額計量生物資產，應持續使用該方法直至處置該生物資產。

**32** 在各種情況下，主體均應按照收穫時公允價值減去出售費用後的淨額計量農產品。本準則認為農產品收穫時的公允價值總是能夠可靠確定。

**33** 在確定成本、累計折舊和累計減值損失時，主體應考慮《國際會計準則第 2 號》、《國際會計準則第 16 號》和《國際會計準則第 36 號——資產減值》的規定。

## 政府補助

**34** 與按照公允價值減去出售費用後的淨額計量的生物資產相關的無條件的政府補助，當且僅當該政府補助成為應收款項時，才應確認為收益。

**35** 如果與按照公允價值減去出售費用後的淨額計量的生物資產相關的政府補助是有條件的（包括要求主體不得從事某項特定農業活動），當且僅當該政府補助要求的條件滿足時，主體才應將其確認為收益。

**36** 政府補助的條款和條件各不相同。例如，某項政府補助可能會要求主體在特定地區耕種 5 年。如果耕種不滿 5 年，主體應退回全部政府補助。在這種情況下，主體在耕種滿 5 年前不應將政府補助確認為收益。但是，如果政府允許主體按照耕種時間保留部分政府補助，主體以時間為分配基礎將政府補助確認為收益。

**37** 如果政府補助與按照成本減去累計折舊和累計減值損失計量的生物資產（參見第 30 段）相關，則應當適用《國際會計準則第 20 號》。

**38** 如果政府補助與按照公允價值減去出售費用後的淨額計量的生物資產相關，或者政府補助條款要求主體不得從事特定農業活動，本準則的會計處理要求與《國際會計準則第 20 號》不同。

《國際會計準則第 20 號》只適用於那些與按照成本減去累計折舊和累計減值損失計量的生物資產相關的政府補助。

## 披 露

**39** [已刪除]

### 一般要求

**40** 主體應披露當期內由於初始確認生物資產和農產品產生的利得和損失總額，以及因生物資產的公允價值減去出售費用後的淨額變動產生的利得和損失總額。

**41** 主體應對各組生物資產分別加以說明。

**42** 第 41 段所要求的披露可以採用文字敘述方式或者定量說明方式。

**43** 本準則鼓勵主體對各組生物資產採用定量說明方式加以披露。如果恰當，披露時要區分消耗性生物資產和生產性生物資產，或者成熟生物資產和未成熟生物資產。例如，主體可以分組披露消耗性生物資產和生產性生物資產的帳面金額。主體可以將上述兩組進一步按成熟生物資產和未成熟生物資產劃分。這些劃分所提供的信息可能有助於估計未來現金流量的時間。主體應披露作出這種區分的基礎。

**44** 消耗性生物資產是指將收穫為農產品或出售的生物資產。消耗性生物資產的例子包括：準備用來生產肉品的牲畜、存欄待售的牲畜、養殖的魚、玉米和小麥等莊稼、生產性植物的產物和長成後準備作為木材的樹木。生產性生物資產是指消耗性生物資產以外的生物資產。例如，產奶的牲畜、收穫果實的果樹。生產性生物資產不是農產品，而是為了生產生物產物。

**45** 生物資產也可以劃分為成熟生物資產和未成熟生物資產。對於消耗性生物資產來說，成熟生物資產是指那些已經具有可收穫特徵的資產，對於生產性生物資產來說，成熟生物資產是指那些能夠維持正常收穫的資產。

**46** 如果未在與財務報表一同公佈的其他信息中披露，主體應當說明：

- (1) 涉及每組生物資產的活動的性質；以及
- (2) 涉及以下事項的非財務指標或對實物數量的估計：
  - ①期末各組生物資產；以及
  - ②本期內農產品的產出。

**49** 主體應披露：

- (1) 所有權受到限制的生物資產的帳面金額及其所有權受到限制的情況，以及作為負債擔保被抵押的生物資產的帳面金額；
- (2) 因開發或購買生物資產的承諾金額；以及
- (3) 與農業活動相關的財務風險的管理策略。

**50** 主體應當列報當期期初與期末生物資產帳面金額變動的調節表。調節表應當包括：

- (1) 因公允價值減去出售費用後的淨額變動而產生的利得或損失；
- (2) 因購買而新增加的部分；
- (3) 因出售或者按照《國際財務報告準則第5號》被劃分為持有待售的資產（或是包括在被劃分為持有待售的處置組中）而減少的部分；
- (4) 因收穫而減少的部分；
- (5) 因企業合併而增加的部分；
- (6) 因將財務報表折算為不同列報貨幣，以及將境外經營折算為報告主體的列報貨幣而產生的淨匯兌差額；以及
- (7) 其他變動。

**51** 生物資產的公允價值減去出售費用後的淨額會因實體變化和市場價格變動而變動。單獨披露實體變化和價格變動信息有利於評估當期業績或預測未來，特別是在生產週期長於一年的情況下。在此情況下，鼓勵主體分組或以其他方式將計入損益的資產公允價值減去出售費用後的淨額變動金額，按照實體變化和價格變動原因分別披露。當生產週期短於一年時（例如養雞、種植穀類），上述信息一般不太有用。

**52** 生物轉化導致許多類型的實體變化——生長、蛻化、生產和繁殖；每一變化都是可觀察到的和可計量的。每項實體變化都與

未來經濟利益直接相關。因收穫而導致生物資產公允價值的變動也是一項實體變化。

**53** 農業活動經常面臨著天氣、病害和其他自然災害的侵襲。如果發生的事項形成重要的收益或者費用項目，則應當按照《國際會計準則第1號——財務報表列報》披露該項目的性質和金額。這類事項的例子包括爆發致命的病疫、洪水、嚴重的乾旱或嚴寒、大面積的蟲害等。

#### 生物資產的公允價值不能夠可靠計量時的補充披露要求

**54** 當主體在期末按照成本減去累計折舊和累計減值損失計量生物資產時（參見第30段），主體應當披露這類生物資產的下列信息：

- (1) 對生物資產的描述；
- (2) 對公允價值不能夠可靠計量的原因的解釋；
- (3) 如果可能，公允價值極可能處於的估計範圍；
- (4) 使用的折舊方法；
- (5) 使用壽命或使用的折舊率；以及
- (6) 期初和期末的帳面總金額和累計折舊（包含累計減值損失）。

**55** 如果當期主體按照成本減去累計折舊和累計減值損失計量生物資產（參見第30段），則應當披露處置該類生物資產而確認的利得或損失，並且按第50段要求編製的調節表應單獨披露與這類生物資產相關的金額。此外，調節表還應當包括下列與這些生物資產相關的已計入損益的金額：

- (1) 減值損失；
- (2) 減值損失的轉回；以及
- (3) 折舊。

**56** 如果按照成本減去累計折舊和累計減值損失計量的生物資產的公允價值在當期變為能夠可靠計量時，主體應當披露這些生物資產的下列信息：

- (1) 對生物資產的描述；
- (2) 對公允價值變為能夠可靠計量的原因的解釋；以及
- (3) 這種變化的影響。

#### 政府補助

**57** 主體應當披露本準則涵蓋的與農業活動相關的下列事項：

- (1) 在財務報表中確認的政府補助的性質和範圍；
- (2) 與政府補助相關聯的未履行條件和其他或有事項；以及
- (3) 預計政府補助水準的重大減少。

#### 生效日期和過渡性規定

**58** 本準則對報告期自 2003 年 1 月 1 日或之後開始的年度財務報表有效。鼓勵提前採用。如果主體在 2003 年 1 月 1 日前開始的期間採用，應當披露這一事實。

**59** 本準則沒有制定任何特定的過渡性規定。採用本準則時，應遵循《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》進行會計處理。

**60** 2008 年 5 月發佈的《國際財務報告準則改進》修訂了第 5 段、第 6 段、第 17 段、第 20 段和第 21 段，並刪除了第 14 段。主體應當自 2009 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間以未來適用法採用這些修訂。允許提前採用。提前採用這些修訂主體應就此情況予以披露。

**61** 2011年5月發佈的《國際財務報告準則第13號》修訂了第8段、第15段、第16段、第25段和第30段，並刪除了第9段、第17段至第21段、第23段、第47段和第48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。

**62** 2014年6月發佈的《農業：生產性植物》（對《國際會計準則第16號》和《國際會計準則第41號》的修訂）修訂了第1段至第5段、第8段、第24段和第44段，增加了第5A段至第5C段和第63段。主體應當自2016年1月1日或之後開始的年度期間採用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用上述修訂內容，應當披露相關事實。主體應當按照《國際會計準則第8號》的要求在採用上述修訂時進行追溯調整。

**63** 在首次執行《農業：生產性植物》（對《國際會計準則第16號》和《國際會計準則第41號》的修訂）的會計期間，主體不需要按照《國際會計準則第8號》第28（6）段的要求披露當期的定量信息。然而，主體應當按照《國際會計準則第8號》第28（6）段的要求披露以往期間的定量信息。

**64** 2016年1月發佈的《國際財務報告準則第16號》修訂了第2段。主體應在採用《國際財務報告準則第16號》時應用這些修訂。

**65** 2020年5月發佈的《國際財務報告準則年度改進（2018—2020）》修訂了第22段。主體應當對2022年1月1日或之後開始的第一個年度報告期間的開始日或之後的公允價值計量採用該修訂。允許提前採用。如果主體提前採用了該修訂，應當披露這一事實。