

阿土伯是喜羊羊牧場的主人，他於×5年1月1日買了200隻山羊圈飼在牧場內，準備未來生產羊奶。每隻山羊市價為\$4,500，並另支付該批山羊運回牧場之運費\$10,000。×5年1月1日估計若處分該批山羊，除需支付將其運往市場之運費\$10,000外，並需支付佣金等出售成本\$5,000。故取得時之分錄如下：

一隻山羊市價\$4,500，共買200隻，總成交價\$900,000，但其於喜羊羊牧場（「目前地點與狀態」）之公允價值為\$890,000（成交價\$900,000－預期運往市場之運費\$10,000），故淨公允價值為\$885,000（＝公允價值\$890,000－出售成本\$5,000）。

×5年1月1日

生物資產－按淨公允價值	885,000 *	
當期原始認列生物資產之損失	25,000	
現金		910,000

* IAS 41 並未規範生物資產之進貨運費會計處理，購買生物資產的買價可能包含部分或全部運費，或指明買方支付運費，因此對買方而言真實運費不易區分。特別是生物資產採取淨公允價值評價時，將購入生物資產之進貨運費單獨列示於營業費用運費科目，或將其包含於原始認列生物資產之損失科目，對當期損益之影響均相同。

在×5年飼養期間餵食青草與嫩葉的費用\$18,000，及人事成本\$50,000。另外，為了防止山羊打架受傷，阿土伯請獸醫對羊頭上長角的地方預做處理，讓羊角長不出來，花了\$5,000。於×5年底每隻山羊的淨公允價值為\$4,800。

$$\begin{aligned} & \$18,000 + \$50,000 + \$5,000 = \$73,000 \text{ (飼養費用)} \\ & \$4,800 \times 200 = \$960,000 \\ & \$960,000 - \$885,000 = \$75,000 \text{ (公允價值調整利益)} \end{aligned}$$

×5年12月31日

飼養費用	73,000	
原料		18,000
應付薪資		50,000
現金		5,000
生物資產－按公允價值	75,000	
公允價值調整利益－生物資產		75,000

×6年1月1日間飼養的山羊開始生產生乳，已知×6年1月共生產生乳一批，該批生乳於收成點之市價為\$30,000，運送至市場之運輸成本為\$300，出售成本為\$200。另喜羊羊牧場於×6年1月亦以市價\$30,000外購同級同數量生乳一批，並支付運費\$300將其運到牧場。喜羊羊牧場將自產與外購之鮮乳進行加工，×6年1月共發生加工成本\$10,000後製成瓶裝羊奶5,000瓶，每瓶羊奶賣價為\$20。若所有羊奶均於生產當月賣出並收現，喜羊羊牧場×6年1月並支付將裝罐完成之羊奶運送至市場之運輸成本為\$600，羊奶之出售成本\$400。則×6年1月相關分錄為何？

解析

自產生乳於收成點之公允價值為\$29,700（市價\$30,000－預期運往市場之運費\$300），淨公允價值為\$29,500（＝\$29,700－\$200），故紀錄生乳收成轉為農產品之分錄為：

×6年1月

農產品（存貨）－按淨公允價值	29,500	
當期原始認列農產品之利益		29,500

外購生乳類同購買原料存貨，係包含購買價格與運輸成本之購買成本衡量，故紀錄外購生乳之分錄為：

×6年1月

原料（存貨）	30,300	
現金		30,300

將自產與外購生乳投入加工，並發生加工成本，經加工後完成之分錄為：

×6年1月

羊乳－在製品	69,800	
原料（存貨）		30,300
農產品（存貨）－按淨公允價值		29,500
現金（加工成本）		10,000
羊乳－製成品	69,800	
羊乳－在製品		69,800

以每瓶 \$20 出售所有羊奶 5,000 瓶之分錄為：

×6 年 1 月

現金	100,000	
銷貨收入		100,000
銷貨成本	69,800	
羊乳－製成品		69,800

支付羊奶運費 \$600 與出售成本 \$400 之分錄為：

×6 年 1 月

銷售費用	1,000	
現金		1,000

釋例10-8解題說明如下：

在運用淨公允價值模式衡量生物資產時，有二點需特別注意：首先，淨公允價值等於公允價值減除出售成本，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。例如支付予代理商及經銷商之佣金，主管機關收取之關稅與費用等。但須特別注意的是，出售成本不包括將生物資產運送至市場之運輸成本。運輸成本應於決定公允價值時減除，即決定公允價值時須由市價中減除運輸成本。此乃因資產之公允

價值，係資產於「目前地點及狀態」下之活絡市場的公開報價。

其二需特別注意者，乃淨公允價值模式衡量適用於生物資產初取得(即所謂原始衡量)及後續每期編製資產負債表時(即所謂後續衡量)。故在淨公允價值模式下，公司可能在剛取得生物資產時(即所謂原始衡量)就發生損益。