

www.pwc.com

企業會計準則公報一
第十八號 無形資產
第十九號 資產減損

資誠聯合會計師事務所
會計專業諮詢服務
洪嘉謙 副總經理
2017年7月

本件資料內容僅供課程內部討論使用，非屬於對相關議題表示之意見，亦不得援引作為任何權利或利益主張之基礎。

此份資料未經編製者書面之同意，不得任意轉載或做其他目的之使用。

若有任何事實、法令或是政策之變更，編製者保留修正本件資料之權利。

講師簡歷

| 學歷 |

國立政治大學會計研究所畢業
私立輔仁大學會計系畢業

| 經歷 |

- 普華永道中天會計師事務所高級經理
- 會計研究發展基金會講師

| 授課經歷 |

- 企業併購
- 員工獎酬-員工福利及股份基礎給付
- **IFRS與T-IFRS差異解析**
- **T-IFRS與企業會計準則公報差異解析**

| 專長 |

- 企業併購
- 員工獎酬-員工福利及股份基礎給付

企業會計準則公報

第十八號 無形資產

1

EAS18 目的

- EAS18係訂定無形資產之會計處理準則 (EAS18.1)
- 本公報不適用於下列項目：(EAS18.2)
 - ✓ 企業在正常營運過程中為供出售而持有之無形資產
 - ✓ EAS15所定義之金融資產
 - ✓ 礦產、石油、天然氣與類似非再生性資源之開發及開採支出
 - ✓ 其他準則範圍內之無形資產

無形資產之定義

無形資產：係指無實體形式之非貨幣性資產，包括

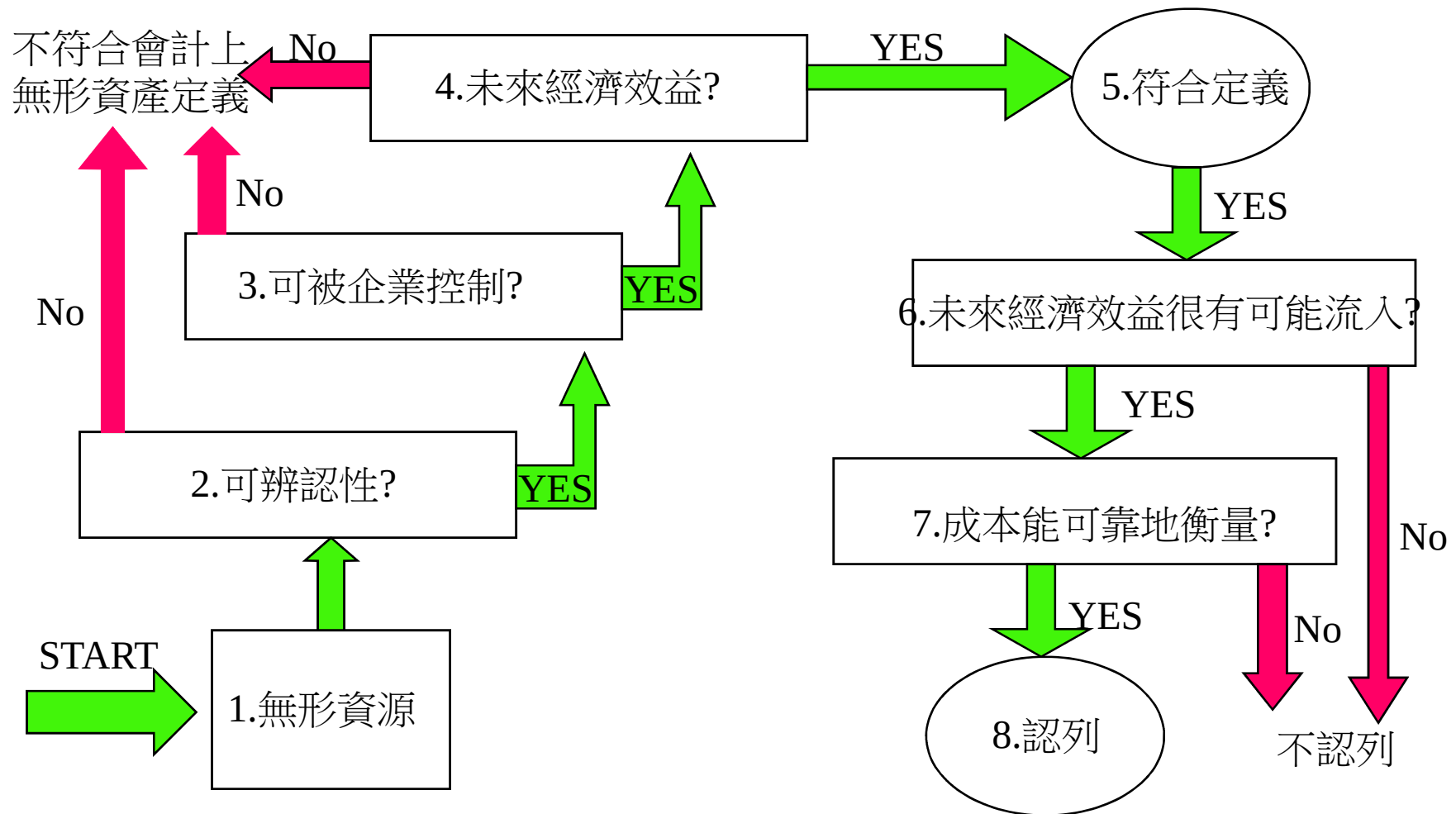
- 商譽：係指自企業合併取得之不可辨認及未單獨認列未來經濟效益之無形資產。
- 商譽以外之無形資產：係指同時符合具有可辨認性、可被企業控制及具有未來經濟效益之無形資產。例如：商標權及專利權等

(EAS18.3)

無實體形式➡無可觸摸之形體，有別於固定資產

非貨幣性資產➡指收付不具有固定或可決定貨幣金額之資產

商譽以外之無形資產之認列條件



可辨認性

- 可辨認性：係指資產符合下列條件之一：
 - ✓ 可與企業分離並個別或隨相關合約、資產或負債出售、移轉、授權、租賃或交換
 - ✓ 由合約或其他法定權利所產生，而不論該等權利是否可移轉，或是否可與企業或其他權利義務分離

(EAS18.3)

可被企業控制

- 可被企業控制：企業有能力取得標的資源所流入之未來經濟效益，且能限制他人使用該效益時，則企業控制該資產
 - ✓ 通常源自於法律授與之權利(非控制之必要條件)
 - ✓ 亦可能以其他方式控制資產之未來經濟效益
 - 對資源無控制之情況：
 - ✓ 具備專業技能之團隊(skilled staff)
 - ✓ 管理或技術能力(management or technical talent)
 - ✓ 顧客關係及忠誠度(customer relationships and loyalty)
- (105-194)

顧客名單及關係

顧客名單及關係得否認列為無形資產

	內部產生	交換交易	合併取得
顧客名單	X	V	V
無合約顧客關係	X	V	X

customer lists與customer relationships的區別：

A customer list consists of information about customers, such as their names and contact information.

A customer relationship exists between an entity and its customer if (a) the entity has information about the customer and has regular contact with the customer and (b) the customer has the ability to make direct contact with the entity.

購買之客戶名單

Question: 八德公司經營郵購行銷業務，於20X1年1月1日以\$180,000 購入一組客戶名單，並預期該名單資訊能產生至少一年之效益，但不會超過三年，管理階層對其耐用年限之最佳估計為18個月。該客戶名單並無活絡市場可進行買賣，八德公司亦無意圖於18個月後將該名單出售，故殘值為\$0。又該客戶名單未來經濟效益之消耗型態無法可靠決定，故採用直線法分18個月攤銷。試作八德公司相關之分錄。

Answer:

20X1/1/1

借：其他無形資產-客戶名單	180,000	
貸：現金		180,000
各月底：		
借：各項耗竭及攤提	10,000	
貸：累計攤銷-其他無形資產-客戶名單		10,000

未來經濟效益

- 無形資產未來經濟效益之流入可能包括：
 - ✓ 銷售商品或提供勞務之收入
 - ✓ 成本之節省
 - ✓ 其他利益(例如，在生產過程中使用智慧財產，可降低未來生產成本，而不是增加未來收入)

(105-194)

開辦活動之支出

Question: 中華公司於20X1年2月1日赴越南設立製鞋廠，於設廠期間發生設立登記會計師費用及登記規費共計\$80,000，中華公司雖認為此項公司開辦支出預期未來可產生經濟效益，但此項支出係屬公司內部無形項目之支出，並未產生可認列之無形資產，故應於支出發生時認列為費用。試作中華公司相關之分錄。

Answer:

20X1/2/1

借：其他營業費用-開辦費	80,000
貸：現金	80,000

企業搬遷之支出

Question: 為擴展業務，信義公司於20X1年4月1日將公司由台南遷往台北，搬遷支出為\$80,000，且非屬重組計畫之一部分。信義公司雖認為此項搬遷支出預期未來可產生經濟效益，但此項支出係屬公司內部無形項目之支出，並未產生可認列之無形資產，故應於支出發生時認列為費用。試作信義公司相關之分錄。

Answer:

20X1/4/1

借：其他營業費用-搬遷費	80,000
貸：現金	80,000

廣告支出

Question: 企業為促銷產品所進行專案銷售（即專為某項或某批產品而擬定之單獨銷售計畫，並積極從事促銷工作者）之廣告支出，例如單一工地預售屋之廣告支出，可否遞延？（105-137）

Answer:

- 依企業會計準則公報第十八號「無形資產」第十條之規定，內部產生無形項目之支出（例如：廣告及促銷活動之支出），除該公報另有規定者外，應認列為費用。
- 在某些情況下，企業發生之支出雖可對其提供未來經濟效益，但並未取得或產生可認列之無形資產或其他資產。企業為促銷產品所進行專案銷售之廣告支出並未取得或產生可認列之無形資產或其他資產，故應於發生時認列為費用。

客戶取得成本

當企業係支付予客戶以外之第三方且符合下列條件時，該等支出始得資本化為無形資產：

- 該等支出可個別溯至與特定客戶之具法律約束力合約，且與該合約直接相關。
- 該等支出所溯至之合約須符合企業會計準則公報第十八號「無形資產」中所規定可辨認性之條件。
- 該等支出係為取得一合約之直接增額成本且預期可回收。企業判斷可回收性之指標包括（但不限於）過去歷史經驗、收取保證金或預收一定之費用等。
- 該等支出能就每一合約個別辨認且能可靠衡量。企業須具有個別記錄及評估個別客戶未來經濟效益之系統，以便能協助企業評估該等每一合約所屬無形資產之可回收性及減損。(105-138)

單獨取得之無形資產

- 單獨取得之無形資產通常符合無形資產認列條件
 - ✓ 未來經濟效益很有可能流入企業
 - ✓ 成本能可靠衡量

如：單獨取得專利權、特許權和商標權



- 單獨取得無形資產之成本包括：
 - ✓ 購買價格(包括進口稅捐及不可退還之稅捐)，減去商業折扣與讓價
 - ✓ 為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬成本

企業合併取得之無形資產

- 企業合併取得的可辨認無形資產，其成本應以收購日之公允價值衡量
➔例如，合併取得之專利權、客戶名單及有利之租賃契約
- 合併取得的無形資產未必在被合併公司帳上列為資產
➔如進行之研究發展計劃
- 企業因合併而認列之商譽，應依EAS7「企業合併及具控制之投資」之規定衡量。(EAS18.7)

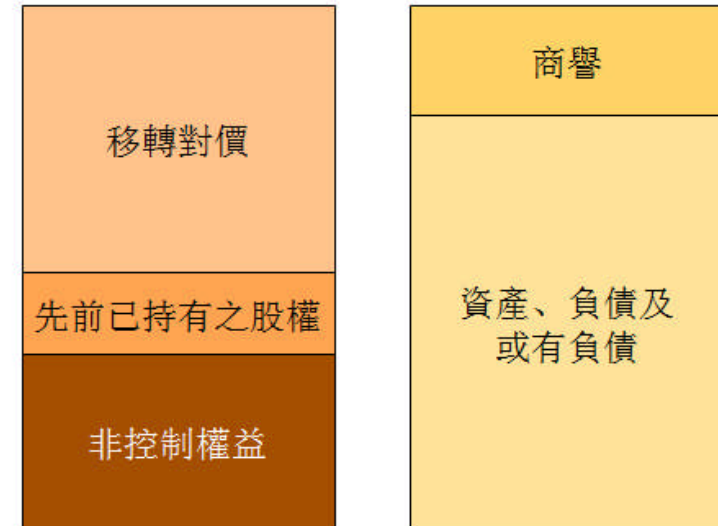
認列與衡量商譽或廉價購買利益

若(A)超過(B)則認列『商譽』

(A) 下列各項目之彙總數

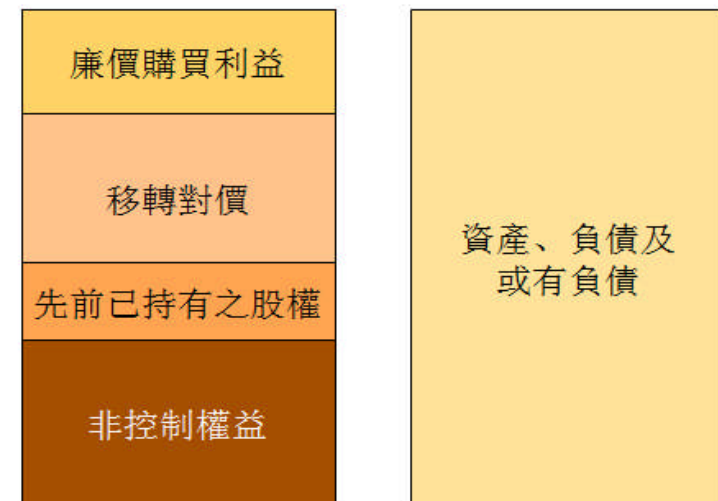
- 移轉對價之公允價值
- 非控制權益之金額
- 收購者先前已持有被收購者之權益之公允價值

(B) 依據IFRS3認列之資產及負債的金額



若(B)超過(A)則認列『廉價收購利益』

- 重新檢視上述各項金額
- 產生廉價收購利益之理由



商譽

- 商譽：一項代表自企業合併取得之其他資產所產生之未個別辨認及單獨認列未來經濟效益之資產。
- 商譽之組成：
 - ✓ 為進行商譽之減損測試及後續處份之會計處理，企業須將商譽分攤至不同之現金產生單位，故企業需保存商譽組成之詳細記錄



[IFRS3. BC313]

政府補助而取得之無形資產

- 無形資產係因政府補助而取得者(例如，如機場的起降額度、廣播及電視頻道使用權和輸入許可證或配額等)應以收到或可收到該補助之日之公允價值或以名目金額加計為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬支出衡量。(EAS18.8)

資產交換取得之無形資產

- 換入之無形資產應以公允價值衡量，除非

- 1) 該項交換交易缺乏商業實質

- 2) 換入資產及換出資產之公允價值均無法可靠衡量

當不以公允價值衡量時，則換入之無形資產應以換出資產的帳面價值作為成本

- 換入資產或換出資產之公允價值若能可靠衡量時，換入資產之成本應以換出資產之公允價值衡量，但換入資產之公允價值較為明確時，應以換入資產之公允價值衡量(EAS18.9)

商業實質

商業實質：係考量未來現金流量因該交易所預期改變之程度。若交換交易符合下列第一目或第二目，並同時符合第三目之條件，則該交易具有商業實質：

- (1) 換入資產之現金流量型態（風險、時點及金額）與換出資產之現金流量型態不同。
- (2) 因交換交易而使企業營運中受該項交易影響部分之企業特定價值發生改變。
- (3) 第一目或第二目之差異相對於所交換資產之公允價值係屬重大。

為決定交換交易是否具有商業實質，企業營運中受該項交易影響部分之特定價值，應反映稅後現金流量。

內部產生之無形資產

- 企業於評估內部產生之無形資產是否符合認列條件時，應將資產之產生過程分為研究階段及發展階段。若無法區分，則僅能將相關支出全數視為發生於研究階段。(EAS 18.11)
- 研究階段之支出應於發生時認列為費用。
- 發展階段之支出，若同時符合下列所有條件時，始得認為無形資產，否則應於發生時認列為費用：

會計政
策選擇

- 1) 完成該無形資產之技術可行性已達成，使該無形資產將可供使用或出售。
- 2) 意圖完成該無形資產，並加以使用或出售。
- 3) 有能力使用或出售該無形資產。
- 4) 無形資產將很有可能產生未來經濟效益。
- 5) 具充足之技術、財務及其他資源，以完成此項發展專案計畫。
- 6) 歸屬於無形資產發展階段之支出能可靠衡量。

- 企業對符合無形資產認列條件之發展階段支出應採用一致之會計政策，不得按各專案別選擇不同之會計政策。(105-289)

無形資產之後續衡量

- 無形資產應以成本減去累計攤銷及累計減損後之金額衡量
- 企業應評估無形資產之耐用年限，係屬有限年限或非確定年限
 - 有限耐用年限之無形資產 ➔ 合理有系統之方法於其耐用年限內攤銷
 - 商譽及非確定耐用年限之無形資產：
 - 1) 合理有系統之方法分期攤銷
 - 2) 每年定期進行減損測試
- 無形資產之攤銷，應反映企業預期資產未來經濟效益之消耗型態，若該型態無法可靠決定時，應採用直線法

採用T-IFRS者只能選擇此方式

耐用年限

- 由合約或其他法律權利所產生之無形資產，其耐用年限不得超過合約或其他法律權利之期間。
- 若合約或其他法律權利期間可展期者，僅於有證據證明無須支付重大展期成本時，該無形資產之耐用年限始應包含該展期期間。

商譽及非確定耐用年限無形資產之攤銷方法

- 企業若依EAS18.17之規定，對於商譽及非確定耐用年限之無形資產，選擇以合理有系統之方法分期攤銷，依EAS18.19之規定，其攤銷應反映企業預期資產未來經濟效益之消耗型態；若該型態無法可靠決定時，應採用直線法。(105-217)
- 若企業選擇以合理有系統之方法分期攤銷，攤銷年限最長不得超過十五年，且企業應對於同一類之無形資產採用相同之攤銷年限。(105-217)
- 企業對商譽之後續衡量應採用一致之會計政策處理，不得以個別交易為基礎處理；對每一類非確定耐用年限無形資產之後續衡量亦應採用一致之會計政策處理，不得以個別交易為基礎處理。(105-218)

商譽及非確定耐用年限無形資產之攤銷方法

- 企業對自企業合併所取得及包含於投資關聯企業帳面金額中之商譽之後續衡量應採用一致之會計政策處理。若企業選擇對企業合併及取得關聯企業交易產生之商譽以合理有系統之方法分期攤銷，則對於所有該等商譽均應以相同年限按直線法分期攤銷。攤銷年限最長不得超過十五年。
(105-292)
- 企業改變商譽及非確定耐用年限無形資產之後續衡量方法(合理有系統之方法分期攤銷或每年定期進行減損測試)，係屬會計政策變動，應追溯適用所有會計政策變動。(105-295)

無形資產報廢及處分

無形資產應於下列情況發生時予以除列，淨處分價款與帳面金額間之差額，應認列為損益：

- 1.處分時。
- 2.預期無法由使用或處分而產生未來經濟效益時。

無形資產之揭露

企業對每一類無形資產，應揭露下列資訊：

1. 所採用之耐用年限或攤銷率。
2. 所採用之攤銷方法。
3. 期初與期末之原始成本、重估增值、累計攤銷及累計減損。
4. 期初與期末帳面金額間之調節，列示下列各項之金額：
 - (1) 增添。
 - (2) 處分。
 - (3) 因企業合併而取得者。
 - (4) 重估增值。
 - (5) 攤銷。
 - (6) 依EAS19「資產減損」認列之減損損失及減損損失之迴轉利益。
 - (7) 其他變動。

無形資產之揭露

企業亦應揭露下列資訊：

- 1.重大個別無形資產之說明、帳面金額及剩餘攤銷期間。
- 2.因政府補助而取得且原始認列以公允價值衡量之無形資產，其原始認列金額及帳面金額。
- 3.依法令規定辦理資產重估價者，其重估日期及增值金額。
- 4.本期認列為費用之研究及發展支出總額。

企業會計準則公報

第十九號 資產減損

2

EAS 19適用範圍

EAS 19

不動產、廠房及設備

無形資產，含商譽

金融資產，分類為：

- 子公司
- 關聯企業
- 合資

(EAS19.2)

不適用EAS19

- 存貨 (EAS 5)
- 建造合約所產生之資產 (IAS 10)
- 遞延所得稅資產 (EAS 12)
- 屬**EAS15**金融工具範圍內之金融資產
- 以公允價值衡量之投資性不動產 (EAS 16)
- 以公允價值減出售成本衡量之生物資產 (EAS 17)

減損測試之時機及頻率

企業應於每一報導期間結束日評估是否有跡象顯示資產可能已減損(EAS19.5)

特殊規定：(EAS19.6)

未攤銷之非確定耐用
年限無形資產

- 取得年度進行減損測試
- 每年定期進行減損測試

尚未達可使用狀態
之無形資產

- 每年定期進行減損測試

未攤銷之商譽

- 取得年度進行減損測試
- 每年定期進行減損測試(EAS19.26)

企業應於每一報導期間結束日評估是否有任何跡象顯示，於以前年度已認列除商譽以外之資產減損損失，可能已不復存在或已減少(EAS19.31)

企業合併所取得商譽進行減損測試

Question: 企業會計準則公報第十九號「資產減損」第二十六條規定「若分攤至現金產生單位之部分或全部之商譽，係企業合併當年度所取得，則該單位應於當年度結束前進行減損測試」。若企業選擇依合理有系統之基礎攤銷商譽，除無須每年定期進行減損測試外，是否亦無須於企業合併當年度結束前進行減損測試？

Answer:

企業若已選擇依合理有系統之基礎攤銷商譽，對於受攤商譽之現金產生單位係於有減損跡象時進行減損測試，無須依第十九號公報第二十六條之規定於企業合併當年度結束前對受攤商譽之現金產生單位進行減損測試。(105-195)

減損跡象

資產之帳面金額如超過將經由使用或出售該資產而產生之可回收金額時，該資產即已減損，企業應認列減損損失(EAS19.4)

外來資訊

- 資產之市價下跌幅度，於本期顯著大於因時間經過或正常使用所預期之折損
- 企業營運之技術、市場、經濟或法律環境、或資產特屬市場，已於本期或將於近期發生不利之重大變動
- 市場利率或其他市場投資報酬率已於本期上升，致可能影響用以計算資產使用價值之折現率，並大幅降低資產之可回收金額
- 企業淨資產帳面金額大於其總市值

(EAS19.7)

內部資訊

- 獲得資產實體毀損或過時之證據
- 資產使用或預期使用之範圍或方式，已於本期或將於近期發生不利於企業之重大變動。
- 內部報告顯示，資產之經濟績效將不如原先預期

現金產生單位

- **現金產生單位**：係指可產生現金流入之最小可辨認資產群組。其現金流入大部分獨立於其他個別資產或資產群組之現金流入。**(EAS 19.3)**
- 管理當局如何監督企業之營運(依生產線、經營業務、個別區域或其他方式)或管理當局如何做成繼續或處分企業資產及營運決策。
- 現金產生單位經判斷後，通常各期一致適用

現金產生單位

Q：甲公司經營超商，A分店為甲公司所擁有之連鎖便利商店之一，A分店係透過甲公司之採購中心取得其所需之全部商品，除出納及銷售人員之聘用外，其定價、行銷、廣告及人力資源政策均由甲公司所決定，甲公司於同一城市中另有八家超商分店，並於其他城市有三十六家超商分店，所有商店之經營方式均與A分店相同。A分店及其他六家分店係由本公司於五年前所購買，並認列商譽。請問A分店是否為一現金產生單位？(105-233)

現金產生單位

A：

1.茲將辨認A分店是否為一現金產生單位時，應考慮之事項舉例如下：

- 1)內部管理報告是否以分店別進行績效衡量。
- 2)企業營運時，係以分店別或城市別為利潤基礎。

2.甲公司之全部分店因有不同地區區隔，可能亦有不同之客戶基礎，故A分店雖除出納及銷售人員之聘用外，其定價、行銷、廣告及人力資源政策均由甲公司所決定，其現金流入與其他分店之現金流入仍大部分獨立，因此A分店很可能為一現金產生單位。

3.A分店若係甲公司因內部管理目的所監管商譽之最小層級現金產生單位，則甲公司應就此等現金產生單位進行減損測試。商譽帳面金額若無法就A分店之現金產生單位層級取得，並就內部管理目的進行監管，則甲公司應就此等現金產生單位進行減損測試。

現金產生單位

Q：A公司從事運輸業且擁有完全供內部使用之總部大樓。但於20X3年因經濟不景氣，A公司縮減規模後，該大樓目前係部分供內部使用，部分暫時出租予第三方，租賃合約期間為二年。經A公司判斷該總部大樓不符合投資性不動產之定義，試問：該總部大樓是否為一現金產生單位？

A：A公司總部大樓之主要目的係作為共用資產以支持其運輸業活動。因此，該總部大樓不能被視為產生與A公司整體大部分獨立之現金流入。該總部大樓並非獨立之現金產生單位。此外，該總部大樓並非以投資目的而持有。因此，不宜以未來市場相關租金之推估衡量其使用價值。(105-236)

現金產生單位

- 企業P有ABC三廠，其中A廠生產BC廠之零件，BC廠組裝最終產品並出貨給顧客
- BC廠合計有剩餘產能
- BC廠產能運用及出貨，依世界各地之需求狀況，由P統籌分配決定

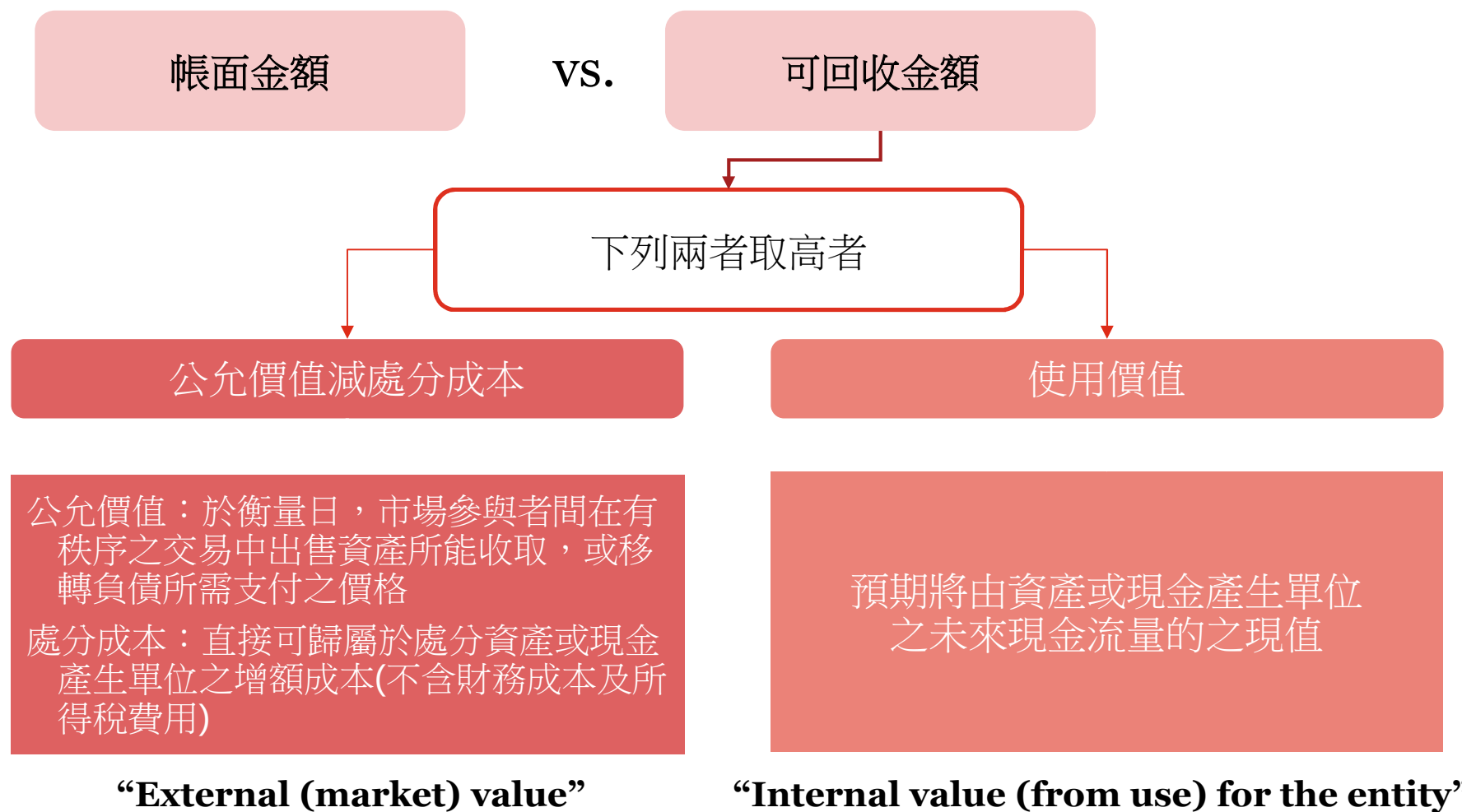
Scenario 1: A廠產品有活躍之外部市場

- 因A之產品具有活躍之外部市場，應可視為獨立現金產生單位
- BC產品雖有活躍之外部市場，但其產能運用及出貨，依世界各地之需求狀況，由P統籌分配決定，故BC之未來現金流入可能無法個別認定。
- B與C為可能產生獨立現金流入的最小資產群組，而需合併視為一現金產生單位。

Scenario 2: A廠產品無活躍之外部市場

- A之產品無外部市場，其現金流入係透過最終消費者對BC產品之需求所間接產生
- A及B與C為可能產生獨立現金流入的最小資產群組，而需合併視為一現金產生單位

可回收金額



現金產生單位之帳面金額

	直接可歸屬之資產(有形及無形資產)
+	分攤之商譽
+	分攤之共同資產
-	可歸屬須承擔之負債
=	現金產生單位之帳面金額

→ 現金產生單位帳面金額之基礎應與現金產生單位可回收金額之基礎一致
(Comparing 'like with like')

商譽分攤

	Directly attributable assets
+	Allocated goodwill*
+	Allocated corporate assets
-	Attributable liabilities
=	CA of CGU

- 商譽因無法獨立於其他資產或資產群組而產生現金流量。因此，商譽應作為相關現金產生單位或現金產生單位群組減損測試之一部分，以對其進行減損測試。(EAS19.24)
- 於收購日將合併取得之商譽，分攤至收購者預期會因該合併綜效而受益之各現金產生單位或現金產生單位群組。(EAS19.25)



分攤商譽至現金產生單位

Question: 企業應如何將合併取得之商譽分攤至現金產生單位或現金產生單位群組？

Answer: (105-318)

企業合併所取得之商譽，應自收購日起分攤至收購者預期會因該合併綜效而受益之各現金產生單位或現金產生單位群組，無論被收購者其他資產或負債是否分派到該等單位或單位群組。每一受攤商譽之現金產生單位或現金產生單位群組應：

1. 代表為內部管理目的監管商譽之企業內最低層級；且
2. 不大於營運部門。

分攤商譽至現金產生單位

Answer: (105-318)

前項第二款所述之「營運部門」係指企業之組成部分：

1. 該組成部分從事可能賺得收入並發生費用（包括與同一企業內其他組成部分間交易相關之收入與費用）之經營活動；
2. 該組成部分之營運結果定期由該企業之主要營運決策者複核，用以制定分配資源予該部門之決策及評量其績效；及
3. 該組成部分已有單獨之財務資訊者。

共用資產

	Directly attributable assets
+	Allocated goodwill*
+	Allocated corporate assets
-	Attributable liabilities
=	CA of CGU

- 共用資產：係指除商譽外，對受評現金產生單位及其他現金產生單位之未來現金流量均有貢獻之資產。(例如，企業總部或部門之建築物、電子資料處理設備或研究中心等群組或部門資產)
- 共用資產通常不產生現金流量
- 共用資產可能由超過一個以上之現金產生單位使用
- 共用資產以下列方式評估減損損失：
 - 以合理一致之基礎分攤至現金產生單位；或
 - 兩階段評估法

公允價值減處分成本與使用價值之差異

	公允價值減處分成本	使用價值
現金流量	• 排除所有者特定之綜效 • 基於與市場參與者一致之假設	不包括預期因下列事項所產生者： • 企業尚未承諾之未來重組 • 改進或提升資產之績效

減損損失之處理

企業僅於資產之可回收金額低於其帳面金額時，
始應將其帳面金額減少至可回收金額(EAS19.19)

減損損失之初始認列與衡量：

- 在未實現重估增值餘額之範圍內，減少未實現重估增值，認列於其他綜合損益，如有餘額應認列於損益。
- 各項個別資產受攤減損損失後之帳面金額，不得低於下列金額之最高者：(a) 公允價值減處分成本 (b) 使用價值 (c) 零 (EAS19.30)
- 修改折舊或攤銷之計算(EAS19.20)

減損損失之回轉：

- 僅在減損跡象不復存在或已減少時，方得回轉減損損失
- 減損損失回轉後之資產帳面金額，不得超過該資產若未於以前年度認列減損損失時所決定之帳面金額(減除折舊或攤銷)
- 商譽之減損損失不得回轉

減損損失之認列與衡量

Q：甲公司之功能性貨幣為新台幣。甲公司於20X1年1月1日取得一部機器，取得成本\$7,500,000，耐用年限5年，殘值\$1,250,000，此機器係採直線法提列折舊。假設認列後之衡量採成本模式。另此機器所生產之產品係專門外銷至美國，此機器於20X2年12月31日之帳面金額為\$5,000,000（成本\$7,500,000減累計折舊\$2,500,000），因評估其使用方式發生重大變動，預期將對企業產生不利之影響，故進行減損測試。因該機器之公允價值減出售成本無法衡量，甲公司以該機器之使用價值作為可回收金額，且因該機器之產品係外銷至美國，該機器之使用價值係依美金估計，並按20X2年12月31日之即期匯率換算該機器之可回收金額為\$4,550,000。試作相關減損損失之會計處理。

減損損失之認列與衡量

A：

$$\begin{aligned}\text{減損損失} &= \text{該機器帳面金額} - \text{該機器可回收金額} \\ &= \$5,000,000 - \$4,550,000 \\ &= \$450,000\end{aligned}$$

20x2/12/31

借：不動產、廠房及設備減損損失	450,000	
貸： 累計減損-機器設備		450,000

減損損失之迴轉

Q：沿上例，該機器於20X3年12月31日之帳面金額為\$3,450,000¹，因評估其使用方式發生重大變動，預期將對企業產生有利之影響，且該機器之可回收金額為\$3,800,000。

試作相關減損損失迴轉之會計處理。

減損損失之迴轉

A：

$$\begin{aligned}\text{減損損失迴轉金額} &= \text{該機器可回收金額} - \text{該機器帳面金額} \\ &= \$3,800,000 - \$3,450,000 = \$350,000\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{機器按原購入成本減除3年累計折舊後之帳面金額} \\ &= \$7,500,000 - \$3,750,000 = \$3,750,000\end{aligned}$$

由於加計減損損失迴轉後之金額，除不得大於該機器之可回收金額 \$3,800,000 外，尚不得大於機器未認列減損損失但減除累計折舊後之帳面金額 \$3,750,000，故減損損失迴轉金額應為 \$300,000（\$3,750,000 - \$3,450,000），而非 \$350,000。

減損損失之迴轉

A：

20x3/12/31

作法一：

借：折舊	1,100,000	
貸： 累計折舊-機器設備		1,100,000
借： 累計減損-機器設備	150,000	
貸： 累計折舊-機器設備		150,000
借： 累計減損-機器設備	300,000	
貸： 不動產、廠房及設備減損迴轉利益		300,000

減損損失之迴轉

A：

20x3/12/31

作法二：

借：折舊	1,100,000	
貸： 累計折舊-機器設備		1,100,000
借：累計減損-機器設備	300,000	
貸： 不動產、廠房及設備減損迴轉利益		300,000

權益法-減損

EAS 6.20, 21

- 企業應依EAS 15「金融工具」之規定，評估對關聯企業或合資之淨投資是否發生減損，並於可能發生減損時依單一資產方式，將整個投資之整體帳面金額視為單一資產，依EAS 19「資產減損」之規定，進行減損測試。
- 列入投資帳面金額中之商譽，並不單獨進行減損測試，應為整體投資減損測試之一部分。→無須每年進行減損測試，且可以迴轉。
- 投資關聯企業或合資之可回收金額，應按每一關聯企業或合資分別評估，但該關聯企業或合資持續使用所產生之現金流入，與其他資產之現金流入大部分無法獨立者除外。

投資關聯企業及合資之減損測試

企業得選擇採用下列項目之一衡量其對投資關聯企業或合資之使用價值：

- 企業對自關聯企業或合資所產生估計未來現金流量(包括關聯企業或合資因營運所產生之現金流量之份額及最終處分該投資所得之價款)之現值
- 企業預期自該投資收取股利及最終處分該投資產生之估計未來現金流量之現值

(106-130)

具控制之投資-減損

企業對具控制之投資所作之減損測試與對投資關聯企業及合資之所作之減損測試有所不同：

- 企業對被投資者具控制之投資，有關減損之會計處理，應依EAS19「資產減損」之規定處理。[EAS7.9]
- 亦即，並非將整個投資子公司之帳面金額視為單一資產，而應先判斷現金產生單位，**對現金產生單位進行減損測試，且商譽減損損失後續不得迴轉。**[EAS19.33]

(105-127)

資產減損之揭露

企業應就各資產類別揭露下列事項：

- 1.當期認列為損益之減損損失金額及綜合損益表中包含該等減損損失之單行項目。
- 2.當期認列為損益之減損損失迴轉金額及綜合損益表中包含該等減損損失迴轉之單行項目。
- 3.當期認列為其他綜合損益之重估價資產減損損失金額。
- 4.當期認列為其他綜合損益之重估價資產減損損失迴轉金額。

前項所述之資產類別例示如下：

- 1.採用權益法之投資。
- 2.投資性不動產。
- 3.不動產、廠房及設備。
- 4.商譽以外之無形資產。
- 5.商譽。

資產減損之揭露

甲公司於 20X3 年 12 月 31 日之財務報表相關附註揭露如下：

：

七、減損

20X3 年度	認列於損益部分
不動產、廠房及設備減損迴轉利益	\$300,000
總計	\$300,000
20X2 年度	認列於損益部分
不動產、廠房及設備減損損失	\$450,000
總計	\$450,000

企業會計準則公報

其他重要更新-106年度新發布之問答

3

無明確適用之企業會計準則公報

- 管理階層應依其判斷，按下列順序考量，以訂定並採用可提供具攸關性及可靠性之資訊之會計政策：

1. 企業會計準則公報對處理類似及相關議題之規定。
2. 「財務報導之觀念架構」對資產、負債、收益及費損之定義、認列條件及衡量觀念。

3. 經金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告。
4. 其他財務會計準則之權威發布機構所發布之公報、其他會計文獻及公認之產業實務。

應適用
金管會
所公告
於企業
之報導
期間所
適用之
TIFRS
版本
(106-094)

- 企業考量上述第3及第4項之規定時，不得與前項第1及第2項之規定之意旨衝突。（EAS4.5）

潛在表決權

對重大影響之判斷：

企業評估潛在表決權是否導致重大影響時，應考量目前可行使或可轉換潛在表決權(包括其他個體所持有之潛在表決權)之存在及影響，並應檢視所有影響潛在表決權之事實及情況(包括個別或綜合考量潛在表決權行使之條款及其他合約之安排)，但無須考量潛在表決權持有者之管理階層行使或轉換該等潛在表決權之意圖及其財務能力。(EAS6.6 and 7)

對控制之判斷：

企業會計準則公報第7號並無規定，潛在表決權如何影響控制之判斷。依企業會計準則公報第四號第五條之規定，應類推上述對重大影響之判斷的規定。(106-190)

投資關聯企業及合資之減損測試

企業得選擇採用下列項目之一衡量其對投資關聯企業或合資之使用價值：

- 企業對自關聯企業或合資所產生估計未來現金流量(包括關聯企業或合資因營運所產生之現金流量之份額及最終處分該投資所得之價款)之現值
- 企業預期自該投資收取股利及最終處分該投資產生之估計未來現金流量之現值

(106-130)

順流銷貨

20X1/12/31

未實現銷貨損益	2,500
---------	-------

採用權益法之投資	2,500
----------	-------

註：「未實現銷貨損益」係銷貨毛利之減項，且相對項目為「採用權益法之投資」而非「遞延貸項」（106-131）

20X2/12/31

採用權益法之投資	2,500
----------	-------

已實現銷貨損益	2,500
---------	-------

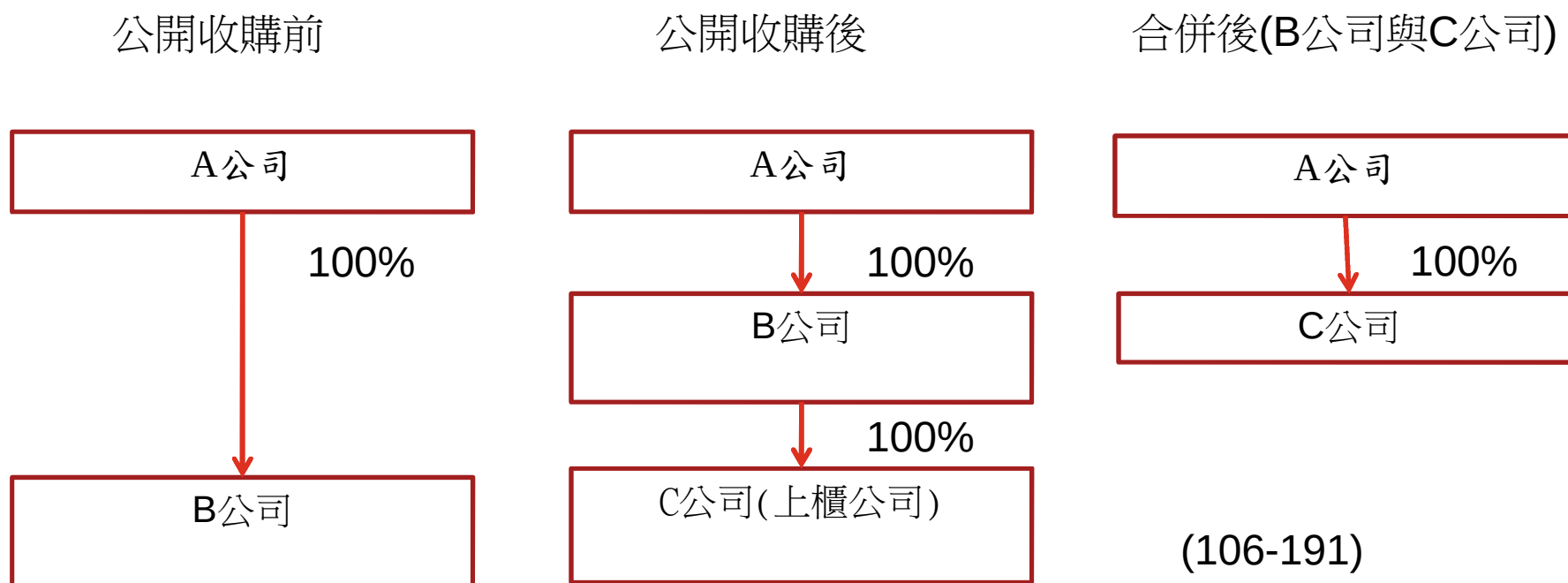
註：「已實現銷貨損益」係銷貨毛利之加項

員工退休金

- 企業變更或選擇採用IAS19之相關規定處理時，對於該等確定福利計畫之揭露，企業依EAS2第52至55段之規定，自行決定於財務報表附註中所揭露與確定福利計畫有關之資訊，例如：
 - 確定福利計畫之特性及與該等計畫相關之風險
 - 財務報表中因確定福利計畫所產生之金額
 - 確定福利計畫可能會如何影響企業未來現金流量之金額、時點及不確定性等

企業得不依IAS19第135至152段之規定揭露與確定福利計畫有關之資訊
(106-132)

企業合併新設公司



- ✓ A公司為併購C公司而設立B公司。
- ✓ C公司原為上櫃公司，但被B公司收購後，即辦理下櫃，並與B公司進行合併。

Q：為企業合併而新設之B公司是否能作為會計上之收購者？

企業合併新設公司

Answer: (以B公司+C公司之角度分析)

- 因B公司取得C公司之全部股權後隨即與C公司合併，且B公司係A公司為了併購交易而暫時增設之公司，合併後之經濟實質為C公司
 - B公司實質上為C公司之延續
 - 應視為A公司收購C公司，B公司不得作為收購者
- 採用帳面價值法
 - 應按C公司資產及負債之帳面金額認列資產及負債(不得認列A公司收購C公司產生之商譽)，B公司支付之收購成本超過C公司淨資產帳面金額之部分，應作為權益之減項。

More Questions



Thank You

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PricewaterhouseCoopers Taiwan, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

© 2017 PricewaterhouseCoopers Taiwan. All rights reserved. In this document, "PwC" refers to PricewaterhouseCoopers Taiwan which is a member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity.