

國際會計準則第 36 號 (2010 年版)

正 體 中 文 版 草 案

資 產 減 損

徵 求 意 見 函

(僅準則部分對外徵求意見，有意見者請於 99 年 12 月 20 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 國 際 會 計 準 則 翻 譯 覆 審 專 案 委 員 會

國際會計準則第 36 號

資產減損

A 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

國際會計準則翻譯覆審專案委員會 翻譯



財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

國際會計準則第 36 號

資產減損

本版納入截至 2009 年 12 月 31 日發布之國際財務報導準則對本準則所作之修正。

國際會計準則委員會 (IASB) 於 1998 年 6 月發布國際會計準則第 36 號「資產減損」，並取代國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」、國際會計準則第 22 號「企業合併」、國際會計準則第 28 號「投資關聯企業之會計」及國際會計準則第 31 號「合資權益之財務報導」中有關資產可回收性評估及減損損失認列之規定，並於 1999 年、2000 年、及 2001 年 1 月作有限度之修正。

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2001 年 4 月決議，依據舊章程所發布之所有準則及解釋於修正或撤銷前仍應適用。

國際會計準則第 36 號已被下列國際財務報導準則後續修正：

- 國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」(2003 年 12 月發布)
- 國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」(2003 年 12 月修訂)
- 國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」(2003 年 12 月修訂)
- 國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」(2003 年 12 月修訂)。

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2004 年 3 月發布修訂之國際會計準則第 36 號。其後，國際會計準則第 36 號及其隨附文件已被下列國際財務報導準則修正：

- 國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」(2004 年 3 月發布)
- 國際財務報導準則第 8 號「營運部門」(2006 年 11 月發布) *
- 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」(2007 年 9 月修訂) *
- 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」(2008 年 1 月修訂) †
- 「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」(修正國際財務報導準則第 1 號及國際會計準則第 27 號) (2008 年 5 月發布) *
- 「國際財務報導準則之改善」(2008 年 5 月發布) *
- 「國際財務報導準則之改善」(2009 年 4 月發布) ‡

* 生效日為 2009 年 1 月 1 日

† 生效日為 2009 年 7 月 1 日

‡ 生效日為 2010 年 1 月 1 日

- 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」(2009 年 11 月發布)*。

下列解釋與國際會計準則第 36 號有關：

- 解釋公告第 32 號「無形資產：網站成本」(2002 年 3 月發布並後續修正)
- 國際財務報導解釋第 1 號「現有除役、復原及類似負債之變動」(2004 年 5 月發布)
- 國際財務報導解釋第 10 號「期中財務報導與減損」(2006 年 7 月發布)
- 國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」(2006 年 11 月發布並後續修正)。

* 生效日為 2013 年 1 月 1 日 (得提前適用)

目錄

	段 次
簡介	IN1-IN18
國際會計準則第 36 號 資產減損	
目的	1
範圍	2-5
定義	6
辨認可能減損之資產	7-17
衡量可回收金額	18-57
衡量非確定耐用年限無形資產之可回收金額	24
公允價值減出售成本	25-29
使用價值	30-57
未來現金流量估計之基礎	33-38
未來現金流量估計之組成	39-53
外幣未來現金流量	54
折現率	55-57
減損損失之認列與衡量	58-64
現金產生單位及商譽	65-108
資產所屬現金產生單位之辨認	66-73
現金產生單位之可回收金額及帳面金額	74-103
商譽	80-99
分攤商譽至現金產生單位	80-87
含商譽之現金產生單位之減損測試	88-90
減損測試之時點	96-99
共用資產	100-103
現金產生單位之減損損失	104-108



減損損失之迴轉	109-125
個別資產減損損失之迴轉	117-121
現金產生單位減損損失之迴轉	122-123
商譽減損損失之迴轉	124-125
揭露	126-137
用以衡量現金產生單位（含商譽或非確定耐用年限無形資產）可回收金額之估計	134-137
過渡規定及生效日	139-140F
國際會計準則第 36 號（1998 年發布）之撤銷	141
附錄	
A 使用現值技術以衡量使用價值	
B 國際會計準則第 16 號之修正	
C 含商譽及非控制權益之現金產生單位之減損測試	

下列隨附文件請見本版 B 部分

理事會對 2004 年 3 月發布之國際會計準則第 36 號之核准

結論基礎

反對意見

釋例

國際會計準則第 36 號「資產減損」由第 1 至 141 段及附錄 A 至 C 組成。各段均具同等效力。國際會計準則理事會（IASB）採用本準則時，仍沿用國際會計準則委員會（IASB）之準則格式。閱讀國際會計準則第 36 號時，應考量其目的及結論基礎、「國際財務報導準則前言」與「財務報表編製及表達之架構」之意涵。在無明確指引之情況下，國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」提供如何選擇及適用會計政策之基礎。



簡介

IN1 國際會計準則第 36 號「資產減損」取代 1998 年發布之國際會計準則第 36 號「資產減損」，且應適用於：

- (a) 協議日在 2004 年 3 月 31 日以後之企業合併所取得之商譽及無形資產。
- (b) 2004 年 3 月 31 日以後開始年度期間之所有其他資產。

本準則鼓勵提前適用。

修訂國際會計準則第 36 號之理由

IN2 國際會計準則理事會 (IASB) 制定本修訂之國際會計準則第 36 號，作為企業合併計畫之一部分。此計畫之目的係為提升企業合併之會計處理以及企業合併所取得之商譽及無形資產後續會計處理之品質，並尋求國際趨同。

IN3 此計畫分為兩階段。第一階段之結果為理事會於 2004 年同時發布國際財務報導準則第 3 號「企業合併」與國際會計準則第 36 號及第 38 號「無形資產」之修訂版。於計畫之第一階段，理事會之審議主要著重於：

- (a) 企業合併之會計方法；
- (b) 企業合併所取得可辨認資產、承擔負債及或有負債之原始衡量；
- (c) 裁撤或縮減被收購者業務之負債準備之認列；
- (d) 收購者於企業合併所取得屬其權益之可辨認淨資產公允價值超過合併成本部分之處理；及
- (e) 企業合併所取得商譽及無形資產之會計處理。

IN4 此計畫第二階段之結果為理事會於 2008 年同時發布修訂後之國際財務報導準則第 3 號及對國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」之修正。在修訂國際會計準則第 36 號時，理事會之意圖僅反映與企業合併計畫決定有關之該等變動，而非重新考量國際會計準則第 36 號之所有規定。此準則之變動主要與商譽減損測試有關。

主要變動之彙總

減損測試之頻率

IN5 前一版國際會計準則第 36 號規定，只要有跡象顯示資產可能已減損，即應衡量資產之可回收金額。此一規定亦包含於本準則中。惟本準則亦規定：

- (a) 非確定耐用年限無形資產之可回收金額應每年衡量，無論是否有任何跡象顯示其可能已減損。若能符合特定條件，則可將前期對於可回收金額之最近詳細計算，用於當期該資產之減損測試。
- (b) 尚未可供使用之無形資產可回收金額應每年衡量，無論是否有任何跡象顯示其可能已減損。
- (c) 企業合併所取得之商譽應每年進行減損測試。

衡量使用價值

IN6 本準則闡明資產使用價值之計算應反映下列各要素：

- (a) 企業預期由資產產生未來現金流量估計；
- (b) 對該等未來現金流量金額或時點可能變動之預期；
- (c) 由現時市場無風險利率所表彰之貨幣時間價值；
- (d) 承擔資產所隱含不確定性之代價；及
- (e) 市場參與者會反映於企業預期由資產產生未來現金流量之定價中之其他因素（例如缺乏流通性）。

本準則亦闡明前述第 2 項、第 4 項及第 5 項要素，可藉由調整未來現金流量或調整折現率而加以反映。

IN7 本準則沿用前一版國際會計準則第 36 號，規定衡量使用價值所使用之現金流量預估，應以合理且可佐證之假設為基礎，而該等假設代表管理階層對於在資產剩餘耐用年限內之經濟情況所作之最佳估計。惟本準則亦闡明管理階層：

- (a) 應檢視過去現金流量預估與實際現金流量差異之原因，以評估現時現金流量預估所依據假設之合理性。
- (b) 應確保現時現金流量預估所依據之假設與過去實際結果一致，設若產生該實際現金流量時尚未存在之後續事項或情況之各種影響，使得此一作法屬於適當。

IN8 前一版國際會計準則第 36 號規定，衡量使用價值所使用之現金流量預估應以管理階層核定之最近財務預算或預測為基礎。本準則沿用此一規定，但闡明未來現金流量預估不得包括預期因下列事項所產生之估計現金流入或流出：

- (a) 企業尚未承諾之未來重組；或
- (b) 提升或強化資產之效能。

IN9 使用現值技術衡量資產使用價值之額外指引，包括於本準則附錄 A。此外，前一版國際會計準則第 36 號針對當無法從市場直接取得資產特定比率時之估計折現率指引，業已移至附錄 A。

資產所屬現金產生單位之辨認

IN10 本準則沿用前一版國際會計準則第 36 號，規定資產或資產群組之產出若有活絡市場，即使該產出係部分或全部供內部使用，仍應將該資產或資產群組辨認為現金產生單位。惟前一版國際會計準則第 36 號規定，在此情況下，於估計未來現金流量以決定資產使用價值時，應使用管理階層對該產出未來市價之最佳估計。此前一版亦規定，企業於估計決定現金產生單位使用價值之未來現金流量時，應使用管理階層對該產出未來市價之最佳估計。本準則規定，任何資產或現金產生單位所產生之現金流量若受到內部轉撥計價影響，則企業應採用管理階層可於公平交易中得以達成之未來價格之最佳估計，以估計：

- (a) 用以決定該資產或現金產生單位使用價值之未來現金流入；及
- (b) 用以決定受到內部轉撥計價影響之任何其他資產或現金產生單位使用價值之未來現金流出。

分攤商譽至現金產生單位

IN11 前一版國際會計準則第 36 號規定，企業合併所取得之商譽應作為相關現金產生單位減損測試之一部分，以對其進行減損測試。前一版使用「由下往上/由上往下」方式，藉由將商譽帳面金額於合理一致基礎下分攤至每一現金產生單位或最小現金產生單位群組，以進行減損測試。本準則亦規定，企業合併所取得之商譽應作為相關現金產生單位減損測試之一部分，以對其進行減損測試。惟本準則並闡明以下規定：

- (a) 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，而無論被收購者其他資產或負債是否分派至該等單位或單位群組。
- (b) 每一受攤商譽之單位或單位群組應：
 - (i) 代表為內部管理目的監管商譽之企業內最低層級；且
 - (ii) 不大於依國際財務報導準則第 8 號「營運部門」所決定之營運部門。

IN12 本準則亦闡明下列規定：

- (a) 企業合併所取得商譽之原始分攤，若無法於企業合併生效之當年年底前完成，則應於收購日後開始之第一年年度內結束前完成。
- (b) 當企業處分受攤商譽現金產生單位（單位群組）內之某一營運，則與該營運有關之商譽應：
 - (i) 包含於營運之帳面金額以決定處分損益；且
 - (ii) 以該被處分之營運及該現金產生單位（單位群組）內保留部分之相對價值為基礎，予以衡量，除非企業能證明有其他更好方法，足以反映與該被處分之營運有關之商譽。
- (c) 當企業因改組其報導架構而改變一個或多個以上受攤商譽之現金產生單位（單位群組）之組合時，則應將商譽重新分攤至該受影響之單位（單位群組）。重新分攤應採用類似企業處分現金產生單位（單位群組）部分營運時，所使用之相對價值法，除非企業能證明有其他更好方法，足以反映與該改組後有關之商譽。

商譽減損測試之時點

IN13 本準則允許：

- (a) 受攤商譽之現金產生單位（單位群組）每年於年度報導期間中任一時點進行減損測試，但每年測試之時點應相同。
- (b) 不同現金產生單位（單位群組）於不同時點進行減損測試。

惟若分攤至現金產生單位（單位群組）之部分或全部之商譽係當年度企業合併所取得者，則本準則規定該單位（單位群組）應於當年度結束前進行減損測試。

IN14 本準則允許，若能符合特定條件，受攤商譽之現金產生單位（單位群組）於前期已作可回收金額之最近詳細計算，得用於當期該單位（單位群組）之減損測試。

商譽減損損失之迴轉

IN15 前一版國際會計準則第 36 號規定，先前期間已認列之商譽減損損失，若係極特殊性質而預期不會再發生之外部事項所引起，且後來發生之外部事項業已扭轉之前事項的影響，則減損損失應予迴轉。本準則禁止商譽減損損失迴轉之認列。

揭露

- IN16 本準則規定當期因企業合併所取得之商譽，若有任何部分於報導期間結束日未分攤至現金產生單位，則此未分攤商譽之金額併同仍未分攤之理由，企業應予揭露。
- IN17 當現金產生單位（單位群組）所受攤之商譽或非確定耐用年限無形資產之帳面金額，就企業商譽或非確定耐用年限無形資產之總帳面金額而言具重大性時，本準則規定須就每一該單位（單位群組）揭露相關之資訊。該資訊主要與用以計算該等單位（單位群組）可回收金額之關鍵假設有關係。
- IN18 若商譽或非確定耐用年限無形資產之部分或全部帳面金額分攤至多個現金產生單位（單位群組），且如此分攤至各單位（單位群組）之金額，就商譽或非確定耐用年限無形資產之總帳面金額而言不具重大性時，本準則亦規定須揭露特定之資訊。在此情況下，若任一該等現金產生單位（單位群組）之此等可回收金額係以相同關鍵假設為基礎，且分攤至該等單位之商譽或非確定耐用年限無形資產之帳面金額彙總數，就企業商譽或非確定耐用年限無形資產總帳面金額而言具重大性時，則須作進一步揭露。

國際會計準則第 36 號

資產減損

目的

- 1 本準則之目的係訂定企業用以確認資產之列報未超過其可回收金額之程序。資產帳面金額如超過經由該資產之使用或出售而回收之金額，即謂超過可回收金額列報。若為此種情況，該資產即稱之為已減損，本準則規定企業應認列減損損失。本準則亦明確規範企業應於何時迴轉減損損失以及應揭露之事項。

範圍

- 2 本準則適用於所有資產減損之會計，但下列情況除外：
- (a) 存貨（見國際會計準則第 2 號「存貨」）；
 - (b) 建造合約所產生之資產（見國際會計準則第 11 號「建造合約」）；
 - (c) 遞延所得稅資產（見國際會計準則第 12 號「所得稅」）；
 - (d) 員工福利所產生之資產（見國際會計準則第 19 號「員工福利」）；
 - (e) 屬國際財務報導準則第 9 號「金融工具」範圍內之金融資產；
 - (f) 以公允價值衡量之投資性不動產（見國際會計準則第 40 號「投資性不動產」）；
 - (g) 與農業活動有關且以公允價值減出售成本衡量之生物資產（見國際會計準則第 41 號「農業」）；
 - (h) 屬國際財務報導準則第 4 號「保險合約」範圍，而因保險合約下之保險人合約權利所產生之遞延取得成本及無形資產；及
 - (i) 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」分類為待出售之非流動資產（或處分群組）。
- 3 本準則並不適用於存貨、建造合約所產生之資產、遞延所得稅資產、員工福利所產生之資產、或分類為待出售（或包含於分類為待出售之處分群組）之資產，因現有適用於該等資產之國際財務報導準則，對於該等資產之認列及衡量，業已有所規範。
- 4 本準則適用於分類為下列項目之金融資產：

- (a) 如國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」所定義之子公司；
- (b) 如國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」所定義之關聯企業；及
- (c) 如國際會計準則第 31 號「合資權益」所定義之合資。

其他金融資產之減損，則參照國際會計準則第 39 號。

- 5 本準則不適用於屬國際財務報導準則第 9 號範圍內之金融資產、依國際會計準則第 40 號以公允價值衡量之投資性不動產、或依國際會計準則第 41 號與農業活動有關且以公允價值減出售成本衡量之生物資產。惟本準則適用於依其他國際財務報導準則以重估價金額（亦即公允價值）列報之資產（例如國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」中之重估價模式）。辨認重估價資產是否可能已減損，係依用以決定公允價值之基礎而定：

- (a) 若資產公允價值（之基礎）為市場價值，則該資產公允價值及其公允價值減出售成本間之唯一差異，為處分該資產之直接增額成本：
 - (i) 若處分成本微不足道，則重估價資產之可回收金額必然接近或大於其重估價金額（亦即公允價值）。於此情況下，該重估價資產適用重估價規定後，該重估價資產不太可能減損，故無須估計其可回收金額。
 - (ii) 若處分成本並非微不足道，則重估價資產之公允價值減出售成本必然小於其公允價值。因此，若重估價資產之使用價值小於其重估價金額（亦即公允價值），則該重估價資產已減損。於此情況下，企業於適用重估價規定後，應按本準則決定資產是否可能已減損。
- (b) 若資產公允價值之基礎不是市場價值，其重估價金額（亦即公允價值）可能大於或小於其可回收金額。因此，企業於適用重估價規定後，應依本準則決定資產是否可能已減損。

定義

- 6 本準則用語定義如下：

活絡市場係指具有下列所有條件之市場：

- (a) 在該市場內交易之項目具有同質性；
- (b) 隨時能以正常方式尋得有成交意願之買方及賣方；且
- (c) 價格資訊可為大眾所取得。

帳面金額係指於減除所有累計折舊（攤銷）及累計減損損失後所認列之資產金額。

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，且其現金流入大部分獨立於其他資產或資產群組之現金流入。

共用資產係指非商譽之資產，且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者。

處分成本係指直接可歸屬於處分資產或現金產生單位之增額成本，不包括財務成本及所得稅費用。

可折舊金額係指資產成本（或於財務報表中替代成本之其他金額）減除殘值後之餘額。

折舊（攤銷）係將資產之可折舊金額於耐用年限內有系統地分攤。^{*}

公允價值減出售成本係指已充分了解並有成交意願之雙方間之公平交易中，經由出售資產或現金產生單位並減除處分成本可得之金額。

減損損失係指資產或現金產生單位帳面金額超過其可回收金額之部分。

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與其使用價值兩者較高者。

耐用年限係指：

- (a) 企業預期使用資產之期間；或
- (b) 企業預期可由資產取得之產量或類似單位。

使用價值係指預期將由資產或現金產生單位產生之未來現金流量之現值。

辨認可能減損之資產

- 7 本準則第 8 至 17 段規範應於何時評估可回收金額，該等規定中所使用「資產」一詞，同時適用於個別資產或現金產生單位。本準則自第 17 段後之結構如下：
- (a) 第 18 至 57 段訂定衡量可回收金額之規定，該等規定中所使用「資產」一詞，同時適用於個別資產或現金產生單位。
 - (b) 第 58 至 108 段訂定減損損失之認列及衡量之規定。非商譽之個別資產減損損失之認列及衡量規範於第 58 至 64 段，第 65 至 108 段則規範現金產生單位及商譽減損損失之認列及衡量。
 - (c) 第 109 至 116 段訂定資產或現金產生單位前期已認列減損損失之迴轉之規定。該等規定中所使用「資產」一詞，同時適用於個別資產或現金產生單位。有關個別資產之額外規定係訂定於第 117 至 121 段，現金產生單位之額外規

^{*} 若為無形資產，則通常會使用「攤銷」而非「折舊」。這兩項用語意義相同。

定係訂定於第 122 至 123 段，商譽之額外規定係訂定於第 124 及 125 段。

- (d) 第 126 至 133 段規範資產及現金產生單位減損損失及減損損失迴轉應揭露之資訊。第 134 至 137 段係就為減損測試目的而受攤商譽或非確定耐用年限無形資產之現金產生單位，規範其額外揭露。
- 8 資產帳面金額若超過可回收金額，即已減損。第 12 至 14 段說明資產可能已發生減損損失之跡象。若出現任一該等跡象，企業即應正式估計可回收金額。除第 10 段所規定者外，若未出現減損損失之跡象，則本準則並不要求企業正式估計可回收金額。
- 9 企業應於每一報導期間結束日評估是否有任何跡象顯示資產可能已減損。若有任一該等跡象存在，企業應估計該資產之可回收金額。
- 10 無論是否有任何減損跡象，企業仍應：
- (a) 針對非確定耐用年限或尚未可供使用之無形資產，藉由其帳面金額與可回收金額之比較，每年進行減損測試。此減損測試得於年度中任一時點進行，但每年測試時點應相同。不同無形資產得於不同時點進行減損測試。惟若該無形資產係於當年度原始認列，則應於當年度結束前進行減損測試。
- (b) 針對企業合併所取得之商譽，依第 80 至 99 段之規定，每年進行減損測試。
- 11 在可供使用前（相對於可供使用後），無形資產產生足夠未來經濟效益以回收其帳面金額之能力，通常受限於較高之不確定性。因此，本準則規定企業應至少每年對尚未可供使用之無形資產帳面金額進行減損測試。
- 12 於評估是否有任何跡象顯示資產可能已減損時，企業應至少考量下列跡象：
- 外部來源資訊
- (a) 資產市場價值於當期之下跌幅度顯著大於因時間經過或正常使用所預期者。
- (b) 企業營運所處之技術、市場、經濟或法律環境（或資產所屬之市場），已於當期（或將於近期內）發生不利於企業之重大變動。
- (c) 市場利率或其他市場投資報酬率已於當期上升，且該等上升可能影響用以計算資產使用價值之折現率，並重大降低資產之可回收金額。
- (d) 企業淨資產帳面金額大於其總市值。
- 內部來源資訊
- (e) 可取得資產過時或實體毀損之證據。
- (f) 資產使用或預期使用之範圍或方式，已於當期（或將於近期內）發生不利於

企業之重大變動。該等變動包括資產閒置、計畫停止或重組資產所屬之營運、資產計畫在原預計日期前處分、資產經評估由非確定耐用年限改為有限耐用年限。^{*}

(g) 自內部報告可得之證據顯示，資產之經濟效能不如（或將不如）預期。

來自子公司、聯合控制個體或關聯企業之股利

(h) 針對投資子公司、聯合控制個體或關聯企業，投資者已認列來自該投資之股利，且所取得之證據顯示：

(i) 該投資在單獨財務報表中之帳面金額超過被投資者淨資產（包含相關商譽）在合併財務報表中之帳面金額；或

(ii) 股利金額超過子公司、聯合控制個體或關聯企業宣告股利當期之綜合損益總額。

13 第 12 段之列舉並非全部涵括。企業可能辨認資產可能已減損之其他跡象，而該等跡象亦使企業須估計資產之可回收金額，或（涉及商譽時）依第 80 至 99 段之規定進行減損測試。

14 由內部報告顯示資產可能已減損之證據包括：

(a) 取得資產所須之現金流量（或後續營運或維持資產之現金需求），顯著高於原預算；

(b) 資產產生之實際淨現金流量（或營運損益），顯著低於原預算；

(c) 資產產生之預算淨現金流量（或營運淨利）顯著下降，或資產產生之預算損失顯著上升；或

(d) 當期實際數與未來預算數彙總後，資產之營運損失或淨現金流出。

15 如第 10 段所述，本準則規定非確定耐用年限或尚未可供使用之無形資產及商譽，應至少每年進行減損測試。除第 10 段規定外，在決定應否估計資產之可回收金額時，應適用重大性原則。例如先前之計算顯示資產之可回收金額顯著大於其帳面金額時，若未發生使前述差異消除之事項，則企業無須重新估計該資產之可回收金額。同樣地，先前之分析可能已顯示資產之可回收金額對第 12 段所述之一項（或多項）跡象不具敏感性。

16 以第 15 段規定為例，若市場利率或其他市場投資報酬率已於當期上升，於下列情況下，企業仍無須正式估計資產之可回收金額：

^{*} 資產一旦符合分類為待出售（或包括於分類為待出售之處分群組中）之條件，即排除於本準則之適用範圍，並應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」處理。

- (a) 若計算資產使用價值所使用之折現率，不太可能受到該等市場利率或報酬率上升之影響。例如具有長期耐用年限之資產所使用之折現率，不太可能因短期利率上升而受到重大影響。
- (b) 若計算資產使用價值所使用之折現率，可能受該等市場利率或報酬率上升之影響，但先前可回收金額之敏感度分析顯示：
- (i) 因未來現金流量亦可能增加，故可回收金額不太可能重大降低（例如於某些情況下，企業可能調整收益以彌補市場利率之上升）；或
- (ii) 可回收金額之降低不太可能導致重大減損損失。

17 若有資產可能已減損之跡象，則此可能顯示，即使該資產未認列減損損失，資產剩餘耐用年限、折舊（攤銷）方法或殘值可能仍須依適用於該資產之準則予以檢視及調整。

衡量可回收金額

- 18 本準則將可回收金額定義為資產或現金產生單位之公允價值減出售成本與其使用價值之較高者。第 19 至 57 段訂定衡量可回收金額之規定。該等規定中所使用「資產」一詞，同時適用於個別資產或現金產生單位。
- 19 企業未必均須決定資產之公允價值減出售成本與其使用價值兩者之金額。若該等金額其中之一超過該資產之帳面金額，則資產並未減損，故無須估計另一者之金額。
- 20 即使資產未於活絡市場交易，亦可能決定其公允價值減出售成本。惟有時無法決定公允價值減出售成本，因對已充分了解並有成交意願之雙方間之公平交易中，經由出售資產可得之金額，缺乏可靠估計之基礎。於此情況下，企業得以資產之使用價值作為可回收金額。
- 21 若無理由相信資產使用價值重大超過其公允價值減出售成本，則得以其公允價值減出售成本作為可回收金額。此通常為持有待處分資產之情況。此係因持續使用待處分資產至處分前之未來現金流量可能微不足道，故該待處分資產使用價值主要來自於淨處分價款。
- 22 除非資產無法產生大部分獨立於其他資產或資產群組現金流入之現金流入，否則可回收金額應就個別資產予以決定。若為此種情況，則應就該資產所屬之現金產生單位（見第 65 至 103 段）決定可回收金額，除非有下述情況：
- (a) 該資產之公允價值減出售成本大於其帳面金額；或
- (b) 該資產之使用價值可估計為趨近其公允價值減出售成本，且該公允價值減出

售成本可決定。

- 23 在某些情況下，於決定公允價值減出售成本或使用價值時，估計值、平均值及簡便計算法可以提供本準則所列舉詳細計算之合理近似值。

衡量非確定耐用年限無形資產之可回收金額

- 24 第 10 段規定，無論是否有任何跡象顯示資產可能已減損，非確定耐用年限之無形資產應每年比較其帳面金額與可回收金額，以進行減損測試。惟於前期已作此項資產之可回收金額之最近詳細計算，在符合下列所有條件時，得用於當期資產之減損測試：

- (a) 當無形資產無法經由持續使用而產生大部分獨立於其他資產或資產群組現金流入之現金流入，且因而就該資產所屬之現金產生單位作減損測試時，構成該現金產生單位之資產及負債，自可回收金額之最近計算後，並未顯著變動；
- (b) 該資產可回收金額之最近計算所產生之金額大幅超過其帳面金額；且
- (c) 基於可回收金額之最近計算後已發生事項及已變動情況之分析，當期所決定之該資產可回收金額小於其帳面金額之可能性極低。

公允價值減出售成本

- 25 資產公允價值減出售成本之最佳證據，為公平交易下具約束力之銷售協議之價格，調整直接可歸屬於處分資產之增額成本。
- 26 若無具約束力之銷售協議但資產係於活絡市場交易，則公允價值減出售成本應為資產之市價減除處分成本。適當之市價通常是指現時買價。當無法取得現時買價時，若交易日與估計日間經濟情況無重大改變，則可以最近交易價格作為估計公允價值減出售成本之基礎。
- 27 資產若無具約束力之銷售協議亦無活絡市場，則公允價值減出售成本應依據可得之最佳資訊，以反映已充分了解並有成交意願之雙方間之公平交易中，企業於報導期間結束日經由處分資產並減除處分成本後可得之金額。於決定此金額時，企業應考量同業中類似資產於近期交易之結果。除非管理階層被迫立即出售，否則公允價值減出售成本並不反映被迫出售。
- 28 處分成本（除已認列為負債者外）於決定公允價值減出售成本時應予以減除，此類成本之例為法務成本、印花稅及類似交易稅、資產移除成本及使資產達可供銷售狀態之直接增額成本。惟資產處分後之（員工）離職福利（如國際會計準則第 19 號所定義）及業務縮減或改組之相關成本，均非處分該資產之直接增額成本。

- 29 有時資產之處分將要求買方承擔某一負債，且就資產及負債兩者僅可取得單一公允價值減出售成本。第 78 段將說明如何處理此種情況。

使用價值

- 30 資產使用價值之計算應反映下列各要素：

- (a) 企業預期由資產產生之未來現金流量估計；
- (b) 對該等未來現金流量之金額或時點可能變動之預期；
- (c) 由現時市場無風險利率所表彰之貨幣時間價值；
- (d) 承擔資產所隱含不確定性之代價；及
- (e) 市場參與者會反映於企業預期由資產產生未來現金流量之定價中之其他因素（例如缺乏流動性）。

- 31 資產使用價值之估計，涉及下列步驟：

- (a) 估計持續使用資產及最終處分所能產生之未來現金流入與流出；及
- (b) 應用適當折現率於該等未來現金流量。

- 32 第 30 段(b)、(d)及(e)所述之要素，可藉由調整未來現金流量或調整折現率而加以反映。無論企業採用何種方式反映未來現金流量之金額或時點可能變動之預期，其結果均應反映未來現金流量之預期現值，亦即各種可能結果之加權平均值。附錄 A 提供使用現值技術衡量資產使用價值之額外指引。

未來現金流量估計之基礎

- 33 企業於衡量使用價值時應：

- (a) 以合理且可佐證之假設，作為現金流量預估基礎；該等假設代表管理階層對於在資產剩餘耐用年限內之經濟情況之（變動）區間所作之最佳估計。對於外部證據應給予較大之權重。
- (b) 以管理階層核定之最近財務預算或預測，作為現金流量預估之基礎，但應排除預期因未來重組及提升或強化資產之效能所產生之估計現金流入或流出。依據此等預算或預測所作之（現金流量）預估，最長涵蓋之期間為五年，但有正當理由支持更長期間者除外。
- (c) 估計最近預算或預測所涵蓋期間後之現金流量預估時，應依據該預測或預算，以持平或遞減之成長率外推至後續年度，但有正當理由支持成長率遞增者除外。該成長率不應超過產品、產業、企業營運所在國家或使用該資產之

市場（四者其中任一）之長期平均成長率，但有正當理由支持較高之成長率者除外。

- 34 管理階層檢視過去現金流量預估與實際現金流量之差異原因，以評估現時現金流量預估所依據假設之合理性。管理階層應確保現時現金流量預估所依據之假設與過去實際結果一致，設若產生該實際現金流量時尚未存在之後續事項或情況之各種影響，使得此一作法屬於適當。
- 35 超過五年期之未來現金流量之詳細、明確及可靠之財務預算或預測，通常不可得。基於此理由，管理階層依據最長五年之預算或預測以估計未來現金流量。若管理階層對依據長於五年之財務預算或預測所作現金流量預估係屬可靠具有信心，且基於過去經驗其能證明確有準確預測長於五年現金流量之能力時，則得以採用該等現金流量預估。
- 36 至資產耐用年限屆滿時之現金流量預估，係以財務預算或預測之現金流量預估為基礎，並以某一成長率外推至後續年度進行估計。該成長率為持平或遞減，除非有符合產品或產業生命週期型態之客觀資料顯示其為增加。若屬適當，成長率為零或負數。
- 37 當情況為有利時，競爭者可能進入市場而抑制成長。因此，企業將難以超越產品、產業或企業營運所在國家或使用該資產之市場（四者其中任一）之長期（如二十年）平均歷史成長率。
- 38 使用財務預算或預測資訊時，企業應考量該資訊是否反映合理且可佐證之假設，且代表管理階層對於在資產剩餘耐用年限內之各種經濟情況之組合所作之最佳估計。

未來現金流量估計之組成

- 39 未來現金流量估計應包括：
- (a) 經由資產之持續使用而產生之現金流入預估；
 - (b) 為使資產經由持續使用以產生現金流入而必須發生之現金流出（包括使資產達可供使用狀態之現金流出）預估，以及直接可歸屬或以合理一致之基礎分攤至該資產之現金流出預估；及
 - (c) 資產耐用年限屆滿時，處分資產將收到（或支付）之淨現金流量（如有時）。
- 40 未來現金流量及折現率之估計，應反映關於歸屬於一般通貨膨脹之價格上漲之一致假設。因此，折現率若含歸屬於一般通貨膨脹之價格上漲之影響，則未來現金流量應以名目金額估計；折現率若排除歸屬於一般通貨膨脹之價格上漲之影響，則未來現金流量應以實質金額估計（但仍應包括未來特定價格之漲跌）。

- 41 現金流出之預估應包括該資產日常發生之維護（支出）及直接可歸屬或以合理一致之基礎分攤至使用該資產之未來費用。
- 42 當資產帳面金額尚未包括使該資產達可供使用或出售前將發生之全部現金流出時，未來現金流出估計應包括使該資產達可供使用或出售前，預期將發生之現金流出，例如建造中之建築物或尚未完成之開發計畫即為此種情況。
- 43 為避免重複計算，未來現金流量估計不包括：
- (a) 其他資產（例如應收款等金融資產）之現金流入，且其大部分獨立於受評資產之現金流入；及
 - (b) 與已認列為負債（例如應付款、退休金或負債準備）之義務有關之現金流出。
- 44 **未來現金流量應就資產之現時狀況予以估計。未來現金流量估計不得包括預期因下列事項所產生之估計未來現金流入或流出：**
- (a) 企業尚未承諾之未來重組；或
 - (b) 提升或強化資產之效能。
- 45 因未來現金流量係就資產之現時狀況予以估計，故使用價值並不反映：
- (a) 企業尚未承諾之未來重組可產生之預期現金流出或相關成本節省（例如人事成本之減少）或效益；或
 - (b) 為提升或強化資產之效能之未來現金流出，或因該等現金流出而預期將產生之相關現金流入。
- 46 重組為由管理階層所規劃及控制之計畫，並將重大改變企業從事之業務範圍或該業務經營之方式。國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」提供釐清何時為企業承諾進行重組之指引。
- 47 當企業已承諾進行重組時，某些資產可能受此重組影響。企業一旦承諾進行重組：
- (a) 為決定使用價值目的，未來現金流入及流出之估計應反映因重組所節省之成本及所獲得之其他利益（以管理階層核定之最近財務預算或預測為基礎）；及
 - (b) 對重組所估計之未來現金流出，依國際會計準則第 37 號之規定包含於重組負債準備中。
- 釋例 5 例示未來重組對於計算使用價值之影響。
- 48 提升或強化資產之效能之現金流出尚未發生前，未來現金流量估計數不包括預期因相關現金流出而使經濟效益增加所產生之未來現金流入（見釋例 6）。

49 未來現金流量估計應包括使資產維持現時狀況之經濟效益水準下所需之未來現金流出。當現金產生單位包含不同估計耐用年限之資產，且皆為該單位持續經營中不可或缺者，則於估計該單位相關之未來現金流量時，耐用年限較短之資產之重置視為此單位日常發生之維護。同樣地，當單一資產包含不同估計耐用年限之組成部分，則於估計該資產產生之未來現金流量時，耐用年限較短之組成部分之重置視為資產日常發生之維護之一部分。

50 **未來現金流量估計不得包括：**

(a) 籌資活動所產生之現金流入或流出；或

(b) 所得稅之退稅或支付。

51 估計未來現金流量應反映與折現率決定方式一致之假設，否則某些假設之影響將會被重複計算或忽略。由於對估計未來現金流量折現時即已考量貨幣之時間價值，故此等現金流量應排除籌資活動所產生之現金流入或流出。同樣地，因折現率係以稅前基礎所決定，故未來現金流量亦應以稅前基礎估計。

52 **資產耐用年限屆滿時，處分資產將收到（或支付）之淨現金流量之估計，應指已充分了解並有成交意願之雙方間之公平交易中，企業經由處分資產並減除估計之處分成本可得之金額。**

53 資產耐用年限屆滿時，處分資產將收到（或支付）之淨現金流量之估計，除下列所述外，於估計該等淨現金流量時，其決定方式應與資產公允價值減出售成本類似：

(a) 企業應使用耐用年限已屆滿且被運用情況與該資產未來被運用情況類似之類似資產在估計日之當時價格。

(b) 企業應調整該等價格以一併反映一般通貨膨脹造成之未來價格上漲及未來特定價格漲跌之影響。惟若經由持續使用資產所產生之未來現金流量估計及折現率已排除一般通貨膨脹之影響，則企業於估計處分資產之淨現金流量時，亦應將此影響排除。

外幣未來現金流量

54 未來現金流量係依其產生之貨幣估計，並以該貨幣適用之折現率予以折現。企業應以使用價值計算日之即期匯率換算現值。

折現率

55 折現率（或各折現率）應為反映現時市場對下列項目評估之稅前比率（或各稅前比率）：

- (a) 貨幣時間價值；及
- (b) 尚未用以調整未來現金流量估計數之資產特定風險。

- 56 反映現時市場對貨幣時間價值及資產特定風險評估之比率，係指某一投資之現金流量金額、時點及風險組合與企業預期由該資產產生者相當時，投資者若選擇該投資，其將要求之報酬率。此比率之估計係採類似資產於現時市場交易所隱含之報酬率，或上市（櫃）企業持有與受評資產具類似服務潛能及風險之單一資產（或資產組合）者，其加權平均資金成本。惟該用以衡量資產使用價值之折現率不得再反映已用於調整估計未來現金流量時之風險，否則某些假設之影響將會被重複計算。
- 57 當無法從市場直接取得該資產特定比率時，企業應使用替代比率估計折現率。附錄 A 提供該等情況下估計折現率之額外指引。

減損損失之認列與衡量

- 58 第 59 至 64 段訂定就非商譽之個別資產減損損失之認列及衡量之規定；現金產生單位及商譽減損損失之認列及衡量，則規範於第 65 至 108 段。
- 59 企業僅於資產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。此減少部分即為減損損失。
- 60 資產減損損失應立即認列於損益，除非該資產係依其他準則之規定（例如依國際會計準則第 16 號中之重估價模式）以重估價金額列報。重估價資產之所有減損損失應依該其他準則作為重估價減少數。
- 61 非重估價資產之減損損失應認列於損益。惟重估價資產之減損損失，應在該同一項資產減損損失未超過重估增值金額之範圍內，認列於其他綜合損益。該重估價資產之減損損失，會減少該資產之重估增值。
- 62 當企業所估計之資產減損損失金額大於其帳面金額時，僅於其他準則另有規定時，始應將其認列為負債。
- 63 認列資產減損損失後，資產未來期間之折舊（或攤銷）費用，應依修改後之資產帳面金額減除其殘值（如有時），於剩餘耐用年限內依有系統之基礎分攤而予以調整。
- 64 若認列減損損失，應依國際會計準則第 12 號「所得稅」之規定，比較修改後之資產帳面金額及其課稅基礎，以決定相關之遞延所得稅資產或負債。（見釋例 3）

現金產生單位及商譽

- 65 第 66 至 108 段及附錄 C 訂定資產所屬現金產生單位之辨認，以及現金產生單位及商譽之帳面金額之決定與其減損損失之認列規定。

資產所屬現金產生單位之辨認

- 66 若有任何跡象顯示某項資產可能已減損時，應估計該個別資產之可回收金額。若無法估計該個別資產之可回收金額，企業則應決定該資產所屬現金產生單位（資產之現金產生單位）之可回收金額。

- 67 個別資產之可回收金額於下列情況下無法決定：

- (a) 資產之使用價值無法估計為趨近其公允價值減出售成本（例如，當經由持續使用資產之未來現金流量無法估計為微不足道）；且
- (b) 資產並未產生大部分獨立於其他資產現金流入之現金流入。

因此，在此種情況下，該資產使用價值及其可回收金額，僅能就其所屬之現金產生單位予以決定。

釋例

某礦產企業擁有支援開採活動之私有鐵路，該私有鐵路僅能以殘值出售且無法產生大部分獨立於其他礦場資產現金流入之現金流入。

因私有鐵路之使用價值無法決定且可能與殘值不同，故私有鐵路可回收金額無法予以估計。因此，企業應估計私有鐵路所屬現金產生單位之可回收金額，亦即礦場整體之可回收金額。

- 68 如第 6 段所定義，資產之現金產生單位係指包含該資產且可產生現金流入之最小資產群組，且其現金流入大部分獨立於其他資產或資產群組之現金流入。辨認資產所屬現金產生單位涉及判斷。企業若無法決定個別資產之可回收金額，即應辨認可產生大部分獨立現金流入之最小資產彙總。

釋例

某客運公司與市政府簽訂合約，約定至少須就五條路線每一條均提供最低之服務。每條路線專用之資產及所產生之現金流量可予分別辨認。其中一條路線目

前營運有重大虧損。

由於企業並無權選擇可以縮減任何一條路線之服務，因此大部分獨立於其他資產或資產群組之現金流入且可辨認之現金流入最低層級，係五條路線共同產生之現金流入。每條路線之現金產生單位為客運公司整體。

- 69 現金流入係指企業自其外部各方所收到之現金及約當現金之流入。企業於辨認資產（或資產群組）之現金流入是否大部分獨立於其他資產（或資產群組）之現金流入時，應考量各種因素，包括管理階層如何監管企業之營運（諸如依產品線、業務、個別地點、地區或區域）、或管理階層如何作成繼續或處分企業資產及營運之決策。釋例 1 提供辨認現金產生單位之例。
- 70 資產或資產群組之產出若有活絡市場，即使該產出係部分或全部供內部使用，仍應將該資產或資產群組辨認為現金產生單位。任何資產或現金產生單位所產生之現金流量若受到內部轉撥計價影響，則企業應採用管理階層可於公平交易中得以達成之未來價格之最佳估計，以估計：
- (a) 用以決定該資產或現金產生單位使用價值之未來現金流入；及
 - (b) 用以決定受到內部轉撥計價影響之任何其他資產或現金產生單位使用價值之未來現金流出。
- 71 資產或資產群組之產出即使係部分或全部供企業其他單位使用（例如生產過程中所產出之中間產品），若企業可於活絡市場出售此產出，則此資產或資產群組仍可形成一個單獨現金產生單位。此係因該資產或資產群組可產生與其他資產或資產群組現金流入大部分獨立之現金流入。企業使用以某一現金產生單位（或任何受到內部轉撥計價影響之其他資產或現金產生單位）財務預算或預測為基礎之資訊時，若內部轉撥價格無法反映管理階層對現金產生單位產出於公平交易中得以達成之未來價格之最佳估計，則企業應調整該資訊。
- 72 對同一資產或資產類型，其現金產生單位之辨認，各期間應一致，但有正當理由支持變動者除外。
- 73 若企業決定資產所屬現金產生單位與先前期間不同或現金產生單位之彙總資產類型已變動，且若該現金產生單位認列或迴轉減損損失，第 130 段規定該現金產生單位之揭露。

現金產生單位之可回收金額及帳面金額

- 74 現金產生單位之可回收金額，係指現金產生單位之公允價值減出售成本與其使用價值兩者較高者。為決定現金產生單位之可回收金額之目的，第 19 至 57 段任何

所稱之「資產」，視同「現金產生單位」。

75 **決定現金產生單位之帳面金額之基礎，應與決定該現金產生單位之可回收金額之方式一致。**

76 現金產生單位之帳面金額：

- (a) 僅包括直接可歸屬或以合理一致之基礎分攤至現金產生單位之資產帳面金額，且該等資產將產生用以決定現金產生單位使用價值之未來現金流量；但
- (b) 不包括任何已認列負債之帳面金額，除非現金產生單位之可回收金額在未考量此負債情況下無法決定。

此係因決定現金產生單位之公允價值減出售成本及使用價值時，排除非屬於該現金產生單位之資產及已認列負債之相關現金流量（見第 28 及 43 段）。

77 當資產被合併為群組以評估其可回收性時，將所有產生或用以產生相關現金流量之資產納入現金產生單位係屬重要，否則可能將事實上已發生減損損失之現金產生單位顯示為完全可回收。在某些情況下，某些資產對現金產生單位之估計未來現金流量有貢獻，但無法以合理一致之基礎將其分攤至該現金產生單位，商譽或共用資產（例如總部資產）即可能屬於此種情況。第 80 至 103 段說明在測試現金產生單位減損時如何處理此等資產。

78 在決定現金產生單位之可回收金額時，可能須考量某些已認列之負債。若處分現金產生單位時要求買方承擔負債，則可能發生此種情況。於此情況下，現金產生單位之公允價值減出售成本（或最終處分之估計現金流量），係現金產生單位之資產及負債合計之估計售價減除處分成本。為將現金產生單位之帳面金額及其可回收金額作有意義之比較，於決定現金產生單位之使用價值及其帳面金額兩者時，皆應減除負債之帳面金額。

釋例

某公司營運礦場所在國家之法律規定業主於礦場營運結束時，須將礦場所在地復原。復原之成本包括重置於礦場營運開始前必須移除之覆土層。該企業於移除覆土層當時，認列重置覆土層之負債準備。該負債準備金額並已認列為礦場成本之一部分，且於礦場耐用年限內攤提。復原成本之負債準備帳面金額為 CU500^(a)，並等於復原成本之現值。

該企業現正對礦場進行減損測試，礦場之現金產生單位為礦場整體。該企業已收到數個 CU800 左右之購買礦場報價。此價格反映買方將承擔復原覆土層之義務。礦場之處分成本係微不足道。礦場之使用價值約為 CU1,200，且排除復原成

本。礦場之帳面金額為 CU1,000。

現金產生單位之公允價值減出售成本為 CU800，此金額係考量已認列為負債之復原成本。因此，現金產生單位之使用價值於考量復原成本後決定，並估計為 CU700 (CU1,200 減除 CU500)。現金產生單位之帳面金額為 CU500，即礦場帳面金額 (CU1,000) 減除復原成本負債準備之帳面金額 (CU500)。因此，現金產生單位之可回收金額超過其帳面金額。

(a) 於本準則中，貨幣金額均以「貨幣單位 (CU，即 Currency Units)」計價。

- 79 基於實務之理由，有時在考量非屬於現金產生單位之資產（例如，應收款或其他金融資產）或已認列之負債（例如，應付款、退休金及其他負債準備）後，始決定該現金產生單位之可回收金額。在此種情況下，現金產生單位之帳面金額應加入該等資產之帳面金額並減除該等負債之帳面金額。

商譽

分攤商譽至現金產生單位

- 80 為減損測試目的，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，而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。每一受攤商譽之單位或單位群組應：

- (a) 代表為內部管理目的監管商譽之企業內最低層級；且
- (b) 不大於彙總前之營運部門。(如國際財務報導準則第 8 號「營運部門」第 5 段所定義。)

- 81 企業合併所認列之商譽為一項資產，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之未來經濟效益，商譽無法獨立於其他資產或資產群組而產生現金流量，且其通常對多個現金產生單位之現金流量有貢獻。商譽有時無法以非武斷之基礎分攤至個別現金產生單位，而僅能分攤至現金產生單位群組。因此，為內部管理目的監管商譽之企業內最低層級，有時亦包含數個與商譽有關但又無法受攤該商譽之現金產生單位。第 83 至 99 段及附錄 C 所稱之「受攤商譽之現金產生單位」，亦應視同「受攤商譽之現金產生單位群組」。

- 82 應用第 80 段規定之結果，會使得測試商譽減損時所用之層級，反映企業營運方式且與商譽自然連結，因此通常無須發展額外之報導系統。

- 83 為減損測試目的之受攤商譽現金產生單位，可能與依國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」之規定為衡量外幣損益目的而受攤商譽之層級不同。例如，即使為衡量外幣損益目的而依國際會計準則第 21 號之規定必須將商譽分攤至較低之層級，企業並無須以該相同層級測試商譽之減損，除非其為內部管理目的亦以該層

級監管商譽。

84 企業合併所取得商譽之原始分攤，若無法於企業合併生效之當年年年底前完成，則應於收購日後開始之第一年年年度結束前完成。

85 依國際財務報導準則第 3 號「企業合併」之規定，企業合併之原始會計處理，若至合併生效之當年年年底僅能暫時決定，則收購者應：

- (a) 使用該等暫定價值處理合併；且
- (b) 在衡量期間（亦即自收購日起不得超過十二個月）內，完成原始會計處理並據以認列對該等暫定價值之調整。

在此情況下，於合併生效當年年年底前，因合併而認列之商譽之原始分攤仍有可能無法完成。若是如此，企業應揭露第 133 段所規定之資訊。

86 若商譽業已被分攤至某現金產生單位，且企業處分該受攤商譽現金產生單位內之某一營運，則與該被處分營運有關之商譽應：

- (a) 包含於營運之帳面金額以決定處分損益；且
- (b) 以該被處分之營運及該現金產生單位內保留部分之相對價值為基礎，予以衡量，除非企業能證明有其他更好方法，足以反映與該被處分之營運有關之商譽。

釋例

某企業將受攤商譽之現金產生單位內之某一營運以 CU100 價格出售。除非採武斷方式，分攤至該單位之商譽無法辨認或連結至低於該單位之層級之資產群組。該現金產生單位保留部分之可回收金額為 CU300。

因分攤至現金產生單位之商譽無法以非武斷之方式辨認或連結至低於該單位之層級之資產群組，故與被處分營運有關之商譽應以該單位被處分之營運與被保留部分之相對價值為基礎予以衡量。因此，分攤至該現金產生單位之商譽之 25%，應包含於被處分營運之帳面金額。

87 若企業因改組其報導架構而改變一個或多個受攤商譽之現金產生單位之組合，則應將商譽重新分攤至該受影響之單位。重新分攤應採用類似企業處分現金產生單位部分營運時，所使用之相對價值法，除非企業能證明有其他更好方法，足以反映與該改組後有關之商譽。

釋例

商譽先前已分攤至現金產生單位 A。除非採武斷方式，分攤至 A 之商譽無法辨認或連結至低於 A 之層級之資產群組。A 將被分割並與三個其他現金產生單位 B、C、及 D 整合。

因分攤至A之商譽無法以非武斷之方式辨認或連結至低於A之層級之資產群組，因此應依與B、C、及D整合前該三部分於A之相對價值為基礎，將商譽再分攤至B、C、及D。

含商譽之現金產生單位之減損測試

88 如第 81 段所述，當商譽與某一現金產生單位有關，但無法分攤至該單位時，只要有跡象顯示該單位可能已減損，則應藉由不含任何商譽之該單位帳面金額與其可回收金額之比較，進行該單位之減損測試。所有減損損失應依第 104 段之規定認列。

89 第 88 段所述之現金產生單位帳面金額，若包含非確定耐用年限或尚未可供使用之無形資產，且該無形資產僅在作為該現金產生單位之一部分才能進行減損測試時，該單位仍應依第 10 段之規定每年進行減損測試。

90 受攤商譽之現金產生單位應每年（及有跡象顯示該單位可能已減損時）藉由包含商譽之該單位帳面金額與其可回收金額之比較，進行該單位之減損測試。若該單位可回收金額超過其帳面金額，則該單位及分攤至該單位之商譽皆應視為未減損。但若該單位帳面金額超過其可回收金額，則企業應依第 104 段之規定認列減損損失。

91-95 [已刪除]

減損測試之時點

96 受攤商譽之現金產生單位每年得於年度中任一時點進行減損測試，但每年測試之時點應相同，不同現金產生單位得於不同時點進行減損測試。惟若分攤至現金產生單位之部分或全部之商譽係當年度企業合併所取得，則該單位應於當年度結束前進行減損測試。

97 若構成受攤商譽之現金產生單位之資產，與該單位（含商譽）同時進行減損測試，該等資產應先於該單位（含商譽）進行減損測試。同樣地，若構成受攤商譽之現金產生單位群組之現金產生單位，與該群組（含商譽）同時進行減損測試，該等個別單位應先於該群組（含商譽）進行減損測試。

98 受攤商譽之現金產生單位進行減損測試時，可能有跡象顯示該單位（含商譽）內之某項資產已減損。在此種情況下，於就該現金產生單位（含商譽）進行減損測試前，企業應先對該項資產進行減損測試，並就該資產認列所有減損損失。同樣

地，可能有跡象顯示現金產生單位群組（含商譽）內之某一現金產生單位已減損。在此種情況下，於就受攤商譽之現金產生單位群組進行減損測試前，企業應先對該現金產生單位進行減損測試，並就該現金產生單位認列所有減損損失。

99 受攤商譽之現金產生單位於前期已作可回收金額之最近詳細計算，在符合下列所有條件時，得用於當期該單位之減損測試：

- (a) 構成該現金產生單位之資產及負債，自可回收金額之最近計算後，並未顯著變動；
- (b) 該現金產生單位可回收金額之最近計算所產生之金額大幅超過其帳面金額；且
- (c) 基於可回收金額之最近計算後已發生事項及已變動情況之分析，當期所決定之該現金產生單位可回收金額小於其帳面金額之可能性極低。

共用資產

100 共用資產包括諸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。資產是否符合本準則所定義之某特定現金產生單位之共用資產，可由企業組織結構決定。共用資產之獨特性質在於其無法獨立於其他資產或資產群組而產生現金流入，且其帳面金額無法完全歸屬至受評之現金產生單位。

101 共用資產因無法產生單獨之現金流入，故除非管理階層決定處分該個別共用資產，否則無法決定其可回收金額。因此，若有跡象顯示某共用資產可能已減損，則應決定該共用資產所屬之現金產生單位（或現金產生單位群組）之可回收金額，並與該現金產生單位（或現金產生單位群組）之帳面金額比較，所有減損損失應依第 104 段之規定認列。

102 企業測試現金產生單位減損時，應辨認與該受評現金產生單位相關之全部共用資產。若某項共用資產帳面金額之一部分：

- (a) 可依合理一致之基礎分攤至該單位，則企業應將該單位之帳面金額（含其所受攤該共用資產帳面金額之部分）與其可回收金額比較。所有減損損失應依第 104 段之規定認列。
- (b) 無法依合理一致之基礎分攤至該單位，則企業應：
 - (i) 將該單位帳面金額（不含該共用資產）與其可回收金額比較，並依第 104 段之規定認列所有減損損失；
 - (ii) 辨認最小現金產生單位群組，此群組包含受評之現金產生單位，及此群組可依合理一致之基礎受攤該共用資產帳面金額之部分；及

- (iii) 將該現金產生單位群組之帳面金額（含其所受攤該共用資產帳面金額之部分）與其可回收金額比較。所有減損損失應依第 104 段之規定認列。

103 釋例 8 例示此等規定對共用資產之適用。

現金產生單位之減損損失

104 企業僅於現金產生單位（受攤商譽或共用資產之最小現金產生單位群組）之可回收金額低於其帳面金額時，始應認列該現金產生單位（單位群組）之減損損失。此減損損失應依下列順序分攤，以減少該單位（單位群組）內資產之帳面金額：

- (a) 首先，減少該現金產生單位（單位群組）受攤商譽之帳面金額；且
- (b) 其次，依該單位（單位群組）內其他各資產帳面金額之比例減少各該資產帳面金額。

此等帳面金額之減少，應作為該等個別資產減損損失處理，並依第 60 段之規定認列。

105 依第 104 段之規定分攤減損損失時，企業不得將資產帳面金額減至低於下列最高者：

- (a) 公允價值減出售成本（若可決定時）；
- (b) 使用價值（若可決定時）；及
- (c) 零。

因而未得分攤至該資產之減損損失金額，應依比例分攤至該單位（單位群組）之其他資產。

106 估計現金產生單位中各項個別資產之可回收金額若實務上不可行，因該現金產生單位所有資產係共同運作，本準則規定以武斷之方式，將減損損失分攤至該單位非商譽之所有資產。

107 若某個別資產之可回收金額無法估計（見第 67 段），則：

- (a) 若其帳面金額大於其公允價值減出售成本或與第 104 及 105 段所述程序分攤後之結果二者較高者，應認列該資產之減損損失；及
- (b) 若相關之現金產生單位未減損，則不須認列該資產之減損損失，即使該資產之公允價值減出售成本低於其帳面金額，此一規定仍適用。

釋例

一機器遭受實體毀損，雖然不如毀損前為佳，但仍可供使用。此機器之公允價值減出售成本小於其帳面金額。此機器無法產生獨立之現金流量。最小可辨認資產群組（包含此機器且產生現金流入大部分獨立於其他資產之現金流入）為此機器所屬之生產線，生產線之可回收金額顯示該生產線整體並未減損。

假設一：管理階層核定之預算或預測反映管理階層並未承諾重置此機器。

此機器之可回收金額無法單獨予以估計，因其使用價值：

(a) 可能與其公允價值減出售成本不同；且

(b) 僅能就此機器所屬現金產生單位（生產線）予以決定。

該生產線並未減損，因此不認列此機器之減損損失。惟企業可能須再評估此機器之折舊期間或折舊方法。或許該企業須採用較短之折舊期間或較快之折舊方法，以反映此機器剩餘耐用年限或企業對經濟效益預期消耗之型態。

假設二：管理階層核定之預算或預測反映管理階層承諾將於近期內重置此機器並將其出售。至處分前因持續使用此機器而產生之現金流量估計係微不足道。

此機器之使用價值可估計為趨近其公允價值減出售成本。因此，此機器之可回收金額可決定而無須考量此機器所屬之現金產生單位（亦即生產線）。因此機器之公允價值減出售成本小於其帳面金額，故應認列此機器之減損損失。

108 在適用第 104 及 105 段規定後，僅於其他國際財務報導準則另有規定時，始應將現金產生單位任何剩餘之減損損失金額認列為負債。

減損損失之迴轉

109 第 110 至 116 段訂定資產或現金產生單位前期已認列減損損失之迴轉之規定。該等規定中所使用「資產」一詞，同時適用於個別資產或現金產生單位。有關個別資產之額外規定係訂定於第 117 至 121 段，現金產生單位之額外規定係訂定於第 122 及 123 段，商譽之額外規定係訂定於第 124 及 125 段。

110 企業應於每一報導期間結束日評估是否有任何跡象顯示，於以前期間已認列之非商譽資產減損損失，可能已不復存在或已減少。若有任一該等跡象存在，企業應估計該資產之可回收金額。

111 於評估是否有任何跡象顯示於以前期間已認列之非商譽資產減損損失，可能已不

復存在或已減少，企業應至少考量下列跡象：

外部來源資訊

- (a) 該資產之市場價值於當期已顯著增加。
- (b) 企業營運所處產業之技術、市場、經濟或法律環境（或資產所屬之市場），已於當期（或將於近期內）發生有利於企業之重大變動。
- (c) 市場利率或其他市場投資報酬率已於當期下降，且該等下降可能影響用以計算資產使用價值之折現率，並重大增加資產之可回收金額。

內部來源資訊

- (d) 資產使用或預期使用之範圍或方式，已於當期（或將於近期內）發生有利於企業之重大變動。該等變動包括當期為提升或強化資產效能（或重組資產所屬之營運）而發生之成本。
- (e) 自內部報告可得之證據顯示，資產之經濟效能優於（或將優於）預期。

112 第 111 段所述減損損失可能減少之各項跡象，主要是在對照第 12 段可能減損損失之各項跡象。

113 若有已認列之非商譽資產減損損失可能已不復存在或已減少之跡象，則此可能顯示，即使未迴轉該資產之減損損失，其剩餘耐用年限、折舊（攤銷）方法或殘值可能仍須依適用於該資產之國際財務報導準則予以檢視及調整。

114 於以前期間已認列之非商譽資產減損損失，僅於自前次減損損失認列後，用以決定該資產可回收金額之估計發生變動時，始應迴轉。若為此種情況，除第 117 段所規定者外，該資產帳面金額應增加至其可回收金額，該增加部分即為減損損失之迴轉。

115 減損損失之迴轉反映自企業認列前次減損損失之日後，資產估計服務潛能經由其使用或出售之增加。第 130 段規定企業應辨認導致估計服務潛能增加之估計變動。估計變動之例包括：

- (a) 可回收金額之基礎（亦即可回收金額基於公允價值減出售成本或使用價值）之變動；
- (b) 若可回收金額係基於使用價值，折現率或估計未來現金流量之金額或時點之變動；或
- (c) 若可回收金額係基於公允價值減出售成本，公允價值減出售成本組成部分之估計變動。

- 116 資產之使用價值，僅因未來現金流量現值隨時間接近而增加，可能變成大於其帳面金額，惟該資產之服務潛能並未增加。因此，即使資產之可回收金額大於其帳面金額，減損損失不得僅因時間經過（有時稱為折現之「解開」）而迴轉。

個別資產減損損失之迴轉

- 117 因減損損失迴轉而增加之非商譽資產帳面金額，不得超過該資產在從未認列以前年度減損損失之假設下所決定之帳面金額（減除攤銷或折舊）。
- 118 非商譽資產任何帳面金額之增加，超過其在從未認列以前年度減損損失之假設下所決定之帳面金額（減除攤銷或折舊）者，為重估價。企業應採用適用於該資產之國際財務報導準則以處理此重估價。
- 119 非商譽資產減損損失之迴轉應立即認列於損益，除非該資產係依其他國際財務報導準則之規定（例如依國際會計準則第 16 號中之重估價模式）以重估價金額列報。重估價資產減損損失之所有迴轉，應依該其他國際財務報導準則，作為重估價增加數。
- 120 重估價資產減損損失之迴轉，應認列於其他綜合損益，並增加該資產之重估增值，惟在同一重估價資產先前曾認列於損益之減損損失之範圍內，其減損損失之迴轉亦應認列於損益。
- 121 認列資產減損損失之迴轉後，資產未來期間之折舊（或攤銷）費用，應依修改後之資產帳面金額減除其殘值之金額（如有時），於剩餘耐用年限內依有系統之基礎分攤而予以調整。

現金產生單位減損損失之迴轉

- 122 現金產生單位減損損失之迴轉，應依該單位中之各非商譽資產帳面金額，比例分攤至各該等資產。此等帳面金額增加部分，應作為個別資產之減損損失迴轉處理，並依第 119 段之規定認列。
- 123 依第 122 段之規定分攤現金產生單位減損損失之迴轉時，資產之帳面金額不得增高於下列較低者：
- (a) 該資產之可回收金額（若可決定時）；及
 - (b) 該資產在從未認列以前期間減損損失之假設下所決定之帳面金額（減除攤銷或折舊）。

因而未得分攤至該資產之減損損失迴轉金額，應依比例分攤至該單位之其他非商譽資產。

商譽減損損失之迴轉

- 124 已認列之商譽減損損失，不得於後續期間迴轉。
- 125 國際會計準則第 38 號「無形資產」禁止認列內部產生之商譽。商譽可回收金額於減損損失認列後各期間之任何增加，可能係內部產生商譽之增加，而非收購商譽之已認列減損損失之迴轉。

揭露

- 126 企業應就各資產類別揭露下列項目：
- (a) 當期認列於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。
 - (b) 當期認列於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。
 - (c) 當期認列於其他綜合損益之重估價資產減損損失金額。
 - (d) 當期認列於其他綜合損益之重估價資產減損損失迴轉金額。
- 127 資產類別係企業於營運中具類似性質及用途之資產分組。
- 128 第 126 段規定之資訊可與同資產類別之其他揭露資訊一併表達。例如，該資訊可包含於依國際會計準則第 16 號規定之不動產、廠房及設備之期初與期末帳面金額間之調節。
- 129 企業依國際財務報導準則第 8 號之規定報導部門資訊時，應就各應報導部門揭露下列項目：
- (a) 當期認列於損益及其他綜合損益之減損損失金額。
 - (b) 當期認列於損益及其他綜合損益之減損損失迴轉金額。
- 130 企業應就個別資產（包括商譽）或現金產生單位於當期認列或迴轉之各重大減損損失，揭露下列項目：
- (a) 導致減損損失認列或迴轉之事項及情況。
 - (b) 減損損失認列或迴轉之金額。
 - (c) 就個別資產：

- (i) 該資產之性質；及
 - (ii) 該資產所屬之應報導部門（若企業依國際財務報導準則第 8 號之規定報導部門資訊）。
- (d) 就現金產生單位：
- (i) 該現金產生單位之說明（例如是否為一產品線、廠房、業務運作、地理區域或國際財務報導準則第 8 號所定義之應報導部門）。
 - (ii) 依資產類別及應報導部門（若企業依國際財務報導準則第 8 號之規定報導部門資訊）所認列或迴轉之減損損失金額；及
 - (iii) 自前次估計現金產生單位之可回收金額（如有時）後，用以辨認現金產生單位之資產彙總若已變動，則應說明資產彙總之前後方式及現金產生單位辨認方式變動之原因。
- (e) 該資產（現金產生單位）之可回收金額是否為公允價值減出售成本或使用價值。
- (f) 若可回收金額為公允價值減出售成本，用以決定公允價值減出售成本之基礎（例如公允價值是否參考活絡市場資訊而決定）。
- (g) 若可回收金額為使用價值，用於本次及前次（如有時）估計使用價值之折現率。
- 131 企業依第 130 段規定未揭露資訊者，仍應就當期認列之減損損失彙總數及減損損失迴轉彙總數，揭露下列資訊：
- (a) 減損損失所影響之主要資產類別及減損損失迴轉所影響之主要資產類別。
 - (b) 導致此等減損損失之認列及減損損失迴轉之主要事項及情況。
- 132 本準則鼓勵企業揭露當期用以決定資產（現金產生單位）可回收金額之假設。惟第 134 段規定，當商譽或非確定耐用年限無形資產包含於現金產生單位之帳面金額時，企業應揭露關於用以衡量該單位可回收金額估計之資訊。
- 133 當期因企業合併所取得之商譽，若有任何部分於報導期間結束日依第 84 段之規定未分攤至現金產生單位（單位群組），則此未分攤商譽之金額併同仍未分攤之理由應予揭露。

用以衡量現金產生單位（含商譽或非確定耐用年限無形資產）可回收金額之估計

- 134 當現金產生單位（單位群組）所受攤之商譽或非確定耐用年限無形資產帳面金額，

就企業商譽或非確定耐用年限無形資產之總帳面金額而言具重大性時，企業應就每一該等單位（單位群組）依(a)至(f)之規定揭露下列資訊：

- (a) 分攤至該單位（單位群組）之商譽帳面金額。
 - (b) 分攤至該單位（單位群組）之非確定耐用年限無形資產帳面金額。
 - (c) 決定該單位（單位群組）可回收金額之基礎（亦即使用價值或公允價值減出售成本）。
 - (d) 該單位（單位群組）可回收金額若基於使用價值：
 - (i) 對管理階層於最近預算或預測涵蓋期間內現金流量預估所依據之每一關鍵假設之說明。關鍵假設係指對該單位（單位群組）之可回收金額最具敏感性者。
 - (ii) 管理階層賦予各關鍵假設數值之決定方法之說明；該等數值是否反映過去經驗，或若屬適當，是否與外部來源資訊一致；以及若未反映或不一致，其如何及為何異於過去經驗或外部來源資訊。
 - (iii) 管理階層依據其核定之財務預算或預測所預估現金流量之涵蓋期間；當現金產生單位（單位群組）所用之期間超過五年時，此較長期間之正當理由之解釋。
 - (iv) 用以外推超過最近預算或預測涵蓋期間之現金流量預估之成長率；使用超過產品、產業、企業營運所在國家或該單位（單位群組）所屬之市場（四者其中任一）之長期平均成長率之任何成長率時之正當理由。
 - (v) 現金流量預估所採用之折現率。
 - (e) 若該單位（單位群組）可回收金額基於公允價值減出售成本而決定，用以決定公允價值減出售成本之方法。若公允價值減出售成本非以對該單位（單位群組）可觀察之市價決定，亦應揭露下列資訊：
 - (i) 對管理階層決定公允價值減出售成本所依據之每一關鍵假設之說明。關鍵假設係指對該單位（單位群組）之可回收金額最具敏感性者。
 - (ii) 管理階層賦予各關鍵假設數值之決定方法之說明；該等數值是否反映過去經驗，或若屬適當，是否與外部來源資訊一致；以及若未反映或不一致，其如何及為何異於過去經驗或外部來源資訊。
- 若公允價值減出售成本係以折現現金流量預估決定，則亦應揭露下列資訊：
- (iii) 管理階層預估現金流量之涵蓋期間。

- (iv) 用以外推現金流量預估之成長率。
- (v) 現金流量預估所採用之折現率。
- (f) 若管理階層用以決定該單位（單位群組）可回收金額之關鍵假設之合理可能變動將使該單位（單位群組）之帳面金額超過其可回收金額：
 - (i) 該單位（單位群組）可回收金額超過其帳面金額之金額。
 - (ii) 該關鍵假設被賦予之數值。
 - (iii) 為使該單位（單位群組）可回收金額等於其帳面金額，該關鍵假設被賦予之數值必須變動之數額（於合併考量任何用以衡量可回收金額之其他變數受此變動之連帶影響後）。

135 若商譽或非確定耐用年限無形資產之部分或全部帳面金額分攤至多個現金產生單位（單位群組），且如此分攤至各單位（單位群組）之金額，就企業商譽或非確定耐用年限無形資產之總帳面金額而言不具重大性時，則企業應揭露此事實及分攤至該等單位（單位群組）之商譽或非確定耐用年限無形資產之帳面金額彙總數。此外，若任一該等單位（單位群組）之此等可回收金額係以相同關鍵假設為基礎，且分攤至該等單位（單位群組）之商譽或非確定耐用年限無形資產之帳面金額彙總數，就企業商譽或非確定耐用年限無形資產之總帳面金額而言具重大性時，則企業應揭露該事實及下列事項：

- (a) 分攤至該等單位（單位群組）之商譽帳面金額彙總數。
- (b) 分攤至該等單位（單位群組）之非確定耐用年限無形資產帳面金額彙總數。
- (c) 該等關鍵假設之說明。
- (d) 管理階層賦予各關鍵假設數值之決定方法之說明；該等數值是否反映過去經驗，或若屬適當，是否與外部來源資訊一致；以及若未反映或不一致，其如何及為何異於過去經驗或外部來源資訊。
- (e) 若管理階層用以決定該等單位（單位群組）可回收金額之關鍵假設之合理可能變動將使該等單位之帳面金額彙總數超過其可回收金額彙總數：
 - (i) 該等單位（單位群組）可回收金額彙總數超過其帳面金額彙總數之金額。
 - (ii) 該關鍵假設被賦予之數值。
 - (iii) 為使該等單位（單位群組）可回收金額彙總數等於其帳面金額彙總數，該關鍵假設被賦予之數值必須變動之數額（於合併考量任何用以衡量可回收金額之其他變數受此變動之連帶影響後）。

- 136 依第 24 或 99 段之規定，若能符合特定條件，則可將前一期對於某一現金產生單位（單位群組）可回收金額之最近詳細計算，遞轉後期並用於當期該單位（單位群組）之減損測試。在此情況下，併入依第 134 及 135 段規定應揭露之該單位（單位群組）資訊，應與該遞轉後期可回收金額之計算有關。
- 137 釋例 9 例示第 134 及 135 段所規定之揭露。

過渡規定及生效日

- 138 [已刪除]
- 139 企業應適用本準則於：
- (a) 協議日在 2004 年 3 月 31 日以後之企業合併所取得之商譽及無形資產；及
- (b) 2004 年 3 月 31 日以後開始之第一個年度期間推延適用之其他所有資產。
- 140 本準則鼓勵適用第 139 段之企業於第 139 段所述生效日前提前適用本準則之規定。惟企業若提前適用本準則，亦應同時適用國際財務報導準則第 3 號及國際會計準則第 38 號（2004 年修訂）。
- 140A 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年修訂）修正所有國際財務報導準則中所使用之專用術語，並修正第 61、120、126 及 129 段之規定。企業應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該等修正內容。企業若提前適用國際會計準則第 1 號（2007 年修訂），該等修正內容亦應提前適用。
- 140B 國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）修正第 65、81、85 及 139 段、刪除第 91 至 95 段及第 138 段，並新增附錄 C 之規定。企業應於 2009 年 7 月 1 日以後開始之年度期間適用該等修正內容。企業若提前適用國際會計準則第 3 號（2008 年修訂），該等修正內容亦應提前適用。
- 140C 2008 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」，修正第 134 段(e)之規定。企業應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該修正內容，則應揭露該事實。
- 140D 2008 年 5 月發布之「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」（修改國際財務報導準則第 1 號及國際會計準則第 27 號），新增第 12 段(h)之規定。企業應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度期間推延適用該修正內容，並得提前適用。企業若提前適用國際會計準則第 27 號第 4 及 38A 段之相關修正內容，亦應同時適用第 12 段(h)之修正內容。
- 140E 2009 年 4 月發布之「國際財務報導準則之改善」，修正第 80 段(b)之規定。企業應於 2010 年 1 月 1 日以後開始之年度期間推延適用該修正內容，並得提前適用。

企業若提前適用該修正內容，應揭露該事實。

- 140F 2009 年 11 月發布之國際財務報導準則第 9 號，修正第 2 段(e)及第 5 段之規定。
企業應於適用國際財務報導準則第 9 號時，同時適用該等修正內容。

國際會計準則第 36 號（1998 年發布）之撤銷

- 141 本準則取代國際會計準則第 36 號「資產減損」（1998 年發布）。

附錄 A

使用現值技術以衡量使用價值

本附錄係本準則整體之一部分，並提供使用現值技術以衡量使用價值之指引。此指引雖使用「資產」一詞，但同時適用於構成現金產生單位之資產群組。

現值衡量之組成部分

- A1 下列要素共同產生了資產間之經濟差異：
- (a) 企業預期由資產產生之未來現金流量估計，或在較複雜案例中，所產生之一系列未來現金流量估計；
 - (b) 對該等未來現金流量之金額或時點可能變動之預期；
 - (c) 由現時市場無風險利率所表彰之貨幣時間價值；
 - (d) 承擔資產所隱含不確定性之代價；及
 - (e) 市場參與者會反映於企業預期由資產產生未來現金流量之定價中之其他因素（例如缺乏流動性），該等因素有時無法辨認。
- A2 本附錄比較計算現值之兩種方法，視情況而定，其一可用以估計資產之使用價值。在「傳統」法下，第 A1 段所述(b)至(e)因素之調整，係內含於折現率。在「預期現金流量」法下，(b)、(d)及(e)因素於計算風險調整後預期現金流量時，予以調整。無論企業採用何種方法反映未來現金流量之金額或時點可能變動之預期，其結果均應反映未來現金流量之預期現值，亦即各種可能結果之加權平均值。

一般原則

- A3 用以估計未來現金流量及利率之技術，將因情況而有所不同，視討論中之資產所處情況而定。惟下列一般原則規範衡量資產時現值技術之所有應用：
- (a) 用以將現金流量折現之利率所反映之假設應與隱含於該等估計現金流量之假設一致。否則某些假設之影響將會被重複計算或忽略。例如，應收放款之合約現金流量可能採用 12% 之折現率。該比率反映關於具特定性質放款之未來違約之預期。因預期現金流量已反映此關於未來違約之假設，故該相同之比率（即 12%）不應用以折現該等預期現金流量。
 - (b) 估計現金流量及折現率皆不應偏誤及不應受與該資產無關之因素之影響。例

如，蓄意低估估計淨現金流量以強化資產表面上之未來獲利能力，將導致衡量出現偏誤。

- (c) 估計現金流量或折現率應反映可能結果之區間而非單一最可能、最低或最高可能之金額。

使用傳統法及預期現金流量法計算現值

傳統法

- A4 現值在會計上之應用，傳統以來使用一組估計現金流量以及一個單一折現率，該折現率通常稱為「與風險相對稱之比率」。事實上，傳統法係假設單一折現率慣例可涵蓋關於未來現金流量及適當風險溢價之所有預期。因此，傳統法將重心大部分放在折現率之選擇。
- A5 在某些情況下，例如當市場有可比資產可供觀察時，適用傳統法將相對較為簡易。針對有合約現金流量之資產，該法與市場參與者敘述資產之方式一致，例如「12% 債券」。
- A6 惟傳統法可能不適用於處理某些複雜之衡量問題，例如衡量非金融資產時，該項目資產或可比項目資產之市場並不存在。「與風險相對稱之比率」之適當搜尋至少須分析兩個資產項目——一為有市場存在、且有觀察到之利率之資產，二為被衡量之資產。被衡量之現金流量所適用之折現率，應由其他資產之可觀察利率推論得來。為能作此推論，其他資產之現金流量特性，應與被衡量資產之現金流量特性類似。因此，衡量者應執行下列事項：
- (a) 辨認將被折現之該組現金流量；
 - (b) 辨認市場中顯得具有類似現金流量特性之另一資產；
 - (c) 比較兩項目之現金流量組合以確認其為類似（例如，是否兩者皆為約定合約現金流量，或一者為合約現金流量而另一者為估計現金流量？）；
 - (d) 評估是否有一項目之要素未出現於另一者（例如，一者之流動性較另一者為差？）；及
 - (e) 評估兩組現金流量於經濟情況變動時是否可能將產生類似變動習性。

預期現金流量法

- A7 在某些情況下，預期現金流量法是一個比傳統法更有效之衡量工具。在發展衡量時，預期現金流量法使用關於可能現金流量之所有預期，而非單一之最可能現金流量。例如，現金流量可能為 CU100、CU200 或 CU300，而發生之機率分別為 10%、

60%及 30%。預期現金流量即為 CU220。預期現金流量法與傳統法不同，因預期現金流量法著重於對討論中現金流量之直接分析，且著重於對使用於衡量之假設之較明確敘述。

A8 當現金流量時點不確定時，預期現金流量法亦允許使用現值技術。例如，於第一年、第二年及第三年收到現金 CU1,000 之機率分別為 10%、60%及 30%，則預期現值之計算如下：

第一年 CU1,000 以 5%折現之現值	CU952.38	
機率	10.00%	CU95.24
第二年 CU1,000 以 5.25%折現之現值	CU902.73	
機率	60.00%	CU541.64
第三年 CU1,000 以 5.50%折現之現值	CU851.61	
機率	30.00%	CU255.48
預期現值		<u>CU892.36</u>

A9 此一預期現值 CU892.36 與在採用最佳估計值概念之傳統法下之 CU902.73（機率為 60%）並不相同。傳統現值計算用於此例時，須先決定使用該現金流量之某一可能時點，因而將不會反映其他時點之機率，此係因傳統現值計算中之折現率無法反映時點之不確定性。

A10 機率之使用為預期現金流量法之基本要素。有些人質疑，對於高度主觀之各估計數賦予機率值，是否暗示高於事實上所存在之精確性。惟適當使用傳統法（如第 A6 段所述）亦須有相同之估計及主觀性，但卻未能如預期現金流量法提供計算上之透明度。

A11 目前實務上所發展之許多估計，已非正式地納入預期現金流量之要素。此外，會計人員常面臨到須使用關於各種可能現金流量之機率之有限資訊以衡量資產。例如，會計人員可能面對下列情況：

- (a) 估計金額落在 CU50 與 CU250 之間，但該區間內並無任一金額之可能性較其他金額為高。依據該有限資訊，估計之預期現金流量為 CU150 $[(50 + 250)/2]$ 。
- (b) 估計金額落在 CU50 與 CU250 之間，而最可能之金額為 CU100。惟隨附於每一金額之機率未知。依據該有限資訊，估計之預期現金流量為 CU133.33 $[(50 + 100 + 250)/3]$ 。
- (c) 估計金額分別為 CU50（機率為 10%）、CU250（機率為 30%）、或 CU100（機率為 60%）。依據該有限資訊，估計之預期現金流量為 CU140 $[(50 \times 0.10) + (250 \times 0.30) + (100 \times 0.60)]$ 。

於每一案例中，估計之預期現金流量，比僅使用最低、最可能或最高金額，可能

提供較佳之使用價值估計。

- A12 預期現金流量法之使用，受到成本與效益之限制。在某些情況下，企業可能可以取得大量資料並發展許多現金流量之情境。在其他情況下，若未花費可觀成本，企業可能無法針對現金流量變異性作出較一般性陳述為多之陳述。因此，企業必須將取得額外資訊之成本與因該資訊而對衡量所增加之可靠性，作出權衡取捨。
- A13 某些人認為預期現金流量技術不宜運用在衡量單一項目，或可能結果之個數為有限之項目；並舉一具有兩個可能結果之資產為例：現金流量為 CU10 之機率為 90%，且現金流量為 CU1,000 之機率為 10%。他們觀察該例之預期現金流量為 CU109，因而批評此結果並無法代表最終可能支付之任一金額。
- A14 類似前段所述之主張，反映出對衡量目的看法之基本分歧。若衡量目的係累積將發生之成本，則預期現金流量可能無法產生對預期成本忠實表述之估計數。惟本準則所關心者卻是在衡量資產之可回收金額。本例中該資產之可回收金額不太可能為 CU10，即使其為最有可能之現金流量。此係因 CU10 這個衡量數字，並未包含衡量該資產時之現金流量之不確定性，反而卻將此不確定之現金流量，表達成一確定之現金流量。沒有任何一個理性之企業，會將具有此等特性之資產以 CU10 之價格出售。

折現率

- A15 無論企業採用何種方法衡量資產之使用價值，用以將現金流量折現之利率，不應反映已用於調整估計現金流量之風險。否則，某些假設之影響將會被重複計算。
- A16 當無法從市場直接取得該資產特定之比率時，企業應使用替代比率估計折現率。此目的是儘可能估計出市場對於下列項目之評估：
- (a) 資產耐用年限期間內之貨幣時間價值；及
 - (b) 第 A1 段所述(b)、(d)及(e)因素，且在計算估計現金流量時尚未導致調整之範圍內。
- A17 企業可能考量下列比率作為進行此一估計之起始點：
- (a) 採用諸如資本資產定價模式所決定之企業加權平均資金成本；
 - (b) 企業之增額借款利率；及
 - (c) 其他市場借款利率。
- A18 惟此等比率必須予以調整：
- (a) 以反映市場將評估與資產估計現金流量有關之特定風險之方式；及

(b) 以排除與資產估計現金流量不攸關之風險，或已用於調整估計現金流量之風險。

諸如國家風險、匯率風險及價格風險等相關風險，亦須予以考量。

- A19 折現率應獨立於企業之資本結構以及其購置資產之籌資方式，因為預期自某一資產所產生之未來現金流量並不取決於企業購置該資產之籌資方式。
- A20 第 55 段規定折現率應採稅前比率。因此當用以估計折現率之基礎為稅後時，該基礎應被調整以反映稅前之比率。
- A21 企業針對資產使用價值之估計，通常採用一個單一折現率。但若企業使用價值對不同期間之風險差異或利率期限結構具敏感性時，應針對未來不同期間分別採用不同折現率。

附錄 B

國際會計準則第 16 號之修正

當企業採用國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」(2003 年修訂)時，應適用本附錄之修正內容。該修正於國際會計準則第 36 號「資產減損」(2004 年修訂)生效時被取代。本附錄取代國際會計準則第 16 號(2003 年修訂)針對國際會計準則第 36 號「資產減損」(1998 年發布)之配套修正。本附錄內容已納入國際會計準則第 36 號(2004 年修訂)。因此，國際會計準則第 16 號(2003 年修訂)之相關修正內容於企業一旦應適用國際會計準則第 36 號(2004 年修訂)時，即非必要。本附錄僅適用於在國際會計準則第 16 號(2003 年修訂)之生效日前選擇採用該準則之企業。

* * * * *

本附錄之內容已不收錄於本版中。



附錄 C

含商譽與非控制權益之現金產生單位之減損測試

本附錄係本準則整體之一部分。

C1 依國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）之規定，收購者係於收購日以下列(a) 超過(b)之金額，衡量並認列為商譽：

(a) 下列各項目之彙總數：

(i) 依國際財務報導準則第 3 號衡量之所移轉對價，通常規定為收購日之公允價值；

(ii) 依國際財務報導準則第 3 號衡量對被收購者之非控制權益金額；及

(iii) 在分階段達成之企業合併中，收購者先前已持有被收購者之權益於收購日之公允價值。

(b) 所取得之可辨認資產及承擔之負債依國際財務報導準則第 3 號之規定所衡量之收購日淨額。

商譽之分攤

C2 本準則第 80 段規定，企業合併所取得之商譽應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，而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。由企業合併產生之部分綜效亦可能分攤至某一現金產生單位，而非控制權益對該單位並無權益。

減損測試

C3 減損測試涉及現金產生單位可回收金額與其帳面金額之比較。

C4 若企業對非控制權益以子公司於收購日之可辨認淨資產按其權益比例衡量，而非以公允價值衡量，則歸屬於非控制權益之商譽包含於相關現金產生單位之可回收金額，但卻未認列於母公司之合併財務報表中。因此，企業應將分攤至該單位之商譽帳面金額調升，以包含該歸屬於非控制權益之商譽。此調整後之帳面金額再與此單位之可回收金額相比較，以決定此現金產生單位是否減損。

減損損失之分攤

- C5 第 104 段規定任何已辨認之減損損失，應先減少已分攤至該單位之商譽帳面金額，其次再按該單位其他資產帳面金額之比例基礎，分攤至該等其他資產。
- C6 若具非控制權益之子公司（或子公司之一部分）本身即是現金產生單位，則分攤減損損失至母公司及非控制權益之基礎，應與分攤損益之基礎相同。
- C7 若具非控制權益之子公司（或子公司之一部分）係較大現金產生單位之一部分，則商譽減損損失應分攤至具非控制權益之現金產生單位之部分及其他不具非控制權益之部分。減損損失應按下列基礎，分攤至該現金產生單位之各部分：
- (a) 在與該現金產生單位商譽有關之減損範圍內，減損前該單位內各部分之商譽相對帳面金額；及
 - (b) 在與該現金產生單位可辨認資產有關之減損範圍內，減損前該單位內各部分之可辨認淨資產相對帳面金額。此等減損再按現金產生單位內各該部分之各項資產之帳面金額，比例分攤至該等各項資產。
- 就該等具非控制權益之部分，分攤減損損失至母公司及非控制權益之基礎，應與分攤損益之基礎相同。
- C8 若歸屬於非控制權益之減損損失與未認列於母公司合併財務報表之商譽有關（見第 C4 段），則該減損不應認列為商譽之減損損失。在此種情況下，僅有與分攤至母公司之商譽有關之減損損失，始認列為商譽減損損失。
- C9 釋例 7 例示非全部持有之含商譽之現金產生單位之減損測試。