

國際會計準則第 38 號 (2010 年版)

正 體 中 文 版 草 案

## 無形資產

徵 求 意 見 函

(僅準則部分對外徵求意見，有意見者請於 100 年 1 月 10 日前，將意見以電子郵件方式寄至 [tifrs@ardf.org.tw](mailto: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 38 號

## 無形資產

### 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 38 號

## 無形資產

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 9 月發布國際會計準則第 38 號「無形資產」，並取代國際會計準則第 9 號「研究及發展成本」(1993 年發布，取代 1978 年 7 月發布之較早版本)，另於 1998 年作有限度之修正。

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 38 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)
- 國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」(2004 年 2 月發布)
- 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 38 號，其亦被國際財務報導準則第 5 號修正。其後，國際會計準則第 38 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 6 號「礦產資源探勘及評估」(2004 年 12 月發布)
- 國際會計準則第 23 號「借款成本」(2007 年 3 月修訂)\*
- 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)†
- 「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)。†

下列解釋與 2004 年修訂之國際會計準則第 38 號有關：

- 解釋公告第 29 號「服務特許權協議：揭露」(2001 年 12 月發布)

\* 生效日為 2009 年 1 月 1 日

† 生效日為 2009 年 7 月 1 日

- 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 4 號「決定一項安排是否包含租賃」（2004 年 12 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）。

## 目錄

	段 次
簡介	IN1-IN13
<b>國際會計準則第 38 號 無形資產</b>	
目的	1
範圍	2-7
定義	8-17
無形資產	9-17
可辨認性	11-12
控制	13-16
未來經濟效益	17
認列及衡量	18-67
單獨取得	25-32
取得以作為企業合併之一部分	33-43
衡量企業合併所取得無形資產之公允價值	35-41
取得進行中研究及發展專案計畫之後續支出	42-43
透過政府補助之方式取得	44
資產交換	45-47
內部產生之商譽	48-50
內部產生之無形資產	51-67
研究階段	54-56
發展階段	57-64
內部產生無形資產之成本	65-67
費用之認列	68-71
未認列為資產之過去費用	71
認列後之衡量	72-87



成本模式	74
重估價模式	75-87
耐用年限	88-96
有限耐用年限之無形資產	97-106
攤銷期間及攤銷方法	97-99
殘值	100-103
攤銷期間及攤銷方法之檢視	104-106
非確定耐用年限無形資產	107-110
耐用年限評估之檢視	109-110
帳面金額之可回收性：減損損失	111
報廢及處分	112-117
揭露	118-128
一般揭露	118-123
認列後採用重估價模式衡量之無形資產	124-125
研究及發展支出	126-127
其他資訊	128
過渡規定及生效日	130-132
相似資產之交換	131
提前適用	132
國際會計準則第 38 號（1998 年發布）之撤銷	133

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 38 號之核准

結論基礎

反對意見

釋例

評估無形資產之耐用年限



國際會計準則第 38 號「無形資產」由第 1 至 133 段組成。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 38 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 38 號「無形資產」取代國際會計準則第 38 號「無形資產」（1998 年發布），且應適用於：

- (a) 取得時對協議日於 2004 年 3 月 31 日以後之企業合併所取得無形資產之會計處理。
- (b) 2004 年 3 月 31 日以後開始之年度期間所有其他無形資產。

本準則鼓勵提前適用。

## 修訂國際會計準則第 38 號之理由

IN2 國際會計準則理事會（IASB）制定此修訂之國際會計準則第 38 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及於企業合併所取得商譽及無形資產之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 38 號及國際會計準則第 36 號「資產減損」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) 企業合併所取得之可辨認資產及承擔之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 因此，於修訂國際會計準則第 38 號時，理事會之意圖僅為反映與企業合併計畫決定有關之變動，而非重新考量國際會計準則第 38 號之所有規定。準則中所作之變動，主要係澄清「可辨認性」概念，因為該概念與無形資產、無形資產之耐用年限與攤銷，以及企業合併所取得進行中之研究及發展計畫會計處理有關。

## 主要變動之彙總

### 無形資產之定義

- IN5 前一版國際會計準則第 38 號，將無形資產定義為用於生產、提供商品或勞務、出租予他人，或為管理目的所持有之無實體形式之可辨認非貨幣性資產。關於用於生產、提供商品或勞務、出租予他人，或為管理目的而持有資產之規定，已自無形資產之定義中刪除。
- IN6 前一版國際會計準則第 38 號並未定義「可辨認性」，但述明無形資產若係可分離，則可與商譽清楚區分，惟該可分離性並非可辨認性之必要條件。本準則述明資產於具下列條件之一時，符合無形資產定義中之可辨認性條件：
- (a) 係可分離，即可與企業分離或區分，且可個別或隨相關合約、資產或負債出售、移轉、授權、出租或交換；或
  - (b) 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及義務分離。

## 原始認列條件

- IN7 前一版國際會計準則第 38 號規定，僅可歸屬於該資產之預期未來經濟效益很有可能流入企業，且資產之成本能可靠衡量時，始應認列無形資產。該等認列條件已包含於本準則中。惟本準則亦包含額外之指引以闡明：
- (a) 單獨取得或企業合併所取得之無形資產，一般均視為符合可能性之認列條件；
  - (b) 企業合併所取得之無形資產，其公允價值通常能充分可靠地衡量並與商譽分別認列。

## 後續支出

- IN8 依前一版國際會計準則第 38 號，對於企業合併所取得且已認列為資產（與商譽分別認列）之進行中研究及發展計畫，其後續支出之會計處理並不明確。本準則規定該支出應依下列方式處理：
- (a) 若為研究支出，發生時即應認列為費用；
  - (b) 若為發展支出，且不符合國際會計準則第 38 號將該支出認列為無形資產之條件，發生時即應認列為費用；及
  - (c) 若為發展支出，且符合國際會計準則第 38 號將該支出認列為無形資產之條件，應認列為無形資產。

## 耐用年限

- IN9 前一版國際會計準則第 38 號係架構於無形資產之耐用年限一般均為有限之假設上，且包含一可反駁之前提假設，即耐用年限自可使用之日起不超過二十年。關於該可反駁之前提假設已予以刪除。本準則規定於分析所有相關因素後，預期資產為企業產生淨現金流入之期間並未存在可預見之限制時，該無形資產應視為非確定耐用年限。
- IN10 前一版國際會計準則第 38 號規定，若對無形資產未來經濟效益之控制係透過賦予一有限期間之法定權利，則無形資產之耐用年限不能超過該等權利之期間，除非該權利可以展期且展期幾乎確定。本準則規定：
- (a) 因合約或其他法定權利所產生之無形資產，耐用年限不得超過該等權利之期間，但依據企業預期使用資產之期間，耐用年限可能更短；及
  - (b) 若該權利之有限期間係可展期者，僅於有證據支持企業無須支付重大展期成本時，耐用年限始應包含該展期期間。

## 非確定耐用年限無形資產

- IN11 本準則規定：
- (a) 非確定耐用年限無形資產不得攤銷。
  - (b) 該類資產之耐用年限應於每一報導期間進行檢視，以決定事項及情況是否繼續支持該資產為非確定耐用年限之評估。若否，耐用年限評估由非確定改為有限之變動，應按會計估計變動處理。

## 有限耐用年限無形資產之減損測試

- IN12 前一版國際會計準則第 38 號規定，對自可使用之日起攤銷期間超過二十年之無形資產，應至少於每一財務年度結束日對其可收回金額進行估計，即使無跡象顯示該資產已減損。該規定已予以刪除。因此，企業對自可使用之日起攤銷期間超過二十年之有限耐用年限之無形資產，僅於依國際會計準則第 36 號之規定，有跡象顯示資產可能已減損時，方須決定可回收金額。

## 揭露

- IN13 無形資產若經評估為非確定耐用年限，本準則規定企業須揭露該資產之帳面金額及評估為非確定耐用年限之理由。

# 國際會計準則第 38 號

## 無形資產

### 目的

---

- 1 本準則之目的係對並未明確在另一準則規定之無形資產訂定會計處理。本準則規定僅於符合特定條件時，企業始應認列無形資產。本準則亦明訂如何衡量無形資產之帳面金額，並要求明訂無形資產之揭露。

### 範圍

---

- 2 本準則適用於無形資產之會計，但下列各項除外：
- (a) 其他準則範圍內之無形資產；
  - (b) 國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」所定義之金融資產；
  - (c) 探勘及評估資產之認列與衡量（見國際財務報導準則第 6 號「礦產資源探勘及評估」）；及
  - (d) 礦產、石油、天然氣與類似非再生資源之開發及開採支出。
- 3 若另一準則已訂定特定型態無形資產之會計時，企業應適用該準則而非本準則。例如，本準則不適用於：
- (a) 企業於正常營業過程中為供出售而持有之無形資產（見國際會計準則第 2 號「存貨」及國際會計準則第 11 號「工程合約」）。
  - (b) 遞延所得稅資產（見國際會計準則第 12 號「所得稅」）。
  - (c) 國際會計準則第 17 號「租賃」範圍內之租賃。
  - (d) 員工福利產生之資產（見國際會計準則第 19 號「員工福利」）。
  - (e) 國際會計準則第 32 號所定義之金融資產。國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」、國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」及國際會計準則第 31 號「合資權益」所涵蓋之某些金融資產之認列與衡量。
  - (f) 企業合併所取得之商譽（見國際財務報導準則第 3 號「企業合併」）。
  - (g) 國際財務報導準則第 4 號「保險合約」範圍內之保險合約中，自保險人之合

約權利產生之遞延取得成本及無形資產。國際財務報導準則第 4 號對該等遞延取得成本有特定揭露規範，但對該等無形資產則無。因此，本準則之揭露規定適用於該等無形資產。

- (h) 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（或包括於分類為待出售之處分群組中）之非流動無形資產。
- 4 某些無形資產可能包含於或以實體形式存在，例如光碟（在電腦軟體之情況）、法律文件（在許可權或專利權之情況）或電影。對同時具備無形與有形要素之資產，於決定應依國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之規定處理或屬本準則所規範之無形資產時，企業應運用判斷以評估何項要素較為重要。例如，一台經由電腦操控之機械工具，若無特定軟體則無法運作時，則電腦軟體為相關硬體整體之一部分，應將其視為不動產、廠房及設備。同理其亦適用於電腦作業系統。當軟體並非相關硬體整體之一部分時，則電腦軟體應視為無形資產。
- 5 除此之外，本準則適用於廣告、訓練、開辦、研究及發展活動之支出。研究及發展活動主要係引導知識之發展。因此，該等活動雖可能產出具實體形式之資產（例如原型），但該資產之實體要素乃次要於其無形之組成部分，即知識包含於實體要素中。
- 6 在融資租賃之情況下，標的資產可能有形或無形。於原始認列後，承租人應依本準則之規定處理融資租賃下所持有之無形資產。在授權協議下對例如影片、錄影、劇本、手稿、專利權及著作權等項目之權利，排除於國際會計準則第 17 號之適用範圍，而包括在本準則之範圍內。
- 7 若活動或交易具相當專業性，以致所產生之會計議題可能須以其他方式處理時，將其排除於某一準則之範圍外可能會發生。該等議題發生於開採產業中關於石油、天然氣及礦產之探勘支出、開發及開採支出，以及保險合約。因此，本準則不適用於該類活動及合約所發生之支出。惟本準則適用於開採產業或保險人使用之其他無形資產（例如電腦軟體）及發生之其他支出（例如開辦費）。

## 定義

- 8 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；及
- (c) 價格資訊可為大眾所取得。

**攤銷**係將無形資產之可折舊金額於耐用年限內有系統地分攤。

**資產**係指符合下列條件之資源：

- (a) 因過去事項而由企業所控制；及
- (b) 其產生之未來經濟效益預期將流入企業。

**帳面金額**係指於減除所有累計攤銷及累計減損損失後財務狀況表所認列之資產金額。

**成本**係指為取得資產而於購買或建置時所支付之現金、約當現金或其他對價之公允價值，或於適用之情況下，依其他國際財務報導準則（例如國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」）之規定，於原始認列時歸屬於該資產之金額。

**可折舊金額**係指資產成本（或替代成本之其他金額）減除殘值後之餘額。

**發展**係指於產品量產或使用前，將研究發現或其他知識應用於全新或重大改良之原料、器械、產品、流程、系統或服務之專案或設計。

**企業特定價值**係指企業預期從資產之持續使用及於耐用年限屆滿時之處分中所產生之現金流量現值，或預期為清償負債而發生之現金流量現值。

**資產之公允價值**係指在公平交易下，已充分瞭解並有成交意願之雙方據以達成資產交換之金額。

**減損損失**係指資產帳面金額超過其可回收金額之部分。

**無形資產**係指無實體形式之可辨認非貨幣性資產。

**貨幣性資產**係指持有之貨幣，及收取具有固定或可決定貨幣金額之資產。

**研究**係指原創且有計畫之探索，以期獲得科學性或技術性之新知識及新理解。

**無形資產之殘值**係指假設該資產已達耐用年限，並處於耐用年限屆滿時之預期狀態，企業目前自處分該資產估計所可取得金額減除估計處分成本後之餘額。

**耐用年限**係指：

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

## 無形資產

- 9 企業通常會消耗資源或發生負債，以取得、發展、維護或強化無形資源。此類無

形資源例如科學或技術知識、新程序或系統之設計與操作、許可權、智慧財產權、市場知識及商標（包含品牌名稱及出版品名稱）。該等大類別中涵蓋之項目，常見例子為電腦軟體、專利權、著作權、影片、客戶名單、擔保貸款服務權、捕魚證、進口配額、特許權、客戶或供應商關係、客戶忠誠度、市場占有率及行銷權。

- 10 並非所有第 9 段所述之項目均符合無形資產之定義（即可辨認性、對資源之控制及未來經濟效益之存在）。若在本準則範圍內之某項目不符合無形資產之定義，則為取得或內部產生該項目所發生之支出應於發生時認列為費用。惟該項目若係於企業合併所取得者，其構成於收購日所認列之商譽之一部分（見第 68 段）。

### 可辨認性

- 11 無形資產之定義規定無形資產須可辨認，以便與商譽區分。企業合併所認列之商譽，為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。前述未來經濟效益可能來自於所取得可辨認資產間產生之綜效，亦可能來自於不符合財務報表個別認列條件之資產。

- 12 資產符合下列條件之一時，係可辨認：

- (a) 係可分離，即可與企業分離或區分，且可個別或隨相關合約、可辨認資產或負債出售、移轉、授權、出租或交換，而不論企業是否有意圖進行此項交易；或
- (b) 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及義務分離。

### 控制

- 13 若企業有權取得標的資源所產生之未來經濟效益，且能限制他人取得該效益時，企業可控制該資產。企業控制無形資產所產生未來經濟效益之能力，通常源自於法院可執行之法定權利。於缺乏法定權利時，證明控制較為困難。惟權利之法律上可執行性並非控制之必要條件，因為企業可採用其他方式控制未來經濟效益。
- 14 市場與技術知識可能產生未來經濟效益。若該知識受到如著作權、貿易協議之限制（若允許）或員工保密之法定責任等法定權利之保護，則企業可控制該等效益。
- 15 企業可能擁有具備技能之員工團隊，並能辨認經訓練後所提升之員工技能，從而產生未來經濟效益。企業可能亦預期員工將繼續提供技能予企業。惟企業通常無法充分控制自該具備技能之員工團隊及訓練所產生之預期未來經濟效益，致使此類項目不符合無形資產之定義。基於類似理由，特定之管理或技術能力不太可能符合無形資產之定義，除非使用及自其取得預期未來經濟效益係受法定權利保護，且亦符合定義之其他部分。

- 16 企業可能擁有客戶族群或市場占有率，並因致力於建立客戶關係及忠誠度，而預期客戶將持續與企業進行交易。惟在缺乏法定權利以保護或缺乏其他方式以控制企業之客戶關係及客戶忠誠度情況下，企業通常無法充分控制來自客戶關係及忠誠度所產生之預期經濟效益，致使該等項目（例如客戶族群、市場占有率、客戶關係及客戶忠誠度）不符合無形資產之定義。在缺乏法定權利以保護客戶關係之情況下，交換相同或相似無合約之客戶關係之交易（作為企業合併之一部分者除外），可提供證據顯示企業仍然能控制自客戶關係所產生之預期未來經濟效益。因該交換交易亦可對該客戶關係可分離提供證據，該等客戶關係符合無形資產之定義。

### 未來經濟效益

- 17 無形資產所產生之未來經濟效益，可能包括銷售產品或勞務之收入、成本節省或因企業使用資產而獲得之其他效益。例如，在生產過程中使用智慧財產權，可能降低未來生產成本，而不是增加未來收入。

## 認列及衡量

---

- 18 將一項目認列為無形資產時，企業應證明該項目符合：

- (a) 無形資產之定義（見第 8 至 17 段）；及
- (b) 認列條件（見第 21 至 23 段）。

本規定適用於為取得或內部產生無形資產時所發生之原始成本，以及後續為增添、部分重置或維修該項目所發生之成本。

- 19 第 25 至 32 段規範單獨取得之無形資產認列條件之應用，第 33 至 43 段規範企業合併所取得無形資產認列條件之應用。第 44 段規範透過政府補助之方式所取得無形資產之原始衡量，第 45 至 47 段規範無形資產之交換，第 48 至 50 段規範內部產生之商譽之會計處理。第 51 至 67 段規範內部產生之無形資產之原始認列及衡量。
- 20 在許多情況下，因無形資產之性質致使無法對該資產進行增添或部分重置。據此，多數後續支出可能僅維持現有無形資產所具之預期未來經濟效益，而不符合本準則對無形資產之定義及認列條件之規定。此外，將後續支出直接歸屬於特定無形資產，通常較歸屬至整體業務更加困難。因此，後續支出（即取得之無形資產於原始認列後或內部產生之無形資產於完成後發生之支出）僅於極少數情況下，方可認列為資產之帳面金額。與第 63 段一致，品牌、刊頭、出版品名稱、客戶名單及實質上類似項目（不論外部取得或內部產生）之後續支出，於發生時一般均認列為損益。此係因此類支出無法與發展整體業務之支出區別。



- 21 無形資產僅於同時符合下列兩條件時，始應認列：
- (a) 可歸屬於該資產之預期未來經濟效益很有可能流入企業；及
  - (b) 資產之成本能可靠衡量。
- 22 企業應使用合理且可佐證之假設評估預期未來經濟效益之可能性，該等假設代表管理階層對在資產耐用年限內將存在之經濟情況所作之最佳估計。
- 23 企業應根據無形資產原始認列時所取得之證據（外部證據給與較大權數），運用判斷以評估可歸屬於使用該資產所產生之未來經濟效益流入之確定程度。
- 24 無形資產應按成本進行原始衡量。

## 單獨取得

- 25 一般而言，企業為單獨取得無形資產所支付之價款，係反映該資產所具之預期未來經濟效益流入企業可能性之預期。換言之，企業預期將有經濟效益流入，即使對於流入之時點或金額無法確定。因此，單獨取得無形資產一般均視為符合第 21 段(a)可能性之認列條件。
- 26 此外，單獨取得之無形資產，其成本通常能可靠衡量。當購買對價係以現金或其他貨幣性資產之形式支付時，更能可靠衡量。
- 27 單獨取得無形資產之成本包括：
- (a) 購買價格（包含進口稅捐及不可退還之進項稅額），減除商業折扣及讓價；及
  - (b) 為使該資產達到預定使用狀態之任何直接可歸屬成本。
- 28 直接可歸屬成本，舉例如下：
- (a) 為使資產達營運狀態而直接產生之員工福利成本（依國際會計準則第 19 號之定義）；
  - (b) 為使資產達營運狀態之專業服務費；及
  - (c) 測試資產是否正常運作之成本。
- 29 非屬無形資產成本之一部分之支出，舉例如下：
- (a) 推出新產品或服務之成本（包括廣告及促銷活動成本）；
  - (b) 新地點或新客戶群之業務開發成本（包括員工訓練成本）；及

(c) 管理成本與其他一般費用成本。

30 資產達到能符合管理階層預期運作方式之必要狀態時，應停止將成本認列至該無形資產之帳面金額中。因此，使用或重新配置無形資產所發生之成本，不得包含於該無形資產之帳面金額中。例如，下列成本不得包含於無形資產之帳面金額：

(a) 資產已能符合管理階層所預期運作方式，但尚未投入使用時所發生之成本；  
及

(b) 初期營運損失，例如建立資產之產出需求時所發生之初期營運損失。

31 某些營運雖與無形資產之發展有關，但對使資產達到能符合管理階層預期運作方式之必要狀態而言，並非必要。該等非主要營運可能發生於發展活動期間或之前。由於非主要營運對為使資產達到能符合管理階層預期運作方式之必要狀態而言，並非必要，故非主要營運之收益及相關費損應認列為損益，並分別歸類於其相關之收益及費損類別中。

32 若企業延遲支付無形資產超過正常授信期間，則其成本係約當現銷價格。該金額與總支付價款之差額，除依國際會計準則第 23 號「借款成本」之規定予以資本化外，應於授信期間內認列為利息費用。

## 取得以作為企業合併之一部分

33 依國際財務報導準則第 3 號「企業合併」之規定，若無形資產係於企業合併所取得，則該無形資產之成本係於收購日之公允價值。無形資產之公允價值將反映該資產所具之預期未來經濟效益流入企業可能性之預期。換言之，企業預期將有經濟效益流入，即使對於流入之時點或金額無法確定。因此，企業合併所取得之無形資產一般均視為符合第 21 段(a)可能性之認列條件。企業合併所取得之資產若係可分離或由合約或其他法定權利所產生，則存在足夠之資訊以可靠衡量資產之公允價值。因此，企業合併所取得之無形資產一般均視為符合第 21 段(b)可靠衡量條件。

34 依本準則及國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）之規定，收購者應於收購日認列被收購者之無形資產（與商譽分別認列），而不論被收購者於企業合併前是否已認列該資產。意即若被收購者之進行中研究及發展計畫符合無形資產之定義，則收購者應將其認列為資產（與商譽分別認列）。被收購者之進行中研究及發展計畫當同時符合下列兩條件，則符合無形資產之定義：

(a) 符合資產之定義；及

(b) 係可辨認，即係可分離或由合約或其他法定權利所產生。

## 衡量企業合併所取得無形資產之公允價值

- 35 企業合併所取得之無形資產若係可分離或由合約或其他法定權利所產生，則存在足夠之資訊以可靠衡量資產之公允價值。用以衡量無形資產公允價值之估計數，當存有不同機率之可能結果之範圍時，該不確定性應納入資產公允價值之衡量。
- 36 企業合併所取得之無形資產可能僅於與相關合約、可辨認資產或負債一起時，方可分離。在此種情況下，收購者應將該無形資產與商譽分別認列，但與相關項目一起認列。
- 37 在組內個別資產均具類似耐用年限之前提下，收購者應將一組互補性無形資產認列為單一資產。例如，用語「品牌」及「品牌名稱」通常係商標或其他標誌之同義詞，惟前者係一般之行銷用語，通常用以表示一組互補性資產，如商標（或服務標章）及其相關之貿易名稱、配方、秘方及專業技術。
- 38 [已刪除]
- 39 活絡市場之市場報價提供對無形資產公允價值之最可靠估計（另見第 78 段）。適當之市價通常為現時買價。若無法取得現時買價，交易日與資產公允價值估計日間經濟情況無發生改變，則可以最近交易價格作為估計公允價值之基礎。
- 40 無形資產若無活絡市場，則公允價值應係就收購日在公平交易下已充分了解並有成交意願之雙方可得之最佳資訊為基礎，企業為取得該資產所願意支付之金額。於決定此金額時，企業應考量類似資產於近期交易之結果。例如，企業可採用能反映現時市場交易之乘數，乘以能代表資產獲利能力之因素（例如收入、營業淨利或稅前息前折舊前攤銷前盈餘）。
- 41 參與購買及銷售無形資產之企業，可能已發展間接估計無形資產公允價值之技術。若該等技術之目的係用於估計公允價值，且若能反映該資產所屬產業之現時交易及實務時，該等技術可用於企業合併所取得無形資產之原始衡量。該等技術包括，例如：
- (a) 將資產之估計未來淨現金流量予以折現；或
  - (b) 估計企業可避免之成本，即藉由持有無形資產而無須：
    - (i) 於公平交易下由另一方授權無形資產（在「權利金免除」法下，使用淨現金流量折現）；或
    - (ii) 重建或重置無形資產（在成本法下）。

## 取得進行中研究及發展計畫之後續支出

- 42 研究或發展支出若同時符合下列兩項情況，應依第 54 至 62 段之規定處理：

- (a) 該支出與單獨取得或企業合併所取得且已認列為無形資產之進行中研究或發展計畫有關；及
- (b) 該支出係於取得該計畫後發生。

43 適用第 54 至 62 段之規定，意指單獨取得或企業合併所取得且已認列為無形資產之進行中研究或發展計畫，其後續支出應依下列方式處理：

- (a) 若為研究支出，發生時即應認列為費用；
- (b) 若為發展支出，且不符合第 57 段認列為無形資產之條件，發生時即應認列為費用；及
- (c) 若為發展支出，且符合第 57 段之認列條件，則應增加所取得之進行中研究或發展計畫之帳面金額。

## 透過政府補助之方式取得

44 在某些情況下，無形資產可能透過政府補助之方式免費或以名目對價取得。此可能發生於政府移轉或分配予企業無形資產（例如機場之起降權利、廣播或電視台之執照、輸入許可證或配額，或取得其他受限制資源之權利）。依國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府補助之揭露」之規定，企業可選擇以公允價值原始認列無形資產及政府補助。若企業選擇不以公允價值原始認列該資產，則企業應以名目金額（國際會計準則第 20 號允許之另一種處理方法）加計為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬支出，原始認列該資產。

## 資產交換

45 一項或多項無形資產，可能係透過交換一項或多項非貨幣性資產，或一組貨幣性及非貨幣性資產而取得。以下討論雖僅提及一項非貨幣性資產與另一項無形資產間之交換，但亦適用於前述之各種交換。除(a)交換交易缺乏商業實質，或(b)換入資產及換出資產之公允價值均無法可靠衡量外，該無形資產之成本應按公允價值衡量。即使企業無法立即除列換出資產，換入資產仍應按上述方式衡量。若換入資產非按公允價值衡量，其成本應以換出資產之帳面金額衡量。

46 企業決定交換交易是否具商業實質時，應考量未來現金流量因該交易所預期改變之程度。交換交易於下列情況下具有商業實質：

- (a) 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，或
- (b) 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；

及

(c) (a)或(b)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企業特定價值應反應稅後現金流量。該等分析結果可能顯而易見，不須執行詳細計算。

47 第 21 段(b)規定無形資產認列之一項條件為資產之成本能可靠衡量。對不存在可比市場交易之資產，若(a)該資產公允價值合理估計數之變異區間並不重大，或(b)資產公允價值變異區間內各估計數之機率能合理評估並用以估計公允價值，則該無形資產之公允價值能可靠衡量。企業若能可靠決定換入資產或換出資產之公允價值，應以換出資產之公允價值衡量換入資產之成本，除非換入資產之公允價值較為明確。

## 內部產生之商譽

48 內部產生之商譽不得認列為資產。

49 在某些情況下，支出之發生雖為產生未來經濟效益，但其不會導致創造符合本準則認列條件之無形資產。該支出通常被認為有助於形成內部產生之商譽。內部產生之商譽不得認列為資產，因其非屬企業所能控制且可依成本可靠衡量之可辨認資源（即非屬可分離，亦非由合約或其他法定權利所產生）。

50 於任何時點，企業市場價值與其可辨認淨資產帳面金額間之差異可能反映影響企業價值之各種因素。惟該等差異並不代表可被企業控制之無形資產之成本。

## 內部產生之無形資產

51 有時難以評估內部產生之無形資產是否符合認列條件，其理由在於難以：

- (a) 辨認是否存在及何時存在將產生預期未來經濟效益之可辨認資產；及
- (b) 可靠決定資產之成本。在某些情況下，內部產生無形資產之成本無法與維持或強化企業內部產生商譽之成本或日常發生之營運成本區分。

因此，企業對所有內部產生之無形資產，除遵循無形資產之認列及原始衡量之一般規定外，應依第 52 至 67 段之規定及指引處理。

52 於評估內部產生之無形資產是否符合認列條件時，企業應將資產之產生過程分為下列兩階段：

- (a) 研究階段；及

(b) 發展階段。

雖然用語「研究」與「發展」已予以定義，就本準則之目的而言，用語「研究階段」與「發展階段」具有較廣之含義。

53 若企業無法自產生無形資產之內部計畫區分係屬研究階段或發展階段，則企業僅能將該計畫之支出視為發生於研究階段。

### 研究階段

54 **研究（或內部計畫之研究階段）不會產生應予認列之無形資產。研究（或內部計畫之研究階段）之支出應於發生時認列為費用。**

55 於內部計畫之研究階段，企業無法證明存在將產生很有可能之未來經濟效益之無形資產。因此，該支出應於發生時認列為費用。

56 研究活動之例為：

- (a) 致力於取得新知識之活動；
- (b) 對於研究發現或其他知識應用之尋求、評估及最終選定；
- (c) 材料、器械、產品、流程、系統或服務替代方案之尋求；及
- (d) 對於全新或改良之材料、器械、產品、流程、系統或服務可能替代方案之草擬、設計、評估及最終選定。

### 發展階段

57 **僅於企業能證明下列所有各項時，始應認列自發展（或內部計畫之發展階段）產生之無形資產：**

- (a) 完成無形資產之技術可行性已達成，將使該無形資產可供使用或出售。
- (b) 意圖完成該無形資產，並加以使用或出售。
- (c) 有能力使用或出售該無形資產。
- (d) 無形資產將如何產生很有可能之未來經濟效益。除此之外，企業能證明無形資產之產出或無形資產本身已存在市場，或該無形資產若係供內部使用，企業能證明該資產之有用性。
- (e) 具充足之技術、財務及其他資源以完成此項發展，並使用或出售該無形資產。
- (f) 歸屬於該無形資產發展階段之支出，能夠可靠衡量。

58 於內部計畫之發展階段，企業在某些情況下能辨認無形資產，並能證明該資產將

產生很有可能之未來經濟效益。此係因計畫之發展階段較研究階段有更進一步之進展。

59 發展活動之例為：

- (a) 生產或使用前之原型及模式之設計、建造及測試；
- (b) 涉及新技術之工具、夾具、模具及印模之設計；
- (c) 未達規模經濟可行性以供商業化量產之試驗工廠，其設計、建造與作業；及
- (d) 對於全新或改良之材料、器械、產品、流程、系統或服務之已選定替代方案，所為之設計、建造及測試。

60 為證明無形資產將如何產生很有可能之未來經濟效益，企業應依國際會計準則第 36 號「資產減損」之原則，評估自資產獲得之未來經濟效益。若資產僅能與其他資產共同產生經濟效益，則企業應採用國際會計準則第 36 號現金產生單位之概念。

61 關於具充足之資源以完成、使用並自無形資產取得效益，可透過諸如顯示所需之技術、財務與其他資源之業務計畫，以及獲得該等資源之企業能力加以證明。在某些情況下，企業可能藉由取得債權人願意為該計畫提供資金之表示，以證明其具充足之外部資金。

62 企業之成本制度通常能可靠衡量內部產生無形資產之成本，例如為保護著作權或許可權，或發展電腦軟體所發生之薪資與其他支出。

**63 內部產生之品牌、刊頭、出版品名稱、客戶名單及實質上類似項目，不得認列為無形資產。**

64 內部產生之品牌、刊頭、出版品名稱、客戶名單及實質上類似項目之支出無法與發展整體業務之成本區分。因此，該等項目不得認列為無形資產。

### 內部產生無形資產之成本

65 就第 24 段之目的而言，內部產生無形資產之成本係指當無形資產首次均符合第 21、22 及 57 段認列條件之日起所發生之支出總和。第 71 段禁止恢復先前已認列為費用之支出。

66 內部產生無形資產之成本包括創造、生產及整備資產，使其達到能符合管理階層預期運作方式之所有必要直接可歸屬成本。直接可歸屬成本，舉例如下：

- (a) 產生無形資產所使用或消耗之原料及勞務成本；
- (b) 因產生無形資產所支付之員工福利（依國際會計準則第 19 號之定義）成本；
- (c) 法定權利之登記費；及

(d) 用以產生無形資產之專利權與許可權之攤銷。

國際會計準則第 23 號明訂可將利息認列為內部產生無形資產之成本要素之條件。

67 下列項目非屬內部產生無形資產之成本之組成部分：

- (a) 銷售、管理成本與其他一般費用支出，但該支出若直接可歸屬於為使該資產達到使用狀態者，不在此限；
- (b) 資產達預期績效前，所辨認之已發生無效率及初期營運損失；及
- (c) 訓練員工操作資產之支出。

#### 例示第 65 段之釋例

某企業正在發展一項新的生產流程。於 20X5 年發生之支出為 CU1,000<sup>(a)</sup>，其中 CU900 發生於 20X5 年 12 月 1 日前，CU100 發生於 20X5 年 12 月 1 日至 20X5 年 12 月 31 日間。企業能證明於 20X5 年 12 月 1 日時，該生產流程符合認列為無形資產之條件。該流程所含技術之可回收金額（包含在該流程可供使用前，為完成該流程所需之未來現金流出）估計為 CU500。

20X5 年底，生產流程以成本 CU100（自符合認列條件之日，即 20X5 年 12 月 1 日，起所發生之支出）認列為無形資產。於 20X5 年 12 月 1 日前所發生之支出 CU900 認列為費用，因直至 20X5 年 12 月 1 日始符合認列條件。該支出不構成認列於財務狀況表中之生產流程成本之一部分。

於 20X6 年發生之支出為 CU2,000。於 20X6 年底，該流程所含技術之可回收金額（包含在該流程可供使用前，為完成該流程所需之未來現金流出）估計為 CU1,900。

20X6 年底，生產流程之成本為 CU2,100（20X5 年底所認列之支出 CU100 加上 20X6 年所認列之支出 CU2,000）。企業應認列 CU200 之減損損失，以將認列減損損失前之流程帳面金額（CU2,100）調整至其可回收金額（CU1,900）。若符合國際會計準則第 36 號有關減損損失迴轉之規定，此減損損失於後續期間將予迴轉。

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

## 費用之認列

68 無形項目之支出除下列情況外，應於發生時認列為費用：

- (a) 該支出符合認列條件（見第 18 至 67 段），構成無形資產成本之一部分；或



(b) 該項目係於企業合併所取得，且無法認列為無形資產。若為此種情況，其構成於收購日認列為商譽金額之一部分（見國際財務報導準則第 3 號）。

69 在某些情況下，所發生之支出雖可對企業提供未來經濟效益，但並未取得或產生可認列之無形資產或其他資產。在提供商品之情況下，企業應於有權利取用該等商品時，將支出認列為費用。在提供勞務之情況下，企業應於收取該等勞務時，將支出認列為費用。例如，研究支出應於發生時認列為費用（見第 54 段），但若其係屬企業合併所取得之一部分者，不在此限。在發生時認列為費用之支出之其他例子包括：開辦活動之支出（即開辦費），但該項支出依國際會計準則第 16 號之規定應包括於不動產、廠房及設備項目之成本者，不在此限。開辦費可能包括設立成本，例如設立法律個體所發生之法律及文書成本、開設新據點或業務之支出（即開業前成本），或開始新營運、推出新產品或流程之支出（即營運前成本）。

(a) 訓練活動之支出。

(b) 廣告及促銷活動之支出（包括郵寄訂購目錄）。

(c) 搬遷或重組企業部分或全部之支出。

69A 當企業擁有商品時，即有權利取用該商品。同樣地，當供應商依供應合約之條件已完成商品之製造，且企業可要求交付商品並支付價款時，即有權利取用該商品。當供應商依合約提供勞務予企業時，即屬取得該等勞務，而非於企業使用該等勞務以提供另一勞務時，例如提供廣告予客戶。

70 當企業有權取用某些商品前已預先支付價款，第 68 段並未排除將該預付款認列為資產。同樣地，當企業於取得該等勞務前已預先支付價款，第 68 段並未排除將預付款認列為資產。

## 未認列為資產之過去費用

71 無形項目之支出原始已認列為費用者，日後不得認列為無形資產成本之一部分。

## 認列後之衡量

72 企業應選擇第 74 段之成本模式或第 75 段之重估價模式作為其會計政策。若某一項無形資產採重估價模式處理，則與該無形資產相同類別之所有其他資產，除屬無活絡市場者外，亦應採相同模式處理。

73 無形資產類別係企業於營運中具類似性質及用途之資產分組。為避免對資產選擇性重估價及避免財務報表之報導金額混合了成本及不同時日之價值，企業應對同類別內之無形資產項目同時重估價。

## 成本模式

- 74 於原始認列後，無形資產應以其成本減除所有累計攤銷及所有累計減損損失後之金額列報。

## 重估價模式

- 75 於原始認列後，無形資產應以重估價金額列報；重估價金額為重估價日之公允價值減除其後之所有累計攤銷及所有累計減損損失後之金額。就本準則下重估價之目的而言，公允價值應參考活絡市場予以決定。重估價應定期執行，以使報導期間結束日資產之帳面金額與公允價值間無重大差異。

- 76 重估價模式不允許：

- (a) 對先前未認列為資產之無形資產重估價；或
- (b) 以成本以外之金額對無形資產原始認列。

- 77 一項資產按成本原始認列後始得適用重估價模式。惟若無形資產因直到其產生過程中才符合認列條件（見第 65 段），故僅無形資產成本之一部分認列為資產，則重估價模式可適用於該整體資產。此外，重估價模式亦適用於透過政府補助之方式取得且以名目金額認列之無形資產（見第 44 段）。

- 78 第 8 段所述有關活絡市場之特性對於無形資產而言，雖然可能發生，但屬罕見。例如，於某些轄區，對於可自由轉讓之計程車執照、捕魚證或生產配額而言，可能存在活絡市場。惟對於品牌、報紙刊頭、音樂及影片發行權、專利權或商標而言，因該資產每項均具有獨特性，故活絡市場不可能存在。此外，無形資產雖可買賣，但合約係經由個別之買方及賣方協商，交易相對較不頻繁。基於該等理由，對某一資產所支付之價格對於另一資產之公允價值可能無法提供足夠證據。此外，價格資訊通常大眾無法取得。

- 79 重估價之頻率視被重估價無形資產公允價值之波動性而定。若重估價資產之公允價值與其帳面金額有差異重大時，應進一步重估價。某些無形資產之公允價值經歷重大且不規則之波動，故須每年重估價。對無形資產公允價值之變動不重大者，並無經常重估價之必要。

- 80 若無形資產予以重估價，重估價日之所有累計攤銷應依下列方法之一處理：

- (a) 依資產總帳面金額之變動，按比例重新計算累計攤銷，使重估價後之資產帳面金額等於其重估價金額；或
- (b) 將累計攤銷自資產總帳面金額中銷除，並將銷除後之淨額重新計算至資產之

重估價金額。

- 81 於重估價無形資產類別之某項無形資產，若因其無活絡市場而無法重估價，則該資產應以其成本減除所有累計攤銷及減損損失後之金額列報。
- 82 若重估價無形資產之公允價值無法再參考活絡市場予以決定，則該資產之帳面金額應為最近重估價日，經參考活絡市場後所決定之重估價金額減除其後之所有累計攤銷及所有累計減損損失後之金額。
- 83 重估價無形資產不再存在活絡市場之事實，可能顯示該資產可能已減損及須依國際會計準則第 36 號之規定進行測試。
- 84 前段所述資產之公允價值若於後續衡量日能參考活絡市場予以決定，則自該日起適用重估價模式。
- 85 無形資產之帳面金額若因重估價而增加，則增加數應認列於其他綜合損益並累計至權益中之重估增值項下。惟該相同資產過去若曾認列重估價減少數為損益者，則重估價之增加數應於迴轉該減少數之範圍內認列為損益。
- 86 無形資產之帳面金額若因重估價而減少，則該減少數應認列為損益。惟於該資產重估增值項下貸方餘額範圍內，重估價之減少數應認列於其他綜合損益，所認列之其他綜合損益減少數，將減少權益中重估增值項下之累計金額。
- 87 於權益中之累計重估增值，於該重估增值實現時得直接轉入保留盈餘。該重估增值得於資產報廢或處分時全部實現。惟亦可將重估增值於使用該資產時逐步實現；於此情況下，重估增值已實現之金額為該資產按重估價帳面金額應認列之攤銷數與按歷史成本應認列之攤銷數間之差額。重估增值轉入保留盈餘時不得透過損益。

## 耐用年限

- 88 企業應評估無形資產之耐用年限係屬有限或非確定。若為有限，則應評估耐用年限之期限，或評估構成耐用年限之產量或類似單位之數量。於分析所有相關因素後，預期資產為企業產生淨現金流入之期間並未存在可預見之限制時，該無形資產應視為非確定耐用年限。
- 89 無形資產之會計處理應以耐用年限為基礎。有限耐用年限無形資產應予攤銷（見第 97 至 106 段）；非確定耐用年限無形資產則不得攤銷（見第 107 至 110 段）。隨附本準則之釋例為說明不同無形資產耐用年限之決定，以及依所決定之耐用年限為基礎，該等無形資產之後續會計處理。
- 90 決定一項無形資產之耐用年限時，須考量許多因素，包括：

- (a) 企業對該資產之預期用途，以及該資產是否能由另一管理團隊作有效管理；
- (b) 該資產通常之產品生命週期，以及用於類似用途之類似資產，其估計耐用年限之公開資訊；
- (c) 技術、科技、商業或其他類型之過時；
- (d) 該資產營運所屬產業之穩定性，以及市場上對該資產之產品或服務產出需求之改變；
- (e) 競爭者或潛在競爭者之預期行動；
- (f) 為獲取該資產預期未來經濟效益所需之維護支出水準，以及企業達到該水準之能力與意圖；
- (g) 控制該資產之期間及使用該資產之法律或類似限制，例如相關租賃之到期日；及
- (h) 該資產之耐用年限是否取決於企業其他資產之耐用年限。

91 用語「非確定」一詞並不代表「無限」。無形資產之耐用年限，僅反映於估計資產之耐用年限時該資產維持在所評估之標準績效水準下所需之未來維護支出水準，以及企業達到該水準之能力與意圖。無形資產耐用年限係屬非確定之結論，不得依賴超過維持該資產於標準績效水準所需之規劃未來維護支出。

92 基於科技快速變遷之歷史，電腦軟體及許多其他無形資產易受科技過時之影響。因此，該等資產之耐用年限可能較短。

93 無形資產之耐用年限可能很長或甚至非確定。不確定性構成應依審慎之基礎估計無形資產耐用年限之正當理由，但不構成可選擇一短到不切實際年限之正當理由。

94 因合約或其他法定權利所產生之無形資產，耐用年限不得超過合約或其他法定權利之期間，但依據企業預期使用資產之期間，耐用年限可能更短。若合約或其他法定權利之有限期間係可展期者，僅於有證據支持企業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。於企業合併認列為無形資產之再取回權利，其耐用年限為給與該權利之合約之剩餘合約期間，不得包括展期期間。

95 無形資產之耐用年限可能同時受經濟及法令因素影響。經濟因素決定企業將收取未來經濟效益之期間，而法令因素可能限制企業控制取用該等效益之期間。耐用年限為根據該等因素所決定之期間中較短者。

96 存在下列因素時，顯示企業無須支付重大成本而能將合約或其他法定權利展期：

- (a) 證據（其可能係依據經驗）顯示合約或其他法定權利將展期。若展期附帶須

第三方同意之條件，則應包含第三方將會同意之證據；

- (b) 證據顯示達成展期之所有必要條件將可符合；及
- (c) 企業展期成本與因展期而預期流入企業之未來經濟效益相較並不重大。

若展期成本與因展期而預期流入企業之未來經濟效益相較係屬重大，則「展期」成本實質上代表於展期日取得一項新無形資產之成本。

## 有限耐用年限之無形資產

### 攤銷期間及攤銷方法

- 97 有限耐用年限無形資產之可折舊金額應按有系統之基礎於其耐用年限內分攤。攤銷始於該資產達可供使用時，亦即達到能符合管理階層預期運作方式之必要狀態及地點時。攤銷應止於依國際財務報導準則第 5 號將資產分類為待出售（或包括於分類為待出售之處分群組中）之日或資產除列日，兩者較早之日期。所採用之攤銷方法，應可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，則應採用直線法。每一期間之攤銷費用應認列為損益，除非本準則或另一準則允許或規定而包含於另一資產之帳面金額中。
- 98 許多攤銷方法可用以將資產之可折舊金額按有系統之基礎於其耐用年限內分攤。此等方法包括直線法、餘額遞減法及生產數量法。採用方法之選擇應以資產所含預期未來經濟效益之預期消耗型態為基礎，除該等未來經濟效益之預期消耗型態改變外，攤銷方法應每期一致採用。
- 99 攤銷通常均計入損益。惟有時某資產所含之未來經濟效益係用以產生其他資產，在此情況下，攤銷金額構成其他資產成本之一部分且包含於其帳面金額中。例如，用於生產過程中之無形資產之攤銷係包含於存貨之帳面金額中（見國際會計準則第 2 號「存貨」）。

### 殘值

- 100 有限耐用年限無形資產之殘值應假定為零，除非：
- (a) 第三方承諾於資產耐用年限屆滿時購買該資產；或
  - (b) 資產具活絡市場，並且：
    - (i) 殘值可參考該市場決定；及
    - (ii) 該市場於資產耐用年限屆滿時很有可能存在。

- 101 有限耐用年限資產之可折舊金額係減除殘值後之餘額。不為零之殘值，意指企業預期於無形資產經濟年限屆滿前處分該資產。
- 102 資產殘值之估計應以處分時之可回收金額為基礎，即於估計日，將一項耐用年限已屆滿且於類似該資產使用狀態下運作之類似資產出售而可得之當時價格。企業至少應於每一財務年度結束日對殘值進行檢視。資產殘值之變動應按國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之會計估計變動規定處理。
- 103 無形資產之殘值可能增加至等於或高於資產之帳面金額。在此情況下，該資產之攤銷費用為零，直至該資產之殘值後續減少至低於其帳面金額為止。

### 攤銷期間及攤銷方法之檢視

- 104 企業至少應於每一財務年度結束日檢視有限耐用年限無形資產之攤銷期間及攤銷方法。若資產之預期耐用年限與先前之估計不同，攤銷期間應隨之改變。若對資產所含之未來經濟效益之預期消耗型態已有變動，應改變攤銷方法以反映變動後之型態。該變動應按國際會計準則第 8 號之會計估計變動處理。
- 105 於無形資產之年限內，耐用年限之估計可能明顯變成不適當。例如，減損損失之認列可能顯示攤銷期間須予改變。
- 106 隨時間之經過，預期自無形資產流入企業之未來經濟效益型態可能改變。例如，攤銷採餘額遞減法可能明顯較採直線法適當。另一例為，若許可權所表彰之權利之使用因等待業務計畫其他組成部分之作為而延遲進行。在此情況下，可能直至以後期間方可取得自資產產生之經濟效益。

### 非確定耐用年限無形資產

- 107 非確定耐用年限無形資產不得攤銷。
- 108 依國際會計準則第 36 號之規定，企業應於下列時點，依非確定耐用年限無形資產之可回收金額與其帳面金額之比較，以測試非確定耐用年限無形資產是否減損：
- (a) 每年；及
  - (b) 有跡象顯示該無形資產可能減損。

### 耐用年限評估之檢視

- 109 未攤銷之無形資產，其耐用年限應於每期進行檢視，以決定事項及情況是否繼續支持該資產為非確定耐用年限之評估。若否，耐用年限評估由非確定改為有限之

變動，應按國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之會計估計變動處理。

- 110 依國際會計準則第 36 號之規定，無形資產之耐用年限經重評估後變為有限而不是仍為非確定，此為顯示資產可能減損之跡象。因此，企業應依國際會計準則第 36 號所決定之資產可回收金額與其帳面金額之比較，以對資產進行減損測試，並將帳面金額超過可回收金額之部分認列為減損損失。

## 帳面金額之可回收性：減損損失

- 111 企業應依國際會計準則第 36 號之規定決定無形資產是否已減損。該準則說明企業何時及如何檢視其資產之帳面金額、如何決定資產之可回收金額，以及何時認列或迴轉減損損失。

## 報廢及處分

- 112 無形資產應於下列情況發生時除列：
- (a) 處分時；或
  - (b) 預期無法由使用或處分產生未來經濟效益時。
- 113 除列無形資產所產生之利益或損失金額，應為淨處分價款（若存在時）與該資產帳面金額間之差額。該差額應於資產除列時計入損益（除售後租回於國際會計準則第 17 號另有規定外）。利益不得分類為收入。
- 114 無形資產之處分可能有多種方式（例如出售、簽訂融資租賃合約或捐贈）。於決定該資產之處分日時，企業應依國際會計準則第 18 號「收入」關於認列商品銷售收入條件之規定。售後租回之處分，則應適用國際會計準則第 17 號之規定。
- 115 企業若依第 21 段認列原則之規定，將無形資產部分重置之成本認列於資產之帳面金額時，應除列被重置部分之帳面金額。實務上企業若無法決定被重置部分之帳面金額時，則可使用重置部分之成本作為被重置部分於取得或內部產生時成本之參考。
- 115A 在企業合併之再取回權利之情況下，若該權利隨後再發行（出售）予第三方，應以相關之帳面金額（如有時）決定再發行之利益或損失。
- 116 處分無形資產之應收價款，於原始認列時應採公允價值。無形資產價款若延遲支付，所收取之對價於原始認列時應採約當現銷價格。該對價之名目金額與約當現銷價格間之差額，應依國際會計準則第 18 號之規定認列為利息收入，以反映應收款之有效利率。

- 117 當無形資產不再使用時，除該資產已提足折舊或依國際財務報導準則第 5 號分類為待出售（或包括於分類為待出售之處分群組中）外，不得停止有限耐用年限無形資產之攤銷。

## 揭露

---

### 一般揭露

- 118 企業對無形資產（區分為內部產生之無形資產及其他無形資產）之每一類別，應揭露下列：

- (a) 耐用年限係屬非確定或有限。若為有限，所採用之耐用年限或攤銷率；
- (b) 有限耐用年限無形資產所採用之攤銷方法；
- (c) 期初與期末之總帳面金額及所有累計攤銷（與累計減損損失加總）；
- (d) 在綜合損益表中，包含無形資產所有攤銷之單行項目；
- (e) 期初與期末帳面金額間之調節，列示下列各項：
  - (i) 增添之金額，分別揭露源自內部發展所產生者、單獨取得者及由企業合併取得者；
  - (ii) 依國際財務報導準則第 5 號規定分類為待出售或包括於分類為待出售之處分群組之資產，以及其他處分；
  - (iii) 當期依第 75、85 及 86 段進行重估價所產生之增加或減少，以及依國際會計準則第 36 號之規定，因認列或迴轉減損損失於其他綜合損益所產生之增加或減少（如有時）；
  - (iv) 當期依國際會計準則第 36 號之規定計入損益之減損損失（如有時）；
  - (v) 當期依國際會計準則第 36 號之規定迴轉入損益之減損損失（如有時）；
  - (vi) 當期認列之所有攤銷；
  - (vii) 將財務報表換算為表達貨幣所產生之淨兌換差額，以及將國外營運機構換算為個體之表達貨幣所產生之淨兌換差額；及
  - (viii) 當期帳面金額之其他變動。

- 119 無形資產類別係企業於營運中具類似性質及用途之資產分組。各類別之例子可能包括：



- (a) 品牌名稱；
- (b) 刊頭及出版品名稱；
- (c) 電腦軟體；
- (d) 許可權及特許權；
- (e) 著作權、專利權及其他工業財產權、服務及經營權；
- (f) 秘方、公式、模式、設計及原型；及
- (g) 發展中之無形資產。

若能提供更攸關之資訊予財務報表使用者，上述類別應再細分（彙總）為較小（較大）之類別。

120 企業除依第 118 段(e)(iii)至(v)規定揭露資訊外，應依國際會計準則第 36 號之規定揭露已減損無形資產之資訊。

121 國際會計準則第 8 號規定，企業應揭露對當期有重大影響或預期對後續期間有重大影響之會計估計變動之性質及金額。該揭露可能歸因於下列項目之改變：

- (a) 無形資產耐用年限之評估；
- (b) 攤銷方法；或
- (c) 殘值。

122 企業亦應揭露：

- (a) 經評估為非確定耐用年限之無形資產，該資產之帳面金額及評估為非確定耐用年限之理由。企業於提供該等理由時，應說明決定該無形資產為非確定耐用年限之重大因素。
- (b) 對企業財務報表而言，所有屬重大之個別無形資產之說明、帳面金額及剩餘攤銷期間。
- (c) 對透過政府補助之方式取得且以公允價值進行原始認列之無形資產（見第 44 段）：
  - (i) 該等資產於原始認列時之公允價值；
  - (ii) 該等資產之帳面金額；及
  - (iii) 於認列後該等資產係依成本模式或重估價模式衡量。

- (d) 無形資產之所有權受限制之事實及帳面金額，以及供作負債擔保之無形資產之帳面金額。
- (e) 為取得無形資產之合約承諾金額。

123 當企業於說明決定無形資產為非確定耐用年限之重大因素時，應考量第 90 段所列之因素。

## 認列後採用重估價模式衡量之無形資產

124 若無形資產以重估價金額處理，則企業應揭露下列資訊：

- (a) 依無形資產之類別揭露：
  - (i) 重估價之生效日；
  - (ii) 重估價無形資產之帳面金額；及
  - (iii) 對重估價無形資產類別於認列後，若採第 74 段之成本模式衡量時應認列之帳面金額；
- (b) 與無形資產有關之期初與期末重估增值金額，說明當期之變動情形及該餘額分配予股東之所有限制；及
- (c) 估計資產公允價值所採用之方法及重大假設。

125 基於揭露之目的，可能有必要將重估價無形資產之類別彙總為較大之類別。惟若此將導致無形資產類別同時併入包括採成本模式及重估價模式衡量之金額時，則類別不得彙總。

## 研究及發展支出

126 企業應揭露當期研究及發展支出認列為費用之彙總金額。

127 研究及發展支出包括所有直接可歸屬於研究或發展活動之支出（就第 126 段揭露規定之目的而言，須包括之支出類型見第 66 及 67 段之指引）。

## 其他資訊

128 本準則鼓勵但不要求企業揭露下列資訊：

- (a) 已攤銷完畢但仍在使用之無形資產之說明；及

- (b) 由企業所控制，但因不符合本準則所述之認列條件，或因於 1998 年發布之國際會計準則第 38 號「無形資產」生效前即已取得或產生，而未認列為資產之重要無形資產之簡要敘述。

## 過渡規定及生效日

- 129 [已刪除]
- 130 對下列事項，企業應適用本準則：
- (a) 協議日於 2004 年 3 月 31 日以後之企業合併所取得無形資產之會計處理；及
- (b) 2004 年 3 月 31 日以後開始之第一個年度期間，所有其他無形資產之會計處理自開始日後推延適用。因此，企業不得調整於當日已認列無形資產之帳面金額。惟企業應於當日依本準則重評估該等無形資產之耐用年限。若重評估之結果導致企業改變對資產耐用年限之評估，該變動應按國際會計準則第 8 號之會計估計變動規定處理。
- 130A 企業應於 2006 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用第 2 段之修正內容。企業若提前適用國際財務報導準則第 6 號，該等修正內容亦應提前適用。
- 130B 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所使用之專用術語，並修正第 85、86 段及第 118 段(e)(iii)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。
- 130C 國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）修正第 12 段、第 33 至 35 段、第 68、69、94 段及第 130 段，刪除第 38 及 129 段，並新增第 115A 段之規定。2009 年 4 月發布之「國際財務報導準則之改善」，修正第 36 及 37 段之規定。企業應於 2009 年 7 月 1 日以後開始之年度期間推延適用該等修正內容。因此，先前因企業合併所認列之無形資產及商譽，其金額不得調整。企業若提前適用國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂），企業應提前適用該等修正內容，並揭露該事實。
- 130D 2008 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」修正第 69、70 段及第 98 段，並新增第 69A 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，並得提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。
- 130E 2009 年 4 月發布之「國際財務報導準則之改善」，修正第 40 及 41 段之規定。企業應於 2009 年 7 月 1 日以後開始之年度期間推延適用該等修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。

## 相似資產之交換

- 131 第 129 及 130 段(b)關於推延適用本準則之規定，意指若一項資產之交換於本準則生效日前係以換出資產之帳面金額作為衡量基礎，企業不得重述取得資產之帳面金額以反映其於取得日之公允價值。

## 提前適用

- 132 鼓勵適用第 130 段之企業於第 130 段所述之生效日前適用本準則。惟企業若於該生效日前提前適用本準則，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 36 號（2004 年修訂）之規定。

## **國際會計準則第 38 號（1998 年發布）之撤銷**

---

- 133 本準則取代國際會計準則第 38 號「無形資產」（1998 年發布）。