

國際會計準則第 38 號（2010 年版）翻譯草案

無形資產

初審委員 國立中興大學會計學系教授張瑞當

翻譯單位 會計研究發展基金會

徵 求 意 見 函

（請於 99 年 10 月 30 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 38 號

無形資產

A 部分



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
國際會計準則第 38 號	
無形資產	
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複核	104-106
非確定耐用年限無形資產	107-110
耐用年限評估之複核	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進行衡量之無形資產	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），適用於：

- (a) 協議日於 2004 年 3 月 31 日以後之企業合併，於取得時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，所有其他無形資產之會計處理。

本準則鼓勵提前適用此規定。

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，作為其企業合併計畫之一部分。該計畫之目的係為提升企業合併會計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 該計畫分為兩個階段。第一階段之成果為理事會同時發布國際財務報導準則第 3 號「企業合併」、國際會計準則第 38 號修訂版，以及國際會計準則第 36 號「資產減損」修訂版。於計畫之第一階段，理事會之審議主要著重於下列事項：

- (a) 企業合併之會計處理方法；
- (b) 企業合併所取得之可辨認資產及所承擔之負債及或有負債之原始衡量；
- (c) 為終止或縮減被收購者之活動所認列之準備；
- (d) 企業合併中，依收購者權益所取得可辨認淨資產之公允價值超過合併成本之會計處理；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，理事會之意圖僅係為反映企業合併計畫所作成之決定，而未對國際會計準則第 38 號之所有規定予以重新考量。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、提供商品或服務、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。本版本中，關於用於生產、提供商品或服務、出租予他人，或為管理目的而持有資產之規定，已自無形資產定義中刪除。
- IN6 前一版國際會計準則第 38 號並無定義「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，即可與企業分離或劃分，且可個別或隨相關合約、資產或負債出售、移轉、授權、租賃或交換；或
 - (b) 係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，其公允價值通常能可靠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無形資產（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無明確規定。本準則規定該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，且不符合國際會計準則第 38 號關於將發展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 號關於將發展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年限之假

設上，並且包含一個可推翻之假設，即無形資產之耐用年限自可使用之日起不超過 20 年。關於該可推翻之假設已予以刪除。本準則規定於分析所有相關因素後，預期其為企業產生淨現金流量之期間未存在可預見之終止期限時，該無形資產應視為具有非確定耐用年限。

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法定權利之期間，除非該權利可以展期且展期幾乎係可以確定。本準則之規定如下：

- (a) 因合約或其他法定權利所產生之無形資產，耐用年限不應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，僅於有證據證明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 本準則之規定如下：

- (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複核，以決定事件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，耐用年限之評估由非確定年限改為有限年限時，應視為會計估計變動。

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 20 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發生減損。關於該規定已予以刪除。因此，對自可使用之日起攤銷期間超過 20 年之有限耐用年限無形資產，依國際會計準則第 36 號之規定，企業僅於有跡象顯示資產可能減損時，始須決定該資產之可收回金額。

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 本準則之目的係對另一準則並無明確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。本準則亦明確說明如何衡量無形資產之帳面金額，並要求明確揭露無形資產。

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（但未對該等無形資產）有特定揭露規範。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。對同時具備有形與無形要素之資產，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。其亦適用於電腦操作系統。當軟體並非相關硬體整體之一部分，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屬知識之發展。因此，該等活動雖可能產出具實體形式之資產（例如原型），但該等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，其所產生之會計議題可能須以其他方式處理時，排除於某項準則之範圍外可能發生。開採產業中關於石油、天然氣及礦產之勘探支出或開發及開採支出，以及保險合約即屬於上述情況。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攤銷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。

可攤銷金額係指資產成本（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，以獲得科學性或技術性之新知識。

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 企業於取得、發展、維護或強化無形資源時，通常會消耗資源或發生負債。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）。該等無形資源常見之項目，例如電腦軟體、專利權、著作權、影片、客戶名單、擔保貸款服務權、漁業權、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 第 9 段所述之項目並非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，代表自企業合併所取得之其他資產所產生之未來經濟效益，其無法個別辨認及分別認列。前述未來經濟效益可能歸因於所取得可辨認資產間產生之綜效，亦可能歸因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，即可與企業分離或劃分，且可個別或隨相關合約、可辨認資產或負債出售、移轉、授權、租賃或交換，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，且能限制他人使用該效益時，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，通常源自於法院可強制執行之法定權利。於缺乏法定權利時，證明控制較為困難。惟權利之法定強制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 市場知識與技術知識可能產生未來經濟效益。若該等知識受到如著作權、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可能符合無形資產之定義，除非使用及自其取得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。惟於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。於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），可對企業仍然能控制自客戶關係所產生之預期未來經濟效益提供證據。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，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 段係規範認列條件合於單獨取得無形資產之應用，第 33 至 43 段係規範認列條件合於企業合併所取得無形資產之應用。第 44 段係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 段係規範無形資產之交換，第 48 至 50 段係規範內部產生之商譽之會計處理。第 51 至 67 段係規範內部產生之無形資產之原始認列及衡量。

- 20 於許多情況下，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，多數無形資產之後續支出可能僅維持現有無形資產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，通常較歸屬至業務整體更加困難。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、客戶名單及其他於實質上類似項目（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。這是因為此類支出無法與業務整體支出區別。

- 21 無形資產僅於符合下列條件時，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，係反映對資產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) 機率性之認列條件。
- 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) 為使該資產達可供使用狀態前之任何直接可歸屬成本。
- 28 直接可歸屬成本，舉例如下：
- (a) 為使資產達可供使用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) 為使資產達可供使用狀態之專業服務費；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 當資產達到能以管理階層所預期方式運作之必要狀態，應停止將成本認列於無形資產之帳面金額。因此，使用或重新配置無形資產所發生之成本，不得包含於無形資產之帳面金額。例如，下列成本不得包含於無形資產之帳面金額：
- (a) 資產能以管理階層所預期方式運作，但尚未使用時所發生之成本；及
- (b) 初期營業損失，例如需求未達資產正常產出前所產生之損失。
- 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，係反映對資產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)機率性之認列條件。企業合併所取得之資產若係可分離或係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)可靠性衡量條件。
- 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，則收購者應將該計畫認列為無形資產（與商譽分別認列）。被收購者之進行中研究及發展計畫若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) 具可辨認性，即該計畫係可分離或係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係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，若存有具不同機率之可能結果區間時，該資產公允價值之衡量應考量該不確定性。
- 36 企業合併所取得之無形資產可能係可分離，惟僅於與相關合約、可辨認資產或負債一併時才如此。於此情況下，則收購者應將該無形資產與商譽分別認列，但與相關項目一併認列。
- 37 於群組中之個別資產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（或服務標誌）及其相關之貿易名稱、配方、處方及專業技術。
- 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（亦可見第 78 段）。適當之市價通常為現時買方報價。若無法取得現時買方報價，則於交易日與資產公允價值估計日間之經濟情況無發生重大變化之前提下，可以類似交易最近期間之價格作為估計公允價值之基礎。
- 40 無形資產若無活絡市場，則公允價值應就收購日在公平交易下已充分了解並有成交易願者可取得之最佳資訊為基礎，估計企業為取得該資產所願意支付之金額。於決定此金額時，企業可參考類似資產最近交易之結果。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、營業淨利或未計列利息、稅額、折舊及攤銷前之盈餘）。
- 41 參與買賣無形資產之企業，可能已發展出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且無須：
 - (i) 於正常交易下由另一方授權無形資產（稱「權利金節省」法，使用現金流量折現）；或
 - (ii) 重建或重置無形資產（稱成本法）。

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 段所述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 段所述認列為無形資產之條件，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 於某些情況下，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。該等情況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、廣播或電台之執照或頻率、輸入許可證或配額，或使用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，企業可選擇一開始以公允價值認列無形資產及政府補助。企業若選擇不以公允價值對資產進行原始認列，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）加計使資產達可供使用狀態前直接可歸屬之支出，對資產進行原始認列。

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種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 於某些情況下，支出之發生係為產生未來經濟效益，但其不會致使產生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。內部產生之商譽不應認列為資產，因其非屬企業所能控制之可辨認資源（即非屬可分離，亦非由合約或其他法定權利而產生），且成本亦無法可靠衡量。

50 於任何時點，企業市場價值與企業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，其理由在於企業難以：

- (a) 辨認是否存在及何時存在將產生預期未來經濟效益之無形資產；及
- (b) 可靠決定資產之成本。於某些情況下，內部產生無形資產之成本有時無法與維持或強化企業內部產生商譽之成本或日常營運之成本區分。

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，惟依本準則之目的，用語「研究階段」與「發展階段」具有較廣之含義。

53 企業若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，企業無法證明存在很有可能產生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 研究活動舉例如下：

- (a) 致力於發現新知識之活動；
- (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、系統或服務可能方法之尋求；及
- (d) 對於全新或改良之材料、器械、產品、流程、系統或服務之可行方法之草擬、設計、評估及最終選定。

發展階段

57 僅於企業能證明符合下列所有條件時，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) 完成之無形資產已達技術可行性，使該無形資產將可供使用或出售。
- (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，抑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 於某些情況下，企業於內部計畫之發展階段即能辨認無形資產，並能證明該資產

將產生很有可能之未來經濟效益。這是因為計畫之發展階段較研究階段有更進一步之進展。

59 發展活動舉例如下：

- (a) 生產或使用前之原型及模式之設計、建造及測試；
- (b) 包含新技術之工具、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方法，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。若無形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之條件，可透過例如營運計畫之方式，顯示所需之技術、財務與其他資源，以及企業有能力獲得該等資源加以證明。於某些情況下，企業可能藉由取得借款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 企業之成本系統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、客戶名單及其他於實質上類似項目，不應認列為無形資產。**

64 內部產生之品牌、刊頭、出版品名稱、客戶名單及其他於實質上類似項目之支出無法與業務整體發展成本區分。因此，該等項目不應認列為無形資產。

內部產生無形資產之成本

65 依第 24 段之規範意旨，內部產生無形資產之成本，係指該無形資產首次均符合第 21、22 及 57 段所述認列條件之日起所發生之支出總和。第 71 段禁止重行資本化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所有創造、生產及整備資產，使其達到能以管理階層所預期方式運作之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材料及服務成本；
- (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) 法定權利之登記規費；及
- (d) 用以產生無形資產之專利權與許可權之攤銷金額。

國際會計準則第 23 號對於可將利息認列為內部產生無形資產之成本要素之條件有相關規定。

67 下列項目非屬內部產生無形資產之成本組成要素：

- (a) 銷售、管理及其他間接支出，但該支出若直接可歸屬於為使該資產達可供使用狀態者，不在此限；
- (b) 資產達預期績效前，所辨認之無效率及初期營業損失；及
- (c) 訓練員工操作資產之支出。

例示第 65 段之釋例

企業正致力於發展一項新的生產流程。於 20X5 年發生之支出為 CU1,000^(a)，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。該生產流程所隱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數）估計為 CU500。

20X5 年底，生產流程以成本 CU100（即自 20X5 年 12 月 1 日符合認列條件之日起所發生之支出）認列為無形資產。因直至 20X5 年 12 月 1 日始符合認列條件，故於 20X5 年 12 月 1 日前所發生之支出 CU900 應認列為費用。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，該生產流程所隱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數）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）。企業應認列減損損失 CU200，以將認列減損損失前之生產流程帳面金額（CU2,100）調整至可回收金額（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時，得於後續期間予以迴轉。

(a)本準則中，貨幣金額係以「貨幣單位（CU）」表達。

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。於此情況下，其構成於收購日認列為商譽之金額之一部分（見國際財務報導準則第 3 號）。

69 於某些情況下，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。於提供商品之情況下，企業應於有權利使用該等商品時，將支出認列為費用。於提供服務之情況下，企業應於收取該等服務時，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），但所取得之研究支出係構成企業合併之一部分者，不在此限。其他於發生時認列為費用之支出，舉例如下：

- (a) 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規費及文書成本、開設新據點或業務之支出（即開業前成本），或開始新營運活動、推出新產品或程序之支出（即營運前成本）。
- (b) 訓練活動之支出。
- (c) 廣告及促銷活動之支出（包括郵寄訂購目錄）。
- (d) 搬遷或重組部分或全部企業之支出。

69A 當企業擁有商品時，即有權利使用該商品。類似地，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，即有權利使用該商品。當供應商依合約提供服務予企業時，即屬取得該等服務，而非至企業使用該等服務以交付其他服務時，例如對客戶刊登廣告。

70 企業若於取得權利以使用該等商品前已預先支付價款，第 68 段並不排除將預付項目認列為資產。類似地，企業若於收取該等服務前已預先支付價款，第 68 段並不排除將預付項目認列為資產。

未認列為資產之過去費用

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

認列後之衡量

72 企業應選擇以第 74 段所述之成本模式或以第 75 段所述之重估價模式作為其會計

政策。若某一項無形資產係以重估價模式處理，則與該無形資產相同類別之其他資產，除屬無活絡市場者外，亦應以相同模式處理。

- 73 相同類別無形資產係指於企業營運中具有類似性質及用途之資產群組。相同類別無形資產內之項目應同時重估價，以避免資產選擇性重估價及避免財務報表所報導之金額表達不同日期之成本及價值之混合。

成本模式

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

重估價模式

- 75 於原始認列後，無形資產應以重估價金額（即於重估價日資產之公允價值）減除後續累計攤銷及後續累計減損損失後之金額列帳。依本準則下重估價之目的，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 重估價模式並不允許下列事項：

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

- 77 重估價模式於資產已按成本原始認列後予以適用。惟因部分無形資產成本通過進程（見第 65 段）前之資產不符合認列條件，故僅部分無形資產成本認列為資產，惟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，雖然其亦可能發生，但非常罕見。例如，於某些地方，對於可自由轉讓之計程車執照、漁業權或生產配額而言，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，因該等資產具有獨特屬性，故不存在活絡市場。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可能不足以作為另一資產公允價值之證據。此外，價格通常並不公開。

- 79 重估價之頻率須視重估價無形資產公允價值之波動情況而定。若重估價資產之公允價值與其帳面金額間差異重大，則再予重估價係屬必要。某些無形資產可能有重大且不穩定之公允價值波動，因此須每年定期重估價。對於公允價值變動並不重大之無形資產而言，該經常性重估價並不必要。

- 80 若無形資產已予重估價，則重估價日之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重估價金額；或
- (b) 將累計攤銷自資產總帳面金額總額中減除，並按減除後之淨額重新計算資產之重估價金額。
- 81 與重估價無形資產相同類別之某項無形資產，若因其無活絡市場而無法進行重估價時，則該資產應以成本減除累計攤銷及減損損失後之金額列帳。
- 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後續累計攤銷及後續累計減損損失之金額。
- 83 重估價無形資產不再存在活絡市場之事實，顯示該資產可能已減損，須依國際會計準則第 36 號之規定進行測試。
- 84 資產之公允價值於後續衡量日若能參考活絡市場予以決定，則自該日起應依重估價模式處理。
- 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及累計至權益項下之重估增值科目。惟同一資產已於過去將重估價減少數認列為損益者，因重估價而產生之增加數應於該減少數範圍內迴轉認列為損益。
- 86 無形資產之帳面金額若因重估價而減少，則減少數應認列為損益。惟於該資產重估增值科目貸方餘額之範圍內，因重估價而產生之減少數應認列為其他綜合損益。所認列之其他綜合損益減少數，將使權益項下之重估增值科目累計金額減少。
- 87 於權益項下之累計重估增值，於該重估增值實現時應直接將其轉入保留盈餘。該重估增值可能於資產報廢或處分時全部實現。惟某些重估增值可能隨企業使用資產而實現；於此情況下，已實現之重估增值金額係指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兩者間之差額。自重估增值轉出至保留盈餘之金額，無須進入損益。

耐用年限

- 88 企業應評估無形資產之耐用年限係屬有限年限或非確定年限，若為有限年限，則應評估耐用年限之期限，亦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量之期間未存在可預見之終止期限時，該無形資產應視為具有非確定耐用年限。
- 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無須攤銷(見第 107 至 110 段)。附於本準則之釋例為舉例說明不同類型之無形資產其耐用年限之決定方式，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 決定無形資產之耐用年限時，須考量許多因素，包括：

- (a) 企業對資產之預期用途，以及資產是否能由另一管理團隊作有效管理；
- (b) 資產之一般產品生命週期，以及相似用途之類似資產，其估計耐用年限之公開資訊；
- (c) 技術、科技、商業或其他過時之型態；
- (d) 資產營運所屬產業之穩定性，以及資產所產出產品或勞務之市場需求改變情形；
- (e) 競爭者或潛在競爭者之預期行動；
- (f) 為獲取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) 控制資產之期間，以及使用該資產之法定限制或其他類似限制，例如相關租賃之到期日；及
- (h) 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「非確定年限」一詞並不代表「無限年限」。無形資產耐用年限之評估，僅係以維持該資產於標準績效水準下所需之未來維護支出，以及企業有能力與意圖達到該水準為基礎，估計資產之耐用年限。無形資產耐用年限係屬非確定年限之結論，不應取決於所計畫之未來維護支出超過維持該資產於正常績效水準下所需之未來維護支出為基礎。

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技術過時之影響。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為非確定年限。該不確定性證明企業審慎估計無形資產之耐用年限是正當的，但並無法證明選擇一短且不切實際之耐用年限是正當的。

94 因合約或其他法定權利所產生之無形資產，耐用年限不應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，僅於有證據證明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。法令因素為限制企業能控制使用該等效益之期間。耐用年限係根據該等因素所決定之年限中較短者。
- 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。若展期附帶須第三人同意之條件，則應包含第三人將會同意之證據；
 - (b) 證據顯示達成展期之所有必要條件將可符合；及
 - (c) 與因展期而預期流入企業之未來經濟效益相較，展期成本並不重大。
- 與因展期而預期流入企業之未來經濟效益相較，若展期成本屬重大，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攤銷金額，應於其耐用年限內依有系統之基礎攤銷。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，除本準則或其他準則允許或要求而包含於其他資產之帳面金額外，應認列為損益。
- 98 企業有多種攤銷方法可供使用，使資產之可攤銷金額能於其耐用年限內依有系統之基礎攤銷。該等攤銷方法包括直線法、餘額遞減法及生產數量法。企業應以資產所隱含預期未來經濟效益之預期消耗型態，作為選擇採用方法之基礎，並一致地運用於不同期間，除非預期未來經濟效益之預期消耗型態發生改變。
- 99 攤銷通常應認列為損益。惟有時無形資產所隱含之未來經濟效益於生產其他資產時將會被吸收。於此情況下，攤銷費用構成其他資產成本之一部分，並包含於其帳面金額中。例如，於生產過程中使用之無形資產，其攤銷金額係包含於存貨之帳面金額（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設為零，除非：

(a) 第三人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仍很有可能存在。

101 有限耐用年限無形資產之可攤銷金額應於減除其殘值後決定。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無形資產。

102 無形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無形資產使用狀態下運作之類似資產出售而可得之一般售價。企業應至少於每一財務年度結束日複核殘值。依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定，資產殘值之變動應視為會計估計變動。

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複核

104 企業應至少於每一財務年度結束日複核有限耐用年限無形資產之攤銷期間及攤銷方法。若資產之預計耐用年限與先前之估計數不同，攤銷期間應隨之改變。若資產所隱含未來經濟效益之預期消耗型態已發生改變，則攤銷方法應予調整以反映該型態。依國際會計準則第 8 號之規定，該等變動應視為會計估計變動。

105 於無形資產之年限內，耐用年限之估計並不適當可能係顯而易見的。例如，減損損失之認列可能顯示攤銷期間須予改變。

106 隨著時間經過，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，採用餘額遞減法攤銷較採用直線法適當可能係顯而易見的。又例如，表彰許可權之使用權因受營運計畫之其他部分影響而延遲進行。於此情況下，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，透過比較非確定耐用年限無形資產之可回收金額與其帳面金額，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。

耐用年限評估之複核

- 109 無須進行攤銷之無形資產，其耐用年限應於每期進行複核，以決定事件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，耐用年限之評估由非確定年限改為有限年限時，依國際會計準則第 8 號之規定應視為會計估計變動。
- 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為有限年限而不是非確定年限，則有跡象顯示資產可能減損。因此，企業應透過比較依國際會計準則第 36 號所決定之資產可回收金額與其帳面金額，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 為決定無形資產是否減損，企業應依國際會計準則第 36 號之規定處理。該準則說明企業應於何時及如何複核資產之帳面金額、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 無形資產有下列情況時，應予除列：
- (a) 處分；或
- (b) 預期由使用或處分無法產生未來經濟效益。
- 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認列為損益（除售後租回於國際會計準則第 17 號另有規定外）。利益不應分類為收入。
- 114 無形資產之處分可以許多方式進行（例如出售、融資租賃或捐贈）。企業應依國際會計準則第 18 號「收入」有關認列商品銷售收入條件之規定，決定該資產之處分日。國際會計準則第 17 號適用於以售後租回方式所為之處分。
- 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 於企業合併中取得之再取回權利，若該權利隨後再發行（出售）予第三人，相關

之帳面金額（若存在時）應作為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 有限耐用年限無形資產，於該資產不再使用時仍不應停止攤銷，除非已攤銷完畢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）。

揭露

一般揭露

- 118 企業應將無形資產區分為內部產生之無形資產與其他無形資產，依無形資產之類別分別揭露下列資訊：
- (a) 耐用年限係屬非確定年限或有限年限，若為有限年限，其耐用年限或攤銷比率；
 - (b) 有限耐用年限無形資產之攤銷方法；
 - (c) 期初與期末之總帳面金額及累計攤銷金額（與累計減損減失合計）；
 - (d) 於綜合損益表中，包含無形資產攤銷金額之單行項目；
 - (e) 期初與期末帳面金額間之調節，應顯示下列資訊：
 - (i) 增加之金額，應分別揭露源自內部發展所產生者、單獨取得者，以及企業合併取得者；
 - (ii) 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之資產，以及其他處分；
 - (iii) 當期依第 75 段、第 85 段及第 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，於其他綜合損益中所認列或迴轉之減損損失（若存在時）所產生之增加或減少；
 - (iv) 當期依國際會計準則第 36 號之規定，認列為損益之減損損失（若存在時）；
 - (v) 當期依國際會計準則第 36 號之規定，認列為損益之減損損失迴轉（若存

在時)；

(vi) 當期所認列之攤銷；

(vii) 將財務報表換算為其他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報導個體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 相同類別無形資產係指在企業營運上具有類似性質及用途之一組資產。無形資產各項類別舉例如下：

- (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) 處方、公式、模式、設計及原型；及
- (g) 發展中之無形資產。

以上所提及之類別，可細分（合併）成較小（較大）之類別，以提供更攸關之資訊予財務報表使用者。

120 企業除須揭露第 118 段(e)(iii)至(v)所規定之資訊外，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 號之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 企業亦應揭露下列事項：

- (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，應說明決定無形資產為非確定耐用年限之關鍵因素。

- (b) 對企業財務報表而言具重大影響之個別無形資產，其相關之說明、帳面金額及剩餘攤銷期間。
- (c) 因政府補助所取得且於原始認列時以公允價值入帳之無形資產，應揭露下列項目（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) 該等資產於認列後係選擇以成本模式或重估價模式衡量。
- (d) 無形資產權利受限制之事實及其帳面金額，以及作為負債擔保品之無形資產之帳面金額。
- (e) 合約承諾將取得無形資產之金額。

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

認列後採用重估價模式進行衡量之無形資產

124 若無形資產係以重估價金額入帳，則企業應揭露下列資訊：

- (a) 依無形資產之類別分別揭露：
 - (i) 重估價之生效日；
 - (ii) 重估價無形資產之帳面金額；及
 - (iii) 重估價無形資產若於認列後採用第 74 段所述之成本模式進行衡量，其應有之帳面金額；
- (b) 無形資產之期初與期末重估增值金額，說明當期之變動情形，以及將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，企業可能須將重估價無形資產之類別彙總為較大之類別。惟合併後若導致某一無形資產類別同時包含採用成本模式及重估價模式之無形資產金額時，則不應合併。

研究及發展支出

- 126 企業應揭露當期研究發展支出認列為費用之彙總金額。
- 127 研究發展支出包括所有直接可歸屬於研究發展活動之支出（依第 126 段揭露規定之目的所須予包含之支出類型，第 66 及 67 段有相關指引）。

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「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描述。

過渡規定及生效日

- 129 [已刪除]
- 130 對於下列事項，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，依國際會計準則第 8 號之規定，該變動應視為會計估計變動。
- 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，其金額不應調整。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，並得提前適用此規定。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，並得提前適用此規定。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 依第 129 及 130 段(b)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基礎衡量，企業無須重編所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）。

國際會計準則第 38 號

無形資產

B 部分



國際會計準則第 38 號

無形資產

國際會計準則理事會 (IASB) 所公布之隨附文件

本版包括納入截至 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。

國際會計準則第 38 號之內容 (不含隨附文件) 已包含於本版之 A 部分。本準則發布時之生效日為 2004 年 3 月 31 日，最新修正內容之生效日為 2009 年 7 月 1 日。本部分包括下列隨附文件：

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

理事會對 2004 年 3 月發布之國際會計準則第 38 號 之核准

國際會計準則第 38 號「無形資產」（2004 年修訂）係由國際會計準則理事會（IASB）14 位理事中之 13 位理事贊成發布。Whittington 教授反對，其反對意見列示於結論基礎之後。

Sir David Tweedie 主席

Thomas E Jones 副主席

Mary E Barth

Hans-Georg Bruns

Anthony T Cope

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

Patricia L O'Malley

Harry K Schmid

John T Smith

Geoffrey Whittington

Tatsumi Yamada



目錄

	段 次
國際會計準則第 38 號「無形資產」之結論基礎	
簡介	BC1–BC3
無形資產之定義	BC4–BC5
可辨認性	BC6–BC14
理事會審議之背景	BC7–BC8
闡明可辨認性	BC9–BC10
無合約之客戶關係	BC11–BC14
原始認列之條件	BC15–BCZ46I
取得以作為企業合併之一部分	BC16A–BC19D
機率性之認列條件	BC17–BC18
衡量認列條件之可靠性	BC19A–BC19D
單獨取得	BC26–BC28
內部產生之無形資產	BCZ29–BCZ46I
內部產生之無形資產之規定背景	BCZ30–BCZ32
國際會計準則第 9 號併入無形資產準則	BCZ33–BCZ35
國際會計準則第 9 號併入國際會計準則第 38 號之結果	BCZ36–BCZ37
所有內部產生無形資產之支出認列為費用	BCZ38
內部產生無形資產之認列	BCZ39
核准國際會計準則第 38 號時國際會計準則委員會 (IASC) 之觀點	BCZ40–BCZ41
內部產生之無形資產及購入無形資產認列條件之差異	BCZ42
按成本進行原始認列	BCZ43–BCZ44
內部產生無形資產認列條件之應用	BCZ45–BCZ46
2008 年修正	BC46A–BC46I
無形資產之後續會計處理	BC47–BC77



企業合併所取得有限耐用年限無形資產之會計處理	BC50–BC59
有限耐用年限無形資產之減損測試	BC54–BC56
有限耐用年限無形資產之殘值	BC57–BC59
無形資產之耐用年限	BC60–BC72
受合約或其他法定權利限制之耐用年限	BC66–BC72
有限耐用年限之無形資產	BC72A
非確定耐用年限無形資產之會計處理	BC73–BC77
不得攤銷	BC74–BC75
重估價	BC76–BC77
企業合併所取得之研究及發展計畫	BC78–BC89
與商譽分別之原始認列	BC80–BC82
企業合併所取得且已認列為無形資產之進行中研究及發展計畫之後續會計處理	BC83–BC84
企業合併所取得且已認列為無形資產之進行中研究及發展計畫之後續支出	BC85–BC89
過渡規定	BC90–BC102
提前適用	BC101–BC102
草案之主要變更彙總	BC103
無形資產準則制定歷程	BCZ104–BCZ110
反對意見	

國際會計準則第 38 號「無形資產」之結論基礎

國際會計準則理事會 (IASB) 修訂國際會計準則第 38 號作為其企業合併計畫之一部分。惟理事會並無意圖重新考量國際會計準則第 38 號之全部條款，以作為此計畫之一部分。

前一版國際會計準則第 38 號所附之結論基礎，係彙總先前國際會計準則委員會 (IASB) 於形成準則之結論時所作之考量。為方便起見，理事會將先前重要結論基礎之資料併入本版本之結論基礎，包括：(a) 理事會沒有重新考量之事項及 (b) 無形資產準則之制定歷程。下文中 Z 標記開始之段次表示引用以前之資料。其他之段次係理事會於形成結論時所作之考量。

簡介

- BC1 本結論基礎概述國際會計準則理事會 (IASB) 對國際會計準則第 38 號「無形資產」於達成結論過程中所作之考量。個別理事對某些因素重視程度高於其他因素。
- BC2 國際會計準則委員會 (IASB) 於 1998 年發布前一版國際會計準則第 38 號。理事會修訂該準則，作為其企業合併計畫之一部分。該計畫分為兩個階段。第一階段之成果為理事會同時發布國際財務報導準則第 3 號「企業合併」、國際會計準則第 38 號修訂版，以及國際會計準則第 36 號「資產減損」修訂版。因此，理事會修訂國際會計準則第 38 號以作為企業合併項目第一階段之一部分時，並未重新考量國際會計準則第 38 號之全部條款。國際會計準則第 38 號之主要變動包括：
- (a) 與無形資產有關之「可辨認性」之概念；
 - (b) 無形資產之耐用年限及攤銷；及
 - (c) 企業合併所取得進行中研究及發展計畫之會計處理。
- BC3 除企業合併所取得研究及發展計畫外，理事會沒有重新考量前一版國際會計準則第 38 號對內部產生之無形資產之認列規定。前一版國際會計準則第 38 號所附之結論基礎，概述國際會計準則委員會 (IASB) 對準則於達成某些結論過程中所作之考量。為方便起見，理事會將前一版關於認列內部產生之無形資產之重大結論基礎（見第 BCZ29 至 BCZ46 段）及無形資產準則之制定歷程（見第 BCZ104 至 BCZ110 段）併入本版本之結論基礎。第 BCZ29 至 BCZ46 段及第 BCZ104 至 BCZ110 段係國際會計準則委員會 (IASB) 之觀點。

無形資產之定義（第 8 段）

- BC4 前一版國際會計準則第 38 號，將無形資產定義為『用於生產、提供商品或服務、出租予他人，或為管理服務所持有之無實體形式之可辨認非貨幣性資產』。修訂

後準則之定義，刪除『用於生產、提供商品或服務、出租予他人，或為管理服務所持有』之規定。

BC5 理事會認為無形資產具下列基本特性：

- (a) 由企業所控制之資源，且其產生之未來經濟效益預期將流入企業；
- (b) 無實體形式；及
- (c) 係可辨認。

理事會作成結論，認為企業持有具備該特性項目之目的與將該項目分類為無形資產，兩者間並不具相關性，且所有具備該特性之項目均應包含於本準則所規範之範圍內。

可辨認性（第 12 段）

BC6 於本準則中，如同前一版國際會計準則第 38 號所述，無實體形式之非貨幣性資產必須係可辨認，始符合無形資產之定義。前一版國際會計準則第 38 號並無定義「可辨認性」，但述明無形資產若係可分離，則其可與商譽區分，惟可分離性非為可辨認性之必要條件。修訂後之準則規定資產若係可分離，或係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，該項資產應視為符合無形資產定義中之可辨認性條件。

理事會審議之背景

BC7 促使理事會考量「可辨認性」之議題，以作為企業合併計畫第一階段之一部分，其理由導因於加拿大及美國準則於 2001 年改變對企業合併所取得之無形資產分別認列之規定。理事會認為無形資產占企業資產之比例愈來愈大，儘管國際會計準則第 22 號「企業合併」及國際會計準則第 38 號均規定企業合併所取得之無形資產應與商譽分別認列，惟該等資產通常仍包含於認列為商譽之金額內。理事會認同加拿大及美國準則制定者所作出之結論，即企業合併所取得之無形資產若與商譽分別認列，將可提高財務報表之有用性。因此，理事會作成結論，認為企業合併計畫第一階段所產生之國際財務報導準則，須提供企業合併所取得之無形資產可與商譽分別辨認及認列之明確基礎。

BC8 於修訂國際會計準則第 38 號及制定國際財務報導準則第 3 號之過程中，理事會肯定前一版國際會計準則第 38 號之觀點，即可辨認性之特性，理論上可用以區別其他無形資產與商譽。為提供無形資產可與商譽分別辨認及認列之明確基礎，理事會作成結論，認為需要更清楚地闡明可辨認性之概念。

闡明可辨認性（第 12 段）

- BC9 與前一版國際會計準則第 38 號之指引一致，理事會作成結論，認為無形資產若係可分離，意即可與企業分離或劃分，且可出售、移轉、授權、租賃或交換，則無形資產可與商譽區分。因此，於無形資產中，可分離性意指可辨認性，於企業合併所取得之無形資產若具該特性，則應認列為資產（與商譽分別認列）。
- BC10 惟與前一版國際會計準則第 38 號之指引一致，理事會作成結論，認為可分離性並非可辨認性之唯一指標。理事會提出，相對於商譽，許多無形資產之價值源自於合約或法令所授予之權利。於取得商譽之情況下，無形資產之價值係由收取被收購個體之組合資產所產生，或價值係透過組合於企業合併中所收取之資產所建立，例如因合併個體或企業所預期產生之綜效。理事會亦提出雖然許多無形資產係可分離且由合約或法定權利所產生，惟某些合約或法定權利所建立之不動產權益並無法輕易與整個企業分離。例如，某些地區之法律規定，除非出售整體企業，否則授予企業之許可權係不可轉讓。理事會作成結論，認為無形資產由合約或其他法定權利所產生屬可區分無形資產與商譽之特性。因此，於企業合併所取得之無形資產若具該特性，則應認列為資產（與商譽分別認列）。

無合約之客戶關係（第 16 段）

- BC11 於前一版國際會計準則第 38 號及建議修正國際會計準則第 38 號之草案中，述明「企業有權取得標的資源所產生之未來經濟效益，且能限制他人使用該效益時，則企業可控制該資產。」而於本文中對此有更進一步詳述，述明「於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自客戶關係及客戶忠誠度所產生之經濟效益，致使該等項目不符合無形資產之定義」。
- BC12 惟徵求意見函第 3 號「企業合併」之草案釋例，述明「若企業合併所取得之客戶關係並非自合約所產生，且符合可分離性條件，則該客戶關係應認列為無形資產（與商譽分別認列）。企業透過交換交易取得相同或相似資產（無合約之客戶關係），可作為無合約之客戶關係具可分離性之證據，亦可提供交換價格之資訊，該資訊於估計公允價值時可納入考量。」雖然草案之回應者大致上同意理事會對可辨認性之定義所作成之結論，但是某些回應者對於用來確定無合約之客戶關係是否具可辨認性之可分離性條件，以及對於用來確定客戶關係是否符合資產定義之控制概念，其相互間之關係卻係存在疑慮。此外，某些回應者於草案之提議中建議，無合約之客戶關係，若係於企業合併所收購者則應分別認列，若係於個別交易所取得者則不予以分別認列。
- BC13 理事會提出企業透過交換交易取得相同或相似無合約之客戶關係，不僅可作為該

項目係可分離之證據，亦可證明企業能控制自客戶關係所產生之預期未來經濟效益。同樣地，企業若單獨取得無合約之客戶關係，該交換交易之存在，可同時作為該項目係可分離，且企業能控制自客戶關係所產生之預期未來經濟效益之證據。因此，該客戶關係符合無形資產之定義，應予以認列為無形資產。惟於缺乏相同或相似無合約之客戶關係交換交易之情況下，企業合併所取得之客戶關係通常並不符合「無形資產」之定義：該客戶關係非屬可分離，且亦無法證明企業能控制自客戶關係所產生之預期未來經濟效益。

- BC14 因此，理事會決定於國際會計準則第 38 號第 16 段闡明，於缺乏法定權利以保護客戶關係之情況下，企業透過交換交易取得相同或相似無合約之客戶關係（作為企業合併之一部分者除外），可對企業能控制自客戶關係所產生之預期未來經濟效益提供證據。因該交換交易亦可證明該客戶關係屬可分離，故該等客戶關係符合無形資產之定義。

原始認列之條件

- BC15 與前一版國際會計準則第 38 號之規定一致，依本準則之規定，無形資產僅於符合以下條件時，始應認列：

- (a) 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。

於修訂國際會計準則第 38 號時，理事會考量該等認列條件可應用於企業合併所取得之無形資產。第 BC16 至 BC25 段為說明理事會對此問題之審議。

取得以作為企業合併之一部分（第 33 至 38 段）

- BC16 [已刪除]

- BC16A 理事會提出企業合併所取得之無形資產，一般均符合機率性條件及可靠性衡量條件。

機率性之認列條件

- BC17 於修訂國際會計準則第 38 號時，理事會提出無形資產之公允價值，係反映市場對於與無形資產有關之未來經濟效益流入收購者可能性之預期。換句話說，無形資產公允價值之衡量已反映可能性之影響。因此，企業合併所取得之無形資產一般均符合機率性之認列條件。

- BC18 理事會提出此突顯「架構」中資產及負債之認列條件（其述明僅與該項目有關之未來經濟效益很有可能流入或流出企業，且項目能可靠衡量時，該項目符合要素

之定義，應予認列）與例如企業合併中規定之公允價值衡量，相互間通常不一致之情況。惟理事會作成結論，認為「架構」之認列條件之一「機率性」，將會更普遍被考量，以作為未來觀念計畫之一部分。

衡量認列條件之可靠性

BC19 [已刪除]

BC19A 於制定國際財務報導準則第 3 號之過程中，理事會注意到企業合併所取得之可辨認無形資產，其公允價值通常能可靠衡量並與商譽分別認列。於衡量資產公允價值時，因存有具不同機率之可能結果區間，該不確定性已反映於所衡量資產之公允價值中；該區間之存在並不能證明公允價值無法可靠衡量。國際會計準則第 38 號（2004 年修訂）包含一個可推翻之假設，即企業合併所取得有限耐用年限之無形資產，其公允價值能可靠衡量。理事會作成結論，認為於合約或法定基礎下之資產，其公允價值無法總是能可靠衡量。惟國際會計準則第 38 號（2004 年修訂）規定，企業合併所取得之無形資產若係由合約或其他法定權利所產生，僅於符合下列情況之一時，該資產之公允價值可能無法可靠衡量：

(a) 不可分離；或

(b) 可分離，惟無相同或相似資產交換交易之歷史或證據，或公允價值之估計取決於無法衡量之變數。

BC19B 於制定 2005 年企業合併草案之過程中，理事會作出結論，認為於估計公允價值之基礎上對無形資產進行單獨認列，即使須作出重大程度之判斷以估計公允價值，仍比將無形資產包含於商譽中，更能提供有用之資訊予財務報表使用者。基於此項理由，理事會決定提議對國際會計準則第 38 號進行後續修正，刪除企業合併所取之無形資產需要符合可靠性衡量條件之規定。於審慎考量 2005 年企業合併草案之提案後，理事會確認上述對國際會計準則第 38 號之修正。

BC19C 當理事會制定國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）時，其決議企業合併所取得之資產若係可分離或係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。理事會對國際會計準則第 38 號作相關修正，以反映該決定。惟理事會發現需要額外修正，以清楚表明其對企業合併所取得無形資產會計處理之決定。其結果，於 2009 年 4 月發布之「國際財務報導準則之改善」中，理事會修正國際會計準則第 38 號第 36 及 37 段之規定，以闡明理事會之意圖。

BC19D 此外，於 2009 年 4 月發布之「國際財務報導準則之改善」中，理事會修正國際會計準則第 38 號第 40 及 41 段之規定，以闡明當資產未於活絡市場交易時，一般用以衡量無形資產公允價值之評價技術之種類。理事會亦決定該等修正應推延適用，因為追溯適用可能使得某些企業須重新衡量與先前交易相關之公允價值。理事會並不認為此屬適當，因於該等情況下重新衡量可能涉及後見之明之使用。

BC20- [已刪除]

BC25

單獨取得（第 25 及 26 段）

BC26 國際會計準則第 38 號於決定加入第 33 至 38 段後，理事會亦決定對單獨取得之無形資產需要考量可能性及衡量認列條件之可靠性。

BC27 與企業合併所取得之無形資產一般均符合可能性之結論一致，理事會作成結論，認為單獨取得之無形資產一般均符合機率性之認列條件。這是因為企業為單獨取得無形資產所支付之價款，通常係反映與無形資產有關之未來經濟效益流入企業可能性之預期。換句話說，無形資產之成本已反映可能性之影響。

BC28 理事會亦作成結論，認為無形資產若係透過交換現金或其他貨幣性資產而單獨取得，則存在足夠之資訊以可靠衡量資產之成本。惟購買對價若包含非貨幣性資產，則情況可能並非如此。因此，理事會決定延用前一版國際會計準則第 38 號之指引，闡明單獨取得之無形資產，其成本通常能可靠衡量，特別係以現金或其他貨幣性資產作為對價時。

內部產生之無形資產（第 51 至 67 段）

BCZ29 關於內部產生之無形資產，其爭議如下：

- (a) 是否應規定於某些條件符合時，須於資產負債表認列內部產生之無形資產；
- (b) 是否應規定將所有內部產生無形資產之支出認列為費用；
- (c) 是否應規定將所有內部產生無形資產之支出認列為費用，同時有某些特定之例外；或
- (d) 是否可於(a)及(b)所述之處理方法間選擇。

內部產生之無形資產之規定背景

BCZ30 於 1998 年發布國際會計準則第 38 號前，某些內部產生無形資產（其因發展支出所產生）之會計處理係依國際會計準則第 9 號「研究及發展成本」之規定。關於國際會計準則第 9 號之制定過程及修訂總是充滿爭議。

BCZ31 對於自發展支出及其他內部無形資產所產生者應認列為資產之規定，相關之提議及核准過程說明如下：

- (a) 於 1978 年時，國際會計準則委員會（IASB）核准國際會計準則第 9 號「研究及發展活動之會計處理」。該準則規定研究及發展支出於發生時應認列為

費用，除在某些條件符合時，企業可選擇將自發展支出所產生者認列為資產。

(b) 於 1989 年時，草案第 E32 號「財務報表之可比性」提議維持國際會計準則第 9 號，關於在某些條件符合時，可選擇將自發展支出所產生者認列為資產之規定，並指明：

- (i) 研究及發展支出於發生時應認列為費用，係優先之會計處理；及
- (ii) 於某些條件符合時，將自發展支出所產生者認列為資產，係允許之替代處理。

草案第 E32 號之評論者，多數不支持保留可選擇之會計處理或所提議之優先會計處理。

(c) 於 1991 年時，草案第 E37 號「研究及發展成本」，提議規定於某些條件符合時，應將自發展支出所產生者認列為資產。於 1993 年時，國際會計準則委員會 (IASC) 核准以草案第 E37 號為基礎之國際會計準則第 9 號「研究及發展成本」。

(d) 於 1995 年時，草案第 E50 號「無形資產」(與國際會計準則第 9 號一致)提議規定內部產生之無形資產(自發展支出所產生者除外，因其仍屬國際會計準則第 9 號之規範範圍)，於某些條件符合時應認列為資產。

(e) 於 1997 年時，草案第 E60 號「無形資產」之提議如下：

- (i) 維持草案第 E50 號關於認列內部產生之無形資產之提案；惟
- (ii) 將無形資產準則規範之範圍擴展至所有內部產生之無形資產，包括發展支出所產生者。

(f) 於 1998 年時，國際會計準則委員會 (IASC) 核准：

- (i) 以草案第 E60 號為基礎，並有少許改變之國際會計準則第 38 號「無形資產」；及
- (ii) 廢止國際會計準則第 9 號。

BCZ32 1989 年以來，國際會計準則委員會 (IASC) 之多數觀點及評論者認為，對於內部產生之無形資產之會計處理應僅只有一種規定，即無論係自發展支出或其他支出所產生，於某些認列條件符合時，內部產生之無形資產應認列為資產。某些少數觀點強烈反對此會計處理，惟對於其他會計處理則無清楚之共識。

國際會計準則第 9 號併入無形資產準則

BCZ33 不保留國際會計準則第 9 號為單獨準則之理由如下：

- (a) 國際會計準則委員會 (IASC) 認為因為研究及發展活動之主要成果係知識，故自這些活動所產生之可辨認資產係無形資產。因此，國際會計準則委員會 (IASC) 支持研究及發展活動支出之會計處理，應與其他內部產生無形資產活動支出之會計處理相似。
- (b) 草案第 E50 號提議將研究及發展支出自其範圍內排除，其某些評論者
- (i) 主張有時難以辨認應適用國際會計準則第 9 號或提議之無形資產準則，以及
- (ii) 發現國際會計準則第 9 號及草案第 E50 號之提案間，其會計處理存有差異，儘管這不是國際會計準則委員會 (IASC) 之本意。

BCZ34 草案第 E60 號之評論者，大多數支持將國際會計準則第 9 號之某些內容包含於所提議之無形資產準則中，並廢止國際會計準則第 9 號。草案第 E60 號之評論者，有少數支持維持兩項準則。該少數者認為內部產生之無形資產應以個案為基礎，依不同型態內部產生無形資產之個別規定處理。該等評論者之論點認為草案第 E60 號所提議之認列條件太籠統，以致所有內部產生之無形資產於實務中無法有效運用。

BCZ35 國際會計準則委員會 (IASC) 反對為特定型態之內部產生無形資產制定個別準則 (或於某一準則內詳細規定) 之提案，理由如同先前之說明，國際會計準則委員會 (IASC) 認為所有型態之內部產生無形資產應適用相同之認列條件。

國際會計準則第 9 號併入國際會計準則第 38 號之結果

BCZ36 國際會計準則第 38 號及國際會計準則第 9 號間之主要差異，列示如下：

- (a) 國際會計準則第 9 號將自發展支出所產生者，於原始時應認列為資產之支出金額 (即形成該資產成本之金額)，限定為很有可能從該資產收回之金額。相反地，國際會計準則第 38 號之規定如下：
- (i) 自符合認列條件後至資產可供使用前發生之所有支出，應予累積以形成該資產之成本；及
- (ii) 企業至少每年一次應對尚無法可供使用之無形資產進行減損測試。若資產之認列成本超過其可收回金額，企業應立即認列減損損失。該減損損失若符合國際會計準則第 36 號有關減損損失迴轉之規定，則應予以迴轉。
- (b) 國際會計準則第 38 號允許無形資產於認列後，按重估價金額減除後續攤銷及後續減損損失後之金額衡量。國際會計準則第 9 號不允許此會計處理。惟自發展支出所產生之資產，其活絡市場係非常不可能存在 (重估價無形資產之

條件)。

- (c) 國際會計準則第 38 號規定，於決定無形資產之可攤銷金額時應考量其殘值。國際會計準則第 9 號禁止考量殘值。惟依國際會計準則第 38 號所訂定之標準，自發展支出所產生之資產，其殘值高於零之情況係非常不可能。

BCZ37 國際會計準則委員會 (IASB) 認為，於實務上，國際會計準則第 38 號之應用結果不太可能會與國際會計準則第 9 號之應用結果產生差異。

所有內部產生無形資產之支出認列為費用

BCZ38 將所有內部產生無形資產之支出 (包括發展支出) 認列為費用之支持者，其論點如下：

- (a) 內部產生之無形資產不符合「架構」中有關資產之認列規定，因為：
- (i) 與內部產生無形資產有關之未來經濟效益，無法與內部產生商譽有關之未來經濟效益區分；及/或
 - (ii) 無法可靠區分內部產生無形資產之支出及強化內部產生商譽之支出。
- (b) 財務報表之可比性將無法達到。這是因為於決定未來經濟效益是否很有可能來自內部產生之無形資產時，所涉及之判斷太過於主觀，以致在類似情況下不能作出類似之會計處理。
- (c) 可靠評估能自內部產生之無形資產回收之金額係不可能，除非其公允價值係參考活絡市場予以決定。因此，對無活絡市場存在之內部產生之無形資產，若以零以外之金額認列，可能誤導投資者。
- (d) 關於某些條件符合時，內部產生無形資產應按成本認列之規定，對決策有用性或預測性資訊之提升效果有限，因為：
- (i) 在相當大之支出認列為費用前，要證明技術可行性或商業上之成功以符合認列條件，一般均無法達到。因此，內部產生之無形資產所認列之成本無法反映該資產之全部支出。
 - (ii) 內部產生無形資產之成本與該資產之價值可能無任何關係。
- (e) 於某些國家，使用者對認列內部產生無形資產之企業係抱持懷疑之態度。
- (f) 維持必要之記錄以證明及支持所認列之內部產生無形資產，該增加之成本可能大於所帶來之效益。

內部產生無形資產之認列

BCZ39 於某些條件符合時強制認列內部產生之無形資產 (包括發展支出所產生之無形資

產) 之支持者，其論點如下：

- (a) 若符合資產之定義及認列條件，則應認列內部產生之無形資產之規定，與「架構」之規定一致。於某些情況下，企業能夠：
 - (i) 決定內部產生之無形資產所帶來未來經濟效益之可能性；及
 - (ii) 區分該資產之支出與內部產生商譽之支出。
- (b) 在過去 20 年，對無形資產有大量投資者，抱怨如下：
 - (i) 於財務報表不認列對無形資產之投資，將扭曲對企業績效之衡量，且無法準確評估無形資產之投資報酬；及
 - (ii) 企業若無法適當追蹤記錄無形資產之投資報酬，會存在對重要資產投資過度或投資不足之風險。會計制度若鼓勵此類行為，對於內部控制目的及外部目的而言，將會愈來愈不適當。
- (c) 某些研究報告，特別係美國之研究，已建立研究及發展支出之成本價值關係。該報告認為，研究及發展支出之資本化可產生攸關價值之資訊予投資者。
- (d) 資產價值存在某些不確定性之事實，並不意謂資產成本不予認列之規定係屬合理。
- (e) 對認列目的而言，資產係外購或內部產生均不重要。特別係無論企業決定委外發展無形資產或自行發展，均無機會進行會計套利。

核准國際會計準則第 38 號時國際會計準則委員會 (IASB) 之觀點

BCZ40 依國計會計準則委員會之觀點 (與先前所反映之無形資產提案一致)，下列之規定相互間不應存有差異：

- (a) 外購之無形資產；及
- (b) 內部產生之無形資產，無論其係源自於發展活動或其他類型活動。

因此，於符合無形資產之定義及認列條件時，內部產生之無形資產應予以認列。此觀點亦受草案第 E60 號評論者之多數支持。

BCZ41 國際會計準則委員會 (IASB) 反對允許可選擇將內部產生之無形資產支出 (包括發展支出) 立即認列為費用之提案，即使該項支出符合資產之認列條件。國際會計準則委員會 (IASB) 認為，自由選擇將降低財務報表之可比性，以及損害國際會計準則委員會 (IASB) 致力於減少國際會計準則可替代會計處理數量之努力。

內部產生之無形資產及購入無形資產認列條件之差異

BCZ42 國際會計準則第 38 號包括依無形資產之一般認列條件所延伸之內部產生無形資產之特定認列條件。其假定企業於取得無形資產時係符合該等條件。因此，國際會計準則第 38 號僅規定企業須對內部產生之無形資產證明係符合該等條件。

按成本進行原始認列

BCZ43 草案第 E50 號及草案第 E60 號之某些評論者，認為草案第 E50 號及草案第 E60 號所提議之認列條件過於嚴格，其將妨礙許多無形資產之認列，特別係內部產生之無形資產。該等評論者特別反對下列提案（保留於國際會計準則第 38 號中）：

- (a) 無形資產不應按成本以外之金額認列，即使公允價值能可靠決定；及
- (b) 以前期間已認列為費用之無形資產支出，不應予以重行資本化。

評論者認為這些原則與「架構」相矛盾，並引述「架構」第 83 段，其明確規定一項目除符合資產定義需認列外，其「成本或價值必須能可靠地衡量」。這些評論者贊成除以公允價值認列無形資產（內部產生之無形資產）外，其公允價值能被可靠衡量。

BCZ44 國際會計準則委員會（IASC）反對允許按公允價值對無形資產（於企業合併所取得、非類似資產* 交換所取得或以政府補助方式所取得之資產除外）進行原始認列之提案，因為：

- (a) 其與國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之規定一致。國際會計準則第 16 號禁止按公允價值對不動產、廠房及設備項目進行原始確認（國際會計準則第 38 號特別限定之情形除外）。
- (b) 無形資產若無活絡市場，則難以可靠決定該資產之公允價值。因為國際會計準則第 38 號所規定有關活絡市場之特性，對內部產生之無形資產而言係非常不可能存在，國際會計準則委員會（IASC）認為沒有必要對非金融資產原始認列及衡量之一般適用原則提出一項例外。
- (c) 草案第 E50 號之評論者，大多數支持無形資產按成本進行原始認列，禁止對原始已認列為費用之無形資產支出重行資本化。

內部產生無形資產認列條件之應用

BCZ45 國際會計準則第 38 號明確禁止將內部產生之品牌、刊頭、出版品名稱、客戶名單及實質上類似之項目認列為無形資產。國際會計準則委員會（IASC）認為，這類

*國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」（2003 年修訂）規定企業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所取得之不動產、廠房及設備項目，應以公允價值衡量，除非交換交易缺乏商業實質。先前，除非交換資產屬相類似，否則企業係以公允價值衡量所取得之資產。國際會計準則理事會作成結論，認為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所取得之無形資產，應採用相同衡量條件。

內部產生之無形項目幾乎不可能且或許從未符合國際會計準則第 38 號之認列條件。惟為避免誤解，國際會計準則委員會（IASB）決定採用明確禁止之形式陳述此結論。

BCZ46 國際會計準則第 38 號亦闡明，研究、訓練、廣告及開辦活動之支出，將無法產生能於財務報表認列之無形資產。有些人認為該等規定及指引過於約束與武斷，它們是依據國際會計準則委員會（IASB）對國際會計準則第 38 號認列條件之應用解釋。它們亦反映有時難以將內部產生之無形資產與內部產生之商譽區分之事實。

2008 年修正*

BC46A 第 68 段述明內部發展無形項目之支出應於發生時認列為費用。理事會指出對於某些成員，此部分應如何解釋並不清楚。例如，某些人認為企業應於取得將用於發展或傳遞廣告或促銷之商品或服務時，將廣告及促銷活動之支出認列為費用。其他則認為企業應於廣告或促銷提供予客戶或潛在客戶時，認列為費用。因此，理事會決定修正第 69 段以釐清「發生」之意義。

BC46B 理事會指出廣告或促銷活動可提高或產生品牌或客戶關係，使企業因而可創造收入。用以進行廣告或促銷活動所取得之商品或服務，並無進行該等活動以外之目的。換句話說，該等商品或服務之效益僅係發展或產生品牌或客戶關係，使企業因而可創造收入。該內部產生之品牌或客戶關係不可認列為無形資產。

BC46C 理事會作成結論，認為因刊登廣告而可能流入企業之經濟效益與因加強或產生品牌或客戶關係而流入企業之經濟效益若係一致，則企業對尚未刊登之廣告認列為資產將會造成不一致。因此，理事會作成結論，認為企業對於所收取與未來廣告或促銷活動有關之商品或服務，不應認列為資產。

BC46D 在達成此結論，理事會指出企業若預先支付商品或服務之廣告價款，且另一方尚未提供該等商品或服務時，則企業擁有不同之資產。該資產係指可取得該等商品或服務之權利。因此，理事會決定維持第 70 段之規定，即允許企業將可收取該等商品或服務之權利認列為資產。惟除企業有權利使用相關商品或收取相關服務外，理事會並不認為本段可作為能認列資產之理由。因此，理事會決定修正段次內容，以清楚規定僅於企業有權利使用相關商品或收取相關服務時，企業始可認列該預付。

BC46E 理事會指出當企業已收取相關商品或服務時，其不再有收取該商品或服務之權利。因為企業不再有可認列之資產，故應認列為費用。惟理事會認為不應以交付商品之時點作為決定認列費用之時點。實際交付之日因可被不影響商業實質之供應商合約所取代。因此，理事會決定若供應商依合約已完成商品，且企業可要求交付商品並支付價款時（換句話說，企業有權使用相關商品時），企業應認列為

*本標題及第 BC46A 至 BC46I 段，新增於 2008 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」。

費用。

- BC46F 某些評論者對於 2007 年發布之草案「國際財務報導準則之改善」，認為理事會對於何時應認列費用之規定並不清楚。為回應該等評論，理事會增加第 69A 之規定，以釐清何時企業有權利使用商品或收取服務。
- BC46G 理事會亦收到某些評論，認為郵寄訂購目錄非屬廣告及促銷，而是產生一種銷售網路。理事會不接受該等論點，而認為郵寄訂購目錄之主要目的為對客戶提供有關商品之廣告。為避免困擾，理事會決定於本準則廣告活動之舉例中，包括郵寄訂購目錄。
- BC46H 某些認為郵寄訂購目錄之成本應予資本化之回應者，建議類推適用解釋公告第 32 號「無形資產：網站成本」之網站成本可能較適當。理事會同意並作成結論，認為所提議之修正將會與解釋公告第 32 號之應用之會計處理幾乎相同。特別是解釋公告第 32 號規定為廣告及促銷產品及服務而進行之內容發展，其所發生之成本應於發生時認列為費用。理事會作成結論，認為郵寄訂購目錄大多數內容係廣告及促銷產品及服務。因此，對用以廣告及促銷企業產品之發展及上傳網站內容之成本，同時規定應認列為費用時，則允許目錄之成本予以資本化，其係依用以傳遞內容之媒體（紙本或電子）之性質為基礎，而非依費用之性質為基礎，進行會計處理。
- BC46I 理事會亦指出解釋公告第 32 號允許內部產生之網站支出，僅於「應用及基礎設施發展階段」時應予資本化。其規定與發展功能及基礎設施相關以使網站能夠運作之成本，應予以資本化。以理事會之觀點，依解釋公告第 32 號電子基礎設施予以資本化，其與不動產、廠房及設備基礎設施，例如招牌為登廣告顯示予大眾而非將內容顯示於招牌，有相似之處。

無形資產之後續會計處理

- BC47 理事會最初決定，企業合併計畫第一階段之範圍應包括對企業合併所取得無形資產之後續會計處理之考量。為達到此目標，理事會最初著重於下列三項議題：
- (a) 企業合併所取得之有限耐用年限無形資產於原始認列後，是否應持續依國際會計準則第 38 號之規定處理。
 - (b) 企業合併所取得之無形資產是否及應於何種情況下視為非確定耐用年限。
 - (c) 企業合併所取得之非確定耐用年限無形資產（假設該資產存在），於原始認列後之會計處理為何。
- BC48 惟於第 BC 47 段議題(b)及(c)之審議過程中，理事會決定對該議題所作成之結論，亦應適用於除企業合併外所取得之已認列無形資產。理事會提出若僅修正前一版

國際會計準則第 38 號對企業合併所取得無形資產之規定，則會因無形資產之取得方式不同，而造成無形資產會計處理不一致之情況。於是，類似項目將會以不同方式處理。由於可比性及可靠性（其取決於忠實表達之理念，即類似交易之會計處理應相同）將會因而降低，理事會作成結論，認為該不一致將削弱提供予使用者有關企業無形資產資訊之有用性。因此，理事會決定因處理第 BC 47 段(b)及(c)中之議題而對前一版國際會計準則第 38 號所作之修正，應適用所有已認列之無形資產，不論該無形資產係自內部產生或單獨取得，抑或係作為企業合併之一部份。

- BC49 於開始審議第 BC 47 段所提到之議題前，理事會指出外界之某些疑慮，即因為商譽及其他無形資產於收購日時之區分已涉及主觀性，而商譽及其他無形資產後續會計處理之差異，將會增加無形資產於收購日被錯誤分類之可能性。惟理事會作成結論，認為可分離性及合約或其他法定權利條件之採用，均可提供合理可靠基礎以個別辨認及認列企業合併所取得之無形資產。因此，理事會決定，對無形資產原始認列後會計處理之分析應與該等資產之性質有關，與商譽之後續會計處理無關。

企業合併所取得有限耐用年限無形資產之會計處理

- BC50 理事會提出前一版國際會計準則第 38 號，規定無形資產於原始認列後應依下列方式衡量：

- (a) 按成本減除累計攤銷及累計減損損失後之金額；或
- (b) 按重估價金額，即於重估價日參考活絡市場所決定之資產公允價值，減除後續累計攤銷及後續累計減損損失。於此方法下，重估價應定期執行，以使資產負債表日資產之帳面金額與公允價值間無重大差異。

無論係使用上述何種方法，前一版國際會計準則第 38 號規定資產之可攤銷金額，應於所估計之耐用年限內依有系統之基礎攤銷。

- BC51 理事會提出規定所有無形資產均應予以攤銷之理論基礎，在於該等資產均係可決定且係有限耐用年限。暫時先不討論無形資產是否可視為非確定耐用年限，及於何種情況下應視為非確定耐用年限之問題，理事會應予以考量之重要議題為企業合併所取得之有限耐用年限無形資產，是否允許背離上述規定。
- BC52 理事會提出企業合併所取得之有限耐用年限無形資產，若背離上述規定，將造成已認列無形資產之會計處理不一致，完全由它們取得方式不同所致之情況。換句話說，類似項目將會以不同方式處理。理事會作成結論，認為該不一致將削弱提供予使用者有關企業無形資產資訊之有用性，因為可比性及可靠性將會因而降低。
- BC53 因此，理事會決定企業合併所取得之有限耐用年限無形資產於原始認列後，應持

續依上述規定處理。

有限耐用年限無形資產之減損測試（第 111 段）

- BC54 前一版國際會計準則第 38 號規定，攤銷期間超過 20 年之有限耐用年限無形資產，無論該無形資產是否係於企業合併所取得，應至少於每一財務年度結束日對其可回收金額進行衡量。
- BC55 理事會提出長期耐用年限之有形資產，依國際會計準則第 36 號「資產減損」之規定，僅於有跡象顯示資產可能減損時始須衡量。理事會認為對於攤銷期間相當長之某些可辨認資產，於概念上沒有理由規定該類資產須較具相似攤銷或折舊期間之其他可辨認資產，更頻繁決定其可回收金額。因此，理事會作成結論，認為攤銷期間超過 20 年之有限耐用年限無形資產，依國際會計準則第 36 號「資產減損」之規定，僅於有跡象顯示資產可能減損時始須衡量。因此，理事會決定刪除前一版國際會計準則第 38 號中，對於該等無形資產應至少於每一財務年度結束日對其可回收金額進行衡量之規定。
- BC56 理事會亦決定，所有關於無形資產減損測試之規定均應包括於國際會計準則第 36 號中，而不是包括於國際會計準則第 38 號。因此，理事會將前一版國際會計準則第 38 號中關於企業對於尚未可供使用之無形資產，無論是否有跡象顯示資產可能減損，應於每一報導期間結束日時估計可回收金額之規定，重新規定於國際會計準則第 36 號。

有限耐用年限無形資產之殘值（第 100 段）

- BC57 於修訂國際會計準則第 38 號時，理事會考量是否維持前一版國際會計準則第 38 號對於有限耐用年限無形資產殘值之規定，即無形資產之殘值應假設為零，除非：
- (a) 第三人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仍很有可能存在。
- BC58 理事會提出，前一版國際會計準則第 38 號（於 2003 年修訂時係依國際會計準則第 16 號修正）對殘值之定義，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下所估計之金額。因此，若因企業預期於無形資產經濟耐用年限屆滿前出售該資產，致使無形資產之耐用年限短於其經濟耐用年限時，該資產之殘值不會為零，其與是否符合第 BC57 段(a)及(b)之條件無關。
- BC59 然而，於前一版國際會計準則第 38 號中，對於除符合特定條件外，無形資產殘值應假設為零之規定，理事會認為此規定可作為防止企業規避該準則要求須攤銷所

有無形資產之方法。對於有限耐用年限無形資產，於修訂後準則若排除此項規定，同樣為提供可規避該資產須攤銷之方法，即透過主張資產之殘值等於或大於其帳面金額，企業將可避免攤銷該資產，即使資產之耐用年限係有限年限。理事會作成結論，認為作為企業合併計畫之一部分，關於有限耐用年限無形資產於符合特定條件之情況下殘值始允許不為零之規定，該特定條件不應予以修正。惟理事會決定此議題應予處理，以作為無形資產未來計畫之一部分。

無形資產之耐用年限（第 88 至 96 段）

- BC60 與建議修正國際會計準則第 38 號草案之提案一致，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量之期間未存在可預見之終止期限時，該無形資產應視為具有非確定耐用年限。
- BC61 於制定草案及修訂準則之過程中，理事會提出無形資產之耐用年限與該資產有關之預期現金流量間具有關連性。為忠實表達，理事會認為無形資產之攤銷期間一般應反映其耐用年限，以進而延伸反映與資產有關之現金流量。理事會作成結論，認為管理階層很可能有意圖及能力維持無形資產於此等狀態，即預期特定資產為企業產生淨現金流量之期間未存在可預見之終止期限。換句話說，可以預期於分析所有相關因素（即與法令、管理、合約、競爭、經濟及其他相關之因素）後，將得出預期特定資產為企業產生淨現金流量之期間未存在可預見之終止期限之結論。
- BC62 例如，理事會提出某些無形資產係以可永久展期而非有限期間之法定權利為基礎。於此情況下，與該等資產有關之現金流量預期將可能持續多年或甚至為無限期。理事會作成結論，認為現金流量若預期可持續於一段有限期間，則資產之耐用年限將限定於該段有限期間內。惟現金流量若預期無限期持續，則耐用年限將為非確定年限。
- BC63 前一版國際會計準則第 38 號規定無形資產假設之最大耐用年限為 20 年。於制定草案及修訂準則之過程中，理事會作成結論，認為該假設與無形資產之攤銷期間應反映其耐用年限（為忠實表達），以進而延伸反映與資產有關之現金流量之觀點，並不一致。因此，理事會決定，於修訂後之準則中不再規定無形資產假設之最大耐用年限，即使該等資產具有有限耐用年限。
- BC64 草案回應者一般均支持理事會之提案，即刪除國際會計準則第 38 號中對無形資產假設之最大耐用年限之規定，並改為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量之期間未存在可預見之終止期限時，應視為具有非確定耐用年限。惟某些回應者建議對於無法清楚決定資產之耐用年限之規定，亦應適用於不動產、廠房及設備等項目。惟企業依規定應決定不動產、廠房及設備等項目之耐用年限，且其可攤銷金額應於其耐用年限內依有系統之基礎攤銷。該等回應者建

議於概念上沒有理由採不同方法處理無形資產。

BC65 於考量該等評論後，理事會指出以下幾點：

- (a) 根據國際會計準則第 38 號，於分析所有相關因素後，預期資產為企業產生淨現金流量之期間未存在可預見之終止期限時，該無形資產應視為具有非確定耐用年限。難以精確決定無形資產之耐用年限，不得作為將該資產視為非確定年限之基礎。
- (b) 雖然無形資產及有形資產之耐用年限均直接與其為企業產生淨現金流量之期間有關，惟有形資產對企業之預期物質年限為該資產之耐用年限設定一上限。換句話說，有形資產之耐用年限不得超過該資產對企業之預期物質年限。

理事會作成結論，認為有形資產（土地除外）不能視為具有非確定耐用年限，因為該資產對企業之預期物質效益一般均存在可預見之終止期限。

受合約或其他法定權利限制之耐用年限（第 94 至 96 段）

BC66 理事會指出因合約或其他法定權利所產生之無形資產，其耐用年限受限於該等權利之期間。該類資產之耐用年限不應超過其權利之期間，但亦可能更短。據此，理事會作成結論，認為於決定無形資產之耐用年限時，應於合約或其他法定權利之到期日範圍內，考量企業預期使用該無形資產之期間。

BC67 惟理事會亦提出該等權利之有限期間通常係可展期。因此於決定該無形資產之耐用年限時，應考量是否須假定可以展期。理事會指出，某些類型之許可權於原始核發時只發放有限期間，惟只要獲得許可權之企業遵守相關規則及條例，則可定期以極低之成本展期。該類許可權將以包括反映超過剩餘期限之價格進行交易，因此顯示以最小成本展期為一般之預期。惟其他類型之許可權並不確保可以展期，即使其被展期，亦可能發生須支付重大展期成本以取得該展期之情況。

BC68 理事會作成結論，認為因為某些無形資產之耐用年限，以經濟術語來看，係取決於是否可展期及與展期有關之成本，因此當有證據證明企業無須支付重大展期成本時，該資產之耐用年限應反映該展期。

BC69 草案之回應者大體上支持該結論。反對意見者之建議如下：

- (a) 當展期期間取決於第三人之決定，而非僅取決於企業履行某些特定條件時，其將產生或有資產，因為第三人之決定不僅影響展期成本，亦會影響取得該展期之可能性。因此，僅展期不受限於第三人之核准時，耐用年限始可反映該展期。
- (b) 該規定與企業合併日衡量無形資產所採用之基礎不一致，特別係具合約之客戶關係。例如，具合約之客戶關係，該合約能夠展期之可能性所表彰之價值

是否包含於公允價值內，並未清楚規範。不考慮展期所需要之成本，展期之可能性係具有公允價值。此意指具合約之客戶關係，其耐用年限可能與決定該客戶關係公允價值所採用之基礎不一致。

BC70 關於第 69 段(a)，理事會提出若企業之展期係受限於第三人（例如政府）之核准，則關於須有能證明支持企業可取得該展期之規定，將迫使企業須對第三人對企業是否具展期能力之核准結果進行評估。理事會認為將該規定限縮於合約或法定權利並未受限於第三人核准之情況，並無理論基礎。

BC71 關於第 69 段(b)，理事會提出如下：

- (a) 關於展期期間之規定，為規範企業能夠展期合約或其他法定權利之情況，儘管該展期可能附有條件，例如企業須符合某些特定要件或受限於第三人之核准。本準則第 94 段述明「...僅於有證據證明企業（強調斜體文字）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。」對於展期客戶合約之能力通常係取決於客戶而非企業。
- (b) 評論者似乎將實質上之兩項無形資產（一項係客戶合約，另一項係與此相關之客戶關係）視為一項單獨之無形資產。客戶將會展期之預期，係影響客戶關係之公允價值，而不是客戶合約之公允價值。因此，依本準則之規定，客戶合約之耐用年限不應超過合約期間，客戶合約之公允價值亦不能反映客戶將會展期之預期。換句話說，客戶合約之耐用年限及用以決定其公允價值之基礎並不會不一致。

BC72 惟關於回覆回應者建議之部分，理事會於本準則第 96 段對於企業無須支付重大成本而能將合約或其他法定權利展期之情況，提供額外指引。

有限耐用年限之無形資產（第 98 段）*

BC72A 先前之第 98 段最後一句述明：「幾乎不存在令人信服之證據，支持對有限耐用年限無形資產採用比按直線法計算，得出更低之累計攤銷金額之攤銷方法。」於實務上，若按生產數量法計算之累計攤銷金額較按直線法計算為低時，此用詞將可避免企業使用生產數量法攤銷資產。惟採用直線法將與第 98 段之一般規定（即攤銷方法應反映資產所隱含預期未來經濟效益之預期消耗型態）不一致。因此，理事會決定刪除第 98 段之最後一句。

非確定耐用年限無形資產之會計處理（第 107 至 110 段）

BC73 與對草案之提案一致，本準則禁止對非確定耐用年限無形資產攤銷。因此，該資

* 本標題及第 BC72A 段，新增於 2008 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」。

產於原始認列後應依下列方式衡量：

- (a) 按成本減除累計減損損失後之金額；或
- (b) 按重估價金額，即參考活絡市場所決定之公允價值減除累計減損損失。

不得攤銷

BC74 於制定草案及修訂準則之過程中，理事會提出許多資產可對企業產生多期效益。攤銷係將資產之成本（或重估價金額）減除殘值後之餘額，有系統地分攤，以反映該資產所隱含未來經濟效益隨著時間之經過所作之消耗。因此，企業預期消耗該資產所隱含未來經濟效益未存在可預見之終止期限時，則資產之攤銷期間，如武斷地決定以最大期間攤銷，將無法忠實表達。草案之回應者一般均支持此項結論。

BC75 因此，理事會決定非確定耐用年限無形資產不得攤銷，惟應定期進行減損測試。理事會對於減損測試方法之審議，包括減損測試之頻率，係包含於國際會計準則第 36 號之結論基礎中。對無須攤銷之無形資產，理事會進一步決定須對其耐用年限進行定期之重新檢測，以決定環境是否繼續支持該資產為非確定耐用年限之評估。

重估價

BC76 於決定非確定耐用年限無形資產不得攤銷後，理事會考量是否允許企業對該等資產按重估價金額入帳。以企業預期消耗該資產所隱含未來經濟效益未存在可預見之終止期限為基礎，理事會認為無理論基礎禁止某些無形資產按重估價金額列帳。

BC77 因此，理事會決定本準則允許非確定耐用年限無形資產按重估價金額列帳。

企業合併所取得之研究及發展計畫

BC78 理事會考量下列與於企業合併所取得進行中研究及發展計畫有關之議題：

- (a) 企業合併所取得之無形資產應與商譽分別認列條件，是否亦應適用於進行中研究及發展計畫；
- (b) 與商譽分別而認列為資產之進行中研究及發展計畫，其後續會計處理；及
- (c) 與商譽分別而認列為資產之進行中研究及發展計畫，其後續支出之會計處理。

理事會對議題(a)之審議雖已包含於國際財務報導準則第 3 號之結論基礎中，基於完整性之目的，亦於以下作概述。

BC79 理事會對於前一版國際會計準則第 38 號中，與內部計畫之研究或發展階段有關之

內部產生之無形項目及支出之規定，並未予以重新考量以作為企業合併計畫第一階段之一部分。理事會認為對該等規定重新考量，將超出該計畫之範圍。

與商譽分別之原始認列

- BC80 理事會提出於國際會計準則第 22 號「企業合併」及前一版國際會計準則第 38 號中，企業合併所取得之無形資產應與商譽分別認列，應適用於所有無形資產，包括進行中研究及發展計畫。因此，依該等準則之規定，企業合併所取得之無形項目，於具可辨認性、能可靠衡量及相關之未來經濟效益很可能流入收購者時，應認列為資產（與商譽分別認列）。若不符合該等條件，則包括於合併成本中之該項資產成本或價值之支出，應屬於商譽之一部分。
- BC81 於評估企業合併所取得之所有無形資產是否應與商譽分別認列時，國際會計準則第 22 號及前一版國際會計準則第 38 號對該等資產均係使用相同之條件，理事會認為並無理論基礎以變更所規定之條件。理事會作成結論，認為採用不同之條件將削弱提供予使用者有關企業合併所取得資產資訊之有用性，因為可比性及可靠性將會降低。因此，國際會計準則第 38 號及國際財務報導準則第 3 號均規定，若被收購者進行中研究及發展計畫符合無形資產之定義，則收購者應認列為資產（與商譽分別認列）。進行中研究及發展計畫於符合資產之定義，且具可辨認性，即該計畫係可分離或係由合約或其他法定權利所產生時，即屬符合該情況。
- BC82 某些建議修正國際會計準則第 38 號草案之回應者，擔心對企業合併所取得之所有無形資產採用相同條件以評估其是否應與商譽分別認列，會致使產生某些於企業合併所取得之進行中研究及發展計畫與內部產生之類似計畫間，會計處理方法不一致之情形。理事會承認這一點，惟認為此並不足以作為將該等所取得之無形資產併入商譽之基礎。相反地，此突顯需要重新考量本準則所作成之結論，即進行中之研究計畫不可能存在無形資產，以及進行中之發展計畫僅於符合本準則之所有條件時始可能存在無形資產之規定。理事會認為對該等規定重新考量，將超出企業合併計畫之範圍。

企業合併所取得且已認列為無形資產之進行中研究及發展計畫之後續

會計處理

- BC83 理事會提出依前一版國際會計準則第 38 號之規定，所有已認列之無形資產於原始認列後，應依下列方式進行會計處理：
- (a) 以成本減除累計攤銷及累計減損損失後之金額列帳；或
 - (b) 以重估價金額（即於重估價日參考活絡市場所決定之資產公允價值）減除後

續累計攤銷及後續累計減損損失後之金額列帳。

該資產包括：企業合併所取得符合認列條件（與商譽分別認列）之進行中研究及發展計畫；單獨取得符合無形資產認列條件之進行中研究及發展計畫；自發展或內部計畫之發展階段所產生且已認列之內部發展無形資產。

BC84 關於前一版國際會計準則第 38 號中，要求對所有已認列無形資產之後續會計處理採用相同之規定，理事會認為並無理論基礎以變更該規定。因此，理事會決定企業合併所取得符合認列條件（與商譽分別認列）之進行中研究及發展計畫，應於原始認列後依其他已認列無形資產之後續會計處理之規定處理。

企業合併所取得且已認列為無形資產之進行中研究及發展計畫之後續支出（第 42 及 43 段）

BC85 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，依本準則之規定，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 段所述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 段所述認列為無形資產之條件，則應增加所取得之進行中研究或發展計畫之帳面金額。

BC86 於制定此規定之過程中，理事會提出於前一版國際會計準則第 38 號中，關於企業合併所取得且已認列為無形資產（與商譽分別認列）之進行中研究或發展計畫，其後續支出之會計處理並無明確規定。有些人建議應採用前一版國際會計準則第 38 號有關研究支出、發展支出或內部計畫之研究或發展階段支出之規定。惟其他人主張該等規定表面上與內部產生無形資產之原始認列及衡量有關。相反，應採用前一版國際會計準則第 38 號中關於後續支出之規定。根據該等規定，無形資產於購入或完成後之後續支出應於發生時認列為費用，除非：

- (a) 支出很有可能使資產產生之未來經濟效益超過其原始評估績效水準；及
- (b) 支出應能衡量並可靠歸屬於該項資產。

若符合該等條件，後續支出應增加該無形資產之帳面金額。

BC87 理事會提出該不確定性，亦存在於單獨取得符合前一版國際會計準則第 38 號無形資產認列條件之進行中研究及發展計畫。

BC88 理事會指出將本準則中關於研究支出、發展支出或內部計畫之研究或發展階段支

出之規定，應用於企業合併所取得且已認列為無形資產（與商譽分別認列）之進行中研究及發展計畫之後續支出，會致使產生該類後續支出與其他已認列無形資產之後續支出，會計處理方法不一致之情形。惟將前一版國際會計準則第 38 號中關於後續支出之規定，應用於企業合併所取得且已認列為無形資產（與商譽分別認列）之進行中研究及發展計畫之後續支出，則該計畫之後續研究及發展支出會計處理，會因該計畫係外部取得或內部產生，而有不一致之情形。

- BC89 理事會作成結論，認為直到有機會重新探討國際會計準則第 38 號關於研究支出、發展支出或內部計畫之研究或發展階段支出之規定前，所有支出若採用一致之會計處理方法，將可提供更有用之資訊予企業財務報表使用者。此包括單獨取得符合本準則無形資產認列條件之進行中研究及發展計畫之後續支出。

過渡規定（第 129 至 132 段）

- BC90 企業若選擇於國際財務報導準則第 3 號生效日前採用國際財務報導準則第 3 號，則亦應於同一日採用國際會計準則第 38 號。否則，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應採用國際會計準則第 38 號，以及 2004 年 3 月 31 日以後開始之首個年度，所有其他無形資產之會計處理自開始日後推延適用國際會計準則第 38 號。國際會計準則第 38 號亦規定企業於首次適用時，應重評估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，依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定，該變動應視為會計估計變動。
- BC91 關於企業合併所取得無形資產之原始認列及無形資產之減損測試，理事會對其過渡議題之審議，分別於國際財務報導準則第 3 號之結論基礎，以及國際會計準則第 36 號之結論基礎中說明。
- BC92 於制定第 BC90 段規定之過程中，理事會考量下列三個問題：
- (a) 於本準則生效日時已認列之無形資產，其耐用年限及會計處理應繼續依前一版國際會計準則第 38 號之規定（即攤銷期間超過所假設之最大耐用年限 20 年），亦或應依修訂後準則之規定？
 - (b) 若修訂後準則適用於生效日時已認列之無形資產，則於首次適用本準則時，對於無形資產耐用年限重評估之影響，應予追溯認列或推延認列？
 - (c) 對於已認列為無形資產之進行中研究及發展計畫，其發生於修訂後準則生效日前之支出，是否須要求企業應依本準則之後續支出規定予以追溯？
- BC93 關於第 92 段之第一個問題，理事會於前面之結論中指出，無形資產會計處理最忠實表達之方法為有限耐用年限之無形資產並不限制攤銷期間，而於其耐用年限內

攤銷，且不攤銷非確定耐用年限無形資產。因此，理事會作成結論，認為於本準則生效日前已認列之無形資產若不適用本準則，則財務報表之可靠性及可比性將會降低。

BC94 關於第二個問題，理事會認為資產耐用年限之重評估於國際財務報導準則中，係屬會計估計變動而非會計政策變動。例如，依本準則及前一版國際會計準則第 38 號之規定，對無形資產之預期耐用年限所作之重新估計，與先前所作之估計間若存有重大差異，依國際會計準則第 8 號之規定，該變動應視為會計估計變動。國際會計準則第 8 號規定會計估計變動之影響應於下列期間推延認列為損益：

- (a) 該變動若僅影響變動當期，則為變動當期；或
- (b) 該變動若影響變動當期及未來期間，則為變動當期及未來期間。

BC95 類似地，依國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之規定，對不動產、廠房及設備項目之預期耐用年限所作之重新估計，與先前所作之估計間若存有重大差異，該變動應透過調整當期及未來期間之折舊費用推延認列。

BC96 因而，理事會決定於首次適用國際會計準則第 38 號時，對於無形資產耐用年限重評估之影響（包括有限耐用年限經重評估後為非確定耐用年限），應視為會計估計變動。因此，該變動之影響應推延認列。

BC97 理事會考量因前一版國際會計準則第 38 號規定無形資產應視為有限耐用年限，於經評估後無形資產之耐用年限變更為非確定年限時，該改變係屬會計政策變動，而非會計估計變動。理事會作成結論，認為即使於此情況下，耐用年限之重評估仍應予以推延。理由在於若採追溯適用，則企業須對本準則生效日前之每一報導期間結束日，判斷無形資產之耐用年限是否係非確定年限。由於該評估規定企業須對以前事項作出估計，將會因而產生關於後見之明之問題，特別是後見之明之效益是否應包含或排除於該等估計；若須排除，則應如何將後見之明之影響與存在於評估日且為作該等估計所必要之其他因素分離。

BC98 對於第三個問題，如同第 BC86 段所述，於前一版國際會計準則第 38 號中，關於所取得且已認列為無形資產之進行中研究或發展計畫，其後續支出之會計處理並無清楚規定應依下列何種方式：

- (a) 依研究支出、發展支出或內部計畫之研究或發展階段支出之規定；或
- (b) 依無形資產於購入或完成後之後續支出規定。

對於所取得進行中研究及發展計畫，其於本準則生效日前發生之後續支出如依上述(b)予以資本化，理事會作成結論，認為該後續支出於發生時若已採用本準則，則該支出應係不可資本化的。理由在於本準則規定僅於該支出係發展支出且所有遞延條件符合時，始可將該支出资本化為無形資產。依理事會之觀點，該等條件

較上述(b)之認列門檻高。

- BC99 因此，對於所取得進行中研究及發展計畫，其於本準則生效日前發生之後續支出若追溯適用修訂後準則，將致使以前資本化之支出被迴轉。該迴轉是必須的，假若該支出係研究支出，或該支出係發展支出且於支出發生時並不符合一項或多項遞延條件。理事會作成結論，認為決定後續支出所發生之時點及是否符合遞延條件，將同樣會產生於第 BC97 段所討論之後見之明之問題：即須對以前事項作出估計，因而產生如何將後見之明之影響與評估日時存在之其他因素分離。此外，於許多情況下將無法重新進行該等評估，因所需之資訊可能不存在或無法再取得。
- BC100 因此，理事會決定對於所取得且已認列為無形資產之進行中研究及發展計畫，其於修訂後準則生效日前發生之後續支出，不應追溯適用本準則關於後續支出之規定。理事會指出，無論如何，先前包括於該資產帳面金額中之金額均須依國際會計準則第 36 號減損測試之規定。

提前適用（第 132 段）

- BC101 理事會指出任何準則之發布，應朝向適用該準則將可提供更有用之企業財務狀況、績效及現金流量資訊予使用者。於該基礎上，允許並確實鼓勵企業於修訂後準則生效日前即可提前適用該準則。惟理事會亦對允許於修訂後準則生效日前即可提前適用該準則之主張進行考量，因其可能會降低企業間截至該生效日前各期間之可比性，且產生企業可選擇之後果。
- BC102 理事會作成結論，認為允許提前適用準則以提供更有用之企業財務狀況及績效資訊予使用者，其所帶來之效益更重要於降低可比性所產生之損害。因此，於企業亦同時採用國際財務報告準則第 3 號及國際會計準則第 36 號（2004 年修訂）之前提下，鼓勵企業於修訂後準則生效日前即採用其規定。

草案之主要變更彙總

- BC103 提議修正國際會計準則第 38 號之草案中，主要變更如下：
- (a) 對於用來確定無合約之客戶關係是否具可辨認之可分離性條件，以及對於用以確定客戶關係是否符合資產定義之控制概念，本準則包括額外之指引以澄清其相互間之關係。本準則特別澄清於缺乏法定權利以保護客戶關係之情況下，透過交換交易取得相同或相似無合約之客戶關係（作為企業合併之一部分者除外），可對企業仍能控制自客戶關係所產生之未來經濟效益提供證據。因該交換交易亦可證明客戶關係屬可分離，故該等客戶關係符合無形資產之定義（見第 BC11 至 BC14 段）。

- (b) 草案提議除員工組合外，企業合併所取得之無形資產一般均可與商譽分別認列；存有一假設，即一般均存在足夠之資訊以可靠衡量無形資產之公允價值。該準則述明企業合併所取得之無形資產，其公允價值通常能可靠衡量並與商譽分別認列。若企業合併所取得之無形資產具有有限耐用年限，則存有一可推翻之假設，即公允價值能可靠衡量（見第 BC16 至 BC25 段）。
- (c) 草案提議且本準則亦規定因合約或其他法定權利所產生之無形資產，其耐用年限不應超過該等權利之期間。惟該權利之有限期間若係可展期者，僅於有證據證明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。本準則亦包括額外之指引，以澄清於何種情況下，可視為企業無須支付重大成本而能將合約或其他法定權利展期（見第 BC66 至 BC72 段）。

無形資產準則制定歷程

- BCZ104 國際會計準則委員會 (IASC) 於 1994 年 1 月公佈有關無形資產之原則草案，1995 年 6 月公佈草案第 E50 號「無形資產」。這兩份文件之原則盡可能與國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之原則相一致。於修訂研究及發展費用與商譽之會計處理期間，1993 年所作之決定亦重大地影響該原則。
- BCZ105 國際會計準則委員會 (IASC) 收到來自 20 多個國家，大約 100 份有關草案第 E50 號之意見函。草案第 E50 號之意見函中對於提案中有關無形資產之攤銷期間，即幾乎所有無形資產均規定 20 年之上限（如同國際會計準則第 22 號（1993 年修訂）對商譽之規定）有重大爭論，且對所提議之無形資產準則，於整體可接受度上產生嚴重疑慮。國際會計準則委員會 (IASC) 考慮可替代之解決方案，並於 1996 年 3 月作出結論，即若可制定健全及可靠之減損測試，國際會計準則委員會 (IASC) 將會提議刪除無形資產及商譽攤銷期限 20 年之上限。
- BCZ106 於 1997 年 8 月時，國際會計準則委員會 (IASC) 公佈修訂草案第 E60 號「無形資產」及草案第 E61 號「企業合併」有關無形資產及商譽會計處理之提案。其係緊接於 1997 年 5 月公布之草案第 E55 號「資產減損」（其開始對減損測試有詳細提案）後公布。
- BCZ107 草案第 E60 號於對草案第 E50 號之提案中，提議下列兩項主要變更：
- (a) 理由如同先前之說明，對無形資產攤銷之修訂提案；及
- (b) 將所有內部產生之無形資產之規定併入一個準則。意指將國際會計準則第 9 號「研究及發展成本」之某些規定包括於所提議之無形資產準則中，並廢止國際會計準則第 9 號。
- BCZ108 除其他提議之變更外，草案第 E61 號對國際會計準則第 22 號所提議之修訂版本

中，要求規定商譽之攤銷須與無形資產相一致。

BCZ109 國際會計準則委員會（IASC）收到來自 20 多個國家，大約 100 份有關草案第 E60 號及草案第 E61 號之意見函。多數評論者支持草案第 E60 號及草案第 E61 號中大部分之提案，雖然某些提案仍引起重大爭議。減損測試之提案亦受到草案第 E55 號多數評論者之支持。

BCZ110 於考量草案第 E55 號、草案第 E60 號及草案第 E61 號之意見後，國際會計準則委員會（IASC）核准：

- (a) 國際會計準則第 36 號「資產減損」（1998 年 4 月）；
- (b) 國際會計準則第 38 號「無形資產」（1998 年 7 月）；
- (c) 修訂後之國際會計準則第 22 號「企業合併」（1998 年 7 月）；及
- (d) 廢止國際會計準則第 9 號「研究及發展成本」（1998 年 7 月）。

反對意見

Geoffrey Whittington 對 2004 年 3 月發布之國際會計準則第 38 號之反對意見

- DO1 Whittington 教授反對發布本準則，因為儘管第 21 段(a)機率性之認列條件規定適用於所有其他無形資產，但本準則並無明確規定其適用於企業合併所取得之無形資產。
- DO2 依第 33 段及第 BC17 段之理由可知，取得以作為企業合併之一部分之無形資產，其係以公允價值作為衡量之基礎，且該公允價值已包括對可能性之評估。Whittington 教授認為「架構」並不能排除以機率為基礎之預先認列測試，甚至於按公允價值進行後續認列時亦不能排除。此外，可能性之應用可能會基於認列目的之不同而有所差異：例如，國際會計準則第 37 號「準備、或有負債及或有資產」係以「可能大於不可能」作為條件，而不採用公允價值衡量中之「預期價值」法。
- DO3 「架構」中之認列條件與公允價值間之不一致情況，於第 BC18 段有詳細說明。依 Whittington 教授之觀點，於改變企業合併所取得之無形資產之認列條件前，該不一致應予解決。

James J Leisenring 對 2008 年 5 月發布之修正之反對意見

- DO1 Leisenring 先生反對 2008 年 5 月所發布之「國際財務報導準則之改善」中，對國際會計準則第 38 號「無形資產」所作之修正。
- DO2 Leisenring 先生認為因理事會之修正而使國際會計準則第 38 號產生邏輯上之瑕疵。第 68 段述明「無形項目之支出除下列情況外，應於發生時認列為費用」。第 69 段之修正包含對有形項目支出之會計處理指引，而不是無形項目，因而使修正後之第 69 段與第 68 段間產生不一致。
- DO3 延伸應用國際會計準則第 38 號至用以廣告之有形資產，亦有適用上之疑慮。連鎖餐廳於其所在地建造之招牌，於建造期間內係屬廣告費用嗎？將企業之名稱刊登於卡車、飛機及建築物之成本，於發生年度中係屬廣告費用嗎？依此次修正之邏輯分析，此類問題將會得到肯定之答案，即使該支出將產生數期之效益。
- DO4 Leisenring 先生認為若企業取得商品，包括如目錄、幻燈片或其他原料，企業應決定該等商品是否符合資產之定義。依 Leisenring 先生之觀點，國際會計準則第 38 號對於企業所取得用於廣告之商品是否應認列資產，並不攸關。
- DO5 Leisenring 先生同意因廣告所產生之潛在效益，依國際會計準則第 38 號之規定，不應認列為無形資產。

國際會計準則第 38 號「無形資產」

釋例

本釋例附於國際會計準則第 38 號，但非屬其一部分。

評估無形資產之耐用年限

以下指引係依國際會計準則第 38 號之規定，提供決定無形資產耐用年限之釋例。

以下各釋例為描述所取得之無形資產，決定其耐用年限之情況及條件，以及依該決定為基礎所作之後續會計處理。

釋例 1 取得之客戶名單

郵購行銷公司取得一組客戶名單，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。

該客戶名單將依管理階層對其耐用年限之最佳估計 18 個月予以攤銷。雖然郵購行銷公司未來可能意圖再行增加客戶姓名及其他資訊，惟該次所取得客戶名單之預期效益僅限於與收購日之客戶名單所列之客戶有關。該客戶名單亦應依國際會計準則第 36 號「資產減損」之規定，於每一報導期間結束日評估是否有跡象顯示客戶名單可能減損。

釋例 2 取得 15 年內到期之專利權

某項受專利技術保護之產品預計將於至少 15 年內產生淨現金流量。第三人向企業承諾於 5 年內取得日公允價值之 60% 購買該專利權，且企業亦有意圖於 5 年內出售該專利權。

企業將依 5 年耐用年限攤銷該專利權，殘值等於該專利權於取得日公允價值之 60% 之現值。該專利權亦應依國際會計準則第 36 號「資產減損」之規定，於每一報導期間結束日評估是否有跡象顯示專利權可能減損。

釋例 3 取得尚有 50 年剩餘法定年限之著作權

根據消費者習慣及市場趨勢分析所提供之證據指出，受著作權保護之資料僅可產生 30 年之淨現金流入。

該著作權應按估計耐用年限 30 年予以攤銷。該著作權亦應依國際會計準則第 36 號「資產減損」之規定，於每一報導期間結束日評估是否有跡象顯示其可能減損。

釋例 4 取得將於 5 年內到期之廣播執照

企業若能提供至少平均水準之服務予其客戶並遵行相關法令規定，則廣播執照每 10 年可重新申請展期。該執照可無限期地以少許成本予以展期，且企業於最近一次取得執照前已申請展期兩次。該企業意圖無限期地申請延展此廣播執照，並有證據支持公司有能力的展期。根據過去經驗，重新展期對公司並不困難。於可預見之未來，廣播所使用之技術並不預期會被其他技術所取代。因此，該執照預期將無限期地對企業之淨現金流入產生貢獻。

因廣播執照預期將無限期地對企業之淨現金流入產生貢獻，故企業將其視為非確定耐用年限。因此，於耐用年限改為有限年限前，該執照將不予以攤銷。該執照應依國際會計準則第 36 號「資產減損」之規定，於每年及有跡象顯示該廣播執照可能減損時，進行減損測試。

釋例 5 沿釋例 4 之廣播執照

執照主管機關決定不得再申請展期廣播執照，而改採競標方式取得該執照。於執照主管機關作成該決定時，企業之執照於到期前尚可使用 3 年。企業預期該執照將持續產生淨現金流入，直到該執照到期。

因廣播執照無法再申請展期，故其耐用年限將不再為非確定耐用年限。因此企業所取得之執照將按剩餘耐用年限 3 年予以攤銷，並立即依國際會計準則第 36 號之規定，進行減損測試。

釋例 6 取得將於 3 年內到期之兩歐洲城市間之航空公司航線行使權

航線行使權每 5 年可重新申請展期，且企業將遵行相關申請展期之規則及管制規定。航線行使權將定期以極低成本重新展期，且航空公司只要遵循相關規則及管制規定，根據過去經驗均可重新展期。企業預期將無限期地於兩城市間提供服務，並預期於企業擁有航線行使權之期間中，相關基礎建設（登機門、跑道及所承租之航廈設施等）將持續提供。需求分析及現金流量均支持前述假設。

因事實及情況支持企業有能力無限期地於兩城市間提供飛航服務，故有關該航線行使權無形資產將視為非確定耐用年限。因此，於耐用年限改為有限年限前，該航線行使權將不予以攤銷。該航線行使權應依國際會計準則第 36 號「資產減損」之規定，於每年及有跡象顯示該航線行使權可能減損時，進行減損測試。

釋例 7 取得於過去 8 年係市場佔有率之領導品牌之商標

商標目前剩餘法定耐用年限為 5 年，惟每 10 年可以極少成本申請展期。取得該商標之企業意圖持續申請延展該商標，並有證據支持該公司有能力的展期。對於(1)產品生命週期研究，

(2)市場、競爭及環境趨勢，以及(3)品牌擴充機會之分析，顯示該商標所屬之產品將於非確定年限內為企業產生淨現金流量。

因該商標預期將無限期地對企業之淨現金流入產生貢獻，故企業將其視為非確定耐用年限。因此，於耐用年限改為有限年限前，該商標將不予以攤銷。該商標應依國際會計準則第 36 號「資產減損」之規定，於每年及有跡象顯示該廣播執照可能減損時，進行減損測試。

釋例 8 於 10 年前取得之領導品牌之商標

該商標於取得時係視為具非確定耐用年限，因該商標所屬之產品預期將無限期地為企業產生淨現金流量。惟該市場最近出現預期外之競爭者，且將減少該產品之未來銷售。管理當局估計在可預見之未來，該產品所產生之淨現金流入將會減少 20%。惟管理階層預期該產品將以減少後之金額，無限期地產生淨現金流入。

由於該產品預計未來淨現金流入將減少，企業判斷該商標之估計可回收金額低於其帳面金額，故認列減損損失。因商標仍視為非確定耐用年限，故持續不予以攤銷；但該商標應依國際會計準則第 36 號「資產減損」之規定，於每年及有跡象顯示該商標可能減損時，進行減損測試。

釋例 9 數年前於企業合併時所取得一系列產品之商標

企業合併時，被收購者已生產某一系列之產品達 35 年，且於該產品線之商標下已發展許多新模型。收購者於收購日預期將持續生產該系列產品，且綜合各項經濟因素分析顯示，該商標產生之淨現金流入並無任何期間限制。因此，收購者並未攤銷該商標。惟管理階層最近決定該系列產品於 4 年後停產。

因該商標之耐用年限不再視為非確定耐用年限，故商標之帳面金額應依國際會計準則第 36 號「資產減損」之規定，進行減損測試，並按剩餘耐用年限 4 年予以攤銷。