

「無形資產之會計處理準則」訂定暨  
「財務會計觀念架構及財務報表之編製」、  
「會計變動及前期損益調整之處理準則」  
及「資產減損之會計處理準則」  
各號配合修訂條文

內容簡介

一、財務會計準則公報第三十七號「無形資產之會計處理準則」

(以下簡稱第三十七號公報)訂定條文概要：

1. 本公報主要參考國際會計準則第三十八號(IAS38)之相關規定予以訂定。
2. 本公報規定之會計處理準則，包括原始認列、續後評價及揭露等相關規定。
3. 無形資產會計處理之主要規範如下：
  - (1) 按取得來源分五大類個別規範：①單獨取得之無形資產。②企業合併所取得之無形資產。③政府捐助所取得之無形資產。④資產交換所取得之無形資產。⑤內部產生之無形資產。
  - (2) 原始認列：企業原始認列無形資產時，應以成本衡量。但政府捐助所取得之無形資產應以公平價值認列，另企業認列無形資產時，須有證據顯示該項資產同時符合下列條件：①可辨認

性。②可被企業控制。③具有未來經濟效益。④資產之未來經濟效益很有可能流入企業。⑤資產之成本能可靠衡量。

(3)續後衡量：成本法加依法令規定之重估價，再減除累計攤銷及累計減損。

(4)揭露：包括無形資產帳面價值之變動、耐用年限、攤銷方法等等資訊均須於財務報表中揭露。

4.新增非確定耐用年限無形資產一類，該類資產不得攤銷且應於資產負債表日複核耐用年限，以決定是否有事件及環境繼續證明該資產之耐用年限仍屬非確定。

5.攤銷方法改變屬會計估計變動。

6.資產交換應依是否具有商業實質判斷。

## 二、配合第三十七號公報訂定後，其他公報之修訂條文簡述如下：

1.依國際會計準則公報第十六號(IAS16)，修改財務會計準則公報第一號「財務會計觀念架構及財務報表之編製」有關資產交換之相關條文，其處理應依商業實質判斷。

2.依國際會計準則公報第八號(IAS8)，修改財務會計準則公報第八號「會計變動及前期損益調整之處理準則」有關折舊方法改變由原屬會計原則變動改為會計估計變動。

3.本會於民國 93 年 7 月 1 日發布財務會計準則公報第三十五號「資產減損之會計處理準則」，因當時制定時，我國並無第三十七號公報，故未納入有關無形資產之減損規定。第三十七號公報制定後，依據國際會計準則公報第三十六號(IAS36)有關無形資產之減損規定，增訂非確定耐用年限之無形資產及尚未可供使用之無形資產，企業應每年定期進行減損測試。

本內容簡介僅係簡要說明本次公報主要修訂部分。至於其他修訂部分及完整修訂內容，請參閱本次修訂草案。

# 財務會計準則公報第三十七號

## 「無形資產之會計處理準則」草案

### 壹、前 言

1. 本公報係訂定無形資產之會計處理準則。本公報所稱之無形資產係指無實體形式之非貨幣性資產，並同時符合下列條件：
  - (1) 本公報無形資產之定義：
    - ① 具有可辨認性。
    - ② 可被企業控制。
    - ③ 具有未來經濟效益。
  - (2) 本公報規範之認列條件：
    - ① 資產之未來經濟效益很有可能流入企業。
    - ② 資產之成本能可靠衡量。
2. 下列項目不適用本公報之規定：
  - (1) 企業在正常營運過程中為供出售而持有之無形資產（依照財務會計準則公報第十號「存貨之評價與表達」及財務會計準則公報第十一號「長期工程合約之會計處理準則」處理）。
  - (2) 遞延所得稅資產（依照財務會計準則公報第二十二號「所得稅之會計處理準則」處理）。
  - (3) 財務會計準則公報第二號「租賃會計處理準則」所規範之租賃合約。
  - (4) 企業支付員工勞務成本而產生之無形資產，如企業員工退休金產生之遞延退休金成本（依照財務會計準則公報第十八號「退休金會計處理準則」處理）。
  - (5) 符合財務會計準則公報第三十六號「金融商品之表達與揭露」

所定義之金融資產。

- (6) 企業合併採購買法而取得之商譽（依照財務會計準則公報第二十五號「企業合併—購買法之會計處理」處理）。
  - (7) 待處分之非流動無形資產。
  - (8) 保險合約產生之無形資產。
  - (9) 礦產資源相關探勘資產之認列及衡量。
  - (10) 礦產、石油、天然氣與類似非再生性資源之開發支出及開採支出。
3. 某些無形資產可能存在於實體中，例如儲存電腦軟體之磁碟片、表彰許可權或專利權之證書。若資產同時具備有形與無形要素，於判斷其屬固定資產或屬本公報所規範之無形資產時，企業應評估何項要素較為重要。例如，一台經由電腦操控之機器設備，若無特定軟體則無法運作時，該軟體為該硬體不可缺少之部分，此時應將其整體視為固定資產。反之，當電腦軟體並非相關硬體不可缺少之部分，該軟體應視為無形資產。
  4. 本公報亦適用於廣告、訓練、創業及研究與發展活動之支出。研究與發展活動可能產出實體資產（例如完成品之原型或模型），但該等資產之實體要素乃次要於其無形要素。
  5. 資本租賃下所承租之無形資產，承租人在原始認列後，其後續會計處理應依本公報規定處理。  
特許合約之權利，例如電影動畫、影片、劇本、專利權及著作權等之授權，非屬財務會計準則公報第二號「租賃會計處理準則」規範之範圍，而係屬本公報規範之範圍。

## 貳、定 義

6. 本公報用語定義如下：

- (1) 攤銷：係指將無形資產之可攤銷金額於其耐用年限依合理有系統之方式加以分攤。
- (2) 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平價值。
- (3) 無形資產之殘值：係指資產已屆預期之耐用年限時，企業預期處分該資產可得之金額扣除處分成本之估計金額。
- (4) 可攤銷金額：係指資產之成本減除殘值後之餘額。
- (5) 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。
- (6) 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材料、器械、產品、流程、系統或服務之專案或設計。
- (7) 耐用年限：係指①企業預期使用個別資產之期間，或②企業預期由個別資產取得之產量或類似單位。

## 參、說 明

### 無形資產之定義

7. 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。此類無形資源可能包括科學或技術知識、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。該等無形資源常見之項目(以下稱無形項目)，例如電腦軟體、專利權、著作權、電影動畫、客戶名單、擔保貸款服務權、漁業權、進口配額、特許權、顧客或供應商關係、顧客忠誠度、市場占有

率及行銷權。

8. 前段所述之無形項目並非均符合本公報之無形資產定義，亦即並非所有無形項目均符合可辨認性、可被企業控制及具有未來經濟效益等三項特性。若一無形項目不符合無形資產之定義，該無形項目相關之取得或內部發展支出均宜於發生時認列為費用，惟該無形項目如係於企業合併時所取得者，則屬商譽之一部分。

### 可辨認性

9. 本公報所稱之無形資產須可個別辨認並與商譽有所區分。企業合併所取得之商譽，代表收購公司對無法個別辨認或無法分別認列之具預期未來經濟效益之資產所支付之價款。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，或歸因於資產本身於財務報表不符合認列標準，但於企業合併時，收購公司願意支付價款而取得之資產。
10. 可辨認性係指符合下列條件之一：

- (1) 無形資產係可分離，亦即無形資產可與企業分離並個別或隨相關合約、資產或負債出售、移轉、授權、租賃或交換。
- (2) 無形資產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義務分離。

### 可被企業控制

11. 企業有能力取得標的資源所流入之未來經濟效益，且能限制他人使用該效益時，則企業控制該資產。企業控制無形資產所產生未來經濟效益之能力，通常源自於法律授與之權利，若無法定權利，企業較難證明能控制該項資產，惟企業可能以其他方式控制資產之未來經濟效益，故具備執行效力之法定權利並非控制之必要條件。

12. 市場知識與技術知識可能產生未來經濟效益。若該等知識受到法定權利(例如著作權、貿易協議之限制或員工保密之法定責任)保護，則企業控制該等知識所產生之未來經濟效益。
13. 企業可能擁有具備專業技能之團隊，並能辨認員工經訓練後技能之提升所產生未來經濟效益，亦可能預期員工將繼續提供專業技能予企業。惟企業通常無法充分控制該團隊及其訓練所產生之未來經濟效益，故此類項目不符合無形資產之定義。同樣地，特定之管理或技術能力，除可經由法定權利保護企業使用並取得其未來經濟效益（並同時符合本公報對無形資產定義之其他條件）者外，不符合無形資產之定義。
14. 企業可能擁有顧客族群或市場占有率並致力於建立顧客關係及顧客忠誠度，而預期顧客將持續與企業進行交易。但缺乏法定權利之保護或其他控制方式，企業通常無法充分控制顧客關係與顧客忠誠度等項目所產生之預期經濟效益，致使該等項目(例如顧客族群、市場占有率、顧客關係、顧客忠誠度)不符合無形資產之定義。反之，企業透過交換交易（非屬企業合併之一部分）取得無合約之顧客關係，即使無法定權利保護顧客關係，亦可作為企業能控制自顧客關係所產生之預期未來經濟效益之證據。因此該交換交易亦可證明該顧客關係可分離，故該等顧客關係符合無形資產之定義。

#### 未來經濟效益

15. 無形資產未來經濟效益之流入可能包括銷售商品或提供勞務之收入、成本之節省或企業因使用該資產而獲得之其他利益。例如在生產過程中使用智慧財產權，雖不能增加未來收入但可能降低未來生產成本，故具未來經濟效益。

## 認列及衡量

16. 無形資產通常較少增添或重置之情況，因此多數無形資產之後續支出可能僅維持現存無形資產之預期未來經濟效益，而不符合本公報對無形資產之定義及認列條件之規定。此外，將後續支出歸屬於特定無形資產，通常較歸屬於整體營運更加困難，故後續支出僅於少數情況下，方可能併入無形資產之帳面價值。由於品牌、刊頭、出版品名稱、客戶名單及其他於實質上類似項目（不論向外購入或內部發展）之後續支出無法與企業整體發展之支出區別，故宜於發生時認列為費用。
17. 企業宜根據無形資產原始認列時所取得之證據，判斷歸屬於使用無形資產所產生之未來經濟效益流入之確定程度。所取得之證據中，外部證據宜給予較大之權數。

### 單獨取得之無形資產

18. 單獨取得無形資產所支付之對價通常反映企業對隱含在該資產中未來經濟效益流入企業可能性之預期，故符合第 1 段(2)①可能性之認列條件。
19. 單獨取得之無形資產，其成本通常能可靠衡量。例如，以現金或其他貨幣性資產作為對價時，其成本能可靠衡量。
20. 單獨取得無形資產之成本包括下列各項：
- (1) 購買價格，包含相關稅捐，但不包括折讓金額。
  - (2) 為使該資產達可供使用狀態前之可直接歸屬成本。
21. 可直接歸屬成本，舉例如下：
- (1) 直接使資產達可供使用狀態所支付員工之勞務成本。
  - (2) 直接使資產達可供使用狀態之專業服務費。
  - (3) 測試該資產是否已達可供使用狀態之成本。

22. 不屬於無形資產成本之支出，舉例如下：

- (1) 推出新產品或服務之成本(包括廣告及推銷活動成本等)。
- (2) 新營業處所或新客戶之業務開發成本(包括員工訓練成本)。
- (3) 管理成本及其他間接成本。

23. 無形資產已達可供使用狀態後，相關支出不宜認列為該無形資產之帳面價值。因此，使用或重新配置無形資產所產生之成本，不宜包含於無形資產之帳面價值中。不宜包含於無形資產帳面價值之成本，舉例如下：

- (1) 當資產已達可供使用狀態但尚未使用時所發生之成本。
  - (2) 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。
24. 某些營運活動雖與無形資產之發展有關，但並非使其能達可供使用狀態之必要支出，該等營運活動可能發生於發展活動期間或之前，其收入及相關費用宜立即認列為當期損益，並予以適當分類。

25. 企業取得無形資產所支付對價之時點若超過正常付款期間，則宜將現銷價格列為成本，該金額與總支付價款之差額，宜於授信期間列為利息費用。但依財務會計準則公報第三號「利息資本化會計處理準則」應資本化者，不在此限。

## 企業合併所取得之無形資產

26. 依財務會計準則公報第二十五號「企業合併—購買法之會計處理」之規定，無形資產若係於企業合併中取得，其成本為合併時之公平價值。無形資產之公平價值係反映該無形資產所具有之未來經濟效益將很有可能流入企業之市場預期，故企業合併所取得之無形資產符合第1段(2)①可能性之認列條件。

27. 依本公報及財務會計準則公報第二十五號「企業合併—購買法之會計處理」之規定，若被收購公司無形資產之公平價值能可靠衡

量，即使於企業合併前未列示於被收購公司之資產負債表，收購公司亦宜於收購日認列該無形資產(與商譽分別認列)。企業依財務會計準則公報第五號「採權益法之長期股權投資會計處理準則」分析投資成本與股權淨值間之差額時，亦宜比照上述規定，將該無形資產納入考量。亦即，若被收購公司進行中之研究發展專案計畫符合無形資產之定義且其公平價值能可靠衡量，則收購公司宜將該專案計畫認列為無形資產(與商譽分別認列)。

### 衡量企業合併所取得無形資產之公平價值

28. 企業合併所取得之無形資產，其公平價值通常能可靠衡量並與商譽分別認列。衡量無形資產公平價值時，宜考量預期未來經濟效益及其各種可能之不確定性，此不確定性反映於無形資產公平價值之衡量，但並非表示其公平價值無法可靠衡量。企業合併時取得之無形資產若具有限之耐用年限，除有反證外，其公平價值通常能可靠衡量。
29. 企業合併所取得之無形資產可能須與相關有形資產或無形資產一併認列。例如，雜誌之出版品名稱可能無法與相關之訂閱者資料庫分別出售，或天然泉水之商標可能與某一特定泉源有關且不能與該泉源分別出售。在此等情況下，若群組中個別資產之公平價值無法可靠衡量，收購公司宜認列該資產群組為單一資產(與商譽分別認列)。
30. 品牌通常係商標或其他標誌之同義詞，但品牌係一般之行銷名詞，該名詞通常表示一組資產，例如商標(或服務標誌)及其相關之貿易名稱、配方、處方及專業技術。若該組資產中個別資產之公平價值無法可靠衡量，收購公司宜將包含商標在內之該組資產認列為單一資產。若該組資產中個別資產之公平價值能可靠衡量，且在個別資產具類似耐用年限之情況下，則收購公司得將該

組資產認列為單一資產。

31. 企業合併所取得之無形資產，其公平價值無法可靠衡量之情況，係該無形資產由法律或其他合約權利所產生且符合下列情況之一時：

- (1) 該無形資產無法與其他資產分離。
- (2) 該無形資產雖可與其他資產分離，但無相同或類似資產交換交易之歷史紀錄或證據，且估計其公平價值所依據之變數無法衡量。

### 政府捐助所取得之無形資產

32. 在某些情況下，無形資產可能經由政府以優惠價格或免費之方式授予，該等情況可能發生於政府移轉或分配機場之起降額度、廣播或電台執照、輸入許可證或配額，或取得其他受限制資源之權利等無形資產予企業時。企業宜依財務會計準則公報第二十九號「政府輔助之會計處理準則」之規定，以公平價值認列政府捐助之無形資產。

### 資產交換所取得之無形資產

33. 企業可能以非貨幣性資產(亦可能連同貨幣性資產)交換無形資產。該無形資產宜以公平價值衡量，即使企業無法立即除列換出資產，換入資產仍宜以公平價值衡量。但符合下列情形之一時，換入資產宜以換出資產之帳面價值衡量：

- (1) 交換交易缺乏商業實質。
- (2) 換入資產及換出資產之公平價值均無法可靠衡量。

34. 企業決定交換交易是否具有商業實質宜考量交換交易所產生之未來現金流量預期改變之程度。若交換交易符合下列(1)或(2)並同時符合(3)，則該交易具有商業實質：

- (1)換入資產現金流量之型態（例如風險、時點及金額）不同。
- (2)因交換交易而影響企業營運產生之使用價值。
- (3)條件(1)或(2)所述情形之差異金額相對於所交換資產之公平價值係屬重大。

因交換交易而影響企業營運產生之使用價值宜反映稅後現金流量，以決定交換交易是否具有商業實質。

35.無形資產若無市場交易，但有下列情況之一時，其公平價值能可靠衡量：

- (1)該資產公平價值合理估計數之變異區間相當小。
- (2)企業對資產公平價值變異區間內各估計數之機率能合理評估，並用以估計公平價值。

企業能可靠決定換入資產或換出資產之公平價值時，宜以換出資產之公平價值衡量換入資產之成本。但換入資產之公平價值較客觀明確者，宜以換入資產之公平價值衡量。

### 內部產生之無形資產

36.企業因面臨下列問題，有時難以評估內部產生之無形資產是否符合認列條件：

- (1)辨認無形資產是否存在及何時產生未來經濟效益。
- (2)能否可靠決定資產之成本。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區分，或無法與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，除依無形資產認列及原始衡量之一般規定外，宜依第 37 至 47 段及 76 至 79 段之規定處理。

37.企業於評估內部產生之無形資產是否符合認列條件時，宜將資產之產生過程分為下列二階段：

(1)研究階段。

(2)發展階段。

企業若無法區分內部專案計畫係屬研究階段或發展階段，則僅能將其視為屬研究階段。

### 研究階段

38.企業內部專案計畫之研究階段之支出，無法證明未來經濟效益很有可能流入企業，故宜於發生時認列為費用。

39.研究階段之研究活動，舉例如下：

(1)致力於發現新知識之活動。

(2)對於研究發現或其他知識之應用之尋求、評估及選定。

(3)尋求材料、器械、產品、流程、系統或服務之可能方法。

(4)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

40.在某些情況下，企業於內部專案計畫之發展階段即能辨認無形資產，並有證據顯示該資產很有可能將產生未來經濟效益，此係因專案計畫之發展階段較研究階段離實際應用有更進一步之進展。

41.發展階段之發展活動，舉例如下：

(1)生產或使用前之原型及模型之設計、建造及測試。

(2)設計與新技術有關之工具、礦篩、模型及印模。

(3)尚未商業化量產之試驗工廠，其設計、建造與作業。

(4)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。

42.企業宜依財務會計準則公報第三十五號「資產減損之會計處理準則」之原則，評估自無形資產所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，則該無形資產宜採用「現金產生單位」觀念，評估其未來經濟效益。

43. 企業之營運專案計畫顯示其有能力取得技術、財務與所需之其他資源，且企業有能力取得該資源者，即表示有充足之資源以完成及使用無形資產並取得其效益。例如企業可能藉由貸款人願意為該專案計畫提供資金之聲明，顯示其有能力取得外部資金。
44. 內部產生之品牌、刊頭、出版品名稱、客戶名單及其他性質類似項目之支出無法與整體企業發展之成本區分，因此該等項目不宜認列為無形資產。

#### 內部產生無形資產之成本

45. 內部產生無形資產之成本為該資產首次同時符合第 64 及 78 段所述認列條件之日起，所發生之支出總和。企業已認列為費用之支出不宜再資本化。(附錄釋例一)
46. 內部產生無形資產之成本包括所有開發、產生及準備資產，以達可供使用狀態之必要可直接歸屬成本，該成本舉例如下：
- (1) 產生無形資產所使用或消耗之材料成本與服務成本。
  - (2) 產生無形資產所支付員工之勞務成本。
  - (3) 法定權利之登記規費。
  - (4) 用以產生無形資產之專利權與特許權之攤銷金額。
- 企業宜依財務會計準則公報第三號「利息資本化會計處理準則」之規定將相關利息支出認列為內部產生無形資產之成本。
47. 下列項目非屬內部產生無形資產之成本：
- (1) 銷售費用及管理費用之支出。但該支出若可直接歸屬於為使該資產達可供使用狀態者，不在此限。
  - (2) 資產達預期績效前，所發生無效率及初期營業損失。
  - (3) 訓練員工操作資產之支出。

## 內部產生之商譽

48. 在某些情況下，企業為產生未來經濟效益而發生支出但未產生符合本公報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。內部產生之商譽因非屬企業所能控制之可辨認資源（無法與其他資產分離，或非因合約或其他法定權利而產生），且其成本無法可靠衡量，故不宜認列為資產。
49. 企業市場價值與企業可辨認淨資產帳面價值間之差異可能反映影響企業價值之各種因素。但該等差異並不代表可被企業控制之無形資產之成本。

## 宜認列為費用之情況

50. 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。此時，支出宜於發生時認列為費用。例如，研究支出宜於發生時認列為費用，但屬企業合併認列為商譽或無形資產者除外。其他於發生時認列為費用之支出舉例如下：
- (1) 開辦活動之支出，但該項支出屬固定資產之取得成本者除外。  
開辦活動支出可能包括設立之支出、開設新據點或業務之支出及開始新營運活動、推出新產品或程序之支出。
  - (2) 訓練活動之支出。
  - (3) 廣告及促銷活動之支出。
  - (4) 企業搬遷或重組之支出。

## 耐用年限

51. 決定無形資產之耐用年限時，須考量許多因素，包括：
- (1) 企業對資產之預期用途。

- (2) 資產之產品生命週期，以及相似用途之類似資產，其估計耐用年限之公開資訊。
  - (3) 技術、科技、商業或其他型態之過時。
  - (4) 資產營運所屬產業之穩定性，及資產所產出商品或勞務之市場需求改變情形。
  - (5) 競爭者或潛在競爭者之預期作為。
  - (6) 為獲取資產預期未來經濟效益所需之維護支出，及企業承擔該支出之能力與意圖。
  - (7) 控制資產之期間，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。
  - (8) 資產之耐用年限是否與企業其他資產之耐用年限有關。
52. 非確定年限不表示其年限為無限。企業於估計資產耐用年限時，係假設企業於維護該資產在既定績效標準下，有能力及意圖承擔必要未來維護支出。企業不宜就所計畫之未來支出超過維持無形資產績效標準之必要支出，而主張該資產係非確定耐用年限。
53. 在科技快速變遷下，電腦軟體及許多其他無形資產易受過時之影響，故該等資產之耐用年限通常不長。
54. 耐用年限可能同時受經濟因素及法令因素影響。經濟因素決定企業將收取未來經濟效益之期間。法令因素可能限制企業控制該等未來經濟效益流入之期間。耐用年限係根據該等因素所決定之年限中較短者。
55. 合約或其他法定權利期間可展期者，僅於有證據證明無須支付重大展期成本時，該無形資產之耐用年限始宜包含該展期期間；反之，展期成本與因展期而預期流向企業之未來經濟效益相較係屬重大時，則展期成本就實質而言，代表企業於展期日取得新無形資產，故無形資產之耐用年限不宜包含該展期期間。

## 有限耐用年限之無形資產

### 攤銷期間及攤銷方法

56. 企業可使用許多攤銷方法，將無形資產之可攤銷金額按合理而有系統之方法攤銷。攤銷方法包括直線法、餘額遞減法與生產數量法等。企業選擇所採用之方法，宜根據資產所隱含預期未來經濟效益之預期消耗型態，除該型態發生改變外，企業宜於每期一致採用。有限耐用年限無形資產按其他攤銷方法計算之累計攤銷金額通常不宜較直線法計算者低。

### 殘值

57. 有限耐用年限無形資產之可攤銷金額係原始成本減除殘值後之金額。若有殘值意指企業預期於無形資產經濟年限結束前處分該資產。

### 攤銷期間及攤銷方法之評估

58. 無形資產耐用年限之估計若有跡象顯示不合理時(例如當企業認列資產減損損失)，通常表示攤銷期間宜予更改。

59. 無形資產未來經濟效益預期流入企業之型態若有跡象顯示隨著時間經過而可能改變時(例如攤銷採餘額遞減法較採直線法適當)，通常表示攤銷方法宜予更改。

## 非確定耐用年限之無形資產

60. 企業分析所有相關因素後，預期無形資產產生淨現金流入之期間未存在可預見之終止期限時，則該無形資產之耐用年限宜視為非確定。非確定耐用年限之無形資產不宜攤銷。

### 耐用年限是否仍非確定之評估

61. 無形資產若經評估由非確定年限改為有限耐用年限，係該資產可能發生減損之跡象。因此，企業宜依財務會計準則公報第三十五號「資產減損之會計處理準則」之規定，比較無形資產帳面價值與其可回收金額，進行減損測試，並將帳面價值超過可回收金額之部分認列為減損損失。

## 報廢及處分

62. 處分無形資產所收之對價於原始認列時宜以公平價值入帳。若交易對方所支付款項之時間遞延時，則收取之對價宜於原始認列時以現銷價格入帳。企業宜依財務會計準則公報第三十二號「收入認列之會計處理準則」之規定，將對價之名目價格與現銷價格之差額依利息法逐期認列利息收入。

63. 有限耐用年限無形資產，即使不使用，仍不宜停止攤銷。但該資產已攤銷完畢或分類為待處分者，不在此限。

## 肆、會計準則

64. 企業認列無形資產時，須有證據顯示該項資產同時符合下列條件：

(1) 本公報無形資產之定義：

- ① 可辨認性。
- ② 可被企業控制。
- ③ 具有未來經濟效益。

(2) 本公報規範之認列條件：

- ① 資產之未來經濟效益很有可能流入企業。
- ② 資產之成本能可靠衡量。

前述條件適用於原始取得或內部發展某項無形資產而產生之成本，以及續後增添、部分重置或服務該無形資產所產生者。

65. 可辨認性係指符合下列條件之一：

(1) 無形資產係可分離，亦即無形資產可與企業分離並個別或隨相關合約、資產或負債出售、移轉、授權、租賃或交換。

(2) 無形資產由合約或其他法定權利所產生，而不論該等權利是否可移轉或是否可與企業或其他權利義務分離。

66. 企業應使用代表管理當局對經濟情勢最佳估計之合理及支持性假設，以評估資產耐用年限中預期未來經濟效益之可能性。

67. 企業原始認列無形資產時，應以成本衡量。但政府捐助所取得之無形資產應依第 72 段之規定處理。

### 單獨取得之無形資產

68. 無形資產已達可供使用狀態後，相關支出不應認列為該無形資產之帳面成本。使用或重新配置無形資產所產生之成本，亦不應包含於無形資產之帳面價值中。

69. 取得無形資產所支付對價之時點若超過企業正常付款期間，應將現銷價格列為成本，該金額與總支付價款之差額，應依利息法逐期認列為利息費用。但依財務會計準則公報第三號「利息資本化會計處理準則」應資本化者，不在此限。

### 企業合併時取得之無形資產

70. 企業合併時，若被收購公司之無形資產公平價值能可靠衡量，收購公司應於收購日認列該無形資產。企業依財務會計準則公報第五號「採權益法之長期股權投資會計處理準則」分析投資成本與股權淨值間之差額時，亦應比照上述規定，將該無形資產納入考量。若被收購公司進行之研究發展專案計畫符合無形資產之定

義且其公平價值能可靠衡量，則收購公司應將該專案計畫認列為無形資產(與商譽分別認列)。

### 取得進行中研究發展專案計畫之後續支出

71. 企業合併所取得之進行中研究發展專案計畫，已認列為無形資產者，其後續支出應依下列方式處理：

- (1) 若為研究階段之支出，發生時即應認列為費用。
- (2) 若為發展階段之支出且不符合第 78 段所述認列無形資產之條件，發生時即應認列為費用。
- (3) 若為發展階段之支出且符合第 78 段所述認列無形資產之條件，則應增加所取得之進行中研究發展專案計畫之帳面價值。企業單獨取得之進行中研究發展專案計畫亦應比照前項規定處理。

### 政府捐助所取得之無形資產

72. 企業經由政府捐助以優惠價格或免費之方式授予之無形資產應依財務會計準則公報第二十九號「政府輔助之會計處理準則」之規定，按公平價值認列。

### 資產交換所取得之無形資產

73. 企業交換非貨幣性資產(亦可能包含貨幣性資產)而取得之無形資產，應依公平價值衡量。但符合下列情形之一時，換入資產應以換出資產之帳面價值衡量：

- (1) 交換交易缺乏商業實質。
- (2) 換入資產及換出資產之公平價值均無法可靠衡量。

74. 企業決定交換交易是否具有商業實質應考量交換交易所產生之未來現金流量預期改變之程度。交換交易符合下列(1)或(2)並同時符合(3)，則該交易具有商業實質：

- (1)換入資產現金流量之型態（例如風險、時點及金額）不同。
- (2)因交換交易而影響企業營運產生之使用價值。
- (3)條件(1)或(2)所述情形之差異金額相對於所交換資產之公平價值係屬重大。

因交換交易而影響企業營運產生之使用價值應反映稅後現金流量，以決定交換交易是否具有商業實質。

- 75.企業能可靠決定換入資產或換出資產之公平價值時，應以換出資產之公平價值衡量換入資產之成本。但換入資產之公平價值較客觀明確者，應以換入資產之公平價值衡量。

### 內部產生之無形資產

- 76.企業於評估內部產生之無形資產是否符合認列條件時，應將資產之產生過程分為研究階段及發展階段；若無法區分，則僅能將相關支出全數視為發生於研究階段。

### 研究階段

- 77.研究階段之支出不得認列為無形資產，而應於發生時認列為費用。

### 發展階段

- 78.發展階段之支出若同時符合下列所有條件時，應認列為無形資產：
  - (1)完成該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。
  - (2)意圖完成該無形資產，並加以使用或出售。
  - (3)有能力使用或出售該無形資產。
  - (4)無形資產將很有可能產生未來經濟效益。例如，企業能證明無形資產之產出或無形資產本身已有明確市場；若該無形資產係

供作內部使用，企業能證明該資產之有用性。

(5)具充足之技術、財務及其他資源，以完成此項發展專案計畫並使用或出售該無形資產。

(6)發展階段歸屬於無形資產之支出能可靠衡量。

79.內部產生之品牌、刊頭、出版品名稱、客戶名單及其他性質類似之項目不得認列為無形資產。

### 內部產生之商譽

80.內部產生之商譽不得認列為資產。

## 應認列為費用之情況

81.無形項目之支出除下列情況外，應於發生時認列為費用：

(1)該支出符合無形資產之定義及認列條件。

(2)該項目係企業合併時，依財務會計準則公報第二十五號「企業合併—購買法之會計處理」認列為商譽者。

82.無形項目之支出已認列為費用者，不得轉列為無形資產。

## 續後衡量

83.無形資產於原始認列後，應以其成本加依法令規定之重估增值，再減除累計攤銷及累計減損損失後之金額作為帳面價值。

## 耐用年限

84.企業應評估無形資產耐用年限是否屬有限年限或非確定年限，若為有限，則企業應評估無形資產之耐用年限，或構成耐用年限之總生產數量或類似單位數量。企業分析所有相關因素後，預期資產產生淨現金流入之期間未存在可預見之終止期限時，則該無形資產之耐用年限為非確定。(附錄釋例二至九)

85. 因合約或其他法定權利所產生之無形資產，其耐用年限為合約或其他法定權利期間，與企業預期使用資產之期間二者較短者。合約或其他法定權利期間可展期者，僅於有證據證明無須支付重大展期成本時，該無形資產之耐用年限始應包含該展期期間。
86. 企業無須支付重大成本而能將合約或其他法定權利展期，係指同時符合下列條件：
- (1) 證據（該證據可能依據過去之經驗）顯示合約或其他法定權利將展期。若展期係視第三人是否同意而定，則應包含第三人將會同意之證據。
  - (2) 證據顯示可符合達成展期之所有必要條件。
  - (3) 展期成本與因展期而預期流向企業之未來經濟效益相較時並不重大。

## 有限耐用年限之無形資產

### 攤銷期間及攤銷方法

87. 有限耐用年限之無形資產之可攤銷金額應於耐用年限期間，按合理而有系統之方法攤銷。攤銷應始於資產已達可供使用狀態時，止於將資產分類為待處分資產之日及資產除列日二者中較早之日期。攤銷方法應反映企業預期資產未來經濟效益之消耗型態。若該型態無法可靠決定時，應採直線法。

### 殘值

88. 有限耐用年限無形資產之殘值應視為零，但符合下列情況之一者除外：
- (1) 第三人承諾於資產耐用年限屆滿時由第三人購買該資產，該承諾之交易條件已確定且不可取消。
  - (2) 資產具活絡市場且同時符合下列條件：

①殘值可依據活絡市場而決定。

②其活絡市場於資產耐用年限屆滿時很有可能仍存在。

89.無形資產之殘值應至少於會計年度終了時進行評估。無形資產殘值之變動應視為會計估計變動，並依財務會計準則公報第八號「會計變動及前期損益調整之處理準則」之規定處理。

90.無形資產之殘值增加而大於或等於其帳面價值時，該資產之當期攤銷金額應為零，續後該殘值減至小於其帳面價值時，仍應繼續攤銷。

### 攤銷期間及攤銷方法之評估

91.有限耐用年限無形資產之攤銷期間及攤銷方法，應至少於會計年度終了時進行評估。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消耗之預計型態已發生改變，則攤銷方法應予調整以反映該型態。該等調整應依會計估計變動處理。

## 非確定耐用年限之無形資產

92.非確定耐用年限之無形資產不得攤銷。

93.企業應於資產負債表日評估是否有跡象顯示非確定耐用年限無形資產可能發生減損。若有減損跡象存在，企業應即進行減損測試。

非確定耐用年限無形資產無論是否有減損跡象，企業應每年定期進行減損測試。

### 耐用年限是否仍非確定之評估

94.非確定耐用年限之無形資產應於資產負債表日評估耐用年限，以決定是否有事件及環境繼續證明該資產之耐用年限仍屬非確定。

若耐用年限由非確定改為有限時，應視為會計估計變動，並依財務會計準則公報第八號「會計變動及前期損益調整之處理準則」之規定處理。

## 帳面價值之可回收性 - 減損損失

95. 企業應依財務會計準則公報第三十五號「資產減損之會計處理準則」之規定，決定無形資產是否減損。

## 報廢及處分

96. 無形資產有下列情況之一時，應予除列：

- (1) 處分。
- (2) 預期無法由使用或處分產生未來經濟效益。

97. 企業除列無形資產時，應以所取得淨額與其帳面價值之差額，決定除列無形資產所產生之利益或損失，此差額應於資產除列時認列為當期損益。但以售後租回方式處分時，應依財務會計準則公報第二號「租賃會計處理準則」之規定處理。

98. 無形資產應於符合下列所有情況時，方視為處分：

- (1) 企業將無形資產之顯著風險及報酬移轉予買方。
- (2) 企業對於已處分之無形資產既不持續參與管理，亦未維持其有效控制。
- (3) 處分金額能可靠衡量。
- (4) 與交易有關之經濟效益很有可能流向企業。
- (5) 與交易相關之已發生及將發生之成本能可靠衡量。

99. 構成無形資產之部分如有重置，且企業若依第 1 段(2)①及②規定應認列為無形資產者，將重置部分之成本認列至其帳面價值時，應同時除列被重置部分之原帳面價值。企業若實務上無法決定應

除列之帳面價值，得採用重置成本作為當初取得或內部產生被重置部分之原始成本，以估計應除列金額。

## 揭露

### 一般揭露

100 企業應依無形資產之類別，按內部產生無形資產與其他無形資產分別揭露下列資訊：

- (1) 耐用年限係屬非確定或有限，若為有限耐用年限，其耐用年限或攤銷比率。
- (2) 有限耐用年限無形資產之攤銷方法。
- (3) 期初與期末之原始成本、重估增值、累計攤銷金額及累計減損金額。
- (4) 當期於損益表認列之無形資產攤銷費用及損益表中含此等攤銷費用之項目。
- (5) 以期初與期末帳面價值調節表方式，顯示下列資訊：
  - ① 無形資產增加金額，並按單獨取得者、企業合併所取得者、政府捐助所取得者、資產交換所取得者及內部發展所產生者分別列示。
  - ② 分類為待處分資產之無形資產，及其他無形資產處分情況。
  - ③ 依財務會計準則公報第三十五號「資產減損之會計處理準則」之規定：
    - 甲、當期直接認列於業主權益項下之資產減損損失金額或迴轉金額。
    - 乙、當期於損益表認列之減損損失金額。
    - 丙、當期於損益表認列之減損損失迴轉金額。
  - ④ 當期攤銷金額。

⑤ 國外營運機構財務報表換算所產生之淨兌換差額。

⑥ 當期帳面價值之其他變動金額。

101. 前段所稱無形資產之類別係指於企業營運中具有相似性質與用途之資產群組。無形資產各項類別舉例如下：

- (1) 商標名稱。
- (2) 刊頭及出版品名稱。
- (3) 電腦軟體。
- (4) 許可權及經銷權。
- (5) 著作權、專利權及其他工業財產權、服務與經營權。
- (6) 處方、配方、模型、設計及原型。
- (7) 發展中之無形資產。

上述類別若能提供財務報表使用者更攸關之資訊，應再細分為較小之類別或合併為較大之類別。

102. 無形資產之耐用年限、攤銷方法及殘值等會計估計變動於當期或預期於後續各期造成重大影響者，應依財務會計準則公報第八號「會計變動及前期損益調整之處理準則」之規定，揭露其性質及金額。

103. 企業亦應揭露下列項目：

- (1) 經評估為非確定耐用年限之無形資產，其帳面價值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。企業於說明該關鍵因素時，應考量第 51 段所列之因素。
- (2) 重大個別無形資產之說明及其帳面價值與剩餘攤銷期間。
- (3) 無形資產權利受限制之事實與帳面價值，及無形資產質押為擔保品之帳面價值。
- (4) 承諾將取得無形資產之金額。

## 研究發展支出

104. 企業應揭露本期認列為費用之研究發展支出總額。

## 其他資訊

105. 本公報鼓勵企業揭露下列資訊：

- (1) 已攤銷完畢但仍在使用之無形資產之說明。
- (2) 由企業所控制，但因不符合本公報所述之認列條件，或於本公報生效前即已取得或產生，而未認列為資產之重大無形項目之簡要說明。

## 伍、附 則

106. 本公報於中華民國○○年○○月○○日發布，並對會計年度開始日在中華民國○○年○○月○○日（含）以後之財務報表適用之，但亦得提前適用。

107. 企業不得於本公報開始適用日調整已認列無形資產之帳面價值。但企業應於本公報開始適用日，依本公報規定重新評估其已認列無形資產之耐用年限。若企業依重新評估之結果改變其對無形資產耐用年限之評估，此改變應視為會計估計變動，並依財務會計準則公報第八號「會計變動及前期損益調整之處理準則」之規定處理。

## 附 錄

### 釋例一 內部產生無形資產發展支出之認列(本公報第 45 段)

承德公司於 97 年 10 月 1 開始致力於發展一項新的生產技術。97 年 10 月 1 日至 11 月 30 日共支出\$900,000；97 年 12 月 1 日至 12 月 31 日共支出\$100,000。承德公司於 97 年 12 月 1 日能證明該技術符合本公報第 78 段之所有條件。97 年 12 月 31 日該生產技術之可回收金額(包含該技術可供使用前為完成該技術所需之未來現金流出數)估計為\$60,000。承德公司作相關分錄如下：

97/10/1 至 11/30：發展費用 900,000

現金 900,000

說明：97 年 12 月 1 日之前所發生之支出\$900,000，因不符合本公報第 78 段之所有條件，故認列為費用。

97/12/1 至 12/31：發展中之無形資產 100,000

現金 100,000

說明：承德公司應以\$100,000(自 97 年 12 月 1 日符合無形資產認列條件之日起所發生之支出)為成本，認列該生產技術為無形資產。

97/12/31 減損損失 40,000

累計減損—發展中之無形資產 40,000

說明：當期認列之尚未使用無形資產，應於會計年度結束前進行減損測試，故 97 年底，承德公司應認列\$40,000 減損損失，將認列減損損失前之生產技術帳面價值\$100,000 調整至可回收金額

\$60,000。該減損損失若符合財務會計準則公報第三十五號「資產減損之會計處理準則」有關減損損失迴轉之規定，得於後續財務報表期間予以迴轉。

#### 釋例二 購買之客戶名單(第 84 段)

承德郵購公司於 97 年 7 月 1 日以 \$36,000 購買一組客戶名單，並預期該名單資訊能產生之效益至少一年但不會超過三年。

該客戶名單將依管理當局對耐用年限之最佳估計 18 個月予以攤銷。雖然承德公司未來可能意圖於該客戶名單再行增加客戶姓名及其他資訊，惟該次所購買客戶名單之預期效益僅限於購買日之客戶名單所列之客戶有關。承德公司作相關分錄如下：

97/7/1：無形資產－客戶名單	36,000
現金	36,000
97/12/31：攤銷費用	12,000
無形資產－客戶名單	12,000

該客戶名單亦應依財務會計準則公報第三十五號「資產減損之會計處理準則」之規定，於資產負債表日評估是否有減損跡象。說明：自行發展客戶名單之相關支出應認列為費用，不得認列為無形資產。

#### 釋例三 購買尚有 50 年剩餘法定年限之著作權(第 84 段)

承德公司購買尚有 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，承德公司受保護之著作權可產生 30 年之淨現金流入。

該著作權應依合理而有系統之方法，按估計耐用年限 30 年予以攤銷，同時應依財務會計準則公報第三十五號「資產減損之會計

處理準則」之規定，於資產負債表日評估是否有減損跡象。

#### 釋例四 非確定耐用年限廣播執照(第 84 段)

承德公司若達到服務水準並遵行相關法令要求，則廣播執照每 2 年得向主管機關申請換發執照。該執照可能持續以少許成本予以更新，且承德公司在最近一次取得執照前已申請換發該執照二次。承德公司意圖持續申請換發該執照並有證據支持公司有能力的申請換發該執照。根據過去經驗，申請換發該執照對公司並不困難。在可預見的未來，廣播所使用之科技並不預期會被其他科技所取代。因此，該執照預期對承德公司之淨現金流入將持續產生貢獻。

因廣播執照預期對承德公司之淨現金流入將持續產生貢獻，故承德公司將其視為非確定耐用年限。因此該執照將不予以攤銷，惟耐用年限由非確定年限改為有限年限時，則應加以攤銷。該執照應依財務會計準則公報第三十五號「資產減損之會計處理準則」之規定，每年定期進行減損測試，並於有跡象顯示該廣播執照可能發生減損時，進行減損測試。

#### 釋例五 有限耐用年限廣播執照(第 84 段)

沿釋例四，執照主管機關決定廣播執照不採申請換發而採競標方式。在執照主管機關作成該決定時，承德公司之執照於到期前尚可使用 2 年。承德公司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換發，故其耐用年限將不再為非確定耐用年限。因此承德公司所取得之執照將按剩餘耐用年限 2 年予以攤銷，並立即依財務會計準則公報第三十五號「資產減損之會計處理準則」之規定，進行減損測試。

#### 釋例六 非確定耐用年限之航權(第 84 段)

承德公司取得一項將於第 3 年到期之兩城市間之航權，該航權之航線證書每 5 年得向主管機關申請換發。承德公司預期將遵行相關申請換發之法規。當承德公司已遵行相關之法規，根據過去經驗航線證書得以極小成本向主管機關申請換發。承德公司預期在兩城市間持續提供服務並預期於承德公司擁有航線證書之期間中，相關基礎建設(登機門及所承租之航廈設施等)將持續提供。需求分析及現金流量支持前述假設。

因事實及情況支持承德公司有能力在兩城市間持續提供飛航服務，故有關該航權之無形資產將視為非確定耐用年限。因此，該航權將不予以攤銷，惟耐用年限由非確定年限改為有限年限時，則應加以攤銷。該航權應依財務會計準則公報第三十五號「資產減損之會計處理準則」之規定，每年定期進行減損測試，並於有跡象顯示該航權可能發生減損時，進行減損測試。

#### 釋例七 取得非確定耐用年限商標權(第 84 段)

承德公司取得一項連續多年市場佔有率領導品牌之商標權，該商標權每 10 年得以極少成本申請延展法定年限，目前剩餘法定耐用年限為 5 年，但每 10 年得以極少成本申請延展。承德公司意圖持續申請延展該商標權且有證據支持該公司有能力持續更新該商標權。下列三項分析提供該商標權所屬之產品將使承德公司產生不確定年限淨現金流入之證據：

- (1) 產品生命週期研究分析。
- (2) 市場、競爭及環境趨勢分析。
- (3) 品牌擴充機會分析。

因該商標權預期持續產生淨現金流入，故將其視為非確定耐用年限。因此該商標權將不予以攤銷，惟耐用年限由非確定年限改為有限年限時，則應加以攤銷。該商標權應依財務會計準則公報第

三十五號「資產減損之會計處理準則」之規定，每年定期進行減損測試，並於有跡象顯示該商標權可能發生減損時，進行減損測試。

#### 釋例八 取得非確定耐用年限商標權之減損(第 84 段)

承德公司於 10 年前取得一項領導性品牌之商標權，該商標權預期持續產生淨現金流入，故將其視為非確定耐用年限。然而，該市場最近出現預期外之競爭且會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%。然而，管理當局預期該產品將以減少後之銷售金額持續產生淨現金流入。

由於該產品預計未來淨現金流入將減少，使該商標權之估計可回收金額低於帳面價值而產生減損損失。因商標權仍視為非確定耐用年限，故仍不攤銷。但該商標權應依財務會計準則公報第三十五號「資產減損之會計處理準則」之規定，每年定期進行減損測試，並於有跡象顯示該商標權可能發生減損時，進行減損測試。

#### 釋例九 非確定耐用年限改為有限耐用年限之商標權(第 84 段)

承德公司於數年前企業合併時，取得一系列產品之商標權。企業合併時，被收購公司已生產某一系列之產品達 35 年且在該產品線之商標權下已發展許多新圖樣。承德公司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，該商標權產生之淨現金流入並無任何期間限制。因此，承德公司並未攤銷該商標權。然而，管理當局最近決定該系列產品於 4 年後停產。

因該商標權之耐用年限不再視為非確定耐用年限，故承德公司所取得之商標權將按剩餘耐用年限 4 年予以攤銷，並立即依財務會計準則公報第三十五號「資產減損之會計處理準則」之規定，進行減損測試。

# 財務會計準則公報第一號 修訂草案

附錄四：第五次修訂條文對照表

第五次修訂條文	第四次修訂條文	說 明
<p><b>非流動資產</b></p> <p>75. 固定資產為供營業上長期使用之資產，其非為營業使用者，應按其性質列為長期投資或其他資產。</p> <p>固定資產中土地、折舊性資產及折耗性天然資源，應分別列示。</p> <p>固定資產除特殊情形外，應按取得或建造之成本入帳。所謂建造成本，包括直接成本及應分攤之間接成本、稅捐及其他至建造完成止所發生必要而合理之支出。</p> <p><u>企業可能以非貨幣性資產(亦可能連同貨幣性資產)交換固定資產。該固定資產應以公平價值衡量，即使企業無法</u></p>	<p><b>非流動資產</b></p> <p>75. 固定資產為供營業上長期使用之資產，其非為營業使用者，應按其性質列為長期投資或其他資產。</p> <p>固定資產中土地、折舊性資產及折耗性天然資源，應分別列示。</p> <p>固定資產除特殊情形外，應按取得或建造之成本入帳。所謂建造成本，包括直接成本及應分攤之間接成本、稅捐及其他至建造完成止所發生必要而合理之支出。</p> <p><u>不同種類固定資產之交換，應按公平價值入帳，認列換出資產之交換損益。同種類固定資產之交換，如無另收現</u></p>	<p>參考國際會計準則公報第十六號，有關資產交換之規定，修改為此修訂條文。</p>

第五次修訂條文	第四次修訂條文	說 明
<p><u>立即除列換出資產，換入資產仍應以公平價值衡量。但符合下列情形之一時，換入資產應以換出資產之帳面價值衡量：</u></p> <p>(1)<u>交換交易缺乏商業實質。</u></p> <p>(2)<u>換入資產及換出資產之公平價值均無法可靠衡量。</u></p> <p>受贈資產按取得時之公平價值入帳。</p>	<p><u>金者，應按換出資產之帳面價值（或加計另支付之現金）或公平價值較低者作為換入資產之成本入帳。如有另收現金者，則現金部分應視為出售，按比例認列利益，換入資產部分應視為交換，不認列利益。但如有損失，仍應全額認列。</u></p> <p>受贈資產按取得時之公平價值入帳。</p>	
<p><u>75-1. 企業決定交換交易是否具有商業實質應考量交換交易所產生之未來現金流量預期改變之程度。若交換交易符合下列(1)或(2)並同時符合(3)，則該交易具有商業實質：</u></p> <p>(1)<u>換入資產現金流量之型態（例如風險、時點及金</u></p>		<p>參考國際會計準則公報第十六號，有關資產交換之規定，修改為此修訂條文。</p>

第五次修訂條文	第四次修訂條文	說 明
<p><u>額) 不同。</u></p> <p><u>(2) 因交換交易而影響企業營運產生之使用價值。</u></p> <p><u>(3) 條件(1)或(2)所述情形之差異金額相對於所交換資產之公平價值係屬重大。</u></p> <p><u>因交換交易而影響企業營運產生之使用價值應反映稅後現金流量，以決定交換交易是否具有商業實質。</u></p>		
<p><u>75-2. 固定資產若無市場交易，但有下列情況之一時，其公平價值能可靠衡量：</u></p> <p><u>(1) 該資產公平價值合理估計數之變異區間相當小。</u></p> <p><u>(2) 企業對資產公平價值變異區間內各估計數之機率</u></p>		<p>參考國際會計準則公報第十六號，有關資產交換之規定，修改為此修訂條文。</p>

第五次修訂條文	第四次修訂條文	說 明
<p><u>能合理評估，並用以估計公平價值。</u></p> <p><u>企業能可靠決定換入資產或換出資產之公平價值時，應以換出資產之公平價值衡量換入資產之成本，但換入資產之公平價值較客觀明確者，應以換入資產之公平價值衡量。</u></p>		
77.(刪除)	<p>77.無形資產如商譽、商標權、專利權、著作權、特許權等，均應分別列示。</p> <p>向外購買之無形資產，應按實際成本予以入帳。自行發展無形資產之支出除符合條件應資本化者外，應作為當期費用。</p> <p>商譽不得攤銷，商譽以外之無形資產應在其效</p>	<p>已參考國際會計準則公報第三十八號訂定財務會計準則公報第三十七號「無形資產之會計處理準則」，故予刪除。</p>

第五次修訂條文	第四次修訂條文	說 明
	益年限內攤銷，除有明確證據者外，其攤銷期限不得超過二十年。	
<p style="text-align: center;"><b>肆、附 則</b></p> <p>104. 本公報於中華民國七十一年七月一日發布，中華民國七十三年十月十八日第一次修訂，中華民國九十一年十月三十一日第二次修訂，中華民國九十三年十二月三十日第三次修訂，中華民國九十四年十二月二十二日第四次修訂，中華民國〇〇年〇〇月〇〇日第五次修訂。</p> <p><u>第五次修訂條文對會計年度開始日在中華民國〇〇年〇〇月〇〇日(含)以後之財務報表適用之，但亦得提前適用。原已依本號公報規</u></p>	<p style="text-align: center;"><b>肆、附 則</b></p> <p>104. 本公報於中華民國七十一年七月一日發布，中華民國七十三年十月十八日第一次修訂，中華民國九十一年十月三十一日第二次修訂，中華民國九十三年十二月三十日第三次修訂，中華民國九十四年十二月二十二日第四次修訂。</p> <p><u>第四次修訂條文對會計年度開始日在中華民國九十五年一月一日(含)以後之財務報表適用之，不得提前適用。原已依本號公報規定處理者，適用第四次修訂條文時，不得追溯調整，</u></p>	<p>加入本次修訂日期及生效日，並規定本次修訂條文生效前按原條文規定處理者，不得按修訂後條文追溯調整。</p>

第五次修訂條文	第四次修訂條文	說 明
<p><u>定處理者，適用第五次修訂條文時，不得追溯調整。</u></p>	<p><u>亦即不得於適用年度及以後年度轉回以前年度已攤銷之商譽及轉列閒置或已無使用價值資產之已認列損失。</u></p>	
<p>105.本公報第二次修訂條文生效後，財務會計準則公報第十號「存貨之評價與表達」第 18 段條文之規定不再適用。</p>	<p>105.本公報第二次修訂條文生效後，財務會計準則公報第八號「會計變動及前期損益調整之處理準則」第 2 段條文及第十號「存貨之評價與表達」第 18 段條文之規定不再適用。</p>	<p>財務會計準則公報第八號「會計變動及前期損益調整之處理準則」於本公報第五次修訂時，已有所修訂，而無本段條文所述須修正之情況，爰將相關文字刪除。</p>

## 財務會計準則公報第八號 修訂草案

附錄二：新舊條文對照表

修 訂 條 文	原 條 文	說 明
2.(刪除)	2. 本公報依財務會計準則第一號公報「一般公認會計原則彙編」訂定。	財務會計準則公報第一號「財務會計觀念架構及財務報表之編製」第二次修訂時已將此條文刪除，故配合刪除。
3. 會計變動包括會計原則變動及會計估計變動。	3. 會計變動包括(1)會計原則變動(2)會計估計變動(3)編製報表主體變動。	參考國際會計準則公報第八號，刪除編製報表主體變動。
4. 會計原則變動係指由原採用之會計原則改用另一會計原則。如原採用之會計原則違反一般公認會計原則，現改用一般公認會計原則者，則屬錯誤之更正，並非會計原則之變動。會計原則之變動情況甚多，如存貨評價由加權	4. 會計原則變動係指由原採用之會計原則改用另一會計原則。 <u>此處所稱之「會計原則」，泛指原則、程序及應用方法等。</u> 如原採用之會計原則違反一般公認會計原則，現改用一般公認會計原則者，則屬錯誤之更正，並非會計原則之	參考國際會計準則公報第八號，修改為此修訂條文。

修訂條文	原條文	說明
<p><u>平均法</u>改為<u>先進先出法</u>。</p>	<p>變動。 會計原則之變動情況甚多，如存貨評價由<u>後進先出法</u>改為<u>先進先出法</u>，<u>折舊性資產之折舊方法</u>由<u>年數合計法</u>改為<u>直線法</u>等均屬之。</p>	
<p>6. 會計估計變動係指因新經驗之累積、新資料之獲得或新事項之發生而修正以往之估計者。<u>由於企業經營具有不確定性，故使財務報表中許多項目僅能估計而無法精確衡量。</u> <u>估計係基於最新可得且可靠之資訊加以判斷。</u> <u>舉例如下：</u> <u>(1)呆帳損失。</u> <u>(2)存貨過時損失。</u> <u>(3)折舊性資產之耐用年限或未來經濟效益消耗之預計型態改變。</u> <u>(4)保固義務。</u></p>	<p>6. 會計估計變動係指因新經驗之累積、新資料之獲得或新事項之發生而修正以往之估計者。<u>例如折舊性資產之耐用年限及殘值、無形資產之效益期間等估計之變動均屬之。</u></p>	<p>參考國際會計準則公報第八號，修改為此修訂條文。</p>
<p>7. (刪除)</p>	<p>7. 編製報表主體變動係指</p>	<p>參考國際會計準</p>

修訂條文	原條文	說明
	<p>編製報表之企業個體增減，致當年度之財務報表編製主體與以前年度不同者。例如以合併報表取代個別企業之財務報表、合併報表之組成企業發生變動等均屬之。</p>	<p>則公報第八號，予以刪除。</p>
<p>II. 凡會計原則變動不產生累積影響數者，仍應揭露會計原則變動對當年度「計列非常損益前純益」及「本期純益」之影響，並說明變動之性質。</p>	<p>II. 凡會計原則變動不產生累積影響數者（如自本<u>年度起新增之折舊性資產均採用直線法計提折舊，而以前年度購入之同類資產仍繼續沿用年數合計法計提折舊</u>），仍應揭露會計原則變動對當年度「計列非常損益前純益」及「本期純益」之影響（即新購<u>資產若仍按年數合計法提折舊，與改按直線法提折舊之稅後差額</u>），並說明變動之性質。</p>	<p>折舊方法改變不再視為會計原則變動，故將例舉予以刪除。</p>
<p>16.(刪除)</p>	<p>編製報表主體變動</p> <p>16. 編製報表主體變動應重</p>	<p>參考國際會計準</p>

修訂條文	原條文	說明
	編以前年度報表，使與本年度之報表主體一致，並於變動年度附註說明變動之原因及其對各年度損益之影響。	則公報第八號，予以刪除。
19.公開發行公司若有第10.11.12.13.17.等段所述情事者，應揭露前期損益調整及會計變動對每股盈餘之影響數。	19.公開發行公司若有第10.11.12.13.16.17.等段所述情事者，應揭露前期損益調整及會計變動對每股盈餘之影響數。	配合 16 段之刪除，予以修改。
20.本公報於中華民國七十五年六月卅日公布，於 <u>中華民國××年××月××日</u> 第一次修訂。 <u>第一次修訂條文對會計年度開始日</u> 在中華民國××年××月××日(含)以後之財務報表適用之，但亦得提前適用。 <u>原已採用本號公報者，適用第一次修訂條文時，不得追溯調整。</u>	20.本公報於民國七十五年六月卅日公布，並對會計年度結束日在 <u>中華民國七十五年十二月三十一日</u> (含)以後之財務報表適用之。	加入本次修訂日期及生效日，並規定本次修訂條文生效前按原條文規定處理者，不得按修訂後條文追溯調整。

## 附 錄

註：修改原例一如下，並刪除原例三。

例一、承德公司於民國96年初決定將其機器設備之折舊方法改採直線法。此法除適用新購之設備外，對現採年數合計法之原有機器設備亦適用之。95年度及96年度該公司有1,000,000股普通股發行流通在外。設承德公司現有機器乙部，於民國93年年初購入，成本\$900,000估計耐用年限五年，無殘值。

此項估計變動影響當期及以後數期，其處理方式如下：

(1)不調整以前各期折舊，亦不計算累積影響數。

(2)當期及以後受影響各期按直線法提折舊：

按原折舊方法民國 96 年機器應提之折舊為\$900,000 ×

$$\frac{2}{1+2+3+4+5} = \$120,000$$

按原折舊方法民國 96 年初之機器帳面價值 = \$900,000 × (1

$$- \frac{5+4+3}{1+2+3+4+5}) = \$180,000，因此，改按直線法 96 年應$$

提之折舊為\$180,000 ×  $\frac{1}{2}$  = \$90,000。

(3)附註說明估計變動對當期純益及每股盈餘之影響：

「本公司於 96 年初因管理階層改變其對機器設備未來經濟效益消耗之預計型態，因而更改原有之折舊方法為直線法，以反映該機器未來之經濟效益消耗型態，此估計變更使本年度稅後純益增加\$22,500（所得稅稅率為 25%），每股稅後盈餘增加\$0.0225。」

# 財務會計準則公報第三十五號 修訂草案

附錄四 新舊條文對照表

修 訂 條 文	原 條 文	說 明
<p>7-1. <u>無形資產能否產生足夠未來經濟利益以回收其帳面價值，於可供使用前通常面臨更大不確定性，故企業宜至少每年定期對該無形資產進行減損測試。</u></p>		<p>配合財務會計準則公報第三十七號「無形資產之會計處理準則」之訂定，將國際會計準則公報第三十六號有關無形資產減損規定納入本公報。</p>
<p>50. 下列資產無論是否有減損跡象，企業仍應進行減損測試： (1) <u>非確定耐用年限之無形資產及尚未可供使用之無形資產應比較其帳面價值與可回收金額進行減損測試。企業得於會計年度中任一時點進行該測試，但每年測試時點應一致。不同無形資產得於不同時點進行</u></p>	<p>50. 商譽無論是否有減損跡象，企業仍應依第 37 段至第 39 段及第 76 段至第 84 段規定每年定期進行減損測試。</p>	<p>配合財務會計準則公報第三十七號「無形資產之會計處理準則」之訂定，將國際會計準則公報第三十六號有關無形資產減損規定納入本公報。</p>

修訂條文	原條文	說明
<p><u>測試。惟當期原始認列之無形資產，應於會計年度結束前進行減損測試。</u></p> <p>(2)商譽應依第 37 段至第 39 段及第 76 段至第 84 段規定每年定期進行減損測試。</p>		
<p><u>非確定耐用年限或尚未可供使用之無形資產</u></p> <p>84-1. <u>現金產生單位若包括非確定耐用年限之無形資產或尚未可供使用之無形資產，且該無形資產僅能併入現金產生單位進行減損測試時，該現金產生單位應比照第 50 段之規定，每年定期進行減損測試。</u></p>		<p>配合財務會計準則公報第三十七號「無形資產之會計處理準則」之訂定，將國際會計準則公報第三十六號有關無形資產減損規定納入本公報。</p>
<p>84-2. <u>非確定耐用年限之無形資產若已於前一報導期間詳細計</u></p>		<p>配合財務會計準則公報第三十七號「無形資產之</p>

修訂條文	原條文	說明
<p><u>算其可回收金額，於符合下列所有條件時，得逕以該可回收金額進行該資產之當期減損測試：</u></p> <p>(1)<u>無形資產如無法經由使用產生與其他資產或資產群組大部分獨立之現金流量時，則應就該資產所屬之現金產生單位進行減損測試，且構成此現金產生單位之資產及負債於該可回收金額計算後，未有顯著變動。</u></p> <p>(2)<u>該可回收金額顯著大於該資產之帳面價值。</u></p> <p>(3)<u>自最近期可回收金額計算後所發</u></p>		<p>會計處理準則」之訂定，將國際會計準則公報第三十六號有關無形資產減損規定納入本公報。</p>

修訂條文	原條文	說明
<p><u>生事件及變動之情況予以分析，當期該資產之可回收金額極少可能小於其帳面價值。</u></p>		
<p>102. 本公報鼓勵企業揭露用以估計個別資產或現金產生單位當期可回收金額之關鍵假設。惟企業仍應就商譽所屬現金產生單位及非確定耐用年限無形資產所屬現金產生單位，依第 104 段規定予以揭露。</p>	<p>102. 本公報鼓勵企業揭露用以估計個別資產或現金產生單位當期可回收金額之關鍵假設。惟企業仍應就商譽所屬現金產生單位，依第 104 段規定予以揭露。</p>	<p>配合財務會計準則公報第三十七號「無形資產之會計處理準則」之訂定，將國際會計準則公報第三十六號有關無形資產減損規定納入本公報。</p>
<p>用以衡量商譽所屬現金產生單位或非確定耐用年限無形資產所屬現金產生單位可回收金額之估計</p> <p>104. 當現金產生單位所攤入之商譽帳面價值或非確定耐用年限無形資產帳面價值，就企業整體商</p>	<p>用以衡量商譽所屬現金產生單位可回收金額之估計</p> <p>104. 當現金產生單位所攤入之商譽帳面價值，就企業整體商譽帳面價值而言具重大性時，企業應</p>	<p>配合財務會計準則公報第三十七號「無形資產之會計處理準則」之訂定，將國際會計準則公報第三十六號有關無形資產減損規定納入本公報。</p>

修訂條文	原條文	說明
<p><u>譽帳面價值或整體非確定耐用年限無形資產帳面價值</u>而言具重大性時，企業應就此等現金產生單位揭露下列資訊：</p> <p>(1)分攤至現金產生單位之商譽帳面價值。</p> <p>(2)分攤至現金產生單位之<u>非確定耐用年限無形資產帳面價值</u>。</p> <p>(3)決定現金產生單位可回收金額之基礎（使用價值或淨公平價值）。</p> <p>(4)現金產生單位可回收金額若基於使用價值決定，則應揭露下列事項：</p> <p>①各關鍵假設之說明。所稱關鍵假設係指對現金產生單位之可回收金額最具敏感性者，並由管理當局依據最近</p>	<p>就此等現金產生單位揭露下列資訊：</p> <p>(1)分攤至現金產生單位之商譽帳面價值。</p> <p>(2)決定現金產生單位可回收金額之基礎（使用價值或淨公平價值）。</p> <p>(3)現金產生單位可回收金額若基於使用價值決定，則應揭露下列事項：</p> <p>①各關鍵假設之說明。所稱關鍵假設係指對現金產生單位之可回收金額最具敏感性者，並由管理當局依據最近</p>	

修訂條文	原條文	說明
<p>期財務預測或財務預算期間內之現金流量估計所提出。</p> <p>②管理當局決定各關鍵假設數值之方法說明。包括說明前述數值是否反映過去經驗或與外部資訊一致；若未反映過去經驗或與外部資訊不一致，則應揭露其差異情形及原因。</p> <p>③管理當局依據核定之財務預測或財務預算所估計之現金流量期間。此期間超過五年時，另應說明採用較長期間之原因。</p> <p>④用以外推超過最近期財務預測或財務預算期間現金流量估計之成長率。當成長率超過企業經</p>	<p>期財務預測或財務預算期間內之現金流量估計所提出。</p> <p>②管理當局決定各關鍵假設數值之方法說明。包括說明前述數值是否反映過去經驗或與外部資訊一致；若未反映過去經驗或與外部資訊不一致，則應揭露其差異情形及原因。</p> <p>③管理當局依據核定之財務預測或財務預算所估計之現金流量期間。此期間超過五年時，另應說明採用較長期間之原因。</p> <p>④用以外推超過最近期財務預測或財務預算期間現金流量估計之成長率。當成長率超過企業經</p>	

修訂條文	原條文	說明
<p>營之產品、所屬產業或所屬國家（或資產使用之市場）長期平均成長率時，應揭露其原因。</p> <p>⑤現金流量估計所使用之折現率。</p> <p>(5)現金產生單位可回收金額若基於淨公平價值決定，則應揭露決定淨公平價值之方法。淨公平價值若非以可觀察之市價決定，企業應揭露下列資訊：</p> <p>①管理當局據以決定淨公平價值之各關鍵假設說明。所稱關鍵假設係指對現金產生單位之可回收金額最具敏感性者。</p> <p>②管理當局決定各關鍵假設數值之方法</p>	<p>營之產品、所屬產業或所屬國家（或資產使用之市場）長期平均成長率時，應揭露其原因。</p> <p>⑤現金流量估計所使用之折現率。</p> <p>(4)現金產生單位可回收金額若基於淨公平價值決定，則應揭露決定淨公平價值之方法。淨公平價值若非以可觀察之市價決定，企業應揭露下列資訊：</p> <p>①管理當局據以決定淨公平價值之各關鍵假設說明。所稱關鍵假設係指對現金產生單位之可回收金額最具敏感性者。</p> <p>②管理當局決定各關鍵假設數值之方法</p>	

修訂條文	原條文	說明
<p>說明。包括說明前述數值是否反映過去經驗或與外部資訊一致；若未反映過去經驗或與外部資訊不一致，則應揭露其差異情形及原因。</p> <p>(6)管理當局用以決定現金產生單位可回收金額之關鍵假設，其合理可能之變動若將使現金產生單位之帳面價值超過其可回收金額，則應揭露下列事項：</p> <p>①現金產生單位可回收金額超過其帳面價值之金額。</p> <p>②該關鍵假設之數值。</p> <p>③為使現金產生單位可回收金額等於帳面價值，於合併考量用以衡量可回收</p>	<p>說明。包括說明前述數值是否反映過去經驗或與外部資訊一致；若未反映過去經驗或與外部資訊不一致，則應揭露其差異情形及原因。</p> <p>(5)管理當局用以決定現金產生單位可回收金額之關鍵假設，其合理可能之變動若將使現金產生單位之帳面價值超過其可回收金額，則應揭露下列事項：</p> <p>①現金產生單位可回收金額超過其帳面價值之金額。</p> <p>②該關鍵假設之數值。</p> <p>③為使現金產生單位可回收金額等於帳面價值，於合併考量用以衡量可回收</p>	

修訂條文	原條文	說明
<p>金額其他變數之連帶變動效果後，該關鍵假設數值之變動金額。(附錄一釋例十七)</p>	<p>金額其他變數之連帶變動效果後，該關鍵假設數值之變動金額。(附錄一釋例十七)</p>	
<p>105. <u>商譽或非確定耐用年限無形資產</u>帳面價值若分攤至數個現金產生單位，且分攤至各現金產生單位之金額，相對於商譽總帳面價值<u>或非確定耐用年限無形資產總帳面價值</u>而言不具重大性，則企業應揭露此事實及企業商譽總帳面價值<u>或非確定耐用年限無形資產總帳面價值</u>。惟若某些現金產生單位之可回收金額依據相同關鍵假設所決定，且分攤至此等現金產生單位之商譽總金額<u>或非確定耐用年限無形資產總金額</u>，相對於商譽總帳面價值<u>或非確定耐用年限</u></p>	<p>105. 商譽帳面價值若分攤至數個現金產生單位，且分攤至各現金產生單位之金額，相對於商譽總帳面價值而言不具重大性，則企業應揭露此事實及企業商譽總帳面價值。惟若某些現金產生單位之可回收金額依據相同關鍵假設所決定，且分攤至此等現金產生單位之商譽總金額，相對於商譽總帳面價值而言具重大性，則企業應揭露此事實及下列事項：</p>	<p>配合財務會計準則公報第三十七號「無形資產之會計處理準則」之訂定，將國際會計準則公報第三十六號有關無形資產減損規定納入本公報。</p>

修訂條文	原條文	說明
<p><u>無形資產總帳面價值</u>而言具重大性，則企業應揭露此事實及下列事項：</p> <p>(1)分攤至此等現金產生單位之商譽總金額。</p> <p>(2)<u>分攤至此等現金產生單位之非確定耐用年限無形資產總金額。</u></p> <p>(3)前述關鍵假設之說明。</p> <p>(4)管理當局決定各關鍵假設數值之方法說明。包括說明前述數值是否反映過去經驗或與外部資訊一致；若未反映過去經驗或與外部資訊不一致，則應揭露其差異情形及原因。</p> <p>(5)管理當局用以決定現金產生單位可回收金額之關鍵假設，其合理可能之變動若將使現金產生單位之帳面</p>	<p>(1)分攤至此等現金產生單位之商譽總金額。</p> <p>(2)前述關鍵假設之說明。</p> <p>(3)管理當局決定各關鍵假設數值之方法說明。包括說明前述數值是否反映過去經驗或與外部資訊一致；若未反映過去經驗或與外部資訊不一致，則應揭露其差異情形及原因。</p> <p>(4)管理當局用以決定現金產生單位可回收金額之關鍵假設，其合理可能之變動若將使現金產生單位之帳面</p>	

修訂條文	原條文	說明
<p>價值超過其可回收金額，則應揭露下列事項：</p> <p>①現金產生單位可回收金額超過其帳面價值之金額。</p> <p>②該關鍵假設之數值。</p> <p>③為使現金產生單位可回收金額等於帳面價值，於合併考量用以衡量可回收金額其他變數之連帶變動效果後，該關鍵假設數值之變動金額。(附錄一釋例十七)</p>	<p>價值超過其可回收金額，則應揭露下列事項：</p> <p>①現金產生單位可回收金額超過其帳面價值之金額。</p> <p>②該關鍵假設之數值。</p> <p>③為使現金產生單位可回收金額等於帳面價值，於合併考量用以衡量可回收金額其他變數之連帶變動效果後，該關鍵假設數值之變動金額。(附錄一釋例十七)</p>	
<p style="text-align: center;">陸、附則</p> <p>107.本公報於<u>中華民國九十三年七月一日</u>發布，<u>中華民國〇〇年〇〇月〇〇日</u>第一次修訂。 <u>第一次修訂條文對會計年度開始日在中華民國</u></p>	<p style="text-align: center;">陸、附則</p> <p>107.本公報於<u>中華民國 93年 7月 1日</u>公布，<u>並對會計年度結束日在中華民國 94年 12月 31日</u>(含)以後之財務報表適用之，但亦得提前適</p>	<p>加入本次修訂日期及生效日，並規定本次修訂條文生效前按原條文規定處理者，不得按修訂後條</p>

修 訂 條 文	原 條 文	說 明
<p><u>〇〇年〇〇月〇〇日</u>  <u>(含)以後之財務報表</u>  <u>適用之，但亦得提前適</u>  <u>用。原已依本號公報規</u>  <u>定處理者，適用第一次</u>  <u>修訂條文時，不得追溯</u>  <u>調整。</u></p>	<p><u>用。</u></p>	<p>文追溯調整。</p>