

企業持有碳權資產相關 會計處理之指引

指導單位： 金融監督管理委員會
Financial Supervisory Commission R.O.C

委託單位： 臺灣證券交易所
TAIWAN STOCK EXCHANGE

 證券櫃檯買賣中心
Taipei Exchange

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

中華民國 112 年 11 月 27 日

目錄

壹、 前言	2
貳、 企業持有碳權資產相關會計處理之指引	3
案例一	3
案例二	11
案例三	21
案例四：	28
案例五：	35
附件一 本指引回覆參考依據	37
附件二 企業持有碳權於國際財務報導準則下之會計處理彙總表	53

壹、 前言

- 一、鑑於國內部分上市（櫃）公司已持有碳權或進行相關交易，且對於類似交易尚無明確之會計處理規定。臺灣證券交易所及財團法人證券櫃檯買賣中心蒐集國內上市（櫃）公司常見之碳權交易，由財團法人會計研究發展基金會彙整交易態樣進行該等交易會計處理之研究，並發布「企業持有碳權資產相關會計處理之指引」供外界參考。
- 二、本指引係由本會依臺灣證券交易所與財團法人證券櫃檯買賣中心所提供之臺灣上市櫃公司碳權相關交易，遵循國際財務報導準則之相關規定，以及蒐集國內外相關規定與實務案例，由財團法人中華民國會計研究發展基金會組成專案小組，就企業持有碳權資產相關交易研擬會計處理，以協助企業對持有碳權之交易於財務報表中作適當認列、衡量、表達與揭露。
- 三、目前臺灣碳權交易所尚未開放碳權交易，企業依國際會計準則第 36 號（以下簡稱 IAS36）「資產減損」執行減損測試時，依 IAS36 第 20 段之規定，即使相同資產於活絡市場無報價，亦可能衡量其公允價值減處分成本。惟有時無法衡量公允價值減處分成本，因對於衡量日，在現時市場狀況下，市場參與者間在有秩序之交易中會發生出售該資產之價格，缺乏可靠估計之基礎。於此情況下，企業得以資產之使用價值作為可回收金額。

貳、 企業持有碳權資產相關會計處理之指引

案例一：向國內政府申請自願減量專案取得減量額度，並出售予第三方

問題背景：

A公司於20X3年1月向氣候變遷署申請自願減量專案，並於20X3年5月30日完成所有申請減量額度（以下稱為碳權）之流程¹，A公司於自願減量專案申請階段所發生之費用共NT\$80,000，自氣候變遷署審查階段至審查通過後並未發生相關支出，A公司判斷其是否能取得碳權於氣候變遷署審查通過核發額度前均存有重大不確定性。

A公司於20X3年6月30日取得氣候變遷署核發之碳權共1,000 tCO₂e（公噸二氧化碳當量），A公司預計將於未來予以出售，惟經評估該等碳權非屬正常營業過程中出售者，不符合國際會計準則第2號「存貨」（以下簡稱IAS2）對存貨之定義。A公司依國際會計準則第38號「無形資產」（以下簡稱IAS38）之規定，判斷該等碳權屬無形資產，且不符合國際財務報導準則第5號「待出售非流動資產及停業單位」（以下簡稱IFRS5）中分類為待出售非流動資產之條件。

各期間碳權之公允價值變動列示如下：

單位：NT(元)/tCO₂e

	20X3年6月30日 (取得日)	20X3年12月31日 (資產負債表日)	20X4年3月30日 (處分日)
公允價值	\$900	\$800	\$1,000

A公司依規定於20X3年12月31日對碳權進行減損測試，假設碳權

¹ 自願減量專案包含申請階段與氣候變遷署審查階段，本例自願減量專案申請階段係包括撰寫監測報告書、委託查驗機構查證監測報告書，並向氣候變遷署提出額度申請送交監測報告書予氣候變遷署審查。氣候變遷署審查階段係企業提交監測報告書後，經過氣候變遷署審查並核發碳權。

之可回收金額係以公允價值減處分成本決定²；且碳權之處分成本極小，本案例忽略不計。

A公司於20X4年3月30日，以當日公允價值出售700 tCO₂e之碳權予B公司。

會計問題：

A公司於下列三個時點，有關碳權之會計處理為何？

(1)取得日（原始認列）(2)資產負債表日（後續衡量）(3)處分日（出售）

² 企業應依 IAS36 第 18 至 24 段之規定衡量碳權之可回收金額，依 IAS36 第 22 段之規定，除非資產無法產生很大部分獨立於其他資產或資產群組現金流入之現金流入，否則可回收金額應就個別資產予以決定。若為此種情況，則應就該資產所歸屬之現金產生單位決定可回收金額。本案例 A 公司經評估判斷其所持有之碳權應就個別資產評估可回收金額，A 公司判斷該碳權之使用價值未重大超過其公允價值減處分成本，故依 IAS36 第 21 段之規定以其公允價值減處分成本作為可回收金額。

參考答案

1.1 申請自願減量專案取得碳權。

1.1.1 原始認列

1.1.1.1 會計處理原則 (IAS20.3,12,20,23、 IAS38.8,10,24,44,71,88-96)

1.1.1.1.1 碳權之分類:碳權係無實體之可辨認非貨幣性資產,且並未賦予持有人任何收取現金或其他金融資產之權利,其符合 IAS38 中對無形資產之定義。企業應依 IAS38 第 88 至 96 段之規定³,評估所持有之碳權之耐用年限係屬有限或非確定。因所持有之碳權係透過政府補助取得,依 IAS38 第 44 段及國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府補助之揭露」(以下簡稱 IAS20)第 23 段之規定,企業可選擇以公允價值原始認列無形資產及政府補助,或選擇⁴以名目金額加計為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬支出,作為碳權之原始認列金額。

1.1.1.1.2 與碳權有關之政府補助收入認列:因該等碳權非屬與資產有關之政府補助,故依 IAS20 第 3 段之規定,與資產有關之補助以外之政府補助,係與收益有關之補助,且該補助係作為對 A 公司早已發生之費用或損失之補

³ 依 IAS38 第 88 段之規定,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。

⁴ 企業選擇以公允價值或名目金額認列非貨幣性政府補助,係屬會計政策之選擇,依 IAS8 第 14 段之規定,企業僅於會計政策變動符合下列條件之一時,始應變動其會計政策:(a)某一國際財務報導準則所規定;或(b)能使財務報表提供交易、其他事項或情況對企業財務狀況、財務績效或現金流量之影響數之可靠且更攸關之資訊。

償，故應依 IAS20 第 20 段之規定，於其可收取之期間認列於損益⁵。

1.1.1.1.3 取得碳權之相關支出：自願減量專案通過氣候變遷署審查係企業取得碳權之必要條件，企業應謹慎考量專案通過審查之可能性。於申請階段 A 公司判斷對是否能通過審查取得碳權存有重大不確定性，申請階段之支出未來經濟效益具重大不確定性，故該階段所發生之支出應於發生時立即認列為費用，另依 IAS38 第 71 段之規定，已認列為費用之金額日後不得認列為無形資產成本之一部分。

1.1.1.1.4 碳權之原始認列金額：取得日之公允價值或名目金額加計為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬支出。

1.1.1.2 建議之分錄

日期	取得時以公允價值衡量	取得時以名目金額加計為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬支出衡量
20X3/5/30 (取得日前發生之支出)	借：其他費用 80,000	借：其他費用 80,000
	貸：應付費用/現金 80,000	貸：應付費用/現金 80,000
	說明： 認列申請自願減量專案相關支出。	說明： 認列申請自願減量專案相關支出。
20X3/6/30 (取得日)	借：無形資產-碳權 900,000	無分錄
	貸：政府補助收入 900,000	
	說明：	說明：

⁵ 依 IAS38 第 44 段與 IAS20 第 23 段之規定，企業可選擇以公允價值原始認列無形資產及政府補助，或選擇以名目金額加計為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬支出，原始認列所取得之碳權。

日期	取得時以公允價值衡量	取得時以名目金額加計為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬支出衡量
	20X3 年 6 月 30 日取得 1,000 tCO ₂ e 碳權之公允價值 =\$900×1,000tCO ₂ e=\$900,000	20X3 年 6 月 30 日取得 1,000 tCO ₂ e 碳權之名目金額加計為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬支出為零，故不作分錄。

1.1.2 後續衡量

1.1.2.1 會計處理原則 (IAS36.9,10,20,53A、IAS38.108)

1.1.2.1.1 碳權之減損：企業應依國際會計準則第 36 號「資產減損」(以下簡稱 IAS36)之規定評估所取得之碳權是否發生減損，企業所取得之碳權經評估若屬有限耐用年限之無形資產，應依 IAS36 第 9 段之規定，於每一報導期間結束日，評估是否有任何跡象顯示資產可能有減損。若有任一該等跡象存在，企業應估計該資產之可回收金額；若屬非確定耐用年限之無形資產，則應依 IAS36 第 10 段之規定，無論是否有任何減損跡象，企業仍應藉由其帳面金額與可回收金額之比較，每年進行減損測試。

1.1.2.1.1.1 A 公司經評估判斷其所持有之碳權應就個別資產評估可回收金額，A 公司於衡量該無形資產之可回收金額時，係以該無形資產於活絡市場⁶(例如碳交所)

⁶ 依 IFRS13 之規定，活絡市場係指有充分頻率及數量之資產或負債交易發生，以在持續基礎上提供定價資訊之市場，企業應以活絡市場之報價作為碳權之公允價值。本案例 A 公司經評估

之當日收盤價作為公允價值，將其減除處分成本後之金額與使用價值取較高者為可回收金額，並於該可回收金額低於其帳面金額時，認列減損損失⁷。惟若判斷碳交所未符合 IFRS13 對活絡市場之定義，依 IAS36 第 20 段之規定，即使相同資產於活絡市場無報價，亦可能衡量其公允價值減處分成本。惟有時無法衡量公允價值減處分成本，因對於衡量日，在現時市場狀況下，市場參與者間在有秩序之交易中會發生出售該資產之價格，缺乏可靠估計之基礎。於此情況下，企業得以資產之使用價值作為可回收金額。依 IAS36 第 53A 段之規定，公允價值反映市場參與者於對資產訂價時會使用之假設。相對地，使用價值反映可能專屬於該企業而不適用於一般企業之要素之影響。

判斷碳權交易所符合 IFRS13 活絡市場之定義，故決定以碳權交易所之交易價格作為其公允價值。

⁷ 依 IAS36 第 110 段之規定，企業應於每一報導期間結束日評估是否有任何跡象顯示，於以前期間已認列除商譽外之資產減損損失，可能已不復存在或已減少。若有任一該等跡象存在，企業應估計該資產之可回收金額。另依 IAS36 第 117 段之規定，因減損損失迴轉而增加之資產（商譽除外）帳面金額，不得超過該資產若未於以前年度認列減損損失時所決定之帳面金額（減除攤銷或折舊）。

1.1.2.1.1.2 A 公司評估該無形資產減損時，應選擇先進先出法或加權平均法⁸之合理方式決定每單位碳權之成本，以作為衡量減損之基礎。

1.1.2.2 建議之分錄：

日期	取得時以公允價值衡量	取得時以名目金額加計為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬支出衡量
20X3/12/31 (資產負債表日)	借：無形資產減損損失 100,000 貸：累計減損－無形資產－碳權 100,000	無分錄
	說明： 1. 20X3 年 12 月 31 日每 tCO ₂ e 碳權之可回收金額為 \$800。 2. 每 tCO ₂ e 碳權認列之減損金額為 \$900－\$800＝\$100。 3. A 公司認列無形資產碳權之減損損失為 \$100×1,000 tCO ₂ e＝\$100,000。	說明： 因取得碳權時以名目金額加計為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬支出衡量，金額為零低於可回收金額，未發生減損，故不作分錄。

1.1.3 處分

1.1.3.1 會計處理原則 (IAS20.12、IAS38.113)

1.1.3.1.1 認列無形資產處分損益。

1.1.3.1.1.1 A 公司出售碳權時，應選擇先進先出法或加權平均法之合理方

⁸ 因 IAS 38 並未規範個別無形資產單位成本之決定，故依 IAS 8 第 10 至 12 段之規定，管理階層應運用其判斷以合理之方式決定每單位碳權之成本，例如比照 IAS 2 第 25 段之規定，企業可選擇採用先進先出法或加權平均法之合理方式決定每單位碳權之成本，以作為衡量之基礎。

式決定每單位碳權之成本，以作為衡量處分損益之基礎。

1.1.3.2 建議之分錄：

日期	取得時以公允價值衡量	取得時以名目金額加計為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬支出衡量
20X4/3/30 (處分日)	借：現金 700,000 借：累計減損—無形資產—碳權 70,000 貸：無形資產—碳權 630,000 貸：處分無形資產利益 140,000	借：現金 700,000 貸：處分無形資產利益 700,000
	說明： 1. 20X4年3月30日出售700tCO ₂ e 碳權之淨處分價款為\$700,000；A公司持有700tCO ₂ e 無形資產碳權之帳面金額為\$560,000（\$630,000—累計減損\$70,000）。 2. A公司認列處分無形資產碳權之利益為\$700,000—\$560,000=\$140,000。	說明： 1. 20X4年3月30日出售700tCO ₂ e 碳權之淨處分價款為\$700,000；A公司持有700tCO ₂ e 無形資產碳權之帳面金額為\$0。 2. A公司認列處分無形資產碳權之利益為\$700,000—\$0=\$700,000。

案例二：自國外政府無償取得排放額度進行碳抵換，並將剩餘之排放額度出售予第三方

問題背景：

甲國政府對碳排放管理係採取總量管制作法。甲國政府於每年1月初分配該年度之排放額度（以下稱為碳權）予企業，該碳權可供企業當年度碳排放使用，並於隔年8月底前提交與實際排放量相應之碳權予甲國政府申請註銷。

A公司於20X1年11月底前完成所有取得碳權之流程，並於20X2年起自甲國政府取得無償分配之碳權，其相關支出共新台幣15,000元，企業於申請後將可取得該碳權。政府無償分配予A公司之碳權係補償A公司於20X2年因遵循總量管制所產生之營運成本。A公司於20X2年1月1日取得甲國政府分配之碳權1,600 tCO₂e（公噸二氧化碳當量），該碳權係供A公司位於甲國之B工廠20X2年度之碳排放使用。A公司預期B工廠20X2年度將排放1,200tCO₂e，剩餘之碳權將結轉至後續年度使用或出售予其他企業，惟經評估該等碳權非屬正常營業過程中出售者，不符合國際會計準則第2號「存貨」（以下簡稱IAS2）對存貨之定義。

A公司於20X2年12月31日已排放1,200 tCO₂e。A公司於20X2年12月31日對B工廠進行減損測試⁹。

A公司於20X3年7月31日按當日公允價值將剩餘之碳權400 tCO₂e出售予其他企業，並於20X3年8月31日提交20X2年度與實際排放量相應之碳權予甲國政府。

為簡化案例，僅對甲國政府所分配之20X2年度碳權作會計處理，

⁹ 依IAS36第22段之規定，除非資產無法產生很大部分獨立於其他資產或資產群組現金流入之現金流入，否則可回收金額應就個別資產予以決定。若為此種情況，則應就該資產所歸屬之現金產生單位決定可回收金額。本案例A公司經評估判斷其所持有之碳權無法產生很大部分獨立於其他資產現金流入之現金流入，故將碳權歸屬至現金產生單位B工廠。

下一年度甲國政府所分配之20X3年度碳權之會計處理參考20X2年度。

各期間碳權之公允價值變動列示如下：

單位：NT(元)/tCO₂e

	20X2年1月1日 (取得日)	20X2年12月31日 (資產負債表日)	20X3年7月31日 (處分日)
公允價值	\$1,500	\$2,000	\$1,000

會計問題：

A 公司於下列三個時點，有關碳權之會計處理為何？

(1)取得日(原始認列)(2)資產負債表日(後續衡量)(3)處分日(出售與註銷)

參考答案

2.1 自國外政府無償取得碳權。

2.1.1 原始認列

2.1.1.1 會計處理原則 (IAS20.3,12,20,23、 IAS38.8,10,24,44,88-96)

2.1.1.1.1 碳權之分類：碳權係無實體之可辨認非貨幣性資產，且並未賦予持有人任何收取現金或其他金融資產之權利，其符合國際會計準則第 38 號「無形資產」(以下簡稱 IAS38) 中對無形資產之定義。企業應依 IAS38 第 88 至 96 段之規定¹⁰，評估所持有之碳權之耐用年限係屬有限或非確定。因所持有之碳權係透過政府補助取得，依 IAS38 第 44 段及國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府補助之揭露」(以下簡稱 IAS20) 第 23 段之規定，企業可選擇以公允價值原始認列無形資產及政府補助，或選擇¹¹以名目金額加計為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬支出，作為碳權之原始認列金額。

2.1.1.1.2 與碳權有關之政府補助收入認列：因該等碳權非屬與資產有關之政府補助，故依 IAS20 第 3 段之規定，與資產有關之補助以外之政府補助，係與收益有關之補助。於總量管制

¹⁰ 依 IAS38 第 88 段之規定，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。

¹¹ 企業選擇以公允價值或名目金額認列非貨幣性政府補助，係屬會計政策之選擇，依 IAS8 第 14 段之規定，企業僅於會計政策變動符合下列條件之一時，始應變動其會計政策：(a) 某一國際財務報導準則所規定；或(b) 能使財務報表提供交易、其他事項或情況對企業財務狀況、財務績效或現金流量之影響數之可靠且更攸關之資訊。

下，企業須於未來控制其碳排放量，此即與營業活動有關之一定條件，故於取得碳權時將該補助認列為遞延收益¹²。

2.1.1.1.3 取得碳權之相關支出：依 IAS38 第 44 段之規定，企業可選擇以公允價值原始認列無形資產及政府補助，或選擇以名目金額加計為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬支出，作為碳權之原始認列金額。A 公司取得碳權前之相關支出係屬為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬成本，且其於申請後將可取得該碳權，故 A 公司若選擇以名目金額加計為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬成本認列政府分配之碳權，取得碳權前之支出應於發生時認列為無形資產成本之一部分；A 公司若以公允價值認列政府分配之碳權，取得碳權前之支出應於發生時立即認列為費用。

2.1.1.1.4 碳權之原始認列金額：取得日之公允價值或名目金額加計為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬支出。

2.1.1.2 建議之分錄

¹² 依 IAS38 第 44 段與 IAS20 第 23 段之規定，企業可選擇以公允價值原始認列無形資產及政府補助，或選擇以名目金額加計為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬支出，作為碳權之原始認列金額。

日期	以公允價值衡量政府分配之碳權	以名目金額加計為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬支出衡量政府分配之碳權
20X1/11/30 (取得日前發生之直接可歸屬支出)	借：其他費用 15,000 貸：應付費用/現金 15,000	借：無形資產-碳權 15,000 貸：應付款項/現金 15,000
	說明：因企業選擇以公允價值認列政府分配之碳權，故將為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬支出認列為費用。	說明：因企業選擇以名目金額加計為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬支出認列政府分配之碳權，故將該等直接可歸屬支出認列為無形資產成本之一部分。
20X2/1/1 (取得日)	借：無形資產-碳權 2,400,000 貸：遞延政府補助收入-甲國 2,400,000	無分錄
	說明： 20X2年1月1日取得 1,600 tCO ₂ e 碳權之公允價值 =\$1,500×1,600tCO ₂ e =\$2,400,000	說明： 20X2年1月1日取得 1,600 tCO ₂ e 碳權之名目金額為零，故不作分錄。

2.1.2 後續衡量

2.1.2.1 會計處理原則 (IAS20.12、IAS36.10、IAS37.14,36、IAS38.108)

2.1.2.1.1 碳權之減損：依國際會計準則第 36 號「資產減損」(以下簡稱 IAS36) 第 22 段之規定，除非資產無法產生很大部分獨立於其他資產或資產群組現金流入之現金流入，否則可回收金額應就個別資產予以決定。若為此種情況，則應就該資產所歸屬之現金產生單位決定可回收金額。企業應依 IAS36 之規

定評估碳權所歸屬之現金產生單位是否發生減損¹³，企業所取得之碳權經評估若屬有限耐用年限之無形資產，應於每一報導期間結束日，評估是否有任何跡象顯示現金產生單位¹⁴可能有減損。若有任一該等跡象存在，企業應估計該資產之可回收金額。若屬非確定耐用年限之無形資產，則無論是否有任何減損跡象，企業仍應藉由其所歸屬之現金產生單位帳面金額與可回收金額之比較，每年進行減損測試¹⁵。

2.1.2.1.1.1 A 公司經評估判斷其所持有之碳權無法產生很大部分獨立於其他資產現金流入之現金流入，故依 IAS36 第 22 段之規定將碳權歸屬至現金產生單位 B 工廠。A 公司於 20X2 年 12 月 31 日對 B 工廠進行減損測試後確認未發生減損。

2.1.2.1.1.2 A 公司評估該無形資產減損時，應選擇先進先出法或加權平均法之合理方式決定每單位碳權

¹³ 依 IAS36 第 109 段之規定，第 110 至 116 段訂定資產或現金產生單位前期已認列減損損失之迴轉之規定。該等規定中所使用「資產」一詞，同時適用於個別資產或現金產生單位。依 IAS36 第 110 段之規定，企業應於每一報導期間結束日評估是否有任何跡象顯示，於以前期間已認列除商譽外之資產減損損失，可能已不復存在或已減少。若有任一該等跡象存在，企業應估計該資產之可回收金額。另依 IAS36 第 122 段之規定，現金產生單位減損損失之迴轉，應依該單位中商譽以外之各資產帳面金額，比例分攤至各該等資產。

¹⁴ 依 IAS36 第 7 段之規定，IAS36 第 8 至 17 段規範應於何時評估可回收金額，該等規定中所使用「資產」一詞，同時適用於個別資產或現金產生單位。

¹⁵ 依 IAS36 第 89 段之規定，現金產生單位帳面金額若包含非確定耐用年限或尚未可供使用之無形資產，且該無形資產僅在作為該現金產生單位之一部分才能進行減損測試時，該單位仍應依第 10 段之規定每年進行減損測試。

之成本，以作為衡量減損之基礎。

2.1.2.1.2 政府無償分配予 A 公司之碳權係補償 A 公司於 20X2 年因遵循總量管制所產生之營運成本。依 IAS20 第 12 段之規定，企業應於其意圖補償之相關成本於企業認列為費用之期間內，依有系統之基礎認列於損益。A 公司判斷以當年度截至報導期間結束日之實際總碳排放量占當年度預期總碳排放量之比例計算當年度累計認列之政府補助收入係有系統之基礎。

2.1.2.1.3 碳排放義務之認列：碳排放之清償義務認列為負債準備。

2.1.2.1.2.1 A 公司碳排放時將產生未來進行碳抵換之義務，故應依國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」（以下簡稱 IAS37）第 14 段之規定認列負債準備。

2.1.2.1.2.2 A 公司認列負債準備之金額應依 IAS37 第 36 段之規定，以報導期間結束日清償現時義務所需支出之最佳估計衡量。例如，若排放量未超出已取得之碳權，應以碳權之帳面金額衡量負債準備，若排放量超出已取得之碳權，則超出之部分應以

排放當時碳權之公允價值衡量，並於報導期間結束日以當日之碳權公允價值再衡量。

2.1.2.2 建議之分錄：

日期	以公允價值衡量政府分配之碳權	以名目金額加計為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬支出衡量政府分配之碳權
20X2/12/31 (資產負債表日)	無減損	無減損
	說明： A 公司於對 B 工廠進行減損測試後確認未發生減損。	說明： A 公司對 B 工廠進行減損測試後確認未發生減損。
	借：排放費用 ¹⁶ 1,800,000 貸：排放負債準備 1,800,000	借：排放費用 ¹⁷ 11,250 貸：排放負債準備 11,250
	說明： 為簡化案例，假設 A 公司於 20X2 年底認列其當年度所有排放費用及負債準備，因排放量未超出已取得之碳權，故按政府所分配之碳權帳面金額認列排放費用及負債準備。 $\$2,400,000 \times 1,200\text{tCO}_2\text{e} / 1,600\text{tCO}_2\text{e} = \$1,800,000$	說明： 為簡化案例，假設 A 公司於 20X2 年底認列其當年度所有碳排放費用及負債準備，因排放量未超出已取得之碳權，故按政府所分配之碳權帳面金額認列排放費用及負債準備。 $\$15,000 \times 1200\text{tCO}_2\text{e} / 1600\text{tCO}_2\text{e} = \$11,250$
	借：遞延政府補助收入—甲國 2,400,000 貸：政府補助收入—甲國 2,400,000	無分錄
	說明： 1. 於企業認列排放費用時，依當年	說明： 因遞延政府補助收入係以碳權之名

^{16 17} 如該排放費用符合 IAS2 存貨之認列條件，則依 IAS2 之規定處理。

日期	以公允價值衡量政府分配之碳權	以名目金額加計為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬支出衡量政府分配之碳權
	<p>度截至報導期間結束日之實際總碳排放量占當年度預期總碳排放量之比例計算當年度累計應轉列之遞延政府補助收入，再減除先前已轉列之遞延政府補助收入，將遞延政府補助收入轉列為政府補助收入。20X2 年累計應轉列之遞延政府補助收入=</p> $\$2,400,000 \times 1,200\text{tCO}_2\text{e} / 1,200\text{tCO}_2\text{e} = \$2,400,000$ <p>先前已轉列之遞延政府補助收入：\$0</p> <p>當期應認列之政府補助收入：</p> $\$2,400,000 - \$0 = \$2,400,000$	<p>目金額零衡量，故排放時不認列政府補助收入。</p>

2.1.3 處分

2.1.3.1 會計處理原則 (IAS38.113)

2.1.3.1.1 處分無形資產碳權。

2.1.3.1.1.1 A 公司處分該無形資產時，應選擇先進先出法或加權平均法之合理方式¹⁸決定每單位碳權之成本，以作為衡量處分損益之基礎。

2.1.3.1.2 清償碳排放之義務並沖銷負債準備。

2.1.3.1.2.1 A 公司註銷碳權並清償其碳排

¹⁸ 因 IAS 38 並未規範處分個別無形資產單位成本之決定，故依 IAS 8 第 10 至 12 段之規定，管理階層應運用其判斷以合理之方式決定每單位碳權之成本，例如比照 IAS 2 第 25 段之規定，企業可選擇採用先進先出法或加權平均法之合理方式決定每單位碳權之成本，以作為衡量之基礎。

放所產生之抵換義務，故於除列碳權時應同時沖銷排放負債準備。

2.1.3.2 建議之分錄：

日期	以公允價值衡量政府分配之碳權	以名目金額加計為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬支出 衡量政府分配之碳權
20X3/7/31 (處分日)	借：現金 400,000 借：處分無形資產損失 200,000 貸：無形資產—碳權 600,000	借：現金 400,000 貸：處分無形資產利益 396,250 貸：無形資產—碳權 3,750
	說明： 1. 20X3年7月31日出售400tCO ₂ e碳權之淨處分價款為\$1,000×400tCO ₂ e=\$400,000；A公司所持有400tCO ₂ e無形資產碳權之帳面金額為\$2,400,000×400tCO ₂ e/1600tCO ₂ e=\$600,000。 2. A公司認列處分無形資產碳權之損失：\$600,000－\$400,000=\$200,000。	說明： 1. 20X3年7月31日出售400tCO ₂ e碳權之淨處分價款為\$1,000×400tCO ₂ e=\$400,000；A公司所持有400tCO ₂ e無形資產碳權之帳面金額為\$15,000×400tCO ₂ e/1600tCO ₂ e=\$3,750。 2. A公司認列處分無形資產碳權之利益：\$400,000－\$3,750=\$396,250
20X3/8/31 (處分日)	借：排放負債準備 \$1,800,000 貸：無形資產—碳權 \$1,800,000	借：排放負債準備 11,250 貸：無形資產—碳權 11,250
	說明： 於註銷碳權並清償碳排放所產生之義務時，除列無形資產—碳權並同時沖銷排放負債準備。	說明： 於註銷碳權並清償碳排放所產生之義務時，除列無形資產—碳權並同時沖銷排放負債準備。

案例三：向國內其他公司購買減量額度¹⁹進行碳抵換，並申請註銷

問題背景：

A公司係高碳排行業，公司每年底會統計當年度溫室氣體排放量，若實際排放量超過環評承諾時，超過的部分會向其他企業購買減量額度（以下稱為碳權）進行碳抵換，並向氣候變遷署申請註銷碳權。

截至20X2年6月30日，A公司目前總排放量雖然尚未超過環評承諾，但排放量已較去年度同期增加，A公司評估至年底總排放量有可能會超過環評承諾，故與其國內合作廠商B公司協商以公允價值每公噸700元收購500 tCO₂e（公噸二氧化碳當量）之碳權，雙方交易完成後依規定向氣候變遷署申請碳權額度移轉，除購買成本外，A公司未發生其他直接可歸屬之成本。A公司購買之碳權預計將於未來供其進行碳抵換使用，惟經評估該等碳權非將於製造過程或勞務提供過程中耗用之原料或物料（耗材），不符合國際會計準則第2號「存貨」（以下簡稱IAS2）對存貨之定義。

A公司依國際會計準則第36號「資產減損」（以下簡稱IAS36）之規定於年底對碳權進行減損測試，並統計當年度之實際總排放量已超過環評承諾400 tCO₂e（假設A公司係於12月實際總排放量超過環評承諾）。A公司於20X3年1月向氣候變遷署申請註銷碳權400 tCO₂e並取得註銷證明。

假設碳權之可回收金額係以公允價值減處分成本決定²⁰；且碳權

¹⁹ 依氣候變遷因應法第36條第2項之規定，事業排放量超過其排放額度之數量（以下簡稱超額量），得於規定移轉期限日前，以執行抵換專案、先期專案、自願減量專案、移轉、交易、拍賣取得之減量額度登錄於其帳戶，以供扣減抵銷其超額量。

²⁰ 企業應依IAS36第18至24段之規定衡量碳權之可回收金額，依IAS36第22段之規定，除非資產無法產生很大部分獨立於其他資產或資產群組現金流入之現金流入，否則可回收金額應就個別資產予以決定。若為此種情況，則應就該資產所歸屬之現金產生單位決定可回收金額。為簡化起見，本案例假設A公司判斷其所持有之碳權應就個別資產評估可回收金額，A公司判斷該碳權之使用價值未重大超過其公允價值減處分成本，故依IAS36第21段之規定以其公允價值減處分成本作為可回收金額。

之處分成本極小，本案例忽略不計。

各期間碳權之公允價值變動列示如下：

單位：NT(元)/tCO₂e

	20X2年6月30日 (取得日)	20X2年12月31日 (資產負債表日)
公允價值	\$700	\$600

會計問題：

A 公司於下列三個時點，有關碳權之會計處理為何？

(1)取得日（原始認列）(2)資產負債表日（後續衡量）(3)處分日（註銷）

參考答案

3.1 向其他公司購買取得碳權。

3.1.1 原始認列

3.1.1.1 會計處理原則 (IAS38.8,24,27,28,88-96)

3.1.1.1.1 碳權之分類：碳權係無實體之可辨認非貨幣性資產，且並未賦予持有人任何收取現金或其他金融資產之權利，其符合國際會計準則第 38 號「無形資產」(以下簡稱 IAS38) 中對無形資產之定義。企業應依 IAS38 第 88 至 96 段之規定²¹，評估所持有之碳權之耐用年限係屬有限或非確定。

3.1.1.1.2 碳權之原始認列金額：購買價格加計為使該碳權達到預定使用狀態之任何直接可歸屬之成本。

3.1.1.2 建議之分錄

日期	以取得成本衡量	
20X2/6/30 (取得日)	借：無形資產-碳權	350,000
	貸：應付款項/現金	350,000
	說明：20X2 年 6 月 30 日取得 500 tCO ₂ e 碳權之價款為 =\$700×500tCO ₂ e=\$350,000	

3.1.2 後續衡量

3.1.2.1 會計處理原則 (IAS36.9,10,20,53A、IAS38.108、IAS37.14,36)

3.1.2.1.1 碳權之減損：企業應依 IAS36 之規定評估所取得之碳權是否發生減損，企業所取得之

²¹ 依 IAS38 第 88 段之規定，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。

碳權經評估若屬有限耐用年限之無形資產，應依 IAS36 第 9 段之規定，於每一報導期間結束日，評估是否有任何跡象顯示資產可能有減損。若有任一該等跡象存在，企業應估計該資產之可回收金額。若屬非確定耐用年限之無形資產，則應依 IAS36 第 10 段之規定，無論是否有任何減損跡象，企業仍應藉由其帳面金額與可回收金額之比較，每年進行減損測試。

3.1.2.1.1.1 A 公司經評估判斷其所持有之碳權應就個別資產評估可回收金額，A 公司於衡量該無形資產之可回收金額時，係以該無形資產於活絡市場²²（例如碳交所）之當日收盤價作為公允價值，將其減除處分成本後之金額與使用價值取較高者為可回收金額，並於該可回收金額低於其帳面金額時，認列減損損失²³。惟若判斷碳交所未符合 IFRS13 對活絡市場之定義，依 IAS36 第 20 段之規定，即使相

²² 依 IFRS13 之規定，活絡市場係指有充分頻率及數量之資產或負債交易發生，以在持續基礎上提供定價資訊之市場，企業應以活絡市場之報價作為碳權之公允價值。本案例 A 公司經評估判斷碳權交易所符合 IFRS13 活絡市場之定義，故決定以碳權交易所之交易價格作為其公允價值。

²³ 依 IAS36 第 110 段之規定，企業應於每一報導期間結束日評估是否有任何跡象顯示，於以前期間已認列除商譽外之資產減損損失，可能已不復存在或已減少。若有任一該等跡象存在，企業應估計該資產之可回收金額。另依 IAS36 第 117 段之規定，因減損損失迴轉而增加之資產（商譽除外）帳面金額，不得超過該資產若未於以前年度認列減損損失時所決定之帳面金額（減除攤銷或折舊）。

同資產於活絡市場無報價，亦可能衡量其公允價值減處分成本。惟有時無法衡量公允價值減處分成本，因對於衡量日，在現時市場狀況下，市場參與者間在有秩序之交易中會發生出售該資產之價格，缺乏可靠估計之基礎。於此情況下，企業得以資產之使用價值作為可回收金額。依 IAS36 第 53A 段之規定，公允價值反映市場參與者於對資產訂價時會使用之假設。相對地，使用價值反映可能專屬於該企業而不適用於一般企業之要素之影響。

3.1.2.1.1.2 A 公司評估該無形資產減損時，應選擇先進先出法或加權平均法²⁴之合理方式決定每單位碳權之成本，以作為衡量減損之基礎。

3.1.2.1.2 碳排放義務之認列：碳排放之清償義務認列為負債準備。

3.1.2.1.2.1 A 公司實際排放量超過環評承諾時將產生未來進行碳抵換之義務，故應依國際會計準則第

²⁴ 因 IAS 38 並未規範個別無形資產單位成本之決定，故依 IAS 8 第 10 至 12 段之規定，管理階層應運用其判斷以合理之方式決定每單位碳權之成本，例如比照 IAS 2 第 25 段之規定，企業可選擇採用先進先出法或加權平均法之合理方式決定每單位碳權之成本，以作為衡量之基礎。

37 號「負債準備、或有負債及或有資產」(以下簡稱 IAS37)

第 14 段之規定認列負債準備。

3.1.2.1.2.2 A 公司認列負債準備之金額應依 IAS37 第 36 段之規定，以報導期間結束日清償現時義務所需支出之最佳估計衡量。例如，若排放量未超出已取得之碳權，應以碳權之帳面金額衡量負債準備，若排放量超出已取得之碳權，則超出之部分應以排放當時碳權之公允價值衡量，並於報導期間結束日以當日之碳權公允價值再衡量。

3.1.2.2 建議之分錄：

日期	減損測試
20X2/12/31 (資產負債表日)	借：無形資產減損損失 50,000
	貸：累計減損—無形資產 50,000
	說明： 1.20X2 年 12 月 31 日每 tCO ₂ e 碳權之可回收金額為\$600。 2.每 tCO ₂ e 碳權認列之減損金額為\$700—\$600=\$100。 3.A 公司認列無形資產碳權之減損損失為 \$100×500 tCO ₂ e=\$50,000。

日期	碳排放
20X2/12/31	借：排放費用 ²⁵ 240,000

²⁵ 如該排放費用符合 IAS2 存貨之認列條件，則依 IAS2 之規定處理。

(認列碳排放)	貸：排放負債準備	240,000
	說明： A 公司排放量(400tCO ₂ e)未超過企業所持有之碳權(500tCO ₂ e)，故以企業所持有碳權之帳面金額衡量碳排放產生之負債準備： $\$600 \times 400tCO_2e = \$240,000$	

3.1.3 處分

3.1.3.1 會計處理原則 (IAS38.113)

3.1.3.1.1 處分無形資產碳權。

3.1.3.1.1.1 A 公司處分該無形資產時，應選擇先進先出法或加權平均法之合理方式決定每單位碳權之成本，以作為衡量之基礎。

3.1.3.1.2 清償碳排放之義務並沖銷負債準備。

3.1.3.1.2.1 A 公司註銷碳權並清償其碳排放所產生之抵換義務，故於除列時應同時沖銷排放負債準備。

3.1.3.2 建議之分錄：

日期	註銷碳權	
20X3/1/31 (處分日)	借：排放負債準備	240,000
	借：累計減損－無形資產	40,000
	貸：無形資產－碳權	280,000
說明： 於註銷碳權並清償碳排放所產生之義務時，除列無形資產－碳權並同時沖銷排放負債準備。		

案例四：透過國外碳權交易平台購買減量額度，並進行自願性碳抵換

問題背景：

A公司係一家零件製造商，為取得國外大廠訂單，A公司決定進行碳盤查並購買減量額度（以下稱為碳權）進行自願性碳抵換，希望能藉此打入國際市場。

A公司於20X2年1月10日申請加入新加坡Climate Impact交易平台以向賣方購買碳權²⁶（交易價格係由賣方訂定）於未來進行碳抵換，申請加入平台會員相關費用共NTD80,000，此費用並非使碳權達到預定使用狀態之直接可歸屬支出。A公司於20X2年1月20日以每單位USD30取得碳權1,000 tCO₂e（公噸二氧化碳當量）。買方自CIX平台購入碳權時須支付平台交易手續費5%。A公司評估該等碳權非屬供正常營業過程中出售者，亦非將於製造過程或勞務提供過程中耗用之原料或物料（耗材），不符合國際會計準則第2號「存貨」（以下簡稱IAS2）對存貨之定義。進行碳抵換時，A公司僅需向該平台提出申請，平台將自A公司之碳權帳戶扣除所申請之額度，並提供碳抵換之證明。

假設美金USD與新台幣NTD之兌換匯率全年度維持1：30，各期間碳權之公允價值變動列示如下：

	20X2年7月1日 (處分日)	20X2年12月31日 (資產負債表日)
公允價值（單位：USD(元)/tCO ₂ e）	\$30	\$20
公允價值（單位：NTD(元)/tCO ₂ e）	\$900	\$600

為簡化案例，假設A公司截至20X2年6月30日之排放量為400 tCO₂e，A公司於20X2年7月1日向該平台申請註銷400tCO₂e之碳權並取得註銷證明。A公司依國際會計準則第36號「資產減損」之規定於

²⁶ 交易流程詳見 Climate Impact X 之說明：<https://www.climateimpactx.com/>。

12月31日對剩餘碳權進行減損測試，假設碳權之可回收金額係以公允價值減處分成本決定²⁷；且碳權之處分成本極小，本案例忽略不計。

會計問題：

A 公司於下列三個時點，有關碳權之會計處理為何？

(1)取得日（原始認列）(2) 處分日（註銷）(3) 資產負債表日（後續衡量）

²⁷ 企業應依 IAS36 第 18 至 24 段之規定衡量碳權之可回收金額，依 IAS36 第 22 段之規定，除非資產無法產生很大部分獨立於其他資產或資產群組現金流入之現金流入，否則可回收金額應就個別資產予以決定。若為此種情況，則應就該資產所歸屬之現金產生單位決定可回收金額。為簡化起見，本案例假設 A 公司判斷其所持有之碳權應就個別資產評估可回收金額，A 公司判斷該碳權之使用價值未重大超過其公允價值減處分成本，故依 IAS36 第 21 段之規定以其公允價值減處分成本作為可回收金額。

參考答案：

4.1 透過國外交易平台購買取得碳權。

4.1.1 原始認列

4.1.1.1 會計處理原則 (IAS38.8,24,27,28,88-96)

4.1.1.1.1 碳權之分類：碳權係無實體之可辨認非貨幣性資產，且並未賦予持有人任何收取現金或其他金融資產之權利，其符合國際會計準則第 38 號「無形資產」(以下簡稱 IAS38) 中對無形資產之定義。企業應依 IAS38 第 88 至 96 段之規定²⁸，評估所持有之碳權之耐用年限係屬有限或非確定。

4.1.1.1.2 A 公司申請加入碳權交易平台之支出，並非為使資產達到預定使用狀態之任何直接可歸屬之成本，故應於發生時立即認列為費用。

4.1.1.1.3 碳權之原始認列金額：購買價格加計為使該碳權達到預定使用狀態之任何直接可歸屬之成本。

4.1.1.2 建議之分錄

²⁸ 依 IAS38 第 88 段之規定，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。

日期	以取得成本衡量	
20X2/1/10 (取得日前 發生之支 出)	借：其他費用	80,000
	貸：應付費用/現金	80,000
	說明： 認列申請加入平台會員之相關費用。	
20X2/1/20 (取得日)	借：無形資產-碳權	945,000
	貸：應付款項/現金	945,000
	說明： 20X2 年 1 月 20 日取得 1,000 tCO ₂ e 碳權之成本為 $=\$30 \times 1,000 \text{tCO}_2\text{e} \times 30 (\text{匯率}) \times (1+5\%) = \$945,000$	

4.1.2 處分

4.1.2.1 會計處理原則 (IAS38.113、IAS37.10,14)

4.1.2.1.1 處分無形資產碳權

4.1.2.1.1.1 A 公司處分碳權時，應選擇先進先出法或加權平均法之合理方式²⁹決定每單位碳權之成本，以作為衡量之基礎。

4.1.2.1.2 碳排放之認列。

4.1.2.1.2.1 A 公司因進行之碳抵換係自願性，非為環評承諾或遵循當地法令規定，故 A 公司未負有國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」(以下簡稱 IAS37) 第 14 段所規定之法定義務或推定義務，無須認列

²⁹ 因 IAS 38 並未規範處分個別無形資產單位成本之決定，故依 IAS 8 第 10 至 12 段之規定，管理階層應運用其判斷以合理之方式決定每單位碳權之成本，例如比照 IAS 2 第 25 段之規定，企業可選擇採用先進先出法或加權平均法之合理方式決定每單位碳權之成本，以作為衡量之基礎。

負債準備，A 公司於註銷碳權時
認列排放費用。

4.1.2.2 建議之分錄

日期	註銷碳權	
20X2/7/1	借：排放費用 ³⁰	378,000
(處分日)	貸：無形資產－碳權	378,000
	說明： A 公司於註銷碳權時，將截至 20X2 年 6 月 30 日之碳排放量 (400tCO ₂ e) 按所持有碳權之帳面金額認列排放費用，並除列 無形資產－碳權： $\$945,000 \times 400tCO_2e / 1,000tCO_2e = \$378,000$ 。	

4.1.3 後續衡量

4.1.3.1 會計處理原則 (IAS36.9-10,20,53A、IAS38.108)

4.1.3.1.1 碳權之減損：企業應依 IAS36 之規定評估所取得之碳權是否發生減損，企業所取得之碳權經評估若屬有限耐用年限之無形資產，應依 IAS36 第 9 段之規定，於每一報導期間結束日，評估是否有任何跡象顯示資產可能有減損。若有任一該等跡象存在，企業應估計該資產之可回收金額。若屬非確定耐用年限之無形資產，則應依 IAS36 第 10 段之規定，無論是否有任何減損跡象，企業仍應藉由其帳面金額與可回收金額之比較，每年進行減損測試。

4.1.3.1.1.1 A 公司經評估判斷其所持有之碳權應就個別資產評估可回收金額，A 公司於衡量該無形資產

³⁰ 如該排放費用符合 IAS2 存貨成本之認列條件，則依 IAS2 之規定處理。

之可回收金額時，係以該無形資產於活絡市場³¹之報價作為公允價值，將其減除處分成本後之金額與使用價值取較高者為可回收金額，並於該可回收金額低於其帳面金額時，認列減損損失³²。惟若判斷該無形資產並無活絡市場報價，依 IAS36 第 20 段之規定，即使相同資產於活絡市場無報價，亦可能衡量其公允價值減處分成本。惟有時無法衡量公允價值減處分成本，因對於衡量日，在現時市場狀況下，市場參與者間在有秩序之交易中會發生出售該資產之價格，缺乏可靠估計之基礎。於此情況下，企業得以資產之使用價值作為可回收金額。依 IAS36 第 53A 段之規定，公允價值反映市場參與者於對資產訂價時會使用之假設。相對地，使用價值反映可能專屬於該企業而不適用於一般企業之

³¹ 依 IFRS13 之規定，活絡市場係指有充分頻率及數量之資產或負債交易發生，以在持續基礎上提供定價資訊之市場，企業應以活絡市場之報價作為商標之公允價值。本案例 A 公司經評估判斷該無形資產具有活絡市場之報價。

³² 依 IAS36 第 110 段之規定，企業應於每一報導期間結束日評估是否有任何跡象顯示，於以前期間已認列除商譽外之資產減損損失，可能已不復存在或已減少。若有任一該等跡象存在，企業應估計該資產之可回收金額。另依 IAS36 第 117 段之規定，因減損損失迴轉而增加之資產（商譽除外）帳面金額，不得超過該資產若未於以前年度認列減損損失時所決定之帳面金額（減除攤銷或折舊）。

要素之影響。

4.1.3.1.1.2 A 公司評估該無形資產減損時，應選擇先進先出法或加權平均法³³之合理方式決定每單位碳權之成本，以作為衡量減損之基礎。

4.1.3.2 建議之分錄

日期	減損測試
2022/12/31	借：無形資產減損損失 207,000
(資產負債表日)	借：累計減損—無形資產 207,000
	說明： 1.2022 年 12 月 31 日 600 tCO ₂ e 碳權之可回收金額為 $\$20 \times 600 \text{tCO}_2\text{e} \times 30(\text{匯率}) = \$360,000$ 。 2.600 tCO ₂ e 碳權之帳面金額為 $\$30 \times (1+5\%) \times 600 \text{tCO}_2\text{e} \times 30(\text{匯率}) = \$567,000$ 。 3.A 公司認列無形資產碳權之減損損失為 $\$567,000 - 360,000 = \$207,000$ 。

³³ 因 IAS 38 並未規範個別無形資產單位成本之決定，故依 IAS 8 第 10 至 12 段之規定，管理階層應運用其判斷以合理之方式決定每單位碳權之成本，例如比照 IAS 2 第 25 段之規定，企業可選擇採用先進先出法或加權平均法之合理方式決定每單位碳權之成本，以作為衡量之基礎。

案例五：國內企業申請工廠設立，依環境影響評估因涉及增加溫室氣體排放量，應進行增量抵換

問題背景：

A公司係鋼鐵製造業，於20X3年3月為了設立工廠向主管機關提交開發申請，因本次設立工廠規模已達政府所規定企業應作環境影響評估之標準，故A公司依規定填寫環境影響評估計畫並送交主管機關審查，本次A公司設立工廠涉及增加溫室氣體排放量，故依規定A公司應於審查通過後10年內完成增量抵換³⁴1,380tCO₂e。A公司於20X3年4月1日審查通過後開始興建廠房，並依環評計畫執行減量措施取得減量效益。

依環評計畫A公司透過環境部線上媒合平台³⁵，向民眾以每台1,500元收購民眾汰換老舊機車為電動機車之減量效益（假設汰換1台老舊機車為電動機車可取得2.3tCO₂e），A公司分別於20X3年4月30日及5月30日於該媒合平台收購400台及200台汰換老舊機車為電動機車之減量效益，並於20X3年5月30日收購完成時取得增量抵換完成證明。

會計問題：

A公司有關減量效益之會計處理為何？

³⁴ 增量抵換係依據「溫室氣體排放量增量抵換管理辦法」執行，依規定企業可以透過「自願減量專案取得之減量額度」、「執行溫室氣體抵換專案管理辦法取得之減量額度」、「依據中華民國九十九年九月十日以後執行先期專案取得之減量額度」與「減量措施取得之減量效益」上述4種來源進行增量抵換作業，本案例係透過「減量措施」執行增量抵換作業。

³⁵ 環境部線上媒合平台申請流程請詳環境部網站：

<https://mobile.epa.gov.tw/EPAMobileETP/Home/Index?ReturnUrl=%2FEPAMobileETP%2F>

參考答案

5.1 於環境部媒合平台向民眾收購其汰換機車所取得之減量效益。

5.1.1 支出認列

5.1.1.1 會計處理原則 (IAS38.8,10)

5.1.1.1.1 取得減量效益後立即註銷，因其經濟效益已立即被使用且無未來經濟效益之流入，故應於發生支出時立即認列為費用³⁶。

5.1.1.2 建議之分錄

日期	認列減量效益之支出
20X3/4/30 (取得日)	借：排放費用 600,000 貸：應付費用/現金 600,000
20X3/5/30 (取得日)	借：排放費用 300,000 貸：應付費用/現金 300,000
	說明： (1) 企業分別於 20X3 年 4 月 30 日及 5 月 30 日向民眾收購 400 台與 200 台汰換老舊機車之減量效益。 (2) 20X3 年 4 月 30 日取得 400 台之減量效益 = $\$1,500 \times 400 = \$600,000$ (3) 20X3 年 5 月 30 日取得 200 台之減量效益 = $\$1,500 \times 200 = \$300,000$

³⁶ 依 IAS16 第 16 段之規定，不動產、廠房及設備項目之成本，包括為使資產達到能符合管理階層預期運作方式之必要狀態及地點之任何直接可歸屬成本，故若企業評估其專案抵換之支出係為使工廠達到預期使用狀態之直接可歸屬成本，則 A 公司應將該支出作為工廠之成本。

附件一 本指引回覆參考依據

IAS2 存貨

- 3 下列企業所持有存貨之衡量不適用本準則：
- (a) 依公認產業慣例以淨變現價值衡量之農產加工品與林產加工品、收成後農業產品及礦產品與礦產品製品之生產者。當此類存貨以淨變現價值衡量時，其價值變動數係於變動發生當期認列於損益。
 - (b) 以公允價值減出售成本衡量存貨之大宗商品之經紀—交易商。當此類存貨以公允價值減出售成本衡量時，其公允價值減出售成本之變動數係於變動發生當期認列於損益。
- 5 大宗商品之經紀—交易商係為他人或以本身帳戶購買或出售大宗商品者。第 3 段(b)所稱之存貨主要係以在未來短期內出售並產生來自價格之波動或經紀—交易商差價之利潤為目的而購入者。當此類存貨以採公允價值減出售成本衡量時，僅不適用本準則之衡量規範。
- 6 本準則用語定義如下：
- 存貨係指符合下列任一條件之資產：
- (a) 持有供正常營業過程出售者；
 - (b) 正在製造過程中以供前述銷售者；或
 - (c) 將於製造過程或勞務提供過程中耗用之原料或物料（耗材）。
- 淨變現價值係指正常營業過程中之估計售價減除至完工尚需投入之估計成本及完成出售所需之估計成本後之餘額。
- 9 存貨應以成本與淨變現價值孰低衡量。
- 10 存貨成本應包含所有購買成本、加工成本及為使存貨達到目前之地點及狀態所發生之其他成本。
- 23 非通常可互換之存貨項目及依專案計畫生產且能區隔之商品或勞務，其存貨成本之計算應採用成本個別認定法。
- 25 第 23 段所述以外，存貨成本應採用先進先出或加權平均成本公式分配。企業對性質及用途類似之所有存貨，應採用相同成本公式。對性質或用途不同之存貨，得採用不同成本公式。

IAS8 會計政策、會計估計值變動及錯誤

- 10 若無某一國際財務報導準則明確適用於企業之交易、其他事項或情況時，管理階層應運用其判斷以訂定並採用可提供下列資訊之會計政策：
- (a) 對使用者經濟決策之需求具攸關性；及
 - (b) 具可靠性，即其財務報表具下列特性：
 - (i) 忠實表述企業之財務狀況、財務績效及現金流量；
 - (ii) 反映交易、其他事項或情況之經濟實質，而非僅反映其法律形式；
 - (iii) 中立性（即無偏誤）；
 - (iv) 審慎性；及
 - (v) 於所有重大方面係屬完整。
- 11 於作第 10 段所述之判斷時，管理階層應依序參考下列來源並考量其適用性：
- (a) 國際財務報導準則對處理類似及相關議題之規定；及
 - (b) 「財務報導之觀念架構」（「觀念架構」）³⁷中對資產、負債、收益及費損之定義、認列條件及衡量觀念。
- 12 於作第 10 段所述之判斷時，在不與第 11 段規定之來源衝突之範圍內，管理階層亦可考量（採類似觀念架構制定會計準則之）其他準則制定機構所發布之最新公報、其他會計文獻及公認之產業實務。
- 14 企業僅於會計政策變動符合下列條件之一時，始應變動其會計政策：
- (a) 某一國際財務報導準則所規定；或
 - (b) 能使財務報表提供交易、其他事項或情況對企業財務狀況、財務績效或現金流量之影響數之可靠且更攸關之資訊。

IAS16 不動產、廠房及設備

- 16 不動產、廠房及設備項目之成本包括：

³⁷第 54G 段說明此規定如何就管制帳戶餘額作修正。

- (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。
- (b) 為使資產達到能符合管理階層預期運作方式之必要地點及狀態之任何直接可歸屬成本。
- (c) 拆卸、移除該項目及復原其所在地點之原始估計成本，該義務係企業於取得該項目時，或於某一特定期間非供生產存貨之用途而使用該項目所發生者。

IAS20 政府補助之會計及政府補助之揭露

3 本準則用語定義如下：

政府係指政府、政府部門機構，以及地方性、全國性或國際性之類似組織。

政府補助係指政府特別對符合一定條件之單一企業或某一範圍之企業提供某種經濟利益之行為。就本準則之目的而言，政府補助並不包括透過政府之行為影響一般交易狀況而僅間接提供之利益，諸如於開發地區提供基礎建設或對競爭對手施加貿易限制。

政府補助係指政府透過移轉資源之形式給與企業以換取企業於過去或未來遵循與營業活動有關之一定條件之補助。政府補助不包括那些無法合理評估價值之政府補助形式，以及無法從企業正常交易區分之與政府交易。

與資產有關之補助係指其主要條件為有資格受補助之企業須購買、建造或以其他方式取得長期資產之政府補助。另亦可能附加若干附屬條件，以限制該等資產之類型或位置，或該等資產應取得或持有之期間。

與收益有關之補助係指與資產有關之補助以外之政府補助。

免償還貸款係指於一定規定條件下債權人同意免除返還之貸款。

公允價值係指於衡量日，市場參與者間在有秩序之交易中出售某一資產所能收取或移轉某一負債所需支付之價格。（見國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」）。

6 政府補助有時亦使用其他名稱，例如補貼、津貼或獎勵。

7 政府補助（包括以公允價值衡量之非貨幣性補助），應於可合理確信能同時符合下列條件時始得認列：

- (a) 企業將遵循政府補助所附加之條件；及

- (b) 將可收到該項補助。
- 8 政府補助於可合理確信企業將遵循政府補助所附加之條件，且將可收到該項補助時始得認列。企業收到補助本身尚不足以提供已達成或將達成補助所附加條件之結論性證據。
- 12 政府補助應於其意圖補償之相關成本於企業認列為費用之期間內，依有系統之基礎認列於損益。
- 20 政府補助成為可收取時，若係作為對早已發生之費用或損失之補償，或係以給與企業立即財務支援為目的且無未來相關成本，則應於其可收取之期間認列於損益。**
- 23 政府補助可能採取移轉非貨幣性資產（例如土地或其他資源）供企業使用之形式。於該等情況，通常要評估非貨幣性資產之公允價值，並以該公允價值對補助及資產作會計處理。另一種有時被採用之替代方法係以名目金額記錄資產及補助。
- 24 與資產有關之補助（包括以公允價值衡量之非貨幣性補助）應將補助列為遞延收益，或作為減項以得出該資產之帳面金額，於財務狀況表內表達。
- 26 一種方法係將補助認列為遞延收益，並於資產耐用年限內依有系統之基礎將該遞延收益認列於損益。
- 39 下列事項應予揭露：
- (a) 政府補助所採用之會計政策，包括財務報表所採用之表達方法；
 - (b) 已於財務報表認列之政府補助，其性質與範圍，並說明企業已直接受惠之其他形式政府補助；及
 - (c) 附加於已認列之政府補助之尚未達成條件及其他或有事項。

IAS36 資產減損

- 6 本準則用語定義如下：

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

減損損失係指資產或現金產生單位帳面金額超過其可回收金額之部分。

資產或現金產生單位之可回收金額係指其公允價值減處分成本與其使用價值兩者較高者。

使用價值係指預期將由資產或現金產生單位產生之未來現金流量之現值。

9 企業應於每一報導期間結束日，評估是否有任何跡象顯示資產可能有減損。若有任一該等跡象存在，企業應估計該資產之可回收金額。

10 無論是否有任何減損跡象，企業仍應：

(a) 針對非確定耐用年限或尚未可供使用之無形資產，藉由其帳面金額與可回收金額之比較，每年進行減損測試。此減損測試得於年度中任一時點進行，但每年測試時點應相同。不同無形資產得於不同時點進行減損測試。惟若該無形資產係於當年度原始認列，則應於當年度結束前進行減損測試。

(b) 針對企業合併所取得之商譽，依第 80 至 99 段之規定，每年進行減損測試。

12 於評估是否有任何跡象顯示資產可能有減損時，企業應至少考量下列跡象：

外部來源資訊

(a) 有資產之價值於當期發生顯著大於因時間經過或正常使用所預期者之下跌之可觀察跡象。

(b) 企業營運所處之技術、市場、經濟或法律環境或資產特屬之市場，已於當期（或將於未來短期內）發生對企業具不利影響之重大變動。

(c) 市場利率或其他市場投資報酬率已於當期上升，且該等上升可能影響用以計算資產使用價值之折現率，並重大降低資產之可回收金額。

(d) 企業淨資產帳面金額大於其總市值。

內部來源資訊

(e) 可取得資產過時或實體毀損之證據。

(f) 資產使用或預期使用之範圍或方式，已於當期（或將於未來短期內）

發生不利於企業之重大變動。該等變動包括資產閒置、計畫停止或重組資產所歸屬之營運、資產計畫在原預計日期前處分、資產經重新評估由非確定耐用年限改為有限耐用年限。

(g) 自內部報告可得之證據顯示，資產之經濟績效不如（或將不如）預期。來自子公司、合資或關聯企業之股利

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

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

(ii) 股利金額超過子公司、合資或關聯企業宣告股利當期之綜合損益總額。

- 18 本準則將可回收金額定義為資產或現金產生單位之公允價值減處分成本與其使用價值兩者較高者。第 19 至 57 段訂定衡量可回收金額之規定。該等規定中所使用「資產」一詞，同時適用於個別資產或現金產生單位。
- 19 企業未必均須決定資產之公允價值減處分成本與其使用價值兩者之金額。若該等金額其中之一超過該資產之帳面金額，則資產並未減損，故無須估計另一者之金額。
- 20 即使相同資產於活絡市場無報價，亦可能衡量其公允價值減處分成本。惟有時無法衡量公允價值減處分成本，因對於衡量日，在現時市場狀況下，市場參與者間在有秩序之交易中會發生出售該資產之價格，缺乏可靠估計之基礎。於此情況下，企業得以資產之使用價值作為可回收金額。
- 21 若無理由相信資產使用價值重大超過其公允價值減處分成本，則得以其公允價值減處分成本作為可回收金額。此通常為持有待處分資產之情況。此係因持續使用待處分資產至處分前之未來現金流量可能微不足道，故該待處分資產使用價值主要來自於淨處分價款。
- 22 除非資產無法產生很大部分獨立於其他資產或資產群組現金流入之現金流入，否則可回收金額應就個別資產予以決定。若為此種情況，則應就該

資產所歸屬之現金產生單位（見第 65 至 103 段）決定可回收金額，除非有下述情況：

- (a) 該資產之公允價值減處分成本大於其帳面金額；或
- (b) 該資產之使用價值可估計為趨近其公允價值減處分成本，且該公允價值減處分成本可衡量。

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

衡量非確定耐用年限無形資產之可回收金額

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

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

53A 公允價值與使用價值不同。公允價值反映市場參與者於對資產訂價時會使用之假設。相對地，使用價值反映可能專屬於該企業而不適用於一般企業之要素之影響。例如，在市場參與者通常無法取得下列要素的範圍內，公允價值並不反映任何下列要素：

- (a) 自資產之分組（諸如創造不同地點之不動產組合）所衍生之額外價值；
- (b) 被衡量資產與其他資產間之綜效；
- (c) 專屬於目前資產所有者之法定權利或法定限制；及

(d) 專屬於目前資產所有者之租稅利益或租稅負擔。

- 59 企業於且僅於資產可回收金額低於其帳面金額時，始應將其帳面金額減少至可回收金額。此減少部分即為減損損失。
- 109 第 110 至 116 段訂定資產或現金產生單位前期已認列減損損失之迴轉之規定。該等規定中所使用「資產」一詞，同時適用於個別資產或現金產生單位。有關個別資產之額外規定係訂定於第 117 至 121 段，現金產生單位之額外規定係訂定於第 122 及 123 段，商譽之額外規定係訂定於第 124 及 125 段。
- 110 企業應於每一報導期間結束日評估是否有任何跡象顯示，於以前期間已認列除商譽外之資產減損損失，可能已不復存在或已減少。若有任一該等跡象存在，企業應估計該資產之可回收金額。
- 117 因減損損失迴轉而增加之資產（商譽除外）帳面金額，不得超過該資產若未於以前年度認列減損損失時所決定之帳面金額（減除攤銷或折舊）。
- 122 現金產生單位減損損失之迴轉，應依該單位中商譽以外之各資產帳面金額，比例分攤至各該等資產。此等帳面金額增加部分，應作為個別資產之減損損失迴轉處理，並依第 119 段之規定認列。

IAS37 負債準備、或有負債及或有資產

10 本準則用語定義如下：

負債準備係指不確定時點或金額之負債。

負債係指企業因過去事項所產生之現時義務，該義務之清償預期將導致具經濟效益之資源自該企業流出。

義務事項係指產生法定或推定義務之事項，企業除清償該義務外，別無實際可行之其他方案。

法定義務係指由下列事項所產生之義務：

- (a) 合約（經由合約之明確或隱含之條款）；
- (b) 法律；或
- (c) 其他法令。

推定義務係指由企業下列行為所產生之義務：

- (a) 基於過去慣例已建立之模式、已發布之政策，或相當明確之現有聲明，企業向他方表明將承擔特定之責任；及
- (b) 其結果，企業已使他方對其將履行該等責任產生有效預期。

14 負債準備於下列情況下應予認列：

- (a) 企業因過去事項而負有現時義務（法定義務或推定義務）；
- (b) 很有可能需要流出具經濟效益之資源以清償該義務；及
- (c) 該義務之金額能可靠估計。

若前述各條件未能符合，企業不得認列負債準備。

36 認列為負債準備之金額應為報導期間結束日清償現時義務所需支出之最佳估計。

IAS38 無形資產

8 本準則用語定義如下：

無形資產係指無實體形式之可辨認非貨幣性資產。

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）。

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。

21 無形資產於且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。
- 24 無形資產應按成本進行原始衡量。
- 25 一般而言，企業為單獨取得無形資產所支付之價款，係反映該資產所含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間接成本。
- 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、電台或電視台之執照、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。

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映稅後現金流量。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。若(a)該資產公允價值於合理衡量區間內之變動性並非重大，或(b)當衡量公允價值時，區間內各估計數之機率能被合理評估及使用，則該無形資產之公允價值能可靠衡量。企業若能可靠衡量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。

- 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。
- 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。
- 57 於且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。
- 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。
- 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耗用之原料及勞務成本；
- (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。

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。

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。

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。使用一無形資產所生產之項目之未來售價預期減少，可能顯示對該資產之技術或商業過時之預期，進而可能反映該資產所含之未來經濟效益減少。
- 93 無形資產之耐用年限可能很長或甚至非確定。不確定性對依審慎之基礎估計無形資產耐用年限之正當性提供依據，但無法對選擇一短到不切實際年限之正當性提供依據。
- 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。
- 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有減損。
- 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（若有時）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中（除售後租回於國際財務報導準則第 16 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）。無形資產之處分日係收受者取得對該資產控制之日（依國際財務報導準則

第 15 號中何時滿足履約義務之規定判定)。售後租回之處分，則應適用國際財務報導準則第 16 號之規定。

- 116 計入於除列無形資產所產生之利益或損失之對價金額係依國際財務報導準則第 15 號第 47 至 72 段決定交易價格之規定而決定。計入於利益或損失之對價估計金額之後續變動應依國際財務報導準則第 15 號交易價格變動之規定處理。

IFRS13 公允價值衡量

- 16 公允價值衡量假設該出售資產或移轉負債之交易發生於下列市場之一：
- (a) 該資產或負債之主要市場；或
 - (b) 若無主要市場，該資產或負債之最有利市場。
- 17 企業無須進行所有可能市場之徹底搜尋以辨認主要市場（或若無主要市場，最有利市場），但應考量所有合理可得之資訊。在無反證之情況下，企業通常達成出售資產或移轉負債之交易之市場，即推定為主要市場（或若無主要市場，為最有利市場）。
- 18 若資產或負債有主要市場，則公允價值衡量應代表該市場之價格（不論該價格係直接可觀察或採用另一評價技術所估計），即使於衡量日不同市場之價格可能更為有利。
- 19 企業於衡量日必須能進入主要（或最有利）市場。因具有不同活動之不同企業（及該等企業中之業務）可能進入不同市場，故相同資產或負債之主要（或最有利）市場對於不同企業（及該等企業中之業務）可能不同。因此，主要（或最有利）市場（以及市場參與者）應從企業之觀點考量，藉以容許具有不同活動之企業間之差異。

附錄 A 用語定義

活絡市場 有充分頻率及數量之資產或負債交易發生，以在持續基礎上提供定價資訊之市場。

主要市場 對資產或負債具最大交易量及活絡程度之市場。

附件二 企業持有碳權於國際財務報導準則下之會計處理彙總表

本附件係就第貳節「企業持有碳權資產相關會計處理之指引」之會計處理予以彙總。

案例	原始認列	後續衡量	註銷/出售
案例一、			
<p>向國內政府申請自願減量專案取得減量額度，並出售予第三方</p>	<p>一、碳權之分類：適用 IAS38 之規定將碳權認列為無形資產，並評估所取得碳權之耐用年限係屬有限或非確定。</p> <p>二、政府補助收入認列：該等碳權係與收益有關之補助，且該補助係作為對早已發生之費用或損失之補償，故應於其可收取之期間認列於損益。</p> <p>三、原始認列金額：</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 公允價值。 ■ 名目金額加計為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬支出。 <p>四、取得碳權之相關支出：申請自願減量專案之支出立即認列為費用，因該等支出之未來經濟效益具重大不確定性。</p>	<p>一、碳權之減損：</p> <p>(一) 減損評估時點：</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 所取得之碳權屬有限耐用年限之無形資產：有跡象顯示可能有減損時。 ■ 所取得之碳權屬非確定耐用年限之無形資產：於每年及有跡象顯示可能有減損時。 <p>(二) 減損衡量方式：以可回收金額與其帳面金額比較：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 計算可回收金額：公允價值減處分成本與使用價值孰高者 2. 決定碳權之成本：以先進先出法或加權平均法之合理方式決定。 	<p>一、出售碳權：</p> <p>除列無形資產—碳權並認列處分損益。</p>
案例二、			

案例	原始認列	後續衡量	註銷/出售
<p>自國外政府無償取得排放額度進行碳抵換，並將剩餘之排放額度出售予第三方</p>	<p>一、碳權之分類：適用 IAS38 之規定將碳權認列為無形資產，並評估所取得之碳權之耐用年限係屬有限或非確定。</p> <p>二、政府補助收入認列：該等碳權係與收益有關之補助，企業須於未來控制其碳排放量，故於取得碳權時將該補助認列為遞延收益。</p> <p>三、原始認列金額：</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 公允價值。 ■ 名目金額加計為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬支出。 <p>四、取得碳權之相關支出：取得總量管制碳權之支出，係屬為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬成本：</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 以公允價值認列碳權：支出發生時立即認列為費用。 ■ 以名目金額認列碳權：支出發生時認列為無形資產成本之一部分。 	<p>一、碳權之減損：</p> <p>(一) 減損評估時點：</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 所取得之碳權屬有限耐用年限之無形資產：有跡象顯示可能有減損時。 ■ 所取得之碳權屬非確定耐用年限之無形資產：於每年及有跡象顯示可能有減損時。 <p>(二) 減損衡量方式：因所取得之碳權無法產生很大部分獨立於其他資產或資產群組現金流入之現金流入，故就該等碳權所歸屬之現金產生單位決定可回收金額，評估碳權所歸屬之現金產生單位是否發生減損。</p> <p>二、政府補助收入認列：於該補助意圖補償之相關成本於企業認列為費用之期間內，依有系統之基礎認列於損益。本案例以當年度截至報導期間結束日之實際總碳排放量占當年度預期總碳排放量之比例計算當年度累計認列之政府補助收入。</p>	<p>一、出售碳權：</p> <p>除列無形資產一碳權並認列處分損益。</p> <p>二、註銷碳權：</p> <p>除列無形資產一碳權並沖銷排放負債準備。</p>

案例	原始認列	後續衡量	註銷/出售
		<p>三、排放負債準備之認列：依 IAS37 之規定，以報導期間結束日清償現時義務所需支出之最佳估計衡量。</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 排放量未超出已取得之碳權：以所持有之碳權帳面金額衡量。 ■ 排放量超出已取得之碳權：超出之部分以排放當時碳權之公允價值衡量，並於報導期間結束日以當日之碳權公允價值再衡量。 	
案例三、			
<p>向國內其他公司購買減量額度進行碳抵換，並申請註銷</p>	<p>一、碳權之分類：適用 IAS38 之規定將碳權認列為無形資產，並評估所取得之碳權之耐用年限係屬有限或非確定。</p> <p>二、原始認列金額：購買價格加計為使該碳權達到預定使用狀態之任何直接可歸屬之成本。</p>	<p>一、碳權之減損：</p> <p>(一) 減損評估時點：</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 所取得之碳權屬有限耐用年限之無形資產：有跡象顯示可能有減損時。 ■ 所取得之碳權屬非確定耐用年限之無形資產：於每年及有跡象顯示可能有減損時。 <p>(二) 減損衡量方式：以可回收金額與其帳面金額比較：</p>	<p>一、註銷碳權：</p> <p>除列無形資產—碳權並沖銷排放負債準備。</p>

案例	原始認列	後續衡量	註銷/出售
		<p>1.計算可回收金額：公允價值減處分成本與使用價值孰高者。</p> <p>2.決定碳權之成本：以先進先出法或加權平均法之合理方式決定。</p> <p>二、排放負債準備之認列：依 IAS37 之規定，以報導期間結束日清償現時義務所需支出之最佳估計衡量。</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 排放量未超出已取得之碳權：以所持有之碳權帳面金額衡量。 ■ 排放量超出已取得之碳權：超出之部分以排放當時碳權之公允價值衡量，並於報導期間結束日以當日之碳權公允價值再衡量。 	
案例四、			
透過國外碳權交易平台購買減量額度，並進行自願性碳抵換	<p>一、碳權之分類：適用 IAS38 之規定將碳權認列為無形資產，並評估所取得之碳權之耐用年限係屬有限或非確定。</p> <p>二、原始認列金額：購買價格加計為使該碳權達到預定使用狀態之任何直接可歸屬之成本。</p>	<p>一、碳權之減損：</p> <p>(一) 減損評估時點：</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 所取得之碳權屬有限耐用年限之無形資產：有跡象顯示可能有減損時。 	<p>一、註銷碳權：</p> <p>除列無形資產—碳權並認列排放費用。</p>

案例	原始認列	後續衡量	註銷/出售
		<p>■ 所取得之碳權屬非確定耐用年限之無形資產：於每年及有跡象顯示可能有減損時。</p> <p>(二) 減損衡量方式：以可回收金額與其帳面金額比較：</p> <p>1. 計算可回收金額：公允價值減處分成本與使用價值孰高者。</p> <p>2. 決定碳權之成本：以先進先出法或加權平均法之合理方式決定。</p> <p>二、排放負債準備之認列：係自願性進行碳抵換，未負有 IAS37 第 14 段所規定之法定義務或推定義務，故無須認列負債準備。</p>	
案例五、			
國內企業申請工廠設立，依環境影響評估因涉及增加溫室氣體排放量，應進行增量抵換	一、發生支出時立即認列為費用：因取得減量效益後立即註銷，其經濟效益已立即被使用且無未來經濟效益之流入。	無	無