

國際會計準則第 36 號 (2014 年版)

正 體 中 文 版 草 案

## 資 產 減 損

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 103 年 4 月 15 日前，將意見以電子郵件方式  
寄至 [tifrs@ardf.org.tw](mailto:tifrs@ardf.org.tw))

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會  
法 人 臺 灣 財 務 報 導 準 則 委 員 會



# 國際會計準則第 36 號

## 資產減損

(2014 年版)

### A 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

臺灣財務報導準則委員會 翻譯

## 國際會計準則第 36 號

### 資產減損

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2001 年 4 月採用國際會計準則委員會 (IASB) 原於 1998 年 6 月所發布之國際會計準則第 36 號「資產減損」。該準則合併所有對如何評估資產可回收性之規定。此等規定原包含於國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」、國際會計準則第 22 號「企業合併」、國際會計準則第 28 號「關聯企業之會計」及國際會計準則第 31 號「合資權益之財務報導」中。

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2004 年 3 月修訂國際會計準則第 36 號作為其企業合併計畫第一階段之一部分。國際會計準則理事會 (IASB) 於 2008 年 1 月再度修正國際會計準則第 36 號作為其企業合併計畫第二階段之一部分。

其他國際財務報導準則已針對國際會計準則第 36 號作些微之配套修正。其包括「國際財務報導準則之改善」(2009 年 4 月發布)、國際財務報導準則第 9 號「金融工具」(2009 年 11 月及 2010 年 10 月發布)、國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」(2011 年 5 月發布)、國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」(2011 年 5 月發布)、國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」(2011 年 5 月發布)、國際會計準則第 19 號「員工福利」(2011 年 6 月發布)、「非金融資產可回收金額之揭露」(國際會計準則第 36 號之修正)(2013 年 5 月發布)及國際財務報導準則第 9 號「金融工具」(避險會計, 以及國際財務報導準則第 9 號、國際財務報導準則第 7 號及國際會計準則第 39 號之修正)(2013 年 11 月發布)。

## 目錄

	段 次
簡介	IN1
<b>國際會計準則第 36 號 資產減損</b>	
目的	1
範圍	2
定義	6
辨認可能減損之資產	7
衡量可回收金額	18
衡量非確定耐用年限無形資產之可回收金額	24
公允價值減處分成本	28
使用價值	30
未來現金流量之估計基礎	33
未來現金流量估計之組成	39
外幣未來現金流量	54
折現率	55
減損損失之認列與衡量	58
現金產生單位及商譽	65
資產所歸屬之現金產生單位之辨認	66
現金產生單位之可回收金額及帳面金額	74
商譽	80
分攤商譽至現金產生單位	80
含商譽之現金產生單位之減損測試	88
減損測試之時點	96
共用資產	100
現金產生單位之減損損失	104



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

下列隨附文件請見本版 B 部分

理事會對 2004 年 3 月發布之國際會計準則第 36 號之核准

理事會對 2013 年 5 月發布之「非金融資產可回收金額之揭露」(國際會計準則第 36 號之修正) 之核准

結論基礎

反對意見

釋例



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

## 簡介

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

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

本準則鼓勵提前適用。

## 修訂國際會計準則第 36 號之理由

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

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

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

IN4 此計畫第二階段之結果為理事會於 2008 年同時發布修訂後之國際財務報導準則第 3 號及對國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」<sup>1</sup>之修正。在修訂國際會計準則第 36 號時，理事會之意圖僅反映與企業合併計畫決定有關之該等變動，而非重新考量國際會計準則第 36 號之所有規定。此準則之變動主要與商譽減損測試有關。

## 主要變動之彙總

<sup>1</sup> 國際會計準則第 27 號之合併規定已被 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」取代。



## 減損測試之頻率

- IN5 前一版國際會計準則第 36 號規定，只要有跡象顯示資產可能已減損，即應衡量資產之可回收金額。此一規定亦包含於本準則中。惟本準則亦規定：
- (a) 非確定耐用年限無形資產之可回收金額應每年衡量，無論是否有任何跡象顯示其可能已減損。若能符合特定條件，則可將前一期對於可回收金額之最近詳細計算，用於本期該資產之減損測試。
  - (b) 尚未可供使用之無形資產可回收金額應每年衡量，無論是否有任何跡象顯示其可能已減損。
  - (c) 企業合併所取得之商譽應每年進行減損測試。

## 衡量使用價值

- IN6 本準則闡明資產使用價值之計算應反映下列各要素：
- (a) 企業預期由資產產生未來現金流量估計；
  - (b) 對該等未來現金流量金額或時點可能變動之預期；
  - (c) 由現時市場無風險利率所表彰之貨幣時間價值；
  - (d) 承擔資產固有之不確定性之代價；及
  - (e) 市場參與者會反映於企業預期由資產產生未來現金流量之定價中之其他因素（例如缺乏流通性）。

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

- IN7 本準則沿用前一版國際會計準則第 36 號，規定衡量使用價值所使用之現金流量推估，應以合理且可佐證之假設為基礎，而該等假設代表管理階層對於在資產剩餘耐用年限內之經濟情況所作之最佳估計。惟本準則亦闡明管理階層：
- (a) 應藉由檢視過去現金流量推估與實際現金流量差異間之原因，以評估其現時現金流量推估所依據假設之合理性。
  - (b) 應確保現時現金流量推估所依據之假設與過去實際結果一致，設若產生該實際現金流量時尚未存在之後續事項或情況之各種影響，使得此一作法屬於適當。

- IN8 前一版國際會計準則第 36 號規定，衡量使用價值所使用之現金流量推估應以管理

階層核定之最近財務預算或預測為基礎。本準則沿用此一規定，但闡明未來現金流量推估不得包括預期因下列事項所產生之估計現金流入或流出：

- (a) 企業尚未承諾之未來重組；或
- (b) 改進或提升資產之績效。

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

## 資產所歸屬之現金產生單位之辨認

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

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

## 分攤商譽至現金產生單位

IN11 前一版國際會計準則第 36 號規定，企業合併所取得之商譽應作為相關現金產生單位減損測試之一部分，以對其進行減損測試。前一版使用「由下往上/由上往下」方式，藉由將商譽帳面金額於合理而一致基礎下分攤至每一現金產生單位或最小現金產生單位群組，以進行減損測試。本準則亦規定，企業合併所取得之商譽應作為相關現金產生單位減損測試之一部分，以對其進行減損測試。惟本準則並闡明以下規定：

- (a) 商譽應自收購日起分攤至收購者預期會因該合併綜效而受益之各現金產生單位或現金產生單位群組，無論被收購者其他資產或負債是否分派至該等單位或單位群組。
- (b) 每一受攤商譽之單位或單位群組應：

- (i) 代表為內部管理目的監管商譽之企業內最低層級；且
- (ii) 不大於依國際財務報導準則第 8 號「營運部門」所決定之營運部門。

IN12 本準則亦闡明下列規定：

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

## 商譽減損測試之時點

IN13 本準則允許：

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

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

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

## 商譽減損損失之迴轉

IN15 前一版國際會計準則第 36 號規定，先前期間已認列之商譽減損損失，若係極特殊性質而預期不會再發生之外部事項所引起，且後來發生之外部事項業已扭轉之前

事項的影響，則減損損失應予迴轉。本準則禁止商譽減損損失迴轉之認列。

## 揭露

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

# 國際會計準則第 36 號

## 資產減損

### 目的

---

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

### 範圍

---

- 2 本準則適用於所有資產減損之會計，但下列情況除外：
- (a) 存貨（見國際會計準則第 2 號「存貨」）；
  - (b) 建造合約所產生之資產（見國際會計準則第 11 號「建造合約」）；
  - (c) 遞延所得稅資產（見國際會計準則第 12 號「所得稅」）；
  - (d) 員工福利所產生之資產（見國際會計準則第 19 號「員工福利」）；
  - (e) 屬國際財務報導準則第 9 號「金融工具」範圍內之金融資產；
  - (f) 以公允價值衡量之投資性不動產（見國際會計準則第 40 號「投資性不動產」）；
  - (g) 與農業活動有關且以公允價值減出售成本衡量之生物資產（見國際會計準則第 41 號「農業」）；
  - (h) 屬國際財務報導準則第 4 號「保險合約」範圍，而因保險合約下之保險人合約權利所產生之遞延取得成本及無形資產；及
  - (i) 依國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」分類為待出售之非流動資產（或處分群組）。
- 3 本準則並不適用於存貨、建造合約所產生之資產、遞延所得稅資產、員工福利所產生之資產、或分類為待出售（或包含於分類為待出售之處分群組）之資產，因現有適用於該等資產之國際財務報導準則，對於該等資產之認列及衡量，業已有所規範。
- 4 本準則適用於分類為下列項目之金融資產：



- (a) 如國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」所定義之子公司；
- (b) 如國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」所定義之關聯企業；及
- (c) 如國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」所定義之合資。

其他金融資產之減損，則參照國際會計準則第 39 號。

- 5 本準則不適用於屬國際財務報導準則第 9 號範圍內之金融資產、屬國際會計準則第 40 號範圍內按公允價值衡量之投資性不動產、或屬國際會計準則第 41 號內與農業活動有關且按公允價值減出售成本衡量之生物資產。惟本準則適用於依其他國際財務報導準則以重估價金額（亦即重估價日之公允價值減除其後之所有累計折舊及累計減損損失後之金額）列報之資產（例如國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」及國際會計準則第 38 號「無形資產」中之重估價模式）。資產之公允價值及其公允價值減處分成本間之唯一差異，為處分該資產之直接增額成本：

- (a) 若處分成本微不足道，則重估價資產之可回收金額必然接近或大於其重估價金額。於此情況下，該重估價資產適用重估價規定後，該重估價資產不太可能減損，故無須估計其可回收金額。
- (b) [已刪除]。
- (c) 若處分成本並非微不足道，則重估價資產之公允價值減處分成本必然小於其公允價值。因此，若重估價資產之使用價值小於其重估價金額，則該重估價資產已減損。於此情況下，企業於適用重估價規定後，應按本準則決定資產是否可能已減損。

## 定義

---

- 6 本準則用語定義如下：

**帳面金額**係指於減除所有累計折舊（攤銷）及累計減損損失後所認列之資產金額。

**現金產生單位**係指可產生現金流入之最小可辨認資產群組，其現金流入大部分獨立於其他資產或資產群組之現金流入。

**共用資產**係指除商譽外，對受評現金產生單位及其他現金產生單位之未來現金流量均有貢獻之資產。

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

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

**折舊 (攤銷)** 係將資產之可折舊金額於耐用年限內有系統地分攤。<sup>2</sup>

**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資產所能收取或移轉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」)。

**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。

**耐用年限** 係指：

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

**使用價值** 係指預期將由資產或現金產生單位產生之未來現金流量之現值。

## **辨認可能減損之資產**

- 7 本準則第 8 至 17 段規範應於何時評估可回收金額，該等規定中所使用「資產」一詞，同時適用於個別資產或現金產生單位。本準則自第 17 段後之結構如下：
- (a) 第 18 至 57 段訂定衡量可回收金額之規定，該等規定中所使用「資產」一詞，同時適用於個別資產或現金產生單位。
  - (b) 第 58 至 108 段訂定減損損失之認列及衡量之規定。除商譽外之個別資產減損損失之認列及衡量規範於第 58 至 64 段，第 65 至 108 段則規範現金產生單位及商譽減損損失之認列及衡量。
  - (c) 第 109 至 116 段訂定資產或現金產生單位前期已認列減損損失之迴轉之規定。該等規定中所使用「資產」一詞，同時適用於個別資產或現金產生單位。有關個別資產之額外規定係訂定於第 117 至 121 段，現金產生單位之額外規定係訂定於第 122 至 123 段，商譽之額外規定係訂定於第 124 及 125 段。
  - (d) 第 126 至 133 段規範資產及現金產生單位減損損失及減損損失迴轉應揭露之資訊。第 134 至 137 段係就為減損測試目的而受攤商譽或非確定耐用年限無形資產之現金產生單位，規範其額外揭露。
- 8 資產帳面金額若超過可回收金額，即已減損。第 12 至 14 段說明資產可能已發生減損損失之跡象。若出現任一該等跡象，企業即應正式估計可回收金額。除第 10 段所規定者外，若未出現減損損失之跡象，則本準則並不要求企業正式估計可回收金額。

<sup>2</sup> 若為無形資產，則通常會使用「攤銷」而非「折舊」。這兩項用語意義相同。

9 企業應於每一報導期間結束日，評估是否有任何跡象顯示資產可能已減損。若有任何一該等跡象存在，企業應估計該資產之可回收金額。

10 無論是否有任何減損跡象，企業仍應：

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

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

11 在可供使用前（相對於可供使用後），無形資產產生足夠未來經濟效益以回收其帳面金額之能力，通常受限於較高之不確定性。因此，本準則規定企業應至少每年對尚未可供使用之無形資產帳面金額進行減損測試。

12 於評估是否有任何跡象顯示資產可能已減損時，企業應至少考量下列跡象：

#### 外部來源資訊

(a) 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。<sup>3</sup>

(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

<sup>3</sup> 資產一旦符合分類為待出售（或包括於分類為待出售之處分群組中）之條件，即排除於本準則之適用範圍，並應依國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」處理。



**(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。**

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

14 由內部報告顯示資產可能已減損之證據包括：

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

(b) 資產產生之實際淨現金流量（或營運損益），顯著低於原預算；

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

(d) 本期實際數與未來預算數彙總後，資產之營運損失或淨現金流出。

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

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

(a) 若計算資產使用價值所使用之折現率，不太可能受到該等市場利率或報酬率上升之影響。例如具有長期耐用年限之資產所使用之折現率，不太可能因短期利率上升而受到重大影響。

(b) 若計算資產使用價值所使用之折現率，可能受該等市場利率或報酬率上升之影響，但先前可回收金額之敏感度分析顯示：

(i) 因未來現金流量亦可能增加，故可回收金額不太可能重大降低（例如於某些情況下，企業可能調整收益以彌補市場利率之上升）；或

(ii) 可回收金額之降低不太可能導致重大減損損失。

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

## 衡量可回收金額

- 18 本準則將可回收金額定義為資產或現金產生單位之公允價值減處分成本與其使用價值之較高者。第 19 至 57 段訂定衡量可回收金額之規定。該等規定中所使用「資產」一詞，同時適用於個別資產或現金產生單位。
- 19 企業未必均須決定資產之公允價值減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已減損，非確定耐用年限之無形資產應每年比較其帳面金額與可回收金額，以進行減損測試。惟於前一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。

## 公允價值減處分成本

25-27 [已刪除]

28 處分成本（除已認列為負債者外）於衡量公允價值減處分成本時應予以減除，此類成本之例為法務成本、印花稅及類似交易稅、資產移除成本及使資產達可供銷售狀態之直接增額成本。惟資產處分後之（員工）離職福利（如國際會計準則第 19 號所定義）及業務縮減或改組之相關成本，均非處分該資產之直接增額成本。

29 有時資產之處分將要求買方承擔某一負債，且資產及負債兩者僅有一單一公允價值減處分成本。第 78 段將說明如何處理此種情況。

## 使用價值

30 資產使用價值之計算應反映下列各要素：

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

31 資產使用價值之估計，涉及下列步驟：

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

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

### 未來現金流量之估計基礎

- 33 企業於衡量使用價值時應：

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

- 34 管理階層應藉由檢視過去現金流量推估與實際現金流量間之差異原因，以評估其現時現金流量推估所依據假設之合理性。管理階層應確保現時現金流量推估所依據之假設與過去實際結果一致，設若產生該實際現金流量時尚未存在之後續事項或情況之各種影響，使得此一作法屬於適當。

- 35 超過五年期之未來現金流量之詳細、明確及可靠之財務預算或預測，通常不可得。基於此理由，管理階層依據最長五年之預算或預測以估計未來現金流量。若管理階層深信對依據長於五年之財務預算或預測所作現金流量推估為可靠，且基於過去經驗能證明其確有準確預測長於五年現金流量之能力時，則得以採用該等現金流量推估。

- 36 至資產耐用年限屆滿時之現金流量推估，係以財務預算或預測之現金流量推估為基礎，並以某一成長率外推至後續年度進行估計。該成長率為持平或遞減，除非有符合產品或產業生命週期型態之客觀資料顯示其為增加。若屬適當，成長率為零或負數。

- 37 當情況為有利時，競爭者可能進入市場而抑制成長。因此，企業將難以超越產品、產業或企業營運所在國家或使用該資產之市場四者全部都難超越，非僅其一之長期（如二十年）平均歷史成長率。



- 38 使用財務預算或預測資訊時，企業應考量該資訊是否反映合理且可佐證之假設，且代表管理階層對於在資產剩餘耐用年限內之各種經濟情況之組合所作之最佳估計。

### 未來現金流量估計之組成

39 未來現金流量估計應包括：

- (a) 經由資產之持續使用所產生現金流入之推估；
- (b) 為使資產經由持續使用以產生現金流入而必須發生，且直接可歸屬或以合理而一致之基礎分攤至該資產之現金流出（包括使資產達可供使用狀態之現金流出）之推估；及
- (c) 資產耐用年限屆滿時，處分資產將收到（或支付）之淨現金流量（如有時）。

- 40 未來現金流量及折現率之估計，應反映關於歸屬於一般通貨膨脹之價格上漲之一致假設。因此，折現率若含歸屬於一般通貨膨脹之價格上漲之影響，則未來現金流量應以名目金額估計；折現率若排除歸屬於一般通貨膨脹之價格上漲之影響，則未來現金流量應以實質金額估計（但仍應包括未來特定價格之漲跌）。

- 41 現金流出之推估應包括該資產日常發生之維護（支出）及直接可歸屬或以合理而一致之基礎分攤至使用該資產之未來費用。

- 42 當資產帳面金額尚未包括使該資產達可供使用或出售前將發生之全部現金流出時，未來現金流出估計應包括使該資產達可供使用或出售前，預期將發生之現金流出，例如建造中之建築物或尚未完成之開發計畫即為此種情況。

- 43 為避免重複計算，未來現金流量估計不包括：

- (a) 其他資產（例如應收款等金融資產）之現金流入，且其大部分獨立於受評資產之現金流入；及
- (b) 與已認列為負債（例如應付款、退休金或負債準備）之義務有關之現金流出。

- 44 未來現金流量應就資產之現時狀況予以估計。未來現金流量估計不得包括預期因下列事項所產生之估計未來現金流入或流出：

- (a) 企業尚未承諾之未來重組；或
- (b) 改進或提升資產之績效。

- 45 因未來現金流量係就資產之現時狀況予以估計，故使用價值並不反映：

- (a) 企業尚未承諾之未來重組可產生之預期現金流出或相關成本節省（例如人事成本之減少）或效益；或

(b) 為改進或提升資產之績效之未來現金流出，或因該等現金流出而預期將產生之相關現金流入。

46 重組為由管理階層所規劃及控制之計畫，並將重大改變企業從事之業務範圍或該業務經營之方式。國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」提供釐清何時為企業承諾進行重組之指引。

47 當企業已承諾進行重組時，某些資產可能受此重組影響。企業一旦承諾進行重組：

(a) 為決定使用價值目的，未來現金流入及流出之估計應反映因重組所節省之成本及所獲得之其他利益（以管理階層核定之最近財務預算或預測為基礎）；及

(b) 對重組所估計之未來現金流出，應依國際會計準則第 37 號之規定包含於重組負債準備中。

釋例 5 例示未來重組對於計算使用價值之影響。

48 改進或提升資產之績效之現金流出尚未發生前，未來現金流量估計數不包括預期因相關現金流出而使經濟效益增加所產生之未來現金流入（見釋例 6）。

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

50 未來現金流量估計不得包括：

(a) 籌資活動所產生之現金流入或流出；或

(b) 所得稅之退稅或支付。

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

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

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

似：

- (a) 企業應使用耐用年限已屆滿且被運用情況與該資產未來被運用情況類似之類似資產在估計日之當時價格。
- (b) 企業應調整該等價格以一併反映一般通貨膨脹造成之未來價格上漲及未來特定價格漲跌之影響。惟若經由持續使用資產所產生之未來現金流量估計及折現率已排除一般通貨膨脹之影響，則企業於估計處分資產之淨現金流量時，亦應將此影響排除。

53A 公允價值與使用價值不同。公允價值反映市場參與者於定價資產時會使用之假設。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。

### 外幣未來現金流量

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

### 折現率

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

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

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

- 57 當無法從市場直接取得該資產特定比率時，企業應使用替代比率估計折現率。附錄 A 提供該等情況下估計折現率之額外指引。

## **減損損失之認列與衡量**

---

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

## **現金產生單位及商譽**

---

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

### **資產所歸屬之現金產生單位之辨認**

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



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

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

**釋例**

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

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

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

**釋例**

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

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

- 69 現金流入指企業自其外部各方所收到之現金及約當現金之流入。企業於辨認資產 (或資產群組) 之現金流入是否大部分獨立於其他資產 (或資產群組) 之現金流入時, 應考量各種因素, 包括管理階層如何監管企業之營運 (諸如依產品線、業務、個別地點、地區或區域)、或管理階層如何作成繼續或處分企業資產及營運之決策。釋例 1 提供辨認現金產生單位之例。

- 70 資產或資產群組之產出若有活絡市場, 即使該產出係部分或全部供內部使用, 仍應將該資產或資產群組辨認為現金產生單位。任何資產或現金產生單位所產生之

現金流量若受到內部轉撥計價影響，則企業應採用管理階層可於公平交易中達成之未來價格之最佳估計，以估計：

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

71 資產或資產群組之產出即使係部分或全部供企業其他單位使用（例如生產過程中所產出之中間產品），若企業可於活絡市場出售此產出，則此資產或資產群組仍可形成一個單獨現金產生單位。此係因該資產或資產群組可產生與其他資產或資產群組現金流入大部分獨立之現金流入。企業使用以某一現金產生單位（或任何受到內部轉撥計價影響之其他資產或現金產生單位）財務預算或預測為基礎之資訊時，若內部轉撥價格無法反映管理階層對現金產生單位產出於公平交易中可達成之未來價格之最佳估計，則企業應調整該資訊。

72 對同一資產或資產類型，其現金產生單位之辨認，各期間應一致，但有正當理由支持變動者除外。

73 若企業決定資產所歸屬之現金產生單位與先前期間不同或現金產生單位之彙總資產類型已變動，且若該現金產生單位認列或迴轉減損損失，第 130 段規定該現金產生單位之揭露。

## 現金產生單位之可回收金額及帳面金額

74 現金產生單位之可回收金額，係指現金產生單位之公允價值減處分成本與其使用價值兩者較高者。為決定現金產生單位之可回收金額之目的，第 19 至 57 段任何所稱之「資產」，視同「現金產生單位」。

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

76 現金產生單位之帳面金額：

- (a) 僅包括直接可歸屬或以合理而一致之基礎分攤至現金產生單位之資產帳面金額，且該等資產將產生用以決定現金產生單位使用價值之未來現金流量；且
- (b) 不包括任何已認列負債之帳面金額，除非現金產生單位之可回收金額不考量此負債即無法決定。

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

- 77 當資產被合併為群組以評估其可回收性時，將所有產生或用以產生相關現金流量之資產納入現金產生單位係屬重要，否則可能將事實上已發生減損損失之現金產生單位顯示為完全可回收。在某些情況下，某些資產對現金產生單位之估計未來現金流量有貢獻，但無法以合理而一致之基礎將其分攤至該現金產生單位，商譽或共用資產（例如總部資產）即可能屬於此種情況。第 80 至 103 段說明在測試現金產生單位減損時如何處理此等資產。
- 78 在決定現金產生單位之可回收金額時，可能須考量某些已認列之負債。若處分現金產生單位時要求買方承擔負債，則可能發生此種情況。於此情況下，現金產生單位之公允價值減處分成本（或最終處分之估計現金流量），係出售現金產生單位之資產及負債合計之價格減除處分成本。為將現金產生單位之帳面金額及其可回收金額作有意義之比較，於決定現金產生單位之使用價值及其帳面金額兩者時，皆應減除負債之帳面金額。

#### 釋例

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

該企業現正對礦場進行減損測試，礦場之現金產生單位為礦場整體。該企業已收到數個 CU800 左右之購買礦場報價。此價格反映買方將承擔復原覆土層之義務。礦場之處分成本係微不足道。礦場之使用價值約為 CU1,200，且排除復原成本。礦場之帳面金額為 CU1,000。

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

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

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

入該等資產之帳面金額並減除該等負債之帳面金額。

## 商譽

### 分攤商譽至現金產生單位

**80** 為減損測試目的，企業合併所取得之商譽，應自收購日起分攤至收購者預期會因該合併綜效而受益之各現金產生單位或現金產生單位群組，無論被收購者其他資產或負債是否分派到該等單位或單位群組。每一受攤商譽之單位或單位群組應：

(a) 代表為內部管理目的監管商譽之企業內最低層級；且

(b) 不大於彙總前之營運部門。(如國際財務報導準則第 8 號「營運部門」第 5 段所定義。)

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

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

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

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

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

(a) 使用該等暫定價值處理合併；且

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

在此情況下，於合併生效當年年月底前，因合併而認列之商譽之原始分攤仍有可能



無法完成。若是如此，企業應揭露第 133 段所規定之資訊。

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

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

**釋例**

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

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

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

**釋例**

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

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

**含商譽之現金產生單位之減損測試**

88 如第 81 段所述，當商譽與某一現金產生單位有關，但無法分攤至該單位時，只要有跡象顯示該單位可能已減損，則應藉由不含任何商譽之該單位帳面金額與其可

回收金額之比較，進行該單位之減損測試。所有減損損失應依第 104 段之規定認列。

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

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

91-95 [已刪除]

#### 減損測試之時點

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

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

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

99 受攤商譽之現金產生單位於前一期已作可回收金額之最近詳細計算，在符合下列所有條件時，得用於本期該單位之減損測試：

- (a) 構成該現金產生單位之資產及負債，自可回收金額之最近計算後，並未顯著變動；
- (b) 該現金產生單位可回收金額之最近計算所產生之金額大幅超過其帳面金額；且

- (c) 基於可回收金額之最近計算後已發生事項及已變動情況之分析，當期所決定之該現金產生單位可回收金額小於其帳面金額之可能性極低。

## 共用資產

100 共用資產包括諸如企業總部或部門之建築物、電子資料處理設備或研究中心等群組或部門資產。資產是否符合本準則所定義之某特定現金產生單位之共用資產，可由企業組織結構決定。共用資產之獨特性質在於其無法獨立於其他資產或資產群組而產生現金流入，且其帳面金額無法完全歸屬至受評之現金產生單位。

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

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

(a) 可依合理而一致之基礎分攤至該單位，則企業應將該單位之帳面金額（含其所受攤該共用資產帳面金額之部分）與其可回收金額比較。所有減損損失應依第 104 段之規定認列。

(b) 無法依合理而一致之基礎分攤至該單位，則企業應：

(i) 將該單位帳面金額（不含該共用資產）與其可回收金額比較，並依第 104 段之規定認列所有減損損失；

(ii) 辨認可依合理而一致之基礎受攤該共用資產帳面金額一部分之最小現金產生單位群組，此群組包含受評之現金產生單位；及

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

103 釋例 8 例示此等規定對共用資產之適用。

## 現金產生單位之減損損失

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

(a) 首先，減少該現金產生單位（單位群組）受攤商譽之帳面金額；且

(b) 其次，依該單位（單位群組）內其他各資產帳面金額之比例減少各該資產帳面金額。

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

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

(a) 公允價值減處分成本（若可衡量時）；

(b) 使用價值（若可決定時）；及

(c) 零。

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

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

107 若某個別資產之可回收金額無法估計（見第 67 段），則：

(a) 若其帳面金額大於其公允價值減處分成本與依第 104 及 105 段所述程序分攤後之結果二者較高者，應認列該資產之減損損失；及

(b) 若相關之現金產生單位未減損，則不須認列該資產之減損損失，即使該資產之公允價值減處分成本低於其帳面金額，此一規定仍適用。

#### 釋例

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

假設一：管理階層核定之預算或預測反映管理階層並未承諾重置此機器。

此機器之可回收金額無法單獨予以估計，因其使用價值：

(a) 可能與其公允價值減處分成本不同；且

(b) 僅能就此機器所歸屬之現金產生單位（生產線）予以決定。



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

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

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

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

## 減損損失之迴轉

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

- 110 企業應於每一報導期間結束日評估是否有任何跡象顯示，於以前期間已認列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。

- 111 於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，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之增加之可觀察跡象。
- (b) 企業營運所處產業之技術、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）發生對企業具有利影響之重大變動。
- (c) 市場利率或其他市場投資報酬率已於當期下降，且該等下降可能影響用以計算資產使用價值之折現率，並重大增加資產之可回收金額。

內部來源資訊

- (d) 資產使用或預期使用之範圍或方式，已於當期（或將於未來短期內）發生有利於企業之重大變動。該等變動包括當期為改進或提升資產績效（或重組資



產所歸屬之營運) 而發生之成本。

(e) 自內部報告可得之證據顯示，資產之經濟績效優於 (或將優於) 預期。

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

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

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

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

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

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

## 個別資產減損損失之迴轉

117 因減損損失迴轉而增加之資產 (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)。

118 除商譽外資產任何帳面金額之增加，超過其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) 部分，屬於重估價。企業應採用適用於該資產之國際財務報導準則以處理此重估價。

119 除商譽外資產減損損失之迴轉應立即認列於損益，除非該資產係依其他國際財務

報導準則之規定 (例如依國際會計準則第 16 號中之重估價模式) 以重估價金額列報。重估價資產減損損失之所有迴轉, 應依該其他國際財務報導準則, 作為重估價增加數。

- 120 重估價資產減損損失之迴轉, 應認列於其他綜合損益, 並增加該資產之重估增值, 惟在同一重估價資產先前曾認列於損益之減損損失之範圍內, 其減損損失之迴轉亦應認列於損益。
- 121 認列資產減損損失之迴轉後, 資產未來期間之折舊 (或攤銷) 費用, 應依修改後之資產帳面金額減除其殘值之金額 (如有時), 於剩餘耐用年限內依有系統之基礎分攤而予以調整。

### 現金產生單位減損損失之迴轉

- 122 現金產生單位減損損失之迴轉, 應依該單位中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。
- 123 依第 122 段之規定分攤現金產生單位減損損失之迴轉時, 資產之帳面金額不得增至高於下列較低者:
- (a) 該資產之可回收金額 (若可決定時); 及
  - (b) 該資產若未於以前期間認列減損損失時所決定之帳面金額 (減除攤銷或折舊)。
- 因而未分攤至該資產之減損損失迴轉金額, 應依比例分攤至該單位除商譽以外之其他資產。

### 商譽減損損失之迴轉

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

### 揭露

---

- 126 企業應就各資產類別揭露下列項目:
- (a) 當期認列於損益之減損損失金額, 及綜合損益表中包含該等減損損失之單行

項目。

- (b) 當期認列於損益之減損損失迴轉金額，及綜合損益表中包含該等減損損失迴轉之單行項目。
- (c) 當期認列於其他綜合損益之重估價資產減損損失金額。
- (d) 當期認列於其他綜合損益之重估價資產減損損失迴轉金額。

127 資產類別係企業於營運中具類似性質及用途之資產分組。

128 第 126 段規定之資訊可與同資產類別之其他揭露資訊一併表達。例如，該資訊可包含於依國際會計準則第 16 號規定之不動產、廠房及設備之期初與期末帳面金額間之調節。

129 企業依國際財務報導準則第 8 號之規定報導部門資訊時，應就各應報導部門揭露下列項目：

- (a) 當期認列於損益及其他綜合損益之減損損失金額。
- (b) 當期認列於損益及其他綜合損益之減損損失迴轉金額。

130 企業應就已於當期認列或迴轉減損損失之個別資產（包括商譽）或現金產生單位，揭露下列各項：

- (a) 導致減損損失認列或迴轉之事項及情況。
- (b) 減損損失認列或迴轉之金額。
- (c) 就個別資產：
  - (i) 該資產之性質；及
  - (ii) 該資產所歸屬之應報導部門（若企業依國際財務報導準則第 8 號之規定報導部門資訊）。
- (d) 就現金產生單位：
  - (i) 該現金產生單位之說明（例如是否為一產品線、廠房、業務運作、地理區域或國際財務報導準則第 8 號所定義之應報導部門）。
  - (ii) 依資產類別及應報導部門（若企業依國際財務報導準則第 8 號之規定報導部門資訊）所認列或迴轉之減損損失金額；及
  - (iii) 自前次估計現金產生單位之可回收金額（如有時）後，用以辨認現金產生單位之資產彙總若已變動，則應說明資產彙總之前後方式及現金產生

單位辨認方式變動之原因。

- (e) 該資產（現金產生單位）之可回收金額及該資產（現金產生單位）之可回收金額究係公允價值減處分成本或使用價值。
- (f) 若該可回收金額為公允價值減處分成本，企業應揭露下列資訊：
  - (i) 該資產（現金產生單位）之公允價值衡量按整體（不考量「處分成本」是否為可觀察）被歸類在公允價值層級中之等級（見國際財務報導準則第 13 號）；
  - (ii) 對於被歸類在公允價值層級中第 2 等級及第 3 等級之公允價值衡量，說明用於衡量公允價值減處分成本之評價技術。若評價技術已有變動，企業應揭露該變動及作此變動之理由；及
  - (iii) 對於被歸類在公允價值層級中第 2 等級及第 3 等級之公允價值衡量，管理階層於決定公允價值減處分成本所依據之每一關鍵假設。關鍵假設係指對該資產（現金產生單位）之可回收金額最具敏感性者。若使用現值技術衡量公允價值減處分成本，企業亦應揭露用於本次衡量及前次衡量之折現率。
- (g) 若可回收金額為使用價值，用於本次及前次（如有時）估計使用價值之折現率。

131 企業依第 130 段規定未揭露資訊者，仍應就當期認列之減損損失彙總數及減損損失迴轉彙總數，揭露下列資訊：

- (a) 減損損失所影響之主要資產類別及減損損失迴轉所影響之主要資產類別。
- (b) 導致此等減損損失之認列及減損損失迴轉之主要事項及情況。

132 本準則鼓勵企業揭露當期用以決定資產（現金產生單位）可回收金額之假設。惟第 134 段規定，當商譽或非確定耐用年限無形資產包含於現金產生單位之帳面金額時，企業應揭露關於用以衡量該單位可回收金額估計之資訊。

133 當期因企業合併所取得之商譽，若有任何部分於報導期間結束日依第 84 段之規定未分攤至現金產生單位（單位群組），則此未分攤商譽之金額併同仍未分攤之理由應予揭露。

**用以衡量現金產生單位（含商譽或非確定耐用年限無形資產）可回收金額之估計**

134 當分攤至現金產生單位（單位群組）之商譽或非確定耐用年限無形資產之帳面金額，相較於企業商譽或非確定耐用年限無形資產之總帳面金額屬重大，企業應就



每一該等現金產生單位 (單位群組) 揭露(a)至(f)所規定之資訊：

- (a) 分攤至該單位 (單位群組) 之商譽帳面金額。
- (b) 分攤至該單位 (單位群組) 之非確定耐用年限無形資產帳面金額。
- (c) 決定該單位 (單位群組) 可回收金額之基礎 (亦即使用價值或公允價值減處分成本)。
- (d) 該單位 (單位群組) 可回收金額若基於使用價值：
  - (i) 對管理階層於最近預算或預測涵蓋期間內現金流量推估所依據之每一關鍵假設。關鍵假設係指對該單位 (單位群組) 之可回收金額最具敏感性者。
  - (ii) 管理階層賦予各關鍵假設數值之決定方法之說明；該等數值是否反映過去經驗，或若屬適當，是否與外部來源資訊一致；以及若未反映或不一致，其如何及為何異於過去經驗或外部來源資訊。
  - (iii) 管理階層依據其核定之財務預算或預測所推估現金流量之涵蓋期間；當現金產生單位 (單位群組) 所用之期間超過五年時，此較長期間之正當理由之解釋。
  - (iv) 用以外推超過最近預算或預測涵蓋期間之現金流量推估之成長率；使用超過產品、產業、企業營運所在國家或該單位 (單位群組) 特屬之市場之長期平均成長率之任何成長率時之正當理由。
  - (v) 現金流量推估所採用之折現率。
- (e) 若該單位 (單位群組) 之可回收金額係以公允價值減處分成本為基礎，用以衡量公允價值減處分成本之評價技術。企業無須提供國際財務報導準則第 13 號規定之揭露。若公允價值減處分成本非以對相同單位 (單位群組) 之報價衡量，企業應揭露下列資訊：
  - (i) 對管理階層決定公允價值減處分成本所依據之每一關鍵假設。關鍵假設係指對該單位 (單位群組) 之可回收金額最具敏感性者。
  - (ii) 管理階層賦予各關鍵假設數值之決定方法之說明；該等數值是否反映過去經驗，或若屬適當，是否與外部來源資訊一致；以及若未反映或不一致，其如何及為何異於過去經驗或外部來源資訊。
  - (iiA) 將公允價值衡量按整體歸類在公允價值層級 (見國際財務報導準則第 13 號) 中之等級 (不考量「處分成本」之可觀察性)。
  - (iiB) 若評價技術已有變動，其變動及作此變動之理由。

若公允價值減處分成本係以折現現金流量推估衡量，則企業應揭露下列資訊：

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

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

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

**該關鍵假設被賦予之數值必須變動之數額 (於合併考量任何用以衡量可回收金額之其他變數受此變動之連帶影響後)。**

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

## **過渡規定及生效日**

---

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



- 140E 2009 年 4 月發布之「國際財務報導準則之改善」，修正第 80 段(b)之規定。企業應於 2010 年 1 月 1 日以後開始之年度期間推延適用該修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該修正內容，應揭露該事實。
- 140F [已刪除]。
- 140G [已刪除]。
- 140H 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則 10 號及國際財務報導準則 11 號修正第 4 段、第 12 段(h)前之標題及第 12 段(h)。企業應於適用國際財務報導準則第 10 號及國際財務報導準則 11 號時，同時適用該等修正內容。
- 140I 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則 13 號修正第 5、6、12、22、28、78、105、111、130 及 134 段，並刪除第 25 至 27 段，且新增第 53 段 A 之規定。企業應於適用國際財務報導準則第 13 號時，同時適用該等修正內容。
- 140J 2013 年 5 月修正第 130 及 134 段，並修正第 138 段前之標題。企業應於 2014 年 1 月 1 日以後開始之年度期間追溯適用該等修正內容，並得提前適用。企業不應於未適用國際財務報導準則第 13 號之各期間(包括比較期間)，適用該等修正內容。
- 140K 2013 年 11 月修正之國際財務報導準則第 9 號，修正第 2 段(e)及第 5 段，並刪除第 140F 及 140G 段之規定。企業應於適用 2013 年 11 月修正之國際財務報導準則第 9 號時，同時適用該等修正內容。

## **國際會計準則第 36 號 (1998 年發布) 之撤銷**

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

## 附錄 A

### 使用現值技術以衡量使用價值

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

### 現值衡量之組成部分

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

### 一般原則

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

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

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

## 使用傳統法及期望現金流量法計算現值

### 傳統法

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

### 期望現金流量法

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

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

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

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

A9 此一期望現值 CU892.36 與在採用最佳估計值概念之傳統法下之 CU902.73 (機率為 60%) 並不相同。傳統現值計算用於此例時，須先決定使用該現金流量之某一可能時點，因而將不會反映其他時點之機率，此係因傳統現值計算中之折現率無法反映時點之不確定性。

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

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

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

於每一案例中，估計之期望現金流量，比僅使用最低、最可能或最高金額，可能

提供較佳之使用價值估計。

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

## 折現率

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



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

諸如國家風險、匯率風險及價格風險等相關風險，亦須予以考量。

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



## 附錄 B

### 國際會計準則第 16 號之修正

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

\* \* \* \* \*

本附錄之內容已不收錄於本版中。



## 附錄 C

### 含商譽與非控制權益之現金產生單位之減損測試

本附錄係本準則整體之一部分。

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

(a) 下列各項目之彙總數：

- (i) 依國際財務報導準則第 3 號衡量之所移轉對價，通常規定為收購日之公允價值；
- (ii) 依國際財務報導準則第 3 號衡量對被收購者之非控制權益金額；及
- (iii) 在分階段達成之企業合併中，收購者先前已持有被收購者之權益於收購日之公允價值。

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

### 商譽之分攤

C2 本準則第 80 段規定，企業合併所取得之商譽應分攤至收購者預期會因該合併綜效而受益之各現金產生單位或現金產生單位群組，無論被收購者其他資產或負債是否分派到該等單位或單位群組。由企業合併產生之部分綜效亦可能分攤至某一現金產生單位，而非控制權益對該單位並無權益。

### 減損測試

C3 減損測試涉及現金產生單位可回收金額與其帳面金額之比較。

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

### 減損損失之分攤

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



# 國際會計準則第 36 號

## 資產減損

(2014 年版)

### B 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

臺灣財務報導準則委員會 翻譯

# 國際會計準則第 36 號

## 資產減損

國際會計準則理事會 (IASB) 所發布之隨附文件

國際會計準則第 36 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。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 36 號之核准**

**理事會對 2013 年 5 月發布之「非金融資產可回收金額之揭露」(國際會計準則第 36 號之修正) 之核准**

**結論基礎**

**反對意見**

**釋例**







## **理事會對 2013 年 5 月發布之「非金融資產可回收金額之揭露」(國際會計準則第 36 號之修正)之核准**

「非金融資產可回收金額之揭露」由國際會計準則理事會(IASB)之 15 位理事贊成發布。Kabureck 先生考慮到其係理事會新近之任命，於投票時棄權。

Hans Hoogervorst

主席

Ian Mackintosh

副主席

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Martin Edelmann

Jan Engström

Patrick Finnegan

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Gary Kabureck

Prabhakar Kalavacherla

Patricia McConnell

Takatsugu Ochi

Darrel Scott

Chungwoo Suh

Mary Tokar

Wei-Guo Zhang



## 目錄

	段次
<b>國際會計準則第 36 號「資產減損」之結論基礎</b>	
簡介	BC1
範圍 (第 2 段)	BCZ4
衡量可回收金額 (第 18 至 57 段)	BCZ9
以未折現現金流量總數為基礎之可回收金額	BCZ12
以公允價值為基礎之可回收金額	BCZ14
以使用價值為基礎之可回收金額	BCZ21
以淨售價或使用價值較高者為基礎之可回收金額 <sup>1</sup>	BCZ23
待處分資產	BCZ27
可回收金額衡量之其他改進	BCZ28-
以重置成本為上限	BCZ28
估價價值	BCZ30
淨售價 (第 25 至 29 段)	BCZ31
淨變現價值	BCZ37
使用價值 (第 30 至 57 段及附錄 A)	BCZ40
期望值法	BCZ41
自內部產生之商譽及與其他資產之經營綜效所產生之未來現金流量	BCZ43
以外幣估計之使用價值 (第 54 段)	BCZ46
折現率 (第 55 至 57 及 A15 至 A21 段)	BCZ52
2004 年準則所包括之額外指引	BC56
使用價值所反映之要素 (第 30 至 32 段)	BC56
未來現金流量估計 (第 33、34 及 44 段)	BC62

<sup>1</sup> 國際會計準則理事會於 2004 年發布之國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」中，國際會計準則第 36 號中之「淨售價」一詞已由「公允價值減出售成本」所取代。

使用現值技術以衡量使用價值 (第 A1 至 A14 段)	BC76
<b>所得稅</b>	<b>BCZ81</b>
未來所得稅現金流量之考量	BCZ81
決定稅前折現率	BCZ85
與國際會計準則第 12 號之交互作用	BCZ86
實地訪談參與者及 2002 年 12 月草案回應者之意見	BC90
<b>減損損失之認列 (第 58 至 64 段)</b>	<b>BCZ95</b>
依據「永久性」條件予以認列	BCZ96
依據「機率性」條件予以認列	BCZ98
未折現未來現金流量總數 (無利息成本)	BCZ99
依據國際會計準則第 10 號 (於 1994 年重新編排) 之機率性條件	BCZ103
依據「經濟」條件予以認列	BCZ105
重估價資產：認列於損益表或直接認列於權益項目	BCZ108
<b>現金產生單位 (第 66 至 73 段)</b>	<b>BCZ113</b>
內部轉撥計價 (第 70 段)	BC116
<b>非確定耐用年限無形資產之減損測試</b>	<b>BC119</b>
減損測試之頻率及時點 (第 9 段及第 10 段(a))	BC121
可回收金額計算遞轉後期 (第 24 段)	BC127
衡量可回收金額及減損損失及減損損失迴轉之會計處理	BC129
<b>商譽減損測試 (第 80 至 99 段)</b>	<b>BC131A</b>
分攤商譽至現金產生單位 (第 80 至 87 段)	BC137
完成商譽之原始分攤 (第 84 及 85 段)	BC151
處分現金產生單位 (含商譽) 之部分營運 (第 86 段)	BC153
報導架構之改組 (第 87 段)	BC157
減損損失之認列及衡量 (第 88 至 90 及 104 段)	BC160
草案建議方案之背景	BC160



理事會之再研議	BC165
與 2008 年國際財務報導準則第 3 號修訂相關之改變(附錄 C)	BC170A
減損測試之時點 (第 96 至 99 段)	BC171
減損測試之順序 (第 97 段)	BC174
可回收金額計算之遞轉後期 (第 99 段)	BC176
分攤減損損失至現金產生單位之資產 (第 104 至 107 段)	BCZ178
除商譽外資產減損損失之迴轉 (第 118 至 123 段)	BCZ182
商譽減損損失之迴轉 (第 124 段)	BC187
現金產生單位 (含商譽或非確定耐用年限無形資產) 之揭露 (第 134 及 135 段)	BC192
草案建議事項之背景	BC192
後續現金流量測試	BC195
加入揭露規定於修訂後準則	BC199
理事會之再研議	BC205
本準則因「國際財務報導準則之改善」(2008 年)所作之改變	BC209A
本準則因國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」所作之改變	BC209B
非金融資產可回收金額之揭露	BC209E
過渡規定 (第 138 至 140 段)	BC210
商譽減損測試之過渡規定	BC216
非確定耐用年限無形資產減損測試之過渡規定	BC223
提前適用 (第 140 段)	BC227
「國際財務報導準則之改善」(2009 年)之過渡規定	BC228A
非金融資產可回收金額之揭露之過渡規定	BC228B
與草案不同之主要變動彙總	BC229
發展資產減損準則之歷史	BCZ230





## 反對意見

## 國際會計準則第 36 號「資產減損」之結論基礎

國際會計準則理事會 (IASB) 將國際會計準則第 36 號之修訂納入作為企業合併計畫之一部分。理事會之意圖並非重新考量國際會計準則第 36 號之所有規定。

前一版國際會計準則第 36 號隨附一結論基礎，彙總前國際會計準則委員會 (IASB) 於達成該準則某些結論時之考量。為方便起見，理事會已將前一版之結論基礎之事項之資料納入本結論基礎中，因該資料討論到(a)理事會未重新考量之事項及(b)資產減損準則之發展歷史。該資料被包涵於以 BCZ 前置段號表示之各段中，理事會達成其結論之考量則以 BC 標示。

本結論基礎之專用術語尚未因應國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」(2007 年修訂) 進行修正。

於制定 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」時，理事會改變公允價值減出售成本之定義。因此，所有於國際會計準則第 36 號提及之「公允價值減出售成本」已被「公允價值減處分成本取代」。本結論基礎並未被修正以反映該變動。

### 簡介

- BC1 本結論基礎彙整國際會計準則理事會 (IASB) 於制定國際會計準則第 36 號「資產減損」時，於達成結論過程中所作之考量。個別理事對某些因素給予比其他因素較大之權重。
- 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 36 號。理事會已修訂此版本以作為企業合併計畫之一部分。企業合併計畫分兩階段進行，2004 年國際會計準則理事會 (IASB) 於第一階段同時發布國際財務報導準則第 3 號「企業合併」及國際會計準則第 36 號及第 38 號「無形資產」之修訂。理事會於計畫第一階段修訂國際會計準則第 36 號之意圖，並非重新考量國際會計準則第 36 號之所有規定。國際會計準則第 36 號之變動主要與具有不確定耐用年限之無形資產（以下稱為「非確定耐用年限無形資產」）及商譽減損測試有關。2008 年國際會計準則理事會 (IASB) 於企業合併計畫第二階段同時發布修訂之國際財務報導準則第 3 號及國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」<sup>2</sup>之修正版本。理事會修正國際會計準則第 36 號以反映其針對被收購者非控制權益衡量所作出之決定（見第 BC170 段(a)）。理事會並未研議國際會計準則第 36 號之其他規定，其他規定理事會將予考量以作為未來資產減損計畫之一部分。
- BC3 前一版國際會計準則第 36 號包含彙總國際會計準則委員會 (IASB) 於達成該準

<sup>2</sup> 國際會計準則第 27 號之合併規定已被 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」取代。

則某些結論時之考量。為方便起見，理事會將本身之結論基礎資料併入前一版，此版本係討論理事會未考量之事項。此資料所在段次係以 BCZ 標明，亦即以 BCZ 標明之段次係表達國際會計準則委員會 (IASC) 之觀點。

## **範圍 (第 2 段)**

---

- BCZ4 國際會計準則第 2 號「存貨」規定企業須以淨變現價值衡量存貨之可回收金額。國際會計準則委員會 (IASC) 相信，因為此係一般可接受之存貨可回收性之適當測試，故無須修訂此規定。國際會計準則第 2 號與第 36 號之規定並無重大差異(見第 BCZ37 至 BCZ39 段)。
- BCZ5 國際會計準則第 11 號「建造合約」及國際會計準則第 12 號「所得稅」已針對建造合約及遞延所得稅資產相關之資產減損分別規範。依國際會計準則第 11 號及第 12 號規定，可回收金額實質上係以未折現基礎決定。國際會計準則委員會 (IASC) 承認此與國際會計準則第 36 號之規定不一致。惟國際會計準則委員會 (IASC) 相信在國際會計準則第 11 號及第 12 號無根本改變情況下，此不一致情形不可能被消弭。國際會計準則委員會 (IASC) 並無修訂國際會計準則第 11 號及第 12 號之計畫。
- BCZ6 國際會計準則第 19 號「員工福利」包含企業應認列自員工福利計畫所產生資產之金額上限。因此，國際會計準則第 36 號並未規範此等資產之處理。國際會計準則第 19 號之限制係以折現基礎決定，此與國際會計準則第 36 號之規定大致相符。<sup>3</sup>
- BCZ7 國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」係規範金融資產之減損規定。
- BCZ8 除非特別予以排除，否則國際會計準則第 36 號適用於所有資產，而無論其分類係屬流動或非流動。國際會計準則第 36 號發布前，除存貨外並無其他規範流動資產減損會計處理之國際會計準則。

## **衡量可回收金額 (第 18 至 57 段)**

---

- BCZ9 國際會計準則委員會 (IASC) 於決定可回收金額之衡量原則時，首先係考量企業若發現資產已減損，將採取何種步驟。國際會計準則委員會 (IASC) 作成結論，認為於前述情況下，企業將可能保有或處分該資產。例如，企業若發現資產之服務潛能已減少：
- (a) 出售資產之淨收益如較於營運中持續使用資產之投資報酬高，則企業可能決定出售該資產。或

---

<sup>3</sup> 當國際會計準則第 19 號「員工福利」於 2011 年被修正時，刪除該句。

- (b) 即使資產服務潛能已較原先預期為少，企業仍可能決定保有並使用該資產。某些可能之理由如下：
- (i) 資產無法被立即出售或處分；
  - (ii) 資產僅能以低價售出；
  - (iii) 資產服務潛能唯有於投入額外勞力或支出下方可回收；或
  - (iv) 資產仍可獲利，雖然不如原先所預期。

國際會計準則委員會 (IASB) 作出結論，認為理性企業之投資決策實質上係以預期來自資產之估計淨未來現金流量為基礎。

BCZ10 國際會計準則委員會 (IASB) 接著考量以下四種用以決定資產可回收金額之替代方法中，何種方法最能反映此結論：

- (a) 可回收金額應為未經折現之未來現金流量總數。
- (b) 可回收金額應為資產之公允價值：更精確地說，可回收金額應主要由資產市場價值取得，若市場價值無法決定，則應以資產使用價值替代市場價值。<sup>4</sup>
- (c) 可回收金額應為資產使用價值。
- (d) 可回收金額應為資產淨售價及使用價值較高者。<sup>5</sup>

此等替代方法討論如後。

BCZ11 應注意的是，公允價值、淨售價及使用價值皆係反映預期由資產所產生估計淨未來現金流量之現值計算（明示或隱喻）：

- (a) 公允價值<sup>6</sup>反映市場對資產所產生未來現金流量之現值之預期；
- (b) 淨售價係反映市場對資產所產生未來現金流量之現值，減除處分該資產直接增額成本之預期；及
- (c) 使用價值係企業對經由持續使用及處分資產所產生未來現金流量之現值之估計。

前述基礎皆考量貨幣時間價值，以及資產所產生實際現金流量之金額及時點可能不同於估計值之風險。公允價值及淨售價可能與使用價值不同，此係因市場可能

<sup>4</sup> 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」，定義公允價值並包含衡量公允價值之規定。因此，「市場價值」一詞被變更為「公允價值」。

<sup>5</sup> 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2004 年發布之國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」中，國際會計準則第 36 號中之「淨售價」一詞已由「公允價值減出售成本」所取代。

<sup>6</sup> 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 13 號，定義公允價值並包含衡量公允價值之規定。

未採用與個別企業相同之假設。

## 以未折現現金流量總數為基礎之可回收金額

BCZ12 部分回應意見者認為可回收金額應以由資產所產生未折現之未來現金流量總數衡量，其論點如下：

- (a) 歷史成本會計與衡量資產之經濟價值無關。因此，估計可由資產回收之金額不應考量貨幣時間價值。
- (b) 當尚未對下列項目進行研究及討論時，不宜使用折現技術：
  - (i) 折現在財務報表中所扮演之角色；及
  - (ii) 資產一般而言應如何衡量。

財務報表如包括以不同基礎（歷史成本、折現金額或其他基礎）衡量之資產，則可能混淆財務報表使用者。

- (c) 辨認適當之折現率通常為困難且主觀之工作。
- (d) 折現將增加減損損失認列數，此一結果再連同減損損失迴轉之規定，將對損益表帶來不穩定之波動因素，此將使財務報表使用者較難了解企業之績效。

針對草案第 E55 號「資產減損」之少數回應者亦支持此觀點。

BCZ13 國際會計準則委員會（IASB）反對以未折現現金流量總數衡量可回收金額，其理由如下：

- (a) 可回收金額衡量之目的在於反映投資決策。即使於價格穩定時，貨幣仍具有時間價值。若未來現金流量未折現，則現金流量相同但產生時點不同之兩個資產，將顯示相同可回收金額。惟因所有理性之經濟交易均會考量貨幣時間價值，故此二資產之現時市場價值將有所不同。
- (b) 無論財務報表大致採用之衡量基礎為何，考量貨幣時間價值之衡量對投資人、其他財務報表外界使用者及作出資源分配決策之管理階層來說更具攸關性。
- (c) 許多企業已對使用折現技術十分純熟，尤其於支援投資決策時。
- (d) 折現技術早已為財務報表中其他以期望未來現金流量為基礎之領域所運用，例如長期負債準備及員工福利義務。
- (e) 折現對財務報表使用者較有幫助，因使用者能即時了解資產是否無法產生足夠補償貨幣時間價值之報酬。



## 以公允價值為基礎之可回收金額

BCZ14 國際會計準則第 32 號「金融工具：揭露及表達」<sup>7</sup>及其他國際會計準則定義公允價值<sup>8</sup>為：

「...在公平交易中下，已充分了解並有成交意願之雙方據以達成資產交換或負債清償之金額...」。

BCZ15 國際會計準則包含下列針對公允價值衡量之規定或指引：<sup>9</sup>

- (a) 為達將不動產、廠房及設備項目重估價至公允價值之目的，國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」指出，公允價值一般係資產之市場價值，通常係由專業認證估價師估價決定。而若無交易市場，公允價值則以資產已提列折舊後重置成本為基礎。
- (b) 為達將無形資產重估價至公允價值之目的，國際會計準則委員會 (IASB) 於草案第 E60 號「無形資產」建議公允價值應以活絡市場取得之市場價值決定。草案第 E60 號亦提供活絡市場之定義。<sup>10</sup>
- (c) 國際會計準則委員會 (IASB) 於修訂國際會計準則第 22 號 (見草案第 E61 號「企業合併」) 時，建議公允價值將不考量收購者未來使用資產之意圖而決定。<sup>11</sup>
- (d) 國際會計準則第 39 號<sup>12</sup>指出，若存有活絡市場，則金融工具之公允價值係依據市場報價。若無活絡市場，則公允價值應以估計技術決定，例如參照類似金融工具之市場價值、折現後現金流量分析及選擇權定價模式。

BCZ16 部分提出意見者認為資產可回收金額惟一適當之衡量方法為公允價值 (此係依據觀察到的市價，或於無可觀察之市價時，就類似資產與未來現金流量折現結果所估計考量之價格)。<sup>13</sup>支持公允價值者認為：

<sup>7</sup> 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2005 年將國際會計準則第 32 號修正為「金融工具：表達」。

<sup>8</sup> 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 13 號，定義公允價值為退出價格。

<sup>9</sup> 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 13 號，定義公允價值並包含衡量公允價值之規定。因此，國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 39 號之攸關規定已自該等準則中刪除。

<sup>10</sup> 國際會計準則委員會 (IASB) 於 1998 年核准無形資產之國際會計準則。

<sup>11</sup> 國際會計準則委員會 (IASB) 於 1998 年核准國際會計準則第 22 號「企業合併」之修訂。

<sup>12</sup> 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2003 年修訂國際會計準則第 32 號及第 39 號之計畫，使得公允價值衡量之規定由國際會計準則第 32 號移至第 39 號。國際會計準則理事會 (IASB) 於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有項目。於 2011 年國際會計準則理事會 (IASB) 之公允價值衡量計畫導致對於衡量公允價值之規定移至國際財務報導準則第 13 號。

<sup>13</sup> 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 13 號，描述衡量正供企業使用 (且將不出售) 之資產之

- (a) 可回收金額衡量之目的在於估計市場價值，而非估計企業特定價值。企業對未來現金流量現值之估計係屬主觀，且可能在某些情況下被濫用。可觀察之市價反映市場判斷，因此為資產可回收金額較為可靠之衡量方式，並降低管理階層對判斷之使用。
- (b) 若預期資產替企業產生之淨現金流量大於替其他參與者產生者，該較大報酬幾乎均係由內部產生之商譽造成，而該商譽則係由企業及其管理團隊之經營綜效所產生。為與國際會計準則委員會 (IASB) 於草案第 E60 號之提議一致，內部產生商譽不應認列為資產，故前述高於市場之現金流量應在評估資產可回收金額時排除。
- (c) 以淨售價及使用價值較高者決定可回收金額之方法，等於取得兩種截然不同衡量方式，而實際上卻應只有一種估計可回收金額之方法。

草案第 E55 號少數提供意見者支持以公允價值 (依據可觀察之市價，或無可觀察之市價時，考量類似資產之市價及未來現金流量折現之估計) 衡量可回收金額。

BCZ17 國際會計準則委員會 (IASB) 反對參照公允價值 (依據可觀察之市價，或無可觀察之市價時，考量類似資產之市價及未來現金流量折現之估計) 決定資產可回收金額之提議，其理由如下：

- (a) 國際會計準則委員會 (IASB) 相信相較於持有資產之個別企業所作出之合理估計 (當市場價值無法取得時以公允價值及使用價值為基礎) 而言，不應偏好於市場對資產可回收金額之預期 (當市場價值可取得時以公允價值與淨售價為基礎)。例如，企業可能較市場可取得更多關於未來現金流量之資訊。同時企業使用資產之方法，亦可能不同於市場觀點中之最佳使用方法。
- (b) 市場價值為公允價值估計方法之一，但其僅反映買賣雙方均有成交意願之事實。若企業可經由使用資產獲得高於出售資產所得之現金流量，理性企業將無出售資產之意願，是以基於市價決定可回收金額將使人誤解。因此，可回收金額不應僅參照兩造之交易 (此情況下不太可能發生)，亦應考量企業經由使用該資產所產生之服務潛能。
- (c) 國際會計準則委員會 (IASB) 相信評估資產可回收金額時，攸關者為企業預期可由資產回收之金額，此包括併同其他資產之經營綜效之影響。

下列兩個釋例例示國際會計準則委員會 (IASB) 所否決之提議，其認為企業應以公允價值 (主要依據於可取得情況下之可觀察市場價值) 衡量資產可回收金額。

---

公允價值之評價技術，例如現時重置成本評價技術。

### 釋例一

某企業於十年前購買總部建築物計2,000，嗣後房地產市場大幅下跌，建築物於資產負債表日之市場價值估計為1,000，處分建築物之成本則可忽略。建築物於資產負債表日之帳面金額為1,500，剩餘耐用年限為30年。建築物符合企業所有之期望，並可能於可預見之未來符合此等期望，故企業並無搬離目前總部之計畫。由於建築物並不產生獨立之現金流入，故其使用價值無法取得。因此，企業係以建築物所歸屬之現金產生單位（亦即企業整體）估計其可回收金額。此計算顯示建築物所歸屬之現金產生單位並未減損。

公允價值（主要係依據可取得市場價值情況下之可觀察市場價值）支持者將會以市場價值（1,000）衡量建築物之可回收金額，並因而認列減損損失500（1,500減1,000），即使計算結果顯示建築物所歸屬之現金產生單位並未減損。

國際會計準則委員會（IASB）並不支持此方法，並認為建築物並未減損。國際會計準則委員會（IASB）認為於前述情況下，企業並無將建築物以1,000售出之意願，因此出售之假設並非攸關。

### 釋例二

某企業於20X0年年底以100購買一般營運使用之電腦。此電腦係以直線基礎於4年內攤提折舊，其估計殘值為零。電腦於20X2年年底之帳面金額為50。此類型二手電腦存有活絡市場，該電腦之市場價值為30。企業並無於耐用年限截止前替換此電腦之意圖，電腦所歸屬之現金產生單位並未減損。

公允價值（主要係可取得市場價值情況下之可觀察市場價值）支持者將會以市場價值（30）衡量電腦之可回收金額，並因而認列減損損失20（50減30），即使電腦所歸屬之現金產生單位並未減損。

國際會計準則委員會（IASB）並不支持此方法，並認為只要符合以下兩項條件，電腦即未減損：

- (a) 企業未承諾於預期耐用年限截止日前處分該電腦；及
- (b) 電腦所歸屬之現金產生單位並未減損。

BCZ18 資產若未存有具深度且流動之市場，國際會計準則委員會（IASB）認為使用價值將為公允價值之合理估計。此可能發生於許多屬國際會計準則第 36 號範圍內之資

產：商譽、大部分無形資產及許多不動產、廠房與設備項目均不太可能有可觀察之市價。因此，此類資產依國際會計準則第 36 號所決定之可回收金額，可能將與其以公允價值為基礎之可回收金額類似。

BCZ19 國際會計準則第 36 號範圍內之某些資產，可能具有可觀察之市價或有類似資產之對價可供參考。於此等情況下，資產之淨售價與其公允價值之差異僅為直接增額處分成本。國際會計準則委員會 (IASB) 承認，以淨售價與使用價值較高者所衡量可回收金額，有時將不同於主要以市價為依據之公允價值 (即使處分成本微不足道)。如第 BCZ17 段(a)所說明，此係因市場所使用關於未來現金流量之假設可能與個別企業不同。<sup>14</sup>

BCZ20 國際會計準則委員會 (IASB) 認為，國際會計準則第 36 號針對防止企業使用與市場不同且無根據之假設已有足夠規範。例如，本準則規定企業於決定使用價值必須考量下列因素：

- (a) 現金流量推估應以合理且可佐證之假設為基礎，並對於外部證據給予較大之權重；及
- (b) 折現率應反映現時市場對貨幣時間價值及資產特定風險之評估。

## 以使用價值為基礎之可回收金額

BCZ21 基於以下原因，部分提出意見者認為使用價值係衡量資產可回收金額唯一適當之方法：

- (a) 財務報表係基於繼續經營個體假設所編製。因此，不應考量會反映到處分之替代衡量方式，除非此係反映企業之意圖。
- (b) 資產之列帳金額不應高於企業使用該資產所產生之服務潛能。市場價值與使用價值不同，市場價值並不一定反映資產之服務潛能。

少數針對草案第E55號提出意見者支持此論點。

BCZ22 基於以下原因，國際會計準則委員會 (IASB) 否決此提議：

- (a) 資產之淨售價若高於其使用價值，則理性企業將會處分此資產。於此情形下，依據資產之淨售價衡量可回收金額，以避免認列與經濟實質無關之減損損失，是符合邏輯。
- (b) 資產之淨售價若高於其使用價值，但管理階層決定保留此資產，則額外損失

<sup>14</sup> 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 13 號，描述公允價值衡量之目的及市場參與者假設之使用。



(即淨售價與使用價值之差異)將落入未來期間，此係因此額外損失係由管理階層決定在未來期間保留此資產所產生。

## 以淨售價或使用價值較高者為基礎之可回收金額<sup>15</sup>

BCZ23 可回收金額為淨售價或使用價值兩者較高者之規定，係源於資產可回收金額之衡量應反映理性管理階層可能之行為。此外，相較於持有資產之企業所作之合理估計(以使用價值為基礎)而言，不應偏好於市場對資產可回收金額之期望(以淨售價為基礎)，反之亦然(見第 BCZ17 至 BCZ20 及 BCZ22 段)。無法確定的是市場或企業所作之假設，何者較可能接近真實情況。現今許多國際會計準則第 36 號範圍內之資產並未存在完美市場，因此無論是誰對未來所作之預測，都不太可能完全正確。

BCZ24 國際會計準則委員會(IASC)承認企業決定是否須認列減損損失時必須進行判斷。因此，國際會計準則第 36 號納入一些保護措施，以控制企業對可回收金額估計作出過度樂觀(或悲觀)之風險：

(a) 國際會計準則第 36 號規定，如有下列跡象即須正式評估可回收金額：

- (i) 資產可能已減損；或
- (ii) 減損損失可能已不復存在或已減少。

針對此目的，國際會計準則第 36 號詳細列舉資產可能已減損之跡象(但非全部涵括)(見本準則第 12 及 111 段)。

(b) 國際會計準則第 36 號亦提供指引作為管理階層用以估計使用價值之未來現金流量推估之基礎(見本準則第 33 段)。

BCZ25 國際會計準則委員會(IASC)考量淨售價或使用價值二者之一如低於資產帳面金額時，規定企業須同時決定淨售價及使用價值之成本。國際會計準則委員會(IASC)作出結論，認為此規定之效益大於其成本。

BCZ26 大部分對草案第 E55 號之回應者支持國際會計準則委員會(IASC)之觀點，同意可回收金額應以淨售價或使用價值較高者衡量。

## 待處分資產

BCZ27 國際會計準則委員會(IASC)考量待處分資產之可回收金額是否應僅以淨售價衡量。當企業預期將於未來短期內處分資產時，此資產之淨售價通常接近其使用價

<sup>15</sup> 國際會計準則理事會(IASB)於2004年發布之國際財務報導準則第5號「待出售非流動資產及停業單位」中，國際會計準則第36號中之「淨售價」一詞已由「公允價值減出售成本」所取代。

值。因持續使用資產所產生之未來現金流量通常接近零，故使用價值通常大部分係由該資產所收到之淨價款組成。因此，國際會計準則委員會 (IASB) 相信國際會計準則第 36 號中之可回收金額定義，適用於待處分資產而無須額外提供規範或指引。

## 可回收金額衡量之其他改進

### 以重置成本為上限

- BCZ28 部分給予意見者認為資產重置成本應作為可回收金額之上限。持此觀點者認為，資產對於企業之價值將不超過企業願意於資產負債表日購買此資產之金額。
- BCZ29 國際會計準則委員會 (IASB) 認為重置成本技術不宜用以衡量資產之可回收金額。此係因重置成本係衡量資產之成本，而非衡量經由其使用及/或處分資產所可回收之未來經濟效益。

### 估價價值

- BCZ30 在某些情況下，企業可能尋求外界之可回收金額估價。外界估價並非其專有之單獨技術，國際會計準則委員會 (IASB) 相信若使用外界估價，企業應確認該外界估價是否符合國際會計準則第 36 號之規定。

## 淨售價 (第 25 至 29 段)<sup>16</sup>

---

- BCZ31 國際會計準則第 36 號將淨售價定義為已充分了解並有成交意願之雙方間，於公平交易中經由出售資產並減除直接可歸屬於處分資產之增額成本後可得之金額。
- BCZ32 換言之，淨售價反映市場對資產所產生未來現金流量減除處分成本之預期，前述現金流量須考量貨幣時間價值及取得現金流量固有之風險。
- BCZ33 部分提出意見者認為直接增額處分成本不應自銷售資產所獲得之金額減除，因為除非管理階層已決定處分該資產，否則應持續採用繼續經營個體之假設。
- BCZ34 國際會計準則委員會 (IASB) 認為決定淨售價時，宜減除直接增額處分成本，因計算之目的係決定企業能於衡量日自銷售資產所取得之淨額，並將其與保留資產以供使用之選擇相比較。
- BCZ35 國際會計準則第 36 號指出，於資產銷售後之業務縮減或重組有關之離職福利 (如國際會計準則第 19 號「員工福利」所定義) 及成本，並非處分該資產之直接增額

---

<sup>16</sup> 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2004 年發布之國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」中，國際會計準則第 36 號中之「淨售價」一詞已由「公允價值減出售成本」所替代。



成本。國際會計準則委員會 (IASC) 認為此等成本為處分資產所附帶產生 (而非直接產生)。此外, 此項指引係與負債準備計畫之方向一致。<sup>17</sup>

BCZ36 雖然「淨售價」之定義與「公允價值減出售成本」相近, 國際會計準則委員會 (IASC) 仍決定使用「淨售價」一詞而非「公允價值減出售成本」。國際會計準則委員會 (IASC) 認為「淨售價」一詞較能形容企業應予以確定並與資產使用價值相比較之金額。

## 淨變現價值

BCZ37 國際會計準則第 2 號「存貨」將淨變現價值定義為：

「...正常營業過程中之估計售價...減除完成出售所需之估計成本...」。

BCZ38 針對可回收金額決定之目的, 國際會計準則委員會 (IASC) 基於以下理由決定不使用國際會計準則第 2 號所定義之「淨變現價值」一詞：

- (a) 國際會計準則第 2 號之淨變現價值定義, 並未直接明確引述係於公平交易所發生。
- (b) 淨變現價值之定義引述於正常營業過程中之估計售價。在某些情況下, 管理階層如被迫立即出售資產, 淨售價將反映被迫出售之交易價格。
- (c) 重要的是淨售價使用對交易事項充分了解並有成交意願之買賣雙方所協議之售價作為出發點。此並未於淨變現價值之定義中明確提及。

BCZ39 在大部分情況下, 淨售價類似於淨變現價值。惟國際會計準則委員會 (IASC) 不認為有必要更改國際會計準則第 2 號中所使用之淨變現價值定義, 此係因對存貨而言, 淨變現價值之定義已被各界普遍了解並妥善運用。

## 使用價值 (第 30 至 57 段及附錄 A)

BCZ40 國際會計準則第 36 號將使用價值定義為, 預期可由資產產生之未來現金流量之現值。

## 期望值法

BCZ41 部分提出意見者認為, 為能更妥善反映估計未來現金流量之時點及金額固有之不確定性, 應使用期望未來現金流量決定使用價值。期望值法考量關於可能未來現金流量之所有預期, 而非單一之最可能未來現金流量。

<sup>17</sup> 國際會計準則委員會 (IASB) 於 1998 年核准負債準備、或有負債及資產之國際會計準則。

**釋例**

某企業期望未來現金流量將有兩種可能，一為機率40%之未來現金流量120；二為機率60%之未來現金流量80。

最有可能之未來現金流量為80，且期望未來現金流量將為96（ $80 \times 60\% + 120 \times 40\%$ ）。

- BCZ42 在大部分情況下，用以作為現金流量推估基礎之預算或預測將可能僅反映單一未來現金流量估計。基於此原因，國際會計準則委員會（IASC）決定允許但不規定使用期望值法。

### 自內部產生之商譽及與其他資產之經營綜效所產生之未來現金流量

- BCZ43 國際會計準則委員會（IASC）否決未來現金流入之估計，應僅反映與原始認列資產（或資產之部分如已被消耗或出售，其剩餘部分）有關之未來現金流入之提議。此規定之目的係為防止資產之使用價值包含由內部產生商譽及與其他資產之經營綜效所產生之未來現金流量。此與國際會計準則委員會（IASC）於草案第 E60 號「無形資產」禁止將內部產生之商譽認列為資產之規定一致。<sup>18</sup>
- BCZ44 在許多情況下，原始認列資產之未來現金流入實務上並不太可能與內部產生之商譽或資產修改所產生之未來現金流入作區隔，特別是當企業合併消滅或資產因後續支出而提升時。國際會計準則委員會（IASC）作出結論，認為更重要的是著重於資產帳面金額是否可以回收，而非著重於回收金額是否部分源自於內部產生之商譽。
- BCZ45 此提議——未來現金流入應僅反映與原始認列資產相關之未來現金流入——與國際會計準則第 36 號所規定現金流量推估應反映合理且可佐證之假設不符，其中前述假設應代表管理階層針對資產耐用年限中將存在之可能經濟情況所作之最佳估計（見國際會計準則第 36 號第 33 段）。因此，本準則規定未來現金流入應依據資產現時狀況進行估計，無論此等未來現金流入是否自原始認列資產亦或由資產之後續提升或修改所產生。

**釋例**

某企業於數年前購入包含10,000名客戶及其地址之名單，並將其認列為無形資產。企業以此名單進行其產品之直接行銷。自原始認列後，約2,000名客戶已由

<sup>18</sup> 國際會計準則委員會（IASC）於 1998 年核准無形資產之國際會計準則。

名單中刪除，但亦加入3,000名新客戶。企業正進行客戶名單之使用價值確認。

於國際會計準則委員會 (IASC) 所否決之提議下，企業應僅反映與原始認列資產相關之未來現金流入，因此將僅考量由剩餘8,000名 (10,000 減 2,000) 客戶所產生之未來現金流入。

依國際會計準則第36號規定，企業則係考量現時狀況下客戶名單 (亦即11,000位客戶 (8,000 加 3,000)) 所產生之未來現金流入。

## 以外幣估計之使用價值 (第54段)

- BCZ46 針對實際進行測試之參與者所提供意見之回應，國際會計準則第 36 號第 54 段納入計算產生外幣未來現金流量之資產使用價值指引。國際會計準則第 36 號指出，外幣使用價值應以資產負債表日之即期匯率換算為報導貨幣<sup>19</sup>。
- BCZ47 貨幣若可自由轉換並於活絡市場交易，則即期匯率即反映市場對將影響貨幣之未來事項之最佳估計。因此，唯一可取得未來匯率無偏差之估計係即期匯率，再依據預期未來兩國貨幣之一般通貨膨脹率差異予以調整。
- BCZ48 使用價值計算已涵蓋一般通貨膨脹之影響，因其係以下列兩種方法之一計算：
- (a) 以名目金額估計未來現金流量 (亦即包括一般通貨膨脹及特定價格變動之影響)，並以包含一般通貨膨脹效果之折現率折現；或
  - (b) 以實際金額估計未來現金流量 (亦即不包括一般通貨膨脹之影響，但包括特定價格變動之影響)，並以排除一般通貨膨脹效果之折現率折現。
- BCZ49 以遠期匯率換算以外幣表達之使用價值並不適當，此係因遠期匯率反映市場對利率差異之調整。使用此匯率將會造成貨幣時間價值被重複計算 (首先調整折現率，而後調整遠期匯率)。
- BCZ50 即使如果貨幣無法自由轉換或無法於活絡市場交易 (亦即造成無法假設即期匯率係反映市場對影響貨幣未來事項之最佳估計結果)，國際會計準則第 36 號指出，企業仍係使用資產負債表日之即期匯率換算以外幣估計之使用價值。此係因國際會計準則委員會 (IASC) 相信企業不太可能作出較即期匯率更可靠之未來匯率估計。
- BCZ51 以產生現金流量之貨幣估計未來現金流量之另一替代方法，係以其他貨幣進行估計作為替代，並針對此其他貨幣以適當之折現率折現。此方法可能較為簡易，特

<sup>19</sup> 國際會計準則理事會 (IASC) 於 2003 年修訂之國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」中，「報導貨幣」一詞已被「功能性貨幣」所取代。

別是現金流量係由高度通貨膨脹經濟之貨幣（於此情況下，某些企業可能選擇使用強勢貨幣替代）或以非報導貨幣所產生時。惟匯率變動之原因如非因貨幣所屬兩國之一般通貨膨脹率差異，則此方法可能易使人誤解。此外，此方法與國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」之方法不一致。報導貨幣如為高度通貨膨脹經濟之貨幣，針對以資產負債表日現時衡量單位之重編，國際會計準則第 29 號並不允許將該高度通貨膨脹經濟之報導貨幣<sup>20</sup>換算至強勢貨幣作為替代。

## 折現率（第 55 至 57 及 A15 至 A21 段）

BCZ52 將未來現金流量折現之目的，係為反映貨幣時間價值及此等現金流量相關之不確定性：

- (a) 較早產生現金流量之資產價值高於較晚產生相同現金流量之資產。所有理性之經濟交易均將考慮貨幣時間價值。未於未來某日前取得現金流入之成本係機會成本，並可藉由考量未於此段期間投資該貨幣而喪失之收益予以衡量。於考量風險前，貨幣時間價值係以無風險投資之報酬率表達，例如相同存續期間之政府債券。
- (b) 未來現金流量價值受到與現金流量相關之變異性（亦即風險）所影響。因此，所有理性經濟交易均會考量風險。

BCZ53 因此國際會計準則委員會（IASC）作出以下決議：

- (a) 否決以歷史利率為折現率之基礎—亦即取得資產時所隱含之有效利率。可回收金額之後續評估應依據現時利率，因管理階層決定是否保留資產時係考慮現時經濟狀況，而歷史利率並無法反映現時經濟狀況。
- (b) 否決以無風險利率作為折現率，除非未來現金流量已針對資產所有特定風險加以調整。
- (c) 規定折現率須為反映現時市場對貨幣時間價值及資產特定風險評估之比率。此折現率係指某一投資之現金流量金額、時點及風險概況與企業預期由該資產所產生者相當時，投資者若選擇該投資，其將要求之報酬率。

BCZ54 原則上，使用價值應為依企業本身對資產最佳使用之觀點所決定之企業特定衡量價值。依循此邏輯，折現率應以企業本身所評估之貨幣時間價值及與資產未來現金流量相關之風險為基礎。惟國際會計準則委員會（IASC）認為此折現率無法被客觀驗證。因此，國際會計準則第 36 號規定企業應自行估計未來現金流量，但折

<sup>20</sup> 國際會計準則理事會（IASC）於 2003 年修訂之國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」中，「報導貨幣」一詞已被「功能性貨幣」所取代。



現率則應盡可能反映市場對貨幣時間價值之評估。同樣地，折現率應反映市場對企業估計未來現金流量之不確定性所要求之溢價。

BCZ55 國際會計準則委員會 (IASB) 承認國際會計準則第 36 號範圍下之資產絕大部分不會存有由市場所決定之資產特定現時比率。因此，企業係使用其他資產 (盡可能與受評之資產類似) 之市場決定之現時利率作為起始點，並針對尚未調整現金流量推估之資產特定風險加以調整。

## 2004年準則所包括之額外指引

### 使用價值所反映之要素 (第 30 至 32 段)

BC56 國際會計準則第 36 號之建議修正草案提出額外指引並將其納入修訂後準則，以闡明：

- (a) 反映於資產使用價值之要素；及
- (b) 某些要素 (亦即對未來現金流量之金額或時點可能變動之預期、承擔資產固有之不確定性之代價、及市場參與者會反映於企業預期由資產產生未來現金流量之定價中之其他因素) 可反映於未來現金流量之調整或折現率之調整。

理事會決定將此等額外指引納入草案，以回應許多會員之詢問，俾澄清前一版國際會計準則第36號中使用價值衡量之規定。

BC57 回應草案者一般係同意此提議，提出反對意見者之意見則十分分歧，其爭議點在於：

- (a) 國際會計準則第 36 號應予修正，以允許企業使用未來現金流量折現以外之方法衡量使用價值。
- (b) 衡量無形資產之使用價值時，應規定企業須將承擔資產固有之不確定性之代價，反映為未來現金流量之調整項。
- (c) 將市場參與者會反映於企業預期由資產產生未來現金流量之定價中之其他因素 (此因素係指市場對資產之評價而非資產對於企業之價值)，反映於使用價值之衡量中，將與使用價值之定義不符。其他因素唯有於其影響企業可由資產產生之現金流量情況下，方應反映於使用價值。

BC58 理事會於考量前述(a)時，察覺國際會計準則第 36 號針對可回收金額衡量之規定 (亦即使用價值及公允價值減出售成本較高者) 係源於國際會計準則委員會 (IASB) 所作出之決議，亦即資產可回收金額應反映理性管理階層可能之行動，且相較於控制資產之企業所作出之合理估計 (亦即使用價值) 而言，並不偏好市場對資產可回收金額之預期 (亦即公允價值減出售成本)；反之亦然 (見第 BCZ23

段)。為發展草案並修訂國際會計準則第 36 號，理事會作出決議，認為在考量並解決會計處理中適當衡量目的之較大議題前，修改前一版國際會計準則第 36 號所採用之可回收金額衡量基礎並不適宜。此外，國際會計準則第 36 號並未排除使用其他評價技術估計公允價值減出售成本。例如，本準則第 27 段指出「資產若無具約束力之銷售協議亦無活絡市場，則公允價值減出售成本應依據可得之最佳資訊，以反映已充分了解並有成交意願之雙方間，公平交易中企業於資產負債表日經由處分資產並減除處分成本後可得之金額」。<sup>21</sup>

BC59 理事會於考量前述(b)時，察覺前一版國際會計準則第 36 號允許風險之調整可反映於現金流量或折現率，而未指出其優先次序。理事會認為沒有理由修正為規定不確定性之風險調整應反映於現金流量，特別是在考量及釐清會計衡量之較大議題前，理事會傾向於避免修改前一版國際會計準則第 36 號針對可回收金額衡量之規定。此外，理事會於草案之徵詢意見期間亦執行實地訪談及圓桌討論<sup>22</sup>作為諮詢過程之一部分。許多實地訪談參與者均表示偏好將前述風險調整反映於折現率。

BC60 理事會於考量前述(c)時，察覺國際會計準則第 36 號所採用之使用價值衡量並非純粹之「企業特定」衡量。雖然用以作為計算起始點之現金流量係代表企業特定之現金流量（亦即係根據管理階層核定之最近財務預算或預測，且代表管理階層對資產耐用年限屆滿前所存在可能之經濟情況進行之最佳估計），現金流量之現值須使用反映市場當時對貨幣時間價值及資產特定風險評估之折現率。本準則第 56 段（前一版國際會計準則第 36 號第 49 段）釐清「反映現時市場對貨幣時間價值及資產特定風險評估之比率，係指某一投資之現金流量金額、時點及風險概況與企業預期由該資產產生者相當時，投資者若選擇該投資，其將要求之報酬率」。換言之，資產之使用價值反映市場對管理階層預期由資產產生之現金流量金額決定。

BC61 因此，理事會作出以下決議：

- (a) 將市場參與者會反映於企業預期由資產產生未來現金流量之定價中之其他因素，納入相關要素清單，係與國際會計準則第 36 號所採用之使用價值衡量方法一致。
- (b) 草案所提出（及列舉於修訂後國際會計準則第 36 號第 30 段）之所有要素，均應反映於資產使用價值之計算。

<sup>21</sup> 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 13 號，包含衡量公允價值之規定。因此，國際會計準則第 36 號第 27 段已刪除。

<sup>22</sup> 實地訪談於 2002 年 12 月初至 2003 年 4 月初進行，並由國際會計準則理事會（IASB）委員及幕僚參與 41 家來自澳大利亞、法國、德國、日本、南非、瑞士及英國公司之會議。國際會計準則理事會（IASB）委員及幕僚亦與來自美國及加拿大之查核人員、編製財務報表人員、會計準則制定機構及主管機關進行圓桌會議，討論北美企業於首度採用美國財務會計準則公報 141 號「企業合併」及第 142 號「商譽及其他無形資產」，以及加拿大 2001 年 6 月發布類似會計準則時所遭遇之執行議題。



## 未來現金流量估計 (第 33、34 及 44 段)

- BC62 草案提議用於衡量使用價值之現金流量推估應以合理且可佐證之假設為基礎，並考量過去實際現金流量及管理階層過去正確預測現金流量之能力。
- BC63 許多回應草案者不支持此建議，反對理由如下：
- (a) 過去現金流量預測與實際現金流量產生差異之原因可能與現時推估無關。例如，管理階層本身如有重大更動，則管理階層過去預測現金流量之能力則可能與現時推估無關。此外，若管理階層過去紀錄顯示正確預測現金流量能力不佳，其原因可能為管理階層無法控制之因素（例如 2001 年 911 事件），而非管理階層之偏差。
  - (b) 如何將管理階層過去現金流量預測與實際現金流量之差異納入現金流量推估假設之考量，於實務上並不明確。
  - (c) 草案與以管理階層核定之最近財務預算或預測，作為現金流量推估基礎之規定不一致。
- BC64 理事會察覺草案的確規定現金流量預測所依據之假設，須依過去實際現金流量及管理階層過去正確預測現金流量之能力而加以調整。理事會同意回應草案者認為實務上如何達成前述規定，並不是很明確，且於某些情況下，過去實際現金流量及管理階層過去正確預測現金流量之能力，與現時預測之發展可能無關。惟理事會仍然認為在作出現金流量預測所依據之假設時，管理階層對於企業過去實際營運績效或管理階層先前持續高估或低估現金流量之情形，應持續留意並於適當時作出必要調整。
- BC65 因此，理事會決定不採用草案之規定，而於本準則第 34 段納入下列指引闡明管理階層：
- (a) 應藉由檢查過去現金流量推估與實際現金流量差異間之原因，以評估現時現金流量推估所依據假設之合理性；且
  - (b) 應確保現時現金流量推估所依據之假設與過去實際結果一致，設若產生該實際現金流量時尚未存在之後續事項或情況之各種影響，使得此一作法屬於適當。
- BC66 理事會於完成本準則時，亦考慮由回應草案者所發現且由國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 提交理事會之兩項議題。此兩項議題與前一版國際會計準則第 36 號第 27 段(b)及第 37 段 (目前之第 33 段(b)及第 44 段) 有關，理事會於發展草案時並未重新考量各該段。

BC67 第 27 段(b)規定用以衡量使用價值之現金流量推估，應以管理階層核定之最近財務預算或預測為基礎，惟第 37 段規定未來現金流量應就資產（或現金產生單位）之現時狀況予以估計，並排除預期因下列事項所產生之估計未來現金流入或流出：(a)企業尚未承諾之未來重組；或(b)為提升資產（或現金產生單位）現有績效水準所作改進或提升之未來資本支出。<sup>23</sup>

BC68 理事會首先考量之議題與下列收購現金產生單位之情形有關：

(a) 現金產生單位收購價格係依據包含預期重大增加該單位淨現金流入之重大重組推估。

(b) 並無可估計現金產生單位公允價值減出售成本之可觀察市場。<sup>24</sup>

提出意見者關切重組所產生之淨現金流量如無法反映於單位之使用價值，則收購後立即將該單位之可回收金額與帳面金額進行比較，將導致減損損失之認列。

BC69 理事會同意回應者提出之看法，亦即於所有條件相同之情況下，依國際會計準則第 36 號之規定，新取得現金產生單位之使用價值將小於單位之收購價格，其金額為收購價格所包含之企業尚未承諾未來重組之淨效益。惟此並不代表收購後立即將該單位之可回收金額與帳面金額予以比較，將導致減損損失之認列。理事會發現：<sup>25</sup>

(a) 依國際會計準則第 36 號所衡量之可回收金額係使用價值及公允價值減出售成本，兩者較高者。本準則定義公允價值減出售成本為「已充分了解並有成交意願之雙方間，於公平交易中經由出售資產或現金產生單位並減除處分成本後可得之金額」。

(b) 本準則第 25 至 27 段提供公允價值減出售成本估計之指引。依據該指引，近期收購單位公允價值減出售成本之最佳證據可能為公平交易下企業取得資產支付之價格，並調整處分成本及交易日與估計日間所發生之經濟情況之改變。

(c) 現金產生單位之公允價值減出售成本如須以其他方法估計，其亦將反映市場對收購者將由重組或資產未來資本支出所獲得預期淨效益之評估。

BC70 因此，在所有條件相同之情況下，單位之可回收金額係公允價值減出售成本，而非使用價值。如此，重組之淨效益將反映於單位之可回收金額，此代表減損損失僅於重大處分成本產生時發生。

<sup>23</sup> 排除為提升資產現有績效水準所作改進或提升之未來資本支出規定，係起因於 2003 年因國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之修訂所作之配套修正。國際會計準則第 36 號第 44 段目前規定，未來現金流量估計應排除預期因改進或提升資產之績效所產生之未來現金流入或流出。

<sup>24</sup> 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 13 號，包含衡量公允價值之規定。

<sup>25</sup> 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 13 號，包含衡量公允價值之規定。因此，國際會計準則第 36 號第 25 至 27 段已刪除。

- BC71 理事會承認以新取得單位之公允價值減出售成本作為可回收金額，似乎與可回收金額為「公允價值減出售成本與使用價值較高者」之衡量目的根本原因不一致。以公允價值減出售成本與使用價值較高者衡量可回收金額，係為反映資產減損時所作之經濟決策：將資產出售或持續使用較佳？
- BC72 即使如此，理事會仍作出以下決議：
- (a) 修正國際會計準則第 36 號將企業尚未承諾之未來重組成本與效益納入使用價值計算，將會對前一版國際會計準則第 36 號所採用之使用價值觀念，造成重大改變。前一版之觀念係「資產現時狀況之使用價值」。
  - (b) 國際會計準則第 36 號之使用價值觀念不應於企業合併計畫中修改，而應於理事會考慮且針對會計處理適當衡量目的之較大議題達成結論後，再予重新考量。
- BC73 理事會考慮之第二項議題係某些回應意見者認為前一版國際會計準則第 36 號第 27 段(b)及第 37 段（本準則第 33 段(b)及第 44 段）之規定相互衝突。第 27 段(b)規定使用價值應以管理階層核定之最近財務預測為基礎—此可能反映管理階層對未來重組及未來資本支出之意圖—但第 37 段規定使用價值之計算應排除企業尚未承諾之未來重組及將改進或提升資產原始評估績效水準之未來資本支出影響。<sup>26</sup>
- BC74 理事會作出結論，認為前一版國際會計準則第 36 號之結論基礎明顯顯示，國際會計準則委員會 (IASB) 之想法為使用價值應就資產現時狀況所產生之未來現金流量估計計算。但理事會亦同意提出意見者所述，使用價值應以管理階層核定之最近財務預測為基礎之規定，於該預測包括企業尚未承諾之未來重組或與改進或提升資產之績效有關之未來現金流量時，可被視為與前一版國際會計準則第 36 號第 37 段不一致。
- BC75 因此，理事會決定於修訂後國際會計準則第 36 號第 33 段(b)作出澄清，現金流量推估應以管理階層核定之最近財務預算或預測為基礎，但應排除預期因未來重組及改進或提升資產之績效所產生之估計未來現金流入或流出。理事會亦決定澄清當現金產生單位包括估計耐用年限不同之資產（或某一資產包含不同估計耐用年限組成部分之類似情況）時，較短耐用年限之資產（或組成部分）替換，於估計此單位（資產）相關未來現金流量時，係視為該單位（資產）之日常發生之維護（支出）。

## 使用現值技術以衡量使用價值（第 A1 至 A14 段）

<sup>26</sup> 排除為提升資產現有績效水準所作改進或提升之未來資本支出規定，係起因於 2003 年因國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之修訂所作之配套修正。國際會計準則第 36 號第 44 段目前規定，未來現金流量估計應排除預期因改進或提升資產之績效而所產生之未來現金流入或流出。

- BC76 草案針對使用現值技術以衡量使用價值提出進一步應用指引。理事會決定於草案納入此額外指引以闡明前一版國際會計準則第 36 號有關使用價值衡量之規定。
- BC77 回應草案者普遍支持此額外指引，此等提出相同意見者建議：
- (a) 將指引限縮於國際會計準則第 36 號簡短之附錄並不足夠。
  - (b) 雖然指引是有用的，但卻背離國際會計準則第 36 號建立資產減損損失測試之會計原則主旨。因此，該指引自準則中刪除。
  - (c) 應規定企業必須採用期望現金流量法以衡量使用價值。
  - (d) 期望現金流量法與管理階層交易計價方式不一致，且應予禁止使用。
- BC78 理事會於考量前述(a)及(b)時指出，回應者普遍認為此額外指引係有用及足夠。
- BC79 理事會於考量前述(c)及(d)時察覺，前一版國際會計準則第 36 號並無規定使用價值須採用期望現金流量法計算，亦未禁止該方法。理事會亦無任何理由規定或禁止企業使用期望現金流量法，特別於考量並解決會計處理中較大之衡量議題前，理事會傾向於避免更改前一版國際會計準則第 36 號對可回收金額決定之規定。此外，某些實地訪談參與者針對(d)表示其使用期望值法進行預算或預測及策略性決策制定時，會定期執行敏感度及統計分析。
- BC80 因此，理事會決定於本修訂準則納入草案建議之現值技術應用指引。

## 所得稅

---

### 未來所得稅現金流量之考量

- BCZ81 未來所得稅現金流量可能影響可回收金額。將未來所得稅現金流量分為以下兩項組成部分可便於分析：
- (a) 於認列所有減損損失後，資產課稅基礎（基於課稅目的所歸屬之金額）及其帳面金額差異所產生之未來所得稅現金流量。前述差異於國際會計準則第 12 號「所得稅」中稱為「暫時性差異」。
  - (b) 資產之課稅基礎如等於其可回收金額時將產生之未來所得稅現金流量。
- BCZ82 針對大部分資產，企業係依國際會計準則第 12 號之規定將暫時性差異之所得稅效果認列為遞延所得稅負債或資產。因此，為避免重複計算，暫時性差異之未來所得稅效果—亦即第 BCZ81 段所述之第一組成部分—並未於可回收金額決定時考量（見第 BCZ86 至 BCZ89 段之進一步討論）。



BCZ83 資產之課稅基礎在原始認列時通常會等於其成本。因此，淨售價隱含地反映市場參與者對資產之課稅基礎如等於其可回收金額將產生之未來所得稅現金流量之評估。因此，無須調整淨售價<sup>27</sup>以反映第 BCZ81 段所述之第二組成部分。

BCZ84 原則上，使用價值應包括資產之課稅基礎若等於其使用價值將產生之未來所得稅現金流量現值－第 BCZ81 段所述之第二組成部分。惟估計該要素之影響則可能是繁重的，此係因：

- (a) 為避免重複計算，必須排除暫時性差異之影響。及
- (b) 使用價值須經由反覆且可能複雜之計算取得，以使使用價值反映與其相等之課稅基礎。

基於此等原因，國際會計準則委員會 (IASB) 決定規定企業須使用稅前未來現金流量決定使用價值，且因此折現率須為稅前。

## 決定稅前折現率

BCZ85 理論上，只要稅前折現率係稅後折現率調整以反映未來所得稅現金流量之特定金額及發生時點，則以稅後折現率折現稅後現金流量及以稅前折現率折現稅前現金流量之結果應出現相同結果。稅前折現率並不一定總是稅後折現率以標準稅率加成而得。

### 釋例

本釋例例示稅後折現率以標準稅率加成並非總是正確之稅前折現率。

資產於 20X0 年年底之帳面金額為 1,757，且其剩餘耐用年限為 5 年。該資產之課稅基礎於 20X0 年係資產之成本，該成本於 20X1 年年底已完全扣抵。稅率為 20%。資產之折現率僅能以稅後基礎決定且估計為 10%。於 20X0 年年底，以稅前基礎計算之現金流量推估如下：

	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5
(1) 稅前現金流量	800	600	500	200	100

使用稅後現金流量及稅後折現率衡量使用價值

<sup>27</sup> 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2004 年發布之國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」中，國際會計準則第 36 號中之「淨售價」一詞已由「公允價值減出售成本」所取代。

20X0 年年底	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5
(2) 資產成本之扣抵	(1,757)	-	-	-	-
(3) 所得稅現金流量 $[(1) - (2)] \times 20\%$	(191)	120	100	40	20
(4) 稅後現金流量 $[(1) - (3)]$	991	480	400	160	80
(5) 以10%折現之稅後現金流量	901	396	301	109	50
使用價值 $[\Sigma(5)] =$					<u>1,757</u>
<u>使用稅前現金流量及稅前折現率 (以稅後折現率加成取得) 衡量使用價值</u>					
稅前折現率 (加成) $[10\% / (100\% - 20\%)] = 12.5\%$					
20X0 年年底	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5
(6) 以12.5%折現之稅前現金流量	711	475	351	125	55
使用價值 $[\Sigma(6)] =$					<u>1,717</u>
<u>取得真正之稅前折現率</u>					
稅前折現率可以藉由反覆計算而取得，以使使用稅前現金流量及稅前折現率所計算之使用價值與使用稅後現金流量及稅後折現率所計算之價值相同。於此釋例，稅前折現率將為 11.2%。					
20X0 年年底	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5
(7) 稅前現金流量以11.2%折現	718	485	364	131	59
使用價值 $[\Sigma(7)] =$					<u>1,757</u>





真正稅前折現率與稅後折現率以標準稅率加成計算之數字不同，該標準稅率須依據稅率、稅後折現率、未來所得稅現金流量之發生時點及資產之耐用年限。應注意的是此釋例之資產課稅基礎已被設定為等於其 20X0 年年底之成本。因此，無須於資產負債表考慮之遞延所得稅。

## 與國際會計準則第12號之交互作用

- BCZ86 國際會計準則第 36 號規定可回收金額應以現值計算為基礎，而依國際會計準則第 12 號之規定，企業應藉由資產帳面金額（帳面金額若以可回收金額為基礎，則為現值）與其課稅基礎（未折現金額）之比較，以計算遞延所得稅資產及負債。
- BCZ87 消除此不一致性之一方法係以折現基礎衡量遞延所得稅資產及負債。於發展國際會計準則第 12 號之修訂（於 1996 年核准）時，並無足夠之意見支持遞延所得稅資產及負債應以折現基礎衡量。國際會計準則委員會（IASC）相信並無足夠共識支持改變現行實務。因此，國際會計準則第 36 號規定企業應依國際會計準則第 12 號所規定之原則衡量暫時性差異之所得稅影響數。
- BCZ88 國際會計準則第 12 號不允許企業認列某些遞延所得稅負債及資產。在某些情況下，部分意見回應者認為資產或現金產生單位之使用價值應予以調整，以反映回收其稅前使用價值之所得稅結果。例如，稅率如為 25%，企業必須獲得現值為 400 之稅前現金流量以回收 300 之帳面金額。
- BCZ89 國際會計準則委員會（IASC）承認此等調整確有概念上之優點，但決議此將增加不必要之複雜性。因此，國際會計準則第 36 號既不規定亦不允許此等調整。

## 實地訪談參與者及2002年12月草案回應者之意見

- BC90 理事會於修訂國際會計準則第 36 號時，針對下列事項考慮前一版國際會計準則第 36 號之規定：
- (a) 所得稅退稅及支付應排除用以衡量使用價值之未來現金流量估計；及
  - (b) 用以衡量使用價值之折現率應為反映市場當時對貨幣時間價值及資產特定風險評估之稅前比率，且未來現金流量並未依資產特定風險予以調整。
- BC91 理事會於發展草案時並未考慮此等規定。但某些實地訪談參與者及草案回應者均表示使用稅前現金流量及稅前折現率，將為企業執行上之重大議題，此係因企業之會計及策略決策系統通常整體結合並使用稅後現金流量及稅後折現率以進行現

值衡量。

- BC92 理事會於考量此議題時察覺，前一版國際會計準則第 36 號中對使用價值之定義及衡量使用價值之相關規定並不够精確，因而無法針對企業應於使用價值反映何種所得稅特性作出明確解答。例如，雖然國際會計準則第 36 號明確規範稅前現金流量以稅前比率折現—稅前折現率係稅後折現率調整以反映未來所得稅現金流量之特定金額及發生時點—但並未明確規定稅前比率應包含何種所得稅影響數。爭議可能因不同之計算方式而產生。
- BC93 理事會決定任何有關前一版國際會計準則第 36 號中稅前現金流量以稅前折現率折現規定之修訂，僅應於理事會針對使用價值應反映何種所得稅影響之議題作出決議後再進行。理事會作出決議，不應於企業合併計畫下嘗試針對後者議題作出決定—使用價值計算中之所得稅處理應於衡量之觀念性計畫下進行。因此，理事會決定不應修訂目前國際會計準則第 36 號以稅前現金流量及稅前折現率衡量使用價值之規定。
- BC94 惟理事會發現，觀念上以稅後折現率折現稅後現金流量及以稅前折現率折現稅前現金流量之結果應為一致，只要稅前折現率係稅後折現率經調整而能反映未來所得稅現金流量之特定金額及發生時點。但稅前折現率通常並非稅後折現率以標準稅率加成計算。

## **減損損失之認列 (第 58 至 64 段)**

- BCZ95 國際會計準則第 36 號規定只要資產可回收金額低於其帳面金額時，即應認列減損損失。國際會計準則委員會 (IASB) 考慮於財務報表認列減損損失之條件如下：
- (a) 減損損失如具永久性，則予以認列 (「永久性條件」)；
  - (b) 資產如很有可能已減損，亦即企業很有可能無法回收資產帳面金額，則予以認列 (「機率性條件」)；及
  - (c) 可回收金額如低於帳面金額，則立即予以認列 (「經濟條件」)。

### **依據「永久性」條件予以認列**

- BCZ96 支持「永久性條件」者認為：
- (a) 此條件可避免將資產可回收金額暫時性減少認列為損失。
  - (b) 減損損失之認列與未來營運有關；此種處理未來之事項，與歷史成本制度相抵觸。此外，折舊 (攤銷) 將於資產預期剩餘耐用年限中反映此等未來之損失。

針對草案第 E55 號「資產減損」提出意見者僅有極少數支持此觀點。

BCZ97 國際會計準則委員會 (IASB) 基於以下原因決定否決「永久性條件」：

- (a) 辨認減損損失是否為永久性十分困難。使用此條件可能存在延遲認列減損損失之風險。
- (b) 此條件與資產係產生未來經濟效益資源之基本概念相互衝突。以成本為基礎之應計會計無法不與未來期望連結而反映所發生之事項，造成可回收金額減少之事項如已發生，則帳面金額應據以減少。

### 依據「機率性」條件予以認列

BCZ98 某些提出意見者認為，減損損失僅應於資產之帳面金額預期很有可能無法完全回收時予以認列。支持「機率性」條件者分為以下兩派：

- (a) 支持以未來現金流量總數 (未折現且未分攤利息費用) 為基礎決定是否認列，作為執行「機率性」條件之實務作法者；及
- (b) 支持反映國際會計準則第 10 號 (1994 年重新編排) 「或有事項及資產負債表日後發生之事項」之規定者。<sup>28</sup>

### 未折現未來現金流量總數 (無利息成本)

BCZ99 某些國家之準則制定機構使用「機率性」條件作為減損損失認列之基礎，且規定於實務上實施時，僅應於資產所產生之未來現金流量總數 (未折現且未分攤利息費用) 低於資產帳面金額時，始應認列減損損失。減損損失認列時係以資產帳面金額與其以公允價值 (以市場報價為基礎，或若無市場報價存在，則考量類似資產估計價格及評價技術結果，例如折現至現值之現金流量總數、選擇權定價模式、矩陣法評價、選擇權修正後利差評價模式及基本面分析) 衡量之可回收金額間差異予以衡量。<sup>29</sup>

BCZ100 此方法之特點之一係減損損失之認列基礎及衡量基礎不同。例如，即使資產公允價值低於其帳面金額，未折現現金流量總數 (未分攤利息費用) 如大於資產之帳面金額，亦將不認列減損損失。前述情況可能發生，尤其當資產有較長之耐用年限時。

BCZ101 支持使用未折現未來現金流量總數 (未分攤利息費用) 作為認列啟動條件者認為：

- (a) 以未折現金額為基礎之認列啟動條件與歷史成本架構一致。

<sup>28</sup> 國際會計準則第 10 號 1994 年版有關或有事項之規定，係於 1998 年由國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」所取代。

<sup>29</sup> 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 13 號，包含衡量公允價值之規定。

- (b) 使用此啟動條件可避免認列暫時性減損損失，並創造可能誤導財務報表使用者之盈餘波動。
- (c) 淨售價<sup>30</sup>及使用價值不易具體化—資產處分價格或適當折現率不易估計。
- (d) 此啟動條件係認列減損損失較高之門檻。因此應較為容易作出未折現未來現金流量總數等於或超過資產帳面金額之結論，而未產生將推估現金流量分攤至特定未來期間之成本。

針對草案第 E55 號「資產減損」提出意見者僅有少數支持此觀點。

BCZ102 國際會計準則委員會 (IASC) 考慮前述意見，但基於下列原因而否決此方法：

- (a) 理性企業於辨認資產可能減損時，將作出投資決定。因此，考量貨幣時間價值及資產特定風險以決定資產是否減損係屬攸關，特別當資產擁有較長之耐用年限時。
- (b) 國際會計準則第 36 號並未規定企業每年針對每一項 (可折舊) 資產估計其可回收金額，惟僅要求於有跡象顯示資產可能已重大減損時進行估計。資產若以適宜之方式折舊 (攤銷)，除非發生事項或情況之改變造成可回收金額之估計數突然減少，否則不太可能發生重大減損。
- (c) 機率性因素於預測未來現金流量及規定可回收金額應為淨售價及使用價值較高者時，已包含於使用價值之衡量。
- (d) 用以決定可回收金額之假設如發生不利變動，如及時告知使用者此改變，則對使用者較有益處。

### 依據國際會計準則第 10 號 (1994 年重新編排) 之機率性條件

BCZ103 國際會計準則第 10 號規定或有損失如符合下列情況，即應認列為費用及負債：

- (a) 於考量相關很有可能之回收金額後，未來事項將很有可能確認資產已於資產負債表日減損或產生負債。
- (b) 可合理估計所產生損失之金額。

BCZ104 國際會計準則委員會 (IASC) 基於下列原因否決減損損失應以國際會計準則第 10 號規定為基礎認列：

- (a) 國際會計準則第 10 號規定不夠詳盡，將使「機率性」條件難以適用。
- (b) 此等規定將引入另一非必要之機率性層面考量。如同前述所言，機率性因素

<sup>30</sup> 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2004 年發布之國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」中，國際會計準則第 36 號中「淨售價」一詞已由「公允價值減出售成本」取代。



確已包含於使用價值之估計，且可回收金額應為淨售價及使用價值較高者之規定。

## 依據「經濟」條件予以認列

- BCZ105 國際會計準則第 36 號依循「經濟」條件認列減損損失—減損損失係於資產之可回收金額低於其帳面金額時認列。此條件已於國際會計準則第 36 號前用於許多國際會計準則，例如國際會計準則第 9 號「研究及發展成本」、國際會計準則第 22 號「企業合併」及國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」。
- BCZ106 國際會計準則委員會 (IASB) 認為「經濟」條件係提供使用者評估企業整體所產生未來現金流量有用資訊之最佳條件。決定資產是否已減損時進行貨幣時間價值及資產特定風險估計時，例如減損損失之機率性或永久性等因素均包含此衡量中。
- BCZ107 大部分對草案第 E55 號「資產減損」之回應者，支持國際會計準則委員會 (IASB) 以「經濟」條件作為認列減損損失基礎之觀點。

## 重估價資產：認列於損益表或直接認列於權益項目

- BCZ108 國際會計準則第 36 號規定重估價資產之減損損失應立即於損益表<sup>31</sup>認列為費用，除非對相同資產在先前之重估價範圍內迴轉時，應直接認列於權益項目<sup>32</sup>。
- BCZ109 某些意見回應者認為重估價資產之服務潛能如明顯減少（例如實體毀損），則減損損失應認列於損益表。
- BCZ110 其他意見回應者則認為減損損失應一致於損益表認列為費用。此觀點之邏輯係減損損失僅於構成企業營業活動部分之估計未來現金流量減少時才會發生。的確，依國際會計準則第 16 號，資產無論是否重估價，折舊費用總是認列於損益表。支持此觀點者因而質疑重估價資產之減損損失處理為何與其折舊不同。
- BCZ111 國際會計準則委員會 (IASB) 相信辨認減損損失為重估價下降或服務潛能減少將十分不易。因此，國際會計準則委員會 (IASB) 決定維持國際會計準則第 16 號之處理，並將重估價資產之減損損失作為重估價減少數（且作為後續重估價增加數之減損損失迴轉亦同）。
- BCZ112 對於重估價資產而言，「減損損失」（「減損損失迴轉」）與「重估價減少數」（「重估價增加數」）之區別係重要揭露事項。對企業整體具有重大性之減損損失如已認列或迴轉，則國際會計準則第 36 號規定應較依國際會計準則第 16 號之

<sup>31</sup> 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年修訂）規定企業應將所有損益項目表達於綜合損益表或分別於兩大表表達（單獨損益表及綜合損益表）。

<sup>32</sup> 由於國際會計準則第 1 號（2007 年修訂）之修訂結果，減損損失係認列於其他綜合損益。

重估價認列，揭露更多關於減損損失如何衡量之資訊。

## **現金產生單位 (第 66 至 73 段)**

BCZ113 某些意見回應者支持僅以個別資產為基礎衡量可回收金額之原則。此觀點係由少數針對草案第 E55 號提出意見者所表達，其表示：

- (a) 以業務整體以外之層級辨認現金產生單位將十分困難，且將因而永不會針對個別資產認列減損損失；及
- (b) 無論資產是否產生獨立於其他資產或資產群組之現金流量，均應可能認列減損損失。提出此觀點者舉出產能未充分利用或過時但仍被使用之資產為例。

BCZ114 國際會計準則委員會 (IASB) 承認針對資產群組辨認最小層級之獨立現金流量將涉及判斷。惟國際會計準則委員會 (IASB) 相信現金產生單位之觀念係一事實陳述：即合作產生現金流量之資產。

BCZ115 於回應針對草案第 E55 號提出意見者之要求中，國際會計準則第 36 號納入現金產生單位辨認及現金產生單位帳面金額衡量之額外指引及釋例。國際會計準則第 36 號亦強調現金產生單位應為最小可辨認之資產彙總。

## **內部轉撥計價 (第 70 段)**

BC116 前一版國際會計準則第 36 號規定，資產或資產群組之產出若有活絡市場，則：

- (a) 即使該產出係部分或全部產出供內部使用，仍應將該資產或資產群組辨認為現金產生單位；及
- (b) 管理階層對產出未來市價之最佳估計，應用以估計：
  - (i) 當決定該現金產生單位使用價值時，有關此產出內部使用之未來現金流入；及
  - (ii) 當決定其他現金產生單位使用價值時，有關此產出內部使用之未來現金流出。

BC117 前述(a)之規定已沿用至修訂後之準則，惟一些草案之意見回應者要求額外指引，以於進行現金流量預測時，闡明內部轉撥計價相對於公平交易價格之角色。理事會決定藉由修正前述(b)之規定解決此議題，以涵蓋現金流量受內部轉撥價格影響之現金產生單位，而非僅包括產出可於活絡市場出售而供企業內部使用之現金產生單位。

BC118 因此，本準則闡明任何資產或現金產生單位所產生之現金流量若受到內部轉撥計



價影響，則企業應採用管理階層可於公平交易中達成之未來價格之最佳估計，以估計：

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

## **非確定耐用年限無形資產之減損測試**

BC119 就理事會之企業合併計畫第一階段之一部分而言，理事會作出下列決議：

- (a) 於分析所有相關因素（例如法律、主管機關規定、契約、競爭市場及經濟因素）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；及
- (b) 非確定耐用年限之無形資產不得攤銷，但應定期進行減損測試。

理事會針對前述議題之研議要點係收錄於國際會計準則第 38 號之結論基礎。

BC120 理事會於達成上述結論後，進而考慮非確定耐用年限無形資產之減損測試應以何種方式進行。理事會作出以下決議：

- (a) 非確定耐用年限無形資產應每年進行減損測試，或若有任何跡象顯示資產可能已減損，則更頻繁地進行減損測試。
- (b) 此等資產之可回收金額應依國際會計準則第 36 號有關除商譽外之資產之規定予以衡量，並處理其減損損失（及減損損失迴轉）。

第 BC121 至 BC126 段列出理事會於研議作出非確定耐用年限無形資產減損測試頻率及時點結論之理由。第 BC129 及 BC130 段列出理事會於研議作出衡量前述資產之可回收金額及處理減損損失及減損損失迴轉結論之理由。

## **減損測試之頻率及時點（第9段及第10段(b)）**

BC121 於發展草案時，理事會發覺若資產已減損時規定資產必須再衡量，此係評價概念而非成本分攤概念。此概念，某些人稱之為「可回收成本概念」，著重於可由資產獲得之未來效益，而非資產之成本或其他帳面金額分攤至特定會計期間之過程。因此，減損測試之目的在於評估資產之帳面金額是否將由使用或出售資產回收。惟將有限耐用年限資產之可折舊金額，按有系統之基礎分攤至其耐用年限，為資產之帳面金額將超過其可回收金額提供某種程度之保證。理事會承認不攤銷無形資產將增加對於資產減損測試之倚重以保證資產之帳面金額不超過其可回收

金額。

BC122 因此，草案建議非確定耐用年限無形資產應於每一年度報導期間結束日進行減損測試。惟理事會決定，將此類資產每年進行減損測試並無法取代表管理階層於年度測試中間察覺事項發生及情況改變顯示可能已減損。因此，草案亦建議企業應於有跡象顯示可能已減損時對此類資產進行減損測試，而非等到下次年度測試才進行。

BC123 回應草案者普遍支持於每年及有跡象顯示可能已減損時對非確定耐用年限無形資產進行減損測試之作法。持反對意見者認為規定每年必須進行減損測試太過於累贅，並建議僅於有跡象顯示非確定耐用年限無形資產可能已減損時進行減損測試。於考量前述意見後，理事會決定：

- (a) 重新聲明理事會認為不攤銷無形資產造成更倚重於減損測試以確認資產之帳面金額不超過其可回收金額。
- (b) 決議國際會計準則第 36 號應規定非確定耐用年限無形資產應於每年及有跡象顯示已減損時進行減損測試。

BC124 惟如同第 BC122 段所描述，草案建議非確定耐用年限無形資產每年之減損測試應於每一年度結束日進行。許多回應草案之意見不同意國際會計準則第 36 號強制規定年度減損測試之時點。他們認為：

- (a) 此建議（現已成規定）將與受攤商譽之現金產生單位之年度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之規定相矛盾。並無任何理由規定非確定耐用年限無形資產之年度減損測試時點，應提供較少之彈性。
- (b) 如非確定耐用年限無形資產之減損測試與商譽之減損測試有關聯（亦即非確定耐用年限無形資產若與商譽併入相同現金產生單位進行減損測試，而非以個別資產或較小現金產生單位進行減損測試），則於年度結束日衡量可回收金額之規定可能造成非確定耐用年限無形資產（及商譽）所歸屬之現金產生單位於每一年度必須進行至少兩次之減損測試，將對企業造成太大負擔。例如，假設一現金產生單位包含商譽及非確定耐用年限無形資產，而非確定耐用年限無形資產與商譽併入相同現金產生單位進行減損測試。同時假設該企業每季編製報告，年度結束於 12 月底，並於第三季結束時針對商譽進行減損測試以與年度策略規劃及預算過程同步完成。若規定非確定耐用年限無形資產每年之減損測試應於每一年度結束日進行，則表示企業必須完成以下事項：
  - (i) 每年 9 月底須計算現金產生單位之可回收金額，與其帳面金額比較。若帳面金額超過可回收金額，則減損損失之認列應先就商譽減少其帳面金額，再將其餘減損損失依現金產生單位中各資產之帳面金額，包括非確定耐用年限無形資產，等比例分攤至各資產。

(ii) 於每年12月底再執行前述相同步驟對非確定耐用年限無形資產進行減損測試。

(iii) 若於年度任一時點有跡象顯示現金產生單位、商譽、或非確定耐用年限無形資產可能已減損，則再執行前述相同步驟。

BC125 於考量上述意見後，理事會表示較偏好規定企業於年度結束日衡量商譽及非確定耐用年限無形資產之可回收金額。惟理事會亦承認，如同第 BC124 段(b)所述，非確定耐用年限無形資產之減損測試有時會與商譽之減損測試有關聯性，而許多企業可能認為於年度結束日進行所有測試是困難的。

BC126 因此，為與商譽之年度減損測試一致，本準則允許非確定耐用年限無形資產之年度減損測試可於年度中任一時點進行，但每年測試時點應相同。

### 可回收金額計算遞轉後期 (第24段)

BC127 本準則允許若能符合本準則第 24 段所有條件，則可將前一期對於非確定耐用年限無形資產之可回收金額之最近詳細計算，遞轉後期並用於本期之減損測試。

BC128 理事會認為非確定耐用年限無形資產應每年進行減損測試之原因，係許多企業即使未真正重新計算可回收金額，亦可對此等資產之可回收金額超過其帳面金額作出結論。惟理事會認為前述情況，僅於前一期計算之可回收金額大幅超過其帳面金額，且自上次計算並未發生任何事項，因而發生減損損失之可能性極低時，才會發生。在此情況下，理事會作出決議，允許前一報導期間詳細計算之非確定耐用年限無形資產之可回收金額，遞轉後期並用於本期減損測試，將可於不影響正確性情況下，大幅減少進行減損測試之成本。

### 衡量可回收金額及減損損失及減損損失迴轉之會計處理

BC129 理事會發現無任何具說服力之理由，須對於不同可辨認資產群組之間，區分其衡量可回收金額之衡量基礎、減損損失和減損損失迴轉之會計處理。採用不同處理方法將會損害給予使用者有關企業可辨認資產資訊之有用性，因可比性及可靠性均倚賴類似交易應有相同會計處理之原則。因此，理事會作出決議，非確定耐用年限無形資產可回收金額之衡量方法及其減損損失和減損損失迴轉之處理，應與適用本準則之其他可辨認資產相同。

BC130 理事會對前一版國際會計準則第 36 號中可回收金額採用之衡量基礎（亦即使用價值或淨售價，兩者較高者）及除商譽外之資產減損損失及減損損失迴轉之會計處理，表示部分疑議。惟理事會修訂國際會計準則第 36 號之意圖並非重新考量減損測試之方法。因此，理事會決定將於未來檢測整體國際會計準則第 36 號時，再考慮對減損測試之方法有疑義之處，而非於其企業合併計畫中進行。

## 商譽減損測試 (第 80 至 99 段)

BC131 [已刪除]。

BC131A 理事會決定商譽不應攤銷，而應每年進行減損測試或於事項或情況改變顯示可能已減損時進行減損測試。國際會計準則第 22 號「企業合併」規定收購之商譽應於最佳估計耐用年限內依有系統之基礎攤銷。可反駁之前提假設係此資產之耐用年限自原始認列後不會超過 20 年。若前提假設被反駁，則收購之商譽須依前一版國際會計準則第 36 號之規定，至少於每財務年度結束日進行減損測試，即使並無跡象顯示資產已減損。

BC131B 考量收購之商譽於原始認列後適宜之會計處理，理事會檢測以下三種方法：

- (a) 以直線法攤銷，但於有跡象顯示商譽可能已減損時進行減損測試。
- (b) 商譽不攤銷，但每年或於事項發生或情況改變顯示商譽可能已減損時進行減損測試。
- (c) 允許企業選擇上述(a)及(b)方法之一。

BC131C 理事會作出決議不應允許企業可選擇(a)及(b)方法之一，草案第 3 號「企業合併」回應者亦明確表示贊同此結論。允許企業有前述之選擇將損害給予財務報表使用者之資訊之有用性，因可比較性及可靠性均將相對減少。

BC131D 基於以下理由，對此議題明確表達意見之草案第 3 號回應者，普遍支持(a)之方法：

- (a) 收購之商譽係將被消耗且將由內部產生商譽替代之資產。因此，攤銷法將保證收購之商譽被認列於損益表且不會有內部產生商譽取代成為資產，因而符合國際會計準則第 38 號禁止認列內部產生商譽之規定。
- (b) 概念上，攤銷法係將收購商譽之成本於消耗期間分攤，且與其他確定耐用年限之無形資產及有形固定資產之處理方法一致。的確，企業須確定不動產、廠房及設備之耐用年限，並將其可折舊金額依有系統之基礎方法分攤至耐用年限。概念上無理由對收購之商譽採不同會計處理方式。
- (c) 收購之商譽之耐用年限無法可靠預測，亦無法得知商譽消耗之型態。惟將商譽於主觀設定之期間以系統化攤銷，提供概念上合理及執行上成本可接受之平衡點：亦係此棘手問題惟一可行之解決方法。

BC131E 於考量上述意見時，理事會同意，透過忠實表述之形式以使可靠性達到可接受水準，同時兼顧使實務具可行性之平衡，是理事會於研議商譽後續會計處理時，面對之首要挑戰。理事會察覺收購商譽之耐用年限及其消耗型態通常無法預測，但攤銷法卻仰賴這些預測。因此，於任一期間攤銷之金額應為收購之商譽於該期間



之最佳主觀估計之消耗。理事會承認若商譽係資產，則某種程度上企業合併所取得之商譽的確會被消耗及被內部產生商譽取代，只要企業能維持商譽之整體價值（例如，經由提撥資源於廣告及客戶服務上）。惟理事會之觀點，仍與草案第 3 號作出之結論一致，亦即當取代此收購商譽之內部產生商譽自始至終都未被認列，理事會仍懷疑反映收購商譽消耗之攤銷費用之有用性。因此，理事會於草案第 3 號重申達成之決議，即商譽於主觀決定之期間以直線法攤銷並無法提供有用之資訊，理事會指出觀察性及研究證據均支持此看法。

BC131F 於考慮回覆者彙整於第 BC131D 段(b)之意見，理事會指出雖然商譽及有形固定資產之耐用年限均與預期替企業產生淨現金流量之期間有直接關聯性。而有形固定資產預期對企業之實體產能則係資產耐用年限之上限，亦即，不若商譽，有形固定資產之耐用年限無法延續至超過資產預期對企業之實體產能。

BC131G 理事會重申於編製草案第 3 號時達成之觀點，若可制定嚴密且可實施之減損測試，則不攤銷商譽但於每年或於事項發生或情況改變顯示商譽可能已減損時進行減損測試之方法，將提供企業財務報表使用者較有用之資訊。考量國際會計準則第 36 號修訂草案回應者針對減損測試應採何種形式之意見後，理事會認為能夠制定嚴密且可實施之減損測試。

BC132 第 BC133 至 BC177 段列出理事會針對商譽減損測試形式研議之事項：

- (a) 第 BC137 至 BC159 段討論有關分攤商譽至現金產生單位及商譽應於何層級進行減損測試之規定。
- (b) 第 BC160 至 BC170 段討論有關商譽減損損失認列及衡量之規定，包括減損測試之頻率。
- (c) 第 BC171 至 BC177 段討論有關商譽減損測試時點之規定。

BC133 理事會研議之第一步，係考量商譽減損測試之目的及此測試之可回收金額應採用之衡量方法。理事會察覺近年來北美洲會計準則使用公允價值做為商譽減損測試之基礎，但前一版國際會計準則第 36 號及英國會計準則則以使用價值或淨售價兩者較高者為基礎以衡量可回收金額。

BC134 理事會亦發覺經由企業合併所取得之商譽代表收購者對無法個別辨認及單獨認列之資產，預期其未來經濟效益所為之支付。商譽無法產生與其他資產或資產群組獨立之現金流量，因而無法直接衡量，商譽改以收購成本超過收購者取得被收購者之可辨認資產、負債、及或有負債之淨公允價值之剩餘金額衡量。此外，自企業合併所取得之商譽及企業合併後內部產生之商譽無法單獨辨認，因兩種商譽皆有貢獻於相同之現金流量。<sup>33</sup>

<sup>33</sup> 於理事會之企業合併計畫第二階段，理事會修訂國際財務報導準則第 3 號中有關商譽之定義及衡

- BC135 理事會作出決議，因無法單獨衡量企業合併後內部產生之商譽並將其列入收購商譽減損測試之考量，商譽之帳面金額永遠受到內部產生之商譽之緩衝因而不曾已減損。因此，理事會觀點係商譽減損測試之目的應為，確保商譽之帳面金額可經由收購商譽及企業合併後內部產生之商譽一併產生之未來現金流量回收。
- BC136 理事會指出因商譽係依剩餘金額衡量，因此無論衡量可回收金額之基礎為何，任何商譽減損測試之出發點須為商譽所歸屬之營運或單位之可回收金額。理事會認為在會計上對適當之衡量目的該較大議題作出考量與決議前，辨認該單位可回收金額之適當衡量方法將十分不易的。因此，雖然理事會對國際會計準則第 36 號衡量可回收金額所採用之基礎存疑，理事會仍認為對衡量單位帳面金額（包含收購之商譽）之可回收金額並不違反該基礎。理事會指出此作法另一項優點係商譽減損測試可併入國際會計準則第 36 號中其他資產及商譽所屬現金產生單位之減損測試中。

### 分攤商譽至現金產生單位（第 80 至 87 段）

- BC137 前一版國際會計準則第 36 號規定，商譽應作為相關現金產生單位減損測試之一部份，以對其進行減損測試。前一版使用「由下而上/由上而下」方式，藉由將商譽帳面金額於合理而一致之基礎下分攤至每一最小現金產生單位，以進行減損測試。
- BC138 與前一版國際會計準則第 36 號規定一致，草案建議方法如下：
- (a) 商譽應作為相關之現金產生單位減損測試之一部份，以對其進行減損測試；及
  - (b) 商譽之帳面金額應以合理而一致之基礎分攤至每一最小現金產生單位。

惟草案亦加入額外指引以闡明，唯有在某一現金產生單位係管理階層監管含商譽資產之投資報酬下之最小層級單位時，方應視為此現金產生單位可依合理而一致之基礎受攤該商譽之部分。惟該現金產生單位不可大於依國際財務報導準則第 14 號「部門別報導」所劃分之企業主要報導格式所決定之部門。

- BC139 於編製草案時，理事會指出因收購商譽並無法產生與其他資產或資產群組獨立之現金流量，商譽僅能作為相關現金產生單位減損測試之一部份，以對其進行減損測試。惟理事會擔憂如不針對「以合理而一致之基礎分攤」之確切意義提供指引，某些人可能會認為，當企業合併提高收購者合併前已存在之所有現金產生單位之價值，任何於企業合併中取得之商譽應於企業整體層級進行減損測試。理事會認為此種推斷並不正確。商譽進行減損測試之層級，應與反映企業管理與商譽相關營運之內部報導層級有所聯結。因此，理事會認為商譽進行減損測試之層級，應

---

量方法。見國際財務報導準則第 3 號第 32 段及附錄 A (2008 年修訂)。



該是基於內部報導而對企業營運與支援該營運之資產提供資訊的層級，此點是十分重要的。

BC140 於再研議此議題時，理事會指出草案回應者及實地訪談參與者之意見皆顯示普遍誤解理事會分攤商譽之想法，許多意見誤以為商譽將被分攤至較理事會想法為低之層級。例如，某些草案回應者及實地訪談參與者擔憂草案分攤商譽之方法將強迫企業以武斷方式分攤商譽至現金產生單位，因而創造全新或額外之報導系統以進行減損測試。理事會確認其想法為商譽進行減損測試之層級應與反映企業管理其營運之內部報導之層級有所聯結。因此，除非企業不於部門或部門以下之層級監管商譽，草案有關商譽減損測試之規定，不應使得企業將商譽以武斷方式分攤至現金產生單位，亦不應使企業創造全新或額外之報導系統。

BC141 理事會經由與實地訪談參與者之討論發覺許多誤解源於「現金產生單位」之定義，再加上草案第 73 段針對商譽須分攤至每一「可於合理而一致基礎分攤至最小現金產生單位之商譽帳面金額」之規定。此外，實地訪談參與者及草案回應者亦不清楚草案第 74 段「管理階層監管含商譽資產之投資報酬下之最低層級」描述之用意。最常見問題係「何謂管理階層（例如董事會、執行長、或部門管理階層）」？

BC142 理事會指出當理事會向實地訪談參與者闡明理事會針對此議題之想法，除了一企業仍相信商譽應於企業整體層級進行減損測試，其餘訪談者皆支持理事會建議之商譽減損測試層級。

BC143 理事會亦指出一些草案回應者及實地訪談參與者表示，對於某些企業特別是以矩陣方法管理之企業，建議商譽分攤之現金產生單位不可大於企業主要報導格式之部門之草案，可能與理事會之想法不一致，亦即無法達成商譽進行減損測試之層級應與反映企業管理營運之內部報導之層級有所聯結。此觀點例舉如下：

以矩陣方法管理之企業，主要報導格式係依據地區劃分，而產品別則為次的劃分基礎。商譽是經由收購橫跨幾個地區之產業群組而取取得，然後再持續內部報導時是以依據產品別/次要部門，加以監管。可以想見，根據「大於」之定義，次要部門可能因而大於主要的報導部門。

BC144 因此，理事會決定：

- (a) 本準則應規定每一受攤商譽之單位或單位群組代表為內部管理目的監管商譽之企業內最低層級。
- (b) 本準則應闡明收購之商譽，應自收購日起分攤至收購者預期會因該合併而受益之各現金產生單位或現金產生單位群組，無論被收購者之其他資產或負債是否分派至該等單位或單位群組。
- (c) 將草案中所提及之商譽所屬現金產生單位或單位群組不可大於企業主要報導

格式之部門，以不可大於企業主要或次要報導模式之部門之規定來取代。理事會作出決議，此修正可確保以矩陣方法管理之企業能夠以反映其管理營運之內部報導層級進行商譽減損測試。<sup>34</sup>

BC145 一些草案回應者針對分攤商譽以進行減損測試目的提出以下質疑：

- (a) 硬性規定商譽應分攤至至少部門層級係不適宜—將常造成武斷分攤商譽，且企業須創造全新或額外之報導系統。
- (b) 為與美國之規定趨同，商譽進行減損測試之層級應與美國財務會計準則委員會 (FASB) 於美國財務會計準則公報第 142 號「商譽及其他無形資產」規定之層級相同 (亦即報導單位之層級)。
- (c) 同為類似營運性質業務之現金產生單位應可以如同美國財務會計準則公報第 142 號之規定，彙總以單一體處理，即使這些單位於內部報導為獨立觀察之個體。

BC146 針對(a)，理事會重申於發展草案時達成之結論，即規定商譽至少應分攤至部門層級係為必要，以避免企業誤認為企業合併若提高收購者合併前存在之現金產生單位之價值，則任何於企業合併中收購之商譽僅能於企業整體層級進行減損測試。

BC147 針對(b)，理事會指出美國財務會計準則公報第 142 號規定商譽須於「報導單位」之層級進行減損測試。報導單位係營運部門 (如美國財務會計準則公報第 131 號「企業部門之揭露及相關資訊<sup>35</sup>」) 或較報導單位低一層之層級 (組成部分)。營運部門之組成部分若構成可取得個別分離之財務資訊及部門管理階層定期審核營運結果之單位，則係報導單位。當營運部門內之組成部分具有類似經濟特質，則營運部門內兩個以上之組成部分必須彙總並視為單一報導單位。若營運部門所有組成部分皆為類似，或沒有任何組成部分為一報導單位，或僅有單一組成部分，則應視為單一報導單位。

BC148 因此，美國財務會計準則公報第 142 號與國際會計準則第 36 號不同，美國財務會計準則公報第 142 號將商譽減損測試可「往下推」之層級作出限制 (亦即營運部分低一層之層級)。

BC149 理事會決定不與美國財務會計準則公報第 142 號針對商譽減損測試層級之規定趨

<sup>34</sup> 國際會計準則第 14 號已於 2006 年被國際財務報導準則第 8 號「營運部門」取代，國際財務報導準則第 8 號不須企業揭露主要及次要部門資訊。見結論基礎第 150A 段。

<sup>35</sup> 美國財務會計準則公報第 131 號辨認「營運部門」之基礎與國際會計準則第 14 號依據企業主要報導格式辨認部門之基礎不同。美國財務會計準則公報第 131 號將營運部門定義為企業之組成部分 (a)該組成部分從事可能賺得收入並發生費用之經營活動，包括與企業內其他組成部分間交易相關之收入與費用；(b)該組成部分之營運結果定期由該企業之主要營運決策者複核，用以制定分配資源予該部門之決策及評量其績效，及(c)該組成部分已有單獨之財務資訊者。國際會計準則第 14 號已於 2006 年被國際財務報導準則第 8 號代替，見第 BC150A 段。

同，理事會指出下列由實地訪談及與北美洲企業進行圓桌討論時獲得之結論：

- (a) 大部分美國上市公司之實地訪談參與者均表示理事會針對商譽減損測試層級之提議，於實務上將導致商譽減損測試層級與美國財務會計準則公報第 142 號之規定相同。但部分意見表示理事會之提議，將使商譽減損測試之層級較依美國財務會計準則公報第 142 號規定為低，但他們仍相信理事會建議之辦法可提供使用者及管理階層更為有用之資訊。
- (b) 幾位圓桌會議參與者表示他們（如參與者為審計事務所人員，係指他們客戶）管理商譽投資及可取得其資訊之層級，較美國財務會計準則公報第 142 號規定進行減損測試之層級為低。他們目前對美國財務會計準則公報第 142 號不允許認列較規定為低之層級內存在之商譽減損十分不滿意，因這些減損損失在這些較低層級與其他單位彙總後即「消失」，而這些其他單位包含足夠之「緩衝金額」可抵銷這些減損損失。

BC150 於考量第 BC145 段(c)時，理事會觀察到將營運性質類似之單位彙整可能導致管理階層知道存在於某一現金產生單位之減損損失消失，因與其彙總之單位包含足夠緩衝金額可抵銷減損損失。以理事會之觀點，若因企業管理之模式，管理階層可取得某一層級發生商譽減損損失之資訊，則此資訊應亦可由企業財務報表使用者取得。

BC150A 2006 年國際財務報導準則第 8 號取代國際會計準則第 14 號並更改辨認部門之基礎。於國際會計準則第 14 號規定下，可辨認出兩種部門—其中一種係以產品及服務為基礎；另一種則以地區別為基礎。依國際財務報導準則第 8 號之規定，營運部門係依據內部報告為辨認基礎，該內部報告係定期由企業主要營運決策者複核俾能分配資源予該部門，並能評估該部門之績效。此更改之目的係改善部門資訊之揭露，而非更改國際會計準則第 36 號與分攤商譽進行減損測試相關之規定。國際會計準則第 36 號先前之規定為商譽所屬之單位或單位群組「不得大於依國際財務報導準則第 14 號所劃分之企業主要或次要報導部門」，此規定現依國際財務報導準則第 8 號更動為「不得大於依循國際財務報導準則第 8 號劃分之營運部門」。以上支持國際會計準則第 14 號有關決定部門為基礎之原來規定，同樣也支持依國際財務報導準則第 8 號有關決定部門為基礎之修訂後規定。

BC150B 由於國際財務報導準則第 8 號介紹了營運部門之定義，因此適用國際財務報導準則第 8 號之企業須重新考量如何分攤商譽至現金產生單位。該定義會影響企業在測試商譽減損時，國際會計準則第 36 號第 80 段所允許之最大單位的取決。理事會已於 2008 年發現，有關國際會計準則第 36 號允許用於商譽減損測試之最大單位，業已產生了分歧的看法。其中一種看法是，該單位係國際財務報導準則第 8 號第 5 段所定義之營運部門層級，且尚未進行國際財務報導準則第 8 號第 12 段所允許之彙總。另一種看法是，該單位係國際財務報導準則第 8 號第 5 段所定義之營運部門層級，且已進行國際財務報導準則第 8 號第 12 段所允許之彙總。理事會



指出，第 80 段(a)規定管理階層監管商譽之企業內最低層級，係與國際財務報導準則第 8 號所定義之主要營運決策者定期複核營運結果之最低營運部門層級相同。理事會亦提到其刻意使企業之商譽監管層級與企業之內部報導層級相互連結（如第 BC140 段所述）。理事會指出，若將測試商譽減損之營運部門彙總為大於商譽監管層級之單位，實與第 BC145 至 BC150 段所述國際會計準則第 36 號之理論基礎相互矛盾。此外，符合國際財務報導準則第 8 號所允許之相似經濟特性應彙總基準，未必會構成因受攤商譽之綜效而預期受益之現金產生單位群組。同樣地，彙總後之部門未必代表經濟上相互依存之業務，或代表共同運作以回收作減損評估之商譽之業務。因此，於 2009 年 4 月發布之「國際財務報導準則之改善」中，理事會修正第 80 段(b)，說明國際會計準則第 36 號所規定之商譽減損單位，不得大於彙總前之國際財務報導準則第 8 號第 5 段所定義營運部門層級。

### 完成商譽之原始分攤 (第84至85段)

BC151 企業合併所取得商譽之原始分攤，若無法於企業合併生效之當年年底前完成，則草案建議且修訂後準則亦規定，商譽之原始分攤應於收購日後開始之第一年年度結束前完成。相對地，草案第 3 號建議且國際財務報導準則第 3 號規定，企業合併之原始會計，若至合併生效之當年年底僅能暫時決定，則收購者應：

- (a) 使用該等暫定價值處理合併；且
- (b) 自收購日起十二個月內，完成原始會計處理並據以認列對該等暫定價值之調整。<sup>36</sup>

BC152 一些草案回應者質疑為何商譽之原始分攤期限與企業合併完成原始會計處理之期限不同。理事會之觀點認為應給與收購者較長之期間完成商譽分攤，因商譽分攤通常無法於企業合併原始會計處理完成前開始執行，此係因收購成本或被收購者於收購日之可辨認資產、負債、或或有負債之公允價值，以及由企業合併取得之商譽，在完成依國際財務報導準則第 3 號規定有關企業合併原始會計處理前，將無法確定。

### 處分現金產生單位 (含商譽) 之部分營運 (第86段)

BC153 草案建議當企業處分受攤商譽現金產生單位內之某一營運時，則與該營運有關之商譽應：

- (a) 包含於營運之帳面金額以決定處分損益；且
- (b) 以該被處分之營運及該現金產生單位內保留部分之相對價值為基礎，予以衡

<sup>36</sup> 於理事會之企業合併計畫第二階段，理事會澄清暫定價值應僅於反映新取得有關收購日存在之事實及情況之資訊，且該資訊影響於收後日衡量之認列金額時才可調整。前述調整應於衡量期間進行，並不可於收購日超過一年後調整。

量。

- BC154 此建議除一項修正之外，皆已被本準則沿用。本準則規定與該被處分營運有關之商譽應以該被處分之營運及該現金產生單位內保留部分之相對價值為基礎，予以衡量，除非企業能證明有其他更好方法，足以反映與該被處分之營運有關之商譽。
- BC155 於發展草案時，理事會所提出之減損測試層級，意指除非採武斷方式，分攤至現金產生單位之商譽無法辨認或連結至低於該單位之層級之資產群組。但理事會亦決議當處分現金產生單位之某一營運時，推定之商譽與該營運有關係適宜之舉。因此，商譽須分攤至現金產生單位內遭處分之某一營運。
- BC156 一些草案回應者建議，雖然於大部分情況下為減損測試分攤至現金產生單位或現金產生單位之商譽無法辨認或連結至低於該單位或單位群組之層級之資產群組，仍可能有些情況並非如此。例如，假設被收購者於企業合併前已存在與收購者其中之一現金產生單位整合，且該現金產生單位之帳面金額不含任何商譽，同時假設於企業合併後收購者幾乎立刻處分現金產生單位中一虧損之營運，於此情況下，理事會同意回應者之意見，可能合理認定並未處分任何商譽之帳面金額，因此商譽帳面金額不包含於衡量處分損益且不應除列任何商譽帳面金額。

### 報導架構之改組 (第87段)

- BC157 草案建議若企業因改組其報導架構而改變受攤商譽之現金產生單位之組合，則應將商譽採用類似企業處分現金產生單位部分營運時，所使用之相對價格法，重新分攤至該受影響之單位。
- BC158 於發展草案時，理事會決議，因改組而改變受攤商譽之現金產生單位之組合，與處分該單位之部分營運，會產生相同之分攤問題。因此，此兩種情況應採相同分攤方法處理。
- BC159 因此，與理事會決定修訂有關企業處分部分營運時分攤商譽之規定相同，修訂後準則規定當企業若因改組其報導架構而改變一個或多個受攤商譽之現金產生單位之組合時：
- (a) 商譽應重新分攤至該受影響之單位；及
  - (b) 重新分攤應採用類似企業處分現金產生單位（或現金產生單位群組）部分營運時，所使用之相對價格法，除非企業能證明有其他更好方法，足以反映與該改組後單位（或單位群組）有關之商譽。

### 減損損失之認列及衡量 (第88至89段及第104段)

#### 草案建議方案之背景



BC160 草案建議以兩步驟法進行商譽減損測試，第一步驟係採用過濾機制，辨認商譽可能之減損，而分攤至現金產生單位之商譽僅於單位之帳面金額超過其可回收金額時，才可能已減損。若企業辨認出分攤至現金產生單位之商譽可能已減損，則企業應比較分攤至該單位之商譽之可回收金額（以商譽之「隱含價值」衡量）與其帳面金額，以決定是否已減損。商譽之隱含價值則依剩餘金額衡量，也就是以下第一項減去第二項之金額：

- (a) 受攤商譽之現金產生單位之可回收金額，超過
- (b) 企業如於減損測試日之企業合併所收購現金產生單位可辨認資產、負債、及或有負債認列之公允價值減出售成本（不包含於企業合併所取得但無法於收購日與商譽單獨認列之可辨認資產）。

BC161 於發展草案時，理事會之討論首先著重於分攤至現金產生單位之商譽之可回收金額，應如何與現金產生單位整體之可回收金額分離，尤其當企業合併後內部產生之商譽無法單獨衡量。理事會決定類似於收購者分攤收購成本至取得之淨資產之方法，可用於衡量原始認列後商譽之可回收金額。因此，理事會決定應將該現金產生單位之可回收金額減除受攤商譽之現金產生單位之淨資產之價值，以取得商譽之現時隱含價值。理事會決定，在企業合併後內部產生之商譽無法單獨衡量之情況下，第 BC160 段(b)描述之現金產生單位淨資產之衡量方式可產生商譽之現時隱含價值之最佳估計。

BC162 於決定商譽可回收金額最適宜之衡量方法後，理事會進而考量企業對商譽進行減損測試之頻率。與理事會針對非確定耐用年限無形資產作出之結論一致，理事會決定商譽未攤銷將造成更倚重減損測試，以確保商譽之帳面金額不超過其可回收金額。因此，理事會決定商譽應每年進行減損測試，但理事會亦決定每年進行減損測試並無法取代管理階層於年度測試中間察覺之事項發生及情況改變顯示可能已減損。因此，理事會決定企業須於有跡象顯示可能已減損時對商譽進行減損測試。

BC163 理事會於決定減損測試之頻率後，表示對於建議之測試是否具成本效益表達疑問。產生疑問之主要原因為，企業須衡量取得現金產生單位中每一項可辨認資產、負債、及或有負債之公允價值並認列之，當企業於減損測試日發生企業合併並取得該現金產生單位（以估計商譽隱含價值）。

BC164 因此，理事會決定比照美國財務會計準則公報第 142 號之規定於商譽減損測試中加入類似之首要步驟。美國財務會計準則公報第 142 號規定商譽於進行減損測試時，首先應比較減損測試受攤商譽之報導單位之公允價值與其帳面金額，如該單位之公允價值超過其帳面金額，則視為商譽未減損；反之如單位之公允價值少於其帳面金額，則企業才須估計商譽之隱含公允價值（採用與第 BC160 段描述一致之方法）。

## 理事會之再研議

BC165 許多提出意見者不同意採用兩步驟法進行商譽減損測試，特別是對建議之減損測試第二步驟及衡量商譽所有減損損失之方法存有疑慮。回應者提出以下概念上之理由以否定理事會之建議：

- (a) 理事會僅師法美國財務會計準則公報第 142 號之兩步驟法之一部分，因此造成建議之減損測試辦法混合公允價值及使用價值概念。特別是商譽隱含價值非以單位之公允價值及其可辨認淨資產公允價值減出售成本之差異數衡量，而是以單位之可回收金額（亦即使用價值和公允價值減出售成本，兩者較高者）及其可辨認淨資產公允價值減出售成本之差異數衡量，將造成商譽之衡量方法於概念上既非公允價值亦非可回收金額。因此，以商譽隱含價值及其帳面金額之差異數衡量商譽減損損失之辦法於概念上是否成立因此存疑。
- (b) 單獨針對商譽進行減損測試似乎與現金產生單位其他資產之減損測試方式不符，其他資產並未單獨考量而是以單位為整體考量，特別是商譽，與許多其他資產不同，商譽無法產生與其他資產獨立之現金流量。前一版國際會計準則第 36 號建構於若獨立之現金流量只能由資產群組共同運作產生，減損損失則須以資產群組整體考量—群組內個別資產不應被單獨考量。
- (c) 作出商譽可回收金額之結論為一無法產生與其他資產獨立之現金流量—應單獨衡量減損損失，使外界無法了解理事會如何能於未來合理解釋前述針對商譽之作法不適用於其他資產。換言之，若理事會決定採用兩步驟法之商譽減損測試，理事會很可能於實質上開始允許所有其他資產以「個別資產/公允價值」方法進行減損測試。此議題之決定應於理事會針對減損測試適宜之衡量目的之較大議題重新考量時方可作出。
- (d) 若使用隱含價值計算商譽單獨進行之減損測試，而單位內其他資產則以單位為整體考量，則會造成以下不一致性：未認列商譽將會對其他資產之帳面金額提供緩衝使其不致已減損，但其他資產之未認列價值則無法提供緩衝使商譽不致已減損。這些其他資產之未認列價值無法被認列似乎不合理，此外，若商譽之減損損失超過單位其他資產之未認列價值時，單位之帳面金額亦少於其可回收金額。

BC166 此外，草案回應者、實地訪談參與者、及北美洲圓桌會議參與者亦針對建議之兩步驟法測試提出以下實務上及成本上之疑慮：

- (a) 許多企業將被要求定期實施減損測試之第二步驟，因此必須取得產生減損之現金產生單位中每一項可辨認資產、負債、及或有負債，於假設於減損測試日發生之企業合併中，認列之公允價值。雖然取得這些公允價值對某些企業而言，實務上並非重大挑戰（例如，因重大資產之公允價值可即時取得），大部分企業須大幅倚賴獨立估價師之昂貴服務以取得單位之部分或全部資產

之公允價值。特別當企業須辨認且衡量未認列內部產生無形資產之公允價值。

- (b) 對於擁有不同部門且生產不同產品和服務超過一個現金產生單位之製造業，取得產生減損之現金產生單位中每一項可辨認資產、負債、及或有負債之公允價值可能於實務上不可行。例如，假設企業之主要部門別基礎係依據地區（例如歐洲、北美洲、南美洲、亞洲、大洋洲、及非洲）而次要部門別基礎係依據產品（例如疫苗、開架藥品、醫師處方藥品、維他命/營養補充品）<sup>37</sup>，同時亦假設：
- (i) 內部管理目的所監管商譽之內部管理最低層級係較主要部門低一層級（例如北美洲維他命業務），因此商譽於該層級進行減損測試；
  - (ii) 每一地區之工廠及配送設備製造及配送所有產品群組；及
  - (iii) 於決定每一現金產生單位（含商譽）之帳面金額時，每一工廠及配送設備之帳面金額已分配至每一產品群組。

例如，若北美洲生產維他命單位之可回收金額小於其帳面金額，則衡量該單位之隱含商譽價值將需要將所有北美洲資產進行評價，以將每一資產之公允價值分攤至北美洲生產維他命單位。這些評價可能將非常昂貴且無法於合理時間內完成（實地訪談參與者估計將需要6至12個月才可完成）。企業於部門層級監控及進行商譽減損測試，將遭受實務上更大之困難。

BC167 於考慮上述意見，理事會表示：

- (a) 所有參與實地訪談之美國上市公司及北美洲圓桌會議參與者如須採用美國財務會計準則公報第 142 號之減損測試第二步驟時，皆須被迫承擔重大成本以聘請獨立估價師。
- (b) 草案建議之減損測試模式，雖依據美國財務會計準則公報第 142 號之兩步驟法為基礎，但仍與美國財務會計準則公報第 142 號有所不同，也基於以下理由不太可能 與其趨同：
  - (i) 依國際會計準則第36號規定商譽所屬單位之可回收金額係單位之使用價值或公允價值減出售成本，兩者較高者，而非公允價值。許多參與實地訪談之美國上市公司認為依國際會計準則第36號可回收金額之衡量方法，將與美國財務會計準則公報第142號使用之公允價值衡量有所不同。
  - (ii) 依美國財務會計準則公報第142號規定下商譽進行減損測試之層級，於許多情況下將較國際會計準則第36號規定之層級為高。許多參與實地訪談之美國上市公司基於以下原因認為商譽應依國際會計準則第36號之規定

<sup>37</sup> 國際會計準則第 14 號已於 2006 年被國際財務報導準則第 8 號「營運部門」取替，國際財務報導準則第 8 號不須企業揭露主要及次要部門資訊。見第 BC150A 段。



於較低之層級進行減損測試：(1)美國財務會計準則公報第142號將商譽可往下推至何層級進行減損測試作出限制（亦即營運部分低一層之層級）；或(2)美國財務會計準則公報第142號規定其組成部分擁有類似經濟特質，則必須彙總。但參與者一致同意國際會計準則第36號之方法提供使用者及管理階層較有用之資訊。理事會亦指出許多北美洲圓桌會議參與者表示他們（如參與者為審計事務所人員，係指他們客戶）管理商譽投資及可取得其資訊之層級，較美國財務會計準則公報第142號規定進行減損測試之層級為低。他們目前對美國財務會計準則公報第142號不允許他們認列較規定為低之層級內存在之減損損失十分不滿意，因這些減損損失在這些較低層級與其他單位彙總後即「消失」，而這些單位包含足夠之「緩衝金額」可抵銷這些減損損失。

- BC168 理事會亦指出，國際會計準則第 36 號之減損測試模式之出發點，較美國財務會計準則公報第 142 號不同，係整合現金產生單位內所有資產之減損測試，包含商譽。因此，不同於美國一般公認會計原則以未折現現金流量作為測試除商譽外之長期性資產是否已減損之掃描工具，國際會計準則第 36 號規定資產或現金產生單位之可回收金額應於有跡象顯示可能已減損時予以衡量。因此，若針對受攤商譽之較大單位進行減損測試時，有跡象顯示資產或包含於前述現金產生單位中較小之現金產生單位可能已減損，企業則須先針對該資產或較小之單位進行減損測試。理事會因而作出決議，於國際會計準則第 36 號中應可合理推定，在所有其他資產及較小單位皆進行減損測試後進行較大單位之減損測試，很有可能僅與單位分攤之商譽有關。若企業採用美國一般公認會計原則，則前述推定不合理。
- BC169 理事會曾考慮與美國財務會計準則公報第 142 號完全趨同，理事會雖然支持與美國一般公認會計原則趨同，但考量美國財務會計準則公報第 142 號相較於較低層級針對商譽進行減損測試無法提供使用者較佳資訊（因此移除許多防止商譽不產生減損之「緩衝金額」），而依前一版國際會計準則第 36 號之單一步驟法衡量商譽所有減損損失。
- BC170 理事會作出決議認為草案中建議之兩步驟法之複雜性及成本將大於其效益。因此，理事會決定維持前一版國際會計準則第 36 號之單一步驟測試商譽減損之方式。本準則因而規定當受攤商譽之現金產生單位（單位群組）帳面金額超過其可回收金額之部分，應先行認列商譽之減損損失，商譽之帳面金額減少至零後，再就其餘減損損失依單位之其他資產帳面金額等比例分攤至各資產。

## 與2008年國際財務報導準則第3號修訂相關之變動（附錄C）

- BC170A 因國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）之變動，本準則附錄 C 之規定及相關釋例也因而改變以反映兩種衡量非控制權益之方法：以公允價值或以被收購者之可辨認淨資產之收購比例衡量。附錄 C 亦被修改以闡明本準則部分規定。

## 減損測試之時點 (第96至99段)

- BC171 為降低測試之成本且與草案之建議一致，本準則允許受攤商譽之現金產生單位(單位群組)每年得於年度中任一時點進行減損測試，但每年測試之時點應相同。不同現金產生單位(單位群組)得於不同時點進行測試。惟若分攤至單位(單位群組)之部分或全部之商譽係由當年度之企業合併所取得，則該單位(單位群組)應於當年度結束前進行減損測試。
- BC172 理事會觀察發現收購者有時對被收購者有「多付」之情況，造成企業合併原始認列金額及產生之商譽超過該投資之可回收金額。理事會作出決議，若前述減損損失由收購者於企業合併發生年度認列，將提供企業財務報表使用者針對企業合併具忠實表述及有用性之資訊。
- BC173 若本準則僅規定受攤商譽之現金產生單位(單位群組)之每年得於年度中任一時點進行減損測試，理事會擔憂企業可能可以將上述減損損失遞延至企業合併發生期間後認列。因此，理事會決定增加規範若分攤至單位(單位群組)之部分或全部之商譽係當年度企業合併所取得，則該單位(單位群組)應於當年度結束日前進行減損測試。

## 減損測試之順序 (第97段)

- BC174 本準則規定若構成受攤商譽之現金產生單位(單位群組)之資產(現金產生單位)，與該單位(單位群組)(含商譽)同時進行減損測試，該等其他資產(單位)減損測試應先於該單位(單位群組)(含商譽)。
- BC175 理事會察覺若減損跡象來自該資產或較小單位時，構成受攤商譽之現金產生單位或單位群組之資產或現金產生單位與該單位或單位群組(含商譽)可能須同時進行減損測試。理事會作出結論，於評估單位或單位群組(含商譽)以及商譽是否已減損時，該單位或單位群組包含商譽之帳面金額，應先針對該單位或單位群組(含商譽)內資產或較小單位所認列之所有減損損失，予以調整。

## 可回收金額計算之遞轉後期 (第99段)

- BC176 與非確定耐用年限無形資產之減損測試一致，本準則允許將前一期對於受攤商譽之現金產生單位(單位群組)可回收金額之最近詳細計算，於符合本準則第 99 段所有條件時，遞轉後期並用於本期該單位(單位群組)之減損測試。
- BC177 理事會作出商譽須每年進行減損測試之主要原因係許多企業應可作出受攤商譽之現金產生單位(單位群組)之可回收金額超過其帳面金額之結論，即使並未真正重新計算可回收金額。但相同於理事會針對非確定耐用年限無形資產作出之結論，理事會決定前述情況，僅於前一報導期間計算之可回收金額大幅超過該單位



(單位群組)之帳面金額，且自上次計算並未發生任何事項，因而發生減損損失之可能性極低時，才會發生。理事會作出決議，於前述情況下允許前期對於受攤商譽之現金產生單位(單位群組)可回收金額之詳細計算，遞轉後期並用於本期減損測試，將可於不影響正確性情況下，大幅減少進行減損測試之成本。

## **分攤減損損失至現金產生單位之資產 (第104至107段)**

BCZ178 國際會計準則第 36 號對分攤現金產生單位減損損失之規定與草案第 E55 號建議之方式不同。草案第 E55 號建議減損損失應依下列順序分攤：

- (a) 首先分攤至商譽；
- (b) 其次分攤至無活絡市場之無形資產；
- (c) 再分攤至淨售價<sup>38</sup>低於帳面金額之資產；及
- (d) 最後，依該單位內其他各資產帳面金額之比例基礎，分攤至各該資產。

BCZ179 作出以上建議之理由如下：

- (a) 現金產生單位之減損損失分攤之順序取決於價值之主觀性，商譽及無活絡市場之無形資產之價值皆係主觀認定，無活絡市場之無形資產被認為與商譽相似(國際會計準則委員會(IASC)認為此類資產主要係品牌名稱，出版品名稱等)。
- (b) 若資產之淨售價低於其帳面金額，則分攤部分減損損失至該資產為合理考量，而分攤至其他資產則否。

BCZ180 許多對草案第 E55 號提出意見者基於以下理由反對上述提議：

- (a) 並非所有無活絡市場之無形資產皆與商譽相似(例如執照或特許權)。提出反對意見者不認同無形資產之價值一定較有形資產之價值主觀(例如，當有形資產是專業設備或器材時)。
- (b) 現金產生單位概念隱含作法係針對單位中所有資產整體考量而非單獨考量各項資產。

針對上述反對意見，國際會計準則委員會(IASC)因而決定撤銷草案第 E55 號分攤減損損失至無形資產和淨售價低於帳面金額之資產之提議。

BCZ181 國際會計準則委員會(IASC)否定現金產生單位之減損損失應先分攤至任何明顯已減損資產之提議。國際會計準則委員會(IASC)相信若明顯已減損之資產之可

<sup>38</sup> 國際會計準則理事會於 2004 年發布之國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」中，「淨售價」一詞已被國際會計準則第 36 號內「公允價值減出售成本」取代。

回收金額可單獨被認定，即無須估計資產所屬現金產生單位之可回收金額；若某個別資產之可回收金額無法估計，則不能認定該資產明顯已減損，因減損損失可能與現金產生單位中所有其他資產有關。

## **除商譽外資產減損損失之迴轉 (第 110 至 123 段)**

BCZ182 國際會計準則第 36 號規定除商譽外之資產減損損失，僅自前次減損損失認列後，用以決定資產可回收金額之估計發生變動時，始應迴轉。

BCZ183 反對減損損失得以迴轉之意見認為：

- (a) 將減損損失予以迴轉與歷史成本會計系統相互矛盾。當帳面金額減少時，可回收金額即成為資產之新成本基礎。因此，將減損損失予以迴轉與將資產重估增值並無不同。的確，於許多情況下，可回收金額與資產重估價使用之衡量基礎十分類似。因此，應禁止減損損失之迴轉或直接認列至權益為重估價項目。
- (b) 減損損失之迴轉將對報導盈餘產生波動率。衡量長期性資產產生之未實現損益不應影響每期短期之收益衡量。
- (c) 減損損失迴轉之結果對於財務報表使用者來說並無用處，因國際會計準則第 36 號規定之迴轉金額，不得超過資產在未認列減損損失之情況下，減除應提列折舊或攤銷後之帳面金額。迴轉之金額及修改後帳面金額皆無任何資訊價值。
- (d) 許多情況下，減損損失之迴轉將造成隱含認列內部產生商譽。
- (e) 減損損失之迴轉將給予濫用規定且「盈餘平穩化」之機會。
- (f) 追蹤減損損失是否須迴轉係昂貴之程序。

BCZ184 國際會計準則委員會 (IASB) 依據以下原因，規定減損損失可迴轉：

- (a) 符合「架構」<sup>39</sup>，且與先前估計無法自資產取得之未來經濟效益已被修正為很有可能發生之看法是一致的。
- (b) 若迴轉不造成資產之帳面金額超過其在未認列減損損失之情況下原始成本減除應提列折舊或攤銷之金額，則減損損失迴轉並非重估價，且亦符合歷史成本會計系統。因此減損損失之迴轉應認列至損益表，且任何超過折舊後歷史成本之金額應按重估價處理。

<sup>39</sup> 提及之「架構」，係指國際會計準則理事會 (IASB) 於 2001 年所採用之國際會計準則委員會 (IASB) 之「財務報表編製及表達之架構」。國際會計準則理事會 (IASB) 於 2010 年 9 月以「財務報導之觀念架構」取代該「架構」。

- (c) 減損損失之認列及衡量皆以估計數為基礎。任何減損損失衡量之改變與估計變動類似。國際會計準則第 8 號「當期淨損益、基本錯誤及會計原則變動」<sup>40</sup> 規定會計估計變動應認列至(a)變動發生期間之淨損益，若變動僅影響該期間；或(b)變動發生期間及未來期間之淨損益，若變動影響發生期間及未來期間。
- (d) 減損損失之迴轉提供使用者有關資產或資產群組未來效益潛能更有用之資訊。
- (e) 營運結果可較公允顯示在本期及未來期間，因折舊或攤銷不再反映已不存在之原始認列減損損失。若禁止減損損失之迴轉可能造成濫用之現象，例如企業可能於某一年認列重大損失，並予未來數年認列較低之攤銷/折舊費用與較高淨益。

BCZ185 大部分對草案第 E55 號回應者，皆支持國際會計準則委員會 (IASB) 允許減損損失迴轉之建議。

BCZ186 國際會計準則第 36 號不允許企業僅因折現展開而認列減損損失之迴轉。國際會計準則委員會 (IASB) 僅基於實務之理由支持加入此規定。否則，如認列減損損失且可回收金額係依據使用價值衡量時，則未來期間可能僅因折現展開而迴轉減損損失。此係因大部分情況下，資產折舊型態與使用價值型態不同。國際會計準則委員會 (IASB) 相信，當估計可回收金額之假設未發生改變時，在認列減損損失之後每年因折現展開而認列之效益，並不大於其成本。但若減損損失係因假設改變而予迴轉時，則折現展開之影響將包含於迴轉之金額中。

## **商譽減損損失之迴轉 (第 124 段)**

BC187 與草案之建議一致，本準則禁止已認列商譽減損損失之迴轉。前一版國際會計準則第 36 號規定先前期間已認列之商譽減損損失，若係特殊性質而預期不會再發生之外部之事項所引起，且後來發生之外部事項業已扭轉之前事項的影響，則減損損失得以迴轉。

BC188 大部分草案回應者同意應禁止迴轉商譽之減損損失。持反對意見者則認為商譽減損損失迴轉之處理方式應與其他資產減損損失迴轉之處理相同，惟此應僅限於企業無法控制之特殊事項造成之減損損失。

BC189 於修訂國際會計準則第 36 號時，理事會指出國際會計準則第 38 號「無形資產」禁止認列內部產生之商譽。因此，若允許商譽減損損失得以迴轉，則企業須證實商譽可回收金額於認列減損損失後，該增加部分係歸屬於現金產生單位中收購商譽之復原，而非單位內部產生商譽增加部分。理事會認為此劃分僅於極少情況下

<sup>40</sup> 國際會計準則第 8 號「當期淨損益、基本錯誤及會計原則變動」已於 2003 年被國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」。

可行，因企業合併收購之商譽及企業合併後內部產生之商譽皆貢獻至相同現金流量，因此購入商譽於認列減損損失後可回收金額之增加無法與內部產生商譽之增加予以區分。即使造成認列減損損失之特殊外部事項已扭轉，於極少數情況下可能可確認該事項之扭轉造成收購商譽可回收金額之相應增加。因此理事會作出決議商譽之減損損失不可迴轉。

BC190 理事會表示有些擔心，因為避免認列內部產生商譽以禁止迴轉商譽減損損失，或被某些人視為與商譽減損測試不一致。此係因減損測試中商譽帳面金額某些程度上受到內部產生商譽之保護，不致產生減損。某些人將此現象描述為內部產生商譽之「後門」資本化。

BC191 但理事會並不擔心商譽帳面金額因受到內部產生商譽之保護而不致產生減損，而係較擔憂經由商譽減損損失之迴轉而產生直接認列內部產生商譽之現象。如第 BC135 段所言，理事會認為無法設計出一個收購商譽之減損測試，足以避免因內部產生商譽提供之緩衝所減緩之減損損失之認列。

## 現金產生單位（含商譽或非確定耐用年限無形資產）之揭露（第 134 至 135 段）

---

### 草案建議事項之背景

BC192 草案建議企業須針對帳面金額中包含商譽或非確定耐用年限無形資產之現金產生單位揭露資訊如下：

- (a) 商譽及非確定耐用年限無形資產之帳面金額。
- (b) 決定該單位可回收金額之基礎（亦即使用價值或淨售價）。
- (c) 該單位可回收金額超過其帳面金額之金額。
- (d) 用以衡量單位可回收金額之關鍵假設及估計，以及可回收金額對於關鍵假設及估計變動之敏感度。

BC193 若企業依國際會計準則第 14 號「部門別報導」報導其部門資訊，則草案建議各部門應揭露之資訊應按企業主要報導格式，加以彙總。但草案亦建議在下列情況下，資訊應按各現金產生單位單獨揭露：

- (a) 現金產生單位所受攤之商譽或非確定年限無形資產帳面金額，就商譽或非確定耐用年限無形資產之總帳面金額而言具重大性；或
- (b) 衡量單位可回收金額之基礎較部門內其他帳面金額包含商譽及非確定耐用年限無形資產之單位不同；或



- (c) 管理階層衡量單位之可回收金額使用之關鍵假設或成長率之性質及金額，與部門內其他帳面金額包含商譽及非確定耐用年限無形資產之單位使用之數值明顯不同。

BC194 在決定於草案內建議以上揭露之規定時，理事會察覺到未對商譽及非確定耐用年限無形資加以攤銷，將會更加倚重減損測試，以確認其帳面金額不會超過可回收金額。但減損測試之本質，為此類資產之帳面價值，以及對於該資產帳面金額可被回收之聲明，通常是由管理階層作出之推估來加以支持。因此，理事會決定對於能增加商譽及非確定耐用年限無形資產減損測試可靠性之方法，加以檢測。首要步驟係考慮於修訂後準則內納入類似於英國財務報導準則第 11 號「固定資產及商譽減損」之後續現金流量測試。

### 後續現金流量測試

BC195 英國財務報導準則第 11 號規定企業須執行後續現金流量測試，以於後續確認測試商譽減損時用以衡量單位使用價值之現金流量推估。英國財務報導準則第 11 號規定，當商譽減損測試採用使用價值衡量可回收金額時，於測試進行後五年內實際現金流量須與預測現金流量比較。若實際現金流量較預測流量少，而減少之金額代表若採用實際現金流量金額衡量使用價值將造成先前期間須認列減損，則原始減損測試計算須採用實際現金流量重新計算，但不修訂其他現金流量及假設（受實際現金流量直接影響者除外，例如一重大現金流入被遞延一年）。任何辨認出之減損須認列於本期，除非減損損失已符合英國財務報導準則第 11 號針對商譽減損損失迴轉之規定而須予以迴轉。

BC196 理事會指出基於下列理由支持於修訂之準則內加入類似測試：

- (a) 可加強商譽減損測試之可靠性，因可避免企業使用過度樂觀之現金流量推估於使用價值之計算而規避認列減損損失。
- (b) 將提供給企業財務報表使用者有用之資訊，因持續之實際現金流量較預測現金流量少，則使用者將對現今估計之可靠性產生疑慮。

BC197 但後續現金流量測試之目的僅係避免企業規避商譽之沖減。理事會發覺現今不良之趨勢係採用重組方式認列減損，對於財務報導品質來說，較大之風險來自企業在無足夠理由情況下試圖沖銷商譽以「管理」資產負債表。理事會亦察覺：

- (a) 該後續現金流量測試之焦點在於現金流量，此將忽略衡量使用價值時之其他要素。因此，此測試無法提供現值衡量系統具忠實表述之結果。理事會考慮於測試內規定進行重新計算中 加入衡量使用價值方法內其他元素之估計調整，但理事會認為辨認哪些元素須納入重新估計具疑義。再者，將其他元素估計之更正加入測試內之結果，將使測試變為全盤重新計算五年內每一報導年度之使用價值。



- (b) 後續現金流量測試中認列為減損損失之金額係使用實際現金流量進行估計會認列減損之金額，但剩餘現金流量折現率及成長率估計之改變皆不列入考量。因此，此金額為一模擬之數字且不提供任何對決策有用之資訊—並非現時金額之估計也非最終現金流量之預測。
- (c) 減損測試後五年內每一報導年度須進行後續現金流量測試之規定，可能造成企業須維持至少五年針對每一受攤商譽之現金產生單位之計算。因此此測試可能十分繁複，特別當企業擁有極多類似現金產生單位，而不提供可了解且對決策有用之資訊。

BC198 因此，理事會決定不於草案內加入後續現金流量測試。但理事會仍然決定持續尋找可改善商譽及非確定耐用年限無形資產之減損測試方法，並決定同時探討經由揭露規定改善可靠性之可能。

### 加入揭露規定於修訂後準則

- BC199 於發展草案時，理事會發覺「架構」<sup>41</sup>將可靠性列為資訊有助於使用者作經濟決策所需之主要品質特性。當資訊無重大錯誤及偏差且使用者可信賴其已忠實表述時，則該資訊具可靠性。「架構」辨認攸關性為另一資訊有助於使用者作經濟決策所需之主要品質特性。具攸關性之資訊可幫助使用者評估過去、現在或未來之事項，或確認或修正其過去之評估。
- BC200 理事會察覺協助使用者評估財務報表內其他資訊之可靠性的資訊，本身即具有攸關性，當其他資訊之可靠性降低則其攸關性便提高。例如，協助使用者評估認列為準備之金額可靠性之資訊具攸關性，因其能幫助使用者評估過去事項（亦即過去事項之經濟結果產生之現時義務）及未來事項（亦即為清償義務而預期未來經濟效益流出之金額）之影響。因此，國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」規定企業須針對每一準備類別揭露有關預期經濟效益流出之金額及時點之不確定性，及與未來事項有關，可能影響清償義務且反映於準備金額之重大假設。
- BC201 理事會作出決議，鑑於協助使用者評估其他資訊可靠性之資訊本身即具有攸關性，企業應針對管理階層用來支持商譽及非確定耐用年限無形資產帳面金額之估計，揭露足以協助使用者評估該估計之可靠性之資訊。
- BC202 理事會亦決定上述揭露可提供使用者評估商譽及非確定耐用年限無形資產之減損測試可靠性，較後續現金流量測試更為有用之資訊。
- BC203 理事會接著考量，提供使用者關於管理階層支持商譽及非確定耐用年限無形資產

<sup>41</sup> 提及之「架構」，係指國際會計準則理事會(IASB)於 2001 年所採用之國際會計準則委員會(IASC)之「財務報表編製及表達之架構」。國際會計準則理事會(IASB)於 2010 年 9 月以「財務報導之觀念架構」取代該「架構」。

帳面金額所採用估計之可靠性之評估資訊的目的，以及該揭露之篇幅，兩者間如何達到某些平衡。

BC204 理事會決定，經由揭露下列項目，可使揭露之目的及其篇幅達到合理之平衡：

- (a) 在企業主要報導格式下，每一帳面金額包含商譽及非確定耐用年限無形資產之部門的資訊，予以彙總揭露；且
- (b) 部門內現金產生單位符合下列情況之一，則須排除於彙總資訊之外並單獨揭露：
  - (i) 與部門內其他單位衡量可回收金額之衡量基礎（亦即淨售價或使用價值）、方法或關鍵假設不同；或
  - (ii) 現金產生單位之商譽或非確定耐用年限無形資產之帳面金額，就商譽或非確定耐用年限無形資產之總帳面金額而言具重大性。

## 理事會之再研議

BC205 於考量草案回應者及實地訪談參與者之意見後，理事會證實先前作出之結論，即協助使用者評估其他資訊可靠性之資訊本身即具攸關性，且當其他資訊之可靠性降低時其攸關性便提高。因此針對管理階層支持商譽及非確定耐用年限無形資產帳面金額而使用之估計，企業應揭露協助使用者評估其可靠性之資訊。理事會指出幾乎全部實地訪談參與者及許多草案回應者皆明白表達支持無形資產因未攤銷，造成對於減損測試更大倚重之結論，部分額外揭露要求提供使用者評估減損測試可靠性之資訊是必要的。

BC206 但自實地訪談參與者之回應可清楚發現，所建議按部門層級彙總之有意義揭露，並無法達到如理事會所希望之水準。因此，規定按各部門彙總並揭露，惟符合第 BC193 段條件下現金產生單位則不須彙總資訊之提議，並無法使揭露之目的及其篇幅達到合理平衡之效果。

BC207 理事會亦認同實地訪談參與者及草案回應者之憂慮，即建議之揭露，超越了原來擬達成之目的，即提供使用者評估商譽及非確定耐用年限無形資產減損測試可靠性之攸關資訊。例如一些實地訪談參與者及草案回應者認為：

- (a) 將可回收金額之計算分割成簡潔但具有意義之揭露將特別困難，因其計算通常複雜且通常結果並非單一估計金額—可回收金額之單一價值通常僅於可回收金額範圍之底限值較現金產生單位帳面金額為低時才可能出現。這些困難代表這些資訊無法及時作出，特別是敏感度分析。
- (b) 揭露建議之資訊，特別是衡量可回收金額於計算採用之每一關鍵假設數值及

其敏感度，可能對企業帶來重大商業傷害。例如，若這些假設事後被證明並不正確（極可能發生），財務報表使用者可能以量化揭露為基礎對企業、其董事會或管理階層提出訴訟。此訴訟風險之提高將鼓勵管理階層採用極為保守之假設，因而造成不適宜之資產沖減，或迫使管理階層僱用獨立專家取得所有關鍵假設及作出可回收金額之計算。此外，許多實地訪談參與者亦針對揭露此資訊對於企業許多法律訴訟中為自身立場辯護時可能造成之負面影響表達擔憂。

BC208 因此理事會考量以下兩項相互有關聯之議題：

- (a) 若建議之揭露較意圖之目的更為繁重，則應提供哪些資訊以便使用者擁有足夠資訊評估商譽及非確定耐用年限無形資產減損測試之可靠性？
- (b) 這些資訊應如何表達，以對提供使用者評估減損測試可靠性資訊及揭露繁重程度中兩者之間取得平衡？

BC209 因此於再研議後，理事會作出以下決議：

- (a) 不採用草案建議，對評估商譽及非確定耐用年限無形資產減損測試可靠性之資訊應按每一部門層級彙總揭露，以及於特定情況下部門內現金產生單位應單獨予以揭露。相反地，當分攤至現金產生單位（單位群組）之商譽或非確定耐用年限無形資產之帳面金額，相較於企業商譽或非確定耐用年限無形資產之總帳面金額屬重大時，本準則規定須就每一該等現金產生單位（單位群組）揭露相關之資訊。
- (b) 不採用草案建議規定，企業須揭露現金產生單位之可回收金額超過其帳面金額之金額。本準則改而規定，若管理階層用以決定現金產生單位（單位群組）可回收金額之關鍵假設，其合理可能之變動若使現金產生單位（單位群組）之帳面金額超過其可回收金額，才應揭露此相關資訊。
- (c) 不採用草案建議，規定企業須揭露管理階層於決定可回收金額所依據之各關鍵假設被賦予之數值，以及為使該單位可回收金額等於其帳面金額（於合併考量任何用以衡量可回收金額之其他變數受此變動之連帶影響後）。相反地，本準則規定企業須揭露管理階層於決定可回收金額所依據之各關鍵假設及管理階層賦予各關鍵假設數值之決定方法之說明；該等數值是否反映過去經驗，或若屬適當，是否與外部來源資訊一致；以及若未反映或不一致，其如何及為何異於過去經驗或外部來源資訊。惟若關鍵假設之合理可能變動將使該單位（單位群組）之帳面金額超過其可回收金額，則企業亦須揭露該關鍵假設被賦予之數值及為使該單位（單位群組）可回收金額等於其帳面金額，該數值必須變動之數額（於合併考量任何用以衡量可回收金額之其他變數受此變動之連帶影響後）。



- (d) 規定多個現金產生單位 (單位群組) 個別包含不重大金額之商譽或非確定耐用年限之無形資產但彙總包含重大金額之商譽或非確定耐用年限之無形資產，則須揭露任何關於決定該等單位 (單位群組) 可回收金額之關鍵假設之資訊。

## **本準則因「國際財務報導準則之改善」(2008年)<sup>42</sup>所作之改變**

BC209A 理事會指出在國際會計準則第36號下，規定之揭露事項，將隨可回收金額是根據使用價值或是使用公允價值減出售成本衡量，而會有所不同。當兩種衡量方法下皆使用類似的評價方法 (現金流量折現法) 時，這些揭露之差異就顯得不一致。因此，2008年5月發布之「國際財務報導準則之改善」中，理事會決定若使用現金流量折現法估計可回收金額時，無論其衡量方法為使用價值或公允價值減出售成本，皆應作出相同揭露。

## **本準則因國際財務報導準則第13號「公允價值衡量」所作之改變**

BC209B 於制定2011年5月發布之國際財務報導準則第13號時，理事會被財務報表使用者要求最小化於國際財務報導準則及美國一般公認會計原則 (規定藉由比較資產之帳面金額與其公允價值，以進行減損測試) 中有關已減損資產所作之揭露之差異。理事會指出國際會計準則第36號之揭露規定係特別為確保有關已減損資產資訊揭露之一致性而制定，以使相同類型之資訊皆被提供，不論可回收金額究係以使用價值或以公允價值減處分成本為基礎所決定。因此，理事會認為，當可回收金額係以公允價值減處分成本為基礎決定時，規定 (即如國際財務報導準則第13號之規定) 企業提供資訊 (此資訊與當可回收金額係以使用價值為基礎決定時企業將提供之資訊顯著不同) 並不適當。

BC209C 雖然國際財務報導準則與美國一般公認會計原則具有不同之減損模式，理事會作成結論，規定下列有關按公允價值減處分成本衡量之已減損資產之資訊 (除國際會計準則第 36 號現有之規定外)，會改善適用國際財務報導準則之企業與適用美國一般公認會計原則之企業間之可比性，並增加國際財務報導準則與美國一般公認會計原則間之趨同：

- (a) 公允價值減處分成本；
- (b) 公允價值減處分成本按其整體被歸類在公允價值層級中之等級 (第 1、2 或 3 等級)；
- (c) 若適用時，評價技術之變動與該等變動之理由；及
- (d) 有關衡量公允價值減處分成本時所使用重大輸入值之量化資訊 (連同符合有

<sup>42</sup> 2008年5月發布之「國際財務報導準則之改善」新增第BC209A段及其標題。

關使用價值揭露之修正)。

BC209D 此外，該等揭露與國際財務報導準則第 13 號及美國一般公認會計原則對非重複性公允價值衡量所規定之揭露一致。

## 非金融資產可回收金額之揭露

BC209E 由於發布國際財務報導準則第 13 號之結果，國際會計準則理事會 (IASB) 修正國際會計準則第 36 號對於已減損資產可回收金額之部分揭露規定。如第 BC209B 至 BC209D 段所述，該等修正係來自國際會計準則理事會 (IASB) 之決議，規定當可回收金額係基於公允價值減處分成本，已減損資產可回收金額之揭露及有關已減損資產之可回收金額衡量之額外揭露。國際會計準則理事會 (IASB) 欲維持公允價值減處分成本揭露與使用價值揭露之平衡。

BC209F 國際財務報導準則第 13 號發布後，國際會計準則理事會 (IASB) 被告知對國際會計準則第 36 號所作修正之其中一項，造成揭露規定適用之廣度超出國際會計準則理事會 (IASB) 之意圖。該修正係規定，當分攤至某一現金產生單位之商譽或非確定耐用年限無形資產之帳面金額，相較於企業商譽或非確定耐用年限無形資產之總帳面金額屬重大時，該現金產生單位可回收金額之揭露，而非規定已減損資產可回收金額之揭露。

BC209G 因此，國際會計準則理事會 (IASB) 決定於 2013 年 1 月發布草案 ED/2013/1「非金融資產可回收金額之揭露」(「草案 ED/2013/1」)，提議修正國際會計準則第 36 號第 130 及 134 段，以釐清其有關揭露規定範圍之意圖。基於相同理由，國際會計準則理事會 (IASB) 亦提議修正第 130 段(f)，規定當已減損資產之可回收金額係基於公允價值減處分成本時，有關公允價值衡量之額外資訊，以與美國一般公認會計原則對於已減損資產之揭露規定一致。如第 BC209C 段所提及，雖然國際財務報導準則與美國一般公認會計原則具有不同之減損模式，理事會作成結論，規定有關按公允價值減處分成本衡量之已減損資產之額外資訊，將改善適用國際財務報導準則之企業與適用美國一般公認會計原則之企業間，其表達於財務報表之揭露之可比性。

BC209H 國際會計準則第 36 號第 134 段(e)為國際財務報導準則第 13 號之配套修正之其中一項。該修正係有關每一現金產生單位之公允價值減處分成本 (當分攤至該現金產生單位之商譽或非確定耐用年限無形資產之帳面金額，相較於企業商譽或非確定耐用年限無形資產之總帳面金額屬重大時)。該修正規定公允價值衡量被歸類在公允價值層級中等級之揭露，及用以衡量此種現金產生單位公允價值減處分成本之評價技術是否 (及為何) 有變動。於草案 ED/2013/1 之發展過程中，國際會計準則理事會 (IASB) 認為無須修正該等揭露規定，因該規定與使國際會計準則第 36 號有關公允價值減處分成本之揭露趨近於國際財務報導準則第 13 號之公允價



值揭露之意圖一致。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 決議保留第 134 段(e) 之揭露規定，且於第 130 段(f)中新增類似揭露規定 (如第 BC209G 段所提及)。

BC209I 於發展草案 ED/2013/1 時，國際會計準則理事會 (IASB) 曾考量國際會計準則第 36 號中揭露規定之用語 (使用「假設」用語) 與國際財務報導準則第 13 號中衡量規定之用語 (使用「輸入值」用語) 間是否應有一致性。國際會計準則理事會 (IASB) 之結論為，該等用語之涵義不太可能有所不同，因國際財務報導準則第 13 號定義「輸入值」為「市場參與者於定價該資產或負債時會使用之假設...」。此外，國際會計準則理事會 (IASB) 欲釐清：該提議修正並不會改變依國際會計準則第 36 號之規定所須揭露資訊之涵義。基於前述分析及草案 ED/2013/1 之回應者並不質疑「假設」用語之使用，國際會計準則理事會 (IASB) 決議於最終修正中保留該用語。

BC209J 於發展草案 ED/2013/1 時，國際會計準則理事會 (IASB) 亦注意到所提議之修正與國際會計準則第 36 號第 130 段(f)之修正 (該修正已提議於 2012 年 5 月發布之草案 ED/2012/1「國際財務報導準則 2010-2012 週期之年度改善」(「草案 ED/2012/1」)) 重疊。草案 ED/2012/1 提議於第 130 段(f)新增規定：若使用現值技術衡量已減損資產之可回收金額 (以公允價值減處分成本為基礎決定) 時，揭露用於本次及前次衡量之折現率。此提議之意圖為調合公允價值減處分成本及使用價值之揭露規定。共有 64 位回應者對該提議表示意見，且幾乎所有回應者皆支持該提議。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 決議將該提議納入草案 ED/2013/1，惟對此議題不徵求意見。

BC209K 共有 74 位回應者對草案 ED/2013/1 表示意見。即使絕大多數回應者支持所提議之修正，少數回應者認為，該等修正將導致，當減損損失係參照以公允價值減處分成本為基礎決定之可回收金額計算時，其揭露規定較若相同減損損失係參照以使用價值為基礎決定之可回收金額計算時之揭露更為廣泛。國際會計準則理事會 (IASB) 注意到，當發布國際財務報導準則第 13 號而首次修正國際會計準則第 36 號時，已決議規定此額外揭露。如第 BC209G 段所提及，該決議係因該等修正將改善適用國際財務報導準則之企業與適用美國一般公認會計原則之企業間，其表達於財務報表之揭露之可比性。

BC209L 制定國際財務報導準則第 13 號期間，國際會計準則理事會 (IASB) 亦注意到並非所有以公允價值減處分成本為基礎決定之可回收金額之額外揭露規定，皆適用於以使用價值為基礎決定之可回收金額。例如，已減損資產之公允價值衡量被歸類在公允價值層級中之等級之揭露規定，並不適用於以使用價值為基礎之衡量。此外，國際會計準則理事會 (IASB) 注意到，第 130 段(f)之修正有助於使對已減損資產按公允價值減處分成本之揭露規定，趨近於第 134 段(e)對每一現金產生單位按公允價值減處分成本之揭露規定 (當分攤至該現金產生單位之商譽或非確定耐用年限無形資產之帳面金額，相較於企業商譽或非確定耐用年限無形

資產之總帳面金額屬重大時)。

BC209M 草案 ED/2013/1 亦提議刪除第 130 段中之「重大」用語。於發展此等提議時，國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論，不須明確指出第 130 段之揭露規定與資產 (包括商譽) 或現金產生單位於當期已認列或已迴轉之減損損失係屬重大者有關，因所有國際財務報導準則皆由國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」(見國際會計準則第 1 號第 31 段) 及國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」所述之重大性觀念所規範。部分草案 ED/2013/1 回應者反對刪除此用語，因其認為刪除該用語將導致第 130 段之揭露規定，是否僅適用於當期已認列或已迴轉重大減損損失，變得不明確。該等回應者亦擔心刪除第 130 段中之「重大」用語，可能影響對第 131 段以彙總基礎處理不重大項目揭露之規定之了解。

BC209N 國際會計準則理事會 (IASB) 無意改變第 130 段之揭露規定之範圍。此外，國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論，刪除第 130 段中之「重大」用語，應不影響第 131 段之揭露規定。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論，刪除「重大」用語之理由 (如草案 ED/2013/1 所表達) 仍然有效，因此，國際會計準則理事會 (IASB) 確認於最終修正中刪除該用語。

BC209O 國際會計準則理事會 (IASB) 決議，最終修正中不保留草案 ED/2013/1 所提議之第 130 段(f)之最後一句。該句敘述「...企業無須提供國際財務報導準則第 13 號規定之揭露」。國際會計準則理事會 (IASB) 注意到，可回收金額係公允價值減處分成本之資產 (依國際會計準則第 36 號之規定)，已自國際財務報導準則第 13 號之揭露規定範圍排除。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論，第 130 段(f)之最後一句係屬多餘，且可能引起誤解，因而決議自最終修正中刪除。

BC209P 草案 ED/2013/1 提議納入一釋例，以例示第 130 段(b)之規定及第 130 段(f)(ii)所提議之規定。部分回應者質疑該釋例之有用性，該釋例並未例示以公允價值減處分成本為基礎之已減損資產可回收金額之所有必要揭露。依該等回應者之觀點，此種釋例並無助益且可能產生誤導，因其似乎暗示無其他揭露規定。基於此等意見，且國際會計準則理事會 (IASB) 注意到，國際財務報導準則第 13 號之釋例 15 包括與所提議釋例類似之揭露，國際會計準則理事會 (IASB) 決議於最終修正中不納入所提議釋例。

BC209Q 基於回應者之意見，國際會計準則理事會 (IASB) 決議，最終修正僅對草案作些微修改。

## **過渡規定 (第 138 至 140 段)**

BC210 若企業選擇於國際財務報導準則第 3 號生效日前提前適用該準則，亦須同時採用國際會計準則第 36 號。國際財務報導準則第 3 號之第 BC181 至 BC184 段列出理

事會於此議題之研議。<sup>43</sup>

BC211 此外，國際會計準則第 36 號適用於：

- (a) 協議日在 2004 年 3 月 31 日以後之企業合併所取得之商譽及無形資產；及
- (b) 2004 年 3 月 31 日以後開始之第一個年度期間推延適用之所有其他資產。

BC212 於編製第 BC211 段內之規定時，理事會考量企業是否應被要求以下事項：

- (a) 追溯適用此修訂後商譽減損測試。
- (b) 追溯適用該禁止商譽減損損失迴轉之規定，因而消弭任何修訂之準則於發布日前認列之迴轉。

BC213 理事會作出決議修訂後商譽減損測試之追溯適用，基於以下原因將造成許多問題：

- (a) 於許多情況下因所需之資訊已不存在或可能無法被取得將無法作出追溯調整。
- (b) 須取得於先前期間可能作出之估計，因此形成如何從減損測試日存在之因素中排除後見之明之影響之難題。

BC214 理事會亦指出，商譽須每年進行減損測試而無論是否有任何跡象顯示資產可能已減損之規定，將確保於準則生效後第一個年度結束日，所有於生效日前因企業合併認列之商譽皆須進行減損測試。

BC215 若商譽減損損失已被迴轉，理事會承認規定消除任何修訂之準則在生效日前認列之迴轉可能係適宜之決定，特別是在於考慮理事會禁止商譽減損損失之原因後（見第 BC187 至 BC191 段）。但理事會仍決定，先前準則規定商譽須攤銷，且商譽須至少每年應進行減損測試，因此可保證於生效後報導期間結束日商譽之帳面金額不會超過其可回收金額。因此理事會決定準則應推延適用。

## 商譽減損測試之過渡規定

BC216 鑒於企業合併計畫第一階段目的之一為尋求全世界針對商譽之會計處理進行趨同，理事會考慮國際會計準則第 36 號是否應包括類似於美國財務會計準則公報第 142 號之商譽減損測試過渡規定。美國財務會計準則公報第 142 號規定商譽應每年進行減損測試，且若因事項發生或情況改變進而很有可能造成報導單位公允價值低於其帳面金額時須進行減損測試。美國財務會計準則公報第 142 號之過渡規定，要求商譽之減損測試須推延適用，但過渡性商譽減損測試須於美國財務會計準則

<sup>43</sup> 理事會於 2008 年發布修訂之國際財務報導準則第 3 號，此段則與 2004 年發布之國際財務報導準則第 3 號相關。



公報第 142 號首先全期適用之年度之首日進行。因過渡性商譽減損測試而辯認之減損損失應以會計原則變動處理 而非減損損失。除過渡性測試之外，美國財務會計準則公報第 142 號規定企業須於美國財務會計準則公報第 142 號初次全期適用之年度進行商譽年度減損測試，也就是過渡性商譽減損測試並不被視為等於首次適用年度之年度減損測試，除非企業將該日訂為每年進行商譽減損測試之日期。

BC217 美國財務會計準則委員會作出決議，美國財務會計準則公報第 142 號適用前可能有商譽未被視為已減損，但於該準則適用後則於初次適用日進行之減損測試中，卻被發現已減損。這是因為在先前之美國一般公認會計原則下，企業通常使用未折現未來現金流量估計進行商譽減損測試。美國財務會計準則委員會亦作出以下結論：

- (a) 任何存在之過渡性減損損失可能是因測試方法之改變所造成，因此，將這些改變視為會計原則變動所造成，是較具有具忠實表述性。
- (b) 鑒於過渡性減損損失應被報導為會計原則之變動，理想上過渡性商譽減損測試應於美國財務會計準則公報第 142 號初次適用日進行。

BC218 理事會察覺於前一版國際會計準則第 36 號下，攤銷期間超過 20 年之商譽應於每年度年底至少進行一次減損測試。而攤銷期間不超過 20 年之商譽，若有跡象存在顯示其可能已減損，則應於資產負債表日進行減損測試。修訂之準則規定商譽應每年進行減損測試，且若有跡象顯示商譽可能已減損則應更頻繁地進行減損測試。修訂之準則亦沿用前一版：國際會計準則第 36 號 (a) 針對減損跡象、(b) 可回收金額之衡量（亦即使用價值或公允價值減出售成本，兩者較高者）及(c) 現金產生單位之減損損失須先分攤至該單位之商譽已減少其帳面金額之規定。

BC219 因此，若商譽依前一版國際會計準則第 36 號之規定，於修訂後準則首度生效報導期間開始日前進行減損測試（因商譽攤銷期間超過 20 年或有跡象顯示商譽已減損），則於修訂之國際會計準則第 36 號生效時該商譽不會被辨認為已減損。此因修訂之準則造成商譽減損損失僅於受攤商譽之現金產生單位（單位群組）之帳面金額超過其可回收金額時認列，而前一版國際會計準則第 36 號之減損測試已確保前述情形不可能發生。

BC220 理事會作出結論僅有一種情況過渡性減損測試可能造成商譽減損損失之認列。該情況發生於當商譽攤銷期間不超過 20 年，而修訂後準則首度生效報導期間開始前，該商譽已減損但無任何企業於合理情形下可察覺之跡象顯示減損已然發生。理事會決定前述情況可能十分少見。

BC221 理事會察覺上述減損損失仍會因採用國際會計準則第 36 號每年須進行商譽減損測試之規定予以認列。因此，惟一採用過渡性減損測試之效益為，如上述少見情況發生，可將修訂後準則生效期間前發生之減損損失，與生效期間後發生之所有減損損失，予以分開。

BC222 理事會作出決議因僅於極少數情況才會發生上述議題，因此採用過渡性商譽減損測試之效益將不會大於進行測試之額外成本。因此理事會決定修訂之準則不應加入過渡性商譽減損測試。

## 非確定耐用年限無形資產減損測試之過渡規定

BC223 美國財務會計準則公報第 142 號亦規定過渡性減損測試於準則初次適用年度開始日，適用於該準則生效日前認列之重新審核為非確定耐用年限無形資產。過渡性減損測試發現之減損損失應認列為會計原則變動之影響而非減損損失。與商譽之規定相同：

- (a) 美國財務會計準則公報第 142 號初次適用後不再進行攤銷之無形資產，應依該準則使用與先前不同之方法進行減損測試。因此，該無形資產先前未認列減損可能於美國財務會計準則公報第 142 號下已減損。
- (b) 美國財務會計準則委員會作出結論，任何存在之過渡性減損損失可能係由減損測試方法之改變造成。因此將這些改變視為會計原則變動所造成，將較具忠實表述性。

BC224 理事會考量國際會計準則第 36 號是否應包含類似於美國財務會計準則公報第 142 號針對非確定耐用年限無形資產之過渡性減損測試。

BC225 理事會察覺前一版國際會計準則第 38 號「無形資產」規定，攤銷期間超過 20 年之無形資產應於每一年度結束日前，依前一版國際會計準則第 36 號之規定進行至少一次之減損測試。而攤銷期間不超過 20 年之無形資產，於前一版國際會計準則第 36 號規定下，應於資產負債表日有跡象顯示資產可能已減損時進行減損測試。修訂後準則規定非確定耐用年限無形資產每年應至少一次進行減損測試，但該準則亦規定該資產之可回收金額應持續以資產之使用價值及公允價值減出售成本，兩者較高者衡量。

BC226 與商譽相同，理事會作出結論，修訂後準則不應包括針對非確定耐用年限無形資產之過渡性減損測試：

- (a) 僅有一種情況過渡性減損測試可能造成非確定耐用年限無形資產減損損失之認列；當非確定耐用年限無形資產攤銷期間先前不超過 20 年，而修訂後準則首度生效報導期間開始前，該非確定耐用年限無形資產已減損但無任何企業於合理情形下可察覺之跡象顯示減損已然發生。
- (b) 上述減損損失仍會因採用國際會計準則第 36 號每年須進行非確定耐用年限無形資產減損測試之規定予以認列。因此，惟一採用過渡性減損測試之效益為可將修訂後準則生效期間前發生之減損損失，與生效期間後發生之所有減



損損失，予以分開。

- (c) 因僅於極少數情況可能會發生上述議題，因此採用過渡性非確定耐用年限無形資產減損測試之效益將不會大於進行測試之額外成本。

## 提前適用 (第140段)

- BC227 理事會考慮任何會計準則若針對適用辦法作出明確意見，將提供使用者有關企業財務狀況、財務績效、或現金流量較有用之資訊。基於以上理由，理事會的確有理由允許，甚至於鼓勵企業提前於生效日前採用國際會計準則第 36 號，但理事會亦考慮到，允許修訂後準則於生效日前提前適用可能降低不同企業於生效日前之期間財務報表之可比性，且實際上提供企業採用不同準則之選擇權。
- BC228 理事會決定，提供使用者有關企業財務狀況、財務績效、或現金流量較有用之資訊所帶來之效益大於可能降低可比性之缺點。因此，準則鼓勵企業提前於生效日適用國際會計準則第 36 號。但因為國際會計準則第 36 號之修訂為整體計畫之一部分，國際會計準則第 36 號規定國際財務報導準則第 3 號及國際會計準則第 38 號 (2004 年修訂) 應同時適用。

## 「國際財務報導準則之改善」(2009 年)之過渡規定

- BC228A 理事會考量修正第 80 段(b)之過渡規定及生效日。理事會提及在評估商譽之減損時，可能會涉及採用後見之明，以決定過去報導期間結束日之現金產生單位之公允價值。雖然國際財務報導準則第 8 號之生效日為 2009 年 1 月 1 日，但考量實務可行性後，理事會決定該項修正之生效日應為 2010 年 1 月 1 日以後開始之年度。因此，理事會決議企業應於 2010 年 1 月 1 日以後開始之年度，推延適用 2009 年 4 月發布之「國際財務報導準則之改善」對第 80 段(b)之修正。

## 非金融資產可回收金額之揭露之過渡規定

- BC228B 國際會計準則理事會 (IASB) 於草案 ED/2013/1 中提議追溯適用該等修正，並得提前適用。絕大多數回應者支持該等提議。
- BC228C 國際會計準則理事會 (IASB) 決議於最終修正保留草案 ED/2013/1 中所提議之過渡規定，意指若企業未於前期適用國際財務報導準則第 13 號，則企業不應提供該前期之比較資訊。此等過渡規定之目的，係為使此等修正具有如同國際會計準則理事會 (IASB) 發布國際財務報導準則第 13 號時，即已發布此等修正之相同效果。

## 與草案不同之主要變動彙總

BC229 以下彙整與草案不同之主要變動：

- (a) 草案建議非確定耐用年限無形資產應於每年年度結束日前比較其帳面金額及可回收金額以進行減損測試。本準則規定前述無形資產應每年比較其帳面金額及可回收金額以進行減損測試。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測試。惟若該無形資產係於當年度原始認列，則本準則規定該無形資產應於當年度結束前進行減損測試。
- (b) 草案建議衡量使用價值所使用之現金流量推估，應以合理且可佐證之假設為基礎，且考量過去實際現金流量及管理階層過去正確預測現金流量估計之能力。此建議並未被本準則採用，但本準則提供以下指引闡明管理階層：
  - (i) 應藉由檢查過去現金流量推估與實際現金流量差異間之原因，以評估其現時現金流量推估相關假設之合理性。
  - (ii) 應確保現時現金流量推估所依據之假設與過去實際結果一致，設若產生該實際現金流量時尚未存在之後續事項及情況之各種影響，使得此一作法屬於適當。
- (c) 草案建議若資產或資產群組之產出若有活絡市場，即使該產出係部分或全部供內部使用，仍應將該資產或資產群組辨認為現金產生單位。在此情況下，於估計未來現金流量以決定資產使用價值時，應使用管理階層對該產出未來市價之最佳估計。草案亦建議於估計決定現金產生單位使用價值之未來現金流量時，應使用管理階層對該產出未來市價之最佳估計。本準則因而比照採用上述規定，資產或資產群組之產出若有活絡市場，即使該產出係部分或全部供內部使用，仍應將該資產或資產群組辨認為現金產生單位。惟本準則闡明任何資產或現金產生單位所產生之現金流量若受到內部轉撥計價影響，則企業應採用管理階層可於公平交易中達成之未來價格之最佳估計，以估計：
  - (i) 用以決定該資產或現金產生單位使用價值之未來現金流入；及
  - (ii) 用以決定受到內部轉撥計價影響之任何其他資產或現金產生單位使用價值之未來現金流出。
- (d) 草案建議企業合併所取得之商譽，應以合理而一致基礎，分攤至一個或多個最小層級之現金產生單位。草案亦建議以下事項：
  - (i) 唯有在某一現金產生單位係管理階層監管含商譽資產之投資報酬下之最小層級單位時，方應視為可以合理而一致之基礎分攤商譽至該現金產生

單位。

- (ii) 現金產生單位不可大於依國際財務報導準則第14號「部門報導」所劃分之企業主要報導格式。

本準則規定為進行減損測試，企業合併所取得之商譽應自收購日起分攤至收購者預期會因該合併綜效而受益之各現金產生單位或現金產生單位群組，無論被收購者其他資產或負債是否分派至該等單位或單位群組。本準則亦規定商譽分攤之單位或單位群組應：(1)代表為內部管理目的監管含商譽資產之企業內最低層級；(2)不大於依國際會計準則第 14 號所劃分之主要或次要報導格式。

- (e) 草案建議當企業處分受攤商譽現金產生單位內之某一營運，則與該營運有關之商譽應：
- (i) 包含於營運之帳面金額以決定處分損益；且
- (ii) 以該被處分之營運之及該現金產生單位內保留部份之相對價值為基礎，予以衡量。

上述建議除一改變外已被本準則採用。本準則規定與該被處分營運有關之商譽應以該被處分之營運及該現金產生單位內保留部份之相對價值，予以衡量，除非企業能證明有其他更好方法，足以反映與該被處分之營運有關之商譽。

- (f) 草案建議當企業因改組其報導架構而改變受攤商譽之現金產生單位之組合時，商譽則應採用類似企業處分現金產生單位部分營運時，所使用之相對價值法，重新分攤至該受影響之單位。本準則亦依據草案規定企業因改組其報導架構而改變一個或多個受攤商譽之現金產生單位之組合，則應將商譽重新分攤至該受影響之單位（單位群組）。惟本準則亦規定重新分攤應採用類似企業處分現金產生單位部分營運時，所使用之相對價值法，除非企業能證明有其他更好方法，足以反映與該改組後單位（單位群組）有關之商譽。
- (g) 草案建議採兩步驟法進行商譽減損測試。第一步驟係採用過濾機制，辨認商譽可能減損；分攤至現金產生單位之商譽僅於單位之帳面金額超過其可回收金額時，可能已減損。若企業辨認出分攤至現金產生單位之商譽可能已減損，企業則應比較分攤至該單位之商譽之可回收金額，以商譽之「隱含價值」衡量，與其帳面金額比較，以決定是否已減損。商譽之隱含價值則依剩餘金額衡量，也就是受攤商譽之現金產生單位之可回收金額，減去若企業假設於減損測試日發生之企業合併中，收購該現金產生單位可辨認資產、負債、及或有負債將認列之淨公允價值（不包含任何收購日於企業合併收購但無法與商譽分開認列之可辨認資產）。本準則規定受攤商譽之現金產生單位（單位群

組)之帳面金額超過其可回收金額之部分，應先就已分攤至該單位之商譽，減少其帳面金額，當商譽帳面金額已減至零時，次就其餘減損損失再依單位中各資產帳面金額等比例分攤至各資產。

- (h) 草案建議應規定企業作出有關帳面金額包括商譽或非確定耐用年限無形資產之現金產生單位之揭露。揭露資訊包括商譽及非確定耐用年限無形資產之帳面金額，單位之可回收金額之衡量方法（亦即使用價值或淨售價），單位之可回收金額超過其帳面金額之金額，用以衡量單位可回收金額之關鍵假設，可回收金額對於關鍵假設及估計變動之敏感度。若企業依國際會計準則第 14 號報導其部門資訊，則草案建議此資訊應彙總企業主要報導格式中每一部門資訊。惟草案亦建議於某些情況下現金產生單位之資訊應當單獨揭露。本準則規定如下：
- (i) 不採用草案建議，針對評估商譽及非確定耐用年限無形資產之減損測試之可靠性之資訊，於每一部門層級彙總揭露，並於特定情況下部門內現金產生單位應單獨予以揭露。相反地，當分攤至現金產生單位（單位群組）之商譽或非確定耐用年限無形資產之帳面金額，相較於企業商譽或非確定耐用年限無形資產之總帳面金額而言屬重大性，本準則規定須就每一該等現金產生單位（單位群組）揭露相關之資訊。
  - (ii) 不採用草案規定企業須揭露現金產生單位之可回收金額超過其帳面金額之金額之建議。本準則改而規定，若管理階層用以決定該單位（單位群組）可回收金額之關鍵假設之合理可能變動將使該單位（單位群組）之帳面金額超過其可回收金額，則應揭露相關資訊。
  - (iii) 不採用草案之建議；亦即規定企業須揭露於決定可回收金額所依據之每一關鍵假設被賦予之數值，以及為使該單位可回收金額等於其帳面金額，該數值必須變動之數額（於合併考量任何用以衡量可回收金額之其他變數受此變動之連帶影響後）。本準則改而規定企業須揭露管理階層於決定可回收金額所依據之各關鍵假設之說明，及管理階層賦予各關鍵假設數值之決定方法之說明；該等數值是否反映過去經驗，或若屬適當，是否與外部來源資訊一致；以及若未反映或不一致，其如何及為何異於過去經驗或外部來源資訊。惟若關鍵假設之合理可能變動將使該單位（單位群組）之帳面金額超過其可回收金額，則企業亦須揭露該關鍵假設被賦予之數值及為使該單位（單位群組）可回收金額等於其帳面金額，該數值必須變動之數額（於合併考量任何用以衡量可回收金額之其他變數受此變動之連帶影響後）。
  - (iv) 規定數個現金產生單位（單位群組）個別包含不重大金額之商譽或非確定耐用年限之無形資產但彙總包含重大金額之商譽或非確定耐用年限之無形資產，則須揭露任何關於決定該等單位（單位群組）可回收金額



之關鍵假設之資訊。

## 發展資產減損準則之歷史

BCZ230 於 1996 年 6 月，國際會計準則委員會 (IASB) 決議為資產減損訂定一國際會計準則。訂定關於資產減損會計準則之理由如下：

- (a) 彙整關於辨認、衡量、認列、及迴轉減損損失之規定於單一準則以確保規定之一制性。
- (b) 國際會計準則先前規定及指引不夠詳細，因此無法確保企業可依循相同辦法辨認、衡量及認列減損損失，例如，當時必須消除一些衡量減損損失之其他辦法，像是使用未折現金額辦法。
- (c) 國際會計準則委員會 (IASB) 決定於 1996 年 3 月探討無形資產及商譽之攤銷期間是否可於部分極少情況下超過 20 年，若此類資產受限於詳細及可靠之年度減損測試。

BCZ231 於 1997 年 4 月，國際會計準則委員會 (IASB) 核准草案第 E55 號「資產減損」。國際會計準則委員會 (IASB) 收到來自超過 20 個國家總共超過 90 封之意見函。國際會計準則委員會 (IASB) 亦執行針對草案第 E55 號之實地訪談計畫，超過 20 間公司來自各項產業及 10 個不同國家參與實地訪談計畫。大約半數參與者使用國際會計準則編製其財務報表，而其它半數則使用其他準則編製報表。實地訪談參與者完成詳細問卷調查，而國際會計準則委員會 (IASB) 亦派幕僚前往與大部分參與者討論草案第 E55 號於實務上對其資產應用之影響。草案第 E55 號所收到之意見函及實地訪談結果之扼要彙總，發布於 1997 年 12 月之國際會計準則委員會 (IASB) 刊物「洞見」。

BCZ232 於 1997 年 10 月，國際會計準則委員會 (IASB) 與澳大利亞、加拿大、紐西蘭、英國、及美國之會計準則委員會。合併發布名為「有關長期性資產之可回收金額測試於各國會計準則處理之探討」之討論稿 (澳大利亞會計研究基金會之幕僚 Jim Paul 為主要作者)。此討論稿由國際會計準則委員會 (IASB) 及上述準則制定機構之委員和資深幕僚組成之「工作小組」所製成。該討論稿：

- (a) 指出工作小組成員之既有或建議有關減損測試之會計準則之重要特質。以及比較這些規定。
- (b) 建議於重大議題中工作小組達成之觀點。

BCZ233 於 1998 年 4 月，考量草案第 E55 號收到之意見函及實地訪談之結果，國際會計準則委員會 (IASB) 核准發布國際會計準則第 36 號「資產減損」。



## 反對意見

### Anthony T Cope 先生、James J Leisenring 先生及 Geoffrey Whittington 教授之反對意見

- DO1 Messrs Cope 先生、Leisenring 先生及 Whittington 教授針對國際會計準則第 36 號內議題提出反對意見。
- DO2 Messrs Cope 先生、Leisenring 先生及 Whittington 教授因反對本準則針對商譽減損測試之規定而提出反對意見。
- DO3 Messrs Cope 先生及 Leisenring 先生贊成國際財務報導準則第 3 號「企業合併」第 54 段禁止商譽攤銷之規定<sup>44</sup>。研究及經驗顯示商譽之攤銷產生無意義之資料，且很可能造成誤導。但如不攤銷商譽，其特殊性質造成必須謹慎處理。國際會計準則第 36 號之結論基礎（第 BC131 段）指出「若可制定嚴密且可實施之減損測試（針對商譽），則不攤銷商譽但於每年或於事項發生或情況改變顯示商譽可能已減損時進行減損測試之方法，將提供企業財務報表使用者較有用之資訊。」。Messrs Cope 先生及 Leisenring 先生同意前述說法。但他們認為理事會多數通過之減損測試並不夠嚴密。
- DO4 Messrs Cope 先生及 Leisenring 先生之異議，與某些理事會委員意見相同，如同國際會計準則第 36 號之結論基礎中第 BC130 段所描述，關於減損測試以衡量可回收金額為基礎（即使用價值或淨售價，兩者較高者）不盡滿意，特別是針對非確定耐用年限資產。但 Messrs Cope 先生及 Leisenring 先生目前願意延後探討此衡量議題，暫緩更多關於衡量原則之研究及討論（他們表示使用公允價值將可與美國一般會計原則有重大趨同）。但於決定商譽之可回收金額時，須較理事會修訂減損測試投入更多嚴密的努力，無論其衡量方法為何。理事會原先於修正國際會計準則第 36 號及第 38 號草案中建議之「兩步驟」法為決定商譽「隱含價值」較實用之方法，理事會應保留此方法。
- DO5 Messrs Cope 先生及 Leisenring 先生承認一些會員反對草案中建議具複雜度及可能成本之規定。但他們仍相信許多提出意見者誤解理事會意圖推行減損測試之實施層級。這顯示於草案之實地訪談。再者，國際會計準則第 36 號第 99 段指明不須進行減損測試之時點，提供緩和使企業無須經常計算減損。他們認為針對外界反對意見較佳之對策係規定商譽減損測試應以美國財務會計準則委員會發布之美國財務會計準則公報第 142 號「商譽及其他無形資產」規定之層級進行。

<sup>44</sup> 理事會於 2008 年發布修訂後國際財務報導準則第 3 號，禁止商譽之攤銷，但描述之第 54 段於 2008 年修訂版之國際財務報導準則第 3 號中已不存在。

- DO6 Whittinton 教授相信本準則之減損測試有兩點特別令人不滿意。首先，由企業合併中收購者於收購時本身內部產生商譽之減損，測試無法消除不至已減損之緩衝金額。此點將於第 DO7 段詳述。再者，測試未包含後續現金流量測試，此點將於第 DO8 至 DO10 段詳述。而測試無法消除由企業合併後內部產生商譽減損之緩衝金額亦係問題。但於傳統減損測試架構中並無明確可行辦法可解決此問題。
- DO7 當被收購業務與收購者既有營運相結合，國際會計準則第 36 號之減損測試並不針對收購者原先存在之內部產生商譽規範其處理。因此，收購者原先存在之內部產生商譽將額外提供作為後續內部產生商譽之資產減損緩衝金額。Whittinton 教授相信減損測試若包含與英國財務報導準則第 11 號「固定資產及商譽減損」類似之規定將更為嚴密，該準則減損測試之目的包含認列收購者於收購日存在之商譽隱含價值。
- DO8 國際會計準則第 36 號之結論基礎中第 BC195 至 BC198 段討論後續現金流量測試。後續現金流量測試採用實際現金流量以取代原始減損測試時使用之估計，並於修訂之估計若造成商譽減損損失則須認列額外減損。因此係一種改正估計之作法。英國財務報導準則第 11 號包含後續現金流量測試。
- DO9 理事會否決使用後續現金流量測試之理由列於第 BC197 段(a)至(c)。第 BC197 段之前言指出，後續現金流量測試方向並不正確，因為應避免商譽過度沖減之問題。但後續現金流量規定僅可以認列實際之沖減（依據實際發生結果），而非過度之沖減。若第 BC197 段之敘述正確，則可能顯示減損測試有另一弱點須補強。
- DO10 第 BC197 段(a)指出後續現金流量測試「無法產生忠實表述之結果」，因此測試不包含衡量使用價值中其他要素。如上所述，該測試僅將現金流量估計以實際結果替代，因此應該含有清楚涵義且防止過度樂觀估計現金流量。若情況顯示更正其他要素之估計為重要之考量，例如利率已變動，則應包含於計算中。第 BC197 段(b)似乎重申第 BC197 段(a)之立場，即減損測試下減損損失之意義。第 BC197 段(c)抱怨後續現金流量測試可能帶來之負擔。Whittinton 教授表示該測試帶來負擔之程度當然取決於實施測試之頻率。他亦指出若有適當之後續現金流量測試則現時大量關於減損測試之揭露規定可能減少。

## 目錄

條 文

### 釋例

1. 現金產生單位之辨認	IE1
A 連鎖零售商店	IE1
B 製造過程中間製程之工廠	IE5
C 單一產品企業	IE11
D 雜誌名稱	IE17
E 一半出租一半自用之建築物	IE20
2. 使用價值之計算及減損損失之認列	IE23
3. 遞延所得稅效果	IE33
A 認列減損損失之遞延所得稅效果	IE33
B 減損損失認列所產生之遞延所得稅資產	IE36
4. 減損損失之迴轉	IE38
5. 未來重組之處理	IE44
6. 未來成本之處理	IE54
7. 含商譽與非控制權益之現金產生單位之減損測試	IE62
7A 原始以可辨認淨資產等比例衡量之非控制權益	IE62
7B 原始以公允價值衡量之非控制權益且相關子公司為單獨現金產生單位	IE68A
7C 原始以公允價值衡量之非控制權益且相關子公司為較大現金產生單位之一部分	IE68F
8. 共用資產之分攤	IE69
9. 含商譽或非確定耐用年限無形資產之現金產生單位之揭露	IE80



## 國際會計準則第 36 號「資產減損」釋例

此等釋例係附加於國際會計準則第36號，但非屬準則之一部分。所有釋例係假設企業除於釋例所述外，並無其他交易。釋例中之貨幣金額均以貨幣單位 (CU，即Currency Units) 表達。

### 釋例 1 現金產生單位之辨認

---

本釋例之目的在於：

- (a) 指出如何於不同情況下辨認現金產生單位。
- (b) 標明企業於辨認某一資產所歸屬之現金產生單位時可能考量之某些因素。

#### A 連鎖零售商店

##### 背景

IE1 X 店為 M 連鎖超商公司所擁有之連鎖零售商店之一，X 店透過 M 公司之採購中心取得所需之全部商品，除出納員及推銷幕僚之聘用外，其定價、行銷、廣告及人力資源政策均由 M 公司決定，M 公司於同一城市中另有五家商店（但位於不同社區），並於其他城市有二十家商店，所有商店之經營方式均與 X 店相同。X 店及其他四家商店係由 M 公司於五年前所收購，並認列商譽。

X 店之現金產生單位為何？

##### 分析

IE2 茲將企業於辨認 X 店之現金產生單位時，應考慮之事項例如：

- (a) 內部管理報告是否以商店別進行績效衡量；及
- (b) 業務營運係以商店別或地區/城市別為利潤基礎。

IE3 M 公司之全部商店因位於不同地區，可能亦有不同之客戶基礎，是以 X 店雖然以公司層級管理，但 X 店產生之現金流入與 M 公司其他商店之現金流入係大部分獨立。因此，X 店很可能為一現金產生單位。

IE4 X 店若係 M 公司因內部管理目的所監管商譽之最小層級現金產生單位，則 M 公司應依本準則第 90 段規定就此等現金產生單位進行減損測試。商譽帳面金額若無法就 X 店之現金產生單位層級取得，並就內部管理目的進行監管，則 M 公司應依本準則第 88 段規定就該現金產生單位進行減損測試。

## B 製造過程中間製程之工廠

### 背景

IE5 Y 工廠最後產出所使用之一重大原料係購自同公司中 X 工廠之中間產品。X 之產品係按移轉所有利潤予 X 之轉撥價格將產品賣給 Y。Y 最後產出之 80% 係售予企業以外之客戶。X 最後產出之 60% 係售予 Y，其餘 40% 則售予企業以外之客戶。針對以下兩種個別情形，X 及 Y 之現金產生單位為何？

情形一：X 賣給 Y 之產品可於活絡市場出售，且內部轉撥價格係高於市場價格。

情形二：X 賣給 Y 之產品並無活絡市場。

### 分析

#### 情況一

IE6 X 可將其產品於活絡市場出售，且因而產生大部分與 Y 獨立之現金流入。因此，X 可能為單獨之現金產生單位，雖然其部分產出係為 Y 所使用（見國際會計準則第 36 號第 70 段）。

IE7 Y 亦可能為單獨之現金產生單位。Y 出售 80% 之產出予企業以外之客戶。因此，Y 之現金流入可被視為大部分獨立。

IE8 內部轉撥價格並不反映 X 產出之市價。因此，於衡量 X 及 Y 二者之使用價值時，企業應調整財務預算/預測，以反映管理階層對內部使用之 X 產品可於公平交易中達成之未來價格之最佳估計（見國際會計準則第 36 號第 70 段）。

#### 情況二

IE9 基於以下原因，每一工廠之可回收金額可能無法獨立於另一工廠之可回收金額評估：

(a) X 產出大部分係供內部使用且無法於活絡市場出售，是以 X 之現金流入係取決於 Y 產品之需求。因此，X 無法被視為產生與 Y 大部分獨立之現金流入。

(b) 兩個工廠係併同管理。

IE10 因此，X 及 Y 可能合併為產生大部分獨立現金流入之最小資產群組。

## C 單一產品企業

### 背景



IE11 M 企業製造單一產品且擁有 A、B、及 C 三工廠。每一工廠皆位於不同洲。A 製造之零件可於 B 或 C 工廠組裝。B 與 C 之合併產能並未被完全利用。M 產品則經由 B 或 C 銷售至全世界。例如，B 產品相較於 C 如可較迅速地自 B 出貨，則可銷售於 C 所在之洲。B 與 C 工廠之利用水準則取決於兩地點間之銷售分配。

針對以下兩種情形，A、B、及 C 之現金產生單位為何？

情形一：A 之產品可於活絡市場出售。

情形二：A 之產品並無活絡市場。

## 分析

### 情況一

IE12 由於 A 產品可於活絡市場出售，故可能為單獨之現金產生單位，（見釋例一之 B—製造過程中間製程之工廠，情況一）。

IE13 雖然 B 及 C 所組裝之產品可於活絡市場出售，但 B 及 C 之現金流入係取決於兩地區間之產出分配，是以 B 及 C 之未來現金流入不太可能單獨決定。因此，B 及 C 可能合併為可產生大部分獨立現金流入之最小可辨認資產群組。

IE14 M 於決定 A、B、及 C 之使用價值時，應調整財務預算/預測以反映其對 A 產品可於公平交易中達成之未來價格之最佳估計（見國際會計準則第 36 號第 70 段）。

### 情況二

IE15 基於下列原因，每一工廠之可回收金額可能無法獨立評估：

(a) A 之產品並無活絡市場。因此，A 之現金流入係取決於 B 及 C 最終產品之銷售。

(b) 雖然 B 及 C 所組裝之產品可於活絡市場出售，但 B 及 C 之現金流入須係取決於兩地點之產出分配。B 及 C 之未來現金流入不太可能可予獨立衡量。

IE16 因此，A、B 及 C（亦即 M 企業整體）可能合併為可產生大部分獨立現金流入之最小可辨認資產群組。

## D 雜誌名稱

### 背景

IE17 某一出版商擁有 150 個雜誌名稱，其中 70 個名稱係收購得來，而 80 個則係自行創造。針對收購雜誌名稱所支付之價格係認列為無形資產，創造雜誌名稱及維持既有名稱之成本則於發生時認列為費用。每一雜誌名稱因直接銷售及廣告所產生

之現金流入係可單獨辨認。雜誌名稱係由客戶部門管理，雜誌名稱取得之廣告收益則取決於其所屬客戶部門所擁有之雜誌名稱範圍。管理階層之政策係於經濟年限截止日前放棄舊雜誌名稱，並立即就相同客戶部門以新雜誌名稱取代之。

單一雜誌名稱之現金產生單位為何？

## 分析

IE18 單一雜誌名稱之可回收金額可能可單獨評估。即使某一雜誌名稱之廣告收益水準在某種程度上，受到客戶部門內其他雜誌名稱之影響，但每一雜誌名稱自直接銷售及廣告收入所產生之現金流入係可單獨辨認。此外，雖然雜誌名稱係由客戶部門管理，但放棄名稱之決策則係以單一名稱為基礎。

IE19 因此，單一雜誌名稱產生之現金流入可能係彼此大部分獨立，因此每一雜誌名稱係單獨之現金產生單位。

## E 一半出租一半自用之建築物

### 背景

IE20 M 公司係製造公司，其擁有完全供內部使用之總部建築物。但企業於規模縮減後，該建築物目前係一半供內部使用且一半出租予第三者。此租賃合約期間為五年。

建築物之現金產生單位為何？

### 分析

IE21 建築物之主要目的係作為共用資產以支持 M 之製造業活動。因此，建築物整體不能被視為產生與企業整體大部分獨立之現金流入。是以建築物之現金產生單位可能為 M 整體。

IE22 建築物並非以投資目的而持有。因此，不宜以未來市場相關租金之推估衡量其使用價值。

## 釋例 2 使用價值之計算及減損損失之認列

所得稅影響數於本釋例不予考慮。

### 背景及使用價值之計算

IE23 T 公司於 20X0 年底以 CU10,000 收購 M 公司。M 公司擁有分散於三個國家之廠房。

表一 20X0 年結束日之相關資料

20X0 年結束日	收購價格之分攤	可辨認資產之公允價值	商譽 <sup>(a)</sup>
	CU	CU	CU
於 A 國之活動	3,000	2,000	1,000
於 B 國之活動	2,000	1,500	500
於 C 國之活動	<u>5,000</u>	<u>3,500</u>	<u>1,500</u>
總額	<u>10,000</u>	<u>7,000</u>	<u>3,000</u>

(a) 於每一國之活動代表針對內部管理目的而監管商譽之最低層級 (商譽係依合併契約條款所明定購買每一國家活動之價格與可辨認資產公允價值間之差異)。

IE23A 因商譽已分攤至每一國家之活動，故每一活動應每年定期進行減損測試，或更頻繁地於若有任何跡象顯示其可能已減損時進行減損測試 (見國際會計準則第 36 號第 90 段)。

IE24 該等現金產生單位之可回收金額 (亦即使用價值及公允價值減處分成本，兩者較高者) 係以使用價值之計算為基礎所決定。於 20X0 年及 20X1 年年底時，前述三個現金產生單位之使用價值均大於其帳面金額。因此，每一國家之活動及其所分攤之商譽均未減損。

IE25 20X2 年年初，A 國新政府上任並通過一項對 T 公司主要產品之出口產生重大限制之法案。因此在可預見之未來，T 公司於 A 國之產量將減少 40%。

IE26 此重大出口限制及造成之產量減少，迫使 T 公司須於 20X2 年年初估計 A 國營運之可回收金額。

IE27 T 公司針對 A 國家可辨認資產以耐用年限 12 年採用直線法提列折舊，並預期無殘值。

IE28 T 公司決定 A 國現金產生單位使用價值之程序如下 (見表 2)：

- (a) 依管理階層核定之最近未來五年 (20X2 年至 20X6 年) 財務預算或預測，編製現金流量預測。
- (b) 以遞減之成長率估計後續年度 (20X7 年至 20Y2 年) 之現金流量，20X7 年之成長率估計為 3%，此成長率低於 A 國相關市場之長期平均歷史成長率。
- (c) 選定折現率為 15%，該折現率係稅前折現率，並反應市場當時對貨幣時間價值及 A 國現金產生單位特定風險之評估。

### 減損損失之衡量與認列

IE29 A 國現金產生單位之可回收金額為 CU1,360。

- IE30 T 公司比較 A 國現金產生單位之可回收金額與其帳面金額 (見表 3)。
- IE31 因帳面金額超過可回收金額部分為 CU1,473, T 公司立即將 CU1,473 之減損損失認列為當期損益。與 A 國營運相關之商譽帳面金額先沖減至零, 次就 A 國現金產生單位之其他可辨認資產帳面金額沖減 (見國際會計準則第 36 號第 104 段)。
- IE32 所得稅影響數係依國際會計準則第 12 號「所得稅」之規定單獨處理 (見釋例 3A)。

表二 A 國現金產生單位於 20X2 年年初之使用價值計算

年度	長期 成長率	未來現金 流量	折現率 15% 之現 值因子 <sup>(a)</sup>	折現後之未來 現金流量
	CU			CU
20X2 (n=1)		230 <sup>(b)</sup>	0.86957	200
20X3		253 <sup>(b)</sup>	0.75614	191
20X4		273 <sup>(b)</sup>	0.65752	180
20X5		290 <sup>(b)</sup>	0.57175	166
20X6		304 <sup>(b)</sup>	0.49718	151
20X7	3%	313 <sup>(c)</sup>	0.43233	135
20X8	(2%)	307 <sup>(c)</sup>	0.37594	115
20X9	(6%)	289 <sup>(c)</sup>	0.32690	94
20Y0	(15%)	245 <sup>(c)</sup>	0.28426	70
20Y1	(25%)	184 <sup>(c)</sup>	0.24719	45
20Y2	(67%)	61 <sup>(c)</sup>	0.21494	<u>13</u>
使用價值				<u>1,360</u>

(a) 現值因子係計算為  $k=1/(1+a)^n$ , 其中 a 為折現率, n 為折現期間。

(b) 此係基於管理階層對淨現金流量推估之最佳估計 (已考量減少 40% 之生產)

(c) 此係就以前年度現金流量以遞減之成長率予以外推。

表三 A 國現金產生單位於 20X2 年年初之減損損失計算及分攤

20X2 年年初	商譽 CU	可辨認資產 CU	總額 CU
歷史成本	1,000	2,000	3,000
累計折舊 (20X1 年)	<u>-</u>	<u>(167)</u>	<u>(167)</u>
帳面金額	1,000	1,833	2,833
減損損失	<u>(1,000)</u>	<u>(473)</u>	<u>(1,473)</u>
減損損失後帳面金額	<u>-</u>	<u>1,360</u>	<u>1,360</u>

### 釋例 3 遞延所得稅效果

沿用釋例二 T 企業之資料，並於本釋例內提供補充資料。

#### A 認列減損損失之遞延所得稅效果

IE33 於 20X2 年年初，A 國現金產生單位內可辨認資產之課稅基礎為 CU900。為課稅目的減損損失不可扣除。適用之稅率為 40%。

IE34 A 國現金產生單位認列其資產之減損損失時，係減少該等資產相關之應課稅暫時性差異，並因而減少遞延所得稅負債。

20X2 年年初	減損損失前 之可辨認資 產	減損損失	減損損失後 之可辨認資 產
	CU	CU	CU
帳面金額 (釋例二)	1,833	(473)	1,360
課稅基礎	<u>900</u>	-	<u>900</u>
應課稅暫時性差異	<u>933</u>	<u>(473)</u>	<u>460</u>
遞延所得稅負債 (稅率 40%)	<u>373</u>	<u>(189)</u>	<u>184</u>

IE35 依國際會計準則第 12 號「所得稅」，原始認列時並無商譽相關遞延所得稅，因此商譽相關減損損失不致產生遞延所得稅之調整項目。

#### B 減損損失認列所產生之遞延所得稅資產

IE36 企業可辨認資產之帳面金額為 CU1,000、可回收金額為 CU650、適用之稅率 30% 且資產之課稅基礎為 CU800。為課稅目的減損損失不可扣除。減損損失之影響如下：

	減損前	減損之影響	減損後
	CU	CU	CU
帳面金額	1,000	(350)	650
課稅基礎	<u>800</u>	-	<u>800</u>
應課稅 (可減除) 暫時性差異	<u>200</u>	<u>(350)</u>	<u>(150)</u>
遞延所得稅負債 (資產) (稅率為 30%)	<u>60</u>	<u>(105)</u>	<u>(45)</u>

IE37 依國際會計準則第 12 號，企業於很有可能課稅所得以供可減除暫時性差異使用之範圍內，方認列遞延所得稅資產。



## 釋例 4 減損損失之迴轉

沿用釋例二之資料，並於本釋例內提供補充資料。本釋例不考慮所得稅影響數。

### 背景

IE38 該 A 國政府於 20X3 年仍在位，但 T 公司營運情況改善。出口法案對 T 產量之影響，經證實並不如管理階層原先預期之嚴重。因此，管理階層估計 A 部門產量將增加 30%。此有利改變使 T 公司重新估計 A 國營運淨資產之可回收金額（見國際會計準則第 36 號第 110 及 111 段）。A 國營運淨資產之現金產生單位仍為 A 國家整體之營運。

IE39 A 國現金產生單位之可回收金額經估計為 CU1,910，計算方式同釋例二。

### 減損損失之迴轉

IE40 T 公司比較 A 國現金產生單位之可回收金額及其淨帳面金額。

表一 A 國現金產生單位於 20X3 年年底之可回收金額及帳面金額計算

	商譽 CU	可辨認資產 CU	總額 CU
20X2 年年初 (釋例二)			
歷史成本	1,000	2,000	3,000
累計折舊	-	(167)	(167)
減損損失	<u>(1,000)</u>	<u>(473)</u>	<u>(1,473)</u>
減損損失後帳面金額	<u>    =</u>	<u>1,360</u>	<u>1,360</u>
20X3 年年底			
增加之折舊 (2 年) <sup>(a)</sup>	<u>    -</u>	<u>(247)</u>	<u>(247)</u>
帳面金額	<u>    =</u>	<u>1,113</u>	<u>1,113</u>
可回收金額			<u>1,910</u>
可回收金額大於帳面金額部分			<u>    797</u>

(a) T 公司於 20X2 年年初認列減損損失後，依修訂後帳面金額及剩餘耐用年限 (11 年)，修訂 A 國家可辨認資產每年攤提之折舊費用 (每年由 CU166.7 改為 CU123.6)。

IE41 因自上次減損損失認列後，用以決定 A 國家淨資產可回收金額之估計發生有利變動。因此，依國際會計準則第 36 號第 114 段規定，T 公司應迴轉 20X2 年認列之減損損失。

IE42 依國際會計準則第 36 號第 122 及 123 段規定，T 公司將 A 國可辨認資產之帳面金額增加 CU387 (見表三)，亦即可回收金額 (CU1,910) 與可辨認資產提列折舊後之歷史成本 (CU1,500)，二者較低者 (見表二)。此增加部分則立即認列為當期損益。

IE43 依國際會計準則第 36 號第 124 段規定，商譽之減損損失不得迴轉。

表二 A國可辨認資產於20X3年之提列折舊後歷史成本計算

20X3 年年底	可辨認資產
	CU
歷史成本	2,000
累計折舊 (166.7 × 3 年)	(500)
提列折舊後歷史成本	<u>1,500</u>
帳面金額 (表一)	<u>1,113</u>
差異	<u>387</u>

表三 A國資產於20X3年年底帳面金額

20X3 年年底	商譽	可辨認資產	總額
	CU	CU	CU
帳面金額總額	1,000	2,000	3,000
累計攤銷	-	(414)	(414)
累計減損損失	<u>(1,000)</u>	<u>(473)</u>	<u>(1,473)</u>
帳面金額	=	<u>1,113</u>	<u>1,113</u>
減損損失之迴轉	<u>0</u>	<u>387</u>	<u>387</u>
減損損失迴轉後之帳面金額	=	<u>1,500</u>	<u>1,500</u>

## 釋例 5 未來重組之處理

本釋例不考慮所得稅影響數。

### 背景

IE44 K 企業於 20X0 年年底就某一廠房進行減損測試。該廠房為一現金產生單位，並以提列折舊後之歷史成本列報。該廠房帳面金額為 CU3,000，剩餘耐用年限 10 年。

IE45 廠房之可回收金額 (亦即使用價值或公允價值減處分成本，二者較高者) 係以使用價值計算。使用價值係以稅前折現率 14% 予以計算。

IE46 管理階層所核定之預算反映下列事項：

(a) 該廠房將於 20X3 年年底以 CU100 之估計成本進行重組。由於 K 公司尚未承諾此重組，故並未就此未來重組成本認列任何應計準備。

(b) 此重組將因未來現金流出之減少而有未來利益。

IE47 K 公司於 20X2 年年底承諾此重組，重組成本仍估計為 CU100，並據以認列相關準備。反映於最近期經管理階層核定預算之廠房估計未來現金流量，係列於釋例第 51 段並採用與 20X0 年年底相同之折現率。

IE48 實際重組成本 CU100 已於 20X3 年發生並給付。另反映於最近期經管理階層核定預算之估計廠房未來現金流量及所採用之折現率，與 20X2 年年底所估計者相同。

## 20X0 年年底

表一 廠房於 20X0 年年底之使用價值計算

年度	未來現金流量	以折現率 14% 折現
	CU	CU
20X1	300 <sup>(a)</sup>	263
20X2	280 <sup>(b)</sup>	215
20X3	420 <sup>(b)</sup>	283
20X4	520 <sup>(b)</sup>	308
20X5	350 <sup>(b)</sup>	182
20X6	420 <sup>(b)</sup>	191
20X7	480 <sup>(b)</sup>	192
20X8	480 <sup>(b)</sup>	168
20X9	460 <sup>(b)</sup>	141
20X10	400 <sup>(b)</sup>	<u>108</u>
使用價值		<u>2,051</u>

(a) 排除反映於管理階層財務預算中之估計重組成本。

(b) 排除反映於管理階層財務預算中預期因重組所產生之估計利益。

IE49 廠房可回收金額（亦即使用價值）低於其帳面金額。因此，K 公司認列該廠房之減損損失。

表二 20X0 年年底之減損損失計算

	廠房 CU
認列減損損失前帳面金額	3,000
可回收金額（表一）	<u>2,051</u>

減損損失	(949)
認列減損損失後帳面金額	<u>2,051</u>

## 20X1年年底

IE50 未發生任何事項使廠房之可回收金額須予重估。因此，無須計算其可回收金額。

## 20X2年年底

IE51 K 企業現已承諾重組。因此，於計算廠房之可回收金額時，預期因未來重組所產生之利益係包含於所預測之現金流量。此將導致用以決定 20X2 年年底使用價值之估計未來現金流量增加。依國際會計準則第 36 號第 110 及 111 段規定，廠房之可回收金額應於 20X2 年年底重新決定。

表三 廠房於 20X2 年年底之使用價值計算

年度	未來現金流量	
	CU	以折現率 14% 折現 CU
20X3	420 <sup>(a)</sup>	368
20X4	570 <sup>(b)</sup>	439
20X5	380 <sup>(b)</sup>	256
20X6	450 <sup>(b)</sup>	266
20X7	510 <sup>(b)</sup>	265
20X8	510 <sup>(b)</sup>	232
20X9	480 <sup>(b)</sup>	192
20X10	410 <sup>(b)</sup>	<u>144</u>
使用價值		<u>2,162</u>

(a) 因已認列相關負債，故排除估計重組成本。

(b) 包含反映於管理階層預算中預期因重組所產生之估計利益。

IE52 廠房之可回收金額（使用價值）高於其帳面金額（見表四）。因此，K 公司迴轉於 20X0 年年底針對該廠房所認列之減損損失。

表四 20X2 年年底之減損損失迴轉計算

	廠房 CU
20X0 年年底之帳面金額（表二）	2,051
20X2 年年底	
折舊費用（20X1 年及 20X2 年-表五）	<u>(410)</u>
迴轉前帳面金額	<u>1,641</u>

可回收金額 (表三)	2,162
減損損失之迴轉	<u>521</u>
迴轉後帳面金額	<u>2,162</u>
帳面金額：提列折舊後歷史成本 (表五)	2,400 <sup>(a)</sup>

(a) 此迴轉金額並未導致廠房之帳面金額超過其未認列減損損失並減除累計折舊後之帳面金額。因此，減損損失全數予以迴轉。

## 20X3年年底

IE53 給付重組成本時將造成 CU100 之現金流出。即使發生此一現金流出，用以決定 20X2 年年底使用價值之估計未來現金流量亦未改變。因此，企業並未於 20X3 年年底計算廠房之可回收金額。

表五 廠房帳面金額之彙總

年底	提列折舊後 歷史成本	可回收金額	調整後折舊 費用	減損損失	減損後帳面 金額
	CU	CU	CU	CU	CU
20X0	3,000	2,051	0	(949)	2,051
20X1	2,700	nc	(205)	0	1,846
20X2	2,400	2,162	(205)	521	2,162
20X3	2,100	nc	(270)	0	1,892

nc = 因無跡象顯示減損損失可能增加或減少而未予計算。

## 釋例 6 未來成本之處理

本釋例不考慮所得稅影響數。

### 背景

IE54 F 企業於 20X0 年年底對某一機器進行減損測試。該機器為一現金產生單位，並以提列折舊後之歷史成本列報，其帳面金額為 CU150,000，剩餘耐用年限 10 年。

IE55 該機器之可回收金額（亦即使用價值和公允價值減處分成本，二者較高者）係以使用價值為基礎衡量。使用價值則採稅前折現率 14% 計算。

IE56 管理階層所核定之預算反映下列事項：

- (a) 為維持機器之預期經濟效益水準於現時狀況下所需之估計成本；及
- (b) 該機器將於 20X4 年將花費 CU25,000，透過增加產能以提升其績效。



IE57 改良機器績效之成本已於 20X4 年年底發生。反映於最近期管理階層所核定預算之機器估計未來現金流量，係列示於釋例第 60 段，且所使用之折現率與 20X0 年相同。

## 20X0 年年底

表一 計算機器於 20X0 年年底之使用價值

年度	未來現金流量	以折現率 14% 折現
	CU	CU
20X1	22,165 <sup>(a)</sup>	19,443
20X2	21,450 <sup>(a)</sup>	16,505
20X3	20,550 <sup>(a)</sup>	13,871
20X4	24,725 <sup>(a), (b)</sup>	14,639
20X5	25,325 <sup>(a), (c)</sup>	13,153
20X6	24,825 <sup>(a), (c)</sup>	11,310
20X7	24,123 <sup>(a), (c)</sup>	9,640
20X8	25,533 <sup>(a), (c)</sup>	8,951
20X9	24,234 <sup>(a), (c)</sup>	7,452
20X10	22,850 <sup>(a), (c)</sup>	<u>6,164</u>
使用價值		<u>121,128</u>

(a) 包含為維持機器之預期經濟效益水準於現時狀況下所需之估計成本。

(b) 排除反映於管理階層財務預算中為提升機器績效之估計成本。

(c) 排除反映於管理階層財務預算中因提升機器績效所預期產生之估計利益。

IE58 機器之可回收金額（使用價值）低於其帳面金額。因此，F 公司針對此機器認列減損損失。

表二 20X0 年年底之減損損失計算

	機器 CU
減損損失前帳面金額	150,000
可回收金額（表一）	<u>121,128</u>
減損損失	<u>(28,872)</u>
減損損失後帳面金額	<u>121,128</u>

## 20X1 年至 20X3 年

IE59 未發生任何事項須重估該機器之可回收金額，故無須計算其可回收金額。

**20X4 年年底**

IE60 F 公司已於 20X4 年年底花費成本提升機器績效。因此，機器更新可能產生之未來利益已包含於所預測之現金流量，此將導致於 20X0 年年底計算使用價值之估計未來現金流量之增加。因此依國際會計準則第 36 號第 110 及 111 段，機器之可回收金額於 20X4 年年底重新計算。

表三 計算機器於 20X4 年年底使用價值

年度	未來現金流量 <sup>(a)</sup>	
	CU	以折現率 14% 折現 CU
20X5	30,321	26,597
20X6	32,750	25,200
20X7	31,721	21,411
20X8	31,950	18,917
20X9	33,100	17,191
20X10	27,999	<u>12,756</u>
使用價值		<u><u>122,072</u></u>

(a) 包含反映於管理階層財務預算中預期因提升機器績效所產生之估計利益。

IE61 機器之可回收金額（亦即使用價值）係高於其帳面金額及提列折舊後之歷史成本（見表四）。因此，F 公司迴轉於 20X0 年年底針對機器所認列之減損損失，使其以提列折舊後歷史成本列報。

表四 20X4 年年底減損損失迴轉之計算

	機器 CU
20X0 年年底之帳面金額（表二）	121,128
20X4 年年底	
折舊費用（20X1 年至 20X4 年-表五）	(48,452)
加強機器績效之成本	<u>25,000</u>
迴轉前帳面金額	<u>97,676</u>
可回收金額（表三）	<u>122,072</u>
減損損失之迴轉	<u>17,324</u>
迴轉後帳面金額	<u><u>115,000</u></u>
帳面金額：提列折舊後歷史成本（表五）	115,000 <sup>(a)</sup>

(a) 機器之使用價值大於機器提列折舊後之歷史成本。因此，減損損失迴轉金額應限制於不致使機器帳面金額大於提列折舊後歷史成本之金額。

表五 機器帳面金額彙總

年度	提列折舊後 歷史成本 CU	可回收金額 CU	調整後折舊 費用 CU	減損損失 CU	減損後帳面 金額 CU
20X0	150,000	121,128	0	(28,872)	121,128
20X1	135,000	nc	(12,113)	0	109,015
20X2	120,000	nc	(12,113)	0	96,902
20X3	105,000	nc	(12,113)	0	84,789
20X4	90,000		(12,113)		
加強	<u>25,000</u>		=		
	<u>115,000</u>	122,072	<u>(12,113)</u>	17,324	115,000
20X5	95,833	nc	(19,167)	0	95,833

nc = 因無跡象顯示減損損失可能增加或減少而未予計算。

## 釋例 7 含商譽與非控制權益之現金產生單位之減損測試

### 釋例 7A 原始以可辨認淨資產等比例衡量之非控制權益

本釋例不考慮所得稅影響數。

#### 背景

- IE62 母公司於 20X3 年 1 月 1 日以 CU2,100 收購子公司 80% 之所有權權益。子公司可辨認淨資產於收購日之公允價值為 CU1,500。母公司選擇按子公司可辨認淨資產之比例 CU300 (即 CU1,500 的 20%) 衡量非控制權益。商譽 CU900 係移轉對價加上非控制權益 (CU2,100+CU300) 彙總數減除淨可辨認資產 (CU1,500)。
- IE63 子公司之資產整體為可產生與其他資產或資產群組大部分獨立現金流入之最小可辨認資產群組，是以子公司為一現金產生單位。因母公司之其他現金產生單位預期可因合併綜效而獲益，因此與該等綜效相關之商譽 CU500 已分攤至母公司之其他現金產生單位。因子公司現金產生單位之帳面金額包含商譽，故須每年進行減損測試，或更頻繁地於有跡象顯示可能已減損時進行減損測試 (見國際會計準則第 36 號第 90 段)。
- IE64 母公司於 20X3 年年底決定子公司現金產生單位之可回收金額為 CU1,000。子公司不含商譽之淨資產帳面金額為 CU1,350。

#### 進行子公司 (現金產生單位) 之減損測試

IE65 歸屬於非控制權益之商譽係包含於子公司之可回收金額 CU1,000，但並未認列於母公司合併財務報表。因此，依國際會計準則第 36 號附錄 C 第 C4 段規定，子公司之帳面金額在與可回收金額 CU1,000 比較前，應增加至包含歸屬於非控制權益之商譽。商譽於收購日分攤 CU500 至母公司其他現金產生單位後，歸屬於母公司持有 80% 股權子公司部分為 CU400。因此，商譽於收購日歸屬於子公司 20% 非控制權益部分為 CU100。

表一 20X3 年年底進行之子公司減損測試

20X3 年年底	子公司商譽	可辨認淨資產	總額
	CU	CU	CU
帳面金額	400	1,350	1,750
未認列之非控制權益	<u>100</u>	=	<u>100</u>
調整後帳面金額	<u>500</u>	<u>1,350</u>	1,850
可回收金額			<u>1,000</u>
減損損失			<u>850</u>

### 減損損失之分攤

IE66 依國際會計準則第 36 號第 104 段規定，CU850 之減損損失係先藉由減除商譽帳面金額後，再分攤至單位內之資產。

IE67 因此，單位減損損失 CU850 中之 CU500 應先分攤至商譽。依國際會計準則第 36 號附錄 C 第 C6 段規定，部分擁有之子公司本身如係現金產生單位，則商譽減損損失應以與損益分攤相同之基礎分攤至控制及非控制權益。於此釋例中，損益係以相對所有權權益之基礎分攤，因商譽僅認列母公司對子公司持股之 80% 所有權權益，故母公司應僅認列 80% 之商譽減損損失（亦即，CU400）。

IE68 剩餘之減損損失 CU350，應經由減除子公司可辨認資產之帳面金額予以認列（見表二）。

表二 20X3 年年底對子公司減損損失之分攤

20X3 年年底	商譽	可辨認淨資產	總額
	CU	CU	CU
帳面金額	400	1,350	1,750
減損損失	<u>(400)</u>	<u>(350)</u>	<u>(750)</u>
減損損失後帳面金額	=	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>

### 釋例 7B 原始以公允價值衡量之非控制權益且相關子公司為單獨現

#### 金產生單位



本釋例不考慮所得稅影響數。

## 背景

- IE68A 母公司於 20X3 年 1 月 1 日以 CU2,100 價格收購子公司 80% 所有權權益。子公司可辨認淨資產於收購日之公允價值為 CU1,500。母公司選擇以公允價值衡量非控制權益，其公允價值為 CU350。商譽 CU950 係移轉對價及非控制權益金額彙總數 (CU2,100+CU350) 與可辨認淨資產 (CU1,500) 間之差異數。
- IE68B 子公司資產整體為可產生與其他資產或資產群組大部分獨立現金流入之最小可辨認資產群組。因此，子公司為一現金產生單位。因母公司其他現金產生單位預期可從合併綜效而獲益，故與該等綜效相關之商譽 CU500 已分攤至母公司其他現金產生單位。因子公司現金產生單位之帳面金額包含商譽，故須每年進行減損測試，或更頻繁地於有跡象顯示可能已減損時進行減損測試 (見國際會計準則第 36 號第 90 段)。

## 進行子公司之減損測試

- IE68C 母公司於 20X3 年年底確定子公司現金產生單位之可回收金額為 CU1,650。子公司不含商譽之淨資產帳面金額為 CU1,350。

表一 20X3 年進行之子公司減損測試

20X3 年年底	商譽	可辨認淨資產	總額
	CU	CU	CU
帳面金額	450	1,350	1,800
可回收金額			<u>1,650</u>
減損損失			<u>150</u>

## 分攤減損損失

- IE68D 依國際會計準則第 36 號第 104 段規定，減損損失 CU150 係先減除商譽帳面金額後，再分攤至單位內資產。
- IE68E 因此，單位減損損失 CU150 全額應先分攤至商譽。依國際會計準則第 36 號附錄 C 第 C6 段規定，部分擁有之子公司本身如係現金產生單位，則商譽減損損失應以與分攤損益相同之基礎分攤至控制及非控制權益。

## 釋例 7C 原始以公允價值衡量之非控制權益且相關子公司為較大現金產生單位之一部分

本釋例不考慮所得稅影響數。



## 背景

- IE68F 針對釋例 7B 第 IE68A 段所述之企業合併，假設子公司資產將併同母公司其他資產或資產群組產生現金流入，故子公司本身非一可供減損測試之現金產生單位，而係較大現金產生單位 Z 之一部分。母公司其他現金產生單位亦預期可由合併綜效而受益。因此，與該等綜效相關之商譽 CU500 已分攤至母公司其他現金產生單位。Z 與先前之其他企業合併相關之商譽為 CU800。
- IE68G Z 之帳面金額因同時包含來自子公司及先前其他企業合併之商譽，故須每年進行減損測試，或更頻繁地於有跡象顯示可能已減損時進行減損測試（見國際會計準則第 36 號第 90 段）。

## 進行子公司之減損測試

- IE68H 母公司於 20X3 年年底確定現金產生單位 Z 之可回收金額為 CU3,300，Z 不含商譽之淨資產帳面金額為 CU2,250。

表三 20X3 年年底之現金產生單位 Z 減損測試

20X3 年年底	商譽	可辨認淨資產	總額
	CU	CU	CU
帳面金額	1,250	2,250	3,500
可回收金額			<u>3,300</u>
減損損失			<u>200</u>

## 分攤減損損失

- IE68I 依國際會計準則第 36 號第 104 段，減損損失 CU200 係先減除商譽帳面金額，再分攤至單位內資產。因此，現金產生單位 Z 之減損損失 CU200 應全數分攤至商譽。依國際會計準則第 36 號附錄 C 第 C7 段，部分擁有之子公司本身如構成較大現金產生單位之一部分，商譽減損損失應先分攤至現金產生單位 Z 之該部分，且之後再分攤至部分擁有子公司之控制權益及非控制權益。
- IE68J 母公司應以減損前該部分之商譽帳面金額為基礎分攤減損損失至該現金產生單位之此部分。於此釋例中，子公司所分配之減損為 36% (450/1,250)。之後減損損失係以與分攤損益相同之基礎分攤至控制及非控制權益。

## 釋例 8 共用資產之分攤

本釋例不考慮所得稅影響數。

## 背景

- IE69 M 企業有現金產生單位：A、B 及 C。此等現金產生單位帳面金額均不含商譽。由於 M 相關產業之技術環境於本期發生不利變動，因此 M 對前述每一現金產生單位進行減損測試。A、B 及 C 於 20X0 年年底之帳面金額分別為 CU100、CU150 及 CU200。
- IE70 前述相關營運係由總部所指揮，總部之帳面金額為 CU200：含總部建築物 CU150 及研究中心 CU50。現金產生單位之相對帳面金額，係總部建築物分攤至每一現金產生單位之合理之比率基礎。研究中心之帳面金額則無法以合理之基礎分攤至各現金產生單位。
- IE71 A 現金產生單位之剩餘估計耐用年限為 10 年，B、C 及總部之剩餘耐用年限為 20 年。總部係以直線基礎提列折舊。
- IE72 每一現金產生單位之可回收金額（亦即使用價值或公允價值減處分成本，兩者較高者）係以使用價值決定。使用價值係採稅前折現率 15% 計算。

### 共用資產之辨認

- IE73 依國際會計準則第 36 號第 102 段規定，M 應先辨認與受評現金產生單位相關之所有共用資產。此釋例內之共用資產為總部建築物及研究中心。
- IE74 M 次就下列情況決定每一共用資產之處理：
- (a) 總部建築物帳面金額可以合理而一致之基礎分攤至受評現金產生單位；及
- (b) 研究中心帳面金額無法以合理而一致之基礎分攤至受評現金產生單位。

### 共用資產之分攤

- IE75 總部建築物之帳面金額係分攤至每一現金產生單位之帳面金額。採加權平均方式分攤，係因 A 現金產生單位剩餘耐用年限為 10 年，而 B 及 C 現金產生單位剩餘耐用年限為 20 年。

表一 總部建築物帳面金額之加權平均分攤計算

20X0 年年底	A	B	C	總額
	CU	CU	CU	CU
帳面金額	100	150	200	450
耐用年限	10 年	20 年	20 年	
依剩餘耐用年限之權數	1	2	2	
加權後之帳面金額	100	300	400	800
建築物之相對分攤比例	12% <sup>1</sup>	38% <sup>1</sup>	50%	100%
	(100/800)	(300/800)	(400/800)	
建築物帳面金額之分攤	<u>19</u>	<u>56</u>	<u>75</u>	<u>150</u>



(依據前數相對比例)

分攤建築物後帳面金額	<u>119</u>	<u>206</u>	<u>275</u>	<u>600</u>
------------	------------	------------	------------	------------

<sup>1</sup>：譯者註：正確比例應分別為 12.5% 及 38.5%。

### 可回收金額之決定及減損損失之計算

IE76 國際會計準則第 36 號第 102 段規定，應先將每一現金產生單位帳面金額（包括已分攤之總部建築物帳面金額部分）與可回收金額相比較，並認列任何因而產生之減損損失。國際會計準則第 36 號第 102 段亦規定，M 企業整體（亦即包括研究中心之最小現金產生單位群組）之可回收金額應與其帳面金額（包含總部建築物及研究中心）比較。

表二 A、B、C 及 M 於 20X0 年年底之使用價值計算

年數	A		B		C		M	
	未來現 金流量	以 15% 折現	未來現 金流量	以 15% 折現	未來現 金流量	以 15% 折現	未來現 金流量	以 15% 折現
	CU	CU	CU	CU	CU	CU	CU	CU
1	18	16	9	8	10	9	39	34
2	31	23	16	12	20	15	72	54
3	37	24	24	16	34	22	105	69
4	42	24	29	17	44	25	128	73
5	47	24	32	16	51	25	143	71
6	52	22	33	14	56	24	155	67
7	55	21	34	13	60	22	162	61
8	55	18	35	11	63	21	166	54
9	53	15	35	10	65	18	167	48
10	48	12	35	9	66	16	169	42
11			36	8	66	14	132	28
12			35	7	66	12	131	25
13			35	6	66	11	131	21
14			33	5	65	9	128	18
15			30	4	62	8	122	15
16			26	3	60	6	115	12
17			22	2	57	5	108	10
18			18	1	51	4	97	8
19			14	1	43	3	85	6
20			10	<u>1</u>	35	<u>2</u>	71	<u>4</u>
使用價值		<u>199</u>		<u>164</u>		<u>271</u>		<u>720<sup>(a)</sup></u>



- (a) 假設研究中心對企業整體產生額外之未來現金流量，故各現金產生單位之使用價值合計數小於業務整體之使用價值，前述額外現金流量並未歸屬至總部建築物。

表三 現金產生單位 A、B 及 C 之減損測試

20X0 年年底	A	B	C
	CU	CU	CU
分攤建築物之後帳面金額 (見表一)	119	206	275
可回收金額 (見表二)	<u>199</u>	<u>164</u>	<u>271</u>
減損損失	<u>0</u>	<u>(42)</u>	<u>(4)</u>

- IE77 下一步驟係分攤減損損失至現金產生單位之資產及總部建築物。

表四 現金產生單位 B 及 C 之減損損失分攤

現金產生單位	B	C
	CU	CU
分攤至總部建築物	(12)(42x56/206)	(1)(4x75/275)
分攤至現金產生單位資產	<u>(30)(42x150/206)</u>	<u>(3)(4x200/275)</u>
	<u>(42)</u>	<u>(4)</u>

- IE78 研究中心因無法以合理而一致之基礎分攤至 A、B 及 C 現金產生單位，故 M 係將可以合理而一致之基礎分攤研究中心帳面金額之最小現金產生單位群組 (亦即 M 整體) 之帳面金額與其可回收金額比較。

表五 研究中心帳面金額可予分攤之最小現金產生單位群組 (亦即 M 公司整體) 之減損測試

20X0 年年底	A	B	C	總部建築物	研究中心	M
	CU	CU	CU	CU	CU	CU
帳面金額	100	150	200	150	50	650
前述分攤之減損損失	<u>-</u>	<u>(30)</u>	<u>(3)</u>	<u>(13)</u>	<u>-</u>	<u>(46)</u>
前述分攤後之帳面金額	<u>100</u>	<u>120</u>	<u>197</u>	<u>137</u>	<u>50</u>	<u>604</u>
可回收金額 (見表二)						<u>720</u>
較大現金產生單位之減損損失						<u>0</u>

- IE79 因此，針對 M 公司整體之減損測試並未產生任何額外之減損損失。僅有第一步驟

針對 A、B 及 C 現金產生單位計算之 CU46 認列為減損損失。

## 釋例 9 含商譽或非確定耐用年限無形資產之現金產生單位之揭露

本釋例之目的係為說明國際會計準則第36號第134及135段所規定之揭露。

### 背景

- IE80 M 企業為一多國籍製造商，且使用地區別報導部門資訊。M 之三個應報導部門為歐洲、北美及亞洲。商譽已針對減損測試目的分攤予歐洲部門內之二現金產生單位 (A 及 B)、北美部門內之一現金產生單位 (C) 與亞洲部門內一現金產生單位群組 (包括 XYZ 營運)，前述 A、B、C 三現金產生單位及 XYZ 營運均係為內部管理目的監管含商譽資產之投資報酬下之最小層級單位。
- IE81 M 於 20X2 年 12 月取得位於北美之製造營運單位 C，該單位與 M 位於北美的其他營運單位不同，其主要產品具 10 年之專利權效益，故於其相關產業具高邊際報酬及高成長率。C 之專利權於 M 進行收購前才剛申請成立。M 於取得時除專利權外，另認列商譽 CU3,000 及品牌 CU1,000。M 管理階層確定品牌具有非確定耐用年限。M 並無其他非確定耐用年限無形資產。
- IE82 分攤至單位 A、B 及 C 與營運 XYZ 之商譽及非確定耐用年限無形資產之帳面金額列示如下：

	商譽	非確定耐用年限 無形資產
	CU	CU
A 現金產生單位	350	
B 現金產生單位	450	
C 現金產生單位	3,000	1,000
XYZ 現金產生單位群組	<u>1,200</u>	
總額	<u>5,000</u>	<u>1,000</u>

- IE83 M 於 20X3 年 12 月 31 日確認，並無任何現金產生單位或現金產生單位群組 (含商譽或非確定耐用年限無形資產) 已減損。此等單位或單位群組之可回收金額 (亦即使用價值或公允價值減處分成本，兩者較高者) 係依據使用價值所決定。M 公司確認這些可回收金額之計算對下列假設之變動最具敏感性：

單位 A 及 B	單位 C	營運 XYZ
財務預算期間之毛利率 (此期間為 4 年)	財務預算期間之五年期美 國政府公債利率 (此期間	財務預算期間之毛利率 (此期間為 5 年)



	為 5 年)	
財務預算期間之原料價格波動	財務預算期間之原料價格波動	財務預算期間之日幣對美元匯率
財務預算期間之市場佔有率	財務預算期間之市場佔有率	財務預算期間之市場佔有率
用以外推超出財務預算期間現金流量之成長率	用以外推超出財務預算期間現金流量之成長率	用以外推超出財務預算期間現金流量之成長率

IE84 A、B 及 XYZ 於財務預算期間之毛利率，係由 M 依據財務預算期間開始前所達成之平均毛利率，乘以每年 5% 之預期效率改善所估計。A、B 所生產之產品具互補性，並藉由 M 之經營而得到相同毛利率。

IE85 財務預算期間之市場佔有率，係由 M 依據財務預算開始前所達成之平均市場佔有率，經調整每年預期市場佔有率之成長或衰退所估計。M 之預期事項如下：

- (a) A、B 之市場佔有率不同，但因產品品質持續提升，均將於財務預算期間以每年 3% 成長。
- (b) C 現金產生單位因所增加之廣告支出及其主要產品 10 年之專利權保護效益，其市場佔有率將於財務預算期間以每年 6% 成長。
- (c) XYZ 現金產生單位群組在併同考慮產品品質持續提升及預期競爭之增加情況下，其市場佔有率將維持不變。

IE86 A、B 係由相同之歐洲供應商購買原料，然 C 則由不同之北美供應商購買原料，M 所估計財務預算期間之原料價格波動，將與歐洲及北美相關政府部門所發布之消費者物價指數一致。

IE87 M 所估計財務預算期間之五年期美國政府公債利率，係與財務預算期間開始時同類債券之收益率一致。M 公司所估計之日幣對美元匯率，係與財務預算期間之遠期外匯市場平均匯率一致。

IE88 M 針對 A、B、C 及 XYZ 使用穩定之成長率，以外推超出財務預算期間年度之現金流量。M 所估計 A、B 及 XYZ 之成長率，係與其營運所在市場之長期平均成長率相關公開可得資訊一致。惟 C 之成長率則超出營運所在市場之長期平均成長率，M 企業之管理階層認為基於其主要產品 10 年之專利權保護效益，此成長率係屬合理。

IE89 M 於 20X3 年 12 月 31 日之財務報表相關附註揭露下列項目：

商譽及非確定耐用年限無形資產之減損測試

為進行減損測試，商譽已分攤至歐洲部門之 A、B 二現金產生單位、北美部門之 C

現金產生單位及亞洲部門之 XYZ 現金產生單位群組。分攤至 C 現金產生單位及 XYZ 現金產生單位群組之商譽帳面金額，相較於商譽總帳面金額屬重大，惟分攤至 A、B 二現金產生單位之商譽帳面金額，相較於商譽總帳面金額非屬重大。A、B 二現金產生單位之可回收金額係依據相同之關鍵假設，而分攤至該等單位之商譽帳面金額彙總數具重大性。

#### XYZ 現金產生單位群組

XYZ 現金產生單位群組之可回收金額係依據使用價值所決定，其所使用之現金流量推估係依據經管理階層核定之五年期財務預算，相關折現率為 8.4%。超過五年期之現金流量係使用 6.3% 之穩定成長率予以外推，此成長率並未超過 XYZ 營運所在市場之長期平均成長率。管理階層相信 XYZ 現金產生單位群組可回收金額所依據之關鍵假設，其任何合理之可能變動將不致使其帳面金額超過可回收金額。

#### C 現金產生單位

C 現金產生單位之可回收金額亦依據使用價值所決定，其所使用之現金流量推估係依據經管理階層核定之五年期財務預算，相關折現率為 9.2%。超過五年期之現金流量係使用 12% 之穩定成長率予以外推，此成長率比 C 現金產生單位營運所在市場之長期平均成長率高 4%。由於 C 現金產生單位主要產品 10 年之專利權 (20X2 年 12 月核准) 保護效益，管理階層相信 12% 之成長率是合理的。管理階層亦相信 C 現金產生單位可回收金額所依據之關鍵假設，其任何合理之可能變動將不致使其帳面金額超過可回收金額。

#### A 及 B 現金產生單位

A、B 現金產生單位之可回收金額係依據使用價值所決定，此二單位生產具互補性之產品，且其可回收金額係依據相同之關鍵假設所決定。二單位使用價值計算所使用之現金流量推估係依據經管理階層核定之四年期財務預算，相關折現率為 7.9%。二單位超過四年期之現金流量係使用 5% 之穩定成長率予以外推，此成長率並未超過此二單位營運所在市場之長期平均成長率。二單位於財務預算期間之現金流量推估，係依據該期間相同之預期毛利率及原料價格波動所估計。管理階層亦相信 A、B 二現金產生單位可回收金額所依據之關鍵假設，其任何合理之可能變動將不致使其帳面金額彙總數超過可回收金額彙總數。

	XYZ 現金產生單位 群組	C 單位	A 及 B 單位 (彙總數)
商譽帳面金額	CU 1,200	CU 3,000	CU800
非確定耐用年 限之品牌帳面 金額	—	CU1,000	—



使用價值計算所採用之關鍵假設 <sup>(a)</sup>			
關鍵假設	· 預算毛利率	· 五年期美國政府公債利率	· 預算毛利率
決定關鍵假設數值之基礎	· 於財務預算期間開始前，因預期效率提升所達成之平均毛利率	· 財務預算期間開始時之五年期美國政府公債收益率	· 於財務預算期間開始前，因預期效率提升所達成之平均毛利率
關鍵假設	· 關鍵假設數值在不考慮效率提升下，反映過去經驗，管理階層相信每年 5% 之成長係合理可達成。	· 關鍵假設數值與外部資訊一致。	· 關鍵假設數值在不考慮效率提升下，反映過去經驗，管理階層相信每年 5% 之成長係合理可達成。
關鍵假設	· 財務預算期間之日幣對美元匯率	· 原料價格波動	· 原料價格波動
決定關鍵假設數值之基礎	· 財務預算期間之遠期外匯市場平均匯率	· 購買原料之北美國家，於財務預測期間之消費者物價指數	· 購買原料之歐洲國家，於財務預測期間之消費者物價指數
關鍵假設	· 關鍵假設數值與外部來源資訊一致。	· 關鍵假設數值與外部來源資訊一致。	· 關鍵假設數值與外部來源資訊一致。
關鍵假設	· 預期市場佔有率	· 預期市場佔有率	
決定關鍵假設數值之基礎	· 於財務預測期間前之平均市場佔有率	· 在考慮每年預期之市場成長率下，於財務預測期間前之平均市場佔有率	
關鍵假設	· 關鍵假設數值反映過去經驗，且在同時考慮產品品質持續提升及預期競爭之增加下，市場佔有率維持不變。	· 管理階層相信因所增加之廣告支出及 C 主要產品 10 年之專利權保護效益，每年 6% 市場成長率係合理可達成，且因 C 於 M 公司之北美部門下經營，預期經營綜效將可達成。	

(a) 此表所列有關 A 及 B 二現金產生單位之關鍵假設，僅包括同時用以計算二單位可回

收金額之關鍵假設。