

國際財務報導準則(2015年版)
正體中文版草案

可接受之折舊及攤銷方法之闡釋

(2015年版國際會計準則第16號及國際會計準則第38號之修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於104年8月18日前，將意見以電子郵件方式
寄至 tifrs@ardf.org.tw)

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

目錄

國際財務報導準則 「可接受之折舊及攤銷方法之闡釋」

理事會對 2014 年 5 月發布之「可接受之折舊及攤銷方法之闡釋」（國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 38 號之修正）之核准

國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之修正

國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」結論基礎之修正

國際會計準則第 38 號「無形資產」之修正

國際會計準則第 38 號「無形資產」結論基礎之修正

反對意見



國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之修正

修正第 56 段，並新增第 62A 及 81I 段之規定。

可折舊金額及折舊期間

...

56 資產所含之未來經濟效益主要係透過企業對資產之使用而消耗。惟其他因素如技術或商業之過時及資產閒置時之磨損，通常會導致原可由該資產所獲得之經濟效益減少。因此，於決定資產耐用年限時，下列所有因素均應予以考量：

(a) ...

(c) 技術或商業之過時，此係導因於生產之改變或改善，或市場上對該資產之產品或服務產出需求之改變。使用一資產所生產之項目之未來售價預期減少，可能顯示對該資產之技術或商業之過時之預期，進而可能反映該資產所含之未來經濟效益減少。

...

折舊方法

...

62A 以包括資產使用之活動所產生之收入為基礎之折舊方法並不適當。包括資產使用之活動所產生之收入通常反映資產經濟效益之消耗以外之因素。例如，收入受其他投入與過程、銷售活動及銷售數量與價格之變動所影響。收入之價格組成部分可能受通貨膨脹所影響，而通貨膨脹與資產消耗之方式無關。

生效日

...

81I 2014 年 5 月發布之「可接受之折舊及攤銷方法之闡釋」（國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 38 號之修正）修正第 56 段，並新增第 62A 段之規定。企業應於 2016 年 1 月 1 日以後開始之年度期間推延適用該等修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。

國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」結論 基礎之修正

新增第 BC33A 至 BC33G 段及相關標題。

折舊：折舊方法

...

- BC33A 國際會計準則理事會（IASB）決議修正國際會計準則第 16 號，以處理關於使用收入基礎法對資產提列折舊之疑慮。國際會計準則理事會（IASB）之決議回應了下列請求：對屬國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」範圍內之服務特許權協議之無形資產決定其適當之攤銷方法時，用語「資產所含預期未來經濟效益之消耗」之意義加以闡明。前述議題與國際會計準則第 38 號「無形資產」第 97 至 98 段之應用相關，雖然國際會計準則理事會（IASB）決議擴大處理此議題，而非僅限於服務特許權協議所產生之無形資產。
- BC33B 國際會計準則理事會（IASB）觀察到，收入基礎之折舊方法係以一會計期間所產生之收入占資產耐用經濟年限內所預期產生之收入總額之比例為基礎，分攤資產之可折舊金額。該收入總額之金額受單位數（即數量）與價格間之交互作用所影響，並將所有預期價格變動納入考量。
- BC33C 國際會計準則理事會（IASB）觀察到，國際會計準則第 16 號第 60 段說明，所採用之折舊方法應反映企業對資產未來經濟效益之預期消耗型態。國際會計準則理事會（IASB）注意到，即使收入有時被視為資產產出之衡量，但原則上收入不會反映不動產、廠房及設備項目使用或消耗之方式。國際會計準則理事會（IASB）觀察到，收入之價格組成部分可能受通貨膨脹所影響，並注意到通貨膨脹與消耗資產之方式無關。
- BC33D 以國際會計準則第 16 號之指引為基礎，國際會計準則理事會（IASB）提議於草案「可接受之折舊及攤銷方法之闡釋」（國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 38 號之提議修正）（「草案」）中闡明，以包括資產使用之活動所產生之收入為基礎之折舊方法並不適當，因收入反映自業務（該資產為其一部分）經營所產生之經濟效益之型態，而非透過資產使用所消耗之經濟效益之型態。
- BC33E 於再研議草案之過程中，國際會計準則理事會（IASB）決定重申其結論：使用收入基礎法並不適當，因國際會計準則第 16 號第 60 段之原則為「所採用之折舊方法應反映企業對資產未來經濟效益之預期消耗型態」。而以包括資產使用之活動

所產生之收入為基礎之方法則係以資產使用所產生之未來經濟效益為基礎之方法。基於所收到對草案之回饋意見，國際會計準則理事會（IASB）亦決定不保留曾納入於草案之結論基礎中之看法：在有限之情況下，收入基礎法產生與生產數量法相同之結果。草案之許多回應者發現，此等看法與本準則所提議之指引相矛盾。

BC33F 於草案中，國際會計準則理事會（IASB）提議提供指引，以闡明「過時」於餘額遞減法應用中之角色。為回應所收到對提議指引之意見，國際會計準則理事會（IASB）決議改變此指引之焦點。國際會計準則理事會（IASB）決定說明一項目之未來售價預期減少，可能顯示對該資產之技術或商業之過時之預期，進而可能反映該資產所含之未來經濟效益減少。國際會計準則理事會（IASB）指出，就估計某資產未來經濟效益之消耗型態及耐用年限而言，對技術或商業之過時之預期係屬攸關。國際會計準則理事會（IASB）指出，於國際會計準則第 16 號第 62 段中，餘額遞減法係一可接受之折舊方法，該方法能反映資產所含未來經濟效益之加速消耗。

BC33G 草案之部分回應者建議，國際會計準則理事會（IASB）應定義「經濟效益之消耗」之概念，並提供此方面之指引。於再研議過程中，國際會計準則理事會（IASB）反對此舉，並指出經濟效益之消耗之概念將須一較廣泛之專案計畫。

國際會計準則第 38 號「無形資產」之修正

修正第 92 段，並新增第 98A 至 98C 段及第 130J 段。

耐用年限

...

- 92 基於科技快速變遷之歷史，電腦軟體及許多其他無形資產易受科技過時之影響。因此，該等資產之耐用年限通常較短。使用一無形資產所生產之項目之未來售價預期減少，可能顯示對該資產之技術或商業之過時之預期，進而可能反映該資產所含之未來經濟效益減少。

...

攤銷期間及攤銷方法

- 97 有限耐用年限無形資產之可折舊金額應按有系統之基礎於其耐用年限內分攤。攤銷始於該資產達可供使用時，亦即達到能符合管理階層預期運作方式之必要狀態及地點時。攤銷應止於依國際財務報導準則第 5 號將資產分類為待出售（或包括於分類為待出售之處分群組中）之日或資產除列日，兩者較早之日期。所採用之攤銷方法應反映企業對資產未來經濟效益之預期消耗型態。若該型態無法可靠決定，則應採用直線法。每一期間之攤銷費用應認列為損益，除非本準則或另一準則允許或規定而包含於另一資產之帳面金額中。
- 98 許多攤銷方法可用以將資產之可折舊金額按有系統之基礎於其耐用年限內分攤。此等方法包括直線法、餘額遞減法及生產數量法。採用方法之選擇應以資產所含預期未來經濟效益之預期消耗型態為基礎，除該等未來經濟效益之預期消耗型態改變外，攤銷方法應每期一致採用。
- 98A 存在一可反駁之前提假設，即以包括無形資產使用之活動所產生之收入為基礎之攤銷方法並不適當。包括無形資產使用之活動所產生之收入通常反映與無形資產所含經濟效益之消耗非直接相關之因素。例如，收入受其他投入與過程、銷售活動及銷售數量與價格之變動所影響。收入之價格組成部分可能受通貨膨脹所影響，而通貨膨脹與資產消耗之方式無關。僅於下列有限情況下可推翻此前提假設：
- (a) 無形資產係以第 98C 段所述之收入衡量表示；或
 - (b) 能佐證收入與無形資產經濟效益之消耗係高度相關。

- 98B 依第 98 段之規定選擇適當攤銷方法時，企業可判定無形資產固有之主導性限制因素。例如，訂定企業使用無形資產之權利之合約可能將企業對該無形資產之使用明定為某一預定年數（亦即期間）、某一單位產量或所產生收入之某一固定總金額。此種主要限制因素之辨認可作為辨認適當攤銷基礎之起始點，但若其他基礎更緊密反映經濟效益之預期消耗型態，則亦可適用其他基礎。
- 98C 在無形資產固有之主導性限制因素係達某一收入門檻之情況下，所產生之收入可能為適當之攤銷基礎。例如，企業可能取得金礦探勘及開採黃金之特許權。合約之到期可能基於開採所產生收入之某一固定總金額（例如，合約可能允許自礦藏中開採黃金，直至銷售黃金之累計收入總額達 CU20 億），而非基於時間或開採黃金之數量。另一例為，經營收費道路之權利可能基於累計收費所產生收入之某一固定總金額（例如，合約可能允許經營收費道路，直至經營該道路所產生之累計收費總額達 CU1 億）。於收入已確立為合約中使用無形資產之主導性限制因素之情況下，在合約明定所產生收入之某一固定總金額（用以決定攤銷）之前提下，所產生之收入可能為無形資產適當之攤銷基礎。

過渡規定及生效日

...

- 130J 2014 年 5 月發布之「可接受之折舊及攤銷方法之闡釋」（國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 38 號之修正）修正第 92 及 98 段，並新增第 98A 至 98C 段之規定。企業應於 2016 年 1 月 1 日以後開始之年度期間推延適用該等修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。

國際會計準則第 38 號「無形資產」結論基礎之修正

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

新增第 BC72B 至 BC72M 段及其相關標題。

攤銷方法（第 97 至 98C 段）

BC72B 國際會計準則理事會（IASB）決議修正國際會計準則第 38 號，以處理關於使用收入基礎法對無形資產提列攤銷之疑慮。國際會計準則理事會（IASB）之決議回應了下列請求：對屬國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」範圍內之服務特許權協議之無形資產決定其適當之攤銷方法時，用語「資產所含預期未來經濟效益之消耗」之意義加以闡明。前述議題與國際會計準則第 38 號第 97 至 98 段之應用相關，雖然國際會計準則理事會（IASB）決議擴大處理此議題，而非僅限於服務特許權協議所產生之無形資產。

BC72C 收入基礎之攤銷方法係以一會計期間所產生之收入占資產耐用經濟年限內所預期產生之收入總額之比例為基礎，分攤資產之可攤銷金額。該收入總額之金額受單位數（即數量）與價格間之交互作用所影響，並將所有預期價格變動納入考量。國際會計準則理事會（IASB）觀察到，收入之價格組成部分可能受通貨膨脹所影響，並注意到通貨膨脹與消耗資產之方式無關。

BC72D 國際會計準則理事會（IASB）觀察到，國際會計準則第 38 號第 97 段敘明，所採用之攤銷方法應反映企業對無形資產未來經濟效益之預期消耗型態。

BC72E 以國際會計準則第 38 號之指引為基礎，國際會計準則理事會（IASB）提議於草案「可接受之折舊及攤銷方法之闡釋」（國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 38 號之提議修正）（「草案」）中闡明，以包括資產使用之活動所產生之收入為基礎之攤銷方法並不適當，因收入反映自業務（該資產為其一部分）經營所產生之經濟效益之型態，而非透過資產使用所消耗之經濟效益之型態。

BC72F 於再研議草案之過程中，國際會計準則理事會（IASB）決定納入一項可反駁之前提假設：收入一般推定為衡量無形資產所含經濟效益之消耗之不適當基礎。國際會計準則理事會（IASB）亦考量是否有收入可用以反映無形資產未來經濟效益之預期消耗型態之情況。

- BC72G 於國際會計準則第 38 號之提議修正定案時，國際會計準則理事會（IASB）決定於準則中敘明，收入不得作為攤銷基礎之前提假設於兩種情況中可推翻。情況之一為能佐證收入與無形資產所含經濟效益之消耗係高度相關。國際會計準則理事會（IASB）亦注意到，另一可使用收入之情況為，無形資產所含之權利係以所產生收入之某一總金額（而非期間）表示，使收入之產生係用以決定權利何時到期之衡量。國際會計準則理事會（IASB）注意到，於此情況下，無形資產所含未來經濟效益之消耗型態係藉由參照所賺取之收入總額占依合約之最大收入總額之比例所界定，因而，依合約所產生收入之金額反映該資產所含效益之消耗。
- BC72H 國際會計準則理事會（IASB）亦分析於多個活動使用一項無須資產以提供多個收入流量之情況。部分回應者表示，因所生產之數量不具同質性，採用生產數量法於實務上似乎不可行。例如，動畫之片商通常會利用影片所含之智慧財產以產生現金流量（透過於電影院放映影片、對玩具及其他商品之製造者授予影片角色之肖像權、銷售影片之影音光碟或數位拷貝，以及授予廣播電視業者播放權）。部分回應者認為，因對自使用智慧財產之多個活動所獲得之所有效益，收入被視為一共同基礎以反映該效益消耗型態之合適參考值，攤銷影片所含之智慧財產之最佳方法為使用收入基礎法。
- BC72I 國際會計準則理事會（IASB）認知，於多個活動使用一項無形資產且於不同市場產生多個現金流量之情況下，決定適當之攤銷方法須作判斷。國際會計準則理事會（IASB）曾考量，於使用一項無形資產以產生多個現金流量之情況下，為攤銷之目的應將該無形資產分成不同組成部分。國際會計準則理事會（IASB）觀察到，將一資產分成不同組成部分，於商業上或國際財務報導準則，非為新實務—此為對不動產、廠房及設備之例行作法，且國際會計準則第 16 號對此方面提供指引—惟國際會計準則理事會（IASB）不對無形資產制定此方面之指引。
- BC72J 部分回應者觀察到國際會計準則第 38 號第 98 段（該段僅提供最常使用之攤銷方法之敘述）之適用須進一步指引，國際會計準則理事會（IASB）為回應該等回應者，亦決定對企業如何辨認攤銷方法提供指引。於再研議過程中，國際會計準則理事會（IASB）決定，當選擇攤銷方法時，企業可判定使用該無形資產之主導性限制因素。例如，合約可能限於某一年數（亦即期間）、某一單位產量或所產生收入之某一金額。國際會計準則理事會（IASB）闡明，此種主導性限制因素之辨認僅為辨認攤銷方法之起始點，若企業判定其他基礎更緊密反映經濟效益之預期消耗型態，則企業可適用其他基礎。
- BC72K 於草案中，國際會計準則理事會（IASB）提議提供指引，以闡明「過時」於餘額遞減法應用中之角色。為回應所收到對提議指引之意見，國際會計準則理事會（IASB）決議改變此指引之焦點，以說明使用無形資產所生產之一項目之未來售價預期減少，可能顯示對該資產之技術或商業之過時之預期，進而可能反映該資產所含之未來經濟效益減少。國際會計準則理事會（IASB）指出，就估計某資產

未來經濟效益之消耗型態及耐用年限而言，對技術或商業之過時之預期係屬攸關。國際會計準則理事會（IASB）指出，於國際會計準則第 38 號第 98 段中，餘額遞減法係一可接受之攤銷方法，該方法能反映資產所含未來經濟效益之加速消耗。

BC72L 草案之部分回應者建議，國際會計準則理事會（IASB）應定義「經濟效益之消耗」之概念，並提供此方面之指引。於再研議過程中，國際會計準則理事會（IASB）反對此舉，並指出經濟效益之消耗之概念將須一較廣泛之專案計畫。

「生產數量法」用語使用之一致性

BC72M 國際會計準則理事會（IASB）決定使「生產數量法」之用語一致，因而修正「生產數量法」^{（譯者註）}之用語。

譯者註：此修正係將「unit of production method」改為「units of production method」，以與 IAS16 一致，但不影響中譯。

反對意見

Mary Tokar 對 2014 年 5 月發布之「可接受之折舊及攤銷方法之闡釋」 （國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 38 號之修正）之反對意見

DOI Tokar 女士反對此修正之發布。Tokar 女士既不反對國際會計準則理事會（IASB）闡明可接受之折舊及攤銷方法之目的，亦不反對國際會計準則理事會（IASB）排除收入基礎折舊之結論及引進一可反駁之前提假設（收入不可作為攤銷無形資產之基礎）。Tokar 女士亦同意，於判定資產耐用年限及選擇反映資產消耗型態之攤銷或折舊方法時，應考量對過時之預期。惟 Tokar 女士擔心，該等修正無法完全解決國際財務報導準則解釋委員會原先提出之實務議題。Tokar 女士認為，對於推翻該前提假設而支持以收入作為攤銷無形資產之基礎，所須證據為何，該等修正不夠明確。Tokar 女士認為，應納入進一步指引以說明經濟效益之消耗型態何時與產生收入之型態相同。