

國際會計準則第 38 號「無形資產」簡介

一、國際會計準則第 38 號「無形資產」之目的及意旨

國際會計準則第 38 號「無形資產」（以下簡稱 IAS38）之目的，係對並未明確在另一準則規定之無形資產訂定會計處理。IAS38 規定僅於符合特定條件時，企業始應認列無形資產。IAS38 亦明訂如何衡量無形資產之帳面金額，並要求明訂無形資產之揭露。

IAS38 適用於無形資產之會計，但下列各項除外：

- (a) 其他準則範圍內之無形資產；
- (b) 國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」所定義之金融資產；
- (c) 探勘及評估資產之認列與衡量（見國際財務報導準則第 6 號「礦產資源探勘及評估」）；及
- (d) 礦產、石油、天然氣與類似非再生資源之開發及開採支出。

二、國際會計準則第 38 號「無形資產」之原則

資產係指因過去事項而由企業所控制且其產生之未來經濟效益預期將流入企業之資源。無形資產係指無實體形式之可辨認非貨幣性資產。將一項目認列為無形資產時，企業應證明該項目符合無形資產之定義（即可辨認性、對資源之控制及未來經濟效益之存在，見 IAS38 第 8 至 17 段）及認列條件（見 IAS38 第 21 至 23 段）。

1. 無形資產之定義

(1) 可辨認性：

資產符合下列條件之一時，係可辨認：

- (a) 係可分離，即可與企業分離或區分，且可個別或隨相關合約、可辨認資產或負債出售、移轉、授權、出租或交換，而不論企業是否有意圖進行此項交易；或
- (b) 由合約或其他法定權利所產生，而不論該等權利是否可移轉或是否可與企業或其他權利及義務分離。

(2) 對資源之控制：

若企業有權取得標的資源所產生之未來經濟效益，且能限制他人取得該效益時，企業可控制該資產。

(3) 未來經濟效益之存在：

無形資產所產生之未來經濟效益，可能包括銷售產品或勞務之收入、成本節省或因企業使用資產而獲得之其他效益。

2. 無形資產之認列及衡量

(1) 認列條件

無形資產僅於同時符合下列兩條件時，始應認列：

- (a) 可歸屬於該資產之預期未來經濟效益很有可能流入企業；及
- (b) 資產之成本能可靠衡量。

企業應使用合理且可佐證之假設評估預期未來經濟效益之可能性，該等假設代表管理階層對在資產耐用年限內將存在之經濟情況所作之最佳估計。

(2) 無形資產應按成本進行原始衡量。

依取得無形資產之方式，無形資產之認列及衡量相關說明如下：

● 單獨取得

單獨取得無形資產一般均視為符合可歸屬於該資產之預期未來經濟效益很有可能流入企業之認列條件，且成本通常能可靠衡量。當購買對價係以現金或其他貨幣性資產之形式支付時，更能可靠衡量。

單獨取得無形資產之成本包括減除商業折扣及讓價後之購買價格（包含進口稅捐及不可退還之進項稅額）及為使該資產達到預定使用狀態之任何直接可歸屬成本。

● 取得以作為企業合併之一部分

企業合併所取得之無形資產一般均視為符合可歸屬於該資產之預期未來經濟效益很有可能流入企業之認列條件。企業合併所取得之資產若係可分離或由合約或其他法定權利所產生，則存在足夠之資訊以可靠衡量資產之公允價值。因此，企業合併所取得之無形資產一般均視為符合資產成本能可靠衡量之條件。

依國際財務報導準則第 3 號「企業合併」之規定，若無形資產係於企業合併所取得，則該無形資產之成本係於收購日之公允價值。活絡市場之市場報價提供對無形資產公允價值之最可靠估計。無形資產若無活絡市場，則公允價值應係就收購日在公平交易下已充分了解並有成交意願之雙方可得之最佳資訊為基礎，企業為取得該資產所願意支付之金額。參與購買及銷售無形資產之企業，可能已發展間接估計無形資產公允價值之技術。若該等技術之目的係用於估計公允價值，且若

能反映該資產所屬產業之現時交易及實務，該等技術可用於企業合併所取得無形資產之原始衡量。

取得進行中研究及發展計畫之後續研究或發展支出若同時符合下列兩項情況，應區分為研究階段及發展階段，依 IAS38 第 54 至 62 段之規定處理：

- (a) 該支出與單獨取得或企業合併所取得且已認列為無形資產之進行中研究或發展計畫有關；及
- (b) 該支出係於取得該計畫後發生。

- 透過政府補助之方式取得

依國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府補助之揭露」之規定，企業可選擇以公允價值原始認列無形資產及政府補助。若企業選擇不以公允價值原始認列該資產，則企業應以名目金額（國際會計準則第 20 號允許之另一種處理方法）加計為使該資產達到預定使用狀態之直接可歸屬支出，原始認列該資產。

- 資產交換

除(a)交換交易缺乏商業實質，或(b)換入資產及換出資產之公允價值均無法可靠衡量外，該無形資產之成本應按公允價值衡量。即使企業無法立即除列換出資產，換入資產仍應按上述方式衡量。若換入資產非按公允價值衡量，其成本應以換出資產之帳面金額衡量。

- 內部產生之商譽

內部產生之商譽不得認列為資產，因其非屬企業所能控制且可依成本可靠衡量之可辨認資源（即非屬可分離，亦非由合約或其他法定權利所產生）。

- 內部產生之無形資產

企業對所有內部產生之無形資產，除遵循無形資產之認列及原始衡量之一般規定外，應依 IAS38 第 52 至 67 段之規定及指引處理。

於評估內部產生之無形資產是否符合認列條件時，企業應將資產之產生過程分為研究階段及發展階段。

- 研究階段

研究（或內部計畫之研究階段）不會產生應予認列之無形資產。研究（或內部計畫之研究階段）之支出應於發生時認列為費用。

- 發展階段

僅於企業能證明下列所有各項時，始應認列自發展（或內部計畫之

發展階段) 產生之無形資產：

- (a) 完成無形資產之技術可行性已達成，將使該無形資產可供使用或出售。
- (b) 意圖完成該無形資產，並加以使用或出售。
- (c) 有能力使用或出售該無形資產。
- (d) 無形資產將如何產生很有可能之未來經濟效益。除此之外，企業能證明無形資產之產出或無形資產本身已存在市場，或該無形資產若係供內部使用，企業能證明該資產之有用性。
- (e) 具充足之技術、財務及其他資源以完成此項發展，並使用或出售該無形資產。
- (f) 歸屬於該無形資產發展階段之支出，能夠可靠衡量。

內部產生之品牌、刊頭、出版品名稱、客戶名單及實質上類似項目，不得認列為無形資產。

3. 費用之認列

無形項目之支出除下列情況外，應於發生時認列為費用：

- (a) 該支出符合認列條件（見 IAS38 第 18 至 67 段），構成無形資產成本之一部分；或
- (b) 該項目係於企業合併所取得，且無法認列為無形資產。若為此種情況，其構成於收購日認列為商譽金額之一部分（見國際財務報導準則第 3 號）。

無形項目之支出原始已認列為費用者，日後不得認列為無形資產成本之一部分。

4. 認列後之衡量

企業應選擇成本模式或重估價模式作為其會計政策。若某一項無形資產採重估價模式處理，則與該無形資產相同類別之所有其他資產，除屬無活絡市場者外，亦應採相同模式處理。

(1) 成本模式

於原始認列後，無形資產應以其成本減除所有累計攤銷及所有累計減損損失後之金額列報。

(2) 重估價模式

於原始認列後，無形資產應以重估價金額列報；重估價金額為重估價日之公允價值減除其後之所有累計攤銷及所有累計減損損失後之金

額。就 IAS38 下重估價之目的而言，公允價值應參考活絡市場予以決定。重估價應定期執行，以使報導期間結束日資產之帳面金額與公允價值間無重大差異。於重估價無形資產類別之某項無形資產，若因其無活絡市場而無法重估價，則該資產應以其成本減除所有累計攤銷及減損損失後之金額列報。若重估價無形資產之公允價值無法再參考活絡市場予以決定，則該資產之帳面金額應為最近重估價日，經參考活絡市場後所決定之重估價金額減除其後之所有累計攤銷及所有累計減損損失後之金額。

無形資產之帳面金額若因重估價而增加，則增加數應認列於其他綜合損益並累計至權益中之重估增值項下。惟該相同資產過去若曾認列重估價減少數為損益者，則重估價之增加數應於迴轉該減少數之範圍內認列為損益。無形資產之帳面金額若因重估價而減少，則該減少數應認列為損益。惟於該資產重估增值項下貸方餘額範圍內，重估價之減少數應認列於其他綜合損益，所認列之其他綜合損益減少數，將減少權益中重估增值項下之累計金額。

5. 無形資產之攤銷

企業應評估無形資產之耐用年限係屬有限或非確定。若為有限，則應評估耐用年限之期限，或評估構成耐用年限之產量或類似單位之數量。於分析所有相關因素後，預期資產為企業產生淨現金流入之期間並未存在可預見之限制時，該無形資產應視為非確定耐用年限。

(1) 有限耐用年限之無形資產

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，並止於依國際財務報導準則第 5 號將資產分類為待出售（或包括於分類為待出售之處分群組中）之日或資產除列日，兩者較早之日期。所採用之攤銷方法，應可反映企業預期資產未來經濟效益之消耗型態。若該型態無法可靠決定，則應採用直線法。每一期間之攤銷費用應認列為損益，除非 IAS38 或另一準則允許或規定而包含於另一資產之帳面金額中。

(2) 非確定耐用年限之無形資產

非確定耐用年限無形資產不得攤銷。依國際會計準則第 36 號之規定，企業應於每年及有跡象顯示該無形資產可能減損時測試非確定耐用年限無形資產是否減損。企業應於每期檢視未攤銷無形資產之耐用年限，以決定事項及情況是否繼續支持該資產為非確定耐用年限之評估。若否，耐用年限評估由非確定改為有限之變動，應按國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之會計估計變動處理。

6. 報廢及處分

無形資產應於處分時或預期無法由使用或處分產生未來經濟效益時除列。除列無形資產所產生之利益或損失金額，應為淨處分價款與該資產帳面金額間之差額。該差額應於資產除列時計入損益（除售後租回於國際會計準則第 17 號另有規定外）。利益不得分類為收入。

三、企業是否控制未來經濟效益之判斷

若企業有權取得標的資源所產生之未來經濟效益，且能限制他人取得該效益時，企業可控制該資產。企業控制無形資產所產生未來經濟效益之能力，通常源自於法院可執行之法定權利。於缺乏法定權利時，證明控制較為困難。例如企業可能擁有客戶族群或市場占有率，並因致力於建立客戶關係及忠誠度，而預期客戶將持續與企業進行交易。惟在缺乏法定權利以保護或缺乏其他方式以控制企業之客戶關係及客戶忠誠度情況下，企業通常無法充分控制來自客戶關係及忠誠度所產生之預期經濟效益，致使該等項目（例如客戶族群、市場占有率、客戶關係及客戶忠誠度）不符合無形資產之定義。惟權利之法律上可執行性並非控制之必要條件，因為企業可採用其他方式控制未來經濟效益。例如在缺乏法定權利以保護客戶關係之情況下，交換相同或相似無合約之客戶關係之交易（作為企業合併之一部分者除外），可提供證據顯示企業仍然能控制自客戶關係所產生之預期未來經濟效益。因該交換交易亦可對該客戶關係可分離提供證據，該等客戶關係符合無形資產之定義。