

問答題

1. (1) 無形資產為無法觸摸之非實體資產。
(2) 無形資產為非貨幣性資產，非無形資產包含貨幣性資產。
2. 無形項目須同時具備：(1)可辨認性；(2)可被企業所控制；(3)具有未來經濟效益時才符合 IAS 38 對無形資產之定義；符合無形資產定義之無形項目，其未來經濟效益很有可能流入企業且成本能可靠衡量時，始得認列於資產負債表。
3. 無形資產存在活絡市場時，始得採用重估價模式作後續衡量。商標權具有獨特性，不存在活絡市場，因此不得採用重估價模式作後續衡量。
4. 由於此無形項目符合無形資產之定義，故於企業合併時，乙公司應審慎評估該無形項目之公允價值，並認列於合併資產負債表中。
5. 研究階段係指企業從事的研發活動尚處在探索過程且無明確產品方向。當研發活動已有較具體的雛形或成果時，即進入發展階段。
6. 可辨認性之有無。一般無形資產需滿足可辨認性之定義，惟商譽係無法辨認之無形資產。
7. (1) 重估增值應於迴轉過去重估價損失之範圍內認列為利益，超過之部分屬其他綜合損益。
(2) 減損損失資產迴轉後帳面金額不得超過下列二者較低者：
 - a. 資產可回收金額
 - b. 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。
8. 非確定耐用年限之無形資產在判斷是否能產生足夠未來經濟效益以回收其帳面金額時，通常面臨較高之不確定性，且平時並未作攤銷，故需定期作減損測試。
9. 不恰當。IASB 認為，即使須作出重大程度之判斷以估計公允價值，仍比將「可辨認」的無形資產包含於商譽，更能提供有用之資訊予財務報表使用者。因此 IAS 38 規定，若被合併公司之無形項目符合無形資產定義，即使合併前尚未認列為無形資產，仍應在合併資產負債表中認列為無形資產。
10. 無形資產必須在活絡市場存在時始得採用重估價模式，不動產、廠房及設備則無此限制。

選擇題

1. (A)
2. (C) 說明：當有限耐用年限之無形資產未來經濟效益之消耗型態無法可靠決定時，應採用直線法攤銷。
3. (A) 解說：(D) 刊頭（不論向外購入或內部發展）之後續支出無法與企業整體發展之支出區別，宜於發生時認列為費用。
4. (C) 解說：(A) 難以證明可被企業所控制，除非有法定權利保護，題目是問「最可能」，因此選 (C)。
5. (C)
6. (D) 皆為 IAS 38 第 90 段所列舉之「可能」項目
7. (A) 說明：(A) 由於軟體是使企業「主要」生產設備能運作之一部分，為不可分離之無形項目，又因為設備重要性遠大於軟體，故軟體應視為設備之一部分
8. (C) 解釋：(A)(B)(D) 皆在說明該無形項目具備可辨認性
9. (B)
10. (A)
11. (D)
12. (A)
13. (D) 只有商譽不得迴轉
14. (C)
15. (D) (I)
16. (C)
17. (C)
18. (A)
19. (D)
20. (D) 說明：(A) 選項出自 IAS 38 第 35 段。IASB 認為，即使需要作出重大估計來衡量公允價值，仍比將可辨認的無形資產隱含於商譽中，更能提供有用的資訊給報表使用者
21. (B)
22. (A) 說明：(A) 淨現金流入折現值 = $\$500,000 \times 2.4868 = \$1,243,400$
X3 年底尚未認列折舊之專利權帳面金額 = $\$2,000,000 \times 8/10 = \$1,600,000$
減損損失 = $\$1,600,000 - \$1,243,400 = \$356,600$
23. (A) 說明：(A) 取法定年限 10 年、經濟年限 6 年中較短的 6 年作為專利權的耐用年限，則每年攤銷費用為 $(\$3,000,000 - 0) / 6 = \$500,000$ 。訴訟費並無增加專利權的效益，因此認列為費用，不影響每年專利權的攤銷，則 X3 年底帳面金額為 $\$3,000,000 - \$500,000 \times 2 = \$2,000,000$ 。

練習題

1. (7) (8) (10) (13)。說明：(6) 不選的原因在於只有符合 IAS 38 第 57 段條件後之支出可資本化，但題目註明是「全部」支出。
2. (1) $X8 - X4 + 1 = 5$ 年 < 10 年，依 IAS 38 之規定，應取較短年限——5 年作為耐用年限

(2) 專利權殘值 = $\$5,000,000 \times 0.5 = \$2,500,000$

每年應攤銷金額 = $\$2,500,000 / 5 = \$500,000$

X4 年底，此專利權之帳面金額為 $\$4,500,000 > \text{可回收金額 } \$4,300,000$

故有減損損失 $\$200,000$

X4/1/1	無形資產—專利權	5,000,000	
	現金		5,000,000
X4/12/31	攤銷費用	500,000	
	累計攤銷—專利權		500,000
	減損損失	200,000	
	累計減損—專利權		200,000

3. (1) 丙公司僅能將此階段之支出視為發生於研究階段，並於發生時認列為費用

(2) (a) (b) (c) (e) (f)

(3)

X5/1/1~X5/5/31	研究費用	688,000	
	現金		688,000
X5/6/1~X5/12/31	研究費用	633,000	
	現金		633,000
X6/1/1~X6/6/30	發展費用	615,000	
	現金		615,000
X6/7/1~X6/12/31	發展中之無形資產	689,000	
	現金		689,000
X7/1/1~X7/4/30	發展中之無形資產	609,000	
	現金		609,000
X7/4/30	無形資產	1,298,000	
	發展中之無形資產		1,298,000

4.

(1)

X6/12/31	無形資產—電腦軟體	100,000	
	現金		100,000
X7/12/31	攤銷費用	20,000	
	累計攤銷—電腦軟體		20,000
X8/1/1	累計攤銷—電腦軟體	4,000	
	處分資產損失	16,000	
	無形資產—電腦軟體		20,000
	無形資產—電腦軟體	20,000	
	現金		20,000

(2)

X6/12/31	無形資產—電腦軟體	100,000	
	現金		100,000
X7/12/31	攤銷費用	20,000	
	累計攤銷—電腦軟體		20,000
X8/1/1	累計攤銷—電腦軟體	2,500 (\$12,500÷5)	
	處分資產損失	10,000	
	無形資產—電腦軟體		12,500
	(\$100,000 × \$20,000 ÷ \$160,000)		
	無形資產—電腦軟體	20,000	
	現金		20,000

5.

(1) 情況一：已知建置原訂單管理系統之原始成本為 \$400,000

廣茂公司於 X1 年 1 月 1 日至 X4 年 1 月 1 日之相關分錄如下：

X1/1/1	無形資產—電腦軟體	2,000,000	
	現金		2,000,000
X1/12/31~X3/12/31 (每年)	攤銷費用	200,000	
	累計攤銷—電腦軟體		200,000
X4/1/1	累計攤銷—電腦軟體	120,000	
	處分無形資產損失	280,000	
	無形資產—電腦軟體		400,000

除列被重置之訂單管理系統並認列處分損失 [$\$400,000 - (\$400,000 \div 10 \times 3) = \$280,000$]

X4/1/1	無形資產—電腦軟體	800,000	
	現金		800,000

- (2) 情況二：無法決定原訂單管理系統應除列之帳面金額，但已知「整體」系統重置之成本為 \$5,000,000，並以系統之重置成本估計當初取得被重置部分（即原訂單管理系統）之原始成本作為應除列之金額。

廣茂公司於 X4 年 1 月 1 日之相關分錄如下：

X4/1/1	累計攤銷—電腦軟體	224,000	
	處分無形資產損失	96,000	
	無形資產—電腦軟體		320,000

以顧客關係管理系統之重置成本，估計重置部分之原始成本為 \$320,000

$$(\$2,000,000 \times \frac{\$800,000}{\$5,000,000} = \$320,000), \text{ 累計攤銷為 } \$320,000 \div 10 \times 3 = \$96,000$$

X4/1/1	無形資產—電腦軟體	800,000	
	現金		800,000

- (3) 情況三：無法決定原訂單管理系統應除列之帳面金額，亦無法取得整體系統重置之成本，故以重置該系統之成本 \$800,000，於考量通貨膨脹因素後，估計當初取得被重置部分之原始成本 \$600,000，作為應除列之金額。

廣茂公司於 X4 年 1 月 1 日之相關分錄如下：

X4/1/1	累計攤銷—電腦軟體	180,000	
	處分無形資產損失	420,000	
	無形資產—電腦軟體		600,000

除列被重置之財務會計系統並認列處分損失 $(\$600,000 - \$600,000 \div 10 \times 3 = \$420,000)$

X4/1/1	無形資產—電腦軟體	800,000	
	現金		800,000

6. $\$105,000 + \$500 = \$105,500$

7. (1) 由於展期與否存在第三方同意之條件，在無第三方將同意之證據下，應取 10 年作為耐用年限
- (2) 專利權不存在活絡市場，且未有第三方於到期時承諾承購，因此應將殘值假定為 0
- (3) 由於專利權未來經濟效益之消耗型態無法可靠決定，因此應使用直線法作攤銷

(4) 否。於此情況下，應比照內部研發活動處理，於達到 IAS 38 第 57 段之所有條件後始得資本化。由於目前尚未有可商業化之雛型出現，因此只能將相關支出費用化。

(5)

X9/1/1	專利權	600,000	
	現金		600,000
X9/12/31	攤銷費用	60,000	
	累計攤銷—專利權		60,000
	勞務費用	800,000	
	現金		800,000

8.

X1/1/1	專利權	24,000	
	現金		24,000
X1/1/1	著作權	40,000	
	機器設備 (淨額)		30,000
	處分資產利益		10,000
X1/6/1	訴訟費用	2,000	
	現金		2,000
X1/8/1	廣告費用	30,000	
	現金		30,000
X1/12/31	攤銷費用 9,600		
	累計攤銷—專利權		9,600
X1/12/31	攤銷費用 10,000		
	累計攤銷—著作權		10,000

X1/6/1：企業聘請律師打官司，即使勝訴，通常也只能維持原專利權的價值與權利，無法提升專利權價值，只是確保專利權不被侵犯，並沒有增加未來經濟效益，故將這項後續支出認列為費用。

X1/8/1：廣告費用難與企業整體區分，故無法資本化。

X1/12/31：攤銷費用 (專利權) = $\$24,000 \times 4 \div (1 + 2 + 3 + 4) = \$9,600$ 。

X1/12/31：攤銷費用 (著作權) = $\$40,000 \times \$20,000 / (\$20,000 + 60,000) = \$10,000$ 。

9. 研究階段：(1) (4) (5) (8)

發展階段：(2) (3) (6) (7)

解釋引自課文：研究階段係指企業從事的研發活動尚處在探索過程且無明確產品方向，研究階段之成果是「知識」，尚未有商業化之雛型；當研究活動已有較為具體的雛形或成果

時，會有較明確方向，此後，即進入發展階段，發展階段之成果是具有商業化能力之商品或勞務。

10. (1) (2) (3) (4) (5)

11. $\$10,000 \times 3 + 5,000 = \$35,000$

說明：因為三計畫皆符合無形資產之定義，故皆須以個別公允價值認列為合併資產負債表中的無形資產（ $= \$10,000 \times 3$ ）。另外，因 C 計畫已符合 IAS 38 中無形資產的認列條件，故合併後用於該計畫之後續支出（ $\$5,000$ ）亦應認列為無形資產。

12. 丁公司帳上之商譽為不可辨認之資產，不須列入考量

取得可辨認淨資產之公允價值

$$= \$1,000,000 + \$3,000,000 + \$4,000,000 + \$8,400,000 - \$2,400,000 - \$5,000,000 + \$1,800,000$$

$$= \$10,800,000$$

(1) $\$10,800,000 - \$10,000,000 = \$800,000$ （負商譽，應認列為廉價購買利益）

X6/1/1	應收款項	3,000,000	
	存貨	4,000,000	
	不動產、廠房及設備	8,400,000	
	無形資產 A	1,800,000	
	應付款項		2,400,000
	應付公司債		5,000,000
	廉價購買利益		800,000
	現金		9,000,000

(2) $\$11,000,000 - \$10,800,000 = \$200,000$ （商譽）

X6/1/1	應收款項	3,000,000	
	存貨	4,000,000	
	不動產、廠房及設備	8,400,000	
	無形資產 A	1,800,000	
	商譽	200,000	
	應付款項		2,400,000
	應付公司債		5,000,000
	現金		10,000,000

13. (1) 無形資產甲須存在活絡市場才可使用重估價模式進行後續衡量。

(2)

X3/1/1	無形資產甲	20,000,000	
	現金		20,000,000
X3/12/31~	攤銷費用	2,000,000	
X5/12/31	累計攤銷—無形資產甲		2,000,000

X5/12/31	累計攤銷—無形資產甲	6,000,000	
	無形資產甲		6,000,000
X5/12/31	重估價損失	2,002,000	
	無形資產甲		2,002,000
X6/12/31	攤銷費用	1,714,000	
	累計攤銷—無形資產甲		1,714,000
	累計攤銷—無形資產甲	1,714,000	
	無形資產甲		1,714,000
	無形資產甲	2,716,000	
	重估價利益		2,002,000
	其他綜合損益—重估增值		714,000
X3/12/31~X5/12/31 之攤銷費用 = $\$20,000,000 \div 10 = \$2,000,000$			
	其他綜合損益—重估增值	714,000	
	其他權益—重估增值		714,000

X5/12/31 進行重估價

無形資產甲之帳面金額 = $\$20,000,000 - \$2,000,000 \times 3 = \$14,000,000$

重估價損失 = $\$14,000,000 - \$11,998,000 = \$2,002,000$

X6 年起攤銷費用 = $\$11,998,000 \div (10 - 3) = \$1,714,000$

X6/12/31 進行重估價

無形資產甲之帳面金額 = $\$11,998,000 - \$1,714,000 = \$10,284,000$

未迴轉重估價損失之重估增值 = $\$13,000,000 - \$10,284,000 = \$2,716,000$

提醒：因 X5 年已認列重估價損失，故先迴轉過去認列減損損失之部分為利益，超過部分則認列為重估增值。

重估價利益 (迴轉重估價損失) = $\$2,002,000 < \$2,716,000$

重估增值 = $\$2,716,000 - \$2,002,000 = \$714,000$

(3)

X7/1/1	現金	13,000,000	
	無形資產甲		13,000,000
	其他權益—重估增值	714,000	
	保留盈餘		714,000

X6/12/31 無形資產甲之公允價值等於 X7 年初的出售價款，無須再認列相關處分資產損益。重估增值於資產處分時一次轉列進入保留盈餘。

14.

X7/12/31	攤銷費用	7,000	
	累計攤銷—著作權		7,000

無形資產屬因合約或其他法定權利所產生者，耐用年限為合約或其他法定權利期間與企業預期使用資產之期間二者較短者，故著作權選擇採用法定年限 10 年進行攤銷。

$$X7 \text{ 年攤銷費用 (著作權)} = \$120,000 \div 10 \times 7/12 = \$7,000$$

15. $\$740,000 + \$510,000 + \$460,000 + \$210,000 + \$540,000 = \$2,460,000$

16. 收購時認列之商譽 = $\$1,000,000 - \$250,000 - \$250,000 - \$200,000 - \$100,000$
= $\$200,000$

X4 年底	甲	乙	丙	丁
帳面金額 (不包含商譽)	\$200,000	\$200,000	\$160,000	\$80,000
商譽分攤比例	25/80	25/80	20/80	10/80
分攤之商譽	62,500	62,500	50,000	25,000
含商譽之帳面金額	262,500	262,500	210,000	105,000
可回收金額	190,000	180,000	150,000	90,000
減損損失總額	(72,500)	(82,500)	(60,000)	(15,000)
減少商譽之減損	(62,500)	(62,500)	(50,000)	(15,000)
商譽外之減損	(10,000)	(20,000)	(10,000)	-

X4/12/31 減損損失 230,000

累計減損—甲單位下各資產*	10,000
累計減損—乙單位下各資產*	20,000
累計減損—丙單位下各資產*	10,000
商譽	190,000

* 甲、乙、丙三單位之累計減損，應依 IAS36 規定分攤至各單位下適用 IAS36 之資產。

17. 收購時認列之商譽 = $\$2,000,000 - \$1,800,000 = \$200,000$

X3 年底	甲	乙	丙	丁	商譽	合計
帳面金額 (不包含商譽)	\$400,000	\$500,000	\$600,000	\$300,000	\$200,000	\$2,000,000
可回收金額	400,000	480,000	600,000	300,000		1,780,000
由下往上認列 損失(先)		(20,000)				(20,000)
由下往上後帳 面金額	400,000	480,000	600,000	300,000	200,000	1,980,000
由上往下法認 列損失(後)					(200,000)	(200,000)

X3/12/31 減損損失 220,000

累計減損—乙單位下各資產*	20,000
---------------	--------

商譽	200,000
----	---------

*乙單位之累計減損，應依 IAS 36 規定分攤至該單位下適用 IAS 36 之資產。

18. 應收帳款與存貨不適用 IAS 36，不需分攤減損損失

若未發生減損情況(限額)	土地	建築物	專利權
X3 年底帳面金額	\$75,000	\$150,000	\$75,000
X4 及 X5 年攤銷	-	(30,000)	(15,000)
X6 年初帳面金額	75,000	120,000	60,000

$$\$350,000 - \$300,000 = \$50,000 > \$20,000$$

商譽之減損損失不得迴轉，故分攤 \$20,000 至現金產生單位乙適用 IAS 36 之資產，再檢查是否有超過可迴轉上限。

實際情況	土地	建築物	專利權
X3 年底減損前帳面金額	\$75,000	\$150,000	\$75,000
分攤減損損失比例	1	2	1
分攤減損損失	(5,000)	(10,000)	(5,000)
X3 年減損後帳面金額	70,000	140,000	70,000
X4 及 X5 年攤銷	-	(28,000)	(14,000)
X6 年迴轉前帳面金額	70,000	112,000	56,000
迴轉金額分攤比例	29.4%	47.1%	23.5%
初步分攤可迴轉金額	5,880	9,420	4,700
迴轉金額上限	\$75,000 - \$70,000 = \$5,000	\$120,000 - \$112,000 = \$8,000	\$60,000 - \$56,000 = \$4,000
實際迴轉金額	\$5,000	\$8,000	\$4,000

X6/1/1	累計減損—土地	5,000	
	累計減損—建築物	8,000	
	累計減損—專利權	4,000	
	減損迴轉利益		17,000

應付問題

1. (1) **等比例重編法**：依資產總帳面金額之變動，按比例重新計算累計攤銷，使重估價後之資產帳面金額等於其重估價金額。

$$X1 \text{ 年攤銷費用} = \$3,000,000 \div 5 = \$600,000$$

X1/12/31 進行重估價

$$\text{執照 Y 之帳面金額} = \$3,000,000 - \$600,000 = \$2,400,000$$

$$\text{重估價損失} = \$2,400,000 - \$2,000,000 = \$400,000$$

$$\$2,000,000 / \$2,400,000 = 5/6$$

$$\text{重估價後執照 Y 之成本} = \$3,000,000 \times 5/6 = \$2,500,000$$

$$\text{執照 Y 之成本減少數} = \$3,000,000 - \$2,500,000 = \$500,000$$

$$\text{重估價後執照 Y 之累計攤銷} = \$600,000 \times 5/6 = \$500,000$$

$$\text{執照 Y 之累計攤銷減少數} = \$600,000 - \$500,000 = \$100,000$$

$$X2 \text{ 年攤銷費用} = (\$2,500,000 - 500,000) \div (5 - 1) = \$500,000$$

X2/12/31 進行重估價

$$\text{執照 Y 之帳面金額} = \$2,500,000 - (\$500,000 + 500,000) = \$1,500,000$$

$$\text{未迴轉重估價損失之重估增值} = 2,100,000 - 1,500,000 = 600,000$$

由於 X1 年發生重估價損失，故先將 \$400,000 認列為利益，超過部分則認列為重估增值。

$$\text{重估價利益 (迴轉重估價損失)} = \$400,000 < \$600,000$$

$$\text{其他綜合損益—重估增值} = \$600,000 - \$400,000 = \$200,000$$

$$\$2,100,000 / \$1,500,000 = 140\%$$

$$\text{重估價後執照 Y 之成本} = \$2,500,000 \times 140\% = \$3,500,000$$

$$\text{執照 Y 之成本增加數} = \$3,500,000 - \$2,500,000 = \$1,000,000$$

$$\text{重估價後執照 Y 之累計攤銷} = (\$500,000 + 500,000) \times 140\% = \$1,400,000$$

$$\text{執照 Y 之累計攤銷增加數} = \$1,400,000 - \$1,000,000 = \$400,000$$

$$X3 \text{ 年攤銷費用} = (\$3,500,000 - 1,400,000) \div (5 - 2) = \$700,000$$

X3/12/31 進行重估價

$$\text{執照 Y 之帳面金額} = \$3,500,000 - (\$1,400,000 + 700,000) = \$1,400,000$$

$$\text{未迴轉重估增值之重估價損失} = \$1,400,000 - \$1,300,000 = \$100,000$$

由於 X3 年底有重估增值餘額，因此重估價損失可先沖銷重估增值，超過重估增值之部分再認為重估價損失。

本小題重估價損失為 \$100,000 < 重估增值餘額 \$200,000，故只須迴轉重估增值即可，不須再認列重估價損失。

$$\$1,300,000/\$1,400,000 = 13/14$$

$$\text{重估價後執照 Y 之成本} = \$3,500,000 \times 13/14 = \$3,250,000$$

$$\text{執照 Y 之成本減少數} = \$3,500,000 - \$3,250,000 = \$250,000$$

$$\text{重估價後執照 Y 之累計攤銷} = (\$1,400,000 + 700,000) \times 13/14 = \$1,950,000$$

$$\text{執照 Y 之累計攤銷減少數} = \$2,100,000 - \$1,950,000 = \$150,000$$

X1/12/31	攤銷費用	600,000	
	累計攤銷—執照 Y		600,000
	$\$3,000,000 \div 5 = \$600,000$		
	重估價損失	400,000	
	累計攤銷—執照 Y	100,000	
	執照 Y		500,000

	重估前	重估後
原始成本	\$ 3,000,000	\$2,500,000
累計攤銷	(600,000)	(500,000)
帳面金額	<u>\$ 2,400,000</u>	<u>\$2,000,000</u>

$$\text{重估價指數} = \$2,000,000 \div 2,400,000 = 10/12$$

X2/12/31	攤銷費用	500,000	
	累計攤銷—執照 Y		500,000
	$\$2,000,000 \div (5 - 1) = \$500,000$		
	執照 Y	1,000,000	
	累計攤銷—執照 Y		400,000
	重估價利益		400,000
	其他綜合損益—重估增值		200,000

	重估前	重估後
原始成本	\$ 2,500,000	\$ 3,500,000
累計攤銷	(1,000,000)	(1,400,000)
帳面金額	<u>\$ 1,500,000</u>	<u>\$ 2,100,000</u>

$$\text{重估價指數} = \$2,100,000 \div 1,500,000 = 1.4$$

其他綜合損益—重估增值	200,000	
其他權益—重估增值		200,000

X3/12/31	攤銷費用	700,000	
	累計攤銷—執照 Y		700,000
	$\$2,100,000 \div (5 - 2) = \$700,000$		
	累計攤銷—執照 Y	150,000	
	其他綜合損益—重估增值	100,000	
	執照 Y		250,000

	重估前	重估後
原始成本	\$ 3,500,000	\$ 3,250,000
累計攤銷	(2,100,000)	(1,950,000)
帳面金額	<u>\$ 1,400,000</u>	<u>\$1,300,000</u>
重估價指數 = $\$1,300,000 \div \$1,400,000 = 13/14$		

其他權益—重估增值	100,000	
其他綜合損益—重估增值		100,000

消除累攤淨額法：將累計攤銷自資產總帳面金額中消除，並將消除後之淨額重新計算至資產之重估價金額。

$$X1 \text{ 年攤銷費用} = \$3,000,000 \div 5 = \$600,000$$

X1/12/31 進行重估價

$$\text{執照 Y 之帳面金額} = \$3,000,000 - \$600,000 = \$2,400,000$$

$$\text{重估價損失} = \$2,400,000 - \$2,000,000 = \$400,000$$

$$\text{重估價後執照 Y 之成本} = \$2,000,000$$

$$\text{執照 Y 之成本減少數} = \$3,000,000 - \$2,000,000 = \$1,000,000$$

$$\text{重估價後執照 Y 之累計攤銷} = 0$$

$$\text{執照 Y 之累計攤銷減少數} = \$600,000 - 0 = \$600,000$$

$$X2 \text{ 年攤銷費用} = \$2,000,000 \div (5 - 1) = \$500,000$$

X2/12/31 進行重估價

$$\text{執照 Y 之帳面金額} = \$2,000,000 - \$500,000 = \$1,500,000$$

$$\text{未迴轉重估價損失之重估增值} = \$2,100,000 - \$1,500,000 = \$600,000$$

因 X1 年已認列重估價損失，故先將 \$400,000 認列為利益，超過部分則認列為重估增值。

$$\text{重估價利益 (迴轉重估價損失)} = \$400,000 < \$600,000$$

$$\text{其他綜合損益—重估增值} = \$600,000 - \$400,000 = \$200,000$$

$$\text{重估價後執照 Y 之成本} = \$2,100,000$$

執照 Y 之成本增加數 = $\$2,100,000 - \$2,000,000 = \$100,000$

重估價後執照 Y 之累計攤銷 = 0

執照 Y 之累計攤銷減少數 = $\$500,000 - 0 = \$500,000$

X3 年攤銷費用 = $\$2,100,000 \div (5 - 2) = \$700,000$

X3/12/31 進行重估價

執照 Y 之帳面金額 = $\$2,100,000 - \$700,000 = \$1,400,000$

未迴轉重估增值之重估價損失 = $\$1,400,000 - \$1,300,000 = \$100,000$

由於 X3 年底尚有重估增值餘額，故先減少重估增值，超過重估增值餘額之部分再認列為重估價損失。

本小題重估價損失為 $\$100,000 < \text{重估增值餘額 } \$200,000$ ，故只須減少 $\$100,000$ 重估增值，不須認列重估價損失。

重估價後執照 Y 之成本 = $\$1,300,000$

執照 Y 之成本減少數 = $\$2,100,000 - \$1,300,000 = \$800,000$

重估價後執照 Y 之累計攤銷 = 0

執照 Y 之累計攤銷減少數 = $\$700,000 - 0 = \$700,000$

X1/12/31	攤銷費用	600,000	
	累計攤銷—執照 Y		600,000
	重估價損失	400,000	
	累計攤銷—執照 Y	600,000	
	執照 Y		1,000,000
X2/12/31	攤銷費用	500,000	
	累計攤銷—執照 Y		500,000
	累計攤銷—執照 Y	500,000	
	執照 Y	100,000	
	重估價利益		400,000
	其他綜合損益—重估增值		200,000
	其他綜合損益—重估增值	200,000	
	其他權益—重估增值		200,000
X3/12/31	攤銷費用	700,000	
	累計攤銷—執照 Y		700,000
	累計攤銷—執照 Y	700,000	
	其他綜合損益—重估增值	100,000	
	執照 Y		800,000
	其他權益—重估增值	100,000	
	其他綜合損益—重估增值		100,000

(2) (a)

等比例重編法

$$\text{X4 年攤銷費用} = \$ (3,250,000 - 1,950,000) \div (5 - 3) = \$650,000$$

X4/12/31 進行出售

$$\text{執照 Y 之累計攤銷} = \$1,950,000 + \$650,000 = \$2,600,000$$

$$\text{執照 Y 之帳面金額} = \$3,250,000 - \$2,600,000 = 650,000$$

$$\text{處分執照利益} = \$700,000 - \$650,000 = \$50,000$$

X4/12/31	攤銷費用	650,000	
	累計攤銷—執照 Y		650,000
	\$1,300,000 ÷ (5 - 3) = \$650,000		
	現金	700,000	
	累計攤銷—執照 Y	2,600,000	
	執照 Y		3,000,000
	執照 Y		250,000
	處分執照利益		50,000
	其他權益—重估增值	100,000	
	保留盈餘		100,000

消除累攤淨額法

$$\text{X4 年攤銷費用} = \$1,300,000 \div (5 - 3) = \$650,000$$

X4/12/31 進行出售

$$\text{執照 Y 之累計攤銷} = \$650,000$$

$$\text{執照 Y 之帳面金額} = \$1,300,000 - \$650,000 = \$650,000$$

$$\text{處分執照利益} = \$700,000 - \$650,000 = \$50,000$$

X4/12/31	攤銷費用	650,000	
	累計攤銷—執照 Y		650,000
	現金	700,000	
	累計攤銷—執照 Y	650,000	
	執照 Y		1,300,000
	處分執照利益		50,000
	其他權益—重估增值	100,000	
	保留盈餘		100,000

(2) (b)

等比例重編法

$$X4 \text{ 年攤銷費用} = \$ (3,250,000 - 1,950,000) \div (5 - 3) = \$650,000$$

X4/12/31 先進行重估價

$$\text{執照 Y 之帳面金額} = \$3,250,000 - \$ (1,950,000 + 650,000) = \$650,000$$

$$\text{重估增值} = \$700,000 - \$650,000 = \$50,000$$

$$\$700,000 / \$650,000 = 14/13$$

$$\text{重估價後執照 Y 之成本} = \$3,250,000 \times 14/13 = \$3,500,000$$

$$\text{執照 Y 之成本增加數} = \$3,500,000 - \$3,250,000 = \$250,000$$

$$\text{重估價後執照 Y 之累計攤銷} = \$ (1,950,000 + 650,000) \times 14/13 = \$2,800,000$$

$$\text{執照 Y 之累計攤銷增加數} = \$2,800,000 - \$2,600,000 = \$200,000$$

X4/12/31 執照 Y 已先行重估價，故執照 Y 帳面金額等於出售價款，無須再認列相關處分資產損益。

重估增值餘額 = $\$100,000 + \$50,000 = \$150,000$ ，於處分時一次轉入保留盈餘。

X4/12/31	攤銷費用	650,000	
	累計攤銷—執照 Y		650,000
	執照 Y	250,000	
	累計攤銷—執照 Y		200,000
	其他綜合損益—重估增值		50,000

	重估前	重估後
原始成本	\$ 3,250,000	\$ 3,500,000
累計攤銷	(2,600,000)	(2,800,000)
帳面金額	<u>\$650,000</u>	<u>\$700,000</u>

$$\text{重估價指數} = \$700,000 \div \$650,000 = 14/13$$

其他綜合損益—重估增值	50,000	
其他權益—重估增值		50,000
現金	700,000	
累計攤銷—執照 Y	2,800,000	
執照 Y		3,500,000
其他權益—重估增值	150,000	
保留盈餘		150,000

消除累攤淨額法

X4 年攤銷費用 = $\$1,300,000 \div (5-3) = \$650,000$

X4/12/31 先進行重估價

執照 Y 之帳面金額 = $\$1,300,000 - \$650,000 = \$650,000$

重估增值 = $\$700,000 - \$650,000 = \$50,000$

重估價後執照 Y 之成本 = $\$700,000$

執照 Y 之成本減少數 = $\$1,300,000 - \$700,000 = \$600,000$

重估價後執照 Y 之累計攤銷 = 0

執照 Y 之累計攤銷減少數 = $\$650,000 - 0 = \$650,000$

X4/12/31 執照 Y 已先行重估價，故執照 Y 帳面金額等於出售價款，無須再認列相關處分資產損益。

重估增值餘額 = $\$100,000 + \$50,000 = \$150,000$ ，於處分時一次轉入保留盈餘。

X4/12/31	攤銷費用	650,000	
	累計攤銷—執照 Y		650,000
	累計攤銷—執照 Y	650,000	
	執照 Y		600,000
	其他綜合損益—重估增值		50,000
	現金	700,000	
	執照 Y		700,000
	其他權益—重估增值	150,000	
	保留盈餘		150,000

由於 (a) 認列「處分執照利益」\$50,000，使 (a) 情況下 X4 年甲公司之稅前損益比 (b) 高 \$50,000；另外，由於處分利益以及重估增值最終都會進入保留盈餘，(a) 與 (b) 兩種不同情況對甲公司 X4 年底之保留盈餘無影響。

(3) 等比例重編法：

X1/12/31	攤銷費用	600,000	
	累計攤銷—執照 Y		600,000
	重估價損失	400,000	
	累計攤銷—執照 Y	100,000	
	執照 Y		500,000

X2/12/31	攤銷費用	500,000	
	累計攤銷—執照 Y		500,000
	執照 Y	1,000,000	
	累計攤銷—執照 Y		400,000
	重估價利益		400,000
	其他綜合損益—重估增值		200,000
	其他綜合損益—重估增值	200,000	
	其他權益—重估增值		200,000
X3/12/31	攤銷費用	700,000	
	累計攤銷—執照 Y		700,000
	其他權益—重估增值	66,667	
	保留盈餘		66,667
	累計攤銷—執照 Y	150,000	
	其他綜合損益—重估增值	100,000	
	執照 Y		250,000
	其他權益—重估增值	100,000	
	其他綜合損益—重估增值		100,000

X2/12/31 認列之重估增值，於 X3 年起逐期轉入保留盈餘

由於甲公司採直線法，故重估增值依剩餘耐用年限平均分攤，每期轉入保留盈餘金額
 $= \$200,000 \div 3 = \$66,667$

消除累攤淨額法：重估增值轉列數之作法同等比例重編法。

X1/12/31	攤銷費用	600,000	
	累計攤銷—執照 Y		600,000
	重估價損失	400,000	
	累計攤銷—執照 Y	600,000	
	執照 Y		1,000,000
X2/12/31	攤銷費用	500,000	
	累計攤銷—執照 Y		500,000
	累計攤銷—執照 Y	500,000	
	執照 Y	100,000	
	重估價利益		400,000
	其他綜合損益—重估增值		200,000

	其他綜合損益—重估增值	200,000	
	其他權益—重估增值		200,000
X3/12/31	攤銷費用	700,000	
	累計攤銷—執照 Y		700,000
	其他權益—重估增值	66,667	
	保留盈餘		66,667
	累計攤銷—執照 Y	700,000	
	其他綜合損益—重估增值	100,000	
	執照 Y		800,000
	其他權益—重估增值	100,000	
	其他綜合損益—重估增值		100,000

(4) (a) 等比例重編法

X4/12/31	攤銷費用	650,000	
	累計攤銷—執照 Y		650,000
	現金	700,000	
	累計攤銷—執照 Y	2,600,000	
	執照 Y		3,250,000
	處分執照利益		50,000
	其他權益—重估增值	33,333	
	保留盈餘		33,333

同 (2)(a) 小題，重估增值餘額 = \$200,000 - \$66,667 - \$100,000 = \$33,333 轉入保留盈餘。

消除累攤淨額法

X4/12/31	攤銷費用	650,000	
	累計攤銷—執照 Y		650,000
	現金	700,000	
	累計攤銷—執照 Y	650,000	
	執照 Y		1,300,000
	處分執照利益		50,000
	其他權益—重估增值	33,333	
	保留盈餘		33,333

同 (2)(a) 小題，重估增值餘額 = \$200,000 - \$66,667 - \$100,000 = \$33,333 轉入保留盈餘。

(b) 等比例重編法

X4/12/31	攤銷費用	650,000	
	累計攤銷—執照 Y		650,000
	執照 Y	250,000	
	累計攤銷—執照 Y		200,000
	其他綜合損益—重估增值		50,000
	其他綜合損益—重估增值	50,000	
	其他權益—重估增值		50,000
	現金	700,000	
	累計攤銷—執照 Y	2,800,000	
	執照 Y		3,500,000
	其他權益—重估增值	83,333	
	保留盈餘		83,333

同 (2)(b) 小題，

重估增值餘額 = \$200,000 - \$66,667 - \$100,000 + \$50,000 = \$83,333 轉入保留盈餘。

消除累攤淨額法

X4/12/31	攤銷費用	650,000	
	累計攤銷—執照 Y		650,000
	累計攤銷—執照 Y	650,000	
	執照 Y		600,000
	重估增值		50,000
	現金	700,000	
	執照 Y		700,000
	重估增值	83,333	
	保留盈餘		83,333

同 (2)(b) 小題，

重估增值餘額 = \$200,000 - \$66,667 - \$100,000 + \$50,000 = \$83,333 轉入保留盈餘。

2.

(1)

X5/1/1	無形資產—通訊頻段使用權	500,000	
	現金		500,000

(2) 非確定耐用年限

(3) 非確定耐用年限之無形資產不得攤銷，不須作分錄

(4) X8/12/31	攤銷費用	166,667	
	累計攤銷—通訊頻段使用權		166,667

(5) 是。依據 IAS 36 及 IAS 38，無形資產之耐用年限由非確定變為有限，為顯示該無形資產可能減損之跡象，應作減損測試。

3. (1) 丙公司：

無形資產—D 專利	1,200,000	
處分無形資產利益		200,000
無形資產—C 專利		1,000,000

丁公司：

無形資產—C 專利	1,200,000	
處分無形資產損失	100,000	
無形資產—D 專利		1,300,000

(2) 丙公司：

無形資產—D 專利	1,000,000	
無形資產—C 專利		1,000,000

丁公司：

無形資產—C 專利	1,100,000	
無形資產—D 專利		1,100,000

(3) 丙公司：

無形資產—D 專利	1,100,000	
無形資產—C 專利		1,000,000
現金		100,000

丁公司：

無形資產—C 專利	1,000,000	
現金	100,000	
無形資產—D 專利		1,100,000

(4) 丙公司：

無形資產—D 專利	1,200,000	
處分無形資產利益		200,000
無形資產—C 專利		1,000,000

丁公司：

無形資產—C 專利	1,200,000	
處分無形資產損失	100,000	
無形資產—D 專利		1,300,000

(5) 丙公司：

無形資產—D 專利	900,000	
處分無形資產損失	100,000	
無形資產—C 專利		1,000,000

丁公司：

無形資產—C 專利	900,000	
處分無形資產損失	200,000	
無形資產—D 專利		1,100,000

- (1) 交換交易具有商業實質，換入資產以換出資產公允價值作為入帳金額，換出資產之公允價值與帳面金額間之差額認為資產處分損益。
 - (2) 當換出及換入資產的公允價值皆無法可靠衡量時，換入資產依換出資產之帳面金額進行認列，無處分損益。
 - (3) 交換交易不具商業實質時，換入資產依換出資產之帳面金額認列，無處分損益。
 - (4) 由(1)之處理概念延伸，當換出資產之公允價值無法可靠衡量時，換入資產以該換入資產之公允價值認列。
 - (5) 類似 (4) 之處理概念，當換入資產之公允價值較換出資產公允價值明確時，換入資產以該換入資產之公允價值認列。
4. (1) 本題各現金產生單位之使用價值皆大於公允價值減處分成本，故皆以使用價值作為可回收金額。

第一階段：各現金產生單位中，僅現金產生單位丁之帳面金額大於可回收金額

$$\$615,000 - \$590,000 = \$25,000$$

	機器設備	專利權	生產配額	加總
X8 年底減損前帳面金額	\$210,000	\$205,000	\$200,000	\$615,000
減損金額分配比例 (依減損前帳面金額)	0.3414634	0.3333333	0.3252033	
各資產減損金額	\$8,537	\$8,333	*\$8,130	\$25,000

*由於 \$8,130 > \$8,000，因此生產配額之減損損失中有\$8,000 需先減少重估增值。

X8/12/31	減損損失	17,000	
	其他綜合損益—重估增值	8,000	
	累計減損—機器設備		8,537
	累計減損—專利權		8,333
	累計減損—生產配額		8,130

第二階段：\$701,400 + \$688,000 + \$633,000 + \$590,000 (第一階段後) + \$300,000
= \$2,912,400

\$710,000 + \$690,000 + \$640,000 + \$590,000 = \$2,630,000 < \$2,912,400

\$2,912,400 - \$2,630,000 = \$282,400 < \$300,000

X8/12/31	減損損失	282,400	
	商譽		282,400

(2)

	機器設備	專利權	生產配額	加總
X8 年底減損前帳面金額	\$210,000	\$205,000	\$200,000	\$615,000
若無減損 X9 年底帳面金額 (迴轉上限)	\$170,000	\$205,000	\$150,000	\$525,000
減損金額	\$8,537	\$8,333	\$8,130	
X8 年底減損後帳面金額	\$201,463	\$196,667	\$191,870	
X9 年底迴轉前帳面金額	\$161,463*	\$196,667	\$143,903	\$502,033
迴轉金額分配比例 (依 X9 年底迴轉前帳面金額計算)	\$161,463/\$502,033	\$196,667/\$502,033	\$143,903/\$502,033	
分攤迴轉金額	\$8,995	\$10,956	\$8,016	
迴轉金額調整**	(458)	(2,623)	(1,919)	
迴轉後金額	\$170,000	\$205,000	\$150,000	\$525,000

* 須注意題目假設減損後，機器設備之估計殘值改變為 \$1,463，因此機器設備 X9 年底迴轉前帳面金額 = \$201,463 - \$(201,463 - 1,463)/5 = \$161,463

X9 年底：

初步應分攤之迴轉金額 (先不考慮迴轉上限)

= 丁現金產生單位可回收金額 - 迴轉前帳面金額 (見上表) = \$530,000 - \$502,033

= \$27,967

\$27,967 × \$161,463/\$502,033 = \$8,995

\$27,967 × \$196,667/\$502,033 = \$10,956

\$27,967 × \$143,903/\$502,033 = \$8,016

** 由於三項資產初步分攤之迴轉金額，加上個別資產 X9 年底迴轉前帳面金額後，皆超過迴轉上限，故需作調整，使迴轉後金額不超過迴轉上限。

須注意：資產如已重估價，其減損損失之迴轉應先將過去之減損損失於綜合損益表認列利益，如有剩餘金額，再迴轉重估增值。

X8 年底生產配額之減損有 130 認列為損失，有 \$8,000 減少重估增值，故

生產配額 X9 年底應迴轉之重估增值 = \$8,016 - \$1,919 - \$130 = \$5,967

X9 年底減損迴轉利益 = \$8,995 - \$458 + \$10,956 - \$2,623 + \$130 = \$17,000

X9/12/31	累計減損—機器設備	8,537	
	累計減損—專利權	8,333	
	累計減損—生產配額	6,097	
	其他綜合損益—重估增值		5,967
	減損迴轉利益		17,000

另解 應用問題 4. 以下僅提供參考 (目的在呈現解答方式是否較容易使讀者一目了然，所以針對上述問題使用與原相同之計算方式)：

1. 當發生會計估計值變動時，限額之計算並沒有考量會計估計值變動
2. 先前於減損時沖銷重估增值再認列減損損失，一旦發生減損迴轉，先前認列減損損失全數認回減損迴轉利益

(1)◎執行現金產生單位之減損測試

	甲	乙	丙	丁	合計
帳面金額	\$701,400	\$688,000	\$633,000	\$615,000	\$2,637,400
可回收金額	710,000	690,000	640,000	90,000	
減損損失	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 25,000	

◎分攤丁現金產生單位之減損測試

	機器設備/5	(非確定) 專利權	(重估價模式) 生產配額/4	合計
X8/12/31 減損前帳面金額	\$210,000	\$205,000	\$200,000	\$ 615,000
減損損失分攤：	(210/615)	(205/615)	(200/615)	
減損損失 - 第 1 次分攤	(8,537)	(8,333)	(8,130)	(25,000)
X8/12/31 減損後帳面金額	\$201,463	\$196,667	\$191,780	\$590,000

◎逐步提升減損測試之層級 (A 公司) 並分攤減損損失

	甲單位	乙單位	丙單位	丁單位	商譽	合計
帳面金額	\$701,400	\$688,000	\$633,000	\$615,000	\$300,000	\$2,937,400
丁減損損失	-	-	-	(25,000)	-	
分攤後帳面金額	701,400	688,000	633,000	590,000	\$300,000	2,912,400
可回收金額 (\$710,000 + 690,000 + 640,000 + 590,000)						2,630,000
公司減損	-	-	-		(282,400)	282,400
分攤後帳面金額	<u>\$701,400</u>	<u>\$688,000</u>	<u>\$633,000</u>	<u>\$590,000</u>	<u>\$17,600</u>	<u>\$2,630,000</u>

X8/12/31

其他綜合損益—重估增值	8,000
減損損失 (\$8,537 + \$8,333 + \$8,130 - \$8,000 + \$282,400)	299,400
累計減損—機器設備	8,537
累計減損—專利權	8,333
累計減損—生產配額	8,130
商譽	282,400

(2)◎限額不考慮會計估計值變動

	機器設備/5	(非確定) 專利權	(重估價模式) 生產配額/4	合計
X8/12/31 減損後帳面金額	\$ 201,463	\$ 196,667	\$ 191,780	\$ 590,000
X9/12/31 提列折舊	(40,000) ①	0	(47,968) ①	(87,968)
X9/12/31 迴轉前帳面金額	161,463	196,667	143,902	502,032
X9/12/31 迴轉後應有之帳面金額				525,000 ②
減損迴轉利益總額				22,968
減損迴轉利益之分攤：	(161,463/502,032)	(196,667/502,032)	(143,902/502,032)	
減損迴轉利益－第1次分攤	7,387	8,998	6,583	22,968
	168,850	205,665	150,485	
減損迴轉利益－再分攤	1,150	(665)	(485)	-
X8/12/31 減損後帳面金額	<u>\$ 170,000</u>	<u>\$ 205,000</u>	<u>\$ 150,000</u>	<u>\$ -</u>

①機器設備折舊 = (\$201,463 - \$1,463) ÷ 5 = \$40,000；生產配額折舊 = (\$191,870 - 0) ÷ 4 = \$47,968

②各項資產減損迴轉後應有之帳面金額

	假設自始從未認列減損 應有之帳面金額	新可回收 金額
機器設備 \$210,000 - (\$210,000 - \$10,000) ÷ 5	\$ 170,000	\$ -
專利權	205,000	-
生產配額 (\$200,000 - 0) ÷ 4 × 3	150,000	-
合計	<u>\$ 525,000</u>	<u>\$ 530,000</u>

X9/12/31

折舊費用	40,000	
攤銷費用	47,968	
累計折舊—機器設備		40,000
累計攤銷—生產配額		47,968
累計減損—機器設備 (\$7,387 + \$1,150)	8,537	
累計減損—專利權 (\$8,998 - \$665)	8,333	
累計減損—生產配額 (\$6,583 - \$485)	6,098	
減損迴轉利益 (\$130 + \$8,333 + \$6,098)		17,000
其他綜合損益—重估增值 (\$6,098 - \$130)		5,968