

# 國際會計準則第38號——無形資產

## 目 錄

	起始段落
目 標 .....	1
範 圍 .....	2
定 義 .....	8
無形資產 .....	9
確認和計量 .....	18
單獨取得 .....	25
作為企業合併的一部分取得 .....	33
以政府補助形式取得 .....	44
資產交換 .....	45
自創商譽 .....	48
內部產生的無形資產 .....	51
費用的確認 .....	68
不確認為資產的以往費用 .....	71
確認後的計量 .....	72
成本模式 .....	74
重估價模式 .....	75
使用壽命 .....	88

使用壽命有限的無形資產 .....	97
攤銷期和攤銷方法 .....	97
殘值 .....	100
攤銷期和攤銷方法的覆核 .....	104
使用壽命不確定的無形資產 .....	107
使用壽命估計的覆核 .....	109
帳面金額的可收回性——減值損失 .....	111
報廢和處置 .....	112
披 露 .....	118
一般要求 .....	118
確認後採用重估價模式進行計量的無形資產 .....	124
研究與開發支出 .....	126
其他信息 .....	128
過渡性規定和生效日期 .....	130
相似資產的交換 .....	131
提前採用 .....	132
《國際會計準則第 38 號》（1998 年發佈）的撤銷 .....	133

# 國際會計準則第38號——無形資產

## 目 標

1 本準則的目標是對沒有在其他國際財務報告準則中專門涉及的無形資產的會計處理進行規範。本準則規定主體當且僅當符合特定條件時才確認無形資產。本準則也對如何計量無形資產的帳面金額作了規定，並就無形資產的特定披露提出了要求。

## 範 圍

2 本準則適用於無形資產的會計處理，但以下項目除外：

- (1) 由其他國際財務報告準則規範的無形資產；
- (2) 《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》中定義的金融資產；
- (3) 勘探和評價資產的確認和計量（參見《國際財務報告準則第 6 號——礦產資源的勘探和評價》）；以及
- (4) 礦物、石油、天然氣和類似的不可再生資源的開發和採掘支出。

3 如果其他國際財務報告準則對某特定類型無形資產的會計處理作了規範，那麼主體應運用該項準則而不是本準則，例如，本準則不適用於以下項目：

- (1) 主體在日常經營過程中持有以備出售的無形資產（參見《國際會計準則第 2 號——存貨》）。
- (2) 遞延所得稅資產（參見《國際會計準則第 12 號——所得稅》）。
- (3) 按照《國際財務報告準則第 16 號——租賃》進行會計處理的無形資產租賃。

（4）僱員福利所形成的資產（參見《國際會計準則第 19 號——僱員福利》）。

（5）《國際會計準則第 32 號》中定義的金融資產。某些金融資產的確認和計量由以下準則規範：《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》、《國際會計準則第 27 號——單獨財務報表》以及《國際會計準則第 28 號——在聯營企業和合營企業中的投資》。

（6）企業合併中取得的商譽（參見《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》）。

（7）適用《國際財務報告準則第 17 號——保險合同》的合同以及任何《國際財務報告準則第 17 號》中定義的保險獲取現金流量資產。

（8）按照《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》，劃分為持有待售的非流動無形資產（或是包含在持有待售的處置組中）。

（9）按照《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》確認的源自客戶合同的資產。

**4** 某些無形資產可能會以實物為載體，例如，光碟（對電腦軟體而言）、法律文件（對許可證或專利權而言）或膠片。在確定一項包含無形和有形元素的資產是應按照《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》處理，還是作為無形資產按本準則處理時，主體需要通過判斷來評估哪個元素更重要，例如，一臺由電腦控制的機械工具沒有特定電腦軟體就不能運行時，則說明該軟體是構成相關硬體不可缺少的組成部分，從而該軟體應作為不動產、廠場和設備處理。同樣的原則適用於電腦操作系統。如果電腦軟體不是相關硬體不可缺少的組成部分，則該軟體應作為無形資產處理。

**5** 本準則還適用於廣告、培訓、開辦、研究與開發活動的支出等。研究與開發活動是為了開發知識而進行的。因此，雖然這些

活動可能會產生有實物形態的資產（例如，樣機），但該資產的實物元素次於其無形元素（即所含的知識）。

**6** 承租人通過許可使用協議取得的電影、錄影、劇本、文稿、專利權和版權等項目的權利適用本準則，不適用《國際財務報告準則第 16 號》。

**7** 如果某些活動或交易非常特殊，以致於可能引發需要用其他方式處理的會計問題，那麼該活動或交易可能不適用某項國際財務報告準則。採掘業中石油、天然氣和礦產資源的勘探支出、開發和開採支出，以及保險合同就屬於上述情況。因此，本準則不適用於這類活動和合同所發生的支出。但是，本準則適用於採掘業或承保人使用的其他無形資產（例如，電腦軟體）和發生的其他支出（例如，開辦費）。

## 定 義

**8** 本準則使用的下列術語，其含義為：

攤銷，在資產的使用壽命內對應計折舊額進行系統分攤。

資產，符合以下條件的資源：

（1）由於過去事項而由主體控制的；並且

（2）預期會導致未來經濟利益流入主體。<sup>1</sup>

帳面金額，是指財務狀況表中確認的資產金額扣減相關累計攤銷和累計減值損失後的金額。

成本，是指在資產購置或建造時，為取得該資產而支付的現金或現金等價物的金額，或支付的其他對價的公允價值；或者是按其他國際財務報告準則（如《國際財務報告準則第 2 號——股份支付》）的特定要求進行初始確認的歸屬於該資產的金額。

---

<sup>1</sup> 本準則中的資產定義未根據 2018 年發佈的《財務報告概念框架》中對資產定義的修訂而隨之修訂。

應計折舊額，是指資產的成本或者其他在財務報表中替代成本的金額，減去殘值後的餘額。

開發，是指在開始商業性生產或使用前，將研究成果或其他知識應用於某項計劃或設計，以生產新的或具有實質性改進的材料、裝置、產品、工序、系統或服務。

特定主體價值，是指主體預期從資產的持續使用和使用壽命結束時的處置中形成的現金流量的現值，或預期為清算負債而發生的現金流量的現值。

公允價值，是指市場參與者在計量日發生的有序交易中，出售一項資產所能收到或者轉移一項負債所需支付的價格（參見《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》）。

減值損失，是指資產的帳面金額超出其可收回金額的部分。

無形資產，是指沒有實物形態的可辨認非貨幣性資產。

貨幣性資產，是指主體持有的貨幣和將以固定或可確定金額的貨幣收取的資產。

研究，是指為獲取並理解新的科學或技術知識而進行的有創造性和有計劃性的調查。

無形資產的殘值，是指假定資產預計使用壽命已滿並處於使用壽命終了時的預期狀態，主體目前將從該項資產處置中獲得的扣除預計處置費用後的預計金額。

使用壽命，是指：

- （1） 資產預期可供主體使用的期限；或者
- （2） 主體預期能從該資產使用中獲取的產量或類似計量單位的數量。

### *無形資產*

9 主體在科學或技術知識、新工序或系統的設計和實施、許可證、知識產權、市場知識和商標（包括品牌名稱和報刊名）等無形資源的取得、開發、維護和提高方面，經常會消耗資源或承擔負

債。這些大的類別中包括的項目的通常例子有：電腦軟體、專利權、版權、電影、客戶名單、抵押服務權、捕撈許可證、進口配額、特許權、客戶或供應商的關係、客戶忠誠度、市場份額和銷售權。

**10** 第 9 段中描述的項目並不都符合無形資產的定義，即可辨認性、對資源的控制和存在未來經濟利益。如果本準則範圍內的某項目不符合無形資產的定義，那麼為獲得它或在內部產生它而發生的支出應在發生時確認為費用。但是，如果該項目是在企業合併中取得的，那麼它構成購買日所確認商譽的一部分（參見第 68 段）。

#### 可辨認性

**11** 無形資產的定義規定無形資產是可辨認的，以便與商譽清楚地區分開來。企業合併中確認的商譽是一項不能個別辨認並單獨確認的、代表企業合併中取得的其他資產所形成的未來經濟利益的資產。這些未來經濟利益可能產生於取得的可辨認資產之間的協同效應，也可能產生於不符合在財務報表內單獨確認條件的資產。

**12** 如果一項資產具有以下特徵之一，那麼它就是可辨認的：

（1）是可分離的，即能夠從主體中分離或者劃分出來，並能單獨或者與相關合同、可辨認資產或負債一起，用於出售、轉移、授予許可、租賃或者交換，無論主體是否有意進行這些交易；或者

（2）源自合同性權利或其他法定權利，無論這些權利是否可從主體或其他權利和義務中轉移或者分離。

#### 控制

**13** 如果主體有權獲得基礎資源產生的未來經濟利益，並有許可權制其他方獲取這些利益，那麼該主體控制了該資產。主體控制無形資產產生未來經濟利益的能力，一般來自法庭可強制執行的法

定權利。在缺少法定權利時，證明控制的存在較為困難。但是，權利的法定強制性並不是形成控制的必要條件，因為主體可用其他方法來控制未來經濟利益。

**14** 市場和技術知識可能會產生未來經濟利益。例如，如果該知識受到版權、競業限制協議（如果允許）等法定權利或僱員保密法定職責的保護，那麼該主體控制了這些利益。

**15** 主體可能有一組熟練員工，並能識別出通過培訓產生的、能夠帶來未來經濟利益的增量員工技能。主體也可能預期員工將繼續將其技能貢獻於該主體。但是，主體通常無法對一組熟練員工和培訓帶來的預期未來經濟利益實施足夠的控制，因而不能認為這些項目符合無形資產的定義。同理，特定的管理人員或技術人才不大可能符合無形資產的定義，除非使用這些員工並預期從中獲得未來經濟利益受法定權利的保護，且同時符合無形資產定義的其他方面。

**16** 主體可能擁有一定的客戶基礎或市場份額，並由於為建立客戶關係和忠誠度付出了努力而期望這些客戶繼續與其進行商業往來。但是，因為缺乏法定權利來保護或缺乏其他方式來控制這種與客戶的關係或客戶對主體的忠誠度，所以主體通常無法對這種由客戶關係和客戶忠誠度帶來的預期經濟利益實施足夠的控制，從而不能認為這些項目（即，客戶基礎、市場份額、客戶關係、客戶忠誠度）符合無形資產的定義。在缺乏法定權利保護客戶關係的情況下，交換相同或相似非合同性客戶關係的交易（除了作為企業合併的一部分）提供了主體能夠控制由這些客戶關係帶來的預期未來經濟利益的證據。因為這種交易也證明客戶關係是可分離的，所以這些客戶關係符合無形資產的定義。

## 未來經濟利益



**17** 無形資產帶來的未來經濟利益可能包括銷售產品或提供服務的收入、成本節約或主體通過使用該資產而獲得的其他利益。例如，在生產工序中使用知識產權，可能會降低未來生產成本，而不是增加未來收入。

## 確認和計量

**18** 將某項目確認為無形資產要求主體能證明該項目滿足以下條件：

- (1) 無形資產的定義（參見第 8 段至第 17 段）；以及
- (2) 確認條件（參見第 21 段至第 23 段）。

本規定適用於取得或內部產生無形資產時發生的初始成本，以及對該無形資產的增加、部分替換或維修等活動發生的後續成本。

**19** 第 25 段至第 32 段規範確認條件在單獨取得無形資產中的應用，第 33 段至第 43 段規範確認條件在企業合併中取得無形資產中的應用。第 44 段規範以政府補助形式取得無形資產的初始計量，第 45 段至第 47 段規範無形資產交換，第 48 段至第 50 段規範自創商譽的會計處理，第 51 段至第 67 段規範內部產生無形資產的初始確認和計量。

**20** 無形資產的性質決定了，在許多情況下，不存在對這種資產增加或部分替換的情形。相應地，大部分的後續支出可能是為了維持現有無形資產的內含預期未來經濟利益，而不符合本準則中的無形資產定義和確認條件。此外，將後續支出直接歸屬於特定的無形資產而不是整個業務通常也比較困難。因此，後續支出——取得的無形資產在初始確認後或內部產生的無形資產在完成後發生的支出——極少會在資產的帳面金額中確認。與第 63 段一致，品牌、刊頭、報刊名、客戶名單和實質上類似的項目（無論是外部取得的

還是內部產生的）發生的後續支出總是在發生時確認為損益。因為這種支出不能與發展整個業務的支出區分開來。

**21 當且僅當滿足以下條件時，無形資產應予確認：**

- （1） 歸屬於該資產的預期未來經濟利益很可能流入主體；**  
以及
- （2） 該資產的成本能夠可靠地計量。**

**22 主體應使用合理及可支持的假設來評價預期未來經濟利益的可能性，這些假設代表主體的管理層對在資產使用壽命內將存在的一系列經濟狀況的最佳估計。**

**23 主體應基於初始確認時可獲得的證據，尤其是外部證據，運用判斷來評價歸屬於因使用資產而產生的未來經濟利益流入的確定程度。**

**24 無形資產應以成本進行初始計量。**

#### **單獨取得**

**25 一般地，主體單獨取得無形資產所支付的價格會反映對資產內含預期未來經濟利益流入主體可能性的期望。換言之，主體預期將有經濟利益流入，即使該經濟利益流入的時間分佈或金額具有不確定性。因此，單獨取得的無形資產總是被認為符合第 21（1）段的可能性確認條件。**

**26 此外，單獨取得的無形資產的成本通常能夠可靠地計量。當購買對價是以現金或其他貨幣性資產的形式支付時，更是如此。**

**27 單獨取得的無形資產的成本包括：**

- （1） 扣除商業折扣和回扣的、包括進口關稅和不能返還的購買稅款的購買價格；以及**
- （2） 使資產達到預定使用狀態的任何可直接歸屬成本。**

**28** 可直接歸屬成本的例子包括：

- (1) 使資產達到使用狀態而直接發生的僱員福利（參見《國際會計準則第 19 號》中的定義）成本；
  - (2) 使資產達到使用狀態而直接發生的專業人員服務費；
- 以及
- (3) 測試資產是否正常運作的成本。

**29** 不屬於無形資產成本的支出的例子包括：

- (1) 引進新產品或新服務的成本（包括廣告和促銷活動支出）；
- (2) 在新的地區或新的客戶群中開展業務的成本（包括員工培訓費用）；以及
- (3) 管理費用和其他一般間接費用。

**30** 當無形資產達到能夠以管理層預定的方式運作所需的必要條件時，停止將成本確認在資產的帳面金額中。因此，使用或重新調配無形資產的成本不計入資產的帳面金額。例如，下列成本不計入無形資產的帳面金額：

- (1) 能夠以管理層預定的方式運作的資產尚未投入使用時發生的成本；以及
- (2) 初始運作損失，比如在對資產產出的規模需求形成之前發生的損失。

**31** 某些經營的發生與無形資產開發有關，但對於使資產達到能夠以管理層預定的方式運作所需的必要條件而言並非必不可少。這些附帶的經營可能發生在開發活動之前，也可能發生在開發活動期間。因為對於使資產達到能夠以管理層預定的方式運作所需的必要條件而言，附帶的經營並非必不可少，所以附帶的經營的收益和相關費用應直接確認為損益，並列入各自的收益和費用類別中。

**32** 如果無形資產價款的延期支付超出了正常信用期限，那麼其成本是其等值現金價格。該金額與總支付金額之間的差額應在信用期內確認為利息費用，除非按照《國際會計準則第 23 號——借款費用》應予以資本化。

### *作為企業合併的一部分取得*

**33** 按照《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》，如果無形資產是在企業合併中取得的，那麼該無形資產的成本是其在購買日的公允價值。無形資產的公允價值會反映市場參與者在購買日對資產內含預期未來經濟利益流入主體的可能性的預期。換言之，主體預期將有經濟利益流入，即使該經濟利益流入的時間分佈或金額具有不確定性。因此，企業合併中取得的無形資產總是被認為符合第 21（1）段的可能性確認條件。如果在一項企業合併中取得的資產是可分離的或源自合同性權利或其他法定權利，則存在充分的信息能夠對其公允價值進行可靠計量。因此，企業合併中取得的無形資產總是被認為符合第 21（2）段的可靠計量條件。

**34** 按照本準則和《國際財務報告準則第 3 號》（2008 年修訂），無論被購買方的無形資產是否在企業合併前已經由被購買方確認，購買方應在購買日將其獨立於商譽確認為一項無形資產。這意味著，如果被購買方的一項正在進行的研究與開發項目符合無形資產的定義，購買方應將其獨立於商譽確認為一項資產。在滿足以下條件時，被購買方的正在進行的研究與開發項目符合無形資產的定義：

- （1）符合資產的定義；以及
- （2）是可辨認的，即是可分離的或源自合同性權利或其他法定權利。

### **企業合併中取得無形資產**

**35** 如果一項在企業合併中取得的無形資產是可分離的或源自合同性權利或其他法定權利，則存在充分的信息能夠對其公允價值進行可靠計量。如果用於計量無形資產的公允價值的估計存在一個具有不同概率的可能結果的區間，對該資產的公允價值的計量要考慮這種不確定性。

**36** 企業合併中取得的無形資產可能是可分離的，但只有與相關的合同、可辨認資產或負債在一起時才如此。在這種情況下，購買方應將該無形資產獨立於商譽並同相關項目一併確認。

**37** 在各個資產具有相似使用壽命的情況下，購買方可以將一組互為補充的無形資產確認為單項資產，例如，術語“品牌”和“品牌名稱”經常作為商標和其他標誌的同義詞出現。但是，前者是通用的行銷術語，專指一組互為補充的資產，比如商標（或服務標誌）及其相關的商品名稱、配方、處方和技術專長。

**38—41** 〔已刪除〕

取得的正在進行的研究與開發項目的後續支出

**42** 下列研究或開發支出應按照第 54 段至第 62 段進行會計處理：

（1）與單獨取得或在企業合併中取得的、並被確認為無形資產的正在進行的研究或開發項目有關的支出；以及

（2）取得該項目後發生的支出。

**43** 應用第 54 段至第 62 段的規定意味著，單獨取得或在企業合併中取得的、並被確認為無形資產的正在進行的研究或開發項目發生的後續支出應當：

（1）如果是研究支出，在發生時確認為費用；

（2）如果是開發支出但不符合第 57 段中的確認條件，在發生時確認為費用；並且

(3) 如果是開發支出並符合第 57 段中的確認條件，增加取得的正在進行的研究或開發項目的帳面金額。

#### *以政府補助形式取得*

**44** 在某些情況下，主體可通過政府補助的形式免費或僅支付名義對價取得無形資產。當政府將機場著陸權、經營廣播或電視臺的許可證、進口許可證或配額、或是使用其他限制性資源的權利等無形資產轉讓或分配給主體時，就可能出現以上情況。按照《國際會計準則第 20 號——政府補助的會計和政府援助的披露》的規定，主體可以選擇以公允價值對無形資產和補助進行初始確認。如果主體選擇不以公允價值對資產進行初始確認，則可以用名義金額（《國際會計準則第 20 號》允許的其他處理方法）加上可直接歸屬於使資產達到預定用途所需的支出，對資產進行初始確認。

#### *資產交換*

**45** 一項或多項無形資產，可通過與一項或多項非貨幣性資產、或者貨幣性資產與非貨幣性資產組合的交換而取得。以下討論僅涉及非貨幣性資產之間的交換，但也適用於前句所描述的所有交換。這種無形資產，其成本應以公允價值計量，除非（1）交換交易缺乏商業實質，或者（2）換入資產和換出資產的公允價值都不能可靠計量。即使主體不能立即對換出資產終止確認，換入資產也應按上述方式計量。如果換入資產不以公允價值計量，其成本應以換出資產的帳面金額計量。

**46** 在確定交換交易是否具有商業實質時，主體應考慮由於該項交易的發生使主體未來現金流量預期發生變動的程度。如果滿足以下條件，交換交易就具有商業實質：

（1）換入資產的現金流量構成（即風險、時間分佈和金額）不同於換出資產的現金流量構成；或者

(2) 受交易影響的主體經營部分的主體特定價值因交換而發生變動；並且

(3) 相對於被交換資產的公允價值，(1)或(2)中的差額是重大的。

為了確定交換交易是否具有商業實質，受交易影響的主體經營部分的主體特定價值應當反映稅後現金流量。這些分析的結果可能無須主體詳細計算即是清楚的。

**47** 第21(2)段中的無形資產確認條件之一是資產成本能夠可靠計量。如果(1)公允價值計量的合理範圍的變動幅度相對該資產並不重大，或者(2)在此幅度內各估計值的概率能夠合理評價並用於公允價值估計，則該無形資產的公允價值是能夠可靠計量的。如果主體能夠可靠確定換入資產或換出資產的公允價值，則換入資產的成本應以換出資產的公允價值計量，除非換入資產的公允價值更加清楚明瞭。

### *自創商譽*

**48** 自創商譽不應確認為資產。

**49** 在某些情況下，為產生未來經濟利益需要發生支出，但這類支出不會產生能符合本準則確認條件的無形資產。這類支出經常被認為有助於形成自創商譽。自創商譽不應確認為資產，因為它不是能以成本可靠計量並由主體控制的可辨認資源（即，既不是可分離的，也非源自合同性權利或其他法定權利）。

**50** 在任何時點上，主體的公允價值與其可辨認淨資產的帳面金額之間的差額，可能反映出一系列影響主體公允價值的因素。然而，這種差額並不代表主體所控制的無形資產的成本。

### *內部產生的無形資產*

**51** 評價內部產生的無形資產是否符合確認條件有時是困難的，因為主體難以：

（1） 識別是否存在以及何時存在將產生預期未來經濟利益的可辨認資產；以及

（2） 可靠地確定該資產的成本。在某些情況下，內部產生無形資產的成本不能與保持或提高主體自創商譽或進行日常經營的成本區分開來。

因此，除了要遵循無形資產確認和初始計量的一般規定外，主體還應將以下第 52 段至第 67 段中的規定和指南應用於所有內部產生的無形資產。

**52** 為評價內部產生的無形資產是否符合確認條件，主體應將資產的形成過程分為：

（1） 研究階段；以及

（2） 開發階段。

雖然本準則已對術語“研究”和“開發”作了界定，但在本準則中，術語“研究階段”和“開發階段”具有更廣泛的含義。

**53** 如果主體不能區分創造無形資產的內部項目的研究階段和開發階段，那麼該主體應將該項目的支出視同僅在研究階段發生來處理。

### 研究階段

**54** 研究（或內部項目的研究階段）不會產生應予確認的無形資產。研究（或內部項目的研究階段）的支出應在其發生時確認為費用。

**55** 在內部項目的研究階段，主體無法證明存在很可能產生未來經濟利益的無形資產。因此，這類支出應在其發生時確認為費用。

**56** 研究活動的例子有：



- (1) 以獲取新知識為目的的活動；
- (2) 研究成果或其他知識的應用的研究、評價和最終選擇；
- (3) 材料、設備、產品、工序、系統或服務替代品的研究；以及
- (4) 新的或經改進的材料、設備、產品、工序、系統或服務的可能替代品的配製、設計、評價和最終選擇。

### 開發階段

**57** 當且僅當主體能證明以下所有各項時，開發（或內部項目的開發階段）產生的無形資產應予確認：

- (1) 完成該無形資產以使其能夠使用或出售在技術上具有可行性。
- (2) 具有完成該無形資產並使用或出售的意圖。
- (3) 有能力使用或出售該無形資產。
- (4) 該無形資產很可能產生未來經濟利益的方式。其中，主體能夠證明運用該無形資產生產的產出存在市場或無形資產自身存在市場，或者，該無形資產將在內部使用的，應當證明其有用性。
- (5) 有足夠的技術、財務資源和其他資源支持，以完成該無形資產的開發，並使用或出售該無形資產。
- (6) 歸屬於該無形資產開發階段的支出能夠可靠地計量。

**58** 在某些情況下，主體可以在內部項目的開發階段識別一項無形資產，並證明該資產很可能產生未來經濟利益。這是因為項目的開發階段比研究階段更進了一步。

**59** 開發活動的例子有：

- (1) 生產前或使用前的原型和模型的設計、建造和測試；
- (2) 含新技術的工具、夾具、模具和沖模的設計；

(3) 不具有商業性生產經濟規模的試生產廠房的設計、建造和營運；以及

(4) 新的或經改進的材料、設備、產品、工序、系統或服務所選定的替代品的設計、建造和測試。

**60** 在證明無形資產很可能產生未來經濟利益時，主體應按照《國際會計準則第 36 號——資產減值》中的原則來評價將從該資產中獲得的未來經濟利益。如果該資產僅能與其他資產一起產生經濟利益，則主體應運用《國際會計準則第 36 號》中的現金產出單元概念。

**61** 是否擁有可利用的資源以完成、使用無形資產並從中獲取經濟利益，可以通過闡明存在所需的技術、財務和其他資源以及主體可獲得這些資源的商業計劃等來證明。在某些情況下，主體可以通過獲取借款人願意為該計劃提供所需資金的聲明來證明可獲得的外部資金。

**62** 主體的成本計算系統常常能夠可靠地計量內部產生的無形資產的成本，例如，獲得版權或許可證、或者開發電腦軟體時發生的薪金和其他支出。

**63** 內部產生的品牌、刊頭、報刊名、客戶名單和實質上類似的項目不應確認為無形資產。

**64** 內部產生的品牌、刊頭、報刊名、客戶名單和實質上類似的項目的支出不能與整個業務的開發成本區分開來。因此，這類項目不應確認為無形資產。

#### **內部產生的無形資產的成本**

**65** 就第 24 段而言，內部產生的無形資產的成本是，自無形資產首次符合第 21 段、第 22 段和第 57 段的確認條件起發生支出的總額。第 71 段禁止恢復以前確認為費用的支出。

**66** 內部產生的無形資產的成本，由必要的且可直接歸屬於該資產的創造、生產和準備以使該資產能夠以管理層預定的方式運作的所有支出組成。可直接歸屬成本的例子有：

- (1) 產生無形資產時使用或消耗的材料和勞務成本；
- (2) 因產生無形資產發生的僱員福利（參見《國際會計準則第 19 號》中的定義）成本；
- (3) 法定權利註冊費；以及
- (4) 用於產生該無形資產的專利權和許可證攤銷。

《國際會計準則第 23 號》為將利息確認為內部產生的無形資產的成本要素規定了條件。

**67** 以下各項不構成內部產生的無形資產的成本：

- (1) 銷售費用、管理費用和其他一般間接費用，但可以直接歸屬於使資產達到預定用途的除外；
- (2) 資產達到預定績效前發生的可辨認的無效和初始運作損失；以及
- (3) 為運行該資產而培訓員工所發生的支出。

第 65 段的示例
<p>某主體正在開發一道新的生產工序。在 20X5 年發生的支出為 CU1 000<sup>(1)</sup>。其中，CU900 是 20X5 年 12 月 1 日前發生的，CU100 是 20X5 年 12 月 1 日至 20X5 年 12 月 31 日期間發生的。該主體可以證明，在 20X5 年 12 月 1 日，生產工序符合無形資產的確認條件。工序中所含專有技術的可收回金額（包括在工序可使用前為完成它所需的未來現金流出）估計是 CU500。</p> <p>20X5 年年末，生產工序以成本 CU100（自確認條件滿足日即 20X5 年 12 月 1 日起發生的支出）確認為一項無形資產。20X5 年 12 月 1 日前發生的支出 CU900 確認為費用，因為直到 20X5 年 12 月 1 日才符合確認條件。該支出不構成在財務狀況表內確認的生產工序的成本的一部分。</p>

### 第 65 段的示例

20X6 年，發生的支出為 CU2 000。20X6 年年末，工序中所含專有技術的可收回金額（包括在工序可使用前為完成它所需的未來現金流出）估計是 CU1 900。

20X6 年年末，生產工序的成本是 CU2 100（20X5 年年末確認的支出 CU100 加上 20X6 年確認的支出 CU2 000）。為將生產工序在確認減值損失前的帳面金額（CU2 100）調整至其可收回金額（CU1 900），主體確認了減值損失 CU200。如果滿足《國際會計準則第 36 號》中減值損失轉回的規定，該項減值損失將在以後期間轉回。

（1）本準則中，貨幣金額以“貨幣單位（CU）”計價。

## 費用的確認

**68** 無形項目發生的支出應在其發生時確認為費用，除非：

（1）它構成符合無形資產確認條件的成本的一部分（參見第 18 段至第 67 段）；或者

（2）該項目是在企業合併中取得的，並且不能確認為無形資產。在這種情況下，它構成在購買日確認為商譽的金額的一部分（參見《國際財務報告準則第 3 號》）。

**69** 在某些情況下，支出是為了讓主體能夠在未來實現經濟利益而發生的，但沒有取得或產生可予確認的無形資產或其他資產。在提供商品的情況下，該主體應在有權獲取該商品時將該支出確認為費用。在提供服務的情況下，該主體應在接受服務時將該支出確認為費用。例如，除非構成企業合併成本的一部分，研究支出總是應在其發生時確認為費用（參見第 54 段）。其他應在發生時確認為費用的支出的例子包括：

（1）開辦活動支出（即開辦費），除非這種支出按照《國際會計準則第 16 號》的規定應包括在不動產、廠場和設備項目成

本中。開辦費可能包括設立法定主體時發生的法律和文祕等設立費用、開設新設施或開展新業務發生的支出（即開業前費用）、或者開始新經營的支出或新產品或工序投產而發生的支出（即經營前費用）。

（2） 培訓活動支出。

（3） 廣告和促銷活動支出（包括郵寄購物目錄）。

（4） 主體部分或全部遷址或重組的支出。

**69A** 當某一主體擁有商品的所有權時它便有權獲取該商品。類似地，當商品由供應商按照供應合同條款製造且該主體可以要求對方交付該商品並支付貨款時，主體即有權獲取該商品。接受服務應當在供應商按照合同約定為主體提供服務時確認，而不是在主體利用該項服務去提供另一項服務時確認，例如，向顧客交付一則廣告。

**70** 第 68 段不阻止主體將該主體在有權獲取該商品前發生的預付款確認為資產。類似地，第 68 段不阻止主體將該主體在接受勞務前發生的預付款確認為資產。

*不確認為資產的以往費用*

**71** 初始確認為費用的無形項目支出，不應在以後確認為無形資產成本的一部分。

## 確認後的計量

**72** 主體應當選擇第 74 段中的成本模式或第 75 段中的重估價模式作為其會計政策。如果某項無形資產以重估價模式計量，該資產所屬類別中的其他所有資產也都應以同樣的模式計量，除非這些資產不存在活躍市場。

**73** 某類無形資產，是指在主體經營中具有類似性質和用途的資產分組。對同類無形資產中項目的重估應當同時進行，以避免選擇性的資產重估和財務報表中報告的金額成為成本和不同日期重估金額的混合物。

### *成本模式*

**74** 初始確認後，無形資產應以其成本減去累計攤銷和累計減值損失後的金額入帳。

### *重估價模式*

**75** 初始確認後，無形資產應以重估金額入帳，即其重估日的公允價值減去隨後發生的累計攤銷和隨後發生的累計減值損失後的金額。為了按本準則進行重估，公允價值應參考活躍市場進行計量。重估應以這樣的規律進行，即：使報告期末資產的帳面金額與其公允價值不存在重大差異。

**76** 重估價模式不適用於以下情況：

- (1) 對以前未確認為資產的無形資產進行重估；或者
- (2) 以成本以外的金額對無形資產進行初始確認。

**77** 重估價模式應在資產已按成本初始確認後予以運用。但是，如果因為無形資產內部產生過程前期發生的支出不符合確認條件，從而只是將該無形資產成本的一部分確認為資產（參見第 65 段），那麼重估價模式可以用於該資產整體。此外，重估價模式也可以用於以政府補助形式取得、並以名義金額確認的無形資產（參見第 44 段）。

**78** 儘管可能出現活躍市場，但對於無形資產而言，這種活躍市場通常不存在。例如，在某些國家和地區，對於那些可以自由轉讓的計程車牌照、捕撈許可證或生產配額，可能存在活躍市場。但是，對於品牌、報刊刊頭、音樂和電影版權、專利權或商標，不

可能存在活躍市場，因為每項這樣的資產都是獨特的。而且，雖然無形資產可以買賣，但合同卻是在單個買方和賣方之間進行談判，交易相對不頻繁。由於這些原因，為一項資產支付的價格，可能不能為另一項資產的公允價值提供足夠的證據。此外，價格常常是不公開的。

**79** 重估頻率應根據重估無形資產公允價值的波動性而定。當重估資產的公允價值與其帳面金額存在重大差異時，進一步的重估是必要的。某些無形資產的公允價值可能會有重大且不規則的變動，因而需要每年進行重估。但對於那些公允價值變動不大的無形資產，如此頻繁的重估是沒有必要的。

**80** 對無形資產進行重估時，該資產的帳面金額應被調整為重估金額。在重估日，該資產應按以下方法之一處理：

(1) 帳面總金額應當以與帳面金額重估一致的方式進行調整，例如，帳面總金額可參考可觀察的市場數據進行重估，或者根據該資產帳面金額的變化按比例進行重估。重估日的累計攤銷應調整為帳面總金額與考慮累計減值損失後的帳面金額的差額；或者

(2) 累計攤銷與該資產的帳面總金額相抵銷。

對累計攤銷的調整金額形成按照第 85 段和第 86 段進行會計處理的帳面金額增減的一部分。

**81** 如果某類重估無形資產類別中的某項無形資產因為沒有對應的活躍市場而不能重估，那麼該資產應以成本減累計攤銷和累計減值損失後的金額入帳。

**82** 如果某項重估無形資產的公允價值不再可以參照活躍市場予以確定，那麼該項無形資產的帳面金額，應以最近一個重估日參照活躍市場確定的重估金額減去隨後發生的累計攤銷和隨後發生的累計減值損失後的金額確定。

**83** 被重估的無形資產不再存在活躍市場的事實表明該資產可能減值，需要按照《國際會計準則第 36 號》進行測試。

**84** 如果該資產的公允價值可以在隨後的計量日參照活躍市場確定，那麼從該日起應運用重估價模式。

**85** 如果無形資產的帳面金額因重估金額而增加，那麼增加額應確認為其他綜合收益，並累積計入權益中的“重估價盈餘”。但是，就同一資產而言，該增加額中相當於轉回以前確認為損益的重估減少額的部分，應確認為損益。

**86** 如果無形資產的帳面金額因重估金額而減少，那麼減少額應確認為損益。但是，就同一資產而言，在“重估價盈餘”的貸方餘額範圍內的減少額應確認為其他綜合收益。在其他綜合收益中確認的減少額，沖減在權益中歸集的“重估價盈餘”。

**87** 計入權益中的累計重估價盈餘可以在盈餘實現時直接轉入留存收益。全部的盈餘可以在該資產報廢或處置時實現。但是，某些盈餘可以隨著主體使用資產而實現；在這種情況下，已實現的盈餘的金額是基於資產重估後帳面金額進行的攤銷和基於歷史成本本應確認的攤銷之間的差額。從重估價盈餘轉入留存收益不通過損益。

## 使用壽命

**88** 主體應評估一項無形資產的使用壽命是有限的還是不確定的，並且，如果是有限的，還應評估其使用壽命的期限或者構成使用壽命的產量或類似計量單位的數量。在分析所有相關因素的基礎上，當無法預見無形資產預期為主體產生淨現金流量的截止日期時，主體應視該無形資產的使用壽命是不確定的。



**89** 無形資產的會計處理是基於其使用壽命的。使用壽命有限的無形資產需要攤銷（參見第 97 段至第 106 段），使用壽命不確定的無形資產不需要攤銷（參見第 107 段至第 110 段）。本準則隨附的示例<sup>註</sup>說明了如何確定不同無形資產的使用壽命，以及據此對這些資產的後續會計處理。

**90** 在確定無形資產的使用壽命時需要考慮多項因素，包括：

- （1）主體對該資產的預期使用情況，以及該資產是否能有效地由另一管理團隊管理；
- （2）該資產通常的產品生命週期，以及有關以類似方式使用的類似資產的使用壽命估計的公開信息；
- （3）技術、工藝、商業或其他方面變得過時；
- （4）該資產在其中運行的行業的穩定性和資產所生產產品或服務的市場需求變化；
- （5）競爭者或潛在競爭者預期採取的行動；
- （6）為從該資產獲得預期未來經濟利益所要求的維護支出的水準，以及主體為達到這個水準所具備的能力和意向；
- （7）對該資產的控制期限，以及對該資產使用的法律或類似限制，如相關租賃合同的到期日；以及
- （8）該資產的使用壽命是否依賴於主體其他資產的使用壽命。

**91** 術語“不確定的”並不意味著“無限的”。無形資產的使用壽命僅反映了為維持該資產在使用壽命評估時的績效標準所要求的維護支出的水準，以及主體達到這個水準的能力和意向。得出某項無形資產的使用壽命是不確定的結論，不應依據計劃的未來支出超過為維持該資產的上述績效標準所要求的維護支出。

**92** 考慮到技術在迅速地變化，電腦軟體和許多其他無形資產較易受技術過時的影響。因此，大部分情況下此類無形資產使用壽命較短。使用無形資產生產的項目，其售價的未來預期降低能夠表

明該資產技術或商業價值過時的預期，而資產過時的預期進而可能反映了該資產內含未來經濟利益的減少。

**93** 某項無形資產的使用壽命可能會很長，或者甚至是不確定的。不確定性說明應審慎估計無形資產的使用壽命，但並不說明應選擇一個短得不切實際的壽命。

**94** 源自合同性權利或其他法定權利的無形資產，其使用壽命不應超過合同性權利或其他法定權利的期限，但可能會更短，這取決於主體使用資產的預期期限。如果合同性權利或其他法定權利在能夠延續的有限期間內轉讓，僅當有證據支持主體續約無須重大成本時，該無形資產的使用壽命才應當包括續約期。企業合併中取得的、確認為無形資產的回購權，其使用壽命是授予該回購權的合同的剩餘合同期間，不包括續約期。

**95** 無形資產的使用壽命可能受經濟和法律因素影響。經濟因素決定主體獲取未來經濟利益的期間。法律因素可能限制主體控制獲取這些利益的期間。使用壽命應是由這些因素確定的期間中的較短者。

**96** 下列因素表明主體能夠延續合同性權利或其他法定權利而無須重大成本：

（1）有證據（可能基於以往的經驗）表明，合同性權利或其他法定權利將被延續。如果延續有賴於第三方的同意，還應有第三方將會同意的證據；

（2）有證據表明為獲得延續而必需的所有條件將被滿足；  
以及

（3）主體延續的成本與預期因延續而流入主體的未來經濟利益相比並不重大。

如果延續成本與預期因延續而流入主體的未來經濟利益相比是重大的，則“延續”成本實質上代表主體在延續日取得一項新的無形資產的成本。

## 使用壽命有限的無形資產

### *攤銷期和攤銷方法*

**97** 使用壽命有限的無形資產，其應計折舊額應當在使用壽命內系統地分攤。攤銷應於資產可供使用時開始，即當資產達到能夠按管理層預定的方式運作所必需的位置和狀態時開始。應在資產按照《國際財務報告準則第 5 號》被劃分為持有待售的資產（或包含在被劃分為持有待售的處置組中）的日期和終止確認的日期兩者中較早者停止攤銷。所使用的攤銷方法應反映主體預期消耗無形資產未來經濟利益的方式。如果這種方式不能可靠地確定，那麼應採用直線法。每期的攤銷費應確認為損益，除非本準則或其他國際財務報告準則允許或要求將其計入其他資產的帳面金額。

**98** 在無形資產的使用壽命內系統地分攤其應計折舊額的方法很多。這些方法包括直線法、餘額遞減法和工作量法。對某項資產所使用的方法應依據資產內含預期未來經濟利益的預期消耗方式來選擇，並在各期間保持一致，除非資產內含未來經濟利益的預期消耗方式發生變化。

**98A** 存在可推翻的假設：以包括使用無形資產在內的活動所產生的收入為基礎的攤銷方法，是不合理的。包括使用無形資產在內的活動所產生的收入，通常反映了與消耗無形資產內含經濟利益不直接相關的因素，例如，收入受到其他因素和流程、銷售活動以及銷售量和售價變動的影響。收入的價格因素可能受到通貨膨脹的影響，這點與資產消耗方式無關。這種假設可以在以下有限的情況中被推翻：

- (1) 當無形資產如第 98C 段所述以收入來衡量；或者
- (2) 能夠證明收入和無形資產經濟利益的消耗是高度相關的。

**98B** 按照第 98 段選擇合適的攤銷方法時，主體可以確定無形資產固有的根本性限制因素。例如，約定主體使用無形資產的合同可能具體列明主體使用無形資產預先確定的具體使用年限（即時間），商品生產數量，或取得固定的收入總額。識別根本性限制因素可以成為識別合理攤銷方法的起點，但如果另一攤銷方法更密切反映了經濟利益的預期消耗方式，那麼主體應當採用另一攤銷方法。

**98C** 在無形資產固有的根本性限制因素是達到收入門檻的情況下，產生的收入可以成為攤銷的合理基礎。例如，主體可能獲得勘探開採黃金的特許權，該特許權在開採產生的累計收入總額達到某固定金額時失效（例如，合同可能允許主體開採黃金，直至銷售黃金的收入總額累計達到 20 億貨幣單位），而不是基於時間或黃金開採量。在另一個例子中，收費公路的經營權可以基於收費產生的累計收入總額達到某固定金額（例如，合同允許主體經營收費公路，直至經營公路產生的累計收入總額達到 1 億貨幣單位）。在收入作為使用無形資產的合同中根本性限制因素的情況下，產生的收入可能是攤銷無形資產的合理基礎，前提是合同明確規定所產生收入總額需要達到的固定金額（用於確定攤銷的基礎）。

**99** 攤銷通常應確認為損益。但是，有時資產的內含未來經濟利益，在生產其他資產時被吸收。在這種情況下，攤銷費構成其他資產成本的一部分，並包括在其帳面金額中，例如，在生產過程中所使用無形資產的攤銷應包括在存貨的帳面金額中（參見《國際會計準則第 2 號——存貨》）。

殘值

**100** 使用壽命有限的無形資產的殘值應假定為零，除非：

(1) 有第三方承諾在無形資產的使用壽命結束時購買該無形資產；或者

(2) 該無形資產存在於如《國際財務報告準則第 13 號》中定義的活躍市場，並且：

①殘值可以參考該市場確定；以及

②這種市場在該無形資產的使用壽命結束時很可能存在。

**101** 使用壽命有限的無形資產的應計折舊額應在扣除其殘值後確定。非零殘值意味著主體預計在該無形資產經濟壽命結束前處置該無形資產。

**102** 預計無形資產的殘值應以資產處置時的可收回金額為基礎，資產處置時的可收回金額可採用在預計日出售一項預計使用壽命已滿、且在類似於該無形資產被使用的情況中運行的類似資產的通行售價。殘值至少應在每個財務年度末進行覆核，按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》，資產殘值的變動應作為會計估計變更進行會計處理。

**103** 無形資產的殘值可能會增加至等於或超過該資產的帳面金額。在這種情況下，資產的攤銷費為零，直至其殘值後來減少至低於該資產的帳面金額。

#### *攤銷期和攤銷方法的覆核*

**104** 使用壽命有限的無形資產，其攤銷期和攤銷方法至少應在每個財務年度末進行覆核。如果資產的預期使用壽命與以前的估計不同，攤銷期應作相應的改變。如果該資產內含未來經濟利益的預期消耗方式發生變化，攤銷方法應予改變以反映這種變化。按照《國際會計準則第 8 號》，這種變化應作為會計估計變更進行會計處理。

**105** 在無形資產壽命期內，其使用壽命的估計可能變得明顯不合適，例如，資產減值損失的確認可能表明攤銷期需要改變。

**106** 隨著時間的推移，預期從無形資產流入主體的未來經濟利益的流入方式可能會發生變化。例如，相對於餘額遞減攤銷法，直線法可能變得明顯不合適。又例如，使用許可證所代表的權利，是否會由於等待業務計劃的其他部分的執行而被延遲。在這種情況下，可能直到較後的期間才能得到從該資產流入的經濟利益。

## 使用壽命不確定的無形資產

**107** 使用壽命不確定的無形資產不應攤銷。

**108** 按照《國際會計準則第 36 號》，主體應通過比較可收回金額與帳面金額，在以下情況下對使用壽命不確定的無形資產進行減值測試：

- (1) 每年，以及
- (2) 只要有跡象表明該無形資產可能發生減值。

### 使用壽命估計的覆核

**109** 主體應在每個期間對不進行攤銷的無形資產的使用壽命進行覆核，以確定相關事項和情況是否仍然支持該資產具有不確定的使用壽命的評估結論。若否，則該無形資產的使用壽命應從不確定變為有限，應當按照《國際會計準則第 8 號》，作為會計估計變更進行會計處理。

**110** 按照《國際會計準則第 36 號》的規定，將無形資產的使用壽命從不確定重新認定為有限，表明資產可能發生減值。因此，主體應通過比較按照《國際會計準則第 36 號》確定的可收回金額與其帳面金額對資產進行減值測試，並將帳面金額超過可收回金額的部分確認為減值損失。

## 帳面金額的可收回性——減值損失

**111** 在確定無形資產是否減值時，主體應運用《國際會計準則第 36 號》。該準則解釋了主體應何時以及如何檢查其資產的帳面金額、如何確定資產的可收回金額，以及何時確認或轉回減值損失。

## 報廢和處置

**112** 無形資產應在以下情況時予以終止確認：

- (1) 處置時；或者
- (2) 預期從其使用或處置中不會產生未來經濟利益時。

**113** 無形資產終止確認形成的利得或損失，應根據處置淨收入（如有）和資產的帳面金額之間的差額確定，並在資產終止確認時確認為損益（《國際財務報告準則第 16 號》對售後租回另做規定除外）。利得不應被劃分為收入。

**114** 無形資產處置可能有多種方式（例如，出售、融資租賃、捐贈）。無形資產的處置日，是按照《國際財務報告準則第 15 號》中判斷履行履約義務時點的規定，接收方取得資產控制權的日期。《國際財務報告準則第 16 號》適用於採取售後租回方式進行的處置。

**115** 如果主體按照第 21 段中的確認原則在資產的帳面金額中確認一項無形資產的組成部分替換成本，則主體應終止確認被替換部分的帳面金額。如果確定被替換部分的帳面金額不切實可行，主體可以用組成部分的替換成本作為被替換部分在購置或內部產生時的參考成本。

**115A** 對於企業合併中取得的回購權，如果該權利隨後被再發行（出售）給第三方，則與其相關的帳面金額（如有），應當被用來確定再發行的利得或損失。

**116** 用於計算無形資產終止確認形成的利得或損失的對價金額，按照《國際財務報告準則第 15 號》第 47 段至第 72 段中確定交易價格的規定確定。計算利得或損失的對價，其估計金額的後續變動應當按照《國際財務報告準則第 15 號》中交易價格變動的規定處理。

**117** 使用壽命有限的無形資產，在無形資產不再使用時不應停止攤銷，除非該資產折舊已提足或按照《國際財務報告準則第 5 號》被劃分為持有待售的資產（或包含在被劃分為持有待售的處置組中）。

## 披 露

### 一般要求

**118** 主體應在財務報表中對內部產生的無形資產和其他無形資產予以區分，就每類無形資產披露如下事項：

- （1）使用壽命是不確定的還是有限的，以及如果是有限的，其使用壽命或所用的攤銷率；
- （2）有限使用壽命的無形資產所使用的攤銷方法；
- （3）期初和期末帳面金額總額和累計攤銷（與累計減值損失合計）；
- （4）其中含無形資產攤銷的綜合收益表項目；
- （5）期初和期末帳面金額的調節，從中列明：
  - ①增加，要求對內部開發的、單獨取得的和通過企業合併取得的增加進行單獨說明；
  - ②按照《國際財務報告準則第 5 號》被劃分為持有待售的資產或成為一項持有待售的處置組的一部分，以及其他處置；



③本期根據第 75 段、第 85 段和第 86 段進行重估而形成的增加或減少，以及按照《國際會計準則第 36 號》，由於直接在其他綜合收益中確認或轉回的減值損失（如有）而形成的增加或減少；

④按照《國際會計準則第 36 號》，本期在損益中確認的減值損失（如有）；

⑤按照《國際會計準則第 36 號》，本期從損益中轉回的減值損失（如有）；

⑥本期確認的攤銷；

⑦將財務報表折算為列報貨幣，以及將境外經營折算為主體列報貨幣時形成的淨匯兌差額；以及

⑧ 本期帳面金額的其他變化。

**119** 某類無形資產，是指在主體經營中具有類似性質和用途的資產分組。分設的類別可能包括以下的例子：

- （1） 品牌名稱；
- （2） 刊頭及報刊名；
- （3） 電腦軟體；
- （4） 許可證和特許權；
- （5） 版權、專利權和其他工業產權、服務和經營權；
- （6） 處方、配方、模型、設計和原型；以及
- （7） 開發中的無形資產。

如果能給財務報表使用者提供更相關的信息，可將以上類別分解（匯總）成更小（更大）的類別。

**120** 除了披露第 118（5）③段至第 118（5）⑤段所規定的信息外，主體還應按照《國際會計準則第 36 號》披露有關已減值無形資產的信息。

**121** 主體應按照《國際會計準則第 8 號》的規定，披露對當期有重大影響或預期對以後期間有重大影響的會計估計變更的性質和金額。這種披露可能由以下各項的變化而引起：

- (1) 無形資產使用壽命的評估；
- (2) 攤銷方法；或者
- (3) 殘值。

**122 主體還應披露如下內容：**

(1) 對於具有不確定使用壽命的無形資產，該資產的帳面金額和評估使用壽命不確定的原因。在給出這些原因時，主體應描述在確定資產具有不確定的使用壽命時起重要作用的因素。

(2) 對主體的財務報表具有重要影響的單項無形資產的描述、其帳面金額和剩餘攤銷期。

(3) 對以政府補助方式取得並在初始確認時採用公允價值計量的無形資產，應披露如下內容：

- ①資產初始確認的公允價值；
- ②其帳面金額；以及
- ③確認後是採用成本模式計量還是重估價模式計量；

(4) 所有權被限制的無形資產的存在性及其帳面金額，以及作為債務擔保的無形資產的帳面金額。

(5) 對取得無形資產的合同性承諾的金額。

**123** 主體在描述對確定無形資產具有不確定的使用壽命起重要作用的因素時，應考慮第 90 段所列示的因素。

*確認後採用重估價模式進行計量的無形資產*

**124 如果無形資產以重估金額核算，主體應：**

(1) 按無形資產的類別披露：

- ①重估的有效日期；
- ②重估的無形資產的帳面金額；以及
- ③重估類別的無形資產若確認後採用第 74 段的成本模式計量，則應確認的帳面金額；以及

(2) 披露與無形資產有關的重估價盈餘金額的期初和期末數，指明當期的變化以及對將餘額分配給股東的任何限制；以及

(3) 〔已刪除〕

**125** 出於披露的目的，可能有必要將各類重估無形資產匯總成較大的類別。但是，如果匯總會導致根據成本模式和重估價模式計量其金額的各類無形資產被匯總在一起，則不應進行這種匯總。

### *研究與開發支出*

**126** 主體應披露本期確認為費用的研究與開發支出總額。

**127** 研究與開發支出由直接歸屬於研究或開發活動的所有支出構成（參見第 66 段和第 67 段對為進行第 126 段規定的披露而應予包括的支出類別所提供的指南）。

### *其他信息*

**128** 鼓勵但不要求主體披露如下信息：

- (1) 對攤銷已提足但仍然在用的無形資產的描述；以及
- (2) 對主體控制、但由於不符合本準則的確認條件或由於在 1998 年發佈的《國際會計準則第 38 號——無形資產》生效前已取得或已產生而未予確認的重大無形資產的簡要描述。

## **過渡性規定和生效日期**

**129** 〔已刪除〕

**130** 主體應採用本準則：

(1) 對協議日在 2004 年 3 月 31 日或之後日期的企業合併中取得的無形資產進行會計處理；

(2) 自始於 2004 年 3 月 31 日或之後開始的年度期間的期初起，按未來適用法對其他所有的無形資產進行會計處理。因此，

主體不應調整在當日確認的無形資產的帳面金額。但是，主體應於當日按照本準則重估這些無形資產的使用壽命。如果重估的結果導致主體改變了對某項資產使用壽命的評估結果，該變化應當按照《國際會計準則第 8 號》作為一項會計估計變更進行會計處理。

**130A** 主體應當自 2006 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用第 2 段的修訂內容。如果主體提前採用《國際財務報告準則第 6 號》，這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

**130B** 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》（2007 年修訂）修訂了全部國際財務報告準則所採用的術語。另外，還修訂了第 85 段、第 86 段和第 118（5）③段。主體應自 2009 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂），則這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

**130C** 《國際財務報告準則第 3 號》（2008 年修訂）修訂了第 12 段、第 33 段至第 35 段、第 68 段、第 69 段、第 94 段和第 130 段，刪除了第 38 段和第 129 段，並新增了第 115A 段。《對國際財務報告準則的改進》（2009 年 4 月發佈）修訂了第 36 段和第 37 段。主體應自 2009 年 7 月 1 日或之後開始的年度期間使用未來適用法採用這些修訂內容。因此，之前企業合併確認的無形資產和商譽的金額不應再作調整。如果主體提前採用《國際財務報告準則第 3 號》（2008 年修訂），則這些修訂內容也應適用於提前採用的期間並對該事實進行披露。

**130D** 《對國際財務報告準則的改進》（2008 年 5 月發佈）修訂了第 69 段、第 70 段、第 98 段，同時，新增了第 69A 段。主體應自 2009 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂內容，應當對該事實進行披露。

**130E** 〔已刪除〕

**130F** 《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》（2011 年 5 月發佈）修訂了第 3（5）段。主體應在採用《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號》時使用上述修訂。

**130G** 《國際財務報告準則第 13 號》（2011 年 5 月發佈）修訂了第 8 段、第 33 段、第 47 段、第 50 段、第 75 段、第 78 段、第 82 段、第 84 段、第 100 段和第 124 段，同時，刪除了第 39 段至第 41 段和第 130E 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 13 號》時使用上述修訂。

**130H** 《國際財務報告準則年度改進（2010—2012）》（2013 年 12 月發佈）修訂了第 80 段。主體應自 2014 年 7 月 1 日或之後開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂內容應當對該事實進行披露。

**130I** 主體應將《國際財務報告準則年度改進（2010—2012）》作出的修訂應用於修訂的首次執行日或之後開始的年度期間及該年度期間的上一個年度期間內確認的所有重估。主體也可以列報經調整的更早期間的比較信息，但沒有要求必須這樣做。如果主體列報了未調整的更早期間的比較信息，則其必須清楚地識別未調整的信息，並聲明該信息按照不同的基礎列報並解釋該基礎。

**130J** 《關於明確折舊和攤銷的可接受方法》（對《國際會計準則第 16 號》和《國際會計準則第 38 號》的修訂）（2014 年 5 月發佈）修訂了第 92 段和第 98 段，並新增了第 98A 段至第 98C 段。主體應自 2016 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間使用未來適用法採用上述修訂。允許提前採用。若主體提前採用上述修訂，應當對該事實進行披露。

**130K** 《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》（2014 年 5 月發佈）修訂了第 3 段、第 114 段和第 116 段。主體應在其採用《國際財務報告準則第 15 號》之時採用上述修訂。

**130L** 《國際財務報告準則第 16 號》（2016 年 1 月發佈）修訂了第 3 段、第 6 段、第 113 段和第 114 段。主體應在其採用《國際財務報告準則第 16 號》之時採用上述修訂。

**130M** 《國際財務報告準則第 17 號》（2017 年 5 月發佈）修訂了第 3 段。《對〈國際財務報告準則第 17 號〉的修訂》（2020 年 6 月發佈）進一步修訂了第 3 段。主體應在其採用《國際財務報告準則第 17 號》之時採用上述修訂。

#### *相似資產的交換*

**131** 第 129 段和第 130（2）段規定使用未來適用法採用本準則，這意味著如果一項資產交換在本準則生效日期之前是以換出資產的帳面金額為基礎計量的，主體不必重述取得資產的帳面金額以反映其在取得日的公允價值。

#### *提前採用*

**132** 鼓勵適用第 130 段的主體在第 130 段所述的生效日期前採用本準則。但是，如果主體提前採用本準則，也應當同時採用《國際財務報告準則第 3 號》和《國際會計準則第 36 號》（2004 年修訂）。

### **《國際會計準則第 38 號》（1998 年發佈）的撤銷**

**133** 本準則取代了《國際會計準則第 38 號——無形資產》（1998 年發佈）。

註：說明性示例載於紅皮書 B 部分，但僅限英文原版和中文簡體版。

