

政府無形資產之會計與財務報導

隨著知識經濟時代的來臨，價值的創造已不再限於實體資產，不具實體形式之無形資產，有時其價值甚至遠勝於有形資產。因此，自應建立一套有系統的會計制度，以紀錄、管理無形資產，俾忠實表達無形資產的服務能力、政府的財務狀況、以及與使用該服務能力有關的期間成本，以善盡政府運用公共資源所衍生之各項責任。本文藉由GASB第51號公報之引介，及檢視我國政府無形資產之會計處理現狀，提出適當之建議，俾作為未來我國制定相關會計準則及會計制度之參考。

◎ 吳文弘、余駿展（康寧醫護管理專科學校校長、台南縣新市鄉新市國小會計主任）

壹、前言

隨著知識經濟時代的來臨，價值的創造已不再限於土地、房屋設備等實體資產，不具實體形式之無形資產——例如地役權（easement）、用水權（water right）、專利權（patent）、商標權（trademark）及電腦軟體（computer software）

等，有時其價值甚至遠勝於有形資產。因此，自應建立一套有系統的會計制度，以紀錄、管理無形資產，俾忠實表達無形資產的服務能力（service capacity）、政府的財務狀況、以及與使用該服務能力有關的期間成本，以善盡政府運用公共資源所衍生之各項責任。

在美國，自從政府會計準

則委員會（以下簡稱GASB）發布第34號公報「基本財務報表——以及管理階層的討論與分析——州及地方政府」後，州及地方政府之無形資產亦需列入資本資產中表達。然而，因為缺乏充分的會計與財務報導指引供規範其認列、原始衡量以及攤銷等問題，導致許多州及地方政府在實務運作

上，產生了許多不一致的情形。為降低該不一致，並強化會計與財務報導的可比較性，GASB遂於2007年發布第51號公報「無形資產之會計與財務報導」（以下簡稱GASB第51號公報），作為無形資產會計處理之具體規範。本文之目的，係藉由GASB第51號公報之引介，及檢視我國政府無形資產之會計處理現狀，提出適當之建議，俾作為未來我國制定相關會計準則及會計制度之參考。

貳、GASB對無形資產之定義與認列標準

一、特徵

依據 GASB 第 51 號公報，無形資產是一個擁有下列特徵之資產：

- 缺乏實體形式：無形資產可能是一項單獨項目之資產，如專利權等，也可能是被包含在一個具備實體資產之中或之上之資產。例如，光碟

片中的電腦軟體。此外，無形資產也可能與其他實體資產緊密關聯，例如，與土地相關的永久性通行地役權（permanent right-of-way easement）。

- 非財務性質：不具有現金或投資證券等貨幣形式，也非類似應收款項，具有對貨幣資產之請求權或權利，亦非為財貨或勞務之預付款。

- 起始的耐用年限：超過單一報導期間。

二、無形資產須具備可辨認性

依 GASB 第 51 號公報規定，無形資產只有在「可辨認」（identifiable）時，方可被認列於淨資產表（包含政府整體淨資產表、業權基金的基金淨資產表）中。可辨認，係指符合下列的任一條件：

- 該資產是可分離的，亦即該資產能夠與政府做分離或切割，並能個別或與相關的合約、資產或負債一起被出售

、移轉、取得許可（licensed）、出租或交換。

- 該資產係由合約或其他法定權利所產生，無論這些權利是否能從個體或其他權利義務移轉或分離出來（例如商標權）。

此外，許多的資產使用權——如用水權、伐木權雖可分離，本質上也是無形資產，但就整體而言，它們是納入在有形資產的所有權中一併表達。

因此，若是取得資產之所有權，在適用 51 號公報後，無需將內含之各項無形資產分離認列。但如果是單獨取得資產使用權利的交易，且符合 51 號公報規定，自應認列為無形資產。

至於以直接獲取淨利或利潤為目的所取得或創造之資產、承租人經由資本租賃取得之資產以及政府與其他機構透過合併產生之商譽，則不在 GASB 第 51 號公報規範之範圍內。

茲將上述無形資產認列規

定，列示如圖1。

參、無形資產之一般規定

由於無形資產被分類為資本資產，因此與資本資產相關的會計處理，包含認列、衡量、攤銷、減損、表達及揭露等相關規定，只要可行，皆適

用於無形資產（在美國主要是 GASB 第34號及42號公報）。

因此，GASB 第51號公報的重心，在規範因無形資產的特殊性質所產生的會計問題。本文以下將詳細介紹這些重點——包括內部產生之無形資產、攤銷與價值減損。圖2列示各種取得無形資產之方式，其中除內部產生之無形資產外，餘皆

與一般資本資產相同。

肆、內部產生之無形資產 (Internally Generated Intangible Assets)

一、定義

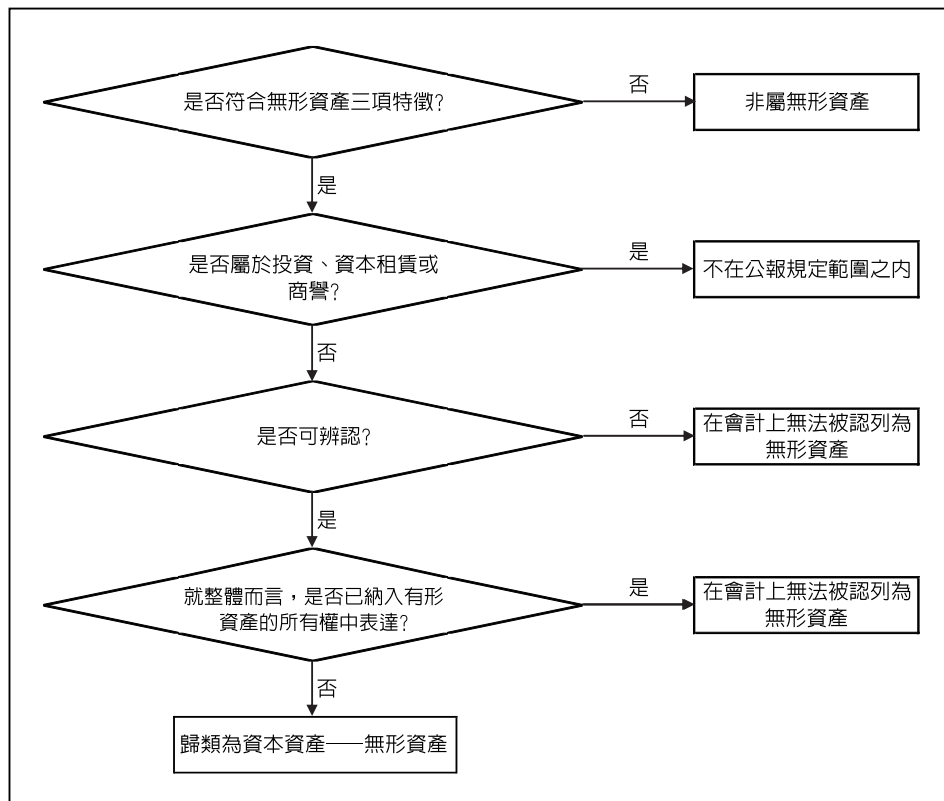
依照GASB第51號公報，若無形資產係由政府或由與政府締約的機構所創造或產生，

或係自第三者取得，但取得後為了達到預期的服務能力，政府必須付出超過最低程度的增額努力（more than minimal incremental effort），則可被認為是內部產生之無形資產。

二、資本化條件

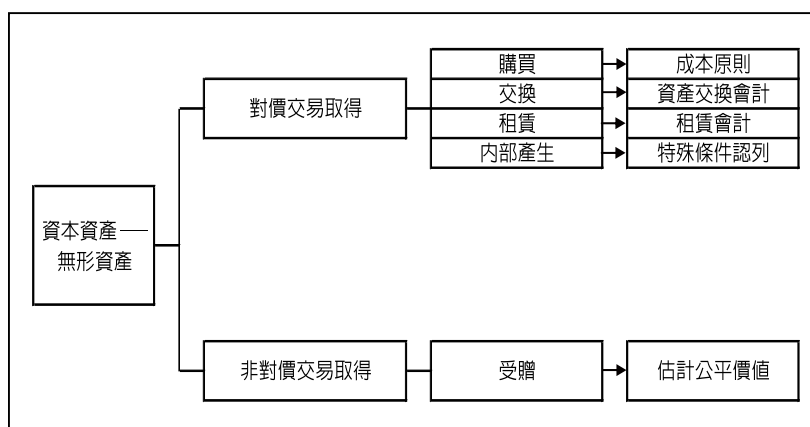
無形資產既為資本資產之一環，其資本化之條件，與一般資本資產類似，應視會計個體所採之衡量

圖1 GASB第51號公報有關無形資產認列規定



資料來源：GASB第51號公報，並經作者自行整理。

圖 2 無形資產取得所適用之會計處理原則



焦點而定。採當期財務資源衡量焦點時，指的是被列為普通資本資產應符合的條件；採經濟資源衡量焦點時，指的是在

淨資產表上被列為資本資產應符合的條件。內部產生之無形資產，本質上跟有形的在建工程並無二致。但因為其產生資

產的過程中，屬研究活動的比率、以及放棄計畫的風險皆較高。因此，GASB認為，除了研究階段的活動不得資本化外，凡屬內部發展(development)而產生之可辨認無形資產，其相關之支出，必須在同時符合下列特定條件時（GASB 第51號公報將之稱為特定條件法——specified-conditions approach），其後續支出始應資本化。茲將這些條件與原因列如表1。

表 1 無形資產資本化之條件與原因

條件	原因
條件1：能確認計畫的特定目標，以及計畫完成時，該無形資產預期可提供服務能力的性質。	GASB認為若符合條件1，應可確保將資本化範圍限制在與特定無形資產發展階段直接相關之支出，而排除一般性研究或尋求其他發展路徑（path of development）的非必要支出。 至於服務能力，可用質化，也可用量化的方式加以描述，例如： ●使資料處理邁向自動化。 ●每小時能處理至少100張的訂單。
條件2：能展現完成該計畫之技術(technical)或科技可行性(technological feasibility)，俾讓該無形資產提供其預期的服務能力。	可屏除因無法達到技術或科技可行性，導致計畫被放棄或變更的情況發生。另外，從該時點認定資本化，較能確認後續發生之支出非為一般性研究或追求其他發展路徑的支出。
條件3：可呈現當期完成計畫之企圖、能力以及努力之成果。若為多年期的計畫，則是未來繼續發展的承諾。	宜確認政府已對完成該計畫，做了某種程度的承諾。包括：提撥預算之承諾、在政策規劃的文件中提到該計畫、向外部團體承諾協助創造該無形資產，以及維護政府對該計畫法定權利的努力；而在多年期的計畫中（特別是電腦軟體計畫），GASB認為只要有持續發展該資產之承諾即已足夠。此乃因根據法定預算的性質，事實上管理階層在預算未經議會通過或同意撥款前可能無法事先承諾未來能否提撥預算或其他資源。

資料來源：同圖1。

伍、內部產生之電腦軟體

一、定義

電腦軟體為由內部產生的無形資產中，最常見的一種。由政府內部人員或政府承包商所協助開發的電腦軟體，應認定為內部產生。但若係由商業行為取得（commercially available）（例如，由政府購買，或取得使用許可）的電腦軟體，且需經超過最低程度的額外修改者，也可認定為是內部產生。例如，取得經許可的財務會計軟體，再經由政府修改以添加特定的報導功能，即可認定為是內部產生。符合內部產生之無形資產條件的電腦軟體，自應依前段特定條件法之3項條件，做為判定其相關支出是否應予資本化之原則。

二、資本化條件

由於內部產生之電腦軟體的開發過程通常有一些共通

性，GASB第51號公報因而額外提出了認定無形資產資本化是否符合特定條件的明確指引。內部產生之電腦軟體，通常都必須經歷以下三大階段：

1. 初步計畫階段：包括概念的構思（formulation）以及替代方案的評估，決定所需科技是否存在，以及軟體開發方案的最後選定。
2. 應用軟體開發階段：包括所擇定路徑的設計[包含了軟體組態（configuration）以及介面]、編碼（coding）、安裝於硬體，以及測試[包含雙軌處理階段（parallel processing phase）]。
3. 完成後/操作階段：包括使用訓練及軟體維護。

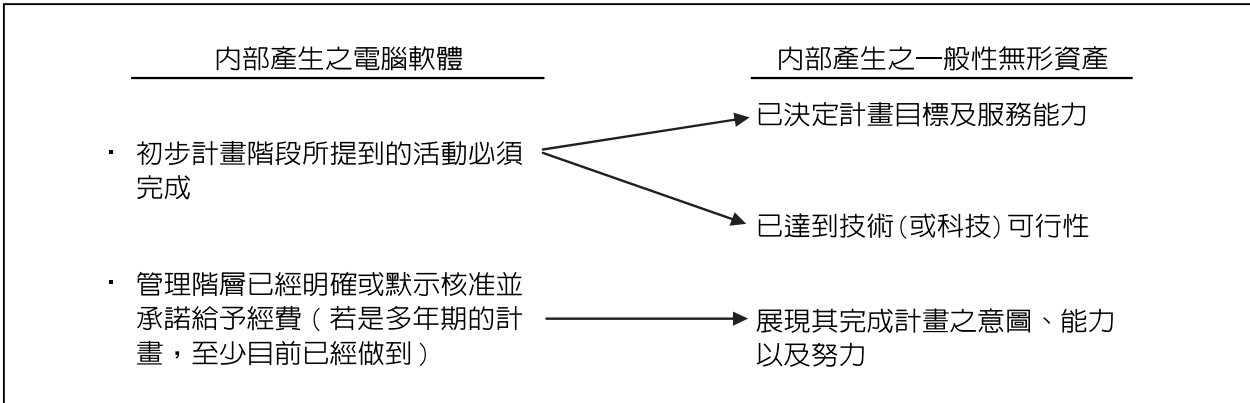
茲將GASB認定內部產生電腦軟體資本化應符合之條件（GASB第51號公報稱之為「開發階段法」），及其與運用特定條件法認定內部產生之一般性無形資產兩者之關聯性整

理如圖3。

由圖3可以看出，GASB認為當完成初步計畫階段時，通常代表已經符合特定條件法下的前2項標準，但仍未具備第3項標準。因此，初步計畫階段之相關支出仍不宜資本化；在應用開發階段，若管理階層已經明確或默示核准並承諾給予經費（若是多年期的計畫，至少目前已經做到），則後續相關支出皆應資本化；在完成後/操作階段，因為電腦軟體已到達可使用狀態地點，故此階段的相關活動之支出不宜資本化（如圖4）。

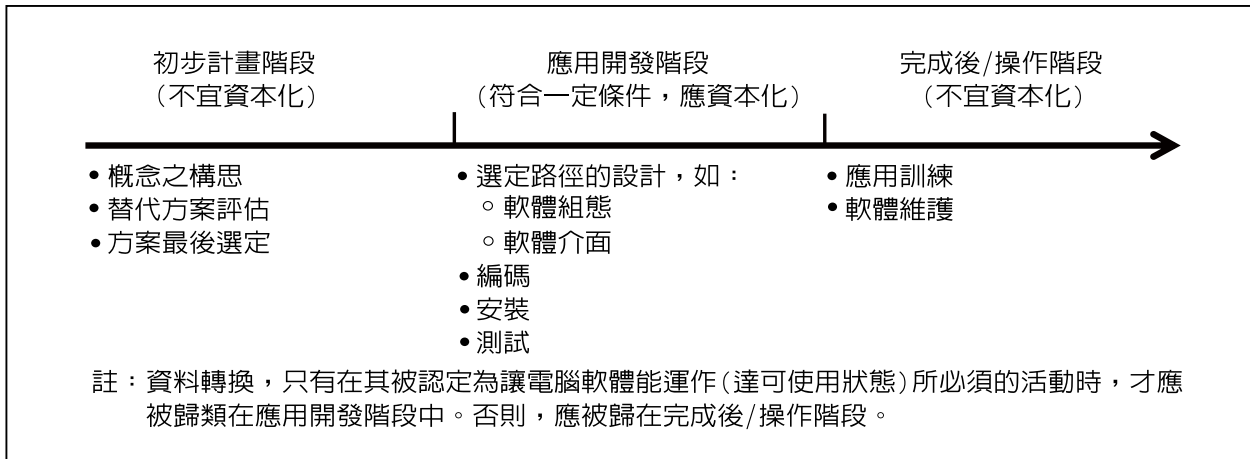
若政府決定不自行開發電腦軟體，而是經由商業行為取得並修改，此一決策其實就等同完成了自行開發電腦軟體情況下的「初步計畫階段」，此時只要政府承諾要購買或取得電腦軟體之使用許可，通常就被認為符合上述資本化的所有條件。若修改結果，導致下列任何情事之一發生，則應資本

圖 3 內部產生電腦軟體資本化之條件



資料來源：同圖 1。

圖 4 內部產生電腦軟體之開發階段與資本化



資料來源：同圖 1。

化：

1. 增加電腦軟體之功能（functionality）。亦即，該電腦軟體能執行以往無法做到的工作。
2. 增加電腦軟體之效率。亦

- 即，增加電腦軟體所能提供的服務水準（level of service），而無需執行額外工作。
3. 延長該軟體之估計耐用年限。

陸、無形資產之後續評價——攤銷及價值減損

一、攤銷

除了少數資本資產如土地

外，資本資產皆應在其有限之耐用年限內，依合理有系統的方式作成本分攤。必須做成本分攤之理由，可分成幾大類，而這些因素亦決定了其估計耐用年限。無形資產由於多缺乏實體形式，故通常會在考量功能因素及法律保障期限因素後，擇定一適當的耐用年限攤銷。例如，我國商標法規定商標權期限為十年。

許多法定權利（如商標權）都有展期的相關規定。因此在決定權利的耐用年限時，如果有證據指出政府將尋求且確實能夠展期，同時展期所花費之預期支出，相對於展期預期獲得之產出能量，僅是象徵性的（例如申請商標權期間延展，僅需再支付註冊費），在此種情況下，則延展期間（renewal period）應計入耐用年限。但如果要展期所需花費之成本並非象徵性，則實質上係取得一項新資產，而非現存資產的延續，此時其相關之成本應認列

為另一項新無形資產之成本。

如果沒有法律、契約、規定、科技或其他限制該資產耐用年限的因素，則理論上其服務能力可能並不會減少，攤銷反而會影響到該無形資產在報表上的忠實表達——例如永久性的通行地役權；或者可持續一直展期，且展期成本僅具象徵性——GASB 第51號公報稱此種無形資產為具有無限期（indefinite）耐用年限，除非有價值減損之情形，否則不應攤銷。

二、價值減損 (Impairment)

依GASB第42號公報「資本資產減損之會計與財務報導」之規定，當有顯著的未預期事件或環境的變遷，導致資本資產的服務效能已經大幅下降時，資本資產就應接受減損測試。該公報列出5項常見之情況，作為判斷資本資產是否已經發生減損之指標：1.有實體損毀的證據；2.法律或環境

因素的改變；3.有科技發展或過時陳舊的證據；4.使用方法或預期耐用期間的改變；5.建造中止。

除了以上之減損指標外，GASB第51號公報認為，內部產生的無形資產常見的減損指標是發展的中止（development stoppage），例如由於管理階層優先順序的改變，所造成電腦軟體開發的中止。由於此種減損將造成資產不再使用，因此依GASB第42號公報規定，應以帳面價值或公平價值孰低數報導。

柒、目前我國實務規定及未來建議發展方向

目前我國中央政府有關無形資產會計處理之相關規定，在業權型基金部分，係依中華民國會計研究發展基金會發布之財務會計準則公報第37號「無形資產之會計處理準則」

辦理，因此尚稱完備。惟在政事型基金方面，實務上現行單位會計財產目錄或是中央政府總決算財產目錄，均未包含電腦軟體等，對於無形資產之會計與財務報導均不完備。為改善此種缺失，近年來，行政院主計處已積極引入先進國家之政府會計理論，以推動政府會計制度之全面性改革。截至民國99年3月為止，主計處已發布3號之政府會計觀念公報及10號之政府會計準則公報，並持續研訂各種新會計制度。有關無形資產部分，依我國政府會計準則公報第4號「政府支出認列之會計處理」第2段規定，資本資產係指供施政或營運使用且具有一定使用或保存年限之有形或無形資產，包括固定資產、有價證券投資、權利、天然資源及其他無形資產等。因此已將所有無形資產納入規範範圍。政府會計準則公報第6號「政府固定資產之會計處理」復規定，政府持有之

無形資產，得另訂政府會計準則公報為準據。本文建議主計處未來於制定無形資產之相關會計與財務報導準則時，除應參考先進國家之準則制定機構如GASB、IPSASB（國際公部門會計準則委員會）所發布之公報作為制訂之主要參考依據外，也應一併推動國有財產法、財物標準分類等相關法規之修訂，使所有無形資產皆納入國有財產法之規範，並解決目前財物標準分類與政府會計準則公報有關資本資產之分類方式不一致及不完整之情形。

捌、結語

政府會計資訊報導，最重要者為履行政府公開報導責任。換言之，即是會計資訊應能忠實表達政府的財務狀況與施政績效。近年來由於政府財政收支規模日益龐大，加上歲入歲出無法平衡造成赤字不斷累積，財政日益惡化，又因政

府對若干事項之報導方式，如潛在負債之揭露等，常遭外界質疑，使得政府財務報導之妥適性，成為民眾關心之熱門議題。然而，除了公共債務外，在資產管理方面，政府亦應對無形資產之管理給予同等之重視。本文藉由對先進國家政府會計準則之引介，冀能提供制訂政府會計準則及制度時之參考，以提升我國政府無形資產會計報導之水準。

參考文獻

1. Freeman, R. J., C. D. Shoulders, G. S. Allison, T. Patton and G. R. Smith. 2009. *Governmental and Nonprofit Accounting: Theory and Practice* (9th Edition). NJ: Pearson/Prentice Hall.
2. Statement No.42: *Accounting and Financial Reporting for Impairment of Capital Assets*. 2003. Governmental Accounting Standards Board.
3. Statement No.51: *Accounting and Financial Reporting for Intangible Assets*. 2007. Governmental Accounting Standards Board. ❖