

第 17 號解釋函— 非現金資產股利

IFRIC 17 Distributions of Non-cash Assets to Owners

國際財務報告解釋委員會（International Financial Reporting Interpretations Committee, 以下簡稱“IFRIC”）於 2008.11.27 發布解釋函《IFRIC 17 *Distribution of Non-cash Assets to Owners*》（以下簡稱“IFRIC 17”），提供企業以非現金資產作為股利發放予業主之適當會計指引，此解釋函討論的議題包含：

- (1) 企業應何時認列應付股利？
- (2) 應付股利應如何衡量？
- (3) 企業支付股利時，發放之非現金資產帳面價值與應付股利帳面價值之差額應如何處理？

IFRIC 作出之最主要結論，係規定發放股利的金額應以發放標的（即非現金資產）之資產公平價值衡量，資產公平價值與帳面價值之差額，應於股利發放時列入當期損益。此項規定將導致實務上會計處理的變動。

此外，若非現金資產發放的前後，該資產最終仍受同一企業個體（或同一組企業個體）之控制（例如受共同控制下企業間的非現金資產發放），則不屬於 IFRIC 17 之適用範圍；然而，此類非現金資產股利之發放卻是最常見的情況。

IFRIC 17 的發布後，連帶修訂《IFRS 5 *Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*》，將有關待發放非現金資產之會計處理納入 IFRS 5 之適用範圍。

範圍

一般而言，IFRIC 17 適用於企業對業主（因具備股東身分）以非互惠方式（non-reciprocal，亦即股東無須提出對價）分配非現金資產，包含：

- 非現金資產之股利發放（例如以固定資產、符合《IFRS 3 *Business Combinations*》定義的事業、對被投資公司的持股或符合 IFRS 5 定義之處分群組作為發放標的）。
- 企業給予股東得選擇以非現金資產或以現金收取股利之權利。

IFRIC 17 特別排除適用的情形如下：

- 若非現金資產股利並非發放給持有企業同一類權益商品（例如普通股）的股東（例如，股利的發放僅針對某特定普通股股東，其他普通股股東並無取得股利的權利）。

- 非現金資產股利發放的前後，該資產最終仍受同一企業個體（或同一組企業個體）的控制；及
- 企業以持有子公司的部份股權作為股利發放標的，而股利發放後，企業仍對子公司具控制力，此種情況之會計處理應參考《IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements》。

結論

應付股利的認列

如同認列負債的一般原則，企業應於負有支付義務時認列應付股利；就非現金資產股利的發放而言，當股利發放經適當核准，支付與否已非企業可自行決定時，企業即負有支付義務。企業支付股利的義務建立時點可能因當地法令規定而異，IFRIC 17 規定：

- 若當地法令規定股利的發放必須經由股東會（或約當組織）核准，企業應於取得非現金資產股利發放之核准時認列應付股利；或
- 若當地法令並未規定股利的發放須經股東會核准，企業應於管理階層或董事會宣布發放股利時認列應付股利。

應付股利的衡量

應付股利應以發放標的（即非現金資產）的公平價值衡量。若股東得選擇以非現金資產或現金收取股利，衡量應付股利金額時，管理當局應考慮兩種選擇下（即非現金資產及現金）之公平價值，及各種選擇發生的可能性。

會計處理

當企業發放股利時，IFRIC 17 規定企業應將發放標的帳面價值及應付股利帳面價值之差額列入當期損益。以下以釋例介紹相關會計處理：

A 公司計畫以價值 2 千萬之土地（係依《IAS 16 Property, Plant and Equipment》規定之成本法衡量）作為股利發放標的，該土地公平價值為 3 千萬。A 公司所在地之法令規定，股利的發放必須經由股東會核准，故 A 公司於股東會核准當日應認列應付股利：

借：業主權益（保留盈餘）	30,000,000	
貸：負債（應付股利）		30,000,000

企業若於資產負債表日尚未發放股利，且該發放標的之公平價值發生變動，則應付股利應依非現金資產之公平價值再衡量，並調整股東權益。

承上例，若 A 公司於資產負債表日尚未發放股利，而土地之公平價值已升值為 3 千 2 百萬，則 A 公司應再衡量應付股利：

借：業主權益（保留盈餘）	2,000,000	
貸：負債（應付股利）		2,000,000

若非現金資產於應付股利認列日至股利實際發放日之間有公平價值的變動，應付股利應再衡量，並調整業主權益（保留盈餘）；於股利實際發放時始影響當期損益。

承上例，於企業實際發放股利日，若土地之公平價值已升值為 3 千 4 百萬，則 A 公司應將發放標的帳面價值及應付股利帳面價值之差額列入當期損益：

借：業主權益（保留盈餘）	2,000,000	
貸：負債（應付股利）		2,000,000
借：負債（應付股利）	34,000,000	
貸：土地		20,000,000
貸：當期損益（非現金資產股利發放利益）		14,000,000

表達與揭露

企業應以單獨項目揭露因發放非現金股利（如上例）而產生非現金資產股利發放利益。若企業於資產負債表日尚未發放該股利，於財務狀況表中仍列有應付股利，則企業應揭露：

- 期初及期末應付股利之帳面價值；及
- 期中因非現金資產公平價值變動而調整應付股利的金額。

若企業於資產負債表日後，但於財務報表核准發布前宣告將發放非現金資產股利，此屬資產負債表日後之非調整事項，企業應揭露：

- 預計作為發放標的之非現金資產性質；
- 於報導日（即資產負債表日）該資產之帳面價值；及
- 於資產負債表日該資產之估計公平價值，若估計之公平價值與帳面價值不同者，亦應依《IFRS 7 *Financial Instruments: Disclosures*》第 27(a)及(b)段之規定，揭露企業如何決定該公平價值。

待發放之非現金資產(Non-cash assets held for distribution) (IFRS 5之修訂)

計畫將發放給業主之非現金資產，於 IFRS 5 修訂後已將之納入適用範圍，因此待發放之非現金資產應依 IFRS 5 之規定處理。

非現金資產是否分類為待發放之非現金資產，應依 IFRS 5 規定之一般原則判斷是否該交易（即股利之發放）是否屬高度很有可能發生，雖然企業於取得股東會核准前即可能依 IFRS 5 之規定，將非現金資產重分類至待發放非現金資產，然而企業應考慮取得股東會核准（若取得核准乃當地法令規定之必要條件）的可能性，以判斷交易是否屬高度很有可能發生。

當非現金資產應分類為待發放之非現金資產，企業應依該資產之帳面價值及淨公平價值（即公平價值扣除發放股利所需花費之成本）孰低者衡量，該資產帳面價值的調整應依 IFRS 5 處理。因此，若該資產之淨公平價值低於資產依成本法衡量之帳面價值，應認列減損損失（列入當期損益）；若淨公平價值高於該帳面價值，則無需調整。

生效日及過渡性處理

IFRIC 17 及配合修訂的 IFRS 5 自會計年度開始日於 2009.7.1（含）以後之財務報告開始適用之。企業得選擇提前適用，然而企業必須同時開始提前適用 2008 年修訂之 IFRS 3 及 IAS 27，並應揭露此事實。

IFRIC 17 及配合修訂的 IFRS 5 應自生效日起開始適用，不得追溯適用。

[本文係翻譯自 IASPlus Newsletter — December 2008 Special edition *New Interpretation on non-cash distributions*]

IFRS相關資訊，請參閱 www.iasplus.com 以及 Audit K-Space > 會計 > 其他國家會計處理 > IFRS