

國際財務報導解釋第 17 號（2010 年版）翻譯草案

分配非現金資產予業主

初審委員 中原大學會計學系教授林維珩

翻譯單位 安永聯合會計師事務所

徵 求 意 見 函

（請於 100 年 1 月 30 日前，將意見以電子郵件方式寄至 tifrs@ardf.org.tw）

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人 國 際 會 計 準 則 翻 譯 覆 審 專 案 委 員

國際財務報導解釋第 17 號

分配非現金資產予業主

A 部分



國際財務報導解釋第 17 號

分配非現金資產予業主

本版納入截至 2009 年 12 月 31 日發布之國際財務報導準則對本解釋所作之修正。

國際財務報導解釋第 17 號「分配非現金資產予業主」係由國際財務報導解釋委員會(IFRIC)制定，並由國際會計準則理事會 (IASB) 於 2008 年 11 月發布。本解釋之生效日為 2009 年 7 月 1 日。

國際財務報導解釋第 17 號之結論基礎已被修正，以反映 2009 年 11 月發布之國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。

目錄

段 次

國際財務報導解釋第 17 號 分配非現金資產予業主

參照	
背景	1-2
範圍	3-8
議題	9
共識	10-17
何時認列應付股利	10
應付股利之衡量	11-13
企業清償應付股利時分配資產帳面金額與應付股利帳面金額間差異 之會計處理	14
表達及揭露	15-17
生效日	18
附錄	
下列隨附文件請見本版 B 部分	
釋例	
結論基礎	

國際財務報導解釋第 17 號「分配非現金資產予業主」由第 1 至 18 段及附錄組成。國際財務報導解釋第 17 號隨附釋例及結論基礎。解釋之範圍及效力列示於「國際財務報導準則前言」之第 2 及 7 至 17 段。



國際財務報導解釋第 17 號

分配非現金資產予業主

參照

- 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（2008 年修訂）
- 國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」
- 國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」
- 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年修訂）
- 國際會計準則第 10 號「報導期間後事項」
- 國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」（2008 年 5 月修正）

背景

- 1 企業有時會以現金以外之資產（非現金資產）作為股利分配予基於業主*身分進行交易之業主。在該等情況下，企業可能亦給予業主收取非現金資產或現金選項之選擇。國際財務報導解釋委員會接到對企業此等分配會計處理指引之請求。
- 2 國際財務報導準則並未就企業應如何衡量對其業主之分配（一般稱為股利）提供指引。國際會計準則第 1 號規定，企業認列為分配予業主之股利之相關細節，應表達於權益變動表或財務報表附註中。

範圍

- 3 本解釋適用於企業對基於業主身分進行交易之業主所進行下列類型之無對價關係之資產分配：
 - (a) 非現金資產之分配（例如，不動產、廠房及設備項目，國際財務報導準則第 3 號所定義之業務，對另一企業之所有權權益或國際財務報導準則第 5 號所定義之處分群組）；及
 - (b) 給予業主收取非現金資產或現金選項之選擇之分配。
- 4 本解釋僅適用於對同一類別權益工具持有人待遇平等之分配。

* 國際會計準則第 1 號第 7 段將業主定義為分類為權益之工具之持有人。

- 5 本解釋不適用於分配前後非現金資產最終均由相同之一方或多方控制之分配。此排除規定適用於進行分配企業之單獨、個別及合併財務報表。
- 6 依第 5 段之規定，本解釋不適用於分配前後非現金資產最終均由相同方控制之分配。國際財務報導準則第 3 號第 B2 段指出「某一個人群體因合約協議而集體擁有主導某一個體財務及營運政策之權力，俾從其活動中獲取利益者，應視為控制該個體」。因此，基於分配前後係由相同方控制該資產而排除於本解釋適用範圍之分配，獲得分配之個人股東群體基於合約協議，應對進行該分配之企業擁有集體最終控制能力。
- 7 依第 5 段之規定，本解釋不適用於企業分配所持有之子公司權益，但保留對該子公司控制之情況。導致企業對其子公司認列非控制權益之分配，進行該分配之企業應依國際會計準則第 27 號（2008 年修正）之規定處理。
- 8 本解釋僅規範企業進行非現金資產分配之會計處理，並不規範收取此種分配股東之會計處理。

議題

- 9 當企業宣布分配且有義務將相關資產分配予其業主時，應就此應付股利認列負債。因此，本解釋規範下列事項：
- (a) 企業應於何時認列應付股利？
 - (b) 企業應如何衡量應付股利？
 - (c) 當企業清償應付股利時，應如何處理分配資產帳面金額與應付股利帳面金額間之差異？

共識

何時認列應付股利

- 10 當股利業經適當授權且不再由企業裁決時（即下列日期），企業應認列支付股利之負債：
- (a) 若主管機關規定股利須經核准，股利宣告（例如由管理階層或董事會）經相關權責機構（例如股東）核准之日，或
 - (b) 若主管機關未規定股利須進一步核准，股利宣告（例如由管理階層或董事會）之日。

應付股利之衡量

- 11 企業應按待分配資產公允價值衡量以非現金資產為股利分配予其業主之負債。
- 12 企業如提供其業主收取非現金資產或現金選項之選擇，則應同時考量各選項之公允價值及業主選擇各選項之可能性，以估計應付股利。
- 13 企業於每一報導期間結束日及交割日，應複核並調整應付股利之帳面金額，將任何應付股利帳面金額之變動認列於權益，作為該分配金額之調整。

企業清償應付股利時分配資產帳面金額與應付股利帳面金額間差異之會計處理

- 14 企業清償應付股利時，應將分配資產帳面金額與應付股利帳面金額間之差異，認列於損益。

表達及揭露

- 15 企業應將第 14 段所述差異以單獨單行項目表達於損益。
- 16 企業應揭露下列資訊（若適用時）：
- (a) 應付股利於當期期初及期末之帳面金額；及
 - (b) 因待分配資產公允價值變動，依第 13 段之規定於當期認列之帳面金額增加或減少。
- 17 企業如於報導期間結束日後至通過發布財務報表前，宣布分配非現金資產股利，則應揭露：
- (a) 待分配資產之性質；
 - (b) 待分配資產於該報導期間結束日之帳面金額；及
 - (c) 待分配資產於該報導期間結束日之估計公允價值（如其不同於帳面金額），及國際財務報導準則第 7 號第 27 段(a)及(b)所規定用以決定公允價值方法之資訊。

生效日

- 18 企業應於 2009 年 7 月 1 日以後開始之年度期間推延適用本解釋。本解釋不得追溯適用，惟鼓勵提前適用。企業若於 2009 年 7 月 1 日前開始之期間適用本解釋，應

揭露該事實，並同時適用國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）、國際會計準則第 27 號（2008 年 5 月修正）及國際財務報導準則第 5 號（經本解釋修正）。

附錄

國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」及國際會計準則第 10 號「報導期間後事項」之修正

本解釋於 2008 年發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入本版之國際財務報導準則第 5 號及國際會計準則第 10 號。

國際財務報導解釋第 17 號

分配非現金資產予業主

B 部分

國際財務報導解釋第 17 號

分配非現金資產予業主

所發布之隨附文件

國際財務報導解釋第 17 號之內容（不含隨附文件）已包含於本版之 A 部分。本解釋之生效日為 2009 年 7 月 1 日。本部分包括下列隨附文件：

釋例

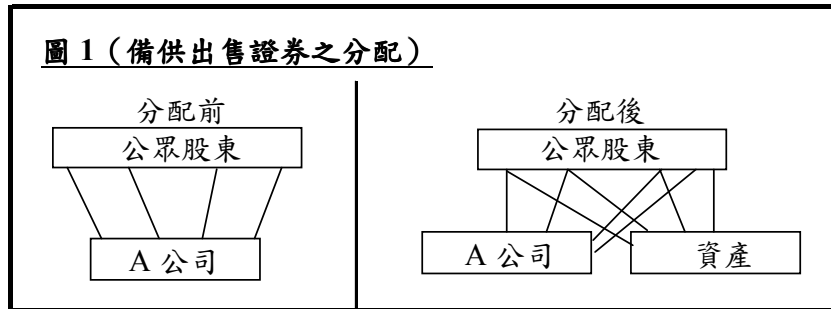
結論基礎



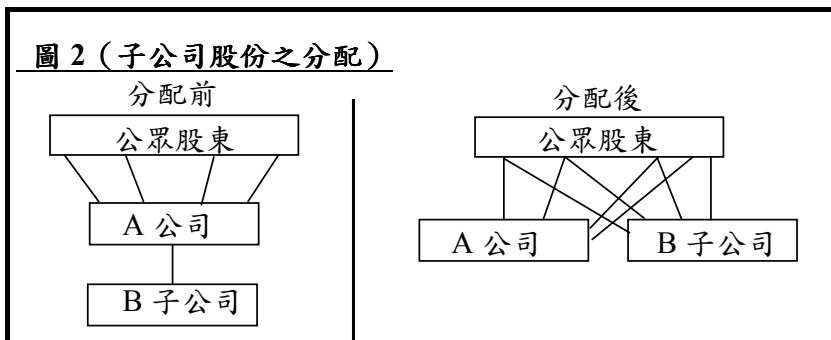
釋例

本釋例附於國際財務報導解釋第 17 號，但非屬其一部分。

本解釋之範圍（第 3 至 8 段）



- IE1 假設 A 公司為公眾股東所擁有，無控制 A 公司之單一股東，亦無受合約協議限制共同運作而聯合控制 A 公司之一群股東。A 公司將特定資產（例如備供出售證券）等比例分配予股東，則此交易屬本解釋適用範圍。
- IE2 惟如其中一位股東（或受合約協議限制共同運作之一群股東）於該交易前後對 A 公司均具有控制能力，則該交易整體（包括對非控制股東之分配）非屬本解釋適用範圍。此係因針對同類型權益工具之全部持有者進行等比例分配時，控制股東（或股東群體）於分配後持續控制該非現金資產。



- IE3 假設 A 公司為公眾股東所擁有，無控制 A 公司之單一股東，亦無受合約協議共同運而聯合控制 A 公司之一群股東。A 公司持有 B 子公司之所有股份。A 公司將 B 子公司所有股票等比例分配予其股東，因而喪失對 B 子公司之控制能力，此交易屬本解釋適用範圍。
- IE4 惟如 A 公司分配予其股東之 B 子公司股份僅代表 B 子公司之非控制權益，且保留對 B 子公司之控制能力，此交易非屬本解釋適用範圍。A 公司應依國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」（2008 年修正）之規定處理此分配。A 公司於該交易前後均控制 B 公司。

國際財務報導解釋第 17 號「分配非現金資產予業主」 之結論基礎

本結論基礎附於國際財務報導解釋第 17 號，但非屬其一部分。

簡介

- BC1 本結論基礎彙整國際財務報導解釋委員會（IFRIC）於達成共識過程中所作之考量。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）之個別委員對某些因素重視程度高於其他因素。
- BC2 國際財務報導準則目前未規範企業應如何衡量對基於業主身分進行交易之業主之分配（一般稱為股利）。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）被告知企業對非現金資產分配之衡量，於實務上存有重大分歧。
- BC3 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）於 2008 年 1 月發布解釋草案第 D23 號「分配非現金資產予業主」供外界提出意見，並收到 56 封回應此提案之意見函。

範圍（第 3 至 8 段）

本解釋是否應規範企業與其業主間之所有交易？

- BC4 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出企業將資產分配予業主，係企業與其業主間交易之一種，企業與其業主間之交易通常可歸為以下三類：
- (a) 企業與其業主間之交換交易。
 - (b) 企業之業主給予企業無對價關係之資產移轉，此等移轉一般稱為業主投入。
 - (c) 企業給予其業主無對價關係之資產移轉，此等移轉一般稱為對業主之分配。
- BC5 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）決定本解釋不應規範企業與其業主間之交換交易，此係因如此將可能導致規範所有關係人交易。就國際財務報導解釋委員會（IFRIC）觀點，此等範圍對解釋而言將過於廣泛。因此，國際財務報導解釋委員會決定本解釋應集中於企業將資產分配予基於業主身分進行交易之業主。
- BC6 此外，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）決定本解釋不規範對同類型權益工具持有人差別待遇之分配。此係因就國際財務報導解釋委員會（IFRIC）觀點，此等分配可能隱含至少部分取得分配之業主，實質放棄某些權益或資產予企業及 / 或其

他業主，亦即此等分配可能更近似交換交易之性質。

本解釋是否應規範資產分配之所有類型？

- BC7 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 被告知企業對基於業主身分進行交易之業主之下列類型無對價關係資產分配，其衡量方式存有重大分歧：
- (a) 分配非現金資產予其業主（例如不動產、廠房及設備項目、國際財務報導準則第 3 號所定義之業務、國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」所定義之另一個體所有權權益或處分群組）；及
 - (b) 給予業主收取非現金資產或現金選項之選擇之分配。
- BC8 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出所有分配具有相同目的，亦即分配資產予企業之業主，故決定除本解釋第 5 段規定之一項例外情形外，本解釋應規範資產分配所有類型之衡量。

範圍排除事項：分配前後資產最終均由相同方所控制之分配

- BC9 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 於本解釋中，考量是否應規範企業應如何衡量分配前後資產（例如子公司之所有權權益）最終均由相同方所控制之分配。於許多情況下，此等分配係基於集團重組（例如將兩項不同業務分為兩子集團）目的，分配後該資產仍由相同一方或多方所控制。
- BC10 此外，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 表示，規範集團內資產分配會計處理，須考量集團內該資產之移轉，於集團成員之單獨或個別財務報表中應如何處理。
- BC11 基於第 BC9 及 BC10 段所述理由，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決定本解釋不規範分配前後資產最終均由相同一方或多方所控制之分配。
- BC12 為回應本解釋草案所取得之意見，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 再度審慎考量本解釋之範圍是否應予擴大至分配前後資產最終均由相同一方或多方所控制之分配。由於理事會已決定於其議程中增列一項專案以規範共同控制下交易，故國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決定不予擴大本解釋之範圍。
- BC13 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出許多回應者認為大部分對企業業主之資產分配，將因第 5 段規定而被排除於本解釋適用範圍。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 並不同意此結論，並指出理事會於國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（2008 年修訂）第 B2 段決議，某一個人群體因合約協議而集體擁有主導某一個體財務及營運政策之權力，俾從其活動中獲取利益者，應視為控制該個體。此外，理事會於 2008 年 5 月發布之「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」中，

釐清對國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」之修正，亦即企業將新設立母公司之業主權益分配予股東以交換其所持有既存母公司之權益，並非共同控制下之交易。

- BC14 因此，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）決定本解釋應釐清，除股東間存在控制進行分配交易企業之合約協議外，分配集團成員之股份或業務予集團外股東之交易（一般稱為分割、分立或分裂），非共同控制下之個體或業務間交易。因此，此等交易屬本解釋適用範圍。
- BC15 部分草案第 D23 號回應者關切企業分配部分而非全部所持有子公司業主權益，且保留控制能力之情況。回應者認為，依據草案第 D23 號針對表彰非控制權益之所有權權益分配所進行之會計處理，與國際會計準則第 27 號（2008 年修正）之規定不符。該國際會計準則規定母公司對子公司所有權權益之變動，未導致喪失控制者，應作為權益交易處理。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）並不意圖本解釋須適用此等交易，因此並不認為將與國際會計準則第 27 號互相矛盾。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）已針對前述情況修正本解釋，以澄清此問題。
- BC16 部分針對草案第 D23 號之意見，亦涉及具有非控制權益之子公司同時分配資產予母公司及非控制權益之情況。提出意見者質疑，何以此解釋之範圍僅排除對控制企業所作之分配。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出，當母公司於交易前後皆控制子公司時，則整體交易（包括對非控制權益之分配）非屬本解釋之範圍，而應依國際會計準則第 27 號規定處理。
- BC17 對業主之分配可能包含企業營運之重大部份。部分針對草案第 D23 號之意見關切於此情況下（有時稱之為分割），決定作出分配者為那一存續企業將有困難。回應者認為有可能各存續企業認列對另一方之分配。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）同意，在某些情況下辨認作出分配之企業可能需要判斷，但國際財務報導解釋委員會（IFRIC）之結論為，分配僅能於一企業之財務報表中認列。

何時認列應付股利（第 10 段）及對國際會計準則第 10 號之修改

- BC18 草案第 D23 號並不規範企業應何時就應付股利認列為債務，部分回應者要求國際財務報導解釋委員會（IFRIC）釐清此議題。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出，國際會計準則第 10 號「報導期間後事項」第 13 段規定：「股利如於報導期間後至通過發布財務報表前宣布（亦即股利業經適當授權且企業不再具有裁決能力），因於報導期間結束日未存有給付義務，此股利不得認列為該日之負債」。
- BC19 部分回應者指出許多主管機關常認為，企業於股東核准股利前均具有裁決能力。因此，抱持此觀點者相信，「宣布」與國際會計準則第 10 號第 13 段括弧內解釋用語不符。尤其當該句被解讀為「管理階層於股東核准前宣布」時。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）之結論為，股利業經適當核准且企業不再具有裁決能力之

時點認定，於隨不同主管機關而有所不同。

- BC20 因此，本解釋之後續為國際財務報導解釋委員會（IFRIC）決定建議理事會修正國際會計準則第 10 號，以移除第 13 段中被認為矛盾之處。國際財務報導解釋委員會亦指出何時認列股利之原則，於理事會權威文件中規範位置有誤。理事會同意國際財務報導解釋委員會（IFRIC）之結論，並於核准本解釋時，一併修正國際會計準則第 10 號。理事會亦確認本解釋並未改變何時認列應付股利之原則，惟該原則已經從國際會計準則第 10 號移至本解釋並附以說明，但該原則並未改變。

企業應如何衡量應付股利？（第 11 至 13 段）

- BC21 國際財務報導準則並未說明企業應如何衡量對業主之分配。惟國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出，許多國際財務報導準則規範負債應如何衡量。雖然國際財務報導準則並未特別規範企業應如何衡量應付股利，但國際財務報導解釋委員會（IFRIC）決定其仍可辨認相關之國際財務報導準則，並適用其原則以決定適當之衡量基礎。

那些國際財務報導準則與應付股利之衡量有關？

- BC22 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）考量與負債會計處理有關之所有國際財務報導準則。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）之結論為國際會計準則第 37 號「負債準備、或有資產及或有負債」及國際會計準則第 39 號「金融商品：認列與衡量」為最可能有關之準則。由於多數其他國際財務報導準則僅處理因交換交易所產生之負債，且部分非明顯有關（例如國際會計準則第 12 號「所得稅」），國際財務報導解釋委員會（IFRIC）之結論為其他國際財務報導準則不適用。如上所述，本解釋僅規範企業對其業主無對價關係之資產分配。
- BC23 因所有類形之分配皆有將資產分配予業主之目的，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）決定無論分配之資產類型為何，所有應付股利均應以相同方式衡量。此亦確保所有應付股利皆應以一致之方式衡量。
- BC24 部分回應者認為國際會計準則第 39 號為衡量應付股利之適當國際財務報導準則。彼等認為企業宣布對業主之分配時，即產生分配資產予其業主之合約義務。惟應付股利如被視為非合約義務，則非國際會計準則第 39 號所涵蓋者。此外，國際會計準則第 39 號涵蓋部分但非全部有關企業轉移非現金資產予另一個體之義務。國際會計準則第 39 號未涵蓋分配非金融資產予業主之負債。因此，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）認為不宜作出所有應付股利均屬國際會計準則第 39 號範圍之結論。
- BC25 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）隨後考量國際會計準則第 37 號，該準則於實

務上通常用以決定其他國際財務報導準則未規範之待履行合約所產生負債會計處理。國際會計準則第 37 號規定，企業須依據於報告期間結束日清償現時義務所需支出之最佳估計衡量負債。因此，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）決定，於草案第 D23 號中將國際會計準則第 37 號之原則適用於所有應付股利（無論所分配之資產類型為何）係屬適當。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）決定，企業於適用國際會計準則第 37 號衡量分配非現金資產予業主義務所產生之負債時，應考量待分配資產之公允價值。企業不論採用國際會計準則第 37 號之何種方式決定清償義務所需支出之最佳估計，該待分配資產之公允價值均屬明顯攸關。

BC26 惟國際財務報導解釋委員會（IFRIC）回應對草案第 D23 號之意見時，重新考量本解釋是否應明確規定所有應付股利均應按國際會計準則第 37 號衡量。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出，許多回應者認為草案第 D23 號可能意指，國際會計準則第 37 號所述之衡量屬性應解讀為公允價值。此並非草案第 D23 號之目的，因該問題係理事會修正國際會計準則第 37 號計畫之一部分。此外，許多回應者不確定「參照」待分配資產公允價值衡量應付股利，係以該資產之公允價值亦或其他金額衡量。

BC27 因此，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）決定修改草案第 D23 號提案，規定應付股利應按待分配資產公允價值衡量，公允價值為最攸關衡量方式之結論不連結至任何個別會計準則。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）亦指出，被分配資產如構成一業務，則其公允價值可能不同於其組成資產及負債項目之公允價值合計數（亦即包含商譽或可辨認無形資產之價值）。

以待分配資產公允價值衡量應付股利之原則是否應有任何例外？

BC28 部分回應者關注待分配資產之公允價值，可能無法於所有情況下皆能可靠衡量。他們相信下列情況應有例外：

- (a) 企業分配另一未於活絡市場交易且公允價值無法可靠衡量之個體之所有權權益。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出，國際會計準則第 39 號並不允許以公平價值衡量無活絡市場公開報價且公允價值無法可靠衡量之權益工具投資。^{*}
- (b) 企業分配未於活絡市場交易且依國際會計準則第 38 號「無形資產」之規定不允許按重估價金額列報之無形資產。

BC29 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出依國際會計準則第 39 號第 AG80 及 AG81 段[†]之規定，無活絡市場公開報價之權益工具公允價值，於下列情況下係能可靠衡

^{*} 2009 年 11 月發布之國際財務報導準則第 9 號「金融工具」規定所有權益工具投資按公允價值衡量。

[†] 2009 年 11 月發布之國際財務報導準則第 9 號「金融工具」修正國際會計準則第 39 號第 AG80 及

量：

- (a) 公允價值合理估計數區間之變異程度對該工具並非重大，或
- (b) 區間內各估計數之機率能合理評估，並用以估計公允價值。

- BC30 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，當企業管理階層建議分配非現金資產予其業主時，有關前述決定無公開市場活絡報價之權益工具公允價值能可靠衡量之條件，可能已達成一項或全部條件。由於管理階層須確保所有企業業主皆被告知該分配之價值，故管理階層被預期應知道該資產之公允價值。基於此理由，將難以主張待分配資產之公允價值無法被可靠衡量。
- BC31 此外，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 承認於某些情況下，資產之公允價值應予以估計。如「財務報表編製及表達之架構」第 86 段所述，合理估計之使用係財務報表編製之必要一環，且不因而損害其可靠性。
- BC32 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，國際會計準則第 38 號及國際會計準則第 39 號^{*}規定某些資產須以歷史成本基礎衡量之原因之一係成本效益考量。於各報導期間結束日決定未於活絡市場交易資產公允價值之成本，可能超過其利益。惟因企業僅須於分配時決定待分配資產之公允價值，故國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 之結論為其利益 (亦即告知財務報表使用者分配資產之公允價值) 大於決定該資產公允價值之成本。
- BC33 此外，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出股利收入，無論其形式是否為現金或非現金資產，皆屬國際會計準則第 18 號「收入」之範圍，並須以取得對價之公允價值衡量。雖然本解釋並未提及非現金分配取得者之會計處理，但國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 之結論為，相較於國際財務報導準則對分配取得者已有之規定，本解釋並未對進行分配之企業加諸成本大於效益之規定。
- BC34 基於第 BC28 至 BC33 段所述理由，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 之結論為無須對以待分配資產公允價值衡量應付股利之原則作出任何例外。

企業是否應重新衡量應付股利 (第 13 段)

- BC35 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，國際會計準則第 37 號第 59 段規定，企業應於每一報導期間結束日複核負債之帳面金額，並調整該帳面金額以反映該負債之現時最佳估計。其他國際財務報導準則 (諸如國際會計準則第 19 號「員工福利」) 亦同樣規定，以估計為基礎之負債須於每一報導期間進行調整。國際財務

AG81 段使其僅適用於衍生工具或無公開報價權益工具。

^{*} 2009 年 11 月發布之國際財務報導準則第 9 號「金融工具」刪除國際會計準則第 39 號部分資產以歷史成本基礎衡量之規定。

報導解釋委員會 (IFRIC) 因而決定，企業應於每一報導期間結束日及清償日複核並調整應付股利之帳面金額，以反映待分配資產公允價值之現時最佳估計。

- BC36 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 之結論為，由於應付股利最佳估計之任何調整係反映相關分配之估計價值變動，故應予以認列為分配金額之調整。依國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」(2007 年修訂)，對業主之分配須直接認列於權益變動表。同樣地，針對分配價值所進行之調整，亦應直接認列於權益變動表。
- BC37 部分回應者認為，分配之估計價值變動應認列於損益，因負債之變動符合「架構」中收益或費損之定義。惟國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決定，待分配資產之利益或損失應於應付股利清償時，認列於損益中。此與其他國際財務報導準則 (國際會計準則第 16 號、國際會計準則第 38 號及國際會計準則第 39 號) 之規定一致，亦即企業應將資產除列時所產生之損益認列於損益中。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 因此作出結論，應付股利於清償前之變動係與分配之估計變動有關，於應付股利清償前應認列於權益 (亦即分配金額之調整) 項下。

企業清償應付股利時，應如何處理分配資產帳面金額與應付股利帳面金額間差異？ (第 14 段)

- BC38 企業於分配資產予其業主時，應同時除列分配資產及應付股利。
- BC39 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，由於其他相關準則規定認列減損損失，分配資產之帳面價值於清償日通常不會高於應付股利之帳面金額。例如，國際會計準則第 36 號「資產減損」第 59 段規定，當資產之可回收金額小於其帳面金額時，企業應認列減損損失於損益中。依國際會計準則第 36 號第 6 段之規定，資產之可回收金額係指其公允價值減出售成本與其使用價值兩者較高者。當企業有義務於近期將該資產分配予其業主時，似乎不宜採用資產之使用價值以衡量減損損失。再者，國際財務報導準則第 5 號規定，企業應以帳面金額與公允價值減出售成本孰低衡量待出售資產。因此，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 作出結論，當企業除列應付股利及分配資產時，任何差異必然是貸方餘額 (以下稱之為「貸方餘額」)。
- BC40 於決定應如何處理貸方餘額時，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 首先考慮是否應認列為業主權益變動。
- BC41 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 認同資產分配為企業與其業主間之交易。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦觀察到依國際會計準則第 1 號 (2007 年修訂) 之規定，對業主之分配應認列為業主權益變動。惟國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出貸方餘額非因分配交易而產生，而係代表與資產有關之累積未認列利益，且反映出直至分配前，持有資產期間之企業績效。

- BC42 部分回應者可能主張，既然資產之分配並不導致企業業主喪失該資產之未來經濟效益，貸方餘額應直接認列於權益。此看法係以所有者之觀點為基礎，認為報導個體本身並無與其業主分離之實質。惟國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出，「架構」規定企業須以所編製財務報表之個體之觀點來考量交易之影響。於個體觀點之下，報導個體本身具與業主其分離之實質。此外，當有一類以上之權益工具時，企業之所有業主實際上對資產皆有相同權益之主張無法成立。
- BC43 基於第 BC41 及 BC42 段所述理由，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）之結論為貸方餘額不應認列為業主權益變動。
- BC44 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出，如同國際會計準則第 1 號之結論基礎所述，理事會明確禁止直接認列任何損益（即非業主權益變動）於權益變動表。此等損益應先認列為綜合損益項目。
- BC45 依國際會計準則第 1 號之規定，綜合損益表包含兩個組成要素：損益項目及其他綜合損益項目。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）因此討論貸方餘額應認列於損益或其他綜合損益中。
- BC46 國際會計準則第 1 號並未提供一項目何時應認列於損益之條件，但國際會計準則第 1 號第 88 段指出：「除某一國際會計準則另有規定或允許者外，企業應將一期間之所有收益及費損項目認列於損益中」。
- BC47 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）考量有關國際財務報導準則規定收益及費損項目應認列為其他綜合損益項目，主要係指下列情況：
- (a) 於符合國際會計準則第 19 號所訂之特定基準下，因重新衡量確定福利負債所產生之部分精算損益。
 - (b) 因依國際會計準則第 16 號規定之不動產、廠房及設備項目重估價或依國際會計準則第 38 號規定之無形資產重估價所產生之重估增值。
 - (c) 依國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」之規定，因將企業之經營結果及財務狀況自功能性貨幣換算為表達貨幣所產生之兌換差額。
 - (d) 依國際會計準則第 21 號之規定，為合併目的而將國外營運機構之經營結果及財務狀況換算為報導個體之表達貨幣所產生之兌換差額。
 - (e) 依國際會計準則第 39 號之規定，備供出售投資*公允價值之變動。
 - (f) 符合國際會計準則第 39 號現金流量避險會計規定之避險工具公允價值之變動。

* 2009 年 11 月發布之國際財務報導準則第 9 號「金融工具」刪除備供出售金融資產之種類。

- BC48 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 之結論為國際會計準則第 1 號之規定，使得前述任何項目均不得以類推方式應用於貸方餘額。此外，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，除了第 BC47 段(a)至(c)所述項目外，相關國際財務報導準則規定當相關資產或負債除列時，第 BC47 段所列舉之損益項目應重分類至損益。此等損益項目於發生時係認列為其他綜合損益項目，遞延於權益項下，直至相關資產被處分 (或相關負債被清償) 時重分類至損益。
- BC49 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，應付股利被清償時，分配資產亦同時除列。因此，依據國際財務報導準則現有規定，即使貸方餘額係認列為其他綜合損益項目，亦應立即重分類至損益。故該貸方餘額將於綜合損益表出現三次——一次係認列為其他綜合損益項目、一次係從其他綜合損益項目重分類至損益，及另一次係因重分類而認列為損益項目。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 認為此等表達方式並無法忠實反映所發生之情況。此外，財務報表使用者則可能因此種表達而被混淆。
- BC50 再者，企業分配其資產予其業主時，即喪失與該分配資產相關之未來經濟效益並除列此等資產。此等結果通常近似資產處分。國際財務報導準則 (例如國際會計準則第 16 號、國際會計準則第 38 號、國際會計準則第 39 號及國際財務報導準則第 5 號) 規定，企業應將因資產除列所產生之認何利益或損失認列於損益中。國際財務報導準則亦規定當資產除列時，即應認列相關利益或損失。如第 BC42 段所述，「架構」規定企業應以所編製財務報表之個體之觀點考量交易之影響。基於此等理由，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 之結論為貸方餘額與資產除列時之利益或損失，應以相同之方式處理。
- BC51 此外，「架構」第 92 段指出：「收入應於與資產增加或負債減少相關未來經濟效益之增加已發生且能可靠衡量時，認列於損益表」 (用斜體強調部分係附加)。應付股利清償時負債明顯減少。因此，依「架構」第 92 段之規定，貸方餘額應認列於損益中。部分回應者可能主張該企業於分配資產予其業主時，並未獲得任何額外經濟效益。但如第 BC41 段所述，貸方餘額並不代表對企業之額外經濟效益。相反地，其係代表企業持有資產期間所取得之未認列經濟效益。
- BC52 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦指出「架構」第 55 段表示：「資產所具有之未來經濟效益可能以數種方式流入企業。例如，資產可能係：(a)單獨使用或與併同其他資產使用於企業所銷售之商品製造或勞務；(b)與其他資產交換；(c)用以清償負債；或(d)分配予該企業之業主」 (用斜體強調部分係附加)。
- BC53 基於此等規定，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 於草案第 D23 號決定貸方餘額應認列於損益中。無論企業是否分配非現金資產予其業主，或先出售非現金資產並將取得之現金分配予業主，此處理將產生相同之會計結果。草案第 D23 號大部分回應者，均支持國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 之結論及其基礎。

- BC54 部分國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 委員相信將分配視為與業主之單一交易，而將貸方餘額直接認列於權益為較適當之作法。草案第 D23 號包含此觀點，並特別就此徵詢意見。惟此觀點未獲回應者支持。如直接認列於權益，貸方餘額須依國際會計準則第 1 號視為業主權益變動。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決定貸方餘額非因分配交易產生，而係代表該資產之價值增加。該資產之價值增加並不符合國際會計準則第 1 號之業主權益變動定義。相反地，該增加符合收益之定義，應認列於損益中。
- BC55 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 了解回應者關切，以帳面金額衡量待分配資產而以公允價值衡量應付股利，對業主權益產生潛在之「會計配比不當」問題。因此，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 考慮是否應建議理事會修正國際財務報導準則第 5 號，規定待分配資產須以公允價值衡量。
- BC56 一般而言，國際財務報導準則僅允許因交易或減損而對資產重新衡量。例外情形係國際財務報導準則規定應持續採用現時衡量基礎 (如國際會計準則第 39 號及第 41 號「農業」之規定)，或允許以現時衡量作為會計政策之選擇 (如國際會計準則第 16 號、第 38 號及第 40 號「投資性不動產」)。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 於再次審議後作出結論，國際財務報導準則中並無因決定分配資產而須對資產重新衡量之規定。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，惟有涉及尚非以公允價值列報之資產，才會產生所關切之會計配比不當。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦指出，此會計配比不當係因國際財務報導準則對不同資產及負債之重新衡量，於不同時點以不同觸發事件使用不同衡量屬性所產生無可避免之結果。
- BC57 如待分配者為業務，則公允價值代表待分配業務之公允價值。因此，亦包括商譽及無形資產，惟內部產生之商譽不允許認列為資產 (國際會計準則第 38 號第 48 段)。內部產生之品牌、刊頭、出版品名稱、顧客名單及其他性質類似項目，亦不允許認列為無形資產 (國際會計準則第 38 號第 63 段)。依國際會計準則第 38 號之規定，內部產生之無形資產帳面金額通常限於企業所發生之支出總額。因此，如規定業務須重新衡量，則將與國際會計準則第 38 號規定相抵觸。
- BC58 此外，除與其他國際財務報導準則不一致外，國際財務報導準則第 5 號依此改變 (亦即規定待分配予業主之資產以公允價值重新衡量)，將造成國際財務報導準則第 5 號本身之不一致。此將無合理理由解釋，為何國際財務報導準則第 5 號可規定待出售資產須以公允價值減銷售費用與帳面金額孰低者列報，但分配予業主之資產卻須以公允價值列報。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦指出，此項「配比不當」將僅會於應付股利認列及清償間之期間 (通常為短期間) 發生。此期間之長短通常係管理階層所能決定。因此，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決定不建議國際會計準則理事會修正國際財務報導準則第 5 號，規定待分配資產須以公允價值衡量。

修正國際財務報導準則第 5 號

- BC59 國際財務報導準則第 5 號規定，如資產帳面金額主要將以出售交易方式而非以持續使用方式回收，企業應將其分類為待出售非流動資產（或待處分群組）。國際財務報導準則第 5 號亦對停業單位訂定表達及揭露之規定。
- BC60 當企業有義務分配資產予其業主時，該資產之帳面金額將不再主要以持續使用方式回收。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）決定不論交易形式為何，國際財務報導準則第 5 號所規定之資訊，對財務報表之使用者而言均屬重要。因此，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）之結論為，適用於分類為待出售非流動資產（或處分群組）及停業單位之國際財務報導準則第 5 號規定，亦應適用於待分配予業主之資產（或處分群組）。
- BC61 惟國際財務報導解釋委員會（IFRIC）之結論為，要求企業須對待分配予業主之非流動資產（或處分群組）適用國際財務報導準則第 5 號之規定，須修正國際財務報導準則第 5 號。此係因就國際財務報導解釋委員會（IFRIC）之觀點，國際財務報導準則第 5 號目前僅適用於待出售非流動資產（或處分群組）。
- BC62 理事會於 2007 年 12 月舉辦之會議中，討論國際財務報導解釋委員會（IFRIC）之提議。理事會同意國際財務報導解釋委員會（IFRIC）之結論，亦即國際財務報導準則第 5 號須予修正，以同時適用於待分配予業主之非流動資產及待出售之資產。惟理事會指出國際財務報導準則第 5 號規定，企業於出售為高度很有可能並承諾其出售計畫情況下（用斜體強調部分係附加），應將非流動資產分類為待出售。因此，理事會指示國際財務報導解釋委員會（IFRIC）針對下列問題徵詢意見：
- (a) 企業應於承諾進行分配或有義務分配相關資產時，適用國際財務報導準則第 5 號？
 - (b) 前述二日期是否存有差異？
 - (c) 如回應者認為此二日期有差異，且企業應於承諾日適用國際財務報導準則第 5 號，則其差異為何？國際財務報導準則第 5 號應納入那些跡象，以協助企業確定承諾日？
- BC63 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）基於所收到之意見發現，許多主管機關規定須取得股東核准方可進行分配。因此，於此等主管機關轄區中承諾日（亦即管理階層承諾股利之日）與義務日（亦即股東核准股利之日）可能存有差異。此外，部分回應者認為，分配須取得股東核准時，企業於取得核准前並無法給予承諾：於此等情況下，此二日期並無差異。
- BC64 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）之結論為，國際財務報導準則第 5 號應於承諾

日開始適用，資產於該日應可立即以其現時情況進行分配，且分配須為高度很有可能發生。分配之為高度很有可能，基本上須符合待出售資產所規定之相同條件。此外，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）之結論為，股東核准（如主管機關有所規定）之機率亦須予考量，以作為分配是否為高度很有可能發生評估之一部分。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出，某些主管機關規定資產出售亦須取得股東核准，其結論為待出售資產亦須就此等核准之機率進行類似考量。

BC65 理事會同意國際財務報導解釋委員會（IFRIC）之結論，並修改國際財務報導準則第 5 號，作為核准本解釋之一部分。

與解釋草案間之主要變動彙總

BC66 本解釋與國際財務報導解釋委員會草案第 D23 號之提案間主要變動如下：

- (a) 第 3 至 8 段被修改以釐清本解釋之範圍。
- (b) 第 10 段闡明何時應認列應付股利。
- (c) 第 11 至 13 段被修改以規定應付股利應按待分配資產之公允價值衡量，且不將國際財務報導解釋委員會（IFRIC）公允價值為最攸關之衡量屬性結論連結至任何個別會計準則。
- (d) 擴大釋例以清晰闡述本解釋之範圍。
- (e) 本解釋包括對國際財務報導準則第 5 號及國際會計準則第 10 號之修正。
- (f) 結論基礎被修改以更清楚表明國際財務報導解釋委員會（IFRIC）結論之理由。