

审计

IAS Plus.

向德勤全球的客户和员工发布

德勤全球国际财务报告准则
领导小组

国际财务报告准则全球办公室

全球国际财务报告准则领导人
Ken Wild
kwild@deloitte.co.uk

国际财务报告准则卓越中心

美洲

纽约

Robert Uhl

iasplusamericas@deloitte.com

蒙特利尔

Robert Lefrancois

iasplus@deloitte.ca

亚太地区

香港

Stephen Taylor

iasplus@deloitte.com.hk

墨尔本

Bruce Porter

iasplus@deloitte.com.au

欧洲—非洲

约翰内斯堡

Graeme Berry

iasplus@deloitte.co.za

哥本哈根

Jan Peter Larsen

dk_iasplus@deloitte.dk

伦敦

Veronica Poole

iasplus@deloitte.co.uk

巴黎

Laurence Rivat

iasplus@deloitte.fr

有关非现金分配的新解释公告

国际财务报告解释委员会（IFRIC）于2008年11月27日发布了《国际财务报告解释公告第17号——向所有者分配非现金资产》（IFRIC 17）。该解释公告就主体以非现金资产作为股利向其股东分配的适当会计处理提供指引，其涵盖的具体问题如下：

- 主体应在何时确认应付股利？
- 主体应如何计量应付股利？
- 当主体结算应付股利时，应如何核算已分配资产与应付股利的账面金额之间的差额？

IFRIC 达成的最重要结论是主体在结算应付股利时，股利应按已分配资产的公允价值计量，并将该公允价值与已分配资产的原账面金额之间的差额计入损益。这一会计处理方式将改变许多国家这方面的实务处理。

重要的是，该解释公告并不适用于将非现金资产分配后，该非现金资产在分配前后均受同一方或相同的多方（因合同关系而团结一起）最终控制的情况（如，同一控制下的主体之间的非现金资产分配），而这是进行此类分配时最常见的情况。

该解释公告也导致了《国际财务报告准则第5号——持有待售的非流动资产和终止经营》（IFRS 5）在待分配非现金资产会计处理方面的相应修订。

本简讯将探讨该解释公告的适用范围、IFRIC 就各事项达成的一致意见以及对IFRS 5的相应修订。

IFRIC 17 应对自2009年7月1日或以后日期开始的会计年度采用未来适用法。

IAS Plus 网站

已有超过七百五十万人次浏览 www.iasplus.com 网站。我们的目标旨在成为互联网上最全面的国际财务报告信息来源。敬请定期查阅。

范围

总体而言，该解释公告适用于主体向其作为所有者身份的股东进行的非现金资产非分配，包括：

- 非现金资产分配（如，不动产、厂场和设备项目、如《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》（IFRS 3）所定义的业务、在其他主体及如 IFRS 5 所定义的处置组中的所有者权益）；及
- 所有者可选择获得非现金资产或现金选择权的分配。

该解释公告特别将下述各项排除在其范围之外：

- 同类权益工具的全部所有者并未获得同等对待的分配。例如，该解释公告不适用于仅针对某特定股东但不包括持有同类股票的其他股东的分配；
- 将非现金资产分配后，该非现金资产在分配前后均受同一方或相同的多方（受合同关系而连结一起）最终控制的情况；及
- 在保留控制权的情况下，主体以所持子公司的部分所有者权益作为分配。《国际会计准则第 27 号——合并财务报表和单独财务报表》（IAS 27）规范了在该情况下的适当会计处理。

一致意见

应付股利的确认

该解释公告遵循主体应在产生支付义务时确认一项负债的基本原则。在非现金分配中，股利被适当批准之时（且主体无法再作出改变）即是义务产生之时，（注：特定司法管辖区的法律要求可能对此有不同的规定）。IFRIC 17 得出结论，主体应在下述时点对非现金分配确认一项负债：

- 在必须经由股东（或同等的权力机构）批准的司法管辖区，股利批准时；及
- 在无需获得管理层或董事会以上权力机构批准的司法管辖区，管理层或董事会宣告股利时。

应付股利的计量

主体应按待分配的非现金资产的公允价值计量相应的负债。

如果股东可选择获得非现金资产或现金选择权，在计量负债时应考虑该两项选择权的公允价值及管理层对每种结果可能性的估计。

差额的会计处理

当主体结算应付股利时，IFRIC 17 要求将已分配资产的账面金额与应付股利的账面金额之间的差额（如有）计入损益。

以下示例说明了上述要求的影响。

A 公司欲向其所有者分配土地，土地的账面金额按《国际会计准则第 16 号》（IAS 16）的成本模式确定为 CU 20,000,000。土地的公允价值为 CU 30,000,000。在股东批准股利之日（主体经营所处的司法管辖区要求该批准程序），主体确认了一项 CU 30,000,000 的负债并将相同的金额借记权益：

	CU（百万）	CU（百万）
借：权益（留存收益）	30	
贷：负债（应付股利）		30

如果负债在报告期末尚未偿付而非现金资产的公允价值发生变动，该变动通过权益作为分配金额的调整，对负债重新计量。

继续之前的示例，如果负债在报告期末尚未偿付而土地的公允价值增加至 CU 32,000,000，A 主体应将额外的 CU 2,000,000 借记留存收益并将负债增加至 CU 32,000,000。

如果在负债的确认日和结算日之间非现金资产的公允价值发生变动，则负债应通过权益（留存收益）进行重新计量，并在结算时调整受影响的损益。

继续之前的示例，如果土地的公允价值在结算日增加至 CU 34,000,000，借记留存收益的相关影响的净额应为额外的 CU 2,000,000，同时分配的利得增加至 CU 14,000,000。

在结算负债时，应编制以下分录：

	CU (百万)	CU (百万)
借：负债（应付股利）	32	
借：权益（留存收益）	2	
贷：土地		20
贷：损益（分配资产的利得）		14

列报和披露

因非现金分配而计入损益的金额（如上例所述）应在损益中作为一个项目单独列报。

对于报告期末在财务状况表中确认的负债，主体应披露：

- 应付股利在期初和期末的账面金额；及
- 因待分配非现金资产的公允价值变动而导致的在当期确认的任何负债变动。

如果主体在报告期末之后、财务报表批准报出之前宣告非现金股利，这应作为报告期后的非调整事项。在这种情况下，主体必须披露：

- 待分配资产的性质；
- 资产在报告期末的账面金额；以及
- 如果待分配资产在报告期末的预计公允价值与其账面金额不同，应披露报告期末的预计公允价值及按照《国际财务报告准则第 7 号》（IFRS 7）第 27 (a) 和 (b) 段的要求披露用于确定该公允价值的方法的信息。

持有待分配的非现金资产（对 IFRS 5 的修订）

持有待向所有者分配的非现金资产现属于 IFRS 5 的适用范围，并且应遵循 IFRS 5 的分类、列报和计量要求进行处理。

主体应采用 IFRS 5 中有关交易是否很可能发生的一般原则确定一项非现金资产是否被归类为“持有待向所有者分配”。在股东批准之前可能会发生 IFRS 5 所述的重分类，但在评价交易是否很可能发生时有必要考虑获得批准的可能性（如果所在的司法管辖区要求获得该批准）。

被归类为“持有待向所有者分配”的非现金资产应按其账面金额与公允价值减去分配成本后余额孰低计量，同时对账面金额的任何调整应遵循 IFRS 5 的一般原则予以确认。因此，如果采用成本模式核算的资产的公允价值减去分配成本后的余额低于其账面金额，则应在损益中确认减值损失。如果公允价值减去分配成本后的余额高于账面金额，则在分配前不进行调整。

生效日期和过渡性规定

IFRIC 17 及对 IFRS 5 的相应修订对自 2009 年 7 月 1 日或以后日期开始的会计年度生效。允许提前采用，前提是主体披露这一事实并自同一日起同时采用 IFRS 3 (2008) 和 IAS 27 (2008)。

该解释公告及对 IFRS 5 的相应修订应采用未来适用法 — 不允许追溯应用。

若需获得有关 Deloitte Touche Tohmatsu 的更多资料，请登录我们的网站 www.deloitte.com。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球 140 个国家，凭借其世界一流的专业服务能力及对本地市场渊博的知识，协助客户在全球各地取得商业成功。德勤 150,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

德勤的专业人士融合在以恪守诚信、卓越服务、同心协力和融贯东西为本的德勤企业文化中。德勤团队崇尚持续学习、愿意迎接挑战以及注重专业发展。德勤专业人士积极推动企业社会责任，建立公众的信任，为所在的社群带来积极的影响。

Deloitte (“德勤”) 泛指根据瑞士法律组成的社团性质的组织 Deloitte Touche Tohmatsu (“德勤全球”)，以及其一家或多家成员所/公司。每一个成员所/公司均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤全球及其成员所法律结构的详细描述。

本出版物仅包含一般性信息，其并不能构成会计、税务、法律、投资、咨询或其他专业建议或服务。本出版物不能取代此类专业建议或服务，读者不应依赖本资料中的任何信息作为可能影响其自身或者其业务决策的基础。在作出任何可能影响个人财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合格的专业顾问。

虽已尽力确保本出版物中所含信息准确无误，但德勤不对该等资料作出任何保证，且德勤及任何相关实体不因任何人士或实体依赖本出版物所含的信息而承担任何责任。读者应自行承担因信赖本出版物内容而产生的任何风险。

©2008 德勤版权所有 保留一切权利。

由德勤创意工作室（伦敦）设计与编制。27886

