

財務會計準則公報第三十九號草案徵詢意見函

【第三十九號條文】

相關條文	來函單位之意見	本會回應
3	<p>【勤業眾信會計師事務所】</p> <p>草案第3段說明“企業之母公司或聯屬公司移轉本身之權益商品予提供企業商品或勞務者，亦適用之”。依我國公司法第235條第4項規定，章程得訂明員工分配股票紅利之對象，包括符合一定條件之從屬公司員工。惟若國外母公司以現金給付方式發放紅利給國內子公司之員工時，國內子公司之會計處理為何？</p> <p>又 IFRIC Interpretation 11 IFRS 2—Group and Treasury Share Transactions 對下列議題有相關討論，包括：</p> <p>若企業選擇或必須向第三人買回權益商品以因應股份基礎給付協議之義務，此類交易應屬權益交割或現金交割之股份基礎給付交易之疑義；由企業或企業之股東（例如母公司）給與員工企業本身之權益商品，此類交易應屬權益交割或現金交割之股份基礎給付交易之疑義；母公司以其本身之權益商品給與子公司員工，即母公司有義務提供子公司員工執行選擇權時應交割之權益商品，有關子公司會計處理之疑義；子公司以母公司之權益商品給與子公司之員工，即子公司有義務提供其員工執行選擇權時應交割之權益商品，有關子公司會計處理之疑義。建議將上述相關規定納入公報，或以解釋函方式說明。</p>	<p>財務會計準則委員會第六十一次會議決議，有關聯屬公司間之股份基礎給付交易交由研議小組以解釋函進一步處理。</p>
	<p>【宏碁股份有限公司】</p> <p>因集團母公司提供本身之權益商品予提供子公司勞務者屬常見之情形，惟草案中未明確訂定此情況之分錄應如何認列於母公司及子公司帳上，建議於附錄釋例增列相關釋例。</p>	<p>財務會計準則委員會第六十一次會議決議，有關聯屬公司間之股份基礎給付交易交由研議小組以解釋函進一步處理。</p>

相關條文	來函單位之意見	本會回應
3	<p>【致遠會計師事務所】</p> <p>依徵詢意見草案第3段規定，企業之股東移轉其所持有該企業之權益商品予提供企業商品或勞務者（包括員工），應依本公報規定處理。企業之母公司或聯屬公司移轉本身之權益商品予提供企業商品或勞務者，亦適用之。但有證據顯示權益商品之交付並非作為支付商品或勞務之對價者，不在此限。惟針對此種情況之會計處理卻未見於相關公報中，但於實務上此種情形尚屬常見，建議能否納入 IFRIC 11 之相關規定於 39 號公報中，亦或於公報發布時併同發布相關解釋函以利實務遵行。另 IFRIC 11 僅提及合併報表中相關處理，然未涉及母子公司個別報表之做法，試問在個別報表時應做如何之處理？</p>	<p>財務會計準則委員會第六十一次會議決議，有關聯屬公司間之股份基礎給付交易交由研議小組以解釋函進一步處理。</p>
	<p>【資誠會計師事務所】</p> <p>建議參考 IFRIC Interpretation 11 – IFRS 2 Group and Treasury Share Transactions 訂定母公司發放員工認股選擇權予子公司員工之會計處理。另煩請一併訂定有關員工股票紅利及庫藏股票轉讓予員工，如其對象為子公司員工時其會計處理。</p>	<p>本會參考來函意見，妥為處理。</p>
6	<p>【安侯建業會計師事務所】</p> <p>第6段：若企業發行權益商品以取得交易對方所持有他公司之股權投資（非採權益法評價者），是否為本公報之適用範圍？亦或企業取得金融商品者應適用第三十四號之規定？</p>	<p>根據草案第5段之說明，本草案所述之商品不包含金融商品，故應適用第三十四號公報。</p>
7	<p>【安侯建業會計師事務所】</p> <p>第7段（6）「員工及其他...員工亦包括有權責規劃、督導或控制企業活動之董事、監察人及經理人。」依公司法第235及267條規定所稱之員工，乃指非基於股東地位為公司服務者，如經理人；至基於股東地位而為公司服務者，即非此所稱之員工，如董事、監察人。因員工已包含經理人，故建議修改第7段（6）：「員工及其他...員工亦包括有權責規劃、督導或控制企業活動之董事及監察人及經理人。」</p>	<p>本會參考來函意見，妥為處理。</p>

相關條文	來函單位之意見	本會回應
7	<p>【會計師公會全國聯合會】</p> <p>依據經濟部 93 年 11 月 18 日經商字第 09302194190 號函及 94 年 3 月 15 日經商字第 09402027670 號函釋，「員工」並不包含董事及監察人，公司之董事及監察人可否參與公司法第 167 條之 2 規定之員工認股權計劃即不無疑義；又依經濟部 78 年 1 月 6 日商 00280 號函釋公司不得以董事、監察人之酬勞轉增資發行新股。準則草案第 7 段第 6 款規定「員工亦包括規劃、督導或控制企業活動之董事、監察人」(P6)似與上開函釋抵觸。</p> <p>【致遠會計師事務所】</p> <p>依徵詢意見草案第 7 段(9)規定，對於與非員工之交易而言，衡量日係指企業取得商品或對方提供勞務之日。然由於給與日係雙方同意股份基礎給付協議之日，就所有情況而言，均應是衡量所收取商品或勞務公平價值最適當之時點，是以即使股份基礎給付交易之對象非為員工，亦無理論基礎可據以脫離給與日而改採商品或勞務之取得日衡量。建議有關衡量日之定義宜修改為無論交易對象為何，衡量日均應為給與日。另第 7 段(5)認股權定義與 24 號公報第 2 段(9)不同，二者是否須一致，亦或據以修改 24 號公報第 2 段(9)，並請考量。</p>	<p>本公報適用範圍除員工認股權計畫外，包含所有股份給付基礎交易，草案第 7 段第 6 款所稱員工係指廣義之員工，目的在於區分與非員工交易之會計處理，故尚無與經濟部函釋抵觸之處。</p> <p>非屬員工之交易對方於給與日可能並未確定承諾提供商品或勞務，其於決定是否提供商品或勞務時將考慮提供商品或勞務日之權益商品公平價值是否足以償付其所提供之商品或勞務。此外，以給與日之權益商品公平價值為入帳基礎，將給予企業低列所取得商品或勞務帳面價值及低列費用之機會，故應以取得商品或勞務日作為權益商品公平價值之衡量日。關於認股權之定義，本會參考來函意見，妥為處理。</p>

相關條文	來函單位之意見	本會回應
7	<p>【致遠會計師事務所】</p> <p>(6)參考 IFRS 2 規定建議修改，以釐清員工之涵蓋範圍： 員工及提供類似勞務之人員（以下簡稱員工）：…員工包括<u>所有</u>規劃、指導及控制企業活動之<u>管理階層人員</u>，例如董事、監察人及經理人。</p> <p>(11)文字修改，暨參考徵詢意見草案第 15、26 及 53 段精神，明確說明市價條件為績效條件之一種：既得條件：在股份基礎給付協議下，為有權取得<u>企業現金</u>、其他資產或權益商品，交易對方所應符合之條件。既得條件包括服務條件及績效條件，其中服務條件係要求交易對方完成特定期間服務之條件，績效條件則為要求達成特定績效目標之條件（如在特定期間內，企業之盈餘應達特定幅度之成長），<u>含市價條件</u>。</p> <p>(13)參考IFRS 2 規定建議修改，俾得以明確說明市價條件之適用範圍：市價條件：權益商品之履約價格、取得既得權利或執行權利之依據條件，係與企業權益商品市價有關者，例如股票達到特定股價、認股權達到特定之內含價值，或企業<u>參考作為指標之其他企業權益商品市價或變動下，達成依據自身權益商品市價或變動所設定之目標</u>。</p>	<p>關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。</p>

相關條文	來函單位之意見	本會回應
7	<p>【安侯建業會計師事務所】</p> <p>依據「NEAR-FINAL DRAFT AMENDMENTS TO IFRS 2 MAY 2007」，vest之定義：「To become an entitlement. Under a share-based payment arrangement, a counterparty's right to receive cash, other assets or equity instruments of the entity vests when the counterparty's entitlement is no longer conditional on the satisfaction of any vesting conditions. 」建議修改第7段(10)既得之定義：「在股份基礎給付協議下，<u>當交易對方無須再於符合特定任何既得條件時，即有權而具有取得企業之現金、其他資產或企業權益商品之權利。</u>」依據「NEAR-FINAL DRAFT AMENDMENTS TO IFRS 2 MAY 2007」，vesting conditions之定義：「The conditions that determine whether the entity receives the service that entitle the counterparty to receive cash, other assets or equity instruments of the entity, under a share-based payment arrangement. Vesting conditions are either service conditions or performance conditions. Service conditions, require the counterparty to complete a specified period of service. Performance conditions require the counterparty to complete a specified period of service and specified performance targets to be met (such as a specified increase in the entity's profit over a specified period of time). A performance condition might include a market condition. 」建議修改第7段(11)既得條件之定義：「在股份基礎給付協議下，為決定企業是否<u>取得勞務以賦予交易對方有權取得企業之現金、其他資產或企業權益商品之權利，交易對方所應符合之條件。</u>既得條件<u>包括</u>可能為服務條件<u>及</u>或績效條件，其中服務條件係要求交易對方完成特定期間服務之條件，績效條件則為要求<u>交易對方完成特定期間服務並達成特定績效目標之條件</u>（如在特定期間內，企業之盈餘應達特定幅度之成長）。<u>績效條件可能包括市價條件。</u>」</p>	<p>本會參考國際會計準則最新發展及來函意見，妥為處理。</p>

相關條文	來函單位之意見	本會回應
7	<p>【資誠會計師事務所】</p> <p>IASB 近期針對 IFRS 2 之 Vesting Conditions 已作修改，建議將其內容納入「既得條件之處理」段落。</p>	<p>本會參考國際會計準則最新發展及來函意見，妥為處理。</p>
8	<p>【資誠會計師事務所】</p> <p>建議將 IFRS 2 Share-based payment IG3 納入公報「給與日之定義」段落，以完整傳達給與日之概念予公報使用者。IG3 內容如下：</p> <p>Furthermore, for both parties to have agreed to the share-based payment arrangement, both parties must have a shared understanding of the terms and conditions of the arrangement. Therefore, if some of the terms and conditions of the arrangement are agreed on one date, with the remainder of the terms and conditions agreed on a later date, then grant date is on that later date, when all of the terms and conditions have been agreed.</p> <p>For example, if an entity agrees to issue share options to an employee, but the exercise price of the options will be set by a compensation committee that meets in three months' time, grant date is when the exercise price is set by the compensation committee</p>	<p>本會參考國際會計準則及來函意見，妥為處理。</p>
9	<p>【致遠會計師事務所】</p> <p>參考IFRS 2 之規定，以完整說明相關會計處理。建議修改如下：在此情況下，企業為認列勞務開始日與給與日間所提供之勞務，宜估計該權益商品給與日之公平價值（例如於期末估計該權益商品之公平價值），以認列勞務開始日與給與日間所提供之勞務。</p>	<p>關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。</p>
10	<p>【致遠會計師事務所】</p> <p>第 10 段條文與第 35、36 段條文相關，建議其標題亦比照修改為認列。</p> <p>又參考IFRS 2 規定建議修改如下，使此條文之規範原則較為明確。企業之宜認列於股份基礎給付交易，宜於取得商品或勞務時，認列為中所取得之商品或勞務之成本，並於消耗或出售時認轉列為費用。</p>	<p>關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。</p>

相關條文	來函單位之意見	本會回應
11、37	<p>【致遠會計師事務所】</p> <p>建議修改以完整說明所認列之借貸雙方科目如下：企業對權益交割之股份基礎給付交易，宜以所取得商品或勞務之公平價值衡量，並認列所取得之商品或勞務及相對之業主權益（以下簡稱權益）增加。另第 37 段是否應併同修改。</p>	<p>關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。</p>
15	<p>【安侯建業會計師事務所】</p> <p>第 15 段 (2)「...若績效條件係市價條件，則對於預期既得期間之估計，宜與用以估計所給與選擇權公平價值之假設一致，且續後不宜修正該既得期間之估計，惟若市價條件提前達成，則企業宜於達成市價條件時，認列所取得之勞務。...」若其他既得條件仍尚未符合時，是否仍於市價條件達成時，認列所取得之勞務？</p> <p>【安侯建業會計師事務所】</p> <p>若股份基礎給付協議中包括服務、市價或績效條件時，則既得期間之估計，建議參考 FASB, FAS 123R: 「...if vesting (or exercisability) of an award is based on satisfying both a market condition <i>and</i> a performance or service condition and it is probable that the performance or service condition will be satisfied, the initial estimate of the requisite service period generally is the longest of the explicit, implicit, or derived service periods. If vesting (or exercisability) of an award is based on satisfying either a market condition <i>or</i> a performance or service condition and it is probable that the performance or service condition will be satisfied, the initial estimate of the requisite service period generally is the shortest of the explicit, implicit, or derived service periods.」訂定相關規範。</p>	<p>其他既得條件尚未符合時，即表示尚未符合既得條件，故不得提前認列。</p> <p>本會參考來函意見，妥為處理。</p>
16	<p>【致遠會計師事務所】</p> <p>依徵詢意見草案第 16 段規定，所給與權益商品公平價值衡量之交易，若無市價可供參考，則宜以適當評價方法估計公平價值。評價方法須與公認之金融商品評價方法一致，並納入對交易事項充分瞭解且有意願之</p>	<p>本公報並未規定企業應選用何種選擇權評價模式，企業可自行選用適合之模式並根據認股權之特徵加以調整參數之設定。本會對過</p>

相關條文	來函單位之意見	本會回應
	<p>市場參與者，於決定價格時所考量之因素及假設。此種情況下，一般係採用選擇權評價模式估計（如草案第 29 及 43 段所述），惟本所認為傳統選擇權評價模式之設計並非用以評估員工認股選擇權之價值，且員工認股權有其特有之特徵（如轉讓性極低、既得條件等），是以主觀採用選擇權評價模式（如預期波動率、認股權存續期間等參數）以估計員工認股權之價值，可能無法公允反應出員工認股權之價值，致降低財務報表之可靠性與比較性。建議對於適合員工認股權之評價能否結合評價專家與相關機構提供更合適之評價方式以及評價指引供實務界遵循與使用。</p>	<p>去發布之解釋函將配合第三十九號公報進行檢討，未來將以解釋函明確規範之。</p>
17	<p>【勤業眾信會計師事務所】 草案第 17 段最後一句，參考IFRS 2 第 19 段規定“...Hence, on a cumulative basis...e.g., the counterparty fails to complete a specified service period, or a performance condition is not satisfied, subject to the requirements of paragraph 21.”建議修改為“因此，...例如交易對方服務未滿規定年限或未符合績效條件，除第 46 段規定者外，則所認列商品或勞務之累積金額為零。”</p>	<p>關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。</p>
19	<p>【致遠會計師事務所】 建議修改文字如下： 對於已符合所有其他既得條件之商品或勞務（例如員工於特定服務年限內所持繼續提供勞務之員工所提供之勞務）</p>	<p>關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。</p>

相關條文	來函單位之意見	本會回應
22、48	<p>【致遠會計師事務所】</p> <p>參考 IFRS 2 規定，比照徵詢意見草案第 14 段，建議修改下列文字，可強調公平價值無法可靠估計之相關規定須謹慎適用，另第 48 段是否應併同修改。</p> <p>...<u>在少數情況下，企業若無法於衡量日可靠估計所給與權益商品之公平價值，...</u></p> <p>2.參考 IFRS 2 規定建議修改下列文字。另 IFRS 2 就「後續資訊顯示預期既得之認股權數量與原估計不同」之情況，是否修正原估計數量，似存有必要性之判斷空間。</p> <p>(2)...例如<u>企業就認股權適用該規定時，除第 15 段(2)關於市價條件之規定不適用外...</u>。於既得期間認列所取得商品或勞務之金額，宜以預期既得之認股權數量為基礎。後續資訊若顯示預期既得之認股權數量與原估計不同，<u>必要時，企業宜修正原估計數量。企業宜於既得日時，將原估計數量調整至最終既得之權益商品數量。既得日後，若員工放棄認股權或逾期失效，則企業宜將已認列之商品或勞務金額迴轉。</u></p>	關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。
25	<p>【安侯建業會計師事務所】</p> <p>參照IFRS 2, par. 27 「The entity shall recognize, as a minimum, the services received measured at the grant date fair value of the equity instruments granted, unless those equity instruments do not vest because of failure to satisfy a vesting condition...」，故建議修改第 25 段為「企業修改所給與權益商品之合約條款及合約條件時，對於以所給與權益商品公平價值衡量之勞務，至少宜於取得勞務時以給與日之公平價值衡量並認列。<u>但該權益商品因交易對方未達成給與所指定之既得條件（不含市價條件）而未既得者除外。</u>企業宜額外認列因修改股份基礎給付交易協議而增加之總公平價值或其他對員工有利之影響。但該權益商品之交易未能符合給與所指定之既得條件（不含市價條件）者除外。」另外，第 51 段是否併應參照修改？</p>	關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。

相關條文	來函單位之意見	本會回應
25、52	<p>【勤業眾信會計師事務所】</p> <p>草案第 25、52 段。參考 IFRS 2 第 27 段“The entity shall recognise, as a minimum, the services received measured at the grant date fair value of the equity instruments granted...”，IFRS 2 似規定企業至少應以給與日權益商品之公平價值認列所取得之勞務，但草案第 25、52 段規定“...至少宜/應於取得勞務時以給與日之公平價值衡量並認列...”，文意似強調至少於取得勞務時認列，而非強調至少應以給與日權益商品之公平價值認列所取得之勞務，與 IFRS 2 文意略似有差異。有關“...unless those equity instruments do not vest because of failure to satisfy a vesting condition (other than a market condition) that was specified at grant date”之規定，草案係置於段落最後，似不易理解其用意。此外，草案似省略“This applies irrespective of any modifications to the terms and conditions on which the equity instruments were granted, or a cancellation or settlement of that grant of equity instruments.”。是以，建議草案第 25、52 段修改為“<u>企業對於以所給與權益商品公平價值衡量之勞務，除該權益商品之交易未能符合給與日所指定之既得條件（不含市價條件）者外，至少宜／應以給與日之公平價值衡量並認列。此規定適用於任何合約條款及條件之修改、取消或交割所給與之權益商品。企業宜／應額外認列因修改股份基礎給付協議而增加之總公平價值或其他對員工有利之影響。</u>”</p>	關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。
27	<p>【勤業眾信會計師事務所】</p> <p>草案第 27 段，參考 IFRS 2 第 31 段規定“...Or an entity might grant ...either mandatorily (e.g., upon cessation of employment) <u>or at the employee's option.</u>”建議修改為“...該股票須由企業強制贖回（例如員工離職）<u>或員工選擇賣</u>”</p>	本會參考來函意見，妥為處理。

相關條文	來函單位之意見	本會回應
	回股票，因而給與員工未來收取現金之權利。”	
31	<p>【致遠會計師事務所】</p> <p>建議文字修改如下，以釐清其因果關係。因此複合金融商品之公平價值等於負債組成要素之公平價值，故權益組成要素之公平價值為零，因此複合金融商品之公平價值等於負債組成要素之公平價值。</p>	關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。
35	<p>【致遠會計師事務所】</p> <p>參考IFRS 2 規定，建議修改下列文字以明確說明相關會計處理。企業應於股份基礎給付交易時，應於認列所取得之商品或勞務時認列。</p>	關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。
38	<p>【安侯建業會計師事務所】</p> <p>“Counterparty”於第 38、39 段之用語為交易對象；其他段落（如第 60 段等）之用語為交易對方，是否統一公報用語。</p>	關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。
43	<p>【勤業眾信會計師事務所】</p> <p>草案第 43 段規定，企業於估計所給與權益商品之公平價值時，其所選用之選擇權評價模式至少應考量 選擇權履約價格 選擇權存續期間 ... 選擇權存續期間等因素，但未有進一步之說明。貴會 92.8.4(92)基秘字第 205 號函「員工認股選擇權之相關會計處理」對部分因素有額外之說明，另 IFRS 2 Appendix B 對“Estimating the Fair Value of Equity Instruments Granted”有相關之說明，建議將前述解釋函及 IFRS 2 Appendix B 之內容摘要納入公報，或以解釋函方式說明。</p>	本會對過去發布之相關解釋函，將配合第三十九號公報進行檢討，必要時，未來發布新解釋函。

相關條文	來函單位之意見	本會回應
43	<p>【資誠會計師事務所】</p> <p>草案第 43 段提及選擇權評價模式至少應考量之因素，建議參考 IFRS 2 Share-based payment Application Guidance B4~B41 訂定相關指引，以利實務上正確應用。</p> <p>依據 IFRS 2 Share-based payment Application Guidance B26~B30 新上市(櫃)公司及未上市(櫃)公司之企業股票價格波動性之資料不足或缺乏時，預期價格波動性可參考已上市(櫃)相似企業適當期間之平均價格波動性。建議刪除(92)基秘字第 070、071、072 號函中有關未上市(櫃)公司「無需考慮認股選擇權預期存期間之預期價格波動性」之文字，因為該文字造成實務上於計算員工選擇權公平價值之結果接近零之情形。</p>	<p>本會對過去發布之相關解釋函，將配合第三十九號公報進行檢討，必要時將發布。</p>
	<p>【安侯建業會計師事務所】</p> <p>建議參考 SEC, SAB107 及 FASB, FAS 123R 中對使用評價模式估計所給與權益商品公平價值時，模式中使用參數（包括波動率、預計期間等）之規定，例如「Statement 123R requires that when valuing an employee share option under the Black-Scholes-Merton framework the fair value of employee share options be based on the share options' expected term rather than the contractual term」，以提供企業估計所給與權益商品公平價值之依據。</p>	<p>本會未來將以解釋函補充規範。</p>

相關條文	來函單位之意見	本會回應
47	<p>【宏碁股份有限公司】</p> <p>因所給與權益商品有無公平價值而於既得日後該權益商品被放棄執行或逾期失效而有不同之會計處理，其立意為何？</p> <p>又第 47 段中所規範「但得作權益科目間之調整」請於釋例揭示以釐清相對之權益科目為何？</p>	<p>企業給與權益商品係為取得交易對方既得期間所提供之勞務或商品，即使既得日後交易對方放棄執行或權益商品逾期失效，企業均已取得商品或勞務，故已認列者不得迴轉。</p> <p>所給與權益商品無公平價值者，係以內含價值衡量，最終之商品或勞務成本係以股份基礎給付交易最終確定日所給與權益商品之內含價值衡量，因此若最終確定之權益商品數量為零，則應迴轉已認列之商品或勞務成本。</p> <p>本公報第 47 段中「但得作權益科目間之調整」，企業應依實際情況轉至資本公積或其他適當權益科目，相關會計處理可參見釋例一</p>

相關條文	來函單位之意見	本會回應
47、54	<p>【致遠會計師事務所】</p> <p>依徵詢意見草案第 47 段規定，企業已依公平價值認列所取得商品或勞務，並認列相對之權益增加者，於既得日後，不得再調整該商品或勞務原認列金額，但得作權益科目間之調整。是以即使嗣後因未符合既得條件或未行使認股權等因素，以致未實際給付權益商品或現金，原認列金額亦將維持不變，如此將可能違反財務報表要素之認列原則（例如在未給付權益商品之情況下，卻認列相關勞務費用）並產生比較性問題（例如收取相同勞務單位，但卻認列不同費用）。建議在此情況下，應視為估計變動並迴轉原先所認列之相關酬勞金額。又依徵詢意見草案第 54 段規定，企業所給與之權益商品若於既得期間取消（非因既得條件未符合），應將取消視為既得權利之提前取得，並立即認列將於剩餘既得期間取得之勞務。本所之看法與意見同前所述。</p>	<p>企業給與權益商品係為取得交易對方既得期間所提供之勞務或商品，即使既得日後交易對方放棄執行或權益商品逾期失效，企業均已取得商品或勞務，故已認列者不得迴轉。</p> <p>另第 54 段之規定係為避免企業藉由修改或取消權益商品之給與而規避以給與日公平價值為基礎認列勞務成本，故原條文尚無不妥。</p>
48	<p>【致遠會計師事務所】</p> <p>建議修改文字如下：取得商品或勞務時，衡量權益商品之內含價值，並於後續之資產負債表日及股份基礎給付交易最終確定日，將內含價值之變動數認列為<u>損益</u>入帳。</p>	<p>關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。</p>
48、75	<p>【安侯建業會計師事務所】</p> <p>第 48 段（2）規定，「所給與權益商品之公平價值無法可靠衡量之股份基礎給付交易，若既得日後，員工放棄認股權或逾期失效，企業應迴轉已認列之商品或勞務之金額。」係應調整當期費用亦或前期損益調整？</p>	<p>應調整當期費用。</p>

相關條文	來函單位之意見	本會回應
48	<p>【資誠會計師事務所】</p> <p>據悉，主管機關擬決議未上市(櫃)公司員工認股權憑證之公平價值無法可靠衡量，擬依草案第 48 段有關內含價值衡量。且主管機關規定，其內含價值為其淨值與履約價格之差異，此規定與目前實務上作法不同。</p> <p>目前實務作法為，未上市(櫃)公司發行之員工認股權證依(92)基秘字第 070、071、072 號函規定，可得出可靠衡量之公平價值，建議保留此作法，而非強制規定未上市(櫃)公司員工認股權憑證之公平價值無法可靠衡量，而要改用內含價值衡量。</p> <p>如主管機關仍規定，未上市(櫃)公司之員工認股權證公平價值無法可靠衡量。依草案第 75 段第二項之規定，如其給與日公平價值無法合理估計，應依本公報第 48 段之規定處理，則不論給與日是否早於中華民國 96 年 5 月 23 日(含)以前，將於 97 年 1 月 1 日時認列內含價值為費用，似較上市(櫃)公司嚴格，建議仿效該段第一項之作法，未上市(櫃)公司之股份基礎給付協議之給與日於中華民國 96 年 5 月 23 日以前者，得不適用本公報。</p>	本會於適當時機向主管機關轉達。
51	<p>【安侯建業會計師事務所】</p> <p>若企業因股票價格下跌，管理當局重新調整認股權執行價格或調整股數，此類情形是否視為股份基礎給付協議之修改，而應依草案第 51 至 55 段之規定處理？</p>	此類情形係股份基礎給付協議之修改，應依本公報第 51 至 55 段之規定處理。
53	<p>【致遠會計師事務所】</p> <p>因原始權益商品於給與日之公平價值可能已部分認列，剩餘既得期間應認列之金額因而小於給與日之公平價值，故建議作第一項之文字修改如下。</p> <p>...該增額公平價值係指於修改日修改後所給與權益商品與修改前所給與權益商品公平價值，此二者於修改日之差額。若於既得期間修改，應於剩餘之原既得期間，認列原始權益商品於給與日之<u>相關公平價值部分</u>，</p> <p>2.參考 IFRS 2 規定，可知第二項所述相關認列原則因係舉例，故僅就部份說明。建議比照第一項適用，將較為完整。</p>	關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。

相關條文	來函單位之意見	本會回應
	<p>企業若修改股份基礎給付協議，增加所給與權益商品之數量，應於修改日衡量額外給與權益商品之公平價值，並增加認列所取得勞務之金額，<u>相關認列原則與本段第一項所述相同</u>。</p>	
55	<p>【致遠會計師事務所】 依徵詢意見草案第 55 段規定，企業若修改給與權益商品之合約條款或合約條件，使股份基礎給付協議之總公平價值減少，應繼續以所給與權益商品於給與日之公平價值為基礎，衡量取得勞務應認列之金額；另或修改後較不利於員工，則於適用第 44 至 46 段規定時不得考慮修改後之既得條件。此項處理是否亦有財務報表要素認列及比較性問題，而宜以估計變動處理，並請考量。</p>	<p>為避免企業藉由修改或取消權益商品之給與而規避以給與日公平價值為基礎認列勞務成本，原條文尚無不妥。</p>
65	<p>【勤業眾信會計師事務所】 草案第 65 段，參考 IFRS 2 第 40 段規定， “...However, this requirement does not preclude the entity from recognising a transfer within equity, <u>i.e., a transfer from one component of equity to another.</u>”，建議修改為“...已認列之權益組成要素仍列為權益，<u>但得作權益科目間之調整</u>。”</p>	<p>本會參考來函意見，妥為處理。</p>
67	<p>【安侯建業會計師事務所】 股份基礎給付交易協議若允許企業選擇交割方式，且企業目前有現金交割義務，依草案第 57 至 58 段之規定者。嗣後若以權益交割時，其會計處理為何？是否得依第 64 段之規定處理？</p>	<p>股份基礎給付協議若允許企業選擇交割方式，且企業目前有現金交割義務，嗣後若以權益交割時，其會計處理之問題，將交由研議小組作進一步討論。</p>
70	<p>【致遠會計師事務所】 參考 IFRS 2 規定，建議明確規定如下： (2) 本期給與認股權外之其他權益商品於衡量日之加權平均公平價值、數量，以及衡量公平價值之資訊，包括： ① <u>當公平價值之來源並非來自明確市價時，其公平價值決定之衡量方式</u>。 ...</p>	<p>關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。</p>

相關條文	來函單位之意見	本會回應
73	<p>【勤業眾信會計師事務所】 草案第 73 段(1)規定“本期股份基礎給付交易因所取得商品或勞務未符合認列資產條件而立即認列為費用之總金額，其中因權益交割之股份基礎給付交易所產生之部分，應分別揭露。”請問，有關權益交割之股份基礎給付交易是否包括得以現金交割之股份基礎給付交易中屬於權益組成要素部分？</p>	<p>本公報第 73 段規定揭露權益交割之股份基礎給付交易所產生之費用中應包括得以現金交割之股份基礎給付交易中屬於權益組成要素部分。</p>
74	<p>【中華民國全國商業總會】 建議延緩一至二年後實施。</p>	<p>為盡早與國際接軌並與員工分紅費用化之時間一致，本公報自 97 年 1 月 1 日開始適用應屬適當。</p>
74	<p>【致遠會計師事務所】 依徵詢意見草案第 74 段規定，係允許企業提前適用 39 號公報，但對於權益交割之股份基礎給付交易若提前適用 39 號公報規定之企業，其前期財報是否毋須追溯重編，建議於公報中訂明，以利實務界遵循。</p>	<p>企業提前適用 39 號公報時，無須追溯重編前期財務報表。</p>
75	<p>【安侯建業會計師事務所】 建議修改第 75 段「股份基礎給付協議之給與日於中華民國 96 年 5 月 23 日(含)以前者，除第 78 段規定外，得不適用本公報。中華民國 96 年 5 月 24 日至本公報適用日間發生給與且尚未既得之股份基礎給付協議，企業應自適用日起，就交易對方提供之勞務，依給與日之公平價值認列適用日後所應分攤之勞務。…」</p>	<p>關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。</p>
75、77、78	<p>【勤業眾信會計師事務所】 我國發布草案意見徵詢為 96 年 5 月底，適用日為 97 年 1 月 1 日，兩者相距時間短，緩衝時間有限。另國內發行員工認股權有 2 年閉鎖期，國外則無此限制，過渡時期規定對國內企業衝擊較大。此外，企業通常以買回庫藏股發放予員工、員工分紅及員工認股權三者為員工獎酬之配套方案，故其適用日宜訂在同一時點，若員工認股權有提前於 96 年 5 月 24 日適用的過渡時期規定，將影響企業選擇較適宜方案之空間及時間。建議刪除草案第 75、77、78 段有關過渡期間會計處理之相關規定，另參照(92)基秘字第 205 號函，規定“股份基礎給付協議之給與</p>	<p>本會參考來函意見，妥為處理。</p>

相關條文	來函單位之意見	本會回應
	日或修正日於本公報適用日之前，且未依本公報規定處理者，無須追溯調整。”	
75	<p>【金管會】</p> <p>考量國際財務報告準則對於實施員工認股權憑證採公平價值法約有 2 年之緩衝期(2002 年 11 月 IFRS2 草案發布，2005 年 1 月生效)，且本會為配合員工分紅費用化研議之配套措施亦自 97 年 1 月 1 日起生效，為利公司因應員工分紅費用化實施調整薪酬制度，有關 75 段對 96 年 5 月 24 日至本公報適用日間所發生且尚未既得之協議應自本公報適用日起認列乙節，建議以 97 年 1 月 1 日起發生者始適用。</p>	本會參考來函意見，妥為處理。
75	<p>【資誠會計師事務所】</p> <p>建議於草案第 75 段加入下列文字，以茲區分原內含價值法及依第 48 段規定之內含價值。原依(92)基秘字第 070、071、072 號函規定使用內含價值法衡量之流通在外權益商品，首次適用本公報時…</p>	關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。
77	<p>【安侯建業會計師事務所】</p> <p>企業之股份基礎給付協議之給與日係於公報適用日前。若有於中華民國 96 年 5 月 24 日後至公報適用日前，修改給與權益商品之合約條款或合約條件，而有第 77 段規定之適用時，其會計處理是否應依第 75 段第一項後段「...中華民國 96 年 5 月 24 日至本公報適用日間發生且尚未既得之股份基礎給付協議，企業應自適用日起，就交易對方提供之勞務，依給與日之公平價值認列適用日後所應分攤之勞務。」之規定處理；亦或自修改日起即依第 51 至 56 段之規定處理？</p>	本會已修改草案第 77 段之規定，故 貴所詢問之問題應不再存在。
其他	<p>【勤業眾信會計師事務所】</p> <p>IFRIC Interpretation 8 Scope of IFRS 2，說明 IFRS 2 適用之範圍包括企業所取得之商品或勞務屬部分或全部無法明確辨認，例如企業給與慈善團體本身之權益商品。此外，IFRIC 8 說明，若企業收取可辨認之商品或勞務價值低於企業所給與之權益商品之公平價值時，企業應衡量無法辨認之商品或勞務。建議將 IFRIC 8 相關規定納入公報，或以解釋函方式說明。</p>	本會未來將發布解釋函作相關規範。

相關條文	來函單位之意見	本會回應
其他	<p>【安侯建業會計師事務所】</p> <p>建議依據「NEAR-FINAL DRAFT AMENDMENTS TO IFRS 2 MAY 2007」增加有關 non-vesting condition 之定義、相關規定及釋例。</p>	<p>本會參考國際會計準則最新發展及來函意見，妥為處理。</p>
其他	<p>【宏碁股份有限公司】</p> <p>建議應於 39 號公報就員工分紅費用化之會計處理予以訂明以茲國內企業遵行，而非由證期局以問答集之方式及貴會以解釋函令作出規範。</p>	<p>員工分紅費用化係屬分紅金額已確定，僅是企業可選擇以股票給付，性質較為特殊，故仍應以發布解釋函之方式較為適當。</p>
其他	<p>【宏碁股份有限公司】</p> <p>員工分紅費用化規定自 97 年 1 月 1 日起編製 97 年度期中報表時即予以估列入帳，惟估列時針對員工股票分紅（若公司能認定股票分紅之成數）是否得先行認列權益之增加，以避免期中全數認列為負債時造成公司之負債比率及自有資金比率失真？</p>	<p>員工分紅係企業之義務，故仍應於估列時認列為負債，嗣後若企業選擇發放股票時再行調整。</p>
其他	<p>【宏碁股份有限公司】</p> <p>依 39 號公報草案並未對企業以庫藏股轉讓予員工或從屬公司員工會計處理予已明訂，建議應於公報本文及釋例增列以茲企業遵行。</p>	<p>本會將以解釋函之方式規定庫藏股轉讓予員工之會計處理。</p>
其他	<p>【宏碁股份有限公司】</p> <p>建議於公報本文及釋例明訂有關企業本身或其股東以自有持股信託孳息轉讓企業本身員工或子公司之員工作為獎酬方式之相關會計處理。</p>	<p>本會將以解釋函之方式規定企業本身或其股東以自有持股信託孳息轉讓企業本身員工或子公司之員工作為獎酬方式之會計處理。</p>
其他	<p>【資誠會計師事務所】</p> <p>IAS 12 Income Taxes 68A~68C 提及股份基礎給付交易之所得稅規定，國內財會第二十二號公報並無相關規定，是否於此次修改時一併考量。</p>	<p>IAS12 Income Taxes 68A~68C 對股份基礎給付交易所產生之遞延所得稅資產或負債之規定，與其他之遞延所得稅資產或負債並無不同。</p>

【第三十九號釋例】

相關條文	來函單位之意見	研究組擬覆
釋例一	<p>【勤業眾信會計師事務所】</p> <p>我國實務上之員工認股權計畫常有分次既得之情形，草案似無此類交易之過渡期間會計處理釋例，建議增加分次既得之過渡期間會計處理釋例。</p>	<p>釋例一之情況三即為分次既得之情形。</p>
釋例十一	<p>【會計師公會全國聯合會】</p> <p>依照經濟部 91 年 8 月 2 日經商字第 09102160680 號函釋，員工依第 167 條之 1 第 2 項受讓取得之股份，因性質上非屬公司現金增資發行新股，自無第 267 條之適用。是以依第 163 條第 1 項股份自由轉讓原則，公司自不得任意限制員工在一定期間內不得轉讓持股。準則草案釋例十一(P45)雖摘錄自 IFRS2 應用指南，惟釋例中員工認購之股票 5 年內不得出售，顯與經濟部上開函釋不符。該釋例若要保留，宜加註上開法規或解釋函規定，以避免閱讀者誤解。</p>	<p>於附錄一加註下列說明：「以下釋例乃舉例性質，所例舉之交易僅供參考，實際交易內容仍必須符合相關法令規範。」</p>
釋例十四	<p>【勤業眾信會計師事務所】</p> <p>以我國財務報表之表達方式，最近年度資料置於左欄，前一年度資料則置於右欄，與 IFRS 釋例中年度之表達順序似不同，建議草案附錄釋例十四有關揭露表達方式與我國慣例一致。</p>	<p>本會參考來函意見，妥為處理。</p>