

108年度企業會計準則公報宣導會

企業會計準則公報第10號「收入」
企業會計準則公報第23號「股份給付基礎」

主講人：江淑玲教授

國立台北商業大學會計資訊學系

報告大綱

- 公報內容解析
- 相關問答集說明

企業會計準則公報第10號

收 入

公報內容

- 壹、前言 (§1~§2)
- 貳、定義 (§3)
- 參、會計準則 (§4~§36)
- 肆、揭露 (§37~§39)
- 伍、附則

本公報於中華民國一〇四年十月十四日發布，於中華民國一〇六年十一月十五日第一次修訂。企業應於適用企業會計準則公報第十七號「生物資產」第一次修訂條文時，同時適用本公報第一次修訂條文。(§40)

壹、前言

- 本公報係訂定下列交易及事項所產生收入之會計處理準則：(§1)
 1. 商品之銷售。
 2. 勞務之提供。
 3. 承包商承攬之建造合約。
 4. 將資產供他人使用所產生之利息、股利及權利金。

壹、前言(續)

- 本公報不適用下列交易及事項所產生之收入：(§2)
 1. 租賃協議(見EAS 20「租賃」)。
 2. 按權益法處理之投資所產生之股利及其他收益(見EAS 6「投資關聯企業及合資」)。
 3. 金融資產及金融負債之公允價值變動或其處分(見EAS 15「金融工具」)。
 4. 與農業活動有關之生物資產之原始認列及公允價值變動(見EAS 17「生物資產」)。
 5. 農業產品之原始認列(見EAS 17「生物資產」)。

貳、定義 (§3)

- 收入

係指因企業之正常活動所產生，而導致權益增加之當期經濟效益流入總額，但不包含權益參與者之投入所產生之權益增加。

- 建造合約

係指為建造一項資產，或一組在設計、技術、功能、最終目的或用途等方面密切相關或相互依存之資產而特別議定之合約。

貳、定義 (§3)

- 合約收入

係指合約中同意之原始收入金額，以及因合約工作之變更、求償及獎勵等所產生能可靠衡量之收入金額。

- 合約成本

係指直接與特定合約有關之成本、一般可歸屬於合約活動且能分攤至該合約之成本，以及根據合約條款可特別向客戶收取之其他成本。

參、會計準則(§4~§36)

- 收入之認列與衡量(§4~§13)
 - 延遲付款
 - 商品或勞務之交換
 - 交易之辨認
- 商品之銷售(§14~§18)
- 勞務之提供(§19~§23)
- 建造合約(§24~§33)
 - 不動產建造協議
- 利息、權利金及股利(§34~§36)

收入之認列與衡量

- 收入應僅於與交易有關之經濟效益很有可能流入企業，且該效益能可靠衡量時認列。(§4)
- 收入應按已收或應收對價之公允價值衡量。
 - 已收或應收對價之公允價值，應考量企業允諾之商業折扣及數量折扣後之金額。(§5)

IFRS 15 「客戶合約之收入」

核心原則：企業認列收入以描述對客戶所承諾之商品或勞務之移轉，收入金額反映該等商品或勞務換得之預期有權取得之對價。

- 收入認列應適用下列步驟：

步驟1：辨認客戶合約

步驟2：辨認合約中之履約義務

步驟3：決定交易價格

步驟4：將交易價格分攤至合約中之履約義務

步驟5：於(或隨)企業滿足履約義務時認列收入

釋例：收入之衡量-數量折扣

X5年初甲公司與乙公司簽訂採現金交易之商品銷貨合約，每單位售價為\$18。但若乙公司X5年全年進貨量可達到15,000單位時，則每單位售價均可降為\$16；若全年進貨量可達到20,000單位時，則每單位售價均可降為\$12，之前多付款項則可用於扣抵之後的貨款。過去2年，乙公司進貨數量均**超過15,000單位但未超過20,000單位**。X5年11月1日乙公司向甲公司進貨12,250單位。

- 情況一：乙公司於X5年底再向甲公司進貨4,000單位。
- 情況二：乙公司於X5年底再向甲公司進貨1,000單位。

釋例：收入之衡量-數量折扣(續)

銷貨時

X5/11/1	現金	220,500	
	銷貨收入		196,000
	預收貨款		24,500
<p>銷貨收入$\\$16 \times 12,250 = \\$196,000$。</p> <p>預收貨款$(\\$18 - \\$16) \times 12,250 = \\$24,500$。</p>			

		情況一		情況二	
X5/12/31	現金	39,500		18,000	
	預收貨款	24,500		24,500	
	銷貨收入		64,000		18,000
	客戶未享折扣				24,500

收入之認列與衡量(續)

- 在某些情況下，於收取對價或排除不確定性前，與交易有關之經濟效益流入或許並非很有可能。例如，外國政府機關對於國外銷售之對價是否准予匯出可能不確定，則於該不確定性排除時，始應認列收入。
- 已計入收入之金額，其收現性發生不確定性時，無法收現之金額或不再很有可能回收之金額，應認列為費用，而非作為原始認列收入金額之調整。(§6)

收入之認列與衡量(續)

- 收入僅包括屬於企業為本身利益已收及應收之經濟效益流入總額，企業代他人所收取之款項，非屬收入；於代理關係中，代主理人收取之款項亦非屬收入，佣金方為收入。(§7)
- 判斷企業係作為主理人或代理人時，需要對所有攸關事實及情況之判斷及考量。
 - 當企業承擔與銷售商品或提供勞務有關之重大風險與報酬時，**即為主理人**。
 - 企業作為主理人時所顯現之特性包括：
 1. 對提供商品或勞務予客戶或完成訂單負有主要責任，例如，對客戶是否接受所訂購或購買之商品或勞務負有責任。

收入之認列與衡量(續)

2. 於客戶下訂單之前或之後(於運送途中或退貨時)承擔存貨風險。
 3. 有直接或間接訂定價格之自由，例如，藉由提供額外之商品或勞務之方式。
 4. 對客戶應收之金額，承擔客戶之信用風險。
- 當企業未承擔與銷售商品或提供勞務有關之重大風險與報酬時，即為代理人。
 - 企業作為代理人時所顯現之特性為，企業賺得之金額係事先決定，即每筆交易賺取固定金額或為向客戶收取金額之一定百分比。(§8)

收入之認列與衡量(續)

- 延遲付款(§9)

當現金或約當現金流入之時間遞延，且交易安排實質上構成融資交易時，例如，企業銷售商品時可能提供買方低於市場利率之條件，則對價之公允價值為未來現金流量以設算利率計算之折現值

。設算利率係由下列較明確客觀者決定：

1. 與企業之信用評等相當者所發行類似金融工具之通行利率。
2. 將應收款之名目金額折現至商品或勞務現時現銷價格之折現率。

- 對價之公允價值與名目金額間之差額，應按有效利息法認列為利息收入，惟按直線法認列結果差異不大時，亦得採用之。

商品或勞務之交換

- 下列情形之商品或勞務交換不得認列收入：(§10)
 1. 性質及價值相似之商品或勞務的交換。
 2. 缺乏商業實質之不同種類商品或勞務的交換。

商品或勞務之交換(續)

- 若商品或勞務係與不同種類之商品或勞務交換，且具有商業實質，則此交換視為產生收入之交易，應按下列方式衡量收入：
 1. 以換入商品或勞務之公允價值，調整所有移轉之現金或約當現金後之金額衡量。
 2. 若換入商品或勞務之公允價值無法可靠衡量，則以換出商品或勞務之公允價值，調整所有移轉之現金或約當現金後之金額衡量。
 3. 若換入與換出商品或勞務之公允價值均無法可靠衡量，則以換出商品或勞務之帳面金額，調整所有移轉之現金或約當現金後之金額衡量。(§11)

釋例：商品交換交易

甲公司與乙公司均為辦公設備經銷商，5月1日甲公司將成本\$100,000，標價為\$150,000之A商品售予乙公司，乙公司則交付現金\$2,000及其正常銷售價格為\$130,000之B商品。甲公司取得乙公司之商品係不同種類之商品，並將按一般商品存貨出售。

- 情況一：甲公司取得商品之交易具有商業實質。
- 情況二：甲公司取得商品之交易不具有商業實質。

		情況一		情況二	
5/1	現金	2,000		現金	2,000
	存貨-B	130,000		存貨-B	98,000
	銷貨成本	100,000		存貨-A	100,000
	存貨-A		100,000		
	銷貨收入		132,000		

Q&A：合建分屋及合建分售之會計處理

疑義

Q：建設公司以合建分屋及合建分售之方式建屋出售之會計處理為何？

A：(1)建設公司於合建分屋之協議下，以其房屋與地主之土地作交換，乃是為了未來之房地銷售而作此安排，故房地交換應與後續之房地銷售一併考量，建設公司不得將此交換視為產生收入之交易，而應俟房地銷售予買方（第三人）時，依EAS 第10號公報「收入」第14條之規定處理。

(2)建設公司於合建分售之協議下，亦應於完全滿足EAS 第10號公報第14條之條件時認列收入。 [105年8月31日(105)基秘字第200號]

交易之辨認

- 本公報之收入認列條件，通常係適用於個別交易。
 - 但若個別交易包含數個可辨認項目或數個交易間有關聯時，應以每一可辨認項目之相對公允價值為基礎，將交易價格按比例分攤至每一可辨認項目。例如，商品銷售正常保固以外之售後服務，若該售後服務係可單獨銷售，則交易價格應分攤至售後服務，並遞延於服務履行期間認列收入。
 - 若兩個或多個交易互有連結，以至於不將此一系列交易視為整體，則不能瞭解其商業影響時，認列條件應適用於此一系列交易，例如，銷售商品，同時簽訂日後再買回商品之協議，此時應將銷售與買回二項交易合併考量，不得於銷售商品時認列銷貨收入。(§12)

釋例：包含數個可辨認交易項目之收入 分攤

甲公司銷售之機器均附有二年免費保固服務，售價為\$300,000；該公司亦兼營該款機器之二年保固服務，售價為\$30,000，其他同業未附保固服務之機器售價為\$290,000。

銷貨收入	$\$300,000 \times \frac{\$290,000}{\$30,000 + \$290,000} = \$271,875$
遞延保固服務收入	$\$300,000 \times \frac{\$30,000}{\$30,000 + \$290,000} = \$28,125$

交易之辨認(續)

- 若企業銷售商品或勞務予客戶，並給與客戶**獎勵積分**(通常稱為「點數」)，使客戶得以獎勵積分兌換免費或折扣之商品或勞務，則應將此獎勵積分視為原始銷售交易中可單獨辨認之組成部分。
 - 原始銷售之相關已收或應收對價之公允價值，應分攤至獎勵積分及該銷售之其他組成部分。
 - 分攤至獎勵積分之對價，應參照其公允價值，即此獎勵積分可單獨銷售之金額。
 - 但實務上不可行，或須耗費過當之成本或努力方可取得該公允價值時，無須分攤。(§13)

釋例：客戶忠誠計畫

甲公司於X5年提出每購買\$100商品即贈送1點兌換券之促銷活動，集滿10點可向乙公司兌換價值\$80商品。

X5年甲公司銷貨\$900,000，並發出8,000點兌換券，預期有6,000點兌換券會被兌換，X5年共有4,000點兌換券提出兌換。

- 情況一：此項集點活動屬甲公司為其本身收取點數之對價，客戶每兌換一個商品，甲公司須支付乙公司\$50。
- 情況二：此項集點活動屬甲公司代乙公司收取點數之對價，甲公司每發出一點，須支付乙公司\$5。

釋例：客戶忠誠計畫(續)

- 每點兌換券公允價值： $\$80 \div 10 \times (6,000 \div \$8,000) = \$6$ 。

情況一：主理人			情況二：代理人		
現金	900,000		現金	900,000	
銷貨收入		852,000	銷貨收入		852,000
遞延收入		48,000	佣金收入		8,000
			代收款		40,000
遞延收入	32,000		代收款	40,000	
其他費用	20,000		現金		40,000
其他收入		32,000			
現金		20,000			

商品之銷售

- 銷售商品應於符合下列所有條件時認列收入：
 1. 已將商品所有權之重大風險及報酬移轉予買方。
 2. 對於已經出售之商品既不持續參與管理，亦未維持有效控制。
 3. 收入金額能可靠衡量。
 4. 與交易有關之經濟效益很有可能流入企業。
 5. 與交易相關之已發生或將發生之成本能可靠衡量。(§14)

商品之銷售(續)

- 評估企業何時將所有權之重大風險及報酬移轉予買方時，須檢視交易之實質情況。
 - 於大多數之情況，所有權之風險及報酬之移轉與法定所有權之移轉或將商品交付予買方佔有，係同時發生。大多數之零售銷貨即為此種情況。
 - 於其他情況下，所有權之風險及報酬之移轉與法定所有權之移轉或將商品交付予買方佔有，係於不同時點發生。(§15)

商品之銷售(續)

- 企業若保留所有權之重大風險，則此交易不得認列收入。例如：
 1. 企業對商品或勞務之瑕疵，承擔正常保固條款外之義務。
 2. 特定銷售之收入，須俟買方將該商品再出售時方能收款。
 3. 商品已運送尚待安裝，而該安裝係合約之重要部分。
 4. 買方有依銷售合約中所載之原因或不需任何原因而取消購買之權利，且企業無法確定退貨之機率。(§16)

商品之銷售(續)

- 企業若僅保留所有權之非重大風險，則此交易為銷售並應認列收入。
 - 例如，分期付款銷貨已移轉商品所有權之重大風險及報酬，但僅為確保債權之收現而保有商品之所有權時，應認列銷貨收入。
 - 又如附有不滿意可退款之銷售交易，若能可靠估計未來退款金額時，則收入應於銷售時認列，並同時認列估計退貨之負債準備。(§17)
- 同一交易之收入與相關費用應同時認列，此即通稱之收入與費用配合。認列收入之條件皆已滿足時，費用通常能可靠衡量。
 - 惟費用若無法可靠衡量時，則不能認列收入；此時銷售商品所收取之對價均應認列為負債。(§18)

釋例：附退貨權之商品銷售

甲公司銷售商品每件成本為\$200，售價為\$500，X1年12月10日銷售100件給乙公司，並約定12月20日必須付清貨款，但在X2年1月10日前不滿意之商品可退貨還款，至12月底乙公司未要求退貨還款。X2年1月10日乙公司退回300件商品。甲公司能可靠估計該批商品的退貨率約為20%。

X1/12/10	應收帳款	50,000	
	銷貨退回及折讓之短期負債準備		10,000
	銷貨收入		40,000
	銷貨成本	16,000	
	存貨-應收待退	4,000	
	存貨		20,000

釋例：附退貨權之商品銷售(續)

12/20	現金	50,000	
	應收帳款		50,000
X2/1/10	存貨	2,000	
	銷貨退回	5,000	
	銷貨退回及折讓之短期負債準備	10,000	
	銷貨成本		2,000
	現金		15,000
	存貨	4,000	
	存貨-應收待退		4,000

Q&A：「開帳單並代管」之收入認列疑義

Q：何謂「開帳單並代管（Bill and Hold）」之銷售？其收入應如何認列？

A：「開帳單並代管」之銷售，係指買方取得所有權並接受帳單，但要求延遲交貨之情況。若買方未於合約中約定明確之交貨時點，或所指明之交貨時點遠長於產業慣例，則非屬「開帳單並代管」之銷售。

「開帳單並代管」交易之收入，應於符合EAS第10號公報第14條之所有條件、買方取得所有權且符合下列所有條件時認列：

- (1) 很有可能交貨。
- (2) 該項目係為現有、可辨認且於認列銷售時已達能交付予買方之狀況。
- (3) 買方明確告知遞延交貨之指令。
- (4) 適用一般之付款條件。

企業於考量「可辨認」時，應考量商品之特殊性。例如，如屬客製化商品，因企業無法將已出售予客戶之商品作為履行其他訂單使用，亦無法以其他商品替代該已出售之商品，故符合「可辨認」之條件。

[105年9月29日(105)基秘字第232號]

Q&A：企業與其他企業間買賣原料或加工 之會計處理疑義

Q：企業與其他企業間買賣原料、半成品，或委由其他企業加工之會計處理為何？

A：企業與其他企業買賣原料、半成品，或委由其他企業加工之交易事項，若其所有權之重大風險及報酬並未移轉，則非屬進銷貨之型態。下列情況通常表示存貨所有權之重大風險及報酬並未移轉：

- (1) 將存貨賣給其他企業之同時，約定於一定期間後按一定價格，將該存貨或利用該存貨加工之商品再買回。
- (2) 買方支付價款之義務不確定，例如：受其是否能將產品再出售或產品被竊等之影響。
- (3) 賣方對買方再銷售業績負有重大責任，例如：賣方須代為銷售或代為尋找買主。

企業與其他企業間買賣原料、半成品，或委由其他企業加工之交易事項，若有上列情形之一時，不應作為進銷貨處理，而應視其交易實質內容、契約約定以判斷其係為產品融資合約、原料加工或其他類型之交易。[106年9月25日(106)基秘字第276號]

勞務之提供

- 若提供勞務之交易結果能可靠估計時，應按報導期間結束日交易之完成程度(通常稱為完工百分比法)認列收入。
 - 交易結果能可靠估計，必須符合下列所有條件：
 1. 收入金額能可靠衡量。
 2. 與交易有關之經濟效益很有可能流入企業。
 3. 報導期間結束日完成合約尚須發生之成本及合約完成程度皆能可靠估計。
 4. 歸屬於合約之成本能明確辨認及可靠衡量。(§19)
- 完工百分比法係用於認列提供勞務所產生之收入。隨著合約之進展，企業應檢討並於必要時修正對勞務交易之收入及成本之估計。(§20)

勞務之提供(續)

- 決定交易之完成程度時，應採用最能可靠衡量已完成程度之方法，例如： (§21)
 1. 按已投入成本占估計總成本之比例衡量。
 - 已投入成本不包含未來活動相關之成本，例如預付款項。惟專門為特定建造合約而製造之材料除外。
 2. 按投入工時(或人工成本)占估計總工時(或總人工成本)之比例衡量。
 3. 按產出單位占合約總單位之比例衡量。例如，建造公路依完工之里程衡量完工程度。
 - 按進度收款與自客戶收到之預收款，通常無法反映完成程度。

勞務之提供(續)

- 若勞務應於一特定期間履行，惟其履行之勞務量並不確定時，應於該特定期間內按直線法認列收入，但有證據顯示其他方法較能表達完成程度者不在此限。
 - 例如，某企業經營健康俱樂部，客戶每年繳交定額年費後，即可在一年期間不限次數或時間使用俱樂部所有設施。在此種情況下，企業對客戶履行之勞務量並不確定，故應按直線法認列收入。
 - 特定履行法
當某特定工作項目遠較其他工作項目重要時，則收入應遞延至該特定工作項目完成時認列。(§22)

勞務之提供(續)

- 當提供勞務之交易結果無法可靠估計，而已發生之成本很有可能回收時，應僅在已認列費用之可回收範圍內認列收入。
 - 當提供勞務之交易結果無法可靠估計，而已發生之成本並非很有可能回收時，不應認列收入，其已發生之成本應認列為費用。
 - 當交易結果可靠估計之不確定因素已不存在時，應依§19之規定認列收入。(§23)

建造合約之合併及分立

- 本公報之規定通常單獨適用於每一項建造合約。在某些情況下，為反映合約之實質，須將本公報之規定適用於單項合約中可單獨辨認之組成部分，或適用於一組合約。(§24)
- 當一項合約包含數項資產，且符合下列所有情況時，則每一資產之建造應作為單項建造合約處理：
 1. 每一資產均有單獨之方案提出。
 2. 每一資產均單獨議定，且承包商與客戶能接受或拒絕合約中與每一資產有關之部分。
 3. 每一資產之成本及收入可予辨認。(§25)

建造合約之合併及分立(續)

- 當一組合約符合下列所有情況時，無論係對單一或多個客戶訂立，應作為單項建造合約處理：
 1. 以單一包裹方式議定之一組合約。
 2. 該組合約密切相關，致每項合約實際上為具有整體利潤率之單一計畫之一部分。
 3. 該組合約同時或接續進行。(§26)

建造合約之合約收入及費用之認列

- 當建造合約之結果能可靠估計時(見§19)，與該建造合約有關之合約收入及合約成本，應於報導期間結束日參照合約活動之完成程度，分別認列為收入及費用(通常稱為完工百分比法)。(§27)
- 當建造合約之結果無法可靠估計時，應依下列規定處理：
 1. 僅在已發生合約成本預期很有可能回收之範圍內認列收入。
 2. 合約成本應於發生當期認列為費用。(§28)

建造合約之合約收入及費用之認列(續)

- 已發生之合約成本與合約之未來活動相關者，若將來很有可能回收，應認列為資產，此通常分類為在建工程。
 - 當合約成本並非很有可能回收時，應立即認列為費用。(§29)
- 當合約總成本很有可能超過合約總收入時，應立即將預期損失認列為費用。(§30)

釋例：建造合約

甲公司於X1年以\$7,500,000承包一工程，並於X3年完工，相關資料如下：

	X1年	X2年	X3年
至年底累計已投入成本	\$ 900,000	\$5,670,000	\$8,000,000
估計尚須投入成本	5,100,000	2,430,000	-0-
完工百分比	15%	70%	100%

		X1年	X2年	X3年
完工百分比法	工程收入	\$1,125,000	\$ 4,125,000	\$2,250,000
	工程費用	<u>900,000</u>	<u>4,950,000</u>	<u>2,150,000</u>
	工程(損)益	<u>\$ 225,000</u>	<u>\$(825,000)</u>	<u>\$ 100,000</u>
全部完工法	工程收入	\$ 0	\$ 0	\$7,500,000
	工程費用	<u>0</u>	<u>600,000</u>	<u>7,400,000</u>
	工程(損)益	<u>\$ 0</u>	<u>\$(600,000)</u>	<u>\$ 100,000</u>
成本回收法※	工程收入	\$ 900,000	\$4,100,000	\$2,500,000
	工程費用	<u>900,000</u>	<u>4,770,000</u>	<u>2,330,000</u>
	工程(損)益	<u>\$ 0</u>	<u>\$(670,000)</u>	<u>\$ 170,000</u>

※若X1、X2年均無法估計未來尚須投入成本，但可合理預期已發生成本在\$5,000,000範圍內可回收。

不動產建造協議

- 從事不動產建造之企業，若直接或透過轉包，於建造完成前與買方訂立一項合約，且符合下列條件之一時，始應適用建造合約之會計處理：
 1. 買方在建造開始前有權指定該不動產之主要結構要素。
 2. 買方在工程進行中，有權指定主要結構之變更。(§31)
- 企業若被要求提供勞務及建造原料，以履行其將不動產交付買方之合約義務，且買方無權指定及變更不動產之主要結構要素，則此一合約應作為商品之銷售。(§32)

估計變動

- 完工百分比法係於各會計期間按累積基礎適用於合約收入及合約成本之當期估計數。因此，合約收入或合約成本之估計變動之影響，或合約結果之估計變動之影響，係作為會計估計變動處理(見EAS 4「會計政策、估計與錯誤」)。
 - 變動後之估計數將用以決定變動當期及以後各期認列於損益之收入及費用金額。(§33)

Q&A：客製化商品建造協議之會計處理

疑義

Q：從事不動產建造之企業與買方訂立之合約須符合EAS第 10號公報「收入」第31條規定之條件，始應適用建造合約之會計處理。不動產建造以外之客製化商品建造之協議，是否適用建造合約之會計處理？

A：企業應類推適用EAS 10第31條及第32條之規定，判斷非不動產建造之企業依客戶要求規格製造商品之協議，是否適用建造合約之會計處理。惟企業重複製造數個客戶規格商品時，若商品之控制及所有權之重大風險與報酬並未於製造進行中移轉予買方，而係於完成製造並交付時移轉予買方，應於交付時依EAS 10第14條處理，不適用建造合約之規定。 [105年6月29日(105)基秘字第139號]

利息、權利金及股利

- 企業將資產供他人使用所產生之利息、權利金及股利收入，應於符合下列所有條件時，依§35之規定認列：
 1. 與交易有關之經濟效益很有可能流入企業。
 2. 收入金額能可靠衡量。(§34)

利息、權利金及股利(續)

- 利息、權利金及股利收入，應依下列基礎認列：
 1. 利息應採用有效利息法認列，惟按直線法認列結果差異不大時，亦得採用之。
 2. 權利金應依相關協議之實質，以應計基礎認列。
 3. 股利應於股東收取之權利確立時認列。(§35)
- 附息之投資，若在取得前已有應計之未付利息，則後續收取之利息，應分攤至取得前與取得後之期間，僅取得後之部分認列為收入。(§36)

肆、揭露

● 收入之一般性揭露

企業應揭露：(§37)

1. 收入認列所採用之會計政策，包括決定勞務交易完成程度所採用之方法。
2. 當期所認列每一重要類別之收入金額，例如由下列項目產生之收入：
 - (1) 商品之銷售。
 - (2) 勞務之提供。
 - (3) 利息。
 - (4) 權利金。
 - (5) 股利。
3. 由交換商品或勞務所產生之收入金額。

肆、揭露(續)

- 建造合約 相關收入之揭露

- 企業應揭露：

1. 當期認列為收入之合約收入金額。
2. 決定當期認列合約收入所採用之方法。
3. 決定建造合約之完成程度所採用之方法。(§38)

- 已發生合約成本加計已認列利潤(或減去已認列損失)之金額，超過按工程進度請款金額(無論客戶是否已付款)之部分，應列報為資產。例如，應收建造合約款。按工程進度請款金額，超過已發生合約成本加計已認列利潤(或減去已認列損失)之部分，應列報為負債。例如，應付建造合約款。(§39)

釋例：建造合約相關資產之列報

流動資產

應收工程款		\$100,000
應收建造合約款(合約資產)		
在建工程	\$500,000	
工程進度請款金額	<u>300,000</u>	200,000

企業會計準則公報第23號

股份基礎給付

公報內容

- 壹、前言 (§1~§4)
- 貳、定義 (§5)
- 參、會計準則 (§6~§49)
- 肆、揭露 (§50~§52)
- 伍、附則 (§53~§55)
 - 本公報於中華民國107年10月3日發布，對報導期間開始日在中華民國108年1月1日以後之財務報表適用，但亦得提前適用。(§53)

公報適用範圍

- 本公報適用於所有股份基礎給付交易之會計處理，包括：
 1. 權益交割之股份基礎給付交易。
 2. 現金交割之股份基礎給付交易。
 3. 企業取得商品或勞務，且協議條款給與企業或該等商品或勞務之提供者選擇企業以現金或其他資產交割，或藉由發行權益工具交割之交易。該等商品包括存貨、消耗品、不動產、廠房及設備、無形資產及其他非金融資產。

股份基礎給付交易缺乏可明確辨認企業所取得之商品或勞務，而情況顯示企業可能已(或將)取得商品或勞務時，仍應適用本公報。(§2)

公報適用範圍(續)

- 股份基礎給付交易可能由集團另一企業(或集團任一企業之股東)替取得商品或勞務之企業交割。除非交易之目的明顯並非為取得商品或勞務之企業支付該商品或勞務，本公報亦適用於：
 1. 當同集團中另一企業(或集團任一企業之股東)負有交割該股份基礎給付交易之義務時，取得商品或勞務之企業。
 2. 當同集團中另一企業取得商品或勞務時，負有交割股份基礎給付交易義務之企業。(§3)

公報適用範圍(續)

- 下列交易不適用本公報之規定：
 1. 企業與員工(或他人)以其為企業權益工具持有者身分所作之交易。
 2. 企業合併中為換取對被收購者之控制所發行之權益工具，但給與被收購者員工(以其員工之身分，例如換取其繼續提供之勞務)之權益工具適用本公報。
 3. 企業依合約取得商品或勞務之股份基礎給付交易，且該合約屬企業會計準則公報第十五號「金融工具」第二條之範圍者。(§4)

[EAS 15.2：本公報適用於以現金或另一項金融工具淨額交割，或以交換金融工具方式交割之非金融項目購買或出售合約，亦即該合約應視為金融工具。但不包含合約之簽訂與持續持有，係依企業預期購買、出售或使用之需求，而以收取或交付非金融項目為目的者。]

定義 (§5)

- 股份基礎給付交易

係指有下列任一情況之交易：

(1) 企業自股份基礎給付協議中之商品或勞務之提供者(包括員工)取得商品或勞務。

(2) 當集團另一企業自股份基礎給付協議中之商品或勞務之提供者取得商品或勞務時，企業對該提供者發生清償該交易之義務。

- 股份基礎給付協議

係指企業(或集團另一企業，或集團企業之股東)與另一方(包括員工)間之協議，該協議使對方若達成既得條件(若有時)時有權取得下列項目：

(1) 企業之現金或其他資產，其金額係以該企業或集團另一企業之權益工具(包括股份或認股權)之價格(或價值)為基礎。

(2) 企業或集團另一企業之權益工具(包括股份或認股權)。

定義(續)

- 現金交割之股份基礎給付交易

係指一項股份基礎給付交易，企業於該交易中取得商品或勞務，而發生移轉現金或其他資產予該等商品或勞務提供者之負債，其金額以企業或集團另一企業之權益工具(包括股份或認股權)之價格(或價值)為基礎。

- 權益交割之股份基礎給付交易

係指有下列任一情況之股份基礎給付交易：

- (1) 企業取得商品或勞務，以其本身權益工具(包括股份或認股權)作為對價。
- (2) 企業取得商品或勞務，但不負有向提供者交割該交易之義務。

定義（續）

- 既得條件

係指在股份基礎給付協議下，決定企業是否已取得商品或勞務而使對方有權取得現金、其他資產或企業權益工具之條件。既得條件或為服務條件，或為績效條件。

- 既得條件可為：

- 服務條件

係指要求對方完成向企業提供特定期間之服務之條件。

- 績效條件又可分為：

- 市價條件

- 非市價條件

定義(續)

- 績效條件

係指要求對方完成特定期間之服務(即「服務條件」)，且當對方提供所要求之服務時，符合特定績效目標之條件。

- 績效目標係參照下列事項而定：

(1) 非市價條件：企業本身之營運(或活動)或同一集團內另一企業之營運或活動。

(2) 市價條件：企業權益工具或同一集團內另一企業之權益工具(包括股份及認股權)之價格(或價值)。

績效目標可與企業整體或企業(或集團)之某一部分(諸如一部門或個別員工)之績效有關。

- 達成績效目標之期間須同時符合下列條件：

(1) 不得超過服務期間之結束日。

(2) 得始於服務期間之前，惟績效目標之開始日須未明顯早於服務期間之開始日。

定義(續)

- 員工及其他提供類似勞務之人員(以下簡稱員工)
係指提供個人勞務予企業且符合下列情況之一者：
 - (1)基於法律或課稅目的而被視為員工之個人。
 - (2)在企業之督導下，為企業提供勞務之個人。
 - (3)提供類似於員工所提供之勞務者。

就本公報之目的而言，此包括所有管理人員，即有權責規劃、督導或控制企業活動之人員。

會計準則 (§6~§49)

- 認列 (§6)
- 權益交割之股份基礎給付交易 (§7~§11)
 - ✓ 衡量原則
 - ✓ 取得勞務之交易
- 參照所給與權益工具之公允價值衡量之交易 (§12~§24)
 - ✓ 決定所給與權益工具之公允價值
 - ✓ 既得條件及非既得條件之處理
 - ✓ 既得日後
 - ✓ 權益工具之公允價值若無法可靠估計
 - ✓ 修改權益工具給與所依據之條款及條件 (包括取消及交割)
- 現金交割之股份基礎給付 (§25~§32)
 - ✓ 衡量原則
 - ✓ 既得條件與非既得條件之處理
 - ✓ 股份基礎給付交易之分類由現金交割改變為權益交割之修改之會計處理
- 得選擇現金之股份基礎給付交易 (§33~§40)
 - ✓ 協議條款給與對方交割選擇之股份基礎給付交易
 - ✓ 協議條款給與企業交割選擇之股份基礎給付交易
- 集團企業間之股份基礎給付交易 (§41~§49)
 - ✓ 涉及企業本身權益工具之股份基礎給付協議
 - ✓ 涉及母公司權益工具之股份基礎給付協議
 - ✓ 涉及對員工之現金交割給付之股份基礎給付協議

認列

- 企業對股份基礎給付交易中所取得之商品或勞務，應於取得時認列為資產或費用。(§6)
 - 於權益交割之股份基礎給付交易中收取商品或勞務，應認列相應之權益增加。
 - 於現金交割之股份基礎給付交易中收取商品或勞務，則應認列負債。

權益交割之股份基礎給付交易

● 衡量原則

權益交割之股份基礎給付交易，應直接以所取得商品或勞務之公允價值衡量所取得之商品或勞務及相應之權益，除非該公允價值無法可靠估計。若可靠估計所取得商品或勞務之公允價值，應參照所給與權益工具之公允價值間接衡量其價值及相應之權益。(§7)

(1) 交易對象為員工之股份基礎給付交易 (§8)

- 企業應以給與日權益工具之公允價值為基礎，衡量所取得勞務之公允價值。

(2) 交易對象為員工以外之他人之股份基礎給付交易 (§9)

- 通常可假設所取得商品或勞務之公允價值能可靠估計，該公允價值應於企業取得商品或勞務之日衡量。
- 若無法可靠估計所收取商品或勞務之公允價值時，則應參照所給與權益工具之公允價值，間接衡量所收取商品或勞務之認列金額及相對之權益增加。

權益交割之股份基礎給付交易（續）

- 取得勞務交易之認列

- 股份基礎給付協議若係為取得交易對方提供之勞務，企業應於取得勞務時，認列相關之勞務成本為資產或費損。
- 企業所給與權益工具若屬立即既得，對方在無條件享有該等權益工具之權利前，無須提供特定期間之勞務。除有反證外，應推定已取得對方所提供作為權益工具對價之勞務。此時，企業應於給與日全數認列所取得之勞務，並認列相應之權益。（§10）
- 企業所給與權益工具若直至對方完成特定期間之服務後方為既得，應推定將於未來之既得期間取得對方所提供作為權益工具對價之勞務。企業對於該等勞務，應於既得期間隨著對方勞務之提供而認列為資產或費用，並認列相應之權益。（§11）

權益交割之股份基礎給付交易（續）

- 取得勞務交易之認列

- 若給與員工認股權之條件為達成某一績效條件並須持續受雇於企業直至該績效條件滿足，且既得期間之長短取決於何時滿足該績效條件，則企業應推定將於未來之預期既得期間取得該員工所提供作為認股權對價之勞務。

- 企業應於給與日以績效條件之最可能結果為基礎，估計預期既得期間之長度。

- 若績效條件為市價條件，則對於預期既得期間長度之估計，應與用以估計所給與認股權之公允價值之假設一致，且後續不得修正該估計。

- 若績效條件並非市價條件，且後續資訊顯示既得期間之長度與先前之估計不同，則應依該資訊修正其對既得期間長度之估計。(§11)

參照所給與權益工具之公允價值衡量之交易

- 決定所給與權益工具之公允價值

企業對於參照所給與權益工具之公允價值衡量之交易，應於衡量日以可得之市價為基礎，並考量該等權益工具給與所依據之條款及條件，衡量所給與權益工具之公允價值。(§12)

- 衡量日

係指衡量所給與權益工具公允價值之日

- 與非員工之交易，衡量日為取得商品或勞務之日。
- 與員工之交易，衡量日即為給與日。

- 給與日

企業與另一方(包括員工)同意股份基礎給付協議之日，即雙方對於該協議之條款及條件具有共識之日。若協議須經核准(如須經股東會通過)，則給與日為取得核准之日。

參照所給與權益工具之公允價值衡量之交易(續)

- 既得條件及非既得條件之處理(§14~§16)

(1)單位權益工具公允價值之決定

- 企業所給與權益工具若有可參考之市價，應根據該市價並考量合約條款及條件中之既得條件及非既得條件，以衡量該權益工具之公允價值。
 - 既得條件之考量應僅納入市價條件，不得考慮市價條件以外之既得條件。
- 企業所給與權益工具若無市價可供參考，應以適當評價方法估計公允價值。
- 除非修改股份基礎給付協議之內容，否則單位權益工具之公允價值於衡量日一經決定後，即不再予以變動。

參照所給與權益工具之公允價值衡量之交易(續)

- 既得條件及非既得條件之處理(§14~§16)

(2)既得權益工具數量之決定

- 給與之權益工具數量若須視既得條件之達成程度而定時，既得權益工具數量在既得期間內，通常為一估計數。
- 估計既得之權益工具數量時，應考慮市價條件以外之既得條件的可能達成程度，但不考慮市價條件與非既得條件之影響。

估計給付公允價值總額

= 每一單位權益工具之公允價值 × 預期既得權益工具數量



考慮市價條件與非既得條件



考慮非市價條件

參照所給與權益工具之公允價值衡量之交易(續)

- 既得條件及非既得條件之處理(§14~§16)
 - 既得日之處理
 - 所給與之權益工具數量若須視既得條件之內容與達成程度而定時，企業應於既得日調整之前估計之數量至最終既得之數量，以確定所取得商品或勞務之金額。
 - 交易對方若因未符合條件而未取得權益工具時，視未符合條件之原因，於既得日有不同之處理。

參照所給與權益工具之公允價值衡量之交易(續)

- 既得條件及非既得條件之處理(§14~§16)
- 因未符合條件而未取得權益工具

(1) 因未滿足市價條件以外之既得條件而未既得

若所給與權益工具因未滿足市價條件以外之既得條件而未既得，例如，對方未完成特定期間之服務或未滿足績效條件，則在累積基礎上，所取得商品或勞務之認列金額為零。

(2) 因未符合市價條件或非既得條件而未既得

權益工具之給與附有市價條件或非既得條件者，無論該市價條件或非既得條件是否滿足，企業應認列自滿足市價條件以外之所有既得條件之對方所取得之商品或勞務（例如，自於特定服務期間仍繼續服務之員工所取得之勞務）。

參照所給與權益工具之公允價值衡量之交易(續)

- 既得日後(§17)

企業已認列所取得之商品或勞務及相應之權益者，於既得日後，不得對總權益作後續調整。例如，若已既得之權益工具隨後喪失，或認股權未行使，企業已認列自員工所取得勞務之金額不得迴轉，但並未禁止認列權益內之移轉。

- 例如，員工已既得之認股權，因未行使而逾期失效，企業不得迴轉先前已認列之勞務成本，但得將「資本公積—員工認股權」之權益項目轉列為「資本公積—已失效認股權」。

釋例：權益交割股份基礎給付交易

甲公司於X1年初給與100位員工每人1,000單位認股權，若達成績效目標時，員工仍在職，則認股權將既得且可立即執行，該項認股權給付協議存續至X4年底。甲公司於給與日估計每單位認股權之公允價值為\$30，於既得期間均估計員工離職率為20%。自X1年起，該100位員工每年均有5人離職。

情況一：績效目標為甲公司股價超過\$100。甲公司於給與日根據選擇權評價模式決定股價最有可能於X3年底超過\$100，估計既得期間為3年。

情況二：績效目標為甲公司產品市佔率達到20%。甲公司於給與日估計既得期間為3年。

釋例：權益交割股份基礎給付交易（續）

►情況一：甲公司於各年度應認列之勞務成本：

年度	預期認股權既得數量	累計勞務成本	當期勞務成本
X1	$100 \times (1-20\%) \times 1,000 = 80,000$	$\$30 \times 80,000 \times 1/3 = \$800,000$	\$800,000
<u>(1) 股價於X2年底超過\$100</u>			
X2	$(100-10) \times 1,000 = 90,000$	$\$30 \times 90,000 \times 2/2 = \$2,700,000$	\$1,900,000
<u>(2) 股價於X3年底超過\$100</u>			
X2	$100 \times (1-20\%) \times 1,000 = 80,000$	$\$30 \times 80,000 \times 2/3 = \$1,600,000$	\$800,000
X3	$(100-15) \times 1,000 = 85,000$	$\$30 \times 85,000 \times 3/3 = \$2,550,000$	\$950,000
<u>(3) 股價於X4年底超過\$100或未超過\$100，X4年底80人在職。</u>			
X2	$100 \times (1-20\%) \times 1,000 = 80,000$	$\$30 \times 80,000 \times 2/3 = \$1,600,000$	\$800,000
X3	$(100-15) \times 1,000 = 85,000$	$\$30 \times 85,000 \times 3/3 = \$2,550,000$	\$950,000
X4	$(100-15) \times 1,000 = 85,000$	$\$30 \times 85,000 \times 3/3 = \$2,550,000$	\$0

X4年員工未既得部分，得作權益項目間之調整。

釋例：權益交割股份基礎給付交易（續）

►情況二：X1年產品市佔率為19%，X1年底預期X2年之產品市佔率可達到20%。

X2年產品市佔率為18%，X2年底預期X3年之產品市佔率可達到20%。

甲公司於各年度應認列之勞務成本：

年度	預期認股權既得數量	累計勞務成本	當期勞務成本
X1	$100 \times (1 - 20\%) \times 1,000 = 80,000$	$\$30 \times 80,000 \times 1/2 = \$1,200,000$	\$1,200,000
X2	$100 \times (1 - 20\%) \times 1,000 = 80,000$	$\$30 \times 80,000 \times 2/3 = \$1,600,000$	\$400,000
<u>(1)市佔率於X3年達到20%</u>			
X3	$(100 - 15) \times 1,000 = 85,000$	$\$30 \times 85,000 \times 3/3 = \$2,550,000$	\$950,000
<u>(2)市佔率於X3年未達到20%，X3年底預期X4年可達標，X4年達到20%</u>			
X3	$100 \times (1 - 20\%) \times 1,000 = 80,000$	$\$30 \times 80,000 \times 3/4 = \$1,800,000$	\$200,000
X4	$(100 - 20) \times 1,000 = 80,000$	$\$30 \times 80,000 \times 4/4 = \$2,400,000$	\$600,000
<u>(3)市佔率於X3年未達到20%，X3年底預期X4年可達標，X4年未達到20%</u>			
X3	$100 \times (1 - 20\%) \times 1,000 = 80,000$	$\$30 \times 80,000 \times 3/4 = \$1,800,000$	\$200,000
X4	$(100 - 20) \times 0 = 0$	$\$30 \times 0 \times 4/4 = 0$	-\$1,800,000

權益工具之公允價值若無法可靠估計-內含價值法

- 企業無法於衡量日可靠估計所給與權益工具之公允價值之罕見情況下，企業應：
 1. 於原始取得商品或勞務之日，後續並於每一報導期間結束日與最終交割日，衡量權益工具內含價值。
 - 即使後續可可靠估計所給與權益工具之公允價值，亦仍應持續按內含價值衡量。
 2. 以最終既得或最終行使之權益工具數量為基礎，認列所取得之商品或勞務。既得日後，若認股權喪失或於認股權存續期間終了時失效，應將所認列之已取得商品或勞務之金額迴轉。(§18)
 - 內含價值
係指交易對方有權認購或取得之股份之公允價值，與對方為取得該等股份所須(或將須)支付價格間之差額。如認股權之行使價格為\$25，可認購公允價值為\$30之股份，其內含價值為\$5。

釋例：權益交割股份基礎給付交易-內含價值法

甲公司於X1年初給與100位員工各1,000單位之認股權，但必須服務至X3年底。每一單位認股權得於X4年至X6年間以\$20認購面額\$10之普通股一股，該日甲公司股票之評估價值亦為\$20，但無法可靠估計所給與認股權之公允價值。X1年與X2年底甲公司均估計至X3年底會有20位員工離職，至X3年底有18位員工離職。

甲公司X1年至X6年各年年底之股價及X4年至X6年認股權執行數量之資料如下(假設認股權均於該年度之12月31日執行)：

12/31	X1年	X2年	X3年	X4年	X5年	X6年
股價	\$44	\$38	\$56	\$68	\$62	\$70
執行認股權數量	-	-	-	30,000	20,000	25,000

釋例：權益交割股份基礎給付交易-內含價值法(續)

➤ 甲公司於X1年至X6年各年應認列勞務成本：

年度	內含價值	累計勞務成本	當期勞務成本
X1	\$24	$\$24 \times 80,000 \times 1/3 = \$640,000$	\$640,000
X2	18	$\$18 \times 80,000 \times 2/3 = \$960,000$	\$320,000
X3	36	$\$36 \times 82,000 \times 3/3 = \$2,952,000$	\$1,992,000
X4	48	已執行 $\$48 \times 30,000$ + 未執行 $\$48 \times 52,000 = \$3,936,000$	\$984,000
X5	42	已執行 $\$48 \times 30,000 + \$42 \times 20,000$ + 未執行 $\$42 \times 32,000 = \$3,624,000$	-\$312,000
X6	50	已執行 $\$48 \times 30,000 + \$42 \times 20,000$ + $\$50 \times 25,000 = \$3,530,000$	-\$94,000

Q&A：股份基礎給付下權益工具內含價值之衡量疑義

Q：依企業會計準則公報第23號「股份基礎給付」之規定，企業在無法可靠估計衡量日所給與權益工具之公允價值之罕見情況下，應於原始取得商品或勞務時，後續並於每一報導期間結束日與最終交割日，衡量所給與權益工具之內含價值。若企業無法可靠估計衡量日所給與員工認股權之公允價值，其應如何衡量該認股權之內含價值？

A：內含價值係指對方有權（有條件或無條件）認購或有權取得之股份之公允價值與對方為取得該等股份所須（或將須）支付價格（如有時）間之差額。該股份之公允價值之衡量得參照其淨值。

[107年12月14日(107)基秘字第445號]

修改權益工具給與所依據之條款及條件

- 企業至少應以所給與權益工具於給與日衡量之公允價值認列已取得勞務，除非該等權益工具因未能滿足給與日所約定之既得條件（市價條件除外）而未既得。
- 無論權益工具給與所依據之條款及條件有任何修改，或取消或交割所給與之權益工具，均應適用此規定。
- 此外，企業應認列因修改而使股份基礎給付協議之總公允價值增加或對員工有利之影響。(§21)

修改權益工具給與所依據之條款及條件(續)

- 權益工具之給與若於既得期間取消或交割（既得條件未滿足而喪失權利致取消給與者除外）：
 1. 企業應將該取消或交割按加速既得處理，並立即認列於剩餘既得期間取得之勞務原應認列之金額。
 2. 於給與取消或交割時對員工所作之給付，應按權益工具之買回處理，亦即作為權益之減項，但該給付超過權益工具於買回日衡量之公允價值者，超出之部分應認列為費用。
 3. 若企業給與員工新權益工具，且於給與該等新權益工具之日將所給與新權益工具辨認為被取消權益工具之替代權益工具，應將該替代權益工具之給與，按與對原權益工具給與之修改相同之方式處理。

(§22)

修改權益工具給與所依據之條款及條件(續)

- 若企業或對方得選擇是否要達成非既得條件，應將既得期間內企業或對方未達成該非既得條件之情況按取消處理。(§23)
- 企業若買回已既得之權益工具，其對員工所給付之金額應作為權益之減項，但該給付超過所買回權益工具於買回日衡量之公允價值者，超出之部分應認列為費用。(§24)

例如，公司以每單位\$8買回員工已既得10,000股認股權，帳列「資本公積—員工認股權」為\$300,000，當日估計認股權公允價值為\$5，則買回該認股權應作之分錄如下：

薪資支出	30,000	
資本公積—員工認股權	300,000	
現金		80,000
資本公積—庫藏股票交易		250,000

修改權益工具給與所依據之條款及條件(續)

- 內含價值法下之協議條款及條件之修改

在內含價值法下，若修改股份基礎給付協議之條款及條件時，因內含價值之衡量本身即已反應修改之影響，故無須針對修改、取消作特別之處理。

- 若交割提前於既得期間發生，則企業應將該交割按加速既得處理。
- 交割時所作之任何給付應按權益工具之買回處理，給付金額超過權益工具於買回日之內含價值的部分，應認列為費用。(§19)

釋例：修改合約條款及條件

甲公司於X1年初給與100位員工各1,000單位之認股權，其條件為員工必須服務至X3年底；甲公司估計每一認股權之公允價值為\$30。

X1年底甲公司因股價下跌，將認購價格重設，由\$25降為\$15，並估計原始所給與認股權未考慮價格重設之公允價值為\$18，而認購價格重設後之認股權公允價值為\$24。甲公司於X1年與X2年底均估計X3年底會有80位員工仍在職，至X3年底實際有82位員工在職。

➤ 因重設認購價格而增加每單位認股權之價值\$6(= \$24 - \$18)。

年度	累計勞務成本	當期勞務成本
X1	$\$30 \times 80,000 \times 1/3 = \$800,000$	\$800,000
X2	$\$30 \times 80,000 \times 2/3 + \$6 \times 80,000 \times 1/2 = \$1,840,000$	\$1,040,000
X3	$\$30 \times 82,000 \times 3/3 + \$6 \times 82,000 \times 2/2 = \$2,952,000$	\$1,112,000

Q&A：股份基礎給付協議之條款修改疑義

Q：A公司與員工簽訂之股份基礎給付協議中已明定認股價格調整公式，A公司普通股股份後續發生變動時（即辦理盈餘轉增資、資本公積轉增資及股票分割等），認股價格將依合約中所訂之公式自動調整，此是否為企業會計準則公報第23號「股份基礎給付」所述之修改合約條款或條件？

A：企業之股份基礎給付協議若因辦理盈餘轉增資、資本公積轉增資或股票分割等情況進行調整，致使行使價格或認購股數產生變動，屬實質反稀釋條款者，非屬第23號公報所述之修改合約條款或條件；非屬實質反稀釋條款者，不論該變動是否係依合約中所訂之公式自動調整，均應視為修改合約條款或條件，而依第23號公報第20條至第24條之規定處理。

[107年12月14日(107)基秘字第450號]

現金交割之股份基礎給付交易

● 衡量原則

企業對於現金交割之股份基礎給付交易，應於取得商品或勞務時，以所發生負債之公允價值衡量所取得之商品或勞務及為支付該等商品或勞務之負債。

- 企業應於每一報導期間結束日及交割日再衡量負債之公允價值，並將公允價值之變動認列為當期損益，直至負債交割為止。(§25)
- 若所給與之給付直至員工完成特定期間之服務後方為既得，企業應於該期間隨著員工勞務之提供，認列所取得之勞務及為支付該等勞務之負債。(§26)
- 企業應運用選擇權定價模式，考量現金交割之股份基礎給付所依據之條款及條件，以及員工至今已提供勞務之程度，估計所發生負債之公允價值。(§27)

現金交割之股份基礎給付交易(續)

- 既得條件與非既得條件之處理

於衡量日估計現金交割之股份基礎給付之公允價值時，不得考量市價條件以外之既得條件。反之，市價條件以外之既得條件，應藉由調整給與之數量而納入該交易所產生之負債衡量之考量。(§28)

- 企業應於既得期間以對預期既得給與數量之最佳可得估計為基礎，認列所取得商品或勞務之金額。若後續資訊顯示預期既得之給與數量與先前之估計不同，應修正該估計。企業於既得日應修正此估計，以使其與最終既得之給與數量相等。(§29)

- 企業於估計所給與現金交割之股份基礎給付之公允價值時，以及於每一報導期間結束日及交割日再衡量負債之公允價值時，應考量市價條件（例如以目標股價作為既得或可行使性之條件）及非既得條件。(§30)

現金交割改變為權益交割之修改

- 若現金交割之股份基礎給付交易之條款及條件修改，而使其成為權益交割之股份基礎給付交易，該交易應自修改日依權益交割之股份基礎給付交易處理：
 1. 權益交割之股份基礎給付交易，係參照所給與權益工具於修改日之公允價值衡量，並依已取得商品或勞務之程度於修改日認列於權益。
 2. 於修改日除列該日之現金交割之股份基礎給付交易之負債。
 3. 於修改日所除列負債之帳面金額與所認列權益之金額間之差額，認列為損益。(§31)

得選擇現金之股份基礎給付交易

- 對於協議條款給與企業或對方選擇企業以現金或其他資產交割，或藉由發行權益工具交割之股份基礎給付交易：
 - 企業若 已發生以現金或其他資產清償之負債，則對該交易或該交易之組成部分，應在已發生負債之範圍內按現金交割之股份基礎給付交易處理。
 - 若未發生此種負債，則在未發生此種負債之範圍內按權益交割之股份基礎給付交易處理。(§33)

得選擇現金之股份基礎給付交易(續)

- 協議條款給與對方交割選擇之股份基礎給付交易

企業若給與對方選擇以現金交割或藉由發行權益工具交割之權利，則係給與複合金融工具，其中包括負債組成部分(即對方要求支付現金之權利)及權益組成部分(即對方要求以權益工具交割之權利)。

- 對於與員工以外之他人之交易，且於該交易中所取得商品或勞務之公允價值可直接衡量者，企業應於取得商品或勞務之日，以所取得商品或勞務之公允價值與負債組成部分之公允價值間之差額，衡量複合金融工具之權益組成部分。(§34)
- 對於其他交易(包括與員工之交易)，應於衡量日考量權益工具或現金權利給與所依據之條款及條件，衡量複合金融工具之公允價值。
- 企業應先衡量負債組成部分之公允價值，再衡量權益組成部分之公允價值(考量對方為取得權益工具而須喪失收取現金之權利)。複合金融工具之公允價值，係負債組成部分與權益組成部分公允價值之總和。(§35)

得選擇現金之股份基礎給付交易(續)

- 協議條款給與企業交割選擇之股份基礎給付交易

對於協議條款給與企業選擇以現金交割或發行權益工具交割之股份基礎給付交易，企業應決定是否負有以現金交割之現時義務，並據此處理該股份基礎給付交易。

- 企業若有下列情況之一者，則負有現金交割之現時義務：

1. 選擇以權益工具交割係實務上不可行（例如因為法律禁止企業發行股份）。
2. 有過去慣例以現金交割。
3. 有明定政策以現金交割。
4. 通常於對方要求現金交割時即以現金交割。(§38)

得選擇現金之股份基礎給付交易(續)

- 協議條款給與企業交割選擇之股份基礎給付交易
 - 企業若負有現金交割之現時義務，應依現金交割之股份基礎給付交易所適用之相關規定處理。(§39)
 - 企業若無現金交割之現時義務，應依權益交割之股份基礎給付交易所適用之相關規定處理。(§40)
 1. 若企業選擇以現金交割，應將該現金給付按權益之買回處理，作為權益之減項。
 2. 若企業選擇以發行權益工具交割，則無須作進一步之會計處理（但得於必要時自權益之某一組成部分移轉至另一組成部分）。
 3. 若企業選擇以交割日公允價值較高之選項交割，則應對所給與之超額價值（即所支付現金與原應發行權益工具公允價值間之差額，或所發行權益工具之公允價值與原應支付現金間之差額，視何者適用）認列費用。

釋例：企業得選擇交割之股份基礎給付交易

甲公司於X1年初給與一位高階主管繼續服務3年，則於X3年底既得日由甲公司選擇給與相當於1,000股股份之現金或1,200股面額\$10之普通股。若給與股票，則於既得日後2年內不得出售。甲公司於給與日之股價為每股\$48，經考慮既得日後限制移轉之效果，估計該限制股票於給與日之公允價值為\$45，並預期未來3年無發放股利。甲公司股價資訊如下：

	X1年	X2年	X3年
12/31股價	\$57	\$63	\$65

- 情況一：甲公司在給與日負有以現金交割之現時義務。

年度	累計勞務成本	當期勞務成本	年底負債餘額
X1	$\$57 \times 1,000 \times 1/3 = \$19,000$	\$19,000	\$19,000
X2	$\$63 \times 1,000 \times 2/3 = \$42,000$	$\$42,000 - \$19,000 = \$23,000$	42,000
X3	$\$65 \times 1,000 \times 3/3 = \$65,000$	$\$65,000 - \$42,000 = \$23,000$	0

釋例：企業得選擇交割之股份基礎給付交易(續)

- 情況二：甲公司在給與日未負有以現金交割之現時義務應採權益交割之會計處理，於給與日衡量總勞務成本為\$54,000(=\$45×1,200)，應於3年既得期間，每年認列\$18,000之勞務成本。

(1) 甲公司於既得日以現金交割

當日該受限制股票之公允價值為(A)\$55；(B)\$50。

(2) 甲公司於既得日以股票交割

當日該受限制股票之公允價值為(A)\$50；(B)\$55。

	(1)採現金交割		(2)採股票交割	
	(A)	(B)	(A)	(B)
受限制股票公允價值	\$55	\$50	\$50	\$55
採現金交割公允價值(\$65×1,000)	\$65,000	\$65,000	\$65,000	\$65,000
採股票交割公允價值(1,200股)	66,000	60,000	60,000	66,000
實際交割公允價值	65,000	65,000	60,000	66,000
應認列額外費用	0	5,000	0	1,000

集團企業間之股份基礎給付交易

- 集團企業間之股份基礎給付交易，取得商品或勞務之企業應評估所給與之性質及其本身之權利與義務，俾於其財務報表依權益交割或現金交割之股份基礎給付交易衡量所取得之商品或勞務。(§41)
- 取得商品或勞務之企業於符合下列情況之一時，應依權益交割之股份基礎給付交易衡量所取得之商品或勞務，其餘情況應依現金交割之股份基礎給付交易衡量所收取之商品或勞務：
 1. 給與係其本身之權益工具。
 2. 企業未負有交割該股份基礎給付交易之義務。(§42)

集團企業間之股份基礎給付交易（續）

- 當股份基礎給付交易係由集團內另一企業取得商品或勞務時，交割該股份基礎給付交易之企業：
 - 僅於以其本身之權益工具交割時，方應依權益交割之股份基礎給付交易認列該交易。

否則，該交易應認列為現金交割之股份基礎給付交易。（§43）
 - 某些集團內之交易，涉及要求集團某一企業因集團另一企業提供股份基礎給付予商品或勞務之提供者，而支付予該另一企業之償還協議。無論集團內有何償還協議，取得商品或勞務之企業仍應依權益交割之股份基礎給付交易之規定處理該股份基礎給付交易，惟當取得商品或勞務之企業不負有交割該交易之義務時，該交易屬母公司對子公司之資本投入。（§44）

集團企業間之股份基礎給付交易（續）

- 涉及企業本身權益工具之股份基礎給付協議
 - 企業於股份基礎給付交易中收取勞務作為其本身權益工具之對價者，均應將該等交易按權益交割處理。不論：
 - (1) 企業選擇或必須自另一方買回該權益工具以履行股份基礎給付協議中對員工之義務。
 - (2) 員工對於企業權益工具之權利係由企業本身或其股東所給與。
 - (3) 股份基礎給付協議係由企業本身或其股東交割。(§45)
 - 若股東負有向被投資者之員工交割該交易之義務，其所提供者係被投資者而非其本身之權益工具。因此，若被投資者與股東屬同一集團，該股東應依現金交割之股份基礎給付交易所適用之相關規定衡量其義務。(§46)

集團企業間之股份基礎給付交易(續)

- 涉及母公司權益工具之股份基礎給付協議
 - 母公司直接將其權益工具之權利給與子公司員工：母公司負有提供子公司員工該權益工具之義務
 - 子公司應依權益交割之股份基礎給付交易所適用之規定，衡量自其員工取得之勞務，並認列相應之權益增加作為母公司之投入。
 - 母公司則應依權益交割之股份基礎給付交易所適用之規定衡量其義務。(§47)
- 子公司給與其員工母公司權益工具之權利：子公司負有提供其員工該權益工具之義務
 - 子公司應將與其員工之交易按現金交割處理。(§48)

集團企業間之股份基礎給付交易（續）

- 涉及對員工之現金交割給付之股份基礎給付協議
 - 若企業本身並無對其員工做必要支付之義務，但母公司於該協議負有對該企業之員工為必要現金給付之義務時：
 - 子公司應將此項與員工之交易按權益交割處理，並認列相應之權益增加作為母公司之投入。
 - 子公司後續應依未能達成非市價之既得條件所產生之任何變動，再衡量該交易之成本。
 - 母公司應依適用於現金交割之股份基礎給付交易之規定衡量其義務。(§49)

釋例：母公司將其權益工具之權利給與子公司 員工之股份基礎給付交易

母公司於X1年1月1日給與子公司100位員工各200單位母公司股票之認股權，其條件為於子公司完成2年之服務。該認股權於給與日之公允價值為每單位\$20。子公司於給與日估計80%之員工將完成2年期間之服務。此估計於既得期間並未改變。81位員工最終既得。母公司未要求子公司支付為交割該認股權之給與所需之股份。

		X1/12/31	X2/12/31
子公司	薪資支出	160,000	164,000
	資本公積—股份基礎給付	160,000	164,000
母公司	採用權益法之投資	160,000	164,000
	資本公積—員工認股權	160,000	164,000

Q&A：股東以自有持股信託孳息或自有資產轉讓予員工之會計處理疑義

Q：公司股東將其所持有公司之股份信託並辦理「本金自益、孳息他益」，以信託產生之孳息（包括股票股利及現金股利）轉讓予公司員工，或公司股東非透過信託（如公司尾牙抽獎）而轉讓自有資產予員工者，應否認列為公司之費用？認列之時點為何？

A：

- 一、依企業會計準則公報第23號「股份基礎給付」第3條第1款之規定，企業之股東負有交割該股份基礎給付交易之義務時，取得商品或勞務之企業亦適用第23號公報。公司以發行權益工具或支付現金作為取得員工勞務之對價者，當取得員工提供之勞務不符合認列為資產之條件時，應依第23號公報第6條之規定將其認列為費用。

Q&A：股東以自有持股信託孳息或自有資產轉讓予員工之會計處理疑義(續)

- 二、股東以自有持股信託孳息轉讓予員工，因通常無法可靠估計所取得勞務之公允價值，故公司應參照股東轉讓予員工孳息之公允價值衡量所取得勞務之公允價值。前述孳息(包括股票股利及現金股利)之公允價值應於給與日衡量，就問題所述之交易而言，給與日係股東轉讓予員工之孳息金額確定之日。若員工無須於未來特定期間提供勞務即可取得該孳息，除有反證外，公司應推定已取得員工提供之勞務。此時，公司應於給與日就所取得之勞務全數認列為薪資費用，並認列相應之權益(資本公積)。若員工須完成特定期間之服務後方可取得該孳息，則公司應於所規定之員工服務年限內認列薪資費用，並認列相應之權益(資本公積)。
- 三、無論公司之股東是否透過信託而將其他自有資產(非企業之權益工具)轉讓予員工，公司均應依前述之規定作會計處理。

[107年12月14日(107)基秘字第452號]

揭露

- 企業應揭露當期存在之股份基礎給付協議之性質及範圍之資訊，至少應包括下列資訊： (§50)
 1. 於當期任何時間存在之各類股份基礎給付協議之說明，包括各協議之一般條款及條件，例如，既得之規定、所給與認股權之最長存續期間及交割之方式（例如以現金或權益）。企業亦得將具有幾乎相似之股份基礎給付協議類型之資訊彙總揭露。
 2. 下列各項認股權之數量及加權平均行使價格：
 - (1) 期初流通在外者。
 - (2) 當期給與者。
 - (3) 當期喪失者。
 - (4) 當期行使者。
 - (5) 當期逾期失效者。
 - (6) 期末流通在外者。
 - (7) 期末可行使者。

揭露(續)

- 企業應揭露當期所取得商品或勞務之公允價值或所給與權益工具之公允價值如何決定之資訊。(§51)
- 企業應揭露股份基礎給付交易對當期損益及財務狀況之影響，至少應包括下列資訊（若適用）：
 1. 於股份基礎給付交易中，因取得之商品或勞務不符合認列為資產之條件而認列為費用之總額。
 2. 對於股份基礎給付交易所產生負債之期末帳面金額。(§52)

附則

- 本公報於中華民國107年10月3日發布，對報導期間開始日在中華民國108年1月1日以後之財務報表適用，但亦得提前適用。(§53)
- 股份基礎給付協議之給與日早於本公報適用日者，除本公報第55條規定外，得不適用本公報。但企業於本公報適用日（含）以後修改其合約條款或合約條件者，應依本公報第20條至第24條之規定處理。(§54)
- 對於本公報適用日已存在因股份基礎給付交易而產生之負債，企業應於適用日按公允價值衡量該流通在外負債，並將其與適用本公報前帳面金額間之差額認列為報導期間開始日之保留盈餘（或其他更適當之權益項目）。比較期間之金額則應依據企業會計準則公報之相關規定重分類。(§55)

Q&A：企業以庫藏股票轉讓與員工之會計處理疑義

Q：企業以庫藏股票轉讓與員工之會計處理為何？

A：企業將庫藏股票轉讓與員工以獎酬員工者，其勞務成本之計算，應依企業會計準則公報第23號「股份基礎給付」之規定，於給與日依所給與權益工具之公允價值，認列薪資費用及相應之權益。若企業規定員工須完成特定期間之服務方屬既得，則應於既得期間隨著員工勞務之提供而認列該等薪資費用及相應之權益。

[107年12月14日(107)基秘字第448號]

Q&A：企業辦理現金增資保留由員工認購之會計處理疑義

Q1：企業辦理現金增資而保留由員工認購之股份，是否應依企業會計準則公報第23號「股份基礎給付」之規定認列薪資費用？如須認列，其認列時點為何及如何計算？

A1：企業對辦理現金增資而保留由員工認購之股份，應衡量給與日所給與認股權之公允價值，若無既得期間，即屬立即既得，企業應於給與日認列薪資費用及相應之權益。企業於估計所給與認股權之公允價值時，應考量員工認購股份後企業對於轉讓該股份之限制，採用選擇權定價模式估計該認股權之公允價值。

Q&A：企業辦理現金增資保留由員工認購之會計處理疑義（續）

Q2：若企業現金增資失敗或有員工認購總股份未達原保留員工認購總股份之情況，是否應依第23號公報第17條之規定，於既得日後不得調整原認列金額？

A2：若員工認購總股份未達原保留員工認購總股份，由於該認股權已既得，故應依企業會計準則公報第23號「股份基礎給付」第17條之規定，**不得再調整原已認列之薪資費用。**

若企業辦理現金增資失敗，則視為企業給與員工認股權之股份基礎給付交易自始不存在，**原認列之薪資費用應予迴轉。**

[107年12月14日(107)基秘字第449號]

釋例：現金增資保留由員工認購

甲公司董事會於X5年12月16日決議辦理現金增資，並保留10,000股供員工認購，每股面額\$10，認購價格為每股\$20，甲公司已於該日通知員工得認購之數量與價格，增資基準日與員工繳款截止日為X6年1月20日，甲公司估計所給與認購新股權利於給與日每單位公允價值為\$5。員工於X6年1月20日計認購9,000股。

		增資案成功	增資案失敗
X5/12/16	薪資支出	50,000	50,000
	資本公積—員工認股權	50,000	50,000
X6/1/20	現金	180,000	180,000
	資本公積—員工認股權	45,000	
	普通股股本	90,000	
	資本公積—普通股股票溢價	135,000	
	預收股款		180,000
	資本公積—員工認股權	5,000	50,000
	資本公積—已失效認股權	5,000	
	薪資支出		50,000

Q&A：企業自非員工取得無法辨認之商品或勞務之會處理疑義

Q：A公司給與公允價值為100萬元之A公司股票予社會上之弱勢團體（非員工）以取得部分商品或勞務，並提高企業形象，其效益可能有強化客戶基礎及吸引優秀員工等，A公司所取得可辨認之商品或勞務之公允價值為60萬元，惟其餘部分無法明確辨認。

A公司對於以本身股票所取得無法辨認之商品或勞務，是否須適用企業會計準則公報第23號「股份基礎給付」？

A：

- 一、企業移轉本身權益工具，所取得之對價並不限於必須為可辨認之商品或勞務，才視為企業有取得商品或勞務。因此，於股份基礎給付交易下，企業無法明確辨認其所取得一部分或所有之商品或勞務時，亦應適用企業會計準則公報第23號公報之規定。

Q&A：企業自非員工取得無法辨認之商品或勞務之會處理疑義（續）

- 二、企業所取得之可辨認對價若低於所給與權益工具或所承擔負債之公允價值，此種情況通常顯示企業已取得(或將取得)其他對價(即無法辨認之商品或勞務)。此時，企業應依第23號公報之規定衡量所取得之可辨認商品或勞務，並以股份基礎給付之公允價值與所取得（或將取得）之可辨認商品或勞務之公允價值間之差額，衡量所取得（或將取得）無法辨認之商品或勞務。
- 三、A公司應於給與日衡量所取得無法辨認之商品或勞務，所取得無法辨認之商品或勞務應認列為費用。惟若股份基礎給付交易係現金交割之股份基礎給付交易，則應於每一報導期間結束日及交割日再衡量負債之公允價值，並將公允價值之變動認列為當期損益，直至負債交割為止。

[107年12月14日(107)基秘字第451號]

Q&A：股份基礎給付之給與日判斷疑義

Q1：企業以庫藏股票轉讓與員工之給與日為何？

Q2：企業辦理現金增資保留股份予員工認購之給與日為何？

A：

- 一、企業以庫藏股票轉讓與員工，其給與日須為企業轉讓庫藏股與員工之轉讓價格及股數均已確定之日，於實務上通常為決定認股基準日之日，若轉讓價格及股數須經核准（例如須經董事會通過），則核准日為給與日。
- 二、企業辦理現金增資保留股份予員工認購時，其給與日須為現金增資之認購價格及股數均已確定之日，於實務上通常為決定除權基準日之日，若認購價格及股數須經核准（例如須經董事會通過），則核准日為給與日。此外，若交易雙方雖未決定一明確

Q&A：股份基礎給付之給與日判斷疑義（續）

之認購價格或數量，惟就認購價格及數量如何決定之方式已達成共識（例如交易雙方同意認購數量係依某段期間員工銷售業績計算之公式決定），則達成共識當日即為給與日。

三、企業實務作業如有另就該股份基礎給付協議（含條款及條件）通知員工之程序；或企業有進一步確認員工認購股數之程序，使員工瞭解其得認購之數量與價格，則亦得以企業通知員工之日或企業確認員工認購股數之日（如員工得查詢可認購股數之日）為給與日。

四、惟有關前揭給與日之認定，企業應於財務報表之會計政策中揭露，選定後各期財務報表應一致適用。

[107年12月14日(107)基秘字第453號]

謝謝聆聽~

Questions & Comments?