

# IFRS 問答集

## 一、員工分紅及董監酬勞會計處理疑義

Q：

企業之員工分紅及董監酬勞金額若非由企業本身之股票或其他權益工具價格決定時，其會計處理為何？

Ans：

- 一、員工分紅金額係非由企業本身之股票或其他權益工具價格決定時，其會計處理如下：
  - (1)企業無裁量權（例如依盈餘8%提列）：

員工分紅金額若係依盈餘之固定比例提列者，企業應於員工提供勞務之會計期間依所訂定之固定百分比，估計員工分紅可能發放之金額，並認列為費用。
  - (2)企業具裁量權（例如依盈餘之2%至10%提列）：

企業於員工提供勞務之會計期間必須依過去經驗就員工分紅可能發放之金額為最適當之估計，並認列為費用。
- 二、若員工分紅金額至次年度通過發布財務報表日後有變動（例如，次年度股東會決議有變動），應依國際會計準則第8號「會計政策、會計估計變動及錯誤」中有關會計估計變動之規定，將該變動之影響認列於次年度損益。
- 三、有關董監酬勞之會計處理，應比照員工分紅之規定處理。

## 二、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？

**Ans：**

- 一、 企業將庫藏股票轉讓與員工以獎酬員工者，無論是否以低於買回成本轉讓，其勞務成本之計算，應依國際財務報導準則第2號「股份基礎給付」之規定，於給與日依選擇權定價模式估計所給與權益工具之公允價值，並認列為薪資費用。若企業規定員工需服務滿一定年限方屬既得，則應於既得期間隨著員工勞務之提供認列該等薪資費用。
- 二、 相關釋例請見IFRSs釋例範本（上冊）國際財務報導準則第2號「股份基礎給付」之釋例十七「企業以庫藏股票轉讓與員工」。

### 三、企業辦理現金增資保留由員工認購會計處理疑義

Q：

- 一、企業辦理現金增資，依公司法第267條第1項規定保留由員工認購之股份，是否應依國際財務報導準則第2號「股份基礎給付」(以下簡稱IFRS2)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？
- 二、若公司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IFRS2第23段之規定處理，既得日後不得調整原認列金額？

Ans：

- 一、依國際財務報導準則第2號「股份基礎給付」(以下簡稱IFRS2)第11及12段之規定，企業應參照所給與權益工具之公允價值，衡量所收取員工勞務之公允價值。因此，企業辦理現金增資依公司法第267條第1項規定保留由公司員工認購之股份，應衡量給與日所給與權益工具之公允價值，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。企業於估計所給與權益工具之公允價值時，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。
- 二、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IFRS2第23段之規定，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利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。

#### 四、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、股票分割等），認股價格將依合約中所訂之公式自動調整，此是否為國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」所述之修改合約條款或條件？

**Ans：**

- 一、依國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」（以下簡稱 IFRS2）第 26 及 B43 段之規定，企業可能修改權益工具給與所依據之條款及條件而使該等認股權之公允價值增加或產生對員工有利之影響。例如，企業可能降低所給與員工認股權之行使價格（即認股權價格重設）而使認股權之公允價值增加，或修改既得條件（如縮短既得期間、修改或取消績效條件）而對員工產生有利之影響。另依 IFRS2 第 27 段之規定，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。
- 二、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、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，除屬實質反稀釋條款外，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 IFRS2 第 26 至 29 段及第 B42 至 B44 段之規定處理。

## 五、企業自非員工取得無法辨認之商品或勞務之會計處理疑義

### 問題背景

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、吸引優秀員工等，A公司所取得可辨認之商品或勞務公允價值為50萬元，惟其餘部分無法明確辨認。

**Q：**

A公司對於以本身股票取得無法辨認之商品或勞務時，是否須適用國際財務報導準則第2號「股份基礎給付」？

**Ans：**

- 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，亦應適用國際財務報導準則第2號「股份基礎給付」（以下簡稱IFRS2）之規定。
- 二、IFRS2第13A段規定，企業所收取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收取（或將收取）其他對價（即無法辨認之商品或勞務）。此時，企業應依IFRS2之規定衡量所收取之可辨認商品或勞務，並以股份基礎給付之公允價值與所收取（或將收取）之可辨認商品或勞務之公允價值間之差額，衡量所收取（或將收取）無法辨認之商品或勞務。
- 三、A公司應於給與日衡量所收取無法辨認之商品或勞務，所收取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，並將公允價值之任何變動認列於當期損益直至負債交割。

## 六、股東以自有持股信託孳息或自有資產轉讓員工之會計處理疑義

### 問題背景

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？

### Q：

股東以自有持股信託孳息或自有資產轉讓員工之會計處理為何？

### Ans：

- 一、公司股東以所持有之股份信託，並以信託持股產生之孳息轉讓予員工，由於員工係提供勞務予公司，故該等交易實質為公司取得員工提供之勞務，其對價由股東支付。由股東轉讓權益工具或現金予員工可視為二項交易，其一為企業取得股東所提供之權益工具或現金，其二為企業發行權益工具或支付現金予員工並取得員工提供之勞務為對價之交易。依「財務報表編製及表達之架構」第35段之規定，會計處理與表達須依交易之實質及經濟事實而非僅依其法律形式。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，員工提供之勞務係於取得時成為公司之資產，該資產通常立即被耗用，故公司應將該員工提供之勞務認列為費用。
- 二、問題所述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收取勞務之公允價值，故公司應參照股東轉讓予員工孳息之公允價值衡量所收取勞務之公允價值。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，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，公司應推定已收取員工提供之勞務。此時，公司應於給與日就所取得之勞務全數認列薪資費用，並認列相應之權益（資本公積）增加。若員工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）增加。
- 三、公司之股東無論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，其會計處理應依上述一、二項之規定辦理。

## 七、股份基礎給付之給與日判斷疑義

### 問題背景

國際財務報導準則第2號「股份基礎給付」對給與日之定義為：「企業與另一方（包括員工）同意股份基礎給付協議之日，即企業與對方（包括員工）對於該協議之條款及條件具有共識之日。於給與日，企業同意若約定既得條件（如有時）達成時，賦予對方對現金、其他資產或企業權益工具之權利。若該協議須經核准（如須經股東（會）通過），則給與日為取得核准之日」。

### Q：

- 一、企業以庫藏股票轉讓與員工之給與日為何？
- 二、企業辦理現金增資保留股份予員工認購之給與日為何？

### Ans：

- 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價格係某日發行公司之股票收盤價或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、企業於召開董事會決議後，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。

## 八、企業辦理現金增資發行海外存託憑證保留供企業員工認購之會計處理疑義

### 問題背景

企業辦理現金增資發行海外存託憑證於向主管機關申報生效或申請核准後，會公告讓員工登記參與認股，惟此時僅屬確認認購意願，並未確定認購價格。員工在此段期間若未表達認購意願，即表示放棄認購權利。若表達認購意願則須預繳股款，俟認購價格決定後於繳款期間就差額多退少補。

### Q：

- 一、保留供企業員工認購之股份是否須認列薪資費用？如何計算？
- 二、員工須於認購價格決定前決定是否認股，則給與日應如何判斷？
- 三、員工若於認購價格決定前即已聲明放棄認股，是否仍須認列薪資費用？

### Ans：

- 一、企業辦理現金增資發行海外存託憑證保留供企業員工認購之股份，應依國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」（以下簡稱 IFRS2）第 11 及 12 段之規定，參照所給與權益工具之公允價值，衡量所取得勞務之公允價值，並依 IFRS2 第 14 及 15 段之規定認列為薪資費用。企業應依 IFRS2 第 B3 段之規定考量認購之股票之移轉限制，估計員工認購之股票之公允價值並減除認購價格，該差額即為所給與權益工具之公允價值。
- 二、企業辦理現金增資發行海外存託憑證，給與日應為員工認購股數及認購價格確定當日，企業辦理現金增資發行海外存託憑證時，員工認購股數及認購價格須於訂價日方能確定，故給與日應為訂價日。
- 三、若員工於給與日前已聲明放棄認股，則無須認列薪資費用。



## 九、限制員工權利新股之處理疑義

### 問題背景

- 一、依據公司法第267條第8項及「發行人募集與發行有價證券處理準則」（下稱募發準則）第60條之1之規定，公開發行公司得發行限制員工權利新股，亦即發行人發給員工之新股附有服務條件或績效條件等既得條件，於既得條件達成前，其股份權利受有限制。於員工未達成既得條件時，發行人得依發行辦法之約定收回或收買已發行之限制員工權利新股，視為公司未發行股份，並應辦理變更登記。
- 二、發行人得依公司需要設計限制員工權利之範圍，並依募發準則第60條之4規定於發行計畫中明定相關之既得期間及受限制權利（如股票轉讓、投票權、參與股利分配權或取得配股配息後是否受限制）。

### Q：

公開發行公司發行限制員工權利新股之會計處理為何？

### Ans：

- 一、企業發行限制員工權利新股係以企業本身權益工具作為對價以取得員工勞務之交易，企業應依國際財務報導準則第2號「股份基礎給付」（以下簡稱IFRS2）之規定，以給與日所給與之權益工具公允價值為基礎，於既得期間認列薪資費用及相對之權益增加。
- 二、企業應依IFRS2之規定衡量所發行限制員工權利新股之公允價值。若限制權利新股僅於既得期間有轉讓限制，該轉讓限制不應反映於公允價值之衡量。若限制權利新股於既得後有轉讓限制，於衡量公允價值時須將此轉讓限制納入考量。
- 三、員工取得之限制員工權利新股若未限制參與股利分配之權利且員工於既得期間內離職無須返還其已取得之股利，企業應在股利宣告日對屬於預計將於既得期間內離職員工之股利部分按公允價值認列薪資費用。若員工於既得期間內離職須返還其已取得之股利，則企業應於收回時，貸記原股利宣告日所借記之保留盈餘、法定盈餘公積或資本公積。
- 四、企業若於發行辦法中規定員工須支付價款取得限制權利新股，員工若於既得期間離職，則員工須返還股票，企業亦須退回價款，此時，企業應於給與日就收取之員工所支付價款，依估計離職率，對屬於預計將於既得期間內離職員工所支付價款部分認列為負債，並對屬於預計

最終既得員工所支付價款部分認列為適當權益科目。企業若於發行辦法中規定員工無須支付價款即可取得限制權利新股，且員工若於既得期間離職，企業將支付價款買回該等股票，此價款可視為企業支付員工於在職期間所提供勞務之對價，企業於給與日應依發行辦法之條款及條件，估計該等將支付之價款並認列為負債。

- 五、企業若於發行辦法中規定員工若於既得期間內死亡，其繼承人得繼承該員工之權利，企業應於員工死亡時，按發行辦法之條款及條件，依本問答及 IFRS2 之規定處理。
- 六、企業於各年度期中財務報表及年度財務報表應依 IFRS2 第 44、46 及 50 段之規定，揭露有助於財務報表使用者了解之資訊，包括：(1) 當期存在之股份基礎給付協議之性質及範圍 (2) 當期所收取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 (3) 股份基礎給付交易對企業當期損益及財務狀況之影響。企業亦應揭露繫屬於限制員工權利股本之權利及限制，包括分配股利及返還資本之限制，以及與限制員工權利股票有關之權益科目之性質之說明。
- 七、相關釋例請見 IFRSs 釋例範本(上冊)之國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」之釋例十九「企業給與員工限制權利新股」。