

國際財務報導準則第 2 號 (2010 年版)

正 體 中 文 版 草 案

## 股份基礎給付

徵 求 意 見 函

(僅準則部分對外徵求意見,有意見者請於 100 年 3 月 5 日前,  
將意見以電子郵件方式寄至 [tifrs@ardf.org.tw](mailto: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 會



# 國際財務報導準則第 2 號

## 股份基礎給付

### A 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

國際會計準則翻譯覆審專案委員會 翻譯

## 國際財務報導準則第 2 號

### 股份基礎給付

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準則所作之修正。

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2004 年 2 月發布國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」。

國際財務報導解釋委員會制定下列解釋：

- 國際財務報導解釋第 8 號「國際財務報導準則第 2 號之範圍」（2006 年 1 月發布）
- 國際財務報導解釋第 11 號「國際財務報導準則第 2 號：集團及庫藏股交易」（2006 年 11 月發布）。

其後，國際會計準則理事會 (IASB) 已發布下列對國際財務報導準則第 2 號之修正：

- 「既得條件與取消」（2008 年 1 月發布）\*
- 「集團之現金交割之股份基礎給付交易」（2009 年 6 月發布）。†此取代國際財務報導解釋第 8 號及國際財務報導解釋第 11 號。

國際財務報導準則第 2 號及其隨附文件亦被下列國際財務報導準則修正：

- 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（2008 年修訂）‡
- 「國際財務報導準則之改善」（2009 年 4 月發布）‡
- 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。（2009 年 11 月發布）§

下列解釋與國際財務報導準則第 2 號有關：

- 解釋公告第 12 號「合併：特殊目的個體」（2004 年修正）
- 國際財務報導解釋第 19 號「以權益工具消滅金融負債」（2009 年 11 月發布）。\*\*

\* 生效日為 2009 年 1 月 1 日

† 生效日為 2010 年 1 月 1 日

‡ 生效日為 2009 年 7 月 1 日

§ 生效日為 2013 年 1 月 1 日（得提前適用）

\*\* 生效日為 2010 年 7 月 1 日（得提前適用）

## 目錄

	段 次
簡介	IN1–IN8
<b>國際財務報導準則第2號 股份基礎給付</b>	
目的	1
範圍	2–6
認列	7–9
權益交割之股份基礎給付交易	10–29
概述	10–13A
收取勞務之交易	14–15
參照所給與權益工具之公允價值衡量之交易	16–25
決定所給與權益工具之公允價值	16–18
既得條件之處理	19–21
非既得條件之處理	21A
重填特性之處理	22
既得日後	23
權益工具之公允價值若無法可靠估計	24–25
修改權益工具給與所依據之條款及條件（包括取消及交割）	26–29
現金交割之股份基礎給付交易	30–33
得選擇現金之股份基礎給付交易	34–43
協議條款給與對方交割選擇之股份基礎給付交易	35–40
協議條款給與企業交割選擇之股份基礎給付交易	41–43
集團企業間之股份基礎給付交易	43A–43D
揭露	44–52
過渡規定	53–59



生效日	60-63
解釋之撤銷	64
附錄	
A 用語定義	
B 應用指引	
C 其他國際財務報導準則之修正	

下列隨附文件請見本版 B 部分

理事會對 2004 年 2 月發布之國際財務報導準則第 2 號之核准

理事會對國際財務報導準則第 2 號之修正之核准

2008 年 1 月發布之「既得條件與取消」

2009 年 6 月發布之「集團之現金交割之股份基礎給付交易」

結論基礎

施行指引

國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」由第 1 至 64 段條文及附錄 A 至 C 組成。所有條文均具同等效力。以**粗體**標示之條文係主要原則。附錄 A 所定義之用語於本準則首次出現時，係以*斜體*標示；其他用語定義則列於國際財務報導準則用語彙編中。閱讀國際財務報導準則第 2 號時，應考量其目的及結論基礎、「國際財務報導準則前言」與「財務報表編製及表達之架構」之意涵。在無明確指引之情況下，國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」提供如何選擇及適用會計政策之基礎。

## 簡介

### 發布本國際財務報導準則之理由

- IN1 企業通常給與員工或他人股份或認股權。股份計畫或認股權計畫係董事、高階主管及許多其他員工之員工酬勞之共通特性。某些企業發行股份或認股權以支付供應者（例如專業服務之供應者）。
- IN2 本國際財務報導準則發布前，其他國際財務報導準則並未規範該等交易之認列及衡量。由於股份基礎給付交易於許多國家日益盛行，故此國際財務報導準則之缺口引發關切。

### 2009 年 6 月修正國際財務報導準則第 2 號之理由

IN2A 國際會計準則理事會（IASB）於 2009 年 6 月修正國際財務報導準則第 2 號，以闡明其範圍以及於集團之現金交割股份基礎給付交易中，收取商品或勞務之企業未負有交割該股份基礎給付交易之義務者，於其單獨或個別財務報表中之會計處理。該修正亦納入下列解釋所包含之指引：

- 國際財務報導解釋第 8 號「國際財務報導準則第 2 號之範圍」
- 國際財務報導解釋第 11 號「國際財務報導準則第 2 號：集團及庫藏股交易」。

理事會因而撤銷國際財務報導解釋第 8 號及國際財務報導解釋第 11 號。

### 本國際財務報導準則之主要特性

- IN3 本國際財務報導準則規定企業應於其財務報表中認列股份基礎給付交易，其中包括與員工或他人以現金、其他資產或企業本身權益工具交割之交易。本國際財務報導準則除適用其他準則之交易外，並無例外規定。
- IN4 本國際財務報導準則規範下列三類股份基礎給付交易之衡量原則及具體規定：
- (a) 權益交割之股份基礎給付交易：於此類交易中，企業收取商品或勞務作為企業權益工具（包括股份或認股權）之對價。
  - (b) 現金交割之股份基礎給付交易：於此類交易中，企業取得商品或勞務而承擔對該等商品或勞務供應者之負債，其金額以該企業之股份或該企業之其他權益工具之價格（或價值）為基礎。
  - (c) 企業收取或取得商品或勞務，且協議條款給與企業或提供該等商品或勞務之



供應者選擇企業以現金交割或藉由發行權益工具交割之交易。

IN5 對於權益交割之股份基礎給付交易，本國際財務報導準則規定，企業應直接以所收取商品或勞務之公允價值衡量所收取之商品或勞務及相應之權益增加，除非該公允價值無法可靠估計。若企業無法可靠估計所收取商品或勞務之公允價值，企業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增加。再者：

- (a) 對於與員工及其他提供類似勞務人員之交易，企業應衡量所給與權益工具之公允價值，因其通常無法可靠估計所收取員工勞務之公允價值。所給與權益工具之公允價值應於給與日衡量。
- (b) 對於與員工（及提供類似勞務之人員）以外他人之交易，除另有反證外，前提假設為所收取商品或勞務之公允價值能可靠估計，該公允價值係於企業取得商品或易對方提供勞務之日衡量。惟若該前提假設在罕見情況下被反駁，則該交易應參照所給與權益工具於企業取得商品或對方提供勞務當日所衡量之公允價值衡量。
- (c) 對於參照所給與權益工具公允價值衡量之商品或勞務，本國際財務報導準則明訂估計所給與權益工具之公允價值時應考量所有非既得條件。惟於攸關之衡量日（如前述明訂者）估計股份或認股權之公允價值時，不考量市價條件以外之既得條件。但既得條件將藉由調整權益工具數量而納入交易金額衡量之考量，以使最終認列所收取商品或勞務（作為所給與權益工具對價）之金額，依最終既得之權益工具數量為基礎。因此，若所給與權益工具因未滿足既得條件（市價條件除外）而未既得，則在累積基礎上，所收取商品或勞務之認列金額為零。
- (d) 本國際財務報導準則規定所給與權益工具之公允價值應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。若無市價，則應以評價技術估計該等權益工具在已充分了解並有成交易願之雙方間之公平交易中於衡量日之價格，以估計其公允價值。
- (e) 本國際財務報導準則亦訂定，認股權或股份給與所依據之條款及條件若被修改（例如認股權價格重設）及給與若被取消、買回或以另一權益工具之給與替代之規定。例如，無論對員工之權益工具給與有任何修改、取消或交割，本國際財務報導準則一般規定企業至少應認列以所給與權益工具於給與日衡量之公允價值認列已收取勞務。

IN6 對於現金交割之股份基礎給付交易，本國際財務報導準則規定企業應以所承擔負債之公允價值衡量所取得之商品或勞務及該等負債。企業應於每一報導期間結束日及交割日重新衡量負債之公允價值，並將該價值之任何變動認列於當期損益直至負債交割。

IN7 對於協議條款給與企業或商品或勞務之供應者選擇企業以現金交割或藉由發行權益工具交割之股份基礎給付交易，企業若已承擔以現金（或其他資產）交割之負債，則對該交易或該交易之組成部分應在已承擔負債之範圍內按現金交割之股份基礎給付交易處理；若未承擔此種負債，則在未承擔此種負債之範圍內按權益交割之股份基礎給付交易處理。

IN8 本國際財務報導準則訂定各項揭露規定，以使財務報表使用者了解：

- (a) 當期存在之股份基礎給付協議之性質及範圍；
- (b) 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；  
及
- (c) 股份基礎給付交易對企業當期損益及財務狀況之影響。

# 國際財務報導準則第2號

## 股份基礎給付

### 目的

---

- 1 本國際財務報導準則之目的係明訂企業於從事股份基礎給付交易時之財務報導。具體而言，本準則規定企業應將股份基礎給付交易之影響（包括與給與員工認股權之交易有關之費用）反映於其損益及財務狀況中。

### 範圍

---

- 2 除第3A至6段所述者外，企業應將本國際財務報導準則適用於所有股份基礎給付交易之會計處理，無論企業能否明確辨認其所收取之部分或全部商品或勞務，該等交易包括：

- (a) 權益交割之股份基礎給付交易，
- (b) 現金交割之股份基礎給付交易，及
- (c) 企業收取或取得商品或勞務，且協議條款給與企業或該等商品或勞務之供應者選擇企業以現金（或其他資產）交割或藉由發行權益工具交割之交易。

在缺乏可明確辨認之商品或勞務時，其他情況可能顯示業已（或將）取得商品或勞務，此時，應適用本國際財務報導準則。

- 3 [已刪除]

- 3A 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）替收取或取得商品或勞務之企業交割。除非交易之目的明顯並非為收取商品或勞務之企業支付該商品或勞務，第2段亦適用於：

- (a) 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，收取商品或勞務之企業，或
- (b) 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。

- 4 就本國際財務報導準則之目的而言，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非屬股份基礎給付交易。例如，若企業給與其特定類別權益工具之全部持有人一項權利，以低於該企業新增權益工具公允價值之價格取得

新增權益工具，且員工係因其為該特定類別權益工具之持有人而取得此一權利，則該權利之給與或執行不適用本國際財務報導準則之規定。

- 5 如第 2 段所述，本國際財務報導準則適用於企業取得或收取商品或勞務之股份基礎給付交易。前述商品包括存貨、消耗品、不動產、廠房及設備、無形資產及其他非金融資產。惟企業於交易中取得之商品若為國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（2008 年修訂）中定義之企業合併或國際財務報導準則第 3 號第 B1 至 B4 段所述共同控制下之個體或業務合併中，所取得淨資產之一部分，或為成立國際會計準則第 31 號「合資投資」所定義之合資時之業務投入，該等交易不適用本國際財務報導準則之規定。因此，企業合併中為換取對被收購者之控制所發行之權益工具非屬本國際財務報導準則之範圍。惟給與被收購者員工（以其員工之身分，例如換取其繼續提供之勞務）之權益工具，則屬本國際財務報導準則之範圍。同樣地，股份基礎給付協議因企業合併或其他權益重組而取消、重訂或作其他修改時，應依本國際財務報導準則之規定處理。國際財務報導準則第 3 號提供指引，以決定企業合併中所發行之權益工具係用以交換對被收購者之控制所移轉對價之一部分（故屬於國際財務報導準則第 3 號之範圍），或係用以換取將於合併後期間認列之繼續提供之勞務（故屬於本國際財務報導準則之範圍）。
- 6 對於企業依合約收取或取得商品或勞務之股份基礎給付交易，該合約若屬國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」（2003 年修訂）\*第 8 至 10 段或國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」（2003 年修訂）第 5 至 7 段之範圍，則不適用本國際財務報導準則。

## 認列

- 7 企業應於取得商品或收取勞務時，認列於股份基礎給付交易中所收取或取得之商品或勞務。企業若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；若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。
- 8 當在股份基礎給付交易中收取或取得之商品或勞務不符合認列為資產之條件時，應將其認列為費用。
- 9 費用通常因商品或勞務之消耗而發生。例如勞務通常立即消耗，在此情況下，當對方提供勞務時即認列費用。商品可能於一段期間內消耗或於以後出售（在存貨之情況），此時應於商品消耗或出售時認列費用。惟有時必須於商品或勞務消耗或出售前認列費用，因其不符合認列為資產之條件。例如企業可能於開發新產品專案計畫之研究階段取得商品。縱使該等商品尚未消耗，在適用之國際財務報導準則下，該等商品可能不符合認列為資產之條件。

\* 國際會計準則第 32 號之名稱於 2005 年修正。

## 權益交割之股份基礎給付交易

### 概述

- 10 對於權益交割之股份基礎給付交易，企業應直接以所收取商品或勞務之公允價值衡量所收取之商品或勞務及相應之權益增加，除非該公允價值無法可靠估計。若企業無法可靠估計所收取商品或勞務之公允價值，企業應參照<sup>\*</sup>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增加。
- 11 為適用第10段之規定於企業與員工及其他提供類似勞務之人員<sup>†</sup>之交易，企業應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，因其通常如第12段之說明，無法可靠估計所收取之勞務。該等權益工具之公允價值應於給與日衡量。
- 12 除現金薪資及其他員工福利外，股份、認股權或其他權益工具通常被給與員工以作為其酬勞組合之一部分。以員工酬勞組合中某特定組成部分為代價所收取之勞務通常無法直接衡量。若未直接衡量所給與權益工具之公允價值，亦可能無法單獨衡量整體員工酬勞組合之公允價值。再者，股份或認股權之給與有時係作為分紅協議之一部分而非基本酬勞之一部分，例如作為使員工繼續受雇於企業之誘因或以此獎勵員工對提昇企業績效之貢獻。企業於其他酬勞之外另藉由給與股份或認股權支付額外酬勞以獲取增額效益，該等增額效益之公允價值可能難以估計。由於所收取勞務之公允價值難以直接衡量，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。
- 13 為適用第10段之規定於與員工以外他人之交易，除另有反證外，前提假設為所收取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交易對方提供勞務之日衡量。惟在罕見情況下，企業若因無法可靠估計所收取商品或勞務之公允價值而反駁此前提假設，企業應參照所給與權益工具於企業收取商品或對方提供勞務日所衡量之公允價值，間接衡量所收取之商品或勞務及相應之權益增加。
- 13A 具體而言，企業所收取之可辨認對價（如有時）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）。企業應依本國際財務報導準則之規定衡量所收取之可辨認商品或勞務。企業應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。

<sup>\*</sup> 由於該交易最終以所給與權益工具於第11或13段明訂（視何者適用）之日衡量之公允價值乘以既得之權益工具數量（如第19段之說明）衡量，故本國際財務報導準則使用「參照」而非「以」之用語。

<sup>†</sup> 本國際財務報導準則以下所有提及員工之處亦包括其他提供類似勞務之人員。

務。企業應於給與日衡量所收取無法辨認之商品或勞務。惟就現金交割之股份基礎給付交易而言，該負債應依第 30 至 33 段之規定，於每一報導期間結束日重新衡量直至其交割。

## 收取勞務之交易

- 14 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，企業應推定已收取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，並相應增加權益。
- 15 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，企業應推定將於未來之既得期間收取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作會計處理，並相應增加權益。例如：
- (a) 若給與員工認股權之條件為完成三年之服務，則企業應推定將於未來之三年既得期間收取該員工所提供作為認股權對價之勞務。
- (b) 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收取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最可能之結果為基礎，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選擇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，企業應於必要時依該資訊修正其對既得期間長度之估計。

## 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

- 16 對於參照所給與權益工具之公允價值衡量之交易，企業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（除第 19 至 22 段另有規定外），衡量所給與權益工具之公允價值。
- 17 若市價不可得，企業應以適當評價技術估計所給與權益工具在已充分了解並有成交意願雙方間之公平交易中於衡量日之價格，以估計該等權益工具之公允價值。前述評價技術須與金融工具定價之一般公認評價技術一致，並應納入已充分了解並有成交意願之市場參與者，於決定價格時所考量之所有因素及假設（除第 19 至 22 段另有規定外）。

- 18 附錄 B 包含對股份及認股權公允價值之衡量之進一步指引，著重於屬給與員工股份或認股權共通特性之特定條款及條件。

### 既得條件之處理

- 19 給與權益工具之條件可能為滿足特定之**既得條件**，例如給與員工股份或認股權通常以員工須繼續受雇於企業一定期間為條件。此外亦可能必須滿足特定績效條件，例如企業之利潤達成一定之成長或企業之股價達一定之上漲。於衡量日估計股份或認股權之公允價值時，不得考量市價條件以外之既得條件。反之，既得條件應藉由調整權益工具數量而納入交易金額衡量之考量，以使最終認列所收取商品或勞務（作為所給與權益工具之對價）之金額，依實際既得之權益工具數量為基礎。因此，若所給與權益工具因未滿足既得條件而未既得，例如對方未完成特定期間之服務或未滿足績效條件（除第 21 段另有規定外），則在累積基礎上，所收取商品或勞務之認列金額為零。
- 20 為適用第 19 段之規定，企業應於既得期間以對預期既得權益工具數量之最佳估計為基礎，認列所收取商品或勞務之金額，若後續資訊顯示預期既得之權益工具數量與先前之估計不同，則應於必要時修正該估計。除第 21 段另有規定外，企業於既得日應修正此估計使其與最終既得之權益工具數量相等。
- 21 市價條件（例如以目標股價作為既得或可執行性之條件）於估計所給與權益工具之公允價值時應納入考量。因此，權益工具之給與附有市價條件者，無論該市價條件是否滿足，企業應認列自滿足所有其他既得條件之對方所收取之商品或勞務（例如自於特定服務期間仍繼續服務之員工所收取之勞務）。

### 非既得條件之處理

- 21A 同樣地，企業於估計所給與權益工具之公允價值時，應考量所有非既得條件。因此，權益工具之給與附有非既得條件者，無論該等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收取之商品或勞務（例如自於特定服務期間仍繼續服務之員工所收取之勞務）。

### 重填特性之處理

- 22 對於具有**重填特性**之認股權，於衡量日估計所給與認股權之公允價值時不得考量該重填特性。反之，**重填認股權**應於後續給與時，按新給與之認股權處理。

### 既得日後

- 23 企業已依第 10 至 22 段之規定認列所收取之商品或勞務並相應增加權益者，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，或在認股權之情況，該認股權未被執行，企業後續不得迴轉已認列自員工所收取勞務之金額，惟此規定並未禁止認列權益內之移轉，亦即自權益之某一組成部分移轉

至另一組成部分。

## 權益工具之公允價值若無法可靠估計

24 當企業須參照所給與權益工具之公允價值衡量股份基礎給付交易時，應適用第16至23段之規定。在罕見之情況下，企業可能無法於衡量日依第16至22段之規定可靠估計所給與權益工具之公允價值。企業僅在此等罕見情況下，始應：

- (a) 原始於企業收取商品或對方提供勞務之日，後續並於每一報導期間結束日與最終交割日，衡量權益工具之**內含價值**，並將內含價值之變動認列於損益。就認股權之給與而言，當認股權執行、喪失（例如於終止聘僱關係時）或失效（例如於認股權存續期間終了）時即為股份基礎給付協議之最終交割。
- (b) 以最終既得或最終執行（如適用時）之權益工具數量為基礎，認列所收取之商品或勞務。例如為適用此規定於認股權，除第15段(b)關於市價條件之規定不適用外，企業應依第14及15段之規定於既得期間（如有時）認列所收取之商品或勞務。於既得期間認列所收取商品或勞務之金額，應以預期既得之認股權數量為基礎。若後續資訊顯示預期既得之認股權數量與先前之估計不同，企業應於必要時修正該估計。企業於既得日應修正此估計使其與最終既得之權益工具數量相等。既得日後，若認股權喪失或於認股權存續期間終了時失效，企業應將所認列之已收取商品或勞務之金額迴轉。

25 若企業適用第24段之規定，由於權益工具給與所依據之條款及條件之任何修改，於適用第24段規定之**內含價值法**時均將納入考量，故無須適用第26至29段之規定。惟若企業交割已適用第24段規定之權益工具給與，則：

- (a) 若交割於既得期間發生，企業應將該交割按加速既得處理，並立即認列於剩餘既得期間收取之勞務原應認列之金額。
- (b) 交割時所作之任何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**內含價值**者除外。任何此種超出之部分應認列為費用。

## 修改權益工具給與所依據之條款及條件（包括取消及交割）

26 企業可能修改權益工具給與所依據之條款及條件。例如，其可能降低所給與員工認股權之執行價格（即認股權價格重設）而使該等認股權之公允價值增加。第27至29段中有關修改之影響之處理規定係就與員工之股份基礎給付交易表述。惟該規定亦應適用於與員工以外之他人之股份基礎給付交易，且該交易係參照所給與權益工具之公允價值衡量者。在後者之情況下，第27至29段提及之給與日均應以企業取得商品或對方提供勞務之日代替。



- 27 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收取勞務，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，該規定均應適用。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。適用前述規定之指引列於附錄 B。
- 28 權益工具之給與若於既得期間取消或交割（除既得條件未滿足而喪失權利致取消給與者外）：
- (a) 企業應將取消或交割按加速既得處理，並立即認列於剩餘既得期間收取之勞務原應認列之金額。
  - (b) 於給與取消或交割時對員工所作之任何給付應按權益之買回處理，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除外。任何此種超出之部分應認列為費用。惟若股份基礎給付協議包括負債組成部分，企業應於取消或交割日重新衡量負債之公允價值。為清償負債組成部分所作之任何給付應按負債之消滅處理。
  - (c) 若給與員工新權益工具，並於給與該等新權益工具之日確認所給與新權益工具為被取消權益工具之替代權益工具，企業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，依第 27 段及附錄 B 之規定處理。所給與增額公允價值係指於替代權益工具被給與之日，替代權益工具之公允價值與被取消權益工具之淨公允價值間之差額。被取消權益工具之淨公允價值係指其於取消前之公允價值減除因取消權益工具而對員工所作之任何給付依本段(b)規定作為權益減項之金額。若企業未確認所給與新權益工具為被取消權益工具之替代權益工具，則企業應將該等新權益工具按權益工具之新給與處理。
- 28A 若企業或對方得選擇是否要達成非既得條件，企業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。
- 29 企業若買回已既得之權益工具，其對員工所作給付之金額應作為權益之減項處理，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除外，任何此種超出之部分應認列為費用。

## 現金交割之股份基礎給付交易

- 30 對於現金交割之股份基礎給付交易，企業應以所承擔負債之公允價值衡量所取得之商品或勞務及該等負債。企業應於每一報導期間結束日及交割日重新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。

- 31 例如，企業可能給與員工股份增值權作為其酬勞組合之一部分，該等員工因此將有權取得未來之現金給付（而非權益工具），其金額係以特定期間內企業股價自特定水準之上漲為基礎。企業亦可能藉由給與員工對可贖回股份（包括因執行認股權而將發行之股份）之權利，該股份若非被強制（例如於終止聘僱關係時）贖回即是應員工之選擇而贖回，從而給與員工未來收取現金給付之權利。
- 32 企業應於員工提供勞務時，認列所收取之勞務及為支付該等勞務之負債。例如某些股份增值權立即既得，員工因此無須完成特定期間之服務即有權獲得現金給付。除有反證外，企業應推定已收取員工為換取該股份增值權所提供之勞務。因此，企業應立即認列所收取之勞務及為支付該等勞務之負債。若股份增值權直至員工已完成特定期間之服務方為既得，企業應於該期間隨著員工勞務之提供，認列所收取之勞務及為支付該等勞務之負債。
- 33 負債應藉由運用選擇權定價模式，考量股份增值權給與所依據之條款及條件以及員工至今已提供勞務之程度，於原始及後續之每一報導期間結束日直至交割止，按股份增值權之公允價值衡量。

## **得選擇現金之股份基礎給付交易**

- 34 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，企業若已承擔以現金（或其他資產）交割之負債，則對該交易或該交易之組成部分應在已承擔負債之範圍內按現金交割之股份基礎給付交易處理；若未承擔此種負債，則在未承擔此種負債之範圍內按權益交割之股份基礎給付交易處理。

## **協議條款給與對方交割選擇之股份基礎給付交易**

- 35 企業若給與對方選擇股份基礎給付交易以現金<sup>\*</sup>交割或藉由發行權益工具交割之權利，則該企業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而非以現金交割之權利）。對於與員工以外之他人之交易，且於該交易中所收取商品或勞務之公允價值可直接衡量者，企業應於收取商品或勞務之日，以所收取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。
- 36 對於其他交易（包括與員工之交易），企業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。
- 37 為適用第36段之規定，企業應先衡量負債組成部分之公允價值，再衡量權益組成

<sup>\*</sup> 第35至43段中所有提及現金之處亦包括企業之其他資產。

部分之公允價值（考量對方為收取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兩項組成部分公允價值之總和。惟對方可選擇交割方式之股份基礎給付交易通常設計成兩種交割方式之公允價值相等，例如對方得選擇收取認股權或以現金交割之股份增值權。在此情況下，權益組成部分之公允價值為零，故複合金融工具之公允價值等於負債組成部分之公允價值。反之，若兩種交割方式之公允價值不等時，權益組成部分之公允價值通常將大於零，此時複合金融工具之公允價值將大於負債組成部分之公允價值。

- 38 企業應將所收取或取得之商品或勞務按複合金融工具之每一組成部分分別處理。對於負債組成部分，企業應依現金交割之股份基礎給付交易所適用之相關規定（第 30 至 33 段），於對方提供商品或勞務時，認列取得之商品或勞務及為支付該等商品或勞務之負債。對於權益組成部分（如有時），企業應依權益交割之股份基礎給付交易所適用之相關規定（第 10 至 29 段），於對方供應商品或提供勞務時，認列收取之商品或勞務及權益之增加。
- 39 企業應於交割日重新衡量負債至其公允價值。企業若於交割時發行權益工具而非支付現金，則該負債應直接轉列為權益，作為所發行權益工具之對價。
- 40 企業若於交割時支付現金而非發行權益工具，該支付應全數用以清償負債，先前已認列之任何權益組成部分仍應列為權益。對方因選擇於交割時收取現金而喪失收取權益工具之權利。惟此規定並未禁止企業認列權益內之移轉，亦即自權益之某一組成部分移轉至另一組成部分。

## 協議條款給與企業交割選擇之股份基礎給付交易

- 41 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。若選擇以權益工具交割缺乏商業實質（例如因為法律禁止企業發行股份）、企業有過去慣例或有明定政策以現金交割，或通常於對方要求現金交割時即以現金交割，則企業負有以現金交割之現時義務。
- 42 企業若負有以現金交割之現時義務，應依第 30 至 33 段中現金交割之股份基礎給付交易所適用之相關規定處理。
- 43 若無此種義務存在，企業應依第 10 至 29 段中權益交割之股份基礎給付交易所適用之相關規定處理。於交割時：
- (a) 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，即除本段(c)所述者外，應作為權益之減項。
- (b) 若企業選擇以發行權益工具交割，除本段(c)所述者外，無須進一步之會計處

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）。

- (c) 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）認列額外費用。

## **集團企業間之股份基礎給付交易（2009年修正）**

---

43A 對於集團企業間之股份基礎給付交易，收取商品或勞務之企業應評估下列各項，俾於其單獨或個別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收取之商品或勞務：

- (a) 所給與報酬之性質，及  
(b) 其本身之權利與義務。

收取商品或勞務之企業所認列之金額可能與合併集團或交割該股份基礎給付交易之集團另一企業所認列之金額不同。

43B 收取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收取之商品或勞務：

- (a) 所給與之報酬係其本身之權益工具，或  
(b) 該企業未負有交割該股份基礎給付交易之義務。

企業後續應依第19至21段之規定，僅就非關市價之既得條件之變動重新衡量此等權益交割之股份基礎給付交易。在所有其他情況下，收取商品或勞務之企業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。

43C 當股份基礎給付交易係由集團內另一企業收取商品或勞務時，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。

43D 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供應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，收取商品或勞務之企業仍應依第43B段之規定處理該股份基礎給付交易。

## **揭露**

---

44 企業應揭露能使財務報表使用者了解當期存在之股份基礎給付協議之性質及範圍之資訊。

45 為落實第 44 段之原則，企業至少應揭露下列資訊：

- (a) 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）。除為符合第 44 段之原則而必須依各項協議分別揭露者外，具有幾乎完全相同之股份基礎給付協議之企業得彙總此資訊。
- (b) 下列各組認股權之數量及加權平均執行價格：
  - (i) 期初流通在外者；
  - (ii) 當期給與者；
  - (iii) 當期喪失者；
  - (iv) 當期執行者；
  - (v) 當期逾期失效者；
  - (vi) 期末流通在外者；及
  - (vii) 期末可執行者。
- (c) 對於當期執行之認股權，於執行日之加權平均股價。若認股權係於整個期間內規律執行者，企業得揭露當期加權平均股價代之。
- (d) 對於期末流通在外之認股權，執行價格之區間及加權平均剩餘合約期間。若執行價格之區間較大，流通在外認股權應劃分為有助於評估可能額外發行之股份數量、時點及該等認股權執行時企業可收取現金之區間。

46 **企業應揭露能使財務報表使用者了解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之資訊。**

47 若企業參照所給與權益工具之公允價值間接衡量所收取作為企業權益工具對價之商品或勞務之公允價值，為落實第 46 段之原則，企業至少應揭露下列資訊：

- (a) 對於當期給與之認股權，該等認股權於衡量日之加權平均公允價值以及該公允價值如何衡量之資訊，包括：
  - (i) 所運用之選擇權定價模式及該模式之輸入值，包括加權平均股價、執行價格、預期波動率、認股權存續期間、預期股利、無風險利率，以及該模式之任何其他輸入值，包括將預期提早執行之影響納入考量所使用之方法及所作之假設；
  - (ii) 如何決定預期波動率，包括以歷史波動率決定預期波動率之程度之說明；及

- (iii) 認股權給與之任何其他特性（例如市價條件）是否納入公允價值之衡量中及如何納入。
  - (b) 對於當期給與之其他權益工具（即認股權以外者），該等權益工具於衡量日之數量與加權平均公允價值，以及該公允價值如何衡量之資訊，包括：
    - (i) 若公允價值非以可觀察市價為衡量之基礎，其如何決定；
    - (ii) 預期股利是否納入公允價值之衡量中及如何納入；及
    - (iii) 所給與權益工具之任何其他特性是否納入公允價值之衡量中及如何納入。
  - (c) 對於當期修改之股份基礎給付協議：
    - (i) 該等修改之說明；
    - (ii) 所給與之增額公允價值（因該等修改而產生者）；及
    - (iii) 如何衡量所給與增額公允價值之資訊；如適用時，與上述(a)、(b)之規定一致。
- 48 若企業直接衡量當期所收取商品或勞務之公允價值，應揭露該公允價值如何決定，例如公允價值是否依該等商品或勞務之市價衡量。
- 49 企業若反駁第 13 段所述之前提假設，應揭露該事實，並說明反駁該前提假設之理由。
- 50 企業應揭露能使財務報表使用者了解股份基礎給付交易影響企業當期損益及財務狀況之資訊。**
- 51 為落實第 50 段之原則，企業至少應揭露下列資訊：
  - (a) 於股份基礎給付交易中，因收取之商品或勞務不符合認列為資產之條件而立即認列為費用，所產生當期認列之總費用，包括單獨揭露在總費用中按權益交割之股份基礎給付交易處理之交易所產生之部分；
  - (b) 對於股份基礎給付交易所產生之負債：
    - (i) 期末總帳面金額；及
    - (ii) 當期期末負債中屬對方對現金或其他資產之權利已既得（例如已既得之股份增值權）者之總內含價值。
- 52 若本國際財務報導準則規定應揭露之資訊無法符合第 44、46 及 50 段之原則，則企業應揭露必要之額外資訊以符合該原則。

## 過渡規定

- 53 對於權益交割之股份基礎給付交易，企業應將本國際財務報導準則適用於在 2002 年 11 月 7 日後給與且於本國際財務報導準則生效日尚未既得之股份、認股權或其他權益工具之給與。
- 54 對於其他權益工具之給與，若企業已公開揭露該等權益工具在衡量日所決定之公允價值，本準則鼓勵但不要求企業將本國際財務報導準則適用於該等給與。
- 55 對於所有適用本國際財務報導準則之權益工具給與，企業應重編比較資訊，並（於適用時）調整最早表達期間之保留盈餘初始餘額。
- 56 對於所有給與之權益工具凡未適用本國際財務報導準則者（例如 2002 年 11 月 7 日以前給與之權益工具），企業仍應揭露第 44 及 45 段規定之資訊。
- 57 企業若於本國際財務報導準則生效後，修改未適用本國際財務報導準則之權益工具給與之條款或條件，仍應適用第 26 至 29 段之規定處理任何此種修改。
- 58 對於股份基礎給付交易所產生之負債於本國際財務報導準則生效日已存在者，企業應追溯適用本國際財務報導準則。對於此等負債，企業應重編比較資訊，包括調整已重編比較資訊之最早表達期間之保留盈餘初始餘額。但若比較資訊與 2002 年 11 月 7 日前之期間或日期相關，企業無須重編比較資訊。
- 59 對於股份基礎給付交易所產生之其他負債，例如於比較資訊表達期間內清償之負債，本準則鼓勵但不要求企業追溯適用本國際財務報導準則。

## 生效日

- 60 企業應於 2005 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用本國際財務報導準則。本準則鼓勵提前適用。企業若於 2005 年 1 月 1 日前開始之期間適用本國際財務報導準則，應揭露該事實。
- 61 國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）及 2009 年 4 月發布之「國際財務報導準則之改善」修正第 5 段之規定。企業應於 2009 年 7 月 1 日以後開始之年度期間適用該等修正內容，並得提前適用。企業若提前適用國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂），該等修正內容亦應提前適用。
- 62 企業應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度期間追溯適用下列修正內容：
- (a) 第 21A 段中有關非既得條件處理之規定；
  - (b) 附錄 A 中「既得」及「既得條件」之修訂定義；

(c) 第 28 及 28A 段中與取消有關之修正。

前述修正內容得提前適用，企業若於 2009 年 1 月 1 日以前開始之期間適用此等修正內容，應揭露該事實。

63 除第 53 至 59 段之過渡規定外，企業應於 2010 年 1 月 1 日以後開始之年度期間依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定，追溯適用 2009 年 6 月發布之「集團之現金交割股份基礎給付交易」所作之下列修正：

(a) 第 2 段之修正、第 3 段之刪除、第 3A 及 43A 至 43D 段與附錄 B 中之第 B45、B47、B50、B54、B56 至 B58 及 B60 段與集團企業間交易之會計處理有關之新增規定。

(b) 附錄 A 中下列用語之修訂定義：

- 現金交割之股份基礎給付交易，
- 權益交割之股份基礎給付交易，
- 股份基礎給付協議，及
- 股份基礎給付交易。

若追溯適用之必要資訊不可得，企業應於單獨或個別財務報表中反映先前認列於集團合併財務報表之金額。前述修正內容得提前適用，企業若於 2010 年 1 月 1 日前開始之期間適用該等修正內容，應揭露該事實。

## 解釋之撤銷

---

64 2009 年 6 月發布之「集團之現金交割股份基礎給付交易」取代國際財務報導解釋第 8 號「國際財務報導準則第 2 號之範圍」及國際財務報導解釋第 11 號「國際財務報導準則第 2 號：集團及庫藏股交易」。該文件所作之修正納入下列先前於國際財務報導解釋第 8 號及國際財務報導解釋第 11 號訂定之規定：

(a) 修正第 2 段並新增第 13A 段有關企業無法明確辨認其所收取之部分或全部商品或勞務之交易之會計處理之規定。該等規定對 2006 年 5 月 1 日以後開始之年度期間生效。

(b) 於附錄 B 新增第 B46、B48、B49、B51 至 B53、B55、B59 及 B61 段與集團企業間交易之會計處理有關之規定。該等規定對 2007 年 3 月 1 日以後開始之年度期間生效。

除國際財務報導準則第 2 號之過渡規定外，前述規定依國際會計準則第 8 號之規定追溯適用。



## 附錄 A

### 用語定義

本附錄係本國際財務報導準則整體之一部分。

<b>現金交割之股份基礎給付交易</b>	一項 <b>股份基礎給付交易</b> ，於該交易中企業取得商品或勞務而承擔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 <b>權益工具</b> （包括股份或 <b>認股權</b> ）之價格（或價值）為基礎。
<b>員工及其他提供類似勞務之人員</b>	提供個人勞務予企業且符合下列三種情況之一者：(a)基於法律或課稅目的而被視為員工之個人，(b)在企業之督導下，如同基於法律或課稅目的而被視為員工之個人一般，為企業提供勞務之個人，或(c)提供類似於員工所提供之勞務者。例如，本用語包括所有管理階層人員，即有權責規劃、督導或控制企業活動者，包括非執行董事。
<b>權益工具</b>	表彰某一企業於資產減除所有負債後剩餘權益之合約*。
<b>所給與權益工具</b>	企業於 <b>股份基礎給付協議</b> 中賦予另一方對企業 <b>權益工具</b> 之權利（有條件或無條件）。
<b>權益交割之股份基礎給付交易</b>	一項 <b>股份基礎給付交易</b> ，於該交易中企業： <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 收取商品或勞務作為其本身權益工具（包括股份或<b>認股權</b>）之對價，或</li> <li>(b) 收取商品或勞務，但不負有向提供者交割該交易之義務。</li> </ul>
<b>公允價值</b>	在公平交易下，已充分了解並有成交意願之雙方據以交換資產、清償負債或交換所給與 <b>權益工具</b> 之金額。
<b>給與日</b>	企業與另一方（包括員工）同意 <b>股份基礎給付協議</b> 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 <b>既得條件</b> （如有時）達成時，賦予對方對現金、其他資產或企業 <b>權益工具</b> 之權利。若該協議須經核准（如

\* 「架構」中定義負債為企業因過去事項所產生之現時義務，其清償預期將導致具經濟效益之資源自該企業流出（即企業之現金或其他資產流出）。

須經股東（會）通過），則給與日為取得核准之日。

<b>內含價值</b>	對方有權（有條件或無條件）認購或有權取得之股份之 <b>公允價值</b> 與對方為取得該等股份所須（或將須）支付之價格（如有時）間之差額。例如， <b>認股權</b> 之執行價格為CU15*，可認購 <b>公允價值</b> 為CU20之股份，其內含價值為CU5。
<b>市價條件</b>	<b>權益工具</b> 之執行價格、既得或可執行性所依據之條件與企業 <b>權益工具</b> 之市價有關者，例如達到特定股價或 <b>認股權內含價值</b> 之特定金額，或達到以企業 <b>權益工具</b> 之市價相對於其他企業 <b>權益工具</b> 之市價指數為基礎之特定目標。
<b>衡量日</b>	就本國際財務報導準則之目的而言，即衡量 <b>所給與權益工具之公允價值</b> 之日。對於與 <b>員工及其他提供類似勞務人員</b> 之交易而言，衡量日即 <b>給與日</b> ；對於與員工（及其他提供類似勞務者）以外之他人之交易而言，衡量日係指企業取得商品或對方提供勞務之日。
<b>重填特性</b>	每當選擇權持有人使用該企業之股份代替現金，抵付執行價格，以執行企業先前給與之選擇權時，即自動給與額外 <b>認股權</b> 之特性。
<b>重填認股權</b>	當使用股份抵付先前 <b>認股權</b> 之執行價格時所給與之新 <b>認股權</b> 。
<b>股份基礎給付協議</b>	企業（或集團 <sup>†</sup> 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 <b>既得條件</b> 時有權收取  (a) 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 <b>權益工具</b> （包括股份或 <b>認股權</b> ）之價格（或價值）為基礎， 或 (b) 企業或集團另一企業之 <b>權益工具</b> （包括股份或 <b>認股權</b> ）。
<b>股份基礎給付交易</b>	一項交易，於該交易中：  (a) 企業自 <b>股份基礎給付協議</b> 中之商品或勞務之提供者（包括員工）取得商品或勞務，或 (b) 當集團另一企業自 <b>股份基礎給付協議</b> 中之商品或勞務之提供者取得商品或勞務時，企業對該提供者產生交割該交易之義務。

\* 本附錄中，貨幣金額均以「貨幣單位」（CU，即 Currency Units）計價。

<sup>†</sup> 國際會計準則第27號「合併及單獨財務報表」第4段對「集團」之定義為：就報導個體最終母公司觀點而言之「母公司及其子公司」。

<b>認股權</b>	一項合約，該合約給予持有人於特定期間以固定或可決定之金額認購企業股份之權利（而非義務）。
<b>既得</b>	成為一應享之權利。在 <b>股份基礎給付協議</b> 下，當對方應享之權利不再受限於任何 <b>既得條件</b> 之滿足時，該對方收取現金、其他資產或企業 <b>權益工具</b> 之權利即為既得。
<b>既得條件</b>	在 <b>股份基礎給付協議</b> 下，決定企業是否已收取勞務而使對方有權取得現金、其他資產或企業 <b>權益工具</b> 之條件。既得條件或為服務條件或為績效條件。服務條件要求對方完成特定期間之服務。績效條件要求對方完成特定期間之服務並達成特定績效目標（如在特定期間內，企業之盈餘應達特定幅度之成長）。績效條件可能包括 <b>市價條件</b> 。
<b>既得期間</b>	滿足 <b>股份基礎給付協議</b> 所有約定 <b>既得條件</b> 之期間。

## 附錄 B

### 應用指引

本附錄係本國際財務報導準則整體之一部分。

#### 估計所給與權益工具之公允價值

B1 本附錄第 B2 至 B41 段討論所給與股份或認股權公允價值之衡量，著重於屬給與員工股份或認股權共通特性之特定條款及條件，因此其並未全部涵括。再者，由於以下討論之評價議題主要針對給與員工之股份及認股權，故假設該股份或認股權之公允價值係於給與日衡量。惟以下討論之許多評價議題（例如決定預期波動率）亦適用於企業在取得商品或對方提供勞務之日，估計給與員工以外他人之股份或認股權之公允價值之情況。

#### 股份

B2 對於給與員工之股份，該股份之公允價值應以該企業股份之市價（若企業之股份並未公開交易，則以估計之市價）衡量，並考量股份給與所依據之條款及條件（依第 19 至 21 段之規定排除於公允價值衡量外之既得條件除外）調整之。

B3 例如，若員工於既得期間無權收取股利，則於估計所給與股份之公允價值時，應將該因素納入考量。同樣地，若股份於既得日後之移轉受限，則該因素亦應納入考量，惟僅限於在既得後之限制影響已充分了解並有成交意願之市場參與者為該股份所願意支付之價格之範圍內。例如，若企業之股份於交易量大且流動性高之市場中交易活絡，該既得後移轉限制對已充分了解並有成交意願之市場參與者為該等股份所願意支付之價格可能僅有微小之影響（如有時）。既得期間內存在之移轉限制或其他限制於估計所給與股份之給與日公允價值時不得納入考量，因為該等限制係因既得條件（依第 19 至 21 段之規定處理）之存在而產生。

#### 認股權

B4 對於給與員工之認股權，在許多情況下其市價不可得，因為給與之認股權受限於不適用於公開交易認股權之條款及條件。若無類似合約條款及條件之公開交易認股權，所給與認股權之公允價值應採用一選擇權定價模式估計之。

B5 企業應考量已充分了解並有成交意願之市場參與者於選擇採用何種選擇權定價模式時所考量之因素。例如，許多員工認股權具有甚長之存續期間，其通常於既得日與認股權存續期間終了日之間可執行，且時常提早執行。於估計認股權之給與日公允價值時，應將此等因素納入考量。對許多企業而言，此可能排除運用

Black-Scholes-Merton 公式。該公式不考慮認股權於存續期間終了前執行之可能性且可能無法適當反映預期提早執行之影響。該公式亦未考量預期波動率以及其他模式輸入值於認股權存續期間內改變之可能性。惟對於合約期間相對較短或必須於既得日後短期內執行之認股權而言，前述因素可能並不適用，在此等情況下，Black-Scholes-Merton 公式可能與其他較有彈性之選擇權定價模式產生幾乎完全相同之價值。

B6 所有選擇權定價模式至少均考量下列因素：

- (a) 選擇權執行價格；
- (b) 選擇權存續期間；
- (c) 標的股份之現時價格；
- (d) 股價之預期波動率；
- (e) 股份之預期股利（若適用時）；及
- (f) 選擇權存續期間之無風險利率。

B7 已充分了解並有成交意願之市場參與者於決定價格時所考量之其他因素，亦應納入考量（依第 19 至 22 段之規定排除於公允價值衡量外之既得條件及重填特性除外）。

B8 例如，給與員工之認股權通常無法於特定期間（例如於既得期間或於證券主管機關規定之期間）內執行。若採用之選擇權定價模式假設認股權可於存續期間內任何時點執行，則應將此因素納入考量。惟若企業運用之選擇權定價模式係對僅能於認股權存續期間終了時執行之認股權評價，則無須因該認股權無法於既得期間（或認股權存續期間中之其他期間）執行而作調整，因該模式假設認股權於該等期間無法執行。

B9 同樣地，另一項員工認股權之共通因素為提早執行之可能性。例如，因認股權不得自由移轉或因員工必須於終止聘僱關係時執行所有已既得之認股權。預期提早執行認股權之影響應如第 B16 至 B21 段所述納入考量。

B10 當估計所給與認股權（或其他權益工具）之公允價值時，不得考量已充分了解並有成交意願之市場參與者對認股權（或其他權益工具）決定價格時不予考量之因素。例如對於給與員工之認股權，僅從個別員工之角度才會影響認股權價值之因素，對已充分了解並有成交意願之市場參與者所決定價格之估計並非攸關。

### 選擇權定價模式之輸入值

B11 估計標的股份之預期波動率及預期股利之目的，在於求取將反映於認股權現時市

場或議定交換價格之預期之近似值。同樣地，估計提早執行員工認股權之影響之目的，在於求取可獲得員工執行行為詳細資訊之外部人以給與日可得之該資訊為基礎所建立之預期之近似值。

- B12 未來之波動率、股利及執行行為常可能有一合理預期區間。若然，應以該區間內之各數值按其相關之發生機率加權而計算期望值。
- B13 對於未來之預期通常以過去經驗為基礎，若可合理預期未來與過去有所不同則予以修正。在某些情況下，可辨認之因素可能顯示以未經調整之歷史經驗作為未來經驗之預測工具，其效果相對較差。例如，擁有兩條完全不同業務線之企業，若處分一風險顯著較低之業務線，則歷史波動率可能並非用以建立對未來合理預期之最佳資訊。
- B14 在其他情況下，歷史資訊可能不可得，例如，新上市（櫃）企業股價波動率之歷史資料（如有時）可能甚少。未上市（櫃）及新上市（櫃）企業於後將有進一步之討論。
- B15 概括而言，企業不得僅依據歷史資訊估計波動率、執行行為及股利，而不考量過去經驗預期可合理預測未來經驗之程度。

### 預期提早執行

- B16 員工常基於各種理由提早執行認股權。例如，員工認股權通常不可轉讓，致使員工提早執行認股權，蓋此乃結清其部位之唯一方法。此外，終止聘雇關係之員工通常必須於短期內執行已既得之認股權，否則該認股權將喪失。此因素亦導致員工認股權之提早執行。其他促使提早執行之因素尚有風險規避及缺乏財富多樣化。
- B17 將預期提早執行之影響納入考量之方式取決於所採用選擇權定價模式之類型。例如，可藉由使用認股權預期存續期間（對員工認股權而言，即給與日至認股權預計執行日之期間）之估計數作為選擇權定價模式（例如 Black-Scholes-Merton 公式）輸入值，將預期提早執行納入考量。此外，預期提早執行亦可於使用合約期間作為輸入值之二項式或類似之選擇權定價模式中加以模式化。
- B18 估計提早執行所考量之因素包括：
- (a) 既得期間之長度（由於認股權通常在既得期間終了前無法執行）。因此，決定預期提早執行對評價之意涵係以認股權將既得之假設為基礎。既得條件之意涵於第 19 至 21 段討論。
  - (b) 類似認股權過去流通在外之平均時間長度。
  - (c) 標的股份之價格。經驗可能顯示員工傾向於股價達到超過執行價格之特定水準時執行認股權。

- (d) 員工在組織中之層級。例如，經驗可能顯示高階員工傾向晚於基層員工執行認股權（第 B21 段有進一步之討論）。
- (e) 標的股份之預期波動率。平均而言，員工可能傾向較早執行高波動率股份而非低波動率股份之認股權。

B19 如第 B17 段所述，可藉由使用認股權預期存續期間之估計數作為選擇權定價模式之輸入值，將提早執行之影響納入考量。當估計給與某群組員工認股權之預期存續期間時，企業得將該估計建立在整個員工群組之適當加權平均預期存續期間上，或根據群組內依較詳細之員工執行行為之資料，建立在員工次群組之適當加權平均存續期間上（於後將有進一步之討論）。

B20 將認股權之給與依具相對同質性執行行為之員工分組可能為重要。認股權之價值並非認股權期間之線性函數；其價值隨期間之增長而以遞減之速率增加。例如，若所有其他假設均相同，雖然期間為二年之認股權價值會高於期間為一年之認股權，但不會高到兩倍之多。因此，若以包含差距甚大之個別存續期間之單一加權平均存續期間為基礎，計算估計之認股權價值，將高估所給與認股權之總公允價值。將所給與之認股權分組，則各組加權平均存續期間所包含之存續期間長度區間相對較小，因此可減少該高估。

B21 當運用二項式或類似模式時，亦適用類似之考量。例如，企業將認股權廣泛給與所有層級員工之經驗可能顯示，高階主管與中階主管相比，傾向持有認股權較長之時間，而基層員工執行認股權之時間早於其他群組之員工。此外，員工被鼓勵或被要求持有其雇主之權益工具（包括認股權）之某一最低限額者，其執行認股權之時間可能平均晚於未受限於該條款者。在該等情況下，將認股權依具相對同質性執行行為之受領者分組，將導致對所給與認股權之總公允價值更精確之估計。

## 預期波動率

B22 預期波動率係指一段期間內價格預期波動幅度之衡量值。選擇權定價模式中所使用之波動率衡量值，係一段期間內股份連續複合報酬率之年化標準差。波動率通常以可比之年化值表達，無論其計算所使用之期間長短（例如，日、週或月之價格觀察值）。

B23 一段期間之股份報酬率（可能為正或負）衡量股東由股利及股價之上漲（或下跌）獲得多少利益。

B24 股份之預期年化波動率係指一區間，預期連續複合年報酬率約有三分之二之機率落在該區間內。例如，若說每股連續複合報酬率為 12% 之股份有 30% 之波動率，意指一年期之股份報酬率落在 -18%（12% - 30%）與 42%（12% + 30%）間之機率約為三分之二。若年初股價為 CU100，且並未發放股利，則預期年終股價介於 CU83.53（ $CU100e^{-0.18}$ ）至 CU152.2（ $CU100e^{0.42}$ ）間之機率約為三分之二。

- B25 估計預期波動率所考量之因素包括：
- (a) 以企業股份為標的之公開交易認股權或企業其他具選擇權特性之公開交易工具（如可轉換債務）（如有時）之隱含波動率。
  - (b) 與認股權預期存續期間（考量該認股權之剩餘合約期間以及預期提早執行之影響）大致相當之最近期間之股價歷史波動率。
  - (c) 企業股份公開交易之時間長短。與上市（櫃）時間較長之類似企業相比，新上市（櫃）企業可能有較高之歷史波動率。對於新上市（櫃）企業之進一步指引提供於後。
  - (d) 波動率回復至其平均數（即其長期平均水準）之趨勢，及其他顯示預期未來波動率可能與過去波動率不同之因素。例如，若企業股價於若干特定期間因失敗之公開收購或重大重組而有異常波動，則於計算歷史平均年度波動率時可將該期間排除。
  - (e) 適當且規律之價格觀察值間隔。價格觀察值於各期間均應一致。例如，企業可每週均使用收盤價或每週均使用最高價，但不得於某幾週使用收盤價而於其他週使用最高價。此外，價格觀察值與執行價格應以同一種貨幣表達。

### 新上市（櫃）企業

- B26 如第 B25 段所述，企業應考量與認股權預期存續期間大致相當之最近期間之股價歷史波動率。新上市（櫃）企業若無充分之歷史波動率資訊，仍應依可得之最長交易活動期間計算歷史波動率。其亦可考量類似企業於其生命中可比期間之歷史波動率。例如，上市僅一年之企業給與平均預期存續期間為五年之認股權，可考量同產業中其他企業股份公開交易後，前六年歷史波動率之型態及水準。

### 未上市（櫃）企業

- B27 未上市（櫃）企業於估計預期波動率時並無歷史資訊可供考量。某些替代之考量因素列示於後。
- B28 在某些情況下，規律發行認股權或股份予員工（或他人）之未上市（櫃）企業可能已建立其股份之內部交易市場。估計預期波動率時，可考量該等股價之波動率。
- B29 或者，於估計預期波動率時，企業亦可考量有股價或認股權價格資訊之類似上市（櫃）企業之歷史或隱含波動率。若企業之股份價值係以類似上市（櫃）企業之股價為估計基礎時，採取上述方法將為適當。
- B30 若企業對其股份價值之估計並非以類似上市（櫃）企業之股價為基礎，而是使用另一評價方法對其股份進行評價，則企業應可導出與該評價方法一致之預期波動率估計值。例如，企業可能以淨資產或盈餘為基礎對其股份進行評價，其可考量



該等淨資產價值或盈餘之預期波動率。

## 預期股利

- B31 預期股利是否應於衡量所給與股份或認股權之公允價值時納入考量，取決於交易對方是否有權取得股利或約當股利。
- B32 例如，若員工被給與認股權，且於給與日至執行日之間有權領取標的股份之股利或約當股利（可能以現金支付或用以降低執行價格），則於評價所給與之認股權時，應視為標的股份將不發放股利，亦即預期股利之輸入值應為零。
- B33 同樣地，當估計所給與員工股份之給與日公允價值時，若員工有權領取於既得期間發放之股利，則無須調整預期股利。
- B34 反之，若員工於既得期間（或對認股權而言，為執行前）無權領取股利或約當股利，則對股份或認股權權利之給與日評價應考量預期股利。換言之，估計認股權給與之公允價值時，對於選擇權定價模式之應用應包含預期股利。當估計所給與股份之公允價值時，其評價應減除預期於既得期間發放股利之現值。
- B35 選擇權定價模式通常需要預期股利殖利率。惟模式可能被修改為使用預期股利金額而非殖利率。企業可使用其預期殖利率或預期發放金額。若企業使用後者，則應考量其股利增加之歷史型態。例如，若企業之政策為每年大約增加股利3%，其估計之認股權價值不得假設股利金額於整個認股權存續期間為固定，除非有證據支持該假設。
- B36 一般而言，關於預期股利之假設應以公開可得之資訊為基礎。不發放股利且無計畫發放股利之企業應假設預期股利殖利率為零。惟過去從未發放股利之新興企業可能預期於員工認股權之預計存續期間內開始發放股利。該等企業可使用其過去股利殖利率（零）與適當可比同業群之平均股利殖利率之平均數。

## 無風險利率

- B37 無風險利率通常係指認股權執行價格表達貨幣之國家所發行之零息政府債券，（其剩餘期間與被評價認股權之預期存續期間（以認股權之剩餘合約期間為基礎並考量預期提早執行之影響）相等）之目前可得之隱含殖利率。若無此種政府債券存在或情況顯示零息政府債券之隱含殖利率無法代表無風險利率（例如，在高度通貨膨脹經濟下），則可能必須使用適當之替代利率。此外，若市場參與者於估計存續期間與被評價認股權之預期存續期間相等之認股權之公允價值時，通常以適當替代利率而非零息政府債券之隱含殖利率決定無風險利率，則應使用該替代利率。

## 資本結構之影響

- B38 公開交易之認股權通常係由第三方而非企業發行。當此等認股權執行時，發行人交付股份予認股權持有人。該等股份係自現有股東取得，因此公開交易認股權之執行並無稀釋效果。
- B39 反之，認股權若由企業本身發行，當該等認股權執行時將發行新股（或為實際發行，或為運用以往買回之庫藏股實質發行）。由於該股份將以執行價格而非執行日之現時市價發行，此實際或潛在之稀釋可能使股價下跌，致使認股權持有人因執行所獲得之利益不會與因執行類似但未稀釋股價之公開交易認股權所獲得者一樣多。
- B40 此對所給與認股權之價值是否有重大影響取決於各種因素（例如相對於已發行之股數，執行認股權將發行之新股數量）。此外，若市場已預期將發生認股權之給與，則市場可能已將潛在之稀釋計入給與日之股價。
- B41 惟企業應考量所給與認股權於未來執行之可能稀釋效果是否可能影響其於給與日之估計公允價值。為將該潛在稀釋效果納入考量，可修改選擇權定價模式。

## 權益交割之股份基礎給付協議之修改

- B42 第27段規定，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，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收取勞務，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。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。
- B43 為適用第27段之規定：
- (a) 若修改使所給與權益工具於修改前與修改後當下衡量之公允價值增加（如藉由降低執行價格），企業應將所給與增額公允價值納入所收取勞務（作為所給與權益工具對價）之認列金額衡量中。所給與增額公允價值係指修改後權益工具與原始權益工具兩者於修改日估計之公允價值間之差額。若該修改於既得期間發生，除應於剩餘之原既得期間認列以原始權益工具之給與日公允價值為基礎之金額外，應將所給與增額公允價值納入於修改日至修改後權益工具既得日間所收取勞務之認列金額衡量中。若修改於既得日後發生，應立即認列所給與增額公允價值。若員工在無條件享有修改後權益工具之權利前，必須完成額外期間之服務，則於該既得期間認列之。
- (b) 同樣地，若該修改增加所給與權益工具之數量，企業應將所給與額外權益工具於修改日衡量之公允價值納入所收取勞務（作為所給與權益工具對價）之認列金額衡量中，與前述(a)之規定一致。例如，若該修改於既得期間發生，除應於剩餘之原既得期間認列以原始給與之權益工具之給與日公允價值為基

礎之金額外，應將所給與額外權益工具之公允價值納入於修改日至額外權益工具既得日間所收取勞務之認列金額衡量中。

- (c) 企業若修改既得條件而對員工有利，如縮短既得期間、修改或取消績效條件（除市價條件外，其修改應依前述(a)之規定處理），企業於適用第 19 至 21 段之規定時應考量修改後之既得條件。

B44 再者，企業若修改所給與權益工具之條款或條件，使股份基礎給付協議之總公允價值減少或較不利於員工，企業應視該修改並未發生，而仍繼續處理作為所給與權益工具對價之已收取勞務（除所給與權益工具全數或部分之取消應依第 28 段之規定處理外）。例如：

- (a) 若該修改使修改前與修改後當下衡量之所給與權益工具公允價值下降，企業不得考量該公允價值之減少，而應繼續以所給與權益工具之給與日公允價值為基礎，衡量已收取勞務（作為所給與權益工具對價）應認列之金額。
- (b) 若該修改使給與員工之權益工具數量減少，該減少應按取消該部分之給與依第 28 段之規定處理。
- (c) 若企業對既得條件之修改不利於員工，例如延長既得期間，或修改或增加績效條件（除市價條件外，其修改應依前述(a)之規定處理），企業於適用第 19 至 21 段之規定時不得考量修改後之既得條件。

## 集團企業間之股份基礎給付交易（2009 年修正）

B45 第 43A 至 43C 段規範集團企業間之股份基礎給付交易於各企業之單獨或個別財務報表之會計處理。第 B46 至 B61 段則討論如何應用第 43A 至 43C 段之規定。如第 43D 段所述，集團企業間之股份基礎給付交易因各種理由而發生，依事實及情況而定。因此，本討論並未全部涵括，且當收取商品或勞務之企業不負有交割該交易之義務時，無論集團內有何償還協議，該交易均屬母公司對子公司之資本投入。

B46 以下之討論雖然著重於與員工之交易，但亦適用於與員工以外之商品或勞務供應者間之類似股份基礎給付交易。母公司與子公司間之協議可能要求子公司因母公司提供權益工具予員工而支付予母公司。下列討論並不涉及此種集團內償還協議應如何處理。

B47 集團企業間之股份基礎給付交易通常會遭遇四項議題。為求方便起見，下列釋例係就母公司及其子公司之觀點討論相關問題。

### 涉及企業本身權益工具之股份基礎給付協議

B48 第一項議題為下列涉及企業本身權益工具之交易，依本國際財務報導準則之規定

究應按權益交割或現金交割處理：

- (a) 企業給與其員工獲得該企業權益工具之權利（例如認股權），且選擇或必須自另一方買回該權益工具（即庫藏股）以履行其對員工之義務。
- (b) 企業之員工被給與對企業權益工具之權利（例如認股權），該權利可能由企業本身或其股東所給與，且由企業之股東提供所需之權益工具。

B49 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，應將該等交易按權益交割處理。無論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均須適用此規定。此規定亦適用於：

- (a) 不論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；或
- (b) 不論股份基礎給付協議係由企業本身或其股東交割。

B50 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，依第43C段之規定，該股東於其單獨財務報表中，應依現金交割之股份基礎給付交易所適用之規定衡量其義務，並於其合併財務報表中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。

### 涉及母公司權益工具之股份基礎給付協議

B51 第二項議題為同一集團中兩個或多個企業間之股份基礎給付交易，涉及集團另一企業之權益工具者。例如子公司之員工被給與對母公司權益工具之權利以作為其提供勞務予子公司之對價。

B52 因此，第二項議題與下列股份基礎給付協議有關：

- (a) 母公司直接將其權益工具之權利給與子公司員工：母公司（非子公司）負有提供子公司員工該權益工具之義務。
- (b) 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。

### 母公司將其權益工具之權利給與其子公司員工（第B52段(a)）

B53 子公司未負有提供其母公司權益工具予該子公司員工之義務。因此，依第43B段之規定，子公司應依權益交割之股份基礎給付交易所適用之規定，衡量自其員工收取之勞務，並認列相應之權益增加作為母公司之投入。

B54 母公司負有提供母公司本身權益工具以向子公司員工交割該交易之義務。因此，依第43C段之規定，母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

其義務。

### 子公司給與其員工母公司權益工具之權利（第 B52 段(b)）

B55 由於子公司未符合第 43B 段之任一條件，故該子公司應將與其員工之交易按現金交割處理。無論子公司以何種方式取得該權益工具以履行其對員工之義務，均應適用此規定。

### 涉及對員工之現金交割給付之股份基礎給付協議

B56 第三項議題為自供應者（包括員工）收取商品或勞務之企業對於現金交割之股份基礎給付協議，若該企業本身並無對其供應者做必要支付之義務，其會計應如何處理。例如考量下列協議母公司（非該企業本身）於該協議負有對該企業之員工為必要現金給付之義務：

- (a) 企業之員工將收取與該企業權益工具之價格連結之現金給付。
- (b) 企業之員工將收取與其母公司權益工具之價格連結之現金給付。

B57 子公司未負有向其員工交割該交易之義務。因此，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。子公司後續應依第 19 至 21 段之規定，就因未能達成非關市價之既得條件所產生之任何變動，重新衡量該交易之成本。此與集團合併財務報表中將該交易視為現金交割之衡量有所不同。

B58 由於母公司負有向員工交割該交易之義務，且其對價為現金，故母公司（及合併集團）應依第 43C 段所述適用於現金交割之股份基礎給付交易之規定衡量其義務。

### 員工於集團企業間之轉調

B59 第四項議題與涉及一家以上集團企業之員工之集團股份基礎給付協議有關。例如，母公司可能以繼續於集團內完成一定期間之服務為條件，將其權益工具之權利給與子公司之員工。某一子公司之員工可能於約定之既得期間轉調至另一子公司，但員工於原始股份基礎給付協議下對母公司權益工具之權利並未受影響。若該子公司未負有向其員工交割該股份基礎給付交易之義務，應將其按權益交割之交易處理。各子公司應參照權益工具於母公司原始給與該等權益工具之權利當日（如附錄 A 中之定義）之公允價值，以及該員工於既得期間在各子公司供職之比例，衡量自員工收取之勞務。

B60 若子公司負有以其母公司之權益工具向員工交割該交易之義務，其應將該交易按現金交割處理。各子公司應依權益工具之給與日公允價值，以及該員工於既得期間內服務於各子公司之比例衡量所收取之勞務。此外，各子公司應於員工於各子

公司之服務期間認列權益工具公允價值之任何變動。

- B61 該員工於集團企業間轉調後，可能未能滿足附錄 A 中所定義市價條件以外之既得條件，例如在服務期間完成前自集團離職。在此情況下，由於既得條件為於集團中服務，各子公司應依第 19 段之原則調整以往認列自員工收取勞務之金額。因此，若母公司給與之權益工具權利因該員工未符合市價條件以外之既得條件而未既得，任一集團企業之財務報表，就累積之基礎而言，所認列收取該員工勞務之金額為零。

## 附錄 C

### 其他國際財務報導準則之修正

本附錄之修正內容對涵蓋期間起自 2005 年 1 月 1 日以後之年度財務報表生效。企業若提前適用本國際財務報導準則，該等修正內容亦應提前適用。

\* \* \* \* \*

本準則於 2004 年發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入本版之相關國際財務報導準則。