國際財務報導準則第 2 號翻譯草案

股份基礎給付

初審委員　國立政治大學會計學系教授許崇源

翻譯單位　會計研究發展基金會

徵求意見函

（請於 99 年 12 月 25 日前，將意見以電子郵件方式寄至 tifrs@ardf.org.tw）

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

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
國際會計準則翻譯委員會專案委員會　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「區分金融負債與權益工具」（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

	條　文
簡介	**IN1–IN8**
國際財務報導準則第 2 號 股份基礎給付	
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**
基本規定	**10–13**
取得勞務之交易	**14-15**
參照所給與權益工具之公允價值衡量之交易	**16-25**
所給與權益工具公允價值之決定	16-18
既得條件之處理	19–21
非既得條件之處理	21A
重填條款之處理	22
既得日後	23
所給與權益工具之公允價值若無法可靠估計	24-25
修改給與權益工具之條款及條件（含取消及交割）	**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**
協議條款允許交易對方選擇交割方式之股份基礎給付交易	**35-40**
協議條款允許企業選擇交割方式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計畫之常見條款。某些企業發行股份或認股權以支付供應商（例如專業服務之供應商）。

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之股份基礎給付交易中，取得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：

- 國際財務報導準則解釋第 8 號「國際財務報導第 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準則解釋第 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要求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包括衡量原則及下列三類股份基礎給付交易之具體規定：

(a) 權益交割之股份基礎給付交易：於此類交易中，企業取得商品或勞務，係以本身權益工具（含股份或認股權）作為對價。

(b) 現金交割之股份基礎給付交易：於此類交易中，企業自商品或勞務之供應商取得商品或勞務所發生之負債，其金額係以企業本身之股份或其他權益工具之價格（或價值）為基礎。

(c) 企業取得或獲得商品或勞務，且協議之條款允許企業或提供該商品或勞務之

供應商選擇企業以現金或以發行權益工具交割之交易。

IN5 本國際財務報導準則規定，企業對於權益交割之股份基礎給付交易，除所取得商品或勞務之公允價值無法可靠估計外，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增加。企業若無法可靠估計所取得商品或勞務之公允價值，則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。此外：

(a) 由於企業所取得員工勞務之公允價值通常無法可靠估計，因此對於企業與員工及其他提供類似勞務人員之交易，應以所給與權益工具之公允價值衡量。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，前提假設為所取得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交易對方提供勞務之日衡量。惟若該假設在罕見之情況下被反駁，則企業應參照所給與權益工具於取得商品或交易對方提供勞務當日所衡量之公允價值衡量該交易。

(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規定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。惟於前述攸關衡量日估計股份或認股權之公允價值時，不考慮市價條件以外之既得條件。但於衡量交易金額之權益工具數量時，應考慮既得條件予以調整。因此，最終認列所取得商品或勞務之金額，亦即所給與權益工具之對價，係以最終既得之權益工具數量為準。故若所給與權益工具因既得條件（市價條件除外）未達成而未既得，則以累積之基礎而言，所認列商品或勞務之金額為零。

(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給與權益工具之條款及條件。若無市價，則應以適當評價技術估計已充分了解並有成交意願之雙方在公平交易下，該權益工具於衡量日之價格，以估計其公允價值。

(e) 本國際財務報導準則亦訂有，給與選擇權或股份之合約條款及條件若被修改（例如選擇權價格重設）及給與被取消、買回或以另一權益工具取代之規定。例如，無論是修改、取消或交割對員工之權益工具給與，本國際財務報導準則通常規定企業至少應以所給與權益工具於給與日之公允價值衡量認列所取得之勞務。

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產生負債之公允價值衡量所取得之商品或勞務及所產生之負債。企業應於各報導期間結束日及交割日衡量負債之公允價值，並將公允價值之變動數認列於當期損益直至負債交割為止。

IN7 股份基礎給付交易中，協議之條款若允許企業或商品或勞務之供應商選擇，企業以現金或發行權益工具交割該交易，企業對該交易或該交易組成部分之會計處理，若企業已發生以現金（或其他資產）交割之負債，在此限度內應將該交易視為現金交割之股份基礎給付交易處理，對未發生負債之部分則視為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有各項揭露規定，以幫助財務報表使用者了解下列事項：

(a) 當期存在股份基礎給付協議之性質及範圍；

(b) 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；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規範企業於從事*股份基礎給付交易時*之財務報導。其中特別要求企業應反映股份基礎給付交易對其損益及財務狀況之影響，包括給與員工*認股權*交易之相關費用。

範圍

2 企業之股份基礎給付交易除第 3A 至 6 段另有規定外，無論企業能否明確辨認其所取得一部分或所有之商品或勞務，均應適用本國際財務報導準則，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) 企業取得或獲得商品或勞務，且協議之條款允許企業或該等商品或勞務之供應商選擇企業以現金（或其他資產）或以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下，若其他事實可能顯示確已（或將能）取得商品或勞務之此情況下，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）為取得或獲得商品或勞務之企業進行交割。企業符合下列條件之一者，除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之價款外，亦適用第 2 段之規定：

(a) 取得商品或勞務，且同集團之其他企業（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，或

(b) 在同集團之其他企業取得商品或勞務之情況下，負有交割股份基礎給付交易之義務。

4 就本國際財務報導準則之目的而言，企業與員工（或他人）因其為權益工具持有者之身分所進行之交易非屬股份基礎給付交易。例如，若企業給與某類權益工具之所有持有人一項權利，得以低於企業新增權益工具公允價值之價格，取得該權益工具，且員工係因其為該類權益工具之持有人而取得該項權利，則此項權利之

給與或執行非屬本國際財務報導準則規範之範圍。

5 如第 2 段所述，本國際財務報導準則適用於企業獲得或取得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。然而，企業不得適用本國際財務報導準則於下列交易，企業獲得商品係因其為符合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，或於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。因此，企業合併發行權益工具以交換對被收購者之控制權非屬本國際財務報導準則之範圍。惟若權益工具係給與被收購者之員工基於其員工之身分（例如換取其繼續提供勞務）者，則屬本國際財務報導準則之範圍。同樣地，因企業合併或其他權益重組所產生之*股份基礎給付協議*，其取消、重訂或修改，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 號提供判斷企業合併中所發行之權益工具係屬交換對被收購者控制權之部分對價（故應屬國際財務報導準則第 3 號之範圍），或係交換應於合併後認列繼續提供之勞務（故應屬本國際財務報導準則之範圍）之指引。

6 對於企業依合約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 段與國際會計準則第 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 企業應於獲得商品或取得勞務時，認列於股份基礎給付交易中所取得或獲得之商品或勞務。企業若係於權益交割之股份基礎給付交易中取得商品或勞務，應認列相應之權益增加；若係於現金交割之股份基礎給付交易中獲得商品或勞務，則應認列負債之增加。

8 於股份基礎給付交易中取得或獲得之商品或勞務，若不符合認列為資產之條件，則應認列為費用。

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，應於交易對方提供勞務時認列為費用。商品則可能於一段期間內消耗，或如存貨係於後續出售，此時應於商品消耗或出售時認列為費用。惟某些商品或勞務因不符合資產認列條件，故應於消耗或出售前認列為費用。例如企業專為新產品開發計畫研究階段所取得之商品，縱使該商品尚未消耗，仍可能不符合相關國際財務報導準則之資產認列條件。

[*]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

基本規定

10　企業對權益交割之股份基礎給付交易，除所取得商品或勞務之公允價值無法可靠估計外，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增加。但所取得商品或勞務之公允價值若無法可靠估計，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。

11　企業與*員工及其他提供類似勞務之人員*†之交易於適用第 10 段之規定時，由於所取得之勞務如第 12 段所述通常無法可靠衡量，因此應根據所給與權益工具之公允價值，衡量所取得勞務之公允價值。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，給與股份、認股權或其他權益工具亦常為員工酬勞計畫之一部分。以員工酬勞計畫中某特定組成部分為代價所取得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計畫之公允價值。此外，企業給與之股份或認股權有時係作為額外之紅利而非基本酬勞之一部分，例如作為提高員工忠誠度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經由給與股份或認股權作為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。由於所取得勞務之公允價值難以直接衡量，故企業應根據所給與權益工具之公允價值，衡量所取得勞務之公允價值。

13　對於與員工以外他人之交易，於適用第 10 段之規定時應以所取得商品或勞務之公允價值能可靠估計作為可反駁之前提假設，並於取得商品或交易對方提供勞務之日衡量其公允價值。惟若在極少數之情況下，企業因無法可靠估計所取得商品或勞務之公允價值而反駁該前提假設，則企業應參照所給與權益工具於企業取得商品或交易對方提供勞務日所衡量之公允價值，間接衡量所取得之商品或勞務及相應之權益增加。

13A　特別是企業所取得可辨認之對價（若有時）若低於所給與權益工具或所產生負債之公允價值，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）。企業應依本國際財務報導準則之規定衡量所取得可辨認之商品或勞務。企業應以股份基礎給付之公允價值與所取得（或將取得）可辨認商品或勞務之公允價值兩者間之差額衡量所取得（或將取得）無法辨認之商品或勞務。

---

*由於該等交易最終係以所給與權益工具於第 11 或 13 段規定（依其適用）之日衡量之公允價值乘以既得之權益工具數量（如第 19 段之規定）衡量，故本國際財務報導準則使用「參照」而非「以」強調之。

†本國際財務報導準則以下所稱之員工包括其他提供類似勞務之人員。

企業應於給與日衡量所取得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，則應依第 30 至 33 段之規定，於每一報導期間結束日衡量負債之公允價值直至負債交割。

取得勞務之交易

14 所給與權益工具若屬立即*既得*，亦即交易對方無須提供未來特定期間之勞務即能無條件享有該等權益工具之權利，若無反證，企業應推定已取得交易對方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，並認列相應之權益增加。

15 所給與權益工具若於交易對方在特定期間內完成服務後方為既得，企業應假設將於未來之*既得期間*取得交易對方所提供作為權益工具對價之勞務，企業應於既得期間對交易對方提供之勞務及相應之權益增加予以會計處理。舉例如下：

(a) 給與某員工認股權係以完成三年之服務為條件，則企業應假設將於未來三年既得期間取得該員工提供作為認股權對價之勞務。

(b) 給與某員工認股權係以達成績效條件且於績效條件達成前不得離職為條件，既得期間之長短取決於績效條件之達成時間，則企業應推定將於未來預期既得期間取得該員工所提供作為認股權對價之勞務。企業應於給與日依據績效條件最有可能之結果，估計預期之既得期間。若績效條件係*市價條件*，則對於預期既得期間之估計，應與用以估計所給與選擇權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，且後續出現可證明既得期間與原估計不同之資訊，則企業應於必要時依該資訊修正對於既得期間之估計。

參照所給與權益工具公允價值衡量之交易

所給與權益工具公允價值之決定

16 企業對於參照所給與權益工具公允價值衡量之交易，應於*衡量日*根據可得之市價並考量所給與權益工具之合約條款及條件（依第 19 至 22 段之規定），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於已充分了解並有成交意願雙方之公平交易中，所給與權益工具於衡量日之價格，以估計該權益工具之公允價值。前述評價技術須與一般公認之金融工具評價技術一致，並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因素及假設（依第 19 至 22 段之規定）。

18 附錄 B 對股份及認股權公允價值之衡量，特別是對給與員工股份或認股權常見之特定條款及條件，有進一步之指引。

既得條件之處理

19 權益工具之給與可能必須達成特定之*既得條件*，例如股份或認股權之給與通常以員工須繼續於企業服務一段特定期間為條件。此外亦可能必須達成特定績效條件，例如企業之利潤達成一定之成長或企業股價上漲達一定幅度。於衡量日估計股份或認股權之公允價值時，不得考慮市價條件以外之既得條件。但於衡量交易金額之權益工具數量時，應考慮既得條件予以調整。因而最後認列所取得商品或勞務之金額，亦即所給與權益工具之對價，係以實際既得之權益工具數量為準。因此，若因既得條件未達成而使所給與權益工具未既得，例如交易對方未完成特定期間之服務或績效條件未達成（除第 21 段規定者外），則以累積之基礎而言，所認列商品或勞務之金額為零。

20 企業於適用第 19 段之規定時，應於既得期間以對預期既得權益工具之最佳估計數量為基礎，認列所取得商品或勞務之金額。若有必要，應於後續資訊顯示預期既得之權益工具數量與原估計不同時，修正原估計數量。除第 21 段規定者外，企業於既得日應修正估計數量使其與最終既得之權益工具數量相等。

21 市價條件（例如既得或執行之條件為必須達到目標股價）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，企業應認列自符合所有其他既得條件之交易對方所取得之商品或勞務（例如於特定服務期間仍繼續服務之員工所提供之勞務），而不論其市價條件是否達成。

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，應考慮非既得條件。因此，權益工具之給與附有非既得條件者，無論非既得條件是否達成，交易對方若符合所有市價條件以外之既得條件，企業應認列自其取得之商品或勞務（例如於特定服務期間仍繼續服務之員工所提供之勞務）。

重填條款之處理

22 對於附有*重填條款*之選擇權，於衡量日估計所給與選擇權公允價值時不得考慮該重填條款，而應於後續給與*重填認股權*時，視為新給與之選擇權。

既得日後

23 企業已依第 10 至 22 段規定認列所取得之商品或勞務及相應之權益增加者，於既得日後，不得再調整已認列之權益總額。例如，若已既得之權益工具隨後被放棄，或就認股權而言，該選擇權未被執行，企業後續不得迴轉已認列所取得勞務之金額，但本規定並未禁止認列權益科目間之移轉，亦即權益組成部分間之移轉。

所給與權益工具之公允價值若無法可靠估計

24 企業若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，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，企業僅在此罕見情況發生時始應依下列規定辦理：

(a) 始於取得商品或交易對方提供勞務之日，後續並於各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數認列為當期損益。就認股權之給與而言，股份基礎給付協議之最終交割係指認股權執行、放棄（例如員工離職），或失效（例如認股權逾期）。

(b) 以最終既得或最終執行（在適用之情況下）之權益工具數量為基礎，認列所取得之商品或勞務。例如適用該規定於認股權時，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（若有）認列所取得之商品或勞務。於既得期間認列所取得商品或勞務之金額，應以預期既得之認股權數量為基礎。如後續資訊顯示預期既得之認股權數量與原估計不同，企業應於必要時修正原估計數量。企業於既得日應修正原估計至最終既得之權益工具數量。既得日後，若認股權被放棄或於認股權存續期間終了時失效，則企業應將已認列之商品或勞務金額迴轉。

25 企業若適用第 24 段之規定，由於給與權益工具之條款及條件之修改，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。惟企業若交割適用第 24 段規定之權益工具給與時，則：

(a) 若於既得期間交割，企業應將該交割視為加速既得處理並立即認列原應於剩餘既得期間取得並認列之勞務金額。

(b) 除支付之款項超過買回日權益工具內含價值之部分外，因交割而支付之款項應視為權益工具之買回，亦即作為權益之減項。如有超付部分應認列為費用。

修改給與權益工具之條款及條件（含取消及交割）

26 企業可能修改給與權益工具之條款及條件。例如降低給與員工認股權之執行價格（即選擇權之價格重設）而使認股權之公允價值增加。第 27 至 29 段有關修改之處理規定係針對交易對象為員工之股份基礎給付交易。惟該規定亦應適用於交易對象非屬員工且其衡量係參照所給與權益工具公允價值之股份基礎給付交易。在後者之情況中，第 27 至 29 段所稱之給與日應以企業取得商品或交易對方提供勞務之日代替。

27 企業至少應以所給與權益工具之給與日公允價值衡量並認列所取得之勞務，但因

未能符合給與日所指定之既得條件（不含市價條件）而使該等權益工具未既得者除外。無論對給與權益工具之條款及條件作任何修改或權益工具給與之取消或交割均應適用此規定。此外，企業應額外認列因修改所增加之股份基礎給付協議總公允價值或其他對員工有利之影響。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（當既得條件未達成所放棄之給與取消除外）：

(a) 企業應將取消或交割視為加速既得，並立即認列原將於剩餘既得期間取得並認列之勞務金額。

(b) 除支付之款項超過買回日權益工具內含價值之部分外，因給與之取消或交割而支付予員工之款項應視為權益之買回，亦即作為權益之減項。如有超付部分應認列為費用。惟股份基礎給付協議若包括負債組成部分，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而支付之款項應作為負債之消滅。

(c) 企業若給與員工新權益工具，並於給與新權益工具之日確認該新權益工具係取代被取消之權益工具，對於新權益工具之給與，企業應以修改原權益工具之給與相同之方式，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性權益工具之給與日，替代性權益工具之公允價值與被取消權益工具之淨公允價值之差額。被取消權益工具之淨公允價值係指取消前刻之公允價值減除因取消權益工具而支付予員工依本段(b)規定沖減權益之金額。若企業未確認所給與之新權益工具係被取消權益工具之替代權益工具，則企業應視其為權益工具之新給與。

28A 若企業或交易對方得選擇是否達成非既得條件，企業應將企業或交易對方於既得期間內未符合非既得條件之情況視為取消。

29 企業若買回已既得之權益工具，其支付予員工之金額應作為權益之減項，但該支付超過所買回權益工具於買回日衡量之公允價值之部分除外，該超出部分應認列為費用。

現金交割之股份基礎給付交易

30 **企業對於現金交割之股份基礎給付交易，應以所產生負債之公允價值衡量所取得商品或勞務及該等負債。企業應於各報導期間結束日及交割日重新衡量負債之公允價值，並將公允價值之變動數認列為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，該等員工因此取得未來收取現金（而非權益工具）之權利，其金額係以特定期間內企業股價自特

定水準之增長為基礎。企業亦可能經由給與員工可贖回股份（包含因執行認股權而將發行之股份）之權利，該股份係由企業強制（例如於員工離職時）或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，認列所取得之勞務及為支付該勞務所產生之負債。例如某些股份增值權係立即既得，員工因此無須完成特定期間之勞務即有權收取現金。除有反證外，企業應推定已取得員工為交換股份增值權所提供之勞務。因此，企業應立即認列所取得之勞務及為支付該勞務所產生之負債。若員工須完成特定期間之服務，股份增值權方屬既得，企業應於員工提供勞務之期間認列所取得之勞務及為支付該勞務所產生之負債。

33 負債應於原始產生及後續之各報導期間結束日(直至交割)以股份增值權之公允價值衡量。該衡量應採用選擇權定價模式，並考量給與股份增值權之條款及條件以及員工截至當日已提供勞務之程度。

得選擇現金之股份基礎給付交易

34 對於協議條款允許企業或交易對方選擇企業以現金（或其他資產）交割或發行權益工具交割之股份基礎給付交易，企業對該交易或該交易組成部分之會計處理，**若企業已發生以現金（或其他資產）交割之負債，在此限度內應將該交易視為現金交割之股份基礎給付交易處理，對尚未發生負債之部分則視為權益交割之股份基礎給付交易處理。**

協議條款允許交易對方選擇交割方式之股份基礎給付交易

35 企業若給與交易對方選擇企業以現金[*]交割或發行權益工具交割股份基礎給付交易之權利，則係給與複合金融工具，其中包含負債組成部分（即交易對方要求支付現金之權利）及權益組成部分（即交易對方要求以權益工具而非以現金交割之權利）。對於交易對象非屬員工，且所取得商品或勞務之公允價值可直接衡量之交易，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之差額，衡量複合金融工具之權益組成部分。

36 企業對於其他交易（包括與員工之交易），應於衡量日考量給與權益工具或現金權利之條款及條件，衡量複合金融工具之公允價值。

37 企業於適用第 36 段之規定時，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(考慮交易對方為取得權益工具而必須放棄取得現金之權利)。複合金融工具之公允價值係兩項組成部分公允價值之總合。惟交易對方可選擇交

[*]第 35 至 43 段中所稱之現金亦包括企業之其他資產。

割方式之股份基礎給付交易，其交易之設計通常使兩種交割方式之公允價值相等，例如交易對方得選擇取得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同時，權益組成部分之公允價值通常大於零，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 企業應將所取得或獲得之商品或勞務按複合金融工具之各組成部分分別處理。就負債組成部分，企業應依現金交割之股份基礎給付交易之相關規定（第 30 至 33 段），於交易對方提供商品或勞務時，認列獲得之商品或勞務及為支付該商品或勞務所產生之負債。就權益組成部分（若有），企業則應依權益交割之股份基礎給付交易之相關規定（第 10 至 29 段），於交易對方提供商品或勞務時，認列取得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。企業若以發行權益工具交割而非支付現金，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 企業若以支付現金而非發行權益工具交割，該支付應係全數用以清償負債，已認列之權益組成部分仍應列為權益。交易對方因選擇於交割時取得現金而放棄取得權益工具之權利。惟本規定未禁止企業認列權益科目間之移轉，亦即從某一權益組成部分移轉成另一權益組成部分。

協議條款允許企業選擇交割方式之股份基礎給付交易

41 股份基礎給付交易之協議條款允許企業選擇以現金或發行權益工具交割時，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），企業過去有慣例或有明定政策以現金交割，或通常於交易對方要求現金交割時即以現金交割，則企業負有現金交割之現時義務。

42 企業若負有現金交割之現時義務，應依第 30 至 33 段對於現金交割之股份基礎給付交易之相關規定處理。

43 若該等義務不存在，企業應依第 10 至 29 段適用於權益交割之股份基礎給付交易之相關規定處理。於交割時：

(a) 若企業選擇以現金交割，應將現金支付作為權益之買回，即除本段(c)之規定外，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)之規定外，無須進一步之會計處理（但得於必要時作權益組成部分間之調整）。

(c) 若企業選擇於交割日公允價值較高之交割方式，企業應將所支付之超額價值

（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之差額，兩者中較為適用者）認列為費用。

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，取得商品或勞務之企業應評估下列事項，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取得之商品或勞務：

(a) 所給與報酬之性質，及

(b) 本身之權利與義務。

取得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 取得商品或勞務之企業於符合下列情況時，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：

(a) 所給與之報酬係其本身之權益工具，或

(b) 該企業未負有交割股份基礎給付交易之義務。

企業後續僅於非關市價之既得條件變動時，方應依第 19 至 21 段重新衡量該等權益交割之股份基礎給付交易。在其他情況下，取得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取得之商品或勞務。

43C 負責對集團內另一企業取得商品或勞務之股份基礎給付交易進行交割之企業，僅於其係以企業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，均應認列為現金交割之股份基礎給付交易。

43D 集團之股份基礎給付交易亦可能安排由集團某一企業支付予集團另一企業，以償還該另一企業對商品或勞務之提供者所進行之股份基礎給付，無論集團內有何償還安排，取得商品或勞務之企業仍應依第 43B 段之規定處理股份基礎給付交易。

揭露

44 **企業應揭露有助於財務報表使用者了解當期存在之股份基礎給付協議，其性質及範圍之資訊。**

45 為達成第 44 段所述原則之結果，企業至少應揭露下列項目：

(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、所給與選擇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 段所述之原則而必須分別揭露者外，企業得將實質相似之股份基礎給付協議彙總揭露。

(b) 下列各組選擇權之認股權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) 當期放棄者；

(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) 當期執行之認股權，於執行日之加權平均股價。但當期選擇權之執行若經常發生，企業得揭露當期加權平均股價代之。

(d) 期末流通在外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，流通在外選擇權應劃分為有助於評估可能額外發行之股份數量、時點及選擇權執行時企業可收取現金之區間。

46 **企業應揭露有助於財務報表使用者了解，當期所取得商品或勞務之公允價值或所給與權益工具公允價值如何決定之相關資訊。**

47 企業若參照所給與權益工具之公允價值間接衡量所取得作為企業權益工具對價之商品或勞務之公允價值，為達成第 46 段所述原則之結果，企業至少應揭露：

(a) 對於當期所給與之認股權，該選擇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) 所使用之選擇權定價模式及該模式之輸入值，包含加權平均股價、執行價格、預期波動率、選擇權存續期間、預期股利、無風險利率，以及該模式之其他輸入值，包括考量預期較早執行影響所使用之方法及所作之假設；

(ii) 決定預期波動率之方式，包括說明以歷史波動率決定預期波動率之程度；及

(iii) 選擇權給與之其他特性（例如市價條件）於衡量公允價值時是否納入考量及考量之方式。

(b) 對於當期其他所給與權益工具（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，其衡量方式；

(ii) 衡量公允價值時是否將預期股利納入考量及其考量方式。

(iii) 所給與權益工具之其他特性於衡量公允價值時是否納入考量及考量之方式。

(c) 對於當期修改之股份基礎給付協議：

(i) 修改事項之說明。

(ii) 所給與增額公允價值（因修改而產生者）。

(iii) 前述所給與增額公允價值之衡量方式，並於適用時，依(a)、(b)之規定處理。

48 若企業直接衡量當期所取得商品或勞務之公允價值，企業應揭露該公允價值如何決定，例如公允價值是否係依該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 **企業應揭露有助於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相關資訊。**

51 為達成第 50 段所述原則之結果，企業至少應揭露：

(a) 於股份基礎給付交易中，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當期認列費用總額，對於交易係作為權益交割之股份基礎給付交易處理者，其所產生之費用總額部分應單獨揭露。

(b) 股份基礎給付交易所產生之負債：

(i) 期末帳面金額總額；及

(ii) 交易對方對現金或其他資產之權利截至當期期末（例如已既得之股份增值權）已既得者所產生負債之期末內含價值總額。

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 段所述之原則，則企業應揭露額外之必要資訊以符合該原則。

過渡規定

53 對於權益交割之股份基礎給付交易，企業於 2002 年 11 月 7 日以後給與之股份、認股權或其他權益工具且於本國際財務報導準則生效日尚未既得者，該給與應適用本國際財務報導準則。

54 對於企業其他權益工具之給與，若企業已公開揭露於衡量日所決定該等權益工具之公允價值，則鼓勵但未強制企業對該給與適用本國際財務報導準則。

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在適當情況下調整最早列報期間之保留盈餘初始餘額。

56 對於所有未適用本國際財務報導準則之權益工具給與（例如於 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 對於未適用本國際財務報導準則之權益工具給與，企業若於本國際財務報導準則生效後修改其條款或條件，企業仍應依第 26 至 29 段之規定處理。

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。對於該等負債，企業應重編比較資訊，包括調整已重編比較資訊最早列報期間之保留盈餘初始餘額。但企業無須重編與 2002 年 11 月 7 日以前之期間或日期有關之比較資訊。

59 對於其他因股份基礎給付交易而產生之負債，例如於比較資訊列報期間內清償之負債，本國際財務報導準則鼓勵但並未規定企業追溯適用本準則。

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」定義之修訂；

(c) 第 28 及 28A 段中與取消有關之修正。

上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該等修

正內容，應揭露此一事實。

63 企業應於 2010 年 1 月 1 日以後開始之年度期間依第 53 至 59 段之過渡規定及國際會計準則第 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 段之新增以及附錄 B 中新增第 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規定。

(b) 下列用語於附錄 A 修訂後之定義：

- 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列示先前認列於集團合併財務報表之金額。上述修正內容得提早適用，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」取代國際財務報導準則解釋第 8 號「國際財務報導準則第 2 號之範圍」及國際財務報導準則解釋第 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準則解釋第 8 號及國際財務報導準則解釋第 11 號訂定之規範：

(a) 修正第 2 段之規定並新增第 13A 段與企業無法明確辨認其所取得一部分或所有商品或勞務之交易之會計處理有關之規定。該等規定於 2006 年 5 月 1 日以後開始之年度生效。

(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。該等規定於 2007 年 3 月 1 日以後開始之年度生效。

上述規定依國際會計準則第 8 號之規定追溯適用，並應依國際財務報導準則第 2 號之過渡規定處理。

附錄 A

用語定義

本附錄係屬本國際財務報導準則之一部分。

現金交割之股份基礎給付交易

係一種**股份基礎給付交易**，企業於該等交易中因取得商品或勞務而產生移轉現金或其他資產予該商品或勞務供應商之負債，其金額取決於企業或集團另一企業**權益工具**（含股份或**認股權**）之價格（或價值）。

員工及其他提供類似勞務之人員

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。(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，即有權責規劃、督導或控制企業活動者，包括非執行董事。

權益工具

表彰某一企業於資產減除負債後剩餘權益之合約[*]。

所給與權益工具

企業於**股份基礎給付協議**中賦予他人對企業本身**權益工具所具**之權利（有附帶條件或無條件）。

權益交割之股份基礎給付交易

係一種**股份基礎給付交易**，企業於該等交易中

(a) 取得商品或勞務，對價係其本身之權益工具（含股份或**認股權**），或

(b) 取得商品或勞務，但不負有向供應商交割該交易之義務。

公允價值

係指在公平交易下，已充分了解並有成交意願之雙方據以達成資產交換、負債清償或**所給與權益工具**交換之金額。

給與日

企業與他人（含員工）同意**股份基礎給付協議**之日，即企業與交易對方（含員工）對於該協議之條款及條件達成共識之日。於給與日，企業同意於約定**既得條件**（若有）達成時，賦予交易對方對現金、其他資產或對企業本身**權益工具**之權利。若該協議須經核准（如須經股東會通過），則核准日為給與日。

[*] 「架構」中定義負債係企業因過去事件所產生之現時義務，其清償預期將導致企業具經濟效益之資源流出（即企業之現金或其他資產流出）。

內含價值 交易對方有權（無論有無附帶條件）認購或有權取得股份，該股份之**公允價值**與交易對方為取得股份所須（或將須）支付價格（若有）之差額。例如，執行價格為 CU15[*]之**認股權**，標的股份之**公允價值**為 CU20 時，則內含價值為 CU5。

市價條件 **權益工具**之執行價格、既得或可執行性之依據條件，係與企業**權益工具**市價有關者，例如股份達到特定股價、**認股權**達到特定之**內含價值**，或達到以企業**權益工具**之市價為基礎，與其他企業**權益工具**市價指數相連結之特定目標。

衡量日 就本國際財務報導準則而言，即衡量**所給與權益工具公允價值**之日。對於與**員工及其他提供類似勞務人員**之交易而言，衡量日即**給與日**；對於與非員工（及其他提供類似勞務者）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。

重填條款 當選擇權持有人執行企業先前給與之選擇權時，係以該企業之股份代替現金，抵付執行價格者，即自動額外給與**認股權**之條款。

重填認股權 因以股份抵付先前**認股權**之執行價格而給與之新**認股權**。

股份基礎給付協議 企業（或集團[†]另一企業，或集團企業之股東）與他人（含員工）間之協議，該協議使對方於符合**既得條件**（若有）時有權取得

(a) 企業之現金、其他資產，其金額係以該企業或集團另一企業之**權益工具**（含股份或認股權）之價格（或價值）為基礎或

(b) 企業或集團另一企業之權益工具（含股份或認股權）。

股份基礎給付交易 企業於該等交易中

(a) 自股份基礎給付協議中之商品或勞務供應商（含員工）取得商品或勞務，或

(b) 因集團另一企業自股份基礎給付協議中之商品或勞務供應商取得商品或勞務，而對該供應商產生交割該交易之義務。

認股權 持有人有權利但無義務於特定之期間以固定或可決定之金額認購企業股份之合約。

既得 成為一應享之權利。在**股份基礎給付協議**下，交易對方應享之權利不再受限於**既得條件**之達成時，其取得現金、其他資產或企業**權益工具**之權利為既得。

既得條件 在**股份基礎給付協議**下，決定企業是否已取得服務而使交易對方有權取得現金、其他資產或企業**權益工具**之條件。既得條件分為

[*] 本附錄中，貨幣金額係以「貨幣單位」（CU，即 Currency Units）計價。

[†] 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」。

服務條件或績效條件。服務條件要求交易對方完成特定期間之服務，績效條件要求交易對方除完成特定期間之服務外，尚須達成特定績效目標（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**市價條件**。

既得期間　達成**股份基礎給付協議**所有特定**既得條件**之期間。

附錄 B

應用指引

本附錄係屬本國際財務報導準則之一部分。

估計所給與權益工具之公允價值

B1 由於第 B2 至 B41 段對於所給與股份或認股權公允價值衡量之說明，主要係探討屬於給與員工股份或認股權共同特性之特定條款及條件，因此本附錄並未全部涵括。此外，由於下列討論之評價議題主要係針對給與員工之股份及認股權，因此假設該股份或認股權之公允價值係於給與日衡量。但下列討論之許多評價議題(例如預期波動率之決定）亦適用於企業在取得商品或交易對方提供勞務之日，估計給與員工以外他人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，其公允價值應以企業股份之市價（若企業之股份並未公開交易，則以估計市價）衡量，並根據給與股份之條款及條件（第 19 至 21 段所述衡量公允價值時不予考慮之既得條件除外）調整之。

B3 例如，若員工無權於既得期間收取股利，則於估計所給與股份之公允價值時，應將該因素列入考量。同樣地，若股份於既得日後之移轉受限，則該因素亦應列入考量，惟其範圍僅限於既得後之限制對交易事項已充分了解並有成交意願之市場參與者為取得該股份所願支付價格之影響。例如，若企業之股份係於交易量大且流動性高之市場交易，則該既得後之移轉限制對已充分了解並有成交意願之市場參與者願意為該股份支付之價格可能產生較小之影響（若有）。由於既得期間中之移轉限制或其他限制係因既得條件之存在而產生（該等條件已依第 19 至 21 段規定處理），因此於估計所給與股份之給與日公允價值時，不得考量該限制。

認股權

B4 對於給與員工之認股權，由於所給與選擇權之條款及條件多不適用於公開交易的選擇權，因此其市價大多數不可得。若無類似合約條款及條件之公開交易選擇權，則應以選擇權定價模式估計所給與選擇權之公允價值。

B5 企業應考慮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慮之因素。例如，許多存續期間甚長之員工選擇權，通常於既得日與選擇權存續期間終了日之間執行，且時常較早執行。於估計選擇權之給與日公允價值時，應將該等因素納入考量。許多企業因 Black-Scholes-Merton 公式未考慮選擇

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較早執行之影響，故不予採用。該模式亦未考量預期波動率以及其他模式輸入值於選擇權存續期間內改變之可能性。然而，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，上述因素可能並不適用，在此情況下，採用 Black-Scholes-Merton 公式與其他較有彈性之選擇權定價模式所估計之價值可能大致相同。

B6 所有選擇權定價模式至少應將下列因素納入考量：

(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）；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定價時考慮之其他因素，亦應納入考量（除第 19 至 22 段規定衡量公允價值時不予考慮之既得條件及重填條款外）。

B8 例如，給與員工之認股權通常於特定期間（如於既得期間或證券主管機關規定之期間）內無法執行。若採用之選擇權定價模式假設選擇權可於存續期間內任何時點執行，則應將該因素納入考量。然而，若企業使用之選擇權定價模式係對僅能於選擇權存續期間終了時執行之選擇權進行評價，由於該模式假設該選擇權無法於既得期間（或選擇權存續期間中之其他時點）執行，因此無須對其進行調整。

B9 同樣地，另一項員工認股權之常見因素係較早執行之可能性。例如，因認股權不得自由移轉或因員工必須於離職時執行所有已既得認股權。預期較早執行認股權之影響應依第 B16 至 B21 段之規定納入考量。

B10 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）定價時未考慮之因素。例如對於給與員工之認股權，僅影響個別員工對該認股權價值看法之因素對估計已充分了解並有成交意願之市場參與者之定價並非攸關。

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標，係估計將反映於選擇權現時市價或議定價格之預期數值。同樣地，估計較早執行員工認股權之影響時，目標則係估計外部人（該外部人可取得員工執行行為詳細資訊）根據給與日可取得資訊所建立之預期。

B12 未來波動率、股利，以及執行行為常有一合理預期區間。若此，則應以該區間內各數值乘以其發生機率加權計算出預期數值。

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預測未來經驗之準確度相對較低，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生產線，則歷史波動率對於建立未來之合理預期可能並非最佳資訊。

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（若有）可能不足。未上市（櫃）及新上市（櫃）企業於後將有進一步之討論。

B15 總而言之，企業不得未考慮過去經驗預期可合理預測未來經驗之程度，即依據歷史資訊估計波動率、執行行為及股利。

預期較早執行

B16 員工常基於各種原因而較早執行認股權。例如，員工認股權通常無法轉讓，故常致使員工因執行認股權係將其部位變現之唯一方法，而較早執行認股權。此外，離職員工通常必須於短期內執行已既得之認股權，否則該認股權將被放棄。此因素亦將導致員工認股權之較早執行。其他促使較早執行之因素尚有風險趨避及財富多樣化之不足。

B17 將預期較早執行影響納入考量之方式取決於所採用選擇權定價模式之型態。例如，可經由使用選擇權預期存續期間（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）輸入值之方式將預期較早執行納入考量。預期較早執行亦可於使用合約期間作為輸入值之二項式或其他類似選擇權定價模式中模式化。

B18 估計較早執行認股權應考量之因素包括：

(a) 既得期間之長度。由於認股權通常須於既得期間終了時方可執行，因此決定預期較早執行對評價之意涵係以認股權將既得之假設為基礎。既得條件之意涵係於第 19 至 22 段討論。

(b) 類似選擇權過去流通在外之平均時間。

(c) 標的股份之價格。經驗可能顯示員工於股價達到超過執行價格之特定水準時，將傾向執行認股權。

(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低階員工執行選擇權。（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

非低波動率股份之選擇權。

B19 如第 B17 段所述，可經由使用選擇權預期存續期間之估計數作為選擇權定價模式之輸入值，將較早執行之影響納入考量。企業於估計給與某群組員工認股權之預期存續期間時，該企業得以整個員工群組之適當加權平均預期存續期間估計數為基礎，或以群組內依較詳細之員工執行行為資料分類（後續將有進一步之討論）之員工次群組適當加權平均存續期間估計數為基礎。

B20 將選擇權之給與依相對具同質性執行行為之員工分類係屬重要。選擇權之價值於選擇權之期間內並非線性函數；其價值之增加依期間之增長而遞減。例如，若所有其他假設均相同，雖然期間為二年之選擇權價值會高於期間為一年之選擇權，但不會高到兩倍之多。因此，若以單一加權平均存續期間為基礎，計算個別存續期間長度差距甚大之選擇權價值估計數，將高估所給與認股權之總公允價值。將所給與選擇權分組，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，因此可減少高估之情形。

B21 使用二項式或類似模式時亦應適用類似之考量。例如，企業廣泛給與所有層級員工選擇權之經驗可能顯示，高階主管與中階主管相比，持有選擇權之時間傾向較長，而基層員工執行選擇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（包括選擇權）某一最低限額者，其執行選擇權之時間一般而言可能晚於未受限於該條款者。在此情況下，將選擇權依相對具同質性執行行為之受領者分組，將使所給與認股權總公允價值之估計更為精確。

預期波動率

B22 預期波動率係期間內預期價格波動幅度之衡量值。選擇權定價模式中所使用之波動率衡量值，係一定期間內股份連續複合報酬率之年化標準差。無論計算波動率所使用之期間長短（例如，日、週，或月之價格觀察值），通常以可互相比較之年化值表達。

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

B24 股份之預期年度波動率係預期期間內約有三分之二之連續複合年報酬率將落在該區間內。例如，假設每股連續複合報酬率為 12%之股份，其波動率為 30%係指一年內之股份報酬率落在－18%（12%－30%）與 42%（12%＋30%）間之機率趨近三分之二。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（$CU100xe^{-0.18}$）至 CU152.2（$CU100xe^{0.42}$）間之機率為三分之二。

B25 估計預期波動率所考量之因素如下：

(a) 以企業本身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）之隱含波動率。

(b) 與選擇權預期存續期間（考量該選擇權之剩餘合約期間以及預期較早執行之影響）長度大致相同之最近期股價歷史波動率。

(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）企業之歷史波動率可能較高。後續將提供對於新上市（櫃）企業之進一步指引。

(d) 波動率回復至其平均數之趨勢，即其長期平均水準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應將該期間排除。

(e) 價格觀測有適當且固定之間隔。價格觀測於各期間均應一致。例如，企業可使用各週收盤價或各週最高價，但不得於某幾週使用收盤價而於其他週使用最高價。此外，股價觀測值應與執行價格以同一種貨幣表達。

新上市（櫃）企業

B26 如第 B25 段所述，企業應考量與選擇權預期期間長度大致相同之最近期股價歷史波動率，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。企業亦可考量類似企業於其可比生命週期中之歷史波動率。例如，上市僅一年之企業給與平均預期存續期間為五年之選擇權，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參考。因此，得考量後述若干因素以代之。

B28 在某些情況下，經常發放選擇權或股份予員工（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，可參考其股價之波動率。

B29 或者，企業估計預期波動率時，亦可參考具股價或選擇權價格資訊之類似上市（櫃）企業之歷史或隱含波動率。企業已根據類似上市（櫃）企業之股價得出其股份價值者，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，而是使用其他評價方法對其股份進行評價，則企業應可導出與評價方法一致之預期波動率估計數。例如，企業可能以淨資產或盈餘為基礎評估股份價值，其可參考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選擇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，若員工被給與選擇權，且有權領取給與日至執行日間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），則於評價所給與選擇權時，應視為標的股份未發放股利，亦即預期股利之輸入值應為零。

B33 同樣地，若員工有權領取於既得期間發放之股利，則估計所給與員工股份之給與日公允價值時，無須調整預期股利。

B34 反之，若員工於既得期間（或對選擇權而言，即為執行前）無權領取股利或約當股利，則於估計對股份或選擇權權利之給與日公允價值時，應考量預期股利。換言之，估計選擇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。估計股份給與之公允價值時，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。然而，模式可能修改為使用預期股利金額而非股利殖利率。企業可使用其預期股利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模式。例如，若企業之政策為每年大約增加股利 3%，除非有證據支持股利金額於選擇權存續期間為固定之假設，否則不得以此假設估計選擇權之價值。

B36 一般而言，預期股利之假設應以公開可得資訊為基礎，未發放股利且無計劃發放股利之企業應假設預期股利殖利率為零。然而，過去從未發放股利之新興企業可能預期於員工認股權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其國幣與執行價格表達貨幣相同國家之零息政府債券，目前可得之隱含殖利率，該債券之剩餘期間與被評價選擇權之預期存續期間相等（依據選擇權之剩餘合約期間並將預期較早執行之影響納入考量）。若無符合之政府債券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中），則可能必須使用適當之替代品。此外，若市場參與者於估計選擇權存續期間與被評價選擇權相等者之公允價值時，通常以其他之適當比率代替零息政府債券之隱含殖利率決定無風險利率，則應使用該比率代替之。

資本結構之影響

B38 公開交易認股權通常係由第三方而非企業賣出。執行該等認股權時，賣方移轉股份予認股權持有人，由於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，認股權若係由企業本身賣出，則當認股權執行時企業將發行新股（無論係實際發行或運用以往買回之庫藏股實質發行）。由於股份係以執行價格而非執行日之現時市價發行，實際或潛在之稀釋將使股價下跌，因此認股權持有人執行該認股權所得到之利益將小於執行類似但未稀釋股價之公開交易選擇權。

B40 資本結構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，執行選擇權將發行之新股數量）。此外，若市場已預期將發生選擇權之給與，則市場可能已將潛在稀釋計入給與日之股價。

B41 惟企業應考量所給與認股權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，對於給與權益工具條款及條件之修改或權益工具給與之取消或交割，除未能符合給與日所指定之既得條件（不含市價條件）而使該等權益工具未既得者外，企業至少應以所給與權益工具之給與日公允價值衡量並認列所取得之勞務。此外，企業應額外認列因修改所增加之股份基礎給付協議總公允價值或其他對員工有利之影響。

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刻與修改後當時衡量之公允價值增加（如經由降低執行價格），企業衡量所取得勞務作為所給與權益工具對價之認列金額時，應包含所給與增額公允價值。所給與增額公允價值係指修改後所給與權益工具與原始權益工具於修改日估計之公允價值差額。若於既得期間修改，除應於剩餘之原既得期間認列原始權益工具於給與日之公允價值外，衡量於修改日至修改後權益工具既得日間取得勞務之認列金額時，應包含所給與增額公允價值。若於既得日後修改，則應立即認列所給與增額公允價值，但員工若須完成額外期間之服務，方可無條件取得對修改後權益工具之權利，則應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，企業應依本段(a)之規定，於衡量所取得勞務作為所給與權益工具對價之認列金額時，納入新增所給與權益工具於修改日衡量之公允價值。例如，若於既得期間修改，衡量於修改日至新增權益工具既得日間取得勞務之認列金額時，除應於剩餘之原既得期間認列原始給與之權益工具於給與日之公允價值外，亦應包含新增所給與權益工具之公允價值。

(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，其修改應依本段(a)之規定處理），企業於適用第 19 至 21

段之規定時應考慮修改後之既得條件。

B44 此外，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，而仍繼續認列作為所給與權益工具對價之所取得勞務（除所給與權益工具全數或部分取消應依第 28 段規定處理外）。例如：

(a) 若該修改使修改前刻與修改後當時衡量之所給與權益工具公允價值下降，企業不得考慮該公允價值之減少，而應繼續以所給與權益工具於給與日之公允價值為基礎，衡量所取得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，應視該減少為給與之部分取消，應依第 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，其修改應依本段(a)之規定處理），企業於適用第 19 至 21 段規定時不得考慮修改後之既得條件。

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依事實及情況之不同而因各種理由發生。因此，本討論並非詳盡無遺。本討論認為取得商品或勞務之企業若不具有交割該交易之義務，則無論是否有集團內償還協議，該交易均屬母公司對於子公司之資本投入。

B46 下列之討論雖然聚焦於與員工之交易，但亦適用於類似與非屬員工之商品或勞務供應商之股份基礎給付交易。母公司與子公司間之協議可能要求子公司向母公司支付，以作為支付員工權益工具之負債準備。下列討論並未包含集團內支付協議之會計處理。

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。

與企業本身權益工具有關之股份基礎給付協議

B48 第一項議題係下列與企業本身權益工具有關之交易，依本國際財務報導準則之規定應視為權益交割或現金交割處理：

(a) 企業給與其員工該企業之權益工具（例如認股權），且選擇或必須自第三人買回該權益工具（即庫藏股）以履行其對員工之義務。

(b) 員工對於企業權益工具（例如認股權）之權利係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取得之勞務係以本身之權益工具作為對價者，無論企業選擇或必須自第三人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，均係權益交割之股份基礎給付交易。此規定亦適用於：

(a) 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) 股份基礎給付協議係由企業本身或其股東交割。

B50 若股東具有對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，若被投資者與股東係屬同一集團，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之規定衡量其義務。

與母公司權益工具有關之股份基礎給付協議

B51 第二項議題係同一集團中二個或多個企業間之股份基礎給付交易，與集團另一企業之權益工具有關者。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，第二項議題係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權益工具之義務。

母公司將其權益工具之權利給與子公司員工（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。

B54 母公司負有向子公司員工提供母公司本身權益工具以交割該交易之義務。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 段之條件，故應將其與員工之交易視為現金交割。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。

與以現金交割之方式支付予員工有關之股份基礎給付協議

B56 第三項議題係自供應商（包括員工）取得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商進行必要支付之義務，其會計應如何處理。例如思考下列協議，其中母公司（非企業本身）負有對該企業之員工為必要現金支付之義務：

(a) 企業之員工將取得與該企業權益工具之價格連結之現金給付。

(b) 企業之員工將取得與母公司權益工具之價格連結之現金給付。

B57 子公司未負有對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視為權益交割，並認列相應之權益增加作為母公司之投入。子公司後續應於因未能達成非關市價之既得條件而發生改變時，依第 19 至 21 段之規定重新衡量該交易之成本。此作法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 由於母公司負有對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 段所述現金交割之股份基礎給付交易適用之規定衡量其義務。

員工於集團企業間之轉調

B59 第四項議題係涉及一家以上集團企業之員工之集團股份基礎給付協議。例如，母公司可能以繼續於集團內服務一定期間為條件，將其權益工具之權利給與子公司之員工。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。若子公司未負有對其員工交割該股份基礎給付交易之義務，應將其視為權益交割之交易處理。每一子公司應參照權益工具於母公司原始給與該權益工具權利當日（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，衡量自員工取得之勞務。

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，其應將該交易視為現金交割。各子公司應依權益工具給與日之公允價值，以及該員工於既得期間內服務於各子公司之比例衡量所取得之勞務。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變動。

B61 該員工於集團企業間轉調後，可能未符合附錄 A 中所定義市價條件以外之其他既得條件，例如在服務期間完成前自集團離職。在此情況下，由於既得條件係於集團中服務，故各子公司應調整以往依第 19 段之原則認列自員工取得勞務之金額。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，各集團企業之財務報表，就累積之基礎而言，所認列取得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

本附錄之修正內容適用於會計期間開始日在 2005 年 1 月 1 日以後之年度財務報表。若企業提前適用本國際財務報導準則，本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。

國際財務報導準則第 2 號

股份基礎給付

B 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會
國際會計準則翻譯委員會專案委員會　翻譯

國際財務報導準則第 2 號

股份基礎給付

國際會計準則理事會（IASB）所發布之隨附文件

本版包括截至 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。

國際財務報導準則第 2 號之內容（不含隨附文件）已包含於本版之 A 部分。本準則發布時之生效日為 2005 年 1 月 1 日，最新修正內容之生效日為 2013 年 1 月 1 日。本部分包括下列隨附文件：

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

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

國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」由國際會計準則理事會之 14 位理事贊成發布。

Sir David Tweedie	主席
Thomas E Jones	副主席
Mary E Barth	
Hans-Georg Bruns	
Anthony T Cope	
Robert P Garnett	
Gilbert Gélard	
James J Leisenring	
Warren J McGregor	
Patricia L O'Malley	
Harry K Schmid	
John T Smith	
Geoffrey Whittington	
Tatsumi Yamada	

理事會對 2008 年 1 月發布之「既得條件與取消」（修正國際財務報導準則第 2 號）之核准

「既得條件及取消」（修正國際財務報導準則第 2 號）由國際會計準則理事會 14 位理事中之 13 位理事贊成發布。

Sir David Tweedie	主席
Thomas E Jones	副主席
Mary E Barth	
Stephen Cooper	
Philippe Danjou	
Jan Engström	
Robert P Garnett	
Gilbert Gélard	
James J Leisenring	
Warren J McGregor	
John T Smith	
Tatsumi Yamada	
Wei-Guo Zhang	

理事會對 2009 年 6 月發布之「集團之現金交割之股份基礎給付交易」（修正國際財務報導準則第 2 號）之核准

「集團之現金交割之股份基礎給付交易」（修正國際財務報導準則第 2 號）係由國際會計準則理事會之 13 位理事贊成發布。Kalavacherla 先生鑑於最近方被任命為理事，故棄權。

Sir David Tweedie	主席
Thomas E Jones	副主席
Mary E Barth	
Stephen Cooper	
Philippe Danjou	
Jan Engström	
Robert P Garnett	
Gilbert Gélard	
Prabhakar Kalavacherla	
James J Leisenring	
Warren J McGregor	
John T Smith	
Tatsumi Yamada	
Wei-Guo Zhang	

目錄

	條　文
國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」之結論基礎	
簡介	**BC1–BC6**
範圍	**BC7–BC28**
廣泛基礎之員工股份計畫，包括員工認股計畫	**BC8–BC18**
企業無法辨認其所取得一部分或所有商品或勞務之交易	**BC18A–BC18D**
移轉權益工具予員工	**BC19–BC22G**
屬國際財務報導準則第 3 號「企業合併」範圍之交易	**BC23-BC24D**
屬國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」及國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」範圍之交易	**BC25-BC28**
權益交割之股份基礎給付交易之認列	**BC29–BC60**
「企業並非交易中之一方」	**BC34-BC35**
「員工並未提供勞務」	**BC36-BC39**
「企業並無成本，因此應無費用」	**BC40-BC44**
「費用之認列不符合費用之定義」	**BC45-BC53**
「每股盈餘遭受『雙重打擊』」	**BC54-BC57**
「不利之經濟後果」	**BC58-BC60**
權益交割之股份基礎給付交易之衡量	**BC61–BC128H**
衡量基礎	**BC69–BC87**
歷史成本	BC70-BC74
內含價值	BC75-BC79
最低價值	BC80-BC83
公允價值	BC84-BC87
衡量日	**BC88-BC128**

交易之借方 BC91-BC96
交易之貸方 BC97-BC105
執行日 BC98
既得日、勞務提供日及給與日 BC99-BC105
其他議題 BC106-BC118
國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」 BC106-BC110
改變負債及權益定義之建議 BC111-BC118
與非屬員工者所為之股份基礎給付交易 BC119-BC128
企業無法辨認所取得其所取得一部分或所有商品或勞務之交易 BC128A-BC128H
員工認股權之公允價值 BC129–BC199
選擇權定價模式於未上市（櫃）及新上市（櫃）企業之應用 BC137-BC144
選擇權定價模式於員工認股權之應用 BC145-BC199
既得期間內不得執行 BC146-BC152
不可移轉性 BC153–BC169
既得條件 BC170-BC184
選擇權存續期間 BC185-BC187
員工認股權之其他特性 BC188-BC199
股份基礎給付交易中取得勞務之認列及衡量 BC200–BC221
於既得期間 BC200-BC217
既得期間終了後放棄或失效之認股權 BC218-BC221
股份基礎給付協議條款及條件之修改 BC222–BC237B
以現金交割之股份增值權 BC238-BC255
既得日前是否已產生負債？ BC243-BC245
負債應如何衡量？ BC246-BC251
相關費用於損益表應如何表達？ BC252-BC255
得選擇現金之股份基礎給付交易 BC256-BC268

協議條款允許交易對方選擇交割方式 **BC258-BC264**

協議條款允許企業選擇交割方式 **BC265-BC268**

集團企業間之股份基礎給付交易（2009 年修正） **BC268A-BC268S**

員工於集團企業間之轉調 **BC268P-BC268S**

員工認股權會計之整體結論 **BC269-BC310**

與美國一般公認會計原則趨同 **BC270-BC286**

美國會計原則委員會第 25 號意見書 BC272-BC275

美國財務會計準則公報第 123 號 BC276-BC286

認列與揭露 **BC287-BC293**

衡量之可靠性 **BC294-BC310**

過渡規定 **BC310A**

集團企業間之股份基礎給付交易 **BC310A**

其他準則之配套修正 **BC311-BC333**

股份基礎給付交易之所得稅影響數 **BC311-BC329**

持有本身股份之會計處理 **BC330-BC333**

國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」之結論基礎

本結論基礎附於國際財務報導準則第 2 號，但非屬其一部分。

簡介

BC1　本結論基礎彙整國際會計準則理事會（IASB）對國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」於達成結論過程中所作之考量。個別理事對某些因素之重視程度高於其他因素。

BC2　企業常發行[*]股份或認股權以支付員工或他人。股份計畫或認股權計畫係員工酬勞之常見條款，不僅用於董事或高階主管，亦用於許多其他員工。某些企業發行股份或認股權以支付供應商（例如專業服務之供應商）。

BC3　國際財務報導準則第 2 號發布前，其他國際財務報導準則並未規範該等交易之認列及衡量。此國際財務報導準則之缺口引發關切。例如，國際證券管理機構組織（IOSCO）於其 2000 年之國際準則報告中聲明，國際會計準則委員會（IASC）（國際會計準則理事會（IASB）之前身）應思考股份基礎給付之會計處理。

BC4　鮮少國家訂有針對此議題之準則。由於近年來股份基礎給付交易日益盛行且持續普及，故引起許多國家之重視。各準則制定機構已致力於此議題之研究，國際會計準則理事會（IASB）於 2001 年 7 月將股份基礎給付之計畫列入議程時，某些準則制定者亦已發布提案。例如，德國會計準則委員會於 2001 年 6 月發布會計準則草案「認股權計畫及類似獎酬協議之會計處理」。國際會計準則委員會（IASC）、英國會計準則理事會及其他 G4+1[†]之成員於 2000 年 7 月發布之討論稿「股份基礎給付之會計」係由英國會計準則理事會主導其制定。丹麥特許註冊會計師協會於 2000 年 4 月發布討論稿「股份基礎給付之會計處理」。更近期者係日本會計準則理事會於 2002 年 12 月發布股份基礎給付之彙總議題稿。美國財務會計準則理事會（FASB）則於 2003 年 3 月將檢討美國股份基礎給付會計規範之專案列入議程。此外，加拿大會計準則理事會（AcSB）近來完成其股份基礎給付之專案。加拿大會計準則理事會（AcSB）之準則規範所有股份基礎給付交易之認列，包括給與員工認股權之交易（於第 BC281 及 BC282 段有進一步之討論）。

BC5　財務報表使用者及其他評論者要求改善股份基礎給付之會計處理。例如，國際會

[*] 此處係指廣義之「發行」。例如移轉庫藏股（所持有本身之股份）予他人亦視為權益工具之「發行」。某些人主張選擇權或股份之給與附有既得條件者，其於既得條件達成時方被「發行」。儘管該主張受到認同，仍無法改變理事會對於本國際財務報導準則規定之結論。故此處之「發行」用於較廣之範圍，包括以達成特定既得條件為前提，有條件地將權益工具移轉予交易對方之情況。

[†] G4+1 之成員包括澳洲、加拿大、紐西蘭、英國、美國之國家會計準則制定機構及國際會計準則委員會。

計準則委員會/G4+1 之討論稿及草案第 ED2 號「股份基礎給付」中有關股份基礎給付交易係於商品或勞務消耗時產生費用並應認列於財務報表之提案，獲得投資人及其他財務報表使用者之大力支持。近來發生之經濟事件突顯出提供中立、透明及可比資訊之高品質財務報表以幫助使用者制定經濟決策之重要性。尤其是漏列員工股份基礎給付交易所產生之費用已引發投資人、其他財務報表使用者及其他評論者對於產生經濟失真及公司治理議題之關注。

BC6 如上所述，理事會於 2001 年 7 月啟動制定股份基礎給付之國際財務報導準則之計畫。2001 年 9 月，理事會徵求對國際會計準則委員會/G4+1 討論稿之其他意見，徵求意見截止日為 2001 年 12 月 5 日。理事會共收到超過 270 封之意見函。理事會於制定草案第 2 號時亦得到諮詢小組之協助。該小組之成員由來自不同國家及背景，包括投資界、企業界、審計界、學術界、獎酬諮詢服務界、評價界及主管機關之代表所組成。理事會在 2002 年 7 月於紐約舉行之專門小組討論中得到其他專家進一步之協助。理事會於 2002 年 11 月發布草案第 2 號(ED2)「股份基礎給付」，徵求意見截止日為 2003 年 3 月 7 日。理事會共收到超過 240 封之意見函。理事會亦於美國財務會計準則理事會將檢討美國股份基礎給付會計規範之計畫列入議程後，與其進行合作，包括參與美國財務會計準則理事會選擇權評價小組之會議並與美國財務會計準則理事會開會討論趨同之議題。

BC6A 理事會於 2007 年將一項專案列入議程，以闡明公報之範圍及當企業取得商品或勞務但沒有給付義務時其集團現金交割股份基礎給付交易於其單獨或個別財務報表之會計處理。理事會於 2007 年 12 月發布「集團之現金交割股份基礎給付交易」（對國際財務報導準則第 2 號之建議修正）。2009 年 6 月最終發布之修正亦納入兩號解釋函之內容：國際財務報導準則解釋第 8 號「國際財務報導準則第 2 號之範圍」及國際財務報導準則解釋第 11 號「集團及庫藏股交易」。因此，理事會撤銷此兩號解釋函。

範圍

BC7 與員工認股權有關之股份基礎給付會計處理頗為複雜並具爭議。然而，國際財務報導準則第 2 號之範圍較此更為廣泛。該準則適用於給與員工之股份或其他權益工具，亦適用於自非屬員工之其他人取得商品或勞務，而以發行股份、認股權或其他權益工具作為對價之交易。「商品」一詞包括存貨、消耗品、不動產、廠房及設備、無形資產及其他非金融資產。最後，本國際財務報導準則亦適用於以「股份為基礎」之現金（或其他資產）支付，該支付之金額係以企業之股份或其他權益工具（例如現金股份增值權）之價格為基礎。

廣泛基礎之員工股份計畫，包括員工認股計畫

BC8 某些員工股份計畫被稱為「廣泛基礎」或「全部員工」計畫。所有（或幾乎所有）員工均有機會參與該計畫。反之，其他計畫則較具選擇性，僅包括個別或特定群組（例如高階主管）之員工。員工認股計畫常為廣泛基礎計畫。員工認股計畫通常提供員工可以折價（亦即以低於股份公允價值之金額）購買特定數量股份之機會。員工通常必須達成特定條件（例如必須繼續提供特定期間之勞務）方能享有取得折價股份之權利。

BC9 員工認股計畫引發之相關議題如下：

(a) 該等計畫與其他員工股份計畫之差異是否非常大，以致必須採用不同之會計處理方為適當。

(b) 即使(a)之答案為否定，是否存在任何情況（例如折價幅度非常小時）使員工認股計畫豁免適用股份基礎給付之會計準則係屬適當？

BC10 部分草案第 2 號之回應者主張廣泛基礎員工股份計畫應豁免適用股份基礎給付之會計準則。其常見之理由係該等計畫與其他類型之員工股份計畫不同，特別是該等計畫並非員工勞務酬勞之一部分。某些人則主張此類計畫應認列費用之規定違背政府鼓勵員工入股之政策。反之，其他回應者認為員工認股計畫與其他員工股份計畫並無二致，故應適用相同之會計規範。然而，某些人則建議若折價幅度小則應允許豁免。

BC11 理事會決議，廣泛基礎員工股份計畫（包括廣泛基礎員工認股計畫）與其他員工股份計畫之會計處理原則上不應有差異（折價幅度「小」之議題將於後文考量）。理事會注意到該等計畫僅提供予員工之事實本身即可充分證明此利益即為員工酬勞。此外，「酬勞」一詞不侷限於作為個別員工合約一部分之酬勞：其包含所有提供予員工之利益。同樣地，勞務一詞包含員工所提供作為回報之所有效益，包括因股份計畫提供之激勵而增加之生產力、責任感及員工其他工作績效之提高。

BC12 此外，區分因廣泛基礎員工股份計畫而取得之增額效益與一般員工勞務將不會改變必須對該等計畫予以會計處理之結論。無論員工提供效益或企業提供利益之分類為何，均應將該等交易認列於財務報表。

BC13 此外，由於財務報導之任務並非對特定交易採有利之會計處理方式以鼓勵企業進行該等交易，故某些國家之政府有鼓勵員工入股之政策，但這不是對此類計畫採不同會計處理之正當理由。例如，政府可能希望鼓勵企業自行提供退休金予員工以減輕國家未來之負擔，但並不因此而得以將退休金成本排除於財務報表外，否則將傷害財務報導之品質。財務報導之目的係提供有助於財務報表使用者制定經濟決策之資訊。漏列財務報表中之費用並無法改變該等費用業已發生之事實。費用之漏列將導致報導淨利之高估，財務報表將因此不中立性，並降低其透明度及可比性，進而可能誤導其使用者。

BC14　對於某些折價幅度較小之計畫是否應允許豁免仍無定論。例如美國財務會計準則理事會之財務會計準則公報第 123 號「股份基礎獎酬之會計」對符合特定條件之員工認股計畫允許豁免，其中之一項條件即為折價幅度小。

BC15　就某方面而言，對實質上並無選擇權特性且折價幅度較小之員工認股計畫採取豁免似乎有其道理。在此情況下，該計畫給與員工之權利就企業而言很有可能沒有重大價值。

BC16　另一方面，即使同意豁免為適當，亦難界定其範圍。例如，決定何者為小幅折價。有些人認為大宗股票能於市場上以接近現時股價之價格出售，故市價 5%之折扣（依美國財務會計準則公報第 123 號之規定）過高。此外，亦有某些人主張無須允許該等計畫豁免適用該準則。若給與員工之權利並無重大價值，則顯示該金額並不重大，由於財務報表中無須包含非重大資訊，故並無必要在會計準則中明文予以排除。

BC17　理事會基於前段所述之原因，決議廣泛基礎之員工股份計畫（包括廣泛基礎之員工認股計畫）不得豁免適用本國際財務報導準則。

BC18　然而，理事會注意到可能有員工係以持有企業權益工具持有人之身分而非以員工之身分與企業交易之情況。例如，當企業給與某類權益工具之所有持有人一項權利，該項權利可取得該企業新增之權益工具且其價格低於該權益工具之公允價值。若該員工係因其為該類權益工具之持有人而取得該項權利，理事會決議由於員工係以股東身分而非員工身分取得此項權利，故此權利之給與或執行非本國際財務報導準則規範之範圍。

企業無法辨認其所取得一部分或所有商品或勞務之交易（第 2 段）*

BC18A　理事會將 2009 年發布之國際財務報導準則解釋第 8 號「集團之現金交割股份基礎給付交易」之共識納入國際財務報導準則第 2 號。本節彙整國際財務報導準則解釋委員會於達成共識（即理事會所核准者）時之考量。

BC18B　國際財務報導準則第 2 號適用於企業取得商品或勞務之股份基礎給付交易。然而於某些情況下企業可能難以證明已取得商品或勞務，故產生該等交易是否應適用國際財務報導準則第 2 號之問題。此外，若企業已進行股份基礎給付交易但所取得之可辨認對價（若有時）似乎低於股份基礎給付之公允價值，此種情況是否顯示即使無法明確辨認某些商品或勞務，但確已取得該等商品或勞務，並因此應適用國際財務報導準則第 2 號？

BC18C　理事會於制定國際財務報導準則第 2 號時，已有企業之董事將預期取得某些商品

* 第 BC18A 至 BC18D 段係因 2009 年 6 月發布「集團之現金交割之股份基礎給付交易」（修改國際財務報導準則第 2 號）而新增。

或勞務以作為所發行權益工具之報償之結論（結論基礎第 BC37 段）。這意味著無須辨認所取得作為所發行權益工具報償之特定商品或勞務方能推論出已（或將）取得商品或勞務。此外，本國際財務報導準則第 8 段規定，所取得之商品或勞務無須符合認列為資產之條件亦可為國際財務報導準則第 2 號範圍之股份基礎給付。在此情況下，本國際財務報導準則規定已取得或可取得商品或勞務之成本將認列為費用。

BC18D 因此，理事會決議國際財務報導準則第 2 號之範圍包括企業無法辨認其所取得一部分或所有商品或勞務之交易。若所取得之可辨認對價（若有）似乎低於所給與權益工具或所產生負債之公允價值，則此種情況通常*顯示已取得（或將取得）其他對價（即無法辨認之商品或勞務）。

移轉權益工具予員工（第 3 及 3A 段）*

BC19 企業於某些情況下可能以由一位股東（或多位股東）移轉權益工具予員工（或他人）之方式代替直接發行股份或認股權予員工（或他人）。

BC20 於此協議下，企業取得由其股東支付之勞務（或商品）。實質上，此協議可視為兩項交易：一項交易為企業未支付對價即取回其權益工具，第二項交易則為企業取得勞務（或商品）作為發行權益工具予員工（或他人）之對價。

BC21 第二項交易係股份基礎給付交易。因此，理事會決議企業應將股東移轉權益工具予員工（或他人）與其他股份基礎給付交易採同樣之會計處理方式。理事會對移轉企業母公司或屬同一集團其他企業之權益工具予企業之員工或其他供應商亦作成相同決議。

BC22 然而，若權益工具移轉予員工或他人之目的明顯非用以支付提供予企業之商品或勞務，則該等移轉並非股份基礎給付交易。下列情況即為一例，若移轉係股東用以清償對該員工與其受雇於企業無關之個人債務，或該員工係股東之親戚，該移轉係股東因親屬關係對該員工之私人餽贈。

BC22A 理事會於 2007 年 12 月發布計畫修正國際財務會計準則第 2 號及國際財務報導準則解釋第 11 號之「集團之現金股份基礎給付交易」草案。其目的為闡明於該等交易中，取得商品或勞務之企業於其單獨或個別財務報表中之會計處理。理事會建議無論集團之股份基礎給付交易係現金交割或權益交割，均指定將其中某些類型之交易納入國際財務報導準則第 2 號（並非國際會計準則第 19 號「員工福利」）

* 某些情況下，移轉之原因可解釋為何未取得或將取得商品或勞務。例如，一位大股東進行遺產規劃時移轉其部分持股予其家屬，在缺乏相關因素顯示該家屬已提供或預期將提供商品或勞務予企業以換取該股份時，此交易應非屬國際財務報導準則第 2 號之範圍。

之範圍。

BC22B 草案之回應者幾乎全數贊成草案中母公司與子公司間之集團現金交割交易應屬於國際財務報導準則第 2 號之範圍。回應者普遍認為納入該等交易符合國際財務報導準則第 2 號之主要原則，即企業應認列於股份基礎交易中取得之商品或勞務。然而，回應者亦擔心提案之範圍：

(a) 採用逐案認定之方式而且不符合國際財務報導準則第 2 號中股份基礎給付交易之定義。

(b) 不明確而且增加與其他所適用國際財務報導準則（包括國際財務報導準則解釋第 11 號）中相關範圍規定之不一致。

BC22C 許多回應者擔心類似交易仍將有不同之會計處理。由於提案中並無股份基礎給付交易定義之修正，部分交易將因其不符合國際財務報導準則第 2 號之範圍而可能無法納入國際財務報導準則第 2 號之範圍。理事會同意回應者認為該提案並未如預期般達到將所有股份基礎給付交易均納入國際財務報導準則第 2 號之目的。

BC22D 理事會於完成 2009 年 6 月發布之修正時，重申其意欲於建議之修正中傳達之觀點，即取得商品或勞務之企業對於集團之股份基礎給付交易應依國際財務報導準則第 2 號之規定處理。因此，即使取得商品或勞務之企業不具有交割該交易之義務，無論對供應商之支付係權益交割或現金交割，亦適用國際財務報導準則第 2 號。為避免未來仍需要為集團交易提供有關國際財務報導準則第 2 號範圍之進一步指引，理事會決定修正部分用語之定義，並以新增之第 3A 段取代第 3 段以明確說明適用於該等交易之原則。

BC22E 理事會於再度審議建議之修正時贊同回應者之意見，即提案中國際財務報導準則第 2 號之範圍仍不明確且與準則及相關解釋不一致。例如，「股東」與「母公司」用語之涵義有所不同：股東不必然為母公司而母公司亦無須為股東。理事會注意到集團企業間之股份基礎給付交易常由母公司（意即控制層級）所指示。因此，理事會採用與國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」第 4 段相同之定義闡明「集團」之界定範圍，即僅包括一家母公司及其子公司。

BC22F 部分草案之回應者對該提案是否適用於合資提出疑問。理事會修正前之第 3 段（現由第 3A 段取代）規定，股東移轉企業（或集團另一企業）之權益工具之交易，對取得商品或勞務之企業而言係，屬國際財務報導準則第 2 號之範圍。然而，該規定並未明確說明移轉者係股東之會計處理。理事會注意到附錄 A 之用語定義(如所修正的)，應明確規定股份基礎給付交易中取得商品或勞務之企業（包括合資）無論其是否亦負責交割該交易，均應依本國際財務報導準則規定處理。

BC22G 此外，理事會注意到草案及相關討論之重點在於與集團企業有關之交易中，取得商品或勞務之企業於其單獨或個別財務報表之指引。針對涉及集團組織外之關係

人之交易，若於其單獨或個別財務報表處理相關交易將明顯擴大本計畫之範圍並改變國際財務報導準則第 2 號之範圍。因此，理事會決定不處理非屬同一集團之企業間類似股份基礎給付之交易但不符合修正後定義者。否則將擴充國際財務報導準則第 2 號之現行指引至非屬同一集團之企業，而理事會並無意圖改變該指引。

屬國際財務報導準則第 3 號「企業合併」範圍之交易

BC23　企業取得之商品（或其他非金融資產）可能屬於企業合併所取得淨資產之一部分，其支付之對價包括企業發行之股份或其他權益工具。由於國際財務報導準則第 3 號適用於與企業合併有關之資產取得及股份發行，因此該等交易更應適用此特定準則。

BC24　因此，於企業合併中為交換對被收購者之控制權所發行之權益工具非屬國際財務報導準則第 2 號之範圍。然而，權益工具若係給與被收購者之員工，且該給與乃基於其係員工之身分（例如換取其繼續提供勞務）時，則屬國際財務報導準則第 2 號之範圍。因企業合併或其他權益重組所產生之股份基礎給付協議，其取消、重訂或修改，應依國際財務報導準則第 2 號之規定處理。

BC24A　國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）改變企業合併之定義。企業合併先前之定義為「使兩個以上之個體或業務成為單一報導個體」。修訂後企業合併之定義則為「收購者取得對一個或多個業務之控制之交易或其他事件」。

BC24B　理事會被提醒該定義之改變，將導致合資控制者為形成合資而發行股份換取業務投入之會計處理落入國際財務報導準則第 2 號之範圍。理事會注意到共同控制交易依評估合併之集團報導個體層級不同，亦可能屬於國際財務報導準則第 2 號之範圍。

BC24C　理事會注意到於制定國際財務報導準則第 3 號之修訂版時，並未討論該等交易是否適用國際財務報導準則第 2 號。理事會亦注意到之所以排除共同控制交易及合資成立之會計處理於國際財務報導準則第 3 號之範圍，係為使理事會有更多時間思考相關會計議題。理事會於修訂國際財務報導準則第 3 號時，並未意圖改變目前之實務作法，而將該等交易納入並未具體規範該等交易之國際財務報導準則第 2 號之範圍。

BC24D　因此，理事會於 2009 年 4 月發布之「國際財務報導準則之改善」中修正國際財務報導準則第 2 號第 5 段以確認成立合資時之業務投入及共同控制之交易非屬國際財務報導準則第 2 號之範圍。

屬國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」及國際會計準則第 39 號

「金融工具：認列與衡量」*範圍之交易

BC25 本國際財務報導準則包括對國際會計準則第 32 號及國際會計準則第 39 號（均於 2003 年修訂）†之配套修正，以將屬於國際財務報導準則第 2 號範圍之交易排除於上述兩號準則之範圍外。

BC26 例如，假設企業簽訂布料購買合約以供服裝製作業務之所需，其必須於布料交貨當日支付交易對方相當於 1,000 股該企業股份價值之現金。企業將取得商品並支付現金，其金額係以企業之股價為基礎。此符合股份基礎給付交易之定義。此外，由於該合約係為購買屬於非金融項目之布料，且簽訂合約之目的在於取得布料以供該企業之製造業務使用，故該合約非屬國際會計準則第 32 號及國際會計準則第 39 號之範圍。

BC27 國際會計準則第 32 號及國際會計準則第 39 號之範圍包括購買非金融項目且得以現金、其他金融工具淨額交割，或以交換金融工具結清之合約，但不包括合約之簽訂及後續持有之目的係因應企業預期購買、出售或使用之需求而收取或交付非金融項目者。得以現金或其他金融工具淨額交割，或以交換金融工具結清之合約包括(a)合約條款明訂允許任何一方以現金或其他金融工具淨額交割，或以交換金融工具方式結清者；(b)合約條款雖未明訂可以現金或其他金融工具淨額交割，或以交換金融工具方式結清，但企業對於類似合約具有以現金或其他金融工具淨額交割，或以交換金融工具方式結清之實務慣例（無論係與同一交易對方簽訂互抵合約，或係於履約或失效前出售合約）；(c)企業對類似合約具有收取商品標的物並於短期內出售以賺取短期價差或自營商利潤之實務慣例；(d)作為合約標的之非金融項目可隨時變現（國際會計準則第 32 號第 8 至 10 段及國際會計準則第 39 號第 5 至 7 段）。

BC28 理事會決議第 BC27 段所述之合約應繼續適用國際會計準則第 32 號及國際會計準則第 39 號，故應排除於國際財務報導準則第 2 號之範圍。

權益交割之股份基礎給付交易之認列

BC29 理事會於制定草案第 ED2 號時，首先考量與權益交割之股份基礎給付交易所產生之費用認列有關之概念性爭議，其中包括討論稿之回應者及其他評論者所提出之論點。部分回應者係基於實務而非概念上之理由而反對認列特定股份基礎給付交易（即涉及員工認股權者）所產生之費用。理事會後續已討論該等實務議題（見

* 國際會計準則理事會（IASB）於 2009 年 11 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有資產。

† 國際會計準則第 32 號之名稱於 2005 年修正。

第 BC294 至 BC310 段）。

BC30 由於員工認股權之複雜程度及爭議性較高，故理事會將討論之重點集中於此。但費用認列是否適當之問題其實更為廣泛，其包含所有與發行股份、認股權或其他權益工具予員工或商品及勞務之供應商有關之交易。例如，理事會注意到回應者及其他評論者反對認列費用之主張僅針對員工認股權。然而，若反對認列員工認股權相關費用之概念性論述有其道理（例如，企業並無成本），則該論述應同樣適用於涉及其他權益工具（例如股份）之交易及發行予他人（例如專業服務之供應商）之權益工具。

BC31 所有類型之股份基礎給付交易均應認列費用之原因在於無論權益工具係股份或認股權，亦無論權益工具係給與員工或他人，企業從事之交易與其他權益工具之發行實質上並無二致。換言之，企業已取得資源（商品或勞務）作為發行股份、認股權或其他權益工具之對價。因此，企業應對資源（商品或勞務）之流入及權益之增加進行會計處理。後續企業亦應於取得商品或勞務之同時或較晚之日，對該等資源消耗所產生之費用進行會計處理。

BC32 許多草案第 ED2 號之回應者贊成此決議。反對者中一部分係不贊成該原則，一部分則因實務理由而反對，另一部分則同時基於上述二項理由而反對。理事會已於制定草案第 2 號時考慮基於原則而反對認列費用及基於實務理由而反對認列費用之論述，茲說明如下及第 BC294 至 BC310 段。

BC33 反對認列費用之常見論點包括：

(a) 此係股東與員工間之交易而非企業與員工間之交易。

(b) 員工並未提供勞務以取得選擇權。

(c) 由於企業並未放棄現金或其他資產，故企業並無成本。成本係以所有權權益被稀釋之形式由股東而非企業承擔。

(d) 費用之認列不符合會計準則制定者所採用觀念架構（包括國際會計準則理事會之「財務報表編製及表達之架構」）中之費用定義。

(e) 股東承擔之成本已於每股盈餘之稀釋中認列；若認列交易於企業之帳戶而使產生之費用計入損益表，將導致每股盈餘遭受「雙重打擊」。

(f) 由於要求認列費用將導致企業對採用或繼續員工股份計畫卻步，故將產生不利之經濟後果。

「企業並非交易中之一方」

BC34 某些人認為員工股份計畫之影響為現有之股東移轉其部分所有權權益予員工，而

企業並非此交易中之一方。

BC35 理事會並未接受此論點。員工股份計畫係由企業而非股東訂定，認股權亦係由企業發行予其員工而非由股東發行。即使並非如此，例如由股東直接移轉股份或認股權予員工，亦不表示企業並非交易中之一方。權益工具之發行係用以交換員工所提供之勞務，該等勞務係由企業取得而非其股東。因此，理事會決議企業應對發行權益工具所換取之勞務進行會計處理。理事會注意到此與其他發行權益工具之情況並無不同，例如若企業發行認股權證以收取現金，企業認列發行認股權證所換取之現金。雖然認股權證發行及後續執行之影響可形容為所有權權益自現有股東移轉至認股權證之持有人，由於企業因認股權證之發行而取得資源（現金），後續又因認股權證執行後之股份發行而取得資源（現金），因此企業仍為交易中之一方。同樣地，對於員工認股權而言，企業因選擇權之發行取得資源（員工之勞務）又因選擇權執行後之股份發行而取得資源（現金）。

「員工並未提供勞務」

BC36 某些主張企業並非交易中之一方者自前述論點外另提一個觀點，主張員工並未提供勞務以換取選擇權，因為員工之勞務係以現金（或其他資產）為報酬。

BC37 理事會同樣亦無法信服此論點。若員工並未提供勞務以換取認股權，則表示企業發行有價值之認股權但並未得到任何回報。員工並未為所取得之認股權支付現金。因此，員工若未提供勞務以取得選擇權，則其可謂不勞而獲。若此，企業之董事將因發行該等選擇權而違背股東之受託責任。

BC38 給與員工之股份或認股權通常係其酬勞組合之一部分。例如，員工之酬勞組合可能包含基本現金薪資、公司配車、退休金、醫療照護福利及股份與認股權等其他利益。所取得之勞務通常無法辨認出係與員工酬勞組合中之某個別組成部分對應，例如取得與醫療照護福利對應之勞務。但此並不表示員工並未提供勞務以取得該醫療照護福利，更確切地說，員工係為取得整體酬勞組合而提供勞務。

BC39 總而言之，股份、認股權或其他權益工具之所以給與員工係因其為員工。不論給與之權益工具佔酬勞組合之比例是高或低，均屬該組合之一部分。

「企業並無成本，因此應無費用發生」

BC40 某些人主張股份基礎給付未要求企業犧牲現金或其他資產，故企業並無成本發生，自然無須認列費用。

BC41 理事會認為該論述忽略下列項目，故其理論基礎並不周延：

(a) 企業每次取得資源作為發行權益工具之對價時，均無現金或其他資產之流

出，而在其他情況下，每次取得其他作為權益工具發行對價之資源時，均認列於財務報表。

(b) 費用係因該等資源之消耗而非資產之流出而發生。

BC42 換言之，無論是否認同企業發生成本之觀念，均應如其他發行權益工具之情況，編製會計分錄以認列取得作為權益工具發行對價之資源。例如，發行股份以取得現金，必須認列所取得之現金。若取得非貨幣性資產，例如該等股份係換取廠房及機器而非現金，企業應編製分錄以認列所取得之資產。若企業於企業合併中以發行股份取得其他業務或企業，企業應認列所取得之淨資產。

BC43 認列該等交易所發生之費用意味著所取得資源之消耗。亦即因股份或認股權而取得資源之「耗盡」。於前述廠房及機器之案例中，資產將於預期年限中提列折舊，導致各年度費用之認列。因發行股份所認列取得資源之金額最終將全數認列為費用（包括殘值，其將構成衡量資產處分損益之一部分）。同樣地，若以發行股份取得其他事業或企業，則費用將於所取得資產消耗時認列。例如，即使取得存貨時並未支付現金或其他資產，但取得之存貨將於出售時認列為費用。

BC44 取得員工勞務（或其他勞務）作為發行股份或認股權對價與前述案例之唯一差異係所取得之資源通常於取得時立即消耗，意即資源消耗之費用係立即而非於一段期間內認列。理事會決議消耗之時點不同並不會使原則改變；即使資源之消耗係與取得同時或隨後立即發生，財務報表仍應認列其取得及消耗。此觀點將於第 BC45 至 BC53 段作進一步之討論。

「費用之認列不符合費用之定義」

BC45 某些人質疑認列特定股份基礎給付交易所產生之費用是否符合會計準則制定者之觀念架構，特別是「架構」中所述：

> 費用係會計期間內之經濟資源減少，其表現形式為導致權益減少之*資產折耗*、流出或負債之發生，但不包括與對權益參與者之分配有關者。（第 70 段，用斜體強調部分係附加）

BC46 某些人主張若於股份基礎給付交易中取得勞務，則當中並無交易或事項符合費用之定義。他們聲稱其中並無資產流出亦無負債之發生。此外，由於勞務通常不符合資產認列之條件，故有該等勞務之消耗並非資產折耗之主張。

BC47 「架構」對資產有所定義，並說明「資產」一詞並非僅限於認列於資產負債表之資源（「架構」第 49 及 50 段）。雖然將於未來取得之勞務可能不符合資產[*]之定義，但勞務於取得時確為資產。該等資產通常立即消耗。美國財務會計準則理事會之財務會計觀念公報第 6 號「財務報表要素」中規定：

[*]例如，企業可能無法控制未來之勞務。

其他企業所提供之勞務（包括個人勞務）無法儲存而係於取得之同時消耗。雖然該等勞務之使用可創造或增加企業其他資產之價值，但該等勞務僅能於企業取得並使用之瞬間作為企業之資產……（第 31 段）

BC48 此適用於所有類型之勞務，例如員工勞務、法律服務及電話服務，亦適用於所有形式之支付。例如若企業以現金購買勞務，其會計分錄為：

借　　取得之勞務

　　貸　　支付之現金

BC49 該等勞務之消耗有時係用於創造可認列之資產，例如存貨。於此情況下，借方所記取得之勞務將資本化為所認列資產之一部分。但勞務常未創造或構成可認列資產之一部分，此時借方之所記取得之勞務將立即於損益表列為費用。上述之借方分錄（及所產生之費用）既不表示現金之流出（此係貸方之分錄），亦非用以平衡帳目之差漏項目。上述借方分錄代表取得之資源，產生之費用則代表該資源之消耗。

BC50 相同之分析亦適用於所取得勞務係以股份或認股權支付之情況，產生之費用代表該勞務之消耗，亦即資產之折耗。

BC51 為說明此論點，假設企業擁有兩棟配備瓦斯加熱裝置之建築物，企業以發行股份而非支付現金予瓦斯供應商。假設其中一棟建築物之瓦斯係由管線供應，故於取得時立即消耗，假設另一棟建築物之瓦斯係以桶裝瓦斯供應，故於一段期間內消耗。於上述兩種情況下，企業已取得作為權益工具發行對價之資產，故應認列所取得之資產及相應之權益投入。若該資產立即消耗（經管線取得瓦斯），則應立即認列費用；若資產係於以後消耗（取得桶裝瓦斯），則應於資產消耗時認列費用。

BC52 因此，理事會決議股份基礎給付交易所產生之費用符合「架構」中對費用之定義。

BC53 美國財務會計準則理事會考量相同之議題並於美國財務會計準則公報第 123 號中達成相同決議：

部分回應者指出美國財務會計準則理事會觀念公報第 6 號「財務報表要素」中對於費用之定義，說明費用來自於資產之流出、耗用或負債之產生（或兩者兼而有之），因此其堅持由於認股權之發行並未導致負債之產生，故無須認列費用。理事會認同員工認股權如同股票認購權證，係發行人之權益工具而非負債。但權益工具（包括員工認股權）係有價值之金融工具，故其發行係為交換有價值之對價，…對員工認股權而言，即為員工之勞務。於企業之營運中，使用所取得資產中內含之效益將導致費用之產生…（觀念公報第 6 號第 81 段附註 43 指出觀念上大部分費用將使資產減少，但若資產（例如勞務）之取得與其使用事實上係同時發生，則該資產通常不入帳。）（第 88 段）

「每股盈餘遭受『雙重打擊』」

BC54 某些人主張股份給付基礎交易所產生之成本均已認列於每股盈餘之稀釋中。若於損益表中認列費用，每股盈餘將遭受「雙重打擊」。

BC55 然而，理事會注意到此結果係屬適當。例如，若企業支付員工現金以取得其勞務，該現金爾後又作為認股權發行之對價而由企業收回，其對每股盈餘之影響將等同於直接發行該等選擇權予員工。

BC56 對每股盈餘之雙重影響正好反映出已發生之兩項經濟事件：企業已發行股份或認股權，因此增加計算每股盈餘時之股數（雖然就選擇權而言，僅納入具稀釋作用之選擇權），其亦已消耗因選擇權而取得之資源，並因此使盈餘減少。第 BC42 及 BC43 段中提及廠房及機器之案例即可說明此理。發行股份影響計算每股盈餘中之股數，而資產之消耗（折舊）影響盈餘。

BC57 總而言之，理事會決議對稀釋每股盈餘之雙重影響並非重複計算股份或認股權給與之影響：同樣之影響並未計算兩次，而係兩種不同之影響各計算一次。

「不利之經濟後果」

BC58 某些人主張由於要求認列（或擴大認列）員工股份基礎給付可能導致企業對採用或繼續員工股份計畫卻步，故可能產生不利之經濟後果。

BC59 其他人則主張若會計變動之採用確實導致減少員工股份計畫之使用，其原因可能在於企業對員工股份計畫作適當會計處理之規定將揭示該等計畫之實際經濟後果。他們主張此措施將改正目前因企業並未對發行有價值之股份或認股權以取得並消耗資源之交易進行會計處理所導致之經濟失真。

BC60 理事會注意到會計之角色為在任何情況下均應以中立之態度報導交易及事項，而非允許特定交易採取「有利」之會計處理以鼓勵企業從事該等交易。此舉將降低財務報導之品質。漏列財務報表中之費用並無法改變該等費用業已發生之事實。因此，若費用於損益表中漏列，將導致報導淨利之高估，財務報表將因而喪失中立性、降低透明度且可能誤導其使用者。由於員工股份基礎給付交易所產生之費用於不同企業、不同行業及不同年度間均不同，故可比性因此降低。就更根本而言，若企業未對其已進行之交易及該等交易之結果進行會計處理，課責性將因此降低。

權益交割之股份基礎給付交易之衡量

BC61 為認列權益交割之股份基礎給付交易，必須先決定交易應如何衡量。理事會從考

慮股份基礎給付交易之衡量原則開始，繼之以考慮其認為較佳之衡量方式於適用上所產生之實務議題。會計原則方面存有兩項基本問題：

(a) 應適用何種衡量基礎？

(b) 何時應適用該衡量基礎？

BC62 為解答上述問題，理事會考慮權益交易應適用之會計原則。「架構」中規定：

權益係指企業之資產減除其所有負債後之剩餘權益…權益於資產負債表中列示之金額取決於資產及負債之衡量。一般而言，企業權益之總金額與其股份之總市價相等僅屬巧合。…（第 49 及 67 段）。

BC63 下列會計方程式與權益之定義一致：

資產減負債等於權益

BC64 權益係剩餘權益，取決於資產及負債之衡量。因此，會計之重點係記錄方程式左邊（資產減負債，或淨資產）而非右邊之變動。權益之變動來自於淨資產之變動。例如，企業若發行股份以收取現金，將認列所取得之現金及相應之權益增加。後續股份市價之變動不影響企業之淨資產，故不予認列該等價值之變動。

BC65 因此，理事會決議對於權益交割股份基礎給付交易之會計處理，其主要會計目的係處理所取得作為發行權益工具對價之商品或勞務。因此，權益交割之股份基礎給付交易應以與其他權益工具發行之相同方式予以會計處理，即認列所取得之對價（淨資產之變動）及相應之權益增加。

BC66 為達此目的，理事會決議原則上所取得之商品或勞務應以其於企業取得該等商品或勞務當日之公允價值衡量。換言之，由於淨資產之變動係於企業取得商品或勞務時發生，該等商品或勞務於當日之公允價值提供淨資產變動之適當衡量標準。

BC67 然而，對於與員工之股份基礎給付交易，通常難以直接衡量所取得勞務之公允價值。如前所述，給與員工之股份或認股權通常係其酬勞組合之一項組成部分。通常不可能辨認出所提供與該組合中個別組成部分有關之勞務。若非直接衡量所給與權益工具之公允價值可能亦無法單獨衡量整體計畫之公允價值。此外，選擇權或股份之給與有時係作為額外之紅利而非基本酬勞之一部分，例如作為提高員工忠誠度之誘因或以此獎勵員工對提昇企業績效之貢獻。除其他酬勞外，企業藉由給與認股權，付出額外酬勞以獲取增額利益，該增額利益之公允價值可能亦難以衡量。

BC68 由於直接衡量所取得員工勞務之公允價值實務上有困難，理事會決議必須衡量交易之另一方，即以所給與權益工具之公允價值作為所取得勞務公允價值之代理指標。於此前提下，理事會考慮與上文相同之基本問題：

(a) 應適用何種衡量基礎？

(b) 何時應適用該衡量基礎？

衡量基礎

BC69 理事會討論下列衡量基礎以決定原則上應適用何者：

(a) 歷史成本

(b) 內含價值

(c) 最低價值

(d) 公允價值。

歷史成本

BC70 在法律允許之轄區中，企業通常直接或透過信託等機制買回其本身之股份並以此實現對員工所承諾之股份給與或員工認股權之執行。衡量選擇權或股份給與之基礎可能為企業持有其本身股份（持有之本身股份）之歷史成本（購買價格），即便該股份係於提出獎酬前取得。

BC71 對於認股權而言，此須將給與員工選擇權之執行價格與所持有本身股份之歷史成本相互比較。不足之部分應認列為費用。同樣地，假設執行價格高於所持有本身股份之歷史成本，則其差額應認列為利益。

BC72 乍看之下，若僅考慮其中所涉及之現金流量，則歷史成本基礎似乎有其道理：取得股份時產生現金流出，後續則於股份移轉予員工時產生現金流入（執行價格），其中之不足則屬企業之成本。若該現金流量與企業本身股份以外之其他事項有關，此方式係屬合理。例如，假設 ABC 公司以總成本 CU500,000[*]購買另一家企業 XYZ 公司之股份，隨後又將該股份以 CU400,000 出售予員工，企業應將 CU100,000 之差額認列為費用。

BC73 但若將此分析應用至企業本身之股份，則此邏輯不再成立。企業本身之股份並非企業之資產[†]，該股份係對企業資產之權益。因此，分配現金以買回股份係將資本

[*]本結論基礎之貨幣金額均以「貨幣單位(CU，即 Currency Units)」計價。

[†]討論稿對此論點之討論：某些轄區之會計實務可能將所取得之本身股份列報為資產，但其缺少資產之重要特性：提供未來經濟效益之能力。股份之權益所提供之未來經濟效益通常為收取股利之權利及對股份增值所產生利益之權利。公司對其本身之股份具有權益時，其僅於選擇支付股利時方能取得股利，由於淨資產並未發生變動：資金之流動僅為一循環，故該股利並非公司之利益。雖然持有庫藏股之公司可出售該股份，並於其價值增加時獲取更高之金額，企業通常亦能以現時市價（或近似值）發行該股份予第三人。儘管基於法律、監管或行政因素，出售所持有之庫藏股股份可能較發行新股更為簡便，但這些考量因素似乎並不足以構成此兩種情況之根本差異。（第 4.7 段之附註）

返還股東，應認列為權益之減少。同樣地，股份後續重新發行或移轉時，現金之流入係股東資本之增加，故應認列為權益之增加，不得認列收入或費用。一如股份之發行並不代表企業之收入，該等股份之買回亦不代表一項費用。

BC74 因此，理事會決議歷史成本並非衡量權益交割股份基礎交易之適當基礎。

內含價值

BC75 權益工具可能以其內含價值衡量。認股權於任何時點之內含價值係標的股份之市價與選擇權執行價格之差額。

BC76 員工認股權於給與日之內含價值常為零－執行價格通常為給與日之股份市價。因此在許多狀況下，以認股權於給與日之內含價值評估其價值即等同歸屬於選擇權之價值為零。

BC77 然而，選擇權之內含價值並未完全反映其價值。選擇權於市場上出售之價格高於其內含價值。此係因選擇權之持有人無須立即執行且能自標的股份之增值中獲取利益。換言之，雖然選擇權持有人所實現之最終利益係選擇權於執行日之內含價值，但選擇權持有人係因其持有該選擇權方能實現該未來內含價值，故選擇權持有人因有權參與股價上漲之未來利益而獲益。此外，選擇權持有人因有權遞延至選擇權存續期間終了方支付執行價格而獲益。該等利益一般稱為選擇權之「時間價值」。

BC78 對許多選擇權而言，時間價值代表其價值之重要部分。如前所述，許多員工認股權於給與日之內含價值為零，因此選擇權之價值完全係時間價值。於此情況下，於給與日忽略時間價值而採用內含價值法將 100%低估選擇權之價值。

BC79 理事會決議由於遺漏選擇權之時間價值將忽略選擇權全部價值中之潛在重要部分，因此以內含價值作為衡量股份基礎給付交易之衡量基礎通常並不適當。以此低估之價值衡量股份基礎給付交易將使該等交易無法忠實呈現於財務報表中。

最低價值

BC80 認股權可能以其最低價值衡量。最低價值係以下列假設為基礎，即有意願購買股份買權者將願意至少支付（且發行選擇權者至少要求取得）可遞延至選擇權存續期間終了方支付執行價格之權利價值。因此，可應用現值技術計算最低價值。對支付股利之股份而言，其計算過程為：

(a) 股份之現時價格，減除

(b) 該股份於選擇權存續期間預期股利之現值（若選擇權持有人並未取得股利），減除

(c) 執行價格之現值。

BC81　最低價值亦可以預期波動率近乎零（由於某些選擇權定價模式以波動率為除數，而零不能為除數，故並非精確之零）之選擇權定價模式計算。

BC82　最低價值衡量基礎擷取選擇權之部分時間價值，即遞延執行價格之支付至選擇權存續期間終了之權利價值，但並未包含波動率之影響。選擇權持有者因有權參與選擇權存續期間內股價上漲之利益但無須承擔股價下跌損失之全額風險而自波動中獲益。最低價值法因忽略波動率而使得出之價值較低，且常遠低於採用設計用來估計選擇權公允價值之方法所算出之價值。

BC83　理事會決議由於最低價值法因忽略波動率之影響導致忽略選擇權價值中潛在很大的一部分，故其並非適當之衡量基礎。以選擇權之最低價值衡量股份基礎給付交易將如同內含價值一般，無法使該等交易於財務報表忠實表達。

公允價值

BC84　公允價值已應用於會計之其他領域，其中包括經由發行權益工具以取得非現金資源之其他交易。例如，企業合併中所移轉之對價係以公允價值衡量，包括企業發行權益工具之公允價值。

BC85　公允價值係指已充分了解並有成交意願之雙方，在公平交易下據以達成交換所給與權益工具之金額，其擷取內含價值及時間價值兩者，因而可提供對認股權總價值之衡量（內含價值或最低價值則不然）。該價值反映企業與員工間之議價結果，企業由此同意給與員工認股權以換取其對企業提供之勞務。因此，以公允價值衡量股份基礎給付交易確保該等交易能於財務報表忠實表達，且與企業發行權益工具作為取得資源對價之其他交易一致。

BC86　因此，理事會決議股份、認股權或其他所給與權益工具應以其公允價值衡量。

BC87　在草案第 ED2 號有關此議題之回應者中，許多人表示同意所給與權益工具應以公允價值衡量之提案。部分不贊成該提案或有保留地同意該提案之回應者，對衡量之可靠性表示擔憂，特別是較小型或未上市（櫃）之企業。衡量可靠性及未上市（櫃)企業之議題係於第 BC294 至 BC310 段及第 BC137 至 BC144 段中分別討論。

衡量日

BC88　理事會首先考量為衡量與員工（及其他提供類似勞務之人員）[*]之股份基礎給付交

[*]理事會制定草案第 ED2 號之提案時，著重於衡量與員工及非員工之權益交割交易。草案第 ED2 號並未提出「員工」一詞之定義。理事會根據外界意見重新考量草案第 ED2 號之提案時，討論到該用語是否可能被作過於狹隘之解釋。此將導致對於自被視為員工之個人（例如基於法律或課稅目的）取得之勞務以及自他人取得實質類似之勞務採取不同之會計處理。理事會因此決議本國際財務報導準則對於與員工交易之規定亦應適用於與其他提供類似勞務者之交易。此包括自(a)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。(b)並非員工但提

易，權益工具之公允價值應於何日決定。討論中可能之衡量日有給與日、勞務提供日、既得日及執行日。由於僅認股權具有執行日，故大部分之討論係以認股權而非股份或其他權益工具為前提。

BC89 就員工認股權而言，給與日係企業與員工達成協議之日，若達成特定之條件（例如員工繼續為企業提供特定期間之勞務），員工將因此被給與對認股權之權利。勞務提供日係員工為享有認股權[*]之權利而提供必要勞務之日。既得日係員工為享有認股權之權利而達成所有必要既得條件之日。例如，員工若被要求繼續於企業服務三年，則既得日係三年期間屆滿日。執行日則係認股權執行之日。

BC90 為決定適當之衡量日，理事會將「架構」中之會計觀念應用至交易之各方面。對於與員工之交易，理事會決議如第 BC91 至 BC105 段所述，給與日係適當之衡量日。理事會對其他議題之考量於第 BC106 至 BC118 段中有相關說明。對於與員工以外他人之交易，理事會決議交付日係適當之衡量日（即取得商品或勞務日，相當於與員工之交易中之勞務提供日），相關說明如第 BC119 至 BC128 段。

交易之借方

BC91 將焦點集中於交易之借方係指將重點放在衡量所取得資源之公允價值。此衡量目標與對所取得作為權益工具發行對價之商品或勞務進行會計處理之主要目的一致（見第 BC64 至 BC66 段）。理事會因此決議企業所取得之商品或勞務原則上應以企業獲得該等商品或取得勞務當日之公允價值衡量。

BC92 然而，若所取得勞務之公允價值不易決定，則必須使用代理指標，例如所給與認股權或股份之公允價值。員工之勞務即屬此類情況。

BC93 若將所給與權益工具之公允價值作為所取得勞務公允價值之代理指標，由於在特定會計期間所取得勞務之公允價值並未受權益工具後續公允價值變動之影響，故於既得日及執行日衡量均不適當。例如，假設於第 1 至 3 年取得之勞務係作為將於第 5 年底執行認股權之對價，對於第 1 年之勞務而言，該勞務於取得時之公允價值與第 2 至 5 年認股權之價值變動無關，且亦未受其影響。

BC94 勞務提供日衡量係於取得勞務之同時衡量權益工具之公允價值。此表示權益工具公允價值於既得期間內之變動將影響歸屬於所取得勞務之金額。某些人認為權益工具公允價值之變動與所取得勞務之公允價值之間存在關聯性，故主張該論點係屬適當。例如，他們認為若認股權價值下跌，其激勵之效果亦隨之下降，員工將因此降低為取得該選擇權所提供之勞務水準或要求額外之酬勞。某些人則主張認股權公允價值因股價之普遍下跌而降低時，酬勞水準亦隨之下降。勞務提供日衡

供類似於員工所提供之勞務予企業者。因此，所有提及員工之處均包括其他提供類似勞務之人員。

[*]勞務提供日之衡量理論上要求企業於取得勞務之各日衡量認股權之公允價值。惟基於實務上之考量，很有可能使用近似值，例如各會計期間結束日之認股權公允價值或於各會計期間定期衡量之認股權價值。

量反映此酬勞水準之下降。

BC95 然而，理事會決議權益工具公允價值之變動及所取得勞務公允價值間不太可能存有高度相關。例如，若認股權之公允價值上升一倍，員工不可能加倍努力工作或同意減少其酬勞組合之其他部分。同樣地，即使酬勞水準隨股價普遍上漲而提高，此兩者間亦不可能存有高度相關。此外，股價與酬勞水準間存在之連結可能並非普遍適用於所有行業。

BC96 理事會作成可合理假設合約雙方於給與日之公允價值大致相等之結論，意即預期取得勞務之公允價值與所給與權益工具之公允價值大致相等。此結論加上理事會對所取得勞務之公允價值與權益工具於後續衡量日之公允價值間不可能存有高度相關之結論，促使理事會決議為提供所取得勞務公允價值之代理指標，給與日係最適當之衡量日。

交易之貸方

BC97 雖然將重點放在交易之借方與主要之會計目的一致，但某些人由交易貸方之觀點探討衡量日之問題，亦即權益工具之發行。理事會因此亦由此觀點思考該問題。

執行日

BC98 企業於執行日衡量之情況下認列因發行認股權所取得之資源（例如員工勞務），亦認列該選擇權公允價值之變動直至其執行或失效。故選擇權若被執行，則該交易之金額最終將「校準」至選擇權持有人因執行選擇權所獲取之利益。然而，若選擇權於執行期間終了時失效，以往認列之金額實際上必須迴轉，因此交易金額最終將校準為零。由於執行日衡量要求將認股權視為負債，不符合「架構」中負債之定義，因此理事會否決採用執行日衡量。由於執行日衡量要求認股權於原始認列後仍須繼續重新衡量，故其要求將認股權視為負債，此對作為權益工具之認股權而言並不適當。認股權並未包含移轉現金或其他資產之義務，故不符合負債之定義。

既得日、勞務提供日及給與日

BC99 理事會注意到國際會計準則委員會與 G4+1(IASC/G4+1)之討論稿贊成於既得日衡量而反對於給與日或勞務提供日衡量，原因在於其認為認股權直至既得日方才發行。其指出員工必須先提供必要勞務並達成其他績效標準以履行其於該協議中之己方責任後，企業才負有履行該協議之他方責任。員工之勞務提供並非僅為協議之條件，也是用以「支付」認股權之對價。因此，討論稿之結論為從經濟學之角度而言認股權直至既得日方才發行。由於企業係於既得日履行其於協議中之責任，故該日為適當之衡量日。

BC100 該討論稿亦建議於既得期間認列權益之增加以確保勞務係於取得時認列。其建議

應於既得日修正該增加數使其與當日之認股權公允價值相等。此表示於既得期間中貸記為權益之金額後續將重新衡量，以反映該權益所有權於既得日前之價值變動。此與「架構」中權益所有權後續不得重新衡量（亦即不認列其價值之任何變動）之觀念相左。討論稿解釋此重新衡量之正當性係基於認股權直至既得日方才發行，故該選擇權並未重新衡量。於既得期間貸記之權益僅係期中衡量以認列部分已完成之交易。

BC101 然而，理事會注意到即使能接受認股權直至既得日方發行，亦不表示權益所有權於此之前不存在。若權益所有權於既得日前已存在，該權益不得重新衡量。此外，將某一類型之權益所有權轉換為其他類型時，由於淨資產並未發生變動，故該轉換本身不致引起權益總額之變動。

BC102 部分既得日之支持者提出履約期間內之增加數符合負債之定義。惟此推論之基礎並不明確。企業無須移轉現金或其他資產予員工，其唯一之承諾為發行權益工具。

BC103 理事會決議由於既得日衡量要求重新衡量權益，故其與「架構」並不一致。

BC104 勞務提供日衡量並未要求於原始認列後重新衡量權益所有權。然而，如前所述，理事會認為將認股權公允價值之變動納入交易金額不可能產生允當反映所取得勞務公允價值之金額，而後者方為主要之目的。

BC105 理事會因此決議無論將重心放在交易之何方（即資源之取得或權益工具之發行），由於給與日衡量並未要求重新衡量權益所有權，且能提供自員工取得勞務公允價值之適當代理指標，故其係「架構」下之適當衡量日。

其他議題

國際會計準則第 32 號「金融工具：揭露與表達」*

BC106 如上所述，於「架構」對負債及權益之定義下，由於股份及認股權均未要求企業移轉現金或其他資產，故上述工具均為權益工具。同樣地，所有由企業發行股份或認股權交割之合約或協議均被分類為權益。然而，此與國際會計準則第 32 號中對於負債與權益之區別有所不同。雖然國際會計準則第 32 號於其對負債及權益之區別中亦考量一項工具是否包含移轉現金或其他資產之義務，但該準則尚有應考量交割時發行股份之數量（及所收取之現金）係固定或變動之判斷條件。國際會計準則第 32 號將未來將以或可能以企業本身權益工具交割之合約，且該合約係企業必須或可能交付變動數量企業本身權益工具之非衍生工具合約，或非以或可能非以固定金額之現金或其他金融資產交換固定數量企業本身權益工具方式交割之衍生工具合約，分類為負債。

BC107 某些情況下，員工享有權利之認股權數量係變動。例如，員工於既得日將享有認

* 國際會計準則第 32 號於 2005 年 8 月修正為國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」。

股權權利之數量依是否超越特定績效目標及其超越程度而改變。另一例則為以股份交割之股份增值權。在此情況下，將發行變動數量之股份，其價值與企業於一段時間之股價增值相等。

BC108 因此，權益交割之股份基礎給付交易若適用國際會計準則第 32 號之規定，發行權益工具之義務在某些情況下將分類為負債。此時交易將於給與日後之衡量日進行最終衡量。

BC109 理事會決議國際財務報導準則第 2 號之制定有不同考量。例如，劃分固定或變動之選擇權計畫並規定變動選擇權計畫採用較晚之衡量日，將如第 BC272 至 BC275 段所述產生不恰當之後果。

BC110 理事會決議國際會計準則第 32 號中，某些發行權益工具之義務應分類為負債之規定不得適用於股份基礎給付之國際財務報導準則。理事會承認此舉將造成國際財務報導準則第 2 號與國際會計準則第 32 號間之差異。理事會決議由於該議題並非股份基礎給付項目中唯一債務/權益分類之問題，故於決定是否應消除及如何消除該差異前，必須在更廣大之範疇下探討此議題，即將其作為對「架構」中負債及權益定義進行根本檢討之一環，詳如下文所述。

改變負債及權益定義之建議

BC111 對於與員工之交易，理事會於作成給與日係「架構」下之適當衡量日之結論時，注意到部分草案第 ED2 號及討論稿之回應者認為「架構」中負債及權益之定義應予修訂，故而贊成採用其他衡量日。

BC112 例如，某些既得日之支持者主張於給與日至既得日間取得員工勞務使企業產生支付該等勞務之義務，而其交割方法並不重要。換言之，該義務係以現金或權益工具交割並不重要，兩者皆應視為負債。因此，負債之定義應修改，使所有類型之義務無論交割之方式為何，均列於負債中。但此方式是否必然導致既得日衡量之採用則非明確無疑。認股權包含發行股份之義務，若所有類型之義務均分類為負債，則認股權應列為負債，此時將導致執行日衡量之採用。

BC113 某些人支持採用執行日衡量，其理由在於此將產生與「經濟上相似」之現金交割股份基礎給付交易相同之會計結果。例如，其主張員工對於以現金交割之股份增值權或以股份交割之股份增值權所取得之對價價值相等，故二者實質相似。再者，若股份增值權係以股份交割且該股份立即出售，員工最終之處境將與擁有現金交割之股份增值權完全相同，意即擁有與企業於一段期間內之股價增值相當之現金。同樣地，某些人則認為認股權與現金交割之股份增值權在經濟上相似。員工於執行後立即出售該股份以實現執行認股權利益時尤為如此，而此正為常見之情況。無論採取何種作法，員工最終所取得之現金金額均以一段期間之股價增值為基礎。若現金交割之交易與權益交割之交易在經濟上相似，其會計處理亦應相同。

BC114 然而，改變負債及權益之界限使其與執行日衡量一致是否係達成相同會計處理之唯一途徑並非明確無疑。例如，可改變界限使現金交割之員工股份計畫於給與日衡量，後續之現金支付直接借記權益，作為對權益參與者之分配。

BC115 執行日衡量之其他支持者不認為認股權之持有人係所有權集團中之一員，因此其認為選擇權不應分類為權益。某些人主張選擇權之持有人僅係企業之潛在業主。但此觀點是否普遍適用，亦即適用於所有類型之選擇權則並非明確無疑。例如某些對員工認股權採用執行日衡量之支持者並不一定贊成對於為取得現金而於市場中發行之認股權或認股權證採用相同之方式。然而，修訂「架構」中對於負債及權益之定義將影響企業發行之所有選擇權及認股權證之分類。

BC116 鑒於改變負債及權益定義之建議不只一項，且尚未對該等建議進行完整之探討，故仍未完全確定應建議採用何項對定義之改變。

BC117 此外，由於改變負債與權益之界限將影響所有種類之財務利益，而非僅影響與員工股份計畫有關者，故理事會決議不應單獨考慮各項建議。所有建議之改變均應於檢討「架構」中負債及權益定義之擴大專案中探究其涵義。若此檢討導致定義之改變，理事會爾後將考慮是否應修訂股份基礎給付之國際財務報導準則。

BC118 因此，理事會於考慮上述議題後確認其決議，即就提供所取得員工勞務公允價值之代理指標而言，於給與日衡量所給與權益工具之公允價值係屬適當。

與非屬員工者所為之股份基礎給付交易

BC119 在與非屬員工者所為之股份基礎給付交易中，所取得商品或勞務之公允價值應能可靠衡量。因此理事會決議本國際財務報導準則應規定企業假設所取得商品或勞務之公允價值能可靠衡量[*]。惟若該前提假設在罕見情況下被反駁，企業則應以所給與權益工具之公允價值衡量該交易。

BC120 某些在與員工之股份基礎給付交易中出現之衡量議題同樣出現於與他人之交易。例如，他人於享有股份或認股權之權利前可能有必須達成之績效（即既得）條件。因此，任何有關如何處理與員工之股份基礎給付交易中既得條件之決議亦應適用於與他人之交易。

BC121 同樣地，他人亦可能於一段期間而非於某特定日期履約，此又產生何謂適當衡量

[*]草案第 ED2 號建議權益交割之股份基礎給付交易應以所取得商品或勞務之公允價值或根據所給與權益工具之公允價值衡量，端視何者之公允價值更易確定。對於與非屬員工者所為之交易，草案第 ED2 號建議應建立可反駁之前提假設，即所取得商品或勞務之公允價值係較易決定之公允價值。理事會於本國際財務報導準則定案時重新考量該等建議之規定。其決議要求對權益交割之股份基礎給付交易，除非所取得商品或勞務之公允價值無法可靠估計（例如與員工之交易），應以所取得商品或勞務之公允價值衡量，此較能符合主要會計目的（ 見第 BC64 至 BC66 段）。對於與非屬員工者所為之交易，如前所述，理事會決議在許多情況下，應能可靠衡量所取得商品或勞務之公允價值。因此，理事會決議本國際財務報導準則應要求企業假設所取得商品或勞務之公允價值能可靠衡量。

日之問題。

BC122 美國財務會計準則公報第 123 號基於與非屬員工者所為之股份基礎給付交易之衡量日通常係該等交易之次要議題，故並未明訂之。然而，對於發行予員工以外他人之權益工具，其公允價值之估計日期係規定於美國會計問題專案小組 96-18 號公告「為取得商品或勞務或與出售商品或勞務連結而發行予員工以外他人之權益工具之會計處理」：

[衡量日]係下列日期之較早者：

(a) 交易對方為賺取權益工具而作出履行約定之承諾（一項「履約承諾」）之日，或

(b) 交易對方完成履約之日（摘錄自議題 1，不含附註）

BC123 由於對方於既得日已達成為無條件享有認股權或股份權利之所有必要條件，故上述二個日期中之後者係對應至既得日。而上述二個日期中之前者則並不必然對應至給與日。例如於員工股份計畫中，員工通常得隨時離職，故其（通常）並未承諾提供必要勞務。美國會計問題專案小組 96-18 號清楚說明若交易對方不履約則權益工具將被放棄之事實並非履約承諾之足夠證據（議題 1，附註 3）。因此，對於與非屬員工者所為之股份基礎給付交易，若對方並未承諾履約，將不會有履約承諾日，此時衡量日將為既得日。

BC124 因此，根據美國財務會計準則公報第 123 號及美國會計問題專案小組 96-18 號，與員工之股份基礎給付交易之衡量日係給與日，但與非屬員工者所為之交易之衡量日可能為既得日，或係介於給與日與既得日間之其他日期。

BC125 理事會於制定草案第 ED2 號之提案時，決議對於與非屬員工者所為之交易係參照所給與權益工具公允價值衡量者，應與對員工之交易一致，於給與日衡量該權益工具。

BC126 然而，理事會於再度審議草案第 ED2 號之提案時，重新考量上述決議。理事會考量對於自員工以外他人取得商品或勞務之公允價值而言，所給與權益工具於交付日（勞務提供）日之公允價值相對於該等工具之給與日公允價值是否係較佳之代理指標。例如，某些人主張交易對方若未確定承諾交付商品或勞務，該交易對方將於決定是否交付商品或勞務時，考慮交付日之權益工具公允價值是否足以作為該商品或勞務之報償。此種情況顯示權益工具於取得商品或勞務日之公允價值與該等商品或勞務之公允價值係高度相關。理事會注意到對於與員工之交易，其已考慮並否決類似之論點（見第 BC94 及 BC95 段）。然而，理事會發現相對於與員工之交易（通常自給與日開始後之一段期間持續取得勞務），該論點對於與非屬員工者所為之交易，特別是交易對方於離給與日很久後之單一日期（或於短期間內）交付商品或勞務之情況下較為令人信服。

BC127 理事會亦擔心允許企業以權益工具之給與日公允價值為基礎衡量與非屬員工者所為之交易，將提供企業對交易進行設計以達成特定會計結果之機會，此舉將導致所取得商品或勞務之帳面金額以及因消耗該等商品或勞務所產生之費用被低列。

BC128 理事會因此決議對於與非屬員工者所為之交易，且企業無法於取得商品或勞務日可靠衡量其公允價值者，應以所給與權益工具於取得商品或勞務日衡量之公允價值為基礎間接衡量該等商品或勞務之公允價值。

企業無法明確辨認其所取得一部分或所有商品或勞務之交易（第 13A 段） *

BC128A 理事會於 2009 年 6 月將國際財務報導解釋第 8 號「集團之現金交割之股份基礎給付交易」之共識納入所發布之國際財務報導準則第 2 號中。本節彙整國際財務報導解釋委員會於達成共識（即理事會所核准者）時之考量。

BC128B 國際財務報導準則第 2 號推定股份基礎給付交易中所取得之對價與該等股份基礎給付之公允價值一致。例如，企業若無法合理估計所取得商品或勞務之公允價值，本國際財務報導準則第 10 段規定企業應參照為獲得該等商品或勞務所為之股份基礎給付之公允價值，衡量所取得商品或勞務之公允價值。

BC128C 理事會注意到於企業取得商品或非員工勞務之情況下，衡量各交易之商品或勞務公允價值及股份基礎給付交易之公允價值無此必要且亦不適當。然而，若所取得可辨認對價之價值似乎低於股份基礎給付之價值，可能必須同時衡量所取得之商品或勞務及股份基礎給付以衡量所取得價值無法辨認之商品或勞務。

BC128D 本國際財務報導準則第 13 段規定一可反駁之前提假設，即所取得可辨認商品或勞務之價值能可靠衡量。理事會注意到無法辨認之商品或勞務無法可靠衡量，故該可反駁之前提假設僅與可辨認之商品或勞務有關。

BC128E 理事會注意到若所取得之商品或勞務係屬可辨認，則應適用本國際財務報導準則之衡量原則。若所取得之商品或勞務無法辨認，理事會決議，就提供所取得（或將取得）無法辨認之商品或勞務之價值代理指標之目的而言，給與日係最適當之日期。

BC128F 理事會注意到某些交易包含可辨認及無法辨認之商品或勞務。在此情況下，必須於給與日衡量所取得無法辨認商品或勞務之公允價值並依本國際財務報導準則之規定衡量可辨認商品或勞務之價值。

BC128G 對於現金交割之交易中取得無法辨認之商品或勞務者，為與本國際財務報導準則一致，應於後續各報導日重新衡量該負債。

---

* BC128A 至 BC128H 係因 2009 年 6 月發布修改國際財務報導準則第 2 號之「集團之現金交割之股份基礎給付交易」而新增。

BC128H 理事會注意到本國際財務報導準則對股份基礎給付所產生費用之認列規定適用於可辨認及無法辨認之商品或勞務。因此，理事會決定不針對此方面發布額外指引。

員工認股權之公允價值

BC129 理事會花費很多時間在討論如何衡量員工認股權之公允價值，包括如何將員工認股權之共同特性（例如既得條件及不可移轉性）納入考量。該討論之所以著重在於給與日衡量公允價值並非僅因理事會認為給與日對於與員工之交易而言係適當之衡量日，給與日相對於較晚之衡量日衍生更多之衡量問題亦為其原因。理事會於達成草案第 ED2 號之決議時取得專案諮詢小組及專家專門小組之協助。理事會於再度審議草案第 ED2 號之提案時已考量回應者之意見及美國財務會計準則理事會選擇權評價小組中評價專家之建議。

BC130 市價係認股權公允價值之最佳證據。然而條款及條件與員工認股權相似之認股權極少於市場交易。理事會因此決議若市價不可得，將必須採用選擇權定價模式估計認股權之公允價值。

BC131 理事會決定明確規定選擇權之評價應使用何種公式或模式並非必要亦且不適當。在理論上，並無特定選擇權定價模式優於其他模式，任何特定模式均存有未來可能被改進後之方法取代之風險。企業應根據情況選擇最合適之模式。例如，許多員工認股權之存續期間甚長、通常於既得日至選擇權存續期間終了之期間內執行，且常較早執行。該等因素於估計認股權之給與日公允價值時應納入考量。由於 Black-Scholes-Merton 公式並未將於認股權存續期間終了前執行之機率納入考量且可能無法適當反映預期較早執行之影響，故許多企業可能不會採用該公式。後文有進一步之討論（第 BC160 至 BC162 段）。

BC132 所有選擇權定價模式均將下列選擇權特性納入考量：

- 選擇權執行價格
- 股份之現時市價
- 股價之預期波動率
- 股份之預期支付股利
- 市場可得利率
- 選擇權存續期間。

BC133 前二款項目係定義認股權之內含價值。其餘四款項目則與認股權之時間價值攸關。預期波動率、股利及利率均以選擇權存續期間內之預期值為基礎。因此，由於選擇權存續期間影響其他輸入值，故其為計算時間價值時之重要部分。

BC134 參與未來利益（若有）之權利價值係時間價值之一環，該評價並未試圖預測未來利益為何，而僅預測買方於評價日為取得參與未來利益之權利所願支付之金額。換言之，選擇權定價模式係估計認股權於衡量日之公允價值而非標的股份於未來某日之價值。

BC135 理事會注意到某些人主張由於認股權之最終結果係未知（例如認股權是否將因逾期失效而毫無價值或員工（或他人）是否將因執行而獲取高額利益），因此其公允價值之估計先天上即具不確定性。然而，評價之目的係衡量所給與權利之公允價值而非預測給與該等權利之結果。因此，無論認股權是否因逾期失效而毫無價值或員工是否將因執行而獲取高額利益，其結果均不表示選擇權公允價值於給與日之估計不可靠或錯誤。

BC136 類似之分析亦適用於僅有價內認股權（即股價高於執行價格）具有價值之論點。該論點僅涉及認股權之內含價值。認股權亦具有時間價值，因此其於市場上之交易價格高於內含價值。選擇權之持有人擁有參與未來股價上漲之有價值權利，因此價平之認股權於給與時仍具有價值。該選擇權給與之後續結果（即使其因逾期失效而毫無價值）並未改變認股權於給與日具有價值之事實。

選擇權定價模式於未上市（櫃）及新上市（櫃）企業之應用

BC137 如前文之說明，選擇權定價模式之兩項輸入值係企業之股價及其股價之預期波動率。未上市（櫃）之企業並無公開之股價資訊，該等企業因此須估計其股份之公允價值（例如以類似之上市（櫃）企業股價為基礎，或以淨資產或盈餘為基礎），且亦須估計該價值之預期波動率。

BC138 理事會考量是否應允許未上市（櫃）企業使用最低價值法以代替公允價值衡量法。最低價值法已於第 BC80 至 BC83 段說明。由於最低價值法排除預期波動率之影響，故採用此法將產生較低之價值，且經常遠低於為估計選擇權公允價值而設計之方法所產生之價值。因此，理事會討論未上市（櫃）企業如何估計預期波動率。

BC139 經常發行認股權或股份與員工（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。該內部市場之股價波動率可提供估計預期波動率之基礎。或者企業可使用股價或選擇權價格資訊係可得之類似上市（櫃）企業之歷史或隱含波動率作為估計預期波動率之基礎。此法對於企業已根據類似上市（櫃）企業之股價估計其股份價值者，將更為適當。若企業係使用其他方法評估其股份價值，則企業將能導出與該方法一致之預期波動率估計數。例如，企業可能以淨資產或盈餘為基礎評估其股份價值，在此情況下其可採用該淨資產價值或盈餘之預期波動率作為估計預期股價波動率之基礎。

BC140 理事會承認上述估計未上市（櫃）企業股份預期波動率之方式有些主觀。然而，理事會認為由於企業進行該等估計時可能十分謹慎以確保不會高估所產生之選擇

權價值，故實務上採用這些方式將導致低估而非高估預期波動率。因此，估計預期波動率相對於採用替代評價方法（例如最低價值法），可能產生較可靠之認股權公允價值衡量值。

BC141 新上市（櫃）企業將無須估計其股價。然而新上市（櫃）企業如同未上市（櫃）企業，可能缺少充分之歷史股價資訊以作為估計預期波動率之基礎，故於對認股權進行評價時可能在估計預期波動率方面遭遇困難。

BC142 美國財務會計準則公報第 123 號規定該等企業應考量類似企業於其營運期間中之一段可比期間之歷史波動率：

例如，公開交易僅一年之企業給與平均預期存續期間為 5 年之選擇權，其可能考慮同產業中其他成熟企業於股票公開發行後，前六年歷史波動率之型態及水準。（第 285 段 b）

BC143 理事會決議未上市（櫃）及新上市（櫃）企業通常不得豁免適用公允價值衡量之規定，為將選擇權定價模式用於未上市（櫃）及新上市（櫃）企業所給與之認股權，本國際財務報導準則應包含估計預期波動率之執行指引。

BC144 然而，理事會承認在某些情況下（例如（但並非僅限於）未上市（櫃）或新上市（櫃）企業），企業可能無法可靠估計所給與認股權之給與日公允價值。在此情況下，理事會決議企業原始應於取得商品或交易對方提供之勞務時，以認股權之內含價值衡量之，並於後續每一報導日將重新衡量之影響數認列於損益直至該股份基礎給付協議最終交割。就認股權之給與而言，股份基礎給付協議之最終交割係指該選擇權執行、放棄（例如員工離職），或失效（例如於選擇權之存續期間終了）。就股份之給與而言，股份基礎給付交易之最終交割係指股份既得或放棄。

選擇權定價模式於員工認股權之應用

BC145 選擇權定價模式於金融市場上已被廣為使用並接受。然而，員工認股權與公開交易之認股權間存有差異。理事會在諮詢小組及其他專家（包括美國財務會計準則理事會選擇權評價小組中之專家）以及草案第 ED2 號回應者意見之協助下，考量該差異對評價之意涵。員工認股權通常在下列方面與公開交易選擇權有所不同，後文將有進一步之討論：

(a) 設有既得期間，認股權於期間內不得執行；

(b) 選擇權不得移轉；

(c) 既得訂有附帶條件，條件若未達成將導致選擇權被放棄；

(d) 選擇權存續期間明顯較長。

既得期間內不得執行

BC146　員工認股權通常設有既得期間，選擇權於期間內不得執行。例如，可能給與存續期間為 10 年而既得期間為 3 年之認股權，因此選擇權於前 3 年無法執行，而得在剩餘 7 年內之任何時點執行。由於員工必須先提供必要勞務以「支付」認股權之代價，故員工認股權於既得期間不得執行。此外，員工認股權亦可能設有其他不得執行之特定期間（如閉鎖期間）。

BC147　員工認股權於金融文獻中有時稱為百慕達式選擇權，兼有部分歐式及部分美式之精神。美式股票選擇權可於選擇權存續期間之任何時點執行，而歐式股票選擇權則僅能於選擇權存續期間終了時執行。雖然二者價值之差距通常並不重大，但美式股票選擇權之價值高於歐式股票選擇權。

BC148　因此，在其他條件相同之情況下，員工認股權之價值將高於歐式股票選擇權但低於美式股票選擇權，但三者之價值並無重大差異。

BC149　企業若採用 Black-Scholes-Merton 公式或其他用以評價歐式股票選擇權之選擇權定價模式，由於該模式已假設選擇權無法於既得期間（或任何其他期間）執行，故無須因選擇權於該期間無法執行而調整模式。

BC150　企業若採用評價美式選擇權之選擇權定價模式（例如二項式模式），則於適用該模式時應將選擇權於既得期間無法執行納入考量。

BC151　雖然認股權於既得期間無法執行之限制本身對選擇權之價值並無重大影響，但該限制若與選擇權之不可移轉性結合是否將產生影響，則仍存疑。此議題將於下節討論。

BC152　理事會因此決議：

(a)　企業若採用評價歐式股票選擇權之選擇權定價模式（例如 Black-Scholes-Merton 公式），無須因選擇權於既得期間無法執行而進行調整，其原因在於此模式已假設選擇權於該期間無法執行。

(b)　企業若採用評價美式股票選擇權之選擇權定價模式（例如二項式模式），則適用該模式時應將選擇權於既得期間不得執行之情況納入考量。

不可移轉性

BC153　以選擇權持有人之角度觀之，在尚有時間運作選擇權時，認股權不得移轉將限制選擇權持有人終止未來價格變動之暴險或清算該部位之機會。例如，持有人可能認為股價於認股權剩餘存續期間內下跌之可能性高於上漲。此外，員工認股權計畫通常要求員工在離開企業後之一段固定期間內執行已既得之認股權，或放棄該選擇權。

BC154　對於一般之認股權，持有人將出售該選擇權而非執行後再出售該股份。出售認股

權使持有人取得選擇權之公允價值，包括其內含價值及剩餘之時間價值，但執行選擇權僅能使持有人取得內含價值。

BC155 然而，選擇權持有人無法出售不得移轉之認股權。此時選擇權持有人唯一之選擇通常即為執行之，而此必須放棄剩餘之時間價值（此情況並非必為真，使用其他衍生工具以在實質上出售或取得對選擇權未來價值變動之保障將於後文討論）。

BC156 以企業之角度觀之，由於無論選擇權係由何人持有，企業均必須於選擇權執行時以執行價格發行股份，因此認股權無法移轉乍看之下似乎與其無關。換言之，以企業之角度觀之，無論股份係發行予原始之選擇權持有人或其他人，均不影響其於合約中之承諾。因此，以企業之角度觀之，對合約中之企業方進行評價時，不可移轉性似乎並非攸關。

BC157 然而，由於缺乏移轉性使執行成為員工清算其部位之唯一方法，故常導致認股權之較早執行。因此，企業因附加移轉限制而使選擇權持有人較早執行選擇權，且從而導致時間價值之損失。例如，遞延至選擇權存續期間終了方支付執行價格之權利係時間價值之一環。若選擇權因其不可移轉性而較早被執行，企業取得執行價格之時間將遠早於原本之情況。

BC158 不可移轉性並非員工可能較早執行認股權之唯一原因，其他因素尚包括風險趨避、財富多樣化之不足及聘僱關係之終止（員工通常必須於聘僱關係終止後之短時間內執行，否則選擇權將喪失）。

BC159 新近之會計準則及建議之準則（包括草案第 ED2 號）為處理較早執行之問題，規定對不得移轉之認股權進行評價時應使用其預期存續期間而非選擇權合約期間。預期存續期間得就整個認股權計畫或參加該計畫之員工次群組估計之。該估計考量諸如既得期間之長度、以往類似選擇權流通在外之平均時間長度，以及標的股份之預期波動率等因素。

BC160 然而，草案第 ED2 號回應者之意見以及於理事會再度審議期間自評價專家獲取之建議，促使理事會決議使用單一預期存續期間作為選擇權定價模式（例如 Black-Scholes-Merton 公式）之輸入值，並非於認股權評價中反映較早執行影響之最佳方案。舉例而言，此方法並未考慮股價與較早執行間之關聯性。此亦意味著認股權之評價並未考慮選擇權可能於預期存續期間終了後之某日方執行。因此，在許多情況下，較具彈性之模式（例如二項式模式）使用認股權合約期間為輸入值並考量於不同日期較早執行之機率，考慮到股價與較早執行之關聯性及預期員工流動率等因素，可能產生較精確之選擇權公允價值估計數。

BC161 二項式點陣及類似之選擇權定價模式亦具有允許模式之輸入值於認股權存續期間內改變之優點。例如，二項式點陣及類似之選擇權定價模式能夠考慮到波動率於認股權存續期間內改變之可能性而非採用單一之預期波動率。由於波動率隨時間經過將趨近於平均值，故對於經歷波動率高於正常值之企業所給與之認股權進行

評價時，此類模式尤為適當。

BC162 基於上述理由，理事會考慮是否應規定採用較具彈性之模式而非一般常用之 Black-Scholes-Merton 公式。然而，理事會決議由於某些情況下採用 Black-Scholes-Merton 公式將產生充分可靠之所給與認股權公允價值估計數，故無須禁止其使用。例如，若企業並未給與許多認股權，採用較具彈性之公式對企業之財務報表可能不會有重大影響。此外，對於合約期間相對較短之認股權或必須於既得日後之短期間內執行之認股權，於第 BC160 段中所討論之議題可能無關緊要。此時，Black-Scholes-Merton 公式與較具彈性之選擇權定價模式所產生之價值幾乎相同。因此，理事會決議不禁止採用 Black-Scholes-Merton 公式，而本國際財務準則應包含如何選擇最適模式之指引，其中包括規定企業應考量之因素，該等因素係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考慮之因素。

BC163 雖然不可移轉性常導致員工認股權之較早執行，但由於某些員工能經由出售或購買其他衍生工具以實質出售選擇權或保護其自身免受選擇權價值未來變動之損害，因而減輕不可移轉性之影響。例如，員工可能有能力與投資銀行簽訂出售一類似買權予銀行之協議，亦即具有相同執行價格及期間之選擇權，以實質出售其員工認股權。零成本上下限係經由出售買權及購買賣權以獲取員工認股權價值變動保護之一種方法。

BC164 然而，該等協議並非經常可得。例如，其牽涉之金額必須足以使投資銀行認為值得從事，此條件很有可能將許多員工排除在外（除非從事集體協議）。再者，除非企業係頂尖之上市公司，其股份係於活絡之深度市場交易，使投資銀行有能力對其本身之部位進行避險，否則投資銀行將不太可能簽訂此類協議。

BC165 於會計準則中規定僅於員工無法經由使用其他衍生工具減輕不可移轉性之影響時，方須進行調整以將不可移轉性納入考量係屬不可行。然而，使用預期存續期間作為選擇權定價模式之輸入值，或於二項式或類似模式中將較早執行模組化，於上述二種情況均適用。員工若能經由使用衍生工具減輕不可移轉性之影響，將經常致使員工認股權較原來之情況延後執行。將此因素納入考量後，由於不可移轉性於此情況下不再是限制，故認股權之估計公允價值較高係屬合理。員工若無法經由使用衍生工具減輕不可移轉性之影響，則將可能在遠早於最佳時機前即執行認股權。於此情況下，考量較早執行之影響將使認股權之公允價值明顯下降。

BC166 對於認股權在既得期間內無法執行或移轉之綜合影響是否須進行進一步之調整仍待商榷。換言之，認股權無法執行本身對其價值並未產生重大影響。惟若認股權不得移轉且不得執行，又假設其他衍生工具不可得，持有人將無法於既得期間自認股權獲取價值或保護其價值。

BC167 然而，必須注意為何存在該等限制：員工尚未提供必要勞務（及達成任何其他績

效條件）以「支付」認股權之代價。員工不得於尚未取得認股權之權利前執行或移轉之。認股權之既得或無法既得取決於既得條件是否達成。因無法達成既得條件而放棄之可能性經由修正式給與日法之應用納入考量（於第 BC170 至 BC184 段討論）。

BC168 此外，就會計之目的而言，其目標係估計認股權之公允價值而非員工眼中之價值。任何項目之公允價值均取決於該項目未來相關現金流量之預期金額、時點及不確定性。認股權之給與使員工擁有若達成既得條件且於特定期間支付執行價格，則得以執行價格認購企業股份之權利。既得條件之影響將於後文討論。認股權於既得期間不得執行之影響已於前文考量，不可移轉性之影響亦已納入考量。既得期間內不得執行及不可移轉性之結合似乎未對未來現金流量之預期金額、時點及不確定性造成額外影響。

BC169 理事會於考量上述所有論點後，決議應於二項式或類似模式中將較早執行模組化，或使用預期存續期間代替合約期間作為選擇權定價模式（例如 Black-Scholes-Merton 公式）之輸入值，以將不可移轉性或其他因素所導致較早執行之影響於估計認股權公允價值時納入考量。

既得條件

BC170 員工認股權通常附有既得條件。最常見之條件係員工應繼續於企業服務一段特定期間，例如 3 年。員工若於期間內離職，選擇權將喪失。此外亦可能存在其他績效條件，例如企業之股價或盈餘達到一定之成長。

BC171 既得條件確保員工提供「支付」認股權之必要勞務。例如，附加服務條件之常見原因係留住員工；附加其他績效條件之常見原因則係提供員工為達成特定績效目標而努力工作之誘因。

BC171A 理事會於 2005 年決定進行一專案以闡明既得條件之定義及取消之會計處理。理事會特別指出區分交易對方為享有權益工具之權利所必須達成之非既得條件與既得條件（如績效條件）至關重要。理事會於 2006 年 2 月發布草案「既得條件及取消」，其中建議將既得條件限縮為服務條件及績效條件。該等條件係決定*企業是否取得勞務*而使交易對方享有股份基礎給付權利並以此判斷股份基礎給付是否既得之唯一條件。特別是即使未達成若干非既得條件，股份基礎給付仍可能既得。區分績效條件與非既得條件之特徵為前者有明示或暗示之服務要求而後者則無。

BC171B 草案之回應者普遍同意理事會之提案，但要求闡明特殊之限制條件（例如「競業禁止條款」是否為既得條件。理事會注意到股份基礎給付係於交易對方應享之權利不再受限於未來服務或績效條件時既得。因此，競業禁止條款及移轉限制等適用於交易對方取得對股份基礎給付應享權利後之條件不屬於既得條件。理事會因此修訂「既得」之定義。

BC172 某些人主張既得條件之存在並非必然表示員工認股權之價值明顯低於公開交易認股權之價值。員工必須達成既得條件以履行其於協議中之責任。換言之，員工履行其於協議中之責任係其對認股權進行支付之作為。員工並未如公開交易認股權之持有人，以現金支付選擇權；其係以勞務支付。必須對認股權進行支付並未使其價值較低，反而能證明認股權有其價值。

BC173 其他人則主張未對因部分績效而喪失權利之可能性予以補償，意味著該等認股權之價值較低。員工可能履行其於協議中之部分責任，例如工作一段期間後基於某些原因而必須離職，因此放棄認股權且未就已履約之部分取得補償。若存有其他績效條件（例如股價或盈餘達到特定幅度之成長），員工可能於整個既得期間工作，但因未能達成既得條件而放棄認股權。

BC174 同樣地，某些人主張企業於給與日簽訂協議時即已將放棄之可能性納入考量。換言之，企業於決定應給與認股權之總數時，即已考慮預期之放棄。因此，若目標為估計企業於認股權協議下所作承諾之給與日公允價值，該評價應考慮企業承諾履行其於選擇權協議中之責任係以既得條件之達成為條件。

BC175 理事會於制定草案第 ED2 號之提案時，決議對給與員工（或他人）之認股權或股份權利進行評價時，應考慮所有類型之既得條件（包括服務條件及績效條件）。換言之，應考慮因未能達成既得條件而放棄之可能性，並從而降低給與日之評價。

BC176 此降低可經由改寫選擇權定價模式以納入既得條件而實現。或者，亦可採用較簡易之方式。方法之一為於給與日估計放棄之機率並因此降低經由選擇權定價模式所導出之價值。例如，使用選擇權定價模式計算出之價值若為 CU15，企業估計該認股權因未能達成既得條件而被放棄之機率為 20%，則考慮放棄之機率將使所給與各選擇權之給與日價值自 CU15 下降為 CU12。

BC177 理事會否決對如何依放棄之機率調整給與日價值提出詳細指引。此與理事會係以制定原則基礎之準則之目的相一致。衡量之目標係估計公允價值，若明定詳細且具指示性之規則，且該規則很有可能因評價方法之未來發展而過時，則此目的將可能無法達成。

BC178 然而，草案第 ED2 號之回應者提出將既得條件納入給與日評價之各項疑慮。部分回應者對於將非市價績效條件納入認股權評價之可行性及主觀性有所疑慮。某些人則同時質疑將服務條件納入給與日評價，特別是與草案第 2 號建議之服務單位法（於第 BC203 至 BC217 段中有進一步之討論）結合後之可行性。

BC179 部分回應者提出美國財務會計準則公報第 123 號所採用之替代方法，該方法即所稱之修正式給與日法。服務條件及非市價績效條件於此法下將排除於給與日評價外（即估計認股權或其他權益工具之給與日公允價值時不考慮喪失之可能性，並從而產生較高之給與日公允價值），但代之以規定交易金額係以最終既得之權益工具數量為基礎，而將上述條件納入考量。於此方法下，若因既得條件（市價條

件除外）未達成（例如交易對方未完成特定期間之服務或績效條件（市價條件除外）未達成）而使所給與權益工具未既得，則於累積之基礎上所認列商品或勞務之金額為零。

BC180 理事會於考慮回應者之意見並取得評價專家進一步之建議後，決定採用美國財務會計準則公報第 123 號所採用之修正式給與日法。然而，理事會決定不應允許採用美國財務會計準則公報第 123 號中所容許之選擇，即對於認股權或其他權益工具因服務條件未達成而喪失之情況，可計入預計或實際喪失之影響數。對於附有服務條件之權益工具給與，美國財務會計準則公報第 123 號允許企業於給與日選擇以預期既得之認股權或其他權益工具之估計數量為基礎認列所取得之勞務。若有必要，應於後續資訊顯示實際放棄之數量可能與原估計不同時，修正原估計數量。或者，企業亦可於開始認列所取得之勞務時，假設受限於服務要求之所給與權益工具預期將全數既得。後續則於實際發生放棄時，經由迴轉以往認列作為被放棄權益工具對價之所取得勞務，認列該等放棄之影響數。

BC181 理事會決定不應允許後者之方法。由於交易金額最終係以既得之權益工具數量為基礎，因此於既得期間認列所取得勞務時估計預期喪失之數量方為適當。此外，若於喪失實際發生前忽略預期將發生之喪失，迴轉以往認列金額之影響可能導致既得期間內所認列之酬勞費用失真。例如，發生大量喪失之企業可能於某期認列高額酬勞費用，而於後續之期間迴轉。

BC182 因此，理事會決定本國際財務報導準則應要求企業估計預期既得之權益工具數量。若有必要，應於後續資訊顯示實際之喪失可能與原估計不同時，修正原估計數量。

BC183 市價條件（例如與目標股價有關之條件，或作為既得或可執行性條件之特定內含價值金額）於美國財務會計準則公報第 123 號係納入給與日之評價中，後續不予迴轉。意即於給與日估計權益工具之公允價值時，企業已考慮市價條件無法達成之可能性。由於該可能性於權益工具之給與日評價中已納入考量，故無論市價條件之結果為何，均不調整包含於交易金額計算中之權益工具數量。換言之，無論市價條件是否達成，企業均應認列自符合所有其他既得條件之交易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）。市價條件之處理因此與其他類型既得條件之處理形成對比。如第 BC179 段所述，在修正式給與日法下，於給與日估計權益工具公允價值時，不考慮既得條件，但代之以規定交易金額以最終既得之權益工具數量為基礎，而將上述條件納入考量。

BC184 理事會考慮對市價條件是否應與美國財務會計準則公報第 123 號採用相同方式。也許有人認為區分市價條件與其他型態之績效條件可能創造出套利機會或因鼓勵企業偏好某類型之績效條件超過其他類型者而導致經濟失真，故此區分並不適當。然而，理事會注意到其結果並非必然。一方面某些企業可能偏好修正式給與日法之「校準」觀點，因其在條件未達成之情況下允許迴轉酬勞費用。另一方面，

若績效條件達成且該條件未納入給與日之評價（如採用修正式給與日法之情況），費用將變得較原本之情況（即若已將績效條件納入給與日之評價）為高。此外，某些企業可能偏好避免因校準機制所引起之潛在波動。因此，對市價及非市價績效條件採取不同之處理是否必然導致企業偏好市價條件超過非市價條件或將導致相反之結果，仍有待釐清。此外，雖然理事會基於實務上之困難而決議非市價績效條件應經由修正式給與日法處理而非納入給與日評價，但由於市價條件可納入選擇權定價模式，故上述實務上之困難不適用於市價條件。再者，區分市價條件（例如目標股價）與選擇權本身固有之市價條件（即選擇權僅於執行日股價高於執行價格時方執行）亦有其困難。基於上述理由，理事會決議本國際財務報導準則應適用與美國財務會計準則公報第 123 號相同之方式。

選擇權存續期間

BC185 員工認股權常有較長之合約期間，例如 10 年。公開交易選擇權之期間則通常較短，常僅為數月。估計較長期間內選擇權定價模式所需之輸入值（例如預期波動率）有其困難，並可能因而產生重大之估計錯誤。公開交易選擇權因期間較短故通常無此問題。

BC186 然而，某些於店頭市場買賣之認股權存續期間較長，例如 10 或 15 年。其評價亦使用選擇權定價模式。因此，與間或被提出之主張相反，選擇權定價模式可（且正）適用於存續期間長之認股權。

BC187 此外，採用二項式或類似模式將減少估計錯誤發生之可能性。上述模式考慮模式中輸入值（例如預期波動率、利率及股利殖利率）於認股權存續期間中可能發生之變化，及該等變化於認股權存續期間發生之機率。再者，亦可使用預期存續期間而非合約期間作為選擇權定價模式之輸入值，或於二項式或類似模式中將較早執行模組化，以考慮較早執行之機率。估計錯誤發生之可能性將因上述二種方式縮短認股權之預期存續期間而降低。由於員工常於相對於認股權期限而言較早之時點執行該認股權，故其預期存續期間通常遠短於合約期間。

員工認股權之其他特性

BC188 儘管上文所討論之特性對於大部分員工認股權而言係屬常見，但有些仍可能具備其他特性。例如，某些認股權附有重填條款。此條款使員工若執行先前所給與之認股權且以該企業之股份代替現金抵付執行價格，即享有取得額外認股權自動給與之權利。此時，對於為執行先前之認股權所交出之各股份，員工通常被給與新認股權，即所稱之重填選擇權。重填選擇權之執行價格通常設定為給與重填選擇權當日之股份市價。

BC189 美國財務會計準則理事會於制定美國財務會計準則公報第 123 號時，決議重填條款之價值理論上應納入原始認股權於給與日之評價。然而，美國財務會計準則理事會同時亦認為此作法不可行。因此，美國財務會計準則公報第 123 號並未規定

重填條款應納入原始認股權之給與日評價中，而係將因原始認股權之執行所給與之重填選擇權作為新認股權之給與處理。

BC190 然而，近期之學術研究（例如 Saly, Jagannathan and Huddart(1999)）[*] 顯示於給與日對重填條款進行評價並非全無可能。然而，若存有重大不確定性（例如重填選擇權預期給與之數量及時點），則將重填條款納入給與日評價實務上可能不可行。

BC191 理事會於制定草案第 ED2 號時決議於衡量所給與認股權之公允價值時，若實務上可行，則應將重填條款納入考量。惟若未考慮重填條款，則應於給與重填選擇權時視為新認股權之給與。

BC192 許多草案第 ED2 號之回應者贊成草案第 ED2 號之提案。然而，部分則持反對意見。例如，某些人反對會計處理具可選擇性。部分回應者支持一律將重填選擇權視為新給與，而其他人則支持一律將重填條款納入給與日之評價。某些人則對將重填條款納入給與日評價之可行性表達疑慮。理事會於重新考慮此議題後，決議不得將重填條款納入給與日評價，因此應將所有重填選擇權之給與視為新認股權之給與進行處理。

BC193 員工（及其他）認股權可能有其他特性理事會未曾考慮，但即使理事會已考慮所有現存之可能特性，未來仍可能發展出新特性。

BC194 理事會因此決議本國際財務報導準則應著重於制定股份基礎給付交易適用之明確原則，並為較常見之員工認股權特性提供指引，但不應規定容易過時之詳細應用指引。

BC195 然而，理事會考量是否存有特性過於複雜或不尋常以致難以合理估計其公允價值之認股權。若有，應如何進行會計處理。

BC196 美國財務會計準則公報第 123 號指出「大多數之認股權及其他權益工具之公允價值應可能於其給與日合理估計」（第 21 段）。然而，該公報亦說明「在不尋常之情況下，認股權或其他權益工具之條款可能使該工具之公允價值幾乎不可能合理估計」。該公報規定於此情況下，應將衡量時點推遲至該工具之公允價值可合理估計時。該公報指出此時點可能係員工享有權利之股份數量及執行價格可決定之日（可能係既得日）。該公報規定於此之前（即可估計公允價值前）之薪資費用估計數應以現時內含價值為基礎。

BC197 理事會認為企業不太可能無法決定認股權於給與日之公允價值，特別是既得條件[*]及重填條款已排除於給與日評價外。認股權構成員工酬勞組合之一部分，故似能合理假設企業之管理階層將考量認股權之公允價值以能使其確信員工之酬勞組合

[*] P J Saly, R Jagannathan and S J Huddart. 1999.「評價高階經理人認股權之重填條款」，會計瞭望，13 (3):219-240

[*] 即市價條件以外之既得條件。

公平且合理。

BC198 理事會制定草案第 ED2 號時決議適用公允價值衡量基礎之規定應無例外，因此無須於建議之國際財務報導準則中納入針對認股權難以評價之特殊會計規範。

BC199 然而，在考慮回應者之意見，特別是與未上市（櫃）企業有關之意見後，理事會重新考量此議題。理事會決議在罕見之情況下，企業若無法合理估計所給與權益工具之給與日公允價值，企業原始應於給與日衡量權益工具之內含價值，並於後續每一報導日將重新衡量之影響數認列為當期損益直至股份基礎給付協議最終交割。就認股權之給與而言，股份基礎給付協議係於認股權執行、喪失（例如員工離職），或失效（例如於認股權存續期間終了）時進行最終交割。就股份之給與而言，股份基礎給付交易之最終交割係指股份既得或喪失。該規定適用於所有企業，包括上市（櫃）及未上市（櫃）企業。

股份基礎給付交易中取得勞務之認列及衡量

於既得期間

BC200 在權益交割之股份基礎給付交易中，會計之目的在於認列所取得作為企業權益工具對價之商品或勞務，並以取得該商品或勞務時之公允價值衡量。對於企業取得員工勞務之交易，常難以直接衡量所取得勞務之公允價值。在此情況下，理事會決議應以所給與權益工具之公允價值作為所取得勞務公允價值之代理指標。此將產生如何使用代理指標導出歸屬於所取得勞務金額之問題。另一項相關問題則為企業應如何決定勞務係於何時取得。

BC201 先說後一項問題，某些人認為股份或認股權之給與常係基於員工過去之服務而非未來之服務，或大部分係基於過去之服務，而不論員工是否於該股份或認股權之權利既得前，被要求繼續於未來之特定期間為該企業工作。反之，某些人則主張所給與之股份或認股權提供員工一個未來之誘因，而該等誘因之作用將持續至既得日後。此意味著企業自員工取得勞務之期間將延伸至既得日後。尤其是對於認股權，某些人認為由於員工僅於其於既得日後繼續為企業工作，方能自認股權於既得日與執行日間之時間價值獲取利益（由於離職員工通常必須於短期間內執行該認股權，否則將被放棄），故員工將於既得日後提供勞務。

BC202 然而，理事會決議員工若須完成特定期間之服務方能享有股份或認股權之權利，則此規定可作為員工於何時提供勞務以換取股份或認股權之最佳證據。因此，理事會決議企業應推定勞務係於既得期間取得。股份或認股權如係立即既得，若無反證，應推定企業已取得勞務。立即既得之股份或認股權並非基於過去勞務之例子如下：參與之員工僅僅剛開始為企業工作，該股份或認股權之給與係作為簽約金。但於此情況下，若未來之員工勞務不符合資產定義，可能仍須立即認列費用。

BC203 回到第 BC200 段之第一項問題，理事會於制定草案第 ED2 號時，發展出一種方式，即於給與日在考慮所有既得條件後，衡量所給與股份或認股權之公允價值，將其除以預期取得服務單位之數量，以決定後續取得每單位勞務之推定公允價值。

BC204 例如，假設所給與認股權之公允價值於考慮喪失之可能性前為 CU750,000。假設企業估計員工因未完成必要 3 年期間服務而喪失之機率為 20%（以加權平均機率為基礎），故其估計所給與選擇權之公允價值為 CU600,000（CU 750,000x80%）。企業預期將於 3 年既得期間中取得 1,350 單位之服務。

BC205 在草案第 ED2 號所建議之服務單位法下，後續取得勞務之推定單位成本為 CU444.44（CU600,000/1,350）。若實際之結果如預期，認列所取得勞務之金額為 CU600,000（CU444.44x1,350）。

BC206 此方式係以假定於給與日存在一份公平交易合約為基礎。因此，企業已給與價值為 CU600,000 之認股權並預期換取價值 CU600,000 之勞務。其並未預期所有員工均將完成 3 年之服務，故未預期所有給與之認股權均將既得。估計所給與認股權公允價值及決定所換取勞務之公允價值時，應考慮員工因離職而喪失之機率。

BC207 在服務單位法下，若企業取得較預期更多之勞務，其認列於既得期間取得勞務之金額可能超過 CU600,000。此乃因目標係對後續取得之勞務而非對所給與認股權之公允價值進行會計處理。換言之，目標並非估計所給與認股權之公允價值並於既得期間分攤該金額。更確切地說，由於後續勞務之取得導致淨資產之變動，進而引起權益之變動，故目標係對該等勞務進行會計處理。基於實務上直接評價該等勞務有其困難，故以所給與認股權之公允價值作為代理指標以決定後續取得每單位勞務之公允價值，故而交易金額取決於實際取得勞務之單位數。若取得之勞務超過預期，交易金額將高於 CU600,000。若取得較少之勞務，則交易金額將低於 CU600,000。

BC208 因此，給與日衡量法係用以作為達成會計目的之權宜之計，會計目的係處理於既得期間實際取得之勞務。理事會注意到許多人支持給與日衡量法之理由在於其著重於企業在合約中之承諾而非所取得之勞務。其採取一種觀點，即企業已於給與日轉讓有價權益工具予員工，故會計目標應為對所轉讓之權益工具進行會計處理。同樣地，既得日衡量之支持者則主張企業於既得日方轉讓有價權益工具予員工，故會計目標應為對在既得日轉讓之權益工具進行會計處理。執行日衡量之支持者則主張企業最終轉讓予員工之有價權益工具係其於執行日發行之股份，故目標應為對企業以低於公允價值發行權益工具所放棄之價值進行會計處理。

BC209 因此，一切關於各衡量日之爭論均著重於企業（或其股東）於股份基礎給付協議下放棄之事物為何，並對此犧牲進行會計處理。故若採用「給與日衡量」為原則，則主要目標將為對所給與權利之價值進行會計處理。交易之另一方則依是否已取得勞務及為取得未來勞務所為之預付是否符合資產定義，於給與日認列為費用或

資本化為一項預付款並於某段期間（例如既得期間或認股權預期存續期間）攤銷。在給與日衡量之觀點下，後續將不依實際結果進行調整。無論最後認股權既得之數量或認股權執行之數量為何，均未改變於給與日給與員工之權利價值。

BC210 因此，某些支持給與日衡量之理由與理事會決議應於給與日衡量所給與權益工具公允價值之理由不同。這意味著某些人對於採用給與日衡量之結果將有不同看法。由於服務單位法之基礎為將於給與日衡量之所給與權益工具公允價值作為所取得勞務公允價值之代理指標，交易總金額係依取得勞務單位之數量而定。

BC211 部分草案第 ED2 號之回應者因無法接受所取得勞務應為會計之重點而在原則上反對服務單位法。反之，該等回應者之重點在於所發行權益工具「成本」（即交易之貸方而非借方）之會計處理，並採取若認股權或股份被放棄則無成本發生之觀點，因此以往認列之金額應如同現金交割之交易一般予以迴轉。

BC212 部分回應者亦反對服務單位法下對於績效條件之處理。其理由在於若員工完成必要之服務期間但因績效條件未達成而使權益工具未既得，於既得期間認列之金額不得迴轉。某些人主張此結果並不合理。其原因在於若績效條件未達成，表示員工並未依要求履約，由於企業並未取得特定勞務，故認列所取得或消耗勞務之費用並不適當。

BC213 理事會考慮後否決上述從原則上反對服務單位法之論點。例如，理事會注意到以所取得之勞務而非以所發行權益工具之成本作為會計處理之目標，係與其他權益工具發行之會計處理及國際會計準則理事會之「架構」一致。關於績效條件，理事會注意到第 BC212 段論點之強度取決於員工能控制或影響績效目標達成之程度高低。因此未必能得出績效目標之未達成係員工未履行其於協議中責任（即未提供勞務）之良好指標之結論。

BC214 因此，理事會無法被從原則面反對服務單位法之回應者說服。然而，理事會亦注意到某些回應者所提對該法實務面之疑慮。部分回應者認為服務單位法過於複雜及繁瑣以致難以在實務上應用。例如，若企業將認股權給與某群組之員工，但給與各員工之認股權數量並不相同（例如數量可能依其薪資或在企業中之職位而不同），則必須對個別員工（若可將取得選擇權數量相同之員工分為次群組，則可對各員工次群組）計算出不同服務單位之推定公允價值，企業必須追蹤各員工之情況以計算應為各員工認列之金額。此外，在某些情況下，員工認股或認股權計畫在員工因特定情況而於既得期間離職時，可能並未要求該員工喪失股份或認股權。在某些計畫之條款下，員工若被分類為「善意離職者」（例如因員工不可控制之情況所導致之離職，如強制退休、罹患疾病或因勞動力過剩而造成之裁員），將可保留其認股權或股份。因此，估計喪失之可能性時，並非單單估計員工於既得期間離職之可能性，尚須判斷離職者係「善意離職者」或「惡意離職者」。由於認股權或股份將於「善意離職者」離職時即既得，因此該員工群組預期取得之單位數量將較低且預期既得期間之長度將較短。該等因素於採用服務單位法時須

納入考量。

BC215 部分回應者亦對將服務單位法應用於附有績效條件之給與提出實用上之疑慮。該等疑慮包括將非市價及複雜之績效條件納入給與日評價之困難及所引發額外之主觀判斷，以及當既得期間之長度取決於既得條件何時達成而並非固定時，如何適用此法尚不明確之問題。

BC216 理事會考量回應者提出之實用性疑慮，並針對回應者所強調將非市價績效條件納入給與日評價之困難，取得評價專家之進一步建議。基於實用性之考量，理事會決議服務單位法不應保留於本國際財務報導準則。理事會決議採用美國財務會計準則公報第 123 號所採用之修正式給與日法。服務條件及非市價績效條件於此法下係排除於給與日之評價外（即估計認股權或其他權益工具之給與日公允價值時，不考慮放棄之可能性，因此產生較高之給與日公允價值），但代之以規定交易金額係以最終既得*之權益工具數量為基礎，將其納入考量。於此方法下，若因既得條件（市價條件除外）未達成而使所給與權益工具未既得，例如交易對方未完成特定期間之服務或績效條件（市價條件除外）未達成，則於累積之基礎上所認列商品或勞務之金額為零。

BC217 然而，如前所述（第 BC180 至 BC182 段），理事會決定不應允許採用美國財務會計準則公報第 123 號中所容許之選擇，即對於認股權或其他權益工具因服務條件未達成而被放棄之情況，可計入預計或實際放棄之影響數。理事會決定本國際財務報導準則應要求企業估計預期既得之權益工具數量。若有必要，應於後續資訊顯示實際之放棄可能與原估計不同時，修正原估計數量。

既得期間終了後喪失或失效之認股權

BC218 某些認股權可能未被執行。例如，若股價於整個執行期間均低於執行價格，則認股權持有人不太可能執行該認股權。能夠執行之最後一天一旦過去，認股權將失效。

BC219 認股權於執行期間終了時失效並未改變原始交易業已發生之事實，亦即已取得商品或勞務作為權益工具（認股權）發行之對價。由於認股權之失效並未改變企業之淨資產，故其對企業而言並不代表著一項利益。換言之，儘管某些人可能認為此事件對其他股東而言係一項利益，但其對企業之財務狀況並無影響。實際上，其係某一類權益（認股權持有人之權益）轉換為另一類權益（股東之權益）之一部分。理事會因此決議唯一可能需要之會計分錄係權益科目間之移轉以反映認股權不再流通在外之事實（即如同由某一類權益轉換為另一類）。

* 市價條件之處理於第 BC183 及 BC184 段討論。如第 BC184 段所述，導致理事會決議非市價條件應經由修正式給與日法處理而非納入給與日評價之實際困難不適用於市價條件，其原因在於市價條件能納入選擇權定價模式。

BC220 此與對其他權益工具（例如為換取現金所發行之認股權證）之處理一致。認股權證後續若未執行而失效，並非將其視為利益，而係將以前認股權證發行時所認列之金額繼續列為權益*。

BC221 相同之分析亦適用於既得期間終了後喪失之權益工具。例如，持有已既得認股權之員工通常必須於離職後之短期間內執行該選擇權，否則該選擇權將喪失。若認股權並非價內，員工不太可能執行該選擇權，故其將喪失。基於與第 BC219 段相同之理由，以前認列所取得勞務作為認股權對價之金額不作調整。唯一可能需要之會計分錄係權益科目間之移轉，以反映認股權不再流通在外。

股份基礎給付協議條款及條件之修改

BC222 企業可能修改給與權益工具之條款或條件。例如，企業可能降低給與員工認股權之執行價格（即價格重設）而使該選擇權之公允價值增加。制定草案第 ED2 號之過程中，理事會主要著重於認股權之價格重設。

BC223 理事會注意到國際會計準則委員會（IASC）/G4+1 討論稿認為若企業對其認股權進行價格重設，實際上係以更有價值之認股權取代原始認股權。企業想必認為其將藉此取得相同金額之效益，否則董事即非為企業或其股東之最佳利益而作。此係指企業預期取得額外或品質較高之員工勞務，該勞務之價值與價格重設後認股權之增額價值相當。討論稿因此建議應將所給與之增額價值（即原始認股權價值與價格重設後認股權之價值於價格重設日之差額）認列為額外之酬勞費用。儘管該討論稿係對既得日衡量下之價格重設進行討論，但對員工股份基礎給付採用給與日衡量基礎之美國財務會計準則公報第 123 號亦包含與討論稿類似之推論。

BC224 若給與日衡量之採用係基於企業經由給與員工有價值之企業權益工具權利而於給與日對其進行支付，則該推論尚屬適當。企業若準備以價值更高之支付替代該支付，則其必然認為將因此而取得相當金額之效益。

BC225 若給與日衡量之採用係基於某種權益於給與日產生後，選擇權持有人係屬權益參與者而非員工，取得該權益後之價值變動，則亦可作成相同之結論。價格重設與認股權持有人係屬權益參與者而承擔價值變動之觀點並不一致，因此給與認股權持有人增額價值係因其為員工之身分（而非權益參與者），以作為其對企業提供勞務之一部分酬勞。因此所給與之增額價值將產生額外之酬勞費用。

BC226 有人可能主張若(a)採用給與日衡量作為所取得勞務公允價值之代理指標；(b)價格重設發生在給與日與既得日之間；(c)價格重設僅回復認股權於給與日之原始價值，則企業可能並未取得額外之勞務。更確切地說，價格重設可能僅係確保企業

*然而，某些轄區（例如日本及英國）採取不同之替代方式，即企業於認股權證失效時認列利益。但於「架構」下，認列認股權證之失效為利益僅於認股權證係負債之情況下方為適當，然其並非負債。

能取得其於給與認股權時原本預期取得勞務之方法。於此觀點下，在價格重設係回復認股權於給與日之原始價值之範圍內，認列額外酬勞費用並不適當。

BC227 某些人主張價格重設之效果係創造企業與員工間之新交易。故企業應估計價格重設後之認股權於價格重設日之公允價值，以計算價格重設後所取得勞務公允價值之新指標。於此觀點下，企業於衡量價格重設日後所取得之勞務時，將停止使用認股權之給與日公允價值，但以往認列之金額則不予以迴轉。企業將參照修改後認股權於價格重設日衡量之公允價值，衡量於價格重設日與既得期間終了間所取得之勞務。若價格重設係於既得期間終了後發生，亦應適用相同程序，亦即不調整以往認列之金額，企業應立即或於既得期間（其時點係取決於員工是否必須完成額外期間之服務，方可享有對價格重設後認股權之權利）認列與修改後認股權於價格重設日衡量之公允價值相等之金額。

BC228 對於衡量權益工具之公允價值以作為所取得勞務之代理指標者，理事會於制定草案第 ED2 號時經考量上述論點後決議，估計取得之勞務時，應將價格重設時所給與之增額公允價值納入考量，其原因在於：

(a) 存在一基本假設，即權益工具於給與日之公允價值可作為所取得勞務公允價值之代理指標。此公允價值係以認股權之原始條款及條件為基礎。因此，若修改該條款或條件，衡量所取得勞務時應將該修改納入考量。

(b) 股價下跌時將進行價格重設之認股權較不進行價格重設之認股權更具價值。因此，由於企業於給與日假設未來不會對認股權進行價格重設，故低估該選擇權之公允價值。因此理事會決議由於將價格重設之可能性納入給與日公允價值之估計實務上不可行，故應於價格重設發生時將價格重設之所給與增額價值納入考量。

BC229 許多針對草案第 ED2 號價格重設議題之回應者贊成該建議之規定。理事會於考慮回應者之意見後，決定保留草案第 ED2 號所提出價格重設之處理方式，即除繼續認列以原始給與之公允價值為基礎之金額外，亦認列價格重設所給與之增額價值。

BC230 理事會亦討論價格重設可能受取消認股權及發行替代認股權影響之情況。例如，假設企業給與每單位估計公允價值為 CU20 之價平認股權。若股價下跌，該認股權因而變為深度價外，假設其目前之價值為每單位 CU2。若企業考慮進行價格重設，該認股權將再度回到價平，亦即導致其價值比方為每單位 CU10（注意該認股權之價值仍低於其於給與日之價值。其係因由於股價目前較低，在其他條件相同之情況下，低價股份之價平選擇權比高價股份之價平選擇權具有較低之價值）。

BC231 依草案第 ED2 號所建議價格重設之處理方式，價格重設所給與之增額價值（CU10－CU2=CU8 每單位認股權公允價值之增加）將於衡量所提供勞務時進行會計處理，導致認列額外之費用，意即在未來認列原始認股權給與（價值 CU20）相關金額外所附加者。若企業代之以取消現存之認股權，嗣後發行實際上係作為替代之

認股權，但卻將該替代之認股權作為新認股權給與，此將減少認列之費用。雖然新給與將以 CU10 評價而非增額價值 CU8，但企業將無須再認列任何與原始認股權給與（價值為 CU20）有關之費用。雖然某些人認為此結果並無不妥（且如第 BC227 段之說明，係與其對價格重設之觀點一致），但其與理事會對價格重設之處理並不一致。

BC232 企業實際上得藉由此方法於股價下跌時減少其酬勞費用而無須於股價上漲時增加費用（因於此情況下無須進行價格重設）。換言之，企業可經由對價格重設進行設計以達成於股價下跌時採用勞務提供日衡量之作法，而在股價上漲時採用給與日衡量之作法。亦即對股價之變動採不對稱之處理方式。

BC233 理事會於制定草案第 ED2 號時決議，企業若於既得期間取消股份或認股權之給與（非因員工未達成既得條件而取消），仍應繼續對所取得之勞務進行會計處理猶如該股份或認股權之給與並未被取消。就理事會之觀點而言，股份或認股權極不可能在沒有給交易對方某些補償（無論係以現金或替代認股權之形式）之情況下取消。此外，理事會認為認股權之價格重設與取消認股權再給與一執行價格較低之認股權並無不同，因此決議其會計處理應一致。若因股份或認股權給與之取消而支付現金，理事會決議該支付應作為權益之買回，亦即作為權益之減項。

BC234 理事會注意到其建議之處理方法，意味著即使企業已針對股份或認股權給與之取消支付現金以補償交易對方，企業仍應繼續認列於剩餘之原始既得期間取得之勞務。理事會討論美國財務會計準則公報第 123 號所採用之替代方式：企業若以現金交割未既得之股份或認股權，該股份或認股權將視為已立即既得。企業應立即將原應於剩餘原始既得期間認列為薪資費用之金額認列為費用。雖然理事會偏好採用此方式，但由於未認列之薪資費用並無特定金額（未來認列之費用取決於未來取得勞務之單位數量）故可能難以將該方式適用於草案第 ED2 號所建議之會計方法。

BC235 許多對取消之會計處理提供意見之回應者反對草案第 ED2 號之提案。其認為於取消給與後繼續認列費用並不適當。某些人建議其他方式，其中包括美國財務會計準則公報第 123 號所採用之方式。理事會於考慮這些意見後，加上理事會已決定美國財務會計準則公報第 123 號之修正式給與日法取代服務單位法，理事會決議對於取消及交割應與美國財務會計準則公報第 123 號採用相同方式。於美國財務會計準則公報第 123 號下，交割（包括取消）被認為將導致權益工具立即既得。於給與日衡量但尚未認列之酬勞費用金額應於交割或取消日立即認列。

BC236 除上述議題外，理事會於再度審議草案第 ED2 號之提案時，亦考量與修改及取消有關之細節議題。具體而言，理事會考量：

(a) 導致公允價值下降之修改（即於修改日衡量，修改後工具之公允價值低於原始工具之公允價值）。

(b) 所給與權益工具數量之改變（增加或減少）。

(c) 服務條件之改變，從而改變既得期間之長度（增加或減少）。

(d) 績效條件之改變，從而改變既得之機率（增加或減少）。

(e) 給與之分類改變，由權益轉為負債。

BC237 理事會決議在採用給與日衡量法之情況下，修改及取消之規定應確保企業無法經由修改或取消股份或認股權之給與，規避以給與日公允價值為基礎認列酬勞費用。因此，理事會決議，對於分類為權益交割協議（至少於最初）之協議，除非員工於原始既得條件之條款下無法取得該等權益工具之既得權利，企業均應於既得期間認列權益工具之給與日公允價值。

BC237A 理事會於再度審議 2006 年 2 月發布之「既得條件及取消」草案中之提案時，考量非既得條件未達成時應如何處理。理事會決議為與給與日衡量法一致，若企業或交易對方均無法選擇是否達成該條件時，非既得條件之未達成應無會計上之影響。除員工未達成既得條件外，企業應繼續以給與日公允價值於既得期間認列費用。

BC237B 然而，理事會決議若企業能選擇是否達成非既得條件，則企業未達成該非既得條件即屬取消。此外，理事會注意到區分係交易對方決定不達成非既得條件或企業之取消時，不存在非武斷或非模糊之標準。理事會考慮建立一可反駁之前提假設，即除非能證明企業對交易對方之決定並無（或有部分）影響力，否則交易對方未符合非既得條件將為（或非為）取消。理事會並不認為企業決策過程之相關公開資訊足以決定該前提假設是否被反駁。因此，理事會決議若企業或交易對方能選擇是否符合非既得條件，則未符合非既得條件之情況應視為取消。

以現金交割之股份增值權

BC238 某些交易即使未涉及股份、認股權或其他任何形式權益工具之發行，仍係「股份基礎」。以現金交割之股份增值權係支付員工（或他人）現金而金額係以股價於特定期間之增加為基礎之交易，其通常受到既得條件之限制，例如員工於特定期間繼續在企業任職。（注意下列討論之重點在於給與員工之股份增值權，但亦適用於給與他人之股份增值權）。

BC239 依據會計觀念，涉及現金（或其他資產）流出之股份基礎給付交易與取得商品或勞務係作為權益工具發行對價之交易不同。

BC240 權益交割之交易中，僅有交易之一方引起資產之變動，即取得資產（勞務）但並未支付資產。交易之另一方係權益增加；其並未引起資產之變動。因此，由於權益不重新衡量，故於交割時重新衡量交易金額不僅沒有必要，而且也不適當。

BC241 反之，現金交割之交易中，交易之二方均引起資產之變動，即取得資產（勞務）且最終將支付資產（現金）。因此，無論歸屬於第一項資產（所取得之勞務）之價值為何，最後皆必須於支付第二項資產（現金）時認列資產之變動。因此，無論對該交易中勞務之取得及現金之交割所作之會計處理為何，該交易將被「校準」至與支付現金之金額相等，以處理資產之二項變動。

BC242 由於現金交割股份增值權涉及現金之流出（而非權益工具之發行），現金股份增值權應依類似負債之慣用會計處理方式進行會計處理。此看來簡單明瞭，但仍應考量下列問題：

(a) 既得日前（即於員工完成使其無條件享有現金給付權利之所有條件前）是否應認列負債？

(b) 若是，應如何衡量該負債？

(c) 費用於損益表應如何表達？

既得日前是否已產生負債？

BC243 有人認為由於企業於員工完成使其無條件享有現金權利之所有條件前，並無支付現金予員工之現時義務，故企業於既得日前並無負債；給與日與既得日之間僅存在或有負債。

BC244 理事會注意到此論點適用於所有種類之現金交割員工福利，而非僅限於股份增值權。例如，有人主張企業於員工符合特定既得條件時，方產生對員工支付退休金之負債。國際會計準則委員會於國際會計準則第 19 號「員工福利」中討論此主張，其結論基礎中指出：

> 新國際會計準則第 19 號第 54 段彙總確定福利計畫產生負債之認列及衡量……新國際會計準則第 19 號第 54 段係以國際會計準則委員會（IASC）之「架構」中對於負債之定義及認列條件為基礎…理事會認為於確定福利計畫中，員工若已提供勞務以換取計畫中所承諾之福利，則企業已產生義務…理事會認為即使該福利尚未既得，換言之，即員工取得福利之權利若以未來之聘雇為條件，義務仍已存在。以提供 100 之福利予未來 2 年持續在職員工之企業為例，第 1 年底，由於員工使福利成為應享之權利前將僅需再工作 1 年而非 2 年，因此其與企業所處之情況與第 1 年初並不相同。雖然該福利可能不會既得，但此差異確為義務，因此，在理事會看來，將導致於第 1 年底認列負債。該義務係以反映企業對該福利無法既得可能性之最佳估計現值衡量。（國際會計準則第 19 號，結論基礎，第 BC11 至 BC14 段）

BC245 因此，理事會決議為與規範其他現金交割員工福利之國際會計準則第 19 號一致，與現金交割股份增值權有關之負債應於既得期間（即員工提供勞務時）認列。因

此，理事會決議無論負債之衡量方式為何，均應於既得期間依員工已履行其於協議中責任之程度計提之。例如，若協議之條款規定員工應完成三年之服務，則該負債應與其他現金交割員工福利之處理一致，於此三年期間計提。

負債應如何衡量？

BC246 一項簡單之方法係以企業於各報導期間結束日之股價為基礎計提。若企業股價於既得期間上漲，則往後報導期間之費用將高於先前報導期間之費用。此係因各報導期間將包含下列因素之影響(a)於報導期間因取得員工勞務所增加之負債及(b)可歸屬於企業股價於報導期間上漲之負債增加，此將使以往取得員工勞務之應付金額增加。

BC247 此方法與美國財務會計準則公報第 123 號（第 25 段）及美國財務會計準則理事會解釋第 28 號「股份增值權及其他變動認股權或獎酬計畫之會計處理」一致。

BC248 然而，此並非公允價值法。如同認股權，股份增值權之公允價值包括其內含價值（股價迄今之上漲）及其時間價值（參與股價未來可能於評價日與交割日間發生上漲之權利價值）。股份增值權之公允價值可使用選擇權定價模式估計之。

BC249 然而，無論負債於既得期間之衡量方式為何，負債及相對之費用最終將於股份增值權交割時重新衡量使其與支付現金之金額相等。支付現金之金額係以股份增值權於交割日之內含價值為基礎。某些人即基於此理由及內含價值較易衡量而贊成以內含價值衡量股份增值權之負債。

BC250 理事會決議以內含價值衡量股份增值權將與其他國際財務報導準則在大部分情況下採用之公允價值衡量基礎不一致。此外，雖然公允價值衡量基礎之適用較為複雜，但有許多企業經常衡量類似工具（例如新股份增值權或認股權之給與）之公允價值，此將可提供許多於每一報導日重新衡量股份增值權之必要資訊。又內含價值衡量基礎未包含時間價值，故其並非股份增值權負債或所消耗勞務成本之適當衡量標準。

BC251 如下文所述，如何衡量負債之問題與相關費用於損益表如何表達之問題有所關聯。

相關費用於損益表應如何表達？

BC252 股份增值權在經濟上與認股權相似。因此某些人主張股份增值權之會計處理應與稍早於第 BC113 段所討論認股權之處理一致。然而，如第 BC240 及 BC241 段所述，於權益交割之交易中，淨資產僅有一項變動（取得之商品或勞務）但現金交割之交易中，淨資產有二項變動（取得之商品或勞務及支付之現金或其他資產）。為區分現金交割交易中，淨資產各項變動之影響，該費用可分為下列二項組成部

分：

- 以與權益交割股份基礎給付交易類似之會計處理方式，於既得期間認列以股份增值權之給與日公允價值為基礎之金額，及
- 給與日與交割日間估計之變動，即必須重新衡量交易金額以使其與交割日支付之金額相等之所有變動。

BC253 理事會於制定草案第 ED2 號時決議，與上述二項組成部分有關之資訊將對財務報表使用者有所裨益。例如，財務報表使用者認為重新衡量負債之影響幾乎不具預測價值。因此，理事會決議應於損益表或附註中，分別揭露於各會計期間認列之費用中，歸屬於給與日至交割日間估計負債公允價值變動之部分。

BC254 然而，部分草案第 ED2 號之回應者反對草案所建議之揭露。其主張草案中要求企業應將該交易作為現金交割之交易處理，又須為揭露之目的計算該協議若為權益交割之交易金額，對企業過於繁重且不適當。

BC255 理事會考量上述意見，並注意到由於其決定採用美國財務會計準則公報第 123 號之修正式給與日法，計算揭露金額時必須區分放棄之影響及公允價值變動之影響，故將使企業決定揭露金額時更為複雜。理事會因此決議該揭露不應保留為強制性規定，而應作為企業應考慮提供額外揭露之範例。例如，現金交割協議金額重大之企業經歷重大股價波動時，很有可能認為該揭露對財務報表使用者有所助益。

得選擇現金之股份基礎給付交易

BC256 某些員工之股份基礎給付協議使員工得選擇取得現金以代替股份、認股權或代替認股權之執行。可能支付現金之股份基礎給付協議有許多可能之變化。例如，員工可能有多次之機會選擇取得現金（如員工得於既得日選擇取得現金以代替股份或認股權，或選擇取得現金以代替執行認股權）。協議之條款可使企業得選擇交割方式，即是否於既得日支付現金以代替發行股份或認股權，或代替認股權執行後應發行之股份。現金之金額可為固定或變動。若係變動，可採取與企業股價連結或不連結之方式決定之。

BC257 本國際財務報導準則對現金交割與權益交割之股份基礎給付交易有不同之會計方法。因此，若企業或員工得選擇交割之方式，將必須決定採用何種會計方法。理事會考量協議條款提供(a)員工得選擇交割方式及(b)企業得選擇交割方式之情況。

協議條款允許交易對方選擇交割方式

BC258 不得選擇現金之股份基礎給付交易於「架構」下因企業無須移轉現金或其他資產

予他人，故並未產生負債。然而，若企業與員工間之合約給與員工要求取得現金之合約權利，則並非如此。在此情況下，企業存有移轉現金與員工之義務，故負債存在。此外，由於員工有權利要求以權益而非現金交割，故員工亦擁有對權益工具之合約權利。因此，員工於給與日被給與一複合金融工具之權利，亦即一包含負債及權益組成部分之金融工具。

BC259 此選擇通常經結構化之設計以使選擇現金之公允價值與選擇權益之公允價值恆為相等。例如員工得在認股權或股份增值權間進行選擇。然而，若非如此，複合金融工具之公允價值通常將大於單獨選擇現金之公允價值（由於股份或認股權之價值可能高於選擇現金）及單獨之股份或認股權公允價值（由於選擇現金之價值可能高於股份或選擇權）。

BC260 依國際會計準則第 32 號之規定，屬於複合工具之金融工具係經由分攤因發行複合工具所取得之價款至其負債及權益組成部分，而區分為負債及權益組成部分。首先必須決定負債組成部分之公允價值，之後再將所取得價款之剩餘部分分配予權益組成部分。若該等價款係現金或公允價值能可靠衡量之非現金對價，則此方法可能成立。惟若不然，則必須估計複合工具本身之公允價值。

BC261 理事會決議衡量複合工具時應先對負債組成部分（選擇現金）進行評價，之後再對權益組成部分（權益工具）進行評價。評價時應考慮員工為取得權益工具所必須放棄選擇現金之權利，最後再將二個組成部分之價值加總。此方法與國際會計準則第 32 號所採用者一致，即先衡量負債組成部分，再將剩餘部分分配予權益。若各交割方式之公允價值恆為相等，則複合工具之權益組成部分公允價值將為零。故複合工具之公允價值將與負債組成部分之公允價值相等。

BC262 理事會決議企業應將就複合金融工具各組成部分所提供之勞務分別進行會計處理，以確保與國際財務報導準則對權益交割及現金交割之股份基礎給付交易之規定一致。因此，對於負債組成部分，企業應於員工提供勞務時，以與處理其他現金交割股份基礎給付交易（例如股份增值權）相同之方式，認列所取得之勞務以及為取得該勞務所產生之負債。對於權益組成部分（若有），企業應於員工提供勞務時，以與處理其他權益交割股份基礎給付交易相同之方式，認列所取得之勞務及權益之增加。

BC263 理事會決議於進行負債清償之會計處理前，應依其於交割日之公允價值重新衡量。此確保企業若以發行權益工具清償負債，所產生之權益增加係以發行權益工具所取得對價之公允價值（即所清償負債之公允價值）衡量。

BC264 理事會亦決議，企業若以支付現金而非發行權益工具清償，以往認列與權益組成部分有關之權益投入應仍列為權益。員工若選擇收取現金而非權益工具，則已放棄其取得權益工具之權利，此事件並未導致淨資產之變動，因此總權益亦並無變動。此與理事會對於其他權益工具失效之決議一致（見第 BC218 至 BC221 段）。

協議條款允許企業選擇交割方式

BC265 對於協議條款允許企業得選擇以現金或發行權益工具交割之股份基礎給付交易，企業首先需判斷其是否具有現金交割之義務而於實質上並無選擇交割方式之權利。雖然合約可能明訂企業得選擇以現金或發行權益工具交割，但理事會決議若企業選擇以權益交割缺乏商業實質（例如因法律禁止企業發行股份）、企業過去慣例或有明定政策以現金交割，或通常應交易對方之請求即以現金交割，則企業具有現金交割之義務。若企業所發行之股份（包括因認股權執行所發行之股份）係可贖回，無論係強制性（例如因僱傭關係終止）或依交易對方之選擇，企業亦具有以現金交割之義務。

BC266 理事會於再度審議草案第 ED2 號之提案時注意到，將企業得以選擇交割方式之協議列為負債或權益之分類，與國際會計準則第 32 號之分類不一致。後者要求該等協議應整體分類為負債（若合約係衍生合約）或複合工具（若合約係非衍生合約）。然而，與其對國際財務報導準則第 2 號與國際會計準則第 32 號間之其他差異所作成之決議（見第 BC106 至 BC110 段）一致，理事會決定保留此差異以待包括檢討負債及權益定義在內之長期觀念計畫之結果出爐。

BC267 即使企業於選擇以現金交割前並無此義務，但於其做出選擇之同時即產生與現金支付金額相當之負債。此將引發分錄借方如何處理之問題。有人主張應認列(a)現金支付金額與(b)截至交割日因取得及消耗勞務所認列之費用（係以權益交割替代方案於給與日之價值為基礎）間之差額作為員工酬勞費用之調整。然而，由於該現金支付係用以交割權益，理事會決議，其處理與「架構」一致，將現金支付視為權益之買回，亦即自權益中減少。故於此情況下，無須於交割時調整酬勞費用。

BC268 然而，理事會決議若企業選擇公允價值較高之交割方式，由於該企業自願支付超過原需支付之金額，由此可推測其預期將自員工取得（或已取得）額外之勞務以作為提供額外價值之回報，故應認列額外之費用。

集團企業間之股份基礎給付交易（2009 年修正）*

BC268A 本節彙總理事會於完成 2007 年 12 月發布之草案「集團之現金交割之股份基礎給付交易」中之各項提案時所考慮之事項。在理事會 2009 年修正國際財務報導準則第 2 號之前，國際財務報導準則解釋第 11 號提供自供應商取得商品或勞務之企業於其單獨或個別財務報表中，對若干特定之集團權益交割之股份基礎給付交易之會計處理規定。因此，2009 年 6 月發布之修正，納入國際財務報導準則解釋第 11 號中大部分之相同共識。本節亦沿襲說明國際財務報導準則解釋委員會於達成國

* 第 BC268A 至 BC268O 段係為配合 2009 年 6 月發布修正國際財務報導準則第 2 號之「集團之現金交割之股份基礎給付交易」而新增者。

際財務報導準則解釋第 11 號之共識（即理事會所核准者）時所考量之相關事項。

BC268B 2007 年 12 月發布之草案係規範下列兩類協議，母公司（非企業本身）於協議中負有對企業之供應商進行必要之現金支付義務：

(a) 協議一：企業之供應商將取得與企業權益工具之價格連結之現金給付。

(b) 協議二：企業之供應商將取得與企業母公司權益工具之價格連結之現金給付。

BC268C 理事會注意到第 BC268B 段所述之兩類協議，如同原始於國際財務報導準則解釋第 11 號中規範之集團之權益交割股份基礎給付交易，並未符合權益交割或現金交割之股份基礎給付交易之定義。理事會考慮是否僅因該等協議係現金交割而非權益交割即作成不同之決議。第 BC22A 至 BC22F 段說明理事會於修正國際財務報導準則第 2 號以闡明其範圍定案時所考慮之事項。本節以下彙整理事會於修正該交易之衡量定案時所考慮之事項。

BC268D 理事會注意到第 BC268B 段所述之協議係：

(a) 為提供福利予子公司員工以換取員工之勞務，及

(b) 以股份為基礎且係現金交割。

此外，理事會注意到第 3 段（現由第 3A 段取代）之指引已說明股東若移轉企業（或集團另一企業）之權益工具，則該交易對取得商品或勞務之企業而言係屬國際財務報導準則第 2 號之範圍。

BC268E 基於上述理由，理事會於 2007 年 12 月發布之草案中建議修正國際財務報導準則第 2 號及國際財務報導準則解釋第 11 號，要求取得商品或勞務之企業於其單獨或個別財務報表中依適用於現金交割之股份基礎給付交易之規定，以母公司相對所產生負債之公允價值為基礎，衡量員工之勞務。企業應將負債公允價值之變動認列於損益及企業權益之變動以作為母公司投入之調整直至負債由母公司交割。

BC268F 由於集團之現金交割之股份基礎給付交易並未符合權益交割或現金交割股份基礎給付交易之定義，部分回應者並不反對基於會計反映企業之供應商取得給付之形式而以現金交割衡量之。然而，許多回應者質疑作成結論之基礎，其引證之理由包括：

(a) 目前國際財務報導準則並無要求將母公司因子公司而發生之成本歸屬於子公司之「下推」會計觀念。

(b) 與「架構」及其他國際財務報導準則中禁止重新衡量權益之規定相衝突。

(c) 企業本身對其供應商若未負有義務，將與國際財務報導準則第 2 號之結論基礎中重新衡量現金交割之股份基礎給付交易之理由相衝突。

BC268G 理事會同意回應者有關取得商品或勞務之企業未負有分配資產之義務及母公司之交割係對該企業之權益投入之意見。理事會注意到無論該等集團交易如何安排，或在集團企業之單獨或個別財務報表中之會計如何處理，其於集團合併財務報表之會計衡量均相同。理事會亦注意到給與日衡量之股份基礎給付費用對取得商品或勞務之企業或負責交割該交易之企業而言，無論作為權益交割或現金交割衡量，均將產生相同之公允價值。

BC268H 為處理來自回應者之意見，理事會重新探討兩項議題以決定取得商品或勞務之企業於其單獨或個別財務報表中適當之續後衡量。第一項議題係企業是否應於其單獨或個別財務報表中依下列方式認列：

(a) 方式一：與合併財務報表金額相同之費用，或

(b) 方式二：以其本身之觀點評估將該交易分類為權益交割或現金交割所衡量之費用，其金額可能並非必與合併個體認列之金額相同。

BC268I 理事會注意到國際財務報導準則並無廣泛基礎之指引，以陳述「下推」會計或說明集團企業間之成本分攤於單獨或個別財務報表之會計處理。國際會計準則第 19 號針對共同控制下之企業間分攤風險之確定福利計畫，規定子公司應以集團計畫所要求支付之現金為基礎認列費用。若無償還協議，則子公司於其單獨或個別財務報表中應認列與當期應付提撥數相等之成本。此與第 BC268H 段所述之方式二一致。

BC268J 理事會因此決定採用方式二。然而，國際財務報導準則第 2 號所採用之方式，因於股份基礎給付交易中取得商品或勞務之企業即使不具有支付現金或其他資產之義務仍須認列費用，故與國際會計準則第 19 號採用者不同。理事會決議此方式與國際財務報導準則第 2 號根本之費用歸屬原則一致。

BC268K 理事會注意到方法二與一般目的財務報導所提供之資訊因報導個體被認定有其本身之實質而與其所有者之實質有所區別，故應能「反映企業之觀點而非企業之權益投資者之觀點...」之基本原理一致。方法一係反映企業之所有者（集團）之觀點而非企業本身之權利及義務。

BC268L 理事會亦指出國際財務報導準則解釋第 11 號所達成之共識於部分情境下反映第 BC268H 段所述之方式一，而於其他情境下則反映方式二。理事會決議此結果並非其樂見，故決定應所有情況均應適用單一之衡量方式。

BC268M 理事會思考之第二項議題為決定將集團股份基礎給付交易分類為權益交割或現金交割之標準。若取得商品或勞務之企業並非負責交割該交易者，則交易之分類方式將同時決定上述企業於其單獨或個別財務報表中之後續衡量。理事會檢討國際財務報導準則解釋第 11 號中，對集團之權益交割交易所規定之兩項分類標準：

(a) 以支付員工報酬之性質為基礎。因此，若支付企業本身之權益工具，無論是否由該企業負責給與或交割，均分類為權益交割；除此之外，即使取得商品或勞務之企業不具有義務，仍分類為現金交割。

(b) 以企業本身之權利及義務為基礎。因此，若企業具有交割義務，無論對價之性質為何，均分類為現金交割；否則均分類為權益交割。

BC268N 理事會注意到上述兩項標準各自於評估第 BC268B 段所述交易之適當分類時，將無法一致反映企業之觀點。理事會決議企業應同時考量此兩項標準，即供應商所取得者係企業本身之權益工具或取得商品或勞務之企業未負有交割義務時係權益交割，而所有其他情況則屬現金交割。理事會亦指出若取得商品或勞務之企業未負有交付現金或其他資產予其供應商之義務，則將該交易於其單獨或個別財務報表中作為現金交割進行會計處理並不適當。權益交割基礎與國際財務報導準則第 2 號及國際財務報導準則解釋第 11 號之原則及基本原理較為一致。因此，理事會決定取得商品或勞務之企業於其單獨或個別財務報表中，應將第 BC268B 段所述之兩類股份基礎給付交易分類為權益交割。

BC268O 此決議係對草案中各項提議之主要改變。理事會決議其於再度審議時所建立更廣泛之原則能因應第 BC268F 段中所述回應者主要關切之三項議題。該等原則適用於所有現金交割或權益交割之集團股份基礎給付交易。理事會之決議並未改變國際財務報導準則解釋第 11 號中針對類似集團權益交割之股份基礎給付交易之指引。除上述改變外，理事會再度確認草案中之提議。因此，理事會決議於定案前無須重新發布該修正。

員工於集團企業間之轉調 （第 B58 至 B61 段）

BC268P 國際財務報導解釋委員會於發展國際財務報導準則解釋第 11 號之共識時，指出部分股份基礎給付協議涉及母公司以要求員工於集團內服務一定期間為既得條件，將權利給與超過一家子公司之員工。有時員工於既得期間自一家子公司轉調至另一家子公司任職，而員工於原始股份基礎給付協議下之權利並未受影響。

BC268Q 國際財務報導解釋委員會指出原始股份基礎給付協議之條款要求員工為集團而非為特定之集團企業工作。因此，國際財務報導解釋委員會決議任職單位之改變，不應導致權益工具之新給與出現於員工所轉往子公司之財務報表。員工轉往任職之子公司應參照於母公司原始給與該員工權益工具當日，該權益工具之公允價值衡量自該員工取得勞務之公允價值。國際財務報導解釋委員會基於相同理由，亦決議該轉調之本身不得視為員工未能達成既得條件。因此，該轉調不應引發該員工原任職之子公司於其單獨或個別財務報表中迴轉以往認列與自該員工取得之勞務有關之費用。

BC268R 國際財務報導解釋委員會指出本國際財務報導準則第 19 段規定認列商品或勞務

以作為所給與權益工具對價之累積金額應以最終既得之權益工具數量為準。因此，若因附錄 A 所定義市價條件以外之既得條件未達成而使所給與權益工具未既得，則於累積之基礎上所認列商品或勞務之金額為零。為適用第 19 段之原則，國際財務報導解釋委員會決議若員工未達成市價條件以外之既得條件，應將各集團企業財務報表中於既得期間認列得自員工之勞務予以迴轉。

BC268S 理事會於完成 2009 年對國際財務報導準則第 2 號有關集團股份基礎給付交易之修正時，決議國際財務報導準則解釋第 11 號之指引應適用於所有依第 43A 至 43C 段之規定，於企業單獨或個別財務報表分類為權益交割之股份基礎給付交易。

員工認股權會計之整體結論

BC269 理事會首先考量與股份基礎給付交易有關之所有重要議題並對該等議題作成決議。嗣後又作成若干整體之結論，特別是員工認股權之會計處理，該議題係本專案中最具爭議性項目之一。理事會於作出結論前考量下列議題：

- 與美國一般公認會計原則趨同
- 員工股份基礎給付交易所產生費用之認列與揭露
- 員工認股權公允價值衡量之可靠性。

與美國一般公認會計原則趨同

BC270 部分討論稿及草案第 ED2 號之回應者極力要求理事會以美國一般公認會計原則之既有規定為基礎制定一國際財務報導準則。

BC271 具體而言，回應者力促理事會以美國財務會計準則公報第 123 號為基礎制定一套準則。然而，由於該建議通常以會計準則趨同為理由，故理事會考量美國一般公認會計原則之整體而非僅考慮其中之某部分。規範股份基礎給付之美國一般公認會計原則主要公告包括美國會計原則理事會（APB）第 25 號意見書「發行股份予員工之會計處理」及美國財務會計準則公報第 123 號。

美國會計原則委員會第 25 號意見書

BC272 美國會計原則理事會（APB）第 25 號意見書發布於 1972 年，其中僅處理員工股份計畫，並對非績效相關（固定）之計畫與績效相關及其他變動之計畫加以區隔。

BC273 對於固定計畫，費用係於給與日以內含價值（即股價與執行價格間之差額）（若有）衡量。對於固定計畫而言，由於大部分給與之認股權係以價平給與，故通常並無應認列之費用。對於績效相關及其他變動之計畫而言，費用係於衡量日以內含價值衡量。衡量日係員工有權取得股份或認股權之數量及執行價格確定之日。

由於衡量日可能遠遠晚於給與日，因此費用存在不確定性。若股價上漲，績效相關計畫之費用將高於固定計畫。

BC274 美國財務會計準則理事會（FASB）於美國財務會計準則公報第 123 號中指出美國會計原則理事會（APB）第 25 號意見書因造成不恰當之後果且缺乏基本之觀念理論基礎而飽受批評。例如，美國會計原則理事會（APB）第 25 號意見書之規定通常導致認列績效相關認股權之費用而不認列固定認股權之費用。由於固定認股權於給與日之價值通常高於績效相關認股權，故此結果並不恰當。此外，忽略固定認股權之費用將降低財務報表之品質：

> 所產生財務報表之可信度將較其原本應有之可信度低，對於廣泛使用固定員工認股權之企業，其財務報表與未大量使用固定認股權企業之財務報表間不具可比性。（美國財務會計準則公報第 123 號，第 56 段）

BC275 討論稿中對於美國一般公認會計準則之討論指出，對固定計畫與績效相關計畫採取不同之會計處理將產生阻礙企業制定績效相關員工股份計畫之偏離效應。

美國財務會計準則公報第 123 號

BC276 美國財務會計準則公報第 123 號係於 1995 年發布。其規定與員工以外他人之股份基礎給付交易應以所發行股份或認股權之公允價值或取得商品或勞務之公允價值較能可靠衡量者認列。企業同時被鼓勵但並未被強制要求對員工之股份基礎給付交易採用美國財務會計準則公報第 123 號中之公允價值會計方法。一般而言，美國財務會計準則公報第 123 號並未區分固定計畫與績效相關計畫。

BC277 若企業採用美國會計原則理事會（APB）第 25 號意見書而非美國財務會計準則公報第 123 號之會計方法，美國財務會計準則公報第 123 號規定應於年度財務報表揭露採用該準則之擬制淨利及每股盈餘。近來為數眾多之美國大公司均已自願對與員工之交易採用美國財務會計準則公報第 123 號之公允價值會計方法。

BC278 美國財務會計準則理事會（FASB）認為美國財務會計準則公報第 123 號優於美國會計原則理事會（APB）第 25 號意見書，並認為應強制規定以員工選擇權之公允價值認列而非允許將其作為一個選項。美國財務會計準則公報第 123 號明確指出美國財務會計準則理事會決定允許選擇以揭露為基礎之替代方法係基於政治因素而非因其認為該方法係最佳之會計方法。

> …理事會…仍認為揭露不是資產、負債、權益、收入及費用於財務報表認列之適當替代方式…理事會之所以對股份基礎之員工獎酬選擇以揭露為基礎之方式係為結束對此議題之分歧爭論，而非因其認為該方法係改善財務會計及報導之最佳方式。（美國財務會計準則公報第 123 號，第 61 及 62 段）

BC279 股份基礎給付交易於美國一般公認會計原則下之會計處理因交易之對方係員工或

非員工，以及企業對員工之交易選擇適用美國財務會計準則公報第 123 號或美國會計原則理事會（APB）第 25 號意見書而有所不同。允許選擇會計方法通常並不可取。實際上，理事會近來投注許多時間與精力於改善現行國際準則，其中目標之一即為消除會計方法之選擇。

BC280 美國之研究顯示選擇某種會計方法而不選擇其他方法對美國企業報導之盈餘有重大影響。例如，Bear Stearns 及 Credit Suisse First Boston 對標準普爾 500 之研究指出，若採用美國財務會計準則公報第 123 號之公允價值衡量法以認列員工股份基礎獎酬之費用，標準普爾 500 公司之盈餘將嚴重下降且其影響持續增加。此種對報導盈餘之影響於公司大量使用認股權之若干行業甚鉅。

BC281 加拿大會計準則理事會（AcSB）近來完成其股份基礎給付之專案。根據加拿大會計準則理事會（AcSB）對加拿大與美國準則進行調和之政策，加拿大會計準則理事會（AcSB）一開始提出以美國一般公認會計原則（包括美國會計原則理事會（APB）第 25 號意見書）為基礎之準則。加拿大會計準則理事會（AcSB）於考慮回應者之意見後決定刪除出自美國會計原則理事會（APB）第 25 號意見書之指引。加拿大會計準則理事會基於許多理由作成此決定，當中包括其認為內含價值法存有缺陷。此外，將美國會計原則理事會意見書（APB）第 25 號之規定納入會計準則將導致財務報表之編製者產生重大成本而財務報表使用者亦無法得到好處－企業花費大量時間與精力於了解規則及重新設計選擇權計畫，其通常係經由刪除現存之績效條件以避免認列該等計畫之相關費用，因此認股權計畫之會計處理將不會有所改善。

BC282 加拿大之準則一開始係與美國財務會計準則公報第 123 號一致。其中包括允許選擇以公允價值為基礎對損益表中之員工股票基礎獎酬費用進行會計處理或於期中及年度財務報表之附註揭露擬制性之金額。然而，加拿大會計準則理事會（AcSB）近來修正其準則，刪除允許選擇認列或揭露之規定，因此 2004 年 1 月 1 日以後開始之財務期間均強制認列費用。

BC283 由於美國會計原則理事會（APB）第 25 號意見書包含許多缺點，理事會決議國際財務報導準則若以該意見書為基礎，將不太可能大幅（甚且無法）改善財務報導。此外，美國會計原則理事會意見書（APB）第 25 號之偏離效應（特別是阻礙績效相關之認股權計畫）可能導致經濟失真。會計準則應保持中立，而不對特定交易採取有利或不利之會計處理以鼓勵或阻礙企業從事該等交易。美國會計原則理事會第 25 號意見書無法達成此目標。績效相關之員工股份計畫於歐洲（績效條件常由法律規定）及美國以外之世界各地係屬常見，而投資人亦要求多加採用績效條件。因此理事會決議，推行以美國會計原則理事會（APB）第 25 號意見書為基礎之會計準則，將與其制定高品質會計準則之目標不一致。

BC284 最後僅剩下美國財務會計準則公報第 123 號需要討論。美國財務會計準則理事會（FASB）於美國財務會計準則公報第 123 號之結論基礎中所列之意見及加拿大會

計準則理事會以美國財務會計準則公報第 123 號為基礎制定準則時所提出之意見均指出，二國之準則制定者均認為此準則允許在認列或揭露兩者間作選擇（此議題於後文有進一步之討論）故有所不當。美國財務會計準則理事會於 2003 年 3 月將檢討股份基礎給付之美國會計規定之專案排入議程，其中包括刪除美國財務會計準則公報第 123 號得選擇揭露之規定，因此費用認列將成為強制性之規定。美國財務會計準則理事會（FASB）之主席評論道：

最近之事件提醒我們所有人，明確、可靠且可比之財務資訊對於我國資本市場系統之健全及活力至為重要。隨著市場崩解及公司報導醜聞，美國財務會計準則理事會收到大量來自個人及機構投資人、財務分析師及其他人理事會力促強制規定將員工認股權之相關獎酬成本費用化之要求…雖然有某些大公司自願選擇於報導其盈餘時反映該等成本為費用，但其他公司仍繼續於其財務報表附註列示該成本。此外，要求作為費用處理之舉措將與美國財務會計準則理事會對致力於美國與國際會計準則趨同之承諾一致。理事會於考量此間所有因素後，決議現在重新審議此重要項目至關重要。（美國財務會計準則理事會新聞稿，2003 年 3 月 12 日）

BC285 理事會於再度審議草案第 ED2 號之提案時，理事會正與美國財務會計準則理事會（FASB）合作在可能範圍內完成國際與美國準則之趨同。牢記美國財務會計準則理事會係處於該專案之早期階段－美國財務會計準則理事會（FASB）正在制定美國財務會計準則公報第 123 號修訂草案，而國際會計準則理事會（IASB）卻已即將完成其國際財務報導準則。理事會決議雖然趨同係重要目標，但如第 BC2 至 BC5 段所述，由於對股份基礎給付之準則需求殷切，故推遲本國際財務報導準則之發布並不適當。無論如何，國際會計準則理事會（IASB）於結束審議時，已完成多處趨同。例如，美國財務會計準則理事會（FASB）同意國際會計準則理事會（IASB）認為所有股份基礎給付交易（包括給與員工認股權之交易）應以公允價值衡量基礎衡量並於財務報表認列之觀點。因此，美國財務會計準則理事會（FASB）同意刪除美國財務會計準則公報第 123 號中得選擇揭露之規定。

BC286 國際會計準則理事會（IASB）與美國財務會計準則理事會（FASB）亦同意雙方理事會一旦發布股份基礎給付之最終準則，即應考慮著手進行趨同專案，其目標在於消除國際與美國準則於此主題中其他方面之歧異。

認列與揭露

BC287 財務資訊之揭露對於在財務報表中之認列而言並非適當替代品，係一項基本之會計觀念。例如，「架構」規定：

符合認列條件之項目應認列於資產負債表或損益表中。未認列該等項目不得以揭露所採用之會計政策，或以附註或解釋性內容予以修正。（第 82 段）

BC288 項目能合理衡量係認列條件之關鍵要素之一。此議題將於後文進一步討論。因此，此處之討論著重於「認列與揭露」之原則性議題，而非衡量之可靠性。一旦確認某項目符合財務報表之認列條件，若未予以認列即與揭露並非認列之適當替代品之基本觀念不一致。

BC289 某些人不同意此觀念，其主張無論資訊係認列於財務報表或揭露於附註並無差別，無論採用何種方式，財務報表使用者均能獲得制定經濟決策所需之資訊，故其能接受對特定員工股份基礎給付交易（即以給與員工認股權作為獎酬之交易）所產生之費用於附註揭露而不於損益表中認列之作法。

BC290 理事會不接受此論點。理事會注意到若因費用係認列或揭露並無差別而能接受附註揭露，則基於同樣之理由，亦應可接受於財務報表認列。若能接受認列，且予以認列而非僅予揭露係與所有其他費用項目所適用之會計原則一致，則應無法接受將某一特定費用項目排除於損益表外。

BC291 理事會亦指出有重大之證據顯示認列與揭露有所差別。首先，學術研究顯示資訊係予以認列或僅予揭露對股價產生影響（例如 Barth, Clinch and Shibano,2003）*。若資訊僅於附註揭露，財務報表使用者必須花費時間及精力成為有充分能力之會計專家以了解(a)某些項目並未認列於財務報表，(b)附註中列有該等項目之相關資訊，及(c)如何評估此附註揭露。由於獲得此專業知識需要成本且並非所有財務報表使用者均將成為會計專家，故僅經揭露之資訊可能無法完全反映於股價。

BC292 再者，財務報表之編製者及使用者似乎均同意認列與揭露間存有重大差異。財務報表使用者強烈表達以下觀點，即所有形式之股份基礎給付（包括員工認股權）均應認列於財務報表，此將導致所取得之商品或勞務於消耗時認列為費用，僅予以附註揭露並不適當。此觀點已經由各種不同途徑表達，其中包括：

(a) 使用者對於討論稿及草案第 ED2 號之意見回應。

(b) 美國投資管理協會於 2001 年對分析師及基金經理人之調查－調查中 83%之回應者表示針對所有股份基礎給付交易之會計方法應規定於損益表中認列費用。

(c) 財務報表使用者之公開評論，例如於新聞報導或近期美國參議院聽證會中所作之評論。

BC293 財務報表編製者亦認為認列與揭露間存有重大差異。例如：部分回應討論稿及草案第 ED2 號之編製者擔心，除非所有國家均規定應認列費用，否則被規定應認列費用之企業與允許選擇認列或揭露之企業相比將有競爭上之劣勢。此類評論指出財務報表編製者認為認列費用之結果將與揭露之結果不同。

* M E Barth, G Clinch and T Shibano. 2003. 「認列及衡量之市場效果」，會計研究 41(4):581-609

衡量之可靠性

BC294 反對認列因給與員工認股權交易所產生費用之常見理由為該等交易無法可靠衡量。

BC295 理事會於首次探究該議題後，即討論有關可靠性之憂慮。例如，理事會注意到估計認股權公允價值之目的係衡量其於衡量日之公允價值而非標的股份於未來日期之價值。某些人認為由於公允價值估計之最終結果於衡量日係未知（即執行之利益（若有）將為何），因此該估計先天上即具不確定性。然而，此評價並未試圖估計未來之利益，而僅估計他人為取得參與未來利益之權利所願支付之金額。因此，即使認股權因逾期失效而毫無價值或員工因執行而獲取高額利益，其結果均不表示該選擇權公允價值於給與日之估計不可靠或錯誤。

BC296 理事會亦注意到會計常涉及估計。因此報導估計之公允價值不至於僅因其金額係估計數而非精確之衡量而不客觀。舉例而言，呆帳可回收性之估計、固定資產耐用年限及其消耗型態之估計，及員工退休金負債之估計均係會計中其他可能對損益表及資產負債表產生重大影響之估計。

BC297 然而，某些人認為由於員工認股權之公允價值估計數後續不予修正，故將該估計數納入財務報表與其他估計數之納入有所不同。其他估計數（例如員工退休金成本）最終將修正至與支付現金之金額相等。反之，由於權益不得重新衡量，故除非採用執行日衡量，否則一旦認列員工認股權之估計公允價值，此公允價值估計數將不會重新衡量，任何估計錯誤將永久留在財務報表中。

BC298 美國財務會計準則理事會於制定美國財務會計準則公報第 123 號時考量此論點並否決之。例如，對員工退休金成本而言，除非計畫終止，否則總成本永遠不會被完全校準，歸屬於某特定年度之金額亦不會被校準，與特定員工有關之金額亦可能需經數十年方被校準。於此同時，財務報表使用者已依據估計之成本制定經濟決策。

BC299 此外，理事會注意到若未認列與員工認股權有關之費用（或僅依內含價值認列費用，其金額通常為零），此亦表示錯誤將永遠留在財務報表中，所報導之零金額（或以內含價值（若有）為基礎之金額）始終不會被校準。

BC300 理事會亦考量可靠性之意義。對於員工認股權之公允價值估計數是否充分可靠之爭論僅集中在可靠性之其中一方面：估計是否未發生重大錯誤。「架構」與其他會計準則制定者之觀念架構一致，明確指出可靠性之另一重要方面係資訊是否能為財務報表使用者所信賴，是否能忠實表達所想表達之內容。因此，於評估某特定會計方法是否產生可靠財務資訊時，應考量該資訊是否能忠實表達。此係可靠性與另一項財務資訊重要品質特性(攸關性)連結之方式。

BC301 例如於股份基礎給付中，某些評論者認為由於內含價值被視為較為可靠之衡量，故主張以內含價值而非公允價值衡量員工認股權。但內含價值是否係較為可靠之衡量仍存疑，其確實較少發生估計錯誤，但不太可能作為忠實表達酬勞之衡量。內含價值亦非攸關之衡量，尤其是於給與日衡量時。許多員工認股權係以價平發行，因此於給與日並無內含價值。無內含價值之認股權完全由時間價值構成，若於給與日以內含價值衡量認股權，歸屬於該認股權之價值將為零。因此，歸屬於認股權之金額因忽略時間價值而百分之百被低估。

BC302 另一項品質特性係可比性。某些人主張由於估計員工認股權公允價值之不確定性，因此若所有企業均報導其金額為零，將使財務報表更可比較，故係較佳之作法。例如，假設有二家企業之員工認股權費用「真實」金額均為 CU500,000，估計之不確定性使其中某家企業報導為 CU450,000 而另一家企業則報導為 CU550,000，其主張若二家企業均報導為零而非不同之金額，將使這二家企業之財務報表更可比較。

BC303 然而，任二家企業之員工股份基礎酬勞費用不太可能為相同金額。研究（例如 Bear Stearns 及瑞士信貸第一波士頓）指出費用因產業不同、企業不同及年度不同而有大幅差異。不報導估計金額而均報導為零將使財務報表更加不可比較，而非更可比較。例如，若估計 A 公司、B 公司及 C 公司之員工股份基礎酬勞費用分別為 CU10,000、CU100,000 及 CU1,000,000，這三家公司均報導為零並未使其財務報表為可比較。

BC304 理事會於先前對可靠性之討論中處理涉及給與員工認股權之交易是否能充分可靠衡量以認列於財務報表之問題。理事會注意到許多討論稿之回應者斷言不可能。其主張由於員工選擇權與公開交易選擇權間存有差異，故選擇權定價模式無法適用於員工認股權。

BC305 理事會在專案諮詢小組及其他專家之協助下考量該等差異，對於估計員工認股權公允價值時如何考慮該等差異作成決議，詳如第 BC145 至 BC199 段所述。理事會從而指出其目標在於衡量認股權之公允價值，即估計已充分了解並有成交意願之雙方在公平交易中，該等權益工具於給與日之價格。因此，所採用之評價方法應與市場參與者用以評價類似金融工具之評價方法一致，並應納入已充分了解並有成交意願之市場參與者於訂定價格時考慮之所有因素及假設。

BC306 因此，已充分了解並有成交意願之市場參與者於訂定選擇權價格時未考慮之因素於估計所給與股份、認股權或其他權益工具之公允價值時並非攸關。例如，就給與員工之認股權而言，僅影響個別員工對該認股權價值看法之因素與估計已充分了解並有成交意願之市場參與者之定價無關。許多回應者對於衡量可靠性及員工認股權與公開交易選擇權間差異之意見均著重於從員工角度出發之選擇權價值。因此，理事會決議本國際財務會計準則應強調目標係估計認股權之公允價值而非員工之專屬價值。

BC307 理事會注意到有證據支持對員工認股權之公允價值進行可靠估計係屬可能之結論。首先，學術研究支持此結論（例如 Carpenter 1998、Maller, Tan 及 Van De Vyver 2002）[*]。再者，財務報表使用者認為公允價值估計數之可靠程度足以將其認列於財務報表，這方面之證據來自四面八方，例如財務報表使用者對討論稿及草案第 ED2 號之意見函。由於財務報表之目的係提供高品質、透明及可比之資訊以幫助使用者制定經濟決策，故使用者之觀點係屬重要。換言之，財務報表應符合使用者而非編製者或其他利益團體之需求。制定會計準則之目的在於確保財務報表所提供之資訊盡可能符合使用者之需求。因此，若於制定經濟決策時使用財務報表者認為公允價值估計數之可靠程度足以將其認列於財務報表，即可提供衡量可靠性之重大證據。

BC308 理事會亦指出，雖然美國財務會計準則理事會（FASB）決定允許選擇認列或揭露員工股份基礎給付交易所產生之費用，但此決定係基於非技術性之理由而非因其同意不可能進行可靠衡量之觀點：

> 理事會仍相信如本公報所修改者，使用選擇權定價模式將產生可靠程度足以證明將其認列於財務報表之認股權公允價值估計數係屬正當。估計之不精確無法作為不認列員工認股權所產生薪酬成本之正當理由。此信念促使理事會鼓勵企業採用公允價值基礎法於財務報表認列其股票基礎員工薪酬成本。（美國財務會計準則公報第 123 號，第 BC117 段）

BC309 總而言之，若於財務報表漏列因給與員工認股權所產生之費用，或採用內含價值法（通常導致費用為零）或最低價值法認列，財務報表中將永遠留有錯誤。因此，問題在於何種會計方法較有可能產生金額最小之錯誤及最具攸關性及可比之資訊－是可能導致部分低估或高估相關費用之公允價值估計，抑或是其他必然會導致相關費用嚴重低估之衡量基礎，例如內含價值（尤其是於給與日衡量時）？

BC310 理事會於考量上述所有因素後，決議幾乎在所有情況下，就於財務報表中認列員工股份基礎給付交易之目的而言，員工認股權於給與日之估計公允價值係能充分可靠衡量的。理事會因此決議，股份基礎給付之國際財務報導準則基本上應規定所有類型之股份基礎給付交易（包括所有類型之員工股份基礎給付）均應適用公允價值衡量法。因此，理事會決議本國際財務報導準則不得允許在公允價值法衡量法或內含價值衡量法間進行選擇，亦不得允許對於員工股份基礎給付交易所產生之費用在認列或揭露間進行選擇。

過渡規定

[*] J N Carpenter. 1998 「高階經理人認股權之執行與評價」財務經濟學期刊 48:127-158。
R A Maller Tan and M Van De Vyver. 2002 「公司如何評價高階經理人認股權?」澳洲會計評論 12(1):11-24。

集團企業間之股份基礎給付交易

BC310A 理事會注意到企業追溯適用 2009 年 6 月發布之「集團之現金交割之股份基礎給付交易」所作修正時可能遭遇之困難。企業可能未於其單獨或個別財務報表依國際財務報導準則第 2 號之規定處理某些集團股份基礎給付交易。在某些情況下，負責交割集團股份基礎給付交易之企業可能必須採用後見之明以衡量此時必須以現金交割處理之報酬公允價值。然而，理事會注意到該等交易於集團合併財務報表中可能已依國際財務報導準則第 2 號之規定處理。基於第 BC268G 段及以上所述之理由，理事會決定若追溯適用之必要資訊不可得，則要求企業於追溯適用新規定於企業之單獨或個別財務報表時，採用以往認列於集團合併財務報表之金額。

其他準則之配套修正

股份基礎給付交易之所得稅影響數

BC311 股份基礎給付交易所產生之費用是否可減除，若可減除，其稅務減除之金額是否與報導之費用相等，稅務之減除是否於相同會計期間產生，因國家不同而各異。

BC312 若稅務減除之金額與報導之費用相等，但稅務減除將於以後之會計期間發生，依國際會計準則第 12 號「所得稅」之規定，此將導致可減除暫時性差異。暫時性差異通常來自資產及負債之帳面金額與為課稅目的而歸屬於資產及負債之金額間之差異。然而，國際會計準則第 12 號亦論及具有課稅基礎但未於資產負債表中認列為資產或負債之項目。該號以研究成本為例，該成本於發生時於財務報表認列為費用，但稅務上則於以後之會計期間方得減除。該準則規定，研究成本之課稅基礎（即未來會計期間將可減除之金額）與帳面金額（為零）之差異即為產生遞延所得稅資產之可減除暫時性差異（國際會計準則第 12 號第 9 段）。

BC313 採用此項指引顯示，若股份基礎給付交易所產生之費用在某會計期間認列於財務報表而於以後之會計期間方得稅務減除，依國際會計準則第 12 號之規定，其會計處理應如同可減除暫時性差異之處理。該準則規定所有可減除暫時性差異將於課稅所得很有可能發生而使該可減除暫時性差異得實際用以減除之範圍內認列為遞延所得稅資產。（國際會計準則第 12 號第 24 段）

BC314 儘管國際會計準則第 12 號並未討論相反之情況，但應適用相同之邏輯。例如，假設企業能於給與日主張相當於總交易金額之租稅減除，但企業係於既得期間認列該交易所產生之費用。適用國際會計準則第 12 號之指引，依其建議此差異之會計應作為應課稅暫時性差異處理，因而應認列遞延所得稅負債。

BC315 然而，租稅抵減之金額可能與財務報表中認列之費用金額不同。例如，適用於會計目的之衡量基礎可能與用於課稅目的者不同（例如內含價值可能使用於課稅目的而公允價值則用於會計目的）。同樣地，衡量日亦可能有所不同。例如，美國企業對於某些認股權，在稅上係以執行日之內含價值為基礎，而適用美國財務會計準則公報第 123 號之企業在會計上則以選擇權於給與日衡量之公允價值為基礎認列費用。適用於會計目的及課稅目的之衡量方法亦可能有其他差異，例如對於喪失處理或採用不同評價方法之差異。

BC316 美國財務會計準則公報第 123 號規定若稅務減除數超過認列於財務報表之費用，超過部分之所得稅利益應認列為資本公積，即直接貸記權益。反之，若稅務減除數低於會計上認列之費用，而其相關遞延所得稅資產超過稅務減除利益之沖銷金額，在超過以前股份基礎給付交易之超額所得稅減除數所產生之資本公積以上者，應認列於損益表。（美國財務會計準則公報第 123 號，第 44 段）

BC317 乍看之下，將與稅務減除金額與認列費用總額間差異之相關金額直接貸記或借記權益似乎有可議之處。該等差異之租稅效果通常流經損益表。然而，某些人主張若稅務減除金額與認列費用間之差異係因採用不同之衡量日而發生，則美國財務會計準則公報第 123 號之方法係屬適當。

BC318 例如，假設在會計上係使用給與日衡量而為課稅目的則使用執行日衡量，於給與日衡量中，給與日後之任何權益工具價值變動均歸屬於作為權益參與者之員工（或他人）。因此，某些人主張因該等評價變動所產生之租稅效果均應貸記權益（若權益工具價值下跌則借記權益）。

BC319 同樣地，某些人主張該稅務減除係因權益交易（選擇權之執行）而產生，因此租稅效果應於權益中報導。亦有人認為此處理與國際會計準則第 12 號之規定一致，即交易或事項之租稅效果應以與企業處理該交易或事項本身相同之方式進行會計處理。若租稅抵減同時與損益表之項目及資產負債表之項目有關，則相關之租稅效果應分攤至損益表及權益。

BC320 其他人反對此論點，其主張此稅務減除係與員工酬勞費用有關，亦即僅與損益表項目有關，故該抵減之所有租稅效果均應認列於損益表。稅務機關衡量此租稅抵減金額時採取不同方法之事實並未改變此結論。進一步之論據為此處理係與「架構」一致，由於政府並非權益之所有者，故直接於權益中報導此金額並不適當。

BC321 理事會注意到，若接受稅務減除金額與認列費用總額間之差異為有關權益所有權價值變動之差異，其租稅效果借記或貸記權益可能係屬適當，但亦可能有其他造成稅務減除金額與認列費用總額間存有差異之原因。例如，課稅目的及會計目的可能均使用給與日衡量，但為課稅目的所使用之評價方法可能較會計目的使用之方法產生更高之價值（例如基於課稅目的評價選擇權時將忽略較早執行之影響）。於此情況下，理事會認為沒有將超額所得稅利益貸記權益之理由。

BC322 理事會於制定草案第 ED2 號時，決議應於決定所得稅費用時將股份基礎給付交易之租稅效果納入考量，以將其認列於損益表。理事會同意此應於國際會計準則第 12 號之配套修改中以釋例之形式說明。

BC323 理事會於再度審議草案第 ED2 號之提案時，重新考量上述論點，並決議權益交割股份基礎給付交易之租稅效果應分攤至損益表及權益。理事會之後又考量應如何進行分攤及相關議題，例如遞延所得稅資產之衡量。

BC324 依國際會計準則第 12 號之規定，可減除暫時性差異之遞延所得稅資產係以稅務機關將允許於未來期間減除之金額為基礎。因此，理事會決議遞延所得稅資產之衡量應以未來租稅抵減之估計數為基礎。若股價之變化影響未來之租稅抵減，預期未來租稅抵減之估計數應以現時股價為基礎。

BC325 此決議與草案第 ED2 號中關於衡量遞延所得稅資產之提案一致。然而，此方法與美國財務會計準則公報第 123 號中，以累積認列費用為基礎衡量遞延所得稅資產之規定不同。理事會因美國財務會計準則公報第 123 號衡量遞延所得稅資產之方法與國際會計準則第 12 號不一致而否決之。如上所述，依國際會計準則第 12 號之規定，可減除暫時性差異之遞延所得稅資產係以稅務機關將允許於未來期間抵減之金額為基礎。若於課稅目的採用較晚之衡量日，則除非出現巧合，否則租稅抵減幾乎不可能與累積費用一致。例如給與員工認股權，企業取得之稅務減除係以執行日股價與執行價格之差額衡量，此時該稅務減除極不可能與累積費用相等。美國財務會計準則公報第 123 號以累積費用作為遞延所得稅資產之衡量基礎，此方法可能導致遞延所得稅資產之低估或高估。某些情況下（例如認股權處於嚴重價外時），美國財務會計準則公報第 123 號規定即使企業回收該遞延所得稅資產之可能性微乎其微，仍應繼續認列此資產。於此情況下繼續認列遞延所得稅資產不僅與國際會計準則第 12 號之規定不一致，亦與「架構」中對資產之定義及其他國際財務報導準則對資產認列及衡量之規定（包括評估減損之規定）不符。

BC326 理事會亦決議：

(a) 若取得之稅務減除（或依第 BC324 段所述衡量後預期取得者）低於或等於累積費用，所取得（或預期取得）之相關所得稅利益應認列為所得稅收益並計入當期損益。

(b) 若取得之稅務減除（或依第 BC324 段所述衡量後預期取得者）高於累積費用，所取得（或預期取得）之相關超額所得稅利益應直接認列為權益。

BC327 上述之分攤方法除部分不同外，與美國財務會計準則公報第 123 號所採用之方法類似。首先，上述分攤方法確保於損益表認列與特定股份基礎給付交易有關之所得稅利益總額不超過最終取得之所得稅利益。理事會不贊成美國財務會計準則公報第 123 號之作法，即於某些情況下，美國財務會計準則公報第 123 號允許將遞延所得稅資產無法回收之部分沖銷權益，而導致於損益表認列之所得稅利益總額

有時超過最終取得之所得稅利益。

BC328 再者，理事會決議無論所取得（或預期取得）之稅務減除與累積費用不同之原因為何，均應適用上述分攤方法。美國財務會計準則公報第 123 號之方法係以美國稅法為基礎。於此方法下，貸記權益（若有）之超額利益係因基於課稅目的而使用較晚之衡量日而產生。理事會贊成回應者之意見，即會計處理必須能夠適用於各種不同課稅管轄權。理事會擔心若要求企業檢視稅務減除與累積費用間發生差異之原因並據此對租稅效果進行會計處理，其作法將過於複雜而難以一致適用於各式各樣不同之課稅管轄權。

BC329 理事會注意到，未來可能需要重新考量其對股份基礎給付交易租稅效果之會計處理之決議，例如若理事會對國際會計準則第 12 號進行較大範圍之檢討。

持有本身股份之會計處理

BC330 國際會計準則第 32 號規定取得庫藏股應沖減權益，出售、發行或註銷庫藏股時均不認列損益。後續出售或發行庫藏股所取得之對價應貸記權益。

BC331 此與「架構」一致。股份之再買回及其後續之重新發行或移轉予他人均係與權益參與者之交易，應認列為權益之變動。由會計之角度觀之，再買回後註銷之股份與再買回後由企業持有之股份並無差異。於此兩種情況下，再買回涉及資源流向股東（即分配），股東對企業之投資因此減少。同樣地，新股發行與先前再買回並持有之股份發行亦無差異。於此兩種情況下，資源自股東流入，股東對企業之投資因此增加。雖然某些轄區之會計實務將持有本身之股份視為資產，但如討論稿所述（討論稿第 4.7 段之附註，早先於第 BC73 段之附註重述），此作法與「架構」中對資產之定義及其他準則制定者之觀念性架構不一致。

BC332 由於庫藏股於某些轄區被視為資產，企業於適用本國際財務報導準則時必須改變該會計處理，否則將面臨兩個費用項目－因股份基礎給付交易所產生之費用（因消耗作為權益工具發行之對價而取得之商品或勞務）及另一項因以低於庫藏股買回價格之執行價格發行或移轉該股份予員工而沖銷「資產」所產生之費用。

BC333 因此，理事會決議國際會計準則第 32 號相關條文中關於庫藏股之規定，亦應適用於與員工股份計畫或其他股份基礎給付協議有關之庫藏股買回、出售、發行或註銷。

目錄

	條文
國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」之施行指引	
給與日之定義	**IG1-IG4**
既得條件之定義	**IG4A**
與員工以外他人交易之衡量日	**IG5–IG7**
過渡安排	**IG8**
釋例	**IG9-IG22**
權益交割之股份基礎給付交易	**IG9-IG17**
現金交割之股份基礎給付交易	**IG18-IG19**
得選擇現金之股份基礎給付協議	**IG20-IG22**
揭露之釋例	**IG23**
交易對方取得所給與權益工具之條件及會計處理彙總	**IG24**

施行指引

國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」

本附錄附於國際財務報導準則第 2 號，但非屬其一部分。

給與日之定義

IG1 國際財務報導準則第 2 號對給與日之定義係企業與員工（或其他提供類似勞務之人員）同意股份基礎給付協議，亦即企業與交易對方對協議之條款及條件達成共識之日。在該日，企業同意於約定既得條件（若有）達成時，授與交易對方有權取得現金、其他資產或企業本身之權益工具。若該協議須經核准（如須經股東會通過），則核准日為給與日。

IG2 如上所述，給與日係雙方同意股份基礎給付協議之日。「同意」一詞之始用如同其一般涵義，即一方提議且另一方接受該提議。因此，一方向另一方做出提議之日並非給與日，給與日為另一方接受該提議之日。在某些情況下，交易對方明確同意協議，如簽訂合約；但在某些情況下，例如許多企業與員工之股份基礎給付協議，同意可能未明確表達，則通常以員工開始提供勞務作為同意之證據。

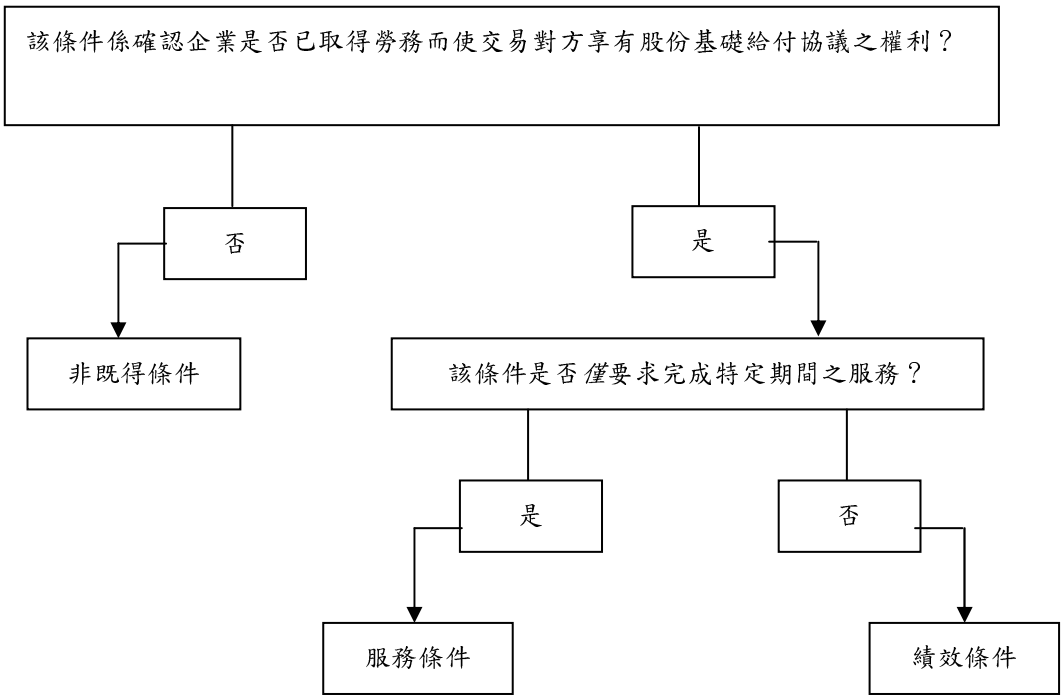
IG3 此外，同意股份基礎給付協議之雙方必須對該協議之條款及條件達成共識。因此，若協議中之部分條款及條件係於某日取得同意，而其餘條款及條件係於較晚之某日取得同意，則給與日係該較晚之日，即最後對全部條款及條件取得同意之日為給與日。例如，企業同意發放認股權予員工，惟該認股權之執行價格須由三個月內召開之薪酬委員會決定，則給與日應為薪酬委員會決定執行價格之日。

IG4 給與日有時可能在被給與權益工具之員工開始提供勞務之後。例如權益工具之給與若須經股東會通過，則給與日可能係於員工開始就該給與提供勞務數月後之某一天。本國際財務報導準則規定企業應於取得勞務時認列之。在此情況下，企業為認列在勞務開始日與給與日間所取得之勞務，應估計該權益工具給與日之公允價值（例如於報導期間結束日估計該權益工具之公允價值）。給與日一旦確定，企業應修正已取得勞務之原估計金額，以使因該給與而取得之相關勞務，最後認列之金額係以給與日之權益工具公允價值為基礎。

既得條件之定義

IG4A 國際財務報導準則第 2 號定義既得條件為，在股份基礎給付協議下，決定企業是否已取得勞務而使交易對方有權取得現金、其他資產或企業權益工具之條件。下

列流程圖例舉如何評估某條件係服務條件、績效條件或非既得條件。



與非屬員工者所為之交易

IG5 對於與非屬員工（以及其他提供類似勞務者）者所為之交易係參照所給與權益工具公允價值衡量者，國際財務報導準則第 2 號第 13 段包含一可反駁之前提假設，即所取得商品或勞務之公允價值能可靠衡量。在此情況下，國際財務報導準則第 2 號第 13 段規定企業應於取得商品或交易對方提供勞務之日，衡量該公允價值。

企業無法明確辨認其所取得一部分或所有商品或勞務之交易

IG5A 然而，於某些情況下可能難以證明商品或勞務已取得（或將取得）。例如，企業給與慈善組織股份而其對價為零。此類交易通常不可能辨認所換取之特定商品或勞務。類似之情況亦可能發生於與他人之交易。

IG5B 國際財務報導準則第 2 號第 11 段規定對員工進行股份基礎給付之交易應參照股份基礎給付於給與日之公允價值衡量之。*因此企業無須直接衡量所取得員工勞務之公允價值。

IG5C 此處必須注意所稱之「股份基礎給付交易之公允價值」係指相關之特定股份基礎

* 於國際財務報導準則第 2 號中，所有提及員工之處均包括其他提供類似勞務之人員。

給付之公允價值。例如，企業可能被政府機關要求發行部分股份予某特定國家之國民且其僅能移轉予該國之其他國民。此移轉限制可能影響相關股份之公允價值，該等股份之公允價值可能因此低於除了此項限制外其餘條件均相同之股份之公允價值。於此情況下，所稱之「股份基礎給付之公允價值」係指該受限股份之公允價值而非其他未受限股份之公允價值。

IG5D 國際財務報導準則第 2 號第 13 段明確規定該等交易應如何衡量。下列釋例說明企業對於企業無法明確辨認其所取得一部分或所有商品或勞務之交易，應如何適用本國際財務報導準則之規定。

IG 釋例 1

企業無法明確辨認其所取得一部分或所有商品或勞務之股份基礎給付交易

背景

某企業給與公允價值為 CU100,000[(a)]之股份予社會上非屬員工之特定階層（歷來屬於弱勢之族群）以加強其為良好企業公民之形象，提高企業形象所產生之經濟效益可能以多種形式呈現，例如強化客戶基礎、吸引或留住員工、提昇或維持商業合約得標之能力。

企業無法明確辨認所取得之對價。例如，未取得現金且未附帶服務條件。因此，可辨認資產（零）低於所給與權益工具之公允價值（CU100,000）。

規定之應用

雖然企業無法辨認所取得具體之商品或勞務，但此情況顯示商品或勞務業已取得（或將取得），應適用國際財務報導準則第 2 號。

在此情況下，由於企業無法辨認所取得具體之商品或勞務，國際財務報導準則第 2 號第 13 段中，所取得商品或勞務之公允價值能可靠估計之可反駁之前提假設不適用。故企業應參照所給與權益工具之公允價值衡量所取得之商品或勞務。

[(a)]於此例及本指引中之所有其他釋例，貨幣金額均以「貨幣單位（CU，即 Currency Units）」計價。

IG6 若非於一日內取得商品或勞務，則該企業應於取得商品或勞務之各日衡量所給與權益工具之公允價值。企業於該日衡量所取得之商品或勞務時，應採用此公允價值。

IG7 然而，於某些情況下可採用近似值。例如，若企業持續於三個月中取得勞務，而期間內該企業之股價並無重大變動，則企業於估計所給與權益工具公允價值時，

可使用此三個月之平均股價。

過渡安排

IG8 依國際財務報導準則第 2 號第 54 段之規定，若企業已公開揭露其他權益工具（即本國際財務報導準則第 53 段所規定之給與以外者）於衡量日所衡量之公允價值，則對於該等權益工具之給與，企業被鼓勵但不被強制要求適用本國際財務報導準則之規定。例如，此類權益工具包括企業已依美國財務會計準則公報第 123 號「股份基礎獎酬之會計」之規定，於財務報表附註揭露其資訊之權益工具。

權益交割之股份基礎給付交易

IG9 對於權益交割之股份基礎給付交易係參照所給與權益工具公允價值衡量者，依國際財務報導準則第 2 號第 19 段之規定，於衡量日（對於與員工及其他提供類似勞務者之交易而言，即給與日）估計該股份或認股權之公允價值時，不得考慮市價條件*以外之既得條件。但於調整用以衡量交易金額之權益工具數量時，應考慮既得條件。因而最後認列所取得商品或勞務以作為所給與權益工具對價之金額，應以最終既得之權益工具數量為準。因此，若所給與權益工具因既得條件未達成(例如交易對方未能完成特定期間之服務或未符合績效條件)而未既得，則就累積基礎而言，所認列商品或勞務之金額為零。由於決定交易金額時，其中權益工具數量為反映既得條件之結果而調整，但該權益工具之公允價值並未調整，故該會計方法稱為修正式給與日法。此法之公允價值係於給與日估計（與員工及其他提供類似勞務者之交易）且後續並未修正，因此在決定交易金額時並未考慮給與日後權益工具公允價值之增減（後續因修改權益工具之給與而衡量移轉之增額公允價值者，不在此限）。

IG10 於適用該等規定時，國際財務報導準則第 2 號第 20 段規定企業應於既得期間以預期既得權益工具之最佳估計數量為基礎，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權益工具數量與原估計不同，應於必要時修正原估計數量。除第 21 段之市價條件相關規定外，企業於既得日應調整估計數量至最終既得之權益工具數量。

IG11 在下列之釋例中，給與之認股權係於特定期間終了時，全數同時既得。有時認股權或其他所給與權益工具可能於既得期間內分次既得。例如，假設企業給與某員工 100 單位之認股權，該認股權將於未來四年之每年年底各既得 25 單位。於適用本國際財務報導準則之規定時，企業應將此分次既得視為個別給與之認股權。由於各分次既得之既得期間均不同，因此其公允價值亦不同（例如既得期間之長度

* 本段後述關於既得條件之討論均排除市價條件，市價條件應依國際財務報導準則第 2 號第 21 段之規定處理。

影響執行選擇權而產生現金流量之可能時點）。

釋例 1A

背景

某企業給與 500 位員工各 100 單位之認股權。該給與之條件係員工必須繼續服務 3 年。該企業估計每一認股權之公允價值為 CU15。

以加權平均機率為基礎，該企業估計有 20%的員工將於 3 年內離職，因而放棄其對認股權之權利。

規定之應用

情況一

若一切之結果均符合預期，該企業應於既得期間以下列金額認列所取得作為該認股權對價之勞務。

年度	計算	當期酬勞費用 CU	累積酬勞費用 CU
1	50,000 單位選擇權x80%xCU15x1/3 期間	200,000	200,000
2	（50,000 單位選擇權x80%xCU15x 2/3 期間）－CU200,000	200,000	400,000
3	（50,000 單位選擇權x80xCU15x3/3 期間）－CU400,000	200,000	600,000

情況二

20 位員工於第 1 年離職，該企業估計員工於此 3 年期間之離職率自 20%(100 位員工）修正為 15%（75 位員工）。22 位員工於第 2 年離職，該企業修正估計員工於此三年期間之離職率為 12%（60 位員工）。15 位員工於第 3 年離職。因此，共有 57 位員工於此 3 年期間放棄其對認股權之權利，並有 44,300 單位之認股權（443 人x每人 100 單位之選擇權）於第 3 年底既得。

釋例 1A

年度	計算	當期酬勞費用 CU	累積酬勞費用 CU
1	50,000 單位選擇權x85%xCU15x1/3 期間	212,500	212,500
2	（50,000 單位選擇權x88%xCU15x 2/3 期間）－CU212,500	227,500	440,000
3	（44,300 單位選擇權xCU15）－CU440,000	224,500	664,500

IG12 釋例 1A 中，認股權之給與係以員工完成特定期間之服務為條件。在某些情況下，認股權或股份之給與亦可能以達成特定之績效目標為條件。釋例 2、3 及 4 說明本國際財務報導準則對認股權或股份之給與附帶績效條件者之應用（除市價條件外，其於 IG13 討論並於釋例 5 及 6 中說明）。釋例 2 中，既得期間之長度依達成績效條件之時間而改變。本國際財務報導準則第 15 段規定應依據績效條件最有可能之結果，估計預期之既得期間。若後續資訊顯示既得期間之長度與原估計不同，於必要時依該資訊修正對於既得期間之估計。

釋例 2

附績效條件之給與，其既得期間之長度係變動

背景

第 1 年初，某企業給與 500 位員工各 100 股之股份，條件為員工不得在既得期間內離職。若該企業第 1 年盈餘增加超過 18%，則股份可於第 1 年底既得；若該企業在第 1、2 年間之盈餘平均每年增加超過 13%，則可於第 2 年底既得；若在此 3 年期間之盈餘平均每年增加超過 10%，則可於第 3 年底既得。第 1 年初之股價為每股 CU30，與給與日股價相等。此 3 年期間預期不發放股利。

第 1 年底，該企業之盈餘增加 14%，有 30 位員工離職。該企業預期第 2 年之盈餘將維持相同之成長率，故預期股份將於第 2 年底既得。該企業以加權平均機率為基礎，預期仍有 30 位員工將於第 2 年離職，故第 2 年底預計將有 440 位員工各取得 100 股之既得權利。

第 2 年底，該企業之盈餘僅增加 10%，故股票並未於第 2 年底既得。28 位員工於第 2 年離職。該企業預期第 3 年將有 25 位員工離職，而該企業之盈餘將至少增加 6%，故可達成每年平均 10%之目標。

釋例 2

第 3 年底，23 位員工於第 3 年離職，該企業之盈餘成長率為 8%，因此年平均成長率為 10.67%。故 419 位員工於第 3 年底各取得 100 股。

規定之應用

年度	計算	當期酬勞費用 CU	累積酬勞費用 CU
1	440 位員工x100 股xCU30x1/2	660,000	660,000
2	(417 位員工x100 股xCU30x2/3)－CU 660,000	174,000	834,000
3	(419 位員工x100 股xCU30x3/3)－CU834,000	423,000	1,257,000

釋例 3

附績效條件之給與，其權益工具數量變動

背景

第 1 年初，A 企業給與業務部 100 位員工認股權。若員工未離職，且特定產品之銷售量每年平均至少增加 5%，則該認股權將於第 3 年底既得。若該產品之銷售量每年平均增加 5%以上且低於 10%，每位員工將獲得 100 單位認股權。若該產品銷售量每年平均增加 10%以上且低於 15%，每位員工將獲得 200 單位認股權。若該產品銷售量每年平均增加 15%以上，每位員工將獲得 300 單位認股權。

A 企業於給與日估計認股權之公允價值為每單位選擇權 CU20，且該產品銷售量每年平均之增加將介於 10%至 15%之間。因此預期服務至第 3 年底之員工將各有 200 單位認股權既得。A 企業亦以加權平均機率為基礎，估計員工於第 3 年底前離職之比率為 20%。

第 1 年底已有 7 位員工離職，A 企業仍預期在第 3 年底前共有 20 位員工將離職。因此，A 企業預期將有 80 位員工完成 3 年期間之服務。第 1 年之產品銷

釋例 3

售增加 12%，A 企業預期第 2、3 年均可維持相同之成長率。

第 2 年又有 5 位員工離職，截至第 2 年底，共有 12 位員工離職。該企業預計第 3 年僅有 3 位員工將離職，故估計 3 年之期間共有 15 位員工離職，餘 85 位員工預期將繼續留在公司服務。第 2 年之產品銷售成長率為 18%，第 1、2 年之平均產品銷售成長率為 15%。因此該企業預期第 1 至 3 年之平均成長率至少為 15%，故預期每位員工將於第 3 年底取得 300 單位之認股權。

第 3 年又有 2 位員工離職，故截至第 3 年底，共有 14 位員工離職。該企業第 1 至 3 年之平均銷售成長率為 16%，故 86 位員工各取得 300 單位之認股權。

規定之應用

年度	計算	當期酬勞費用 CU	累積酬勞費用 CU
1	80 位員工×200 單位選擇權×CU20×1/3	106,667	106,667
2	(85 位員工×300 單位選擇權×CU20×2/3)－CU106,667	233,333	340,000
3	(86 位員工×300 單位選擇權×CU20×3/3) －CU340,000	176,000	516,000

釋例 4

附績效條件之給與，其執行價格變動

背景

第 1 年初，某企業給與一位高階主管 10,000 單位認股權，條件為必須於第 3 年底仍繼續於該企業服務。執行價格為 CU40。然而，若該企業於此 3 年間平均每年盈餘成長至少 10%，則執行價格將降至 CU30。

該企業於給與日以執行價格為 CU30 為基礎，估計每單位選擇權之公允價值為 CU16；若執行價格為 CU40，則該企業估計每單位選擇權之公允價值為 CU12。

第 1 年，該企業之盈餘增加 12%，且預計盈餘於未來兩年將以同樣之比率

釋例 4

增加，故該企業預期盈餘目標將可達成，因此認股權之執行價格將為 CU30。

第 2 年，該企業之盈餘增加 13%，且該企業繼續預期盈餘目標將可達成。

第 3 年，該企業之盈餘僅增加 3%，因此盈餘目標並未達成。該高階主管已完成 3 年之服務，符合服務條件。由於盈餘目標未達成，故 10,000 單位已既得認股權之執行價格為 CU40。

規定之應用

由於執行價格係依據績效條件而非市價條件之結果而變動，故於給與日估計認股權公允價值時，並未考慮該績效條件之影響（即執行價格為 CU30 或 CU40 之可能性）。但該企業於給與日估計每種情況下認股權之公允價值（即執行價格為 CU30 及 CU40），並於最後修正交易金額以反映績效條件之結果，如下所示：

年度	計算	當期酬勞費用 CU	累積酬勞費用 CU
1	10,000 單位選擇權×CU16×1/3	53,333	53,333
2	(10,000 單位選擇權×CU16×2/3) －CU53,333	53,334	106,667
3	(10,000 單位選擇權 × CU12 × 3/3) –CU106,667	13,333	120,000

IG13 本國際財務報導準則第 21 段規定，估計所給與權益工具之公允價值時，應考慮市價條件（例如既得（或執行）之條件為必須達到一目標股價）。因此，權益工具之給與附有市價條件者，若交易對方已符合所有其他既得條件，則無論市價條件是否達成，企業均應認列自其取得之商品或勞務（例如自於特定服務期間仍繼續服務之員工所取得之勞務）。釋例 5 說明前述規定。

釋例 5

附有市價條件之給與

背景

第 1 年初，某企業給與一位高階主管 10,000 單位認股權，條件為該主管必須在該企業繼續服務至第 3 年底。然而，若第 3 年底之股價未自第 1 年初之 CU50

釋例 5

上漲至超過 CU65，則該認股權將無法執行。若第 3 年底之股價高於 CU65，則可於往後 7 年之任何時點執行該認股權直至第 10 年底。

該企業採用二項式選擇權定價模式，考慮股價在第 3 年底超過 CU65（認股權因而可執行）及超過 CU65（認股權因而被放棄）之可能性，其估計認股權在此市價條件下之公允價值為每單位選擇權 CU24。

規定之應用

本國際財務報導準則第 21 段規定無論市價條件是否達成，企業均應認列自符合所有其他既得條件之交易對方所取得之勞務（例如自於特定服務期間仍繼續服務之員工所取得之勞務）。因此，最後是否達成股價目標並無差異。由於在給與日估計認股權之公允價值時，已將無法達到目標股價之可能性納入考量，故企業若預期該主管將完成 3 年之服務，且該主管亦未提前離職，則企業應分別於第 1 至 3 年度認列下列金額：

年度	計算	當期酬勞費用	累積酬勞費用
		CU	CU
1	10,000 單位選擇權×CU24×1/3	80,000	80,000
2	(10,000 單位選擇權×CU24×2/3) － CU80,000	80,000	160,000
3	(10,000 單位選擇權×CU24) － CU160,000	80,000	240,000

如上所述，認列金額與市價條件之結果無關。然而，若該主管於第 2 年（或第 3 年）時離職，則第 1 年（及第 2 年）所認列之金額必須於第 2 年（或第 3 年）迴轉。此係因於給與日估計認股權之公允價值時並未考慮該服務條件，而僅考慮市價條件。根據本國際財務報導準則第 19 及 20 段規定，該服務條件係經由以最終既得之權益工具數量調整交易金額納入考量。

IG14 釋例 5 中，市價條件之結果並未改變既得期間之長度。然而，若其既得期間之長度取決於績效條件何時達成，則本國際財務報導準則第 15 段規定企業應假設將於未來預期既得期間取得該員工提供作為認股權對價之勞務。企業應於給與日依據績效條件最有可能之結果，估計預期之既得期間。若績效條件係市價條件，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公允價值之假設一致，且後續不得修正。釋例 6 說明上述規定。

釋例 6

附市價條件之給與，其既得期間之長度變動

背景

第 1 年初，某企業給與 10 位高階主管每人 10,000 單位，存續期間 10 年之認股權。若該企業之股價由 CU50 上漲至 CU70，且主管於股價目標達成時仍在職，則認股權將既得且可立即執行。

該企業採用二項式選擇權定價模式，將股價於選擇權之 10 年存續期間內達到目標之可能性及無法達成目標之可能性納入考量。該企業於給與日估計認股權之公允價值為每單位選擇權 CU25，該企業根據選擇權定價模式決定可能既得日之分配模式為 5 年，意即考慮所有可能結果，該市價條件最有可能的結果為股價目標將於第 5 年底達成。因此，該企業估計預期既得期間為 5 年。此外，該企業亦估計第 5 年底前將有 2 位高階主管離職，故預期將有 80,000（10,000 單位認股權x8 位高階主管）單位之認股權於第 5 年底既得。

第 1 年至第 4 年，該企業持續估計第 5 年底以前將有 2 位主管離職。然而，在第 3 年至第 5 年，每年均有 1 人離職。股價目標係於第 6 年底達成。另有 1 位主管於第 6 年股價目標達成前離職。

規定之應用

本國際財務報導準則第 15 段規定，企業應依給與日之估計認列於預期既得期間取得之勞務，且不得修正該估計。因此，該企業於第 1 至 5 年認列所取得之勞務。故最後交易金額係以 70,000 單位認股權（10,000 單位認股權x7 位於第 5 年底仍繼續服務之主管）為基礎。雖然另有一位主管於第 6 年離職，但因其已完成預期既得期間 5 年之服務，故並未進行調整。因此，該企業於第 1 年至第 5 年將認列下列金額：

釋例 6

年度	計算	當期酬勞費用 CU	累積酬勞費用 CU
1	80,000 單位選擇權×CU25×1/5	400,000	400,000
2	80,000 單位選擇權×CU25×2/5)－CU 400,000	400,000	800,000
3	80,000 單位選擇權×CU25×3/5)－CU 800,000	400,000	1,200,000
4	80,000 單位選擇權×CU25×4/5)－CU1,200,000	400,000	1,600,000
5	70,000 單位選擇權×CU25)－CU 1,600,000	150,000	1,750,000

IG15 認股權若價格重設（或企業修改股份基礎給付協議之條款或條件），應適用本國際財務報導準則第 26 至 29 段及第 B42 至 B44 段之規定。釋例 7 至釋例 9 說明上述之部分規定。

釋例 7

後續價格重設之認股權給與

背景

第 1 年初，某企業給與 500 位員工各 100 單位認股權，各給與係以員工應於往後 3 年繼續提供服務為條件。該企業估計每單位選擇權之公允價值為 CU15。該企業根據加權平均機率估計 100 位員工將於此 3 年期間離職，並放棄其認股權之權利。

假設 40 位員工於第 1 年離職，且該企業於第 1 年底之股價下跌，該企業因此於第 1 年底對該認股權進行價格重設，價格重設後之認股權將於第 3 年底既得。該企業估計第 2、3 年將有 70 位員工離職，因此預計共有 110 位員工在此 3 年之既得期間內離職。第 2 年間，又有 35 位員工離職，該企業估計第 3 年將有 30 位員工離職，因此於既得期間內離職之員工估計為 105 人。第 3 年共有 28 位員工離職，故於既得期間內離職之員工共為 103 人，對於留下之 397 位員工，其認股權於第 3 年底既得。

該企業於價格重設日估計原始所給與認股權（即考量價格重設前）之公允

釋例 7

價值為 CU5，而價格重設後之認股權公允價值為 CU8。

規定之應用

本國際財務報導準則第 27 段規定企業應認列因修改所增加之股份基礎給付協議之總公允價值或其他對員工有利之影響。依附錄 B 第 B43 段(a)之規定，若此修改使所給與權益工具於該修改前刻與修改後當時衡量之公允價值增加（如經由降低執行價格），企業於衡量應認列作為所給與權益工具對價之勞務金額時，應包含所給與之增額公允價值（即修改後所給與權益工具與修改前原始給與之權益工具於修改日估計公允價值之差額）。若於既得期間修改，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，並應於修改日至修改後權益工具既得日間，認列所給與之增額公允價值。

每單位認股權之增額價值為 CU3（CU8－CU5）。此金額將連同以原始認股權價值 CU15 為基礎之酬勞費用於剩餘 2 年之既得期間內認列。

第 1 年至第 3 年認列之金額如下：

年度	計算	當期酬勞費用 CU	累積酬勞費用 CU
1	（500－110）位員工×100 單位選擇權×CU15×1/3	195,000	195,000
2	（500-105）位員工×100 單位選擇權×(CU15×2/3+CU3×1/2)－CU195,000	259,250	454,250
3	（500-103）位員工×100 單位選擇權×(CU15+CU3)－CU454,250	260,350	714,600

釋例 8

後續修改既得條件之認股權給與

背景

第 1 年初，某企業給與銷售團隊中每位員工 1,000 單位之認股權，其條件為繼續在該企業服務 3 年且該團隊必須於此 3 年間銷售某特定產品超過 50,000 單位。該認股權於給與日之公允價值為每單位選擇權 CU15。

第 2 年間，該企業提高銷售目標為 100,000 單位。截至第 3 年底之銷售量為 55,000 單位，認股權因此被放棄。銷售團隊中有 12 位員工完成 3 年之服務。

規定之應用

本國際財務報導準則第 20 段規定，對於非市價條件之績效條件，企業應以對預期既得權益工具之最佳估計數量為基礎，認列於既得期間取得勞務之金額。若後續資訊顯示預期既得之權益工具數量與原估計不同，應於必要時修正該估計。該企業於既得日修正該估計使其與最終既得之權益工具數量相等。但依本國際財務報導準則第 27 段之規定，無論該企業係對給與權益工具之合約條款及合約條件進行修改，抑或是取消或交割權益工具之給與，至少應以所給與權益工具之給與日公允價值衡量並認列所取得之勞務，但因未能符合給與日所指定之既得條件（不含市價條件）而使該等權益工具未既得者除外。此外，附錄 B 第 B44 段(c)規定，若該企業修改之既得條件在某種程度上對員工不利，則於適用本國際財務報導準則第 19 至 21 段之規定時，不得考慮修改後之既得條件。

因此，由於績效條件之修改使認股權既得之可能性降低而不利於員工，故該企業認列所取得勞務時，不得考慮修改後之績效條件，而應繼續於 3 年期間內以原既得條件為基礎認列所取得之勞務。因此，該企業於此 3 年期間內最終認列之累積酬勞費用為 CU180,000（12 位員工x1,000 單位認股權xCU15）。

該企業若未修改績效目標，而係將認股權既得之服務年數由 3 年增加到 10 年，亦將產生同樣結果。由於此類修改將使認股權既得之可能性降低而不利於員工，該企業於認列所取得勞務時，將不考慮修改後之服務條件，而應於原始 3 年之既得期間認列由仍在職之 12 位員工提供之勞務。

IG 釋例 9

後續增加得選擇現金權利之股份給與

背景

IG 釋例 9

第 1 年初，某企業以完成 3 年服務為條件，給與一位高階主管 10,000 股股份，當時每股公允價值為 CU33。第 2 年底，股價跌至 CU25，該企業當天對該給與增加得選擇現金之權利，即該主管可選擇取得 10,000 股或 10,000 股於既得日之等值現金。既得日當天之股價為 CU22。

規定之應用

依本國際財務報導準則第 27 段之規定，無論該企業係對給與權益工具之合約條款及合約條件進行修改，抑或是取消或交割權益工具之給與，至少應以所給與權益工具之給與日公允價值衡量並認列所取得之勞務，但因未能符合給與日所指定之既得條件（不含市價條件）而使該等權益工具未既得者除外。因此，該企業應以該股份給與日之公允價值為基礎，於 3 年期間內認列所取得之勞務。

此外，第 2 年底新增之選擇現金權利產生以現金交割之義務。根據對現金交割之股份基礎給付交易之規定（本國際財務報導準則第 30 至 33 段），該企業應於修改日，以修改日之股份公允價值為基礎，在已取得之特定服務範圍內認列以現金清償之負債。再者，該企業應於各報導期間結束日及交割日重新衡量負債之公允價值，並將公允價值之變動數認列為當期損益。因此，該企業應認列之金額如下：

IG 釋例 9

年度	計算	費用 CU	權益 CU	負債 CU
1	當年度酬勞費用 10,000 股×CU33×1/3	110,000	110,000	
2	當年度酬勞費用 (10,000 股×CU33×2/3) － CU110,000	110,000	110,000	
	將權益重分類為負債 10,000 股×CU25×2/3		(166,667)	166,667
3	當年度酬勞費用 (10,000 股×CU33×3/3) － CU220,000	110,000	26,667[(a)]	83,333[(a)]
	調整負債至結帳日公允價值 （CU166,667 +CU83,333）－（CU22×10,000 股）	（30,000）		（30,000）
	總金額	300,000	80,000	220,000

(a) 分攤負債及權益，使最後 1/3 之負債以修改日之股份公允價值為基礎。

IG15A 若股份基礎給付附有交易對方得選擇不達成之非既得條件，且交易對方於既得期間並未達成該非既得條件，本國際財務報導準則第 28A 段規定應將該事件視為取消。釋例 9A 例舉此類事項之會計處理。

IG 釋例 9A

附有既得及非既得條件之股份基礎給付協議，交易對方得選擇是否達成非既得條件

背景

某企業給與一位員工參與員工認股權計畫之機會。該員工於計畫中若同意往後三年儲蓄其月薪 CU400 之 25%，則可取得認股權。每月之支付係由該員工之薪資中扣除，員工可於第 3 年底以累積提撥金額執行其認股權，或可於三年中之任何時點領回已提撥之薪資。估計股份基礎給付協議每年之費用為 CU120。

18 個月後，該員工停止對該計畫之提撥，並領回截至當日已提撥之 CU1,800。

規定之應用

該計畫包括三項組成部分：支付之薪資、用以支付儲蓄計畫之薪資扣除、及股份基礎給付。企業適當認列與各組成部分有關之費用以及相對之負債或權益增加。提撥薪資至該計畫之要求係非既得條件，而該員工於第 2 年選擇不完成該條件。因此，依本國際財務報導準則第 28 段(b)及 28A 段之規定，該提撥之返還應視為負債之消滅，員工於第 2 年停止提撥則視為所給與權益工具之取消。

第 1 年	費用	現金	負債	權益
	CU	CU	CU	CU
支付之薪資	3,600 (75%x400x12)	(3,600)		
支付儲蓄計畫所扣除之薪資	1,200 (25%x400x12)		(1,200)	
股份基礎給付	120			(120)
總額	4,920	(3,600)	(1,200)	(120)

第 2 年	費用	現金	負債	權益
	CU	CU	CU	CU
支付之薪資	4,200 (75%x400x6＋ 100%x400x6)	(4,200)		
支付儲蓄計畫所扣除之薪資	600 (25%x400x6)		(600)	
返還員工之提撥		(1,800)	1,800	
股份基礎給付（加速剩餘期間之費用）	240 (120x3－120)			(240)
總額	5,040	(6,000)	1,200	(240)

IG16 本國際財務報導準則第 24 段規定，對於本國際財務報導準則規定企業應參照所給與權益工具之公允價值衡量之權益交割股份基礎給付交易，企業僅在罕見之情況下無法於特定衡量日（例如與員工交易之給與日）可靠估計所給與權益工具之公允價值。此時企業應代之以內含價值衡量法衡量該交易。第 24 段亦包含如何適用此法之規定。下列釋例說明該等規定。

IG 釋例 10

採用內含價值法處理之認股權給與

背景

第 1 年初，某企業以繼續服務 3 年為條件，給與 50 位員工各 1,000 單位之認股權，若上述員工於第 3 年底仍在職，則該認股權將於此時既得，該認股權之存續期間為 10 年。執行價格為 CU60，而該企業於給與日之股價亦為 CU60。

該企業於給與日認為其無法可靠估計所給與認股權之公允價值。

第 1 年底，3 位員工已離職，該企業估計第 2、3 年尚有 7 位員工將離職。因此該企業估計 80%之認股權將既得。

2 位員工於第 2 年離職，該企業修正預期既得之認股權數量為 86%。

第 3 年亦有 2 位員工離職，故最後於第 3 年底既得之認股權為 43,000 單位。

下表係該企業第 1 年至第 10 年之股價以及第 4 年至第 10 年認股權執行數量之資料，假設於某特定年度執行之認股權均係於該年度之年底執行。

年度	年底股價	年底執行之認股權數量
1	63	0
2	65	0
3	75	0
4	88	6,000
5	100	8,000
6	90	5,000
7	96	9,000
8	105	8,000
9	108	5,000
10	115	2,000

規定之應用

依本國際財務報導準則第 24 段之規定，該企業於第 1 至 10 年分別認列之金額如下：

IG 釋例 10

年度	計算	當期費用 CU	累積費用 CU
1	50,000 單位選擇權x80%x（CU63 －CU60）x1/3 期間	40,000	40,000
2	50,000 單位選擇權x86%x（CU65－CU60）x2/3 期間－CU40,000	103,333	143,333
3	43,000 單位選擇權x(CU75 －CU60)－CU143,333	501,667	645,000
4	37,000 單位流通在外選擇權x(CU88－CU75)+6,000 單位已執行選擇權x（CU88－CU75）	559,000	1,204,000
5	29,000 單位流通在外選擇權x（CU100－CU88）+8,000 單位已執行選擇權x（CU100－CU88）	444,000	1,648,000
6	24,000 單位流通在外選擇權x(CU90－CU100)+5,000 單位已執行選擇權x（CU90－CU100）	(290,000)	1,358,000
7	15,000 單位流通在外選擇權x(CU96－CU90)+9,000 單位已執行選擇權x（CU96－CU90）	144,000	1,502,000
8	7,000 單位流通在外選擇權x(CU105－CU96)+8,000 單位已執行選擇權x（CU105－CU96）	135,000	1,637,000
9	2,000 單位流通在外選擇權x(CU108－CU105)+5,000 單位已執行選擇權x（CU108－CU105）	21,000	1,658,000
10	2,000 單位流通在外選擇權x(CU115－CU108)	14,000	1,672,000

IG17 員工股份或認股權計畫之類型各有不同。下列之釋例係說明某特定類型之計畫(員工認股計畫)於國際財務報導準則第 2 號之適用。員工認股計畫通常給與員工折價購買該企業股份之機會。員工認股計畫運作之條款及條件因國家不同而異，意即並非僅有員工股份或認股權計畫具有多種類型，員工認股計畫亦有多種類型。因此，以下之釋例說明其中一種特定員工認股計畫於國際財務報導準則第 2 號之適用。

IG 釋例 11

員工認股計畫

背景

某企業提供全體 1,000 位員工參加員工認股計畫之機會，員工有兩個星期考慮是否接受該提議。該計畫之條件為每位員工有權購買至多 100 股，購買價格為接受提議日該企業股份市價之 80%，且必須於接受提議當日立即支付。所有員工認購之股份必須交付信託且 5 年內不得出售。員工於該期間內不得退出該計畫。例如，若員工於這 5 年期間內離職，股份仍須保留於計畫中直至 5 年期滿。此外，5 年中所發放之股利亦應為員工交付信託至 5 年期滿。

共有 800 位員工接受此提議，平均每人認購 80 股，故員工購買之總股數為 64,000 股。認購日之股份加權平均市價為每股 CU30，故加權平均認購價格為每股 CU24。

規定之應用

對於與員工之交易，國際財務報導準則第 2 號規定應參照所給與權益工具之公允價值為基礎衡量（國際財務報導準則第 2 號，第 11 段）。為適用此規定，首先必須決定給與員工權益工具之類型。雖然該計畫被稱為員工認股計畫，但某些員工認股計畫具有選擇權之特性，故實際上為認股權計畫。例如，一項員工認股計畫可能包括「回顧特性」，即員工可以折價認購股票，並選擇將折扣用在給與日之股價或認購日之股價。員工認股計畫亦可指定一認購價格，並允許員工有充足之考慮期間決定是否參與該計畫。另一項選擇權之特性係員工認股計畫允許參與之員工在特定期間屆滿前或屆滿時退出該計畫，並取回先前投入之金額。

然而，本例中之計畫並未包含選擇權之特性，折價必須適用於認購日之股價且員工不得退出該計畫。

另一項考量因素為既得後之移轉限制。依國際財務報導準則第 2 號第 B3 段之規定，若既得日後股份之移轉受到限制，則必須於估計該等股份之公允價值時，將此因素納入考量，但其範圍僅限於該限制對於已充分了解並有成交意願之市場參與者願意支付價格所產生之影響。例如，若股份係於交易量大且流動性高之市場交易，則既得後移轉限制對於已充分了解並有成交意願之市場參與者願意支付價格所產生之影響（若有）可能較小。

本例中股份係於認購時既得，但於認購日後之 5 年內不得出售。因此，企業應考量該 5 年期間之既得後移轉限制對評價之影響。此須使用評價技術以估計該受限股份在與已充分了解且有成交意願之市場參與者之公平交易中之價

IG 釋例 11

格。本例中，假設該企業估計受限股份之每股公允價值為 CU28，未受限股票之每股公允價值為 CU30，則所給與權益工具之每股公允價值為 CU4（即受限股票之公允價值 CU28 減認購價格 CU24）。由於認購股數為 64,000 股，故所給與權益工具之總公允價值為 CU256,000。

本例中並無既得期間。因此，依國際財務報導準則第 2 號第 14 段之規定，該企業應立即認列費用 CU256,000。

惟在某些情況下，員工認股計畫之相關費用可能並不重大。國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」規定，當適用國際財務報導準則中之會計政策所產生之影響並不重大時，無須適用之（國際會計準則第 8 號第 8 段）。國際會計準則第 8 號亦規定某項目之遺漏或不實表達是否重大，取決於其個別或彙總結果對財務報表使用者所做之經濟決策是否產生影響。重大性係根據所處環境判斷該遺漏或不實表達之大小及性質而定。該項目之大小、性質或二者之綜合均為決定性之因素（國際會計準則第 8 號第 5 段）。因此，本例中企業應考量此 CU256,000 之費用是否重大。

現金交割之股份基礎給付交易

IG18 本國際財務報導準則第 30 至 33 段規定，對於企業取得商品或勞務而對該商品或勞務之供應商產生之負債，其金額係以企業本身之股份或其他權益工具之價格為基礎之交易，企業原始應於取得商品或勞務提供時認列所取得之商品或勞務及為支付該商品或勞務所產生之負債，其金額係以該負債之公允價值衡量。後續企業應認列負債公允價值之變動直至負債清償。

IG19 例如，企業可能以給與員工股份增值權作為其酬勞計畫之一部份，員工因此取得未來收取現金（而非權益工具）之權利，其金額係以特定期間內企業股價自特定水準之增長為基礎。若股份增值權須於員工完成特定期間服務後方屬既得，企業應於員工提供服務之期間認列所取得之服務及為支付該服務所產生之負債。企業應於負債原始產生及各報導期間結束日，以採用選擇權定價模式之股份增值權公允價值，以及員工截至當日已提供勞務之程度衡量直至交割。公允價值之變動應認列於損益。因此，若認列所取得勞務之金額包含於企業財務狀況表中所列資產（如存貨）之帳面金額，該資產之帳面金額無須因負債重新衡量之影響而調整。釋例 12 說明相關規定。

IG 釋例 12

背景

某企業於第 1 年初以員工繼續服務三年為條件，給與 500 位員工每人 100 單位之現金股份增值權。

35 位員工於第 1 年離職，該企業估計第 2、3 年將有 60 位員工離職。第 2 年有 40 位員工離職且該企業估計將有 25 位員工於第 3 年離職。結果在第 3 年有 22 位員工離職。第 3 年底有 150 位員工執行其股份增值權，140 位員工係於第 4 年底執行其股份增值權，其餘 113 位員工則於第 5 年底執行其股份增值權。

該企業於負債存在之每年年底估計股份增值權之公允價值，其估計結果如下表所示，所有在職員工於第 3 年底持有之股份增值權均既得。股份增值權於第 3、4 及 5 年底執行時之內含價值（即等於所支付之現金）亦於下表列示：

年度	公允價值	內含價值
1	CU14.40	
2	CU 15.50	
3	CU 18.20	CU 15.00
4	CU 21.40	CU 20.00
5		CU 25.00

規定之應用

IG 釋例 12

年度	計算		費用 CU	負債 CU
1	（500－95）位員工×100 單位股份增值權×CU14.40×1/3		194,400	194,400
2	（500－100）位員工×100 單位股份增值權×CU15.50×2/3－CU194,400		218,933	413,333
3	（500－97－150）位員工×100 單位股份增值權×CU18.20－CU413,333	47,127		460,460
	+150 位員工×100 單位股份增值權×CU15.00	225,000		
	小計		272,127	
4	（253－140）位員工×100 單位股份增值權×CU21.40－CU460,460	（218,640）		241,820
	+140 位員工×100 單位股份增值權×CU20.00	280,000		
	小計		61,360	
5	CU0－CU241,820	（241,820）		0
	+113 位員工×100 單位股份增值權×CU25.00.	282,500		
	小計		40,680	
	總額		787,500	

得選擇現金之股份基礎給付協議

IG20 某些員工股份基礎給付協議允許員工選擇收取現金或權益工具。在此情況下，則一項複合金融工具(即具有負債與權益組成部分之金融工具) 已被給與。本國際財務報導準則第 37 段規定，企業應於給與日估計該複合金融工具之公允價值。先衡量負債組成部分之公允價值，再考慮員工為取得權益工具所必須放棄取得現金之權利，以衡量權益組成部分之公允價值。

IG21 得選擇現金之股份基礎給付協議通常經結構化之設計使兩種交割方式之公允價值相等。例如員工可能得選擇收取認股權或現金股份增值權。在此情況下，權益組

成部分之公允價值為零，因此複合金融工具之公允價值等於負債組成部分之公允價值。然而，若兩種交割方式之公允價值不同，權益組成部分之公允價值通常大於零，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。

IG22 本國際財務報導準則第 38 段規定企業應將所取得之商品或勞務按複合金融工具之各組成部分分別處理。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之相關規定，於交易對方提供商品或勞務時，認列取得之勞務及為支付該等勞務所產生之負債。對於權益組成部分（若有），企業則應依權益交割之股份基礎給付交易之相關規定，於交易對方提供勞務時，認列取得之商品或勞務及權益之增加。釋例 13 說明上述規定。

IG 釋例 13

背景

某企業於第 1 年初以完成 3 年之服務為條件，給與員工一項權利，可選擇取得 1,000 股之虛擬股份（即相當於 1,000 股股份價值之現金）或 1,200 股之股份。員工若選擇取得股份，則於既得日後之 3 年內均不得出售。

該企業於給與日之股價為每股 CU50。第 1、2、3 年底之股價分別為 CU52、CU55，及 CU60。該企業預期未來 3 年不發放股利。在考慮既得後移轉限制之影響後，該企業估計給與日選擇股份之公允價值為每股 CU48。

第 3 年底，員工之選擇如下：

情況一：選擇領取現金

情況二：選擇領取股份

規定之應用

選擇權益之公允價值為 CU57,600（1,200 股股份xCU48）。選擇現金之公允價值為 CU50,000（1,000 股虛擬股份xCU50）。因此，該複合工具權益組成部分之公允價值為 CU7,600（CU57,600－CU50,000）。

該企業每年認列之金額如下：

IG 釋例 13

年度		費用 CU	權益 CU	負債 CU
1	負債組成部分：			
	（1,000×CU52×1/3）	17,333		17,333
	權益組成部分：			
	（CU7,600×1/3）	2,533	2,533	
2	負債組成部分：			
	（1,000×CU55×2/3）－CU17,333	19,333		19,333
	權益組成部分：			
	（CU7,600×1/3）	2,533	2,533	
3	負債組成部分：			
	（1,000×CU60）－CU36,666	23,334		23,334
	權益組成部分：			
	（CU7,600×1/3）	2,534	2,534	
第 3 年底	情況一：支付現金 CU60,000			（60,000）
	情況一之總額	67,600	7,600	0
	情況二：發行 1,200 股		60,000	（60,000）
	情況二之總額	67,600	67,600	0

集團企業間之股份基礎給付交易

IG22A　國際財務報導準則第 43A 及 43B 段明確規定對於集團企業間之股份基礎給付交易，取得商品或勞務之企業於其單獨或個別財務報表之會計處理。釋例 14 說明於母公司將其權益工具之權利給與其子公司員工之集團交易中，單獨或個別財務報表中之分錄。

IG 釋例 14

母公司將其權益工具之權利給與其子公司員工之股份基礎給付交易

背景

母公司給與其子公司 100 位員工各 200 單位之認股權，其條件為於子公司完成二年之服務。該認股權於給與日之公允價值為每單位 CU30。子公司於給與日估計 80%之員工將完成二年期間之服務。此估計於既得期間並未改變。81 位員工於既得期間終了時完成所要求之二年服務。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。

規定之應用

如本國際財務報導準則第 B53 段之規定，子公司應依權益交割之股份基礎給付協議所適用之規定，於二年之既得期間內衡量自員工取得之勞務。因此，子公司以該認股權於給與日之公允價值為基礎衡量自員工取得之勞務。子公司於其單獨或個別財務報表應認列權益之增加以作為母公司之投入。子公司應於此二年間分別記入下列分錄：

第 1 年		
借　　薪資費用		
（200x100xCU30x0.8/2）	CU240,000	
貸　　權益（母公司之投入）		CU240,000
第 2 年		
借　　薪資費用		
(200x100xCU30x0.81－240,000)	CU246,000	
貸　　權益（母公司之投入）		CU246,000

揭露之釋例

IG23　下列釋例說明本國際財務報導準則*第 44 至 52 段有關揭露之規定。

下列係 Z 公司截至 20X5 年 12 月 31 日年度財務報表附註之摘錄。

股份基礎給付

* 本釋例之目的並非作為樣板或範本，因此並不完整。例如，本例並未說明本國際財務報導準則第 47 段(c)、48 及 49 段之規定。

截至 20x5 年 12 月 31 日之本期中，本公司有 4 項股份基礎給付交易如下：

協議之類型	高階主管之認股權計畫	一般員工之認股權計畫	主管之股份計畫	高階主管之股份增值現金計畫
給與日	20x4 年 1 月 1 日	20x5 年 1 月 1 日	20x5 年 1 月 1 日	20x5 年 7 月 1 日
給與數量	50,000	75,000	50,000	25,000
合約期間	10 年	10 年	NA	10 年
既得條件	1.5 年之服務及達到目標股價，後者已達成。	3 年之服務。	3 年之服務及達到每股盈餘成長目標。	3 年之服務及達到市場佔有率成長目標。

採用二項式選擇權定價模式估計一般員工認股權計畫中所給與認股權之公允價值為每單位 CU23.60。該模式之輸入值為給與日股價 CU50、執行價格 CU50、預期波動率 30%、預期無股利、合約期間 10 年、及無風險利率 5%。為將較早執行之影響納入考量，故假設員工於既得日後將在股價為執行價格之兩倍時執行該認股權。歷史波動率為 40%，而此包括公司初成立之前幾年；該公司預期其股價波動率在其成熟時會下降。

主管股份計畫之給與股份估計每股公允價值為 CU50.00，即等於給與日之股價。

前述二項認股權計畫之詳細資訊如下：

	20x4		20x5	
	選擇權數量	加權平均執行價格	選擇權數量	加權平均執行價格
年初流通在外	0	—	45,000	CU40
已給與	50,000	CU40	75,000	CU50
已放棄	(5,000)	CU40	(8,000)	CU46
已執行	0	—	(4,000)	CU40
年底流通在外	45,000	CU40	108,000	CU46
年底可執行	0	CU40	38,000	CU40

本期執行之認股權於執行日之加權平均股價為 CU52。於 20x5 年 12 月 31 日流通在外之選擇權，執行價格為 CU40 或 CU50，加權平均剩餘合約期間為 8.64 年。

	20x4	20x5
	CU	CU
因股份基礎給付交易所發生之費用	495,000	1,105,867
因股份或認股權計畫所發生之費用	495,000	1,007,000
現金股份增值計畫之負債餘額	—	98,867
因現金股份增值計畫負債之公允價值增加所發	—	9,200

生之費用

交易對方取得所給與權益工具之條件及會計處理彙總

IG24　下表對決定交易對方是否取得所給與權益工具之各項條件及附帶該等條件之股份基礎給付之會計處理進行分類並舉例說明。

決定交易對方是否取得所給與權益工具之條件彙總						
	既得條件			非既得條件		
	服務條件	績效條件				
		屬市價條件之績效條件	其他績效條件	企業或交易對方均無法選擇是否達成條件	交易對方可選擇是否達成條件	企業可選擇是否達成條件
條件之舉例	繼續服務三年之要求	以企業權益工具市價為基礎之目標	以初次上市櫃成功為目標並有特定服務要求	商品指數為基礎之目標	為抵付股份基礎給付之執行價格進行提撥	企業決定該計畫之持續進行
包含於給與日之公允價值？	否	是	否	是	是	是[(a)]
給與日後，條件於既得期間未達成之會計處理	放棄 企業修正認列之費用以反映預期既得之權益工具最佳估計數量 （第 19 段）	無須改變會計處理 企業應繼續於剩餘既得期間認列費用 （第 21 段）	放棄 企業修正認列之費用以反映預期既得之權益工具最佳估計數量 （第 19 段）	無須改變會計處理 企業應繼續於剩餘既得期間認列費用 （第 21A 段）	取消 企業應立即認列原將於剩餘既得期間認列之費用 （第 28A 段）	取消 企業應立即認列原將於剩餘既得期間認列之費用 （第 28A 段）

[(a)] 計算股份基礎給付之公允價值時，假設企業持續進行該計畫之機率為 100%。

對照表

本表係列示國際財務報導準則解釋第 8 號及國際財務報導準則解釋第 11 號與國際財務報導準則第 2 號（2009 年修正）間內容之對照。

國際財務報導準則 解釋第 8 號 條文	國際財務報導準則 第 2 號（修正後） 條文	國際財務報導準則 解釋第 11 號 條文	國際財務報導準則 第 2 號（修正後） 條文
1	2	1	B48
2,3	IG5A,IG5B	2,3	B51,B52
4	無	4—6	B46
5	IG5C	7	B49
6	2	8	B53
7,8	2	9	B59
9	2	10	B61
9-12	13A	11	B55
13,14	64	12,13	64
IE1—IE4	IG 釋例 1	IE1—IE4	IG 釋例 14
BC1—BC5	BC18A—BC18D	BC1,BC2	無
BC6—BC12	BC128B—BC128H	BC3—BC18	無
BC13	無	BC19	BC268P
		BC20	無
		BC21,22	BC268Q,BC268R