

民國 107 年發布

企業會計準則公報第二十三號

股份基礎給付

說明：以下範例乃舉例性質，所例舉之交易僅供參考，實際交易內容仍必須符合相關法令規範。

範例一 員工勞務成本以權益工具交割之衡量與認列

- 本例重點：員工勞務成本以權益工具交割之衡量與認列。
- 引用條文：第十四條及第十五條。
- 適用情況：員工勞務成本以權益工具交割之衡量與認列。
 - 情況一 離職人數與估計相同。
 - 情況二 離職人數與估計不同。

情況一 離職人數與估計相同

竹林公司於 20X1 年 1 月 1 日給與 500 位員工各 200 單位之認股權。該給與之條件係員工必須繼續服務 3 年。竹林公司估計每一認股權之公允價值為 \$30。竹林公司估計 20% 之員工將於 3 年內離職，因而喪失其行使認股權之權利。

竹林公司應於既得期間認列所取得勞務之成本，該勞務係以認股權為對價。各年度員工之勞務成本計算如下：

| 年度 | 估計既得 期間離職率 | 認股權 既得數量 | 當期薪資支出 | 累積薪資支出 |
|------|---------------|--------------------------------------|---|-----------|
| 20X1 | 20% | — | $\$30 \times 500 \times 200 \times (1 - 20\%) \times 1/3$ =\$800,000 | \$800,000 |
| 20X2 | 20% | — | $[\$30 \times 500 \times 200 \times (1 - 20\%) \times 2/3] - \$800,000$ =\$800,000 | 1,600,000 |
| 20X3 | 20% (實際) | 400 人 \times 200 單位 = 80,000 單位 | $(\$30 \times 80,000 \times 3/3) - \$1,600,000$ =\$800,000 | 2,400,000 |

相關分錄如下：

| | | | |
|------------|------------|---------|---------|
| 20X1/12/31 | 薪資支出 | 800,000 | |
| | 資本公積—員工認股權 | | 800,000 |
| 20X2/12/31 | 薪資支出 | 800,000 | |
| | 資本公積—員工認股權 | | 800,000 |
| 20X3/12/31 | 薪資支出 | 800,000 | |
| | 資本公積—員工認股權 | | 800,000 |

情況二 離職人數與估計不同

沿情況一，惟 20X1 年有 20 位員工離職，竹林公司修正估計三年之離職率為 15%。竹林公司於 20X2 年有 22 名員工離職，修正估計三年之離職率為 12%。20X3 年有 15 位員工離職。因此，共有 57 位員工於此 3 年間喪失其認股權之權利，並有 88,600 單位（443 人×200 單位）之認股權於 20X3 年 12 月 31 日既得。各年度員工之勞務成本計算如下：

| 年度 | 估計既得 期間離職率 | 認股權 既得數量 | 當期薪資支出 | 累積薪資支出 |
|------|---------------|--------------------------------|---|-----------|
| 20X1 | 15% | — | $\$30 \times 500 \times 200 \times (1 - 15\%) \times 1/3 =$ \$850,000 | \$850,000 |
| 20X2 | 12% | — | $[\$30 \times 500 \times 200 \times (1 - 12\%)]$ $\times 2/3 - \$850,000 = \$910,000$ | 1,760,000 |
| 20X3 | 11.4% (實際) | 443 人×200 單 位=88,600 單 位 | $(\$30 \times 88,600 \times 3/3) - \$1,760,000$ =\$898,000 | 2,658,000 |

相關分錄如下：

| | | | |
|------------|------------|---------|---------|
| 20X1/12/31 | 薪資支出 | 850,000 | |
| | 資本公積—員工認股權 | | 850,000 |
| 20X2/12/31 | 薪資支出 | 910,000 | |
| | 資本公積—員工認股權 | | 910,000 |
| 20X3/12/31 | 薪資支出 | 898,000 | |
| | 資本公積—員工認股權 | | 898,000 |

範例二 附有市價條件之給與

- 本例重點：附有市價條件之給與之衡量與認列。
- 引用條文：第十六條。
- 適用情況：給與員工附有市價條件之認股權。

20X1年1月1日，陽明公司給與一位高階主管 20,000 單位認股權，條件為該主管必須在陽明公司繼續服務至 20X3 年 12 月 31 日。然而，若 20X3 年 12 月 31 日之股價未自 20X1 年 1 月 1 日之 \$50 上漲至超過 \$65，則該認股權將無法行使。若 20X3 年 12 月 31 日之股價高於 \$65，則可於往後 7 年之任何時點行使該認股權直至 20Y0 年 12 月 31 日。

陽明公司考慮股價在 20X3 年 12 月 31 日超過 \$65 (認股權因而可行使) 及未超過 \$65 (認股權因而喪失) 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認股權 \$21。

依企業會計準則公報第二十三號「股份基礎給付」(以下簡稱第二十三號公報)第十六條之規定，無論市價條件是否滿足，企業應認列自滿足市價條件以外之所有既得條件之對方所取得之勞務，例如，員工於特定服務期間仍持續提供之勞務。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，故最後是否達成股價目標並無差異。陽明公司若預期該主管將完成 3 年之服務，且該主管亦未提前離職，則陽明公司應分別於 20X1 至 20X3 年認列下列金額：

| 年度 | 計算 | 當期薪資支出 | 累積薪資支出 |
|------|--|-----------|------------|
| 20X1 | $\$21 \times 20,000 \text{ 單位} \times 1/3$ | \$140,000 | \$ 140,000 |
| 20X2 | $(\$21 \times 20,000 \text{ 單位} \times 2/3) - \$140,000$ | 140,000 | 280,000 |
| 20X3 | $(\$21 \times 20,000 \text{ 單位} \times 3/3) - \$280,000$ | 140,000 | 420,000 |

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 20X2 年 (或 20X3 年) 時離職，則 20X1 年 (及 20X2 年) 所認列之金額必須於 20X2 年 (或 20X3 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。

範例三 採用內含價值法處理之認股權給與

- 本例重點：採用內含價值法處理給與員工之認股權。
- 引用條文：第十八條。
- 適用情況：企業無法於衡量日可靠估計所給與認股權之公允價值。

20X1 年 1 月 1 日，玉山公司以繼續服務 3 年為條件，給與 25 位員工各 2,000 單位之認股權，若上述員工於 20X3 年 12 月 31 日仍在職，則該認股權將於此時既得，該認股權之存續期間為 10 年。20X1 年 1 月 1 日所設定之行使價格為 \$60，惟玉山公司可能依市價修改認股權之行使價格。玉山公司於給與日之股價亦為 \$60。

玉山公司於給與日認為其無法可靠估計所給與認股權之公允價值（即第二十三號公報第十八條之罕見情況）。

20X1 年 12 月 31 日，3 位員工已離職，玉山公司估計 20X2 年及 20X3 年尚有 7 位員工將離職。因此玉山公司估計 60% 之認股權將既得。

2 位員工於 20X2 年離職，玉山公司修正預期既得之認股權數量為 72%。

20X3 年亦有 2 位員工離職，故最後於 20X3 年 12 月 31 日既得之認股權為 36,000 單位。

下表係玉山公司 20X1 年至 20Y0 年之股價、行使價格以及 20X4 年至 20Y0 年認股權行使數量之資料，假設於某特定年度行使之認股權均係於該年度之 12 月 31 日行使。

| 年度 | 12 月 31 日之 股價 | 當時之 行使價格 | 12 月 31 日 行使之認股權數量 |
|------|------------------|-------------|-----------------------|
| 20X1 | \$63 | \$60 | — |
| 20X2 | 65 | 62 | — |
| 20X3 | 75 | 70 | — |
| 20X4 | 88 | 70 | 6,000 |
| 20X5 | 100 | 70 | 8,000 |
| 20X6 | 90 | 70 | 4,000 |
| 20X7 | 96 | 70 | 8,000 |
| 20X8 | 105 | 70 | 6,000 |
| 20X9 | 108 | 70 | 2,000 |
| 20Y0 | 115 | 70 | 2,000 |

玉山公司於 20X1 年至 20Y0 年分別認列金額如下：

| 年度 | 估計既得 期間離職 人數 | 估計認股權 既得數量 | 12月31日流通在外 認股權數量 | 當期薪資支出 | 累積薪資支 出 |
|------|--------------------|--|-------------------------------------|--|------------|
| 20X1 | 10 | 25 人 × 2,000 × 60% = 30,000 單位 | — | $(\$63 - \$60) \times 30,000 \times 1/3$ = \$30,000 | \$30,000 |
| 20X2 | 7 | 25 人 × 2,000 × 72% = 36,000 單位 | — | $(\$65 - \$62) \times 36,000 \times 2/3$ - \$30,000 = \$42,000 | 72,000 |
| 20X3 | 7 (實際) | (25 人 - 7 人) × 2,000 = 36,000 單位 (實際) | 36,000 單位 | [$(\$75 - \$70) \times 36,000 \times$ $3/3$] - \$72,000 = \$108,000 | 180,000 |
| 20X4 | — | — | 36,000 單位 - 6,000 單位 = 30,000 單位 | [$(\$88 - \$75) \times 30,000$] + [$(\$88 - \$75) \times 6,000$] = \$468,000 | 648,000 |
| 20X5 | — | — | 30,000 單位 - 8,000 單位 = 22,000 單位 | $(\$100 - \$88) \times 22,000 +$ $(\$100 - \$88) \times 8,000$ = \$360,000 | 1,008,000 |
| 20X6 | — | — | 22,000 單位 - 4,000 單位 = 18,000 單位 | $(\$90 - \$100) \times 18,000 +$ $(\$90 - \$100) \times 4,000$ = (\$220,000) | 788,000 |
| 20X7 | — | — | 18,000 單位 - 8,000 單位 = 10,000 單位 | $(\$96 - \$90) \times 10,000 +$ $(\$96 - \$90) \times 8,000$ = \$108,000 | 896,000 |
| 20X8 | — | — | 10,000 單位 - 6,000 單位 = 4,000 單位 | $(\$105 - \$96) \times 4,000 +$ $(\$105 - \$96) \times 6,000$ = \$90,000 | 986,000 |
| 20X9 | — | — | 4,000 單位 - 2,000 單 位 = 2,000 單位 | $(\$108 - \$105) \times 2,000 +$ $(\$108 - \$105) \times 2,000$ = \$12,000 | 998,000 |
| 20Y0 | — | — | 2,000 單位 - 2,000 單 位 = 0 | $(\$115 - \$108) \times 2,000$ = \$14,000 | 1,012,000 |

範例四 現金交割之股份基礎給付交易

- 本例重點：現金交割之股份基礎給付交易之衡量與認列。
- 引用條文：第二十五條至第二十七條。
- 適用情況：給與員工現金交割之股份基礎給付交易。

雪山公司於 20X1 年 1 月 1 日以員工繼續服務 3 年為條件，給與 500 位員工每人 200 單位之現金股份增值權。

於 20X1 年，實際離職員工為 35 位，該公司估計 20X2 及 20X3 年共有 60 位員工離職。於 20X2 年，實際離職員工為 40 位，該公司估計 20X3 年將有 25 位員工離職。於 20X3 年，實際離職員工為 22 位。20X3 年 12 月 31 日有 100 位員工行使其股份增值權，20X4 年 12 月 31 日有 160 位員工行使其股份增值權，其餘 143 位員工則於 20X5 年 12 月 31 日行使其股份增值權。

雪山公司於負債存在之每年 12 月 31 日估計股份增值權之公允價值如下，所有在職員工於 20X3 年 12 月 31 日持有之股份增值權均既得。股份增值權於 20X3、20X4 及 20X5 年 12 月 31 日行使時之內含價值（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 |
|------|--------|--------|
| 20X1 | \$14.4 | |
| 20X2 | 15.5 | |
| 20X3 | 18.2 | \$15.0 |
| 20X4 | 21.4 | 20.0 |
| 20X5 | | 25.0 |

雪山公司於 20X1 年至 20X5 年分別認列金額如下：

| 年度 | 估計既得 期間離職 人數 | 年度行使 股份增值 權人數 | 計算 | 當期 薪資 支出 | 12月31日 負債餘額 |
|------|--------------------|---------------------|---|----------------|----------------|
| 20X1 | 95 | — | \$14.4×(500 - 95) 人×200 單位×1/3 | \$388,800 | \$388,800 |
| 20X2 | 100 | — | \$15.5×(500 - 100) 人×200 單位×2/3 -\$388,800 | 437,867 | 826,667 |
| 20X3 | 97 (實際) | 100 | \$18.2×(500 - 97 - 100)人×200 單位 -\$826,667 | 276,253 | 1,102,920 |
| | | | \$15×100 人×200 單位 小計 | 300,000 | 576,253 |
| 20X4 | — | 160 | \$21.4×(500 - 97 - 100 - 160)人×200 單位-\$1,102,920 | (490,880) | 612,040 |
| | | | \$20×160 人×200 單位 小計 | 640,000 | 149,120 |
| 20X5 | — | 143 | \$0-\$612,040 \$25×143 人×200 單位 | (612,040) | — |
| | | | 小計 | 715,000 | 102,960 |
| | | | 總額 | \$1,655,000 | |

相關分錄如下：

| | | | |
|------------|--------------|---------|---------|
| 20X1/12/31 | 薪資支出 | 388,800 | |
| | 其他應付款—股份基礎給付 | | 388,800 |
| 20X2/12/31 | 薪資支出 | 437,867 | |
| | 其他應付款—股份基礎給付 | | 437,867 |

| | | | |
|------------|--------------|---------|---------|
| 20X3/12/31 | 薪資支出 | 576,253 | |
| | 其他應付款—股份基礎給付 | | 276,253 |
| | 現金 | | 300,000 |
| 20X4/12/31 | 薪資支出 | 149,120 | |
| | 其他應付款—股份基礎給付 | 490,880 | |
| | 現金 | | 640,000 |
| 20X5/12/31 | 薪資支出 | 102,960 | |
| | 其他應付款—股份基礎給付 | 612,040 | |
| | 現金 | | 715,000 |

範例五 集團之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

- 本例重點：集團之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。
- 引用條文：第四十二條至第四十三條及第四十七條。
- 適用情況：集團之母公司將其權益工具之權利給與其子公司員工。

母公司於 20X1 年 1 月 1 日給與其 100% 持股之子公司之 100 位員工各 2,000 單位母公司股票之認股權，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 \$30。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。於既得期間終了時，共有 81 位員工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。

依第二十三號公報第四十七條之規定，子公司應依權益交割之股份基礎給付交易所適用之規定，於既得期間內衡量自其員工取得之勞務。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其員工取得之勞務。子公司於財務報表中應認列相應之權益作為母公司之投入。子公司應於 20X1 年及 20X2 年分別作下列分錄：

| | | | |
|------------|--|-----------|-----------|
| 20X1/12/31 | 薪資支出 | 2,400,000 | |
| | 資本公積—股份基礎給付 | | 2,400,000 |
| | 說明：認列薪資支出 \$2,400,000 ($\$30 \times 2,000 \times 100 \times 80\% \div 2$)，並認列 母公司之投入。 | | |
| 20X2/12/31 | 薪資支出 | 2,460,000 | |
| | 資本公積—股份基礎給付 | | 2,460,000 |
| | 說明：認列薪資支出 \$2,460,000 ($\$30 \times 2,000 \times 100 \times 81\% - \$2,400,000$)。 | | |

母公司應於 20X1 年及 20X2 年分別作下列分錄：

| | | | |
|------------|---|-----------|-----------|
| 20X1/12/31 | 採用權益法之投資 | 2,400,000 | |
| | 資本公積－員工認股權 | | 2,400,000 |
| | 說明：母公司依權益交割之股份基礎給付認列該交易。 | | |
| 20X1/12/31 | 採權益法認列之投資損益 | 2,400,000 | |
| | 採用權益法之投資 | | 2,400,000 |
| | 說明：母公司依權益法認列子公司之損益份額 $\$2,400,000 \times 100\% = \$2,400,000$ 。 | | |
| 20X2/12/31 | 採用權益法之投資 | 2,460,000 | |
| | 資本公積－員工認股權 | | 2,460,000 |
| | 說明：母公司依權益交割之股份基礎給付認列該交易。 | | |
| 20X2/12/31 | 採權益法認列之投資損益 | 2,460,000 | |
| | 採用權益法之投資 | | 2,460,000 |
| | 說明：母公司依權益法認列子公司之損益份額 $\$2,460,000 \times 100\% = \$2,460,000$ 。 | | |

範例六 集團之母公司給與其子公司員工現金之股份基礎給付交易

- **本例重點：**集團之母公司給與其子公司員工現金之股份基礎給付交易。
- **引用條文：**第四十二條至第四十三條及第四十九條。
- **適用情況：**集團之母公司給與其子公司員工現金。

母公司於 20X1 年 1 月 1 日以在集團內繼續服務 3 年為條件，於服務期滿後給與該集團內之員工相當於 10,000 股母公司股票價值之現金。母公司於給與日之股價為每股 \$50。20X1、20X2、20X3 年 12 月 31 日之股價分別為 \$52、\$50 及 \$60。此現金係由母公司支付予員工，該員工 20X1 年係於母公司 100% 持有之子公司－乙子公司服務，20X2 及 20X3 年則於母公司之另一家 100% 持有之子公司－丙子公司服務，乙子公司及丙子公司無須支付對價予母公司。

依第二十三號公報第四十九條之規定，因子公司未負有向其員工交割該交易之義務，子公司應將此項與員工之交易按權益交割處理，並認列相應之權益作為母公司之投入，後續應依第二十三號公報第十四條至第十六條之規定，就未能達成非市價之既得條件所產生之任何變動，再衡量該交易之成本；由於母公司負有向員工交割該交易之義務，且其對價為現金，故母公司應依第二十三號公報第四十三條所述

適用於現金交割之股份基礎給付交易之規定衡量其義務。

子公司 20X1 至 20X3 年員工之勞務成本計算如下：

| 年度 | 累積薪資支出 | 乙子公司 | | 丙子公司 | |
|------|-----------------|-----------|-----------|---------|---------|
| | | 當期薪資支出 | 累積薪資支出 | 當期薪資支出 | 累積薪資支出 |
| 20X1 | \$50×10,000×1/3 | \$166,667 | \$166,667 | \$— | \$— |
| 20X2 | \$50×10,000×1/3 | — | 166,667 | | |
| | \$50×10,000×1/3 | | | 166,667 | 166,667 |
| 20X3 | \$50×10,000×1/3 | — | 166,667 | | |
| | \$50×10,000×2/3 | | | 166,666 | 333,333 |

母公司合併財務報表中 20X1 至 20X3 年之員工勞務成本計算如下：

| 年度 | 累積薪資支出 | 乙子公司 | | 丙子公司 | |
|------|-----------------|-----------|-----------|---------|---------|
| | | 當期薪資支出 | 累積薪資支出 | 當期薪資支出 | 累積薪資支出 |
| 20X1 | \$52×10,000×1/3 | \$173,333 | \$173,333 | \$— | \$— |
| 20X2 | \$50×10,000×1/3 | (6,666) | 166,667 | | |
| | \$50×10,000×1/3 | | | 166,667 | 166,667 |
| 20X3 | \$60×10,000×1/3 | 33,333 | 200,000 | | |
| | \$60×10,000×2/3 | | | 233,333 | 400,000 |

母公司、乙子公司、丙子公司三家公司於 20X1 至 20X3 年相關分錄如下：

乙子公司

| | | | |
|------------|-------------|---------|---------|
| 20X1/12/31 | 薪資支出 | 166,667 | |
| | 資本公積—股份基礎給付 | | 166,667 |

丙子公司

| | | | |
|------------|-------------|---------|---------|
| 20X2/12/31 | 薪資支出 | 166,667 | |
| | 資本公積—股份基礎給付 | | 166,667 |

| | | | |
|------------|-------------|---------|---------|
| 20X3/12/31 | 薪資支出 | 166,666 | |
| | 資本公積—股份基礎給付 | | 166,666 |

母公司

| | | | |
|------------|--------------|---------|---------|
| 20X1/12/31 | 採用權益法之投資 | 173,333 | |
| | 其他應付款—股份基礎給付 | | 173,333 |

說明：母公司依現金交割之股份基礎給付認列該交易。

| | | | |
|------------|--|---------|---------|
| 20X1/12/31 | 採權益法認列之投資損益 | 166,667 | |
| | 採用權益法之投資 | | 166,667 |
| | 說明：母公司依權益法認列子公司之損益份額 $\$166,667 \times 100\% =$ $\$166,667$ 。 | | |
| 20X2/12/31 | 採用權益法之投資 | 160,001 | |
| | 其他應付款－股份基礎給付 | | 160,001 |
| | 說明：母公司依現金交割之股份基礎給付認列該交易。 | | |
| 20X2/12/31 | 採權益法認列之投資損益 | 166,667 | |
| | 採用權益法之投資 | | 166,667 |
| | 說明：母公司依權益法認列子公司之損益份額 $\$166,667 \times 100\% =$ $\$166,667$ 。 | | |
| 20X3/12/31 | 採用權益法之投資 | 266,666 | |
| | 其他應付款－股份基礎給付 | | 266,666 |
| | 說明：母公司依現金交割之股份基礎給付認列該交易。 | | |
| 20X3/12/31 | 採權益法認列之投資損益 | 166,666 | |
| | 採用權益法之投資 | | 166,666 |
| | 說明：母公司依權益法認列子公司之損益份額 $\$166,666 \times 100\% =$ $\$166,666$ 。 | | |
| 20X3/12/31 | 其他應付款－股份基礎給付 | 600,000 | |
| | 現金 | | 600,000 |
| | 說明：母公司給付現金予子公司之員工。 | | |

依本會(105)基秘字第 122 號函之規定，企業得自願編製合併財務報表，並應依企業會計準則公報第四號「會計政策、估計與錯誤」（以下簡稱第四號公報）第四條之規定及第五條所規定之考量順序，訂定並採用編製合併財務報表之會計政策。因此，個體財務報表本期損益及其他綜合損益應與合併基礎編製之財務報表中本期損益及其他綜合損益歸屬於母公司業主之分攤數相同，及個體財務報表業主權益應與合併基礎編製之財務報表中歸屬於母公司業主之權益相同。故母公司於 20X1 年至 20X3 年編製個體財務報表時應增作下列分錄：

| | | | |
|------------|---|---------|---------|
| 20X1/12/31 | 採權益法認列之投資損益 | 6,666 | |
| | 採用權益法之投資 | | 6,666 |
| | 說明：母公司個體報表調整差額\$6,666（\$173,333－\$166,667）。 | | |
| 20X2/12/31 | 採用權益法之投資 | 6,666 | |
| | 採權益法認列之投資損益 | | 6,666 |
| | 說明：母公司個體報表調整差額\$6,666（\$160,001－\$166,667）。 | | |
| 20X3/12/31 | 採權益法認列之投資損益 | 100,000 | |
| | 採用權益法之投資 | | 100,000 |
| | 說明：母公司個體報表調整差額\$100,000（\$266,666－\$166,666）。 | | |

範例七 企業辦理現金增資保留由員工認購

- 本例重點：企業辦理現金增資保留由員工認購之會計處理。
- 引用條文：第十條及第十二條。
- 適用情況：企業辦理現金增資保留由員工認購。
 - 情況一 現金增資成功。
 - 情況二 現金增資失敗。

向天公司之董事會於 20X1 年 10 月 16 日決議辦理現金增資，保留供員工認購股數為 2,000,000 股，每股面額\$10，認購價格為每股\$40，向天公司已於該日通知員工得認購之數量與價格。增資基準日訂為 20X1 年 11 月 24 日。向天公司採選擇權定價模式估計所給與認購新股權利之給與日每單位公允價值為\$10.05，員工繳款截止日為 20X1 年 11 月 24 日。

情況一 現金增資成功

向天公司之員工最終認購現金增資發行新股 1,600,000 股，有關向天公司現金增資保留由員工認購之相關分錄如下：

| | | | |
|------------|------------------------------------|------------|------------|
| 20X1/10/16 | 薪資支出 | 20,100,000 | |
| | 資本公積－員工認股權 | | 20,100,000 |
| | 說明：\$10.05×2,000,000＝\$20,100,000。 | | |
| 20X1/11/24 | 現金 | 64,000,000 | |
| | 資本公積－員工認股權 | 16,080,000 | |
| | 普通股股本 | | 16,000,000 |
| | 資本公積－普通股股票溢價 | | 64,080,000 |

| | | | |
|------------|-------------|-----------|-----------|
| 20X1/11/24 | 資本公積－員工認股權 | 4,020,000 | |
| | 資本公積－已失效認股權 | | 4,020,000 |

情況二 現金增資失敗

向天公司之員工認購 1,600,000 股，惟向天公司之現金增資最終於 20X1 年 11 月 30 日宣告失敗，並退回員工股款。有關向天公司現金增資保留由員工認購之相關分錄如下：

| | | | |
|------------|---|------------|------------|
| 20X1/10/16 | 薪資支出 | 20,100,000 | |
| | 資本公積－員工認股權 | | 20,100,000 |
| | 說明： $\$10.05 \times 2,000,000 = \$20,100,000$ 。 | | |
| 20X1/11/24 | 現金 | 64,000,000 | |
| | 預收股款 | | 64,000,000 |
| 20X1/11/30 | 預收股款 | 64,000,000 | |
| | 現金 | | 64,000,000 |
| 20X1/11/30 | 資本公積－員工認股權 | 20,100,000 | |
| | 薪資支出 | | 20,100,000 |

民國 108 年發布

企業會計準則公報第二十三號

股份基礎給付

說明：以下範例乃舉例性質，所例舉之交易僅供參考，實際交易內容仍必須符合相關法令規範。

範例一 附績效條件之給與—既得期間變動

- **本例重點：附績效條件之給與—既得期間變動之衡量與認列。**
- **引用條文：第十一條。**
- **適用情況：給與員工附績效條件之股份—既得期間變動。**

20X1年1月1日，廷宣公司給與500位員工各100股之股份（每股面額\$10，該股份將於既得時發行予員工），條件為員工不得在既得期間內離職。若廷宣公司20X1年盈餘增加超過18%，則股份可於20X1年12月31日既得；若廷宣公司在20X1、20X2年間之盈餘平均每年增加超過13%，則可於20X2年12月31日既得；若在此3年期間之盈餘平均每年增加超過10%，則可於20X3年12月31日既得。給與日之每股公允價值為\$60，此3年期間預期不發放股利。

於20X1年，廷宣公司之盈餘增加14%，有30位員工離職。廷宣公司預期20X2年之盈餘將維持相同之成長率，故預期股份將於20X2年12月31日既得。廷宣公司預期仍有30位員工將於20X2年離職，故20X2年12月31日預計將有440位員工各取得100股之既得權利。

於20X2年，廷宣公司之盈餘僅增加10%，故股份並未於20X2年12月31日既得。28位員工於20X2年離職。廷宣公司預期20X3年將有25位員工離職，而廷宣公司之盈餘將至少增加6%，故可達成每年平均10%之目標。

於20X3年，廷宣公司之盈餘成長率為8%，23位員工於20X3年離職。廷宣公司20X1至20X3年之平均盈餘成長率為10.67%。419位員工於20X3年12月31日各取得100股。各年度員工之勞務成本計算如下：

| 年度 | 計算 | 當期薪資支出 | 累積薪資支出 |
|------|---|-------------|-------------|
| 20X1 | $\$60 \times 440 \text{ 人} \times 100 \text{ 股} \times 1/2$ | \$1,320,000 | \$1,320,000 |
| 20X2 | $(\$60 \times 417 \text{ 人} \times 100 \text{ 股} \times 2/3) - \$1,320,000$ | 348,000 | 1,668,000 |
| 20X3 | $(\$60 \times 419 \text{ 人} \times 100 \text{ 股} \times 3/3) - \$1,668,000$ | 846,000 | 2,514,000 |

相關分錄如下：

| | | | |
|------------|--------------|-----------|-----------|
| 20X1/12/31 | 薪資支出 | 1,320,000 | |
| | 資本公積—股份基礎給付 | | 1,320,000 |
| 20X2/12/31 | 薪資支出 | 348,000 | |
| | 資本公積—股份基礎給付 | | 348,000 |
| 20X3/12/31 | 薪資支出 | 846,000 | |
| | 資本公積—股份基礎給付 | | 846,000 |
| 20X3/12/31 | 資本公積—股份基礎給付 | 2,514,000 | |
| | 普通股股本 | | 419,000 |
| | 資本公積—普通股股票溢價 | | 2,095,000 |

範例二 附績效條件之給與—行使價格變動

- 本例重點：附績效條件之給與—行使價格變動之衡量。
- 引用條文：第十四條。
- 適用情況：給與員工附績效條件之認股權—行使價格變動。

20X1 年 1 月 1 日，甘城公司給與一位高階主管 30,000 單位認股權，條件為必須於 20X3 年 12 月 31 日仍繼續於甘城公司服務，行使價格為 \$40。然而，若甘城公司於此 3 年間平均每年盈餘成長至少 10%，則行使價格將降至 \$30。

甘城公司於給與日以行使價格 \$30 為基礎，估計每單位認股權之公允價值為 \$16；若行使價格為 \$40，則甘城公司估計每單位認股權之公允價值為 \$12。

20X1 年，甘城公司之盈餘增加 12%，且預計盈餘於未來兩年將以同樣之比率增加，故甘城公司預期盈餘目標將可達成，因此認股權之行使價格將為 \$30。

20X2 年，甘城公司之盈餘增加 13%，且甘城公司繼續預期盈餘目標將可達成。

20X3 年，甘城公司之盈餘僅增加 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 30,000 單位已既得認股

權之行使價格為\$40。

由於行使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(即行使價格為\$30或\$40之可能性)。但甘城公司於給與日估計每種情況下認股權之公允價值(即行使價格為\$30及\$40)，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 | 當期薪資支出 | 累積薪資支出 |
|------|--------------------------------|-----------|-----------|
| 20X1 | \$16×30,000 單位×1/3 | \$160,000 | \$160,000 |
| 20X2 | (\$16×30,000 單位×2/3)－\$160,000 | 160,000 | 320,000 |
| 20X3 | (\$12×30,000 單位×3/3)－\$320,000 | 40,000 | 360,000 |

範例三 限制權利新股之給與—員工於既得期間內離職須返還股票及股利

- **本例重點：**企業給與員工限制權利新股及員工於既得期間內離職時返還股票及股利之會計處理。
- **引用條文：**第十二條、第十四條及第十五條。
- **適用情況：**企業給與員工限制權利新股，且員工於既得期間內離職須返還股票及股利。

吉興公司與 20 位員工於 20X5 年 1 月 1 日協議以發行新股作為獎酬計畫，約定吉興公司發行該公司之股票總計 200,000 股，由 20 位員工分別無償取得 10,000 股，增資基準日為 20X5 年 1 月 15 日。既得條件為員工必須服務滿 4 年，自 20X9 年 1 月 1 日可取得股票自由轉讓權，20X5 年 1 月 1 日至 20X8 年 12 月 31 日閉鎖期內，員工取得之股票應交付信託，不得轉讓，惟仍享有投票權及股利分配等權利，員工若於既得期間內離職，則應返還該限制員工權利股票及股利。給與日之股票及限制員工權利股票之公允價值均為每股\$50。吉興公司在考慮加權平均離職率後，20X5 年及 20X6 年均估計將有 30%之員工於既得期間內離職，實際上於 20X7 年 6 月 30 日有 4 位員工離職。吉興公司於 20X7 年估計既得期間之離職率為 20%，20X8 年 12 月 31 日既得之員工為 16 位。

吉興公司於 20X6 年 6 月 30 日宣告發放現金股利每股 3 元及股票股利每股 1 元(當時吉興公司流通在外之發行股數為 1,000,000 股)，並於 20X6 年 7 月 31 日發放現金股利及股票股利；該公司於其他年度並未發放股利。吉興公司於 20X5 年至 20X8 年之相關分錄如下：

| | | | |
|------------|---|-----------|-----------|
| 20X5/1/1 | 員工未賺得酬勞 | 7,000,000 | |
| | 資本公積－限制員工權利股票 | | 7,000,000 |
| | 說明： $\$50 \times 200,000 \text{ 股} \times 70\% = \$7,000,000$ 。員工未賺得酬勞為過渡科目，於資產負債表中作為權益減項，並依時間經過轉列薪資費用。 | | |
| 20X5/1/15 | 資本公積－限制員工權利股票 | 2,000,000 | |
| | 普通股股本 | | 2,000,000 |
| | 說明： $\$10 \times 200,000 \text{ 股} = \$2,000,000$ 。若「資本公積－限制員工權利股票」與給與日之貸方餘額互抵為借餘，則保持為借方餘額，無須沖減保留盈餘。 | | |
| 20X5/12/31 | 薪資支出 | 1,750,000 | |
| | 員工未賺得酬勞 | | 1,750,000 |
| | 說明： $\$50 \times 200,000 \text{ 股} \times 1/4 \text{ 年} \times 70\% = \$1,750,000$ 。 | | |
| 20X6/6/30 | 保留盈餘 | 3,000,000 | |
| | 應付股利 | | 3,000,000 |
| | 說明：宣告發放現金股利每股 3 元。 $\$3 \times 1,000,000 \text{ 股} = \$3,000,000$ 。 | | |
| 20X6/6/30 | 保留盈餘 | 1,000,000 | |
| | 待分配股票股利 | | 1,000,000 |
| | 說明：宣告發放股票股利每股 1 元。 | | |
| 20X6/7/31 | 應付股利 | 3,000,000 | |
| | 現金 | | 3,000,000 |
| | 說明：發放現金股利。 | | |
| 20X6/7/31 | 待分配股票股利 | 1,000,000 | |
| | 普通股股本 | | 1,000,000 |
| | 說明：發放股票股利。 | | |
| 20X6/12/31 | 薪資支出 | 1,750,000 | |
| | 員工未賺得酬勞 | | 1,750,000 |
| | 說明： $\$50 \times 200,000 \text{ 股} \times 2/4 \text{ 年} \times 70\% - \$1,750,000 = \$1,750,000$ 。 | | |

| | | | |
|------------|---|-----------|-----------|
| 20X7/6/30 | 現金 | 120,000 | |
| | 保留盈餘 | | 120,000 |
| | 說明：認列 4 位員工返還之現金股利。 $\$3 \times 10,000 \text{ 股} \times 4 = \$120,000$ 。 | | |
| 20X7/6/30 | 普通股股本 | 40,000 | |
| | 保留盈餘 | | 40,000 |
| | 說明：認列 4 位員工返還之股票股利。 $\$1 \times 10,000 \text{ 股} \times 4 = \$40,000$ 。 | | |
| 20X7/6/30 | 普通股股本 | 400,000 | |
| | 資本公積—限制員工權利股票 | | 400,000 |
| | 說明：註銷收回之股份。 $\$10 \times 10,000 \text{ 股} \times 4 = \$400,000$ 。 | | |
| 20X7/12/31 | 員工未賺得酬勞 | 1,000,000 | |
| | 資本公積—限制員工權利股票 | | 1,000,000 |
| | 說明：估計離職率由 30% 修正為 20%。 $\$50 \times 200,000 \text{ 股} \times 80\% - \$7,000,000 = \$1,000,000$ 。 | | |
| 20X7/12/31 | 薪資支出 | 2,500,000 | |
| | 員工未賺得酬勞 | | 2,500,000 |
| | 說明： $\$50 \times 200,000 \text{ 股} \times 80\% \times 3/4 \text{ 年} - \$3,500,000 = \$2,500,000$ 。 | | |
| 20X8/12/31 | 薪資支出 | 2,000,000 | |
| | 員工未賺得酬勞 | | 2,000,000 |
| | 說明： $\$50 \times 200,000 \text{ 股} \times 80\% \times 4/4 \text{ 年} - \$6,000,000 = \$2,000,000$ 。 | | |
| 20X9/1/1 | 資本公積—限制員工權利股票 | 6,400,000 | |
| | 資本公積—普通股股票溢價 | | 6,400,000 |
| | 說明：16 位員工既得條件滿足仍在職，股票解除信託，可自由轉讓。 $(\$50 - \$10) \times 10,000 \text{ 股} \times 16 = \$6,400,000$ 。 | | |

範例四 限制權利新股之給與—員工於既得期間內離職須返還股票但無須返還股利

- 本例重點：企業給與員工限制權利新股及員工於既得期間內離職時須返還股票但無須返還股利之會計處理。
- 引用條文：第十二條、第十四條及第十五條。

- 適用情況：企業給與員工限制權利新股，且員工於既得期間內離職須返還股票但無須返還股利。

優新公司與 20 位員工於 20X2 年 1 月 1 日協議以發行新股作為獎酬計畫，約定優新公司發行該公司之股票總計 20,000 股，由 20 位員工分別無償取得 1,000 股，增資基準日為 20X2 年 1 月 20 日。既得條件為員工必須服務滿 4 年，自 20X6 年 1 月 1 日可取得股票自由轉讓權，20X2 年 1 月 1 日至 20X5 年 12 月 31 日閉鎖期內，員工取得之股票應交付信託，不得轉讓，惟仍享有投票權及股利分配等權利，員工若於既得期間內離職，須返還該限制員工權利股票，但無須返還股利。給與日之股票及限制員工權利股票之公允價值均為每股 \$20。優新公司在考慮加權平均離職率後，20X2 年及 20X3 年均估計將有 20% 之員工於既得期間內離職，實際上於 20X4 年 6 月 30 日有 3 位員工離職。優新公司於 20X4 年估計既得期間之離職率為 15%，20X5 年 12 月 31 日既得之員工為 17 位。

優新公司於 20X3 年 6 月 15 日經股東會決議宣告發放現金股利每股 2 元及股票股利每股 1 元（當時優新公司流通在外之發行股數為 800,000 股），並於 20X3 年 7 月 15 日發放現金股利及股票股利，股東會決議日前一股票公允價值（考慮除權除息之影響後）為每股 18 元；該公司於其他年度並未發放股利。優新公司於 20X2 年至 20X5 年之相關分錄如下：

| | | | |
|------------|--|-----------|-----------|
| 20X2/1/1 | 員工未賺得酬勞 | 320,000 | |
| | 資本公積－限制員工權利股票 | | 320,000 |
| | 說明：\$20×20,000 股×80%=\$320,000。員工未賺得酬勞為過渡科目，於資產負債表中作為權益減項，並依時間經過轉列薪資費用。 | | |
| 20X2/1/20 | 資本公積－限制員工權利股票 | 200,000 | |
| | 普通股股本 | | 200,000 |
| | 說明：\$10×20,000 股=\$200,000。若「資本公積－限制員工權利股票」與給與日之貸方餘額互抵為借餘，則保持為借方餘額，無須沖減保留盈餘。 | | |
| 20X2/12/31 | 薪資支出 | 80,000 | |
| | 員工未賺得酬勞 | | 80,000 |
| | 說明：\$20×20,000 股×1/4 年×80%=\$80,000。 | | |
| 20X3/6/15 | 保留盈餘 | 1,600,000 | |
| | 應付股利 | | 1,600,000 |
| | 說明：宣告發放現金股利每股 2 元。\$2×800,000 股=\$1,600,000。 | | |

| | | | |
|------------|---|-----------|-----------|
| 20X3/6/15 | 保留盈餘 | 800,000 | |
| | 待分配股票股利 | | 800,000 |
| | 說明：宣告發放股票股利每股1元。 | | |
| 20X3/6/15 | 薪資支出 | 8,000 | |
| | 保留盈餘 | | 8,000 |
| | 說明：認列預計未既得之20%員工所取得現金股利(\$2×20,000股×20%)之薪資費用。 | | |
| 20X3/6/15 | 薪資支出 | 7,200 | |
| | 保留盈餘 | | 4,000 |
| | 資本公積—限制員工權利股票 | | 3,200 |
| | 說明：認列預計未既得之20%員工所取得股票股利(\$18×20,000股×20%×0.1)之薪資費用，屬於原所認列之宣告面額範圍部分(\$10×20,000股×20%×0.1)，貸記原所借記之「保留盈餘」。 | | |
| 20X3/7/15 | 應付股利 | 1,600,000 | |
| | 現金 | | 1,600,000 |
| | 說明：發放現金股利。 | | |
| 20X3/7/15 | 待分配股票股利 | 800,000 | |
| | 普通股股本 | | 800,000 |
| | 說明：發放股票股利。 | | |
| 20X3/12/31 | 薪資支出 | 80,000 | |
| | 員工未賺得酬勞 | | 80,000 |
| | 說明：\$20×20,000股×2/4年×80%—\$80,000=\$80,000。 | | |
| 20X4/6/30 | 普通股股本 | 30,000 | |
| | 資本公積—限制員工權利股票 | | 30,000 |
| | 說明：3位員工於既得條件未滿足前離職，優新公司收回股票並註銷。 \$10×1,000股×3=\$30,000。 | | |
| 20X4/6/30 | 資本公積—限制員工權利股票 | 2,400 | |
| | 資本公積—普通股股票溢價 | | 2,400 |
| | 說明：3位員工於既得條件未滿足前離職，將其已取得之股票股利屬 | | |

發行溢價部分（ $(\$18 - \$10) \times 1,000 \text{ 股} \times 3 \times 0.1$ ），自「資本公積—限制員工權利股票」轉列「資本公積—普通股股票溢價」。

| | | | |
|------------|---|---------|---------|
| 20X4/12/31 | 員工未賺得酬勞 | 20,000 | |
| | 資本公積—限制員工權利股票 | | 20,000 |
| | 說明：估計離職率由 20%修正為 15%。 $\$20 \times 20,000 \text{ 股} \times 85\% - \$320,000 = \$20,000$ 。 | | |
| 20X4/12/31 | 保留盈餘 | 2,000 | |
| | 薪資支出 | | 2,000 |
| | 說明：5%原先估計未既得之員工估計將既得，轉回原先其所認列取得現金股利之費用（ $\$2 \times 20,000 \text{ 股} \times 5\%$ ）。 | | |
| 20X4/12/31 | 保留盈餘 | 1,000 | |
| | 資本公積—限制員工權利股票 | 800 | |
| | 薪資支出 | | 1,800 |
| | 說明：5%原先估計未既得之員工估計將既得，轉回原先其所認列取得股票股利之費用（ $\$10 \times 20,000 \text{ 股} \times 5\% \times 0.1 + (\$18 - \$10) \times 20,000 \text{ 股} \times 5\% \times 0.1$ ）。 | | |
| 20X4/12/31 | 薪資支出 | 95,000 | |
| | 員工未賺得酬勞 | | 95,000 |
| | 說明： $(\$20 \times 20,000 \text{ 股} \times 85\% \times 3/4 \text{ 年}) - \$160,000 = \$95,000$ 。 | | |
| 20X5/12/31 | 薪資支出 | 85,000 | |
| | 員工未賺得酬勞 | | 85,000 |
| | 說明： $(\$20 \times 20,000 \text{ 股} \times 85\% \times 4/4 \text{ 年}) - \$255,000 = \$85,000$ 。 | | |
| 20X6/1/1 | 資本公積—限制員工權利股票 | 170,000 | |
| | 資本公積—普通股股票溢價 | | 170,000 |
| | 說明：17 位員工既得條件滿足仍在職，股票解除信託，可自由轉讓。 $(\$20 - \$10) \times 1,000 \text{ 股} \times 17 = \$170,000$ 。 | | |

範例五 企業以轉讓價格較高之庫藏股票轉讓與員工

- 本例重點：企業以轉讓價格較高之庫藏股票轉讓與員工之認列與衡量。
- 引用條文：第十條及第十二條。

- 適用情況：企業以庫藏股票轉讓與員工，其轉讓價格不低於實際買回股份之平均價格。

向陽公司於 20X1 年 10 月 31 日經過董事會決議，訂定庫藏股票買回轉讓與員工之辦法（包括受讓人資格、約定每股轉讓價格等）以獎酬員工，20X1 年 11 月 1 日至 20X1 年 11 月 30 日間已買回總股數 16,000,000 股，總金額為 \$168,000,000，平均每股買回價格為 \$10.5。20X2 年 3 月 31 日經董事會決議，將已買回股數 10,000,000 股轉讓與員工，轉讓價格每股 \$12，認股基準日為 20X2 年 4 月 10 日。該轉讓與員工之認股權於給與日採選擇權定價模式估計之每單位公允價值為 \$1.5。向陽公司最終於 20X2 年 4 月 30 日轉讓與員工之總股數為 9,980,000 股，其收取股款總額為 \$119,760,000，並繳納證券交易稅千分之三。有關向陽公司實際買回股份及轉讓與員工之相關分錄如下：

| | | | |
|--------------|-------------|--|-------------|
| 20X1/11/01 至 | 庫藏股票 | 168,000,000 | |
| 20X1/11/30 | 現金 | | 168,000,000 |
| 20X2/3/31 | 薪資支出 | 15,000,000 | |
| | 資本公積－員工認股權 | | 15,000,000 |
| | 說明： | $\$1.5 \times 10,000,000 = \$15,000,000$ 。 | |
| 20X2/4/30 | 現金 | 119,400,720 | |
| | 資本公積－員工認股權 | 14,970,000 | |
| | 庫藏股票 | | 104,790,000 |
| | 資本公積－庫藏股票交易 | | 29,580,720 |
| | 說明： | $\$119,760,000 \times (1 - 3\%) = \$119,400,720$ | |
| | | $\$1.5 \times 9,980,000 = \$14,970,000$ | |
| | | $\$10.5 \times 9,980,000 = \$104,790,000$ 。 | |
| 20X2/4/30 | 資本公積－員工認股權 | 30,000 | |
| | 資本公積－已失效認股權 | | 30,000 |
| | 說明： | $\$15,000,000 - \$14,970,000 = \$30,000$ 。 | |

範例六 企業以轉讓價格較低之庫藏股票轉讓與員工

- 本例重點：企業以轉讓價格較低之庫藏股票轉讓與員工之認列與衡量。
- 引用條文：第十條及第十二條。

- 適用情況：企業以庫藏股票轉讓與員工，其轉讓價格低於實際買回股份之平均價格。

大屯公司於 20X1 年 10 月 31 日經過董事會決議，訂定庫藏股票買回轉讓與員工之辦法（包括受讓人資格、約定每股轉讓價格等）以獎酬員工，20X1 年 11 月 1 日至 20X1 年 12 月 14 日間已買回總股數 16,000,000 股，總金額為 \$192,000,000，平均每股買回價格為 \$12。20X2 年 6 月 8 日股東會決議可將已買回股數 10,000,000 股低價轉讓與員工，轉讓價格每股 \$8，董事會於 20X2 年 10 月 20 日宣告轉讓與員工 10,000,000 股，認股基準日訂為 20X2 年 10 月 31 日。該低價轉讓與員工之認股權於給與日採選擇權定價模式估計之每單位公允價值為 \$11.8。大屯公司最終於 20X2 年 11 月 15 日轉讓與員工之總股數為 9,980,000 股，其收取股款總額為 \$79,840,000，並繳納證券交易稅千分之三。有關大屯公司實際買回股份及轉讓與員工之相關分錄如下：

| | | | |
|--------------|---|-------------|-------------|
| 20X1/11/01 至 | 庫藏股票 | 192,000,000 | |
| 20X1/12/14 | 現金 | | 192,000,000 |
| 20X2/10/20 | 薪資支出 | 118,000,000 | |
| | 資本公積－員工認股權 | | 118,000,000 |
| | 說明：\$11.8×10,000,000=\$118,000,000。 | | |
| 20X2/11/15 | 現金 | 79,600,480 | |
| | 資本公積－員工認股權 | 117,764,000 | |
| | 庫藏股票 | | 119,760,000 |
| | 資本公積－庫藏股票交易 | | 77,604,480 |
| | 說明：\$79,840,000×(1-3‰)=\$79,600,480 | | |
| | \$11.8×9,980,000=\$117,764,000 | | |
| | \$12×9,980,000=\$119,760,000。 | | |
| 20X2/11/15 | 資本公積－員工認股權 | 236,000 | |
| | 資本公積－已失效認股權 | | 236,000 |
| | 說明：\$118,000,000－\$117,764,000=\$236,000。 | | |

民國 110 年發布

企業會計準則公報第二十三號 股份基礎給付

說明：以下範例乃舉例性質，所例舉之交易僅供參考，實際交易內容仍必須符合相關法令規範。

範例一 修改合約條款及條件一所給與認股權之後續價格重設

- **本例重點：企業修改員工認股權之合約條款及條件之衡量。**
- **引用條文：第二十一條。**
- **適用情況：企業修改員工認股權之合約條款及條件。**

20X1 年 1 月 1 日，大屯公司以員工應於往後 3 年繼續提供服務為條件，給與 500 位員工各 200 單位認股權。大屯公司估計每單位認股權之公允價值為\$15。大屯公司估計 100 位員工將於此 3 年期間離職，並喪失其認股權之權利。

於 20X1 年，有 40 位員工離職，大屯公司估計 20X2 及 20X3 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。大屯公司於 20X1 年 12 月 31 日之股價下跌，大屯公司因此於 20X1 年 12 月 31 日對該認股權進行價格重設，價格重設後之認股權將於 20X3 年 12 月 31 日既得。大屯公司於價格重設日估計原始所給與認股權（即考量價格重設前）之公允價值為\$5，而價格重設後之認股權公允價值為\$9。

20X2 年間，又有 35 位員工離職，大屯公司估計 20X3 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。

20X3 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 20X3 年 12 月 31 日既得。

大屯公司於既得期間修改認股權之條款及條件，除應於剩餘之原既得期間認列以原始權益工具之給與日公允價值為基礎之金額外，應將所給與增額公允價值納入於修改日至修改後權益工具既得日間所取得勞務之認列金額衡量中。

每單位認股權之增額價值為\$4（\$9－\$5）。此金額將連同以原始認股權價值\$15為基礎之薪資費用於剩餘 2 年之既得期間內認列。

各年度員工之勞務成本計算如下：

| 年度 | 估計既得 期間離職 人數 | 估計認股權 既得數量 | 當期薪資支出 | 累積薪資支出 |
|------|--------------------|---|---|-----------|
| 20X1 | 110 | $(500 - 110) \text{人} \times 200$ = 78,000 單位 | $\$15 \times 78,000 \times 1/3$ = \$390,000 | \$390,000 |
| 20X2 | 105 | $(500 - 105) \text{人} \times 200$ = 79,000 單位 | $(\$15 \times 2/3 + \$4 \times 1/2) \times 79,000$ - \$390,000 = \$558,000 | 948,000 |
| 20X3 | 103 (實際) | $(500 - 103) \text{人} \times 200$ = 79,400 單位 (實際) | $(\$15 \times 3/3 + \$4 \times 2/2) \times 79,400$ - \$948,000 = \$560,600 | 1,508,600 |

範例二 得選擇權益或現金交割之股份基礎給付交易

- **本例重點：**得選擇權益或現金交割之股份基礎給付交易之衡量。
- **引用條文：**第三十四條至第三十七條。
- **適用情況：**得選擇權益或現金交割之股份基礎給付交易。

佳明公司於 20X1 年 1 月 1 日以完成 3 年之服務為條件，給與員工一項權利，可選擇取得 2,200 股之虛擬股份（即相當於 2,200 股股份價值之現金）或 2,600 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。

佳明公司於給與日之股價為每股 \$50。20X1、20X2、20X3 年 12 月 31 日之股價分別為 \$52、\$55 及 \$60。該公司預期未來 3 年不發放股利。在考慮既得後移轉限制之影響後，佳明公司估計給與日選擇股份之公允價值為每股 \$48。

20X3 年 12 月 31 日，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

選擇權益之公允價值為 \$124,800（\$48 × 2,600 股股份）。選擇現金之公允價值為 \$110,000（\$50 × 2,200 股虛擬股份）。因此，該複合工具權益組成部分之公允價值為 \$14,800（\$124,800 - \$110,000）。

佳明公司每年認列之金額如下：

| 年度 | 計算 | 費用 | 權益 | 負債 |
|--------|--|-------------------|------------------|-------------|
| 20X1 | 負債組成部分： $(\$52 \times 2,200 \times 1/3)$ 權益組成部分： $(\$14,800 \times 1/3)$ | \$38,133 4,933 | \$4,933 | \$38,133 |
| 20X2 | 負債組成部分： $(\$55 \times 2,200 \times 2/3) - \$38,133$ 權益組成部分： $(\$14,800 \times 1/3)$ | 42,534 4,933 | 4,933 | 42,534 |
| 20X3 | 負債組成部分： $(\$60 \times 2,200) - \$80,667$ 權益組成部分： $(\$14,800 \times 1/3)$ | 51,333 4,934 | 4,934 | 51,333 |
| 20X3年 | 情況一：支付現金\$132,000 | | | (132,000) |
| 12月31日 | 情況一之總額 | <u>\$146,800</u> | <u>\$ 14,800</u> | <u>\$ —</u> |
| | 情況二：發行2,600股 | | 132,000 | (132,000) |
| | 情況二之總額 | <u>\$146,800</u> | <u>\$146,800</u> | <u>\$ —</u> |