

企業會計準則公報第二十三號參考範例草案

股份基礎給付

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 107 年 10 月 31 日前，將意見以電子郵件方式
寄至 eas@ardf.org.tw)

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人 企 業 會 計 準 則 委 員 會

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。在考慮加權平均離職率後，竹林公司估計 20% 之員工將於 3 年內離職，因而喪失其執行認股權之權利。

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。各年度之員工勞務成本計算如下：

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%	—	$500 \times 200 \times (1 - 20\%) \times \$30 \times 1/3$ = \$800,000	\$800,000
20X2	20%	—	$[500 \times 200 \times (1 - 20\%) \times \30 $\times 2/3] - \$800,000 = \$800,000$	1,600,000
20X3	20% (實際)	400 人 \times 200 單位 = 80,000 單位	$[500 \times 200 \times (1 - 20\%) \times \30 $\times 3/3] - \$1,600,000 = \$800,000$	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 單位之認股權（443 人×200 單位之認股權／每人）於 20X3 年 12 月 31 日既得。員工之相關勞務成本計算如下：

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%	—	$500 \times 200 \times (1 - 15\%) \times \$30 \times 1/3$ = \$850,000	\$850,000
20X2	12%	—	$500 \times 200 \times (1 - 12\%) \times \$30 \times 2/3$ - \$850,000 = \$910,000	1,760,000
20X3	11.4% (實際)	443 人×200 單 位=88,600 單位	$88,600 \times \$30$ - \$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。

廷宣公司 20X1 年之盈餘增加 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。廷宣公司以加權平均機率為基礎，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。

廷宣公司 20X2 年之盈餘僅增加 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。

廷宣公司 20X3 年之盈餘成長率為 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	440 人 × 100 股 × \$60 × 1/2	\$1,320,000	\$1,320,000
20X2	(417 人 × 100 股 × \$60 × 2/3) — \$1,320,000	348,000	1,668,000
20X3	(419 人 × 100 股 × \$60 × 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
	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



範例三 附績效條件之給與－執行價格變動

- 本例重點：附績效條件之給與－執行價格變動之衡量。
- 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－執行價格變動。

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。執行價格為\$40。然而，若甘城公司於此 3 年間平均每年盈餘成長至少 10%，則執行價格將降至\$30。

甘城公司於給與日以執行價格\$30 為基礎，估計每單位認股權之公允價值為\$16；若執行價格為\$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，因此認股權之執行價格將為\$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執行價格為\$40。

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\$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（即執行價格為\$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	30,000 單位認股權×\$16×1/3	\$160,000	\$ 160,000
20X2	(30,000 單位認股權×\$16×2/3)－\$160,000	160,000	320,000
20X3	(30,000 單位認股權×\$12×3/3)－\$320,000	40,000	360,000

範例四 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，則該認股權將無法執行。若 20X3 年 12 月 31 日之股價高於 \$65，則可於往後 7 年之任何時點執行該認股權直至 20Y0 年 12 月 31 日。

陽明公司考慮股價在 20X3 年 12 月 31 日超過 \$65（認股權因而可執行）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。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	20,000 單位認股權 × \$21 × 1/3	\$140,000	\$ 140,000
20X2	(20,000 單位認股權 × \$21 × 2/3) - \$140,000	140,000	280,000
20X3	(20,000 單位認股權 × \$21 × 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。

範例五 修改合約條款及條件—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。大屯公司根據加權平均機率估計 100 位員工將於此 3 年期間離職，並喪失其認股權之權利。

假設 40 位員工於 20X1 年離職，且大屯公司於 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。

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。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。

20X1 年至 20X3 年認列之金額如下：

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

範例六 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 日所設定之執行價格為 \$60，惟玉山公司可能依市價修改認股權之執行價格。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 年之股價以及 20X4 年至 20Y0 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 12 月 31 日執行。

年度	12 月 31 日之 股價	當時之 執行價格	12 月 31 日 執行之認股權數量
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	當期費用	累積費用
20X1	10	25人 \times 2,000 \times 60%= 30,000單位	—	30,000 \times (\$63 - \$60) \times 1/3 = \$30,000	\$30,000
20X2	7	25人 \times 2,000 \times 72%= 36,000單位	—	36,000 \times (\$65 - \$62) \times 2/3 - \$30,000 = \$42,000	72,000
20X3	7 (實際)	25人 \times 2,000 \times 72%= 36,000單位(實際)	36,000	36,000 \times (\$75 - \$70) - \$72,000 = \$108,000	180,000
20X4	—	—	36,000 - 6,000 = 30,000	30,000 \times (\$88 - \$75) + 6,000 \times (\$88 - \$75) = \$468,000	648,000
20X5	—	—	30,000 - 8,000 = 22,000	22,000 \times (\$100 - \$88) + 8,000 \times (\$100 - \$88) = \$360,000	1,008,000
20X6	—	—	22,000 - 4,000 = 18,000	18,000 \times (\$90 - \$100) + 4,000 \times (\$90 - \$100) = (\$220,000)	788,000
20X7	—	—	18,000 - 8,000 = 10,000	10,000 \times (\$96 - \$90) + 8,000 \times (\$96 - \$90) = \$108,000	896,000
20X8	—	—	10,000 - 6,000 = 4,000	4,000 \times (\$105 - \$96) + 6,000 \times (\$105 - \$96) = \$90,000	986,000
20X9	—	—	4,000 - 2,000 = 2,000	2,000 \times (\$108 - \$105) + 2,000 \times (\$108 - \$105) = \$12,000	998,000
20Y0	—	—	2000 - 2,000 = 0	2,000 \times (\$115 - \$108) = \$14,000	1,012,000

範例七 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：現金交割之股份基礎給付交易。

雪山公司於20X1年1月1日以員工繼續服務三年為條件，給與500位員工每人200單位之現金股份增值權。

35位員工於20X1年離職，該公司估計20X2及20X3年將有60位員工離職。20X2年有40位員工離職且該公司估計將有25位員工於20X3年離職。結果在20X3年有22位員工離職。20X3年12月31日有100位員工執行其股份增值權，160位

員工係於 20X4 年 12 月 31 日執行其股份增值權，其餘 143 位員工則於 20X5 年 12 月 31 日執行其股份增值權。

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，其估計結果如下表所示，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
20X1	\$14.40	
20X2	15.50	
20X3	18.20	\$15.00
20X4	21.40	20.00
20X5		25.00

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

範例八 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（2,600 股股份×\$48）。選擇現金之公允價值為\$110,000（2,200 股虛擬股份×\$50）。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		費用	權益	負債
20X1	負債組成部分： $(2,200 \times \$52 \times 1/3)$	\$38,133		\$38,133
	權益組成部分： $(\$14,800 \times 1/3)$	4,933	\$4,933	
20X2	負債組成部分： $(2,200 \times \$55 \times 2/3) - \$38,133$	42,534		42,534
	權益組成部分： $(\$14,800 \times 1/3)$	4,933	4,933	
20X3	負債組成部分： $(2,200 \times \$60) - \$80,667$	51,333		51,333
	權益組成部分： $(\$14,800 \times 1/3)$	4,934	4,934	
20X3	情況一：支付現金\$132,000			(132,000)
	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>



範例九 集團企業間之股份基礎給付交易

- 本例重點：集團企業間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四十五條至第四十九條。
- 適用情況：集團企業間之股份基礎給付交易。

情況一 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。

情況二 子公司給與員工母公司之權益工具之股份基礎給付交易。

情況三 母公司給與其子公司員工現金之股份基礎給付交易。

情況四 母公司給與其子公司員工對子公司權益工具之權利之股份基礎給付交易。

情況一 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

母公司於20X1年1月1日給與子公司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。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。

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 ($2,000 \times 100 \times \$30 \times 0.8 \div 2$)，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 ($2,000 \times 100 \times \$30 \times 0.81 - \$2,400,000$)。		

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
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



情況二 子公司給與員工母公司之權益工具之股份基礎給付交易

20X1年1月1日，子公司與500位員工訂定各給與1,000單位母公司股份之協議，該協議之條件為若員工未在3年內離職，該股份則可於20X3年12月31日既得。母公司持有100%子公司股份。依第二十三號公報第四十八條之規定，因子公司未符合第四十二條之任一條件，故子公司應將與其員工之交易按現金交割處理，無論子公司係以何種方式取得該權益工具以履行其對員工之義務。子公司估計每年有20位員工離職，所給與權益工具於給與日之公允價值為\$15，20X1、20X2、20X3年12月31日之公允價值分別為\$18、\$21及\$23，假設各年度離職率與預期相符。

子公司各年度之員工勞務成本計算如下：

年度	計算	當期薪資支出	累積薪資支出
20X1	440人×1,000股×\$18×1/3	\$2,640,000	\$2,640,000
20X2	(440人×1,000股×\$21×2/3)－\$2,640,000	3,520,000	6,160,000
20X3	(440人×1,000股×\$23×3/3)－\$6,160,000	3,960,000	10,120,000

子公司給與員工其於20X1年1月1日購入之母公司股份440,000股，原始成本為\$16，等於該股份20X1年1月1日之公允價值，帳列透過損益按公允價值衡量之金融資產，所有既得股份在20X3年12月31日交割。母、子公司於20X1年至20X3年相關分錄如下：

子公司

20X1/1/1	透過損益按公允價值衡量之金融資產	7,040,000	
	現金		7,040,000
20X1/12/31	薪資支出	2,640,000	
	其他應付款－股份基礎給付		2,640,000
	透過損益按公允價值衡量之金融資產	880,000	
	透過損益按公允價值衡量之金融資產利益		880,000
	說明：440×1,000×(\$18－\$16)＝\$880,000。		
20X2/12/31	薪資支出	3,520,000	
	其他應付款－股份基礎給付		3,520,000
	透過損益按公允價值衡量之金融資產	1,320,000	
	透過損益按公允價值衡量之金融資產利益		1,320,000
	說明：440×1,000×(\$21－\$18)＝\$1,320,000。		



20X3/12/31	薪資支出	3,960,000	
	其他應付款－股份基礎給付		3,960,000
	透過損益按公允價值衡量之金融資產	880,000	
	透過損益按公允價值衡量之金融資產利益		880,000
	說明：440×1,000×(\$23－\$21)＝\$880,000。		
	其他應付款－股份基礎給付	10,120,000	
	透過損益按公允價值衡量之金融資產		10,120,000
	說明：440,000×\$23＝\$10,120,000。		

母公司

20X1/12/31	採權益法認列之投資損益	1,760,000	
	採用權益法之投資		1,760,000
	說明：母公司依權益法認列子公司之損益份額〔(\$2,640,000)＋\$880,000〕×100%＝(\$1,760,000)。		
	採權益法認列之投資損益	880,000	
	採用權益法之投資		880,000
	說明：沖銷子公司認列所持有母公司股票之公允價值變動利益。		
	庫藏股票	7,040,000	
	採用權益法之投資		7,040,000
	說明：440×1,000×\$16＝\$7,040,000。		
	假設母公司於20X2年初迴轉此重分類分錄。		
20X2/12/31	採權益法認列之投資損益	2,200,000	
	採用權益法之投資		2,200,000
	說明：母公司依權益法認列子公司之損益份額〔(\$3,520,000)＋\$1,320,000〕×100%＝(\$2,200,000)。		
	採權益法認列之投資損益	1,320,000	
	採用權益法之投資		1,320,000
	說明：沖銷子公司認列所持有母公司股票之公允價值變動利益。		

20X2/12/31	庫藏股票	7,040,000	
	採用權益法之投資		7,040,000
	假設母公司於 20X3 年初迴轉此重分類分錄。		
20X3/12/31	採權益法認列之投資損益	3,080,000	
	採用權益法之投資		3,080,000
	說明：母公司依權益法認列子公司之損益份額〔（\$3,960,000）+ \$880,000〕×100%=（\$3,080,000）。		
	採權益法認列之投資損益	880,000	
	採用權益法之投資		880,000
	說明：沖銷子公司認列所持有母公司股票之公允價值變動利益。		
	庫藏股票	7,040,000	
	採用權益法之投資		7,040,000
	採用權益法之投資	10,120,000	
	庫藏股票		7,040,000
	資本公積—庫藏股票交易		3,080,000 ¹
	說明：認列子公司轉讓所持有母公司股票之公允價值與成本間之差額為資本公積 $440 \times 1,000 \times (\$23 - \$16) = \$3,080,000$ 。		

¹ 若母公司帳上無同種類資本公積可供沖抵，則應借記保留盈餘。

情況三 母公司給與其子公司員工現金之股份基礎給付交易

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	10,000×\$50×1/3	\$166,667	\$166,667	\$—	\$—
20X2	10,000×\$50×1/3	—	166,667		
	10,000×\$50×1/3			166,667	166,667
20X3	10,000×\$50×1/3	—	166,667		
	10,000×\$50×2/3			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	10,000×\$52×1/3	\$173,333	\$173,333	\$—	\$—
20X2	10,000×\$50×1/3	(6,666)	166,667		
	10,000×\$50×1/3			166,667	166,667
20X3	10,000×\$60×1/3	33,333	200,000		
	10,000×\$60×2/3			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

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
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
20X3/12/31	其他應付款－股份基礎給付	600,000	
	現金		600,000

情況四 母公司給與其子公司員工對子公司權益工具之權利之股份基礎給付交易

母公司於20X1年1月1日與該子公司500位員工訂定各給與1,000單位子公司股票之協議，母公司之條件為若員工未在3年內離職，該股票則可於20X3年12月31日既得。依第二十三號公報第四十五條之規定，企業於股份基礎給付交易中取得勞務作為其本身權益工具之對價者，均應將該等交易按權益交割處理，無論員工對於企業權益工具之權利係由企業本身或其股東所給與，或股份基礎給付協議係由企業本身或其股東交割。依第二十三號公報第四十六條之規定，若股東負有向被投資者之員工交割該交易之義務，其所提供者係被投資者而非其本身之權益工具。因此，若被投資者與股東屬同一集團，該股東應依現金交割之股份基礎給付交易所適用之相關規定衡量其義務。子公司估計每年有20位員工離職，所給與權益工具於給與日之公允價值為\$15，20X1、20X2、20X3年12月31日之公允價值分別為\$18、\$21及\$23。假設20X1至20X3年子公司除該股份基礎給付交易外並無其他交易，並假設子公司各年度離職率與預期相符。母公司於20X3年12月31日轉讓與子公司員工共440,000股之子公司股權。

子公司20X1年至20X3年之員工勞務成本計算如下：

年度	計算	當期薪資支出	累積薪資支出
20X1	440人×1,000股×\$15×1/3	\$2,200,000	\$2,200,000
20X2	(440人×1,000股×\$15×2/3)－\$2,200,000	2,200,000	4,400,000
20X3	(440人×1,000股×\$15×3/3)－\$4,400,000	2,200,000	6,600,000

母公司20X1年至20X3年之投入資本計算如下：

年度	計算	當期投入資本	累積投入資本
20X1	440 人×1,000 股×\$18×1/3	\$2,640,000	\$2,640,000
20X2	(440 人×1,000 股×\$21×2/3)－\$2,640,000	3,520,000	6,160,000
20X3	(440 人×1,000 股×\$23×3/3)－\$6,160,000	3,960,000	10,120,000

母、子公司於 20X1 年至 20X3 年相關分錄如下：

子公司

20X1/12/31	薪資支出	2,200,000	
	資本公積－股份基礎給付		2,200,000
20X2/12/31	薪資支出	2,200,000	
	資本公積－股份基礎給付		2,200,000
20X3/12/31	薪資支出	2,200,000	
	資本公積－股份基礎給付		2,200,000

母公司

20X1/12/31	採用權益法之投資	2,640,000	
	其他應付款－股份基礎給付		2,640,000
20X2/12/31	採用權益法之投資	3,520,000	
	其他應付款－股份基礎給付		3,520,000
20X3/12/31	採用權益法之投資	3,960,000	
	其他應付款－股份基礎給付		3,960,000
	其他應付款	10,120,000	
	採用權益法之投資		10,120,000

範例十 企業以庫藏股票轉讓與員工

- 本例重點：企業以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。

情況一 轉讓價格不低於實際買回股份之平均價格。

情況二 轉讓價格低於實際買回股份之平均價格。

情況一 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 \$167,680,000，平均每股買回價格為 \$10.48。20X2 年 3 月 31 日經董事會決議，將已買回股數 10,000,000 股轉讓員工，轉讓價格每股 \$11，認股基準日為 20X2 年 4 月 10 日。該轉讓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 \$1.02。向陽公司最終於 20X2 年 4 月 30 日轉讓員工總股數 9,980,000 股，其收取股款總額為 \$109,780,000，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	167,680,000	
20X1/11/30	現金		167,680,000
20X2/3/31	薪資支出	10,200,000	
	資本公積－員工認股權		10,200,000
	說明：10,000,000×\$1.02=\$10,200,000。		
20X2/4/30	現金	109,450,660	
	資本公積－員工認股權	10,179,600	
	庫藏股票		104,590,400
	資本公積－庫藏股票交易		15,039,860
	說明：\$109,780,000×(1-3‰)=\$109,450,660		
	9,980,000×\$1.02=\$10,179,600		
	9,980,000×\$10.48=\$104,590,400。		
20X2/4/30	資本公積－員工認股權	20,400	
	資本公積－已失效認股權		20,400
	說明：\$10,200,000－\$10,179,600=\$20,400。		



情況二 轉讓價格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 \$167,680,000，平均每股買回價格為 \$10.48。20X2 年 6 月 8 日股東會決議可將已買回股數 10,000,000 股低價轉讓員工，轉讓價格每股 \$7.5，董事會於 20X2 年 10 月 20 日宣告轉讓員工 10,000,000 股，認股基準日訂為 20X2 年 10 月 31 日。該低價轉讓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 \$11.621。向陽公司最終於 20X2 年 11 月 15 日轉讓員工總股數 9,980,000 股，其收取股款總額為 \$74,850,000，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	167,680,000	
20X1/12/14	現金		167,680,000
20X2/10/20	薪資支出	116,210,000	
	資本公積－員工認股權		116,210,000
	說明： $10,000,000 \times \$11.621 = \$116,210,000$ 。		
20X2/11/15	現金	74,625,450	
	資本公積－員工認股權	115,977,580	
	庫藏股票		104,590,400
	資本公積－庫藏股票交易		86,012,630
	說明： $\$74,850,000 \times (1 - 3\%) = \$74,625,450$		
	$9,980,000 \times \$11.621 = \$115,977,580$		
	$9,980,000 \times \$10.48 = \$104,590,400$ 。		
20X2/11/15	資本公積－員工認股權	232,420	
	資本公積－已失效認股權		232,420
	說明： $\$116,210,000 - \$115,977,580 = \$232,420$ 。		

範例十一 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 15 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：2,000,000×\$10.05=\$20,100,000。		
20X1/11/15	現金	64,000,000	
	預收股款		64,000,000
20X1/11/24	預收股款	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
	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 22 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：2,000,000×\$10.05=\$20,100,000。		
20X1/11/15	現金	64,000,000	
	預收股款		64,000,000
20X1/11/22	預收股款	64,000,000	
	現金		64,000,000
20X1/11/22	資本公積－員工認股權	20,100,000	
	薪資支出		20,100,000

