

107年度企業會計準則公報宣導會

企業會計準則公報之最新修訂

主講人：江淑玲教授

國立台北商業大學會計資訊學系

報告大綱

- 修訂準則內容

- 企會準則第6號「投資關聯企業及合資」
- 企會準則第7號「企業合併及具控制之投資」
- 企會準則第8號「不動產、廠房及設備」
- 企會準則第17號「生物資產」

- 增訂準則內容

- 企會準則第15號「金融工具」

- 增訂新準則

- 企會準則第23號「股份給付基礎」

企業會計準則公報第6號

投資關聯企業及合資

- 修訂內容-配合IAS 28 修訂
 - 適用權益法之豁免
 - 側流交易之未實現損益銷除
 - 被投資者之會計政策
- 修訂生效日及適用情形

第17條--適用權益法之豁免

- 釐清創投等投資個體適用權益法之豁免
- 適用權益法之豁免係就每一關聯企業或合資分別選擇

修訂條文

企業屬創業投資組織、共同基金、單位信託或類似個體(包括與投資連結之保險基金)之個體，或透過該等個體持有對關聯企業或合資之投資時，**得**選擇依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定，按公允價值衡量該投資，其公允價值變動列入損益。企業應於原始認列關聯企業或合資時，就每一關聯企業或合資分別作此選擇。

原 條 文

對關聯企業或合資之投資，若係直接或間接透過屬創業投資組織、共同基金、單位信託或類似個體(包括與投資連結之保險基金)之個體持有時，該個體得選擇依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定，按公允價值衡量對該等關聯企業或合資之投資，其公允價值變動列入損益。

第22條--修改側流交易之未實現損益銷除

修訂條文

原條文

企業對關聯企業或合資之順流、逆流及側流交易所產生之未實現損益，應加以銷除，其銷除方式如下：

1. 順流交易：未實現損益應按期末持股比例銷除。
2. 逆流交易：未實現損益應按約當持股比例銷除。

3. 側流交易：

(1) 若投資者對產生交易之各被投資者均未具控制，各被投資者間未實現損益，應按投資者持有各被投資者約當持股比例相乘後之比例銷除。

(2) 若投資者對交易之一方具控制，但對交易之另一方僅具重大影響或聯合控制：

① 若產生側流交易損益者為投資者之關聯企業或合資，則前述未實現損益應按投資者對該關聯企業或合資之約當持股比例銷除。

② 若產生側流交易損益者為投資者之子公司，則前述未實現損益應按投資者對該關聯企業或合資之約當持股比例乘以投資者對該子公司之約當持股比例後之比例銷除。

3. 側流交易：若投資者對產生交易之各被投資者並非均具控制，各被投資者間未實現損益，應按投資者持有各被投資者約當持股比例相乘後之比例銷除。

● 母公司對子公司順流及逆流交易所產生之未實現損益銷除方式：

1. 順流交易：未實現損益應全數銷除。
2. 逆流交易：未實現損益應按約當持股比例銷除。(EAS 7.12)

釋例：側流交易之未實現損益銷除

甲公司持有A公司與B公司之股權，X5年A公司與B公司間進行帳面金額\$100,000，售價\$150,000之存貨交易，該批存貨至X5年底尚未售出。

情況一：A公司與B公司均為甲公司之關聯企業，X5年甲公司對A公司與B公司之約當持股率分別為40%與30%。

情況二：A公司為關聯企業，B公司為子公司，X5年甲公司對A公司與B公司之約當持股率分別為40%與60%。

未實現損益銷除	A售予B：A⇨甲⇨B	B售予A：B⇨甲⇨A
情況一	$\$50,000 \times 40\% \times 30\% = \$6,000$	$\$50,000 \times 30\% \times 40\% = \$6,000$
情況二	$\$50,000 \times 40\% \times 100\% = \$20,000$	$\$50,000 \times 60\% \times 40\% = \$12,000$

第24條--被投資者之會計政策

- 非為投資個體之企業對屬投資個體之關聯企業或合資採用權益法時，就投資個體關聯企業或合資對其子公司之權益得維持公允價值衡量。
- 企業得就每一投資個體關聯企業或投資個體合資分別作此選擇。

修訂條文

企業編製財務報表時，應對相似交易及事項採用統一會計政策。關聯企業或合資之會計政策若與企業不同，企業採用權益法時，應調整關聯企業或合資之財務報表，使其符合企業之會計政策。但實務上不可行時，不在此限。

若企業本身非為投資個體，對投資個體關聯企業或投資個體合資採用權益法時，就投資個體關聯企業或投資個體合資對其子公司之權益，得維持該投資個體關聯企業或投資個體合資所採用之公允價值衡量。企業得就每一投資個體關聯企業或投資個體合資分別作此選擇，並應於後續期間一致適用。

原 條 文

第33條--修訂生效日及適用情形

- 中華民國108年1月1日以後開始之報導期間追溯適用修訂條文
- 得提前適用

修訂條文	原 條 文
<p>本公報於中華民國一〇四年十月二十八日發布，<u>於中華民國一〇七年〇〇月〇〇日第一次修訂。企業應於中華民國一〇八年一月一日以後開始之報導期間追溯適用本公報第一次修訂條文，亦得提前適用。企業若提前適用本公報第一次修訂條文，應揭露該事實。</u></p> <p><u>原已採用本公報之企業，應依企業會計準則公報第四號「會計政策、估計與錯誤」之規定，追溯適用本公報第一次修訂條文。</u></p>	<p>本公報於中華民國一〇四年十月二十八日發布，<u>對報導期間開始日在中華民國一〇五年一月一日以後之財務報表適用，但亦得提前適用。</u></p>

企業會計準則公報第7號

企業合併及具控制之投資

- 修訂內容-配合IFRS 3及IFRS 10 修訂
 - 投資個體之例外規定
 - 或有對價
- 修訂生效日及適用情形

第15條--投資個體之例外規定

- 企業為投資個體時，若提供與投資相關之服務或活動之子公司本身係投資個體，則企業應透過損益按公允價值衡量該子公司。

修訂條文

當投資個體取得對另一個體之控制時，應依企業會計準則公報第十五號「金融工具」(以下簡稱第十五號公報)之規定，按公允價值衡量該投資，其公允價值變動認列為損益。

若一投資個體之子公司本身非投資個體，且該子公司之主要目的及活動係對該個體或其他方提供與投資個體投資活動相關之服務，該投資個體應依本公報第九條之規定，對該子公司採用權益法處理。若前述提供與投資相關服務之子公司本身係投資個體，其母公司應依第十五號公報之規定，按公允價值衡量該子公司，其公允價值變動認列為損益。

原條文

當投資個體取得對另一個體之控制時，應依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定，按公允價值衡量該投資，其公允價值變動列入損益。

若一投資個體有一子公司提供與投資個體投資活動相關之服務，該投資個體應依本公報第九條之規定，對該子公司採用權益法處理。

第37條--或有對價

- 收購者對於非屬衡量期間調整之或有對價公允價值變動，除分類為權益者外，均應將其公允價值之變動認列為損益。

修訂條文

收購者於收購日後，對於或有對價公允價值變動之認列，可能係因收購者於收購日後始取得該日已存在事實與情況之額外資訊，此項變動係屬衡量期間之調整。惟該變動若源自收購日後之事項，則非屬衡量期間調整。例如，符合盈餘目標、達到特定股價或達成研究及發展計畫之里程碑。收購者對於非屬衡量期間調整之或有對價公允價值變動，應依下列方式處理：

1.分類為權益之或有對價不得再衡量，且其後續交割應在權益內調整。

2.其他或有對價：

(1)屬企業會計準則公報第十五號「金融工具」(以下簡稱第十五號公報)之範圍者，於每一報導期間結束日應按公允價值衡量，且公允價值變動應依第十五號公報之規定認列為損益。

(2)非屬第十五號公報之範圍者，於每一報導期間結束日應按公允價值衡量，且公允價值變動應認列為損益。

原 條 文

2.分類為資產或負債之或有對價：

(1)為金融工具並屬企業會計準則公報第十五號「金融工具」(以下簡稱第十五號公報)之範圍者，應按公允價值衡量，所產生之利益或損失，依第十五號公報之規定，認列為損益或其他綜合損益。

(2)非屬第十五號公報之範圍者，應依企業會計準則公報第九號「負債準備、或有負債及或有資產」或其他適當之企業會計準則公報處理。

第40條--修訂生效日及適用情形

- 中華民國108年1月1日以後開始之報導期間適用修訂條文
 - 第15條採追溯適用
 - 第37條採推延適用
- 均得提前適用

修訂條文	原 條 文
<p>本公報於中華民國一〇四年十一月四日發布，<u>於中華民國一〇七年〇〇月〇〇日第一次修訂。企業應於中華民國一〇八年一月一日以後開始之報導期間適用本公報第一次修訂條文，亦得提前適用。</u></p> <p><u>企業應追溯適用本公報第一次修訂條文第十五條之規定，並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)之規定處理。惟適用本公報第一次修訂條文第十五條之規定時，企業僅須對適用該規定之日之前一年度報導期間列報第四號公報第十六條第一項第二款所規定之量化資訊。</u></p> <p><u>企業對收購日在中華民國一〇八年一月一日以後之企業合併，應推延適用本公報第一次修訂條文第三十七條之規定。</u></p>	<p>本公報於中華民國一〇四年十一月四日發布，<u>對報導期間開始日在中華民國一〇五年一月一日以後之財務報表適用，但亦得提前適用。</u></p>

企業會計準則公報第8號

不動產、廠房及設備

- 修訂內容

- 「生產性植物」應適用本公報
- 修訂「不動產、廠房及設備」之定義
- 增訂「生產性植物」之定義
- 增訂「生產性植物」之成本要素

- 修訂生效日及適用情形

第2條-- 「生產性植物」應適用本公報

- 生產性植物應適用本公報，但生產性植物上生長之中農產品及所收成之農業產品不適用本公報。

修訂條文	原 條 文
<p>本公報不適用於下列項目：</p> <p>1.與農業活動有關之生物資產，<u>包括生產性植物上生長中之農產品及所收成之農業產品</u>(見企業會計準則公報第十七號「生物資產」)。<u>但生產性植物應適用本公報。</u></p>	<p>本公報不適用於下列項目：</p> <p>1.與農業活動有關之生物資產(見企業會計準則公報第十七號「生物資產」)。</p>
<p>2.礦業權及礦藏(例如，石油、天然氣及類似非再生資源)。</p> <p>3.投資性不動產(見企業會計準則公報第十六號「投資性不動產」)。但其採用成本模式者，仍應適用本公報之成本模式。</p>	

第3條-- 「不動產、廠房及設備」之定義

- 不動產、廠房及設備包括生產性植物，並新增生產性植物之定義。

修訂條文	原 條 文
<p>本公報用語定義如下：</p> <p>1.不動產、廠房及設備：係指同時符合下列條件之有形項目：</p> <p>(1) 用於商品或勞務之生產或提供、出租予他人或供管理目的而持有。</p> <p>(2) 預期使用期間超過一年。</p> <p><u>不動產、廠房及設備包括生產性植物。</u></p> <p>10.生產性植物：係指符合下列所有條件且具生命之植物：</p> <p><u>(1)用於農業產品之生產或供給。</u></p> <p><u>(2)預期生產農產品期間超過一期。</u></p> <p><u>(3)將其作為農業產品出售之可能性甚低。</u></p>	<p>本公報用語定義如下：</p> <p>1.不動產、廠房及設備：係指同時符合下列條件之有形項目：</p> <p>(1) 用於商品或勞務之生產或提供出租予他人或供管理目的而持有。</p> <p>(2) 預期使用期間超過一年。</p>

第13條--生產性植物成本要素

- 生產性植物在於能符合管理階層預期運作方式之必要狀態及地點前之必要栽培活動，其會計處理與自建不動產、廠房及設備項目相同。

修訂條文

原 條 文

自建資產成本之決定原則與取得資產成本相同。企業若自行建造不動產、廠房及設備項目，並於正常營運過程中亦製造類似資產以供銷售，則該自建資產之成本通常與建造供銷售用資產之成本相同。因此，計算該資產成本時，任何內部利益均應銷除，自建資產過程中之原料、人工或其他資源之異常損耗，亦不應列入該等資產之成本。有關利息費用認列為自建不動產、廠房及設備項目帳面金額之組成部分，應依企業會計準則公報第十一號「借款成本」之規定處理。

生產性植物在於能符合管理階層預期運作方式之必要狀態及地點前之必要栽培活動，其會計處理應比照前項規定處理。

第31條--修訂生效日及適用情形

- 中華民國108年1月1日以後開始之報導期間推延適用修訂條文。
- 不得提前適用。
- 前期「生物資產」項下之生產性植物期末帳面金額，重分類至「不動產、廠房及設備」項下之生產性植物。
- 比較期間內之生產性植物，亦應作相同之重分類。
- 無須揭露當期各個受影響之財務報表單行項目之調整金額。

修訂條文	原 條 文
<p>本公報於中華民國一〇四年九月二十三日發布，於中華民國一〇六年十一月十五日第一次修訂。企業應於中華民國一〇八年一月一日以後開始之報導期間<u>推延適用</u>本公報第一次修訂條文，<u>不得提前適用</u>。</p> <p><u>企業於適用本公報第一次修訂條文時，應將前期依企業會計準則公報第十七號「生物資產」處理之生產性植物期末帳面金額重分類至不動產、廠房及設備項下之生產性植物，作為當期期初生產性植物之初始金額。此外，企業於適用本公報第一次修訂條文所編製之財務報表，對所列報比較期間內之生產性植物，亦應作相同之重分類，並於財務報表附註中揭露重分類之項目及金額，但無須依企業會計準則公報第四號「會計政策、估計與錯誤」第十六條第一項第二款之規定，揭露當期各個受影響之財務報表單行項目之調整金額。</u></p>	<p>本公報於中華民國一〇四年九月二十三日發布，對報導期間開始日在中華民國一〇五年一月一日以後之財務報表適用，但亦得提前適用。</p>

企業會計準則公報第17號

生物資產

- 修訂內容

- 「生產性植物」不適用本公報

- 增訂「生產性植物」之定義

- 「農產品」修改為「農業產品」

- 修訂生效日及適用情形

第2條-- 「生產性植物」不應適用本公報

- 生產性植物不適用本公報，而應適用企業會計準則公報第八號「不動產、廠房及設備」，並作文字修改。

修訂條文	原條文
本公報不適用於下列各項： 1.與農業活動有關之土地(見企業會計準則公報第八號「不動產、廠房及設備」及企業會計準則公報第十六號「投資性不動產」) 2.與農業活動有關之無形資產(見企業會計準則公報第十八號「無形資產」)。 3.與農業活動有關之生產性植物(見企業會計準則公報第八號「不動產、廠房及設備」)。但生產性植物上之農產品適用本公報。 4.收成點後之農業產品(見企業會計準則公報第五號「存貨」)。	3.農產品收成點以後之會計處理，應依存貨之規定處理(見企業會計準則公報第五號「存貨」)。

- 第5、7、9、11條之「農產品」修改為「農業產品」

第3條--增訂「生產性植物」之定義

- 生產性植物上生長中之農產品亦屬生物性資產、新增生產性植物之定義及修改農業產品之定義，並作文字修改。

修訂條文	原條文
<p>本公報用語定義如下：</p> <ol style="list-style-type: none">1. 農業活動：係指企業對生物資產之生物轉化及收成之管理，以供銷售、轉換為<u>農業產品</u>或轉換為額外之生物資產。2. 生物資產：係指具有生命之動物或植物。<u>在生產性植物上生長中之農產品亦屬之。</u>3. 農業產品：係指自生物資產所收成之農產品。4. 生物轉化：係指導致生物資產品質或數量發生改變之<u>繁殖</u>、<u>成長</u>、<u>生產</u>及<u>退化</u>過程。6. 生產性植物：係指符合下列所有條件且具生命之植物：<ol style="list-style-type: none">(1)用於農業產品之生產或供給。(2)預期生產農產品期間超過一期。(3)將其作為農業產品出售之可能性甚低。 <p><u>下列非為生產性植物：</u></p> <ol style="list-style-type: none">(1)所栽培之植物係收成作為農業產品(例如，長成後作為木材使用之樹木)。(2)所栽培之植物係為生產農業產品，且企業將該植物收成並作為農業產品出售之可能性並非甚低(例如，同時為果實及木材而栽培之樹木)。(3)一年生作物(例如，玉米及小麥)。	<p>本公報用語定義如下：</p> <ol style="list-style-type: none">1. 農業活動：係指企業對生物資產之生物轉化及收成之管理，以供銷售、轉換為<u>農產品</u>或轉換為額外之生物資產2. 生物資產：係指具有生命之動物或植物。3. 農產品：係指生物資產之<u>收成品</u>。4. 生物轉化：係指導致生物資產品質或數量發生改變之<u>成長</u>、<u>退化</u>、<u>生產</u>及<u>繁殖</u>過程。

第11條--增訂「生產性植物」之定義

- 參考國際會計準則第41號「農業」，新增應揭露之資訊。

修訂條文	原 條 文
<p>生物資產採用公允價值模式衡量時，應揭露下列資訊：</p> <ol style="list-style-type: none">1. 生物資產之說明。2. 於決定各生物資產群組及<u>農業產品</u>群組之公允價值時，所採用之方法及重大假設。3. 生物資產及<u>農業產品</u>原始認列所產生之利益或損失總額，以及<u>生物資產本期公允價值減出售成本之變動所產生之利益或損失總額</u>。4. 期初與期末帳面金額之調節，列示下列各項：<ol style="list-style-type: none">(1) 因公允價值減出售成本之變動所產生之利益或損失。(2) 因購買而增加之金額。(3) 因收成而減少之金額。(4) 其他變動之金額。	<p>生物資產採用公允價值模式衡量時，應揭露下列資訊：</p> <ol style="list-style-type: none">1. 生物資產之說明。2. 於決定各生物資產群組及<u>農產品</u>群組之公允價值時，所採用之方法及重大假設。3. 生物資產及<u>農產品</u>原始認列以公允價值減出售成本衡量所產生之利益或損失總額。4. 期初與期末帳面金額之調節，列示下列各項：<ol style="list-style-type: none">(1) 因公允價值減出售成本之變動所產生之利益或損失。(2) 因購買而增加之金額。(3) 因收成而減少之金額。(4) 其他變動金額。

第13條--修訂生效日及適用情形

- 修訂生效日及適用情形同EAS 8.31之修訂。

修訂條文	原 條 文
<p>本公報於中華民國一〇四年九月三十日發布，<u>於中華民國一〇六年十一月十五日第一次修訂。企業應於中華民國一〇八年一月一日以後開始之報導期間推延適用第一次修訂條文，不得提前適用。</u></p> <p><u>企業於適用本公報第一次修訂條文時，應將前一期依本公報處理之生產性植物期末帳面金額重分類至不動產、廠房及設備項下之生產性植物。此外，企業於適用本公報第一次修訂條文所編製之財務報表，對所列報比較期間之生產性植物，亦應作相同之重分類，並於財務報表附註中揭露重分類之項目及金額，但無須依企業會計準則公報第四號「會計政策、估計與錯誤」第十六條第一項第二款之規定，揭露當期各個受影響之財務報表單行項目之調整金額。</u></p>	<p>本公報於中華民國一〇四年九月三十日發布，<u>對報導期間開始日在中華民國一〇五年一月一日以後之財務報表適用，但亦得提前適用。</u></p>

企業會計準則公報第15號

金融工具

- 修訂內容

- 增訂「複合金融工具」之會計處理

- 配合公司法修正非公開發行股票之公司

- 得私募轉換公司債及附認股權公司債

- 修訂生效日及適用情形

複合金融工具

- 新增第四十五條之一

非衍生金融工具發行人應評估該金融工具之條款，以決定其是否為同時包含負債及權益組成部分之複合金融工具，並依第六條之規定，將前述組成部分分類為金融負債、金融資產或權益工具。

- 第六條

企業發行之金融工具於原始認列時，應依合約協議之實質與第四條之定義，將該金融工具或其組成部分，分類為金融負債、金融資產或權益工具。

複合金融工具(續)

- 新增第四十五條之二

企業發行之金融工具，同時產生金融負債及給與持有人將該工具轉換為企業權益工具之選擇權時，企業應分別認列此金融工具之組成部分。

- 例如，當企業發行之債券或類似工具可轉換為其固定數量之普通股，該金融工具即為複合金融工具。
- 此等工具包含兩項組成部分：金融負債(交付現金或另一項金融資產之合約協議)及權益工具(在一特定期間內，給與持有人有權轉換為企業固定數量普通股之買權)。
- 企業發行該金融工具，實質上等於同時發行具提前清償條款之債務工具及可認購普通股之認股證，或發行一項附可分離認股證之債務工具，故應分類為負債及權益組成部分。

複合金融工具(續)

- 新增第四十五條之三

可轉換工具並不因轉換選擇權是否行使之可能性變動，而修正對其負債及權益組成部分之分類。

- 持有人並非皆以預期之方式執行選擇權，例如，因轉換產生之稅負效果對不同之持有人可能有異。再者，轉換之可能性亦將隨時間經過而改變。
- 企業未來支付之合約義務係於該轉換選擇權經由轉換、工具之到期或其他交易始得消滅。

複合金融工具(續)

- 新增第四十五條之四

複合金融工具之原始帳面金額分攤至權益及負債組成部分時，權益組成部分之金額，應等於該複合工具整體之公允價值減除經單獨決定之負債組成部分金額後之剩餘金額。

- 嵌入複合金融工具之衍生特性(如買權)之價值，除屬權益組成部分(如權益轉換選擇權)外，應歸屬於負債組成部分。
- 原始認列時，分攤予負債及權益組成部分之帳面金額總額應等於歸屬於該工具之整體公允價值。
- 原始認列複合金融工具之組成部分時，並不會產生利益或損失。

$$\text{權益} = \text{資產} - \text{負債}$$

複合金融工具(續)

- 新增第四十五條之五

可轉換為普通股之債券發行人依第四十五條之四所述之方法分攤時，應先衡量無相關權益組成部分之類似負債(包括任何嵌入式非權益衍生特性)之公允價值，以決定負債組成部分之帳面金額。

- 複合金融工具屬權益組成部分(如權益轉換選擇權)之帳面金額，應為複合金融工具整體公允價值減負債組成部分之帳面金額後之剩餘金額。

複合金融工具(續)

- 新增第四十五條之六

可轉換為企業固定數量普通股之債務工具於到期轉換時，企業應除列負債組成部分並將其認列為權益。債務工具到期轉換時並不會產生利益或損失。原權益組成部分仍應列為權益。

複合金融工具(續)

- 新增第四十五條之七

若企業於到期日前藉由提前贖回或再買回而清償可轉換工具，企業應於交易日將贖回或再買回所支付對價及交易成本分攤至該工具之負債及權益組成部分。

- 前述支付對價及交易成本，歸屬於清償負債之部分與負債組成部分帳面金額間之差額應認列為損益，歸屬於權益之部分與權益組成部分帳面金額間之差額應認列為權益。
- 前項所述支付對價及交易成本分攤至個別組成部分所採用之方法，應與企業發行可轉換工具時將所收取之金額原始分攤至個別組成部分之方法相同。

複合金融工具(續)

- 新增第四十五條之八

企業可能修改可轉換工具之條款以誘導提前轉換，例如，於特定日前轉換則提供更有利之轉換比率或支付其他額外對價。

- 於修改條款之日，持有人依修訂後條款轉換可收取對價之公允價值，與持有人若依原條款轉換可收取對價之公允價值兩者之差額，應認列為損失。

第49條--新增發行複合金融工具之相關交易成本之會計處理

修訂條文

一項以上之交易所共同發生之相關交易成本(例如，同時發行某些股票及其他股票於證券交易所掛牌之成本)，應以合理且與類似交易一致之分攤基礎，分攤至該等交易。

發行複合金融工具之相關交易成本，應按發行價款之分攤比例，分攤至該工具之負債及權益組成部分。

原 條 文

第61條--修訂生效日及適用情形

- 中華民國108年1月1日以後開始之報導期間追溯適用修訂條文
- 得提前適用

修訂條文	原條文
<p>本公報於中華民國一〇四年十一月十一日發布，<u>於中華民國一〇七年八月二十二日第一次修訂</u>。企業應於中華民國一〇八年一月一日以後開始之報導期間<u>追溯適用</u>本公報第一次修訂條文，亦得提前適用。企業若提前適用本公報第一次修訂條文，應揭露該事實。</p>	<p>本公報於中華民國一〇四年十一月十一日發布，<u>對報導期間開始日在中華民國一〇五年一月一日以後之財務報表適用</u>，但亦得提前適用。</p>
<p>原已採用本公報之企業，追溯適用本公報第一次修訂條文時，應依企業會計準則公報第四號「會計政策、估計與錯誤」之規定處理。</p>	

釋例：複合金融工具發行

X5年12月31日甲公司以\$1,050,000發行面額\$1,000,000之可轉換公司債，轉換價格為\$25。經評估未含轉換權之公司債其公允價值為\$980,000，轉換權之公允價值為\$80,000。甲公司並支付相關交易成本\$30,000。

	發行價款	發行價款 分攤比例	分攤交 易成本	認列金額
複合金融工具公允價值	\$1,050,000	100%	\$30,000	\$1,020,000
減：負債組成部分公允價值	<u>980,000</u>	93.33%	<u>28,000</u>	<u>952,000</u>
權益組成部分分攤金額	<u>\$ 70,000</u>	6.67%	<u>\$ 2,000</u>	<u>\$ 68,000</u>

X5/12/31	現金	1,020,000	
	應付公司債折價	48,000	
	應付公司債		1,000,000
	資本公積—認股權		68,000

釋例：多項嵌入式衍生特性之複合金融工具發行

X5年12月31日甲公司以\$1,050,000發行面額\$1,000,000之可買回可轉換公司債，轉換價格為\$25，甲公司於X7年底可按102價格買回該公司債。經評估未含買回權與轉換權之公司債其公允價值為\$1,030,000，買回權之公允價值為\$20,000，轉換權之公允價值為\$80,000。

- 負債組成部分公允價值=未含買回權與轉換權之公司債公允價值
\$1,030,000 — 買回權公允價值\$20,000 = \$1,010,000
 - 依買回權與主契約是否緊密關聯決定是否分拆買回權
- 權益組成部分分攤金額 = \$1,050,000 — \$1,010,000 = \$40,000

	非緊密關聯分拆買回權		緊密關聯不分拆買回權	
現金	1,050,000		1,050,000	
透過損益按公允價值衡量之金融資產—買回權	20,000			
應付公司債		1,000,000		1,000,000
應付公司債溢價		30,000		10,000
資本公積—認股權		40,000		40,000

釋例：複合金融工具提前贖回

X8年1月1日甲公司以\$1,050,000向債券持有人買回X5年發行之可轉換公司債，經評估未含轉換權之公司債其公允價值為\$1,008,000，甲公司並支付相關交易成本\$30,000。X7年12月31日該可轉換公司債負債組成部分帳面金額為\$987,000，原權益組成部分之帳面金額為68,000。

	買回價款	支付對價 分攤比例	分攤交易成本	支付價款
複合金融工具公允價值	\$1,050,000	100%	\$30,000	\$1,080,000
減：負債組成部分公允價值	<u>1,008,000</u>	96%	<u>28,800</u>	<u>1,036,800</u>
權益組成部分分攤金額	<u>\$ 42,000</u>	4%	<u>\$ 1,200</u>	<u>\$ 43,200</u>

負債組成部分			權益組成部分		
應付公司債	1,000,000		資本公積—認股權	68,000	
債券收回損失	49,800		資本公積—庫藏股票交易		24,800
應付公司債折價		13,000	現金		43,200
現金		1,036,800			

釋例：可轉換工具轉換

X6年初甲公司發行面額\$1,000,000，每年12月31日付息之可轉換公司債，自X7年起可按轉換價格\$25轉換為甲公司面額\$10普通股一股。

X7年12月31日該可轉換公司債負債組成部分帳面金額為\$987,000，原權益組成部分之帳面金額為68,000。

X8年1月1日面額\$100,000可轉換公司債行使轉換權，轉換為普通股4,000股，當日甲公司普通股股價為\$50。

X8/ 1/ 1	應付公司債	100,000	
	資本公積—認股權	6,800	
	應付公司債折價		1,300
	普通股股本		40,000
	資本公積—普通股股票溢價		65,500

釋例：修改可轉換工具之條款以誘導轉換

X6年初甲公司發行面額\$1,000,000，每年12月31日付息之可轉換公司債，自X7年起可按轉換價格\$25轉換為甲公司面額\$10普通股一股。

X7年12月21日甲公司為使其轉換公司債持有人立即轉換所持有之公司債，修改發行條件，約定若於X8年3月1日前轉換者，轉換價格降為\$20，當日甲公司普通股股價為\$30。X7年12月31日該可轉換公司債負債組成部分帳面金額為\$987,000，原權益組成部分之帳面金額為68,000。

X8年1月1日面額\$100,000可轉換公司債行使轉換權。

X7/12/21	修改轉換條件費用	300,000	
	資本公積—認股權		300,000
	(\$1,000,000÷20-\$1,000,000÷25)×\$30=\$300,000		
X8/ 1/ 1	應付公司債	100,000	
	資本公積—認股權	36,800	
	應付公司債折價		1,300
	普通股股本		50,000
	資本公積—普通股股票溢價		85,500

企業會計準則公報第23號

股份基礎給付(草案)

壹、前言(§1~§4)

貳、定義(§5)

參、會計準則(§6~§49)

肆、揭露(§50~§52)

伍、附則(§53~§55)

問答集：股份基礎給付交易之會計處理疑義

Q：企業若有**股份基礎給付交易**，是否應依EAS 4「會計政策、估計與錯誤」第5條規定之考量順序，按IFRS 2「股份基礎給付」之規定處理？

A：原則上應參照IFRS 2之相關規定處理。

惟企業依公司法第235條之1之規定以股票分派員工酬勞時，其發行價格及股數之計算應以前一年度財務報表之淨值作為計算基礎。

若企業所發行之員工認股權無法於衡量日可靠估計其公允價值，應依IFRS 2第24至25段之規定採用內含價值法。內含價值係指交易對方有權認購或取得之股份之公允價值與交易對方為取得該等股份所須或將須支付之價格間之差額，該股份之公允價值應以其淨值為衡量依據。[105年3月31日(105)基秘字第065號]

問答集：股份基礎給付交易之揭露疑義

Q：企業若有股份基礎給付交易，是否應依IFRS2第44至52段之規定揭露與股份基礎給付交易有關之資訊？抑或企業可自行決定所揭露之資訊？

A：對於該等交易之揭露，企業應依EAS 2「財務報表之表達」第52條至第55條之規定，自行決定於財務報表附註中所揭露與股份基礎給付交易有關之資訊(例如，股份基礎給付協議之性質及範圍、股份基礎給付交易影響當期損益及財務狀況之資訊，以及當期所收取商品或勞務之公允價值或所給與權益工具之公允價值如何決定等)。

企業得不依IFRS2 第44 至52 段之規定揭露與股份基礎給付交易有關之資訊。 [105年11月18日(105)基秘字第291號]

會計準則

- 認列
- 權益交割之股份基礎給付交易
 - ✓ 衡量原則
 - ✓ 取得勞務之交易
- 參照所給與權益工具之公允價值衡量之交易
 - ✓ 決定所給與權益工具之公允價值
 - ✓ 既得條件及非既得條件之處理
 - ✓ 既得日後
 - ✓ 權益工具之公允價值若無法可靠估計
 - ✓ 修改權益工具給與所依據之條款及條件（包括取消及交割）
- 現金交割之股份基礎給付
 - ✓ 衡量原則
 - ✓ 既得條件與非既得條件之處理
 - ✓ 股份基礎給付交易之分類由現金交割改變為權益交割之修改之會計處理
- 得選擇現金之股份基礎給付交易
 - ✓ 協議條款給與對方交割選擇之股份基礎給付交易
 - ✓ 協議條款給與企業交割選擇之股份基礎給付交易
- 集團企業間之股份基礎給付交易
 - ✓ 涉及企業本身權益工具之股份基礎給付協議
 - ✓ 涉及母公司權益工具之股份基礎給付協議
 - ✓ 涉及對員工之現金交割給付之股份基礎給付協議

公報適用範圍

- 本公報適用於所有股份基礎給付交易之會計處理，包括：
 1. 權益交割之股份基礎給付交易。
 2. 現金交割之股份基礎給付交易。
 3. 企業取得商品或勞務，且協議條款給與企業或該等商品或勞務之提供者選擇企業以現金或其他資產交割，或藉由發行權益工具交割之交易。
- 下列交易不適用本公報之規定：
 1. 企業與員工(或他人)以其為企業權益工具持有者身分所作之交易。
 2. 企業合併中為換取對被收購者之控制所發行之權益工具，但給與被收購者員工(以其員工之身分，例如換取其繼續提供之勞務)之權益工具適用本公報。
 3. 企業依合約取得商品或勞務之股份基礎給付交易，且該合約屬企業會計準則公報第十五號「金融工具」第二條之範圍者。

公報適用範圍(續)

- 股份基礎給付交易可能由集團另一企業(或集團任一企業之股東)替取得商品或勞務之企業交割。除非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，本公報亦適用於：
 1. 當同集團中另一企業(或集團任一企業之股東)負有交割該股份基礎給付交易之義務時，取得商品或勞務之企業。
 2. 當同集團中另一企業取得商品或勞務時，負有交割股份基礎給付交易義務之企業。

定義

- 股份基礎給付交易

係指有下列任一情況之交易：

- (1) 企業自股份基礎給付協議中之商品或勞務之提供者(包括員工)取得商品或勞務。
- (2) 當集團另一企業自股份基礎給付協議中之商品或勞務之提供者取得商品或勞務時，企業對該提供者發生清償該交易之義務。

- 股份基礎給付協議

係指企業(或集團另一企業，或集團企業之股東)與另一方(包括員工)間之協議，該協議使對方若達成既得條件(若有時)時有權取得下列項目：

- (1) 企業之現金或其他資產，其金額係以該企業或集團另一企業之權益工具(包括股份或認股權)之價格(或價值)為基礎。
- (2) 企業或集團另一企業之權益工具(包括股份或認股權)。

定義(續)

- 現金交割之股份基礎給付交易

係指一項股份基礎給付交易，企業於該交易中取得商品或勞務，而發生移轉現金或其他資產予該等商品或勞務提供者之負債，其金額以企業或集團另一企業之權益工具(包括股份或認股權)之價格(或價值)為基礎。

- 權益交割之股份基礎給付交易

係指有下列任一情況之股份基礎給付交易：

- (1) 企業取得商品或勞務，以其本身權益工具(包括股份或認股權)作為對價。
- (2) 企業取得商品或勞務，但不負有向提供者交割該交易之義務。

定義(續)

- 既得條件

係指在股份基礎給付協議下，決定企業是否已取得商品或勞務而使對方有權取得現金、其他資產或企業權益工具之條件。既得條件或為服務條件，或為績效條件。

- 既得條件可為：

- 服務條件(service conditions)
- 績效條件(performance conditions)又可分為：
 - 市價條件(market condition)
 - 非市價條件

定義(續)

- 服務條件

係指要求對方完成向企業提供特定期間之服務之條件。

- 績效條件

係指要求對方完成特定期間之服務(即「服務條件」)，且當對方提供所要求之服務時，符合特定績效目標之條件。

- 績效目標係參照下列事項而定：

(1)非市價條件：企業本身之營運(或活動)或同一集團內另一企業之營運或活動。

(2)市價條件：企業權益工具或同一集團內另一企業之權益工具(包括股份及認股權)之價格(或價值)。

績效目標可與企業整體或企業(或集團)之某一部分(諸如一部門或個別員工)之績效有關。

認列

- 企業對股份基礎給付交易中所取得之商品或勞務，應於取得時認列為資產或費用。
- 於權益交割之股份基礎給付交易中收取商品或勞務，應認列相應之權益增加。
- 於現金交割之股份基礎給付交易中收取商品或勞務，則應認列負債。

權益交割之股份基礎給付交易		現金交割之股份基礎給付交易	
資產或費用	XXX	資產或費用	XXX
權益	XXX	負債	XXX

權益交割之股份基礎給付交易

● 衡量原則

企業對於權益交割之股份基礎給付交易，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，除非該公允價值無法可靠估計。若企業無法可靠估計所取得商品或勞務之公允價值，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。

(1) 交易對象為員工以外之他人之股份基礎給付交易

- 通常可假設所取得商品或勞務之公允價值能可靠估計，該公允價值應於企業取得商品或勞務之日衡量。
- 若無法可靠估計所收取商品或勞務之公允價值時，則應參照所給與權益工具之公允價值，間接衡量所收取商品或勞務之認列金額及相對之權益增加。

(2) 交易對象為員工之股份基礎給付交易

- 企業應以給與日權益工具之公允價值為基礎，衡量所取得勞務之公允價值。

權益交割之股份基礎給付交易(續)

- 取得勞務交易之認列

- 股份基礎給付協議若係為取得交易對方提供之勞務，企業應於取得勞務時，認列相關之勞務成本為資產或費損。
- 企業所給與權益工具若屬立即既得，對方在無條件享有該等權益工具之權利前，無須提供特定期間之勞務。除有反證外，應推定已取得對方所提供作為權益工具對價之勞務。此時，企業應於給與日全數認列所取得之勞務，並認列相應之權益。
- 企業所給與權益工具若直至對方完成特定期間之服務後方為既得，應推定將於未來之既得期間取得對方所提供作為權益工具對價之勞務。企業對於該等勞務，應於既得期間隨著對方勞務之提供而認列為資產或費用，並認列相應之權益。

參照所給與權益工具之公允價值衡量之交易

- 決定所給與權益工具之公允價值

企業對於參照所給與權益工具之公允價值衡量之交易，應於衡量日以可得之市價為基礎，並考量該等權益工具給與所依據之條款及條件，衡量所給與權益工具之公允價值。

- 衡量日

係指衡量所給與權益工具公允價值之日

- 與非員工之交易，衡量日為取得商品或勞務之日。
- 與員工之交易，衡量日即為給與日。

- 給與日

企業與另一方(包括員工)同意股份基礎給付協議之日，即雙方對於該協議之條款及條件具有共識之日。若協議須經核准(如須經股東會通過)，則給與日為取得核准之日。

參照所給與權益工具之公允價值衡量之交易(續)

- 既得條件及非既得條件之處理

- (1) 單位權益工具公允價值之決定

- 企業所給與權益工具若有可參考之市價，應根據該市價並考量合約條款及條件中之既得條件及非既得條件，以衡量該權益工具之公允價值。
 - 既得條件之考量應僅納入市價條件，不得考慮市價條件以外之既得條件。
 - 企業所給與權益工具若無市價可供參考，應以適當評價方法估計公允價值。
 - 除非修改股份基礎給付協議之內容，否則單位權益工具之公允價值於衡量日一經決定後，即不再予以變動。

參照所給與權益工具之公允價值衡量之交易(續)

- 既得條件及非既得條件之處理(續)

(2)既得權益工具數量之決定

- 給與之權益工具數量若須視既得條件之達成程度而定時，既得權益工具數量在既得期間內，通常為一估計數。
- 估計既得之權益工具數量時，應考慮市價條件以外之既得條件的可能達成程度，但不考慮市價條件與非既得條件之影響。

估計給付公允價值總額

= 每一單位權益工具之公允價值 × 預期既得權益工具數量



考慮市價條件與非既得條件



考慮非市價條件

參照所給與權益工具之公允價值衡量之交易(續)

- 既得條件及非既得條件之處理(續)
 - 既得日之處理
 - 所給與之權益工具數量若須視既得條件之內容與達成程度而定時，企業應於既得日調整之前估計之數量至最終既得之數量，以確定所取得商品或勞務之金額。
 - 交易對方若因未符合條件而未取得權益工具時，視未符合條件之原因，於既得日有不同之處理。

參照所給與權益工具之公允價值衡量之交易(續)

- 既得條件及非既得條件之處理(續)
- 因未符合條件而未取得權益工具

(1) 因未滿足市價條件以外之既得條件而未既得

若所給與權益工具因未滿足市價條件以外之既得條件而未既得，例如，對方未完成特定期間之服務或未滿足績效條件，則在累積基礎上，所取得商品或勞務之認列金額為零。

(2) 因未符合市價條件或非既得條件而未既得

權益工具之給與附有市價條件或非既得條件者，無論該市價條件或非既得條件是否滿足，企業應認列自滿足市價條件以外之所有既得條件之對方所取得之商品或勞務（例如，自於特定服務期間仍繼續服務之員工所取得之勞務）。

參照所給與權益工具之公允價值衡量之交易(續)

- 既得日後

企業已認列所取得之商品或勞務及相應之權益者，於既得日後，不得對總權益作後續調整。例如，若已既得之權益工具隨後喪失，或認股權未行使，企業已認列自員工所取得勞務之金額不得迴轉，但並未禁止認列權益內之移轉。

- 例如，員工已既得之認股權，因未行使而逾期失效，企業不得迴轉先前已認列之勞務成本，但得將「資本公積—員工認股權」之權益項目轉列為「資本公積—已失效認股權」。

釋例：權益交割股份基礎給付交易

甲公司於X1年初給與100位員工每人1,000單位認股權，若達成績效目標時，員工仍在職，則認股權將既得且可立即執行，該項認股權給付協議存續至X4年底。甲公司於給與日估計每單位認股權之公允價值為\$30，於既得期間均估計員工離職率為20%。自X1年起，該100位員工每年均有5人離職。

情況一：績效目標為甲公司股價超過\$100。甲公司於給與日根據選擇權評價模式決定股價最有可能於X3年底超過\$100，估計既得期間為3年。

情況二：績效目標為甲公司產品市佔率達到20%。甲公司於給與日估計既得期間為3年。

釋例：權益交割股份基礎給付交易（續）

►情況一：甲公司於各年度應認列之勞務成本：

年度	預期認股權既得數量	累計勞務成本	當期勞務成本
X1	$100 \times (1-20\%) \times 1,000 = 80,000$	$\$30 \times 80,000 \times 1/3 = \$800,000$	\$800,000
<u>(1) 股價於X2年底超過\$100</u>			
X2	$(100-10) \times 1,000 = 90,000$	$\$30 \times 90,000 \times 2/2 = \$2,700,000$	\$1,900,000
<u>(2) 股價於X3年底超過\$100</u>			
X2	$100 \times (1-20\%) \times 1,000 = 80,000$	$\$30 \times 80,000 \times 2/3 = \$1,600,000$	\$800,000
X3	$(100-15) \times 1,000 = 85,000$	$\$30 \times 85,000 \times 3/3 = \$2,550,000$	\$950,000
<u>(3) 股價於X4年底超過\$100或未超過\$100，X4年底80人在職。</u>			
X2	$100 \times (1-20\%) \times 1,000 = 80,000$	$\$30 \times 80,000 \times 2/3 = \$1,600,000$	\$800,000
X3	$(100-15) \times 1,000 = 85,000$	$\$30 \times 85,000 \times 3/3 = \$2,550,000$	\$950,000
X4	$(100-15) \times 1,000 = 85,000$	$\$30 \times 85,000 \times 3/3 = \$2,550,000$	\$0

X4年員工未既得部分，得作權益項目間之調整。

釋例：權益交割股份基礎給付交易（續）

- 情況二：X1年產品市佔率為19%，X1年底預期X2年之產品市佔率可達到20%。
X2年產品市佔率為18%，X2年底預期X3年之產品市佔率可達到20%。

甲公司於各年度應認列之勞務成本：

年度	預期認股權既得數量	累計勞務成本	當期勞務成本
X1	$100 \times (1 - 20\%) \times 1,000 = 80,000$	$\$30 \times 80,000 \times 1/2 = \$1,200,000$	\$1,200,000
X2	$100 \times (1 - 20\%) \times 1,000 = 80,000$	$\$30 \times 80,000 \times 2/3 = \$1,600,000$	\$400,000
<u>(1)市佔率於X3年達到20%</u>			
X3	$(100 - 15) \times 1,000 = 85,000$	$\$30 \times 85,000 \times 3/3 = \$2,550,000$	\$950,000
<u>(2)市佔率於X3年未達到20%，X3年底預期X4年可達標，X4年達到20%</u>			
X3	$100 \times (1 - 20\%) \times 1,000 = 80,000$	$\$30 \times 80,000 \times 3/4 = \$1,800,000$	\$200,000
X4	$(100 - 20) \times 1,000 = 80,000$	$\$30 \times 80,000 \times 4/4 = \$2,400,000$	\$600,000
<u>(3)市佔率於X3年未達到20%，X3年底預期X4年可達標，X4年未達到20%</u>			
X3	$100 \times (1 - 20\%) \times 1,000 = 80,000$	$\$30 \times 80,000 \times 3/4 = \$1,800,000$	\$200,000
X4	$(100 - 20) \times 0 = 0$	$\$30 \times 0 \times 4/4 = 0$	-\$1,800,000

權益工具之公允價值若無法可靠估計-內含價值法

- 企業無法於衡量日可靠估計所給與權益工具之公允價值之罕見情況下，企業應：
 1. 於原始取得商品或勞務之日，後續並於每一報導期間結束日與最終交割日，衡量權益工具內含價值。
 - 即使後續可可靠估計所給與權益工具之公允價值，亦仍應持續按內含價值衡量。
 2. 以最終既得或最終行使之權益工具數量為基礎，認列所取得之商品或勞務。既得日後，若認股權喪失或於認股權存續期間終了時失效，應將所認列之已取得商品或勞務之金額迴轉。
 - 內含價值
係指交易對方有權認購或取得之股份之公允價值，與對方為取得該等股份所須(或將須)支付價格間之差額。如認股權之行使價格為\$25，可認購公允價值為\$30之股份，其內含價值為\$5。

釋例：權益交割股份基礎給付交易-內含價值法

甲公司於X1年初給與100位員工各1,000單位之認股權，但必須服務至X3年底。每一單位認股權得於X4年至X6年間以\$20認購面額\$10之普通股一股，該日甲公司股票之評估價值亦為\$20，但無法可靠估計所給與認股權之公允價值。X1年與X2年底甲公司均估計至X3年底會有20位員工離職，至X3年底有18位員工離職。

甲公司X1年至X6年各年年底之股價及X4年至X6年認股權執行數量之資料如下(假設認股權均於該年度之12月31日執行)：

12/31	X1年	X2年	X3年	X4年	X5年	X6年
股價	\$44	\$38	\$56	\$68	\$62	\$70
執行認股權數量	-	-	-	30,000	20,000	25,000

釋例：權益交割股份基礎給付交易-內含價值法(續)

➤ 甲公司於X1年至X6年各年應認列勞務成本：

年度	內含價值	累計勞務成本	當期勞務成本
X1	\$24	$\$24 \times 80,000 \times 1/3 = \$640,000$	\$640,000
X2	18	$\$18 \times 80,000 \times 2/3 = \$960,000$	\$320,000
X3	36	$\$36 \times 82,000 \times 3/3 = \$2,952,000$	\$1,992,000
X4	48	已執行 $\$48 \times 30,000$ + 未執行 $\$48 \times 52,000 = \$3,936,000$	\$984,000
X5	42	已執行 $\$48 \times 30,000 + \$42 \times 20,000$ + 未執行 $\$42 \times 32,000 = \$3,624,000$	-\$312,000
X6	50	已執行 $\$48 \times 30,000 + \$42 \times 20,000$ + $\$50 \times 25,000 = \$3,530,000$	-\$94,000

修改權益工具給與所依據之條款及條件

- 企業至少應以所給與權益工具於給與日衡量之公允價值認列已取得勞務，除非該等權益工具因未能滿足給與日所約定之既得條件（市價條件除外）而未既得。
- 無論權益工具給與所依據之條款及條件有任何修改，或取消或交割所給與之權益工具，均應適用此規定。
- 此外，企業應認列因修改而使股份基礎給付協議之總公允價值增加或對員工有利之影響。

修改權益工具給與所依據之條款及條件(續)

- 權益工具之給與若於既得期間取消或交割（既得條件未滿足而喪失權利致取消給與者除外）：
 1. 企業應將該取消或交割按加速既得處理，並立即認列於剩餘既得期間取得之勞務原應認列之金額。
 2. 於給與取消或交割時對員工所作之給付，應按權益工具之買回處理，亦即作為權益之減項，但該給付超過權益工具於買回日衡量之公允價值者，超出之部分應認列為費用。
 3. 若企業給與員工新權益工具，且於給與該等新權益工具之日將所給與新權益工具辨認為被取消權益工具之替代權益工具，應將該替代權益工具之給與，按與對原權益工具給與之修改相同之方式處理。

修改權益工具給與所依據之條款及條件(續)

- 若企業或對方得選擇是否要達成非既得條件，應將既得期間內企業或對方未達成該非既得條件之情況按取消處理。
- 企業若買回已既得之權益工具，其對員工所給付之金額應作為權益之減項，但該給付超過所買回權益工具於買回日衡量之公允價值者，超出之部分應認列為費用。

例如，公司以每單位\$8買回員工已既得10,000股認股權，帳列「資本公積—員工認股權」為\$300,000，當日估計認股權公允價值為\$5，則買回該認股權應作之分錄如下：

薪資支出	30,000	
資本公積—員工認股權	300,000	
現金		80,000
資本公積—庫藏股票交易		250,000

釋例：修改合約條款及條件

甲公司於X1年初給與100位員工各1,000單位之認股權，其條件為員工必須服務至X3年底；甲公司估計每一認股權之公允價值為\$30。

X1年底甲公司因股價下跌，將認購價格重設，由\$25降為\$15，並估計原始所給與認股權未考慮價格重設之公允價值為\$18，而認購價格重設後之認股權公允價值為\$24。甲公司於X1年與X2年底均估計X3年底會有80位員工仍在職，至X3年底實際有82位員工在職。

➤ 因重設認購價格而增加每單位認股權之價值\$6(= \$24 - \$18)。

年度	累計勞務成本	當期勞務成本
X1	$\$30 \times 80,000 \times 1/3 = \$800,000$	\$800,000
X2	$\$30 \times 80,000 \times 2/3 + \$6 \times 80,000 \times 1/2 = \$1,840,000$	\$1,040,000
X3	$\$30 \times 82,000 \times 3/3 + \$6 \times 82,000 \times 2/2 = \$2,952,000$	\$1,112,000

現金交割之股份基礎給付交易

● 衡量原則

企業對於現金交割之股份基礎給付交易，應於取得商品或勞務時，以所發生負債之公允價值衡量所取得之商品或勞務及為支付該等商品或勞務之負債。

- 若所給與之給付直至員工完成特定期間之服務後方為既得，企業應於該期間隨著員工勞務之提供，認列所取得之勞務及為支付該等勞務之負債。
- 企業應於每一報導期間結束日及交割日再衡量負債之公允價值，並將公允價值之變動認列為當期損益，直至負債交割為止。
- 企業應運用選擇權定價模式，考量現金交割之股份基礎給付所依據之條款及條件，以及員工至今已提供勞務之程度，估計所發生負債之公允價值。
- 最終認列所取得商品或勞務（作為現金交割股份基礎給付之對價）之累積金額應與所支付之現金相等。

現金交割改變為權益交割之修改

- 若現金交割之股份基礎給付交易之條款及條件修改，而使其成為權益交割之股份基礎給付交易，該交易應自修改日依權益交割之股份基礎給付交易處理：
 1. 權益交割之股份基礎給付交易，係參照所給與權益工具於修改日之公允價值衡量，並依已取得商品或勞務之程度於修改日認列於權益。
 2. 於修改日除列該日之現金交割之股份基礎給付交易之負債。
 3. 於修改日所除列負債之帳面金額與所認列權益之金額間之差額，認列為損益。

得選擇現金之股份基礎給付交易

- 對於協議條款給與企業或對方選擇企業以現金或其他資產交割，或藉由發行權益工具交割之股份基礎給付交易。
- 企業若 已發生以現金或其他資產清償之負債，則對該交易或該交易之組成部分，應在已發生負債之範圍內按現金交割之股份基礎給付交易處理。
- 若未發生此種負債，則在未發生此種負債之範圍內按權益交割之股份基礎給付交易處理。

得選擇現金之股份基礎給付交易（續）

- 協議條款給與對方交割選擇之股份基礎給付交易

企業若給與對方選擇以現金交割或藉由發行權益工具交割之權利，則係給與複合金融工具，其中包括負債組成部分（即對方要求支付現金之權利）及權益組成部分（即對方要求以權益工具而非以現金交割之權利）。

- 企業應於衡量日考量權益工具或現金權利給與所依據之條款及條件，衡量複合金融工具之公允價值。
- 企業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（考量對方為取得權益工具而須喪失收取現金之權利）。複合金融工具之公允價值，係負債組成部分與權益組成部分公允價值之總和。

得選擇現金之股份基礎給付交易(續)

- 協議條款給與企業交割選擇之股份基礎給付交易

對於協議條款給與企業選擇以現金交割或發行權益工具交割之股份基礎給付交易，企業應決定是否負有以現金交割之現時義務，並據此處理該股份基礎給付交易。

- 企業若 負有現金交割之現時義務，應依現金交割之股份基礎給付交易所適用之相關規定處理。
- 企業若 無現金交割之現時義務，應依權益交割之股份基礎給付交易所適用之相關規定處理。

集團企業間之股份基礎給付交易

- 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所給與之性質及其本身之權利與義務，俾於其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。
- 取得商品或勞務之企業於符合下列情況之一時，應依權益交割之股份基礎給付交易衡量所取得之商品或勞務，其餘情況應依現金交割之股份基礎給付交易衡量所收取之商品或勞務：
 1. 給與係其本身之權益工具。
 2. 企業未負有交割該股份基礎給付交易之義務。
- 當取得商品或勞務之企業不負有交割該交易之義務時，該交易屬母公司對子公司之資本投入。

集團企業間之股份基礎給付交易(續)

- 當股份基礎給付交易係由集團內另一企業取得商品或勞務時，交割該股份基礎給付交易之企業：
 - 僅於以其本身之權益工具交割時，方應依權益交割之股份基礎給付交易認列該交易。
- 否則，該交易應認列為現金交割之股份基礎給付交易。

集團企業間之股份基礎給付交易（續）

- 涉及企業本身權益工具之股份基礎給付協議
 - 企業於股份基礎給付交易中收取勞務作為其本身權益工具之對價者，均應將該等交易按權益交割處理。不論：
 - (1) 企業選擇或必須自另一方買回該權益工具以履行股份基礎給付協議中對員工之義務。
 - (2) 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。
 - (3) 股份基礎給付協議係由企業本身或其股東交割。
 - 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。

集團企業間之股份基礎給付交易(續)

- 涉及母公司權益工具之股份基礎給付協議
 - 母公司直接將其權益工具之權利給與子公司員工：母公司負有提供子公司員工該權益工具之義務
 - 子公司應依權益交割之股份基礎給付交易所適用之規定，衡量自其員工取得之勞務，並認列相應之權益增加作為母公司之投入。
 - 母公司則應依權益交割之股份基礎給付交易所適用之規定衡量其義務。
- 子公司給與其員工母公司權益工具之權利：子公司負有提供其員工該權益工具之義務
 - 子公司應將與其員工之交易按現金交割處理。

集團企業間之股份基礎給付交易(續)

- 涉及對員工之現金交割給付之股份基礎給付協議
 - 若企業本身並無對其員工做必要支付之義務，但母公司於該協議負有對該企業之員工為必要現金給付之義務時：
 - 子公司應將此項與員工之交易按權益交割處理，並認列相應之權益增加作為母公司之投入。
 - 子公司後續應依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。
 - 母公司應依適用於現金交割之股份基礎給付交易之規定衡量其義務。

謝謝聆聽~

Questions & Comments?