

# 107年度企業會計準則公報宣導會

## 企業會計準則公報第23號股份基礎給付 參考範例及問答集

主講人：陳明進教授

政治大學會計學系

企業會計準則委員會委員

# 課程大綱

- 1.適用範圍
- 2.股份基礎給付之種類與公司法相關規定
- 3.權益交割之股份基礎給付交易
- 4.現金交割之股份基礎給付交易
- 5.協議條款給與對方交割選擇之股份基礎給付交易
- 6.協議條款給與企業交割選擇之股份基礎給付交易
- 7.集團企業間之股份基礎給付交易
- 8.揭露
- 9.股份基礎給付相關之問答集



XIAOMI CORPORATION  
小米集团

# 小米財報天文數字... 雷軍薪酬444億

(聯合報 2018.08.22.)

小米昨天公布第二季財報，來自海外營收倍增，但行政支出竟高達人民幣**104.57億元**，比去年同期暴增**4470.32%**，主因是上市前向董事長雷軍支付以股份為基礎的薪酬近人民幣**99億元**（約合台幣**444億元**），締造全球上市公司新紀錄。

小米CFO周受資表示，小米第二季行政費用包含人民幣**99億元**上市前股權激勵的開支，這是一次性的開支，所以在調整後，小米淨利潤人民幣**21億元**是很健康的。（註：當季財報虧損金額達**75.92億元**人民幣）

縱觀全球資本市場，Snap聯合創始人、CEO埃文·斯皮格爾是全球上市公司中薪酬最高的主管，2017年獲**5.05億美元**，遠遠超過Google執行長皮伽（Sundar Pichai）的**1.44億美元**、特斯拉CEO馬斯克的**1.5億美元**。

小米總裁林斌六月廿三日曾表示，董事會對董事長、CEO在上市前的股權激勵，在過去很多全球新經濟公司上市時都是慣例，小米不是第一家，也不是最後一家。小米股權激勵是在雷軍不知情的前提下，大家開會一致贊成通過的決定。

# 公司法修正 擴大員工獎酬發放對象

- 獎酬員工股份基礎給付：

- 員工酬勞配股
- 限制型股票
- 認股權憑證
- 庫藏股
- 員工現金增資認股

- 立法院於2018年7月6日三讀通過公司法修正案，允許非公開發行公司亦得發行上述各種股份基礎給付工具，且各項獎勵工具發放對象除本公司員工外，亦可及於符合一定條件之控制及從屬公司員工。（相關公司法規定參見附錄）

企業會計準則公報第23號  
「股份基礎給付」

---

公報

# 股份基礎給付交易之基本概念

企業

對方

權益工具

商品

現金/其他資產  
(金額以權益工具價值決定)

勞務



會計問題：企業取得商品或勞務應於何時認列？金額如何衡量？  
所支付權益工具或現金(其他資產)之金額如何認列？

- 註1：股份基礎給付交易應於取得商品或勞務時認列。
- 註2：取得之商品或勞務不符合認列為資產之條件時，應將其認列為費用。
- 註3：(將)給付為企業本身之權益工具(權益交割)時：認列權益增加。
- 註4：(將)給付為現金(現金交割)時：認列負債增加。
- 註5：給付者與取得商品或勞務者，不必然為同一企業，可能屬同一集團中的不同企業。當取得商品或勞務者無給付義務時，對其為權益交割。

# 範圍

- 本公報係訂定**股份基礎給付交易**之會計處理準則。(EAS23.1)
  - **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。（註：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。）
      - **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**(商品或勞務之提供者)**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）。
    - 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**。
      - 例如：甲公司與乙公司屬同一集團，**甲公司**對乙公司之員工負有以股份基礎給付現金或權益工具之義務。

# 範圍(EAS23.2)

- 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。
    - **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）交割。
      - (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**。
  2. **現金交割**之股份基礎給付交易。
    - **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**。
  3. **得選擇權益交割或現金交割**之股份基礎給付交易：企業取得商品或勞務，且協議條款給與**企業或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**。



# 範圍(EAS23.2)

- 股份基礎給付交易缺乏可明確辨認企業所取得之商品或勞務，而情況顯示企業可能已（或將）取得商品或勞務時，仍應適用本公報。
  - 例如：企業辦理現金增資須保留股份給員工認購。
  - 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）。

# 範圍(EAS23.3)

- 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。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。
- 但上述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者除外。
  - 例如：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。

# 範圍(EAS23.4)

- 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. 企業取得之商品為企業合併或共同控制下之個體或業務**合併中所取得淨資產之一部分之交易**。因此，企業合併中為換取對被收購者之控制所發行之權益工具非屬本公報之範圍，**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15號「金融工具」第2條之範圍者。
    - 第15號「金融工具」第2條：**以交換金融工具方式交割**(例如：**以淨額交割**)之**非金融項目**購買或出售合約者，該合約應視為**金融工具**。

# 會計準則

---

# 認列(EAS23.6)

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，並認列相應之權益（若為權益交割之股份基礎給付交易）或負債（若為現金交割之股份基礎給付交易）。

**股份基礎之員工酬勞成本(或商品成本)，其衡量之基本原則如下：**

- ◆ 以公司股份（權益工具）取得勞務，其公允價值衡量之基礎，視對象而定：
  - ◆ 向員工以外之對象取得，以該勞務（或商品）之公允價值衡量
  - ◆ 對象為員工時，以該權益工具之公允價值衡量
- ◆ 以權益交割之酬勞成本，以給與日酬勞工具之公允價值衡量其金額，後續不再因權益工具之公允價值因素變動而調整（因市價因素已在給與日評價酬勞工具之公允價值時考量）。但如因勞務提供者之既得條件因素（非市價因素）變動（如員工提前離職）而調整，後續應以估計變動調整所認列之酬勞費用。
- ◆ 以現金交割之酬勞成本，以給與日酬勞工具之公允價值衡量其負債金額，後續負債公允價值變動須持續調整該負債之衡量(直至實際交割)，並相應以估計變動調整認列之酬勞費用。

# 權益交割之股份基礎給付交易

---

# 衡量原則(EAS23.7-9)

## 交易對象為員工以外之他人時

- 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。
  - 理由：交易對象為員工以外之他人時，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於企業取得商品或勞務之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。

# 衡量原則(EAS23.7-9)

## 交易對象為員工時

- 交易對象為員工時，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。
  - 理由：因除現金薪資及其他員工福利外，股份、認股權或其他權益工具通常被給與員工以作為其酬勞組合之一部分，而以員工酬勞組合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，且股份或認股權之給與有時係作為分紅協議（而非基本酬勞）之一部分，支付該等額外酬勞所獲取增額效益之公允價值可能難以估計。
  - 所稱「員工」係指員工及其他提供類似勞務之人員（簡稱員工）：指提供個人勞務予企業且符合下列情況之一者：
    - (1)基於法律或課稅目的而被視為員工之個人。
    - (2)在企業之督導下，為企業提供勞務之個人。
    - (3)提供類似於員工所提供之勞務者。就本公報之目的而言，此包括所有管理人員，即有權責規劃、督導或控制企業活動之人員。



# 衡量原則(EAS23.7-9)

## 給與日及衡量日

- 給與日：係指企業與另一方（包括員工）**同意股份基礎給付協議**（即對於該協議之條款及條件具有共識）之日。於給與日，企業同意若約定既得條件（如有時）達成時，賦予對方對現金、其他資產或企業權益工具之權利。
  - ✓ 若該協議須經核准（如須經董事會通過），則給與日為取得核准之日。
- 衡量日：即**衡量所給與權益工具之公允價值之日**。對於與員工之交易，衡量日即給與日；對於與員工以外之他人之交易，衡量日係指企業取得商品或勞務之日。

# 取得勞務之交易(EAS23.10-11)

## 取得商品之交易

- 商品通常於一時點取得，例如：對商品之控制移轉時。

## 取得勞務之交易

- 勞務之取得，可能於一時點，或於一段期間。
  1. 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。
    - 此情況下，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。
  2. 企業所給與權益工具若**直至對方完成特定期間之服務方為既得**
    - 此情況下，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。

# 取得勞務之交易(EAS23.10-11)

- **既得期間**：係指滿足股份基礎給付協議所有約定**既得條件**之期間。
  - **既得**：成為一應享之權利。在股份基礎給付協議下，當對方應享之權利不再受限於任何**既得條件**之滿足時，該對方取得現金、其他資產或企業權益工具之權利即為既得。
  - **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。
    - ✓ **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。績效條件可能分為：市價條件與非市價條件。
  - **非既得條件**：例如，公司提供員工儲蓄購買股票計畫，購買之價格低於股票之市價。

# 取得勞務之交易(EAS23.10-11)

- **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。
  - ✓ 達成績效目標之期間須同時符合下列條件：
    - (1)不得超過服務期間之結束日。
    - (2)得始於服務期間之前，惟績效目標之開始日須未明顯早於服務期間之開始日。
  - ✓ 績效目標係參照下列事項而定：
    - (1)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（即非市價條件）；或
    - (2)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）（即市價條件）。
  - ✓ 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。

# 取得勞務之交易(EAS23.10-11)

## ➤ 績效條件：

- ✓ 績效條件可能分為：市價條件與非市價條件。
  - **市價條件之績效條件**：係用以決定權益工具之行使價格、既得或可行使性之績效條件中，與企業權益工具（或同一集團內另一企業之權益工具）之市價（或價值）有關者。例如，達到特定股價或認股權內含價值之特定金額，或達到以企業權益工具（或同一集團內另一企業之權益工具）之市價（或價值）相對於其他企業權益工具之市價指數為基礎之特定目標。
  - **非市價條件之績效條件**：市價條件以外之績效條件。
- ✓ **註**：績效條件(包含市價條件與非市價條件)亦可能會要求對方完成特定期間之服務（即「服務條件」）；服務期間之要求可能為明示或暗示。

# 取得勞務之交易(EAS23.11)

2-1. 企業所給與權益工具若直至對方完成特定期間之服務方為既得

➤ 此情況下，企業須決定既得期間，例如：

(1) 服務條件：若給與員工認股權之條件為完成三年之服務，則企業應推定將於未來之三年既得期間取得該員工所提供作為認股權對價之勞務。

(2) 績效條件：若給與員工認股權之條件為達成某一績效條件並須持續受雇於企業直至該績效條件滿足，且既得期間之長短取決於何時滿足該績效條件，則企業應推定將於未來之預期既得期間取得該員工所提供作為認股權對價之勞務。企業應於給與日以績效條件之最可能結果為基礎，估計預期既得期間之長度。

若績效條件為市價條件，則對於預期既得期間長度之估計，應與用以估計所給與認股權之公允價值之假設一致，且後續不得修正該估計之既得期間。

若績效條件並非市價條件，且後續資訊顯示既得期間之長度與先前之估計不同，則應依該資訊修正其對既得期間長度之估計。

## 範例一：員工勞務成本以權益工具交割之衡量與認列

- 甲公司於20X1年1月1日給與500位員工各200單位之認股權，條件係員工必須繼續服務3年。甲公司估計每一認股權之公允價值為\$30。員工取得認股權後，於未來五年得以每股\$50認購甲公司股票。
- 20X1年有20位員工離職，甲公司估計三年之離職率為15%。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<br>期間離職率 | 認股權<br>既得數量             | 當期薪資支出   | 累積薪資支出                   |
|------|---------------|-------------------------|--|--------------------------|
| 20X1 | 15%           | —                       | $500 \times 200 \times (1 - 15\%) \times \$30 \times 1/3 =$<br>\$850,000             | \$850,000                |
| 20X2 | 12%           | —                       | $500 \times 200 \times (1 - 12\%) \times \$30 \times 2/3 -$<br>\$850,000 = \$910,000 | 1,760,000                |
| 20X3 | 11.4%<br>(實際) | 443人×200單位<br>=88,600單位 | $88,600 \times \$30 -$<br>=\$898,000   | \$1,760,000<br>2,658,000 |

# 範例一：員工勞務成本以權益工具交割之衡量與認列

- 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 |



# 範例一：員工勞務成本以權益工具交割之衡量與認列

- 截至20X8年底，員工共行使80,000股認股權，相關分錄如下：

|            |                           |           |           |
|------------|---------------------------|-----------|-----------|
| 累計截至       | 現金                        | 4,000,000 |           |
| 20X8/12/31 | 資本公積—員工認股權 <sup>a</sup>   | 2,400,000 |           |
| 認購分錄       | 股本                        |           | 800,000   |
|            | 資本公積—普通股股票溢價 <sup>b</sup> |           | 5,600,000 |

<sup>a</sup>:  $2,658,000 \times 80,000 / 88,600 = 2,400,000$

<sup>b</sup>:  $(4,000,000 + 2,400,000) - 800,000 = 5,600,000$

將逾期失效認股權轉列其他資本公積之分錄：

|          |                         |         |         |
|----------|-------------------------|---------|---------|
| 20X9/1/1 | 資本公積—員工認股權 <sup>a</sup> | 258,000 |         |
|          | 資本公積—已失效認股權             |         | 258,000 |

<sup>a</sup>:  $2,658,000 - 2,400,000 = 258,000$

# 釋例：員工勞務成本以限制員工權利新股交割

## 情況一：假設公司於既得期間無股利發放

- 甲公司與10位員工於20X1年1月1日協議以發行新股作為獎酬計畫，約定甲公司無償給予每位員工各10,000股甲公司股票，既得條件為員工必須服務滿3年，自20X4年1月1日可取得股票自由轉讓權，20X1年1月1日至20X3年12月31日閉鎖期內，員工取得甲公司股票，應由甲公司交付信託，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。**
- 該限制員工權利股票於20X1年1月1日之公允價值為每股\$48。(每股面額為\$10)
- 在考慮加權平均離職率後，甲公司20X1年及20X2年均估計將有20%之員工於3年內離職，甲公司實際上於20X3年6月30日有2位員工離職。20X3年12月31日既得之員工為8位。

# 釋例：員工勞務成本以限制員工權利新股交割

甲公司20X1年相關分錄如下：

給與日

|          |               |           |           |
|----------|---------------|-----------|-----------|
| 20X1/1/1 | 員工未賺得酬勞       | 3,840,000 |           |
|          | 普通股股本         |           | 1,000,000 |
|          | 資本公積—限制員工權利股票 |           | 2,840,000 |

說明：10,000股×10人×\$48×80% = \$3,840,000。

**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。

認列20X1年薪資支出

|            |         |           |           |
|------------|---------|-----------|-----------|
| 20X1/12/31 | 薪資支出    | 1,280,000 |           |
|            | 員工未賺得酬勞 |           | 1,280,000 |

說明：\$3,840,000/3 = \$1,280,000。

甲公司20X2年相關分錄如下：

認列20X2年薪資支出

|            |         |           |           |
|------------|---------|-----------|-----------|
| 20X2/12/31 | 薪資支出    | 1,280,000 |           |
|            | 員工未賺得酬勞 |           | 1,280,000 |

說明：\$3,840,000/3 = \$1,280,000。

## 釋例：員工勞務成本以限制員工權利新股交割

甲公司20X3年相關分錄如下：

認列2位員工離職註銷收回股份

|                            |         |         |
|----------------------------|---------|---------|
| 20X3/6/30 普通股股本            | 200,000 |         |
| 資本公積—限制員工權利股票              |         | 200,000 |
| 說明：20,000股×\$10=\$200,000。 |         |         |

認列20X3年薪資支

|                                 |           |           |
|---------------------------------|-----------|-----------|
| 20X3/12/31 薪資支出                 | 1,280,000 |           |
| 員工未賺得酬勞                         |           | 1,280,000 |
| 說明：\$3,840,000/3 = \$1,280,000。 |           |           |

股票解除信託返還員工

|  |           |           |
|--|-----------|-----------|
| 20X3/12/31 資本公積—限制員工權利股票   | 3,040,000 |           |
| 資本公積—普通股股票溢價   |           | 3,040,000 |
| 說明：8位員工既得條件滿足仍在職，股票解除信託，可自由轉讓股票。80,000 股×(\$48 - \$10) = \$3,040,000。(此金額亦等於\$2,840,000+\$200,000) |           |           |

# 釋例：員工勞務成本以限制員工權利新股交割

情況二：員工於既得期間內離職須返還股票及股利

同情況一，惟約定條件為：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。

甲公司於20X2年6月30日分配現金股利，每股\$2。

甲公司有關發放股利給該交付信託之限制員工權利股份之相關分錄如下：

20X2年發放股利每股\$2給該限制員工權利股票

|           |      |         |         |
|-----------|------|---------|---------|
| 20X2/6/30 | 保留盈餘 | 200,000 |         |
|           | 現金   |         | 200,000 |

說明：100,000股×\$2=\$200,000。

20X3年認列2位員工離職返還現金股利

|           |      |        |        |
|-----------|------|--------|--------|
| 20X3/6/30 | 現金   | 40,000 |        |
|           | 保留盈餘 |        | 40,000 |

說明：20,000股×\$2=\$40,000。

# 釋例：員工勞務成本以限制員工權利新股交割

情況三：員工於既得期間內離職須返還股票但無須返還股利

同情況一，惟約定條件為：員工若於既得期間內離職，則應返還該限制員工權利股票但無須返還股利。

甲公司於20X2年6月30日分配現金股利，每股\$2。

甲公司有關發放股利給該交付信託之限制員工權利股份之相關分錄如下：

20X2年發放股利每股\$2給該限制員工權利股票

|           |      |         |         |
|-----------|------|---------|---------|
| 20X2/6/30 | 保留盈餘 | 200,000 |         |
|           | 現金   |         | 200,000 |

說明：100,000股×\$2=\$200,000。

20X2年同時預計2位未既得員工所取得之股利

|           |      |        |        |
|-----------|------|--------|--------|
| 20X2/6/30 | 薪資支出 | 40,000 |        |
|           | 保留盈餘 |        | 40,000 |

說明：認列預計2位未既得員工所取得股利之薪資費用(20,000股×\$2)，貸記原所借記之「保留盈餘」。

# 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(EAS23.12-13)

權益交割之股份基礎給付交易之公允價值決定：

1. 與員工以外對象之交易：原則上應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。
2. 與員工之交易(或取得商品或勞務之公允價值無法可靠衡量)：應參照所給與權益工具之公允價值間接衡量所取得商品或勞之價值。稱為「[參照所給與權益工具之公允價值衡量之交易](#)」。

- **所給與權益工具**：係企業於股份基礎給付協議中，賦予另一方對企業權益工具之權利（有條件或無條件）。
- **公允價值**：就本公報之目的而言，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交換資產、清償負債或交換所給與權益工具之金額。



# 決定所給與權益工具之公允價值(EAS23.12-13)

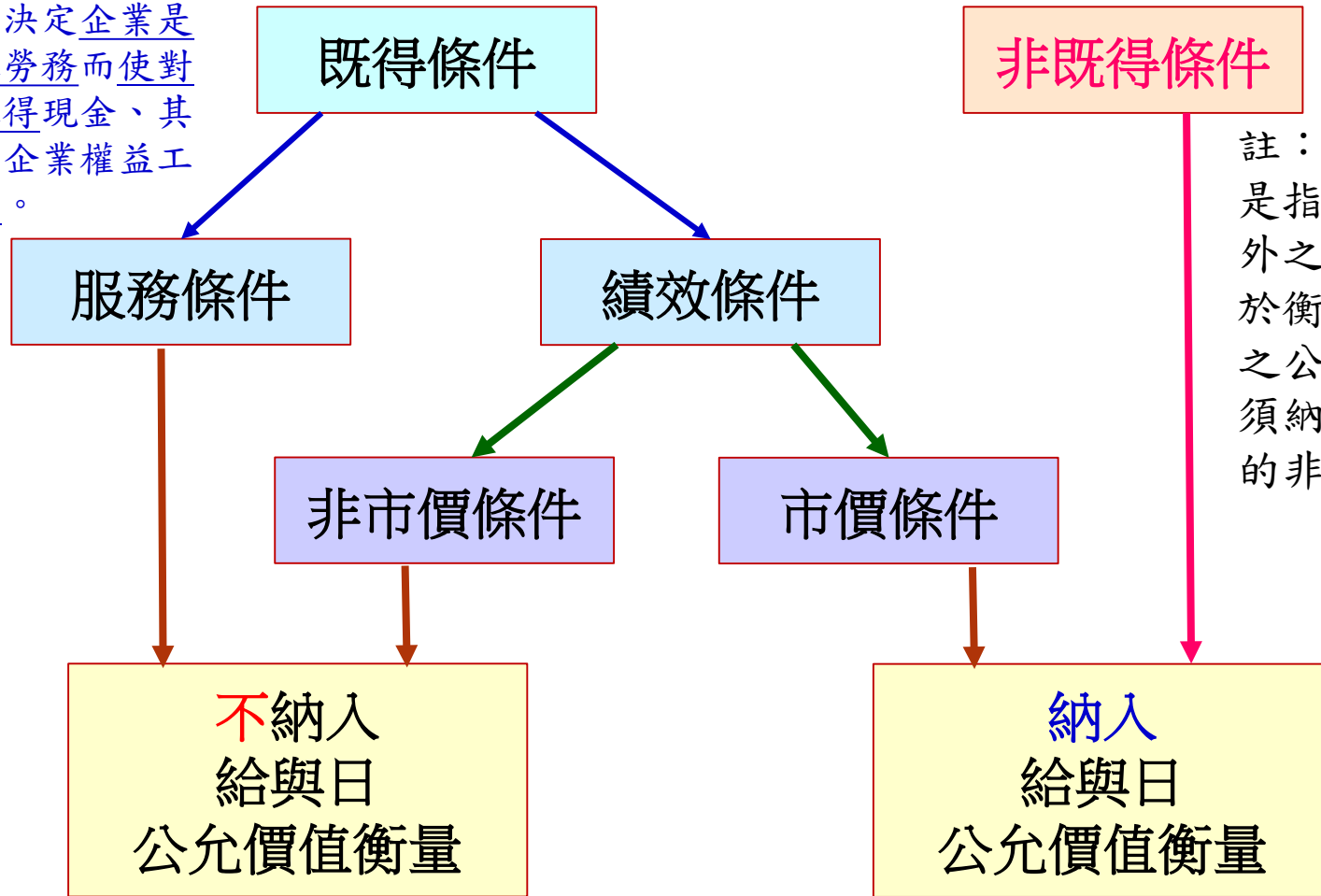
## 參照所給與權益工具之公允價值衡量之交易

- 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**（**包含市價條件及非既得條件，但不包含市價條件以外之既得條件**），衡量所給與權益工具之公允價值。（例如，衡量日所給與股票之市價為\$100，但公司限制員工取得後三年不得轉讓，則公允價值之估計以市價\$100為基礎，並考量流動性折價之影響。）
  - **若市價不可得**，企業應採用適當評價技術，估計所給與權益工具在已充分了解並有成交意願雙方間之公平交易中於衡量日之價格，以估計該等權益工具之公允價值。
  - 例如，在許多情況下，給與員工之認股權之市價不可得，因為給與之認股權不適用於公開交易認股權之條款及條件。若無類似合約條款及條件之公開交易認股權，所給與認股權之公允價值應採用選擇權定價模式估計。

# 既得條件及非既得條件之處理

## 權益工具之公允價值衡量

註：在股份基礎給付協議下，決定企業是否已收取勞務而使對方有權取得現金、其他資產或企業權益工具之條件。



註：非既得條件是指既得條件以外之任何條件，於衡量權益工具之公允價值時，須納入考量所有的非既得條件。

(納入給予數量之估計，後續適用估計變動)

(後續不再變動)

# 市價條件以外之既得條件之處理(EAS23.14)

- 估計衡量日股份或認股權之公允價值時，**不得考量市價條件以外之既得條件**。
  - 市價條件以外之既得條件(包括服務條件及市價條件以外之績效條件)，**應藉由調整權益工具數量而納入交易金額衡量**之考量，以使最終認列所取得商品或勞務之金額，依實際既得之權益工具數量為基礎。
  - 企業應**於既得期間**，以對預期既得權益工具之數量之最佳可得估計為基礎，認列所取得商品或勞務之金額。若後續資訊顯示預期既得權益工具之數量與先前之估計不同，應**修正該估計**。
  - 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市價條件以外之績效條件，**則在累積基礎上，所取得商品或勞務之認列金額為零**。

# 市價條件及非既得條件之處理(EAS23.15-16)

- 企業於估計所給與權益工具之公允價值時，應考量市價條件（例如以目標股價作為既得或可行使性之條件）及所有非既得條件。
  - 因此，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，約定若三年內股價達100元，員工可得到100股股票，給與日此條件下股票每股公允價值為50元(已考量市價條件是否能達成)。若員工已服務滿三年，但股價未達100元，則公司累積仍須認列5,000元之費用。

# 既得日後(EAS23.17)

- **權益交割**之股份基礎給付交易，對於員工已既得之股份基礎給付(例如滿足服務條件或績效條件取得之認股權)，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，但並未禁止權益內之移轉，亦即自權益之某一組成部分移轉至另一組成部分。(亦即，將權益中之「資本公積—員工認股權」轉入「資本公積—已失效認股權」)

## 範例二：附績效條件之給與 - 既得期間變動

- 20X1年1月1日，甲公司給與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。若甲公司20X1年盈餘增加超過18%，則股份可於20X1年12月31日既得；若甲公司在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。
- 甲公司20X1年之盈餘增加14%，有30位員工離職。甲公司預期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。甲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，故預計20X2年12月31日將有**440位**員工各取得100股之既得權利。
- 甲公司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。甲公司預期20X3年將有25位員工離職，而甲公司之盈餘將至少增加6%，故可達成每年平均10%之目標。預計20X3年12月31日將有**417位**員工各取得100股之既得權利。
- 甲公司20X3年之盈餘成長率為8%，23位員工於20X3年離職。甲公司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。

## 範例二：附績效條件之給與 - 既得期間變動

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) —<br>\$1,320,000 | 348,000     | 1,668,000   |
| 20X3 | (419人×100股×\$60×3/3) —<br>\$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 |

## 範例四：附有市價條件之給與

- 20X1年1月1日，甲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甲公司繼續服務至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。
- 甲公司考慮股價在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。



## 範例四：附有市價條件之給與

- 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，故甲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，則甲公司應分別於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) —<br>\$140,000 | 140,000   | 280,000    |
| 20X3 | (20,000單位認股權×\$21×3/3) —<br>\$280,000 | 140,000   | 420,000    |

- 上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。此係因市價條件以外之既得條件未達成所致。

# 權益工具之公允價值若無法可靠估計(EAS23.18)

- 企業無法可靠估計衡量日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，衡量權益工具之內含價值，並將**內含價值之變動認列為損益**。
    - 就認股權之給與而言，當認股權行使、喪失（例如於終止聘僱關係時）或失效（例如於認股權存續期間終了）時，即為股份基礎給付協議之**最終交割**。
  2. 以**最終既得或最終行使（如適用時）之權益工具數量**為基礎，認列所取得之商品或勞務。
    - 例如，給與員工認股權之股份基礎給付交易：
      - (1) 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，若後續資訊顯示預期既得之認股權數量與先前之估計不同，應修正該估計。
      - (2) 於既得日應修正此估計，以使其與最終既得之權益工具數量相等。
      - (3) 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。

# 權益工具之公允價值若無法可靠估計(EAS23.18)

## 內含價值

- 內含價值：係對方有權（有條件或無條件）認購或有權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（如有時）間之差額。
- 例如，認股權之行使價格為25元，可認購股份之公允價值為30元，其內含價值為5元。

# 內含價值法之會計處理

Q：依企業會計準則公報第二十三號「股份基礎給付」之規定，當企業無法於衡量日可靠估計所給與權益工具之公允價值時，應於原始取得商品或勞務時，後續並於每一報導期間結束日與最終交割日，衡量權益工具之內含價值。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，企業應如何衡量其內含價值？

A：若企業無法於衡量日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）第十二條至第十六條之規定可靠估計所給與權益工具之公允價值之罕見情況下，企業應依第二十三號公報第十八條至第十九條之規定採用內含價值法。內含價值係指對方有權（有條件或無條件）認購或有權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（如有時）間之差額，該股份之公允價值之衡量應參照其淨值。

# 修改給與權益工具之合約

---

# 修改權益工具之合約

- 修改合約條款及合約條件(含取消及交割)，可能種類：
- 1.增加或減少每一權益工具之公允價值(如降低或提高履約價格)
- 2.增加或減少(相同既得條件下之)給與權益工具之數量
- 3.修改**既得條件**，可能使員工更有利或更不利，包括：
  - a.延長或縮短既得期間
  - b.提高或降低績效標準
- 4.取消全部或部分權益工具，或將全部或部分權益工具買回(交割)

# 修改權益工具之合約

會計處理之原則如下：

- 1.無論對員工之權益工具給與有任何修改、取消或交割，企業至少應認列以所給與權益工具於給與日衡量之公允價值認列已收取勞務，故：
  - (1)員工已履行既得條件，修改合約係增加給與權益工具之公允價值者，應認列增額勞務成本及權益(其衡量見次頁)，但員工未符合給與日所指定之既得條件(不含市價條件)者除外。

**增額勞務成本之攤銷期間：**

    - (i)若在既得期間修改，增加給付部分之公允價值應(自修改日起)於剩餘既得期間(或新既得期間，如有新規定時)內認列勞務成本及權益。
    - (ii)若在既得期間以後才修改，應立即認列勞務成本及權益，或於新既得期間內認列(如有新規定時)。

(續次頁)

# 修改權益工具之合約

- (iii)增加總公允價值之方式及衡量，包括：
- a.增加所給與權益工具每一單位之公允價值(如降低履約價格)
- 增額公允價值 = {修改後每一權益單位公允價值 - 修改前每一權益單位在修改日(注意：非給與日)之公允價值}x原合約給與權益單位數。
- b.增加所給與權益工具之數量
- 增額公允價值 = 每一權益單位在修改日之公允價值x新增加給與權益單位數。
- c.修改既得條件有利於員工，視是否修改市價條件：
- (c-1)屬修改市價以外之條件者，應重新估計所給與之權益工具單位數，按b方式處理。
- (c-2)屬修改市價條件者，應重新估計權益工具公允價值，按a方式處理。



# 修改權益工具之合約

- (2)若**減少**給與權益工具之總公允價值或較不利於員工時，則**當作沒有修改**，仍應繼續認列原給與權益工具之公允價值及勞務成本。
- (i)減少所給與權益工具**每一單位之公允價值**時，**不予處理**，仍應**繼續認列**原給與權益工具在給與日之公允價值。
- (ii)減少**給與員工權益工具數量**(取消或交割給與之權益工具)：在既得期間內取消或交割部分原給與之權益工具(非因既得條件未符合)時，**應將取消或交割部分視為既得權利之提前取得**，**立即認列**將於剩餘既得期間取得之**勞務成本**。若因取消或交割而支付之款項，視為**權益工具之買回**，應沖減權益。若**支付價款超過買回日權益工具之公允價值**時，**超過部分應認列為費用**。  
(註：修改條件的基本觀念是比較修改條件**前、後**所給予權益工具的FV(均在**修改日衡量**)之差異，若有增加給予員工的FV，認為**額外費用**(考量適當之攤銷期間)。此例，給予**現金(修改後FV)**超出買回日(視為修改日)權益工具FV(修改前員工工具在買回日之FV)，**超出部分應認為額外費用**。)
- (iii)修改既得條件係**不利於員工**時，則**不予考慮**，仍按原既得條件認列權益工具及勞務成本。

# 修改權益工具之合約

- (3)若企業**取消**全部或部分權益工具，因結果較不利於員工，企業至少仍應以所給與權益工具於**給與日衡量之公允價值認列**勞務成本。企業應將取消之權益工具**按加速既得處理**，並**立即認列**將於剩餘既得期間原應認列之勞務成本金額。

## 修改權益工具給與所依據之條款及條件(EAS23.20-21)

- 企業可能修改權益工具給與所依據之條款及條件。例如，企業降低所給與員工認股權之行使價格（即認股權價格重設）而使該等認股權之公允價值增加。
- **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(EAS23.22)

## 取消及交割

- 權益工具之給與若於既得期間取消或交割（因市價條件以外之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。所給與增額公允價值，係指於替代權益工具給與之日，該替代權益工具之公允價值與被取消權益工具之淨公允價值間之差額。被取消權益工具之淨公允價值，係指其於取消前刻之公允價值減去因取消權益工具而對員工所作之任何給付之金額。若企業未確認所給與新權益工具為被取消權益工具之替代權益工具，應將該等新權益工具按權益工具之新給與處理。

## 範例五：修改合約條款及條件 - 認股權後續價格重設

- 20X1年1月1日，甲公司以其員工應於往後3年繼續提供服務為條件，給與500位員工各200單位認股權。甲公司估計每單位認股權之公允價值為\$15。甲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，且甲公司於20X1年12月31日之股價下跌，甲公司因此於**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。甲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。
- 甲公司估計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，甲公司估計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。

## 範例五：修改合約條款及條件 - 認股權後續價格重設

- 甲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。(自20X2起分攤)
- 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 =<br>78,000 單位      | 78,000 × \$15 × 1/3 = <b>\$390,000</b>   | \$390,000 |
| 20X2 | 105         | (500 - 105) 人 × 200 =<br>79,000 單位      | (79,000 × \$15 × 2/3 + <b>79,000 × \$4 × 1/2</b> )<br>- \$390,000 = <b>\$558,000</b> | 948,000   |
| 20X3 | 103<br>(實際) | (500 - 103) 人 × 200 =<br>79,400 單位 (實際) | (79,400 × \$15 + 79,400 × \$4)<br>- \$948,000 = <b>\$560,600</b>                     | 1,508,600 |

# 企業或對方選擇未達成非既得條件

## 未達成非既得條件之處理

- 企業對於非既得條件達成與否之評估，應納入所給與權益工具之公允價值之衡量。
- 因此，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**。

## 非既得條件之會計處理

例如：約定員工每月提撥月薪之25%儲蓄滿三年，則可取得公司給予認股權。此條件屬於**非既得條件**。公司評估非既得條件達成之可能性，於給與日估計期滿所給予認股權公允價值為\$36,000。假設員工儲蓄滿18月即放棄繼續提撥，則公司應認列該認股權的費用如下：

第一年度(前12個月)：認列費用金額**\$12,000** ( $=\$36,000 \times \frac{1}{3}$ )。

第二年度(至第18個月終止提撥)：將該未達成的情況按照**取消處理**，將取消之權益工具**按加速既得處理**。第二年度認列費用金額**\$24,000** ( $=\$36,000 - \$12,000$ )。

# 現金交割之股份基礎給付交易

---



# 衡量原則(EAS23.25-30)

- 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。
- 所取得勞務之認列：企業應於**員工提供勞務時**，認列所取得之勞務及為支付該等勞務之負債。若所給與之給付直至員工**完成特定期間之服務**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。
- 負債之衡量：企業應於**既得期間**，以對**預期既得給與數量**之最佳可得估計為基礎，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給與數量與先前之估計不同，應修正該估計。企業於**既得日**應修正此估計，以使其**與最終既得之給與數量相等**。
- 負債之再衡量：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**。

## 範例七：現金交割之股份基礎給付交易

- 甲公司於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。
- 甲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   |

## 範例七：現金交割之股份基礎給付交易

- 甲公司於20X1年至20X3年分別認列金額如下：

| 年度   | 估計既得<br>期間離職<br>人數             | 年度執行<br>股份增值<br>權人數 | 計算   | 薪資<br>支出               | 12月31日<br>負債餘額 |
|------|--------------------------------|---------------------|--|------------------------|----------------|
| 20X1 | 95                             | —                   | (500-95)人×200單位股<br>份增值權×\$14.4×1/3  | \$388,800              | \$388,800      |
| 20X2 | 100                            | —                   | (500-100)人×200單位股<br>份增值權×\$15.5×2/3—<br>\$388,800                         | 437,867                | 826,667        |
| 20X3 | 97<br><br>(實際<br>既得人數<br>403人) | 100                 | (403-100)人×200單位股<br>份增值權×\$18.2—<br>\$826,667<br>100人×200單位股份增<br>值權×\$15 | 276,253<br><br>300,000 | 1,102,920      |
|      |                                |                     | 小計   | 576,253                |                |

## 範例七：現金交割之股份基礎給付交易

- 甲公司於20X4年至20X5年分別認列金額如下：

| 年度   | 估計既得<br>期間離職<br>人數 | 年度執行<br>股份增值<br>權人數 | 計算  | 薪資<br>支出                            | 12月31日<br>負債餘額 |
|------|--------------------|---------------------|---|-------------------------------------|----------------|
| 20X4 | —                  | 160                 | $(403 - 100 - 160)$ 人 $\times$ 200 單位股份增值權 $\times$ \$21.4 =<br>\$1,102,920<br>$160$ 人 $\times$ 200 單位股份增值權 $\times$ \$20 | (490,880)<br><br><br><u>640,000</u> | 612,040        |
|      |                    |                     | 小計  | 149,120                             |                |
| 20X5 | —                  | 143                 | $(403 - 100 - 160 - 143)$ =<br>\$612,040<br>$143$ 人 $\times$ 200 單位股份增值權 $\times$ \$25                                    | (612,040)<br><br><br><u>715,000</u> | —              |
|      |                    |                     | 小計  | <u>102,960</u>                      |                |
|      |                    |                     | 總額  | <u>\$1,655,000</u>                  |                |

# 得選擇現金/權益交割之 股份基礎給付交易

---

# 得選擇現金之股份基礎給付交易(EAS23.33)

- 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。
- 可分為給對方交割選擇之股份基礎給付交易，或給企業交割選擇之股份基礎給付交易。

# 給對方交割選擇之交易(EAS23.34)

- 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）。
  - 須拆分複合工具之負債組成成分與權益組成成分之衡量：
  - 複合工具公允價值 - 負債組成成分公允價值 = 權益組成成分
- 例如：一項員工股份基礎給付交易，若依據合約給與現金之條件(如員工選擇現金交割)，則衡量負債公允價值為**50K**；若依據合約給與權益之條件(如員工選擇權益交割)，則衡量權益公允價值為**52K**。
- → 取兩者取較高者，故決定該複合金融工具之公允價值為**52K**。
- 此時，分攤給負債組成要素公允價值為50K(後續須再衡量)，分攤給權益組成要素公允價值為2K(後續不再衡量)。
- 反之，若上述分別衡量給與現金(負債)與權益(權益)條件之公允價值各為52K及50K，則決定該複合金融工具之公允價值仍為52K(兩者取較高者)。此時，分攤給負債組成要素公允價值為52K(後續須再衡量)，分攤給權益組成要素公允價值則為0(後續不再衡量)。

# 給對方交割選擇之交易(EAS23.34-35)

## 複合工具公允價值

- 對於與員工以外之他人之交易，且於該交易中所取得商品或勞務之公允價值可直接衡量者，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間之差額，衡量複合金融工具之權益組成部分。
- 企業對於其他交易（包括與員工之交易），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。



# 給對方交割選擇之交易(EAS23.36)

## 負債組成成分與權益組成成分之處理

- 企業應將所取得之商品或勞務按**複合金融工具**之每一組成部分分別處理：
  - 對於**負債組成部分**，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。
  - 對於**權益組成部分**（**如有時**），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。

# 給對方交割選擇之交易(EAS23.37)

## 交割日

- 企業應於交割日按公允價值再衡量負債。
  - 企業若於交割時**支付現金**而非發行權益工具，**該支付應全數用以清償負債**。
    - ✓ 先前已認列之任何權益組成部分仍應列為權益。惟此規定並未禁止企業權益內之移轉，亦即自權益之某一組成部分移轉至另一組成部分。
  - 企業若於交割時**發行權益工具**而非支付現金，則**該負債應直接轉列為權益**，作為所發行權益工具之對價。

# 給企業交割選擇之交易(EAS23.38-39)

- 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。
  - 企業若有下列情況之一者，則負有現金交割之現時義務：
    1. 選擇以權益工具交割係實務上不可行（例如因為法律禁止企業發行股份）。
    2. 有過去慣例以現金交割。
    3. 有明定政策以現金交割。
    4. 通常於對方要求現金交割時即以現金交割。
- 企業**若決定負有現金交割之現時義務時**，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。（以公允價值認列負債→後續期間金額須再衡量）

# 給企業交割選擇之交易(EAS23.40)

- 企業**若決定無現金交割之現時義務時**，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。於交割時：
  1. 若企業選擇以現金交割，應將該現金給付按權益之買回處理，作為權益之減項，但以下第3項規定者除外。
  2. 若企業選擇以發行權益工具交割，則無須作進一步之會計處理（但得於必要時自權益之某一組成部分移轉至另一組成部分），但以下第3項規定者除外。
  3. 若企業選擇以交割日公允價值較高之選項交割，則應對所給與之超額價值（即所支付現金與原應發行權益工具公允價值間之差額，或所發行權益工具之公允價值與原應支付現金間之差額，視何者適用）認列費用。

## 範例八：得選擇權益或現金交割之股份基礎給付交易

- 甲公司於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。
- 甲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，甲公司估計給與日選擇股份之公允價值為每股\$48。
- 給與日時，若選擇現金之公允價值為\$110,000（2,200股虛擬股份×\$50）；若選擇權益之公允價值為\$124,800（2,600股股份×\$48）。因此，該複合工具的公允價值為\$124,800（取較高者）：**負債組成部分之公允價值為\$110,000**，**權益組成部分之公允價值為\$14,800**（\$124,800－\$110,000）。
- 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

# 範例八：得選擇權益或現金交割之股份基礎給付交易

- 甲公司20X1年至20X3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> |

## 範例八：得選擇權益或現金交割之股份基礎給付交易

- 甲公司20X1年至20X3年之分錄如下：

|            |                    |        |               |
|------------|--------------------|--------|---------------|
| 20X1/12/31 | 薪資支出               | 19,866 |               |
|            | <b>員工股份增值權負債</b>   |        | <b>38,133</b> |
|            | <b>資本公積—股份基礎給付</b> |        | <b>4,933</b>  |
| 20X2/12/31 | 薪資支出               | 21,867 |               |
|            | <b>員工股份增值權負債</b>   |        | <b>42,534</b> |
|            | <b>資本公積—股份基礎給付</b> |        | <b>4,933</b>  |
| 20X3/12/31 | 薪資支出               | 25,867 |               |
|            | <b>員工股份增值權負債</b>   |        | <b>51,333</b> |
|            | <b>資本公積—股份基礎給付</b> |        | <b>4,934</b>  |

註：累積之資本公積—股份基礎給付金額為\$14,800；累積之員工股份增值權負債金額為\$132,000。

## 範例八：得選擇權益或現金交割之股份基礎給付交易

- 若員工選擇領取現金\$132,000，分錄如下：

|            |           |         |         |
|------------|-----------|---------|---------|
| 20X1/12/31 | 員工股份增值權負債 | 132,000 |         |
|            | 現金        |         | 132,000 |

|            |               |        |        |
|------------|---------------|--------|--------|
| 20X2/12/31 | 資本公積—股份基礎給付   | 14,800 |        |
|            | 資本公積—註銷股份基礎給付 |        | 14,800 |

- 若員工選擇領取股份2,600股，分錄如下：

|            |              |         |         |
|------------|--------------|---------|---------|
| 20X1/12/31 | 員工股份增值權負債    | 132,000 |         |
|            | 資本公積—股份基礎給付  | 14,800  |         |
|            | 股本           |         | 26,000  |
|            | 資本公積—普通股股票溢價 |         | 120,800 |



# 集團企業間之股份基礎給付交易

---

# 取得商品或勞務之企業(EAS23.41-42)

- 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，應評估給與之性質及其本身之權利與義務，以決定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：
  1. 給與係其本身之權益工具。
  2. 該企業未負有交割該股份基礎給付交易之義務。
- 在所有其他情況下，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。

# 交割股份基礎給付交易之企業(EAS23.43-44)

- 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。
- 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。

## 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。

## 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

- 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：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。

## 情況二：母公司給與其子公司員工現金之股份基礎給付交易

- 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 | \$166,667 | \$173,333 | \$—     | \$—     |
| 20X2 | 10,000×\$50×1/3 | (6,000)   | 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 |

## 情況二：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、乙子公司、丙子公司三家公司於20X1至20X3年相關之分錄如下：

### 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 |



# 揭露

---

# 股份基礎給付協議之性質及範圍之資訊(EAS23.50)

- 企業應揭露當期存在之股份基礎給付協議之性質及範圍之資訊，至少應包括下列資訊：
  1. 於當期任何時間存在之各類股份基礎給付協議之說明，包括各協議之一般條款及條件，例如，既得之規定、所給與認股權之最長存續期間及交割之方式（例如以現金或權益）。企業亦得將具有幾乎相似之股份基礎給付協議類型之資訊彙總揭露。
  2. 下列各項認股權之數量及加權平均行使價格：
    - (1) 期初流通在外者。
    - (2) 當期給與者。
    - (3) 當期喪失者。
    - (4) 當期行使者。
    - (5) 當期逾期失效者。
    - (6) 期末流通在外者。
    - (7) 期末可行使者。

# 公允價值決定之資訊(EAS23.51)

- 企業應揭露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之資訊。
- 若企業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，則所揭露之資訊至少應包括（若適用）：
  1. 當期給與之認股權於衡量日之加權平均公允價值，以及該公允價值如何衡量之資訊。
  2. 當期給與之其他權益工具（即認股權以外者）於衡量日之數量與加權平均公允價值，以及該公允價值如何衡量之資訊。
  3. 當期修改之股份基礎給付協議，其修改之說明。
- 若企業直接衡量當期所取得商品或勞務之公允價值，應揭露該公允價值如何決定，例如，公允價值是否依該等商品或勞務之市價衡量。
- 若企業使用評價技術，應揭露所使用之評價方法、使用評價技術時所採用之假設及選擇該方法之理由。

# 損益表及資產負債之資訊(EAS23.52)

- 企業應揭露股份基礎給付交易對當期損益及財務狀況之影響，至少應包括下列資訊（若適用）：
  - 於股份基礎給付交易中，因取得之商品或勞務不符合認列為資產之條件而認列為費用之總額。
  - 對於股份基礎給付交易所產生負債之期末帳面金額。

# 附則

---

# 開始適用日及過渡處理

## 開始適用日

對報導期間開始日在中華民國**108年1月1日**以後之財務報表適用，但亦得**提前適用**。(EAS23.53)

## 過渡處理

股份基礎給付協議之給與日早於本公報適用日者：

1. **屬於權益交割**之股份基礎給付交易，得不適用本公報。但企業於本公報適用日（含）以後修改其合約條款或合約條件者，應依本公報第20條至第24條之規定處理。(EAS23.54)
2. **屬於現金交割**之股份基礎給付交易，對於本公報適用日已存在因股份基礎給付交易而產生之負債，**企業應於適用日按公允價值衡量該流通在外負債**，並將其與適用本公報前帳面金額間之差額認列為報導期間開始日之保留盈餘（或其他更適當之權益項目）。比較期間之金額則應依據企業會計準則公報之相關規定重分類。企業於本公報適用日（含）以後修改其合約條款或合約條件者，應依本公報第20條至第24條之規定處理。(EAS23.54-55)

企業會計準則公報第23號  
「股份基礎給付」

---

問答集

# 企業以庫藏股票轉讓與員工之會計處理

Q：企業以庫藏股票轉讓與員工之會計處理為何？

A：企業將庫藏股票轉讓與員工以獎酬員工者，其勞務成本之計算，應依企業會計準則公報第二十三號「股份基礎給付」之規定，於給與日依所給與權益工具之公允價值，認列薪資費用及相應之權益。若企業規定員工需服務滿一定年限方屬既得，則應於既得期間隨著員工勞務之提供認列該等薪資費用及相應之權益。



## 範例十：企業以庫藏股票轉讓與員工

- 甲公司於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。（→ 須認列總薪資支出\$116,210,000）
- 甲公司最終於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。
- → 以扣除證交稅之淨額(\$74,625,450)連同該部分之員工認股權資本公積(\$115,977,580)，作為轉讓9,980,000股庫藏股之對價(合計\$190,603,030)
- 逾期未行使認購之股數20,000股。
- → 相關之員工認股權資本公積(\$232,420)，轉列為已失效認股權資本公積。(不得迴轉已認列之薪資支出)

## 範例十：企業以庫藏股票轉讓與員工

- 有關甲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：         | $\$116,210,000 - \$115,977,580 = \$232,420$ 。  |             |

# 企業辦理現金增資保留由員工認購會計處理

- Q：1. 企業辦理現金增資而保留由員工認購之股份，是否應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）之規定認列薪資費用？如須認列，其認列時點為何及如何計算？
2. 若企業現金增資失敗或有員工認購總股份未達原保留員工認購總股份之情況，是否應依第二十三號公報第十七條之規定處理，既得日後不得調整原認列金額？

# 企業辦理現金增資保留由員工認購會計處理

- A：1. 企業對辦理現金增資而保留由員工認購之股份，應衡量給與日所給與認購權益工具權利之公允價值，若無既得期間，即屬立即既得，企業應於給與日認列薪資費用及相應之權益。企業於估計所給與認購權益工具權利之公允價值時，應考量員工認購股份後企業對於轉讓該股份之限制，採用選擇權定價模式估計該認股權之公允價值。
2. 若員工認購總股份未達原保留員工認購總股份，由於該認股權已既得，故應依企業會計準則公報第二十三號「股份基礎給付」第十七條之規定，不得再調整原已認列之薪資費用。若企業辦理現金增資失敗，則視為企業給與員工認股權利之股份基礎給付交易自始不存在，原認列之薪資費用應予迴轉。

## 範例十一：企業辦理現金增資保留由員工認購

- 甲公司之董事會於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，甲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。甲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。

# 範例十一：企業辦理現金增資保留由員工認購

## 情況一：現金增資成功

- 甲公司之員工最終認購現金增資發行新股1,600,000股，有關甲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  |

# 範例十一：企業辦理現金增資保留由員工認購

## 情況一：現金增資失敗

- 甲公司之員工認購1,600,000股，惟甲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。有關甲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 |

# 股份基礎給付之給與日之判斷

Q：1.企業以庫藏股票轉讓與員工之給與日為何？

2.企業辦理現金增資保留股份予員工認購之給與日為何？

A：

- 一、企業以庫藏股票轉讓與員工，其給與日須為企業轉讓庫藏股與員工之轉讓價格及股數均已確定之日，於實務上通常為決定認股基準日之日，若轉讓價格及股數須經核准（例如須經董事會通過），則核准日為給與日。
- 二、企業辦理現金增資保留股份予員工認購時，其給與日須為現金增資之認購價格及股數均已確定之日，於實務上通常為決定除權基準日之日，若認購價格及股數須經核准（例如須經董事會通過），則核准日為給與日。此外，若交易雙方雖未決定一明確之認購價格或數量，惟就認購價格及數量如何決定之方式已達成共識（例如交易雙方同意認購數量係依某段期間員工銷售業績計算之公式決定），則達成共識當日即為給與日。



# 股份基礎給付之給與日之判斷

Q：1.企業以庫藏股票轉讓與員工之給與日為何？

2.企業辦理現金增資保留股份予員工認購之給與日為何？

A：(續前頁)

三、企業於召開董事會決議後，實務作業如有另就該股份基礎給付協議（含條款及條件）通知員工之程序；或企業有進一步確認員工認購股數之程序，使員工瞭解其得認購之數量與價格，則亦得以企業通知員工之日或企業確認員工認購股數之日（如員工得查詢可認購股數之日）為給與日。

四、惟有關前揭給與日之認定，企業應於財務報表之會計政策中揭露，選定後各期財務報表應一致適用。

# 企業自非員工取得無法辨認之商品或勞務之會計處理

Q：A公司給與公允價值為100萬元之A公司股票予社會上之弱勢團體（非員工）以取得部分商品或勞務，並提高企業形象，其效益可能有強化客戶基礎、吸引優秀員工等，A公司所取得可辨認之商品或勞務公允價值為50萬元，惟其餘部分無法明確辨認。

A公司對於以本身股票取得無法辨認之商品或勞務時，是否須適用企業會計準則公報第23號「股份基礎給付」？

# 企業自非員工取得無法辨認之商品或勞務之會計處理

A：

- 一、企業移轉本身權益工具，所取得之對價並不限於必須為可辨認之商品或勞務，才視為企業有取得商品或勞務。因此，於股份基礎給付交易下，企業無法明確辨認其所取得一部分或所有之商品或勞務時，亦應適用企業會計準則公報第23號「股份基礎給付」（以下簡稱第23號公報）之規定。
- 二、企業所收取之可辨認對價若低於所給與權益工具或所承擔負債之公允價值，此種情況通常顯示企業已收取（或將收取）其他對價（即無法辨認之商品或勞務）。此時，企業應依第23號公報之規定衡量所收取之可辨認商品或勞務，並以股份基礎給付之公允價值與所收取（或將收取）之可辨認商品或勞務之公允價值間之差額，衡量所收取（或將收取）無法辨認之商品或勞務。
- 三、A公司應於給與日衡量所收取無法辨認之商品或勞務，所收取無法辨認之商品或勞務應認列為費用。惟若股份基礎給付交易係現金交割之股份基礎給付交易，則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。



# 郭台銘信託8.6萬張鴻海 市值達102億 孳息分紅員工

(蘋果日報 2004.07.10.)

鴻海精密董事長郭台銘與妻子林淑如，昨日申報8.6萬張鴻海股票，交由中國信託商業銀行信託。鴻海發言人丁祈安表示，交付信託的8.6萬張鴻海股票，未來孳息的股票股利與現金股利，將分配給表現優秀的鴻海員工。

如以鴻海昨日119元收盤價計算，這8.6萬張股價目前市值高達102億元。

鴻海股東會已通過今年將派發1.5元股票股利，及2元現金股利，因此，交付信託的這8.6萬張鴻海股票，今年將孳生1.29萬張股票與1.72億元現金。

外資法人常批評，台灣高科技公司員工配發高額的股票股利，以及董、監事坐擁高額報酬，對上市公司盈餘造成強大稀釋效果，對股東不公平。郭台銘將自己擁有的大筆股票交付信託，等於從自己的腰包拿出錢來「論功行賞」，可以完滿解決員工股票分紅過高的問題。

鴻海員工指出，這筆交付信託的股票，註明是給有特殊貢獻員工及不特定人士，除分給員工外，也極有可能是未來鴻海進行購併擴張時，作為進行人才挖角的資源。

## 股東以自有持股信託孳息或自有資產轉讓員工之會計處理

Q：公司股東將其所持有公司之股份信託並辦理「本金自益、孳息他益」，以信託產生之孳息（包括股票股利及現金股利）轉讓予公司員工，或公司股東非透過信託（如公司尾牙抽獎）而轉讓自有資產予員工者，應否認列為公司之費用？認列之時點為何？

A：

- 一、公司股東以所持有之股份信託，並以信託持股產生之孳息轉讓予員工，由於員工係提供勞務予公司，故該等交易實質為公司取得員工提供之勞務，其對價由股東支付。由股東轉讓權益工具或現金予員工可視為二項交易，其一為企業取得股東所提供之權益工具或現金，其二為企業發行權益工具或支付現金予員工並取得員工提供之勞務為對價之交易。依企業會計準則公報第一號「財務報導之觀念架構」第29條之規定，評估某一項目是否符合資產、負債或權益之定義，須注意其基本實質及經濟事實，而非僅注意其法律形式。公司以發行權益工具或支付現金作為取得員工勞務之對價者，員工提供之勞務係於取得時成為公司之資產，該資產通常立即被耗用，故公司應將該員工提供之勞務認列為費用。

# 股東以自有持股信託孳息或自有資產轉讓員工之會計處理

A：(續前頁)

- 二、問題所述股東以自有持股信託孳息轉讓予員工，因通常無法可靠估計所收取勞務之公允價值，故公司應參照股東轉讓予員工孳息之公允價值衡量所收取勞務之公允價值。前述孳息（包括股票股利及現金股利）之公允價值應於給與日衡量，就問題所述之交易而言，給與日係股東轉讓予員工之孳息金額確定之日。若員工無須於未來特定期間提供勞務即可取得該孳息，除有反證外，公司應推定已收取員工提供之勞務。此時，公司應於給與日就所取得之勞務全數認列薪資費用，並認列相應之權益（資本公積）增加。若員工完成特定期間之服務後方可取得該孳息，則公司應於所規定之員工服務年限內認列薪資費用，並認列相應之權益（資本公積）增加。
- 三、無論公司之股東是否透過信託而將其他自有資產（非企業之權益工具）轉讓予員工，公司均應依前述之規定作會計處理。

# 股份基礎給付協議之條款修改疑義

Q：A公司與員工簽訂之股份基礎給付協議中已明定認股價格調整公式，A公司普通股股份後續發生變動時（即辦理盈餘轉增資、資本公積轉增資、股票分割等），認股價格將依合約中所訂之公式自動調整，此是否為企業會計準則公報第二十三號「股份基礎給付」所述之修改合約條款或條件？

# 股份基礎給付協議之條款修改疑義

A：

- 一、依企業會計準則公報第23號「股份基礎給付」（以下簡稱第23號公報）第20條之規定，企業可能修改權益工具給與所依據之條款及條件而使該等認股權之公允價值增加。例如，企業可能降低所給與員工認股權之行使價格（即認股權價格重設）而使認股權之公允價值增加，或修改既得條件（如縮短既得期間、修改或取消績效條件）而對員工產生有利之影響。另依第23號公報第21條之規定，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。
- 二、企業之股份基礎給付協議若因辦理盈餘轉增資、資本公積轉增資、股票分割等情況進行調整，致使行使價格或認購股數產生變動，**除屬實質反稀釋條款外，不論該變動是否係依合約中所訂之公式自動調整，均應視為修改合約條款或條件**，而依第23號公報第20條至第24條之規定處理。



# 附 錄

---

員工股份基礎給付相關公司法規定

# 公司法

- 167-1：(買回庫藏股轉讓員工)
- 公司除法律另有規定者外，得經董事會以董事三分之二以上之出席及出席董事過半數同意之決議，於不超過該公司已發行股份總數百分之五之範圍內，收買其股份；收買股份之總金額，不得逾保留盈餘加已實現之資本公積之金額。
- 前項公司收買之股份，應於三年內轉讓於員工，屆期未轉讓者，視為公司未發行股份，並為變更登記。
- 公司依第一項規定收買之股份，不得享有股東權利。
- 章程得訂明第二項轉讓之對象包括符合一定條件之控制或從屬公司員工。
- 167-3：(庫藏股轉讓員工之限制轉讓期間)
- 公司依第167-1條或其他法律規定收買自己之股份轉讓於員工者，得限制員工在一定期間內不得轉讓。但其期間最長不得超過二年。

# 公司法

- 167-2：(發行員工認股權)
- 公司除法律或章程另有規定者外，得經董事會以董事三分之二以上之出席及出席董事過半數同意之決議，與員工簽訂認股權契約，約定於一定期間內，員工得依約定價格認購特定數量之公司股份，訂約後由公司發給員工認股權憑證。
- 員工取得認股權憑證，不得轉讓。但因繼承者，不在此限。
- 章程得訂明第一項員工認股權憑證發給對象包括符合一定條件之控制或從屬公司員工。

# 公司法

- 235-1：(分派員工酬勞得以股票給與)
- 公司應於章程訂明以當年度獲利狀況之定額或比率，分派員工酬勞。但公司尚有累積虧損時，應予彌補。
- 公營事業除經該公營事業之主管機關專案核定於章程訂明分派員工酬勞之定額或比率外，不適用前項之規定。
- 前二項員工酬勞以股票或現金為之，應由董事會以董事三分之二以上之出席及出席董事過半數同意之決議行之，並報告股東會。
- 公司經前項董事會決議以股票之方式發給員工酬勞者，得同次決議以發行新股或收買自己之股份為之。
- 章程得訂明依第一項至第三項發給股票或現金之對象包括符合一定條件之控制或從屬公司員工。

# 公司法

- 267 (一、五、六、七、八)：(發行新股保留員工承購)
- 公司發行新股時，除經目的事業中央主管機關專案核定者外，應保留發行新股總數百分之十至十五之股份由公司員工承購。
- 第一項所定保留員工承購股份之規定，於以公積抵充，核發新股予原有股東者，不適用之。
- 公司對員工依第一項承購之股份，得限制在一定期間內不得轉讓。但其期間最長不得超過二年。
- 章程得訂明依第一項規定承購股份之員工，包括符合一定條件之控制或從屬公司員工。
- 本條規定，對因合併他公司、分割、公司重整或依第一百六十七條之二、第二百三十五條之一、第二百六十二條、第二百六十八條之一第一項而增發新股者，不適用之。

# 公司法

- 267 (九、十一)：(發行員工限制型股票)
- 公司發行限制員工權利新股者，應有代表已發行股份總數三分之二以上股東出席之股東會，以出席股東表決權過半數之同意行之。
- 章程得訂明發行限制員工權利新股之對象，包括符合一定條件之控制或從屬公司員工。