

國際財務報導準則(2017年版)  
正體中文版草案

股份基礎給付交易之分類及衡量  
(2017年版國際財務報導準則第2號之修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於106年5月10日前，將意見以電子郵件方式  
寄至 [tifrs@ardf.org.tw](mailto:tifrs@ardf.org.tw))

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會  
法 人 臺 灣 財 務 報 導 準 則 委 員 會



## 國際財務報導準則第2號「股份基礎給付」之修正

### 既得條件之處理

- 19 給與權益工具之條件可能為滿足特定之既得條件，例如給與員工股份或認股權通常以員工須繼續受雇於企業一定期間為條件。此外亦可能必須滿足績效條件，例如企業之利潤達成一定之成長或企業之股價達一定之上漲。於衡量日估計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。反之，市價條件以外之既得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，以使最終認列所收取商品或勞務（作為所給與權益工具之對價）之金額，依實際既得之權益工具數量為基礎。因此，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（除第21段另有規定外），則在累積基礎上，所收取商品或勞務之認列金額為零。

...

### 現金交割之股份基礎給付交易

- 30 對於現金交割之股份基礎給付交易，企業應依第31至33D段之規定，以所承擔負債之公允價值衡量所取得之商品或勞務及該等負債。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，並將公允價值之任何變動認列於當期損益直至負債交割。
- 31 例如，企業可能給與員工股份增值權作為其酬勞組合之一部分，該等員工因此將有權取得未來之現金給付（而非權益工具），其金額係以特定期間內企業股價自特定水準之上漲為基礎。或者，企業亦可能藉由給與員工對股份（包括因行使認股權而發行之股份）之權利，該等股份係強制（例如，於終止聘僱關係時）贖回或應員工之選擇而贖回，從而給與員工未來收取現金給付之權利。此等協議為現金交割之股份基礎給付交易之例。股份增值權被用以例示第32至33D段之部分規定，惟該等段落之規定適用於所有現金交割之股份基礎給付交易。
- 32 企業應於員工提供勞務時，認列所收取之勞務及為支付該等勞務之負債。例如某些股份增值權立即既得，員工因此無須完成特定期間之服務即有權獲得現金給付。除有反證外，企業應推定已收取員工為換取該股份增值權所提供之勞務。因此，企業應立即認列所收取之勞務及為支付該等勞務之負債。若股份增值權直至員工已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，認列所收取之勞務及為支付該等勞務之負債。
- 33 負債應依第33A至33D段之規定，藉由運用選擇權定價模式，考量股份增值權給

與所依據之條款及條件以及員工至今已提供勞務之程度，於原始及後續之每一報導期間結束日直至交割，按股份增值權之公允價值予以衡量。企業可能修改現金交割之股份基礎給付給與所依據之條款及條件。將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指引列於附錄 B 第 B44A 至 B44C 段。

## 既得條件與非既得條件之處理

- 33A 現金交割之股份基礎給付交易可能以滿足特定之既得條件為條件。其中可能有須滿足之績效條件，例如企業之利潤達成一定之成長或企業之股價達一定之上漲。於衡量日估計現金交割之股份基礎給付之公允價值時，不得考量市價條件以外之既得條件。反之，市價條件以外之既得條件應藉由調整獎酬之數量而納入該交易所產生之負債衡量之考量。
- 33B 為適用第 33A 段之規定，企業應於既得期間認列所收取商品或勞務之金額。該金額應以預期既得獎酬數量之最佳可得估計為基礎。企業應於必要時修正先前之估計，若後續資訊顯示預期既得之獎酬數量與該估計不同。企業於既得日應修正此估計使其與最終既得之獎酬數量相等。
- 33C 市價條件（例如以目標股價作為既得或可行使性之條件）及非既得條件，於估計所給與現金交割之股份基礎給付之公允價值時以及於每一報導期間結束日及交割日再衡量公允價值時，應納入考量。
- 33D 因適用第 30 至 33C 段，最終認列所收取商品或勞務（作為現金交割股份基礎給付之對價）之累積金額與所支付之現金相等。

## 因扣繳稅款義務具淨額交割特性之股份基礎給付交易

- 33E 租稅法規可能使企業有義務就與股份基礎給付有關之員工納稅義務扣繳金額並代員工移轉該金額（通常以現金）予稅捐機關。為履行此義務，股份基礎給付協議之條款可能允許或規定企業自權益工具總量（倘若於該股份基礎給付行使（或既得）時原將發行予員工者）中扣繳與員工納稅義務等值之某一數量之權益工具（即該股份基礎給付協議具「淨額交割特性」）。
- 33F 作為第 34 段規定之例外，假若第 33E 段所述之交易無該淨額交割特性時將會分類為權益交割之股份基礎給付交易，則該交易整體應分類為權益交割之股份基礎給付交易。
- 33G 企業適用本準則第 29 段以處理股份之扣繳（為支應對稅捐機關與股份基礎給付有關之員工納稅義務之支付）。因此，因扣繳股份所作支付之金額應作為權益之減項處理，但該支付超過扣繳權益工具於淨額交割日之公允價值之部分除外。

33H 第 33F 段之例外不適用於：

- (a) 具淨額交割特性之股份基礎給付協議，而根據租稅法規企業並無義務就與該股份基礎給付有關之員工納稅義務扣繳金額；或
- (b) 企業所扣繳超過與股份基礎給付有關之員工納稅義務之任何權益工具（即企業所扣繳超過員工納稅義務之貨幣價值之股份之金額）。此等超過之扣繳股份應作為現金交割之股份基礎給付處理，當此金額係以現金（或其他資產）支付予員工時。

34 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，企業若已承擔以現金（或其他資產）交割之負債，則對該交易或該交易之組成部分應在已承擔負債之範圍內按現金交割之股份基礎給付交易處理；若未承擔此種負債，則在未承擔此種負債之範圍內按權益交割之股份基礎給付交易處理。

## 揭露

---

...

52 若本準則規定應揭露之資訊無法符合第 44、46 及 50 段之原則，則企業應揭露必要之額外資訊以符合該原則。例如，若企業依第 33F 段之規定將任何股份基礎給付交易分類為權益交割，當使財務報表使用者知悉與該股份基礎給付協議有關之未來現金流量係屬必要時，企業應揭露其預期移轉予稅捐機關以清償員工納稅義務之金額之估計。

## 過渡規定

---

...

59A 企業應依下列方式適用第 30 至 31、33 至 33H 及 B44A 至 B44C 段之修正內容。前期不得重編。

- (a) 第 B44A 至 B44C 段之修正內容僅適用於企業第一次適用該等修正之日以後發生之修改。
- (b) 第 30 至 31 及 33 至 33D 段之修正內容適用於企業第一次適用該等修正之日尚未既得之股份基礎給付交易，以及給與日係於企業第一次適用該等修正之日以後之股份基礎給付交易。對企業第一次適用該等修正之日前所給與之尚未既得股份基礎給付交易，企業應於該日再衡量負債並認列再衡量之影響於第一次適用該等修正之報導期間之初始保留盈餘中（或適當時，

認列於其他權益組成部分中）。

- (c) 第 33E 至 33H 段之修正內容及對第 52 段所作修正內容適用於企業第一次適用該等修正之日尚未既得（或已既得但尚未行使）之股份基礎給付交易，以及給與日係於企業第一次適用該等修正之日以後之股份基礎給付交易。對尚未既得（或已既得但尚未行使）之股份基礎給付交易（或其組成部分），若先前分類為現金交割之股份基礎給付，但依該等修正現今係分類為權益交割，則企業應於其第一次適用該等修正之日將該股份基礎給付負債之帳面價值重分類至權益。

59B 雖有第 59A 段之規定，除本準則第 53 至 59 段之過渡規定外，企業於且僅於不使用後見之明即可依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定追溯適用第 63D 段之修正時，始得如此追溯適用。若企業選擇追溯適用，其對「股份基礎給付交易之分類及衡量」（國際財務報導準則第 2 號之修正）所作之所有修正均須追溯適用。

## 生效日

...

63 除第 53 至 59 段之過渡規定外，企業應於 2010 年 1 月 1 日以後開始之年度期間依國際會計準則第 8 號之規定，追溯適用 2009 年 6 月發布之「集團之現金交割股份基礎給付交易」所作之下列修正：

(a) ...

...

63D 2016 年 6 月發布之「股份基礎給付交易之分類及衡量」（國際財務報導準則第 2 號之修正）修正第 19、30 至 31、33、52 及 63 段，並新增第 33A 至 33H、59A 至 59B、63D 及 B44A 至 B44C 段及其相關標題。企業應於 2018 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該等修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。

## **將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**

B44A 若現金交割之股份基礎給付交易之條款及條件被修改，而使其成為權益交割之股份基礎給付交易，該交易自修改日依權益交割之股份基礎給付交易處理，具體而言：



- (a) 權益交割之股份基礎給付交易參照所給與權益工具於修改日之公允價值衡量，權益交割之股份基礎給付交易依已收取商品或勞務之程度於修改日認列於權益。
- (b) 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。
- (c) 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任何差額立即認列於損益。

B44B 若既得期間因修改而延長或縮短，第 B44A 段之規定之適用應反映修改後之既得期間。即使修改發生於既得期間後，第 B44A 段之規定仍適用。

B44C 現金交割之股份基礎給付交易可能被取消或交割（除既得條件未滿足而喪失權利致取消交易者外）。若於給與日，企業給與權益工具，且將其辨認為被取消現金交割之股份基礎給付之替代，企業應適用第 B44A 及 B44B 段。

## 國際財務報導準則第2號「股份基礎給付」之結論基礎 之修正

### 將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（2016年之修正）<sup>1</sup>

- BC237C 本節彙整理事會於對規範股份基礎給付交易條款及條件之修改（其將交易之分類由現金交割改變為權益交割）之會計處理之各項提議作定案時所考量之事項。此等變動被提議於2014年11月發布之草案「股份基礎給付交易之分類及衡量」（對國際財務報導準則第2號之提議修正）（2014年11月草案）。
- BC237D 理事會得知有修改現金交割之股份基礎給付之情況，此修改係取消現金交割股份基礎給付並以新的權益交割股份基礎給付替代，且於替代日，替代獎酬之公允價值與所認列原始獎酬之價值不同。利害關係人告知理事會實務上作法分歧，因國際財務報導準則第2號並未對此等情況提供明確規定，並請求理事會闡明此會計處理。
- BC237E 理事會決定國際財務報導準則第2號第27及B42至B44段（列示權益交割股份基礎給付之條款及條件之修改之規定）不應類推適用於所提出事實型態之會計處理。此係因國際財務報導準則第2號第27段之規定（在修改後對權益交割之股份基礎給付認列最低金額）與國際財務報導準則第2號第30段之規定（於每一報導期間結束日按公允價值再衡量現金交割之股份基礎給付之負債直至負債交割）不一致。
- BC237F 據此，理事會決定規定將權益交割之股份基礎給付交易依已收取商品或勞務之程度於修改日認列於權益。理事會規定此衡量應參照所給與權益工具之修改日公允價值。理事會注意到，於原始給與日已存在共識：企業為由對方所提供之勞務支付現金。惟於修改日企業與對方具有新共識：企業將發行權益工具予對方。因此，理事會作出結論，應以修改日公允價值衡量修改後之權益交割股份基礎給付。
- BC237G 再者，理事會注意到，當企業給與替代之權益交割股份基礎給付，原始之現金交割股份基礎給付之負債被視為交割而於修改日除列。此係因，於修改日企業不再有義務移轉現金（或其他資產）予對方。
- BC237H 理事會注意到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任何差額係立即認列於損益。理事會認為，此與現金交割之股份基礎給付如何依國際財務報導準則第2號第30段衡量一致。理事會進一步認為，將原始獎酬與替代獎酬間

<sup>1</sup>因2016年6月發布之國際財務報導準則第2號之修正「股份基礎給付交易之分類及衡量」，新增第BC237C至BC237L段。



價值之差額認列於損益亦與國際財務報導準則第9號「金融工具」第3.3.3段對金融負債之消滅（藉由發行權益工具全部或部分消滅）之規定及國際財務報導解釋第19號「以權益工具消滅金融負債」第9段一致。

BC237I 2014年草案之回應者質疑第B44A段之指引是否亦將適用於該修改改變股份基礎給付交易之既得期間之情況。理事會於第B44B段確認，第B44A段之指引適用於當修改發生於既得期間內或既得期間後，以及當既得期間延長或縮短時。

BC237J 理事會於第B44C段對被辨認為被取消之現金交割股份基礎給付之替代權益工具之給與之會計處理提供指引。理事會觀察到，若企業未辨認所給與之權益工具為被取消之現金交割股份基礎給付之替代，企業將須迴轉就現金交割股份基礎給付所認列之費用，並認列新的權益交割股份基礎給付之費用。理事會注意到此會計處理與企業未辨認所給與之權益工具為被取消權益工具之替代權益工具之權益交割獎酬之修改之會計處理（如國際財務報導準則第2號第28段(c)所規定）不同。於此情況下，企業並不迴轉就被取消之原始權益交割獎酬所認列之費用及認列新的權益工具給與之費用。

BC237K 2014年11月草案之部分回應者建議理事會新增國際財務報導準則第2號施行指引之釋例，以例示其他類型之股份基礎給付之修改（例如，由權益交割改變為現金交割之修改）。理事會決定納入額外釋例（除新增第IG19B段及IG釋例12C例示第B44A至B44C段之應用外）非屬必要，因國際財務報導準則第2號現有之施行指引可類推適用。例如，釋例9例示後續增加得選擇現金交割權利之股份給與。

## **生效日及過渡規定（2016年之修正）**

BC237L 為回應所收到對2014年11月草案之意見，理事會決定於國際財務報導準則第2號第59A段對每一該等修正提供明確之過渡規定。理事會亦決定允許企業追溯適用所有修正，但於且僅於不使用後見之明作此追溯適用之必要資訊係可得時。

## **因扣繳稅款義務具淨額交割特性之股份基礎給付交易（2016年之修正）<sup>2</sup>**

BC255A 本節彙整理事會對規範因扣繳稅款義務具淨額交割特性之股份基礎給付交易之分類（包含於2014年11月草案）之各項提議作定案時所考量之事項。

BC255B 某些轄區租稅法規使企業有義務就與股份基礎給付有關之員工納稅義務扣繳金額並代員工移轉該金額（通常以現金）予稅捐機關。該等稅款扣繳義務依轄區而有

<sup>2</sup>因2016年6月發布之國際財務報導準則第2號之修正「股份基礎給付交易之分類及衡量」，新增第BC255A至BC255P段。

所不同。為履行此義務，許多計畫包括淨額交割特性允許或規定企業自權益工具總量（原將交付予員工者）中扣繳與員工因股份基礎給付交易而發生之納稅義務等值之某一數量之權益工具。企業以現金或其他資產移轉所扣繳之金額予稅捐機關。

BC255C 理事會收到規範此種股份基礎給付交易之分類之請求。具體而言，理事會被詢問，假若該交易無該特性時將會分類為權益交割之股份基礎給付交易，對企業扣繳以滿足員工納稅義務之股份基礎給付之部分究應分類為現金交割或權益交割。

BC255D 對此議題有兩種觀點：

- (a) 觀點一：該股份基礎給付有兩組成部分，且每一組成部分之會計處理與其交割之方式一致。企業扣繳且為此發生移轉現金（或其他資產）予稅捐機關之負債之部分，應作為現金交割之股份基礎給付交易處理。企業藉由發行權益工具予員工交割之股份基礎給付之部分，係作為權益交割之股份基礎給付處理。
- (b) 觀點二：該股份基礎給付交易整體應分類為權益交割之股份基礎給付交易，因淨額交割應視同企業買回部分發行予員工之權益工具（即企業將適用國際財務報導準則第2號第29段對已既得之權益工具之買回之規定）。

BC255E 觀點一係基於企業以現金交割部分股份基礎給付交易之觀點；即企業負有移轉現金（或其他資產）予稅捐機關以代員工清償員工納稅義務之義務。國際財務報導準則第2號第34段規定企業若已發生以現金（或其他資產）清償之負債，則對股份基礎給付交易或該交易之組成部分應在已發生負債之範圍內分類為現金交割。

BC255F 觀點二係基於當企業移轉現金予稅捐機關時，其係擔任代理人之觀點，因員工負有納稅義務。於此觀點下，如同企業藉由發行權益工具予員工交割股份基礎給付交易整體。作為單獨（但同時）之交易，企業自員工買回該等權益工具之一部分。嗣後企業交付買回之權益工具之現金價值予稅捐機關，代員工清償與股份基礎給付有關之員工納稅義務。

BC255G 理事會觀察到國際財務報導準則第2號第34段指明，企業若已發生以現金（或其他資產）清償之負債，股份基礎給付交易或該交易之組成部分應在已發生負債之範圍內分類為現金交割之股份基礎給付交易。因此，具此淨額交割特性之交易將劃分為兩組成部分，且每一組成部分之處理將與其交割之方式一致（觀點一）。因此，反映企業支付現金予稅捐機關之義務之組成部分將按現金交割之股份基礎給付處理，而反映企業發行權益工具予員工之義務之組成部分將按權益交割之股份基礎給付處理。

BC255H 理事會觀察到，企業對稅捐機關之支付實質上代表就自對方（即員工）收取之勞務而向對方所作之給付，儘管企業移轉現金予稅捐機關。此係因：

- (a) 當企業代員工支付所扣繳之金額予稅捐機關，企業係作為員工之代理人；惟
- (b) 企業亦作為主理人，因其履行對員工（即股份基礎給付交易之對方）之義務，就所收取之商品或勞務移轉現金（或其他資產）。

BC255I 然而，儘管有第 34 段之規定，理事會決定作出一項例外：假若股份基礎給付交易不包括該淨額交割特性時將會分類為權益交割，則該交易整體將分類為權益交割。理事會決定此例外應限於第 33E 段所述之股份基礎給付交易。

BC255J 理事會決定作出該例外，因其觀察到將第 33E 段所述之特定交易劃分為兩組成部分對編製者可能為重大之執行挑戰，且因此產生之成本超過區分該兩組成部分之效益。此係因將交易劃分為兩組成部分，企業須估計影響企業須扣繳並代員工交付予稅捐機關與股份基礎給付有關之金額之變動。當該估計改變，企業將須於現金交割與權益交割間重分類股份基礎給付之部分。

BC255K 2014 年 11 月草案之回應者觀察到此草案未明確規範企業支付予稅捐機關金額之會計處理。為回應此等疑慮，理事會決定說明國際財務報導準則第 2 號第 29 段將如何適用。第 33G 段說明，就與股份基礎給付有關之員工納稅義務移轉予稅捐機關之金額之會計處理與本準則第 29 段所述之會計處理一致（即如同企業買回已既得之權益工具）。此修正並未規範對稅捐機關之任何負債之認列與衡量。

BC255L 理事會觀察到扣繳股份以支應對稅捐機關之支付（以現金或其他資產）可能導致所支付之金額與股份基礎給付被衡量之金額間之重大差異。此係因對稅捐機關之應付金額可能反映交割日之公允價值，而於既得期間內對權益交割股份基礎給付所認列之金額將反映給與日之公允價值。

BC255M 理事會進一步觀察到，隨著對稅捐機關所得稅支付之清償來臨，使財務報表使用者知悉與該股份基礎給付協議有關之未來現金流量之影響可能係屬必要。因此，理事會決定規定當使財務報表使用者知悉與該股份基礎給付有關之未來現金流量之影響係屬必要時，企業應揭露其預期移轉予稅捐機關之估計金額。理事會未明定計算此估計數之基礎。

BC255N 理事會亦收到關於扣繳權益工具數量超過與股份基礎給付有關之員工納稅義務之貨幣價值所需之權益工具數量時之會計處理之疑問。理事會認為對具淨額交割特性之股份基礎給付獎酬之分類之例外（第 33F 段）將不適用於所扣繳超出員工納稅義務之貨幣價值所須權益工具數量之任何權益工具。因此，當該超出之數量係以現金（或其他資產）支付予員工，與現行之規定一致，所扣繳權益工具之超出數量應分開並按現金交割之股份基礎給付處理。

BC255O 2014 年 11 月草案之某些回應者請求理事會闡明第 33F 段之例外（即不將股份基礎給付劃分為不同組成部分）是否適用於企業係依租稅法規而有義務扣繳員工納稅義務外之協議。例如，企業可能依租稅法規不負有就員工納稅義務扣繳金額之義



務，但扣繳此金額係企業之常規。理事會指出，其意圖係將第 33F 段例外之適用限縮於某些情況，即租稅法規加諸企業就與股份基礎給付有關之員工納稅義務扣繳金額之義務。

BC255P 再者，理事會於國際財務報導準則第 2 號之施行指引新增第 IG19A 段及 IG 釋例 12B，以例示因扣繳稅款義務具淨額交割特性之股份基礎給付交易。

## 既得條件對現金交割之股份基礎給付之衡量之影響（2016 年之修正）<sup>3</sup>

BC371 本節彙整理事會於對規範既得條件對現金交割之股份基礎給付之影響之會計處理之各項提議（包含於 2014 年 11 月草案）作定案時所考量之事項。

BC372 理事會收到一項請求，其係關於國際財務報導準則第 2 號對包含績效條件之現金交割之股份基礎給付交易之衡量規定。

BC373 理事會注意到國際財務報導準則第 2 號規定使用公允價值作為衡量股份基礎給付交易之原則。理事會觀察到國際財務報導準則第 2 號第 19 至 21A 段對衡量包含既得條件與非既得條件之權益交割之股份基礎給付交易提供規定。理事會亦觀察到，就現金交割之股份基礎給付交易，國際財務報導準則第 2 號第 33 段規定，企業須運用選擇權定價模式，考量現金交割之股份基礎給付給與所依據之條款及條件以及員工至今已提供勞務之程度，於原始及後續之每一報導期間結束日直至交割止，按公允價值衡量負債。

BC374 惟國際財務報導準則第 2 號未明確規範既得條件與非既得條件對現金交割股份基礎給付交易所發生負債之公允價值衡量之影響之處理。具體而言，當衡量包含既得條件與非既得條件之現金交割之股份基礎給付交易時，企業是否應類推適用國際財務報導準則第 2 號第 19 至 21A 段對衡量權益交割之股份基礎給付交易之規定並不明確。

BC375 理事會觀察到，依國際財務報導準則第 2 號第 6A 段之規定，國際財務報導準則第 2 號以在某些層面不同於國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」中對於公允價值之定義之方式使用「公允價值」之用語。當適用國際財務報導準則第 2 號時，企業須依該準則（非依國際財務報導準則第 13 號）衡量現金交割獎勵及權益交割獎勵之公允價值。因此，理事會決定對市價及非市價之既得條件與非既得條件應如何反映於現金交割之股份基礎給付交易之衡量中新增第 33A 至 33D 段。理事會決定，該等條件應以與其如何反映於權益交割之股份基礎給付交易之衡量中一致之方式反映於現金交割股份基礎給付之衡量中。

<sup>3</sup> 因 2016 年 6 月發布之國際財務報導準則第 2 號之修正「股份基礎給付交易之分類及衡量」，新增第 BC371 至 BC382 段。

- BC376 理事會進一步觀察到，藉由類推適用權益交割之股份基礎給付交易之規定以衡量現金交割之股份基礎給付交易所發生負債之公允價值，將避免衡量既得條件（市價條件以外）對獎酬公允價值之影響之實務困難。理事會於原始發布國際財務報導準則第2號時已辨認該等實務困難，並於國際財務報導準則第2號第BC184段中說明。
- BC377 因此理事會決定修正第30至31及33段並新增第33A至33D段，以闡明市價及非市價之既得條件與非既得條件對現金交割之股份基礎給付交易所發生負債之衡量之影響。
- BC378 理事會觀察到若員工因未能滿足條件而未取得給付，此應導致再衡量負債至零。該等修正明確闡述最終認列所收取商品或勞務（作為現金交割股份基礎給付之對價）之累積金額將與所支付現金（或其他資產）之金額相等。
- BC379 再者，理事會於國際財務報導準則第2號之施行指引修正第IG19段並新增IG釋例12A，以例示績效條件對現金交割之股份基礎給付交易之衡量之影響。
- BC380 2014年11月草案之回應者質疑「最佳可得估計」之意義，該概念於提議中係用於估計現金交割股份基礎給付之公允價值。理事會注意到「最佳可得估計」之用語已於國際財務報導準則第2號使用且並非新概念。此用語亦於國際財務報導準則第2號第20段中用於估計權益交割股份基礎給付之預期既得權益工具數量。理事會進一步觀察到，分析此一概念將潛在包含檢討其他準則中之類似概念，並認為將此等概念作為擴大專案之一部分予以檢討較為合適。
- BC381 2014年11月草案之回應者建議理事會應對既得並非很有可能時（且因此未認列負債，如釋例12A年度1所例示）或有負債之揭露新增明確規定。理事會觀察到新增此規定非屬必要，因國際財務報導準則第2號第50段之一般規定已規定企業  
...揭露能使財務報表使用者了解股份基礎給付交易影響企業當期損益及財務狀況之資訊。
- BC382 2014年11月草案之某些回應者建議理事會應於國際財務報導準則第2號之施行指引新增其他釋例，以例示既得條件與非既得條件對現金交割獎酬之衡量之影響。理事會認為此非屬必要，因施行指引之現有釋例例示市價及非市價之既得條件與非既得條件對權益交割獎酬之影響。此等釋例亦可例示此等條件對現金交割獎酬之影響，因本次修正規定對此兩類型之獎酬作一致之處理。

# 對國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」施行指引之修正

## 現金交割之股份基礎給付交易

...

IG19 例如，企業可能以給與員工股份增值權作為其酬勞計畫之一部份，員工因此取得未來收取現金（而非權益工具）之權利，其金額係以特定期間內企業股價自特定水準之增長為基礎。若股份增值權須於員工完成特定期間服務後方屬既得，企業應於員工提供服務之期間認列所取得之服務及為支付該服務所承擔之負債。企業應依國際財務報導準則第 2 號第 30 至 33D 段之規定，於負債原始發生及每一報導期間結束日衡量股份增值權公允價值。公允價值之變動應認列於損益。因此，若認列所取得勞務之金額包含於企業財務狀況表中所列資產（例如，存貨）之帳面金額，該資產之帳面金額無須因負債再衡量之影響而調整。釋例 12 例示對受限於服務條件之現金交割之股份基礎給付交易之相關規定。釋例 12A 例示對受限於績效條件之現金交割之股份基礎給付交易之相關規定。

### IG 釋例 12

...

### IG 釋例 12A

#### 背景

某企業以員工繼續服務三年，且企業於第 3 年底達成銷售目標（銷售額 CU 十億）為條件，給與 500 位員工每人 100 單位之現金交割股份增值權。該企業預期所有員工將繼續服務。

為簡化起見，本釋例假設該等員工之獎酬均不符合作為資產成本之一部分之資本化條件。

第 1 年底，該企業預期無法於第 3 年底達成銷售目標。於第 2 年，該企業之銷售額顯著增加，且其預期將持續成長。因此，第 2 年底，該企業預期將於第 3 年底達成銷售目標。

第 3 年底，銷售目標達成且 150 名員工行使股份增值權。150 名員工於第 4 年底行使股份增值權，剩餘 200 名員工則於第 5 年底行使。



## IG 釋例 12A

該企業使用選擇權定價模式（不考量銷售目標之績效條件及受雇之服務條件），於每年年底估計股份增值權之公允價值，直至所有現金交割股份基礎給付交割。第3年底，所有股份增值權既得。下表列示股份增值權每年年底之估計公允價值及股份增值權於行使日之內含價值（與支付之現金相等）。

年度	一單位股份增值權 之公允價值	一單位股份增值權 之內含價值
1	CU 14.40	—
2	CU 15.50	—
3	CU 18.20	CU 15.00
4	CU 21.40	CU 20.00
5	CU 25.00	CU 25.00

### 規定之應用

年度	計算	預期滿足 服務條件 之員工人 數	銷售目標 是否將達 成之最佳 估計
第1年		500	否
第2年		500	是
第3年		500	是
年度	計算	費用 CU	負債 CU
1	股份增值權預期無法既得：不 認列費用	—	—
2	股份增值權預期將既得：500 位員工×100 單位股份增值權 ×CU15.50×2/3	—	516,667
3	(500－150) 位員工×100 單 位股份增值權×CU18.20×3/3 －CU516,667	120,333	—
	+150 位員工×100 單位股份增 值權×CU15.00	225,000	—
	小計	—	345,333
4	(350－150) 位員工×100 單	(209,000)	428,000

## IG 釋例 12A

	位股份增值權×CU21.40－			
	CU637,000			
	+150 位員工×100 單位股份增			
	值權×CU20.00	300,000	－	－
	小計	－	91,000	－
5	(200－200) 位員工×100 單			
	位股份增值權×CU25.00－			
	CU428,000	(428,000)	－	－
	+200 位員工×100 單位股份增			
	值權×CU25.00	500,000	－	－
	小計	－	72,000	－
	總額	－	1,025,000	－

## 因扣繳稅款義務具淨額交割特性之股份基礎給付交易

IG19A 第 33E 及 33F 段規定，對具淨額交割特性（該特性使企業有義務扣繳與股份基礎給付有關之員工納稅義務之金額予稅捐機關）之協議，假若該協議無此淨額交割特性時將會分類為權益交割之股份基礎給付交易，則企業應將該協議整體分類為權益交割之股份基礎給付交易。企業代員工移轉該金額（通常以現金）予稅捐機關。釋例 12B 例示此等規定。

## IG 釋例 12B

### 背景

X 轄區之稅法規定企業扣繳與股份基礎給付有關之員工納稅義務之金額，並代員工以現金移轉該金額予稅捐機關。

X 轄區之某企業於 20X1 年 1 月 1 日給與某員工 100 股之獎酬；該獎酬之條件為完成四年之服務。企業預期該員工將完成服務期間。為簡化起見，本釋例假設該員工之獎酬均不合作為資產成本之一部分之資本化條件。

股份基礎給付協議之條款及條件規定該企業應自交割員工之獎酬中扣繳股份，以清償員工之納稅義務（亦即，股份基礎給付協議具「淨額交割特性」）。據此，藉由於既得期間完成時扣繳公允價值與員工納稅義務等值之某一數量之股份並發行剩餘股份予員工，該企業以淨額基礎交割該交易。

與該獎酬有關之員工納稅義務係依該等股份於既得日之公允價值計算。員

## IG 釋例 12B

工適用之所得稅稅率為 40%。

於給與日，每一股份之公允價值為 CU2。每一股份於 20X4 年 12 月 31 日之公允價值為 CU10。

該等股份於既得日之公允價值為 CU1,000（100 股×每股 CU10），故該員工之納稅義務為 CU400（100 股×CU10×40%）。據此，於既得日該企業發行 60 股予該員工並扣繳 40 股（CU400=40 股×每股 CU10）。該企業代員工將所扣繳股份之公允價值以現金支付予稅捐機關。換言之，此如同該企業發行所有 100 股已既得股份予員工，並於同一時間以其公允價值再買回 40 股。

### 規定之應用

		借：費用	貸：權益	貸：負債
年度	計算	CU	CU	CU
1	100 股×CU2×1/4	50	(50)	—
2	100 股 ×CU2×2/4 — CU50	50	(50)	—
3	100 股 ×CU2×3/4 — (CU50 + CU50)	50	(50)	—
4	100 股 ×CU2×4/4 — (CU50 + CU50 + CU50)	50	(50)	—
	總額	200	(200)	—

### 該企業記錄下列分錄：

#### 既得期間內

於既得期間認列之累計薪酬費用

借：費用	200
貸：權益	200

#### 認列稅捐負債<sup>(a)</sup>

借：權益	400
貸：負債	400

## IG 釋例 12B

### 清償稅捐義務

於交割日代員工支付現金予稅捐機關

借：負債	400
貸：現金	400

(a) 企業於每一報導期間結束日考量揭露其預期移轉予稅捐機關之估計金額。該企業於判定此資訊對使用者知悉與該股份基礎給付有關之未來現金流量影響係屬必要時作此揭露。

## 將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

IG19B 下列釋例例示國際財務報導準則第 2 號第 B44A 段之規定之應用，該等規定係對現金交割之股份基礎給付交易之條款及條件之修改使其成為權益交割之股份基礎給付交易之規定。

## IG 釋例 12C

### 背景

於 20X1 年 1 月 1 日，某企業以員工繼續服務四年為條件給與 100 位員工每人 100 單位之股份增值權，該等股份增值權將以現金交割。

於 20X1 年 12 月 31 日，該企業估計每單位股份增值權之公允價值為 CU10，因而該現金交割獎酬之總公允價值為 CU100,000。於 20X2 年 12 月 31 日，每單位股份增值權之估計公允價值為 CU12，因而該現金交割獎酬之總公允價值為 CU120,000。

於 20X2 年 12 月 31 日，該企業取消股份增值權，且以每位員工繼續服務兩年為條件給與每位員工 100 單位認股權作為替代。因此原既得期間並未改變。於此日每單位認股權之公允價值為 CU13.20，因而新報酬之總公允價值為 CU132,000。預期所有員工將提供必要勞務，且所有員工最終確實提供必要勞務。

為簡化起見，本釋例假設該等員工之獎酬均不符合作為資產成本之一部分之資本化條件。

### 規定之應用

於修改日（20X2年12月31日），該企業適用第B44A段。

據此：

- (a) 自修改日，認股權係參照其於修改日之公允價值衡量，且於修改日，認股權依員工已提供勞務之程度認列於權益；
- (b) 於修改日除列股份增值權之負債；及
- (c) 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立即認列於損益。

於修改日（20X2年12月31日），該企業就截至修改日已提供之勞務比較該權益交割獎酬（替代獎酬）之公允價值（ $CU132,000 \times 2/4 = CU66,000$ ）與現金交割獎酬（原始獎酬）之公允價值（ $CU120,000 \times 2/4 = CU60,000$ ）。該差額（ $CU6,000$ ）於修改日立即認列於損益。

剩餘之權益交割股份基礎給付（按其修改日公允價值衡量）自修改日起於剩餘之兩年既得期間內認列於損益。

年度	計算	借：費用	累積	貸：權益	貸：負債
		CU	費用 CU	CU	CU
1	100位員工×100單位股份 增值權× $CU10 \times 1/4$	25,000	—	—	25,000
2	於修改前之再衡量 100位 員工×100單位股份增值權 × $CU12.00 \times 2/4 - 25,000$ 除列負債、認列修改日公 允價值之金額於權益並認 列交割之影響 $CU6,000$ (100位員工×100單位認 股權 × $CU13.20 \times 2/4$ ) — (100位員工×100單位股 份增值權 × $CU12.00 \times 2/4$ )	35,000	60,000	—	35,000
3	100位員工×100單位認股 權 × $CU13.20 \times 3/4$ — $CU66,000$	33,000	99,000	33,000	—
4	100位員工×100單位認股 權 × $CU13.20 \times 4/4$ — $CU99,000$	33,000	132,000	33,000	—
	總額			132,000	—