

民國 107 年發布

企業會計準則公報第二十三號

股份基礎給付

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

範例一 員工勞務成本以權益工具交割之衡量與認列

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

情況一 離職人數與估計相同

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

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

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

相關分錄如下：

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

情況二 離職人數與估計不同

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

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

相關分錄如下：

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

範例二 附有市價條件之給與

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

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

陽明公司考慮股價在 20X3 年 12 月 31 日超過 \$65（認股權因而可行使）及未超過 \$65（認股權因而喪失）之可能性，其估計認股權在此市價條件下之公允價值為每單位認股權 \$21。

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

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

如上所述，認列金額與市價條件之結果無關。然而，若該主管於 20X2 年（或 20X3 年）時離職，則 20X1 年（及 20X2 年）所認列之金額必須於 20X2 年（或 20X3 年）迴轉。此係因於給與日估計認股權之公允價值時並未考慮該服務條件，而僅考慮市價條件。

範例三 採用內含價值法處理之認股權給與

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

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

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

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

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

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

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

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

玉山公司於 20X1 年至 20Y0 年分別認列金額如下：

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

範例四 現金交割之股份基礎給付交易

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

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

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

雪山公司於負債存在之每年 12 月 31 日估計股份增值權之公允價值如下，所有在職員工於 20X3 年 12 月 31 日持有之股份增值權均既得。股份增值權於 20X3、20X4 及 20X5 年 12 月 31 日行使時之內含價值（即等於所支付之現金）亦於下表列示：

年度	公允價值	內含價值
20X1	\$14.4	
20X2	15.5	
20X3	18.2	\$15.0
20X4	21.4	20.0
20X5		25.0

雪山公司於 20X1 年至 20X5 年分別認列金額如下：

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

相關分錄如下：

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

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

範例五 集團之母公司將其權益工具之權利給與其子公司員工之股份基礎給付交易

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

母公司於 20X1 年 1 月 1 日給與其 100%持股之子公司之 100 位員工各 2,000 單位母公司股票之認股權，其條件為於子公司完成二年之服務。該認股權於給與日之公允價值為每單位\$30。子公司於給與日估計 80%之員工將完成二年期間之服務。此估計於既得期間並未改變。於既得期間終了時，共有 81 位員工完成所要求之二年服務。母公司未要求子公司支付為交割該認股權之給與所需之股份。

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

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

母公司應於 20X1 年及 20X2 年分別作下列分錄：

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

範例六 集團之母公司給與其子公司員工現金之股份基礎給付交易

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

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

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

適用於現金交割之股份基礎給付交易之規定衡量其義務。

子公司 20X1 至 20X3 年員工之勞務成本計算如下：

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

母公司合併財務報表中 20X1 至 20X3 年之員工勞務成本計算如下：

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

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

乙子公司

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

丙子公司

20X2/12/31	薪資支出	166,667	
	資本公積—股份基礎給付		166,667
20X3/12/31	薪資支出	166,666	
	資本公積—股份基礎給付		166,666

母公司

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

說明：母公司依現金交割之股份基礎給付認列該交易。

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

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

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

範例七 企業辦理現金增資保留由員工認購

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

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

情況一 現金增資成功

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

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

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

情況二 現金增資失敗

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

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

