

民國 108 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 附績效條件之給與—既得期間變動

- **本例重點：**附績效條件之給與—既得期間變動之衡量與認列。
- **引用條文：**第十一條。
- **適用情況：**給與員工附績效條件之股份—既得期間變動。

20X1年1月1日，廷宣公司給與500位員工各100股之股份（每股面額\$10，該股份將於既得時發行予員工），條件為員工不得在既得期間內離職。若廷宣公司20X1年盈餘增加超過18%，則股份可於20X1年12月31日既得；若廷宣公司在20X1、20X2年間之盈餘平均每年增加超過13%，則可於20X2年12月31日既得；若在此3年期間之盈餘平均每年增加超過10%，則可於20X3年12月31日既得。給與日之每股公允價值為\$60，此3年期間預期不發放股利。

於20X1年，廷宣公司之盈餘增加14%，有30位員工離職。廷宣公司預期20X2年之盈餘將維持相同之成長率，故預期股份將於20X2年12月31日既得。廷宣公司預期仍有30位員工將於20X2年離職，故20X2年12月31日預計將有440位員工各取得100股之既得權利。

於20X2年，廷宣公司之盈餘僅增加10%，故股份並未於20X2年12月31日既得。28位員工於20X2年離職。廷宣公司預期20X3年將有25位員工離職，而廷宣公司之盈餘將至少增加6%，故可達成每年平均10%之目標。

於20X3年，廷宣公司之盈餘成長率為8%，23位員工於20X3年離職。廷宣公司20X1至20X3年之平均盈餘成長率為10.67%。419位員工於20X3年12月31日各取得100股。各年度員工之勞務成本計算如下：

年度	計算	當期薪資支出	累積薪資支出
20X1	$\$60 \times 440 \text{ 人} \times 100 \text{ 股} \times 1/2$	\$1,320,000	\$1,320,000
20X2	$(\$60 \times 417 \text{ 人} \times 100 \text{ 股} \times 2/3) - \$1,320,000$	348,000	1,668,000
20X3	$(\$60 \times 419 \text{ 人} \times 100 \text{ 股} \times 3/3) - \$1,668,000$	846,000	2,514,000

相關分錄如下：

20X1/12/31	薪資支出	1,320,000	
	資本公積—股份基礎給付		1,320,000
20X2/12/31	薪資支出	348,000	
	資本公積—股份基礎給付		348,000
20X3/12/31	薪資支出	846,000	
	資本公積—股份基礎給付		846,000
20X3/12/31	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

範例二 附績效條件之給與—行使價格變動

- 本例重點：附績效條件之給與—行使價格變動之衡量。
- 引用條文：第十四條。
- 適用情況：給與員工附績效條件之認股權—行使價格變動。

20X1 年 1 月 1 日，甘城公司給與一位高階主管 30,000 單位認股權，條件為必須於 20X3 年 12 月 31 日仍繼續於甘城公司服務，行使價格為 \$40。然而，若甘城公司於此 3 年間平均每年盈餘成長至少 10%，則行使價格將降至 \$30。

甘城公司於給與日以行使價格 \$30 為基礎，估計每單位認股權之公允價值為 \$16；若行使價格為 \$40，則甘城公司估計每單位認股權之公允價值為 \$12。

20X1 年，甘城公司之盈餘增加 12%，且預計盈餘於未來兩年將以同樣之比率增加，故甘城公司預期盈餘目標將可達成，因此認股權之行使價格將為 \$30。

20X2 年，甘城公司之盈餘增加 13%，且甘城公司繼續預期盈餘目標將可達成。

20X3 年，甘城公司之盈餘僅增加 3%，因此盈餘目標並未達成。該高階主管已完成 3 年之服務，符合服務條件。由於盈餘目標未達成，故 30,000 單位已既得認股

權之行使價格為\$40。

由於行使價格係依據績效條件而非市價條件之結果而變動，故於給與日估計認股權公允價值時，並未考慮該績效條件之影響(即行使價格為\$30或\$40之可能性)。但甘城公司於給與日估計每種情況下認股權之公允價值(即行使價格為\$30及\$40)，並於最後修正交易金額以反映績效條件之結果，如下所示：

年度	計算	當期薪資支出	累積薪資支出
20X1	\$16×30,000 單位×1/3	\$160,000	\$160,000
20X2	(\$16×30,000 單位×2/3)－\$160,000	160,000	320,000
20X3	(\$12×30,000 單位×3/3)－\$320,000	40,000	360,000

範例三 限制權利新股之給與—員工於既得期間內離職須返還股票及股利

- **本例重點：**企業給與員工限制權利新股及員工於既得期間內離職時返還股票及股利之會計處理。
- **引用條文：**第十二條、第十四條及第十五條。
- **適用情況：**企業給與員工限制權利新股，且員工於既得期間內離職須返還股票及股利。

吉興公司與 20 位員工於 20X5 年 1 月 1 日協議以發行新股作為獎酬計畫，約定吉興公司發行該公司之股票總計 200,000 股，由 20 位員工分別無償取得 10,000 股，增資基準日為 20X5 年 1 月 15 日。既得條件為員工必須服務滿 4 年，自 20X9 年 1 月 1 日可取得股票自由轉讓權，20X5 年 1 月 1 日至 20X8 年 12 月 31 日閉鎖期內，員工取得之股票應交付信託，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及股利。給與日之股票及限制員工權利股票之公允價值均為每股\$50。吉興公司在考慮加權平均離職率後，20X5 年及 20X6 年均估計將有 30%之員工於既得期間內離職，實際上於 20X7 年 6 月 30 日有 4 位員工離職。吉興公司於 20X7 年估計既得期間之離職率為 20%，20X8 年 12 月 31 日既得之員工為 16 位。

吉興公司於 20X6 年 6 月 30 日宣告發放現金股利每股 3 元及股票股利每股 1 元(當時吉興公司流通在外之發行股數為 1,000,000 股)，並於 20X6 年 7 月 31 日發放現金股利及股票股利；該公司於其他年度並未發放股利。吉興公司於 20X5 年至 20X8 年之相關分錄如下：

20X5/1/1	員工未賺得酬勞	7,000,000	
	資本公積—限制員工權利股票		7,000,000
	說明： $\$50 \times 200,000$ 股 $\times 70\% = \$7,000,000$ 。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。		
20X5/1/15	資本公積—限制員工權利股票	2,000,000	
	普通股股本		2,000,000
	說明： $\$10 \times 200,000$ 股 $= \$2,000,000$ 。若「資本公積—限制員工權利股票」與給與日之貸方餘額互抵為借餘，則保持為借方餘額，無須沖減保留盈餘。		
20X5/12/31	薪資支出	1,750,000	
	員工未賺得酬勞		1,750,000
	說明： $\$50 \times 200,000$ 股 $\times 1/4$ 年 $\times 70\% = \$1,750,000$ 。		
20X6/6/30	保留盈餘	3,000,000	
	應付股利		3,000,000
	說明：宣告發放現金股利每股 3 元。 $\$3 \times 1,000,000$ 股 $= \$3,000,000$ 。		
20X6/6/30	保留盈餘	1,000,000	
	待分配股票股利		1,000,000
	說明：宣告發放股票股利每股 1 元。		
20X6/7/31	應付股利	3,000,000	
	現金		3,000,000
	說明：發放現金股利。		
20X6/7/31	待分配股票股利	1,000,000	
	普通股股本		1,000,000
	說明：發放股票股利。		
20X6/12/31	薪資支出	1,750,000	
	員工未賺得酬勞		1,750,000
	說明： $\$50 \times 200,000$ 股 $\times 2/4$ 年 $\times 70\% - \$1,750,000 = \$1,750,000$ 。		

20X7/6/30	現金	120,000	
	保留盈餘		120,000
	說明：認列 4 位員工返還之現金股利。 $\$3 \times 10,000 \text{ 股} \times 4 = \$120,000$ 。		
20X7/6/30	普通股股本	40,000	
	保留盈餘		40,000
	說明：認列 4 位員工返還之股票股利。 $\$1 \times 10,000 \text{ 股} \times 4 = \$40,000$ 。		
20X7/6/30	普通股股本	400,000	
	資本公積－限制員工權利股票		400,000
	說明：註銷收回之股份。 $\$10 \times 10,000 \text{ 股} \times 4 = \$400,000$ 。		
20X7/12/31	員工未賺得酬勞	1,000,000	
	資本公積－限制員工權利股票		1,000,000
	說明：估計離職率由 30% 修正為 20%。 $\$50 \times 200,000 \text{ 股} \times 80\% - \$7,000,000 = \$1,000,000$ 。		
20X7/12/31	薪資支出	2,500,000	
	員工未賺得酬勞		2,500,000
	說明： $\$50 \times 200,000 \text{ 股} \times 80\% \times 3/4 \text{ 年} - \$3,500,000 = \$2,500,000$ 。		
20X8/12/31	薪資支出	2,000,000	
	員工未賺得酬勞		2,000,000
	說明： $\$50 \times 200,000 \text{ 股} \times 80\% \times 4/4 \text{ 年} - \$6,000,000 = \$2,000,000$ 。		
20X9/1/1	資本公積－限制員工權利股票	6,400,000	
	資本公積－普通股股票溢價		6,400,000
	說明：16 位員工既得條件滿足仍在職，股票解除信託，可自由轉讓。 $(\$50 - \$10) \times 10,000 \text{ 股} \times 16 = \$6,400,000$ 。		

範例四 限制權利新股之給與—員工於既得期間內離職須返還股票但無須返還股利

- 本例重點：企業給與員工限制權利新股及員工於既得期間內離職時須返還股票但無須返還股利之會計處理。
- 引用條文：第十二條、第十四條及第十五條。

● **適用情況：企業給與員工限制權利新股，且員工於既得期間內離職須返還股票但無須返還股利。**

優新公司與 20 位員工於 20X2 年 1 月 1 日協議以發行新股作為獎酬計畫，約定優新公司發行該公司之股票總計 20,000 股，由 20 位員工分別無償取得 1,000 股，增資基準日為 20X2 年 1 月 20 日。既得條件為員工必須服務滿 4 年，自 20X6 年 1 月 1 日可取得股票自由轉讓權，20X2 年 1 月 1 日至 20X5 年 12 月 31 日閉鎖期內，員工取得之股票應交付信託，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，須返還該限制員工權利股票，但無須返還股利。給與日之股票及限制員工權利股票之公允價值均為每股 \$20。優新公司在考慮加權平均離職率後，20X2 年及 20X3 年均估計將有 20% 之員工於既得期間內離職，實際上於 20X4 年 6 月 30 日有 3 位員工離職。優新公司於 20X4 年估計既得期間之離職率為 15%，20X5 年 12 月 31 日既得之員工為 17 位。

優新公司於 20X3 年 6 月 15 日經股東會決議宣告發放現金股利每股 2 元及股票股利每股 1 元（當時優新公司流通在外之發行股數為 800,000 股），並於 20X3 年 7 月 15 日發放現金股利及股票股利，股東會決議日前一股票公允價值（考慮除權除息之影響後）為每股 18 元；該公司於其他年度並未發放股利。優新公司於 20X2 年至 20X5 年之相關分錄如下：

20X2/1/1	員工未賺得酬勞	320,000	
	資本公積－限制員工權利股票		320,000
	說明：\$20×20,000 股×80%=\$320,000。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。		
20X2/1/20	資本公積－限制員工權利股票	200,000	
	普通股股本		200,000
	說明：\$10×20,000 股=\$200,000。若「資本公積－限制員工權利股票」與給與日之貸方餘額互抵為借餘，則保持為借方餘額，無須沖減保留盈餘。		
20X2/12/31	薪資支出	80,000	
	員工未賺得酬勞		80,000
	說明：\$20×20,000 股×1/4 年×80%=\$80,000。		
20X3/6/15	保留盈餘	1,600,000	
	應付股利		1,600,000
	說明：宣告發放現金股利每股 2 元。\$2×800,000 股=\$1,600,000。		

20X3/6/15	保留盈餘	800,000	
	待分配股票股利		800,000
	說明：宣告發放股票股利每股1元。		
20X3/6/15	薪資支出	8,000	
	保留盈餘		8,000
	說明：認列預計未既得之20%員工所取得現金股利(\$2×20,000股×20%)之薪資費用。		
20X3/6/15	薪資支出	7,200	
	保留盈餘		4,000
	資本公積—限制員工權利股票		3,200
	說明：認列預計未既得之20%員工所取得股票股利(\$18×20,000股×20%×0.1)之薪資費用，屬於原所認列之宣告面額範圍部分(\$10×20,000股×20%×0.1)，貸記原所借記之「保留盈餘」。		
20X3/7/15	應付股利	1,600,000	
	現金		1,600,000
	說明：發放現金股利。		
20X3/7/15	待分配股票股利	800,000	
	普通股股本		800,000
	說明：發放股票股利。		
20X3/12/31	薪資支出	80,000	
	員工未賺得酬勞		80,000
	說明：\$20×20,000股×2/4年×80%—\$80,000=\$80,000。		
20X4/6/30	普通股股本	30,000	
	資本公積—限制員工權利股票		30,000
	說明：3位員工於既得條件未滿足前離職，優新公司收回股票並註銷。 \$10×1,000股×3=\$30,000。		
20X4/6/30	資本公積—限制員工權利股票	2,400	
	資本公積—普通股股票溢價		2,400
	說明：3位員工於既得條件未滿足前離職，將其已取得之股票股利屬		

發行溢價部分（ $(\$18-\$10) \times 1,000 \text{ 股} \times 3 \times 0.1$ ），自「資本公積—限制員工權利股票」轉列「資本公積—普通股股票溢價」。

20X4/12/31	員工未賺得酬勞	20,000	
	資本公積—限制員工權利股票		20,000
	說明：估計離職率由 20%修正為 15%。 $\$20 \times 20,000 \text{ 股} \times 85\% - \$320,000 = \$20,000$ 。		
20X4/12/31	保留盈餘	2,000	
	薪資支出		2,000
	說明：5%原先估計未既得之員工估計將既得，轉回原先其所認列取得現金股利之費用（ $\$2 \times 20,000 \text{ 股} \times 5\%$ ）。		
20X4/12/31	保留盈餘	1,000	
	資本公積—限制員工權利股票	800	
	薪資支出		1,800
	說明：5%原先估計未既得之員工估計將既得，轉回原先其所認列取得股票股利之費用（ $\$10 \times 20,000 \text{ 股} \times 5\% \times 0.1 + (\$18 - \$10) \times 20,000 \text{ 股} \times 5\% \times 0.1$ ）。		
20X4/12/31	薪資支出	95,000	
	員工未賺得酬勞		95,000
	說明： $(\$20 \times 20,000 \text{ 股} \times 85\% \times 3/4 \text{ 年}) - \$160,000 = \$95,000$ 。		
20X5/12/31	薪資支出	85,000	
	員工未賺得酬勞		85,000
	說明： $(\$20 \times 20,000 \text{ 股} \times 85\% \times 4/4 \text{ 年}) - \$255,000 = \$85,000$ 。		
20X6/1/1	資本公積—限制員工權利股票	170,000	
	資本公積—普通股股票溢價		170,000
	說明：17 位員工既得條件滿足仍在職，股票解除信託，可自由轉讓。 $(\$20 - \$10) \times 1,000 \text{ 股} \times 17 = \$170,000$ 。		

範例五 企業以轉讓價格較高之庫藏股票轉讓與員工

- 本例重點：企業以轉讓價格較高之庫藏股票轉讓與員工之認列與衡量。
- 引用條文：第十條及第十二條。

- 適用情況：企業以庫藏股票轉讓與員工，其轉讓價格不低於實際買回股份之平均價格。

向陽公司於 20X1 年 10 月 31 日經過董事會決議，訂定庫藏股票買回轉讓與員工之辦法（包括受讓人資格、約定每股轉讓價格等）以獎酬員工，20X1 年 11 月 1 日至 20X1 年 11 月 30 日間已買回總股數 16,000,000 股，總金額為 \$168,000,000，平均每股買回價格為 \$10.5。20X2 年 3 月 31 日經董事會決議，將已買回股數 10,000,000 股轉讓與員工，轉讓價格每股 \$12，認股基準日為 20X2 年 4 月 10 日。該轉讓與員工之認股權於給與日採選擇權定價模式估計之每單位公允價值為 \$1.5。向陽公司最終於 20X2 年 4 月 30 日轉讓與員工之總股數為 9,980,000 股，其收取股款總額為 \$119,760,000，並繳納證券交易稅千分之三。有關向陽公司實際買回股份及轉讓與員工之相關分錄如下：

20X1/11/01 至	庫藏股票	168,000,000	
20X1/11/30	現金		168,000,000
20X2/3/31	薪資支出	15,000,000	
	資本公積－員工認股權		15,000,000
	說明：	$\$1.5 \times 10,000,000 = \$15,000,000$ 。	
20X2/4/30	現金	119,400,720	
	資本公積－員工認股權	14,970,000	
	庫藏股票		104,790,000
	資本公積－庫藏股票交易		29,580,720
	說明：	$\$119,760,000 \times (1 - 3\%) = \$119,400,720$	
		$\$1.5 \times 9,980,000 = \$14,970,000$	
		$\$10.5 \times 9,980,000 = \$104,790,000$ 。	
20X2/4/30	資本公積－員工認股權	30,000	
	資本公積－已失效認股權		30,000
	說明：	$\$15,000,000 - \$14,970,000 = \$30,000$ 。	

範例六 企業以轉讓價格較低之庫藏股票轉讓與員工

- 本例重點：企業以轉讓價格較低之庫藏股票轉讓與員工之認列與衡量。
- 引用條文：第十條及第十二條。

● 適用情況：企業以庫藏股票轉讓與員工，其轉讓價格低於實際買回股份之平均價格。

大屯公司於 20X1 年 10 月 31 日經過董事會決議，訂定庫藏股票買回轉讓與員工之辦法（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 \$192,000,000，平均每股買回價格為 \$12。20X2 年 6 月 8 日股東會決議可將已買回股數 10,000,000 股低價轉讓與員工，轉讓價格每股 \$8，董事會於 20X2 年 10 月 20 日宣告轉讓與員工 10,000,000 股，認股基準日訂為 20X2 年 10 月 31 日。該低價轉讓與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 \$11.8。大屯公司最終於 20X2 年 11 月 15 日轉讓與員工之總股數為 9,980,000 股，其收取股款總額為 \$79,840,000，並繳納證券交易稅千分之三。有關大屯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	192,000,000	
20X1/12/14	現金		192,000,000
20X2/10/20	薪資支出	118,000,000	
	資本公積－員工認股權		118,000,000
	說明： $\$11.8 \times 10,000,000 = \$118,000,000$ 。		
20X2/11/15	現金	79,600,480	
	資本公積－員工認股權	117,764,000	
	庫藏股票		119,760,000
	資本公積－庫藏股票交易		77,604,480
	說明： $\$79,840,000 \times (1 - 3\%) = \$79,600,480$		
	$\$11.8 \times 9,980,000 = \$117,764,000$		
	$\$12 \times 9,980,000 = \$119,760,000$ 。		
20X2/11/15	資本公積－員工認股權	236,000	
	資本公積－已失效認股權		236,000
	說明： $\$118,000,000 - \$117,764,000 = \$236,000$ 。		