

ACCOUNTING

IFRS 2 Share-based Payment

股份基礎給付

國立政治大學講座教授

鄭 丁 旺

NCCU

ACCOUNTING

一、名詞定義

1. 股份基礎給付協議

企業(或集團之另一企業，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時有權收取：

(a) 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，或

(b) 企業或集團另一企業之權益工具(包括股份或認股權)。

ACCOUNTING

一、名詞定義

2. 股份基礎給付交易

一項交易，於該交易中：

- (a) 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，或
- (b) 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，企業對該提供者產生交割該交易之義務。

ACCOUNTING

一、名詞定義

3. 權益交割之股份基礎給付交易

一項交易，於該交易中：

- (a) 收取商品或勞務作為其本身權益工具(包括股份或認股權)之對價，或
- (b) 收取商品或勞務，但不負有向提供者交割該交易之義務。

ACCOUNTING

一、名詞定義

4. 現金交割之股份基礎給付交易

一項股份基礎給付交易，於該交易中企業取得商品或勞務而承擔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。

ACCOUNTING

一、名詞定義

5. 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，即企業與對方(包括員工)對於該協議之條款及條件均有共識之日。

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(如需經股東(會)通過)，則給與日為取得核准之日。

ACCOUNTING

一、名詞定義

6. 衡量日

即衡量所給與權益工具之公允價值之日。對於員工及其他提供類似勞務人員之交易而言，衡量日即給與日；對於員工(及其他提供類似勞務者)以外之他人之交易而言，衡量日係指企業取得商品或對方提供勞務之日。

ACCOUNTING

一、名詞定義

7. 既得條件

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利取得現金、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。服務條件要求對方完成特定期間之服務。績效條件要求對方完成特定期間之服務並達成特定績效目標(如在特定期間內，企業之盈餘應達特定幅度之成長)。績效條件可能包括市價條件。

ACCOUNTING

一、名詞定義

8. 市價條件

權益工具之執行價格、既得或可執行性所依據之條件與企業權益工具之市價有關者，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之市價相對於其他企業權益工具之市價指數為基礎之特定目標。

9. 既得期間

滿足股份基礎給付協議所有約定既得條件之期間。

ACCOUNTING

二、股份基礎給付交易的性質

1. 股份基礎給付交易的內容

企業(1)以本身的股份或認股權

或(2)以本身股份的價值為基礎所計算的現金



員工購買勞務

其他人購買勞務或商品

二、股份基礎給付交易的性質

2. 股份基礎給付交易的種類

- a. 權益交割的股份基礎給付交易
- b. 現金交割的股份基礎給付交易
- c. 得由員工或企業選擇以權益或現金交割的股份基礎給付交易

二、股份基礎給付交易的性質

3. 常見的股份基礎給付交易

- a. 某企業於特定日(給與日)與員工達成共識，約定於員工履行一定條件(既得條件)後，給與員工一定數量的認股權(既得)，員工得於一定期間(可執行期間)按約定價格(執行價格)認購企業本身(或其集團中某企業或股東)之股份。
- b. 員工分紅----以企業本身之股份支付。

二、股份基礎給付交易的性質

4. 員工分紅為企業的盈餘分配或費用？

a. 費用與盈餘分配之判別標準

(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為權益交易，造成權益的增減變動，但不產生損益(亦即並非企業的收入或費用)，其餘交易均非權益交易，應認列收入或費用。

例如：現金增資之溢價為資本公積而非收入，庫藏股票交易之損益屬於資本公積，股利屬盈餘分配，因員工提供勞務而給與股份或認股權則應認列為費用。

ACCOUNTING

二、股份基礎給付交易的性質

4. 員工分紅為企業的盈餘分配或費用?(續)

a. 費用與盈餘分配之判別標準

(2). 企業支付給其風險承擔者及利益享受者為盈餘分配，其餘支付均屬費用。員工並不承擔企業虧損之風險，故員工分紅屬企業之費用。

二、股份基礎給付交易的性質

5. 將員工分紅或股份基礎給付認列為費用會產生不利經濟後果？
- a. BC58 某些人主張由於要求認列(或擴大認列)員工股份基礎給付可能導致企業對採用或繼續採用員工股份計畫卻步，故可能產生不利之經濟後果。
 - b. BC59 其他人則主張若會計變動之採用確實導致減少員工股份計畫之使用，其原因可能在於企業對於員工股份計畫做適當處理之規定將揭示該等計畫之實際經濟後果。他們主張此措施將改正目前因企業並未對發行有價值之股份或認股權已取得並消耗資源之交易進行會計處理所導致之經濟失真。

ACCOUNTING

二、股份基礎給付交易的性質

5.將員工分紅或股份基礎給付認列為費用會產生不利經濟後果？

- c. BC60 理事會注意到會計之角色為在任何情況下均應以中立之態度報導交易及事項，而非允許特定交易採取「有利」之會計處理以鼓勵企業從事該等交易。此舉將降低財務報導之品質。漏列財務報表中之費用並無法改變該等費用業已發生之事實。因此，若費用於損益表中漏列，將導致報導淨利之高估，財務報表將因而喪失中立性、降低透明度且可能誤導其使用者。由於員工股份基礎給付交易所產生之費用於不同企業、不同行業及不同年度間均不同，故可比性因此降低。就更根本而言，若企業未對其已進行之交易及該等交易之結果進行會計處理，課責性將因此降低。

ACCOUNTING

三、股份基礎給付交易相關流程



四、權益交割的股份基礎給付交易

1. 商品及勞務公允價值的衡量

a. 向非員工購買商品或勞務

應於取得商品或收受勞務時衡量商品或勞務的公允價值，認列資產(商品)或費用(勞務)，並相應認列權益增加。

b. 向員工購買勞務

應於給與日以所給與權益工具的公允價值間接衡量員工勞務的公允價值，於既得期間攤銷為費用，並相應認列權益增加。(因員工勞務的公允價值難以直接衡量)

ACCOUNTING

四、權益交割的股份基礎給付交易

2. 權益工具公允價值的衡量

a. 給與日

估計公允價值總額=

每一權益單位公允價值 \times 估計既得權益單位數

b. 每報導期間結束日

每一權益單位公允價值不得變動，但應重新估計既得權益單位數，得出新估計公允價值總額。

c. 既得期間屆滿日

最終(實際)公價值總額=

每一權益單位公允價值 \times 實際既得權益單位數

四、權益交割的股份基礎給付交易

3. 權益工具的公允價值無法可靠衡量時

- a. 以每一權益單位的內涵價值乘以所給與權益單位數作為取得商品或勞務的成本，並相應認列權益增加。
- b. 每報導期間結束日及既得期間屆滿日均應再衡量內涵價值及所給與權益單位數，並調整薪資費用及權益。

ACCOUNTING

四、權益交割的股份基礎給付交易

4. 衡量日的決定

- a. 向非員工購買商品或勞務—於取得商品或收受勞務時衡量
- b. 向員工購買勞務—於給與日衡量

5. 既得期間的估計

- a. 固定既得期間—單純服務條件，依合約規定，例如三年。
- b. 變動既得期間—非市價績效條件，估計最可能的期間，有變動時依估計變動處理。

四、權益交割的股份基礎給付交易

6. 商品及勞務成本的攤銷期間

- a. 向非員工購買商品或勞務—於取得商品或收受勞務時認列為費用。
- b. 向員工購買勞務—於既得期間內攤銷為費用，無既得期間時立即認列為費用。

四、權益交割的股份基礎給付交易

7. 未完成既得條件的處理

a. 非市價條件

單純服務條件及市價以外的績效條件未達成時(例如員工離職)，全部服務成本及權益均應於當期沖銷。

四、權益交割的股份基礎給付交易

b. 市價條件

既得期間屆滿日市價條件未達成，但其他既得條件已達成(例如已服務一定年限)，則員工未既得，但服務成本及權益均不能沖銷。

四、權益交割的股份基礎給付交易

8. 既得日後的處理

a. 按公允價值衡量者

既得日後勞務成本即確定，不得再調整勞務成本及權益。

b. 按內涵價值衡量者

在可執行期間每年均應重新衡量內涵價值並調整勞務成本及權益，直至員工執行其權益。

四、權益交割的股份基礎給付交易

9. 權益交割的股份基礎給付交易釋例

釋例1

背景

某企業給與500位員工各100單位之認股權。該給與之條件係員工必須繼續服務3年。該企業估計每一認股權之公允價值為CU15。

以加權平均機率為基礎，該企業估計有20%的員工將於3年內離職，因而放棄對認股權之權利。

四、權益交割的股份基礎給付交易

規定之應用

情況一

若一切結果均符合預期，該企業應於既得期間以下列金額認列所取得作為該認股權對價之勞務。

年度	計算	當期酬勞費用 CU	累積酬勞費用 CU
1	50,000單位認股權x80%xCU15x1/3期間	200,000	200,000
2	(50,000單位認股權x80%xCU15x2/3期間) - CU200,000	200,000	400,000
3	(50,000單位認股權x80%xCU15x3/3期間) - CU400,000	200,000	600,000

四、權益交割的股份基礎給付交易

情況二

20位員工於第1年離職，該企業估計員工於此3年間之離職率自20%(100位員工)修正為15%(75位員工)。

22位員工於第2年離職，該企業修正估計員工於此三年期間之離職率為12%(60位員工)。

15位員工於第3年離職。因此，共有57位員工於此3年間放棄對認股權之權利，並有44,300單位之認股權(443人x每人100單位之認股權)於第3年底既得。

四、權益交割的股份基礎給付交易

年度	計算	當期酬勞費用 CU	累積酬勞費用 CU
1	50,000單位認股權x85% xCU15x1/3期間	212,500	212,500
2	(50,000單位認股權x88% xCU15x2/3期間) - CU212,500	227,500	440,000
3	(44,300單位認股權xCU15) - CU440,000	224,500	664,500

9. 權益交割的股份基礎給付交易釋例

釋例2

附績效條件之給與，其既得期間之長度係變動背景

第1年初，某企業給與500位員工各100股之股份，條件為員工不得在既得期間內離職。若該企業第1年盈餘增加超過18%，則股份可於第1年底既得；若該企業第1、2年間之盈餘平均增加每年超過13%，則可於第2年底既得；若在此3年間之盈餘平均每年增加超過10%，則可於第3年底既得。第1年初之股價為每股CU30，與給與日股價相等。此3年期間預期不發放股利。

ACCOUNTING

第1年底，該企業之盈餘增加14%，有30位員工離職。該企業預期第2年之盈餘將維持相同之成長率，故預期股份將於第2年底既得。該企業以加權平均機率為基礎，預期仍有30位員工將於第2年離職，故第2年底預計將有440位員工各取得100股之既得權利。

第2年底，該企業之盈餘僅增加10%，故股票並未於第2年底既得。28位員工於第2年離職。該企業預期第3年將有25位員工離職，而該企業之盈餘將至少增加6%，故可達成每年平均10%之目標。

ACCOUNTING

釋例2 (續)

第3年底，23位員工於第3年離職，該企業之盈餘成長率為8%，因此年平均成長率為10.67%。故419位員工於第3年底各取得100股。

規定之應用

年度	計算	當期酬勞費用 CU	累積酬勞費用 CU
1	440位員工x100股xCU30x1/2	660,000	660,000
2	(417位員工x100股xCU30x2/3) - CU660,000	174,000	834,000
3	(419位員工x100股xCU30x3/3) - CU834,000	423,000	1,257,000

9. 權益交割的股份基礎給付交易釋例

釋例3

採用內含價值法處理之認股權給與背景

第1年初，某企業以繼續服務3年為條件，給與50位員工各1,000單位之認股權，若上述員工於第3年底仍在職，則該認股權將於此時既得，該認股權之存續期間為10年。執行價格為CU60，而該企業於給與日之股價亦為CU60。

釋例3(續)

該企業於給與日無法可靠估計所給與認股權之公允價值。

第1年底，3位員工已離職，該企業估計第2、3年尚有7位員工將離職。因此該企業估計80%之認股權將既得。

2位員工於第2年離職，該企業修正預期既得之認股權數量為86%。

第3年亦有2位員工離職，故最後於第3年底既得之認股權為43,000單位。

ACCOUNTING

釋例3(續)

下表是該企業第1年至第10年之股價以及第4年至第10年認股權執行數量之資料，假設於某特定年度執行之認股權均係於該年度之年底執行。

年度	年底股價	年底執行之認股權數量
1	63	0
2	65	0
3	75	0
4	88	6,000
5	100	8,000
6	90	5,000
7	96	9,000
8	105	8,000
9	108	5,000
10	115	2,000

ACCOUNTING

規定之應用

依本國際財務報導準則第24段之規定，該企業於第1至第10年分別認列之金額如下：

年度	計算	當期酬勞費用 CU	累積酬勞費用 CU
1	50,000單位認股權x80% x(CU63-CU60)x1/3期間	40,000	40,000
2	50,000單位認股權x86% x(CU65-CU60)x2/3期間 -CU40,000	103,333	143,333
3	43,000單位認股權 x (CU75-CU60)-CU143,333	501,667	645,000

ACCOUNTING

年度	計算	當期酬勞費用 CU	累積酬勞費用 CU
4	37,000單位認股權 x(CU88-CU75)+6,000單位已 執行認股權x(CU88-CU85)	559,000	1,204,000
5	29,000單位流通在外認股權 x(CU100-CU88) + 8,000單位已執行認股權 x(CU100-CU88)	444,000	1,648,000
6	24,000單位流通在外認股權 x(CU90-CU100) +5,000單位已執行認股權 x(CU90-CU100) 以下從略	(290,000)	1,358,000

五、現金交割的股份基礎給付交易

1. 對於現金交割的股份基礎給付交易，企業應以所承擔負債的公允價值衡量所取得的商品或勞務以及負債。
2. 每一報導期間結束日及交割日均應再衡量負債的公允價值，並將公允價的變動認列於當期損益直至負債交割。
3. 負債之公允價值(及企業所收取勞務的成本)應分攤於既得期間內，做為薪資費用。無既得期間時立即認列為費用。

五、現金交割的股份基礎給付交易

4. 釋例

背景

某企業於第1年初以員工繼續服務三年為條件，給與500位員工每人100單位之現金股份增值權。

35位員工於第1年離職，該企業估計第2、3年將有60位員工離職。第2年有40位員工離職且該企業估計將有25位員工於第3年離職。結果在第3年有22位員工離職。第3年底有150位員工執行其股份增值權，140位員工係於第4年底執行其股份增值權，其餘113位員工則於第5年底執行其股份增值權。

五、現金交割的股份基礎給付交易

4. 釋例(續)

該企業於負債存在之每年年底估計股份增值權之公允價值，其估計結果如下表所示，所有在職員工於第3年底持有之股份增值權均既得。股份增值權於第3、4、5年底執行時之內涵價值(即等於所支付之現金)亦於下表列示：

ACCOUNTING

五、現金交割的股份基礎給付交易

4. 釋例(續)

年度	公允價值	內涵價值
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

ACCOUNTING

4. 釋例(續) 規定之應用

年度	計算	費用	負債
1	(500-95)位員工x100單位 股份增值權 x CU14.40 x 1/3	194,400	194,400
2	(500-100)位員工x100單位 股份增值權x CU 15.50 x 2/3- CU194,400	218,933	413,333
3	(500-97-150)位員工x100單位 股份增值權 x CU18.20 – CU 413,333 +150 位員工x100單位股份 增值權x CU15.00 小計	47,127 225,000	460,460 272,127

4. 釋例(續)
規定之應用

年度	計算	費用	負債
4	(253-140)位員工x100單位 股份增值權 x CU21.40 - CU 460,460	(218,640)	241,820
	+140 位員工x100單位股份增值權 x CU20.00	280,000	
	小計		<u>61,360</u>
5	CU 0-CU 241,820 +133位員工x100單位股份增值權 xCU25.00	(241,820)	0
	小計	<u>282,500</u>	<u>40,680</u>
	總額		<u><u>787,500</u></u>

六、員工分紅以股份分配的會計處理

1. 員工分紅係一種特殊形態的權益交割型股份基礎給付交易，無既得期間，給與日即為既得日，亦為衡量日。

ACCOUNTING

六、員工分紅以股份分配的會計處理

1. 其會計處理如下：

12/31	股東會通過日
估計員工分紅的總金額，並認列薪資費用	確定員工分紅總金額，並以前一日收盤價確定應發給股數。 調整估計變動。

ACCOUNTING

*Thank you
for your attention!*



NCCU