

《IFRS 1 一生一次重大選擇之系列介紹》

系列五：股份基礎給付豁免選項

勤業眾信聯合會計師事務所
IFRS 專業服務團隊
江美艷會計師

IFRS 1 便利貼一

深入了解以下 IFRS 1 得選擇豁免追溯適用之項目一

- ✓ 股份基礎給付之會計處理
- ✓ 國內未上市櫃之公開發行公司及興櫃公司採用內含價值法處理之影響
- ✓ 揭露規定

前言

我國將在 2013 年以一次到位的方式改採國際財務報導準則(IFRSs)編製財務報告，為此已經有很多企業正如火如荼地進行 IFRSs 的轉換與導入工作。由於一次到位的方式不同於過去漸進式地逐號修改公報以與 IFRSs 接軌之作法，企業因此不得依照 IAS 8『會計政策、會計估計變動及錯誤』或各公報之過渡規定處理，而是應依照國際會計準則理事會(IASB)針對首次採用 IFRSs 之企業所發布之 IFRS 1『首次採用國際財務報導準則』規定處理。

IFRS 1 主要是規範企業首次採用 IFRSs 時應遵循之會計處理，其中包括許多特殊指引、禁止項目及大量的揭露規範，同時並闡述首次適用 IFRSs 時，除了得選擇豁免追溯調整項目(Optional Exemptions)及強制不得追溯調整項目(Mandatory Exemptions)外，其餘項目均應追溯調整之規定。其中強制不得追溯調整項目是因 IASB 為避免企業於後見之明下，造成追溯調整之濫用，而針對某些議題所制訂之不得追溯調整的規定。另外，IASB 亦意識到許多新的會計規定在追溯適用時實務上將面臨相當大的困難，或者為了讓首次採用 IFRSs 之企業能與其他已採用 IFRSs 之企業同樣適用簡便的過渡處理方式，因此在考量成本效益之影響後，於 IFRS 1 提供企業可以選擇豁免追溯調整 IFRSs 會計處理之項目。選擇追溯與否，將影響往後企業財務報表呈現的結果，因此在應用這些「一生一次」的選擇時，企業必須深入了解及分析，才能做出最有利的選擇。本系列文章將為您介紹關於首次採用 IFRSs 時，企業開帳時應注意之規定。本文為系列五，將介紹首次採用 IFRSs 時，與「股份基礎給付」有關的得豁免追溯適用規定及應注意議題。

股份基礎給付交易

基本原則

一般性原則係所有在 2002 年 11 月 7 日(為草案當時公布日)以後給與，且在轉換至 IFRSs 日前尚未既得之權益工具(此處重點在“尚未既得”)，必須依 IFRS 2 追溯調整。而轉換至 IFRSs 日後所給與之權益工具則均須依 IFRS 2 之規定處理。至於其他在轉換至 IFRSs 日前給與且已既得之權益工具，以及轉換至 IFRSs 日前已交割之負債，IASB 皆採鼓勵但不強制適用 IFRS 2 之立場。值得注意的是，針對前述鼓勵但不強制適用 IFRS 2 之已既得之權益工具，首次採用者只有在先前已公開揭露相關權益工具公平價值(此公允價值係符合 IFRS 2 規定所衡量之金額)之前提下，方可以選擇適用 IFRS 2。IASB 鑒於大多數企業並未公開揭露以前年度所給與權益工具之公允價值，故上述規定等同有效限制大部分企業完全追溯適用 IFRS 2。IASB 對此加諸之限制，似乎是著眼於企業取得過去時點之評價時，很難不受後見之明的影響。

豁免追溯

於 2002 年 11 月 7 日(含)之前給與之權益工具，或於 2002 年 11 月 7 日以後給與，且在轉換至 IFRSs 日前已既得之權益工具，企業可選擇不追溯適用 IFRS 2 (IFRS 1 鼓勵但不強制要求適用 IFRS 2)。另未選擇適用 IFRS 2 之權益工具，在轉換至 IFRSs 日前所作之條件修改，亦無須適用 IFRS 2。換言之，未選擇適用 IFRS 2 之權益工具，若於轉換至 IFRSs 日以後有進行條件修改，則應自條件修改日起，適用 IFRS 2 之規定。茲以下圖列示簡易 IFRS 1 所提供之豁免規定。

《豁免規定》股份基礎給付交易



釋例：轉換至IFRSs日前所作之條件修改

背景

國內A上市公司於2005年1月1日與100名員工達成一項股份基礎給付協議，若員工繼續於A公司服務滿五年，將給與每位員工1,000股A公司認股權。A上市公司轉換至IFRSs日為2012年1月1日。

於給與日(即2005年1月1日)，A公司之股價為NT\$ 120；認股權價格為NT\$ 60。每單位執行價格為NT\$ 120。

嗣後因股市低迷，A公司於2011年1月1日將認股權之執行價格調減至NT\$ 80。原認股權於當日之公允價值為NT\$20；修正後認股權價格為NT\$50。

由於該認股權係於轉換至IFRSs日(即2012年1月1日)前所給與，若A公司選擇不適用IFRS 2，則該股份基礎給付協議之條件修改，亦無須適用IFRS 2。

對於轉換至IFRSs日以前已交割結清之負債，企業亦可選擇不追溯適用，惟我國實務上較少有現金交割之股份基礎給付交易。

IFRS 2 揭露規定之豁免

IFRS 2 規定企業應揭露有助於財務報表使用者瞭解財務報表期間股份基礎給付協議之性質及範圍，至少包括：

- 財務報表期間各類股份基礎給付協議之說明，包括各協議之重大合約條款及條件；
- 下列各項認股權之數量及加權平均執行價格：
 - 期初流通在外認股權；
 - 本期給與認股權；
 - 本期放棄認股權；
 - 本期執行認股權；
 - 本期逾期失效認股權；
 - 期末流通在外認股權；
 - 期末可執行認股權。
- 本期所執行之認股權於執行日之加權平均執行價格；
- 期末流通在外認股權執行價格之區間及加權平均剩餘合約期間。

依據IFRS 1之規定，企業雖能就符合特定條件之股份基礎交易選擇不追溯適用IFRS 2，但讀者須注意，IFRS 1並未就上述基本資訊(即IFRS 2.44-45)提供任何豁免揭露之選項。因此，企業即使對轉換至IFRSs日前已既得之權益工具選擇不追溯適用IFRS 2處理，仍須揭露相關資訊。

如何選擇

在了解IFRS 1對於股份基礎給付協議的豁免規定後，企業於考慮是否選擇此豁免選項時，應考量以下議題：

- 企業原本係採取內含價值法或公允價值法？
- 原採內含價值法者，企業先前是否已公開揭露相關權益工具公允價值，且該公允價值係符合IFRS 2規定所衡量之金額？
- 若因先前已公開揭露相關權益工具公允價值，進而考慮改採公允價值法，是否評估改採公允價值法之相關成本及效益？
- 若選擇改採公允價值法，則依IFRS 2規定計算之以前年度影響金額對保留盈餘及期後財務狀況之影響為何？

另外，值得注意的是，依IFRS 2之規定，權益工具於給與日之公允價值一旦決定，嗣後即不再重新衡量，並於既得期間適當認為費用，故對財務報表損益之影響相對平穩；內含價值法則不然，於後續期間必須逐期將內含價值之變動數認列於損益。因此，針對轉換至IFRSs日以前已既得之權益工具但之前依法令規定應以內含價值法處理者，若選擇豁免適用IFRS 2，對於尚未交割或失效之權益工具仍需承擔未來股價波動所造成之財務影響。例如，原採內含價值法處理之未上市(櫃)公開發行公司及興櫃公司，依照行政院金融監督管理委員會(以下簡稱金管會)之函令，在97年1月1日至98年12月31日間所給與之權益工具須以內含價值法處理，且股票之公允價值應以其淨值為衡量依據，而公司於上市(櫃)後，對於前開員工認股權則應改以股票市價作為衡量依據。惟於依法令採用內含價值法處理員工認股權之期間，若公司並未在其已公開之財務報表中揭露該等權益工具之公允價值時，亦無法選擇追溯適用IFRS 2，因此，未來即使與IFRSs接軌，公司仍將面臨因上市(櫃)後市價與履約價格之重大差異，致使財務報表產生鉅額費用之疑慮。

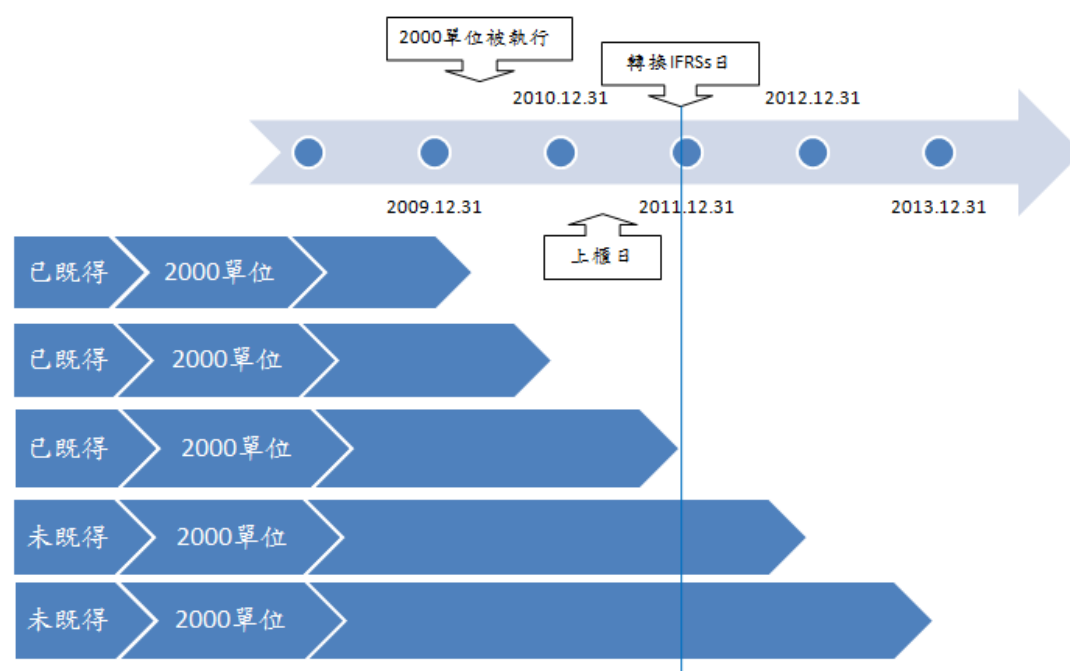
實務議題

我國現行財務會計準則公報第三十九號「股份基礎給付之會計處理準則」(以下簡稱財會 39 號公報)係參酌 IFRS 2 而制定，並適用於會計年度開始日在 97 年 1 月 1 日(含)以後之財務報表，因此，理論上，自財會 39 號公報生效日起所發行之員工認股權，應不致產生會計處理上的差異，然而實務上仍存有若干差異。

由於我國主管機關認定未上市(櫃)之公開發行公司及興櫃公司所發行之員工認股權，無法可靠衡量其公允價值，故應採用內含價值法(註 1)進行會計處理。然而，IASB 則認為，員工認股權既為員工酬勞之一部分，似可合理假設企業之管理當局在考量應以何種獎勵方式來酬勞員工、吸引及留任人才時，應已審慎衡量各種獎勵方式之相關成本、效益，這當然也包括認股權之價值。因此，IASB 認定僅有在「極少數情況」下，權益工具才會無法估計之情況，否則雖然此等權益工具儘管缺乏活絡市場之公開報價，仍應以適當評價方法決定其公允價值。這項看法上的分歧造成了我國於轉換為 IFRSs 之實務上應用之差異(詳表一)。

舉例來說，A 公司目前係台灣上櫃公司，於 2009 年 1 月 1 日發行了 10,000 單位，存續期間 10 年之員工認股權，員工將於未來 5 年期間，每年年底分次既得 2,000 單位之員工認股權(意即每年既得 20%)。因 A 公司於 2009 年發行此員工認股權當時為一興櫃公司，故依據 ROC 法令規定以內含價值法處理其員工認股權。由於 A 公司轉換至 IFRSs 日為 2012 年 1 月 1 日，故截至 IFRSs 轉換日前已既得認股權為 6,000 單位(2,000*3 年

=6,000)，尚未既得之認股權為 4,000 單位(2,000*2 年=4,000)。因此，A 公司須就前述 2002 年 11 月 7 日以後給與，且在轉換至 IFRSs 日尚未既得之認股權 4,000 單位予以追溯適用 IFRS 2，按既得認股權之最佳估計數量及給與日公允價值計算之認股權價值，於既得期間逐期認列為費用，並同時調整資本公積—員工認股權，而依規定計算之以前各期影響數則調整於 2012 年之期初保留盈餘。於轉換 IFRSs 日以後年度倘若資訊顯示既得之認股權數量與估計不同時，則應修正原估計數。至於轉換至 IFRSs 日前已既得之 6,000 單位，公司得選擇不追溯適用 IFRS 2。須注意的是，選擇豁免適用 IFRS 2 之已既得認股權，於計算其內含價值時，自 2011 年 A 公司上櫃以後，應改依市價作為衡量內含價值之基礎，且於後續之資產負債表日及交易最終確定日將內含價值之變動數認列損益入帳。另，企業若選擇將 IFRSs 轉換日前已既得認股權(因符合先前已公開揭露公允價值之規定條件者)，自願選擇追溯適用 IFRS 2，則應將自 2002 年 11 月 7 日以後所有已既得之員工認股權全數追溯適用 IFRS 2，不得個別選定之(即不可 cherry-picking)。



IFRSs 轉換日	2012 年 1 月 1 日
股份基礎給付交易	
給與日	2009 年 1 月 1 日
給與數量	10,000 單位

合約期間	10 年
既得條件	自給與日至既得日之服務
既得期間	5 年
IFRSs 轉換日前已既得認股權	6,000 單位
IFRSs 轉換日前尚未既得認股權	4,000 單位
是否採用豁免選項	是

時點	92.12.31以前給與	93.1.1~96.12.31給與	97.1.1以後給與	
			未上市(櫃)之公開發行公司及興櫃公司	上市(櫃)公司
適用規範	無明文規定	會計研究發展基金會解釋函 • (92)基秘字第070、071、072號 • (92)基秘字205號 • (93)基秘字073號	97.1.1~98.12.31給與： • 96.12.12金管證六字第0960065898號函 • 99.3.15金管證審字第0990006370號函 • 財務會計準則公報第三十九號	99.1.1以後給與： • 財務會計準則公報第三十九號
說明		<ul style="list-style-type: none"> 企業可選擇採用內含價值法或公允價值法。 實務上，企業多將執行價格訂定為衡量日之股票市價，因此於衡量日計算之權益工具內含價值為零。 採用內含價值法者，須提供公允價值法下之擬制資訊。 	<ul style="list-style-type: none"> 金管證六字第0960065898號函說明因無法於衡量日可靠估計所給與員工認股權之公允價值，應採財務會計準則公報第三十九號所規定之內含價值法處理並於上市(櫃)前以淨值作為衡量之依據。 金管證審字第0990006370號函廢止金管證六字第0960065898號函，並於99.1.1生效。 依金管證六字第0960065898號函之規定以內含價值法處理者，繼續適用至其執行或失效為止。自99.1.1起且於上市(櫃)前，得選擇以淨值或股票公允價值作為衡量之依據。 若選擇以股票公允價值計算內含價值且股票公允價值與淨值有重大差異時，應於財務報表附註中說明差異原因。 	<ul style="list-style-type: none"> 採公允價值法 採公允價值法

另外，關於給與日之認定，依我國會計研究發展基金會所發布之解釋函，似乎都在強調認購價格及股數是否均已確定，且通常為決定認股基準日當日或決定除權基準日當日，惟企業與員工未必於該日已對股份基礎給付協議有所共識(註 2)。最典型的例子為：企業辦理現金增資依公司法規定保留部分股份供員工認購時，有些案例係認購對象之資格及條件往往係由董事會或授權董事長於日後(解釋函所訂給與日之後)決定，因此，在給與日前，股份基礎給付協議之共識似尚未達成。茲將企業未來採用 IFRS 2 於實務之運用上可能面臨之議題彙總如表二。希冀主管機關能儘速就相關議題提供指引，以利實務上之應用，減少人為操作之空間。

給與日之決定		表二
獎勵方式	財會39號公報及會計研究發展基金會發布之解釋函	IFRS 2
新股認購(一)	企業辦理現金增資保留由員工認購之股份基礎給付協議，則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。[(98)基秘字第111號函]	給與日係雙方同意股份基礎給付協議之日同意係指一方提議且另一方接受。
新股認購(二)	企業辦理現金增資發行普通股參與發行海外存託憑證，給與日應為員工認購股數及認購價格確定當日，企業辦理現金增資發行普通股參與發行海外存託憑證時，員工認購股數及認購價格須於訂價日方能確定，故給與日應為訂價日。[(98)基秘字第121號函]	
庫藏股	企業以庫藏股票轉讓與員工之股份基礎給付協議，則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。[(98)基秘字第111號函]	

股份基礎給付交易之揭露應注意事項

如前所述，基本上，IFRS 2 之揭露規定與財會 39 號公報相似，除了依財會 39 號公報，企業需額外揭露各股份基礎給付交易下，相關員工之本期實際離職率及估計未來離職率。

另外，我國未上市(櫃)之公開發行公司以及興櫃公司依據金管會函令之規定，將 97 年 1 月 1 日至 98 年 12 月 31 日間給與之員工認股權採內含價值法處理，若該公司決定於 99 年 1 月 1 日以後改依財會 39 號公報規定以公允價值計算所給與權益工具之內含價值時，其公允價值與淨值若有重大差異，應於附註說明其差異之原因。

註 1：內含價值法係指於給與日衡量認股權之內含價值，並於後續之報導期間結束日及交易最終確定日，將內含價值之變動數認列於損益。內含價值則指交易對方有權認購(無論有無附帶條件)或取得股份，該股份之公允價值與交易對方為取得股份所須支付執行價格之差額。意即，內含價值＝衡量日股票市價－認購價格，而總酬勞成本＝衡量日每單位認股權之內含價值＊認股權數。

註 2：所謂共識之日係指一方提議且另一方接受之日。

揭露

為使報表使用者瞭解企業採用 IFRSs 之影響，IFRS 1 規定，企業應說明由 ROC GAAP 轉換至 IFRSs 如何影響其所報導之財務狀況、財務績效及現金流量。依此，以台灣第一階段適用之企業為例，企業於 2013 年編製首份 IFRS 財務報表中應就轉換日(即 2012 年 1 月 1 日)及依 ROC GAAP 所編製之最近年度財務報表之最近期間結束日(即期中報表為 2012 年 3 月 31 日，年度報表為 2012 年 12 月 31 日)編製於轉換至 IFRSs 下之權益調節表、綜合損益總額調節表，並針對調節部分提供足夠之詳細資訊及說明現金流量表之重大調整以幫助使用者瞭解。

以下列參考 IFRS 1 施行指引，提供有關編製財務狀況及綜合損益調節之揭露釋例供讀者參考。

附註揭露釋例 [參考資料：IFRS 1 施行指引釋例 11]

以台灣第一階段適用公司為例，應自民國 102 年開始依 IFRSs 編製財務報告。

財務狀況表轉換至 IFRSs 之調節：

	附註	民國 101 年 1 月 1 日 (轉換日)			民國 101 年 12 月 31 日 (依 ROC GAAP 所編製最近年度財務報表 之最近期間結束日)		
		我國一般 公認會計 原則	轉換至國 際財務報 導準則之 影響	初始國際 財務報導 準則財務 狀況表	我國一般公 認會計原則	轉換至國際 財務報導準 則之影響	國際財務報 導準則
不動產、廠 房及設備	X						
商譽	X						
無形資產	X						
...							
非流動性 資產							
應收帳款及 其他應收款							
存貨	X						
其他應收款							
現金及約當 現金							
流動資產							
總資產							
...							
總負債							
已發行股本							
發行溢額							
重估增值	X						

避險準備	X						
保留盈餘	X						
總權益							

綜合損益轉換至 IFRSs 之調節：

	附註	民國 101 年度 (依 ROC GAAP 所編製最近年度財務報表之最近期間)		
		我國一般公認會計原則	轉換至國際財務報導準則之影響	國際財務報導準則
收入				
銷貨成本	X			
銷貨毛利				
其他收入				
配銷費用	X			
管理費用	X			
其他費用				
營業淨利				
所享有關聯企業淨利之份額				
淨財務成本	X			
稅前淨利				
所得稅費用	X			
本期淨利(損)				
其他綜合損益				
國外營運機構換算之兌換差額				
不動產重估價利益	X			
...				
其他綜合損益總額				
綜合損益總額				

結語

轉換至 IFRSs，可謂企業財務報表之重大轉變期。企業在運用這一生僅有一次之重大選擇時，務必策略性分析每個豁免選項對企業可能造成之影響，以使企業處於最有利之起點，進而對企業產生極大化之效益。就確定福利計畫之精算損益來說，追溯與否的成本及效益，須視個別企業的情況來決定。建議我國企業首次採用 IFRSs 時參考本文之說明，善用 IFRS 1 所給予的豁免規定，作出對自身最有利的影響。

關於本出版物

本出版物中的訊息是以常用詞彙編寫而成，僅供讀者參考之用。本出版物內容能否應用於特定情形將視當時的具體情況而定，未經諮詢專業人士不得適用於任何特定情形。因此，我們建議讀者應就遇到的特別問題尋求適當的專業意見，本出版物並不能代替此類專業意見。勤業眾信在各地的事務所將樂意對此等問題提供建議。

儘管在本出版物的編寫過程中我們已盡量小心謹慎，但若出現任何錯漏，無論是由於疏忽或其他原因所引起，或任何人由於依賴本刊而導致任何損失，勤業眾信或其他附屬機構或關聯機構、其任何合夥人或員工均無須承擔任何責任。

©2011勤業眾信聯合會計師事務所版權所有
保留一切權利