

## 12. 聯屬公司間股份基礎給付交易之會計處理

如同本書 2.2 所述，子公司員工獎酬計畫經常是以給與母公司股票作為獎酬的一部分，或者少數情況下，獎酬計畫係以聯屬公司內其他公司之權益商品作為獎酬的一部分。若有前述情況，依 IFRS 2 規定，取得勞務的公司應認列酬勞費用，即使權益商品是由聯屬公司內的其他公司所給與亦然。然而，集團內個別公司在此類交易下個別或單獨財務報表中之會計處理，IFRS 2 並未提供進一步的說明。

IFRIC 11 「*IFRS 2-Group and Treasury Share Transactions* (聯屬公司與庫藏股交易)」提供聯屬公司間股份基礎給付交易之部分會計處理<sup>註一</sup>，將於 12.1 及 12.2 介紹。雖然 IFRIC 11 主要係針對交易對象為員工所提出之解釋，交易對象非屬員工者亦適用該解釋內容。[IFRIC 11.6]

IFRIC 11 適用於會計期間開始於 2007.3.1(含)以後之財務報表，亦得提前適用，若企業選擇提前適用 IFRIC 11，應於財務報表揭露該事實 [IFRIC 11.12]。除了 IFRS 2 訂有過渡期間之會計處理外，其餘應依 IAS 8 之規定，追溯適用 IFRIC 11。[IFRIC 11.13]

### 12.1 與企業本身權益商品有關之股份基礎給付協議

IFRIC 11 探討的第一個議題，說明下列交易究竟應以 IFRS 2 規定之權益交割或現金交割之股份基礎給付交易處理：[IFRIC 11.1]

## 12. 聯屬公司間股份基礎給付交易之會計處理

- 企業移轉企業本身之權益商品(例如股票選擇權)予員工，而企業選擇或依合約或其他規定而必須自第三人買回權益商品(例如庫藏股)，才能履行企業對員工的義務；及
- 企業或其股東給與企業員工取得企業權益商品(例如股票選擇權)之權利，所需的權益商品最終將由企業的股東提供。

股份基礎給付交易中，若需以交付本身之權益商品作為取得勞務的對價，則應以權益交割之股份基礎給付交易處理。IFRIC 11 規定，無論企業如何取得權益商品(選擇或必須自第三人買回權益商品)，才能履行企業對員工的義務，或無論下列何種情況，皆屬權益交割之股份基礎給付交易：[IFRIC 11.7]

- 員工取得企業本身權益商品(例如股票選擇權)之權利，係由企業本身或其股東給與；或
- 股份基礎給付協議最終將由企業或其股東提供交割之權益商品。

IFRIC 11 有關這部分的規定相當直接明確，這部分規定僅為排除企業對此類交易會計處理的疑慮，並明文規定即使股份基礎給付交易之權益商品並非由企業本身發行(或轉讓)，仍屬權益交割之股份基礎給付交易。

IFRIC 11.BC6 指出，若企業簽訂一合約協定，將購買本身之權益商品以履行股份基礎給付協議交割之義務時，企業應單獨認列金融負債。金融負債的認列已明確的規範於 IAS 32，故 IFRIC 11 並未繼續探討相關會計處理。

### 12.2 與母公司權益商品有關之股份基礎給付協議

IFRIC 11 的第二個議題，說明股份基礎給付協議內的個體包含聯屬公司內兩家或多家公司時之相關會計處理。例如，子公

司員工可能取得母公司權益商品作為提供勞務的對價，根據 IFRS 2.3，此類交易屬 IFRS 2 規範之範圍，然而，IFRS 2 並未規範此類交易在集團內各公司之個別財務報表應有之會計處理。[IFRIC 11.2]

IFRIC 11 針對下列股份基礎給付協議提出說明：

- 母公司直接將本身之權益商品給與子公司員工，因而母公司（而非子公司）負有提供子公司員工所需權益商品的義務（請參閱 12.2.1）；及
- 子公司將母公司之權益商品給與子公司員工，因而子公司（而非母公司）負有提供子公司員工所需權益商品的義務（請參閱 12.2.2） [IFRIC 11.3]

股份基礎給付協議中，權益商品的給與者究竟為母公司或子公司，IFRIC 11 假設在協議給與時已相當確定，因此依不同給與者分別列有不同之會計處理。然而實務上，究竟是由母公司或由子公司給與權益商品，通常並不明確，必需透過母公司與子公司間的共同協議才能確定。如何將 IFRIC 11 應用於此類情況，請參閱 12.2.3。

IFRIC 11 並未說明母公司對於上述相關交易之會計處理（請參閱 12.3），亦未說明聯屬公司代為給與股份基礎給付，取得勞務之企業續後償付的相關會計處理（請參閱 12.4），然而，IFRIC 11 明確指出股份基礎給付協議的類型，不因子公司與母公司之間是否有償付協議而異。

### 12.2.1 母公司以本身之權益商品給與子公司員工

若母公司以其本身之權益商品給與子公司員工，同時，以合併財務報表的角度而言，該股份基礎給付協議屬權益交割時，子

## 12. 聯屬公司間股份基礎給付交易之會計處理

公司應依 IFRS 2 規定之權益交割股份基礎給付交易衡量所取得之勞務，並視為母公司之出資(contribution from the parent)，同時認列相對之權益增加。[IFRIC 11.8]

IFRIC 11.BC8 說明，由子公司觀點而言，此類交易並不符合 IFRS 2 所規定權益交割或現金交割的定義，然而經 IFRIC 討論而取得之共識指出，因子公司並無支付員工現金或其他資產的義務，若以現金交割處理此類交易並不恰當，因此，以權益交割處理此類交易，將與 IFRS 2 之規定較為一致。

上述 IFRIC 11 之規定尚屬直接明確，於合併財務報表中應認列之酬勞費用，將下推至取得勞務的子公司帳上所認列之金額。

### 釋例 12.2.1

P 公司(母公司)給與 S 公司(子公司)之 100 名員工每人 30 股 P 公司股票，既得條件為員工必須繼續於 S 公司任職滿三年，且 S 公司獲利須達特定目標。給與日 P 公司股票公平價值為每股 \$5，假設於給與日及第一、二年底，P 公司預計可達成所設定之獲利目標，且員工皆未離職。

第三年底，所設定的獲利目標業已達成。

#### S 公司會計處理

第一年至第三年，S 公司應依 IFRS 2 認列酬勞費用(列入當期損益)，並認列相對之權益增加，視為收取 P 公司之出資：

借記：當期損益	\$5,000 [(\$5 × 30 × 100) / 3年]
貸記：權益(母公司之出資)	\$5,000

屆時，P公司發放股票予S公司員工時，S公司無須再做其他會計處理。

IFRS並未規定此項母公司之出資必須以單獨的組成項目列示於權益項下，因此，在S公司所遵循之法令規範允許的情況下，母公司之出資可直接貸記保留盈餘(請參閱8.5)<sup>註二</sup>。

母公司以本身之權益商品給與子公司員工時，可能明訂既得條件為該員工需於特定期間內繼續於聯屬公司內提供服務(而非在特定子公司內任職)，因此員工可能在不影響取得股份基礎給付協議權利的情況下，於既得期間內由一家子公司轉任至另一家子公司。在此情形下，子公司應參考母公司權益商品於給與日之公平價值，再依既得期間內該員工任職於各子公司之時間長短，分別按比例認列費用。[IFRIC 11.9]

員工可能於集團間轉調後，無法達成非市價之既得條件(例如員工於既定的服務期間內離職)，若發生此情形，各子公司應依IFRS 2.19 (ROC SFAS 39.18 & 45)調整先前因取得勞務而認列之酬勞費用。因此，若因員工無法達成非市價既得條件而無法取得所給與之權益商品，各子公司因取得勞務而累積認列之費用應為零。[IFRIC 11.10]

根據上述規定，與同一股份基礎給付協議所有相關的聯屬公司，皆須於既得日調整應認列之酬勞費用，並意味著相關聯屬公司可能於員工轉任集團內其他公司的若干年後，仍需繼續調整該酬勞費用。

IFRIC 11並未說明在現金交割股份基礎給付協議下，員工轉任集團間其他公司之影響，相關說明請參閱12.5。