

中會理論與應用第二版補篇

(一)存貨

我國財務會計準則公報第 號「存貨之會計處理準則」於 2007 年 11 月 29 日修訂公佈，其重點如下：

- 1.存貨成本之計算僅能採用個別認定法、先進先出法及加權平均法，不得採用後進先出法。個別認定法之採用僅限於不可替換之項目及依專案計畫生產(或購買)且能區隔之產品。
- 2.存貨之期末評價由「成本與市價孰低」修改為「成本與淨變現價值孰低」。存貨跌價損失於損益表中列為銷貨成本之調整(加項)。
- 3.存貨之成本與淨變現價值比較時應逐項比較，不得以全體項目為比較基礎。惟符合下列條件之項目可分類為同一類別而得為分類比較。
 - 屬於相同生產線，且其目的及最終用途類似。
 - 於同一地區生產及銷售。
 - 實務上無法與該生產線之其他項目分離評價。

閱讀本章時請讀者考慮以上變動，對「後進先出法」及「全體項目比較」二者之說明及相關習題予以略過，另亦請將「成本與市價孰低」一詞改為「成本與淨變現價值孰低」取代之。

(二)財務困難之債務整理

企業於負債到期時若無力清償，除尋求法律途徑清理債務外，在評估其財務狀況尚有挽救餘地之情況下，亦可透過與債權人庭外協商之方式謀求補救。如此較之採直接走上破產程序等法律途徑能顯著節省時間的耗費，且有關負債公司遭遇財務困難一事亦不致於張揚，可消除或減少對財務困難公司之負面影響。

一、財務困難債務整理之意義與方法

1.財務困難債務整理之意義

財務困難之債務整理係指債務人發生財務困難致無法依約償付債務時，債權人同意給予債務人在正常情況下所不願給予之讓步，以協助紓解債務人之困難，避免因採取立即求償措施而蒙受較大損失，所達成之債務清償協議。透過債務公司及主要債權人間直接協商及後者之讓步，債務人之財務狀況將因為得到紓解而獲得改善，進而增進生存空間及未來之償債能力。因此，短期而言債權人雖然看來吃虧，但由長期觀之，如此之退讓卻可能較立即而強硬之求償來得有利，因為債務人之財務狀況若因而起死回生，則債權人獲償率將較不經債務整理時為高。

針對財務困難債務整理之會計處理，我國原係於財務會計準則公報第三號加以規範，惟九七年修訂之三四號公報已將上述交易納入其規範範圍，並廢止三號公報之適用。

2.財務困難債務整理之方法

財務困難債務整理之方法可分為以下四類：

- (1)債務人將其公平價值低於債務金額之資產移轉予債權人，以清償全部或部分之債務。
- (2)債務人發行權益證券予債權人，以清償全部或部分之債務。
- (3)以下各種方式修改條件，減輕債務人負擔：①降低債務剩餘期間之利率，②以低於市場利率之條件，展延債務償還期限，③減少債務本金或到期償還金額，④減免積欠利息或違約金等。
- (4)以上三種方法之綜合運用。

二、移轉非現金資產或發行權益證券

1.債務人之會計處理

債務人以移轉非現金資產清償債務時，應沖銷相關資產與債務之帳面價值，並認列處分資產損益與債務整理利益，其處理重點有二：

(1)認列處分資產損益列為營業外損益

處分資產(損)益 = 所移轉資產之公平價值 - 所移轉資產帳面價值

(2)認列債務整理利益列為非常利益

債務整理利益 = 債務之帳面價值 - 所移轉資產之淨公平價值

債務人發行權益證券以清償債務時，其所發行之權益證券應按公平價值入帳，並認列債務整理利益。發行權益證券發生之直接成本應作為權益證券發行價格之減少。

債務整理利益 = 債務之帳面價值 - 所發行權益證券之淨公平價值

2.債權人之會計處理

債權人同意承受非現金資產或權益證券時，應以所承受之資產或權益證券之淨公平價值，作為取得資產(或投資)入帳之依據，並依該淨公平價值與債權帳面價值之差額認列「債權整理損失」，若原已提列備抵壞帳並應先予沖銷。債權整理損失若屬性質特殊且非經常發生，應於損益表中列為非常損失，否則列為營業外費用。

釋例一 債務人移轉非現金資產或發行權益證券

鼎峰公司積欠新揚公司票據一紙，面額\$20,000,000，到期日為 X1 年 1 月 1 日，另積欠利息 \$3,000,000。因鼎峰公司財務困難，無法於到期日償還本息，故於 X1 年 1 月 1 日進行債務整理。鼎峰公司以機器設備一套，並發行普通股 1,000,000 股抵償全部債務。已知該設備成本 \$12,000,000，累計折舊 \$4,000,000，公平價值為 \$5,000,000。普通股每股面額 \$10，X1 年 1 月 1 日之市價為 \$13，假設新揚公司並未單獨提列任何壞帳，試作鼎峰公司及新揚公司債務整理相關分錄。

【解析】

(1)債務人

①處分設備(損)益 = \$5,000,000 - \$8,000,000 = \$(3,000,000)

②債務整理利益 = (\$20,000,000 + \$3,000,000) - (\$13×1,000,000 + \$5,000,000) = \$5,000,000

(2)債權人

債權整理損失 = 鼎峰公司之債務整理利益 = \$5,000,000

(3) X1 年 1 月 1 日債務整理分錄

債務人 - 鼎峰公司		債權人 - 新揚公司	
應付票據	20,000,000	機器設備(或待出售設備)	5,000,000
應付利息	3,000,000	備供出售證券投資	13,000,000
處分設備損失	3,000,000	債權整理損失	5,000,000
累計折舊 - 機器設備	4,000,000	應收票據	20,000,000
機器設備	12,000,000	應收利息	3,000,000
普通股股本	10,000,000		
資本公積 - 普通股溢價	3,000,000		
債務整理利益	5,000,000		

【給讀者】若新揚公司對上項債權已個別提列壞帳，則債權整理時應將其備抵壞帳一併沖銷，而債權整理損失亦將因而較債務人所認列之債務整理利益為少。

三、修改債務條件

1.債務人之會計處理

透過債務條件之修改進行債務整理時，債務人需先判斷新合約條款與原合約條款是否有「實質差異」。新合約條款之未來現金流量（含所收付之手續費）依原始有效利率折現之現值，與原負債之剩餘現金流量所計算現值間之差異若達 10% 以上，則其條款即具「實質差異」。此時，債務人應將原負債視為已消滅，並須認列新負債，其會計處理重點如下：

- (1)合理估計未來可能之現金流出。
- (2)計算預期未來現金流出依當時相同條件借款有效利率折算之現值。
- (3)沖銷原債務帳面價值，將新債務依(2)之金額入帳，並就其差異認列債務整理利益。
若有債務協商相關成本費用發生，則作為債務整理利益之減少。

$$\text{債務整理利益} = \text{原債務帳面價值} - (2) - \text{債務協商相關成本費用}$$

- (4)以後每年按新債務期初之帳面價值乘以新有效利率決定各該年度之利息費用，並調整債務帳面價值。
- (5)債務到期時支付現金並沖銷債務帳面價值。

若合約條款修改或簽定新合約因與原合約無實質差異而不視為負債消滅，則債務人不得認列債務整理利益，其會計處理之重點如下：

- (1)債務協商相關成本費用作為原負債帳面價值之減少。
- (2)合理估計未來可能之現金流出。
- (3)重新計算能使未來支付之利息與本金之現值等於重整時債務帳面價值（調整(2)後）

之折現率(新有效利率)。

(4)以後每年按期初債務之帳面價值乘以新有效利率決定各該年度之利息費用，並調整債務帳面價值。

(5)債務到期時支付現金並沖銷債務帳面價值。

2.債權人之會計處理

當債務人陷於財務困境時，債權人可能體認其債權已經受損之事實而提列較多之壞帳；若債務人之情況繼續惡化，則再進一步考慮修改債權條件採取較大之讓步，以便債務人從事財務困難之債務整理；在迫不得已之少數情況下，為對其債權作最佳之保護，則可能迫使債務人宣告破產而進入清算程序。

當一項債權（原始交易產生之放款或應收款，通常依攤銷後成本評價）依目前狀況評估，很可能無法依既定條件收回所有到期金額（本金及利息）時，債權即受到損害。債權減損（不論是否與債務人協商）會計處理之重點如下：

(1)合理估計未來可能之現金流入。

(2)計算預期未來現金流入依債權原始有效利率折算之現值。

(3)計算債權減損損失 = 債權帳面價值 - (2)

(4)認列債權減損損失(或壞帳費用)，降低債權帳面價值。

(5)以後每年按期初債權之帳面價值乘以債權原始有效利率決定各該年度之利息收入，並調整債權帳面價值(或調整備抵壞帳)。

(6)債權到期時收取現金並沖銷債權帳面價值(若使用備抵壞帳科目亦應一併沖銷)。

頭腦體操

債權人之折現率為何使用「原始有效利率」而不用「債權減損時之有效利率」？

釋例二 修改債務條件

力行公司對永南公司之應付票據面額\$6,000,000，利率 8%（相當於當時之市場利率），X4 年底票據到期無力清償本金，且已積欠利息\$500,000，遂與永南公司商議修改債務條件。若債務協商費用為\$100,000，協商當時借款市場利率為 10%。試依下列不同條件，分別為力行公司與永南公司作有關財務困難債務整理之必要分錄(假設永南公司並未對該債權個別提列壞帳)，且力行公司未另行開立票據予永南公司。

(1)票據到期日延至 X9 年底，利率降為 4%，本金不變，積欠利息免除。

(2)票據到期日延至 X9 年底，利率降為 7.5%，本金不變，積欠利息免除。

【解析】

(1)情況一

①實質差異之判斷

未來現金流出數按 8% 折現 = $\$6,000,000 \times p_{5,8\%} + \$6,000,000 \times 4\% \times P_{5,8\%} = \$5,041,750$

差異% = $(\$6,500,000 - \$5,041,750) \div \$6,500,000 = 22.43\% > 10\% \rightarrow$ 具實質差異

②力行公司（債務人）之會計處理

應付整理債務公平價值 = $\$6,000,000 \times p_{5,10\%} + \$6,000,000 \times 4\% \times P_{5,10\%} = \$4,635,317$

債務整理利益 = $(\$6,000,000 + \$500,000) - \$4,635,317 - \$100,000 = \$1,764,683$

③永南公司（債權人）之會計處理

債權減損損失 = $(\$6,000,000 + \$500,000) - \$5,041,750 = \$1,458,250$

④應付整理債務 / 應收整理債權攤銷表

	債務人 - 力行公司				債權人 - 永南公司		
	現金利息 (1)	利息費用 (2)=上期(4)×10%	債務攤銷數 (3) = (2) - (1)	整理債務帳面值 (4) = 上期(4) + (3)	利息收入 (5) = 上期(7)×8%	債權攤銷數 (6) = (5) - (1)	整理債權帳面值 (7) = 上期(7) + (6)
X4 底				\$ 4,635,317			\$ 5,041,750
X5 底	\$ 240,000	\$ 463,532	\$ 223,532	4,858,849	\$ 403,340	\$ 163,340	5,205,090
X6 底	240,000	485,885	245,885	5,104,734	416,407	176,407	5,381,497
X7 底	240,000	510,473	270,473	5,375,207	430,520	190,520	5,572,017
X8 底	240,000	537,521	297,521	5,672,728	445,761	205,761	5,777,778
X9 底	240,000	567,272	327,272	6,000,000	462,222	222,222	6,000,000

⑤ X4 年 12 月 31 日債務整理分錄

債務人 - 力行公司		債權人 - 永南公司	
應付票據	6,000,000	債權減損損失	1,458,250
應付利息	500,000	應收整理債權	5,041,750
應付整理債務	4,635,317	應收票據	6,000,000
現金	100,000	應收利息	500,000
債務整理利益	1,764,683		

⑥ X5 年 12 月 31 日力行公司支付利息分錄

債務人 - 力行公司		債權人 - 永南公司	
利息費用	463,532	現金	240,000
應付整理債務	223,532	應收整理債權	163,340
現金	240,000	利息收入	403,340

(2)情況二

①實質差異之判斷

未來現金流出數按 8% 折現 = $\$6,000,000 \times p_{5,8\%} + \$6,000,000 \times 7.5\% \times P_{5,8\%} = \$5,880,219$

差異% = $(\$6,500,000 - \$5,880,219) \div \$6,500,000 = 9.53\% < 10\% \rightarrow$ 不具實質差異

②力行公司（債務人）之會計處理

應付整理債務帳面價值 = $\$6,500,000 - \$100,000 = \$6,400,000$

假設有效利率為 i , $\$6,400,000 = \$6,000,000 \times p_{5,i\%} + \$6,000,000 \times 7.5\% \times P_{5,i\%}$

$$i = 5.92\%$$

③永南公司（債權人）之會計處理

債權減損損失 = (\$6,000,000 + \$500,000) - \$5,880,219 = \$619,781

④應付整理債務 / 應收整理債權攤銷表

（因原債權債務不視為消滅，故亦可使用原帳列應收、應付科目）

	債務人 - 力行公司				債權人 - 永南公司		
	現金利息 (1)	利息費用 (2)=上期(4)×5.92%	債務攤銷數 (3) = (1) - (2)	整理債務帳面值 (4) = 上期(4)-(3)	利息收入 (5) = 上期(7)×8%	債權攤銷數 (6) = (5) - (1)	整理債權帳面值 (7) = 上期(7) + (6)
X4 底				\$ 6,400,000			\$ 5,880,219
X5 底	\$ 450,000	\$ 378,880	\$ 71,120	6,328,880	\$ 470,418	\$ 20,418	5,900,637
X6 底	450,000	374,670	75,330	6,253,550	472,051	22,051	5,922,688
X7 底	450,000	370,210	79,790	6,173,760	473,815	23,815	5,946,503
X8 底	450,000	365,487	84,513	6,089,247	475,720	25,720	5,972,223
X9 底	450,000	360,753	89,247	6,000,000	477,777	27,777	6,000,000

⑤ X4 年 12 月 31 日債務整理分錄

債務人 - 力行公司		債權人 - 永南公司	
應付票據	6,000,000	壞帳費用	619,781
應付利息	500,000	應收整理債權	6,500,000
應付整理債務	6,400,000	應收票據	6,000,000
現金	100,000	應收利息	500,000
債務整理利益	-	備抵壞帳	619,781

⑥ X5 年 12 月 31 日力行公司支付利息分錄

債務人 - 力行公司		債權人 - 永南公司	
利息費用	378,880	現金	450,000
應付整理債務	71,120	備抵壞帳	20,418
現金	450,000	利息收入	470,418

四、財務報表應揭露事項

凡因財務困難進行債務整理，債務人與債權人於整理年度或整理期間之財務報表中應揭露之資訊如下所示：

債務人應揭露事項	債權人應揭露事項
(1)變更債務條件及償還債務之內容。	(1)整理前及整理後之債權金額。
(2)債務整理利益總額及其所得稅影響數。	(2)若未發生債權整理，本期應認列之利息收入總額。
(3)移轉資產償還債務產生之資產處分損益總額。	(3)經債權整理後，本期認列之利息收入總額。
(4)或有性支付事項。	(4)若債權人附帶承諾再貸款給債務人，該項貸款之數額及條件。

(三)股份基礎給付之會計處理

一、基本觀念

1.股份基礎給付交易之定義

股份基礎給付交易係指：企業取得商品或勞務之交易，其對價係以下列兩種方式之一支付者：(1)以本身之權益商品(含股票或認股權)支付。(2)以現金或其他資產支付而其金額係依該企業本身之股票或其他權益商品之價格為基礎決定。

以第(1)種方式支付對價之情況稱為權益交割之股份基礎給付交易，企業在取得商品或勞務之同時將使業主權益增加。本章課文中所述之員工認股計畫即為權益交割之股份基礎給付。而以第(2)種方式支付對價之情況稱為現金交割之股份基礎給付交易，企業在取得商品或勞務之同時將產生負債。本章課文中所述之股票增值權計畫即為現金交割之股份基礎給付。

在股份基礎給付交易中企業所取得之商品，泛指存貨、固定資產、無形資產及其他非金融資產；而所取得之勞務則可能得自員工或非員工(例如律師、會計師等專業人士或其他企業外為企業提供服務者)。

2.股份基礎給付協議之既得條件

若企業與他人(包括員工)間訂定協議，約定於交易對方符合既得條件時，企業即應履行股份基礎之給付，則此協議即稱股份基礎給付協議。

前述既得條件係指在股份基礎給付協議下，為有權取得現金、其他資產或企業權益商品，交易對方所應符合之條件，可分為服務條件與績效條件二種。

服務條件係指要求交易對方完成特定期間服務之條件。例如企業與員工約定，若員工服務滿三年即可依每股\$20之價格認購公司股票10,000股，則服務滿三年即為員工取得認股權利之既得條件，該條件為一服務條件。

績效條件係指要求達成特定績效目標之條件。例如：業績成長若達10%相關員工可取得相當於10,000股股票增值之現金，若達15%則可取得20,000股股票之增值等。

既得條件可同時包含服務條件與績效條件，例如：服務滿三年時視營業額成長之程度而可獲得不同數量之股票，其既得條件即包含服務條件(服務滿三年)與非市價績效條件(營業額成長△△可獲得○○股股票)。

3. 股份基礎給付交易之相關日期

企業與交易對方簽訂股份基礎給付協議至交易對方符合既得條件並執行權利，其過程雖可能立即完成，但更可能長達數年，其間重要之日期有四：

(1) 給與日

給與日係企業與交易對方對於股份基礎給付協議(含條款及條件)有共識之日。共識係指雙方同意，亦即一方提議另一方接受。

(2) 衡量日

衡量日係指衡量所給與權益商品公平價值之日。對於與員工交易而言，衡量日即給與日；對於與非員工之交易而言，衡量日係指企業取得商品或對方提供勞務之日。

(3) 既得日

既得日係指交易對方達成股份基礎協議所有既得條件之日。而既得期間則係達成股份基礎協議所有既得條件之期間。

企業所給與之股份基礎給付，交易對方可能立即既得亦可能非立即既得。若交易對方無須提供未來特定期間之勞務即有權取得，則屬立即既得；若必須在特定期間內完成服務始可取得權利，則屬非立即既得。企業取得商品或自非員工取得勞務之股份基礎給付交易，通常為立即既得，其既得日即為取得商品勞務之日，既得期間為零；而自員工取得勞務之交易雖亦有可能立即既得，但多數係屬非立即既得，其既得期間通常為員工開始提供服務至既得日之期間。

(4) 執行日

執行日係指交易對方行使既得權利之日。通常交易對方可在既得日及其後一段期間內行使權利，而可行使權利之截止日則稱為最終執行日，逾該日仍未行使之權利即自動失效。

股份基礎給付交易發生時，應衡量其金額並予入帳，會計上即產生金額如何衡量及何時認列(入帳)的問題。此外，交易對方既得權利之後，於其執行日或放棄執行時亦應有適當之處理。有關取得商品之股份基礎給付交易(通常立即既得)已於本書第五章中之「廠房設備之取得」及第 章中之「股份之非現金發行」加以說明；而自非員工取得勞務之股份基礎給付交易(通常立即既得)則於本章課文中討論。以下擬針對「自員工取得勞務且非立即既得之股份基礎給付交易」作較深入的探討。

二、 權益交割之股份基礎給付交易

企業與員工交易時，由於所取得勞務之公平價值通常無法可靠估計(員工提供勞務

取得固定薪資、獎金及權益商品，其為取得權益商品所提供之勞務係整體之一部分，無法明確區分)，因此宜參考所給與權益商品之公平價值，衡量所取得勞務之公平價值。

1. 權益商品公平價值能可靠衡量

企業應於給與日衡量所給與權益商品之公平價值。若該日所給與之權益商品有可參考之市價，宜根據市價決定公平價值，若無市價可供參考，則應以適當之評價方法估計其公平價值。

企業給與員工之權益商品若非屬立即既得，則宜於既得期間陸續認列所取得勞務之成本(借記：「薪資費用」)，並認列權益之增加(貸記：「資本公積 - 認股權」或其他適當權益科目)。

原則上，當權益商品之公平價值能可靠衡量時，其公平價值於給與日衡量之後即不再更動，而所給與權益商品之數量及既得期間的長短，則有可能在給與日後發生估計之變動。例如：既得員工人數與預期不一，或績效達成之程度或達成所需之時間與預期不同等。若有估計變動需要處理時，應一律採累積調整方式處理，至既得日為止。

既得日後，若員工行使權利或放棄權利，則除記載現金之收付外，尚須作權益科目間之調整(例如沖銷「資本公積 - 認股權」轉列為股本或其他資本公積)。

2. 權益商品之公平價值無法可靠衡量

給與日(衡量日)權益商品之公平價值若無法可靠衡量，則應以其內含價值衡量所取得勞務之公平價值，除下列數點差異應予注意外，其餘會計處理與權益商品公平價值能可靠衡量時相同。

(1)於衡量日衡量權益商品之內含價值，以之取代公平價值，決定所取得勞務之總成本。

即使於衡量日後能可靠估計權益商品之公平價值，仍應繼續以內含價值衡量。

(2)後續內含價值變動對所取得勞務公平價值之影響均認列為當期損益(薪資費用之調整)。但由於既得日後，權利執行(或放棄)之前，內含價值仍將隨相關股票市價之變動而改變，因此累積調整應持續至「交易最終確定日」(執行日、權利逾期失效日或交易對方放棄權利之日)。

(3)基於以上(2)，既得日後，若已既得之權益商品被放棄執行或逾期失效，則該部分勞務之成本應視為 0，因此應迴轉已認列之勞務成本(或認列其他收入)並沖銷相關權益。

三、現金交割之股份基礎給付交易

企業可能給與員工股票增值權作為獎酬計畫之一部分，員工因此取得未來收取現金

(而非權益商品)之權利，其金額係特定期間內依據特定股價計算之股票增值金額，此即為現金交割之股份基礎給付。

此類交易，取得員工勞務時將產生負債，且應以所產生負債之公平價值衡量所取得勞務之公平價值。

$$\begin{aligned} \text{總酬勞成本} &= \text{所取得勞務之公平價值} = \text{所產生負債之公平價值} \\ &= \text{每個股票增值權之公平價值} \times \text{約定股數} \end{aligned}$$

企業宜於股票增值權給與日至交割日期間之每一資產負債表日及交割當日，採用選擇權評價模式，考慮所給與股票增值權之合約條款及合約條件，衡量股票增值權之公平價值，並依員工提供勞務之程度以累積調整之方式認列股票增值權負債及各年度取得勞務成本(薪資費用)。

股票增值權之公平價值中包含內含價值與時間價值二部分。內含價值為股票市價與預設之特定價格間之差額；時間價值隨著時間之經過、執行日之接近而降低，至實際執行日，其價值為 0。因此，尚未行使權利之股票增值權價值為其公平價值，而已執行權利之股票增值權價值則僅含內含價值而無時間價值。

釋例一 現金交割之股份基礎給付交易

本田公司於 X5 年初給與 20 位員工每人 1,000 單位之現金股票增值權。公司規定須自 X5 年 1 月 1 日起服務滿三年才能行使權利，且自可行使之日起滿二年增值權失效。X5 年有 1 位員工離職，本田公司估計 X6、X7 年將共有 2 位員工離職。X6 年有 2 位員工離職，本田公司估計 X7 年將有 2 位員工離職。X7 年實際僅有 1 位員工離職。本田公司於每年底均估計股票增值權之公平價值，所有在職員工於 X7 年底持有之股票增值權均既得。本田公司股票增值權每年年底之公平價值、X8 年底至 X9 年底執行時之內含價值（即等於所支付之現金）以及執行人數資料如下：

年底	公平價值	內含價值	執行權利人數
X5	\$10	-	-
X6	12	-	-
X7	14	-	-
X8	16	14	7
X9	-	15	9

試作本田公司 X5 年至 X9 年與股票增值權計畫相關之分錄。

【解析】

(1)勞務成本之衡量與分攤

年度	估計總勞務成本 (1)	累積應分攤比例 (2)	累積應分攤金額 (3) = (1)×(2)	本年度應分攤金額 (4) = (3) - 上期(3)
X5	$\$10 \times 1,000 \times (20 - 1 - 2) =$ \$ 170,000	1/3	\$ 56,667	\$ 56,667
X6	$\$12 \times 1,000 \times (20 - 1 - 2 - 2) =$ \$ 180,000	2/3	120,000	63,333
X7	$\$14 \times 1,000 \times (20 - 1 - 2 - 1) =$ \$ 224,000	3/3	224,000	104,000
X8	$\$16 \times 1,000 \times (16 - 7) + \$14 \times 1,000 \times 7 =$ \$ 242,000	3/3	242,000	18,000
X9	$\$14 \times 1,000 \times 7 + \$15 \times 1,000 \times 9 =$ \$ 233,000	3/3	233,000	(9,000)

由於已執行權利部分已無時間價值，故 X8 年底負債之公平價值就該年底未執行權利部分係依增值權之公平價值計算，就 X8 年底執行權利部分係依其內含價值計算。X9 年底負債公平價值之計算道理亦同。

(2)X5 年至 X7 年分攤勞務成本之相關分錄

①認列勞務費用相關分錄

	X5 年	X6 年	X7 年
薪資費用	56,667	63,333	104,000
股票增值權負債	56,667	63,333	104,000

②X8 年、X9 年認列勞務費用及行使增值權之相關分錄

	X8 年	X9 年
薪資費用	18,000	
股票增值權負債	18,000	
股票增值權負債		9,000
薪資費用		9,000
股票增值權負債	98,000	135,000
現金	98,000	135,000