

（二）股份支付条件和条款的修改

在会计核算中，无论已授予的权益工具的条款和条件如何修改，甚至取消权益工具的授予或结算该权益工具，企业都应至少确认按照所授予的权益工具在授予日的公允价值来计量获取的相应服务，除非因不能满足权益工具的可行权条件（除市场条件外）而无法可行权。

1. 条款和条件的有利修改

企业应当分别以下情况，确认导致股份支付公允价值总额升高以及其他对职工有利的修改的影响：

（1）如果修改增加了授予权益工具的公允价值	企业应按照权益工具公允价值的增加相应地确认取得服务的增加。 ①如果修改发生在等待期内，在确认修改日至修改后的可行权日之间取得服务的公允价值时，应当既包括在剩余原等待期内以原权益工具授予日公允价值为基础确定的服务金额，也包括权益工具公允价值的增加。 ②如果修改发生在可行权日之后，企业应当立即确认权益工具公允价值的增加。如果股份支付协议要求职工只有先完成更长期间的服务才能取得修改后的权益工具，则企业应在整个等待期内确认权益工具公允价值的增加。
（2）如果修改增加了授予权益工具的数量	企业应将增加的权益工具的公允价值相应地确认为取得服务的增加。
（3）修改可行权条件，如缩短等待期、变更或取消业绩条件（非市场条件）	企业在处理可行权条件时，应当考虑修改后的可行权条件。

【多选题】甲公司 2×18 年初向 100 名管理人员每人授予 5000 份股票期权，约定自 2×18 年 1 月 1 日起，这些管理人员连续服务 3 年，即可以每股 5 元的价格购买 5 000 股甲公司股票。2×18 年，有 4 名管理人员离职，预计剩余等待期将有 6 名管理人员离职。2×19 年，又有 5 名管理人员离职，预计剩余等待期将有 1 名管理人员离职。该项股票期权授予日的公允价值为每份 6 元，2×19 年末公允价值为每份 7 元。2×19 年初，甲公司将该股票期权在授予日的公允价值修改为每股 8 元。不考虑其他因素，甲公司的下列处理中正确的有（ ）

- A. 甲公司该项股权激励计划属于权益结算的股份支付，应按照授予日公允价值将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用
- B. 2×18 年末应确认的费用金额为 90 万元
- C. 甲公司 2×19 年初对股票期权公允价值的修改属于有利修改，应当继续以最初确定的权益工具在授予日的公允价值为基础，确认取得服务的金额

D. 2×19 年末应确认的费用金额为 135 万元

答案：ABD

解析：选项 B，2×18 年末应确认的费用金额 = $(100 - 4 - 6) \text{ 人} \times 0.5 \text{ 万份/人} \times 6 \text{ 元/份} \times 1/3 = 90$ (万元)；甲公司 2×19 年末对股票期权公允价值的修改属于有利修改，企业应按照权益工具公允价值的增加相应地确认取得服务的增加，选项 C 错误；选项 D，2×19 年末应确认的费用金额 = $(100 - 4 - 5 - 1) \times 0.5 \times 6 \times 2/3 + (100 - 4 - 5 - 1) \times 0.5 \times (8 - 6) \times 1/2 - 90 = 135$ (万元)。

【案例】甲公司 2023 年 1 月 1 日向其 100 名管理人员每人授予 1 万股股票期权，行权条件：连续服务 3 年，即可以每股 10 元购买 1 万股本公司股票。该期权在授予日的公允价值为 30 元。

解析：

①2023 年末，有 10 名职员离开甲公司，甲公司估计未来有 20 名职员离开。

借：管理费用 700 $[(100 - 10 - 20) \times 1 \times 30 \times 1/3]$

贷：资本公积——其他资本公积 700

②2024 年末，又有 10 名职员离开公司，预计未来没有人员离开。假定公司 2023 年 1 月 1 日将授予日的公允价值 30 元修改为 45 元，同时由原授予 1 万股股票期权修改为 2 万股。

借：管理费用 3 300 $[(100 - 10 - 10) \times (1 \times 30 \times 2/3 + 1 \times 15 \times 1/2 + 1 \times 45 \times 1/2) - 700]$

贷：资本公积——其他资本公积 3 300

【案例】甲公司 2023 年 1 月 1 日向其 100 名管理人员每人授予 1 万股股票期权，行权条件：连续服务 3 年，即可以每股 10 元购买 1 万股本公司股票。该期权在授予日的公允价值为 30 元。

解析：

①2023 年末，有 10 名职员离开甲公司，甲公司估计未来有 20 名职员离开。

借：管理费用 700 $[(100 - 10 - 20) \times 1 \times 30 \times 1/3]$

贷：资本公积——其他资本公积 700

②2024 年末，又有 10 名职员离开公司，预计未来没有人员离开。假定公司 2024 年 12 月 31 日将连续服务 3 年修改为 2 年，其他条件不动。

借：管理费用 1 700 $[(100 - 10 - 10) \times 1 \times 30 - 700]$

贷：资本公积——其他资本公积 1 700

2. 条款和条件的不利修改

如果企业以减少股份支付公允价值总额的方式或其他不利于职工的方式修改条款和条件，企业仍应继续对取得的服务进行会计处理，如同该变更从未发生，除非企业取消了部分或全部已授予的权益工具。具体包括以

下几种情况：

(1) 如果修改减少授予权益工具的公允价值	应当继续以权益工具在授予日的公允价值为基础，确认取得服务的金额。
(2) 如果修改减少授予权益工具的数量	应当将减少部分作为已授予的权益工具的取消来进行处理。
(3) 修改可行权条件，如延长等待期等	企业在处理可行权条件时，不应考虑修改后的可行权条件。

【案例】甲公司 2023 年 1 月 1 日向其 100 名管理人员每人授予 1 万股股票期权，行权条件：连续服务 3 年，即可以每股 10 元购买 1 万股本公司股票。该期权在授予日的公允价值为 30 元。

解析：

① 2023 年末，有 10 名职员离开甲公司，甲公司估计未来有 20 名职员离开。

借：管理费用 700 $[(100-10-20) \times 1 \times 30 \times 1/3]$

贷：资本公积——其他资本公积 700

② 2024 年末，又有 10 名职员离开公司，预计未来没有人员离开。甲公司将原授予 1 万股股票期权修改为 0.5 万股。同时以现金补偿尚未离职的管理人员 1 250 万元。

其中的 0.5 万股正常确认成本费用：

借：管理费用 450 $[(100-10-10) \times 0.5 \times 30 \times 2/3 - 350]$

贷：资本公积——其他资本公积 450

减少的 0.5 万股作为加速可行权处理，确认剩余等待期内的全部费用：

借：管理费用 850 $[(100-10-10) \times 0.5 \times 30 - 350]$

贷：资本公积——其他资本公积 850

在取消时支付给职工的所有款项均应作为权益的回购处理，回购支付的金额高于该权益工具在回购日公允价值的部分，计入当期损益。

借：资本公积——其他资本公积 $(350+850)$ 1 200

管理费用 50

贷：银行存款 1 250

【单选题】2×20 年 9 月 30 日，甲公司授予员工股票期权，期权的公允价值为每份 10 元，员工需在甲公司服务至 2×23 年 9 月 30 日，且甲公司盈利目标达标，方可按规定价格行权。2×21 年 12 月 31 日，期权的公允价值为每份 10.5 元；同日，甲公司批准通过了对该股权激励计划的修改方案，降低了行权价格，期权的公允价值变为每份 11 元。对于甲公司实施的上述股权激励计划，下列各项会计处理的表述中，正确的是（ ）（2022 年）

A. 确定该股权激励计划授予的期权的公允价值时，应考虑甲公司盈利目标达标的可能性

- B. 股权激励方案修改日，应根据权益工具公允价值的增加额，计算增加的股权激励费用
- C. 该股权激励属于权益结算的股份支付，应以等待期内的每个资产负债表日期权的公允价值重新计算股权激励费用
- D. 该股权激励属于权益结算的股份支付，应以授予日期权的公允价值计算股权激励费用，不考虑方案修改产生的公允价值变化

答案：B

解析：选项 A，股份支付中权益工具的公允价值的确定，应当以市场价格为基础。难以获取其市场价格的，应该通过期权定价模型来估计所授予的期权的公允价值，使用期权定价模型时应考虑以下因素：（1）期权的行权价格；（2）期权期限；（3）基础股份的现行价格；（4）股价的预计波动率；（5）股份的预计股利；（6）期权期限内的无风险利率。不需要考虑盈利目标达成的可能性。选项 B，企业修改增加了所授予权益工具的公允价值，企业应当按照权益工具公允价值的增加相应的确认取得服务的增加；选项 C，应当以授予日期权的公允价值（修改后的）重新计算股权的激励费用；选项 D，属于有利修改，应该考虑修改方案后产生的公允价值变化；所以选项 B 正确。

3. 取消或结算

如果企业在等待期内取消了所授予的权益工具或结算了所授予的权益工具（因未满足可行权条件而被取消的除外），企业应当：

（1）将取消或结算作为**加速可行权**处理，将原本应在剩余等待期内确认的金额立即计入当期损益，同时确认资本公积（其他资本公积）。职工或其他方能够选择满足非可行权条件但在等待期内未满足的，例如职工在等待期内认为激励计划约定的行权价较高而自愿退出股权激励计划，不属于未满足可行权条件的情况，而属于股权激励计划的取消，因此，企业应当作为加速行权处理。

借：管理费用

 贷：资本公积——其他资本公积

（2）在取消或结算时支付给职工的所有款项均应作为权益的回购处理，**回购支付的金额高于**该权益工具在**回购日公允价值**的部分，**计入当期费用**。

借：资本公积——其他资本公积

 贷：银行存款

差额：管理费用

（3）如果向职工授予新的权益工具，并在新权益工具授予日认定所授予的新权益工具是用于替代原权益工具的，企业应以与处理原权益工具条款和条件修改相同的方式，对所授予的替代权益工具进行处理；

如果企业未将新授予的权益工具认定为替代权益工具，则应将其作为一项新授予的股份支付进行处理。