

股份支付的确认和计量

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：

| | |
|---------------------------------------|--|
| <p>(1) 如果修改增加了授予权益工具的公允价值</p> | <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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(修改日至修改后的可行权日之间的期间)内确认权益工具公允价值的增加。</p> |
| <p>(2) 如果修改增加了授予权益工具的数量</p> | <p>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。</p> |
| <p>(3) 修改可行权条件，如缩短等待期、变更或取消业绩条件(非</p> | <p>企业在处理可行权条件时，应当考虑修改后的可行权条件。</p> |

| | |
|-------|--|
| 市场条件) | |
|-------|--|

【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 5000 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) 人 × 0.5 万份/人 × 6 元/份 × 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) × 0.5 × 6 × 2/3 + (100 - 4 - 5 - 1) × 0.5 × (8 - 6) × 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) × 1 × 30 × 1/3]

贷：资本公积——其他资本公积 700

解析：

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 3300 [(100 - 10 - 10) × (1 × 30 × 2/3 + 1 × 15 × 1/2 + 1 × 45 × 1/2) - 700]

贷：资本公积——其他资本公积 3300

【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) ×1×30×1/3]

贷：资本公积——其他资本公积 700

解析：

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 1700 [(100-10-10) ×1×30-700]

贷：资本公积——其他资本公积 1700

【例 10-4】2×20 年 1 月 1 日，甲上市公司向其 30 名高管人员每人授予 1000 份股票期权，这些管理人员从 2×20 年 1 月 1 日起在该公司连续服务 3 年，即可以每股 10 元的价格购买 1000 股甲公司股票(面值为 1 元)。在授予日每份期权的公允价值为 6 元，甲公司预计该 30 名高管人员在 2×22 年 12 月 31 日前均不会离职。

2×22 年 7 月 1 日，甲公司将行权价格修改为每股 9 元，将服务期延长至 5 年，即 30 名高管人员需服务至 2×24 年 12 月 31 日才可以每股 9 元的价格购买 1000 股甲公司股票。假定 2×22 年 7 月 1 日修改前每份期权的公允价值为 5.5 元，修改后为 8.5 元。假定修改行权条件后可行权数量的最佳估计在各相关会计期间均未发生变化，不考虑其他因素。

分析：本例中，修改发生在等待期内，该修改降低了行权价格，但延长了等待期。对于以期权授予日公允价值为基础确定的服务金额，甲公司不应当考虑该延长等待期的不利修改，而应当在原等待期内确认；对于因降低行权价格等导致的期权公允价值的增加，由于高管人员只有服务至 2×24 年 12 月 31 日才能取得修改后的期权，甲公司应当在修改日至修改后的可行权日之间的期间(即 2×22 年 7 月 1 日至 2×24 年 12 月 31 日期间)确认。甲公司该股份支付各年相关费用计算如表 10-1 所示。

表 10-1

| 年份 | 股份支付相关费用计算 | 当期费用 | 累计费用 |
|------|--|-------|--------|
| 2×20 | $30 \times 1000 \times 6 \times 12 / 36$ | 60000 | 60000 |
| 2×21 | $30 \times 1000 \times 6 \times 24 / 36 - 60000$ | 60000 | 120000 |
| 2×22 | $30 \times 1000 \times 6 - 120000 + 30 \times 1000 \times (8.5 - 5.5) \times 6 / 30$ | 78000 | 198000 |
| 2×23 | $30 \times 1000 \times (8.5 - 5.5) \times 18 / 30 - 30 \times 1000 \times (8.5 - 5.5) \times 6 / 30$ | 36000 | 234000 |

| | | | |
|------|--|-------|--------|
| 2x24 | $30 \times 1000 \times (8.5 - 5.5) - 30 \times 1000 \times (8.5 - 5.5) \times 18 / 30$ | 36000 | 270000 |
|------|--|-------|--------|