

股份支付的确认和计量

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

解析：

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

解析：

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