

## （二）可行权条件的修改

通常情况下，股份支付协议生效后，不应对其条款和条件随意修改。但在某些情况下，可能需要修改授予权益工具的股份支付协议中的条款和条件。主要包括**有利修改**和**不利修改**。

提示：

在会计核算上，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（除市场条件以外）而无法行权。

### 1. 条款和条件的**有利修改**（**历历在目**）

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**了所授予的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**。

（2）如果修改**增加**了所授予的权益工具的数量，企业应将增加权益工具的公允价值相应地确认为取得服务的**增加**。

（3）如果企业按照有利于职工的方式修改可行权条件，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。

**【计算分析】**A公司为一家上市公司，2024年7月1日，A公司向其50名管理人员每人授予10万股股票期权，这些管理人员从2024年7月1日起，在该公司连续服务3年，可以6元/股购买10万股A公司股票，从而获益。A公司估计该期权在授予日的公允价值为8元，其他资料如下：

2024年末，有4名管理人员离职，公司估计未来还将有6名管理人员离职；

2025年末，又有5名管理人员离开公司，公司估计未来没有人员离开。

假定条款条件修改均发生在2025年1月1日。

**解析：**

（1）2024年12月31日的账务处理（注意7月1日实施的股份支付计划）：

借：管理费用  $[(50-4-6) \times 10 \times 8 \times 1/3 \div 2]$  533.33

贷：资本公积——其他资本公积 533.33

（2）2025年12月31日的账务处理

第一种情形：授予日的公允价值由8元修改为12元

借：管理费用 1 762.67

$[(50-4-5-0) \times 10 \times 8 \times 18/36 + (50-4-5-0) \times 10 \times 4 \times 12/30 - 533.33]$

贷：资本公积——其他资本公积 1 762.67

第二种情形：将授予数量由10万股改为14万股

借：管理费用 1 631.47  
[ (50-4-5-0) ×10×8×18/36+ (50-4-5-0) ×4×8×12/30-533.33]

贷：资本公积——其他资本公积 1 631.47

第三种情形：将等待期由连续服务3年修改为2年

借：管理费用 1 926.67  
[ (50-4-5-0) ×10×8×18/24-533.33]

贷：资本公积——其他资本公积 1 926.67

## 2. 条款和条件的不利修改（视而不见）

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。

具体包括以下情况：

（1）如果修改**减少**了授予权益工具的公允价值，企业应当**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，而**不应**考虑权益工具公允价值的减少。

（2）如果修改**减少**了授予的权益工具的数量，企业应当将减少部分作为已授予权益工具的**取消**进行处理。

（3）如果企业以**不利于**职工的方式修改了可行权条件，如延长等待期、增加或变更业绩条件（非市场条件），企业在处理可行权条件时，**不应考虑**修改后的可行权条件。

## 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。

提示：

职工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，将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益，同时确认资本公积，不应当冲回以前期间确认的成本或费用。

（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**。

账务处理：

借：资本公积——其他资本公积  
管理费用

贷：银行存款

(3) 如果向职工授予新的权益工具用以**替代**被取消的权益工具的，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。

**【计算分析】**接上例，

(1) 2024年的账务处理相同

(2) 2025年账务处理

第一种情形：授予日的公允价值由8元修改为6元

借：管理费用 1 106.67

[ (50-4-5-0) × 10 × 8 × 18/36 - 533.33 ]

贷：资本公积——其他资本公积 1 106.67

第二种情形：将授予数量由10万股改为5万股，同时以现金补偿尚未离职的管理人员3 000万元（数量减少+经济补偿）

企业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。

①其中5万股正常确认成本费用

借：管理费用 553.34

[ (50-4-5-0) × 5 × 8 × 18/36 - 533.33 × 1/2 ]

贷：资本公积——其他资本公积 553.34

②减少的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 1 373.34

[ (50-4-5-0) × 5 × 8 × 36/36 - 533.33 × 1/2 ]

贷：资本公积——其他资本公积 1 373.34

③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 1 640

(533.33 × 1/2 + 1 373.34)

管理费用 1 360

贷：银行存款 3 000