

股份支付准则应用案例

——股份支付的修改导致所授予权益工具的公允价值增加

【例】2X20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2X20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2X22年12月31日前均不会离职。假定上述股份支付计划在授予日后发生以下修改：

情形一：2X20年7月1日，甲公司将行权价格修改为每股9元，将服务期缩短为2年，即30名高管人员服务至2X21年12月31日即可以每股9元的价格购买1000股甲公司股票。假定2X20年7月1日修改前每份期权的公允价值为5元，修改后为7.5元。

情形二：2X22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2X24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2X22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。

情形三：2X23年7月1日，由于甲公司股票价格自2X22年12月31日以来始终低于期权的行权价格，30名高管人员均未行权，当日甲公司将行权价格修改为每股8.5元，将服

务期延长至 5 年，即 30 名高管人员需服务至 2X24 年 12 月 31 日才可以每股 8.5 元的价格购买 1000 股甲公司股票。假定 2X23 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 元。

假定在上述三种情形中，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。

在上述三种情形中，甲公司应当如何确定各期的股份支付相关费用？

分析：根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》并参考应用指南，对于以权益结算的股份支付，无论已授予的权益工具的条款和条件如何修改，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的服务，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。

对于企业采用增加股份支付公允价值总额的方式或其他有利于职工的方式修改条款和条件的，应当分别具体情况确认修改的影响：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（即修改前后的权益工具在修改日的公允价值之间的差额）相应地确认取得服务的增加。若前述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；若修改发

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；若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，此处的整个等待期是指修改日至修改后的可行权日之间的期间。如果企业采用缩短等待期、变更或取消业绩条件（而非市场条件）等有利于职工的方式修改可行权条件，企业在处理可行权条件时，应当考虑修改后的可行权条件。

对于企业采用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的，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。其中，如果企业采用延长等待期、增加或变更业绩条件（而非市场条件）等不利于职工的方式修改可行权条件，企业在处理可行权条件时，不应当考虑修改后的可行权条件。

本例情形一中，修改发生在等待期内，该修改降低了行权价格并缩短了等待期，均属于有利修改，企业应当考虑修改后的可行权条件。因此，对于以期权授予日公允价值为基础确定的服务金额，甲公司应当在修改后的等待期内确认；对于因降低行权价格等导致的期权公允价值的增加，甲公司应当在修改日至修改后的可行权日之间的期间（即 2X20 年 7 月 1 日至 2X21 年 12 月 31 日期间）确认。对于修改日前已确认的服务金额不作调整。甲公司该股份支付各年相关费用计算如表 1 所示。

表 1

单位：元

年份	股份支付相关费用计算	当期费用	累计费用
2×20	$30 \times 1000 \times 6 \times 6/36 + 30 \times 1000 \times 6 \times (12/24 - 6/36) + 30 \times 1000 \times (7.5 - 5) \times 6/18$	115 000	115 000
2×21	$30 \times 1000 \times 6 + 30 \times 1000 \times (7.5 - 5) - 115 000$	140 000	255 000

情形二中，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 2X24 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 2X22 年 7 月 1 日至 2X24 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 2 所示。

表 2

单位：元

年份	股份支付相关费用计算	当期费用	累计费用
2×20	$30 \times 1000 \times 6 \times 12/36$	60 000	60 000
2×21	$30 \times 1000 \times 6 \times 24/36 - 60 000$	60 000	120 000
2×22	$30 \times 1000 \times 6 - 120 000 + 30 \times 1000 \times (8.5 - 5.5) \times 6/30$	78 000	198 000
2×23	$30 \times 1000 \times (8.5 - 5.5) \times 18/30 - 30 \times 1000 \times (8.5 - 5.5) \times 6/30$	36 000	234 000
2×24	$30 \times 1000 \times (8.5 - 5.5) - 30 \times 1000 \times (8.5 - 5.5) \times 18/30$	36 000	270 000

情形三中，修改发生在可行权日之后，该修改降低了行权价格，但延长了等待期。延长等待期属于不利修改，且原等待期已结束，对于以期权授予日公允价值为基础确定的服

务金额，甲公司应当在原等待期内确认，原已确认的费用不受该修改的影响；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 2X24 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 2X23 年 7 月 1 日至 2X24 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 3 所示。

表 3

单位：元

年份	股份支付相关费用计算	当期费用	累计费用
2×20	$30 \times 1000 \times 6 \times 12 / 36$	60 000	60 000
2×21	$30 \times 1000 \times 6 \times 24 / 36 - 60\,000$	60 000	120 000
2×22	$30 \times 1000 \times 6 - 120\,000$	60 000	180 000
2×23	$30 \times 1000 \times (8 - 5.5) \times 6 / 18$	25 000	205 000
2×24	$30 \times 1000 \times (8 - 5.5) - 30 \times 1000 \times (8 - 5.5) \times 6 / 18$	50 000	255 000