

股付支付是近年来会计实务问题中的热点与难点之一，本栏目将不定期就实务中常见的主要问题进行分析。

本期问题

当股权激励涉及多个环节时，以哪个节点作为股份支付的授予日？

一、理论分析

授予日是股份支付会计处理的起点。对于授予后立即可行权的股份支付，授予日是股份支付确认的时点；对于存在等待期的股份支付，授予日是等待期和后续股份支付费用分摊的起算时点。此外，根据CAS 11第五条和第六条相关规定，对于以权益结算的股份支付，计量基础均为授予日权益工具的公允价值。因此，授予日的确定关系到何时开始确认股份支付成本费用以及授予权益工具公允价值的计量问题。

具体来说，CAS 11第五条规定，“授予后立即可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付，应当在授予日按照权益工具的公允价值计入相关成本或费用，相应增加资本公积。授予日，是指股份支付协议获得批准的日期。”《企业会计准则讲解（2010）》进一步明确，授予日是指股份支付协议获得批准的日期。其中“获得批准”，是指企业与职工或其他方就股份支付的协议条款和条件已达成一致，该协议获得股东大会或类似机构的批准。这里的“达成一致”是指，双方在对该计划或协议内容充分形成一致理解的基础上，均接受其条款和条件。如果按照相关法规的规定，在提交股东大会或类似机构之前存在必要程序或要求，则应履行该程序或满足该要求。可见，股份支付授予日的确定需考虑两个主要因素：一是企业与职工或其他方就股份支付的协议条款和条件已达成一致；二是该协议获得股东大会或类似机构的批准。

协议条款和条件达成一致，包括被授予方的确定、授予权益工具数量的确定以及价格、行权条件的确定等。例如对于预留的股份，若激励对象尚未确定，或者激励对象能够获取的权益工具数量或价格未能确定，均不能表明企业与职工或其他方就股份支付的协议条款和条件已达成一致，故尚不能确定授予日，无需进行股份支付会计处理。

获得股东大会或类似机构的批准，可能会涉及外部机构的审批流程。根据授予日的定义和上述判断标准，“批准”更强调企业内部审批和决策程序的执行情况。对于在股东大会或类似机构的批准之后的政府部门等审批流程，只要不违反法律法规的禁止性规定，预计最终获得批准不存在重大法律障碍的，可以以股份支付计划获得公司股东大会或类似机构批准之日作为授予日。

二、具体问题

案例：

甲公司于2016年3月设立，实际控制人兼总经理A认缴630万元，实缴540万元。2016年4月，A设立了乙企业，作为未来甲公司员工激励的持股平台，并将尚未实缴的90万元认缴出资以1元/股转让给乙企业。2017年~2018年，A陆续将其持有的乙企业股份转让给了实际的激励对象，实际激励对象缴纳增资款后，乙企业办理工商变更登记手续。甲公司股权激励事项涉及下列环节：(1)持股平台乙取得甲公司股份的事项经股东会审议通过；(2)股权激励方案的详细内容、具体激励名单及数量，经总经理和股东会审批通过；(3)持股平台与员工签订股权激励协议；(4)员工缴款；(5)乙企业已办妥工商变更登记手续。授予日具体以上述环节中的哪个时点为准？

结合确定股份支付授予日的两个主要因素分析，甲公司股权激励事项所涉环节中，(1)和(2)两个环节的完成，仅代表甲公司内部批准通过了股权激励方案及名单，不代表被激励对象一定愿意接受激励。而协议签定后，意味着甲公司已经与员工达成一致意见，故应待(1)(2)(3)环节均完成，按照孰晚原则确认授予日。而(4)与(5)环节完成与否并不影响上述两个因素判断，在确定授予日时无须考虑。