

# 权益结算方式下职工股权激励 的所得税会计探讨

先礼琼

(常州大学经济管理学院 江苏常州 213164)

**【摘要】** 职工股权激励计划形式上是附条件和期限的协议,法律结果具有不确定性,但会计与税收实质重于形式原则要求确认该交易所涉会计税收问题。会计谨慎性与配比原则指导相关会计要素的计量,税收可靠性原则指导其企业所得税处理。权益结算资本溢价的重复计量,导致所得税处理理解存在争议,改进会计准则可以提高会计信息质量,为税法、公司法规范相关行为提供更明晰、更可靠的基础信息。

**【关键词】** 股权激励 所得税 权益结算 税收原则 公司法

为推进我国资本市场改革,促进企业建立健全激励与约束机制,2006年1月,中国证监会发布《上市公司股权激励管理办法》,允许在我国境内上市的公司,对其董事、监事、高级管理人员及其他员工管理人员建立职工股权激励计划。2006年财政部颁发《企业会计准则第11号——股份支付》(简称“11号准则”),规范不同行权条件、不同结算方式、不同市场环境的股权激励计划会计核算,但仍存在值得探讨的地方。11号准则适用于职工、公司、其他方的以股份支付为对价的交易,本文在此只讨论权益结算的职工股权激励计划,不涉及其他结算方式的股份支付及与其他方(职工之外)的股份支付问题。

## 一、职工股权激励计划的形式与实质

法律形式上,股份支付是企业与职工双方就未来的权利义务达成书面的、正式的条款,是附条件和期限的协议。这是互负义务的合同,职工履行义务在先,只有在满足时间或业绩条件后,激励对象才能在法律上主张自己的权利。若职工行为不满足合同所附条件,企业可行使先履行抗辩权,不授予对方相应权益或承担相应负债,其法律结果具有不确定性。一旦激励对象行为结果符合协议条件,就可以在法律上主张其权利。

会计上,该计划是指企业为获取职工提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债,交易的实质是以公司延期支付承诺为条件,换取特定对象劳务的一种附期限或业绩条件的协议,是公司取得某种劳动力资源而付出的代价。一旦职工开始履行义务,企业就有可能为取得该劳动力资源付出代价,会计上对企业履行义务不同方式区别处理。

## 二、权益结算方式所涉会计要素

### (一)资产要素

1. 成本费用的确认。职工股权激励计划的目的是取得某些特定职工持续使用的权利,或激励职工达到某水平业绩,实

质都是一种购买该人力资源的行为。劳动合同的签订保障了企业对该资源控制和拥有的权利,该资源能为企业带来经济利益,理所当然企业的资产。根据激励对象不同,按购买该资源未来结算的金额分别计入生产成本、制造费用、管理费用和销售费用等账户。会计成本是取得某特定资产的代价(耗费另一资产或承担负债),也是资产计量的证据,费用是为取得某非特定资产的代价,它不是某一特定资产计价的依据,而是在某期间实现经济利益耗费的不便也不必分配的资源,所以计入成本和费用意味着流动资产的增加。

2. 成本费用的计价与分摊。股权激励计划自职工开始履行协议中的条款就生效,但公司为获得该人力资源付出代价是否发生、发生的金额、时间都具有不确定性。交易结果不确定性的概率随着计划进程不同发生变化。若是附期限的合同,随着协议进程的推进,企业履行义务可能性就越大,会计配比原则要求按进度进行会计计量;若是附业绩条件的协议,在激励计划实施进程中,职工通过离开企业的选择不断自动调整协议的最终结果,企业所附义务也随之变化,会计可靠性原则要求及时反映企业权益或负债数量。

### (二)所有者权益要素

1. 资本公积的确认。以权益结算的股份支付在未行权前,激励对象已经在实践着协议所要求付出的劳务,企业实质性地拥有和控制了该资源,会计核算上按受益对象分配到相应成本和费用,通过出售资产就产生经济利益,所以资产增加。当确认成本费用时资产增加,所有者权益也会等量自动增加,并且通过分期确认反映增加的过程。到期激励对象行权时,将以较少的货币资金投入(与行权日非激励对象取得相应股权相比)就能享有更多的权益份额,原有股东放弃部分应从后续投资者取得相应权益份额投入的资本溢价,并通过法律意义上注册资本增加(不考虑股份来源,在此假设是增发股份

而授予其认股权证), 确认激励对象应享有股东权益比例。至此, 激励计划完成, 企业拥有了激励对象持续使用权。所以在等待期确认成本费用的同时, 只能暂时等额增加“资本公积——其他资本公积”对股东权益进行“预增加”, 行权时按《公司法》认可的股本重新确认股东权益。

2. 资本公积的计价与分摊。准则要求只按照授予日权益工具的公允价值计入资本公积(其他资本公积), 这种以权益工具初始价值等额(与确认的成本费用等额)增加权益的处理, 主要是出于会计信息客观性的考虑。权益结算不确认其后续公允价值变动, 看似不符合及时性原则要求, 但期末公允价值变动也只是反映这一时刻的价值, 只是暂时性信息, 不具有可持续性。

### 三、权益结算的所得税会计处理

为方便说明, 本文采用《国家税务总局办公厅关于〈我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的公告〉的解读》中的例子加以分析。

例: 假设 A 公司为一上市公司, 202 年 1 月 1 日, 公司向其 200 名管理人员每人授予 100 股股票期权, 这些职员从 20×2 年 1 月 1 日起在该公司连续服务 3 年, 即可以 4 元每股的价格购买 100 股 A 公司股票。公司估计该期权在授予日的公允价格为 15 元。从授予日起的三年时间内, 共有 45 名职员离开 A 公司。假设全部 155 名职员都在 20×5 年 12 月 31 日行权, A 公司股份面值为 1 元, 行权日的公允价值为 10 元。

A 公司在三年间共确认管理费用 232 500 元 (155×15×100), 在授予日不做账务处理; 在等待期三年内, 每年 A 公司的账务处理如下:

借: 管理费用	77 500
贷: 资本公积——其他资本公积/应付职工薪酬	77 500

职工行权时, A 公司的账务处理如下:

借: 银行存款	62 000(4×155×100)
资本公积——其他资本公积	232 500(15×155×100)
贷: 股本	15 500(1×155×100)
资本公积——股本溢价	279 000(3×155×100+15×155×100)

1. 由公告解读引发的争议。《国家税务总局关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题公告》(国家税务总局公告 2012 年第 18 号)第三条解读为, “根据股权激励计划实行的情况, 上市公司实行股权激励计划, 实质上是通过减少企业的资本公积, 换取公司激励对象的服务; 或者说, 公司是通过资本公积的减少, 支付给激励对象提供服务的报酬……”其中, “减少的资本公积”是指未来行权时按市价应得到的资本溢价。但是, 未来行权时会计上计量的资本溢价的减少了吗?

从上面的会计处理看出, 资本公积——股本溢价实际增加了 18 元/股, 公司并没有损失资本溢价。只能这样解释, 假设企业先支付 15 元/股买劳务, 加上职工贴上的现金 4 元/股, 面值 1 元/股, 溢价就是 18 元/股。这是由于职工用劳务投资时, 等待期内劳务计入成本费用增加了资产, 股东权益同时等量增加了 15 元/股。而在行权时再确认 3 元/股的溢价。

显然, 国家税务总局公告 2012 年第 18 号以资本公积减少作为支付劳务报酬的解释很费解。

2. 所有者权益信息失真。先看资本溢价真相。例中行权日的公允价值为 10 元/股, 包括激励对象在内的所有股东都认为, 行权时不论是谁, 都应支付该对价。面值为 1 元, 则每股溢价就是 9 元, 真实的资本溢价就是 9 元/股。这与没有参与该计划的投资者取得相同比例股权应支付的资本溢价金额是相同的。而会计处理上确认了 18 元/股, 比真实溢价 9 元/股增加了 9 元/股。这种结果是如何产生的?

再看劳务价值被高估导致的虚假溢价。如上例, 若是激励对象之外的不确定投资者投入相应股份, 应支付 10 元/股的对价才能取得相应权益, 原有股东应取得资本溢价 9 元/股, 激励对象只需支付 4 元/股对价, 实质是职工行权时劳务得到认可的作价是 6 元/股。但是等待期已经确认 15 元/股, 会计上没有对先前高估的数据进行修正, 因此多估计了 9 元/股的资本溢价。

### 四、权益结算的职工股权激励所得税会计完善建议

#### (一) 所得税处理的完善

1. 税前扣除解释的完善。表面上看权益结算的股份支付, 企业没有为购买劳务实际流出现金, 本质上是企业对职工劳务进行折价, 真实的交易金额就是其劳务折价金额。如上例中, 企业形式上并没有支付激励对象 93 000 元 [(10-4)×155×100], 但该劳务实质价值是 93 000 元, 并得到了其余股东的认可, 一并算作其投资对价。

所以, 应以税法实质重于形式原则解释激励计划成本费用税前扣除。国家税务总局公告 2012 年第 18 号第三条可以这样理解: “上市公司实行股权激励计划, 实质是公司向激励对象购买服务, 虽然没有形式上支付行为, 实质上减少了未来应收的资本溢价; 或者说, 激励对象以服务投资公司, 服务的报酬是限制性股票、股票期权以及其他法律法规规定的方式……此费用属于与企业生产经营活动相关的支出, 应当准予在税前扣除。”

2. 税前扣除操作指引的完善。按税前扣除相关原则指导职工股权激励计划的企业所得税处理, 才能保证企业所得税法的公平, 提高税收行为的经济效益和行政效率。各项扣除原则本身就是税法公平效率原则的体现, 是用以指导实践中涉税行为处理的准绳。

首先, 税前扣除“相关性”原则解决“能否扣”问题, 即扣除资格是什么。激励对象不仅属于职工范畴, 还必须满足该激励对象的劳务支出与取得应税收入相关联。如有些企业兼营免

税和应税项目,激励对象也应区别核算,对于免税项目上的劳务购买本身就不能扣除,职工股权激励所衍生的劳务支出自然也不能扣除。

其次,税前扣除“确定性”原则解决“扣多少”问题,即扣除总量是多少。该原则要求职工激励计划对劳务的购买,应在实际支付时才能税前扣除,意味着实际行权就可以扣除,如上例的分析,不论税法一次还是分期扣除,前提都是实际支付才有扣除资格。需注意,权益结算时并没有对职工的实际支付,但一旦行权结算就要对职工劳务的价值给予最终定价,其金额实质就“确定”了。所以不论何种结算方式都是行权时才能税前扣除。

最后,税前扣除“配比性”原则解决“如何扣”问题,即扣除速度。该原则要求应区别收益性支出和资本性支出,在产生应税收益的同期,扣除与之相关联的劳务支出。所以,应配合会计上股权激励对象的成本费用资本化和费用化的处理,区别分期与一次扣除。

## (二)会计处理的完善建议

上例中,资本溢价的重复计量有两种解决的方法。

1. 基于现行准则的改进。激励计划实质也是职工对企业的投资,只是支付对价的结构较特殊。取得每股权益的对价是职工提供的劳务与现金的组合,其中每股需支付4元现金,另外6元由其提供的劳务抵消。但是国家税务总局公告2012年第18号解读中所举例子中,行权日会计处理中的资本溢价却是每股溢价18元(4+15-1),将等待期确认的其他资本公积一并结转到资本溢价。实质上是等待期内按15元/股确认的成本费用,高估了资产。但会计准则要求在整个等待期不能调整,按授予日公允价值分期确认,在行权日最终一并调整。因此,国家税务总局公告2012年第18号解读中所举例子会计分录应改为:

借:银行存款	62 000(4×155×100)
资本公积——其他资本公积	
	232 500(15×155×100)
贷:股本	15 500(1×155×100)
资本公积——股本溢价	139 500(9×155×100)
以前年度损益调整	139 500(以前年度累计多计提的成本费用)

2. 还原真实权益结构的准则改进。在等待期确认“资本公积——其他资本公积”实质是未来的资本溢价,在上例中进行了深入分析。行权日应确认的真实溢价9元/股,支付的对价是货币资金4元/股,劳务折价6元/股。会计处理中股本是面值,必须符合《公司法》注册资本出资的形式要求,在这里货币资金4元/股大于面值1元/股,资本溢价就是9元,其中3元货币资金,6元劳务出资。

假设职工劳务投入在等待期已经实现了资产的回收,实现了价值增值。行权时对劳务确认的最终价格比等待期降低了,应修正原高估成本费用导致少确认的留存收益,而不应将

之一并结转为资本溢价,会计信息质量可靠性原则要求将两者严格区别确认与计量。

另外,留存收益和资本溢价的法规规范也不同,大致涉及以下几方面,一是两者的使用途径不同,前者可以用作分配,后者不可以;二是两者都可以用以增加注册资本,前者可以全部转增,后者有金额的限制;三是前者因使收益增加,相较后者损失掉亏损时所得税前的好处。这些规范的基础信息都需依赖会计核算的结果。

所以,建议将11号准则第五条规定“应当在授予日按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……”改为“应当在授予日按权益工具的公允价值与收取的象征性价格之间的差额计入相关成本或费用……”。第六条规定改为“按照权益工具授予日的公允价值与收取的象征性价格之间的差额,将当期取得的服务计入相关成本或费用和资本公积……”因此第18号公告解读所举例子修改如下:

A公司在三年等待期共确认管理费用170 500元[155×(15-4)×100],每年A公司的账务处理如下:

借:管理费用	56 833.33(170 500×1/3)
贷:资本公积——其他资本公积	56 833.33

行权日权益公允价值是10元/股,A公司的账务处理如下:

借:银行存款	62 000(4×155×100)
资本公积——其他资本公积	170 500
贷:股本	15 500(1×155×100)

    资本公积——股本溢价 139 500(9×155×100)(真正的资本溢价)

    以前年度损益调整 77 500[(15-10)×155×100]

这样处理后每股溢价是9元,资本溢价总计139 500元。而等待期多确认的5元/股实质应对前期估计进行最终确认,属于资产负债表日后事项,调整后本期留存收益将增加77 500元,资本溢价减少77 500元。需要注意的是,调整后以会计利润为纳税申报基础信息时,因会计处理使当期留存收益增加,但不能税前扣除,需要纳税调减。

改进会计处理后,虽然股东权益总数未变,但权益结构发生改变,虽不影响计算职工股权支付购买的支出(仍然是6元/股),但会计准则能清晰区别对劳务购买的真实成本,也就是税法允许扣除的工薪支出,更便于对此问题税务处理的理解。另外,会计核算正确反映权益结构也是《公司法》的基本要求。

## 主要参考文献

1. 国家税务总局. 关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的公告. 国家税务总局2012年第18号,2012-05-23
2. 赵国庆. 居民企业股权激励企业所得税的处理. 财务与会计,2012;11
3. 沈喜华. 浅议虚拟股份制中的人力资本出资问题. 法制博览,2013;1