谈股权激励的会计与税务处理

冷　琳（副教授）

【摘要】股权激励目前已成为上市公司常见的经济业务，其实质是上市公司通过股份支付的方式换取激励对象提供服务的交易，由于会计准则和税法对该笔服务支出确认的时间与口径不一致，再加上等待期内涉及可行权条件的修改，导致在进行股权激励的会计实务处理时经常容易让人混淆。对股权激励的会计与税务处理进行分析，发现实施股权激励符合职工薪酬的定义，等待期所确认的支出应在实际行权时允许按工资薪金支出项目在企业所得税税前扣除。

【关键词】上市公司；股权激励；会计处理；企业所得税

【中图分类号】F234　　【文献标识码】A　　【文章编号】1004-0994（2017）31-0036-3

上市公司授予高管或骨干员工限制性股票或股票期权，已经成为当前普遍的股权激励方式。但对于股权激励的会计与税务处理，依然存在让人疑惑的地方，目前注册会计师考试辅导教材也未有明确的阐述，给实务工作者造成了一定困扰。本文结合案例，依据会计准则与税法相关规定，针对股权激励的会计与税务处理问题进行探讨。

一、实行股权激励时的会计与税务处理

对于上市公司实行职工股权激励计划所确认的支出，在企业所得税纳税申报时应确认为何种费用支出？会计与税务处理的差异又具体体现在哪些地方？

按照《企业会计准则第11号——股份支付》的规定，上市公司实行职工股权激励计划（如授予限制性股票或股票期权）是为获取职工为企业提供的服务，这也同样符合职工薪酬的定义，该成本费用可归为与企业生产经营活动相关的支出，按照企业所得税法的规定准予在税前扣除，具体可以按工资薪金项目申报企业所得税税前扣除。会计上依据权责发生制和配比原则，在锁定期或等待期内，按激励对象的服务部门，将获取的职工服务支出计入相关成本费用科目；而依据企业所得税实施细则，企业的工资薪金支出若要在税前扣除，必须满足实际支付的条件。但上市公司实行股权激励计划必定设有一定的解锁或行权条件，在具体实施过程中，可能因为达不到规定条件，导致职工最终无法解锁或行权；加之股市变幻莫测，政治、经济等各项因素都可能影响最终行权。限制性股票或股票期权授予价高于解锁或行权时的股票市场价格，现实生活中已经有不少公司出现过这种情况。

也就是说，即使最终满足了服务期限或业绩等条件，也有可能因为股价跌至职工原先授予价格以下，导致职工放弃行权。因此，按照税法规定，这种具有不确定性的成本费用是不允许在计提当期就予以税前扣除的，而应在激励对象实际行权的当期扣除。并且税前扣除的金额不是按照企业账面上确认的成本费用数额，而是按职工实际行权时该股票的公允价值与职工实际支付价格的差额和实际行权数量确定的。因此在等待期内，企业还应根据会计期末估计的信息，确定该笔股权激励费用未来可以税前扣除的金额，据此确定其计税基础及相关的可抵扣暂时性差异。只要能合理预计最终会行权，并且在行权当期企业有足够的应纳税所得额，就应确认相应的递延所得税资产，在实际行权当年转回。

需要特别指出的是，企业所得税的这种确认方式与个人所得税保持一致。根据我国个人所得税法的相关规定，在计算个人所得税时，职工股权激励计划所得，也是在其实际解锁或行权时才确认为个人所得，并且按照工资薪金项目征税。

例1：甲上市公司2015年1月1日向其100名管理人员每人授予1万份股票期权，规定这些职员自2015年1月1日起在该公司连续服务3年，即可按每

股10元的价格购买1万股甲公司股票。公司测算出该期权在授予日的公允价值为9元，第1年实际离职4人，预计3年离职总人数为10人；第2年实际离职2人，预计未来还会有1人离职，最终共有6名职员中途离开甲公司。假定其余94名职员都在2017年12月31日行权，甲公司股票面值为1元，行权日股票的公允价值为20元。甲公司企业所得税税率为25%，在等待期内每个资产负债表日都合理估计留下来的职工到期能够行权，并且企业有足够的应纳税所得额来抵扣该笔股权激励支出。

分析：该股票期权属于典型的、以权益结算的股权激励方式，激励对象最终能否行权要受服务期限3年的约束。按现行会计准则的规定，甲公司的会计处理必须以其完整有效的股份支付协议为基础。依据权责发生制和配比原则，在等待期内的各个资产负债表日，会计上要合理估计预计可行权的职工人数，按该股票期权在授予日的公允价值，确认当期获取的职工服务，一方面将其计入各期的管理费用，另一方面增加“资本公积”项目中的其他资本公积。但从税法上看，职工行权行为在等待期内并未实际发生，最终能够行权的人数在等待期内只是一种最佳估计。除了要考虑连续工作3年的服务期限条件，还要看行权时甲公司股票的市场价格，只有市场价格高于授予价格，职工才会选择行权。正是由于这些不确定性因素的存在，在3年的等待期内，税法对甲公司会计上确认的与该股权激励相关的费用是不允许税前扣除的，只有在职工实际行权当期，才允许按行权日股票的公允价值与授予价格间的差额和实际行权人数的乘积进行税前扣除。因为该笔股权激励支出属于未来才能税前扣除的费用，能够产生抵减未来应交所得税的作用，所以在等待期内，只要能够满足相应条件，就可以确认为递延所得税资产，在2017年实际行权时转回。

1. 按会计准则规定进行的会计处理。

（1）2015年1月1日是授予日，按现行会计准则规定，当日不可行权，故不做会计处理。

（2）2015年12月31日，会计处理如下：借：管理费用2700000（9×10000×90÷3）；贷：资本公积——其他资本公积2700000。借：递延所得税资产675000（2700000×25%）；贷：所得税费用675000。

（3）2016年12月31日，会计处理如下：借：管理费用2880000（9×10000×93×2÷3−2700000）；贷：资本公积——其他资本公积2880000。借：递延所得税资产720000（2880000×25%）；贷：所得税费用720000。

（4）2017年12月31日，会计处理如下：借：管理费用2880000（9×10 000×94−5580000）；贷：资本公积——其他资本公积2880000。借：银行存款9400000（10×10000×94），资本公积——其他资本公积8460000；贷：股本940000（1×10000×94），资本公积——股本溢价16920000（差额）。借：所得税费用1395000（675000＋720000）；贷：递延所得税资产1395000。

2. 企业所得税处理。由于企业所得税法不承认等待期内根据每期最佳估计行权人数确认的股权激励支出，所以在3年的等待期内，甲公司每年都要进行纳税调整，将计入管理费用的股权激励支出纳入各年应纳税所得额，并确认相应的递延所得税资产。在2017年满足服务期限条件的94人实际行权时，才允许税前扣除该笔股权激励支出，税前扣除金额的计算如下：

企业所得税税前扣除金额=（实际行权时该股票的公允价值−该股票实际购买价格）×职工行权数量=（20−10）×10000×94=9400000（元）

据此可知，甲公司可以在2017年职工实际行权时，将9400000元作为职工薪酬的工资薪金支出项目允以税前扣除。

二、可行权条件发生变化时的会计与税务处理

一般情况下，股份支付协议生效后，相应的条款与条件就不会再作修改。但在某些特殊情况下，尤其是以权益结算的股份支付中，有可能中途需要对相关条款和条件进行修改，才能真正发挥其股权激励效果。如果等待期内企业有除权行为或者由于不可预料因素导致公司股价大幅下跌，就有可能要对行权价格进行相应调整。按照现行会计准则的规定，企业需要将做出对职工有利修改后导致增加的权益工具公允价值，确认为取得职工服务的增加。但依照企业所得税法，无论是否对行权条件进行修改，锁定期或等待期内会计上确认的激励职工服务成本都不允许税前扣除，只有在职工实际行权时才能按照前述公式计算的金额允以税前扣除，也只有此时才会考虑变动后的行权条件。

也就是说，企业对股权激励条款和条件做出有利于激励对象的修改时，会计上需要及时确认由此引起的服务增加，但当期的税务处理不会考虑该项变动，依然不允许税前扣除，因此需要进行纳税调整；但当企业做出不利于激励对象的修改时（取消部分或全部股权激励除外），会计上视为该项变更从未

发生，不做会计处理，当期的税务处理更不会考虑该项变动。

例2：乙公司2015年1月1日向其20名高级管理人员每人授予5万份股票期权，根据股权激励的规定，这些职工必须自股票期权授予之日起在公司服务满3年才能行权。授予日股票期权的公允价值为每份6元。但由于不可预料的市场原因，2015年年底乙公司股价大幅下跌，原授予的每份股票期权公允价值跌至2元。乙公司管理层在2016年1月1日下调了期权的行权价格，降为每股认购价为6元。重新定价后，股票期权的公允价值上升至每份4元。2015年12月31日，乙公司管理层估计有10%的职工会离职，2016年12月31日将此离职比例修订为20%，2017年年底实际行权的有15人，行权日股票收盘价为每股13元。

分析：由于乙公司股价大幅下跌，如果仍按原定行权价格行权，激励对象收益甚微，可能会放弃行权，甚至中途离职，无法达到管理层对其进行股权激励的初衷。因此，乙公司在1年后适时调低行权价格，使公司股票期权公允价值上升了2元（从2元上升到4元），该项针对行权价格调低的修改是有利于激励对象的。依照现行会计准则的规定，行权价格调低后乙公司除了要估计预计可行权的人数，按股票期权授予日的公允价值确认各期相应的服务支出，还需要在剩余的等待期内将由此导致的股票期权公允价值的增加进行摊销，相应增加各期的管理费用和资本公积，但该笔费用的增加不存在未来税前扣除的可能性，不会形成暂时性差异，因此，在该项费用发生时，不必确认相关的递延所得税资产。但税法并不认可等待期内行权价格修改导致的该笔费用的增加，依旧需要按全额进行纳税调整，在激励对象实际行权时才会允许按前述公式计算企业所得税税前扣除金额。

1. 按会计准则规定进行的会计处理。

（1）2015年1月1日是授予日，按现行会计准则规定，当日不可行权，故不作会计处理。

（2）2015年12月31日，会计处理如下：借：管理费用1800000（6×50000×18÷3）；贷：资本公积——其他资本公积1800000。借：递延所得税资产450000（1800000×25%）；贷：所得税费用450000。

（3）2016年12月31日，会计处理如下：借：管理费用2200000；贷：资本公积——其他资本公积2200000。

备注：[20×（1−20%）×50 000×6×2÷3+20×（1−20%）×50000×（4−2）÷2]−1800000=2200000（元）。

借：递延所得税资产350000（1400000×25%）；贷：所得税费用350000。

备注：20×（1−20%）×50000×6×2÷3−1800000=1400000（元）。

行权价格调低导致的公允价值增加未来并不能够税前扣除，不产生暂时性差异，故不确认为递延所得税资产。

（4）2017年12月31日，会计处理如下：借：管理费用2000000；贷：资本公积——其他资本公积2000000。

备注：[15×50000×6+15×50000×（4−2）]−（1800000+2200000）=2000000（元）。

借：所得税费用800000（450000+350000）；贷：递延所得税资产800000。

2. 企业所得税处理。按照企业所得税法的规定，由于等待期内职工行权人数具有不确定性等原因，在2015～2017年3年内，乙公司管理费用中列支的股权奖励支出不得税前扣除，尤其是在修改行权价格导致的股票期权公允价值上升的情况下，以后职工行权时该支出也不能税前扣除，不产生暂时性差异，不确认相应的递延所得税资产。在2017年满足服务期限条件的15人实际行权时，允许税前扣除的金额计算如下：

企业所得税税前扣除金额=（实际行权时该股票的公允价值−该股票实际购买价格）×职工行权数量=（13−6）×50000×15=5250000（元）

即乙公司在2017年职工实际行权时，可以税前扣除5250000元工资薪金支出。

主要参考文献：

中国注册会计师协会. 2017年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计[M]. 北京：中国财政经济出版社，2017.

冷琳. 股份支付会计核算中应注意的三个问题[J]. 财会月刊，2017(10).

作者单位：湖南财政经济学院会计学院，长沙 410205