股份支付准则与税法差异之案例分析

沈阳大学　古　华

【摘要】本文对《企业所得税法实施条例》与《企业会计准则第11号——股份支付》的差异及纳税调整问题进行了分析，以期为上市公司股份支付的涉税核算与纳税调整提供参考。

【关键词】股份支付　企业所得税法　纳税调整

股份支付是指企业为获取职工和其他方提供的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的交易。

一、股份支付的会计处理

1. 股份支付的计量。股份支付分为以权益结算的股份支付和以现金结算的股份支付。

以按权益结算的股份支付换取职工提供服务的，应当以授予职工权益工具的公允价值计量。后续期间不确认权益工具的公允价值变动。以现金结算的股份支付应当按照企业承担的以股份或其他权益工具为基础计算确定的负债的公允价值计量。后续期间权益工具公允价值变动计入当期损益。

2. 股份支付的会计处理。①授予日通常不作会计处理。除了立即可行权的股份支付，无论是以权益结算的股份支付还是以现金结算的股份支付，企业在授予日均不作会计处理。②等待期内每个资产负债表日的处理。等待期内每个资产负债表日，企业应当根据最新取得的可行权职工人数变动等后续信息作出最佳估计，修正预计可行权的权益工具数量。在可行权日，最终预计的可行权权益工具的数量应当与实际可行权数量一致。

根据预计可行权的权益工具数量和权益工具的公允价值，计算截至当期期末累计应确认的成本费用金额，再减去前期累计已确认金额，作为当期应确认的成本费用金额。

对于以权益结算的涉及职工的股份支付，确定成本费用和相应的资本公积，不确认其后续公允价值变动；对于以现金结算的涉及职工的股份支付，确认成本费用和相应的应付职工薪酬，在可行权日之后、负债结算之前的公允价值变动计入当期损益（公允价值变动损益）。

二、股份支付的会计与税务处理差异

《企业所得税法实施条例》第三十四条规定："工资薪金，是指企业每一纳税年度支付给在本企业任职或者受雇的员工的所有现金形式或者非现金形式的劳动报酬，包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资，以及与员工任职或者受雇有关的其他支出。企业发生的合理的工资薪金支出，准予扣除"。

1. 股份支付的会计与税务处理差异分析。无论是以现金结算的股份支付，还是以权益结算的股份支付，凡支付的对象是本单位雇员，均应作为工资薪金支出处理。本期计入成本费用的金额不得在税前扣除，需作纳税调增处理，而实际行权时，视同发放工资薪金，应据实调减应纳税所得额。

需要注意的是，涉及职工的股份支付是企业全年工资薪金支出的一部分，其纳税调整不应单独进行，而应并入当年度全部工资薪金总额。全年计提数（包括以权益结算的股份支付和以现金结算的股份支付，下同）超过实发数（含未通过"应付职工薪酬"科目核算的以权益结算的股份支付，下同）的部分调增所得，全年实发数超过计提数的部分调减所得。

2. 以权益结算的股份支付的会计处理与纳税调整案例分析。

例1：A公司为一上市公司。2008年1月1日，A公司向其100名管理人员每人授予100份股票期权，这些人员从2008年1月1日起必须在A公司连续服务3年，服务期满时即可以每股4元的价格购买100股A公司股票。A公司估计该期权在授予日的公允价值为15元。

第1年有10名管理人员离开A公司，A公司估计3年中离开的管理人员比例将达到20%，即实际行权人数估计为80人。

第2年又有5名管理人员离开A公司，公司将管理人员离开比例修正为25%，即实际行权人数估计为75人。

第3年又有10名管理人员离开，实际行权人数为75人。A公司适用的所得税税率为25%。

（1）费用和资本公积计算过程如表1所示：

表1　　单位：元

年份	计　　量	当期费用	累计费用
2008	100×100×（1−20%）×15×1/3	40 000	40 000
2009	100×100×（1−25%）×15×2/3−40 000	35 000	75 000
2010	75×100×15−75 000	37 500	112 500

（2）会计和税务处理如下：①2008年1月1日，授予日不作处理。②2008年12月31日，借：管理费用等40 000；贷：资本公积——其他资本公积40 000。虽然企业应付给职工的报酬在会计上作为一项费用处理，但税法将其作为一项资产（实际行权时摊销扣除）处理。确认可抵扣暂行性差异对所得税的影响时：借：递延所得税资产——以权益结算的股份支付10 000；

贷:资本公积——其他资本公积10 000。在税务处理方面,年终进行所得税纳税申报时,调增应纳税所得额4万元。③2009年12月31日,借:管理费用等35 000;贷:资本公积——其他资本公积35 000。在税务处理方面,年终进行所得税纳税申报时,调增应纳税所得额3.5万元。确认可抵扣暂时性差异对所得税的影响时:借:递延所得税资产——以权益结算的股份支付8 750(35 000×25%);贷:资本公积——其他资本公积8 750。④2010年12月31日,借:管理费用等37 500;贷:资本公积——其他资本公积37 500。在税务处理方面,年终进行所得税纳税申报时,调增应纳税所得额37 500元。确认可抵扣暂时性差异对所得税的影响时:借:递延所得税资产——以权益结算的股份支付9 375(37 500×25%);贷:资本公积——其他资本公积9 375。⑤假设全部75名职工都在2010年12月31日行权,借:银行存款30 000,资本公积——其他资本公积112 500;贷:股本7 500,资本公积——股本溢价135 000。在税务处理方面,职工行权时,视同发放薪金,允许据实扣除,调减应纳税所得额112 500元。前期确认的可抵扣暂时性差异在本期转回,借:资本公积——其他资本公积28 125;贷:递延所得税资产——以权益结算的股份支付28 125。若A公司2010年会计利润为500万元,不考虑其他纳税调整事项,借:所得税费用——当期所得税费用1 221 875[(5 000 000-112 500)×25%];贷:应交税费——应交所得税1 221 875。

3. 以现金结算的股份支付的会计处理与纳税调整案例分析。

例2:2008年1月1日,康熙公司为其200名中层以上管理人员每人授予100份现金股票增值权,这些人员从2008年1月1日起必须在该公司连续服务3年,即可自2010年12月31日起根据股价的增长幅度获得现金,该增值权应在2012年12月31日之前行使完毕。康熙公司估计,该增值权在负债结算之前的每一资产负债表日以及结算日的公允价值和可行权日后的每份增值权现金支出额如表2所示:

表2 单位:元

年 份	公允价值	支付现金
2008	14	
2009	15	
2010	18	16
2011	21	20
2012		25

第1年有20名管理人员离开康熙公司,康熙公司估计3年中还将有15名管理人员离开;第2年又有10名管理人员离开公司,公司估计还将有10名管理人员离开;第3年又有15名管理人员离开。第3年末,假定有70人行使股票增值权取得了现金。2011年12月31日(第4年末),有50人行使了股票增值权。2012年12月31日(第5年末),剩余35人全部行使了股票增值权。当期费用和应付职工薪酬计算过程如表3所示:

表3 单位:元

年份	累 计 负 债	支 付 现 金	当期费用
2008	(200-35)×100×14×1/3=77000		77 000
2009	(200-40)×100×15×2/3=160 000		83 000
2010	(200-45-70)×100×18=153 000	70×100×16=112 000	105 000
2011	(200-45-70-50)×100×21=73 500	50×100×20=100 000	20 500
2012	0	35×100×25=87 500	14 000
合计		299 500	299 500

会计和税务处理如下:①2008年1月1日,授予日不作处理。②2008年12月31日,借:管理费用等77 000;贷:应付职工薪酬——股份支付77 000。在税务处理方面,计提的工资薪金不得扣除,调增应纳税所得额77 000元。③2009年12月31日,借:管理费用等83 000;贷:应付职工薪酬——股份支付83 000。在税务处理方面,计提的工资薪金不得扣除,调增应纳税所得额83 000元。④2010年12月31日,借:管理费用等105 000;贷:应付职工薪酬——股份支付105 000。借:应付职工薪酬——股份支付112 000;贷:银行存款112 000。在税务处理方面,本期计提的工资薪金105 000元不得在税前扣除,但实际发放的工资薪金112 000元可以在税前扣除。⑤2011年12月31日,借:公允价值变动损益20 500;贷:应付职工薪酬——股份支付20 500。借:应付职工薪酬——股份支付100 000;贷:银行存款100 000。在税务处理方面,公允价值变动损益20 500元不得在税前扣除,但实际发放的工资薪金100 000元可在税前扣除。⑥2012年12月31日,借:公允价值变动损益14 000;贷:应付职工薪酬——股份支付14 000。借:应付职工薪酬——股份支付87 500;贷:银行存款87 500。在税务处理方面,公允价值变动损益14 000元不得在税前扣除,但实际发放的工资薪金87 500元可在税前扣除。

应付职工薪酬会计账面余额与计税基础若存在可抵扣暂时性差异,还应进行相应的所得税会计处理,为避免重复,不再赘述。

三、股份支付会计中应注意的问题

我国原企业会计制度没有对股份支付作出规定,现行企业会计准则系统地规范了股份支付的概念、确认、计量和相关信息的披露。具体包括:明确了股份支付交易应纳入财务报表进行确认和计量,并规定授予职工的权益工具采用公允价值计量,计入成本费用和相关的权益或负债;规定对职工的股份支付构成人工成本的组成部分。

主要参考文献

中国注册会计师协会.2009年度注册会计师全国统一考试辅导教材——税法.北京:中国财政经济出版社,2009