

以现金结算的股份支付的所得税会计核算

湖南工业大学 吴风奇

会计准则与企业所得税法对以现金结算的股份支付的规定存在差异,由此产生负债的账面价值与计税基础的暂时性差异,并导致一系列的纳税调整和递延所得税的核算。

一、会计准则与企业所得税法规定的差异

1. 会计准则的规定。《企业会计准则第11号——股份支付》(以下简称《准则》)规定:①授予后立即可行权的以现金结算的股份支付,应当在授予日以企业承担负债的公允价值计入相关成本或费用,相应增加负债,并在相关负债结算前的每个资产负债表日和结算日对负债的公允价值重新计量,将其变动计入当期损益;②授予后需满足条件才可行权的以现金结算的股份支付,企业应当在等待期内的每个资产负债表日,以对可行权情况的最佳估计为基础,按照企业承担负债的公允价值金额,将当期取得的服务计入相关成本或费用和相应的负债,并在相关负债结算前的每个资产负债表日和结算日对负债的公允价值重新计量,将其变动计入当期损益。

2. 企业所得税法的规定。《企业所得税法》及《企业所得税法实施条例》规定:①企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除;②企业每一纳税年度实际支付给在本企业任职或者受雇的职工的所有现金形式或者非现金形式的合理的工资薪金支出,包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪,以及与职工任职或者受雇有关的其他支出,准予扣除。

根据《企业所得税法实施条例》的规定,作为企业税前扣除项目的工资薪金支出,应该是企业已经实际支付给其职工的工资薪金,尚未支付的应付工资薪金支出,不能在其未支付的这个纳税年度内扣除,只有等到实际发生后,才准予税前扣除。如果因股份支付而确认成本或费用与行权不在同一会计年度,则产生暂时性差异。

二、相关的所得税会计处理

(一)授权后可立即行权的以现金结算的股份支付

1. 授权后可立即行权,企业和职工在授权日结算。《准则》规定,企业在授予日以企业承担负债的公允价值计入相关成本和费用,并相应增加负债。由于在确认成本费用的同时,已将款项实际支付给职工,按照税法规定允许在当年计算应纳税所得额时全额扣除,税法与会计准则的规定一致,没有产生暂时性差异,不需要进行纳税调整。

2. 授权后可立即行权,企业和职工在以后会计年度结算。《准则》规定,企业在授予日以企业承担负债的公允价值计

入相关成本和费用,同时计入负债,在可行权日即授权日之后不再确认成本费用。在可行权日至结算日之间的每个资产负债表日和结算日对负债(应付职工薪酬)的公允价值重新计量,将其变动计入当期损益(公允价值变动损益)。

(1)授予日,会计分录如下:借:有关成本费用类科目(公允价值);贷:应付职工薪酬(公允价值)。

(2)资产负债表日及结算日,调整负债的公允价值。公允价值增加时,借:公允价值变动损益(公允价值差额);贷:应付职工薪酬(公允价值差额)。公允价值减少时则作相反会计分录。

(3)实际结算时,会计分录如下:借:应付职工薪酬(实际支付金额);贷:银行存款(实际支付金额)。

而按照税法的规定,只有等到工资薪金实际支付后,才准予税前扣除。由于税法与会计准则的规定不一致,产生暂时性差异,应进行纳税调整。

(二)授权后需满足条件才可行权的以现金结算的股份支付

1. 授权后需满足条件才可行权,企业和职工在可行权日结算。其会计处理及纳税调整与在可行权日之后结算的情况相似,限于篇幅,不再论述。

2. 授权后需满足条件才可行权,企业和职工在可行权日后结算。企业应在等待期内的每个资产负债表日,以对可行权情况的最佳估计数为基础,按照企业承担负债的公允价值,将当期取得的服务计入相关成本或费用,同时计入负债。在可行权日之后不再确认成本或费用,在可行权日至结算日之间的每个资产负债表日和结算日对负债的公允价值重新计量,将其变动计入当期损益。

(1)等待期内的每个资产负债表日,会计分录如下:借:相关成本费用类科目;贷:应付职工薪酬。

(2)可行权日之后每个资产负债表日及结算日,调整负债的公允价值。公允价值增加时,借:公允价值变动损益(公允价值差额);贷:应付职工薪酬(公允价值差额)。公允价值减少时则作相反会计分录。

(3)实际结算时,会计分录如下:借:应付职工薪酬(实际支付金额);贷:银行存款(实际支付金额)。

而按照税法的规定,只有等到实际支付工资薪金后,才准予税前扣除。对于因税法与会计准则的规定不一致而产生的暂时性差异,应进行纳税调整。

(三)举例说明

例:20×2年初,甲公司授予其200名管理人员100份现

金股票增值权, 这些人员从 20×2 年 1 月 1 日起在该公司连续服务 3 年, 即可按当时股价的增长幅度获得现金, 该增值权应在 20×6 年 12 月 31 日之前行使。假定甲公司每年实现的利润均为 1 000 000 元, 无其他纳税调整项目, 企业所得税税率为 25%, 递延所得税资产及递延所得税负债不存在期初余额, 预计未来有足够的应纳税所得额抵扣相关的可抵扣暂时性差异。

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 1 所示。

表 1 单位: 元/股

年份	公允价值	支付现金
20×2年	14	
20×3年	15	
20×4年	18	16
20×5年	21	20
20×6年		25

第一年有 20 人离开公司, 公司估计还将有 15 人离开; 第二年又有 10 人离开, 公司估计还将有 10 人离开; 第三年有 15 人离开。第三年年末, 有 70 人行权, 取得了现金。第四年年末, 有 50 人行权。第五年年末, 剩余 35 人也行权取得了现金。

各年因股份支付引起的费用和负债如表 2 所示。

表 2 单位: 元/股

年份	负债计算	支付现金计算	负债	支付现金	当期费用
20×2年	$(200-35) \times 100 \times 14 \times 1/3$		77 000		77 000
20×3年	$(200-40) \times 100 \times 15 \times 2/3$		160 000		83 000
20×4年	$(200-45-70) \times 100 \times 18$	$70 \times 100 \times 16$	153 000	112 000	105 000
20×5年	$(200-45-70-50) \times 100 \times 21$	$50 \times 100 \times 20$	73 500	100 000	20 500
20×6年	0	$35 \times 100 \times 25$	0	87 500	14 000
合计				299 500	299 500

(1) 20×2 年 12 月 31 日, 甲公司作如下会计分录: 借: 管理费用 77 000 元; 贷: 应付职工薪酬 77 000 元。

甲公司在申报 20×2 年的所得税时, 应调增应纳税所得额 77 000 元, 应缴企业所得税 269 250 元 $[(1\,000\,000+77\,000) \times 25\%]$ 。可抵扣暂时性差异为 77 000 元, 应当确认递延所得税资产 19 250 元。借: 所得税费用 250 000 元, 递延所得税资产 19 250 元; 贷: 应交税费——应交所得税 269 250 元。

(2) 20×3 年 12 月 31 日, 甲公司作如下会计分录: 借: 管理费用 83 000 元; 贷: 应付职工薪酬 83 000 元。

甲公司在申报 20×3 年的所得税时, 应调增应纳税所得额 83 000 元, 应缴企业所得税 270 750 元 $[(1\,000\,000+83\,000) \times 25\%]$ 。可抵扣暂时性差异为 160 000 元, “递延所得税资产”科目的期初余额为 19 250 元, 当期应确认递延所得税资产 20 750 元。借: 所得税费用 250 000 元, 递延所得税资产

20 750 元; 贷: 应交税费——应交所得税 27 0750 元。

(3) 20×4 年 12 月 31 日, 甲公司作如下会计分录: 借: 管理费用 105 000 元; 贷: 应付职工薪酬 105 000 元。借: 应付职工薪酬 112 000 元; 贷: 银行存款 112 000 元。

甲公司在申报 20×4 年的所得税时, 应调增应纳税所得额 105 000 元。另外, 甲公司在 20×4 年 12 月 31 日支付给其中 70 名管理人员 112 000 元现金, 按照税法规定, 应调减应纳税所得额 112 000 元。

以上两项总计应调减应纳税所得额 7 000 元, 应缴企业所得税 248 250 元 $[(1\,000\,000-7\,000) \times 25\%]$ 。

20×4 年 12 月 31 日, 应付职工薪酬的账面价值为 153 000 元, 与其计税基础 0 之间的差额为 153 000 元, 属于可抵扣暂时性差异, 应确认递延所得税资产 38 250 元。由于“递延所得税资产”科目的期初余额为 40 000 元, 当期应转回原已确认的递延所得税资产 1 750 元。会计分录如下: 借: 所得税费用 250 000 元; 贷: 递延所得税资产 1 750 元, 应交税费——应交所得税 248 250 元。

(4) 20×5 年 12 月 31 日, 甲公司作如下会计分录: 借: 公允价值变动损益 20 500 元; 贷: 应付职工薪酬 20 500 元。借: 应付职工薪酬 100 000 元; 贷: 银行存款 100 000 元。

由于公允价值变动损益不计入应纳税所得额, 因此甲公司在申报 20×5 年的所得税时, 应调增应纳税所得额 20 500 元。20×5 年实际支付 50 名管理人员现金 100 000 元, 按照税法规定, 应调减应纳税所得额 100 000 元。

以上两项总计应调减应纳税所得额 79 500 元 $(100\,000-20\,500)$, 应缴企业所得税 230 125 元 $[(1\,000\,000-79\,500) \times 25\%]$ 。

20×5 年 12 月 31 日, 应付职工薪酬的账面价值为 73 500 元, 与其计税基础 0 之间的差额为 73 500 元, 属于可抵扣暂时性差异, 应确认与其相关的递延所得税资产 18 375 元。由于“递延所得税资产”科目的期初余额为 38 250 元, 当期应转回原已确认的递延所得税资产 19 875 元。借: 所得税费用 250 000 元; 贷: 递延所得税资产 19 875 元, 应交税费——应交所得税 230 125 元。

(5) 20×6 年 12 月 31 日, 甲公司作如下会计分录: 借: 公允价值变动损益 14 000 元; 贷: 应付职工薪酬 14 000 元。借: 应付职工薪酬 87 500 元; 贷: 银行存款 87 500 元。

由于公允价值变动损益不计入应纳税所得额, 因此甲公司在申报 20×6 年的所得税时, 应调增应纳税所得额 14 000 元。20×6 年实际支付给 30 名管理人员现金 87 500 元, 按照税法规定应调减应纳税所得额 87 500 元。

以上两项总计应调减应纳税所得额 73 500 元, 应缴企业所得税为 231 625 元 $[(1\,000\,000-73\,500) \times 25\%]$ 。

应付职工薪酬的账面价值及计税基础均为 0, 两者之间不存在暂时性差异, 原已确认的与该项负债相关的“递延所得税资产”科目余额 18 375 元应全部转回。会计分录如下: 借: 所得税费用 250 000 元; 贷: 递延所得税资产 18 375 元, 应交税费——应交所得税 231 625 元。○