

谈股份支付的会计与纳税处理

山东师范大学管理与经济学院 姜彤彤

《企业会计准则第 11 号——股份支付》对企业利用权益工具对职工进行激励或补偿的账务处理作了规范。在职工被授予权利到行权的过程中,涉及一系列的纳税问题。本文就此作初步探讨。

一、会计准则及税法的相关规定

股份支付,是指企业为获取职工和其他方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的交易。股份支付按照结算方式的不同分为两类:①以权益结算的股份支付,是指企业为获取服务以股份或其他权益工具作为对价进行结算的交易;②以现金结算的股份支付,是指企业为获取服务承担以股份或其他权益工具为基础计算确定的交付现金或其他资产义务的交易。

针对股份支付的税收规定主要有两个:2005 年 3 月,财政部和国家税务总局联合下发的《关于个人股票期权所得征收个人所得税问题的通知》(财税[2005]35 号,简称“财税 35 号文”);2006 年 9 月,国家税务总局下发的《关于个人股票期权所得缴纳个人所得税有关问题的补充通知》(国税函[2006]902 号,简称“国税函 902 号”)。

总体上讲,这两个文件主要明确了:①个人所得税在行权时而非授予时征收,除非职工取得可公开交易的股票期权(即可立即行权),个人所得税在取得股票期权时即征收;②将行权价格与公平市场价格之间的差额视为“工资、薪金所得”;③股票期权相关收入在计算缴纳个人所得税时可以分摊到 12 个月里;④因拥有股票期权而参与企业税后利润分配的所得以及将行权后的股票再转让时获得的高于购买日公平市场

价格下跌准备的,借记“存货跌价准备”科目,贷记“主营业务成本”、“生产成本”等科目。笔者认为,发出存货结转存货跌价准备的,应借记“存货跌价准备”科目,贷记“资产减值损失”科目,按照计提跌价准备以前的存货成本结转主营业务成本、其他业务成本。这样处理才能在报表中真实反映存货销售成本和毛利情况,同时保证了不同企业和同一企业不同会计期间存货销售成本和毛利等会计信息的可比性。

例如,某企业 2007 年年末对其生产成本为 100 万元的产成品计提了 30 万元的存货跌价准备(假定该产成品上年中期未计提存货跌价准备,该产品生产成本 2007 年和 2008 年没有变化),2008 年将该产成品以 90 万元的不含税价格销售。按照企业会计准则应用指南的规定,反映在利润表中的主营业务收入、主营业务成本、毛利分别为 90 万元、70 万元(100-

价格的差额,按照“利息、股息、红利所得”和“财产转让所得”计算缴纳个人所得税。

二、以权益结算的股份支付的会计处理与纳税处理

1. 可立即行权。对于可立即行权的股份支付,企业应当在授予日,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(其他资本公积)。

这类股份支付在进行纳税处理时,适用国税函 902 号的规定:部分股票期权在授权时即约定可以转让,且在境内或境外存在公开市场及挂牌价格的,应作为授权日所在月份的工资、薪金所得。

例 1:南方公司 2007 年 1 月 1 日对工作满 1 年的管理人员张丰授予 2 000 份可立即行权的股票期权,即可以 5 元/股的价格购买本公司股票 2 000 股,当日股票的市场价格为 15 元/股。2008 年 3 月 1 日,张丰出售这 2 000 股股票,当日股票的市场价格为 18 元/股。张丰持有股票期间未获得股利收入,他的每月工资收入超过纳税起征点。

(1)2007 年 1 月 1 日,借:管理费用 30 000 元;贷:资本公积——其他资本公积 30 000 元。

(2)2007 年 1 月的个人所得税处理。财税 35 号文规定:员工取得的股票期权形式的工资、薪金所得可区别于所在月份的其他工资、薪金所得,单独按下列公式计算当月应纳税额:应纳税额=(股票期权形式的工资、薪金应纳税所得额÷规定月份数×适用税率-速算扣除数)×规定月份数。规定月份数,是指职工取得来源于中国境内的股票期权形式工资、薪金所得的境内工作期间月份数,长于 12 个月的,按 12 个月计

30)、20 万元,销售毛利率为 22.22%。假设企业 2007 年销售生产成本为 100 万元的同类产品的不含税均价为 110 万元,则反映在利润表中的主营业务收入、主营业务成本、毛利分别为 110 万元、100 万元、10 万元,销售毛利率为 9.09%。在生产成本不变的情况下,2007 年的销售价格比 2008 年的销售价格高 22.22%,销售毛利率却降低了 13.13%。由此可见,按照企业会计准则应用指南的规定进行会计处理,将导致报表中的成本、毛利等会计信息不可比。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部会计司.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007

算。张丰已经工作满1年,可以按12个月计算。应纳税额= $(20\,000 \div 12 \times 10\% - 25) \times 12 = 1\,700$ (元),由南方公司代扣代缴。借:其他应收款1700元;贷:应交税费——应交个人所得税1700元。

(3)2008年3月,根据财税35号文的规定,职工将行权后的股票再转让时获得的高于购买日公平市场价格的差额,应按照“财产转让所得”适用的征免规定计算缴纳个人所得税。由于目前我国对证券交易所二级市场股票买卖个人所得税仍实行暂不征收个人所得税的政策,因此,若南方公司是境内上市公司,那么对张丰的股票转让所得暂不征收个人所得税。

2. 等待行权。对于等待行权的股份支付,通常按照以下规定进行处理:①授予日不作任何会计处理;②等待期内每个资产负债表日,企业应将取得的职工提供的服务按照授予日权益工具的公允价值计入成本或费用和资本公积(其他资本公积);③在行权日之后不再对已确认的成本或费用和资本公积(其他资本公积)总额进行调整。企业应在行权日根据行权情况,确认股本和股本溢价,同时结转等待期内确认的资本公积(其他资本公积)。

例2:东方公司从2005年1月1日开始向100名管理人员每人授予200份股票期权,他们为公司服务满3年,即可以5元/股的价格购买本公司股票200股。假定2005~2007年,职工提供服务获得权益工具的公允价值累计达到240000元。2007年年底,未离开的80名管理人员全部行权,当日股票的市场价格为15元/股,股票面值为1元。2008年3月,东方公司发放现金股利每股0.2元,所有管理人员都没有出售股票而获得了现金股利。

(1)2005年1月1日,授予日不作任何会计处理。根据财税35号文的规定,职工接受企业授予的股票期权时,除另有规定外,一般不确认应纳税所得额,所以等待行权的股份支付在授予日不涉及纳税问题。

(2)2005~2007年,资产负债表日累计确认管理费用240000元、资本公积(其他资本公积)240000元。

(3)2007年12月31日,未离开的80名管理人员全部行权:借:银行存款80000元,资本公积——其他资本公积240000元;贷:股本16000元,资本公积——资本溢价304000元。根据财税35号文的规定,职工行权时,其从企业取得股票的实际购买价格(行权价)低于购买日公平市场价格(该股票当日的收盘价)的差额,应按“工资、薪金所得”计算缴纳个人所得税。每名管理人员股票期权形式工资、薪金应纳税所得额= $(15-5) \times 200 = 2\,000$ (元)。所有管理人员工作已经满1年,可以按12个月计算。每名管理人员应纳税额= $(2\,000 \div 12 \times 5\% - 0) \times 12 = 100$ (元),由东方公司代扣代缴。借:其他应收款8000元;贷:应交税费——应交个人所得税8000元。

(4)2008年3月,根据财税35号文的规定,职工因行权后拥有股权而参与企业税后利润分配取得的收入,应按照“利息、股息、红利所得”计算缴纳个人所得税。股利总额= $80 \times 200 \times 0.2 = 3\,200$ (元),适用税率20%,所以应纳税总额= $3\,200 \times 20\% = 640$ (元)。借:其他应收款640元;贷:应交税费——应交

个人所得税640元。

三、以现金结算的股份支付的会计处理与纳税处理

1. 可立即行权。授予后可立即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。这类股份支付在进行纳税处理时,和可立即行权的权益结算的股份支付基本一致。

例3:南方公司2007年1月1日对工作满1年的管理人员方凯授予500份可立即行权的股票期权,当日股票的市场价格为15元/股。方凯立即行权。

(1)2007年1月1日,借:管理费用7500元;贷:应付职工薪酬——股份支付7500元。

(2)2007年1月的个人所得税处理。方凯已经工作满1年,可以按12个月计算。应纳税额= $(7\,500 \div 12 \times 10\% - 25) \times 12 = 450$ (元)。借:应付职工薪酬——股份支付7500元;贷:应交税费——应交个人所得税450元,银行存款7050元。

2. 等待行权。同等待行权的权益结算的股份支付一样,一般作如下处理:①授予日不作任何会计处理;②在等待期内的每个资产负债表日,应当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成本或费用和相应的负债(应付职工薪酬),后续信息表明企业当期承担债务的公允价值与以前估计不同的,应当进行调整,并在可行权日调整至实际可行权水平;③可行权日之后至负债结算日之前的每个资产负债表日,应对负债的公允价值重新进行计量,其变动计入当期损益(公允价值变动损益)。

例4:2003年年初,南海公司授予100名销售人员每人1000份股票增值权,只要他们在公司连续服务满3年,即可按照股价的增长幅度获得现金。该股票增值权在2007年12月31日行使。假定2003~2005年,所有销售人员都未离开,提供服务获得权益工具的公允价值累计达到500000元。2006年和2007年的资产负债表日,权益工具的公允价值比前一年都增加了80000元。全部销售人员于2007年年底行使该股票增值权,一共获得了660000元。

(1)2003年1月1日,授予日不作任何会计处理,也不涉及纳税问题。

(2)2003~2005年,资产负债表日累计确认销售费用500000元、应付职工薪酬(股份支付)500000元。

(3)2006年12月31日,借:公允价值变动损益80000元;贷:应付职工薪酬——股份支付80000元。

(4)2007年12月31日,借:公允价值变动损益80000元;贷:应付职工薪酬——股份支付80000元。国税函902号规定,凡取得股票期权的员工在行权日不实际买卖股票,而按行权日股票期权所指定股票的市场价格与行权价格之间的差额,直接从授权企业取得价差收益的,该项价差收益应作为职工取得的股票期权形式的工资、薪金所得缴纳个人所得税。每名销售人员应纳税额= $(6\,600 \div 12 \times 10\% - 25) \times 12 = 360$ (元),由南海公司代扣代缴。借:应付职工薪酬——股份支付660000元;贷:银行存款624000元,应交税费——应交个人所得税36000元。○