

权益结算和现金结算 股份支付的财税处理差异

谢清

(中国人民大学商学院 北京 100872)

【摘要】 本文对以权益结算的股份支付和以现金结算的股份支付的会计和税务处理进行了对比,分析了其中存在的差异,并提出了自己的修改观点。

【关键词】 股份支付 权益结算 现金结算 企业所得税

股份支付分为以权益结算和以现金结算两种,其会计处理方法不同。会计准则要求对两类股份支付采用不同的会计处理方法的规定是否恰当?与股份支付相关的会计准则与税法规定之间应当如何协调?本文拟通过举例对上述两个问题作进一步讨论。

例:A公司为一上市公司。2008年1月1日,公司向其100名管理人员(甲组)每人授予100股股票期权;同时,公司向另外100名管理人员(乙组)每人授予100股现金股票增值权。这些职员从2008年1月1日起在该公司连续服务3年,甲组管理人员即可按5元每股购买100股A公司股票,乙组管理人员可按股价增幅(原基准价为5元/股)获得现金。A公司估计甲组股票期权在授予日的公允价值为15元。乙组现金股票增值权在每一资产负债表日的公允价值:2008年12月31日为16元/股,2009年12月31日为18元/股,2010年12月31日为21元/股。

甲、乙两组管理人员的变动情况一致,都为:第一年有5名职员离开公司,公司估计三年中离开的职员比例将达到10%;第二年又有10名职员离开公司,公司将估计的职员离开比例修正为20%;第三年又有5名职员离开。假设两种结算方式下,甲、乙两组剩下的80名管理人员都在2010年12月31日行权。

一、相关会计处理

1. 权益结算方式下。费用和资本公积计算过程如表1所示。每年末进行会计处理时,借记相应数额的管理费用,贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

年份	计算	当期费用	累计费用
2008	$100 \times 100 \times (1-10\%) \times 15 \times 1/3$	45 000	45 000
2009	$100 \times 100 \times (1-20\%) \times 15 \times 2/3 - 45 000$	35 000	80 000
2010	$80 \times 100 \times 15 - 80 000$	40 000	120 000

2. 现金结算方式下。当期费用和应付职工薪酬计算如表2所示。每年末进行会计处理时,借记相应数额的管理费用,贷记“应付职工薪酬——股份支付”科目。

表2 单位:元

年份	累计负债	支付现金	当期费用
2008	$100 \times 100 \times (1-10\%) \times 16 \times 1/3 = 48 000$		48 000
2009	$100 \times 100 \times (1-20\%) \times 18 \times 2/3 = 96 000$		48 000
2010	0	$80 \times 21 \times 100 = 168 000$	72 000
合计		168 000	168 000

二、相关税务处理

1. 权益结算下的税务处理。①2008年12月31日,员工未实际行权,确认可抵扣暂时性差异,借:递延所得税资产——以权益结算的股份支付 11 250;贷:资本公积——其他资本公积 11 250。年末申报纳税时,调增应纳税所得额4.5万元。②2009年12月31日,借:递延所得税资产——以权益结算的股份支付 8 750;贷:资本公积——其他资本公积 8 750。年末申报纳税时,调增应纳税所得额3.5万元。③2010年12月31日,此时员工已行权,应调减应纳税所得额8万元,并转回前期确认的可抵扣暂时性差异,借:资本公积——其他资本公积 20 000;贷:递延所得税资产——以权益结算的股份支付 20 000。

2. 现金结算下的税务处理。2008、2009年末员工未实际行权时,确认相应的递延所得税资产,并调增当期应纳税所得额。2010年员工实际行权,转回前期确认的可抵扣暂时性差异,并调减当期应纳税所得额。有关分录同上,不再赘述。

三、差异分析

1. 权益结算下,贷方记入的是所有者权益类科目;而现金结算下,贷方记入的是负债类科目。笔者认为权益结算下贷方计入资本公积有许多不妥之处:

(1)费用的特征会导致所有者权益的减少,而将贷方计入资本公积不会导致所有者权益的减少,与费用的定义相悖。

(2)从计税角度来看,权益结算的股份支付计入所有者权益(其他资本公积),导致学者对其是否能在税前扣除产生争议。但是,其一,无论是权益结算还是现金结算的股份支付,都是为换取职工服务而发生的合理支出,符合职工薪酬的定

外汇收支情况表编制需注意的几点问题

张 斌

(南京大成企业发展有限公司 南京 210008)

【摘要】 本文阐述了外汇收支情况表的设计理念,分析其容易出错的主要原因,指出编制过程中应注意的几点问题,为相关处理提供借鉴。

【关键词】 外汇收支情况表 经常项目 勾稽

一、外汇收支情况表发展现状

从国家外汇管理局设计外汇收支情况表(简称“外汇表”)的初衷来看,外汇表形式上是资产负债表,实质内容是外汇现金流量表,通过系统披露所有涉外交易,反映企业外汇货币资金的形成过程。按间接法编制现金流量表是以“净利润”为调整起点,通过调整不涉及现金的收入、费用、营业外收支以及经营性应收应付等项目的增减变动,调整不属于经营活动的现金收支项目,据此计算经营活动产生的现金流量。现假设企业涉外经营的目的是获取足够多的经常项目顺差积累,“经常

项目差额”就类似于企业“净利润”,则外汇表以经常项目差额为调整起点,调整带来外汇现金流的投融资交易金额,调整尚未实现外汇现金流的经常项目金额或虽实现外汇现金流但未计入经常项目差额的交易,调整已计入经常项目差额和投融资交易金额但最终未以外汇结算的交易金额,调整为完成交易或按规定与银行之间的外汇资金交易,调整汇率变动因素、误差与遗漏因素,就可计算出最终的外汇货币资金存量。但现实情况是,企业往往不知道经常项目差额是多少,只知道外汇货币资金存量是多少,经常项目差额核算准确与否成了编制

义,应予以税前扣除;其二,假设企业先付给职工现金,职工再将其用于购买公司股票,即属于现金结算方式,该支出允许在税前扣除,但其本质上还是权益结算;其三,贷方计入应付职工薪酬便于分析其计税基础及暂时性差异,还便于个人所得税的纳税征管。由此笔者认为,权益结算下贷方应计入应付职工薪酬,并按实际发生的支出予以税前扣除。

2. 此例中,权益结算以授予日的公允价值15元/股计算,后续不再变动;而现金结算则按照等待期内的每个资产负债表日股票增值权的公允价值重新计量。笔者认为以权益结算的股份支付应与现金结算的股份支付处理一致,理由有:

(1)若按照授予日的公允价值计算应确认的成本费用,后续不发生变动,则与股份支付作为激励手段的本质有冲突。相同条件下,因选择不同的支付方式而记录不同数额的成本费用是不合理的,这将给公司留下利润操纵的空间。

(2)在税务处理上,未实际行权时应该调增相应的应纳税所得额,并确认递延所得税。此例中两种结算方式下当期的应纳税额是一致的,但是递延所得税存在差异。从整个期间来看,其对企业所得税的影响是不一致的。权益结算下,允许税前扣除的费用最终为120 000元(80×15×100);而现金结算下,允许税前扣除的费用为168 000元(80×21×100)。两种方式下企业所得税的差额为12 000元,企业可以通过支付方式的选择来调节税负。笔者认为,权益结算下也应按每个资产负债表日期权的公允价值重新计量,且允许税前扣除的金额按行权日的公允价值计算。

3. 在本例中,职员行权后,权益结算下按所收的现金、前期确认的资本公积和股本的差额确认股本溢价;现金结算下减少相应的负债,即应付职工薪酬,此处的差异在于是否应扣除行权价格。笔者认为两种方式下都应扣除。权益结算下,职工按施权价购买公司股票,企业收到现金,这部分不属于为获取职工服务付出的代价,应该从所计费用中扣除,否则将会导致多计费用。

四、小结

由以上分析,笔者认为,权益结算的会计处理应该与现金结算的处理一致。在税务处理方面,两种方式下计入成本、费用的金额都应税前扣除,扣除额按行权日公允价值计量。员工未实际行权时,调增当期应纳税所得额,并确认递延所得税资产;实际行权时,调减应纳税所得额,并转回前期确认的可抵扣暂时性差异。

此外,需要强调的是,为实现利润表中利润总额和所得税费用的匹配,递延所得税资产的贷方不应记入“资本公积——其他资本公积”科目,而应计入所得税费用。

主要参考文献

1. 姜彤彤. 谈股份支付的会计与纳税处理. 财会月刊, 2008;9
2. 古华. 股份支付准则与税法差异之案例分析. 财会月刊, 2009;10
3. 吴凤奇. 对权益结算的股份支付会计处理的异议. 财会月刊, 2011;1