

多层控股企业集团股权激励的 会计处理与涉税分析

孙思燕

摘要:本文以《企业会计准则解释第4号》对企业集团内发生的股份支付交易的相关会计处理规定为基本依据,在根据结算方、接受服务方和标的方三方主体的经济实质对多层控股企业集团股份支付的业务模式进行梳理分类的基础上,分别对结算方与接受服务方为同一会计主体、结算方与接受服务方为不同会计主体两种情形下的股份支付会计处理的具体做法进行分析,并根据企业股权激励支出的性质,提出该支出应在员工实际行权时由接受服务方进行企业所得税税前扣除。

关键词:股权激励;多层控股企业集团;会计处理;涉税分析

中图分类号:F275 **文献标志码:**A **文章编号:**1003-286X(2024)16-0040-03

一、现行相关会计处理解析

《企业会计准则解释第4号》(以下简称准则解释第4号)规定,从结算方角度考虑,如果该项股权激励计划以结算方本身的权益工具如股票等结算,则应当将该交易作为权益结算的股份支付处理;除此之外,应当作为现金结算的股份支付处理。如果结算方对接受服务方控股,则应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务方的长期股权投资,同时确认资本公积(其他资本公积)或负债。从接受服务方角度考虑,如果在该项股权激励计划中接受服务方没有结算义务或授予本公司员工的是其本身权益工具,应当将该交易作为权益结算的股份支付处理;如果接受服务方具有结算义务且在计划中以企业集团内其他企业权益工具授予本公司员工,应当将该交易作为现金结算的股份支付处理。

由此可知,在集团内股权激励计划中,结算方和接受服务方需在某些特定条件下进行相应的会计处理,但笔者

认为,该处理模式仍存在一定的系统性、逻辑性问题,体现在:一方面,准则解释第4号中构建的双层控股模型架构无法适用多层控股企业集团的具体情况,在结算方、接受服务方与标的方不统一的情况下,无法明确其具体会计处理方式;另一方面,准则解释第4号中的会计处理仅说明了在不同情形下如何在权益结算和现金结算两种股份支付模式中做出选择,没有涉及具体计量标准。

二、多层控股企业集团股权激励的会计处理

当前,集团企业内部多层持股的情况较为普遍,为适配多层控股企业集团的具体情况,本文拟分类讨论顶层公司(即集团母公司)、中层公司(即集团内非母公司且旗下有子公司的公司)与底层公司(即集团内无子公司的公司)间出现的股权激励会计处理问题。具体而言,一家企业集团中,任一企业都可以是结算方,也可以是标的方或是接受服务方,不考虑企业用本企业的股票(股权)激励本企业员工的情况(《企业会计准则第11号——股份支付》已对该

基金项目:国家税务总局税务干部学院青年课题“上市公司股权激励财税问题研究”(2023QNKT004)

作者简介:孙思燕,国家税务总局税务干部学院。

情况作出明确规定),其他常见的集团股份支付的业务模式有如下8种:①顶层公司用本公司的股票激励中层公司员工;②顶层公司用本公司的股票激励底层公司员工;③顶层公司用中层公司的股票激励本公司员工;④顶层公司用中层公司的股票激励中层公司员工;⑤顶层公司用中层公司的股票激励其他中层公司员工;⑥顶层公司用中层公司的股票激励底层公司员工;⑦中层公司用顶层公司的股票激励本公司员工;⑧中层公司用其他中层公司的股票激励本公司员工。以上8种情况如考虑结算方式(权益结算或现金结算),则可演变为16种情况。

(一) 结算方与接受服务方为同一会计主体

从上述业务模式可以看出,结算方与接受服务方为同一会计主体,且与标的方不为同一会计主体,对应的有③⑦⑧三种情况,其经济实质为结算方以集团内其他企业权益工具为标的进行结算。准则解释第4号明确指出,在此情形下,结算方应将该交易作为现金结算的股份支付处理。如果结算方授予的是以股票为基础计算确定的现金或其他资产,虽然以现金结算的股份支付是以标的方股份为基础计算确定交付现金,但就标的方而言,并未因此股权激励计划的实施而发生股本增加等任何实质性变动,故标的方无需进行账务处理,也无需进行合并处理。在此情形下,顶层公司应借记“管理费用”科目,贷记“应付职工薪酬——股份支付”科目。

若结算方授予的是股票等权益工具,虽然结算方与接受服务方均为同一会计主体,但标的方的会计处理会产生一些变化。一般来说,在股权激励计划中,标的股权的来源主要有回购股票、预留在股权激励平台的份额、原股东转让、收购股权定向增发、留存的资本公积金或盈余公积金转增股本等。若是原有份额的转让,不会影响标的方的股本和资本公积,可以理解为结算方员工用结算方发放的现金在二级市场上购入了标的方的股票。但若是增发的股份,对标的方而言,其资本公积会逐渐增加,且其股本也会随员工行权而逐渐增加,这部分股本和资本公积实际转移到了结算方被激励员工手中,可以理解为结算方员工用结算方发放的现金购入了标的方的新股。因此,标的方在资产负债表日应借记“其他应收款”科目,贷记“资本公积——其他资本公积”科目,其中“其他应收款”科目的金额参照结算方以现金结算确认的负债的公允价值进行核算。根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》(以下简称33号准则),母公司编制合并财务报表时,应抵销母

公司与子公司之间发生的内部交易的影响,故等待期内每年进行合并抵销处理时,借记“应付职工薪酬——股份支付(顶层公司)”,贷记“其他应收款(中层公司)”,借贷不应存在差额。抵销处理后,从集团总体的角度来看,该业务的本质为集团公司用集团自身的股票奖励集团内员工,是集团内部的以权益结算的股份支付,集团层面的会计处理为:借记“管理费用”科目,贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

(二) 结算方与接受服务方为不同会计主体

该情形下结算方与接受服务方为不同会计主体,对应业务模式中的①②④⑤⑥五种情况。根据《关于做好执行会计准则企业2008年年报工作的通知》(财会函[2008]60号)规定,属于控股股东对企业的资本性投入,应作为权益性交易,相关利得计入所有者权益(资本公积)。上述5种业务模式的经济实质可以理解为结算方给予接受服务方的资本性投入,该项投入属于权益性交易,故相关利得损失应计入资本公积。接受服务方在进行会计处理时,应按照标的权益工具在其授予日的公允价值,借记有关成本或费用,贷记“资本公积”科目。但对于结算方而言,需根据标的物的不同分三种情况讨论。

1. 标的物为结算方自身权益工具的权益结算。此情形下,结算方即为标的方,因此只存在两方关系。结算方应当按照授予日权益工具的公允价值确认为对接受服务方的长期股权投资。在等待期内的每一个资产负债表日,应借记“长期股权投资”科目,贷记“资本公积——其他资本公积”科目。从集团整体而言,应将其确认为权益结算的股份支付,即使在等待期内发生预计可行权人数的变动,结算方的长期股权投资金额及接受方所确认的资本公积也会随之调整,故在等待期内的每个资产负债表日,在合并财务报表中会自动抵销“长期股权投资”和“资本公积——其他资本公积”项目。

2. 标的物为以结算方或集团内其他企业权益工具为基础的现金结算。此情形下,标的方仅以其股票的公允价值为参照进行计量,故无需进行账务处理。由于结算方实施的是现金结算的股份支付,根据准则解释第4号,结算方须按照应承担负债的公允价值确认对标的方的长期股权投资,同时确认相关负债,即借记“长期股权投资”科目,贷记“应付职工薪酬”科目。又由于该项负债的公允价值会随股票市场的变动产生波动,即使剔除可行权人数的变动影响,结算方的长期股权投资金额与接受服务方资本公积金额也

很可能不一致，故进行合并抵销处理时，借贷双方会存在差额。对于这部分差额，企业会计准则及相关准则解释均未说明如何处理。但从集团公司的角度出发，在完成抵销处理后，该项业务本质上即为集团企业用以本企业股票为基础计算确定的现金奖励集团内员工，属于集团内部现金结算的股份支付。因此，对于这部分差额，应当以结算方的金额为准，差额倒挤入“管理费用”科目（可能在借方或贷方）。

3. 标的物为集团内其他企业权益工具的权益结算。该情形下，结算方、接受服务方与标的方为集团内三个独立的法人主体。结算方可理解为向标的方“借”来股票进行股权激励，属对标的方的应付款项，并按照授予日负债的公允价值确认为对接受服务方的长期股权投资，即借记“长期股权投资”科目，贷记“应付职工薪酬”科目，并在其个别财务报表中体现负债的公允价值变动。标的方若是原有份额的转让，则无需进行处理；标的方若是增发的股份，借记“其他应收款”，贷记“资本公积——其他资本公积”。

根据33号准则规定，若顶层公司对集团内企业达到“控制”的条件，则应当在合并报表层面抵销顶层公司对中层公司、中层公司对底层公司的长期股权投资以及顶层公司在中层公司、中层公司在底层公司所有者权益中所享有的份额。故在合并报表层面，应抵销结算方的“应付职工薪酬”与标的方的“其他应收款”，金额均是以负债的公允价值计量，不存在差额。同时，应抵销结算方的“长期股权投资”和接受服务方的“资本公积——其他资本公积”，由于结算方的“长期股权投资”是以负债的公允价值计量，接受服务方的“资本公积——其他资本公积”是以权益的公允价值计量的，此时会存在差额。考虑到抵销处理后，该业务的本质仍然是集团公司用自身股票奖励员工，是集团内部权益结算的股份支付，故最终集团层面的会计处理为：借记“管理费用”科目，贷记“资本公积——其他资本公积”科目，即最终的核算是按照权益工具的公允价值进行计量的，那么对于抵销过程中结算方与接受服务方之间的差额，应当以接受服务方的数据为准，差额倒挤入“管理费用”科目（可能在借方或贷方）。

以顶层公司用底层公司的股票激励中层公司员工为例，此业务模式下，假设以底层公司增发的股票进行激励，顶层公司是结算公司，底层公司是标的公司，底层公司股票是标的股票，中层公司是接受服务企业。会计处理为：

(1) 顶层公司按照现金结算的股份支付进行处理。

借：长期股权投资——中层公司

贷：应付职工薪酬——股份支付

(2) 中层公司没有结算义务，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理。

借：管理费用

贷：资本公积——其他资本公积

(3) 底层公司增发股票，资本公积增加。

借：其他应收款

贷：资本公积——其他资本公积

(4) 等待期内每年进行合并抵销处理。

借：应付职工薪酬——股份支付（顶层公司）

贷：其他应收款（底层公司）

借：资本公积——其他资本公积（中层公司）

管理费用（可能在借方或贷方）

贷：长期股权投资——中层公司（顶层公司）

(5) 抵销处理后，从集团公司角度来看，该业务的本质为集团公司用集团自身的股票奖励集团内员工，是用集团内部的权益结算的股份支付。

借：管理费用

贷：资本公积——其他资本公积

三、多层控股企业集团股权激励的企业所得税分析

多层控股企业集团股权激励的企业所得税问题多集中在企业所付出的股权激励成本可否在企业所得税税前扣除上。依据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（以下简称《实施条例》）相关规定，工资薪金包括企业支付给在本企业任职或受雇员工的非现金形式的劳动报酬。在集团企业实施股权激励计划时，无论所使用的标的股票属于顶层公司、中层公司还是底层公司，均属于向员工支付的非现金形式的劳动报酬。因此，这些支出应被视为企业发生的工资薪金支出，在员工实际行权时按照规定进行企业所得税税前扣除。值得注意的是，虽然《实施条例》中仅指出“本企业任职或者受雇的员工”，但顶层公司授予集团内中层、底层公司员工或其他与之类似的情形，在经济实质上应理解为与直接授予本企业任职或者受雇员工的性质相同，故应当采取一致性税务处理原则，由接受服务方进行企业所得税税前扣除，从而使企业所得税税前扣除额与个人所得税工资薪金金额相匹配。☐

责任编辑 李卓