

上市公司股票增值权的会计与税务处理注册税务师考试 PDF  
转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/645/2021\\_2022\\_\\_E4\\_B8\\_8A\\_E5\\_B8\\_82\\_E5\\_85\\_AC\\_E5\\_c46\\_645447.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/645/2021_2022__E4_B8_8A_E5_B8_82_E5_85_AC_E5_c46_645447.htm) id="kosg"

class="dixc"> “股票增值权”是指上市公司授予公司员工在未来一定时期和约定条件下，获得规定数量的股票价格上升所带来的收益的权利。被授权人在约定条件下行权，上市公司按照行权日与授权日二级市场股票差价乘以授权股票数量，发放给被授权人现金。股票增值权的税务处理 股票增值权仅是股票期权的另一种表现形式，其实质和国家税务总局《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）第四条所说的，即“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与施权价之间的差额，直接从授权企业取得价差收益的，该项价差收益应作为员工取得的股票期权形式的工资、薪金所得，按照财政部、国家税务总局《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）有关规定计算缴纳个人所得税”是基本一致的。因此，我们对于股票增值权所得的税务处理应关注如下环节：

- 1.授予日：授予日的确定一般是在相关上市公司的激励计划报经股东大会批准后由董事会确定授权日。由于股票增值权计划在授予日只是授予了相关人员在行权日获取当时股票价格和授权日授予的股票价格价差的收益，并不是授予员工确定的财产。因此，股票增值权在授予日是不征税的。
- 2.可行权日：一般股票增值权计划都会规定一个行权限制期，行权限制期满后的当天为可行权日。只有在可行权日之后，员工

才能在行权有效期内择期行权。因此，对于股票增值权计划，员工在可行权日也没有取得任何形式的所得。因此，可行权日也不应作为纳税义务发生时间。

3.行权日：就是股票增值权的被授予人行使权利并可以获得收益的日期。只有在授予人实际行权时，税务机关才可以计算出授予人实际取得的股票增值权所得。因此，实际的行权日就是股票增值权所得个人所得税的纳税义务发生时间。

4.规定月份数的计算。根据财税〔2005〕35号文件的规定，是指员工取得来源于中国境内的股票增值权形式工资、薪金所得的境内工作期间月份数。长于12个月的，按12个月计算。由于股票增值权计划从授予日到可行权日之间的间隔根据《上市公司股权激励管理办法》（试行）的相关规定是不得少于1年。因此，对于我国的居民纳税义务人而言，规定的月份数一般就是12个月。对于在中国境内无住所的非居民纳税义务人取得的股票增值权所得，应根据国家税务局《关于在中国境内无住所个人以有价证券形式取得工资、薪金所得确定纳税义务有关问题的通知》（国税函〔2000〕190号）的规定，划分境内、境外所得。

案例 某上市公司实行股票增值权计划，经公司股东会决议，该公司给予总经理王某5万份的股票增值权，授予日为2006年10月15日，授权价格为10元/股。行权限制期为2006年10月15日至2008年1月14日。同时，计划规定该股票增值权必须在2008年1月15日~12月31日期间行权，过期作废。王某在行权日，如果股票当日收盘价高于授权日价格，公司直接将价差收益作为股票增值权所得给予王某。2008年1月15日，王某行使1万份股票增值权，当时股票的收盘价为24元/股。2008年5月31日，王某行使了剩余的4万份股票增值权，当时的股

票收盘价为32元/股。分析授予日是2006年10月15日，可行权日为2008年1月14日。行权有效期为2008年1月15日~2008年12月31日。2008年1月15日，王某行权1万份，该日为这部分股权增值权所得的纳税义务发生时间，即股票增值权所得 =  $(24 - 10) \times 10000 = 140000$  (元)；规定的月份数为12 (因为授予日到可行权日超过了12个月)，应纳税额 =  $(140000 \div 12 \times 20\% - 375) \times 12 = 23500$  (元)。2008年5月31日，王某行权4万份，股票增值权所得为  $(32 - 10) \times 40000 = 880000$  (元)，由于该纳税人是在一个纳税年度内分次行权，根据国税函〔2006〕902号文件的规定，我们要进行合并计算：规定月份数 = 各次或各项股票期权形式工资、薪金应纳税所得额与该次或该项所得境内工作期间月份数的乘积  $\div$  各次或各项股票期权形式工资、薪金应纳税所得额。由于这两次行权时，计算的归属该项所得的境内工作期间的月份数都是大于12个月的。因此，加权平均计算的规定月份数肯定也大于12，但由于最长不超过12个月。因此，这里的规定月份数为12。应纳税款 = (本纳税年度内取得的股票期权形式工资、薪金所得累计应纳税所得额  $\div$  规定月份数  $\times$  适用税率 - 速算扣除数)  $\times$  规定月份数 - 本纳税年度内股票期权形式的工资、薪金所得累计已纳税款。应纳税额 =  $[(880000 + 140000) \div 12 \times 40\% - 10375] \times 12 - 23500 = 260000$  (元)。

股票增值权的会计处理 上市公司的股票增值权应根据《企业会计准则第11号股份支付》来进行会计处理。股票增值权属于以现金结算的股份支付。会计上，确认和计量的原则为：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，将当期取得的服

务计入相关资产成本或当期费用，同时计入负债，并在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，将其变动计入损益。具体的会计处理方法如下：1.在授予日，企业对于以现金结算的股份支付不作会计处理。2.企业应当在等待期内的每个资产负债表日，将取得职工提供的服务计入成本费用，同时确认负债。同时，企业应按照每个资产负债表日权益工具的公允价值重新计量，确定成本费用和应付职工薪酬。3.可行权日之后。对于现金结算的股份支付，企业在可行权日之后不再确认成本费用，负债（应付职工薪酬）公允价值的变动应当计入当期损益（公允价值变动损益）。4.案例分析 2002年初，A公司为其200名中层以上职员每人授予100份股票增值权，这些职员从2002年1月1日起在该公司连续服务3年，即可按照当时股价的增长幅度获得现金，该增值权应在2006年12月31日之前行使。A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后的每份增值权现金支出额如下表（单位，元）：

：第一年有20名职员离开A公司，A公司估计3年中还将有15名职员离开，第二年又有10名职员离开公司，公司估计还将有10名职员离开，第三年又有15名职员离开。第三年末，有70人行使股份增值权取得了现金。第四年末，有50人行使了股份增值权。第五年末，剩余35人也行使了股份增值权。费用和应付职工薪酬计算过程见文尾表格。其中，（1）计算得（3），（2）计算得（4）；当期（3）- 前一期（3）+ 当期（4）= 当期（5）账务处理如下：（1）2002年1月1日授予日不作会计处理。（2）2002年12月31日借：管理费用77000 贷：应付职工薪酬股份支付77000（3）2003年12月31

日借：管理费用83000 贷：应付职工薪酬股份支付83000（4）  
2004年12月31日借：管理费用105000 贷：应付职工薪酬股份支付105000  
借：应付职工薪酬股份支付112000 贷：银行存款112000（5）  
2005年12月31日 由于该份股票增值权的授予日为2002年1月1，可行权日为2004年12月31。因此，自2005年1月1（可行权日）之日就不再确认成本费用，负债（应付职工薪酬）公允价值变动应当直接计入当期损益（公允价值变动损益）了。所以，2005年12月31日的会计处理如下：借：公允价值变动损益20500 贷：应付职工薪酬股份支付20500  
借：应付职工薪酬股份支付100000 贷：银行存款100000（6）  
2006年12月31日借：公允价值变动损14000 贷：应付职工薪酬股份支付14000  
借：应付职工薪酬股份支付87500 贷：银行存款87500  
100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 [www.100test.com](http://www.100test.com)