



A Series of Books  
Issued by Taxpayer Club  
纳税人俱乐部丛书

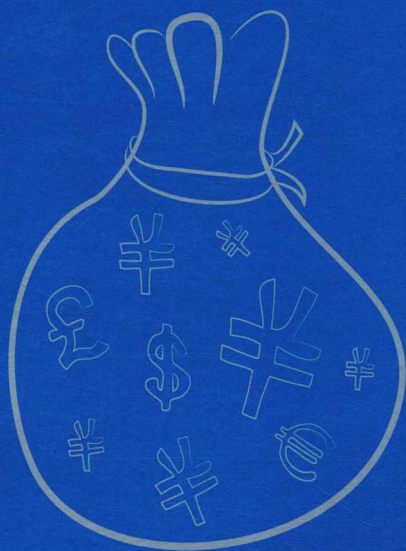
丛书主编：李永延

# 薪酬激励 中的财税 实操

Financial and Tax Practice  
in Salary Incentives

徐晓莉◎编著

Xu Xiaoli



云南大学出版社  
YUNNAN UNIVERSITY PRESS



A Series of Books  
Issued by Taxpayer Club  
纳税人俱乐部丛书

丛书主编：李永延

# 薪酬激励中的 财税实操

Financial and Tax Practice  
in Salary Incentives

徐晓莉◎编著

Xu Xiaoli



云南大学出版社  
YUNNAN UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

薪酬激励中的财税实操 / 徐晓莉编著. —昆明:  
云南大学出版社, 2016  
(纳税人俱乐部丛书 / 李永延主编)  
ISBN 978-7-5482-2605-5

I. ①薪… II. ①徐… III. ①企业所得税—税收管理  
—中国 IV. ①F812.424

中国版本图书馆CIP数据核字(2016)第065618号

策划编辑: 赵红梅

责任编辑: 蒋丽杰

装帧设计: 刘 雨

# 薪酬激励中的 财税实操

**Financial and Tax Practice  
in Salary Incentives**

徐晓莉◎编著

出版发行: 云南大学出版社

印 装: 昆明富新春彩色印务有限公司

开 本: 787mm×1092mm 1/16

印 张: 16.75

字 数: 225千

版 次: 2016年4月第1版

印 次: 2016年4月第1次印刷

书 号: ISBN 978-7-5482-2605-5

定 价: 42.00元

社 址: 昆明市翠湖北路2号云南大学英华园内

邮 编: 650091

电 话: (0871) 65033244 65031071

网 址: <http://www.ynup.com>

E-mail: [market@ynup.com](mailto:market@ynup.com)

本书若有质量问题, 请与印厂调换。(联系电话: 0871-67425573)

# ◎ 总 序

---

今天的生产领域产能过剩，调整、转型成为必由之路；服务领域需求旺盛，但竞争异常激烈……无论你的企业处在什么样的竞争环境中，都需要财务管理的全面配合。企业经营的核心是资金和产品，只有以产品为核心的经营业务和以资金为核心的财务管理充分结合，即业财融合，才能为企业带来未来的前景。

目前国内许多企业的财务管理没有实现业财融合，原因就在于财务管理是一个团队的问题，而不是一个人的问题。企业必须以企业财务管理能力整体提升为前提，才有望实现业财融合这个最具企业竞争力的目标。

今年，北京财税研究院就是围绕这一核心目的，审定了十门致力于企业财务管理能力整体提升的培训课程，并确立了当中四门凸显财务价值的课程进行教材编写，以给予财务管理人最急需的支持与帮助。

本丛书包含四册教材：《企业关键财务指标设定》《税务会计处理易错问题破解》《薪酬激励中的财税实操》《征管转型期纳税管理六大技能》。编著者均为北京财税研究院研究员，国内知名院校的教师。丛书各分册的编写都以企业实际案例为主进行分析说明，是企业财务管理实践管理经验的萃取，具有很强的实操性。

希望本丛书的出版，为业界同行和广大财务管理人提供一些有益的管理思路和方法上的帮助，我们对读者朋友们的大力支持深表

感谢，书中细节是有待于不断完善的，对于不妥之处请大家给予批评指正。

随着我国相关财税制度改革的深入，相信很多内容还将不断更新，这里祝大家一起进步，共同赢来美好发展。

北京财税研究院 李永延

2016年4月21日

# ◎ 前 言

---

科学有效的激励机制能够让员工发挥出最佳的潜能，为企业创造更大的价值。激励的方法很多，但是薪酬可以说是一种最重要的、最易运用的方法。它是企业对员工的回报和答谢，以奖励员工对企业所付出的努力、时间、学识、技能、经验和创造，是企业对员工所做贡献的承认。在员工的心目中，薪酬不仅仅是自己的劳动所得，它在一定程度上代表着员工自身的价值，设计和实施一个具有激励性的薪酬体系，对企业管理效率的提升具有不可估量的促进作用，更是人力资源管理提升的一个重要方面。

员工薪酬激励计划有多种设计方式，且不同形式的薪酬激励计划涉及的税务处理差异性较大，对净收益的影响不可忽视。薪酬激励要与税务筹划相结合，实现薪酬效能最大化。本书对当前企业普遍使用的薪酬激励手段的财务和税务处理进行说明，说明年薪制、隐形福利、股票回购取代持股分红等都可以有效降低企业和员工的税收负担，更有效地激励员工。

与股权激励制度最密切相关的税收制度应该是个人所得税和企业所得税，对于股权激励的个人所得税问题，财政部和国家税务总局先后下发了一系列文件，如《国家税务总局关于个人认购股票等有价证券而从雇主取得折扣或补贴收入有关征收个人所得税问题的通知》（国税发〔1998〕9号）等进行规范，可以说已经形成比较完备的与股权激励相

关的个人所得税体系。但是，对于企业所得税的问题没有规定，这就给企业所得税汇算清缴带来很大的麻烦。2012年5月23日，国家税务总局终于下发了《关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告2012年第18号，以下简称18号公告），该文明确了股权激励计划在实际行权时的公允价值与当年激励对象实际行权支付价格的差额及数量，计算确定作为当年上市公司工资薪金支出，依照税法规定进行税前扣除基本原则，对企业的汇算清缴工作和中国的资本市场将起到很大的促进作用，但该文规定只对限制性股票和股票期权等以权益结算的股份支付适用，对模拟股票和现金股票增值权等以现金结算的股份支付并不适用，这一点一定要引起企业的注意。本书从会计准则和18号公告的规定入手，结合实例，分析二者的差异、所得税纳税调整等等，帮助企业更好地了解18号公告和正确地进行所得税纳税申报。

鉴于篇幅限制，本书只涉及一小部分企业薪酬激励的财税内容，有相当一部分内容没有纳入，敬请见谅。本书在编写时以案例为主进行说明，有很多细节有待于完善。另，随着我国相关财税制度的不断改革，很多内容还将随着变化不断更新。

# ◎ 目 录

---

## 第一章 薪酬激励的实质和动力 / 001

### 第一节 企业发展阶段与薪酬激励设计 / 001

### 第二节 薪酬设计的原则与影响因素 / 043

## 第二章 工资薪酬的财税差异 / 059

### 第一节 职工薪酬主体的税会差异 / 059

### 第二节 职工薪酬内容的税会差异 / 064

### 第三节 准则修订后职工薪酬的会计处理 / 071

### 第四节 工资薪金的会计处理与纳税调整 / 074

### 第五节 “工薪三费” “五险一金” 和商业保险的财税处理差异 / 082

## 第三章 特殊薪酬方式的财税处理 / 119

### 第一节 非货币性福利的税会差异与纳税调整 / 119

### 第二节 带薪休假的财税处理 / 125

### 第三节 员工离职补偿金的财税操作 / 129



## 第四章 非上市公司股权激励财税处理 / 150

第一节 非上市公司股权激励的类型 / 150

第二节 非上市公司股票期权所得的财税处理 / 175

第三节 非上市公司股权激励的个人所得税处理 / 179

## 第五章 上市公司股权激励的模式 / 184

第一节 股权激励基础 / 184

第二节 上市公司股权激励模式及利弊分析 / 190

第三节 长期股权激励模式与设计 / 197

## 第六章 上市公司股权激励财税处理 / 216

第一节 上市公司股权激励计划的会计处理 / 216

第二节 上市公司股权激励计划的税务处理 / 235

第三节 股权激励的“所得税会计”处理方法 / 241

## 参考文献 / 260

## ◎ 第一章

# 薪酬激励的实质和动力

## 第一节 企业发展阶段与薪酬激励设计

20世纪初，企业雇主经常受到雇员薪酬问题的困扰。当时薪酬结构主要是以支付给雇员相当于劳动力的现金的形式，只有技术熟练的工人才能得到额外的津贴和保障的底薪。政府在薪酬方面几乎没有相关规定，而诸如医疗保险、社会保障等补充薪酬的形式还从未出现过。20世纪早期、二战期间，薪酬体系中才出现了“福利”的概念，它作为规避工资和物价控制的方式方法而被广泛采用，因福利不计入工资范围，当时的工会普遍将目光聚集在福利项目上。二战之后，随着工业竞争环境的日益激烈，薪酬结构中采用工资加福利的形式已逐步固化，当时的福利主要是为了满足绝大多数员工的利益且平均分配到每个员工，是作为工资的补充形式而存在的，但是在公司内部，没有惠及员工的相关福利设施或具有评估性质的福利项目。直到20世纪七八十年代，基于公司战略目标的薪酬管理和福利项目才逐步崭露头角，在当时日益激烈的企业竞争中给公司带来了竞争优势。而原先相对单一的工资加福利的薪酬结构也逐步为合理、制度化、高效的薪酬管理体系所取代，当时的人力资源管理专家，特别是薪酬管理专家往往被公司领导作为重要的决策参谋者和长期的战略合作伙伴对待。20世纪90年代，薪酬管理的观念逐渐成

熟，企业也清楚地认识到，企业人才的竞争不仅仅依靠战略、创新、高效的薪酬项目，虽然这些项目在人才竞争中仍然是至关重要的因素，但只有最成功的公司才能将眼光扩展到所有吸引、保留和激励人才竞争的影响因素上去。

薪酬最早由西方古典经济学派创立，最先的雏形为工资理论，其主要代表人物有威廉·配第、亚当·斯密、大卫·李嘉图等。其中亚当·斯密在他的著作《国富论》第八章“论劳动工资”和第十章“论工资与利润随劳动与资本用途的不同而不同”中阐述了薪酬的基本概念以及最初划分。现代人力资源管理文献中，约翰·特鲁普曼在《薪酬方案》中提出薪酬包含两层含义：一层含义是雇员得到的薪资为劳动力市场价格的薪资和资本性收益的总和以及雇主还需支付给雇员法律规定的福利等；另一层含义即除了以上薪酬外，还包括企业支付给企业之间由于竞争高素质人才的动态薪酬，即商业保险、养老保险、医疗保险、带薪休假等。概括而言，薪酬的概念分为狭义的概念和广义的概念。狭义的概念：员工因为雇佣关系，从公司获得的经济性回报和有形的福利及服务。广义的概念：除了有形回报，还包括各种无形的回报，如良好的工作氛围、成就感、归属感等。

现代薪酬制度已经日趋完善。薪酬管理者似乎也无须耗费更多的人力、物力创造新的理念，寻求新的方式，拓展新的平台，只要把薪酬定位于一种计算科学，根据影响薪酬因素的计算结果支付给员工看上去赏心悦目的薪酬，同时为员工提供具有市场竞争优势的福利项目和发展平台，便能得到大多数人的认可和赞许。但在现代企业特别是我国的民营企业中，薪酬管理仍然是企业发展最大的瓶颈和短板，企业管理中往往存在着薪酬制度设计艰难、薪酬进度实施缓慢和薪酬激励效果不佳等情形。面对日益激烈的竞争，如何获取薪酬战略目标，进而确定薪酬激励计划和标准；如何分析汇总雇主、员工需求，从而研究设计企业发展薪

酬方案；如何构建薪酬制度平衡的桥梁，进一步完善企业薪酬管理制度和体系等均是现代企业的共同诉求。

## 一、薪酬激励的基础理论

### （一）薪酬激励理论

薪酬激励理论是薪酬体系设计的基础，将理论运用于薪酬体系的设计中，可以使得改进后的薪酬体系充分发挥其激励约束作用。目前，薪酬激励理论主要有过程型激励理论和内容型激励理论两种模式。过程型激励理论以过程的研究为重心，认为人们行为的目的是实现他们重视的目标，而这些目标则存在于行为过程之外，因此管理者要借助于人们行为所追求的外在目标和各种管理措施，激发、引导人们的行为过程，来实现组织的目标。内容型激励理论强调内在性激励因素对人们行为的影响，集中研究人们行为的动因，说明什么事物会激励人们采取行动，管理人员应怎样了解和激发员工的行为。

#### 1. 过程型激励理论

（1）期望理论。期望理论是由美国行为科学家维克多·弗鲁姆提出的。他认为一个人从事某种活动的动力取决于两种因素：该项活动所产生的成果吸引力和预计获得成果的可能性。某项活动成果的吸引力是指人们在获得成果后的满足感，这取决于人们的主观感受，因为不同的人满足感不同，同种成果对其的吸引力也就不同。预计成功的可能性是激励效果的另一个重要因素，这取决于人们的信心、能力和外界条件。

根据维克多·弗鲁姆的理论，我们提升激励效果的途径有两种：一是增加工作成果的吸引力，二是增加完成工作的容易度。但是这两个指标并不取决于管理者，而取决于员工的认同，所以在改善激励措施时应从被激励者的角度出发。

（2）公平理论。公平理论是美国心理学家斯塔亚·亚当斯

( J.S.Adamas ) 在《社会交换中的不公平》一书中提出的。他揭示了人们由于将报酬与他人比较而得到的心理平衡或不平衡,进而影响了员工行为积极性之间的关系。而人们对报酬与付出进行比较通常有三种情况:一是将报酬与其付出的投入进行比较,二是将自己的付出和报酬与以往的付出和报酬相比较,三是将自己的付出和报酬与他可比较的对象的付出和报酬进行比较。当二者不相等时,员工就产生了不平衡感,进而影响员工的行为。

根据斯塔亚·亚当斯的公平理论,在薪酬体系改进时,薪酬体系首先应体现公平合理的原则,其次薪酬水平应该根据经济水平的发展逐步提升,最后应引导员工选择合适的参照对象。

( 3 ) 强化理论。强化理论是哈佛大学教授斯金纳提出的。他认为某些个体行为的后果将直接引导其他个体选择是否会重复这种行为。当这种行为产生积极后果,那么其他个体就会选择重复该行为,也就产生了“积极强化”作用。当这种行为产生消极后果,那么其他个体将选择不重复该行为,也就产生了“消极强化”作用。

根据斯金纳的理论,在改进薪酬体系时,应通过绩效薪酬引导员工的行为,对好的行为应该予以嘉奖,使其产生“积极强化”作用,对不良行为应予以惩罚,使其产生“消极强化”作用。

## 2. 内容型激励理论

( 1 ) 需求层次理论。需求层次理论是美国心理学家亚伯拉罕·马斯洛在《人类动机的理论》中提出的。他认为,人类总是有某些需求有待满足。一种需求一旦被满足,便不再起到激励作用,同时将产生另一种需求。因此,马斯洛把人的需求分为5个层次,分别是生理需要、安全需要、社会需要、尊重需要和自我实现需要。较低的需求满足以后,人们就会追求上一个层次的需求(图1-1)。

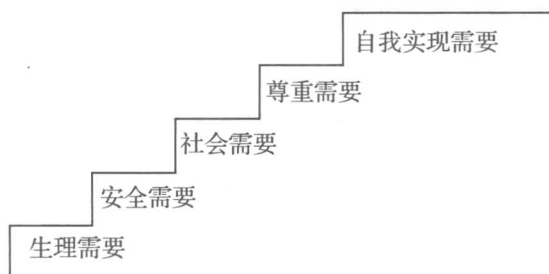


图1-1 马斯洛的需求层次

相对于低层次需求而言，高层次的需求内容要广泛得多，而且实现难度也较大，激励作用也较强。

根据需求层次理论，在改进薪酬体系时，应该根据不同层次的员工设计不同的薪酬激励措施，因为不同层次的员工，其需要是不同的，只有充分了解各层次员工的需求后，有的放矢地选择不同的薪酬激励措施，才能使得改进后的薪酬体系充分发挥其作用。

(2) 双因素理论。双因素理论是美国心理学家弗雷德里克·赫茨伯格提出的，又称“保健因素—激励因素理论”。他认为对员工产生影响的因素主要有两种：激励因素和保健因素。激励因素是促使员工产生满足感的因素，通常与工作内容相联系，包括工作本身的挑战性和成就感、个人发展机会等。保健因素是促使员工产生不满足感的因素，通常同工作环境和条件相联系，包括公司政策、管理监督方式、薪金和工作条件等。

弗雷德里克·赫茨伯格还指出激励因素和保健因素二者相互独立，对员工的作用方式也不同。当人们缺乏保健因素时，会产生极大的不满足感，但是具备了也不会产生很大的激励作用；同样，具备激励因素会对员工产生巨大的激励作用，缺乏时也不会感到非常不满足。

根据双因素理论，在改进薪酬体系时，首先应该明确对于员工而言，哪些是激励因素，哪些是保健因素。为了稳定员工队伍，首先应满

足其保健因素，然后着重构建薪酬体系的激励因素，激励员工努力工作，提升员工的综合竞争力。

(3) ERG理论。ERG理论是美国耶鲁大学行为学教授、心理学家阿尔德佛提出的。ERG称为“Existence、Relatedness、Growth”。他在马斯洛需求层次理论的基础上将人类需求重组为3个层次：生存需要、归宿需要、发展需要。阿尔德佛的ERG理论相对于马斯洛的需求层次理论有两个突破：一是认为人类的需求不完全是生而有之，而是通过后天学习可以产生某些需求，如自我实现的需要；二是提出了最有名的“挫折—倒退假设”，如果更高层次的需求受到挫折而难以实现时，就会倒退到下一层次的需求，而且把下一层次的需求看得比以往还重要。ERG理论中需要与工作成果关系如下（图1-2）。

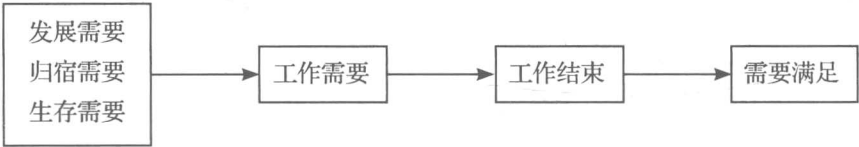


图1-2 需要与工作成果关系

依据ERG理论，在薪酬改进过程中，首先应引导、培养员工的需求，让其通过工作来获得这种需求，进而引导员工努力工作；然后应尽量满足员工最强烈需要的东西；最后对于接受挑战性、风险性较大的工作而受挫折的员工适当满足其低层次的需求，充分激发员工的工作热情。

(二) 薪酬理论的新发展

1. 委托代理理论

委托代理理论认为，提高职员工作效率的关键是改善激励规则——建立与敬业激励相容的激励规则，让每个员工在自利目标下追求自我利益时实现组织的激励目标。

通过委托代理理论对薪酬管理模式进行分析,可以认为绩效薪酬实质上是一种以相对业绩为基础的非强制性合约,也就是一种锦标赛合约。在这种合约下,组织承诺根据员工的工作业绩,支付相应的报酬,即业绩越好,获得的报酬就越高,锦标赛合约的激励目标是激励员工做出敬业选择。

马尔科森给出了锦标赛合约的激励模型。在该模型中,企业和员工之间的合约可以分为两个阶段:第一阶段,企业给所有员工相同的薪酬 $w_1$ ,第二阶段,得到晋升的员工得到薪酬 $w_H$ ,没得到晋升的员工得到薪酬 $w_L$ ,其中得到晋升的员工人数占企业人数的比例为 $p$ 。马尔科森最优努力函数为:

$$a=h(w_1, w_2, w_H, p)$$

其中,  $w_2=\text{Max}\{w_L, w\}$ ,  $w$ 为保留薪酬,即员工选择为其他企业工作所能获得的工资报酬。

通过分析该函数对上述4个变量的偏导数得到薪酬的设计准则:

(1)  $2a/2w_1=0$ ,表明最优努力与第一阶段薪酬无关。因此在薪酬激励设计时,要发挥敬业激励功能,必须使员工形成乐观预期,即预期第一阶段的敬业努力成本会在第二阶段给予补偿和奖励。

(2)  $2a/2w_2<0$ ,  $2a/2w_H>0$ 。 $2a/2w_2<0$ 说明 $w_2$ 与员工的最优敬业努力呈反方向变动。 $2a/2w_H>0$ 说明 $w_H$ 与员工的最优敬业努力呈反方向变动。因此在薪酬激励设计时,要发挥敬业激励功能,必须使晋升者与未获得晋升者的薪酬水平出现明显的差距。

(3) 员工最优努力 $a$ 对变量 $p$ 不具有单调性。具体讲,起初 $a$ 随着 $p$ 的上升而上升,但是超过某个临界点后, $a$ 随着 $p$ 的上升而下降。因此,在薪酬激励设计时,一定要制定出一个适合的晋升比例。晋升比例既不能过大,也不能过小。因为比例过大,员工会认为晋升很容易而不付出较多的努力;比例过小,员工会觉得晋升希望不大而不愿付出较多的



努力。

## 2. 战略薪酬理论

战略有两层含义：一是指企业如何适应变化着的内外部环境；二是指企业如何实现其目标。因此，从战略视角看待薪酬管理，就是要使薪酬管理既能适应内外部环境的变化，又能够帮助企业实现其目标。

因此，战略薪酬管理不只是对员工贡献的承认和回报，还是一套把企业目标和价值观转化为具体的行动方案，以及支持员工实施这些行动方案的管理流程。一方面薪酬具有吸引和筛选人才的作用，较高的薪酬水平和较新颖的薪酬形式可以吸引和奖励企业稀缺人才和创新人才；另一方面薪酬问题一直是员工流失的主要原因之一，尤其是在人才市场竞争激烈的今天，因此建立公平合理的薪酬体系对于维系优秀人才是十分关键的。

战略薪酬不单是根据市场薪酬水平来支付员工薪酬，更重要的是将员工薪酬与企业目标和整体使命相结合，使得员工的努力与企业目标、理念和文化相一致。

通过上述分析可以看出，要实施战略薪酬有4个基本要求：一是薪酬能反映工作责任和技能水平；二是相对于外部竞争者，薪酬能反映自身的地位；三是薪酬能提升员工工作绩效；四是薪酬能体现薪酬支付体系的政策。

## 二、激励理论对企业薪酬体系的启示及应用

### （一）激励理论对企业薪酬体系改进的启示

通过以上分析，企业在进行薪酬体系设计时，应注意以下几个方面：

第一，应充分了解员工的需求。需求层次理论告诉我们，不同的人有不同的需求，只有针对不同的需求设计不同的薪酬激励方式才能达到