

股份支付是近年来会计实务问题中的热点与难点之一，本栏目将不定期就实务中常见的主要问题进行分析。

本期问题

公司实际控制人及其近亲属以低于股份公允价值的价格增资是否属于股份支付？

一、理论分析

一项交易是否属于股份支付，主要判断原则是其是否符合股份支付的定义与特征。《企业会计准则第11号——股份支付》（以下简称CAS 11）第二条规定，“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。”根据《企业会计准则讲解（2010）》第十二章第一节相关表述，股份支付具有以下特征：一是股份支付是企业与职工或其他方之间发生的交易；二是股份支付是以获取职工或其他方服务为目的的交易；三是股份支付交易的对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关。结合股份支付上述三个特征进行分析，公司低价增资事项表明出资人未来可能获得股份升值给其带来的好处，也即表明交易的对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关，即符合特征三。上述增资行为是否构成股份支付，判断的重点在于出资人是否属于企业的职工或为企业提供服务的其他方，而且企业低价增资是否以获取出资人的服务为目的，即是否满足特征一和特征二。

具体判断时应考虑：职工或其他方在交易中是否有获得现实利益？如果获得了现实利益，该利益是否基于其为企业提供的服务而获得？即获得现实利益是基于激励对象作为本企业员工、供应商、客户等特定身份，还是基于其此前已具备的股东身份或其他身份？如果是基于为企业提供服务而获得的现实利益，该利益是否与企业自身权益工具未来的价值密切相关？如果相关，交易则属于股权支付。

需要注意的是，此处“企业自身权益工具”包括企业本身、企业的母公司或同集团其他会计主体的权益工具。某些特殊情况下，若员工被授予的只是股份的分红权，并不享有股份的增值权，需要进一步分析员工为企业提供服务而获得的现实利益是否与企业自身权益工具未来的价值密切相关，这种情形下，应综合考虑是适用《企业会计准则第9号——职工薪酬》还是CAS 11。

此外，针对实际控制人/老股东以低于股份公允价值价格增资情形，如果实际控制人持股份额变化且实际控制人在此过程中获益，且没有其他确凿证据表明大股东的这种“获益”不是基于其为企业提供服务的，通常应考虑作为股份支付处理。

二、具体问题

案例：

甲公司为IPO申报企业，申报期为2016~2018年。2017年12月，甲公司拟进行增资，且增资价格明显低于标的股权的公允价值。各增资股东分别为：实际控制人A、甲公司普通员工B（系A的亲妹妹）、A的亲哥哥C（控制甲公司的外协供应商乙公司）。A、B、C的增资事项是否属于股份支付？

该案例中，判断上述增资事项是否属于股权支付，应重点分析三者能够以低于股份公允价值价格增资的原因，特别是A在企业中的角色定位。

1. 如果A对于甲公司而言仅是出资者，并未参与企业的经营管理，没有为企业提供服务，即不满足特征一与特征二的条件，A的出资事项不属于股份支付。B除了是A的近亲属外，在企业中仅是一名普通员工，而其他同职级员工均未获得低价增资权，B能获得低价增资可以看作是A转让部分低价增资权给B，因此也不属于股份支付。而C除了是A的近亲属外，还控制了甲公司的外协供应商乙公司，需要进一步分析C获得低价增资权是否因其通过控制供应商乙公司为企业提供服务从而有助于企业的经营活动，如果是，则符合特征一与特征二，应属于股份支付。

2. 如果A除了出资者身份还以职工身份参与了企业经营管理，意味着A为企业提供了服务，企业授予的低价增资权是为了激励其为企业更好地服务，符合股份支付的特征一与特征二，应属于股份支付。B作为普通职工，如果其仅是基于实际控制人的亲属身份才能获得低价增资的权利，企业最终目的是为了激励A更好地提供服务，B也应适用CAS11；而如果C也是基于实际控制人亲属的关系才获得低价增资的权利，即使其没有通过控制供应商乙公司为企业提供服务，则C也适用CAS11。

值得注意的是，除非实际控制人有充分证据支持其低价增资不是基于其为企业提供服务（例如向老股东同比例配售新股），通常应作为股份支付处理。