**北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2018]第13号—涉及业绩承诺或有对价的相关关注**

2018-12-29 14:53:54

http://www.bicpa.org.cn/dtzj/zxgg/B154606640644812.html

   
在企业合并过程中，购买方为消除合并双方对企业价值认定产生的差异，往往需要根据未来一项或多项或有事项的发生，追加合并对价或者要求被购买方返还之前已经支付的对价，即或有对价。或有对价是企业合并中常采用的一种方法和手段，通过这种方法，买卖双方以或有对价的方式来分享被购买方未来一段时间的收益并共同承担风险。或有对价的确认，可以将合并中的这些权利及义务关系转化为会计信息。随着2014-2016年并购高峰过后，近两年并购后遗症不断显现。因此，涉及业绩承诺或有对价相关事项的审计风险愈加凸显。  
本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。提示中所涉及审计程序的时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况、风险导向原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。  
针对涉及业绩承诺或有对价的相关问题及审计应对，财务报表审计专业技术委员会做出以下提示：  
一、对涉及业绩承诺或有对价初始确认的关注  
《企业会计准则第20号——企业合并》规定，在合并合同或协议中对可能影响合并成本的未来事项作出约定的，购买日如果估计未来事项很可能发生并且对合并成本的影响金额能够可靠计量的，购买方应当将其计入合并成本;《企业会计准则讲解（2010）》中指出，购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。从上述规定可以看出，或有对价的初始确认及计量直接影响到企业合并形成的商誉金额。或有对价初始确认时的公允价值计量，应基于标的公司未来业绩预测情况、或有对价支付方信用风险及偿付能力、其他方连带担保责任、货币的时间价值等因素予以确定。  
审计中，在初始确认因业绩承诺而产生的或有对价时，需要注意以下几个方面：  
（一）要根据实际情况确定是否属于业绩承诺相关的或有对价  
并不是所有与业绩承诺相关的或有事项，均属于合并成本的或有对价。实务中，应结合合并协议、业绩承诺补偿协议、商业实质等方面,综合判断该事项是属于合并成本的或有对价还是属于一项单独的业务行为。  
需要特别注意的是，实务中还存在由购买方控股股东对购入标的资产做出业绩承诺的情况。这种情况下，购买方控股股东既不是购买方也不是被购买方，其对购买方所收购标的资产的业绩进行承诺是为了使购买方单方面获益。因此，此类补偿安排应当视为权益性交易。  
（二）要注意判断企业合并中业绩承诺或有对价的初始确认时点  
内部决策机构对协议履行等环节的形式审批，原则上不影响或有对价的确认时点。购买方应当在购买日，将合并协议约定的或有对价，按照其公允价值计入企业合并成本，并确认相应的资产、负债。  
（三）要注意区分业绩奖励是属于或有对价还是职工薪酬  
由于对相关交易安排的实质缺乏深入分析，一些购买方未能合理区分企业合并成本及合并日后的职工薪酬，将应在未来期间确认为成本费用的职工薪酬性质的款项作为合并成本处理。存在此类安排时，购买方应考虑其支付给相关个人的款项，是针对其股东身份、为了取得其持有的被收购企业权益而支付的合并成本，还是针对其高管身份、为了获取这些个人在未来期间的服务而支付的职工薪酬。  
通常情况下，如果款项的支付以相关人员未来期间的任职为条件，那么相关款项很可能是职工薪酬而不是企业的合并成本。此外，以下因素的考虑，也有助于判断相关款项的性质：相关款项支付是对在企业任职的原股东的特殊安排，还是同样适用于不在企业任职的原股东；如果不考虑相关款项支付安排，这些原股东身份的个人作为高管的薪酬与其他高管相比是否处于合理水平；决定具体支付金额的因素与企业估值的关系等。购买方应结合相关安排的性质、安排的目的，确定支付的款项性质。  
（四）要注意区分同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并对或有对价的不同处理  
 如果是同一控制下企业合并，在确认长期股权投资初始投资成本时，应按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定，判断是否应就或有对价确认预计负债或者确认资产，以及应确认的金额。确认预计负债或资产的，该预计负债或资产金额与后续或有对价结算金额的差额不影响当期损益，而应当调整资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。  
同一控制下企业合并支付的或有对价的金额，不影响长期股权投资的初始投资成本。  
二、对涉及业绩承诺或有对价后续计量的关注  
《企业会计准则第20号——企业合并》规定：企业合并发生当期的期末，因合并中取得的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值或企业合并成本只能暂时确定的，购买方应当以所确定的暂时价值为基础对企业合并进行确认和计量。购买日后12个月内对确认的暂时价值进行调整的，视为在购买日确认和计量。也就是说，被购买方在购买日后发生的实际盈利情况，并不属于“购买日已存在的情况”。如果购买日后由于实际利润与承诺利润有差异而导致对或有对价进行调整，即使该调整发生于购买日后12个月内，也不能再调整计入合并成本的或有对价金额。  
或有对价为权益性质的，不进行处理；或有对价为资产或者负债性质的，如果属于金融工具的，执行《企业会计准则第22号——金融工具的确认和计量》的规定，如果不属于金融工具的，执行《企业会计准则第13号——或有事项》的规定。  
三、对涉及业绩承诺或有对价其他需关注的要点  
涉及业绩承诺或有对价的影响因素多、判断复杂，审计中还要对以下方面予以充分关注：  
（一）关注企业合并中对业绩承诺或有对价判断的合理性  
审计中，注册会计师在分析购买方对业绩承诺或有对价存在与否的判断是否合理时，需注意以下几个方面：第一，合并协议以一个或一个以上合同文本进行签订的，要结合交易目的及内容，考虑各个合同文本之间是否存在关联关系；第二，合并协议约定的内容是否存在未来的某个因素发生而导致对现在交易价格的改变。  
（二）需对企业合并中业绩承诺或有对价在购买日的公允价值进行复核  
企业合并中对业绩承诺或有对价的公允价值一般不能通过市场获取，而要结合协议条款、承诺利润、被购买方未来的盈利能力等进行估算。其公允价值的计量需根据被购买方未来剩余业绩承诺期预测利润与承诺利润的差异，以及业绩补偿义务人的信用风险、货币时间价值、剩余业绩承诺期预期利润的风险等因素计算确定。  
注册会计师应对企业估算时所选用的参数和假设、估算方法等进行复核，以判断其合理性。  
（三）关注承诺业绩与被购买方的盈利预测是否一致  
企业合并时，被购买方的公允价值一般通过未来收益法进行评估，需要被购买方对未来业绩进行预测。如果或有对价协议中的承诺业绩与被购买方的盈利预测不一致，则应充分考虑该差异对或有对价初始确认时的公允价值的影响。  
（四）判断购买方确认的或有金融资产是否合理  
当被购买方实际业绩未达到承诺业绩时，出售方应按约定向购买方返还部分对价。此时，购买方可能只是将合同中约定的需返还的金额确认为一项金融资产。注册会计师应分析购买方在确认该项金融资产时，是否充分考虑了出售方的信用风险、付款能力等因素。  
（五）关注商誉和长期股权投资等是否存在减值  
对因企业合并所形成的商誉，不论其是否存在减值迹象，都应当至少在每年年度终了进行减值测试。当被购买方的实际业绩与承诺业绩差距较大时，表明被购买方未来产生的现金流量可能要远低于原来预计的金额，存在与商誉减值相关的特定减值迹象。此时，应关注购买方是否按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，对相关资产进行减值测试并依据测试结果计提相应的减值准备。  
（六）关注企业合并中业绩承诺或有对价的披露是否恰当  
购买方应在合并当年披露与企业合并相关的业绩承诺条款，不能仅在承诺业绩未完成、购买方收到被购买方补偿时才披露业绩承诺条款。而且，购买方还需在购买日及后续期间披露确定或有对价公允价值所采用的估值方法、关键假设及依据，以及在被购买方未实现业绩承诺时对相关商誉减值测试的影响。  
四、新金融工具准则对涉及业绩承诺或有对价处理的要求  
《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（2017年修订）及其应用指南的发布，进一步明确了涉及业绩承诺或有对价的处理。根据《<企业会计准则第22号——金融工具确认和计量>应用指南2018》相关规定，企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，该金融资产应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，不得指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。在非同一控制下的企业合并中，企业作为购买方确认的或有对价形成金融负债的，该金融负债应当按照以公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理。  
 

在企业合并过程中，购买方为消除合并双方对企业价值认定产生的差异，往往需要根据未来一项或多项或有事项的发生，追加合并对价或者要求被购买方返还之前已经支付的对价，即或有对价。或有对价是企业合并中常采用的一种方法和手段，通过这种方法，买卖双方以或有对价的方式来分享被购买方未来一段时间的收益并共同承担风险。或有对价的确认，可以将合并中的这些权利及义务关系转化为会计信息。随着2014-2016年并购高峰过后，近两年并购后遗症不断显现。因此，涉及业绩承诺或有对价相关事项的审计风险愈加凸显。

本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。提示中所涉及审计程序的时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况、风险导向原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。

针对涉及业绩承诺或有对价的相关问题及审计应对，财务报表审计专业技术委员会做出以下提示：

一、对涉及业绩承诺或有对价初始确认的关注

《企业会计准则第20号——企业合并》规定，在合并合同或协议中对可能影响合并成本的未来事项作出约定的，购买日如果估计未来事项很可能发生并且对合并成本的影响金额能够可靠计量的，购买方应当将其计入合并成本;《企业会计准则讲解（2010）》中指出，购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。从上述规定可以看出，或有对价的初始确认及计量直接影响到企业合并形成的商誉金额。或有对价初始确认时的公允价值计量，应基于标的公司未来业绩预测情况、或有对价支付方信用风险及偿付能力、其他方连带担保责任、货币的时间价值等因素予以确定。

审计中，在初始确认因业绩承诺而产生的或有对价时，需要注意以下几个方面：

（一）要根据实际情况确定是否属于业绩承诺相关的或有对价

并不是所有与业绩承诺相关的或有事项，均属于合并成本的或有对价。实务中，应结合合并协议、业绩承诺补偿协议、商业实质等方面,综合判断该事项是属于合并成本的或有对价还是属于一项单独的业务行为。

需要特别注意的是，实务中还存在由购买方控股股东对购入标的资产做出业绩承诺的情况。这种情况下，购买方控股股东既不是购买方也不是被购买方，其对购买方所收购标的资产的业绩进行承诺是为了使购买方单方面获益。因此，此类补偿安排应当视为权益性交易。

（二）要注意判断企业合并中业绩承诺或有对价的初始确认时点

内部决策机构对协议履行等环节的形式审批，原则上不影响或有对价的确认时点。购买方应当在购买日，将合并协议约定的或有对价，按照其公允价值计入企业合并成本，并确认相应的资产、负债。

（三）要注意区分业绩奖励是属于或有对价还是职工薪酬

由于对相关交易安排的实质缺乏深入分析，一些购买方未能合理区分企业合并成本及合并日后的职工薪酬，将应在未来期间确认为成本费用的职工薪酬性质的款项作为合并成本处理。存在此类安排时，购买方应考虑其支付给相关个人的款项，是针对其股东身份、为了取得其持有的被收购企业权益而支付的合并成本，还是针对其高管身份、为了获取这些个人在未来期间的服务而支付的职工薪酬。

通常情况下，如果款项的支付以相关人员未来期间的任职为条件，那么相关款项很可能是职工薪酬而不是企业的合并成本。此外，以下因素的考虑，也有助于判断相关款项的性质：相关款项支付是对在企业任职的原股东的特殊安排，还是同样适用于不在企业任职的原股东；如果不考虑相关款项支付安排，这些原股东身份的个人作为高管的薪酬与其他高管相比是否处于合理水平；决定具体支付金额的因素与企业估值的关系等。购买方应结合相关安排的性质、安排的目的，确定支付的款项性质。

（四）要注意区分同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并对或有对价的不同处理

 如果是同一控制下企业合并，在确认长期股权投资初始投资成本时，应按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定，判断是否应就或有对价确认预计负债或者确认资产，以及应确认的金额。确认预计负债或资产的，该预计负债或资产金额与后续或有对价结算金额的差额不影响当期损益，而应当调整资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。

同一控制下企业合并支付的或有对价的金额，不影响长期股权投资的初始投资成本。

二、对涉及业绩承诺或有对价后续计量的关注

《企业会计准则第20号——企业合并》规定：企业合并发生当期的期末，因合并中取得的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值或企业合并成本只能暂时确定的，购买方应当以所确定的暂时价值为基础对企业合并进行确认和计量。购买日后12个月内对确认的暂时价值进行调整的，视为在购买日确认和计量。也就是说，被购买方在购买日后发生的实际盈利情况，并不属于“购买日已存在的情况”。如果购买日后由于实际利润与承诺利润有差异而导致对或有对价进行调整，即使该调整发生于购买日后12个月内，也不能再调整计入合并成本的或有对价金额。

或有对价为权益性质的，不进行处理；或有对价为资产或者负债性质的，如果属于金融工具的，执行《企业会计准则第22号——金融工具的确认和计量》的规定，如果不属于金融工具的，执行《企业会计准则第13号——或有事项》的规定。

三、对涉及业绩承诺或有对价其他需关注的要点

涉及业绩承诺或有对价的影响因素多、判断复杂，审计中还要对以下方面予以充分关注：

（一）关注企业合并中对业绩承诺或有对价判断的合理性

审计中，注册会计师在分析购买方对业绩承诺或有对价存在与否的判断是否合理时，需注意以下几个方面：第一，合并协议以一个或一个以上合同文本进行签订的，要结合交易目的及内容，考虑各个合同文本之间是否存在关联关系；第二，合并协议约定的内容是否存在未来的某个因素发生而导致对现在交易价格的改变。

（二）需对企业合并中业绩承诺或有对价在购买日的公允价值进行复核

企业合并中对业绩承诺或有对价的公允价值一般不能通过市场获取，而要结合协议条款、承诺利润、被购买方未来的盈利能力等进行估算。其公允价值的计量需根据被购买方未来剩余业绩承诺期预测利润与承诺利润的差异，以及业绩补偿义务人的信用风险、货币时间价值、剩余业绩承诺期预期利润的风险等因素计算确定。

注册会计师应对企业估算时所选用的参数和假设、估算方法等进行复核，以判断其合理性。

（三）关注承诺业绩与被购买方的盈利预测是否一致

企业合并时，被购买方的公允价值一般通过未来收益法进行评估，需要被购买方对未来业绩进行预测。如果或有对价协议中的承诺业绩与被购买方的盈利预测不一致，则应充分考虑该差异对或有对价初始确认时的公允价值的影响。

（四）判断购买方确认的或有金融资产是否合理

当被购买方实际业绩未达到承诺业绩时，出售方应按约定向购买方返还部分对价。此时，购买方可能只是将合同中约定的需返还的金额确认为一项金融资产。注册会计师应分析购买方在确认该项金融资产时，是否充分考虑了出售方的信用风险、付款能力等因素。

（五）关注商誉和长期股权投资等是否存在减值

对因企业合并所形成的商誉，不论其是否存在减值迹象，都应当至少在每年年度终了进行减值测试。当被购买方的实际业绩与承诺业绩差距较大时，表明被购买方未来产生的现金流量可能要远低于原来预计的金额，存在与商誉减值相关的特定减值迹象。此时，应关注购买方是否按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，对相关资产进行减值测试并依据测试结果计提相应的减值准备。

（六）关注企业合并中业绩承诺或有对价的披露是否恰当

购买方应在合并当年披露与企业合并相关的业绩承诺条款，不能仅在承诺业绩未完成、购买方收到被购买方补偿时才披露业绩承诺条款。而且，购买方还需在购买日及后续期间披露确定或有对价公允价值所采用的估值方法、关键假设及依据，以及在被购买方未实现业绩承诺时对相关商誉减值测试的影响。

四、新金融工具准则对涉及业绩承诺或有对价处理的要求

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（2017年修订）及其应用指南的发布，进一步明确了涉及业绩承诺或有对价的处理。根据《<企业会计准则第22号——金融工具确认和计量>应用指南2018》相关规定，企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，该金融资产应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，不得指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。在非同一控制下的企业合并中，企业作为购买方确认的或有对价形成金融负债的，该金融负债应当按照以公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理。