

业绩补偿受让方的 会计与税务处理问题探讨

周清松 陈 婷 苏新龙

业绩补偿协议通常是在资产交割前出让方对受让方的保证,在涉及购买重大资产的资本运作中,本着对公众股东负责的态度,上市公司一般会与交易对手签订利润承诺协议,若标的物资产绩不达标则将启动利润补偿条款。我国《企业会计准则》和《企业所得税法》尚未对业绩补偿的会计和税务处理做出明确规定,目前实务中关于受让方收到业绩补偿的会计处理和税务处理,总结起来共有五种观点,即捐赠说、违约说、担保说、价款调整说和金融工具说。前三种观点均将其作为收入计入当期损益,当期计缴所得税;价款调整说将其冲减长期股权投资初始成本,当期不缴税,待投资转让时缴税;金融工具说将其作为投资收益计入当期损益,当期缴纳所得税。笔者认为,现行的观点并没有考虑到受让时同一控制与非同一控制这两种不同情况下的会计处理,由于同一控制的并购与非同一控制的并购在会计处理上不相同,业绩补偿的会计处理和税务处理也应有所区别。

一、同一控制下业绩补偿的会计与税务处理

对于同一控制下企业合并形成的长期股权投资初始计量,我国现行《企业会计准则》及准则讲解规定,长期股权投资初始成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额,应当调整“资本公积”;“资本公积”不足冲减的,调整留存收益。

根据中国证监会于2009年发布的《关于印发<上市公司执行会计准则监管问题解答>》(会计部函[2009]60号)第二条的规定,上市公司收到的由其控股股东或其他原非流通股股东根据股改承诺为补足当期利润而支付的现金,应作为权益性交易计入所有者权益。因此笔者认为,上市公司在重组中作为受让方收到出让方的业绩补偿业务,原则上应该参照该规定执行。

(一)若收到的业绩补偿款大于初始取得长期股权投资时按支付的合并对价的账面价值与确认的长期股权投资初始投资成本的差额

在这种情况下,由于在取得初始投资时,受让方将初始

投资成本与标的物账面净资产金额,依次冲减公司的“资本公积——股本溢价”、“盈余公积”和“未分配利润”,因此笔者认为,当受让方收到出让方的赔偿时,应该“原路返还”。补偿款超出“原路返还”的差额部分,应比照股东捐赠的会计处理,在计缴企业所得税后净额计入“资本公积”。

关于受让方收到业绩补偿的税务处理,笔者认为,由于“资本公积”(资本溢价或股本溢价)是受让方缴交的股权投资款超过股本面值的数额,无需计缴企业所得税,而“盈余公积”和“未分配利润”则是企业缴纳所得税后的留存收益,如果受让方收到业绩补偿时再计缴企业所得税,势必造成重复缴税。对于收到的业绩补偿与“原路返还”金额的差额部分,应该视同税法意义上的“营业外收入”,计入企业“应纳税所得额”,在计缴企业所得税后,净额计入“资本公积——其他资本公积”。

(二)若收到的业绩补偿款小于初始取得长期股权投资时按支付的合并对价的账面价值与确认的长期股权投资初始投资成本的差额

在这种情况下,该差额的返还顺序应该是先计入“资本公积”(资本溢价或股本溢价),然后是“盈余公积”,之后的剩余部分计入“利润分配——未分配利润”。

税务处理方面,由于该业绩补偿款只是单纯地对原来的合同价款进行调整,因此并不需要计缴企业所得税,但在纳税申报时应调减投资成本。

[例1]上海创兴资源开发股份有限公司(以下简称创兴资源)于2009年7月通过公开竞价,以1.43亿元竞得上海祖龙景观开发有限公司(以下简称祖龙景观)所持祁东神龙矿业有限公司(以下简称神龙矿业)48%的股权。祖龙景观向创兴资源承诺,预计神龙矿业未来三年可实现的净利润总额为15 326.88万元。遗憾的是,神龙矿业2010—2012年实现的净利润总额为-6 813.71万元,48%股权对应的净利润金额为-3 270.58万元,与之前承诺的预期净利润数间的差额为10 627.48万元,在扣除1 430万元履约保证金后,创兴资源于9月22日收到祖龙景观业绩承诺补偿款9 197.48万元,计入留存收益。

笔者认为,创兴资源在合并日按神龙矿业合并日净资产的48%股权比例计入长期股权投资成本1 914.74万元,与拍卖竞价之间的差额约12 385.26万元,应依次冲减留存收益。由于收到的业绩补偿款只有10 627.48万元,小于初始取得长期股权投资时按支付的合并对价的账面价值与确认的长期股权投资初始投资成本的差额,则返还的顺序应该是先计入“资本公积——资本溢价或股本溢价”,然后计入“盈余公积”,最后计入“利润分配——未分配利润”。同时,创兴资源并不需要计缴企业所得税。

二、非同一控制下业绩补偿的会计与税务处理

非同一控制下的业绩补偿应分两种情况进行会计处理与税务处理。

(一) 单纯出让方,出让后与受让方不存在任何关联关系

这种收购方式是最具彻底的市场交易、最具经济实质的收购,出让方与受让方在收购前后均无任何关联关系。相对于同一控制下的收购、非同一控制下的定向增发,这种收购对于上市公司而言风险较大,由于一般不会承诺业绩,因此不存在业绩补偿问题。

(二) 受让方成为出让方的股东或关联方

鉴于财政部2001年12月21日发布的《关于印发〈关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定〉》(财会[2001]64号)目前仍在执行中,笔者认为,如果非同一控制下的出让方在受让方收购后成为出让方的股东或关联方,应比照该文及中国证监会会计部函[2009]60号进行会计与税务处理。

1. 标的物承诺期内累计亏损的情况下,收到出让方的赔偿,受让方的会计与税务处理

(1) 成本法。由于标的物资产承诺期内累计亏损,而受让方对标的物资产确认的账面价值为受让时的公允价值,因此受让方极有可能在收到业绩补偿前计提“资产减值准备”,并且在受让方获得业绩补偿款时不允许受让方将所计提的“资产减值准备”冲回。笔者认为,在这种情况下,正确的会计处理与税务处理为:受让方应该将取得的业绩补偿调整初始购买成本,重新确认长期股权投资,长期股权投资账面成本最低调整至其购买日的账面价值,差额部分应与受让方的其他营业项目计入“应纳税所得额”,贷记“资本公积”。

[例2] 云煤能源2011年向昆钢控股以7.94元/股的价格发行27 400万股股份,总价值为217 556万元,昆钢控股以其持有的云南昆钢煤焦化有限公司100%股权(作价19 9815.47万元)和17 740.53万元的现金作为对价,持有云煤能源68.46%的股权,成为其控股股东。昆钢控股承诺,重组完成后云煤能源2012年度和2013年度实现的净利润不低于1.95亿元和2亿元。遗憾的是,云煤能源2012年度归属于母公司所有者权益的净

利润为-3 815万元,未达到承诺的1.95亿元,昆钢控股以现金233 150 848.82元履行业绩补偿。

笔者认为,当云煤能源收到业绩补偿款时,应先将对昆钢煤焦化的长期股权投资调整至其购买日的账面价值,差额部分贷记“资本公积”,与其他营业项目计入“应纳税所得额”。

(2) 权益法。平时,受让方应当按照应享有或分担的被投资单位实现净损益的份额,确认投资损益并调整长期股权投资的账面价值。在确认应享有或分担的被投资单位实现净损益的份额时,应当以取得投资时被投资单位可辨认资产的公允价值为基础,对被投资单位的净利润进行调整后确认。当受让方收到业绩补偿款时,应首先冲减原已确认的投资损失,借记“银行存款”等,贷记“投资收益”(计入当期损益)或“未分配利润”(直接计入所有者权益);然后冲减投资时被投资单位可辨认资产的公允价值与净资产账面价值的差额未调整部分;差额部分应与受让方的其他营业项目计入“应纳税所得额”,贷记“资本公积”。

[例3] 新疆百花村股份有限公司(以下简称ST百花)2010年以5.62元/股的发行价格向阿拉尔统众国有资产经营有限责任公司(以下简称统众国资)定向发行17 028 469股,购买其持有的新疆天然物产贸易有限公司(以下简称天然物产)30%的股权。根据《补偿协议》,统众国资承诺:天然物产2010—2013年净利润预测数分别为1 311.16万元、5 127.38万元、4 803.78万元、5 845.08万元。2010年,天然物产实现净利润-20.38万元,比2010年盈利预测数减少1 331.54万元。依据《补偿协议》,测算统众国资2010年度需补偿股份为1 326 951股。

笔者认为,由于ST百花对天然物产的长期股权投资是以权益法进行后续计量,因此ST百花在收到业绩补偿款时,应首先冲减原已确认的投资损失,借记“银行存款”等,贷记“投资收益”(计入当期损益)或“未分配利润”(直接计入所有者权益);接着冲减投资时被投资单位可辨认资产的公允价值与净资产账面价值的差额未调整部分;最后若有差额贷记“资本公积”,并对计入“资本公积”的部分计入“应纳税所得额”,计缴所得税。

2. 标的物承诺期内累计盈利的情况下,收到出让方的赔偿,受让方的会计与税务处理

(1) 成本法。受让方应该将取得的业绩补偿调整初始购买成本,重新确认长期股权投资,长期股权投资账面成本最低调整至其购买日的账面价值,差额部分贷记“资本公积”。计入“资本公积”的部分应与受让方的其他营业项目计入“应纳税所得额”,计缴企业所得税。

[例4] 天康生物2008年向河南宏展投资发行1 081万股,购买其持有的宏展实业及开创饲料100%股权,此次交易的定价约为1.83亿元。宏展投资承诺3年内若不能完成盈利预测指

长期股权投资

后续计量方法变更时的会计处理

何召滨

《企业会计准则第2号——长期股权投资》(财会[2014]14号)以及《企业会计准则第33号——合并财务报表》(财会[2014]10号)修订发布后,长期股权投资核算在个体报表和合并报表层面均发生了较大变化。长期股权投资的初始计量以及一般性后续计量应易于理解与掌握,但长期股权投资后续计量方法变动时如何进行会计确认和计量很容易混淆。

长期股权投资的后续计量方法有权益法、成本法和公允价值法三种。相应地,长期股权投资后续计量变更可以划分为如下六种情况:从公允价值法计量变更为权益法计量;从权益法计量变更为成本法计量;从公允价值法计量变更为成本法计量;从成本法计量变更为权益法计量;从权益法计量变更为到成本法计量;从成本法计量变更为公允价值法计量。上

述长期股权投资后续计量变更涉及成本法(特指控制条件下)时,都涉及个体报表与合并报表两个层面的会计处理。本文如不特殊说明,均指个体报表的会计处理。

1. 从公允价值法计量变更为权益法计量

投资方因为追加投资额度等原因导致对被投资主体产生重大影响或共同控制的,应该将原按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》确认的原投资公允价值加上新增投资额,作为权益法核算的初始投资成本,并不按照权益法进行追溯调整。原权益投资如果为可供出售金融资产,其计入其他综合收益(一般为资本公积)的累计公允价值变动额在计量方法变更日转为当期损益。原权益投资如果为按照成本法(非控制条件下)计量一般性的股权投资,直接以该投资累计出

标,将支付现金补偿。2008年和2009年,收购资产均完成预测指标,但2010年度实际盈利数与预测相差20 383 112.72元。河南宏展投资有限公司于2011年5月15日前将差额补偿款补偿到位。

笔者认为,天康生物采用成本法对长期股权投资进行后续计量,在取得的业绩补偿20 383 112.72元时应该调整初始购买成本1.83亿元,减少长期股权投资的账面价值至其购买日的账面价值。由于只是对购买日购买价款的调整,不需要计缴所得税。

(2) 权益法。当受让方收到业绩补偿款时,应先冲减投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值与净资产账面价值的差额未调整部分;最后若有差额贷记“资本公积”,计入“资本公积”的部分应与受让方的其他营业项目计入“应纳税所得额”,计缴企业所得税。

[例5]*ST贤成2010年定向增发收购西宁国新持有的云贵矿业80%股权、光富矿业80%股权、云尚矿业90%股权、华阳煤业38.78%股权以及张邻持有的华阳煤业10%股权,并得到有关方面的承诺:上述资产2010—2012三年累计净利润约为1亿元,不足则由西宁国新、张邻按其各自拟认购的*ST贤成股

份数按比例补足差额,由上市公司以1元的价格进行回购。2012年*ST贤成定增注入资产三年累计净利润的差额约为5 400万元,按计算公式,应对张邻回购的股份约为1 100万股,对西宁国新应回购1.9亿股。除此之外,由于光富矿业未能在2012年年底取得生产规模为30万吨/年的煤炭生产许可证,按承诺,*ST贤成还应以1元的价格向上述两方回购2 500万股左右,并予以注销。但按西南证券核查表述,西宁国新所持*ST贤成股份目前皆被轮候冻结,因而无法回购,即*ST贤成的业绩承诺补偿至少将暂时“烂尾”。

笔者认为,若西宁国新和张邻履行业绩承诺,*ST贤成应该将取得的业绩补偿调整初始成本,重新确认长期股权投资,长期股权投资账面成本最低调整至其定向增发日的账面价值,差额部分贷记“资本公积”,计入“资本公积”的部分应计入“应纳税所得额”,计缴所得税。■

(本文系厦门大学重大横向课题<0143—K82072>的阶段性研究成果)

(作者单位:厦门瑞启房地产开发有限公司)

厦门大学管理学院)

责任编辑 张璐怡