**北京注册会计师协会专家委员会专家提示[2016]第3号—同一控制下控股合并的审计关注**

2016-08-11 10:41:33

http://www.bicpa.org.cn/dtzj/zxgg/B1470882433276102.html

    近年来，企业出于经营战略和资源整合的目的，企业合并事项越来越多。《企业会计准则》规定同一控制下的企业合并的会计处理方法类似于权益结合法，在编制合并财务报表时“无论合并发生在报告期的任一时点，参与合并各方在最终控制方开始实施控制时即以目前（合并完成后）的状态存在”。合并利润表中应并入被合并方报告期间的经营成果，合并资产负债表应并入被合并方在合并前实现的留存收益。鉴于此项业务的特殊性，注册会计师应当严格按照《企业会计准则第20号--企业合并》的有关规定，以及《中国注册会计师执业准则》的有关程序要求进行审计，准确把握同一控制下控股合并的实质。  
  
    本提示仅供事务所及相关业务人员在执行相关业务时参考，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个人的职业判断。事务所在执业中应结合项目实际情况、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。  
  
    为了协助执业人员准确把握同一控制下控股合并的实质，上市公司审计专家委员会做出如下提示。  
  
    一、对于是否属于同一控制下企业合并的检查  
  
    《企业会计准则第20号--企业合并》规定，同一控制下的企业合并是参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的。其中“同一方”是指对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制的投资者。“相同多方”通常是指根据投资者之间的协议约定，在对被投资单位的生产经营决策行使表决权时发表一致意见的两个或两个以上的投资者。”基于此，判断是否属于同一控制下企业合并，注册会计师应当考虑获取如下证据（包含但不限于）：  
  
    （一）检查实施和参与企业合并方的股东资料，如公司章程、合同或出资协议、工商登记证明、实际出资证明、股东会及董事会会议记录和决议等。通过检查的资料，核实最终控制人是否为同一方，并通过询问、获取管理层声明书及考虑审计中获取的其他信息等，关注是否存在形式控制人和代持情况等。如果存在，还需要进一步检查存在上述情况的目的和真实性，是否构成控制的障碍；  
  
    （二）相同多方控制需要检查有无几方投资者共同控制的协议或者合同，是否具有一致行动关系的某些协议和约定，协议中的约定是否与实际情况相符；检查公司有关经营决议、会议纪要、重要决议等表决资料，从实质重于形式的原则出发，根据控制的定义判断是否具有共同控制的事实；  
  
    （三）检查同一控制下的时间是否是非暂时的。检查在合并日之前，参与合并各方受最终控制方的控制时间是否在一年以上(含一年)，并了解合并方管理层是否有出售合并后报告主体的意图或计划，从而判断合并后的主体是否能够依然处于最终控制方的控制下。  
  
    二、对合并日确定的检查  
  
    （一）按照《企业会计准则第20号--企业合并》的规定，“合并日，是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期。”   
  
    (二）注册会计师在审计合并方确定的合并日时，应考虑执行以下程序（包含但不限于）：  
  
    1．获取股东大会审议通过的合并合同(协议)，并认真仔细阅读合同(协议)条款，判断合并方确定的合并日是否与有关影响控制权转移的条款不符；  
  
    2．合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，应获取相关批准文件，并注意批文的内容和日期，判断合并方确定的合并日是否早于批文日期；  
  
    3．获取合并事项的股权变更证明，例如工商管理局股权变更证明等，据以从法律角度证明控制权已转移；  
  
    4．获取支付合并对价的资料，检查与合同(协议)有关对价支付条款是否一致，有无未按合同(协议)条款支付对价的情况，并查明不履约的原因，判断是否对控制权的转移形成障碍：  
  
    ⑴如果合同约定支付对价是货币资金，应查验银行付款凭证款项支付情况；  
  
    ⑵如果合同约定以非货币性资产作为支付对价，应检查非货币性资产的产权是否办理交接手续；  
  
    ⑶如果以发行权益性证券获取被合并方的股权，应检查合并方是否已经增发股份、并在工商行政管理部门办理了相关的增资手续。  
  
    5．获取有关证据，证明合并方在合并日后能否有权力主导被投资单位的相关活动，并影响其可变回报  
  
通过执行上述审计程序，本着实质重于形式的原则，综合考虑合并各方的实际情况，包括期后发生的涉及合并的有关事项，判断在合并方确定的合并日、合并方是否已经拥有对被合并方的权力，能够参与被合并方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被合并方的权力影响其回报金额，藉此证判断合并方确定的合并日是否正确。  
  
    特别注意，不能够因是同一控制下合并，就以签订协议日或者股东会批准日为合并日，同时也需关注，即使已经付款办理工商变更登记，如果控制权力没有转移，比如被合并方的董事会成员仍为原股东派遣，被合并方的相关活动仍由原股东控制，需考虑是否控制权转移。  
  
    三、对合并日的被合并方财务数据和合并账务处理的检查  
  
    （一）由于会计工作是在月末结账并出具相关财务数据，所以通常情况下，为了方便、准确地获取数据，合并方与被合并方在合并日的财务数据通常取自靠近结账日的财务报表数据。在认定合并日后，注册会计师应检查在合并日合并方对合并事项的账务处理，包括会计分录和金额等，并执行以下程序（包括但不限于）：  
  
    1．获取被合并方在合并日财务报表的审计报告及相关的财务报表和附注,并按照《中国注册会计师审计准则第1401号—集团审计》的要求执行相关程序；  
  
    2．检查被合并方财务报表的日期是否为合并日；如被合并方未编制合并日的财务报表，检查被合并方的财务报表日期是否接近合并日，并评估财务报表日期同合并日之间发生的交易或事项对财务报表的影响；  
  
    3．检查附注中披露的被合并方编制财务报表的会计政策是否与合并方一致；  
  
    4．查阅审计意见是否为非无保留意见，核实是否对财务报表数据产生影响，判断报表数据是否需要调整。  
  
    （二）检查合并日合并交易的账务处理  
  
     1．检查长期股权投资成本，是否为合并日被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额。对此，除需检查被合并方经审计的财务报表中净资产数据，还需进一步检查最终控制方合并被合并方时的相关会计记录中，被合并方的财务报表数据及合并抵消分录；  
  
    2．确认的支付对价是否为应支付货币资金金额、非货币性资产的账面价值、已发行股份的面值总额；  
  
    3．检查长期股权投资成本和支付对价的差额是否计入资本公积（溢价）；资本公积（溢价）不足是否依次冲减了盈余公积和未分配利润，检查有无错误冲减其他资本公积；  
  
    4．检查交易费用的处理是否正确。存在发行权益性证券进行重组合并的情况时，检查是否对企业合并的交易费用和发行权益性证券的交易费用区分处理，将与企业合并相关的交易费用计入交易当期损益，与发行权益性证券的交易费用冲减发行溢价；  
  
    5．如果购买的被合并方的股份，是从最终控制方和其他独立第三方同时购买，应检查是否按同一控制下合并处理和进一步购买少数股东股权分别进行处理；  
  
    6．如果合并方与出让方协议约定，出让价格以评估值为依据，并同时对自评估基准日至合并日之间的净利润有关划分也做出约定，应考虑对净利润的划分是否影响合并成本。  
  
    四、对合并财务报表工作底稿的检查  
  
    同一控制下控股合并形成了子公司，合并方需要编制合并财务报表。由于《企业会计准则》对同一控制下控股合并在编制比较合并财务报表时要求，无论合并交易发生于报告年度哪个时点，合并利润表中应并入被合并方全年经营成果，合并资产负债表应并入被合并方在合并前实现的留存收益。  
  
注册会计师在审计合并方合并财务报表时，考虑执行以下程序（包括但不限于）：  
  
    （一）检查合并方、被合并方编制财务报表的会计政策是否一致，如不一致，检查是否已经按照合并方会计政策进行相关调整；  
  
    （二）检查报告期合并方合并利润表、合并现金流量表是否包含了被合并方的收入、成本、费用和利润（亏损）及现金流量；   
  
    （三）对于合并资产负债表，检查合并抵消事项是否正确；  
  
    （四）检查被合并方在合并日前实现的留存收益是否按照合并方所持份额恢复。特别关注合并前被合并方的留存收益为负数时，留存收益是否恢复。比较报表各期恢复的金额是否正确；  
  
    （五）检查被合并方如有专项储备，是否按照合并方所持份额恢复；  
  
    （六）检查报告期合并方与被合并方之间的内部交易及现金流量是否抵消；  
  
    （七）检查有无因合并方合并后的资本公积（溢价）不足，使得被合并方被合并前实现的留存收益不能全额恢复，需要在报表附注中对此进行说明；  
  
    （八）如果购买的被合并方的股份，是从最终控制人和其他独立第三方同时购买，检查合并中纳入合并日之前财务报表合并范围的股权比例，是否为合并中向最终控制方购买的股权比例。而从外部独立第三方取得的被合并方股权部分，只能从合并日开始确认；  
  
    （九）存在被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况时，检查被合并方并入合并财务报表中的资产、负债（包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉）是否是以原并入最终控制方合并财务报表中的账面价值持续计算得来；  
  
    （十）检查合并方的合并财务报表比较数据追溯调整的期间应不早于合并方和被合并方处于最终控制方的控制之下孰晚的时间。  
  
    五、对合并财务报表有关合并事项披露的检查：  
  
注册会计师在复核财务报表时，应考虑检查财务报表附注中对同一控制下企业合并事项是否按规定披露。主要检查以下事项是否披露齐全：   
  
    （一）参与合并企业的基本情况;  
  
    （二）属于同一控制下企业合并的判断依据;  
  
    （三）合并日的确定依据;  
  
    （四）以支付现金、转让非现金资产以及承担债务作为合并对价的，所支付对价在合并日的账面价值；以发行权益性证券作为合并对价的，合并中发行权益性证券的数量及定价原则，以及参与合并各方交换有表决权股份的比例;  
  
    （五）被合并方的资产、负债在上一会计期间资产负债表日及合并日的账面价值；被合并方自合并当期期初至合并日的收入、净利润、现金流量等情况;  
  
    （六）合并合同或协议约定将承担被合并方或有负债的情况;  
  
    （七）被合并方采用的会计政策与合并方不一致所作调整情况的说明;  
  
    （八）合并后已处置或准备处置被合并方资产、负债的账面价值、处置价格等。  
  
  
 