

2023 注会《综合阶段》考前 3 页纸

一、对合并价差的处理

对于企业合并成本与合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额之间差额，按照下列原则进行处理：

1. 企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应确认为商誉。

合并商誉的确认

合并类型	处理原则
吸收合并	单户报表及相关账簿中反映为“商誉”
控股合并	合并报表中反映为“商誉”

2. 企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应计入合并当期损益。

合并中“负商誉”的确认

合并类型	处理原则
吸收合并	单户报表及相关账簿中反映为当期的“营业外收入”
控股合并	合并报表中反映为当期“营业外收入”

二、实施函证决策

(一) 被要求不实施函证的考虑

当被审计单位管理层要求对拟函证的某些账户余额或其他信息不实施函证时，注册会计师应当考虑该项要求是否合理，并获取审计证据予以支持。注册会计师应当保持职业怀疑态度，并考虑：（1）管理层是否诚信；（2）是否可能存在重大的舞弊或错误；（3）替代审计程序能否提供与这些账户余额或其他信息相关的充分、适当的审计证据。

(二) 函证的范围

1. 选取特定项目

（1）金额较大的项目；（2）账龄较长的项目；（3）交易频繁但期末余额

较小的项目；（4）重大关联方交易；（5）重大或异常的交易；（6）可能存在争议以及产生重大舞弊或错误的交易。

2. 运用审计抽样

如果运用审计抽样确定函证程序的范围，无论采用统计抽样方法，还是非统计抽样方法，选取的样本应当足以代表总体。

（三）典型项目的函证范围

1. 银行账户函证范围

注册会计师应当对银行存款（包括零余额账户和在本期内注销的账户）、借款及与金融机构往来的其他重要信息实施函证程序。

有充分证据表明某一银行存款及与金融机构往来的其他重要信息对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低，注册会计师可以不实施函证。

2. 应收款项函证的范围和对象

除非有充分证据表明应收账款对被审计单位财务报表而言是不重要的，或者函证很可能是无效的，否则，注册会计师应当对应收账款进行

易题不丢失半分，难题不放弃努力。

恭喜您已得 10 分重点内容看点!!!

三、视同发生应税销售行为

单位或者个体工商户的下列行为，视同发生应税销售行为：

- （1）将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费。
- （2）将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户。
- （3）将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者。
- （4）将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送给其他单位或者个人。
- （5）单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿销售应税服务、无偿转让无形资产或者不动产，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

四、重大资产重组行为的界定

（一）普通重大资产重组

上市公司及其控股或者控制的公司购买、出售资产，达到下列标准之一的，构成重大资产重组：

(1) 购买、出售的资产总额占上市公司最近一个会计年度经审计的合并财务会计报告期末资产总额的比例达到 50%以上。

(2) 购买、出售的资产在最近一个会计年度所产生的营业收入占上市公司同期经审计的合并财务会计报告营业收入的比例达到 50%以上。

(3) 购买、出售的资产净额占上市公司最近一个会计年度经审计的合并财务会计报告期末净资产额的比例达到 50%以上，且超过 5000 万元人民币。

(二) 特殊重大资产重组——借壳上市

上市公司自控制权发生变更之日起 36 个月内，向收购人及其关联人购买资产，导致上市公司发生以下根本变化情形之一的，构成重大资产重组，应当按照本办法的规定报经中国证监会核准：

【提示】上市公司股权分散，董事、高级管理人员可以支配公司重大的财务和经营决策的，视为具有上市公司控制权。

(1) 购买的资产总额占上市公司控制权发生变更的前一个会计年度经审计的合并财务会计报告期末资产总额的比例达到 100%以上；

(2) 购买的资产在最近一个会计年度所产生的营业收入占上市公司控制权发生变更的前一个会计年度经审计的合并财务会计报告营业收入的比例达到 100%以上；

(3) 购买的资产净额占上市公司控制权发生变更的前一个会计年度经审计的合并财务会计报告期末净资产额的比例达到 100%以上；

(4) 为购买资产发行的股份占上市公司首次向收购人及其关联人购买资产的董事会决议前一个交易日的股份的比例达到 100%以上；

(5) 上市公司向收购人及其关联人购买资产虽未达到本款第(1)至第(4)项标准，但可能导致上市公司主营业务发生根本变化。

【参考 IPO 相关原则】报告期进行业务重组是否属于主营业务发生重大变化的判断原则：

非同一控制下业务重组行为：对于重组新增业务与发行人重组前业务具有高度相关性的，被重组方重组前一个会计年度末的资产总额、资产净额或前一个会计年度的营业收入或利润总额，达到或超过重组前发行人相应项目 100%，则视为发行人主营业务发生重大变化；对于重组新增业务与发行人重组前业务不具有



高度相关性的，被重组方重组前一个会计年度末的资产总额、资产净额或前一个会计年度的营业收入或利润总额，达到或超过重组前发行人相应项目 50%，则视为发行人主营业务发生重大变化。

人难我难，我不怕难。

争抢 20 分重点内容已到达!!!

五、资本结构理论

1. 资本结构的 MM 理论

(1) 无税 MM 理论 —— 不考虑所得税因素，不存在最优资本结构。

命题 I	基本观点	企业价值和加权平均资本成本均与其资本结构无关
	相关结论	①有负债企业的价值等于无负债企业的价值； ②有负债企业的加权平均资本成本等于经营风险等级相同的无负债企业的权益资本成本； ③企业价值仅由预期收益所决定，即全部预期收益（永续）按照与企业风险等级相同的必要报酬率所计算的现值； ④企业加权平均资本成本与其资本结构无关，仅取决于企业的经营风险。
命题 II	基本观点	有负债企业的权益资本成本随着以市值计算的财务杠杆（债务/股东权益）的提高而增加。

(2) 有税 MM 理论 —— 最显著的特征是债务利息抵税对企业价值的影响。

命题 I	基本观点	随着企业负债比例提高，债务利息的抵税效应使得企业价值也随之提高，在理论上全部融资来源于负债时，企业价值达到最大。
	相关结论	有负债企业的价值等于具有相同风险等级的无负债企业的价值加上债务利息抵税收益的现值。
命题 II	基本观点	有负债企业的股权成本随着财务杠杆的提高而增加。
	相关结论	有债务企业的权益资本成本等于相同风险等级的无负债企业的权益资本成本加上与以市值计算的债务与权益比例成



		比例的风险溢价，风险溢价取决于企业的债务比例以及所得税税率。 【提示】 有税下的权益资本成本比无税下的要低。
--	--	--

六、企业国际化经营动因 —— 发展中国家跨国公司对外投资的主要动机

(1) 寻求市场。

(2) 寻求效率（案例材料表现为两点：第一，母经济体生产成本上升，特别是劳动力成本；第二，来自于低成本生产商的竞争）。

(3) 寻求资源（案例材料表现为取得更多自然资源/原材料的供应，例如矿产、石油、天然气等）。

(4) 寻求现成资产（案例材料表现为从发达国家获得品牌、专利、销售渠道、生产设施、管理经验、先进技术、资金、规模经济等）。

七、利润分配规则

1. 公司只能向股东分配“税后利润”。

2. 分配“当年税后利润”之前，必须提取税后利润的10%列入法定公积金，法定公积金累计额为公司注册资本的50%以上的，可以不再提取。

3. 公司的法定公积金不足以弥补以前年度亏损的，在依照上述规定提取法定公积金之前，应当先用当年利润弥补亏损。

4. 公司可以自愿从税后利润中提取“任意公积金”，但须由股东会或者股东大会作出决议。

5. “弥补亏损和提取公积金后所余税后利润”，通常应按股东持股比例分配（具体来说，有限责任公司按照股东实缴的出资比例分配，但全体股东约定不按照出资比例分配的除外；股份有限公司按照股东持有的股份比例分配，但股份有限公司章程规定不按持股比例分配的除外）。

我有信心，我成功，高分看点内容已完结!!!

