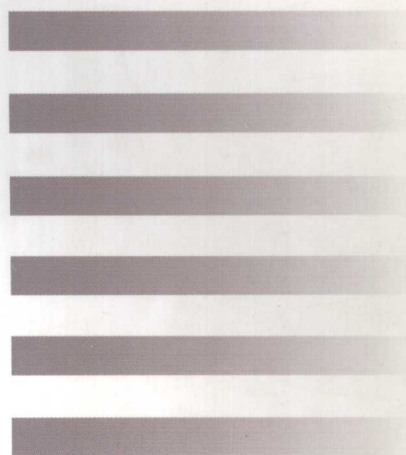
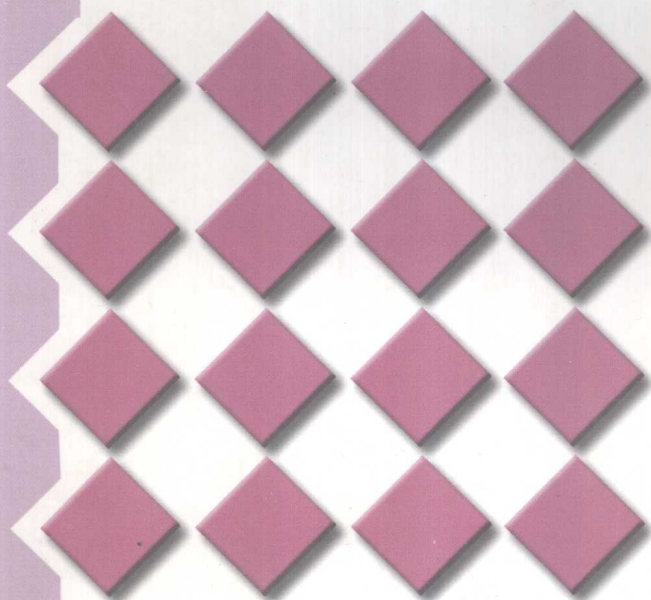


注册会计师专门化系列教材

(第二版)

高级财务会计



中国注册会计师教育教材编审委员会 编



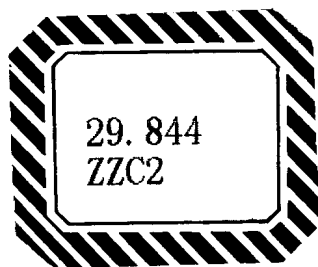
经济科学出版社

注册会计师专门化系列教材

高级财务会计

(第二版)

中国注册会计师教育教材编审委员会 编



经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计/中国注册会计师教育教材编审委员会编.
北京: 经济科学出版社, 2002.11
ISBN 7-5058-3285-9

I. 高… II. 中… III. 财务会计-高等学校-教材 IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 089014 号

责任编辑: 张余文 郭宝荃

责任校对: 董蔚挺

版式设计: 波视盈通

技术编辑: 潘泽新 袁 雷

高级财务会计

中国注册会计师教育教材编审委员会 编
经济科学出版社出版、发行 新华书店经销
社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100036
总编室电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: www.esp.com.cn

电子邮件: esp@esp.com.cn

北京密兴印刷厂印装

787×1092 16 开 36 印张 660000 字

2002 年 11 月第一版 2002 年 11 月第一次印刷

印数: 0001—8000 册

ISBN 7-5058-3285-9/F·2639 定价: 52.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

序

中国注册会计师行业经过二十多年的改革与发展，行业管理水平得到不断提高，参与、服务我国经济体制改革和现代化建设的程度日益加深，成为市场经济体系中重要的中介服务行业之一。党和国家领导人对中介服务业的发展非常重视。朱镕基总理把培养注册会计师的任务称为千秋万代的事业，是奠定社会主义市场经济基础的一件极为重要的事情。

目前，全国共有执业注册会计师 5.4 万人，非执业会员 7.2 万人，他们对我国经济发展和对外开放起到了积极的促进作用。但这支队伍无论在数量上还是在质量上与党和国家领导同志提出的要求都有很大的差距，还远远不能满足社会需要。为此，国务院成立了全国注册会计师培训工作领导小组，并从 1994 年起在部分高等院校开设了注册会计师专业方向教育，着重培养注册会计师的专门人才。目前，全国有 22 所院校开设了注册会计师专门化教育，到 2001 年止，已培养了 3 659 名毕业生，其中大部分学生步入了注册会计师行业。22 所院校经过几年来的努力，在教学方法探索、师资队伍建设、基础设施建设等方面取得了显著的成绩，培养了一大批高素质的优秀人才，为加快实现党中央、国务院领导提出的培养 30 万注册会计师的宏伟规划发挥了重要的作用。同时，开设注册会计师专业方向教育也大大提高了注册会计师的社会声誉。

如何办好注册会计师专业方向的教育，关键之一就是要根据注册会计师的职业要求，开发出一整套科学、规范、高水平的教材。1994 年，全国注册会计师培训工作领导小组成立了中国注册会计师教育教材编审委员会，组织编写了九门核心教材，经过几年的试用，效果良好。但随着社会经济的不断发展，注册会计师业务不断扩展，该套教材的部分内容已经落后或不适应教学需要。为此，1999 年，全国注册会计师培训工作领导小组成立了第二届中国注册会计师教育教材编审委员会，决定对原九门核心教材进行修订。教材体系仍由原九门课程组成，这次重新修订的教材涉及六门：《中级财务会计》、《高级财务会计》、《财务管理》、《审计》、《成本会计》和《电算化会计与审计》，每门课程包括编写大纲、教材、学习指导书和教师用书等。考虑到《管理咨询》的内容较广且难于成体系，这门课程由各院校根据

自身特点开设。《经济法》和《税法》这两本教材的时效性较强,学生可直接采用当年注册会计师考试用书。重新修订的六门核心教材体现出以下几个特点:理论为主、兼顾实务;国内为主、国际协调;充分体现近年来我国会计、审计的改革成果;具有前瞻性,体现“新而美、少而精、高而通”,做到易教易学,减轻学生负担;体现专业方向教材的特色,加强案例教学。新修订的教材大纲都广泛征求相关院校意见,作者通过反馈的意见再编写初稿,并通过举办师资研讨班的形式,广泛征求各院校任课教师的意见,编写出第二稿,再经过反复论证,反复修订,力求体现出统编教材精神,切实保证教材的水平和质量。每门教材确定主审负责制和总纂制。经过艰苦不懈的努力,这套凝聚着众人智慧和心血的注册会计师专业方向系列教材终于与读者见面了。

这套教材既是注册会计师专业方向的学历教育教材,又可作为注册会计师行业的从业人员及社会有关人士学习会计、审计专业知识的自学教材。

在编写过程中,教材和学习指导用书难免有疏漏、错误之处。衷心希望各位专家、学者及广大读者对这套教材提出宝贵意见和建议,便于再版时进行修订。



2001年12月

第二版修改说明

《高级财务会计》本版与第一版的最大变化在于：

1. 在企业合并及合并财务报表部分，在第七章删除了“子公司的库藏股业务”；在第八章删除了“企业集团的所得税会计”，增加了“比例合并”和“从个别现金流量表编制合并现金流量表”的内容。

2. 第九章合伙会计将原两章并为一章。

3. 第十二章增加了分部信息披露制度的演进，美国财务会计准则委员会和国际会计准则委员会的最新研究成果，以及我国最新的有关规定，增加了我国上市公司分部信息披露的释例。

4. 删除了原第五篇“政府与非营利组织会计”两章以及原第二十章“房地产”和第二十三章“所得税”（后者被移到《中级财务会计》）。

5. 第十六章租赁分类中，补充了我国租赁会计准则的内容，并列示了我国承租人会计处理的流程图。

6. 第十七章改为“养老金会计”，增加了我国的有关规定。

7. 第十八章增加了“金融互换会计”一节。

8. 第十九章全部重写，对我国债务重组、财务困难企业重组和破产清算作了全面论述，在参考国外做法的同时，紧密联系我国实践，如债务重组准则、《破产法（试行）》有关规定等。

目 录

第一篇 企业合并与合并财务报告

第一章 企业合并	(1)
第一节 企业合并的动因、含义与方式.....	(2)
第二节 企业合并的购买法.....	(6)
第三节 企业合并的权益结合法	(15)
第四节 购买法和权益结合法的比较	(20)
第二章 购并日的合并财务报表	(30)
第一节 合并财务报表的性质与合并范围	(31)
第二节 购买全部股份时的合并财务报表	(34)
第三节 购买部分股份时的合并财务报表	(44)
第四节 下推会计	(52)
第五节 权益结合法下的合并财务报表	(55)
第三章 购并后的合并财务报表	(60)
第一节 长期股权投资的会计处理方法	(61)
第二节 全资子公司下的合并财务报表	(67)
第三节 非全资子公司下的合并财务报表	(76)
第四节 不完全权益法下的合并财务报表	(84)
第五节 权益结合后的合并财务报表	(90)
第四章 企业集团内部的存货业务	(95)
第一节 企业集团内部交易的性质与种类	(96)
第二节 存货购销业务抵销的一般程序	(97)
第三节 存货顺销.....	(104)

第四节 存货逆销	(113)
第五章 企业集团内部的长期资产业务	(125)
第一节 固定资产购销业务	(126)
第二节 无形资产转受业务	(142)
第三节 固定资产租赁业务	(152)
第六章 企业集团内部的债券和优先股业务	(159)
第一节 集团内部债券业务的性质	(160)
第二节 子公司购入母公司债券	(162)
第三节 母公司购入子公司债券	(171)
第四节 企业集团内部的优先股业务	(179)
第五节 企业合并前的内部交易	(187)
第七章 股权结构变动和复杂控股关系	(189)
第一节 母公司购入和出售子公司股份	(190)
第二节 子公司的增减资业务	(199)
第三节 间接控股	(205)
第四节 相互持股	(214)
第八章 期中合并、合并现金流量表和比例合并	(221)
第一节 期中合并	(222)
第二节 合并现金流量表	(229)
第三节 比例合并	(243)

第二篇 合伙与分支机构会计

第九章 合伙会计	(248)
第一节 合伙的性质	(249)
第二节 合伙的初始投资与经营	(251)
第三节 合伙权益的变动	(262)
第四节 合伙解散与清算	(270)
第十章 分支机构会计	(287)
第一节 分支机构与销售代理处	(288)
第二节 总部与分支机构往来	(291)
第三节 分支机构的其他会计问题	(300)
第四节 联合财务报表	(304)

第三篇 特殊会计报告

第十一章 物价变动会计	(311)
第一节 原始成本会计的局限性	(312)
第二节 一般购买力会计	(318)
第三节 现行成本会计	(327)
第四节 各种会计模式的比较	(335)
第十二章 分部报告与中期报告	(340)
第一节 分部报告	(341)
第二节 中期报告	(357)
第十三章 公开发行股票公司的信息披露	(366)
第一节 公开发行股票公司在我国的发展	(367)
第二节 公开发行股票公司的信息披露	(369)
第三节 公开发行股票公司信息披露的方式和内容	(372)

第四篇 外币业务会计

第十四章 外币业务	(388)
第一节 外汇和外汇市场	(389)
第二节 外币记账方法	(397)
第三节 外币交易的会计处理	(400)
第四节 远期合同和套期保值	(405)
第十五章 外币财务报表折算	(415)
第一节 外币财务报表折算概述	(416)
第二节 外币财务报表折算的方法	(419)
第三节 外币财务报表的折算与合并	(426)

第五篇 其他专题

第十六章 租赁	(440)
第一节 租赁概述	(441)
第二节 承租人会计	(446)

第三节	出租人会计	(457)
第四节	租赁中的特殊会计问题	(462)
第五节	租赁在财务报告中的披露	(480)
第十七章	期货与金融互换会计	(483)
第一节	期货交易与期货市场	(484)
第二节	期货交易会计	(489)
第三节	金融互换会计	(499)
第十八章	养老金会计	(510)
第一节	退休办法的种类	(511)
第二节	养老金的性质及其会计特征	(514)
第三节	定额给付养老金办法的会计处理	(515)
第十九章	债务重组、企业重组与破产清算	(534)
第一节	债务重组	(535)
第二节	企业重组	(544)
第三节	破产清算	(550)
后记		(565)

第一篇 企业合并与合并财务报告

第一章 企业合并

学习提要

企业合并指两家以上企业的经济资源和经营活动置于一个管理机构或集团控制之下，形成一个经济实体的企业组合方法。企业合并按法律形式可分为吸收合并、新设合并和控股合并三种；按涉及的行业分为横向合并、纵向合并和混业合并。吸收合并使被吸收的企业丧失法人资格；新设合并使参与合并的原企业解散，成立新的企业；控股合并，指一家企业持有另一家企业半数以上有投票表决权的股份。

处理企业合并的会计方法有购买法和权益结合法两种。购买法视企业合并为购入资产，并入的资产和负债按公允价值记录，合并成本超过可辨认净资产公允价值的差额，确认为商誉，或直接冲销所有者权益。在购买法下，被并企业的留存利润不能并入；只有合并后的利润才能并入主并企业的财务报表。

权益结合法视企业合并为现有所有者权益的合并，即原企业股东净资产、风险和才能的联合，所以资产和负债仍按原来的账面价值记录，在账上也不确认商誉。在权益结合法下，被并企业的留存利润应全部并入，不论合并发生在年度的哪一时点，被并企业当年的利润要全部并入。企业合并业务采用何种会计方法与合并的法律形式无关。

权益结合法对主并企业产生了有利的经济影响，备受企业欢迎。但此法的应用受到各国会计管理机构及国际会计准则委员会的限制。

企业合并 (business combination), 也称企业兼并, 是指两家以上企业的经济资源和经营活动置于一个管理机构或集团控制之下, 形成一个经济实体的企业组合方式。通过购买股份或净资产将原来彼此独立的几家企业联合起来, 是企业扩充规模, 寻求发展的一个重要方式。自 20 世纪 80 年代中期进行城市经济体制改革以来, 我国企业掀起了企业兼并的浪潮。1988 年, 全国被兼并的企业已超过 1 500 家; 1989 年又有 2 315 家企业兼并了 2 559 家企业。进入 20 世纪 90 年代, 随着证券市场的建立和发展, 国有企业的转制, 企业兼并更是方兴未艾, 并成功地实现了多起跨国兼并, “买壳上市”。1998 年以来还出现了多起上市公司换股合并非上市公司的事例。

本章主要以我国企业合并的实践为背景论述企业合并及其会计处理。

第一节 企业合并的动因、含义与方式

一、企业合并的动因

企业是国民经济的细胞, 是产生国民收入的源泉。任何一个生产商品或提供劳务的企业, 不仅是一定生产要素的有机结合, 而且还是各种权益在特定状况下的集中表现。生产要素的组合情况反映了社会一定的科学技术水平, 而企业的权益构成则体现着社会属性, 权益的变动和转移最终反映着人们利益趋向的变化。在市场经济体制下, 企业按照特定的生产技术条件将生产要素结合起来, 进行生产和经营活动, 用取得的收入弥补成本、费用, 获取利润, 求得生存和发展。

但在充分竞争条件下, 企业会处于不平等的发展状态。有些企业外部条件好, 经营管理得当, 在市场中处于优势地位; 另一些企业则处境维艰, 难以生存。企业的所有者必然会对这种状况作出灵活的反应, 在经济状况良好, 市场前景广阔时, 会不断地注入权益资本, 以获取更大的盈利; 当企业经营不善, 前景黯淡时, 势必会采取相应的措施, 其中包括转让其企业, 换取货币性资产, 以避免遭受更大的损失。

即便有些企业经营状况较好, 但通过被其他企业合并, 其资产可望得到更加有效的利用, 也有必要被合并。另一方面, 一些经营管理良好的企业, 为进一步扩大市场份额, 提高企业的资信, 也有扩张的动机, 要求以较低的代价获取现有的经济资源, 包括已经形成的生产能力。因此, 在市场经济条件下, 由于企业间的竞争而引发的产权转让, 以及产权转让过程中产权交易市场的形成, 终将导致企业间的合并。企业合并是市场经济发展的必然产物。

从宏观经济的角度看, 企业合并具有现实的经济意义。

第一,从整个社会考察,让经营良好的扩张型企业合并那些经营管理不善的企业,至少可以做到现有资本的保全,中止亏损企业对经济资源的浪费,避免给社会造成负面影响。由于将被并企业的生产要素按照经营良好的企业的客观条件进行组合,使原来效益不佳的经济资源在新的组合下实现增值的目的。

第二,由企业产权转让引起的合并,促使有限的经济资源流向社会需要的产业,从而引起产业结构和产品结构的调整。通过优化生产要素组合,调整了生产能力,提高了资产的使用效益。坚持优胜劣汰,通过合并手段,实现生产要素的合理流动,对国民经济的良性循环具有重要意义。

第三,与破产这一避免资本损耗的最终手段相比,企业合并无疑是一种积极的措施。企业合并不是破坏被并企业的生产能力,而是将其生产要素按新的要求重新组合,可以避免企业破产给社会带来的震荡,不失为阻止资本损耗的明智之举。

从微观经济角度看,企业扩大规模可以采取几种办法,何以要通过合并其他企业的办法,而不是新建厂房、自置设施?诚然,企业合并有各种各样的原因,但主要可概括如下:

(1) 节约成本。通常,一家企业通过企业合并取得所需设备和生产能力,比自己新建同样设备,形成同样生产能力,费用可能要省。

(2) 降低风险。购买已有的产品生产线,接受现有的市场,通常比开发新产品,拓展新市场风险要小。当企业以分散风险为目标实施企业合并时,尤其如此。

(3) 能较早利用生产能力。通过企业合并取得的固定资产,可望在短期内投入运行,马上转化为生产能力。而企业新建设备会耗用较长的建造时间,从而延误生产时机。

(4) 取得无形资产。企业合并可能是为了取得有形的经济资源,但更可能是为了取得无形资产,如专利权、专营权、管理技术、优越的地理位置,甚至是进出口特许权等。这可能是某些企业合并的主要动因。

(5) 实现协同效应。协同是指通过合并双方优势的单向或双向转移,而使合并后双方的价值总和大于合并前双方价值的简单相加值。优势企业的强强联合,或优势互补,可以使合并产生多种协同效应。

(6) 免息优惠。按照政府规定,经济效益好的国有企业兼并连续三年亏损并贷款逾期两年以上、贷款本息确实难以归还的国有企业,根据被兼并企业资产负债的实际状况,经银行核查同意后,可以免收被兼并企业原欠银行贷款利息。

二、企业合并的含义

国际会计准则委员会(International Accounting Standard Committee, 简称

IASC) 第 22 号准则《企业合并》指出:

企业合并是一家企业取得对另一家或多家企业控制, 或者联合二家或更多企业的结果。

美国会计原则委员会 (Accounting Principles Board, 简称 APB) 颁布的 1970 年 11 月起生效的第 16 号意见书《企业合并》第一段对企业合并所下的定义如下:

企业合并指一家公司与一家或几家公司或非公司组织的企业合成一个会计主体。

这一会计主体继续从事以前彼此分离、相互独立的企业的经营活动。

我国《公司法》提到了企业合并, 但没有定义。财政部 1996 年颁布的《企业兼并有关财务问题的暂行规定》对兼并的定义是:

本规定所称“兼并”, 指一家企业通过购买等有偿方式取得其他企业的产权, 使其失去法人资格或虽然保留法人资格但变更投资主体的一种行为。

企业合并概念说明, 参与合并的企业在联合之前是独立的, 合并之后形成了新的会计主体 (经济实体)。虽然一家或更多家企业可能丧失其独立的法人资格, 但从会计上看, 法人资格的消失并不是企业合并的必要条件。

因此, 只要以前彼此独立的企业合成一个会计主体, 而它们的经济资源和经营活动处于单一的管理机构控制之下, 那么就构成了企业合并。合并的实质是控制, 而不是法律主体的解散。一个或几个企业成为别的企业的子公司, 一家公司将其净资产转移给另一家公司, 以及几家公司将其净资产转移给一家新建立的公司, 均可认为实施了企业合并。同样, 一家企业持有了另一企业的多数有投票表决权股份, 也是企业合并。

从理论上说, 只有持股的份额占被投资企业有投票表决权的股份 50% 以上, 才达到控制的目的。所以, 即使一家企业持有另一企业不到 100% 的股权, 只要在 50% 以上, 也就完成了企业合并。

在有些国家, 由于公司股份分散在许多股东手中, 一家企业购买了另一家企业不足 50% (例如 40%) 的有投票表决权股份, 就足以达到控股的目的。这样, 40% 就是控股比例。可见, 完全控制另一家企业经营和财务方针所需的持股比例并不是绝对的。合并的概念应以投资企业对被投资企业的生产经营管理是否有控制能力为准, 而不论其持股比例多少。

在企业合并时, 主并公司所采用的代价形式, 主要有现金、债券和股票 (出资证明书) 等。也就是, 主并公司可以向被并企业的所有者或股东支付现金, 签发债务证书 (如票据、债券), 还可以发给新发行的本企业股份。以交换股份方式完成合并的, 称为换股合并。

三、企业合并的方式

企业合并可按不同的标志加以分类。最常见的是按照法律形式和合并所涉及的行业加以分类。

按照法律形式，企业合并可分为吸收合并、新设合并和控股合并三种。

吸收合并 (merger)，即两家或更多家企业合并成一家企业。经过吸收合并，参与合并的企业通常只有其中一家继续保留其法人地位，另外一家或几家企业在合并后丧失法人地位，不复存在，即 $\text{甲} + \text{乙} = \text{甲}$ 。例如，甲、乙两公司合并，乙公司被甲公司所吸收，并丧失法人资格，成为甲公司的分厂或分部。甲公司为此扩大了业务和经营规模。吸收合并的具体办法，可以由继续存在的甲公司以现款购买，发给股票或签发出资证明书等形式换取不复存在的乙公司的各种资产，并承担后者的全部债务。

新设合并 (consolidation)，指创建新企业的合并。经过新设合并，原有的各家企业均不复存在，而是合并成一家新的企业。例如，甲公司与乙公司合并成丙公司。参与合并的甲、乙两公司的法人地位均告消失，成为新成立的丙公司的分厂或分部，即 $\text{甲} + \text{乙} = \text{丙}$ 。新组建的丙公司接受甲、乙两公司的资产和负债，并向其所有者签发出资证明书（或股票）。如果甲、乙两公司的原所有者不再是新建的丙公司的所有者，那么，丙公司的所有者应向甲、乙公司的原所有者支付产权转让价款，原所有者不再继续参与新建丙公司的经营管理，也不再有权分享新建丙公司以后实现的税后利润。

控股合并 (acquisition of majority interest)，指一家企业买入或取得了另一家企业有投票表决权的股份或出资证明书，且已达到能控制后者经营和财务方针的持股比例。例如，当甲公司购入乙公司 50% 以上股份时，可完全掌握乙公司的生产经营管理大权，甲公司成为控股公司 (holding company)，也称母公司 (parent company)，乙公司成为甲公司的附属公司 (affiliated company)，也称子公司 (subsidiary company)。这时，甲公司要编制合并财务报表，从会计上说，即 $\text{甲} + \text{乙} = \text{甲}$ 、乙的合并财务报表。

按照企业合并所涉及的行业，合并又可分为横向合并、纵向合并和混业合并三种。

横向合并 (horizontal integration)，也称水平式合并，指生产工艺、产品、劳务相同或相近的企业间合并。如世界著名的德国奔驰汽车公司和美国克莱斯勒汽车公司进行的合并，上海浦东大众出租汽车公司合并申华长途客运公司。横向合并的目的在于，把一些产品或劳务相似的企业联合起来，组成企业集团，以实现规模效

益；或者是利用现有生产设备，增加产量，提高市场占有率，在激烈的竞争中处于有利的地位；或者是优势互补，共渡难关。横向合并会削弱企业间的竞争，甚至造成垄断的局面，在一些国家受到反托拉斯法（antitrust law）的限制。

纵向合并（vertical integration），也称垂直式合并，指生产工艺、产品、劳务虽不相同或相近，但具有前后联系的企业间合并。参与合并的各家企业，其产品相互配套，或有一定内在联系，形成产供销一条龙。譬如，汽车制造企业合并橡胶轮胎厂或零配件厂，可保证汽车轮胎和零配件的供应。又如钢铁冶炼厂合并煤炭采掘企业和运输企业，组成钢铁联合公司，既保证了钢铁冶炼所需的燃料，又可使产品、原材料的运输得以畅通。

混业合并（conglomeration），也称多种经营合并，指生产工艺、产品、劳务没有内在联系的企业间合并。如上海日立电动工具有限公司于1994年8月合并了上海护身用品织造厂。这种合并的主要目的在于分散经营风险，提高企业的生存和发展能力；或者是一方利用另一方的环境条件，进一步拓展市场。经过混业合并，一般会形成跨行业的企业集团。

我国《公司法》第一百八十四条指出，公司合并可以采取吸收合并和新设合并两种形式。没有提到控股合并。这可能与我国目前股份公司国有股占大多数，且国有股不能上市流通有关。但事实上在我国非公司组织的企业，控股合并这种形式是客观存在的。

依照《公司法》规定，公司合并应当由合并各方签订合并协议，并编制资产负债表及财产清单。公司合并时，合并各方的债权、债务，应当由主并公司或者新设的公司承继。

企业合并的会计包括主并企业和被并企业两方面，本章主要从主并企业的角度加以论述。主并企业对企业合并业务，可采用购买法和权益结合法处理。以下各节主要讨论这两种处理合并业务的会计方法。

第二节 企业合并的购买法

一、购买法的特点

在许多企业合并中，往往是主并企业以现金或其他代价购入另一家企业。购买法（purchase method）假定，企业合并是一家企业取得被并企业净资产的一项交易，这一交易与企业直接从外界购入机器设备、存货等资产并无区别，所以，购买

法有如下特点：

(1) 主并企业要按公允价值记录所收到的资产和承担的债务，取得被并企业的成本要按与其他经济业务相同的方法加以确定，即将合并成本按合并日各自的公允价值 (fair value)，分配到所取得可辨认资产和所承担的债务。

(2) 合并成本超过所取得的被并企业净资产公允价值的差额，记为商誉，在规定的年限内分期摊销，记入各期损益，也可将其列为主并企业留存利润的减项。但在控股合并方式下，合并分录不出现商誉。我国规定商誉分 10 年摊销，计入损益。

(3) 合并时的相关费用分几种情况处理：若以发行股票为代价，股票登记和发行成本直接冲销股票的公允价值，即减少资本公积；法律费、咨询费和佣金等其他直接费用增加并入净资产或投资的成本；合并的间接费用记为当期费用。

(4) 主并企业的损益既包括当年自身实现的损益，还包括合并日后被并企业所实现的损益。

(5) 主并企业的留存利润有可能因合并而减少，但不能增加；被并企业的留存利润也不能转入主并企业。

采用购买法，需要解决被并企业资产、负债的确认、评估，商誉的计算，以及成交价格确定等问题。下面分别叙述。

二、被并企业净资产的确认和评估

在吸收合并和新设合并情况下，被并企业的法人资格消失。这时通常需要进行财产清查、资产评估和结束旧账的工作。分述如下。

首先，被并企业应当编造财产清册，检查和核实账面记录是否正确，账实是否相符，债权债务是否存在。对财产清查过程中发现的资产盘盈、盘亏、毁损、报废等，应当按照正常会计程序进行处理，并进行结账。结账后的“未分配利润”账户如为贷方余额，应转入“盈余公积”账户；若为借方余额，应在经主管财政机构审批后，冲减“盈余公积”和“资本公积”账户，不足部分冲销“实收资本”账户。

需要指出的是，被并企业账面上的待摊费用和待摊税金，在以后仍然可能有益于主并企业的，如被并企业预付的财产保险费、购买的印花税票等，应当继续保留这些账户的余额。另一方面，由于企业合并造成的产业结构调整，生产经营活动有所变化，被并企业的一部分待摊费用不能继续在以后各期为主并企业服务，应确认为损失。

此外，被并企业在合并过程中会支付各种清理维护费用，包括合并过程中发给职工的基本工资、价格补贴、福利费用、设备维修费、管理费等，应由被并企业负担，从其所有者权益中扣除。