

研讀高松著「高等會計學」習題解答指引

高等會計學 習題解答

高 松・蔡博賢 著

五南圖書出版公司

研讀高松著「高等會計學」習題解答指引

高等會計學 習題解答

高 松・蔡博賢 著

五南圖書出版公司

高等會計學習題解答

中華民國75年 9月初版

著作者 高 松·蔡博賢

發行人 楊 榮 川

發行所 五南圖書出版公司

局版臺業字第0598號

臺北市銅山街1號

電話：3916542

郵政劃撥：0106895-3

印刷所 茂榮印刷事業有限公司

臺北縣三重市重新路五段632號

電話：9951628・9953227

定價： 200 元

(本書如有缺頁或倒裝，本公司負責換新)

高等會計學習題解答

目 次

第 1 章 合夥組織、及經營變動.....	1
第 2 章 合夥清算；合營冒險事業.....	33
第 3 章 清算及公司重整.....	61
第 4 章 遺產及信託會計.....	83
第 5 章 分期收價銷售及寄承銷.....	107
第 6 章 分店會計：合編財務報表.....	145
第 7 章 政府會計原理.....	181
第 8 章 非營利組織會計.....	213
第 9 章 企業組合.....	233
第 10 章 合併財務報表：權益結合的企業結合.....	265
第 11 章 合併財務報表：在購入企業組合日.....	293
第 12 章 合併財務報表：購入企業組合日後.....	325
第 13 章 合併財務報表：公司間損益交易事項所得稅、及合併 財務狀況變動.....	359
第 14 章 合併財務報表.....	415
第 15 章 分級報告：期中財務報表；對證管會的會計及報告...	469
第 16 章 多國企業會計.....	497

第一章

合夥組織、經營及變動

《溫 習 題》

1 合夥是各合夥人權利及責任的一個結合體，而非獨立的法人。茲將合夥之主要特質與其他企業組織之不同點，撮述如次：

- a 易於組織：合夥與公司不同之點，在合夥人可經由二人或更多人，彼此口頭或書面約定，或竟由彼此間行為暗示，即可成立。
- b 壽命有限：一合夥可能因一位合夥人死亡、退夥、破產、無行為能力、或開除而告解體。新合夥人加入，就法律觀點而言，要使前合夥結束，而新合夥成立。
- c 互為代理：每位合夥人均有權為合夥採取行動，及簽訂對合夥有約束力的契約。
- d 無限責任：一合夥的所有合夥人，對合夥負債，負有個人責任，同時亦均有權為合夥而採取行動。
- e 共有合夥財產及損益分配權：一人將其資產投資於合夥時，彼即失去對原投資財產之要求權，而僅取得一項合夥全部資產的衡平權益。合夥的各合夥人，對合夥損益亦享有衡平權益。

2 為使所有合夥人不論以現金或其他財產投資，能有一項實在而一致的衡量基礎，合夥對於非現金資產應按其投資當日的允當價值列帳。至於合夥續後將非這項現金資產處分，所產生的利得或損失，應按約定淨損益

比例分配給各合夥人。

- 3 合夥組織是人的結合，在一方面出資一方面出力的觀念下，合夥人對合夥提供勞務係屬理所當然的。因此合夥人以勞務出資，就理論上而言，是屬不當。合夥人以加入合夥前的勞務所得或發現自然資源，秘方等作為投資者，是資產投資，不能解釋為勞務投資。至於合夥人中有在出力方面有特殊知識、技能或聲譽，足使合夥獲得額外利益者，及享有較大利益的分配，或以獎金方式，由其他合夥人讓與部份資本，而享有較本身出資為大的權益，又以借記商譽作為列記勞務出資的主張，實違背會計上「商譽」所具的定義。以勞務出資之合夥人不受損失之分配，顯然違背合夥人共享損益分配權之特質，且亦生弊端。
- 4 傳統上專業性組織如醫生、牙醫、律師、會計師等不以公司方式經營。其所以不得採用公司組織的理由之一，即專業人士對於行為將藉此逃避個人責任，而其個人對病人或委託人所負的保密關係亦將受到危害。但是美國近年來有些州已注意到修改州法，允許專業組織以公司方式經營。公司方式經營將減輕所得稅負而使所有主的責任有限。美國內最大規模的全國性經紀商最近大多數已由合夥改為公司。美國會計師公會現在亦允許會計師事務所以公司組織。
- 5 合夥貸給合夥人的款項通常應分入資產類，至於應列為流動抑或非流動，則視其預計清償時間而定。如果為數過大且清償成問題時，則將此項貸款自合夥人資本科目內沖抵，應是合理的。向合夥人借入的款項，須視其到期時間長短，分別列入流動或非流動負債項下。貸給合夥人或向合夥人借入的款項，應予充分揭露，並不得與對外界的應收應付款項相混。由貸給合夥人款項所獲得的利息，應以收益列入利益表內；因向合夥人借入款項所負擔的利息，應列作企業的費用。換言之，合夥與合夥人間可有債權人債務人的關係存在。
- 6 合夥人薪給通常被認為是分配合夥淨利的一項方法，而非企業的費用。

因此合夥人薪給將不出現於合夥利益表內，而可列示於利益表的淨利分配內。

7 合夥契約內應包括的事項通常如次各點（僅需要六點）：

- a 合夥成立日期，契約繼續有效期間，合夥人姓名，暨合夥名稱與性質。
- b 各合夥人投資數額，非現金資產投資的作價手續，及不依約繳交暨維持約定資本額的罰則。
- c 授予各合夥人之職權，及各人的權利義務。
- d 所採用的會計年度，會計帳冊記錄性質，財務報表，暨會計師審查等事項。
- e 淨利分配計劃，包括淨利衡量及分配給合夥人的頻次。
- f 合夥人薪給及提用；譬如超過提用有處罰者，其罰則。
- g 合夥人所投保壽險，以合夥抑以殘存合夥人爲受益人。
- h 爭端仲裁，及合夥在訂定期限終了時，或在遇有合夥人死亡或退夥時對清算結束的約定。避免嚴重爭執的一件特別重要事項，即爲對企業資產，包括商譽的評價手續，及清結死亡合夥人財產方法的約定。

8 合夥淨損益的產生，就合夥人方面而言，一般與各合夥人「出錢」及「出力」有關；而「錢」與「力」對淨損益之關係，復因業務性質而有所不同，故合夥淨損益分配基礎常有多種。下面是可供合夥淨損益分配方法中的五種。

- a 淨損益平均或按其他比例分配。
- b 淨損益按合夥人特定日期的資本比例，或按當年度平均資本比例來分配。
- c 給各合夥人薪給，資本息，而餘額按約定比例分配。
- d 給各合夥人薪給，餘額按約定比例分配。
- e 給經理合夥人獎金，而餘額按約定比例分配。

9 給予丙的條件沒有明確界說。這不一定是說他將獲得三分之一的贏利分配權，因爲合夥人享有的贏利分配權可能與其對企業所享有的權益比例完全不同。爲澄清所提條件計，必須說明丙將獲得贏利分配權的百分比

及其占有特定資本總額的比例。

10. 這兩種贏利分配的建議將是完全相同的。換言之，如果所餘贏利亦按合夥人資本比例分配，則勿庸給予資本息。

11. 因合夥人資本科目餘額可能時在變動，一般而言，資本數額可有原始、平均、期初、期末之不同，因此甲乙丙合夥契約所約定的損益按合夥人資本額比例分配，未能明確指出資本額係屬原始、平均、期初或期末，至實際執行時可能發生爭執。

12. 合夥所收到的 \$ 80,000 現金是在利益分配比率由 50 : 50 改為 70:30 之後，才實現的以前年度調整項目。由於所收的這筆現金原發生於上年度贏利平均分配之時，故此項 \$ 80,000 收入理應平均分配。雖然這項可能解決的爭執案件，在利益分配比例變動當時就應考慮到，並特別訂明在獲得了結爭執後之任何數額之分配；惟若沒有特別約定，則梅麟當有理由堅持這筆現金是屬於本年度才實現的收入，應按 70 : 30 新比例分配。本實例強調合夥利益分配比例在變動時，應慎重檢討資產評價及未完成的交易事項。

13. 在通常情形下勿庸於每次合夥人變動時，把合夥會計帳冊記錄之資產，按當時允當價值重予調整。會計人員在確定資產作價變動是否適當時，應考慮到交易事項的實質而非其形式。譬如，所有主權權益變動所具的重要性如何？會計帳冊記錄持續與一致，是否較所有權移轉要為資產建立起新的會計基礎來得重要。

例如，設甲乙兩合夥人贏利平均分配，茲將其合夥的 90 % 權益，以等於全部資產帳面數額兩倍之數售給丙；這時新合夥人便成為最具有影響力的所有主，因而將帳目修正，以顯示由新合夥所獲得的價值，白屬適當合理。

另一方面，又例如辛壬兩合夥人贏利平均分配，辛壬同意將壬的 5 % 權益讓售給癸，許其加入合夥。這項所有主權益的微小變動，當不必變動

現有資產評價。

最後，我們必須了解支付給退夥合夥人的數額（或向入夥合夥人收取價款），可按現有允當價值處理，而不必變動合夥會計帳冊的資產評價。

14. 一新合夥人加入合夥所投資數額超過其所獲得的權益帳面值時，可以給老合夥人紅利或將購價所隱含的商譽列記入帳。紅利法具有資產作價維持成本原則的優點，且與合夥為一繼續經營企業個體的觀念相符合。支持商譽法的理由是可使企業所有包括有形及無形在內的資產，能按新合夥人入夥當時的公允價值列帳。

15. 設立多年的合夥，其資產價值自取得日後已發生巨額的變動，因此其帳面數額可能與現有允當價值有段距離。假若現有允當價值高出其帳面數額為數巨大，並於讓陳六加入合夥時加以承認的話，則這項利得應由三位老合夥人平均分享。另一方面，若這些價值增加數在陳六加入時未予承認，而這項資產即加以處分，則陳六將享受到四分之一在其加入合夥前已存在的利得數額。因此讓一位新合夥人入夥的公平條件，必須將由老合夥轉來的資產價值及新合夥人投入的資產價值，均應按當時允當價值加以衡量。

把合夥資產帳面數額變動的另一種方法，即確定價值增加數，再根據此項資料以確定讓新合夥人加入合夥應支付的數額。新合夥人因此而額外所付出的數額，應由老合夥人按約定贏利分配比例分享。

16. 甲所持一項存貨按既定作價方法一致運用之理由，就繼續經營企業而言，是完全合邏輯的，但在確定一位退夥合夥人的權益時則不適用。而實際上是將其資產權益售給其餘各合夥人，而對其權益的最公平作價，即按當時允當價值計算。如果繼續經營的合夥人不願意變動存貨科目，則另一可行的方法，便是按當時重置價值超過帳面數額之數，分配入丙資本科目，以確定其適當的清結數額。其相對的借方記錄應記入甲及乙資本科目，而這整套手續可稱為給退夥合夥人紅利。

17. 老合夥現有資本為 \$ 4,400,000 ; 加入那烈投資後的合計數應為 \$ 6,000,000 。如果合夥淨資產價值等於帳面數額，則顯示那烈要以 \$ 2,000,000 才能取得三分之一的權益。老合夥人願意讓那烈以 \$ 1,600,000 價格入夥，乃說明老合夥現有資產價值較帳面數額小 \$ 1,200,000 。按此種假設而言，作價過高的資產應予列低。那烈入夥的列帳分錄為：

現 金	1,600,000
盧士，資本	600,000
馬陵，資本	600,000
那烈，資本	1,600,000
各項資產	1,200,000

列記那烈入夥取得三分之一權益，並降低各項資產帳面數額，俾與那烈入夥所投資本相符。

另一種假設即老合夥人給那烈提供非常有利條件之原因，乃是那烈能力過人或其與企業界人士有極良好的接觸。則其入夥可按給予紅利方法列帳如次：

現 金	1,600,000
盧士，資本	200,000
馬陵，資本	200,000
那烈，資本	2,000,000

給那烈紅利 \$ 40,000 使其加入本合夥。

由於那烈僅以現金而非以繼續經營企業的整筆資產投資的關係，故不能列記商譽。

《練習題》

< 練 1-1 >

表示張地享有合夥淨利 30 %，使資本科目增加之數額：

$$\$ 3,900,000 - \$ 750,000 - \$ 1,800,000 \quad \underline{\underline{\$ 1,350,000}}$$

甲合夥淨利：\$ 1,350,000 ÷ 30 %

\$ 4,500,000練 1-2

合夥契約內的紅利條款可解釋為(1)A應享有減除紅利前利益 20 %之數額或(2)享有減除紅利後利益 20 %之數額。

按照第一項解釋，利益分配應為：

	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>C</u>	<u>合 計</u>
利益				<u>\$ 800,000</u>
給 A 紅利數				
(20% × \$ 800,000)	\$ 160,000			
餘額 - 40%，40%，20%	<u>256,000</u>	<u>\$ 256,000</u>	<u>\$ 128,000</u>	<u>\$ 640,000</u>
合計	<u>\$ 416,000</u>	<u>\$ 256,000</u>	<u>\$ 128,000</u>	<u>\$ 800,000</u>

按照第二項解釋，利益分配應為：

	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>C</u>	<u>合 計</u>
利益				<u>\$ 800,000</u>
給 A 紅利數 (詳下面計算)				
	\$ 133,333			\$ 133,333
餘額 - 40%，40%，20%	<u>266,667</u>	<u>\$ 266,667</u>	<u>\$ 133,333</u>	<u>666,667</u>
合計	<u>\$ 400,000</u>	<u>\$ 266,667</u>	<u>\$ 133,333</u>	<u>\$ 800,000</u>

紅利計算：

紅利 + 應計算紅利的利益 = \$ 800,000

設 X = 應計算紅利的利益

0.20 x = 紅利

於是 1.20 x = \$ 800,000

x = \$ 800,000 ÷ 1.20 = \$ 666,667

0.20 x = \$ 133,333 給 A 紅利

(或簡單計算為 $\$ 800,000 \times \frac{1}{6} = \$ 133,333$)

< 練 1-3 >

乙，資本	600,000
丙，資本	600,000

列記乙將其五分之一權益移轉給新加入合夥人丙。

合夥資產及負債沒有變動，乙與丙間的交易事項是他們彼此間的私人交易行為，其價格及其寬鬆的支付條件，當可反映沒有作商業考慮的情形。因此這項企業十分之一權益按高於帳面值出售之價格並不能認為是合夥資產重估的可靠基礎。

< 練 1-4 >

現 金	1,000,000
L，資本	100,000
M，資本	100,000
N，資本	300,000

列記 N 投資取得三分之一權益，紅利由合夥人 L 及 M 平分。

< 練 1-5 >

- (a) 如果按紅利方法處理時，則紅利數額將為 \$ 75,000，應貸甲 \$ 45,000 及乙 \$ 30,000。
- (b) 按照商譽法，則丙投資所暗示的全部商譽應為 \$ 250,000。這項數額等於 \$ 2,250,000 有形資產與入夥條件所暗示整個資產價值的差額（ $750,000 \div 30\% = \$ 2,500,000$ ）。
- (c) 如果商譽法列帳的商譽，按年攤銷後，則與紅利法比較下，丙將可由商譽法獲得 \$ 25,000 的好處，其情形如下面所示：

	甲	乙	丙	合 計
按紅利法處理的資本	\$ 945,000	\$ 630,000	\$ 675,000	\$ 2,250,000
按商譽法處理的資本	\$ 1,050,000	\$ 700,000	\$ 750,000	\$ 2,500,000
商譽攤銷 (48:32:20)	120,000	80,000	50,000	250,000
商譽攤銷後資本	\$ 930,000	\$ 620,000	\$ 700,000	\$ 2,250,000

 ◀ 練 1-6 ▶

商 譽	30,000
現 金	220,000
甲，資本	25,000
乙，資本	25,000
丙，資本	200,000

列記丙投資取得三分之一權益，列記商譽 \$ 30,000，連同丙投入資本超過所取得權益的數額，平均貸記入甲、乙、丙合夥人資本科目。

 ◀ 練 1-7 ▶

	庚	辛	合 計
(a) 按 8 % 計算的期初資本息	\$ 32,000	\$ 16,000	\$ 48,000
各合夥人薪給	70,000	120,000	190,000
獎 金	62,000		62,000
餘額按 70 : 30 分配	<u>140,000</u>	<u>60,000</u>	<u>200,000</u>
利益分配	<u>\$ 304,000</u>	<u>\$ 196,000</u>	<u>\$ 500,000</u>

獎金計算說明如下：

薪 設 x = 獎金

$$x = (\$ 500,000 - \$ 190,000 - x) \times \frac{25}{100}$$

$$1.25 x = \$ 77,500 \quad \therefore x = \$ 62,000$$

(b) 現 金	360,000
庚，資本	28,000
辛，資本	12,000
壬，資本	320,000

 < 練 1-8 >

	勞 逸 士	馬 京 生	合 計
(a) 期初資本餘額 8 % 的利息	\$ 32,000	\$ 36,000	\$ 68,000
薪給	150,000	75,000	225,000
不足數按 3 : 2 分配	(115,800)	(77,200)	(193,000)
利益分配	<u>\$ 66,200</u>	<u>\$ 33,800</u>	<u>\$ 100,000</u>
(b) 如果馬京生獲保證至少 \$			
120,000 而淨利為 \$			
100,000 的分配情形	<u>\$ (200,000)</u>	<u>\$ 120,000</u>	<u>\$ 100,000</u>

 < 練 1-9 >

紅利法：

現 金	540,000
A, 資本	20,000
B, 資本	20,000
C, 資本	580,000

這一方法可反映給予紅利鼓勵C投資的情形。給予紅利的可能原因不一。例如，合夥原有資產可能作價適當，但因缺乏運用資本致繼續經營受到危害。A與B為避免企業清算結束與遭受重大損失計，乃以紅利方式誘使C投資。另一種解釋希望C成為一位合夥的可能原因是他為一位能幹的管理者。

商譽法：

現 金	540,000
商 譽	60,000
C, 資本	600,000

這種處理方法在許多情形下是不適當的，因為在通常的情形下，允許一位新合夥人入夥，並未具有購入商譽的客觀證據。一般言，商譽惟在以超過可鑑認資產允當價值之價格，取得一個繼續經營企業時，始可不列記商譽。

資產重估價法：

A, 資本	60,000	
B, 資本	60,000	
資產 (按有關項目列出)		120,000
現金	540,000	
C, 資本		540,000

這種列記 C 入夥的方法，對合夥資產原始帳面值高列的情形應是適當的。這類高列的事例如備抵呆帳不足及固定資產過去折舊不足即是。

如果合夥帳冊記錄原係採用現金基礎，則應計基礎將可能會使淨資產減少。

〈練 1-10〉

(a) 現金	600,000	
馬二, 資本	150,000	
汪三, 資本	50,000	
何可, 資本	400,000	

列記何可入夥，給馬二及汪三的紅利 = \$ 200,000 (\$ 600,000 - \$ 400,000)，按 3 : 1 比例分配。

(b) 現金	600,000	
存貨	320,000	
馬二, 資本	390,000	
汪三, 資本	130,000	
何可, 資本	400,000	

列記何可入夥，存貨帳面數額增加 \$ 320,000，及來自何可的紅利 \$ 200,000，按 3 : 1 貸入馬二及汪三資本科目。

〈練 1-11〉

淨利 (給合夥人薪給，利息，及紅利後)	\$ 1,870,000
加：給鄭恩的薪給	480,000

給保羅的利息： $\$1,000,000 \times 5\%$	<u>50,000</u>
給鄭恩 20%紅利後的利益	<u><u>\\$2,400,000</u></u>
給鄭恩紅利： $(\$2,400,000 \div 0.80) \times 20\%$ (或可簡單計算為 $\$2,400,000 \times \frac{1}{4}$)	<u><u>\\$600,000</u></u>

< 練 1-12 >

A 退夥前 C 的資本 \\$1,350,000

加：資產現有允當價值增加，C 應分享數：

$$\$900,000 \times \frac{6}{10} \quad \text{540,000}$$

小計 \\$1,890,000

減：付給 A 退夥紅利，C 應分擔數：

$$[\$1,110,000 - (\$450,000 + \$180,000)] \times \frac{6}{8} \quad \text{(360,000)}$$

A 退夥後 C 的資本 \\$1,530,000

《習 作 題》

< I-1 >

損失的性質（不論來自營業抑來自銷貨或資產的廢棄）不影響分配。資產於投資企業後價值發生變動，自在意料之中，而以利得或損失所代表的變動，應按合夥契約預訂比例分配。

但是合夥人陳君所交來的本票交給合夥時可能經其背書。除非背書是「無追溯權」的，不然則其對票據背書應負付款的或有責任。如果出票人夏甦不付款，合夥可向背書人陳君收取。

對專利權言不發生這類問題。其由李君移轉給合夥時之作價係獲得各合夥人同意，而李君對專利權價值繼續存在一點，不負保證之責。續後價值損失 \\$300,000，是合夥的損失，必須由合夥立刻加以承認並予轉銷。

因此第一年底利益分配給各合夥人應為淨利 \\$600,000 的三分之一的數

額（營業利益 \$ 900,000 減專利權損失 \$ 300,000）；而在帳上並列應收陳君帳款 \$ 600,000。如果這筆帳款不能收現，可自陳君資本科目內沖抵。

— < 1-2 > —

因孫宜加入合夥而引起的有關會計問題可包括下列各點：

- (1) 合夥資產是否應按現有允當價值重予估價？帳目應否按重估價值重予調編，抑僅按重估價值以確定新合夥人應投資的價款？
- (2) 會計帳冊內是否應列記商譽？
- (3) 孫宜所支付的款項應直接給趙克及錢文，還是向企業投資？
- (4) 趙克及錢文合夥過去幾年的帳目是否應予審查藉以確定其帳務處理所採用的公認會計原理，有無作一致運用。
- (5) 新合夥的利益分配計劃是否要包括資本息，暨對某些合夥人要給予薪給或紅利，俾三位合夥人不同資本投資及個人對企業所提供勞務，能有適當報酬。

由於新合夥人加入占有三分之一權益，是代表一項所有權及利益分配巨大變動的關係，新合夥宜視為一個別的個體。換言之，老合夥解體新合夥組成。採取這項觀點時，趙克及錢文資產現有允當價值，在投資新企業時，應儘可能作精確的確定。題內說到迅速發展的地區，及企業本身亦在迅速擴展，在憲示高爾夫球場暨其他資產的現有允當價值，可能遠高於帳面數額。如果這項資產升值被忽略，則孫宜加入後，這項資產出售，將使其獲得一份在其加入合夥前已存在的利益。

資產任何升值雖然可僅於入夥合夥人所支付價款作調整，而加以承認，但企業所有權發生重大變動時，宜有一套新的會計帳冊記錄，以顯示新企業組成當時的資產價值。

這個企業成長情形顯示可能有商譽存在。如果有商譽，則在確定讓孫宜入夥的價格時，必須考慮到，但不宜列記入帳。

把過去幾年會計帳冊記錄審查，將有助於估計商譽，而可確保利益已予