

高等會計學

問題詳解

原著 Floyd A. Beams, Ph.D.

王雪玲 譯

全 冊

天一圖書公司

王雪玲

譯者學經歷簡介：

私立淡江大學會計系畢業

國立政治大學會計研究所研究

會計審計人員高考及格（71 年度）

會計師高考及格（73 年度）

目 錄

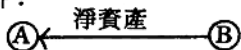
第一章	企業合併	1
第二章	股權投資——投資者之會計處理與報表表達	23
第三章	合併財務報表簡介	51
第四章	合併報表之編製程序與技巧	79
第五章	與存貨有關之公司間損益交易	125
第六章	與固定資產有關之公司間損益交易	155
第七章	與債券有關之公司間損益交易	189
第八章	股權投資比例變動時合併報表之編製方法	223
第九章	權益結合法	273
第十章	複雜的聯屬企業結構——間接持有股權和相互持有股權	295
第十一章	合併每股盈餘與聯屬企業的所得稅問題	339
第十二章	合併理論	361
第十三章	分支處之會計處理	383
第十四章	海外投資與國際間交易之會計處理	419
第十五章	產業部門、海外事業與重要客戶的財務報導	451
第十六章	合夥事業的設立、經營與合夥權益的變更	473
第十七章	合夥事業的解散與清算	509
第十八章	公司的清算、改組與困難債務的整理	535

第一章 企業合併

問答題

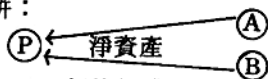
- 1 企業合併係指兩個或兩個以上原本獨立之企業個體聯合成一個企業個體，而置於單一管理團隊的控制下。根據會計原則委員會第16號意見書（APB Opinion NO. 16）所述，企業合併之控制方式有三種情形：
 - (1) 一個或一個以上的公司成為同一公司的子公司，
 - (2) 一個公司移轉其淨值給其他公司，
 - (3) 每一個公司都移轉其淨值給一家新成立的公司。
- 2 企業合併並不是只有一家公司能繼續存在，其他全部都必須消滅並喪失其法律個體。例如，當一家公司成為另一家公司之子公司的企業合併方式下，其個別之法律個體並未消滅。在母子公司之關係下，每一家合併之公司，即使兩家公司在同一管理團隊控制下也是可繼續單獨成為一個法律個體。
- 3 當兩個或兩個以上原本係獨立之企業個體，置於相同一個管理團隊之下，乃產生企業合併，兼併與合併就一般層面的意義來說，在企業合併上視為同義字。但就技術層面的意義來說，兼併一詞是指企業合併後僅剩其中一家公司，其他之合併個體則消滅，而合併是指成立一家新的公司以接管兩家或兩家以上原本個自獨立的公司之資產，而使那些原本存在之所有參與合併公司消滅。

兼併：



A 是存續之個體
B 個體消滅

合併：



P 是新的個體
A 及 B 消滅

4. 在購買法下是認為企業合併是一個公司取得其他公司之淨資產或股票，同時取得者須將其取得之資產及負債依合併日之公平市價入帳。任何合併之直接成本應列為這項投資成本之加項，如果購買公司係發行證券而取得公司者，則其登記及發行證券之成本應視為該證券投入資本之減項。購買公司當年度合併損益，僅能包括取得者當年本身個別之損益及被取得者在合併日以後之損益，購買公司之當年度保留盈餘並未因取得公司而受影響，當企業合併係按權益法處理時，參與合併公司之資產或負債並未重新評估其價值，相反地係按其帳面價值入帳。

在權益法下，不論其企業合併日係在何時，合併後個體的損益須包括所有參與合併公司之全年損益在內。所有之合併成本，包括登記及發行證券成本都列為發生年度之費用。

5. 權益結合方式合併必須符合下列十二項條件：

參與合併公司屬性方面的條件：

- (1) 各參與合併的公司在合併計劃開始前兩年內，必須連續兩年均擁有自主權，且不得為其他公司的子公司或部門。
- (2) 每一個參與合併的公司都必須是各自獨立的，也就是說任何一家參與合併的公司，被其他各參與合併公司所持有的表決權股數，不得超過其發行在外股數的10%。

合併行為方面的條件：

- (3) 企業合併的行為必須以一筆單一的交易完成，或者依一特定計劃在計劃開始日後一年內完成。
- (4) 合併計劃完成時，必須有一家公司發行普通股來交換另一家公司流通在外表決權股份的大部份股份（90%以上）。
- (5) 合併計劃開始日前兩年內起至合併計劃完成日止，各參與合併的公司均不得有變更權益以利合併進行之行為。
- (6) 各參與合併的公司均不得為企業合併之目的而購回其自身發行之表決權股份；同時，在合併計劃開始至完成期間內持有表決權股份亦不得超過正常數額。

- (7) 各參與合併公司的股東之間的相對權益比例，合併前後皆須保持不變。
- (8) 各股東對於合併後新各體的表決權，必須在合併完成後即可立即行使。
- (9) 合併完成時，對於有關證券之發行或其他有關支付條款，不得尚有未決事項。

交易預先安排方面之限制：

- (10) 合併個體不得爲了完成合併而事先同意於合併以後購回或註銷其因合併而新發行之股份。
 - (11) 合併公司不得爲任何一家參與合併公司的股東作有利的財務安排。
 - (12) 合併之公司不得計劃在合併完成後兩年內處分參與合併公司的主要資產。
6. 在權益結合法下，存續個體的保留盈餘將不會大於所有參與公司保留盈餘的合計數，但是如果參與合併公司，其投入資本低於權益結合公司流通在外資本股之面額或設定額時，合併保留盈餘將低於所有參與合併公司保留盈餘的合計數。
7. 權益法之「瞬間盈餘」係指不管權益結合之日期發生在年度中何時，其權益結合公司之合併損益都包括整個年度，例如，P及S公司於19X2年12月31日權益結合合併，P是存續的個體，權益結合後之P公司全年損益，包括P公司19X2年全年度自身之損益，及S公司全年度之損益，因此乃產生問題，由於財務報表使用者會將權益結合後之P公司19X2年之損益與19X1年相比較。雖然報告個體已經變動，合併前後之P公司已經不是相同的個體，但是財務報表使用者並未確認合併前後之P公司已經不可比較之事實。
8. 企業合併之成本包括證券登記及發行成本，其他合併成本，及合併之間接成本。在權益結合法下，所有企業合併成本都列爲發生年度之費用；而在購買法下，證券登記及發行成本是作爲投入股

本之減項，而其他直接成本則列入投資成本。

9. 在購買法下，當其投資成本（支付之價格加上直接成本）超過其取得可鑑認淨資產之公平價值時就會產生商譽，任何因合併而產生之商譽必須按不超過 40 年之年限加以攤銷，減少合併以後年度之淨利（相當於攤銷之額度）。
10. 負商譽係商譽之對稱，當購買法下企業合併，其取得之可鑑認淨資產之公平價值超過其投資成本就會產生負商譽。任何負商譽應按一定之比例減少非流動資產（長期有價證券投資除外）之價值，如果負商譽超過所有非流動資產，則其餘額應作為遞延貸項分年攤銷，其攤銷年限仍不得超過 40 年。

練習題

練 1-1 1 a

2 a

3 d

4 c

5 c

6 b

7 d

8 b

9 b

10. d

練 1-2 1 c

2 b

3 c

4 d

5 d

6 c

7. c 因為誤用購買法下，B 公司之淨資產將按其公平市價與 A 公司之資產合併（正確是 B 公司應按帳面價值入帳），所以合併後 A 公司之資產將因權益結合合併而高估。

8. c
9. a
10. d
11. b
12. c

練 1-3 Tech 公司，19X8 年 9 月 1 日，企業合併日

流通在外股數..... 20,000 股
減：

Teppen 公司，19X8 年 7 月 1 日，合併計

劃開始日所持有 Tech 公司之股數 -1,000

19X8 年 9 月 1 日，Tech 公司所擁有之股
份相當於 Tappen 公司股份之股數

$2,000 \div 2$ (交換比率)..... 1,000

合併日以後小股權益股東所持有之股數..... -1,000

Tech 公司被交換股份之推定數 17,000 股

測試：

符合權益結合所要求必須交換之股數

(20,000 股 $\times$ 90%) 18,000 股

推定必須交換之 17,000 股份 < 所要求之 18,000 股

因此不符合權益結合之標準。

練 1-4

1. d 171,000 股

Lorenzo 玻璃公司—已發行股數..... 200,000 股

減：庫藏股..... 10,000

12 月 1 日流通在外股數..... 190,000

“大部份”之測試..... 90%

必須交換之股數..... 171,000 股

2 d 171,000 股

12月1日 Lorenzo 玻璃公司流通在外股數... 190,000 股
減：

7月1日 Allen 公司所持有之股數..... - 5,000

12月1日以前 Allen 公司所持有之股數... - 4,000

Lorenzo 玻璃公司所持有相當於 Allen

公司股份之股數

$5,000 \div 0.5$ (交換比率) - 1,000

推定必須交換之股數..... 171,000 股

練 1 - 5

- 1 a \$100,000 取得少股權益股東所持有流通在外股份
之全部或大部份並不是企業合併，但是
應按購買法處理。

- 2 c 93,500 股。其計算如下：

合併完成後 Boone 公司流通在外股數 100,000

減：

在合併開始日 Dan 公司所持有 Boone 公司
之股數 - 3,000

Boone 公司所持有相當於 Dan 公司之股數
 $500 \div 2$ - 250

合併開始日以後 Dan 公司所購 Boone 公司
之股數 - 2,000

合併開始日以後 Boone 公司所持有相當
Dan 公司股份之股數 $2,500 \div 2$ - 1,250

合併完成以後流通在外股數 0
被交換股份的推定股數 93,500

- 3 d \$45,000

4. a \$0, 計算如下：

取得 Shirk 公司之成本	\$8,000,000
減：取得淨資產之公平價值 \$6,400,000	
+ 廠房資產 \$1,500,000 - 其他資產	
\$3,000,000 + 期末負債 \$400,000	<u>8,000,000</u>
超額	0

練 1-6

1 d 權益結合法下並無取得成本。

2 b \$3,080,000

已發行證券之公平價值 ($\$30 \times 100,000$ 股) \$3,000,000

加：合併成本，登記及發行證券以外之成本

(\$97,000 - \$17,000)	<u>80,000</u>
	<u>\$3,080,000</u>

練 1-7

1 a \$1,340,000

係 Darsy 公司及 Heller 公司 1 月 1 日至 12 月 31 日之合併
淨利 ($\$860,000 + \$160,000 + \$320,000 = \$1,340,000$)

2 c \$1,180,000

Darsy 公司 1 月 1 日至 9 月 1 日之淨利 \$860,000

Darsy 公司及 Heller 公司 9 月 1 日至 12 月

31 日之合併淨利	<u>320,000</u>
	<u>\$1,180,000</u>

練 1-8

1 a 根據 APB 意見書第 16 號 意見書所述，投資另一家參與合併公司（非合併中發行股票之公司）之普通股，在合併中必須換成已發行之普通股，同時合併之公司應將這項投資視為合併之一部份註銷其股份。

2 b 參與合併公司投入股本總額	\$675,000
存續公司流通在外股份之面值	<u>650,000</u>
存續公司額外增加之投入股本	<u>\$ 25,000</u>

3 c 淨資產公平價值：

現金	\$80,000
存貨	190,000
廠房設備	560,000
負債	<u>(180,000)</u>
淨資產公平價值	<u>\$650,000</u>
成本 \$800,000 - 公平價值 \$650,000 = <u>商譽 \$150,000</u>	

4. d 因企業合併交易所增加之淨資產是 \$4,400,000。
5. d 在權益結合法下，所有影響企業合併所發生之成本皆列為合併公司之費用。
6. c 在購買法下之企業合併，其取得成本包括除了登記及發行權益證券以外之其他直接合併成本。

練 1-9

1 Gimmy 公司帳上記錄此項權益結合之分錄如下：

流動資產	\$1,000,000	
固定資產	1,500,000	
負債		\$ 300,000
普通股，面額 \$10		1,000,000
股本溢價		1,000,000
保留盈餘		200,000
合併費用	\$ 50,000	
其他資產		\$ 50,000

2 購買法下 Gimmy 公司帳上之分錄：

投資 Hestor 公司	\$2,450,000	
普通股，面額 \$10		\$1,000,000
股本溢價		1,450,000
投資 Hester 公司	\$ 15,000	
股本溢價	15,000	
合併費用	20,000	
其他資產		\$ 50,000

流動資產	\$ 1,100,000	
固定資產	1,665,000	
負債		\$ 300,000
投資 Hester 公司		2,465,000

計算：

成本	\$ 2,465,000
取得資產公平價值	<u>2,800,000</u>
負商譽	<u>\$ 335,000</u>
固定資產公平價值	\$ 2,000,000
減：負商譽	<u>\$ 335,000</u>
分配給固定資產之成本	<u>\$ 1,665,000</u>

練 1 - 10

1 c

參與合併公司之投入股本	\$ 27,000,000
合併後 Sam 公司之股本	<u>25,000,000</u>
超額	<u>\$ 2,000,000</u>

合併後之保留盈餘最大為 \$ 7,000,000。

2 d

投入股本超過新個體股本 \$ 2,000,000。

3 a

取得 Simpson 公司之成本 (500,000 股 × \$ 20)	\$ 10,000,000
減：可鑑認淨資產公平價值	<u>9,000,000</u>
商譽	<u>\$ 1,000,000</u>

4 d

取得 Simpson 公司之成本 (500,000 股 × \$ 20)	\$ 10,000,000
可鑑認淨資產公平價值	<u>11,000,000</u>
公平價值超過成本	<u>\$ 1,000,000</u>

固定資產減其超額 \$ 1,000,000。

固定資產 = \$ 22,000,000 + \$ 9,000,000 = \$ 31,000,000

練 1-11

1 a

合併公司投入股本合計	\$ 38,000,000
Pansy 公司（存續公司）之股本	<u>37,000,000</u>
股本溢價	<u>\$ 1,000,000</u>

合併保留盈餘為 \$13,000,000，存續公司之股本溢價為 \$1,000,000

2 b

Pansy 公司之股本（存續個體）	\$ 39,000,000
合併公司投入資本合計數	<u>38,000,000</u>
超過股本金額	<u>\$ 1,000,000</u>

保留盈餘必須扣減 \$1,000,000 之超額。

3 d

McCall 公司淨資產之公平價值	\$ 180,000
購買價格	<u>160,000</u>
公平價值超過購買價格	<u>\$ 20,000</u>

該 \$20,000 必須從固定資產中減除。

4 d

完成合併時 Splatter 公司流通在外股數	10,000 股
減：Paint 公司在合併開始日所持有之股數	— 500
Splatter 公司所持有相當於 Paint 公司股份之股數 $100 \div 0.5$ （交換比率）	— 200
合併完成後流通在外股數	<u>— 500</u>
推定必須交換之股數	<u>8,800 股</u>

練 1-12

1 b 交換比率 0.333

交換比率是發行公司之股份用以交換其他參與合併公司股份之比率。

2 b

已發行股票之公平價值（10,000 股 $\times$ \$15）	\$ 150,000
減：股票發行成本以外之其他直接合併成本	<u>10,000</u>
取得成本合計	<u>\$ 160,000</u>

3 b

合併資產負債表如下：

流動資產	\$ 535,000	
固定資產	<u>1,000,000</u>	
總資產		<u>\$1,535,000</u>
負債	\$ 260,000	
股本	1,100,000	
保留盈餘	<u>175,000</u>	
負債及股東權益總額		<u>\$1,535,000</u>

4 a

固定資產（帳面價值 \$ 900,000 + 公平市價 \$ 150,000）	<u>\$1,050,000</u>
保留盈餘（等於 Pete 公司 19X8 年 12 月 31 日之保留盈餘）	<u>\$ 150,000</u>

演算題

演 1-1

1 購買法

19X7 年 7 月 1 日開始投資

投資 Shelter 公司	\$ 720,000	
股本，面額 \$ 5		\$ 180,000
股本溢價		540,000

發行 36,000 股，面額 \$ 5 之股票以購買方式兼併 Shelter 公司，並按 Shelter 公司淨資產公平市價 \$ 720,000 入帳。

19X7 年 7 月 1 日額外付現成本

投資 Shelter 公司	\$ 15,000	
股本溢價	14,000	
現金（其他資產）		\$ 29,000

記錄企業合併所發生登記及發行證券之付現成本 \$ 14,000 及企業合併之其他成本 \$ 15,000。

分攤成本至可鑑認淨資產及商譽

19X7 年 7 月 1 日

現金	\$ 40,000	
存貨	100,000	
其他流動資產	120,000	
廠房設備—淨額	500,000	
商譽	115,000	
流動負債		\$ 50,000
應付票據		90,000
投資 Shelter 公司		735,000
根據可鑑認資產之公平價值將取得 Shelter 公司之成本分攤至可鑑認資產及商譽：		
投資成本 (\$720,000 + \$15,000)		\$735,000
減：取得淨資產之公平價值 (資產 \$760,000 — 負債 \$140,000)		<u>620,000</u>
商譽		<u>\$115,000</u>

2 權益結合法

19X7 年 7 月 1 日開始投資

現金	\$ 40,000	
存貨	80,000	
其他流動資產	100,000	
廠房設備—淨額	300,000	
流動負債		\$ 50,000
應付票據		100,000
股本，面額 \$5		180,000
股本溢價		120,000
保留盈餘		70,000

發行 36,000 股，每股面額 \$5 之股票，以權益結合方式合併 Shelter 公司。〔因新發行之股票面額 (\$180,000) 少於 Shelter 公司之股本 (\$300,000)，因此其差額貸記 (增加) 股本溢價，同時 Shelter 公司全部之保留盈餘將與 Pontic 公司之保留盈餘合併。〕

19X7年7月1日，付現成本

費用	\$ 29,000
現金（其他資產）	\$ 29,000

按權益結合法，將付現成本以費用入帳。

演1-2

Pattern-Silk 權益結合之分錄如下：

流動資產	\$ 800,000	
廠房設備—淨額	1,500,000	
負債		\$ 200,000
股本，面額 * \$10		1,485,000
保留盈餘		600,000
投資 Silk 公司 **		15,000

計算：

* Pattern公司發行之股數：

$$99,000 \times 1.5 \text{ 交換比率} = 148,500 \text{ 股}$$

Pattern公司發行股份之面額：

$$148,500 \text{ 股} \times \$10 \text{ (每股面額)} = \underline{\underline{\$1,485,000}}$$

**投資 Silk 公司：

$$\text{Pattern公司 } 1,000 \text{ 股} \times \text{每股 } \$15 = \underline{\underline{\$15,000}}$$

演1-3

第一部份

- 取得 Carol 公司之成本 (1,000,000股×每股\$35) \$35,000,000
 減：取得資產之公平價值 30,000,000
 商譽 \$ 5,000,000
- 記錄以購買法企業合併之分錄如下：

流動資產	\$ 9,000,000	
固定資產	26,000,000	
商譽	5,000,000	
負債		\$ 5,000,000
股本		10,000,000
股本溢價		25,000,000

3. 股本	\$30,000,000
Pat 公司合併前之股本溢價	1,000,000
因發行股票增加之股本溢價	<u>25,000,000</u>
總投資成本	<u>\$56,000,000</u>

第二部份

4. 取得 Carol 公司之成本 (500,000 股×每股\$35)	\$17,500,000
減：取得淨資產之公平價值	<u>30,000,000</u>
公平價值超過成本金額	<u>\$12,500,000</u>
5. 記錄以購買法企業合併之分錄如下：	
流動資產	\$ 9,000,000
固定資產 (\$26,000,000 -	
\$12,500,000)	13,500,000
負債	\$ 5,000,000
股本	5,000,000
股本溢價	12,500,000
6. Pat 公司合併前之股本溢價	\$ 1,000,000
加：發行證券之股本溢價	<u>12,500,000</u>
總股本溢價	<u>\$13,500,000</u>
Pat 公司之保留盈餘	<u>14,000,000</u>

演 1 - 4

1 發行 25,000 股交換 Sinco 公司流通在外股份：

19X7 年 1 月 2 日

現金	\$ 10,000
存貨	30,000
其他流動資產	90,000
土地	20,000
廠房設備—淨額	200,000
股本溢價	100,000
負債	\$ 50,000
股本，面額 \$10	250,000
保留盈餘	150,000