

高等會計學

上 冊

原著 Floyd A. Beams

李 岌 譯

天一圖書公司

李 岌

譯者學經歷簡介：

國立政治大學會計系畢業

國立政治大學會計研究所碩士

會計審計人員高考及格（69年度）

會計師高考及格（71年度）

教育部公費留學考試及格（73年度）

序 言

本書定名為「高等會計學」第三版，共合二十一章，是專為修過中級會計學的同学所編寫的財務會計教科書。此次改版是為因應企業發展趨勢與會計準則，法令規章的新規定而修訂的，各章內容與章節的排列務期涵蓋更適當的層面，並增進讀者研習的方便。此次新版的修訂也應感謝本書前版讀者與評閱者的諸多寶貴意見。

本書的重要特點之一，就是以學生為導向。此點我們從第一版時起即已奉為圭臬，第三版則更上層樓。本書對於工作底稿分錄皆以陰影襯底，工作底稿都以直行印在同一頁上，課文中並經常摘錄公司企業的年報作為實例，作業習題均涵蓋各該章節的各項單元並盡量引發讀者學習的興趣，歷屆會計師考題並附入適當章節的作業中，母子公司的名稱均分別以P和S的字母作開頭以方便讀者參考辨認，題目中並常加入相關但並非決對必要的資料以幫助讀者區分瞭解，凡此都可以看出本書以學生為導向的用心之良苦。

章節安排

本書前十二章全在介紹與企業合併有關的問題，諸如權益法的適

用，合併報表的編製等。本書將大部份的篇幅用在合併報表的介紹上，並將合併報表安排在最前面，主要是因為合併報表在財務會計上以及企業實務上，均有愈見重要的趨勢。

美國財務會計準則委員會（FASB）現已將聯屬公司的問題（包括權益法與合併報表在內）列入討論議程之中，預計可在 1985 年內發佈討論備忘錄。其他有關企業合併的問題則尚未列入財務會計準則委員會的議程中。

本書現在已經就合併報表有關的各章節，引進了教育學上幾種較新的方法，包括：

投資成本與帳面值的差額用「未攤銷投資成本與帳面值之差額」的科目表達，以簡化工作底稿的分錄，避免複雜的分攤程序。

母公司對股權投資採用成本法或不完整的權益法時，在合併工作底稿的編製方法上，用「成本法或不完整的權益法轉換成權益法」的方法，以簡化工作底稿編製程序。

在課文中以及作業上，使用標準的工作底稿分錄編製程序，以簡化分析處理程序，並方便瞭解工作底稿的目標。

本書以第一章介紹企業合併的會計準則，並介紹與企業合併有關的經濟影響、合併型態等方面的背景資料。

第二章介紹權益法的觀念；權益法的觀念與以後各章的合併報表都互有關連。權益法與合併報表的併同介紹，可以使讀者對於合併報表上的重要數字，如合併淨利、合併保留盈餘等，有驗算的機會，並可方便教學者對於合併程序的解說。

本書雖然主張母公司對於股權投資應該採用權益法處理，但並未忽略母公司採用成本法或不完整的權益法時合併報表的編製方法。在課文中以及習題作業上，我們都有母公司採用成本法或不完整的權益法方面的題目，以使讀者不論遇到母公司對股權投資的會計處理方法為何，皆能順利地編出正確的合併報表。

第四章介紹財務報表形式的合併工作底稿和試算表形式的合併工作底稿，以幫助讀者依據其所得到的資料，以最有效率的方法編出合併報表。如果得到的資料是各聯屬公司已經編妥的財務報表，就可以用財務報表形式的合併工作底稿；如果得到的資料僅是各聯屬公司的試算表，試算表形式的合併工作底稿就是一種合用的格式。

五、六、七三章分別介紹與存貨、固定資產、債券有關的公司間交易；此次改版對這三章的內容和章節結構方面的更動最多。第八章介紹股權投資比例變動時的會計處理方法，此次改版也因應美國證管會（SEC）SAB第51號的規定，而作了小幅度的修正。

九到十二章分別介紹權益結合法、複雜的聯屬結構、合併的每股盈餘與所得稅、合併理論等方面的觀念。這幾章我們增添了許多資料。第十一章並依據最新的所得稅法和財務會計準則的規定重新改寫。這幾章所介紹的主題都比較特殊，因此和以後各章之間的關連並不大。

第十三章的分支店會計在編製工作底稿時，已將原來的定期盤存制改成永續盤存制，以配合時下一般企業的會計實務，並使讀者得以與合併工作底稿相比擬。第十四章介紹外幣交易與合併報表，根據FASB第52號聲明書作了大幅度的修正。第十五章介紹部門別會計，這一章雖然並未受到新準則的影響，但美國證管會可望在最近的未來提出期中報表揭露部門別報告的資料，所以這一章的內容也許再過不久就必須改寫。

本書最後六章，有兩章在介紹合夥會計（十六、十七章），一章介紹清算、重整和改組（十八章），兩章介紹政府會計（十九、二十），最後一章則介紹大學院校、醫院、財團法人的會計處理（二十一章）。

賓士 謹啓

譯序

我國近代會計學術，泰半皆由美國傳入，各大學院校所用教科書，亦多屬美國書籍。研習會計使用原文書籍，最大之缺憾在於語文的隔閡。譯者積多年之經驗，深感一般會計科系學生之所以未能將會計學通，其關鍵多在於此。研讀原文會計書籍，常令初學者花費在英文上的時間，較花費在會計上的時間為多，實有本末倒置之嫌。譯者有見於此，乃決定將原文會計教科書譯成中文，期能對諸多莘莘學子有所助益。

初級會計、中級會計目前國內已有適當的中文書籍與中譯書籍，唯獨高等會計仍付闕如。Floyd A. Beams 博士所著的高等會計學第三版，是目前最新版本的高會教科書，取材新穎、內容由淺入深，實為一本不可多得的理想教科書，並已蒙國內數所大專院校採用為教本，尤其是在合併報表的編寫方面，該書更有其獨到精闢之處，譯者乃決定將之譯成中文以饗讀者。

翻譯有三要，是謂信、達、雅。譯者在翻譯過程中，無時不以此三要為目標，以臨深履薄之心情，兢兢業業，隨時自勵。忠於原著雖是翻譯者應有的執著，但如原文有錯誤不合時宜或不合國情之處而仍依原意譯出，則是對讀者之虧欠，因此譯者對於本書原作者有錯誤之處（如原文表 7-7）即予更正，對於原文解說不夠清楚之處，即予補充說明，對於原書不合國情之處（如十九、二十兩章）即予刪除，至於原著第二十一章乃是政府會計之範疇，本書亦予略去不譯。

本書因付梓匆促，疎誤在所難免。尚祈碩學先進，不吝指正，是所企盼。

李 岌 謹識

七十四年十一月

目 錄

序 言

譯 序

第一章：企業合併	1
企業合併的影響	2
企業合併的方式	3
企業進行合併的理由	4
企業合併的會計觀念	5
權益結合法之應用	13
購買法下企業合併之會計處理	22
權益結合法與購買法的比較釋例	29
企業合併的揭露釋例	34
本章彙述	35
問答題	35
練習題	36

演算題.....	51
第二章：股權投資——投資者之會計處理與報表表達.....	61
股權投資的會計處理.....	62
權益法——單線合併.....	68
期中取得之股權投資.....	79
逐步取得之股權.....	83
非常損益及類似累計影響數之調整項目.....	85
對被投資公司資料的揭露.....	86
本章彙述.....	88
問答題.....	90
總習題.....	91
演算題.....	101
第三章：合併財務報表簡介.....	111
經由股權取得方式完成的企業合併.....	111
股權取得日之合併資產負債表.....	118
股權取得日後之合併資產負債表.....	112
投資成本與帳面值之差額分由可鑑認資產與商譽承擔.....	124
合併損益表.....	134
公司財務報表的表達.....	138
本章彙述.....	143
問答題.....	144
練習題.....	145
演算題.....	156
第四章：合併報表之編製程序與技巧.....	167
權益法下合併報表之編製程序.....	167

不完整權益法下的合併報表編製程序.....	175
成本法下合併報表之編製程序.....	184
工作底稿錯誤之尋找.....	190
合併工作底稿——差額分由可鑑認淨資產承擔.....	190
試算表形式的合併工作底稿.....	198
本章彙述.....	202
問答題.....	202
練習題.....	203
演算題.....	211
第五章：與存貨有關之公司間損益交易.....	231
公司間與存貨有關的交易.....	232
順流銷貨與逆流銷貨.....	240
順流銷貨的未實現毛利.....	244
逆流銷貨的未實現毛利.....	249
合併報表釋例——順流銷貨的公司間毛利.....	254
合併報表釋例——逆流銷貨的公司間毛利.....	261
權益法方面的會計問題.....	269
本章彙述.....	272
問答題.....	272
練習題.....	274
演算題.....	281
第六章：與固定資產有關之公司間損益交易.....	295
非折舊性固定資產的公司間毛利.....	295
折舊性資產的公司間毛利.....	303
以低於帳面值的價格出售固定資產.....	317
合併報表釋例——固定資產的順流銷售與逆流銷貨.....	320

聯屬公司購進另一聯屬公司的存貨作為固定資產使用·····	325
權益法的會計處理·····	326
本章彙述·····	328
問答題·····	330
練習題·····	331
演算題·····	337
第七章：與債券有關之公司間損益交易·····	355
公司間與債券有關的交易·····	356
公司間債券的推定損益·····	357
母公司債券的取得·····	358
子公司債券的取得·····	359
子公司取得母公司所發行之債券·····	360
母公司取得子公司所發行之債券·····	370
債券取得以後各年合併報表的編製方法·····	378
權益法的會計處理·····	386
本章彙述·····	388
問答題·····	390
練習題·····	391
演算題·····	399
第八章：股權投資比例變動時合併報表之編製方法·····	415
會計期間中股權之取得·····	415
分次取得股權·····	421
股權投資的出售·····	426
因為子公司股份交易而引起的股權投資比例變動·····	433
子公司有特別股流通在外之情形·····	444
子公司的股票股利與股票分割·····	453

本章彙述.....	455
問答題.....	456
練習題.....	458
演算題.....	466
第九章：權益結合法.....	489
權益結合法下股權投資的會計處理.....	490
有少數股權存在的權益結合式合併.....	494
原始條款.....	497
權益結合式合併必須揭露的事項.....	498
會計期間進行中的權益結合式合併.....	500
權益結合時股權投資依面額入帳的情形.....	511
本章彙述.....	513
問答題.....	514
練習題.....	515
演算題.....	524

1

企業合併

所謂企業合併就是透過企業個體聯合的一種外部擴張行為。企業要達成成長的目標，途徑有二，一是採用個別、片斷地購置資產的內部擴張方法，二是採用合併其他企業的外部擴張方法，而後者通常更能為參與合併的企業及其業主帶來較大的利益。雖然利潤是企業合併至高無上的目標，但是企業合併還有其他好處，例如透過水平合併或垂直合併可達成提高經營效率的目的、透過多角化的經營可達成分散企業風險的目的。

水平合併一詞是指處於同一產業製程或銷售相同產品的各個不同企業的整合，例如西元 1983 年 3 月 Pabst 釀造公司與 Olympia 釀造公司的合併，及西元 1982 年十二月 Hart Schaffner & Marx 公司與 Kuppenheimer 製造公司（兩家公司均以生產男性衣飾為業）的合併就是屬於水平合併的型態。至於垂直合併則是指各種連續不同產銷階段企業的合併，例如西元 1982 年五月 Van Dyk 公司與 Avon 公司的合併，後者是一家產銷化妝品、香水與梳妝用品的公司，而前者則是一家製造化妝品原料的公司，這兩家公司的合併就是屬於垂直合併的型態。再如 Southland 公司（7-Eleven 的母公司）與 Citgo 產製運

銷企業在西元 1983 年的合併也是屬於垂直合併的型態。多角化合併則是指產銷不相關連的多元產品勞務的企業合併；可口可樂公司與哥倫比亞照相器材公司的合併就是一例，固特異輪胎橡膠公司與 Celeron 公司（專門製造管路）的合併也是多角化合併的另一例子。

當然，美國的聯邦法律是禁止涉及妨害競爭與貿易的企業合併行為的，因此若要進行企業合併就必須先通過各政府主管機關如司法部、聯邦貿易委員會、聯邦儲備局及證券交易委員會等單位的詳細檢查，如果發現有違反反托辣斯條款時，當事人可據理力爭也可以與政府部門對簿公堂由法院判決。

企業合併的影響

在美國有好幾個時代因為企業合併的數量與成交金額甚為龐大，而被認為是企業合併的蓬勃時期，這些時期包括西元 1800 年代後期的專賣制度形成時期、1920 年代需求大於供給時期、以及 1955 年至 1968 年的多角經營時期。1970 年代中葉兩位數通貨膨脹、經濟蕭條與利率高漲的時代又是另一個企業合併蓬勃時期的開始，這也是個策略規劃的時代，而且這段期間可能會延續得很長，因為企業合併現在已經是企業擴張計劃中的一項不可或缺的考慮因素了（請參見 Fred Weston 所著之 *Mergers & Acquisitions*, 1982 年版，頁六），不過若就整體經濟來看，企業合併只是公司間所有權的移轉而已，並未增加整個國家生產性資源的總供給量。

依據企業合併顧問公司 W. T. Grimm & Co. 所報導的資料，在 1981 年時進行企業合併的公司有 2,395 家，1982 年有 2,346 家，1983 年有 2,533 家，反觀 1974 年則有 2,861 家。根據前述資料，1983 年參與合併的公司中有 35% 僅涉及普通股的交換，33% 涉及現金、股本與債權的移轉，其餘的 32% 則以現金進行交易。在各年的所有合併交易中，兩筆最大的交易一筆是 Texaco 公司以 100 億美元取得 Getty 石油公司，另一筆是加州的標準石油公司以 134 億美元

取得海灣石油公司，而這兩筆交易均在 1984 年完成。

企業合併的方式

企業合併一詞是個普通用語，泛指所有各種型態的原本獨立的企業進行聯合的行為。此種聯合行為在一家公司購買另一家企業的資產並將之併入前者中經營時，吾人稱之為「取得」(Acquisition)；但若是一家公司購入另一企業大部份的流通在外表決權股而控制該企業時，吾人亦可稱之為「取得」。

就技術層面的意義來說，兼併與合併 (merger and consolidation) 二詞雖然有所不同，但就一般層面的意義來說，這兩個用詞卻常在企業合併方面視為同義詞。就技術層面的意義說，兼併一詞是指一家公司接收另一家企業的全部業務而使該企業解散並消滅其法律資格而言；若是該被接收的公司依照其據以成立的州法而解散的話，吾人即稱之為「依法兼併」。例如 A 公司若以其現金、其他資產或自身發行之證券 (股票、債券、票據等) 向 B 公司直接購入其資產，則此種企業合併就是一種「取得」行為，但除非 B 公司解散並失其存在，否則不得稱之為兼併行為。當然 A 公司也可以以其現金、其他資產或自身發行之證券向 B 公司股東直接購入 B 公司的股票，此種取得行為將使 A 公司得以控制 B 公司之經營，但除非 A 公司取得 B 公司全部股份並使之解散 (等於是兼併)，否則 A 公司永遠無法取得 B 公司資產的法定所有權。

就技術層面的意義來說，合併 (Consolidation) 就是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企業，而使那些原本存在的獨立企業解散；依法合併則是指各參與合併的原本獨立之公司均分別依其州法解散而言。例如一家新成立的公司 A，若以其新發行之股份而取得 B 公司與 C 公司之淨資產，B 公司與 C 公司可能繼續持有 A 公司的股份而不進行解散，也可能將 A 公司的股份分別發給各該公司 (B 與 C) 的股東，而使 B 公司與 C 公司全部消滅，前者是一種

取得行爲，而後者則是一種合併行爲，但不論如何，A公司均分別取得B公司與C公司的所有權。當然A公司也可以將其自身發行之新股直接向B公司與C公司的股東交換其大部份股份，在這種情況下A公司一樣可以控制B公司與C公司，但是無法取得B公司與C公司的法定所有權，除非B公司與C公司均解散消滅。A公司必須是取得B與C的全部股份並使之消滅，才能符合「合併」的技術要件；如果B公司與C公司未曾消滅，則A公司稱爲「持股公司」(holding company)，B公司與C公司均稱爲「子公司」(subsidiar)。

本章此後將以技術層面意義的兼併，來描繪各參與合併的公司僅有一家存續其他的全部消滅的企業合併狀況（類似我國公司法的吸收合併）；而技術層面意義的合併，則將用於各參與合併的公司全部消滅並另外成立一家新公司以接管各消滅公司的企業合併情況（類似我國公司法的新設合併）。不過合併一詞也將廣泛使用在合編母公司與子公司合併報表的會計程序方面，例如「合併的原則」、「合併程序」、「合併財務報表」等字眼。以後各章中，各用詞的意義則須查看前後文的意義才能確定。

企業進行合併的理由

如果我們同意成長擴張是企業經營的正確目標，那麼就必須再自問何以企業要以合併的方式來擴張，而不以購置新設備的方式來擴張，茲列舉企業選擇以合併的方式進行擴張的數點理由如下：

降低成本 企業用合併的方式來取得其所需的設備，通常要比用自行購置的方式省錢得多，尤以近年來通貨膨脹導致新廠房設備成本高漲更使此種現象益形明顯。

減低風險 取得一個既經建立的產品產銷線通常都要比自行建立新產銷線的風險來得低。當企業合併的方向朝多角化經營的目標時，合併的風險更是小得多。

縮短經營遲滯時間 以合併的方式取得的廠房設備通常較能順利操作

，而且又可以適應環境與政府法規的需要；以自行購置的方式取得的設備常要耗費諸多昂貴的建造時間，取得政府核准開工所需的時間亦所費不貲。例如田納西州的 Tellico 水壩停頓了五年之久，就只爲了保護一種稀有的小淡水魚，可見光是對環境影響的評估一項就可能耗時數月甚或數年才能完成。

避免遭受接管 有些公司進行合併的原因就是爲了避免被其他公司接管，因爲規模較小的公司先天上就有容易被其他公司併吞接管的傾向，所以有很多這種公司採用積極的買方策略作爲避免被接管的最佳防禦。

取得無形資產 企業合併不僅涉及有形資產的合併，也涉及無形資產的合併，因此專利權、採礦權、管理智慧的取得可能也是某些企業進行合併的主要因素。

其他理由 採用合併方式作爲擴張方法的企業，可能是基於營利事業所得稅利益（如損失後抵，loss carryforward）、個人所得稅或財產稅等方面的考慮，也可能還有其他種種個人的理由。

企業合併的會計觀念

企業合併的會計觀念，吾人可由 1970 年 11 月 1 日起生效的會計原則委員會第 16 號意見書（APB opinion No. 16）中窺知，根據該號意見書：

企業合併就是將一個公司與一個或一個以上的企業（不論是否爲公司組織）置於相同的一個會計個體之下，而且該單一的會計個體須於將來繼續經營各該原本各自獨立的企業（註一）。

讀者請注意上文企業合併之會計觀念中對於「單一個體」與各參與合併公司「合併前的獨立性」兩項強調要點。同時應該瞭解的另一

註一：會計原則委員會第 16 號意見書，「企業合併」，第 1 段。

點是，雖然各參與合併的公司可能會有一個或一個以上的公司在合併後失去其法人資格，但並不意味著一定要消滅法人的資格才能符合會計上的合併觀念。

當原本各自獨立的各企業都在同一個管理團隊的控制之下時，吾人即可認定這些企業是隸屬於同一個個體。公司間控制的方式有三：

- 1 一個或一個以上的公司成為同一公司的子公司，
- 2 一個公司移轉其淨資產給其他公司，
- 3 每一個公司都移轉其淨資產給一家新成立的公司（註二）。

一家公司在其流通在外表決權股被另一家公司持有達 50% 以上時，前者即成為後者的子公司（子公司一詞將於第三章詳細說明）。由此可知一家公司持有另一家公司的股權不到 100% 時也可以完成企業合併行為。在持股比例不到 100% 的情況下，各參與合併的公司均尚保留其法人資格，因此儘管這些公司都已經在同一報告個體的控制之下，卻仍然必須分別記帳。

移轉淨資產方式的企業合併也可以有數種合併途徑，但不論如何，取得之公司必終將持有大部份的淨資產。當然每一個參與合併的公司也可以將其淨資產分別移轉給一家新成立的公司，只是新成立的公司原來並沒有自有資產，所以只能以發行新股的方式支付股票給各參與合併的公司或其股東、業主。

企業合併會計的背景簡述

企業合併會計是會計理論與會計實務上最重要也最引人入勝的課題之一，同時它也是會計思潮上最複雜、爭議最多的部份之一。因為企業合併涉及鉅額的財務交易、企業王國、個人財富、管理智慧及經營慘敗的諸多故事，所以顯得格外重要也格外有趣。企業合併的問題經常也是非常複雜的，因為每一個個案均有其獨特之處，所以都必須分別

註二：同上註，第5段。