

崇德會計叢書 04-1

8  
現代

# 高等會計學

(第三版)(上册)

A. N. Mosich

E. John Larsen

原著

譯者兼發行人：張清讚 碩士、會計師

MODERN ADVANCED ACCOUNTING

# 原 序

現代高等會計學第三版有極重要的修訂。雖然章次的數量仍維持 18 章，但其課題內容則廣泛地重新編排，而且所討論的主題也有重大的改變。

本書可供大學或研究所階段一學期或兩季的課程之用。本書全書要點着重於財務會計觀念，以及將這些基本觀念運用於特定化會計個體例如合夥，分公司，關係企業，政府機構，非營利組織，以及遺產和信託等——所引起的問題分析，並着重於諸如分期付款銷貨、寄銷，企業部分，期中報告，證管會的會計處理和報告，多國企業的會計處理，以及破產等特殊主題之上。

本第三版也反映會計原則及實務發展中所存在的持續變動，而特別注意財務會計準則委員會（FASB），證券管理委員會（SEC），美國會計師公會（AICPA），以及全國政府會計諮詢委員會（NCGA）等機構的正式公報及探索草案。

我們誠心將現代高等會計的第三版編成中級會計學的姐妹卷（由相同的作者群），因而創造一個重要的中——高級財務會計課程的和諧系列，俾便作為會計人員專業教育的基石。

## 本版的新特性

每一章均予更新，俾便將最近的法律及會計規則制定團體的相關公報納入。例如，下列數項即已充分融入本版之中：(1)財務會計準則委員會的「非商業組織財務報導之目的」，(2)「外幣轉換」（財務會計準則委員會 52 號聲明書），(3)全國政府會計諮詢委員會的「政府會計與財務報告原則」，以及(4) 1978 年的破產修正法案。

## 2 現代高等會計學——會計問題研究（上册）

雖然我們仍能用 7 章來探討企業的合併及聯合財務報表，但其所涵蓋的範圍已大大擴張。權益結合式的合併分兩章討論（第二版以單章討論），而特殊問題則分為兩章（以前版本只有一章）。政府機構會計分成兩章而非原來的一章。由於近年來有關財務預測公開的壓力已減少很多，故銷除財務預測的討論，而有關提交證管會的會計和報告之簡略表達則列入本版的第 15 章。

我們費盡心力增加簡短練習及習題的數量及變化。我們也自近年來的會計師考試中摘錄許多與高等會計有關的選擇題及習題，並將其併入章末的學習資料中（問答題、練習題，案例及習題）。

我們將本新版分成五部份，以便更清晰的集中於各項課題，並將資料表達得更易消化以便提供學生心理上的益處。

### 課文的組織

我們希望將本書各章組成深具凝聚力而有意義的五大部份以便對教師和學生有所助益。這種編排有助於課文的規劃及表達，而且我們也希望讓更便於學生習得及融會貫通其所表達的觀念及程序。茲將這五部份中每一部份的內容略加說明於後。

### 第一篇：合夥及分公司會計（第一章至第三章）

第一篇論述合夥，冒險合營，及分公司經營的會計原則及程序。合夥及冒險合營列入前兩章，這兩章把學生由初級會計課程範圍內的基本會計觀念帶到應付會計師考試的水準，其中包含更複雜的損益分配、合夥人權益異動，及清算問題。第三章則論列總分公司關係及其聯合財務報表，並提供後續有關企業合併及合併財務報表的七章之合理的墊腳石。

合夥經營及清算的一般討論已極流暢，而有關合夥改組公司

的會計處理則由中級會計改置於第2章。總分公司聯合財務報表工作底稿中的沖銷欄改以單欄表示，正與第5章至第10章合併財務報表工作底稿所用的格式相類。

## 第二篇：企業合併與合併財務報表(第4章至第10章)

這是本書在第三版中經全盤修訂及擴充後最重要的一部份。本版將權益結合式企業合併之合併財務報表由兩章併為一章，而將有關合併的特殊主題由一章分成兩章，故我們仍能將本部份分為七章。這樣可使學生在揭示權益結合式企業合併的合併技巧之前能吸收購買式企業合併的關鍵處。本版將例釋正式的合併財務報表，而投資子公司的成本法會計處理則列於附錄之中，以免學生混淆更廣泛更適當的權益法之運用。

本部份的新特點計有：(1)更廣泛的使用日記帳，分類帳及釋例以便學生更容易追循各公司間科目的變動及了解其所呈現的複雜觀念，(2)擴大負商譽的討論，(3)將權益法的討論與例釋擴大為包括企業合併後兩年度，(4)舉例說明母公司直接由子公司取得增資普通股份的會計處理，(5)又就購買式及權益結合式企業合併兩者，廣泛舉例說明母公司在權益法下對子公司保留盈餘分類帳戶的運用。

## 第三篇：非商業組織的會計處理(第11章至第13章)

前版僅有一章的政府機構之會計處理，本版擴充為兩章。第11章為普通基金，第12章則包括其他基金和科目組群。本書之此一部份止於重大更新的第13章——「非營利組織的會計處理」。

非商業組織財務報導的目標，已包括在財務會計準則委員會的財務會計觀念公報第4號之內，茲於本書第11章論列，以便奠定本書此一部份所例示會計原則的基階。至於有關政府機構的討

論和例釋，則依據政府會計全國諮詢委員 1979 年所頒佈的政府會計及財務報告原則。用兩章來討論政府會計，我們才能對資本計畫基金、債務服務基金、特賦基金，及普通固定資產及普通長期負債科目組群的會計處理程序作更完整的例釋。

#### 第四篇：財務會計的特殊課題（第14章至16章）

我們把分期付款銷貨及寄銷移至本部份（第14章），是因為它們的特殊性，以及因為這些主題若在本書前半討論將會引起混淆之故。行業部份，期中報告，以及呈給證管會的報告及會計處理則列入第15章，其中包括主辦會計的功能，公司財務部，以及證管會強制執行部的簡單說明，至於第16章的「多國籍企業的會計處理」中，我們已將1981年所發佈的財務會計準則委員會第52號「外幣轉換交易」多重討論的條款完全融入。

#### 第五篇：信託會計處理（第17章至第18章）

本書最後一篇的兩章名為「破產：清算及重整」以及「遺產及信託的會計處理」。雖然有某些教師未在其課程中列入這兩個傳統的課題，但我們覺得替希望計入這兩章的人士併入是不可避免的。在今日的實務環境中很多會計人員必須協助客戶處理破產、清算、重整，及遺產和信託的會計處理。

我們也將1978年破產修訂法案的相關條款併入17章。然而，我們在不動產及信託會計的討論中，所着重的是財務會計問題而非聯邦及州政府複雜的不動產及遺產稅法條款。

有關公開持有的公司及非營利組織（美國會計學會）經仔細選定的財務報表（或其部份），都附列在適當章節後的附錄中。公開持有公司完整的10K式報表包括在第15章的附錄中，因此，學生們可將本書所論的許多理論性觀念與實際世界的情況貫連

起來。一如以前版本，複利表列在本書最後的附錄。

財務會計準則委員會 (FASB)，美國會計師公會(AICPA)及證管會 (SEC)，已撤消的會計原則委員會 (APB)，以及其他權威團體的公報，都參雜在本書全書的討論以及作業資料之中。然而，我們相信一本會計教科書應能激勵學生參與會計原則的評估，並使他們了解傳統會計理論結構中所存在的矛盾與短處。所以，我們也試圖提供一份觀念性的架構給學生，以協助他們從事此項評估。

### 問答題、練習題、案例及習題

每章後面都附有一大堆的學習及家庭作業資料。這些資料分成後述幾類：問答題、練習題，案例及習題。各章末所附的所有資料均由作者在課堂中測驗過。

問答題係供學生自我測驗及複習之用，俾便衡量學生對各章重點的概括認識。其中有些問題頗富爭議，故可供教堂討論及書面作業之用。

練習題大都包含某一特定要點或專題，且不須太多的計算。教師們可以練習題補充習題作業，課業討論及測驗之用。

案例則需分析性推論，但只牽涉到很少或毫無數量性資料。應要求學生分析商業性情況，運用會計原則，並擬議或評估某一行動的過程。然而，它們不需編製冗長的工作底稿，或其他依廣泛的規模來演練會計資料。這些案例業經證實係激勵學生在爭論性的會計問題中揀取某一立場的有效工具。很多案例係摘自實際的商業案件，法院訴訟，或會計師考試。如果教師希望發展學生在溝通會計觀念及評估反對論點的是非時的技巧，最宜採用問答題及案例。

習題中有很多是新的，而且自第二版轉列的部份也都給予更

新及修訂。本版的特性是很多簡短習題的內容都與本書資料密切相關。習題的難易度也經仔細裁剪俾便協助學生依「積木式」（building-block）基礎獲得平滑的學習成效。本書將近年來會計師考試的會計理論及實務一科中，屬於高等會計的極大部份考題都予編入，但其中有很多已作重大修正以便配合最新的權威文獻。此外，特別設計一些習題回來示範該章理論性部份所論及的觀念。某一特定班級的課程或許用不到三分之一的案例及習題，因此，有充裕的機會可改變每一學期所指定的家庭作業。

## 重印譯序

首先感謝讀者對譯者歷年所譯會計叢書的支持、愛護，它使本叢書日益成長。再感謝讀者及碩學先進的指教與批評，它使本叢書精益求精。基於讀者與碩學先進的鞭策，譯者不敢稍有懈怠，期望能永遠地為這個園地奉獻一己的心力。

本叢書原係委由吳君出版，惟因雙方對量與質取捨的不同，理想的不同及其他個性上的差異，於是乃協議自民國七十五年六月二十三日起終止合作關係，雙方雖對現有版本共有版權，但却各自印行，互無瓜葛。

基於譯者對品質的理念，僅自現有十餘種譯書中選出三種——Meigs 初會、Matz 成會及 Larsen 高會印行，並重譯 Meigs 審計發行，又基於讀者對字體太小及尚有部分疏漏的反應，譯者或予更正或予重印，冀能以更完美的產品呈獻在讀者的面前；因此，在此重印之際譯者乃以「崇德會計叢書」為名，以嶄新的面貌出現，一則感謝讀者的支持，一則為此一轉變選擇的現在及將來負責。唯譯者雖極盡全力追求完美，但個人能力着實有限，仍有待於讀者多方的砥勵，俾使譯者能百尺竿頭更上層樓，繼續推出更好的譯作以報讀者。

本高等會計經譯者增訂我國有關合併報表的公報，重新安排上、下冊的章數，並重予加大字體及字間出版，改換過的封面帆船設計，旨在預祝讀者能一帆風順，種種改善希望能令讀者滿意。又本叢書的完成與推展，有很多值得感謝的幕後英雄，他們的努力與協助將永銘我心。

張 清 讚 謹誌

75年7月



# 現代高等會計學—會計問題研究

## 目 錄

### 第一篇 合夥及分公司會計

#### 第一章 合夥組織及其經營.....1

##### 合夥的本質

##### 合夥的組成..... 1

合夥的特性。合夥與公司組織間的抉擇。合夥是獨立個體嗎？合夥契約。合夥人的業主權益科目。對合夥人的借貸。合夥人投資之評價。

##### 損益分配方案..... 7

合夥人的資產權益與盈餘分享。純損益的分配。合夥的財務報表。以前年度純益的調整。

##### 合夥權益的變動..... 20

合夥人變動之會計處理。會計及管理問題。允許新合夥人入夥。直接向一位或多位合夥人付款取得權益。新合夥人投資於合夥。給原任合夥人紅利或商譽。給新合夥人紅利或商譽。合夥人退夥。

#### 第二章 合夥清算：臨時合營風險性事業.....61

##### 合夥的清算..... 61

清算的意義。清算期間的損益分配。分配現金或其他資產給各合夥人。對各合夥人的終局決算。每位合夥人的權益都足以承受清算損失之情況。有一合夥人權益不足承受其應分擔清算損失之情況。兩合夥人的權益不足以承受其所應分擔清算損失之情況。合夥無償債能力但合

## 2 現代高等會計學——會計問題研究（上册）

夥人個人有償債能力之情況。合夥無償債能力 合夥人個人亦無償債能力之情況。

分次付款給合夥人..... 78

分次付款手續的一般原則。預編分次付款給合夥人的計劃。為未清負債及清算費用保留現金。

合夥改組為公司..... 89

與合夥改組公司有關的所得稅。

合營冒險事業..... 96

現代冒險事業。合營冒險業會計。

第三章 分公司的會計處理；聯合財務報表.....127

分公司及部門。銷售代理商的會計制度。分公司的會計制度。往來帳。總公司發生之費用及借記分公司。運交商品給分公司的計價方法。分公司與總公司個別編製財務報表。總公司及分公司聯合財務報表。聯合財務報表工作底稿。運交分公司商品按成本加成計價。運交分公司商品按成本加成計價之工作底稿。期初存貨按成本加成計價之處理。往來帳之調節。分公司間之交易事項。設立新分公司之開辦成本。

## 第二篇 企業合併及合併財務報表

第四章 企業合併.....183

企業合併：為何（原因）及如何（方法）..... 184

反托辣斯的考慮。企業合併之方法。企業合併價格之決定。

企業合併之會計處理方法..... 187

購買法。被合併公司成本的決定。被合併公司成本之分配。有商譽之購買法釋例。有負商譽之購買法釋例。權

|                                                                                        |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 益結合法。權益結合法釋例。權益結合法之風行。權益結合法之濫用。購買法之濫用。AICPA之行動。適用權益結合法之條件，企業合併在財務報表之表達。企業合併在財務報表附註之揭露。 |     |
| 企業合併會計準則之評論.....                                                                       | 215 |
| 購買法之批評。權益結合法之批評，財務會計準則委員會對企業合併會計處理之研究。                                                 |     |
| 附錄：權益結合法之特定條件.....                                                                     | 218 |
| <b>第五章 合併財務報表：購買式企業合併日</b> .....                                                       | 252 |
| 合併財務報表的性質。所有的子公司都要合併？「控制財務權益」的意義。傳統控制觀念的批評。未合併子公司於合併財務報表內之會計處理。                        |     |
| 購買式企業合併日完全擁有子公司之合併.....                                                                | 255 |
| 購買式企業合併日部份擁有子公司之合併.....                                                                | 255 |
| 少數股權之性質。部份擁有子公司之合併資產負債表。少數股權和商譽的其他評價方法。合併資產負債表中之「負商譽」。合併政策之附註揭露。合併財務報表之優點與缺點。          |     |
| <b>第六章 合併財務報表：購買式企業合併日後</b> .....                                                      | 317 |
| 完全擁有購買式子公司經營成果之會計處理方法.....                                                             | 317 |
| 權益法。成本法。權益法與成本法間的選擇。                                                                   |     |
| 釋例：企業合併後第一年，以權益法處理完全擁有之購買式子公司。                                                         | 319 |
| 釋例：企業合併後第二年，權益法處理完全擁有之購買式子公司。                                                          |     |
| 擁有部份股權之購買式子公司經營成果的會計處理.....                                                            | 341 |
| 釋例：企業合併後第一年，以權益法處理擁有部份股權                                                               |     |

#### 4 現代高等會計學——會計問題研究（上册）

之購買式子公司。釋例：企業合併後第二年，以權益法處理擁有部份股權之購買式子公司。權益法結評。

附錄：以成本法處理擁有部份股權之購買式子公司… 364

釋例：企業合併後第一年對擁有部份股權之購買式子公司採用成本法的處理。釋例：企業合併後第二年，以成本法處理擁有部份股權之購買式子公司。

#### 第七章 合併財務報表：權益結合式的企業合併…………… 403

完全擁有的權益結合式子公司之合併—企業合併日… 403

部份擁有的權益結合式子公司之合併—企業合併日… 413

完全擁有權益結合式子公司之合併—企業合併日以後 422

部份擁有權益結合式子公司之合併—企業合併日以後 431

不涉及損益之公司間交易事項的會計處理…………… 441

以票據或記帳方式借貸。資產的租賃。提供各項勞務。

屬於公司間交易事項的所得稅。摘要：公司間交易及其餘額。

#### 第八章 合併財務報表：公司間損益…………… 475

銷除或包括公司間損益的重要性

公司間的商品買賣…………… 476

按成本計算的公司間銷貨。期末存貨內的未實現公司間利益。期初及期末存貨中的公司間利益，存貨的公司間利益與少數股權。純益或毛利應否銷除？

公司間廠房資產及無形資產買賣…………… 485

出售土地的公司間利益。出售折舊性廠房資產的公司間利益。出售無形資產的公司間利益。

關係企業公司債的購買…………… 494

購買關係公司公司債釋例。利得在續後年度的會計處理。公司間公司債的再發行。

公司間利益（利得）對少數股權的影響釋例…………… 505

目 錄 5

|                      |     |
|----------------------|-----|
| 合併財務報表工作底稿的完整釋例····· | 510 |
|----------------------|-----|

附錄：合併財務報表

|                      |     |
|----------------------|-----|
| 我國財務會計準則公報第七號摘要····· | 549 |
|----------------------|-----|

# 第 1 章

## 合夥組織及其經營

### 合夥的本質

吾人關於合夥的討論，多數依據統一合夥法（Uniform Partnership Act），該法業已為很多州所採用。該法將合夥（partnership）（通稱為商號（firm））定義為：「二人或二人以上聯合，以共有人名義，共同經營之營利事業。」本定義所稱之「人」（persons）不但包括自然人也包括其他合夥商號，美國有些州，公司亦可充任合夥人。合夥的創設勿須州政府的核准，合夥的組成雖以具審慎擬訂的書面契約為佳，惟事實上，合夥的組成未必訂有書面契約。

傳統上，合夥組織多與律師、醫師、會計師及其他執行業務者的業務密切關連。在某些州內，對於諸如會計師等領有執照的專業人員，通常都基於組成公司個體將削弱執業人員與其客戶間的信賴為理由，禁止組成公司。然而，近年來已有很多州通過准予組成專業公司的法案。而少數幾家巨大的工業及買賣業却也採合夥組織經營。

### 合夥的組成

#### 合夥的特性

合夥組織的特性可彙列如次：

組設容易（ease of formation）較之公司而言，合夥組

織可僅由二人或二人以上相互以口頭或書面契約約定，甚或彼此行為間的默示而得於創設。惟合夥組設的此種簡便和節省之益，可能為其非正式組織結構所固有的若干困難所抵銷。

**壽命有限**（limited life）合夥可能因某一位合夥人的死亡、退夥、破產或無行為能力而解散。新合夥人的加入，就法律而言係解散原合夥而創立新合夥。

**互為代理**（mutual agency）每位合夥人均有為合夥從事法律行為之權，並可代表合夥與人簽訂合約。然而，類似由某一合夥人自外借入資金等超越正常營業範圍外之行為，除經特別授權由該合夥人負責此一交易外，通常合夥可不受拘束。

**無限責任**（unlimited liability）普通合夥（General partnership）係指某一合夥商號中的全部合夥人對合夥債務均負有個人連帶責任，且均有執行合夥事業之權。普通合夥中的每位合夥人對該商號的負責負有個人連帶責任。債權人在難以向合夥商號收取債權之時，可轉向合夥商號中擁有其他財物資源的成員求償。在有限合夥（limited partnership）中則有一人或一人以上，不必為合夥債務負個人連帶責任。有限責任合夥人的行為受到部份限制，且應在合夥組織中維持約定的投資額。法令明定有限責任合夥須公開其為有限合夥的身份，且其成員中至少要有一人為普通合夥人。

**合夥資產和盈餘的共有共享**（co-ownership of partnership assets and earnings）一個人一旦將其資產投資於合夥，即喪失對該特定資產的請求權，而只取得合夥組織所有資產中的業主權益。合夥組織內的每一成員對合夥盈餘亦具有業主權益。事實上，盈餘及損失的共享乃是合夥存續的考驗之一。

**合夥與公司組織間的抉擇**

企業組織究係採取合夥或公司組織，最重要的考慮要點就是該企業及其業主的所得稅負。合夥組織本身雖不必繳納所得稅（譯註：我國合夥、獨資事業均需繳納營利事業所得稅），但卻須向稅捐稽徵機關申報一份「年度資料申報書」，其上應列明合夥之收入、費用、純益數，以及合夥人的盈餘分配情形。合夥人應將其個人得自合夥正常營業純益的部份，以及諸如股利、資本利得及損失，暨慈善捐款列入個人綜合所得稅申報書中，而不論該金額究係大於或小於他們在當年度內獲自合夥的現金數。

公司是一個應課徵公司所得稅的獨立法律個體。一旦公司純益被以股利的方式分配給股東，則亦成為受配股東的課稅所得。若干股東在 25 人以下的公司，可以選擇不按公司的方式課稅，而將其損益全數分由股東承擔。這種「自選納稅公司」（Tax-option corporation）應如同合夥組織那樣呈報資料申報書，而其股東亦應於其個人綜合所得稅申報書上列報其個人所分得的當年純益或純損。因此，合夥亦可組成前述的「S 節公司」（subchapter S corporation），以便取得有限責任之利，且同時選擇按合夥方式繳稅。由於所得稅稅率及法條時常變動，而新的解釋函也經常出現。甚至業主個人的綜所稅也年年不同。因此，管理當局應時常檢討合夥與公司組織間的稅負問題，俾便企業對所得稅環境作最佳的適應。

稅負並非影響選用合夥或公司組織的唯一影響因素。事實上，使一般人偏向組成公司的常見因素，也許是有機會將業主權益分成股份以便籌措鉅額資本，易於轉讓，以及所有權和管理權分離所固有的利益等等。

### 合夥是獨立個體嗎？

在會計文獻中，通常較着重合夥的法律，而非其管理及財務面。通常論者稱合夥與公司之別，在於前者是「人合」，而公司



則為一獨立個體。不幸的是，這種分別，過於強調企業組織的法律形式而忽視其經濟實質。從管理政策及企業目標言，很多合夥與公司一樣確實是個企業及會計個體。這種合夥通常有長期計劃來指引，不會受單一合夥人入夥或退夥的影響。這些企業的會計政策，應能反映合夥為與其所有主分開的獨立個體。

將合夥視為企業及會計個體時，常有助於編製提供最有意義的財務狀況及經營成果全貌的財務報表。在會計政策中應予強調的是，不論損益分配比率如何改變及人事如何變遷，資產評價應持續不變。另一有助益的措置，就是將身居管理要職的合夥人所提供的個人勞務價值，認列於費用科目。在理論探討中，我們可發現很多論點贊同不論法律組織型式如何，每個企業個體均應視為與其業主分離的會計個體。在這種觀點下，執行業務合夥人（managing partner）暨是雇員又是業主。合夥人所提供的個人勞務價值，乃為管理該合夥的費用。（譯註：我國營所稅查核準則，規定合夥組織之執行業務合夥人薪資可核實認列）

把付給合夥人的薪給列入費用的處理，受到若干會計人士的反對，他們認為合夥人的薪給可能按不切實際的水準訂定，而且合夥是身為業主的個人所結合，而非合夥雇員的個人結合。

合夥亦具有獨立個體之特質，在這種特性中，它可以本身名義擁有財產所有權，亦可與人簽訂契約。美國某些州的合夥更可能像獨立個體一樣成為控訴或被訴的當事人。實務上，許多會計人員已習慣於視合夥為具有持續不變的會計政策，及不因合夥人事變動而中輟的獨立個體。

#### 合夥契約（the partnership contract）

雖然合夥可依口頭協定，或依組成分子的行為默示而存在，但是良好的企業實務要求將合夥契約以書面詳為敘明。合夥契約應訂明的重要事項如次：