

東華會計叢書

主編 朱立容

高級會計學^{上冊}

著者 林 敦 寧 校訂 朱 立 容

東華書局印行

東華會計叢書書目及編輯委員

召集委員 朱 立 容

初級會計學 朱立容 正風會計師事務所會計師
銘傳女子商業專科學校教授兼會計科主任

中級會計學 林敦享 私立東吳大學教授

高級會計學 林敦享 私立東吳大學教授

銀行會計 周君銓 世華聯合商業銀行徵信處長
中華民國銀行公會徵信小組召集人

管理會計 林志忠 台灣省政府主計處處長

財務報表分析 周君銓 世華聯合商業銀行徵信處長
中華民國銀行公會徵信小組召集人

會計資訊系統 林文弘 林文弘會計師事務所會計師

著 者 簡 歷

學 歷

國立廈門大學商學院會計系畢業
美國喬治華盛頓大學研究

經 歷

行政院主計處科長
行政院經合會專門委員
中國造船公司副總經理及高級顧問
東吳大學會計系教授

著 作

初級及中級會計學原理（編譯）
三民書局
成本會計（編譯）
三民書局
中華民國政府預算業務手冊（主編之一）
行政院主計處
成本及管理會計手冊（主編之一）
中華企業管理顧問中心

東華會計叢書序

目前我國各大專院校有關會計教材，因乏連貫性的中文本系列用書，學校當局與任教老師，多就單一課程，分別選用教學課本，其中并以採用英文本者為多，不論任教與受業雙方，均感不便，蓋：

- 一、文字乃表達信息的工具，初學會計者，對於會計概念的吸納，原已不易，加以文字的隔閡，自必事倍功半。
- 二、會計是因經濟活動而產生，隨經濟發展而演進，其理論體系是建立在實務基礎上，不同的經濟環境與法令依據將產生不同的會計處理，選用英文本教材，就任教者而言，每因進度與時間所限，未及講解中外不同的會計處理與應用；就受業者而言，則感所學雖多，但就業時仍然不知所措。
- 三、由於缺乏一貫性會計系列用書，各就單元課程選用教材的結果前後重複或不相銜接之處，在所難免，授課效率與學習進度深受影響。

東華書局負責人卓鑫森先生乃會計界前輩，從事出版事業有年，績效昭彰，獻替良多，鑒於上述情形，一本貢獻社會之意旨，毅然決定出版一貫性的會計系列叢書，敦請執教多年且富有實務經驗之專家學者數人，組織編著委員會，集體研商目錄綱要，分別撰著，計畫中將出版初、中、高級會計學、成本會計、管理會計、銀行會計、財報分析、審計學及會計資訊系統等書，其特點如下：

- 一、整個系列用書，由淺入深，雖係分別撰著，但會商綱目在先，相互校訂在後，故能前後貫連，脈絡相承，用為教材，應能減少先後重複或遺漏至最低限度。
- 二、自初級會計學開始以迄於高級會計與專業會計，均針對我國國情之實務需

要與法令依據，納入篇幅，詳為闡述比較，使教學者便於講授而受業者易於理解，不但知其然，知其所以然，且能知所採擇應用。

三、各書章節內容，均與教育部所定標準教材相吻合，問題與習題，均由任教多年之老師針對授課進度并配合實務需要，悉心撰擬，可收教習相融之效。

綜上說明，本叢書除適於大專院校會統有關科系用為教材之外，由於行文淺易，舉例切實，且凡我國現行法規與準則規範，均予容納，應為一般會計審計從業人員進修參考之最佳讀物，而對高普與就業考試之應試者而言，更將有助其融會貫通，從容作答。

立容雖任教大專院校并執行會計師業務多年，且曾實地負責企業經營，但自知淺薄，原期緘默以藏拙，茲感於卓先生激勵之忱，忝為會計業界成員之一，乃不自量力，邀集同好，共竭綿薄，撰寫本叢書以收拋磚引玉之效。

是為序

朱 立 容 謹識

民國七十五年八月於台北

自序

高級會計學亦稱會計問題研究，是將財務會計未在初級及中級會計學內深入探討的問題，於高級會計學內再就理論與實務，作進一步之研究及分析。

著者執教此一課程達十八年，深感其理論變動甚大。以佔全書篇幅約一半之母子公司合併報表為例，其處理方法每五或六年即變動一次，自成本法而不完全權益法，再自不完全權益法而完全權益法。本書不但採用完全權益法，且就母子公司間內部交易利益作所得稅之分配。目前尚有若干學者正研究採用現在成本法。

本書分上下兩冊，上冊包括合夥會計及企業結合與母子公司合併財務報表基本問題之分析兩篇，計十一章。下冊包括母子公司合併財務報表複雜問題之分析及特殊會計問題兩篇，計十章。但未包括高級會計學書籍內常見之政府會計及非營利事業會計在內。其原因有二：一為政府會計已有專門課程及書籍，另一為集中討論營業會計問題。按其內容，足供大學及專科一學年每週授課三小時之用。如果專科學校授課時數較少，可將其中較複雜而繁難部份刪略。

國內的會計學著作，林林總總，頗為齊全，獨高級會計學罕見。此次承東華書局邀約，勉力完成。但時限匆迫，謬誤之處，恐所難免，尚祈學者專家，不吝賜教，以資改正。

本書之成，承銘傳商專會計統計科教授兼科主任朱立容兄詳為校訂，東吳大學會計系助教何月娥、孫敏秋及任苔玲諸小姐協助搜集及整理作業資料，內子倪萍女士之晨昏照拂，謹致萬分謝忱。

林 敦 寧 謹識

民國七十五年七月一日

高級會計學

上册 目錄

東華會計叢書序

序

第一篇 合夥會計

第一章	合夥之組成、會計處理及損益分配	3 ~ 28
第一節	合夥之組織	3
	合夥之意義	3
	合夥之特質	3
	合夥組織之優點及缺點	4
	合夥契約	5
第二節	合夥之會計處理	6
	合夥爲一獨立之企業及會計個體	6
	合夥會計之特徵	7
	開業記錄	7
	日常業務交易分錄	10
	結帳分錄	12
	財務報表	13
第三節	合夥損益之分配	15
	合夥契約訂定合夥人損益分配率時應考慮之因素	15
	常見之合夥企業損益分配方法	16
第四節	損益分配率之變更	22
	約定損益分配率變更	22
	前期損益之調整	23
作 業		23

第二章 合夥權益之變動	29 ~ 56
第一節 新合夥人向舊合夥人購買權益	29
按帳面價值購買權益	30
按高於帳面價值購買權益	32
按低於帳面價值購買權益	33
出讓權益之合夥人如何分配承讓合夥人所付之代價	35
合夥人往來帳戶之處理	36
第二節 新合夥人投資於合夥	36
新合夥人按舊合夥淨資產之帳面價值投資	36
新合夥人按高於舊合夥淨資產之帳面價值投資	37
新合夥人按低於舊合夥淨資產之帳面價值投資	38
商譽法與獎金法之比較	40
舊合夥資產之重估	42
第三節 合夥人之退夥	42
法律規定	42
會計處理方法	43
第四節 合夥人之死亡	45
處理程序	45
企業為合夥人購買人壽保險	46
第五節 合夥改組為公司	46
改組程序	46
會計處理方法	47
作 業	49
第三章 合夥之解散及清算	57 ~ 92
第一節 概 論	57
解散及清算之意義及原因	57
清算人之選任及清算程序	57
第二節 合夥有償債能力之清算——非現金資產全部變賣後方分配現金	58

變賣非現金資產獲得利益	59
變賣非現金資產發生損失——各合夥人資本均有貸差	60
某一合夥人資本有借差，但該合夥人有貸款	61
某一合夥人資本有借差，但該合夥人對合夥無貸款	62
第三節 合夥有償債能力之清算——非現金資產分批變賣後分批分配現金	65
安全分配現金計算表之編製原則	66
分批清算與一次清算之比較	70
第四節 預先編製現金分配計畫	72
預編現金分配計畫之步驟	72
現金分配計畫之用途	74
第五節 合夥無償債能力之清算	75
合夥雖無償債能力但各合夥人均有償債能力之清算	76
合夥無償債能力但合夥人至少有一人有償債能力之清算	77
第六節 清算之其他問題	81
清算費用	81
負債未到期前先分配現金予合夥人	82
分批分配現金時應酌留部份現金不分配予合夥人	82
作 業	82

第二篇 企業結合及編製合併財務報表之基本問題

第四章 企業結合；吸收及新設合併之會計處理	95~130
第一節 企業結合	95
沿革	95
企業結合之意義及方式	95
企業合併之法律規定	96
企業結合之原因	98
企業結合協議價格應考慮因素	98
企業結合之會計觀念	99
企業結合之會計處理方法	100

採用集中權益法之條件	100
第二節 吸收及新設合併採用集中權益法之會計處理	102
吸收合併及新設合併會計處理之特徵	102
釋 例	103
吸收合併	103
新設合併	106
期中完成吸收或新設合併	108
與結合有關費用應如何處理	110
第三節 吸收及新設合併採用購買法之會計處理	110
投資成本	110
投資成本之分配	111
購買式企業結合之會計處理	112
釋 例	112
第四節 集中權益法與購買法之比較	115
結合前後之股東身份	115
帳務處理方法不同	115
作 業	117
第五章 母子公司取得日之合併資產負債表	131~166
第一節 概 述	131
母子公司關係	131
報告個體及合併財務報表	131
合併工作底稿之應用	132
第二節 投資成本等於取得權益之帳面價值	132
新設子公司	132
購買子公司全部股權——子公司有保留盈餘	134
購買子公司全部股權——子公司有虧絀	135
取得子公司之大部份股權	136
第三節 投資成本大於取得權益之帳面價值	137
母公司取得子公司全部股權	137

母公司取得子公司之大部份股權.....	141
第四節 投資成本小於取得權益之帳面價值.....	147
母公司取得子公司之全部股權.....	147
母公司取得子公司之大部份股權.....	149
第五節 其他問題.....	151
控制權之意義.....	151
其他母子公司間內部交易.....	152
取得日子公司有庫存股票.....	152
調 整.....	153
合併政策在合併財務報表內之表達.....	153
作 業.....	153
第六章 母子公司取得後之合併財務報表(一)	167~211
第一節 母公司於取得子公司後之會計處理方法.....	167
成本法.....	167
權益法.....	167
權益法與成本法之比較.....	168
第二節 編製取得後合併工作底稿之方法及程序.....	169
財務報表法.....	169
試算表法.....	170
比 較.....	172
第三節 取得後合併財務報表之編製——財務報表法.....	172
基本假定.....	172
釋例一：母公司按子公司股東權益之帳面價值取得全部股權.....	172
釋例二：母公司按子公司股東權益之帳面價值取得大部份股權.....	176
釋例三：母公司按高於帳面價值之價格取得子公司之全部股權.....	183
釋例四：母公司按高於帳面價值之價格取得子公司之大部份股權.....	189
第四節 取得後合併財務報表之編製——試算表法.....	194
基本假定.....	194
釋 例.....	194

取得後第一年度之合併工作底稿	194
取得後第二年度之合併工作底稿	197
作業	197
第七章 母子公司取得後之合併報表(二)：其他調整及合併財務狀況變動表	213~251
第一節 公司間之內部交易	213
釋 例	213
母(甲)公司之權益法會計分錄	214
合併工作底稿	214
合併財務報表	217
第二節 董監酬勞及員工紅利	217
釋例一：子公司章程明定發起人酬勞、董監事酬勞及員工紅利，但未於年終時列帳	217
釋例二：子公司章程未明定發起人董監酬勞及員工紅利，而於次年度由股東會通過發給者	222
第五號公報第 31 段準則之商榷	224
第三節 其他問題	226
製造業折舊性資產調整後折舊費用之分攤	226
被投資公司損益中含有處分固定資產損益	226
合併財務報表應揭露事項	230
第四節 合併財務狀況變動表	232
編製合併財務狀況變動表應注意事項	232
釋 例	233
運用資本觀念之財務狀況變動表	235
現金觀念之財務狀況變動表	235
作業	238
第八章 母子公司間之內部交易(一)：內部商品交易損益	253~289
第一節 概 論	253

內部交易損益之意義及性質	253
內部交易損益之種類	253
公司間內部交易而生之問題	254
內部交易利益於何時遞延及實現	254
決定公司間內部利益之數額及沖銷原則	254
第二節 母公司銷貨予子公司	255
期末存貨內部利益	255
期初及期末存貨內部利益	258
第三節 子公司銷貨予母公司	261
期末存貨內部利益	261
期末及期初存貨內部利益	264
第四節 存貨內部利益之其他合併方法	266
母子公司存貨採用定期（實地）盤存制時合併工作底稿之沖銷方法	266
母公司將存貨內部利益按權益法在帳上調整並作成所得稅分攤時之合併報表	268
母公司帳上及合併報表均不考慮所得稅之分攤問題	272
作 業	278
第九章 母子公司間之內部交易(二)長期性資產之買賣損益	291~333
第一節 非折舊性長期資產之內部利益	291
母公司出售土地予子公司	292
子公司出售土地予母公司	295
第二節 下銷折舊性長期資產之內部利益	298
母公司採沖銷投資但不作所得稅分攤，而在合併工作底稿內作成所得稅分攤	299
內部利益不考慮所得稅分攤問題	304
第三節 上銷折舊性長期資產之內部利益	309
母公司採沖銷投資帳戶但不作所得稅分攤，而在合併工作底稿內作成得稅分攤	309
內部利益不考慮所得稅分攤問題	313

第四節 其他問題	317
出售長久性資產之利益應轉列資本公積	317
公司間內部銷售損失	318
公司間購買商品作為營業資產	321
作 業	323
第十章 母子公司持有內部債券	335~384
第一節 緒 論	335
推定贖回債券損益之意義	335
推定贖回債券損益之歸屬	335
產生內部債券推定贖回損益之幾種情況	336
內部銷售損益與內部持有債券損益之異同	336
第二節 子公司持有母公司債券	337
基本假定	337
釋例一：子公司於期末取得母公司債券	338
釋例二：子公司於期初取得母公司債券	343
釋例三：子公司於期中取得母公司債券	347
第三節 母公司持有子公司債券	350
基本假定	350
釋例四：母公司於期末取得子公司債券	351
釋例五：母公司於期初取得子公司債券	356
釋例六：母公司於期中取得子公司債券	361
第四節 內部持有債券贖回損益考慮所得稅之分攤	364
作 業	368
第十一章 不完全權益法及成本法之合併報表	385~426
第一節 概 論	385
完全權益法會計	385
不完全權益法會計	385
成本法會計	386

合併工作底稿之沖調原則·····	386
第二節 不完全權益法會計之合併報表·····	386
釋例一：母公司取得子公司大部份股權——投資成本超過取得權益之 帳面價值·····	386
釋例二：母公司間有內部交易損益——上銷商品·····	392
第三節 成本法下之合併報表·····	398
釋例三：母公司出售折舊性長期資產予子公司·····	398
釋例四：子公司持有母公司債券·····	403
第四節 不完全權益法及成本法下之合併報表：內部損益不考慮所得稅分攤問題 ·····	405
釋例五：不完全權益法下子公司銷貨予母公司之內部利益·····	407
釋例六：成本法下子公司出售商品予母公司之內部利益·····	412
作 業·····	416

第 一 篇

合 夥 會 計

