

高級 會計學 (下)

ADVANCED ACCOUNTING

Vol. 2

展現會計數字間的邏輯推理魅力

智勝
BEST-WISE

洪清和 著

高級會計學(下冊)

Advanced Accounting Vol. II

洪清和 著

展現：會計數字間的邏輯推理魅力

智勝文化

高級會計學（下）

Advanced Accounting Vol. II

國家圖書館出版品預行編目資料

高級會計學 = Advanced accounting / 洪清和著

. -- 四版. -- 臺北市：智勝文化, 2002-2003

[民 91-92]

冊； 公分

ISBN 957-729-257-7 (上冊：平裝). --

ISBN 957-729-309-3 (下冊：平裝)

1. 會計

495

91011387

作 者/洪清和

發行人/紀秋鳳

出版/智勝文化事業有限公司

地 址/台北市 100 館前路 26 號 6 樓

電 話/(02)2388-6368

傳 真/(02)2388-0877

郵 撥/16957009 智勝文化事業有限公司

登記證/局版臺業字第 5177 號

總經銷/知識達圖書發行有限公司

傳 真/(02)2312-2288

出版日期/2003 年 4 月四版

定 價/500 元

ISBN 957-729-309-3

Advanced Accounting Vol. II

by Charlies Hong

Copyright 2003 by Charlies Hong

Published by BestWise Co., Ltd.

智勝網址：www.bestwise.com.tw

本書之文字、圖形、設計均係著作權所有，若有抄襲、模仿、冒用情事，依法追究。

如有缺頁、破損、裝訂錯誤，請寄回本公司調換。

自序

讀過高級會計學的人，總覺得「高會」比「中會」簡單許多，但是要說明各章原委，卻又語焉不詳、辭不達意，這是為什麼呢？

一般人對高會的印象是「不若中會既深且應用頻率高」，但是，在研習高會之後，尚能維持深刻記憶者，卻不多見。會計科系所使用的教科書，往往是初會、中會、與高會皆為不同的作者，作者既屬不同，理念自有些許差異，因而教授老師的角色極為重要，必須穿針引線，作好前後觀念的貫通與銜接。筆者有感於此，遂於課餘從事有關的研究與寫作，期使會計人對於同一系列的財務會計，能夠前呼後應，一脈相連；期使會計更趨合理、更加活潑；期使會計上所表達的數據，更具意義、更有生命。這一套高級會計學，就是在這種動機下撰寫付梓的。

本人在東吳大學會計系執教期間，何其有幸能夠親近先師鮑爾一教授，在相處的七年間，深得教誨。此外，在膺任會計學研究所秘書期間，常向林所長敦寧教授請教高級會計學，師生相談甚歡，時有請益。清和自省，在為學生涯中，鮑教授開啟了我的會計思路，而林教授則成就了我對「高級會計學」的創作。作者深自期許，這一套書（高級會計學、中級會計學、與初級會計學）能帶領讀者涵泳在會計邏輯的智慧海洋。

作者在撰寫本書期間，常常針對各章節中的一段或一句，獨自品嚐，細細體味，可謂其樂融融。有關校對一事，特別感謝吳淑琴與黃翠華兩位助教以及鍾韻梅、黃振源、李富源及吳美祝四位同學，因為他們六位的鼎力協助，使得筆者能夠縱情於邏輯架構的安排，於此特表謝意！



82年7月31日

高級會計學(上)

— 目 錄 —

自 序

第一章 合夥企業

——設立、經營、與合夥人權益的變更

第二章 合夥企業

——改組與清算

第三章 公司合併的基本觀念

第四章 持有全部股權的取得合併與合併理論

第五章 長期股權投資

附錄：合資企業

第六章 取得後的合併財務報表與編製方法

第七章 母、子公司間的未實現損益

——存貨

第八章 母、子公司間的未實現損益

——財產、廠房、與設備

附錄：母、子公司間的未實現損益

——租賃

第九章 母、子公司間的推定損益

——公司債

第十章 母公司持股比例變更與合併財務報表

高級會計學(下)

— 目 錄 —

自 序

第十一章	複雜結構的母、子公司	
	—— 間接持股與相互持股	1
第十二章	子公司發行優先股、合併每股盈餘、 與合併個體所得稅	103
第十三章	採不完全權益法或成本法編製合併 財務報表	197
第十四章	合併理論的再探討	231
第十五章	總分機構會計處理	267
第十六章	國際業務的外幣交易會計處理	307
	附錄：涉及外幣的衍生性金融商品 與避險活動（美國公報）	321
第十七章	國際業務的報表換算與重衡量	379
第十八章	部門化財務報導	457
第十九章	期中財務報導	517
	附錄：我國第23號財務會計準則公報 釋例的探討	566
第二十章	分期收款銷貨	583
第廿一章	公司的清算、重整、與財務困難 債務整理	621

► CHAPTER 11

複雜結構的母、子公司

——間接持股與相互持股

前面各章在於探討母公司直接持有子公司股票的會計處理，當母公司持有子公司20%以上的股權（或表決權），母公司必須採用權益法處理股權投資，其處理結果，將與合併財務報表的表達相同。假若母公司間接持有另一家公司的股票，或母、子公司之間或兩家子公司之間相互持有股票，有關權益法的會計處理以及合併財務報表的編製，並未因而改變，祇是在處理之前，應先衡量各家公司的已實現損益，再將已實現損益分配予各公司的多數股東權益與少數股東權益，若此，投資公司即可根據被投資公司分配予多數股東權益的已實現損益，認列當期的投資收益。

究其實，上面的說法並不新鮮，早在前面各章即已存在，祇是當時的說法不同罷了。茲舉一例說明，假設甲公司持有乙公司80%的股權，投資成本為\$260,000，所取得乙公司可辨認淨資產公平價值（等於帳面價值）為\$240,000，投資溢價擬按十年攤銷。假若乙公司在某年度將存貨一批售予甲公司，成本\$20,000，售價\$25,000，甲公司當年皆未出售該批商品；今再假設甲、乙兩家公司當年個別的純益金額分別為\$200,000與\$120,000，若然，甲公司帳上應作的分錄如下：

2 高級會計學(下)

(1)收到乙公司損益表時：

借：長期股權投資——乙公司.....	96,000	
貸：投資收益.....		96,000
(註) $\$120,000 \times 80\% = \$96,000$		

(2)投資溢價的攤銷：

借：投資收益.....	2,000	
貸：長期股權投資——乙公司.....		2,000
(註) $\$20,000 \div 10 = \$2,000$		

(3)沖銷甲公司帳上所含的內部未實現損益：

借：投資收益.....	4,000	
貸：長期股權投資——乙公司.....		4,000
(註) $\$5,000 \times 80\% = \$4,000$		

上述分錄，皆係依前面各章所述的觀念來處理，今假若先計算甲、乙兩家公司個別的已實現損益，當如下述：

甲公司的已實現利益 = $\$200,000$

乙公司的已實現利益 = $\$120,000 - \$5,000 =$ $\$115,000$

歸屬多數股東的已實現利益 = $\$115,000 \times 80\% =$ $\$92,000$

歸屬少數股東的已實現利益 = $\$115,000 \times 20\% =$ $23,000$

乙公司的已實現利益..... = $\$115,000$

個別公司的已實現損益經予計算後，即可據以編製甲公司採權益法處理時應有的分錄如下：

(1)認列乙公司歸屬多數股東的已實現利益：

借：長期股權投資——乙公司.....	92,000	
貸：投資收益.....		92,000

(2)投資溢價的攤銷：

借：投資收益.....	2,000	
貸：長期股權投資——乙公司.....		2,000

經由上舉之例，不難瞭解兩種作法的結果相同，亦即第2種作法的第(1)個分錄，實為第1種作法中其第(1)與第(3)個分錄的合併。當然，有關的情況更為多變且複雜，于此僅略述一二，詳情容後說明。

複雜的母、子公司結構

當母、子公司的個數從兩家延伸為多家，或是從單向投資衍生為雙向（即相互持股）時，有關各家公司的多數股東持股比例與少數股東持股比例，將是一項首需克服的問題。就直接持股（Direct Holding）的情況來說，母公司可能僅持有一家子公司的股票，也可能同時持有多家子公司的股票，不論何種情況，有關子公司多數股權與少數股權比例的認定，並非是一項困難的問題。

間接持股

假若母公司對子公司係屬間接持股（Indirect Holding）情況，若此，有關多數股東與少數股東的持股比例，則有待進一步分析。茲依兩種情形分別說明如下：

(1) 「父—子—孫」型態的間接持股：

假若參與合併的各家公司，其關係與持股比例如下：



若此，甲公司控制了乙公司，且乙公司亦控制了丙公司，因此，甲公司可透過乙公司進而控制丙公司；當然，亦可認為甲公司間接持有丙公司56%的股權，因而達到控制權。如果就乙、丙兩家公司而言，其多數股權與少數股權的比例，可分述如下：

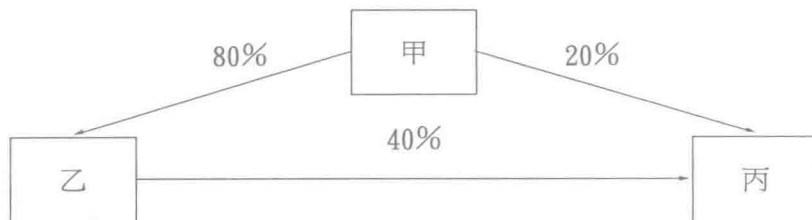
(a) 乙公司：多數股東持股比例為80%，少數股東持股比例為20%。

(b) 丙公司：多數股東持股比例為70%，少數股東持股比例為30%。

(2) 「連結性」的間接持股：

假若參與合併的各家公司，其關係與持股比例如下：

4 高級會計學(下)



依據上述關係，當知甲公司控制了乙公司，同時透過乙公司間接持有了丙公司32%的股權，再加上甲公司直接持有丙公司20%的股權，總計股權數為52%，因而亦可視為甲公司控制了丙公司。假若本例中的甲公司僅持有乙公司70%股權，若然，甲公司間接持有丙公司28%的股權，加上直接持股的20%，僅達48%，若此，是否表示甲公司無法控制丙公司？不然，由於甲公司與乙公司直接持有丙公司的股權比例共計60%，因而仍應視為甲公司控制了丙公司。換句話說，被投資公司是否為子公司，應視其股權是否為合併經濟個體持有50%以上（不含50%）來決定。至於乙、丙兩家公司其多數與少數股東的持股比例，可分述如下：

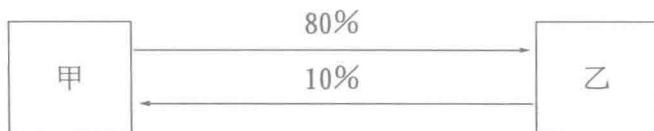
- (a)乙公司：多數股東持股比例為80%，少數股東持股比例為20%。
- (b)丙公司：多數股東持股比例為60%，少數股東持股比例為40%。

相互持股

有關間接持股的情形已說明如上，茲再就相互持股的情形予以說明。所謂相互持股（Mutual Holding），是指兩家公司之間存在雙向投資，因而相互持有對方股票的現象（或行為）。前面所稱的兩家公司，可能涉及母公司，亦可能不會。茲就是否涉及母公司予以分述如下：

(1)涉及母公司的相互持股：

假設參與合併的母、子公司，其關係與持股比例如下所示：



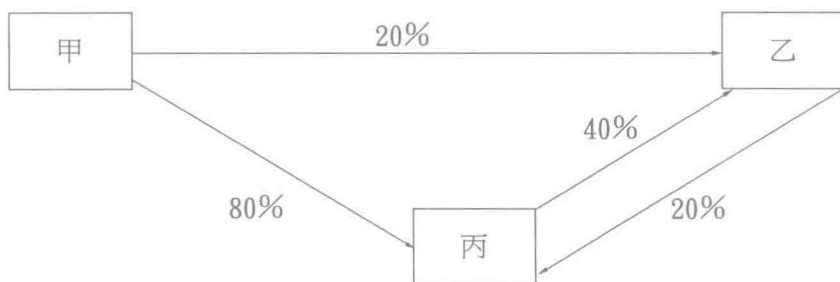
若此，甲公司為母公司，乙公司為子公司，就甲公司與乙公司而言，其多數股東與少數股東的持股比例如下：

(a) 甲公司：多數股東持股比例為90%，已註銷或屬庫藏股票的比例為10%。

(b) 乙公司：多數股東持股比例為80%，少數股東持股比例為20%。

(2) 未涉及母公司的相互持股：

假設參與合併的母、子公司，其關係與持股比例如下：



依據上圖的持股關係，當知甲公司可以直接控制丙公司，不過，就乙公司而言，甲、丙兩家公司共計持有60%，因而乙公司亦為甲公司的子公司。茲就乙、丙兩家公司分述其多數與少數股東的持股比例如下：

(a) 乙公司：多數股東持股比例為60%，少數股東持股比例為40%。

(b) 丙公司：多數股東持股比例為100%，少數股東持股比例為0%。

應予說明的是，上面所指的多數股東持股比例與少數股東持股比例，是就個別公司而言。其中所稱「多數股東持股比例」，是指被合併經濟個體所持有的股權比例合計數；反之，所稱「少數股東持股比例」，則指各公司不為合併經濟個體所持有的股權比例。

間接持股的會計處理

間接持股的情形雖有「父—子—孫」型態與「連結性」型態之分，

不過，其會計處理並無不同。在前面諸章所述的直接持股情形下，投資公司於收到被投資公司的損益表時，即可依繼續營業部門損益的金額乘以持股比例，借記「長期股權投資」，貸記「投資收益」；假若存在投資溢價與未實現內部損益，則需再予分別處理。不過，在間接持股的情況下，投資公司並非祇有母公司一家，因此，對於個別公司所列報的損益，投資公司祇要依序據以認列「投資收益」即可。

「父—子—孫」型態的間接持股

此種型態的間接持股，係屬一條線的間接持股，如果將母公司的位置列於上方，那麼，其他各公司勢必魚貫似地列於下方，因而祇要依序由下至上，採用前面各章所述的權益法分別予以處理，進而根據各家所編製的財務報表，予以彙編為合併財務報表即可。茲舉一例說明如下。

假設甲公司在81年初取得乙公司80%的股權，乙公司又於82年初取得丙公司60%的股權。三家公司在82年初的試算表如表一所示。

(表一) 甲、乙、丙三家公司在82年初的試算表

	甲 公 司	乙 公 司	丙 公 司
其他資產.....	\$ 800,000	\$390,000	\$350,000
長期股權投資——乙公司.....	418,000	—	—
長期股權投資——丙公司.....	—	210,000	—
借方餘額的總和.....	<u>\$1,218,000</u>	<u>\$600,000</u>	<u>\$350,000</u>
負債.....	\$ 200,000	\$100,000	\$ 50,000
普通股本.....	800,000	400,000	200,000
保留盈餘.....	218,000	100,000	100,000
貸方餘額的總和.....	<u>\$1,218,000</u>	<u>\$600,000</u>	<u>\$350,000</u>

其他有關資料如下：

- (1) 甲公司投資乙公司股權的投資溢價\$20,000，係為不可歸屬的商譽，

甲公司擬按十年予以攤銷。另外，乙公司投資丙公司股權的投資溢價\$30,000，亦為不可歸屬的商譽，乙公司亦擬按十年攤銷。

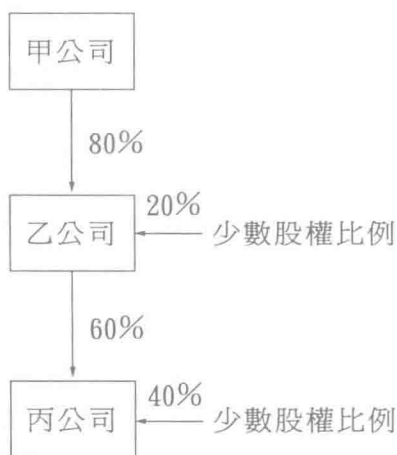
(2)三家公司在82年個自賺取的純益（不含投資收益）與股利資料如下：

	甲 公 司	乙 公 司	丙 公 司
個別純益（不含投資收益）·····	\$200,000	\$100,000	\$80,000
股利·····	120,000	60,000	40,000

(3)丙公司於82年底出售一批商品給乙公司，成本金額\$20,000，售價為\$25,000，經查，乙公司皆未出售該批商品。此外，乙公司亦於當年出售土地一塊給甲公司，成本\$30,000，售價\$40,000。

權益法會計處理分錄

就本例而言，甲公司投資乙公司，乙公司又投資丙公司，因此，其關係將如下示：



由於丙公司為最下端的子公司，因此，應先探討乙公司採權益法的會計處理，就乙公司而言，82年初投資時的分錄如下：

借：長期股權投資——丙公司·····	210,000	
貸：現金·····		210,000

上述投資成本雖為\$210,000，但是應予區分為兩個部分，一個等

8 高級會計學(下)

於丙公司淨資產帳面價值\$180,000，另一個為商譽金額\$30,000。等於丙公司淨資產帳面價值的部分，應隨著丙公司的股東權益（即淨資產帳面價值）而水漲船高，因此，當收受丙公司損益表與現金股利時，應分別作分錄如下：

借：長期股權投資——丙公司	48,000	
貸：投資收益		48,000
(註)\$80,000×60%=\$48,000		
借：現金	24,000	
貸：長期股權投資——丙公司		24,000
(註)\$40,000×60%=\$24,000		

至於投資成本中的第二個部分（即不可歸屬的投資溢價），則視同商譽逐期予以攤銷，因而當年應作分錄如下：

借：投資收益	3,000	
貸：長期股權投資——丙公司		3,000
(註)\$30,000÷10=\$3,000		

另外，乙、丙兩家公司當年發生的內部交易，其未實現利益的金額為\$5,000。就乙公司而言，由於該交易係屬逆流交易，因而乙公司應按持股比例沖銷投資收益，分錄如下：

借：投資收益	3,000	
貸：長期股權投資——丙公司		3,000
(註)\$5,000×60%=\$3,000		

經由前述分錄之後，乙公司帳列的「長期股權投資——丙公司」與列報的純益金額，當可列示如表二所示。

乙公司的會計處理分錄已說明於上，接著再說明甲公司的會計處理。甲公司在81年初投資時，成本金額為何，例中未予交代，但是並不影響其會計處理，就82年初「長期股權投資——乙公司」與乙公司股東權益的金額相比較，當知82年初的投資溢價金額為\$18,000，因

(表二) 乙公司82年底的長期股權投資與列報純益

82年初長期股權投資.....	\$210,000
加：丙公司純益應得數.....	48,000
減：現金股利.....	(24,000)
投資溢價攤銷數.....	(3,000)
內部未實現利益（商品）.....	<u>(3,000)</u>
82年底長期股權投資.....	<u>\$228,000</u>
個別純益.....	\$100,000
投資收益：	
丙公司純益應得數.....	\$48,000
減：投資溢價攤銷數.....	(3,000)
內部未實現利益（商品）.....	<u>(3,000)</u>
82年損益表列報的純益.....	<u>\$42,000</u>
	<u>\$142,000</u>

而每年的攤銷數應為\$2,000。有關甲公司採權益法的帳簿處理分錄如下：

(1)收到乙公司損益表時：

借：長期股權投資——乙公司.....	113,600	
貸：投資收益.....		113,600
(註)\$142,000×80%=\$113,600		

(2)收到乙公司發放的現金股利：

借：現金.....	48,000	
貸：長期股權投資——乙公司.....		48,000
(註)\$60,000×80%=\$48,000		

(3)攤銷投資溢價：

借：投資收益.....	2,000	
貸：長期股權投資——乙公司.....		2,000
(註)\$20,000÷10=\$2,000		

(4) 沖銷持股比例部分的內部未實現損益：

借：投資收益·····	8,000
貸：長期股權投資——乙公司·····	8,000
(註)\$10,000×80%=\$8,000	

經由上述甲公司的帳簿分錄可知，「長期股權投資——乙公司」帳戶在82年底的金額應為\$473,600，茲計算如表三。

(表三) 計算甲公司「長期股權投資——乙公司」在82年底的金額

82年初長期股權投資·····	\$418,000
加：乙公司純益應得數·····	113,600
減：現金股利·····	(48,000)
投資溢價攤銷數·····	(2,000)
內部未實現利益（土地）·····	<u>(8,000)</u>
82年底長期股權投資·····	<u>\$473,600</u>

至於甲公司帳列的投資收益金額\$103,600，亦可計算如表四。

(表四) 計算甲公司82年的投資收益

乙公司純益應得數·····	\$113,600
投資溢價攤銷數·····	(2,000)
內部未實現利益·····	<u>(8,000)</u>
投資收益·····	<u>\$103,600</u>

合併純益的計算方法

前舉表四所列示的甲公司投資收益為\$103,600，若與甲公司自己的純益金額\$200,000相加，即為合併損益表上應予列示的合併純益\$303,600。不過，在某些較為複雜的情況下，可能需要先計算合併純益的應有金額，方能在合併財務報表工作底稿上作調整與沖銷，因而于此先介紹某些計算合併純益的方法。

就前舉之例而言，甲公司列報的純益，包括個別純益與投資收益，其中的投資收益，除了乙公司列報的純益乘以持股比例外，尚應扣除投資溢價與帳列的內部未實現利益；至於乙公司列報的純益，亦復如是。上述的邏輯關係，得改列為如下方程式：

$$\begin{aligned}
 & \text{甲列報的純益}(\$303,600) \\
 &= \text{甲個自的純益}(\$200,000) \\
 &\quad + \text{甲認列的投資收益}(\$103,600) \\
 &= \text{甲個自的純益}(\$200,000) \\
 &\quad + \text{乙列報的純益}(\$142,000) \times \text{甲持股比例}(80\%) \\
 &\quad - \text{甲投資溢價攤銷數}(\$2,000) \\
 &\quad - \text{甲逆流未實現利益}(\$10,000) \times \text{甲持股比例}(80\%) \\
 &= \text{甲個自的純益}(\$200,000) \\
 &\quad - \text{甲投資溢價攤銷數}(\$2,000) \\
 &\quad - \text{甲逆流未實現利益}(\$10,000) \times \text{甲持股比例}(80\%) \\
 &\quad + \left[\begin{array}{l} \text{乙個自的純益}(\$100,000) \\ + \text{丙列報的純益}(\$80,000) \times \text{乙持股比例}(60\%) \\ - \text{乙投資溢價攤銷數}(\$3,000) \\ - \text{乙逆流未實現利益}(\$5,000) \times \text{乙持股比例}(60\%) \end{array} \right] \times \text{甲持股比例}(80\%) \\
 &= (\text{甲個自的純益} - \text{甲投資溢價攤銷數}) \\
 &\quad + \left[\begin{array}{l} \text{乙個自的純益}(\$100,000) \\ - \text{甲逆流未實現利益}(\$10,000) \\ - \text{乙投資溢價攤銷數}(\$3,000) \end{array} \right] \times \text{甲持股比例}(80\%) \\
 &\quad + \left[\begin{array}{l} \text{丙列報的純益}(\$80,000) \\ - \text{乙逆流未實現利益}(\$5,000) \end{array} \right] \times \text{乙持股比例}(60\%) \times \text{甲持股比例}(80\%)
 \end{aligned}$$

值得一提的是，上列方程式中所稱「甲逆流未實現利益」與「乙逆流未實現利益」，是從投資公司的立場來說。例如丙公司出售商品給乙公司，稱之為乙公司的逆流交易；其次，乙公司出售土地給甲公司，稱之為甲公司的逆流交易。顯然，上面所列的內部未實現利益，是由出售的公司來扣除。

茲依上列方程式，分別以不同的形式來表達合併純益的計算，如下：