

高級 會計學(上)

ADVANCED ACCOUNTING

Vol. 1

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 (上冊)

Advanced Accounting Vol. I

洪清和 著

智勝文化

高級會計學（上）

Advanced Accounting VOL. I

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-

[民 91-]

冊； 公分

ISBN 957-729-257-7（上冊：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/2002 年 9 月四版

定 價/500 元

ISBN 957-729-257-7

Advanced Accounting VOL. I

by Charlies Hong

Copyright 2002 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，鮑教授開啓了我的會計思路，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！

鮑爾一

91年5月15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	1
第二章	合夥企業——	
	改組與清算	67
第三章	公司合併的基本觀念	113
第四章	持有全部股權的取得合併與合併理論	185
第五章	長期股權投資	227
	附錄：合資企業	301
第六章	取得後的合併財務報表與編製方法	345
第七章	母、子公司間的未實現損益——	
	存貨	397
第八章	母、子公司間的未實現損益——	
	財產、廠房、與設備	493
	附錄：母、子公司間的未實現損益——	
	租賃	549
第九章	母、子公司間的推定損益——	
	公司債	593
第十章	母公司持股比例變更與合併財務報表	687

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
 - 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
 - 第十三章 採不完全權益法或成本法編製合併
財務報表
 - 第十四章 合併理論的再探討
 - 第十五章 總分機構會計處理
 - 第十六章 國際業務的外幣交易會計處理
 - 第十七章 國際業務的報表換算與重衡量
 - 第十八章 部門化財務報導
 - 第十九章 期中財務報導
 - 第二十章 分期收款銷貨
 - 第廿一章 公司的清算、重整、與財務困難
債務整理
-

► CHAPTER 1

合夥企業

——設立、經營、與合夥人權益的變更

企業的組織型態有三，即獨資、合夥、與公司。獨資企業祇有一位企業主，業主對於企業的負債應負連帶清償的無限責任。合夥企業是由兩位以上的業主（稱為合夥人，Partner）組成，合夥人對於企業的債務，共同負有連帶清償的無限責任。另外，公司是由多數業主依據公司法投資設立的企業，它的資本分成許多金額相等的股份，因而將所有業主稱為股東，不過，股東僅對其出資額負責任，對於公司債務，則不負任何責任。

依我國民法債篇第六六七條的解釋：「稱合夥者，謂二人以上互約出資，以經營共同事業之契約。前項出資，得為金錢或他物，或以勞務代之。」因此，所謂合夥，就是指：(a)二人以上相互訂約，(b)共同出資，(c)共同經營，(d)共享利益且共負損失的一種營利事業組織。

合夥的分類

一般所稱的合夥，可以分為普通合夥(General Partnership)與隱名合夥(Dormant Partnership)兩種。分述如下：

- (1)普通合夥：普通合夥是指一般所稱的合夥而言，亦即為隱名合夥的對稱。本章所稱的合夥，係指此類普通合夥而言。
- (2)隱名合夥：在隱名合夥企業中，某些合夥人僅出資而不具名，也不執行合夥事務，這種不具名的合夥人，稱為隱名合夥人(Passive

Partner)；其餘具名的合夥人，則稱為出名合夥人(Active Partner)。一般來說，隱名合夥人的出資，祇限於現金或其他資產，不得代以勞務，其對合夥企業的債務，僅以出資數額為限，不負連帶清償的無限責任。我國民法第七〇〇條至第七〇九條都是關於隱名合夥的規定，主要內容有：「稱隱名合夥者，謂當事人約定，一方對於他方所經營之事業出資，而分受其營業所生之利益及分擔其所生損失之契約。隱名合夥人之出資，其財產權移屬於出名營業人。隱名合夥人，僅於其出資之限度內，負分擔損失之責任。隱名合夥人之事務，專由出名營業人執行之。隱名合夥人就出名營業人所為之行爲，對於第三人不生權利義務之關係。隱名合夥人如參與合夥事務之執行，或為參與執行之表示，或知他人表示其參與執行而不予否認者，縱有反對之約定，對於第三人，仍應負出名營業人之責任。」

合夥企業的特質

合夥企業並非法人或獨立的法律個體，祇是許多個人自願性的組合，其特質如下：

- (1)易於組設：合夥企業是二人以上共同出資經營的企業。祇要合夥契約成立，合夥企業即已設立完成，不若公司企業，必須依據公司法，經歷繁複的法定程序，方得設立、登記、與成立。
- (2)壽命有限：合夥企業係人的組合，企業的存在，以合夥契約為基礎，合夥人因死亡、退夥、或入夥而有變動時，均使原訂合夥契約終止；儘管形式上合夥企業依然繼續經營，且其原有業務並無改變，但就實質言之，合夥企業是立基於新的合夥契約，與原合夥企業無關。顯然，合夥企業的壽命較為短暫，不若公司長久。
- (3)互為代理，共同執行事務：合夥企業的事務，由全體合夥人共同執行，亦得由合夥契約規定，由其中數人共同執行，有執行權的合夥人，得單獨執行合夥企業的通常事務，除非其他合夥人提出異議，方予停止。顯然，在合夥企業的業務範圍內，除契約另有規定外，

任何合夥人的行為，視同全體合夥人的行為。因此，合夥對象的選擇，必須十分謹慎，以防內部時常發生糾紛。

- (4)連帶無限責任：合夥企業的財產不足清償債務時，各合夥人對於不足的數額，負有全部清償的責任，謂之連帶無限責任(Unlimited Liability)；換言之，當合夥企業的財產不足清償時，債權人得向任一合夥人請求清償，且該合夥人不得予以拒絕。此外，合夥人退出合夥企業之後，對於退夥前該合夥企業所負的債務，該合夥人仍應負責。至於新加入的合夥人，對於加入前該合夥企業所負的債務，應與其他合夥人負連帶無限清償責任。
- (5)共有財產：合夥人以各類財產投入企業後，該項財產即歸全體合夥人所共有，日後若處分此類合夥人所投入的財產，因而發生處分損益時，該損益應作為合夥企業的損益，歸由全體合夥人分享。
- (6)共享利益：合夥企業的營業損失或利益，歸由全體合夥人所共享，並依合夥契約所規定的損益分配比例分配；合夥契約未規定分配比例者，按合夥人出資比例（法定資本比例）分配（在美國，則平均分配）。至於以勞務為出資的合夥人，除契約另有訂定外，基本上不分攤損失。有時合夥企業的高級職員得在企業的利益中分配若干紅利，或企業租用房屋時，租賃契約中規定應以利益的若干成數作為租金，這些規定，雖使職員或房東取得分配「利益」的權利，但是，他們仍非該企業的合夥人。

根據以上所述，可見合夥企業確有若干優點，例如(1)較獨資企業易於籌措足量的資金，(2)可以集合不同的人才（如一位工程師、一位推銷員、一位會計員）共同從事某種行業，(3)易於組設，(4)開辦企業所須費用較公司企業節省，(5)合夥人執行事務時，較公司企業的高級職員享有較多的自由和彈性，因而經營較為靈活，(6)合夥人得自企業提取款項等。

反過來說，合夥企業也有若干缺點，例如壽命有限、事權分散、與責任無限等。此外，若欲籌設規模極大的企業，由於所須資金龐大，非少數合夥人的財力所能支應，此時，仍以公司組織較易籌集資本。

另外，值得一提的是，合夥企業在美國並無繳納所得稅的問題，而是將合夥企業的損益分配予各合夥人，併入各合夥人的綜合所得，一併申報個人的綜合所得稅。反觀我國，不論是獨資、合夥、或公司，祇要是營利事業，皆須繳納營利事業所得稅。

因此，就美國的合夥企業而言，「無重複課稅」為其另一項優點；但是，我國對於各種企業組織皆有重複課稅之嫌，自無所謂優點可言。

合夥契約

合夥契約是合夥企業存在的依據，當合夥契約的內容已然變更，應視為是「舊合夥企業的結束，新合夥企業的開始」。合夥契約的內容，宜詳盡與完備，儘可能將有利害衝突的事項，一一詳載，若然，當可避免不必要的誤會與爭執。通常在合夥契約內規定的事項如下：

- (1)企業的名稱、地址、與所經營的業務。
- (2)合夥契約生效的日期。
- (3)合夥人的姓名與各人應盡的權利義務。
- (4)各合夥人的出資比例。
- (5)各合夥人的出資金額若有非現金資產時，其評價方法。
- (6)損益分配比例。
- (7)執行業務合夥人的薪資報酬。
- (8)各合夥人在某特定期間內所能提取的限額。
- (9)合夥人之間發生爭執時的仲裁方式。
- (10)合夥企業的存續期間及其辦理解散清算的事由。

合夥企業的設立

有關合夥企業的會計處理，可以概分為三大項，即(1)合夥企業的設立，(2)合夥企業的經營過程，以及(3)合夥企業的結束。就第(3)項而言，尚可區分為(a)合夥企業結束但合夥企業的業務繼續，與(b)合夥企業結束且合夥企業的業務亦結束。

當合夥企業設立時，其會計處理問題與獨資企業的設立大致相同，所不同者，獨資企業祇有一位業主。但是，合夥企業則有兩個以上的合夥人，因此，勢必要為每一位合夥人設立一個永久性的資本帳戶與期間性的合夥人提取帳戶；前者在於表達每個合夥人在某特定日的資本金額，至於後者，則是表示每個合夥人在某特定期間從合夥企業提取的資金。

合夥企業在設立時的會計處理，將隨合夥人投資的資產項目而有不同，茲分別說明於下。

現金投資

假若各合夥人都以現金作投資，有關合夥企業設立時的會計處理甚為簡單，分錄如下：

借：現金	× × ×
貸：張道本資本	× × ×
吳信立資本	× × ×

以有形長期資產投資

如果合夥人以有形長期資產投資，原則上，應依據該有形長期資產的公平價值入帳。茲作分錄如下：

借：土地	× × ×
房屋	× × ×
貸：張道本資本	× × ×

上述有形長期資產所以要依公平價值入帳，是爲了避免不公平與不合理的現象。例如，假設甲、乙二人成立合夥企業，甲出資\$100,000現金，乙則以房屋作爲出資，有關房屋的帳面價值爲\$50,000，公平價值爲\$140,000，且雙方言明損益按投資比例分配。假若乙是以房屋的帳面價值作資本，今於合夥企業成立後，假定立即出售房屋並拆夥，若此，乙將平白遭受損失\$60,000。茲計算如表一。

6 高級會計學(上)

(表一) 有形長期資產非按公平價值列帳的分配

	甲	乙
原始投資.....	\$100,000	\$50,000
出售房屋利益.....	60,000	30,000
各合夥人可得現金.....	<u>\$160,000</u>	<u>\$80,000</u>
乙合夥人的損失 = \$140,000 - \$80,000 = \$60,000		

反之，如果乙的資本係依公平價值\$140,000入帳，若然，當可避免此種不合理的現象。茲計算如表二。

(表二) 有形長期資產按公平價值列帳的分配

	甲	乙
原始投資.....	\$100,000	\$140,000
出售房屋利益.....	0	0
各合夥人可得現金.....	<u>\$100,000</u>	<u>\$140,000</u>

上舉之例是假設帳面價值小於公平價值，因而乙會遭受損失；反之，若帳面價值大於公平價值，則發生損失的是甲。今為避免此種現象，自以按公平價值入帳為宜。

投資資產並移轉負債

合夥人除投資各項資產外，復將私人債務移轉給合夥企業負擔，此時應依資產公平價值減去負債後的淨額，作為該合夥人的投資額，並記入該合夥人的資本帳戶。例如丁立中投資現金\$10,000與設備一套，設備的公平價值為\$5,000，同時將其私人債務\$3,000，移轉給合夥企業代為清償，此時應作分錄如下：

借：現金.....	10,000	
設備.....	5,000	
貸：應付帳款.....		3,000
丁立中資本.....		12,000

勞務投資

合夥人的出資，除了現金及其他資產外，亦得以勞務作為出資，不過，隱名合夥人不得以其勞務為出資。例如戊在合夥的創辦期間，承辦一切事宜，經全體合夥人同意，以\$15,000為其報酬，並作為出資，此時應作分錄如下：

借：開辦費.....	15,000	
貸：戊合夥人資本.....		15,000

如果合夥人以個人的聲望、地位、或信用作為出資，由於對合夥企業將有貢獻，因此，得以商譽入帳。

以無形資產投資

合夥人若以無形資產作為出資，此時應以該無形資產的估計公平價值，作為入帳依據。例如趙立民以專利權作為投資，經全體合夥人同意，以\$21,000認定為公平價值，其分錄如下：

借：專利權.....	21,000	
貸：趙立民資本.....		21,000

由獨資企業改組

合夥企業的設立，亦可由獨資企業邀請他人投資，改組而成，此時獨資企業的資產與負債，皆由合夥企業承擔，其入帳基礎可以適用前面所述各點。例如廖美鳳與廖淑娟兩人，原來各自設有一家服裝零售店，彼此競爭。今經兩人磋商，決定於第1年初合併，成立合夥企業，取名淑美服飾店。在合併日，兩家商店的資產負債表如表三所示。

8 高級會計學(上)

(表三) 廖美鳳與廖淑娟服飾店在合併前的資產負債表

資產：	廖美鳳商店		廖淑娟商店	
	公平價值	帳面價值	公平價值	帳面價值
現金.....	\$ 40,000	\$ 40,000	\$ 10,000	\$ 10,000
應收帳款.....	58,000	60,000	—	—
存貨.....	100,000	90,000	70,000	60,000
土地.....	—	—	80,000	60,000
房屋.....	—	—	110,000	100,000
資產總額.....	<u>\$198,000</u>	<u>\$190,000</u>	<u>\$270,000</u>	<u>\$230,000</u>
負債：				
應付帳款.....	\$ 30,000	\$ 30,000	\$ 70,000	\$ 70,000
業主權益：				
廖美鳳資本.....	168,000	160,000	—	—
廖淑娟資本.....	—	—	200,000	160,000
負債與業主權益總額.....	<u>\$198,000</u>	<u>\$190,000</u>	<u>\$270,000</u>	<u>\$230,000</u>

依據表三所示，當可在合夥企業新設的帳簿上作兩位合夥人的入夥分錄，如下：

借：現金.....	40,000
應收帳款.....	60,000
存貨.....	100,000
貸：應付帳款.....	30,000
備抵壞帳.....	2,000
廖美鳳資本.....	168,000
借：現金.....	10,000
存貨.....	70,000
土地.....	80,000
房屋.....	110,000
貸：應付帳款.....	70,000
廖淑娟資本.....	200,000

值得一提的是，廖美鳳投資的應收帳款帳面價值原為\$60,000，但是公平價值僅為\$58,000，假若差額\$2,000係已確認為無法收回的帳款，若然，借方的應收帳款祇能列示\$58,000，非如上述分錄貸記備抵壞帳。假若借方所示的應收帳款未含確認為無法收回的帳款，若此，應針對應收帳款無法收回的部分予以估計，並以「備抵壞帳」列示。顯然，合夥人若以應收帳款投資於合夥企業，必須按應收帳款的淨變現價值（即預期以後可以收回的帳款）予以認列。此外，合夥人若以存貨投資，該存貨應以公平價值（即現時重置成本，Current Replacement Cost）作為入帳金額。

合夥企業存續期間的會計處理

合夥企業既經成立，當可開始其主要業務的經營，至於經營的業務項目，得為服務業、買賣業、或製造業。假若為買賣業，平時所發生的會計處理問題，厥為買進商品與出售商品；顯然，與獨資企業的會計處理當無二樣。但是，為了提供「各合夥人在某特定期間從該合夥企業提取資金」的資訊，因而可仿獨資企業，為各個合夥人設立合夥人提取(Partner's Drawing)帳戶。

值得一提的是，在合夥企業中，如果合夥人提取商品供個人使用，是按成本計算？抑按售價計算？基本上，這種計價方式必須在合夥契約中予以規定。如果是按成本計價，得視為合夥企業代合夥人購買該提取的商品；反之，如果是按售價計算，得視為是合夥企業出售該商品給合夥人。

在定期盤點制之下，如果提取的商品按成本計算，若然，應借記「合夥人提取」帳戶，貸記「購貨」；反之，若按售價計算，則應貸記「銷貨」帳戶。在永續盤存制之下，如果是按成本計算，應貸記「存貨」帳戶；反之，若按售價計算，該售價金額應借記「合夥人提取」帳戶，貸記「銷貨」帳戶，同時依成本金額借記「銷貨成本」，貸記「存貨」。

借自合夥人的款項

合夥人若以現金投資合夥企業，原應貸記該合夥人的資本帳戶。但是，有時候合夥企業臨時須用資金，而合夥人又不願意增加永久性的資本；或是祇有少數的合夥人願意增加投資，如果強令行之，勢將破壞合夥人之間的資本比例。在此種情況下，爲了顧及團體的和諧，或可將合夥人提供給合夥企業的資金，視爲企業向合夥人借款，因而另設「借自合夥人款項」(Loans from Partners)帳戶，予以記載。借自合夥人的款項應視爲合夥企業的負債，而且往往要按期給付利息。在合夥企業面臨清算時，必須先償還結欠合夥人以外的債務，然後再償付借自合夥人的款項，假若尚有剩餘，再退還給各合夥人。經由上面的敘述，當知合夥人提取與借自合夥人的款項係屬風馬牛不相及的事項，前者在於表達合夥人在某特定期間從合夥企業提取的資金，而後者則屬合夥企業向合夥人借入的款項。

期末結帳分錄

在期末結帳時，首須將收入類帳戶予以歸零，並將各收入帳戶餘額的總和轉入「損益彙總」(Income Summary)帳戶的貸方；其次，將費用類帳戶予以歸零，並將各費用帳戶餘額的總和轉入「損益彙總」帳戶的借方。

經由上述兩個結帳分錄之後，「損益彙總」帳戶的餘額可能呈現借方餘額，亦可能爲貸方餘額。若爲借方餘額，表示該會計期間發生純損，因而應由各合夥人按損失分配比例分擔該損失；反之，若爲貸方餘額，表示該會計期間發生純益，因而各合夥人得按利益分配比例分享該利益。顯然，獨資企業與合夥企業在經營過程的唯一差異，僅在於第三個結帳分錄，因此，有關合夥企業在存續期間的主要會計處理問題，即是著重第三個結帳分錄的損益分配。至於第四個結帳分錄，祇要將各個合夥人的提取帳戶餘額直接歸零，並轉入該合夥人的資本帳戶即可。

茲舉廖美鳳與廖淑娟之合夥為例，假若在合夥當年，該合夥企業的收入金額為\$300,000，費用金額為\$160,000，有關損益分配比例為1：1。此外，「廖美鳳提取」的帳戶金額為\$10,000，「廖淑娟提取」的帳戶金額為\$20,000。若此，有關結帳分錄如下：

(1)將收入帳戶歸零：

借：收入	300,000	
貸：損益彙總		300,000

(2)將費用帳戶歸零：

借：損益彙總	160,000	
貸：費用		160,000

(3)將損益彙總帳戶歸零，並按損益分配比例轉入各合夥人的資本帳戶：

借：損益彙總	140,000	
貸：廖美鳳資本		70,000
廖淑娟資本		70,000

(4)將合夥人提取帳戶歸零，分別轉入該合夥人資本帳戶：

借：廖美鳳資本	10,000	
廖淑娟資本	20,000	
貸：廖美鳳提取		10,000
廖淑娟提取		20,000

合夥企業財務報表

合夥企業的主要財務報表，與獨資企業大致相同，茲就損益表、合夥人權益變動表、與資產負債表分別列示於表四、表五、與表六，以供讀者參酌。

應予說明的是，由於合夥企業的損益分配十分簡單，因此，通常在損益表下端加編純益分配資料，若此，得將合夥企業的損益表改稱為「損益計算及分配表」。當然，如果認為分編兩表為宜，即分別編製損益表與損益分配表，亦無不可。就合夥人權益變動表而言，該表