

立信會計叢書

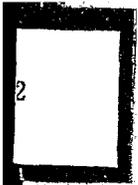
# 會計學

第二冊

潘序倫著



(民國三十七年修訂本)



立信會計圖書用品社發行

信

495  
754-2  
822

立信會計叢書

# 會計學

第二冊

潘序倫著

(民國三十七年修訂本)



立信會計圖書用品社發行



# 會計學第一、二冊總目錄

## 第一編 緒論

- 第一章 會計之基本觀念
- 第二章 資產負債及資本——資產負債表
- 第三章 損益——損益表

## 第二編 會計記錄

- 第四章 會計事項之記載與帳戶之設置
- 第五章 借貸原理
- 第六章 簿記方法
- 第七章 資產負債帳戶之設置
- 第八章 購貨銷貨帳戶之設置
- 第九章 費用收益帳戶之設置
- 第十章 特種日記簿之設置
- 第十一章 統制帳戶之應用
- 第十二章 結帳前帳目之調整
- 第十三章 帳戶之分類與排列
- 第十四章 決算表之編製

## 第三編 會計實務

- 第十五章 購貨銷貨實務
- 第十六章 應付憑單制度

- 第十七章 現金與銀行往來之處理  
第十八章 票據之處理  
第十九章 機要分類帳制度  
第二十章 會計憑證  
第二十一章 內部牽制制度與會計規則  
第二十二章 寄銷會計  
第二十三章 分期付款銷貨會計  
第二十四章 分店會計

#### 第四編 合夥會計

- 第二十五章 合夥企業  
第二十六章 合夥創立時之紀錄  
第二十七章 合夥損益之分配  
第二十八章 合夥之入夥與退夥  
第二十九章 合夥之合併與轉讓

#### 第五編 公司會計

- 第三十章 公司之組織  
第三十一章 股份之發行及管理  
第三十二章 公司盈餘之分配  
第三十三章 公司債  
第三十四章 公司之增股與減股  
第三十五章 公司之合併

# 會計學第二冊目錄

## 第三編 會計實務

第十五章 購貨銷貨實務.....	1
第一節 購貨程序及其應用之憑證.....	1
第一項 定貨.....	1
第二項 收貨.....	3
第三項 購貨之多少及退出.....	4
第二節 銷貨程序及其應用之憑證.....	7
第三節 貨帳之放出與收回.....	11
第四節 存貨之管理與盤點.....	15
問題.....	18
習題.....	19
第十六章 應付憑單制度.....	20
第一節 應付憑單之意義及其處理.....	20
第二節 應付憑單登記簿.....	23
第三節 分期付款帳款及退出貨物時之記帳.....	26
第四節 應付憑單登記簿之缺點.....	29
第五節 應收憑單制度.....	29
問題.....	29
習題.....	30

第十七章 現金與銀行往來之處理 .....	33
第一節 現金收入之處理 .....	33
第二節 現金支出之處理 .....	38
第三節 零用現金之處理 .....	40
第四節 銀行往來之處理 .....	46
問題 .....	54
習題 .....	55
總習題一(一) .....	56
第十八章 票據之處理 .....	59
第一節 票據之種類及其應用 .....	59
第二節 應收票據登記簿 .....	62
第三節 應收票據之貼現及轉讓 .....	67
第四節 應收票據之拒付 .....	69
第五節 應付票據登記簿 .....	71
問題 .....	74
習題 .....	74
總習題一(續二) .....	76
第十九章 機要分類帳制度 .....	80
第一節 機要分類帳之意義及其組織方法 .....	80
第二節 損益之計算 .....	81
第三節 資產負債表之編製 .....	83
問題 .....	84
習題 .....	85

---

總習題一(續三).....	86
<b>第二十章 會計憑證及傳票.....</b>	<b>93</b>
<b>第一節 會計憑證概說.....</b>	<b>93</b>
第一項 會計憑證之來源.....	93
第二項 傳票之採用.....	94
<b>第二節 傳票之應用.....</b>	<b>95</b>
第一項 傳票之格式及編製方法.....	95
第二項 應用傳票後之記帳方法.....	101
第三項 傳票與記帳憑證.....	103
第四項 傳票制度下之簿記程序圖解.....	104
第五項 收付式簿帳傳票之運用.....	105
<b>第三節 憑證代替帳簿之應用.....</b>	<b>107</b>
第一項 普通日記簿之替代.....	107
第二項 銷貨簿與貨簿之替代.....	108
第三項 其他日記簿之替代.....	111
第四項 補助分類帳之替代.....	111
問題.....	112
習題.....	112
<b>第二十一章 內部牽制制度與會計規則.....</b>	<b>114</b>
第一節 內部牽制制度之意義及效用.....	114
第二節 內部牽制制度之要點.....	114
第三節 內部牽制制度效用之限度.....	117
第四節 通用之會計規則.....	118
問題.....	125
<b>第二十二章 寄銷會計.....</b>	<b>126</b>

第一節	寄銷之性質	126
第二節	寄銷人之記帳	127
第三節	承銷人之記帳	130
第四節	存貨之處理	132
	問題	132
	習題	133
第二十三章 分期付價銷貨會計		135
第一節	分期付價銷貨之性質及其記帳方法	135
第二節	貨款延付或停付時之記帳	136
第三節	分期付價銷貨利益之計算	136
	問題	140
	習題	140
第二十四章 分店會計		141
第一節	分店會計之性質	141
第二節	完全獨立之分店會計	142
第三節	不完全獨立之分店會計	144
第四節	完全不獨立之分店會計	147
第五節	本店發貨於分店之處理	149
第一項	盤貨時之記帳價格	149
第二項	盤貨時之記帳方法	149
第三項	結帳方法	150
第六節	分店間往來之處理	152
第七節	合併決算表	152
第一項	合併時本分店賬目間之抵銷	153

---

第二項 合併實例.....	154
第八節 國外分店.....	164
第九節 國內異幣分店.....	172
問題.....	172
習題.....	173
總習題二.....	177

## 第四編 合夥會計

第二十五章 合夥企業.....	193
第一節 合夥之意義及種類.....	193
第二節 合夥之特質及其利弊.....	194
第三節 合夥契約.....	195
第四節 合夥人對內對外之關係.....	196
第五節 合夥會計之內容.....	197
問題.....	198
第二十六章 合夥創立時之紀錄.....	199
第一節 創立時之開始紀錄.....	199
第二節 獨資組織改組為合夥時之開始紀錄.....	203
問題.....	205
習題.....	205
總習題三.....	206
第二十七章 合夥損益之分配.....	211
第一節 分配損益之方法.....	211

第二節	平均分配法	212
第三節	約定比例分配法	213
第四節	原資本額（或約定資本額）之比例分配法	213
第五節	結帳時資本淨額之比例分配法	214
第六節	平均資本額之比例分配法	215
第七節	合夥人薪金	218
第八節	合夥人股息	219
第九節	合夥人往來戶之記載及其投資額之變更	224
	問題	225
	習題	226
	總習題三(續)	228
第二十八章 合夥人之入夥與退夥		229
第一節	新合夥人之入夥	229
第二節	合夥人之退夥	234
	問題	237
	習題	237
	總習題三(續)	239
第二十九章 合夥之合併與轉讓		241
第一節	合夥之合併	241
第二節	合夥之轉讓	245
	問題	249
	習題	250
	總習題三(續)	252

## 第五編 公司會計

第三十章 公司之組織	255
第一節 公司之意義及種類	255
第二節 股份有限公司組織之利弊	257
第三節 公司之設立	258
第四節 公司之管理	260
第五節 公司之股份	261
問題	263
第三十一章 股份之發行及管理	264
第一節 創立紀錄概說	264
第二節 新設立公司之創立紀錄	265
第一項 發起人訂立章程時立即開始記賬之創立紀錄	265
第二項 開始認股或股份全數認足時始行記賬之創立紀錄	268
第三項 開始繳納股款或股款全數收足時始行記賬之創立紀錄	269
第四項 每股股款繳納一部份時之創立紀錄	270
第五項 股份以溢價認購時之創立紀錄	272
第六項 同時發行優先股之創立紀錄	273
第三節 認股繳款之手續及紀錄	274
第四節 舊企業改組合併設立公司之創立紀錄	275
第一項 改組或合併之方式	275
第二項 改組合併設立公司創立紀錄之特點	277
第三項 合夥商店改組為股份有限公司之創立紀錄	277
第四項 舊企業財產之重行估價	281
第五節 股東分戶帳及股票簿之應用	281
第六節 股票之轉讓掛失掛號	284

第七節 未收股款之催繳及股份之沒收.....	285
問題.....	286
習題.....	287
第三十二章 公司盈餘之分配.....	290
第一節 公司利益之分派.....	290
第二節 公積之提存.....	290
第三節 股利之分派與支付.....	291
第四節 分紅及酬勞金之分派.....	294
第五節 盈餘分配表之編製.....	295
問題.....	296
習題.....	296
第三十三章 公司債.....	297
第一節 公司債之性質.....	297
第二節 公司債之種類.....	298
第三節 公司債之募集與發行.....	299
第四節 公司債發行時之分錄.....	301
第五節 公司債之利息.....	303
第六節 公司債之折價與溢價.....	305
第七節 公司債之償還.....	306
問題.....	308
習題.....	309
第三十四章 公司之增股與減股.....	310
第一節 增股減股之目的及方法.....	310

---

第二節 增股之程序及紀錄.....	311
第三節 減股之程序及紀錄.....	312
問題.....	312
習題.....	313
第三十五章 公司之合併.....	314
第一節 合併之目的及其手續.....	314
第二節 合併之方式.....	315
第三節 創立合併.....	316
第四節 租借.....	317
第五節 股權公司.....	320
第一項 股權公司之性質.....	320
第二項 股權公司之種類.....	321
第三項 公司法有關股權公司之規定.....	322
第四項 股權公司表示其財務及營業狀況之方法.....	322
第五項 合併決算表.....	323
第六項 合併決算表實例.....	326
問題.....	331
習題.....	331

第三編  
會計實務

## 第十五章 購貨銷貨實務

### 第一節 購貨程序及其應用之憑證

#### 第一項 定貨

商人欲期獲利，首須對於購貨特加注意。因購貨與銷貨及財務二項有密切之關係，故經營者於購貨時，必須同時審度其銷售力及財力，以決定購貨之種類及數量。蓋購貨之目的，在於銷售，但購貨需用資金。若商店購貨甚少而致不敷銷售，則必失去一部份之銷貨機會而減少其利益，若購貨過多而銷售不盡，則店中存貨有堆積損耗之虞，並使資金停滯於呆藏之商品，而徒損利息，亦非得計。又若商店僅顧其購貨之充實，而不自審其資金之是否寬裕，則為應付貨款之償還起見，常須向外界籌借資金，亦足生利息之損失，而致週轉不靈。故商人在購貨時，必先度其銷售力及財力，以定其購貨之種類及數量，而後可免無謂之損失也。

商人既已審度其銷售力及財力，而決定其應購之貨物及數量，應即填製定貨單，詳列貨物之名稱，品質，數量及價格等項，向售貨商定貨。此項定單或由商店自行印備，或用售貨商印成之空白表單，或為書信式，或為表單式，本無一定，茲例舉兩式如下，以資參考：

逕啟者茲向

貴公司定購下列各貨務請配齊由○○○號日發下應用所該貨價准於貨到後○○日內匯奉不誤專此即請

○○公司台照

○○○號謹啟

○月○日

計 開

上號白米

次號糙米

營口大豆

一百五十石

九十五石

四十石

<u>南美有限公司定單</u>			
上海四川北路81號電話47186			
賣主	_____	第_____號	
地址	_____	填發日期	____年__月__日
茲定購下列各貨務請配齊由_____起日發			
下應用所該貨價幣於貨到後_____日內匯奉不誤			
號數	貨	名	數 量
中華民國_____年____月____日		南美有限公司 經手人_____	

上項定單，多用複寫方法，至少填製一式二張。通常以一張送交售貨商，一張留存本店，以為將來收貨時查對之用。

在大規模商店中，其購貨與銷貨兩部份，常各自獨立。銷貨部或其他部份，欲訂購貨物時，多先填製一購貨請求單 (Purchase requisition)，送交購貨部，然後由購貨部向外定貨。此項購貨請求單。僅為請求購貨部購置各種貨品之通知單據，在實際上即用便條格式，亦無不可，惟為便於購貨之敏捷及手續之完備起見，對於請購貨品之種種說明，務須詳為規定，以為日後收貨及點交原請購人之憑證，故以應用正式之單據為宜。茲例示一購貨請求單之格式如下，以資參考：

<u>某某號購貨請求單</u>				
第_____號		正 張 (送購貨部)		年____月____日
貨物名稱	摘 要	數 量	前次購進	
			價 格	折 扣
上列各貨煩請從速購配為荷此致				購貨部負責人_____

上項購貨請求單例有正、副兩張，係用複寫方法填製，正張送交購貨部，如上式所示者是，副張則由填寫該單之部份，留存備查，其格式完全與正張相同，惟下部說明辭句改為「上列各貨已請購貨部購買」可矣。

第二項 收貨

商店待其所定貨物送到時，須經驗收之手續。在小規模之商店，通常係由店中主要人員按照售貨商發票所開各貨之名稱及數量，一一驗收，並核算發票上所記金額，是否無誤。查明以後，由驗收人員簽字證明，交由會計員記入購貨簿，將發票妥為保存，以為將來付款之查考。若在大規模商店之係分部辦事者，則定貨時所發出之定單，通常須多備數份，例如以一份送交售貨商，作為其配貨發貨之根據；一份交本店收貨部，由收貨員保存之，作為他日點收運到貨物之根據；一份留存購貨部，附以其所根據之購貨請求單，以為核對發票之用。其送交收貨部之定單，有時僅列定購貨物之種類、名稱，並不填明數量，使收貨員在驗收購貨時，不得不細加點驗。收貨部驗收所到之貨品以後，應將收到貨物之種類及數量填製一種收貨報告單，送交購貨部。

此項收貨報告單，通常由購貨部開製，至少一式二張，隨同定貨單送交收貨員，以便驗收貨品時之用。茲例示其格式如下：

收 貨 報 告 單			
收自 _____		第 _____ 號	
定貨單號數 _____		日期 _____	
由 _____ 運來下列各貨業已照數驗收			
數 量	種 類 及 名 稱	單 價	總 計
收 貨 員 _____			

收貨報告單，經收貨員填明後，以一張留存收貨本部備查，一張送交購貨部作為核對發票之用。購貨部接到收貨報告單時，應先與其所留存之購貨定單，互相核對，以視其所收到之貨品與所定購者是否相符。然後與所收到之發票互相核對，以視其發票上所填之數量、名稱及單價等項，有無錯誤；再核算其金額，並除去應歸售貨商支付之運費，由購貨部主要人員在發票上簽字證明，連同各項附屬單據，送交會計部，記入購貨簿。

### 第三項 購貨之多少及退出

收貨員所收到之貨品，常有數量多少或品質參差等情事發生。故購貨部在核對購貨發票時，苟發現其中有何錯誤，應先將其所開數額，加以更正。考購貨數額上所能發生之錯誤，大約不外下列四種：

一、裝來之貨，較定購之數量為少。如有此種情形，則可將其不足之數，自發票中減去。

二、裝來之貨，較定購之數量為多。如有此種情形，在購貨商店方面，可有三種辦法，任其選擇行之：

(1) 收受超過定購數量之貨品，而將多出之數加於發票之上；

(2) 將多餘之貨，退回賣主；

(3) 將多餘之貨，暫為賣主保管，以待後命。

三、收到之貨，其品質與原定之貨不同，或較為低劣。於此亦有三種處理辦法：

(1) 退回售貨商；

(2) 允為收受，而削減其價格；

(3) 暫為售貨商保管，以待回音。

四、如定貨單上規定運費應由售貨商負擔，但實際上售貨商並未預付，而由購貨人墊付時，則此墊付之運費，當自發票中減去之，附以運費收條，通知售貨商，以示其所減數目之正確。

上述四項事實中，前列三項，可自收貨報告單上查得之，即由收貨員於點驗其所收之貨品時，將其多餘數、缺少數、或其殘破、低劣情形，註明於收貨報告單上。當購貨部覆核發票，而覺其必須加以更正時，可直接將其發票改正，但同時應將其更正之要點，通知售貨商。通知時，應用之憑證，則有借項通知單(Debit memo)，貸項通知單(Credit memo)，及退貨通知單(Return shipping order)三種格式。

借項通知單在減除購貨發票上之金額時用之，單上應載減除之理由及金額，使售貨商得於其帳上轉正之。此項通知單，應具一式三張，一張送交售貨商，一張附於發票之後，以作其改正之說明，一張留存購貨部，以備查考。茲示其格式如下：

<u>借 項 通 知 單</u>			
售貨商_____		第_____號	
地 址_____		日期_____	
敝處已於本日將 貴處_____月_____日第_____號發票上應減除之數借入 尊囑			
數 量	種 類 及 名 稱	單 價	總 計
理由: _____			
_____			
某某商店購貨部_____			

貸項通知單於增加購貨發票上之金額時用之。如所到之貨較定購之數為多，而決定收受其多餘之數量，則將其多出之數，加於發票上，用此單通知售貨商。其形式及用法與上述之借項通知單相同，僅須將單內“減除”字二改為“增加”，並將“借”字改為“貸”字可已。

退貨通知單，在通知收貨員將多餘或拒絕收受之貨，退回售貨商時用之。此單亦備一式三張，一張送交售貨商，一張則在退貨之後，由收貨員附於發票之上，一張留存購貨部備查。如所退者為多餘之貨，則發票上之金額，不必減除。如所退者為拒絕收受之貨，而須自發票上減除時，則應同時開具借項通知單，送交售貨商。茲例示退貨通知單之格式如下：

<u>退 貨 通 知 單</u>	
售貨商 _____	第 _____ 號
地 址 _____	日期 _____
茲因下列理由將下列各貨退還請即 查照 _____ 月 _____ 日 處第某號發票及做處第某號定貨單入帳為荷	
數 量	貨 品 種 類 及 名 稱
理 由 _____	
運送方法 _____	
某某商店購貨部 _____	

購貨發票既經上述改正手續，則由購貨部送交會計部，記入購貨簿內。發票上應增應減之數，均不必另行入帳，僅記其核正之實數可已。至於全部購貨退出之發票，則會計部不必為之記帳。雖然，有時購貨發票直接由售貨商寄到購貨商之會計部，未經購貨部核正手續，即先行記入帳冊者，其例亦多。若此，則購貨部於驗收貨物時，如發現有應增應減之數額，或應將購貨全部或一部退還賣主者，其所有借項通知單、貸項通知單、及退貨通知單等，均應送一份與會計部，以作下列各項分錄之根據：

一、發票上之原額，應行增加時，會計員應根據貨項通知單，將增出之數，在購貨簿上作下列分錄：

借：購貨	\$ 000.00
貸：應付帳款	\$ 000.00

二、發票上之原額，應行減少時，會計員應根據借項通知單，將應減之數，在普通日記簿作下列分錄：

借：應付帳款	\$ 000.00
貸：購貨	\$ 000.00

三、購貨之全部或一部退回賣主時，會計員應根據退貨通知單，將退回之數在普通日記簿或購貨退出簿上作下列分錄：

借：應付帳款	\$ 000.00
貸：購貨退出	\$ 000.00

## 第二節 銷貨程序及其應用之憑證

普通商店之利益，什九來自銷貨，故銷貨之暢滯，關係於全店之成敗，其在商店經營上，實佔極重要之地位。經營者除研究銷售政策及方法外，對於管理一端，尤應三致意焉。

商店賣出之貨物如為大宗，則大都先由銷貨客戶寄來定單，以作根據。(格式已見本章第一節)此項定單，經本店覆核後，如認為可以照售，即應將單上所開之貨物配齊，填製發貨單(即發票)，詳列貨物之種類、數量、及價格，連同貨物，送交購貨人。此項發貨單之格式及內容，亦無一定，要視營業之種類及情形而異，茲列舉新舊兩式如下，以供參考：

覆	率	
上號白米	一百五十石	陸
次號糙米	九十五石	陸
營口大豆	四十石	陸
	共計國幣肆千柒百伍拾捌元伍角正	
〇〇〇號 台照		〇〇〇公司發票
中華民國二十三年五月五日		

<u>南美有限公司發貨單</u>						
上海南京路一四五號						
發票號數	井 100	定單號數	井 125			
顧客姓名	新華商店	付款條件	2/10-全/80			
顧客地址	上海北四川路81號					
開單員	鈞	備註				
號碼	品名	數量	單位	價	細數	總計
125	印花粗布	10疋		\$ 20.00	\$200.00	
75	絲光花洋布	5疋		90.00	450.00	
20	黑呢	5疋		95.00	475.00	
22	藍花呢	6疋		125.00	750.00	\$1,875.00
				中華民國28年4月29日		
				(南美有限公司章)		

如銷貨分作現銷、賒銷兩種，則可設現銷發貨單及賒銷發貨單兩種；如分作門市及批發兩項，則可設門市發貨單及批發發貨單兩種。

上項發貨單，應用複寫方法，繕成一式三份，一份隨貨送交購貨人，一份交由會計部登帳，并由該科保存備查，其餘一份，則由銷貨部存查。會計部收到發貨單後，即應根據單上之記載，登入銷貨簿，再由該簿過入分類簿各該戶內。

在大規模之商店，往往設有送貨部。銷貨部將貨物配齊後，連同發貨單，送交送貨部。此時銷貨部所填製之發貨單，大都須繕成一式四份，以三份連同配齊之貨物，送交送貨部，一份留存備查。送貨部收到發貨單及貨物時，以一份留存備查，以二份連同貨物送交送貨人，其中一份交與購貨人，另一份由購貨人簽字蓋章，仍交送貨人攜回，交由銷貨部轉送會計部登帳。至其所用之發貨單格式，與前列格式大致相同，不過送交購貨人簽收之一份上，須印有“下列各貨已照收”等字樣，並由購貨人簽字蓋章，以作收到貨物之回單耳。

倘使發出之貨物，經購貨人驗收後，而有多少或退回情形時，則如第一節第三項所述，由購貨人作成借項通知單、貸項通知單或退貨通知單等憑證，送交本店送貨部。送貨部應將此等通知單，附於購貨人簽收之發貨單後，送交銷貨部，經銷貨部覆核後，送交會計部登帳。此時會計部即根據發貨單上改正之實數，記入銷貨簿內。對於發貨單上應增應減之數，均不必另行入帳。至於全部退回之貨物，在銷貨部應將原來填具之發貨單取銷，根本上不須通知會計部，故會計部自不必為之記帳。

雖然，有時銷貨部將發貨單填製五份，當貨物送至送貨部後，同時即以一份送交會計部登帳者。若此，則貨物經購貨人驗收而有多少或退同時，則所有購貨人交來之借項通知單、貸項通知單、或退貨通知單等，均應送交會計部，以作下列各項分錄之根據。

一、發貨單上之原額，應行減少時，會計員應根據收到之借項通知單，將減少之數，在普通日記簿上作下列之分錄：

借：銷貨	\$ 000.00
貸：應收帳款	\$ 000.00

二、發貨單上之原額，應行增加時，會計員應根據收到之貸項通知單，將增出之數，在銷貨簿上作下列之分錄：

借：應收帳款	\$ 000.00
貸：銷貨	\$ 000.00

三、銷貨之全部或一部退同時，會計員應根據收到之退貨通知單，將退回之數，在普通日記簿或銷貨退回簿上作下列之分錄：

借：銷貨退回	\$ 000.00
貸：應收帳款	\$ 000.00

會計部對於本店因銷貨而發生之應收帳款，應於每月之初，根據應收帳款分戶帳中之記載，將上月內各客戶與本店所發生之各事項，開列月結認帳單(monthly statement)(或名揭單，或名水單)，送請各客戶核對，以查驗帳簿記載之是否準確，同時請各客戶償付帳款。茲例舉認

帳單之格式如下：

三新股份有限公司月結認帳單			
類 頁	185		
顧主姓名	源利公司	民國23年5月31日	
顧主地址	南京下關大馬路	開單員 暨	
月 日	說 明	細 數	金 額
	<u>借 項</u>		
5 1	上月結欠	\$ 55.00	
6	商品發票第50號	100.00	
9	,, ,, 第58號	26.50	
15	,, ,, 第86號	75.00	
23	,, ,, 第134號	150.00	\$406.50
	<u>貸 項</u>		
4	現金	\$150.00	
10	退貨	6.50	
25	三十天期本票	125.00	281.50
	本月底結欠		\$125.00
<u>核 對 單</u>			
茲收到			
貴公司交來本年五月份月結認帳單經做 號 查核尚屬相符計本月底止做 號 結欠			
貴公司國幣 元 角 分即奉			
查照爲荷此致			
三新股份有限公司			
〇〇〇 號 敬啓 月 日			

月結認帳單之主要目的，在使客戶核對本店記帳之有無錯誤，故單中止列各該事項發生之時日及數額，至於詳細說明，可付闕略，因客戶自能根據其帳簿之記載，與此單彼此查對也。下方之核對單，應請客戶填好寄還，以作其承認帳款之憑證。本號收到上項核對單後，如果客戶查對相符，自當妥爲保存，如果查對不符，並聲敘不符之點者，則應查明誤點，加以改正，務使帳簿記載，切合實況。

### 第三節 貨帳之放出與收回

銷貨為商店收入現金之主要來源。在零售商店，其銷貨多半為現金交易，若在躉賣商或製造商，則其銷貨殆多屬賒帳性質，商店將貨物運交顧客，允許其於若干日內付款。於是在商店以其貨物變易現金之過程中，乃發生應收帳款之資產，而商店放帳之問題，遂亦隨之以起。

放帳為商店經營上重要問題之一，與商店之銷售政策及財務狀況，均有密切關係。以論放帳與銷售之關係，則放帳過寬，固易使銷貨增加，但因此而發生之壞帳損失，勢必隨之增加。反之，放帳過嚴，壞帳損失雖可減少，然銷貨數量勢將因之減少，利益亦隨之而受影響。以論放帳與財務之關係，則商店放帳，必須注意自己對外之信用，及所有資金。蓋帳款之收回，有一定時期，在帳款未收回前，商店自須多備流動資金，以資週轉。此在資金充足之商店，固可無慮，若其資金不充者，則不得不向外界融通資金，以資挹助。然向外界融通資金，必須商店之信用優厚，始可如願。是故商店放帳，必須連帶注意其銷貨能力及財務狀況，一方面須以不影響其銷貨額及壞帳損失為原則，他方面復須以不超過其財力為限度也。

商店之放帳，自非人盡可行。當決定放帳之前，須先調查顧客之信用。關於顧客之信用，通常可從下列各處得之：

- 一、顧客自己之陳述。
- 二、與該客戶有往來之銀行或商號。
- 三、該顧客所屬之商會、同業工會或其他商人團體。
- 四、徵信所或其他信用調查機關對於該顧客之調查。
- 五、本店以前與該顧客之往來紀錄。
- 六、推銷員對於該顧客之報告。

顧客之信用，調查清楚以後，商店可以為決定放帳之標準。在規模

較大之商店，對於調查所得之顧客信用，常擬定一種客戶信用調查表，記載保存。此項客戶信用調查表之格式，隨各商店而異，無一定之標準，茲例示一式如下，以資參考：

客戶信用調查表

姓名或商號名稱		職業或營業種類				
地址電話		放款限額				
日期	調查結果	等級	資料來源	備註	調查人簽名或蓋章	

商店對於放出貨帳之收回，有二種不同之方法，即定期收帳，與逐筆收帳是也。定期收帳者，某一顧客於某一期間內購買貨物，并不逐筆付款，而於例定或約定期日一次清償。我國舊式商業習慣，類多於端午、

中秋、除夕三節之前，收取帳款，換言之，節前所欠帳款，於節期將屆時一次償清，在例定清償日期以前，顧客亦有提早支付一部份帳款者，但此項付款，并不指定專為清償某筆貨款之用，其數額每為相當之整數，而非為適當於某筆貨款之零數。此種定期收帳制度，在新式商業亦採用之。不過易三節收帳為每月底收帳、或每半年收帳而已。

逐筆收帳者，顧客購貨時，逐筆約定於若干日後收取帳款，所收款額，亦適為該筆帳款之數額，易言之，每筆帳款，按期逐筆收清，不留餘額以待總收是也。例如某甲於一月二十日購去貨物五百元，約定於一個月內清償，又於一月三十一日購去貨物四百元，約定於十日內清償，則某甲應於二月十日前還款四百元，二月二十日前還款五百元，而不於一月底，二月底或端午節前匯總還款九百元。此種放帳制度，盛行於歐美各國，我國採用者尚少。本書第八章第四節所述之現金折扣，僅在逐筆收帳制度之下，方能應用，在定期收帳制度下，則僅有帳款折讓而已。

以上所述二種放帳制度，一般論之，以第二種為較優。蓋逐筆帳款，既各約定收回日期，則放出待收之帳款，為數必可較少，放帳時期亦可較短，從而企業資金之週轉率，亦可較定期收帳者為速，發生壞帳之可能，亦可因而減少也。

商店之採用逐筆收帳制度者，放出貨帳以後，應俟到期日收取現金。客戶即不如期付款，商店亦應如期催告，不可怠忽遺忘。惟一商店所放出之貨帳，其筆數之少者，亦每以數百計，多者常以千萬計，且各筆貨款之到期時日，至不一致，商店為避免遭受壞帳損失起見，對於各客戶貨款之到期時日，不得不隨時加以注意。然若為查考各客戶之貨款到期時日，而一一翻閱帳簿紀錄，手續既極繁瑣，實際又難免遺漏，因此商店為便於查考起見，通常多置備一種應收帳款一覽表，詳列各客戶之姓名或商號及其貨款之到期時日，以便按日按戶，收取帳款。茲為此表例示一式如下，以資參考：

某月份應收帳款一覽表

戶名	日期 金額	一	二	三	二十七日	二十八日	二十九日	三十日	三十一日
		日	日	日					
總計									

上表每月各備一份，商店製備此表後，對於各客戶貨款之到期時日，可以綜覽無遺。貨款到期，應即發信收取。如客戶按期還來，自無問題，若收帳信發出後，隔若干日後貨款尚未交來，則商店應再去信婉催，如再隔若干日，仍無回復，再發第二次信催收，辭語較第一信略為強硬切實。倘仍無音息，則發第三次信，或派人親去催收，如仍不能收到，則可委託律師起訴追償。

商店對於歷次所發出之催帳信件，為便於查考起見，常備置一種收帳考查簿，詳記關於催收帳款方面之一切事項。茲例示此簿之格式如

下,以供參考:

收帳考查簿

姓名或商號名稱		大達商店		地址		武進路 55 號	
概款總額		\$ 720.84		電話		4 0 3 7 2	
				到期日		30/1/14	
催收次數及方法		催收日期		交涉或處置情形		預定下次催收日期	
1 信 催		30/1/15		無回音		1/22	
2 信 催		1/22		回信允於十日內償還		2/2	
3 原推銷員李某面洽		2/ 2		取回2/17期支票一紙		退票	
4 李某再面洽		2/17		收回 \$ 300 餘欠		2/27 2/26收\$350	
5						作訖	

第四節 存貨之管理與盤點

商店購進貨物原為應市銷售之準備。此項貨物，無論在任何時期，決不致全數售罄，故必有若干存貨。此以購貨手續，類多繁複，不便於顧客需要貨品之際，臨時購辦。則存備商品，聽候顧客選擇，固屬營業上必要之舉。在商店各項資產中，存貨一項，常佔極鉅數額者，職是故也。

商品自購入至售出為止，存儲店內之時間既久，而存貨之數量及價值，為數又鉅大，則存貨之管理，當如何求其嚴密而便利，自為一關係重要之問題，良以商品具有隨時可以取用或出售之特質，設有走漏舞弊，商店所受損失，實與現金之短缺相同。不過存貨一項，種類既繁，數量又鉅，完善之管理方法，不易實施。且其用途較之現金為狹隘，其走漏舞弊，亦稍較現金為困難。故一般規模較小之商店，於此多漫不加以稽考。惟在規模較大之商店，則自不得不設定嚴密之管理制度，以免遭受不必要之損失也。

規模較大之商店，常設置存儲商品之棧房，並置管棧員以管理之。購入商品，應經管棧員驗收，售出商品，應由銷貨部向管棧員領取。管棧員對於各種商品之收發，應根據收貨及發貨憑證，設立帳簿以記載之。各種商品應存數量，應隨時與棧內實存數量相一致，如有短缺，當由管棧員負責。此種用以記載商品收發之帳簿，通常稱為存貨簿，簿中為每種商品各設一戶，各種商品之收發，分別記入各該戶內。各商品戶收入與發出數量相抵銷後之餘額，即為存貨數量。此項存貨數量若接近或低於最低存量時，應即通知銷貨部，由銷貨部視需要情形，開具本章第一節之購貨請求單，送請購貨部配貨。茲示存貨簿之格式於下：

存 貨 簿					
貨 號 _____		數量單位 _____			
貨 類 _____					
貨品名稱 _____		最低存量 _____			
日 期	摘 要	收入數量	發出數量	結存數量	

上述存貨簿，僅用以稽考存貨數量，故其購價與售價，毋庸填入簿內，欲知結帳時或平時存貨價值為若干，尚有待於估價。按商品之購價與售價，本不相同，而逐次購價，亦有高低漲跌之分，故於存貨簿內，將商品之購價與售價一律記入，本無意義。惟若干企業，為欲明瞭存貨之成本價值究為若干，每將商品購價記入存貨簿內，售出商品，則依購價計算而減去之，如是則存貨簿不僅可以表示存貨之數量，即存貨依成本（即購價）計算之總值為若干，亦可計算而得。此種辦法，工業會計中應用較多，而普通商店則應用者少。故俟於本書第六編中論述之。

商店結帳時，存貨價值一項，為計算銷貨成本不可缺少之要件，故須為存貨盤估之手續。換言之，存貨數量須經實地盤點，存貨價值亦有

待於估計是也。按存貨數量之盤點，因各商店平時是否置有上示之存貨簿而異其手續。在置有存貨簿之商店，當根據存貨簿所示各項商品之結存數量，與實地所存者加以核對。實存數量與應存數量如果相符，盤點即為終了。至在未置備存貨簿之商店，則因無一定之存貨紀錄可資根據，故應根據盤點所得，將現存各類商品數量，一一摘計，以備估計其價值。其摘記之方法，在規模較小之商店，祇登錄於草簿，但在規模較大之商店，則因商品之種類較多，名稱較繁，盤點需時，大都備有一種存貨籤，由盤點人將所點商品之安置地位、名稱、數量、及價格等項填入。此項存貨籤之格式，由各商店參酌實際情形擬定之。茲例示一式如下，以資習用：

<u>存 貨 籤</u>	
商品種類_____	籤 號_____
商品名稱_____	貨 號_____
說 明_____	
式 樣_____	大 小_____
安置地位_____	
數 量_____	單 價_____
金 額_____	
盤 點 人_____	盤點日時_年_月_日_午_時
<u>存 貨 籤</u>	
商品種類_____	籤 號_____
商品名稱_____	貨 號_____
數 量_____	安置地位_____
金 額_____	單 價_____
盤 點 人_____	盤點日時_年_月_日_午_時

上式存貨籤，分為上下兩段，下段稱為粘貼單，上段稱為存根，經盤點人填好後，以其下段附粘於各類貨物之上，上段存根則交與計算存貨

總額之職員或會計員，據以編製商品盤存單，俾作計算銷貨成本之資料。此項商品盤存單之格式不一，茲例示一式如下：

商品盤存單							
民國____年____月____日							
貨號	商品種類	商品名稱	簽號	說明	數量	單價	金額
		總計					
製單人_____				審核人_____			

### 問題

1. 購貨對於商店之經營，有非常密切之關係，則經營者於購貨之際，所當注意之事項有幾？試列舉之。
2. 購貨自發出定單起以至貨物收妥入棧爲止，其手續如何？試略述之。
3. 購貨簿當於何時記載之？
4. 收到貨物，若與購貨客戶所開來之發票不符，則當如何處理？
5. 何謂借項通知單及貸項通知單？其效用各如何？
6. 退出商品時之手續如何？

7. 銷貨事項，自接到銷貨定單起，以至發出貨物為止，其手續如何？試略述之。
8. 每月月底，核定與催收各銷貨客戶帳款之手續若何？
9. 放帳之嚴寬，收帳之疾徐，對於銷貨數目之多少，及資金流通之關係如何？
10. 調查顧客信用之方法若何？試詳述之。
11. 設置存貨簿之目的如何？是否任何商店均有應用存貨簿之需要？試申論之。
12. 結算時盤點存貨之方法若何？

## 習題六十

下列某商店於民國二十二年十二月三日及八日兩天之購貨銷貨事項，試爲之——編製必要之書類：

- 三日 銷貨部請求購置錦地綢 500 疋(前次購每疋價 \$ 25.80 實價)，雲霞綢 250 疋(前次購入每疋定價 \$ 32.60 實價按定價九折計算)(作成購貨請求單)。  
購貨部照數向美亞織綢廠發出定貨單請其照配(作成定單)。  
銷貨部接到蕪湖十三道門天章號定單，請照配錦地綢 80 疋。雲霞綢 40 疋。當開具發票，并通知送貨部由招商局江順輪運往蕪湖，價目：錦地綢每疋 \$ 28，雲霞綢每疋 \$ 35.40(作成發貨單)。
- 五日 美亞廠將三日定購之貨物，照數送來，并運同發票一紙，價格與前次之購貨同。准查得錦地綢中 20 疋，貨質不良，照數退回，(作成退貨通知單及借項通知單)。
- 十一日 蕪湖天章號退來雲霞綢 10 疋(因不合銷路)，連同退貨通知單一份，照除入帳，并雲函通知天章號(備具公函一件)。

以上各事項，試說明各項憑證應於何時應送交會計部以便入帳？又當記入何簿？

## 習題六十一

二十二年十二月份本店對蕪湖十三道門天章號往來各項如下：

1. 上月結餘欠款 \$ 1,254.30。
2. 三日，除去錦地綢 80 疋每疋 28 元，雲霞綢 40 疋每疋 35.40 元。
3. 八日，除去二號毛葛 200 疋，每疋 14.35 元，五號軟緞 30 疋，每疋 31.20 元。
4. 十一日，退來三日購去之貨品雲霞綢 10 疋，照售價除帳。
5. 二十日，收到天章號中國銀行三十天期匯票一紙，票面 \$ 5,090。  
試抄具十二月底之月結總帳單，致送天章號。

## 第十六章 應付憑單制度

### 第一節 應付憑單之意義及其處理

本書以前各章所述之記帳方法，凡屬商店賒購商品或應付其他款項時，不論其付款期限之長短，與該債權人往來次數之多少，均在應付款項發生之時，即行記入購貨簿或普通日記簿，過入分類帳或補助分類帳中之各債權人戶。又對於某一購貨客戶償還應付帳款時，往往付一整數，並不指明係還某日某項之貨款。例如向甲號購貨三次，第一次為 \$ 350，第二次為 \$ 180，第三次為 \$ 265，至月底結帳時，付還帳款 \$ 500，帳上表示月底尚欠甲號之帳款計 \$ 295。至所付帳款 \$ 500，究係償還何次帳款則不為指定。此種辦法，在普通情形之下，固屬適用，然若遇下列特殊情形時，則將發生種種困難：

一、若一商店之購貨客戶，時常更調，祇擇市上價格最廉之店，隨時選購，故購貨客戶中有祇購一二次而不復有往來者，如照前述辦法，一一為之設立帳戶，則其結果，分類簿或補助分戶簿中之購貨客戶，必至太多，而一加審察，則又均為往來一二次即行結束之死帳，帳冊既不經濟，手續亦屬繁重。

二、對於賒購商品以外之物件，或發生其他種種費用，如應付水電、稅捐等款，帳之期限既短，而與債權人之往來次數更少，若亦一一過入分類簿各債權人帳戶，則甚不值，已如上項所述，因此有許多商店，對於此種暫欠款項，往往任其擱置，直待帳款付訖時，再行記帳，此種辦法，手續雖省，然會計之目的，貴能隨時表示財務上之變動情形，今在未付帳款之前，不能表示事實之真相，自不足稱為完備之方法。

三、商店償還應付帳款，並不指定係償還某次某項之貨款，所結餘額，雖仍相同，然若有現金折扣條件之購貨，每一交易有其獨立之條件與限期，應還若干，折扣之計算，勢將含混而無所根據。

觀於上述各點，可知在某種情形之下，普通應用之購貨簿與應付帳款分戶帳有時仍覺不甚適用，茲特另行討論一種方法，將應付帳款分戶帳省去不用，以節帳戶之繁瑣，而貨款之支付，則以每次購貨應付之數額為準，並不隨便付一整數。此種制度，名曰應付憑單制度 (Voucher system)。

所謂應付憑單者，乃為應付款項所填製之單據也。此種應付憑單，具有兩種效用：一為證實商店負有付款責任或款項已經支付之憑證，一作帳冊上記載一切現金支出之根據。其格式內容，原無一定，視各商店之情形而異，茲例示一式於下，以資參考：

正 面

應 付 憑 單				
受 款 人 _____	號 數 _____			
	製 單 _____年____月____日			
地 址 _____	付 款 期 限 _____			
	到 期 日 _____年____月____日			
摘 要	細 數	金 額		
經 理	出 納 員	記 帳 員		

## 反面

記入“應付憑單登記簿”第 頁 貸方 \$ _____ 記入下列各帳戶借方：		應付憑單號數 _____ 日期 _____ 年 _____ 月 _____ 日 付款日 _____ 年 _____ 月 _____ 日 收款人 _____ 住址 _____ 發票數額 \$ _____ 折讓數額 \$ _____ 實付數額 \$ _____ 支票號數 _____ 日期 _____ 支票數額 \$ _____ 主要職員簽字 _____ 日期 _____ 經手人簽字 _____ 日期 _____
帳戶名稱	金額	
借方總額		

上列格式分爲兩面，當發票查核無誤時，將其日期、貨物數量、名稱、價格及其他事由，分別填入單之正面；其關於付款方面之事項，如應付款項之折讓、借方之帳戶名稱、以及主要人員之簽字、付款日期等，則記入憑單之反面。至其填製之程序，則當商店收到發票以後，第一步先查核發票內所載各項，有無錯誤；如屬正確，即在發票上加以簽證，表示其可以填製應付憑單，然後由會計員按發票所列各項，填入上列應付憑單之正面。有時爲省抄錄之手續起見，亦可逕將發票與應付憑單合訂。應付憑單之正面記完以後，再於其反面填入所應記載之帳戶名稱，由主要人員簽字後，送交會計員將單上所記各事項，記入應付憑單登記簿（Vouchers Payable Register）內。

應付憑單經記入應付憑單登記簿後，由會計員按其號次，保存於應付憑單卷宗內。到期付款時，由會計員取出此單，開具支票。俟支票送交收款人查收後，原有之應付憑單，即蓋「付訖」圖記，保存於已付憑單

卷宗內，其有解款單者，會計員應將其附於應付憑單之後，以爲將來審核之憑證。

## 第二節 應付憑單登記簿

當應付憑單已經填製及簽證後，即應記入應付憑單登記簿內，已如上述。所謂應付憑單登記簿者，不過爲一性質與購貨簿相似而包括項目較廣之帳簿而已。其格式之繁簡，隨情形而轉移，茲示一式於次頁，以資參攷：

爲使讀者易於瞭解次頁所示實例中所記各欄之應用及記法起見，特再逐欄說明於次：第 1 欄記載應付憑單之號數，順次排列，以便檢查；第 2, 3, 4, 5, 6, 7, 各欄之用法，僅閱各欄名稱，即可知其內容，故不逐欄解釋；第 8 欄記載各項應付憑單之金額；以下各欄，則記載應借入各帳戶之名稱及金額，如七月二日所購進之生鐵三百噸，係甲部所購入，故列入甲部購貨欄內，以示應借入甲部購貨帳戶，而其對方之貸項，則爲第 8 欄內所記之“應付憑單”\$ 1,070；又如七月十五日之房租，借入房租欄內；再如七月十日所購原料，係供給甲乙兩部之用，故按照分配之數量，記入各該部之購貨欄中，而其貸項則亦爲第 8 欄所列之總數；其餘各帳項之記法，依此類推。

應付憑單登記簿中，所以爲借項設立專欄者，無非爲過帳之省便計耳。於每期終了時，如週末月底之類，應將此簿結算，第 8 欄中所結出應付憑單之總數，應與借方各欄總數相加之總和數相等，否則記帳必有錯誤；各欄結出之總數，應即過入各該帳戶內，如第 8 欄之總數 \$ 6,000，應過入“應付憑單”之貸方，第 9 欄總數 \$ 2,070，應過入“甲部購貨”帳戶之借方，第 10 欄總數 \$ 1,080，應過入“乙部購貨”帳戶之借方，第 11, 12, 13, 各欄總數應分別過入房租、文具用品、雜費各帳戶之借方。各該帳戶之分類帳頁數，則分別註明於各欄總數之下方。惟“各項”一欄

應付憑單  
中華民國

應付 憑單 號數	月	日	依 據 人	摘 要	付款期限	到期月日		付款月日	
						月	日	月	日
1	7	2	惠廉士洋行	生鐵三百噸	10日	7	12	7	12
2		4	安東機器廠	第十號機器一座	30日	8	3		
3		5	光華用具公司	小件用具	30日	8	4		
4		8	上海煤氣公司	煤氣帳單		7	18	7	8
5		10	漢冶萍鐵廠	原料	5日	7	15	7	14
6		15	亞細亞產業公司	本月房租				7	17
7		21	南洋公司	原料及文具	10日	7	31		
8		25	寧波木器號	辦公室用椅	30日	8	24		
				本月合計					
				(總分類帳頁數)					
(1)	(2)		(3)	(4)	(5)	(6)		(7)	

所列之總數，並不過帳，應將第14欄所列之帳戶名稱及第16欄所列之金額，逐筆過入各該帳戶之借方，而將其分類帳頁數附註於第15欄內。至於“各項”一欄之設立，則因應付憑單登記簿內所記之借項，甚為繁雜，如為一一設立專欄，則帳簿面積，必致太寬，事實上恐有困難，且亦非所必須，故祇為時常發生之借項，設立專欄，總結過帳，以省時間；而將偶或發生之借項，記入“各項”欄中，各別過帳。雖然，事實上應用之應付憑單登記簿，其“應借入之帳戶”各欄，分至十數欄或數十欄之多者，亦常見不鮮也。

上列應付憑單登記簿中，有四項業已付訖，故於第7欄中，註明其付款之日期。至於正式之記帳及過帳，則應於現金簿之付方為之。且查此等事項，時常發生，故可於現金簿之付方特設一“應付憑單”欄，以省逐項過帳之繁，茲舉其格式於下頁：

登記簿

23年

第一頁

應付憑單 (貸)	應借入之帳戶							
	購貨		房租	文具用品	雜費	各項		
	甲部	乙部				會計科目	類	頁
\$1,070	\$1,070							
2,000					機器	C 17	\$2,000	
200					機器用具	18	180	
50								
680	300	\$ 380						
300			\$ 300					
1,500	700	700		\$ 100				
200					器具	19	200	
\$6,000	\$2,070	\$1,080	\$ 300	\$ 100	\$ 70			\$2,380
16	8	9	13	14	15			
(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)	(16)

現金簿(付方)

第三頁

23年	日期	會計科目	摘要	類頁	應付憑單	購貨折讓	淨付金額及其他
7	8	上海煤氣公司	煤氣費	✓	\$ 50.00		\$ 50.00
	12	惠廉士洋行	七月二日貨欠尾數認訖	✓	1,070.00	\$ 70.00	1,000.00
	14	漢冶萍鐵廠	七月十日貨欠現扣2%	✓	680.00	13.60	666.40
	17	亞細亞產業公司	本月房租	✓	300.00		300.00
	31	應付憑單(借)	總額	16	\$2,100.00		
	31	購貨折讓(貸)	,,	10		\$ 83.60	
	31	現金(貸)	,,	3			\$2,016.40

應付憑單帳戶常示貸差，表示現在尚未付清之各項帳款憑單，如所欠購進貨物或其他資產之價額，及欠付之各種費用等，均列入本帳戶中，故與應付帳款之祇列貨欠總數及應付帳款分戶帳之祇列各客戶貨

欠者有別也。

應付憑單						第 16 頁					
7	31		現3	\$2,100	00	7	31		付單1	\$6,000	00

商店採用應付憑單登記簿後，則以前所用之應付帳款分戶帳中各債權人帳戶，可以省略。因所欠各客戶之數額，可就尚未付訖之應付憑單，或追縱應付憑單登記簿中所列各該戶未付各帳項，相加而得；總分類帳中所列之應付帳款戶，亦應併入應付憑單戶（Voucher payable account），因關於一切購貨之應付帳款已均記入應付憑單一戶也。

### 第三節 分期償付帳款及退出貨物時之記帳

應用應付憑單登記簿後，若各項帳款之中，有分期償付者，則其記帳方法，較為複雜，且覺不便。蓋採用應付憑單制度之前提，即為所有應付帳款，應按照其各號應付憑單所開數額，不問其零數、整數，均應一次付清者也。如所購物品，既已填製應付憑單，登入簿內，嗣後又有一部份之退出，或貨價上有一部份之折讓，則其記帳上之困難，與先付一部份之帳款時相同。事實上分期付款，購貨退出，以及貨價折讓等事，在採用應付憑單制度之商店，自難盡免，不過希望其次數減少至最低限度，則簿記上之困難，亦不致十分重大矣。茲分別舉示應付憑單登記簿對於分期付款、購貨退出、及貨價折讓之處理方面如下：

一、分期償付帳款時之記帳 應付憑單登記簿中，對於每一應付憑單，僅有一行地位，以為償還帳款時記帳之用。是以在帳款偶有分期償付之時，吾人應將原製之應付憑單註銷，即在簿內第 7 欄填明註銷月日，另行填製二張新應付憑單，一張記載即行支付之數額，一張記載將來支付之數額。一如上述方法，記入應付憑單登記簿中，推在借方欄內，須於“各項”一欄用“應付憑單”記帳，以沖銷其貸方數額之重複。例如

前舉實例中，七月十日所欠漢冶萍鐵廠之帳款 \$ 680，於七月十五日到期，不能照付，商准該公司先行償付 \$ 300，其餘 \$ 380，改俟七月三十一日再付。則此時應將第 5 號應付憑單註銷，於付款月日欄註明“轉#9，10”表示已另填第九、十、兩號憑單，並填製第 9、第 10 兩號新應付憑單，第 9 號之金額為 \$ 300，第 10 號之金額則為 \$ 380，依照前述記帳方法各別記入應付憑單登記簿內，惟應借入之帳戶，均應在“各項”欄內用應付憑單科目入帳。其即行支付之第 9 號應付憑單，付訖之後，再行記入現金簿之付方，同時將支付日期即“七月十五日”記入應付憑單登記簿第九號憑單之“付款月日”一欄內，如以前所述者是。

二、購貨退出及貨價折減之記帳 應付憑單登記簿內所記之金額，為每次購貨之總數，將來付款時，即以此簿之記載為根據。惟商店購入貨物，有時因品質不合或有損壞而退還一部分，或在貨價上扣除一部分之折讓者，自為不能盡免之事，所購貨物之貨價，既經退還或扣除一部分，則本店所欠帳款，因以減少，依理應於日記簿中，用借應付憑單貨購貨退出（或購貨折讓）之分錄以記載之。然如此記載，對於以前應付憑單登記簿上所記本店除欠帳款之總額，不能表示其帳款之減少。欲免此弊，吾人可另用下列方法記帳：

凡購貨退出或購貨折讓發生時，應即註銷舊應付憑單，並另編新應付憑單，此項另編之新應付憑單，應表示（一）沖銷舊憑單之應付數額，（二）減少原有支出之數額，（三）表示現在應付之數額，等三項。例如前舉實例中七月二十一日向南洋公司所購之原料及文具 \$ 1,500，內有甲部所用原料之一部份，因品質不合，於七月廿六日退還，計價 \$ 200。此時應即將原有第 7 號舊憑單註銷，並於應付憑單登記簿第 7 號憑單之付款月日欄內，註明“轉#9”，表示該憑單已予註銷，轉記於另編之第 9 號應付憑單中。至應另編之第 9 號新憑單內，應表示（一）沖銷舊憑單之應付數額，即借：應付憑單 \$ 1,500，（二）減少原有支出之數

額，即貸：購貨 \$ 200，(三)表示現在應付數額，即貸：應付憑單 \$ 1,300，作成分錄如下：

借：應付憑單	\$ 1,500.00
貸：應付憑單	\$ 1,300.00
購 貨	200.00

查應付憑單之反面，僅有“應付憑單”一個貸方科目，上列分錄之貸方，則有應付憑單與購貨二項，除應付憑單 \$ 1,300，可記入外，所有貸購貨 \$ 200，祇能用紅字記入各帳戶借方之帳戶名稱及金額欄，表示應由借方數額內扣除，茲示第九號應付憑單反面左方借貸情形如下：

記入應付憑單登記簿 第 頁		
貸方：\$ 1,300.00		
記入下列各帳戶借方：		
帳 戶 名 稱	金 額	
應付憑單	\$ 1,500	00
* 甲部購貨	* 200	00
借方總額	\$ 1,300	00

第九號應付憑單反面左方

\* 紅字

上式內貸 \$ 1,300，應記入應付憑單登記簿第八欄，借應付憑單 \$ 1,500，則應記入“各項”欄內，亦即十四至十六欄內，至購貨退出 \$ 200，則用紅字記入第九欄，表示為甲部購貨帳戶之貸方，於加算總數時，藍字與紅字分別加入總數，俾藍字總數過入甲部購貨帳戶借方，紅字總數則過入其貸方。(註)

註：在應用應付憑單制度之企業，原則上退貨、折讓之事較少，已如本文所述；故關於折讓及退貨之事項，通常不另列購貨退出及購貨折讓二帳戶，如必欲與購貨戶劃分，則可用購貨退出及折讓一帳戶，而將購貨欄之紅字數字，遷行過入其貸方。

#### 第四節 應付憑單登記簿之缺點

綜上以觀，商店平日應付帳款之數目頻繁，債權者並無固定性，且極乘多，而償付款項時，又按每次交易，各別支付，並不常有分期償付或購貨退出折讓等情形者，則採用應付憑單登記簿，確屬較為適當而便利，因此簿同時具有購貨簿及應付帳款分戶帳之作用，過帳工作可以大為減省也。惟其最大缺點，即對於每一客戶之往來情形，無整個的記載。（因用此簿後，例不再設各客戶之分戶帳，各戶現欠數額，僅可就此簿檢查）。故如欲檢查各戶之往來情形，必甚困難，而現在所欠各戶之總數，亦須就此簿翻檢多頁，或以多張應付憑單相加，始能知悉，故如欲隨時檢查各客戶之往來情形及現欠金額者，仍以採用購貨簿及應付帳款分戶簿之制度為宜也。

#### 第五節 應收憑單制度

本章所述應付憑單制度雖有其缺點，但祇須符合應用條件，仍可適用。若干企業之收款，亦頗有與此種條件相符者，如以出租房屋為業務之房地產商業，其房租收入即可仿用此項辦法，設置應收房租登記簿，至原有應付憑單，則可以收取房租之收據替代，凡收到房租時，可於應收房租登記簿內註明收款日期，並於房租收據存根上加蓋“收訖”戳記即可，至房租收據則已於收款時給予房客，當不復能作為核對之根據矣。

其他如自來水公司、電燈公司等，大都具備：（1）每一客戶之往來不多；（2）每筆款項一次付清，並無拖欠一部份或中途讓價等情事，等條件，自亦可仿用此種制度。

#### 問 題

1. 以前所述購貨及付款之記帳方法，在何種情形之下，不甚適當？

2. 試述應付憑單正反面所須記載之主要事項。
3. 應付憑單登記簿之性質如何？其格式之繁簡係以何種標準而定？
4. 商店採用應付憑單登記簿後，則無須再設購貨簿，及應付帳款分戶帳，何故？
5. 應用應付憑單登記簿後，對於分期付款之記帳方法若何？試略述之。
6. 關於購貨退出或折讓之記帳方法若何？學者有否其他方法？試說明並比較其優劣。
7. 試述應付憑單制度之功用及其限制。
8. 應付憑單制度是否可用於收款方面？如何適用？應備何種條件？

### 習題六十二

將下列各事項，逐一記入應付憑單登記簿，並將應付憑單登記簿結算，過入總分類帳各帳戶，然後編製試算表，以驗過帳之是否有誤。

所用應付憑單登記簿之格式，可與本章所列示者完全相同。

二十二年

- 十二月十六日 收到電氣公司電燈費帳單一紙，計共 \$ 16.80，限於年底付款。
- 十八日 收到惠勒洋行購貨發票一紙，計 \$ 750，(甲部購貨)。
- 十九日 向科學儀器廠購買複印機一架，按發票所列價為 \$ 165，(器具)。
- 二十日 收到惠勒洋行購貨發票一紙，計 \$ 810，(內 \$ 600為甲部購貨，\$ 210為乙部購貨)。
- 二十五日 收到華商保險公司通知單一紙，計火險費 \$ 250，限下月五日前支付。

### 習題六十三

試繪繪一應付憑單登記簿格式，設立下列各欄：

- 憑單號數
- 日期
- 債權人
- 摘要
- 付款日期
- 應付憑單(貨)
- 應貨，下分甲部與乙部兩欄
- 推銷費用
- 管理費用
- 各項，下設會計科目、類頁、及金額三欄

然後將下列各號憑單記入之：

憑單號數	債權人	賬戶名稱	金額
1	三育公司	甲部購貨	\$ 320.64
2	公大	甲部購貨	486.75
3	大和商店	乙部購貨	84.00
4	五洲公司	乙部購貨	360.00
5	薛萬昌	廣告費	27.68
6	元興盛	保險費	12.74
7	三育公司	甲部購貨	196.80
8	正昌	甲部購貨	84.79
9	裕興號	水電費	62.00
10	瑞豐盛	乙部購貨	32.60
11	薛萬昌	銷貨運費	19.25
12	公大	甲部購貨	87.95
13	五洲公司	乙部購貨	187.40
14	財政局	營業稅	315.00
15	大和商店	乙部購貨	27.35
16	三陽木器店	器具	5,497.65
17	慶華	甲部購貨	150.00
18	薛萬昌	推銷部用品	16.85
19	五福公司	文具印刷	29.90
20	道奇汽車公司	運貨車	3,020.00

三月十五日付訖之憑單，計有 2, 3, 4, 6, 9, 及 12 號，最後應結出各欄總數。

### 習題六十四

試將下列某商店各事項，記入應付憑單登記簿、日記簿、及現金簿(付方)內；該商店以半個月為一期，故於十五日結清各簿，并為之一過入帳分類帳各帳戶。過帳後，試編試算表，以證過帳結果借貸二方是否相等。應付憑單登記簿中應開立之欄名如次：

- (1) 憑單號數
- (2) 日期
- (3) 債權人
- (4) 摘要
- (5) 付款期限
- (6) 到期月日
- (7) 付款日期

(8) 應付憑單(貸)；

(9) 購貨(借)；

(10) 費用(借)；

(11) 各項銀戶(借)(本欄應再分為會計科目、類頁、及金額三小欄)。

二十三年

- 四月一日 向和源號購進商品 \$ 3,000, 付款條件 2/10, 全/30。
- 三日 向通惠公司購進器具 \$ 500, 並約定於十五日內付款。
- 四日 向科學儀器館購進各項文具用品, 計 \$ 100, 約定於十日內付款。
- 五日 退還和源號商品 \$ 500。
- 七日 上海自來水公司交來帳單一紙, 計 \$ 20, 應於十五天內付現。
- 八日 向三友公司購進商品 \$ 460。
- 九日 收到徵收營業稅之通知單一紙, 計金額 \$ 200, 應於三十天內付現。
- 十日 收到上海電力公司電費通知書一份, 計 \$ 75, 應於二十天內付現。
- ,, 現付四月一日所欠和源號貨款 \$ 1,500 扣除 2%, 其餘改定於四月三十日再付。
- 十三日 現付通惠公司本月三日之貨款全額。
- ,, 現付本月四日所欠科學儀器館文具用品貨款全額。
- 十四日 現付本月八日所欠三友公司貨款全額。

## 第十七章 現金與銀行往來之處理

### 第一節 現金收入之處理

任何商店，莫不備有現金，以為經營之需。故現金實為商店中一切交易之媒介物，其主要來源，為銷貨收入。在零售商店，此項現金，多在交易發生時，即有收入；在批發商及製造商，則其現金收入，大多在應收帳款到期收現之時。商店之現金來源，除此而外，通常尚有下列各種：

- 一、銀行借款及票據貼現；
- 二、有價證券之變賣；
- 三、利息，佣金及其他收益等；
- 四、變賣其他資產。

商店收入現金，有時須簽發收據予付款人，此在收入應收帳款時，尤為必要，以免日後發生數額上之爭執。此項收據，商店中平時必須印備，其格式及內容之繁簡，各業所應用者多不相同，其最普通最簡單者如下：

○	某某公司
	收據
○	號數 _____
	今收到 民國 _____ 年 _____ 月 _____ 日
	寶號（或先生） _____ 款項
	國幣 _____ 圓 _____ 角 _____ 分、正
	\$ _____  經手員 _____

此種收據，係用複寫方法，至少須繕成同式二份，以一份於收款時交與付款人，以一份留底備查。或用兩聯單格式，而於兩聯間應用騎縫

字號之方法，茲例舉其格式如下：

<p style="font-size: 1.2em; margin: 0;">根 存</p> <p style="margin: 5px 0;">茲收到</p> <p style="margin: 5px 0;">計國幣 先生寶號</p> <p style="margin: 5px 0;">元 角 分</p> <p style="margin: 5px 0;">商號 經收員</p> <p style="margin: 5px 0;">民國 年 月 日</p>	<p>.....</p> <p>字第.....</p> <p>.....</p> <p>號.....</p> <p>.....</p>	<p style="font-size: 1.2em; margin: 0;">據 收</p> <p style="margin: 5px 0;">茲收到</p> <p style="margin: 5px 0;">計國幣 先生寶號</p> <p style="margin: 5px 0;">元 角 分</p> <p style="margin: 5px 0;">商號 經手員</p> <p style="margin: 5px 0;">民國 年 月 日</p> <p style="margin: 5px 0;">款項 分正合製給收據為憑</p>
--	---	---

中縫之字號，有易為金額者，其式如下：

○	收 作	九八七六五四三二一 萬萬萬萬萬萬萬萬	正 餘
	據 報	九八七六五四三二一 千千千千千千千千	聯 付
	存 告	九八七六五四三二一 百百百百百百百百	收 款
	根 用	九八七六五四三二一 元元元元元元元元	據 人
○	之	九八七六五四三二一 角角角角角角角角	之
		九八七六五四三二一 分分分分分分分分	

上式中之騎縫金額，於應用時按照所收金額剪裁之。如收入之金額為 \$ 500，則其剪裁可如上式中虛線所示。此種格式，有防止出納員舞弊之功用，因騎縫金額之數字，係預先印定，可以由存根一聯上所缺之數額，推知正聯上出給付款人之數額為若干，而正聯上通常又多印有“此收據所開金額，務須與左方翦下之數字相符”等字樣，出納員不能將定數少翦也。

在大規模企業，如百貨商店，其出納科與會計科常分部辦事，收取帳款則另有收帳員。收帳員實際上所收得之款項，有時為支票或莊票，當其交款於出納科時，應註明其所收得之款，為何種票據或現款，如為票據，則其出票人、付款人、及到期日等，亦應詳細註明。此外帳款上常有折讓等情形發生，例於收款時由付款人除去，收帳員亦宜於收據上註明。為適應上述種種需要起見，其所應用之收據形式當較前列兩式為繁。茲例示一式於第 36 至 37 頁，以資學者之習用。惟實際上各機關所用之收據格式，至無一定，總以能適應環境需要，而定其內容之繁簡，方為得當。

後頁格式分為正副二聯，每聯各分二段。36 頁之正聯騎縫中照數字剪開，其右段為正式收據，交與付款人收執，其左段為收入憑單，乃隨現金交入出納科，由出納員核對並填以解入款項之行莊名稱，送交會計科入帳。副聯為正聯之複寫紀錄，由中間扯縫處分開，右段隨現金交入出納科，由出納科與收入憑單核對無誤後留存，其左段乃為收據簿留底，不應扯下。

商店中一切現金收入，均須隨時記入現金簿收方。為防止經管現金者之挪用，或盜賊之搶劫起見，商店中以少存現金為宜，將每日收入現金，悉數存入銀行，需用時，再向銀行提取。關於將現金存入銀行時之手續，於本章第四節中說明之，

正 聯

上海  
甲乙公司  
正式收據

今收到

利康

寶號交來貨款計

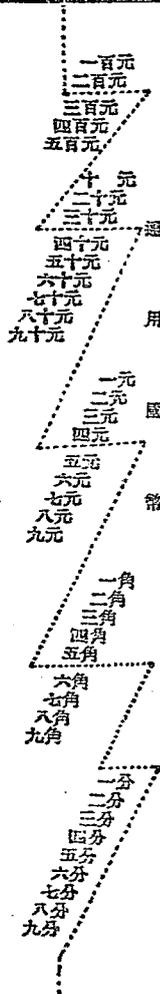
(公司印)

注意

民國二十三年八月十二日

收帳員(簽字)

2. 效發印有本之與上  
字及本收數左列  
方政公據字方金  
為據司須相額  
有員理查符下須



上海甲乙公司

今收到

收入憑單

民國二十三年八月十二日

利康

寶號交來貨款國幣234圓5角0分正

種類	號數	出票日期	付票人	票面金額	幣別	到期日	解入行	金額	種類
現款	1296	8/17	利康	100	國幣	8/17	中國銀行	100	現款
現款	185	利康	上海銀行	100	國幣	利康	中國銀行	100	現款
現款	金	金	利康	34	國幣	利康	中國銀行	34	現款
現款	金	金	利康	50	國幣	利康	中國銀行	50	現款
現款	金	金	利康	50	國幣	利康	中國銀行	50	現款
現款	金	金	利康	240	國幣	利康	中國銀行	240	現款

寶號交來貨款國幣234圓5角0分正

上海  
甲乙公司  
收據留底

副 聯  
今收到

利 康  
國幣貳百叁拾肆圓伍角〇分正  
實號交來貨款計

民國二十三年八月十二日

收帳員(簽字)

核與收入憑單相符

上海甲乙公司

收 據 留 底

今 收 到

實號交來貨款國幣 234 圓 5 角 0 分正

民國 23 年 8 月 12 日

類 號	數	出 票 人	付 款 人	借 入 人	借 入 人	到 期 日	解 入 行 莊	金 額	類 號
票 號	1296	利 康	上海銀行	利 康		8/17		\$ 100.00	00
借 入 金	185							\$ 84.50	50
借 入 金								\$ 204.50	50
借 入 金								\$ 240.00	00

收 帳 員

○

○

## 第二節 現金支出之處理

商店因購入商品或支出費用而須付出現金。在將現金收入完全存入銀行之商店，其現金付出，多簽用支票。關於支票之使用方法，將於第四節中說明之。

商店支出現金時，必須取得正當受款人或其代理人之收據為主要證明，其他憑證單據，均為參考之附件，皆應妥慎保存，以資考查。此項收據之內容，必須注意下列各點：

一、須由正當受款人或其代理人填具收據，並親筆署名或蓋章，其不識字者，可由經手人代為開單，使其畫押或蓋章以證明之。

二、須填明實收數目、收款年月日、商號、並付款之原因。

三、以發貨單為收據者，須由售貨商號即於單上註明實收現金數目及日期，並某商號查照字樣，作為收據；其另具收據者，仍須附具發貨單。其所註之實收數目上，並須蓋用該商號之印章。

經管現金收付之出納員，對於各項支出憑證單據，宜將用途簡單註明；其金額中有雜列各種貨幣者，須註明折合國幣總數及折合價率。至若原憑證單據上所開之名目價值及數量等，如有不甚明晰之處，並不能使受款人補填完備者，須由經手支出之人或出納員另行註明，並於數目上加蓋圖章以證明之。

通常凡現金支出，均非有收據為之證明不可。倘事實上不能取得受款人之正式收據，則可由經手人出具領條，聲敘理由，蓋章證明，作為付款之憑證。在商店中，此項憑證，有時印就一定格式，以備付款不能取得正式收據時之用。其內容之繁簡，視各商店之情形而異，下舉一式，不過示其例耳(註)。

(註)我國政府機關中，所有各項支出，均應遵照審計部所頒佈之支出憑證單據證明規則，取具相當之證明單據，以資報銷。年來此項單據規則之適用範圍，日見推廣，不僅公共團體之付款，無不依照此項辦法，即大規模之工商行號，其會計上關於現金收支之手續，比較完善者，所有支出款項之證明單據，亦多以此項規則為測驗之標準。本節所述，大部份即根據此項規則以為說明者也。

<b>大華國貨公司支款單</b>			
中華民國_____年_____月_____日		第_____號	
用 途	國	幣	
科 目		經 手 人	

附屬單據  
紙

商店支出現金付還帳款時，有使用一種解款通知書 (Remittance slip) 者，俗名解條。其用意在 (一) 說明所解現款，係撥償某日某項帳款； (二) 請收款人於檢收款項後，在原條上蓋“某某號於某月某日收訖”字樣，以代替收據。其式樣及內容，亦無定例，茲舉兩例於下，以供參考：

一、書函式：

中華民國二十三年五月十五日  東南公司敬啟  類頁第十五頁	茲奉上敝公司所開二十三年五月十五日 上海銀行第一五二〇號支票一紙 計國幣一千二百元〇角〇分正撥還本年五月二十日 貴公司購貨帳款之全額（內已除去五月十二日退回 貴公司各貨計國幣五十元正）即希 核收並將此條蓋印退還備查為感此致 大華股份有限公司
---	--

## 二、表格式：

<u>大華國貨公司解款通知單</u>				類頁 104	
茲奉上中國銀行23年5月31日期支票一紙計國幣1,446元0角0分整					
作為支付下開帳款之用即希					
檢收將本單蓋章寄回備查為荷此致					
洽盛織綢廠					
中華民國23年5月31日				大華國貨公司啓	
5	8	商品	\$ 600	00	
	18	,,	500	00	
	27	,,	400	00	\$1,500 00
		和去：折扣 2 %			\$ 30 00
					\$1,470 00

收款人於收到付款人發出之解條、即解款通知單後，應即查對數目是否符合，並於照收後，將原條蓋章寄還付款人，由付款人保存，在收款人可不再另行繕寫收據；因蓋章後之解條，其性質即等於收據也。惟所用圖章，應特別置備，略如下式：

某某公司於民國某年某月某日  
照收無誤並如數入帳  
收款員(姓名)具

### 第三節 零用現金之處理

一商店在營業期間，常發生各種零星費用，如買進紙張、筆墨、郵票及臨時僱用職工之薪工等等，此等費用，大都即付現款，但因數額極小，項目又繁，在將現金完全存入銀行之商店，若亦一一為之開具支票，則不僅手續繁冗，且往往因金額微末而不能開具支票者。故通常商店中多

設置零用現金(Petty cash),以供支付日常雜費之用,而添設一零用現金簿(Petty cash book),以記載關於此類零用現金之收支事項。

管理零用現金之方法有二,第一法由現金出納員(Cashier)於每期之初,視本期零星支用之需要,酌定一整數之現金,付給零用現金出納員(Petty cashier),作為備付本期各項零星開支之用,如以一月為一期,而本月份零星支用之款項約需\$30,則本月一日由現金出納員付給零用現金出納員\$30;如本月實支\$23.28,月底結存\$6.72,而估計下月祇須用\$25時,則下月一日現金出納員可付給零用現金出納員\$20,以備支用,此時零用現金出納員除結存\$6.72外,並領到\$20,共存\$26.72,以之支付下月零用,當無問題。以後依此類推,故應用此法時,每期所預付之零用現金額,時常變動。

此法之記帳方法,在現金出納員將零用現金付與零用現金出納員時,隨即作為費用出帳。零用現金出納員所付款項,記入備忘簿中,不再在現金簿或日記簿上另為記載,在結帳時,零用現金倘有存餘,則轉入零用現金結存科目,與結算用品盤存帳戶之原理與方法同,舉例如下:

五月一日 現金出納員付給零用現金出納員(或庶務員)\$30,則在現金簿之付方,紀錄如下:

現 金 簿 (付方)			
51	零用	撥付零用	\$ 30.00

六月一日 付零用現金\$20,則其紀錄與上述者相同。

六月三十日 本日結帳,零用現金出納員處結存現金\$5.85,則在日記簿上,作如下之分錄:

零用現金結存	\$ 5.85
零用	\$ 5.85

上列帳項過帳後,零用及零用現金結存二帳戶之帳項如下:

零 用				零用現金結存	
5/1	\$ 30	6/30	\$ 5.85	6/30	\$ 5.85
6/1	20				

如此到六月底結帳時，零用帳戶表示借差 \$ 44.15，即以轉入損益帳戶。此時之零用帳戶，為損益帳戶之一種，相等於“雜費”帳戶，並可逕以雜費科目列入損益表，但事實上零用現金所支付之費用，是否均限於雜費，頗滋疑問。故此種記帳方法，祇適用於零用現金甚少、或零用現金所支付之費用，除雜費外，甚少其他科目之企業。若零用現金頗多或零用現金所支付之其他科目之費用較鉅者，則宜應用下列第二法中之乙法記帳。

處理零用現金之第二法，通稱為定額預付制度 (Imprest system)，採用此法時，例由現金出納員於每期之初，付給零用現金出納員以某項數額，使每期開始時之零用現金總數，各期相等，而零用現金總額之多少，則以足供該期支付各項零星費用為度。如以一月為一期，而預計逐月所付出之零用費，大致為 \$ 50，則於開設零用現金簿時，即由現金出納員將現金 \$ 50，交與零用現金出納員保管，而記入現金簿之付方，其借方帳戶為零用現金 \$ 50，故過入總分類帳零用現金帳戶之借方 \$ 50。零用現金出納員收到此款時，應於零用現金簿之收入欄內，記載收到現金 \$ 50。其後付出費用，則逐項記入零用現金簿內之借項各欄內。茲舉例如次頁所示：

設次頁零用現金簿係於七月一日開設，而七月內所付出之費用，則如例中所列，共計 \$ 35.15，故於七月底結算時，應再由現金出納員以現金 \$ 35.15，交給零用現金出納員，使下月份之預付零用現金總額，合之本月餘額，仍為 \$ 50。

零用現金簿內應將時常發生之各項費用，分別會計科目之名稱，列成若干欄，以便每期終了時，可就各欄結出本期內付出各項費用之總數。如例中分列福食，郵電，文具用品，車力，修理及雜費等六欄，而將七月份內所付出之各項費用，就其性質，列入相當欄中；則於月底各欄總

數結出，即可檢閱各項費用之數目。

零用現金簿

收 入		月 日	摘 要	金 額	借 方 科 目						
月 日	金 額				糧食	郵電	文具用品	車力	修理	雜費	
7 1	\$ 50.00	7 1	零星食品	\$ 3.00	\$3.00						
31	35.15	2	買進紙橡皮夾針等	3.15			\$3.15				
			雇工揩拭窗戶	6.50							\$6.50
		5	郵電及修理房屋	5.50		\$8.00			\$2.50		
		8	旅費等	13.00				\$5.00			8.00
		10	藥紙等用品	4.00			4.00				
				\$ 35.15	\$3.00	\$3.00	\$7.15	\$5.00	\$2.50		\$14.50
			差 額	50.00							
	\$ 85.15			\$ 85.15							
8 1	\$ 50.00										

各項費用結出後，零用現金出納員應即繕具零用現金報告單，詳列各項費用之名目及細數，交與現金出納員，請撥以同額之現金，出納員收到此項報告單，應即依照單上所開數額，撥以現款。其格式如下：

零用現金報告單			
中華民國25年7月份			
收入現金			\$ 50 00
本月所付出之各項費用：			
糧食	\$ 3	00	
郵電	3	00	
文具用品	7	15	
車力	5	00	
修理	2	50	
雜費	14	50	
費用合計——即請撥同額現金			35 15
現有零用現金			14 85
即請照撥現金三十五元一角五分正此致			
現金出納員		零用現金出納員 (簽名蓋章)	

現金出納員於撥付現款時，有兩種記帳方法，列舉如下：

(甲法)在普通日記簿內，作借入各項費用帳戶，貸入零用現金戶之分錄；而將八月一日所付之現金，記入現金簿之付方，如下式所示：

日 記 簿															
7/31	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">麵食</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">\$ 3.00</td> </tr> <tr> <td>郵電</td> <td style="text-align: right;">3.00</td> </tr> <tr> <td>文具用品</td> <td style="text-align: right;">7.15</td> </tr> <tr> <td>車力</td> <td style="text-align: right;">5.00</td> </tr> <tr> <td>修理</td> <td style="text-align: right;">2.50</td> </tr> <tr> <td>雜費</td> <td style="text-align: right;">14.50</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">零用現金</td> <td style="text-align: right;">\$ 35.15</td> </tr> </table>	麵食	\$ 3.00	郵電	3.00	文具用品	7.15	車力	5.00	修理	2.50	雜費	14.50	零用現金	\$ 35.15
麵食	\$ 3.00														
郵電	3.00														
文具用品	7.15														
車力	5.00														
修理	2.50														
雜費	14.50														
零用現金	\$ 35.15														
現 金 簿 (付方)															
7	31	零用現金	\$ 35	15											

過帳之時，日記簿內所列各項費用，過入各該費用帳戶之借方，零用現金則過入零用現金戶之貸方，現金簿付方所列之零用現金，則過入零用現金戶之借方，結果零用現金戶所表示之借差，仍為預定額 \$ 50，其式如下：

零 用 現 金											
7	1		現 1	\$ 50	00	7	31		日 1	\$ 35	15
7	31		,,	35	15						

(乙法)將各項費用記入現金簿付方，同時付給零用現金出納員以現金 \$ 35.15，作為即以此 \$ 35.15 逕付各項費用；過帳時，祇須將各項費用過入各該帳戶之借方，零用現金戶則照舊列 \$ 50 之借差，不必再經借入貸出之手續，茲示現金簿之記載如次：

## 現 金 簿 (付方)

7	1	零用現金	開設零用現金戶	\$ 50	00
	31	匯食	自零用現金簿轉來	3	00
		郵電	” ”	3	00
		文具用品	” ”	7	15
		車力	” ”	5	00
		修理	” ”	2	50
		雜費	” ”	14	50

上列兩法，均可採用，惟比較言之，則以採用乙法為簡易。惟採用乙法後，總分類帳中之零用現金戶，除更改每期預付零用現金之數額外，並無記載。茲假定十月份開始時，決將預付零用現金之數額，自 \$ 50 減至 \$ 30，則應於現金簿收方，為下式之記載：

## 現 金 簿 (收方)

10	1	零用現金	將預付零用現金額自 \$ 50 減為 \$ 30	\$ 2000
----	---	------	--------------------------	---------

上項紀錄過帳後，則零用現金戶祇表示 \$ 30 之借差，即預付之零用現金總額，已減至 \$ 30 也。如擬將零用現金之總額，增至 \$ 100 時，則應於現金簿之付方，為下式之記載：

## 現 金 簿 (付方)

10	1	零用現金	將預付零用現金額自 \$ 50 增為 \$ 100	\$ 5000
----	---	------	---------------------------	---------

上項紀錄過帳後，零用現金戶表示 \$ 100 之借差，即預付之零用現金總額，已增至 \$ 100 也。

期內所付出之零用現金，應由現金出納員於期末以現金撥足之，故資產負債表中零用現金一項，常列預付之零用現金總額。

以上所述，係假定零用現金簿為一種補助帳簿，故正式之記帳及過帳，均於日記簿及現金簿中之行，如甲法；或單在現金簿中之行，如乙法。然零用現金簿亦未始不可用作主要帳簿。如用作主要帳簿，則應將本期內所付出之現金總額，記入零用現金戶之貸方，各欄之費用結數，過入各該費用戶之借方，而將類頁記在各該總數之下，但實際上將零用現金簿用作日記簿之一種者，實不多見也。

#### 第四節 銀行往來之處理

如以上兩節所述，商店將大多現金存入銀行，開立往來戶，領用支票，於需用時隨時提取之。依照銀行之存款手續，商店於第一次存款時，應向銀行索取印鑑單（Signature card），照式填註，並將簽字式樣或圖章，附列於單上，送交銀行，將來簽具支票支取現款時，其簽字或圖章，應與印鑑單上所列者相符，俾銀行於收到支票時，與印鑑核對照付，此所以防冒領情事也。印鑑單之格式，約如下列：

戶 名	號 數
簽字或圖章式樣	
住 址	
職 業	
介紹人	
日 期	利 率

同時再填具銀行特備之收款單（Deposit slip），其格式如下：

中華民國 年 月 日 立信商業儲蓄銀行收款憑證	共計 上項票據均係 日期	他行票據			現款	今收入第  存款戶號
		支票	本票	本票	存款	
	日期	紙	紙	紙	紙	
	日期	\$				

中華民國 年 月 日 立信商業儲蓄銀行台照	共計 上項票據均係 日期	代傳票數			存入第  存款戶號
		支票	本票	本票	
	日期	紙	紙	紙	
	日期	\$			

注意：下列各項由本行填用

記帳 收款 校對 會計 經理

右列一項如同時均請分頁填寫或三項未到期之票據而非同一日期者均請分頁填寫

上項收款單，一式若干張，裝訂成冊，名曰銀行收款簿（Deposit book）。存入款項時，應由存款人詳細填註收款單一張，連同款項等送交銀行，銀行收到後，將右方之收款單，掣下備查，而於左方收款憑證上加蓋銀行收訖圖記及收款員私章後，交還存款人，以為銀行收到款項之憑證。

商店在銀行開有存款戶者，可隨時開具支票（Check 或 cheque），向銀行支領現款，惟以不超過存款總數為限；其訂有透支契約者，得在透支契約之時期及限額之範圍內，隨時支用或償還。支票之格式無定，次頁所舉一式，不過示其一例而已，按票據法之規定，支票上應記載下列事項，由發票人簽名：

- 一、表明其為支票之文字
- 二、一定之金額
- 三、付款人之商號
- 四、收款人之姓名或商號
- 五、無條件支付之委託
- 六、發票地及發票年月日
- 七、付款地

在法律上，支票限於見票即付，有相反之記載者，其記載無效。惟我國上海一埠，各商店常有開具遠期支票者，其性質殆與法律上之本票（即期票）相同，是與法律之規定實相違背也。

支票格式，雖如上述，惟常因應用方法之不同，分為普通支票（Open check）與橫線支票（Cross check）兩大類；普通支票又有執票人支票（俗稱來人支票 Bearer check）與指定人支票（Order check）之別。執票人支票者，支票上不註明收款人之支票也，故無論何人持有支票，均

得向銀行請求照付，銀行但問出票人存款之有無餘存，如有餘存即當照付；指定人支票者，即支票上註明“憑票祈付某君或某公司”字樣之支票也，收款人祇以支票上所註之抬頭人（Payee）為限，其經抬頭人背書轉讓者，則依下述背書之辦法處理。銀行於收到此項支票時，除檢查

民國	結即	存上	用交	支	支
	餘	計	入	存	與
	年			途	數
	月				
	日				

中華民國	年	月	日	出票人簽字蓋章	
上海商業儲蓄銀行照付				幣	憑票祈付
				此向上海	支票號數
				幣	帳號

印鑑及存額而外，更應注意收款人是否為支票之擡頭人、或擡頭人所指定之人，方可照付。倘銀行對於取款人或擡頭人或其指定人有疑問時，則應請取款人覓具妥保，方可照付。擡頭人指定他人收款，即將其支票轉讓與該他人時，應經背書(Endorsement)之手續，背書者，於票據之背面，簽字證明轉讓票據之通稱。支票之背書，又可分为三種：一曰空白背書(Blank endorsement)，即祇於支票之反面，由支票之擡頭人，即支票上指明之收款人，簽字蓋章，以證明支票之轉讓，但並不指明讓受者之姓名。其後無論何人，均得持此支票，向銀行請求照付；二曰記名背書(Special endorsement)，即於支票之反面，註明“請付某某人”字樣，並由擡頭人簽字或蓋章，故除指明之某君以外，不得向銀行支款，如指定之某君，仍擬將此支票轉讓他人，則亦可經背書之手續再行轉讓予他人，三曰限制背書(Restrictive endorsement)，即於支票背面，除指明讓受者之姓名與擡頭人或指定人之簽字或蓋章外，並規定該項現款之用途，如“請付上海交通銀行作為存款之用”是，如此則收款者祇限於上海交通銀行，而款項之用途，又祇限於存款也。茲列舉三種背書格式於次：

## 1. 空白背書

潘序倫
-----

## 2. 記名背書

票款請付願詢君 或其指定人 潘序倫
-------------------------

## 3. 限制背書

票款祇付上海交通銀行 作為存款之用 潘序倫
-----------------------------

橫線支票者，支票上劃有二道並行橫線者之通稱也；支票一經劃有此項橫線，則收款之人，祇以銀錢業者即銀行或錢莊為限，銀錢業以外之持票人，皆不能向銀行請求照付。論其種類，亦有二種：一曰普通橫線支票(Ordinary crossed check)，即於支票之正面，劃平行線二道，而於平行線之間，註明“銀行”兩字，(或祇劃平行線，並不註明“銀行”字樣，

其效果仍然相同)。收款人接到此項支票後，應即經背書手續，送交其往來之銀行，請其代收；二曰特別橫線支票 (Special crossed check)，即支票正面二道平行橫線間，註明某銀行之名稱，故收款者祇限於被註明之某銀行，其他銀行亦不得持票領款，支票之擡頭人，收到此項支票時，應即交由註明之銀行，託其代收。實際上，普通橫線支票之應用，較為普遍，如採用特別橫線支票，則應預先查明支票擡頭人所往來之銀行名稱，俾支票領款時，不致發生糾葛。至於橫線支票之所由應用，記名與限制背書之所以習見，其用意無非重重限制，以預防盜竊遺失之發生也。

通常商店中所用之支票，均向銀行領取而得，但在大規模之企業中，其出納科與會計科，均係分部辦事，而往來之銀行又甚多，有時感於各銀行之支票形式，互不一律，因而自定一種格式，請得往來行莊之許可而印用者，亦不乏其例。茲例示一格式於下，以資習用：

甲 乙 商 店 支 票			
支票日期____年____月____日	支票號數_____		
匯票祈付	支票金額_____		
國幣_____			
此致			
上海銀行合照	甲乙商店之章_____		
	經理之章_____		
收據日期____年____月____日			
茲收到甲乙商店交來下列各款全數收訖無誤			
	說 明	金	額
	總 計		
(請將此收據社下簽字寄登)		領款人簽字或蓋章_____	

正  
聯

甲 乙 商 店			
銀 行 付 帳 憑 單			
支票日期 年 月 日		支票號數	
附單 紙		支票金額	
付與			
國幣			
其款由		會計主任	
上海銀行付出		經理	
上款之分配如下		付款日期 年 月 日	
應借賬戶	說 明	金 額	
	總 計		
付帳員		核對人	
		記帳員	

副 聯

上式分為正副二聯，各聯又分上下二段：正聯之上段為正式支票，其下段為收款人收據，副聯用作記帳之根據，其上段為支票之存根，下段則為帳款之說明，交由會計科記帳。

商店之與銀行有往來者，每月月初例由銀行將上月份之存支情形，開成清單報告商店，商店收到上項清單後，應即與帳簿或支票存根等簿所載，逐筆核對，並編銀行往來調節表 (Reconciliation statement)，因本店所開之支票，持票人在上月底未必全數向銀行領款；而存款之利息，在未收到銀行之清單以前，多不入帳；故銀行之結數，往往與本店帳簿上或支票存根簿上之結數不符，此核對單之所以必須編製也。茲設一例，並示清單及調節表之格式於後：

設頤康公司於二十三年五月五日，收到與該公司往來之上海浙江興業銀行所開四月份往來帳清單一紙(見次頁)，當即與該公司帳冊核對，結果查悉下列五號支票，尙未經該行付訖，利息亦未入帳，當即從事調節，並編製銀行往來調節表如次：

第 105 號支票	\$ 205.00
,, 106 ,,	40.75
,, 109 ,,	89.00
,, 110 ,,	1,374.55
,, 111 ,,	600.00

銀行往來調節表 銀行名稱 上海浙江興業銀行  
中華民國26年4月份 帳戶號數 175

本公司帳冊		銀行帳冊	
現金簿結餘	\$3,986.19	銀行清單結數	\$6,308.66
加：本公司未記各項		減：銀行未記各項：	
四月份利息	\$13.86	未領# 105 支票	\$ 205.00
減：存款利息所得稅	.69	106 ,,	40.75
	13.17	109 ,,	89.00
		110 ,,	1,374.55
		111 ,,	600.00
實際存款	<u>\$3,999.36</u>	實際存款	<u>2,309.30</u>
			<u>\$3,999.36</u>

有時清單及調節表上之項目，不如上例之簡單，茲再舉一較為繁複之例如下：(見54頁註)

銀行往來調節表 銀行名稱 上海商業儲蓄銀行  
中華民國26年6月30日 帳號 2848

本公司紀錄		銀行紀錄	
帳面餘額	\$2,561.34	銀行對數單餘額	\$2,461.10
加：本公司未入帳各項：		加：銀行未入帳各項：	
上半年利息	\$ 12.56	6/30下午存入票據：	
代收蘇州上海銀行本票	500.00	中國銀行支票	\$ 800.00
代收南京中國銀行支票	1,000.00	國民銀行滙票	1,500.00
	1,512.56		2,300.00
	\$4,073.90	減：銀行未入帳各項：	\$4,761.10
減：本公司未入帳各項：		未領支票：	
代收蘇州票款手續費	\$ 2.00	第 315 號	\$ 500.00
代收南京 ,, ,,	4.00	第 316 號	35.67
存息所得稅	.63	第 319 號	161.45
本月份透支利息	3.29		697.12
	9.92	實際存款	<u>\$4,063.98</u>
實際存款	<u>\$4,063.98</u>		

上海浙江興業銀行往來帳對數單

第 1 號  
第 1 頁

帳 號 175  
戶 名 頤康公司

中華民國26年4月30日止

日期	摘要	支票號數	支出	存入	存或欠	結數
3 1	上月結存			\$3,518.70		
3 3		103	\$ 150.00			
4 4				642.00		
4 7		102	34.72			
4 7		104	300.00			
4 8				1,198.41		
4 9				50.85		
4 14		107	1,200.00			
4 21		108	54.05			
4 21				784.00		
4 24				162.80		
4 27		112	22.00			
4 27		113	250.00			
4 29				2,000.00		
4 30	四月份息			13.86		
4 30	存息所得稅		69		存	\$6,308.66

注意一 此項對數單專為對帳之用計數不憑

注意二 此項對數單如有錯誤請於接到後十日內通知否則作為核對無誤

注意三 每處每月帳目如有進出而未核對數單者請即示知

注意四 每通信處如有變更請隨時通知

## 問題

1. 通常商店中現金之來源有幾？試列舉之。
2. 在收入現金時，應發給付款人以何種單據？又在支出款項時，必須向收款人取得何種憑證？
3. 收據與解條之區別何在？用解條後，收據可否省略？如可省略，則應如何處置？
4. 設置零用現金簿之目的何在？
5. 零用現金之處理方法有二，試列舉並比較之。
6. 零用現金簿內，對於各種時常發生之開支，均特設專欄，有何作用？
7. 採用定額預付制度時，期末補發款項之記帳方法有二，試列舉之，並比較其優劣。
8. 將款項存入銀行時之手續如何？
9. 支票之應用方法有幾？各類間之區別若何？又支票上所應記載之事項為何？

註：銀行往來調節表之編製方法通常有三：（一）由本公司帳面餘額，核對銀行結單餘額；（二）由銀行結單餘額核對本公司帳面餘額；（三）即本文所示之確實餘額法。其中以第三法較易明瞭，故本文即以之示範舉例；但在收支簡單，結數相差之原因亦較簡單者，通常頗有應用（一）（二）兩法者，茲將本文內第一例各項，分別按（一）（二）兩法示例於下，以資讀者之參攷：

## 第(一)法 調節表

帳面餘額		\$3,986.19	
加：本公司未記各項：			
四月份息		13.86	
加：未領支票：			
# 105	\$ 205.00		
106	40.75		
109	89.00		
110	1,874.55		
111	600.00	2,309.30	
		<u>\$6,309.35</u>	
減：本公司未記各項：			
存息所得稅		.69	
銀行結單餘額		<u>\$6,308.66</u>	

## 第(二)法 調節表

銀行結單餘額		\$6,308.66	
加：代扣各項			
存息所得稅		.69	
		<u>\$6,309.35</u>	
減：未領支票：			
# 105	\$ 205.00		
106	40.75		
109	89.00		
110	1,874.55		
111	600.00	2,309.30	
		<u>\$4,000.05</u>	
減：本公司未記存息		13.86	
帳面餘額		<u>\$3,986.19</u>	

10. 何謂背書？背書之種類有幾？試列述之。
11. 每月月底，支票簿上結存數，常與銀行寄來對數單之結數不符，何故？其調節方法又如何？

## 習題六十五

試將下列各事項，記入零用現金簿，並假定零用現金簿爲一補助帳簿，而管理零用現金之方法，則採用定額預付制。（零用現金簿中設“文具用品”，“郵電”，“車力”，“臨時雇工”及“雜費”五欄），並將零用現金簿結算，繕具十一月份之零用現金報告單。

- 十一月一日 由現金出納員撥來現金 \$ 60，作爲本月份預付各項零星費用之用。
- ,, 買進郵票 \$ 3.50。
- 三日 購進筆墨 \$ 2.20。
- 四日 購進紙張 \$ 1.40。
- 五日 臨時雇工揩拭玻璃等，計付工資 \$ 1.80。
- 七日 發出電報一通，計 \$ 3.25。
- 八日 付車費 \$ .95。
- 十一日 付粉刷漆壁費 \$ 5.30。
- 十四日 買進墨水等用品，計 \$ 1.84。
- 十七日 付電報費 \$ 5.20。
- 十九日 臨時雇工裝卸貨物，計工資 \$ 2.40。
- 二十日 購買郵票計 \$ 2.00。
- ,, 付送力 \$ .60
- 二十三日 付車費 \$ 2.50。
- 二十五日 付電話工匠酒費 \$ 1.00。
- 二十八日 報費 \$ 3.60。
- ,, 買電燈泡六枚，計 \$ 1.75。
- 二十九日 付裝卸貨物工資 \$ 6.25。

現金出納員將現金付於零用現金出納員，以補足所定之預付數額，試將期初預付款項及期末撥足款項備有之紀錄，分別按本章所示之甲乙兩種記帳方法，記入主要帳簿，並過入零用現金帳戶。

## 習題六十六

二十三年六月底，上海增太行帳面結示存上海銀行活期存款戶餘額 \$ 3,471.25，但增太行被理上海銀行之結單餘額爲 \$ 4,326.85，校對帳簿及結單二方所記，其相差之數如下：

1. 上海銀行未付支票計：		
# 25971		\$ 1,264.76
# 25974		395.23
# 25978		96.49
2. 上海銀行已經入帳而增大行未曾入帳各項：		
至六月二十日為止之存款利息		\$ 59.62
代收漢口上海銀行支票# 4251		1,490.00
代收漢口上海銀行支票手續費		0.50
2. 增大行已經入帳而上海銀行尚未入帳各項：		
三十日下午存入支票：		
中國銀行支票# 16-679		\$ 1,500.00
福源莊支票# 2589		890.00

試為增大行編製銀行存款調節表。

### 總 習 題 一

#### (一)

(1) 設立普通日記簿：現金簿，零用現金簿，銷貨簿及購貨簿。普通日記簿之借貸方，各設一欄；以記載金額，現金簿收方設“應收帳款”，“銷貨折讓”及“中南銀行”三金額欄；付方設“應付款項”，“購貨折讓”及“中南銀行”三金額欄；零用現金簿中設“文具用品”，“郵電”，“車力”，“雜工”及“雜費”五欄；銷貨簿中設“單位價格”，“細數”，“除銷”及“其他”四欄；購貨簿中設“單位價格”，“細數”，及“總額”三欄。然後將下列各事項分別記入各類原始簿：

民國23年

一月一日 金伯侯君向立信商業銀行租得中華路一二七六號市屋一所，月租\$64，按月預付，開設永昌盛油號，投入下列資產，並將下列負債轉入本號，開始營業：

現金 \$ 5,000 .

向元大號購得存貨如下：

美孚帽牌煤油	200 箱	單價 \$ 3.50
亞細亞元寶牌煤油	200 箱	3.00
加斯林油	100 聽	3.50

應付票據票根一紙，面額 \$ 1,000，係本日所出，期限三十日，收款

人為元大號。

- 一日 當將資本主金伯侯君所投入之現金，悉數存入中南銀行開立存款戶。
- ，， 簽發支票# 1 向中南銀行提取現金 \$ 50，作為設置零用現金之用。
- ，， 簽發支票# 2 付本月份房租 \$ 64。
- 二日 向德士古油行驗購商品如下：
- |       |       |       |       |
|-------|-------|-------|-------|
| 幸福牌煤油 | 120 箱 | 單價 \$ | 3.50  |
| 烏拉油   | 10 桶  |       | 80.00 |
| 牛油    | 10 聽  |       | 7.00  |
| 阿爾發油  | 25 聽  |       | 2.40  |
- ，， 購入器具 \$ 680，當簽發支票# 3 如數付訖。
- 三日 向美孚油行驗購商品如下：
- |       |       |       |       |
|-------|-------|-------|-------|
| 僑帽牌煤油 | 400 箱 | 單價 \$ | 3.70  |
| 加斯林油  | 10 聽  |       | 3.60  |
| 煤氣燈油  | 20 桶  |       | 46.00 |
- 四日 元豐號除去商品如下，限於二月五日前付款：
- |       |      |       |      |
|-------|------|-------|------|
| 幸福牌煤油 | 25 箱 | 單價 \$ | 4.00 |
| 僑帽牌煤油 | 10 箱 |       | 4.15 |
| 加斯林油  | 10 聽 |       | 3.90 |
- ，， 付彩華印刷公司印刷簿及文具 \$ 73，簽發支票# 4。
- 五日 購入華文打字機一架，計 \$ 380，當簽發支票# 5 付訖。
- ，， 購買筆墨，計 \$ 3.50，郵票 5.00。
- 六日 向亞細亞火油公司驗購商品如下：
- |       |      |       |      |
|-------|------|-------|------|
| 元寶牌煤油 | 20 箱 | 單價 \$ | 3.35 |
| 哈殼牌汽油 | 50 聽 |       | 2.80 |
- ，， 怡元號除去商品如下，限於二月五日前付款：
- |       |      |       |       |
|-------|------|-------|-------|
| 僑帽牌煤油 | 10 箱 | 單價 \$ | 4.00  |
| 煤氣燈油  | 2 桶  |       | 50.00 |
| 烏拉油   | 2 桶  |       | 85.00 |
- 六日 本月份包飯費 \$ 35，簽發支票# 6 收訖。
- 七日 門市現售商品如下，當將收入現金存入中南銀行：
- |       |     |       |       |
|-------|-----|-------|-------|
| 僑帽牌煤油 | 5 箱 | 單價 \$ | 4.20  |
| 元寶牌煤油 | 3 箱 |       | 3.85  |
| 烏拉油   | 1 桶 |       | 90.00 |

- 八日 資本主金伯侯君，增投資本現金 \$ 1,000，當即存入中南銀行。
- 九日 付電報費 \$ 2.60。
- 十日 仁大號除去商品如下，限於二月五日前付款：
- |       |      |       |      |
|-------|------|-------|------|
| 元寶牌煤油 | 10 箱 | 單價 \$ | 3.75 |
| 幸福牌煤油 | 16 箱 |       | 4.00 |
| 倍帽牌煤油 | 12 箱 |       | 4.10 |
- ，， 購買電燈泡五打，計 \$ 15。
- 十一日 門市現售商品如下，當將收入存入中南銀行：
- |       |     |       |      |
|-------|-----|-------|------|
| 倍帽牌煤油 | 2 箱 | 單價 \$ | 4.00 |
| 元寶牌煤油 | 4 箱 |       | 3.80 |
- 十二日 簽發支票 # 7，清償本月二日欠德士古油行之全部貨款。
- ，， 資本主提取現金 \$ 150，當簽發支票 # 8，又取去商品如下，供其家用：
- |       |     |       |      |
|-------|-----|-------|------|
| 倍帽牌煤油 | 2 箱 | 單價 \$ | 3.50 |
| 元寶牌煤油 | 1 箱 |       | 3.00 |
- 十三日 簽發支票 # 9，清償本月三日欠美孚油行貨款之半數。
- ，， 付電話工匠酒費 \$ 2。
- 十四日 祥元汽車公司除去哈發牌汽油 15 聽，單價 \$ 3.20，限於二月五日前付款。
- 十五日 簽具支票 # 10，付清大陸廣告公司代登新申二報開幕廣告費 \$ 38。
- ，， 簽具支票 # 11，付給本月份店員薪金及推銷員旅費及佣金如下：
- |          |       |
|----------|-------|
| 店員薪金     | \$ 80 |
| 推銷員佣金及旅費 | 30    |
- 十六日 金得源號除去商品如下，限於二月五日前付款：
- |      |     |       |       |
|------|-----|-------|-------|
| 煤氣燈油 | 5 桶 | 單價 \$ | 53.00 |
| 烏拉油  | 3 桶 |       | 88.00 |
| 牛油   | 5 聽 |       | 8.00  |
| 阿爾登油 | 5 聽 |       | 2.90  |
- 簽開收帳款及應付帳款兩統制賬戶，另立應收帳款分戶帳及應付帳款。始簿中之紀錄，分別過帳。至各個總數之過賬，則待月終各簿結束時行

## 第十八章 票據之處理

### 第一節 票據之種類及其應用

票據為可以自由轉讓之債權憑證，詳言之，即記有一定付款時日，一定付款地點，而以一定金額為無條件支付之流通證券 (Negotiable instrument) 也。在信用制度發達之今日，票據之應用，在商業上極為重要。依照我國票據法之規定，票據分為匯票、本票及支票三種，關於支票之處理方法，吾人已於上章述之，本章所討論者，則為關於匯票及本票之處理方法。

匯票 (Draft) 者，債權人 (即出票人) 請求或委託其指定之債務人 (即付款人) 於某日期撥付一定之金額於另一指定人 (或持票人) 之票據也。匯票之當事人有三：一為出票人 (Drawer or maker)，一為付款人 (Payer or drawee)，一為收款人 (Payee)，出票人與收款人，或為一人，或係兩人，匯票之經承兌手續者，則付款人承兌後，又為該票據之承兌人 (Acceptor)，以論匯票到期日，(Maturity) 之計算法，又有即期 (Sight draft) 與有期 (Time draft) 之分，即期者，見票即付之謂，付款人於收到即期匯票時，即當照付現款；有期者，匯票之到期，有規定之日期者也，通常所謂有期匯票，又有下列三種：(一) 匯票上即註明某日付款者，(二) 自發票日起算，至一定日期後付款者，(三) 於匯票經付款人承兌之日起算，至一定日期付款者；凡見票即付之匯票，自不必經承兌手續，而上述三種承兌後定期付款之匯票，必須經承兌手續，至於其他二種有期匯票，原則上雖可不必經承兌手續，但發票人、背書人、或執票人等隨時可請付款人承兌。

匯票種類，又可以付款地點之不同，分爲國內匯票(Domestic draft)與國外匯票(Foreign draft)兩種：國內匯票者，匯票之當事人，同在一地或在本國國境內，收款付款之行爲，皆就國境內行之。國外匯票之諸當事人，各住在不同之國家，故付款收款之行爲，須就國際間行之。通常國內匯票，僅備一份，國外匯票有時備兩份或兩份以上，惟於匯票上註明第一份匯票(First bill of exchange)與第二份匯票字樣，任何一份付訖，則其他一份，即行作廢。至國外匯票之所以有備二份者，則爲防寄遞時遺失故也。茲略設數例，以示匯票之應用及格式於下：

設某乙於四月一日向某甲購進貨物 \$ 1,000，某甲於發貨時隨送

三十日匯票一紙，到期日自經付款人承兌之日起算，收款人卽爲某甲本身，則票據格式如左：

左例之出票人，卽爲票據之收款人，惟匯票雖經開就，但在未經某乙承兌以前，不生效力，現如某乙收到此票後，於四月二日正式承兌，卽於匯票之正面，簽名蓋章，或並書“承兌”字樣，卽日送還某甲。至此某乙不但爲此票之付款人，且亦爲此票之承兌人，而此票亦於四月二日起，開始發生效力，到期日爲五月二日也。如上例某甲前欠某丙貨款 \$ 1,000，現在開立即期匯票一紙，請某乙於收到此票時卽行付款，則格式如下頁左式：

中華民國二十三年四月一日	某乙先生台照 台端承兌後三十日內付給 右開金額請於 國幣一千元整 匯票 第一〇〇號	<div style="border: 1px solid black; width: 80px; height: 40px; margin: 0 auto; display: flex; align-items: center; justify-content: center;"> <span style="font-size: 1.2em;">我印 票花</span> </div>
	啟人之指定人爲荷此致 某甲具(簽名)	

下頁匯票之出票人爲某甲，收款人爲某丙，付款人爲某乙；此票開

就後，可交由某丙或某丙之指定人向某乙取款。此種匯票當某甲開立時，通常即已徵得某乙之同意，故除特種理由外，多於見票時即行照付。

匯票亦可經背書手續，然後向銀行貼現或轉讓於他人，背書之格式及種類與支票同。

至本票通常又稱為期票，乃債務人即出票人約定於某月某日無條件付債權人（執票人、票據擡頭人或其指定人）以一定金額之證書也；其格式略如下右示：

第 號 匯票 請於見票時即付 某丙或某丙之指定人國幣一千元整為荷此致 某乙先生台照 中華民國二十三年四月一日 某甲具(簽名)	印花 稅票
--	----------

第 號 本票 國幣一千五百元整 右開金額准於二十三年六月一日付與寶號或寶號之 指定人無誤此致 聯康寶號台照 中華民國二十三年五月十日 源來行具(簽名)	印花 稅票
--	----------

本票在我國商場中，流行頗廣，惟其格式則由各商號任意擬定，詳略互見，上式僅備一例而已。本票既為流通證券之一種，自亦具有自由轉讓之特性，其背書轉讓之手續與方式，與支票及匯票同。如以本票向

銀行請求貼現時，亦須經此項背書手續，以示其移轉也。

## 第二節 應收票據登記簿

商店所用之票據，自本店爲票據之付款人抑收款人一點觀之，可分爲兩種：一曰應收票據，即顧客出給或背書轉讓於本店之本票，或對於本店爲承兌或背書轉移於本店之匯票；一曰應付票據，即本店出給他人之本票或由本店承兌他人所出之匯票。此兩種票據之性質，彼此殊異，故在會計上須分別處理之。本節當先論應收票據。

商店於收入票據時，應在帳簿上爲適當之紀錄，此於本書以前各章中，已屢有述及。在票據收入不多之商店，用前編所述之普通日記簿記載之，已足應用。惟如商店之應收票據，殊屬繁多者，則可就事實上之需要，設一應收票據登記簿（Notes receivable register），以記載日常所收入之票據，俾便考查。此項應收票據登記簿之格式及欄數，無一定標準，後頁所舉格式，乃通常所習見者。

該式第一欄記載收到票據之編存號數；第二欄記載記帳亦即收到票據之日期；第三欄記載票據之種類，第四至八欄記載票據關係人之姓名或名稱；其中第六欄僅於經承兌手續之匯票，始需記入，其不必經承兌手續之匯票或本票，此欄可任令空白。其經數度背書轉讓者，第七欄可擇本店認爲較熟悉可靠之背書人記入之；票據爲無記名式者，則擡頭人一欄，自亦不必填寫。第九欄記載收入票據時之對方科目，亦即應貸入之會計科目，第十欄記載事項之摘要，第十一欄記載第九欄內各貸方科目過入分類帳各該帳戶之頁數。第十二第十三兩欄記載該事項之金額，如所收到之票據，係清償應收帳款者，則將其金額列入第十二欄內，其非清償應收帳款者（如因借出款項而收到之票據或顧客於一票據到期日再立新票以贖回舊票等是），則列入第十三欄內。第十四欄記載計算票據到期日用之起算日期，凡即期票據此欄即可不必填入，如爲

有期票據而以發票日期計算到期日者，即填入發票日期，如爲見票後若干日付款之匯票，則應填承兌日期。該式內第二號票據，爲出票後二個月期，故承兌人承兌之一月十三日，即不必記入也。第十五欄記載票據計算到期之期限，或以日數計算，或以月數計算，照票面之記載而有不同。其爲即期者，可寫一“即”字，第十六欄記載票據之到期日，第十七第十八第十九三欄記載付應收票據之日期，原因，及付應收票據時所記入之原始簿之頁數，所以便於查考也。譬如下列各事項，如記入應收票據登記簿，則其記載應如後頁所示：

- 二月一日 資本主何廣記交來林惠記所出立之三十天期本票一紙，出票日一月十六日，票面 \$ 500；又黃建記出票後二個月期由大生號承兌之承兌匯票一紙，出票日爲去年十二月三十日，承兌日爲本年一月十三日，票面 \$ 300，作爲增投之資本。
- 二月五日 華德公司轉來盧南記所承兌之匯票一紙，期限爲承兌後一個月，承兌日爲一月三十一日，票面 \$ 800，以償其貸款。
- 十五日 林惠記一月十六日所出之本票，於本日到期，當收現款如數。
- 十六日 胡芳記交來丁正記付款之匯票一紙，計面額 \$ 400，期限出票後一個月，出票日二月十二日，以償還其貸款之一部。本店爲鄭重起見，經送請丁正記承兌，業經丁正記承兌後收回。
- 十六日 將盧南記承兌之匯票向銀行貼現，按月利 1% 預扣貼現息。
- 十七日 發出出票後十日到期之匯票一紙，以償前欠大豐號貸款，付款人丁記商店，票面 \$ 100，經與丁記商店約定，不必經承兌手續。

收到各項應收票據時，既悉數登入應收票據登記簿，故無庸重行記入日記簿內。在每期終了時（如每日每週每月等是），應將此簿結算，將第十三欄（即其他金額欄）之總數過入總分類帳內應收票據帳戶之借方，第十二欄之總數，則過入總分類帳應收帳款統制帳戶之貸方，其第九欄所列各科目及其金額，則過入總分類帳內資本主投資帳戶及應收帳款分戶帳內各該客戶之貸方，如有其他帳戶者，並應過入其他帳戶貸方，並於各帳戶之頁數欄註“收票”二字，以表示該帳項係由應收票據登記簿上過來。茲示分類帳各帳戶過帳後之格式如下：

應 收 票

中 華 民

號 數	記帳		票類	出票人	付款人	承兌人	背書人	抬頭人	對方會計科目	摘 要
	月	日								
1	2	1	本票	林惠記	林惠記		資本土	何展記	資本土投資	增加投資
2	,,	,,	匯票	黃建記	大生號	大生號	資本土	黃建記	資本土投資	,, ,, ,,
3		5	匯票	大達公司	廣南記	廣南記	華德公司	華德公司	華德公司	償1/28貨欠
4		16	,,	胡芳記	丁正記	丁正記			胡芳記	償2/5貨欠
5		17	,,	本 號	丁記商店			大豐號	丁記商店	了結丁記2/4 貨欠以償2/12 欠大豐款
		228							應收票款(貸)	
		,, ,,							應收票款(借)	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	

總 分 類 帳

資 本 主 投 資

第 一 頁

					2	1	收票1	\$ 500	00
						,,	,,	300	00

應 收 帳 款

第 五 頁

						2	28	收票1	\$ 1,300	00
--	--	--	--	--	--	---	----	-----	----------	----

據 登 記 簿

國 26 年

第一頁

類 頁	金 額		票 據 起算 月 日	期 限	到 期 日												票 據 之 付 出		
	應收帳款	其 他			二 月	三 月	四 月	五 月	六 月	七 月	八 月	九 月	十 月	十 一 月	十 二 月	日 期	原 因	張 頁	
1		\$ 500 00	1 16	30 日	15										2 15	收 現	現 3		
9		300 00	12 30	2 月	28														
11	\$ 800 00		1 31	1 月	28										2 16	向上海銀行貼現	現 3		
14	400 00		2 12	1 月	12														
14	100 00		2 17	10 日	27										2 27	贖欠大豐號貨款	日 2		
5	\$ 1,300 00	1,300 00																	
6		\$ 2,100 00																	
(11)	(12)	(13)	(14)	(15)					(16)					(17)	(18)	(19)			

應 收 票 據

第六頁

2	28		收票 1	\$ 2,100 00	2	15	現 3	\$ 500 00
						16	,,	800 00
						27	日 2	100 00

應收帳款分戶帳

華 德 公 司

第九頁

x	x		x	x x x	x x	2	5	收票 1	\$ 800 00
---	---	--	---	-------	-----	---	---	------	-----------

胡 芳 記										第十一頁	
×	×		×	×	×	×	×	2	16	收票 1	\$ 400 00
丁 記 商 店											
×	×		×	×	×	×	×	2	17	收票 1	\$ 100 00

應收票據帳戶之貸方各帳項，係由現金簿之收方或普通日記簿中過來。如果此類事項之次數頗多，則可於現金簿之收方特設一“應收票據”專欄，以記載由應收票據上所收到之現金，並省卻逐項過入總分類帳應收票據戶內之繁，每一期之末，將該欄結一總數，一次過入應收票據帳戶。

關於票據到期日之計算，除即期票據無須計算外，有按月計算與按日計算之不同。按月計算者，出票日後或承兌日後一個月、或數個月付款之謂也，其到期日之計算，以其相當月之同一日期為到期日，如前例票據第四號胡芳記之匯票，自二月十二日起算一個月到期，即應以三月之同一日期即三月十二日到期。但各月有大月小月之分，大月三十一日，小月三十日，每年二月則僅二十八或二十九日，若前例應收票據第二號黃建記之票據，出票日為十二月三十日，出票後二個月期，其到期日應為二月三十日，但二月份並無三十日，此時究應以二月之末日，即二月二十八日計算乎？抑應推前作三月一日計算乎？按之票據法之規定，應採前說，故前例到期日應為二月二十八日，同例第三號匯票到期日之計算方法亦同。有時其到期日為出票後一個半月或數個半月者，祇須照上述方法加十五日計算即得。

票據到期日按日計算者，即出票或承兌日後若干日到期者，則其日期應扣足計算，即通稱算頭不算尾，或算尾不算頭之方法計算。如前例

第五號票據二月十七日出票，出票後十日到期，以十七日加十日得二十七日，即二月二十七日到期，算頭不算尾者，自十七日起算至二十六日爲十日，二十七日爲到期日，則不予計入，算尾不算頭，則將十七日不計，自十八日起算，至二十七日到期，亦爲十日，方法雖有不同，結果則無差異。再如前例第一號本票，自一月十六日起算三十日到期，依上述算法，應爲一月四十六日，但一月份僅三十一日，並無一月四十六日，此時可將四十六日減三十一日得十五日，是即二月十五日到期，又設該票爲六十日期者，則應於一月十六日上加六十日，即一月七十六日到期，依上法減三十一日，得二月四十五日到期，但二月僅二十八日，則可自四十五日中再減二十八日，得十七日，即三月十七日到期是也。其餘依此類推。

上述之簿式及其記帳方法，係將票據登記簿用作主要帳簿之一種，即特種日記簿之一種也。然亦有將應收票據登記簿用作補助帳簿，並不作爲日記簿之一種者，則完全爲票據事項繁多，便於查考計耳。此時正式之記帳及過帳，仍就普通日記簿行之，其手續及方法，完全與以前所述者相同，至簿內所列各欄，亦應酌量變更，如第九欄“對方會計科目”及第十欄“摘要”應合併改爲“收入票據之原因”；第十一欄可以刪除，因毋須由此簿過帳也；學者不妨自行演習，以明其運用方法。

### 第三節 應收票據之貼現及轉讓

商店以應收票據向銀行貼現時，帳簿上應爲分錄如下（此項分錄已於本書第七章中論及）：

現金	\$ 000
貼現息(或利息)	\$ 000
應收票據	\$ 000

上列分錄，為通常所習用之方法。以事實論，商店將應收票據向銀行貼現，則其票據已經背書之手續而轉移於銀行，一方面再收入現金，用上列分錄方法登帳，本無不合。然按票據法之規定，票據到期不獲付款時，執票人於行使或保全票據上權利之行爲後，對於背書人出票人及票據上其他債務人，得行使追索權。是商店以應收票據向銀行貼現，將來票據到期，如付款人拒絕支付，銀行不能免得現款時，可向本店追索，本店須負代償之責任。故本店以應收票據向銀行貼現時，一方固可收入現金，他方則負有一種或有負債。此項或有負債，於將來票據到期時付款人如拒絕支付，即變為真正之負債（Real liability）。夫會計之目的，在求帳冊之記載，能正確表示事業之現況。則因本店以應收票據向銀行貼現而發生之或有負債，自應在帳簿上為適當之紀錄。故前列分錄應改為：

(1) 現金	\$ 000.00
貼現息(或利息)	\$ 000.00
應收票據貼現	\$ 000.00

到期銀行免得現款時，則其分錄應如下示：

(2) 應收票據貼現	\$ 000.00
應收票據	\$ 000.00

上列第一分錄，在將本店因票據貼現而發生之或有負債，用“應收票據貼現”科目，表現於帳簿上。第二分錄則在消除前第一分錄貸方之“應收票據貼現”科目及本店收入票據時借方之“應收票據”科目。蓋票據經付款人支付以後，本店之或有負債自己消滅，而昔日向銀行貼現時未於帳簿上沖銷之或有資產應收票據科目，亦當隨之而消除也。

然於此應加注意者，即應收票據貼現帳戶與應收票據帳戶必須彼此參照，其設立之目的，在將貼現票據於帳簿上為適當之紀錄，以求資產負債表示之真實，殆與以前所述之固定資產估價帳戶，性質相似，不能視為獨立之負債帳戶也。固定資產帳戶上所表示者，均為其原有之價

額，吾人如欲知其現值，則必參照其估價帳戶即折舊準備帳戶以定之。同理，此項流動資產中之應收票據一帳戶，雖其中有一部份票據已向銀行貼現，然仍以其原有數額表示之。吾人如欲知現時手存票據之數額，則可將應收票據貼現帳戶上之貸差，自應收票據帳戶中減去之。編製資產負債表時，應收票據貼現一項，亦不列入負債之部，而應列入資產方面應收票據項下，以二者之差額，列入金額欄，即是當時手存之應收票據總額也。

#### 第四節 應收票據之拒付

票據到期不獲收款或收到匯票不獲承兌時，依我國票據法之規定，執票人應請求拒絕付款地或拒絕承兌地之公證人或法院、商會、銀行公會，作成拒絕證書(註)，以資證明。在其帳簿上之紀錄，則視下列兩種情形而有不同：

- 一、拒付之票據，為本店之資產者，即票據尚為本店所有者。
- 二、拒付之票據，已經貼現，而由銀行退回，或已經轉讓，而由執票人退回者。

茲舉例以說明其記帳之方法：

(例題一) 甲商店收入某乙所出之出票後三十日期本票一紙，票面 \$ 100；本日到期往收，經某乙拒絕支付，則此時甲商店對於此項拒絕支付之本票，有下列兩種記帳方法：

(第一法) 某乙	\$ 100	
應收票據		\$ 100
(第二法) 拒付應收票據	100	
應收票據		100

上列第一法，將拒付之應收票據，轉入某乙帳戶之借方，以示應收

註：付款人或承兌人在匯票上簽名，並註明拒絕付款或拒絕承兌及日期者，可不必另作拒絕證書。

帳款之增加；第二法則將拒付之應收票據，記入一特設之拒付應收票據帳戶（Notes receivable dishonored account）。以理論之，第二法較第一法為優。蓋本票經某乙拒絕支付以後，雖可視為某乙之票據債務，將仍回復為應收帳款，然在未與某乙商定以前，甲商店對某乙固猶為一種票據債權關係，故上述第一法之記帳方法與事實確有未符也。

雖然，上列第一法有其優點，而為第二法所不及者。蓋採用第一法記帳，則過帳後某乙帳戶之借方，將多一筆紀錄，會計員苟於其分類帳摘要欄內，特別註明其為拒付票據，則將來如再賒放帳款於某乙時，可多一參考資料。在第二法則無此類事實之表現。惟徵諸事實，會計員過帳時，分類帳中之摘要欄多略而不記，故關於上述兩種記帳方法，仍以採用第二法為宜也。

（例題二）前例甲商店所收之乙商店本票，假定已向中國銀行貼現，本日到期，經某乙拒絕支付，乃由甲商店如數付還現金於銀行，則此時甲商店帳簿上應為之分錄如次：

(1) 應收票據貼現(或轉讓)	\$ 100	
現金		\$ 100
(2) 拒付應收票據	100	
應收票據		100

當票據經付款人拒絕支付而作成拒絕證書時，商店所支付之必要費用及遲延利息（註），依法得向背書人、付款人、發票人、及其他票據債務人追索。此項費用，或記入應收帳款或記入拒付應收票據帳戶內，視商定之情形而異；至遲延利息，則因並未支出現金，儘可不必入帳也。

拒付票據經交涉後，如出票人能照數支付，則其分錄為借現金貸拒付應收票據。有時，拒付之票據，因出票人之營業失敗，往往祇能減折收現，或竟全數不能收現，則關於此項不能收現之票據損失數額，應直接

註：票據如有約定利率者，其利息與匯票票面金額應同時償還，如無約定利率者，則自到期日起，得加算依年利六釐計算之利息。

借入壞帳準備帳戶，如尙未提存此項準備者，則記入壞帳損失帳戶。譬如前例，乙商店之本票，因該店營業失敗，由本店情讓，照八折收現，實收現金 \$ 80，則其分錄如下：

現金	\$ 80	
壞帳準備(或壞帳損失)	20	
拒付匯收票據		\$ 100

### 第五節 應付票據登記簿

商店於發生本票或承兌他人所出之匯票時，亦應在帳簿上為適當之紀錄。此已於本書以前各章中，屢有述及。在應付票據不多之商店，用前編所述之普通日記簿記載之，亦足應用。惟如商店之應付票據繁多者，則亦可就事實上之需要，而設一應付票據登記簿 (Notes payable register)，用以記載發出之本票或承兌之匯票，俾便考查。此項應付票據登記簿之格式，亦無一定，茲舉一通常習用之格式於次頁：

觀於該格式，可知應付票據簿之欄數，與應收票據簿同(註)，惟各欄名稱，則稍有差異。學者試將兩簿格式互相比較，當能明瞭。至其記帳方法，亦並無異點，不過科目之借貸，適相反背耳。茲設例以說明其記帳方法。譬如下列各事項，記入應付票據登記簿內，則其記載應如次頁所舉之格式所示：

- 二月一日 出給上海鮮果公司十天期本票一紙 \$ 300，以償前欠貨款。
- 五日 本店於本日承兌郵局記二月二日所出見票後三十日期之匯票一紙，計票面 \$ 400，以償貨欠。
- 十一日 前給上海鮮果公司之本票，於本日付訖。
- ，， 向江南機器公司購進機器 \$ 1,000，當付九十日期之本票一紙，作為清訖。

註：上式內背書人一欄，事實上可予略去，但通常每將匯收票據登記簿與應付票據登記簿之格式劃一，以便印刷，而使記帳時可能發生之錯誤亦可比較減少。故二簿格式並非必需相同。

應付票  
中華民國

號數	記日	票類	出票人	付款人	承兌人	背書人	拾頭人	對方會計科目	摘要
1	2	1 本票	本店	本店			上海鮮果公司	上海鮮果公司	償貨欠
2		5 匯票	鄧駕記	本店	本店			鄧駕記	償貨欠
3		11 本票	本店	本店			江南機器公司	機器	購入機器
4		22 本票	本店	本店			源來號	源來號	償貨欠
	28							應付帳款(借)	本月合計
	”							應付票據(貸)	” ”
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)

二十二日 出給源來號一個月期之本票一紙，計票面 \$ 300，以清償前欠貨款。

二十八日 將本月五日所承兌之匯票，如數先期付訖。

如將應付票據登記簿實行結算後，並過入總分類帳應付票據帳戶，則如下式：

應付票據

第五頁

					2	28		付票 1	\$ 2,000 00

上項帳戶所列之貸項，係本期內所付出之應付票據總數，且因其自應付票據登記簿過來，故於類頁欄中，註明“付票”二字，以表示之。其借方各帳項，則應於現金簿之付方或普通日記簿中過來；如果現金贖回應付票據之事項甚多者，則可於現金簿之付方，特設“應付票據”欄以記載之，而於一期之末，將該欄總數，一次過入應付票據戶。

分類帳內其他各帳戶過帳後，其式如次：

據 登 記 簿

26 年

第一頁

類 頁	金 額		票據 起算 月日	期 限	到 期 日												票 據 之 收 回			
	應付帳款	其 他			月	月	月	月	月	月	月	月	月	月	月	月	日期	方 法	帳頁	
					二	三	四	五	六	七	八	九	十	十一	十二					
8	\$ 300.00		2	1	10日	11											2	11	付現	現3
10	400.00		2	5	30日		7										2	28	,,	,, 4
11		\$1,000.00	11	9	日			12												
9	300.00		22	一	月		22													
7	\$1,000.00	1,000.00																		
5		\$2,000.00																		
(11)	(12)	(13)	(14)	(15)					(16)								(17)	(18)	(19)	

總 分 類 帳

應 付 帳 款

第七頁

2	28		付票 1	\$ 1,000	00	×	×					×	×	×	×
機 器															

第十一頁

2	11		付票 1	\$ 1,000	00										
---	----	--	------	----------	----	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

應 付 帳 款 分 戶 帳

上 海 鮮 果 公 司

第八頁

2	1		付票 1	\$ 300	00	×	×					×	×	×	×
---	---	--	------	--------	----	---	---	--	--	--	--	---	---	---	---

源 來 號

第九頁

2	22		付票 1	\$ 300	00	×	×					×	×	×	×
---	----	--	------	--------	----	---	---	--	--	--	--	---	---	---	---

鄧 駕 記										第十頁		
2	5		付票1	\$	400	00	x	x		x	xxx	xx

如將應付票據登記簿作為補助簿，則第九欄“對方會計科目”及第十欄“摘要”應合併改為“付出票據之原因”，第十一欄亦應除去；而各該帳項之記帳及過帳，均應仍就普通日記簿行之。

### 問 題

1. 票據之種類有幾？試列舉之。
2. 匯票之定義及種類如何？又各種匯票之當事人有幾？試略述之。
3. 何種性質之票據，謂之應收票據？何種性質之票據，謂之應付票據？試申言之。
4. 何謂本票？
5. 票據轉讓時，須經何種法定手續？
6. 計算票據到期日之方法如何？試舉例說明之。
7. 應收票據登記簿及應付票據登記簿之功用若何？
8. 試列舉應收票據登記簿及應付票據登記簿內各主要欄之名稱及記法。又用作主要帳簿之票據簿，與用作補助簿者，其所列欄名，有何不同？
9. 如票據登記簿用作補助簿時，則票據收付之正式記帳及過帳，應就何種帳簿行之？又據讀者之意，將票據登記簿用作主要日記簿抑用作補助簿？以何者為較宜？
10. 商店將應收票據向銀行貼現時，其記帳方法若何？又該項貼現應收票據，到期照付及拒付之記帳方法又若何？試舉例以明之，並請申述其理由。
11. 應付票據發生拒付時，其會計之處理方法有二；試列舉並比較其優劣。

### 習 題 六 十 七

試將下列各事項，記入現金簿及應收票據登記簿（假定應收票據登記簿用作主要日記簿之一種，應收票據登記簿之格式一如本章所示者），並將各簿記載，一過入分類帳中各相關戶：

七月一日 資本主孫國記交來姓泰號所出之六十天期本票一紙，出票日六月十六日，票面 \$ 1,000，作其增資之資本。

三日 高補記交來本票一紙，計票面 \$ 500，期限三十天，出票日七月二日，以償還其貸款之一部。

- 七日 中華國貨公司背書轉讓，將其昌公司承兌付款，李生明出票，中華國貨公司收款之滙票一紙，期限承兌後二十日，承兌日爲七月五日，票面 \$ 500，以償其貨款。
- 十五日 林厚記背書轉讓陸慶記所出三十天期本票一紙，票面 \$ 300，出票日六月二十五日，以償還其貨款之一部。
- 十八日 資本主孫國記交來捷成公司六十天期本票一紙，出票日六月二十二日，票面 \$ 500，作爲增投之資本。
- 二十日 天綸號交來由大新公司付款之滙票，期限承兌後二十天，票面 \$ 1,000，註明本店收款，以償付其欠款，當將該項票據，持向大新公司，即經該公司簽字承兌。
- 二十五日 陸慶記六月二十五日所出之本票，於本日到期，當收現款如數。
- ，， 中華國貨公司轉讓之滙票，本日到期，收到現金。
- 三十日 張振記交來三十日期本票一紙，本日出票，票面 \$ 750，以償其貨款。

## 習題六十八

將下列各事項，記入普通日記簿。但若同時應用應收票據登記簿及現金簿時，則其中若干事項，不應記入普通日記簿，讀者試逐一指出並說明其應行記入之簿冊，以及必需之附註事項。

- 七月十日 將高補記所出本票，背書轉交予大德行（本店之購貨客戶）以償前欠貨款之一部。
- 十六日 將林厚記交來陸慶記付款之本票，向上海銀行貼現，月息 1%。按未經過日數扣除貼現息後，餘款轉入本店在該行之存款戶內。
- 二十五日 七月十六日貼現之本票，付款人陸慶記拒絕付款，經上海銀行退還本店。票款在本店存款戶內照除。
- 二十八日 本店發出承兌後二十天期之滙票一紙，收款人協隆行（本店之購貨客戶），付款人王大齊（本店之銷貨客戶），票面 \$ 560，交予協隆行，請協隆行轉向王大齊請求承兌。
- 三十一日 陸慶記本票，因陸慶記破產清理，未能付款。現由本店向背書人林厚記交涉，林厚記允將票款之 80%，由其另行出具十天期之本票一紙，交予本店收受，作爲清訖。另由林厚記向陸慶記交涉收款。本店當予允許，收得本票如數。至未收到之 20%，因本店事前提有壞帳準備，故由壞帳準備戶內轉出。
- 八月一日 七月十日轉讓予大德行之高補記本票，本日到期，並無退票情形發生。

## 習題六十九

試將下列各事項，記入現金簿及應付票據登記簿（假定應付票據登記簿用作主要日記簿之一種，應付票據登記簿之格式如本章），並將各簿記載，一一過入分類帳中相當帳戶。

- 十月一日 於本日承兌滙大行八月三十一日所出之出票後六十天到期之滙票一紙，收款人明生廠，票面 \$ 1,000，以清償貸款。
- 六日 購入貨物一批，計價 \$ 800，當付一個月期本票一紙。
- 十日 付給隆昌行十五天期本票一紙，票面 \$ 350，以清償貸款。
- 十五日 付給源大行三十天期本票一紙，計票面 \$ 500，以清償貸款之一部。
- 十六日 付給悅來公司二個月期本票一紙，計票面 \$ 250，以清償前欠貸款。
- 二十日 購入貨物一批，計價 \$ 515，當付十天期應付票據一紙，票面 \$ 500，餘數作為折讓。
- 二十五日 本日開立本票一紙，票面 \$ 1,000，期限三十天，向銀行貼現，貼現息按月息 1% 計算。
- ，， 前給隆昌行之本票，今日到期，當以現款付訖。
- 三十日 二十日所出票據一紙，本日到期，當以現款付訖。

### 總習題一（續）

#### （二）

（1）除以前已設立之五種原始簿外，再增設銷貨退回及折讓簿，購貨退出及折讓簿，應收票據登記簿及應付票據登記簿；前二種原始簿中各設單位價格，細數，銷貨退回或購貨退出，及銷貨折讓或購貨折讓四欄；後二種原始簿，則可採用本書所列之格式。然後將下列各事項，分別記入各種原始簿中：

一月十七日 滙利號除去商品如下，限於二月五日前付款：

僑帽牌煤油	20箱	單價 \$ 3.85
加斯林油	10聽	3.80

- 十八日 仁大號交來三十天期本票一紙，面額 \$ 150，以清償本月十日所欠貨款之全部，尾數 \$ 0.70 讓訖。
- ，， 付前欠公大鎮運公司購貨運費及代付扛力 \$ 25，簽具支票 # 12。
- 十九日 滙杭長途汽車公司，購去哈發牌汽油 30聽，單價 \$ 3.25 當收其所出通商銀行支票一紙，面額 \$ 63，餘暫欠。即將支票存入中南銀行
- ，， 向光華火油公司購進暹地牌汽油 100 聽，單價 \$ 2.50，當付三十天本票一紙，面額 \$ 150，餘暫欠。
- 二十日 泰昌號除去商品如下，限於三月五日前付款。
- |       |     |            |
|-------|-----|------------|
| 僑帽牌煤油 | 15箱 | 單價 \$ 4.00 |
|-------|-----|------------|

- |  |       |     |      |
|--|-------|-----|------|
|  | 元寶牌煤油 | 20箱 | 3.50 |
|--|-------|-----|------|
- 二十日 關北公共汽車公司除去油運地牌汽油 30 聽，單價 \$ 2.90。
- 二十一日 向德士古油行除購商品如下：
- |  |       |      |            |
|--|-------|------|------------|
|  | 幸福牌煤油 | 150箱 | 單價 \$ 3.50 |
|  | 牛油    | 20聽  | 7.00       |
- ，， 購入墨水用品計 \$ 1.80。
- 二十二日 向普益地產公司租得南陽路基地一方，訂立契約，租期定為十年，地租按年 \$ 120，每年預付，租期滿後，租戶所建房屋，即無代價歸於地主所有，當發具支票 # 13，將本年之地租付訖；房屋已由興業建築公司承造，本日簽定建築合同，造價為 \$ 5,700，即日動工，限於二月二十五日前全部竣工，訂定於開工時，先付造價三分之一，餘俟竣工時一次付清，當出子十五天期本票一紙，面額 \$ 1,900。
- ，， 現售商品如下，當將收入現金存入中南銀行：
- |  |       |    |            |
|--|-------|----|------------|
|  | 幸福牌煤油 | 5箱 | 單價 \$ 3.90 |
|  | 哈頓牌汽油 | 2聽 | 3.20       |
|  | 烏拉油   | 1桶 | 90.00      |
- 二十三日 臨時雇工洗刷房屋，付工資 \$ 5.00。
- ，， 金得源交來三十天期本票一紙，面額 \$ 500。以清償其貸款之一部。
- 二十四日 以金得源交來本票，向中南銀行貼現，貼現息按月一分，當存入中南銀行。
- 二十五日 怡元號除去商品如下，限於三月五日前付款：
- |  |       |     |            |
|--|-------|-----|------------|
|  | 幸福牌煤油 | 20箱 | 單價 \$ 3.85 |
|  | 信帽牌煤油 | 40箱 | 4.00       |
|  | 牛油    | 4聽  | 7.80       |
|  | 阿爾靈油  | 5聽  | 2.90       |
- 二十六日 泰昌號退來本月二十日所除去之商品如下：
- |  |       |    |  |
|--|-------|----|--|
|  | 信帽牌煤油 | 2箱 |  |
|  | 元寶牌煤油 | 1箱 |  |
- 二十七日 元隆號除去商品如下，限於三月五日前付款：
- |  |       |     |            |
|--|-------|-----|------------|
|  | 信帽牌煤油 | 15箱 | 單價 \$ 4.00 |
|  | 幸福牌煤油 | 10箱 | 3.80       |
|  | 元寶牌煤油 | 12箱 | 3.50       |
- ，， 本月六日向亞細亞火油公司除進之煤油，發現內有一部份鐵箱稍有損壞，致油質漏洩，故退回該公司元寶牌煤油 4 箱。

二十八日 怡元號轉來張福記所承兌之滙票一紙，期三十天，承兌日爲本月二十日，票面 \$ 350，以清償其貨款之一部。

二十九日 上海開北公共汽車公司交來上海銀行支票一紙，票面 \$ 85，以清償本月二十日貨款之全部，差額作爲銷貨折讓。支票當即存入中南銀行。

三十日 向美孚油行賒購商品如下，並於當日承兌該行出給茂利公司之十天期滙票一紙，票面 \$ 1,250:

僑帽牌煤油	300箱	單價 \$ 3.50
煤氣燈油	25桶	45.00

” 泰昌號交來大陸銀行支票一紙 \$ 110，清償本月二十日所欠貨款之全部，減去二十六日之退貨，尾數認訖。當即存入中南銀行。

三十一日 前資本主金伯侯看交來出子元大號本票票根一紙，本日到期，當發具支票 # 14 付訖。

” 發具支票 # 15，以支付下列各項費用:

電話費	\$ 8
水電費	10
稅捐	20

” 發具支票 # 16，計金額 \$ 34.90，用以補撥本月份各項零星費用。

(2) 試將九種原始簿——結算，並繪調紅線，以示結束。

(3) 將各種原始簿中之紀錄，(自一月十七日起至一月終止)，分別過入總分類帳及補助分戶帳。

(4) 過帳後，編製試算表及應收帳款及應付帳款之兩明細表。

(5) 假定已接得中南銀行一月份之清單，與本號清單核對之結果，查悉有一月份利息 \$ 12.38，本號尚未記入簿中:

又有未部該行兌付支票如下:

支票號數	金額
第 10 號	\$ 38.00
第 12 號	25.00
第 13 號	120.00
第 14 號	1,000.00

銀行清單所示之結存額爲 \$ 2,844.30。

根據上開各事項，編製中南銀行一月份存款調節表。並將本號尚未記入之帳項，補登於現金簿中。

## 說 明

(1) 購貨折讓、銷貨折讓之發生，通常包括三種情形；其一為現扣，其二為因商品品質次劣，或不甚適合銷路等故，賣主准買主從貨價中減去一定之數額；其三為在清償全部貨款時所抹讓之尾數。如為現扣或以現金清償全部貨款時所抹去之尾數，自可記入現金簿中之“購貨折讓”“銷貨折讓”兩專欄內，學者已可諳習，無庸贅述。惟過貨款雖尚未全部或一部清償，然已經賣主之同意，准於貨價中減去一定之數額，作為折讓者。則此種折讓，即可記入本題特設之購貨退出及折讓簿或銷貨退回及折讓簿；苟在普通日記簿之借方，設有“應付帳款”一專欄，貸方設有“應收帳款”一專欄者，則將此項折讓，記入該簿內亦可。又以票據清償貨款時所抹讓之尾數，亦須表示於帳上。例如一月十八日仁大號交來之本票，可記入應收票據登記簿中，所抹讓之尾數，可記入銷貨退回及折讓簿之“銷貨折讓”欄中，待該兩簿過帳後，仁大號之帳戶，即示清銷。

(2) 一月二十二日所先付之建築費 \$ 1,900，可借入建築帳戶，待將來建築工程全部工竣時，再行轉入房屋帳戶可也。

(3) 月終撥付零用現金時之記帳方法，可採用本書十七章中所述之第二法。

(4) 茲為便利習者起見，對於購貨退出及折讓簿之結算方法，列舉如後：先將“購貨退出”欄及“購貨折讓”欄各結出一總額，然後將退出總額移入折讓欄，以求得應借入應付帳款之總數；過帳時，“購貨退出”欄，及“購貨折讓”欄之總額，分別一筆過入各該戶之貸方，兩欄之總和，一筆過入應付帳款統制帳戶之借方。至該簿所載之細數，則須逐筆過入應付帳款分戶帳中各該戶之借方，所不符言。又銷貨退回及折讓簿之結算與過帳，其方法正與上述者同，不過反其借貸之科目耳。

## 第十九章 機要分類帳制度

### 第一節 機要分類帳之意義及其組織方法

依照商業慣例，各項帳簿之記載，大都由會計員或簿記員任之，然有時商店之資本主，因欲保守某項店務之祕密，常將關於特種事項如投資額，利益額，借款，不動產以及非營業用財產之帳目，從普通帳簿中劃出，不令會計員經營，而由資本主、經理、或其他主要人員自任管理紀錄之責。蓋此類事項，日常發生較少，記帳需時不多，資本主、經理或其他主要人員，類能爲之。此種不經會計員紀錄之帳冊，會計上稱之爲機要帳（Private Books）。此種機要帳冊視其繁簡情形，亦可有日記簿與分類帳之分。

所謂機要分類帳制度者，乃營業之主要人員與會計員分管一部份帳戶，各記其所發生之事項，而於其間設法連繫之，並使普通分類帳雖經劃出一部份之帳目，機要分類帳雖僅爲一部份之記載，而仍各成一組織完全之分類帳之制度也。此種制度之採用，在合夥企業中，最爲常見，其組織方法，即於普通分類帳中設立機要分類帳一帳戶，記載劃歸營業主要人員所記之事項，而於機要分類帳中，設立普通分類帳一戶，記載由會計員所記之事項，使兩帳相互對照，各自平衡。如是，機要分類帳與普通分類帳，互相隸屬，其地位相等，無分軒輊。蓋二者皆爲主要之分類帳，各有其原始紀錄，普通分類帳之原始紀錄，即爲普通日記簿，而機要分類帳之原始紀錄，則爲增設之機要日記簿也。今舉例以說明其記帳方法於下：

設甲獨資開設三育商店，其投資額計爲現金\$60,000，商品\$15,000，房屋\$15,000。今假定該商店採用機要分類帳制度，並決定將固定資

產，借入款項，商品存貨、資本及其他臨時認為應予祕密之帳目，由機要分類帳紀錄，其他事項則由普通分類帳紀錄，則可分錄如下：

一、會計員在普通日記簿中。作如下之分錄：

現金	\$ 60,000
機要分類帳	\$ 60,000

二、經管機要分類帳人員在機要日記簿中，作如下之分錄：

普通分類帳	\$ 60,000
存貨	15,000
房屋	15,000
資本主甲投資	\$ 90,000

又設該商店向中國銀行借入現金 \$ 1,000，則分錄如次：

一、會計員應為之分錄：

現金	\$ 1,000
機要分類帳	\$ 1,000

二、經管機要分類帳人員應為之分錄：

普通分類帳	\$ 1,000
中國銀行	\$ 1,000

由上述二例，可知凡事項之須保守祕密者，均由經管機要分類帳之人員記帳，而事項之不須保守祕密者，則可由會計員記帳也。例如該商店現購商品 \$ 1,000，僅由會計員記帳即可，分錄如次：

購貨	\$ 1,000
現金	\$ 1,000

又如該商店向上海銀行借入現金 \$ 45,000，購入地基一方，亦祇須由經管機要分類帳之人員記帳即可，分錄如次：

地產	\$ 45,000
上海銀行	\$ 45,000

### 第三節 損益之計算

採行機要分類帳制度者，關於購貨銷貨及其他損益帳戶，多由會計

員記載之，惟存貨帳戶則由經營機要分類帳之人員記載。蓋商店之購貨及銷貨交易較繁，經營機要分類帳者，多係店中之主要人員，在時間上不能勝任，可交由會計員記載，而自負記載存貨帳目之責。如此，則購貨、銷貨及營業等帳戶，雖交由會計員記載，惟仍不能計算營業之損益，至每期結算損益時，應由會計員將有關損益之帳戶，轉入機要分類帳內，報告經營機要分類帳之人員，轉行分錄，以求其損益。例如前例三育商店年終結帳時，設普通分類帳中之購貨帳戶，有借差 \$ 168,000，銷貨帳戶有貸差 \$ 218,000，費用帳戶有借差 \$ 36,000，同時商店之期末存貨為 \$ 28,000，則在會計員方面應為之分錄如下：

銷貨	\$ 218,000	
機要分類帳		\$ 218,000
購貨	204,000	
購貨		168,000
費用		36,000

上列分錄過入普通分類帳後，其購貨、銷貨及費用三帳戶，均已結清，而機要分類帳戶之貸差增加。經營機要分類帳之人員，接到會計員之報告後，應即為以下之分錄：

普通分類帳	\$ 218,000	
銷貨		\$ 218,000
購貨	168,000	
費用	36,000	
普通分類帳		204,000

上列分錄過帳後，則機要分類帳上之結帳分錄如下：

損益	\$ 219,000	
存貨(期初)		\$ 15,000
購貨		168,000
費用		36,000
銷貨	218,000	
存貨(期末)	28,000	
損益		246,000

上列各分錄過帳後，則該店之損益，可就其損益帳戶求得之，其利益額應為 \$ 27,000，轉入資本主帳戶如次：

損益	\$ 27,000	
資本主甲往來		\$ 27,000

### 第三節 資產負債表之編製

分類簿自經分管以後，普通分類帳與機要分類帳，雖各成一完備之帳簿組織，然其記載之事實均不完全，在編製資產負債表時，應先由會計員與經管機要分類帳之人員，各先就其帳簿分別結算，編製試算表。然後再由經管機要分類帳之人員，根據會計員之試算表與自己所編者合併，即成一完備之資產負債表，藉窺全店之財務現狀。今假定根據兩組分類帳結帳後編製之試算表如下所示：

#### 普通分類帳試算表

中華民國26年6月30日

現金	\$ 21,000	
應收帳款	20,000	
應付帳款		\$ 16,000
機要分類帳		25,000
	<u>\$ 41,000</u>	<u>\$ 41,000</u>

#### 機要分類帳試算表

中華民國26年6月30日

存貨	\$ 28,000	
器具	8,000	
房屋	15,000	
地基	45,000	
普通分類帳	25,000	
中國銀行		\$ 1,000

應付票據		3,000
資本主甲投資		90,000
資本主甲往來		27,000
	<u>\$121,000</u>	<u>\$121,000</u>

由上列兩試算表觀之，機要分類帳內之普通分類帳帳戶，所以示借差 \$ 25,000 者，蓋表明手存現金 \$ 21,000，及應收帳款多於應付帳款之差額 \$ 4,000 也。而普通分類帳內之機要分類帳帳戶，所以示貸差 \$ 25,000 者，乃表明其資產之淨額也。故欲編製資產負債表，僅須將兩試算表合併，而刪去普通分類帳試算表上之“機要分類帳”一戶及機要分類帳試算表上之“普通分類帳”帳戶即成，今示之如次：

三育商店資產負債表  
中華民國26年6月30日

資 產		負 債	
現金	\$21,000.00	應付票據	\$ 3,000.00
應收帳款	20,000.00	應付帳款	16,000.00
存貨	28,000.00	中國銀行	1,000.00
器具	8,000.00	負債總額	\$20,000.00
地基	45,000.00	資 本	
房屋	15,000.00	資本主甲投資	\$90,000.00
		資本主甲往來	27,000.00
	<u>137,000.00</u>		<u>117,000.00</u>
			<u>\$137,000.00</u>

### 問 題

1. 何為機要分類帳？
2. 機要分類帳與普通分類帳，是否各成一完備之簿記組織？又二者間之聯繫方法為何？

3. 設某商店向銀行借到現款 \$ 5,000, 在普通分類帳中及機要分類帳中之紀錄各如何?
- 採用機要分類帳後, 損益之計算, 係根據何種帳簿行之?
5. 採用機要分類帳後, 編製資產負債表之手續如何? 試略述之。

### 習題七十

元升商店於本年七月一日, 改用機要分類帳制度, 將普通分類帳中之帳目, 除購貨, 銷貨, 應收帳款, 應付帳款, 費用及現金外, 其他關於營業上有秘密性之各帳戶, 概移入機要分類帳中記載之。

至該商店改用新制時之普通分類帳試算表如下:

現金	\$ 20,000	銷貨	\$160,000
購貨	150,000	應付帳款	85,000
應收帳款	75,000	應付票據	38,000
費用	19,000	資本主投資	40,000
器具	4,000		
	<u>\$268,000</u>		<u>\$268,000</u>

甲、在改用機要分類帳時, 普通會計員及管理機要分類帳人員應為之轉帳分錄各如何? 試列舉之。並過入普通分類帳及機要分類帳中。

乙、假定是年下半年之營業狀況如下:

賒銷	\$100,000	以本票向銀行貼現借款	\$ 65,000
收入應收帳款	110,000	賒購	90,000
贖回應付票據	20,000	償還應付帳款	120,000
支出費用	30,000	資本主提取現款	10,000

對於上列各事項, 普通會計員及管理機要分類帳人員, 應為之分錄各如何? 試列示之, 並分別過帳。

丙、設該商店年底有存貨 \$ 40,000, 試計算該半年所得之利益, 並示結轉利益至資本主帳戶之分錄, 然後分別過帳。

丁、試編製結帳後之普通分類帳試算表, 及機要分類帳試算表, 並編製資產負債表。

### 習題七十一

某商店於十二月三十一日結束普通分類帳, 所得之試算表如下:

房地產	\$ 35,000
-----	-----------

購貨	100,000	
銷貨		\$ 120,000
應收帳款	60,000	
應付帳款		25,000
應付票據		15,000
器具	10,000	
資本主投資		100,000
佣金收益		7,000
各項費用	48,000	
現金	14,000	
	<u>\$ 267,000</u>	<u>\$ 267,000</u>

該商店現已決定採用複要分類帳制度，故特增設複要日記簿及複要分類帳。僅將其日常營業上所必需之項目仍留於原有簿冊中，其餘概移入複要分類帳中以記載之。

其時商品庫存為 \$ 40,000，房屋應提折舊準備 \$ 3,000；甲資本主提取現金 \$ 5,000。營業決算結果，如有獲利，當轉入資本主往來帳戶。

甲、試示結束舊帳時之分錄，藉以結清記入複要分類帳各帳戶（應包括年終結算時之各種項）。

乙、試示複要日記簿中應為之分錄（應包括年終結算時利益之計算及其結轉）。

丙、試將兩日記簿中之記載，分別過帳，並編製結帳後兩分類帳之試算表及資產負債表。

### 總習題一（續）

#### （三）

（1）本號資本主金伯侯君擬保守一部份會計事項之祕密，使記帳人員對於其營業之結果，究為獲利抑為虧耗，無從計算起見，故於二月一日起，特採用複要分類帳制度。然在採用之先，關於簿冊及帳戶之應用，自非略加更動或增減不可，除以前已經設立之各種原始簿及分類帳外，必需增設複要日記簿及複要分類帳各一冊，並在普通分類帳即總分類帳中添設“複要分類帳”一戶，在複要分類帳中設立“總分類帳”一戶，總分類帳與複要分類帳各自平衡。試將下列總分類帳各戶轉入“複要分類帳”帳戶，然後分別過入總分類帳各該戶內，以結束之，同時將此項自總分類帳中劃出之帳戶，記入複要日記簿，並過入複要分類帳：

商品庫存	器具	建築帳戶
資本主金伯侯	金伯侯往來	

（2）將下列各事項，分別記入各種原始簿及複要日記簿內：

二月一日 金得源號除去商品如下，限於三月五日前付款：

烏拉油	2 桶	單價 \$ 92.00
阿爾靈油	5 聽	2.75
加斯林油	10 聽	3.90

，， 本月份房租 \$ 64，簽具支票 # 17 付訖。

二日 以本號所出三十天本票一紙，面額 \$ 500，付給美孚油行，以清償貨款之一部。

三日 元豐號交來十五天本票一紙，面額 \$ 180，以清償一月四日除去貨款之全部，尾數 \$ 0.50，作為清訖。

，， 收到祥元汽車公司交來一月十四日所欠貨款全部，當存入中南銀行。

四日 一豐號除去商品如下，限三月五日前付款：

幸福牌煤油	15 箱	單價 \$ 4.05
倍福牌煤油	10 箱	4.10
元豐牌煤油	12 箱	3.55

五日，滙利號交來通商銀行支票一紙，票面 \$ 113，以清償一月十七日所欠貨款之全部，餘數 \$ 2，作為銷貨折讓。

，， 本月一日金得源號除去之商品，據稱有一部油質粗劣，不合銷路，退回如下，尚有一部稍次者，當經本號派人往該店調查屬實，准予減除貨價 \$ 8，以為補償其損失；同時本號與德士古油行交涉妥當，將此項次貨，退予該行，並在貨價中減除同一數額：

烏拉油	1 桶
阿爾靈油	2 聽

，， 以上月二十八日怡元號轉來張福記所承兌之滙票一紙，向中南銀行貼現，貼現息按月一分，當即存入本號存款戶。

六日 付報費 \$ 2.40。

，， 向德士古油行除購商品如下：

幸福牌煤油	100 箱	單價 \$ 3.45
烏拉油	15 桶	79.50

，， 簽具支票 # 18，清償一月二十二日出子與築建公司本票票款。

七日 現售商品如下，當將收入現金加數存入中南銀行：

幸福牌煤油	15 箱	單價 \$ 3.95
倍福牌煤油	8 箱	4.00

八日 仁大號除去商品如下，限於三月五日前付款：

- |  |       |      |            |
|--|-------|------|------------|
|  | 幸福牌煤油 | 44 箱 | 單價 \$ 4.00 |
|  | 煤氣燈油  | 2 桶  | 53.00      |
|  | 阿爾靈油  | 4 聽  | 2.75       |
- 九日 付各項零星費用如下：
- |  |      |         |    |         |
|--|------|---------|----|---------|
|  | 車費   | \$ 1.25 | 郵票 | \$ 2.00 |
|  | 信箋信封 | 1.50    |    |         |
- ， 美孚油行出給茂利公司由本號承兌之匯票，本日到期，現已商准該公司展期十天，加算利息，按月一分，當換出本票一紙，利息歸進在內。
- |  |    |             |    |         |
|--|----|-------------|----|---------|
|  | 原額 | \$ 1,250.00 | 利息 | \$ 4.17 |
|--|----|-------------|----|---------|
- 十日 收到滬杭長途汽車公司交來所欠貨款之餘額，計 \$ 34.50，當存入中南銀行。
- 十一日 現售商品如下，當將收入現金存入中南銀行：
- |  |       |      |            |
|--|-------|------|------------|
|  | 信標牌煤油 | 6 箱  | 單價 \$ 4.00 |
|  | 元寶牌煤油 | 12 箱 | 3.45       |
|  | 加斯林油  | 20 聽 | 4.00       |
- ， 付車資 \$ 0.60。
- 十二日 仁大號退來本月八日賒去之幸福牌煤油 2 箱。
- ， 一豐號退來本月四日賒去之元寶牌煤油 2 箱。
- 十三日 本月份包飯費 \$ 35，簽具支票 # 19 付訖。
- 十四日 以本月三日元豐號交來之本票，向中南銀行貼現，貼現息按月一分計算，當存入本號存款戶。
- 十五日 簽具支票 # 20，發給本號店員薪金 \$ 80，推銷員旅費及佣金 \$ 35。
- 十六日 福泰號賒去商品如下，限於三月五日前付款：
- |  |       |      |            |
|--|-------|------|------------|
|  | 信標牌煤油 | 10 箱 | 單價 \$ 4.00 |
|  | 煤氣燈油  | 2 桶  | 52.00      |
|  | 元寶牌煤油 | 25 箱 | 3.40       |
|  | 烏拉油   | 2 桶  | 90.00      |
- 十七日 一月十八日仁大號所出本票本日到期，收到現金如數，當存入中南銀行。
- ， 付雜費 \$ 1.80。
- 十八日 一月十九日出給光華油公司本票，本日到期，當簽具支票 # 21，如數付訖。
- ， 向銀行貼現之元豐號本月三日所出之本票，本日到期，因出票人拒付，已由銀行退來，當簽具支票 # 22，如數償還銀行，一方即向出票人元豐號追

案，限於三日內即來償清。

，， 向李厚記信用借款 \$ 1,500，出予借據一紙，訂定期限六個月，利息按月一分，當即存入中南銀行。

十九日 簽具支票# 23，償償本月九日出予茂利公司本票票款。

，， 前向中南銀行貼現之怡元號轉來張福記承兌之滙票，本日到期，已接銀行報告，經承兌人如數付訖。

，， 大陸號除去商品如下，限於三月五日前付款。

煤氣機油	6 桶	@ \$ 52.00
烏拉油	2 桶	86.00
牛油	4 聽	8.00
阿爾發油	5 聽	2.90

二十日 向大茂號購去商品如下，當收其三十天期本票一紙，面額 \$ 400，餘暫欠：

油遠地牌汽油	20 聽	單價 \$ 2.80
烏拉油	5 桶	90.00
加斯林油	10 聽	3.90
幸福牌煤油	20 箱	3.95

，， 資本金伯侯君提取現金 \$ 80，當簽具支票# 24。

二十一日 收到元輝號退票票款如數，當存入中南銀行。

，， 簽具支票# 25，付中南影戲院幻燈廣告費 \$ 20。

，， 向光華油公司除購油遠地牌汽油 50 聽 單價 \$ 2.35。

二十二日 前向銀行貼現之金得源一月二十三出予本號之本票，本日到期，接到銀行通知，已經出票人如數清償。

二十三日 開北公共汽車公司購去商品如下，當收十五天期本票一紙，面額如數：

哈靈牌汽油	2 聽	單價 \$ 3.25
油遠地牌汽油	35 聽	2.75

二十四日 大陸號退來本月十九日除去之商品如下：

牛油	1 聽
阿爾發油	2 聽

二十五日 本號於南陽路自建之房屋，已於今日全部竣工，按照契約，尚須付予興業建築公司造價 \$ 3,800，當出予三十天本票一紙，面額如數。

，， 付搬場汽車費 \$ 9.00。

二十六日 向永安保險公司投保火險 \$ 10,000，當付六個月保險費，計 \$ 40，即簽具支票# 26 照付。

„ 以本月二十日高大茂所出本票向中南銀行貼現，貼現息按月一分，當歸存入本號存款戶。

二十七日 泰昌號除去商品如下，限於三月五日前付款：

元發牌煤油	20 箱	單價 \$ 3.70
幸福牌煤油	32 箱	3.95
僑僑牌煤油	25 箱	4.00

„ 簽具支票# 27，票面 \$ 445.50，作為償付德士古油行之貨款 \$ 450。

二十八日 簽具支票# 28，以支付各項費用如下：

稅捐	\$ 20
水電費	15
電話費	8

„ 簽具支票# 29，計金額 \$ 18.55，以補發本月份各項零星費用。

3. 試將各種原始簿及摘要日記簿，一一結算，並繪制紅線，以示結束。
4. 將各種原始簿紀錄及摘要日記簿中之紀錄，分別過入總分類帳及摘要分類帳各該戶內。
5. 過帳後，編製總分類帳及摘要分類帳試算表各一，以及應收帳款，應付帳款兩明細表。
6. 接到銀行二月份之清單與本號帳單核對之結果如下：

本號尚未入帳各項：

二月份利息	\$ 8.65
代收票據手續費	1.80

未經該行兌付之支票如下：

<u>支票號數</u>	<u>金額</u>
第 24 號	\$ 80.00
第 25 號	20.00
第 26 號	40.00

銀行清單所示之結存額為 \$ 708.56

根據上列各項，編製中南銀行二月份存款調節表。

## 說 明

(1) 二月五日之購貨折讓及銷貨折讓，其記帳方法，習者可參閱前章總習題之說明。

(2) 採用機要分類帳制度後，將各事項記入原始簿（各種原始簿及機要日記簿）時，若干事項，涉及機要帳及普通帳雙方者，固須同時記入普通原始簿及機要日記簿，但普通事項祇涉及一方者，則僅須記入各種原始簿或機要日記簿，不必雙方同時記載也。

(3) 已向銀行貼現之應收票據或滙票，如到期已經出票人或承兌人照付，即須於普通日記簿中為借『應收票據貼現』貸『應收票據』之分錄，以示本號或有負債之銷除。

1. 試將下列應行調整各項，於普通日記簿內為調整分錄：

文具用品結存	\$ 55.00
應付銀行手續費	1.80
應收銀行存款利息	8.65
預付保險費	39.83
預付地租	106.67
壞帳準備	47.00
預付廣告費	15.00
應付借款利息	5.50

2. 將各調整分錄，過入總分類帳，然後編製試算表，送交管理機要分類帳之人員，以便結算本期營業損益。

3. 根據調整後之總分類帳試算表所示各項損益帳戶，分別將其轉入機要分類帳各戶，並過入總分類帳以結清之。

4. 試根據調整後之總分類帳試算表，上述之機要分類帳試算表，及下列應行調整各項，編製十欄式之氣帳計算表。

商品結存如下，其價值即以最後一次之購價為準：

福特牌汽油	712 箱
元寶牌汽油	100 箱
煤氣機油	28 桶
加斯林油	50 聽
幸福牌汽油	170 箱
哈靈牌汽油	1 町
烏拉油	7 桶
油運地牌汽油	65 聽
牛油	18 聽
阿爾雲油	3 聽

器具折舊 \$ 107.50

5. 將由總分類帳轉入機要分類帳各戶之損益項目，記入機要日記簿，然後再依照結帳

計算表中所列各項，於摘要日記簿內，爲調整及結帳分錄。

6. 將摘要日記簿內各分錄，過入摘要分類帳，而將該分類帳內各戶結清之。
7. 依照結帳計算表所列各項，編製資產負債表及損益表。

### 說 明

1. 房屋因係新近竣工，故暫可不必提置折舊準備，如當提置準備時，因此項房屋，係租地建造，期滿屋歸地主所有，則租地之期限，甚屬重要。即在計算折舊率時，對於估計房屋使用之年限，不得超過租地之期限也。

2. 採用摘要分類帳後，結帳計算表之編製，通常由管理摘要分類帳之人員任之。惟有須注意者，當編製時，應將總分類帳試算表列於摘要分類帳試算表之上，而成一合併試算表，然後在“調整分錄”欄中，爲借摘要分類帳貸總分類帳之分錄，使該兩帳戶互相抵銷，經抵銷後之合併試算表，即一如以前從總分類帳中製成之試算表，故其他部分之編製方法，與學者已習練過者，完全相合，不再贅述。

## 第二十章 會計憑證及傳票

本編以上各章，已將會計紀錄上處理商品購銷及現金票據之實務，為相當之闡述。讀者對於此等會計事項之紀錄方法，當可瞭解，但會計事項之記入帳冊，應有可靠之根據，以證明其事項之真實與正確，是所以使帳目之免於偽造或錯誤，且便日後之稽核也。此種記帳之根據，即為會計憑證。攷我國舊式商店對於各項會計憑證，向不重視；頗多於記帳後隨手放棄者，且有不需憑證而僅憑口述，即予入帳者，此實非良好之現象，應力予改革者也。

### 第一節 會計憑證概說

#### 第一項 會計憑證之來源

會計憑證者，證明會計事項發生之文件、單據也。就其製作者與本店之關係言之，可分為下列三類：

- 一、外來憑證 為凡由本店以外之人所製作，而交與本店之各項憑證屬之。
- 二、對外憑證 凡為本店所製作，而發交本店以外之人之各項憑證屬之。
- 三、內部憑證 凡由本店自行製存之憑證屬之。

商店一切對外會計事項，均應有外來憑證或對外憑證以資證明。此種憑證在以前各章均已有所陳述。如因購貨而收到售貨商號之發貨單、貨款收據、月結認帳單，因銷貨而收到之客戶定貨單、退貨單、借項通知

單、貸項通知單，因存款於銀行而收到之銀行結單，因帳款償還而收到之票據，均為本店之外來憑證。反之，因銷貨而製發之發貨單、貨款收據、月結認帳單，因購貨而製發之定貨單、退貨單、借項通知單、貸項通知單，因償還帳款而發出之票據，均為本店之對外憑證。其因內部需要而製存備查之憑證，如因商品購銷之管理而應用之請求購貨單、收貨報告單、存貨籤、商品盤存單；應用應付憑單制度時之應付憑單等，均屬內部憑證。凡此各項憑證，均為會計事項之原始憑證，應妥為保存，以備作將來之查攷。

。若干比較不甚重要之對外會計事項，有時無法取得外來憑證，或無需開立對外憑證。若遇此等情形，可由經手人開具憑明文件，以資證明。如店員因事出外所付之車資，事實上每難取得車資付訖之證件，此時即可由乘車人簽具“車資單”或“支款單”以資證明，此項單據之格式，各商店可按事實需要，自行設計，前文第十七章第二節所示之支款單，即其一例。

### 第二項 傳票之採用

在規模較小之商店，內部組織簡單、帳項亦少，通常即可以上述各種會計事項之原始憑證，作為其記帳之根據。但在規模較大之商店，大都採用分部辦事制度，通常分設購貨部、銷貨部、出納科、會計科等各司其事。但若干會計事項常與數部份之職務有關，故須經各部份多次之處理及記帳，方克竣事。倘使各部人員即憑上述原始憑證傳遞核閱，必將發生種種不便，蓋各種原始憑證之式樣、大小每不一致，且無相當空格可以加註應行記入之會計科目及金額，俾作為記帳之根據，又無各部主管人員核准簽字之地位，以表示其責任。因之在會計實務上，頗有將一會計事項之內容、金額、及應行記入之會計科目等項，編製一種憑單，傳遞於有關各部之主管及經手人員，俾可加以處理及核簽，並作為記帳之憑證。此種憑證，通稱之曰傳票。

## 第二節 傳票之應用

### 第一項 傳票之格式及編製方法

在應用傳票制度之商店，常將傳票分成下列三種：

(一)收入傳票 凡收入現金事項，應記入現金簿收方者，編製收入傳票。

(二)支付傳票 凡付出現金事項，應記入現金簿付方者，編製支付傳票。

(三)轉帳傳票 凡轉帳事項之應記入普通日記簿者，編製轉帳傳票。

若干轉帳會計事項之並有現金收入或現金支付之事實者，其傳票之編製方法，視其記帳方法而有不同。凡欲以虛收虛付制記帳，以轉帳之收付視為現收現付入帳者，可編製現金收入傳票及現金支付傳票各一張。若欲分別記入現金簿及普通日記簿者，則可分編現金傳票及轉帳傳票各一張，以便分別記入現金簿及普通日記簿。

傳票之格式初無一律，視各業之需要而定，然應符合下列條件：

(一)因傳票為記入帳冊之憑證，故其格式宜與帳冊格式相一致，使記帳時可增高工作效率。如記入現金簿收方所根據之現金收入傳票，其格式應與現金簿收方之格式略相一致，亦即其各欄之排列順序應與現金簿收方各欄之排列順序，大體相同，但亦不必強其每欄均須相同，以貽削足適履之議。

(二)傳票之目的，在表示有關各部人員業經傳閱承認，故必在傳票上備置有關人員表示責任，即簽名蓋章之地位。

茲例示傳票之格式及編製方法於次，以資說明。

#### 例 一

十二月一日 資本主李成投資下列各項，開設本店，於本日開始營業：

現金 \$ 2,200      商品 \$ 4,000      器具 \$ 1,800      房地產 \$ 12,000

## 收 入 傳 票

第 1 號

記入現金簿第 1 頁

中華民國 36 年 12 月 1 日

附單據 \_\_\_\_\_ 張

科 目	摘 要	類 頁	金 額
資本主李成投資	投資, 參見轉帳傳票 # 1	✓	\$ 2,200.00
	收 入 現 金		\$ 2,000.00

經理團 會計主任團 審核團 出納團 記賬團 製票團

## 轉 帳 傳 票

第 1 號

記入日記簿第 1 頁

中華民國 36 年 12 月 1 日

附單據 \_\_\_\_\_ 張

科 目	摘 要	類 頁	借 方 金 額	貸 方 金 額
現金	資本投資, 本日開始營業, 參閱收入傳票 # 1	✓	\$ 2,200.00	
商品			4,000.00	
器具			1,800.00	
房地產			12,000.00	
資本主李成投資				\$ 20,000.00
	合 計		\$ 20,000.00	\$ 20,000.00

經理團 會計主任團 審核團 記賬團 製票團

上例係開始營業時之投資紀錄, 依照記帳慣例, 宜將全部事項記入普通日記簿, 同時將現金收入部份, 記入現金簿, 故應分編收入傳票及轉帳傳票二種:

在應用傳票制度之商店, 所有補助分類帳之紀錄, 常逕由傳票過入, 而不經由日記簿過入, 蓋因傳票均為單頁, 以之分別記入日記簿及補助分類帳, 時間上並無衝突, 若欲於記入日記簿後同時自日記簿過入總分類帳及補助分類帳, 則簿記員之分工, 較為困難。且補助分類帳根據傳票記入, 而總分類帳則根據日記簿過入, 則如日記簿紀錄有誤, 仍

能於編製明細表時發現之，若總分類帳及補助分類帳雙方均根據日記簿過入，則日記簿之紀錄設有錯誤，雙方均將有同樣之錯誤，在編製明細表時，仍無由發現也。上示收入傳票及轉帳傳票中之類頁欄，即用以紀錄補助分類帳之頁數者。上列各科目均無補助分類帳，故類頁欄並不記有過帳之頁數。至收入傳票該欄，及轉帳傳票該欄現金一項中之“√”號，則係表示記入日記簿後，不必過入總分類帳者，即記入現金簿及普通日記簿時，兩簿類頁欄亦應同作“√”號，以免重覆過帳之意。至傳票各欄之編製方法，與現金簿及普通日記簿相同，毋庸贅述。

傳票編竣後，應即由製票員簽字或蓋章，並將所有附屬憑證用紙夾夾附於傳票之後，以免遺失，並於“附單據○張”欄中，填入所附單據之張數，收入傳票應即交由出納員蓋章（或簽字），再交覆核員於覆核無誤後簽字或蓋章，再請會計主任及經理或其他主管人員核閱蓋章；手續完畢，最後交由記帳人員紀錄入帳。記帳後，應由記帳人員將記入日記簿、現金簿或補助分類帳之頁數，分別填入傳票，並加蓋私章，予以保存。

例 二

十二月二日 顧客王強，昨日向本店購去之商品，內一部份因不合銷路，於本日退回，計價 \$50。

轉 帳 傳 票

第 2 號

記入日記簿第 1 頁

中華民國 36 年 12 月 2 日

附單據 1 張

科 目	摘 要	類 頁	借 方 金 額	貸 方 金 額
銷貨退回 應收帳款—王 強	退昨日銷貨一部份，因不合 銷路。	10	\$ 50.00	\$ 50.00
	合 計		\$ 50.00	\$ 50.00

經理印

會計主任印

審核印

記帳印

製票印

上例完全為轉帳性質，與現金之收付並無關係，故應作成轉帳傳票如上式。至於傳票上所附之單據一張，當為銷貨退回之通知單，如收貨部份另有收貨單者，自亦應隨附於後。

### 例 三

十二月三日 杜某還來現金 \$ 2,000，價昨日貨欠 \$ 2,071.50，尾數作訖。

<u>收 入 傳 票</u>		第 2 號
		記入現金簿第 1 頁
中華民國 36 年 12 月 3 日		附單據 1 張
科 目	摘 要	類 頁
應收帳款——杜某	12/2 貨欠實收 \$ 2,000 尾數 參見文井 1	11
	收 入 現 金	
		\$ 2,071.50
		\$ 2,071.50

經理團      會計主任團      審核團      出納團      記帳團      製票團

<u>支 付 傳 票</u>		第 1 號
		記入現金簿第 1 頁
中華民國 36 年 12 月 3 日		附單據 1 張
科 目	摘 要	類 頁
銷貨折讓	杜某價欠，尾數。參見收 井 2	
	支 付 現 金	
		\$ 71.50
		\$ 71.50

經理團      會計主任團      審核團      出納團      記帳團      製票團

上例為附有現金收入之轉帳事項，此種事項之記帳方法，本可有下列三種：（一）在現金簿內記收 \$ 2,000，在普通日記簿內記借銷貨折讓貨杜某（應收帳款）各 \$ 71.50；（二）在現金簿內記收 \$ 2,000，普通日記簿內記借現金 \$ 2,000 借銷貨折讓 \$ 71.50，貸杜某 \$ 2,071.50；

(三) 在現金簿內記收 \$ 2,071.50 同時記付銷貨折讓 \$ 71.50。上例所示,即依第三種方法編製者,若照第一種記帳方法,則應編成收杜某 \$ 2,000 之收入傳票一紙,及借銷貨折讓,貸杜某各 \$ 71.50 之轉帳傳票一紙;如照第二種記法,則應編製收杜某 \$ 2,000 之收入傳票一紙及借現金 \$ 2,000,借銷貨折讓 \$ 71.50 貸杜某 \$ 2,071.50 之轉帳傳票一紙。並於收入傳票之類頁欄,及轉帳傳票類頁欄現金一行內,各作一“√”號,以表示記入現金簿及普通日記簿後,均不必再過入總分類帳。前述資本主投資之例,即係採用第二種方法編製者。

例 四

十二月十日 本號前欠大達公司帳款 \$ 1,500, 本日付以現金 \$ 500 及三十天期本票一紙 \$ 1,000 清訖。

支 付 傳 票

第 2 號  
記入現金簿第 1 頁

中華民國 36 年 12 月 10 日

附單據 張

科 目	摘 要	類 頁	金 額
應付帳款——大達公司	償 12/4 貨欠,見轉, # 3	6	\$ 500 00
	支 付 現 金		\$ 500 00

經理 會計主任 審核 出納 記帳 製票

轉 帳 傳 票

第 3 頁  
記入日記簿第 1 頁

中華民國 36 年 12 月 10 日

附單據 2 張

科 目	摘 要	類 頁	借 方 金 額	貸 方 金 額
應付帳款——大 達公司	償 12/4 貨欠付三十天期 # 6 本票一紙另現款 \$ 500 見 支 # 2	6	\$ 1,000 00	
應付票據				\$ 1,000 00
	合 計		\$ 1,000 00	\$ 1,000 00

經理 會計主任 審核 記帳 製票

上例為帶有現金付出之轉帳事項，按照前示杜某償欠之例，似亦可分裂收入傳票及支付傳票二紙，即作成收應付票據 \$ 1,000，之收入傳票，及付應付帳款 \$ 1,500 之支付傳票各一紙，但其中收應收票據 \$ 1,000，在理論上似不盡妥善，故仍以分別編製轉帳傳票及支付傳票二紙，較為明晰。

### 例 五

十二月十二日 收到顧客張立交來十日貸欠 \$ 1,500。

		<u>收 入 傳 票</u>		第 3 號
				記入現金簿第 1 頁
		中華民國 36 年 12 月 12 日		附單據 1 張
科 目	摘 要	類 頁	金 額	
應收帳款——張立	還 12/10 貸欠	15	\$ 1,500.00	
	收 入 現 金		\$ 1,500.00	
經理團	會計主任團	撥核團	出納團	記帳團 製票團

### 例 六

十二月十四日 付本月份門市部房租 \$ 100。

		<u>支 付 傳 票</u>		第 3 號
				記入現金簿第 1 頁
		中華民國 36 年 12 月 14 日		附單據 1 張
科 目	摘 要	類 頁	金 額	
房租	本月份門市部房租		\$ 100.00	
	支 付 現 金		\$ 100.00	
經理團	會計主任團	撥核團	記帳團	製票團

以上二例，為簡易之現金收付事項，故祇須製成現金收入傳票或現金支付傳票即可。

由以上所舉各例觀之，可知現金收付傳票之格式及記法，與現金簿相同，轉帳傳票之格式及記法則與普通日記簿相同，蓋傳票既為記入帳冊之根據，其格式自不應與帳冊相差過遠，使記入帳冊時感覺不便也。

第二項 應用傳票後之記帳方法

傳票之編製方法已經說明，即當進而討論應用傳票後之記帳方法。上節曾述應用傳票制度後，各補助分類帳通常即根據傳票中之紀錄過入，故各張傳票內之紀錄，除應記入日記簿或現金簿外，其有關補助分類帳者，並應逕行過入補助分類帳。茲將上節各傳票分別記入現金簿、普通日記簿、並過入各補助分類帳，其式如下：

普通日記簿

中華民國 36 年

第 1 頁

記帳 月日	傳票 號數	會計科目	摘 要	類 頁	借方金額	貸方金額
12	1	轉1 現金	資本投資本店開始營業		\$ 2,200.00	
		商品			4,000.00	
		器具			1,800.00	
		房地產			12,000.00	
		資本主李成投資				\$20,000.00
	2	轉2 銷貨退回	退 12/1 銷貨一部		50.00	
		應收帳款—王強				50.00
10	轉3	應付帳款—大達公司	償 12/4 貨欠，付三十天期		1,000.00	
		應付票據	本票，另現款 \$ 500			1,000.00

應收帳款分戶帳

客戶 王 強

中華民國 36 年

帳戶第 10 號第 1 頁

記 帳 月 日	傳票 或 發票 號數	摘 要	借方金額	貸方金額	借 或 貸	餘 額

客戶 杜 某

中華民國 36 年

帳戶第 11 號第 1 頁

12	3	收2: 12/2 貸欠實收 \$ 2,000		\$ 2,071.50		
----	---	------------------------	--	-------------	--	--

客戶 張 立

中華民國 36 年

帳戶第 15 號第 1 頁

12	12	收3 還 12/10 貸欠		\$ 1,500.00		
----	----	---------------	--	-------------	--	--

應付帳款分戶帳

客戶 大達公司

中華民國 36 年

帳戶第 6 號第 1 頁

12	10	支2 償 12/4 貸欠	\$ 500.00			
	,,	轉3 ,, ,, 付三十天期票	1,000.00			

收 方  
第 1 頁現 金  
中 華 民

記 帳 月 日	傳票 或 發票 號數	會 計 科 目	摘 要	類 頁	金 額
12	1	收1 資本主李成投資	投資參見簿冊1		\$ 2,200.00
	3	收2 應收帳款——杜某	12/2 貸欠尾票 \$ 71.50		2,071.50
	12	收3 應收帳款——張立	還 12/10 貸欠		1,500.00

上示普通日記簿內之紀錄，即係根據轉帳傳票而記入者，現金簿收方之紀錄根據收入傳票而記入，現金簿付方之紀錄根據支付傳票而記入，應收帳款分戶帳及應付帳款分戶帳則根據紀錄收到應收帳款或支付應付帳款之各種傳票而運行過入。

應用傳票制度後，各項帳冊之格式，並無多大變動，所不同者僅須於現金簿及普通日記簿內加一“傳票號數”欄，在分戶帳方面則可將“發票號數”欄改為“傳票或發票號數”即可。至記帳方法，並無異點，毋庸贅述。

傳票製成後，或記入帳冊時，應予編號，是因防止遺漏散失，並予日後核查帳冊時以便利。此項編號方法，通常即可依記入帳冊之時序為標準。如：記入現金簿收方之收入傳票，即可依記入先後編“收1”“收2”“收3”等號，記入現金簿付方之支付傳票，則編成“付1”“付2”“付3”，等號，記入普通日記簿之轉帳傳票，則編成“轉1”“轉2”“轉3”，等號。以便記帳與保存。

第三項 傳票與記帳憑證

上節會述在規模較小之商店，帳項較少，通常即可憑各種會計事項之原始憑證，記入帳冊；此時，原始憑證即為憑以記帳之記帳憑證。在規模較大之商店，因事實上之需要而採用傳票，設置此種傳票之目的，原在便利傳遞核簽，憑以記帳，故亦為記帳憑證。惟採用傳票制度後，亦並

簿

付 方  
第 1 頁

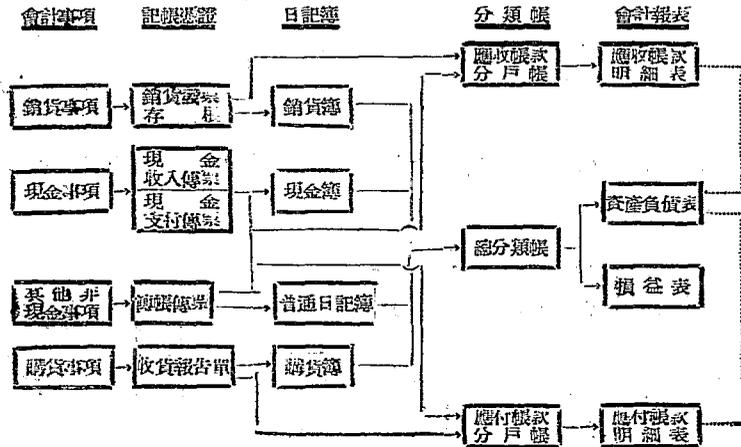
國 36 年

記 帳 月 日	傳票 號數	會 計 科 目	摘 要	類 頁	金 額
12	3	支1 銷貨折讓	社東積欠尾數		\$ 71.50
	10	支2 應付帳款—大隆公司	積 12/4 欠		500.00
	14	支3 房租	本月份門市部租金		100.00

非每筆帳項均須編製傳票，蓋若干原始憑證之內容，與傳票無大差異，且其憑證之大小一律，收發頻繁，若亦須為每一事項另編傳票一紙，不獨將增加不少工作，且對於紙張印刷等項亦將耗費不貲。此時，可將此項原始憑證，兼充記帳憑證，直接憑以記帳，不再另製傳票。例如銷貨發票每日開發頗多，在一般商店常佔其會計事項之最大部份，若必為每一發票另製傳票一紙，則手續之繁可以想見。此時我人即可根據銷貨發票存根記入銷貨簿，而免除另編傳票之繁。購貨亦即可憑收貨報告單，附同外來之發票、記入帳冊，不必另製購貨傳票。其應用應付憑單制度者，則現金支付傳票即可省却，而以應付憑單代用。故傳票制度之運用，全視事實之便利，固無一成不變之規律在焉。

#### 第四項 傳票制度下之簿記程序圖解

應用傳票制度後，記帳程序亦隨之而略有變動，學者試以下示簿記程序圖與本書第二編第十一章各圖比較參照，當能明瞭其主要區別之所在：



上圖為求簡明起見，未將會計事項之原始憑證列入。至記帳憑證、日記簿、分類帳、會計報表各項，各企業均可依事實酌為變通，自不必盡依此圖所示程序辦理。

第五項 收付式轉帳傳票之運用

依照以上各項所述方法，在傳票制度下，複雜會計事項之有現金收付者，每須分編二張傳票。且在若干企業設置特種日記簿後，普通日記簿之紀錄頗少，獨立設置一冊“普通日記簿”，殊非必要。因有在現金簿設置“轉帳”欄，以便將轉帳事項記入，並改稱“日記簿”，同時廢止原有“普通日記簿”者。茲示此項日記簿之格式於下：

第 頁				日 記 簿				第 頁					
年	傳票	會計科目	摘 要	類	現金	轉帳	年	傳票	會計科目	摘 要	類	現金	轉帳
月	日			頁	收入	收入	月	日			頁	具	支出

在上示格式中，原有借貸式轉帳傳票已不能適用，而應改成收付式轉帳傳票。茲將本節第一項內例一至例四各轉帳事項，分別製成“收付式轉帳傳票”如下：

轉 帳 傳 票 記入日記簿第 1 頁 第 1 號

收 方 中華民國36年12月1日 附單據 張 付 方

摘 要	類	金 額	摘 要	類	金 額
資本主李成投資		\$ 20,000.00	商 品		\$ 4,000.00
資本投資下列各項開設某			器 具		1,800.00
某商店於本日開始營業			房 地 產		12,000.00
現金		2,200.00	資本投資本日開始營業		
商品		4,000.00			
器具		1,800.00			
房地產		12,000.00			
現 金 支 出			現 金 收 入		2,200.00
合 計		\$ 20,000.00	合 計		\$ 20,000.00

經理 會計主任 核對 出納 記帳 製票

## 轉帳傳票 記入日記簿第 1 頁 第 2 號

收 方 中華民國36年12月2日 附單據 張 付 方

摘 要	類 頁	金 額	摘 要	類 頁	金 額
應收帳款——王強		\$ 50.00	銷貨退回		\$ 50.00
昨日銷貨因不合銷路退回 一部份			客戶王強退來因不合銷 路		
現金支出			現金收入		
合 計		\$ 50.00	合 計		\$ 50.00

經理 會計主任 審核 出納 記帳 製票

## 轉帳傳票 記入日記簿第 1 頁 第 3 號

收 方 中華民國36年12月3日 附單據 張 付 方

摘 要	類 頁	金 額	摘 要	類 頁	金 額
應收帳款——杜某	11	\$ 2,071.50	銷貨折讓		\$ 71.50
還 12/2 貨欠			杜某借欠尾讓		
現金支出			現金收入		2,000.00
合 計		\$ 2,071.50	合 計		\$ 2,071.50

經理 會計主任 審核 出納 記帳 製票

## 轉帳傳票 記入日記簿第 1 頁 第 4 號

收 方 中華民國36年12月10日 附單據 張 付 方

摘 要	類 頁	金 額	摘 要	類 頁	金 額
應付票據		\$ 1,000.00	應付帳款——大達公司		\$ 1,500.00
償大達公司 12/4 貨欠 付#6本票一紙			償 12/4 貨欠付三十天 期#6本票及現金\$500		
現金支出		500.00	現金收入		
合 計		\$ 1,500.00	合 計		\$ 1,500.00

經理 會計主任 審核 出納 記帳 製票

上例轉帳傳票第一號係假定收到資本主現款 \$ 20,000,即以其中 \$ 4,000 購入商品, \$ 1,800 購入器具 \$ 12,000 購入房地產,淨存現金 \$ 2,200。傳票第二號則假定收到應收帳款五十元,即以之支付銷貨退回時應付還之金額。傳票第三號假定收到應收帳款 \$ 2,071.50,並支付銷貨折讓 \$ 71.50。傳票第四號假定償付應付帳款 \$ 1,500,並以應付票據一紙換回現款 \$ 1,000。此種虛收虛付之記帳方法,通常稱之為“收付分錄法”或曰“現金分錄法”,而原有之記帳方法,則稱之曰“借貸分錄法”。

將上列各項傳票記入日記簿後,其式如 108及109 頁所示:

### 第三節 憑證代替帳簿之應用

考會計紀錄之目的,為編製會計報告,以供各方參閱應用,與表示債權債務之關係。一切會計紀錄應求其能達到此項目的,固不必論其記帳程序若何?祇須其紀錄與查核均無不便,即可。因之在企業規模日趨龐大,會計事項日見繁多之今日,頗有倡節省紀錄時間之議者,憑證代替帳簿之應用,即其中方法之一。茲就各種帳冊,分項敘述於下,舉一反三,是在讀者。

#### 第一項 普通日記簿之替代

上節第一項所示分錄傳票之格式,原與普通日記簿之格式無大區別。若將此種傳票按照其時日順序,彙置一處,或訂成一冊,則其內容,實與普通日記簿無甚區別,祇在形式上稍有差異,即日記簿每頁須併記若干事項之分錄,而每張傳票則祇記其每一事項之分錄耳。惟在實際上應用傳票以代替日記簿者,所有關於每一分錄之原始憑證,如附入傳票,合訂成冊,則卷帙繁重,翻閱或感不便,因而有時須將該項憑證,另行按照轉帳傳票之次序,編號黏存,俾便核對。

應用轉帳傳票代替日記簿者,所有過帳手續,可逕由轉帳傳票行

第 1 頁

日 記

36 年		傳票	會計科目	摘 要	類 頁	現金收入		轉帳收入	
月	日	號數				現金收入	轉帳收入		
12	1	轉 1	資本主李 成投資	投資下列各項開設 ××商店本日開始營業 現金 \$ 2,200 商品 4,000 器具 1,800 房地產 12,000		\$ 2,200.00		\$ 17,800.00	
	2	轉 2	應收帳款	王強退昨日銷貨					50.00
	3	,, 3	應收帳款	社某還 12/2 貸欠		2,600.00			71.50
	10	,, 4	應付票據	井6 付大達公司					1,000.09

之。所有過入總分類帳及補助分類帳之頁數，即可加註於傳票上類頁欄內，必要時並可分設“補助分類帳頁數”及“總分類帳頁數”二欄，一如日記簿之格式。此時分類帳各戶之頁數欄內，應填註轉帳傳票之號數，以代替日記簿之頁數。

應用轉帳傳票以代替日記簿者，自毋須再有日記簿之設置，記帳工作，自可減省若干。事實上自有特種日記簿之設置以後，普通日記簿中所有紀錄，已屬無幾，則以轉帳傳票裝訂成冊，代替普通日記簿之應用，當無不便。但在下列情形之下，此項方法，不能適用：

一、轉帳傳票，為數太多，不便過帳翻檢時：

二、各事項之原始憑證，必須附於傳票之後，一同保存，因之傳票裝訂成冊，卷帙繁重，不便翻檢時：

由是觀之，轉帳傳票之代用為日記簿，尚有限制。至於企業之會計制度中，本無轉帳傳票者，自不必專為代替日記簿之應用，而特為設置轉帳傳票也。

## 第二項 銷貨簿購貨簿之替代

簿

第 1 頁

36 年		傳票	會計科目	摘 要	類 頁	現金支出	轉帳支出
月	日	號數					
12	1	轉 1	商品	資本投資			\$ 4,000.00
		,,	器具	,,			1,800.00
		,,	房地產	,,			12,000.00
	2	,, 2	銷貨退回	王賜退貨			50.00
	3	,, 3	銷貨折讓	杜某欠尾讓			71.50
	10	,, 4	應付帳款	借 12/4 欠大德公司款		\$ 500.00	1,000.00

上文第十五章第二節所示之銷貨發票，其內容即係銷貨簿內所當記載各事項。若將此等發票存根（即其複本）按照時日順序，彙置一處或裝訂成冊，則亦可代替銷貨簿之應用，毋須再設銷貨簿，將繁重之銷貨紀錄，重抄一遍。此在銷貨次數極繁之商店，確可省去不少簿記工作。

按銷貨數額，應過入總分類帳內銷貨戶之貸方及應收帳款統制帳戶之借方，而其逐筆事項，更應過入應收帳款分戶帳各客戶之借方。是以我人設以銷貨發票代用為銷貨簿，則逐張發票存根之上，應設有填註應收帳款分戶帳頁數之空格，以便於過帳時，將各該帳戶之頁數填入。至於應收帳款分戶帳內，自應填註各張發票號數，以代替銷貨簿之頁數。至每日每星期或每月之末，再將該期內全數銷貨發票金額，加成總數，編製一轉帳傳票，一筆過入總分類帳銷貨帳戶之貸方，及應收帳款統制帳戶之借方，其銷貨之為現銷性質者，亦可據以與現金簿之記載相核對焉。

根據一期間之銷貨發票，計算銷貨總數時，常須有彙總表（Summary Sheet）之編製，以為編製轉帳傳票之根據。該項彙總表應註明該期間之起訖日期，發票起訖號數，除銷總數，現銷總數，及銷貨總數等項。該表可由銷貨部編製二份，以一份送交會計科，以為編製轉帳傳票之根據，一份則留銷貨部備查。茲例示此項匯總表之格式於後：

銷貨彙總表								第126號
銷貨起訖日期 中華民國 36 年 12 月 1 日起至 12 月 6 日止								
銷貨部份	發票起訖號數	賒銷總額 (借總收帳款)	現銷總額 (見現金簿記錄)	銷貨總額 (貸銷貨)	備註			
文具部	52314—87	\$ 11,284	30		\$ 11,284	30		
	52801—79	22,824	18		22,824	18		
	52504—78			\$ 1,238	50	1,238	50	
儀器部	71309—400			3,854	00	3,854	00	
	71401—23	24,180	00			24,180	00	
	13406—87	41,800	00			41,800	00	
圖書部	38061—89			2,848	59	2,848	59	
	38401—96	18,432	85			18,432	85	
合 計		\$118,521	33	\$ 7,941	09	\$126,462	42	
經 理 暨		營業主任暨		製表員暨				

以上已將銷貨簿以銷貨發票存根替代之方法，加以說明。現當進而說明購貨簿之替代方法。按銷貨與購貨之紀錄，如銷貨簿購貨簿之格式、記法、過帳方法等雖大體相同，但其原始憑證則截然不同。蓋銷貨之憑證為銷貨發票存根，事實上為對外憑證之存根。購貨之憑證則為收到客戶交來之發票，為外來憑證。對外憑證之格式，大小一律，以之彙訂、計算、保存、以至代用為帳冊，均無不便，但外來憑證則大小既不一律，格式又不一致，彙訂、計算、保存，既不便利，欲代用為帳冊更非所宜。若非另有內部憑證，以格式相同，紙張一律之方式以資記帳，則此項購貨簿不宜廢置。故購貨簿之替代，必須在內部有統一之格式時，方合實用。此項格式，由上文第十五章所述，當以收貨報告單為最佳，如無收貨報告單，則定單、購貨請求單等均不妨代用，但仍應以格式一律為原則。將某一期間各該憑證彙訂後加結總數，然後仿銷貨彙總表之格式，編一購貨彙總表，而由會計科憑以編製轉帳傳票，其方法與銷貨簿替代之方法同。

### 第三項 其他日記簿之替代

我人若將上述二例之原理，推廣其應用，則可將收據存根或收入傳票，裝訂成冊，以代替現金簿之收方，支票存根或支出傳票代替現金簿之付方，應付憑單代替應付憑單登記簿。但此種方法，在實施時，亦有種種之限制。即如單據種類甚繁，格式不一，且裝訂成冊，不便翻閱時，固仍以設置日記簿為宜。而如現金簿之必須隨時賴以計算庫存金額或銀行存款餘額者，亦必須有一種序時之帳簿紀錄，設完全以單據代替，亦必感覺不便也。

總之，以各種憑證代替原始簿之應用，近來雖日見通行，惟應以此項方法，是否確實足以便利記帳工作以為斷。如果記帳時間，未能十分節省，而廢除原始帳簿後，反將發生種種不便與錯誤，則其利益即不足以抵除其弊害矣。

### 第四項 補助分類帳之替代

上述三項，均為以憑證代替日記簿或特種日記簿之方法。惟在若干情形之下，補助分類帳之應用，亦可以憑證代替之，例如本書第十六章所述之應付憑單，其尚未付款之憑單與已付款之憑單，應分別保存。此項未付憑單，實際上即與商店之應付帳款分戶帳中未結清各戶之意義相同，已付憑單則與已結清各戶之性質相同，根據第十六章所述，在應付憑單制度下，應付帳款分戶帳可不設置之原則，是應付憑單事實上已代用為補助分類帳矣。此外在各業會計制度中，實用此項辦法者，尚多其例。則以事務繁複之企業，設不在其會計制度中實行節省工作之制度，其管理將極為困難故也。

根據以上所述，讀者可知簿記組織中，不僅可以日記簿之分割與分類帳之分組，以圖工作之便利，且可進一步利用各項憑證，以節省帳簿之紀錄，在工廠、銀行以及其他各種大規模之企業，應用此種方法者日見衆多。惟其實施方法，與各業會計制度之特殊設施，及其營業中之特

殊情形有關，故為“會計制度之設置”問題，當於專書中討論之，非本書所能詳述也。

### 問 題

1. 我國舊式商店對於各項會計憑證向不重視，其對於賬目之影響若何？試討論之。
2. 會計憑證之來源若何？試分別舉例說明各種會計憑證之性質。
3. 傳票制度在何種情形之下適用？並述其採用之理由。
4. 傳票可分幾種？各種傳票各應記入何項帳冊？
5. 轉帳事項而兼有現金收付時，應編製何項傳票？試舉例說明之。
6. 設計傳票時，應注意那幾點？
7. 應用傳票制度後，補助分類帳之紀錄，常經由傳票過入，而不自日記簿過入，何故？
8. 試述傳票之總製制度。
9. 傳票與記帳憑證二名詞，有何區別？
10. 應用傳票制度後，是否每一會計事項均須編製傳票？何故？
11. 試假定一中型商店，就其內部組織及可能發生會計事項之多寡，設計一應用傳票制度之記帳程序，並繪簿記程序圖以明之？
12. 以憑證代替帳簿，有何優點？有何限制？
13. 以轉帳傳票代替普通日記簿之方法若何？
14. 以銷貨傳票代替銷貨簿之方法若何？
15. 購貨簿可用何項憑證替代？其與銷貨簿有何不同。

### 習 題 七 十 二

試將下列各事項——作成傳票，其中轉帳傳票用借貸式，現金收入傳票及現金付出傳票之金額欄，設現金及銀行存款兩欄：

- (1) 資本主尤大成投資現金 \$ 3,000，開設大裕棉布號。
- (2) 將現金 \$ 2,000 存入上海國民銀行。
- (3) 自現金中撥付庶務員零用金 \$ 50。
- (4) 購入商品 \$ 760，當付現金 \$ 160 及支票 #1 \$ 600。
- (5) 銷售商品 \$ 276，當收現金 \$ 270，餘數票訖，款即存入銀行。
- (6) 取棉布一疋，作沙發套用，以成本 \$ 20 轉入費用戶。
- (7) 收到良如號貨款，計現金 \$ 160，及本票一紙面額 \$ 200，清償前欠。
- (8) 支付本月份職員薪金 \$ 100 內扣所得稅 \$4，實發 \$ 96。
- (9) 將上項代扣所得稅繳入國庫。

(10)資本主提去商品 \$ 60,現金 \$ 30.

### 習題七十三

1. 試將上題應用之轉帳傳票改用收付式,此項收付式轉帳傳票分設現金、銀行存款、及轉帳三金額欄,將上題各事項應編轉帳傳票部份,予以改編。
2. 將上項傳票記入現金簿,並編設“現金”“銀行存款”“轉帳”“合計”四金額欄。

### 習題七十四

1. 將第十七章總習題一自一月一日起至一月十六日止之各事項,編製收入傳票、支付傳票及轉帳傳票,傳票之格式可照本章所示。關於購貨及銷貨事項,均以原始憑證記入帳冊,不另編製傳票。關於以零用現金支付之事項,由零用現金出納員記錄,亦不必編製傳票。
2. 根據收貨報告單(在本題即各購貨事項)編製一月一日至十六日之購貨彙總表,並編製轉帳傳票。滙總表之格式,可參照第 110 頁銷貨彙總表之格式,自行設計。
3. 根據銷貨發票存根(在本題即各銷貨事項)編製一月一日至十六日之銷貨彙總表,並編製轉帳傳票。銷貨彙總表之格式,可自行設計。
4. 將以上所編傳票記入現金簿及普通日記簿。
5. 將現金簿及普通日記簿之紀錄,過入總分類帳。
6. 編製試算表。(如已作過習題一者,並可對照其數字是否相同,並考查其相同或不同之原因)。

## 第二十一章 內部牽制制度與會計規則

### 第一節 內部牽制制度之意義及效用

觀於以上各章所述，可知一商店之會計事務，極為繁雜。事務既繁，則會計上之錯誤或弊端，在所難免，而此項錯誤及弊端之結果，足以礙及企業之安全。為企業之發達與安全計，不得不謀所以預防之道。考會計上發生錯誤或弊端之原因，多由商店內部組織之不善，以及平時稽查之不嚴所致。於是內部牽制制度 (Internal check system) 應運而生。

所謂內部牽制制度者，一企業之各部人員所擔任之事務，手續上必須令其經過二個以上之部分，或二個以上之人員，使彼此間發生互相牽制之作用，因而使會計上之錯誤或弊端，得以自動檢證，藉得自行防止其發生之制度也。蓋每一會計事務之處理，在手續上必使其經過二個以上之部分。自縱剖面言之，至少經過上下兩級職員之手，使下級受上級之監督，專誠於事務之執行，而不敢有所玩忽。自橫斷面言之，至少經過彼此不相隸屬之兩部，使此一部之工作與紀錄，受另一部之工作及紀錄所牽制，而能自動發現其錯誤與弊端，不必待第三者之審查始能知悉。且內部牽制制度，不僅可以防止錯誤與舞弊之發生，即不幸而仍發生錯誤與舞弊，亦能早日發見，不致釀成大患。防止舞弊於未然，消弭錯誤於既發，乃內部牽制制度之二大效用也。

### 第二節 內部牽制制度之要點

內部牽制制度之制定，本視企業之性質及規模之大小而異。然其所應採之要點，則各商店大致相同。茲特將其逐項摘示於下，其中有一部分已散見以前各章，惟因其有連帶關係，故不嫌重複，仍一併列入：

**甲、關於現金出納上應規定之要點：**

1. 每日收入之現金，無論現幣、鈔票、本票、及支票，均須於當日或次日晨，悉數存入銀行。此項辦法，其利有二：既將收入款項之全數存入銀行，則支用時必須開具支票，現金出納員無法挪用現金，一也。銀行存款清單之存入欄中所記數額，應與現金簿之收入欄中所記數額相同，簿記員不能擅改帳簿上之記載，即帳簿上苟有錯誤，亦可與銀行結單調節而發現之，二也。

2. 攜款存入銀行，不可由經管現金出納之人員經手，須另由一人專責辦理之。因現款苟由現金出納員一人自收自存，則無從斷定其所存入者，是否為應存之數也。

3. 外部來信，須由收發員先行拆閱，其信中附有匯款者，須另行登記後，再送交經管現金出納人員記帳。有此兩重紀錄，可以互相防止錯誤與舞弊。

4. 收入現金時，應掣發收據，由主要職員與出納員簽字蓋印為憑。收據應編連續字號，裝訂成冊，並將存根保存備查。

5. 日常零用之付款，最好採用第十七章所述之定額預付制。預先提出一定數額之零用現金，另由一人經管，遇有零星費用，皆由此款中支付之。定期開帳報銷，再行補充之。由外界收入之小額現金，絕不可混入零用現金中，且無論何人，不得借用零用現金。

6. 每日所有付款，除零星用款外，均以簽發銀行支票為原則，支票之簽字或蓋章，須由主要職員為之。但支票及票根之開具及保管，應由現金出納員為之，以收互相監察之效。

7. 付出款項，須向收款人索取收據及發票等為憑。如事實上不能取得收據時，須由經手人聲敘事由，開單證明。

8. 現金出納員不可令其兼管分類帳或日記簿，蓋防其自行改竄數額也。

9. 現金簿之餘數，應常由審核員與手存現金數額互相對照；銀行存款數額亦至少每月查核一次，即製成調節表，與銀行結單相對照。

乙、關於購貨上應規定之要點：

1. 商品及其他物品之購入事務，應全由購貨部或採購貨品之人員專責辦理。各部如須購入時，應向該部或該專責人員提出購貨請求單，由該部或該專責人員作成定單，向售貨商定購。其訂明之價格，須得高級職員之核准。

2. 上項定貨送到時，應由收貨部或指定之收貨人員驗收，報告其實收之數量，購貨部或採辦貨品之人員，乃就此項報告與售貨商送來之發票核對。

3. 關於商品及其他物品，須備置關於存貨之紀錄，登記其收付數量或並記其價格，以統制手存之貨品。

4. 購貨退出時，應有完備之手續，如第十五章所述者是，以備將來向賣主要求扣除貨價時之根據。

丙、關於銷貨上應規定之要點：

1. 客戶寄來之定單，應於貨物配齊發出後，妥慎保存，以備稽核員之覆查。

2. 一切發票，於送交顧客之先，應由開具發票人員以外之人，檢核其所記載之數量，單價，及金額等，並與顧客之定單相對照，以免發生錯誤。

3. 直接經手銷貨之人員，不宜使其參與銷貨簿及銷貨客戶分戶帳之記帳事務，以防因舞弊而有改竄帳冊紀錄之情事。

4. 銷貨退同時，應有完備之手續，如第十五章所述者是，以備作將來結清帳款時扣除貨價之根據。

5. 關於銷貨折扣及讓價，應有曾經主要職員書面核准之憑證，以防銷貨員收帳員私情之減讓，及虛報減讓，而自取其貨價。

丁、其他有關牽制事項 內部牽制制度為會計管理之重要部份，凡有關會計之一切事項，欲求其管理之嚴密，必須酌量採用內部牽制之方法。除上述關於現金、購貨、銷貨之牽制制度而外，他如票據之收發、存貨之盤點、帳冊表單之覆核等，亦均應視事實上之需要，作若干內部牽制之規定。

雖然，內部牽制制度之運用，與企業範圍之大小有莫大關係。在資本宏偉、營業旺盛，內部組織龐大之企業機構，固可儘量採用內部牽制之原則，詳訂辦法，以資處理；在中等規模之企業，仍可按照此項原則，酌予規定。惟在人手不多，範圍狹小之企業，不僅無法儘量採用內部牽制之原則，且亦無迫切之需要。蓋內部牽制制度原為二部份或二人以上彼此工作上之牽制，其第一條件為僱用人員之增加，此在大規模之企業，負擔能力較高，自可不成問題，但在範圍狹小之企業，若亦欲徹底採用內部牽制制度，則增加人員增加費用，往往得不償失。故內部牽制制度之原則雖為會計管理上所應採用，要亦應視企業範圍與負擔能力之大小，方可酌定其實施之辦法與限度也。

### 第三節 內部牽制制度效用之限度

內部牽制制度之要點，已如上述，在實際上運用時，全賴當事者之因時制宜。惟社會上有兩種陋習，足以妨害內部牽制制度之實施。第一種為明知他人之舞弊，因無直接利害關係，故完全不加干涉，第二種為對於他人之舞弊，不特不加干涉，且因有利益可以分潤，故欣然參加。前者係一種消極態度，為我國社會上之普遍現象。此在個人方面，不揭陰私，免招怨尤，固不失為明哲保身之道。但為社會經濟全體着想，為整個企業利益着想，不能認為合理。在此種情形之下，內部牽制制度根本難於實施，自亦無效用可言。第二種情形，欣然參與舞弊，即朋比為奸。例如銷售貨物時，銷售人員與現金出納員秘密商定，從中竊取貨款。購貨

時，購貨部人員與售貨商互相勾結，浮報貨價。此類情事之預謀，多有周密之計劃，巧妙之實施。在此種通同作弊之情形下，內部牽制制度，縱能實施，亦往往不能充分發揮其效用。

由上述兩點觀之，內部牽制制度，如第一節所述，固有防止舞弊於未然與消弭錯誤於既發之效用，實亦不無相當之限度。但各項事務經過數人數部之手，互相督察，互相牽制，縱不能澈底防止錯誤與舞弊之發生，但必能使錯誤舞弊機會，相當減少，亦能使錯誤舞弊事實早日發見；此則不因上述兩種不良情形之存在，而受其影響也。

#### 第四節 通用之會計規則

欲使內部牽制制度能充分發揮其效用，最好能為各項會計事務之處理，即會計憑證之製作，帳冊之紀錄，表單之編製等工作，詳訂規則，俾企業各部人員，一致遵行。此等規則之內容，自應視各個企業之組織與營業情形而有不同，但大體仍屬一致。茲將商業上一般通用之會計規則，分類條列於下，俾作擬訂會計規則者之參攷。

##### 甲、關於會計憑證者：

一、凡會計事項發生時，應取得其原始憑證，以為根據。其無法取得原始憑證，或其憑證因故毀損、缺少、或失滅者，應由經辦及主管該事項之人員作成內部憑證，以資證明，而明責任。

二、繕製對外憑證時，應自留副本或存根，其所記載之內容要點，應與正本一致，不得參差。其因故將正本收回或註銷者，應將其正本粘附於原副本或存根上。若應收回或註銷之正本無法收回，或缺少者，應由經手人及負責人在副本或存根上加註不能收回，或缺少之原因，並簽章證明。

三、會計憑證通常可用為記帳憑證，但若干會計事項，因內部牽制上之必要，規定另行編製傳票者，應依第二十章所述手續，另編傳票，作

為記帳憑證。

四、會計憑證之保管，當視手續及查攷上之便利而定，或作為傳票附件，或另行依次編號粘存，或將同類憑證裝訂成冊，以便檢查，均無不可。但下列權利責任繼續存在之各項憑證，因須隨時查攷，應另行歸卷或分類妥為保存，以便隨時檢閱或提出，不宜附列傳票之後。

- (一)不動產憑證 凡土地所有權狀、田單、或土地執業證等表示土地所有權、地上權、永佃權、抵押權等一切權利證件等屬之。
- (二)押金單據 押金俗稱押櫃，為暫時支付之保證金，將來收回時，此項憑證仍應交出，故應另行保存。
- (三)暫付款暫收款單據 在結清暫收款或暫付款時，每須將其抽出取銷，故應接收到之先後，另行編號保存。
- (四)尚未失效之契約 如租地造屋之租地契約、房屋建築契約、房屋機器等之租賃契約、購貨銷貨契約、等一切未失效之契約皆是。
- (五)應收票據 依收到之先後編號，另行保存，或依到期先後分別保存，均無不可，以便到期時取出兌現。
- (六)其他權利及責任之契據 如商標權、專利權、版權、及政府給予其他權利之證件，及銀行存單、保險單、有價證券等重要權利之證據，或將來對外交涉需隨時提用之證件，均應另行保管，以便查攷。

五、傳票之編製，應以一個會計事項編製一張傳票為原則。

六、傳票應按日、按旬、按月或按期，並依其編號之順序，裝訂成冊。其編號裝訂，當以便利帳冊之紀錄與事後之查攷為主。

七、會計憑證之保存期間，依商業會計法（註）之規定，應於年度決

註：商業會計法公布於民國三十七年一月，但尚未定施行日期

算程序辦理終了後，保存十年。其不重要之內部憑證，得僅保存五年；但該法尙未定施行日期，故其在法律上之拘束力並不過強，僅在其他法律均無規定時，得以比照適用耳。至現行法中有關規定，均僅適用於特殊情形而不能普遍適用，茲不具述。（註）

#### 乙、關於帳簿表冊者：

一、主要帳冊中之日記簿及分類帳，至少應有一種爲訂本式，以防事後私自更換帳頁，但會計憑證全備者，不在此限。

二、凡當日應記之帳項，均須當日記載，不得延至次日，以防帳務之延擱。

三、會計科目及帳簿表單式樣既經規定，會計人員不得任意將其更改，如有應行增減更改之處，須事先經有權之主管員核准，方可實行。

四、帳簿傳票及表冊內之字樣，須繕寫清楚，不得草率；數字位置，排列整齊，不得參差，以便計算。

五、帳簿內記載之科目及其他事項，應與傳票之記載相符，不得增減；如傳票中有遺漏或不明瞭之處，應由原製票員補註清楚，然後記帳，以明責任。

六、各種補助分類帳餘數，或每戶餘數之和，每星期或每月應與總分類帳中統制帳戶之餘數核對，觀其是否相符。

七、凡人名帳戶，應載明其真實本名、住所，如爲共有或法人者，應載明其代表人之姓名住所。如爲財物帳戶，應載明其名稱、種類、價格、數量等。

八、紀錄時如有錯誤，應依下列方法更正之：

---

註：如現行公司法第八十七條有對於無限公司帳冊文件保存期限之規定，第二百七十四條有對於股份有限公司帳冊文件保存期限之規定；現行商業登記法第十六條，有對於商業帳冊表報及習信保存期限之規定等均是。

1. 帳簿表單內之數字，如遇繕寫錯誤，不得隨意沖改，應於誤寫之處，劃紅線二道，註銷更正，並須於更正處由記帳員或製表員蓋章證明之；記載事實錯誤時亦同，不得挖補刮擦，或用藥水消滅字跡。蓋不如此，則帳上苟有塗改之處，無從斷定其為故意或過失也。
2. 帳簿表格中之數字，無論錯寫幾位，不得僅將誤字更正，必須將全數劃線註銷，重行繕寫，並由記帳員或製表員蓋章證明。此條及下條之理由與上條同。
3. 帳簿表單內不應劃線之處誤劃之線，應於線之二端，作“×”之記號，並須於“×”之記號處，由記帳員或製表員蓋章證明之。
4. 帳簿內如有重摺兩頁，致有空白時，應於空白頁上，劃交叉紅線兩條，並由記帳員蓋章於中間交叉處證明之，以防止虛偽帳目之記入。

九、訂本帳簿既經開始紀錄，除更換年度或帳頁寫盡外，不得更換重記。其書寫錯誤者，應依上述辦法更正。年度終了時，帳冊後空白頁數不多者，下年度可另換用新帳簿。但應在舊帳簿最後一筆帳項之後一頁上，書明“自此以下作廢”字樣，並由關係人員蓋章證明。

十、總分類帳與補助分類帳，為查攷上之便利，應加目錄於首頁。  
(見次頁帳戶目錄)

十一、帳簿之啓用及人事之交接，應依下述手續辦理，以明責任：

1. 啓用帳簿時應填寫該帳簿首頁刊印之帳簿啓用表(見123頁)，詳細填列後，由經管帳簿人員簽名蓋章。
2. 每冊帳簿之末頁，應印經管人員一覽表(見123頁)，將經管帳簿人員之職名、姓名等項詳細記入，並加蓋印章。
3. 凡經管帳簿之人員，遇有變更時，應將各項帳簿，由原管



帳簿啓用表

帳簿名稱					
帳簿號數	第				號
總頁數	自第	頁至第	頁	共計	頁
啓用日期	中華民國	年	月	日	
署名蓋章	職別	姓名			(蓋章)

經營人員一覽表

本帳簿使用期間 自中華民國 年 月 日起至 年 月 日止

職別					
姓名					
蓋章					
接管日期					
交出日期					
備考					



## 問 題

1. 何謂內部牽制制度？
2. 內部牽制制度中，關於現金出納上應具之要點有幾？試略舉之。
3. 商店將每日收入之現金，悉數存入銀行，其利益若何？現金悉數存入銀行後，遇需用款項時，其支出現金之方法如何？又日常零星費用之支出方法若何？
4. 商店於購貨及銷貨時，應如何處理，方能避免錯誤，及防止舞弊之發生？
5. 應用內部牽制制度後，尚有發生弊端之可能否？試詳言之。
6. 會計憑證之保存方法若何？試詳述之。
7. 會計憑證之保存年限，現行法上有何規定？商業會計法之規定若何？其規定是否有效？並述其有效或無效之原因。
8. 全部帳冊均用活頁，均用訂本，或活頁與訂本參用，究以何種方式為適宜？試設該各種繁簡不同之會計組織，而申論之。
9. 試說明下列表式之設置目的及應用方法：  
一、帳戶目錄 二、帳簿啓用表 三、經營人員一覽表 四、帳簿目錄

## 第二十二章 寄銷會計

### 第一節 寄銷之性質

一商店因當地之貨價低落，銷路遲滯，或他埠獲利較多等原由，每將貨物寄交外埠商行，託其代銷，此種事項，謂之寄銷。凡寄出貨物，託人代銷者謂之寄銷人 (Consignor)。受人之貨，代人脫售者，謂之承銷人 (Consignee)。寄銷人稱其所寄出之貨物曰寄銷品 (Consignment-out)，承銷人稱其所收到之代銷貨物曰承銷品 (Consignment-in)。

寄銷人與承銷人之間，自應訂立契約，規定寄銷之貨品及方法，承銷人之職權與義務，佣金之計算方法，以及貨款匯解之日期等項，蓋以防止將來之爭執者也。就法律言，寄銷人雖將寄銷品發出，但仍握有該項貨品之所有權，承銷人收到承銷貨品後，雖實存此項貨品，但無貨品之所有權，入帳時不與其自有之商品相混。惟承銷人對於承銷品，應與其自有之商品，同樣妥慎保管，不得以其為非自有者，而予以歧視。

承銷人與普通所稱之代理人 (Broker) 或經紀人 (Agent) 有別，普通代理人或經紀人，不過介紹願主，或用本商人之名義，兜銷貨物而已，至其所銷商品，則直接由本商人寄交願主，並不經代理人或經紀人之手。承銷人則不然，不但可依照契約規定，用寄銷人或承銷人自己之名義脫售商品，且其所銷貨物，亦由承銷人寄交願主者也。

承銷人既將承銷貨品售脫，收到帳款後，即當為每一批之承銷品填具清單，詳列該批承銷品承銷各事項，並將除去代付費用及佣金後之餘款 (Net proceed)，依約匯交寄銷人；寄銷人收到上項清單及餘款後，應查驗其是否相符，而該批貨物之寄銷交易，亦隨寄銷人之查驗相符而告終。茲舉此項清單之格式於次，以備參考：

南京興隆雜貨店承銷京滬鐵路運來  
上海元芳水果公司第一次寄銷品報告清單  
民國二十三年十月二十五日

收到貨品						
十月十九日	蜜橘	250 籃	限價 \$ 4.20	\$ 1 050.00		
	檸檬	100 籃	4.40	440.00		\$ 1,490.00
銷 貨						
二十一日	蜜橘	100 籃	單價 \$ 4.50	\$ 450.00		
	檸檬	75 籃	4.40	330.00		
二十三日	蜜橘	150 籃	4.75	712.50		
	檸檬	25 籃	5.00	125.00		\$ 1,617.50
應 扣 款 項						
	代付運費及車力			\$ 50.00		
	佣金 5%			80.88		\$ 130.88
	滙上之餘款數額					\$1,486.62

## 第二節 寄銷人之記帳

寄銷人於發出貨物時，有兩種記帳方法，茲分述如下：

（第一法）寄銷人於發出貨物時，在日記簿內，借寄銷品帳戶，貸購貨帳戶，其借貸兩方金額，即係該項寄銷品之原價，其分錄如下：

寄銷品	\$ 000.00
購貨	\$ 000.00

上項分錄之用意，所以將寄銷品，從購貨帳中劃出，藉以分別計算其損益者也。雖然，如一商店託人寄銷商品，只有一家或一次者，採用上法分錄，固無不可。但若同時寄銷之商行不止一家，則為分別計算各家寄銷品之損益，及隨時查考各家之寄銷情形起見，應於寄銷品之上，附

列商家名稱，如下例所示：

寄銷品——某某號	\$ 000.00
購貨	\$ 000.00

如委託一商行寄銷之次數甚多，則為分別計算歷次寄銷品之損益實數，以查驗某地某號某時之寄銷品，利益如何，俾確定銷售政策時有所依據，則應註明某某號第幾次寄銷品字樣，如下例是：

寄銷品——某某號第一次	\$ 000.00
購貨	\$ 000.00

至於因某次寄銷品而支出之各項費用，應即借入該次寄銷品戶，將來收到承銷人之報告清單後，應將銷貨數額，貸入該次之寄銷品戶，同時將承銷人所代付之各項費用及承銷人之佣金，借入該戶，其差額則借入某某承銷人或現金帳戶；過帳後該寄銷品戶之差額，即表示此項寄銷品之淨損益額，如係貸差，表示利益，借差則表示損失，此項損益，應即轉入寄銷品損益科目，而於期末將該戶之結數，轉入“損益”帳戶中，如寄銷次數過多，自可專設一寄銷品分戶帳，依照承銷客戶或承銷客戶及承銷次數，分別設立帳戶，而於總分類帳中，設“寄銷品”統制帳戶以資統制。

（第二法）寄銷人於其貨物發出時，在日記簿中應作之分錄，與上法稍有不同。其貸方科目非為購貨，而為寄銷，其分錄如下：

寄銷品	\$ 000.00
寄銷	\$ 000.00

上列分錄之用意，係一種備忘（Memorandum）性質，其借貸兩方之金額，即係該項寄銷品之發票價額。至於因寄銷商品而支出之各項費用，則記入普通費用帳戶之借方，而不記入寄銷品帳戶內。將來收到承銷人之報告清單後，以銷貨總數或淨數記入銷貨帳戶之貸方，收到之現金數及承銷人代付之費用，則均記入現金帳戶及開支帳戶之借方。同時應即將最初（借）寄銷品（貸）寄銷之備忘分錄（Memorandum entry），

互相對轉沖銷，因此時商品業已售出，而記入銷貨帳中矣。此法係將寄銷品與普通銷貨混合記載，故寄銷上所發生之損益，不能單獨計算。在實際應用時，究宜採用何法，要視商店是否須將寄銷品之損益，單獨計算，以為斷也。

設本章第一節上海元芳水果公司寄銷品之成本為 \$ 1,362.50 於十月十八日發貨時，曾付出車力 \$ 15，又保險費 \$ 25。茲依上述兩種方法，分示該公司於發貨時之分錄如下：

## ( 第一法 )

10/18	寄銷品——興隆雜貨店第一次	\$ 1,362.50	
	購貨		\$ 1,362.50
,,	寄銷品——興隆雜貨店第一次	40.00	
	現金		40.00
	車力 \$ 15，保險 \$ 25		

設前列報告清單及匯票、係於十月二十七日收到，則收到時應即為下式之分錄：

10/27	寄銷品——興隆雜貨店第一次	\$ 130.88	
	現金		1,486.62
	寄銷品——興隆雜貨店第一次	\$ 1,617.50	

上項分錄係假設同時收到報告清單及款項而言，如十月二十七日僅收到報告清單，而款項則於十月三十日收到者，其分錄應改如下示：

10/27	寄銷品——興隆雜貨店第一次	\$ 130.88	
	應收寄銷賬款——興隆雜貨店		1,486.62
	寄銷品——興隆雜貨店第一次	\$ 1,617.50	
10/30	現金	\$ 1,486.62	
	應收寄銷賬款——興隆雜貨店		\$ 1,468.62

上項分錄中應收寄銷帳款一帳戶，應於分類帳中另行設立，蓋所以別於普通銷貨帳款也。至各客戶之細數，則或另設應收寄銷帳款分戶帳，或於前述寄銷品分戶帳內設立專欄以紀錄之，均無不可。上項分錄過帳後，“寄銷品——興隆雜貨店第一次”一戶中，表示貸差 \$ 84.12，

即為此次寄銷之利益數額，當轉入寄銷損益帳戶，分錄如下：

10/30	寄銷品——興隆雜貨店第一次	\$ 84.12	
	寄銷損益		\$ 84.12

期末寄銷損益帳戶所表示之差額，即為某期內歷次寄銷之損益結數，此項差額，亦應結轉於期末之損益帳戶，俾結算一期之損益。

(第二法)

10/18	寄銷品——興隆雜貨店第一次	\$ 1,490.00	
	寄銷		\$ 1,490.00
，，	寄銷費用	40.00	
	現金		40.00
10/27	寄銷費用	130.88	
	現金	1,436.62	
	銷貨		1,617.50
，，	寄銷	1,490.00	
	寄銷品——興隆雜貨店第一次		1,490.00

如興隆雜貨店之報告清單，依照上例假定，係於十月二十七日收到，款項係於十月三十日收到，則祇須將上列十月二十七日第一分錄中之現金，如前第一法所示，改為“應收寄銷帳款”並於十月三十日另作收到現金之分錄即可。

上例“寄銷品”與“寄銷”兩帳戶，原係備忘紀錄之性質，事實上即予省略，亦無不可，但仍應設置關於寄銷之備忘帳冊予以紀錄，俾作以後不時查考之需。

### 第三節 承銷人之記帳

承銷人於收到寄銷人所發來之承銷品後，應在日記簿內，根據寄銷人所開之發單數目，用借承銷品貸承銷之分錄入帳，此兩帳戶，不過係備忘性質，儘可省略不記；至於承銷人代付各項費用及賣出貨物等事項，則應借入或貸入寄銷人往來戶。承銷品完全售脫，各項費用亦悉數

付清後，寄銷人往來戶所示之貸差，即承銷人欠付寄銷人之帳款，應按照契約，於收到現款後，匯寄寄銷人，而於日記簿內，作借寄銷人往來貸現金如數，以清結寄銷人往來帳戶。至收到承銷品時所記之備忘紀錄，即承銷及承銷品兩戶，則應於繕具報告清單時對轉以清結之。

茲根據上例，示明承銷人之記帳方法如次：

南京興隆雜貨店收到上海元芳水果公司發來之承銷品時，應為分錄如下：

10/19	承銷品	\$ 1,490.00	
	承銷		\$ 1,490.00

代付運費及車力時之分錄：

10/19	寄銷人往來——元芳水果公司	50.00	
	現金		50.00

售出承銷品時之分錄：

10/21	應收帳款	780.00	
	寄銷人往來——元芳水果公司		780.00
10/23	應收帳款	837.50	
	寄銷人往來——元芳水果公司		837.50

提出佣金並結束承銷帳戶時之分錄：

10/24	寄銷人往來——元芳水果公司	80.88	
	佣金收益		80.88
10/24	承銷	1,490.00	
	承銷品		1,490.00

將所收帳款匯交寄銷人時之分錄：

10/27	寄銷人往來——元芳水果公司	\$ 1,486.62	
	現金		\$ 1,486.62

上列分錄過帳後，關於寄銷之各帳戶，即完全平衡清結，僅佣金收益戶，尚表示 \$ 80.88 之貸差，此項收益，應於期末結轉於期末之損益科目，而列入損益表中。

一商店之承銷事項，設次數甚多時，可仿上述寄銷之例，將“承銷”一戶，按客戶及次數，分別設置若干帳戶，例示如下：

10/19	承銷品	\$ 1,490.00
	承銷——元芳水果公司第一次	\$ 1,490.00
10/24	承銷——元芳水果公司第一次	\$ 1,490.00
	承銷品	\$ 1,490.00

此時自可為承銷各戶另設分戶帳，而以“承銷”帳戶作為統制帳戶。

#### 第四節 存貨之處理

本期內寄銷人所發出之寄銷品，在期末結帳時，尙未售出或僅售出一部份，則此項尙未售出之寄銷品，亦應列入資產負債表之存貨項下，因寄銷品在未售出前，其所有權仍屬諸寄銷人也。至此項寄銷品盤存之價格，除購貨成本外，所有寄銷時支付之各項費用，如運費，稅捐等項，亦不妨加入成本計算。在寄銷人對於寄銷品之紀錄，採用第二種方法記帳時，寄銷品與寄銷二科目，均可不必列入資產負債表中，因此項寄銷品已包括於存貨項下也。至承銷人於期末結算帳目時，務須特別注意，不得將承銷品，與其自己之商品，同列入存貨帳戶，換言之，即承銷品不得視作承銷人之存貨也。

#### 問 題

1. 試解釋下列各名詞：  
寄銷人 承銷人 代理人 寄銷品 承銷品 佣金
2. 承銷人，自接到寄銷人運來貨物，至開出寄銷清單為止，其對於寄銷之處理手續若何？
3. 寄銷人對於全部寄銷事項所應為之分錄如何？試詳舉之。
4. 承銷人對於全部承銷事項所應為之分錄如何？試詳舉之。
5. 寄銷人及承銷人，發出及收到貨品時，有時不予入帳，僅在補助簿上加註一筆，有時則記入主要帳冊內，此兩種方法之內容如何？讀者試就個人之意見，加以批評。

6 結帳時在承銷人處之承銷品，倘未完全售出，而有存貨時，則寄銷人及承銷人雙方對於此項存貨，各應如何處理？

### 習題七十五

上海合興腳踏車行，於十月一日，以其本行自製之飛馬牌腳踏車 250 輛，車胎 200 付，由輪船運赴漢口，委託該地仁和車行照市場價格代運銷售，當付車力及運費 \$ 150，漢口仁和車行於十月五日收到此項承銷品，並於當日代付運費 \$ 40，稅捐 \$ 350。此項承銷品，經漢口仁和車行，於十月十日，十一日，及十五日分三次除銷，計第一次銷於利泰源腳踏車 152 輛，每輛實價 \$ 90，車胎 70 付，每付實價 \$ 11.15。第二次銷予誠信號腳踏車 70 輛，每輛實價 \$ 93，車胎 100 付，每付實價 \$ 11.50。第三次銷予同順和腳踏車 28 輛，實價 \$ 89.75，車胎 30 付，每付實價 \$ 10.95。仁和車行並於十月十五日代付棧租 \$ 20，放出棧款中，有折讓計 \$ 60.00（誠信號），並照契約規定，應扣佣金計為銷貨淨額之 3%。（依銷貨總額減去折讓之淨數計算）

承銷人當於十月二十日發出清單，並將餘款如數匯出。

(甲)試代承銷人作成承銷事項之必要分錄。

(乙)若承銷人於十月二十日發出清單，而於十月三十一日匯出款項，試作成承銷人此時應有之分錄。

### 習題七十六

根據前述各事項，并假定腳踏車之成本為每輛 \$ 75，車胎成本每付 \$ 10.50，承銷人之清單及款項，於十月二十五日同時收到。試按照本章所述之二種方法，為寄銷人作成全部寄銷事項之必要分錄。若寄銷人於十月二十五日收到清單，而於十一月四日收到匯款時，試為寄銷人作必要之分錄。

### 習題七十七

南京利泰號與天津森源號間之寄銷事項如下：

二十三年

- 一月十七日 南京利泰號，運送貨物至天津森源號，託其代銷，計成本價格 \$ 5,000，寄銷時規定須在 \$ 5,600 以上之價格銷售，利泰號當付運費 \$ 212.76，保險費 \$ 45.80，車力費 \$ 30。
- 二十四日 天津森源號收到此項貨物，當代付車費 \$ 25 堆棧費 \$ 28。
- 二十五日 除銷予萬盛公司 \$ 1,317.28。又現售 \$ 112.87。
- 二十六日 除銷予永利號 \$ 1,487.34。又現售 \$ 201.17。又昨日除銷貨物，折讓

§ 44.29。

二十八日 驗銷予林成記 \$ 1,687.89。

三月三日、森源號承兌利泰號所出承兌後三十天期之滙票一紙，票面 \$ 1,000。

，， 收到萬盛公司付來貨款。

五日 林成記付來貨款，照除現扣 1%。

，， 利泰號收到森源號承兌滙票。

九日 驗銷予秦文記 \$ 927.63。

十日 森源號繕具清單一紙，寄交利泰號。按照銷貨淨額扣除佣金 5%，其餘全數由中國銀行滙交利泰號。

十二日 利泰號接到森源號寄來之清單及貨款。

試作下列各項：

(甲)代森源號作成承銷清單寄交利泰號。

(乙)代利泰號作成各種必要分錄(應用第一法第二法均可)。并假定寄銷貨品中 85% 業已售出，試為利泰號結算寄銷品損益。

(丙)根據乙項之假定，代森源號作成必要之分錄。

寄銷人對於存貨之估價，如用第一法，則以商品原價加雙方(寄銷人與承銷人)所有費用以計算之。如用第二法，則為便利計算起見，所有費用，一概記作“費用”科目，祇以商品之原價計算可也。承銷人方面，一律以原價加代付各項費用計算之。惟雙方對於銷貨折扣及折讓，均不作為費用。

## 習題七十八

上海源盛號於三月一日以綢 377 疋，每疋 \$ 52.00，布 200 疋，每疋 \$ 10.50，由火車運赴濟南，託該處德茂商店代為銷售，當付車力及裝卸費 \$ 25，保險費 \$ 35。德茂商店於三月五日收到此項承銷品，並於當日代付運費 \$ 100 車力及稅捐共 \$ 195。此項承銷品，係於三月七日、八日，及十二日分三次驗銷，計第一次銷綢 152 疋，每疋 60.00，布 70 疋，每疋 \$ 11.75，第二次綢 90 疋，每疋 \$ 62.00；布 100 疋，每疋 \$ 11.50；第三次綢 135 疋，每疋 \$ 59.50；布 30 疋，每疋 \$ 10.80；德茂商店於三月十二日代付棧租 \$ 20，并照扣去佣金計銷貨總額之 3% 計 \$ 750.87，開具清單，報告源盛號。源盛號於三月十六日收到報告清單，三月二十五日收到現款 \$ 23,960 短少之數，係顧客扣去之尾數，試就以上各事項為寄銷人作成必要分錄。

## 第二十三章 分期付款銷貨會計

### 第一節 分期付款銷貨之性質及其記帳方法

分期付款銷貨 (Sales on installment payments), 為允許顧客分期付款之一種銷貨, 即銷貨者應付之貨款, 不必一次付清, 而可以分為若干期, 按期繳付。採行此種銷貨方法者, 多屬貨價較鉅之消耗用品, 如汽車、樂器、鋼琴、傢具及鉅量之書籍等是。經營此類事業之商店, 以商品之貨價較鉅, 欲使購者一次付足, 在私人資力之不充者, 未免感覺困難, 或因此而捨棄原意, 不復購置。故為推廣營業並為購買者便利起見, 乃定分期付款之辦法。如是則經濟不甚充足者, 可以賴其每月之收入, 分期償付, 從容籌劃。在購貨者可不致因一時經濟之支絀, 捨棄其購買之慾望; 在商店則可用以招來顧客, 增進營業, 實一舉而兩得也。

分期付款銷貨之特點, 在顧客不能按期償付貨款時, 通常契約上均規定出賣人得將所售貨品收回。故商店對於此類銷貨事項, 多不與普通銷貨相混, 而在帳上分別予以紀錄。舉例如下:

設立信汽車公司售與李德記汽車一輛, 計價 \$ 8,000, 先付貨價 \$ 2,000, 餘款分六個月拔付, 每月 \$ 1,000, 則其分錄如下:

(1) 應收分期付款帳款	\$ 8,000	
分期付款銷貨		\$ 8,000
(2) 現金	2,000	
應收分期付款帳款		2,000

此後顧客按月付款予公司時, 其記帳均與上列第二分錄相同。

分期付款銷貨成交時之記帳, 須視出賣人計算分期付款銷貨利益之方法而有不同, 上列分錄方法為其最簡單者, 此外尚有其他方法, 俟於第三節中述之。

## 第二節 貨款延付或停付時之記帳

分期付款銷貨之付款，多有定期，顧客必須遵守，按期照付，苟到期不付，商店得將貨品收回，而沒收其已經償付之貨款，此通例也。然商店為推廣營業，常於期款到期後，並不即將貨品收回，而婉催顧客籌付，以期博得顧客之好感。蓋分期付款契約失效，商店雖得收回貨品，但此種貨品都係奢侈之消耗用品，一經使用，價值上之折舊極鉅，即使收回，貨品之價格是否足以抵償未付之期款，是一問題。顧客之期款到期，既不能照付，則商店之應收分期付款帳款將有變成壞帳之虞。商店為求其資產負債之確實起見，對於此種到期不付之帳款，應從應收分期付款帳款中劃出，另立一“延付分期付款”(Delinquent installment)帳戶以處理之，如前例李德記第三期貨價 \$ 1,000，到期未能照付，則在立信公司方面，應為分錄如次：

延付分期付款	\$ 1,000
應收分期付款帳款	\$ 1,000

延付貨款經催收後，顧客照付時，則為借現金貸延付分期付款之分錄可矣。若雖經催收，而仍不依期繳付者，則商店惟有酌量實際情形，將該項貨品收回，估計其現價以抵償未付之貨款。今設前例李德記第三期貨款 \$ 1,000，延不照付，立信公司已將汽車收回，估計其現價為 \$ 3,500，則應為分錄如次：

分期付款銷貨退回	\$ 3,500
應收分期付款帳款	\$ 2,500
延付分期付款	1,000

## 第三節 分期付款銷貨利益之計算

分期付款銷貨利益之計算，為分期付款銷貨會計中最重要之問題。據一般會計學者之主張，計算此類銷貨之利益，約有三種方法，述之如

次：

一、於每次銷貨成交時，即將該項銷貨上所應得之全部利益，完全作為收益。

二、每次銷貨上所應得之利益，不即完全作為本期之收益，而俟全部貨款付清後，始轉作收益。

三、將每次銷貨上所應得之利益，按每期之付款比例，轉作該付款期間之收益。

採用第一法者，例如售與李德記之汽車，原價為 \$ 6,500，其所獲利益共應為 \$ 1,500，於汽車出售成交時，即將該 \$ 1,500 視為公司之收益，其分錄與第一節所述之第一分錄同，即：

應收分期付款	\$ 8,000	
分期付款銷貨		\$ 8,000

今假定李德記之貨款，均係按期照付，則結帳時吾人祇須將銷貨成本帳戶之差額，與分期付款銷貨帳戶之餘額相比較，即可計算分期付款銷貨之毛利，如果分期付款銷貨之成本為 \$ 6,500，以之與銷貨帳戶餘額 \$ 8,000 相比較，則毛利為 \$ 1,500。至於銷貨成本與銷貨帳戶之結算，與本書以前各章所述者相同。

此法在記帳方面，極為簡單。惟對於營業利益之計算，未免失之過誇。蓋分期付款之銷貨，付款期限每較長久，且其貨款之延付或停付，實較普通之應收帳款為多見。在顧客停付貨款以後，幸而能收回貨品，尚可獲得相當之補償，然收回之貨品，因其已屬舊貨，故其價值普通多不足抵償未付之款額，而昔日所獲之利益，乃因此受其影響。苟遇貨款停付以後，無從尋覓顧客之所在；或收回之費用殊巨，收回之舊貨已所值甚微，反有不值得而放棄其收回權者，則其影響於昔日之利益者尤大。故商人為穩健計，極少採用此法者。

採用第二法者，於貨品出售成交時，將全部利益，先轉入一“遞延利

益”帳戶 (Deferred profit account)，俟貨價付清以後，始將所獲利益，由遞延利益帳戶轉入分期付價銷貨帳戶或損益帳戶內，視為還清貨款一期內之利益。譬如前例，售與李德記之汽車，其原價為 \$6,500，當貨品成交時，其分錄應改如下式：

(1) 應收分期付價帳款	\$ 8,000	
分期付價銷貨		\$ 6,500
遞延利益		1,500
(2) 現金	2,000	
應收分期付價帳款		2,000

李德記償清貨款時，乃用下列分錄，將“遞延利益”轉入“分期付價銷貨”或“損益”帳戶：

(3) 遞延利益	\$ 1,500	
分期付價銷貨(或損益項目)		\$ 1,500

此法雖能矯正上法之弊，然過分穩健。其弊與第一法相較，雖其方向相反，而其過猶不及之程度，則相同也。

上述第一、第二兩法，一則過於樂觀，一則過於保守，故均為吾人所不取，普通一般商店所採用者，多屬第三法。即將所獲利益，按每期之付款比例攤轉之，譬如前例，如以第三法記帳，則其應有之分錄如次：

(1) 應收分期付價帳款	\$ 8,000	
分期付價銷貨(或銷貨成本)		\$ 6,500
預計分期付價銷貨利益		1,500
(2) 現金	2,000	
應收分期付價帳款		2,000
(3) 預計分期付價銷貨利益	375	
分期付價銷貨利益		375

當貨品成交時，其所獲利益 \$ 1,500，先記“預計分期付價銷貨利益”(Estimated profit on installment sales account)帳戶，如第一分錄式是。在所收 \$ 2,000 之現款中，實包括所獲利益在內，故上述

第三分錄式，按所收 \$ 2,000，求出其所實獲之“分期付款銷貨利益” (Realized profit on installment sales)  $\left(\frac{1,500}{3,000} \times 2,000\right)$  \$ 375，從“預計分期付款銷貨利益”轉入損益帳戶，作為公司之收益，此後顧客每期交付貨款，其分錄均與上列第二及第三兩分錄式相同，茲不再贅。

但此種方法，有一缺點，即在每期收款時，欲計算其實獲利益，事實上未免過煩。故有採用平均率 (Average ratios)，而於每年結帳時一次求出其實獲利益者。例如貨款分作三年三十六期付還，則其銷貨利益，亦以三年分配，每年應得實獲利益三分之一是也。惟用此法，每年之比率仍難盡同，因每年所收之貨款，未必盡為本年之“應收分期付款帳款”，或有以前各年之帳款在內。故每年之“應收分期付款帳款”與“預計分期付款銷貨利益”二帳戶，乃不得不逐年分戶記載。例如立信汽車公司在民國二十二年度共收到分期付款帳款 \$ 450,000，內有 \$ 50,000，係二十一年度之帳款。查二十一年度之分期付款銷貨成本共 \$ 312,000，預計利益共 \$ 288,000；二十二年之分期付款銷貨成本共 \$ 440,000，預計利益共 \$ 360,000，則本年應獲之分期付款銷貨利益，可用下列方法計算之：

年 度	銷貨成本	預計分期付款 銷貨利益	毛利率	銀款收入	利益額	成本額
民國二十一年	\$312,000	\$ 288,000	48%	\$ 50,000	\$ 24,000	\$ 26,000
民國二十二年	440,000	360,000	45%	400,000	180,000	220,000

至其應為之分錄則如次：

現金	\$ 450,000
二十一年應收分期銀款	\$ 50,000
二十二年應收分期銀款	400,000
二十一年預計分期付款銷貨利益	24,000
二十二年預計分期付款銷貨利益	180,000
分期付款銷貨利益	204,000

在採用分期付款銷貨時，收回貨品，或顧客停付貨款不知去向，實

爲常有之事。商店雖因分期付款銷貨之推行而增進營業不少，然因此所受之壞帳損失，則較普通銷貨爲大。故商店於結帳時，對於壞帳損失準備之提存，必須特別增高其比率，以免將來因壞帳過多，而累及營業之基礎也。其提存率之多少，一如普通銷貨之壞帳損失準備，初無一定之標準，在我國則此種銷貨方法，尙不多見，故亦無從估計。據英美會計學者之意見，大致以百分之二十至三十爲合度。故其銷貨之毛利率，亦不能不提高也。至其精確之比率，則須視各業之營業情形及其歷史以爲斷，是在採用此種銷貨制度之當事者，自行酌定耳。

### 問 題

1. 何謂分期付款銷貨？此種銷貨應與普通銷貨劃分記帳，何故？
2. 分期付款銷貨之貨款，延付或停付時？其分錄如何？試舉一實例以明之。
3. 試列舉計算分期付款銷貨利益之三種方法，並比較其優劣。
4. 採用平均率以計算分期付款銷貨之利益，其利弊若何？
5. 分期付款銷貨上所謂提置之壞帳準備？較普通銷貨上之壞帳準備爲大，何故？又其所定之百分率，應爲若干，方稱合度？

### 習題七十九

同昌車行於六月一日，以價值 \$ 1,000 之機器腳踏車一輛出售，其賣價爲 \$ 1,250，當於成交時先付貨款 \$ 150，其餘 \$ 1,100 則分爲十一個月交款，計每月應付 \$ 100。不料強客履行付款僅二個月後，即不復交款，雖經一再催促，亦屬無效。故同昌車行於十一月一日即將原擬蓋腳踏車收回，但估價價值 \$ 300。

試作必需之分錄，藉以紀錄以上各事項之事實。

### 習題八十

設某商店於民國二十六年年底，共收到分期付款銷貨帳款 \$ 675,000，內中計 \$ 500,000 爲民國二十六年之分期付款銷貨，其餘 \$ 175,000，則爲民國二十五年之分期付款銷貨。至民國二十六年及二十五年之分期付款銷貨總額及銷貨成本如下：

年 份	銷 貨 總 額	銷 貨 成 本
民國二十六年	\$1,500,000	\$ 900,000
民國二十五年	1,200,000	780,000

試根據以上各項，計算該商店民國二十六年及二十五年分期付款銷貨中毛利之平均率，以及民國二十六年終收到此兩年份之分期付款銷貨帳款中之毛利部份及銷貨成本部份；以上兩種計算，均須立表以表示之。并試作民國二十六年終收到分期付款銷貨帳款及實獲利益之分錄。

## 第二十四章 分店會計

### 第一節 分店會計之性質

商店爲推廣其商品之銷路起見，常於外埠設立分店 (Branches) 以謀營業之發展。其分店方面之會計處理及紀錄方法，視本店對於分店之營業，欲控制至若何程度而定。概言之，商店設立分店後，希望分店供給關於營業之報告，其內容不外下列各項：

- 一、購貨銷貨數額
- 二、存貨數額
- 三、庫存現金數額
- 四、放出帳款數額
- 五、固定資產情形
- 六、費用數額
- 七、分店對外直接發生負債者，其負債之情形及數額。

根據上列各項報告，本店可決定其分店之經營是否有利，苟無利益，是否應予停閉，或加改組。

分店之性質，有僅由本店供給資本，而任分店自由經營者；有由本店供給全部商品，而分店僅負經理分銷之責者。因其性質互有不同，故其會計上之處理及紀錄方法，亦隨之而異。概而論之，分店會計之處理及紀錄方法，可歸納爲下列二種：

一、有獨立會計者——在此種制度下，本店及分店均各備置整套帳簿，各爲獨立之記載。每屆結帳，分店可以獨立編製決算表，送交本店。

二、無獨立會計者——在此種制度下，分店無完全獨立之會計，每

屆結帳，分店方面不能編製完備之決算表。此種分店會計，因其獨立程度之不同，又可分为下列二種：

1. 分店置有正式帳簿，但一部分帳目，如應收帳款，應付帳款，及固定資產等類，則劃歸本店登記，分店帳簿上並無記載。
2. 分店僅備有補助或備忘紀錄，隨時將各種會計事項報告本店，由本店爲之記入正式帳冊，或逕行併入本店帳冊，一同記載。因之，分店方面並無編製決算表之可能。

分店會計之處理及紀錄方法，不外上列三種，以下分節說明之。

## 第二節 完全獨立之分店會計

分店之有獨立會計者，本店與分店均置備正式帳簿，各爲獨立之記載。因而本店與分店之關係，猶資本主對於其所投資之企業。本店對於分店，給以資本，任其經營，不加干涉。分店於每期之末，將期內營業之經過情形，編成資產負債表及損益表，報告本店。

在此種制度之下，本店及分店在會計上之關係，殊爲簡單。其會計紀錄方法，並無特異之點。蓋分店方面之會計紀錄，與普通商店，大致相同，僅須於分類帳中設立本店資本及本店往來二戶。本店資本帳戶，猶之個人企業之資本主投資帳戶，本店往來帳戶，猶之個人企業之資本主往來帳戶。每屆結帳，將損益帳戶上之差額，轉入本店往來戶內，然後再視本店之意旨，或將款項匯交本店，或將往來戶差額，轉入本店資本戶中。至在本店方面，亦僅須於分類帳中，設立分店投資及分店往來二帳戶。分店投資帳戶，記載關於本店投入分店之資本額，分店往來帳戶，記載關於分店匯解之款項及其他代收代付之往來款項。每屆結帳，是否須將往來戶之差額轉入投資戶，則由本店自行決定。有時本店分店兩方面，僅各設一往來帳戶，而不設資本帳戶，則本店對於分店，並無確定或永久之投資數額矣。茲舉例以說明其記帳方法如下：

設甲商店某地設一分店，其匯寄分店之資本為現金 \$ 25,000。分店本年內所發生之會計事項，計為現購總額 \$ 20,000；賒購總額 \$ 30,000；賒銷總額 \$ 45,000，現銷總額 \$ 10,000；費用總額 \$ 7,500，其中有 \$ 500，係由本店代付者；收回應收帳款共計 \$ 35,000；付還應付帳款共計 \$ 25,000；匯解本店款項共計 \$ 17,000。則分店與本店各應在其帳簿上作如下之分錄：

<u>分店帳簿</u>		<u>本店帳簿</u>	
(1) 現金	\$25,000	(1) 分店投資	\$25,000
本店資本	\$25,000	現金	\$25,000
(2) 購貨	50,000		
現金	20,000		
應付帳款	30,000		
(3) 應收帳款	45,000		
現金	10,000		
銷貨	55,000		
(4) 費用	7,500	(2) 分店往來	500
現金	7,000	現金	500
本店往來	500		
(5) 現金	35,000		
應收帳款	35,000		
(6) 應付帳款	25,000		
現金	25,000		
(7) 本店往來	17,000	(3) 現金	17,000
現金	17,000	分店往來	17,000

年終結帳時，分店應根據其帳簿中之記載，自行結出其損益數額，轉入本店往來戶中，並編製資產負債表及損益表，報告本店。本店接到分店之報告時，僅須將分店結出之損益，記入分店往來戶中。茲設前例該分店於結帳時，尚有存貨 \$ 12,500，則分店與本店帳簿上各應作分錄如下：

分店帳簿		本店帳簿	
(8) 損益	\$57,500		
購貨	\$50,000		
費用	7,500		
(9) 存貨	12,500		
銷貨	55,000		
損益	67,500		
(10) 損益	10,000	(4) 分店往來	\$10,000
本店往來	10,000	分店損益	\$10,000

由上列各項分錄觀之，可知分店之有獨立會計者，其分店帳簿之紀錄，與普通商店完全相同，所異者僅本店資本及本店往來二帳戶之名稱耳。至本店之帳簿，亦僅於匯寄資本於分店時、代分店收付款項時、由分店代付代收款項時、收到分店匯款時、及分店結算損益時，始有紀錄。關於分店日常發生之會計事項，則並不為之記載也。

### 第三節 不完全獨立之分店會計

分店會計之不完全獨立者，分店與本店方面，雖均置有正式帳簿，各自登記，且可各自試算，各自平衡，但分店之帳簿中，有一部分帳目，劃歸本店紀錄，故不能如上節所述獨立分店之會計，可以編製完備之資產負債表及損益表也。

在此種制度之下，其最普通者，在資產方面，分店帳簿上僅有關於流動資產之紀錄，而無固定資產之紀錄。蓋各項固定資產，均歸本店記載也。至本店帳簿上之分錄方法，則視購置固定資產，是否由本店付款抑由分店付款而有不同。若分店之固定資產，係由本店代購者，則在分店主要帳簿上根本毋須記帳，分店僅須於收到此項固定資產時，為備忘之紀錄。至在本店方面，則須在帳簿上為下列之分錄：

分店器具(或其他種固定資產)	\$ 000
現金(或應付款項)	\$ 000

若此項資產，係由分店直接購置者，則在分店方面，視此付款為代本店支付之款，故在分店帳簿上應為下列之分錄：

本店往來	\$ 000
現金（或應付帳款）	\$ 000

同時以其所購置之固定資產，報告本店。本店接到分店報告時，應在帳簿上為下列之分錄：

分店器具（或其他種固定資產）	\$ 000
分店往來	\$ 000

分店帳簿上雖無關於固定資產之記載，然仍可自行結出損益，報告本店。不過此時分店所結出之損益，並非真正損益，因其固定資產之折舊額，尙未加入計算也。故本店接到分店決算報告表時，應將分店固定資產之折舊額，轉入分店之損益帳戶中，以求分店之確實損益。

有時本店為統制分店之財務起見，亦往往有將分店之應收帳款與應付帳款，劃歸本店管理及記載者。因之分店於除購商品或除賣商品時，應將其詳情報告本店，一方記入購貨帳戶或銷貨帳戶，一方記入本店往來帳戶。將來帳款到期時，亦由本店直接支付或收取，分店無須記帳。至在本店方面，則於接到分店報告時，一方記入應付帳款或應收帳款各戶，一方記入分店往來帳戶。應付帳款到期，由本店直接付款；應收帳款到期，由本店直接收取；則其記帳手續，與本店購銷帳款收付之記帳手續同。茲舉例以說明其記帳方法如下：

設甲商店於某地設有分店，資本為現金 \$ 25,000，本年內該分店現購總額為 \$ 20,000，除購總額 \$ 30,000，除銷總額 \$ 45,000，現銷總額 \$ 10,000，費用總額 \$ 7,500，本店是年共收到分店應收帳款 \$ 35,000，償還分店應付帳款 \$ 25,000，根據上列會計事項，分店與本店帳簿上各應作分錄如下：

<u>分店帳簿</u>		<u>本店帳簿</u>	
(1) 現金	\$25,000	(1) 分店投資	\$25,000

本店資本	\$25,000	現金	25,000
(2) 購貨	50,000	(2) 分店往來	30,000
現金	20,000	應付帳款	30,000
本店往來	30,000		
(3) 本店往來	45,000	(3) 應收帳款	45,000
現金	10,000	分店往來	45,000
銷貨	55,000		
(4) 費用	7,500		
現金	7,500	(4) 現金	35,000
		應收帳款	35,000
		(5) 應付帳款	25,000
		現金	25,000

年終結帳時，分店仍可根據其帳冊記載，結出損益，編製資產負債表及損益表，報告本店。不過依此結出之損益，自非真正損益。因有一部分應收帳款之帳目，在分店方面，已無紀錄，無從計算其壞帳損失之數額。故本店接到分店報告時，應將分店方面應收帳款之壞帳損失，從分店損益中除去，以求得分店之真正損益。今假定前例分店方面年終尚有存貨 \$ 12,500，分店之應收帳款應提存壞帳準備 \$ 1,000，則於該分店之利益額 \$ 10,000 結出以後，其分店及本店帳簿上應為之分錄如下：

分店帳簿		本店帳簿	
損益	\$10,000	分店往來	\$10,000
本店往來	\$10,000	分店損益	\$10,000
		壞帳損失	1,000
		壞帳準備	1,000
		分店損益	1,000
		壞帳損失	1,000

由上所述，可知分店無完全獨立之會計者，雖仍可自行結出損益，但此項損益並不正確。其正確損益，必須由本店將應歸分店負擔之損失

加入計算，方可求得。

#### 第四節 完全不獨立之分店會計

分店會計完全不獨立者，其一切收付往來事項，均隨時報告本店。放在分店方面，僅須作成備忘紀錄，不須置備正式帳簿。至在本店方面，則對於分店之各會計事項，應分別為全部之記載，或與本店帳目合併記載。所有分店之資產負債及損益，亦由本店代為分別結算，或與本店帳目合併結算。在此種制度之下，本店多於分店開張時，匯寄若干現金，作為備用金（Working fund），專供分店日常支付零星開支之用。支用以後，將帳目報告本店，仍由本店照數匯還。故其性質與普通商店之零用現金相同。在分店較少之企業，分店之一切會計事項，不妨與本店之事項合併記載。如分店之購貨，可記入本店之購貨簿內；分店之銷貨，可記入本店之銷貨簿內；分店之現金收付，可記入本店之現金簿內；分店之其他事項，可記入本店之普通日記簿內。此時在本店之分類帳上，僅對於匯寄各分店之備用金，設有帳戶而作適當之紀錄可矣。但如分設分店較多者，則為易於查考起見，可按各分店分別記載，其法即於分類帳上對於每一分店分設一分店帳戶，其借方記載關於分店購貨及一切開支事項，貸方記載關於分店銷貨及其他收益事項，借貸兩方之結餘，表示分店之損益額。其關於分店之購貨銷貨，及一切開支等詳細情形，則可另設補助帳簿即“分店分類簿”以記載之。茲舉例說明如下：

例如甲商店於某地設有分店，其本年內之會計事項如下：

- 一、本店匯寄分店備用金 \$ 3,000。
- 二、分店共購進商品 \$ 50,000，內除購 \$ 30,000，現購 \$ 20,000。
- 三、分店共賣出商品 \$ 55,000，內除銷 \$ 45,000，現銷 \$ 10,000。
- 四、分店共開支費用 \$ 7,500。
- 五、年終分店存貨估計為 \$ 12,500。

以上各項在分店方面，均僅須為備忘紀錄，無須置備正式帳簿。在本店方面，則須開立數個帳戶，於接到分店報告時，逐筆記載。茲示其應為之分錄如下：

(1)分店備用金	\$ 3,000	
現金		\$ 3,000
(2)分店——購貨	50,000	
應付帳款		30,000
現金		20,000
(3)應收帳款	45,000	
現金	10,000	
分店——銷貨		55,000
(4)分店——費用	7,500	
現金		7,500
(5)分店存貨(12/31)	12,500	
分店存貨		12,500

上列各分錄過帳後，“分店”帳戶之內容如下：

總分類帳

分 店

(2)購貨	\$ 50,000	(3)銷貨	55,000
(4)費用	7,500	(5)期末存貨	12,500

上示分店帳戶借方總數 \$ 57,500，貸方總數 \$ 67,500，計得貸差 \$ 10,000，即分店之利益額，應用下列分錄，將其轉入分店損益帳戶：

(6)分店	\$ 10,000	
分店損益		\$ 10,000

上項分錄過帳後，分店帳戶已無差額，其他各帳戶之差額如下：(事實上此項數字，已與本店之帳項相混合，此處為說例簡易計，本店事項，不予例述。現金帳戶所以示貸差者，以此故也。)

現金		\$ 20,500
分店備用金	\$ 3,000	
應付賬款		30,000
應收賬款	45,000	
分店存貨	12,500	
分店損益		10,000
	<u>\$ 60,500</u>	<u>\$ 60,500</u>

### 第五節 本店發貨於分店之處理

#### 第一項 發貨時之記帳價格

以前各節所述，均假定分店方面所售之商品，係由分店自行購入者，惟實際上，多數分店所售之商品，均由本店發往。此種由本店發往之商品，因標價方法之不同，使其會計上之處理方法，不得不發生若干區別。考本店發往分店之商品，通常約有下列三種標價方法：

- 一、按照成本 ( Cost )
- 二、按照賣價 ( Selling price )
- 三、按照假定價格 ( Fictitious price )

此三種標價方法，各有優劣之點，蓋按照成本標價，分店負責人可斟酌當地市場情形，伸縮其賣價。不致因賣價不合而有難於脫售之弊。若按照賣價標價，則可使分店方面無從知悉商品之成本與營業之損益。且可使分店按照本店所定之價格銷售其商品。至於照假定價格標價一方可使分店方面不知商品之成本，一方又使其可斟酌當地情形，伸縮其賣價，蓋此種假定價格，多介於成本與賣價之間也。

#### 第二項 發貨時之記帳方法

本店發貨予分店之標價方法雖有三種，但本店發貨及分店受貨時之記帳方法，則儘可相同，所不同者僅其金額耳。是時可為本店增設一“發往分店商品”科目。為分店增設一“本店發來商品”科目。設本店

某日發往分店商品標價 \$ 1,000,則在分店及本店帳上,應分錄如下:

<u>分店帳簿</u>		<u>本店帳簿</u>	
本店發來商品	\$ 1,000	分店往來	\$ 1,000
本店往來	\$ 1,000	發往分店商品	\$ 1,000

上示“本店發來商品”帳戶,相當於分店之購貨帳戶,“發往分店商品”帳戶,則為本店“購貨”或“存貨”之抵銷帳戶。但在應用賣價或假定價格標價時,則因“發往分店商品”帳戶內尚包括一部份未實現之利益在內,結帳時,應予以調整,以求正確。

### 第三項 結帳方法

結帳方法視本店發貨標價方法如何而有不同。在應用成本標價法者,分店方面可視“本店發來商品”帳戶之借差為購貨之一部份,而與購貨同時結轉於損益,其損益表內亦可加入購貨項下計算。至本店方面“發往分店商品”帳戶之貸差,既為“購貨”或“存貨”之抵銷數額,自可將其轉入購貨帳戶。茲例示某商店之結帳分錄於下,其原有帳冊紀錄,可於下示各分錄說明內覘之,不另例示。

<u>分店帳簿</u>		<u>本店帳簿</u>	
損益	\$ 7,400	發往分店商品	\$ 2,000
本店發來商品	\$ 2,000	購貨(或存貨)	\$ 2,000
購貨	3,600	將“發往分店商品”戶餘額轉入	
費用	1,800	購貨戶	
各帳戶帳面餘額轉入損益戶			
存貨	1,700		
銷貨	7,200		
損益	8,900		
轉銷銷貨戶餘額並將期末存貨轉出			
損益	1,500	分店往來	1,500
本店往來	1,500	分店損益	1,500
將本期利益轉入本店往來戶		分店報告本店利益額	

上項分錄，試與本章第二節所示之例相比較，可知除增加“本店發來商品”與“發往分店商品”兩科目外，毫無特異之點。

若本店發貨之標價係採用賣價或假定價格時，則“發往分店商品”及“本店發來商品”二科目內，均包括未實現之利益數字，本店結帳時必須將此項利益予以調整，方能結出正確之損益數額。此項未實現利益之數額，在分店方面無從知悉，因之，分店帳面無從調整。即使分店有獨立之會計，可以結出損益，但其損益並不正確。則為結帳手續之簡化起見，在分店帳簿上，不妨將前示三項分錄合併為一，而逕將“損益”帳予以廢除。至在本店方面，則“發往分店商品”科目內，包括：(一)發往分店商品之成本；(二)發往商品中已銷售部份之利益；及(三)發往商品中未銷售部份之未實現利益。結帳時，自應分別處理。其法先將商品成本轉入購貨或存貨帳戶，以減少購貨或存貨數額，惟已銷售商品之利益及存貨中之未實現利益兩項，在分店報告未到達本店以前，本店無法知悉，故可暫用下列分錄轉帳，使本店方面之損益數額，得以正確。(註)

茲假定本店發往分店標價 \$ 2,000 之商品，其成本為 \$ 1,600，則本店結帳時，可作調整分錄如下：

發往分店商品	\$ 2,000	
購貨(或存貨)		\$ 1,600
發往分店商品利益		400
結束發往分店商品帳戶，以成本數轉入購貨戶，發貨時標價超過成本數轉入發往分店商品利益戶。		

註：若結帳時對於成本數無從查攷時，可用推算或估計方法求其近似值，作成上示分錄。如恐結帳時不易查攷成本，且推算估計亦不易時，宜於平日發貨時作成下列分錄，則結帳時可免作調整記錄矣：

分店往來	\$ 1,000	
發往分店商品		\$ 800
發往分店商品利益		200
發往分店某種商品若干件成本 \$ 800 作價 \$ 1,000。		

上項分錄乃本店結帳時之紀錄，當時分店決算尚未送到，此項利益已否實現，尙未知悉，一俟分店決算報告到達本店，本店帳冊即應予以紀錄。茲設上項發往分店之商品，根據分店報告，期末盤存尙值 \$ 800，並經本店查得此項存貨之成本應為 \$ 640，則應再作下列調整分錄：

註： 2,000	發往分店商品利益	\$ 400
進貨 240	分店損益	\$ 240
存貨 240	分店存貨未實現利益準備	160

(Handwritten notes: 2,000, 240, 240, 160, 2,000)

### 第六節 分店間往來之處理

分店之商品或現金，有時非由本店直接匯寄，而由其他分店轉撥者。此項分店間商品或現金之轉撥，在各分店帳簿上，自應各有適當之紀錄。通常之處理方法，多以本店之名義轉帳，而記入本店往來帳戶內。各分店帳簿上，不直接以他一分店之名義記帳。譬如乙分店接本店函囑寄交丙分店商品 \$ 3,000，現金 \$ 500，則乙分店與丙分店帳簿上應為之分錄如下：

乙分店：	本店往來	\$ 3,500
	本店發來商品	\$ 3,000
	現金	500
丙分店：	本店發來商品	3,000
	現金	500
	本店往來	3,500

同時本店帳簿上應為下列分錄：

	丙分店往來	\$ 3,500
	乙分店往來	\$ 3,500

### 第七節 合併決算表

以上各節已將分店會計紀錄、及本店有關之紀錄，予以說明。茲當進而討論本店及分店決算表之合併表示問題。

商店設立分店後，隨時需要分店供給營業上之資料，俾作決定營業政策之用。一俟營業年度終了，除會計完全不獨立之分店，其會計已與本店會計混合紀錄外，更需要分店之資產負債表及損益表，一方可使本店能觀察該分店之營業狀況，他方並可用作編製合併資產負債表及合併損益表之根據。

#### 第一項 合併時本分店帳目間之抵銷

本分店合併決算表之作用，在表示整個企業之狀況；故本店分店間內部往來及內部利益等項，在合併決算表內應予抵銷，毋庸列入。此種應抵銷之項目根據以前各節所述，約有下列各項：

(一)本店帳上“分店往來”帳戶與分店帳上“本店往來”帳戶，為本店與分店間之內部往來，並不發生對外債權債務關係，自不必列入合併決算表內。

(二)“本店發來商品”與“發往分店商品”兩帳，為本店發貨予分店之紀錄，並未增加或減少貨物之全部數量，而僅為本分店間內部往來之一種表示，既無對外債權債務關係，更無內部損益關係，自無列入合併決算表之必要。

上述兩類帳項，原則上應予沖銷，毫無問題，但實務上因匯款或發貨之一方，於匯出款項或發出貨物時即須記帳，而收款或收貨之一方，必俟收到款項，或收到貨物時方可記帳，此時本分店間發生記帳時間之相差問題。此項時間之相差，若結帳時仍有存在，則雙方往來帳戶之差額，即不能相等，而應予調整，茲舉例以明之：

(一)乙分店於25年12月28日匯款 \$ 500 至本店，本店於年底結帳時尙未收到。

(二)甲商店於25年12月29日發貨 \$ 1,000 至乙分店，乙分店於年終尙未收到。

上列事項，甲商店及乙分店應作分錄如下：

(一)在乙商店帳上 25/12/28	本店往來	\$ 500	
	現金		\$ 500
(二)在甲商店帳上 25/12/29	分店往來	\$ 1,000	
	發往分店商品		\$ 1,000

截至年終結帳之時，上示乙分店之匯款事項，在乙分店已借記“本店往來”戶，而本店尚未貸記“分店往來”戶；在甲商店之發貨事項，甲商店已借記“分店往來”並貸記“發往分店商品”，但分店方面因尚未收到貨物，既未貸記“本店往本”又未借記“本店發來商品”，於盤點存貨時，更未將此項發來商品加入計算。故本店在編製合併決算表時，應查明此等事實，分別作成下列調整紀錄，俾雙方數字均能相符：

(一)運送中現金(或匯收匯款)	\$ 500	
分店往來		\$ 500
(二)運送中存貨	1,000	
分店往來		1,000

上示分錄(二)係以成本法標價時所應作之分錄，若用假定價格或售價標價，而其成本為 \$ 800 時則其分錄應改如下示：

運送中存貨	\$ 800	
發往分店商品利益	200	
分店往來		\$ 1,000

上示本店之調整分錄，不過為求結帳日合併資產負債之情形有整確之表示，且使本分店間因記帳時間相差之未達帳目，得相符合而已。一俟下年度開始，則所謂未達帳者即可如期到達，亦可照例記入帳冊，而上列調整分錄即失其作用，故本店於下年度帳冊開始紀錄時，即應作借“分店往來”貸“運送中現金”，及貸“發往分店商品”之轉回分錄，將此等調整項目予以轉回，俾明年本店與分店之帳目，得以相符。

## 第二項 合併實例

考本分店決算時帳目之合併，可有決算表合併、與試算表合併、兩種方式。在分店帳冊完全獨立，且發往分店商品係採成本方式者，可採

決算合併方式，在分店帳目並不完全獨立，或發往分店商品係用假定價格或售價標價者，則本分店之個別決算均未正確，不妨即以雙方之試算表予以合併，而分別予以調整或沖銷；然後編成合併決算表焉。

爲使讀者更易明晰合併決算之方法，特示一試算表合併之例於下，至決算表合併之方法，因較簡單，不另例示。

設甲商店有乙、丙二分店，其本店及分店三十六年十二月三十一日之試算表各如下示：

## 甲商店試算表

中華民國 36 年 12 月 31 日

現金	\$ 2,486	壞帳準備	\$ 539
應收帳款	7,130	分店存貨未實現利益準備 1/1	201
應收票據	3,650	折舊準備	328
存貨 1/1	4,350	應付帳款	3,184
乙分店往來	3,802	應付稅捐	70
丙分店往來	1,711	應付薪工	280
器具	936	資本主李君	15,000
購貨	36,792	銷貨	34,896
各項費用	5,389	發往分店商品	11,748
	<u>\$ 66,246</u>		<u>\$ 66,246</u>

## 乙分店試算表

中華民國 36 年 12 月 31 日

現金	\$ 280	壞帳準備	\$ 94
應收帳款	1,580	折舊準備	64
應收票據	300	應付稅捐	30
存貨 1/1	1,232	應付房租	80
器具	320	本店往來	2,191
本店發來商品	6,127	銷貨	8,796
各項費用	1,416		
	<u>\$ 11,255</u>		<u>\$ 11,255</u>

## 丙分店試算表

中華民國 36 年 12 月 31 日

現金	\$ 234	壞帳準備	\$ 58
應收帳款	1,160	折舊準備	39
存貨 1/1	979	應付薪工	120
器具	260	應付房租	60
本店發來商品	4,510	本店往來	1,511
各項費用	<u>1,329</u>	銷貨	<u>6,684</u>
	<u>\$ 8,472</u>		<u>\$ 8,472</u>

上示各表，為期設例簡明計，對於普通調整項目，假定均已先予調整，所尚未調整者，祇有下列各項：

- 一、期末存貨：本店 \$ 5,000，乙分店 \$ 1,430，丙分店 \$ 1,100；其中分店存貨均係分店盤存價格；查本店發貨於分店時，均按成本加一成之標價發往，故上示分店存貨內，包括一成利益在內。
- 二、根據上示三試算表相互核對結果，查得本分店應抵銷各帳戶之餘額，雙方並不相等。經查核分店報告及本店帳冊，知有（一）本店運往乙分店商品成本 \$ 1,010 標價 \$ 1,111，乙分店尚未收到，亦未入帳；（二）乙分店匯回本店款項 \$ 500，本店尚未收到；（三）本店匯往丙分店款項 \$ 200，丙分店并未收到。

將本店及乙、丙二分店之試算表抄入合併決算表底稿，並將上述應調整各項，在底稿內分別予以調整；然後抵銷本分店間內部往來及其他應抵銷項目。查本例應調整及應抵銷各項，計如下述：（應與第158及159頁底稿相互參閱）

## 甲、應調整各項：

- （一）上期結轉之分店存貨未實現利益準備，為乙、丙二分店期初存

貨之抵銷帳戶，故應轉入期初存貨，俾期初存貨之數字，得以正確表示。  
(調整分錄1)

二、調整期末存貨，為期簡捷計，可用借存貨(資產)貸存貨(成本)之方法，作成調整紀錄(調整分錄 2,3,4)。

三、乙、丙、二分店存貨係按假定價格標價，故調整分錄 2 及 3，皆包括虛計價格一成，應自成本項下減少，轉入“分店存貨未實現利益準備”科目，俾得計算正確之成本，並使編製合併決算表時，得以正確表示期末存貨數字。(調整分錄5)

四、調整本店發往乙分店商品，乙分店未經收到部份。(調整分錄 6A 及 6B)

五、乙分店匯回本店之款項，本店雖未收到，但乙分店既已匯出，自應減少本店帳上之“乙分店往來”帳戶之借差，俾與乙分店帳上之“本店往來”帳戶相符；但此款本店尚未收到，自不得記入“現金”戶，而祇得記入“運送中現金”戶。(調整分錄7)

六、本店匯往丙分店款項，丙分店尚未收到，則本店於匯出時借記之“丙分店往來”戶，此處應予轉銷，並記入“運送中現金”戶。(調整分錄8)

#### 乙、應抵銷各項：

一、調整後之乙、丙兩分店期末存貨(資產)，固須與分店帳冊相符，故仍依假定價格計算，即依照成本加一成計算，此項虛計之數，自應與本店帳上所設置之“分店存貨未實現利益準備”相對銷(抵銷項目1)。

二、本店帳上之乙分店往來及丙分店往來兩帳戶，經調整後，查與乙、丙兩分店帳上本店往來戶之餘額相等，應予抵銷(抵銷項目2,3)。

三、經調整後本店帳上“發往分店商品”之數，已與分店帳上“本店發來商品”之數相符，應予抵銷(抵銷項目4)。

經上述調整抵銷後，各帳戶餘額即可移列“合併後損益項目”及“合併後資產負債項目”各欄，其式乃如下示：

## 甲商店合併

三十六年十二

科目	甲商店試算表		乙店試算表		丙分店試算表	
	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方
現金	\$ 2,486		\$ 230		\$ 234	
應收帳款	7,130		1,580		1,160	
應付帳款	3,650		300			
應收準備		\$ 539		\$ 94		58
存貨 1/1	4,350		1,232		979	
分店存貨未實現利益準備 1/1		201				
乙分店往來	3,802					
丙分店往來	1,711					
器具	936		320		260	
折舊準備		328		64		39
應付帳款		3,184		30		
應付稅捐		70				120
應付薪工		280				60
應付房租				30		
本店往來				2,191		1,511
資本李君		15,000				
銷售		34,896		8,796		6,684
購貨	36,792					
運往分店商品		14,748				
本店往來商品			6,127		4,510	
各項費用		5,389	1,416		1,329	
存貨(資產項目) 12/31						
存貨(損益項目, 即購) 12/31						
運送中存貨(資產項目) 12/31						
運送中(損益項目, 即購) 12/31						
存貨(貨之減除項目)						
運送中現金						
	\$66,246	\$66,246	\$11,255	\$11,255	\$ 8,472	\$ 8,472

根據下示合併決算底稿“合併後損益項目”及“合併後資產負債項目”各欄，可作成次頁所示合併資產負債表及合併損益表：

決 算 底 稿

月 三 十 一 日

調 整 分 錄		抵 銷 項 目		合 併 後 損 益 項 目		合 併 後 資 產 負 債 項 目	
借 方	貸 方	借 方	貸 方	借 方	貸 方	借 方	貸 方
						\$ 3,000	
						9,870	
						3,950	
(1) \$ 201	(1) \$ 201	(1) \$ 230		\$ 6,360			\$ 691
	(5) 23		(2) \$ 2,191				
	(6A) 1,111		(3) 1,511				
	(7) 500						
	(8) 200						
						1,516	
							431
							3,184
							100
							400
							140
		(2) 2,191					15,000
		(3) 1,511					
					\$ 50,376		
(6A) 1,111		(4) 10,637		36,792			
			(4) 10,637				
					8,134		
(2) 1,430							
(3) 1,100			(1) 230			7,300	
(4) 5,000							
	(2) 1,430						
(5) 230	(3) 1,100					7,300	
	(4) 5,000						
(6B) 1,010							1,010
	(6B) 1,010						
(7) 500							700
(8) 200							
				7,400	本期淨利益		7,400
\$ 10,782	\$ 10,782	\$ 14,569	\$ 14,569	\$ 58,686	\$ 58,686	\$ 27,346	\$ 27,346

甲 商 店  
合 併 資 產 負 債 表

中華民國36年12月31日

資 產			負 債	
現金：手存現金	\$ 3,030		應付賬款	\$ 3,184
運送中現金	700	\$ 3,700	應付稅捐	100
應收賬款	\$ 9,870		應付薪工	400
應收票據	3,950		應付房租	140
總額	\$ 13,820		負 債 總 額	\$ 3,824
減：壞賬準備	691	13,129	資本淨值	
存貨：期末結存	\$ 7,300		資本主李君	15,000
運送中存貨	1,010	8,310	本期淨利益	7,400
器具	\$ 1,516			
減：折舊準備	431	1,085		
		\$ 26,224		\$ 26,224

甲 商 店  
合 併 損 益 表

中華民國36年1月1日至12月31日

銷貨				\$ 50,376
銷貨成本：				
購貨	\$ 36,792			
存貨(期初結存)	6,360	\$ 43,152		
減：存貨：結存期末	\$ 7,300			
運送中存貨	1,010	8,310	34,842	
毛利			\$ 15,534	
各項費用			8,134	
本期淨利益			\$ 7,400	

以上為合併決算表之編製方法，至本店帳面所應為之調整及結帳紀錄，則如下示：

一、結轉期初“分店存貨未實現利益準備”(即決算底稿內調整分錄1):

分店存貨未實現利益準備	\$ 201
發往分店商品利益	\$ 201

二、本店於十二月三十一日因結算本店損益，及計算本店銷貨成本之需要，而結束“發往分店商品”帳戶時，應為之分錄：

發往分店商品	\$ 11,748
銷貨成本(或購貨)	\$ 10,680
發往分店商品利益	1,068

三、結算本店買賣利益：

存貨 36/12/31	\$ 5,000
銷貨	34,896
銷貨成本(發往分店商品成本)	10,680
購貨	\$ 36,792
存貨 1/1	4,350
毛利	9,434

四、結算本店淨利益：

毛利	\$ 9,434
費用	\$ 5,389
本期淨利	4,045

以上各分錄，在三十六年十二月三十一日，即可記入本店帳冊，其中“發往分店商品利益”帳戶，為發貨予分店時之標價利益，應俟分店報告到達後，再予轉帳。以下各分錄則為分店報告到達後之紀錄。

五、分店期末存貨，在分店帳面，均依標價調整，含有虛計利益一成，應在本店帳面照提利益準備一成，以資抵銷：(決算底稿內調整分錄5)

發往分店商品利益	\$ 230
分店存貨未實現利益準備	\$ 230

六、調整運送中現金及商品(決算底稿內調整分錄6,7,8):

運送中存貨	\$ 1,010
寄往分店商品利益	101
乙分店往來	\$ 1,111
運送中現金	700
乙分店往來	500
丙分店往來	200

七、結算分店損益：（下列數字應與第 174 頁習題八十七各表本期淨利益數字對照參閱）

寄往分店商品利益（已實現利益）	\$ 938
乙分店往來（分店帳面損益）	1,451
丙分店往來（分店帳面損益）	966
乙分店損益（分店實際損益）	\$ 1,990
丙分店損益（分店實際損益）	1,365

在上述第四分錄後，甲商店本店之資產負債表及損益表，即甲商店本店結帳後之決算表，可簡示如下：

甲 商 店  
資 產 負 債 表（根據帳面編列）  
中華民國 36 年 12 月 31 日

現金	\$ 2,436	應付帳款	\$ 3,184
應收帳款	\$ 7,130	應付稅捐	70
應收票據	3,650	應付薪工	280
總額	\$ 10,780	資本主李君	15,000
減：壞帳準備	539	本期利益：	
存貨 36/12/31	5,000	本店淨利益	\$ 4,045
乙分店往來	3,802	寄往分店商品利益	1,269
丙分店往來	1,711		5,314
器具	\$ 936		
減：折舊準備	328		
	608		
	\$ 23,848		\$ 23,848

甲 商 店  
損 益 表 (根據帳面整理)

中華民國 36 年 1 月 1 日至 12 月 31 日

銷貨				\$ 34,896
銷貨成本：				
購貨	\$ 36,792			
期初存貨	4,350	\$ 41,142		
減：期末存貨	\$ 5,000			
發往分店商品成本	<u>10,680</u>	<u>15,680</u>	<u>25,462</u>	
毛利				\$ 9,434
減：費用				<u>5,389</u>
本店淨利益				\$ 4,045
發往分店商品利益			<u>1,269</u>	
本期利益				<u>\$ 5,314</u>

上示甲商店資產負債表及損益表內所結出本店淨利益 \$ 4,045，當屬正確。但發往分店商品利益 \$ 1,269，則含有下列二項：

1. 期初分店存貨未實現利益準備	\$ 201
2. 本期發往分店商品標價利益	<u>1,068</u>
	<u>\$ 1,269</u>

但上示標價利益 \$ 1,068 內有 \$ 101 為運送中存貨之未實現利益，\$ 230 為分店期末尚未售出之存貨之未實現利益，故其實際已實現之商品利益當為 \$ 938 (\$ 1,269 - \$ 101 - \$ 230)。

以甲商店本店淨利益 \$ 4,045 加已實現“發往分店商品”之利益 \$ 938，再加乙分店帳面利益 \$ 1,451 及丙分店帳面利益 \$ 966 共計 \$ 7,400，核與合併決算表之淨利益數字相符；若以本店淨利益 \$ 4,045，乙分店正確之淨利益 \$ 1,990 及丙分店正確之淨利益 \$ 1,365，其總數亦為 \$ 7,400；至乙、丙兩分店帳面及調整正確之資產負債表及損益表，與本店帳面全部調整後之試算表，因並無特殊之處，學者可照各分

店原有試算表及調整各項，分別編製，茲不贅示。

爲使學者更易了解計，特將甲商店本店、根據第 161、162 頁第一至第六各分錄，將全部帳目調整後之帳面數字，編列資產負債表一例於下，學者應以之與前示第 162 頁之表對照參閱，以明其區別之所在：

## 甲商店

## 本店資產負債表(全部帳目調整後之帳面數字)

中華民國 36 年 12 月 31 日

現金：手存現金	\$ 2,486		應付帳款	\$ 3,184
遞送中現金	700	\$ 3,186	應付稅捐	70
應收帳款	\$ 7,130		應付薪工	230
應收票據	3,650		資本主李君	15,000
	\$ 10,780		本期利益：	
減：壞帳準備	539	10,241	本店淨利益	\$ 4,045
存貨：期末結存	\$ 5,000		發往分店商品利益	988
遞送中存貨	1,010	6,010		
分店往來(註)				
乙分店往來	\$ 2,191			
丙分店往來	1,511			
	\$ 3,702			
減：存貨未實現 利益準備	230	3,472		
器具	\$ 936			
減：折舊準備	328	608		
		\$ 23,517		\$ 23,517

## 第八節 國外分店

以上所述，均係國內分店之會計處理方法，惟分店之設在國外者，其所在地之貨幣單位與國內不同，故記帳時多用外國幣爲單位。其日常

註：發往分店商品時，如照售價或假定價格標價，則因當時借入“分店往來”貸入“發往分店商品”帳戶，均用虛計價格，故分店往來帳戶包括一部份虛計利益在內。除已實現利益因已實現，並非虛計，不可列入外，其因存貨尚未售出而未實現之利益，乃屬虛計往來，自應自分店往來帳戶中減去，以示淨額。

之會計處理方法，在原理上雖與國內分店無異；然因記帳單位，彼此不同，故其會計上之處理，則較國內分店為繁複。如年終結帳時，分店所造送之報告表，其金額係屬外國貨幣，本店編製決算表時，應如何使分店帳目與本店帳目合併，為整個之表現，是一問題。此在國內分店，固不生問題也。

關於處理國外分店會計之方法，吾人可分為下列三項說明之：

- 一、營業期內之紀錄；
- 二、分店帳簿之結算；
- 三、分店試算表之折算。

茲舉實例以說明之如下：(註)

- 一、設上海某公司於美國紐約設一分店，匯去美金 \$ 1,000，當日匯價美金 \$ 1.00 合國幣 \$ 4.80。
- 二、本店匯往分店國幣 \$ 2,405，分店接到此項匯票時，即存入紐約銀行，作為存款，照市價 \$ 4.81 合成美金 \$ 500。
- 三、本店發往分店商品，照成本標價，計值國幣 \$ 48,200。當時匯價為美金 \$ 1.00 合國幣 \$ 4.82，故分店接到此項商品時，按此市價折成美金 \$ 10,000 入帳。
- 四、分店除購商品總額美金 \$ 3,000。
- 五、分店償付應付帳款共計美金 \$ 2,500。
- 六、分店除銷商品總額美金 \$ 16,000。
- 七、分店收回應收帳款共計美金 \$ 15,000。
- 八、分店支出費用共計美金 \$ 2,000。
- 九、分店匯解本店美金 \$ 5,000。本店將此項匯票，向銀行照市價 \$ 4.83 兌得國幣 \$ 24,150。

註：此項實例，係照戰前國際匯兌情形而作。目前國外匯兌，受政府管制，且因我國幣值跌落，匯兌率亦大有變動，此間所舉實例，其中關於決算表之折合率部份，暫不適用。

十、分店匯解本店國幣 \$ 28,920，照當日匯價 \$ 4.82 計算，分店付出美金 \$ 6,000。

期終分店存貨價值美金 \$ 2,000。

關於僅須由分店記帳之會計事項，其分錄方法，無甚新穎之處。試觀後列各分錄，可知關於上列第四、五、六、七、八等五事項，僅須登記於分店帳簿上，其處理方法，完全與以前所述國內分店之處理方法相同，而一律用外幣記帳，不發生折合國幣之問題。至在本店匯寄現金於分店時，本店帳簿上記其匯出之國幣數目，分店帳簿上則記其收入之美金數目，上列第一事項，本店匯寄分店美金 \$ 1,000，照市價計算，付出國幣 \$ 4,800，故本店帳簿上即照 \$ 4,800 數目記帳，分店帳簿上則照美金 \$ 1,000 記帳。第二事項，本店匯寄分店國幣 \$ 2,405，在分店方面，則照賣出此項匯票時所收入之美金數目記帳。由此可知，在第一事項，係以匯款時之市價折合，而在第二事項，則係以分店存入銀行時之市價折合者也。至關於此項匯款之記帳，則觀下列各分錄，本店方面，係借匯往分店款項，而非分店往來；分店方面，係貸本店匯來款項，而非本店往來。此其作用，蓋在分別顯示本店與分店間款項之匯解，一用國幣記帳，一用美金記帳，彼此對照，所以為便利期末分店帳目與本店帳目之合併而設者也。

本店發往分店之商品（第三事項），係以成本數額記入“發往分店商品”帳戶之貸方。在分店帳簿上，則以當日商品交運時之匯價，折合為美金記帳。

第九第十兩事項，係分店匯解款項於本店。在第九事項，分店解交本店美金 \$ 5,000，其折合國幣之數目，以本店賣出此項匯票時所收入之數為標準。在第十事項，分店解交本店國幣 \$ 28,920，照市價 \$ 4.82 計算，其美金及國幣數目，在匯款時均已確定。在下列各分錄中，此二事項之記帳，分店方面，係借解交本店款項，而非本店往來；本店方面，係貸分店解來款項，而非分店往來。此其目的，蓋亦在於分別顯示本店與分

店間款項之匯解者也。

前列十會計事項，在分店及本店帳簿上應為之分錄，各如下示：

分店帳簿		本店帳簿	
(1) 現金	U. S. \$ 1,000	匯往分店款項	C. N. \$ 4,800
	本店匯來款項 U. S. \$ 1,000	現金	C. N. \$ 4,800
(2) 現金	500	匯往分店款項	2,405
	本店匯來款項 500	現金	2,405
(3) 本店匯來商品	10,000	分店往來	48,200
	本店往來 10,000	發往分店商品	48,200
(4) 購貨	3,000		
	應付帳款 3,000		
(5) 應付帳款	2,500		
	現金 2,500		
(6) 應收帳款	16,000		
	銷貨 16,000		
(7) 現金	15,000		
	應收帳款 15,000		
(8) 費用	2,000		
	現金 2,000		
(9) 解交本店款項	5,000	現金	24,150
	現金 5,000	分店解來款項	24,150
(10) 解交本店款項	6,000	現金	28,920
	現金 6,000	分店解來款項	28,920

期終結帳時，分店根據其帳簿紀錄，結出損益，轉入本店往來戶。其本店匯來款項及解交本店款項各戶之數額，則亦分別轉入本店往來戶，以求得本店對分店之財產淨值。一面編製試算表、資產負債表、及損益表，報告本店，其處理方法，大致均與以前所述本國分店之處理方法相同，茲不贅。

本店接到分店寄來之試算表、資產負債表、及損益表時，因記帳單位之不同，故須將其折合為本國貨幣，俾與本店帳目合併。按資產負債

表及損益表，通常均係根據試算表及期終之商品盤存額編製而成，故本店可將分店試算表及存貨所示之數額。由美金折成國幣，俾：

- 一、分店之淨利益可記入本店帳簿上；
- 二、本店與分店之損益表可以合併；
- 三、本店與分店之資產負債表可以合併。

在將分店各項帳目折合為本國貨幣時，其折合率應照當時市價，抑應照定價，抑另用其他方法乎？是為吾人應加研究之問題。依一般會計學者之主張，分店帳目之合併，須分別帳目之性質，各別折合之。其法則如下：（註一）

一、流動資產（包括期末存貨）與流動負債，按照結帳日之匯兌率折合。蓋結帳之目的，在表示當日之財務實況，其折合自應以結帳日之匯兌率為標準也。

二、固定資產及其折舊準備，照購入時之匯兌率（註二）折合。

三、長期負債照發生時之匯兌率折合。（註二）

四、損益帳戶，照期內之平均匯兌率折合。此項平均匯兌率之計算，或以日計，或以月計，或用權重平均數，對於營業興旺期及衰滯期內之匯兌率，分別加以權重。

五、分店與本店間之往來項目，直接按本店帳簿上之餘額列入，不須以匯兌率折合。如本店匯來款項科目，根據本店帳簿上匯往分店款項科目之餘額列入；解交本店款項科目，根據本店帳簿上分店解來款項科

註一：此處所述之方法，為一般會計學者所承認，但亦有若干學者認為不盡合理，而有其他主張者，為避免混淆計，不另詳述。

註二：此處所得購入時，負債發生時，均指購入半度或負債發生年度結帳日而言，如某公司會計年度為一月一日至十二月三十一日，今其分公司於七月一日購進資產，其匯兌率仍應以該年十二月三十一日之匯率為準；若此時必須以七月一日之匯兌率折合，則將發生下列諸問題：（一）分店每次購入資產或發生長期負債時，必須報告本店，手續麻煩，且無必要；（二）對於分店每一固定資產及長期負債，均須分別計算折合率，其計算時間之浪費可見。

目之餘額列入；本店發來商品科目，根據本店帳簿上發往分店商品科目之餘額列入；本店往來科目，根據本店帳簿上分店往來科目之餘額列入，但應注意有否運送中現金及運送中商品耳。

茲根據前例紐約分店帳簿上之記載，為之編製一試算表如下：

現金	U. S. \$ 1,000	
本店發來商品	10,000	
購貨	3,000	
應收帳款	1,000	
費用	2,000	
解交本店款項	11,000	
應付帳款		U. S. \$ 500
銷貨		16,000
本店匯來款項		1,500
本店往來		10,000
	<u>U. S. \$ 28,000</u>	<u>U. S. \$ 28,000</u>

存貨——U. S. \$ 2,000

本店接到上列紐約分店之試算表時，須即根據上述折合法則，將表內各項目折合國幣。茲示其結果如下：

紐約支店試算表

科 目	美 金	折合率	國 幣		
現金	U.S.\$ 1,000	市 帳 均 市 均 帳 市 均 帳	C.N.\$ 4,830		
本店發來商品	10,000		48,200		
購貨	3,000		14,460		
應收帳款	1,000		4,830		
費用	2,000		9,640		
解交本店款項	11,000		53,070		
應付帳款			U.S.\$ 500	C.N.\$ 2,415	
銷貨			16,000		77,120
本店匯來款項			1,500		7,205
本店往來			10,000		48,200
	<u>U.S.\$ 28,000</u>	<u>U.S.\$ 28,000</u>	C.N.\$135,030	C.N.\$134,940	
匯兌損益				90	
			<u>C.N.\$135,030</u>	<u>C.N.\$135,030</u>	

存貨 U. S. \$ 2,000 匯率 \$ 4.83 合國幣 \$ 9,660

匯兌率之記號：

市 = 結帳日當時匯兌率：\$ 4.83

均 = 平均匯兌率：\$ 4.82

帳 = 本店帳簿上分店款項往來各戶之餘額。

上列折合試算表中，匯兌損益一項，計有貸差 \$ 90，乃分店帳目因折成國幣而生之利益。

此時本店乃根據上列折合試算表，編製紐約分店損益表及資產負債表，示其結果如下：

#### 紐約分店損益表

銷貨		\$ 77,120
減：銷貨成本		
購貨	\$ 14,460	
本店寄來商品	48,200	
總計	62,660	
減：期末存貨	9,660	58,900
銷貨毛利		\$ 24,120
減：費用		9,640
淨利益		\$ 14,480

#### 紐約分店資產負債表

<b>資產</b>		
現金	\$ 4,830	
應收帳款	4,830	
存貨	9,660	\$ 19,320
<b>負債</b>		
應付帳款		2,415
淨值		\$ 16,905

上列損益表中分店利益 \$ 14,480，應用下列分錄，轉入分店損益

帳戶內：

分店往來	\$ 14,480	
分店損益		\$ 14,480

同時將本店帳簿上匯往分店款項及分店匯來款項二帳戶，亦分別轉入分店往來帳戶，以求得分店之淨值數額。示其應為之分錄如下：

分店往來	\$ 7,205	
匯往分店款項		\$ 7,205
分店匯來款項	53,070	
分店往來		53,070

上列各分錄過帳後，本店帳簿上“分店往來”帳戶之表現應如下示：

分 店 往 來

發往商品	\$ 48,200	匯來款項	\$ 53,070
分店損益	14,480		
匯往款項	7,205		

上列帳戶之差額\$ 16,815，為本店對紐約分店之財產淨值，惟查前列該分店資產負債表上所列淨值數額為 \$ 16,905，換言之，即分店往來帳戶上之餘額，較本店對分店之財產淨值少 \$ 90。而此 \$ 90 乃即前列折合試算表內所列之匯兌利益額。為使兩方數目相符起見，自須將此 \$ 90 之匯兌利益，記入分店往來戶之借方，以增加本店對分店之財產淨值。惟貸方應記入何種科目，則依會計學者之主張，通常有兩種處理方法，分述如下：

(第一法)轉入分店損益內計算 主張採用此法者，謂分店損益表中所求得之損益，係根據於假定之匯兌率計算而得，完全為一種估計。今以匯兌損益轉入分店損益帳戶中，正可轉正此項估計利益之數額。

(第二法)轉入匯兌準備帳戶 主張採用此法者，謂匯兌之變動靡定，今日因匯價上漲而得之利益，他日或因匯價下跌而完全損失。故為穩健計，對於此項因匯兌漲落而生之利益，應轉入一特設之匯兌準備帳

戶，以備異日抵補匯價跌落之損失。倘使原無準備，而發生有匯兌之損失時，則以其損失轉入損益帳戶內；或其原有準備數額，不足抵補本期之匯兌損失者，則以其不足之額，轉入損益帳戶內。

上列二法，各有理由，惟第二法較為穩健。今假定採用第二法，則前例紐約分店之匯兌利益 \$ 90，應用下列分錄，轉入分店往來帳戶：

分店往來	\$ 90	
匯兌準備		\$ 90

## 第九節 國內異幣分店

在今日幣制尙未完全統一之我國，除有原則上全國通用之法幣外，尙有台幣，其與國幣間之兌換率，亦時有變更，而國內商店設有台灣分店者，亦不在少數，此時除因國幣幣值跌落，致決算表內之折合率可予考慮外，其他記帳方法及編製合併決算表之原則等，與國外分店完全相同，茲不贅述。

### 問 題

1. 本店所欲分店供給關於各項營業情形之報告，其內容若何？
2. 分店會計之處理方法，大概可分為二種，試列舉之。
3. 當分店之固定資產及應收帳款等項目，歸歸本店記載時，則欲計算分店之真正損益，必須經過本店之調整手續，何故？又具調整之方法若何？
4. 何謂分店備用金？其作用如何？
5. 本店將商品發往分店時，其標價方法有幾？試列舉而略述之。
6. 本店發往分店之商品，如照賣價出售時，則對於分店存貨之標價與其成本間之差異（即預計利益），本店當如何處理之？
7. 本店發往分店之商品，若照假定價格標價，其作用何在？略述之。
8. 設乙分店寄交丙分店商品 \$ 500，現金 \$ 500。試舉各分店及本店帳簿上應為之分錄。
9. 試列舉分店與本店間辦理合併決算時，應予沖銷之項目？若雙方數字不同，無法沖銷，則應如何調整？試舉例以明之。
10. 辦理合併決算時，應注意之事項有幾？試列述之。
11. 編製合併資產負債表及合併損益表時，通常須先作成計算表，其目的何在？

12. 試述國內分店會計與國外分店會計之異同。
13. 將國外分店決算表中之帳目，折合爲本國貨幣時，其折合率應如何決定？試申論之。
14. 國外分店折合試算表內所示滙兌損益之結轉方法有二，試列舉之。並各申述其理由。
15. 每期結帳時，本店需將各分店之決算表，合併編成合併資產負債表及合併損益表，其作用若何？

### 習題八十一

大上海百貨商店於滬東設有分店，其滙寄分店之資本，爲現金 \$ 30,000，該分店會計完全獨立，本期內各會計事項之總額如下：

1. 購貨：現購 \$ 22,000；賒購 \$ 35,000
2. 銷貨：現銷 \$ 15,000；賒銷 \$ 55,000
3. 收回應收帳款 \$ 30,000
4. 償還應付帳款 \$ 25,000
5. 付出各項費用 \$ 8,950；內有 \$ 450，係由本店代付。
6. 滙寄本店現金 \$ 15,000，並代本店支付費用 \$ 3,300
7. 分店於結帳時，尚有存貨 \$ 5,000

試將上列各事項，分別記入分店及本店帳簿內，並結算分店帳目，及本店帳簿上之分店帳戶。

### 習題八十二

設前進大上海百貨商店之應收帳款與應付帳款兩項，劃歸本店記載，本店接到分店之報告時，提存製備準備 \$ 2,500，試舉分店及本店帳簿上應爲之分錄。

### 習題八十三

元昌商店南京路分店之一切會計事項，均隨時報告本店記載，本期內各事項之總額如下：

1. 本店滙寄分店現金 \$ 5,000，作爲備用金。
  2. 分店購貨：現購 \$ 22,000；賒購 \$ 35,000
  3. 分店銷貨：現銷 \$ 15,000；賒銷 \$ 55,000
  4. 分店費用 \$ 8,950
  5. 期末分店存貨 \$ 5,000
- 試示本店帳簿上應有之分錄。

### 習題八十四

新新商店於外埠開一分店，其會計完全獨立，本期內各項總額如下：

1. 本店滙寄分店現金 \$ 1,000
2. 本店發往分店商品 \$ 10,000
3. 分店共賒購商品 \$ 2,000
4. 分店現銷共計 \$ 4,000；賒銷 \$ 10,000

5. 分店共收得應收帳款 \$ 8,400
6. 分店共償付應付帳款 \$ 1,500
7. 分店各項開支總額 \$ 2,400
8. 分店共匯解本店現金 \$ 8,000
9. 分店結賬時，尚有存貨 \$ 2,000

試將上列各事項，分別記入分店及本店帳簿內，並結算分店帳目及本店帳簿上之分店帳戶。

### 習題八十五

某商店於某地設一分店，其會計完全獨立，本店發往分店之商品，係照實價標價，本期內各項總額如下：

1. 本店匯寄分店現金 \$ 2,000
2. 本店發往分店商品，照實價計算為 \$ 30,000 (成本為 \$ 20,000)
3. 分店銷貨 \$ 24,000，均係現銷。
4. 分店各項開支總額 \$ 4,800
5. 分店共解本店現金 \$ 18,000
6. 期末分店商品盤存，照實價計算，計值 \$ 5,800，該帳面盤存短少 \$ 200 (因本店發往分店商品原為 \$ 30,000，除去銷貨額 \$ 24,000，帳面盤存應尚有存貨 \$ 6,000)，此項商品盤存，按照成本估值，計為 \$ 4,060。

試將上列各事項，分別記入分店及本店帳簿內，並結算分店帳目及本店帳簿上之分店帳戶。

### 習題八十六

設前題某商店發往其分店商品，係照假定價格標價，此項價格由本店於年初決定後，一年內即不予變更，一律照此價格，作為發往商品之價格。其本期內各項總額如下：

1. 1.3.4.5. 各項與前題完全相同。
2. 本店發往分店商品之成本 \$ 20,000，標價 \$ 26,000
3. 期末分店之商品盤存為 \$ 5,600 (照本店標價盤估，按本店盤存價格應為 \$ 4,060)

試將上列各事項，分別記入本店及分店帳簿，並結算分店帳目及本店帳簿上之分店帳戶。

### 習題八十七

本章第七節第二項合併決算表實例，尚缺下列各項，讀者試代補充：

1. 乙分店根據帳面所編成之資產負債表及損益表。(其利益額為 \$ 1,451)。
  2. 丙分店根據帳面所編成之資產負債表及損益表。(其利益額為 \$ 966)。
  3. 甲商店按照乙分店試算表，代為調整編列之正確之資產負債表及損益表。(其利益額為 \$ 1,990)。
  4. 甲商店按照丙分店試算表，代為調整編列之正確之資產負債表及損益表。(其利益額為 \$ 1,365)。
  5. 全部帳目調整後根據本店帳面編製本店之損益表。(資產負債表已見第 164 頁)
- 上列 3. 4. 5. 各項，如覺不易編製，可分別用十欄式結構計算表作為底稿，然後根據結構計

算表編製正確之資產負債表及損益表，當較簡易。

## 習題八十八

設上海大達商店在杭州設有分店一所，其雙方帳目各自獨立。本店發貨於分店時，係照上海售價標價。下示係民國 36 年 12 月 31 日雙方之試算表：

## 上海大達商店試算表

36 年 12 月 31 日

現金	\$ 836	折舊準備	\$ 120
應收帳款	8,764	折舊準備	120
存貨 1/1	7,116	應付帳款	4,986
杭州分店往來	5,027	應付費用	740
器具	500	資本主投資	12,000
購貨	32,986	銷貨	31,641
各項費用	4,864	發往分店商品(成本為\$7,836)	9,936
	<u>\$ 59,593</u>		<u>\$ 59,593</u>

## 上海大達商店杭州分店試算表

36 年 12 月 31 日

現金	\$ 561	應付費用	\$ 133
應收帳款	1,024	本店往來	1,579
本店發來商品	8,538	銷貨	10,371
各項費用	2,010		
	<u>\$ 12,133</u>		<u>\$ 12,133</u>

調整項目如下：

1. 上海大達商店期末存貨為 \$ 6,139。
2. 杭州分店期末存貨 \$ 1,240，此項存貨，經本店核算購入成本為 \$ 1,000。
3. 發往分店商品與本店發來商品之差額，經核對分店收貨報告，查係最後一次貨品尚未收到之故。此項商品之成本為 \$1,198。
4. 杭州分店十二月廿九日匯交本店款項 \$ 2,000，本店尚未收到。

試代大達商店編製下列各表，及應作分錄：

一、合併決算底稿：

- 二、上海本店全部帳目調整後，根據帳面編製之資產負債表及損益表；
- 三、杭州分店根據帳面編製之資產負債表及損益表；
- 四、上海本店代杭州分店調整編列之資產負債表及損益表；
- 五、合併資產負債表及合併損益表。
- 六、上海本店辦理合併決算時，應作之調整及結帳紀錄。

## 習題八十九

上海某公司在美國芝加哥設有一分店，於民國二十二年十二月三十一日，接到該分店寄來之試算表如下：

本店往來		U. S. \$ 54,000
解交本店款項	U. S. \$ 60,000	
現金	7,000	
應收帳款	3,000	
商品盤存 1/1	4,000	
本店發來商品	50,000	
費用	5,000	
銷貨		75,000
應付帳款		1,000
器具	1,000	
	U. S. \$ 130,000	U. S. \$ 130,000

民國22年12月31日商品盤存 U. S. \$ 5,000

假定美金折合率如下：

購入器具裝修時之滙兌率：\$ 4.88

期初存貨按民國21年12月13日之滙兌率 \$ 4.64 計算。

本年平均滙兌率：\$ 4.65（即可作為分店損益賬戶之折合率）

民國22年12月31日之滙兌率：\$ 4.62。

本店總簿上分店款項往來各戶之餘額如下：

分店往來	\$ 251,100
分店解來款項	279,300
發往分店商品	232,500

試作下列各項：

1. 代芝加哥分店作成結帳分錄。
2. 本店於接獲上列芝加哥分店之試算表時，將表內各項目及民國二十二年十二月三十

一日之商品庫存，折合國幣。

3. 根據分店帳目，編製本年分店損益表，各項目須併列美金及國幣金額表示之。
4. 編製分店資產負債表，表中各項目須併列美金及國幣金額表示之。
5. 將分店損益表中所示之分店利益，用分錄轉入分店損益帳戶內；同時將分店解來款項及滙兌利息，分別轉入分店往來及滙兌埠滙兩帳戶。
6. 上列各項記載過帳後，試示本店帳簿上之芝加哥分店往來帳戶，藉以明悉本行對芝加哥分店之財產淨值。

## 總 習 題 二

### 第一節 本節習題於修畢第二十章時即可開始習作

(1) 設立普通日記簿、現金簿、銷貨簿、銷貨退回簿、及應付憑單登記簿等五種原始簿，將下列各事項，分別記入之：

普通日記簿之借貸兩方，各設三欄，除借方之“應付憑單”、“各項”兩欄與貸方之“應收帳款”及“各項”兩欄外，借貸方各所餘之一欄，暫任空白，留待後用。現金簿亦方共設六欄，先於最後四欄開立欄名如後：“應收帳款”“銷貨折讓”“上海銀行”“淨額及其他”，其餘二欄，暫留空白。付方共設七欄，以記“應付憑單”“購貨折讓”“管理費用”“雜銷費用”“上海銀行”及“淨額及其他”等項，尚餘一欄，暫任空白，留待後用。銷貨簿設“細數”“驗銷”及“現銷”三欄，銷貨退回簿設“細數”及“總額”二欄；再於應付憑單登記簿中，設“應付憑單”(貸方)、“購貨”“管理費用”“雜銷費用”及“各項”(均借方)四欄，此外在借方再增設一欄，暫留空白，為節省學者之時間起見，假定各項付款憑單，在記帳之先，業已製就，故祇須按照插冊內所註之憑單號數，依次將各會計事項，登入應付憑單登記簿內可已。

二十三年

三月一日 資本主葉維新君開設公一車行，專營批發及零售業務，於本日開始營業，其投資各項如下：

現金	\$ 100,000
器具	1,200
房地產	18,800

一日 存入上海銀行現金，98,000，開立往來存戶。

二 添購器具及裝修店屋門面，共付出木匠工料費現金 \$ 500。

二日 向同康印刷公司購入文具印刷帳簿計 \$ 120，附來領單一紙，限於本月十五日前付現(管理費用)(付款憑單第一號)。

- 二日 向利華洋行除購商品如下(付款憑單第二號):
- |        |       |          |
|--------|-------|----------|
| 紅獅牌腳踏車 | 250 輛 | 每輛 \$ 48 |
| 三星牌腳踏車 | 225 輛 | ,, 68    |
- 三日 向九華洋行除購商品如下(付款憑單第三號):
- |        |       |          |
|--------|-------|----------|
| 美女牌腳踏車 | 100 輛 | 每輛 \$ 48 |
|--------|-------|----------|
- ,, 本行因慮於直接向外商洋行除購,付款之期限過於短促,如遇運用資金缺乏時,難免要有週轉不靈之虞,故今後當變更購貨方針,在可能範圍內,寧願稍受高價之損失,儘量向華商經理行家間接批購,俾付款期限,略可延長,流動資金,得以運用裕如。本日向偉程車行除購商品如下,限於第一次結帳期前付款(本年第一次結帳期假定為六月二十日,以下同此),照數實付(付款憑單第四號):
- |        |       |          |
|--------|-------|----------|
| 美女牌腳踏車 | 175 輛 | 每輛 \$ 49 |
| 三星牌腳踏車 | 60 輛  | ,, 70    |
- 三日 現付銷貨之紅力及運費 \$ 55。
- 四日 大隆商店向本行除去商品如下,限於第一次結帳期前付款:
- |        |      |          |
|--------|------|----------|
| 紅獅牌腳踏車 | 50 輛 | 每輛 \$ 56 |
| 三星牌腳踏車 | 15 輛 | ,, 76    |
- ,, 退回偉程車行本月三日美女牌腳踏車 5 輛。(付款憑單第五號)
- ,, 向天章洋行除購商品如下(付款憑單第六號):
- |        |      |          |
|--------|------|----------|
| 一心牌腳踏車 | 60 輛 | 每輛 \$ 53 |
| 元寶牌腳踏車 | 50 輛 | ,, 60    |
- 五日 新久章腳踏車店向本行除去商品如下,限於第一次結帳期前付款:
- |        |      |          |
|--------|------|----------|
| 美女牌腳踏車 | 25 輛 | 每輛 \$ 54 |
| 元寶牌腳踏車 | 5 輛  | ,, 71    |
- 六日 本月二日向利華洋行所購之商品,因有一部份不合銷路,故退回如下:(付款憑單第七號)
- |        |      |  |
|--------|------|--|
| 紅獅牌腳踏車 | 25 輛 |  |
| 三星牌腳踏車 | 5 輛  |  |
- 七日 現銷商品如下:
- |        |      |          |
|--------|------|----------|
| 紅獅牌腳踏車 | 15 輛 | 每輛 \$ 57 |
| 一心牌腳踏車 | 5 輛  | ,, 60    |
- ,, 經壽永車行向本行除去商品如下:
- |        |      |          |
|--------|------|----------|
| 美女牌腳踏車 | 50 輛 | 每輛 \$ 55 |
|--------|------|----------|

	三星牌腳踏車	25 輛	每輛	76
八日	現購商品如下，當以上海銀行支票如數付訖：			
	紅標牌腳踏車	100 輛	每輛	\$ 50
	三星牌腳踏車	50 輛	，，	70
，，	大輪商店退來四日除去之紅標牌腳踏車 5 輛			
，，	以本店餘屋轉租於人，當收一個月房租，計現金 \$ 45。			
九日	向茂昌順車行購進商品如下，當付以十五天期本票一紙，面額 \$ 10,000，餘限四月五日前付清(付款憑單第八、九、十號)：			
	紅標牌腳踏車	250 輛	每輛	\$ 50
	三星牌腳踏車	100 輛	，，	71
，，	大盛車行除去商品如下，限於第一次結賬期前付款。			
	美女牌腳踏車	42 輛	每輛	\$ 55
	三星牌腳踏車	10 輛	，，	75
，，	現付本店職工伙食費 \$ 250。(管理費用)			
，，	經盛永車行退來本月七日除去之美女牌腳踏車 5 輛。			
十日	現銷商品如下：			
	紅標牌腳踏車	15 輛	每輛	\$ 54
	元寶牌腳踏車	12 輛	，，	73
，，	資本主葉維新君提取現金 \$ 500			
，，	大輪商店向本行除去商品如下，限於第一次結賬期前付款：			
	美女牌腳踏車	25 輛	每輛	\$ 54
	三星牌腳踏車	3 輛	，，	75
十一日	現銷商品如下：			
	紅標牌腳踏車	10 輛	每輛	\$ 54
	三星牌腳踏車	5 輛	，，	74
十一日	公益車行向本行除去商品如下：			
	美女牌腳踏車	25 輛	每輛	\$ 54
	三星牌腳踏車	5 輛	，，	74
十二日	以上海銀行支票，清償本月三日偉程車行貸款之全部(除四日之退貨)，淨付 \$ 12,500，尾數認訖。			
，，	以本店所用之房地產向上海銀行抵押借款 \$ 10,000，於本日訂立契約，抵押期為一年，利息按月一分二釐計算，當將抵押借款存入上海銀行。			
十五日	經盛永車行交來三十天期本票一紙，以清償本月七日止所欠之貸款(除九日退			

(貨),面額如數。

十三日 現購商品如下,當付以上海銀行支票一紙,面額如數。

美女牌腳踏車	160 輛	每輛 \$ 48
三星牌腳踏車	50 輛	,, 71

十四日 將經營汽車行交來本票向上海銀行貼現,貼現息按月一分計算,當存入上海銀行。

,, 現付雜項營業費用 \$ 35。(管理費用)

十五日 現付本店職工薪金 \$ 550。(管理費用)

,, 現付推銷員薪金 \$ 250。(推銷費用)

,, 現付推銷員旅費 \$ 80。(推銷費用)

,, 以現金滙票同康印刷公司匯單,計 \$ 120。

(2) 試將各種原始簿一一結算,並繪製紅線,以示結束。

(3) 設立總分類帳,並在該簿內設應收帳款、應付憑單、管理費用、銷售費用四統制帳戶另立應收帳款分戶帳及管理及銷售費用分類帳,而後將各種原始簿中之紀錄,分別過帳。

(4) 過帳後編製試算表。

## 說 明

(1) 本習題所應用之原始簿,暫設上述五種,此後得視事實上之需要,隨時增設一二冊。

(2) 本習題採用應付憑單登記簿,故不再設應付帳款分戶帳。欲知每一購貨客戶之往來情形,可即就此簿檢查。總分類帳中應付憑單戶所示之貸差,即為某期中尚未付清之應付各項帳款之總額。管理及銷售費用分類帳係被總分類帳中管理費用及銷售費用兩統制帳戶所統制。如是,在總分類帳中之統制帳戶有二,而其所統制之補助分類帳則合而為一。學者至此,對於統制帳戶之功用,更可得一變化運用之機會焉。

(3) 關於購貨退出記入應付憑單登記簿之方法,可參閱第十六章所述。資本主提取商品,則記於普通日記簿內可也。

(4) 於付滙各項費用匯單或清償貨欠時,應在現金簿付方之類頁欄內作一“✓”號,以示其借方科目毋須逐一過帳,但同時須在應付憑單登記簿內付款日期欄中,註明付款之日期。蓋對於各項應付帳款既不設補助分戶帳,則記入現金簿中之關於清償貨欠及其他帳款之總數,均可無庸一一過帳,而僅須在期末將“應付憑單”欄中之總數,一筆過入總分類帳中應付憑單戶之借方,以示應付各項帳款之減少。

(5) 關於各項費用之記入應付憑單登記簿者,應將費用之名稱註明於摘要欄內,並於摘要欄後,再添一類頁欄,以便過入銷售及管理費用分類帳各戶時,有所根據。

第二節 本節習題可於修畢第二十二章時開始習作

(1) 試將下列各事項分別記入各種原始簿，關於寄銷事項，應設一寄銷簿記入之，其格式可如下示(記法詳於題末說明)：

寄 銷 簿

寄銷品 發出日期	寄銷品 各分戶	摘 要	類 別	金 額	清單收 到日期	匯款收 到日期
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)

三月十六日 本行以下列商品，由輪船運赴蘇州，託該地裕隆車行代為銷售(第一次)，當付車力及裝卸費 \$ 78，又保險費 \$ 20，並於當日與承銷人駐滬代表訂定寄銷契約，承銷人對於承銷品之佣金，為銷貨總額之 2%：

三星牌腳踏車 50 輛 成本每輛 \$ 71  
 美女牌腳踏車 25 輛 ,, 49

十六日 資本主董維君取去三星牌腳踏車二輛，每輛 \$ 71，供其家用。

十七日 天龍車行取去商品如下，限於第一次結賬期前付款：

三星牌腳踏車 25 輛 每輛 \$ 76  
 元長牌腳踏車 5 輛 ,, 70

十八日 上海自來水公司交來賬單一紙，計金額 \$ 20，應於七日內付現。(管理費用，付款憑單第十一號)

,, 久大車行取去商品如下：限於第一次結賬期前付款：

一心牌腳踏車 5 輛 每輛 \$ 60  
 美女牌腳踏車 25 輛 ,, 54

十九日 以下列商品，由火車運赴蘇州，託該地宏泰車行代為銷售(第一次)，當付車力及裝卸費 \$ 65，又保險費 \$ 18，並於當日與承銷人駐滬代表簽訂寄銷契約，承銷人應得之佣金為銷貨總額之 3%：

紅獅牌腳踏車 75 輛 成本每輛 \$ 50  
 三星牌腳踏車 50 輛 ,, 71

,, 向上海銀行提取現金 \$ 100.00。

,, 現存商品如下：

	三星牌腳踏車	75 輛	每輛 \$ 70
	美女牌腳踏車	50 輛	,, 49
	元寶牌腳踏車	40 輛	,, 64
二十日	大輪商店交來三十天本票一紙，面額 \$ 5,000，以清償該店所欠貨款之一部。		
,,	接到市政府財政局徵收營業稅通知單一紙，計金額 \$ 350，應於本月底前付現。(管理費用，付款憑單第十二號)		
,,	張公館除去商品如下，限於第一次結帳期前付款：		
	紅龍牌腳踏車	5 輛	每輛 \$ 56
	元寶牌腳踏車	3 輛	,, 70
二十一日	接到市政府財政局徵收本月份房租通知單一紙，計金額 \$ 42，應於本月底前繳清。(管理費用，付款憑單第十三號)		
,,	新久章腳踏車店交來支票一紙，面額 \$ 1,700，以清償該店所欠貨款之全部，尾數 \$ 5，作為銷貨折讓；當將支票存入上海銀行。		
二十二日	以上海銀行支票清償所欠利華洋行貨款之全部，面額如數。		
二十三日	接到上海電報公司寄來電費單一紙，計金額 \$ 60，應於七日內付現。(管理費用，付款憑單第十四號)		
二十四日	以上海銀行支票清償本月九日出發茂昌順本票票款。		
,,	以本店 7 月三十天本票一紙，面額 \$ 3,000，付予九輪車行，作為清償所欠該行貨款之一部。(付款憑單第十五、十六號)		
二十五日	付上海自來水公司水費銀單 \$ 20。		
,,	將大輪商店交來之本票，向上海銀行貼現，貼現息月率一分，當存入上海銀行。		
,,	新久章腳踏車店除去商品如下，限於第一次結帳期前付款：		
	紅龍牌腳踏車	50 輛	每輛 \$ 55
	美女牌腳踏車	25 輛	,, 54
	三星牌腳踏車	25 輛	,, 76
二十六日	以下列商品，由招商局江順輪船運赴漢口。請該處悅昌車行代為銷售（第一次），當付出車力及裝卸費 \$ 185，又保險費 \$ 78，承銷人應得之佣金，由寄銷契約上規定為銷貨總額之 5%：		
	紅龍牌腳踏車	75 輛	成本每輛 \$ 50
	美女牌腳踏車	25 輛	,, 49
	三星牌腳踏車	50 輛	,, 70

二十七日 現售商品如下：

紅獅牌腳踏車	15 輛	每輛 \$ 54
一心牌腳踏車	5 輛	，， 60

，， 存入上海銀行 \$ 2,000。

二十八日 向美亞車公司購進商品如下，當以上海銀行支票如數付訖，現扣 2%：

紅獅牌腳踏車	250 輛	每輛 \$ 51
三星牌腳踏車	250 輛	，， 70

二十九日 於本日接到聖波裕隆車行之報告清單，前寄去之各項商品，業已全部代為銷出，共得售價 \$ 5,225，又四明銀行滙票計 \$ 5,060，其差額為承銷人代付運費及車力 \$ 60.50，及應扣佣金 \$ 104.50。

三十日 經崙車行除去商品如下，限於第一次結賬期前付款：

三星牌腳踏車	50 輛	每輛 \$ 75
元寶牌腳踏車	10 輛	，， 70

三十一日 將昨日聖波裕隆車行寄來之四明銀行滙票，託上海銀行代收，作為存款。

，， 以現金付清各項費用帳單如下：

房租	\$ 42
營業稅	350
電燈費	60

(2) 試將各種原始簿——結算，並繪劃紅線以示結束。

(3) 在分類帳中添設寄銷品統制帳戶，另再增立寄銷品分類簿，然後將各種原始簿中之紀錄（自三月十六日起至三月終止），分別過帳。

(4) 過帳後編製試算表及應付憑單、應收帳款、管理及推銷費用，寄銷品四明細表，藉以驗明應付憑單登記簿及各補助分類帳內之記載，是否與其統制帳戶之總數相符合。

## 說 明

(1) 寄銷簿之第 1 欄記載寄銷品發出之日期，第 2 欄記載承銷人之名稱及次數（即補助分戶帳上之戶名），第 3 欄記載寄銷品之品名、數目、單位、原價及費用等之摘要，第 4 欄記載過帳時補助分類帳或總分類帳之頁數，第 5 欄記載貸入購貨帳戶即借入寄銷品統制帳戶之金額，至第 6、7 兩欄之記載方法，學者須名思義，即可知其內容。惟有須加注意者，金額欄中祇記發出寄銷品之原價，對於發出時所付之車力、保險費等，則記入現金簿付方新開立之寄銷品專欄內。過帳時，將寄銷品費用之細數，逐一過入寄銷品分戶帳中各該戶之借方，期末“寄銷品”欄所結出之費用總數，一筆過入總分類帳中寄銷品統制帳戶之借方。又寄銷品各項費用之支出，非為付現，而係驗欠，則應將此項費用之金額，在應付憑單登記簿中，特設一欄以記載之；



- 四月一日 收到漢口悅昌車行第一次寄銷清單，銷貨總額為 \$ 9,542.80，當照扣佣金 5%，計 \$ 477.14，代付運費及車力 \$ 180，貨款遲欠。
- „ 現售腳踏車如下：
- |     |     |          |
|-----|-----|----------|
| 紅獅牌 | 5 輛 | 每輛 \$ 55 |
| 三星牌 | 7 輛 | 76       |
- 二日 本行為推廣營業起見，特於本日起另訂分期付價銷貨辦法，當有金椿林君購去三星牌腳踏車二輛，每輛 \$ 80，(原成本每輛 \$ 68，取貨時先收現 \$ 40，餘款分六個月償付，每月二日應繳 \$ 20。
- 三日 以下列腳踏車由火車運往蘇州，託該地宏泰車行代為銷售(第二次)，當付出車力及裝卸費 \$ 60，又保險費 \$ 15，承銷人應得之佣金，約定照銷貨總額之 3%：
- |     |      |          |
|-----|------|----------|
| 紅獅牌 | 25 輛 | 每輛 \$ 50 |
| 美女牌 | 25 輛 | 49       |
- „ 向英商順豐商行驗購機器腳踏車 20 輛，每輛 \$ 600 (付款憑單第十七號)。
- „ 向永安公司驗購商品如下(付款憑單第十八號)：
- |        |      |          |
|--------|------|----------|
| 三星牌腳踏車 | 50 輛 | 每輛 \$ 69 |
| 元寶牌腳踏車 | 50 輛 | 56       |
- 四日 向永安公司驗購計算機一具，計 \$ 800，須於兩星期內付現。(器具，付款憑單第十九號)
- „ 昨日向永安公司所購之腳踏車，發現內有數輛，車輪略有損壞，故今與該公司交涉妥當，在貨款中減除 \$ 50。(付款憑單第二十號)
- 五日 以上海銀行支票清償天章洋行貨款之全部。
- „ 以上海銀行支票清償茂順貨款之全部。
- 六日 王椿松君購去機器腳踏車一輛，計價 \$ 800 (成本為 \$ 600)，當於取貨時先付 \$ 200，餘款訂定分為六個月分期償付，每月月底繳付 \$ 100。
- 七日 以下列腳踏車，由火車運赴蘇州，託該地宏泰車行代為銷售(第三次)，承銷人佣金為銷貨總額之 3%。當付出車力及裝卸費 \$ 120，又向康安保險公司投保盜劫及火險保費 \$ 2,500，應付保險費 \$ 37.50，限於本月底前付現(付款憑單二十一號)：
- |       |      |          |
|-------|------|----------|
| 紅獅牌   | 15 輛 | 每輛 \$ 49 |
| 三星牌   | 5 輛  | 70       |
| 機器腳踏車 | 2 輛  | 600      |
- 八日 收到漢口悅昌車行寄來匯票，清償該行所欠第一次承銷品貨款，計金額

- § 8,885.66,當即存入上海銀行。
- 八日 收到房租一個月,計現金 \$ 45。
- 九日 以下列腳踏車,由輪船運赴重慶,託該地雲飛車行代為銷售(第一次)當付出車力及裝卸費 \$ 165,又保險費 \$ 80,密銷人佣金為銷貨總額之 4%:
- |     |      |            |
|-----|------|------------|
| 三星牌 | 75 輛 | 成本每輛 \$ 70 |
| 美女牌 | 50 輛 | ,, 49      |
- ,, 天福祥車行交來三十日本票一紙,面額 \$ 2,000,以清償所欠貨款之一部。
- 十日 收到蘇州宏泰車行第一次寄銷品清單,銷貨總額為 \$ 8,010,當照扣佣金3%,計 \$ 240.30,又代付運費及車力 \$ 176.50,貨款暫欠。
- ,, 施根華君購去機器腳踏車一輛,計價 \$ 800 (成本為 \$ 600),當於取貨時先付 \$ 200,餘款訂定分為六個月分期償付,每月一日繳付 \$ 100。
- 十一日 沈雅伯君購去機器腳踏車一輛,計價 \$ 800, (成本為 \$ 600),當於取貨時先付 \$ 200,餘款訂定分為六個月分期償付,以後每月五日繳付 \$ 100。
- 十二日 以上海銀行支票清償本月三日所欠永安公司貨款全部(除去四日之折讓),而額如數。
- ,, 現售商品如下:
- |        |      |          |
|--------|------|----------|
| 紅鶴牌腳踏車 | 25 輛 | 每輛 \$ 54 |
| 三星牌腳踏車 | 30 輛 | ,, 76    |
| 機器腳踏車  | 5 輛  | ,, 720   |
- ,, 存入上海銀行現金 \$ 3,500。
- 十三日 以上海銀行支票清償本月三日所欠英商順昌商行貨款之半數, (付款憑單第二十三,二十四號)
- ,, 付清前次康安保險公司保險費 \$ 37.50。
- 十四日 以紅鶴牌腳踏車25輛,每輛成本 \$ 50,由輪船運赴重慶,託該地雲飛車行代為銷售(第二次),佣金為銷貨總額 4%,當付出車力及裝卸費 \$ 18,又保險費 \$ 25。
- ,, 現售商品如下:
- |        |      |          |
|--------|------|----------|
| 紅鶴牌腳踏車 | 10 輛 | 每輛 \$ 56 |
| 美女牌腳踏車 | 5 輛  | ,, 54    |
- ,, 存入上海銀行現金 \$ 5,000。
- 十五日 久大車行除去腳踏車如下,限於第一次結帳期前付款:
- |     |      |          |
|-----|------|----------|
| 紅鶴牌 | 25 輛 | 每輛 \$ 55 |
| 元寶牌 | 20 輛 | ,, 71    |

十五日 付本店職工薪金 \$ 350。

，， 付推銷員兼費 \$ 80。

，， 付推銷員薪金 \$ 150。

(2) 試將各種原始簿一一結算，並繪紅線，以示結束。

(3) 在總分類帳中添設應收分期付價帳款統制帳戶，另增立分期付價銷貨客戶分戶帳，(即應收分期付價帳款分戶帳)然後將各種原始簿中之記錄，分別過帳。

(4) 過帳後編製試算表。

## 說 明

(1) 發生分期付價銷貨事項時，一方將貨價，銷貨成本，預計利益以及其他備忘事項一一記入分期付價銷貨簿之各欄內，一方將顧客於取貨時先繳之貨款，記入現金簿收方之“應收分期付價帳款”欄(將現金簿收方所留之最前一空白欄，開立此欄名)內；將來顧客分期繳款予本店時，亦即記入此欄。過帳時，分期付價銷貨簿中第二欄所記各客戶，須逐一過入分期付價銷貨客戶分戶帳中之各該戶內，至某一期末，將“應收分期付價帳款”欄結出之總數，一筆過入總分類帳中該統制帳戶之借方，“分期付價銷貨成本”欄之所結出總數，一筆過入總分類帳中該帳戶之貸方，“預計分期付價銷貨利益”欄所結出之總數，一筆過入總分類帳中該帳戶之貸方；現金簿中之過帳，亦與此相仿，即將收方，“應收分期付價帳款”欄內之總數，逐一過入補助分類帳各戶之貸方，期末結出之總數，一筆過入統制帳戶之貸方是也。

(2) 關於分期付價銷貨利益之計算，可採用平均率，以省每期收款時逐次計算及記帳之繁。然如此於期末結帳時，應先求出本期內分期付價銷貨之毛利率(其法，即以本期內分期付價銷貨總額除其預計利益總額)，以此毛利率乘期內已收分期付價帳款之總額，即得本期中應計此項銷貨利益之總數，然後在普通日記簿中，作借預計分期付價銷貨收益，貸分期付價銷貨利益之分錄可矣。

(3) 本月四日第二事項中，購貨折讓之記帳方法，與購貨退出之記法相同。又將普通日記簿貸方所留之一欄，填入“寄銷品”字樣。

## 第四節 本節習題應於習完分店會計後習作

1. 試將下列各事項，分別記入各種原始簿：

四月十六日 本行鑒於以前發運貨物至外埠，託他家商店代為銷售，每多費周折，而獲利頗少，不若自行在外埠設立分店，較為有利可圖，故特於本日在蘇州開設分店一所，分店會計完全獨立，所售商品，概由本店按照成本標價發往，於當日託上海銀行由本行往來戶中匯寄該分店現金\$2,000，作為其運用資金。又委任商

品如下：

	紅獅牌腳踏車	50 輛	每輛 \$ 50
	三星牌腳踏車	25 輛	,, 70
十六日	現銷商品如下：		
	紅獅牌腳踏車	10 輛	每輛 \$ 55
	三星牌腳踏車	5 輛	,, 76
十七日	全登廣告公司送來帳單一紙，內開代登各報廣告費計 1,280，暫欠(付款憑單二十四號)。		
十八日	向太平保險公司投保火險十萬元，應付六個月保險費 \$ 900，暫欠(付款憑單第二十五號)。		
,,	以現金付清前欠文儀公司計算賬價 \$ 800，		
,,	福泰車行除去商品如下，限於第一次結賬期前付款：		
	美女牌腳踏車	25 輛	每輛 \$ 58
	元寶牌腳踏車	15 輛	,, 70
,,	新久拿退來上月二十五日購去商品如下：		
	紅獅牌腳踏車	4 輛	
	美女牌腳踏車	1 輛	
	三星牌腳踏車	2 輛	
十九日	本日在寧波開設分店一所，分店會計完全獨立，所售商品均由本店按照成本價發售，當日託上海銀行由本行往來戶中滙寄分店現金 \$ 1,000，又發售商品如下：		
	紅獅牌腳踏車	25 輛	每輛 \$ 50
	三星牌腳踏車	10 輛	,, 70
	機器腳踏車	2 輛	,, 600
十九日	收到蘇州宏泰車行第二次寄銷品清單，銷貨總額為 \$ 2,805.00，內照扣佣金 3%，計 \$ 84.15，代付運費及車力 \$ 80，貨款暫欠。		
,,	收到蘇州分店滙解款項 \$ 3,000，當存入上海銀行，並於當日發往商品如下：		
	紅獅牌腳踏車	100 輛	每輛 \$ 50
	機器腳踏車	1 輛	,, 600
二十日	孫成森君購去機器腳踏車一輛，計價 \$ 800(成本為 \$ 600)，當於取貨時先付 \$ 200，餘款訂定分為六個月分期償付，以後每月一日繳付 \$ 100。		
,,	資本主葉維新君提取現金 \$ 200，並取去機器腳踏車一輛，計價 \$ 600，供其自用。		

- 二十日 欠大車行交來十五天期本票一紙，面額\$2,000，以清償該行所欠貨款之一部。
- 二十一日 收到寧波分店滙解款項 \$ 1,500，當存入上海銀行。
- ，， 向同裕車行購進腳踏車如下，當付以上海銀行支票 \$ 5,400，又三十天期本票一紙，面額 \$ 14,000，尾數 \$ 50，作為讓託(付款憑單第二十六號)：
- |     |       |          |
|-----|-------|----------|
| 紅獅牌 | 250 輛 | 每輛 \$ 49 |
| 美女牌 | 150 輛 | ，， 48    |
- ，， 收到蘇州宏泰車行滙來第一次寄銷品貨款淨額，計 7,598.20，當存入上海銀行。
- 接到上海自來水公司寄來帳單一紙，計金額 \$ 25.80，應於七日內付現(付款憑單第二十七號)。
- 二十二日 收到蘇州分店滙解款項 \$ 3,600，當存入上海銀行。
- ，， 發往寧波分店商品如下：
- |        |      |          |
|--------|------|----------|
| 紅獅牌腳踏車 | 50 輛 | 每輛 \$ 49 |
| 美女牌腳踏車 | 25 輛 | ，， 48    |
- 二十三日 上月二十四日出與九騎車行之本票，本日到期，以上海銀行支票贖回銷訖。
- ，， 接到上海電燈公司寄來電費帳單一紙，計金額 \$ 88.18，應於七日內付現(付款憑單第二十八號)。
- ，， 接到市政府財政局徵收本月份房捐通知單一紙，計金額 \$ 42，應於本月底前繳清(付款憑單第二十九號)。
- 二十四日 接到徵收營業稅通知書一紙，計金額 \$ 350，應於本月底前繳清(付款憑單第三十號)。
- 二十五日 以現金支付職工伙食費 \$ 300。
- 二十六日 收到蘇州分店滙解款項 \$ 2,000，當存入上海銀行。
- ，， 現售腳踏車輛如下：
- |     |     |          |
|-----|-----|----------|
| 紅獅牌 | 5 輛 | 每輛 \$ 54 |
| 美女牌 | 5 輛 | ，， 52    |
- 二十七日 收到寧波分店滙解款項 \$ 2,500，當存入上海銀行。
- ，， 大盛車行購去紅獅牌腳踏車 25 輛，每輛 \$ 55，當收其三十天期本票一紙，面額 \$ 1,370，尾數 \$ 5，作為銷貨折讓。
- 二十八日 以現金付滙上海自來水公司帳單，計 \$ 25.80。
- 二十九日 以現金付出雜項營業費用 \$ 30。
- 三十日 向美商德盛商行現購美商腳踏車 25 輛，每輛 \$ 550，當付以上海銀行支票一紙，面額 \$ 13,475作為清訖。

三十日 以現金付清下列各項費用帳單：

房租	\$ 42.00
營業稅	350.00
電燈費	38.18

2. 試將各種原始簿——結算，並繪劃紅線，以示結束。
3. 將各種原始簿中之紀錄(自四月十六日起至四月月終止)分別過帳。
4. 過帳後編製試算表及應付憑單，應收帳款，應收分期付價帳款，管理及銷售費用，寄銷品等五明細表，以驗應付憑單登記簿及各補助分類帳內之記載，是否與其統制帳戶之總數相符合。

5. 結帳時有下列應行調整帳項：

商品盤存 以購貨數量減去賣出數量，即為本期期末之盤存數量；其價值隨

以下列單位時價為準：

紅線牌	\$ 48.00
三星牌	69.00
美女牌	47.00
一心牌	52.00
元寶牌	64.00
機器腳踏車	550.00
文具用品盤存	75.00
應付房地產抵押借款利息	200.00
銀行存款利息	13.61
預付保險費	371.11
預收房租	10.50
器具折舊	42.00
房屋折舊(房屋價值 \$ 8,800 之 2%)	176.00
壞帳準備——普通銷貨	234.00
壞帳準備——分期付價銷貨	42.00
預付廣告費	330.00

接到各分店報告本期淨利益如下：

蘇州分店	1,350
寧波分店	370

根據試算表中所列各帳戶及上列應行調整各項，編製十欄式結帳計算表。

6. 依照結帳計算表中所列各項，於普通日記簿內為調整及結帳分錄。
7. 將結帳調整各分錄，過入總分類帳，而將總分類帳內各戶結清。
8. 依照結帳計算表所列各項，編製資產負債表及損益表。
9. 根據下列各分店試算表，編製合併決算底稿，合併資產負債表及合併損益表。

## 蘇州分店試算表

民國 23 年 4 月 30 日

現金	\$ 935	00		
應收票據	400	00		
應收帳款	2,000	00		
廣告費	75	00		
房租	270	00		
職工薪金	450	00		
保險費	30	00		
電費	63	50		
文具印刷	20	00		
雜費	16	50		
伙食費	90	00		
本店運來商品	9,850	00		
銷貨			\$ 10,350	00
本店往來			3,850	00
	\$ 14,200	00	\$ 14,200	00

其應行調整各項如下：

期末商品結存	\$ 1,910
應付稅捐	160
預付保險費	25
預付房租	90

## 寧波分店試算表

民國 23 年 4 月 30 日

現金	\$ 520	00		
應收票據	380	00		
應收帳款	1,900	00		
房租	60	00		
伙食費	170	00		
廣告費	82	50		
職工薪金	160	00		
保險費	28	00		
文具印刷	42	90		
電費	36	00		
雜費	20	00		
本店運來商品	6,800	00		
銷貨			\$ 6,400	00
本店往來			3,800	00
	\$ 10,290	00	\$ 10,290	00

其應行調整各項如下：

期末商品盤存	3 1,590
應付房租	60
應付稅捐	120
應付薪金	60
預付保險費	20

### 說 明

1. 分設一、二、兩分店時之會計處理方法，事實上自無採用特種原始簿及補助分類帳之必要，因分店既不多，關於此等事項之發生，自不甚繁，即將其登入各原有之簿冊中可矣。例如匯往分店之現金，可記入現金簿之付方；收到分店匯解之款項，可記入現金簿之收方，以及發往分店商品之記帳，及期末結轉分店之淨利益，則可於普通日記簿中之。

2. 寄銷品之尚未接得清單者，概須將其列入資產負債表之存貨項下，以示寄銷品之所有權，仍屬寄銷人。其法即將寄銷品統制帳戶之借差抄錄可已，欲知其細數，則可參閱寄銷品明細表。

3. 關於期末如何計算並結轉本期所實獲之分期付價銷貨收益，應按第二十三章之原則計算。

4. 期末商品盤存之估價，暫以原價或時價孰低為標準，本題乃假定時價已較前跌落，故一切存貨，概照上開時價為準；反之，如時價漲起，高過於購貨之原價，則存貨之估價，應以成本為準，自不待言。

5. 期末結賬時所用之普通日記簿，既須備普通格式，已足敷用，無需設立專欄。惟在調整並結轉管理及銷售費用分類帳內之各帳項時，務須在各帳項後用括弧註明“銷售費用”或“管理費用”字樣，而後將各帳項之金額，逐一過入補助分類帳各帳戶內，同時再過入統制帳戶，每一帳項於其類頁欄內，均須註明其過入補助分類帳及總分類帳之頁數。

第 四 編  
合 夥 會 計

## 第二十五章 合夥企業

上兩編所述會計之紀錄及實務，皆僅以企業之日常事務為討論之對象，迄未涉及企業本身之組織。所有資本主帳戶，亦僅指獨資企業而言。不過近世企業，除獨資外尚有合夥公司等種組織，此等組織之資本來源，較為複雜，其因而發生之會計事項與有關紀錄，亦非單純，不可不另為論述。本編先述合夥會計，下編續述公司會計焉。

### 第一節 合夥之意義及種類

近世工商企業，日益發達，漸由獨資組織，變為合夥或公司組織。良以獨資企業，為工商企業中最簡單之一種組織，資本既屬薄弱，智力亦復有限，加以個人倘罹疾病，或遭死亡，則其營業必因之中輟，故其適用之範圍，僅限於小規模之商業。若規模之較為宏大，計劃之較為久遠者，則以合夥或公司之組織為宜。我國現時工商業尚未充分發達，企業組織，猶以合夥為多。故以我國今日之現狀言之，合夥會計之研究，甚為重要。

合夥云者，二人以上互約出資以經營共同事業之契約也（民法債編第六六七條第一項）。因此項契約而設立之營利事業，謂之合夥企業，其出資人名曰合夥人，至各合夥人之出資，除現金外，亦得以財產或勞務代之（民法債編第六六七條第二項）。至於損益之分配，有採平均分配法者，即不論各合夥人投資之多少，所有利益或損失，皆由各合夥人平均分配是也。有採用比例分配法者，即依各合夥人投資之比例，以分配其損益者也。亦有採用約定分配法者，即不論各合夥人投資數額之多少，而在合夥契約中訂明分配損益之特別比例者也。

合夥企業之分類，標準不一。以其營業之範圍為標準，可分為普通合夥 (General partnership) 與特定合夥 (Special partnership) 二種。普通合夥云者，以繼續經營一般普通工商事業為目的而組織之合夥也。我國現有之各種合夥商店均屬之。特定合夥云者，以繼續或一時經營特定工商事業為目的而組織之合夥也。此種合夥，其期間常較短，或係暫時性質。如甲乙二人，可以合出資本若干，訂立合夥契約，一次向某處買賣某種物品，如汽車，絲繭，茶葉等類，倘有損益，依照契約分配之，其性質係屬臨時之合夥經營，故一待該項事務終了後，合夥即歸解散。又如甲乙二人，不處於同一地方，甲在杭州，乙在上海，杭州產絲，上海銷絲，於是二人互訂合夥契約，甲發貨與乙，乙代甲銷貨，費用利息及損益之分擔，亦均由契約規定之。此亦特定合夥之一例也。

以合夥人之責任為標準，合夥可分為無限合夥 (Ordinary partnership) 與有限合夥 (Limited partnership) 二種。前者之各合夥人，對於合夥債務之清償，皆負連帶之無限責任。此種合夥，祇須有二人以上之當事人，訂立契約，即可成立。後者之合夥人，則有普通與有限二種。其中普通合夥人，對於合夥債務之清償，負連帶之無限責任；有限合夥人對於合夥債務所負之責任，則以其出資額為限。此種合夥人，在國家法律上另有特別規定，即不論其屬隱名，或屬出名，均無執行業務之權。我國現行民法債編中規定之隱名合夥人，即此種有限責任合夥人也。

## 第二節 合夥之特質及其利弊

合夥組織，有下列二大特點：

一、合夥與合夥人在法律上係屬一體——合夥僅係當事人間之一種契約關係，在法律上無獨立之人格，不能為訴訟之主體，故合夥與合夥人不能分離，其對內對外各項事務，均以合夥人之名義行之。因之各合夥人可互為代理人，執行業務。在合夥契約限制之下，任何一合夥人

概可以店主資格對外接洽一切事宜，其他合夥人亦共同負責。

二、合夥人之責任爲連帶無限——普通合夥人，對於合夥債務之清償，概負連帶之無限責任。合夥倒閉時，苟其財產不足清償合夥債務，各合夥人對於不足之額，應負連帶清償之責。即債權人得對於合夥中之任何一合夥人，請求其清償全部債務也。

至合夥商業組織，較之獨資商業組織，則有下列三項優點：

- (1) 資本易於鳩集；
- (2) 危險可以分擔（指對內而言）；
- (3) 可收集思廣益，分工合作之效。

然利之所在，弊亦隨之。舉之如下：

- (1) 合夥人間之意見，倘不融洽，則事業之進行，必時感掣肘之苦，而致坐失良機；
- (2) 合夥人中，如有死亡、破產、或顛狂、等事故，則合夥組織必將受其影響，或竟致改組解散；
- (3) 各合夥人不論其投資之多少，對於外界之債務均負連帶之無限責任，危險殊覺太大。

### 第三節 合夥契約

合夥組織，係由個人企業改進而來，個人企業之一切事務，均可由其資本主獨斷獨行，損益亦由其一人單獨負擔或享受。合夥組織，則完全屬於契約之關係。蓋因合夥之資本主，至少當有二人，爲避免日後發生爭執起見，在合夥開業之先，所有合夥人間相互約定之權利義務，以及業務上損益之分擔等事項，自當締結契約，一一載明之。徵之已往事實，合夥人中，雖有合夥契約之訂立，往往有因契約上文字之含混，或規定之疏漏，以致引起糾葛，甚或訴諸法庭，以求解決者。此在經濟上與時間上，均將受重大之損失。故數人合資經營商業，事前總須有合夥契約

之訂立，而其契約上之規定，尤應詳備周密，而勿宜簡略也。至普通合夥契約所應詳細載明之事項，舉其主要者，約有下列十數項：

- (1) 合夥開始日期
- (2) 商號名稱
- (3) 營業性質
- (4) 本店及分店所在地
- (5) 合夥人姓名，其為有限合夥者，各人責任之為無限或有限
- (6) 合夥存在之期間
- (7) 各合夥人之出資數額、種類、及其估價標準
- (8) 分配損益之比例
- (9) 合夥人出資上利息之規定
- (10) 合夥人之薪金或報酬之規定
- (11) 合夥人提用店款及有無利息之規定
- (12) 合夥人執行業務之規定

#### 第四節 合夥人對內對外之關係

茲照我國民法債編之規定，將各合夥人對內對外關係，述之如下：

一、合夥人之出資額，除現金外，得以財產權或勞務供給代之。

二、倘無特別約定，合夥人除約定出資之外，無增加出資之義務，因有損失而致資本減少者，合夥人亦無補充之義務。

三、合夥契約或合夥事業之種類，非經全體合夥人之同意，不得變更。但契約上另有訂定者，不在此限。

四、合夥事務，須由全體合夥人共同執行之，但契約內訂明以執行業務之權利，專屬合夥人中之一人或數人者，不在此限（隱名合夥人無執行合夥事務之權，祇有監察之權）。

五、合夥人執行合夥事務，除契約另有訂定外，不得請求報酬。

六、合夥人分配損益之成數，契約中未有規定者，以出資之多寡為分派之標準；若僅規定利益或損失一方面者，其成數於他方面亦得適用之。又以勞務為出資之合夥人，除契約中另有訂定外，不受損失之分配。而隱名合夥人所受損失之分配，以其出資額為限。

七、合夥人得因下列事項之一而退夥：

甲、合夥人於合夥之股份被扣押時。

乙、合夥契約未定存續期間；或訂明以合夥人中一人之終身為其存續期間，經於兩月前聲請者。

丙、不得已之事由。

丁、合夥人死亡。但契約訂明其繼承人得繼承者，不在此限。

戊、合夥人受破產或禁治產之宣告者。

己、合夥人經開除者。

八、合夥因下列事項之一而解散：

甲、存續期間屆滿。

乙、合夥人全體之同意。

丙、合夥事業成功或不能成功。

九、合夥財產，須先以之清償合夥之債務，其次償還各合夥人之出資；若合夥人之出資，並非現金，則依出資時所估定之價格，以現金償還之。但其出資若以供給勞務或以物品之使用權或收益為標的者，無須償還。

十、合夥財產，不足償還合夥之債務時，各合夥人應連帶負擔無限清償之責任。

## 第五節 合夥會計之內容

合夥組織之企業與獨資組織之企業，其不同之處，僅在出資人之多寡一點而已。獨資企業之資本主，祇有一人。若在合夥組織，其出資人至

少須有二人以上，故合夥會計與獨資企業會計相異之點。亦僅在於各合夥人之資本帳戶及與資本有直接關係之各項會計問題。關於其他一切紀錄，如購貨，銷貨，現金收付，及票據接受等事項，以及調整結帳等分錄，不論在何種企業組織，其會計上處理方法，固完全相同也。故通常所謂合夥會計之內容，僅在討論各合夥人之資本帳戶及與資本有直接關係之各項會計問題，如損益之分配、資本之提取、以及資本之增減變化等是。其關於日常所發生之會計事項，則因與以上兩編所述獨資企業會計上之記載方法相同，故本編均略而不述。

本編將關於合夥會計上之諸問題，分爲下列四點，依次論述：

- 一、合夥創立時之紀錄
- 二、合夥損益之分配
- 三、合夥人之入夥與退夥
- 四、合夥之合併與轉讓

至於合夥之清算，則留待第九編中詳述之，茲從缺。

再按我國現行公司法規定，公司分爲：無限公司、兩合公司、有限公司、股份有限公司、及股份兩合公司、等五種，其中無限公司與一般合夥之性質相同，兩合公司則與有限合夥之性質相同，不過公司之設立，須向主管機關登記，故具有法人資格，合夥則否。惟自會計上觀之，其組織之形式雖異，其會計之方法則甚相近似。學者苟能詳悉合夥會計上之各種處理方法，則對於無限公司及兩合公司之會計，必能一隅三反矣。

#### 問 題

1. 合夥之意義若何？
2. 合夥之種類有幾？試略述之。
3. 合夥與合夥人有無區別？又後者於法律上所負之責任若何？
4. 合夥之利弊若何？試略述之。
5. 試列舉合夥契約上所應詳載之主要事項。
6. 合夥人對內對外之關係若何？試略述之。
7. 合夥會計與個人企業會計最顯著之異同若何？試列舉之。

## 第二十六章 合夥創立時之紀錄

### 第一節 創立時之開始紀錄

創立合夥之契約訂立以後，各合夥人即應依照契約規定，繳納所認之資本，俾合夥事業，得開始進行。關於各合夥人出資時之創立紀錄，與普通獨資企業之創立紀錄，大略相同，但其資本主帳戶當以合夥人人數之多少而定，每一合夥人各開立一資本主帳戶以記載之。今舉例以說明合夥企業中各種不同之創立紀錄如次：

(例一)甲乙丙三人合夥於二十二年五月一日開始營業，甲出資現金 \$ 5,000，乙出資現金 \$ 3,000，丙出資現金 \$ 2,000。應作分錄如次：

現金	\$ 10,000	
甲合夥人資本		\$ 5,000
乙合夥人資本		3,000
丙合夥人資本		2,000

合夥企業之合夥人，亦猶獨資企業之店主。故通例每一合夥人均開設兩個帳戶，一為資本帳戶，一為往來帳戶或稱提存帳戶，使合夥人與商店日常往來之款項，不與具有永久性之資本相混。故上例甲乙丙三合夥人出資帳戶之名稱應用“甲合夥人資本”，“乙合夥人資本”等。

上舉一例，乃假定合夥人之出資，僅有現金一種，但在事實上，不僅限於現金。依照我國民法債編之規定，合夥人之出資，除金錢外，得以他物或勞務代之。故通常各合夥人之資本，有以商品或其他財產投入者，有以債權投入者，更有以私人債務移轉於合夥商店者。惟於此有一須加

注意之點，即合夥人以其他財產加入為資本者，對於其財產之估值，須求其十分確實。蓋合夥人之私有財產，一經投入商店以後，即屬各合夥人所共有。在帳簿上對於各合夥人之資本額，雖分戶記載，然對於各種財產，則不記明何者為某合夥人所投也。故投入之財產，如估價過高，則其他合夥人均將遭受損失。故合夥人中，如有以現金以外之財產為出資者，則合夥契約中，應將其出資之種類、價額、及其估價之標準，明白規定之。

合夥人以現金及其他財產為出資時，其開業紀錄，與上舉一例，實無大異，不過科目較為繁複耳。今舉例如次：

(例二)設甲乙丙三人合夥，其出資額與例一同，但甲所出資本為現金 \$ 1,000，房屋 \$ 4,000，乙所出資本為現金 \$ 1,500，商品 \$ 1,500，丙所出資本為現金 \$ 1,000，商品 \$ 500，器具 \$ 300，同時以其債權應收票據 \$ 700，應收帳款 \$ 2,000，及債務應付票據 \$ 1,500，應付帳款 \$ 1,000，移轉於本店。則其應為分錄如次：

現金	\$ 1,000	
房屋	4,000	
甲合夥人資本		\$ 5,000
現金	1,500	
存貨	1,500	
乙合夥人資本		3,000
現金	1,000	
存貨	500	
器具	300	
應收票據	700	
應收帳款	2,000	
應付票據		1,500
應付帳款		1,000
丙合夥人資本		2,000

合夥人之以私有債權為出資者，將來如發生不能收現情事，應由合

夥人負責，或以現金填補，或由其出資總額中扣除。譬如上例丙之出資應收票據 \$ 700，一部份應收帳款 \$ 1,000，均未能收到現款，則其分錄可如次：

丙合夥人往來(或資本)	\$ 1,700	
應收票據		\$ 700
應收帳款		1,000

上例所示借方科目，為“丙合夥人資本”或“丙合夥人往來”視合夥契約之規定而有不同，如契約規定丙合夥人之資本原額 \$ 2,000，不因所投資產之不克變現而減少者，則貸入其往來戶，否則不妨貸入其資本戶也。

上述二例，各合夥人均以實在之現金或其他資產作為投資，然有時合夥人中亦有不出現金或其他資產，而以勞務代之者。此時合夥之開始分錄，關於現金或其他資產之投資，一如上述。但以勞務代作投資者，其開始紀錄，應如何記入帳冊，當視情形如何而定。按所謂勞務出資者，其勞務之性質，及出資人之權利義務，民法債編并無明文規定。依實際情況而言，所謂勞務云者，或指出資人於籌設合夥企業時對於合夥所盡之勤勞，故約定得享受合夥每屆利益一部份之分配。或如合夥企業之職員，長期從事於合夥營業，其所盡勞務應得之薪給報酬，不予支取，而之以抵充合夥股款。此類出資，即習俗所謂乾股或紅股。合夥契約如無明文規定，該勞務出資人僅有享受分配利益之權利，而無分擔損失之義務（民法債編第六七七條第三項）；又如某項專利品之發明人，將其發明之事物，給予合夥，而以其估價作為出資者，雖亦為勞務出資之一種。但其出資之性質已為無形資產之一種，故此項出資人應依合夥契約之規定，分配利益，分擔損失，與其他出資人無殊。以上兩種情形之記帳方法，應有區別：在前者，合夥企業不必以其所出之勞務記入帳內，合夥企業帳上亦不必有該勞務出資人之資本帳戶，因該項出資，僅代表一種分

紅之權利，而非實質之投資。在後者，則勞務出資人之資本，應行入帳；但其分錄之借方，則應用專利權，開辦費，薪金等帳戶。

以上所述，為關於一般合夥人出資時之開始紀錄。此外按照我國民法債編之規定，尚有一種隱名合夥。此種合夥，因合夥人所負之責任不同，其開始紀錄，遂亦隨之而異。蓋隱名合夥人所負分擔損失之責任，僅以其出資額為限，且其出資之名義，移屬於出名營業人。故隱名合夥人出資時之開始紀錄，當與上舉各例中之分錄方法不同。

考英美各國之有限合夥，其性質殆與我國之隱名合夥相同，前已言之。惟其有限合夥中之有限責任合夥人與無限責任合夥人，均為出名營業人，其股權之名義，並不移轉於他人，故其出資時之開始紀錄，與上舉各例，實無大異。若我國之隱名合夥人則不然，合夥事務，固專由出名營業人執行，即其出資之財產權，亦移屬於出名營業人，故對於隱名合夥人之出資，依理本應併入出名營業人之出資額內記載之。不過隱名合夥人之出資，原有二種：（一）附股，如甲乙合夥，規定各出資六千元，乙因資金不夠，另請丙出資二千元，作為隱名合夥，乙本人則出四千元，由乙、丙另訂隱名合夥契約，請甲作證。此時在合夥帳冊上，丙之出資二千元，即可併入乙之出資額中入帳；（二）共同合夥，如甲、乙、丙合夥，其合夥契約上規定甲出資六千元，乙出資四千元，丙出資二千元，丙為隱名合夥人，不執行合夥事務。此時丙之出資，記作甲之出資，既不合理，記作乙之出資，亦有違事實，若欲分別記入甲、乙、二人之帳，則其數額實難加以分配。因此，此種隱名合夥人之出資，不妨以『隱名合夥人資本』之科目記載之。其分錄如下：

現金	\$ 12,000	
甲合夥人資本		\$ 6,000
乙合夥人資本		4,000
隱名合夥人資本		2,000

## 第二節 獨資組織改組為合夥時之開始紀錄

上節所舉各例，均為關於新創合夥時之紀錄方法。然合夥之成立，除新創者外，亦有由於獨資組織之加入其他資本主，因而改組為合夥者，在此種情形之下，其開始紀錄之原理，固與新創合夥之開始紀錄，並無差異，惟記帳之手續較繁耳。為使學者易於明瞭起見，特再舉例如下：

設有某甲獨資開設之永和祥商店，為發展營業，擴充範圍起見，特招致某乙加入投資，合夥經營，議定將資本增加為 \$ 20,000，除某甲原有資本 \$ 10,000 外，由某乙投入現金 \$ 10,000。其時該商店之資產負債表有如下列：

永和祥獨資商店資產負債表

某年某月某日

現金	\$ 1,800	應付票據	\$ 3,100
應收帳款	9,200	應付帳款	2,000
存貨	3,300	資本主某甲	10,000
器具	800		
	<u>\$ 15,100</u>		<u>\$ 15,100</u>

此時新創立之合夥，若仍繼續使用原有帳簿，則其記帳手續，甚為簡單，祇須為下列兩項分錄可矣：

(1) 現金	\$ 10,000		
	某乙合夥人資本	\$ 10,000	
(2) 資本主某甲	10,000		
	某甲合夥人資本		10,000

上列第一分錄係紀錄某乙合夥人之投入現金，取得合夥商店之資本所有權，第二分錄係紀錄某甲以獨資商店之資本所有權，換取合夥商店之資本所有權。至於其他一切帳簿，直接由合夥商店繼續使用，無需另為轉帳手續。今示此合夥商店之資產負債表如次：

## 永和祥合夥商店資產負債表

民國某年某月某日

現金	\$ 11,800	應付票據	\$ 3,100
應收帳款	9,200	應付帳款	2,000
存貨	3,300	某甲合夥人資本	10,000
器具	800	某乙合夥人資本	10,000
	<u>\$25,100</u>		<u>\$ 25,100</u>

若合夥將獨資企業之原有帳簿廢止不用，而另置新簿，則應先清結獨資企業之舊帳，而於其日記簿上為下列之分錄：

(1) 永和祥合夥商店	\$ 15,100	
現金		1,800
應收帳款		9,200
存貨		3,300
器具		800
(2) 應付票據	3,100	
應付帳款	2,000	
永和祥合夥商店		5,100
(3) 資本主某甲	10,000	
永和祥合夥商店		10,000

上列分錄過帳以後，即可將舊帳上之全部帳戶完全結清。繼即為合夥開立新帳簿，其分錄與新創者完全相同，舉之如次：

(1) 現金	\$ 1,800	
應收帳款	9,200	
存貨	3,300	
器具	800	
應付票據		\$ 3,100
應付帳款		2,000
某甲合夥人資本		10,000
(2) 現金	10,000	
某乙合夥人資本		10,000

上列分錄過帳後，若編製資產負債表，則與本頁所示者完全相同。

## 問 題

1. 合夥會計之開業紀錄與獨資企業之開業紀錄，其異同若何？
2. 對於每一合夥人，各須開立資本帳戶及往來帳戶，何故？
3. 合夥人以私人債權為出資時，如有發生不能收回情事，其於會計上之處理方法若何？
4. 如以債務為出資時，則其開業紀錄若何？試舉一例以說明之。
5. 設唐李白三君締結契約，合夥經營商業，其出資額各為 \$ 5,000，李君為隱名合夥人，試列舉其開業分錄。

## 習 題 九 十

甲乙丙三人，合夥經營紗廠事業，其出資額如下：

甲合夥人： 商品	\$ 1,000
器具	500
房屋	5,000
地產	10,000
乙合夥人： 現金	10,000
商品	5,000
丙合夥人： 現金	15,000

試示該合夥之開業分錄。

## 習 題 九 十 一

(1) 設前題中乙丙兩合夥人之出資，除現金及商品外，又將其私人之債權債務加入合夥，作為出資之一部如下：

乙合夥人： 應收票據	\$ 700
應收債款	800
丙合夥人： 應收票據	1,200
應收款項	1,300
應付票據	500
應付債款	1,000

試示甲乙丙合夥之開業分錄。

(2) 假定乙合夥人出資之應收票據 \$ 700，應收債款 \$ 800，及丙合夥人出資之應收債款 \$ 1,300，到期均未能收到現金，但丙合夥人已將現金如數填補，試作經營之分錄。

## 習題九十二

文立成君獨資所開設之一大商店，為增厚實力與鄰店競爭起見，特招致孫國華君，加入投資，遂於民國二十二年六月三十日，改組為合夥商店，當經訂定合夥契約，將資本增加為 \$ 10,000，除文立成君原有資本外，由孫國華君投入現金 \$ 5,000，改組前一大商店之資產負債表如下：

## 一大商店資產負債表

民國二十二年六月三十日

現金	\$ 1,000.00	應付票據	\$ 2,800.00
應收帳款	4,500.00	應付張款	5,000.00
存貨	4,200.00	銀行抵押借款	6,000.00
器具	600.00	資本主文立成投資	5,000.00
房地產	8,500.00		
	<u>\$ 18,800.00</u>		<u>\$ 18,800.00</u>

甲、假定該商店之原有帳簿仍繼續使用，試示改組時應為之分錄。

乙、假定該商店之原有帳簿廢止不用，則改組時結束舊帳簿，及開立新帳簿之分錄各如何？

丙、試編製一大合夥商店之資產負債表。

## 總習題三

本習題之目的，在使學者對於合夥會計之整個紀錄及實務，得一聯貫之實習機會。惟為節省記帳之時間起見，將日常發生之事項，如購貨，銷貨，購貨退出，銷貨退回，收到應收帳款，償還應付帳款以及支付各項費用等等，均僅記載某一期內之總數。故各種原始簿中，除普通日記簿外，均略而不用，即應收帳款，應付帳款兩分類帳，亦概付缺如也。

施全貴君獨資開設之德茂昌木器號，創立已有八載，茲為發展營業，擴充範圍起見，特招致唐昭登及王振聲兩君加入投資，合夥經營。當經訂定合夥契約，其主要各點如下：

1. 施唐王三君於民國二十二年七月一日起，依照合夥契約，組織德茂昌合夥商店，開始經營木器業務。

2. 資本總額定為 \$ 200,000，除施君原有資本 \$ 100,000 外，再由唐君投入現金 \$ 60,000，王君投入現金 \$ 40,000。

3. 損益分攤比例約定如下：施合夥人  $\frac{6}{15}$

唐合夥人  $\frac{5}{15}$

王合夥人  $\frac{4}{15}$

4. 施君任總經理之職，年支薪金 \$ 1,800，唐君任副經理之職，年支薪金 \$ 1,200，均於年終結帳時一次出帳，王君則不起薪。

5. 年終結帳時，如有盈餘，應先撥給官利一分，按各合夥人原投資本額計算之。

6. 施唐二合夥人期內提取之款項，如超過其應得之薪金時，其超過之數額，須自提取之日算起至結帳時止，按照年利一分起息；王合夥人提取款項，亦須自提取之日算起至結帳時止，按照年利一分起息。

當時施君獨資所設德茂昌木器號之資產負債表如下：

德茂昌木器號資產負債表

民國 22 年 6 月 30 日

資 產		負 債	
上海銀行存款	\$ 6,521.25	應付票據	\$ 41,484.28
零用現金	200.00	應付帳款	194,969.17
應收票據	8,419.00	房地產抵押借款	30,000.00
應收帳款	\$ 146,838.05	資本主施全貴投資	100,000.00
減：壞帳準備	2,574.85		
存貨	131,000.00		
各項投資	12,750.00		
器具	\$ 4,500.00		
減：折舊準備	2,000.00		
運貨汽車	\$ 13,000.00		
減：折舊準備	8,000.00		
房屋	\$ 60,000.00		
減：折舊準備	15,000.00		
地產	10,800.00		
	\$ 366,453.45		\$ 366,453.45

假定上列資產負債表中之各項資產數額，已經唐王兩合夥人之同意，單行估價，故所列各項，完全與該商號財務實況相符。

假定德茂昌合夥商店，仍繼續使用原有帳簿，試於總分類帳內開立下列各帳戶，而將上列資產負債表中所示各項餘額，一一記入之，日期可註明七月一日，並於日記簿內為德茂昌合夥人資本帳戶及紀錄唐王兩合夥人投資之分錄（唐王兩合夥人投資當即存入上海銀行存款戶）。

本總習題在總分類帳中必需設立之帳戶如下：

上海銀行存款	零用現金	應收票據
應收票據貼現	拒付應收票據	應收帳款
壞帳準備	存貨	未收各項投資利息
文具印刷雜存	預付廣告費	預付保險費
各項投資	器具	器具折舊準備
運貨汽車	運貨汽車折舊準備	房屋
房屋折舊準備	地產	商譽
受託人永安公司	應付票據	應付帳款
施全貴債權人	應付未付稅捐	房地產抵押借款
資本主施全貴投資	施全貴合夥人資本	施全貴合夥人往來
葉安鈞合夥人資本	唐順賢合夥人資本	唐順賢合夥人往來
王斌聲合夥人資本	王斌聲合夥人往來	資本調整
股息	損益	銷貨
銷貨退回	銷貨折讓	利息收益
購貨	購貨退出	購貨折讓
購貨運費	推銷員薪金及佣金	推銷員旅費
廣告費	銷貨運費	其他推銷費項
運貨汽車折舊	壞帳損失	職工薪金
保險費	文具印刷	其他管理費用
器具折舊	房屋折舊	合夥人薪金
利息支出及銀行手續費	貼現費	

七月一日至十二月三十一日期內所發生之各會計事項，匯總如下：

- (1) 購貨 \$ 438,289.99 (內計賒購 \$ 384,980.88, 現購 \$ 52,894.60, 餘為購貨折讓)。
- (2) 購貨退出 \$ 14,237.65。
- (3) 購貨運費 \$ 4,821.29, (內計欠帳 \$ 3,414.15, 餘現付)。
- (4) 銷貨 \$ 519,876.00, (內計賒銷 \$ 444,327.37, 現銷 \$ 74,819.66, 餘為銷貨折讓)。
- (5) 銷貨退回 \$ 9,088.55。

(6)收回應收帳款 \$ 524,836.78, (內計現金 \$ 243,645.46, 票據 \$ 274,141.28, 餘為銷貨折讓)。

(7)償還應付帳款 \$ 550,536.49, (內計現金 \$ 200,613.25, 票據 \$ 345,032.85, 餘為購貨折讓)。

(8)收到應收票據票款 \$ 67,671.28。

(9)償還應付票據票款 \$ 344,100.28。

(10)應收票款貼現 \$ 214,889.00, (內計貼現息 \$ 325.19)。

(11)應收票據貼現中有 \$ 17,546.00, 經出票人拒付, 上海銀行運來, 票款已由本號存存款戶中, 如數劃付, 其餘應收票據貼現, 則均已到期, 未有拒付情形發生。

(12)拒付應收票據中, 有票面 \$ 15,532.43, 祇能取得現金 \$ 14,164.50, 又有票面 \$ 2,013.54, 已全數不能收現。

(13)銷售員薪金及佣金 \$ 14,971.35 (如數現付)。

(14)銷售員旅費 \$ 8,948.80 (如數現付)。

(15)廣告費 \$ 11,000.00, (現付 \$ 2,473.66, 餘欠帳)。

(16)其他銷售費用 \$ 11,824.80, (現付 \$ 8,309.61, 餘欠帳)。

(17)銷貨運費 \$ 386.36 (如數現付)。

(18)文具印刷 \$ 1,875.48, (現付 \$ 333.31, 餘欠帳)。

(19)保險費 \$ 3,781.20 (如數現付)。

(20)職工薪金 \$ 15,412.00 (如數現付)。

(21)其他管理費用 \$ 7,894.13 (現付 \$ 2,512.89, 餘欠帳)。

(22)利息收益 \$ 493.55 (如數現收)。

(23)利息支出及銀行手續費 \$ 1,301.20 (如數現付)。

(24)償還房地產抵押借款 \$ 30,000.00, 又利息計 \$ 360.00 (如數現付)。

(25)施合夥人提取現金 \$ 6,000.00 (九月一日提取 \$ 3,500.00, 十月一日提取 \$ 2,500.00)。

(26)唐合夥人提取現金 \$ 6,500.00, 又商品 \$ 2,500.00, (十月一日提取現金 \$ 4,500.00, 十二月一日提取現金 \$ 2,000.00 及商品 \$ 2,500.00)。

該商店向係採用應付憑單制度, 故在分類帳中之應付帳款一戶, 不僅限於賒購之欠客貨款, 其他一切欠帳之費用, 亦一併包括在內。

該商店與上海銀行開有存款戶, 每日收入之現金, 悉數存入銀行, 支付款項時, 再發具支票向銀行提取; 如需支出零星費用, 則由零用現金中支付之。本題中由零用現金中支付之各項費用, 假定已匯總於上列各項費用之總額中, 零用現金之定額 (\$ 200), 亦已於每月終撥足矣。

---

試將上列自七月一日至十二月三十一日期內各會計事項，記入日記簿，然後過帳（日期可註明十二月三十一日）。

過帳後，編製試算表，以驗總分類帳中各戶之記載，借貸是否平衡。

## 第二十七章 合夥損益之分配

### 第一節 分配損益之方法

合夥決算時之會計處理方法，原與個人企業或公司組織無異，惟因分配損益之方法不同，致合夥決算時之會計，倍增繁複，遂成合夥會計中之一重要問題焉。此處所謂損益之分配，其範圍實包括營業上所發生之損益及非營業上所發生之損益二者而言。考英美各國之合夥組織，關於分配損益之方法，大抵可分為約定與無約定二大類，述之如下：

一、合夥契約中並無分配損益之規定者，不論各合夥人出資之多寡，法律上准許各合夥人平均分配損益，即在非以現金或財產權為出資而以勞務為出資之合夥人，亦得享受同等之利益或須分擔同等之損失。

二、合夥契約中有分配損益之規定者，其分配損益之方法，又有(甲)按照約定比例分配，與(乙)按照資本比例分配二種。前者即依照合夥人間互相約定之損益分配比例分配之；後者則因其契約規定之不同，又可別為下列三種：

1. 按照原投資本額之比例分配之，即以每期開始時各合夥人資本帳戶上所示之資本額為比例，以分配合夥之損益。
2. 按照結帳時資本淨數之比例分配之，即以每期結帳時各合夥人資本帳戶上所示之資本總額為比例，以分配合夥之損益。
3. 按照平均資本額之比例分配之，即以各合夥人在每期中之平均資本額為標準，以分配合夥之損益也。

至於我國合夥損益之分配方法，按現在法律規定，亦可分為約定與未約定二大類。惟在契約上並無規定時，其分配方法與英美各國對照，

適相反背。即分配損益之比例，未經約定者，按照各合夥人出資額之比例為準，非如英美各國之平均分配也。所謂各合夥人之出資額，通常係指各合夥人之原投資額而言。蓋依民法中之合夥規定，倘無特別約定，各合夥人於其約定出資之外，無增加出資之義務；其因損失而致資本減少者，各合夥人亦無補充之義務，此又與英美各國之情形不同者也。故按我國情形，合夥損益之分配，可得下列各種方法：

一、契約上無規定者，按各合夥人出資額（即原投資額或約定出資額）之比例分配之。

二、契約上有規定者，其分配比例，可為下列各項情形中之任何一種：

1. 平均分配。
2. 按照約定比例分配。
3. 按照結帳時各合夥人之資本淨額比例分配。（包括投資與往來二項）
4. 按照各合夥人之平均資本額比例分配。（包括投資與往來二項）

以上所述，皆為共通分配合夥損益之方法。若合夥契約中僅就利益或損失之一方面，規定其分配之比例或成數者，則按各國通例，大都視為損益雙方共通適用之分配成數。我國民法規定，亦係如是。至於各合夥契約中，分別規定分配損失及分配收益之比例，而並不相同者，自當從其規定。茲試就上述各種分配方法，分節闡明其計算及記帳方法於後。

## 第二節 平均分配法

合夥對於損益，如採用平均分配法，則在會計上之處理，殊為簡易。例如某期內，甲乙丙合夥之淨利為 \$ 3,000，如用平均分配法，則甲乙

丙三人應各得利益 \$ 1,000,分錄時祇須借損益帳戶 \$ 3,000,貸甲乙丙三合夥人往來帳戶各 \$ 1,000 可矣。如為損失,則其分錄之借貸適為相反。如合夥人未設往來帳戶,而在契約中規定,即以當年應派之損益餘額,直接作為各合夥人資本之增減者,則年終結出之損益,可直接轉入各資本帳戶之借方或貸方,其分錄方法與上述者完全無異,僅須將其往來戶科目易為資本科目而已。

### 第三節 約定比例分配法

合夥損益,有以契約訂明,不論合夥人出資多寡,一律按照另行約定之比例分配者。此種損益分配方法,在會計上之計算與登帳程序,亦甚簡易。譬如前節所舉之例,某期決算,甲乙丙三合夥人計共獲利 \$ 3,000,合夥契約訂明分配損益之比例為甲合夥人50%,乙合夥人30%,丙合夥人20%。則依照此項比例,甲應得 \$ 1,500,乙得 \$ 900,丙得 \$ 600,其分錄之借貸,與上節所述者相同。

### 第四節 原資本額(或約定資本額)之比例分配法

按各合夥人原投資本額之比例分配損益,為合夥損益按資本額比例分配法中之最普通者,例如甲乙丙三人合夥營業,某年該合夥之決算,獲利 \$ 9,000;而甲乙丙三人原資本額(或約定資本額)為甲 \$ 10,000,乙 \$ 15,000,丙 \$ 20,000,則甲乙丙三人每人應得之利益,計算如下:

$$\begin{aligned} \$ 9,000 \times \frac{10,000}{45,000} &= \$ 2,000 \cdots \cdots \text{甲應得利益額} \\ \$ 9,000 \times \frac{15,000}{45,000} &= \$ 3,000 \cdots \cdots \text{乙應得利益額} \\ \$ 9,000 \times \frac{20,000}{45,000} &= \$ 4,000 \cdots \cdots \text{丙應得利益額} \end{aligned}$$

依照上例計算所得甲乙丙各人應得之利益,可分錄如下:

損益	\$ 9,000
甲合夥人往來	\$ 2,000
乙合夥人往來	3,000
丙合夥人往來	4,000

上例如為淨損，則其分錄應相反，即借各合夥人往來，貸損益。

### 第五節 結帳時資本淨額之比例分配法

按結帳時資本淨額之比例，分配合夥損益，應於每期決算時，依約先將各合夥人往來帳戶之餘額，與資本帳戶之餘額相加減，以求其資本淨額。如無往來帳戶者，則資本帳戶之貸方餘額，即為資本淨額；然後再將合夥損益，按照此資本淨額之比例分配之。例如甲乙丙三人合夥，甲出資 \$ 10,000，乙出資 \$ 15,000，丙出資 \$ 20,000。假定第一年終，共獲利 \$ 10,000，各合夥人資本帳戶中之數額未動，而往來帳戶則有如下示：

甲合夥人往來	
\$ 1,000	\$ 2,500
500	3,000
3,000	
乙合夥人往來	
\$ 800	\$ 2,700
	4,100
丙合夥人往來	
\$ 2,000	

三合夥人往來帳戶之餘額，甲爲結存 \$ 1,000，乙爲結存 \$ 6,000，丙則結欠 \$ 2,000，此等數額轉入各該合夥人之資本帳戶後，則該年底各人之資本淨額，甲爲 \$ 11,000，乙爲 \$ 21,000，丙爲 \$ 18,000，而各人應得之利益分配額，可計算如次：

$$\$ 10,000 \times \frac{11,000}{50,000} = \$ 2,200 \dots\dots\dots \text{甲應得利益額}$$

$$\$ 10,000 \times \frac{21,000}{50,000} = \$ 4,200 \dots\dots\dots \text{乙應得利益額}$$

$$\$ 10,000 \times \frac{18,000}{50,000} = \$ 3,600 \dots\dots\dots \text{丙應得利益額}$$

若爲損失，則亦依上法計算。至所有分配損益之分錄，均同前示各例。茲不贅述。

### 第六節 平均資本額之比例分配法

平均資本額之比例分配法者，係將每期利益，按各合夥人在本期內之平均資本額比例分配之。此法在特種合夥事業，最爲適用，蓋此種合夥事業，恆僅以經營與完成某特種事項爲目的，故其事實上所需資金究爲若干，事先殊難預知；即使可以預知，但各人投入相當資本後，如逢營業清淡時，則資金不能全數應用；遇有營業興旺時，則又感資金缺乏之苦。在此種情形之下，合夥人之投資，以能隨時投入或隨時提回，較爲妥善。故其損益之分配，當以採用每人平均資本之比例爲標準最爲公允。茲舉例以說明計算平均資本額之方法如下：

例如周某胡某二人，組織一合夥事業，於民國二十二年一月一日開始營業，契約上訂明分配損益，係以各人平均資本額之比例爲標準。至民國二十二年十二月三十一日，結帳獲利 \$ 10,000，同時各合夥人之資本戶如下：

## 周某資本

民國22年		民國22年	
5月1日	提取 \$ 15,000.00	1月1日	原投資額 \$ 25,000.00
12月1日	提取 3,000.00	3月1日	投資 5,000.00
		6月1日	投資 1,000.00
		10月1日	投資 8,000.00

## 胡某資本

民國22年		民國22年	
8月1日	提取 \$ 3,000.00	1月1日	原投資額 \$ 15,000.00
11月1日	提取 2,500.00	4月1日	投資 2,000.00
12月1日	提取 500.00	5月1日	投資 2,000.00
		6月1日	投資 1,500.00
		9月1日	投資 4,500.00

民國二十二年度，周某胡某平均資本額之計算法如下：

依照前述原則，在分配合夥利益 \$ 10,000 之前，須先求得周胡二人本期內之平均資本額。查本例各合夥人資本之投入及提取日期，均在每月一日，故計算其平均資本額，可以月份為單位，其法如下（如資本之投入與提取，不在每月一日，則不能以月數計算，而應以日數計算）：

周某：

以一個月為單位之積數

投資額：	\$ 25,000 × 12個月 = \$ 300,000	
	5,000 × 10個月 = 50,000	
	1,000 × 7個月 = 7,000	
	8,000 × 3個月 = 24,000	\$ 381,000
提取額：	\$ 15,000 × 8個月 = \$ 120,000	
	3,000 × 1個月 = 3,000	123,000
總額		<u>\$ 258,000</u>

\$ 258,000 ÷ 12 = \$ 21,500，即周某在民國二十二年中之平均資本額。

胡某：

以一個月為單位之積數

投資額: \$ 15,000 × 12個月 =	\$ 180,000	
2,000 × 9個月 =	18,000	
2,000 × 8個月 =	16,000	
1,500 × 7個月 =	10,500	
4,500 × 4個月 =	18,000	\$ 242,500
提取額: \$ 3,000 × 5個月 =	\$ 15,000	
2,500 × 2個月 =	5,000	
500 × 1個月 =	500	20,500
總額		<u>\$ 222,000</u>

\$ 222,000 ÷ 12 = \$ 18,500, 即胡某在民國二十二年中之平均資本額

上列周胡二人之平均資本額, 亦可用下列計算方法求得之:

周某:

資本額	使用期間(以一個月為單位)	積數
\$ 25,000	× 2 (1/1-3/1)	= \$ 50,000
30,000	× 2 (3/1-5/1)	= 60,000
15,000	× 1 (5/1-6/1)	= 15,000
16,000	× 4 (6/1-10/1)	= 64,000
24,000	× 2 (10/1-12/1)	= 48,000
21,000	× 1 (12/1-12/31)	= 21,000
	<u>12</u>	<u>\$258,000</u>

\$ 258,000 ÷ 12 = \$21,500.....平均資本額

胡某:

\$ 15,000	× 3 (1/1-4/1)	= \$ 45,000
17,000	× 1 (4/1-5/1)	= 17,000
19,000	× 1 (5/1-6/1)	= 19,000
20,500	× 2 (6/1-8/1)	= 41,000
17,500	× 1 (8/1-9/1)	= 17,500
22,000	× 2 (9/1-11/1)	= 44,000
19,500	× 1 (11/1-12/1)	= 19,500
19,000	× 1 (12/1-12/31)	= 19,000
	<u>12</u>	<u>\$222,000</u>

\$222,000 ÷ 12 = \$18,500.....平均資本額

依照上列計算所得之平均資本額，則周胡二人，本期分配利益之比例，應如下列：

$$\text{周某} \frac{21,500}{40,000} = 53.75\%$$

$$\text{胡某} \frac{18,500}{40,000} = 46.25\%$$

本期之合夥利益為 \$ 10,000，按上列比例分配之，各人應得之利益額如下：

$$\text{周某} 10,000 \times 0.5375 = \$ 5,375$$

$$\text{胡某} 10,000 \times 0.4625 = \$ 4,625$$

考合夥利益之分配，以各合夥人在該期內之平均資本額為比例，固為合理之方法，但若合夥損失亦照此比例分配，則殊不合理，因平日提去資金較多，使其平均資本額減少者，反可少負損失之責；而平日以維持合夥財政為念，不肯多提資金者，因其平均資本額較鉅，反致多派損失，顯欠公平也，其實合夥之所以發生損失，或即由於缺少資本週轉不靈所致。故此處合理之方法，利益應照各合夥人平均資本額之比例分配之，而損失則應另行約定適當分配方法以資根據也。

## 第七節 合夥人薪金

合夥事務，由各合夥人共同執行。在原則上固可毋庸另訂報酬，然事實上合夥人執行合夥事務，每各有勞逸之不同，故合夥契約上，如規定合夥人得請求報酬者，則各國通例，皆認許之。此在約定將合夥事務，由合夥人中之數人執行時，尤屬必要。按我國民法合夥規定，合夥人執行合夥事務，除契約另有訂定外，不得請求報酬，蓋亦守此原則也。

合夥人執行合夥事務之報酬，普通多屬薪金一類。合夥契約上如有合夥人得支領薪金之規定者，則在每期分配損益之前，先除去各合夥人應得之薪金，然後再按規定之損益分配比例，依照以前各節所述之各種

計算方法分配之。按英美通例，合夥人之薪金，大都視為利益分配之一部分，不作為營業費用。蓋人之加入合夥，其志每不僅在出資營業，更多願以其精力用於合夥事業。故合夥人之執行合夥事務，除希圖於其所獲得之利益中，收取其投資之報酬外，並思於盈利中取得其勞務之報酬也。合夥人之薪金，既屬利益分配之一部分，則在合夥事業虧損時，合夥人之薪金，即可不必支付。但在我國，按普通商業習慣，如合夥契約規定合夥人可以支取薪金者，其薪金視為營業費用，每在損益尚未結出以前即行出帳，此為與英美各國之情形略有不同之點。

合夥人薪金之記帳方法，原與普通職員薪金之記帳方法，並無差異。惟因合夥人薪金之性質，與其他職員之薪金，稍有不同，故合夥會計上對於此種薪金，多另設一“合夥人薪金”(Allowance for partners' salaries)科目以記載之，以示別於其他店員之薪金。

### 第八節 合夥人股息

上節所述薪金之給付，乃合夥人間服務多少之表認；至於合夥人出資額之差別，亦當有所表認。此在合夥損益分配比例與各合夥人出資比例不同時，尤為必要。通常表認出資額差別之方法，即為股息之給付。故在合夥契約上規定有股息者，合夥事業獲利時，須先除去應付各合夥人之股息數額，然後再按規定之損益分配比例，依照以前各節所述之各種計算方法分配之。

按我國商業習慣：合夥人之股息，多在損益未結出以前，即已付帳，亦如合夥人薪金之視為一種費用項目。驟視之，此種處理方法，似無不當。但依會計原理論之，股息之性質，與普通利息，不能混為一談。蓋股息為內部之利息，實際上為利益之分配。設營業無盈餘而有虧損時，即不應發給股息，若不然，則所發股息，實不啻合夥人提回其資本之一部分矣。

股息之認給，在合夥契約上，應有明白之規定，舉凡利率及計算之標準，均須預先約定，以免日後各合夥人間發生爭執。至於計算之標準，可能有下列三種：

- (1)按原投資本額。
- (2)按結帳時之資本淨額。
- (3)按平均資本額。

今舉例以說明其記帳方法如下：例如甲乙丙三人合夥營業，其原投資本額，甲為 \$ 10,000，乙為 \$ 15,000，丙為 \$ 20,000，約定如有盈餘，先按年利一分發給股息。則甲應得股息 \$ 1,000，乙 \$ 1,500，丙 \$ 2,000。其分錄應為借股息貸各合夥人往來(或現金戶)。至於“股息”(Allowance for interest on capital)科目之設置，所以別於普通之借款息金，與前節所特設之“合夥人薪金”科目，同屬一理。此項股息，應於結帳時轉入損益帳戶分配之部，自本年度淨利益項下扣除之。

上述合夥人應得之股息，學者間有主張不記入“股息”帳戶，而直接將應支股息數額，按合夥損益分配比例分擔之，以記入各合夥人往來帳戶上。如是，在記帳方面，手續既簡，而其結果，依然相同。譬如前例甲乙丙三人，約定損益之分配，係採平均法，則前項股息之分錄應為：

甲合夥人往來	\$ 1,500
乙合夥人往來	1,500
丙合夥人往來	1,500
甲合夥人往來	\$ 1,000
乙合夥人往來	1,500
丙合夥人往來	2,000

或用簡易之法分錄如下，此分錄之結果與上述分錄無異：

甲合夥人往來	\$ 500
丙合夥人往來	\$ 500

以上所述，係指合夥契約之規定，對全部資本計算股息而言，有時

對於約定資本，並不給息，而對各合夥人所出資本超過約定額以上之差額，給予利息者。蓋按照通例，合夥人所認資本數額既經約定，除合夥契約中有特別訂定外，依法不能隨意增減。但有時合夥人中，有因手頭拮据，繳納之股款不足定額者；有因經濟寬裕，出資多於定額者。凡遇此種情形，實應有公平待遇之方法。其法維何，即凡出資超過約定之額，由商店酌給利息，不足約定之額，由各合夥人認繳一定之利息是也。

關於此類利息之紀錄，可直接轉入損益帳戶內，即將不足投資額之合夥人所付利息，記入損益帳戶之貸方，超過投資額之合夥人應得利息，記入損益帳戶之借方，然後將損益帳戶，結出差額，即表示營業之淨損益，應按照損益分擔比例，分配於各合夥人。於此吾人須知，此類紀錄，雖均轉入損益戶，但實際上並無營業上之損益意義包含在內。故此類分錄，於結帳時應列入損益分配項下，不應記入普通利息帳內。茲舉例說明各種利息轉帳之方法如下：

例如甲乙丙三人合夥，約定每人出資 \$ 15,000；如各人投資超過或不足此約定額，則概以每年利率一分計算。今甲祇出資 \$11,000，乙祇出資 \$ 13,000；丙出資 \$ 18,000。

此例利息之轉帳方法有三，分述如下：

(第一法)此法以契約規定各人應出之資本額為標準，計算各人應得或應付之利息數額，查本例契約規定每人應出資本 \$15,000，依此標準計算，則甲乙丙三人應得或應付之利息應如次：

甲合夥人出資不足額	\$ 4,000	計應認繳利息	\$ 400
乙合夥人出資不足額	2,000	計應認繳利息	200
丙合夥人出資超過額	3,000	計應收取利息	300

依照上列計算所得之利息，應為分錄如下：

甲合夥人往來	\$ 400	15,000	2,000	18,000
乙合夥人往來	200			
損益		甲 300	乙 100	丙 400

	甲	乙	丙	
	300	100	400	
	-400	-200		\$ 600
	+100	+200	+300	1/2
	200	100	400	0
	200	100	400	0

損益	300
丙合夥人往來	300

就上例二分錄觀之，損益帳戶應示貸差 \$ 300，今假定該合夥損益之分擔比例，係以平均分配為標準，則此 \$ 300 之利益，應分配如下：

損益	\$ 300
甲合夥人往來	\$ 100
乙合夥人往來	100
丙合夥人往來	100

觀於上例，各合夥人應收或應付之利息，與其應得利益抵沖以後，則其結果，甲合夥人往來戶中借入 \$ 300，乙合夥人往來戶中借入 \$ 100，而丙合夥人往來戶中則貸入 \$ 400。甲乙二合夥人應行負擔之利息總額，適與丙合夥人應得之利息收益額相當。

(第二法)上法之計算利息，係以合夥人投資之數，超過約定出資額，或不足約定出資額為根據。此外吾人亦可以最小投資額，即甲之投資 \$ 11,000 為標準，而以他合夥人之投資額與之相比較，凡超過此標準額者，給予利息，再將此項利息損失，由甲乙丙三合夥人分擔之。此法所得之結果，與第一法相同。惟記帳之程序，略有不同耳。

譬如前例計算利息，如採此法，則乙之超過投資額為 \$ 2,000，丙為 \$ 7,000。故乙應向商店收得利息 \$ 200，丙應得 \$ 700，分錄如下：

損益	\$ 900
乙合夥人往來	\$ 200
丙合夥人往來	700

借入損益帳戶之利息損失 \$ 900，按照約定之平均分擔比例分派之，應為分錄如下：

甲合夥人往來	\$ 300
乙合夥人往來	300
丙合夥人往來	300
損益	\$ 900

上列兩分錄過帳後，其最後結果，仍為淨借入甲合夥人往來帳戶 \$ 300，乙合夥人往來帳戶 \$ 100 及淨貸入丙合夥人往來帳戶 \$ 400，與第一法所得之結果，完全相同。

(第三法)前例中各合夥人實際出資之總額為\$42,000，依照平均出資之契約規定，則甲乙丙三人應各出資\$14,000。吾人如以此數為標準，而計算各合夥人投資之超過額與不足額，依規定利率求得其利息，則其結果與前兩法亦相同。譬如前例，則甲之投資不足 \$ 3,000，乙之投資不足 \$ 1,000，丙之投資，超過 \$ 4,000，此項丙之超過投資額 \$ 4,000，可視為丙個人貸與甲乙二人之款項，即甲認借 \$3,000，乙認借 \$1,000，如是則甲乙二合夥人，皆可補足其平均投資額，即 \$ 14,000。故此法對於甲乙二合夥人應付之利息，可直接記入丙之往來戶，不必如前兩法之經過損益帳戶也。其分錄如下：

甲合夥人往來	\$ 300
乙合夥人往來	100
丙合夥人往來	\$ 400

上列分錄過入總分類帳中之各合夥人往來帳戶後，其結果與前兩法，仍完全相同。

在上舉例題中，各合夥人約定出資之數相等(各為 \$ 15,000)，而損益分配之比例亦等，故選擇任何一法，以計算其資本缺溢之利息，結果均屬相同。但若約定出資之比例互異，或分配損益之比例不等時，則三法所得結果各不相同，祇能採用第一法。至於第二第三兩方法，均不適用。

於此有一點須加注意，即合夥人之投資利息與其墊款利息 (Interest on partners' loans)，性質互異。蓋合夥人之墊款，乃商店因一時需要資金，而向合夥人暫時借入之款，其與外界借款，固屬同一性質。商店對於外界借款必須支付利息，而此項利息，又為營業費用之一項，故通例在損益未結出以前，即行出帳。合夥人之墊款，既與普通之外界借

款，性質相同，則其利息自亦當視為費用項目之一。因此，合夥事業之經營，倘有虧損，對於股息無支付之義務，但對於合夥人之墊款利息，仍應照常支付。

### 第九節 合夥人往來戶之記載及其投資額之變更

前節所述合夥損益之分配，股息薪金之計算等等，轉帳之際，應一律記入合夥人往來戶內，此以合夥人投資數額大體規定於合夥契約之內，未能以許多細小之數額記入帳內，以時時變更其投資之數額。且依通常習慣，合夥人常為零星之提款，以供使用，此項提款，性質上可視為應行享受利益分配及股息薪金等之預支，如其數額不超過合夥契約規定之限度，其他合夥人未可加以反對，故合夥人往來帳戶之設置，更不可少。

合夥人往來戶之餘額，如示借差，則為合夥人對於合夥企業之借款，如為貸差，則為合夥人對於合夥企業之存款，處置之法，與獨資企業之資本主往來戶完全一律。結帳之時，該項往來戶之餘額，應否轉入各合夥人投資帳戶，則當視合夥契約之規定，及全體合夥人之意見而定。按合夥契約對於合夥人資本數額，或規定某一整數，非經合夥人全體同意，不得加以變更。例如甲乙兩人夥設企業，甲出資一萬元，乙出資二萬元，合夥損益，依照資本比例分配，資本數額不得隨意變動。則設某年度終，甲合夥人往來戶示借差 \$ 2,000，乙合夥人往來戶示貸差 \$ 8,000，該項差額如於結帳後轉入投資戶，甲合夥人投資額將變更為 \$ 8,000，乙合夥人投資額將變為 \$ 28,000，其分配損益之比例，亦必隨之有所更動，此與二夥員間之利害，關係甚切，自未便加以變更。而往來戶之餘額，亦應仍舊保持於往來戶中，至多將該項往來計算利息，使乙合夥人得有一部份利息收入，而由甲合夥人負擔一部份利息費用而已。但此時如甲乙兩合夥人同意變更資本為 \$ 8,000 與 \$ 28,000，則

其往來戶餘額，亦儘可各轉入其投資戶內。

但設合夥契約，規定合夥人投資可以隨時變更者，則各合夥人往來戶之差額，自亦可隨時轉入其各個投資戶內。假定上例甲乙合夥企業之契約，規定合夥損益，依平均資本額比例分配，合夥資本，并未規定某一數額，而可隨時變更，則年終分配損益之時，當將投資戶與往來戶記載合併，計算逐日資本餘額，及平均資本額，以爲分配之根據，結帳後往來戶之餘額，亦可不問其數額之大小，一律轉入投資戶內。實際上在此種制度之下，合夥企業即根本不設合夥人往來戶，而以合夥人與合夥企業之一切往來，直接記入投資帳戶，如本章第六節所示周吳兩資本戶之例，亦無妨礙。不過往來次數過多，投資戶之記載將過於複雜，則於投資戶之外另設往來戶，結帳時再將往來戶餘額轉入投資戶，仍覺較爲合理也。(註)

至於合夥人往來戶之性質，有視爲與普通之債權債務一律者，亦有視爲合夥人投資之附加或減少者。主前說者以爲合夥資本既已規定於合夥契約之內，則合夥人支借款項，實有返還於合夥之義務，其存款亦可隨時提取，不受拘束，此種情形，實與普通之債權債務并無異致。主後說者；則以爲合夥人往來，無論爲借款或存款，在合夥企業之債權人觀之，實爲投資數額之增減，此以合夥人存款，在合夥清算時不得與其他合夥債務同受分配。但合夥財產不足清償債務時，合夥人仍應負擔無限責任也。

### 問 題

1. 我國民法中，對於合夥分配利益之規定若何？其與英美各國相同否？
2. 按照吾國情形，合夥損益之分配方法有幾？試列舉之。

註：惟在我國現行實務而言，商業登記法規定商業應依法登記，所得稅法又規定各商業應向所得稅征收機關辦理登記，資本如有增減，均應另辦變更登記手續，若欲依上述辦法將資本額隨時變動，恐將不勝其繁。

3. 合夥損益，按照約定比例分配，及按照資本比例分配，其意義各若何？
4. 按照各合夥人之資本比例分配損益，其法有三，試列舉之。
5. 在何種情形之下，依照平均資本額之比例，分配損益，當較依照其他分配標準，更為公允？試略述之。
6. 何謂平均分配法？試舉一例以明之。
7. 依照我國法律所規定，在何種情形之下，合夥人始得支取薪金？又此項薪金，係屬利益之分配，抑為合夥費用？其記帳方法如何？試略述之。
8. 合夥人之股息，係屬營業開支，抑為利益之分配？試申言之。
9. 計算股息之標準有三，試略舉之。
10. 合夥人之墊款利息與股息，其性質相同否？又前者之會計處理方法若何？
11. 下列各項目，應列入合夥損益表中之何部份？試略述之：
 

股息	資本超過額利息
資本不足額利息	合夥人墊款利息
合夥人薪金	

### 習題九十三

湯某章某於民國二十二年一月一日合夥經營，湯某投資 \$ 20,000，章某投資 \$ 15,000，合夥契約上訂明湯某任總經理，每年薪金 \$ 1,200，章某任副經理，每年薪金 \$ 720，又經約定，如有盈餘，應先按照年利一分，發給股息，如尚有餘，當以平均法分配之。至民國二十二年終結時，損益帳戶貸方示有利益 \$ 12,000（合夥人薪金尚未出帳），查是年湯某及章某兩資本帳戶中均未變動。

- (1) 試列舉結束損益帳戶時，分配利益於各合夥人之分錄。
- (2) 假定所約定之損益分配法，非屬平均法，而為湯某 60%，章某 40%，則結束損益帳戶時，其分配利益之分錄應如何？

### 習題九十四

- (1) 設上題中年終結帳時，損益帳戶中承有虧損 \$ 8,000，則按照平均分配法及比例分配法（湯某 60% 章某 40%），各合夥人所應分擔損失之分錄各如何？
- (2) 又假定上題關於損益之分配，在合夥契約上並無規定，則結束損益帳戶時，其分配利益之分錄應如何？

### 習題九十五

下列為甲乙兩合夥人資本帳戶：

## 甲合夥人資本

民國22年		民國22年	
7月1日 提取	\$ 500	1月1日 原投資額	\$ 15,000
9月1日 提取	250	5月1日 投資	3,000
		10月1日 投資	1,000

## 乙合夥人資本

民國22年		民國22年	
3月1日 提取	\$ 400	1月1日 原投資額	\$ 10,000
11月1日 提取	500	7月1日 投資	2,000

設於民國22年應利 \$ 9,900.00, 試根據下列各種情形, 分別示明分配此項利益之方法及其分錄:

(1) 假定合夥契約訂明, 營業如有盈餘, 應先按照原投資額發給股息年利一分, 其餘利益, 則以結帳時資本淨額之比例, 分配於甲乙兩合夥人。

(2) 假定合夥契約訂明, 股息係按照平均資本額為標準, 股息利率仍為年利一分; 又約定損益分配法亦以平均資本額比例為標準。

## 習題九十六

趙錢孫李四人, 組織合夥商店, 約定出資及分派損益之比例均相等, 營業時每人出資 \$ 25,000, 並於合夥契約上規定, 各合夥人所繳股款, 如超過或不足約定資本額時, 概須按照年利一分計息。於某會計年度終了時, 查各合夥人資本帳戶上所示之資本淨額如下:

趙合夥人	\$ 20,000
錢合夥人	15,000
孫合夥人	30,000
李合夥人	25,000

(1) 試根據本章所述資本利息之三種轉帳方法, 分別計算各合夥人資本超過額及不足額之利息, 然後作必需之分錄; 每次利息記帳後, 損益帳戶中如有借差或貸差, 應結轉至各資本帳戶, 以視應用各法所得之結果是否相同。

(2) 設約定出資額非為相等, 其出資額如下:

趙合夥人	\$ 20,000
錢合夥人	15,000
孫合夥人	10,000

李合夥人 12,000  
而於某會計年度終了時，各合夥人資本帳上所示之資本淨額如下：

趙合夥人	\$ 15,000
錢合夥人	14,000
孫合夥人	13,000
李合夥人	12,000

則各合夥人資本超過額及不足額之利息，應如何計算？其分錄又如何？

### 總習題三(續)

1. 試根據以前所編製之試算表及下列應行調整者帳項，編製十欄式結帳計算表：

商品盤存(22年12月31日)	\$ 175,000.00
文具印刷盤存	580.00
銀行存款利息(銀行已入帳而本店尚未入帳)	39.60
預付保險費	1,218.00
器具折舊	225.00
房屋折舊	3,000.00
壞帳準備	572.90
預付廣告費	3,510.00
運貨汽車折舊	1,300.00
應付稅捐	75.00
應收各項投資利息	673.10
應付各合夥人薪金如下：	
施全貴合夥人	900.00
唐順啓合夥人	600.00

2. 試計算各合夥人往來帳戶之利息，並亦記入結帳計算表。
3. 依照結帳計算表中所列各項，於日記簿內為調整及結帳分錄(應包括發給各合夥人官利一分及結轉損益之分錄)。
4. 將各項結帳及調整分錄，過入總分類帳，而將總分類帳各戶結清之。
5. 依照結帳計算表所列各項，編製資產負債表及損益表。

## 第二十八章 合夥人之入夥與退夥

### 第一節 新合夥人之入夥

合夥原為當事人間之一種契約關係，故在英美各國，合夥成立以後，如遇有新合夥人加入，或有舊合夥人退夥者，則舊合夥即視同解散，而須另行訂立新契約，成立一新合夥。惟在我國，則新合夥人之加入，與舊合夥人之退夥，均不視為合夥之解散。按民法合夥之規定，合夥人退夥後，對於其退夥前合夥所負之債務，仍應負責。其加入為合夥人者，對於其加入前合夥所負之債務，與他合夥人負同一之責任。舊合夥人之退夥與新合夥人之加入，對於退夥前及加入前之合夥債務，依法既須仍負同一之責任，則合夥必仍在繼續營業，而不須行解散與清算之手續也可知。

合夥商店准許新合夥人入夥者，可有下列二種方法：

一、由原合夥人間之同意，自行轉讓其一部分股份權利與新合夥人。

二、由新合夥人增投資本，加入合夥。

依照我國民法債編合夥之規定，合夥人非經他合夥人全體之同意，不得將自己之股份轉讓於第三人。故在上述第一種情形之下，新合夥人之加入，須經他合夥人全體之同意。但合夥人將自有股份之一部份轉讓與他合夥人時，無須得他合夥人之同意。

此種新合夥人之入夥辦法，其性質完全為合夥人間私人之授受行為。新合夥人向原合夥人買得一部分之權利，合夥之原有資產，並無增減。故入夥人所付給轉讓人之現金或其他種財產，在合夥帳簿上，無須紀

錄。所應分錄者，僅須將轉讓之股份數額，自轉讓之合夥人資本帳戶之貸方轉入新合夥人資本帳戶之貸方耳。茲舉例以說明如下：

甲乙丙三人合夥營業，其出資額爲甲 \$ 10,000，乙 \$ 15,000，丙 \$ 20,000，茲經全體同意，丙售出其一部分股份權利於丁，計數 \$ 10,000，分錄如下：

丙合夥人資本	\$ 10,000
丁合夥人資本	\$ 10,000

以上所述，爲由原合夥人間之同意，自行轉讓其一部分股權予新合夥人之分錄方法。若新合夥人之加入，係由其另行增投資本，即前述之第二種情形，則其分錄與上述者稍異。蓋新合夥人另行投入一部分資金，則原有資本額增大。且其所投入之資本，變爲新舊合夥人全體共有之財產。對於此種新增加之財產，其所有權既屬合夥所有，自應在帳簿上爲適當之紀錄。至於新合夥人之投資，除現金外，如尙有他種財產，則其估價，務求確當。譬如前例，丁加入爲合夥人，投入現金 \$ 5,000，又房屋一所估值 \$ 5,000，其分錄應爲借現金及房屋帳戶各 \$ 5,000，貸丁合夥人資本帳戶 \$ 10,000。

以上二例，其帳面價值，均足以代表本店財產之真相，故新合夥人入夥時之紀錄，亦全以帳面數目爲依據。惟實際帳目上所列數額，往往與實況不符，資產之實額或不及帳面數額，或溢出帳面價值，故於新合夥人入夥前，應將各項資產，先行估價。

如前例甲乙丙三人合夥營業，設該店之財務現狀，有如下列資產負債表所示：（見次頁上式）

今設甲乙丙三人欲增加資本，介紹丁某入夥，投入資本 \$ 10,000。惟丁查悉該資產負債表內之商品一項，與最近市價相較，定價太高，經與甲乙丙三人議定，重新估價，核減 \$ 1,500，則此項應削減之數額，係屬舊合夥人甲乙丙之損失，若其損益規定爲平均分配者，則應先爲借甲乙

## 甲乙丙合夥資產負債表

某年某月某日

現金	\$ 8,500	負債總數	\$ 14,000
存貨	20,500	甲合夥人資本	10,000
地產	5,000	乙合夥人資本	15,000
其他資產	25,000	丙合夥人資本	20,000
	<u>\$ 59,000</u>		<u>\$ 59,000</u>

丙三合夥人資本帳戶各 \$ 500, 貸商品帳戶 \$ 1,500 之分錄。分錄之結果, 使甲乙丙三合夥人之資本各減少 \$ 500, 此時丁加入為合夥人, 投入現金 \$ 10,000, 則分錄過帳後之資產負債表, 應如下示:

## 甲乙丙丁合夥資產負債表

某年某月某日

現金	\$ 18,500	負債總數	\$ 14,000
存貨	19,000	甲合夥人資本	9,500
地產	5,000	乙合夥人資本	14,500
其他資產	25,000	丙合夥人資本	19,500
		丁合夥人資本	10,000
	<u>\$ 67,500</u>		<u>\$ 67,500</u>

上述之例, 乃合夥原有財產之實際價值, 不及其帳面價額, 故須加以核減。今再舉例以說明財產之實際價值超過其帳面價額時之處理方法。如上例所述, 甲乙丙三人所營之合夥商店, 有丁某加入營業, 投入資本 \$ 10,000。惟其原資產負債表內之地產一項, 目前確值 \$ 6,500, 重新估高 \$ 1,500, 則此項增價, 係屬舊合夥人之利益, 應先作調整分錄如下:

地產	\$ 1,500	
甲合夥人資本		\$ 500
乙合夥人資本		500
丙合夥人資本		500

上列分錄之結果，使甲乙丙三人之資本各加 \$ 500，如丁投入資本仍爲現金 \$ 10,000則其分錄過帳後之資產負債表，當如下示：

甲乙丙丁合夥資產負債表

某年某月某日

現金	\$ 18,500	負債總數	\$ 14,000
存貨	20,500	甲合夥人資本	10,500
地產	6,500	乙合夥人資本	15,500
其他資產	25,000	丙合夥人資本	20,500
		丁合夥人資本	10,000
	<u>\$ 70,500</u>		<u>\$ 70,500</u>

上述二例，乃就合夥財產之實際價值，較其帳簿價額，有高估或低估情形時之調整方法而言，然有時帳上所記各項資產之價額，並無高估或低估之事實，但以該合夥商店之過去營業，非常發達，獲利股厚，前途發展，頗有希望等原因，致新合夥人入夥時，其實際出資之數額，須較所得之股權多出若干；反之，或以新合夥人前在他店經營事業，頗有聲望，其入夥以後，能爲合夥增加信譽，及推廣營業等原因，致新合夥人入夥時，其實際出資之數額，可較所得之股權少去若干。質言之，乃因商店或新合夥人之任何一方，具有一種無形資產之商譽或信用，故新合夥人所出資本，較其所得股權爲多或少也。茲分別舉例，以釋明其處理方法：

設甲乙二人合夥，各出資 \$ 15,000，損益由二人平均分配，今有丙某加入合夥，因合夥之營業發達，故丙投入現金 \$ 18,000，僅取得該合夥股權之三分之一，投資超出股權之 \$ 3,000，即爲一部份商譽之代價。則此時應爲借現金貸丙合夥人資本各 \$ 18,000之分錄。惟按丙所享之股權，祇爲三分之一，上項分錄中丙合夥人資本帳戶，既貸入 \$ 18,000，則甲乙二人之資本，亦當各增至 \$ 18,000，庶可平均，其應添增 \$ 6,000。

即可借入商譽帳戶，同時貸入甲乙二合夥人資本帳戶各 \$ 3,000。

上述處理方法，係將商譽列示於簿冊，且其面值祇分配於舊合夥人。然有時亦可不將商譽列示於帳上，而以新合夥人多付之數額，直接依損益分配之比例，轉入新舊合夥人各資本帳戶者，如上例甲乙二人合夥，各出資 \$ 15,000，今有丙某入夥，出資 \$ 18,000，而僅取得三分之一之股權，則其多出之數，可直接分配於新舊合夥人之資本帳戶，其分錄如下：

現金	\$ 18,000.00	
甲合夥人資本		\$ 1,000.00
乙合夥人資本		1,000.00
丙合夥人資本		16,000.00

又設甲乙合夥，各出資 \$ 15,000，今許丙投資現金 \$ 12,000，作股 \$ 15,000，而加入合夥。其所以少付 \$ 3,000 者，乃以丙在社會上有相當之信用，加入合夥後可使營業發展，而有商譽之價值(註)則應分錄如下：

現金	\$ 12,000	
商譽	3,000	
丙合夥人資本		\$ 15,000

上述分錄方法，係將商譽列示於簿冊，並祇限新合夥人單獨承受者，然有時以新舊合夥人之同意，不將商譽列出，而丙仍得三分之一之股權，所有丙少出之 \$ 3,000，由新舊合夥人分擔，直接記入各合夥人之資本帳戶，以減少其原有資本，使三合夥人之資本數額，歸於平衡，結果亦屬相同。分錄如下：

註：在我國民法合夥規定，合夥人得以勞務為出資，而對於合夥人之是否得以信用為出資，無明文規定。但按公司法兩合公司之規定，有限責任股東，不得以勞務信用為出資，是則無限責任股東之得以信用為出資，已可推定。公司之無限責任股東，既得以信用為出資，則合夥人更可以信用為出資矣。此間所謂商譽，實為信用出資之表徵。

現金	\$ 12,000.00
甲合夥人資本	1,000.00
乙合夥人資本	1,000.00
丙合夥人資本	\$ 14,000.00

## 第二節 合夥人之退夥

合夥為一種契約關係，新合夥人可以依法加入，舊合夥人亦可依法退夥。其退夥之正當事項，如第二十五章第四節所述。當舊合夥人退夥時，對於其所投入合夥之資本，自有取回應得利益之權。惟其取回之利益，應如何計算，是一問題。依通例言之，其應提出之股份利益，當視其資本帳戶餘額之多少而定；然按民法合夥規定，退夥人與他合夥人間之結算，應以退夥時合夥財產之狀況為準。蓋合夥人資本帳戶之餘額，乃合夥財產淨值之一部份，此項財產淨值，即為合夥資產減去負債後之差額。苟資產之實際價值，悉與帳簿價值相符，則資本帳戶所示者，固無不確；然按諸事實，合夥資產之價值，未必恰與各資產帳戶所示者相等，有時大於其帳面價值，有時小於其帳面價值。若資產之實際價值大於其帳面上所示者，則合夥財產之淨值，應隨之增大，而合夥人退夥時所應取回之股份利益，自須較其資本帳戶之餘額為多。反之，若資產之實際價值小於其帳面上所示者，則合夥財產之淨值，應隨之減小，而合夥人應取回之股份利益，自須較其資本帳戶之餘額為少。故舊合夥人退夥時，其應取回之股份利益，須以其退夥時合夥財產之狀況為準也。

合夥人退夥時，合夥財產之實際價值，如較其帳面上所示者有大小，應將其超過或跌減之數額，按損益分擔比例，分別轉入各合夥人之資本帳戶內，以決定其應得之股權利益。此項股權利益，經決定以後，得付以現金，以清手續。例如周吳張合夥商店之合夥人吳某，於某日退夥，當時該店之資產負債表如下：

## 周吳張商店資產負債表

某年某月某日

資 產		負 債	
現金	\$ 4,200	應付帳款	\$ 5,000
應收帳款	2,800	應付票據	3,000
商品結存	500	負債總額	\$ 8,000
房屋	3,000	資 本	
地產	6,000	周某合夥人資本	3,000
器具	500	吳某合夥人資本	3,000
		張某合夥人資本	3,000
	<u>\$ 17,000</u>		<u>\$ 17,000</u>

吳某退夥時，經合夥人全體之同意，將地產按市價重行估價，定為 \$ 9,000，吳某應得之股份利益，由合夥付以現金。若該店之損益，原為約定平均分擔，則在吳某退貨時，帳簿上應有之分錄如次：

地產	\$ 3,000	
周某合夥人資本		\$ 1,000
吳某合夥人資本		1,000
張某合夥人資本		1,000
吳某合夥人資本	4,000	
現金		4,000

上例吳某應取回之股份利益，係由合夥即時付以現金者。但有時因合夥欲繼續營業，不能如數給予吳某以現金，致營業資金，不敷週轉。往往由繼續經營之合夥人與退夥合夥人商定，改為負債，分期償還。如前例吳某應收回之 \$ 4,000，由周張合夥承認對於吳某負債 \$ 4,000，以銷除其股份利益，而於以後分期償還，則上列第二分錄應改為：

吳某合夥人資本	\$ 4,000	
吳某債權人		\$ 4,000

前例係假定吳某退夥時，地產時價已值 \$ 9,000，因而其應得之股份利益，較其原出資額為大。若吳某退夥時，其地產並不值 \$ 6,000，而

僅值 \$ 4,800,則此 \$ 1,200之跌價,自亦應由周吳張三人平均分擔。帳上應作借周吳張三合夥人資本帳戶各 \$ 400,貸地產帳戶 \$ 1,200之分錄。此分錄過帳後,吳某應得之股份利益,變為 \$ 2,600。至其償付或轉作債權人之分錄,均與上同。

舊合夥人退夥時,如其營業極為發達,獲利較其同業為多,或較尋常利息為高者,則常有商譽發生。關於此項合夥人退夥時之商譽,在會計上有兩種處理方法。第一種方法將商譽全數入帳,而按照損益分擔比例分配於各合夥人。第二種方法不將商譽全數入帳,而僅以退夥合夥人應得之商譽數額,用商譽科目,登錄入帳。譬如前例,吳某退夥時,經全體同意,商譽之估價值為 \$ 6,000,平均分配,則其分錄方法如下:

第一法	商譽	\$ 6,000	
	周某合夥人資本		\$ 2,000
	吳某合夥人資本		2,000
	張某合夥人資本		2,000
	吳某合夥人資本	5,000	
	現金		5,000
第二法	商譽	2,000	
	吳某合夥人資本	3,000	
	現金		5,000

上述兩法,以第二法較為妥善。蓋自會計原理上言之,商譽之處理,應僅以實際已付現金者登錄入帳。苟周張二人繼續營業,而將商譽 \$ 6,000 全數入帳,則顯與此原則相違背。故通常合夥人退夥時,關於商譽之處理,乃以已付與退夥人之 \$ 2,000 登帳,不必將估計商譽之全值登錄入帳也。

退夥時因有商譽發生,以致償付股份之數,大於資本之面值時,其處理方法,已例示如上。茲再述退夥時少付股款之處理方法。設如上例,當吳某退夥時,經合夥人全體同意,吳某資本 \$ 3,000,以現金 \$ 2,500 償付之,作為完全抵銷其股權,則其分錄應如下:

吳某合夥人資本	\$ 3,000	
現金		\$2,500
損益		500

自商店方面觀之，以 \$ 2,500 之資產，抵銷 \$ 3,000 之資本所有權，故當視作利益，記入損益帳戶之貸方。然此種利益，與普通商業上所發生之利益不同，記入損益帳戶，實易致人誤會，不若直接記入他合夥人之資本帳戶，作為資本之增加，較為妥善也。是則上列分錄，當更改如下式：

吳某合夥人資本	\$ 3,000	
現金		\$ 2,500
周某合夥人資本，		250
張某合夥人資本，		250

### 問 題

1. 合夥人退夥或入夥，對於退夥或入夥前合夥之債務，其責任各若何？
2. 購入股權之一部與另行投資取得股權，其區別若何？
3. 合夥人退夥或新合夥人入夥時，對於合夥之資產負債，必須重行估值，何故？
4. 新合夥人入夥時，若合夥之資產價值小於帳面價值，則合夥事業當為何種紀錄？若資產價值超過帳面價值又如何？
5. 何謂商譽，在新合夥人加入而有商譽時，其會計之處理方法有幾，試列舉之。
6. 試歷舉合夥人退夥之原因。
7. 合夥人退夥時，其所取回股份利益，應如何計算之？
8. 合夥人退夥時，其對於商譽之會計處理方法有二，試列舉並比較其優劣。

### 習 題 九 十 七

甲乙丙合夥商店，其出資額如下：

甲合夥人	\$ 15,000
乙合夥人	12,000
丙合夥人	8,000

(1) 茲經甲丙兩合夥人同意，乙將其所有股份半數出售與丁，計數 \$ 6,000，則當丁合夥人入夥時，合夥帳簿上應為之分錄如何？

(2) 設丁合夥人之入股, 非向乙購買其股份之半數, 而另行投資於合夥中, 計現金 \$ 3,000, 商品 \$ 2,500, 器具 \$ 500, 合計共 \$ 6,000, 則應為分錄若何?

### 習題九十八

張李兩人合夥營業, 張合夥人投資 \$ 30,000, 李合夥人投資 \$ 15,000, 合夥契約上訂明, 分派損益之比例相等。試根據下列各種情形, 分別示明其合夥帳簿上應為之分錄。

甲、經張李兩合夥人同意, 俞合夥人加入合夥, 另行投入資本 \$ 15,000, 取得合夥股份總額 \$ 60,000 之四分之一。

乙、俞合夥人加入合夥, 投入資本 \$ 17,500, 取得合夥股份總額 \$ 70,000 之四分之一。

丙、俞合夥人加入合夥, 投入資本 \$ 12,000, 取得合夥股份總額 \$ 60,000 之四分之一。

丁、俞合夥人加入合夥, 投入資本 \$ 19,000, 取得合夥股份總額 \$ 64,000 之四分之一。

戊、俞合夥人加入合夥, 投入資本 \$ 11,000, 取得合夥股份總額 \$ 56,000 之四分之一。

### 習題九十九

甲乙兩人合夥營業, 其約定分派損益之比例相等。於民國二十二年六月終, 該合夥之資產負債表如下:

#### 甲乙合夥商店資產負債表

中華民國 22 年 6 月 30 日

資 產		負 債	
現金	\$ 500.00	應付帳款	\$ 50,000.00
應收帳款	41,000.00	銀行透支	15,000.00
商品庫存	55,000.00	甲合夥人資本	21,000.00
器具	2,500.00	乙合夥人資本	16,000.00
各項投資	3,000.00		
	<u>\$ 102,000.00</u>		<u>\$ 102,000.00</u>

今因甲乙兩人欲增加資本, 介紹丙加入合夥, 丙首先查察甲乙合夥之資產負債表中, 各項資產之價值與實況不符, 故與甲乙兩人議定, 重新估價如下:

應收帳款中有 \$ 15,000 已屬壞帳。

器具應提置折舊準備 \$ 500。

商品庫存中應減除不能售出之商品 15%。

各項投資中有 25% 已屬損失。

此外再設立一 \$ 5,000 之商譽賬戶，

經甲乙兩合夥人之同意，丙投入資本 \$ 5,000；取得合夥股份三分之一，其不足之額，由甲乙兩資本賬戶中轉補之。

試作甲乙丙新合夥關係時應為之調整分錄，及編製資產負債表。

習題 一〇〇

王某陸某合夥營業，合夥契約上訂明，損益分攤之比例如下：

$$\text{王分夥人} \frac{2}{3} \qquad \qquad \qquad \text{陸合夥人} \frac{1}{3}$$

茲因陸某有不得已之事故，須退出合夥，當時該合夥之資產負債表如下：

資 產		負 債	
廠房及機器	\$ 75,000	應付票據	\$ 10,000
商品盤存	20,000	應付帳款	15,000
應收帳款	14,500	銀行透支	5,500
現金	1,000	王合夥人資本	50,000
		陸合夥人資本	40,000
	<u>\$120,500</u>		<u>\$120,500</u>

陸某退夥時，經王某之同意，將各項資產重行估價如下：

廠房及機器	\$ 70,000
商品盤存	26,000
應收帳款	18,000

試就下列各種情形，分別示明陸某退夥時，合夥帳簿上應為之分錄。

甲、陸某應取回之股份利益，由王某個人即時付以現金如數。

乙、設王某尚欲繼續營業，對於應退還陸某之股份利益，不能全數付以現金，故當與陸某商妥，退夥時先由王某個人付款四分之一，其餘則暫時作為商店對陸某之借款，以後分期償還之。

丙、陸某退夥時，經王某之同意，商譽價值為 \$ 3,000，其付款辦法與上舉乙項同，試按照本章所述之兩種方法，分別記帳。

總習題 三 (續)

施唐王三君所設之德茂昌合夥商店，今有合夥人施至君因另有他就，對於合夥事業，無復參與，經合夥人全體之同意，退出合夥，並將德茂昌合夥商店於民國二十二年十二月三十一日所編之資產負債表，其中所列各項資產，重新估值如下：

1. 應收帳款中應再提置壞帳準備 \$ 1,000
2. 商品結存與最近時價相較，應核減 \$ 8,750
3. 各項投資中應減除 \$ 1,500
4. 器具應再提置折舊準備 \$ 500
5. 運貨汽車應再提置折舊準備 \$ 1,000
6. 房屋應再提置折舊準備 \$ 1,200
7. 地產按照當時時價估值，僅為 \$ 10,000

又合夥之商譽，亦經合夥人全體之同意，估定為 \$ 30,000。今唐王兩君於施君退夥後，仍欲繼續營業，對於施合夥人應取回之股份利益，如全數給予現金，在事實上有所困難。於是唐王兩君繼續經營之合夥人，乃與施君商定，在施君退夥時，由合夥商店先付現金 \$722.23，其餘部份，暫作為合夥商店對施君之負債，將來分期或一次償還之；又約定如此項債務在一個月內未能清了者，第二月一日起即須按月利一分二釐起息，並訂定於六個月內，必須如數歸還。

試為德茂昌合夥商店在施合夥人退夥時，於日記簿內作必需之調整紀錄，付出現金及結束施合夥人資本帳戶之分錄，日期註明一月一日，關於退夥時商譽之記賬方法，可採用本章所述之第二法以處理之。

查唐王三君所組織之德茂昌合夥商店，各合夥人之投資額，本以施君之投資額為最鉅，今施君已退出合夥，致該商店之營業資金，不敷週轉，對於業務前途，殊受影響。唐王兩君有鑒於斯，特於即日又介紹葉宏鈞君加入合夥，以增厚實力，並請葉君繼任總經理之職，每年薪金仍同前。新合夥之損益分擔比例，亦已由合夥契約重行訂定如后：葉合夥人  $\frac{6}{15}$ ，唐合夥人  $\frac{5}{15}$ ，王合夥人  $\frac{4}{15}$ 。此外合夥契約中所載各點，除各合夥人之投資額，已略有增減外，其餘皆無甚變動。

新合夥人葉宏鈞君在加入之先，對於德茂昌合夥商店分類帳中各項資產及負債帳戶所示之餘額，均經一一加以縝密之查察，所得結果，與該商店之最近之財務實況，尚無不符之處，故無重新估價之必要。惟唐王兩君以該合夥之過去營業，非常發達，獲利頗厚，前途發展，似極有希望，故共同議定，須新合夥人葉宏鈞君投入資本 \$ 120,000，作為取得合夥股權二分之一。其多付之額，即屬一部份商譽之代價。

試於日記簿內作成新合夥人葉宏鈞君投資之分錄，日期仍註一月一日，新合夥人多付之額，按將損益分擔比例分配之。

該合夥商店將新合夥人葉君之投資存入銀行後，當即發其支票一紙，計金額 \$ 120,000，付予施君，以清償本店對其之債務。試於日記簿內為必需之分錄。

日記簿內之記載過後編製一德茂昌新合夥之資產負債表，藉以明悉該合夥之最近財務狀況。

## 第二十九章 合夥之合併與轉讓

### 第一節 合夥之合併

所謂合夥之合併 (Consolidation of partnerships) 者，即指數個合夥，合併為一個合夥而言也。合夥合併之原因甚多，或由於各合夥為謀共同之利益起見；或鑒於各合夥組織間之競爭劇烈，合併後，不但可使競爭消滅，且可收合作之效；或由於聯合營業後，可將昔日分別經營者，匯總行之，在精力與費用方面，自可節約不少也。

從會計方面言之，合夥之合併，實際上即等於新合夥人之入股。蓋二者在會計上之處理方法，大略相同。在未實行合併之先，各合夥必須對於其自有之資產，重新估價，並須互得其他各合夥之同意。在估計資產價值時，其比較重要而困難之問題，厥為商譽之處理。按商譽之估值，須考查各合併份子過去之利益數額，及其獲利之能力而定（其詳細估價方法，俟第三冊中討論之）。然各合夥過去之利益數額，各受其營業上特殊情形之影響。如合夥人薪金，股息，提用款項及合夥人存款放款利息，以及外界借款利息等等，有歸入營業費用之內計算者，有視為利益之分配者，每因合夥契約之規定與其營業政策之不同，而互有出入，其結果均足以影響合夥之淨益。而使各合夥彼此之間，無從比較。故當合併前，估計各合併份子之商譽價值時，對於此種問題，務須計及。譬如甲乙合夥與丙丁合夥實行合併，因須估計該兩合夥之商譽，須調查二合夥歷年損益，以資根據，現查甲乙合夥歷年之股息，均作為營業費用出帳，而丙丁合夥之股息，則列入利益分配之部。於是欲決定二者之商譽價值，乃不得不將甲乙合夥之股息，加入其淨利數額之內，或將丙丁合夥之股息，從其淨利項下除去，然後估計其雙方之商譽價值，則其標準始可劃一，

而使各合併份子比較其過去之獲利能力時，彼此均立於平衡之基礎上，不致互有參差焉。

由上所述，合夥之合併，在繼續存在之合夥方面觀之，一似新合夥人之加入，故其在會計上之處理方法，並無特異之處，無待再述。茲特舉例以明合夥於合併後，另創新合夥時之處理方法於下。

例題：甲乙為永和合夥商店之相等合夥人 (Equal partners)，茲因鑒於時勢之需要，特聯絡丙丁所設之永祥合夥 (丙丁兩合夥人亦為相等合夥人) 合併營業，改定商號為永和祥，合併後新合夥股權之分配比例為：甲乙各增加投資現金 \$ 4,000，各取得三分之一之股份，丙丁各取得六分之一，合併前該兩合夥之資產負債表如下：

#### 永和合夥資產負債表

民國 23 年 4 月 30 日

現金	\$ 2,500 00	應付票據	\$ 5,000 00
應收票據	1,000 00	應付帳款	8,000 00
應收帳款	22,000 00	不動產抵押借款	4,000 00
存貨	10,000 00	甲合夥人資本	16,000 00
器具	2,500 00	乙合夥人資本	16,000 00
送貨車	1,500 00		
不動產	9,500 00		
	\$ 49,000 00		\$ 49,000 00

#### 永祥合夥資產負債表

民國 23 年 4 月 30 日

現金	\$ 5,000 00	應付票據	\$ 5,000 00
應收帳款	15,000 00	應付帳款	7,750 00
存貨	8,000 00	丙合夥人資本	9,000 00
器具	2,000 00	丁合夥人資本	9,000 00
送貨車	750 00		
	\$ 30,750 00		\$ 30,750 00

上列永祥合夥資產負債表所示各項資產之價值，經嚴密審查後，尚屬確實，惟永和合夥資產負債表中所列各項，按照下列約定辦法修正之；應收帳款中扣除壞帳損失準備 \$ 2,000；商品減為 \$ 9,000；送貨車減為 \$ 1,000；不動產減為 \$ 9,000。此外，經各合夥人同意，永祥合夥之商譽定為 \$ 5,000，永和合夥之商譽定為 \$ 10,000，則其合併前應為之調整分錄如次：

(甲) 永和合夥帳簿上應有之分錄：

(1) 估價損益	\$ 4,000	
壞帳損失準備		\$ 2,000
存貨		1,000
送貨車		500
不動產		500
(2) 商譽	10,000	
估價損益		10,000
(3) 估價損益	6,000	
甲合夥人資本		3,000
乙合夥人資本		3,000

(乙) 永祥合夥帳簿上應有之分錄：

(4) 商譽	\$ 5,000	
丙合夥人資本		\$ 2,500
丁合夥人資本		2,500

上列各分錄過帳後，永和合夥永祥合夥之資產負債表應各如下示：

永和合夥資產負債表

民國 23 年 4 月 30 日

現金		\$ 2,500.00	應付票據	\$ 5,000.00
應收票據		1,000.00	應付帳款	8,000.00
應收帳款	\$22,000.00		不動產抵押借款	4,000.00
減：壞帳準備	2,000.00	20,000.00	甲合夥人資本	19,000.00
存貨		9,000.00	乙合夥人資本	19,000.00
器具		2,500.00		
送貨車		1,000.00		
不動產		9,000.00		
商譽		10,000.00		
		<u>\$55,000.00</u>		<u>\$55,000.00</u>

## 永祥合夥資產負債表

民國23年4月30日

現金	\$ 5,000 00	應付票據	\$ 5,000 00
應收票款	15,000 00	應付帳款	7,750 00
存貨	8,000 00	丙合夥人資本	11,500 00
器具	2,000 00	丁合夥人資本	11,500 00
送貨車	750 00		
商譽	5,000 00		
	\$ 35,750 00		\$ 35,750 00

當實行合併時，兩舊合夥商店之帳簿上，應先分別作結束分錄，將調整後之全部產資及負債，移轉於合併成立之新合夥，其分錄方法與第二十六章所述獨資商店改組為合夥商店，改用新簿結束舊帳之例相同，故不再行列示。

至於新合夥之開始紀錄，則可根據上列兩舊合夥調整後之資產負債表及甲乙二合夥人加投之現金，於帳簿上作如下之分錄：

現金	\$ 15,500	
應收票據	1,000	
應收帳款	37,000	
存貨	17,000	
器具	4,500	
送貨車	1,750	
不動產	9,000	
商譽	15,000	
應付票據		\$ 10,000
應付帳款		15,750
不動產抵押借款		4,000
壞賬損失準備		2,000
甲合夥人資本		23,000
乙合夥人資本		23,000
丙合夥人資本		11,500
丁合夥人資本		11,500

上列分錄過入分類簿後，新合夥之資產負債表應如下：

永和祥合夥資產負債表

民國23年5月1日

現金		\$15,500.00	應收票據	\$10,000.00
應收票據		1,000.00	應收帳款	15,750.00
應收帳款	\$37,000.00		不動產抵押借款	4,000.00
減：壞帳準備	2,000.00	35,000.00	甲合夥人資本	23,000.00
存貨		17,000.00	丁合夥人資本	23,000.00
器具		4,500.00	丙合夥人資本	11,500.00
送貨車		1,750.00	丁合夥人資本	11,500.00
不動產		9,000.00		
商譽		15,000.00		
		\$98,750.00		\$98,750.00

第二節 合夥之轉讓

合夥有時經合夥人全體之同意，亦可將其資產轉讓於人。所謂轉讓者，俗稱之曰出盤，乃謂合夥將其所有不動產、器具、及商品等資產，一應出售於他人為業，而收受相當之代價也。其受讓方面，俗稱之曰受盤。此與上節所述合夥之合併，性質完全不同。在合併時，合夥之一切資產負債權利義務，均移轉於合併成立之新企業。若為出盤，則合夥財產之移轉，僅為不動產、器具、商品等項，至於現金人欠及欠人各項，則不為移轉，而仍由原有各合夥人負責也。

合夥出盤時，其會計上之處理方法，視其移轉之資產，係逐項估價，抑係總括估價，而有不同。茲試舉例說明之如次：

例題一：設有甲乙丙三人組織之合夥，約定損益平均分擔，今因各人均無意營業，經全體同意，將合夥事業出盤，當時該合夥之資產負債，有如後表所列：

## 甲乙丙合夥資產負債表

民國 23 年 4 月 30 日

資 產			負 債	
地產		\$ 1,000 00	應付帳款	\$ 1,000 00
房屋	\$ 6,000 00		應付票據	500 00
減：折舊準備	800 00	5,200 00	甲合夥人資本	6,100 00
存貨		4,800 00	乙合夥人資本	5,100 00
應收帳款	4,560 00		丙合夥人資本	3,000 00
減：壞帳準備	140 00	4,420 00		
現金		280 00		
		\$15,700 00		\$15,700 00

今假定該合夥出盤與丁，各項財產，除現金及負債外，均移轉於丁，並經將各項資產重行估價。計地產值 \$ 1,500，房屋值 \$ 4,880，商品值 \$ 4,500，根據各項數額，在出盤方面之合夥，其會計上應為下列各項之處理：

- 一、改正各項出盤資產之帳面價值並結清其準備帳戶。
  - 二、將各項出盤資產之損益，先行記入“資本調整”帳戶 (Capital adjustment account)，然後再按損益分擔之比例，轉入各合夥人資本帳戶中。
  - 三、結清各項出盤資產帳戶，並借入受盤人帳戶。
  - 四、將受盤人之付款登錄入帳。
  - 五、收回各項應收帳款，並結清其準備帳戶。
  - 六、清償各項負債，並登錄入帳。
  - 七、分配剩餘現金於各合夥人，並登錄入帳。
- 依照上列步驟，及前述之出盤條件，並假定該合夥各項應收帳款收得 \$ 4,300，合夥帳簿上應為下列各項分錄：

(1) 地產	\$ 500	
資本調整		\$ 500
(2) 房屋折舊準備	800	
資本調整	320	
房屋		1,120
(3) 資本調整	300	
存貨		300
(4) 受繼人丁	10,880	
地產		1,500
房屋		4,880
存貨		4,500
(5) 現金	10,880	
受繼人丁		10,880
(6) 現金	4,300	
應收帳款		4,300
(7) 壞帳損失準備	140	
資本調整	120	
應收帳款		260
(8) 應付帳款	1,000	
應付票據	500	
現金		1,500
(9) 甲合夥人資本	80	
乙合夥人資本	80	
丙合夥人資本	80	
資本調整		240
(10) 甲合夥人資本	6,020	
乙合夥人資本	5,020	
丙合夥人資本	2,920	
現金		13,960

例題二：上例係假定合夥出盤，將資產逐項估價時之會計處理方法。若出盤時經雙方同意，不將各項資產逐項估價，而議定一總售價。則此時不必如上例之須改正各資產帳面價值。但如出盤之總售價，小於各項資產之帳面總價時，則所發生之差額，亦即為出盤所受之損失，仍應

登錄入帳也。今設前例，甲乙丙合夥之各項資產，除現金外，均出盤與丁承受，議定總售價為 \$ 10,580，則合夥帳簿上應為之分錄如下：

(1)受盤人丁	\$ 10,580	
房屋折舊準備	800	
資本調整	420	
地產		\$ 1,000
房屋		6,000
存貨		4,800

關於受盤人付款及出盤人收回帳款、清償債務、分配剩餘現金時之各分錄，其方法均與上例同，學者可以參閱，茲不贅述。

例題三：上例係假定其總售價小於各項資產帳面總價時之會計處理方法，若其總售價大於各項資產之帳面總價，則對於其超過之價額，應如何處理乎？通常關於此項超過之價額，如係因該合夥之營業聲譽，而受盤人願出重價承受者，則須於登錄各項出盤資產之前，先設一商譽科目以處理之。譬如前例中各項出盤資產，經雙方議定，其總售價為 \$ 13,400，則合夥帳簿上應為分錄如下：

商譽	\$ 2,400	
甲合夥人資本		\$ 800
乙合夥人資本		800
丙合夥人資本		800

但若此項超過之價額，並非因有商譽之關係，而確因各項資產之時價，超過其帳面價值所致，此時對於其超過之價額，即不宜作為商譽處理，而應轉入資本調整帳戶中。茲據例示其分錄之方法如下：

受盤人丁	\$ 13,400	
房屋折舊準備	800	
地產		\$ 1,000
房屋		6,000
存貨		4,800
資本調整		2,400

資本調整	\$ 2,400	
甲合夥人資本		\$ 800
乙合夥人資本		800
丙合夥人資本		800

至應為之其他各項分錄，則均與例題一中所列者相同，茲不贅述。

以上所舉各例，均假定合夥之債權債務，並不移轉於受盤人，然事實上合夥出盤時，亦往往經雙方同意而有將債權債務一併移轉於受盤人者。此時之手續，即由出盤之合夥，通告其債權人及債務人，若無反對者提出異議，始生對抗效力。茲設前例甲乙丙合夥出盤與丁時，所有人欠人各項，均一併移轉，惟應收帳款估計僅能收回 \$ 4,300，故應加提壞帳準備 \$ 120，則應為分錄如次：

資本調整	\$ 120	
壞帳準備		\$ 120
壞帳準備	260	
應付帳款	1,000	
應付票據	500	
受盤人丁	2,800	
應收帳款		4,560

本節所述合夥之出盤，若其合夥隨即解散，發還股款，則其會計處理方法，實已涉於清算之範圍。至於清算之會計，手續甚繁，且各項財產之估價，亦適用特殊之原則，故其詳細情形，須俟第九編中討論之。

### 問 題

1. 合夥之合併，其義意若何？
2. 合夥之合併，自會計上言之，即與新合夥人之入夥無異，其故安在？
3. 設戊己合夥與乙丙合夥實行合併，但歷年戊己合夥，將合夥人薪金作為營業開支，乙丙合夥，將此項薪金，列入利益分配之部，則此種情形之下，欲計算二合夥之商譽，有何妥善之法？試略述之。
4. 合夥之出盤與合併，有何不同之點？試略述之。
5. 甲乙合夥之營業，頗稱發達，但各合夥人因特別事故，均無意經營，故擬將店基器

具存貨等出繼。茲有丙丁二人，願出總價 \$ 30,000 受繼，但在甲乙合夥各項資產之帳面價值祇有 \$ 27,000，則對於此 \$ 3,000 之差額，在甲乙合夥帳簿上，應如何處理之？

6. 合夥出繼時，如將債權債務一併轉讓於受繼人，其應有之手續若何？試略述之。

### 習 題 一 〇 一

張李爲某合夥商店之相等合夥人，因欲避免同業競爭起見，特聯絡王趙所設之合夥商店，合併營業，定名爲聚泰昌，查王趙亦爲相等合夥人。至合併後新合夥股份之分配，當經合夥人全體議定如下：

張合夥人	$\frac{1}{5}$	王合夥人	$\frac{3}{10}$
李合夥人	$\frac{1}{5}$	趙合夥人	$\frac{3}{10}$

合併前兩合夥商店之資產負債表如下：

#### 張李合夥商店資產負債表

民國22年11月30日

資 產		負 債	
現金	\$ 1,500	應付帳款	\$ 15,400
應收帳款	18,000	銀行透支	5,000
商品盤存	18,500	張合夥人資本	9,800
器具	2,000	李合夥人資本	9,800
	<u>\$ 40,000</u>		<u>\$ 40,000</u>

#### 王趙合夥商店資產負債表

民國22年11月30日

資 產		負 債	
現金	\$ 1,000	應付票據	\$ 3,100
應收票據	10,200	應付帳款	11,700
應收帳款	5,000	王合夥人資本	14,700
商品盤存	8,000	趙合夥人資本	14,700
不動產	20,000		
	<u>\$ 44,200</u>		<u>\$ 44,200</u>

合併時審查張李合夥之資產負債表，應行調整之事項如下：

應收帳款中扣除壞帳準備 \$ 2,000

器具應減為 \$ 1,400

又王趙合夥之資產負債表，應行調整之事項如下：

應收帳款中扣除壞帳損失準備 \$ 400

商品盤存減為 \$ 6,000

不動產減為 \$ 18,000

此外，經各合夥人之同意，張李合夥之商譽為 \$ 5,000，王趙合夥之商譽為 \$ 8,000。

甲、試為張李合夥及王趙合夥帳簿上作應有之調整分錄。

乙、試編製該兩合夥調整後之資產負債表。

丙、試為張李及王趙兩合夥帳簿上作結束舊帳之分錄。

丁、試為合併後之新合夥帳簿上應有之分錄，並編製資產負債表。

### 習題 一〇二

(1) 甲乙兩人合夥營業，約定損益平均分撥，今因各人無意營業，同意將合夥事業出讓於丙，當時該合夥商店之資產負債表如下：

資 產		負 債	
現金	\$ 5,600	應付帳款	\$ 30,000
應收帳款	28,000	應付票據	10,000
商品盤存	36,000	甲合夥人資本	30,000
廠房及機器	15,400	乙合夥人資本	15,000
	<u>\$ 85,000</u>		<u>\$ 85,000</u>

假定經出讓人與受讓人雙方之同意，甲乙合夥將所有財產，包括債權及債務，除現金外，一併移轉於丙，議定總售價為 \$ 30,000。

試舉合夥帳簿上應為之調整分錄及結束合夥帳簿之分錄。

(2) 假定甲乙合夥出讓於丙，經雙方同意，合夥之各項財產除現金外，包括債權及債務，一併由丙承受，議定總售價為 \$ 45,000，則合夥帳簿上應為之調整分錄及結束合夥帳簿之分錄各如何？

(3) 假定合夥之債權債務，並不移轉於受讓人丙，而議定總售價為 \$ 50,000，則合夥帳簿上應為之調整分錄及出盤人收回帳款清償債務分配剩餘現金之分錄各如何？

(4) 假定合夥之債權債務，並不移轉於受讓人丙，而議定總售價為 \$ 55,000，則合夥帳簿上應為之調整分錄及出盤人收回帳款，清償債務，分配剩餘現金之分錄各如何？

## 習題一〇三

設前章中甲乙合夥事業之出盤，雙方並未議定一總售價，而將該合夥所有各項財產，除現金及債權債務外，均移轉於丙，一一重行估價如下：

商品盤存	\$ 30,000
廠房及機器	12,000

試按照下列會計處理之步驟，分別示明其應為之分錄：

- 甲、改正各項出盤資產之帳面價值。
- 乙、結清各項出盤資產帳戶，並借入受盤人帳戶。
- 丙、將受盤人之付款，登錄入帳。
- 丁、收回各項應收帳款，並假定祇收得 \$ 25,000，其餘皆屬壞帳。
- 戊、將出盤損益按照損益分擔比例轉入各合夥人資本帳戶。
- 己、清償各項負債。
- 庚、分配剩餘現金於各合夥人。

## 總習題三（續）

葉唐王三君所設之德茂昌合夥商店，開業以來，甫及一月，各合夥人間，遽因發生意見，不能合作，故均無意繼續營業，當經全體之同意，將合夥事業出盤於永安公司，但合夥所有債權債務，仍歸德茂昌合夥商店自行理涉，受盤人因鑒於該商店過去之營業，極為發達，故願出總售價 \$ 285,000。

按該商店於民國二十三年一月份所發生之各會計事項，滙總列表如下。此等事項，假定其均已一一記入各種原始簿中，今祇須將下列各項滙總數額記入日記簿，然後過入總分類帳中各相當帳戶。

<u>應付憑單登記簿中之事項</u>		
借方	購貨	\$ 89,852.50
借方	購貨運費	1,116.00
借方	廣告費	2,325.80
借方	銷貨運費	814.00
貸方	應付帳款	94,108.80
<u>銷貨簿中之事項</u>		
借方	應收帳款	\$ 67,157.21
貸方	銷貨(內有現銷 \$ 1,385.97)	68,548.18
<u>銷貨退回及折讓簿中之事項</u>		
借方	銷貨退回	\$ 1,178.40

借方	銷貨折讓	595.00
貸方	應收帳款	1,773.40
<u>應收票據簿中之事項</u>		
借方	應收票據	\$ 81,193.00
貸方	應收帳款	81,193.00
<u>應付票據簿中之事項</u>		
借方	應付帳款	\$ 72,692.85
貸方	應付票據	72,692.85
<u>現金簿收方之事項</u>		
借方	上海銀行	\$ 42,063.96
貸方	應收帳款	38,260.28
貸方	銷貨折讓	1,342.64
貸方	應收票據	1,560.64
貸方	利息收益	227.30
貸方	未收各項投資利息	673.10
<u>現金簿付方之事項</u>		
借方	應付帳款	\$ 34,860.27
借方	應付票據	900.00
借方	利息支出及銀行手續費	15.40
借方	銷貨折讓	830.76
借方	應付稅捐	75.00
借方	銷售員薪金及佣金	2,050.00
借方	銷售員旅費	1,423.17
借方	其他銷售費用	1,754.65
借方	職工薪金	2,740.00
借方	其他管理費用	1,396.30
貸方	上海銀行	46,050.55

本總習題在本章中所必需演習之工作，可分為二步驟：其一，將一月份之各事項記入日記簿，過帳後，編製試算表，並結束分類帳中各虛帳戶，至該商店於上期結帳時所有各項應延資產，在本期中均已耗盡，又民國二十三年一月三十一日之商品結存為 \$ 190,000，應付出之各合夥人薪金如后：葉宏鈞君 \$ 150，唐順區君 \$ 100。本期營業之損益結出後，應即將其結轉於各合夥人資本帳戶。以上各項記入時，日期可註明一月三十一日。

其二，試在日記簿內爲出盤時所應有之紀錄，並紀錄出盤人收回帳款，清償債務及分配剩餘現金於各合夥人之分錄，然後將各分錄過入分類帳各該戶內，以結束之（假定各項應收帳款及應收票據值共收得現金 \$ 78,812.40，其餘皆屬壞賬，應付帳款僅付出現金 \$ 27,526.18，作爲清結）。關於出盤時之一切事項，日期仍可註明一月三十一日。

第五編  
公司會計

## 第三十章 公司之組織

### 第一節 公司之意義及種類

公司者，由數人或多人集合資本，繼續經營商業，而分任其損益之社團法人也。其與合夥組織之區別，即一具法人之資格，一不具法人之資格。故合夥商店，在法律上仍應由各合夥人用自己名義，執行業務，非若公司之可用本身名義，對外為一切法律行為也。

我國公司法於三十五年四月十二日重定後，分公司為無限公司、兩合公司、有限公司、股份有限公司及股份兩合公司五種，茲分別釋之如下：

無限公司為二人以上之無限責任股東所組織而成之公司。換言之，各股東以一定金額為出資，構成公司財產，公司財產不足清償其債務時，各股東對於公司債務之清償，負連帶無限之責任。

兩合公司以無限責任股東與有限責任股東混合組織而成。無限責任股東對於公司債務之清償，負連帶無限之責任；有限責任股東，則以一定之出資額為限，對於公司負責，對於公司之債務，不負清償之責任。兩種股東，責任既有不同，故對於公司之權利義務亦自有別。無限責任股東有執行業務，代表公司之權；有限責任股東僅有議決及監察之權，而不得執行公司業務，及為公司之代表也。

有限公司為二人以上十人以下之有限責任股東所組織而成之公司。股東對公司之債務，不負清償責任，但公司之對外負債，至多以不超

過其資本額之二倍爲限。

股份有限公司純以有限責任股東組織而成，其資本平均分爲若干可以自由轉讓之股份，股東對於公司之責任，即以繳清所認股份之金額爲限度，對於公司之債務亦不負責。

股份兩合公司亦以無限責任股東與有限責任股東組織而成。一部分資本由無限責任股東認定，一部分資本則平均分爲若干可以自由轉讓之股份，而由有限責任股東分認繳款者也。股東之中，僅無限責任股東可以代表公司及執行業務；有限責任股東則對於公司事務祇有評議及監察之權。其與兩合公司不同之點，則在變有限責任股東之出資爲每股金額相等而可以自由轉讓之股份，及採用股份有限公司開會表決之方法而已。

上述五種公司中，無限公司及兩合公司之組織，與合夥組織相仿，而兩合公司中之有限責任股東，其地位及責任與合夥中之隱名合夥人相仿。有限公司爲新公司法所增訂，其內部之組織及管理，或仿無限公司或仿股份有限公司。惟有股份有限公司之組織，特點最多，且在世界各國最爲發達，我國鉅大規模之企業，亦多屬此種組織。至於股份兩合公司，則除加入少數之無限股東外，其組織與股份有限公司相仿，且此種組織，在我國尚屬少見。故本編論及公司之組織及會計，均以股份有限公司爲主，蓋無限及兩合公司之會計，可以合夥會計爲準則；而股份兩合公司之會計，可以股份有限公司之會計爲準則；有限公司則依其組織，或以合夥會計或以股份有限公司會計爲準則，當視情形而定，毋須分別討論也。

復查新公司法根據國際間平等互惠之原則，有外國公司之規定。外國公司在其本國完成設立登記手續後，可向我國主管官署聲請認許；認許後，方可在我國營業或設立分公司。此項外國公司因係依照外國法律設置，且外國法律紛歧，無從詳細討論，而會計原則並無不同，故亦不予

詳論。

## 第二節 股份有限公司組織之利弊

股份有限公司，為我國今日一般規模較大各企業最通行之組織，其所以能如此發達者，因其具有下述各項優點故也：

一、存立年限較久——股份有限公司，除因法律上之規定而解散外，絕不隨股東之變更與死亡而改組或解散，故其存立年限，較他種企業組織為久。

二、股東責任有限——此項特色，不僅股份有限公司為然，即兩合公司之有限責任股東亦如是。惟此項制度，隨股份有限公司之制度而益彰。股東責任僅限於繳清其所持有股份之金額，故其所冒危險之程度甚低。

三、投資易於轉讓——公司股份，無論何時，得於市場上自由買賣，不必得公司或其他股東之同意，故投資之轉讓，甚為易易。

四、資本易於募集——股份有限公司因有上述之便利，資本乃易於募集。且於必要時，可發行一種優先股或公司債，隨時充實其資金，以應事業之需要。

五、廣使世人參加企業——股份有限公司之資本，分為小額之股份，稍有資財者，皆得認購股份，而為股東。且因身份、年齡、職業、健康諸端發生窒礙，不能親自從事企業者，亦得參加企業之利益。

雖然，自他方面觀之，股份有限公司之組織，亦非全無弊害者，述其主要者如下：

一、公司當局易缺經營事業之責任心——股份有限公司，非惟股東之責任有限，即董事監察人之責任亦有限，事業失敗之際，其所負法律上之責任頗輕，故於經營上易缺乏責任觀念。有時主持公司之人，不免利用其職權，以營私利；至於公司之基礎鞏固與否，事業之成功與否，

每非所計。

二、公司本身對外之信用有限——股份有限公司之股東，其責任祇限於繳清其所認股份之金額。故公司對外之信用，自其財務方面言之，殊屬有限。蓋公司財產不足清償其債務時，各股東於其出資或認繳股額而外，不負責任也。

三、公司業務之處理易致遲滯——股份有限公司，若遇重要事件發生，每須召集股東會以待決議。即日常事務之重大者，亦必開董事會討論決定。其不能臨機應變，以迅速敏捷之法，處理公司之各種事務，不待言而自明也。

四、公司事務易為大資本家所左右——股份有限公司純為資本之結合體，在名義上雖云由股東全體主持一切，而其實權則每為一小部分大股東所操縱，以致小股東之利益，發生危險。

### 第三節 公司之設立

股份有限公司之設立，應有五人以上為發起人（Promoters），共同訂立章程（By-laws），簽名蓋章。章程中應行規定之事項，可分為必要事項及生效事項二種，今分述之如下：

（甲）必要事項——即公司法規定章程中必需記載之事項，若缺而不記，則章程為不完備。茲列舉如下：

- 一、公司之名稱；
- 二、所營之事業；
- 三、股份之總額及每股金額；
- 四、本公司、分公司及其所在地；
- 五、公司為公告之方法；
- 六、董事及監察人之人數及任期；
- 七、訂立章程之年月日。

(乙)生效事項——此非公司章程中所必須記載之事項，其記載與否，一任發起人之自由。但設不列入章程內，則不生法律上之效力。其事項亦規定於公司法中，列舉如下：

- 一、解散之事由（如在公司法第 263 條所規定之解散事由以外，別無其他解散之事由者，則不必訂明。）；
- 二、股票超過票面金額之發行（股票照票面發行者可不必訂明。）；
- 三、發起人所得受之特別利益及受益者之姓名（無特別利益者不必訂明。）。

上述必要事項，如不在章程中全部規定，則章程即不能認為完備，此為公司法所不許。至所有生效事項，如公司解散之事由，若未規定於章程內，則縱令事前已得全體股東之同意，亦不得認為有效。又如股票超過票面金額之發行，或發起人所得受之特別利益等等，縱使確有此等事實，然若未經訂定於章程，則公司此等行為即不生效力，一經債權人或股東提出合理之異議，即有推翻已成事實（如須發起人返還已經收受之特別利益，或股東向公司追回已繳溢價等等）之可能也。至於其他重要事項，公司法認為應按照創立會或股東所決定之辦法，訂明於章程中者，約略舉之，尚有下列數項。惟此等事項，公司法雖未明言：若不載明於章程，即不發生效力，但既經認為應於章程中訂明，則若不訂明，自難生效，故亦可稱之為有效事項也。

一、股東表決權之限制。一股東而有十一股以上者，公司得以章程限制其表決權。但不欲限制者，不必訂明。

二、董事之執行業務，及經理人選任及解任之議決方法。按公司法規定董事之執行業務，以其過半數之決議行之。但公司欲用其他方法者，應於章程中規定之。至公司欲有董事會之組織，及董事長、常務董事之設置者，亦應於章程中訂明。

三、優先股之發行、及其股息及贖餘財產之分派，表決權之行使。但無優先股之發行者，不必訂明。

四、經理人之設置。公司如欲設置經理人，其名位、人數、職權，應於章程中定之。

上述各項，均為公司章程中所應規定之重要事項。至於其他次要事項，即凡明定於公司法中者，亦得規定於章程內，使章程成為一比較完備之文件，而便股東之參考。至關於分公司之設立、變更、股份之管理、盈餘之分配、董事之權限、董事監察人之報酬等等，在各公司章程中，亦多由股東會之意旨為具體之規定，以資遵行之便利。此等規定，可名曰任意事項。

訂立章程之後，發起人應各分認股份（Subscription of Capital Stock），倘使分認不能足額，則應招募外股。迨股份全數招募足額後，認股人即應繳納股款，或一次繳足，或先繳半數以上，視章程之規定而異。第一次繳款收齊後，發起人即應召集全體認股人，開創立會，選舉董事及監察人，隨即向政府主管官署呈請登記，而公司即為正式成立。

#### 第四節 公司之管理

公司為一社團法人，在法律上享有權利能力及行為能力；然在事實上言之，究不過為一空洞之機關，其種種行為，必待自然人而舉。在各自然人中，其應有權代表公司處理各事者，舍組織公司之股東莫屬。雖然，公司之股東，其數每甚衆多，故公司事務之執行，不得不以會議方式，取決於多數，此法律上所以有股東會之設也。但會議祇能操討論議決之權，而不能當實際執行之任，所以實際上公司事務之執行，非待全體股東選出少數代表，專職辦理不可，此法律上所以有董事之設也。然揆之事實，董事每不親自執行公司之日常業務，而另行委任經理人員，代表董事處理公司之日常事務，此法律上所以有“得依章程規定”設置總經理、

經理、副總經理、副經理等之規定也。但董事代表全體股東，執行公司業務，每易發生失職舞弊等情事，平日股東散處各地，不易加以監察；即使各股東可以監察，而股東人數太衆，董事不免時遭干涉，以至公司事務不克進行，亦非妥善辦法。故法律除令股東選出董事，以爲執行公司業務之代表外，復令股東選出監察人，以爲監察公司業務之代表焉。

### 第五節 公司之股份

股份有限公司之最大目的，在於集中鉅額資本，經營大規模之企業。惟鉅額資本之集中，斷非一人或少數人之財力所能奏效；常須仰給於社會上一般樂於投資之民衆。因此，股份有限公司之資本，爲易於募集分配起見，應將其總額折爲股份（Stocks）。股份者，資本均分之單位也。其大小以金額之多寡表示之。股東在公司中所享權利之厚薄。即以所認股份之多寡爲標準。且其權利亦與一己所持有之股份相終始。應募或承受股份者。即取得股權；轉讓其股份者，即喪失股權也。

股份之金額，多爲整數，且每股金額須平均一律。至對於每股金額之大小，在現行修正公司法上，並無規定。在事實上言之，每股金額太小，則股數增多，發行費用及計算股權之煩勞，不免增加。如每股金額太鉅，則凡中下階級，不甚富有之人，又不易投資認購。至究應以何項數字爲標準，則因公司範圍之大小，及外界經濟情況之更迭，幣值漲落之影響等關係，事實上無法確定。以我國現在公司實務而言，每股面額多爲十元，一百元，一千元，以至一萬元，至其他數字則較少見也。爲證明股東持有股份起見，公司須發行一種股票（Stock Certificate）。股票者，股權之憑證也。凡持有股票者，得享有參加股東會議，分配每期利益，及當公司解散時分配贖餘財產之權。

公司發行股票，雖其票面金額，原屬平均一律。但未必即照票面認募。其實際認募之價格，有在票面以上者，有在票面以下者，惟普通多照

票面發行。我國公司法規定：股票之發行價格，不得低於票面金額。是可知票面以下之發行，在我國為法律所不許。至於票面以上之發行，則對於公司之本身及公司之債權者，均有益而無害，故多為法律所允許。依我國公司法規定：凡超過票面金額之發行，應載明於章程，以防止隱蔽之弊之發生。

公司之股份，通常分為兩種：一為普通股（Common Stock）；一為優先股（Preferred Stock）。優先股較普通股有特別優越之權利，此種權利，計有二項：一為當每期分配利益之際，得先於普通股而受有定額股息之分配；二為當公司解散分配賸餘財產時，得先於普通股而受有自己票面金額應得之分配。但權利最薄之優先股，則僅有股利優先分配權一項而已。

從分配利益之點觀之，優先股又可分為累積（Cumulative）與非累積（Non-Cumulative）及參加（Participating）與非參加（Non-participating）諸種。累積優先股，如遇某年公司實際收益不足，或不能應付優先股息或即能支付股息而不足定率時，可將其缺額轉入以後年度，而與以後年度之股息同時補足，倘未補足，則普通股不得分派股息。至於非累積優先股，則公司每屆倘有足額之盈餘，即先於普通股而分派股息；倘結算並無盈餘，或盈餘不足，則優先股息亦可不派或少派，惟優先股息不派或少派時，普通股息不得分派耳。至此項不派或少派之股息，縱公司下年度有鉅額盈餘，亦無須補派足額，是則有異於累積優先股者也。

非參加優先股者，即無論公司之收益如何豐厚，優先股僅可派得其規定利率之優先股息，其餘盈利，則全部屬諸普通股者也。參加優先股者，除於應得之優先股息而外，仍得與普通股共同享受其餘盈利之分配。其分派額之多寡，視章程之規定而異。故非參加優先股，在公司利益甚少時，固受有特別之優先權；如在公司營業異常發達，利益甚厚時，則

其所得之股利，因有定率之限制，反較普通股為少也。

股份有限公司之股份，因公司法規定，而有一定之票面價值，前已言之。惟近來歐美各國，有發行一種無票面價值之股票（No par-value Stock）者。依股份之原理言之，公司之股票，除定有定率股息之優先股外，本無票面價值之可憑。蓋公司之營業，盛衰不定，今日之資本淨值，較昨日之資本淨值，或增或減，不能斷定其確數。資本淨值，既不確定，則股票之價值，自然隨之增減。是公司雖發行有票面價值之股票，而其實則票面價值不足為憑也。每股之一份，不過表示公司權利之一部份耳。

#### 問 題

1. 各種公司之特點若何？試論述之。
2. 試就公司本身及投資者之立場，分別論述股份有限公司組織之利弊。
3. 公司會計之討論，何以特別注重於股份有限公司之會計，而略於他種公司之會計？
4. 試述組織股份有限公司手續之大概。
5. 股份有限公司何以須有股東會、董事會及監察人之設立？此種管理公司之方法，若與民主立憲政治相較，其相似之程度如何？
6. 優先股與普通股有何區別？又所謂優先者，係對於何項權利而言？
7. 優先股之種類有幾，並試就公司本身及股東二方面，一論各種優先股之利弊。
8. 每股金額規定太高或太低，其利弊如何？依照我國最近經濟情形，每股金額，當以何數最為適宜？試就設者個人見解而申述之。

## 第三十一章 股份之發行及管理

設立股份有限公司之手續及其股份之性質，已如上文所述。按公司設立之際，應在其帳簿上為適當之創立紀錄，而設立時股份之發行，及設立後股份之管理，實為公司會計之特殊問題，均當於本章中詳論之。

### 第一節 創立紀錄概說

公司之創立，在事實上手續各有不同，故創立時之會計紀錄亦隨之而異。查近年來公司創立之方法，大致有下列三種：（一）由最初招股開辦而成（二）由舊企業如獨資、合夥、無限公司、兩合公司、有限公司、等改組而成，（三）由數公司合併而成。本章將第一第二兩種創立方式之會計紀錄，詳為縷述；至於第三種由數公司合併而成一新公司之會計紀錄，則俟於公司合併章中說明之。

依照我國公司法之規定，股份有限公司股本之全數，必須招募足額，收齊股款，呈請主管官署登記，經其核准發給執照，公司方為正式成立。惟公司之帳目，在事實上不能待至公司登記之後，始行紀錄；蓋一公司自開始組織，以至成立，其間須經發起、募股、收款、開創立會，以及呈請登記、核准給照等程序。在此長期間內，斷不能無關於財產之收支事項，故公司之創立紀錄，當在籌備時期，即行開始記入帳冊也（註）。

---

（註）查公司自發起以至成立，其間所可經過之時日，依照公司法之規定，可為之約計如下：

（1）發起人之招募股份，雖應定有募足總數之期限（參看公司法第一百三十四條第一項第四款），但此項期限，可短可長，法無具體之限制。

（2）股份總數募足時，發起人應即向各認股人催繳第一次股款（公司法第一百三十八條第一項），至於繳付之期限，不得逾三個月（第一五〇條第一項）。

## 第二節 新設立公司之創立紀錄

新設公司創立紀錄之開始期間，可有種種不同。以下當先述發起人訂立章程時立即開始記帳之方法，依次再就其他方法加以說明。

### 第一項 發起人訂立章程時立即開始記帳之創立紀錄

爲便於說明起見，茲舉一例於下，然後逐步說明其記帳手續：

例一：甲、乙、丙、丁、戊、己、庚、七人，發起設立中國營業股份有限公司，經營百貨商店業務，其核准設立登記以前之事項如下：

二月一日 訂立章程，額定股本一百萬元，分爲一萬股，每股一百元。由各發起人認定股份，計甲乙各五百股，其他五人各二百五十股，同日訂立招股章程，及印發認股書，招募股份。

二十日 股份認出二千股。

三月一日 股份全數認足，當由發起人發出通告，催令各認股人繳納股款。

，， 七發起人即將股款全數繳清。

五日 付設立費用一千五百元。

(3) 第一次股款繳足後，發起人應於二個月內召集創立會（第一四〇條），因之又可有二個月之延宕。

(4) 創立會倘使不足法定人數，則應於一個月內再行召集（第一四一條及第一七三條），因之又可有一個月之延宕。

(5) 創立會完結後十五日內，公司應向主管官署爲設立之登記（第一五一條）。

(6) 聲請登記之呈文，應由地方主管官署轉呈中央主管部，由部發給執照。自開始呈請至領得執照時爲止，在上海地方，約須經時兩個月。在其他遠處地方，當然更須久待。其有因手續文件不合，奉批改正等事，文件往返，更費時間，經年累月，殊難定也。

關於上列各條，而知公司自發起籌備時起，直至登記手續完畢爲止，有時可能相隔數年之久，其時公司之種種事務，當久已開始。此時發起人，可在創立會中報告一切經過，而得創立會之本認，則公司成立前之各種行爲即由公司負責。且事實上各公司在開過創立會檢查股款完畢以後（在登記設立之公司，則在主管官署選派檢查員實行檢查後），幾無不開始動用股款，從事營業，斷無坐守歲月，待領到公司登記執照後，方始開業，以虛耗其股本之利息，及公司之開支者也。公司既在登記手續完成前，即已開始營業，則在事實上，其帳目斷不能待至登記以後，始行紀錄，蓋甚明矣。

- 三月十日 由認股人繳來股款計二千五百股，二十五萬元。  
 十五日 各認股人股款全數收清。發起人決定於四月二十日召集創立會。  
 四月二十日 創立會舉行，選任董事監察人，設立手續完畢，即呈請為設立登記。  
 五月十日 設立登記核准。

將以上各事項，逐步記入帳冊，則如下述：

一、發起人訂立章程時，即二月一日，公司雖無絲毫之資產或負債，但股本數額及在此限度以內待認之股款額，業已規定。此二數額為或有資產及或有資本，本可不必記入帳內。但設以此數記入二個暫記科目以備查考，手續上可較為便利，此在英美公司之創立紀錄，頗多採用此種方法也。此時記帳時之借方科目應為未認股份，(Unsubscribed Shares) 貸方科目應為額定股本 (Authorized Capital Stock)。額定股本者，即表示股本額僅係假定數額，而非公司之實在股本也。分錄如下：

2/1 未認股份	\$ 1,000,000	
額定股本		\$ 1,000,000
中國營業股份有限公司，經營百貨公司之各種業務，額定股本一百萬元，分為一萬股，每股一百元。		

二、其次為記載認股之事實。按二月一月發起人訂立章程後，七人已各認定股份若干，此為認股之開始。其後二月二十日及三月一日亦各有認股事實。此等事實使未認股份變成已認股份，亦即認股人認繳之股款，故每次均應借記認繳股款科目 (Shares Subscriptions)，而貸記未認股份科目。分錄如下：

2/1 認繳股款	\$ 225,000	
未認股份		\$ 225,000
各認股人認定股份如下(附詳表)		
20 認繳股款	200,000	
未認股份		200,000
3/1 認繳股款	575,000	
未認股份		575,000

至三月一日止，所有未認股份業已悉數變成認定股份矣。

惟讀者尙當注意二事。第一、例題所舉事實，力求簡單，故股份分成三次全數認足。實際上每一認股人認定股份既少，而認股事項亦或每日發生，決不如上例所示之簡單。第二、逐日認股當先記入補助簿冊（參照次節），然後每日彙集總數，記入日記簿內。因此認股人之詳細姓名住址，均不必於日記簿內註明，而可檢查補助帳簿得之。認繳股款一科目，實爲一統制帳戶也。

三、再次爲記載股款之繳納。前例繳納股款，亦分爲三次。卽三月一日，三月十日，三月十五日是。記載此等事項，當首先借現金貸認繳股款科目。至股款全數收到，額定股本數已成爲確實之股本，故應借額定股本科目而貸股本科目。

3/1 現金（或銀行存款）	\$ 225,000	
認繳股款		\$ 225,000
各認股人總來所認股款（附詳表）		
10 現金（或銀行存款）	250,000	
認繳股款		250,000
15 現金（或銀行存款）	525,000	
認繳股款		525,000
15 額定股本	1,000,000	
股本		1,000,000
以發行股份記入股本戶		

股款之繳納，事實上亦決非如例內所舉之整批交來，通常係逐日繳納，且多由銀行代收者。逐日收到股款時，亦當記入補助簿冊，然後彙總記入現金簿內。

例內所舉三月五日之設立費用壹千五百元，當借開辦費科目，貸記現金或銀行存款科目。

至四月二十日，創立會召集時，發起人移交予董事監察人之公司全部資產及資本如下：

## 資 產 負 債 表

現金及銀行存款	\$ 998,500	股本	\$1,000,000
開辦費	1,500		
	<u>\$1,000,000</u>		<u>\$1,000,000</u>

## 第二項 開始認股或股份全數認足時始行記帳之創立紀錄

上舉例題，係公司發起人訂立章程時立即記帳之創立紀錄，如果創立紀錄係於公司開始認股或股份全數認足時始行記帳者，則其整個紀錄當改變如下：

## (1) 認股之記載：

認繳股款	\$ 1,000,000	
已認股本		\$ 1,000,000

中國營業股份有限公司，經營百貨公司之各種業務，股本一百萬元，分爲一萬股；每股一百元，由各認股人全數認足，詳見認股簿。

## (2) 繳納股款時之記載：

現金或銀行存款	1,000,000	
認繳股款		1,000,000

## (3) 股款全數收足時之記載：

已認股本	1,000,000	
股本		1,000,000

上列第一分錄之借方科目，與前舉無異，而貸方科目則改爲已認股本科目。蓋設訂立章程時即行記帳，額定股本及未認股份額已經入帳，認股時實爲未認股份之減少及認繳股款之增加。現在則額定股本與未認股份額並未入帳，不得不設立一定之股本科目以記載之。俟股款收到，已認股本變爲實在股本時，再轉入股本科目內。

繳納股款之實際手續，係逐日收到一部份，而非整批一次收到。故

上舉第二分錄，仍應逐日記載而非一次記載。至於認股手續，雖事實上亦係逐日認定而非一次認定，但設創立紀錄係於股份認足後開始者，則逐日認定時祇記入補助帳簿而不記入主要帳簿，俟認足後再一次以其總數借記認繳股款科目而貸記已認股本科目。如果創立紀錄係於股份開始認募時即行記載者，則仍應逐日根據補助帳簿核計本日認出額而加以記載也。

我人設以（一）發起時即行記帳；（二）股份開始認募時始行記帳；（三）股份認足時始行記帳；三法加以比較，可見以第一法最為完備。蓋按此法處理，則每日認股情形及其與股本總額之比率，常得詳細之表示。第二法可以表示每日已經認出股份之總數，第三法則認足前根本無主要帳簿之紀錄可據，祇能檢閱補助帳簿，手續上似較不便。但記載結果，移交於創立會之資產負債表，則三法固完全一致。

又第一法與第二法開始記載之時期，實相一致。蓋發起人訂立章程之時，常即自行認定股份；開始認股與訂立章程實在同一日期。不過在記帳手續上言，第一法將額定股本記入帳內，第二法則不加記載耳。

### 第三項 開始繳納股款或股款全數收足時始行記帳之創立紀錄

如果公司不於認股開始或股份認足時即行記帳，而於開始收取股款或股款全數收足時始行記帳，則其創立紀錄極為簡單，僅須作下列分錄即可：

現金(或銀行存款)	\$ 1,000,000
股本	\$ 1,000,000
中國營業股份有限公司，經營百貨公司之各種業務，股本一百萬元，分爲一萬股，每股一百元，已全數認足，股款亦全數收足。	

上項分錄，係假定股款全數收足時始行入帳之創立紀錄，但設在開始收取股款時，即記入於主要帳時，則因逐日收到股款必須逐日入帳，故上述分錄，當分爲無數相同之紀錄，不能彙合總數，一次入帳。二法比

較，當以開始收取股款時，即行記入主要帳之方法較為完善，因其可以表示每日收到股款之累計數也。且設公司於股款未收足前即為開業之準備者，則股款雖未收足，而收到之一部份已經逐漸變化為其他資產，其創立紀錄更不得不於開始繳納股款時即行入帳也。

至如公司之創立紀錄於創立會完畢後始行入帳者，則除記帳之時期有所不同而外，分錄之借貸，與前舉者當完全相同。

#### 第四項 每股股款繳納一部份時之創立紀錄

我國公司法規定，公司成立時，認股人得僅繳納股款二分之一，其餘數可於公司成立後需用款項時，再由公司當局向股東催繳之。此時，公司之創立紀錄，與前述各項微有不同。蓋認定股份數之一部份，當轉成第一次應收股款而即時向認股人催繳，其餘則為未收股款而存留於公司帳內，經過數年十餘年或仍無變動。

茲假定前舉中國營業股份有限公司，規定股款先收二分之一，創立紀錄係於發起人訂立章程時即開始記載者，則其逐期應為之分錄如下：

##### (1) 發起人訂立章程時：

未認股份	\$ 1,000,000	
額定股本		\$ 1,000,000
中國營業股份有限公司，經營百貨公司之各種業務，額定股本一百萬元，分為一萬股，每股一百元，規定先收股款二分之一。		

##### (2) 認股時之紀錄：（此處僅示認繳之總數）

認繳股款	\$ 1,000,000	
未認股份		\$ 1,000,000

##### (3) 開始催告繳納第一次股款時：

第一次應收股款	\$ 500,000	
未收股款	500,000	
認繳股款		\$ 1,000,000
向各認股人催告繳納第一期股款，計每股五十元。		

## (4) 收取股款時：(此處亦僅示其總數)

現金(或銀行存款)	\$	500,000	
第一次應收股款	\$		500,000
認股人第一期股款,全數收足。			

## (5) 第一次股款收足時：

額定股本	\$	1,000,000	
股本			\$ 1,000,000

上示各分錄中,最後一個分錄係將股本總數,自額定股本科目轉入股本科目,以表示股本總數或第一次股款業已收足。在股款繳納一部份時,此分錄之數字常倍於收入之現金數,如上例實際收到之股款為五十萬元,而額定股本及股本二科目轉帳時,則應記一百萬元。

上述分錄之結果,發起人移交予創立會之資產負債表應如下：

## 資 產 負 債 表

現金及銀行存款	\$ 498,500	股本	\$1,000,000
未收股款	500,000		
開辦費	1,500		
	<u>\$1,000,000</u>		<u>\$1,000,000</u>

如果公司不於發起人訂立章程時即行記帳,而於開始認股或股份全數認足時始行記帳,或在其他各種情形下之記帳方法,均可依此類推,茲不贅述。

吾人觀於上示各項創立分錄,知其內容並不繁複。公司若不在募股繳款時,即着手於開業之準備,則公司之股款,暫時不予動用,所有少數之開辦費,亦可暫由發起人墊付。因之公司主要簿(如日記簿、現金簿、總分類帳等)中,祇有募股繳款之紀錄,未免過於單純。此時之創立紀錄,可將此等事項,僅在補助簿(即下節所述之認股簿)內,為逐筆之紀錄,暫可不設主要簿,為逐日匯總之記載。不妨待募股繳款等手續全部辦竣後,始將其總數一次記入主要帳簿內。惟公司在開始收取股款時,即着

手於開業之準備者，則公司之日記簿內，在初即有其他會計事項之紀錄，公司之總分類帳內，亦在初即有他項資產負債之科目，則為求公司帳目之及時與完備起見，自可照上述方法，將補助簿內認股繳款之紀錄，逐日匯總記入，以便隨時可以編製資產負債表，用示籌備期內募股繳款及準備開業之全部情形也。

#### 第五項 股份以溢價認募時之創立紀錄

公司招募股份時，發起人得於章程規定，以溢價認募。如每股票面一百元，而認股人須繳納一百二十元是也。如公司股款，非一次收足者，則公司法規定，此項溢價必須於繳納第一次股款時付足之。同時此項溢價，應悉數撥入法定公積項下，不得作為公司之盈利。

公司以溢價招募股份時，其創立紀錄與以票面額招募股份者微有不同。茲假定前舉中國營業股份有限公司，係以每股一百二十元招募股份，股款先收二分之一，其創立紀錄當如下示（假定係於發起人訂立章程時即開始記帳者）：

#### (1) 發起人訂立章程時：

未認股份	\$ 1,000,000	
額定股本		\$ 1,000,000

#### (2) 認股時：

認繳股款	\$ 200,000	
未認股份		4,000,000
股本溢價		200,000

股份全數由各認股人以每股一二〇元認足。

#### (3) 開始催告繳納第一次股款時：

第一次應收股款	700,000	
未收股款	500,000	
認繳股款		1,200,000

向各認股人通告繳納第一期股款及溢價全數，計每股應繳七十元。

## (4) 收取股款時：

現金(或銀行存款)	\$	700,000	
第一次應收股款			\$ 700,000

## (5) 股款收齊時：

額定股本		1,000,000	
股本			1,000,000

## (6) 股本溢價轉入法定公積時：

股本溢價		200,000	
法定公積			200,000

以上紀錄完畢後，為該公司編製之資產負債表如下：

## 資 產 負 債 表

現金(或銀行存款)	\$ 698,500	股本	\$1,000,000
未收股款	500,000	法定公積	200,000
開辦費	1,500		
	<u>\$1,200,000</u>		<u>\$1,200,000</u>

公司之創立紀錄，設於認股或收款時開始記載者，其分錄方法可依前項所舉之例推斷得之，茲不再舉。

## 第六項 同時發行優先股之創立紀錄

按新公司法之規定，公司創立，招募股份時，除發行普通股份外，同時得發行優先股份，是則優先股之發行，並不若舊公司法之規定，限於公司增資時矣。設前例中國營業股份有限公司訂立章程時，規定八千股為普通股，每股一百元，計八十萬元；二千股為優先股，每股一百元，計二十萬元。則其創立紀錄，應如下示：

## (1) 發起人訂立章程時：

未認普通股份	\$	800,000	
未認優先股份		200,000	
額定普通股本			\$ 800,000
額定優先股本			200,000

## (2)認股時：

認繳普通股款	\$ 800,000	
未認普通股份		\$ 800,000
認繳優先股款	200,000	
未認優先股份		200,000

## (3)收取股款時：

現金(或銀行存款)	1,000,000	
認繳普通股款		800,000
認繳優先股款		200,000

## (4)股款收齊時：

額定普通股本	800,000	
額定優先股本	200,000	
普通股本		800,000
優先股本		200,000

公司自始即發行優先股者，其創立紀錄、於認股或收款時開始記載、或其股款係分期繳納，均可比照前例類推，不復贅述。

### 第三節 認股繳款之手續及紀錄

公司設立之際，如發起人未曾認足股份，當公開向外招募，并俟股份招足後收取股款。在認股繳款之際，公司帳簿上所應為之紀錄，已如前節所述。惟認股，繳款之手續，及補助帳簿中所應為之紀錄，當於本節續述之。

公司認股人認定股份時，應填具認股書，簽名蓋章，交公司發起人收執，以資根據。發起人收到該項認股書後，即當記入次頁之認股簿內：

該式第一欄記載認股日期，第二欄記載認股書號數，依次記載認股人姓名、住址、及所認股數。至於“攤得股數”一欄之記載，則因全體認股人所認之股份總數，超出公司原定發行股數，以致不能按照各人認定之股數發給，而必須以公攤辦法，將公司額定之股份總數，按照各認募人

## 認 股 簿

日期	認股書 號數	認股人 姓名	住 址	認定股數	認得股數	股款總額	第一次 應收股款	收到日期
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)

認定股數之比例，攤給各人。例如某公司原定發行股本總額計一萬股，但因認股踴躍，至認股截止之日為止，已認定者計有二萬股之多，發起人因決定以五折攤發。於是原認十股者，可以攤得五股，即記入『攤得股數』欄內。再次股款總額一欄，記載其所認股數或攤得股數之股款總額，例如某認股人，認定一百股，或攤得一百股，而每股規定為一百元者，則股款總額為一萬元。設股款於開辦時收取一部份，例如先收取一半，則上舉該認股人第一次應收股款為五千元，一併填入。俟股份全數招足，各認股人經催告後交來股款時，其收到日期應填明於第九欄內。

如果公司股款係全數收到者，第一次應收股款欄應予取銷。

認股簿為一補助帳簿，無論公司之創立紀錄自何時開始記載，逐日認出股份仍應依次記入簿內。設公司自發起訂立章程或開始認股時即行開始記帳者，認股簿實為總分類帳中『認繳股款』帳戶之補助帳也。

#### 第四節 舊企業改組合併設立公司之創立紀錄

##### 第一項 改組或合併之方式

股份有限公司固多完全為新創立者，但由舊企業改組或合併而成者，為數自亦不少。茲列舉其可能的方式於下：

一、由一個或幾個獨資企業改組設立之公司 此時資本主人數如不滿五人，必須另邀他人加入，至少湊滿五人，俾與公司法規定五人以

上發起之規定相符合。

二、由一個或數個合夥，無限期公司，兩合公司，或有限公司(註)全體夥員股東之同意而改組設立者 此時改組之進行有兩個途徑：

1. 將舊合夥舊公司解散清算，清償其全部債務，而將其淨資產作價移轉於新公司，以抵繳其股款。
2. 將舊企業之全部資產及負債移交新公司承受，而將其淨值數額抵繳股款。惟此時負債之移轉，應取得債權人之同意。否則債權人倘提出異議，舊企業之合夥人與股東，仍應負其責任。此種事實上之改組，並無法律上之根據，但為實際上所常見。法律上固仍認為舊企業之解散與新公司之創立也。

三、有限公司改組設立股份有限公司 按新公司法之規定，有限公司之組織與股份有限公司甚多類似之點，不僅其對外責任均屬有限，且其內部之管理，亦可採取與股份有限公司同樣之制度，因而有限公司改組為股份有限公司，在事實上祇須改一名稱即可。但在法律上則一為解散，一為設立，仍須經過各項法定程序。至于有限公司既與股份有限公司同屬有限責任之組織，其負債如與資產同時轉移與新公司，似可毋須取得公司債權人之同意，但嚴格言之，此項同意仍不可少，因有限公司對外負債不得超過其資本之兩倍，而股份有限公司則無此項限制，如將有限公司改為股份有限公司，對於原公司債權人之保障，不無有損也。

四、股份兩合公司改組為股份有限公司 通常由股份兩合公司之無限責任股東全體退股，造成公司之解散；另由該公司有限責任股東，依公司法規定，為股份有限公司之創立，而繼續持有及負擔該公司之資產負債。(惟負債須得公司債權人之同意，不同意時，應為債務之清償。)

註：此處之有限公司係假定其內部組織採無限公司方式者，下段所述，則假定其內部組織係採股份有限公司組織方式者。

至無限責任股東，並不退股，而與有限責任股東一致決議，解散股份兩合公司，另組股份有限公司者，亦無不可。（其負債亦應為上述之處理）就公司法規定言之，此項改組，應為股份兩合公司之解散及股份有限公司之設立二項程序也。

#### 五、由二個以上之股份有限公司合併而新設之公司

本章當僅述由第二種方式改組而成之公司之創立紀錄。第一、第三、第四、各種方式之改組，設立，其創立紀錄，可觀乎上例，舉一反三，不贅述。至合併設立公司之創立紀錄，當於後文第三十五章詳論之。

#### 第二項 改組合併設立公司創立紀錄之特點

改組合併設立公司之創立紀錄，與新設公司大致相同。惟股東以財產繳納股款，並得債權人之同意，以舊企業之負債轉移於新公司，則為新設公司所無。因此，舊企業之資產負債，須重行估價而確定公司核給舊企業之股數。估價之是否適當，在發起設立之公司，應在董事監察人選出後呈報主管官署，主管官署得派員核定。在招募設立之公司，則在創立會由被選之董事監察人、或另選檢查人調查之。財產估價及其所核給之股數，經查核批示或調查報告後，始得謂為完全確定。因之其創立紀錄最好在新公司設立手續完成後始行記入，因舊企業財產之重行估價，彼時可以決定不須再行更改也。但新公司之組成，除舊企業之夥員股東外，另招新股東者，則公司之創立紀錄，仍不妨於開始認股時即予記載。至舊企業之財產，先行估價記帳，俟確定後再予調整，亦屬可行。

茲例示合夥企業改組設立公司時之各種創立紀錄於下。舊企業帳簿之結束方法，亦當一併述及之。

#### 第三項 合夥商店改組為股份有限公司之創立紀錄

合夥商店之改組為股份有限公司者，改組之際，或在原有夥員之外，添加若干發起人，或即以原有夥員作為股東而不再增加發起人，或公開招募外股。茲分別舉例說明之。

例一：立信合夥商店八月三十一日之資產負債表如下：

立信合夥商店資產負債表

現金	\$ 1,500	應付賬款	\$ 4,500
應收賬款	9,000	合夥人某甲	2,000
存貨	3,200	,, 乙	3,000
器具	800	,, 丙	2,000
		,, 丁	2,000
		,, 戊	1,000
	<u>\$ 14,500</u>		<u>\$ 14,500</u>

該商店經全體合夥人之發起，並得債權人之同意，於八月三十一日改組為立信股份有限公司。股本一萬元，分為一百股，每股一百元，當日選任董事監察人經營業務。

新公司應為之創立紀錄如下：

現金	\$ 1,500
應收賬款	9,000
存貨	3,200
器具	800
應付賬款	\$ 4,500
股本	10,000

立信股份有限公司，股本一萬元，分為一百股每股一百元。

股份全數認足，以上列資產負債作價，抵充認繳股款。

經以上紀錄後，新公司之資產負債表如下：

立信股份有限公司資產負債表

民國三十五年九月一日

現金	\$ 1,500	應付賬款	\$ 4,500
應收賬款	9,000	股本	10,000
存貨	3,200		
器具	800		
	<u>\$ 14,500</u>		<u>\$ 14,500</u>

立信合夥商店之帳簿，自尙須加以結清。結清時，可分三步手續，(1)將各項資產移轉予公司；(2)將各項負債移轉予公司；(3)以公司交來之股票分配予各合夥人。茲分錄如下：

(1) 立信股份有限公司	\$ 14,500	
現金		\$ 1,500
應收帳款		9,000
存貨		3,200
器具		800
(2) 應付帳款	4,500	
立信股份有限公司		4,500
(4) 合夥人某甲	2,000	
"    乙	3,000	
"    丙	2,000	
"    丁	2,000	
"    戊	2,000	
立信股份有限公司		10,000

以立信股份有限公司交來股份一百股，每股票面一百元，按合夥人出資比例分配。

例二：假定上例立信合夥商店改組時，有某己及某庚兩人，加入新股各五十股，共計一萬元。己，庚兩人俱為新公司之發起人。股款於八月三十一日交到。同日發起人選任公司董事監察人。

按上例新公司之創立紀錄，關於立信商店轉移財產抵繳股款之分錄，與上例相同。惟公司新股東之投資，須加作借現金貸股本各 \$10,000 之分錄耳。

例三：假定例一所舉立信股份有限公司，係由原有五合夥人為發起人，另行招募新股二百股而成立者，公司章程及招股章程，係於八月三十一日擬訂，五發起人各以其所有合夥商店之資本額，共認定一百股。其餘股份於九月三十日認足，十月十五日股款繳足，十月三十一日召集創立會。立信合夥商店十月三十一日之資產負債表如下：

## 立信合夥商店資產負債表

現金	\$ 2,000	應付帳款	\$ 5,000
應付帳款	9,500	合夥人某甲	2,000
存貨	3,200	,, 乙	3,000
器具	800	,, 丙	2,000
		,, 丁	2,000
		,, 戊	1,000
		淨利益	500
	<u>\$ 15,500</u>		<u>\$ 15,500</u>

假定五發起人於十月三十一日將立信商店移交於新公司時，先將盈餘五百元分配，故繳到新公司之現金計 \$ 1,500。

茲示新公司之創立紀錄如下（仍假定其為發起時即行記帳者）：

## (1) 發起人訂立章程時：

8/31 未認股份	\$ 30,000	
額定股本		\$ 30,000

## (2) 發起人認股時：

8/31 認繳股款	10,000	
未認股份		10,000

## (3) 認股時：（本例假定一次認足）

9/30 認繳股款	20,000	
未認股份		20,000

## (4) 繳納股款時：

10/15 (立信合夥商店) 認繳股款	10,000	
現金(或銀行存款)	20,000	
認繳股款		20,000

## (5) 股款繳足時：

10/15 額定股本	80,000	
股本		80,000

## (6) 立信合夥商店全部資產負債移轉時：

10/15 現金	1,500	
應收帳款	9,500	
存貨	3,200	
器具	800	
立信合夥商店		15,000
立信合夥商店	5,000	
應付帳款		5,000

至於立信合夥商店在十月三十一日結清帳簿時，先應將損益五百元分配於各合夥人，然後以全部資產負債移轉予立信股份有限公司。其結帳分錄與上示例一相類似，茲不再舉。

## 第四項 舊企業財產之重行估價

上項所述舊企業改組為公司時，係假定舊合夥資產負債之估價，均屬適當，故改組前無須重行估價，但事實上舊企業之估價標準未必完全適當，故改組時之重行估價，常屬必要。蓋設舊企業財務情形不佳，資產估價有過高情事者，新公司若依舊企業之帳面價值接收其資產負債，則新公司之其他股東及債權人之利益，即蒙被損害。若舊企業財務狀況極佳，資產估價極低，且營業信譽頗高，則資產價值必須增加，並應計算“商譽”價值，否則舊企業之夥員或股東，即蒙損害矣。

舊企業因重行估價，致使資產負債之帳面價值發生差別時，對於新公司之創立紀錄，並無影響。因新公司之創立紀錄，乃依照舊企業之重估價值，接收紀錄，其紀錄方法，自無不同。故此處所不同者，乃舊企業在將資產負債移轉予新公司前，應先作成調整紀錄，俾使帳面價值能與事實相符耳。關於此項調整紀錄，本書上編“合夥之合併與轉讓”章內，已有例示，學者可予參攷，茲不贅示。

## 第五節 股東分戶帳及股票簿之應用

公司設立手續完成，設立登記核准後，應即發行股票，交予各股東

收執。按一公司股東人數及所發股票之張數，常極衆多，爲便於查考起見，故須設立股東分戶帳及股票簿，以資記載。

股東分戶帳(Stock Ledger)爲總分類帳中股本科目(統制帳戶)之補助分類帳，每一股東應編號各爲設立一戶，並應記載下列事項：

- 一、各股東之姓名或名稱住所；
- 二、各股東之股數及其股票號數；
- 三、各股份已繳之股款及其繳納之年月日；
- 四、發給股票之年月日；
- 五、發行無記名股票者，應記載其股數、號數、及發行之年月日；
- 六、發行優先股者，並應註明優先股字樣。

茲示其通用格式於下：

### 股 東 分 戶 帳

股東姓名或名稱 _____				股份種類 _____					
代表人姓名 _____		職業 _____		住所 _____		編號 _____			
日期	摘 要	受 讓		讓 出		餘 額			
		股數	票面金額	股數	票面金額	股數	票面金額		
股票號數	填 發 股		票面金額	已繳股款	繳 納		註銷或認出		備 考
	年	月			日	股 數	年	月	

上式爲股東分戶帳之正反二面。(或左右二面)正面記載每一股東購入股份及售出股份之事實，並計算其現有之股份總數。按股東分戶帳各戶餘額欄內之股數及票面金額相加，應等於公司股份之總數及股本之總數。股東分戶帳之背面，則記載每一股東所有各張股票之詳細情

形。

股東分戶帳係為每一股東分設一戶。但公司對於發出之股票亦須有較為詳盡之紀錄，故有股票登記簿 (Stock Certificate Register) 之設。股票登記簿以每張股票為主體，逐一設立帳戶；所有股票之轉讓、掛失、掛號等等，均應記入該簿，其式如下：

股票登記簿

_____ 字第 _____ 號			計 _____ 股		
年	月	日	認 受 人	認 出 人	備 考

質 押 掛 號	掛 號			掛號戶名	掛 號 期 限						掛號取消			備 考
	年 月 日				起		止				年 月 日			
	年	月	日		年	月	日	年	月	日	年	月	日	

失 遺 掛 號	掛 失			掛失戶名	掛 失 期 限						補給新票			備 考
	年 月 日				起		止				年 月 日			
	年	月	日		年	月	日	年	月	日	年	月	日	

上列格式之記載方法，先應將股票之號數及股數一一標諸帳頭，以資注意。其帳內之年月日欄，記載該張股票買賣轉讓之日期。讓受人欄與讓出人欄，則記讓受人與讓出人之姓名，備考欄則留記其他一切重要事項。掛號一格，記載該項股票抵押時債權者請求掛號之事實；掛失一格，則記載該項股票遺失時股東請求掛失之事實。關於此點，本章次節當再加以說明焉。

### 第六節 股票之轉讓掛失掛號

股票之轉讓，因股份之繼承、贈與、買賣、等原因而發生。其中因買賣而轉讓股票者，最為普通。蓋大公司股票之信用卓著者，其多量之股票，當在證券交易所內或其他公開市場中自由買賣，其轉讓之事，甚為繁雜。買賣兩方每當買賣成交時，即須向公司聲請過戶；該項轉讓過戶，應由讓出人及讓受人共同簽署『轉讓過戶申請書』向公司申請，公司查核舊股東印鑑相符，且手續亦無不合時，即當允准其請求，并記入下列股票轉讓登記簿(Register of Transfer)內：

股票轉讓登記簿

日期	申請書號數	股票號數	票面金額	讓出人姓名	讓出股數	讓出票面金額	讓受人姓名	讓受股數	讓受票面金額	發給讓受人新股票號數	發給讓出人新股票號數	過戶手續費	備考

上述登記簿，由公司管理股務之人員，根據股票轉讓申請書中各項紀錄登記之。簿中日期一欄，記載轉讓日期；再將申請書號數、舊股票號數、股數及票面金額，按次記入各欄，然後將讓出人姓名、讓出股數及其票面金額，記入其次各欄，“股東分戶帳頁數”一欄，則備將轉讓事實，過入股東分戶帳讓出人戶時填寫之用。其次各欄，記載讓受人姓名及讓受股數，票面金額等項，“股東分戶帳頁數”一欄，則備過入股東分戶帳讓受人戶時填寫之用。又因股份轉讓時，或須取銷舊股票而另發新股票，讓出人若祇轉讓其舊股票所記股份之一部份者，則另發之新股票，至少應有二張，一給讓受人，一給讓出人。故登記簿內應設立『發給讓受人新股票』及『發給讓出人新股票』二欄，以資記載。過戶手續費一欄，記載因過戶換票而收入之手續費。此項手續費，應另記入現金簿內。備考一欄，則備作簽註之用。

以上所述，爲股票之轉讓。此外股票尚有質押掛號及失滅掛號情事。按股票爲一種證明權利之書類，既可自由轉讓，亦可由股東自由質押於他人。惟依民法之規定，以股票爲質押者，須由受質人及原股東，聯名填具質押掛號申請書，送請公司查照。經公司查明並無糾葛，准予掛號，備函覆允，受質人之質權方能完全成立。至股票質押掛號經公司允許後，即當記入前舉股票簿之掛號欄內，其記載方法已詳述於前矣。

至於股東遺失其股票時，通例須向公司掛失，一面登報公告，聲明原票作廢，經過相當時期，始可向公司補領股票。股東向公司掛失時，須具股票掛失申請書，逕報公司。公司於接到此項申請書之前，尚未有人前來申請過戶，經即簽覆，准予掛失。經過相當時期，如無糾葛發生，股東須具補領股票保證書，憑保向公司請領新股票。此項掛失及換領新股票之事實，均應記入股票登記簿之掛失欄內。

股票之掛號及掛失，僅須記入股票登記簿內，以備查考，不必如股票之轉讓須記入股票轉讓登記簿及股東分戶帳內。此則以質押掛號及失滅掛號，股份之所有權並未自舊股東手中轉入新股東手中也。

### 第七節 未收股款之催繳及股份之沒收

公司於收齊第一次股款開業以後，如須續收未繳股款，應在一個月內，向各股東分別催告及公告。倘使屆期不繳，公司得再定一個月以上之期限，分別催告及公告，并聲明逾期不繳，失其股東之權利。對於繳款遲延之股東，公司可加算利息。如章程定有違約金者，并得請求違約金。此項收入之利息及違約金，可用「其他收益」科目入帳。

公司股東，經第二次催告以後，如仍不照繳，即失其股東之權利。此項失權股東所有之股份，如係受讓者，其應繳之股款，公司得催告各讓出人繳納。轉讓人受公司催告後，最先繳納股款者，取得其股份。若逾期不繳，則公司可以沒收拍賣其股份，以拍賣所得價金，抵償未繳之股款。

拍賣所得，如不足數，仍得向該失權股東要求賠償。

由上所述，可知公司收取未繳股款時，如無股東延不繳納情事，僅須根據股款收據或銀行代收股款通知單，計算逐日收到股款之總數，於每日終了時，記入現金簿內。而在股東人數衆多之公司，爲便於查考起見，尚可置備下列應收股款簿以資記載：

### 應收股款簿

股款 _____ %		繳納期限 _____ 年 _____ 月 _____ 日至 _____ 年 _____ 月 _____ 日					
股東分 戶帳頁數	股東姓名	股數	應繳股款	收款日期	現金簿 頁數	備	考

上舉應收股款簿，應於公司決定續收股款時，先期將各股東姓名及應繳股款數等全部填入應收股款簿內，僅現金簿頁數及備考二欄不必填註。以後每一股東繳來應繳股款時，即在該股東之橫行內註明現金簿頁數，一方備事後檢查，一方用以表示該股東應繳之款，業經繳訖。至預定期限屆滿，而若干股東戶名之現金簿頁數欄仍未填註者，即須再度催告矣。

至於股東經公司二次催告而仍延不繳款，且該項股份之受讓人亦未繳款，因而公司沒收拍賣其股份時，公司之會計處理方法，大約如下：

一、股份沒收而未拍賣時，公司帳簿上不必有任何記載；

二、股份拍賣時，應以拍賣所得價金，作爲未收股款之收入；但如價金超過未收股款時，超過數記入公積帳戶，而價金低於未收股款時，餘額作爲應收款項，以備向失權股東追索。追索無望時，再將此項數額，轉入公積或虧絀帳戶。

### 問 題

1. 公司之帳簿，要在何時開始紀錄？試就讀者個人之見解，而詳述其理由。

2. 在公司組織，何以不於總分類帳內，為各股東分設資本主帳戶，而僅列股本之總數？
3. 如某公司所發行之股份，分為優先股及普通股兩種，則記帳時應否為普通股股本及優先股本，各列一戶？試申述之。
4. 公司以溢價發行股票時，其中每股溢價是否可以隨時增減？認股人對於此項溢價，是否可以分期繳納？
5. 由舊企業改組為公司時，何以須取得債權人之同意？如債權人不同意，又應如何辦理？
6. 由舊企業改組為公司時，何以對於舊企業之財產，須重為估價？
7. 公司備繳股款之手續若何？認股人如遲繳股款，公司應如何處理？

### 習題一〇四

1. 設李王吳陳張五人，於民國二十三年七月一日，發起組織信通股份有限公司，章程規定股本總額為國幣二十萬元，分為二千股，每股一百元，由發起人全數認足，計王李二人各認七百股，吳陳張各認二百股，均照票面一次繳足，試列示其應為之分錄。
2. 設信通公司股款，分三期繳納，第一期先收二分之一，於本日收齊，計現金七萬元；又以房屋抵繳股款，計值一萬元，以商品抵繳股款計值二萬元。第二及第三兩期各收四分之一，於本年九月十日及二十四年三月一日分別以現金收齊。則其應為之分錄又如何？

### 習題一〇五

設華成股份有限公司，於三十年五月一日發起組織，額定股本一百萬元，分為一萬股，計普通股七千五百股，優先股二千五百股，每股票面均為一百元。當日普通股全數由發起人認定；優先股決定向外招募，經於五月五日募足；均照票面分為三期收款，收款日期為五月十日，六月一日，及八月一日，第一次應收股款二分之一，於五月十日收齊。

六月一日 第二期應收股款四分之一到期，如數收入現金。

八月一日 第三期應收股款到期，如數收入現金。

試將上列各事項分錄之，並以資產負債表表示該公司八月一日之財務狀況。

### 習題一〇六

1. 立信股份有限公司於民國二十二年十月一日宣告成立，額定股本六十萬元，分為一萬二千股，每股五十元，分四期收款，第一次繳二分之一，其餘三次各繳六分之一。於當日將股份全數以每股五十五元之價格一次募足，並即收入第一期應收股款。第二、第三、第四、三期，則分別於二十三年一月一日，五月一日，九月一日收齊，試示其分錄。

## 習題一〇七

1. 設恒益合夥商店民國二十二年六月三十日決算後結出之資產負債表如下：

現金	\$ 5,000	應付票據	\$ 3,000
應收票據	6,200	應付帳款	7,000
應收帳款	18,800	甲合夥人資本	12,000
商品盤存	18,000	乙合夥人資本	10,000
器具	2,000	丙合夥人資本	8,000
地基房屋	30,000	丁合夥人資本	20,000
		戊合夥人資本	20,000
	<u>\$ 80,000</u>		<u>\$ 80,000</u>

該店為減輕各合夥人之責任起見，經共同議決，於七月一日起，改組為恒益股份有限公司，股本仍照舊，分為七百股，每股一百元。試示恒合夥之結束記錄及新公司之開始記錄。

2. 設恒益合夥之淨值，既有六萬三千元，故恒益公司之股本，亦減少為六萬三千元，而各合夥人並不收回現款，則其分錄應如何？（假定各合夥人平均分擔損益）

3. 設恒益公司之股本，增加至七萬七千元，而各合夥人並不加投資本，完全以恒益商店之營業權及財產作價，則其分錄應如何？（假定各合夥人係按出資比例分擔損益）

## 習題一〇八

設源豐合夥商店於民國二十二年十二月三十一日之資產負債表如下：

現金	\$ 18,000	應付票據	\$ 15,000
應收帳款	45,000	應付帳款	20,000
商品盤存	55,000	甲合夥人資本	40,000
器具	7,000	乙合夥人資本	30,000
房屋	10,000	丙合夥人資本	30,000
	<u>\$135,000</u>		<u>\$135,000</u>

各合夥人為減輕自己之責任，及擴充該店之營業起見，共同決議將該店改為公司組織，定名源豐股份有限公司，額定股本十五萬元，分為一千五百股，每股一百元，將每股一百〇二元發行，除各合夥人自認一千股，即以源豐合夥商店之財產抵充外，另募集外股五萬元，股款即

日一次收足，試分錄之。

### 習題一〇九

設茂昌公司之股東某乙，原認十股，計一千元，第一次已繳股款五百元，第二次股款五百元，經股東會議決繼續收取，業已到期，經公司一再催告，該股東仍延不照繳，公司乃依法將其所認股份取消，沒收其已繳股款五百元，並將該沒收之股份，按票面九折拍賣售出，一次收足，試示其應為之分錄。

### 習題一一〇

1. 設光華股份有限公司因擴充業務，於民國二十二年一月一日，增資優先股五十萬元，當經一次招募足額，股款分兩次收足：第一次股款二十五萬元已於是年一月三十一日收齊。第二次股款於是年七月一日經股東會議決繼續收取，截至八月三十一日止，已收到二十四萬五千元，其餘五千元係股東某甲認募之股款，經公司一再催告，仍不照繳，當由公司依法將其所認股份取消，並沒收其已繳之股款。試示其分錄，及其最後之資產負債表。

2. 設上項沒收之股份，其後經公司以四折半賣出，一次收足，則其應為之分錄如何？

## 第三十二章 公司盈餘之分配

### 第一節 公司利益之分派

公司於每屆結帳時，董事應造具營業報告書、資產負債表、財產目錄、及損益表；倘使是屆營業獲有盈利，則更應造具盈餘分派之議案，提交股東會核議。經股東會決定後，則公司之利益，可以照案分配，並即證入帳冊。

公司利益之分配，雖由股東會議定，但仍須遵照公司法之規定；如有違反，即使業已實行分配，公司之債權人，仍有請求退還之權。蓋股份有限公司之組織，與獨資企業合夥企業等根本不同。資本主及合夥人對於企業所負之債務，均負無限清償之責任。倘其經營結果，獲有利益，不妨任其儘量提用。在股份有限公司，則股東之責任完全有限，公司事業與股東個人之財產，毫不相關，欲謀營業基礎之鞏固，財務狀況之厚實，自不可將所獲利益，儘數分派，以致公司反無相當之準備也。

依照我國公司法之規定，公司每屆決算所得之利益，應先彌補以前之損失，如有餘額，再提存十分之一以上為公積，然後始得分派與各股東，作為股息及紅利。

### 第二節 公積之提存(註)

由上節所述，可知公積之提存，實為公司會計上之一大特徵。與獨資企業資本主及合夥企業合夥人之得將企業所有利益任意提取，而無法律規定之限制者，判然不同。此項提存之公積，應特設公積帳戶以記

---

(註)關於公積之詳細處理方法，俟於下文第七編中詳述之。

載之，蓋因公司之額定資本，非經繁重之手續，不得隨意增減，故其所獲之利益，即使保留一部分，不予分派，亦必須另立帳戶，使不與其額定資本相混也。

依照公司法之規定，公司當分派利益時，應先提出十分之一為公積；但依法提存之公積已達資本總額時，則其提存與否，可一任公司之自由。此項公積之提存，其目的完全在鞏固企業之基礎，充厚企業之財產。故公司之利益一經提存以後，在原則上即不能再以之移充股利之分派。惟如提存之數額，已達於資本總額，或其每年之提存額，有超過該年利益十分之二之數額者，則公司為維持股票之價格起見，亦得將其超過部分撥出，派作股息之用。

至提存公積時之會計紀錄，極為簡單，即記入損益帳戶之借方及公積帳戶之貸方是也。在英美公司會計中，公司利益多有全部先行轉入公積帳戶，再由公積帳戶撥出應分派之股利者。但在我國，則公積之提存，在公司法上有最低額之規定，公司當局不能任意減少，故公司利益，仍以分別設立帳戶以資記載為宜也。

若公司決算確受損失，則公積無從提存，而公積帳戶亦當然無開立之必要。此時應開立一虧絀帳戶 (Deficit Account)，將其虧絀之數額記作借項。

### 第三節 股利之分派與支付

股利為公司營業獲有利益時，所應分派於股東之投資利息。照公司法之規定，公司利益經依法提存公積以後，即可派作股利，已如前述。至其分派時，則以照章繳入之股款數目為標準。此項繳入之股款數目，可就股東分戶帳檢閱而知。公司分派股利時，即根據此簿，計算各股東應得之股利。

股利經股東會決議公告之後，則其所有權即移轉於股東，而成為公

司之負債。惟在公司尚未依法填補以前所有損失，及提存法定公積以前，而為股利之分配者，則雖經公告或付出，公司之債權人，仍有請求止付或返還之權。

公司分派股利時之會計紀錄，極為簡單，即將議決分派之數額，記入損益帳戶之借方及應付股息帳戶之貸方。

我國舊習，商人對於其所出資本，不論決算盈虧，每年必須計算一定之利息，名曰官利，或稱股息，列入開支項下。故我國公司會計中，除股利科目外，有時另有股息或官利一科目。照發股息之後，再行分派紅利。此種習慣，極為普通。惟在法律上言之，甚屬不合。因無論官息或紅利，均不應作為開支。倘使公司並無利益，即官息亦不應發給，否則即為違法。更自會計原理上言之，公司於章程中規定股息之年率，實屬毫無效力，最多不過表示該公司希望於開辦之後，每年發給股利，約如預期之定率而已。至於實際上究能發給與否，或所發給之數究為若干，毫無把握也。

雖然，發行股票之公司，有時為迎合一般認股人之心理起見，明知規定股利之定率無效，而亦故意為之；使多數不明公司法律及公司財務之投資者，似乎得着公司方面相當之保障，而樂於認股。倘使公司除照發官息以外，尚有紅利之分派，則股東視之，不啻為意外之利益。倘公司不能照付官息，則股東視之，亦為意外之損失。是以我國公司，每有不問是屆決算有無利益，而照給官息，以保持股東方面之信用，而維持股票之市價者，實大背於法律之規定。雖然，倘使原提公積已超過資本總額，或由某年度利益中提出之公積，有超過該年度利益十分之二之數額者，則公司為維持股票之價格，仍得以其超過部分，派充股息。

考歐美各國公司之股利，亦有通常股利 (Regular Dividend) 及特別股利 (Extra Dividend) 等名稱，以示區別。倘以我國習慣互相比照，則官利即具通常股利之性質，紅利即具特別股利之性質。在會計紀錄上

分別科目，以資識別，固屬甚善。惟學者當深悉股份之官息，即為利益之一部，決不可視若開支之一種，而與其他債務之利息，相提並論。

雖然，公司苟無利益，不得以本作息之原則，有時行之，亦殊覺困難。譬如工程較大之公司，如開鑿築路等工事，非經數年之籌備，不能開始營業，既不開始營業，即無股利可派，自認股投資人方面觀之，深以久待為不利，必致觀望不前。則此種偉大事業，決難望其成立。為免除此種困難及獎勵投資起見，我國公司法特許其先期分配一定之股息。凡公司依其業務之性質，自設立登記後，如需二年以上之準備，始能開始營業者，經主管官署之許可，得以章程訂明，於開業前分派股利於股東，此種利息，學者稱之為建設利息，可以作為開辦費之一部份；因若須創辦此種公司，籌備期間之利息，實不能不付，而為“不得以本作息”原則之一變例也。

股利經股東會議決發給後，公司即將應給數額，記入應付股利帳戶之貸方及損益帳戶之借方，已如上節所述。在小規模之公司，支付股利，多用現金或銀行支票，故當股東來公司領取股利時，隨時用現金與應付股利二科目記帳。若大規模之公司，則有一面先根據股東分戶帳計算各股東應得股利之數，分別簽發支票，寄交各股東；一面將該宗股利，全數存於銀行，以備股東隨時支取，而用現金與應付股利二科目記帳，將應付股利帳戶一次清結。股東領取股利，應直接由銀行支付，公司不再過問。此外多數大公司，亦有於寄出支票時，不即為現金戶之支付，以結清應付股利帳戶。而於每日當銀行將股東已領取之股利總數報告公司後，始用應付股利與現金二科目對轉。或當股利存入銀行之時，用現金科目與某某銀行存款科目轉帳；及銀行將該股利逐次付出之後，再隨時根據銀行之付款報告，以某某銀行存款與應付股利科目轉帳。

公司支付股利時，為便於查考起見，常設立股利簿，以資記載，其格式如下：

## 股利簿

民國\_\_\_\_年度第\_\_\_\_期股息\_\_\_\_% 紅利\_\_\_\_% 每股應得金額 \$\_\_\_\_\_

股票號數	股東戶名	股數	股息額	紅利額	共計	支付年月日	備考

上示格式，記載時須先將某年份、第幾期、股息紅利之利率及每股應得金額，分別填入帳頭，然後將各股東之股票號數，股東姓名，股數，應得股息紅利額及其總數，記入帳內各欄。股東領取股息及紅利時，將支付之日期，記入支付年月日欄。備考欄中則記其他重要事項。凡簿內未付股息及紅利之合計，應與分類帳內應付股利帳戶之同日結餘相等。

## 第四節 分紅及酬勞金之分派

分紅或酬勞金，為公司發起人董事監察人經理及職工等在公司每屆利益中所可分派之部份。公司法對於發起人董監經理及職工之能否分派一部份盈利，並無具體規定；惟大多數公司章程之規定，每屆結帳，苟有利益，除依法提存公積及撥發股利而外，發起人董事監察人經理及職工等人，大都亦得各派若干，是即所謂分紅或酬勞金是也。其分派之方法，普通以所餘股利，作為一百分，股東紅利得若干分，發起人酬勞金若干分，董事監察人酬勞金若干分，經理若干分，職工若干分，大概於章程中預為規定，其有未經規定者，則臨時由董事支配，或由董事提交股東會議決定支配，均無不可也。

酬勞金及分紅決定分派之後，公司應將分派數額，記入各適當帳戶，作為應付款項，以待領取。其分錄方法，極為簡單，即借損益帳戶，貸應付酬勞金分紅或其他相當帳戶；屆時領取，則借應付酬勞金等帳戶；貸現金帳戶。

## 第五節 盈餘分配表之編製

公司於營業年度終了，獲有利益，董事應造具盈餘分派之議案，提交股東會核議，已如本章第一節所述。此項盈餘分派之議案，須列明前期之盈餘額或虧絀額，本期利益之總額，應提存之公積及應發給之股息，與應分派之酬勞金及紅利等，為使各股東查閱便利起見，最好編成一盈餘分配表 (Statement of Surplus Appropriation)。茲例示一式如下：

中國營業股份有限公司  
盈餘分配表  
中華民國三十六年份

本期淨利益			\$ 208,600
減：應納所得稅(註)		\$ 20,860	
前期盈絀		27,050	47,910
可供分配盈餘額			\$ 160,690
分配項目			
法定公積		\$ 16,069	
股息(照章週息一分)		60,000	
其他章程規定分派項目(作100%)			
股東紅利	50%	\$ 42,000	
公積	10%	8,400	
查監酬勞	8%	6,720	
經協理酬勞	7%	5,880	
發起人酬勞	5%	4,200	
職工獎金	20%	16,800	
盈餘滾存		84,000	160,069
			\$ 621

註：按現行所得稅法(三十七年四月一日公布)之稅率，應逐年分別公佈，故各年均不相同，本例為示例之簡單計，暫按百分之十，計算應納稅額。

## 問題

1. 我國公司法對於分配公司利益之規定如何？並試述其所以如此規定之理由。
2. 何謂公積？提存公積之作用何在？
3. 公積可以派作股息否？試分別說明其可派及不可派之情形。
4. 我國商界習慣，股本上有所謂官利者，作為公司之一種開支，是否合法？
5. 試解釋官利與紅利之異同，在英美等國，亦有類似之名稱否？
6. 何謂建設利息？其作用如何？
7. 試舉一實例，以示分紅及酬勞金之分派方法。
8. 照公司法之規定，公司董事於每屆營業年度終了時，應造具為餘分派之議案，試就讀者本人主張，擬一分配表之格式。

## 習題 一一一

設仁記公司上年度有溢利四千元，本年度利益總額為三萬二千元，除補補滿盈及所得稅假定應提百分之六外，以其餘額，提存十分之一為法定公積，其餘依照公司章程，作十成分派，以六成為股東股利，二成為發起人報酬，二成為公司同人分紅，但不滿百元之餘數，不予分配。試分錄之，並編製一為餘分配表。

## 習題 一一二

1. 設華生國貨公司於民國二十二年六月三十日之資產負債表如下：

現金	\$ 87,000	應付票據	\$ 5,500
應收票據	10,000	應付銀款	16,000
應收賬款	18,000	抵押借款	50,000
原料庫存	12,500	股本	100,000
在製品庫存	15,200	公積	80,000
製成品庫存	20,000	房屋建築準備	65,000
器具	13,800	本期為餘	50,000
地基房屋	115,000		
機器	75,000		
	<u>\$366,500</u>		<u>\$366,500</u>

民國二十二年八月一日股東會決議本期利益除和所得稅 8% 外，其餘額分配如下：

- 法定公積按餘額十分一計算
- 股利按股本之 20% 分派
- 發起人及經理酬勞金(按以上餘額之半)
- 職員分紅獎勵金 (同上)

試示其分配公司利益之分錄，並編製一為餘分配表，及為餘分配後之資產負債表。

2. 設華生公司於民國二十二年十月一日以現金付清股東應得之股利、發起人與經理應得之酬勞，以及職員應派之獎勵金，試示其應為之分錄，並再編製一資產負債表，以示其最後之財務狀況。

## 第三十三章 公司債

### 第一節 公司債之性質

公司債(Corporate Bonds)者，股份有限公司因籌借資金，依照法律規定，以債券方式，而發行之一種債務也。此項公司債與普通應付票據之根本性質，雖無不同，但其形式與效用，則互相區別，試列一表如下：

<u>應付票據</u>	<u>公司債券</u>
一、債務之總額較小時用之	一、債務之總額較鉅時用之
二、債權者係個人或少數人時用之	二、債權者係多數人時用之
三、債務清償期限較短時用之	三、債務清償期限較久時用之
四、票據上之文義條件常簡單	四、債券上之文義條件極繁密
五、祇須公司董事或經理決定即可發給	五、必俟公司董事會決議後始可發行並須將募集公司債之原因及事實報告股東會
六、不必向公司主管官署登記	六、須向公司主管官署登記
七、通常無抵押品	七、無抵押品者極少

公司債既為籌借資金之一種方法，則無論何種公司，在必需應用資金時，似均不妨依法發行。然國家法令，何以獨將發行公司債之權，授諸股份有限公司？是蓋因股份有限公司之資本額較大，存立有定時，不因股東之死亡變更而影響其營業。其內部之財政，又須依法公開。且公司債券，必須具備一定之形式，而其自由轉讓之性質，又與股票相同，絕非普通之借據可比。他種公司雖不免於貸借之行為，然比之股份有限公司，其營業不甚永久，其信用不甚穩固，其財務情形，於法又無公開之規定，故貸款之事，祇能以尋常之手續行之耳。

公司債券之面值，須有一定之金額，至數額之大小，現行公司法未

予規定，一任公司之自由決定。以前常見之金額，則為一百元，一千元，一萬元等整數。近世發行公司債之公司，有主張券面金額宜小者，有主張券面金額宜大者。主張公司債之券面金額宜小者，謂每券金額較小，則社會上稍有儲蓄之輩，皆可購買，因之募集較易，不致因債券供給之增加，而跌落其市價。雖然，公司債之券面金額過小，則發行時所需之費用必鉅。蓋發行十元券與萬元券，每券之印刷費保管費及紀錄費，固無甚差別也。且支付債息時所費計算紀錄及處理之時間，小券亦較大券為多。依我國以前公債票市場情形觀之，十元券名曰小票，百元千元或萬元券，名曰大票。小票因上述各項不便之點，市價常較大票約低百分之一，是亦可見券面之不宜過小矣。

公司債之償還期限，長短無定，須依公司資本之需要、營業之盛衰、擔保財產之性質、以及市面利率之大小以為斷。公司債之利息，須於募集時預先約定。其支付期限，多為半年一次，間亦有以一月或一年為支付之期者。支付時普通多以債券上所附之息單為憑。

## 第二節 公司債之種類

公司債之種類不一，依其償還時期之長短區別之，得分為短期公司債與長期公司債二種。短期公司債 (Short-term Bonds) 之償還期限為一年乃至四五年，實質上與暫時之借款無異。長期公司債 (Long-term Bonds) 之償還期限，自五年乃至三四十年（在他國亦有長至百年以外者）。此類公司債，以其還本方法之不同，又可分為五種：（一）至滿期日一次償還其本金之全部者。（二）發行後某年限內，於一定之日期將其每券全部之金額，分割為若干等份，分期償還者。（三）規定最後之償還期限，於其中間無論何時，得由公司之意思而償還者。（四）分年用抽籤或其他方法，償還全債額之一部份者。（五）調換新公司債或股票者。

公司債依其擔保之有無區別之，得分爲信用公司債與擔保公司債二種：信用公司債 (Debenture Bonds) 者，祇以公司信用爲擔保，或並由第三者代爲保證本息之支付，而無確實擔保品之公司債也。此種公司債本息之償還，完全視發行債券公司之財力以爲斷。苟公司不能付息還本，持券人對於公司之資產，不得逕自處分或變賣，祇能訴諸法院，以待強制執行，或訴請保證人代爲支付。擔保公司債 (Mortgage Bonds) 者，即以公司財產之全部或一部，作爲還本付息之擔保品而募入之公司債也。此種公司債之本利，如到期不克清償，則公司債之信託人，依約得代債權者，對於作爲擔保之財產，出售或作其他適當之處置。

公司債依其形式區別之，得分爲記名債券與無記名債券二種。記名債券 (Registered Bonds) 中，記載債權人之姓名，其效力與記名股票相似，非原債權人不得行使債權人之權利，原債權人將債券買賣轉讓或抵押時，非註明於公司債存根簿上，不能對抗公司及第三者。無記名債券 (Coupon Bonds) 則不記載債權人姓名，其效力與無記名股票相似，其持有之人，當然取得債權人之資格，此種公司債通常多附有息單，以爲支付利息之憑證，到期時債權人將息單剪下，持往公司領取利息。此種息單，即在記名債券上，亦有連附之者。記名債券與無記名債券，各有利弊，未可等視。無記名債券易罹盜難，然其買賣讓與之手續，則比較自由而簡單。記名債券則買賣轉讓之手續比較繁雜，因其讓與之時，須通知公司，請求過戶，然對於盜難及種種錯誤之危險則較少也。

### 第三節 公司債募集與發行

依照我國公司法之規定，公司債之募集，應經董事議決，且應將募集公司債之原因及事實報告股東會。實行募集時，公司之董事，應先備公司債應募書，由應募人填寫所認數額及其住所，簽名蓋章。

公司債招募足額時，董事應向各應募人請求繳足其所認數額，並於

收足債款後十五日內，呈報主管官署。

各國法規對於公司債之募集，均加以相當之限制，依照我國公司法之規定，其限制有二，蓋所以保護債權人之利益也。茲列舉如下：

一、募集公司債之總額，不得逾公司現有全部資產減去全部負債後之淨額。

二、發行公司債之價額或其最低價額，應呈經主管官署核准後公告之。

公司於募集公司債時，其發行之方法，通常有直接與間接兩種。凡公司直接對於社會公眾募集售賣其債券者，為直接發行；其由銀行及資本團體擔保代銷者，則為間接發行。至其發行之價格，亦如政府發行公債時之情形相同，有面價發行、溢價發行、及折價發行之別。公司債之以溢價發行者，實例頗少。其以面價發行者，券面利率不得不高。以折價發行者，券面利率則可較低。例如百元之長期公司債券，如按面價發行，須付利息五釐時，如欲使票面僅四釐利息，則其發行價格即當折為八十元左右；如為三釐，則當折為六十元左右。由利率言之，固無大差，然實際上則有不同。蓋在折價發行之時，表面上之利率固低，而在償還之際，即須付以券面金額。此中精密之計算，當於第七編長期投資利息之計算章中述之。

公司債之發行，多有擔保品為還本付息之保障，已如本章第一節所述。惟公司債券之持有者人數衆多，欲以各個人監視其公司之財產，於萬一停付利息之際，實行其擔保權之手續，將其財產接收變賣，在實際上每為不可能之事。蓋公司所提供之擔保品，每為不便分割之資產，且其正式契約祇能簽立一張，為全體購買債券人所公有，而不能分別簽立多張，使每債權人各執一張。又公司債券係屬轉讓自由之有價證券，持券人方面人數衆多，各不相識；此項契約，究由何人保管，將來主張擔保權時，究由何人代表執行，不可不預先決定。故為免除此種困難而確保

其擔保權起見，不可無專責之人，以當其任。於是公司債契約之信託尚焉。

公司債契約之信託方法，即以信託人代表全體公司債之債權者，與發行債券之公司，訂立擔保契約，以便將來行使擔保權。信託人對於各持券人，則訂立信託合同，負履行此項契約之義務。此項合同，敘述公司債發行之條件、債券與息單之格式、提供擔保品之種類、公司債之發行與償還、及信託業者之權利與義務。所謂信託業者，通常為銀行、或信託公司，對於公司發行之債券，均須加以照約履行之保證。公司如有不能還本付息之事實發生，信託業者應即占有擔保財產，為債權者謀保障；遇必要時，且得將此項財產拍賣，以分償於各債權者。

#### 第四節 公司債發行時之分錄

公司債發行時之會計紀錄，因其發行方法之不同而異。例如中國營業股份有限公司因需用資本，發行第一次公司債 \$ 100,000，以全部財產為擔保，年息八釐，由公司直接發行，十足收款。則其應為之分錄如下：

一、開始募集時：	未發第一次抵押公司債券	\$ 100,000	
	額定第一次抵押公司債		\$ 100,000
二、應募人認募時：	應收公司債款	100,000	
	未發第一次抵押公司債券		100,000
三、認募足額時：	額定第一次抵押公司債	100,000	
	第一次抵押公司債		100,000
四、收款時：	現金	100,000	
	應收公司債款		100,000

若公司發行之公司債不止一種時，則可以債券之利率、償還方法、發行年月日、或債款之用途等字樣，冠於各科目名稱之前，以示區別，俾免混淆。如“第一次房屋抵押八釐公司債”“三十七年設備七釐公司債”

等是。

上述第一分錄，乃一備忘分錄，所以表示公司債之規定發行額，第二及第三分錄，則示公司債之數額，已經招募足額，即可開始收款，並已成為公司之負債，第四分錄表示收款之數。惟公司債之規定發行額，其多少由董事議決之。公司之會議記事錄中，必有詳細之記載，足供參考。備忘分錄，似無記載之必要，可逕以公司債之已發行額，記載於公司帳簿上，實較正確明瞭，公司果欲為查考額定公司債之便利起見，不妨於帳端上詳細註明。今依上例，示其應為之分錄如次：

(1) 應收公司債款	\$ 100,000	
第一次抵押公司債		\$ 100,000
(2) 現金	100,000	
回收公司債款		100,000

觀於上例，可知公司債之紀錄方法，實與股本發行之紀錄略似，讀者如能相互參照，則舉一反三，對於記帳原理，當能得更進一步之瞭解也。

上述各分錄，完全為直接發行時所用，若公司為迅速求售其公司債券起見，採取間接發行方法者，則公司對於銀行或資本團體，不得不付以手續費，即俗所謂回扣是也。設前例中國營業股份有限公司發行之債券，由中國銀行承銷半數，商明回扣百分之二，則該半數債券賣出後，由該銀行交來現金時，其分錄應如下式：

現金	\$ 49,000	
公司債發行費用	1,000	
未發第一次抵押公司債券		\$ 50,000

上列分錄中公司債發行費用一項，應作為遞延費用，按公司債之年限攤提(註)，但其數額微小者，固不妨逕予轉作本年度之費用也。

註：攤提方法，可參照第七編長期投資中關於債券折價之計算。

### 第五節 公司債之利息

公司債係公司之借款，無論公司之為贏為虧，均須依法支付利息。在用信託方法發行債券時，公司對於利息之支付，尤須按期依約交付於信託人，代為支付，或逕行自付；否則信託人得沒收其擔保品，變賣其財產，以償還本息。公司債之利息，自發行之日起，一年或半年或三月支付一次，在記名公司債，於發給利息時，公司多將各債權人應得之利息，照開支票，分寄各債權人，由債權人持赴公司或銀行領款。如債券附有息單者，則支付利息時，債權人僅須持息單赴公司或信託人處領取。

公司債之利息，視債券上有無息單之附連，而異其支付之方法。且公司之債券，有時因投資之關係，而暫時收買一部份者，則支付利息之記載，當然特異。今分別敘述利息之記帳方法如次：

一、息單之支付——公司債券附有息單者，支付利息時，或託銀行代付，或由公司直接支付，而於利息到期時，將本期應付之利息總數，開一支票，另行存貯，以供應用。例如中國營業股份有限公司應付二十二年上期公司債利息 \$ 25,000，各債券均附有息單，由中國銀行代付，則此時公司應為之分錄如下：

(第一法)公司債利息	\$ 25,000	
現金		\$ 25,000

利息如係由公司直接支付，則上述分錄或可不記，至債權人持單來公司領取時，始分別記帳。然近來公司為財務狀況之正確表示起見，雖利息由公司直接支付，但仍將各債權人應得之利息總數，開發支票，另立帳戶，或以現金另存於公司中，或另存於銀行，若到期利息完全付清，則其應為之分錄，與上述者同；惟事實上債權人未必盡能於到期日領取利息，則上述分錄之記載，不能適用。為表示財務實況計，應以下述之分錄為宜：

(第二法) (1) 另存公司儲息款	\$ 25,000	
現金		\$ 25,000
(2) 公司債利息	25,000	
應付公司債利息		25,000

未收回之息單，非俟支付後，仍屬公司之負債。債權人持單領取利息後，則公司應為分錄如次：

應付公司債利息	\$ 000	
另存公司儲息款		\$ 000

如是則應付公司債利息帳戶之結餘，即表示公司對於未收回息單之負債。如公司發行之公司債，不止一種時，則應付公司債利息帳戶，須分別開立，以示區別。

二、數種公司債利息之同時支付——公司發行之公司債，如不止一種，則其支付利息時之記帳，不妨以一總括科目分錄之。然為明瞭會計之詳情起見，仍以分別記帳為宜。而於『公司債利息』一名辭之前或後，附以某種債券名稱等字樣可耳。

三、庫藏公司債券利息之處理——庫藏公司債券，係公司已發行而由公司收買之債券。此類債券，既未作廢，則其利息之處理，當然與其他債券無異，每月利息之計算及到期之支付，均無特異之處。不過由此所生之利息，屬於公司之收入，故庫藏公司債券，猶之他公司之債券，同係公司之投資，公司有取得收益之權。設庫藏公司債券之第一期利息，計 \$ 10,000，則其分錄如下：

(第一法) 應收投資利息	\$ 10,000	
投資收益		\$ 10,000

公司如須劃清庫藏公司債券之收益與其他收益，則上述分錄可改如下式：

(第二法) 應收庫藏公司債券利息	\$ 10,000	
庫藏公司債券收益		\$ 10,000

結帳時，此種收益應結入損益帳戶，以求公司之財務收益。

## 第六節 公司債之折價與溢價

公司債之發行，原則上固應依券面交款。然若市面利率奇高，而券面利率甚低，則為吸引購主起見，不得不與以若干之折扣，此之謂公司債折價 (Discount on Bonds)。反之，若市面利率奇低，而券面利率甚高，則為補償公司支付高利之損失起見，不得不提高發行價格。此種超過券面之金額，謂之公司債溢價 (Premium on Bonds)。

公司債如為折價發行，則發行時之券面利息，必少於市面利息。持券人購券時，所少付之價格，實不啻為券面利息與市面利息差額之存款。將來漸漸儲積，至定期滿時，債券仍達其面價。反之，公司債如為溢價發行，則其券面利息，必大於市面利息。持券人購券時所多付之價格，實不啻為券面利息與市面利息差額之預支。將來漸漸攤算，至定期滿時，債券仍達其面價。關於溢價折價逐年攤提或儲積之詳細計算方法，俟於第七編長期投資利息之計算章中說明之。

公司債折價及溢價之記帳方法，與股票折價及溢價之記帳方法略似，所不同者股票之折價溢價，可永留帳面、或轉入公積帳戶，但債券之折價溢價，則應按第七編長期投資利息計算章之辦法，逐期攤提耳。茲例示公司債發行時折價溢價之記帳方法於次。例如中國營業股份有限公司發行公司債 \$ 100,000，照九折招募，則其應為之分錄如次：

(1) 未發第一次抵押公司債券	\$ 100,000	
第一次抵押公司債		\$ 100,000
(2) 現金	90,000	
第一次抵押公司債折價	10,000	
未發第一次抵押公司債券		100,000

設上項公司債之發行價格係 \$ 110，則上列第二分錄應改如下示：

(2) 現金	\$ 110,000	
第一次抵押公司債溢價		\$ 10,000
未發第一次抵押公司債券		100,000

## 第七節 公司債之償還

公司債之償還方法，視公司債之種類而異。舉其最普通者有四，分述如下：

一、償債基金法——公司發行之公司債，當有一定期限滿期之日，公司自應備款償還。但屆時欲一次提出巨額資金，則於公司財務上每多困難。因此公司多於債券未到期前，預先分期提出基金，另為保管。其最通行之辦法，即為將基金逐期交給銀行或信託公司，代為管理，或作存款，或託投資，使基金不致呆儲，而可複利生息。將來債券到期，即將所提基金之本利償付債款。此項基金，即稱償債基金(Sinking Fund)，保管此項基金者，稱為償債基金信託人(Sinking Fund Trustee)。

償債基金之來源，普通多由公司於資產中保留一部份，逐期儲積。每期所提之數額，通常均於事先計算正確，各期一律；至其詳細情形，俟於第七編固定負債章中說明之，茲僅舉例說明採用此法以償還公司債時之分錄。設中國營業股份有限公司所發行之一百萬元五釐第一次抵押公司債，於民國二十三年六月一日滿期，償債基金帳戶之結餘為 \$ 992,000，所缺乏 \$ 8,000，由公司填補，則其分錄如次：

償債基金信託人	\$ 8,000	
現金		\$ 8,000

償債基金之提存，苟計算正確，則債券到期，基金總額應與債券數額相等，惟事實上此種情形頗不多見，苟有短少，公司須提現墊補，如有剩餘，則由信託人於償還債券後，交還公司。

公司接到信託人已將公司債代為清償之通知後，應即為下列之分錄：

第一次抵押公司債	\$ 1,000,000	
償債基金信託人		\$ 1,000,000

二、按期抽籤法——此法將公司債券分為若干部份，每期用抽籤

法決定償還一部份。在每期抽籤時，由公司或信託人公告。其抽中償還之公司債，或由信託人保管，作為償債基金之投資，或交由公司註銷，減少公司債額。此法頗為一般投資者所反對，因債券償還，何時抽中，不能確定。抽中之時期既不確定，則投資者即不能確定其收回本金之時日。投資者且須時常注意公司或信託人之公告，刻刻焦望，設其債券抽中，而其公告未曾注意，則投資者將損失資金於抽中後之利息。因凡抽中者，公司即不負支付利息之義務。惟公司適用此法，對於抽中之債券，往往有用溢價償還者，以補投資者重行投資之損失。

採用此法以償還公司債者，其會計上之分錄方法如次：

(一)以現金交付信託人時：		
償債基金信託人	\$ 000	
現金		\$ 000
(二)信託人代為贖回債券時：		
(甲)由信託人保管者：		
償債基金投資	\$ 000	
償債基金信託人		\$ 000
(乙)由公司收回註銷者：		
第一次抵押公司債	\$ 000	
償債基金信託人		\$ 000

三、換給新券法——此法於債券到期時，發行新公司債以為抵換。此法之採用，往往在舊公司債之利率較高，而新公司債之利率可以較低時行之。惟必須公司之信用堅固，而公司債之市價，恆在券面以上者，方可利用。如公司信用不強，債券市價低下時，公司縱欲為此種交換，債權人亦未必肯與低利之新債券相對換也。

四、分期付款法——此法將發行公司債逐券分期返還本金之一部，於債券之券面，註明償還之年月日，設中國營業股份有限公司之六釐第一次抵押分期債券 \$ 3,000,000，分二十年償還，每年每券攤還二十分之一，共計 \$ 150,000，其分錄如次：

第一次抵押六個月分期債券	\$ 150,000
現金	\$ 150,000

此法之優點，在於債券利息，隨本而減，且每年還債一部份，財務上亦不覺其擔負之重，故甚為可取。惟在投資者方面觀之，實為整存而零取，頗覺不便也。

### 問題

1. 試列舉公司債與應付票據不同之處。
2. 公司債之發行，法律規定何以祇限於股份有限公司？試說明其原因。
3. 試就各種區分之標準，列述公司債之種類。
4. 公司發行公司債之數額，我國法律有無限制。試就下列甲乙兩公司之資產負債表，各別計算其法律上准予發行之最高額：

#### 甲公司資產負債表

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>現金</td><td style="text-align: right;">\$ 35,000</td></tr> <tr><td>應收帳款</td><td style="text-align: right;">125,000</td></tr> <tr><td>商品</td><td style="text-align: right;">85,000</td></tr> <tr><td>不動產</td><td style="text-align: right;">55,000</td></tr> <tr><td>雜項</td><td style="text-align: right;">15,000</td></tr> <tr><td colspan="2" style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 3px double black;"></td></tr> <tr><td></td><td style="text-align: right;">\$315,000</td></tr> </table>	現金	\$ 35,000	應收帳款	125,000	商品	85,000	不動產	55,000	雜項	15,000				\$315,000	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>負債總額</td><td style="text-align: right;">\$ 65,000</td></tr> <tr><td>普通股本</td><td style="text-align: right;">200,000</td></tr> <tr><td>優先股本</td><td></td></tr> <tr><td>    額定</td><td style="text-align: right;">100,000</td></tr> <tr><td>    減：未收股款</td><td style="text-align: right;">50,000</td></tr> <tr><td></td><td style="text-align: right;">50,000</td></tr> <tr><td colspan="2" style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 3px double black;"></td></tr> <tr><td></td><td style="text-align: right;">\$315,000</td></tr> </table>	負債總額	\$ 65,000	普通股本	200,000	優先股本		額定	100,000	減：未收股款	50,000		50,000				\$315,000
現金	\$ 35,000																														
應收帳款	125,000																														
商品	85,000																														
不動產	55,000																														
雜項	15,000																														
	\$315,000																														
負債總額	\$ 65,000																														
普通股本	200,000																														
優先股本																															
額定	100,000																														
減：未收股款	50,000																														
	50,000																														
	\$315,000																														

#### 乙公司資產負債表

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>現金</td><td style="text-align: right;">\$ 50,000</td></tr> <tr><td>應收帳款</td><td style="text-align: right;">200,000</td></tr> <tr><td>商品</td><td style="text-align: right;">80,000</td></tr> <tr><td>不動產</td><td style="text-align: right;">120,000</td></tr> <tr><td colspan="2" style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 3px double black;"></td></tr> <tr><td></td><td style="text-align: right;">\$450,000</td></tr> </table>	現金	\$ 50,000	應收帳款	200,000	商品	80,000	不動產	120,000				\$450,000	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>負債總額</td><td style="text-align: right;">\$ 50,000</td></tr> <tr><td>額定股本</td><td style="text-align: right;">\$600,000</td></tr> <tr><td>    減：未收股款</td><td style="text-align: right;">300,000</td></tr> <tr><td></td><td style="text-align: right;">300,000</td></tr> <tr><td>法定公積</td><td style="text-align: right;">50,000</td></tr> <tr><td>特別公積</td><td style="text-align: right;">30,000</td></tr> <tr><td>本期盈餘</td><td style="text-align: right;">20,000</td></tr> <tr><td colspan="2" style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 3px double black;"></td></tr> <tr><td></td><td style="text-align: right;">\$450,000</td></tr> </table>	負債總額	\$ 50,000	額定股本	\$600,000	減：未收股款	300,000		300,000	法定公積	50,000	特別公積	30,000	本期盈餘	20,000				\$450,000
現金	\$ 50,000																														
應收帳款	200,000																														
商品	80,000																														
不動產	120,000																														
	\$450,000																														
負債總額	\$ 50,000																														
額定股本	\$600,000																														
減：未收股款	300,000																														
	300,000																														
法定公積	50,000																														
特別公積	30,000																														
本期盈餘	20,000																														
	\$450,000																														

5. 公司債券每張金額，我國公司法有無規定？金額太小或太大，其利弊如何？
6. 試略述我國公司法中發行公司債之程序。
7. 試述公司債之担保契約，何以必須用信託方法？
8. 以發行公司債時之分錄，與發行股票時之分錄相比較，其相同之處如何？其相異之處又如何？

9. 應繳公司債券應得之利息，其性質若何？是否可視為公司債利息支出之減少？其正當之會計處理應如何？
10. 公司債因何種原因而發生溢價與折價？此種溢價與折價，是否屬於發行公司債時之損益？其正當之處理方法若何？
11. 公司債之償還方法有幾？試述之。

### 習題一一三

1. 設中華國貨公司於民國二十三年七月一日發行第一次公司債十五萬元，週息七釐，由公司直接發行，十足收款，試示其分錄。
2. 設中華公司之公司債券，半數由公司直接發行，半數由中國銀行包銷，定期回扣百分之二，均照票面一次收足，試示其分錄。

### 習題一一四

設源昌公司於民國二十三年四月一日呈准主管官署，發行公司債五十萬元，週息六釐，以該公司所有全部房屋作為抵押，至是月三十日募足，照票面每券一百元，一次收齊，試示其分錄。

### 習題一一五

1. 設新中國營業公司於民國二十三年一月一日發行第一次八釐公司債十萬元，規定每年付息一次，該年之終，應付利息由公司如數開具支票，存儲於中國銀行，以備隨時支付之用。二十四年一月三十一日中國銀行報告第一期利息已付出 \$ 6,800，試示其分錄。
2. 設新中國公司之第一次八釐公司債，曾由公司收買一萬元，則其年終應為之分錄如何？

### 習題一一六

1. 設大華公司於民國二十三年七月一日發行八釐公司債二十萬元，每半年付息一次，照九五折招募足額，一次收足，試示其分錄。
2. 設大華公司之公司債，係由中國銀行承銷，商定回扣百分之一，則其分錄又如何？
3. 設大華公司之公司債，係照一百零五元招募，一次收足，試示其分錄。

### 習題一一七

1. 大成公司第一次七釐公司債十萬元，本日到期，設簿上償債基金信託人帳戶上之總額，僅有九萬五千元，由公司另撥五千元，則其償還時之分錄如何？
2. 設大成公司之公司債，於本日滿額償還二萬元，該項已經償還之公司債，暫由信託人保管，試示其分錄。若該項公司債即由公司收回註銷，則其分錄又如何？

## 第三十四章 公司之增股與減股(註1)

### 第一節 增股減股之目的及方法

公司之增股減股云者，公司因理財政策之結果，致章程上所規定之額定股本，必須有增加或減少等變更之謂也。有時公司因營業發達，原有股本數額太小，不敷周轉，因之必須添招股本，是即所謂增股。有時公司營業連年獲利甚鉅，積存之盈餘或提存公積之數額亦多(註2)，為永久防止股東會將盈餘或公積派作股利起見，特將盈餘或公積改作股本，添發股票。此時公司資本雖較原有數額並無增加，然在法律上論之，額定股本既增，當然應照增股之規定，辦理各項手續。至於公司有時因原創辦時收集股款甚鉅，不料公司營業之發展，殊屬有限，無庸留存此鉅額之股本，而使股東不克獲到最厚之投資利益，因之將一部份股款發還股東，同時將額定股本減少，是即所謂減股。但此種情形，實際上頗鮮其例。大多數之減股，每因公司營業虧折甚鉅，公司淨餘之數，久已較額定股本之數為小，公司不欲其資產負債表中永有虧絀科目之存在，以致妨礙公司對內對外之信用，乃將額定股本減少，使與公司淨餘資產之價值相符合。此種減股，雖並未將公司之資產發還股東，但額定股本既經減少，則法律上當然視為減股也。

---

(註1)增股減股，在我國現行公司法中，稱為增資減資，但公司各以其已經積存之盈餘，轉作股本，其資本淨值在實行增股之時，並未增加，所增者祇為其股本之定額耳。又公司若以其已經入帳之盈餘，轉銷其股本之一部份，其資本淨值，在實行減股之時，並未減少，所減者祇為其股本之定額耳。故公司法中所稱增資減資，意義顯不確實，應改稱增股減股。

(註2)盈餘為廣義之 Surplus 可以“資本淨值－定額資本＝盈餘”之公式表示之，公積則為盈餘中依法或經股東會決議提存之部份，為狹義之 Surplus 詳見下文第七編“資本”，及“盈餘及公積準備”等二章。

公司增股減股之方法，有種種之不同。增股之時，有增發普通股者，有增發優先股者，有數種股票同時增發者，又有增發某種股票，用以抵償收回他種股票者。至於減股之時，則有將股票在證券市場上，用時價贖回，因而取消之者；又有將各股東所持股份平均折減其股數，而每股面額仍舊不減者；又有將每股票面價值減少若干，而股數照舊不減者。公司增減股本時，究宜用何種方法，方稱便利，須視公司當時之財務情形如何而定。此為公司理財學中所應研究討論之問題，不在本章討論範圍以內，本章所欲討論者，僅限於增減股本時之會計處理方法而已。

## 第二節 增股之程序及紀錄

公司之股本數額，規定於章程之中，故不論增股或減股，第一步應修改章程。而章程之修改，依公司法規定，須召集股東會，由代表股份總數三分二以上之股東之出席，以出席股東表決權過半數之同意行之，此項增股在英美各國，公司股東會隨時可以為增股之決議，但在我國則不然。公司非俟原有股款收齊後，不得遽議增加股本。蓋股款尚未收齊，則公司倘須增股，儘可接續催收股款，實無增加股本之必要也。至於確定添招新股之時，應顧全舊股東之權利，先儘舊股東分認，分認有餘，方可向外募集新股也。

公司添招新股，亦應依照初次招股時之辦法，由董事備置認股書，由認股人填寫。其股款如定為分期繳納者，則於第一次股款收齊後，董事應即召集股東會，報告關於募集新股各事項，並向主管官署聲請登記。

公司添募新股時，各項會計紀錄，與公司創立時募集股份收取股款之會計紀錄，幾盡相同。凡募集股份時所用各項簿冊，如認股簿、應收股款簿、及股票登記簿等，每次添募新股時，可以另行分別設置，不與舊股份所用諸簿冊相混合。至於股票轉讓登記簿，股東分戶帳及股利簿等，

則不妨將數種新舊股份合記一冊。但股東人數較多者，則按股份之新舊，與優先普通之種類，分冊記載，自更明瞭，且便檢查也。

至於添招新股時所用之會計科目及分錄方法，亦與原招股份時相同，學者一經覆按，便可瞭然也。

### 第三節 減股之程序及紀錄

公司股本原不許任意減少，然有時因特種情形，亦不能不許其減少者。例如營業範圍之縮小，或股本有過剩之儲積，等於無用，則均有減股之必要。惟股本既經載明於章程之內，一旦提議減少，即屬變更章程，關係甚為重要，故非經過股東會之議決不可，而此項議決之程序，與增股之議決相同。至於減少股本之方法，或減少股數，或減少每股金額，或將股數及每股金額並減，均無不可。惟究用何種方法，應先由股東會決定。

公司減少股本之會計紀錄，除依普通借貸原理而分錄外，並無特異之點。其因虧絀而減股者，則以股本及虧絀兩科目對轉。其因分配現款或其他財產而減股者，則以股本與分派之財產對轉。若股數有減少時，可於摘要欄內記明。至於股票登記簿及股東分戶帳，自應重新開立也。

#### 問 題

1. 公司增股與減股之目的各若何？
2. 增股與減股之方法，有種種不同，試分別述之。
3. 公司股本是否可以任意增減？與合夥組織增股減股手續之區別如何？
4. 公司增股與減股之法定程序若何？試分別敘述之。
5. 設本埠有某公司，其額定股本為十萬元，已收股款二分之一，計五萬元。今該公司因營業盈達，擬添招優先股十萬元，已經股東會議決通過，並全部招募足額，惟當向主管官署呈請登記時，忽被批斥不准，試探求其所以批斥之原因，並擬如何補救之道。
6. 設某公司額定股本為十萬元，當收股份二分之一，嗣以營業範圍未能十分擴充，致其餘半數股款，無須再行催繳，則此時是否必須實行減股之手續？抑或可以任其未收股本一科目永遠留存帳上？

## 習題一一八

設某公司於民國二十二年底之資產負債表如下：

現金	\$ 50,000	負債總額	\$235,000
應收帳款	100,000	股本	300,000
商品	85,000	盈餘	20,000
不動產	320,000		
	<u>\$555,000</u>		<u>\$555,000</u>

又假定該公司於二十三年一月一日，決定增加股本二十萬元，分爲二千股，每股一百元，當於一月十日全部以每股一百元之價格招募足額，一月三十一日全部收入現金。試示其應有之分錄，及一月三十一日之資產負債表（假定並無其他會計事項）。

## 習題一一九

設某公司之股本爲五十萬元，因連年經營順利，其公積已積至七十五萬元。茲經該公司股東會議決，在公積中提出二十五萬元，增發新股票，分派與各股東。試示其應有之分錄。

## 習題一二〇

設某公司原有股本一百萬元，歷年營業失利，歸絀已達四十五萬元之鉅，茲爲整理財政之計，經股東會決議，股本總額減爲五十萬元，每股原爲一百元，今一律折減爲五十元，將舊股票收回銷燬，另發新股票。試示其應有之適當分錄。

## 習題一二一

設某公司原有股本五百萬元，已全部繳足，茲因營業未能如當初計劃之擴充，故有資本太多之感。假定經股東會議決，與其虛置大量資金而不克利用，不如將半數股本用現金發還各股東，而減少股息之支出，其減資之法，每股原爲一百元，今各發還五十元，折減爲每股五十元。試示其應有之分錄。

## 習題一二二

設某公司於某年之末，帳上結出之資產負債表如下：

現金	\$ 56,000	負債總額	\$350,000
其他資產	594,000	股本	500,000
戰事損失	200,000		
	<u>\$850,000</u>		<u>\$850,000</u>

該公司爲整理復興之計，決定將原股本額折減爲二十五萬元，以彌補戰事損失。其減股之辦法，亦係每股平等折減而換發股票者。此外同時又添招優先股三十萬元，當經全部招足，並收入現金。試示其應有之分錄，及最後之資產負債表。

## 第三十五章 公司之合併

### 第一節 合併之目的及其手續

公司合併云者，乃將二個以上之獨立公司，併而為一個公司之謂。自近世企業發達資本集中而後，小規模之事業，逐漸減少，大規模之事業，日見發達。資本微薄之公司，因勢所趨，不得不增加資本，或依內部增股之方法，或用向外合併之方法，以擴大其組織。蓋大規模之經營，總較小規模之組織，可以節約多少之費用，而增加其營業之收益。何以言之？夫同業競爭劇烈，則必減低商品售價，以圖招攬顧客，互相撐持，必致互蒙不利。若實行合併後，同業者可以避免無謂之競爭，而因經營數量之鉅，營業費用無形中節約不少。況既能杜絕競爭，有時且可壟斷市面，提高市價，其營業收益之增加，當為必然之事。在他國為保護社會中一般消費者之利益計，所以每有限止合併之法令；但在我國，則工商業尚在幼稚時代，猶不足以語此，所以法律對於合併之舉，並無限制也。

公司合併之手續，在事實上每由各同意合併公司之董事，先為合併條件之協議，締結草約，調查各公司之資產負債及損益；然後依照公司法之規定，同時提出於各公司之股東會，議決之後，訂立正式契約，而由各合併公司造具財產目錄及資產負債表，將合併辦法分別向各公司債權人通知及公告，並指定三個月以上之期限，俾各債權人對於其債務人之合併，可以充分考慮，如有異議得隨時提出之。各公司對於提出異議之債權者，應照數償還，或給以相當之擔保，然後方得合併。公司實行合併後，須於十五日內，向主管官署，將合併情形分別登記：（一）因合併而存續之公司，照變更例登記；（二）因合併而消滅之公司，照解散例登

記；(三)因合併而另立之公司，照設立例登記。至於因合併而消滅之公司，其權利義務，當然應歸合併後存續或另立之公司承受。

## 第二節 合併之方式

公司合併之方式不一，舉其要者有四：

一、創立合併 (Consolidation)——將現存二個以上之公司，同時解散，而設立一新公司，謂之創立合併。

二、吸收合併 (Merger)——吸收合併云者，將一公司解散，以其權利義務，轉移於他一公司之謂也。此種合併，又有股東合併與財產合併二者之區別：股東合併云者，對於已經解散公司之股東，由繼續存在之公司發行股票以給付之，是將一公司之股東，併入他公司之謂也。財產合併云者，即由存在之公司，支付現金，收買解散公司之資產。至於解散公司之股東，表面上不再續為收買公司之股東也。自法律上嚴格論之，財產之合併，實不能謂為公司之合併，僅可謂為單純的財產之買入。然自經濟上觀之，一則以股票為收買他一公司之代價，一則以現金為收買之代價，差異實微，而為公司之合併則一。

三、租借 (Lease)——租借云者，以一公司之財產，出租與他公司，為之經營，而受取一定租金之謂，此與普通租借財產無異。

四、股權公司 (Holding Company)——股權公司之設立，有時以事業之統一為目的，有時以金融之流通為目的。其合併公司之方法，以保有該公司相當之股數，而操縱其營業為主旨。此種合併方法，為現代公司合併所最通行者。

上述四種合併方式之會計，第一第二兩種，大同小異，惟前者較繁，後者較簡。故本章對於第二種略而不述。學者對於第一種方式之會計處理方法，如能透澈明瞭，則以繁馭簡，當不難得其要領也。

### 第三節 創立合併

創立合併之手續，應將現存二個以上之公司，實行解散，而另設一新公司，其意義已如上述。合併成功之後，其解散公司之資產負債，均由新公司承受，舊有帳簿，當然應為清結。至於新公司，則參照新會計組織，開立帳戶，分別記載其所承受各解散公司之資產負債，茲舉例以說明其會計處理方法如下：

設甲公司有資產 \$ 100,000，負債 \$ 40,000，股本 \$ 70,000，盈餘(註) \$ 20,000，乙公司有資產 \$ 80,000，負債 \$ 40,000，股本 \$ 30,000，盈餘 \$ 10,000，現經兩公司股東會議決合併，設立一新公司，定名為南洋營業股份有限公司。此時應為分錄如下：

(甲)甲公司結束時之分錄：

(1)南洋營業公司	\$ 100,000	
各項資產		\$ 100,000
(2)各項負債	40,000	
南洋營業公司		40,000
(3)南洋營業公司股票	60,000	
南洋營業公司		60,000
(8)盈餘	20,000	
股本	40,000	
南洋營業公司股票		60,000

(乙)乙公司結束時之分錄：

(1)南洋營業公司	\$ 80,000	
各項資產		\$ 80,000
(2)各項負債	40,000	
南洋營業公司		40,000
(3)南洋營業公司股票	40,000	
南洋營業公司		40,000

(註)本章所得「盈餘」係指廣義之 Surplus 而言，其內容較「公積」為廣。見前章附註及下文第七編「資本」及「盈餘及公積準備」二章。

(4) 盈餘	\$ 10,000	
股本	30,000	
南洋營業公司股票		\$ 40,000
(丙) 南洋營業公司開業時之分錄:		
(1) 未收股款	\$ 100,000	
股本		\$ 100,000
(2) 各項資產	100,000	
各項負債		40,000
甲公司		60,000
(3) 各項資產	80,000	
各項負債		40,000
乙公司		40,000
(4) 甲公司	60,000	
乙公司	40,000	
未收股款		100,000

#### 第四節 租借

租借為公司合併方式之一種，已如上述。租借期限，普通自一年至數十年不等。出租公司，仍獨立存在而不解散，不過業務經營，由承租公司管理，毋庸自行處理。故終年所有之事務，僅為向承租公司索取租金，分派於各股東而已。

承租公司與出租公司間所訂立之契約，當詳載租借之一切條件，如：租借期限、租金、租借財產之納稅、保險、修繕、等項。其中租借期限一項，視兩方情形而定，租借財產之納稅、保險、修繕、等項，多由承租公司負擔。租金一項，則當視出租財產之價格，及折舊或折耗情形，由雙方約定。至於出租公司之債權、債務，及流動資產等項，常由出租公司自行處理，與承租公司無關。惟製品之原料、工場應用之物料、及製品之存貨等項，若由出租公司自行出售，難免受損。則承租公司與出租公司間儘可商定價格，由承租公司收買此等存品，而規定償還售價之方法也。

承租公司與出租公司兩方對於財產之租借，究應如何紀錄，當視情形而定。茲分（一）租借期限較短者，及（二）租借期限頗長者二項言之。

一、租借期限之頗為短暫者，滿期時承租公司當可依原狀交還租借財產予出租公司，而且租金之支付，亦必為包含財產價值之利息及折舊兩者之混合租金。此時承租公司對於租借財產，可不予紀錄；設必予以記載，則可借入『租借財產』帳戶，貸入『出租公司產權』帳戶。又承租公司帳上並無租借財產之折舊一項，逐年所支付之租金，即代替為普通公司之折舊準備。至其製造，銷售及一般之會計紀錄，則與普通公司無異。

在出租公司帳上，此時仍應留存關於固定資產之記載，而其日常紀錄大致包括下列數項：（一）收到逐期租金；（二）租借財產折舊準備之提存；（三）費用之支付；及（四）股利之支付。至其本身處理債權債務及現金等項之辦法，則又與普通情形無稍異也。

二、租借期限之頗為長久者，承租公司常無從於租約滿期時以原租財產返還於出租公司，故常不能支付包含折舊與利息之租金，而僅能保證支付出租公司應得之股利，並約定租約滿期時交還財產代價之方法，已如前述。因之，承租公司必須將租借財產記入帳內，並貸記出租公司帳戶，並應分年攤提租借財產之折舊，作為製品之成本。折舊之處置方法則與自置財產相同。按承租公司依此法記帳時，較之上述第一法有若干異點：第一為每期所付租借財產代價之較低，第二為每期有租借財產折舊準備之提存。此則以第一法支付之租金，已包含財產折舊在內，第二法僅支付出租公司之股利，所有租借財產之折舊，並不逐期支付予出租公司，而由承租公司自行保存者。因之，租約滿期，須將租借財產返還於出租公司時，其原來借入財產之已經損耗部份，即以逐年提存之折舊準備抵充。不過此項提存之折舊準備，或為現金，或則已經添置新設

備。對於出租公司之原有財產，可以現金支付，亦可以添置之新設備抵償也。

承租公司之紀錄，可以例示如下。設甲公司於民國十年向乙公司租入工廠設備計價二百五十萬元，訂明租借期限為十五年，至民國二十五年年底返還，租借期內，由甲公司保證支付乙公司股息每年十五萬元（二百五十萬元按六釐計算），租借期滿時甲公司負責返還乙公司現金或設備，按當時時價合成二百五十萬元之數，甲公司於該項租借財產，規定每年提存折舊百分之六，則甲公司之紀錄，當如下列：

(1) 租入財產時之紀錄：

租借財產	\$ 2,500,000	
乙公司租借財產權		\$ 2,500,000
向乙公司租入工廠設備，期限十五年，按年保付股息十五萬元。		

(2) 逐年支付乙公司股利之紀錄：

乙公司保證股利	\$ 150,000	
現金		\$ 150,000
現付二十六年度租用乙公司工廠設備保付股利年息 6%。		

(3) 逐年提存租借財產折舊之紀錄：

租借財產折舊	\$ 150,000	
租借財產折舊準備		\$ 150,000
計算租用乙公司工廠設備本年度應計折舊。		

甲公司每年除須為上述紀錄外，其所加於租借工廠之改良設備，換新設備及該項改良及換新設備之折舊，自亦須為詳細之紀錄。又如租借財產有廢棄不能使用者，亦儘可如自己財產之加以轉銷。迨至民國二十五年年底，設有關各帳戶之餘額如下所示：

	借方餘額	貸方餘額
租借財產	\$ 1,089,600	
租借財產折舊準備		\$ 980,640
改良及換新設備	3,543,000	
改良及換新設備折舊準備		872,500

乙公司租借財產權 2,500,000

若租約期滿而甲公司不擬續租者，應返還乙公司二百五十萬元之數，即可以租借財產餘額 \$ 108,960 (即財產餘額 \$1,089,600,減折舊準備 \$980,640後之餘數)及改良換新設備 \$2,670,500 (\$3,543,000—\$872,500) 抵還，而由乙公司付予甲公司 \$ 279,460，以為返還財產超過租借財產數之代價，此時甲公司之紀錄如下：

租借財產折舊準備	\$ 980,640	
· 租借財產		\$ 980,640
結轉租用乙公司工廠設備歷年折舊準備。		
改良及換新設備折舊準備	872,500	
改良及換新設備		872,500
結轉租用財產上歷年改良及換新折舊準備。		
現金	279,460	
乙公司租借財產權	2,500,000	
租借財產		108,960
改良及換新設備		2,670,500
以租乙公司工廠設備並所用財產上之改良換新返還乙公司，應收還代價 \$ 279,460		

至於出租公司(上舉例題中之乙公司)在此種情形下，當將租借財產全數轉入『租與××公司財產』帳戶。此帳戶在租借期內不須加以變動，即折舊準備亦不須提存，僅須於租約滿期時按實際情形加以適當之紀錄。租借滿期，承租公司返還財產，則出租公司按財產之種類，分別借記機器，房屋等帳戶，而貸記『租與××公司財產』帳戶，以沖銷之。

## 第六節 股權公司

### 第一項 股權公司之性質

創立合併及吸收合併，均須經過繁複之法律手續，且須徵得債權人之同意。主持合併之少數大股東，為避免此種手續起見，儘可購取該公

司股票之全部或大多數，以操縱其股東會，於是公司之董事監察人當悉由此少數股東自身或委派他人充任，而若干公司管理上之統一，仍能達到。此由少數大股東組織之公司，即所謂股權公司 Holding Company。

以持有股權之方法而合併公司，不僅法律上之手續，較創立合併為簡易，且得以較小之資本，支配較大之事業。蓋股權公司，止須以通常購買股份之方法，在市場上購買大公司之股票，至達於該公司股份總額之半數以上，即可操縱該公司之營業。其餘少數股權之在小股東手中者，事實上固無法集中力量，以與操有大部份股權之股權公司相抗衡也。

### 第二項 股權公司之種類

就股權公司所操縱之附屬公司之性質而言，股權公司可分為三類。其一為合縱之組織，例如同一股權公司，操縱鐵礦，煤礦，冶鐵廠，鍊鋼廠，機器廠，以及運輸貨物之鐵路線，輪船公司是。此時，屬於同一公司管理下之各附屬公司，為一整個企業之生產及營業程序中之各部門。蓋鐵礦生產煉鋼及製造機器之原料；煤礦供給燃料及動力；冶鐵，鍊鋼各廠，又為製造機器以前所必需之生產程序；而鐵路、輪船公司則用以運輸原料及成品者也。其次，股權公司又有連橫之組織，例如一個股權公司，合併操縱若干規模鉅大之紗廠，以謀原料價格及製品售價之獨占者是。

以上係就股權公司所操縱各企業之性質而言。再就股權公司本身經營方法之不同，又可分為二類。第一類之股權公司，自身完全不經營何種營業，僅以管理各附屬公司為務，此時，該股權公司本身為一純粹之金融公司 Financial Corporation，或名為純粹股權公司。第二類之股權公司，自身經營業務，又操縱若干附屬公司之股權。因其帶有金融公司與營業公司之兩種性質，故稱為營業股權公司。

就股權公司之系統而言，一個股權公司之系統，常非僅一重，而可

有二重三重。如純粹股權公司（甲）既操縱若干營業公司，而此營業公司中之某一公司（乙）又可以投資購入他公司股票，而成爲一營業股權公司，以操縱另一公司（丙）。如是純粹股權公司所得而操縱管理者，必不僅乙公司一個，丙公司之管理權蓋亦在其手中。

### 第三項 公司法有關股權公司之規定

考我國舊公司法對於一公司操縱另一公司之股權，原採嚴格限制之規定。舊公司法第一二九條規定：「公司各股東每股有一表決權；一股東而有十一股以上者，應以章程限制其表決權，但每股之表決權及其代理他股東行使之表決權，合計不得超過全體股東表決權五分之一。」又舊公司法第一一條規定：「公司爲他公司之有限責任股東時，其所有股份總額不得超過本公司實收股本總數四分之一。」因之，以前我國公司收買他公司股票之大部份，以收操縱之效果，實爲法律所限制。推其意旨，無非爲節制資本而設。但此項規定，在修正公司法中，已予放寬。其第二〇條規定云：「公司不得爲他公司之無限責任股東或合夥事業之合夥人，如爲他公司之有限責任股東時，其所有投資總額不得超過本公司實收股本二分之一；但投資於生產事業或以投資爲專業者不在此限。」故上項所述之金融公司及營業股權公司，公司法已予正式承認，但營業股權公司僅限於生產事業範圍而已。

### 第四項 股權公司表示其財務及營業狀況之方法

股權公司，若根據其自身之帳簿記載，編製資產負債表及損益表，必不能表示其確實之財務及營業狀況，固爲自明之事。蓋若純粹股權公司所有之資產負債，僅爲各附屬公司之股票、公司債、墊款、流動往來等等，而其損益帳之記載亦不過爲股利、利息或附屬公司淨益淨損之總數等而已。股權公司之確實的財務及營業狀況，必須以各附屬公司之資產負債表損益表爲根據，方得有明瞭之表示。

股權公司以附屬公司之決算表爲根據，而表示其財務及營業狀況，

通常有二種不同之方法。第一法以附屬公司之決算表，附於股權公司決算表之後。使閱讀股權公司決算表者，能參閱附屬公司之決算表而瞭解股權公司所有附屬公司之投資價值，及股權公司真正之營業狀況及其結果。第二法係將股權公司與附屬公司之決算表相合併，編製合併資產負債表及合併損益表，使股權公司暨所屬附屬公司之資產負債損益項目，得一整個而具體之表示。二法中以何者為佳，當視實際情形而定。

如果一個股權公司及其所有各附屬公司，所營企業種類相同，或互有關係，即所謂合縱組織及連橫組織者，各公司之會計科目即大致相同，當以應用第二法編製合併決算表為宜。如果一個股權公司所有之各附屬公司，企業種類不相一致者，各企業之會計科目，互不相同，合併決算表之編製，即不可能，即勉強編成，亦無意義，則以應用第一法為佳。

股權公司之附屬公司，營業種類即屬相同，合併其決算表時，亦必以股權公司已經操縱附屬公司絕大多數或全部股份為前題。蓋決算表之合併，必須附屬公司名義上雖然獨立，實際上等於股權公司之分公司時，方有意義。因之，附屬公司股份全部為股權公司所有者，或附屬公司股份之百分之八十以上（註）為股權公司所有者，可以股權公司與附屬公司之決算表相合併，若股權公司僅擁有附屬公司股份百分之八十以下，而股權公司仍操縱附屬公司者，雖對於附屬公司投資帳戶之估價及處置，仍可應用特殊之辦法，然因尚有相當鉅數之股份在外間股東手中，故合併決算表尚未能為之編製也。

#### 第五項 合併決算表

前項所謂合併決算表之編製，又因編製時間之不同而區分為二種：第一為在股權公司取得附屬公司股份時所編製，第二為在股權公司取

---

（註）美國一九三二年聯邦所得稅法規定，股權公司擁有附屬公司股份百分之九十五以上者，可以編製合併決算表，但事實上美國公司擁有附屬公司股份百分之七十五以上者，亦合併編製決算表。

得附屬公司股份後，每決算期間所編製。在前一情形下，僅須編製合併資產負債表一種，在後一情形下，則應編製合併資產負債表及合併損益表二者。此項合併決算表之編製方法，學者可參閱第二十四章分店會計合併決算表之例，惟略較繁複耳。茲列示編製合併決算表時應注意各點於下：

甲、編製合併資產負債表時應注意之點：

一、應銷除之項目

股權公司方面	附屬公司方面
1. 附屬公司股票投資	股本、公積、及其他盈虧項目
2. 附屬公司借款	股權公司借墊款
3. 附屬公司往來	股權公司往來
4. 其他往來項目如因貨款往來發生之應收帳款應付帳款 應收票據應付票據及持有 聯絡公司之公司債等等	其他往來項目

二、應銷除各項目間差額之處理：

1. “附屬公司投資”帳戶之餘額，未必與附屬公司帳上之股本、公積等帳戶之總額相等。其不等之原因有三：（一）股權公司僅持有附屬公司之大多數股份，而非持有其全數，因而發生外界少數股權問題。此項不能沖銷之少數股權，可依淨值與股權之比例，用“附屬公司少數股權”科目，列入合併資產負債表內。（二）股票投資如係按高於附屬公司淨值之時價購入，則此項高出之數字即無法沖銷。是時可以此高出數字，用商譽科目列入合併資產負債表中。（三）股票投資如按低於附屬公司淨值之時價購入者，則此項差數，或與上項商譽相抵銷，或另轉入股權公司之

盈餘帳戶，均無不可。

2. 借墊款、往來、或其他內部往來項目，有時因記帳時間之參差，而發生差額者，可仿本書第三編第二十四章分店會計合併決算表中，本分店往來戶差額調整辦法，於合併決算表計算底稿中予以調整。

三、應調整之項目 查存貨或固定資產等項，有時為向聯絡公司購入者，此項貨品在銷貨之公司方面，已有一部份利益記入帳內，自應仿分店會計章中本分店發貨利益之處理辦法，設立“公司間存貨未獲利益準備”或其他利益準備科目處理之。但有少數股權關係時，此項處理方法，自僅能以本公司持有股權之比例，作上述之處理。

四、合併資產負債表之科目排列問題 本節第四項曾述，各附屬公司之企業種類不相一致者，合併決算表即不必編製。故本節所述合併決算表之編製方法，係以合縱組織或連橫組織者為限。其應注意之點有二：

1. 聯絡公司間相互持有之公司債券，可用“庫藏公司債”科目列在合併表公司債項下減除之；其因自外界購入而發生之溢價折價，可作遞延費用或遞延收益項目處理。
2. 聯絡公司之製成品，若即為他一聯絡公司之原料時，自各聯絡公司之整個團體觀之，祇可以將來能銷於顧客之存貨，列作製成品，其餘存貨均應列作原料品及在製品。但就事實而論，仍以按照各聯絡公司資產負債表上所列各種存貨之數額編列為宜。蓋各聯絡公司之製成品盤存，有時固各自有其銷路在也。

乙、編製合併損益表時應注意之點：

- 一、聯絡公司因相互間之購銷事項所發生之利益，應予銷除，此

中有關科目如銷貨、購貨、原料盤存、在製品盤存、製成品盤存等，均應分別致慮及之。

二、其他相互間之收益費用項目，如借墊款之利息、票據、或公司債之利息、房租等，在甲公司作為收益，乙公司作為費用者，均應予以沖銷。

三、對於少數股權應得之利益，應於合併損益表內予以分別表示，俾資明悉。

#### 第六項 合併決算表實例

股權公司合併決算表之編製方法，與應注意各點，雖經上項列舉，並可參閱第二十四章分店會計合併決算表之例，但因其與分店之情形不盡相同，而有另行例示之必要。

考股權公司與附屬公司之關係，與總分店關係不同者，端在投資數額問題，若附屬公司之全部資本均為股權公司所投資，則其關係即與總分店之關係相若，故此處所示實例，僅以少數股權之表示問題為中心，關於雙方債權債務及往來帳戶之銷除，往來帳發生差額時帳目之調整，內部損益之抵銷等項，均與分店會計之原則相若，不另示例。

設大達公司與其附屬公司大合公司，民國三十六年十二月三十一日之資產負債表及損益表各如下示：

#### 大達公司資產負債表

中華民國 36 年 12 月 31 日

現金	\$ 21,000	應付帳款	\$ 23,000
應收帳款	50,000	應付票據	2,000
應收股利	9,000	其他負債	95,000
存貨	75,000	股本	400,000
固定資產	315,000	公積	100,000
大合公司股票投資(90%)	190,000	盈餘	40,000
	<u>\$660,000</u>		<u>\$660,000</u>

大合公司資產負債表

中華民國 36 年 12 月 31 日

現金	\$ 10,000	應付帳款	\$ 50,000
應收帳款	73,000	應付股利	20,000
應收票據	2,000	其他負債	10,000
存貨	40,000	股本	150,000
固定資產	130,000	公積	30,000
		盈餘	5,000
	<u>\$255,000</u>		<u>\$255,000</u>

大達公司損益表

中華民國 36 年 1 月 1 日起至 12 月 31 日止

銷貨		\$ 444,200
銷貨成本		
存貨 36/1/1	\$ 84,000	
購貨	302,000	
總額	\$ 386,000	
存貨 36/12/31	75,000	311,000
買賣利益		\$ 133,200
銷售費用	\$ 50,840	
管理費用	42,360	93,200
本期淨利		<u>\$ 40,000</u>

大合公司損益表

中華民國 36 年 1 月 1 日起至 12 月 31 日止

銷貨		\$ 243,100
銷貨成本		
存貨 36/1/1	\$ 38,000	
購貨	201,000	
總額	\$ 239,000	
存貨 36/12/31	40,000	199,000
買賣利益		\$ 44,100

銷售費用	\$ 20,400	
管理費用	18,700	39,100
本期淨利		\$ 5,000

編製合併決算表時所應注意之點如下：

- 一、大達公司握有大合公司股權百分之九十。
- 二、大達公司帳面之應收股利，即大合公司宣佈分發之三十五年度股利。
- 三、大達公司之應付票據 2,000 內有 \$ 1,000 為付與大合公司之本票。
- 四、大合公司期末存貨中有 \$ 15,000 之商品，係購自大達公司，其成本為 \$ 12,500。
- 五、大合公司本年內向大達公司共購入商品 \$ 80,000。

根據上述各項，可作成合併資產負債表底稿及合併損益表底稿如下第 329 及 330 頁所示：

後示二表合併底稿內銷除數關之各項銷除數，可分述如下：

一、合併資產負債表底稿內銷除數 (1) 及 (2) 為銷除大達公司握有大合公司股權之數，其投資數超過大合公司淨值部份，列入商譽；至大合公司之外界少數股權，仍應表示於合併資產負債表上。

二、銷除數 (3) 為銷除大合公司應付股利中，大達公司應收部份。

三、銷除數 (4)，係銷除大達公司應付大合公司之票據款項。

四、合併資產負債表底稿內銷除數 (5) 與合併損益表底稿內銷除數 (2)，為大合公司期末存貨中由大達公司購入部份 \$ 15,000 之公司間利益 \$ 2,500 之 90%，即按照投資比例計算，減少公司間利益之數字。

五、合併損益表底稿內銷除數 (1)，為銷除大合公司向大達公司

購入商品之數。

大達公司及附屬大合公司

合併資產負債表底稿

中華民國三十六年十二月三十一日

科 目	大達公司	大合公司	銷 除 數	合 併 數
<b>資 產</b>				
現金	\$ 21,000	\$ 10,000		\$ 31,000
應收帳款	50,000	73,000		123,000
應收票據		2,000	(4) 1,000	1,000
應收股利	9,000		(3) 9,000	
存貨	75,000	40,000		115,000
固定資產	315,000	130,000		445,000
大合公司股票投資	190,000			
應銷除之帳面價值：				
股本 \$ 150,000 之 90%			(1) 135,000	
公積 \$ 30,000 之 90%			(2) 27,000	
商譽				28,000
資產總額	\$ 660,000	\$ 255,000	\$ 172,000	\$ 743,000
<b>負債及資本</b>				
應付帳款	\$ 23,000	\$ 50,000		\$ 73,000
應付票據	2,000		(4) 1,000	1,000
應付股利		10,000	(3) 9,000	1,000
其他負債	95,000	10,000		105,000
股本：				
大達公司	400,000			400,000
大合公司		150,000		
本公司股權部份 90%			(1) 135,000	
少數股權 10%				15,000
公積：大達公司	100,000			100,000
大合公司		30,000		
本公司股權部份 90%			(2) 27,000	
少數股權 10%				3,000
盈餘：大達公司	40,000		(5) 2,250	37,750
大合公司		5,000		
本公司股權 90%				4,500
少數股權 10%				500
公司間商品利益準備			(5) +2,250	2,250
負債及資本總額	\$ 660,000	\$ 255,000	\$ 172,000	\$ 743,000

大達公司及附屬大合公司  
合併損益表底稿  
中華民國 36 年度

項 目	大 達 公 司		大 合 公 司		銷 除 數	合 併 數	
	細 數	總 數	細 數	總 數		細 數	總 數
銷貨		\$444,200		\$243,100	(1)\$80,000		\$607,300
銷貨成本							
存貨 36/1/1	\$ 84,000		\$ 38,000			\$122,000	
購貨	302,000		201,000		(1) 80,000	423,000	
總額	\$386,000		\$239,000			\$545,000	
存貨 36/12/31	75,000	311,000	40,000	199,000	(2) 2,250	112,750	432,250
買賣利益		\$133,200		\$ 44,100			\$175,050
銷售費用	\$50,840		\$ 20,400			\$ 71,240	
管理費用	42,360	93,200	18,700	39,100		61,060	132,300
本期淨利		\$ 40,000		\$5,000	(2) 2,250		\$ 42,750
少數股權應得淨利							
大合公司之10%							500
股權公司淨利							\$ 42,250

根據上示兩底稿，可編成合併資產負債表及合併損益表如下：

大達公司及附屬大合公司  
合併資產負債表  
中華民國 36 年 12 月 31 日

現金		\$ 31,000	應付票款	\$ 73,000
應收票款		123,000	應付票據	1,000
應收票據		1,000	應付股利	1,000
存貨	\$115,000		其他負債	105,000
減：公司間商品			少數股權：	
利益準備	2,250	112,750	股本	\$ 15,000
固定資產		445,000	公積	3,000
大合公司商譽		28,000	本期淨利	500
			本公司股權	
			股本	\$400,000
			公積	100,000
			本期淨利	42,250
		\$740,750		542,250
				\$740,750

## 大達公司及附屬大合公司

## 合併損益表

中華民國 36 年 1 月 1 日起至 12 月 31 日止

銷貨		\$ 607,300
銷貨成本		
存貨 (36/1/1)	\$ 122,000	
購貨	423,000	
總額	\$ 545,000	
存貨 (36/12/31)	112,750	432,250
買賣利益		\$ 175,050
銷售費用	\$ 71,240	
管理費用	61,000	132,300
本期淨利		\$ 42,750
少數股權淨利		500
股權公司淨利		\$ 42,250

## 問 題

1. 試述公司合併之利弊，并討論其應否獎勵或限制。
2. 公司合併時，各公司之原有債務，是否亦可與資產同時移轉於合併新設之公司，抑或必須將債務清償後，始得合併？
3. 公司合併之方式有幾？試列舉而說明之。
4. 試述股東合併與財產合併之區別。
5. 何謂股權公司？我國法律是否准許股權公司成立？試就純粹股權公司與營業股權公司二者，分別申述之。
6. 股權公司之帳面記錄，何以不能表示其真實財務狀況與營業情形？其補救之法若何？
7. 編製合併決算表時應注意之點有幾？試列述之。

## 習 題 一 二 三

設同興永昌兩公司，經各該股東會議決合併，設立新公司，定名為永興昌股份有限公司，而當時該兩公司之資產負債表各如下：

## 同豐股份有限公司資產負債表

現金	\$ 50,000	應付帳款	\$ 48,000
應收帳款	123,000	股本	300,000
存貨	180,000	盈餘	122,000
器具	4,000		
房地產	116,000		
	<u>\$470,000</u>		<u>\$470,000</u>

## 永昌股份有限公司資產負債表

現金	\$ 38,000	應付票據	\$ 29,000
應收票據	64,000	應付帳款	34,000
應收帳款	96,000	股本	200,000
存貨	140,000	盈餘	78,000
器具	3,000		
	<u>\$841,000</u>		<u>\$841,000</u>

1. 二公司表內所列各項，假定均屬正確，各項債務均經各債權人同意，移轉與新公司，新公司之股本總額計七十萬元。試示同豐永昌二公司之結束紀錄，及永豐昌公司之開始紀錄。

2. 設新公司股本定為五十萬元，則其分錄又若何？

## 習題一二四

1. 大成紡織股份有限公司，創立於民國三十三年，股本六百五十萬元，至民國三十五年，該公司營業極為發達，適同地有三才紡織公司，因連年虧損，無意營業，大成為擴充生產起見，遂與之接洽購買，當時三才公司交來該公司民國三十五年六月三十日之資產負債表如後。

根據該資產負債表，大成董事會決定一原則，即收買三才公司時，僅其固定設備及存貨存料等項，預備買入，其他債權債務當由三才公司自行負責理楚。惟其他應付款項一項，因包含欠工人工資，及電力費，自來水費等項，為顧及購入該公司後開工之安全起見，此款當於買價內扣除，由大成公司代其償付。當時，大成公司即委派工程師蒞該廠勘驗其固定設備之情形，結果查得此等設備，雖歷年均曾提存折舊，折舊率亦尚稱穩當，惟以機械種類參差不齊，購入年限亦前後不一，若干購入已久之機器，生產效率極為低下。若購入該廠後，尚須為大量之改良設備。而廠屋之一部份，亦復不適於應用，須重行建造。預計再費去設備費用 \$ 1,500,000，則該廠效率，可與一費去三百五十萬元建造之新廠相同，并有一部份拆卸不用

## 三才紡織公司資產負債表

民國三十五年六月三十日

廠房基地及器具備	\$2,667,492	股本	\$2,500,000
存貨存料及在製品	1,583,249	銀行抵押借款	2,000,000
短期投資	12,400	應付票款及票據	1,074,306
應收票款及票據	1,052,345	其他應付款項	253,917
其他應收款項	25,492		
現金及銀行存款	2,845		
總計	484,400		
	<u>\$5,823,223</u>		<u>\$5,823,223</u>

之資產，其殘餘價值約為十二萬元。於是向三才公司提出固定設備之購置價格為二百萬元。至於存貨存料，則按實際移交時之時價計算，但聲明不能應用之廢料價值，當另行除去。

此項提議，三才公司董事會提出答覆，略謂，大成公司所估計之工廠價值，雖無十分不合之覺，但接洽購買該工廠者，尚有一日商紗廠，渠願出價二百五十萬元，三才公司不願國營實業，淪入外人之手，但希望大成公司酌量加價。大成公司董事會接到此項答覆時，決定買價為 \$ 2,215,000 即以此數成交。至於存貨存料等項，則因三才公司停工已久，未有變動，於八月二十一日逐項點驗估價之際，決定其價值為 \$ 1,350,000，工廠及棧房，於八月二十一日移交，付款方法，則如下述：

1. 買價共 \$3,565,000 內 \$1,565,000 付現，但扣除未付工資及其他費用 \$236,859，餘數 \$ 1,328,141 開出上海銀行支票一紙付訖。
2. 其餘 \$ 2,000,000 由大成公司開出期票二紙，一紙於三十六年一月五日期到，一紙於三十六年七月五日期到，各 \$ 1,000,000。

嗣後大成公司即將該廠加以擴充改良，積極籌備開工，其狀況如下：

1. 八月三十日，大成公司支付現款，付清工人工資及其他費用 \$ 236,859，即於九月一日起就舊廠開工。
2. 十二月二十日止，舊廠房屋改建，及機械之重新裝置部份，全部完工，共費去設備費用 \$ 1,523,850，拆卸機器，估價 \$ 138,500，改建完成之新廠，依新設工廠例估價為 \$ 3,534,952。

試根據以上各項，作成大成公司購買三才公司及其後有關之分錄。新廠改建完成後之成本與估計價值相差之數，作為商譽入帳。拆卸不用之機器，記入固定資產廢止賬戶。

## 習題一二五

大中國火柴公司有工廠六所，產額佔全國火柴業之 40%，因全國火柴產額，由同業公會協定，故該公司工廠如日夜開工，產額尚可較現有者增加一半。現在另一火柴廠名大明者，按同業公會協定，佔全國產額 5%，因財務原因而停工。大中國公司擬收買該廠，但該廠機械陳舊，不適於用，惟其產額併於該公司其他各廠生產時，成本可以減輕，盈餘可以增加。按大明公司三十五年六月三十日之固定設備及存貨賬戶之內容如下，其中價值，依大明公司賬上之成本為標準，固定設備一項，業已除去折舊準備：

1. 固定設備	工廠基地	\$ 52,000
	廠屋	32,000
	機器	105,000
2. 存貨	火柴	42,000
	梗片	18,000
	其他製造原料	3,000
	原裝原料	6,000
		\$ 258,000

依大中國公司計算，廠屋基地可以出售予他人，可能售得之價值約 \$ 75,000，機器一項，僅動力機部份可以售得 \$ 13,500，其他機器因政策關係，不能整套出售，僅能拆卸成爲零件出賣，其可能售得之價值約爲 \$ 15,000，存貨部份之火柴及梗片，均非上等貨品，不能適合大中國公司本身銷售及製造之用，祇能售予他人，約可得價 \$ 36,000，其他製造原料及包裝原料則可收購自用，但商標紙 \$ 1,000 不得不全部廢棄，此項原料依大中國平均成本計算，值 \$ 7,600。

現大明公司向大中國公司要求之售價爲 \$ 230,000，商洽結果，以 \$ 195,000 成交，價款一次以現金付訖。試示大中國公司購入大明公司之會計紀錄。

### 習題一二六

大淮煤礦公司礦區附近，有立興煤礦公司之礦區，大淮公司以資本雄厚，設備完全。凡礦井，倉庫，運輸等設備，均設於立興公司。立興公司以設備不全，產煤成本高昂，且運煤交通線亦爲大淮公司所扼，而礦井倉庫等設備，亦遠不如大淮公司，以至營業地位，極爲低落。大淮公司曾向立興公司商洽購買該公司全部財產，以該價未妥，未能成功。數年以後，立興公司存煤山積，資金週轉不靈，不得不暫行停業，惟礦山設備，若久不開採，則維持成本愈大，設不守維持，則數月以後，原有開拓工程即半成廢井。而此時大淮公司既不願以高價購入立興公司，立興公司亦願思於一二年內籌集資金，并於運輸交通另行設法，以爲捲土重來之計。於是二方即談判短期之租借契約，幾經籌議，結果兩方同意下列各項條件：

- 一、立興公司所有礦井井口設備，井下工程，以及短程運煤鐵路，運煤車輛，辦公處房屋

設備等項，經雙方同意估價為 \$ 2,120,000。雙方同意租期二年，期內由大淮公司年支租金 10%，計 \$ 212,000 予立興公司。該項租金無論大淮公司於租借期間採煤多少，一律不得更動。租約期滿時大淮公司負責交還該項設備，但已經改良擴充者不在此限。

二、租借期內大淮公司於礦區所增置之改良設備，凡屬於採煤、運煤之用者，大淮公司應負責保存正確之紀錄，并自該項設備開始使用之日起，按工程師估計之使用年限，提存二倍之折舊（此因礦山設備，在礦藏告終時即消失其價值，移用他處則必蒙受極大之損失。現立興礦山設煤儲無正確之估計，故按使用年限提存二倍之折舊）。在租約期滿時，立興公司須按此項帳面價值償還現款，否則租約應予延長期限，或重行訂定。

三、租約有效時起，立興公司已經採出堆存礦山之煤 88,865 噸，由大淮公司按本礦成本每噸 \$3.05 之價購進。除扣去立興公司未付工資及其他費用 \$23,400 外，其餘以現款付清。

四、租約有效時起，立興公司堆存礦山各種材料 \$ 189,500 由大淮公司照數購進，但該項材料，已由立興公司向中國銀行抵押 \$ 90,000，又借款未付利息 \$ 6,750，該項借款由大淮公司承還，餘款立即交付現金。

五、雙方議定，租約期滿時，大淮公司存留於立興礦山之材料及煤，立興公司得備價購進。但設立興公司不欲購買時，大淮公司得於租約滿期後三個月內，自行售出，或負責移置他處。

試根據以上各項，編製 (1) 大淮公司租入立興公司及購入存煤材料時之分錄；(2) 立興公司租出財產及售出存煤材料時之分錄。并假定立興公司售出之存煤，其帳簿上每噸之成本價為 \$ 3.38，材料之成本總數為 \$ 203,500。

### 習題 一 二 七

1. 明華出版公司三十六年十二月三十一日之資產負債表如下（該期淨利益業已加入盈餘帳戶之內）：

#### 明華出版股份有限公司資產負債表

三十六年十二月三十一日

工廠設備	\$ 3,569,000	股本	\$ 5,000,000
總行所及總辦公處	1,874,600	盈餘	3,425,000
房屋基地器具		職工儲蓄金及養老金	1,023,000
版權，存稿及紙型	574,000	應付債款及票據	2,572,600
存貨存料及在製品	2,959,000	其他應付款項	894,000
應收債款及票據	1,343,000		
其他應收款項	252,000		
現金及銀行存款	2,343,000		
	<u>\$ 12,914,600</u>		<u>\$ 12,914,600</u>

三十六年十二月三十一日，該公司購入繪興印刷股份有限公司股票 3,500 股，票面每股 \$ 100，購入價格每股 \$ 175，計 \$ 612,500，又大華印刷股份有限公司股票 5,000 股，每股票面 \$ 100，購入價格每股 \$ 92.50，計 \$ 462,500。三十六年十二月三十一日，繪興及大華兩公司資產負債表如下所示（該期淨利益業已加入盈餘項下）：

## 繪興印刷股份有限公司資產負債表

三十六年十二月三十一日

工廠設備	\$ 689,000	股本	\$ 400,000
各項存料及在製品	253,000	盈餘	254,000
應收帳款及票據	154,000	抵押借款	200,000
其他應收款項	32,000	應付帳款及票據	267,000
現金及銀行存款	47,000	其他應付款項	54,000
	<u>\$1,175,000</u>		<u>\$1,175,000</u>

## 大華印刷股份有限公司資產負債表

三十六年十二月三十一日

工廠設備	\$ 534,900	股本	\$ 600,000
各項存料及在製品	236,000	盈餘	156,000
應收帳款及票據	148,000	應付帳款及票據	215,000
其他應收款項	52,100	其他應付款項	65,000
現金及銀行存款	65,000		
	<u>\$1,036,000</u>		<u>\$1,036,000</u>

查繪興，大華兩公司之應收帳款及票據項下，有一部份為明華公司委託其製版而未付之帳款，計繪興 \$ 35,000，大華 \$ 55,000。

試根據以上各項，編製 (1) 明華公司購入兩公司股份之分錄，及 (2) 明華公司合併資產負債表及其計算底稿。

中國交通大學  
北京管理學院

圖書館

登錄號

6593

10:2

3921  
10

書號

~~495/8754-03~~

# 立信會計叢書目錄

## ★簿記類

- 簿記初階 李文杰編  
 商業簿記 甘允森編  
 初級商業簿記教科書 陳文麟 施仁夫編  
 高級商業簿記教科書 潘序倫著  
 COLLEGE BOOKKEEPING AND ACCOUNTING  
 By Shu-lan Pan  
 高級商業簿記實習題附屬文件

## ★會計學類

- 會計學(一—四冊) 潘序倫著  
 初級會計學 錢素君 夏治濬編  
 會計學概要 王逢幸編著  
 會計學教科書 潘序倫 王澹如編著  
 會計問題(上下冊) 施仁夫編著  
 唐文瑞編著  
 ADVANCED ACCOUNTING  
 By Roy B. Kester.

## ★銀行會計類

- 銀行會計 陳福安編著

## 銀行會計 顧昉 陳福安著

## ★成本會計類

- 暫行銀行統一會計制度  
 成本會計 陳文麟編  
 勞氏成本會計(上下冊) 施仁夫譯  
 勞氏成本會計習題 潘序倫譯  
 棉紡織廠成本會計 潘序倫譯  
 成本會計設計方法 陳文麟著  
 ELEMENTARY COST ACCOUNTING  
 By Chas. F. Schaller.

## ★政府會計類

- 政府會計 張憲生 王成杰編  
 中國政府會計制度 潘序倫編著  
 公有營業會計 顧準編著  
 政府會計人員手冊 余維池編著  
 政府會計制度一致規定 汪元錚編

## ★審計學類

- 審計學 顧準 唐文瑞編  
 審計學 潘序倫 顧昉著

## 政府審計原理

## 政府審計實務

- 銀行內部審計 蔣明祺著  
 審計問題 蔣明祺著  
 查帳報告書及工作底稿 陳成耀著  
 審計問題答解 錢迺澂編  
 中國現行審計制度 錢迺澂編  
 許祖烈著

## ★其他會計類

- 股份有限公司會計上下冊 潘序倫著  
 鐵道會計 張心澈著  
 電業會計 楊壽若著  
 各業會計制度(二三集) 潘序倫編  
 倉庫實務會計 卡宗漢著  
 會計名詞彙譯 潘序倫編譯  
 會計數學 李鴻壽 莫啓歐編譯  
 會計數學用表 李鴻壽 莫啓歐編  
 決算表之分析及解釋 潘誌甲譯  
 決算表之分析 黃組方著  
 決算表之編製及內容 黃組方著  
 無形資產論 施仁夫譯

# 立信商業叢書目錄

## ★商業類

商業常識

陳文 張英閣編

商業概論(上下冊)

陳文著

商業應用文作法

龐翔助編著

財政學概論

王延超著

國家經濟學原理

林和成譯

貨幣學

陳紹武著

銀行學

金天錫

宋榮岩

銀行實務概要

陳穎光著

廣告學

王濟如著

投資學

丁聲伯著

公司實務

任福履著

珠算匯宗

鄭世賢編著  
李曦鐘著

## ★法規類

公司法

新公司法解釋

張肇元編

銀行法

活頁直接稅法規

活頁工商法規

鑛業法規

保險業法規

工商業獎勵法規

政府會計審計法規

工商業同業公會及人民團體組織法規

## ★統計類

統計學

褚一飛編著

統計學續編

褚一飛編著

統計學新論

王思立編著

調查統計

蕭承祿編著

立信會計師事務所設計：

# 立信帳簿表單



印製精良  
格式完備

種類

西式帳簿、傳票、憑單、表冊、會計用品  
機關用各式帳簿表單、學生簿記練習紙

(備有詳細目錄及樣本索閱即奉)

立信會計圖書用品股份有限公司  
印製發行

立信會計叢書  
會計學

共四冊

版權所有  
不准翻印

第二冊基價二元四角  
外埠酌加郵費運費

編著者 潘序倫

發行人 顧詢

發行所 立信會計圖書用品社

上海南京路  
河南路  
中米街  
小什字  
信市路  
立字街  
三立路  
三一四路  
九三四大路  
號樓號號

印刷者 周順記印刷所

上海惠民路三一八號

中華民國三十七年九月修訂後第一版 (滬)

