

立信會計叢書
會計學

第二冊

潘序倫著

(民國二十七年修訂本)

立信會計圖書用品社發行

495
754-2
9-2

立信會計叢書

會計學

第二冊
潘序倫著



(民國二十七年修訂本)

立信會計圖書用品社發行



會計學總目錄

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——損益計算書

第二編 會計之記錄

- 第四章 交易之記載與帳戶之設置
- 第五章 借貸之原理
- 第六章 簿記之方法
- 第七章 通用帳戶之設置——資產負債帳戶
- 第八章 通用帳戶之設置——購貨銷貨帳戶
- 第九章 通用帳戶之設置——費用收益帳戶
- 第十章 帳簿組織之演進——特種日記簿之設置
- 第十一章 帳簿組織之演進——統制帳戶之應用
- 第十二章 結帳前帳目之整理
- 第十三章 帳戶之分類與排列
- 第十四章 決算表之編製
- 第十五章 單式簿記

第三編 會計之實務

- 第十六章 購貨與銷貨之實務
- 第十七章 付款憑單制度
- 第十八章 寄銷會計

- 第十九章 分期付款銷貨會計
第二十章 支店會計
第二十一章 現金與銀行往來之處理
第二十二章 票據之處理
第二十三章 機要分類簿制度
第二十四章 內部牽制制度
第二十五章 單據代替帳簿之應用
第二十六章 預算統制法

第四編 合夥會計

- 第二十七章 合夥企業
第二十八章 合夥創立時之記錄
第二十九章 合夥損益之分配
第三十章 合夥之入夥與退夥
第三十一章 合夥之合併與轉讓

第五編 公司會計

- 第三十二章 公司之組織
第三十三章 股份之發行及管理
第三十四章 公司盈餘之分配
第三十五章 公司債
第三十六章 公司之增股與減股
第三十七章 公司之合併
第三十八章 合併決算表

第六編 工業會計

- 第三十九章 工業會計之特質
第四十章 工業會計之組織

第七編 財產之估價及其會計上之處理

- 第四十一章 財產估價概說
- 第四十二章 資本支出與收益支出
- 第四十三章 現金與應收帳款及票據
- 第四十四章 存貨
- 第四十五章 短期投資應收收益及預付費用
- 第四十六章 長期投資
- 第四十七章 長期投資利息之計算
- 第四十八章 固定資產
- 第四十九章 固定資產之折舊
- 第五十章 機器器具房屋土地及遞耗資產
- 第五十一章 無形資產
- 第五十二章 負債估價之原則及其要點
- 第五十三章 流動負債及或有負債
- 第五十四章 固定負債
- 第五十五章 資本
- 第五十六章 盈餘及公積準備
- 第五十七章 損益之決定及其處理

第八編 決算表之分析與解釋

- 第五十八章 分析與解釋概說
- 第五十九章 比率分析解釋法
- 第六十章 比率之比較與標準比率之應用
- 第六十一章 趨勢分析解釋法
- 第六十二章 圖表之應用

第九編 企業之解散清算與和解破產

- 第六十三章 清算概說
 第六十四章 清算資產負債表之編製
 第六十五章 清算事務之處理及其記錄
 第六十六章 清算決算表冊之編製
 第六十七章 贖餘財產之分派
 第六十八章 和解會計
 第六十九章 破產會計

第十編 遺產及信託會計

- 第七十章 遺產及信託會計概說
 第七十一章 遺產會計
 第七十二章 信託會計
 附 錄 中英會計名辭對照表

採用本書作為教本之說明

一、本書內容較豐，採作大學商學院，或文法學院經濟學系，或商業專科學校之會計學程教本，自覺尚為適宜。

二、本書現分訂四冊，每冊內容及篇幅，適足供學校一學期三學分教授之用。全書可以兩學年四學期十二學分教畢。

三、本書第二冊內容較繁，如第二學期未能將其完全教畢，則可贖去數章，留作第二學年第三學期繼續教授之用。

四、教授本書第三冊時，應令學生兼讀立信會計叢書『決算表之編製及內容』一書，以資參證。本冊如不克於第三學期授畢，亦可留贖數章，至第四學期續授之。因本書第四冊之內容較簡，或不足供一學期之教授也。

五、本書各章習題，編有習題詳解，凡屬本書教師，可請學校出具證明書，向商務印書館購取。

六、立信會計叢書『會計問題』上下兩冊，原為本書之補充教材，應令學生備作參考，或由教師選定與會計學各編內容及程度相當之問題，予以講解。

會計學第二冊目錄

第三編 會計之實務

第十六章 購貨與銷貨之實務	1
第一節 購貨之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 銷貨之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
第十七章 付款憑單制度	21
第一節 付款憑單之意義及其處理	21
第二節 付款憑單登記簿	24
第三節 分期償付帳款及退出貨物時之記帳	27
第四節 付款憑單登記簿之缺點	29
問題	30
習題	30
總習題一	32
第十八章 寄銷會計	37

第一節 寄銷之性質	37
第二節 寄銷人之記帳	38
第三節 承銷人之記帳	41
第四節 存貨之處理	44
問題	44
習題	44
總習題一(續)	46
第十九章 分期付款銷貨會計	50
第一節 分期付款銷貨之性質及其記帳方法	50
第二節 貨價延付或停付時之記帳	51
第三節 分期付款銷貨利益之計算	52
第四節 分期付款銷貨壞帳損失準備之提存	55
問題	55
習題	55
總習題一(續)	56
第二十章 支店會計	60
第一節 支店會計之性質	50
第二節 完全獨立之支店會計	61
第三節 不完全獨立之支店會計	63
第四節 完全不獨立之支店會計	66
第五節 本店發貨於支店之處理	67
第六節 支店間往來及未達帳之處理	72
第七節 國外支店	74
第八節 合併決算表	82
問題	85

習題.....	86
總習題一(續).....	90
第二十一章 現金與銀行往來之處理	96
第一節 現金收入之處理.....	96
第二節 現金支出之處理.....	101
第三節 零用現金之處理.....	103
第四節 銀行往來之處理.....	108
問題.....	116
習題.....	117
總習題二.....	118
第二十二章 票據之處理	122
第一節 票據之種類及其應用.....	122
第二節 應收票據簿.....	124
第三節 應收票據之貼現.....	128
第四節 應收票據之拒付.....	130
第五節 應付票據簿.....	131
問題.....	134
習題.....	134
總習題二(續).....	136
第二十三章 機要分類簿制度	140
第一節 機要分類簿之意義及其組織方法.....	140
第二節 損益之計算.....	141
第三節 資產負債表之編製.....	148
問題.....	144
習題.....	144

總習題二(續).....	146
第二十四章 內部牽制制度	149
第一節 內部牽制制度之意義及效用.....	149
第二節 內部牽制制度之要點.....	149
第三節 內部牽制制度效用之限度.....	154
第四節 傳票.....	155
問題.....	157
總習題二(續).....	158
第二十五章 單據代替帳簿之應用	161
第一節 以分錄傳票代替普通日記簿.....	161
第二節 以銷貨發票存根代替銷貨簿.....	162
第三節 以其他原始單據代替原始簿.....	165
第四節 以原始單據代替補助分類簿.....	165
問題.....	166
總習題二(續).....	166
第二十六章 預算統制法	168
第一節 預算統制之意義及其目的.....	168
第二節 施行預算統制之先決要件.....	169
第三節 企業預算之編製與實施.....	172
問題.....	178
第四編 合夥會計	
第二十七章 合夥企業	179
第一節 合夥之意義及種類.....	179
第二節 合夥之特質及其利弊.....	180

第三節 合夥契約	181
第四節 合夥人對內對外之關係	182
第五節 合夥會計之內容	183
問題	184
第二十八章 合夥創立時之記錄	185
第一節 創立時之開始記錄	185
第二節 獨資組織改組爲合夥時之開始記錄	188
問題	190
習題	191
總習題三	192
第二十九章 合夥損益之分配	197
第一節 分配損益之方法	197
第二節 平均分配法	198
第三節 約定比例分配法	199
第四節 原資本額(或約定資本額)之比例分配法	199
第五節 結帳時資本淨額之比例分配法	200
第六節 平均資本額之比例分配法	201
第七節 合夥人薪金	204
第八節 合夥人股息	205
第九節 合夥人往來戶之記載及其投資額之變更	209
問題	211
習題	212
總習題三(續)	123
第三十章 合夥人之入夥與退夥	216
第一節 新合夥人之入夥	215

第二節 合夥人之退夥	220
問題	223
習題	223
總習題三(續)	225
第三十一章 合夥之合併與轉讓	227
第一節 合夥之合併	227
第二節 合夥之轉讓	231
問題	235
習題	236
總習題三(續)	238

第五編 公司會計

第三十二章 公司之組織	241
第一節 公司之意義及種類	241
第二節 公司組織之利弊	242
第三節 公司之設立	243
第四節 公司之管理	244
第五節 公司之股份	245
問題	247
第三十三章 股份之發行及管理	248
第一節 公司之創立記錄及其股本帳戶	248
第二節 新設公司之創立記錄	252
第一項 股份認足時	252
第二項 股份認募一部份時	257
第三項 股份之折價發行	259
第四項 股份之溢價發行	260

第三節	認股繳款之手續及記錄	261
第四節	合夥改組爲公司之創立記錄	262
第一項	由合夥改組公司而資本仍舊時	262
第二項	由合夥改組公司而資本減少時	261
第三項	由合夥改組公司而資本增加時	263
第五節	股東分類簿及股票簿之應用	268
第六節	股票之轉讓掛失掛號	270
第七節	庫藏股份之處理	271
第八節	無票面價值股票之發行	272
第九節	未收股款之催繳及股份之沒收	275
問題		277
習題		277
第三十四章 公司盈餘之分配		282
第一節	公司利益之分派	282
第二節	公積之提存	282
第三節	股利之分派與支付	283
第四節	分紅及酬勞金之分派	286
第五節	盈餘分配表之編製	287
問題		287
習題		288
第三十五章 公司債		289
第一節	公司債之性質	289
第二節	公司債之種類	290
第三節	公司債之募集與發行	291
第四節	公司債發行時之分錄	293
第五節	公司債之利息	295

第六節 公司債之折價與溢價.....	297
第七節 公司債之償還.....	298
問題.....	300
習題.....	301
第三十六章 公司之增股與減股.....	303
第一節 增股減股之目的及方法.....	303
第二節 增股之程序及記錄.....	304
第三節 減股之程序及記錄.....	305
問題.....	305
習題.....	306
第三十七章 公司之合併.....	308
第一節 合併之目的及其手續.....	308
第二節 合併之方式.....	309
第三節 創立合併.....	310
第四節 租借.....	311
第五節 股權公司.....	314
問題.....	316
習題.....	316
第三十八章 合併決算表.....	319
第一節 編製合併決算表之作用.....	319
第二節 編製合併決算表之前提.....	321
第三節 附屬公司投資之處理.....	321
第四節 附屬公司投資及往來科目之銷除.....	322
第五節 附屬公司盈虧之處理.....	324
第六節 附屬公司外界少數股權之表示.....	326

第七節	最初合併時附屬公司商譽之決定.....	328
第八節	合併後附屬公司商譽之決定.....	331
第九節	公司間銷貨利益之銷除.....	334
第十節	合併資產負債表上其他項目之處理.....	337
第十一節	合併資產負債表之例解(一).....	340
第十二節	合併資產負債表之例解(二).....	341
第十三節	公司間收益及費用項目之銷除.....	345
第十四節	合併損益計算書之例解.....	346
問題	352
習題	353

第三編
會計之實務

關於會計上各種交易之記帳方法及通用之各種帳簿書表，已於前編各章中逐一詳述；本編則進而討論關於會計上之各項實務問題，俾學者得於會計記錄方面，詳悉各種實用方法焉。

商店交易之最稱頻繁者，為貨物之購買與銷售，其次則為現款之出納，更次則為票據之授受。以論貨物之購進，則有定貨，收貨，及付款等手續，同時並須填製各項應用單據。以論貨物之銷售，則有各步手續，及種種方式，在銷貨之方式言之，有賒欠銷貨，委託寄銷，分期付款銷貨，分支店銷貨等類。在銷貨之手續言之，則有接受定單，發貨，填發月結認帳單以及收款入帳等項，同時並須填製各項應用單據。以論現款之出納，則收到現款時，應掣給收據；付出款項時，則常填有解條或解款通知書，以確示所解款額之用途。又因近代商業機關，多與銀行有往來關係，必須應用各種存款、提款之憑單，如初次存款時，則應填列印鑑單；存入款項時，則應填寫銀行之收款單及收款憑證；支付款項時，則簽發支票；每逢月底，在銀行則有清單之抄送，在商店則應製銀行往來調節表，以核對數目之是否符合。以論票據，則有本票、匯票之別，而匯票又可以支款地點與日期計算方法之不同，分別為若干類。

凡此各項實務，在在均與會計記錄方面，發生密切之關係，而為會計員所必須研究與了解者也。現在將此等會計實務，逐項分章說明於後，並擬以會計上防止舞弊之方法，即所謂內部牽制制度，及會計上預測業務之方法即所謂預算統制法，及單據代替帳簿之應用等，藉供學者之參考及企業家之採用焉。

第十六章 購貨與銷貨之實務

第一節 購貨之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售機會而減少其利益，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，則為應付貨款之債還起見，常須向外界籌借資金，亦足生利息之損失，而致週轉之不靈。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。

逕啓者茲向 貴公司定購下開各貨務請配齊由○○○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		○○○號謹啓 ○月○日
計 開		
上號白米		一百五十石
次號糙米		九十五石
營口大豆		四十石

南美有限公司定單			
賣主姓名	_____	第 _____ 號	
地址	_____	日期	_____
茲定購下列各貨務請配齊由 _____		即日發	
下應用所該貨價準於貨到後 _____ 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：

某某號購貨請求單			
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
上列各貨類請從速購配為荷此致			
購貨部			銷貨部 _____

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_____運來下列各貨業照數點收				
數	量	種 類 及 名 稱	單 價	總 計
收 貨 員 _____				

收貨報告單，經收貨員填明之後，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，自發票中減去之。

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) 收受其超過定購數量之貨品，而將其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，或被為低劣。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付訖，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，或其殘破或低劣情形，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：

借 項 通 知 單			
售貨商姓名 _____		第 _____ 號	
地 址 _____		日期 _____	
啟處已於本日將 _____ 貴處 _____ 月 _____ 日發票上應減除之數借入專帳			
數 量	種 類 及 名 稱	單 價	總 計
理由： _____			
_____ 某某號購貨部 _____			

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，加於發票之上，而用此單通知售貨商。其形式及用法與上述之借項通知單相同，僅須將單內“減除”二字改為“增加”二字，並將“借”字改為“貸”字可已。

退貨通知單，在通知收貨員將多餘之貨，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：

退 貨 通 知 單	
售貨商姓名 _____	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 實處第某號發票及啟處第某號定貨單入帳為荷	
數 量	貨 品 種 類 及 名 稱
理由 _____	
裝 箱 _____	
某某號購貨部 _____	

購貨發票既經上述之改正手續，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，未經購貨部核正之手續，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，或應將購貨之全部或一部退還賣主時，則所有借項通知單、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，會計員應根據貸項通知單，將增出之數，在購貨簿上作下列之分錄：

(借)購貨
(貸)應付帳款

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，在普通日記簿上作下列之分錄：

(借)應付帳款
(貸)購貨

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之分錄：

(借)應付帳款
(貸)購貨退出

第二節 銷貨之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。(其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：

發本	
上號白米	一百五十石 ^貳
次號糙米	九十五石 ^貳
營口大豆	四十石 ^貳
	共計大洋肆千柒百肆拾陸元伍角
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	

南美有限公司發貨單						
上海南京路一四五號						
發票號數	卅100		定單號數	卅125		
顧主姓名	新華商店		付款條件	2/10, 全/30		
顧主地址	上海北四川路		備註			
開單員	鈞					
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	50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23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，由交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回時，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
(貸)應收帳款

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
(貸)銷貨

三、銷貨之全部或一部退回時，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
(貸)應收帳款

會計部對於本店因銷貨交易而發生之應收帳款，應於每月之初，根據分類簿中各客戶之記載，將各客戶上月內與本店所發生之各項交易，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 賢		
月	日	說	明	和	數	金 額
借 項						
5	1	上月結欠		\$	55.00	
	6	商品			100.00	
	9	”			25.50	
	15	”			75.00	
	23	”			150.00	\$406.50
貸 項						
	4	現金		\$	150.00	
	10	退貨			6.50	
	25	三十日本票			125.00	281.50
		本月底結欠				\$125.00
核 對 單						
茲收到						
貴公司交來本年五月份月結認帳單經敝公司查核尚屬相符計本月底敝公司結欠貴						
公司洋_____元_____角_____分即希						
查照為荷此致						
三新股份有限公司						
○○○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，故單中止列各該交易發生之時日及數額，至於詳細之說明，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，自當妥為保存，如果查對不符，並聲敘不符之點者，則應查明誤點類加以改正，務使帳簿記載，切合實況焉。

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政狀況，均有密切之關係。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，勢必隨之而增。反之，放帳過嚴，壞帳損失雖可減少，然銷貨數量勢將因之而減，利益亦隨之而受其影響。以論放帳與財政之關係，則商店之放帳，必須注意其自己對外之信用及其自己所有之資金。蓋帳款之收回有一定時期，在帳款未收回之前，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。是故商店之放帳，必須連帶注意其銷貨及財政狀況，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交易記錄。
- 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 商號名稱		職業 營業種類	
地址		放款額	
日期	調查結果	等級	備註

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，並不逐筆付款，而於例定或約定期日，為一次之清償是也。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項貨款之用，其數額每為相當之整數，並非為適當於某項貨款之零數。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，顧客購貨之時，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，約定於三十日內清償，又於一月三十一日購去貨物四五百元，約定於十日內清償，則某甲應於二月十日前還款四五百元，二月二十日前還款五百元，而不於一月底或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、我國採用者尙少。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，在定期收帳制度之下，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，壞帳之發生，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，不可意忽遺忘。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，而一一翻閱帳簿記錄，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：

收帳考查簿

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 (22) 23 24 25 26 27 28 29 30 31																														
姓名 商號名稱															地址															
帳款總額															到期日															
催收次數					催收日期					處置方法										備註										
1 信 催					一月十五日																									
2																														
3																														
4																														
5																														

上式第一行為日期，商店於其第一次催收信發出後，預定其第二次發信之日，即於此行內某日上作一符號，以免遺忘。如上所示，第一次催收信係一月十五日發出，第二信預定於二十二日寄出，則在 22 上作一符號是。

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，聽候顧客之選擇，固屬營業上必要之舉。在商店各項資產中，存貨一項，常佔極鉅之數額者，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，為數又常鉅大，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，設有走漏舞弊之舉，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，於此多漫不加意稽考。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，應根據收貨及發貨之憑證，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，簿中為各種商品各設一戶，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。茲示其格式於下：

存 貨 簿					
種類.....			數量單位.....		
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，為計算銷貨毛利不可缺少之要件，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，則因無一定之存貨記錄可資根據，故應根據盤點所得，將各類商品現存數量，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>	
商品名稱 _____	籤號 _____
說明 _____	商品符號 _____
式樣 _____	大小 _____
安置地位 _____	
數量 _____	單價 _____
金額 _____	
盤點人 _____	盤點日時 _____
<u>存 貨 籤</u>	
商品名稱 _____	籤號 _____
數量 _____	商品符號 _____
金額 _____	安置地位 _____
盤點人 _____	單價 _____
	盤點日時 _____

上式存貨籤，分爲上下兩段，下段稱爲粘貼單，上段稱爲存根，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							
商 品 名 稱	蓋 號	符 號	說 明	數 量	單 價	金 額	
總 計							
製 單 人 _____				覆 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. 銷貨交易，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. 結算時盤點存貨之方法若何？

習 題 六 十

下列為某商店於二十二年十二月三日及八日兩天之購貨銷貨交易，試為之一編製必要之書類：

三日 銷貨部請求購置錦地縐 500 疋（前次購每疋定價 \$25.80 實價），雲霞縐 250 疋（前次購入每疋定價 \$32.60 實價按定價九折計算）（作成進貨請求單）。

購貨部照數向美亞縐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，請照配錦地縐 80 疋，雲霞縐 40 疋。當開具發票，並通知送貨部由招商局江嶺輪運往蕪湖，價目，錦地縐每疋 \$25，雲霞縐每疋 35.40（作成發票）。

五日 美亞廠將三日定購之貨物，照數送來，並連同發票一紙，價格與前次之進貨同。惟查得錦地縐中 20 疋，貨質不良，照數退回（作成退出進貨通知單）。

十一日 蕪湖天章號退來雲霞縐 13 疋（因不合銷路），連同退貨通知單一併，照除入帳，並發函通知天章號（繕具公函一件）。

以上各項交易，試說明應於何時應送交會計部以備入帳？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各項之交易如下：

1. 上月結餘欠款 \$1,254.30。
 2. 三日, 除去錦地綢 80 疋 @ \$28, 雲霞綢 40 疋 @ \$35.40。
 3. 八日, 除去二號毛葛 200 疋 @ \$14.35, 五號軟緞 30 疋 @ \$31.20。
 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 \$5,000。
- 試抄具十二月底之月結認帳單, 致送天章號。

第十七章 付款憑單制度

第一節 付款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，均在發生交易之時，即行記入購貨簿或普通日記簿，過入分類簿或補助分類簿中之各債權人戶。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銀 \$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，則將發生種種之困難：

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，故購貨客戶中有祇交易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，分類簿或補助分類簿中之購貨客戶，必至太多，而一加審察，則又均為交易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，或發生其他種種之費用。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，對於此種暫欠交易，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，貴能隨時表示財產上之變動，今在未付帳款之前，不能表示事實之真相，則不足為完備之方法。

反 面

記入“付款憑單登記簿”貸方			付款憑單號數 _____	
\$ _____			日期 _____	
記入下列各帳戶借方：			收款人姓名 _____	
帳 戶 名 稱	頁 數	金 額	住址 _____	
			發票數額	\$ _____
			折扣數額	\$ _____
			實付數額	\$ _____
			支票號數 _____	日期 _____
			支票數額	\$ _____
			主要職員簽字 _____	日期 _____
		借方總額	經手人簽字 _____	日期 _____

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，如應付款項之折扣、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，即在發票上加蓋簽證，表示其可以填製付款憑單，然後由會計員按發票所列各項，填入上列付款憑單之正面。有時爲省抄錄之手續起見，亦可選將發票與付款憑單合訂。付款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，記入付款憑單登記簿 (Vouchers Payable Register) 內。

付款憑單經記入付款憑單登記簿後，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，原有之付款憑單，即蓋「付訖」圖記，保存於已付憑單

卷宗內，其有解款單者，會計員應將其附於付款憑單之後，以爲將來審核之憑證。

第二節 付款憑單登記簿

當付款憑單已經填製及簽證後，即應記入付款憑單登記簿內，已如上述。所謂付款憑單登記簿者，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，惟其大概則如下式：

爲使讀者易於瞭解上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 欄記載付款憑單之號數，順次排列，以便檢查；第 2, 3, 4, 5, 6 六欄之用法，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，則記載各該借方帳戶之名稱及金額，如七月二日所購進之生鐵三百噸，係甲部所購入，故列

付 款 憑 單

付款憑單號數	月	日	債權人姓名	摘 要	付款期限	到期月日	付款月日
1	7	2	惠原士洋行	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 8
5		10	漢治青鐵廠	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	16日	7 31	
8		25	寧波水器號	辦公室用椅	30日	8 24	
(1)	2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	

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，則為第 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，而其貸項則亦為第 8 欄所列之總數；其餘各帳項之記法，依此類推。

付款憑單登記簿中，所以為借項設立專欄者，無非為過帳之省便計耳。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，應記入“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

應付憑單 (貸)	應借入之帳戶					各項		
	購貨		房租	文具用品	雜費	會計科目	類頁	金額
	甲部	乙部						
\$1,070	\$1,070							
2,000					機器	14	\$2,000	
200				\$ 20	機器用具	15	180	
50				50				
680	300	\$ 380						
300			\$ 300					
1,500	700	700		\$ 100				
200					器具			200
\$6,000	\$2,070	\$1,080	\$ 300	\$ 100	\$ 70			\$2,380
16	8	9	13	14	18			
(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	14	(15)	(16)

帳戶之分類簿頁碼，則分別註明於各欄總數之下方。惟“各項”一欄所列之總數，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，而將其分類簿頁碼附註於第 15 欄內。至於“各項”一欄之設立，則因付款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，事實上應用之付款憑單登記簿，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。

前列付款憑單登記簿中，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。且查此項交易，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，茲舉其格式如次：

現金簿 (付方) (第三頁)

23 月	年 日	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	煤氣帳	✓	\$ 50.00		\$ 50.00
	12	惠歷士洋行	七月二日貨欠現扣 2%	✓	1,070.00	\$ 21.40	1,048.60
	14	漢冶萍鐵廠	七月四日貨欠現扣 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		
	1	購貨折讓(貸)	,,	10		\$ 35.00	
	31	現金(貸)	,,	3			\$2,165.00

應付憑單

7	31	現 3	\$2,100	00	7	31	付單 1	\$3,600	00
---	----	-----	---------	----	---	----	------	---------	----

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用費等，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類簿之祇列各客戶貨欠者有別也。

商店採用付款憑單登記簿後，則以前所用之應付帳款分類簿中各債權人帳戶，可以省略。因所欠各客戶之數額，可就尚未付訖之付款憑單，或追蹤付款憑單登記簿中所列各該戶未付各帳項，相加而得；總分類簿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

應用付款憑單登記簿後，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。蓋採用付款憑單制度之前提，即為所有應付帳款，應按照其各號付款憑單所開數額，不問其零數、整數，均應一次付清者也。如所購物品，既已填製付款憑單，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，在採用付款憑單制度之商店，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。茲分別舉示付款憑單登記簿對於分期付款、購貨退出、及貨價折讓之處理方法如下：

一、分期償付帳款時之記帳 付款憑單登記簿中，對於每一付款憑單，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，吾人應將原製之付款憑單註銷，即在簿內第 7 欄填明註銷月日，另行填製二張新付款憑單，一張記載即行支付之數額，一張記載將來支付之數額。一照上述方法，記入付款憑單登記簿中，惟在借方欄內，須於“各項”一欄用“應付憑單”記帳，以充銷其貨方數額之重複。例如前舉實例中，七月十日所欠漢治萍鐵廠之帳款 \$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。則此時應將第五號付款憑單註銷，於付款月日欄註明七月十五日，並填製第九、第十兩號新付款憑單，第九號之金額爲 \$300，第十號之金額則爲 \$380，依照前述記帳方法各別記入付款憑單登記簿內，惟應借入之帳戶，均應在“各項”欄內用應付憑單記帳。其即行支付之第九號付款憑單，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”記入付款憑單登記簿“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 付款憑單登記簿內所記之金額，爲每次交易之總數，將來付款時，即以此簿之記載爲根據。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，自爲不能盡免之事。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，對於以前付款憑單登記簿上所記本店賒欠帳款之總額，不能表示其帳款之爲減少也。欲免此弊，吾人可另用下列兩種方法記帳：

第一法將購貨退出或折讓數額，用紅色小字，分列記在與原記付款憑單同行之“應付憑單”及“應借入之帳戶”兩欄金額之上部，以示此項紅色數額，應從各該欄之數額中減去。過帳時，將各欄之黑色數額與紅色數額各別相加，分別過入各該帳戶之借貸兩方。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，內有一部分甲部所用之原料，因品質不合，於七月二十二日退還，計銀\$200。則應用紅筆於應付憑單欄內該項付款憑單金額 \$1,500 之上部，記 \$200，同時於購貨欄內所列甲部金額 \$700 之上，亦用紅筆記 \$200。如是，在月底總結時，應付憑單欄內應有兩個總數，一爲 \$6,000，係用黑色記載，一爲 \$200，用紅色記載。過入分類簿中應付憑單戶時，前者過入貸方，後者則過入借方。購貨欄內甲部亦應有兩個總數，一爲 \$2,070，係用黑色記載，一爲 \$200，係用紅色記載。過入分類簿中甲部購貨帳戶時，前者過入其借

方，後者則過入其貸方。

第二法係將舊製付款憑單註銷，重行填製新付款憑單，而於日記簿中，作如下之分錄：

應付憑單	\$ _____
應付憑單	\$ _____
購貨退出	_____

此時新付款憑單，應依上述方法，記入付款憑單登記簿，同時在“應借入之帳戶”一欄中用應付憑單科目記帳。蓋購貨數額，已於以前根據舊製付款憑單記入購貨一欄。此項記入“應借入之帳戶”一欄之應付憑單數額，適與日記簿中所記之貸方應付憑單數額相抵銷。其新製之付款憑單數額，則在應付憑單一欄中，與其他應付憑單一併表示之。應用此法，則過入分類簿中應付憑單戶時，不僅限於付款憑單登記簿，而將同時根據於日記簿矣。例如前例，吾人應先為分錄如次：

應付憑單	\$1,500
應付憑單	\$1,300
購貨退出	200

同時於付款憑單登記簿之付款月日欄內，註明七月二十二日，再將新填製之付款憑單編號，依以前所述記法，記入付款憑單登記簿相當欄內，同時將新製付款憑單之金額用應付憑單科目，記入『各項』欄內。月底總結時，再按此簿與日記簿所記分別過入分類簿中之應付憑單戶。

以上兩法，第一法之手續較為簡單，但記帳易於錯誤，簿記員應加熟習；第二法之記載，雖較明晰，但手續甚繁，應用不便也。

第四節 付款憑單登記簿之缺點

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衆多，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，則採用付款憑單登記簿，確屬較為適當及便利，

因此簿同時具有購貨簿及應付帳款分類簿之作用，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類簿，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，始能查到，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類簿之制度為宜也。

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. 試述付款憑單正反面所須記錄之主要事項。
3. 付款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. 商店採用付款憑單登記簿後，則無須再設購貨簿，及應付帳款分類簿，何故？
5. 應用付款憑單登記簿後，對於分期償付帳款之記帳方法若何？試略述之。
6. 關於購貨退出或折讓之記帳方法有二，試列舉之，並申述二法之優劣。
7. 試述付款憑單制度之功用及其限制。

習題六十二

將下列各交易，逐一記入付款憑單登記簿，並將付款憑單登記簿結算，過入分類簿各帳戶，然後編製試算表，以驗過帳之是否有誤。

所用付款憑單登記簿之格式，完全與本章所例示者相同。

二十二年

- 十二月十六日 收到電氣公司電費發票一紙，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，付款條件 2/10，全/60（甲部購貨）。
- 十九日 向科學儀器館購買複印機一架，按發票所列價 \$165，約期 2/10，全/30（器具）。
- 二十日 收到惠勒洋行購貨發票一紙，計 \$810，付款條件 1/10，全/30（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，限期下月五日為止。

習題六十三

試劃繪一付款憑單登記簿格式，設立下列各欄：

憑單號數
日期
債權人姓名
摘要
付款日期
應付憑單
賒貨,復分甲部與乙部兩欄
推銷費用
管理費用
各項,復設會計科目、類頁、及金額三欄

然後將下列各號憑單記入之：

憑單號數	債權人姓名	帳戶名稱	金額
1	三育公司	甲部賒貨	\$ 320.64
2	公大	,,,,,,,	486.75
3	大和商店	乙部賒貨	84.00
4	五洲公司	,,,,,,,	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	甲部賒貨	196.80
8	正昌	,,,,,,,	84.79
9	裕興號	水電費	62.00
10	瑞豐號	乙部賒貨	32.60
11	薛萬昌	雜貨運費	19.25
12	公大	甲部賒貨	87.95
13	五洲公司	乙部賒貨	187.40
14	五福公司	營業稅	15.00
15	大和商店	乙部賒貨	27.95
16	三陽木器店	器具	5,497.65
17	麗華	甲部賒貨	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,最後應結出各標總數。

習題六十四

試將下列某商店各交易，記入付款憑單登記簿、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，并為之一一過入分類簿各帳戶。過帳後，試編試算表，以證過帳結果借貸二方是否相等，退出商品以本章第二法記帳。付款憑單登記簿中應開立之欄名如次：

- (1) 付款憑單號數
- (2) 日期
- (3) 債權人名稱
- (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) 各項帳戶(借)(本欄應再分為會計科目、類頁、及金額三小欄)。

二十三年

- 一月一日 向和源號購進商品 \$3,000, 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\$400, 付款條件 2/10, 全/30。
- 九日 收到徵收營業稅之通知單一張, 計金額 \$200, 應於三十天付清。
- 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貸款\$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貸款全額。
- ,, 現付本月四日所欠科學儀器館文具用品貸款全額。
- 十四日 現付本月八日所欠三友公司貸款全額, 扣除 2%。

總習題一

(1) 設立普通日記簿、現金簿、銷貨簿、銷貨退回簿、及付款憑單登記簿等五種原始簿，將下列各項交易，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。現金簿收方共設六欄，先於最後四欄開立欄名如後：“應收帳款”、“銷貨折扣及折讓”、“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”、“購貨折扣及折讓”、“管理費用”、“推銷費用”、“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”、“餘銷”、及“現銷”三欄，銷貨退回簿設“細數”及“總額”二欄；再於付款憑單登記簿中，設“應付憑單”(貸方)、“購貨”、“管理費用”、“推銷費用”及“各項”(均借方)五欄。此外在借方再增設一欄，暫留空白，為節省筆者之時間起見，假定各項付款憑單，在記帳之先，業已製就，故帳項按照括弧內所註之憑單號數，依次將各項交易，登入付款憑單登記簿內可已。

二十三年

三月一日 資本主義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。特投資各項如下：

現金	\$100,000
器具	1,200
房地產	18,860

一日 存入上海銀行現金 \$68,000，獨立往來存戶。

， 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，開來帳單一紙，限於本月十五日前付現(管理費用)(付款憑單第一號)。

， 向利華洋行除購商品如下，付款條件 1/10，全/30(付款憑單第二號)：

紅獅牌腳踏車	550 輛	@\$48
三星牌腳踏車	225 輛	68

三日 向九輪洋行除購商品如下，付款條件 2/10，全/60(付款憑單第三號)：

美女牌腳踏車	100 輛	@\$48
--------	-------	-------

， 本行因感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，難免要有遲滯不靈之虞，故今後當變更購貨方針，在可能範圍內，應顧稍受高價之損失，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。本日向華商車行除購商品如下，如於四月五日前付款，現扣 4%，第一次結賬期前付款(本年第一次結賬期假定為六月二十日，以下同此)，照數交付(付款憑單第四號)：

美女牌腳踏車	175 輛	@\$49
三星牌腳踏車	60 輛	70

三日 現付銷貨之拉力及運費 \$55。

四日 大穩商店向本行除去商品如下，限於第一次結賬期前付款：

	紅獅牌腳踏車	50 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，付款條件 2/10，全/60(付款憑單第六號)：		
	一心牌腳踏車	60 輛	@\$53
	元寶牌腳踏車	50 輛	60
五日	新久車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	@\$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	@\$37
	一心牌腳踏車	5 輛	60
，，	經銷永車行向本行除去商品如下，付款條件 2/10，全/30：		
	美女牌腳踏車	50 輛	@\$55
	三星牌腳踏車	25 輛	76
八日	現購商品如下，當以上海銀行支票如數付訖：		
	紅獅牌腳踏車	100 輛	@\$50
	三星牌腳踏車	50 輛	70
，，	大輪商店退來四日除去之紅獅牌腳踏車 5 輛。		
，，	以本店餘屋轉租於人，當收一個月房租，計現金 \$45。		
九日	向茂昌號車行購進商品如下，當付以十五天期本票一紙，面額 \$10,000，餘暫欠，限於四月五日前付清(付款憑單第八、九、十號)：		
	紅獅牌腳踏車	250 輛	@\$50
	三星牌腳踏車	100 輛	71
，，	大盛車行除去商品如下，限於第一次結帳期前付款。		
	美女牌腳踏車	42 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)		
，，	經銷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：		

	紅獅牌腳踏車	15 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,限於第一次結帳期前付款:		
	美女牌腳踏車	25 輛	@\$54
	三星牌腳踏車	8 輛	75
十一日	現銷商品如下:		
	紅獅牌腳踏車	10 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,付款條件 2/10,全/30:		
	美女牌腳踏車	25 輛	@\$54
	三星牌腳踏車	5 輛	74
十二日	以上海銀行支票,清償本月三日停程車行貸款之全部(除四日之退貨),現扣 4%,計淨付 \$12,028,尾數 \$0.80,為情訖。		
„	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。		
十三日	經崙永車行交來三十天期本票一紙,以清償本月七日所欠之貸款(除九日退貨,面額如數。		
„	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	100 輛	@\$48
	三星牌腳踏車	50 輛	71
十四日	將經崙永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)		
„	現付清同康印刷公司帳單,計 \$120。		

(2) 試將各種原始簿一一結算,並繪劃紅線,以示結束。

(3) 設立分類簿,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,另立應收帳款分類簿及管理及銷售費用分類簿,而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)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)本習題採用付款憑單登記簿，故不再設應付帳款分類簿。欲知每一購貨客戶之往來情形，可即就此簿檢查。總分類簿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簿係被總分類簿中管理費用及銷售費用兩統制帳戶所統制。如是，在總分類簿中之統制帳戶有二，而其所統制之補助分類簿則合而為一。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)關於購貨退出之記入付款憑單登記簿內，其記法可參閱第十七章中所述之第二種方法；資本主提取商品，則記入普通日記簿內可也。

(4)於付清各項費用帳單或清償貨欠時，應在現金簿付方之類頁欄內作一“✓”銷號，以示其借方科目毋須逐一過帳，但同時須在付款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類簿，故記入現金簿中之關於清償貨欠及其他帳款之細數，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簿中應付帳款戶之借方，以示應付各項帳款之減少。

(5)關於各項費用之記入付款憑單登記簿者，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簿各戶時，有所根據。

第十八章 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，此種交易，謂之寄銷，已如前述。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，常訂立契約，規定寄銷之貨品及方法，承銷人之佣金數額，職權與義務，以及貨款匯解之日期等項，蓋所以防止將來之爭執者也。就律例言，寄銷人雖將寄銷品發出，但仍握有所寄貨品之所有權，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，不得與其自有之商品，相混入帳。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，而予以歧視也。

承銷人與普通所稱之代理人或經紀人 (Broker or agent) 有別，普通代理人或經紀人，不過介紹顧主，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顧主，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，亦由承銷人寄交顧主者也。

承銷人既將承銷貨品售脫，即當填具清單，詳列各項，並將結出之餘款 (Net proceed)，於收到帳款後，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，而寄銷交易，亦隨寄銷人之查驗相符而告終。茲舉清單之格式於次，以備閱者參考：

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

二十三年

十月十九日收到下列貨品：

	蜜橘	250 籃	@\$3.75	\$937.50	
	檸檬	100 籃	4.25	425.00	<u>\$1,362.50</u>

銷 貨

十二月十一日	蜜橘	100 籃	@\$4.50	\$450.00	
	檸檬	75 籃	4.40	330.00	
	蜜橘	150 籃	4.75	712.50	
	檸檬	25 籃	5.00	125.00	<u>\$1,617.50</u>

應 扣 款 項

代付運費及車力	\$ 50.88		
佣金5%	80.00		<u>\$ 130.88</u>
匯上之餘款數額			<u>\$1,486.62</u>

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) 依照此法，寄銷人於其貨物發出時，應在日記簿內，借寄銷品帳戶，貸購貨帳戶，其借貸兩方之金額，即係該項寄銷品之原價，其式如下：

寄銷品	\$ _____	
購貨		\$ _____

上項分錄之用意，所以將寄銷品，從購貨帳中劃出，藉以分別計算損益數目者也。雖然，如一商店託人寄銷貨品，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，如下列所示：

寄銷品某某號	\$ _____	
購貨		\$ _____

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，最為獲利。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，如下列是：

寄銷品——某某號第一次	\$ _____	
購貨		\$ _____

至於因某次寄銷品而支出之各項用費，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，轉入期末特設之損益科目。

（第二法）依照此法，寄銷人於其貨物發出時，在日記簿中應為分錄，異上法稍有不同。其貸方科目非為購貨，而為寄銷，其式如下：

寄銷品	\$ _____	
寄銷		\$ _____

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，則記入普通開支帳戶之借方，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，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，究竟採用何法，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，分示上海元芳公司於發貨時之分錄如下：

(第 - 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，其分錄應如次：

10/27	寄銷品——興隆雜貨店第一次	\$ 130.88	
	興隆雜貨店(承銷人)	1,486.62	
	寄銷品——興隆雜貨店第一次		\$1,617.50
10/30	現金	\$1,486.62	
	興隆雜貨店(承銷人)		\$1,486.62

上項分錄中興隆雜貨店一戶，特別註明承銷人字樣，蓋所以表示此項債權，係承銷人之欠款，而非普通客戶也。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，即為此次寄銷品之利益數額，當轉入寄銷品損益帳戶，分錄如下：

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

期末寄銷品損益帳戶所表示之差額，即為某期內歷次寄銷品之損益結數，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	\$1,362.50	
	寄銷		\$1,362.50
	費用	40.00	
	現金		40.00
10/27	費用	130.88	
	現金	1,486.62	
	銷貨		1,617.50
	寄銷	1,362.50	
	寄銷品——興隆雜貨店第一次		1,362.50

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，則上列十月二十七日之第一分錄，應改記如下：

10/27	費用	\$ 130.88	
	興隆雜貨店(承銷人)	1,486.62	
	銷貨		\$1,617.50
10/30	現金	1,486.62	
	興隆雜貨店(承銷人)		1,486.62

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時，亦有兩種記帳方法，茲分述如下：

(第一法) 依照此法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，登錄入帳，借承銷品而貸寄銷戶，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戶。承銷品完全售脫，各項費用亦悉數付清後，寄銷人戶所示之貸差，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，借寄銷人貨現金如數，以清結寄銷人帳戶，而收到承銷品時所記之備忘錄即寄銷及承銷品兩戶，則應於繕具報告清單時對轉以清結之。

(第二法) 依照此法，承銷人於收到承銷品時，並不於日記簿內記帳，而另行記入一種專記承銷品之備忘帳簿中。至於承銷人代付各項費用及賣出貨物等事項，則如第一法應記入寄銷人帳戶之借方及貸方。承銷人匯還貨款時之記帳，亦與第一法相同，惟如貨款並非與報告清單同時匯出，則須將寄銷人帳戶所示之貸差，轉入普通應付帳款帳戶，此與第一法不同之點也。

茲亦根據上例，舉例以說明上述兩種記帳方法如次：

(第一法) 南京興隆雜貨店收到上海元芳水果公司發來之承銷品時，應為分錄如次：

10/10	承銷品	\$1,362.50	
	寄銷		\$1,362.50

代付運費及車力時之分錄：

10/10	元芳水果公司(寄銷人)	50.00	
	現金		50.00

售出承銷品時之分錄：

10/21	銷貨客戶或應收帳款	780.00	
	元芳水果公司(寄銷人)		780.00
10/21	銷貨客戶或應收帳款	837.50	
	元芳水果公司(寄銷人)		837.50

提出佣金時之分錄：

10/24	元芳水果公司(寄銷人)	80.88	
	佣金收益		80.88
10/24	寄銷	1,362.50	
	承銷品		1,362.50

收到帳款匯交寄銷人時之分錄：

10/30	元芳水果公司(寄銷人)	\$ 1,486.62	
	現金		\$ 1,486.62

上列分錄過帳後，關於寄銷交易之各帳戶，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，應於期末連同其他各佣金收益，一併結轉於期末之損益科目。

(第二法) 南京興隆雜貨店收到元芳公司之寄銷品時，根據其發票，先記入一種專記承銷品之備忘帳簿中，其餘各項應為分錄如下：

代付運費及車費時之分錄：

10/10	元芳水果公司(寄銷人)	\$ 50.00	
	現金		\$ 50.00

售出承銷品時之分錄：

10/21	銷貨客戶或應收帳款	780.00	
	元芳水果公司(寄銷人)		780.00
	銷貨客戶或應收帳款	837.50	
	元芳水果公司(寄銷人)		837.50

提出佣金時之分錄：

10/24	元芳水果公司(寄銷人)	80.88	
	佣金收益		80.88

收到帳款匯交寄銷人時之分錄：

10/30	元芳水果公司(寄銷人)	1,486.62	
	現金		1,486.62

承銷人於帳款收到後，如非即時匯交寄銷人者，則應為下列分錄：

	元芳水果公司(寄銷人)	1,486.62	
	元芳水果公司或應付帳款		1,486.62

將來匯還貨款時，則其分錄如次：

	元芳水果公司或應付帳款	1,486.62	
	現金		1,486.62

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，尚未售出或僅售出一部份，則此項尚未售出之寄銷品，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。惟寄銷人對於寄銷品，如係用第二種方法記帳者，則寄銷品與寄銷二科目，均不須列入資產負債表中，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。再寄銷品之運費，亦應加入寄銷品之原價內，列作存貨計算也。

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干？
3. 寄銷人對於全部寄銷交易所應為之分錄如何？試詳舉之。
4. 承銷人對於全部承銷交易所應為之分錄如何？試詳舉之。
5. 寄銷人及承銷人，發出及收到貨品時，有時不曾入帳，僅在補助簿冊上加註一筆，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. 結帳時有承銷人與之承銷品，尚未完全售出，而有存貨時，則寄銷人及承銷人對於此項存貨，當如何處理之？

習 題 六 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，每輛成本價格為 \$75，車胎 200 付，每付成本價格為 \$10.50，由輪船運赴漢口，委託該地仁和車行代為銷售，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，計第一次銷於利泰號腳踏車 152 輛，每輛實價 \$90，車胎 70 付，每付實價 \$11.15，第二次銷予謙信號腳踏車 70 輛，每輛實價 \$83，車胎 100 付，每付實價 \$11.50。第三次除予同順和號腳踏車 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, 放出帳款中, 有折讓計 \$50.80 (謙信號), 並照契約規定, 應扣佣金計為請貨淨額之 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, 並將餘款加數匯出, 寄銷人於十月二十五日收到此項清單及匯款。

(甲) 試按照本章所述二種方法, 分別代承銷人作成承銷交易之必要分錄。

(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, 作成承銷人此時應有之分錄。

習題六十六

根據前題各交易, 并假定十月二十五日同時收到清單及款項, 試按照本章所述之二種方法, 為寄銷人作成自寄銷交易開始起至終了日為止之必需分錄。若寄銷人於十月二十五日收到清單, 即於十一月四日收到匯款, 試為寄銷人作必要之分錄。

習題六十七

南京利泰號與天津森源號間之寄銷交易如下:

二十三年

- 二月十七日 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, 利泰號當付運費 \$212.76, 保險費 \$15.80, 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 除銷予林成記 \$1,687.89。
- 三月三日 森源號承兌利泰號所出承付後三十天期之匯票一紙, 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匯票。
- 九日 除銷予泰文記 \$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, 由中國銀行匯交森源號。
- 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之分錄(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,代孫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。

習題六十八

上海源盛號於三月一日以襪 377 疋 @\$52.00,布 200 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,及十二日分三次除銷,計第一次銷襪 152 疋 @\$60.00,布 70 疋, @\$11.75,第二次銷 90 疋, @\$62.00;布 100 疋 @\$11.50;第三次銷 135 疋 @\$59.50,布 30 疋 @\$10.30;德茂商店井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 \$23,980 短少之數,係顧客扣去之尾數,試示以上各交易之分錄。

總習題一(續)

(1)試將下列各項交易分別記入各種原始簿,關於寄銷之交易,特設一寄銷簿以記載之,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 分類	品各 分戶	摘要	類 頁	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,由輪船運赴寧波,託該地裕隆商行代為銷售(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 @\$71

美女牌腳踏車 25 輛 49

十六日 資本主葉維新君取去三星牌腳踏車 2 輛, @\$71 供其家用。

十七日 天福祥車行除去商品如下,限於第一次結帳期前付款。

	三星牌腳踏車	25 輛	@\$76.00
	元寶牌腳踏車	5 輛	70.00
十八日	上海自來水公司交來帳單一紙，計金額 \$20，應於七日內付現。(管理費用付款憑單第十一號)		
，，	久大車行除去商品如下：限於第一次結帳期前付款。		
	一心牌腳踏車	5 輛	@\$26.00
	美女牌腳踏車	25 輛	54.00
十九日	以下列商品，由火車運赴蘇州，託該處宏泰車行代為銷售（第一次），登付車力及裝卸費 \$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	@\$51.00
	三星牌腳踏車	50 輛	70.00
，，	向上海銀行提現現金 \$10,000。		
，，	現購商品如下：		
	三星牌腳踏車	75 輛	@\$70.00
	美女牌腳踏車	50 輛	49.00
	元寶牌腳踏車	40 輛	64.00
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。		
，，	接到營業稅徵收處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。		
	紅獅牌腳踏車	5 輛	@\$50.00
	元寶牌腳踏車	3 輛	70.00
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	接到上海電燈公司寄來電費帳單一紙，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給茂昌順本票票款。		
，，	以本店所出三十天本票一紙，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帳單 \$20。		

二十五日 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：

紅獅牌腳踏車	50 輛	@\$55.00
美女牌腳踏車	25 輛	54.00
三星牌腳踏車	25 輛	76.00

二十六日 以下列商品，由招商局江甯輪船運赴漢口。經該處悅昌車行代為銷售（第一次）：當付出車力及裝卸費 \$135，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%。

紅獅牌腳踏車	75 輛	@\$50.00
美女牌腳踏車	25 輛	49.00
三星牌腳踏車	50 輛	70.00

二十七日 現售商品如下：

紅獅牌腳踏車	15 輛	@\$54.00
一心牌腳踏車	5 輛	60.00

“ 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	@\$51.00
三星牌腳踏車	250 輛	70.00

二十九日 於本日接到寧波裕隆車行之報告清單，前寄去之各項商品，業已全部代為售出，共得售價 \$5,225，又四明銀行匯票計 \$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 經商永車行除去商品如下，限於第一次結帳期前付款：

三星牌腳踏車	50 輛	@\$75.00
元寶牌腳踏車	10 輛	76.00

三十一日 將昨日寧波裕隆車行寄來之四明銀行匯票託上海銀行代收，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) 在分類簿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記錄（自三月十六日起至三月月終止），分別過帳。

(4) 過帳後編製試算表及應付憑單應收帳款，管理及推銷費用，寄銷品四明細表，藉以

驗明付款憑單登記簿及各補助分類簿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（即補助分類簿上之戶名），第 3 欄記載寄銷品之品名、數量、單位原價及費用等之摘要，第 4 欄記載過帳時補助分類簿或總分類簿之頁數，第 5 欄記載貸入賒借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，學者顧名思義，即可知其內容。惟有須加以注意者，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，則記入現金撥付方新開立之寄銷品專欄內。過帳時將寄銷品費用之細數，逐一過入寄銷品分類簿中各該戶之借方，期末“寄銷品”欄所結出之費用總數，一筆過入總分類簿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，而係賒欠，則應將此項費用之金額，在付款憑單登記簿中，特設一欄以記載之；過帳方法同現金簿。關於收到承銷人匯款時之記帳方法，則有二種，其一僅將淨得之貨款，記入現金簿收方之“寄銷品”專欄（將現金簿收方所留之空白欄之一，填入“寄銷品”字樣）內；其二將寄銷品所得售價之總額，記入現金簿收方之“寄銷品”專欄內，同時將承銷人扣除之佣金，代付之運費及車力總數，亦記入現金簿付方之“寄銷品”專欄內。其處理方法與本店付之寄銷品費用相同。以上兩法學者可任擇其一。

(2) 本店既已接到承銷人之清單或匯款，記入帳冊，則對於某次寄銷品之損益，已可確定。應即將其結轉於寄銷品損益帳戶。其法，將寄銷品分類簿中某次寄銷品戶之借方總數，與其貸方總數相比較，如生貸差，即為利益，應在普通日記簿中為借“寄銷品——某某號第幾次”貸“寄銷品損益”帳戶之分錄，其借項同時過入補助分類簿及統制帳戶（普通日記簿借方所留之空白欄，填入“寄銷品”字樣。反之，如某次寄銷品戶借方之總數與其貸方總數比較，發生借差，即屬損失。其結轉方法，與上述者相同，不過反其借貸之科目耳。

(3) 茲為便利習者起見，對於寄銷簿中各項記載之過帳，特再加以說明如次：第 2 欄寄銷品分類簿帳戶，即須逐一將其過入寄銷品分類簿中各該戶之借方；第 5 欄之總數一方過入總分類簿中賒借帳戶之貸方；一方又過入總分類簿中寄銷品統制帳戶之借方。總括言之，寄銷品統制帳戶乃統制寄銷品分類簿各戶者，借方記各次寄銷品原價、費用及利益之總額，貸方記銷貨額（或淨得貨款）之總數，故其借差，必等於寄銷品分類簿中尚未接得清單各戶之借差合計也；至於寄銷品分類簿各戶之記載，係由寄銷簿（寄銷品原價、費用及利益）過入各戶之借方，（倘現金簿付方設有專欄，以記載支出寄銷品費用者，則費用一項，由現金簿過入各戶之借方；普通日記簿借方若設有專欄，以記載結轉寄銷品利益者，則利益一項，又改自此日記簿過入各戶之借方）。再由現金簿收方（貨款與清單同時交來之時）或普通日記簿（先接到承銷人之清單貨款暫欠時，過入各戶之貸方，清單尚未接得者，則寄銷品各戶概示借差，所以表示寄銷人之資產。

第十九章 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,按期續付。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;在商店則可用以招徠顧客增進營業,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,商店依法得將所售貨品收回。蓋商品之所有權,在顧客付清貨價之前,仍屬諸出售之商店也。但商店對於此類銷貨上之利益,究竟可以實獲若干,在銷貨時,少有把握。此與普通銷貨在交易成立後,即可確定所獲之利益者不同。

故商店對於此類銷貨交易,多不與普通銷貨相混,而在帳上分別記錄之,並冠以分期付款之字樣。舉例如下:

設立信汽車公司售與李德記汽車一輛,計價洋 \$8,000,先付貨洋 \$2,000,餘款分六個月撥付,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，其記帳均與上列之第二分錄相同。

分期付款銷貨交易成立時之記帳，須視公司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，容俟於第三節中述之。

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，但此種貨品都係侈奢之銷耗用品，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一問題。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，述之如下：

一、於交易成立時，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，並不應即完全作為本期之收益，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，以攤轉為收益。

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 \$1,500，於汽車成交時即完全視為公司之收益，其分錄與第一節所述之第一分錄同，即：

應收分期付款帳款	\$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，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，其分錄應改為下式：

(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)		\$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	
實獲分期付價銷貨利益		375

當貨品成交時，其所獲利益 \$1,500，先記“預計分期付款銷貨利益”(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“實獲分期付款銷貨利益”(Realized profit on installment sales) $(\frac{1,500}{2,000} \times 2,000)$ \$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，得以下列計算方法求得之：

年 度	銷貨成本	預計分期付款銷貨利益	毛利率	帳款收入	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
二十一年應收分期帳款	\$50,000
二十二年應收分期帳款	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
實獲分期付款銷貨利益	\$204,000

第四節 分期付款銷貨壞帳損失準備之提存

在採行分期付款銷貨時，收回貨品，或顧客停付貨款不知去向，實為常有之事。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，則較普通銷貨為大。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為不多見，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為合度。故其銷貨之毛利率，亦不能不提也。至其精確之比率，則須視各業之營業情形及其歷史以為斷，是在採用此種銷貨制度之當事者，自行酌定也。

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. 分期付款銷貨上所應提置之壞帳準備，恆較普通銷貨上之壞帳準備為大，何故？又其所定之百分率，應為若干，方稱合度？

習 題 六 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，其實價為 \$1,250，當於成交時先付貨款 \$150，其餘 \$1,100 則分為十一個月交款，計每月應付 \$100。不料顧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。故同昌車行於十月一日即將原機器腳踏車收回，但估價僅值 \$300。

試作必需之分錄，藉以記錄以上各交易之事實。

習題七十

設某商店於民國二十二年年終共收到分期付價銷貨帳款 \$875,000，內中計 \$500,000 為民國二十二年之分期付價銷貨，其餘 \$375,000，則為民國二十一年之分期付價銷貨也。至民國二十二年及二十一年之分期付價銷貨總額及銷貨成本如下：

年 份	銷貨總額	銷貨成本
民國二十二年	\$1,500,000	\$900,000
民國二十一年	1,200,000	780,000

試根據以上各項計算該商店民國二十二年及二十一年分期付價銷貨中毛利之平均率，以及民國二十二年年年終收到此兩年份之分期付價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，並試作民國二十二年年終收到分期付價銷貨帳款及實獲利益之分錄。

總習題一（續）

(1) 試將下列各項交易，分別記入各種原始簿。關於分期付價銷貨之交易，可特設一分期付價銷貨簿以記載之，其格式可照下式：

分期付價銷貨簿

日期	應收分期付價帳款分類	摘要	類 別	應收分期付價帳款(借)	分期付價銷貨成本(貸)	預計分期付價銷貨利息(貸)	訂定分期數	分期繳付日期
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(10)

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。貨款暫欠。現售腳踏車如下：

紅星牌 5 輛 @ \$55
三星牌 7 輛 @ 78

，， 收到上海銀行寄來清單一份，計得上月份往來存款利息 \$35.78。

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，當有餘裕林君購去三星牌腳踏車 2 輛 @ \$80.00，(原價為 @ \$68.00) 取貨時先收現 \$40，餘款分六個月分期價付，每月之二日應繳 \$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 \$80，又保險費 \$35，承銷人應得之佣金，約定按照銷貨總額之 3%：

- | | | | |
|--|-----|------|--------|
| | 紅獅牌 | 25 輛 | @ \$50 |
| | 美女牌 | 25 輛 | @ 49 |
- ， 向英商順昌商行除購機器腳踏車 20 輛 @ \$300，付款條件 2/10，全/30，
(付款憑單第十七號)
- ， 向永安公司除購商品如下，付款條件 2/10, 1/30, 全/60 (付款憑單第十八號)：
- | | | | |
|--|--------|------|--------|
| | 三星牌腳踏車 | 50 輛 | @ \$69 |
| | 元寶牌腳踏車 | 50 輛 | @ 56 |
- 四日 向文儀公司除購計算機一具，計 \$800，須於兩星期內付現。(器具，付款憑單第十九號)
- ， 昨日向永安公司所進之腳踏車，發現內有數輛，車輪略有損壞，故今與該公司交涉妥當，在貸款中減除 \$50。(付款憑單第二十號)
- 五日 以上海銀行支票清償天章洋行貸款之全部。
- ， 以上海銀行支票清償茂昌行貸款之全部。
- 六日 王梧松君購去機器腳踏車一輛，計價 \$800 (原價為 \$650)，當於取貨時先付 \$200，餘款訂定分為六個月分期付款，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損壞保險 \$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 | @ \$49 |
| | 三星牌 | 5 輛 | @ 79 |
| | 機器腳踏車 | 2 輛 | @ 60 |
- 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貸款，計金額 \$8,885.66，當即存入上海銀行。
- ， 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，裝卸費 \$165，又保險及 \$50，寄銷人佣金為銷貨總額之 4%。
- | | | | |
|--|-----|------|--------|
| | 三星牌 | 75 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，以清償所欠貸款之一部。
- 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，貸款暫欠。
- ， 施根華君購去機器腳踏車一輛，計價 \$800，原價為 \$600)，當於取貨時先

- 付 \$200, 餘款訂定分爲六個月分期償付, 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 \$300 (原價爲 \$360), 當於取貨時先付 \$200, 餘款訂定分爲六個月分期償付, 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), 面額如數, 現扣 2%。
- „ 現售商品如下:
- | | | |
|--------|------|--------|
| 紅獅牌腳踏車 | 25 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頌昌商行貸款之半數, 當除現扣 2%, 計淨付 \$5,880。(付款憑單第 22, 23 號)
- „ 付清前欠康安保險公司保險費 \$37.50。
- 十四日 以紅獅牌腳踏車 25 輛 @ \$50.00 由輪船運赴重慶, 託該地雲飛車行代爲銷售 (第二次), 佣金爲銷貨總額 4%, 當付出車力及裝卸費 \$18, 又保險費 \$25。
- „ 現售商品如下:
- | | | |
|--------|------|--------|
| 紅獅牌腳踏車 | 10 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:
- | | | |
|-----|------|--------|
| 紅獅牌 | 25 輛 | @ \$55 |
| 元寶牌 | 20 輛 | @ 71 |
- „ 付本店職工薪金 \$350。
- „ 付推銷員旅費 \$80。
- „ 付推銷員薪金 \$150。

(2) 試將各種原始簿, 一一結算, 並繪劃紅線, 以示結束。

(3) 在總分類簿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類簿, (即應收分期付價帳款分類簿) 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) 發生分期付價銷貨交易時 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

收分期付款帳款”欄(將現金簿收方所留之最前一空白欄,開立此欄名)內;將來顧客分期付款予本店時,亦即記入此欄。過帳時分期付款貨簿中第二欄所記各客戶,須逐一過入分期付款銷貨客戶分類簿中之各該戶內,至某一期末,將“應收分期付款帳款”欄結出之總數,一筆過入總分類簿中該統制帳戶之借方,“分期付款銷貨成本”欄之所結出總數,一筆過入總分類簿中該帳戶之貸方,“預計分期付款銷貨利益”欄所結出之總數,一筆過入總分類簿中該帳戶之貸方;現金簿中之過帳,亦與此相仿,即將收方,“應收分期付款帳款”欄內之總數,逐一過入補助分類簿各戶之貸方,期末結出之總數一筆過入統制帳戶之貸方是也。

(2)關於實獲分期付款銷貨利益之計算,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款銷貨之毛利率(其法,即以本期內分期付款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款帳款之總額,即得本期中實獲此項銷貨利益之總數,然後在普通日記簿中,作借預計分期付款銷貨收益,貸實獲分期付款銷貨利益之分錄可矣。

(3)本月四日第二交易中,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。

第二十章 支店會計

第一節 支店會計之性質

一商店為推廣銷路起見，常於外埠設立支店(Branches)以謀營業之發展。其支店方面所用之會計處理方法，視本店對於支店所欲控制至若何程度而定。概言之，一商店之設立支店，所須支店供給關於各項交易之報告，其內容不外下列幾項：

- 一、銷貨之數額
- 二、存貨之數額
- 三、庫存現金之數額
- 四、放出帳款之數額
- 五、固定資產之情形
- 六、費用之數額

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

支店之性質，有係完全由本店供給資本，而任支店經營者；有係完全由本店寄送商品，而支店僅負經理分銷之責者。因其性質有不同，故其會計上之處理方法，遂亦隨之而異。概而論之，支店會計之處理方法，可歸納為下列二種：

一、支店之有獨立會計者——在此種制度之下，本店及支店均備正式帳簿，各為獨立之記載。每屆結帳，支店可以獨立編製決算表，送交本店。

二、支店之無獨立會計者——在此種制度之下，支店無完全獨立

之會計，每屆結帳，支店方面不能編製完備之決算表，此種支店會計，因其獨立程度之不同，又可分為下列二種：

(1) 支店置有正式帳簿，但有一部分帳目，如應收帳款，應付帳款，及固定資產等類，則劃歸本店登記，支店帳簿上並無記載。

(2) 支店中之一切帳目，僅有補助或備忘記錄。隨時將各項交易報告本店，由本店為之正式記錄。因之，支店方面並無編製決算表之可能。

支店會計之處理方法，不外上列三種，以下分節說明之。

第二節 完全獨立之支店會計

支店之有獨立會計者，本店與支店均置備正式帳簿，各為獨立之記載。其本店與支店之關係，猶資本主之對於其個人企業。本店對於支店，給以資本，任其經營，不加干涉。支店於每期之末，將期內營業之經過情形，編成資產負債表及損益計算書，報告本店。

在此種制度之下，支店及本店之會計處理方法，殊為簡單。支店方面之處理方法，與普通商店，大致相同，惟於分類簿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，或將往來戶之差額，轉入本店資本戶中。至在本店方面，亦僅須於分類簿中，設立支店投資及支店往來二帳戶。支店投資帳戶，記載關於本店投入支店之資本額，支店往來帳戶，記載關於支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。有時本店支店兩方面，僅各設一往來帳戶，而不設資本帳戶，則本店對於支店，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：

設甲商店於某地設一支店，其匯寄於支店之資本為現金 \$25,000。在支店方面，本年內現金；購貨總額 \$20,000；賒帳購貨總額 \$30,000；賒帳銷貨總額 \$45,000，現金銷貨總額 \$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。則支店與本店帳簿上應為之分錄如下：

<u>支店帳簿</u>		<u>本店帳簿</u>	
(1) 現金	\$25,000	(1) 支店投資	\$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) 支店往來	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	支店往來	17,000

年終結帳時，支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計算書，報告本店。本店接到支店之報告時，僅須將支店結出之損益，登入支店往來戶中。茲設前例該支店於結帳時，尚有存貨 \$12,500，則支店與本店帳簿上應為之分錄如下：

支店帳簿		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) 支店往來	\$10,000
本店往來	10,000	支店損益	\$10,000
(11) 本店資本	6,500	(5) 支店往來	6,500
本店往來	6,500	支店投資	6,500

由上列各項分錄觀之，可知支店之有獨立會計者，其支店帳簿之記錄，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，亦僅於匯寄資本於支店時，代支店收付款項時，由支店代付代收款項時，收到支店匯款時，及支店結算損益時，始有記錄。關於支店日常經營之交易，則並不為之記載也。

第三節 不完全獨立之支店會計

支店之會計不完全獨立者，則支店與本店方面，雖均置有正式帳簿，各自登記，且可各自試算，各自平衡。而支店之帳簿中，有一部分帳目，劃歸本店記錄，故不能如上節所述之獨立支店會計，可以編製完備之資產負債表及損益計算書也。

在此種制度之下，其最普通者，支店帳簿上之資產方面，僅有關於流動資產之記錄，而將各項固定資產，劃歸本店記載之。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支店付款而有不同。若支店之固定資產，係由本店代購者，則支店帳簿上毋須記帳，僅須於收到此項固定資產時為備忘之記錄。至在本店方面，則須在帳簿上為下列之分錄：

支店器具(或他種固定資產)	××××
現金(或應付帳款)	××××

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

本店往來	××××
現金(或應付帳款)	××××

同時以其所購置之固定資產，報告本店，本店接到支店之報告時，應在帳簿上為下列之分錄：

支店器具(或他種固定資產)	××××
支店往來	××××

支店帳簿上雖無關於固定資產之記載，然仍可自行結出其損益，報告本店。不過此時支店所結出之損益，並非真正之損益，因其固定資產之折舊額，尚未加入計算也。故本店接到支店決算報告表時，應將支店所用固定資產之折舊額，轉入支店之損益帳戶中，以求其真正之損益。

有時本店為統制支店之財政起見，亦往往有將支店之應收帳款與應付帳款，劃歸本店管理及記載者。支店於賒購商品或賒賣商品時，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，支店無須記帳也。至在本店方面，則於接到支店之報告時，一方記入應付帳款或應收帳款各戶，一方記入支店往來帳戶。應付帳款到期，而由本店直接付款，應收帳款到期，而由本店直接收取，則其記帳手續，與自有之交易同。茲舉例以說明其記帳方法如下：

設甲商店於某地設有支店，資本為現金 \$25,000，本年內該支店現金購貨總額為 \$20,000，賒帳購貨總額 \$30,000，賒帳銷貨總額 \$45,000，現金銷貨總額 \$10,000，費用總額 \$7,500，本年內本店共收到支店應收帳款 \$35,000，償還支店應付帳款 \$25,000；則支店與本店帳簿上應為之分錄如下：

支店帳簿		本店帳簿	
(1) 現金	\$25,000	(1) 支店投資	\$25,000
本店資本	\$25,000	現金	25,000
(2) 賒貨	50,000	(2) 支店往來	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	支店往來	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，支店仍可根據其帳簿之記載，結出損益，編製資產負債表及損益計算書，報告本店。不過依此結出之損益，並非真正之損益。因有一部分應收帳款之帳目，在支店方面，已無記錄，無從計算其壞帳損失之數額。故本店接到支店之報告時，應將支店方面應收帳款之壞帳損失，從支店損益中除去，以求得支店之真正損益。今假定前例支店方面年終尚有存貨 \$12,500，本店方面提存壞帳準備 \$1,000，則於該支店之利益額 \$10,000 結出以後，其支店及本店帳簿上應為之分錄如下：

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

由上所述，可知支店之無完全獨立會計者，支店方面雖仍可自行結

出損益，但非正確之數額。本店方面，必須將應歸支店負擔之損失加入計算，方可求得支店之真正損益也。

第四節 完全不獨立之支店會計

支店會計之完全不獨立者，其一切收付往來交易，均隨時報告本店。故在支店方面，僅須為備忘之記錄，不須置備正式帳簿。至在本店方面，則對於支店之各項交易，須分別為全部之記載，或與本店帳目合併記載。所有支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，本店多於支店開張時，匯寄若干現金，作為備用金(Working fund)，專供支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。在支店之為數不多者，關於支店之一切交易，不妨與本店之交易合併記載。如支店之購貨，可記入本店之購貨簿內；支店之銷貨，可記入本店之銷貨簿內；支店之現金收付，可記入本店之現金簿內；支店之其他雜項交易，可記入本店之普通日記簿內。此時在本店之分類簿上，僅對於匯寄各支店之備用金，設有帳戶而作適當之記錄可矣。但如分設支店較多者，則為易於查考起見，可按各支店分別記載，其法即於分類簿上對於每一支店分設一支店帳戶，其借方記載關於支店購貨及一切開支事項，貸方記載關於支店銷貨及其他收益事項，借貸兩方之結餘，表示支店之損益額。其關於支店之購貨銷貨，及一切開支等詳細情形，則可另設補助帳簿即支店分類簿以記載之。茲舉例說明之如下：

例如甲商店於某地設有支店，其本年內之交易情形如下：

- 一、本店匯寄支店備用金 \$3,000。
- 二、支店共購進商品 \$50,000，內賒購 \$30,000，現購 \$20,000。
- 三、支店共賣出商品 \$55,000，內賒銷 \$45,000，現銷 \$10,000。
- 四、支店共開支費用 \$7,500。

五、年終支店存貨估計為 \$12,500。

以上各項在支店方面，均僅須為備忘記載，無須置備正式帳簿。在本店方面，則須開立帳戶，而於接到支店之報告時，逐筆記載。茲示其應為之分錄如下：

(1)支店備用金	\$ 3,000	
現金		\$ 3,000
(2)支店——賒貨	50,000	
應付帳款		30,000
現金		20,000
(3)應收帳款	45,000	
現金		10,000
支店——銷貨		55,000
(4)支店——費用	7,500	
現金		7,500

上列各分錄過帳後，支店帳戶借方總計為 \$57,500，貸方總計為 \$55,000。惟借方總計中包括有 \$12,500 之存貨在內。故吾人應從借方總計中減去此數，以與貸方總計相較，計得貸差 \$10,000，此即支店之損益額，應用下列分錄，轉入支店之損益帳戶。

(5)支店	\$10,000	
支店損益		\$10,000

上列分錄過帳後，支店帳戶之借方總計，變為 \$67,500，以與貸方總計 \$55,000 相比較，計得借差 \$12,500，此即支店之存貨額，應表現於本店之資產負債表上。至於支店備用金，則為本店之資產，亦須列入資產負債表之資產項下。

第五節 本店發貨於支店之處理

以前各節所述，均假定支店方面所售之商品，係由支店自行購入者，惟實際上，多數支店所售之商品，均由本店發往，此種由本店發往之商品，因其標價之方法，常有不同，故其會計上之處理，乃與上述各種方

法稍異。考本店發往支店之商品，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)。

今依次舉例說明其會計處理方法如下：

(甲)按照成本標價 此法以本店購進之成本，為標定發往支店商品價格之標準，為多數商店所採用。蓋按照成本標價，在支店方面，可斟酌當地之市場情形，伸縮其賣價，不致因價格不合，而有難於脫售之弊。茲舉例以說明其記帳方法。

設甲商店於某地開一支店，其本期內之交易總額如下：

- 一、本店匯寄支店現金 \$500。
- 二、本店發往支店商品 \$5,000。
- 三、支店共賒購商品 \$1,000。
- 四、支店現銷共計 \$2,000，賒銷共計 \$5,000。
- 五、支店共收得應收帳款 \$4,200，共償付應付帳款 \$750。
- 六、支店各項開支總額 \$1,200。
- 七、支店共匯解本店現金 \$4,000。

今假定該支店係有獨立會計者，則將上列各事項記入本店及支店帳簿時，除關於支店直接購入商品，銷貨，帳款收付，及費用支出等交易，係由支店單獨記帳，與以前所述者相同，不再贅述外，其所有應由支店及本店兩方同時記載之交易分錄如下：

支店帳簿		本店帳簿	
(1)現金	\$ 500	(1)支店往來	\$5,500
本店發來商品	5,000	現金	\$ 500
本店往來	\$5,500	發往支店商品	5,000
(2)本店往來	4,000	(2)現金	4,000
現金	4,000	支店往來	4,000

每屆結帳時，支店方面，根據其帳簿記錄，自行結出其損益：編成資產負債表及損益計算書，報告本店。茲設前例該支店於結帳時，尚有存貨 \$1,500，則根據其帳簿上所有之記載，應為結帳分錄如下：

損益	\$7,200	
本店發來商品		\$5,000
購貨		1,000
費用		1,200
存貨	1,500	
銷貨	7,600	
損益		8,500
損益	1,300	
本店往來		1,300

在本店方面，當支店報告其本期利益 \$1,300 時，則與以前所述者相同，將其利益額記入支店往來帳戶之借方，及支店損益帳戶之貸方。至於發往支店商品帳戶上之數額，則轉入購貨帳戶之貸方。

(乙) 按照賣價標價 此法以本店之賣價為標定發往支店商品價格之標準，其作用在使支店方面，無從知其營業之損益。茲舉例說明其記帳方法如下：

設甲商店於某地開有支店，其本期內之交易總額如下：

- 一、本店匯寄支店現金 \$500。
- 二、本店發往支店商品，照賣價計算為 \$7,500，(成本為 \$5,000)。
- 三、支店銷貨 \$6,000，均係現售。
- 四、支店各項開支總額 \$1,200。
- 五、支店共匯解本店現金 \$4,000。

期末支店存貨計值 \$1,400，較帳面存貨短少 \$100。(因發往支店商品原為 \$7,500，除去賣出額 \$6,000，應尚餘 \$1,500)。

茲根據上列事實，列其應由支店及本店同時記帳之交易分錄如下，其僅須由支店單獨記帳之交易分錄，因其方法與以前所述者完全相同，

均從略：

<u>支店帳簿</u>		<u>本店帳簿</u>	
(1) 現金	\$ 500	(1) 支店往來	\$3,000
本店發來商品	7,500	現金	\$ 500
本店往來	\$3,000	發往支店商品	7,500
		(此項發往支店商品之成本 應於日記簿及分類簿摘要欄 內分別註明備查)	
(2) 本店往來	4,000	(2) 現金	4,000
現金	4,000	支店往來	4,000

結帳時，支店帳簿上不須開立損益帳戶，因本店發往支店之商品，係以賣價計算，在支店固無從示其損益也。故支店結帳時之分錄，與上法所述者不同。茲根據該支店帳簿上所有之記載，示其結帳時之分錄如下：

銷貨	\$6,000
存貨	1,400
本店往來	1,300
本店發來商品	\$7,500
費用	1,200

上列分錄中本店往來科目之數額，係費用及短少商品額二者之和，為本期支店之損失額。本店對於此項損失額，應於帳簿上為下列之分錄。

支店損益	\$1,300
本店往來	\$1,300

至於支店所存之商品，本店應按成本重行估值。今設此賣價\$1,400之存貨，經本店重行估其成本為\$975，則在本店方面，對於此項存貨之未獲利益\$425（\$1,400 - \$975），應於帳簿上另設一準備帳戶以記載之；其已實現之利益\$2,075（發往支店商品預計利益總額\$2,500減去未獲利益），則記入支店損益帳戶之貸方。今示其應為之分錄如下：

發往支店商品	\$7,500
購貨	\$5,600
支店存貨未獲利益準備	425
支店損益	2,075

此時支店損益帳戶上，尚餘貸差 \$775，為支店本期之真正利益額，應轉入損益帳戶之貸方。至於前列存貨未獲利益準備帳戶之數額，應於編製資產負債表時，列入支店存貨科目項下，從該科目中減去之。

(丙)按照假定價格標價 此法以假定價格為標定發往支店商品價格之標準。通常此項假定價格，多介於賣價與成本二者之間，其目的一方便支店方面不知商品之成本，一方便其有斟酌當地市場情形伸縮賣價之便利。茲舉例說明其記帳方法如下：

設前例本店發往支店之商品，係按成本再加百分之十標價，而其本期內之交易總額如下：

- 一、本店匯寄支店現金 \$500。
- 二、本店發往支店商品成本為 \$5,000，標價 \$5,500。
- 三、支店銷貨 \$6,000，均係現售。
- 四、支店各項開支總額 \$1,200。
- 五、支店共匯解本店現金 \$4,000。

期末存貨為 \$1,650（照本店標價盤估）。

上列各項交易在支店及本店帳簿上之原始分錄，完全與以上所述者相同，所異者，僅商品之價額而已。至期末結帳時，支店帳簿上應有之結帳分錄如下：

損益	\$3,700
本店發來商品	\$5,500
費用	1,200
存貨	1,650
銷貨	6,000
損益	7,650

損益	\$ 950
本店往來	\$ 950

本店帳簿上應有之結帳分錄如下：

支店往來	\$ 950
支店損益	\$ 950
發往支店商品	5,500
購貨	5,000
支店損益	350
支店存貨未獲利益準備	150

由上述者觀之，按照假定價格標價之方法，對於支店方面之帳簿登記，完全與以前所述者相同，一無更動，所異者，僅在其損益帳戶上所示之非真正損益額耳。至在本店方面，則其記帳之方法，與甲項所述者同，惟關於發往支店商品帳戶之結算，係採用乙項方法。其貸方購貨科目所記者，為發往支店商品之成本；支店損益科目所記者，為銷貨成本 \$3,500 之一成利益，即 \$350；（按支店存貨 \$1,650，係以本店標價盤估，其成本當為 \$1,500，以此數從發往支店商品成本 \$5,000 中減去，即為本期銷貨之成本額）。支店存貨未獲利益準備科目所記者，則為支店存貨 \$1,500 未獲之一成利益額，即 \$150 也。

第六節 支店間往來及未達帳之處理

一支店之商品或現金，有時非由本店直接匯寄，而由其他支店轉撥者。此項支店間商品或現金之轉撥，在各支店帳簿上，自應各有適當之記錄。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。各支店帳簿上，不直接以他一支店之名義記帳。譬如乙支店接本店函，寄交丙支店商品 \$3,000，現金 \$500，則乙支店與丙支店帳簿上應為之分錄如下：

(乙支店)	本店往來	\$3,500	
	本店發來商品		\$3,000
	現金		500
(丙支店)	本店發來商品	3,000	
	現金	500	
	本店往來		3,500

同時本店在帳簿上應為下列分錄：

丙支店往來	\$3,500
乙支店往來	\$3,500

關於分發商品於支店時所付之運費，在支店方面，應視為商品成本之一，與普通商店之處理購貨運費，其原理相同。惟由一支店轉寄商品於他一支店時，在收到商品之支店，僅應以此項商品直接由本店寄來所付之運費數額加入成本計算，其溢出之數，應作為本店之費用開支。茲舉例以說明之。

設本店於本月一日運交乙支店商品 \$500，付出運費 \$25。此項商品由乙支店於本月五日轉運於丙支店，付出運費 \$20。若此項商品，由本店直接運交丙支店，則所需運費為 \$30。今示乙支店丙支店及本店帳簿上應為之分錄如下：

(甲)本店發往乙支店時之分錄：

(本店)	乙支店往來	\$525	
	發往乙支店商品		\$500
	現金		25
(乙支店)	本店發來商品	500	
	購貨運費	25	
	本店往來		525

(乙)乙支店轉運於丙支店時之分錄：

(乙支店)	本店往來	\$525	
	本店發來商品		\$500
	購貨運費		25
	本店往來	20	

	現金	\$ 20
(丙支店)	本店發來商品	\$500
	購貨運費	30
	本店往來	530
(本店)	發往乙支店商品	500
	發往丙支店商品	500
	丙支店往來	530
	支店間溢支運費	15
	乙支店往來	545

在結帳時，往往有本店發運商品，而支店尚未收到；或支店匯解款項，而本店尚未收到者，則本店及帳簿上必不能互相照合。欲求財政狀況之表示正確，對於此類未達項目，自須加以整理。其處置方法，關於商品，如本店業已運出，而支店尚未收到時，支店帳簿上應為下列分錄。至於未到商品，則應列入存貨項下計算：

寄運中商品	××××
本店往來	××××

關於現金，如支店業已匯出，而本店尚未收到時，本店帳簿上應為下列分錄：

匯送中現金	××××
支店往來	××××

第七節 國外支店

以上所述，均係國內支店之會計處理方法，惟支店之設在國外者，其所在地之貨幣單位與國內不同。故其記帳多用外國貨幣為單位。其日常之會計處理方法，在原理上雖與國內支店無異；然因記帳單位，彼此不同，故其會計上之處理，則較國內支店為繁複。如年終結帳時，支店所造送之報告表，其金額係屬外國貨幣，本店編製決算表時，應如何使支店帳目與本店帳目合併，為整個之表現，是一問題。此在國內支店固不生問題也。

關於處理國外支店會計之方法，吾人可分爲下列三項說明之：

- 一、營業期內之記錄。
- 二、支店帳簿之結算。
- 三、支店試算表之折算。

茲舉實例以說明之如下：

一、設上海某公司於美國紐約設一支店，匯去美金 \$1,000，當日匯價美金 \$1.00 合國幣 \$4.80。

二、本店匯往支店國幣 \$2,405，支店接到此項匯票時，即存入紐約銀行，作爲往來存款，照市價 \$4.81 合成美金 \$500。

三、本店發往支店商品，照成本標價，計值國幣 \$48,200。當時匯價爲美金 \$1.00 合國幣 \$ 4.82，故支店接到此項商品時，按此市價折成美金 \$10,000 入帳。

四、支店除購商品總額美金 \$3,000。

五、支店償付應付帳款共計美金 \$2,500。

六、支店除銷商品總額美金 \$16,000。

七、支店收回應收帳款共計美金 \$15,000。

八、支店支出費用共計美金 \$2,000。

九、支店匯解本店美金 \$5,000。本店將此項匯票，向銀行照市價 \$4.83 兌得國幣 \$24,150。

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

期終支店存貨價值美金 \$2,000。

關於僅須由支店記帳之交易，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交易，僅須登記於支店帳簿上，其處理方法，完全與以上所述國內支店之處理方法相同，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支店時，

本店帳簿上記其匯出之國幣數目，支店帳簿上則記其收入之美金數目。上列第一交易，本店匯寄支店美金 \$1,000，照市價計算，付出國幣 \$4,800，故本店帳簿上係照此數目記帳，支店帳簿上則照美金 \$1,000 記帳。第二交易，本店匯寄支店國幣 \$2,405，在支店方面，則照賣出此項匯票時所收入之美金數目記帳。由此可知，在第一交易，係以匯款時之市價折合，而在第二交易，則係以支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，係借匯往支店款項，而非支店往來；支店方面，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支店間款項之匯解，一用國幣記帳，一用美金記帳，彼此對照，所以為便利期末支店帳目與本店帳目之合併而設者也。

本店發往支店之商品(第三交易)，係以成本數額，記入發往支店商品帳戶之貸方。在支店帳簿上，則以當日商品交運時之匯價，折合為美金記帳。

第九第十兩交易，係支店匯解款項於本店。在第九交易，支店解交本店美金 \$5,000，其折合國幣之數目，以本店賣出此項匯票時所收入者為標準。在第十交易，支店解交本店國幣 \$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，此二交易之記帳，支店方面，係借解交易本店款項，而非本店往來；本店方面，係貸支店解來款項，而非支店往來。此其目的，蓋亦在於分別顯示本店與支店間款項之匯解者也。

前列十交易，在支店及本店帳簿上應為之分錄，各如下示：

支店帳簿		本店帳簿	
(1) 現金	G\$ 1,000	匯往支店款項	\$ 4,800
	本店匯來款項	現金	\$ 4,800
	G\$ 1,000	匯往支店款項	2,405
(2) 現金	500	現金	2,405
	本店匯來款項		
	500	支店往來	48,200
(3) 本店發來商品	10,000	發往支店商品	48,200
· 本店往來	10,000		

(4) 賒貨	G\$ 3,000		
應付款帳	G\$ 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	支店解來款項	\$24,150
(10) 解交本店款項	6,000	現金	28,920
現金	6,000	支店解來款項	28,920

期終結帳時，支店根據其帳簿記帳，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，以求得本店對支店之財產淨值。一面編製試算表，資產負債表，及損益計算書，報告本店，其處理方法，大致均與以前所述者相同。

本店接到支店寄來之試算表，資產負債表及損益計算書時，因記帳單位不同之故，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計算書，通常均係根據試算表及期終之商品盤存額編製而成，故本店可將支店試算表及存貨所示之數額，由美金折成國幣，俾：

- 一、支店之淨利益可記入本店帳簿上。
- 二、本店與支店之損益計算書可以合併。
- 三、本店與支店之資產負債表可以合併。

在將支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。依會計學者之主張，支店帳目之合併，須分別帳目之性質，各別折合之。其法則如下：

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，在表示當日之財政實況，其折合自應以結帳日

之匯兌率爲標準也。

二、固定資產，照購入時之匯兌率折合。

三、期初存貨，照當日之匯兌率折合。因當期初時之存貨，係屬流動資產，而須照當時匯兌率折合。且本期之期初存貨，即上期之期末存貨，則同一存貨，自須以同一價額表現於兩表上，而此則非以同一之折合率爲折合存貨之標準不可。

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、應付費用，應收收益，預付費用，及預收收益等項目，一方爲營業之開支收益，他方爲營業之資產負債。就其爲損益帳戶一點言，應照平均匯兌率折合；而就其爲資產負債一點言，應照結帳日之匯兌率折合。然同一項目，不能以相異之二匯兌率折合。不過通常因此類項目數額較微，關係較輕，多一律以結帳日之匯兌率折合之。

六、各項準備之折合，應以如何之匯兌率爲標準，視其性質而有不同。倘其性質係屬一種負債科目，則按結帳日之匯兌率折合。倘其性質係屬一種流動資產之估價科目，如壞帳準備，則亦按結帳日之匯兌率折合。至如折舊準備，則按該固定資產之匯兌率折合。惟因固定資產帳目內有時含有附屬費用，此類費用支出時之匯兌率每有不同，其準備額之計算，殊感不便。此時則以根據該固定資產之本國貨幣折合價額，酌定一提存準備之百分數，作爲計算標準爲佳。如某項資產之折舊率規定爲15%，則其準備數額，可就該資產折合爲本國貨幣後之價額，乘以15%即得。

七、支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支店款項科目之餘額列入；匯交本店款項科目，根據本店帳簿上支店解來款項

科目之餘額列入；本店發來商品科目，根據本店帳簿上發往支店商品科目之餘額列入；本店往來科目，根據本店帳簿上支店往來科目之餘額列入。

茲根據前例紐約支店帳簿上之記載，為之編製一試算表如下：

現金	G\$ 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		G\$ 500
銷貨		16,000
本店匯來款項		1,500
本店往來		10,000
	<u>G\$28,000</u>	<u>G\$28,000</u>

存貨——G\$2,000

本店接到上列紐約支店之試算表時，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	G\$ 1,000	C	\$ 4,830
本店發來商品	10,000	R	48,200
購貨	3,000	A	14,460
應收帳款	1,000	C	4,830
費用	2,000	A	9,640
解交本店款項	11,000	R	53,070
應付帳款		C	\$ 2,415
銷貨		A	77,120
本店匯來款項		R	7,205
本店往來		R	48,200
	<u>G\$28,000</u>		<u>\$135,030</u>
	<u>G\$28,000</u>		<u>\$134,940</u>
匯兌損益			90
			<u>\$135,030</u>

存貨 G\$2,000 @ \$4.83 = \$.9,660

匯兌率之記號：

C = 當時匯兌率：\$4.83

A = 平均匯兌率：\$4.82

R = 本店帳簿上支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，乃支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，編製紐約支店損益計算書及資產負債表，示其結果如下：

紐約支店損益計算書

銷貨		\$77,120
減去銷貨成本		
購貨	\$14,460	
本店發來商品	48,200	
總計	62,660	
減去期末存貨	9,660	53,000
銷貨毛利		\$24,120
減去費用		9,640
淨利益		\$14,480

紐約支店資產負債表

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

上列損益計算書中支店利益 \$14,480，應用下列分錄，轉入支店損益帳戶內：

支店往來	\$14,480
支店損益	\$14,480

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

支店往來	\$ 7,205
匯往支店款項	\$ 7,205
支店匯來款項	53,070
支店往來	53,070

上列各分錄過帳後，本店帳簿上支店往來之表現應如下：

支 店 往 來

發往商品	\$48,280	匯來款項	\$53,070
支店損益	14,480		
匯往款項	7,205		

上列帳戶之差額 \$16,815，為本店對紐約支店之財產淨值，惟查前列該支店資產負債表上所列淨值數額為 \$16,905，換言之，即支店往來帳戶上之餘額，較本店對支店之財產淨值少 \$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，記入支店往來戶之借方，以增加本店對支店之財產淨值。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)轉入支店損益內計算 主張採用此法者，謂支店損益計算書中所求得之損益，係根據於假定之匯兌利率計算而得，完全為一種估計。今以匯兌損益轉入支店損益帳戶中，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，謂匯兌之變動應

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，則前例紐約支店之匯兌利益 \$90，應用下列分錄，轉入支店往來帳戶：

支店往來	\$90
匯兌準備	\$90

第八節 合併決算表

在每期結帳本店編製資產負債表及損益計算書時，應將各支店之資產負債表及損益計算書，合併編成合併資產負債表及合併損益計算書，使本店及各支店之財政現狀及營業經過，得以合併表現於一處。

編製合併資產負債表及合併損益計算書時，通常多先作成計算表 (Working papers)。此種計算表之目的，在合併本店及各支店帳目之數額，並消除本支店間相殺之項目。今舉例說明兩者之編製方法如下：

設本期內甲商店與其乙丙兩支店之資產負債表及損益計算書如下：

甲商店資產負債表

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>現金</td><td style="text-align: right;">\$ 3,260</td></tr> <tr><td>應收帳款</td><td style="text-align: right;">2,900</td></tr> <tr><td>存貨</td><td style="text-align: right;">5,000</td></tr> <tr><td>乙支店往來</td><td style="text-align: right;">2,800</td></tr> <tr><td>丙支店往來</td><td style="text-align: right;">2,500</td></tr> <tr><td></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;"><u>\$16,400</u></td></tr> </table>	現金	\$ 3,260	應收帳款	2,900	存貨	5,000	乙支店往來	2,800	丙支店往來	2,500		<u>\$16,400</u>	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>應付帳款</td><td style="text-align: right;">\$ 1,145</td></tr> <tr><td>支店存貨未獲利益準備</td><td style="text-align: right;">255</td></tr> <tr><td>資本</td><td style="text-align: right;">15,000</td></tr> <tr><td></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;"><u>\$16,400</u></td></tr> </table>	應付帳款	\$ 1,145	支店存貨未獲利益準備	255	資本	15,000		<u>\$16,400</u>
現金	\$ 3,260																				
應收帳款	2,900																				
存貨	5,000																				
乙支店往來	2,800																				
丙支店往來	2,500																				
	<u>\$16,400</u>																				
應付帳款	\$ 1,145																				
支店存貨未獲利益準備	255																				
資本	15,000																				
	<u>\$16,400</u>																				

甲商店損益計算書

銷貨			\$18,000
期初存貨		\$ 4,000	
加：本期購貨		23,500	
總計		<u>\$27,500</u>	
減：發往支店商品	\$10,500		
期末存貨	5,000	15,500	
銷貨成本			12,060
銷貨利益			\$ 6,000
減：費用			2,700
淨利益			<u>\$ 3,300</u>

乙支店資產負債表

現金	\$ 505	應付稅捐	\$ 250
應收帳款	1,000	本店往來	2,800
存貨	1,485		
	<u>\$3,050</u>		<u>\$3,050</u>

乙支店損益計算書

銷貨			\$7,600
本店發來商品		\$6,050	
減：存貨		1,485	
銷貨成本			4,565
銷貨毛利			\$2,435
減：費用			1,135
淨利益			<u>\$1,300</u>

丙支店資產負債表

現金	\$1,000	應付薪工	\$ 400
應收帳款	500	應付房租	200
應收票據	250	本店往來	2,500
存貨	1,320		
	<u>\$3,100</u>		<u>\$3,100</u>

丙支店損益計算書

銷貨		\$6,180
本店發來商品	\$5,500	
減：存貨	<u>1,820</u>	
銷貨成本		<u>4,180</u>
銷貨毛利		\$2,000
減：費用		<u>1,000</u>
淨利益		<u>\$1,000</u>

今假定甲商店發往支店之商品價格，係照原價加一成計算，則其合併資產負債表及合併損益計算書之計算表，應編製如下：

甲商店合併損益計算書——計算表

	乙支店	丙支店	本店	合併數
銷貨	\$7,000	\$6,180	\$18,500	\$31,180
期初存貨			\$ 4,000	\$ 4,000
本期購貨			23,500	23,500
本店發來商品	<u>\$6,050</u>	<u>\$5,500</u>		<u>11,550</u>
總計	<u>\$6,050</u>	<u>\$5,500</u>	<u>\$27,500</u>	<u>\$39,050</u>
減：發往支店商品				
與期末存貨	<u>1,465</u>	<u>1,320</u>	<u>15,500</u>	<u>18,305</u>
銷貨成本	<u>4,585</u>	<u>4,180</u>	<u>12,000</u>	<u>20,745</u>
銷貨毛利	<u>\$2,435</u>	<u>\$2,000</u>	<u>\$ 6,000</u>	<u>\$10,435</u>
減：費用	<u>1,135</u>	<u>1,000</u>	<u>2,700</u>	<u>4,835</u>
淨利益	<u>\$1,300</u>	<u>\$1,000</u>	<u>\$ 3,300</u>	<u>\$ 5,600</u>

甲商店合併資產負債表——計算表

	乙支店	丙支店	本店	抵銷數	合併數
現金	\$ 565	\$1,000	\$3,200		\$4,765
應收帳款	1,600	500	2,900		4,400
應收票據		280			280
存貨	1,485	1,320	5,000	\$ 255	7,550
乙支店往來			2,800	2,800	
丙支店往來			2,500	2,500	
	<u>\$3,050</u>	<u>\$3,100</u>	<u>\$16,400</u>	<u>\$5,555</u>	<u>\$16,995</u>
應付帳款			\$ 1,145		\$ 1,145
應付稅捐	\$ 250				250
應付薪工		\$ 400			400
應付房租		200			200
本店往來	2,800	2,800		\$5,300	
支店存貨未獲利益準備			255	255	
資本			<u>15,000</u>		<u>15,000</u>
	<u>\$3,050</u>	<u>\$3,100</u>	<u>\$16,400</u>	<u>\$5,555</u>	<u>\$16,995</u>

根據上列兩計算表末一欄所列之各項數額，編成之資產負債表及損益計算書，即本支店之合併資產負債表及合併損益計算書也。

問 題

1. 本店所欲支店供給關於各項交易之報告，其內容若何？
2. 支店會計之處理方法，大概可分為二種，試列舉之。
3. 當支店之固定資產及應收帳款等帳目，劃歸本店記載時，則欲計算支店之真正損益，必須經過本店之整理手續，何故？又其整理之方法若何？
4. 何謂支店備用金？其作用如何？
5. 本店將商品發往支店時，其標價方法有幾？試列舉而略述之。
6. 本店發往支店之商品，如照實際標價時，則對於支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?又此項預計利益在編製資產負債表時,應自何種項目中減除之?

7. 本店發往支店之商品,若照假定價格標價,其作用何在?試略述之。
8. 設乙支店寄交丙支店商品 \$500,現金 \$500,試舉各支店及本店帳簿上應為之分錄。
9. 試述支店與本店間未達帳之會計處理方法。
10. 試述國內支店會計與國外支店會計之異同。
11. 將國外支店決算表中之帳目,折合為本國貨幣時,其折合率應如何決定?試詳述之。
12. 將國外支店折合試算表內所示之匯兌損益,其結轉方法有二,試列舉之,並各申述其理由。
13. 每期結帳時,本店需將各支店之決算表,合併編成合併資產負債表及合併損益計算書,其作用若何?
14. 編製合併資產負債表及合併損益計算書時,通常須先作成計算表,其目的何在?

習題七十一

大上海百貨商店於浦東設有支店,其匯寄支店之資本為現金 \$30,000,該支店會計完全獨立,本期內各項交易之總額如下:

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 \$8,850,內有 \$450,係由本店代付。
6. 匯寄本店現金 \$15,000,並代本店代付費用 \$3,300
7. 支店於結帳時,尚有存貨 \$5,000

試將上列各交易分別記入支店及本店帳簿內,並結算支店帳目及本店帳簿上之支店帳目。

習題七十二

設前題中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,本店接到支店之交易報告時,提存壞帳準備 \$2,500,試舉支店及本店帳簿上應為之分錄。

習題七十三

元昌商店之一切交易,均隨時報告本店記帳,本期內發生之交易總額如下:

1. 本店匯寄支店現金 \$5,000,作為備用金

2. 支店購貨：現購 \$22,000；賒購 \$35,000
3. 支店銷貨：現銷 \$15,000；賒銷 \$55,000
4. 支店費用 \$8,950
5. 期末支店存貨 \$5,000

試示本店帳簿上應有之分錄。

習題七十四

新新商店於外埠開一支店，其會計完全獨立，本期內之交易總額如下：

1. 本店匯寄支店現金 \$1,000
2. 本店發往支店商品 \$10,000
3. 支店共賒購商品 \$2,000
4. 支店現銷共計 \$1,000；賒銷 \$10,000
5. 支店共收得應收帳款 \$8,400
6. 支店共償付應付帳款 \$1,500
7. 支店各項開支總額 \$2,400
8. 支店共匯解本店現金 \$8,000
9. 支店結帳時，尚有存貨 \$2,000

試將上列各交易，分別記入支店及本店帳簿內，並結算支店帳目及本店帳簿上之支店帳戶。

習題七十五

某商店於某地設一支店，其會計完全獨立，本店發往支店之商品，係照實價標價，本期內之交易總額如下：

1. 本店匯寄支店現金 \$2,000
2. 本店發往支店商品照實價計算為 \$30,000（成本為 \$20,000）
3. 支店銷貨 \$24,000，均係現銷
4. 支店各項開支總額 \$4,800
5. 支店共解本店現金 \$18,000
6. 期末支店商品盤存，照實價計算 計值 \$5,800，較帳面盤存短少 \$200（因本店發往支店商品原為 \$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 \$4,600。

試將上列各事項，分別記入支店及本店帳簿內，並結算支店帳目及本店帳簿上之支店帳戶。

習題七十六

設尊羅茅商店發往其支店商品，係照假定價格標價，即按成本再加百分之十標價，而本期內之交易總額如下：

1. 3.4.5.各項之交易與尊羅完全相同
2. 本店發往支店商品之成本 \$20,000，標價 \$22,000
6. 期末支店之商品盤存為 \$3,000（照本店標價盤估）

試將上列各項交易，分別記入本店及支店帳簿，並結算支店帳目及本店帳簿上之支店帳目。

習題七十七

上海某公司在美國芝加哥設有一支店，於民國二十二年十二月三十一日，接到該支店寄來之試算表如下：

本店往來		G\$54,000
解交本店款項	G\$60,000	
現金	7,000	
應收帳款	3,000	
商品盤存，民國22年1月1日	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>G\$130,000</u>	<u>G\$130,000</u>

民國22年12月31日商品盤存 G\$5,000

假定美金折合率如下：

購入器具裝修時之匯兌率：\$1.83

民國22年1月1日之匯兌率：\$4.64

本年平均匯兌率：\$4.65（即可作為支店損益帳戶之折合率）

民國22年12月31日之匯兌率：\$4.665。

本店帳簿上支店款項往來各戶之餘數如下：

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

試解答下列各事項：

1. 結算支店帳簿。
2. 本店於接到上列芝加哥支店之試算表時，將表內各項目及民國二十二年十二月三十一日之商品盤存，折合國幣。
3. 根據支店帳目，編製本年支店損益計算書，各項目須併列美金及國幣表示之。
4. 編製支店資產負債表，表中各項目須併列美金及國幣表示之。
5. 將支店損益計算書中所示之支店利益，用分錢轉入支店損益帳戶內；同時將支店解來款項及匯兌利益，分別轉入支店往來及匯兌準備兩帳戶。
6. 上列各項記載過帳後，試示本店帳簿上之芝加哥支店往來帳戶，藉以研悉本店對芝加哥支店之財產淨值。

習 題 七 十 八

某商店在外埠設一支店，其會計係完全獨立，如關於應收帳款之收取，及支店費用之支出等，均由該支店單獨經手及記帳。至由本店發往支店之商品，則照成本標價。本年各項交易彙總如下：

1. 本店發往支店商品 \$70,000
 2. 支店共賒銷 \$79,600
 3. 支店共收得應收帳款 \$76,500
 4. 支店共付費用 \$3,200
 5. 支店共匯解本店現金 \$72,000
 6. 年底結帳時，支店商品盤存為 \$7,000
- 年底結帳時，本店之試算表如下：

資本		\$ 50,000
購貨	\$160,000	
銷貨		120,000
費用	7,000	
應收帳款	39,000	
現金	41,000	
應付帳款		5,000
發往支店商品		70,000
支店往來		2,000
	\$247,000	\$247,000

本店期末商品盤存 \$7,000

試答解下列各事項：

1. 將本年支店之各項交易，記入本店及支店帳簿內。
2. 結算支店帳目。
3. 結算本店帳目。
4. 編製本支店合併損益計算表及損益計算書。
5. 編製本支店合併資產負債計算表及資產負債表。

總習題一(續)

1. 試將下列各項交易，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，不若自行在外埠分設支店，較為有利可圖，故特於本日在蘇州開設支店一所，支店會計完全獨立，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支店現金 \$2,000，為其運用資金，又發往商品如下：

紅獅牌腳踏車	50輛	@\$50.00
三星牌腳踏車	25輛	@ 70.00

現銷商品如下：

紅獅牌腳踏車	10輛	@\$55.00
三星牌腳踏車	5輛	@ 76.00

十七日 合眾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 向大陽保險公司投保火險十萬元，應付六個月保險費 \$400，暫欠(付款憑單第二十五號)。

,, 以現金付清前欠文儀公司計算機價 \$800。

,, 福泰恆車行除去商品如下，限於第一次結帳期前付款：

美女牌腳踏車	25輛	@\$53.00
元寶牌腳踏車	15輛	@ 70.00

,, 新久章退來前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 本日在寧波開設支店一所，支店會計完全獨立。所售商品均由本店按照成本標價發往，當日託上海銀行由本行往來戶中匯寄支店現金 \$1,000，又發往商品如下：

	紅獅牌腳踏車	25輛	@\$50.00
	三星牌腳踏車	10輛	@ 70.00
	機器腳踏車	2輛	@600.00
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，貸款暫欠。		
，，	收到蘇州支店匯解款項 \$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	@\$ 50.00
	機器腳踏車	1輛	@ 600.00
二十日	孫成壽君購去機器腳踏車一輛，計價 \$800(原價為 \$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 \$650，供其自用。		
，，	久大車行交來十五天本票一紙，面額 \$2,000，以清償該行所欠貸款之一部。		
二十一日	收到寧波支店匯解款項 \$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，作為讓訖(付款憑單第二十六號)：		
	紅獅牌	250輛	@\$49.00
	美女牌	150輛	@ 48.00
，，	收到蘇州宏泰車行匯來第一次寄銷品貨款淨額，計 \$7,593.20，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	收到蘇州支店匯解款項 \$3,000，當存入上海銀行。		
，，	發往寧波支店商品如下：		
	紅獅牌腳踏車	50輛	@\$49.00
	美女牌腳踏車	25輛	@ 48.00
二十三日	前月二十四日出與九輪車行之本票，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 以現金付出職工伙食費 \$300。
- 二十六日 收到蘇州支店匯解款項 \$2,000,當存入上海銀行。
- ,, 現售腳踏車概如下:
- | | | |
|-----|----|-----------|
| 紅獅牌 | 5輛 | @ \$54.00 |
| 美女牌 | 5輛 | @ 52.00 |
- 二十七日 收到寧波支店匯解款項 \$2,500,當存入上海銀行。
- ,, 大盛車行購去紅獅牌腳踏車 50輛 @ \$27.50,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 以現金付清自來水公司帳單,計 \$25.80。
- 二十九日 以現金付出雜項營業費用 \$30。
- 三十日 向美商德隆商行現購機器腳踏車 25輛 @ \$550,當付以上海銀行支票一紙,面額 \$13,475.00,作為清訖。
- ,, 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 | 58.18 |

2. 試將各種原始簿一一結算,並繪劃紅線,以示結束。
3. 將各種原始簿中之記錄(自四月十六日起至四月月底止),分別過帳。
4. 過帳後編製試算表及付款憑單,應收帳款,應收分期付款帳款,管理及銷售費用,存貨品等五明細表,以驗付款憑單登記簿及各補助分類簿內之記載,是否與其統制帳戶之總數相符合。

5. 結帳時有下列應行整理各帳項:

商品盤存 以購貨數量減去賣出量數,即為本期期末之盤存數量;其價值應以下列單位時價為準:

紅獅牌	\$ 48.00
三星牌	60.00
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
銀行往來存款利息	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
刻接各支店報告本期淨利益如下:	
蘇州支店	\$1,350
寧波支店	370

根據試算表中所列各帳戶及上列應行整理各項，編製十欄式結帳計算表。

6. 依照結帳計算表中所列各項，於普通日記簿內為整理及結帳分錄。
7. 將結帳整理各分錄，過入總分類簿，而將總分類簿內各戶結清。
8. 依照結帳計算表所列各項，編製資產負債表及損益計算書。
9. 根據下列各支店試算表，編製合併計算表，合併資產負債表及合併損益計算書。

蘇州支店試算表

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		
本店發來商品	9,850 00		
銷貨		\$10,350 00	
本店往來		3,850 00	
	\$14,200 00	\$14,200 00	

期末商品盤存	\$1,910.00
應付稅捐	160.00
預付保險費	25.00
預付房租	90.00

寧波支店試算表

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 60	
文具印刷	42 90	
電費	36 00	
雜費	20 00	
本店發來商品	6,800 00	
銷貨		\$ 6,400 00
本店往來		3,800 00
	\$10,200 00	\$10,200 00

期末商品盤存	\$1,590.00
應付房租	60.00
應付稅捐	120.00
應付薪金	60.00
預付保險費	28.00

說 明

1. 分設一二支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簿之必要。因支店既屬不多，關於此項交易之發生，自不甚繁，即將其登入各原有之簿冊中可矣。例如匯往支店之現金，可記入現金簿之付方；收到支店匯解之款項，可記入現金簿之收方，以及

發往支店商品之記帳及期末結轉支店之淨利益，則可於普通日記簿中行之。

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，仍屬諸寄銷人也。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款銷貨收益，已詳於前章練習題三說明中，學者務須參閱之。

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，應以最後一次之購價為準，自不待言。

5. 期末結帳時所用之普通日記簿，祇須備普通格式，已足敷用，無需設立專欄。惟在整理並結轉管理及銷售費用分類簿內之各帳項時，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，逐一過入補助分類簿各帳戶內，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簿及總分類簿之頁數。

第二十一章 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，以爲經營之需。故現金實爲商店中一切交易之媒介物，其主要來源，爲銷貨收入。在零售商店，此項現金，多在交易發生時，卽有收入；在批發商及製造商，則其現金之收入，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、變賣商品以外之資產。

商店收入現金，有時須出給收據與付款人，此在收入應收帳款時，尤爲必要，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	
	\$ _____	(商號印) 經收員_____

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="text-align: center;">根 存</p> <p>茲收到 寶號 先生</p> <p>計國幣 元 角 分</p> <p>商號 收員</p> <p>民國 年 月 日</p>	<p>字</p> <p>第 號</p>	<p style="text-align: center;">據 收</p> <p>茲收到 寶號 先生</p> <p>計國幣 元 角 分</p> <p>正合製給收據為憑</p> <p>商號 收員</p> <p>民國 年 月 日</p>
---	---------------------	---

中縫之字號，有易為金額者，其式如下：

	九八七六五四三二一 萬萬萬萬萬萬萬萬	
收 作	九八七六五四三二一 千千千千千千千千	正 給
據 報	九八七六五四三二一 百百百百百百百百	聯 付
存 告	九八七六五四三二一 十十十十十十十十	收 款
根 用	九八七六五四三二一 元元元元元元元元	據 入
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截之。如收入之金額爲 \$5.00，則其剪截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爲若干，而正聯上通常又多印有“此收據所開金額，務須與左方剪下之數字相符”等字樣，出納員不能將定數少剪也。

在大規模之企業，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，有時爲支票或莊票，當其交款於出納科時，應註明其所收得之款，爲何種票據或現款，如爲票據，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。爲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爲繁。茲例示一式如下，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，總以能適應環境之需要，而定其內容之繁簡，方爲得當也。

下式分爲正副二聯，每聯各分二段。正聯騎縫中照數字翦開，其右段爲正式收據，交與付款人收執，其左段爲收入憑單，乃隨現金交出入納科，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。副聯爲正聯之複寫記錄，由中間扯縫處分開，右段隨現金交出入納科，由出納科與收入憑單核對無誤後留存，其左段乃爲收據簿留底，不應扯下。

商店中一切現金收入，均須隨時記入現金簿之收方。爲防止經營現金者之挪用，或盜賊之搶劫起見，商店中以少存現金爲宜，將每日收入之現金，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，於本章第三節中說明之。

正 聯

上海
甲乙公司
正式收據

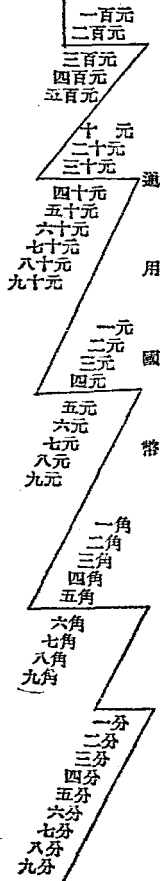
民國二十三年八月十二日

利康 今收到 寶號交來貨款計

收帳員(簽字)

(公司 硬印)

注意 上列金額須與左方之數字相符本收據須蓋有本公司硬印方為有效



上海甲乙公司

今收到

收入憑單

民國二十三年八月十二日

寶號交來貨款共計銀圓234圓5角0分

種類	類號	數	出票人	付款人	背書人	到期日	解入行莊	金額
交收	1234	100	利康	上海銀行		8,17	中國銀行	100
現	135	100	利康	上海銀行		8,17	中國銀行	100
借		34						34
借		5						5
借		50						50
借		50						50
借		240						240

借現金共計
借現款各項(現金折扣)
借現款
借現款

核與收據相符

副 聯

上海
甲乙公司
收據留底

今收到
利康
實號交來貨款計
國幣貳百叁拾肆圓伍角〇分正
民國二十三年八月十二日
收帳員(簽字)

核專收入憑單相符

上海甲乙公司

今收到

收據留底

民國23年8月12日

利康 實號交來貨款計銀圓貳百肆拾伍角〇分

種類	號	數	出	入	付	入	出	入	到	日	行	註	金	類
支	1208	利	康	上	海	銀			8.17				100.00	00
進	135	利	康	上	海	銀			8.17				100.00	00
現													34.50	50
共計 存款除各項(現金折扣) 存摺收帳款														
收													240.00	00

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者之商店，其現金之付出，多簽用支票。關於支票之使用方法，將於下節中說明之。

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，並付款之名稱。

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，須蓋用該商號之印章。

經管現金收付之出納員，對於各項支出之憑證單據，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，取具相當憑證單據，以資稽銷。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，無不依照辦理。即大規模之工商行號，其會計上關於現金收支之手續，比較完密者，所有支出款項之證明單據，是否合規，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證明者也。

大華國貨公司付款憑單		
中華民國_____年_____月_____日	第_____號	附屬單據
用	途	
科目	經手人	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。其用意在于(1)說明所解現款，係撥償某日某項帳款；(2)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”之字樣，以代替收據。論其式樣及內容，亦無定例，茲舉兩例於下，以供參考：

一、書函式：

<p>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大洋一千二百元〇角</p> <p>○分正撥還本年五月二十日向</p> <p>貴公司所購帳款之全額(內已除去五月十二日退回貴公司貨洋五十元正)即希</p> <p>核收並將此條蓋印退還備查為感此致</p> <p>大華股份有限公司</p> <p>東南公司敬啓</p> <p>中華民國二十三年五月十五日</p> <p>類頁第十五頁</p>
--

二、表格式：

大華國貨公司解款通知書				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					
整作為撥還下開帳款之用即希					
檢收將此書蓋章寄回備查為荷此致					
洽盛織網廠					
中華民國23年5月31日			中華國貨公司啓		
5	8	商品	\$600	00	
	18	,,	500	00	
	27	,,	400	00	\$1,500 00
		扣去比現扣	\$30	00	
		退貨	24	00	54 00
		解上款項			\$1,446 00

收款人於收到付款人發出之解條即解款通知書後，應即查對數目是否相符，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，此等用費，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，按照上期所支出之零用現金總額，將同額或稍多稍少之零用現金，付給零用現金員 (Petty cashier)，作為備付本期各項零星開支之用，如以一月為一期，而上月份所支付之零用現金為 \$30，則本月一日由現金出納員付給零用現金員 \$30，下月依此類推，故每月所預付之零用現金額，時常變動者也。

此法之記帳方法，在現金出納員將零用現金付與零用現金員時，隨即作為費用出帳。零用現金員所付款項，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：

七月一日現金出納員付給零用現金員 (或庶務員) \$30，則在現金簿之付方，記錄如下：

現 金 簿 (付方)	
零用	\$30.00

八月一日又付零用現金 \$50，則其記錄與上述者相同。

八月三十日結帳，零用現金員處結存現金 \$15，則在日記簿上，作如下之分錄：

零用現金結存	\$15
零用	\$15

如此則該期零用共計 \$65，即以此科目結入損益帳戶中可也。

處理零用現金之第二法，通稱之為定額預付制度 (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用費為度。如以一月為一期，而預定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，故過入分類簿零用現金帳戶之借方\$50。零用現金員收到此款時，應於零用現金簿之收入欄內，記載收到之現金 \$50，其後付出費用，則逐項記入零用現金簿內之借項各欄內。茲舉例如下：

零用現金簿

收 入		月 日	摘 要	金 額	借 項						
月 日	金 額				福食	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	2 買進紙樣皮夾針等	3.00			\$3.00				
			,, 雇工搭拭窗戶	1.50							\$1.50
			5 郵電及修理房屋	5.50		\$3.00			\$2.50		
			8 旅費等	8.00				\$5.00			3.00
			10 漆料等用品	4.00			4.00				
				\$ 25.00	\$3.00	\$3.00	\$7.00	\$5.00	\$2.50		\$4.50
			差 額	50.00							
	\$ 75.00			\$ 75.00							
8 1	\$ 50.00										

設零用現金簿係於七月一日開設，而七月內所付出之用費，則如例中所列，共計\$25，故於八月月初應再由現金出納員以現金\$25，交由零用現金出納員，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用費，就其性質，列入相當欄中，則於月底各欄總

數結出，以檢閱各項費用之數目。

各項用費結出後，零用現金員應即繕具零用現金報告單，詳列各項用費之名目及細數，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。茲示報告單之格式於次：

七月份零用現金報告單		
收入現金	\$50 00	
本月所付出之各項用費		
糧食		\$ 3 00
郵電		3 00
文具用品		7 00
車力		5 00
修理		2 50
雜費		4 50
現存零用現金數		25 00
	\$50 00	\$50 00
即請照撥現金二十五元〇角〇分正此致		
現金出納員	零用現金員(簽名蓋章)	

現金出納員於撥付現款時，有兩種記帳方法，茲列舉如下：

(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：

<u>日 記 簿</u>	
7/31 糧食	\$3.00
郵電	3.00
文具用品	7.00
車力	5.00
修理	2.50
雜費	4.50
零用現金	\$25.00

現金簿 (付方)

8/1 零用現金 \$25.00

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。其式如次：

零用現金

7	1	現1	\$50	00	7	31	日1	\$25	00
8	1	，，	25	00					

(乙法)將各項用費記入現金簿之付方，同時付給零用現金員以現金\$25，作為即以此\$25，逕付各項費用；過帳時，祇須將各項用費，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
	30	糧食	自零用現金簿轉來	3	00
		郵電	，，	3	00
		文具用品	，，	7	00
		車力	，，	5	00
		修理	，，	2	50
		雜費	，，	4	50

上列兩法，均可採用，惟比較言之，則以採用乙法為簡易也。惟採用乙法後，總分類簿中之零用現金戶，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，則應於現金簿之收方為下式之記載：

現 金 簿 (收方)

十月一日	零用現金	將預付零用現金額減少	\$20	20.00
------	------	------------	------	-------

上項記錄過帳後，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)

十月一日	零用現金	將預付零用現金額增加	\$50	50.00
------	------	------------	------	-------

上項記錄過帳後，則零用現金戶表示 \$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行之，如甲法 或單在現金簿中行之，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，應向銀行索取印鑒單 (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：

上海商業儲蓄銀行 收款憑證	上海商業儲蓄銀行收款單 活存戶第____號
民國 _____ 年 _____ 月 _____ 日 共計國幣 _____ 支票計 _____ 本莊累計 _____ 現款計 _____ 今請收 _____ (銀行收款章) 收款員 	民國 _____ 年 _____ 月 _____ 日 共計國幣 _____ 支票計 _____ 本莊累計 _____ 現款計 _____ 今收 _____ 活存戶

上項收款單，一色若干張，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，而於左方收款憑證之收款員一行下，除由收款員簽字外，並應附蓋銀行圖章，交還存款人，以為銀行收到款項等之憑證。如同時存入之本票等，日期彼此不同，則應按照日期，分列數單。

商店之中開有銀行往來戶者，可隨時開具支票(Check or cheque)，向銀行支領現款，惟以不超過存款總數為度。支票之格式無一定，下舉一式，不過示其一例而已，按票據法之規定，支票上應記載下列各事項，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、受款人之姓名或商號
- 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者也。

支票格式，雖如上述，惟常

民國	結	即日	總	存	上	用	交	Ch. No.
年	餘	支	計	入	月	途	與	_____
月		出		金	結			
日				額	存			

中華民國	上海銀行	照付	國幣	憑票祈付	Ch. No. _____
年	此向上海	或來人	_____	a/o No. _____	_____
月					
日					

因應用方法之不同，分爲普通支票 (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，支票上註明“憑票祈付某君或來人”字樣之支票也，故無論何人持有支票，均得向銀行請求照付，銀行但問姓字之是否合符，款項之有無餘存，即當照付；指定人支票者，即支票上註明“憑票祈付某君或指定人”字樣之支票也，(開支票時，應將來人兩字劃去，代以指定人三字)。故收款之人，祇以支票上所註之擡頭人 (Payee) 或其指定人 (Indorsee) 爲限，銀行於收到此項支票時，除檢查印鑑及存額而外，更應注意收款人是否爲支票之擡頭人或指定人，方可照付。倘銀行不能知取款人確係擡頭人或指定人，則應請取款人覓具妥保，方可照付。指定人支票轉讓時，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也。支票之背書，又可分爲三種：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“請付某某人或其指定人”字樣，並由擡頭人簽字或蓋章，故除指明之某君及其指定人以外，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辦理也；三曰限制背書 (Restrictive endorsement)，即於支票之背面，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爲存款之用”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。茲列舉三種背書之格式於次：

1. 空白背書	2. 記名背書	3. 限制背書
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;"> 潘 序 倫 </div>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> 票款請付顧詢君 或其指定人 潘 序 倫 </div>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> 票款祈付上海交通銀行 作為存款之用 潘 序 倫 </div>

橫線支票者，支票上劃有二道並行之紅色橫線者之通稱也；支票一經劃有紅線，則收款之人，祇以銀行為限，銀行以外之持票人，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，劃紅線二道，而於紅線之間，註明“銀行”兩字，(或祇劃兩道紅線，並不註明“銀行”字樣，其效果仍然相同)。收款人即支票之抬頭人接到此項支票後，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)，即支票正面二道紅色平行橫線間，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，支票之抬頭人，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，較為普通，如採用特別橫線支票，則預應查明支票抬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，以預防盜竊遺失等之發生也。

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，請得往來之行莊許可而印用者，亦不乏其例。茲例示一格式如下，以資習用：

甲 乙 商 店			
支 票			
支票日期 _____		支票號數 _____	
所付 _____		支票金額 _____	
國幣 _____		或來人 _____	
此致 上海銀行台照		甲乙商店之章 經理之章	
收據日期 _____			
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			
(請將此收據註下簽字寄還)		領款人簽字或蓋章 _____	

正 聯

甲 乙 商 店			
銀 行 付 帳 憑 單			
支票日期 _____		支票號數 _____	
附單 _____ 紙		支票金額 _____	
付與 _____			
國幣 _____			
其款由 上海銀行付與		會計主任 _____ 經 理 _____	
上款之分配如下			
	說 明	金 額	
應 借 帳 戶			
總 計			
付帳員 _____	核對人 _____	記帳員 _____	

副 聯

上式分爲正副二聯，各聯又分上下二段：正聯之上段爲正式支票，其下段爲收款人收據，副聯用作記帳之根據，其上段爲支票之存根，下段則爲帳款之說明，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)，當即與該公司帳單核對，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

上海浙江興業銀行二十三年四月份往來調節表

現金結餘額		\$9,686.19
應加四月份利息		13.86
		<u>\$4,000.05</u>
銀行往來清單結數	\$9,509.35	
減去未領支票：		
第 105 號	\$205.00	
,, 106 ,,	40.75	
,, 109 ,,	89.00	
,, 110 ,,	1,374.55	
,, 111 ,,	600.00	
	<u>2,309.30</u>	<u>\$4,000.05</u>

往來帳清單

第 1 號
第 1 頁

頤康公司
愛多亞路
上海

中華民國23年4月30日止

上海浙江興業銀行

往來帳第175號

日期	摘要	支票號數	支出	存入	存或欠	結數
4 1	上月結存			\$3,518.70		
2		103	\$ 150.00			
4				642.00		
7		102	34.72			
7		104	300.00			
8				1,198.41		
9				50.35		
14		107	1,200.00			
21		108	54.05			
21				734.00		
24				162.80		
27		112	22.00			
27		113	250.00			
29				2,000.00		
30	四月份息			13.86		
30	結存		6,369.35		存	\$6,309.35
			\$8,320.12	\$8,320.12		

注意一 此清單專代往來帳戶之用計數不憑

注意二 此清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 專通信處如有變更請隨時通知

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：

上海商業儲蓄銀行二十三年四月份往來調節表

現金簿餘額(四月三十日止)		\$2,561.34
加：本店尚未入帳而銀行已經入帳各項：		
四月份利息	\$ 12.56	
代收蘇州采芝齋本票款	500.00	
代收南京長興號本票款	1,000.00	1,512.56
本店已經入帳而銀行尚未入帳各項：		
未領支票：		
第 315 號	\$ 50.00	
第 316 號	35.67	
第 319 號	161.45	697.12
		<u>\$4,771.02</u>
減：本店尚未入帳而銀行已經入帳各項：		
代收南京長興號期票手續費	\$ 4.00	
代收蘇州采芝齋期票手續費	2.00	
	<u>\$ 6.00</u>	
本店已經入帳而銀行尚未入帳各項：		
三十日二時後存入支票：		
中國銀行付款(永安棧廠出票)	800.00	
交通銀行付款(中華商店出票)	1,500.00	2,306.00
銀行往來清單餘額(四月三十日止)		<u>\$2,465.02</u>

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. 收條與解條之區別何在？用解條後，收條可否省略？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，均持設專欄，有何作用？
7. 採用定額預付制度時，期末補撥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. 支票之種類有幾?各類間之區別若何?又支票上所應記載之事項為何?
10. 何謂背書?背書之種類有幾?試列述之。
11. 每月初,支票簿上結存數,常與銀行所開上月份清單之結數不符何故?又存款數目之調節方法如何?

習題七十九

試將下列各交易,記入零用現金簿,並假定零用現金簿為一補助帳簿,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 由現金出納員撥出現金 \$60,作為本月份預付各項零星用費之用。

- ,, 買進郵票\$3.50。
- 三日 購進筆墨\$2.20。
- 四日 購進紙張\$1.40
- 五日 臨時雇工擦拭玻璃等,計付工資\$1.60。
- 七日 發出電報一通,計\$3.25。
- 八日 付車費\$0.95。
- 十一日 付粉刷牆壁用費\$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 購進郵票計\$2.00。
- ,, 付送力\$0.60。
- 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。
- ,, 買進燈泡六枚,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

撥足款項之交易，分別以本章所示之甲乙兩種記帳方法，記入主要帳簿，過入零用現金帳戶。

習題八十

二十三年六月底，上海增大大行對上海銀行之往來存款戶餘額計 \$3,471.25。但增大大行接到上海銀行之清單餘額 \$1,326.85，校對帳簿及清單二方所記其相差之數如下：

1. 上海銀行未付支票計：

號 25671	\$1,284.76
號 25674	395.23
號 25678	96.49

2. 上海銀行已經入帳而增大大行未曾入帳各項：

至六月二十日為止之往來存款利息	\$ 50.62
代收漢口上海銀行支票號 4251	1,340.00
代收漢口上海銀行支票手續費	0.50

3. 增大大行已經入帳而上海銀行尚未入帳各項：

三十日二時後存入支票：

中國銀行支票號 16—679	\$1,500.00
福源莊支票 號 2589	890.00

試為增大大行編製銀行往來調節表。

總習題二

(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”，“銷貨折扣及折讓”及“中南銀行”三金額欄，付方設“應付款帳”，“購貨折扣及折讓”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。然後將下列各項交易分別記入各種原始簿。

民國23年

一月一日 金伯侯君向義品放款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，並將下列價值轉入本號開始營

業。

現金\$5,060

向元大號盤得存貨如下：

美孚僑領牌煤油	200箱	@\$3.50
亞細亞元寶牌煤油	200箱	3.00
加斯林油	100町	3.50

懸付票據票根一紙，面額 \$1,000，係本日所出，期限三十日，收款人爲元大號。

一日 當將實本金伯侯君所投入之現金，悉數存入中南銀行，開立往來存戶。

，， 簽發支票#1 向中南銀行提取現金 \$50，作爲設置零用現金之用。

，， 簽發支票#2 付本月份房租\$64。

二日 向德士古油行除購商品如下，付款條件2/10，全/30：

幸福牌煤油	120箱	@\$ 3.50
烏拉油	10桶	50.00
牛油	10町	7.00
阿爾發油	25町	2.40

，， 購入器具\$350，當簽發支票#3 如數付訖。

三日 向美孚油行除購商品如下，付款條件4/10，2/30，全/60：

僑領牌煤油	400箱	@\$ 3.70
加斯林油	10町	3.60
煤氣機油	20桶	46.00

四日 元隆號除去商品如下，限於二月五日前付款：

幸福牌煤油	25箱	@\$1.00
僑領牌煤油	10箱	4.15
加斯林油	16町	3.90

，， 付彩華印刷公司印刷帳簿及文具\$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郵費5.00。

六日 向亞細亞火油公司除購商品如下，付款條件4/10，2/3，全/60：

元寶牌煤油	20箱	@\$3.35
哈登牌汽油	50町	2.80

，， 怡元號除去商品如下，限於二月五日前付款：

僑領牌煤油	10箱	@\$ 4.00
煤氣機油	2桶	50.00
烏拉油	2桶	85.00

六日	本月份包伙食\$35,簽發支票# 6 付訖。		
七日	門市現售商品如下,當將收入現金存入中南銀行:		
	僑標牌煤油	5 箱	@\$ 4.20
	元寶牌煤油	3 箱	3.85
	烏拉油	1 桶	90.00
八日	資本金金伯侯君,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	@\$3.75
	幸福牌煤油	16箱	4.00
	僑標牌煤油	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:		
	僑標牌煤油	2 箱	@\$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,現扣2%。		
,,	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:		
	僑標牌煤油	2 箱	@\$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,現扣4%。		
,,	付電話工匠酒資\$2。		
十四日	祥元汽車公司除去哈殼牌汽油10加, @\$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\$36。簽具支票#11,發給本月份店員薪金及推銷員旅費,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:		
	煤氣機油	5 桶	@\$3.00
	烏拉油	3 桶	88.00
	牛油	1 打	8.00
	阿爾發油	5 打	2.90

(2) 總分類簿中設應收帳款及應付帳款兩統制帳戶,另立應收帳款分類簿及應付帳款分類簿,而將五種原始簿中之記錄,分別過帳。至各欄總數之過帳,則待月終各簿結束時行之。

說 明

(1)本習題乃假定該商號所有現金,包括資本主投資,收到應收帳款,門市現銷及票據貼現等,每日收入,當晚即行悉數存入銀行,如需用款項,皆須簽具支票,向銀行提取,惟另設零用現金,以為日常發生零星費用時之用,以省一一開具支票之繁。因此,在現金簿收付二方之“銀行”欄,即代替以前手存現金之總類欄,記入收方該欄之金額,即為存入銀行之數,記入付方該欄之金額,即為向銀行提取之數,是故“銀行”欄之借差,應與本號之銀行往來戶中所示結餘額相等。

(2)關於處理零用現金之方法,本習題採用定額預付制。

(3)凡支付現金之交易,並未註明簽具支票,概須視為零用現金之交易。

第二十二章 票據之處理

第一節 票據之種類及其應用

票據者，記有一定時日，一定地點，而以一定金額爲無條件支付之流通證券 (Negotiable instrument) 也。在信用制度發達之今日，此項票據之應用，在商業上極爲重要。依照我國票據法之規定，票據分爲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，則爲關於匯票及本票之處理方法也。

匯票 (Draft) 者，債權人 (即出票人) 請求或委託指定之債務人 (即付款人) 於某日期撥付一定之金額於指定人或持票人之票據也。匯票之當事人有三：一爲出票人 (Drawer or maker)，一爲付款人 (Payer or drawee)，一爲收款人 (Payee)，出票人與收款人，或爲一人，或係兩人，而付款人承兌之後，則付款人又爲票據之承兌人 (Acceptor)，匯票經承兌手續，方始發生效力。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，即當承兌照付現款；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) 匯票上註明某日付款之字樣者，(二) 自出票日起算，至一定期限後付款者，(三) 於匯票經付款人承兌之日起算，至一定限期後付款者；不論到期日之如何計算？但其必須經付款人之承兌則同。

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，則備兩份或兩份以上，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。至國外匯票之所以常備二份者，則爲預防寄遞時遺失故也。茲略設數例，以示匯票之應用及格式於下：

設某乙於五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，收款人即爲某甲本身，則票據格式如左：

中華民國二十三年五月一日 某甲具 (簽章)	匯票 第一〇〇號 國幣一千元整 右開金額請於 台端承兌後三十日內付給敝人之指定人爲荷此致 某乙先生台照	稅 印 票 花
------------------------------	--	------------

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

左例之出票人，即爲票據之收款人，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，於五月二日正式承兌，即於匯票之正面，斜書承兌兩字，並簽名蓋章，即日送還某甲。至此某乙不但爲此票之付款人，且亦爲此票之承兌人，而此票亦於五月二日起，開始發生效力，到期日爲六月一日也。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，即行承兌，則格

式如下頁左式：

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，某乙收到此票後，應即照兌，而事實上當某甲開立匯票時，即已徵得某乙之同意，故通常除特種原由外，多照票即付者也。

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。

至本票通常又稱爲期票，乃債務人（即出票人）約定於某月某日無條件付債權人（即收款人或其指定人）以一定金額之證書也；其格式略如下右示：

<p style="text-align: center;">匯票 第 號</p> <p style="text-align: center;">請於見票時即付</p> <p style="text-align: center;">某丙或某丙之指定人國幣一千元整爲荷此致</p> <p style="text-align: center;">某乙先生台照</p> <p style="text-align: left;">中華民國二十三年五月一日</p> <div style="text-align: right; margin-top: 20px;"> <p>某甲具 (簽名)</p> <p>蓋章</p> </div> <div style="text-align: center; margin-top: 10px;"> <table border="1" style="display: inline-table; width: 60px; height: 30px;"> <tr> <td style="text-align: center;">印</td> <td style="text-align: center;">稅</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">花</td> <td style="text-align: center;">票</td> </tr> </table> </div>	印	稅	花	票	<p style="text-align: center;">本票 第 號</p> <p style="text-align: center;">國幣一千五百元整</p> <p style="text-align: center;">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</p> <p style="text-align: center;">聯康寶號台照</p> <p style="text-align: left;">中華民國二十三年五月十日</p> <div style="text-align: right; margin-top: 20px;"> <p>源來行具 (簽名)</p> <p>蓋章</p> </div> <div style="text-align: center; margin-top: 10px;"> <table border="1" style="display: inline-table; width: 60px; height: 30px;"> <tr> <td style="text-align: center;">印</td> <td style="text-align: center;">稅</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">花</td> <td style="text-align: center;">票</td> </tr> </table> </div>	印	稅	花	票
印	稅								
花	票								
印	稅								
花	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。本票具有移讓之可能性，惟於移轉之前，亦應經背書手續，其方式與支票之背書同，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 應收票據簿

商店所用之票據，自其付款人是否係本店抑係顧客一點觀之，可分為兩種：一曰應收票據，即顧客出給或背書轉讓於本店之本票，或對於本店為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對於他人承兌之匯票。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，應在帳簿上為適當之記錄，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，設一應收票據簿 (Notes receivable book)，以記載日常所收入之票據，俾便考查。此項應收票據簿之格式及欄數，無一定標準，下舉格式，乃通常所習見者。

下式第一欄記載收到票據之編存號數；第二欄記載交易發生之日期；第三欄記載出票人或付款人之姓名；第四欄記載收款人之姓名；第五欄記載背書人或出票人之姓名。收到之票據如為本票時，將該票之出票人姓名記入第三欄，倘係背書轉讓者，同時須以背書人之姓名記入第五欄；如為匯票則以該票之付款人姓名，填入第三欄，出票人填入第五欄；倘係背書之票據，則以背書人之姓名，記入第五欄，而不記出票人。第六欄記載付款地點，第七欄記載各該交易所應貸入之會計科目，即應過入分類簿內各該帳戶之貸方科目名稱也。第八欄記載第七欄內各貸項過入各該帳戶之頁數。第九第十兩欄記載交易之金額，如所收到之票據，係清償應收帳款者，則將其金額列入第九欄內，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），則列入第十欄內。第十一欄記載債務人之出票日期或本號所出匯票由債務人承兌之日期。第十二欄記載票據之存在期限，或以日數計算，或以月數計算，照票面之記載而有不同。第十三欄記載票據之到期月日。第十四第十五第十六三欄記載付應收票據之日期，原

號數	收到日期	出票人或付款人	收款人	背書人或出票人	付款地點	貸方會計科目	應收		票類
							類	金	
							頁	應收帳款	其他
1	2 1	林惠記	本店	資本主		資本主何廣記	1		\$500.00
2	,,	黃廷記	本店	資本主		資本主何廣記	,,		300.00
3	5	盧南記	本店	華德公司		華德公司	9	\$800.00	
4	16	胡芳記	本店			胡芳記	11	400.00	
	31					應收帳款(貸)	6	\$1,200.00	1,200.00
						應收票據(借)			\$2,000.00
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)

因,及付出應收票據交易之帳簿頁數,所以便於查考也。譬如下列各交易,如記入應收票據簿,則其記載應如上式所示:

二月一日 資本主何廣記交來林惠記所出立之三十日本票一紙,出票日一月十六日,票面 \$500; 又黃廷記六十日期之承兌匯票一紙,承兌日為一月十三日,票面 \$300,作為增投之資本。

二月五日 華德公司轉來盧南記所承兌之匯票一紙,期限三十日,承兌日為二月二日,票面 \$800,以清償其貨款。

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 胡芳記交來本票一紙,計面額 \$400,期限三十日,出票日二月二日,以償還其貨款之一部。

,, 將盧南記承兌之匯票,向銀行貼現按月利 10%預扣貼現息。

收到各項應收票據時,既悉數登入應收票據簿,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,將第十欄即其他金額欄之總數過入總分類簿內應收票據戶之借方,其第七欄所列各帳項,則過入總分類簿內資本主帳戶及應收帳款分類簿內各該客戶之貸方。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簿上過來。茲示其格式如下:

據		簿											第一頁				
出票日期	票項期限	到 期 月 日											票 據 之 付 出				
		一 月	二 月	三 月	四 月	五 月	六 月	七 月	八 月	九 月	十 月	十 一 月	十 二 月	付 出 票 據 日 數	付 出 票 據 之 原 因	頁 數	
11330日			15											2	15	到期贖回	現2
11360日				14													
2 230日				4										2	16	向銀行貼現	現2
2 230日				4													
(11)	(12)													(13)			
														(14)	(15)		(16)

資本主何廣記

第一頁

									2	1	收票1	\$500	00
											,,	360	00

應收票據

第六頁

	31			收票1	\$2,000	00			2	15	現2	\$500	00
											,,	800	00

華德公司

第九頁

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

胡芳記

第十一頁

	x	x		x	xxx	xx			2	16	收票1	\$400	00
--	---	---	--	---	-----	----	--	--	---	----	-----	-------	----

應收票據戶之貸方各帳項，係由現金簿之收方或普通日記簿中過來。如果此類交易之次數頗多，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簿應

收票據戶內之繁。每一期之末，將該欄結一總數，一次過入應收票據戶，

關於票據到期日之計算，通常有兩種方法：第一法算頭不算尾，即自出票日或承兌日起計算，而票據到期之一日，則並不計入也；例如，前例第一交易中黃建記之票據，其承兌日為一月十三日，則自一月十三日算起，計一月份應有十九日，二月份二十八日，再加三月份十三日，共合六十日，而到期日則為三月十四日。第二法算尾不算頭，即自出票日或認付日之翌日起算，而將到期日亦計入也；如上例自承兌日之翌日即一月十四日算起，計一月份餘十八日，二月份二十八日，再加三月份十四日，共合六十日，而到期日仍為三月十四日，並無差別也。

上述之簿式及其記帳方法，係將票據簿用作主要帳簿之一種，即特種日記簿之一種也。然亦有將應收票據簿作補助帳簿，並不作為日記簿之一種者，則完全為票據事項繁多，便於查考起見耳。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，如第七欄之“貸方會計科目”應改為“收入票據之原因”，因此簿既非日記簿，則其記載無所謂借與貸也。第八欄可以刪除，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

商店以應收票據向銀行貼現時，帳簿上應為分錄如下，已於本書第七章中論及之。

現金	\$—
貼現息(或利息)	\$—
應收票據	\$—

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，銀行不能兌得現款時，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，一方面固可收入現金，一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，在求資產負債之表示正確。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記錄。故前列分錄應收為：

(1) 現金	\$—
貼現息(或利息)	\$—
應收票據貼現	\$—

到期銀行兌得現款時，則其分錄如下：

(2) 應收票據貼現	\$—
應收票據	\$—

上列第一分錄，在將本店因貼現票據而發生之或有負債，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之貸方應收票據貼現科目及本店收入票據時之借方應收票據科目。蓋票據到期經付款人支付以後，則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記錄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記錄，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，此項流動資產帳戶應收票據，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，而列入資產之部應收票

據項下，以二者之差額，列入金額欄，卽是當時手存之應收票據總額也。

第四節 應收票據之拒付

票據到期不獲收款時，依我國票據法之規定，執票人應請求拒絕付款地之公證人或法院，商會，銀行公會，作成拒絕證書，以資證明。在其帳簿上之記錄，則視下列兩種情形而有不同：

- 一、拒付之票據，係在收款人卽本店之手者。
- 二、拒付之票據，已經貼現，而由銀行退回者。

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三十日本票一紙，票面\$100；本日本到期往收，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，第二法較第一法爲優。蓋本票經某乙拒絕支付以後，雖可視爲某乙之票據債務，將仍回復爲應收帳款，然在未與某乙商定以前，甲商店對某乙固猶爲一種票據債權關係，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，而爲第二法所不及者。蓋採用第一法記帳，則過帳後某乙帳戶之借方，將多一筆記錄，會計員苟於其分類簿摘要欄內，特別註明其爲拒付票據，則將來如再賒放帳款於某乙之時，可多一參考之資料。在第二法則無此類事實之表現。惟徵諸事實，會計員過帳時，分類簿中之摘要欄多略而不記，故關於上述兩種記帳方法，

仍以採用第二法爲宜也。

(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爲之分錄如次：

(1) 應收票據貼現	\$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，依法得向付款人或發票人追索。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。

拒付票據經交涉後，如出票人能照數支付，則其分錄應爲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，應直接記入壞帳準備帳戶，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，計收入現金\$80，則其分錄如下：

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

第五節 應付票據簿

商店於付出或承兌票據時，亦應在帳簿上爲適當之記錄。此已於本書以前各章中，屢有述及。在票據付出不多之商店，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簿(Notes payable book)，專以記載付出或承兌之票據，俾便考查。此項應付票據簿之格式，亦無一定，茲舉一通常習用之格式於後：

應 付 票 據

號發 或承 數兌	出票 或承 兌年 月	出票人或 付款人	收 款 人	背書人或 出票人	付款地點	借方會計科目	類 金 額		
							百 應 付 帳 款	其 他	
1	2	1	本 店	上海鮮果公司	本 店	上海鮮果公司	8	\$300.00	
2		5	本 店	鄧駕記	鄧駕記	鄧駕記	10	400.00	
3		10	本 店	江南機器公司	本 店	機器	11		\$1,000.00
4		22	本 店	源來號	本 店	源來號	12	300.00	
		28				應付帳款(借)	7	\$1,000.00	1,000.00
						應付票據(貸)	5		\$2,000.00
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)

觀於該格式，可知應付票據簿之欄數，與應收票據簿同，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，不過借貸之科目，適相反背耳。茲設例以說明記帳，譬如下列各交易，記入應付票據簿內，則其記載應如上例所舉之格式所示；

- 二月一日 出給上海鮮果公司十日本票一紙 \$300，以償前欠貨款。
- 五日 本店於本日承兌鄧駕記二月二日所出之三十日期匯票一紙，計票面\$400，以償貸欠。
- 十日 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，當付九十日期之應付票據一紙，作為清訖。
- 十六日 本月五日所承兌之匯票，於本日先付半數，計現金 \$200。
- 二十二日 出給源來號三十日期之本票一紙，計票面 \$300，以清付前欠貨款。
- 二十八日 將本月五日所承兌之匯票，如數先期付訖。

如將應付票據簿實行結算後，並過入總分類簿應付票據戶，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

鄧 駕 記										第十頁	
2	5		付票1	\$400	00	×	×		×	×××	××
源 來 號										第十二頁	
2	22		付票1	\$300	00	×	×		×	×××	××

如將應付票據簿作為補助簿，則第七欄“借方會計科目”應改為“付出票據之原因”，第八欄亦應除去；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. 通常計算票據到期日之方法有二，試列舉並舉例以說明之。
7. 應收票據簿及應付票據簿之功用若何？
8. 試列舉應收票據簿及應付票據簿內各主要欄之名稱及記法，又用作主要帳簿之票據，與用作補助簿者，其所列欄名，有何不同？
9. 如票據簿用作補助簿時，則各該交易之正式記帳及過帳，應就何種帳簿行之？又抽讀者之意，將票據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，到期拒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 八 十 一

試將下列各交易，記入現金簿及應收票據簿（假定應收票據簿用作主要日記簿之一種，應收票據簿格式一如本章所示者），並將各簿記載，一一過入分類簿中各相當帳戶。

七月一日 資本主孫國記突來往泰號所出之六十大本票一紙，出票日六月十六日，票

- 面\$1,000,作其增投之資本。
- 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,中華國貨公司收執之匯票一紙,期限承兌後二十日,承兌日爲七月五日,票面\$500,以清償其貸款。
- 十五日 林厚記背書轉讓陸驚記所出三十日本票一紙,票面\$300,出票日六月二十五日,以償還其貸款之一部。
- 十八日 資本主孫國記交來捷成公司六十日本票一紙,出票日六月二十日,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匯票,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,即蒙該公司簽字承兌。
- 二十五日 陸驚記六月二十五日所出之本票,於本日到期,當收現款如數。
- ,, 中華國貨公司轉讓匯票,本日到期,收到現金。
- 三十日 張振記交來三十日本票一紙,出票日爲本日,票面\$750,以清償其貸款。

習題 八十二

將下列各交易,記入普通日記簿。但若同時應用應收票據簿及現金簿時,則其中若干交易,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往來戶內。
- 十六日 將林厚記交來陸驚記付款之本票,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往來戶內。
- 七月二十五日 七月十六日貼現之本票,付款人陸驚記拒絕付款,經上海銀行退還本店。票款在本店往來存款戶內照除。
- 二十八日 本店發出承兌後二十天期之匯票一紙,收款人協隆行(本店之購貨客戶),付款人王大森(本店之銷貨客戶),票面\$500,交予協隆行,請協隆行轉向王大森請求承兌。
- 三十一日 陸驚記本票,因陸驚記破產清理,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,作爲清款。另由林厚記向陸驚記交涉收款。本店給予允許,收得本票如數。
- ,, 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 七月十日貼現之高補記,本票本日到期,並無退票情形發生。

習題八十三

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

- 九月一日 於本日承兌滙大行八月三十一日所出之六十天期匯票一紙，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 \$500，當付三十天期之本票一紙，清訖帳款。
- 十日 付給隆昌行十五天本票一紙，票面 \$350，以清償貸款。
- 十五日 付給滙大行三十天本票一紙，計票面 \$500，以清償貸款之一部。
- 十六日 付給悅來公司三十天本票一紙，計票面 \$250，以清償前欠貸款。
- 二十日 購入貨物一批，計價 \$550，當付十天期之應付票據一紙，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，向銀行兌現，貼現息按月 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。

總習題二(續)

(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，購貨退回及折讓簿，應收票據簿及應付票據簿；前二種原始簿中各設單位價格，總數，銷貨退回或購貨退回，及銷貨折扣及折讓，或購貨折扣及折讓四欄；後二種原始簿，則可採用本書所列之格式。然後將下列各項交易，分別記入各種原始簿中：

一月十七日 匯利號除去商品如下，限於二月五日前付款：

僑帽牌煤油	20箱	@\$3.85
加斯林油	10叮	3.80

- 十八日 仁大號交來三十天本票一紙，面額 \$150，以清償本月十日所欠貸款之全部，尾數 \$0.70 讓訖。
- ，， 付前欠公大轉運公司購貨運費及代付拉力 \$25，簽具支票并 12。
- 十九日 滙杭長途汽車公司購去哈殼牌汽油 30 叮，@\$3.25，當收其所出通商銀行支票一紙，面額 \$93，餘暫欠。即將支票存入中南銀行。
- ，， 向光華火油公司購進油運地牌汽油 100 叮，@\$2.50，當付予三十天本票一紙，面額 \$150，餘暫欠。
- 二十日 泰昌號除去商品如下，限於二月五日前付款，現扣 2%，三月五日前付款。
照數實也：

	僧帽牌煤油	15箱	@\$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叮, @\$2.90, 付款條件2/10, 全/30。		
二十一日	向德士古油行除購商品如下, 付款條件 2/10, 1/30, 全/60:		
	幸福牌煤油	150箱	@\$3.50
	牛油	20叮	7.00
,,	購入墨水用品計\$1.80。		
二十二日	向善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, 當簽具支票 半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, 當出予十五天本票一紙, 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	@\$ 3.50
	哈殼牌汽油	2叮	3.20
	烏拉油	1桶	\$0.00
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, 限於二月五日前付款, 現加 2%, 三月五日前付款, 照數實收:		
	幸福牌煤油	20箱	@\$3.85
	僧帽牌煤油	10箱	4.00
	牛油	4叮	7.80
	阿爾發油	5叮	2.90
二十六日	泰昌號退來本月二十日所除去之商品如下:		
	僧帽牌煤油	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:		
	僧帽牌煤油	15箱	@\$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 怡元號轉來承福記所承兌之匯票一紙，期三十天，承兌日為本月二十日，票面\$350，以清償其貸款之一部。

二十九日 上海南北公共汽車公司交來上海銀行支票一紙，票面\$65.00，以清償本月二十日貸款之全部。差額作為銷貨折讓。

三十日 向美孚油行除購商品如下，並於當日承兌該行出給茂利公司之十天期匯票一紙，票面\$1,250，作為解付貸款之\$1,302入帳：

備欄牌煤油	300箱	@ \$ 3.50
煤氣機油	25桶	45.00

，， 泰昌號交來本月二十日所欠貸款之全部。減去二十六日之退貨，現扣23%，當即存入中南銀行。

三十一日 前資本主金伯侯君交來出予元大號本票票根一紙，本日到期，當簽具支票#14付訖。

，， 簽具支票#15，以支付下列各項費用：

稅捐	\$20
電話費	8
水電費	10

，， 簽具支票#16，計金額\$34.00，用以補發本月份各項零星費用。

(2) 試將九種原始簿一一結算，並繪劃紅線，以示結束。

(3) 將各種原始簿中之記錄，(自一月十七日起至一月月終止)，分別過入總分類簿及補助分類簿。

(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，與本號帳單核對之結果，查悉有一月份利息\$12.58 本號尚未記入簿冊：

又有未經該行兌付之支票如下：

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為\$2,926.15。

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

說 明

(1) 購貨折扣及折讓，銷貨折扣及折讓之發生，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，賣主准於買主從貨價中，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“購貨折扣或折讓”“銷貨折扣或折讓”兩專欄內，學者已可諳習，無庸贅述。惟遇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。例如一月十八日之第一交易，仁大號交來之本票，可記入應收票據簿中，所抹讓之尾數，可記入銷貨退回及折讓簿之“銷貨折扣及折讓”欄中，待該兩簿過帳後，仁大號之帳戶，即示清銷。

(2) 一月二十二日第一交易所先行之建築費 \$1,500，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，可採用本書第二十一章中所述之第二法。

(4) 茲為便利習者起見，對於購貨退出及折讓簿之結算方法，列舉如后：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，一筆過入應付帳款控制帳戶之借方，至該簿所載之總數，則須逐筆過入應付帳款分類簿中各該戶之借方，所不待言。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。

第二十三章 機要分類簿制度

第一節 機要分類簿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，不歸會計員經營，而由資本主經理，或其他主要人員自任管理記錄之責。蓋此類交易，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。此種不經會計員記錄之分類簿，會計上稱之爲機要分類簿(Private ledger)。

所謂機要分類簿制度者，乃營業之主要人員與會計員分管一部份帳戶，各記其所發生之交易，而於其間設法連繫之，並使普通分類簿雖經劃出一部份之帳目，機要分類簿雖僅爲一部分之記載，而仍各成一組織完全之分類簿制度也。此種制度之採用，在合夥企業中，最爲常見，其組織方法，卽於普通分類簿中設立機要分類簿一戶，記載劃歸營業主要人員所記之事項，而於機要分類簿中，設立普通分類簿一戶，記載由會計員所記之事項，使兩帳相互對照，各自平衡。如是，機要分類簿與普通分類簿，互相隸屬，其地位相等，無分軒輊。蓋二者皆爲主要之分類簿，各有其原始記錄，普通分類簿之原始記錄，卽爲普通日記簿，而機要分類簿之原始記錄，則爲增設之機要日記簿也。今舉例以說明其記帳方法如下：

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簿制度，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	
機要分類簿		\$60,000

二、經營機要分類簿人員在機要日記簿中，作如下之分錄：

普通分類簿	\$60,000	
存貨	15,000	
房屋	15,000	
資本主甲		\$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	
機要分類簿		\$1,000

二、經營機要分類簿人員應為之分錄：

普通分類簿	\$1,000	
中國銀行		\$1,000

由上述二例，可知凡交易之須保守秘密者，均由經營機要分類簿之人員記帳，而交易之不須保守秘密者，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，亦祇須由經營機要分類簿之人員記帳即可，分錄如次：

地產	\$45,000	
上海銀行		\$45,000

第二節 損益之計算

採行機要分類簿制度者，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簿之人員記載。蓋商店之購貨

及銷貨交易較繁，經營機要分類簿者，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，轉入機要分類簿內，報告經營機要分類簿之人員，轉行分錄，以求其損益。例如前例三育商店年終結帳時，設普通分類簿中之購貨帳戶，有借差 \$168,000，銷貨帳戶有貸差 \$218,000，費用帳戶有借差 \$33,000，同時商店之期末存貨為 \$28,000，則在會計員方面應為以下之分錄：

銷貨	\$218,000	
機要分類簿		\$218,000
機要分類簿	204,000	
購貨		168,000
費用		33,000

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

普通分類簿	\$218,000	
銷貨		\$218,000
購貨	168,000	
費用	33,000	
普通分類簿		204,000

上列分錄過帳後，則機要分類簿上之結帳分錄如下：

損益	\$218,000	
存貨(期初)		\$ 15,000
購貨		168,000
費用		33,000
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, 轉入資本帳戶如次:

損益	\$27,000
資本主甲	\$27,000

第三節 資產負債表之編製

分類簿自經分管以後, 普通分類簿與機要分類簿, 雖各成一完備之組織, 然其記載之事實不全, 在編製資產負債表時, 應先由會計員與經營機要分類簿之人員, 各先就其帳簿分別結算, 編製試算表。然後再由經營機要分類簿之人員, 根據會計員之試算表, 與自己所經者合併, 即成一完備之資產負債表, 藉窺全店之財政現狀。今假定根據兩組分類簿結帳後編製之試算表如下所示:

普通分類簿試算表

現金	\$21,000	
應收帳款	20,000	
應付帳款		\$10,000
機要分類簿		25,000
	<u>\$41,000</u>	<u>\$41,000</u>

機要分類簿試算表

存貨	\$28,000	
器具	8,000	
房屋	15,000	
地基	45,000	
普通分類簿	25,000	
中國銀行		\$ 1,000
應付票據		3,000
資本主甲		117,000
	<u>\$121,000</u>	<u>\$121,000</u>

由上列兩試算表觀之, 機要分類簿組之普通分類簿戶, 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。而普通分類簿組之機要分類簿戶，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，而刪去普通分類簿組試算表上之機要分類簿戶及機要分類簿組試算表上之普通分類簿戶即成，今示之如次：

三育商店資產負債表

年 月 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		
地基	45,000 00	負債總額	\$ 20,000 00
房屋	15,000 00	資 本	
		資本主甲	117,000 00
	\$137,000 00		\$137,000 00

問 題

1. 何為機要分類簿？
2. 機要分類簿與普通分類簿，是否各成一完備之簿記組織？又二者間之連絡方法若何？
3. 設某商店向銀行借款 \$5,000，在普通分類簿中及機要分類簿中之記錄各如何？
4. 採用機要分類簿後，損益之計算，係根據何種帳簿行之？
5. 採用機要分類簿後，編製資產負債表時之手續如何？試略述之。

習 題 八 十 四

元升商店於本年七月一日，改用機要分類簿制度，將普通分類簿中之科目，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，概移入機要分類簿中以記錄之。

至該商店改用新制時之普通分類簿試算表如下：

現金	\$ 29,000	銷貨	\$160,000
購貨	150,000	應付帳款	35,000
應收帳款	75,000	應付票據	33,000
費用	19,000	資本主	40,000
器具	4,000		
	<u>\$298,000</u>		<u>\$268,000</u>

甲、在改用機要分類簿時，普通會計員及管理機要分類簿人員應為之轉帳分錄各如何？試列舉之。並過入普通分類簿及機要分類簿中。

乙、假定是年下半年之營業狀況如下：

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

對於上列各交易，普通會計員及管理機要分類簿人員，應為之分錄如何？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簿試算表，及機要分類簿試算表，並編製資產負債表。

習題八十五

某商店於十二月三十一日結束普通分類簿，所得之試算表如下：

不動產	\$ 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		100,000
佣金		7,000
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機要分類簿制度，故特增設機要日記簿及機要分類簿。僅將其日常營業上所必需之項目仍留於原有簿冊中，其餘概移入機要分類簿中以記載之。

其時商品盤存為 \$40,000，不動產應提折舊準備 \$3,000；甲資本主提取現金 \$5,000。營業決算結果，如有獲利，當轉入資本主帳戶。

甲、試示結束舊帳時之分錄，藉以結清記入機要分類簿之各帳戶（應包括年終結算時之各帳項）。

乙、試示機要日記簿中應為之分錄（應包括年終時，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簿之試算表及資產負債表。

總習題二續

(1) 本號資本主金伯侯君擬保守一部交易之秘密，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，特採用機要分類簿制度。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簿外，必需增設機要日記簿及機要分類簿各一冊，並在普通分類簿即總分類簿中添設“機要分類簿”一戶，在機要分類簿中設立“總分類簿”一戶，總分類簿與機要分類簿各自平衡。試將下列總分類簿各戶轉入機要分類簿戶，然後分別過入總分類簿各該戶內，以結束之，同時將此項自總分類簿中劃出之帳戶，記入機要日記簿，並過入機要分類簿。

商品盤存	器具	建築帳戶
資本主金伯侯	金伯侯往來戶	

(2) 將下列各項交易，分別記入各種原始簿及機要日記簿內：

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	@ \$32.00
阿爾發油	5 町	2.75
加斯林油	10 町	3.50

，， 本月份房租 \$84，簽具支票 井 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 元陞號交來十五天本票一紙，面額 \$200，以清償一月四日除去貨款之全部，尾數 \$3.90，作為清訖。

，， 收到祥元汽車公司交來一月十日所欠貨款全部，當存入中南銀行。

四日 一豐號除去商品如下，限於三月五日前付款：

幸福牌煤油	15 箱	@ \$4.05
僧帽牌煤油	10 箱	4.10
元寶牌煤油	12 箱	3.45

- 五日 匯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貸款之全部，尾數 \$2，作為銷貨折讓。
- ， 本月一日金得源所除去之商品，據稱有一部油質粗劣，不合銷路，退回如下，尚有一部稍次者，雖未退回，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，送予該行，並在貨價中扣除同一數額：
- | | |
|------|-----|
| 烏拉油 | 1 桶 |
| 阿爾發油 | 2 町 |
- ， 以怡元號轉來廣福記所承兌之匯票一紙，向中南銀行貼現，貼現息按月一分，當即存入本號往來戶。
- 六日 付報費 \$2.40。
- ， 向德士古油行賒購商品如下，付款條件1/10，全/30：
- | | | |
|-------|------|-----------|
| 幸福牌煤油 | 100箱 | @ \$ 3.45 |
| 烏拉油 | 15桶 | 79.50 |
- 發具支票并 18，清償一月二十二日出予興業建築公司本票票款。
- 七日 現售商品如下，當將收入現金如數存入中南銀行：
- | | | |
|-------|-----|-----------|
| 幸福牌煤油 | 15箱 | @ \$ 3.95 |
| 價價牌煤油 | 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 | @ \$ 4.00 |
| 煤氣燈油 | 2 桶 | 53.00 |
| 阿爾發油 | 4町 | 2.75 |
- 九日 付各項零星費用如下：
- | | |
|------|--------|
| 郵票 | \$2.00 |
| 車費 | 1.25 |
| 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，利息隱進在內。
- | | |
|----|------------|
| 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貸款之餘額，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：
- | | | |
|-------|-----|----------|
| 價價牌煤油 | 6 箱 | @ \$4.00 |
|-------|-----|----------|

	元寶牌煤油	12箱	\$3.45
	加斯林油	20町	4.05
	付車資	\$0.60。	
十二日	仁大號退來本月八日除去之幸福牌煤油 2 箱。		
	一豐號退來本月四日除去之元寶牌煤油 2 箱。		
十三日	本月份包飯費\$35, 簽具支票 井19 付訖。		
十四日	以元隆號交來之本票, 向中南銀行貼現, 貼現息按月一分計算, 當存入本號往來戶。		
十五日	簽具支票 井20, 發給本號店員薪金 \$50, 推銷員旅費及佣金 \$95。		

(3) 試將各種原始簿及機要日記簿中之記錄 (自二月一日起至二月十五日止), 分別過入複分類簿及機要分類簿中之各該戶內。

說 明

(1) 二月五日第一交易之購貨折扣折讓及銷貨折扣折讓, 其記帳方法, 習者可參閱前章總習題之說明。

(2) 採用機要分錄簿制度後, 將各項交易記入原始簿(各種原始簿及機要日記簿)時, 若干交易, 同須同時記入普通原始簿及機要日記簿, 但有若干交易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。

第二十四章 內部牽制制度

第一節 內部牽制制度之意義及效用

由以上各章所述，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，而此時錯誤及弊端之結果，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。於是在會計上乃有所謂內部牽制制度 (Internal check system) 之方法，應運而生。

所謂內部牽制制度者，係在企業之內，使各部人員各擔任之事務，手續上經過二個以上之部分，彼此互相牽制，對於會計上之錯誤或弊端，得以自動檢證，藉得自行防止之制度也。凡關於會計事務之處理，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，使此一部之工作與記錄受另一部之工作及記錄所牽制，而能自動發見其錯誤與弊端，不必待第三者之審查，始能知悉也。故內部牽制制度，既可以防止錯誤與舞弊之發生，萬一不幸而仍發生錯誤與舞弊，則亦可以早日發見，不致釀成六患。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：

一、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。銀行往來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之人員記帳。有此兩重記錄，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，最好採用第二十一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，均以簽發往來銀行之支票為原則，支票之簽字，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簿或日記簿，蓋防其自行改竄數額也。

9. 現金簿之餘數，須常由審核員與手存現金數額互相對照；往來存款額亦至少每星期查核一次，即製成調節表，與銀行結單相對照。

二、關於購貨上應規定之要點：

1. 商品及其他物品之購入事務，須全由購貨部或採購貨品之人員專責辦理。各部如須購入時，應向該部或該員提出購貨請求單，由該部或該員作成定單，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，須由收貨部驗收，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，須備置關於存貨之記錄，登記其收付數量，以統制手存之貨品。

4. 購貨退出時，須有完備之手續，如第八章所述者是，以備將來向賣主要求扣除貨價之根據。

三、關於銷貨上應規定之要點：

1. 客戶寄來之定單，須於貨物配齊發出後，妥慎保存，以備稽核員之覆查。

2. 一切發票，於送交顧客之先，至少須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，以免發生種種之錯誤。

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類簿之記帳事務，以防因有舞弊而改竄帳上之記錄。

4. 銷貨退回時，須有完備之手續，如第八章所述者是，以備將來結清帳款時扣除貨價之根據。

5. 關於銷貨折扣及讓價，須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。

四、關於記帳上應規定之要點：

1. 在大規模分部辦事之商店，一切交易，均須隨時製成傳票（關於傳票之記載方法，於第四節中詳論之），送請各有關係之主要人員簽字蓋章，以憑登記入帳。

2. 已經記帳之傳票及各項單據，應按照日期，順次整理；並由主管人員，慎重保管，以便稽該員日後之查核。

3. 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。

4. 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。

5. 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。

6. 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，不得刀刮皮擦，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。

7. 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。

8. 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，蓋記帳員或製表員圖章以證明之。

9. 帳簿內如有重摺兩頁，致有空白時，應於空白頁上，畫交叉

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。

10. 已用完之帳簿表冊及已訂成之憑單，均須分年編號，慎重保管，並製目錄備查，以防失落。

11. 未用完之帳簿表冊及未訂成之傳票，均須鎖入帳箱中，以防失落。

12. 所有已啓用之帳簿，須另立帳簿目錄，隨時登記，以便查考。

13. 凡更換新簿，如舊簿中有空白頁時，應於空白頁之第一頁上書明“自此以下作廢”字樣，並蓋章證明。

14. 帳簿未經用完，不得更換新簿，但規定期限者，不在此限。

15. 各種帳簿，均須順序編立頁數，以防私行撕去。

16. 帳簿紙頁，無論何故，不得撕去，以資查核。

17. 各種帳簿之背上，均須標明該帳簿名稱及年分號數。

18. 各項分類簿均須加目錄於首頁，以便檢查。

19. 啓用帳簿時，須填寫該帳簿首頁之第一表(如圖一)，由主管人員署名蓋章，以明責任。

20. 每冊帳簿之末頁，須印下示第二表式，將經管帳簿人員之姓名印章詳細記入，以明責任。

21. 凡經管帳簿之人員，遇有變更時，須將各項帳簿，由原管及接管人員，於帳簿末頁經管帳簿人員一覽表內，註明接管及交出年月日，並蓋章證明，以明責任。

22. 各種帳簿記載完結之後，均須換人覆核。

23. 各種補助分類簿之餘數，或每戶餘數之和，每月必與總分類簿各該科目之餘數核對相符。

(圖 一)

日啓	總本稱帳	頁帳號簿	期用數簿數名
中華民國	年	月	日
本帳簿共計		帳第	號
章蓋	名署	名職	名姓
<input type="checkbox"/>			

(圖 二)

表覽一員人簿帳本管經						
						職名
						姓名
						蓋章
					年	接管 交管
					月	
					日	
					年	
					月	備考
					日	

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

種爲明知他人之舞弊，因無直接利害關係，故完全不加干涉。第二種爲對於他人之舞弊，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，爲我國社會上之普遍現象。此在個人方面，不揭陰私，免招尤怨，固不失爲明哲保身之道。但爲社會經濟全體着想，爲整個企業利益着想，不能認爲合理。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，換言之，卽朋比爲奸。例如銷售貨物時，銷售人員與現金出納員，祕密商定，從中竊取銀錢。購貨時，購貨部人員與售貨商互相勾結，以浮報貨價。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，固有如第一節所述，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。雖然，內部牽制制度，使各項事務經過數人職部之手，互相督察，互相牽制，亦不能徹底防止錯誤與舞弊之發生。但對於錯誤舞弊機會之可以相當減少；對於錯誤舞弊事實之可以早日發見，則不因上述兩種不良情形之存在，而受其影響也。

第四節 傳 票

如前節所述商店之一切交易，均須先製成傳票（Vouchers）。此因在內部牽制制度之下，每一交易，常經多次手續與記載，始克竣事。若無書面憑證，僅憑各部人員口頭之傳遞，以爲記帳之根據者，則不獨易滋謬誤與遺漏，且事後查考，亦感不便。故通常於記帳之前，必先編製傳票傳送於各關係部分，由主要人員分別簽核，以爲記帳之根據，而完成內部牽制制度之實施。

傳票之種類及用法不一。若干企業，分傳票爲收入，支出，轉帳三類，凡現金之收入與付出，應編製收入與付出傳票，其非現金收付之交

易，則一律編製轉帳傳票。但此種方法，未必適合於一般企業，則以購貨、銷貨等交易，均有請購單，發票或發票存根可憑，無須另行編製傳票也。普通商店之交易，關係較為重大，有待於事前之簽證者，大約為現金收入，現金付出與應記入日記簿之轉帳交易，尤以現金支出與分錄轉帳，不能聽令職員擅權處置，事前簽證，極為必要，故有分錄傳票，收入傳票與付出傳票之設。

分錄傳票者，應記入於普通日記簿之各項轉帳交易，事前應行編製之傳票也。按記入日記簿之各項交易，大抵為帳款之折讓，債權債務之抵銷，記錄上錯誤之更正，以及整理與結帳分錄等等，此類交易大抵缺少原始憑證，傳票之編製，可使商店主管當局及各部有關人員分別會簽，會計員記帳之際，亦可得所根據。茲假定某商店顧客某甲所欠帳款五百元，因某甲所營商業已倒閉，收回全無希望，故轉入壞帳準備戶，則其所應編製之分錄傳票如次：

會計科目		摘要	借方金額	貸方金額
壞帳準備		某甲商店倒閉，帳款無法	\$500	00
應收帳款 某甲		收回，轉入壞帳準備		\$500 00
經理 會計科主任 出納科主任 記帳員 製票員				

收入傳票者，記載收入現金而與轉帳無關之交易之傳票也；設二十三年三月五日，收到顧客張某交來二月二十日所欠貨款之全部，計洋\$1,500，則編製收入傳票格式如次：

收 入 傳 票		第 _____ 號	
中華民國23年3月5日		附憑單 紙	
摘 要	金 額		
應收帳款 本年二月二十日貨款之全部	張某	\$1,500	00
合 計		\$1,500	00
經理 會計科主任 出納科主任 記帳員 製票員			

支出傳票者，記載付出現金而與轉帳無關之交易之傳票也；其式樣及記法，與收入傳票相仿，例如於三月五日付店員薪水 \$250，則支出傳票應如次式：

支 出 傳 票		第 _____ 號	
中華民國23年3月5日		附憑單 紙	
摘 要	金 額		
職員薪金 王某薪金 \$80.00, 李某, 朱某薪金各 \$50.00, 張某潘某薪金各 \$35.00		250	00
合 計		\$250	00
經理 會計科主任 出納科主任 記帳員 製票員			

現金收入與支出之原始憑證，如店員薪水收據等，應一併黏附於傳票之後，歸檔備查。

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，則遇需用款項時，其支出現金之方法如何？又日常零星費用之支出方法如何？
4. 商店於購貨及銷貨時，應如何辦理，方能避免錯誤及防止舞弊之發生？
5. 試根據記帳規則將下列各項，逐一述明其處理方法：
 - 甲、帳簿表單內之數字，錯寫錯誤，或誤劃紅線。
 - 乙、帳簿內重摺兩頁，致留空白地位。
 - 丙、更換新簿時，舊簿中尚有空白頁。
 - 丁、啓用帳簿時，在帳簿前頁應填寫何種事項。
6. 應用內部牽制制度後，尚有發生弊端之可能否？試詳言之。
7. 傳票之意義及應用者何？
8. 傳票之種類有幾？試列舉之。

總 習 題 二(續)

1. 試將下列各項交易，分別記入各種原始簿及摘要日記簿：

二月十六日 福泰號除去商品如下，限於三月五日前付款：

燈標煤油	10箱	@\$ 4.00
煤氣機油	2桶	52.00
元寶牌煤油	25箱	3.40
烏拉油	2桶	\$0.00

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。
前向中南銀行貼現之怡元號轉來張福記承兌之匯票，本日到期，已發銀行報告，經承兌人如數付訖。尚有向銀行貼現之元豐號本月三日所出之本票，亦為本日到期，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索，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，清償本月九日出予茂利公司本票票款。

大隆號除去商品如下，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町	8.00
阿爾發油	5町	2.50

- 二十日 高大茂號購去商品如下，當收其三十天本票一紙，面額 \$100，餘數暫欠：
- | | | |
|--------|------|-----------|
| 油運地牌汽油 | 20 叮 | @ \$ 2.80 |
| 烏拉油 | 5 桶 | 90.00 |
| 加斯林油 | 10 叮 | 3.90 |
| 幸福牌煤油 | 20 箱 | 8.95 |
- ，， 資本主金伯侯君提取現金 \$80，當簽具支票 #24。
- 二十一日 收到元匯號退票票款，如數存入中南銀行。
- ，， 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運地牌汽油 50 叮 @ 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 關北公共汽車公司購去商品如下，當收十五天本票一紙，面額如數：
- | | | |
|--------|------|----------|
| 哈殼牌汽油 | 5 叮 | @ \$3.25 |
| 油運地牌汽油 | 35 叮 | 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 叮 | |
| 阿爾登油 | 2 叮 | |
- 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。
- ，， 付撥錫汽車費 \$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，當即存入本號往來戶。
- 二十七日 泰昌號除去商品如下，限於三月五日前付款：
- | | | |
|-------|------|----------|
| 元寶牌煤油 | 20 箱 | @ \$3.70 |
| 幸福牌煤油 | 32 箱 | 3.95 |
| 信信牌煤油 | 25 箱 | 4.60 |
- ，， 簽具支票 #27，票面 \$445.50，作為償付德士吉油行貨款之 \$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，以補撥本月份各項零星費用。

2. 試將各種原始簿及摘要日記簿，一一結算，並繪劃紅線，以示結束。
3. 將各種原始簿記錄及摘要日記簿中之記錄，分別過入總分類簿及摘要分類簿各該戶內。
4. 過帳後，編製總分類簿及摘要分類簿試算表各一，以及應收帳款，應付帳款兩明細表。
5. 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	\$3.65
代收票據手續費	1.80

未經該行兌付之支票如下：

支票號數	金額
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 \$736.83。

根據上列各事項，編製中商銀行二月份往來調節表。

說 明

已向銀行貼現之應收票據或匯票，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也。

第二十五章 單據代替帳簿之應用

本編以前各章，已將會計實務上所應用之單據，撮要述明。其中最通用者，如銷貨用之發票（即發貨單），收款用之收據及收入傳票，付款用之支票及付出傳票，以及轉帳用之分錄傳票等等。其格式及填用方法，亦已分別於上文敘明。惟在帳簿組織逐漸改良之今日，此種單據之作用，不僅為交易及記帳之憑證，且有時即可代替帳簿之應用。例如以分錄傳票代替普通日記簿，以銷貨發票代替銷貨簿，以現款收據存根或收入傳票代替現金簿之收方，以支票存根或支付傳票代替現金簿之付方等是也。茲為分別說明其概要如次：

第一節 以分錄傳票代替普通日記簿

前章第四節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，匯置一處，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交易之分錄，而每張傳票則祇記每一交易之分錄耳。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，另行按照分錄傳票之次序，編號黏存，俾便核對。

應用分錄傳票以代替日記簿者，所有過帳手續，可逕由分錄傳票行之。所有過入總分類簿及補助分類簿之頁數，即可加註於傳票上會計科目之旁，或在傳票上另設“類頁”一欄，一如日記簿之格式，以便加註頁數，亦無不可。此時分類簿各戶之頁數欄內，應填註分錄傳票之號數，以代替日記簿之頁數。此種代替日記簿之分錄傳票，茲例示其格式如

下：

<u>分 錄 傳 票</u>		第 187 號		
中華民國 33 年 3 月 1 日				
會計科目	摘 要	類頁	借方金額	貸方金額
壞帳準備	某甲商店倒閉，帳款無法收回，轉	12	\$500	00
應收帳款	入壞帳準備戶	10		\$500 00
某甲		58		
	合 計		\$500 00	\$500 00
經理印 會計科主任印 出納科主任印 記帳員印 製票員印				

應用分錄傳票以代替日記簿者，自毋須再有日記簿之設置，分錄工作，自可減省若干。事實上自有特種日記簿之設置以後，普通日記簿中所有記錄，已屬無幾，則以分錄傳票裝訂成冊，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、 分錄傳票，為數太多，裝訂成冊，不便翻閱檢查時；
- 二、 各交易之原始憑證，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；
- 三、 應行分錄之交易，為數過多，過帳工作若選由傳票各別為之，費時太久，必須在日記簿內設置專欄，以便結總過帳時。

由是觀之，分錄傳票之代用為日記簿，尚有種種之限制。至於企業之會計制度中，本無分錄傳票者，自不必專為代替日記簿之應用，而特為設置傳票也。

第二節 以銷貨發票存根代替銷貨簿

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，匯置一處

或裝訂成冊，則亦可代替銷貨簿之應用，毋須再設銷貨簿，將繁重之銷貨記錄，重抄一遍。此在銷貨次數極繁之商店確可省去不少之簿記工作也。

按銷貨交易之數額，應過入總分類簿內銷貨戶之貸方及應收帳款統制帳戶之借方，而其逐項交易，更應過入應收帳款分類簿某一客戶之借方。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類簿頁數之空格，以便於過帳時，將各該帳戶之頁數填入。至於應收帳款分類簿內，自應填註各張發票號數，以代替銷貨簿之頁數。至每星期或每月之末，再將該期內全數銷貨發票金額，加成一總數，一筆過入總分類簿銷貨帳戶之貸方，及應收帳款統制帳戶之借方，其銷貨交易之為現銷性質者，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，以為過帳之根據。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。該表編成後，一面據以將各項數額過入總分類簿，同時應與銷貨發票彙訂一處，以便檢查。茲舉示此項匯總表之格式於下：

銷貨匯總表							第 126 號
民國25年12月31日							
起訖日期	發票起訖 號數	除銷總數 (借應收帳款帳戶)	現銷總數 (見現金簿記錄)	銷貨總額 (貸銷貨帳戶)	備考		
十二月一日	50204						
——	——	\$42,537	20	\$5,674	20	\$48,211 40	
十二月卅一日	52347						
		(12)				(34)	
經理 會計科主任 營業主任 記帳員 製票員							

上舉銷貨匯總表，係將廿五年十二月一日起至十二月三十一日之

銷貨發票自第 50204 號起至第 52347 號爲止，匯集其總數，計除銷爲 \$42,537.20，現銷爲 \$5,674.20，兩數合計爲 \$48,211.40。除銷總數應過入總分類簿應收帳款戶之借方，其頁數爲 12；銷貨總額 \$48,211.40，應過入總分類簿銷貨帳戶之貸方，其頁數爲 34，各附註於兩欄之下。至於現銷總數則不必過帳，僅須與現金簿收方之記錄對照無誤可已。總分類簿應收帳款及銷貨二帳戶之頁數欄內，應填註銷貨彙總表之號數，以代銷貨簿之頁數。

有時一商店之銷貨種類，較爲繁複，因而在分類簿中，爲每種銷貨，各立一個帳戶，以資分別記錄者，則上述銷貨彙總表又可變更其格式如下：

銷貨匯總表					
起訖日期 25/12/1—12/31			號 數 126		
發票起訖號數 50204—52347			編製日期 25/12/31		
摘 要	類 頁	金 額	備 考		
除銷總數——應收帳款·借	12	\$42,537.20			
現銷總數——參見現金簿	✓	5,674.20			
合計		\$48,211.40			
甲種商品銷貨·貸	34	\$15,342.18			
乙種商品銷貨·貸	35	9,974.35			
丙種商品銷貨·貸	36	10,234.50			
丁種商品銷貨·貸	37	12,660.37			
合計		\$48,211.40			
經理 會計科主任 營業主任 記帳員 製票員					

至若商店銷貨，係分部管理，各部各司某種商品之銷售，或甲部管理除銷或批發，乙部管理現銷或門市者，則其銷貨發票之存根，亦可以分別彙訂，各別編製彙總表，藉以過入分類簿各戶。此種辦法，原則上與上述者并無二致，不過手續上有若干之差異，讀者自可舉一反三，毋待

發述也。

第三節 以其他原始單據代替原始簿

我人若將上述二例之原理，推廣其應用，則可以收據存根或收入傳票，裝訂成冊，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，固以設置原始簿為宜。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記錄，設完全以單據代替，亦必感覺不便也。

總之，以各種原始單據代替原始簿之應用，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繁害矣。

第四節 以原始單據代替補助分類簿

上述三項，均為以原始單據代替日記簿或特種日記簿之應用，惟在若干情形之下，補助分類簿之應用，亦可以原始單據代替之。例如本書第十七章所述之付款憑單，即尚未付款之單據，應依號次排訂，此項單據實際上即與商店之應付帳款分類簿相同，而該項憑單，亦可代用為補助分類簿矣。又本書第六編工業會計中所述之製造通知單 (Production Order) 即可用作在製品分類簿 (Goods-in-Process Ledger)，亦其一例。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

類簿之分組，以圖工作之便利，且可進一步利用各項原始憑證，以節省帳簿之記錄，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，與名業會計制度之特殊設施，及其營業中之特殊情形有關，故爲“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. 單據用以代替帳簿時，其利弊若何？
2. 以分錄傳票代替日記簿之方法如何？
3. 何謂彙總表？以銷貨發票代替銷貨簿時，其彙總表之編製方法如何？

總 習 題 二 (續)

1. 試將下列應行整理各項，於普通日記簿內爲整理分錄：

文具用品盤存	\$ 55.00
應付銀行手續費	1.50
應收銀行往來有款利息	8.65
預付保險費	39.33
預付地租	109.67
壞帳準備	47.00
預付廣告費	15.00
應付借款利息	7.00

2. 將整理各分錄，過入總分類簿，然後編製試算表，送交管理機要分類簿之人員，以憑結算本期營業之損益。

3. 根據整理後之總分類簿試算表所示各項損益帳戶，分別將其轉入機要分類簿各戶，並過入總分類簿以結清之。

4. 試根據整理後之總分類簿試算表，前題之機要分類簿試算表，及下列應行整理各項，編製十欄式之結帳計算表。

商品盤存如下，其價值即以最後一次之購價爲準：

僑帽牌汽油	742 箱
元寶牌汽油	100 箱
煤氣機油	28 桶
加斯林油	44 町

幸福牌汽油	170 箱
哈殺牌汽油	3 町
烏拉油	7 桶
沽遜地牌汽油	65 町
牛油	18 町
阿爾發油	3 町
器具折舊	\$ 107.50

5. 將由總分類簿轉入機要分類簿各戶之損益項目，記入機要日記簿，然後再依照結帳計算表中所列各項，於機要日記簿內，為整理及結帳分錄。
6. 將機要日記簿內各分錄，過入機要分類簿，而將該分類簿內各戶結清之。
7. 依照結帳計算表所列各項，編製資產負債表及損益計算書。

說 明

1 房屋因係新近竣工，故暫可不必提置折舊準備，如舊提置準備時，因此項房屋，係租地建造，期滿屋歸地主所有，則租地之期限，甚為重要。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。

7 採用機要分類簿後，結帳計算表之編製，通常由管理機要分類簿之人員任之。惟有須注意者，當編製時，應將總分類簿試算表列於機要分類簿試算表之上，而成一合併試算表，然後在“整理分錄”欄中，為借機要分類簿貸總分類簿之分錄，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簿中製成之試算表，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。

第二十六章 預算統制法

第一節 預算統制之意義及其目的

原夫預算統制之方法，久已施行於政府會計之範圍，至於工商企業，則因其營業情形，隨時變更，其商品之購銷，款項之收支，每難為正確之預計，故會計家及理財家，在昔羣認為無施行預算制度之可能。年來企業規模日益宏大，組織日趨繁複，苟無科學的集中方法，為之統制，則其業務之進行，必難有合理之發展。故十餘年來歐美各國之企業家與會計家，已羣起努力於預算統制方法之推行於工商各業，且行之已有相當之成效焉。

預算統制者應用預算原理於企業之上，以統制其各項營業之制度也。其法係以關於營業之各種過去記錄為基礎，而以各種未來之計劃為範疇，編成各項預算表，使企業之未來事業，均得依照預算所定之計劃進行。惟工商會計上之預算，與國家或地方政府機關通常所編之預算不同。分述如下：

一、國家或地方政府機關之預算，一經立法機關通過，即與法律具同等之效力，不受任何機關之干涉。各機關祇有在其規定之範圍內，依法支用。企業預算，則編造時須由各部協議，施行時又須時與各部實際情形相調節。此企業預算與政府預算在“協調性”一點上之不同也。

二、政府預算，一經編成之後，不容任意增減變更。企業預算，則可由經營者斟酌企業之情形，而量為更改。隨機應變，伸縮自如。此企業預算與政府預算在“彈性性”一點上之不同也。

三、政府預算之主要目的，在於量出為入，確定現金收支之責任。

企業預算則係利用數字以促進企業各部經營業務之效能。此企業預算與政府預算在“效果性”一點上之不同也。

預算之施行，在利用預定計劃以統制企業之各項事務，使經營趨於合理化，利益達於最高額。分析言之，其目的有下列四項：

- 一、指導企業之進行，使能達到預期之目的。
- 二、調和企業各部之活動，使能保持各部之均衡。
- 三、比較企業之計劃與實況，以促進營業之效能。
- 四、促進企業各部之聯絡，以獲得合作之效果。

第二節 施行預算統制之先決要件

預算統制法之施行，分編造，實施及檢查三項程序。在全部程序進行之前，有其先決要件約述如下：

一、預算統制之機關 預算統制之機關，務以其能完成預算統制之使命為主。其最妥善之辦法，即以經理，各部主任及會計主任組織一預算委員會（Budget committee），而以經理任主席之職。企業預算之編造，由主席召集全體委員，代表各部，詳加審議，使各部之預算，得以調和一致。預算一經決定，如有修改或變更，須經預算委員會之通過。當審議預算時，委員間之意見，如不一致，則由經理負決斷之責，非如通常會議之取決於多數也。

二、預算之期間 普通會計，有會計年度，預算統制，則有預算期間（Budget period）。預算統制，以調和並統一各部之事務為主旨，各部所編成之預算，若其期間長短不齊，自不能得調和統一之效果。故預算期間之決定，為預算統制先決要件之一。通常政府預算之年度，其期間大率以一年為原則，至於商業預算之期間，則無拘拘於一年之必要，不妨參酌企業性質及市場情形而定。大抵下述諸點，於規定預算期間時，須詳加考慮：

1. 商品之週轉期間
2. 通融資金之方法
3. 市場之狀況
4. 編製預算時所收集各種資料之分量及其正確性
5. 會計期間

就美國各企業中採用預算統制之實例言之，通常多以三個月，半年，或一年為一期，間有長至三年或五年者，但為數極少也。

三、編製預算之負責人 各部事業之估計，為編造預算之基礎，此種基本之估計，究應由企業中之何人提出，學者間意見不一，總括之，約有分為下列三種主張：

1. 由會計主任負編造預算之責，編成各項估計，提交各部主任修正核定之。
2. 特設預算部，專負編造預算之責。
3. 由各部主任分負編造預算之責，各就該部範圍，編成預算，提交預算委員會審議，編成總預算。

以上三種辦法，第一與第二相同，事實上均係由會計人員負責辦理，會計人員，既有會計上之經驗，握有豐富之參考資料，（例如由出納科及銷貨部之會計報告，可以明悉企業之收支及銷貨之可能量等要素）。可以編成較為正確之估計，而易於切合高級職員所欲達到之目的。第三種辦法，預算由各部自行編造，統制之力較強。各部預算經各自編成之後，復由各部或主任所組織之預算委員會，詳加審議，可使各部間互相調和，最合於統制之原理。此種協訂主義，為多數學者所贊許，並為多數機關所實行也。

四、預算之數額 預算統制，須將企業全體之各項未來營業，預定一相當數額，作為標準，藉以指導企業之進行。故其所用數字，非為一種空洞之數字，須有合理之根據，具備實行之可能性，始足以發揮其統制

能力。至其所用之數字，當有賴於過去之資料，而此項資料則可根據一企業所有之會計記錄以得之，故預算之編成，應以本書以前各章所述之各種記錄為根據也。

五、預算之系統 各部單獨所編成之預算，謂之各部預算。各部預算，經過預算委員會之審議，編成整個企業之預算，以為企業全體活動之指標，謂之總預算或全部預算。各種企業之組織不同，而其預算均須有一定之系統，始克收統制之效。普通商店之預算系統，大體如下：

1. 銷貨預算(Sales budget)
2. 購貨預算(Purchase budget)
3. 銷售費預算(Sales expense budget)
4. 管理費預算(Administrative expense budget)
5. 財務預算(Financial budget)

企業預算雖有上列五種，然其統制，則以銷貨預算為出發點。蓋購貨係為銷售而起，銷售費管理費等，又均與銷貨有直接關係，至於財務預算之成立，其收入之來源，則又多由於銷貨。故預算統制，以銷貨預算為其出發點也。

六、銷貨攤派額 預算統制，既以銷貨預算為其出發點，而銷貨預算，則以銷貨攤派額(Sales quota)為根據。銷貨攤派額者，乃商店之各項商品，在市場上所佔之銷貨勢力。換言之，即銷貨實現之可能標準量也。其形態可分為：(1)全店預計攤派額，(2)區域攤派額，(3)人員攤派額三種。第一種攤派額，為研究營業之政策，考察商店自身之推銷能力，所定之銷路預期額(Sales expectation)。第二種攤派額，為分析商店貨物之銷路範圍，消費者之購買力，商事習慣，人口之變動，及同業競爭等要素而推定之銷貨量。第三種攤派額，為依照商店過去期間銷貨成績之趨勢及經濟界之景氣對於及本店之影響，而預測各推銷員之貨物推銷量。預算統制對於一企業，一方面為財務之統制，一方面又須使銷貨與

購貨等互相調劑，因此銷貨攤派額，除以貨幣價值表示其數額外，且須為實際數量的(Physical quantities)表示。故上述之三種攤派額，又可分為貨值攤派額(Money quotas)與物量攤派額(Physical quotas)。如是，詳細之銷貨攤派額，乃得確定，而銷貨預算，可亦有所根據也。

第三節 企業預算之編製與實施

實施預算統制之先決要件，已如上述。茲依前節所列之預算統系，說明其編製之方法，並附示其應用之格式如下：

一、銷貨預算 銷貨預算，根據銷貨攤派額編成。其最簡之格式如下：

銷 貨 預 算 (其一)

年 月 至 年 月

月 份	甲種商品	乙種商品	丙種商品	丁種商品	預計銷貨總額
一 月					
二 月					
三 月					
四 月					
五 月					
六 月					
合 計					

上式係將各種商品每月銷售之可能量，以約數表示之。若須為較詳細之分析，則可將各部各種商品，各推銷區域分別表出，並逐月將其預算額與實際額相比較，以為商店營業是否優良及預算本身是否準確之標誌，其格式如下：

銷 貨 預 算 (其二)

年 月 至 年 月

	上 海				天 津				廣 州			
	預 算 額	實 際 額	增	減	預 算 額	實 際 額	增	減	預 算 額	實 際 額	增	減
			差 額	百分 率			差 額	百分 率			差 額	百分 率
各部銷貨額												
第一部												
第二部												
第三部												
各種商品銷貨額												
第一部												
甲商品(數量)												
乙商品(數量)												
丙商品(數量)												
第二部												
丁商品(數量)												
戊商品(數量)												
己商品(數量)												
第三部												
庚商品(數量)												
辛商品(數量)												
壬商品(數量)												
各銷售部銷售額												
部												
部												
部												

二、購貨預算 購貨預算參照銷貨預算編製之，務使商店有充分之存貨，隨時可以應付顧客之需求，而同時並無存貨過多之弊。預算上

除將其金額表示外，對於數量，亦須列明。茲揭其表式如下：

購 貨 預 算

年 月 至 年 月

商品類別	一 月				二 月				三 月				四月	五月	六月	合計
	數量	預算額	實際購	差比較增減	數量	預算額	實際購	差比較增減	數量	預算額	實際購	差比較增減				
甲種商品																
乙種商品																
丙種商品																
丁種商品																
合 計																

三、銷售費預算 銷貨部之薪水，佣金，旅費，廣告費，包裝費，及其他各項雜費之預算，謂之銷售費預算。編造銷售費預算時，一方面須以銷貨預算為依據，一方面又須與財政預算相調劑，銷貨部內若有因貨物之種類而分為數股，或在各地設有分號者，則各股及各分號之主管人員，應各先擬就銷售費預算，送交銷貨部長編成銷售費總預算。通常銷售費預算之表式如下：

銷 售 費 預 算

年 月 至 年 月

費用種類	一 月				二 月				三 月				四月	五月	六月	合 計				
	預算額	實支	實際	差比較增減	預算額	實支	實際	差比較增減	預算額	實支	實際	差比較增減				預算額	實支	實際	差比較增減	
俸薪																				
佣金																				
旅費																				
廣告費																				
包裝費																				
其他																				
合 計																				

至於上表所列各項費用，苟有特別原因，更須編造詳細之預算者，自可選擇項目，另為列表，例如近來商業競爭日烈，經營企業者對於廣告之技術，莫不精研考求，或設立專部以處理此種事務，而廣告費一項，遂佔銷售費之大半。為求預算統制之實施為更有效起見，儘可將廣告費一項，從銷售費中劃出，而另編獨立的廣告費預算也。

通常廣告費之預算表式如下：

廣告費預算

年 月 至 年 月

廣告種類	一月	二月	三月	四月	五月	六月	合計
雜誌							
甲種							
乙種							
報紙							
新聞報							
申報							
馬路招牌							
窗飾							
無線電							
郵函聯絡							
合計							

四、管理費預算 管理費與銷售費不同，含有固定性質，如經理之薪俸，交際費，管理處職員之薪工，電話電燈等費皆屬之，此種費用，因其性質固定，故普通無所用其統制。在規模較小之商店，則將銷售費及管理費二項，合併為一種總經費預算可也。

五、財務預算 財務預算為預算統制之中心，蓋企業經營之利鈍，皆取決於財務。財務預算，在於明示全體營業所需資金收支數額之關係，其數字須根據各部已經編成之預算。故財務預算為各部預算之總結，以次序論，乃企業預算中之最後一部。

現金支出預算

年 月至 年 月

項 目	一 月			二 月			三 月			四 月	五 月	六 月
	預算額	實付額	差額比較 增減	預算額	實付額	差額比較 增減	預算額	實付額	差額比較 增減			
票據付現												
購貨												
管理費												
銷售費												
其他												
合 計												

財務收支總表

年 月至 年 月

項 目	一 月	二 月	三 月	四 月	五 月	六 月
月初現金存額						
現金收入預算額						
合計						
現金支出預算額						
支出超過額						
月終現金存額						
借金需求額						

以上所列各種表式，係以普通商店為標準，對於規模較大性質特殊之企業，未必完全合用，舉一反三，要在應用者之因地制宜耳。

各種預算編成之後，更須根據各表之數字，編製預計資產負債表 (Estimated balance sheet) 及預計損益計算書 (Estimated profit & loss statement)，俾主要人員一覽之下，即能判知其企業經營之目標，苟有不妥之處，可加修正。而後預算統制之正體，始堪稱為完全。

爲使企業各部可以彼此協調，俾統制易於奏效起見，須令執行預算之人員，澈底明瞭預算之內容。對於執行之成績，更須加以考查。考查之法則，端賴定期報告書(Periodic report)之編製。此種報告書，應由會計部蒐集各種資料，按期編訂，並用統計圖表，明示預算與實際之比較焉。

問 題

1. 何謂預算？企業預算統制之意義若何？
2. 企業上所用之預算統制與政府機關中所用之預算統制，有何不同之點？
3. 預算可分幾種？各種預算上所用之數額，係以何種資料爲依據？
4. 何謂銷售預算？其於企業預算中所處之地位若何？
5. 何謂財務預算？此種預算之內容如何？
6. 何謂預計資產負債表及預計損益計算書？試略述其編製之方法。

第四編
合夥會計

第二十七章 合夥企業

上兩編所述會計之記錄及實務，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，亦僅指獨資企業者而言。不過近世企業之組織，根本上尚有合夥與公司之分，有若干交易，乃由於此等特殊之組織而發生，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，故其適宜範圍，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，甚為重要也。

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，皆平均分配者也。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。此亦特定合夥之一種也。

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，在國法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，任何一合夥人概以店主資格對外接洽一切事宜，其他合夥人須共同負責。

二、合夥人之責任為連帶無限——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，則為避免日後發生爭執起見，在合夥開業之先，對於合夥人間權利義務，以及業務上損益之分擔等等，不得不締結契約，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) 總店及支店所在地。
- (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、倘無特別約定，合夥人之出資額，須平均分配之，出資除現金外，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，無須加具出資之義務，因有損益而致資本減少者，合夥人亦無補充之義務。

三、合夥事務，須有全體合夥人同意決定之（在有限合夥，則祇須有普通合夥人全體之同意），但契約上訂明得以過半數決定者，不在此限。

四、合夥業務，須由合夥人共同執行之，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（有限合夥人無執行業務之權，祇有監察業務之權）。

五、合夥人執行合夥業務，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。又以勞務爲出資之合夥人，除契約中另有訂定外，不受損失之分配。而有限合夥人所受損失之分配，以其出資額爲限。

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爲其存續期間，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爲標的者，無須償還。

十、合夥財產，不足償還合夥之債務時，各合夥人（以及有限合夥中之普通合夥人）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。關於其他一切商業交易之記錄，如購貨，銷貨，現金收付，及票據接受等交易，以及整理結帳等分錄，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交易，則因與上兩編所述獨資企業會計上之記載方法相同，故本編均略而不述也。

本編將關於合夥會計上之諸問題分爲下列四點，依次論述之：

- 一、合夥創立時之記錄。
- 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，則留待下卷企業之結束與清算編中詳述之，茲暫缺焉。

再按我國現行公司法規定，公司分爲無限公司，兩合公司，股份有限公司及股份兩合公司四種，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，須向官廳登記，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。

第二十八章 合夥創立時之記錄

第一節 創立時之開始記錄

創立合夥之契約訂立以後，各合夥人即須依照契約規定，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記錄，與普通獨資企業之創立記錄，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記錄如次：

(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，則應作分錄如次：

現金	\$10,000
甲合夥人	\$ 5,000
乙合夥人	3,000
丙合夥人	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，明白規定之也。

合夥人以現金及其他財產為出資時，其開業記錄，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，到期均未能收到現款，則其分

錄應如次：

丙合夥人資本	\$1,700
應收票據	\$ 700
應收帳款	1,000

上述二例，各合夥人均以實在之現金或其他資產作為投資者，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。此時合夥之開始記錄，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，則其開始記錄，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，民法債編並無明文之規定。依實際狀況而言，則勞務云云，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，此類出資，即習俗所謂乾股或紅股也。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）；但除此而外，如為合夥企業之職員，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，而以之抵充合夥股款；或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，自亦為勞務出資之一種。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，合夥企業不應以勞務出資記入帳內，合夥企業帳上亦不應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記錄。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，其開始記錄，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

之出資時之開始記錄，當與上舉各例中之分錄方法不同也。

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，故其出資時之開始記錄，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。然出名營業人非止一人，此項出資額實難加以分配。因此，隱名合夥人之出資，雖其財產權移屬於出名營業人，但不妨以『隱名合夥人資本』之科目記載之。例如甲乙丙三人合夥營業，各出資，\$1,000，丙為隱名合夥人，則可分錄如次：

現金	\$3,000	
甲合夥人資本		\$1,000
乙合夥人資本		1,000
隱名合夥人資本		1,000

第二節 獨資組織改組為合夥時之開始記錄

上節所舉各例，均為關於新創合夥時之記錄方法。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，其開始記錄之原理，固與新創合夥之開始記錄，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，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

上列第一分錄係記錄某乙合夥人之投入現金，取得合夥商店之資本所有權，第二分錄係記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		600
(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		600
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，則與上頁所示者完全相同也。

問 題

1. 合夥會計之開業記錄與個人企業之開業記錄，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物時，如有發生不能收回情事，其於會計上之處理方法若何？
4. 如以勞務為出資物時，則其開業記錄若何？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，李君為匿名合夥人，試列舉其開業分錄。

習題八十六

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。

習題八十七

(1) 設前題中乙丙兩合夥人之出資物，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
應收帳款	800
丙合夥人： 應收票據	1,500
應收帳款	1,300
應付票據	500
應付帳款	1,000

試示甲乙丙合夥之開業分錄。

(2) 假定乙合夥人之出資應收票據 \$700，應收帳款 \$800，及丙合夥人之出資應收帳款 \$1,300，到期均未能收到現金，但丙合夥人已將現金如數填補，試作應為之分錄。

習題八十八

文立成君獨資所開設之一大商店，為增厚資力與鄰店競爭起見，特招致孫國華君，加入投資，遂於民國二十二年六月三十一日，改組為合夥商店，當經合夥契約訂定，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	應付帳款	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	5,000.00
不動產	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記錄及實務，得一歷貫之實習機會。惟為節省記帳之時間起見，將日常發生之交易，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，應付帳款兩分類簿，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，特招致唐順賢及王振榮兩君加入投資，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. 損益分擔比例如下：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，應先發給官利一分，按各合夥人原投資本額計算之。

6. 施唐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。

7. 期末結帳後，各合夥人之往來帳戶中，如示有貸差而不斷提取者，得轉入其資本帳戶，作為增加投資。

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	154,969.17
應收票據		8,419.00	房地產抵押借款	30,000.00
應收帳款	\$146,838.05		資本主施全投	100,000.00
減：壞帳準備	2,574.85	144,263.20		
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	2,500.00		
運貨汽車	\$ 13,000.00			
減：折舊準備	8,000.00	5,000.00		
房屋	\$ 60,000.00			
減：折舊準備	15,000.00	45,000.00		
地產		10,800.00		
		<u>\$380,453.25</u>		<u>\$380,453.25</u>

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，重行估值，故所列各項，完全與該商號財政之實況相符。

假定德茂昌合夥商店，仍繼續使用原有帳簿，試於總分類簿內開立各帳戶（見次頁）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，並於日記簿內為結轉合夥人資本帳戶及記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往來戶）。

本總習題在總分類簿中必需設立之帳戶如下：

上海銀行	唐領合夥人資本
零用現金	唐領合夥人往來
應收票據	王振榮合夥人資本

應收票據貼現	王振聲合夥人往來
拒付應收票據	資本整理
應收帳款	股息
壞帳準備	損益
存貨	銷貨
未收各項投資利息	銷貨退回
文具印刷盤存	銷貨折扣及折讓
預付廣告費	利息收益
預付保險費	購貨
各項投資	購貨退出
器具	購貨折扣及折讓
器具折舊準備	購貨運費
運貨汽車	銷售員薪金及佣金
運貨汽車折舊準備	銷售員旅費
房屋	廣告費
房屋折舊準備	銷貨運費
地產	其他推銷費用
商標	運貨汽車折舊
受盤人永安公司	壞帳損失
應付票據	職工薪金
應付帳款	保險費
施全貴債權人	文具印刷
應付未付稅捐	其他管理費用
房地產抵押借款	器具折舊
資本主施全貴	房屋折舊
施全貴合夥人資本	合夥人薪金
施全貴合夥人往來	利息支出及銀行手續費
葉宏鈞合夥人資本	貼現費

七月一日至十二月三十一日期內所發生之各項交易，匯總如下：

- (1) 購貨 \$438,289.99(內計除購 \$384,960.88,現購 \$52,894.60,餘為購貨折扣及折讓)。
- (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,(內計除銷 \$444,327.37,現銷 \$74,819.68,餘為銷貨折扣及

折讓)。

(5) 銷貨退回 \$9,038.55。

(6) 收回應收帳款 \$524,838.78, (內計現金 \$243,645.46, 票據 \$274,141.28, 餘為銷貨折扣及折讓)。

(7) 償還應付帳款 \$550,536.49, (內計現金 \$200,618.25, 票據 \$345,022.85, 餘為購貨折扣及折讓)。

(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, 上海銀行退來, 票款已由本號往來戶中, 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, 祇能收得現金 \$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 (如數欠帳)。

(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, 又六個月利息計 \$380.00 (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, (十一月一日提取現金 \$4,500.00, 十二月一日提取現金 \$2,000.00 及商品 \$2,500.00)。

該商店向係採用付款憑單登記簿, 放在分類簿中之應付帳款一戶, 不僅限於除購之欠客貨款, 其他一切欠帳之費用, 亦一併包括在內。

該商店與上海銀行, 開有往來存戶, 每日收入之現金, 悉數存入銀行, 支付款項時, 再簽具支票向銀行提取; 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), 亦已於每月月終結足矣。

試將上列自七月一日至十二月三十一日期內之交易，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，以驗總分類簿中各戶之記載，借貸是否平衡。

第二十九章 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即財務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，則其分配損益之方法，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，以分配合夥之損益也。

2、按照結帳時資本之淨數之比例分配之，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，以分配合夥之損益也。

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，則按現行法律之規定，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
- 4、按照各合夥人之平均資本額比例分配

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一方面，規定其分配之比例或成數者，則按各國通例，大都視爲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，則自從其規定。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，殊爲簡易。例如某期內，甲乙丙合夥之純利爲 \$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。如爲損失，則其分錄之借貸適爲相反。

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，僅須將往來戶科目易為資本戶科目而已。

第三節 約定比例分配法

合夥損益，有以契約訂明，不論合夥人出資之多寡，而按照一定之比例分配者。此種損益之分配方法，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，與上項所述者相同。

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利益之計算如下：

$$\$9,000 \times \frac{10,000}{45,000} = \$2,000 \dots\dots\dots \text{甲得利益額}$$

$$\$9,000 \times \frac{15,000}{45,000} = \$3,000 \dots\dots\dots \text{乙得利益額}$$

$$\$9,000 \times \frac{20,000}{45,000} = \$4,000 \dots\dots\dots \text{丙得利益額}$$

依照上列計算，甲乙丙各人應得之利益，可分錄如下：

損益	\$9,000
甲合夥往來	\$2,000
乙合夥往來	3,000
丙合夥往來	4,000

上例如為淨損，則其分錄應相反，即為借各合夥人往來戶而貸損益戶。

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，凡於每期決算之前，依約先將各合夥人往來帳戶之餘額，轉入資本帳戶內，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，共獲利為 \$10,000，各合夥人資本帳戶中之數額未動，而其各人之往來帳戶有如下示：

甲合夥人往來	
\$1,000	\$2,500
500	3,000
3,000	
乙合夥人往來	
\$500	\$2,700
	4,100
丙合夥人往來	
\$2,000	

三合夥人往來帳戶之餘額，甲為結存 \$1,000，乙為結存 \$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，甲為 \$11,000，乙為 \$21,000，丙為 \$18,000，而各人應得之利益分配額可計算如次：

$$\$10,000 \times \frac{11,000}{50,000} = \$2,200 \dots\dots\dots \text{甲應得利益額}$$

$$\$10,000 \times \frac{21,000}{50,000} = \$4,200 \dots\dots\dots \text{乙應得利益額}$$

$$\$10,000 \times \frac{18,000}{50,000} = \$3,600 \dots\dots\dots \text{丙應得利益額}$$

若為損失，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，最為適用，蓋此種合夥事業，恆僅以經營與完成某特種事項為目的，故其事實上所需資金究為若干，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，較為妥善。故其損益之分配，當以採用每人之平均資本比例法最為公允。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為標準。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
			11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	600.00	5月1日	投資	1,000.00
			6月1日	投資	1,500.00
			9月1日	投資	4,500.00

民國二十二年，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：

<u>一個月之積數</u>	
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 × 2個月 = <u>16,000</u>
	<u>總額</u> \$373,000
提取額：	\$15,000 × 8個月 = \$120,000
	3,000 × 1個月 = <u>3,000</u>
	<u>總額</u> \$123,000
	\$373,000 - \$123,000 = \$250,000
	\$250,000 ÷ 12 = \$20,833.33，即周某在民國二十二年中之平均資本額

胡某：

<u>一個月之積數</u>	
投資額：	\$15,000 × 12個月 = \$180,000
	2,000 × 9個月 = 18,000
	1,000 × 8個月 = 8,000
	1,500 × 7個月 = 10,500
	4,500 × 4個月 = <u>18,000</u>
	<u>總額</u> \$234,500
提取額：	\$3,000 × 5個月 = \$15,000
	2,500 × 2個月 = 5,000
	500 × 1個月 = <u>500</u>
	<u>總額</u> \$20,500
	\$234,500 - \$20,500 = \$214,000
	\$214,000 ÷ 12 = \$17,833.33 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(單位一月份)		積數
\$25,000	×	2	=	\$ 50,000
30,000	×	2	=	60,000
15,000	×	1	=	15,000
16,000	×	5	=	80,000
24,000	×	1	=	24,000
21,000	×	1	=	21,000
		<u>12</u>		<u>\$250,000</u>
$\$250,000 \div 12 = \$20,833.33 \dots \dots$ 平均資本額				

胡某：

\$15,000	×	3	=	\$ 45,000
17,000	×	1	=	17,000
18,000	×	1	=	18,000
19,500	×	2	=	39,000
16,500	×	1	=	16,500
21,000	×	2	=	42,000
18,500	×	1	=	18,500
18,000	×	1	=	18,000
		<u>12</u>		<u>\$214,000</u>
$\$214,000 \div 12 = \$17,833.33 \dots \dots$ 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：

$$\text{周某} \frac{20,833.33}{38,666.66} = 53.9\%$$

$$\text{胡某} \frac{17,833.33}{38,666.66} = 46.1\%$$

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：

$$\text{周某} 10,000 \times 0.539 = 5,390$$

$$\text{胡某} 10,000 \times 0.461 = 4,610$$

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正比例分配之，而損失則應照其反比例分配之也。

第七節 合夥人薪金

合夥之事務，由各合夥人共同執行。在原則上固可毋庸另訂報酬，然事實上合夥人之執行合夥事務，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，須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，此則與英美各國之情形略有不同之點也。

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也。

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。此英美各國之通例也。

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，故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，則有下列三種：

- (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”（Allowances 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，自本年度純利益項下扣除之。

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之訂定外，依法不能隨意增減。但有時合夥人中，有因手頭拮据，繳納之股銀不足定額者；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，由商店酌給相當利息，不足約定之額，由各合夥人認繳一定之利息於商店是也。

關於此類利息之整理，亦如普通借款利息之處理轉入損益帳戶內，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，此類整理記錄，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也。茲舉例說明各種整理利息之方法如下：

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。

此例利息之整理方法有三，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：

甲合夥人有不足額	\$4,000,	計應認繳利息	\$400
乙合夥人有不足額	2,000,	計應認繳利息	200
丙合夥人有超過額	3,000,	計應收得利息	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	
乙合夥人往來	200	
損益		\$600
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，應為分錄如下：

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，完全相同也。

(第三法)前例中各合夥人之出資總額為 \$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簿中之各合夥人往來帳戶後，其結果與前兩法，仍完全相同。

在上舉一例題中，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，第二第三兩方法，均不適用也。

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，對於股息可不必支付之義務，但對於合夥人之墊款利息，仍應照常支付也。

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，合夥人常爲零星之提款，以供使用，此項提款，性質上可視爲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，更不可緩也。

合夥人往來戶之餘額，如示借差，則爲合夥人對於合夥企業之借款，如爲貸差，則爲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爲 \$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，關係綦切，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，使乙夥員得有一部份利息收入，而由甲夥員負擔一部份利息費用而已。但此時如甲乙兩夥員同意變更資本爲 \$8,000 與 \$28,000，則往來戶餘額，亦儘可立即轉入投資戶也。

但設合夥契約，規定夥員投資可以隨時變更者，則往來戶之差額，自亦可隨時轉入投資戶內。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，仍覺較為合理也。

至於合夥人往來戶之性質，則有視為與普通之債權債務一律者，亦有視為合夥人投資之附加或減少者。主前說者以為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，則以為夥員往來，無論為借款或存款，在合夥企業之債權人觀之，實為投資數額之增減，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。
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，應列入合夥損益計算書中之何部份？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	

習題八十九

湯某草某於民國二十二年一月一日合夥經營，湯某投資 \$20,000，草某投資 \$15,000，合夥契約上訂明湯某任總經理，每年薪金\$1,200，草某任副經理，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，如尚有盈餘，當以平均法分配之。至民國二十二年終結帳時，損益帳戶貸方示有利益\$12,000（合夥人薪金尚未出帳），查是年湯某及草某兩資本帳戶中均未有變動。

(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%，草某40%，則結束損益帳戶時，其分配利益之分錄應如何？

習題九十

(1) 設上題中年終結帳時，損益帳戶中示有虧損\$8,000，則按照平均分配法及比例分配法（湯某60%草某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？

習題九十一

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	1月1日	原投資額 \$15,000.00
9月1日	提取	5月1日	投資
	\$500.00	10月1日	投資
	250.00		1,000.00

乙合夥人資本

民國22年		民國22年	
3月1日	提取	1月1日	原投資額 \$10,000.00
11月1日	提取	7月1日	投資
	\$400.00		2,000.00
	500.00		

設於民國22年獲利 \$9,500.00，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。

習題九十二

趙錢孫李四人，組織合夥商店，約定出資及分擔損益之比例均相等，開業時每人出資 \$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) 試根據本章所述整理資本利息之三種方法，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；每次整理利息後，損益帳戶中如有借差或貸差，應結轉至各資本戶，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

則整理各合夥人資本超過額及不足額之利息，其分錄應如何？

總習題三(續)

試根據以前所編製之試算表及下列應行整理各帳項，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	530.00
銀行往來存款利息(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
唐振賢合夥人	600.00

試計算各合夥人往來帳戶之利息，並亦記入結帳計算表。

依照結帳計算表中所列各項，於日記簿內為整理及結帳分錄（應包括發給各合夥人當利一分及結轉損益之分錄）。

將各項結帳及整理分錄，過入總分類簿，而將總分類簿各戶結清之。

依照結帳計算表所列各項，編製資產負債表及損益計算書。

第三十章 合夥人之入夥與退夥

第一節 新合夥人之入夥

合夥原爲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，均不視爲合夥之解散。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。其加入爲合夥人者，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加入合夥，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。

依照我國民法合夥規定，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。但合夥人將自己之股份轉讓與他合夥人時，則無須得他合夥人之同意。

此種新合夥人之入股辦法，其性質完全爲合夥人間私人之授受行爲，新合夥人向原合夥人買得一部份之權利，合夥之原有資產，並無增

減。放入夥人所付給轉讓人之現金或其他種財產，在合夥帳簿上，無須記錄。所應分錄者，僅須得轉讓之股份數額，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，其出資比例為甲 \$10,000，乙 \$15,000，丙 \$20,000，茲經全體議決，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，為由原合夥人間之同意，自行轉讓其一部分股權與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，即上述之第二種情形，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，變為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，自應在帳簿上為適當之記錄。至於新合夥人之投資，除現金外，如尚有他種財產，則其估價，務求確當。譬如前例，丁加入為合夥人，投入現金 \$5,000，又房屋一所估價 \$5,000，其分錄應為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記錄，亦全以帳面數目為依據。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，設該店之財政現狀，有如下列資產負債表所示：

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>\$ 9,000</u>		<u>\$59,000</u>

今設甲乙丙三人欲增加資本，介紹丁某入夥，投入資本\$10,000。惟丁查悉上列資產負債表內之商品一項與最近市價相較，定價太高，經甲乙丙三人議定，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，若其損益規定為平均分配者，則應先為借甲乙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
	<u>\$67,500</u>	丁合夥人資本	10,000
			<u>\$37,500</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，應先作整理分錄如下：

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，如丁投入資本仍為現金 \$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整理方法而言。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，獲利殷厚，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，能為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，較其所得股權為多或少也。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 \$17,000，僅取得該合夥股權之三分之一，投資超出股權之 \$2,000，即為一部份商譽之代價。則此時應為借現金貸丙合夥人資本各 \$17,000 之分錄。惟按丙所享之股權，祇為三分之一，上項分錄中丙合夥人資本帳戶，既貸入 \$17,000，

則甲乙二人之資本，亦當各增至 \$17,000，庶可平均，其應添增 \$4,000，即可借入商譽帳戶，同時貸入甲乙二合夥人資本帳戶各 \$2,000。

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 \$17,000，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	\$17,000.00
甲合夥人資本	\$ 666.66
乙合夥人資本	666.67
丙合夥人資本	15,666.67

又設甲乙合夥，各出資 \$15,000，今許丙投資現金 \$13,000，作股 \$15,000，而加入合夥。其所以少付 \$2,000 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	\$13,000
商譽	2,000
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 \$2,000，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)查我國民法合夥規定，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。但案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。

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，商譽之估值為\$6,000，平均分配，則分錄方法如下：

(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，關於商譽之處理已付退股人之\$2,000登錄，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，經合夥人全體之同意，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		\$22,500
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
張某合夥人資本		250
周某合夥人資本		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，必須重行估價，何故？
4. 新合夥人入夥時，若合夥之資產實值小於帳面價值，則合夥事業當為何種記錄？若資產實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 三

甲乙丙合夥商店，其出賣額如下：

甲合夥人	\$15,000
乙合夥人	12,000
丙合夥人	8,000

茲經甲丙兩合夥人之同意，乙將其所有之股份半數出售與丁，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) 設丁合夥人之入夥，非向乙購買其股份之半數，而另行投資於合夥中現金 \$3,000，商品 \$2,500，器具 \$500，合計共 \$6,000，則應為分錄若何？

現金	\$13,000.00
甲合夥人資本	666.67
乙合夥人資本	685.66
丙合夥人資本	\$14,833.33

第二節 合夥人之退夥

合夥爲一種契約關係，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，如第二十七章第四節所述。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爲準。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，卽爲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爲多。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爲少。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爲準也。

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
商品盤存	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，則在吳某退夥時，帳簿上應有之分錄如次：

地產	\$3,000	
周某合夥人資本		\$1,600
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		4,600

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	\$4,600	
吳某債權人		\$4,000

前例係假定吳某退夥，地產增價為 \$9,000，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。帳上應作借周吳吳

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，商譽之估值為\$6,000，平均分配，則分錄方法如下：

(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，關於商譽之處理已付退股人之 \$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，經合夥人全體之同意，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	\$22,500
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
張某合夥人資本	250
周某合夥人資本	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，若合夥之資產實值小於帳面價值，則合夥事業當為何種記錄？若產實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 三

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

茲經甲丙兩合夥人之同意，乙將其所有之股份半數出售與丁，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) 設丁合夥人之入夥，非向乙購買其股份之半數，而另行投資於合夥中現金 \$3,000，商品 \$2,500，器具 \$500，合計共 \$6,000，則應為分錄若何？

習題九十四

張李兩人合夥營業，張合夥人投資共為\$30,000，李合夥人投資共為\$15,000。合夥契約上訂明，分擔損益之比例相等。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、經張李兩合夥人之同意，俞合夥人加入合夥，另行投入資本\$15,000，取得合夥股份之總額\$60,000之四分之一。

乙、俞合夥人加入合夥，投入資本\$17,500，而作為取得合夥股份總額\$70,000之四分之一。

丙、俞合夥人加入合夥，投入資本\$12,000，而作為取得合夥股份總額\$30,000之四分之一。

丁、俞合夥人加入合夥，投入資本\$19,000，而作為取得合夥股份總額\$54,000之四分之一。

戊、俞合夥人加入合夥，投入資本\$11,000，而取得合夥股份總額\$56,000之四分之一。

習題九十五

甲乙兩人合夥營業，其約定分擔損益之比例相等。於民國二十二年六月終，該合夥之資產負債表如下：

<u>資產</u>	
商品盤存	\$35,000.00
應收帳款	61,000.00
器具	2,500.00
現金	500.00
各項投資	3,000.00
	<u>\$102,500.00</u>
<u>負債</u>	
應付帳款	\$50,000.00
銀行透支	15,000.00
甲合夥人資本	21,000.00
乙合夥人資本	16,000.00
	<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，各項資產之估值與實況不符，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，

商品盤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 之商譽帳戶。

經甲乙兩合夥人之同意，再投入資本 \$5,000；取得合夥股份三分之一，其不足之額由甲乙兩資本帳戶中轉補之。

試作甲乙丙新合夥開業時應為之整理分錄及編製資產負債表。

習 題 九 十 六

王某陸某合夥營業，合夥契約上訂明，損益分擔之比例如下：

$$\text{王合夥人 } \frac{2}{3}$$

$$\text{陸合夥人 } \frac{1}{3}$$

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	30,000	應付帳款	15,000
應收帳款	15,500	銀行透支	5,500
		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	14,000

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)

前唐王三君所設之德茂昌合夥商店，今有合夥人施全貴君因另有他就，對於合夥事業，

無暇兼顧，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. 商品盤存與最近時價相較，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 \$10,600

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，故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；又協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整理，記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帳方法，可採用本書第三十章所述之第二法以處理之。

查施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，不致迴轉，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。

新合夥人葉宏鈞君加入之先，對於德茂昌合夥商店分類簿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政實況，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。

試於日記簿內為記錄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，按照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，當即簽具支票一紙，計金額 \$120,000，付予施全貴君，以清償本店對其之債務。試於日記簿內為必需之分錄。

日記簿內之記載過帳後，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政狀況。

第三十一章 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。復設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如下。

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，尙屬確實，故無庸加以整理；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，則其合併前應為之整理分錄如次：

(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
減去壞帳損失準備	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		
		\$55,000.00		\$55,000.00

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	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，則於兩舊合夥商店之帳簿上，應先分別作結束分錄，將整理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。

至於新合夥之開始記錄，則可根據上列兩舊合夥整理後之資產負債表及甲乙二合夥人加投之現金，於帳簿上如下之分錄：

現金	\$15,500
應收帳款	37,000
應收票據	1,000
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
壞帳損失準備	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	應付票據	\$10,000.00
應收票據		1,000.00	應付帳款	15,750.00
應收帳款	\$ 37,000.00		不動產抵押借款	4,000.00
減：壞帳損			甲合夥人資本	23,000.00
失準備	2,000.00	35,000.00	乙合夥人資本	23,000.00
存貨		17,000.00	丙合夥人資本	11,500.00
器具		4,500.00	丁合夥人資本	11,500.00
送貨車		1,750.00		
不動產		9,000.00		
陶器		15,000.00		
		\$38,750.00		\$38,750.00

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，有如下表所列：

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			甲合夥人資本	6,100.00
準備	800.00	5,200.00	乙合夥人資本	5,100.00
存貨		4,800.00	丙合夥人資本	3,000.00
應收帳款	4,550.00			
減：壞帳				
準備	140.00	4,420.00		
現金		200.00		
		\$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，登錄入帳，並按損益分擔之比例轉入各合夥人資本帳戶中，或先轉入資本整理帳戶 (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	
資本整理		\$500
(2)房屋折舊準備	\$800	
資本整理	320	
房屋		\$1,120
(3)資本整理	\$300	
存貨		\$300
(4)受盤人丁	\$10,880	
地產		\$1,500
房屋		4,880
存貨		4,500
(5)現金	\$10,880	
受盤人丁		\$10,880
(6)現金	\$4,300	
應收帳款		\$4,300
(7)壞帳損失準備	\$140	
資本整理	120	
應收帳款		\$220
(8)應付帳款	\$1,000	
應付票據	500	
現金		\$1,500
(9)甲合夥人資本	\$30	
乙合夥人資本	80	
丙合夥人資本	80	
資本整理		\$240
(10)甲合夥人資本	\$3,020	
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	\$10,580.00	
房屋折舊準備	800.00	
資本整理	420.00	
地產		\$1,000.00
房屋		6,000.00
存貨		4,800.00

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項者，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，而應轉入資本整理帳戶中。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
資本整理		2,400

資本整理	\$2,400
甲合夥人資本	\$800
乙合夥人資本	800
丙合夥人資本	800

至應爲之其他各項分錄，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，卽由出盤之合夥，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，惟應收帳款僅作價 \$4,800，則應爲分錄如次：

壞帳損失準備	\$140	
資本整理	120	
應收帳款		\$260
應付帳款	\$1,000	
應付票據	500	
受盤人丁	2,800	
應收帳款		\$4,800

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，須俟下卷第九編中討論之。

問 題

1. 合夥之合併，其意義若何？
2. 合夥之合併，自會計上言之，卽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，將合夥人薪金作爲營業開支，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，故祇得將店基器

具存貨等出盤。已有丙丁二人，願出總價 \$30,000 受盤，但查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. 合夥出盤時，如將債權債務一併轉讓於受盤人時，其應有之手續若何？試略述之。

習題九十七

張李為某合夥商店之相等合夥人，因欲避免同業競爭起見，特聯椅王趙所設之合夥商店，合併營業，定名為榮泰昌，查王趙亦為相等合夥人。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	$\frac{1}{5}$
李合夥人	$\frac{1}{5}$
王合夥人	$\frac{3}{10}$
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，應行整理之事項如下：

應收帳款中扣除壞帳損失準備\$2,000
器具應減為\$1,400

又王趙合夥之資產負債表，應行整理之事項如下：

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應有之整理分錄。

乙、試編製該兩合夥整理後之資產負債表。

丙、試為張李及王趙兩合夥帳簿上結束舊帳之分錄。

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 九 十 八

(1) 甲乙兩人合夥營業，約定損益平均分擔，今因各人無意營業，同意將合夥事業出售於丙，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	\$ 30,600
應收帳款	28,000	應付票據	10,000
商品盤存	30,600	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>

假定經出盤人與受盤人雙方之同意，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整理分錄及結束合夥帳簿之分錄。

(2) 假定甲乙合夥出售於丙，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整理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，並不移轉於受盤人丙，而議定總售價為\$50,000，則合夥帳簿上應為之整理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，並不移轉於受盤人丙，而議定總售價為\$55,000，則合夥帳簿上應為之整理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？

習題九十九

設前題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、將資本整理帳戶所示之差額，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)

業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，故願將總售價\$285,000。

按該商店於民國二十三年一月份所發生之各項交易，匯總列表如下。此等交易，假定其均已一一記入各種原始簿中，今祇須將下列各項匯總數額記入日記簿，然後過入總分類簿中各相當帳戶。

付款憑單登記簿中之交易

借方	購貨	\$39,852.50
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	94,103.30

銷貨簿中之交易

借方	應收帳款	\$87,157.21
貸方	銷貨(內有現銷\$1,385.97)	68,543.18

銷貨退回及折讓簿中之交易

借方	銷貨退回	\$1,178.40
借方	銷貨折扣及折讓	595.00
貸方	應收帳款	1,773.40

應收票據簿中之交易

借方	應收票據	\$81,193.00
貸方	應收帳款	81,193.00

應付票據簿中之交易

借方	應付帳款	\$72,692.85
貸方	應付票據	72,692.85

現金收入交易

借方	上海銀行	\$12,249.93
貸方	應收帳款	38,260.28
貸方	購貨折扣及折讓	342.64
貸方	應收票據	1,580.64
貸方	利息收益	27.30
貸方	未收各項投資利息	673.10

現金付出交易

借方	應付帳款	\$34,800.27
借方	應付票據	900.00
借方	利息支出及銀行手續費	15.40
借方	銷貨折扣及折讓	830.78
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	1,428.17
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	46,055.65

本練習題在本章中所必需演習之工作，可分為二步驟：其一，將一月份之各項交易記入

日記簿，過帳後，編製試算表，並結束分類簿中各虛帳戶，至該商店於上期結帳時所有各項遞延資產，在本期中均已耗盡，又民國二十三年一月三十一日之商品盤存為 \$190,000，應付與之各合夥人薪金如后：葉宏鈞君\$150，唐順賢君\$100。本期營業之損益結出後，應即將其結歸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，試在日記簿內為出盤時所應有之整理，並記錄出盤人收回帳款，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簿各該戶內，以結束之（假定各項應收帳款及應收票據僅共收得現金\$78,812.40，其餘皆屬壞帳，應付帳款僅付出現金\$27,520.18，作為清訖）。關於出盤時之一切交易，日期仍可註明一月三十一日。

第五編
公司會計

第三十二章 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，分公司為無限公司，兩合公司，股份有限公司及股份兩合公司四種，茲分別釋之如下：

無限公司為公司組織之最簡單者，即純以無限責任股東所組織而成之公司也。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。無限股東對於公司債務之清償，負連帶無限之責任；有限股東，則以一定之出資額，對於公司負責，但對於外界之債務，則不負清償之責任。兩種股東，責任既有不同，故對於公司之權利義務亦自有別。無限股東有執行業務，代表公司之權；有限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。

股份有限公司純以有限責任股東組織而成，公司資本平均分為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為限度，對於公司之債權人並不負責。

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。一部分資本由無限股東認定，一部分資本則均分為若干轉讓自由之股份，而

由有限股東分認繳款者也。股東之中，僅無限股東可以代表公司及執行業務；有限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為股份，及採用股份有限公司開會表決之方法而已。

上述四種公司中，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。惟有股份有限公司之組織，特點最多，且在世界各國最為發達，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，均以股份有限公司為主，蓋無限及兩合公司之會計，可以合夥會計為準則，而股份兩合公司之會計，可以股份有限公司之會計為準則，毋須分別討論也。

第二節 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、股東責任之有限——此項特色，不僅股份有限公司為然，即兩合公司之一部份股東亦如是。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，分爲小額之股份，稍有資財者，皆得認購股份，而爲股東。且因身分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有股份之金額。故公司對外之信用，自其財政方面言之，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，絕不負責也。

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。其不能隨機應變，以迅速敏捷之法，處理公司之各種事務，不待言而自明也。

四、公司事務易爲大資本家所左右——股份有限公司純爲資本之結合體，在名義上雖云由股東全體主持一切，而其實權則每爲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，應有七人以上爲發起人(Promoters)，共同

訂立章程 (By-laws), 署名簽押。章程中應行規定之事項, 可分為必要規定, 生效規定及任意規定三種, 今分述之如下:

(甲) 必要規定——即應記載於章程中之事項, 若缺而不記, 則章程為不完備。其事項規定於公司法中, 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、本店支店及其所在地
- 五、公司公告之方法
- 六、董事或監察人當選之資格
- 七、發起人之姓名住址

(乙) 生效規定——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。但欲使其發生效力, 則非載明於章程中不可。其事項亦規定於公司法中, 列舉如下:

- 一、解散之事由
- 二、股票超過票面金額之發行
- 三、發起人所得受之特別利益及受益者之姓名

至關於公司內部組織及對外之他種事項, 苟不違背公司法, 均可任意在章程中規定之, 此所謂任意規定也。

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

公司爲一社團法人，在法律上享有權利能力及行爲能力；然在事實上言之，究不過爲一空洞之機關，其種種行爲，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，不得不以會議之方式，而取決於多數，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。（在實際上言之，董事親自執行公司之日常業務者，在我國頗少其例。大多數之公司，每由董事委任經理副經理等職員，代表董事處理公司之日常事務）。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，以致公司事務不克進行，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，在於集中鉅額之資本，而經營大規模之企業。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，應將其總額析爲股份 (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，且每種股份須平均一律。依照我國公司法之規定，每股金額不得少於 \$20，惟一次繳足股款者，得減至每股 \$10。在事實上言之，每股金額太少，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。故在我國，每股之金額，普通以 \$100 者為最多，此外亦有高至 \$500, \$1,000, 低至 \$50, \$20, \$10 者，惟較為少見耳。為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餘存財產之權。

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：各股票發行之定價，不得少於票面銀數。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：凡照票面以上發行者，須將超過票面之金額，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贖餘財產時，得先於普通股而受有自己票面金額應得之分配。但公司章程若不明為訂定，則優先股之優先權，祇限於收益之分配，而不及於贖餘財產之分配也。又依照我國公司法之規定，公司最初募股之時，祇可發行普通股。至於優先股，則僅在增加資本時，得以發行。但在歐美各國，則兩種股份，多可同時發行也。

從分配利益之點觀之，優先股又可分为累積 (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之率時，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優先股之股息；倘結算並無盈餘，或盈餘不足，則優先股息亦可不派或少派，公司下年度即有盈餘，亦無須將上年度優先股息之缺額，補派足額也。

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，則全部歸諸普通股者也。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. 法律上對於優先股票之發行，有何限制？試就所知，分別述之。
8. 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。
9. 每股金額規定太高或太低，其利弊如何。依照我國經濟情形，每股金額，當以何數最為適宜？試就讀者個人見解而申述之。

第三十三章 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記錄，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 公司之創立記錄及其股本帳戶

公司之創立，在事實上手續各有不同，故創立時之會計記錄亦隨之而異。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)由合夥商店改組而成，(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記錄，詳為縷述；至於第三種由數公司合併而成一新公司之會計記錄，則俟於公司合併章中說明之。

依照我國公司法之規定，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，始行記錄；蓋一公司自開始組織，以至成立，其間須經發起，募款，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交易，故公司之創立記錄，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(參看公司法第九十四條第一項第五款)，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(公司法第九十七條第一款)，至於繳付之期限，不得逾六個月(第一〇八條)。

(3) 認股人延欠第一次應繳之股款時，發起人應定二個月以上之期限，催告該認股人照繳(第九十八條第一項)。因此倘有延宕，至少須延期二個月。

公司創立記錄中所應用之各項股本帳戶，及其性質約如下述：

一、股本——股份有限公司之股本 (Capital Stock) 與個人企業或合夥企業之資本，性質相同，所以表示公司股東對於公司出資之總數也。至股本帳戶之應用，因公司發行股票之種類而異。如公司祇發行普通股一種，祇用一股本帳戶已足；若公司發行優先股與普通股兩種，則須分別開立優先股帳戶與普通股帳戶以記載之。如公司更於同時發行數種優先股，則應區別其種類，各自開立一帳戶也。

二、額定股本——額定股本帳戶 (Authorized Capital Stock Account) 之結餘額，應在貸方，故為貸差科目，記載公司章程及營業執照內所額定之股本總額。在我國應全數認定，認定之後，則與上述之股本帳戶，無所區別。

三、未發股份——未發股份 (Unissued Stock) 亦稱未認股份 (Unsubscribed Stock)，為一借差科目，表示額定股本之未發行額與未認額，實為或有資產 (Contingent Assets) 之性質。蓋未發股份一經發行，即變成現金或未收股款等資產。此項科目與股本帳戶或額定股本帳戶相輔而用。

4) 第一次股款繳足後，發起人應於三個月內召集創立會 (第九十九條)，因之又可有三個月之延宕。

(5) 創立會倘復不足法定人數，則應於一個月內再行召集 (第一百條第二第三項)，因之又有一個月之延宕。

(6) 創立會完結後十五日內，公司應向主管官署為設立之登記 (第一〇九條)。

(7) 聲請登記之呈文，應由地方主管官署轉呈實業部，由部發給執照。自開始呈請至領得執照時為止，在上海地方，至少須經時兩個月。在其他遙遠地方，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。

觀於上列各條，而知公司自發起籌備時起，直至登記手續完畢為止，或須相隔數年之久，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，而得創立會之承認，則公司成立前之各種行為，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 (在發起設立之公司，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，以盡耗其股本之利息，及公司

四、未收股款——未收股款(Subscription to Stock or Subscriptions)亦爲借差科目，表示公司尙未收到之股款，爲公司之資產。此帳戶在我國公司會計中，不啻爲永久之備忘帳戶。蓋我國公司法之規定，公司股份，雖須在成立前招募足額，然其股本之實收額，毋須一次繳足。歷來我國各大公司之股本，頗多僅收二分之一，其餘所缺之二分之一，歷久並不催繳，非至公司擴充或清算破產之時，不須繳納，故此項科目，每有永久存在於公司之資產負債表中者。若在英美各國，公司股本之屬分期繳納者，實爲一種臨時辦法，所有未收股款，於一定短時期以內，必須收訖，所以公司資產負債表上，並不永有此項科目之存在也。

五、已認股本——已認股本(Capital Stock Subscribed)係暫記帳性質之貸差科目，爲股本帳戶之一部份。蓋公司股款頗多分期繳納者，在分期繳納股款時，公司不即發行股票，故認股人所認定而尙未繳清股款之票面總額，不即記於股本帳戶之貸方，而暫記於已認股本帳戶之貸方，以示區別。認股人當繳納股款時，公司給以一種股款收據，並將詳細事實，記載於分期繳納股款簿中，以備查考。股款繳清後，認股人即可持股款收據，向公司換領正式股票，是時公司始將業已正式發行股份之開支者也。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，始行記錄，蓋甚明矣。

且從法律點觀之，公司會計亦毋庸待至公司設立登記後，始行着手記錄。蓋公司之組織及其他行爲，倘步步按照法律規定之手續進行，則雖在登記以前，所有一切行爲，於法亦不能不認爲公司之行爲。至於登記之效力，不過確認公司之法人資格，並正式追認公司在登記以前之一切行爲，使可對抗第三者而已。例如公司登記前所舉之債務，在公司當局，固當於公司登記手續完成之前，負無限責任，但在登記後，則此項債務責任，即變爲有限性質。蓋公司之登記，其對於公司及第三者，所發生之效力，可以追及公司籌備時期也。所以公司在籌備時期內之種種法律行爲，苟係按照法律之規定而爲者，或與法律之規定並無違反者，即爲公司正式之行爲，即須爲正式之記錄。在未經法律追認以前，公司之行爲，並非不發生效力也，不過其效力尙未認定耳。是故公司之正式成立，在法律上，雖須待登記以後，但在籌備組織期中，關於招認股份，收取股款以及準備開業等事，當然視公司爲已成立而須隨時記載，以表示其財政狀況也。

之面額，記入已認股本帳戶之借方，以示沖銷；同時復記入股本帳戶之貸方，以示發行之手續，已經完畢，而股本之性質，亦已確定。故已認股本帳戶，所以將認股人應募之股份，暫記帳上，非俟股款繳齊，不得註銷也。

六、分期應收股款——公司股本，如為分期繳納者，則須開立分期應收股款帳戶(Installment Account)以記載之。此帳戶為借差科目，表示一部份之未收股款，但未收股款帳戶之借差，每表示尚未定期收取之股款，而分期應收股款帳戶之借差，則表示業已定期應行收取之股款，此其異點也。查我國公司之股本，多有先繳二分之一，其餘所缺二分之一，其繳納之時期，無明白之規定者，故祇須設置未收股款之科目，而不用分期應收股款科目。在英美各國，公司股本之分期繳納者，其時期多由公司預先決定。故常用分期應收股款之科目，而不用未收股款之科目也。至分期繳納之時期，既有一定，則此帳戶之借差，僅在股本未繳齊之前有之，一旦股款繳足，則此帳戶即行清結。在發起設立之公司，股東人數不多，其股款如係分期繳納者，可直接記載於股東分類簿，不必另開分期應收股款帳戶，在招募設立之公司，股東人數頗多，則此帳戶之開立，每不可少也。

七、股本溢價——公司之股票，如為票面以上之發行時，對於發行之溢價，須開立股本溢價帳戶(Premium on Capital Stock Account)以記載之。此項溢價，為公司之資本盈餘，不得用為股利之分配。按我國公司法之規定，公司須以超過票面發行所得之溢價，作為公積，是股本溢價在我國公司會計中，應入法定公積帳戶。且我國公司法之規定，對於股本溢價，甚為鄭重，其發行超過票面之金額，非載明於章程中，不發生效力，且應與第一次股款同時繳足。在他國無此項法律限制者，則股價多少，隨發行股票之市面，時有上下，且股款之分期繳納者，其溢價亦每分期隨繳也。

八、股本折價——公司股票之發行，如為票面以下時，對於發行之折價，須開立股本折價帳戶 (Discount on Capital Stock Account) 以記載之。此項折價，為公司之資本虧絀，其處理方法，或轉入盈餘帳戶，或轉入公積帳戶，視公司會計整理之方法而異。惟轉入某年度之盈餘帳戶時，最好分期攤償，若全數一筆轉記，則該年度之負擔太重也。按我國公司法之規定，公司股票發行之定價，不得少於票面銀數，故股本折價帳戶，在我國公司會計中，並不適用；惟在他國則法律間有默許票面以下之發行者，故於此附帶一說也。

九、無票面價值股本——我國現在無票面價值之股票，法律上不準發行，故無票面價值股本帳戶 (No Par-value Capital Stock Account) 在我國公司會計中，尚不適用，惟在他國，則已多其例，故仍列舉而加以說明焉。無票面價值股本帳戶之性質，固與股本帳戶相等，所不同者，通常股本帳戶應記發行股本之票面總額，而無票面價值股本帳戶，則記載此種股票每次出售之實價也。

第二節 新設公司之創立記錄

第一項 股份認足時

依照我國公司法之規定，公司股本之全數，必須認募足額，方可着手收取股款，召集創立會。但股份總額雖係一次認足，而股款則有一次繳足或分期繳納之不同。茲分別示其例於次：

一、股款一次繳足時 設有甲乙丙丁戊己庚辛八人，發起組織中國營業股份有限公司，股本總額定為一百萬元，分為一萬股，每股一百元，均由發起人認足，計甲乙丙丁四人各認一千五百股；戊己庚辛四人各認一千股，認足之後，即照票面一次繳足，計收入現金一百萬元依公司會計之原理，股東個人姓名，向不表現於主要帳簿，另有股東分類簿詳細記載之，以為平日檢查之用，故分錄時多用股本科目處理之如

次：

(1)未收股款	\$1,000,000	
股本		\$1,000,000
(2)現金	1,000,000	
未收股款		1,000,000

認股人應募股份時，為確定認股人之責任計，多在繳納股款之先，待於第一分錄，先用未收股款與股本二科目轉帳，當股東實際繳納股款時，再用現金科目與未收股款科目對轉，如第二分錄所示。

但舉者於此，有應注意者，即實際上公司日記簿中所記之分錄，決不如上述兩分錄之簡單是也。百萬元之公司，股東人數，輒多至數千百人，認股繳款，決非在短時期中所能蕪事，每須籌備至數月或經年之久，認股人之認股，最初應記於下節所示之認股簿中，認股簿應按日或每月底結算一次，而將結出之總數，用未收股款(借)及股本(貸)兩科目，在日記簿轉帳；迨股份認足時，則此項同類之分錄，實際上當已不止數十百次；上所示之第一分錄，不過示其貸借之原理，為其總數之總數耳。至於股款之收入，最初本應記於股款繳納簿，按日將結出之總數，轉記於現金簿，倘繳款次數不多，不設股款繳納簿，則當以逐次之收入，逕記於現金簿之收方。上例所示第二分錄，僅表示現金簿中先後所記各分錄之總數耳。至於每次認股繳款記帳時應行說明之事項，自須擇要記入日記簿及現金簿中之月日摘要諸欄也。

我國公司之成立，須在股份招足之後，故額定股本一詞，在我國公司會計上並不多見；所稱為股本者，即為額定股本。若在英美各國，則公司之成立，不必俟股份之全數招足。股份既不招足，則不可不特設科目以示其額定股本與未發股份之數額。故英美之公司會計中，對於前例之分錄，常較我國為繁。今分述其分錄方法如次：

(第一法)	(1)未發股份	\$1,000,000
	額定股本	\$1,000,000

(2) 未收股款	\$ 1,000,000	
未發股份		\$ 1,000,000
(3) 現金	1,000,000	
未收股款		1,000,000
(4) 額定股本	1,000,000	
股本		1,000,000

公司當訂定章程之時，已將股本之數額規定，但尚未着手招募，彼時倘欲有所記載，則可如第一分錄，用未發股份與額定股本二科目對轉。股本一經認股人承募，則公司對認股人有收取股款之權利，而認股人之未繳股款，為公司之資產，同時未發股份變為已發，應予取銷，故第二分錄用未收股款與未發股份二科目轉帳。當認股人繳納現金時，然後再用現金科目與未收股款對轉，如第三分錄是。股款繳齊後，公司即發行正式股票，此時公司與認股人發生內部負債之關係，而額定股本變成正式股本，故第四分錄特用股本科目與額定股本對轉。倘照此次序立論，則上所示之分錄法亦可用之於我國也。

(第二法)	(1) 未發股份	\$1,000,000	
	額定股本		\$1,000,000
	(2) 認繳股款	1,000,000	
	已認股本		1,000,000
	(3) 現金	1,000,000	
	認繳股款		1,000,000
	(4) 已認股本	1,000,000	
	股本		1,000,000
	(5) 額定股本	1,000,000	
	未發股份		1,000,000

此法與第一法實際相同，所不同者，用認繳股款之名稱，替代未收股款之名稱，同時另添一已認股本之科目，為稍異耳。所以用認繳股款科目而不用未收股款科目，又先用已認股本科目，而不選用股本科目者，因股份雖經認定，但時有撤銷情事，故股款雖經認繳，而尚未能確定應收，故亦不能確定其股本之性質也。此法中第一第五兩分錄，完全為備

忘性質，即使省去，無關重要。不過在股本毋須全數發行之國家，有此可以表示未發股份與額定股本之數額，以別於發行股本之數額耳。

(第三法)	(1)未收股款	\$1,000,000	
	已認股本		\$1,000,000
	(2)現金	1,000,000	
	未收股款		1,000,000
	(3)已認股本	1,000,000	
	股本		1,000,000

此法之論據，謂未發股份與額定股本二者，於公司股東會議決錄或章程中，均有記載，帳簿上可以不記。且未發股份，為額定股本之變名，二者實二而一，其目的僅在表示公司發行股票之權。此法律上賦與之權限，或有不用者，故額定股本與未發股份，皆係虛數帳戶，實不足以表示公司之資產負債情形也。又認股人應募股份後，公司即記入未收股款帳戶，為公司假定之資產，認股人繳足股款後，公司方發給正式股票，故認股人在尚未繳足股款或公司尚未發給正式股票之前，雖可記入未收股款帳戶之借方，但不能記入未發股份帳戶之貸方，蓋未發股份之減少，當在公司發給正式股票之時也。因此會計學家有主張認股人應募股份時，應如本法所示之第一分錄，他日認股人繳納股款時，即用第二分錄，各認股人繳足股款後，公司乃發給正式股票，而用第三分錄如上所示者是。

上述三法，以第三法較為實用，第一法過嫌累贅，其理由可於第三法所述之意見中知之，第二法與第一法並無大異也。雖然，事實上之分錄，本無一定標準，學者於應用時，加以選擇可耳。

二、股款分期繳納時 普通公司之股款，頗多分期繳納者。其故一則與認股人以便利；一則以公司所營事業，循序漸進，當開業之初，不需巨額資本，僅收一部份股款已足用也。

我國公司開業之初，股東繳納第一期股款後，即可領取正式股票，

而公司方面，對於未收股款，有時並不即望股東繳付，不過作為公司信用之後盾，故在我國公司之資產負債表中，未收股款之科目，常有永遠存在者。

設中國營業股份有限公司之股本 \$1,000,000，如前例由甲乙丙丁戊己庚辛八人分認，第一期應收股款為總數之二分之一，則其分錄當如下式：

(1) 未收股款	\$1,000,000	
股本		\$1,000,000
(2) 第一期應收股款	500,000	
未收股款		500,000
(3) 現金	500,000	
第一期應收股款		500,000

英美各國公司股本之分期繳納者，其辦法與我國不同，股本分幾期繳納，何時交付，均須豫先規定；股東過期不付，即失其股東之資格，故其未收股款科目祇能暫時存在，稍過幾時即須取銷也。例如某股份有限公司資本 \$500,000，一次招足，分三期繳納，第一期繳納二分之一，第二第三兩期各繳四分之一，則其分錄應如下式：

(1) 未收股款	\$500,000	
股本		\$500,000
(2) 第一期應收股款	250,000	
第二期應收股款	125,000	
第三期應收股款	125,000	
未收股款		500,000

為求醒目起見，上述第二分錄，亦有於第某期應收股款科目字樣之後，附以某年某月某日到期字樣者。股東到期繳納股款時，其應記之分錄如下：

(3) 現金	\$250,000	
第一期應收股款		\$250,000

當股東繳納股款時，公司例應發出股款收據，並將詳細事實，記載

於分期繳納股款簿，以爲日後檢查之用。俟末次股款繳清後，股東即可持該項股款收據，向公司換取股票。既經掉換股票，然後將股東姓名股數等一一由認股簿轉入股東分類簿，其總分類簿中之股本帳戶，則一仍其舊，不必改記也。

以上所舉各例，關於認股人繳納之股款，均假定係以現金爲限，故在公司收入股款時之分錄，其借方僅有現金一科目。但按公司法之規定，股份有限公司股東之出資，不限於現金；凡金錢以外之財產，均可抵作股款。所謂金錢以外之財產者，如房屋，地基，商品，器具，有價證券，商標權等均是。認股人於繳納股款時，苟有以此類財產作抵者，則公司收入股款時之分錄，其借方所記載之科目，自隨其所收入之財產而有不同也。

凡以金錢以外之財產抵作股款者，其財產估價必須公允，此與以現金爲出資之股東及公司之債權人，利害關係極大，故公司法中規定，凡發起設立之公司，董事須於就任後，呈請主管官署，選派檢查員，驗其以金錢以外財產抵作股款之各股東姓名，及其財產之種類價格與公司核給之股數是否確當。在招募設立之公司，則由創立會所選任之董事監察人或另選之檢查人檢查之。當檢查時，如查得抵作股款之財產，估價過高，主管官署或創立會得核減所給之股數或責令補足之。故在法理方面言之，我國公司之股本，不論以現金或其他財產繳付，其價值當甚確實而無虛僞之患也。

第二項 股份認募一部份時

前項所舉各例，均係股份全數一次募足者，惟在英美各國，股份募得一部份後，即可開始營業，因之創立時之會計記錄，亦稍有不同，今示二例於下，俾學者資以參考焉。

第一例 茲有甲公司，其創立情形如下，試爲分錄之記載：

一、額定股本 \$2,000,000，分爲四萬股，每股 \$50。

二、額定股本之半數，業已由認股人認募。

三、所認定之 20,000 股中，有 15,000 股，業已繳足現款，其餘 5,000 股尙待收取。

四、發出 15,000 股之股票。

其分錄如下式：

(1) 未發股份	\$ 2,000,000	
額定股本		\$ 2,000,000
(2) 認繳股款	1,000,000	
已認股本		1,000,000
(3) 額定股本	1,000,000	
未發股份		1,000,000
(4) 現金	750,000	
認繳股款		750,000
(5) 已認股本	750,000	
股本		750,000

倘將上列分錄過入分類簿，而將各戶之結餘數，列成資產負債表，則如下式。表中所示各項，可以分別明示彼時公司資產(及或有資產)及股本(及或有股本)之情形，學者可以一目瞭然也。

甲公司資產負債表

資 產		資 本	
未發股份	\$ 1,000,000	額定股本(餘額)	\$ 1,000,000
認繳股款	250,000	已認股本	250,000
現金	750,000	股本(已發)	750,000
	<u>\$ 2,000,000</u>		<u>\$ 2,000,000</u>

第二例 茲有百利公司，額定股本 \$1,000,000，分爲 10,000 股，每股 \$100，股款分期繳納。第一期應收十分之四，第二第三期各收十分之三，今該公司已募足股份之半數，即 5,000 股，並已收到第一期股款 \$500,000，試爲分錄之記載。

(第一解)	(1) 未發股份	\$1,000,000	
	額定股本		\$1,000,000
	(2) 認繳股款	500,000	
	已認股本		500,000
	(3) 額定股本	500,000	
	未發股份		500,000
(4)	第一期應收股款	200,000	
	第二期應收股款	150,000	
	第三期應收股款	150,000	
	認繳股款		500,000
	(5) 現金	100,000	
	第一期應收股款		100,000
(第二解)	(1) 未發股份	\$ 1,000,000	
	股本		\$ 1,000,000
	(2) 第一期應收股款	200,000	
	第二期應收股款	150,000	
	第三期應收股款	150,000	
	未發股份		500,000
(3) 現金	100,000		
	第一期應收股款		100,000

第三項 股份之折價發行

股票之票面價格，普通定為 \$100, \$50, \$20 等整數，其在有證券交易所 (Stock Exchange) 地方之市價，雖依市場上供求之情形而定，然在公司發行時，其售價則不得在票面以下。此在我國公司法中，有明文之規定，不容忽視者也。但票面價值以下之發行，在他國間有數處，無法律明文之禁止，因之實際上遂不乏其例，今為述其分錄方法於次，以資參考：

設某股份有限公司，資本定額 \$1,000,000，發行時一律按九折實收，則其分錄應如下式：但按之事實，折價多寡，每不一致，不過分錄時，將可收股款部份，記入未收股款科目，其餘折讓之部份，記入股本折價科目，理無二致也。

(1) 未收股款	\$200,000	
股本折價	100,000	
股本		\$1,000,000
(2) 現金	900,000	
未收股款		900,000

此項股份折價為公司之損失，於年終結帳時，應轉入損益項下，其分錄如下式：

(3) 損益	\$100,000	
股本折價		\$100,000

按此項股份折價，雖係公司於集資時所受之損失，但其所集之資金，用之於長期之事業，今於年終，轉入損益帳內，殊欠允當，蓋此項損失，應代表若干年而非代表一年之損失，故應每年攤提其一部份，歸某期損益項下負擔，而其未攤提之部份，則暫視為公司之遞延費用，俟後再行攤提。惟近來各國公司會計，對於此項折價之處理，多視公司收益之大小而定其方法，若該年度公司之收益頗豐，而其折價為數不大時，則即從損益帳中減去，亦無不可。總之此項折價，以攤提愈早為愈妙也。

第四項 股份之溢價發行

票面價值以下之發行，雖常為法律所禁止，然票面價值以上之發行，則每為法律所明許。通例公司為票面價值以上之發行者，或因新事業之前途，殊有希望，或為早日使法定公積總數足額，以後即可不提。當公司為票面價值以上之發行時，對於超過票面價值之溢價，或記於股份溢價帳戶，或記於公積帳戶，今舉例如下：設中國營業股份有限公司資本定額為 \$1,000,000，每股按 \$105 收款，其分錄如次：

(1) 未收股款	\$1,050,000	
股本		\$1,000,000
股本溢價		50,000
(2) 現金	1,050,000	
未收股款		1,050,000

第一分錄中之股本溢價科目，或聽其存留，不加轉動，或由股本溢

價帳戶，轉記於公積帳戶或法定公積帳戶或其他特別公積帳戶，轉記時應為分錄如下：

股本溢價	\$50,000	
公積或法定公積或其他特別公積		\$50,000

依照公司法之規定，溢價應隨同第一次股款繳納，故前例中國營業公司之股份，倘係先繳二分之一者，其分錄應如下式：

(1) 未收股款	\$1,050,000	
股本		\$1,000,000
股本溢價		50,000
(2) 第一期應收股款	550,000	
未收股款		550,000

但在他國，則股款之分期繳納者，其溢價亦每平均分配於各期繳納，則第一期應繳之股款，當為 \$525,000 也。

又查我國法律，對於每次發行股份之溢價數額，未有具體規定，但法律既規定溢價數額，須明定於公司章程之中，則在規定限度以內不能隨意增減，而應為劃一也可知。在他國則每股溢價，可以隨時增減，與前述之股份折價相同。

第三節 認股繳款之手續及記錄

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。凡在認股繳款之際，公司帳簿上所應為之記錄，已如前節所述。惟認股，繳款之手續，及補助帳簿中所應為之記錄，則當於本節述之。

按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，即當記入下示之認股簿內：

認 股 簿									
日 期	認 股 書 號 數	認 股 人 姓 名	住 址	認 定 股 數	股 款 總 額	第 一 次 應 收 股 款	收 到 日 期		

上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。至於股款總額一欄，記載其所認股數之股款總額。例如某認股人認定股份一百股，每股股款規定為一百元，則股款總額為一萬元是也。公司發起人根據認股書，記入上述認股簿後，可於逐日或每星期每旬之末，將該期間內認定股份之股款總額加成總數，即為創立記錄中關於認股記載之根據。

公司章程中規定股款非係一次繳足者，則當股份認募足額，開始收款時，應將每一認股人第一次應繳股款數額，按照股數計算，填入第一次應收股款一欄。一俟該次股款收到，即將收到日期，填入認股簿末欄即“收到日期”欄內。然後將該項收到款額總數，按日，或於每星期每旬之末，記入現金簿內。

上例係假定股款為分期繳納者，若公司章程規定股款於公司設立時一次收足，則認股簿中之“第一次應收股款”一欄即無須設立也。

第四節 合夥改組為公司之創立記錄

按公司法之規定，股份有限公司之股東，至少須在七人以上。故合夥改組為股份有限公司時(註)，如原有合夥人數不足法律規定，應先另募他人加入。茲特假定(一)資本仍舊(二)資本減少及(三)資本增加之三種情形，示之以例，分項說明合夥改組公司時之會計處理方法如下：

第一項 由合夥改組公司而資本仍舊時

(註)此間所謂合夥改組為公司者，不過指事實而言。法律上則為解散合夥，創立新公司，而以合夥之原有財產，抵繳公司股款而已。

設有甲乙丙丁戊己庚等七人所合組之同昌合夥商店，於民國二十二年十一月一日議決，遵照公司法改組為股份有限公司，定名為中國營業股份有限公司。當時表示其財政狀況之資產負債表如下：

同昌合夥商店資產負債表

民國 22 年 11 月 1 日

資 產		負 債	
現金	\$ 1,500.00	應付票據	\$ 2,000.00
應收帳款	9,000.00	應付帳款	2,500.00
商品盤存	3,200.00	合夥人甲	\$1,000.00
器具	800.00	乙	1,000.00
		丙	1,000.00
		丁	2,000.00
		戊	1,000.00
		己	2,000.00
		庚	2,000.00
			10,000.00
	\$ 14,500.00		\$14,500.00

上列所舉改組時之會計記錄，第一步應結清合夥舊有之帳簿，第二步應另開公司之新帳簿，茲分別示其分錄如下：

(甲) 清結合夥舊有帳簿之分錄：

(1) 中國營業股份有限公司	\$14,500
現金	\$ 1,500
應收帳款	9,000
商品盤存	3,200
器具	800
(2) 應付票據	2,000
應付帳款	2,500
中國營業股份有限公司	4,500
(3) 中國營業股份有限公司股票	10,000
中國營業股份有限公司	10,000
(4) 合夥人甲	1,000
合夥人乙	1,000

合夥人丙	\$ 1,000
合夥人丁	2,000
合夥人戊	1,000
合夥人己	2,000
合夥人庚	2,000
中國營業股份有限公司股票	\$ 10,000

(乙) 開立公司新帳簿之分錄：

(1) 未收股款	\$10,000
股本	\$10,000
(2) 現金	1,500
應收帳款	9,000
商品盤存	3,200
器具	800
應付票據	2,000
應付帳款	2,500
未收股款	10,000

第二項 由合夥改組公司而資本減少時

前例由同昌合夥改組公司，其資本若減少至 \$8,000，而各股東並不收回現款時，則此減少之資本數目，顯係中國營業股份有限公司對於同昌合夥商店之購價，低於帳面價值之數，換言之，即中國營業股份有限公司之股份有溢價，而同昌合夥商店發生損失也。此項損失，應先分派於各合夥人；其分派方法，或為均等，或照各合夥人出資數額之比例，視合夥方面所訂契約而定。茲示其結束舊簿及另開新簿之分錄於下：

(甲) 清結合夥舊簿：

(1) 中國營業股份有限公司	\$14,500
現金	\$1,500
應收帳款	9,000
商品盤存	3,200
器具	800
(2) 應付票據	2,000
應付帳款	2,500
中國營業股份有限公司	4,500

觀於以上二分錄，可知中國營業股份有限公司對於同昌合夥之負債為 \$10,000，而例題中該公司給與同昌之股票，面值僅 \$8,000。夫股票之面值，本與其實值無甚關係。倘使同昌移交之資產與負債，其相抵之淨值，確有 \$10,000，則公司面值 \$8,000 之股票，其實值仍為 \$10,000，固不妨仍以 \$10,000 入帳，分配於各股東也。今假定此少給之 \$2,000，為合夥之損失。此項損失，或先記入合夥之損益帳，而後再依合同中所載分派損失之比例，轉入各合夥人帳戶，或即直接轉入各合夥人帳戶，均無不可；示其應為之分錄如次：

(3) 中國營業股份有限公司股票	\$ 8,000	
損益	2,000	
中國營業股份有限公司		\$10,000
(4) 合夥人甲	200	
合夥人乙	200	
合夥人丙	200	
合夥人丁	200	
合夥人戊	200	
合夥人己	400	
合夥人庚	400	
損益(註)		2,000
(5) 合夥人甲	800	
合夥人乙	800	
合夥人丙	800	
合夥人丁	1,600	
合夥人戊	800	
合夥人己	1,600	
合夥人庚	1,600	
中國營業股份有限公司股票		8,000

(乙) 開立公司新簿之分錄：

(1) 未收股款	\$10,000	
股本		\$ 8,000
股本溢價或公積		2,000

註：此間損失 \$2,000，係依照各股東原有資本之比例分派之。

(2) 現金	\$ 1,600
應收帳款	9,000
商品盤存	3,200
器具	800
應付票據	\$ 2,600
應付帳款	2,500
未收股款	10,060

第三項 由合夥改組公司而資本增加時

設本節第一項所舉同昌合夥商店之例，改組為中國營業股份有限公司，資本增加至 \$15,000，惟各合夥人並不加款，完全以同昌合夥商店作價抵償。查同昌財產之淨值，僅 \$10,000，改組公司，突增價值 \$5,000，則此多增之 \$5,000，顯係公司對於合夥購價超過其有形財產實價之數，換言之，即同昌商譽(Good-will)之代價也。

同昌商店商譽 \$5,000，在公司方面觀之，為購得資產之一種，在合夥方面觀之，則為歷年積儲之利益，應分派於各合夥人；其分派之比例，應依合夥契約之規定。茲假定其為按照各合夥人出資之比例，則應為分錄如次：

(甲) 清結合夥舊簿：

(1) 商譽	\$ 5,000
合夥人甲	\$ 500
合夥人乙	500
合夥人丙	500
合夥人丁	1,000
合夥人戊	500
合夥人己	1,000
合夥人庚	1,000
(2) 中國營業股份有限公司	19,500
現金	1,500
應收帳款	9,000

商品盤存		\$ 3,200
器具		800
商譽		5,000
(3) 應付票據	\$ 2,000	
應付帳款	2,500	
中國糖業股份有限公司		4,500
(4) 中國糖業股份有限公司股票	15,000	
中國糖業股份有限公司		15,000
(5) 合夥人甲	1,500	
合夥人乙	1,500	
合夥人丙	1,500	
合夥人丁	3,000	
合夥人戊	1,500	
合夥人己	3,000	
合夥人庚	3,000	
中國糖業股份有限公司股票		15,000

(乙) 開立公司新簿之分錄：

(1) 未收股款	\$ 15,000	
股本		\$ 15,000
(2) 現金	1,500	
應收帳款	9,000	
商品盤存	3,200	
器具	800	
商譽	5,000	
應付票據		2,000
應付帳款		2,500
未收股款		15,000

上例係假定同昌合夥改組公司，資本全由合夥轉帳時之記錄。設其資本增加至 \$20,000，內中 \$15,000，以合夥原有財產投繳股款，\$5,000 向外募集。此種改組，其記錄與上述第一項情形無異，所不同者，在股本額之增加，故其應為之記錄，除股東分類簿多開數戶外，其餘一切分錄，步驟皆同。學者可準例推權，此處不再複述。

有各張股票之號數，發行年月日及股數，票面金額等項，均當一一記載，其有特殊情形者，并可記入備考一欄內。

股東分類簿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記錄，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	讓 受 人		讓 出 人		備 考

質 押 掛 號	掛號年月日	掛號戶名	掛 號 期 限						掛號取消 年 月 日	備 考
			起			訖				
			年	月	日	年	月	日		

失 滅 掛 失	掛失年月日	掛失戶名	掛 失 期 限						補給新票 年 月 日	備 考
			起			訖				
			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，則記載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，贈送，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，常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	股票號數	票面金額	讓出人	讓出股票數	讓受人	讓受股票數	票面金額	發給讓受人新股票數	發給讓受人新股票號數	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記錄登記之。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，讓出股票及其票面金額，記入其次各欄，“股東分類簿頁數”一欄，則備將轉讓事實，過入股東分類簿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，“股東分類簿頁數”一欄，則備過入股東分類簿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失情事。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，尙未有人前來申請過戶，當即簽覆，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，均應記入股票簿之掛失欄內。

股票之掛號及掛失，僅須記入股票簿內以備查考，不必如股票之轉讓須記入股票轉讓登記簿及股東分類簿內。此則以質押掛號及失滅掛失，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 庫藏股份之處理

庫藏股份(Treasury Stock)云者，公司所收買其自己發行之股份或股東移贈於公司之股份也(公司未發行之股份，不得謂爲庫藏股份)。

夫公司收買或收押本公司股票，雖爲我國法律所禁止，惟股東捐贈股票於公司，則並無禁止之明文。公司得此捐贈之股票，可以低價賣出，以增加公司之運轉資本。此項股票在當初既已照票面價值發行，是則股東之責任已盡，故嗣後以低價購買此項股票者，對於股票折價，自不負何等責任也。

股東以股票捐贈於公司時，其分錄之借方，固當爲庫藏股份科目；而

貸方用何科目，尙費斟酌。學者間有主用捐贈盈餘(Donated Surplus)科目者，有主用損益或普通公積科目者。更自實際上言之，此種贈與之股票，其目的多在增加公司之運轉資本，而供營業上之運用，故亦有用運轉資本科目(Working Capital Account)者，如中國營業股份有限公司股東甲乙丙三人，各以股份二十股捐贈於公司，每股票面 \$100，以爲公司之運轉資本，則其分錄應如下式：

庫藏股份	\$6,000	
捐贈盈餘		\$6,000

惟股東捐贈之股份每不能立刻兌得買主，且市價或高或下，又每不能與票面相符。在股票未出售前，運轉資本果爲若干，不能確定。於是乃有於股票既經捐贈而尙未賣出之時，用捐贈盈餘暫記科目(Donated Surplus Suspense Account)，以代捐贈盈餘科目者。則上述之分錄，可改爲下式：

庫藏股份	\$6,000	
捐贈盈餘暫記		\$6,000

及庫藏股份已經賣出，則應分錄如下：

現金	\$6,000	
庫藏股份		\$6,000

上述分錄記載後，同時即須爲下式之分錄：

捐贈盈餘暫記	\$6,000	
捐贈盈餘		\$6,000

以上所述庫藏股份賣出時，乃假定依照票面不折不扣。若賣價低於票面時，則其結果，必使捐贈盈餘之數額減少；賣價高於票面時，則必使捐贈盈餘之數額加增。當分錄時，對於此項減少或加增之數額；自應轉入捐贈盈餘暫記科目，以減少其由捐贈盈餘暫記轉爲捐贈盈餘時之數額。

第八節 無票面價值股票之發行

無票面價值股票，在我國因不合法律之規定，尚無其例，惟在他國則日見通行；本節所述，以現時外國無面價股票之記帳方法，略為介紹於我國焉。

公司發行無面價股票時，其記帳多以股票之實售價格為標準。故在發行無面價股票之公司，無庸開立額定股本與未發股份等帳戶。此點與發行有面價股票時之記錄不同。除此而外，其他一切分錄步驟皆相類也。今設紐約貿易公司於民國二十一年九月一日組織成立，額定股份為無面價股票二萬股，成立時募足一萬股，每股 \$20，分兩期繳納。十一月一日又募足一萬股，每股 \$15，一次繳足，則應為分錄如下：

(1) 第一期應收股款	\$100,000	
第二期應收股款	100,000	
已認股本		\$200,000
(2) 現金	100,000	
第一期應收股款		100,000
(3) 現金	100,000	
第二期應收股款		100,000
(4) 已認股本	200,000	
股本		200,000
(5) 未收股款	150,000	
已認股本		150,000
(6) 現金	150,000	
未收股款		150,000
(7) 已認股本	150,000	
股本		150,000

在發行有面價股票之公司，其已經發行之股份數目，可根據未發股份與額定股本二帳戶決定之。即從額定股本帳戶之貸差，減去未發股份帳戶之借差，即為已經認定或發行之股份，其股數若干，亦一望可知，因每股面值有一定也。至若無票面價值之股份，其發行股數之決定，必須檢查每次募集時之交易情形。故為便於檢查股數之確數起見，公司之股本帳戶，應記明每次募集之股數，今示其形式如下：

股 本

額定發行額二萬股

21年	
9月1日	10,000 股每股 \$20 \$200,000
11月1日	10,000 股每股 \$15 \$150,000

股票既無一定之票面價值，則本章第二節所述之股本溢價及股本折價二帳戶，當然無開立之必要。

一公司同時發行有面價與無面價兩種股票時，則應各列分錄，不可混記於一股本帳戶中。

發行有面價股票之公司，倘改有面價股票為無面價股票，則此時關於其發行之記錄，有三種方法，今舉例分述如下：

設大華皮鞋公司原有股本 \$100,000，分為 1,000 股，每股 \$100，又公積 \$75,000 內，\$25,000 係股份溢價。今依照股東會之決議，將額定股本改為無面價股票 1,000 股，則其分錄如下：

(第一法)	股本(有面價)	\$100,000
	公積	25,000
	股本(無面價股票一千股)	\$125,000
(第二法)	股本(有面價)	100,000
	公積	75,000
	股本(無面價股票一千股)	175,000
(第三法)	股本(有面價)	100,000
	股本(無面價股票一千股)	100,000

上述第一法將公積中原收 \$25,000 之股份溢價，轉入股本帳戶，甚為正當。惟第二法將公積全數 \$75,000，轉入股本帳戶，第三法則全數均不轉入，亦無不可；因無面價股票所以代表股東對於公司淨餘財產之所有權，股本與公積固可合可分，無甚關係。不過用第三法者，在分配股息之時，應注意於原收 \$25,000 之股本溢價，不可作分配之用；而用第二法者，公積全數既作股本，則全數均不可作分配紅利之用也。

第九節 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，應在一個月前，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，或用“其他收益”入帳，或記入公積項下。

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，其所應繳之股款，公司得定一個月以上之期限，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。如有餘額，則歸公司所有，公司當以之記入公積帳內。

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代收股款銀行通知單，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.....券		總納期限.....年.....月.....日至.....年.....月.....日						
股 分 類	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則不必填註。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，作為未收股款之收入；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，餘額作為應收款項，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。

茲舉例以說明之，假定中國營業股份有限公司規定三月一日至五月三十一日止，為收取未收股款五十萬元（股本一百萬元，分成一萬股，創立時收取股款之半數）之期間。其中股東李某計認股份二十股，股款一千元，屢催不繳，至八月三十一日，正式宣告沒收其股份。九月二日，拍賣其股份，每股票面一百元，售價金七十五元，共得價金一千五百元，其記載如下：

9/2 現金	\$1,500	
未收股款		\$1,000
公積		500
股東李某認購股份二十股，已繳一半，餘額屢催不繳，照章沒收其股份，並以每股 \$75 之價金拍賣之。		

設前例公司售出股份時僅得九百元，則抵償未收股款，尚不足一百元。此數應向原股東及轉讓人催收。因之其記錄如下式：

9/2 現金	\$ 900	
其他應收款項—李某		100
未收股款		\$1,000
股東李某認股二十股，已繳半數，餘額屢催不繳，照章沒收其股份並行公開拍賣，得價金九百元。		

設李某將此數補繳於公司，則應借現金而貸其他應收款項帳戶。設李某不將此數補償，以後亦無法補償，則此數應轉入損益科目或公積科目以結清之。

問 題

1. 公司之帳簿，應在何時開始記錄？試就讀者個人之見解，而詳述其理由。
2. 試說明股本、額定股本、未發股份、未收股款、已認股本，及分期應收股款等六科目之性質，及其相互間之關係。
3. 何謂股本溢價與股本折價？我國公司法上關於此兩者之規定若何？
4. 公司股份，倘不規定票面價值，則其價值如何決定？試舉一實例以說明之。
5. 在公司組織，何以不於總分類簿內，為各股東分設資本主帳戶，而僅列股本之總數？
6. 本章所示公司招股總款之記錄，有三種不同之方法，試比較其優劣。並試就讀者所知，另舉其他可以適用之另種方法。
7. 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本及優先股本，各列一戶？試申述之。
8. 依照我國公司法之規定，股東如以金錢以外之財產抵作股款，則對於該項財產，能否虛抬其價格？
9. 在英美公司會計上，未收股款一科目，何以無永久存在之可能？
10. 某公司之股份，票面為每股 \$100，照折價發行，每股實收 \$98，今設某甲認購該公司股份十股，計繳股款 \$980。若日後該公司財產不足清償其債務，則某甲對於公司債務之清償，是否負有責任？若某甲照票面認購，先行繳納股款 \$980，則其責任與上述情形，是否相同？
11. 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？
12. 公司催繳股款之手續若何？認股人如遲繳股款，公司應如何處理？
13. 何謂庫藏股份？我國公司會計上是否須用此項科目？
14. 公司收入股東所捐贈之股份，何以多不直接記入捐贈盈餘科目，而先記入捐贈盈餘暫記科目中？
15. 股本溢價與股本折價兩科目，在公司發行無票面價值股票時，是否適用？試說明其適用或不適用之理由。
16. 公司改有票面價值股票為無票面價值股票時，其會計上之處理方法若何？

習 題 一 〇 〇

1. 設李王吳陳張黃許七人，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，計李王二人各認五百股，吳陳張黃許各認二百股，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，計銀一萬元，以商品抵繳股款計銀二萬元。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，試列示之。

習題一〇一

設英國昌興公司之額定股本為二百萬元，一九三三年七月一日成立時，先募半數，其收款辦法與日期，均與上一題相同（惟股款全部以現金收入），試以各法示其分錄。

習題一〇二

設有美國華成公司，於一九三三年五月一日組織成立，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。

成立之日，募得普通股五千股，照票面分為三期收款，收款日期為五月一日，六月一日，及八月一日，第一次應收股款二分之一，於本日收齊。

六月一日第二期應收股款四分之一到期，如數收入現金。同時募得優先股五百股，照每股九十五元一次收足。

七月一日，募得優先股一百股，照票面一次收足。

七月十五日募得普通股四百股，照每股一百十元一次收足。

試將上列各交易分錄之，並以資產負債表表示該公司七月十五日之財政狀況。

習題一〇三

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。

2. 設立信公司之股份，係按每股四十七元五角募足，則其分錄又如何？試列示之。

習題一〇四

1. 設恆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	10,000
		戊合夥人資本	10,000
		己合夥人資本	10,000
		庚合夥人資本	10,000
	<u>\$80,000</u>		<u>\$80,000</u>

該店為謀減輕各合夥人之責任起見，經公同議決於七月一日起，改組為恆益股份有限公司，股本仍照舊，分為七百股，每股一百元。試示舊合夥之結束記錄及新公司之開始記錄。

2. 設恆益合夥之淨值，祇有六萬三千元，故恆益公司之股本，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. 設恆益公司之股本，增加至七萬七千元，而各合夥人並不加損資本，完全以恆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）？

習題一〇五

試將聯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	57,000	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，公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，除各合夥人原有十萬元之資本外，募集外股五萬元，照每股一百〇二元，一次收足。試分錄之。

習題一〇六

1. 設茂昌公司之股東葉乙，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。

習題一〇七

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，經發優先股五十萬元，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，仍不照辦，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？

習題一〇八

甲乙丙丁戊己庚七人為德昌商店之合夥人，今以全體同意，將該店改組為公司，定名德昌股份有限公司，決定新公司之資本為八十萬元，分為四萬股，每股二十元，即以舊合夥商店之財產抵繳股價。其時該店之財政狀況，如下表所示：

現金	\$ 10,000	應付票據	\$100,000
應收帳款	150,000	應付帳款	40,000
商品盤存	100,000	甲合夥人資本	60,000
機器設備	100,000	乙合夥人資本	60,000
房地產	200,000	丙合夥人資本	60,000
		丁合夥人資本	60,000
		戊合夥人資本	60,000
		己合夥人資本	60,000
		庚合夥人資本	60,000
	<u>\$500,000</u>		<u>\$560,000</u>

各合夥人為籌備新公司之運轉資本起見，每人捐贈其所得股份五萬元與新公司，此項捐贈之股份，其後經公司照每股五十元賣出。試列示其應為之分錄，並為編製新公司最近之資產負債表。

習題一〇九

紐約某公司，於本年七月一日呈請主管官署准發無票面價值股份一千股，於本日先募得五百股，每股二十元，一次收足。其餘五百股於本年九月一日募足，每股三十元，分為兩期繳納，第一次應收股款二分之一，即日收齊，試分錄之。

習題 一一〇

民生製造公司原有普通股本十萬元，分爲一千股，每股票面一百元，又公積六萬元，現經呈請主管官署核准改爲無票面價值股份二千股，試示其應爲之分錄。

習題 一一一

設有芝加哥公司，額定股本爲非參加七釐優先股一千股，每股一百元，又普通無票面價值股份一千股，兩種股份均照每股一百十元募足，一次收現，試示其分錄。

第三十四章 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，及損益計算書；倘使是屆營業獲有盈利，則更應造具公積金及股息紅利分派之議案，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，並即記入帳冊。

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，財政狀況之厚實，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。與獨資企業及合夥企業之得將所有利益任意提取，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載之，蓋因公司之額

(註)關於公積之詳細處理方法，俟於下文五十六章中詳論之。

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；但公積已達資本總額二分之一者，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，已超過資本總額二分之一，或其每年之提存額，有超過該年利益十分之一以上者，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記錄，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，可就股東分類簿檢閱而知之。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也。

公司分派股利時之會計記錄，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。在英美公司會計中，有時先以公司之利益，完全轉入公積帳戶，然後再從公積中派發股息及紅利。此時則公司分派股利，其分錄應為借公積帳戶貸應付股利帳戶。

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，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政之投資者，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二分之一，或由某年度利益中提出之公積，有超過該年度利益十分之一數額者，則公司為維持股票之價格，仍得以其一部分，派充股息。此在上節已經敘明，學者不可不注意也。

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。在會計記錄上分別科目，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，相提並論也。

雖然，公司苟無利益，不得以本付息之原則，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，在開業前分派股息於股東，惟利率不得超過週年五釐。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『不得以本付息』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類簿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。股東之領取股利，直接向銀行支付，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往來存款科目轉帳；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，以某某銀行往來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.....%									
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及其利率，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，應與分類簿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，普通以所餘盈利，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，貸應付酬勞金分紅及其他相當帳戶；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，董事應造具公積及股息紅利分派之議案，提交股東會核議，已如本章第一節所述。此項公積及股息紅利分派之議案，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

民國二十二年 度

本期淨利益額	\$ 25,000
彌補前期虧絀	5,000
本期可分派之利益額	\$ 20,000
提存公積按利益額十分之一	2,000
	\$ 18,000
提派股東股息按已收股款十萬元週年六釐計算	6,000
餘額(作為一百分)	\$ 12,000
任意公積百分之十	\$ 1,200
加派股東紅利百分之五十五	6,600
全體發起人酬勞金百分之五	600
董事監察人酬勞金百分之五	600
職工分紅百分之二十五	3,100
	\$ 12,000

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，應造具公積及股息紅利分配之議案，試就讀者本人主張，擬一分配表之格式。

習題一一二

1. 設仁記公司上年度有虧絀四千元，本年度利益總額為三萬二千元，除彌補虧絀及提存十分之一（照彌補虧絀後之餘額計算）為法定公積外，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，試分錄之，並編製一盈餘分配表。

2. 設仁記公司之利益，先悉數轉入公積帳戶，則其分配之分錄將如何？

習題一一三

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	應付帳款	16,000
應收帳款	18,000	抵押借款	50,000
原料盤存	12,500	股本	100,000
在製品盤存	15,200	公積	80,000
製成品盤存	20,000	建築房屋準備	20,000
器具	13,800	償債基金準備	45,000
地盤房屋	115,000	本期盈餘	50,000
機器	75,000		
	<u>\$ 368,500</u>		<u>\$ 368,500</u>

民國二十二年八月一日股東會決議本期利益之分配如下：

法定公積	\$ 5,000
股利	20,000
發起人及經理酬勞金	12,500
職員分紅	12,500

試示其分配公司利益之分錄，並另為編製一資產負債表及盈餘分配表。

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，以及職員應派之分紅，試示其應為之分錄，並再編製一資產負債表，以示其最後之財政狀況。

第三十五章 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，則互有區別，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簽發	五、必俟公司股東會依合法之手續議決始可發行
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，其財政情形，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，按公司法之規定，每張金額不得少於二十元，通常實用之金額，則為一百元，一千元，一萬元等整數。至於數額之大小，各國規定亦不一致。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記錄費，固無甚差別也。且支付債息時所費計算記錄及處理之時間，小券亦較大券為多。依我國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也。

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，須於募集時預先規定。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，又可分為四種：(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。

公司債依其擔保之有無區別之，得分爲無抵押公司債與有抵押公司債二種：無抵押公司債（Debenture Bonds）者，祇以公司信用爲擔保，而無確實抵押品之公司債也。此種無抵押公司債本息之償還，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，祇能訴於官廳，以待強制執行。有抵押公司債（Mortgage Bonds）者，卽以公司財產之全部或一部，作爲還本付息之抵押品而募入之公司債也。此種公司債之本利，如到期不克清償，則債權者對於作爲擔保之財產，有取得及自由處置之特權。

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，原債權人將其債券買賣轉讓或抵押時，非註明於公司債簿，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，卽在記名債券上，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 公司債之募集與發行

依照我國公司法之規定，公司債之募集，非經股東會議決不可，且須由股東總數過半且股份總數過半之股東到會，及議決權三分之二決議，方爲有效。實行募集時，公司之董事，應先備有聯單式之應募書，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向主管官署聲請登記。

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，其限制有三，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，不得逾於已繳納之股本數額。

二、設公司最近之資產負債表，表示公司之淨餘財產，較短於已繳之股款時，則其募集公司債之總額，不得逾於公司現存淨餘財產之數額。

三、公司債償還之數額應以券面為準，如超過券面金額時，則於同次發行之同種類各債券，其償價超過券面之率，應一律平等，不得參差。

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以募集售賣其債券者，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，得以五釐而為面價發行之時，如為四釐，即當折為八十元左右，如為三釐，即當折為六十元左右。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，即須付以券面之金額也。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，實行其抵押權之手續，將其財產接收變賣，在實際上每為不可能之事。蓋公司所提供之抵押品，每為不便分割之資產，且其抵押契約祇能簽立一張，為全體購買債券人所公有，而不能分立簽別多張，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，此項抵押契約，究由何人保管，將來主張抵押權時，究由何人代表執行，不可不預先決定。故爲免除此種困難而確保其抵押權起見，不可無專責之人，以當其任。於是公司債契約之信託尙焉。

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，訂立抵押契約，以便將來行使抵押權。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，通常爲銀行或信託公司，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，信託業者應即占有抵押財產，爲債權者謀保障；遇必要時，且得拍賣抵押財產，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記錄，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，以全部財產爲擔保，年息八釐，由公司直接發行，十足收款，則其應爲之分錄如下：

(1) 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
(2) 應收公司債款	100,000	
未發第一次抵押公司債券		100,000
(3) 額定第一次抵押公司債	100,000	
第一次抵押公司債		100,000
(4) 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』『二十一年設備七釐公司

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，變為公司之負債，第四分錄表示收款之數。惟公司債之規定發行額，其多少由股東會議決之。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	
應收公司債款		100,000

公司債之金額，依我國公司法之規定，須一次繳足，然在他國則有可以分期繳納者，債款既分期繳納，則會計上之分錄，當然不同。今設前例十萬元之公司債，係分為兩期繳納，則其分錄當如下：

(1) 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
(2) 應收第一期公司債款	50,000	
應收第二期公司債款	50,000	
未發第一次抵押公司債券		100,000
(3) 額定第一次抵押公司債	100,000	
第一次抵押公司債		100,000

應募債券者，到期繳付第一次債券時，其分錄應如下式：

現金	\$ 50,000	
應收第一期公司債款		\$ 50,000

應募債券者繳款時，由公司發給臨時收據，俟末次債款繳清後，債權人可持該項收據向公司換取正式債券。公司債款既分期繳納，則公司受有利息之損失，故通常對於延期繳納之債款，徵取利息。其利率之大小，或以公司債之利率為準，或另外規定。於此則公司記帳時，須將應得

之利息算出，以公司債利息科目處理之。

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，分錄應如下式：

現金	\$ 40,000
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，始稱公允。

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抵押品，變賣其財產，以償還其本息。公司債之利息，自發行之日起，一年或半年或三月一付，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分者，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

年上半年公司債利息銀\$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:

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。然近來公司為財政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。為表示財政實況計,應以下述之分錄為宜。

(1)另存公司債息款	\$ 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	\$
另存公司債息款	\$

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：

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：

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章利息之計算中說明之。

公司債折價及溢價之記帳方法，完全與股票折價及溢價之記帳方法相同。例如中國營業股份有限公司發行公司債 \$100,000，照九折折

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為如次：

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，則於公司財政上每多困難。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，基金總額應與債券銀數相等，惟事實上此種情形頗不多見，苟有短少，公司須提現填補，如有剩餘，則由信託人於償還債券後，交還公司。

公司接到信託人之償還通知後，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分。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：

(甲)由信託人保管者：

償債基金投資	\$.....
償債基金信託人	\$.....

(乙)由公司收回註銷者：

第一次抵押公司債	\$.....
償債基金信託人	\$.....

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。惟必須公司財政之信用堅固，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：

第一次抵押六釐分期債券	\$ 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，財政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點。
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

現金	\$ 35,000	負債總額	\$ 65,000
應收帳款	125,000	普通股本	200,000
商品	85,000	優先股本：	
不動產	55,000	額定	100,000
虧損	15,000	減：未收股款	50,000
	<u>\$315,000</u>		<u>\$315,000</u>

乙公司資產負債表

現金	\$ 50,000	負債總額	\$ 50,000
應收帳款	200,000	額定股本	\$800,000
商品	80,000	減：未收股款	300,000
不動產	120,000	法定公積	50,000
		特別公積	30,000
		本期盈餘	20,000
	<u>\$450,000</u>		<u>\$450,000</u>

5. 公司債券每張金額 依照我國公司法之規定,至少若干?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. 試述公司債之抵押契約,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,其相同之點如何?其相異之點又如何?
9. 庫藏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,試約述之。

習 題 一 一 四

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。如該項公司債分為三次收款,每次收取三分之一,今假定第一次應收債款已經收齊,則其分錄又應如何?
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,定明回扣百分之二,均照票面一次收足,試示其分錄。

習 題 一 一 五

1. 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。
2. 設源昌公司之公司債,係分三次收款,第一次收二分之一,即於四月三十日收齊;第二次收四分之一,於五月三十一日收齊;第三次收四分之一,於六月三十日收齊,試示其分錄。

習 題 一 一 六

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?

習題一一七

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。

習題一一八

1. 大成公司第一次七釐公司債十萬元，本日到期，設帳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，於本日抽籤償還二萬元，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？

第三十六章 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，而使股東不克獲得最厚之投資利益，因之將一部分股款發還股東，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

(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，意義頗不確實，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。詳見下文第五十五章及第五十六章。

經減少，則法律上當然視為減股也。

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，用時價購回，因而取消之者；又有將各股東所持股份平均折減其股數，而每股股銀數額仍舊不減者；又有將每股票面價值減少若干，而股數照舊不減者。但在減股之時，無論如何必將舊股票取消，另發新股票；若在增股之時，則舊股票無取消之必要，祇須加發新股票可矣。

公司增減股本時，究宜用何種方法，方稱便利，須視公司當時之財政情形如何而定。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整理方法而已。

第二節 增股之程序及記錄

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，由股東過半數代表股份總數過半數之出席，以出席股東議決權三分二以上之同意行之。若到場之股東不滿定額時，得到場各股東之議決權過半數，議定增股之草案，再向各股東通知其大要，於一月內召集第二次股東會，此次之股東會並無上述人數股數之限制，祇須有到場各股東議決權之半數以上，即可決定增股辦法之承認與否。查英美各國之公司股東會，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，不得建議增加股本。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，先盡舊股東分認；分認有餘，方可向外募集新股東也。

公司添招新股，亦應依照初次招股時之辦法，由董事備置聯單式之

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之後，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，各項會計記錄，與公司創立時募集股份收取股款之會計記錄，幾盡相同。凡募集股份時所用各項簿冊，如認股簿，分期繳納股款簿及股票簿等，每次添募新股時，自當另行分別設置，不與舊股份所用諸簿冊相混合。至於股票轉讓登記簿，股東分類簿及股利簿等，雖未始不可將數種新舊股份合記一冊，但終不免有混雜不清之弊，故以能將每種股份，各別分立簿冊以記載之為最妥善也。

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 減股之程序及記錄

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，或減少每股銀數，或將股數銀數並減，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記錄，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。至於股票簿及股東分類簿，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. 股本原有某公司，其額定股本為十萬元，已收股款二分之一，計五萬元。今該公司因營業發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 一一九

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，分為二千股，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（假定並無其他交易）。

習題 一二〇

設某公司之股本為五十萬元，因連年經營獲利，其公積已積至五十萬元。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 一二一

設某公司原有股本一百萬元，歷年營業失利，虧蝕已達四十五萬元之鉅。茲為整理財政之計，經股東會決議，股本總額減為五十萬元，每股原為一百元，今一律折減為五十元，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 一二二

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。其減資之辦法，每股原為一百元，今各發還五十元，折減為每股五十元。試示其應有之分錄。

習題 一 二 三

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>

該公司為整理復業之計，決定將原股本額折減為二十五萬元，以彌補戰事損失，其減股之辦法，亦係每股平均折減而換發股票者。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。

第三十七章 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。蓋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。資本短少之公司，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，則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，最初由各同意合併公司之董事，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，將合併辦法向各債權人分別通知及公告，並指定三個月以上之期限，俾各債權人對於合併可以充分考慮，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。公司實行合併之後，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也。

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 (Amalgamation)——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支付之，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，一則以股票為收買之價，一則以現金為收買之價，差異實微，而為公司之合併則一也。

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。學者對於第一種之會計整理方法，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，而另行設立一新公司，其意義已如上述。合併成功之後，則解散之公司，其資產負債，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 \$40,000，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，則其應為之分錄如下：

(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
(4)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)本章及下章所稱『盈餘』係指廣義之 Surplus 而言，其內容較『公積』為廣，見前章脚註及下文第五十五章及第五十六章。

(4) 盈餘	\$ 18,000	
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

此種合併方法，大多適用於製造業。通常經營製造業之公司，為謀控制鄰近之工廠起見，多與他公司訂約，租借其工廠或財產若干年（普通自一年至五十年不等）。其出租之公司，仍繼續其法人之資格，獨立存在，不過其業務之經營，由承租公司負責，毋庸自行處理，終年所有之事務，僅為向承租公司索取租金，而分派之於各股東而已。至於租借財產之納稅，保險及修繕等費用，均由承租公司擔負。在租借期內，租借財產屬於承租公司所有，滿期後退還於出租公司。其租借財產之屬於遞耗資產性質者，如各種設備機器物料等是，租借時得轉入承租公司之帳簿內，或與本公司資產混合記載，或用特別名稱表示之。滿期時或照價付還現款，或還以同樣之財產，視兩造之協議而定。至期內之零星修繕，多作為承租公司之費用，而記入費用帳戶。其修繕之工程較大者，則或由出租公司負擔，視租約內之條件以為斷。出租公司將財產移轉於承租公

同時，其分錄方法，或記入承租公司帳戶之借方，租借財產各帳戶之貸方；或不為分錄，即於資產負債表下註以出租字樣亦可。茲舉例以說明其會計處理之方法如下：

設中華冶鑛公司於民國二十二年一月一日向合衆煤鑛公司租借鑛山一座，約期三十年，租借財產計鑛山 \$400,000，房屋及各項設備 \$30,000，物料 \$8,500。租借期滿，所有財產，除鑛苗及物料外，須原樣返還出租公司。在出租期內，中華冶鑛公司按照合衆煤鑛公司資本 \$1,000,000元，年付四釐之股息，及採鑛每噸一角之鑛山耗竭及房屋設備折舊。

今設中華冶鑛公司係將租借財產表現於自己之帳簿上者，則當租借時，其應為之分錄如下：

租借合衆公司財產	\$438,500	
合衆公司租借財產權		\$438,500
或 租借鑛山	400,000	
租借房屋及設備	30,000	
租借物料	8,500	
合衆公司租借財產權		438,500

上述分錄中所開立之帳戶，俟租借期滿財產歸還後，始用原科目對轉分錄以清結之。惟物料一項，當然不能以原物歸還，祇能付以現金或相當之物料；至於財產之折舊與耗竭是否包括於租借公司給與出租公司之租費內，抑須另行補償，契約上應為訂明。

會計學者間有對於租借財產，主張毋須記入租借公司帳上者，則僅於董事會股東會決議錄中記載之亦可。

至關於租借財產之收入及開支，其會計上之處理方法，視承租公司對於經營出租公司之損益，是否須獨立計算而有差異。在對於租借財產之損益不須為獨立之計算者，則關於租借財產之收入及開支，均併入本公司帳目，其會計上之處理方法，並無特異之處。若承租公司欲將經營

租借財產之損益，為獨立之計算，則在本公司帳簿上，須開立一租借財產營業帳戶，將所有關於租借財產之收入及開支，一律轉入此帳戶內，以求得經營該租借財產之損益。茲舉例說明其分錄方法如下：

若中華冶鑛公司因修繕改良租借之財產，而支出改良費\$100,000，則應為下列之分錄：

租借鑛山改良費	\$100,000
現金	\$100,000

此項改良費用，應於每年度終，按租借期限，逐年攤提 $\frac{1}{30}$ ，轉入營業帳戶內，如第一年末，公司帳簿上應為之分錄如下：

合衆公司營業帳	\$3,333.33
租借鑛山改良費	\$3,333.33

設於年終結帳時，中華冶鑛公司總計採得煤 120,000 噸，除去一切日常費用及修繕費外，計獲淨利益 \$85,000。依約支付合衆煤鑛公司鑛山耗竭 \$9,000，房屋及設備折舊 \$3,000，四釐保付股息 \$40,000，應為分錄如下：

合衆公司營業帳：——	
租借鑛山耗竭	\$ 9,000
租借房屋及設備折舊	3,000
出讓公司股息	40,000
現金	\$52,000

上列各分錄過帳後，合衆公司營業帳上之表示應如下：

合衆公司營業帳			
攤提改良費	\$ 3,333.33	淨益	\$85,000.00
租借鑛山耗竭	9,000.00		
租借房屋及設備折舊	3,000.00		
保付股息	40,000.00		

上列合衆公司營業帳示貸差 \$29,666.67，即為中華冶鑛公司經營合衆煤鑛公司鑛山所獲之利益，應轉入本公司之損益帳戶內，以與本公

司之營業損益相合併。

以上所述，為承租人中華冶鑛公司方面之記錄，至在出租人合衆煤鑛公司方面，則可分錄如下：

(1) 租出財產	\$438,500	
鑛山		\$400,000
房屋及設備		30,000
物料		8,500
或 租出鑛山	400,000	
租出房屋及設備	30,000	
租出其他財產	8,500	
鑛山		400,000
房屋及設備		30,000
物料		8,500
(2) 現金	52,000	
鑛山耗竭準備		9,000
房屋及設備折舊準備		3,000
租出財產租金		40,000
(3) 租出財產租金	40,000	
應付股息		40,000
(4) 應付股息	40,000	
現金		40,000

關於出租財產，如合衆公司不為記帳，而於資產負債表下註明出租字樣者，則上述第一分錄，可以省去不記也。

第五節 股權公司

股權公司者，以營業管理權之統一為目的，而持有他公司股份之公司也。此種合併方法，較創立合併或吸收合併為簡易。蓋創立合併與吸收合併，須先協定股票交換之條件，締結草約，再開股東會，以求各方之承諾，對於債權者復須詢其有無異議，手續極為繁複。若在股權公司，則不必如是，祇須甲公司於乙公司之股東會中，能取得操勝算之多數股權

爲已足。如是則甲公司之當事人，乃得左右乙公司之營業方針，乙公司實無異爲甲公司之一部分。此時甲公司或自己本有營業，不過以持有他公司之股份，爲其營業之一部；或自己並無營業，而爲純粹之股權公司，專以持有他公司之股份，而操縱其業務爲營業焉。

用持有股權之方法，而謀公司之合併，不僅在法律上之手續，較創立合併爲簡易，且得以較小之資本，而支配較大之事業。蓋股權公司，祇須以通常購股之方法，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爲止，即可有權操縱該公司之營業，故並不須其他協商決議、通告、償債登記等手續，而事實上不啻兩公司已經合併也。

股權公司倡始於英德，而盛行於美國，所謂加推爾(Cartel)及托辣司(Trust)者是，但在我國，則以企業之發展較遲，故各公司間至今尙少大規模合縱連橫之合併組織(Vertical and Horizontal Combinations of Enterprises) (註)。且照我國現行公司法之規定，所謂股權公司者，根本上實無從成立。蓋我國公司各股東，雖以每股有一表決權爲原則，但一股東而有十一股以上者，其每股之表決權，依法應以章程規定限制之。至於每一股東之表決權及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。故一公司欲以股東資格，憑藉多數股權以操縱他一公司之管理權，在法律上實爲不可能之事。因之吾國會計學者，對於股權公司之會計，頗多認爲無研究之必要。雖然，此實未能深悉我國商業近況及趨勢者之言耳。蓋純粹之股權公司，在我國雖尙無其例，但就我國商業上之事實觀之，則知一公司以營業上之作用，創設他公司或投資於他公司，藉以達到合併之目的者，年來殊多其例。卽如

(註)所謂合縱組織者，例如合併鐵礦、冶鐵廠、鍊鋼廠、機器廠而爲一個組織，即合併有聯絡性之工商企業，而成一整個組織是也。所謂連橫之組織者，例如合併數個鐵礦公司而成一大鐵礦公司，合併數個機器公司而成一大機器公司，即合併性質相同之企業，而成一單純之大企業是也。

我國各大銀行，近正紛紛設立保險公司，作為其附屬事業。至於經營製造業之各公司，尤多以合縱或連橫之方式，投資於他廠。表面上雖因受上述公司法規定之限制，不能如歐美先例，逕以一公司本身名義，持有他公司大部或全部之股份，但仍不妨以信託之方法，由一公司之高級職員，為其附屬公司之出名股東，以求合於法律之規定。此種組織，因企業範圍之日趨膨脹，而生自然之需要。事實上既有此種企業組織之存在，則其會計當亦有研究之必要矣。

按股權公司之設立，不論其以純粹收買他公司之股票或公司債，而企圖事業之統一為目的；抑以支配他公司而收買其股票或公司債，作其事業之一部分為目的，其於投資時之會計處理方法，均頗簡單，祇須於收買他公司之股票時，在帳上為借某某公司股票投資，貸現金或其他財產之分錄而已。惟欲於同時表示數個聯絡公司之全部財政狀況，及營業情形，則方法頗為繁複。關於此點，當另在下章詳論之。

問 題

1. 試述公司合併之利弊，並討論其應否獎勵或禁止。
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. 股權公司在我國有成立之可能否？試說明其法律上之原因，及其事實上之情形。
6. 以租借方式為合併者，承租公司對於租入之資產，在帳上應如何表示？出租公司對於租出之資產，在帳上應如何表示？

習 題 一 二 四

龍同豐與昌兩公司，經各該股東會議決合併，設立新公司，定名為永豐昌股份有限公司，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	120,000	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	應付帳款	\$ 20,000
應收帳款	61,000	應付帳款	31,000
應收帳款	60,000	股本	200,000
存貨	140,000	盈餘	78,000
器具	3,000		
	<u>\$311,000</u>		<u>\$311,000</u>

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，該兩與新公司，新公司之股本總額計五十萬元。

試示同豐永昌二公司之結束記錄，及永豐昌公司之開始記錄。

習題 一二五

1. 設通益公司向萬盛公司租借紡紗廠一所，約期二十五年。租借財產計機器十六萬元，房屋及器具設備十四萬二千元，物料一萬一千二百元。租借期滿，除物料外，凡屬不動產，均須原樣歸還於出租公司。在租借期內，通益公司允照萬盛公司五十萬元股本，年付股息三釐，及機器房屋設備等折舊費，照租借財產價值以每年百分之五計算。現通益公司決將租借財產併入自己之帳內，試示其分錄。

2. 設通益公司因租借財產之修繕改良，支出改良費八萬元。此項改良費，分為二十五年攤提，試列示該公司在支出改良費時及年終攤提時之分錄。

3. 設通益公司於年終結帳時，除去一切日常費用及修繕費外，尚獲淨利五萬元，依約支付萬盛公司折舊費及三釐之保付股息。試列示其分錄。

4. 試根據本題上述各事項，列示萬盛公司帳簿上應有之分錄。

習題 一二六

設萬華股權公司於民國二十三年七月一日成立，股本二百萬元，一次收足，除支出開辦

資二萬五千元，及留存十萬元作為過轉資金外，其餘股銀悉以購買他公司之股票。計中和公司優先股五千股，每股票面一百元，時價九十八元；協昌公司普通股一萬股，每股票面五十元，時價五十一元；悅來公司普通股三千二百股及優先股一千二百股，每股票面均為一百元；華新公司普通股四千三百五十股，每股票面一百元；以上各公司股款均一次付足，試列示國華公司最近日期之資產負債表。

第三十八章 合併決算表

第一節 編製合併決算表之作用

夫公司合併之方式不一，上章中已詳論之。在創立合併及吸收合併，當其協議合併之時，各公司固各有其資產負債表，以表示其財政狀況。至合併以後，則各公司之資產負債，悉已包括於新公司之資產負債表中，亦足以表現諸公司之全部財政狀況。惟若公司之合併，係採股權公司之方式者，則股權公司及其附屬公司雙方各保留其獨立之法人資格，雖各編有資產負債表，但其財政狀況，分別表示，其間缺乏聯絡之關係。就股權公司之資產負債表而論，對於其所持有之各附屬公司股票，僅表示其總數；至於此等股票所代表之各該附屬公司財政狀況，究屬如何，則無詳細之表示。是其股票價值之大小，非查閱附屬公司之資產負債表，不能明瞭，試觀下列震祥公司之資產負債表，可以瞭然。

震祥公司資產負債表

甲公司股票投資	\$ 30,000	股本	\$ 85,000
乙公司股票投資	50,000	盈餘	5,000
其他資產	10,000		
	<u>\$ 90,000</u>		<u>\$ 90,000</u>

上表中資產之主要部份，包括甲乙兩公司股票之投資。在震祥公司之股東及債權人視之，殊難據以明悉該公司整個事業之財政狀況，故必須將其附屬公司之各項資產負債，合併表示，方能明顯。蓋自法律方面觀之，股權公司不過持有二公司之股票而已。但自事實方面觀之，股權公司實握有各附屬公司股票所代表之淨值，蓋諸聯絡公司，皆為一體，

故各附屬公司之資產負債，實亦為本公司整個營業機關所有之資產負債也。

再就損益計算書方面言之，當營業年度終了時，股權公司及其附屬公司，除各編資產負債表而外，又各有其損益計算書，以分別表示其營業之成績。然股權公司之損益計算書上所示者，在收入方面之主要部分，祇為各附屬公司之股利。至於各該附屬公司之損益詳情，究屬如何，若僅根據股權公司之損益計算書以觀察之，實無從知悉。試觀下列震祥公司之損益計算書，可以知之。

震祥公司損益計算書

甲公司股利	\$ 3,000.00	
乙公司股利	5,000.00	
利息收益	120.00	
利益總計		\$ 8,120.00
減：薪金	\$ 2,400.00	
房租	1,440.00	
文具	100.00	
電力費	180.00	
雜費	500.00	4,620.00
淨利		\$ 3,500.00

上列損益計算書中所示收益一項，其主要部份，僅為甲乙兩公司之股利。唯僅表示此類股利收益，則公司之股東及債權人，殊難據以詳悉該公司整個營業之情形。有時一附屬公司在某年度中，盈利數額甚微，或竟發生損失，但仍能從其歷年提存之公積項下，撥出一部分，派發股利，則該年度股權公司之損益計算書上，所列記之某附屬公司股利收益，並非該附屬公司本年度之盈餘，而為其以前各年度之盈餘。又如一附屬公司在某年度營業發生損失而不派發股利，則在股權公司之損益計算書上，即無該附屬公司之股利收入。夫股權公司常持有附屬公司股份之全部或一大部分，對於各附屬公司之營業政策，有操縱決定之權；

各附屬公司之營業狀況，在股權公司之管理人員，固應負其責任，即其股東及利害關係人亦有詳悉之必要。故股權公司在編製損益計算書時，必須將各附屬公司之各項收益與費用，合併編列，始可明白顯示其全體營業之情形。

依照上文所述各點觀之，編製合併資產負債表及合併損益計算書之作用，即在表示各聯絡公司全體之財政狀況及整個之營業情形。此種合併資產負債表及合併損益計算書，在法律上雖無根據，但在事實上則殊為需要耳。

第二節 編製合併決算表之前提

合併決算表之編製，有一重要之前提，即各合併公司所用會計科目之名稱內容，及其分類之標準，必須先使其統一是也。蓋本公司所統制之附屬公司，其所用之會計科目，未必盡同。在合併決算表中，須將各公司同一種類之資產負債或同一項目之收益損失，併成一數，而為羅總之表示，則各公司間會計科目之分類及其名稱與內容，苟有相異之處，自屬無從着手。必先使各科目有統一之規定，然後方可從事於合併決算表之編製也。

第三節 附屬公司投資之處理

合併資產負債表之編製，常因股權公司帳上附屬公司投資帳戶之如何處理而異其手續，故本節先將處理附屬公司投資帳戶之方法，一加說明。

考附屬公司投資帳戶在股權公司帳上，通常有下列兩種之記帳方法：(一)將附屬公司之每期盈虧，隨時記入附屬公司投資帳戶，(二)不將附屬公司之每期盈虧，隨時記入附屬公司投資帳戶。採用第一法者，股權公司除將認購附屬公司股份所費之成本，記入附屬公司投資帳戶外，

須於每年決算時，將此項股份所代表之附屬公司淨值加以整理，使股權公司帳簿上附屬公司投資帳戶之記載，常與此項投資在附屬公司帳簿上之淨值相等。按一附屬公司之營業結果，如為獲利，則其財產淨值必增。財產淨值增加，則股權公司所持有之股份價值，亦必增加。故在附屬公司結算帳目確定利益以後，股權公司須將其所應享受之部分，記入投資帳戶之借方，以增加所持有股份之價值，同時記入相當帳戶之貸方，如『附屬公司收益』(Income from Subsidiary) 之類是。此項附屬公司收益帳戶之貸差，則於結帳時轉入損益帳戶或盈餘帳戶中。反之，如附屬公司之經營結果，發生損失，則其財產淨值必減。財產淨值減少，則股權公司所持有股份之價值亦必減少。故在附屬公司結算帳目，確定損失數額時，股權公司須將其所應分擔之部分，記入投資帳戶之貸方，以減少其所持有股份之價值，同時借入相當帳戶，如『附屬公司損失』(Loss from Subsidiary) 之類。此項附屬公司損失帳戶，亦於結帳時，轉入損益帳戶中。

迨附屬公司股東會議決發給股利時，股權公司須將應發股利之數額，從投資帳戶中轉出，借入應收股利帳戶(Dividend Receivable a/c)，貸入投資帳戶。因股權公司以前已將附屬公司之利益，記入投資帳戶，作為收益，故此項股利，並非又一重收益，不過將固定資產性質之股票投資，變為一種流動資產性質之應收股利耳。換言之，即附屬公司營業獲利，足以增加其股份之價值，故借入投資帳戶中；附屬公司派發股利，則其財產淨值減少，故當貸入投資帳戶也。

如採用第二法，則股權公司僅以其認購附屬公司股份時所費之成本，記入附屬公司投資帳戶，關於附屬公司每年營業之盈虧，則不時入帳。其處理方法，至為簡單，毋庸多述。

第四節 附屬公司投資及往來科目之銷除

夫合併資產負債表之編製，原視各附屬公司爲其整個企業之一部，而使各公司之財政狀況，可以表現於一處。關於各聯絡公司相互間之債權債務關係，正與一個集團內部各處相互間之關係相同，自無須在合併表中重複列明。例如股權公司帳上之附屬公司股票投資帳戶，僅表示本公司所握有附屬公司之淨值或成本之數額，而在各聯絡公司整個營業之關係上，固非可以用作清償對外債務之資產。倘將此項股票投資數額，及各附屬公司之資產，一同列入合併資產負債表中，自嫌重複。又如附屬公司帳上之股本帳戶，若其股份完全爲股權公司所持有，則在編製合併資產負債表時，股權公司之投資，自應與附屬公司之股份互相銷除。又如乙丙兩公司均爲甲公司之附屬公司，丙公司欠乙公司銀款若干，則此款在乙公司帳上爲資產，在丙公司帳上爲負債，但因乙丙兩公司同爲甲公司之附屬公司，就其整個關係言之，則此項相互間之債權債務，有等於無。故此類科目，在合併資產負債表上，亦須互相銷除。茲舉例以說明其處理之方法如下：

設有甲乙丙三公司，其財政狀況，有如下列各表所示：

甲 公 司 資 產 負 債 表

乙公司股票投資	\$ 40,000	各項負債	\$ 5,000
丙公司股票投資	50,000	股本	100,000
其他各項資產	15,000		
	<u>\$ 105,000</u>		<u>\$ 105,000</u>

乙 公 司 資 產 負 債 表

丙公司借款	\$ 6,000	各項負債	\$ 10,000
其他各項資產	44,000	股本	40,000
	<u>\$ 50,000</u>		<u>\$ 50,000</u>

丙公司資產負債表

各項資產	\$ 65,000	借入款(乙公司)	\$ 6,000
		各項負債	9,000
	5,000	股本	50,000
	<u>\$ 65,000</u>		<u>\$ 65,000</u>

根據上列三表，以編製合併資產負債表，其計算底稿應如下：

資產	甲公司	乙公司	丙公司	銷除數	合併數
乙公司股票投資	\$ 40,000			\$ 40,000(1)	
丙公司股票投資	50,000			50,000(2)	
其他各項資產	15,000	\$ 44,000	\$ 65,000		\$124,000
丙公司借款		6,000		6,000(3)	
	<u>\$105,000</u>	<u>\$ 50,000</u>	<u>\$ 65,000</u>	<u>\$ 96,000</u>	<u>\$124,000</u>
負債					
借入款(乙公司)			\$ 6,000	\$ 6,000(2)	
各項負債	\$ 5,000	\$ 10,000	9,000		\$ 24,000
股本					
甲公司	100,000				100,000
乙公司		40,000		40,000(1)	
丙公司			50,000	50,000(2)	
	<u>\$105,000</u>	<u>\$ 50,000</u>	<u>\$ 65,000</u>	<u>\$ 96,000</u>	<u>\$124,000</u>

第五節 附屬公司盈虧之處理

在一股權公司新收買一公司之全部股份時，如該附屬公司帳上示有盈餘，亦應將其銷除。蓋附屬公司之股本與盈餘，為對於本公司之負債，而非對於外界之負債。且合併資產負債表乃股權公司之資產負債表，其附屬公司投資之科目，如前項所述，應代以附屬公司之各項資產負債；倘使將合併前附屬公司所有之盈餘亦行列入，是其錯誤固至明顯，甚至將使人疑此項盈餘為本公司之盈餘也。茲舉例以示附屬公司盈

餘在計算底稿上之銷除方法如下：

甲乙兩公司合併資產負債表計算底稿

資產	甲公司	乙公司	銷除數	合併數
乙公司股票投資	\$ 65,000		\$ 65,000	
現金	20,000	\$ 70,000		\$ 90,000
	<u>\$ 85,000</u>	<u>\$ 70,000</u>	<u>\$ 65,000</u>	<u>\$ 90,000</u>
負債				
應付帳款	\$ 10,000	\$ 5,000		\$ 15,000
股本：				
甲公司	75,000			75,000
乙公司		50,000	\$ 50,000	
盈餘——乙公司		15,000	15,000	
	<u>\$ 85,000</u>	<u>\$ 70,000</u>	<u>\$ 65,000</u>	<u>\$ 90,000</u>

上例為附屬公司積有盈餘時之處理。若股權公司於收買附屬公司股份時，該附屬公司帳上記有虧絀，則此項虧絀，為附屬公司對於本公司所有負債之減少額，亦應於合併資產負債表上銷除之。蓋附屬公司合併前之盈餘，既不併入本公司之盈餘中，則其合併前之虧絀，自亦不從本公司之盈餘項下減除也。茲舉例以示銷除附屬公司虧絀之方法如下：

甲乙兩公司合併資產負債表計算底稿

資產	甲公司	乙公司	銷除數	合併數
乙公司股票投資	\$ 45,000		\$ 45,000	
現金	55,000	\$ 55,000		\$ 110,000
虧絀——乙公司		15,000	15,000	
	<u>\$ 80,000</u>	<u>\$ 70,000</u>	<u>\$ 60,000</u>	<u>\$ 90,000</u>
負債				
應付帳款	\$ 10,000	\$ 10,000		\$ 20,000
股本：				
甲公司	50,000			50,000
乙公司		60,000	\$ 60,000	
盈餘——甲公司	10,000			10,000
	<u>\$ 80,000</u>	<u>\$ 70,000</u>	<u>\$ 60,000</u>	<u>\$ 90,000</u>

第六節 附屬公司外界少數股權之表示

在股權公司並未將他一公司之股份，全數收買，則本公司與外界股東，分別持有附屬公司之淨值。其為外界股東所握有之淨值數額，可由其所有之股數，合附屬公司之股本與盈餘二者比例推算之。此項少數股權 (Minority Interest)，自應於合併資產負債表上列明，舉例示之如下：

設有甲乙兩公司，其資產負債表各如下列：

甲公司資產負債表

現金	\$ 65,000	應付帳款	\$ 20,000
乙公司股票投資(90%)	45,000	股本	75,000
		盈餘	15,000
	<u>\$110,000</u>		<u>\$110,000</u>

乙公司資產負債表

現金	\$ 60,000	應付帳款	\$ 10,000
		股本	50,000
	<u>\$ 60,000</u>		<u>\$ 60,000</u>

由上列兩表觀之，甲公司僅持有乙公司股份 90%，其餘 10%，則為外界股東所持有。此項外界股東所握有之淨值，應列明於合併資產負債表上。茲示甲乙兩公司合併資產負債表計算底稿及合併資產負債表如下：

甲乙兩公司合併資產負債表計算底稿

資產	甲公司	乙公司	銷除數	合併數
現金	\$ 65,000	\$ 60,000		\$125,000
乙公司股票投資(90%)	45,000		\$ 45,000	
	<u>\$110,000</u>	<u>\$ 60,000</u>	<u>\$ 45,000</u>	<u>\$125,000</u>
負債				
應付帳款	\$ 20,000	\$ 10,000		\$ 30,000
股本:				
甲公司	75,000			75,000
乙公司		50,000		50,000
銷除本公司收買部分80% 少數股權10%			\$ 45,000	5,000
盈餘——甲公司	15,000			15,000
	<u>\$110,000</u>	<u>\$ 60,000</u>	<u>\$ 45,000</u>	<u>\$125,000</u>

甲乙兩公司合併資產負債表

現金	\$125,000	應付帳款	\$ 30,000
		乙公司少數股權, 10%	5,000
		股本	75,000
		盈餘	15,000
	<u>\$125,000</u>		<u>\$125,000</u>

若上例中之乙公司,除股本而外,尚有盈餘科目,則其處理與上述原則相同,即將本公司所握有之盈餘部分銷除之,而以其餘為外界股東所握有之一部分,列明於合併資產負債表上。倘使乙公司帳上有虧絀科目,則其所有淨值,應為股本與虧絀之差額。此時關於少數股權之處理,在原理上仍與上例所述者相同,惟編製形式上稍有差異耳。例如乙公司股本 \$50,000,另有虧絀 \$10,000,其淨值為 \$40,000。今甲公司收買其股份總數之 90%,照其帳面估值付銀 \$36,000,則其計算底稿應如下(兩公司之資產負債表因已抄入底稿第一第二兩欄中,不再重列):

甲乙兩公司合併資產負債表計算底稿

資產	甲公司	乙公司	銷除數	合併數
乙公司股票投資(90%)	\$ 36,000		\$ 36,000	
現金	84,000	\$ 55,000		\$119,000
虧絀——乙公司		10,000		
銷除本公司部分90%			9,000	
少數股權10%				1,000
	<u>\$100,000</u>	<u>\$ 65,000</u>	<u>\$ 45,000</u>	<u>\$120,000</u>
負債				
應付帳款	\$ 10,000	\$ 15,000		\$ 25,000
股本：				
甲公司	75,000			75,000
乙公司		50,000		
銷除本公司部分90%			\$ 45,000	
少數股權10%				5,000
盈餘	15,000			15,000
	<u>\$100,000</u>	<u>\$ 65,000</u>	<u>\$ 45,000</u>	<u>\$120,000</u>

根據上列計算底稿第四欄中所列之數字，編製甲乙兩公司合併資產負債表如下：

甲乙兩公司合併資產負債表

現金	\$ 119,000	應付帳款	\$ 25,000
		乙公司少數股權(10%)	4,000
		股本	75,000
		盈餘	15,000
	<u>\$ 119,000</u>		<u>\$ 119,000</u>

第七節 最初合併時附屬公司商譽之決定

前數項所舉各例，均係假定股權公司收買一公司之股份時，其所付之價額，確與其帳面淨值相等，故在編製合併資產負債表時，本公司帳上之股票投資科目及附屬公司帳上之股本科目，可以互相銷除。但若股

權公司收買股份時所付之價額，較大於附屬公司之帳面值，則其多付之數額，必為附屬公司商譽之代價，其銷除乃不能如以上各例之簡單。茲特分項舉例說明其處理之方法如下：

一、本公司收買附屬公司之全數股份時——在股權公司收買他一公司之全數股份時，其商譽之計算，極為簡易，即以附屬公司股票投資帳戶之總額，與附屬公司之淨值額相較，其差額即為附屬公司商譽之代價。例如有甲乙兩公司，甲公司以價銀 \$57,000 買得乙公司之全部股份。甲公司除此 \$57,000 之股票投資外，尚有現金 \$43,000，應付帳款 \$10,000，股本 \$75,000，盈餘 \$15,000。乙公司有現金 \$60,000，應付帳款 \$10,000，股本 \$50,000。則其計算底稿如下：

甲乙兩公司合併資產負債表計算底稿

資產	甲公司	乙公司	銷除數	合併數
乙公司股票投資	\$ 57,000			
應銷除之帳面值：				
股本			\$ 50,000	
商譽				\$ 7,000
現金	43,000	\$ 60,000		103,000
	<u>\$100,000</u>	<u>\$ 60,000</u>	<u>\$ 50,000</u>	<u>\$110,000</u>
負債				
應付帳款	\$ 10,000	\$ 10,000		\$ 20,000
股本：				
甲公司	75,000			75,000
乙公司		50,000	\$ 50,000	
盈餘——甲公司	15,000			15,000
	<u>\$100,000</u>	<u>\$ 60,000</u>	<u>\$ 50,000</u>	<u>\$110,000</u>

根據上表中第四欄所列之數字，編製合併資產負債表如下：

甲乙兩公司合併資產負債表

現金	\$103,000	應付帳	\$ 20,000
商譽	7,000	股本	75,000
		盈餘	15,000
	<u>\$110,000</u>		<u>\$110,000</u>

二、本公司收買附屬公司股份之一部分時——在股權公司僅收買他一公司股份之一部分時，其商譽之計算較繁，此在附屬公司帳上之有虧細科目者為尤甚。蓋附屬公司股份，既非完全為本公司所有，則關於本公司及附屬公司間應銷除之數額，必須按本公司所持有之股份比例計算也。例如有甲乙兩公司，乙公司股本 \$50,000，虧細 \$10,000，其淨值僅有 \$40,000。今由甲公司收買其股份 90%，付銀 \$38,000，則其計算底稿如下：

甲乙兩公司合併資產負債表計算底稿

資產	甲公司	乙公司	銷除數	合併數
乙公司股票投資(90%)	\$ 38,000			
應銷除之帳面值：				
股本 \$50,000之90%			\$ 45,000	
減虧細(\$10,000之90%)			9,000(註)	
商譽				\$ 2,000
現金	62,000	\$ 55,000		117,000
虧細——乙公司		10,000		
銷除本公司部分90%			9,000	
少數股權10%				1,000
	<u>\$100,000</u>	<u>\$ 65,000</u>	<u>\$ 45,000</u>	<u>\$120,000</u>
負債				
應付帳款	\$ 10,000	\$ 15,000		\$ 25,000
股本：				
甲公司	75,000			75,000
乙公司		50,000		
銷除本公司部分90%			\$ 45,000	
少數股權10%				5,000
盈餘——甲公司	15,000			15,000
	<u>\$100,000</u>	<u>\$ 65,000</u>	<u>\$ 45,000</u>	<u>\$120,000</u>

(註)此為應減除之項目。

觀於上列計算底稿，甲公司收買乙公司股份之90%，按其帳面值計算，祇須 \$36,000（股本 \$45,000減虧絀 \$9,000），今付以價銀 \$38,000，計多付 \$2,000，此即附屬公司商譽之代價。茲根據第四欄中所列之數字，編製合併資產負債表如下：

甲乙兩公司合併資產負債表

現金	\$17,000	應付帳款	\$ 25,000
商譽	2,000	乙公司少數股權(10%)	4,000
		股本	75,000
		盈餘	15,000
	<u>\$119,000</u>		<u>\$ 119,000</u>

第八節 合併後附屬公司商譽之決定

在附屬公司經本公司收買從事營業以後，其商譽額之決定，視本公司對於附屬公司股票投資帳戶之記帳方法如何而定。若本公司以附屬公司之每年盈虧，直接併入股票投資帳戶，則其商譽額為該投資帳戶之總額減去本公司所持有該附屬公司之股份淨值後所餘之差額。若本公司對於附屬公司之股票投資，係按收買時所費之成本記帳，則其商譽額之計算，與新收買附屬公司股份時相同，即以股票投資帳戶之總額與收買時附屬公司股份之帳面值相較，其餘額即為附屬公司商譽之代價。

苟本公司所持有之股份總數無所增減，則附屬公司之商譽，通常可不必重行計算，因有收買時所編製之合併資產負債表可資查考也。倘使本公司所持有之附屬公司股份總數，發生增減，則附屬公司之商譽數額必因之而生變動。考本公司所持有之附屬公司股份總數，如有增減，則其原因必不出於三種情形，即：(一)收買外界股東所持有之股份，(二)附屬公司增股時認股權之行使，或(三)本公司出賣所持有之股份是也。如本公司收買外界股東所持有之股份，則其所持股份之成數，自隨之而增。

如附屬公司增加股本，以全部股份先儘舊股東比例認募，則本公司與外界股東所持有之附屬公司股份，其比例固仍與前相同。但若外界股東放棄其認股權利，而由本公司應募時，則本公司所持附屬公司股份之成數，即隨之增加。至於本公司如出賣其所持有之股份，則對於附屬公司之股權，自因之而減少。本公司持有附屬公司之股份總數，既因上述三種情形而常有增減，則其商譽額自亦隨之而有多少。茲試分別論之如下：

一、增買股份時商譽之計算 股權公司因收買附屬公司其他股東所持有之股份，而增加其商譽之成數時，其計算方法，與最初購入股份時相同，即從本公司之買價中，減去該新買股份在附屬公司之帳面值，其餘額即為商譽之價值。例如甲公司於民國二十二年七月一日為欲合併某一公司，曾收買其股份之 75%，共費銀 \$400,000，其時該附屬公司之帳面值為 \$480,000，則依上述方法計算其商譽應為 \$40,000，即 \$400,000 中，減去 \$360,000 (\$480,000 之 75%) 之餘數也。設其後甲公司又以銀 \$65,000，從其他股東買入該附屬公司股份總數之 10%，其時該附屬公司之淨值為 \$560,000，如該附屬公司之股份總數於合併後並未增加，則其商譽應為 \$65,000 與 \$56,000 (即 \$560,000 之 10%) 之差額，即 \$9,000。因之本公司所有附屬公司之商譽總額，當為 \$49,000 (\$40,000 + \$9,000)。若本公司歷年均將附屬公司之盈虧，直接記入其股票投資帳戶，則此項商譽之決定，極為簡單。如上例，某公司之淨值，於合併時為 \$480,000，迨本公司收買其他股東所持有之股份時，增加為 \$560,000，則該期間內某公司盈餘為 \$80,000。在此 \$80,000 中，其 75% 即 \$60,000 屬於本公司所有，合之最初收買時所費之原價 \$400,000，共為 \$460,000，再加最近本公司收買其他股東持有股份所費之價額 \$65,000，總計為 \$525,000，是為本公司對於附屬公司股票投資之實值。惟按最近該附屬公司之淨值 \$560,000 計算，則本公司持有該公司

股份之 85%，其握有之淨值應為 \$476,000，較股票投資帳戶上之總額 \$525,000 少 \$49,000，亦即附屬公司商譽之代價也。

二、應募新股份時商譽之計算 本公司所持有之股份，如因認募附屬公司發行之新股份而增加時，其商譽額之變動，將視此項新股份之發行，是否足以變更本公司與附屬公司其他股東間所持有之股份比例而定。茲再為分項說明如下：

1. 所有權無變動時——若附屬公司發行新股份，本公司及附屬公司之其他股東均各按其所持有之股份比例認募，則本公司與其他股東間對於附屬公司之所有權，比例上不生變動。此時商譽之決定，與新收買附屬公司之股份時相同，故不再列述。

2. 所有權之比例有增加時——附屬公司有時為籌集新資本，往往於本公司收買以後，即增發新股份。此時附屬公司之其他股東，如放棄其優先認股權，且該項未經其他股東認募之股份，亦由本公司認募，則本公司對於附屬公司所有權之比例，必因之而增加，即所有附屬公司商譽之數額，亦必發生變動。其計算方法，即以本公司前後兩次收買附屬公司股份之總價，與此項股份在附屬公司之帳面值相比較，其差額即為商譽額。茲舉例說明之如下：

設甲公司為一股權公司，以價銀 \$ 135,000，收買乙公司股份之 80%。其時乙公司共有股本 \$100,000，盈餘 \$50,000。在甲公司收買股份以後，乙公司即增加股本 \$100,000，分為 1,000 股，每股 \$100，此項新股准由舊股東照票面價值儘先認募。今設其他股東僅認募新股總數之 10%，即 100 股，甲公司除如數認募股份總數之 80%，即 800 股外，更將所餘 100 股如數認募，則此時甲公司所有乙公司商譽之數額，可計算如下：

查甲公司在乙公司未增發新股以前，其所有權為 80%，而在乙公司增發新股以後，其所有權乃增加至 85% ($\$170,000 \div \$200,000$)。

增發新股前之商譽		增發新股後之商譽	
甲公司之投資成本：		甲公司之投資成本：	
附屬公司股份80%	\$125,000	原投資額	\$135,000
		新認募額	90,000
			\$225,000
上項投資之帳面價值：		上項投資之帳面價值：	
乙公司股本	\$100,000	乙公司股本	\$200,000
乙公司盈餘	50,000	乙公司盈餘	50,000
總計	\$150,000	總計	\$250,000
甲公司所持有部 分(80%)	0.80	甲公司所持有部 份(85%)	0.85
甲公司持有部分 之帳面值	120,000	甲公司持有部分 之帳面值	212,500
增發新股前之商譽額	\$ 15,000	增發新股後之商譽額	\$ 12,500

由上列算式觀之，乙公司商譽之數額，在增發新股以前為\$15,000，增發新股以後為\$12,500，較前減少\$2,500。

三、股份所有權減少時商譽之計算 本公司對於附屬公司增發之新股份，未能按原有股份比例如數認募，或將其持有股份出賣一部分者，則其對於附屬公司之所有權必隨之減少。此時附屬公司之商譽額，祇須按其減少之比例推求即得，其計算極為簡易也。

第九節 公司間銷貨利益之銷除

本公司及附屬公司間，平時總有買賣往來。因有這種買賣，乃發生公司間銷貨利益之處理問題。所謂公司相互間之銷貨利益，不僅指銷售商品之利益而言，並包括銷售固定資產之利益。茲分別論其在合併資產負債表上之處理方法。

在一公司之下附屬有數個公司時，各聯絡公司間常互有商品之買賣。當商品由一公司售與他一公司之際，在出賣公司方面，必因此項交易之成立而獲得利益。然以股權公司及附屬公司之整個關係言之，則此項買賣商品之利益，僅為一種未實現之利益；非俟買入之公司將此項商品售出以後，不能視為已經實現，而計入利益中。此在股權公司之各附

屬公司均為製造業，而其製造程序前後有聯絡關係者為尤然。蓋一產品之製造，常須經過數個聯絡公司，其所有之在製品，依次在各聯絡公司間移轉，直至成為製成品，運交本公司銷售為止。各公司對於本公司而言，完全為附屬關係；但其對外之關係，則固各有獨立之法人資格，故當一產品由一聯絡公司運售與他一聯絡公司時，其標價決非按成本計算，大都依照一定之賣價計算。是則此項產品，於其未成為製成品而分存於各公司時，其在帳簿上雖均係按買進之成本記帳，然其中殆皆含有一種未實現之利益，當其運至本公司時，則此項未實現之利益，為數定已可觀。夫自各聯絡公司本身觀之，此種產品之銷售，固確為一種交易，當可計算其應得之銷貨利益；但自各聯絡公司間整個之營業觀之，則此種產品之買賣，決非真正之銷貨交易，不過為製造上之一種繼續程序而已。

各聯絡公司間買賣商品之利益，在商品未經售出於外界以前，既不過為一種未實現之利益，則本公司在編製合併資產負債表時，對於此項利益，自須加以銷除。其法即將各聯絡公司之存貨，均比照其實際所費之成本，算出其預計利益之總額，借入本公司之盈餘帳戶，貸入公司間商品利益準備帳戶（Reserve for Inter-company Profit on Merchandise Account）。此項準備帳戶，應列入合併資產負債表之資產項下，從存貨總額中減除，以求出存貨之實價。

倘使附屬公司尚有少數股權，為外界股東所持有，則關於公司間商品利益之處理方法，稍與上述者不同。蓋將附屬公司之存貨，均按照其實際所費之成本計價，則自購入此項存貨之附屬公司之外界股東方面觀之，不啻以成本以下之價格為估價標準，自有不合。因彼輩所注意者，為該附屬公司本身之資產負債表上所列各項目之估價，是否適當，而對於股權公司之合併資產負債表上所列各項目之估價問題，並不關心。是以在股權公司僅握有附屬公司之多數股份時，對於其存貨價格之計算，應分為兩部分處理；即以屬於其他少數股東之股權部分，按附屬公司購

入此項存貨時之成本估計其價格；而僅以屬於股權公司之股權部分，依照上述方法處理之。

以上所述，爲關於收買附屬公司後存貨價格之處理方法。有時在本公司最初收買一附屬公司之股份時，其公司間往往已有買賣往來與存貨，則其存貨上未實現之利益，是否亦應加以銷除，關於此點，學者間意見不一。自法理方面論之，在股權公司未收買一公司之股份以前，根本上固不發生公司間之聯絡關係；該被收買之公司所有各項資產（包括存貨在內）之價值，自其本身言之，固皆屬正確，實無須加以重估。但自事實方面論之，倘對於此項存貨之價格，不加重估，則將使收買後第一年度之營業結果，有不如以後各年度之弊，蓋期初存貨價格高，則該期之銷貨成本必高，而影響其淨利之數額。故在最初收買時，附屬公司之存貨，亦應如收買後之存貨，將其未實現之利益銷除也。至其銷除之方法，則有兩種：其一爲將未實現利益額，從股權公司所應享有之附屬公司盈餘部分項下減除；其二爲將未實現利益額，借入附屬公司商譽帳戶。

上述附屬公司間存貨之處理方法，係假定一附屬公司從他一附屬公司所購之貨品，全係供給銷售之用者而言。若一附屬公司出售貨品與他一附屬公司，獲得若干利益；而購買公司，並不將全部貨品銷售，但留存一部分作爲固定資產以供自己使用，則在編製合併資產負債表時，對於此項公司間利益之處理，應加特別注意。按公司間之商品利益，應於編製合併表時，用『公司間商品利益準備』帳戶以處理之，則關於此項固定資產之利益，自亦可以援用。惟此兩種準備，各有其不同之點。蓋商品利益準備，隨年度而不同，完全以公司間期末存貨額之多寡而定。當此項存貨已經售出，其利益已經實現以後，則此準備亦已達到其設置之目的，故仍須轉入盈餘項下。至於固定資產，其目的在供給自己之使用，故其買賣利益之實現，不在其資產之本身，而在其所產之貨品。因固定資產之折舊，係產品成本之一部，產品售出以後，其價值即可全部補償，

而其昔日之預計利益，亦隨以實現。不過固定資產有一定之使用期限，其每期之折舊額亦有一定，故其買賣利益之實現及其每期應轉入盈餘項下之準備額，隨每期攤提折舊額之多寡而定，此則與公司間之商品利益不同之點也。

公司間固定資產利益準備之計算方法，視公司間所有權之比例而異，分述如下：

一、若各聯絡公司間所持有之股份，均係各公司所發股份之全部，則不生少數股權之問題。此時應保留其全部利益，列作準備。

二、若購買固定資產者為股權公司，而僅握有附屬公司一部分之股份。則其所保留之利益額，應僅限於本公司股權比額之部分。

三、若公司間有少數股權之存在，而其買賣兩方，均係附屬公司，則其利益額之計算較繁。茲特舉例以說明之。譬如甲公司持有乙公司股份總數之 90%，及丙公司股份總數之 70%。今設乙公司賣與丙公司機器一座，計價 \$10,000。此項機器：在乙公司方面，成本為 \$7,500，故乙公司因此項交易之成立，獲利 \$2,500。其中 90%，即 \$2,250，係屬於甲公司所有股權比額之部分。在此 \$2,250 中，有 70%（甲公司在丙公司所有之股權），應視為未實現之利益，其餘 30% 係屬於外界股東者，可作為已實現之利益。故其利益準備額，應為 \$1,575。以簡法求之，則為 $\$2,500 \times 63\%$ （90% 之 70%）。

至在每期結帳時，此項固定資產利益準備，其應轉入盈餘項下之數額，則視該資產之折舊率而定。例如購買公司規定每期攤提折舊 10%，則此準備每期應轉入盈餘項下 10%。如是，該固定資產攤提完結以後，公司間利益準備帳戶上之數額，亦完全轉入盈餘項下矣。

第十節 合併資產負債表上其他項目之處理

關於編製合併資產負債表時所須注意之主要問題，已於以上各節

中詳細述及，並分別說明其處理之方法。除此而外，尚有數種項目，亦應於編製合併資產負債表時加以整理，應分述之如下：

一、聯絡公司之貼現票據——在合併各聯絡公司間之債務時，常見有一聯絡公司，以所收他一聯絡公司之票據，向銀行貼現者。此項票據，在出票之聯絡公司帳簿上，係用應付票據之負債科目記帳；在收票之聯絡公司帳簿上，係用應收票據之資產科目記帳，向銀行貼現以後，則用貼現票據之或有負債科目記帳。當編製合併資產負債表時，出票公司與收票公司間之債權債務，依照本章第四節所述，自應互相銷除，而僅列貼現票據之數額。因該票據既已入於銀行之手，則出票之聯絡公司對於銀行即發生到期付款之責任關係，而與其他聯絡公司不發生債權債務之關係矣。惟學者間對於此項負債，亦有主張仍用“應付票據”之科目以表現於合併資產負債表上者。其理由為合併資產負債表之編製，應視各聯絡公司為一體。故自合併資產負債表本身觀之，一聯絡公司所出之票據，不啻即為整個企業團體之負債。且用貼現票據科目以處理之，易使閱者誤會，將以為此種負債，不過為股權公司或其各附屬公司之或有負債，其實則不然也。

二、聯絡公司間相互持有之公司債券——聯絡公司有時或持有他一聯絡公司所發公司債之一部分，在編製合併資產負債表時，應將此部分公司債，用“庫藏公司債”科目，從債券總額中減去，而以其差額（即外界債權人所持有之部分）記入金額欄中。惟如此處理，必須公司債投資帳戶係按照其券面價格記帳。至若該項債券在購買時，曾有溢價或折價，則此部分溢價或折價，亦應從發券公司之溢價或折價中減去。惟若該項債券係以溢價或折價購自外界債權人，而其最初係按券面價格應募者，則此部分溢價或折價，可作為遞延費用項目或遞延收益項目。

三、聯絡公司之資本類項目——在整理聯絡公司資本類項目之時，不論其在最初收買時，或在收買以後，對於附屬公司之商譽一項，除非

股權公司所持有之股權發生增減，通常均無變動。若股權公司對於附屬公司投資帳戶，係用成本記帳，而其在附屬公司中之股權亦無變動，則在計算商譽時，其應銷除之盈餘，僅為限於收買時股權公司所應享受之部分。至於附屬公司在收買以前所積存之盈餘，則須另行計算其股權公司所應享受之部分，加入其盈餘項下，合併表示之。例如甲公司於民國二十二年一月一日買得乙公司股份總數之 90%，費銀 \$53,000，其時乙公司之股本為 \$50,000，盈餘為 \$10,000，至年終結帳時，提存利益 \$4,000 為盈餘，其在合併資產負債表計算底稿上之處理如下：

資產	甲公司	乙公司	銷除數	合併數
乙公司股票投資(90%)				
原價	\$ 53,000			
應銷除之帳面值：				
股本(\$ 50,000 之 90%)			\$ 45,000	
盈餘(\$ 10,000 之 90%)			9,000	
商譽				\$ 2,000
<hr/>				
負債				
股本：				
乙公司		\$ 50,000		
銷除甲公司部分90%			\$ 45,000	
少數股權10%				\$ 5,000
盈餘：				
乙公司		14,000		
少數股權(決算後盈餘額 \$ 14,000 之 10%)				1,400
銷除甲公司部分(收買時盈餘額 \$10,000 之 90%)			\$ 9,000	
甲公司盈餘(決算後增提盈餘額 \$4,000 之 90%)				3,600

若股權公司持有附屬公司之股權，發生增減，則附屬公司商譽之數額必有變更，此時可依照上文第九節所述方法計算之。

四、存貨之編列——聯絡公司之製成品，若即為他一聯絡公司之原料時，各聯絡公司之存貨，在合併資產負債表上，應如何表示，或將發生問題。自各聯絡公司之整個團體觀之，祇可以將來銷售於顧客之

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，則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。

第十一節 合併資產負債表之例解(一)

觀於以上各節所述，可知合併資產負債表之編製方法，較諸尋常資產負債表，繁複多多。茲為使讀者明瞭此種合併表之編製方法起見，特舉一實例如下，以示銷除投資及往來科目，表示少數股權及處理附屬公司商譽之方法：

設甲公司為一股權公司，購入乙公司股份之90%，同時為合併丙公司起見，更使乙公司購入丙公司股份之80%。各公司於民國二十二年六月三十日之財政狀況，如下列各表所示：

甲 公 司 資 產 負 債 表

民國二十二年六月三十日

現金	\$ 30,000	股本	\$200,000
乙公司股票投資(90%)	220,000		
未收股款	50,000		
	<u>\$300,000</u>		<u>\$300,000</u>

乙 公 司 資 產 負 債 表

民國二十二年六月三十日

現金	\$ 20,000	應付票據	\$ 25,000
應收票據	15,000	應付帳款	35,000
應收帳款(註)	70,000	應付各項費用	5,000
產品盤存	60,000	股本	160,000
器具	25,000	盈餘	75,000
丙公司股票投資(80%)	100,000		
	<u>\$290,000</u>		<u>\$290,000</u>

(註)內有 \$ 5,000 係丙公司所欠。

丙公司資產負債表

民國二十二年六月三十日

現金	\$ 10,000	應付票據	\$ 5,000
應收票據	7,000	應付帳款	15,000
應收帳款	15,000	應付各項費用	2,000
商品盤存	35,000	股本	75,000
機器設備	50,000	盈餘	20,000
	<u>\$117,000</u>		<u>\$117,000</u>

甲公司爲欲表示其整個財政狀況起見，編製合併資產負債表，則依前述各節所示之原則及方法，作成計算底稿如第三四二頁所示。

根據下列計算底稿合併數一欄中各項數字，編製甲乙丙三公司之合併資產負債表如下：

甲乙丙三公司合併資產負債表

民國二十二年六月三十日

現金	\$ 60,000	應付票據	\$ 30,000
應收票據	22,000	應付帳款	45,000
應收帳款	80,000	應付各項費用	7,000
商品盤存	95,000	少數股權	41,000
器具	25,000	股本	300,000
機器設備	50,000		
未收票款	50,000		
商譽	41,500		
	<u>\$423,500</u>		<u>\$423,500</u>

第十二節 合併資產負債表之例解(二)

爲使讀者明瞭合併後附屬公司商譽之計算及公司間銷貨利益之銷除方法起見，特再舉一實例如下：

設甲公司於民國二十三年一月一日，以銀\$190,000，購入乙公司股

甲乙丙三公司合併資產負債表計算底稿

民國二十二年六月三十日

資產	甲公司	乙公司	丙公司	銷除數	合併數
現金	\$ 30,000	\$ 20,000	\$ 10,000		\$ 60,000
應收票據		15,000	7,000		22,000
應收帳款		70,000	15,000	\$ 5,000(1)	80,000
商品盤存		60,000	35,000		95,000
器具		25,000			25,000
機器設備			50,000		50,000
未收票款	50,000				50,000
乙公司股票投資(90%)	220,000				
應銷除之帳面值：					
股本(\$150,000之90%)				135,000(2)	
盈餘(\$75,000之90%)				67,500(3)	
商譽					17,500
丙公司股票投資(80%)		100,000			
應銷除之帳面值：					
股本(\$75,000之80%)				60,000(4)	
盈餘\$20,000之80%)				16,000(5)	
商譽					24,000
	<u>\$300,000</u>	<u>\$290,000</u>	<u>\$117,000</u>	<u>\$283,500</u>	<u>\$423,500</u>
負債					
應付票據		\$ 25,000	\$ 5,000		\$ 30,000
應付帳款		35,000	15,000	\$ 5,000(1)	45,000
應付各項費用		5,000	2,000		7,000
股本：					
甲公司	\$300,000				300,000
乙公司		150,000			
銷除本公司收買部分(90%)				135,000(2)	
少數股權					15,000
丙公司			75,000		
銷除乙公司收買部分(80%)				60,000(4)	
少數股權					15,000
盈餘：					
乙公司		75,000			
銷除本公司部分(90%)				67,500(3)	
少數股權					7,500
丙公司			20,000		
銷除乙公司部分(80%)				16,000(5)	
少數股權					4,000
	<u>\$360,000</u>	<u>\$290,000</u>	<u>\$117,000</u>	<u>\$283,500</u>	<u>\$423,500</u>

份總數之 90%，其時乙公司之淨值項下，計有股本 \$150,000，盈餘 \$30,000，年終結帳後，二公司之試算表如下：

	甲公司		乙公司	
	借差	貸差	借差	貸差
現金	\$ 21,000		\$ 10,000	
應收帳款	50,000		75,000	
應收股利	9,000			
存貨	75,000		40,000	
乙公司投資	190,000			
固定資產——已除折舊	315,000		130,000	
應付帳款		\$ 25,000		\$ 50,000
應付股利				10,000
其他負債		95,000		10,000
股本		400,000		150,000
盈餘		140,000		35,000
	<u>\$630,000</u>	<u>\$760,000</u>	<u>\$255,000</u>	<u>\$255,000</u>

在甲公司收買乙公司之股份時，甲公司向乙公司購入商品，用作固定資產，乙公司由此交易，獲得利益 \$20,000。該項固定資產之折舊，規定每年攤提10%。又乙公司之存貨中，有一部分係購自甲公司，其價值超過甲公司之成本\$2,000。

乙公司本年度之淨利額為 \$14,000，除提存盈餘 \$4,000外，尚餘 \$10,000，經股東會議決，全數充作股利。

在二十二年十二月三十一日結帳時，甲公司之應收帳款中，有 \$10,000，係乙公司所欠。又乙公司之存貨中，有一部分係購自甲公司，其價值超過甲公司之成本\$2,500。

根據上列各項事實，甲公司在編製合併資產負債表時，首須加以整理者，為乙公司存貨之利益。查乙公司之股份，被甲公司收買時，期初存貨中，有一部分係購自甲公司，其價值超過甲公司之成本 \$2,000。此數應借入附屬公司商譽帳戶，貸入甲公司之盈餘帳戶。又查期末存貨中，亦有一分部係購自甲公司，其價值超過甲公司之成本\$2,500。此數應借

甲乙兩公司合併資產負債表計算底稿

民國二十二年十二月三十一日

資產	甲公司	乙公司	銷除數	合併數
現金	\$ 21,000	\$ 10,000		\$ 31,000
應收帳款	50,000	75,000	\$ 10,000	115,000
應收股利	9,000		9,000	
存貨	75,000	40,000		115,000
固定資產	315,000	130,000		445,000
乙公司股票投資(90%)	190,000			
應銷除之帳面值：				
股本(\$ 150,000 之 90%)			135,000	
盈餘(\$ 30,000 之 90%)			27,000	
商譽				28,000
商譽	2,000			2,000
	<u>\$362,000</u>	<u>\$255,000</u>	<u>\$181,000</u>	<u>\$736,000</u>
負債				
應付帳款	\$ 25,000	\$ 50,000	\$ 10,000	\$ 65,000
應付股利		10,000		
應銷除本公司部分90%			9,000	
少數股權1%				1,000
其他負債	95,000	10,000		105,000
股本：				
甲公司	400,000			400,000
乙公司		150,000		
應銷除本公司收買部分90%			135,000	
少數股權10%				15,000
盈餘：				
甲公司	123,300			123,300
乙公司		35,000		
少數股權(結帳時盈餘 \$25,000 之 11%)				3,500
應銷除本公司部分(收買時盈餘 \$30,000 之 90%)			27,000	
本公司盈餘(結帳時新增盈餘 \$5,000 之 90%)				4,500
公司間商品利益準備	2,500			2,500
公司間固定資產利益準備	16,200			16,200
	<u>\$362,000</u>	<u>\$255,000</u>	<u>\$181,000</u>	<u>\$736,000</u>

入本公司之盈餘帳戶，貸入公司間商品利益準備帳戶。

次須加以整理者，為乙公司固定資產之買賣利益。查甲公司在收買股份時，向乙公司購入商品，用作固定資產，其價值超過乙公司之成本\$20,000。其中\$18,000應作為未實現之利益，借入甲公司之盈餘帳戶，貸入公司間固定資產利益準備帳戶。至年終結帳時，甲公司依照規定之折舊率，應撥提折舊\$1,800。此數在此時已變為已實現之利益，應借入公司間之固定資產利益準備帳戶，貸入甲公司之盈餘帳戶。

上述各項整理分錄過帳以後，甲公司盈餘帳戶之貸方總額為\$148,800(\$140,000+\$2,000+\$1,800)，借方總額為\$20,500(\$18,000+\$2,500)，計餘貸差\$128,300。

甲乙兩公司合併資產負債表之計算底稿如第三四四頁所示。

第十三節 公司間收益及費用項目之銷除

在會計年度終了時，股權公司除編製合併資產負債表外，尚須綜合各附屬公司之收益與費用各項，編製合併損益計算書，以表示整個企業集團之營業成績。在編製此項合併損益計算書時，應將各聯絡公司間之內部收益與費用項目，加以整理及銷除。此項應行整理及銷除之收益與費用項目，約有下列三種：

- 一．期初存貨中公司間之商品利益額。
- 二．期末存貨中公司間之商品利益額。
- 三．其他公司間之相互收益及費用項目。

按期初存貨一項，在結帳時須轉入銷貨或銷貨成本帳戶之借方，故存貨中如含有未實現之利益在內，自須如數減除，而貸入銷貨或銷貨成本帳戶。至其借方之記錄如以前提有準備者，則借入公司間之商品利益準備帳戶，否則，借入股權公司之盈餘帳戶。反之，期末存貨一項，在結帳

時須轉入銷貨或銷貨成本帳戶之貸方，故其所含未實現之利益額，應借入銷貨或銷貨成本帳戶。至其貸項，則記入公司間商品利益準備帳戶。

公司間其他相互間之收益與費用各項目，自股權公司及各附屬公司之整個營業團體觀之，完全為內部之收益與費用，在編製合併損益計算書時，必須將其互相銷除。例如甲聯絡公司賣與乙聯絡公司商品若干，在甲公司帳簿上當記作銷貨收入。迨此項商品經乙公司賣出以後，則在乙公司帳簿上又記作銷貨收入。如是，同一商品之銷售，或將同時為數聯絡公司之銷貨收入。此自股權公司及各附屬公司整體之立場言之，銷貨收入一項，將不免有重複列入之弊。又如乙聯絡公司因持有丙聯絡公司之公司債，而收入債券利息若干，此項利息，在乙公司為收益，在丙公司則為費用；但綜合各公司之關係觀之，固無所謂收益與費用也。故在編製合併損益計算書時，必須依照以前所述合併資產負債表上附屬公司投資及往來科目之銷除方法，將其互相銷除，俾可以表示整個團體收益與費用之確數。

在股權公司握有各附屬公司之全部股份時，其各附屬公司之淨利，當可完全與本公司之淨利合併。若各附屬公司尚有少數股權，則須將少數股權應得之淨利部分除去，其餘額方為股權公司與各附屬公司之合併淨利額。

第十四節 合併損益計算書之例解

茲為闡明上節所述關於編製合併損益計算書之方法起見，特舉一實例於下，以供讀者之覆按：

設甲公司於民國二十二年十二月三十一日，持有乙公司股份總數之90%，此項股份，係於五年前購入；又持有丙公司股份總數之80%，此項股份，係於本年一月一日購入。是年終三公司之損益計算書如下：

甲乙丙三公司損益計算書

民國二十二年十二月三十一日

	甲 公 司	乙 公 司	丙 公 司
銷貨總額	\$366,000	\$225,000	\$120,000
減銷貨退回及折讓	3,000	2,000	1,000
銷貨淨額	\$367,000	\$223,000	\$119,000
原料盤存(二十二年一月一日)	\$ 40,000	\$ 15,000	\$ 15,000
購進原料	145,000	95,000	76,000
總計	\$185,000	\$110,000	\$ 91,000
減原料盤存(二十二年十二月三十一日)	50,000	25,000	11,000
耗用原料	\$135,000	\$ 85,000	\$ 80,000
人工	85,000	65,000	
製造費用	70,000	40,000	
總計	\$290,000	\$190,000	\$ 80,000
加在製品盤存(二十二年一月一日)	25,000	30,000	
總計	\$315,000	\$220,000	\$ 80,000
減在製品盤存(二十二年十二月三十一日)	55,000	25,000	
製造成本	\$260,000	\$195,000	\$ 80,000
加製成品盤存(二十二年一月一日)		30,000	
總計	\$260,000	\$225,000	\$ 80,000
減製成品盤存(二十二年十二月三十一日)	45,000	50,000	
銷貨成本	\$215,000	\$175,000	\$ 80,000
銷貨毛利	\$ 82,000	\$ 48,000	\$ 39,000
減推銷費用	23,000	22,000	15,000
銷貨淨利	\$ 59,000	\$ 26,000	\$ 24,000
減管理費用	22,000	11,000	3,000
營業淨利	\$ 37,000	\$ 15,000	\$ 21,000
加雜項收益:			
設備租金——乙公司	3,000		
公司債利息——丙公司		2,000	
總計	\$ 40,000	\$ 17,000	\$ 21,000
減公司債利息	6,000		2,500
淨利	\$ 34,000	\$ 17,000	\$ 18,500

丙公司並不經營製造，僅販賣原料，轉售與甲乙兩公司，並同時銷售與外人。甲乙兩公司均經營製造，乙公司之產品同時銷售與甲公司及

外人；甲公司之產品，則僅銷售與外人。

甲公司對於乙公司利益所應得之部分，除本年度外，其餘各年度，均經加入其投資帳戶中計算。故在上列甲公司之損益計算書中，並無附屬公司利益或股利之項目。

二十二年一月一日，各公司存貨中所含之公司間商品利益如下：

	<u>乙公司所獲 之利益額</u>	<u>丙公司所獲 之利益額</u>
甲公司存貨：		
原料	\$ 2,000	\$ 1,600
在製品	1,500	800
乙公司存貨：		
原料		500
在製品		800
製成品		250

十二月三十一日，各公司存貨中所含之公司間商品利益如下：

	<u>乙公司所獲 之利益額</u>	<u>丙公司所獲 之利益額</u>
甲公司存貨：		
原料	\$ 2,500	\$ 1,200
在製品	800	200
製成品	1,800	1,500
乙公司存貨：		
原料		500
在製品		1,000
製成品		1,300

本年內丙公司共售與乙公司貨品計 \$60,000，售與甲公司貨品計 \$35,000。乙公司共售與甲公司貨品計 \$75,000。

根據上列各項情形，編製合併損益計算書時，吾人須先對於各公司存貨中所含之公司間商品利益，加以計算整理。查丙公司在二十二年一月一日以前，尚未為甲公司合併，故其因銷售貨品與甲乙兩公司所獲得之利益，非公司間之商品利益，無須加以整理。惟乙公司對於甲公司存貨中所獲得之利益額，則須加以整理。查一月一日甲公司之存貨中

乙公司之利益額為 \$3,500，按甲公司持有乙公司之股份百分數 90% 計算，其未實現之利益額為 \$3,150，其中 \$1,800 須從原料盤存中減去，\$1,350 須從在製品盤存中減去，分別貸入銷貨成本帳戶。至二十二年十二月三十一日存貨之利益準備，則計算如下：

甲公司：

原料：			
乙公司利益額 \$ 2,500 之 90%	\$ 2,250		
丙公司利益額 \$ 1,200 之 90%	<u>950</u>	\$ 3,210	
在製品：			
乙公司利益額 \$ 800 之 90%	720		
丙公司利益額 \$ 200 之 80%	<u>160</u>	880	
製成品：			
乙公司利益額 \$ 1,800 之 90%	1,620		
丙公司利益額 \$ 1,500 之 80%	<u>1,200</u>	2,820	

乙公司：

原料：			
丙公司利益額 \$ 500 之 80%		400	
在製品：			
丙公司利益額 \$ 1,000 之 80%		800	
製成品：			
丙公司利益額 \$ 1,800 之 80%		1,040	
		<u>\$ 9,150</u>	

上列各項未實現利益額，依照存貨之種類計算如下：

	甲公司存貨利益	乙公司存貨利益	總計
原料	\$ 3,210	\$ 400	\$ 3,610
在製品	880	800	1,680
製成品	<u>2,820</u>	<u>1,040</u>	<u>3,860</u>
	<u>\$ 6,910</u>	<u>\$ 2,240</u>	<u>\$ 9,150</u>

上列各項存貨之未實現利益額，應借入銷貨成本帳戶，貸入公司間之商品利益準備帳戶。

未實現利益之數額，經上列計算求出以後，則甲乙丙三公司合併損益計算書之計算底稿，可編製如下。表中銷貨成本之整理及銷除數兩欄中之各項數額，均分別用數字註明，以資對照，學者可自行參閱。

甲乙丙三公司合併損

民國二十二年一月一

	甲 公 司		乙 公 司	
銷貨總額		\$300,000		\$225,000
減銷貨退回及折讓		3,000		2,000
銷貨淨額		\$297,000		\$223,000
銷貨成本:				
原料盤存(12/31)	\$ 40,000		\$ 15,000	
購進原料	145,000		95,000	
總計	\$185,000		\$110,000	
減原料盤存(12/31)	50,000		25,000	
耗用原料	\$135,000		\$ 85,000	
人工	85,000		65,000	
製造費用	70,000		40,000	
總計	\$290,000		\$190,000	
加在製品盤存(12/31)	25,000		30,000	
總計	\$315,000		\$220,000	
減在製品盤存(12/31)	55,000		25,000	
製造成本	\$260,000		\$195,000	
加製成品盤存(12/31)			30,000	
總計	\$260,000		\$225,000	
減製成品盤存(12/31)	45,000	215,000	50,000	175,000
銷貨毛利		\$ 82,000		\$ 48,000
減推銷費用		23,000		22,000
銷貨淨利		\$ 59,000		\$ 26,000
減管理費用		22,000		11,600
營業淨利		\$ 37,000		\$ 15,000
加雜項收益: 設備租金——乙公司		3,000		
公司債利息——丙公司				2,000
總計		\$ 40,000		\$ 17,000
減公司債利息		6,000		
淨利		\$ 34,000		\$ 17,000
少數股權: 乙公司(10%)				\$ 1,700
丙公司(20%)				
總計				
股權公司利益				

益計算書計算底稿

日至十二月三十一日

丙 公 司	銷貨成本之整理		銷 除 數	合 併 數	
	借 方	貸 方			
\$120,000			\$170,000(1)	\$475,000	
1,000				6,000	
<u>\$119,000</u>				<u>\$469,000</u>	
\$ 15,000		\$1,800(2)		\$ 68,200	
76,000			170,000(1)	146,000	
<u>\$ 91,000</u>				<u>\$214,200</u>	
11,000	53,610(3)			82,300	
<u>\$ 80,000</u>				<u>\$101,810</u>	
				150,000	
			3,000(4)	107,000	
<u>\$ 80,000</u>				<u>\$388,810</u>	
		1,250(2)		53,650	
<u>\$ 80,000</u>				<u>\$442,460</u>	
\$ 80,000	1,650(3)			78,320	
<u>\$ 80,000</u>				<u>\$520,780</u>	
				30,000	
<u>\$ 80,000</u>				<u>\$590,780</u>	
80,000	3,860(3)			91,140	303,000
<u>\$ 39,000</u>				<u>\$168,000</u>	
15,000				60,000	
<u>\$ 24,000</u>				<u>\$108,000</u>	
3,000				36,000	
<u>\$ 21,000</u>				<u>\$ 70,000</u>	
			3,000(4)		
			2,000(5)		
<u>\$ 21,000</u>				<u>\$ 70,000</u>	
2,500			2,000(5)	6,500	
<u>\$ 18,500</u>				<u>\$ 63,500</u>	
\$ 3,700				5,400	
				<u>\$ 58,100</u>	

根據上表合併數一欄內所列之各項數字，編成之損益計算書，即為甲乙丙三公司之合併損益計算書。

問 題

1. 編製合併決算表之目的何在？
2. 股權公司帳上通常對於附屬公司投資帳戶，所用之各種處理方法若何？試證明之。
3. 在合併資產負債表上，對於附屬公司之投資及往來科目，均須一律加以銷除，何故？其銷除之方法若何？
4. 設股權公司購買附屬公司之股份時，其所付之代價，較其帳面淨值為大，則所付超過部分之數額，在合併資產負債表上，將如何處理？試分別購買全部股份及一部股份兩種情形以證明之。
5. 設股權公司購買附屬公司之股份時，其所付代價，較其帳面淨值為小，則其少付之部分，在合併資產負債表上，應如何處理？
6. 合併後附屬公司商譽之數額，當股權公司所持附屬公司之股份總額有變動時，當亦隨之而變動。試就股權公司購買外界股東所持附屬公司股份，及出賣持有之附屬公司股份兩種情形，分別說明其重行計算商譽價值之方法。
7. 附屬公司增發新股份時，設股權公司所加認之股份與原持比例並無變動，其重行計算商譽數額之方法若何？再如其認購股份數額與原來比例有變動時，則其計算之方法又應如何？
8. 股權公司與附屬公司間，以及附屬公司與附屬公司間，銷貨上所發生之利益，在購進商品之公司，尚未將該商品出售外界以前，而須編製合併決算表時，則應將其銷除，試申明其意義。
9. 假若聯絡公司間銷貨上所發生之損失，當購進商品之公司，未將該商品出售外界以前，則在合併決算表上亦應銷除否？
10. 聯絡公司間銷貨上所發生之利益，若購買公司僅擬再行轉售外界者，則其銷除之方法若何？試就該公司占有附屬公司全部股份時又佔一部股份時兩方面說明之。
11. 聯絡公司間銷貨上所發生之利益，若購買公司作固定資產而並不轉行出售時，則其銷除之方法又應如何？試就各種情形分別舉述之。
12. 在尚未合併以前，聯絡公司間銷貨上所發生之利益，在合併後之合併決算表上，是否亦有銷除之必要。試申論其正當之處理方法。
13. 設聯絡公司間，一聯絡公司以所收他一聯絡公司之票據向銀行貼，現時，在合併資產負債表上，是否用應付票據應收票據，及貼現票據三科目列示？或祇用應付票據一科目表示？或祇用貼現票據一科目表示？試討論之。

14. 設一聯絡公司持有他一聯絡公司所發公司債之一部分，則編製合併資產負債表時應如何整理？試就下列三種情形分別說明之：

1. 依票面金額購入；
2. 向發行公司以溢價或折價之價格購入；
3. 向市上以溢價或折價之價格購入。

15. 編製合併損益計算書時，其應行整理及銷除之項目，試就通常情形下，約略舉述而說明其處理方法。

習題 一二七

設甲農糧公司持有乙附屬公司股份總額四分之三，及丙附屬公司股份總額五分之三。乙公司之股份，係於民國二十三年二月中，以每股 \$150（票面每股 \$100 之價格購入，其時乙公司之資產負債表如下：

不動產	100,000	股本	\$ 150,000
商品盤存	100,000	盈餘	75,000
應收帳款	75,000	應付帳款	75,000
現金	25,000		
	<u>\$ 300,000</u>		<u>\$ 300,000</u>

乙公司二十三年度之營業結果，獲得淨利 \$5,000。又在二十四年二月十五日經股東會議決，發股息一分。

丙公司之股份，係於民國二十三年三月中，以每股 \$125（票面每股 \$100）之價格購入，其時丙公司之資產負債表如下：

不動產	\$ 450,000	股本	\$ 500,000
專利權	50,000	盈餘	125,000
商品盤存	200,000	公司債	200,000
應收帳款	150,000	應付帳款	62,500
現金	37,500		
	<u>\$ 887,500</u>		<u>\$ 887,500</u>

丙公司二十三年度之營業結果，獲得淨利 \$50,000。又至二十四年二月十四日經股東會議決，發股息八釐。

試示甲農糧公司購入乙丙兩附屬公司股份時之分錄，取得兩附屬公司股息時之分錄，及兩附屬公司結帳時之分錄。

習題 一二八

1. 設甲公司為營業股權公司，持有乙丙兩附屬公司之全部股份，各公司之資產負債表

如下：

甲公司資產負債表

不動產	\$ 295,000	股本	\$ 680,000
應收帳款	87,000	盈餘	74,000
商品盤存	124,000	應付公司債	100,000
乙公司股份投資	200,000	應付帳款	117,000
丙公司股份投資	150,000		
現金	35,000		
	<u>\$ 891,000</u>		<u>\$ 891,000</u>

乙公司資產負債表

不動產	\$ 97,000	股本	\$ 200,000
應收帳款	79,000	應付款項	80,000
商品盤存	72,000		
丙公司墊款	15,000		
現金	17,000		
	<u>\$ 280,000</u>		<u>\$ 280,000</u>

丙公司資產負債表

不動產	\$ 199,500	抵押借款	\$ 160,000
應收帳款	74,000	應付帳款	109,500
商品盤存	70,000	乙公司墊款	15,000
現金	31,000	股本	150,000
	<u>\$ 374,500</u>		<u>\$ 374,500</u>

試列示三公司合併資產負債表之編製底稿。

習題一二九

試根據下列三公司之資產負債表，編製合併資產負債表，並示其編製底稿。

甲公司資產負債表

資產總額	\$ 100,000	負債總額	\$ 50,000
乙公司投資(票面額)	15,000	股本	75,000
丙公司投資(票面額)	35,000	盈餘	25,000
	<u>\$ 150,000</u>		<u>\$ 150,000</u>

乙公司資產負債表

資產總額	\$ 60,000	負債總額	\$ 40,000
丙公司股份(票面額)	5,000	股本	25,000
	<u>\$ 65,000</u>		<u>\$ 65,000</u>

丙公司資產負債表

資產總額	\$ 50,000	負債總額	\$ 10,000
乙公司股份(票面額)	5,000	股本	45,000
	<u>\$ 55,000</u>		<u>\$ 55,000</u>

習 題 一 三 〇

試就下列兩種假定之情形，編製合併資產負債表，並示其工作底稿：

(甲)設甲乙兩公司於民國二十三年十二月三十一日之資產負債表各如下：

甲公司資產負債表

各項資產	\$ 120,000	各項負債	\$ 50,000
乙公司投資	150,000	股本	200,000
乙公司借款	30,000	盈餘	50,000
	<u>\$ 300,000</u>		<u>\$300,000</u>

乙公司資產負債表

各項資產	\$ 240,000	各項負債	\$ 60,000
		甲公司借款	30,000
		股本	125,000
		盈餘	25,000
	<u>\$ 240,000</u>		<u>\$240,000</u>

(乙)設丙丁兩公司某期之資產負債表如下：

丙公司資產負債表

各項資產	\$ 100,000	各項負債	\$ 50,000
丁公司投資	115,000	股本	200,000
丁公司借款	65,000	盈餘	50,000
	<u>\$ 300,000</u>		<u>\$300,000</u>

丁公司資產負債表

各項資產	\$ 240,000	各項負債	\$ 50,000
密結	25,000	丙公司借款	65,000
		股本	150,000
	<u>\$ 265,000</u>		<u>\$265,000</u>

習題 一三一

試根據下列三聯絡公司之資產負債表，編製一合併資產負債表，並示其編製底稿。

甲公司資產負債表

現金	\$ 45,000	應付帳款	\$ 60,000
乙公司公司債(票面)	20,000	股本	150,000
乙公司投資(80%)	48,000	盈餘	50,000
丙公司投資(90%)	63,000		
不動產	84,000		
	<u>\$260,000</u>		<u>\$230,000</u>

乙公司資產負債表

現金	\$ 21,000	應付帳款	\$ 80,000
應收帳款	84,000	應付公司債	30,000
商品 盤存	55,000	股本	50,000
器具	5,000	盈餘	10,000
丙公司借款	5,000		
	<u>\$170,000</u>		<u>\$170,000</u>

丙公司資產負債表

現金	\$ 3,000	應付帳款	\$ 45,000
應收帳款	50,000	乙公司借款	5,000
商品 盤存	30,000	股本	110,000
器具	6,000		
密結	30,000		
	<u>\$150,000</u>		<u>\$150,000</u>

習題 一 三 二

設甲股權公司持有乙丙兩附屬公司全部股份，試就下列三公司之資產負債表，編製合併資產負債表(註)，並示其計算底稿：

甲公司資產負債表

現金	\$ 80,000	應付帳款	\$ 170,000
應收帳款	80,000	股本	800,000
乙公司投資	490,000	盈餘	280,000
丙公司投資	360,000		
不動產	210,000		
商譽	50,000		
	<u>\$1,250,000</u>		<u>\$1,250,000</u>

乙公司資產負債表

現金	\$ 23,000	應付帳款	\$ 160,000
應付帳款	250,000	股本	500,000
商品盤存	180,000		
不動產	167,000		
商譽	40,000		
	<u>\$600,000</u>		<u>\$660,000</u>

丙公司資產負債表

現金	\$ 43,000	應付帳款	\$ 194,000
應收帳款	187,000	股本	300,000
商品盤存	260,000	盈餘	50,000
不動產	54,000		
	<u>\$544,000</u>		<u>\$544,000</u>

(註) 購入附屬公司股份時，其價較低於票面之差額，可在附屬公司商譽項下沖銷之。

習題一三三

試就下列三種假定情形，分別爲之作成編製合併資產負債表之工作底稿：

(甲)	<u>資產</u>	<u>甲公司</u>	<u>乙公司</u>
	現金	\$ 20,000	\$ 60,000
	乙公司投資(90%)	57,000	
	商譽	6,000	3,000
		<u>\$ 83,000</u>	<u>\$ 63,000</u>
	<u>負債</u>		
	應付帳款	\$ 3,000	\$ 1,000
	股本	75,000	50,000
	盈餘	5,000	12,000
		<u>\$ 83,000</u>	<u>\$ 63,000</u>
(乙)	<u>資產</u>	<u>甲公司</u>	<u>乙公司</u>
	現金	\$ 38,000	\$ 45,000
	乙公司投資(90%)	43,000	
	商譽	6,000	3,000
		<u>\$ 87,000</u>	<u>\$ 48,000</u>
	<u>負債</u>		
	應付帳款	\$ 5,000	\$ 1,000
	股本	75,000	50,000
	盈餘(或虧損*)	5,000	3,000*
		<u>\$ 85,000</u>	<u>\$ 48,000</u>
(丙)	<u>資產</u>	<u>甲公司</u>	<u>乙公司</u>
	現金	\$ 16,000	\$ 50,000
	乙公司投資(90%)	50,000	
	商譽	6,000	3,000
		<u>\$ 72,000</u>	<u>\$ 53,000</u>
	<u>負債</u>		
	應付帳款	\$ 3,000	\$ 1,000
	股本	75,000	50,000
	盈餘(或虧損*)	6,000*	8,000
		<u>\$ 72,000</u>	<u>\$ 59,000</u>

習題一三四

乙公司於民國二十三年一月一日之股本總額為 \$300,000 (每股 \$100), 盈餘為 \$35,450。當時甲股權公司以 \$275,000 之代價, 購得乙公司股份總額之 80%。

設於二十三年七月一日, 甲公司又購入乙公司股份總額之 5%, 計出代價 \$19,000。而當時乙公司之盈餘額為 \$45,000。

又設於二十四年一月二日, 乙公司增發股本 \$50,000, 每股以 \$120 之溢價發行, 先儘舊股東比例認購, 但除新股之 10%, 係由舊股東認定外, 其餘舊股東均放棄其認購權, 所有 90% 之新股, 概由甲股權公司認定之。當時乙公司之盈餘額為 \$55,600。

再設, 甲公司於二十四年七月一日, 將公司股份售去一部分, 計乙公司總額之 5%, 每股價格為 \$130。當時乙公司之盈餘為 \$55,000 (甲公司帳上所謂乙公司投資帳戶, 係以成本價值為標準)。

(甲) 試作成一表, 以示最初購入股份時, 合併資產負債表上之商譽數額, 以及其逐次變更後之數額。

(乙) 試示甲公司帳上對於上列逐次增減變化之交易所應有之分錄。

習題一三五

設甲股權公司持有乙附屬公司股份總額之 90%, 及丙附屬公司股份之全部, 而三公司於民國二十三年年終之資產負債表, 假定如下:

甲公司資產負債表

現金	\$ 50,000	應付帳款	\$160,000
應收帳款	150,000	股本	500,000
商品	100,000	盈餘	214,000
器具(淨額)	10,000		
乙公司投資	324,000		
丙公司投資	180,000		
	<u>\$814,000</u>		<u>\$814,000</u>

乙公司資產負債表

現金	\$ 24,000	應付帳款	\$ 25,000
應收帳款	86,000	股本	100,000
商品	70,000	盈餘	80,000
器具(淨額)	5,000		
房屋	20,000		
	<u>\$205,000</u>		<u>\$205,000</u>

丙公司資產負債表

現金	\$ 85,000	應付帳款	\$ 78,000
應收帳款	125,000	股本	300,000
商品	180,000	盈餘	50,000
器具(淨額)	8,000		
房屋	50,000		
	<u>\$428,000</u>		<u>\$428,000</u>

假定丙公司營木器製造業，於本年初曾售與甲公司自用之木器傢具，計價 \$1,840，及乙公司自用之木器傢具 \$2,750。又本年中丙公司售與甲公司轉行銷售之木器商品，至期末尚有存貨額 \$22,000，及售與乙公司轉行銷售之木器商品，至期末亦有存貨額 \$38,500。而丙公司之出售此項木器價格，均依其成本價值增加 10% 之利益。

又假定乙公司為五金及木器販賣商店，於本年初曾售與甲公司自用之五金器具，計價 \$1,280。又在本年中售與甲公司轉行銷售之五金商品，至期末尚有存貨 \$11,340。此項乙公司售與甲公司之五金商品及器具，均以其成本價值增加 5% 之利益為定價。

設聯結公司間之銷貨，在購買之公司，均依其買價記帳，在出售之公司，則以售價記帳，而結入損益。至於各公司之器具，一律每年攤提折舊 15%，不設準備帳戶，而即由器具帳戶內扣減。

試編製三公司之合併資產負債表，並示其工作底稿。

習題 一三六

據想試下列三公司民國二十三年十二月三十一日之試算表，編製合併資產負債表及合併損益計算書：

借 項	甲公司	乙公司	丙公司
現金	\$ 75,000	\$ 50,000	\$ 60,000
應收帳款	350,000	190,000	420,000
應收票據	200,000	60,000	40,000
原料盤存(期初)	150,000	105,000	160,000
原料購買	650,000	400,000	510,000
工資	450,000	320,000	370,000
製造費用	190,000	190,000	205,000
銷售費用	85,000	40,000	75,000
管理費用	45,000	25,000	35,000
在製品盤存(初期)	80,000	70,000	75,000
製成品盤存(初期)	90,000	65,000	80,000
不動產	900,000	400,000	750,000
乙公司投資	875,000		
丙公司投資	1,200,000		
	<u>\$ 5,340,000</u>	<u>\$ 1,915,000</u>	<u>\$ 2,780,000</u>
貸 項	甲公司	乙公司	丙公司
股本	\$ 3,000,000	\$ 500,000	\$ 800,000
應付票據	110,000	80,000	60,000
應付帳款	100,000	65,000	250,000
公司債	500,000		
公司債溢價	5,000		
折舊準備	160,000	60,000	112,500
銷貨	1,400,000	1,050,000	1,250,000
盈餘	125,000	160,000	307,500
	<u>\$ 5,340,000</u>	<u>\$ 1,915,000</u>	<u>\$ 2,780,000</u>

二十三年終各公司之存貨如下：

	甲公司	乙公司	丙公司
原料	\$ 280,000	\$ 175,000	\$ 210,000
在製品	95,000	87,000	85,000
製成品	135,000	145,000	105,000

乙丙兩公司之全部股份，甲公司於本年年初始行購入，其所出代價如試算表所示。在本年中三公司均分發股息五釐，且均已全部付訖。甲公司由乙丙兩公司所收得之股息，係貸入餘盈帳戶。假定本期中盈餘之變動，祇有分派股息之各項記錄。

在二十二年之末，甲公司原料存貨中之一部份計 \$80,000，係向乙公司所購來。此項貸

品，乙公司之成本為 \$40,000。又是時乙公司原料存貨中之一部分計 \$75,000，係向丙公司所購來，是項貨品，丙公司曾於售價中加入 \$25,000 之利益。

在二十三年度中，乙公司曾向丙公司購入商品，計價 \$200,000。丙公司此項貨品之成本價值為 \$163,000。至期末乙公司尚欠貨價 \$30,000，未曾付清，在試算表上，列在應付帳款項下。又乙公司在本年度中所售與甲公司之商品，共計成本價值為 \$300,000 而交易時之售價則為 \$375,000。甲公司於期中曾陸續以現金償付乙公司貨款計達 \$400,000。其多付之 \$25,000 餘額，在乙公司帳上，亦列入應付帳款中。

二十三年年終之存貨中，包括聯絡公司間之銷貨利益如下：

	原料	在製品	製成品
甲公司	\$ 2,000	\$ 5,000	\$ 4,000
乙公司	30,000	6,000	5,000

甲公司之公司債，係本年度七月一日所發行，年利五釐，每半年付息一次，五年到期，利息尚未支付。

各項資產之折舊，每年照固定資產原價提5%。

習題一三七

試根據下列三公司在民國二十三年十二月三十一日之試算表，及各項假定情形，編製合併資產負債表及合併損益計算書。

借項	甲公司	乙公司	丙公司
現金	\$ 102,030	\$ 75,820	\$ 101,640
應收帳款	125,640	120,400	124,203
應收票據	50,000		
原料盤存(期初)	41,285	32,648	45,614
原料購買	295,850	213,380	270,690
工資	225,610	175,819	195,713
製造費用	218,450	161,372	163,440
在製品盤存(期初)	91,375	47,610	54,769
製成品盤存(期初)	40,650	33,819	47,480
銷售費用	93,480	75,210	92,124
管理費用	72,350	39,394	54,582
不動產	842,000	625,000	650,000
投資：			
乙公司股份	560,000		
丙公司股份	750,000		
償債基金信託人	30,000		
公司債折價	22,500		
公司債利息(六個月)	15,000		
	<u>\$3,581,220</u>	<u>\$1,603,472</u>	<u>\$1,805,200</u>

第三十八章 合併決算表

313

貨 項	甲公司	乙公司	丙公司
股本	\$1,500,000	\$ 400,000	\$ 500,000
應付票據	50,000	50,000	
應付帳款	54,785	42,610	61,835
第一次抵押公司債	500,000		
償債基金準備	30,000		
各項資產折舊準備	277,585	175,000	215,600
銷貨淨額	1,031,235	735,862	852,965
盈餘(期初)	157,615	200,000	175,000
	<u>\$3,581,220</u>	<u>\$1,603,472</u>	<u>\$1,805,260</u>

甲公司持有乙公司股份總額之 80%，購入時之價格為每股 \$175 (票面每股\$100)，當購買時乙公司之股本總額為 \$400,000，盈餘為 \$150,000。

丙公司全部股本 \$500,000，甲公司以 \$750,000 之代價購入，當時丙公司之盈餘為 \$133,000。

二十一年一月二日甲公司發行第一次抵押公司債，定期二十年後償還，年息六釐，每半年付息一次。發行時全部以票面額之 55% 售出，公司債折價每年攤除二十分之一。

二十三年年終三公司之存貨額如下：

	甲公司	乙公司	丙公司
原料	\$ 50,790	\$ 36,292	\$ 51,478
在製品	68,915	51,816	60,834
製成品	48,210	32,782	54,615
	<u>\$167,915</u>	<u>\$ 26,890</u>	<u>\$166,927</u>

乙公司及丙公司存貨中，有一部分係向甲公司購入，甲公司售與附屬公司之商品，亦係加上利益者，計乙公司存貨中約有 \$5,000 之利益，丙公司存貨中約有 \$6,000 之利益。

在二十三年終結帳時，各公司宣告分派股息如下：甲公司一分，乙公司一分，丙公司一分五釐。此項股息，均至二十四年一月十五日支付。

乙公司之應付票據，係向甲公司購貨而付與甲公司者。

立信會計叢書
會計學

共四冊

版權所有
不准翻印

第二冊基價國幣二元
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

上海南京路三三九號
南京中山路三三九號
重慶小什字三三九號

印刷者 周順記印刷所

上海惠民路三一八號

中華民國二十四年一月初版

中華民國三十六年三月二十版



第一冊中正路六六號
長春道大隆三〇號
發行所

立信會計叢書目錄

★簿記類

簿記初階 李文杰編
 商業簿記 甘允壽編
 初級商業簿記教科書 陳文麟編
 高級商業簿記教科書 施仁夫編
 英文高級簿記會計 潘序倫著
 高級商業簿記實習題附屬文件 潘序倫著

★會計學類

會計學(一、四册) 潘序倫著
 會計學 錢業君
 初級會計學 夏治濬編
 會計學概要 王逢辛編著
 會計學教科書 潘序倫 李鴻壽編
 會計問題(上下册) 施仁夫編著 唐文瑞編著

★銀行會計類
 銀行會計 陳福安編著
 銀行會計 顧準 陳福安著
 暫行銀行統一會計制度

★成本會計類

成本會計 陳文麟譯
 陀氏成本會計(上下册) 施仁夫譯
 勞氏成本會計 潘序倫譯
 勞氏成本會計習題 潘序倫譯
 棉紡織廠成本會計 陳文麟譯

★政府會計類

政府會計 張蕙生 王成杰編
 中國政府會計制度 潘序倫編著 顧準編著
 公有營業會計 余鐵池編著
 政府會計人員手冊 汪元餘編
 政府會計制度一致規定

★審計學類
 審計學 顧詢 唐文瑞編
 審計學 顧詢著
 政府審計原理 蔣明祺著
 政府審計實務 蔣明祺著
 銀行內部審計 陳成耀著

審計問題

查帳報告書及工作底稿 顧詢編
 審計問題答解 錢迺激編
 中國現行審計制度 許祖烈著

★其他會計類

股份有限公司會計上下册 潘序倫著
 鐵道會計 張心激著
 電業會計 楊濟編著
 各業會計制度(二三卷) 潘序倫編
 倉庫實務會計 卡宗陞著
 會計名詞彙譯 潘序倫編著
 會計數學 李鴻壽 莫啓歐編著
 會計數學用表 李鴻壽 莫啓歐編著
 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

▲各種簿記會計書籍均有習題
 詳解專供各校教員參攷之用須
 憑學校證明文件方可照售

立信商業叢書目錄

★商業類

- 商極常識
商業概論(上下册)
商業應用文作法
財政學概論
國家經濟學原理
貨幣學
銀行學
銀行實務概要
廣告學
投資學
公司實務
珠算匯宗
- 陳文 張英閣編
陳文著
龐翔勛編著
王延超著
林和成譯
陳紹武著
陳穎光著
王潛如著
丁馨伯著
任福履著
鄭世賢編著
李曦鐘著

★法規類

- 公司法
新公司法解釋
活頁直接稅法規
活頁工商法規
銀行法
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
- 張肇元編
- ### ★統計類
- 統計學
統計學新論
調查統計
- 褚一飛編著
王思立編著
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
帳簿、帳夾、傳票、表單、機關用
各式帳簿表單、學生簿記練習紙

(詳細目錄索閱即行寄奉)

立信會計圖書用品股份有限公司
印製發行

