

實用會計叢書

中級會計學

何士芳編

序 言

本書爲供準者對於普通會計學(指本書之初級會計學及會計學原理而言)已有相當根柢後繼續研究較深會計學識之研讀。書中除開述各種財務報表之編製與內容以及估價問題外，兼述分支店、寄銷、分期付款銷貨、清算、遺產處理等之各種會計原理與實務。

本書編制之體例，每章先述原則，繼舉實例爲證，最前殿以習題。庶學者於讀完一章之後，得有練習之機會，全書分十五章，起供每週講授三小時達一學期之用。

本書各章習題與問題，經編者另作答案，藉供教師批改課卷之參考。各教師如採用本書爲課本時，欲得此項答案者，請具證明文件，當可寄奉一冊。

本書匆促付梓，謬誤之處，自知難免，還祈商內專家，隨時指正，俾得於再版時訂正之，幸甚！

民國二十九年十一月何士芳識於峨眉山國立四川大學



3 1797 2888 0

目次

頁數

第一章 資產負債表

第	一	節	資產負債表之意義	1
第	二	節	資產負債表之標題	1
第	三	節	資產負債表之內容	1
第	四	節	現金	2
第	五	節	應收票據	2
第	六	節	應收帳款	2
第	七	節	存貨	3—4
第	八	節	投資	4
第	九	節	預付費用	5
第	十	節	遞延費用	5
第	十一	節	不動產	6
第	十二	節	設備與機器	6
第	十三	節	生財與裝修	7
第	十四	節	商譽	7
第	十五	節	專利權; 商標及版權	7
第	十六	節	模型; 圖案	7
第	十七	節	負債	8
第	十八	節	遞延貸項	8
第	十九	節	淨餘	8
第	二十	節	資產負債表各項目之分類	9
第	二十一	節	資產負債表各顧問之關係	9—10
第	二十二	節	資產負債表之格式	10—11
第	二十三	節	各種資產負債表之實例	11—12

第二十四節	閱讀資產負債表所應注意之點	12
第二十五節	結論	13—32

練習：

習題 1, 2

問題 1, 2, 3, 4

複習題

第二章 損益計算書

第二十六節	損益計算書之意義	33
第二十七節	損益計算書之內容	33—35
第二十八節	損益計算書之實例	35—43
第二十九節	決定淨利之單式分錄法	46—47
第三十節	損益計算書各類之關係	47—48
第三十一節	資產負債表與損益計算書之關係	48—50
第三十二節	淨利決定之原則	50—51
第三十三節	前期利益錯誤之改正	51
第三十四節	結論	56

練習：

習題 3

問題 5, 6, 7, 8

複習題

第三章 資金來源運用表

第三十五節	運用資本因獲利而增加	57
第三十六節	例一	58—59
第三十七節	與資金無關之費用項目	60
第三十八節	例二	60—63
第三十九節	資金之其他來源	63
第四十節	例三	63—66
第四十一節	資金之其他運用	66
第四十二節	例四	66—69
第四十三節	運用資本之減少	70
第四十四節	例五	70—71
第四十五節	例六一—明細計算表之應用	72—73
第四十六節	其他變數重分類之說明	73—76

第四十七節 結論..... 77—78

練習：

習題 4,5

問題 9,10,11,12,13

複習題

第四章 利益變動之分析

第四十八節 利益變動分析之意義..... 83

第四十九節 例一·已知售出貨物之單位數目..... 84—86

第五十節 銷貨變動與銷貨成本之調節..... 86—87

第五十一節 例二·已知售價之百分變動..... 87—90

第五十二節 例三·已知成本價格之百分變動..... 90—92

第五十三節 例四·已知銷貨數量之百分變動..... 93—94

第五十四節 例五·平均百分之分析..... 94—95

第五十五節 各種分析之比較..... 95—96

第五十六節 補充資料之來源..... 96—97

第五十七節 毛利減少之分析..... 97—98

第五十八節 結論..... 98—99

練習：

習題 6,7,8

複習題

第五章 資本支出與費用支出；折舊

第五十九節 支出之分類..... 103

第六十節 借記固定資產帳..... 104

第六十一節 普通支出之資本化..... 104—105

第六十二節 借記折舊準備帳列銷..... 105—106

第六十三節 借記遞延費用帳..... 106

第六十四節 借記營業費用帳..... 106—107

第六十五節 借記發積帳..... 107

第六十六節 混合支出..... 107—108

第六十七節 折舊記入帳內之目的..... 108—109

第六十八節 帳面折舊與實際折舊..... 109

第六十九節 折舊費用之計算..... 109

第七十節 任何方法必具之條件..... 109—110

第七十一節	直線法	110
第七十二節	餘額遞減法	111
第七十三節	年限數字總和法	112—113
第七十四節	償債基金法	113—114
第七十五節	上述諸法之比較	114
第七十六節	盤存法	114—115
第七十七節	產量法	115—116
第七十八節	分類或混合折舊法	116—117
第七十九節	工廠各單位之折舊	117—119
第八十節	租賃財產上資產之折舊	119
第八十一節	折舊之簿記程序	119—121
第八十二節	全部折舊之資產之廢置	121
第八十三節	半折舊資產之廢置	121—122
第八十四節	資產之貼換	122
第八十五節	折舊類之修改	123
第八十六節	非永久權利之攤銷	123
第八十七節	遞耗資產之耗竭	123—124
第八十八節	結論	124—125

練習：

習題 9, 10

問題 14, 15, 16

複習題

第六章 短期合夥會計

第八十九節	短期合夥之性質	129
第九十節	短期合夥之會計	129
第九十一節	合夥人各設明細記錄簿——合夥資金獨立	129—133
第九十二節	合夥人各設明細記錄簿——資金合併	134—136
第九十三節	僅幹事一人設有明細記錄簿	137
第九十四節	短期合夥另設一套帳簿	138—142
第九十五節	結論	142—143

練習：

習題 11, 12, 13, 14

複習題

第七章 寄銷

第九十六節	寄銷之意義	149
第九十七節	承銷人之義務	149
第九十八節	承銷人之權利	150
第九十九節	寄銷之重要	150
第一百節	寄銷清單	150—151
寄銷人之帳簿記載		
第一百〇一節	會計程序	151—152
第一百〇二節	每次寄銷之利益另作記錄——寄銷貨物全部由承銷人售出	152—157
第一百〇三節	寄銷利益不另設記錄——寄銷貨物全部由承銷人售出	157—159
第一百〇四節	結帳日未售出之寄銷貨物	160—161
第一百〇五節	結帳日未售出寄銷貨物之處理及每次寄銷利益之登帳	161—163
第一百〇六節	結帳日未售出寄銷貨物之處理及寄銷利益不另記錄	163—164
第一百〇七節	寄銷品貸入銷貨帳之錯誤	164—165
第一百〇八節	寄銷通知單	165—166
第一百〇九節	由承銷人放帳售出	166—167
承銷人之帳簿記載		
第一百十節	總述	167
第一百十一節	寄銷通知單不用統制記錄	167—168
第一百十二節	寄銷通知單設有統制記錄	168—169
第一百十三節	結帳日不完全之交易	169
第一百十四節	結論	169—170
練習：		
習題 15, 16		
複習題		

第八章 國內分店會計

第一百十五節	分店與總店之關係	173
第一百十六節	代理處之會計程序	175—177
第一百十七節	分店會計程序——發貨單開明商品成本	177—185

第一百十八節	商品照擬定價格開明於發貨單之程序.....	185—191
第一百十九節	貨物照售價通知分店.....	191
第一百二十節	運往分店之貨物，照寄銷品處理.....	192
第一百二十一節	總分店間帳戶之調節.....	192—194
第一百二十二節	各分店間之往來.....	194
第一百二十三節	分店之固定資產.....	194—195
第一百二十四節	結論.....	195—196

練習：

習題 17, 18

問題 17, 18, 19, 20

複習題

第九章 國外分店會計

第一百二十五節	國外分店帳簿上之會計科目.....	201
第一百二十六節	外匯之性質.....	201—202
第一百二十七節	金本位——金檢送點.....	202
第一百二十八節	我國國際匯兌之特點.....	203
第一百二十九節	國外分店會計程序之實例.....	203—206
第一百三十節	國外分店試算表換算之法則.....	207
第一百三十一節	實例(續).....	207—214
第一百三十二節	分店往來帳用二種通貨並記.....	215
第一百三十三節	結論.....	216

練習：

習題 19, 20

問題 21, 22, 23

複習題

第十章 合併資產負債表——持有100%之附屬公司股份

第一百三十四節	複習.....	223
第一百三十五節	公司之結合.....	223—224
第一百三十六節	合併資產負債表之需要.....	224
第一百三十七節	合併資產負債表編製之程序.....	224—225
第一百三十八節	例一.....	225—228
第一百三十九節	例二.....	228—230

第一百四十節	投資帳處理之方法.....	230—231
第一百四十一節	例三	232—234
第一百四十二節	例四	234—237
第一百四十三節	以後期日合併資產負債表內之商譽及資本 公積	237
第一百四十四節	公司間應收應付帳款.....	237
第一百四十五節	公司間應收應付票據.....	238
第一百四十六節	公司間應收票據之貼現	238
第一百四十七節	公司間持有之債券.....	238
第一百四十八節	例五	238—241
第一百四十九節	結論.....	242—243
	練習：	
	習題 21, 22	
	問題 24, 25, 26	
	複習題	

第十一章 合併資產負債表——少數股權

第一百五十節	少數股權.....	249—250
第一百五十一節	例一	250—252
第一百五十二節	例二	252—254
第一百五十三節	投資帳處理之程序.....	254—255
第一百五十四節	例三	255—256
第一百五十五節	例四	256—259
第一百五十六節	存貨帳內公司間之利益	259
第一百五十七節	合併損益計算書.....	259
第一百五十八節	結論	259—261
	練習：	
	習題 23, 24	
	問題 27, 28	
	複習題	

第十二章 分期付款銷貨會計 分期付價銷售

第一百五十九節	分期付款銷貨.....	267
第一百六十節	購買人濫用之防止.....	267—268
第一百六十一節	分期付款銷貨毛利之變遷.....	268

第一百六十二節	單一分期付價銷貨毛利之記錄.....	269—270
第一百六十三節	分期付價銷貨繁多時毛利之記錄.....	270—271
第一百六十四節	分期付價銷貨之收款期在二年或二年以上者.....	271—272
第一百六十五節	毛利之記錄——收款經二年或二年以上.....	272—274
第一百六十六節	計算現實毛利之其他方法.....	274—276
第一百六十七節	資產負債表.....	276
第一百六十八節	損益計算書.....	277
第一百六十九節	單一違約及收回之實例.....	277—279
第一百七十節	會計期間全期內之違約及收回.....	279—280
不動產之分期付價銷售		
第一百七十一節	不動產之分期付價銷售.....	281—282
第一百七十二節	防止購置人之違約.....	282
第一百七十三節	毛利之記錄——不動產用分期付價法一次售出.....	282—283
第一百七十四節	毛利之記錄——不動產用分期付價法陸續售出.....	283—284
第一百七十五節	違約、取消及沒收舉例.....	284—286
第一百七十六節	費用之處理.....	286
第一百七十七節	分期付價基礎：現收現付基礎；與應收應付基礎之比較.....	286—288
第一百七十八節	結論.....	288—289
練習：		
	習題 25, 26	
	問題 29	
	複習題	

第十三章 清算會計

第一百七十九節	不用繼續營業基礎.....	295
第一百八十節	債權人之等次.....	295—296
第一百八十一節	清算資產負債表.....	296—297
第一百八十二節	實例.....	297—298
第一百八十三節	預擬歸償一般債權人之順序.....	299
第一百八十四節	清償資產項項要實之全額.....	296—300

第一百八十五節	未押資產之餘額.....	300
第一百八十六節	清算資產負債表內之帳面價值.....	300
第一百八十七節	虧損帳.....	300—301
第一百八十八節	清算時各合夥人間之分配.....	301—303
第一百八十九節	剩餘資產分期分配與各合夥人.....	303—305
第一百九十節	清算時對合夥人存款之處理.....	305
第一百九十一節	結論.....	305
	練習：	
	習題 27, 28, 29	
	複習題	

第十四章 遺產會計

第一百九十二節	遺產之處理.....	309
第一百九十三節	遺囑執行人處置遺產之程序.....	309—310
第一百九十四節	遺產本體與收益之區別.....	310—311
第一百九十五節	實例：遺囑.....	311—312
第一百九十六節	遺產清冊：遺囑執行人帳簿之開帳分錄.....	312—313
第一百九十七節	遺囑執行人之收付.....	313—316
第一百九十八節	遺囑執行人之現金簿.....	316—317
第一百九十九節	遺囑執行人之分錄簿.....	317
第二百節	遺囑執行人帳簿之試算表.....	318
第二百零一節	遺囑執行人帳簿之結帳分錄.....	319
第二百零二節	遺囑執行人帳簿結帳後之試算表.....	320
第二百零三節	遺囑日記簿.....	321
第二百零四節	遺囑執行人呈報法院之報告書.....	321—322
第二百零五節	遺產之最後分配.....	323
第二百零六節	遺產收益與商業收益之區別.....	323—324
第二百零七節	遺產收益與所得稅.....	324
第二百零八節	結論.....	324—325
	練習：	
	習題 30	
	問題 30, 31	
	複習題	

第十五章 總複習題

1至86..... 328—336

實用會計叢書
中級會計學
第一章 資產負債表

第一節 資產負債表之意義

資產負債表者 (Balance Sheet; Statement of Assets and Liabilities; Statement of Resources and Liabilities)，為表示一種組織，在一定時日之資產，負債與淨值之書表也。其目的在供有關各方面之觀察，俾明瞭事業之財務狀況者也。

資產負債表，亦有稱為貸借對照表，平準表，或平衡表者，惟在今日會計實務上之趨勢，以採用資產負債表之名稱為最多，且為我國公司法上所制定之名稱，故本書亦沿用之。

第二節 資產負債表之標題

資產負債表之標題，必須包括下列三項：

1. 事業主體之完全名稱：此項名稱，應照法定名稱揭示之。如「茂新汽車製造股份有限公司」，以免所有混淆。蓋社會上頗多兩種事業之名稱，僅一二字之差別者，設用簡稱，則易滋誤會。
2. 報告之名稱：即表示該表之名稱，以明其性質。
3. 編製之日期：事業之財政狀況，在其經營時期，無時不在變化之中，故必標明期日，以明其在一定時日之狀況焉。茲舉例如下：



茂新汽車製造股份有限公司

資產負債表

中華民國二十八年六月三十日

(渝)

第三節 資產負債表之內容

各項資產與負債，在資產負債表上，應按其性質，分類排列之，使每類之總額，得有明顯之表示，且其所估價值，應依其發生之目的定之。此種估價，

通常採用繼續營業估價 (Going concern valuation) 之基礎。所謂繼續營業者，即一種營業，預期將仍按常態以繼續其業務，所以別於營業之解散或改組等之特殊情形者也。

關於標準資產負債表之各項目，恆採用繼續營業估價之若干原則，茲分別於下列數節，詳為闡述之。

第四節 現金

現金 (Cash) 一詞，包括手存法幣，支票，即期匯票，以及銀行存款之可以隨時提取者而言。如存款之受有某種限制者，則其金額，應在資產負債表上另列一項以表示之。至於透支 (Overdrafts)，實無異於向銀行借款，故宜列於流動負債類內。

第五節 應收票據

凡因業務上之關係所獲得之期票及承兌匯票等票據，在資產負債表上，應與職員或其他個人融通款項所獲得之票據，分別標列之，後者應特設一「職員借款 (Loans to Officers) 項目以表示之。

應收票據貼現 (Notes Receivable Discounted)，在資產負債表上，可列於應收票據項下減除之。二者之數字，既各別列出，則貼現票據之或有負債之責任，因此有明顯之表示。設在資產負債表上僅列一淨額，則此項或有負債，應於附註中說明之。

設應收票據之中，對於某種票款之兌現，發覺有不可靠時，即應設定相當數額，記入壞帳準備帳(或稱壞帳備抵)，備抵未來期間之損失。故準備帳，應視為應收票據與應收帳款二者之和之列減科目。

應收票據及應收承兌匯票之應計利息，在資產負債表上，列作流動資產，緊接於應收票據項下。

第六節 應收帳款

資產負債表上之應收帳款，恆指貿易放帳欠出總額而言。此款常另設壞帳與呆帳準備一科目 (Reserve for bad and doubtful accounts) 一科目以列減之，俾將繼續營業預期可實收之淨額標列之。

應收帳款，若就可收回之程度區別之，得分為良帳 (Good)，疑帳 (Doubtful) 及壞帳 (Bad) 三種。良好之應收帳款，為尚未到期之帳款，惟於到期時定能如數收訖者屬之。疑帳者，債務人之信用認為不可靠，及業已過期尚未見歸還者屬之。至若所謂壞帳，則指其帳款，雖依通常之方法催索後，仍未見償付者而言。此等帳款，通常結入準備帳列銷之，而不宜列於現有放出帳款總額之內。

壞帳與呆帳準備，可用任何適當基礎計算之。例如用應收帳款總額之百分率，或用壞帳與呆帳之百分率，或根據過去經驗所能表示之銷貨百分率等皆可。應收款項之不屬於營業買賣者，在資產負債表上，應另列一項以表示之。例如職員預支或借款，即不應包括於應收帳款之範圍內。

第七節 存 貨

存貨一項，在貿易商號，固僅為商品一種而已。若在製造工廠，則須包括原料，在製品，及製成品數種在內，用品盤存，亦可列入之。

關於存貨之估價原則，已於初級會計學及會計學原理二書中，分別討論之矣。茲再撮述於下：

存貨照成本作價：成本價格，為一種物品購進時所付之代價，此種價格，可由發票上確定之。

設前後購進各批之商品，其價格不同，而又不能與其發票互為辨認之時，在普通實務上，即假定貨物之首先購進者，先行售出。其存貨即視為最後數批所購入之貨物。此種假定，稱之為先進先出法(First-in, first-out)。

倘存貨數量中，含有一部份為早前購入之貨物在內，若存貨全部之作價，均用最後一批之發票價格為計算之標準者，即失其正確，其結果，將使早前購進部份之成本與最後購入一批之成本，二者間之差額，無形中誤計入本期損益帳內矣。

欲求存貨之成本價格，必須將商業折扣與數量折扣，由發票價格內扣去之。如有進口稅及運費，則應加入計算之，方為正確。惟此等項目，如不能加入各種物品之存貨價格內計算時，則不妨視為一種營業費用。此種處理，尤以其數額較少時，為恆有之舉。

存貨照市價作價：市價者，為手存貨物，能在盤存之日，照通常商業情形，向市場上購入同樣品質之貨物所付之代價也。

存貨照售價作價：售價者，為手存貨物，照通常商業情形，可售價之價格也。此項價格，不應用為計算存貨價格之標準，因(1)其貨物在實際上，或竟不能照此價格以售出，(2)銷貨所發生之費用，未曾扣去，及(3)以售價計算存貨，其結果，將使未來期間之利益，亦預算在內矣。

雖然，如遇存貨有損壞，不合時式，或蟲蛀，陳舊等情形時，自當以其貨物應售之價格計算之。此外鮮貨易腐之物，如農產物，鮮肉等類，必須於購入後數日內售出者，則亦當以售價為存貨計價之標準焉。

存貨照成本或市價孰低作價：營業上之穩健原則，本書採用「不期獲利而備損失」(Anticipate no profit and provide for all losses)之銘言。此種原則，

如應用於存貨作價時，即產生「成本或市價孰低」之法則。此項法則，應依存貨項目，各別計算，而非僅就總額，為籠統之計算也。茲示例如下。

項 目	成 本	市 價	成本或市價孰低
1	\$ 8.00	\$ 6.00	\$ 6.00
2	5.00	9.00	5.00
3	6.00	6.00	6.00
存貨總額	\$19.00	\$21.00	\$17.00

在成本或市價孰低之法則下，可知存貨全部之價值為\$17.00

在製品盤存照成本作價 在製品之成本，包括盤存日(1)製造中所用之原料，(2)所費之人工，(3)應攤之一部份工廠費用等項之成本。凡採用成本制度之工廠，此等事項，已詳載於各成本單上。其不採用成本制度者，則此成本之三項要素，必須由素有經驗之人，依據當時情形以估計之。

製成品盤存照成本作價：製造品(Production)之成本，含有三個要素。即所用原料。直接人工及工廠費用是也。凡採用完密成本制度之工廠，製成品之成本，可經由完成之成本單上求得之。其不採用成本制度者，則製成品盤存之價值，僅可估計以決定之。此項估計，僅及於上述三種要素。至於銷售費用，普通費用、投資利息等項目，則必須費外。

製成品盤存照成本或市價孰低作價，成本或市價孰低之法則，既可用為原料之作價標準，當然亦可用為製成品之作價標準。設製成之物品，亦能在市場上購得者，則在盤存日，該貨之大概購價，即視為市價，但若在市場上並無同種貨品可購者，則所謂市價，即為調補成本(Cost to replace)。所謂調補成本，即為該項物品之成本所組成之原料，人工，與工廠費用三項，與當時市價，重新計算之也。

第八節 投資

資產負債表上之投資，就其目的言之，可分暫時與恆久二種。

暫時投資(Temporary investments)，或稱短期投資，乃為利用一時之多余資金，投資購入某種有價證券，以謀獲得相當之收益。凡為此種目的所購之證券，宜以隨時可以脫售者為良。

暫時投資，應列於資產負債表上流動資產項下，其價值則照成本或市價孰低之標準。凡暫時投資所保存之證券，視為現金時，則照市價作價，在資產負債表上，亦視為現金來源之一。

恆久投資(Permanent investments)，或稱長期投資，無非為統制其他公司

，或撥定基金，以充將來收回債券；或預備將來建築房屋等用。此等投資，通常為購入附屬公司或聯絡公司或其他公司之股票及債券，或不供營業上使用之地產。恆久投資，應在資產負債表上，另立一類以表示之。

恆久投資之證券價值，對於市場價格之漲落，可無須顧及。在資產負債表上，恆照其成本標列之。但若其價值永久低落，無回漲之望者，則應將投資之價值，削減至當時價值之程度。

債基金之專供債券到期時收回之用者，例如為期十年，則該項基金，不妨作恆久投資。藉期博得相當之利息。

第九節 預付費用

預付費用(Prepaid expense)者，為日常營業上受益應出之費用，預行支付之謂也。此一名詞，有時名為遞延費用，實則遞延費用之意義，較之預付費用之意義為廣。因遞延費用除預付費用外，更包括開辦費、試驗費、前期營業之損失、債券折扣、特別修理等項之費用在內。凡此種種，皆非預付費用範圍內能所包括之費用也。

用品盤存(Expense inventory)，或稱消耗品盤存，如文具及製造用品等項之盤存是。此等盤存，恆視為預付費用，惟間有將製造用品盤存與其他盤存同列一起者。其理論為此等用品，終將為製成品成本之一部份也。

資產負債表上對於預付費用之估價，恆捨可變價值(Realizable value)而採用繼續營業價值。例如某年一月一日付出保期三年之保險費 \$300.00。至第一年底，應以三分之二之金額 \$200.00 作為預付費用，雖或因被保險人中途因故退保時，其所能退還之保費，較之應行現實之價值為小，則在所不問。

第十節 遞延費用

開辦費用(Organization expenses)，包括籌發起備與延請律師之費，登記費，以及其他創製企業所必需支出之費用在內。此種開辦費，凡採穩健政策之企業者，恆分二年至十年期內攤銷之，或則因費用不大，一次銷除之。

股票折扣：如國家法令，對於股票折價，並無明文禁止者，公司發行股票，如遇有折扣時，則其折扣，應另設一專門帳戶以記載之。此種折扣，即視為遞延費用，他日在支付股息之前，即由公積項下銷除(Written off)之。因股票發行而有折扣，其股款實僅繳一部份而已。

債券折扣為利息之調理。故應分攤於債券存續之年限內。此種折扣，亦為遞延費用之一，所以代表利息之預付也。

因購入或建築某項資產而發行之債券，如將其折扣照普通利率折合資本後

借入該項資產，作為成本者，則為極大錯誤。但在建築期間內，此項折加，應攤銷之部份，不妨視為利息費用，包括在該項資產之成本內。

租賃之成本 (Cost of Leasehold)，不啻為房租之預付，故應平均攤分於未消用之租期內。

第十一節 不動產 (Real estate)

基地與房屋，在法律上須視為一單位，但在會計上，必須劃分清楚。蓋房屋有折舊，基地則否。基地與房屋之價值，雖有漲落。但在繼續營業之資產負債表上，對此并不加以整理。

基地之表示為成本。所謂成本，除購入所付之代價外，更加上獲得時及佈置備用時所發生之費用，如過戶登記之費，出售人欠付稅款，以及改良成本等是也。

設地產之購入，其目的在投資者，則在資產負債表上應列入恆久投資項下。是則一切存置費用 (Carrying charges)，均可加入此項地產投資內計算之矣。

地產公司之購入地產，加以整頓，準備異日轉售於人者，則視為商品。求其地產之成本若干，則必須將存置費用及整頓成本，加入計算之。

礦業及森林之地，稱為遞耗資產 (Wasting assets)。其成本應就其預估之開發期間內均攤之。同時設定一相當之耗竭準備 (Reserve for Depletion) 帳以處理之。此等地產在資產負債表上，用成本減耗竭準備以表示之 (見第五章)。

房屋一項，在資產負債表上，用成本減折舊準備表示之。自建房屋之成本，除直接人工，原料之成本外，應包括建築期內應攤負之借入資金之利息，保險費 本公司一切費用之應担成數，以及圖案與工程師設計之費用在內。

租賃之地，如添置改良物，通常於期滿之後，即為出租人之財產。故其成本，應在租期存續年限內，平均攤除之。

第十二節 設備與機器

設備與機器 (Equipment and Machinery)，在資產負債表上，首列其成本 (，再列其折舊準備以減除之。所謂設備，包括火爐間，汽鍋，引擎，發電機，水管及通風設備 (Ventilating systems) 在內。對於此等設備之裝置費用，應列入其資產成本內計算之。

設備與機器項目，在資產負債表上，可依設備之種類，分成若干類，如熱力設備 (Heating equipment) 及運輸設備 (Delivery equipment) 是也。或依製造單位分類，如熔鍊部設備及機器修理廠設備是也。

第十三節 生財與裝修

生財與裝修 (Furniture and Fixtures)，包括活動格扇 (Movable partitions)，各種木器，電燈裝修，計算機，打字機等在內。此等生財裝修，在資產負債表上，先將成本列入，然後再將折舊列減之。

第十四節 商譽

商譽 (Goodwill) 一項，必須係由外界購入者，方得以成本列入資產負債表內。有時由於改組而設定者，如加入新合夥人時，在新合夥企業，即照成本以設定商譽。

當改組之時，如發行股額，超過實體資產之數額時，其超過部份，普通不借入股份折扣帳，而借入商譽帳。

商譽帳，一經設定以後，不應有所改動，但為穩健計，亦有在公積帳內銷除之，在商譽帳上，僅列 \$1.00 之名義價值而已。

當營業出盤，改組，或新合夥人之加入時，其商譽價值之如何決定，則非本書之範圍，茲不俱論。

第十五節 專利權；商標及版權

專利權 (Patents) 在我國法律上規定期限為五年至十年，但於期滿時，得請求延長一次。在美國則為十七年。此項權益，應照成本標列，而依其經過年數所已攤銷累計額列減之。所謂成本，或則為購入價格，或則為發明之全部支出。

商標 (Trade marks) 為政府特許之標識，除由外界購入者外，其所稱成本，不過為一種名義而已。此種成本，宜即速銷除之。

版權 (Copyrights) 為出版及銷售文化出品之一種特許權利。其法定年限，在我國為三十年，在美國為二十八年；期滿得繼續請求延長一次。此種版權之成本，若非由外界購入者，即不宜表示之。如係購入，在普通習慣上，此項成本，宜迅即銷除之。蓋任何版權，鮮有能在其法定年限內，常獲有相當之收益也。

第十六節 模型；圖案

此等資產，通常折舊甚速，故對此等資產尤宜注意者，厥為折舊準備之是否充足。凡為特種定造所製之模型 (Patterns) 及圖案 (Drawings)，應全部借入此項定造工作，視為製造成本之部份焉。

第十七節 負債

負債有長期 (Long-term) 短期 (Short-term) 之別，其償付之日，由決算日起算，尚在一一年以上者，則為長期；否則，即為短期。

應付帳款，專指貿易上進貨所欠之帳款而言，其非貿易上所欠之款項，應在資產負債表上另列項目以表示之。

應付票據，如其期限在一年以內者，即為短期或流動負債。承兌匯票，與應付票據性質相同，故可一併列入之。

應付未付費用，為流動負債，應付未付工資，應付票據之應付利息，債券之應付利息，以及應付未付稅捐等項，均應包括於應付未付費用項內。所謂應付未付稅捐，應包括結算日為止之應付未付所得稅全部金額在內。

應付股息，必須經董事會正式公告後，始成為一種負債。累積優先股之未付股息未經公告者，即非負債，但其金額，應於資產負債表之附註中說明之。

長期負債，為債務之到期尚在結算日後一年以外者。此種債務，通常藉發債券或期票以為憑信。此種債券或期票，恆有同一公司發行至二種以上者。

第十八節 遞延貸項

收益之未屆應得時期而預行收入現款者，應列為遞延貸項 (Deferred credits) 科目，以表示其未來期間應盡之勞務，例如運輸公司之預收運費是也。

第十九節 淨值

淨值，代表資本主對於資產之權益。其在公司，則此種權益，包括：

1. 發行在外之股票：如股票而有面值者，則在資產負債表上應照票面表示之；如無票面（我國公司法禁止無票面股票之發行），則以實收股款表列之。

2. 資本公積 (Capital surplus)：乃由於股票出售時所發生之溢價、股票之捐贈及資產增高價值等舉而來。此項公積，應與其他公積，分列標列之。

3. 撥定公積 (Appropriated surplus)：為由公積項下，撥出之一種準備，其目的在減少任意公積之類數，以限制分派股息者也。例如或有負債之準備，償債基金準備等是也。

4. 法定公積 (Legal surplus)：為法律上所規定必須提撥之公積，吾國公司法第一百七十條規定公司分派盈餘時，應先提出十分之一為公積金，但公積金已達資本總額二分之一者不在此限。

5. 任意公積 (Free surplus)：為自公司成立以來，除去一切損失、股息、公積準備 (Surplus reserve) 及法定公積等項後，所累積之盈餘款額。如有虧損

(Deficit)，則由其他淨值項目之總額內減去之。

第二十節 資產負債表各項目之分類

結帳後之試算表，雖每一項目，已照正確原則標列其價值，但并非資產負債表。所謂資產負債表，必須將同種性質之各項目，按類排列，使其合計金額，得有明白之表示而後可，至資產負債表各項目之分類，則視其營業之性質而決定之。茲將標準貿易商號之分類方法，述之如下：

流動資產者，乃資產之在通常營業狀態下，可供償付到期之債務，或行將到期之債務也。此項資產，為現金，應收票據，應收賬款，存貨及暫時投資等是。各項流動資產，在資產負債表上應歸列一處，並將其總額明白列出之。

至於預付費用，應否列入流動資產項下，不遇為各人意見上之爭執而已。真實之預付費用，如預付房租及預付利息，論其意義，則決非流動資產。蓋乍一方面觀之，雖可變換現金，但若在他方面觀之，則無異現金之支出，否則，此項費用，延至下期，仍須支付。如果此等費用，不為預付，則現金一項，將有等額之增大焉。

恆久投資者，為資產之不擬即時加以處分之謂也。故不作為償付日常債務之用。於是此等資產，應另類歸列，而以其總額明白表出之。

固定資產，為營業上處理業務所必須應用之有形資本資產 (Tangible Capital assets) 此類資產，包括基地，房屋，設備與機器，生財與裝修，模型與圖案等而言。

無形資產 (Intangible assets)，包括商譽，專利權，商標，版權等項。此等資產，亦應另行類列之。

流動負債，即為短期之負債。易言之，即債務之到期，在結算日後一年以內者。其總額表示一營業之財務上即需支用之數額，故在資產負債表上，應為明顯之表示。

長期負債，為債務之到期，在結算日後一年以外者，其總額亦應另為明顯之表示。

淨值，在資產負債表上，應逐項歸列後，再以其總額列出之。在普通習慣上，恆將本會於期滿內之淨值數額，詳列於資產負債表之淨額項下。

第二十一節 資產負債表各項目之關係

流動資產，即為流動負債之總額，(Working capital)，乃代表一營業之短期內之淨值數額，詳列於資產負債表之淨額項下。固定資產等項之總額 (Fixed assets)，則為長期負債之總額，詳列於資產負債表之長期負債項下。

產負債表上表示之，但其計算甚易 例如圖一。

流動資產總額	\$ 278,230.40
流動負債總額	86,317.80
運用資本	<u>\$ 191,912.60</u>

資產負債表之分類，如甚確切，則各類別之重要比率，亦頗易於計算。例如圖一。

運用資本比率 流動資產對流動負債之比。

$\$278,230.40 \div \$86,317.80 = 3.22$ 對 1

有形固定資產總額對長期負債（已發行在外債券）之百分比：

$\$221,529.64 \div \$180,000.00 = 123.07\%$

普通股每股之帳面價值（淨值總額 \$451,154.40 減優先股

\$80,000.00，除以 3,472 股之發行在外普通股 = \$106.99

第二十二節 資產負債表之格式

各種資產負債表上項目之排列及全額之記載，頗不一致，此種不一致之原因，最重要者，為因編製之目的不同所致。

資產負債表，可排列為帳戶式 (Account form) (或為報告式, Statement or report form) 二種

帳戶式之資產負債表，更可別為美國式與英國式二種

1. 美國式之資產負債表，以全部資產列於表之左半頁，負債與淨值列於右半頁。其成立，根據於複式簿記之基本方程式：

$$\text{資產} = \text{負債} + \text{淨值}$$

2. 英國式資產負債表之排列，與美國式相反，以資產列右，負債與淨值列左。如圖八所示。

我國所用格式不同之原因，無非由於二國民族習性之不同所致。英國人民素重責任，故以負債為先，美國人民向抱樂觀，故以資產為前。

我國工商界中，或則採用英式，或則採用美式，初無一致之規定，此外更有用舊式以排列者。如圖九所示之例。

報告式之資產負債表，可根據於下列資本主方程式表示之：

$$\text{資產} - \text{負債} = \text{淨值}$$

此種舊式，將其前由資產減去負債之結果，稱為淨值。即總資產，與總負債之差額，實即為淨值。此種舊式之資產負債表，

各項資產之排列，係按其可資性 (availability) 之次序排列之。各項負

債，則依其將來解除責任之先後排列之。流動資產與流動負債，必須立於顯著地位。如果固定資產數額甚巨，或則欲置之於顯著地位者，則可將各項資產反其次序排列之。如圖五所示然。各項負債，亦應採用同樣次序排列之。

資產負債表如供內部管理上參攷之用者，則其內容應十分詳盡。如僅為公告或其他目的之用者，則所列數字，可僅列概數。

公營事業，鐵路，銀行及保險公司等業之資產負債表，務須近照各該業規定之格式製製之。

第二十三節 各種資產負債表之實例

會計期間結束時之資產負債表：圖一表示茂新汽車製造公司六月三十日之資產負債表。學者應注意各項目之歸類及所用類名。

明細比較資產負債表 (Detailed Comparative Balance sheet)：圖二所示為茂新汽車製造公司五月三十一日及六月三十日之比較資產負債表，所以示明每一項目之增減金額。觀於此項報表，即可將六月三十日之財務狀況與五月三十一日之財務狀況兩相比較，俾明二個期間財務狀況之優劣。學者宜密切注意各類總額表示之方法。

各項帳戶，經設增減兩欄後，讀此表者，可省計算其金額變動之煩費。每一帳戶之增減變動，有時對於其現時之狀況，頗關重要，且可促人之注意，否則易致忽視之虞。

一帳戶之變動，亦可於兩欄內表明之。左端表示二個時期間借項之增加，右端表示二個時期間貸項之增加。

簡明比較資產負債表 (Condensed Comparative Balance Sheet)：圖三所示之數字與圖二相同。此表僅供一般對於各項細數不感興趣者閱讀之用，故僅列各項資產與負債之總目與總數而已。惟於擬總細目之時，應極力避免可使報表致人誤解之點。

大規模實業工廠之簡明資產負債表：圖五所示為與年度報告同時分發與股東之資產負債表之格式。此表似太簡約，使各項細目全無表現之機會，且可見該公司之淨值，并不用類別總額表示之。其虧損一項，列於資產之一方，是其格式之為不當，從可知矣。

報告式：圖五之各項金額，重加編排後，即成如圖四所示之報告式之資產負債表。學者宜注意淨值各項目之排列方法。

美國聯邦準備局之格式：圖六為美國聯邦準備局所介紹之格式。此表之目的，在供各業向銀行請求貸與商業信用時所應提供之資產負債表之適當格式。

此表對於資產與負債項目，分類甚細。各項流動資產，則照其流動性

(Liability) 或轉變現金之次序排列之。應收款項，則照債務人之性質及是否到期為分類之根據。應付款項，則依照信用限度之性質，債務之到期及受款人為據，以排列之。至於固定負債之性質，亦分別詳為表明之。

美國會計師公會規定之格式 美國會計師公會就聯邦準備局之格式，加以修訂後成之，其格式如圖七所示。此一格式，較之聯邦準備局之原有格式，更為醒目。

第二十四節 閱讀資產負債表所應注意之點

資產負債表，所以表示一繼續營業機關之財務狀況。所謂繼續營業，即預期於未來期間，仍照常經營其業務之謂也。如在純粹貿易商號，此種繼續營業之表現，必須有商品之盤存，放與客戶之帳款及手存現金等項。凡此項目，在資產負債表上均列為流動資產。

結算日之手存現金及銀行存款，其決定頗易精確。至於應收款項及存貨之真實價值，則牽涉於評價問題，其結果遂使資產負債表之各項估價，事實與意見參半。

多數營業機關，除有若干流動資產而外，更必須置備若干固定資產，恆久投資，以及無形資產等項。此等資產，并非用以轉售，博取利益者，乃僅供業務上之長期使用而已。因此其市價之漲落，平常不受若何影響，資產負債表上即按其成本列出之，如其壽命有限度者，則列減其按期減少之價值，其除值，對於其可現實價值，或市場價值，并無關係。職是之故，凡閱讀資產負債表者，如從繼續營業觀點上言之，則如下：

負債所列，為必需如數清償之金額，故資產負債表上所列之全部負債，純為事實之記載。

流動資產所列之金額，為該項資產所能變換或調補之現金數額，此乃由事實與意見參合決定之。

、固定資產，恆久投資及無形資產，通常以成本記載之。如有壽命限度者，則列減其折舊或攤銷之數。此等價值，未必與結算日之市價相符，但此等不符之事實，對於繼續營業，無甚關係。

淨值之定義為資產超過負債之數；而非經營結束時之出盤價值也。

、結算日為解釋資產負債表之主要因素。蓋結算日後之財務狀況，隨時有發生重大變動之可能焉。

例如在貨物價格逐步低落之時，資產負債表上所列之存貨項目，經過數月後，即發生多計之弊矣。

第二十五節 結 論

1 資產負債表者，為繼續營業機關，在一定時日之資產負債及淨值之報表也。

2 同一性質之各項目，應在資產負債表上臚列歸納成爲一類，而將其合計金額表明之。

3 各類資產與負債之估價原則，茲爲總述如下：

(甲) 流動資產，根據成本或市價孰低之標準，以估定其價值。

(乙) 遞延費用，以消耗時期爲基礎。

(丙) 固定資產，根據成本減去累計折舊，以估定其價值。

(丁) 無形資產，恆根據能享用之時期以定其價值。例如專利權 (patents) 及版權，非有其他特種法令，爲明白之規定，必須遵從外，概以能享用之時期計算之。

(戊) 短期負債，爲債務之到期在一年以內者，其價值應以清償必需之金額表明之。

(己) 長期負債，爲債務之到期在一年以上者，在資產負債表上，依其面額表示之。

(庚) 或有負債，恆年附註內註明之

(辛) 淨值，代表資本主之所有權益 (Proprietors equity)。如在公司，則包括股本，資本公積，法定公積，公積準備及任意公積等。

4 資產負債表各類之排列及其詳簡，視其目的而異。

茂 新 汽 車 製 造
資 產 負 債 表

資 產

流動資產：

現金—			
銀行往來	\$ 41,913 60		
銷貨員預支	1,600 00		
零用現金	400 00	\$ 13,513 60	

應收款項—			
應收票據	\$ 93,802 40		
應收未收利息	253 80		
客戶賬款	80,810 40		
	<u>\$173,865.60</u>		

減—準備：

壞賬	\$ 1,218 40		
折扣	1,440 00	<u>2,658 40</u>	171,267.20

商品盤存—

原料	\$ 2,992 80		
汽車	34,440 00		
零件	14,771.20		
在製品	30,005.60	<u>63,169.60</u>	

流動資產總額

\$278,230.40

遞延費用與預付費用：

煤炭盤存	\$ 2,800.00		
文具盤存	80 00		
未消用保險費	613.60		
預付房租	80.00	<u>3,573 60</u>	

債債基金現款

1,332.60

投資

160,000 00

財產帳：

	成 本	折舊準備	帳面價值
基地	\$ 32,000.00	\$ —	\$ 32,000.00
房屋	56,000.00	160.00	55,840.00
機器, 工具與設備	132,482 40	1,770.40	130,712 00
辦公室與貨房裝修	1,626 40	13 60	1,612 80
運貨設備	1,400 00	35.20	1,364.80
	<u>\$223,508.80</u>	<u>\$ 1,979 20</u>	<u>221,529.60</u>

221,529.60

商譽

52,808.00

\$717,467.20

(圖一)

股 份 有 限 公 司

民國二十八年六月三十日

負債與淨值

流動負債：

應付帳款	\$ 47,456 80	
應付債券利息	3,700.00	
應付未付稅捐	1,836.00	
應付未付薪金	33,320 00	
流動負債總額		\$ 86,312.80

長期借款：

五釐第一抵押債券 (民30年至41年到期)	\$120,000.00	
六釐第一抵押債券 (民38年到期)	60 000 00	180,000.00

淨值：

普通股，額定	\$400,000.00	
減—未發	52,800.00	\$347,200.00
優先股—額定與已發		80,000 00
償債基金準備		1,333 60
公積—		
淨餘利益，民國二十八年六月		
三十日止之二個月期	\$ 26,154.40	
減—已付股息	2,200 00	
	\$ 23 954 40	
減—已撥償債基金準備	1,333.60	22,620 80
淨值總額		451,164.40

\$717,467.20

茂新汽車製造

比較資產負債表

	資 產		增或減*
	五月卅一日	六月三十日	
流動資產			
現金			
銀行往來	\$ 9,426.40	\$ 41,913.60	\$ 32,487.20
銷貨員預支	—	1,600.00	1,600.00
零用現金	400.00	400.00	—
	<u>\$ 9,826.40</u>	<u>\$ 43,913.60</u>	<u>\$ 34,087.20</u>
應收款項			
應收票據	\$ 38,420.00	\$ 92,802.40	\$ 54,382.40
應收票據之應收未收利息	—	252.80	252.80
應收帳款	91,912.00	80,810.40	11,101.60*
	<u>\$ 130,332.00</u>	<u>\$ 173,865.60</u>	<u>\$ 43,533.60</u>
減：準備			
壞帳	\$ 733.60	\$ 1,218.40	\$ 484.80
折扣	—	1,440.00	1,440.00
	<u>\$ 733.60</u>	<u>\$ 2,658.40</u>	<u>\$ 1,924.80</u>
應收款項淨額	<u>\$ 129,598.40</u>	<u>\$ 171,207.20</u>	<u>\$ 41,608.80</u>
商品盤存			
原料	\$ 1,093.60	\$ 2,992.80	\$ 1,899.20
汽車	6,574.40	24,340.00	17,865.60
零件	2,979.20	14,771.20	11,792.00
在製品	4,328.00	20,905.60	16,577.60
	<u>\$ 14,975.20</u>	<u>\$ 63,109.60</u>	<u>\$ 48,134.40</u>
流動資產總額	<u>\$ 164,400.00</u>	<u>\$ 278,230.40</u>	<u>\$ 123,830.40</u>
遞延費用與預付費用：			
未消用保險費	\$ 674.40	\$ 613.60	\$ 60.80*
預付房租	120.00	80.00	40.00*
雜項用品盤存	160.00	—	160.00*
煤炭盤存	—	2,800.00	2,800.00
文具盤存	—	80.00	80.00
	<u>\$ 954.40</u>	<u>\$ 3,573.60</u>	<u>\$ 2,614.20</u>
認購股份	<u>\$ 8,000.00</u>	<u>\$ —</u>	<u>\$ 8,000.00</u>
償債基金現款	<u>\$ —</u>	<u>\$ 1,333.60</u>	<u>\$ 1,333.60</u>
投資	<u>\$ —</u>	<u>\$ 160,000.00</u>	<u>\$ 160,000.00</u>
財產帳：			
房屋	\$ 40,000.00	\$ 56,000.00	\$ 16,000.00
機器、工具與設備	84,482.20	132,483.40	47,999.20
辦公室與貨棧設備	1,160.00	1,626.40	466.40
運貨設備	1,400.00	1,400.00	—
折舊資產總額	<u>\$ 127,042.20</u>	<u>\$ 191,509.80</u>	<u>\$ 64,465.60</u>
減：折舊準備	756.80	1,979.20	1,222.40
折餘價值總額	<u>\$ 126,286.40</u>	<u>\$ 189,529.60</u>	<u>\$ 63,243.20</u>
基地	20,000.00	32,000.00	12,000.00
固定資產總額	<u>\$ 146,286.40</u>	<u>\$ 221,529.60</u>	<u>\$ 75,243.20</u>
商譽	<u>\$ 52,800.00</u>	<u>\$ 52,800.00</u>	<u>—</u>
全部資產總額	<u>\$ 362,440.80</u>	<u>\$ 717,407.20</u>	<u>\$ 353,026.40</u>

股份有限公司

民國二十八年五月三十一日及六月三十日

負債與淨值

流動負債	五月卅一日	六月三十日	增或減*
應付票據	\$ 2,800.00	\$ —	\$ 2,800.00*
銀行借款	10,400.00	—	10,400.00*
應付帳款	56,708.00	47,456.80	9,251.20*
應付票據之應付未付利息	96.80	—	96.80*
應付債券利息	500.00	3,700.00	3,200.00
應付未付洗捐	358.40	1,836.00	1,477.60
應付未付薪工	6,065.60	33,320.00	27,254.40
流動負債總額	\$ 76,868.80	\$ 86,312.80	\$ 9,444.00

長期借款

五厘第一抵押債券(民30年 至11年到期)	\$120,000.00	\$120,000.00	\$ —
六厘第一抵押債券(民38年到期)	—	60,000.00	60,000.00
長期借款總額	\$120,000.00	\$180,000.00	\$ 60,000.00

淨值

普通股, 額定 票面\$100)	\$ 80,000.00	\$400,000.00	\$320,000.00
減—未發	—	52,800.00	52,800.00
發行在外普通股	\$ 80,000.00	\$347,200.00	\$267,200.00
七厘優先股, 額定與已發	\$ 80,000.00	\$ 80,000.00	\$ —
償債基金準備	\$ —	\$ 1,333.60	\$ 1,333.60
公積—			
月初餘額	\$ —	\$ 5,572.00	5,572.00
淨除利益	5,572.00	20,582.40	15,010.40
已付股息	—	2,200.00*	2,200.00*
已撥償債基金準備	—	1,333.60*	1,333.60*
月底餘額	\$ 5,572.00	\$ 22,620.80	\$ 17,048.80
淨值總額	\$185,572.00	\$451,154.40	\$265,582.40
負債與淨值總額	\$362,440.80	\$717,467.20	\$355,026.40

*紅色

(圖二)

茂新汽車製造股份有限公司

簡明比較資產負債表

民國二十八年五月三十一日及六月三十日

	資 產		
	五月三十一日	六月三十日	增 或 減*
流動資產			
現金	\$ 9,826.40	\$ 43,913.60	\$ 34,087.20
應收款項(減壞帳與折扣準備)	129,598.40	171,207.20	41,608.80
存貨	14,975.20	63,109.60	48,134.40
流動資產總額	\$154,400.00	\$278,230.40	\$123,830.40
遞延費用與預付費用	954.40	3,573.60	2,619.20
認購股份	3,000.00	—	3,000.00 ²⁾
償債基金現款	—	1,333.60	1,333.60
投資	—	160,000.00	160,000.00
財產帳(減折舊準備)	146,286.40	221,529.60	75,243.20
商譽	52,800.00	52,800.00	—
資產總額	\$362,440.80	\$717,467.20	\$355,026.40
	負債與淨值		
流動負債			
應付票據	\$ 2,890.00	\$ —	\$ 2,890.00*
銀行借款	10,400.00	—	10,400.00*
應付帳款	56,708.00	7,456.80	9,251.20 ²⁾
應付未付負債	6,960.80	38,856.00	31,895.20
流動負債總額	\$ 76,868.80	\$ 56,312.80	\$ 9,444.00
長期債款	\$120,000.00	\$120,000.00	\$ 60,000.00
淨值：			
普通股，發出(票面\$100)	\$ 80,000.00	\$347,200.00	\$267,200.00
優先股，發出	80,600.00	80,000.00	—
償債基金準備	—	1,333.60	1,333.60
公積	5,572.00	22,620.80	17,048.80
淨值總額	\$1 5,572.00	\$151,154.40	\$288,582.40
負債與淨值總額	\$362,440.80	\$717,467.20	\$355,026.40

(圖三)

非斯開橡皮公司及其附屬公司

合併資產負債表——民國 年十二月三十一日

資 產

流動資產：		
銀行往來，手存現金及運送中現款	\$ 2,994,248 89	
應收票據	799,161 31	
應收帳款(減準備\$1,036 972 81)	6,954,648 83	
存貨，照成本或市價孰低估價	<u>14,457,457 23</u>	\$25,205,515.96
遞延費用，包括發行債券之費用		1,221,044 99
投資：		
百老匯公司(非斯開大廈)	\$ 1,379,500 00	
其他投資	<u>117,701 00</u>	1,497,201.00
資本資產：		
基地，房屋，機器與設備	\$32,428,019 01	
減一折舊準備	<u>7,603,748 86</u>	
	\$24,824,320.18	
商譽	<u>1 00</u>	24,824,321.18
資產總額		<u>\$52,748,083 13</u>

負 債

流動負債		
銀行承兌匯票	\$ 557,013 53	
應付帳款	<u>1,837,648 98</u>	
	\$ 2,394,662 51	
長期債款：		
第一抵押20年8% 債債基金金債 券民40年9月 1日到期	\$ 8,120,000.00	
五年5 1/2%債債基金 金票據民31年 1 1日到期	8 199,500.00	
非斯開車胎公司第 一抵押6 1/2%債 債基金金債券 民32年1月1日 到期	<u>1,095,000.00</u>	17,414,500 00
負債總額		19,809,462 51

淨 值

7%累積第一優先股	\$15,020,900 00	
7%累積第一優先可換股 管理股	4,440,400.00	
	15,000 00	
7%累積第二優先可換股	944,800 00	
普通股	<u>16,860,475 01</u>	
股本總額	\$37,381,575 01	
定貨及或有負債準備	<u>1,622,838 37</u>	
	\$39,004,413 38	
虧損	<u>6,666,792 76</u>	
淨值		<u>\$32,338,620 62</u>

(續四)

菲 斯 開 橡 皮 公 司

合 併 資 產 負 債 表

資 產

資本資產：

基地、房屋、機器及設備：
減一折舊準備

\$32,125,069 04
7,603,748 86
\$24,521,320 18

商譽

1 00 \$2,224,321 18

投資：

百老匯公司(菲斯開大廈)
其他投資

\$ 1,379,500 00
117,701 00 1,497,201.00

流動資產：

存貨，照成本或市價孰低估價

\$14,457,457.23

應收帳款，減準備(\$1,036,972.21)

6,954,648 53

應收票據

790,161 31

銀行往來，手存現金 及運送中現款

2,994,218 89 25,205,515 96

遞延費用，包括發行債券之費用

1,221,044 99

及其附屬公司

民國 年十二月三十一日

負 債

股本

7% 累積第一優先股—		
額定—176,522股每股票面\$100	\$17,652,200 00	
已發—161,250股每股票面\$100	\$16,125,000 00	
減—庫存—11,049股	<u>1,101,900 00</u>	
發行在公衆之手—150,209股		\$15,020,900 00
股息付至二十七年八月一日止		
7% 累積第一優先可換股—		
額定—44,675股票面\$100	\$ 4,467,500 00	
發行在公衆之手—44,404股		1,440,340 00
股息付至二十七年八月一日止		
管理股—		
額定及已發		15,000.00
股息付至二十七年八月一日止		
7% 累積第二優先可換股—		
額定—9,810股票面\$100	\$ 981,000 00	
發行在公衆之手—9,448股		941,800 00
股息付至二十七年九月一日止		
普通股—		
額定—2,000,000股，無面值		
已發—1,705,037股，無面值		16,960,175 01
股本總額		<u>\$37,381,575 01</u>
第一抵押20年8% 債債基金全債券民40年		
9月1日到期		8,120,000 00
五年5½% 債債基金金票據，民30年1月1日		
到期	\$ 9,090,500 00	
減—庫存、	<u>891,000.00</u>	8,199,500 00
菲斯開車胎公司第一抵押6½% 債債基金金		
債券民32年1月1日到期	\$ 1,100,000 00	
減—庫存	<u>5,000 00</u>	1,095,000.00
流動負債		
銀行承兌匯票	\$ 557,013.53	
應付提款	<u>1,837,948 98</u>	2,394,962 51
定貨及或有負債準備		1,622,838 37
		<u>\$58,813,875 89</u>

美國聯邦準備局 (Federal Reserve)

資 產

現金：

手存
存行

\$ —

應收票據及帳款：

應收票據，客戶(未到期)
應收帳款，客戶(未到期)
應收票據，客戶(已過期)
應收帳款，客戶(已過期)

減—

壞帳準備
折扣，運費及折讓等項準備

存貨：

手存原料
在製品
未完成契約
減—已收契約款
手存製成品

其他流動資產：

有價證券
職員，股東及辦事員之欠款
聯絡公司欠款(短期)
流動資產總額

投資：

聯絡公司證券
聯絡公司欠款(長期)
其他 逐項各個重要項目)

固定資產：

工廠使用基地
工廠使用房屋
機器
工具及工廠設備
模型及圖案
辦公室之生財裝修
其他固定資產(詳細列出)
固定資產總額

減—折舊，耗竭等項之準備(逐項列明)

遞延費用：

預付費用，利息，保險費，稅捐等

其他資產(逐項列舉)

合計

Board) 所規定之資產負債表格式

負 債

應付票據及帳款：

有担保之負債—

指定客戶帳款金額若干為担保者
對存貨有留置權者
以證券作抵者
其他抵押品

\$

無担保票據—

由於購進商品或原料而承兌之匯票
由於購進商品或原料而出給之票據
向銀行借款所出之票據
售與票據經紀人之票據
由於購置機器，工廠添置等所出之票據
出與股東，職員或辦事員之票據

担保帳款—

因進貨而發生之應付帳款(未到期)
因進貨而發生之應付帳款(過期)
應付與股東，職員或辦事員之帳款

應付未付負債 利息，稅捐，工資等)

其他流動負債 詳細列舉

流動負債總額

固定負債：

以工廠為抵押之債務(到期日)
以其他不動產為抵押之債務(到期日)
以機器或設備之動產為抵押之債務(到期日)
其他長期債款(詳細列舉)
負債總額

淨值：

設係公司—

(甲)優先股(減庫存股票)
(乙)普通股(減庫存股票)
(丙)公積

資本或撥納公積
由於資本資產重估價而發生之公積(見附註)
營業公積(或虧損)

設係獨資或合夥—

(甲)資本
(乙)未分盈餘或虧損
或有負債—分類列出并加說明

(圖六)

美國會計師公會(American Institute of

資 產

流動資產：

銀行往來及手存現金 \$ —

有價證券(說明估價基礎)

應收票據及帳款：

客戶：

應收帳款

應收票據

其他

減一

疑票及呆帳之準備

折扣，運費，折讓等項之準備

存貨：(說明估價基礎)

原料及消耗品

在製品

製成品

其他流動資產

股東，董事，職員及辦事員之欠款(短期)

聯絡公司之欠款(短期)

其他項目(詳列)

流動資產總額

投資：(說明估價基礎)

聯絡公司之證券

聯絡公司之欠款(長期)

其他(將重要項目分別列舉)

財產，工廠及設備(說明估價基礎)：

工廠使用之基地

工廠使用之房屋

機器與設備

模型及圖案

辦公室生財裝修

其他項目(詳列)

財產·工廠及設備總額

減一

折舊，耗竭，攤銷等之準備

無形資產(列舉)：

遞延費用：

預付費用，利息，保險，稅捐等項

債券折扣

其他遞延費用(將重要項目列舉之)

其他資產(列舉)：

合計

Accountants)所規定之資產負債表格式

負 債

流動負債：

應付票據：

- 銀行
- 票據經紀人(商業票據)
- 業務關係之債權人(包括購置機器設備等所出之票據)
- 承兌匯票(因購進商品及原料)
- 股東、董事、職員及辦事員

應付帳款及應付未付利息

股東、董事、職員及辦事員之墊款

應付未付利息

中央及地方稅捐準備

其他流動負債(列舉)

注意：上列任何債務，如以資產為担保，應將其事實，及該項資產之性質，金額等標明之)

流動負債總額

長期債款(列舉)：

- 債券
- 抵押借款
- 其他長期債務(列舉)
- 長期債款總額

準備：(分類列舉)

股本(詳列)：

- 優先股
- 普通股

公積：

- 資本或繳納公積
- 重估價發生之公積
- 營業公積(或虧損)

(每期之各項公積帳戶，應在資產負債表內或另編一表以匯總列出之)

合 計

(甲)或有負債并未設有準備者，應特別註明之。

(乙)設有尚未支付之累積股息，應註明其金額或每股之官利率。

(丙)長期債款之本金，利息，或償債基金準備等項，如有未遵照約履行時，應說明之，并列明其金額。

(續七)

蘇 賈 合
資 產 負 債 表

各債權人項目：一

- 不動產押款
- 附加利息
- 銀行透支
- 借款，施惟夫君
- 應付票據(見附表)
- 應付帳款(見附表)
- 減：折扣準備

資本：一

- 蘇爾文，一月一日
- 加：資本官利
- 加： $\frac{1}{2}$ 之分得利益

減：提存
利息

- 賈貝裕，一月一日
- 加：資本官利
- 加： $\frac{1}{2}$ 之分得利益

減：提存
利息

負 債		£	s	d	£	s	d
					3000	—	—
					2000	—	—
					5075	2	6
		2493	1	8			
		124	13	—			
					2368	8	8
		£	s	d			
		5000	—	—			
		250	—	—			
		2940	3	4			
		8190	3	4			
£ 1270	3	6					
45	—	—					
		1315	3	6	6874	19	10
		2500	—	—			
		125	—	—			
		2940	3	4			
		5565	3	4			
£ 1150	—	—					
307	—	—					
		1180	7	—	1384	16	4
					11259	16	2
					22163	7	4

應收票據貼現£1169 7s 6d之或
有負債尚未到期

夥 商 店

一九三九年十二月卅一日

	£	s	d	£	s	d
銀行往來	2300	9	6			
手存現金	15	—	—	2320	9	6
投資(見附表)				1725	5	8
各債權人賬目(見附表) —				3416	6	9
應收票據						
應收賬款	£ 1750	—	—			
減：呆帳準備	87	10	—			
減：折扣準備	1662	10	—			
	83	2	6	1579		6
存貨(見存貨簿) —						
製造中之原料	£ 896	10	—			
製成品	1340	9	8			
原料	760	4	6			
雜項材料	167	7	9			
寄銷品	328	5	6	3494	17	5
工廠及機器						
一九三九年一月一日	£ 2000					
加：添置	200					
減：百分之十之折舊	2200	—	—	1930	—	—
	220	—	—			
馬匹車輛						
一九三九年一月一日	214	10	6			
減：折舊	20	—	—	194	10	6
不動產				6000	—	—
貨房及辦公室之生財裝修						
一九三九年一月一日	150	—	—			
減：百分之五之折舊	7	10	—	142	10	—
商譽，一九三九年一月一日	1000	—	—			
減 百分之二十五之攤提額	250	—	—	750	—	—
預付保險費				30	—	—
				£ 21633	7	4

浙江興業銀行

貸借對照表 二十七年十二月三十一日

負債		資產	
資本總額	四、〇〇〇、〇〇〇、〇〇元	現金	二、四二一、八六七、九七
公積金	二、五一八、三〇九、五六	期票	七四九、六四二、八四
本票	八〇一、八二九、〇〇一	存放同業	二四、一八三、七五三、九七
應解匯款	一五二、〇一二、〇〇三	聯合單證	一、二〇〇、〇〇〇、〇〇
同業存款	一三、三一七、四九六、二〇	有價證券	一九、三四八、五〇二、二六
保證款項	一九八、六九四、九八	貼現	六六〇、五〇二、〇〇五
往來存款	三八、九五二、三九六、一二	押匯	六五三、五一五、二九
定期存款	二一、〇九九、六三八、三四	應收證款項	一九八、六九四、九八
轉放款項	三、三二九、七三六、三四	往來透支	一、〇二二、九四四、九七
暫時存款	二、二六七、八二二、三四	往來抵押支	一、〇一〇、二五九、八四
存入保證金	九七〇、一四五、五四	定期放款	一、三四六、八七四、七〇
領用他行券	七、九五二、五〇〇、〇〇	定期抵押放款	二、四九五、九八三、一二
股利	一三五、三〇一、〇〇	暫記欠款	一、三四一、四九五、七〇
花紅	一一六、五一	存出保證金	八、五八一、〇四三、三〇
儲蓄部往來	一〇、七八四、九一八、七一	領用他行券準備金	七、九五二、五〇〇、〇〇
信託部往來	四二、〇〇〇、五一	儲蓄部資本	五〇〇、〇〇〇、〇〇
應付未付利息	七九、五六五、六一	信託部資本	五〇〇、〇〇〇、〇〇
本屆總純益	一〇三、六六三、一一	營業用房地產	二、五〇〇、〇〇〇、〇〇
合計	一〇六、七〇六、一三六、〇二	營業用器具	二、〇〇〇、〇〇〇、〇〇
		開辦費	一八、六九五、〇〇
		合計	一〇六、七〇六、一三六、〇二

練習

習題1: 麗新製造公司之普通總帳結帳後之試算表如下, 試為編製一資產負債表。

麗新製造公司

試算表 —— 民國二十八年十二月三十一日

現金	\$ 25,000 00	\$ —
應收帳款	105,000 00	—
呆帳準備	—	6,100 00
製成品盤存	45,000.00	—
在製品盤存	5,000 00	—
原料盤存	30,000.00	—
投資(短期)	20,000.00	—
工廠用品	2,000.00	—
辦公用品	1,500 00	—
應收未收利息	600 00	—
未消用保險費	3,400.00	—
機噐與設備	300,000.00	—
折舊準備—機噐與設備	—	34,400 00
商譽	100,000.00	—
應付票據	—	13,000.00
應付帳款	—	33,000.00
應付未付工資	—	10,100.00
應付未付債券利息	—	1,300 00
應付債券(6%—民37年到期)	—	150,000.00
債券折扣	2,375 00	—
股本(票面\$100)	—	250,000 00
股票折扣	24,250 00	—
公積	—	213,025 00
	<u>\$714,125 00</u>	<u>\$714,125 00</u>

習題2: 興業建築公司於結帳後編製之試算表, 列示於后, 並將試算日各帳戶應行說明之點, 一一說明於下, 試作一合格之資產負債表, 並將所作整理分錄, 一併繳卷。

各帳戶之分析及補充事項: 房屋 \$150,000 00, 基地 \$45,000.00; 機器 \$105,000 00, 工具 \$15,750 00, 辦公用品 \$750.00 專利權 \$12,750 00; 貿易祕密 (Trade secrets) \$6,000 00, 商譽 \$75,000 00。專利權於民國二十四年一月一日發行(專利十年), 由公司於同日以 \$12,750 00 之代價獲得之, 原料盤存 \$15,000 00 包括發票已到, 貨物未達之金額 \$750.00 在內, 惟此項金額并未設定負債。由總工程師之報告上載明值 \$9,000 00 之蓋屋板(shingles)已全部直接出建築帳, 惟其中有 \$6,000.00 仍存於手中, 但亦未列入盤存帳。

興業建築公司

結帳後試算表——民國二十八年十二月三十一日

銀行往來	\$ 33,750.00	\$ —
房屋、基地、機器、工具、及辦公用品	316,500.00	—
專利權、貿易祕密及商譽	93,750.00	—
第一抵押 20 年 6% 債券	—	139,000.00
應付票據	—	75,000.00
樣子、模型、圖案等	22,500.00	—
盤存—		
原料	15,000.00	—
在製品	30,000.00	—
已完成房屋	11,250.00	—
應收賬款	172,500.00	—
預付保險費	787.50	—
應收票據	45,075.00	—
生財裝修	3,375.00	—
租賃權	750.00	—
應付帳款	—	66,842.25
折舊準備	—	41,437.50
壞帳準備	—	9,750.00
運輸公司欠項	2,844.00	—
砌工房屋及基地	34,950.00	—
未發普通股	7,500.00	—
償債基金投資	13,580.25	—
預付手續費	6,105.00	—
華東公司優先股之投資—100 股	5,685.00	—
訴訟費準備	—	15,000.00
預付利息	375.00	—
庫存優先股	22,500.00	—
債券償付基金準備	—	13,530.25
應付股息	—	7,500.00
雜項應收債款	16,033.50	—
現金(存放金融代理店)	1,837.50	—
投標保證金	3,375.00	—
救國公債	45,000.00	—
應付稅款	—	732.00
火險損失準備	—	18,750.00
額定普通股—2,000 股	—	150,000.00
額定優先股—2,000 股	—	150,000.00
公積	—	212,580.75
	<u>\$911,172.75</u>	<u>\$911,172.75</u>

該公司於二十八年十二月十五日接受當地商會基地一方值\$15,000.00 備增建廠房之用。此項基地，係由商會捐贈，故未入帳。應收帳款中有 \$7,500.00 為寄銷貨物之成本。應收票據中有 \$15,000.00 為抵押票據，充作正在建築中所訂契約之担保品。\$36.80 之應付帳款內有 \$7,500.00 為銀行借款。

某運輸公司之欠項計有 \$900.00 之數，無法索回。帳上所载 20 年租賃權於二十六年一月一日付訖。該項債款內有 \$4,125.00 係借給經理。有放某金融代理店 (Fiscal agent) 之現款，加付應付債券利息之用。此項利息，在帳上列入應付帳款內。救國公債及華東公司股票之投資，係臨時性之投資。

問題1 商品盤存多計，對於下列各項有何影響？

- (甲) 該日之資產負債表
- (乙) 該期間之損益計算書
- (丙) 次期之損益計算書

問題2 應收票據貼現之意義若何？在資產負債表上應如何表示？

問題3 試將備價基金準備與折舊準備，就其

- (甲) 目的
 - (乙) 設定之方法，及
 - (丙) 最後處置
- 三項，加以區別。

問題4 (甲) 製成品，(乙) 在製造中之貨物，及 (丙) 原料等之盤存，就資產負債表之目的觀之，應如何作價？

複 習 題

茂利汽車公司接得乾隆商店之資產負債表一份，欲供往來。

資 產

	廿八年一月一日	廿八年十二月卅一日
現金	\$ 3,000.00	\$ 2,250.00
應收帳款	24,000.00	27,000.00
存貨	31,500.00	34,500.00
專利權	12,750.00	12,750.00
機器與工具	13,500.00	13,500.00
運用資產總類	\$ 84,750.00	\$ 90,000.00
基地	15,000.00	22,500.00
房屋	27,000.00	27,000.00
未用保險費	750.00	750.00
	<u>\$127,500.00</u>	<u>\$140,250.00</u>

負 債

應付帳款	\$ 23,250.00	\$ 18,750.00
應付票據	13,500.00	11,750.00
基地與房屋押款	18,750.00	18,750.00
負債總額	\$ 55,500.00	\$ 48,750.00
資本—李乾隆	72,000.00	91,500.00
	<u>\$127,500.00</u>	<u>\$140,250.00</u>

經詳詢之下，得悉乾隆商店，於民國二十五年一月一日開始營業，歷年并未規定折舊或攤銷成數 (Amortization)。茂利公司估計其房屋折舊，每年為成本之 3%，工具及設備每年為成本 10%。此項工具與設備，均於營業創始時照帳面成本購置之。

專利權於二十五年一月一日照帳面成本購得，該項專利期限，自購得時起十年期滿。壞帳未設準備，經考慮以後，認為昭年初及年終放出未收回帳款平均除額 10% 計算已足。在二十八年内基地帳增 \$7,500.00 (對銷貸項為資本帳)，抵押借款，自二十八年三月一日起，每年到期 \$3,750.00。

照上述資料，學者試為重編年初及年底之資產負債表，並計算其

- (甲) 運用資本之全額
- (乙) 運用資本比率
- (丙) 淨值
- (丁) 信用部應注意之其他事項

第二章 損益計算書

第二十六節 損益計算書之意義

損益計算書或稱損益表 (Profit and Loss Statement)，為表示一種組織，在一定期間內經營之過程，其目的在供關係人觀察其經營業務之為成爲敗及其成敗之因素者也。此項計算書必須與資產負債表相輔爲用。蓋資產負債表僅能表示一事業於結算日之靜態財務狀況，而不能表示其財務變動之經過。損益計算書乃爲表示前後二個時日之資產負債表上所表現財務狀況變動之動態跡象焉。

損益計算書既爲表示二個時日內所估期間之營業經過，則其標題中，除列機關名稱及書表名稱外，尙須標明其所估之時期。茲示例於下：

茂新汽車製造股份有限公司

損 益 計 算 書

民國二十七年年度

或 民國二十七年一月一日至十二月三十一日

第二十七節 損益計算書之格式

損益計算書之設計，應以如何能顯示重要之合計數爲前提，使讀者了解經營結果之重要情況。至於何者爲重要之合計數，則視某一時期內所營業務之性質而定。凡商號之以銷售商品爲業務者，應將下列各項，特別表而出之（金額係自圖十轉錄而來）

	類 金	對淨銷之%
銷貨總額	\$139,146.00	100.41%
減—退貨與折讓	571.20	.41
銷貨淨額	\$138,574.80	100.00
減—銷貨成本	118,213.20	85.31
銷貨毛利	\$20,361.60	14.69
減—營業費用	15,475.60	11.53
銷貨淨利	\$4,886.00	3.16
其他費用及收益(淨額)	820.80	.59
淨賺利益	\$5,706.80	4.57

各項費用與收益之細數，在損益計算書上。得各自列成一類，如圖十所示。雖然，如遇項目過多，一一列出，不免有冗繁之嫌，則不如將細數另行製成附表，僅以其總額載入損益計算書內為妥。

凡商號之專以買賣為業者，其銷貨成本之組成要素（金額係自圖十轉錄）為

期初存貨	\$ 14,984 40
加一進貨	<u>117,384 00</u>
合計	\$132,368.40
減一期末存貨	<u>14,155 20</u>
銷貨成本	<u>\$118,213.20</u>

圖十與圖十四內之銷貨成本各事項，詳載於損益計算書中。圖十一甲，則僅以其總額載入，而以其細數另載於圖十一乙與圖十一丙。學者應注意圖十一甲與圖十一乙，圖十一丙間之互註之處。

在製造工廠內以製造成本一項，替代銷貨成本計算書之進貨淨額一項，遂成為下列之一種附表格式（金額係由圖十一乙之五月份轉錄）：

描 要	全 額	對製成品成本之%
直接原料	\$51,024 80	66 36%
直接人工	16,315 20	21 19
工廠費用	<u>13,913 60</u>	<u>18 07</u>
製造所費總額	\$ 1 313 60	103 62
在製品盤存之變動		
期初盤存	\$	
期末盤存	<u>4,328.00</u>	<u>1 328.00</u>
製成貨物之成本	\$76,285 60	<u>100 00</u>
製成品盤存之變動		
期初盤存	\$26,560 00	
期末盤存	<u>6,574 40</u>	<u>19,985 60</u>
銷貨成本	<u>\$93,971 20</u>	

損益計算書內所列各項目，詳略之程度，視其所編製之目的而定。凡供內部管理上參考之用者，務求詳盡，如供其他目的之用者，不妨用總額之數字以表示之。惟各合計數間之比率，應根據同一基礎計算之。如在損益計算書內以銷貨淨額為基數，或在銷貨成本計算書內以製成品之成本為基數是。其功用在

(甲)協助閱者了解各項數字，及(乙)與其他期間之同項目數字得互相比較之便利

第二十八節 損益計算書之實例

圖十為貿易商號之損益計算書之格式，因其項目不多，故全部細數，一體列入計算書內。學者宜注意各類總數對淨銷之百分比率。

圖十一甲，十一乙，十一丙，十一丁，及十一戊，所以舉示明細損益計算書之附有各項副表者之格式。各表均用比較格式，且兼示百分之分析，每一重要項目之增減金額，與百分并列，所以為五月份與六月份互為比較之便利計耳。

圖十二甲與圖十二乙，舉示損益計算書之簡明比較格式。其編製分別以圖十一甲與十一乙之細數為根據。此等計算書，在供一般對於細數不感興趣者閱讀之用。

圖十三為多欄式排列之損益計算書，所以個別表示各種商品銷售之毛利。對於銷貨與普通費用，則用適當之基礎以分配之。此種格式，可用以表示各種商品，或各銷貨部門個別之淨利。

圖十四為美國聯邦準備局所介紹之損益計算書格式。對於公積帳之剷除除額，股息，與其他分錄之應入該帳者，及其會計期間終了時之餘額，均特留地位以表示之。

圖十五為美國會計師公會所規定之格式。此一格式，即就聯邦準備局之格式，略加修訂而成。其排列之方法，較之聯邦準備局原有之格式，更為醒目合理。

圖十六為大規模實業公司，在其分發與各股東之年度報告中所列之損益計算書之格式。此種計算書，十分簡約，並將各種費用混合併立，使銷貨之毛利或毛損之表示，含混不清。

鐵路，公營事業，所編損益計算書之格式，恆由政府主管機關規定之。

圖十七為我國工商界採用直式損益計算書格式之一例。

裕 源 公 司

損益計算書——民國二十八年一月份

摘 要	金 額	對淨銷之%
銷貨總額	\$138,158.00	100.41%
減——退貨及折讓	571.82	.41
銷貨淨額	\$138,578.80	100.00
銷貨成本：		
存貨，二十八年一月一日	\$17,881.00	
加——進貨	106,348.40	
關稅及佣金	3,051.40	
水陸運費	2,085.20	
合計	\$132,368.40	
減——存貨，廿八年一月卅一日	1,155.20	
銷貨毛利	\$118,213.20	85.31
貨房及裝運費用：	\$20,351.60	14.69
工資	\$1,591.20	
房租	1,022.00	
儲藏費	255.00	
包裝費	274.80	
車費	801.00	
設備折舊	130.80	
保險	42.80	
雜項費用	200.00	
	\$4,448.00	3.24
銷貨及管運費用	\$15,278.60	11.45
銷貨員薪金及費用	\$5,336.40	
廣告	175.40	
職員薪金	2,880.00	
僕役工資	1,473.00	
電話電報	230.40	
郵費	132.00	
印刷與文具	212.40	
壞帳備抵	826.80	
生財折舊	28.80	
其他費用	190.80	
銷貨淨利	11,487.60	8.29
其他費用與收益(淨額)：	4,386.00	3.16
利息費用	\$486.00	
銷貨折扣	427.20	
	\$913.20	
減——進貨折扣	92.40	
淨除利益	\$820.80	.59
	\$3,565.20	2.57

(圖十)

茂新比		汽 車		製 造		股 份 計		有 限 公 司		正 表 I	
		二 十 八 年 五 月 份		二 十 八 年 六 月 份		二 十 八 年 六 月 份				增 或 減 %	
金 額		金 額		金 額		金 額		金 額		金 額	
銷貨總額	\$131,262.00	\$146,716.00	\$200,078.00	\$200,078.00	\$200,078.00	\$200,078.00	\$200,078.00	\$68,826.00	\$68,826.00		
汽車	15,464.00		31,732.80	31,732.80				16,268.80	16,268.80		
零件								\$85,094.80	\$85,094.80		8.63
減一銷貨折扣								\$15,405.60	\$15,405.60		
銷貨折扣	732.00							3,260.00	3,260.00		
合計	132.00							18,665.60	18,665.60		8.63
銷貨淨額	\$132,530.00	\$146,716.00	\$212,413.20	\$212,413.20	\$212,413.20	\$212,413.20	\$212,413.20	\$66,429.20	\$66,429.20		
銷貨成本	96,971.20							43,463.20	43,463.20		
汽車(正表II)	11,962.40							8,616.80	8,616.80		
零件(正表III)	103,983.60							52,089.00	52,089.00		1.13
合計	17,050.40							14,349.20	14,349.20		1.13
毛利	\$35,559.60							\$17,074.00	\$17,074.00		
銷貨及普通費用	23,722.40							4,075.20	4,075.20		7.14
銷貨費用(正表IV)	3,500.40							1,505.20	1,505.20		0.2
普通費用(正表V)	31,922.80							570.00	570.00		7.12
合計	5,127.60							14,919.20	14,919.20		5.99
營業淨利	\$8,432.00							\$1,154.80	\$1,154.80		18
加一雜項收益	170.00							453.60	453.60		19
進貨折扣	995.20							468.80	468.80		0.1
利息收入	6,122.80							15,388.00	15,388.00		6.00
合計	\$15,725.00							\$17,465.20	\$17,465.20		
減一利息費用	590.00							300.00	300.00		.04
債券利息	50.00							77.60	77.60		.05
其他利息	580.00							377.60	377.60		.09
合計	5,722.00							15,010.40	15,010.40		5.91
淨利益	\$10,003.00							\$2,454.80	\$2,454.80		

(圖一甲)

紅色

營業淨利
加一雜項收益
進貨折扣
利息收入
合計

總計

減一利息費用
債券利息
其他利息
合計

淨利益

茂新汽車製件銷售造股成有限公司
 比較新製件銷售造股成有限公司

民國二十八年五月份至六月份

摘要	五月份	六月份	增或減	%
期初庫存	—	—	—	—
加一購進	\$ 4,711.79	\$ 3,079.70	\$ 1,632.09	—
合計	\$ 5,311.20	\$ 6,830.00	\$ 1,518.80	—
減一	\$ 50,033.96	\$ 71,119.76	\$ 21,085.80	100.00
管理用去零件	—	61.00	61.00	0.09
製車用去零件	\$ 41,081.60	\$ 36,074.20	\$ 4,997.40	50.17
期末庫存	\$ 2,529.20	\$ 1,771.20	\$ 758.00	20.95
合計	\$ 47,610.80	\$ 51,926.60	\$ 4,315.80	11.22
零件銷售成本 (正表A)	\$ 11,962.40	\$ 2,576.20	\$ 9,386.20	23.78

(圖十一內)

茂新汽車製件銷售造股成有限公司
 比較新製件銷售造股成有限公司

民國二十八年五月份至六月份

摘要	五月份	六月份	增或減	%
銷售新金	\$ 2,667.20	\$ 5,192.80	\$ 2,525.60	19.19
銷貨自旅費	380.80	69.00	311.80	2.51
廣告	25,505.60	20,517.80	4,987.80	11.80
運費運費	83.20	—	83.20	0.29
運費運費	8.00	57.50	49.50	0.33
運費運費	17.60	17.60	—	0.07
運費運費	40.00	162.00	122.00	0.60
銷貨費用總額	\$ 28,772.40	\$ 21,447.90	\$ 7,324.50	25.46

(圖十一丁)

茂新汽車製造股份有限公司 正表 V
 比較普通費用表

民國二十八年五月份暨六月份

摘要	五月份		六月份		增減	
	金額	%	金額	%	金額	%
職員薪金	\$ 1,440.00	44.94	\$ 2,000.00	42.50	\$ 560.00	2.44*
辦事員薪金	503.20	15.71	1,062.40	22.58	559.20	6.87
文具印刷	472.80	14.76	475.20	10.10	2.40	4.60*
旅帳	733.60	22.90	1,100.00	24.68	426.40	1.75
辦公室生財裝修折舊	5.60	.17	8.00	.17	2.40	—
雜項普通費用	48.80	1.52	—	—	48.80*	1.52*
普通費用合計 (正表)	\$ 3,201.00	100.00	\$ 4,705.60	100.00	\$ 1,504.60	—

(圖十一戊)

*紅色

茂新汽車製造股份有限公司

正表 II

比較汽車銷售成本計算書

	二十八年五月份		二十八年六月份		增 減	
	金額	%	金額	%	金額	%
材料						
原料—						
期初盤存	\$ —	—	\$ 1,093.60	—	\$ 1,093.60	—
購進	8,096.80	—	17,016.80	—	8,920.00	—
合計	\$ 8,096.80	—	\$ 18,110.40	—	\$ 10,013.60	—
減—期末盤存	1,093.60	—	2,992.80	—	1,899.20	—
用去原料	\$ 7,003.20	—	\$ 15,117.60	—	\$ 8,114.40	—
用去零件	44,081.60	—	36,087.20	—	7,994.40*	—
用去材料總計	\$ 51,084.80	66.36	\$ 51,204.80	44.85	\$ 120.00	21.51*
直接人工	16,315.20	21.19	31,021.60	27.96	15,606.40	6.77
主要成本	\$ 67,400.00	87.55	\$ 83,126.40	72.81	\$ 15,726.40	14.74*
工廠費用						
間接人工	\$ 7,246.40	9.41	\$ 16,936.80	14.83	\$ 9,690.40	5.42
工廠及設備修理	2,782.40	3.62	2,647.20	2.32	135.20*	1.30*
電力·電燈及熱力	2,073.60	2.69	4,368.00	3.83	2,294.40	1.14
特許權租用費	—	—	480.00	.42	480.00	.42
工廠消耗品	807.20	1.05	547.20	.48	260.00**	.57*
折舊	733.60	.95	1,197.60	1.05	464.00	.10
保險	61.60	.08	61.60	.05	—	.03*
稅捐	198.40	.26	228.00	.20	29.60	.06*
雜項工廠費用	10.40	.01	124.80	.11	114.40	.10
工廠費用合計	\$ 13,918.60	18.07	\$ 26,591.20	23.29	\$ 12,672.60	5.22-
主要成本及間接費用	\$ 31,313.60	105.82	\$ 109,717.60	96.10	\$ 28,404.00	9.52*
在製品盤存變動：						
期初盤存	—	—	4,328.00	3.79	4,328.00	3.79
由精明汽車公司盤得之存貨	—	—	21,040.00	18.42	21,040.00	18.42
期末盤存	4,328.00*	5.62*	20,905.60*	18.31*	16,577.60*	12.69*
製成貨物之成本	\$ 76,985.60	100.00	\$ 111,180.00	100.00	\$ 37,194.40	—
製成貨物之變動：						
期初盤存	\$ 28,560.00	—	\$ 6,574.40	—	\$ 19,985.60*	—
由精明汽車公司盤得之存貨	—	—	44,120.00	—	44,120.00	—
期末盤存	6,574.40*	—	24,440.00*	—	17,865.60*	—
汽車銷售之成本(正表 I)	\$ 96,971.20	—	\$ 140,434.40	—	\$ 43,463.20	—

*紅色

(四十一乙)

發新汽車製造股份有限公司

損益計算書

民國二十八年六月三十日止兩個月

摘要	汽車	零件	合計	對淨額之%
銷貨總額	\$ 381,330 00	\$ 47,106 80	\$ 428,436 80	—
減一銷貨折讓	\$ 13,388 20	\$ 2,022 40	\$ 15,410 60	—
銷貨折扣	—	4,724 00	4,724 00	—
銷貨淨額	<u>\$ 13,388 20</u>	<u>\$ 6,746 40</u>	<u>\$ 20,134 60</u>	—
銷貨成本	\$ 317,845 80	\$ 40,480 40	\$ 358,326 20	100.00
銷貨毛利	<u>\$ 27,495 00</u>	<u>\$ 32,541 00</u>	<u>\$ 60,036 00</u>	75.31
對淨額之%	<u>\$ 80,741 20</u>	<u>\$ 7,908 80</u>	<u>\$ 88,650 00</u>	24.69
銷貨及普通費用	—	19.65%	—	—
營業費用	\$ 55,849 60	\$ 7,006 00	\$ 62,855 60	17.65
營業淨額	<u>\$ 1,765 00</u>	<u>\$ 1,765 00</u>	<u>\$ 3,530 00</u>	7.01
加一雜項收入	—	—	—	—
進貨收入	—	—	—	—
利息收入	—	—	—	—
合計	<u>\$ 1,765 00</u>	<u>\$ 1,765 00</u>	<u>\$ 3,530 00</u>	—
減一利息費用	—	—	—	—
債券利息	—	—	—	—
其他利息支出	—	—	—	—
淨餘利益	<u>\$ 1,479 20</u>	<u>\$ 1,479 20</u>	<u>\$ 2,950 80</u>	7.29

(圖十三)

茂新汽車製造股份有限公司
簡明比較損益計算書

民國二十八年五月至六月月份

摘要	五月份		六月份		增或減	
	金額	%	金額	%	金額	%
銷貨淨額	\$145,881.00	100.00	\$212,418.20	100.00	\$ 66,429.20	—
銷貨成本	108,938.60	71.62	161,013.60	75.75	52,080.00	1.13
毛利	\$ 37,050.40	25.38	\$ 51,399.60	24.25	\$ 14,349.20	1.13 ^{1/2}
銷貨及溢漏費用	31,922.80	21.87	31,382.80	14.75	570.00 ^{1/2}	7.12 ^{1/2}
營業淨利	\$ 5,127.60	3.51	\$ 20,046.80	9.50	\$ 14,919.20	5.49
加：雜項收益(淨額)	444.40	31	535.80	23	91.20	.08 ^{1/2}
淨除利益	\$ 5,572.00	3.82	\$ 20,582.40	9.73	\$ 15,010.40	5.91

(圖十二甲)

紅色

茂新汽車製造股份有限公司 簡明比較汽車銷售成本計算書

民國二十八年五月份暨六月份

材 料	五 月 份		六 月 份		增 或 減*	
	金 額	%	金 額	%	金 額	%
原料	\$ 7,003 20	—	\$ 15,117 60	—	\$ 8,114 40	—
用去零件	44,081 60	—	36,087 20	—	7,994 40 ^o	—
合計	\$ 51,084 80	66 36	\$ 51,204 80	44 85	\$ 120 00	21 51 ^o
直接人工	16,315 20	21 19	31,921 60	27 06	15,606 40	6 77
工廠費用	13,013 60	18 07	26,591 20	23 29	13,577 60	5 22
製造成本總額	\$ 81,313 60	106 02	\$ 109,717 60	96 10	\$ 28,404 00	9 52 ^o
加—在製品盤存之減少，或減： 在製品盤存之增加	4,328 00 ^o	5 62 ^o	1,462 40	3 00	8,790 40	9 52
製成貨物之成本	\$ 76,985 60	100 00	\$ 114,180 00	100 00	\$ 37,194 40	—
加—製成產品盤存之減少	10,985 60	—	28,264 40	—	6,268 80	—
銷售成本	\$ 96,971 20	—	\$ 140,434 40	—	\$ 43,463 20	—

(圖十二乙)

*紅色

美國聯邦準備局所介紹之損益計算書格式

銷貨總額	.....	\$
減銷貨運費，折讓及退貨	.....
銷貨淨額	.....
期初盤存	.....
進貨，淨額(或製成品之成本)	.....
減期末盤存	.....
銷貨成本	.....
銷貨毛利	.....
銷貨費用(照總帳科目逐項列出)	.....
銷貨費用總額	.....
普通費用(照總帳科目逐項列出)	.....
普通費用總額	.....
管理費用 照總帳科目逐項列出)	.....
管理費用總額	.....
各項費用總額	.....
銷貨利益淨額	.....
其他收益：		
投資收益	.....
應收票據利息等	.....
收益總額	.....
由收益項下減除之項：		
債券利息	.....
應付票據利息	.....
稅捐，折舊，等(各別列載)	.....
列減總數	.....
本期收益淨額	.....
加損益帳之特別貨項(各別列載)	.....
本期損益	.....
期初公積	.....
加或減應入上期公積帳之諸項目	.....
已付股息	.....
期末營業公積	.....

該所編之損益計算書，其期間跨越一年度以上者，則應列成一比較格式。

美國會計師公會所規定之損益計算書格式

銷貨總額	.....
減銷貨運費折讓及退貨	.....
銷貨淨額	.....
銷貨成本	.....
銷貨利益總額	.....
銷貨，普通及管理費用	.....
其他收益及費用未除前之利益淨額	.....
其他收益：	
投資收益	.....
應收票據之利息等	.....
其他非營業或特別收益(各別列出)	.....
其他費用：	
長期債務之利息(及債券折扣之攤提)	.....
應付票據之利息	.....
其他非營業或特別費用(各別列出)	.....
所得稅預提	.....
列減總額	.....
本期利益(損失)轉入公積	.....

注意：本期折舊，耗竭等之攤提金額亦應列明。

(圖十五)

菲斯開橡皮公司及其附屬公司 合併損益計算書及公積帳—民國二十八年年度

銷貨總額，減退貨及折讓		\$ 52,790,475.54
銷貨成本，包括折舊，銷貨與管理費用以及存貨 (製成品及原料)與定購原料準備		58,802,525.57
營業損失		\$ 6,012,050.03
減—雜項收益		36,406.10
		\$ 5,975,643.93
加—債券，金票等利息	\$ 1,446,685.25	
發行 8% 債券折扣與費用之攤提	74,218.62	
		1,520,903.87
本年度損失		\$ 7,496,457.80
二十七年十二月三十一日公積		1,430,668.04
二十八年十二月三十一日虧損，轉入資產負債表		\$ 6,065,789.76

(圖十六)

浙江興業銀行

損益計算書 (二十七年下半年度)

損失		利益	
元		元	
各項開支	五五三, 二九九. 〇九	盈餘滾存	八, 八七九. 五七
有價證券損益	二八〇, 四一四. 五五	利息	六〇五, 〇九八. 五七
雜損益	九四, 七〇五. 九九	手續費	一五二, 七二七. 〇二
攤提營業用房地產	一五, 九六八. 二七	房地產進益	一四六, 九七八. 三〇
攤提營業用器具	六七四. 二一	兌換損益	一三九, 五〇七. 三七
攤提開辦費	四, 四六四. 六〇		
本屆總純益	一〇三, 六六三. 一一		
合計	一, 〇五三, 一八九. 八三	合計	一, 〇五三, 一八九. 八三

(圖十七)

第二十九節 決定淨利之單式分錄法

在單式簿記中，財務狀況表之編製，由(甲)總帳內所記之各債權人帳及各客帳；(乙)現金簿上所載之現金餘類；(丙)其他一切資產與負債，根據補助或備查記錄或憑憑記憶，以盤點或評估其價值而決定之。全部資產與負債之差，即認為淨值。

如無其他原因，則二個不同時日之淨值增加，是為利益；減少，是為損失。資本主帳即為表示其在期間內投入或提取資本之數額。此種變動，必須視為淨值變動之部份。

凡淨值，投入及提取資本等之變動查出以後，即可用所謂單式分錄法 (Single entry method) 以核算損益之數額矣，茲示其核算之法如下：

例一：	淨值一十二月三十一日	\$22,000 00
	淨值一一月一日	<u>20,000.00</u>
	增加	\$ 2,000.00
	加一提存	<u>2,000 00</u>
	合計	\$ 4,000 00
	減一增添投資類	<u>1,000 00</u>
	淨利	<u>\$ 3,000 00</u>
例二：	淨值一十二月三十一日	\$16,000.00
	淨值一一月一日	<u>15,000 00</u>
	增加	\$ 1,000.00
	加一提存	<u>500 00</u>
	合計	\$ 1,500.00
	減一增添投資類	<u>1,700.00</u>
	淨損	<u>\$ 200 00</u>
例三：	值一十二月三十一日	\$15,000.00
	淨值一一月一日	<u>16,000 00</u>
	減少	\$ 1,000.00
	減一提存	<u>300.00</u>
	差類	\$ 200.00
	加一增添投資類	<u>100.00</u>
	淨損	<u>\$ 300.00</u>

例四 . 淨值—十二月三十一日	\$12,000.00
淨值—一月一日	<u>14,000.00</u>
減少	\$ 2,000.00
提存之整理	<u>4,000.00</u>
合計	\$ 2,000.00
減—增添投資額	<u>1,600.00</u>
淨利	<u>\$ 400.00</u>

用單式分錄法求出之利益，未必能代表營業之利益。蓋其變動或因存貨與固定資產之估價所用之基礎，前後不同所致。例如一月一日淨值內含有基地 \$20,000.00 至十二月三十一日之淨值內含有同樣之基地作價 \$15,000.00，如用單式分錄法，計算營業淨利，即少計 \$5,000.00 矣。

明細之損益計算書，如不將單式分錄之帳簿逐項分析，以求出複式分錄之收益帳戶與費用帳戶後，即無法可以編製。

第三十節 損益計算書各類之關係

若干商號，對於損益計算書內各項總類間之關係，恆加以密切注意。例如商品成本與營業費用，當利益淨現實以後，必須與收益，保持相當之比例。故各類總額，經合成淨銷額之百分數後，各項目間之比較，於是更爲明顯矣。

茲將圖十一所示之損益計算書及其附屬各正表內，各類間之關係，較爲重要者，述之如下：

1. 銷貨成本對淨銷之比：

五月份： $\$102,933.60 \div \$145,984.00 = 74.62\%$

六月份： $161,013.60 \div 212,413.20 = 75.75\%$

銷貨成本必須保持於一定限度之內，否則，毛利數額，將不敷彌補一切營業費用之開支，尙有何種淨利可得。製造品成本之各項成份，亦能折成對製造品成本總額之百分數以計算之，見圖十一乙。

2. 毛利對淨銷之比：

五月份： $\$37,050.40 \div \$145,984.00 = 25.38\%$

六月份： $51,399.60 \div 212,413.20 = 24.25\%$

應屬毛利，當用銷貨之百分表示時，應採用同一比率基礎，俾與以前各期互爲比較。

3. 營業費用總額對淨銷之比：

五月份： $\$31,922.80 \div \$145,984.00 = 21.87\%$

六月份： $31,352.20 \div 212,413.20$ 14.75%

各項費用，如用對淨銷百分表示之，則可與以前各會計期間者相為比較。各類費用之各項目，亦可用對其一類之總額之百分表示之，使各會計期間，可得互相比對之便利。見圖十一丁及圖十一戊。

4. 雜項收益淨銷之比：

五月份： $\$444.40 \div \$145,984.00$.31%

六月份： $535.60 \div 212,413.20$.23

凡營業上主要活動外之工作所發生之收益與費用，謂之非營業收益與費用 (Non-operating income and expenses)。其數額應另項列出，俾易於鑑別。

5 淨餘利益對淨銷之比：

五月份： $\$5,572.00 \div \$145,984.00$ 3.82%

六月份： $20,582.40 \div 212,413.20$ 9.73

淨餘利益，為測度淨銷超過全部成本之數額。

以上五種比率，均以淨銷為 100% 之基數。此種以淨銷為共同基數，其所求出之百分數，雖在會計期間長短不同之處，亦能將各項結果互為比較，例如將十二個月期之銷貨成本與六個月期之銷貨成本，如用金額相為比較，則全無意義可言。但若將銷貨成本折成對淨銷之百分數後，即可互作比較之觀察矣。

第三十一節 資產負債表與損益計算書之關係

損益計算書與資產負債表，必須參合運用，始能求出若干頗有意義之相關事項。其中較為重要者，如：

1. 商品週轉次數 (Merchandise turnover) 之計算，即將銷貨成本，除以照成本作價之平均盤存。下例所示之週轉次數，以茂新汽車製造公司之汽車平均盤存為根據。此種平均盤存，即將期初與期末盤存相加後，以二除之即得。(如能求出每週盤存，則其平均數更為精確)。此項比率，所以權衡汽車盤存之賣出及補充之迅速程度 (Rapidity) 者也。

商品週轉率愈大，則所需之資本數額愈小，而其投資之報酬亦愈厚，因每週轉一次，即為利益數額之現實之表現也。

茂新汽車製造公司之汽車盤存之週轉次數 (圖十一乙) 之計算如下：

五月份： $\$96,971.20 \div \frac{\$26,560.00 + \$6,574.40}{2}$ 每月 5.85 次

六月份： $\$140,434.40 \div \frac{\$3,574.40 + \$24,440.00}{2}$ 每月 9.05 次

零件盤存轉為零件銷貨成本，或全部盤存 (包括原料及在製品) 轉為全部銷貨成本，均可求其週轉次數。

2 應收款項之週轉次數：應收款項之週轉率之計算，將除銷淨額，以欠出未還帳款與淨額之平均總額除之。後者將各月份之欠出餘額平均之即得。惟須注意所謂餘額，必須由銷貨所發生者為限。下示各項比率之中，假定全部銷貨，均係欠帳交易（茂新汽車製造公司五月一日之應收款項為 \$36,513.60，五月三十一日及六月三十日之應收款項載明於第一章圖二內）：

$$\text{五月份} \cdot \$145,984.00 \div \frac{\$36,513.60 + \$130,332.00}{2} = \text{每月} 1.75 \text{次}$$

$$\text{六月份} \cdot \$212,413.20 \div \frac{\$130,332.00 + \$173,875.60}{2} = \text{每月} 1.40 \text{次}$$

應收款項之週轉次數，更可表示除銷至還款所經過之平均日數，其計算，以會計期間之平均應收款項，除以期內每日平均除銷額即得。例如在五月份之除銷為 \$145,984.00（平均每曆日為 \$4,709.16），六月份為 \$212,413.20（平均每曆日為 \$7,680.44），五月份之平均應收款項為 \$83,422.80，六月份為 \$152,098.80。則其週轉次數（平均還款期）為

$$\text{五月份} \cdot 83,422.80 \div \$4,709.16 = 17.71 +, \text{或一次計} 17.71 \text{日}$$

$$\text{六月份} \cdot 152,098.80 \div \$7,680.44 = 21.48 +, \text{或一次計} 21.48 \text{日}$$

有時不用平均應收款項數額，而用期末應收款項數額，以計算平均還款期間。如全期之中，應收款項之數額，頗為正常，則其計算之結果，不致發生重大錯誤。

3 淨除利益對股東投資之比：此種比率，所以表示一營業機關，投入資本之報酬率。其計算，將淨除利益，以平均淨值除之。至於平均淨值，可將股東之期初投資額，加上期末投資額，以 2 除得之數。茂新汽車製造公司五月一日之淨值為 \$160,000.00 即將此數字與第一章圖二所示五月三十一日及六月三十日之淨值計算之比率如下：

$$\text{五月份} \cdot \$5,572.00 \div \frac{\$160,000.00 + \$165,572.00}{2} = \text{每月} 3.42\%$$

$$\text{六月份} \cdot \$20,582.40 \div \frac{\$165,572.00 + \$451,154.40}{2} = \text{每月} 16.67\%$$

有時此項比率，根據期初之淨值以計算之，如此則其報酬將計算如下：

$$\text{五月份} \cdot \$5,572.00 \div \$160,000.00 = \text{每月} 3.48\%$$

$$\text{六月份} \cdot 20,582.40 \div 165,572.00 = \text{每月} 12.43\%$$

4 工廠設備之週轉次數：此為銷貨對工廠投資之比率。此項比率，由期內銷貨淨額，除以工廠資產之平均投資求得之。所以表示每一元工廠投資之銷貨元數。投資於工廠資產之平均數額，恆將期初與期末數字相加，以 2 除之。在茂新汽車製造公司內，固定資產之增加，大半均在每月之初，故下列比率，

係根據第一章圖二之比較資產負債表上所載之期末餘額以計算之。

五月份	\$145,984.00	—	\$146,286.40	或每	\$1.00,	工廠設備每月銷貨
					\$1.00	
六月份	\$212,413.00	—	\$221,529.60	或每	\$1.00,	工廠設備每月銷貨
					為\$.96	

第三十二節 淨利決定之原則

在決定淨利之時，學者應熟識「不預期利益，但備一切可能損失」(Anticipate no profit, but provide for all possible losses)之穩健原則。

處理收益 應特別考慮之點，述之於下：

1 寄銷品應為相當之處理，庶使寄銷品在未銷出前，不致誤計收益。蓋貨物雖在承銷人手中，而其物權則仍為寄銷人所有，故不宜預計利益。至於寄銷品會計上處理之原則，容於第七章中詳論之。

2 如一店設有若干部門者，遇計算全部損益時，應將各部門間銷售之一切利益除去之。如有貨物運送與分支店時，一切非現實之利益，務必除去之。(第八章與第九章)

3 凡預先收到任何未來期間應得之收益時，應作為遞延貨項，及至應得之時期，再作為該期利益。進而言之，任何應得收益之尚未收到者，應作為一種資產。

4 未完成工作，通常不計利益。其收益應俟工作完成，交點之時，正式入帳。但若工作之完成，根據長期契約，須跨數個會計期間者，有時亦得就工作完成之程度，計算相當利益。

5 資本資產之帳面價值，有時經過評價而增高之。此種增價，如正式入帳，則在他方面，應即貸入資本公積，此後應攤於增價部份之折舊，亦即借入資本公積。

6 期末存貨，應照成本或市價孰低之標準估價。當市價高於成本之時，而將存貨照市價作價者，則存貨之價值，亦隨之增高。其結果，則收益亦為之同樣增加。蓋期末存貨，乃貸記損益之項目也。設市價低於成本，則應照市價計算，所以備一切可能之損失也。當市價跌落甚巨，與其併入銷貨成本，毋寧由利益項下為特別減少之表示。此種程序，所以為歷年銷貨實際成本與市價低落金額，作比較之便利計耳。

7 計算利益遇有特殊情形時，應用特殊之方法。例如動產與不動產之分期付價出售 (Installment Sale) 者，其利益應延至售價收到後記錄之，此種處理之程序，俟於第十二章討論之。

8. 凡因售出资本資產所得之利益，於損益計算書上，應別立一目以表示之，因其非營業上之利益也。就一般原則言之，任何收益(或費用)之非常項目，其數額較大者，即應另立一目。俾免各會計期間之營業結果，互相比較時，發生誤解。若干會計學家主張損益計算書之記載，以當年營業之交易為限。在此種見解之下，凡售出资本資產所得之利益，以其有關以前年度帳戶之一切整理事項，故應直接記入公積帳以處理之。

處理費用應特別考慮之點為

1. 一切發生之費用，應為相當之準備。任何預付費用，應列作遞延費用，然後按其費用實際耗用期間攤銷之，此種處理，實包括一切遞延與應付未付費用之範圍言之。

2 商業折扣，應由發票價格內減去之。故在損益帳上略而不列。讓受之現金折扣(cash discounts received)可作為財務收益，或由進貨內減去之。讓與之現金折扣(cash discounts allowed)可作為財務費用。銷貨費用，或由銷貨項下減去之。若干會計學家，將現金折扣之數額，如為發票價額之2%或小于2%者，視為財務收益或費用(2%之定則)。此種定例，不無武斷，實無任何辯論之必要。

3 在製造企業中，對於(甲)製造費用，與(乙)銷貨與普通費用，必須明為區別。前者入於出品之製造成本內，故其費用，僅限於必須將貨品製造至可管狀態為止。如將銷貨或管理業務上所發生之費用，包括於製造費用內，其結果，將使銷貨成本及在製品與製成品之盤存，均行多計。至於(甲)工廠費用，及(乙)銷售與普通費用之界限，其辨別與判斷，在理論上頗為簡單，但在實際情形，則頗非易事。

4 各項公積之指撥，并非費用。故無須列入損益計算書內表示之。雖然，對於淨利之處理，亦有列入損益計算書內表示者，如圖十四所示之例然。

5 資本與費用支出之區別，應特別注意。此種重要問題之討論，俟於第五章闡述之。

第三十三節 前期利益錯誤之改正

損益帳於會計期間終了時，結入公積帳。故前期之利益，如有誤計，即反映於公積帳。是其改正，在理論上，亦應由此帳上為之。但就一般原則言之，除非錯誤之數額較巨，使當年利益，發生極大影響時，最好由當年之非實物帳內改正之。於是公積帳，僅載由損益帳過入之餘額，公積之指撥，以及股息之分派而已。

第三十四節 結論

1 損益計算書，為全部收益與費用之匯總，藉使各種重要之合計數，及一期間之營業對於資本主權益之增減，均有顯著之表示。

2 損益計算書之格式，視其編製之目的而定。各項細數如在主要表上不能為明白之表示者，則另編附表以補充之。

3 各種重要項目，恆採用共同基數，以計其應占百分率，所以為(甲)表示收益與費用各類間之關係，及(乙)與其他期間之同一項目百分比較之便利。在貿易及製造企業之損益計算書內，此種共同基數，為銷貨淨額，在製造成本計算書內，此項基數，則為製成品成本總額。

4 損益計算書與資產負債表各項目間之重要關係，首在供給一營業，權衡其業務之各項有用資料，其中如

(甲) 商品週轉率(銷貨成本除以平均盤存)

(乙) 應收款項之週轉率(淨銷總額除以平均應收款項)

(丙) 利益對投資之比率(淨餘利益除以平均淨值)

(丁) 工廠設備之週轉率(淨銷除以工廠內之平均投資)

5 單式簿記如不將各項記載加以分析，以決定各項收益與費用，即無從編製損益計算書。但損益金額，能用單式分錄法以核算之。所謂單式分錄法者，即求出淨值之增減，再與資本之投入與提出相整理之謂也。

練 習

習題3 下列試算表，由九豐製造公司帳簿上，照下月日期編成之。

	民國廿七年十二月卅一日試算表		民國廿八年十二月卅一日試算表	
現金	\$ 26,250 00	\$ —	\$ 20,250 00	—
應收票據	9,000 00	—	7,500 00	—
應收票據之應收利息	525 00	—	750 00	—
應收帳款	86,250 00	—	105,000 00	—
現帳準備	—	5,250 00	—	9,375 00
盤存，一月一日				
製成品	33,750 00	—	37,500 00	—
在製品	30,000 00	—	28,500 00	—
原料	26,250 00	—	33,750 00	—
短期投資	23,500 00	—	26,250 00	—
未消用保險費	5,625 00	—	4,500 00	—
積款與設備	262,500 00	—	202,500 00	—
機噐與設備之折舊準備	—	75,000 00	—	101,250 00
運貨設備	9,000 00	—	6,750 00	—
運貨設備之折舊準備	—	2,250 00	—	1,875 00
公事房生財與裝修	3,750 00	—	4,125 00	—
生財裝修折舊準備	—	1,125 00	—	1,500 00
基地	37,500 00	—	56,250 00	—
專利權	75,000 00	—	67,500 00	—
商譽	112,500 00	—	112,500 00	—
應付票據	—	11,250 00	—	8,250 00
應付未付利息	—	375 00	—	450 00
應付帳款	—	33,750 00	—	22,500 00
在外債券	—	75,000 00	—	75,000 00
股本——7%優先	—	150,000 00	—	165,750 00
股本——普通	—	150,000 00	—	130,000 00
公積	—	178,875 00	—	246,150 00
已付股息	—	—	42,000 00	—
淨銷	—	373,050 00	—	321,150 00
購進原料	174,150 00	—	182,250 00	—
原料運費	3,600 00	—	4,500 00	—
直接人工	60,750 00	—	62,250 00	—
工廠費用	47,550 00	—	57,750 00	—
普通費用	10,200 00	—	13,425 00	—
銷貨費用	15,750 00	—	18,750 00	—
利息費用	4,125 00	—	4,200 00	—
銷貨折扣	3,425 00	—	1,650 00	—
利息收益	—	1,350 00	—	2,250 00
運貨折扣	—	675 00	—	900 00
	\$1,057,950 00	\$1,057,950 00	\$1,196,400 00	\$1,196,400 00

此等試算表，除期末各項盤存外，均經整理手續，二十八年十二月三十一日之期末盤存爲：製成品 \$ 1,250.00，在製品 \$ 3,750.00；原料 \$ 30,000.00。

由上列事項，編製下列各表或一比較格式

- (甲) 資產負債表
- (乙) 損益計算書
- (丙) 銷貨成本計算書

問題5：設 (1) 應付未付費用置之不理

(2) 應收未收收益置之不理

(3) 遞延費用置之不理

(4) 遞延貨項置之不理

則對於 (甲) 本期之利益，(乙) 次期之利益，及 (丙) 本期終之資產負債表有何影響？

問題6：試將下列各項，區別何者爲 (甲) 工廠費用，及 (乙) 何者爲管理與銷貨費用？

- (1) 進貨部費用
- (2) 已攤銷之壞帳
- (3) 董事酬勞金
- (4) 信用調查部之費用
- (5) 公司稅
- (6) 鄉區推銷處之費用
- (7) 火險及債務保險
- (8) 貨房及收貨部之費用
- (9) 工廠職工病假中所支之薪工
- (10) 會計師查帳公費
- (11) 損壞工作
- (12) 樣品費

問題7：某公司設有若干營業部，茲欲明瞭各部之銷貨利益。試問其帳簿應如何設計，方能表明此種資料？

問題8：根據下列各項，用單式分錄法，以計算其損益金額：

	(甲)	(乙)	(丙)
期初淨值	\$11,000.00	\$16,000.00	\$25,000.00
資本增加款額	3,000.00	12,000.00	12,000.00
資本提去之款額	4,000.00	—	3,000.00
期末淨值	11,000.00	44,000.00	28,000.00

複 習 題

茂利汽車公司，接到愛克斯公司簡明資產負債表及損益計算書如下：

資 產 負 債 表

資 產	廿八年十二月卅一日	廿八年一月一日
流動資產：		
現金	\$ 25,000.00	\$ 25,000.00
應收帳款(淨額)	43,750.00	31,250.00
存貨	31,250.00	31,250.00
	<u>\$100,000.00</u>	<u>\$ 87,500.00</u>
構版：		
基地	\$ 50,000.00	\$ 50,000.00
房屋與機器(淨額)	75,000.00	77,500.00
	<u>\$125,000.00</u>	<u>\$127,500.00</u>
資產總額	<u>\$225,000.00</u>	<u>\$215,000.00</u>
<u>負債與淨值</u>		
流動負債：		
應付帳款	\$ 31,250.00	\$ 30,000.00
應付票據	18,750.00	22,500.00
	<u>\$ 50,000.00</u>	<u>\$ 52,500.00</u>
淨值：		
股本	\$150,000.00	\$150,000.00
公積	25,000.00	12,500.00
	<u>\$175,000.00</u>	<u>\$162,500.00</u>
負債與淨值總額	<u>\$225,000.00</u>	<u>\$215,000.00</u>

二十八年度損益計算書

銷貨	\$375,000.00
銷貨成本	<u>312,500.00</u>
毛利	\$ 62,500.00
費用	<u>50,000.00</u>
淨利	<u>\$ 12,500.00</u>

- (甲)試求二十八年度之毛利率
- (乙)淨利與銷貨之比率為何？
- (丙)平均投資之報酬率為何？
- (丁)二十八年年初及年底之運用資本幾何？
- (戊)計算二十八年年初及年底之運用資本比率
- (己)二十八年年初之運用資本率與年底者孰優孰劣？
- (庚)試計算二十八年內之應收帳款週轉次數
- (辛)試計算二十八年內之存貨週轉次數(即商品週轉次數)
- (壬)二十八年內機廠週轉率為何？

第三章 資金來源運用表

第三十五節 運用資本因獲利而增加

運用資本 (Working capital) 者，為某一時日之流動資產，超過流動負債之數額也。所謂流動資產，其全部價值，均依繼續營業之現金價值計算，所謂流動負債，乃一切債務於短期內即須償付者也。流動資產即在通常情形之下轉變現金，用以償付流動債務，故運用資本，亦整個視為有流動性之現金，或相等價值之物資焉。

在通常營業中，運用資本之循環及其金額之變動結果，可約述如下：

1. 除購商品——獲得流動資產(商品)同時發生相等之流動負債(應付帳款)。運用資本之數額，不受影響。
2. 商品加利售出——此較小金額之流動資產(商品)，易得其他流動資產(應收帳款)。其差額為銷貨之毛利，因之運用資本之數額，為相等之增加。
3. 應收帳款收到現金——將此一流動資產(應收帳款)，易得彼一流動資產(現金)，設並無讓與折扣，則運用資本，不受任何影響。設有讓與折扣者，則獲得之資產(現金)較少於處分之資產(應收帳款)，於是運用資本之金額，依折扣金額，為同樣之減少。
4. 以現金付與債權人——以流動資產(現金)解除同額之流動負債(應付帳款)。如並無折扣，則運用資本之數額不受影響。設有讓與折扣，則資產(現金)之減少，小於負債之減少，於是運用資本，亦增至同等之程度。
5. 以現金支付費用——處置流動資產(現金)，並不易得其他流動資產或減少流動負債，因此運用資本為之減少。
6. 上述1至5之循環，恆多重複演變之現象。

在複式簿記方法之下，上述運用資金之循環，反映於各項損益帳戶。如在普通貿易商號，其毛利與各項營業經過費用之數額時，即能計算運用資本之變

動淨額，是謂運用資本之增加由於利益之提供(Provided by profits)。

第三十六節 例一

本例所示之運用資本之資金(Funds)(現金或其等值之物資)，其來源由營業上獲得之利益。

— 資金之來源 — 利益

資金之運用 — 增加運用資本

本例以下列計算表(Work sheet)為根據，最初，比較資產負債表列出如下式，然後將(1)運用資本各項目，及(2)運用資本以外各項目之變動淨額，記入相當欄內。未消用保險費，在此處視為運用資本之部份，此點學者所應注意者也。

甲 乙 公 司

資 金 來 源 運 用 表 之 計 算 表

民 國 二 十 七 年

資 產 負 債 表

十二月三十一日

借 項	資 產 負 債 表		運 用 資 本 之 變 動		其 他 變 動	
	二十六年	二十七年	借	貸	借	貸
現金	\$ 6,400	\$ 8,320	\$ 1,920	\$ —	\$ —	\$ —
應收帳款(淨額)	48,640	73,360	1,720	—	—	—
應收票據	6,800	6,000	—	890	—	—
存貨	171,200	186,800	15,600	—	—	—
未消用保險費	520	340	—	180	—	—
	<u>\$233,560</u>	<u>\$254,820</u>				
貨 項						
應付帳款	\$ 75,200	\$ 84,800	—	9,600	—	—
應付票據	72,000	48,000	24,000	—	—	—
股本	80,000	80,000	—	—	—	—
公積	6,360	42,020	—	—	—	35,660
	<u>\$233,560</u>	<u>\$254,820</u>				
運用資本增加淨額			\$43,240	\$10,580	\$ —	\$35,660
			—	35,660	35,660	—
			<u>\$46,240</u>	<u>\$46,240</u>	<u>\$35,660</u>	<u>\$35,660</u>

(圖十八)

甲乙公司之損益表上所載之利益為 \$35,660，且在公積帳內除此而外，別無其他記錄，故在圖十八即可顯示淨利帳所記運用資本之變動淨額矣。

甲 乙 公 司
資 金 來 源 運 用 表
民 國 二 十 七 年 度

資金之提供：

淨利

\$35,660

資金之運用：

增加運用資本，(見圖二十之副表)

\$35,660

(圖十九)

資金來源運用表，簡稱資金運用表(Statement of Application of Funds)，根據圖十八編製而成。所以明示各項資金之來源(現金及其他等值之物資)，以供當年運用之資本及其資金之如何運用者也。(見圖十九)

圖十九僅將運用資本增加之總數列出，以供資金之運用，此項總數，當另用副表以詳列其細數。

	十二月三十一日		運用資本之變動	
	二十六年	二十七年	增	減
流動資產				
現金	\$ 4,400	\$ 8,320	\$ 1,920	\$ —
應收帳款(淨額)	48,640	53,360	4,720	—
應收票據	6,800	6,000	—	800
存貨	171,200	186,800	15,600	—
未消用保險費	520	340	—	180
合計	<u>\$233,560</u>	<u>\$254,820</u>		
流動負債				
應付帳款	\$ 75,200	\$ 84,800	—	9,600
應付票據	72,000	48,000	24,000	—
合計	<u>\$147,200</u>	<u>\$132,800</u>		
運用資本	<u>\$ 86,360</u>	<u>\$122,020</u>		
運用資本增加淨額				35,660
			<u>\$46,240</u>	<u>\$16,240</u>

(圖二十)

甲 乙 公 司
資 金 來 源 運 用 表
民 國 二 十 七 年 度

資金之提供：

 淨利 \$35,660

資金之運用

 增加運用資本，(見圖二十之副表) \$35,660

(圖十九)

資金來源運用表，簡稱資金運用表(Statement of Application of Funds)，根據圖十八編製而成。所以明示各項資金之來源(現金及其他等值之物資)，以供當年運用之資本及其資金之如何運用者也。(見圖十九)

圖十九僅將運用資本增加之總數列出，以供資金之運用，此項總數；當另用副表以詳列其細數。

	十二月三十一日		運用資本之變動	
	二十六年	二十七年	增	減
流動資產				
現金	\$ 7,100	\$ 8,320	\$ 1,920	\$ —
應收帳款(淨額)	48,640	53,360	4,720	—
應收票據	6,800	16,000	—	800
存貨	171,200	186,800	15,600	—
未消用保險費	520	340	—	180
合計	<u>\$233,560</u>	<u>\$254,820</u>		
流動負債：				
應付帳款	\$ 75,200	\$ 84,800	—	9,600
應付票據	72,000	48,000	24,000	—
合計	<u>\$147,200</u>	<u>\$132,800</u>		
運用資本	<u>\$ 86,360</u>	<u>\$122,020</u>		
運用資本增加淨額				35,660
			<u>\$46,240</u>	<u>\$46,240</u>

(圖二十)

第三十七節 與資金無關之費用項目

例一之淨利，假定為根據第三十五節所述，僅就損益項目之能影響運用資本者為限。雖然，損益科目，恆包括固定資產之折舊費用等項目，此則對運用資本之變動，並無直接關係，在損益計算書上為非現金項目(Non-cash items)。欲決定由利益而增加之運用資本，必將此等非現金項目還原，反加入帳面淨利(或損失)內而後可。此種非現金費用之加回，原為避免其計入淨利之內也。

至於非現金項目還原之理由，可舉例如下。假定某公司一切買賣交易及費用均用現款支出。在二十七年度內其損益帳載有貨餘 \$21,000.00，其現金帳上，亦有同額之增加。查其折舊費用合計 \$6,000.00，因此其帳面利益減至 \$15,000.00。惟在現金帳上所增之 \$21,000.00，則別無減少。結果，欲使由利益提供之資金計算正確，必須將此等非現金費用(\$6,000.00)還原加入帳上所載之利益內(\$15,000.00)而後可。

例二即舉示非現金費用加回帳面利益時之資金來源運用表。同時並明示加增資金之一部份，用以添置固定資產者。

第三十八節 例二

資金之來源——利益

資金之運用 { 增加運用資本
購置固定資產

本例以下列乙丙公司之比較資產負債表為根據。

乙 丙 公 司
資 金 來 源 運 用 表 之 計 算 表

民 國 二 十 七 年 度

資 產 負 債 表

借 項	十二月三十一日		運 用 資 本 之 變 動		其 他 變 動	
	二十六年	二十七年	借	貸	借	貸
現金	\$ 6,400	\$ 8,320	\$ 1,920	\$ —	\$ —	\$ —
應收帳款(淨額)	48,640	53,360	4,720	—	—	—
應收票據	6,800	6,000	—	800	—	—
存貨	171,200	186,800	15,600	—	—	—
未消用保險費	520	340	—	180	—	—
開辦費	1,600	800	—	—	—	800
基地	20,000	20,000	—	—	—	—
房屋	112,000	120,000	—	—	8,000	—
機器	185,600	207,072	—	—	21,472	—
專利權	16,000	14,400	—	—	—	1,600
	<u>\$568,760</u>	<u>\$617,092</u>				
<u>貸 項</u>						
應付帳款	\$ 73,200	\$ 84,800	\$ —	\$ 9,600	\$ —	\$ —
應付票據	72,000	48,000	24,000	—	—	—
折舊準備	117,600	154,400	—	—	—	26,800
股本	160,000	160,000	—	—	—	—
公積	143,900	169,892	—	—	—	25,892
	<u>\$368,700</u>	<u>\$1,17,092</u>	<u>\$16,240</u>	<u>\$10,580</u>	<u>\$20,472</u>	<u>\$65,192</u>
運用資本之增加淨額				35,660	35,660	—
			<u>\$16,240</u>	<u>\$46,240</u>	<u>\$35,132</u>	<u>\$65,192</u>

(圖二十一)

茲就圖二十一為如下之說明：

1. 帳上所載利益計 \$25,932.00, 但此數字, 係下列各項「非現金費用」扣除後之餘額：	
(甲) 攤除之開辦費	\$ 800.00
(乙) 攤除之專利權	1,600.00
(丙) 折舊	36,800.00
由利益項下出帳之非現金費用	<u>\$39,200.00</u>

由此以觀, 可知此等現金費用未扣除前, 可提供為資金者之利益, 計有 \$65,132.00 (\$25,932.00 + \$39,200.00)

- 折舊分錄對於運用資本並無變動。因其貸項入折舊準備帳, 而此折舊準備, 並非運用資本項目。
- 開辦費及專利權之攤銷, 與折舊費用不同之點, 僅在將其費用逐行貸入開辦費及專利權總帳科目抵銷而已。(故亦為非運用資本科目)。
- 應收款項僅記淨額, 因壞帳準備, 必須由應收款項總額內扣除之, 始為該項資產之現金價值。
- 添置房屋 \$8,000.00 及添置機器 \$21,472.00 乃為以同類資金之代價獲得之。是謂資金已充購置之用。

茲將例二之資金來源運用表, 舉例於後：

乙 丙 公 司 資 金 來 源 運 用 表

民國二十七年年度

資金之提供：

由於營業之利益：—	
淨利, 見損益計算書	\$ 25,932.00
非現金費用加回損益帳	
開辦費攤提	800.00
專利權攤提	1,600.00
折舊	36,800.00
資金提供總額	<u>\$ 65,132.00</u>

資金之運用：

購置固定資產—	
房屋	\$ 8,000.00
機器	21,472.00
增加運用資本(見圖二十之副表)	35,660.00
資金運用總額	<u>\$ 65,132.00</u>

(圖二十二)

本例表示運用資本之變動之副表，與例一內圖二十所示者相同。其數字亦復相同。惟有一點應加注意者，即每一資金來源運用表，應另製明細表，以明示運用資本之變動焉。

第三十九節 資金之其他來源

資金可由營業以外之來源提供之。例如股票，債券，或固定資產之出售所得資金，即以之提供各項目之用，或以增加運用資本。

增發股票或債券，如照券面出售者，則其增發數額，即為提供資金之數額，但若高於或低於券面出售者，則所增發之股票或債券根目，必須再以折扣或溢價數額加減之後，始能確定售得之資金。

例三示明因籌集資金而發售債券及股票之有折扣者之例。

第四十節 例 三

資金之來源	——	{	利息
			股票以折扣售出
			債券以折扣售出
資金之運用	——	{	添置固定資產
			增加運用資本

茲將戊己公司之資產負債表列入計算表內如下。

戊 己 公 司

資金來源運用表之計算表—民國二十七年度

資產負債表

借 項	十二月三十一日		運用資本之變動		其他變動	
	二十六年	二十七年	借	貸	借	貸
現金	\$ 6,400	\$ 8,320	\$ 1,920	\$ —	\$ —	\$ —
應收帳款(淨額)	48,640	53,360	4,720	—	—	—
應收票據	6,800	6,000	—	800	—	—
存貨	171,200	186,800	15,600	—	—	—
未消用保險費	520	340	—	180	—	—
固定資產	240,000	520,000	—	—	280,000	—
未攤銷債券折扣	—	7,600*	—	—	7,600 ²	—
股票折扣	—	1,600	—	—	1,600	—
	<u>\$473,560</u>	<u>\$784,020</u>				
貸項						
應付帳款	\$ 75,200	\$ 84,800	—	9,600	—	—
應付票據	72,000	48,000	24,000	—	—	—
折舊準備	117,600	154,400	—	—	—	36,800
已發債券	—	160,000	—	—	—	160,000
股本	160,000	240,000	—	—	—	80,000
公積	48,760	96,820	—	—	—	48,060
	<u>\$473,560</u>	<u>\$784,020</u>	<u>\$ 46,240</u>	<u>\$ 10,580</u>	<u>\$287,200</u>	<u>\$324,860</u>
運用資本增加淨額			—	35,660	35,600	—
			<u>\$ 46,240</u>	<u>\$ 46,240</u>	<u>\$324,860</u>	<u>\$324,860</u>

(*\$8,000.00折扣減二十七年内攤銷 \$ 400 00)

(圖二十三)

如將其他變動欄分析之，即可察出 \$ 80,000.00 票面之股票，以 98 折售出。將 \$ 1,600.00 折扣借入股票折扣帳。故由此來源所獲得之資金為 \$ 78,400.00。學者應知此項數額，在圖二十三中，即於股本帳內增加 \$ 80,000.00 減去股票折扣帳內增加 \$ 1,600.00 後之餘額。

再觀債券一項，其票面價值為 \$ 160,000.00 為期二十年，於二十七年一月一日以 95 折售出，得現金 \$ 152,000.00，其折扣 \$ 8,000.00 借入未攤銷債券折扣帳 (Unamortized bond discount)。並將此數之二十分之一，計 \$ 400.00，攤入損益帳。此項攤銷額，為結入損益帳之又一非現金費用，必須回加於帳面損益。學者應知由此項來源所獲得之 \$ 152,000.00 資金，在圖二十三中，為 (1) 發行在外之債券帳，增加 \$ 160,000.00，減 (2) 未攤銷債券折扣帳內所增加之 \$ 7,600.00，與 (3) 轉入帳面損益之 \$ 400.00，債券折扣攤銷額而來。

由此可知，其他變動 (Other changes) 一項，可分為二種 (1) 記錄資金之收支，及 (2) 記錄非現金收支之帳面分錄。

例如圖二十三內

\$ 280.00 固定資金之增加，乃記錄同額資金之支出或其運用者也。

\$ 7,600.00 之未攤銷債券折扣，並非記錄資金之運用，不過為售出債券之 \$ 80,000.00 折扣，及攤去 \$ 400.00 債券折扣之二個帳面分錄之結果而已。

股票折扣之增加 1,600.00，並非代表資金之運用，不過為股票售出之收入減少而已。

折舊準備之增加 \$ 36,800.00，並非記錄資金之收入，不過為一種帳面分錄，其影響及於 (1) 準備與 (2) 公積之結果而已。

發行在外債券帳增加 \$ 160,000.00，代表收入者僅 \$ 152,000.00 之數，因有 \$ 8,000.00 之折扣對銷故也。

股本帳內增加 \$ 80,000.00，僅有 \$ 78,400.00 之收入，因有 \$ 1,600.00 之折扣對銷故也。

公積帳內增加 \$ 18,060.00，係由利益項下扣除折舊 \$ 36,800 及攤去債券折扣 \$ 00.00 後之資金收入。故 \$ 85,260.00 之總數，方為由營業所得提供之數 (\$ 48,000.00 加上 \$ 36,800.00，再加上 \$ 100.00)

茲將庚己公司之資金運用表列之於下。

戊 己 公 司

資 金 來 源 運 用 表

民 國 二 十 七 年 度

資 金 之 提 供 :

由 於 營 業 利 益 ——

淨 利 , 見 損 益 計 算 書 \$ 48,060 00

非 現 金 費 用 加 回 損 益 帳 .

固 定 資 產 之 折 舊 36,800.00

攤 銷 債 券 折 扣 400.00 \$ 85,260.00

債 券 照 95 售 出 (票 面 \$160,000 00 減 折 扣 \$8,000 00) 152,000 00

股 票 照 98 售 出 (票 面 \$ 80 000.00 減 折 扣 \$1,600 00) 78,400 00

資 金 提 供 總 額 \$ 315,660 00

資 金 之 運 用

添 置 固 定 資 產 \$ 280,000 00

增 加 運 用 資 本 (見 圖 二 十 之 副 表) \$ 315,660 00資 金 運 用 總 額 \$ 315,660 00

(圖 二 十 四)

第 四 十 一 節 資 金 之 其 他 運 用

在 例 二 例 三 之 中 , 收 入 資 金 , 除 用 以 增 加 運 用 資 本 外 . 更 用 以 購 置 機 器 及 其 他 固 定 資 產 . 惟 資 金 尚 有 供 諸 其 他 用 途 者 , 如 支 付 現 金 股 息 , 贖 回 股 票 或 債 券 , 特 別 修 理 等 是 也 .

在 例 四 之 中 , 即 示 明 資 金 之 用 以 支 付 現 金 股 息 之 例 , 同 時 並 示 明 年 須 現 金 支 出 之 股 票 股 息 之 給 付 , 及 設 定 評 價 公 積 。

現 金 股 息 之 支 付 , 即 為 資 金 之 支 付 , 惟 股 票 股 息 之 給 付 及 設 定 評 價 公 積 則 否 . 其 他 變 動 額 , 必 須 加 以 分 析 , 俾 優 者 得 由 資 金 來 源 運 用 表 內 銷 除 (eliminate) 之 .

第 四 十 二 節 例 一 四

資 金 之 來 源 —— { 利 益
機 器 之 售 出資 金 之 運 用 —— { 現 金 股 息
增 加 運 用 資 本

茲 將 庚 辛 公 司 之 資 產 負 債 表 , 列 入 下 列 之 計 算 表 內 .

庚 辛 公 司
資 金 來 源 運 用 表 之 計 算 表

民 國 二 十 七 年 度

借 項	資 產 負 債 表		運 用 資 本 之 變 動		其 他 變 動	
	十二月三十一日		借	貸	借	貸
	二十六年	二十七年				
現金	\$ 6,400	\$ 2,320	\$ 1,920	\$ —	\$ —	\$ —
應收帳款(淨額)	48,640.	53,360	4,720	—	—	—
應收票據	6,800	6,000	—	800	—	—
存貨	171,200	186,800	15,600	—	—	—
未消用保險費	520	340	—	180	—	—
基地	100,000	152,000	—	—	52,000	—
房屋	112,000	112,000	—	—	—	—
機器	184,000	176,000	—	—	—	8,000
	<u>\$629,560</u>	<u>\$694,820</u>				
貸 項						
應付帳款	\$ 75,200	\$ 84,800	—	9,600	—	—
應付票據	72,000	48,000	24,000	—	—	—
折舊準備	117,600	154,400	—	—	—	36,800
股本	160,000	240,000	—	—	—	80,000
或有負債準備	—	8,000	—	—	—	8,000
盈餘	294,760	159,620	—	—	45,140	—
	<u>\$629,560</u>	<u>\$694,820</u>	<u>\$ 46,240</u>	<u>\$ 10,580</u>	<u>\$ 97,140</u>	<u>\$132,800</u>
運用資本增加淨額			—	35,660	35,660	—
			<u>\$ 46,240</u>	<u>\$ 46,240</u>	<u>\$132,800</u>	<u>\$132,800</u>

(圖二十五)

損益計算書上表示二十七年之純益為 \$ 11,800.00。惟圖二十五內之盈餘減少 \$ 45,140.00。是則在盈餘內必受其他分派之影響無疑，茲將若干有關賬戶，錄之如下：

公 積

1/15/27 現金股息	\$ 16,000 00	1 1 / 27 餘額	\$204,760 00
6/30/27 售出機器		1 / 31 27 基地增值貸項	52,000 00
\$8,000 00損失	4,800 00	12 / 31 / 27 利益	11,660 00
12 / 31 / 27 股票股息	80,000 00		
12 / 31 / 27 設定或有負債準備	8,000 00		
12 / 31 / 27 差額	159,620 00		
	<u>\$268,420 00</u>		<u>\$268,420 00</u>
		1 1 / 28 餘額	\$159,620 00

基 地

1/1 / 27 份額	\$100,000 00
12 / 31 / 27 增值	52,000 00

機 器

1 / 1 / 27 餘額	\$184,000 00	6 30 / 27 機器售出	\$ 8,000 00
---------------	--------------	----------------	-------------

折舊準備

1 1 - 27 餘額	\$117,600 00
1 31 / 27 準備—27年	36,000 00

或有負債準備

12 / 31 / 27 公積	\$ 8,000 00
-----------------	-------------

股 本

12 / 31 / 27 份額	\$160,000 00
12 / 31 / 27	80,000 00

此例所以舉示比較資產負債表上所列各項變動，必須細檢各帳，俾明在事實上是否為代表實際資金之提供及運用。學者觀於下列各點，即可瞭然矣；

(甲) 基地帳內 \$52,000 00 之增值，係評價之結果，其對立貸項為公積。故其分錄不反映於運用資本或資金之變動。

(乙) \$8,000 之機器，售得 \$3,200 00，即將其 \$4,800 00 之損失借入公積帳，於是資金亦因售得之款而增加 \$3,200 00

(丙) \$16,000 00 之股息，以現金支付，遂使資金為同類之減少。

(丁) 設定或有負債準備，借入公積帳，故與資金無關。

因此證明圖二十五之公積帳內 \$45,140 00 之淨變動，其組成如下

	借 方	貸 方
基地增值貸項	\$ —	\$ 52,000 00
利益	—	11,660 00
現金股息	16,000 00	—
股票股息	20,000 00	—
機器售出損失	4,800 00	—
或有負債準備之設定	8,000 00	—
	<u>\$ 108,800 00</u>	<u>\$ 63,660 00</u>
公積變動淨額	—	45,140 00
	<u>\$ 108,800 00</u>	<u>\$ 108,800 00</u>

將上列六個項目代入計算表上 \$45,140 00 之公積變動，並將其與資金變動無關之項目，互相抵銷之。

庚辛公司之資金來源運用表列之於下

庚 辛 公 司 資 金 來 源 運 用 表 民 國 二 十 七 年 度

資金之提供：

營業利益	\$ 11,660 00	
淨利，見損益計算書		
非現金費用加回損益帳折舊	<u>36,880 00</u>	\$ 48,460 00
機器售出		3,200 00
資金提供總額		<u>\$ 51,660 00</u>

資金之運用：

支出現金股息	\$ 16,000 00
增加運用資本(見副表一圖二十)	<u>35,660 00</u>
資金運用總額	<u>\$ 51,660 00</u>

(圖二十六)

第四十三節 運用資本之減少

凡運用資本因營業蒙受損失而致減少時，其事實恆稱為「減少運用資本以提供資金，俾作彌補營業損失之用」(Funds were provided by the decrease in working capital and applied to cover operating losses)

例五所以示明營業中資金遭受損失時，由(甲)運用資本，及(乙)售出證券以籌集資金之例。

第四十四節 例五

資金之來源—— { 減少運用資本
售出投資

資金之運用——彌補營業損失

壬癸公司之資產負債表如下。

壬 癸 公 司
資金來源運用表之計算表

民國二十七年度

資產負債表

借 項	十二月三十一日		運用資本之變動		其他變動	
	二十六年	二十七年	借	貸	借	貸
現金	\$ 6,400	\$ 8,320	\$ 1,920	\$ —	\$ —	\$ —
應收帳款(淨額)	48,640	53,360	4,720	—	—	—
應收票據	6,800	6,000	—	800	—	—
存貨	171,200	139,200	—	92,000	—	—
證券投資(恆久)	12,800	—	—	—	—	12,800
固定資產	160,000	160,000	—	—	—	—
	<u>\$405,840</u>	<u>\$366,880</u>				
貸 項						
應付帳款	\$ 75,200	\$ 84,800	—	9,600	—	—
應付票據	72,000	48,000	24,000	—	—	—
折舊準備	26,640	42,640	—	—	—	16,000
股本	160,000	160,000	—	—	—	—
公積	72,000	31,440	—	—	40,560	—
	<u>\$400,340</u>	<u>\$66,880</u>	<u>\$30,640</u>	<u>\$42,400</u>	<u>\$40,560</u>	<u>\$28,800</u>
運用資本之減少淨額				\$ 11,760	—	11,700
				<u>\$42,400</u>	<u>\$40,560</u>	<u>\$46,560</u>

(圖二十七)

壬癸公司之損益計算書上，載有\$16,000.00折舊除去後之損失\$40,640.00。公積帳上除此借項外，更有售出恆久投資所得之\$80.00利益貸記之。此項投資實售\$12,880.00

茲將壬癸公司之資金來源運用表及其運用資本明細表 (Schedule of working capital) 示之如下

壬 癸 公 司 資 金 來 源 運 用 表

民 國 二 十 七 年 度

資金之提供：		
售出證券		\$ 12,880 00
減少運用資本 (見副表一圖二十九)		11,760 00
資金提供總額		<u>\$ 24,640.00</u>
資金之運用：		
彌補營業損失—		
損失，見損益計算書		\$ 40,640 00
減：非現金費用—固定資產之折舊		16,000 00
資金運用總額		<u>\$ 24,640.00</u>

(圖二十八)

運 用 資 本 變 動 明 細 表

	十二月三十一日		運用資本之變動	
	二十六年	二十七年	增	減
流動資產				
現金	\$ 6,400	\$ 8,320	\$ 1,920	\$ —
應收帳款(淨額)	48,640	53,360	4,720	—
應收票據	6,800	6,000	—	800
存貨	171,200	130,200	—	32,000
合計	<u>\$233,040</u>	<u>\$206,880</u>		
流動負債：				
應付帳款	\$ 75,200	\$ 81,800	—	9,600
應付票據	72,000	48,000	24,000	—
合計	<u>\$147,200</u>	<u>\$132,800</u>		
運用資本	<u>\$ 85,840</u>	<u>\$ 74,080</u>		
運用資本減少淨額			11,760	—
			<u>\$ 42,400</u>	<u>\$ 42,400</u>

(圖二十九)

第四十五節 例六——明細計算表之應用

以上所舉各例之中，「其他變動」項目甚少，故其分析尚屬簡單。倘遇項目繁多，則不得不用多欄計算表，將其他變動各項目，別為資金之提供及運用二大類，重行排列之。茲將安盛製造公司之比較資產負債表列下：

安 盛 製 造 公 司

比較資產負債表——民國二十六年及二十七年之十二月三十一日

借 項	12/31/26	12/31/27
現金	\$ 6,400 00	\$ 8,320 00
應收帳款	49,600 00	54,400 00
應收票據	6,800 00	6,000 00
存貨	171,200 00	186,800 00
基地	20,000 00	32,000 00
房屋	112,000 00	200,000 00
機器	184,000 00	334,120 00
專利權	16,000 00	14,400 00
投資證券	12,000 00	—
債券折扣	—	7,600 00
未消用保險費	520 00	340 00
開辦費	1,600 00	800 00
商譽	24,000 00	25,600 00
	<u>\$ 604,920 00</u>	<u>\$ 807,380 00</u>
貸 項		
應付帳款	\$ 75,200 00	\$ 84,800 00
應付票據	72,000 00	48,000 00
壞帳準備	960 00	1,040 00
折舊準備		
房屋	45,600 00	50,080 00
機器	72,000 00	85,120 00
發出債券	—	160,000 00
股本	160,000 00	320,000 00
公積	179,160 00	121,340 00
	<u>\$ 604,920 00</u>	<u>\$ 870,380 00</u>

(圖三十)

安 盛 製 造 公 司

資 金 來 源 運 用 表 之 計 算 表

民 國 二 十 七 年

項目	借 項	比較資產負債表 十二月三十一日		運用資本之變動		其他變動		其他變動之重分類		資 金		項目		
		二十六年	二十七年	借	貸	項目	項目	借	貸	借	貸		運 用	提 供
1 現金		\$ 6,400.00	\$ 8,320.00	\$ 1,920.00	\$ —	1	1	\$ —	\$ —	\$ —	\$ —	\$ —	\$ —	1
2 應收帳款		49,600.00	54,400.00	4,800.00	—	2	2	—	—	—	—	—	—	2
3 應收票據		6,800.00	6,000.00	—	800.00	3	3	—	—	—	—	—	—	3
4 存貨		171,200.00	186,800.00	15,600.00	—	4	4	—	—	—	—	—	—	4
5 基地		20,000.00	32,000.00	—	—	5	5	12,000.00	—	(10) 12,000.00	—	—	—	5
6 房屋		112,600.00	200,000.00	—	—	6	6	88,000.00	—	—	—	88,000.00	—	6
7 機器		184,000.00	334,120.00	—	—	7	7	150,000.00	—	(9) 12,000.00	—	162,120.00	—	7
8 專利權		16,000.00	17,400.00	—	—	8	8	—	1,600.00	(4) 1,600.00	—	—	—	8
9 投資證券		12,800.00	—	—	—	9	9	—	12,800.00	(5) 80.00	—	—	12,720.00	9
10 債券折扣		—	7,600.00	—	—	10	10	7,600.00	—	(2) 400.00	(12) 8,000.00	—	—	10
11 未消用保險費		520.00	340.00	—	180.00	11	11	—	—	—	—	—	—	11
12 開辦費		1,600.00	800.00	—	—	12	12	—	800.00	(3) 800.00	—	—	—	12
13 商譽		24,000.00	25,600.00	—	—	13	13	1,600.00	—	—	(8) 1,600.00	—	—	13
		<u>\$604,920.00</u>	<u>\$870,380.00</u>											
	貸 項													
14 應付帳款		\$ 75,200.00	\$ 87,000.00	—	9,600.00	14	14	—	—	—	—	—	—	14
15 應付票據		72,000.00	48,000.00	24,000.00	—	15	15	—	—	—	—	—	—	15
16 壞帳準備		960.00	1,010.00	—	80.00	16	16	—	—	—	—	—	—	16
17 折舊準備—房屋		45,600.00	50,080.00	—	—	17	17	—	4,480.00	(6) 4,480.00	—	—	—	17
18 折舊準備—機器		72,000.00	85,120.00	—	—	18	18	—	13,120.00	(6) 17,920.00	(11) 1,600.00 (9) 3,200.00	—	—	18
19 已發債券(20年)		—	160,000.00	—	—	19	19	—	160,000.00	(12) 8,000.00	—	—	152,000.00	19
20 股本		160,000.00	320,000.00	—	—	20	20	—	160,000.00	(8) 1,600.00 (7) 80,000.00	—	—	78,400.00	20
21 公積		<u>179,160.00</u>	<u>121,340.00</u>	—	—	21	21	57,820.00	—	(10) 12,000.00 (1) 34,180.00 (9) 4,200.00 (7) 80,000.00 (13) 10,200.00	—	—	—	21
22 帳面利益		<u>\$604,920.00</u>	<u>\$870,380.00</u>											
23 非現金之費用—														
(甲) 攤銷債券折扣						(甲)	(甲)				(2) 400.00	—	—	(甲)
(乙) 攤提開辦費						(乙)	(乙)				(3) 800.00	—	—	(乙)
(丙) 攤提專利權						(丙)	(丙)				(4) 1,600.00	—	59,460.00	(丙)
(丁) 投資售出之損失						(丁)	(丁)				(5) 80.00	—	—	(丁)
(戊) 房屋折舊						(戊)	(戊)				(6) 4,480.00	—	—	(戊)
(己) 機器折舊						(己)	(己)				(6) 17,920.00	—	—	(己)
24 機器售出						24	24				(9) 4,000.00	—	4,000.00	24
25 機器之特別修理						25	25			(11) 1,600.00	—	1,600.00	—	25
26 現金股息						26	26			(13) 19,200.00	—	19,200.00	—	26
27 運用資本增加淨額				\$ 46,320.00	\$ 10,000.00	27	27	\$317,140.00	\$352,800.00	\$193,860.00	\$193,860.00	\$270,920.00	\$306,580.00	27
28 運用資本增加淨額					35,000.00	28	28	35,000.00	—	—	—	35,000.00	—	28
29 運用資本增加淨額				\$ 46,320.00	\$ 44,320.00	29	29	\$352,800.00	\$352,800.00	\$193,860.00	\$193,860.00	\$306,580.00	\$306,580.00	29

圖三十一所示之計算表，乃根據圖三十安盛製造公司之比較資產負債表及下列補充事項編製之。

- 1 損益帳上所載之淨利為\$34,180 00
 - 2 \$400 00之債券折扣，已借入損益帳列銷之。
 - 3 開辦費之減少額，乃為列入損益帳攤銷之數。
 - 4 專利權\$4,600.00已借入損益帳銷除之。
 - 5 投資證券(Investment securities)減少\$12,800.00由於本公司數年來持有他公司股票之售出。此項證券，在過去並不視為運用資本，計得現款\$12,720 00，餘\$80 00直接借入損益帳。
 - 6 二十七年度房屋折舊為\$4,480.00，機器折舊為\$17,920 00
 - 7 二十七年三月一日付60%之股票股息。
 - 8 股票票面\$80,000.00於二十七年八月十五日以98折發行，得得現款，其折扣借入商譽帳。
 - 9 成本\$12,000 00之機器，已提折舊準備 \$3,200.00於本年售出得\$4,000.00，其損失 \$4,800 00直接借入公積帳。
 - 10 基地經評價之後，於廿七年十二月三十日，在帳上作如下之分錄：

基地	\$12,000 00
公積	\$12,000.00
 - 11 機器特別修理計費\$1,600 00，借入機器折舊準備帳。
 - 12 廿七年一月一日發行之二十年期債券以95售現。
 - 13 現金股息\$10,200.00於二十七年十二月三十一日付訖。
- 根據本計算表所編製之資金來源運用表，列小於圖三十二。至運用資本變動明細表，則已示於圖二十，茲不贅列。

第四十六節 其他變動重分類之說明

圖三十一所示之重行分類，茲用分錄式說明於下，此等重行分類並非整理分錄，僅為其他變動諸項目之重行排列，使其資金無關之變動，互為對銷，保留其對資金來源與用途有關之項目，而轉錄於最後二欄內。

(1)

公積	\$34,180 00	
帳面利益		\$34,180.00
將帳上所載淨利劃出，俾便整理非現金費用		

	(2)		
債券折扣	\$ 400 00		
利益提供之資金 (Funds provided by profits)		\$ 400 00	
(攤銷債券折扣)			
	3		
開辦費	\$ 500 00		
利益提供之資金		\$ 500 00	
(攤提開辦費)			
	4		
專利權	\$ 1,600 00		
利益提供之資金		\$ 1,600 00	
(攤提專利權)			
	(5)		
投資證券	\$ 80 00		
利益提供之資金		\$ 80 00	
(投資售出之損失)			
	(6)		
折舊準備——房屋	\$ 4,480 00		
折舊準備——機器	17,920 00		
利益提供之資金		\$ 22,400.00	
(折舊)			

上列分錄(2)至(6)係記載一切與資金支出無關之費用，反加入帳面利益之分錄。當此等金額加入 \$ 34,180.00 時，則可知由利益提供之資金，共計 \$ 59,460.00。即將此總額記入資金提供欄內。

	(7)		
股本	\$ 80,000.00		
公積		\$ 80,000.00	
股票股息既非提供資金，又非運用資本，故其變動應即對銷			

	(8)		
股本	\$ 1,600 00		
商譽		\$ 1,600 00	

股票折扣 \$ 1,600.00 在帳上已借入商譽帳，惟商譽之增加，並不代表資金

之支出，故以商譽之借項與股本之增加，兩相對銷，將其除售出股票 \$78,400.00 之純收入，列入資金提供欄內。

(9)

機器	\$12,000.00	
機器售出提供之資金		\$ 4,000.00
公積		4,800.00
折舊準備—機器		3,200.00

將售出機器所提供之實際資金，另行劃分之。並將不代表資金支出之公積借項及折舊準備銷除之。

(10)

公積	\$12,000.00	
基地		\$12,000.00

基地評價，對資金不生影響，故其交易應銷除之。

(11)

資金用於機器之特別修理	\$ 1,600.00	
折舊準備—機器		\$ 1,600.00

將修理所用之資金，另行劃分後，
轉入資金運用欄。

(12)

已發債券	\$ 8,000.00	
債券折扣		\$ 8,000.00

債券折扣之增加一行，用上列分錄 (2) 回復至其原有金額，然後將全部折扣，對已發債券之增加銷除之，以售出債券之純收入 \$ 152,000.00，轉入資金提供欄內。

(13)

資金用於現金股息	\$19,200.00	
公積		\$19,200.00

將已付現金股息另列一行轉入資金運用欄內。

當前列各項，全部記入重分類 (Reclassification) 欄後，定可看出其他變動欄內之若干金額，業已銷去，其餘項目經重行分類矯正之後，成為資金之提供或運用矣。

下列所示之資金來源運用表，係根據圖三十一編製而成，

安 盛 製 造 公 司

資 金 來 源 運 用 表

民 國 二 十 七 年 度

資 金 之 提 供

由 於 營 業 之 利 益 —

淨利，見損益計算書	\$ 34,180 00	
非現金費用加回損益		
攤銷債券折扣	400.00	
攤銷開辦費	800 00	
攤銷專利權	1,600 00	
投資售出之損失	80.00	
房屋折舊	4,480.00	
機器折舊	17,920 00	\$ 59,460 00

投資證券之售出		12,720 00
債券以95售出		152,000.00
股票以98售出		78,400 00
機器售出		4,000.00
資金提供總額		<u>\$306,580 00</u>

資 金 之 運 用

購 置 固 定 資 產 —

房屋	\$ 88,000 00	
機器	162,120.00	\$250,120.00
機器特別修理		1,600 00
支付現金股息		19,200 00
增加運用資本 見明細表一圖二十)		35,660 00
資金運用總額		<u>\$306,580.00</u>

(圖 三 十 二)

第四十七節 結 論

1. 在會計期間內，資金(現金或其等值之物資)，可由若干來源提供之
 - (甲)由於營業之利益。由此來源提供之資金，恆大於損益計算書上所載之利益，因通常有若干費用記入損益帳者，并非資金之支出。此種非現金費用之標準實例為
 - (1) 攤銷之債券折扣(例三；例六)
 - (2) 攤銷之開辦費(例二，例六)
 - (3) 攤銷之專利權(例二，例六)
 - (4) 售出资產之損失(例六)
 - (5) 固定資產之折舊(例二至例六)
 - (乙)債券之售出(例三，例六)。債券可以高於或低於票面價值售出。
 - (丙)股票之售出(例三，例六)。股票可以高於或低於票面價值售出。
 - (丁)資產之售出。資產可以低於其票面價值售出(例四，例六)，或高於其帳面價值售出(例五)
 - (戊)運用資本之減少(例五)。與資金來源運用表同時另編一明細表，以記載減少運用資本之諸項目。
2. 由於上述諸來源可提供之資金，其運用之途徑如下
 - (甲)支付現金股息(例四，例六)
 - (乙)支付特別費用(例六)
 - (丙)購置固定資金(例三)
 - (丁)償付固定債務，如債券是。
 - (戊)收回所有權憑證，如股票是。
 - (己)增加運用資本。資金之運用，僅載淨增額，其細數另編明細表以記載之。
 - (庚)彌補營業損失(例五)。營業損失，恆與運用資本之減少，相偕發生。如例五所示然。欲決定營業上損失資金之淨額，必須將損益帳上所記之非現金費用摺除而後可。有時在損益計算書上雖載明一種淨損，但營業上，仍表示有資金之提供。
3. 多數交易，使帳簿上之記載發生變動，但并不代表資金之提供或運用。故在資金來源運用表內，不宜列入之。例如股票股息(例四，例六)及資產評價之帳面記載(例四；例六)是也。
4. 資金來源運用表不能僅由比較資產負債表編製之。必須將若干總帳帳戶，為之分析(見例六)而後可。

5. 各帳戶內重分類之變動項目繁多時，必須用計算表以整理之。(圖三十一)

練 習

習題4：壬癸公司之二十七年十二月三十一日及二十八年十二月三十一日資產負債表各如下

借 項	十二月三十一日	
	二十七年	二十八年
不動產	\$ 37,500 00	\$ 39,000 00
廠房與機器	69,750.00	71,250 00
遞貨設備	11,250 00	15,000.00
專利權與商譽	15,375.00	15,375 00
商品盤存	36,750.00	48,750.00
應收帳款(淨額)	26,250 00	24,750 00
銀行往來	16,500 00	12,112.00
經銷處投資	—	11,250 00
	<u>\$207,375.00</u>	<u>\$237,487 50</u>
貸 項		
股本	\$150,000.00	\$157,500.00
應付帳款	12,000.00	12,750 00
應付票據	22,500 00	—
押款	—	18,750.00
折舊準備—		
廠房與機器	6,375 00	12,750 00
遞貨設備	1,687 50	3,375.00
公積	14,812 50	32,362 50
	<u>\$207,375 00</u>	<u>\$237,487 50</u>

二十八年內公積帳上惟一之登載，厥為淨利一項而已。

試編製：

(甲)資金來源運用表

(乙)運用資本變動明細表

習題5：哈耳遜製鞋公司之二十七年十二月三十一日及二十八年十二月三十一日資產負債表編錄於次。

由該帳各月之補充資料錄下：

1. 原帳益帳上所載之淨利為 \$49,800.00

- 2 二十八年一月一日，公司以 96 售出債券票面 \$112,500.00 債券期限為十年。
- 3 \$3,000 之工具，攤銷入營業項下，其對銷貨項，直接入工具帳。
- 4 機器折舊規定為 \$24,000 00 房屋折舊為 \$7,500.00
- 5 \$3,000 00 之專利權，攤銷入營業項下，其對銷貨項，直接入專利權帳。
- 6 該年公告現金股息 4% ，并照年初之已發行在外之股票支付之。
- 7 二十八年十二月十五日，以 90 售出股票票面 \$225,000 00 其折扣借入商譽帳。

試編製。

(甲)資金來源運用表之計算表

(用重分類欄)

(乙)資金來源運用表

(丙)運用資本變動明細表

借 項	十二月三十一日	
	二十七年	二十八年
現金	\$ 18,750.00	\$ 15,000 00
應收帳款	138,875.00	191,250.00
存貨	300,000 00	281,250.00
未消用保險費	2,250 00	3,000 00
附屬公司股票之投資(長期)	71,250 00	—
工具	30,000 00	60,000.00
機器	150,000.00	300,000.00
基地	75,000.00	150,000 00
房屋	262,500 00	412,500.00
商譽	150,000 00	172,500 00
專利權	30,000.00	27,000 00
未攤銷債券折扣	—	4,050 00
	<u>\$1,223,625.00</u>	<u>\$1,610,550 00</u>
貸 項		
應付未付稅捐	\$ 3,000.00	\$ 4,500 00
銀行及其他借款	52,500.00	60,000.00

應付未付利息	5,250 00	8,250 00
應付帳款	108,750 00	93,750 00
壞帳準備	2,625 00	3,750 00
折舊準備—		
機器	12,000 00	36,000 00
房屋	5,250 00	12,750 00
已發債券	262,500 00	375,000 00
股本	600,000 00	825,000 00
償債基金準備	26,250 00	63,750 00
公積	145,500 00	133,800 00
	<u>\$1,223,625 00</u>	<u>\$1,616,550 00</u>

問題9 試舉分錄四則，能使帳面淨利，小於由利益所提供之資金。

問題10、在編製資金來源運用表時，學者將如何表示—

(甲)由營業所蒙之損失

(乙)運用資本之減少

習題11 就習題五哈耳遜製造公司各帳戶，加以分析，學者可知於二十八年十二月三十一日有如下之分錄。

基地	\$37,500 00	
房屋	75,000 00	
機器	37,500 00	
折舊準備—房屋		\$ 7,500 00
折舊準備—機器		11,250 00
公積		131,250 00

依照大美估價公司之報告，將估價結果記錄之。

在編製資金來源運用表時，所編造之計算表，學者試作一分錄格式以整理之。

習題12 假定哈耳遜製造公司，費去\$11,250 00以特別修理其機器，并經借入折舊準備帳。其理論為該項支出，使過去折舊，有所彌補，并能延長該項資產之壽命。學者於編製資金來源運用表時，對此交易將若何處理？

複 習 題

茂利汽車公司之顧客華實隆君，對於其商店之財務報表，不甚了解，就詢於學者，彼稱在二十七年及二十八年內，雖蒙受損失，惟其運用資本，實際上

仍有增加，請詳為解釋之。

茲將其商店廣續三年之資產負債表示之於下。

資 產	十二月三十一日		
	二十六年	二十七年	二十八年
流動資產：			
現金	\$ 4,000.00	\$ 5,000.00	\$ 12,000.00
應收帳款(淨)	40,000.00	32,000.00	44,000.00
存貨	67,000.00	70,000.00	68,000.00
	<u>\$111,000.00</u>	<u>\$107,000.00</u>	<u>\$124,000.00</u>
固定資產			
機器與設備	\$180,000.00	\$180,000.00	\$180,000.00
減一折舊準備	12,000.00	30,000.00	48,000.00
	<u>\$168,000.00</u>	<u>\$150,000.00</u>	<u>\$132,000.00</u>
無形資產：			
專利權	\$ 75,000.00	\$ 70,000.00	\$ 65,000.00
資產總額	<u>\$354,000.00</u>	<u>\$327,000.00</u>	<u>\$321,000.00</u>
負債與淨值			
流動負債：			
應付帳款	\$ 21,000.00	\$ 22,000.00	\$ 21,000.00
應付票據	40,000.00	20,000.00	30,000.00
	<u>\$ 61,000.00</u>	<u>\$ 42,000.00</u>	<u>\$ 51,000.00</u>
淨值：			
股本	\$200,000.00	\$200,000.00	\$200,000.00
公積	93,000.00	85,000.00	70,000.00
	<u>\$293,000.00</u>	<u>\$285,000.00</u>	<u>\$270,000.00</u>
負債與淨值總額	<u>\$354,000.00</u>	<u>\$327,000.00</u>	<u>\$321,000.00</u>

二十七年及二十八年之損益計算書各表示其損失為\$8,000.00及\$15,700.00二年之中，并未能攤派股息。公積帳內唯一之登記，為二年之損失。機器與設備之折舊為成本\$180,000.00之10%之年率。專利權之原始成本為\$85,000.00每年攤銷率為\$5,000.00

試為華實隆君解釋之。

第四章 利益變動之分析

第四十八節 利益變動分析之意義

將本期之損益計算書與前期之損益計算書，列成一比較格式，即可獲得各項收益與費用項目增減之資料。

由於此種比較，更可將利益變動之原因，加以分析，此種分析，尤以毛利之變動為最有價值，因其於管理上審察營業結果時，能供給充分之資料，及於規劃未來政策時，可資參考之用故也。

至於分析之性質及範圍，則視某一時期間所可利用之資料而定。下述各節之分析，係根據圖三十三所列利益變動而為之，各例所採用之資料既不相同，致其出發點，亦因之以異。

甲 乙 公 司 比較損益計算書

民國二十六年暨二十七年度

	二十六年		二十七年		增或減 [*]	
	金額	%	金額	%	金額	%
銷貨淨額	\$200,000 00	100	\$252,000 00	100	\$ 52,000.00	—
銷貨成本	160,000 00	80	189,000 00	75	29,000 00	5 [†]
銷貨毛利	\$ 40,000.00	20	\$ 63,000 00	25	\$ 23,000.00	5
各項費用	32,000.00	16	25,200.00	10	6 800 00 [†]	6 [†]
營業淨利	\$ 8,000 00	4	\$ 37,800.00	15	\$ 29,800.00	11
其他收益	4,000.00	2	5,040 00	2	1,040.00	—
淨餘利益	\$ 12,000.00	6	\$ 42,840.00	17	\$ 30,840.00	11

*紅色

(圖三十三)

第四十九節 例一：已知售出貨物之單位數目

補充資料。

二十六年度銷出貨物單位數	4,000
二十七年度銷出貨物單位數	4,500

凡已知銷出貨物之單位數目，欲求知其單位平均售價及單位平均成本者，即將銷貨及銷貨成本總額，以銷出貨物單位數目除之，茲為此種計算明白起見，將圖三十三之毛利部份，覆述於下：

	二十六年度	二十七年度
銷貨	4,000 @ \$50.00 = \$200,000.00	4,500 @ \$56.00 = \$252,000.00
銷貨成本	4,000 @ \$40.00 = 160,000.00	4,500 @ \$42.00 = 189,000.00
毛利	4,000 @ \$10.00 = \$ 40,000.00	4,500 @ \$14.00 = \$ 63,000.00

(圖三十四甲)

觀於上圖，可知二十六年之毛利為 \$40,000.00，至二十七年增至 \$63,000.00。其原因由於下列三個重要成份：

(甲) 二十七年較二十六年多銷 500 單位

(乙) 每單位平均售價，在二十六年為 \$50.00，至二十七年增至 \$56.00，即每單位增價 \$6.00

(丙) 每單位平均成本，在二十六年為 \$40.00，至二十七年增至 \$42.00，即每單位增 \$2.00

此等成份對於毛利金額所發生之效果，可計算之如下。

1 銷貨數量增加之效果。假定二十六年與二十七年間之變動，僅為銷貨單位數目之變動（換言之，即假定二十七年內每單位售價，仍為 \$60.00，每單位成本價格，仍為 \$40.00），於是二十七年銷出之 4,000 單位所現實之毛利，與二十六年者相比較如下

	二十六年度內售出 4,000 單位	二十七年度內售出 4,500 單位 (照廿六年價格)	毛利變動
銷貨 (@ \$50.00)	\$200,000.00	\$225,000.00	\$ 25,000.00
銷貨成本 (@ 40.00)	160,000.00	180,000.00	20,000.00
毛利 (@ 10.00)	\$ 40,000.00	\$ 45,000.00	\$ 5,000.00

(圖三十四乙)

是即因銷貨單位數目之增加，結果毛利遂增加 \$5,000.00 (等於二十七年内增銷 500 單位，每單位 \$10.00 之數。——此 \$10.00 為二十六年之毛利率。)

2. 每單位售價增加之效果 今將二十七年内平均售價改至 \$56.00 ——較諸二十六年單位售價 \$50.00 漲 \$6.00。此種增加之毛利如下。

二十七年內實際銷貨	(4,500單位@\$56.00)	\$252,000.00
此等貨物如照二十六年之售價(見		
圖三十四乙)則其所得金額將為	(4,500單位@\$50.00)	<u>225,000.00</u>
銷貨上增加	(4,500單位@\$ 6.00)	<u>\$ 27,000.00</u>

(圖三十四丙)

是即因售價之增加，結果使銷貨金額更為增加，遂致毛利成為\$27,000.00之數(等於售出4,500單位，每單位 \$6.00)。

3 每單位成本價格增加之效果。二十七年内每單位平均成本價格，改至 \$42.00，是即較二十六年單位成本價格漲 \$2.00。此種使毛利減少之計算如下

二十七年內實際銷貨成本	(4,500單位@\$42.00)	\$189,000.00
此等貨物如照二十六年之成本價		
格 見圖三十四乙)則其成本將為	(4,500單位@\$40.00)	<u>180,000.00</u>
銷貨成本上之增加	(4,500單位@\$ 2.00)	<u>\$ 9,000.00</u>

(圖三十四丁)

是即因成本價格之增高，結果使銷貨成本更為增高，遂致毛利減少 \$9,000.00 (等於4,500單位，每單位 \$2.00 之數)。

4 提要 (Recapitulation):

成份	毛利上之效果
數量	500單位×\$10.00(二十六年毛利率)= \$ 5,000.00
售價	4,500單位×\$ 6.00(售價之增高) = 27,000.00
成本價格	4,500單位×\$ 2.00(成本價格之增高)= 9,000.00*
毛利之增加	<u>\$23,000.00</u>

*紅色

(圖三十四戊)

利益變動之分析，可用下列正式格式匯總之

甲 乙 公 司
利 益 變 動 分 析 表

二十七年利益淨額	\$42,840 00	
二十六年利益淨額	<u>12,000 00</u>	
淨利之增加	<u>\$30,840 00</u>	
毛利之增加由於售出數量之增加		
二十七年銷貨單位 4,500		
二十六年銷貨單位 4,000		
增加	<u>500</u>	@ \$10 00 (二十六年每單位之毛利) \$ 5,000 00
毛利之增加由於單位售價之增加		
二十七年單位售價 \$56 00		
二十六年單位售價 50 00		
增加	<u>\$ 6 00</u>	二七七年售出 4,500 單位 <u>27,000 00</u>
毛利之減少由於單位成本價格之增加		
二十七年單位成本價格 \$42 00		
二十六年單位成本價格 40 00		
增加	<u>\$ 6 00</u>	二七七年售出 4,500 單位 <u>9,000.00²⁷</u>
毛利增加總額		<u>\$23,000.00</u>
利益之增加由於費用之減少		
二十七年各項費用 \$25,200 00		
二十六年各項費用 32,000 00		6,800 00
利益之增加由於其他收益之增加		
二十七年其他收益 \$ 5,040 00		
二十六年其他收益 4,000.00		<u>1,040.00</u>
淨利之增加		<u>\$30,840.00</u>

紅色

(圖三十五)

第五十節 銷貨變動與銷貨成本之調節

上節中之分析，將二十六年之毛利率（每單位 \$10.00），分為（甲）售價（每單位 \$50 00）與（乙）成本價格（每單位 \$40.00）之二個組合因素 Component elements），然後將銷貨及銷貨成本之變動互為調節。調節之後，例一（圖三十四戊）之毛利變動，可概述如下

成份	毛利上之效果		
售價	4,500單位×\$ 6.00增價	=	\$27,000
數量	500單位×\$60.00(二十六年售價)	=	25,500
	500單位×\$40.00(二十六年成本價格)	=	20,000 ^a
成本價格	4,500單位×\$ 2.00增價	=	9,000 ^a
毛利之增加			<u>\$23,000</u> <u>\$23,000</u>

^a紅色

(圖三十六)

由此可知：

(甲)銷貨之增加 (\$52,000.00)，由於售價之增加及銷出數量之增加，聯合而生。

(乙)銷貨成本之增加 (\$29,000.00)，由於成本價格之增加及銷出數量之增加，聯合而生。

第五十一節 例二：已知售價之百分變動

補充資料：

二十七年之售價，較二十六年年增 12%。

當售出單位數目，並無記載，而其中有百分變動之一個成份為已知者，則其餘未知之成份，即能推算出之。茲用圖三十三假定已知二十七年之售價，較二十六年者高 12%，則各項成份之效果分析如下。

1 售價增高·銷貨增加 \$52,000.00(由二十六年之 \$200,000.00. 至二十七年增至 \$252,000.00)，由於(甲)售價增高 12%，及(乙)售出數量之變動。

二十七年之售價，較二十六年者高出 12%。換言之，二十七年之售價，為二十六年之售價之 112%。故若二十七年之售價，與二十六年者無何改變，則二十七年銷貨 (\$252,000.00)，將為若干？茲為計算如下：

$$\frac{100}{112} \times \$252,000.00 (\text{二十七年之銷貨}) = \$225,000.00 (\text{二十七年之數量與}$$

二十六年售價計算)

二十七年之實際銷貨，較之 \$225,000.00，計超過 \$27,000.00，為由於售價之增加，其計算如下：

二十七年實際銷貨	(112/112)	\$252,000.00
按照二十六年售價，此等貨物，將售得	(100/112)	225,000.00
由於售價增高所得之超額	(12/112)	<u>\$ 27,000.00</u>

此項計算，可用下式記載之

成份	毛利上之效果	
售價 (增高12%)	\$27,000.00	} \$52,000.00 銷貨之增加
數量 {	?	
成本價格	?	} 29,000.00* 銷貨成本之增加
毛利之增加	<u>\$23,000.00</u>	

*紅色

(圖三十七甲)

2. 銷貨數量之增加 銷貨增加之總額 (\$52,000.00) 中，由於售價增高所致者，僅 \$27,000.00，其餘 (\$25,000.00) 必因銷貨數量增加所致。此種較二十六年內 \$200,000.00 銷貨之增加額 \$25,000.00，即明指二十七年之銷貨數量，較二十六年者多銷 1/8 (\$25,000.00 ÷ \$200,000.00)。茲就上圖，添入此種推定之數字如下：

成份	毛利上之效果	
售價 (增高12%)	\$27,000.00	} \$52,000.00 銷貨之增加
數量 { (增加 1/8)	25,000.00	
銷貨成本	?	} \$29,000.00 銷貨成本之增加
毛利之增加	<u>\$23,000.00</u>	

(圖三十七乙)

銷貨數量增加 1/8，其結果不特銷貨之增加，銷貨成本亦隨之而增加。因每次銷貨，均含有貨物之成本在內。二十六年內銷貨成本，既為 \$160,000.00 (圖三十三)，則 1/8 之數量增加，即為二十七年銷貨成本增加 \$160,000.00 之 1/8，即 \$20,000.00 (假定成本價格不變)。茲再用圖說明如下：

成份	毛利上之效果	
售價 (增高12%)	\$27,000.00	} \$52,000.00 銷貨之增加
數量 { (增加 1/8)	25,000.00	
成本價格	?	} 29,000.00* 銷貨成本之增加
毛利之增加	<u>\$23,000.00</u>	

*紅色

(圖三十七丙)

3. 成本價格之增加 銷貨成本增加總額 (\$29,000.00) 之中，僅 \$20,000.00 由於銷貨數量之增加而來，其餘 \$9,000.00 必為因成本價格增加所致。

茲將各種成份之效果，匯列於下：

成份	毛利上之效果	
售價 (增高12%)	\$27,000.00	} \$52,000.00 銷貨之增加
數量 { (增加 1/8)	25,000.00	
數量 { (增加 1/8)	20,000.00*	} 29,000.00 [†] 銷貨成本之增加
成本價格(增加)	9,000.00 [†]	
毛利之增加	<u>\$23,000.00</u>	<u>\$23,000.00</u>

(圖三十七丁)

數字上之計算

\$252,000.00 之 12/112 為 \$27,000.00

\$ 52,000.00 減 \$27,000.00 為 \$25,000.00

\$ 25,000.00 為 \$200,000.00 之 1/8

\$160,000.00 之 1/8 為 \$20,000.00

\$ 29,000.00 減 \$20,000.00 為 \$9,000.00

(圖三十七戊)

此種分析，用下表以表示之。

甲 乙 公 司

利 益 變 動 分 析 表

二十七年利益淨額	\$ 42,840.00									
二十六年利益淨額	<u>12,000 00</u>									
淨利之增加	<u>\$ 30,840 00</u>									
毛利之增加由於售出數量之增加										
	<table style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center; padding: 5px;">二十六年內 售出數量</th> <th style="text-align: center; padding: 5px;">二十七年內 售出數量 (照二十六年 之價格計算)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: right; padding: 5px;">\$200,000 00</td> <td style="text-align: right; padding: 5px;">\$225,000 00</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right; padding: 5px;"><u>160,000.00</u></td> <td style="text-align: right; padding: 5px;"><u>180,000 00</u></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right; padding: 5px;"><u>\$ 40,000 00</u></td> <td style="text-align: right; padding: 5px;"><u>\$ 45,000 00</u></td> </tr> </tbody> </table>	二十六年內 售出數量	二十七年內 售出數量 (照二十六年 之價格計算)	\$200,000 00	\$225,000 00	<u>160,000.00</u>	<u>180,000 00</u>	<u>\$ 40,000 00</u>	<u>\$ 45,000 00</u>	
二十六年內 售出數量	二十七年內 售出數量 (照二十六年 之價格計算)									
\$200,000 00	\$225,000 00									
<u>160,000.00</u>	<u>180,000 00</u>									
<u>\$ 40,000 00</u>	<u>\$ 45,000 00</u>									
銷貨	\$200,000 00	\$225,000 00								
銷貨成本	<u>160,000.00</u>	<u>180,000 00</u>								
比較數量上之毛利	<u>\$ 40,000 00</u>	<u>\$ 45,000 00</u>								
由於數量之增加		\$ 5,000.00								
毛利之增加由於售價之增加：										
二十七年銷貨，實際	\$252,000 00									
二十七年銷貨，照二十六年售價計算	<u>225,000 00</u>									
由於售價之增加		27,000 00								
毛利之減少由於成本價格之增加：										
二十七年銷貨成本，實際	\$189,000 00									
二十七年銷貨成本，照廿六年成本價格計算	<u>180,000.00</u>									
由於成本價格之增加		9,000 00 ^a								
毛利增加總額		<u>\$ 23,000 00</u>								
利益之增加由於費用之減少		6,800 00								
利益之增加由於其他收益之增加		<u>1,040 00</u>								
淨利之增加		<u>\$ 30,840.00</u>								

^a紅色

(圖三十八)

第五十二節 例三：已知成本價格之百分變動

補充資料：

二十七年之成本價格，較二十六年增 5%

此例用圖三十三，假定銷貨單位數目及售價百分變動均無可稽，惟知二十七年之成本價格，較二十六年高出 6%，在毛利上受影響之各種成份，茲為分析於下：

1. 成本價格之增加。銷貨成本增加 \$29,000.00 (由二十六年之 \$160,000.00 至二十七年增至 \$189,000.00), 由於(甲)成本價格增高 5%, 此外則為(乙)售出數量之變動。

二十七年之成本價格, 較之二十六年高 5%, 換言之, 二十七年之成本價格為二十六年成本價格之 105%, 故二十七年之銷貨成本, 若照二十六年之成本價格而無何變動, 則二十七年 \$189,000.00 之銷貨成本, 應為若干? 至二十七年銷貨成本照二十六年成本價格計算, 將為若干? 則示之於下:

$$\frac{100}{105} \times \$189,000.00 (\text{二十七年之銷貨成本}) = \$180,000.00 \text{ 二十七年銷貨成本照二十六年成本價格計算}$$

二十七年實際銷貨成本, 較 \$180,000.00 超過 \$9,000.00 之數, 由於成本價格增高 5% 所致, 其計算如下:

$$\text{二十七年實際銷貨成本} \quad (105/105) \$189,000.00$$

設成本價格與二十六年相同, 則二十七年內之

$$\text{銷貨成本將為} \quad (100/105) 189,000.00$$

$$\text{由於成本價格增加而發生之超額} \quad (5/105) \$9,000.00$$

此則可用下列格式記載之:

成份	毛利上之效果	
售價	\$?	} \$52,000.00 銷貨之增加
數量	? ?	
成本價格(增加 5%)	2,000.00 ^a	} 29,000.00 ^b 銷貨成本之增加
毛利之增加		
		<u>\$23,000.00^c</u>
^a 紅色	(圖三十九甲)	

2. 銷貨數量上之增加。銷貨成本增加總額(\$29,000.00)之中, 由於成本價格之增加者, 既僅 \$9,000.00, 則其餘(\$20,000.00)必為由於銷貨數量之增加無疑。此種較二十六年銷貨成本 \$160,000.00 增加 \$20,000.00 之數, 即明示二十七年銷貨, 較二十六年多 1/8, 茲將上圖廣積之。

成份	毛利上之效果	
售價	? ?	} \$52,000.00 銷貨之增加
數量	增加 1/8 20,000.00 ^a	
成本價格(增加 5%)	9,000.00 ^b	} 29,000.00 ^b 銷貨成本之增加
毛利之增加		
		<u>\$23,000.00</u>
^a 紅色	(圖三十九乙)	

此種銷貨數量 $1/8$ 之增加，不特銷貨成本隨之增加，即銷貨數額，亦為同樣之增加。二十六年之銷貨總額，既為 \$200,000.00 (圖三十三)，則二十七年銷貨數量增加 $1/8$ (假定售價不變)，當為 \$200,000.00 之 $1/8$ ，即 \$25,000.00 茲將上圖重為記載之

<u>成份</u>		<u>毛利上之效果</u>	
售價		\$?	} \$52,000.00 銷貨之增加
數量 {	增加 $1/8$	25,000.00	
	增加 $1/8$	20,000.00*	} 29,000.00* 銷貨成本之增加
成本價格	增加 5%	9,000.00*	
毛利之增加			<u>\$23,000.00</u>
*紅色		(圖三十九丙)	

3. 售價之增加。銷貨增加總額 (\$52,000.00) 之中，既僅有 \$25,000.00 由於銷貨數量之增加，則其餘 (\$27,000.00)，必為由於售價增高所致。

茲將各成份之效果，匯列於下：

<u>成份</u>		<u>毛利上之效果</u>	
售價 (增加)		\$27,000.00	} \$52,000.00 銷貨之增加
數量 {	增加 $1/8$	25,000.00	
	(增加 $1/8$)	20,000.00*	} 29,000.00* 銷貨成本之增加
成本價格 (增加 5%)		9,000.00	
毛利之增加		<u>\$23,000.00</u>	<u>\$23,000.00</u>
*紅色		(圖三十九丁)	

數字上之計算

\$189,000.00 之 $5/105$ 為 \$9,000.00
 \$29,000.00 減 \$9,000.00 為 \$20,000.00
 \$20,000.00 為 \$160,000.00 之 $1/8$
 \$200,000.00 之 $1/8$ 為 \$25,000.00
 \$52,000.00 減 \$25,000.00 為 \$27,000.00

(圖三十九戊)

此種分析，如制定報告表格式，則與圖三十八同。

第五十三節 例四：已知銷貨數量之百分變動

補充資料：

二十七年銷貨數量較二十六年增 1/8

此例在應用圖三十三時，假定銷貨價格之百分變動，成本價格之百分變動，及成銷貨單位數目，均無可稽攷。僅知二十七年之銷貨數量，較二十六年者增 1/8，則各成份之效果分析如下。

1 銷貨數量之增加。銷貨數量增加 所以使 (甲) 銷貨，及 (乙) 銷貨成本，亦同時增加。二十六年之銷貨為 \$200,000.00，則 1/8 數量之增加 (照二十六年同樣之售價)，將增加銷貨 \$25,000.00 ($1/8 \times \$200,000.00$)。質言之，即二十七年之銷貨數量，如仍照二十六年之售價，其總額將為 \$225,000.00 (\$200,000.00 加上 \$25,000.00)。

同樣，二十六年銷貨成本，既為 \$160,000.00，則 1/8 之數量增加 (照二十六年同一成本價格)，將增加 \$20,000.00 之銷貨成本 ($1/8 \times \$160,000.00$)。質言之，二十七年之銷貨成本，如仍照二十六年成本價格計算，其總額將為 \$180,000.00 (\$160,000.00 加上 \$20,000.00)。

此則可用下列格式記載之

成份	毛利上之效果	
售價	\$?	} \$52,000.00 銷貨之增加
數量 { (增加 1/8)	25,000.00	
數量 { (增加 1/8)	20,000.00 ^a	} \$29,000.00 ^b 銷貨成本之增加
成本價格	?	
毛利之增加		<u>\$23,000.00</u>

*紅色

(圖四十甲)

2 售價之增高：\$52,000.00 銷貨之增加額，既僅有 \$25,000.00 係由銷貨數量之增加而來，則其餘 \$27,000.00 必為由於售價之增高所致無疑。

3 成本價格之增高：\$29,000.00 銷貨成本之增加額，既僅有 \$20,000.00 係由於銷貨數量之增加而來，則其餘 \$9,000.00 必為成本價格增高所致無疑。

此等成份之效果，匯述之如下圖：

成份		毛利上之效果	
售價 (增高)		\$27,000.00	} \$32,000.00 銷貨之增加
數量 {	(增加1/5)	25,000 00	
	(增加1/8)	20,000 00 ²⁷	
成本價格(增高)		9,000.00 ²⁸	} 29,800 90 ²⁹ 銷貨成本之增加
毛利之增加		<u>\$23,000.00</u> <u>\$23,000.00</u>	

*紅色

(圖四十二)

此種分析，如列成報表格式，則與圖三十八同。

第五十四節 例五：平均百分之分析

(Average percentage analysis)

補充資料：

無資料可用

設無其他資料，如銷貨單位數目，售價百分變動，成本價格百分變動，或銷貨數量百分變動等，以補充圖三十三之不足。則對於下列二點，宜加注意：

(甲)銷貨增加 \$32,000.00，不能說明其是否由於(1)銷貨數量之增加，或由於(2)售價之增加，抑或由於(3)二者連合之結果。

(乙)毛利對銷貨之比率(毛利率)，由20%增至25%，不能說明其是否由於(1)售價之變動，或由於(2)成本價格之變動，抑或由於(3)二者連合之結果。

在此等情況之下，其所能予以分析者如下：

1. 銷貨金額之增加。設二十七年仍行二十六年之20%之毛利率(即成本價格對售價之比率不變)，是則甲乙公司於二十七年内每多銷一元貨物，即增獲毛利二角。今銷貨增 \$32,000.00，以20%計算之，則增加毛利 \$64,000.00 之20%，即 \$10,400.00。

2. 毛利率之增加。二十七年之比率，較二十六年大5%，此種增加，照二十七年銷貨金額計算之(\$252,000.00)，其結果為增加毛利 \$252,000.00 之5% 即 \$12,600.00。

例五之淨利增加額，茲用報表格式述之如下

甲 乙 公 司

淨 利 變 動 分 析 表

二十七年利益淨額	\$12,810.00	
二十六年利益淨額	12,000.00	
淨利之增加	<u>\$30,840.00</u>	
毛利之增加，由於銷貨金額 (Dollar Volume of Sales) 之增加		
二十七年銷貨	\$252,000.00	
二十六年銷貨	<u>200,000.00</u>	
增加	<u>\$ 52,000.00</u>	@20% (二十六年毛利率)
毛利之增加，由於毛利率 (Rate of Gross profit) 之增加		<u>\$10,400.00</u>
二十七年毛利率	25%	
二十六年毛利率	<u>20%</u>	
5% × \$252,000.00 (二十七年銷貨)		<u>12,600.00</u>
毛例增加總額		<u>\$23,000.00</u>
利益之增加由於各項費用之減少		6,800.00
利益之增加由於其他收益之增加		<u>1,040.00</u>
淨利之增加		<u>\$30,840.00</u>

(圖四十一)

第五十五節 各種分析之比較

上述各節，對於圖三十三之毛利變動之五種分析為：

例一 — 已知銷貨單位數目

例二 — 已知售價之百分率之變動

例三 — 已知成本價格之百分率變動

例四 — 已知銷貨數量之百分率變動

例五 — 對於銷貨數量，售價或成本價格等之變動，完全不知。

例一，二，三與四，表示出任何成份之一，以推算其他各項成份。例五則各項成份，不能分開，因每一成份為已知也。茲將各種分析，作一比較如下。

在例一，二，三，與四之下，毛利之變動：

增加由於銷貨數量之增加	\$ 5,000.00	
增加由於售價之增加	27,000.00	
減少由於成本價格之增加	<u>9,000.00</u>	
毛利增加總額		<u>\$23,000.00</u>

在例五下，毛利之變動：

增加由於銷貨金額 (Dollar Sales) 之增加	\$10,400.00
增加由於毛利率之增加	12,600.00
毛利增加總額	<u>23,000.00</u>

紅色

銷貨金額之增加，可由於(甲)銷貨數量之增加或減少，聯合(乙)售價之增加或減少，同樣，毛利率之增加，可由於(甲)售價之增加或減少，聯合(乙)成本價格之增加或減少。例五則并非完備之分析。例一，二，三與四方爲了解毛利變動所必須之分析。

在例一之中，二十六年與二十七年之銷貨單位數量，既均明悉，則將此等數量，各除其銷貨與銷貨成本，即得下列之平均單位售價及單位成本價格

	二十六年	二十七年
售出單位數目	4,000	4,500
平均單位售價	\$50.00	\$56.00
平均單位成本價格	<u>40.00</u>	<u>42.00</u>

例二之資料(售價增加12%)得與例一爲同樣之分析，因例一中之單位售價，自\$50.00增至\$56.00爲12%。進而言之，例三之資料(成本價格增5%)亦得與例一爲同樣之分析，因例一中之單位成本價格，自\$40.00增至\$42.00爲5%。更進言之，例四之資料(銷貨數量增加1/8)亦得與例一爲同樣之分析，因自二十六年之4,000單位，至二十七年增至4,500單位爲1/8之增加。

四例之數字，如出一轍，則已知下列各項正確資料之任何一種，即可獲知同一毛利分析之結果：

- (甲) 售出單位數目
- (乙) 售價變動之百分率
- (丙) 成本價格變動之百分率
- (丁) 售出單位數量變動之百分率

第五十六節 補充資料之來源

學者應知影響毛利之三個成份，僅銷貨單位數目之變動一項，能由記錄上求得絕對正確之數字外，其餘如售價或成本價格及銷貨數量等之平均百分率變動，有時頗難計算精確。

各項銷貨單位數目，如能用同一單位名稱，如噸，專 (Carloads) 石，箱等等表示之，則頗爲記載。惟遇銷售之貨物，種類龐雜時，則不易獲得一共同基礎矣。如因某種情況，銷貨數量，售價或成本價格，不能得有合理的精確時，

則毛利變動之分析，必須用平均百分法(例五)，但若平均百分率並無多大意義時，則利益變動之分析，只得付之缺如。

第五十七節 毛利減少之分析

以上諸例所討論者，均就圖三十三所示利益增加，加以分析。如遇銷貨數量，售價，成本價格等減少，或與任何增減聯合時，亦能為同樣之分析。

圖四十二為表示丙丁公司毛利之減少額，再在圖四十二丙中，根據售價減少15%之補充資料，以為分析。

丙 丁 公 司 比 較 損 益 計 算 書

民國二十六年暨二十七年度

	二十六年		二十七年		減
	金額	%	金額	%	
銷貨淨額	\$30,000 00	100	\$255,000.00	100	\$75,000 00
銷貨成本	247,500.00	75	178,500 00	70	69,000.00
毛利	\$ 82,500 00	25	76,500.00	30	\$ 6,000 00

(圖四十二)

毛利變動之分析如下：

成份	毛利上之效果	
售價 (減低15%)	\$45,000 00*	} \$75,000 00* 銷貨之減少
數量 { 減少1/11	30,000 00*	
數量 { 減少1/11	22,500 00	} 69,000 00 銷貨成本之減少
成本價格(減低)	46,500.00	
毛利之減少	\$ 6,000.00	\$ 6,000.00*

*紅色

(圖四十三甲)

數字上之計算

\$255,000 00 之 15/85 為 \$45,000 00
 \$ 75,000.00 減 \$15,000 00 為 \$30,000 00
 \$ 30,000.00 為 \$83,000 00 之 1/11
 \$247,000.00 之 1/11 為 \$22,500.00
 \$ 69,000.00 減 \$22,500 00 為 \$16,500.00

(圖四十三乙)

丙 丁 公 司
毛 利 變 動 分 析 表

二十六年毛利	\$ 82,500 00	
二十七年毛利	<u>76,500.00</u>	
毛利之減少	<u>\$ 6,000.00</u>	
毛利之減少由於銷出數量之減少：		
	<u>二十六年銷出數量</u>	<u>二十七年銷出數量 (照二十六年價格計算)</u>
銷貨	\$330,000.00	\$300,000 00
銷貨本成	<u>247,500 00</u>	<u>225,000.00</u>
比較數量上之毛利	<u>\$ 82,500.00</u>	<u>\$ 75,000.00</u>
由於數量之減少		\$ 7,500 00 ^a
毛利之減少由於售價之減低：		
二十七年銷貨，照二十六年售價計算	\$300,000.00	
二十七年銷貨，實際	<u>255,000 00</u>	
由於售價之減低		45,000.00 ^b
毛利之增加由於成本價格之減少：		
二十七年銷貨成本，照廿六年成本價格計算	\$225,000.00	
二十七年銷貨成本，實際	<u>178,500.00</u>	
由於成本價格之減低		<u>46,500.00</u>
毛利減少總額		<u>\$ 6,000.00^a</u>

^a紅色

(圖四十三丙)

第五十八節 結 論

- 1 二個期間毛利變動之成份為：
 - (甲)銷貨數量之變動
 - 乙)售價之變動、
 - (丙)成本價格之變動
2. 銷貨之變動，由於(甲)銷貨數量之變動，及(乙)售價之變動。
3. 銷貨成本之變動，由於(甲)銷貨數量之變動，及(乙)成本價格之變動。
4. 設已知銷貨單位數目(例一)，將數量乘銷貨及銷貨成本，以算出單位售價及單位成本價格，於是即可計算其對毛利變動上之效果。

5. 設已知售價變動之百分率(例二),即可算出由於成本變動之銷貨變動,其餘數即為銷貨數量變動所致。於是銷貨成本之變動,可別為數量與價格二個成份。

6. 設已知成本價格變動之百分率(例三),即可算出由於成本價格變動而發生之銷貨成本變動,其餘額即為銷貨數量變動所致。於是銷貨變動,能別為數量與價格二個成份。

7. 設已知銷貨數量之變動百分率(例四),即可算出由於銷貨數量變動所發生之銷貨及銷貨成本之變動。銷貨變動之其餘數額,即為售價變動所致。銷貨成本變動之其餘數額,即為成本價格變動所致。

8. 設各成份一無所知(例五),則僅能根據(甲)銷貨金額多寡之變動,及(乙)毛利率之變動為有限之分析。

練 習

習題6. 丙利公司之損益計算書，表示廿七年及廿八年之營業結果如下

	二十七年	二十八年
銷貨淨額	\$108,000 00	\$141,750 00
銷貨成本	60,750 00	90,565 00
銷貨毛利	\$ 47,250 00	\$ 51,185 00
減—銷貨費用	\$ 13,500.00	\$ 17,325.00
普通費用	7,000.00	9,800.00
合計	\$ 20,500 00	\$ 27,125 00
淨利	\$ 26,750 00	\$ 24,060.00

各股東鑒於二十八年之貿易數量，雖較二十七年為大，惟利益則反為降低，不覺大為失望。

學者試為編製此項利益減少之分析會計 (Statement Accounting)，假定二十七年售出 13,500 單位，二十八年售出 15,800 單位

習題7. 由習題六之損益計算書，假定二十八年之售價，較二十七年者高12% 試編製一利益減少之分析會計。

習題8. 由習題六之損益計算書，假定無補充事項可資利用，試編製一利益減少之分析會計。

複 習 題

裕新公司經銷茂利汽車公司之產品，鑒於民國二十八年七月份內營業蒙受損失，決定減低售價，以吸引顧客。於是將全部貨價減低 10%，同時將貨物之裝璜，改用較廉之品，藉使成本減低，茲將該公司八月份之營業結果與七月份者，相較如下。

	七月份	八月份
銷貨	\$ 22,500.00	\$ 24,300.00
銷貨成本	18,000.00	17,550.00
毛利	\$ 4,500 00	\$ 6,750 00
減—銷貨費用	\$ 1,200.00	\$ 1,500 00
運貨費用	1,600.00	2,300.00
管理費用	2,000.00	2,000.00
費用總額	\$ 4,800 00	\$ 5,800 00
淨損益	\$ 300.00 ^紅	\$ 950.00

^紅紅色

該公司職員將裕新公司之利益變動，加以分析後，表示其結論如下。

- 甲) 八月份與七月份利益變動之重要事實，并非由於售價減低，獲得營業增加所致，乃為成本價格全部減少所致。此項成本，計減少 $18\frac{3}{4}\%$ ，至於售價，則僅減低10%而已。
- (乙) 營業數量僅增20%，此種增加，不足以彌補售價減低10%之損失。設成本價格，不為減低，則其結果，將使八月份蒙極大之損失。
- (丙) 銷貨費用增加，能與銷貨數量之增加相稱。
- (丁) 遞貨費用增加56%，則不能與銷貨數量之增加相稱。
- 茂利汽車公司就詢學者，對於上述結論同意否？學者為便於答覆起見，作一毛利變動分析表，如下式

<u>成份</u>	<u>毛利上之效果</u>	
售價	\$	} \$ 銷貨變動
數量	{	
成本價格	}	} 銷之成本之變動
毛利之變動	\$	
	<u> </u>	<u> </u>
	<u> </u>	<u> </u>

第五章 資本支出與費用支出；折舊

第五十九節 支出之分類

支出 (Expenditure) 一詞，係指任何交易之以現金支付，或發生一種債務，於他日支付之謂也。支出與付款 (Disbursement) 不同。蓋所謂付款者，乃指實際付出現金而言，例如獲得一種資產或發生一種費用，雖當時並不即時付出現金，其為一種支出，自無置疑。是故對於一種支出之借項記錄，其對銷貸項，或為現金，或為其他負債帳戶。

支出可分為二類：

1 資本支出 (Capital expenditure) —— 凡支出之不減少淨值者是也。此項支出，包括：

- (甲) 借入固定資產帳之項目
- (乙) 借入折舊準備帳列銷之項目
- (丙) 借入遞延費用帳之項目

2 費用支出 (Revenue expenditure) —— 凡支出影響於淨值之減少者是也。此項支出，包括：

- (丁) 借入營業費用之項目
- (戊) 借入盈餘積列銷之項目

資本支出與費用支出區別之目的，所以使資產負債表內之各項資產及損益計算書內之各項費用，有正確之表示。二種財務報表之精確與否，大半繫於支出分類之嚴正與否為斷。帳簿之記載，於數學上無論如何精確，證諸試算表之借貸兩方，亦能平衡，但因資本支出與費用支出之區別不當，仍能使資產負債表與損益計算書所表示之狀況大謬不然者。

資本與費用間支出之分類原則，在理論上，極為簡單。惟在事實上之應用，則恆感困難。茲將有關應用之若干問題，於下列各節，略為討論之。

第六十節 借記固定資產帳

基地，房屋，設備等之成本，視為資本支出。此等資產，因其獲得之方法不同，如（甲）以現金購置者，（乙）以本公司股票或債券易得者，（丙）由貿易上之關係獲得者，（丁）由公司自造者，更有（戊）由外界贈與者，其來源既如此複雜，遂使其成本之決定，發生種種問題。

當資產以現金購置時，發票價格加上其附帶成本 (Incidental Costs)；即為該資產之成本。此種成本，將於以下討論之。設於付款時，可得現金折扣者，則在固定資產帳，以淨付全額為其成本。

設以公司自身之股票或債券，易得資產，而股票或債券之價值能決定者，則其成本即為這種證券之現金價值，其意即謂假如現金價值小於票面時，其多數應借入股票折扣或債券折扣。倘股票或債券之現金價值如從決定，則所謂成本，即為其票面所載之價值，此則為慣有之情形。蓋董事會不喜將折扣列入帳內，而將獲得之財產，等於付出證券之票面價值。

由商業交易上獲得之任何資產，其成本為付出財產之價值，加上現金之找補，或減去現金之收入。

公司自造自用之資產成本，為用去直接原料及人工之成本，加上因建造所發生之間接費用。此種費用金額之多寡，視建造工作與尋常工作相為比較而定之。例如某工廠之丙部門，其月份間接費用為 \$8,650.00。該部門除尋常工作外，另為本廠建造某項工作，假定其間接費用，照直接人工成本為分配之基礎，而該部門該月份之直接人工成本為 \$10,000.00。其中 \$8,000.00 為尋常生產工作之工資，\$2,000.00 為工廠之建造工作之工資，是則 \$8,650.00 之 2/10 即 \$1,730.00 之間接費用，可攤賦於建造工作。雖然，此種金額之攤賦，應顧及建造工作之性質，切不可超過合理之金額。如資產作價高於建造成本，則將來現實之利益，預計在內。如低於向外界購進所費之成本時，其差數為一種節省，而非利益，此種節省，將由較低折舊費用逐漸轉成利益。

由捐贈而獲得之資產，其成本為該資產之公平價值。此種估價之記錄，一方借入資產，一方貸入資本公積。

第六十一節 普通支出之資本化

當資產用上述各種方法獲得時，間有附帶支出或普通支出之應由該項資產負擔者，應即加入資產帳內，作為成本之部份。茲將此等支出，照資產之形態，分別述之於下。

1. 基地，基地除實際契約價格之外，以下各種支出，視為資本支出，應即記入基地帳內。

- (甲) 經手人之手續費
- (乙) 驗契及登記費
- (丙) 丈量費
- (丁) 基地因購置較他人為後，選定坐落之費
- (戊) 購置日以前之應納地稅
- (己) 築路特賦
- (庚) 設預備建造新廠所購置之基地而有舊屋，必須拆除者，購價中之舊屋部份，及拆除之費用淨額，均為資本支出，應借入該基地帳內。
- (辛) 設所購基地，尚有未滿期之租賃契約者，對於解除契約所付於租地人之款項，應加入基地帳內計算之。

2. 房屋。購置房屋所付之代價，或公司自設所費之成本（如第六十節所述）外，下列各項目，恆視為房屋帳上正當之支出

- (甲) 將購置之舊屋改變形式或全部改造，使合乎應用，所發生之一切費用。
- (乙) 設計打樣，製藍印圖等所發生之費用
- (丙) 建築執照費
- (丁) 在建築期間內之財產保險，稅捐及其同樣之費用
- (戊) 購置前累計稅額之支出
- (己) 從事於建築之職員及辦事員之薪金
- (庚) 建築之資金，如係向外界借入者，建築時期之利息。如係售出債券而該項債券有折扣者（設建築資金由發行債券籌集者），則在建築時期應攤之折扣金額。

3. 機器，設備，生財裝修等。此等資產所發生之附帶成本，如下各項，視為資本支出

- (甲) 運費及購進時，其他必要之費用
- (乙) 資產裝置，以備使用之裝置費用。如係舊貨，則凡修理，使恢復有效之工作情形所必須之修理費。

第六十二節 借記折舊準備帳列銷

使有折舊之固定資產，恆發生二種費用項目，（甲）按期折舊費用，及（乙）修理費用。對於折舊之估計，恆假定將乃有通常之修理，倘舉行特別修理，其效果能使日積月累之磨損，修補一部份者，則其支出，視為資本支出，而非費用支出。且應記折舊準備帳。此種處理，並不減少淨值數額。其最後結果，一

與直接借入該資產帳之本身亦相同。

假定運貨汽車一輛，以 \$3,000.00 購置之。經過二年後，全部刷新，費去 \$500.00 之數。此種支出之效果，使二年期間之累積折舊，得有相當之彌補，結果使累積折舊，為之減少若干，而汽車之壽命，亦得延長若干時期，其影響於資產負債表則如下

特別修理前		特別修理後	
運貨汽車	\$ 3,000.00	運貨汽車	\$ 3,000.00
減一折舊準備	1,120.00	減一折舊準備	620.00
	<u>\$ 1,880.00</u>		<u>\$ 2,380.00</u>

由此可知，資本支出之記入一備帳如歸，正與記入資產帳者，如出一轍。如將特別修理記入費用帳，則顯有錯誤。蓋汽車折舊，前已在營業費用內出帳矣，今又再出，不致重複乎。

第六十三節 借記遞延費用帳

設在某一會計期間內，對於勞役之報酬，業已全部支付，而其效益，於有數期之享受者。其支出之部份，代表預付者，借入預付費用或遞延費用帳。此種事例，如預付保險費，房租，用品盤存等，已於會計學原理詳論之矣。

遞延費用一詞，其涵義較預付費用為廣，已於前述之矣。開辦費，即為遞延費用之一例，包括創辦一事業至能獲得收入之基礎，中間所發生之一切費用在內。蓋在未達此基礎以前，除資本金可供此等費用之支出外，別無其他資金可用。此項開辦費，包括

- (甲) 公司登記費及其他類似費用
- (乙) 設立會計制度之費用
- (丙) 付與發起人之現款或股票
- (丁) 自籌備至開辦日前之普通與管理費用

開辦費應就財務狀況容許時，儘先攤銷之，並宜與最初營業損失，明為區別。

公司為欲發明新品而發生之費用，有經過數個會計期間者，此種發明費用，當然借入遞延費用帳，於將來新品能有收入時，分期攤銷之。設發明工作，成爲一種專利權時，則其一切費用，可視為專利權成本之部份。

第六十四節 借記營業費用帳

真正費用，為求獲取收益所發生之本，故應由收益項下減除之。凡本會計期間一切支出，係屬於勞務效益，或用去商品之成本者，均應記入本期費用

帳。此種費用，包括維持固定資產之一切費用，俾能保持優良運用狀態，但在實質上，並不能延長使用年限。

學者應知支出一詞，其所包括之範圍，實較費用一詞為廣泛。蓋僅支出之為減少淨值者，方為費用。

第六十五節 借記公積帳

資本支出與費用支出之區別，果能嚴明，折舊之計算又極精確，則固定資產之維持，修理，或折舊，並無直接登入公積帳之舉。但在實務上，對於修理與折舊，在帳上恆不能避免為若干之整理記載。凡此項目，均可借入公積帳以處理之。如：

1 疏忽修理 (Neglected repairs)。在某一年度因工作忙碌，致未能照常例修理，及至次年度除當年應有之修理外，更加上年之修理，其結果將兩年之修理費用，在一年出帳，如果此種遞延修理費用之數額較鉅，致影響於當年之利益者，則其所費，可借入公積帳內。

2 舊資產棄置之折舊整理。當資產破舊無用時，其殘料與帳面價值之差，在理論上應於公積帳內整理之。但若為數不大，則歸入當年損益計算，較為易行。

第六十六節 混合支出

若干支出，有一部屬於資本一部屬於費用者。

1. 固定資產之局部換配或修理，可包括一部份為尋常修理費用，一部份為增加資產之力量或減少其工作成本（資本）。其支出之部份，代表一種資產之重行建造，俾合當時工作之需要者，或為防止工作效能之降落者，為費用支出。其支出部份，為增加資產之一種力量，或減少工作成本者，為資本支出。有時一筆極大支出，能完成下列一切功效：

- (甲) 為尋常之修理——記入費用帳(費用)
- (乙) 為特別之修理——借入折舊準備帳(資本)
- (丙) 為增加一種資產之力量或減少其工作成本——借入資產帳(資本)
- (丁) 彌補疏忽修理——借入公積帳(費用)

在此種情形之下，其主要問題，為支出總額之如何得分配適當也。

2. 資產之調換其結果恆成一種混合支出。假定卡車成本 \$3,000.00，折舊準備 \$1,000.00，舊得 \$1,300.00，另購一新卡車成本 \$3,500.00；此交易之效果為：

(甲)將舊卡車售價借入現金帳	\$1,300 00(資本)
(乙)將舊卡車已設準備之折舊，借入新舊準備帳	1,000,00(資本)
(丙)將舊卡車廢置之損失，借入損益(或公積)帳	700 00(費用)
(丁)資產帳內之增加淨額	500 00(資本)
共費	<u>\$3,500 00</u>

第六十七節 折舊記入帳內之目的

折舊必須登錄，由於一切資產之壽命，不能與任意選定之會計期間之長短相符合而起。設一商號之會計期間為十年，而其一切資產，均於期初購入，及至會計期間終了時，全部資產，亦已破舊無用，且無殘餘價值，如此則無須以其折舊，登入帳內矣。但若所行之會計期較短，同時固定資產所能服務之期間又各不同，則必須定有折舊之固定資產成本按照比例之部份，作為折舊記錄入帳以整理之，視為該期營業成本之一。蓋此項數額，若不予扣除，則利益絕不能有精確之決定。折舊非為利益之處分，但在計算利益之前，必視為一種實際費用。

假定一月一日購置卡車一輛，計 \$3,000 00，此項支出，有三種方法記錄之。

1 正確之會計程序，記入資產帳，稱為「運貨卡車」，然後依卡車之壽命(假定為五年)，將折舊費用之金額按期攤提之。使成本逐漸減少至殘餘價值為止。此種程序，在實務上，至少能使資本與費用支出有明白之區別。

2. 當卡車購置時，將其成本記入「運貨卡車」帳，而不問其折舊如何，及至五年終了，卡車殘廢時，將其成本與殘餘價值間之差額，一次入費用帳銷去之。此法失其正確，因。

(甲)在資產負債表上，前四年之卡車價值為之多計

(乙)在損益計算書上，前四年之利益為之多計，而第五年之利益為之少計。

3 當卡車購置時，即將其成本記入「卡車費用」帳。此種程序，顯失正確。蓋其支出，應分配於五年者，今於一個會計期內銷去之。在此種情形之下一

(甲)卡車購置之年，營業之結果，發生少計，其他使用卡車之四年，則發生多計

(乙)後四年之資產負債表，缺少一項資產之記載

觀於上例，可知在任何會計程序之下，一切折舊之資產，其成本終須攤銷成為一種費用。

由於按期折舊之方法，將有折舊資產之成本，按其服役所受效益之會計期間攤提而為一種費用。由此觀之，有折舊資產之成本，純粹為長期遞延費用，故除時間之因素外，資本與費用支出間，實無其他區別可言。由於折舊費用，使購進有折舊之固定資產之資本支出，逐漸變為費用支出而借入損益。

第六十八節 帳面折舊與實際折舊

折舊之帳面數額，係根據該資產估計之使用年限，以攤除其成本為基礎，故其數額，視為各期間內資產所遭遇之實際折舊相等。是則稱為資產之記錄折舊(Record depreciation)

至於此等折舊，如何能使與該資產所蒙受之實際折舊相近似，可視實際折舊(Actual depreciation)之性質而定。蓋折舊者，為一種固定資產，因下列原因而致之損壞(Deterioration)也。

1. 物質的原因，如一

(甲)因使用而致磨損

(乙)自然界之侵蝕

2. 效用的原因，如一

(甲)陳舊。如例機器因有新式之發明，致使用舊機器者無利可獲，或因某種機器製造之出品，社會上已不需要。

乙 不敷用。營業擴充之結果，雖資產仍在優良工作狀態，惟因其能力不足應付增加之工作

凡此種因素，僅能估計而已。設為此種估計以後，即可知實際折舊或較帳面折舊(Book depreciation)為速，或較為遲之現象。在繼續營業機器，其資產之供繼續使用而非用以轉售者，其成本平均由使用年限攤除之。故二者即有差別，亦無關重要。

但若干企業，恆用種種方法，使預估之帳面折舊與實際折舊相等。茲於以下各節，將帳折舊之若干方法，詳為闡述。

第六十九節 折舊費用之計算

據提折舊之一切計劃，原均出自人為，惟若干形式上之方法，在擬訂各種程序，以及會計員決定據提折舊之適當數額時，頗獲助益。茲將據提折舊之數種常用方法，述之於後。學者應知各種方法，就其個案之情形，而其應用亦互異。

第七十節 任何方法必具之條件

無論用何種方法，關於其資產必須明瞭下列各種事實

- 1 成本
- 2 預計使用年限
- 3 預計殘料價值(能售得之現金)

茲所討論之問題，為成本與殘料價值之差，究應以若干部份，在每一會計期間內，列入費用以銷除之

每期負擔之數額，(甲)可以完全相等，(乙)可以逐漸增加，或(丙)可以逐漸減少。決定採用何種方法，方為適當，應根據經驗，斟酌情形，然後加以判斷。

下舉實例，假定機器一具，購置之成本為\$81.00，預計可用四年，其殘料價值預計為\$16.00。公式中所列符號之意義為

b=每一會計期間之折舊額

C=成本價值

S=預計殘料價值

L=壽限(此處假定為年限)

第七十一節 直線法

直線法(Straight line method)為最簡單，使用最普遍之方法。此法之公式為

$$d = \frac{C - S}{L}$$

茲以上述資料代入之

$$d = \frac{\$81.00 - \$16.00}{4} = \$16.25$$

本例之折舊率，可將全年折舊額\$16.25除以資產之成本\$81.00求得之，計為20.06%，四年之中每年就原來成本\$81.00，用比率攤提之，至最後僅餘\$16.00之預計殘料價值矣。

直線法——計算表

(1)	(2)	(3)	(4)
年 限	年內之折舊	每年底累計 折舊總額	每年底之 價 值
0	\$ —	\$ —	\$ 81.00
1	16.25	16.25	64.75
2	16.25	32.50	48.50
3	16.25	48.75	32.25
4	16.25	65.00	16.00
折舊總額	\$ 65.00		
殘料價值	16.00		
原始成本	\$ 81.00		

圖四十四

第七十二節 餘額遞減法

餘額遞減法 (Reducing balance method) 之特點，為標提之折舊金額，逐期遞減，其結果使一資產存在之首先數年，其攤提額大於後來數年。此法之理論，為使用資產之所費，包括折舊費用及修理費用，修理費用在首先數年較輕，嗣後與年俱增，在餘額遞減法下，折舊費用，隨資產存在之年份而遞減，俾與遞增之修理費用相抵銷。

此法之缺點，在公式之複雜。

$$d = 1 - \sqrt[n]{\frac{L}{C}}$$

*此例為折舊率而非折舊金額

在大多數事例之中，用此法以決定折舊，必須利用對數表。本例所舉，則尚可省用，因16之4根數為2，81之四根數為3，故，

$$d = 1 - \sqrt[4]{\frac{16}{81}}$$

$$d = 1 - \frac{2}{3} = 33\frac{1}{3}\%$$

此百分定數 (Constant Percentage)，每年應用於成本減去歷年折舊準備總額之餘數，如圖四十五所示。例如第二年折舊為 \$84.00 之 33 1/3%，第三年

為 \$36.00 之 33 1/3%，第四年為 \$24.00 之 33 1/3%。

餘額遞減法——計算表

(1) 年 限	(2) 年度內之 折舊額	(3) 每年底累計 折舊總額	(4) 每年之 價 值
0	\$ —	\$ —	\$ 81.00
1	27.00	27.00	54.00
2	18.00	45.00	36.00
3	12.00	57.00	24.00
4	8.00	65.00	16.00
折總舊額	\$ 65.00		
殘餘價值	16.00		
原始成本	\$ 81.00		

(圖四十五)

此法之公式，若非資產有最低之名義殘餘價值如 \$1.00 之數，即不能
用。

第七十三節 年限數字總和法

(Sum-of-the-year-digits method)

此為遞減折舊費用之不用第七十二節公式計算之又一法則，以成本之總數
分數為逐年攤提之率。每年之分數，以資產餘存年限為其分子，以全部分子
總和為分母。

如前例所用之數字，其各個分子為 1, 3, 2 與 1。每例之分母為 10 (4+3+
2+1)。於是所用之分數為：

第一年	4/10
第二年	3/10
第三年	2/10
第四年	1/10

此等分數，非就資產之成本 (\$81.00) 以為計算，而就其折舊之價值
(\$65.00) 計算之。故當可折舊價值之 $\frac{10}{10}$ 完全折去後，僅存殘料價值 \$16.00

用此法以計算之表式，列示於下：

年限數字總和法——計算表

(1)	(2)	(3)	(4)
年 限	年度內之 折舊額	每年底累計 折舊總額	每年底之 價 值
0	\$ —	\$ —	\$ 81.00
1	26.00	26.00	55.00
2	19.50	45.50	35.50
3	13.00	58.50	22.50
4	6.50	65.00	16.00
折舊總額	\$ 65.00		
殘料價值	16.00		
原始成本	\$ 81.00		

(圖四十六)

第七十四節 償債基金法

償債基金法，亦稱複利法，即每年折舊費用，如同時另行指撥相等金額者，照複利計算之，至該項資產壽命終了時，其累計之數，足可供調補之用。用償債基金法以計算折舊，或則同時提存實際現金，或則並不另提現款，二者均無不可，要以當事者之政策定之。

茲用前例之金額為例，假定利率5%四年之中，能累積至\$65.00之數（應折舊價值），每年應提出若干。照複利表所載每年\$1.00，以複利計之，四年中將積累至\$4.31。故欲累積\$65.00，每年應提存\$65.00÷\$4.31即\$15.08。

倘設有實際基金者，則逐年應為如下之分錄：

年 份	借 基 金	貸 現 金	貸 利 息	每年底基金 總 額
1	\$ 15.08	\$ 15.08	\$ —	\$ 15.08
2	15.83	15.08	.76	30.91
3	16.63	15.08	1.55	47.54
4	17.46	15.08	2.38	65.00
	\$ 65.00	\$ 60.32	\$ 4.68	

這四年終了時之\$65.00基金，其中\$60.32為每年提存之總數，加上獲得之複利\$4.68。

照上述辦法之償債基金法計算折舊，或者設有實際基金，或則否焉。

償債基金法——計算表

(1) 年限	(2) 年度內之折 舊額	(3) 每年底累計折 舊總額	(4) 每年底之價值
0	\$ —	\$ —	\$81.00
1	15.08	15.08	65.92
2	15.83	30.91	50.09
3	16.63	47.54	33.46
4	17.46	65.00	16.00
折舊總額	\$35.00		
殘料價值	16.00		
原始成本	\$81.00		

(圖四十七)

第七十五節 上述諸法之比較

圖四十八所示，乃以直線，餘額遞減，年限數字總和及償債基金四種正式折舊方法所得之結果，作一比較。直線法之折舊費用年年相等。餘額遞減及年限數字總和二法，則逐年遞減。償債基金法，則逐年遞增。

各種折舊方法之比較

某項資產成本 \$81.00，預估壽命四年，及殘料價值 \$16.00

年份	直線法下每年費用	餘額遞減法下 每年費用	年限數字總和法 下每年費用	償債基金法下 每年費用(5%)
1	\$16.25	\$27.00	\$26.00	\$15.08
2	16.25	18.00	19.50	15.83
3	16.25	12.00	13.00	16.63
4	16.25	8.00	6.50	17.46
合計	\$65.00	\$65.00	\$65.00	\$65.00

(圖四十八)

第七十六節 盤存法

若干種類之資產，採用盤存法 (Inventory method) 較為便利。此法將各項資產，按期實地盤點，每一項目，視其實質情形，以定價值。其記入折舊費用之數額，計算如下：(數字係假定)。

期初盤存	\$ 4,000 00
加一購進	<u>14,000.00</u>
合計	\$18,000 00
減一期末盤存	<u>5,000 00</u>
借入折舊費用	<u>\$13,000 00</u>

凡資產之種類龐雜，且其數目及形體變動甚速，如農家之飼養家畜等採用此法，頗為相宜。農家所飼牲畜，一年之中，變動甚多，故不易採用正式之折舊方法，故必每年盤查一次，俾其資產負債表所載之實際價值，及損益計算書之實際費用，得有正確之表示。其他如製造工廠之細小用具，採用此法，亦甚相宜。

第七十七節 產量法

此法之每年攤提折舊數額，視其資產之運用情形而定。當資產充分運用之時，其攤提數額，較之僅運用一半時間者為大。凡資產之損舊，不繫於經過之時間而繫於使用之勤惰者，用此法以計算折舊，最為相宜。

若干資產如房屋等，其折舊率，不問其生產量之多寡，恆歷年相等。其他資產如機器等，其折舊率，則頗受生產率之影響。

是故產量法 (Production method) 僅適用於若干種資產而已；如運貨汽車，載重馬車等，則其折舊，以行駛里程為基礎，如美國某大公司對於推銷員使用福特汽車之折舊，每輛每里以二分計算。

凡公司之從事開發天然資源者，如煤鐵等礦是，多採用產量法以計算其資產耗折。美國全國煤業協會 (National Coal Association) 核准其委員會之建議，將煤礦公司之機廠及設備之折舊，依採出之煤量計算之。逮至煤礦開盡時，機廠及設備之價值，亦全數攤完。

假定值 \$81.00 之機器一具，預計生產能力為 6,500 單位，殘料價值為 \$16.00 其應折舊之價值為 \$65.00。故每單位之折舊費為 $1¢$ $\$65.00 \div 6,500$ 單位)，是則每一會計期間之折舊費用，視其所生產之單位數目而定。圖四十九，為根據一種假定每年產量以計算之表也。

產量法 —— 計算表

(1) 年份	(2) 生產單位數	(3) 年度內折 舊額	(4) 每年底累計 折舊總額	(5) 每年底之 價值
0	--	\$ —	\$ —	\$81.00
1	1,700	17 00	17 00	64 00
2	1,900	19 00	36 00	45 00
3	1,500	15 00	51 00	30 00
4	1,400	14 00	65 00	16 00
	6,500			
折舊總額		\$65 00		
殘料價值		16 00		
原始成本		\$81.00		

(圖四十九)

第七十八節 分類或混合折舊法

大工廠中，機器與設備，動以千件計，其折舊率之運用，若仍依每項財產個別為之計算，頗非易事。故恆將工廠設備，就其預估壽命與工作狀況相同者，別為若干類，然後用一分類或混合折舊率 (Group or Composite depreciation rates) 以計算其折舊。茲將我國所得稅暫行條例中所用之按年直線分類率，示之於下：

種類	耐用年數	折舊率
事務所或住宅建築物：—		
鋼骨水泥或磚石造	60	1.7%
鋼架磚瓦或木架磚石造	30	3.3%
木造	20	5 %
工廠或倉庫用建築物：—		
鋼骨水泥或磚石造	40	2.5%
鋼架磚瓦或木架磚石造	20	5 %
木造	15	6.7%
煙囪：—		
鋼骨水泥或磚石造	30	3.3%
磚造	16	6.3%

鐵皮造	6	16.7%
裝修及附屬設備	10	10%
機械—		
鐵製	16	6.3%
木製	8	12.5%

惟在決定一適當折舊率時，尤應顧及當時之環境，如氣候，使用及維持之方法等是也。

混合折舊一詞，有時對於整個工廠而言。如此則混合折舊，即供作分類折舊率，覆核之用矣。由分類率計算之每年折舊，應與計算全廠之混合折舊相近似。

假定有若干類壽命及成本不同之資產於茲，全廠之混合折舊，可計算如下：

類別	年限	每期折舊率	將行折舊之全額	按期折舊之全額
A	5	20%	\$ 50,000	\$10,000
B	10	10	75,000	7,500
C	15	6.23	30,000	2,000
D	20	5	60,000	3,000
			\$215,000	\$22,500

圖五十)

全廠之平均適中壽命為\$215,000—\$22,500即5年。由此得混合(或平均)率為10.32%。

第七十九節 工廠各單位之折舊

工廠內最好設立一明細工場設備總帳(Detailed Plant ledger)，由普通總帳內之工場設備帳(Plant account)統制之。圖五十二之格式，能使各機件單位之除有估計使用年限，必須加以改正者，得為適當之調整。關於此點，學者應注意，勿使在原成本減去殘料價值之數額外而為摺銷。

凡設有此種明細工場設備總帳者，在期末時，明細工場設備總帳各頁(Detailed Plant ledger Sheets)之內容，必須與普通總帳內之工場設備帳及工場設備折舊準備帳相符合。

倘不設明細工場設備總帳，則恆用計算表(Work sheet)將一切工場設備項目，重加排列，載明(1)期初餘額(2)期內增添額，(3)該期攤提之折舊，及(4)折舊準備內之全額。

圖五十一為美國接收機關所用之格式。其目的在供徵收所得稅時，審查工場設備折舊所用之最列法也。

折算年 100% 之年份	餘額及添置	一九二九年 十二月三十一日 之折舊額	一九三〇年 一月三十一日 之折舊額	一九三一年 二月三十日 之折舊額	一九三二年 三月三十一日 之折舊額
一九一四年	\$21,803.09	\$1,103.00	25.10	751.55	\$1,803.07
一九一五年	751.55	72.43	145.74	72.86	751.55
一九一六年	2,185.94	1,307.33	103.58	103.58	2,185.94
一九一七年	1,333.74	1,201.75	85.09	85.09	1,501.91
一九一八年	1,285.38	985.44	55.04	55.04	1,153.82
一九一九年	831.01	594.22	50.01	50.01	695.50
一九二〇年	751.94	475.86	28.8	28.78	576.04
一九二一年	431.71	211.03	15.51	15.58	305.11
一九二二年	233.72	110.85	7.40	7.40	148.01
一九二三年	111.89	48.40	6.10	6.06	63.41
一九二四年	104.34	38.28	3.2	3.92	52.20
一九二五年	58.70	17.64	77.45	71.45	25.48
一九二六年	58.70	271.08	1.68	1.68	425.91
一九二七年	25.31	4.28	—	—	7.61
一九二八年	—	—	—	—	—
一九二九年	\$31,293.13	\$28,578.36	74.47	148.93	223.10
一九三〇年	2,233.89	—	—	—	—
一九三一年	\$33,527.02	\$28,578.36	33.14	33.14	33.14
一九三二年	1,084.13	—	\$42.14	\$42.14	\$29,055.27
一九三三年	\$34,611.15	—	—	—	—

(圖五十一)

圖五十一之計算，將每年增添之資產，視爲一單位，其折舊爲週年 $6\frac{2}{3}\%$ 購置之年，作爲半年折舊計算之。

第八十節 租賃財產上資產之折舊

凡建築於租賃財產上之資產，設其租賃年限，短於該資產之使用年限，而該項資產，於租賃期滿時歸出租人所有者，則其折舊率，不應以使用年限爲基礎，而照租賃期限以攤銷之。對於續租問題，恆不加考慮。蓋將來期滿能否續租，此時尙不能斷定也。

第八十一節 折舊之簿記程序

折舊既爲營業成本之一，故借入費用帳。至其費用之性質，視其折舊之資產之用途而定。如製造設備之折舊，爲製造費用，運貨設備之折舊，爲銷貨費用。

折舊費用對銷之貸項，應過入折舊準備帳，而非直接入資本資產帳。因欲使資本之成本，別成一獨立項目也。

項 目	引 擎	製 造 廠	切 萊 敦 引 擎 公 司	使 用 年 限				
部 門	機 理	製 造 廠 編 號	B-93217	1/1/25--十五年				
機 件 編 號	S E T-1799	購 由	伊 文 克 洋 行 一 號 單 3006 號					
日 期	說 明	備 考	參 考	成 本 總 額	殘 料 價 值	折 舊 折 價 值	每 年 折 舊	折 舊 準 備 除 存 價 值
1925年 1月1日	50 HP (馬力) 引擎	發 票 運 費 裝 置	憑 731 憑 729 憑 741	\$2,500.00 15.00 185.00	\$	\$	\$	\$
1926年 1927年 10 9	裝置注油器		憑 791	150.00	150.00	2,550.00	170.00	170.00
1928年 1929年 7 12	檢置活塞		憑 907				170.00	340.00 510.00
1890年 1931年 1 10	引擎售出—\$2,000.00, 損失 售價 折舊準備						182.50 182.50	662.30 875.00 *300.00
	成本 損失						177.08	752.08 1,947.92

“紅色” (圖五十二) 此為美國總商會建議之機件總帳格式

(引擎之壽命原估為十五年，至 1927 年底該項機器，既已用過三年，是其餘存年限為十二年，故 1927 年內所添置之成本 \$150.00，必須於十二年內攤盡之。注意每年折舊由 \$170.00 增至 \$182.50。1929 年之換置，使準備減低 \$300.00，但引擎之餘存年限，由該年起改為十二年，故每年折舊改為餘存價值 \$2,125.00 之 $\frac{1}{12}$ ，即 \$177.08。見第八十五節)

第八十二節 全部折舊之資產之廢置

關於第七十一節所示之例，假定第四年終了時，其資產照原估金額售得 \$16.00。此時各帳之記載如下

機 器	折舊準備
\$ 81.00	\$ 55.00

如資產業已處分，則折舊準備及機器帳，即行結束如下

折舊準備	\$55.00	
現金	16.00	
機器		\$81.00

定成本 \$81.00 之資產廢置之，

售得殘料 \$16.00

設該項資產售得 \$20.00 而非 \$16.00，則其分錄為

折舊準備	\$ 5.00	
現金	20.00	
機器		\$81.00
資本資產廢置之利益		4.00

設資產售得 \$10.00 而非 \$16.00，則其分錄為

折舊準備	\$65.00	
現金	10.00	
資本資產廢置之損失	6.00	
機器		\$81.00

第八十三節 半折舊資產之廢置

各種資產之使用年限，因受若干不能預測之重要影響，恆使預計不能十分精確，故凡實際與預計能適相符合之事實為數甚少。通常必將其差數加以整理。

假定前例所示之機器，於第三年棄置之，如所用之折舊為直線法，則各帳

之記載如下：

機 器	折舊準備
\$ 81.00	\$ 48.75

該資產之帳面價值為\$32.25,假定在棄置時之殘料價值為\$25.00,則棄置之損失,將有\$7.25。其分錄為

現金(設尚未售出,則為殘料)	\$25.00
折舊準備	48.75
廢置之損益	7.25

機 器

\$81.00

將成本\$81.00之資產廢置之

在實務上廢置之損失,借入本期之損益帳內。設此項損失,為數甚鉅,不免使本期之利益,過度減少,則可借入公積帳,尤以前年度之折舊準備額不足所致之損失為然。設一項資產,在會計期間中廢置者,則自上次分錄後之累計折舊額,在作上列同樣之分錄前,應先為此項折舊之記錄。

第八十四節 資產之貼換

假定在第三年底,以成本\$81.00之原有資產,貼換一值\$100.00之新資產,舊資產由某公司作價\$40.00。其分錄為

(1)

某公司	\$40.00
折舊準備	48.75
廢置機器之損益	\$7.75
機器	81.00

將成本\$81.00之資產廢置之,
並由某公司作價\$40.00以貼換
一新資產

(2)

機器	\$100.00
現金	\$50.00
某公司	40.00

記錄獲得新機器一具,值價
\$100.00,並找付某公司之現
款淨額

第八十五節 折舊額之修改

折舊攤提之數額，係根據資產之成本，預計殘料之價值，及使用之年限而定、成本之基礎，可因增補而改動，且此種增補於資產廢置後，全無價值可言。使用年限，可重行估計。原始成本及以後之增補之任何部份，未經在最先設定之折舊率內攤銷者，應均摺於除存使用年限，根據後來事實，重行估計之。就理論言之，過去折舊之錯誤，應在公積帳內更正之，但在實務上，除非錯誤甚巨，倘歸入資產除存年限內整理，將使以後數年之營業結果，受極大影響者，則過去折舊不應在公積帳內更正之。

例如一種資產值 \$1,000.00，預估能用四年，有殘料價值 \$200.00，在第三年終了時，發現該項資產可多用二年，至延長年份終了時，殘料價值，預計為 \$100.00。在直線法下，每年 \$200.00 之折舊，最初三年，共攤去 \$600.00，第三年底之帳面價值為 \$400.00。就新估計之延長二年及殘料價值 \$100.00 計算，未來二年之每年折舊額為 $(\$400.00 - \$100.00) \div 2$ 即 \$150.00 是也，(更參閱圖五十二)

第八十六節 非永久權利之攤銷

非永久權利 (Terminable rights) 如租賃，專利權，商標，版權，特許權等等之折舊或攤銷，並非出自磨損，乃為時間之過程而已。此等權利，恆有一定之法定存續年限，故其成本應在期間內攤銷之，設其使用年限較法定年限為短時，則應在較短期間內攤銷之，此種資產之價值，愈不穩定，則其攤銷亦以愈短為要。

此種性質之無形資產，恆用直線法以攤銷之。

第八十七節 遞耗資產之耗竭

遞耗資產 (Wasting assets) 者，為資產轉成出品，使其數量遞減，如森林，礦藏，油類，煤氣等是也，遞耗資產與折舊資產不同，後者之折舊或廢損，由於使用或時間上之過程所致，若遞耗資產，則完全為因物質上之移轉而耗竭也。

耗竭 (Depletion) 為遞耗資產轉變為出品之謂也。分期耗竭費用之計算，恆用產量法。遞耗資產成本總額除以預計轉變出品單位數目(如煤之用噸)，即得單位耗竭費用，故一個會計期間之耗竭準備 (Provision for depletion)，即將生產單位數目乘以單位耗竭費用可也。(見第七十七節)

例如以 \$1,000,000.00 購買煤礦一方，估計藏有 2,000,000 噸之煤量，每噸耗竭費用為 \$1,000,000.00 \div 2,000,000，即 50¢ 是也。設第一年開出 100,000

噸，則該年度之耗竭費用為 $100,000 \times 50$ 中，即 $\$50,000.00$ 。

凡在遞耗資產上工作所用之設備，倘在遞耗資產耗竭後，無其他價值者，則其折舊，應用產量法計算之。此則已於第七十七節闡述之矣。上例之中，設在礦產中之設備值 $\$400,000.00$ ，逮至煤礦竭盡以後，該項設備一無價值，則其折舊費用每噸煤量應攤20中。

無論折舊與耗竭，必須深加考慮，方能求出正確之營業利益。

第八十八節 結 論

- 1 資本支出，為不減少淨值之支出，費用支出，則為減淨值之支出。
- 2 資本支出，記入固定資產折舊準備或遞延費用帳，費用支出，記入營業費用帳或公積帳。
- 3 資本支出，照成本加上獲得資產時所費之普通支出，記入固定資產帳。就一般言之，將一種資產，置於工作狀態，或在其造成以前之任何支出，可作為資本之原本。
- 4 費用支出，除非為上年度之費用，應入公積帳外，其餘均記入本年營業費用帳。但若上年度之費用支出數額不大時，亦不妨記入本年度之損益帳內。
- 5 固定資產之成本，分配於其使用年限攤銷之。此種按期入損益之費用，謂之折舊。物質的及效用的疲舊，較之攤銷數額，時有遲速之差。
- 6 核算折舊之若干方法為
 - (甲)直線法。此法將折舊費用，每年平均計算之。
 - (乙)餘額遞減法。折舊費用按年遞減。
 - (丙)年限數字總和法。此為替代餘額遞減法之另一方法。其結果將折舊費用，亦按年遞減。
 - (丁)償債基金法。此為利用複利，以計算折舊費用之法，其數額按年遞增。
 - (戊)盤存法。此法以期末存貨估定之價值為基礎，於若干情形適用之。
 - (己)產量法。此法將資產照出產單位數目比例攤提之。
- 7 凡折舊不個別依機件單位計算者，可依(甲)機件資產分類，或就(乙)每年增添額計算之。
- 8 當折舊資產出售，廢置，或貼換時，其帳面價值(資產之成本減折舊準備)即行註銷之。凡售出或貼換而有收入者，即為一種獲利；短折者為損失。此種獲利或損失，即於本年內註銷之。
- 9 遞耗資產，為物質上逐年移轉為出品之資產也。其轉變為出品，稱之為耗竭。每年耗竭費用，恆以產量為計算之基礎。

10 折舊及耗竭，在帳上貸入準備帳而非貸入各該資產帳。

練 習

習題9: 維一公司之賬目, 經學者查閱後, 發現其與房屋帳之借方, 記有下列各項目:

日期	摘 要	金額
二月一日	公司開辦時之登記費	\$ 1,200 00
六日	基地與舊屋之成本	111,000.00
六日	基地購置時地產經紀人之手續費	1,000.00
二十八日	股票出售之折扣	15,000.00
二十八日	開辦雜項費用	500 00
二十八日	拆卸舊屋之成本	2,450.00
三月一日	6% 建築債券出售之折扣	6,000.00
十七日	基地與舊房屋購置時之律師費	1,500 00
三十一日	給與發起人之紅股(Stock bonds) 優先股 150 股— 每股票面 \$100 00	15,000.00
三十一日	二月份及三月份管理與普通費用	5,740.00
五月一日	機梯門前築路特賦	1,500.00
三十一日	四月份及五月份管理與普通費用	14,200.00
六月一日	新建房屋之成本總額	96,500 00
九月一日	債券利息	3,000.00
	帳面總額	<u>\$277,590 00</u>

學者更發覺:

- 維一公司創辦於 年一月二日
- 2.6% 建築債券 (Construction bonds) 於 年三月一日發行, 期限十年。該項債券, 照94售出, 利息規定於每年九月一日及三月一日支付
- 新屋於 年三月一日開始建造三月三十一日完成
- 公司正常營業, 於六月一日開始
- 二月一日起至五月三十一日之管理與普通費用, 包括:

職員薪金	\$13,000 00
工廠管理員薪金	3,500 00
用品, 燈火, 熱力等項	1,440.00
	<u>\$19,940 00</u>

6 職員及工廠管理員，除審核計劃書圖等項外，對於新屋之建造，完全無關

學者為計算折舊正確起見，將基地與房屋，分別設立帳戶以記載之。每一帳戶所載項目，述明其理由，並將設立該二帳戶所製之各分錄交卷

如在原帳簿上，基地與房屋帳內所載之項目，學者認為不應記入基地與房屋帳者，則說明其處理方法，並將處理所作之分錄交卷

習題10 某公司之遞貨卡車帳，經學者檢查後，發現有下列諸記載：

<u>二十八年</u>		<u>借 方</u>	
一月一日	卡車#1, #2, #3, 及 #4各	\$2,200 00	
	(先後陸續購置之)		\$ 8,800 00
七月一日	卡車#5		2,500 00
八月一日	卡車#6		<u>2,500 00</u>
		<u>貸 方</u>	
八月一日	卡車#2		\$ 1,590 00
九月一日	卡車#1		1,300 00
	餘額		<u>11,100 00</u>

遞貨卡車折舊準備帳於二十八年一月一日貸方記有 \$3,300 00

此等項目之交易，經分析後，發現下列事實：

(甲)卡車#5於七月一日購置，所以調補卡車#1之用，此卡車於同日棄置，並無殘餘價值。卡車#1之折舊準備帳截止一月一日止，計累積 \$1,650 00，卡車#5以現金 \$2,500 00 購得

(乙)卡車#2作價 \$1,500 00，以貼換值 \$2,500 00 之卡車#6一輛，其差額 \$1,000 00 以現金支付之。卡車#2之折舊準備帳，截至一月一日止，計累積 \$550 00

(丙)卡車#4於九月一日失事，全部毀滅，該卡車之折舊準備，截至一月一日止，計有 \$550 00。並收到保險賠款 \$1,300 00

假定折舊率照原始成本按年25%

試編製：

- 1 交易(甲)，(乙)與(丙)應作之分錄
- 2 整理各個帳戶之分錄
- 3 資產及準備之各丁字式帳戶，表示九月一日整理後之餘額

問題14 機器一架成本 \$8,000 00，預期可用四年，並估有殘餘價值 \$1,000 00

折舊照直線法計算。設至四年終了，該項資產棄置時，則其殘餘價值為\$1,400.00則必須作何種整理？設殘餘價值為\$800.00，則須作何種整理？

問題15 機器一架，成本\$8,000.00預估可用四年，并有殘餘價值\$1,000.00折舊照直線法計算。設至第三年底時，發現該機器可多用二年，假定在延長年份屆滿時，殘餘價值將為\$500.00而非原始估計之\$1,000.00則其每年折舊應如何改動？

問題16 下列各項支出，應如何分配於製造公司之各帳戶內

(甲)財產之添置及擴充，計\$35,600.00

(乙)特別修理費 假定折舊已有充分之準備 \$1,600.00

(丙)普通修理費 \$5,200.00

(丁)若干設備之調補 估計原始成本\$27,000.00已積折舊準備\$19,000.00，殘料變賣\$3,000.00)其成本為\$2,000.00

複 題 習

茂利汽車公司於二十八年一月一日獲得下列各項資產，試用直線法算出在二十八年内之折舊金額

(甲)購置廠屋一幢成本\$20,000.00該屋坐落於公司基地上，惟其建築，原來并非供製造汽車之用，公司為適合其需要起見，又費\$10,000.00，加以必需之改造。該屋由公司購置時起算，可用二十年，并不預期有殘餘價值。

(乙)公司因房屋不敷應用，租得附近空地一方，租期十年，當付租賃契約中費\$1,500.00，并建房屋一幢，成本\$14,000.00，該屋預計可用二十年，并不預計有殘餘價值。

(丙)廠內購置機器一架，計成本總額\$120,000.00，裝置費共計\$10,000.00，該機器預期可用八年，并有殘餘價值\$4,000.00

(丁)此外更購置一特種機器，製造一種特式坐墊，此種坐墊，預料為二十八年及二十九年兩年內公眾所需要者。該項機器，并不能改作他用，其成本為\$5,000.00，預期可用五年，殘餘價值為\$1,000.00

(戊)購置載重卡車二輛，每輛計費\$3,000.00，預計每輛可行駛60,000公里，故折舊照里程計算，至二十八年，甲卡車行過20,000公里，乙卡車行過30,000公里。

第六章 短期合夥會計

第八十九節 短期合夥之性質

短期合夥 (Joint Venture), 爲以營利爲目的之營業, 由二人或二人以上, 二家商號或二家商號以上, 互約出資與服務, 以經營一期短之企業, 將來盈虧照約分享或分担者也。此種營業, 大概能於短時期完成之, 如裝載穀類至某地出售, 或投機囤積大量公債票等。設其營業爲一繼續性者, 即成爲一永久性之合夥組織矣。

短期合夥, 實際上既爲一臨時企業, 故其經營一切交易, 均由合夥人親自爲之。因此, 其損益, 薪金及利息等項之整理, 均適用法律上合夥之規定。當其事業完成之時, 此項組織, 亦即自然宣告解散。

第九十節 短期合夥之會計

短期合夥之會計記錄方法, 可用下列任何一種爲之

1. 各合夥人均設明細記錄。此例各合夥人, 對於合夥事業之一切交易, 各備一帳簿記錄之。
2. 僅幹事員帳上有明細之記錄。諸合夥人中, 互推一人爲幹事, 以持支大部份工作, 以及記帳等事務, 而酌給報酬。其他各合夥人, 僅記其出資, 提款及企業完成時所分得之利益或相當之損失而已。
3. 短期合夥組織, 另行設置一套簿帳。幹事員爲合夥事業, 另行設置一套帳簿, 將各合夥人之投資, 記入各合夥人之資本帳, 一若合夥企業然。

茲將以上三種方法之會計處理分別述之於下。

第九十一節 合夥人各設明細記錄簿——合夥資金獨立

甲, 乙, 丙三人, 同意聯合買賣某種商品 1,000 單位。甲出資 \$400.00, 乙出資 \$350.00 丙出資 \$250.00。全部資金存入銀行, 另開銀行往來帳戶。將

來盈虧之分配如下：甲 40%，乙 35%，丙 25%

各合夥人根據契約出資後，購進某商品 1,000 單位，每單位 \$1.00，其後全數以 \$1.20 之價售出，計支出銷貨費用 \$40.00，隨將手存現款分配於甲乙丙三人。

上述全部交易，經各人記入帳簿後，其分錄示於圖五十四。學者應知每一合夥人，各開立(甲)一短期合夥帳(乙)短期合夥現金帳，及(丙)其他各合夥人帳。

圖五十四所示之首五分錄，經甲過帳後，則其帳簿上之表示為：

短期合夥帳

進貨1,000單位@\$1.00 (2)	\$1,000.00	銷貨1,000單位@\$1.20 (3)	\$1,200.00
費用 (4)	40.00		
淨利 (5)	160.00		
	<u>\$1,200.00</u>		<u>\$1,200.00</u>

(圖五十三甲)

短期合夥——現金

出資 (1)	\$1,000.00	進貨支出 (2)	\$1,000.00
銷貨收入 (3)	1,200.00	費用支出 (4)	40.00

(圖五十三乙)

乙

出資 (1)	\$ 350.00
利益 (5)	58.00

(圖五十三丙)

丙

出資 (1)	\$ 250.00
利益 (5)	40.00

(圖五十三丁)

現金帳 (甲的)

	出資 (1) \$ 400.00
--	------------------

(圖五十三戊)

損 益 (甲的)

	短期合夥利益 (5) \$ 64.00
--	---------------------

(圖五十三己)

上列各帳之試算表 (甲帳上之其他帳項不列 如左) :

	借方	貸方
短期合夥帳	\$ —	\$ —
短期合夥現金	1,160.00	—
乙	—	406.00
丙	—	290.00
現金帳—甲	—	400.00
損益—甲	—	64.00
	<u>\$1,160.00</u>	<u>\$1,160.00</u>

(圖五十三庚)

同時乙帳之試算表如下：

	借方	貸方
短期合夥帳	\$ —	\$ —
短期合夥現金	1,160.00	—
甲	—	464.00
丙	—	290.00
現金帳—乙	—	350.00
損益—乙	—	56.00
	<u>\$1,160.00</u>	<u>\$1,160.00</u>

(圖五十三辛)

各合夥人設置之明細記錄——合夥資金獨立(第九十一節)

甲之帳簿		乙之帳簿		丙之帳簿	
(1)	(1)	(1)	(1)	(1)	(1)
短期合夥—現金	\$1,000.00	短期合夥—現金	\$1,000.00	短期合夥—現金	\$1,000.00
乙	\$ 350.60	甲	\$ 400.00	甲	\$ 400.00
丙	250.00	丙	250.00	乙	350.00
現金	400.00	現金	350.00	現金	250.00
各合夥人之出資		各合夥人之出資		各合夥人之出資	
(2)	(2)	(2)	(2)	(2)	(2)
短期合夥,與乙丙合營	\$1,000.00	短期合夥,與甲丙合營	\$1,000.00	短期合夥與甲乙合營	\$1,000.00
短期合夥—現金	\$1,000.00	短期合夥—現金	\$1,000.00	短期合夥—現金	\$1,000.00
購進某商品1,000單位@\$1.00		購進某商品1,000單位@\$1.00		購進某商品1,000單位@\$1.00	
(3)	(3)	(3)	(3)	(3)	(3)
短期合夥—現金	\$1,200.00	短期合夥—現金	\$1,200.00	短期合夥—現金	\$1,200.00
短期合夥與乙丙合營	\$1,200.00	短期合夥與甲丙合營	\$1,200.00	短期合夥,與甲乙合營	\$1,200.00
銷出某商品1,000單位@\$1.20		銷出某商品1,000單位@\$1.20		銷出某商品1,000單位@\$1.20	
(4)	(4)	(4)	(4)	(4)	(4)
短期合夥,與乙丙合營	\$ 40.00	短期合夥,與甲丙合營	\$ 40.00	短期合夥,與甲乙合營	\$ 40.00
短期合夥—現金	\$ 40.00	短期合夥—現金	\$ 40.00	短期合夥—現金	\$ 40.00
付出合夥費用		付出合夥費用		付出合夥費用	
(5)	(5)	(5)	(5)	(5)	(5)
短期合夥,與乙丙合營	\$ 160.00	短期合夥,與甲丙合營	\$ 160.00	短期合夥,與甲乙合營	\$ 160.00
乙(35%)	\$ 56.00	甲(40%)	\$ 64.00	甲(40%)	\$ 64.00
丙(25%)	40.00	丙(25%)	40.00	乙(33%)	56.00
損益(40%)	64.00	損益(35%)	56.00	損益(25%)	40.00
將短期合夥帳結束並將利益照約分配之		將短期合夥帳結束並將利益照約分配之		將短期合夥帳結束並將利益照約分配之	
(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)
乙	\$ 406.00	甲	\$ 464.00	甲	\$ 464.00
丙	290.00	丙	290.00	乙	406.00
現金	464.00	現金	406.00	現金	290.00
短期合夥—現金	\$1,160.00	短期合夥—現金	\$1,160.00	短期合夥—現金	\$1,160.00
將短期合夥之本金利益分拆各合夥人		將短期合夥之本金利益分拆各合夥人		將短期合夥之本金利益分拆各合夥人	

丙帳之試算表為：

短期合夥帳	\$ —	\$ —
短期合夥現金	1,160.00	—
甲	—	464.00
乙	—	406.00
現金帳—丙	—	250.00
損益—丙	—	40.00
	<u>\$ 1,160.00</u>	<u>\$ 1,160.00</u>

(圖五十三壬)

於是短期合夥現金(\$1,160.00)即照圖五十四分錄(6)之記載以為分配。各人所得金額，等於(1)其原始出資，加上(2)所分得之利益，經分配以後，其試算表如下：

甲之帳簿上：		
現金帳	借 \$ 64.00	貸 \$ —
損 益	—	64.00
	<u>\$ 64.00</u>	<u>\$ 64.00</u>
乙之帳簿上：		
現金帳	借 \$ 56.00	貸 \$ —
損 益	—	56.00
	<u>\$ 56.00</u>	<u>\$ 56.00</u>
丙之帳簿上：		
現金帳	借 \$ 40.00	貸 \$ —
損 益	—	40.00
	<u>\$ 40.00</u>	<u>\$ 40.00</u>

注意：

- 1 短期合夥現金，既為一獨立資金，故必須另立現金帳戶。
- 2 短期合夥帳為一混合帳戶，一若暫時所用之商品帳戶。設在結帳日尚有若干未銷貨物，則將銷貨利益分派各合夥人，而以存貨結轉次期。
- 3 各合夥人為其共同合夥人設一資本帳，以記錄各人之投資。至其本人出資，則記入其現金帳之貸方，在任何時日，其出資額，即為合夥事業全部投資與其共同合夥人出資之差。

第九十二節 合夥人各設明細記錄簿——資金合併

茲就前例，假定合夥之資金，不在銀行另開帳戶，而由幹事員丙收受後，存入其本人之銀行往來帳戶，與其私人之存款相混合。於是甲出 \$ 400.00 乙出 \$ 350.00，交與丙收受，丙之出資 并不另行劃出，但合夥事業，遇有必需之費用時，由彼支付之。

在此種程序之下，各人之分錄，示於圖五十六，

學者應知，此種方式之合夥，各參加人均謂立(甲)短期合夥帳，及(乙)各共同合夥人帳。丙將有關合夥事業之收支，記入其現金帳簿。甲乙在其帳上，則僅記借入與貸出丙帳之事項，丙之出資額，在任何時日，為其代合夥企業支出之淨額，超過其由甲乙收得之數。

在丙之帳簿上，將圖五十六所示之首先五個分錄過帳後，則其帳上之合夥各帳戶如下

短期合夥帳

進貨 1,000 單位 @ \$1.00 (2)	\$1,000.00	銷貨 1,000 單位 @ \$1.20 (3)	\$1,200.00
費用 (4)	40.00		
淨利	160.00		
	<u>\$1,200.00</u>		<u>\$1,200.00</u>

(圖五十五甲)

甲

出資	(1) \$ 400.00
利益	(5) 64.00

(圖五十五乙)

乙

出資	(1) \$ 350.00
利益	(5) 56.00

(圖五十五丙)

現金帳(丙的)

甲之出資	(1) \$ 400.00	進貨付款	(2) \$1,000.00
乙之出資	(1) 350.00	費用支出	(4) 40.00
銷貨收入	(3) 1,200.00		

(圖五十五丁)

損 益 (丙的)

合夥利益	(5)	\$ 40 00
------	-----	----------

(圖五十五戊)

上列各帳之試算表(丙帳上之其他過入數不列)如下。

	借	貸
短期合夥帳	\$ —	\$ —
甲	—	464.00
乙	—	406 00
現金帳—丙	910 00	—
損益—丙	—	40.00
	<u>\$ 910.00</u>	<u>\$ 910.00</u>

甲與乙之帳簿上，已將丙為合夥企業之收入與支出之現金，分別借入及貸入丙帳，放在此時，甲之試算表為

	借	貸
短期合夥帳	\$ —	\$ —
乙	—	406 00
丙	870 00	—
現金帳—甲	—	100 00
損益—甲	—	64.00
	<u>\$ 870.00</u>	<u>\$ 870 00</u>

乙之試算表為

	借	貸
短期合夥帳	\$ —	—
甲	—	464 00
丙	870 00	—
現金帳—乙	—	350 00
損益—乙	—	56.00
	<u>\$ 870 00</u>	<u>\$ 870 00</u>

於是丙將應交付甲乙之金額，分別付訖，如圖五十六分錄(6)所示。此後各人之試算表即如下：

丙之帳上

	借	貸
現金帳	\$ 40.00	—
損益	—	\$ 40.00
	<u>\$ 40.00</u>	<u>\$ 40.00</u>

<u>甲之帳上.</u>	<u>借</u>	<u>貸</u>
現金帳	\$ 64.00	\$ —
損益	\$ —	64.00
	<u>\$ 64.00</u>	<u>\$ 64.00</u>
<u>乙之帳上.</u>		
現金帳	\$ 56.00	\$ —
損益	—	56.00
	<u>\$ 56.00</u>	<u>\$ 56.00</u>

注意：

7. 當短期合夥現金與共同合夥人之現金相合併時，無須再設短期合夥現金帳。
2. 負合夥收支責任之共同合夥人，在任何時日，欲知其出資之多寡時，即為合夥投資總額，與其共同合夥人出資額之差。

各合夥人設置之明細記錄——資金合併(第九十二節)

甲之帳簿		乙之帳簿		丙之帳簿	
(1)		(1)		(1)	
丙	\$ 750.00	丙	\$ 750.00	現金	\$ 750.00
現金	\$ 400.00	現金	\$ 350.00	甲	\$ 400.00
乙	350.00	甲	400.00	乙	350.00
甲與乙之出資		甲與乙之出資		甲與乙之出資	
(2)		(2)		(2)	
短期合夥，與乙丙合營	\$1,000.00	短期合夥，與甲丙合營	\$1,000.00	短期合夥，與甲乙合營	\$1,000.00
丙	\$1,000.00	丙	\$1,000.00	現金	\$1,000.00
進貨付款貸入丙帳		進貨付款貸入丙帳		購進某商品1,000單位@\$1.00	
(3)		(3)		(3)	
丙	\$1,200.00	丙	\$1,200.00	現金	\$1,200.00
短期合夥，與乙丙合營	\$1,200.00	短期合夥，與甲丙合營	\$1,200.00	短期合夥與甲乙合營	\$1,200.00
銷貨入款，借入丙帳		銷貨入款，借入丙帳		銷出某商品1,000單位@\$1.20	
(4)		(4)		(4)	
短期合夥，與乙丙合營	\$ 40.00	短期合夥，與甲丙合營	\$ 40.00	短期合夥，與甲乙合營	\$ 40.00
丙	\$ 40.00	丙	\$ 40.00	現金	\$ 40.00
丙付出費用		丙付出費用		付出合夥費用	
(5)		(5)		(5)	
短期合夥，與乙丙合營	\$ 160.00	短期合夥，與甲丙合營	\$ 160.00	短期合夥，與甲乙合營	\$ 160.00
乙 (35%)	\$ 56.00	甲 (40%)	\$ 64.00	甲 (40%)	\$ 64.00
丙 (25%)	40.00	丙 (25%)	40.00	乙 (35%)	56.00
損益 (40%)	64.00	損益 (35%)	56.00	損益 (25%)	40.00
將短期合夥帳結束并將利益照約分配		將短期合夥帳結束并將利益照約分配		將短期合夥帳結束并將利益照約分配	
(6)		(6)		(6)	
現金	\$464.00	現金	\$ 406.00	甲	\$ 464.00
乙	400.00	甲	464.00	乙	406.00
丙	\$ 870.00	丙	\$ 870.00	現金	\$ 870.00
記錄收到合夥之淨利及結束乙丙各帳戶		記錄收到合夥之淨利及結束甲丙各帳戶		合夥淨利分拆甲乙	

第九十三節 僅幹事一人設有明細記錄簿

各合夥人對於短期合夥均設明細記錄，實不免有重複之嫌，故通常僅幹事一人，設有此項明細記錄。如此，則其他參加人之帳上，僅載其出資及由合夥中收回之數而已。

茲就前例，假定短期合夥之幹事，備有明細記錄，合夥交易之登入簿內，視其處理之資金而酌為圖五十四或圖五十六之適當記載。甲乙二人，不問丙之如何處理資金，僅記其出資及收回事項。茲示之如下：

甲之帳簿上

(甲)		
短期合夥，與乙丙合營	\$400 00	
現金		\$400 00
投資於短期合夥事業		
(乙)		
現金	\$464 00	
短期合夥，與乙丙合營		\$464 00
短期合夥之收入		
(丙)		
短期合夥，與乙丙合營	\$ 64 00	
損益		\$ 64.00
短期合夥之利益		

乙之帳簿上

(甲)		
短期合夥，與甲丙合營	\$350.00	
現金		\$350.00
對短期合夥之出資		
(乙)		
現金	\$406 00	
短期合夥，與丙甲合營		\$406 00
短期合夥之收入		
(丙)		
短期合夥，與甲丙合營	\$ 56 00	
損益		\$ 56 00
短期合夥之利益		

第九十四節 短期合夥另設一套帳簿

短期合夥，得另立一套帳簿以記載之。凡採用此種程序者，僅合夥帳簿上有交易之完全記載，各合夥人在其本身帳簿上，僅開立一短期合夥帳，將其出資額借記之，由合夥收到金額時貸記之，如第九十三節所述然。此種短期合夥之帳簿，一與普通合夥所設者同。

此種程序，根據下列資料，示例於下。趙錢孫三人，共同經營一短期合夥事業，各出資\$ 5,000.00，推趙為幹事，該合夥事業，即另立一套帳簿，并向某銀行開立一特種往來帳戶。趙即購入商品 \$ 18,000.00，除以 \$ 15,000.00 之手存資金支付外，更由其本人資金項下，撥 \$ 3,000.00 支付之。彼並以其資金，支出陸運車費 \$ 40.00 水脚 \$ 100.00，乙收到貨物，並為合夥付存棧費 \$ 60.00 及檢驗費 \$ 20.00，丙將該項商品全部售出，得 \$ 30,000.00，彼在收帳時，付出旅費 \$ 50.00，損益約定平均分攤。各合夥人即照約分得現金。

茲將短期合夥帳上，應作之分錄列下：

		(1)	
現金		\$ 15,000.00	
趙某			\$ 5,000.00
錢某			5,000.00
孫某			5,000.00
各人對合夥之投資			
		(2)	
進貨		\$ 18,000.00	
現金			\$ 15,000.00
趙某			3,000.00
購進商品			
		(3)	
運貨車費		\$ 40.00	
運貨水脚		100.00	
趙某			\$ 140.00
趙某付出各項運費			
		(4)	
存棧費		\$ 60.00	
檢驗費		20.00	
錢某			\$ 80.00

錢某付出各項費用

	(5)		
孫某		\$30,000 00	
銷貨			\$30,000.00
售得現款由孫某收取			
	(6)		
旅費		\$ 500 00	
孫某			\$ 500 00
旅費由孫某於收入項下支付之			
	(7)		
銷貨		\$18,000 00	
進貨			\$18,000 00
運貨車費			40 00
運貨水脚			100 00
存棧費			60 00
檢驗費			20 00
旅費			500 00
損益			11,280 00
符合夥之非實物帳結束之			
	(8)		
損益		\$11,280 00	
趙某			\$ 3,760 00
錢某			3,760 00
孫某			2,760.00
將短期合夥之利益照約分配之			
	(9)		
現金		\$20,740 00	
孫某			\$20,740 00
收到孫某該欠合夥之淨額			
	(10)		
趙某		\$11,900.00	
錢某		8,840.00	
現金			\$20,740.00

將合夥該欠趙錢二人之
淨額支付之

上列分錄經過帳後，短期合夥帳簿上趙，錢，孫各戶之記載如下

趙 某

由合夥收到現金 (10)	\$11,900 00	出資 (1)	\$ 5,000 00
		添資 (2)	3,200 00
		費用支出 (3)	140 00
		利益 (8)	-3,700 00
	<u>\$11,000 00</u>		<u>\$11,000 00</u>

(圖五十七甲)

錢 某

由合夥收到現金 (10)	\$8,840 00	出資 (1)	\$5,000 00
		費用支出 (4)	80 00
		利益 (8)	3,760 00
	<u>\$8,840 00</u>		<u>\$8,840 00</u>

(圖五十七乙)

孫 某

由銷貨收到現金 (5)	\$30,000 00	出資 (1)	\$ 5,000 00
		費用支出 (6)	500 00
		利益 (8)	3,760 00
		付與趙錢二人之現金 (10)	20,740 00
	<u>\$30,000 00</u>		<u>\$30,000 00</u>

(圖五十七丙)

此時短期合夥事業之全部帳戶，均已平衡。

趙，錢，孫，各人帳簿上之分錄如下。其所註號數，與短期合夥帳上所註之分錄號數同：

趙 某 之 帳 簿 上

(1)

短期合夥與錢孫合營

\$ 5,000.00

現金		\$5,000.00	
現金投資			
	(2)		
短期合夥，與錢孫合營		\$ 3,000.00	
現金			\$3,000.00
增加投資之現金			
	(3)		
短期合夥，與錢孫合營		\$ 140.00	
現金			\$ 140.00
代付水陸運費			
	(8)		
短期合夥，與錢孫合營		\$ 3,760.00	
損益			\$ 3,760.00
由合夥分得利益			
	(10)		
現金		\$11,900.00	
短期合夥，與錢孫合營			\$11,900.00
收到合夥來款，并結束短期合夥帳戶			
錢某之帳簿上			
	(1)		
短期合夥，與趙孫合營		\$ 5,000.00	
現金			\$ 5,000.00
現金投資			
	(4)		
短期合夥，與趙孫合營		\$ 80.00	
現金			\$ 80.00
代付存棧及檢驗費用			
	(8)		
短期合夥，與趙孫合營		\$ 3,760.00	
損益			\$ 3,760.00
由合夥分得利益			
	(10)		
現金		\$ 8,840.00	
短期合夥，與趙孫合營			\$ 8,840.00

收到合夥來款，并結束短期合夥帳戶
孫某之帳簿上

(1)		
短期合夥，與趙錢合營	\$ 5,000.00	
現金		\$ 5,000 00
現金投資		
(5)		
現金	\$30,000 00	
短期合夥，與趙錢合營		\$30,000 00
由銷貨收到現金		
(6)		
短期合夥，與趙錢合營	\$ 500.00	
現金		\$ 500 00
由短期合夥之資金項下支付旅費		
(8)		
短期合夥，與趙錢合營	\$ 3,760.00	
損益		\$ 3,760.00
由合夥分得利益		
(9)		
短期合夥，與趙錢合營	\$20,740 00	
現金		\$20,740.00
將應欠合夥之淨額如數付訖		

第九十五節 結論

一種短期合夥之明細記載，可照下列方法設置之：

(甲)各合夥人帳簿上均為明細之記載。此例於短期合夥之一切交易，各合夥人帳上均有詳細之記錄。

(乙)僅合夥人之一之帳上為明細之記載。此例在其他各合夥人帳上，僅各記其出資及收回而已。

(丙)短期合夥，設立一套帳簿，并為各合夥人開立資本帳戶，以記載各人之投資。各人自身帳簿上，僅記其出資及收回而已。

短期合夥之資金，可與各合夥人自身之資金分立，或竟合併處理。設採用後例，該合夥人欲計算其出資之多寡時，即以其代合夥之支出現額，減去收到其他共同合夥人資金總額之餘數。

凡合夥人之任何一人，備有詳細記錄者，則在其帳簿上，開一「短期合夥」帳戶及其他各合夥人帳戶。倘合夥資金與合夥人自身之資金分開者，更須開一短期合夥現金帳以處理之。

凡對合夥不設詳細記錄之合夥人，在其帳簿上開一短期合夥帳，僅記其出資及收回而已。

練 習

習題11 甲，乙，丙三人於某展覽會開會時，在會場內設一茶食店，會期為九月十七，十八，及十九三日。各出資 \$100.00 作為資本。丙任幹事，每日報酬 \$5.00 所獲淨利，約定平均分拆，投入資金，另開一銀行往來帳。丙於三日期內，支出下列各項費用。

場地租金	\$ 30 00
設備租金	15.00
購進食品	<u>200 00</u>
	<u>\$245 00</u>

會期共售出茶點 \$ 5,00

將此項短期合夥，所設之一套帳簿，應有之分錄，及丙之帳簿上應行分錄，作成後交卷。

習題12 假定習題11之短期合夥，並不另設帳簿，僅由丙在其自己之帳上，詳細記載之，即合夥資金，與其個人資金混在一起。試將丙帳簿上，應作之分錄，作成後交卷。

習題13 甲，乙，丙三人，共同為短期之合夥。各人將合夥交易，記入其帳內。至 年十二月三十一日，甲之帳簿上之合夥帳，記載如下：

短期合夥帳

進貨 2,000 單位	\$2,000.00	銷費 1,500 單位	\$2,250.00
各項費用	120.00		

合夥雖未結束（尚有存貨 500 單位），但各人決將其帳上之利益計算後分配之。

假定其利益係平均分配者，則甲乙丙三人之帳上，各應作何分錄？

習題14：下列試算表，由協成商行帳上於二十七年十二月三十一日及二十八年六月三十日結帳時，摘錄而成：

	廿七年十二月卅一日		二十八年六月三十日	
資本帳	\$ —	\$ 45,750.00	\$ —	\$ 45,750.00
提存帳	1,500.00	—	2,625.00	—
機廠(淨)	38,375.00	—	38,925.00	—
客戶帳	29,250.00	—	24,375.00	—

存貨	二十七七月一日	6,750 00	—	6,750 00	—
應收票據		1,725 00	—	3,525 00	—
現金		9,675 00	—	9,300 00	—
應付帳款		—	21,000 00	—	12,750 00
應付票據		—	4,125 00	—	6,750 00
進貨		31,500 00	—	64,500 00	—
房租		1,500 00	—	3,300 00	—
銷貨費用		3,525 00	—	8,400 00	—
普通費用		3,150 00	—	6,525 00	—
利息(淨)		675 00	—	525 00	—
銷貨		—	70,400 00	—	102,500 00
雜項收益(淨)		—	1,350 00	—	1,650 00
		<u>\$122,625 00</u>	<u>\$122,625 00</u>	<u>\$118,750 00</u>	<u>\$168,750 00</u>

協成商行於二十七年七月一日開始營業，即於是日開立帳簿，但至二十七年十二月三十一日，並未結帳。資本主欲於每六個月之期間得悉其營業成績，下列各項並未表在帳上有何表示，應予注意

	廿七年十二月卅一日	二十八年六月三十日
存貨	\$1,950 00	\$2,175 00
應收未收利息	75 00	150 00
應付未付利息	375 00	225 00
應付未付房租	300 00	300 00

試編製：

(甲) 二十八年六月三十日之資產負債表

(乙) 兩個六月期間之比較損益計算書

附註：此習題，應用計算表以解答之。計算表備有下列各欄：(1) 二十七年十二月三十一日試算表；(2) 二十八年六月三十日試算表，(3) 二十七年七月一日至十二月三十一日之損益，(4) 二十八年一月一日至六月三十日之損益，(5) 二十八年六月三十日之資產負債表。

學者應知二十七年十二月三十一日之試算表，可將二十八年六月三十日止全年度之非實物帳，分成二個半年之數字為資料。整存整理及應收應付事項，必須在每次資產負債表編製月為之。此等整理，可用試算表下底餘行內為之。將計算表交卷。

復 習 題

茂利汽車公司之顧客王張李三人，合夥購置房屋一幢，各享三分之一之權利。其付款手續有一定規則，惟遇付款，各人應出其必須之部份。至民國 年三月三十一日，各人帳簿上之投資額如下：

王姓帳上

與張李二姓合購之不動產

2/1 付永益地產公司 購價 1/3	\$5,000.00	2/28 收張君支票一紙抵 付地稅 1/3	\$ 300.00
2/15 付律師費 1/3	200.00	3/31 餘額	6,650.00
2/28 付地稅	900.00		
3/15 交與李君支票，納特 賦金 1/3	250.00		
	<u>\$6,950.00</u>		<u>\$6,950.00</u>

張姓帳上

與王李二姓合購之不動產

2/1 付永益地產公司 購價 1/3	\$5,000.00	2/15 收得李君支票抵 付律師費 1/3	\$ 200.00
2/15 付律師費 1/3	400.00	2/31 餘額	6,140.00
2/28 交與王君支票，抵 付地稅 1/3	300.00		
3/15 交與李君支票抵 付特賦金 1/3	250.00		
3/31 修葺房屋	300.00		
	<u>\$6,300.00</u>		<u>\$6,300.00</u>

李姓帳上**與王張二姓合購之不動產**

2/1 付永益地產公司 購價 1/3	\$3,000 00	3/15 收得王君支票抵 付特賦全 1/3	\$ 250.00
2/15 補與張君支票抵 付律師費 1/3	200 00	2/15 收得張君支票抵 付特賦全 1/3	250.00
2/15 繳支票納特賦全	750.00	2/31 餘額	<u>5,450.00</u>
	<u>\$5,950 00</u>		<u>\$5,950.00</u>

王張二人通知李姓有下列欠項 欠王姓 \$170.00 欠張姓 \$269.00。李姓就
詢學者，此項欠款正確否？並請對其出資之鉅少 \$100.00，作一報表，以表明
其因何而致少付？更請作一報表，載明各合夥人全部之投資。

第七章 寄 銷

第九十六節 寄銷之意義

寄銷 (Consignment) 者，為貨物所有人，將貨物運交其約定之人，記其代銷之謂也。貨物所有人，稱為寄銷人 (Consignor)，收受貨物之人，稱為承銷人 (Consignee)。寄銷與銷貨，承銷與進貨，二者不同之點，在寄銷貨物，其所有權，並不轉移與承銷人。若在進貨與銷貨，則貨物之所有權，隨貨物由銷貨人轉移與進貨人矣。故寄銷人，與承銷人，必須對銷貨人與進貨人嚴加區別焉。

寄銷人與承銷人之關係，一為貨主 (Principal)，一為代理人 (Agent)。承銷人既為代理人，於收受貨物以後，一切處分，應依照寄銷人之意思為之。

承銷人有時稱為經理人 (Factor)，或稱牙行 (Commission merchant)。其銷售寄銷品所獲得之報酬，稱為手續費 (Commission)。此種手續費，恆以銷貨之百分率計算之。

第九十七節 承銷人之義務

承銷人之義務，根據其與貨主所訂之契約定之。設又雙方遇有爭論之點，為契約未經規定者，則法庭上恆依商業慣例裁定之。故除非在契約上有相反之規定，承銷人對於寄銷貨物，必須為善良之注意。進而言之，除非契約上有相反之規定，彼可依放曠之通例，以銷售寄銷之貨物。除銷如有溢帳損失，非承銷人事前有担保條款，統由寄銷人負擔之。如由承銷人担保者，則承銷人即為担保代理人，並應享受負擔信用危險 (Credit risk) 之特殊報酬。

就理論言之，承銷人，必須將寄銷人之貨物，與其自己之貨物，分別存置，或使其易於辨認。但在實際上，並不盡然。惟若因其疏忽而致寄銷貨物受損時，則應負責。售出寄銷貨物所得之現金，或其他有價證券，應與其自身之

資產，嚴為區別。

第九十八節 承銷人之權利

承銷人因保護寄銷品所發生之必要費用，因而售者，如與相反之規定，由寄銷人負擔，運費，保險費，及因貨物不合意而允許之讓價，為寄銷人之正當費用。承銷人，理有合法請求償還之權。

設承銷人，因寄銷人之關係，而發生之必要費用，或在結算日前，預先墊付款項，對於寄銷人所存之任何貨物(或因售貨而得之現金)，有留置之權。其多寡則視其請求額而定。承銷人之手續費，亦得以留置權為保障，並可以售得淨額，扣除應得之手續費。設寄銷品係非易腐之貨物，進淨收入不敷承銷人之求償時，寄銷人，負補足之義務。

第九十九節 寄銷之重要

若干行業之生產家，因不諳當地商情，致直接銷售貨物所得之價，反不若委託他人代銷者為高。於是不得不採用寄銷之一法，如牲畜及農產物之進入城市銷售，必須交託城市之牙行為之。

凡生產家或批發商不願與零售商為瑣屑交易，致冒信用上之危險者，則利用寄銷一法。蓋寄銷則貨物之所有權仍屬寄銷人，隨時可索回其貨物，或銷出之收入。若任普通銷售，則貨人恆為進貨人之普通債權人而已。

凡零售商對其自身之銷售能力，不取自信，因而不願貿然進貨者，亦可利用寄銷之一法。蓋承銷人惟有利用貨物所有人之名義，方能在社會公眾，獲得相當之銷路。

第一百節 寄銷清單

當承銷人售出全部或一部寄銷之貨物時，即作一寄銷清單(Account Sales)，交與寄銷人。此項清單，為記載有關寄銷之一切交易事項之彙總表單也。茲將寄銷清單之簡單格式，示之於下：

寄 銷 清 單			
前由京滬路運到上海福州路15號永固傢具公司貨物一批，委託本公司代銷，茲將二月份代銷情形開列於下。			
恆翔公司啓二十八年二月二十八日 南京太平路100號			
28年 2月 1日	<u>收貨</u> —		
	紅木寫字檯十張		
	<u>銷貨</u> —		
5日	現銷寫字檯五張@\$80.00	\$160.00	
20日	現銷寫字檯五張@\$160.00	400.00	\$800.00
	<u>費用</u> —		
	由車站至公司之車費	\$ 5.00	
	銷貨運費	20.00	
	手續費—照售價20%	160.00	185.00
	餘款，隨附支票		\$315.00
(錯誤不註)			

(圖五十八)

經紀人或代理人，恆在清單上註明，「錯誤不註」(英文爲 E & O E 即 Errors and Omissions excepted)等字樣，其意即謂如有錯誤，請即改正。

寄銷人之帳簿記載

第一百〇一節 會計程序

寄銷人帳簿上之會計記錄程序，視下列情形而不同：

- (甲) 每次寄銷之損益，另爲記錄。或
(乙) 寄銷之收益與費用，即在日當營業帳簿內記錄之。

在上列之任何一種程序之下，寄銷發貨單，可照(1)寄銷人之成本，(2)售價，(3)擬定數字，或(4)不註價格以繪畫之。

雖然，無論採用何種會計程序，寄銷之最重要之點，即在不宣進行貸入銷貨帳，因其利益，須待承銷人將貨物實際給出以後，始得現實。

寄銷人帳上之會計記錄程序，將於以下數節詳述之。

寄銷貨物經承銷人全部售出——

第一百〇二節 每次寄銷之利益，另作記錄

第一百〇三節 利益不另作記錄

寄銷貨物，於寄銷人結帳日尚未完全售出——

第一百〇五節 每次寄銷之利益，另作記錄

第一百〇六節 利益不另作記錄

第一百〇二節 每次寄銷之利益另作記錄——寄銷貨物 全部由承銷人售出

每次寄銷如欲另行記錄其利益時，恆在總帳上開立一寄銷帳戶，將貨物之成本及費用借入之，而以淨收入貸入之。當寄銷結束時，該帳之餘額，代表該次寄銷之利益。此項利益，隨即轉入寄銷利益帳 (Consignment Profit and Loss account)。例如第一百節(圖五十八)所述之寄銷清單，假定紅本寫字樓十張，由寄銷人永固公司運交承銷人模鋼公司，開明每張成本 \$0.00，合計 \$400.00。並由寄銷人支付運費 \$25.00，運輸保險費 \$5.00。下列例一、二、三、與四，係根據四種不同之標價方法，分別舉例。所謂四種不同之標價者，為照成本，照售價，照擬定價格及不註價格是也。

例一：寄銷照成本登帳：永固公司將寄銷品照成本記帳，並將每次寄銷之利益，分別記錄之，則永固公司帳簿上之分錄，表示如下。

(1)		
寄銷品 #1(模鋼公司)	\$100.00	
進貨		\$400.00
寄銷貨物之成本		
(2)		
寄銷品 #1(模鋼公司)—運費	\$ 25.00	
寄銷品 #1(模鋼公司)—保險	5.00	
現金		\$ 30.00
運貨費用		
(3)		
現金	\$515.00	
寄銷品 #1(模鋼公司)		\$615.00
收到寄銷來款，見寄銷清單 (圖五十八)		

(4)

寄銷品#1(模鋼公司) \$125.00
 寄銷損益 \$185.00
 將寄銷品#1帳結束，並將淨利
 轉入寄銷損益帳
 於是寄銷品#1帳為如下之表示：

寄銷品#1——模鋼公司

10張紅木寫字檯之成本	\$400.00	淨收入	\$315.00
運費	25.00		
保險費	5.00		
寄銷損益	\$185.00		
	<u>\$315.00</u>		<u>\$615.00</u>

(圖五十九甲)

如欲將收入總額及承銷人之費用同時記錄之，則於收寄銷清單及支票時，應作之分錄如下：

(3)

現金 \$615.00
 寄銷品#1—承銷人車運費 5.00
 寄銷品#1—承銷人銷貨運費 20.00
 寄銷品#1—承銷人手續費 160.00
 寄銷品#1—承銷人之售價 \$800.00
 記錄寄銷品之收入，見寄銷清單
 於是寄銷品#1帳，將為如下之表示：

寄銷品#1——模鋼公司

10張紅木寫字檯之成本	\$400.00	承銷人之售價	\$800.00
運費	25.00		
保險費	5.00		
承銷人車運費	5.00		
承銷人銷貨運費	20.00		
承銷人手續費	100.00		
寄銷損益	185.00		
	<u>\$800.00</u>		<u>\$800.00</u>

(圖五十九乙)

例二·寄銷品照售價登帳：設永固公司將寄銷品照售價記帳，則 \$800.00 之寄銷品（紅木寫字檯十張每張售價 \$80.00）不貸入進貨帳而記入一補助記錄簿之備查帳（Memorandum），俾寄銷人能隨時查悉承銷人之手存現貨。（見第一百〇九節置有此種備查帳頗多時之程序）。永固公司帳簿上之分錄如下

(1)

寄銷品#1(模鋼公司)—運費	\$ 25.00	
寄銷品#1(模鋼公司)—保險費	5.00	
現金		\$ 30.00
運出寄銷品之費用		

(2)

現金	\$615.00	
寄銷品#1(模鋼公司)		\$615.00
收到寄銷貨款淨額，見寄銷清單		

(此分錄更應用另一同樣之方法以表示收入總額及承銷人之費用)

寄銷人經貨物全部售出，收到貨款時，將(甲)備查記錄簿內之 \$800.00 註銷之，然後將(乙)銷貨成本及寄銷利益為下列之分錄：

(3)

寄銷品#1(模鋼公司)	\$400.00	
進貨		\$400.00
寄銷貨物之成本		

(4)

寄銷品 #1 (模鋼公司)	\$185 00	
寄銷損益		\$125 00
將寄銷品 #1 帳結束，並將淨利		
轉入寄銷損益帳		

寄銷品 #1 帳，經上述分錄後，則與例一之寄銷品 #1 帳相同（圖五十九甲或五十九乙）。

例三：寄銷品，照擬定價格登帳。設永固公司將寄銷品照擬定價格每張紅木寫字檯 \$70 00 記帳時，除寄銷之備查帳載明 \$700 00 外（紅木寫字檯每張擬定價格為 \$70.00），其餘均由例二之程序。當寄銷清單收到時，即將此備查帳註銷之，如第一百〇八節所示。

例四 寄銷品不標價格。設永固公司將寄銷品登帳時，僅記其數量而不標明價格時，即將數量（紅木寫字檯十張）記入補助記錄簿，然後照例二程序記錄之，及至收到寄銷清單時，將此備查帳註銷之，如第一百〇八節所示。

當每次寄銷之利益另為登帳時，則（甲）寄銷品之銷貨額，不包括於日常銷貨帳內；（乙）寄銷品銷售之成本，由日常銷貨成本劃出；及（丙）寄銷費用，不包括於日常費用帳內。此則學者宜三致意焉。

茲將例一至例四作一比較，如圖六十所示：

每次寄銷之利益另行記錄

(18)

平 銷 時 單 據

7-8

發 貨		單	
借	貸	借	貸
照成本 (例一)		照售價 (例二)	
照擬定價格 (例三)		不標價格 (例四)	
	\$400.00		
寄銷品#1(紅木寫字檯十張@\$40.00)	\$400.00		
運費			
當支付費用時:			
寄銷品#1—運費	\$25.00	\$25.00	\$25.00
寄銷品#1—保險費	5.00	5.00	5.00
現金	\$30.00	\$30.00	\$30.00
當收到承銷人現款時:			
現金	\$615.00	\$615.00	\$615.00
寄銷品#1(銷貨收入)	\$615.00	\$615.00	\$615.00
銷貨成本分錄:			
寄銷品#1(紅木寫字檯十張@\$40.00)	\$400.00	\$400.00	\$400.00
運費	\$100.00	\$100.00	\$100.00
利益轉報:			
寄銷品#1	\$185.00	\$185.00	\$185.00
寄銷損益	\$185.00	\$185.00	\$185.00

(圖六十)

注意：

1. 當寄銷品照成本發貨單時，則其送出貨，立即貨入進貨帳，否則(例二，三，四)待至貨物實際售出後，再作銷貨成本之分錄。
2. 例二，三，四之普通總帳分錄均相同。
3. 在例二，三，四對送出寄銷之貨物，必須立一備查簿。例二之備查記錄為紅木寫字檯十張，每張 \$80.00，合計 \$800.00，例三為紅木寫字檯十張@\$70.00，合計 \$700.00，例四則僅記紅木寫字檯十張而已。
4. 例一關於寄銷之事實，已於寄銷品帳記明，故無須再設備查簿。
5. 如寄銷之事實，發生較多時，則最好對備查記錄，設一統制帳統制之，見第一百〇八節。
6. 寄銷所獲之利益 \$185.00，則記入寄銷品帳內。

第一百〇三節 寄銷利益不另設記錄——寄銷貨物全部由承銷人售出

如寄銷利益，不為個別之記載時，則每次寄銷即無須另立帳戶，而以承銷人之銷貨及費用，逕行記入日常銷貨與費用帳。寄銷品之成本，不再另設記錄。當會計期間終了，各進貨，銷貨及費用帳結帳時，將寄銷品之損益，與其他損益，一併記載。此種方法，可用四種標價基礎之任何一種，所謂四種標價基礎者，即照成本，售價，擬定價格，及不標價格是也。茲用第一百〇二節之同樣事實，於下列例五，六，七各別說明之。

例五。寄銷品照成本登帳。每次寄銷，既不欲將其利益分別記錄，故十張紅木寫字檯之成本，即無須登入寄銷品帳。當貨物運出時，作一備查記錄，記寄銷品 \$400.00 (紅木寫字檯十張每張成本 \$40.00)。寄銷費用，記入費用帳。是承銷人售出將款送到時，貨入銷貨帳，

茲將寄銷人永固公司帳簿上之分錄列下：

(1)	
寄銷品之運費(費用帳)	\$ 25.00
寄銷品之保險費(費用帳)	5.00
· 現金	\$ 30.00
委託棧綳公司代銷貨物所付之運費及保險費	
(2)	
現金	\$615.00
銷貨	\$315.00

收到模鋼公司代銷貨款淨額

見寄銷清單(圖五十八)

當貨物由承銷人售出，並將貨款交還時，即照\$400.00之備查記錄註銷之。

設寄銷人欲以收入總額與承銷人之費用，分別記錄者，則於收到寄銷清單及支票時，應作如下之分錄：

(2)

現金	\$ 5 00
承銷人車運費(費用帳)	5 00
承銷人銷貨運費 費用帳)	20.00
承銷人手續費(費用帳)	160 00
銷貨(收益帳)	\$500 00

委託模鋼公司代銷貨物之

收入總額及其費用，見寄銷清單(圖五十八)

例六：寄銷品照售價或擬定價格登帳：設寄銷品照售價\$500 00入帳(紅木寫字檯十張，每張售價\$50 00)，或照擬定價格\$700 00(紅木寫字檯十張，每張擬定價格\$70 00)，其程序除前者之備查簿記\$500 00，後者記\$700 00之不同外，其餘與例五同。

例七：寄銷品入帳不標價格。設寄銷品入帳而不標價格，僅在備查簿記一數量時，其分錄與例五同。

由上所述，可知每次寄銷之利益，不與日常利益另為記載時，則(甲)寄銷貨物之銷售，即併入日常銷貨帳，(乙)業已售出之寄銷品之成本，仍在進貨帳內，并未轉出，(丙)寄銷費用記入營業費用帳內。此則學者宜注意及之。

茲將例五、六、七用圖六一作一比較。

每次寄銷之利益不另行記錄

照成本		照售價		照擬定價格		不標價格	
(例五)		(例六)		(例六)		(例七)	
借	貸	借	貸	借	貸	借	貸
\$ 25 00		\$ 25 00	\$ 25 00	\$ 25 00		\$ 25 00	
5.00		5 00	5 00	5 00		5 00	
	\$ 30 00		\$ 30 00		\$ 30 00		\$ 30 00
\$615 00		\$615 00	\$615 00	\$615 00	\$315 00	\$615 00	\$315 00
	\$ 15 00		\$115 00		\$ 315 00		\$315 00

在費用支出時、
 寄銷品之運費(費用帳)
 寄銷品之保險費(費用帳)
 現金
 (由承銷人處收到現金時
 現金
 銷貨

(圖六十一)

注意

1. 各例之分錄均相同
2. 寄銷貨物之收入，過入銷貨帳，不作銷貨成本之分錄，一切費用，過入費用帳。
3. 每次寄銷，不另為利益之記錄。
4. 寄銷品送出之備查記錄，在例五為紅木寫字檯十張 @ \$10.00 計共 \$100.00 (成本)；例六為紅木寫字檯十張 @ \$50.00 計共 \$500.00 (售價)，或紅木寫字檯十張 @ \$70.00 計共 \$700.00 (擬定價格)，例七則僅記紅木寫字檯十張而已。

第一百〇四節 結帳日未售出之寄銷貨物

全部寄銷貨物，如在結帳日均已售空，款亦收清時，則寄銷人之帳簿上，別無盤存之問題。但若寄銷貨物，有一部份未售出時，則必須將其列入寄銷人之存貨帳內。蓋貨物之所有權，并未轉移他人，故仍為寄銷人之財產無疑。

今就前例言之，假定二月二十八日承銷人僅售出紅木寫字檯五張，送來寄銷清單一紙，減去二月二十八日前所發生之費用後，將餘款同時匯來。茲將其寄銷清單列下：

期 日			
2月	1日	收貨一	
		紅木寫字檯十張	
	5日	銷貨一	
		現銷寫字檯五張@\$80.00	\$ 400.00
		費用一	
		由車站至公司之車費	\$ 5.00
		銷貨運費每張\$2.00	10.00
	手續費—照售價20%	80.00	95.00
	餘款，隨附支票		\$ 305.00
(錯誤不註)			

圖六十二)

寄銷人付出運送紅木寫字檯十張於承銷人之運費\$25.00，及在途保險費\$3.00。今既有五張尚未售出，則此等費用之半數，應由售出紅木寫字檯負擔，其餘半數，則由未售出之紅木寫字檯負擔。

承銷人之費用，\$5.00為由車站貨房搬運寫字檯之車費，故亦同樣將半數歸未售出貨物負擔。

因此二月二十八日之未售出紅木寫字檯之盤存，應包括寫字檯五張之成本每張\$80.00，再加上其運輸之遞延費用，茲為計算於下：

五張寫字檯之成本@\$40 00	\$ 200 00
十張寫字檯運費之半數(由寄銷人支付)	12 50
十張寫字檯保險費半數(由寄銷人支付)	2,50
十張寫字檯之搬運費之半數(由承銷人支付)	<u>2-50</u>
未售出寄銷品之盤存總額	<u>\$ 217.50</u>

以下數節，將對此種盤存之如何記錄及寄銷品之售出部份之利益如何計算，詳為論述之。

寄銷人務必向承銷人取得寄銷清單，始能明瞭結算日之全部銷貨情況，而其存貨及寄銷利益。得有正確之記載。

第一百〇五節 結帳日未售出寄銷貨物之處理及每次寄銷利益之登帳

第一百〇二節曾述凡寄銷之利益 另為記錄者，則其對於每次寄銷貨物應另立一帳戶，將收入貨物成本及費用記入之。該節所舉諸例，均假定紅木寫字檯十張，全部售空，如圖五十八所示然。

設在結算日僅售去五張寫字檯時(圖六十二)，則其程序如下。

(1)

寄銷品#1(模鋼公司)	\$ 400 00	
進貨		\$ 400.00
寄銷貨物之成本		

(2)

寄銷品#1(模鋼公司)-運費	\$ 25.00	
寄銷品#1(模鋼公司)-保險費	5 00	
現金		\$ 30.00
運貨於承銷人之費用		
現金	\$ 305.00	
寄銷品#1-承銷人車運費	5 00	
寄銷品#1-承銷人銷貨運費	10.00	
寄銷品#1-承銷人手續費	80.00	
寄銷品#1-承銷人之售價		\$ 400.00
寄銷收入，見寄銷清單 圖六十二)		
寄銷品#1帳，經將上列分錄過入後，則如下：		

寄銷品冊(模鋼公司)

紅木寫字檯十張之成本	\$ 400 00	售出紅木寫字檯五張	\$ 400 00
運費(寫字檯十張)	25 00		
保險費(寫字檯十張)	0 00		
承銷人銷貨運費(寫字檯十張)	5 00		
承銷人車運費(寫字檯五張)	10 00		
承銷人手續費(寫字檯五張)	80 00		

(甲六十三)

此帳顯然含有甲、已售出五張紅木寫字檯之損益數字(銷貨、銷貨成本及費用)；及乙、未售出五張寫字檯之盤存數字(成本及遞延費用)在內。設諸損益項目由該帳轉出之，則所餘者為盤存項目矣。下列分錄，即為利益轉入寄銷品損益帳之分錄也。

(4)

寄銷品冊(模鋼公司)

\$ 92 50

寄銷損益

\$ 92 50

將寄銷品售出部份之淨利，轉入

寄銷損益如下：

售出寫字檯五張		\$ 400 00
成本每張\$40 00	\$ 200 00	
運費半數	12 50	
保險費半數	2 50	
承銷人車運費半數	2 50	
承銷人銷貨運費	10 00	
承銷人手續費	80 00	397 50
寫字檯五張之利益		<u>\$ 92 50</u>

於是將該帳之盤存餘額，轉入次期：

寄銷品 #1——模鋼公司

紅木寫字檯十張之成本	\$ 400 00	售出寫字貨五張	\$ 400.00
運費(寫字檯十張)	25 00	除額(整存)一	
保險費(寫字檯十張)	5 00	寫字檯五張之成本	\$ 200 00
承銷人車運費(寫字檯十張)	5 00	遞延運費	12.50
承銷人銷貨運費(寫字檯五張)	10 00	遞延保險費	2 50
承銷人手續費(寫字檯五張)	80 00	遞延車運費	2 50
寄銷損益	92 50		
	<u>\$ 617 50</u>		<u>217.50</u>
盤存	\$ 217.50		<u>\$ 617.50</u>

(圖六十三乙)

第一百〇六節 結帳日未售出寄銷貨物 之處理及寄銷利益不另行記錄

第一百〇三節曾述寄銷利益，不另行記錄者，則寄銷之收入及費用，即記入日常銷貨與費用帳，該節所舉諸例，均假定寄銷品全部售罄之措置，如圖五十八所示然。

設在結算日僅售出寫字檯五張(圖六十二)，則其程序如下。

(1)

寄銷品之運費(費用帳)	\$ 25 00	
寄銷品之保險費(費用帳)	5 00	
現金		\$ 30 00
委託模鋼公司代銷貨物所付之運費及保險費		

(2)

現金	\$ 305.00	
承銷人車運費(費用帳)	\$ 5 00	
承銷人銷貨運費(費用帳)	10 00	
承銷人手續費(費用帳)	80 00	
銷貨		\$ 400.00
委託模鋼公司代銷貨物售出半數 之收入(見寄銷清單，圖六十二)		

售出之紅木寫字檯五張之利益，并無記錄，因其收入記入銷貨帳，費用記入費用帳，銷貨成本，仍在進貨帳內。

雖然，對於未售出之寄銷品，必須立一盤存帳，以與遞延費用一併記入之。

(3)

寄銷品之盤存	\$ 217 50	
進貨		\$ 200.00
寄銷品之運費		12 50
寄銷品之保險費		2.50
承銷人車運費		2 50

委託模鋼公司代銷貨物之未進出部份及其附帶之遞延費用次期之初，即當分錄(8)轉之。

第一百〇七節 寄銷品貸入銷貨帳之錯誤

在若干公司記錄其寄銷品，一與正常銷貨同，借入應收帳款及貸入銷貨帳是也。及至承銷人將貨售出而匯付扣去費用後之收入時，乃貸入應收帳款及借入現金與相當費用帳。例如用兩述數字，寄銷人帳簿上即為如下之分錄。

(1)

應收帳款—模鋼公司	\$ 800 00	
銷貨		\$ 800 00
寄銷寫字檯十張		

(2)

運費	\$ 25.00	
保險費	5.00	
現金		\$ 30.00
運送寄銷品之費用		

(3)

現金	\$ 615 00	
車運費	5 00	
銷貨運費	20 00	
手續費	160.00	
應收帳款—模鋼公司		\$ 800.00

收到模鋼公司本款扣去其費用(六十二)

此種程序，在寄銷貨物未售出前，銷貨及應收帳款，不免多計。設在結帳日，棧鋼公司僅售出紅木寫字檯五張，則寄銷人永固公司帳上之分錄(3)，應如下

(3)	
現金	\$ 105 00
車運費	5 00
銷貨運費	10 00
手續費	80 00
應收帳款—棧鋼公司	\$ 400 00
收到棧鋼公司來款，扣去其費用 圖六十二)	

棧鋼公司帳戶內之餘額 \$ 400 00，為所欠寫字檯五張之金額，但棧鋼公司并未購進寫字檯，不欠永固公司 \$ 400 00，於是應作如下之整理

()	
銷貨	\$ 400 00
應收帳款—棧鋼公司	\$ 400 00
將結帳日寄銷貨物之未售出部份調整之	

於是寫字檯五張之寄銷品盤存之成本，加上其遞延費用（即包括於寄銷人之存貨帳內，如第一百〇六節分錄 3）所示然。

當次期之初，將分錄(4)及盤存分錄在永固公司帳上沖轉之。

第一百〇八節 寄銷通知單

寄銷人於貨物運交承銷人，託其代銷時，恆用一通知單 (Memorandum bill)，有時即用實際銷貨之發單，加註「寄銷」(On Consignment) 或通知 (Notice of Consignment) 等字樣以為區別。

在前數節中，對於貨物託人代銷而製通知單之舉，已詳述之矣。通知單應備副本存案，故若貨物運交各承銷人較多時，則案內之副本亦隨之而增多。及至寄銷清單收到時，將相當副本由案內抽出。如此則在某時日案內之副本，即代表寄存在外之寄銷品。

當通知單副本張數或備查簿之記錄為數極多時，最好採用統制之方法，在普通總帳內設一統取帳戶，以統制各通知單或各項記錄。將總額登入統取帳，其細數則仍照上例處理之。

例如永固公司選出下列各項寄銷品

寄銷品 #1	✓	\$ 500 00
寄銷品 #2	✓	700 00
寄銷品 #3	✓	<u>400 00</u>
合計	✓✓	\$1,600.00

寄銷品細數過入補助備查簿，如上去有過訖符號(✓)一個者是。其總額 \$1,600 00 須過二次，用二重過訖符號(✓✓)以表示之，一若如下所表示之形式

寄銷品(統取)	\$1,600 00
發出寄銷品 (Consignment billed)	\$1,600 00

此等帳戶，均設普通總帳內，所以記載寄銷品之總額，至其細數，則設在業內各副本，或備查簿內

當接得各承銷人送來之寄銷清單時，將明細記錄註銷之。並將其總額過入統取帳。如上例，假定承銷人 #1 及 #3 匯來代銷貨款收入全額如下。

寄銷清單，承銷人 #1	✓	\$ 500 00
寄銷清單，承銷人 #3	✓	<u>400 00</u>
合計	✓/	\$ 900 00

上項細數，經過入借查簿(註有過訖符號✓者)後，即已註銷。其總額 \$900 00，須在總帳內過二次，用二重過訖符號表明之。至其過帳之分錄則如下式

發出寄銷品	\$ 900 00
寄銷品(統取)	\$900.00

帳既過訖，統取帳所載之淨額 \$700 00，為寄銷在外之貨物全額。其副本或備查簿所載之 \$400 00，為承銷人 #2 手有之寄銷品。

學者應知寄銷品(統取)及發出寄銷品二帳恆相等。在編製資產負債表時，二帳均應省去，將 # 承銷人手之寄銷品，照成本加上遞延費用，列入寄銷人之存貨內。

無論通知單上照成本標價，或照售價標價，或照擬定價格標價，其統制補助性質之各通知單之程序則一也。然遇不標價格者，則明細通知單上，僅載數量，則無統制分錄可作。

第一百〇九節 由承銷人放帳售出

設承銷人以放帳售出，則各欠帳客戶，可歸承銷人登帳收款，或歸寄銷人登帳收款，視雙方之協定或其銷貨由何人出賣而定。如歸寄銷人登帳收款者，

當收到承銷人之寄銷清單時，不借入現金帳而借入應收帳款。如歸承銷人登帳（款者，則其貨款依雙方協定（甲）在銷出時，或（乙）在若干時日後，或（丙）在收到客戶貨款時繳付之。

承銷人之帳簿記載

第一百十節 總 述

承銷人收買之貨物，並非其本人之財產，故彼亦不因之而負債務。當其盤點存貨時，必須將承銷貨物，除外計算，因該項貨物，為寄銷人所有也。

第一百十一節 寄銷通知單不用統制記錄

承銷人對於寄銷人之姓名，住址，代銷條件，貨物數量，及其所欲售價等，必須作備查之記錄。如對此項備查記錄並不設立統制帳，則在銷人帳上，須待貨物銷出後，或因貨物受授與銷售而發生費用支出時，方作分錄。

當寄銷貨物售出時，開一帳戶。其名稱「永固公司，寄銷人」是。此帳將永固公司寄銷之貨物，經售出後之收入貸記之，代付一切費用及手續費借記之。

茲以此等原則，以永固公司委託棧欄公司代銷貨物為例（圖五十八）。棧欄公司於收到貨物時，立一帳戶，開明「永固公司，寄銷人」。然後關於此項寄銷交易，於發生之時，為如下之記錄：

	(1)		
永固公司, 寄銷人		\$ 5 00	
現金			\$ 5.00
寄銷貨物之車運費用			
	(2)		
永固公司, 寄銷人		\$ 20 00	
現金			\$ 20.00
銷貨之送貨運費			
	(3)		
現金		\$300 00	
永固公司, 寄銷人			\$100.00
寄銷貨物售出之收入			
	(4)		
永固公司, 寄銷人		\$160.00	

已獲手續費 (Commissions Earned)	\$160.00
承銷手續費照售價20%計算	
(5)	
永固公司, 寄銷人	\$615.00
現金	\$15.00
收入淨額交付寄銷人	
承銷人帳簿上之永固公司帳戶如下	

永固公司, 寄銷人

車運費	\$ 5.00	現金收入	\$600 00
銷貨運費	20 00		
手續費	160 00		
交付現款	615 00		
	<u>\$900 00</u>		<u>\$800 00</u>

(圖六十四)

承銷人獲得之手續費，實際上為其純益。銷售發生之任何費用，均由寄銷人負擔之。設其發生之費用，為承銷契約所未經訂定，或為商場習慣上所無者，則必須視為其本身之費用。

第一百十二節 寄銷通知單設有統制記錄

在此計劃之下，承銷人總帳內，設置「收到承銷品」(Consignments Received)及「承銷品」(Consignments-In)二個統制帳戶。將寄銷貨物發票上所開之總額借入「收到承銷品」帳，同時貸入「承銷品」帳。至於發票所開之總額，或則為寄銷人之成本，或為售價，或為擬定價格，可不過問。其細數悉入補助記錄簿。

於是再開一帳戶，名「永固公司，寄銷人」帳，如第一百〇一節所述然。此帳借記一切有關寄銷所發生之費用，貸記售出寄銷品之收入。當應付寄銷人之金額交付時，此帳即行結束。在寄銷貨物售出時，原有之明細及統制二項備查記錄，即沖轉之。

茲將此等原則，應用於第一百十二節之例。當模網公司收到貨物而照售價通知時，普通帳簿內，統制明細記錄之分錄為：

收到承銷品	\$800.00
承銷品(統取)	\$800.00

然後再照第一百二節作成(1)至(5)之分錄，及至寄銷貨物售出後，備查記錄，即行註銷。其統取帳分錄為：

承銷品(統取)	\$800.00	
收到承銷品		\$500.00

由承銷人帳簿編製資產負債表，收到承銷品帳及承銷品(統取)帳之餘額，則略而不列。因貨物之所有權，屬諸寄銷人，必須由承銷人之存貨內除外計算。

第一百十三節 結帳日不完全之交易

設寄銷貨物，在承銷人結算其本身帳簿前，已全部售盡者，即將手續費，由匯款項下扣除後，而記入已獲手續費帳。設寄銷品僅售去一部份，則在結帳日前未經扣除之手續費，借入寄銷人帳及貸入已獲手續費帳。

一切已獲手續費，經登帳以後，若干寄銷人帳，將表示借差。此即因代銷所付之費用或預付之款，而寄銷品則並無售出或售出之數額，少於其已支費用及預付之款之代表也。此等差額，為應收款項之性質，故應在資產負債表上，列作流動資產。但亦有若干帳戶，表示貸差者，此則為銷貨超過費用與匯付寄銷人款額之降數。此等差額，為承銷貨物之流動負債，故應列入資產負債表以表明之，且此二帳戶，在承銷人之資產負債表上，不應互相抵銷，而僅以其餘額列入之。

第一百十四節 結 論

1. 寄銷與銷貨之區別，在貨物之所有權，仍為寄銷人所有。承銷人僅代寄銷人處置其貨物而已。
2. 承銷人對於寄銷人之貨物，應為合理之注意，盡力代為推銷，並與自己之貨物及現金區別清楚，按時開具寄銷清單，將收貨及銷貨，發生費用，應得手續費，及應欠寄銷人之全額，詳細開列，送交寄銷人。
3. 承銷人對於每次接受寄銷品之時，必須登帳。逢貨物售出，即將其收入減去費用與手續費後，交付與寄銷人。
4. 寄銷品可照成本，售價，擬定價格，以通知承銷人，或則不標價格亦可。
5. 寄銷人對每次寄銷，可另設帳簿登記之，以觀其結果。或則將寄銷費用及收入，與日常各帳混合記載之。
6. 會計期間終了時，未銷之寄銷品，應照成本加上運交承銷人所發生之費用，列入寄銷人存貨帳內。惟須注意現存寄銷品之精確狀況，此所以為求正確盤存及盈餘不虛，所必需之手續也。

7. 承銷人結算日之存貨，必須將手存寄銷品除外計算。其已售去之承銷品所應得之手續費，亦應在其所設之寄銷人帳內貸記之。

練 習

習題15. 上海百代公司於民國 年十二月一日將洗衣機三具，運與漢口江新商店，託其代銷，每具開價 \$150.00。所有由上海運到漢口水腳，約定於將來售得貨款內扣算，由公司運至碼頭之車費為\$5.00。百代公司將此項寄銷品照成本入帳，每具\$70.00

十二月三十一日百代公司收到江新商店送來寄銷清單如下。

寄 銷 清 單				
逕啟者敝店茲代		貴公司銷出貨物計開如下。此致		
百代公司 台照		江新商店	年 月 日	
月	日			
12	4	收到一 洗衣機 3具		
		銷出一		
12	6	現銷 1具	\$ 150.00	
	15	現銷 1具	150.00	
	20	現銷 1具	150.00	\$ 450.00
		費用一		
		代付水腳	\$ 10.00	
		代付車力	2.00	
		手續費—20%	90.00	102.00
		附上支票如數		348.00

學者試作成下列各分錄提交卷。

1. 設寄銷利益，為個別記載者，寄銷人帳上應作之各項分錄（無需作備查或統取分錄）。
2. 設寄銷利益，不另為記載者，寄銷人帳上應作之各項分錄。
3. 設備查及統取分錄不用時，承銷人帳簿上應作之各項分錄。
4. 設應用統取分錄時，承銷人帳簿上應作之各項分錄。

習題16: 民國 年十月一日博惠商行將甲乙二種商品，運交各代銷商，託其代銷。并開明售價。承銷人手續費照所開售價10%計算。由商行運至承銷人

處之水脚，歸博惠商行支付之。由承銷人送貨與客戶之運費，則在將來應解款項內扣除之。

茲將十月份內運出寄銷貨物列下。

日期	寄銷號數	承銷人	項目	開出售價	付出貨費
10 2	1	同新	「甲」貨 3 箱@ \$20 00	\$ 60 00	\$ 6 50
			「乙」貨 3 箱@ 16.00	48 00	
10 4	2	美新	「乙」貨 18 箱@ 15 00	270 00	14 50
10/5	3	協記	「甲」貨 10 箱@ 22 00	220.00	10 00
10 10	4	義茂	「乙」貨 64 箱@ 15 00	960.00	45.00
10/15	5	崇利	「甲」貨 8 箱@ 21 00	160 00	7 50
10/20	6	同斯	「甲」貨 24 箱@ 20.00	480.00	20 50
			130	\$2,198 00	\$ 104 00

十月份內收到寄銷清單及匯款如下。

日期	承銷人	銷貨總額	扣除費用		匯 款	
			運費	手續費		
10 8	同斯	「甲」貨 3 箱@ \$20 00	\$ 60 00	\$ —	\$ 6.00	\$ 54 00
10 10	美新	「乙」貨 6 箱@ 15 00	90 00	3.00	9 00	78 00
10 12	協記	「甲」貨 9 箱@ 22 00	198 00	5.40	19 80	172 00
10/20	美新	「乙」貨 6 箱@ 15 00	90 00	1 80	9.00	79 20
10 24	義茂	「乙」貨 20 箱@ 15 00	300.00	10 00	30 00	260.00
110,28	同斯	「乙」貨 3 箱@ 16 00	48 00	4.40	20.80	182 80
		「甲」貨 8 箱@ 20.00	160 00			
		55	\$946.00	\$24.60	\$94.60	\$826.80

博惠商行對於每次寄銷利益，不為個別記錄。承銷人銷貨之收入，貸入銷貨帳，亦不作銷貨成本之分錄。

試編製：

- (甲) 運出貨物及匯款之備查記錄，俾每次寄銷之情況，易於明瞭（用分析紙 Analysis paper 標明各欄名稱，每次寄銷使用一行或二行）
- (乙) 在普通帳簿上，作統制備查記錄之各項分錄。
- (丙) 十月三十日承銷人手存各貨清單。其總數應與統取帳之餘額相符。
- (丁) 計算十月三十日在承銷人處之存貨數量。俾供編製資產負債表之

用。甲種商品，每箱成本\$ 15 00，乙種商品每箱\$ 10.00，並將運費之相當部份計入之。

複 習 題

茂利汽車公司之各經銷人，要求嗣後互相來往，不作直接交易，而改爲代銷性質。

經訂立契約後，凡茂利公司各式汽車及零件之廣告價格，規定全國一致，運費水腳，則視各經銷人之距離遠近而不同。一切汽車及零件之運費，先由經銷人支付之，再由其轉嫁於客戶身上。售出汽車及零件之貨款，每月由經銷人匯寄之。經銷人經銷汽車與零件，按照廣告價格，予以折扣之佣金。其折扣大小，視銷貨數量而定，銷貨愈多，折扣愈大。

茂利汽車公司要求學者，將是項寄銷之會計程序，計劃一大綱，對於下列各項，須加注意。

- (甲) 送與各經銷人之發票，應一律按照廣告價格開列。
- (乙) 預期將有大批經銷人代銷茂利出品，故對於寄銷汽車及零件，必須規劃一種適當之統制方法。
- (丙) 各經銷人將照特許契約，准其經銷，每年視其經銷情形，續訂一次。因此對於經銷人銷貨所獲之利益，必須明瞭之。
- (丁) 直接批發交易，一律停止。

第八章 國內分店會計

第一百五節 分店與總店之關係

工商企業於籌設附屬分銷處時，首先應決定其獨立之程度。此種分銷機關之組織，可由完全受總店統制之代理機關，以至有完全獨立自主權之分店爲止。

代理處僅爲一指定區域內之推銷員。代理處接獲定貨單以後，轉送總店，由總店配貨直接遞送與客戶，總店既放帳與客戶，即另設代理處銷貨之應收帳款帳、代理處之權力，僅以總店賦與者爲限，通常不設全套帳簿。一切交易，報告總店，總店即據以登帳。此等交易，應爲適當之記載，俾能算出各代理處 (Agency) 之損益。代理處之一切經費，由總店另撥運用資金 (Working fund) 以備支用。

標準之分店則反是，在管理上有極大之自主權，置有大量商品。此項商品，或由總店運來，或由分店自行購進。用自身名義，放帳與客戶，故爲其自身之應收帳款。將來自行收取，存入其往來之銀行帳戶。分店之支出，亦直接由分店開發支票，多餘資金，匯交總店，分店即設營業上所需要之一套完全帳簿。

在一完全受總店統制之代理機關，與完全自主之分店中間，尚有種種等級不同之分支店組織。代理處亦可賦予分店之若干權力，分店亦能加以與代理處相同之若干限制，而尤以財政上之統制爲然。例如若干分店，一切收入，用總店名義，存入銀行，而無提取之權，分店一切費用，由總店另撥運用資金，一如上述之代理處然。若干分店，雖置有大量商品，但用總店名義以放帳，由總店收帳登帳。代理處亦有允許直接放帳及存置貨物者，凡此種種統制附屬分銷機關之政策，視其需要之情形而定，初無一定之成規也。

第一百十六節 代理處之會計程序

假定民國 年一月一日，子午公司之總店，設在上海，兼在漢口添設一丙

代理處。代理處不設帳簿，用定額預付制度，簽發支票一紙，計\$5,000.00，交與代理處，作為運用資金。一月份內代理處接到各客戶定貨單，計\$30,000.00，即由總店直接配貨，開具發單，分別運與各客戶。此項運出貨物之成本為\$18,000.00，由總店收到\$30,000.00，餘\$20,000.00在一月三十一日仍記在總店應收帳款帳之上。代理處由運用資金項下支出費用\$4,000.00，由總店另開支票補償之。代理處之損益，總店另行計算之。

代理處既不設帳簿，則其交易之全部會計記錄，統由總店為之。丙代理處之交易，在總店帳簿上，為如下之分錄：

	(1)	
丙代理處運用資金	\$ 5,000.00	
銀行往來		\$ 5,000.00
設置丙代理處之運用資金		
	(2)	
應收帳款	\$ 30,000.00	
丙代理處銷貨		\$ 30,000.00
記錄丙代理處之銷貨		
	(3)	
丙代理處銷貨成本	\$ 18,000.00	
進貨		\$ 18,000.00
記錄丙代理處之銷貨成本		
	(4)	
銀行往來	\$ 10,000.00	
應收帳款		\$ 10,000.00
記錄由丙代理處銷貨收到之帳款		
	(5)	
丙代理處費用	\$ 4,000.00	
銀行往來		\$ 4,000.00
補償丙代理處由運用資金項下所支之各項費用		
上列分錄，能使總店個別記錄丙代理處之利益，因代理處之收益與費用，不與總店之收益與費用相合併，而另設帳戶以記錄之。		
下列分錄，為結束丙代理處交易之諸帳戶，及記錄代理處之利益：		
丙代理處銷貨	\$ 30,000.00	
丙代理處銷貨成本		\$ 18,000.00
丙代理處費用		4,000.00

丙代理處損益 \$ 000.00
 將丙代理處各帳戶結束，并記其利益
 每屆月底，總店帳簿上表示丙代理處營業結果之諸帳戶如下

銷貨—丙代理處

損益	<u>\$30,000.00</u> 欠帳	<u>\$30,000.000</u>
----	-----------------------	---------------------

(圖六十五甲)

銷貨成本—丙代理處

進貨	<u>\$18,000.00</u> 損益	<u>\$18,000.00</u>
----	-----------------------	--------------------

(圖六十五乙)

費用—丙代理處

現金	<u>\$ 4,000.00</u> 損益	<u>\$ 4,000.00</u>
----	-----------------------	--------------------

(圖六十五丙)

損益—丙代理處

銷貨成本	<u>\$18,000.00</u> 銷貨	<u>\$30,000.00</u>
費用	4,000.00	
差額，淨利	<u>8,000.00</u>	
	<u>\$30,000.00</u>	<u>\$30,000.00</u>

(圖六十五丁)

第一百十七節 分店會計程序—發貨單開明商品成本

下舉實例 假定(甲)分店另設全套帳簿，(乙)運交分店之貨物，開明成本，(丙)分店自行處理應收帳款，(丁)分店存足商品。

假定子午公司之總店設在上海，於二十八年一月一日送交其漢口分店現款 \$3,500.00，及成本 \$24,000.00 之商品。該分店於一月份除帳售出商品 \$30,000.00。其中 \$10,000.00 業已收到現款，用分店名義，存入當地某銀行，其餘 \$20,000.00 於一月三十一日在分店帳簿上，尚掛在應收帳款帳內。分店在經營業務時，由其資金項下支出費用 \$1,000.00，并將 \$8,000.00 匯交總店。一月三十一日該店之商品盤存，照成本作價為 \$6,000.00。

茲將會計程序述之於后。

(甲)交易之記錄——總店及分店 總店與分店帳簿上記載上述交易之分錄如下。

總 店		分 店	
	(1)		(1)
丙分店往來	\$ 500.00	銀行往來	\$ 3,500 00
銀行往來	\$ 3,500.00	總店往來	\$ 3,500 00
劃付丙分店現金		收到總店來款	
	(2)		(2)
丙分店往來	\$21,000 00	總店來貨	\$21 000 00
丙分店去貨	\$24,000 00	總店往來	\$24,000 00
運送丙分店之貨物		總店送來貨物	
			(3)
		應收帳款	\$30,000 00
		銷貨	\$30,000 00
		記帳交易	
			(4)
		銀行往來	\$10,000.00
		應收帳款	\$10,000.00
		收到這報現款	
			(5)
		費用	\$ 4,000.00
		銀行往來	\$ 4,000.00
		本分店付出各項費用	
	(6)		(6)
銀行往來	\$ 8,000.00	總店往來	\$ 8,000.00
丙分店往來	\$ 8,000.00	銀行往來	\$ 8,000 00
收到丙分店送來現款		送往總店現款	

(圖六十六)

總店與分店之交易記入「往來」帳 (Current accounts) 在總店帳簿上設一分店往來帳 Branch Current; 在分店帳簿上設一總店往來帳 (Home office current)。此等帳戶，為對照帳戶 (Reciprocal accounts)，即在此帳為借，則在彼帳為貸之關係。

(乙) 結帳前之試算表——總店與分店：丙分店之總帳，經過帳戶，其試算表如下：

	借 方	貸 方
銀行往來	\$ 1,500 00	\$ —
總店來貨	24,000.00	—
應收帳款	20,000.00	—
費用	4,000 00	—
銷貨	—	30,000.00
總店往來	—	19,500 00
	<u>\$ 49,500.00</u>	<u>\$ 49,500 00</u>

一月三十一日分店存貨，照成本作價，計\$6,000.00

(圖六十七)

茲再假定上海總店帳簿，於一月三十一日之試算表如下

	借 方	貸 方
銀行往來	\$ 20,000.00	\$ —
應收帳款	150,000 00	—
存貨，一月一日	22 000.00	—
固定資產	60,000.00	—
應付帳款	—	50,000.00
股本	—	100,000 00
公積	—	54,500.00
銷貨	—	150,000 00
進貨	77,000.00	—
費用	30,000 00	—
丙分店去貨	—	21 000 00
丙分店往來	19,500 00	—
	<u>\$ 378,500 00</u>	<u>\$ 378,500.00</u>

一月三十一日總店存貨，計\$20,000.00

(圖六十八)

(丙) 結帳分錄——分店之帳簿：丙分店於一月三十一日將帳簿結算，以決定其利益，然後將利益轉入總店往來帳。此帳即相當於普通帳簿內之淨值帳：

(1)

銷貨	\$ 30,000.00
存貨	\$ 6,000.00

損益		\$ 36,000.00
設定一月三十一日之存貨并將		
銷貨結入損益		
	(2)	
損益	\$ 28,000.00	
總店來貨	\$ 24,000.00	
費用	4,000.00	
將上列各帳結入損益		
	3)	
損益	\$ 8,000.00	
總店往來	\$ 8,000.00	
將一月份利益結入總店往來帳		
總店往來帳，經過此等結帳分錄後，則如下：		

總店往來帳

總店去款	\$ 8,000.00	總店來款	\$ 3,500.00
		總店來貨	24,000.00
餘額	27,500.00	利益	8,000.00
	<u>\$35,500.00</u>		<u>\$35,500.00</u>
		餘額	\$27,500.00

(圖六十九)

此時分店帳簿上之試算表如下。

丙 分 店

結算後試算表——民國 年一月三十一日

	<u>借 方</u>	<u>貸 方</u>
銀行往來	\$ 1,500.00	\$ —
應收帳款	20,000.00	—
存貨	6,000.00	—
總店往來	—	27,500.00
	<u>\$ 27,500.00</u>	<u>\$ 27,500.00</u>

(圖七十)

(丁)結帳分錄——總店之帳簿：總店帳簿上之丙分店往來帳，在結帳前有借方餘額\$19,000.00，但分店之淨資產，由於營業獲利之結果大出\$8,000.00之數(見圖六十九)。故總店即將分店利益，借入丙分店往來帳及貸入丙分店損益帳。然後照通常方法結算之：

(1)

丙分店往來	\$ 8,000.00	
丙分店損益		\$ 8,000.00
將丙分店一月份利益入帳		

(2)

丙分店去貨	\$ 24,000.00	
進貨		\$ 24,000.00
將運往丙分店貨物之成本貸入進貨帳		

(3)

銷貨	\$ 150,000.00	
存貨	20,000.00	
損益		\$ 170,000.00
確定一月三十一日之存貨，並將銷貨結入損益		

(4)

損益	\$ 105,000.00	
進貨		\$ 53,000.00
存貨		22,000.00
費用		30,000.00
將一月一日存貨，及一月份之進貨與費用帳結入損益		

(5)

損益	\$ 85,000.00	
丙分店損益	8,000.00	
公積		\$ 73,000.00
將分店及總店利益結入公積		

分店利益既已入帳，並將全部帳冊，舉行結帳後，總店帳簿上之丙分店往來帳及結帳後之試算表如下：

丙 分 店 往 來 帳

分店去款	\$ 3,500 00	分店來款	\$ 8,000 00
分店去貨	24,000.00		
分店淨利	9,000 00	餘額	27,500 00
	<u>\$ 35,500 00</u>		<u>\$ 35,500 00</u>
餘額	\$ 27,500.00		

(圖七十一)

總 店

結帳後試算表—民國 年一月三十一日

	借 方	貸 方
銀行往來	\$ 20,000.00	\$ —
應收帳款	150,000.00	—
存貨	20,000.00	—
固定資產	60,000 00	—
丙分店往來	27,500 00	—
應付帳款	—	50,000.00
股本	—	100,000.00
公積	—	<u>127,500.00</u>
	<u>\$ 277,500 00</u>	<u>\$ 277,500.00</u>

(圖二十七)

(戊)合併報表。總店帳簿上之丙分店往來帳，及分店帳簿上之總店往來帳，均載有餘額\$ 27,500.00，前者為借方餘額，後者為貸方餘額。在下列計算表上，互相抵銷之。并將同種科目合併計算之。其合併而成之最後數字，為假定總店帳簿上直接將一月份總分店全部交易登記後之總數字。

子 午 公 司

合併資產負債表—計算表

民國 年一月三十一日

借 項	總 店	丙分店	抵銷數	合併資產負債表
銀行往來	\$ 20,000 00	\$ 1,500 00	\$ —	\$ 21,500 00
應收帳款	150,000 00	20,000 00	—	170,000 00
存貨	20,000 00	6,000 00	—	26,000 00
固定資產	60,000 00	—	—	60,000 00
丙分店往來	27,500 00	—	27,500 00	—
	<u>\$277,500 00</u>	<u>\$27,500 00</u>	<u>\$ 27,500 00</u>	<u>\$277,500 00</u>
貨 項				
應付帳款	\$ 50,000 00	\$ —	\$ —	\$ 50,000 00
股本	100,000 00	—	—	100,000 00
公積	127,500 00	—	—	127,500 00
總店往來	—	27,500 00	27,500 00	—
	<u>\$277,500 00</u>	<u>\$27,500 00</u>	<u>\$ 27,500 00</u>	<u>\$277,500 00</u>

(圖七十三)

由計算表以編製之合併資產負債表，則如下。

子 午 公 司

合併資產負債表

民國 年一月三十一日

資 產

流動資產：

銀行往來	\$ 21,500 00	
應收帳款	170,000 00	
存貨	26,000 00	\$ 217,500 00
固定資產		60,000 00
		<u>\$ 277,500 00</u>

負債與淨值

流動負債：

應付帳款		\$ 50,000 00
淨值：		
股本	\$ 100,000 00	
公積	127,500 00	
		227,500 00
		<u>\$ 277,500 00</u>

(圖七十四)

總店與分店之營業結果，合併如下

子 公 司

損益計算書
民國 年一月份

	總店	分店	合計
銷貨			\$ 180,000
銷貨成本			
存貨，一月一日	\$ 22,000	—	\$ 22,000
進貨	77,000	—	77,000
分店去貨	24,000*	\$ 24,000	—
合計	\$ 75,000	\$ 24,000	\$ 99,000
存貨，一月卅一日	20,000	6,000	26,000
銷貨成本	55,000	18,000	73,000
毛利	\$ 95,000	\$ 12,000	\$ 107,000
費用	30,000	4,000	34,000
淨利	\$ 65,000	\$ 8,000	\$ 73,000

(圖七十五)

*紅色

(甲)交易之記錄——總店及分店：總店及分店帳簿上記載交易之分錄如下：

總店		分店	
(1)		(1)	
丙分店往來	\$ 3,500 00	銀行往來	\$ 3,500 00
銀行往來	\$ 3,500 00	總店往來	\$ 3,500 00
送往丙分店現款		收到總店匯來現款	
(2)		(2)	
丙分店往來	\$36,000 00	總店來貨	\$36,000 00
丙分店去貨	\$36,000 00	總店往來	\$36,000 00
成本 \$24,000.00 之貨物運往		收到總店運來貨物	
丙分店開價照成本 150% 計算		(3)	
		應收帳款	\$30,000.00
		銷貨	\$30,000 00
		放帳銷貨	
		(4)	
		銀行往來	\$10,000 00
		應收帳款	\$10,000 00
		收到帳款	
		(5)	
		費用	\$ 4,000 00
		銀行往來	\$ 4,000.00
		本分店付出費用	
(6)		(6)	
銀行往來	\$8,000 00	總店往來	\$ 8,000.00
丙分店往來	\$ 8,000 00	銀行往來	\$ 8,000 00
丙分店匯來現款		匯付總店現款	

(圖七十六)

學者應注意總分店間往來帳戶，在合併資產負債表計算表（圖七十三）內之排列，俾便互相抵銷。圖七十五內總店運貨至分店用同樣方法以處理之。

第一百十八節 商品照擬定價格開明於發貨單之程序

總店運行分店之貨物，通常照成本開明貨物之價值，使分店能核算其自身之實際利益，已於前例明示之矣。設總店不欲使分店經理明瞭其實際利益者，則可將貨物用一擬定價格標明之。此種擬定價格，大致照成本加或計算，如為成本之125%或150%是。所加或數，亦不明示於分店經理。

當貨物如此開列價格時，分店經理即無從確定其營業之真實利益。此種事例，即不欲分店帳上再設任何損益帳，分店之諸非貨物帳，即直接結入總店往來帳，但在另一方面，分店亦可自身設一損益帳（俾在管理上獲得一種資料），然後將其餘額，轉入總店往來帳。

當總店將運往分店之貨物，照擬定價格開出發貨單時，總店帳簿上，應同時表明其實際成本及擬定價格，分店存貨，則必須照發貨單所開價格計算。故總店在結帳及編製合併報表前，必須將分店存貨之成本價格，確定而後可。

假定一月一日上海總店送交漢口之丙分店現款 \$3,500.00 及貨物 \$21,000.00（成本）。此項貨物，在發貨單上照成本150%標明為 \$36,000.00，一月份內分店銷貨為 \$30,000.00，其中 \$10,000.00 於收到現款後，即以分店名義存入當地某銀行，其餘 \$20,000.00 至一月三十一日止尚列在分店帳簿上之應收帳款帳內。分店經營業務之費用，由其自身資金項下支出 \$4,000.00，并以現款 \$9,000.00 匯寄總店。一月三十一日分店之商品盤存，照成本150%之貨單價格計算，為 \$9,000.00，故其成本價格為 \$9,000.00 除以150%，即 \$6,000.00。

此例之事實，除運往分店之貨物，照成本150%作價外，除均與前例相同，茲將其會計程序述之於下：

(子)分店將總店運來之貨物記入「總店來貨」(Shipments from home office)帳內。在會計期間結束時，分店處理此帳，與進貨帳同。

(丑)總店將運來分店之貨物，記入丙分店去貨 (Shipment to Branch C) 帳內。(注意——不記入進貨帳，因發貨單之價格，已包括未現實之利益在內)。

(寅)在會計期間終了時，「丙分店去貨」帳，必須將丙分店之期末存貨及丙分店銷貨成本二帳，因擬定價格超過成本所發生之多計價格 (Overpricing) 加以整理。

(乙)結帳前試算表——總店及分店。此等分錄，經過帳後，一月三十一日。丙分店之總帳之試算表如下：

	<u>借 方</u>	<u>貸 方</u>
銀行往來	\$ 1,500.00	\$ —
總店來貨	36,000.00	—
應收帳款	20,000.00	—
費用	4,000.00	—
銷貨	—	36,000.00
總店往來	—	<u>31,500.00</u>
	<u>\$ 61,500.00</u>	<u>\$ 61,500.00</u>

分店存貨照發貨單價格為 \$ 9,000.00

(圖七十七)

假定一月三十一日，上海總店之總帳之試算表如下：

	<u>借 方</u>	<u>貸 方</u>
銀行往來	\$ 20,000.00	\$ —
應收帳款	150,000.00	—
存貨，一月一日	22,000.00	—
固定資產	60,000.00	—
應付帳款	—	50,000.00
股本	—	100,000.00
公積	—	54,500.00
銷貨	—	150,000.00
進貨	77,000.00	—
丙分店去貨	—	36,000.00
費用	30,000.00	—
丙分店往來	<u>31,500.00</u>	<u>—</u>
	<u>\$380,500.00</u>	<u>\$380,500.00</u>

一月三十一日總店存貨為 \$20,000.00 (成本)

(圖七十八)

(丙)結帳分錄——分店之帳簿：分店因不知售出商品之成本；故不能決定其真正利益。設各非實物帳戶結入損益帳後，則有 \$1,000.00 之表面損失 (Apparent loss)，即以此結入總店往來帳內。

(1)

銷貨	\$30,000.00	
存貨	9,000.00	
損益		\$39,000.00
確定一月三十一日之存貨並 將銷貨結入損益		

(2)

損益	\$40,000.00	
總店來貨		\$36,000.00
費用		4,000.00
將上開各戶結入損益		

(3)

總店往來	\$ 1,000.00	
損益		\$ 1,000.00
將損失 \$1,000.00 結入總 店往來		

設因分店所求出之損益字數不正確，而不欲在帳上設立損益帳戶者，則分店之各非實物帳可用如下之一混合式分錄以結束之。

銷貨	\$30,000.00	
存貨	9,000.00	
總店往來	1,000.00	
總店來貨		\$36,000.00
費用		4,000.00
將本分店各非實物帳結入總 店往來帳，並確定一月三十 一日之存貨		

結帳以後，分店帳簿之試算表為

丙 分 店

結帳後試算表——民國 年一月三十一日

	借 方	貸 方
銀行往來	\$ 1,500.00	\$ —
應收帳款	20,000.00	—
存貨	9,000.00	—
總店往來	—	30,500.00
	<u>\$ 30,500.00</u>	<u>\$ 30,500.00</u>

(圖七十九)

分店存貨既照發貨單所開之 \$9,000.00 作價，如求其成本，則僅為 \$9,000.00—150% 即 \$6,000.00，因此分店帳簿上之存貨數字，多計 \$3,000.00，但分店經理，則不知商品之成本，則其多計數額之銷除，必須在總店帳簿上為之。

(丁)結帳分錄——總店之帳簿，總店需分店之表面損失 \$1,000.00，借入丙分店損益帳，同時貸入丙分店往來帳，使雙方之往來帳，同有餘額 \$30,500.00 之一致表示。

總店帳簿上之「丙分店去貨」帳 \$36,000.00 之數，乃為貨物 \$24,000.00 之成本加上 \$12,000.00 之標高數額。此項標高數額中之 \$3,000.00，分配於一月三十一日分店存貨身上，其餘 \$9,000.00 則分配於分店銷出之貨物身上。丙分店損益帳，既將銷出貨物，照發貨單所標價格借入之，此顯然將已銷貨物之發貨單價格超過成本價格之數額 \$9,000.00 多記入之。

因此總店帳簿上必須為二種更正之記錄。(1)必須設 \$3,000.00 之準備，以抵銷丙分店存貨內因價格標高 (Mark-up) 而致多計之數，(2)對丙分店利益帳多借入 \$9,000.00 之數，必須加以整理。下列分錄，所以為此等更正及將運往丙分店貨物之成本，轉入進貨帳之分錄也。

丙分店去貨	\$36,000.00	
丙分店存貨估價過高準備		\$ 3,000.00
丙分店損益		9,000.00
進貨		24,000.00

此分錄經過帳後，在總店帳簿上，即有「分店存貨估價過高準備」(Reserve for Overvaluation in Branch Inventory) \$3,000.00 及丙分店 \$1,000.00 之表面損失，改正為真正利益 \$9,000.00。此項利益，正與第一百十八節貨物照成本標價者相同。

運往分店之商品，其標價高於成本，並不改變分店之會計程序，不過分店帳上所载之利益，並非正確數字而已。此項數字，連總店帳簿上，將分店銷貨之真正成本決定後改正之。

總店帳簿上之結帳分錄，包括上列之分錄，茲一併列之於下：

(1)

丙分店損益	\$ 1,000 00	
丙分店往來		\$ 1,000.00
將丙分店損失登記之，見分店帳簿		

(2)

丙分店去貨	\$ 38,000.00	
進貨		\$ 24,000.00
丙分店損益		8,000.00
丙分店存貨估價過高準備		3,000.00
將丙分店去貨成本貸入進貨，改正丙分店損益，並設定丙分店存貨估價過高準備		

(3)

銷貨	\$150,000 00	
存貨	20,000.00	
損益		\$170,000.00
設定一月三十一日存貨，並將銷貨結入損益		

損益	\$105,000.00	
進貨		\$ 33,000.00
存貨		22,000.00
費用		30,000.00
將一月一日存貨，及一月份之進貨與費用皆結入損益		

(5)

損益	\$ 65,000.00	
丙分店損益	8,000.00	
公積		\$ 73,000.00
將總分店利益結入公積		
結帳後總店之試算表為：		

總 店

結帳後試算表——民國 年一月三十一日

	借 方	貸 方
銀行往來	\$ 20,000.00	\$ —
應收帳款	150,000.00	—
存貨	20,000.00	—
固定資產	60,000.00	—
丙分店往來	30,500.00	—
應付帳款	—	50,000.00
股本	—	100,000.00
公積	—	127,500.00
丙分店存貨估價過高準備	—	3,000.00
	<u>\$280,500.00</u>	<u>\$280,500.00</u>

(圖八十)

(戊 合併報表 (Consolidated statements): 下列合併資產負債表之計算表中，總店帳簿上之丙分店往來帳內 \$350,500.00 之借差，迭與丙分店帳簿上之總店往來帳同類之貸差相抵銷。丙分店存貨估價過高準備與貸差 \$3,000.00 與分店存貨由 \$8,000.00 之發貨單價格減至 \$6,000.00 之成本價格之金額相抵銷。

子 午 公 司

合併資產負債表——計算表

民國 年一月三十一日

借 項	總 店	丙 分 店	抵 銷 數	合併資產 負債表
銀行往來	\$ 20,000.00	\$ 1,500.00	\$ —	\$ 21,500.00
應收帳款	150,000.00	20,000.00	—	170,000.00
存貨	20,000.00	9,900.00(乙)	3,000.00	26,900.00
固定資產	60,000.00	—	—	60,000.00
丙分店往來	30,500.00	—	甲 30,500.00	—
	<u>\$280,500.00</u>	<u>\$ 30,500.00</u>	<u>\$ 33,500.00</u>	<u>\$277,500.00</u>
貸 項				
應收帳款	\$ 50,000.00	\$ —	\$ —	\$ 50,000.00
股本	100,000.00	—	—	100,000.00
公積	127,500.00	—	—	127,500.00
總店往來	—	30,500.00(甲)	30,500.00	—
丙分店存貨估價過 高準備	3,000.00	—	(乙) 3,000.00	—
	<u>\$280,500.00</u>	<u>\$ 30,500.00</u>	<u>\$ 33,500.00</u>	<u>\$277,500.00</u>

(圖八十一)

由上列計算表編製之合併資產負債表，與圖七十四同。其合併損益計算書與圖七十五同。因運往分店之貨物及分店存貨，均用正確之數字故也。

第一百十九節 貨物照售價通知分店

運往分店貨物，恆有照售價開列於發貨單者。此種計劃，為連鎖商店(Chain stores)所普遍採用。運往分店貨物，照售價借入分店往來帳，不特能使分店無從確定其真正利益，且便於存貨金額之核算。將分店銷貨，由分店去貨帳照售價計算之總額內減除之，即得照售價計算之存貨數額。

貨物照售價計算之普通會計程序，與照成本價格計算者同。設分店之費用，由其自其資產項下支付者，則分店帳上所表示之損失，即為其支用之款額，與照售價計算之毛利(apparent gross profit)也。

第一百二十節 運往分店之貨物,照寄銷品處理

有時運往分店之貨物,其記錄與寄銷品,採用同一方法,此則用第七章同樣之程序。

第一百二十一節 總分店間帳戶之調節

在實際上分店帳簿上之總店往來帳與總店帳簿上之分店往來帳,有時並不一致,因有運送中項目 (items in transit), 僅在寄出人方面已經入帳,在收受人方面尚未收到;或則總店與分店帳簿上,應同為整理者,僅一方之帳簿,已經經過整理之手續,而他方則尚否焉。

假定分店帳簿上之總店往來帳於十二月三十一日其記載如下

總店往來帳

匯往總店現款	\$ 2,000.00	餘額,見上屆報表	\$10,000.00
購置生財,轉入總店帳上	1,500.00	本期純益	3,000.00
餘額	9,500.00		
	<u>\$13,000.00</u>		<u>\$13,000.00</u>
	餘額		\$ 9,500.00

(圖八十二甲)

同時總店帳簿上之分店往來帳之記載如下:

分店往來帳

餘額,見上期報表	\$10,000.00	餘額	\$15,000.00
分店去貨	5,000.00		
	<u>\$15,000.00</u>		<u>\$15,000.00</u>
餘額	\$15,000.00		

(圖八十二乙)

由上二帳,可知:

- (甲)由分店匯往總店現款 \$2,000.00 尚在途中,故僅分店已經入帳。
- (乙)由總店運往分店之商品 \$5,000.00 尚在途中,故僅總店帳簿上,已經登記。

(丙)分店以其自身現金，購置生財 \$1,500.00，已借入總店往來帳，但在總店帳簿上，尚無記載。

(丁)分店純益 \$3,000.00，總店帳上尚未登入。

在合併報表編製之前，上述各帳，必須加以調節，總分店間一切往來，必須記入雙方帳簿而後可。

調 節 表

分店帳簿：		
總店往來帳餘額		\$ 9,500.00
加—總店在途來貨		5,000.00
總店往來帳調整後之餘額		<u>\$14,500.00</u>
總店帳簿：		
分店往來帳餘額		\$15,000.00
加—分店純益		3,000.00
合計		\$18,000.00
減—分店在途來款	\$ 2,000.00	
分店購置生財，總店尚未登記	1,500.00	3,500.00
分店往來帳調整後之餘額		<u>\$14,500.00</u>

(圖八十三)

總分店間之帳戶，在編製合併報表時，在相互抵銷前，必須使其一致。下列請分錄，經過調整後，總店往來帳帶有貸差 \$14,500.00，分店往來帳，則有借差 \$14,500.00。

分店帳簿上之分錄

運送中商品 (Merchandise in Transit)	\$ 5,000.00	
總店往來		\$ 5,000.00
記錄總店在途來貨		

總店帳簿上之分錄

(1)		
運送中現金	\$ 2,000.00	
分店往來		\$ 2,000.00
記錄分店在途來款		

	(2)	
分店生財裝修	\$ 1,500.00	
分店往來		\$ 1,500.00
將分店購置之生財入帳		

	(3)	
分店往來	\$ 3,000.00	
分店損益		\$ 3,000.00
記錄分店損益		

在合併資產負債表中，運送中現金，包括於其他現金內，運送中商品，則視為存貨之部份。

第一百二十二節 各分店間之往來

各分店間之往來，應由有關之分店，互相經由其總店往來帳處理之。故此分店對彼分店，不另設往來帳，因此，總店與分店之帳戶合併計算時，抵銷項目較少，而編製亦較簡單矣。

例如甲分店根據總店之通知，發送乙分店 \$1,000.00 之支票一紙。此交易之分錄如下。

<u>在甲分店之帳簿上</u>		
總店往來	\$ 1,000.00	
銀行往來		\$ 1,000.00
<u>在乙分店之帳簿上</u>		
銀行往來	\$ 1,000.00	
總店往來		\$ 1,000.00
<u>在總店之帳簿上</u>		
乙分店往來	\$ 1,000.00	
甲分店往來		\$ 1,000.00

第一百二十三節 分店之固定資產

分店所用之固定資產，或則記載於分店帳上，或則記載於總店帳上，均無不可。惟普通以載在總店帳上者為多。如採用此種程序者，則分店以其自身資金，購置固定資產之時，其資產帳轉入總店記錄簿內。

假定漢口丙分店以其資金購置生財裝修 \$1,600.00。此項分店固定資產帳，已決定在上海總店記錄簿上記載之。於是此交易，必須為下列之分錄：

在丙分店帳簿上

總店往來	\$ 1,500 00	
銀行往來		\$ 1,500.00
將購置固定資產轉記入總店帳內		

在總店帳簿上

丙分店生財裝修	\$ 1,500 00	
丙分店往來		\$ 1,500.00
記錄丙分店購置之生財裝修		

設欲在總店帳簿上立一分店損益帳，以反映分店生財裝修折舊之費用，即折舊借入分店損益，屆時貸入折舊準備以記錄之。

其他費用應借入分店利益者，在總店帳簿上，可為同樣之處理。

第一百二十四節 結 論

1. 附屬分銷機關之組織，大小不同。小者僅為一代理處，一切交易，均在總店帳簿上記錄之。大者為分店，自置全套帳簿，並有自主權力。

2. 如欲分店自身決定其真正損益者，運往分店之商品，即將成本開明於發貨單。

3. 設不欲分店經理，決定其分店之損益者，運往貨物可用(甲)擬定價格，通常就成本標高成數，如 15%。或照(乙)售價通知分店。在總店方面，隨時可將此等價格折算為成本。此外更可用寄銷基礎，以處理分店貨物。

4. 雖然，分店貨物，即使照成本以外之其他價格通知分店，分店仍可立一損益帳。其結出之結果，可供管理上之參考。用成本以外之其他價格，通知分店，並不影響分店之會計程序。但分店帳簿上所核算之損益，並非真正數字，正確之損益，僅在總店帳簿上表明之。

5. 分店帳簿上設立分店損益帳者，其餘額結入總店往來帳，此帳即相當於淨值帳。在總店帳簿上，由分店往來帳以記載分店之損益。

6. 設分店帳簿上不設損益帳者，則分店一切收益與費用帳，直接結入總店往來帳。

7. 總分店雙方往來帳簿編結算後，分店帳簿上之總店往來帳之餘額，與總店帳簿上之分店往來帳之餘額，必須相符。因此二帳為相對帳戶，其餘額之方向恰相反。惟總店往來帳與分店往來帳，恆因一方已入帳而他方尚未入帳（但并非雙方均未入帳）之故一致其餘額，往往不一致，此則必須將未入帳之交易補登，變成一致。

8. 總分店間之帳戶。經調節後，乃編製計算表，將總分店間之往來帳戶對銷之。並將分店與總店之數字，聯合以編製一合併資產負債表與損益計算書。

9. 各分店帳之往來，應經由各有關之分店帳簿上之總店往來帳清理之，此分店對他方分店，並不設有往來帳。

10. 分店之固定資產，恆在總店帳簿上記載之。此等資產之折舊，可在總店帳簿上借入分店損益帳計算之。

練 習

習題17 民國 年一月一日大有公司，決定在北平設一分店，該年度內總店與分店間之往來及分店對外交易，匯列於下

- 1 總店匯款 \$5,000.00 與分店
 - 2 成本 \$35,000.00 之商品，運送分店，發貨單照成本開列
 3. 分店就地購進貨物計 \$14,000.00 (現款)
 4. 分店購置辦公設備，計 \$325.00，隨即登入其帳內
 5. 分店設立一零用金計 \$50.00
 6. 現銷總計 \$14,000.00
 7. 賒銷總計 \$68,400.00
 8. 由應收帳款收到現金 \$53,700.00
 9. 付各債權人現款計 \$12,500.00
 10. 分店支出各項費用計 \$15,360.00
 11. 分店匯款與總店 \$26,000.00
- 十二月三十一日，分店期末存貨計 \$7,850.00
十二月三十一日，總店之試算表為：

<u>會計科目</u>	<u>借 方</u>	<u>貸 方</u>
現金	\$ 35,000.00	\$ —
應收帳款 (淨)	100,300.00	—
存貨，一月一日	55,000.00	—
樓廠與設備	120,000.00	—
折舊準備	—	24,000.00
應付票據	—	54,000.00
應付帳款	—	41,000.00
股本	—	120,000.00
公積	—	55,540.00
銷貨	—	514,760.00
進貨	410,000.00	—
各項費用	110,000.00	—
運往分店貨物	—	35,000.00
北平分店往來	14,000.00	—
	<u>\$844,300.00</u>	<u>\$844,300.00</u>

十二月三十一日期末存貨為 \$18,500.00

就上列事實試編製：

- (甲)十一項交易，雙方帳簿上應作之分錄。
- (乙)北平分店帳簿，經過帳後之結帳前試算表。
- (丙)雙方帳簿之結帳分錄。
- (丁)合併損益計算書。
- (戊)合併資產負債表。

習題18 就習題17，假定運交分店之商品，開價 \$42,000.00，即成本之 120%，十二月三十一日，分店存貨 全部為總店分發而來之貨，計 \$10,857.00 試作與習題17所作分錄不同之分錄。

設貨物照成本 12% 標價，則所編合併報表，與習題17所編者，有何不同？

問題17 甲分店有新打字機一架 購價 \$180.00，現在不需應用，同時乙分店則需要打字機一架。甲分店遵總店之命，將打字機送與乙分店。假定分店資產，全部在分店帳上記載之，試作此項交易之一切必要分錄。

問題18 甲分店於 年一月一日，以其自身資金，購進固定資產，計 \$8,000.00。分店固定資產則在總店帳上記載之。試將此項交易之結果，在總店及分店帳簿上，作必要之分錄。

問題19 就問題18，甲分店於 年十二月三十一日結帳，計獲淨利 \$10,000.00。假定一月一日所購置之資產，能用十年，並無殘餘價值。總店帳簿上，載有管理費借差 \$20,000.00，其中 20% 由甲分店擔負之。試在總店帳上記載甲分店利益之分錄，並將該項利益與總帳上所載之折舊及分店費用整理之。

問題20 就習題18大有公司允許北平分店經理，除薪金外，可得分店每年利益之 20%，作為紅利，該年度該經理之紅利可得若干？

複 習 題

茂利汽車公司，在杭州設一分店，其運往之汽車如零件，照廣告(目錄)價格通知之，至 年十二月三十一日，公司帳上載分店欠額為 \$87,300.00 杭州分店於 年十二月三十一日結帳後，將下列試算表報告總店：

	<u>借 方</u>	<u>貸 方</u>
現金	\$ 9,000.00	\$ —
應收帳款	19,800.00	—
存貨(照目錄所開價格)	31,500.00	—

應付帳款	—	3,600.00
總店往來	—	<u>56,700.00</u>
	<u>\$ 60,300.00</u>	<u>\$ 60,300.00</u>

茲將下列各事實，補充說明之。

- (甲) 杭州分店之營業數字，表示表面損失 (Apparent loss) \$16,200.00 已結入總店往來帳。
- (乙) 汽車與零件之成本為目錄價格之 60%。
- (丙) 茂利汽車公司於十二月二十四日運往杭州分店汽車與零件 \$3,400.00 (目錄價格)，至十二月三十一日分店尚未收到。
- (丁) 十二月三十日分店匯往總店支票一紙計 \$9,000.00，直至一月三日始行收到。

學者試為：

1. 總店對分店之借差 \$87,300.00 與分店試算表上貸項 \$56,700.00 在總店帳上，作調整之分錄 (註 分店帳簿業已結束)。
2. 在總店帳上，將運往分店貨物帳 \$9,000.00 作調整分錄。
3. 求出杭州分店該年度之真正損益。

第九章 國外分店會計

第一百二十五節 國外分店帳簿上之會計科目

國外分店帳簿上所設之帳戶，以其所在國家之貨幣單位記載之。蓋在買賣商品交易及支付一切費用，罔不以當地通貨為計算之標準。此種計算，在分店帳簿上并不感覺困難，以其分錄之方法，不論用法郎(Franc)英鎊(Pound)，馬克(Mark)，美金(Gold dollar)或日圓為計算之單位，均與通常分錄之法，一式無二致也。

當總店接到國外分店之試算表時，首先將其數字換算為總店所在地之通貨，然後可編製合併資產負債表。以下數節，即闡述(甲)國外分店之會計程序，(乙)將分店試算表換算為總店所在之通貨，及(丙)合併報表之編製

第一百二十六節 外匯之性質

兩國間之外匯率(Foreign exchange rate)大部根據商業票據之供求，以決定之。商業票據(Commercial paper)之發生，無非由貨物進出之關係，例如美國商人運貨出口至英國，英國商人恆承兌一匯票，載明若干日期後(如三十日或九十日)，以一定英鎊付與票人或其指定人。承兌匯票(Accepted bill of exchange)，在會計上，視為承兌人所出之票據。此種票據，可以在市場上自由轉讓，如果寄至美國之債權人，美國債權人即可用以貼現。但若於票據到期時寄回英國，再向承兌人兌現，不免太費週折，故通常即將此項票據，即在英國倫敦(London)售與國際匯業銀行。由該銀行於到期時，向承兌人兌取現款。

此項票據，售與倫敦銀行之手續，經由美國紐約(New York)銀行之倫敦代理行完成之。倫敦代理銀行於購進匯票時，照紐約銀行所能接受之金元價格，貸入紐約銀行帳。紐約銀行則借入倫敦銀行帳，並將金額付與美國出口商。最後英國進口商將款付與倫敦銀行贖回匯票。

英國出口商如運貨至美國時，其手續則反是。美國進口商償付之金元匯票

(Dollar drafts), 並不寄回英國而售與紐約國際匯業銀行。此等銀行, 於購進匯票時, 照倫敦銀行所能接受之鎊價, 貸入倫敦銀行帳內。倫敦銀行即將金鎊數額, 付與英國出口商, 并借入紐約銀行帳。其手續乃告完成。

銀行家以賤價購進匯票, 盡量以高價出售。此等金鎊與金元匯票之自由交易, 結果使金元與金鎊之匯兌率, 時有漲落。此等漲落, 通常視匯票之供求而定。設金鎊匯票之供給較多, 則金鎊之匯價低落, 而金元匯價為相反之高漲, 設金元匯票之供給較多, 則金元之匯價低落, 而金鎊之匯價為相反之高漲。

金元與金鎊匯票之供求, 不特受上例所述商業交易之影響, 更受其他國際間往來之影響, 如出口商開出其本國通貨之應付匯票, 英美二國與其他各國之商業交易, 銀行發售之銀行匯票(Bank Bills), 旅行家所使用之信用證(Letter of credit)之國際交易, 國際間有價證券之買賣, 及海洋客貨運輸等等之影響。凡此各種要素, 不屬本書範圍, 故不俱論。

第一百二十七節 金本位一金輸送點

金本位制(Gold standard basis)者, 國家之通貨, 經持有人持向政府請求兌現時, 政府為無限制兌以黃金之謂也。惟在通常情形之下, 人民極少兌現之舉, 因通貨之授受, 即與現金之授受, 初無二致。

當二個國家同時採用金本位制時, 此二國間通貨之匯兌率, 雖其平價(Par)甚微。所謂平價者, 為一國貨幣單位所含之純金數量, 與他國貨幣單位所含純金數量之比。例如法國之金法郎(Gold franc)一枚含純金.9097格蘭(Grains), 美國金元一枚, 含純金23.22格蘭, 將9097除以23.22, 即為一法郎含金元3.92%之純金數量。故全法郎對金元之匯兌平價, 為每法郎等於金元3.92¢(分)當法國與美國間匯票之買賣, 在每法郎等於金元3.92¢之時, 是謂美國法匯平價(at par)(學者應注意法國人用其本國貨幣名稱表示此項匯率為每金元25.52法郎)。

如果法匯率, 因美國匯往法國出口商之金元匯票繼續上漲至3.95¢時, 紐約銀行家, 即不願付超過平價之.03¢貼水, 而寧以現金(此種現金, 在紐約市場隨時可以購到)輸送至法國(該處亦能隨時照平價易得法郎)。輸送現金, 既能每法郎少付.03¢, 故頗合算, 於是黃金由美國源源流入法國, 直至法匯降至實際輸送現金所需運費之下為止。此種貼水, 大至與輸送現金所需付出之代價之點時, 稱為現金輸送點(Gold point)或正貨輸送點(Specie point)。

反之, 設法郎跌至3.85¢時, 法國銀行家即不願接受法郎之折扣, 寧以現金輸送至紐約, 以易3.92¢之美金, 由於兩國市場隨時可以易得現金之結果, 遂使匯率維持於二個輸送點之間。

總店		分店	
	(1)		(1)
匯往倫敦分店現款	\$ 165,500.00	銀行往來	\$£ 10,000
銀行往來	\$ 165,500.00	上海總店匯來現款	£ 10,000
現款匯付倫敦分店			(2)
	(2)	上海總店來貨	£ 50,000
倫敦分店往來	\$ 813,500.00	上海總店往來	£ 50,000
運往倫敦分店貨物	\$ 813,500.00		(3)
		進貨	£ 20,000
		應付帳款	£ 20,000
			(4)
		生財裝修	£ 700
		銀行往來	£ 700
			(5)
		銀行往來	£ 30,000
		銷貨	£ 30,000
			(6)
		應收帳款	£ 90,000
		銷貨	£ 90,000
			(7)
		銀行往來	£ 75,000
		應收帳款	£ 75,000
			(8)
		應付帳款	£ 12,000
		銀行往來	£ 12,000
			(9)
		費用	£ 1,000
		銀行往來	£ 1,000
			(10)
銀行往來	(10) \$ 976,200.00	匯往上海總店現款	£ 60,000
倫敦分店匯來現款	\$ 976,200.00	銀行往來	£ 60,000

第一百二十八節 我國國際匯兌之特點

世界各國，罔不採用金本位制，獨我國仍沿用銀幣，故中外二國間之貨幣價值，即以金銀之比價決定之，易言之，即我國銀本位幣一元所含之純銀重若干，與外國貨幣每單位所含之純金重量若干，依當時金銀市價為基礎，以求二幣間之價值。惟以近年以來，世界銀產日增，金銀二種金屬間之價值，變動甚鉅，遂使二國間貨幣之平價不易求得，因此國際匯兌上，除應受貿易供求影響外，又多一貨幣間價值之問題焉。雖然，自二十四年冬我國實行新法幣政策，法幣價值以英幣一先令二便士半為標準後，對外匯價，始入穩定狀態。

第一百二十九節 國外分店會計程序之實例

上海子午公司總店於民國二十八年一月一日在英國倫敦開設分店一所，一月份內其交易如下。

1. 總店寄與分店匯票一紙計 165,500 00, 分店將匯票存入倫敦米蘭銀行。當時匯票為一先令二便士半(簡寫 152, 5d 或 $1/2\frac{1}{2}$ 即國幣 \$1 可換英金 $1/2\frac{1}{2}$) 故銀行入帳記明 £10,000 (照一先令二便士半匯率計算 每鎊合法幣 \$16.55)
 2. 總店運送分店商品一批，開明成本 \$813,500 00，當貨物運到倫敦時，匯率 $1/2\frac{1}{2}$ 即每鎊合 \$16.27) 於是分店記錄來貨 £50,000。
 3. 分店在倫敦除進貨物共計 £20,000
 4. 分店購置生財裝修計 £700，當付現款。購置日之匯率為 $1/2\frac{1}{2}$
 5. 分店現銷 £30,000
 6. 分店除銷 £90,000
 7. 收到帳款 £75,000
 8. 付出現款帳款 £12,000
 9. 現金支出費用 £1,000
 10. 分店匯往總店 £60,000。當總店收到匯款時，其匯率為 $1/2\frac{1}{2}$
 11. 一月三十一日倫敦分店之存貨盤見 £18,000
- (子) 總店與分店帳簿上之分錄：總店與分店帳簿上記載此等交易之分錄如下：

(見圖八十四)

(五) 結帳前分店試算表：結帳前倫敦分店總帳之試算表如下。

	借 方	貸 方
銀行往來	£ 41,500	£ —
應收帳款	15,000	—
生財裝修	700	—
應付帳款	—	8,000
上海總店往來	—	50,000
上海總店來貨	50,000	—
進貨	20,000	—
銷貨	—	120,000
費用	1,000	—
匯往上海總店現款	60,000	—
上海總店匯來現款	—	10,000
	£188,000	£188,000

一月三十一日分店存貨，盤見 £18,000

(圖八十五)

(六) 倫敦分店帳簿之結帳分錄：一月三十一日倫敦分店帳簿上為如下之結帳分錄。

(1)

上海總店匯來現款	£ 10,000	
上海總店往來		£ 10,000
上海總店匯來現款，結入總店往來帳		

(2)

上海總店往來	£ 60,000	
匯往上海總店現款		£ 60,000
將匯往總店現款結入總店往來帳		

(3)

存貨	£ 18,000	
銷貨	120,000	
損益		£138,000
估定一月三十一日存貨，并將銷貨結入損益		

(4)

損益	£ 71,000	
----	----------	--

上海總店來貨	£ 50,000
進貨	20,000
費用	1,000
將上列各帳結入損益	

(5)

損益	£ 67,000	
上海總店往來		£ 67,000

將一月份利益結入總店往來帳

(卯)分店結帳後試算表·倫敦分店帳簿，經上列分錄後之試算表為

	借 方	貨 方
銀行往來	£41,300	£ —
應收帳款	15,000	—
存貨	18,000	—
生財裝修	700	—
應付帳款	—	8,000
上海總店往來	—	67,000
	<u>£75,000</u>	<u>£75,000</u>

(圖八十六)

倫敦分店帳簿上之上海總店往來帳列下：

上海總店往來帳

匯往上海總店現款	£ 60,000	上海總店匯來現款	£ 10,000
		上海總店來貨	50,000
餘額	67,000	一月份損益	— 67,000
	<u>£127,000</u>		<u>£127,000</u>
		餘額	£ 67,000

(圖八十七)

(辰)倫敦分店之損益計算書：分店為管理上之目的所編製之任何報表，應以金鎊表示之。茲將倫敦分店帳簿上編成一月份之損益計算書列下：

子午公司倫敦分店

損益計算書

一九三九年一月一日

銷貨		£120,000
銷貨成本—		
上海總店來貨	£ 50,000	
進貨	20,000	
合計	£ 70,000	
一月三十一日存貨	19,000	52,000
銷貨毛利		£ 68,000
費用		1,000
銷貨純益		£ 67,000

(圖八十八)

(已)總店帳前試算表 假定一月三十一日上海總店帳簿之試算表如下:

	借 方	貸 方
銀行往來	\$ 250,000.00	\$ —
應收帳款	900,000.00	—
存貨，一月一日	140,000.00	—
固定資產	420,000.00	—
應付帳款	—	300,000.00
股本	—	1,500,000.00
公債	—	34,300.00
銷貨	—	1,800,000.00
進貨	2,000,000.00	—
運往倫敦分店貨物	—	813,500.00
費用	735,000.00	—
匯往倫敦分店現款	165,500.00	—
倫敦分店匯來現款	—	976,200.00
倫敦分店往來	813,500.00	—
	<u>\$5,424,000.00</u>	<u>\$5,424,000.00</u>

一月三十一日，總店存貨，盤見 \$350,000.00

(圖八十九)

第一百三十節 國外分店試算表換算之法則

在一月三十一日國外分店，寄與總店結帳前試算表一份。但分店之數字與總店之數字合併以前，必須換算成國幣而後可。國外分店之試算表合成國幣，應用下列法則。

- 1 總分店間各帳戶總額 如「總店往來」，「匯往總店現款」，「總店匯來現款」及「總店來貨」等帳戶，均照實際匯價換算之。俾與總店帳簿上之相對帳戶之份額相一致。
- 2 結帳日之流動資產與流動負債，照當時匯率換算之，俾知其現值究為幾何。
- 3 資本資產照購置日之匯率換算之。此種程序，係根據固定資產之價值，在計算總數營業之利益時，不隨市價變動之會計原則。
- 4 長期負債，照其發生日之匯率換算之。因此等項目之交易金額，對繼續營業，并無意義。
- 5 收益與費用項目，代表會計期間內之全期交易之收支者，照期內平均匯率換算之。此種平均數，可為單純之計日平均數，加權平均數或其他更精確之平均數。
- 6 期末存貨，照上期終了日之匯率換算之，期末存貨照本期結束日之有效匯率換算之。

第一百三十一節 實例(續)

(午)倫敦分店試算表之換算法 以上換算之法則，應用於子午公司之倫敦分店之試算表，已示於第一百二十九節。惟試算表各項目所用之換算率 (Conversion rates) 不一致，使換算後之國幣數字，不能平衡，因此必須將其差異，為相當之整理。設換算後試算表之借方元數超過貸方時，則因換算之結果，產生一種虛利 (Ostensible profit)，設貸方金額超過借方時，即產生一種虛損 (Ostensible loss)

下列所作換算表，假定一月三十一日之匯率為 $1/2$ ，會計期間全期之平均率為 $1/2\frac{1}{2}$ 。簡寫 R 為表示用總店帳簿上相對帳戶之國幣餘額，以替代分店帳簿上之英鎊餘額者也。

率者謂匯率 (Rate) 一詞，慎弗忽視。例如英鎊匯率 $1/2\frac{1}{2}$ ，其意即國幣一百元，換算英鎊一先令二便士半；美金匯率三十元，意即每國幣一百元，換美金卅元也。

倫敦分店試算表之換算表

民國二十八年一月三十一日

	英 鎊		匯率	國 幣	
	借方	貸方		借方	貸方
銀行往來	£41,300	£ —	1/2	\$ 707,882.00	\$ —
應收帳款	15,000	—	1/2	257,100.00	—
生財裝修	700	—	1/2½	11,585.00	—
應付帳款	—	8,000	1/2	—	137,120.00
上海總店往來	—	50,000	R	—	813,500.00
上海總店來貨	50,000	—	R	813,500.00	—
進貨	20,000	—	1/2½	331,000.00	—
銷貨	—	120,000	1/2½	—	1,986,000.00
費用	1,000	—	1/2½	16,550.00	—
匯往上海總店現款	60,000	—	R	976,200.00	—
上海總店匯來現款	—	10,000	R	—	165,500.00
	<u>£188,000</u>	<u>£188,000</u>		<u>\$3,113,817.00</u>	<u>\$3,192,120.00</u>
				—	11,697.00
				<u>\$3,113,817.00</u>	<u>\$3,113,817.00</u>

一月三十一日存貨，盤見 £18,000 照 1/2 換算，合國幣 \$308,520.00

(圖九十)

(未 分店之銀元報表) 欲用銀元以計算倫敦分店之利益，俾記入上海總店帳簿。上海總店，將分店各損益項目，換算成銀元後，再編製一分店損益計算書：

子午公司倫敦分店

換算後損益計算書

一九三九年一月份

銷貨		\$1,986,000.00
銷貨成本—		
上海總店來貨	\$ 813,500.00	
進貨	331,000.00	
合計	<u>\$1,144,500.00</u>	
存貨	308,520.00	
毛利		<u>835,980.00</u>
費用		<u>\$1,150,020.00</u>
淨利		<u>16,550.00</u>
		<u>\$1,133,470.00</u>

(圖九十一)

將此等換算項目，登入總店帳簿上，其分錄列下(1,至(7)。

子午公司倫敦分店

用換算數字之淨資產表

一九三九年一月三十一日

資產一		
現金		\$ 707,852 00
應付帳款		252,100 00
存貨		308,520 00
生財裝修		<u>41,585 00</u>
合計		\$1,285,087 00
負債一		
應收帳款		<u>137,120 00</u>
淨資產		<u>\$1,147,967 00</u>

(圖九十二)

(申)結帳分錄——總店帳簿·倫敦分店之試算表，經換算為銀元後，上海總店，即將倫敦分店利益 \$1,133,470 00 之銀元數類，正式登帳，於是將各帳戶照國內分店同樣方法結束之：

(1)

倫敦分店往來	\$1,133,470 00	
倫敦分店損益		\$1,133,470 00
將倫敦分店利益正式入帳		

(2)

運往倫敦分店貨物	\$ 813,500 00	
進貨		\$ 813,500 00
將運往倫敦分店貨物貨入進貨帳		

(3)

倫敦分店匯來現款	\$ 976,200 00	
倫敦分店往來		\$ 976,200 00
將倫敦分店匯來現款結入倫敦分店往來		

	(4)	
倫敦分店往來	\$ 165,500 00	
匯往倫敦分店現款		\$ 165,500 00
將匯往倫敦分店現款結入倫敦分店往來		

	(5)	
存貨	\$ 350,000 00	
銷貨	1,800,000 00	
損益		\$2,150,000 00
盤見一月三十一日存貨，並將銷貨結入損益		

	(6)	
損益	\$2,061,500 00	
存貨		\$ 140,000 00
進貨		1,186,500 00
費用		735,000 00
將期初存貨，及期內進貨與費用結入損益		

	(7)	
損益	\$ 88,500 00	
倫敦分店損益	1,133,470 00	
公積		\$1,221,970 00
將總分店利益結入公積		

(西)外匯損益 (Profit or loss on foreign exchange) 上列分錄經過帳後，總店帳簿上之倫敦分店往來帳如下。

倫敦分店往來

送往倫敦分店貨物	\$ 813,500 00	倫敦分店匯來現款	\$ 976,200 00
匯往倫敦分店現款	165,500 00		
倫敦分店損益	1,133,470 00	餘額	1,136,270 00
	<u>\$2,112,470 00</u>		<u>\$2,112,470 00</u>
餘額	\$1,136,270 00		

(圖九十三)

此帳 \$1,136,270 00 之餘額，不與倫敦分店之資產與負債核算後之淨額 \$1,147,967.00 (圖九十二) 相符。此 \$11,697 00 之差 (\$1,147,967.00 - \$1,136,270 00)，乃為倫敦分店試算表諸項目，由英磅換算為國幣時，所用匯率不同所致 (圖九十)。

欲使倫敦分店往來帳之餘額為 \$1,147,967 00 之記載，必須有 \$11,697 00 之表面利益借入之。是其貸項科目為何？此 \$11,697 00 不能視為營業利益。因其僅為換算分店試算表為銀元時，致其資產發生銀元之超額。在實際上，分店資齊，並未有何處分，故此 \$11,697.00 不能視為實際利益。進而言之，以後分店之試算表，恆因換算所用之匯率不同，有損有益。

此種因換算而發生之利益(或損失)，在總店帳簿上，應照「不預期有利，但備一切可能之損失」之穩健原則以處理之。因此，此 \$11,697.00 貸入「匯兌漲落準備」帳 (Reserve for Fluctuations in Exchange)。

倫敦分店往來	\$11,697 00	
匯兌漲落準備		\$11,697 00
將換算利益正式入帳		

此準備帳，設置於總店帳簿內，非至次一會計期間終了時，不生變動。及分店次期試算表換算時，因所用之匯率不同，再將換算之新損益，在準備帳內整理之。

設倫敦分店試算表換算而有損失 \$11,697 00 時，即此項損失，貸入倫敦分店往來帳，使與分店淨資產之換算價值相一致。其對銷借項，則可為如下之記載：

- (甲) 設在以前年度對於匯兌之換算，立有匯兌漲落準備者，即將此 \$11,697.00 之損失，借入準備帳。
- (乙) 設 \$11,697 00 之損失，大於帳上已有之準備數額時，將其超過部份，借入分店損益。
- (丙) 設帳簿上未設準備，即將 \$11,697 00 之損失，全部借入分店損益。
- (戊) 總店結帳後之試算表：總店帳簿在結帳後，其試算表如下。

子 午 公 司

結帳後試算表

民國二十八年一月三十一日

	借 方	貸 方
銀行往來	\$ 250,000 00	\$ —
應收帳款	900,000 00	—
存貨	350,000 00	—
固定資產	420,000 00	—
倫敦分店往來	1,147,967 00	—
應付帳款	—	300,000 00
股本	—	1,500,000 00
公積	—	1,250,270 00
匯兌漲落準備	—	11,697 00
	<u>\$3,067,967 00</u>	<u>\$3,067 967 00</u>

(圖九十四)

(亥)合併報表·換算後分店數字與總店諸帳戶結合而成之合併報表，列舉於圖九十五，九十六及九十七。設有數分店時，合併損益計算書 (Consolidated Profit and loss statement)，僅列結合數字，另編多欄式副表，以詳列各分店之細數。

子 午 公 司

合併損益計算書

民國二十八年一月一月份

	總店	分店	合計
銷貨成本—			
存貨，一月一日	\$ 140,000	\$ —	\$ 140,000
運費	2,000,000	381,000	2,381,000
運往分店物貨	813,500	813,500	—
合計	\$ 1,926,500	\$ 1,144,500	\$ 2,471,000
存貨，一月三十一日	350,000	308,520	658,520
銷貨成本	\$ 976,500	835,980	1,812,480
毛利	\$ 823,500	\$ 1,150,020	\$ 1,973,520
費用	735,000	16,550	751,550
淨利	\$ 88,500	\$ 1,133,470	\$ 1,221,970

(圖九十五)

用以編製合併資產負債表之計算表，應列成一多欄格式，如圖九十五，所示，凡對照項目，應分行列出，俾為記算上之便利。

子 午 公 司

合併資產負債表——計算表
民國二十八年一月三十一日

借 項	總 店	倫敦分店	抵銷數	合併資產 負債表
銀行往來	\$ 250,000	\$ 707,882	\$ —	\$ 957,882
應收帳款	900,000	257,100	—	1,157,100
存貨	350,000	308,520	—	658,520
固定資產	420,000	11,585	—	431,585
倫敦分店往來	1,147,967	—	1,147,967	—
	<u>\$3,067,967</u>	<u>\$1,285,087</u>	<u>\$1,147,967</u>	<u>\$3,205,087</u>
貨 項				
應付帳款	\$ 300,000	\$ 137,120	\$ —	\$ 437,120
匯兌漲落準備	11,697	—	—	11,697
上海總店往來	—	1,147,967	1,147,967	—
股本	1,500,000	—	—	1,500,000
公積	1,256,270	—	—	1,256,270
	<u>\$3,067,967</u>	<u>\$1,285,087</u>	<u>\$1,147,967</u>	<u>\$3,205,087</u>

(圖九十六)

由圖九十六之計算表，編製之資產負債表如下

子 午 公 司

合併資產負債表
民國二十八年一月三十一日

資 產	
流動資產	
銀行往來	\$ 957,882 00
應收帳款	1,157,100 00
存貨	658,520 00
固定資產	431,585 00
	<u>\$3,205,087 00</u>
負債與淨值	
流動負債	
應收帳款	\$ 437,120 00
匯兌漲落準備	11,697 00
淨值：	
股本	\$1,500,000 00
公積	1,256,270 00
	<u>2,756,270 00</u>
	<u>\$3,205,087 00</u>

(圖九十七)

第一百三十二節 分店往來帳用二種通貨并記

第一百三十一節(四)項，總店帳簿內之倫敦分店往來帳，用銀之記載，其借項，貸項及餘額，一與普通總帳各科目完全相同。惟此帳有時亦可兼用英鎊記載之。

例如第一百三十一節(四)項之倫敦分店往來帳過帳後之形式如下：

倫 敦 分 店 往 來

	£	匯率	\$		£	匯率	\$
運往貨物	£ 50,000	1/2½	\$ 813,500	收到現款	£ 50,000	1,2½	\$ 976,200
匯往現款	10,000	1/2½	165,500				
分店利益	67,000	—	1,133,470	餘額	67,000	—	1,136,270
	<u>£127,000</u>		<u>\$2,112,470</u>		<u>£127,000</u>		<u>\$2,112,470</u>
餘額	£ 67,000		\$1,136,270				

(圖九十八甲)

此帳之英鎊餘額 £67,000) 與分店帳簿上之上海總店往來帳內之餘額相符。但其銀元餘額(\$1,136,270 00)，則不與分店淨資產(圖九十二)換算後銀之價值 \$1,147,967.00) 相一致。此種因匯兌上發生之利益 \$11,697.00，必須如前述之法整理之。其帳戶將為

倫 敦 分 店 往 來

	£	匯率	\$		£	匯率	\$
運往貨物	£ 50,000	1/2½	\$ 813,507	收到現款	£ 50,000	1,2½	\$ 976,200
匯往現款	10,000	1/2½	165,500				
分店利益	67,000	—	1,133,470				
匯兌利益	—	—	11,697	餘額	67,000	—	1,147,967
	<u>£127,000</u>		<u>\$2,124,167</u>		<u>£127,000</u>		<u>\$2,124,167</u>
餘額	£ 67,000		1,147,967				

(圖九十八乙)

在此種程序之下，一切總分店間之交易，過入分店往來帳，即無需再有特種相對帳戶，如「匯往分店現款」及「分店匯來現款」等帳戶之設置矣。

設有行使貶價紙幣之國家，則可將圖九十八甲補充擴充，一欄記外國紙幣通貨，一欄記外國金幣等價，暨兌換率及本國通貨。

第一百三十三節 結論

1. 匯兌平價，為一國之金幣單位，用他國金幣表示之謂也。
2. 二國間款項之匯劃，因商業之影響，致其實際匯率與平價不同。凡金本位國家間之匯價，恆在二個金權送點限度之內。
3. 國外分店之會計程序，與國內分店初無二致，惟國外分店之試算表，在編入總店試算表內以前，必須換算為總店所在地之通貨而後可。
4. 換算為總店所在地之通貨，其手續如下
 - (甲)相對帳戶 Reciprocal accounts)，換算為銀元款額，以記載於總店帳簿上之各帳戶內。
 - (乙)流動資產及流動負債，照結帳日之匯率換算之。資本資產，照購置日之匯率換算之。長期負債，照其發生日之匯率換算之。
 - (丙)收益與費用，照會計期間平均率換算之。期初存貨，照上期結帳日之匯率換算之。期末存貨，照本期結帳日之匯率換算之。
5. 分店試算表各項目之換算率，既各不同，於是發生匯兌上之損益，換算上之利益，既非現實利益，應即用「匯兌漲落準備」帳記載之。換算而有損失時，將損失借入此準備帳（設該帳為貸差時），或借入分店損益帳。
6. 相對數額 Reciprocal amounts) 得以外國通貨與本國通貨同時過入總店帳簿上之分店往來帳內表示之。此種程序，可免除相對帳戶之使用。
7. 分店帳簿，恆用外國通貨記載之。故對匯兌漲落，無須作任何整理之分錄。

練 習

習題19 下列試算表，為上海甲乙公司及其日本東京分公司 年十二月三十一日之試算表：

甲、乙 公 司 試 算 表

會計科目	借 方	貨 方
現金	\$ 22,500 00	\$ — —
應收帳款(淨)	76,875.00	—
存貨，一月一日	41,250 00	—
機廠與設備	112,500 00	—
折舊準備	—	22,500.00
應付票據	—	41,250.00
應付帳款	—	33,750 00
股本	—	90,000 00
公積	—	11,153 20
銷貨	—	450,000.00
進貨	330,000.00	—
費用	90,000.00	—
匯往東京分公司款項	4,531 20	—
東京分公司往來	36,465.00	—
運往東京分公司貨物	—	36,328 00
東京分公司匯來款項	—	29,140 00
	<u>\$ 714,121.20</u>	<u>\$ 714,121 20</u>

期末存貨 \$ 159,000.00

東京分公司試算表

會計科目	借 方	貨 方
現金	¥ 16,270.00	¥ —
零用現金	500.00	—
應收帳款	78,450.00	—
總公司來貨	38,000.00	—
進貨	71,000.00	—
生財裝修	12,000.00	—
匯往總公司款項	31,000.00	—

費用	12,000.00	12,000.00
應付帳款	—	59,200.00
第貨	—	156,000.00
總公司往來	—	39,000.00
總公司匯來款項	—	4,720.00
	<u>¥ 247,220.00</u>	<u>¥ 247,220.00</u>

期末存貨 $\text{¥} 23,000.00$

分公司於 年一月一日設立。該年度之平均匯率為 $\$93.00$ （即日幣一百元等於國幣九十三元），十二月三十一日之匯率為 $\$94.00$ ，當分店購置生財裝修時匯率為 $\$92.00$ 。

試編製：

(甲)總公司帳上記載分公司損益之分錄（指導：先將外幣試算表換算之）

(乙)總公司帳簿上之結帳分錄

(丙)總公司帳簿上記載外匯損益之分錄

(丁)合併損益計算書及各併資產負債表

習題20、甲乙二人合開一店，總店設於上海，分店設於美國紐約。乙即調至紐約負分店之責。茲將其發生交易列下。（美匯以美金一元合國幣若干表示之。如匯率 $\$3.50$ 意即每一元美金合國幣 $\$3.50$ 。）

1. 甲匯款 $\$560,000.00$ 與乙，作分店資本，匯率 $\$3.50$ 。
2. 甲運貨至紐約，照成本計算為 $\$235,000.00$ ，并出一 $\$25,000.00$ 之即期匯票。二交易之匯率為 $\$3.80$ 。
3. 乙在紐約由寶隆兄弟商店，賒購貨物 $\$40,000.00$ ，并除帳銷出其半數，計售價 $\$25,000.00$ 。
4. 乙以 $\$1,000.00$ 設定零用現金。
5. 甲運貨一批與乙，成本 $\$37,000.00$ ，并出一紐約付款之即期匯票，照 $\$3.70$ 之匯率計算。
6. 乙售得現款 $\$30,000.00$ ，並將銷貨收入，匯解與甲。匯率 $\$3.86$ 。
7. 乙由零用現金支出分店各項費用 $\$250.00$ 。
8. 甲決意提款 $\$285,000.00$ ，乙即匯。匯率 $\$3.80$ 。
9. 甲將紐約分店帳，用國幣與美金并載。彼於上列交易登帳後，將美金餘額與國幣餘額，照當時匯率 $\$3.35$ 整理後再計算匯兌損益。

試編製：

(甲)將上列交易在總店與分店帳上，作成分錄記載之。

(乙)分店帳簿上之總店帳戶之丁字式帳。

(丙)總店帳簿上之分店帳戶之丁字式帳，用二種通貨表示之。

問題21: 就習題19, 假如匯兌損失有\$263.00, 則在(甲)東京分店帳上, 及(乙)上海總店帳上, 將有若何分錄?

問題22: 甲於對美匯率\$3.50時, 放款\$3,500.00, 收到美金票據(\$1,000一紙, 後於匯率\$3.60時收回放款, 試在甲帳上作收到票據及以後清償之分錄。

問題23: 將換算利益轉入損益帳, 有何不妥?

複 習 題

民國 年四月三十日以前, 美匯常為 \$3.40, 惟至五月一日以後, 因某種影響, 發生劇烈之波動, 有時竟跌至\$2.40,

茂利汽車公司在美國舊金山城設有分店, 其帳於 年四月三十日結總帳。其結帳後之試算表如下(注意換算率)。

舊金山分店試算表之換算表

		美 金		匯 率	國 幣	
現金	G\$10,000	G\$ —	3.40	\$ 34,000	\$	
應收帳款	100,000	C\$ —	3.10	310,000		
存貨	120,000	—	3.40	408,000		
機廠	150,000	—	3.10	510,000		
總公司往來	—	330,000	R	—		1,122,000
應付帳款	—	50,000	3.40	—		170,000
	<u>G\$380,000</u>	<u>C\$280,000</u>		<u>\$1,292,000</u>		<u>\$1,292,000</u>

至五月三十一日分店試算表寄至總公司經換算如下。

舊金山分店試算表之換算表

		美 金		匯 率	國 幣	
現金	G\$ 20,000	G\$ —	2.85	\$ 57,000	\$	—
應收帳款	110,000	—	2.85	313,500		—
存貨, 五月一日	120,000	—	3.40	408,000		—
機廠	150,000	—	3.40	510,000		—

應付帳款	—	60,000	2 85	—	171,000
總公司往來	—	330,000	R	—	1,122,000
進貨	50,000	—	3 10	155,000	—
銷貨	—	70,000	3.10	—	217,000
各項費用	10,000	—	3 10	31,000	—
	<u>G\$460,000</u>	<u>G\$460,000</u>		<u>\$1,474,500</u>	<u>\$1,510,000</u>
匯兌損失				33,500	—
				<u>\$1,510,000</u>	<u>\$1,510,000</u>

五月三十一日存貨為 G\$130,000，照 \$2.85 換算 = \$370,500

分店五月份之損益計算書兼用美金與國幣表示如下：

舊金山分店損益計算書

	民國	年五月份	
銷貨		G\$70,000	3.10 \$217,000
期初存貨	C\$120,000		3.40 \$408,000
進貨	50,000		3 10 155,000
	<u>G\$170,000</u>		<u>\$663,000</u>
期末有貨	130,000		2 85 370,500
銷貨成本		40,000	12,500
毛利		<u>G\$30,000</u>	<u>\$ 24,500</u>
費用		10,000	3,10 31,000
淨利或淨損*		<u>G\$20,000</u>	<u>\$ 6,500*</u>
匯兌損失		—	33,500
淨利或淨損*總額		<u>G\$20,000</u>	<u>\$ 42,000*</u>

*紅色

問題(甲)：二個損益計算書，以何者為正確？如將若干數字(存貨)，照期初與期末匯率換算之，其他(銷貨，進貨及費用)，照平均匯率換算之。則將對於國幣損益計算書，有何影響？

問題(乙)：上述 3.10 之平均匯率，為由五月一日 \$3.40 之美匯至五月三十一日跌至 \$2.40 之權重法計算之。計 1/3 月實際跌下 \$1.00，即等於一月之 33%。假定其平均數為 \$3.40 加上 \$2.40 以 2 除之，則其結果將為 \$2.90。假定平均匯率不用 \$3.10 而用 \$2.90，則對於舊金山分店損益計算書之影響若何？

問題(丙)：\$33,500.00 匯兌損失，由於：

1. 現金，應收帳款，及應付帳款，每金幣一元受國幣 \$, 55	
之帳面損失(總計淨額 G\$70,000)	\$38 500 00
2 存貨之全部帳面損失，在計算匯兌損失前，已收入損益帳	0 00
3. 銷貨，進貨，及費用等非實物帳戶(總計貸方淨額G\$10,000)	
之換算照\$3.10 計算，此項匯兌率，較月初通行之匯兌率	
\$3 40, 每金元少 30 分	<u>3,000.00*</u>
匯兌損失總額	<u>\$35,500 00</u>

*紅色

設此項損失，在總公司帳簿上借入分店損益帳，如至下月，因美匯由 \$2 40 漲至 \$3 00, 致有匯兌利益時，則下月結帳之程序應如何？

問題(丁)：美匯遇劇烈跌落時，機關帳應否將原始成本仍照 \$3, 40 換算之？

第十章 合併資產負債表一

持有100%之附屬公司股份

第一百三十四節 複習

合併報表之編製，看取總店與分店諸帳戶，各編成一試算表，然後聯合之，茲將下列各項互相抵銷，此則已於第九，第十兩章闡述之矣。

1. 總分店往來帳戶之餘額
2. 存貨中所計總分店間之利益
3. 總分店間之買賣

第十，第十一兩章將用同樣之原則，由二家或二家以上公司之資產負債表，編製合併資產負債表(Consolidated Balance Sheet)。所謂二家或二家以上之公司者，其間關係，必甚密切，非編製合併報表，不足以觀察其全部營業之狀況也。

第一百三十五節 公司之結合

二家或二家以上公司之權益，互相結合，其方法有下列數種：

1. 兼併 (Merger)。兼併者，為一公司用現金，或股票，或現金與股票二者，購得他公司之資產及承擔其債務之謂也，出盤公司恆以所得現金股票，分配於其股東，而其公司名義，即不再存續矣。

2. 合併 (Consolidation)。合併者，為數家舊公司，互約將其資產及負債全部移轉與一新組成之公司之謂也。新公司之股票，或則出售現金，再以現金償付與舊股東，或則以股票直接交換舊公司之淨資產。各舊公司，即不再存續，而以一新公司代之。

3. 股權公司 (Holding Company)。股權公司者，為持有他公司股份之統制數額之公司也。此種公司，并非購進他公司之資產及負擔其債務，乃在購獲他

公司股份，俾統制其行政。故各公司仍繼續獨立經營其業務，惟公司之股票，多數為他公司所有者，稱為附屬公司 (Subsidiary Company)。

程序之比較 設甲公司購獲乙公司之股票，其結果成為股權與附屬公司之關係。設甲公司購獲乙公司之淨資產後，甲公司因此另行改組為一新公司是為合併；設甲公司本已存在，僅收買乙公司之淨資產歸其所有者，是為兼併。

第一百三十六節 合併資產負債表之需要

合併資產負債表者，為一資產負債表格式之報表，所以表列一公司集團之財政狀況也。所謂公司集團，乃為由於股份所有權之聯鎖關係而成。此種集團。雖在法律上不認為合法之個體，但在實務上觀之，已不啻成為一整個之組織。在編製此種集團之報表時，一切資產負債項目之表示各公司間之財務關係者，均應抵銷。俾表明各聯絡公司 (Affiliated Companies) 整個財務狀況。

設一公司之股份，全部操之於他公司之手者，則其資產負債表，當然合併編製之，凡所有股份在50%至95%之間者，則其資產負債表，是否合併編製，視其合併資產負債表所能表示其各公司全體組織之真實財務狀況，較之個別編製之資產負債表，是否更為明晰而定。

學者應知公司，合夥，獨資及信託事業，設其聯合資產負債表所表示其集團之財務狀況，較之各個資產負債表更為明晰時，亦能用同樣原則以編製之。

本章所討論之合併資產負債表，專就股權公司操有附屬公司100%之股份者討論之。至於股權公司操有附屬公司股份少於100% (雖有少數股東在內) 之合併資產負債表，俟於第十一章討論之。

第一百三十七節 合併資產負債表編製之程序

凡股權公司持有100%之附屬公司股份時，其合併資產負債表之編製程序，示例於下。

(甲) 股權公司，於獲得附屬公司股份之日，編製之合併資產負債表—

例一 依照帳面價值，獲得附屬公司之股份

例二 依照帳面價值外，獲得附屬公司之股份

(乙) 股權公司於獲得附屬公司股份以後日期，編製之合併資產負債表—

例三 附屬公司之利益，記入股權公司帳上

例四 附屬公司之利益，不記入股權公司帳上

例五 其他公司間抵銷項目 (Inter-company eliminations)

本章所舉之計算表內，用下列簡寫，以表示各種有關名詞：

卷一 高學
 積一 股權公司之公積
 銷一 公司間項目之抵銷
 合表一 合併資產負債表

第一百三十八節 例一

匯得日之合併資產負債表
 持有 100% 之股份
 股票照帳面價值購進

民國二十八年一月一日，甲公司與乙公司之資產負債表如下。

資產	甲 公 司	乙 公 司
流動資產	\$ 96,000.00	\$ 30,000.00
固定資產	50,000.00	10,000.00
	<u>\$ 146,000.00</u>	<u>\$ 40,000.00</u>
負債		
流動負債	\$ 22,000.00	\$ 10,000.00
股本	100,000.00	20,000.00
公積	24,000.00	4,000.00
	<u>\$ 146,000.00</u>	<u>\$ 40,000.00</u>

(圖九十九)

假定該日甲公司購進乙公司之資產淨額，照帳面 \$24,000.00 付價。該項淨資產，經甲公司入帳後，其資產負債表如下：

資產	負債
流動資產	流動負債
\$102,000.00	\$ 38,000.00
固定資產	股本
60,000.00	100,000.00
	公積
	24,000.00
<u>\$162,000.00</u>	<u>\$162,000.00</u>

(圖一百)

設甲公司係購進乙公司之股東 200 股，而非其淨資產，每股帳面價值 \$120.00，共計 \$24,000.00，則甲公司之資產負債表如下：

資 產		負 債	
流動資產	\$ 72,000.00	流動負債	\$ 22,000.00
固定資產	50,000.00	股本	100,000.00
投資乙公司股票	24,000.00	公積	24,000.00
	<u>\$146,000.00</u>		<u>\$146,000.00</u>

(圖一百〇一)

就實際上言之，甲公司獲得乙公司之全部股票，與購得乙公司之淨資產相同。設法律上擬制之各公司個體，置之不問，則此二交易，即無所區別。但甲公司之資產負債表，雖能表示投資乙公司之股份為公司主要資產之一（圖一百〇一），惟未能明白列出 甲公司之財務狀況，而其持有之股份，則已統制乙公司之全部淨資產矣。

甲公司資產負債表上之投資帳戶（圖一百〇一），與乙公司資產負債表上淨值帳戶（圖九十九）之關係，在實際上，相當於總店試算表上分店來帳，與分店試算表上總店往來帳之關係。欲表示此種密切相關形成一單位之機關之狀況，則甲公司資產負債表上之投資帳，與乙公司資產負債表上淨值帳，應互為抵銷，立將其同種科目相合併，此項工作，恆利用計算表以完成之。茲示之於下：

甲 公 司 暨 附 屬 乙 公 司

合 併 資 產 負 債 表 —— 計 算 表 民 國 二 十 八 年 一 月 一 日

借 項	甲 公 司	乙 公 司	抵 銷 數	合 併 資 產 負 債 表
流動資產	\$ 72,000.00	\$ 80,000.00	\$ —	\$102,000.00
固定資產	50,000.00	10,000.00	—	60,000.00
投資乙公司—100%	24,000.00	—	—	—
除去乙公司淨值—				
股本	—	—	(甲) 20,000.00	—
公積	—	—	(乙) 4,000.00	—
	<u>\$146,000.00</u>	<u>\$ 40,000.00</u>	<u>\$ 24,000.00</u>	<u>\$162,000.00</u>
- 貸 項				
流動負債	\$ 22,000.00	\$ 16,000.00	\$ —	\$ 38,000.00
股本—				
甲 公 司	100,000.00	—	—	100,000.00
乙 公 司	—	20,000.00	(甲) 20,000.00	—
公積—				
甲 公 司	24,000.00	—	—	24,000.00
乙 公 司	—	4,000.00	(乙) 4,000.00	—
	<u>\$146,000.00</u>	<u>\$ 40,000.00</u>	<u>\$ 24,000.00</u>	<u>\$162,000.00</u>

(圖一百〇二)

由 上 列 計 算 表 編 成 之 合 併 資 產 負 債 表 如 下 ·

甲 公 司 暨 附 屬 乙 公 司

合 併 資 產 負 債 表 —— 民 國 二 十 八 年 一 月 一 日

資 產		負 債	
流動資產	\$102,000.00	流動負債	\$ 38,000.00
固定資產	60,000.00	股本	100,000.00
		公積	24,000.00
	<u>\$162,000.00</u>		<u>\$162,000.00</u>

(圖一百〇三)

設甲公司獲得者為乙公司之淨資產而非股票，則圖一百〇三之合併資產負債表，與甲公司之資產負債表（圖一百）同。

第一百三十九節 例二

獲得日之合併資產負債表

持有 100% 之股份

股票不照帳面價值購進

甲公司於二十八年一月一日購進乙公司全部股份，每股 \$140.00（大於帳面價值），及丙公司全部股份，每股 \$100.00（小於帳面價值）。在下列計算表（圖一百〇四）及合併資產負債表（圖一百〇五）內所示各項原則如下：

1. 乙公司股份之帳面價值（股本帳 \$20,000.00 加上公積 \$4,000.00），由計算表之貸項乙公司淨值內抵銷之，更由借項甲公司投資乙公司股份內抵銷之。乙公司之全部淨值，均經抵銷後，在投資帳內，尚餘有 \$4,000.00，即以之轉記於合併資產負債表內，作為商譽。

2. 凡股權公司購進附屬公司之股份，其所出代價，大於帳面價值時，此項超過數額（\$4,000.00），即視為商譽，其理論為甲公司所付之超額，為購得乙公司在資產負債表所未表現之無形資產也。例如甲公司以 \$28,000.00 購進乙公司之淨資產 \$24,000.00，其超過數額，應借入商譽帳。在合併資產負債表內，該項超額，為同樣之處理。

3. 丙公司股份之帳面價值（股本帳 \$15,000.00 加上公積 \$2,000.00）由計算表貸項之丙公司淨值內抵銷之，更由借項甲公司之投資丙公司股份內抵銷之。丙公司之淨值，既經全部抵銷後，抵銷之數，超過投資金額 \$2,000.00，此 \$2,000.00 之超額，轉記入合併資產負債表內作為貸項（^c）。

4. 凡股權公司以付附屬公司股份之代價，小於其帳面價值時，則其購進價格與帳面價值之差（\$2,000.00），視為資本公積。其理論為甲公司所獲得之淨資產價值，超過其所付之代價也。假定甲公司以 \$20,000.00 購進乙公司 \$24,000.00 之淨資產，其 \$4,000.00 之差額，貸入資本公積帳。在合併資產負債表內，帳面價值超過購進之數，當為同樣之處理。

5. 在編製合併資產負債表時，凡由各投資帳減去抵銷數以後，所發生之資本公積及商譽，恆互為對銷，而以其淨餘再在表末表示其為商譽，抑為資本公積。如例二商譽為 \$4,000.00，資本公積為 \$2,000.00，在合併資產負債表上，商譽之表示為 \$2,000.00（\$4,000.00 - \$2,000.00）。假如商譽為 \$3,000.00，資本公積為 \$3,500.00，則合併資產負債表上將表示資本公積 \$500.00。

例二之計算表及合併資產負債表如下：

甲公司暨附屬乙公司與丙公司

合併資產負債表——計算表 民國二十八年一月一日

借 項	甲公司	乙公司	丙公司	抵銷數	合 表
流動資產淨額	\$ 31,000	\$ 14,000	\$ 8,000	\$ —	\$ 53,000
固定資產	50,000	10,000	9,000	—	69,000
投資各公司股份					
乙公司(100%)	20,000	—	—	—	—
抵銷帳面價值—					
股本	—	—	—	(甲) 20,000	—
公積	—	—	—	(乙) 4,000	—
商譽	—	—	—	—	4,000*
丙公司(100%)	15,000	—	—	—	—
抵銷帳面價值—					
股本	—	—	—	(丙) 15,000	—
公積	—	—	—	(丁) 2,000	—
商譽	—	—	—	—	2,000*
	<u>\$127,000</u>	<u>\$ 24,000</u>	<u>\$ 17,000</u>	<u>\$ 41,000</u>	<u>\$124,000</u>

貸 項

股本：

甲公司	\$100,000	\$ —	\$ —	\$ —	\$100,000
乙公司	—	20,000	—	(甲) 20,000	—
丙公司	—	—	15,000	(丙) 15,000	—

公積：

甲公司	24,000	—	—	—	24,000 積
乙公司	—	4,000	—	(乙) 4,000	—
丙公司	—	—	2,000	(丁) 2,000	—
	<u>\$124,000</u>	<u>\$ 24,000</u>	<u>\$ 17,000</u>	<u>\$ 41,000</u>	<u>\$124,000</u>

*紅色

(圖一〇四)

甲公司暨附屬乙公司與丙公司

合併資產負債表——民國二十八年一月一日

資 產		負 債	
流動資產淨額	\$ 33,000.00	股本	\$100,000.00
固定資產	69,000.00	公積	21,000.00
商譽	2,000.00		
	<u>\$124,000.00</u>		<u>\$124,000.00</u>

(圖一〇〇.ii)

第一百四十節 投資帳處理之方法

例一 例二舉示獲得附屬公司股份之日，合併資產負債表之編製方法。如仕以後任何日期，將本公司與附屬之資產負債表合併編製之時，則應注意股權公司對於(1)附屬公司之損益，及(2)由附屬公司取得股息之處理方法而定。茲將二種應用方法列下：

(甲) 股權公司將投資展與成本處理，附屬公司之每年損益，不入該帳，由附屬公司收到之股息，貸入收益帳。

(乙) 股權公司將附屬公司每年之損益記入投資帳，由附屬公司取得之股息，貸入投資帳。

茲就例二言之，假定甲公司於獲得乙公司之股份後，附屬乙公司於二十八年十二月三十一日，將其該年度內所獲利益 \$3,000.00 中，提出 \$2,000.00 分派股息。

用第一法則，甲公司帳上對乙公司之利益，不為記錄，僅於收到股息時，為如下之分錄：

現金	\$2,000.00	
附屬乙公司股息		\$2,000.00

在此種程序下，投資帳，無所變動。故在十二月三十一日仍為原成本 (\$28,000.00) 之數額。

用第二法則，附屬公司之利益及股息，均記入投資帳內。

(1)

投資乙公司股份	\$3,000.00	
損益(乙公司收益)		\$3,000.00
記錄二十八年年度乙公司利益		

(2)

現金	\$2,000.00	
投資乙公司股份		\$2,000.00
記錄收到乙公司之股份		

茲就例二，再假定丙公司於廿八年度蒙受損失 \$800.00，致無股息可分。如用第一法則，則甲公司不作分錄。故其投資帳仍為成本數額 (\$15,000.00)。如用第二法則，則附屬公司之損失，應作記錄如下，

損益(丙公司之損失)	\$ 800.00	
投資丙公司股份		\$ 800.00

記錄二十八年丙公司之損失

學者可知在第一法則下，投資帳永無變動。在第二法則下，由於附屬公司利益，損失，及股息之登載，使投資帳發生變動如下。

投資乙公司股份

成本，二十八年一月一日	\$25,000.00	股息	\$ 2,000.00
利益，二十八年按	3,000.00	除額	29,000.00
	<u>31,000.00</u>		<u>31,000.00</u>
餘額	\$29,000.00		

(圖一百〇六甲)

投資丙公司股份

成本，二十八年一月一日	\$15,000.00	損失，二十八年按	\$ 800.00
		除額	14,200.00
	<u>\$15,000.00</u>		<u>\$15,000.00</u>
餘額	\$14,200.00		

(圖一百〇六乙)

下舉例三，乃示採用第一法則合併資產負債表之編製程序。例四，則示第二法則之程序。在此三種法則下所編之合併資產負債表，則相同。二例均取甲公司在二十八年按獲利 \$10,000.00，但并未分派股息。

第一百四十一節 例三

獲得後之合併資產負債表

持有 100% 之股份

投資帳照成本處理

(股權公司對於附屬公司之利益，不作記錄)

甲公司於獲得乙公司與丙公司100%之股份經過一年後，三公司之資產負債表如圖一百〇七所示。甲公司對其附屬公司之損益，不作記錄。此例所示之原則如下。

1 當甲公司之投資，照成本處理時，其投資帳仍代表獲得日購進附屬公司股份之帳面價值，加上商譽，或減去資本公積之數。如例二(圖一百〇四)所示然。欲計算商譽或資本公積，將獲得日之附屬公司股份之帳面價值，由投資帳內列銷之即得。

2 乙公司之股份，在獲得日之帳面價值為\$21,000.00(股本帳\$20,000.00加上公積\$1,000.00)將此數額由投資帳內抵銷之後，餘\$1,000.00為獲得日之商譽。如例二所示然。將20,000.00由乙公司股本帳內抵銷之後，在合併資產負債表內，即無餘額可轉。惟乙公司之公積，抵抵銷\$1,000.00後，以其餘額\$1,000.00轉錄之。此\$1,000.00之餘額，為獲得後乙公司公積之增加淨額，為利益\$3,000.00減付出股息\$2,000.00後之餘額。

3 丙公司股份，在獲得日之帳面價值為\$17,000.00(股本帳15,000.00加上公積\$2,000.00)將此數額由投資帳抵銷後之餘額 \$2,000.00，為獲得日之資本公積。如例二所示然。將丙公司股本\$15,000.00抵銷後，別無餘數，以轉錄於合併資產負債表內。將丙公司公積抵銷 \$2,000.00後，即有\$800.00之虧折(Deficit)轉錄之。此\$300.00為獲得後由於\$600.00之營業損失，致使丙公司之公積減，亦為同額之減少。

4 甲公司既持有乙公司與丙公司之股份100%，則獲得後附屬公司之淨值遇有任何變動，均屬於股權公司。故應在合併資產負債表上納入股權公司之公積項下計算之，附屬公司淨值之變動，包括(1)期內由於利益上之增加，及(2)由於損失或支付股息所致之減少。

例三之計算表及合併資產負債表列下

甲公司暨附屬乙公司與丙公司

合併資產負債表——計算表 民國二十八年十二月三十一日

借項	甲公司	乙公司	丙公司	抵銷數	合表
流動資產淨額	\$ 43,000	\$15,000	\$ 7,200	\$ —	\$ 65,200
固定資產	50,000	10,000	9,000	—	69,000
投資各公司股份					
乙公司	28,000	—	—	—	—
抵銷獲得日帳 面價值—					
股本	—	—	—	(甲)20,000	—
公積	—	—	—	(乙) 4,000	—
商譽	—	—	—	—	4,000 ^零
丙公司	15,000	—	—	—	—
抵銷獲得日帳 面價值—					
股本	—	—	—	(丙)15,000	—
公積	—	—	—	(丁) 2,000	—
商譽	—	—	—	—	2,000 ^零
	<u>\$136,000</u>	<u>\$25,000</u>	<u>\$16,200</u>	<u>\$41,000</u>	<u>\$136,200</u>
貸項					
股本：					
甲公司	\$100,000	\$ —	\$ —	\$ —	\$100,000
乙公司	—	20,000	—	(甲)20,000	—
丙公司	—	—	15,000	(丙)15,000	—
公積：					
甲公司	36,000	—	—	—	36,000 ^積
乙公司	—	5,000	—	(乙) 4,000	1,000 ^積
丙公司	—	—	1,200	(丁) 2,000	800 ^積
	<u>\$136,000</u>	<u>\$25,000</u>	<u>\$16,200</u>	<u>\$41,000</u>	<u>\$136,000</u>

甲公司暨附屬乙公司與丙公司

合併資產負債表——民國二十八年十二月三十一日

資 產		負 債	
流動資產淨額	\$ 65,200 00	股本	\$100,000, 00
固定資產	69,000. 00	公積	36,200. 00
商譽	2,000 00		
	<u>\$136,200.00</u>		<u>\$136,200 00</u>

(圖一百〇八)

此處應注意抵銷數一欄內各項數字前互註之符號(甲,乙,丙,丁)。設抵銷之項目不多,則雖不互註,亦易檢查。倘項目衆多,如圖一百十二所示然,則互註符號之應用,頗關重要。

遇任何數家公司之資產負債表聯合編製時,其借貸須加整理者,最好在列入合併計算表(Consolidating work sheet)前整理之。如其不然,則必須在計算表上除「抵銷數」一欄外,加一整欄。惟此種程序,將此計算表更趨繁複,而其結果,或致難於措置之處。

第一百四十二節 例四

獲得後之合併資產負債表

持有100%之股份

附屬公司之利益,損失及股息,登入投資帳

甲公司於獲得乙公司與丙公司 100%之股份後,一年之十二月三十一日,三公司資產負債表如圖一百〇九。甲公司將其附屬公司之損益及由附屬公司取得股息,均記入投資帳。此例所示之原則如下:

1 如股權公司將附屬公司之利益,損失及股息記入投資帳者,則此等帳戶,在獲得日後,代表(甲)附屬公司股份之現有帳面價值(Present book value),及(乙)獲得日之商譽或資本公積。例如十二月三十一日投資乙公司股份帳上之金額為\$29,000.00(甲公司之帳簿上)包括:

股票面值,二十八年十二月三十一日	\$20,000.00
公積,二十八年十二月三十一日	5,000.00
(甲)股票現有帳面價值	<u>\$25,000.00</u>
(乙)獲得日之商譽,二十八年一月一日	4,000.00
	<u>\$29,000.00</u>

欲計算獲得日之商譽或資本公積,將附屬公司股份之現有帳面價值抵銷之

即得。

2 凡股權公司將附屬公司之損益入帳者，由合併資產負債表之觀點言之，不免重複。因附屬公司之損益，於附屬公司之公積帳及股權公司之公積帳，為同樣之記載也。但附屬公司股份之現有帳面價值，在計算表上抵銷時，則附屬公司公積帳內，損益之複重記載，得以銷除其一，遂使合併資產負債表，獲得正確之效果。

3 乙公司股份現有帳面價值為 \$25,000.00 (股本帳 \$20,000.00 及公積 \$5,000.00)。將此項數額由投資抵銷後之餘額 \$4,000.00，為獲得日之高譽，如例二所示然(圖一百〇四)。將乙公司股本 \$20,000.00 抵銷後，亦無餘數可以轉記。

4 丙公司股份之現有帳面價值為 \$162,000.00 (股本帳 \$15,000.00 及公積 \$1,200.00) 將此數額由投資帳內抵銷後之餘額 \$2,000.00，為資本公積，如例二所示(圖一百〇四)。將 \$15,000.00 由丙公司股本內抵銷之後，別無餘額可以轉記入合併資產負債表欄內，將 \$2,000.00 由丙公司公積帳內抵銷之，亦無餘額可以轉記。

5 甲公司與其附屬乙公司與丙公司之合併資產負債表，不論其附屬公司之利益，損失及股息，記入甲公司之投資帳與否，其結果均相同(圖一百〇八)。

例四之計算表及合併資產負債表如下。

甲公司暨附屬乙公司與丙公司

合併資產負債表——計算表 民國二十八年十二月三十一日

借項	甲公司	乙公司	丙公司	抵銷數	合表
流動資產淨額	\$ 43,000	\$15,000	\$ 7,200	\$ —	\$ 65,200
固定資產	50,000	10,000	9,000	—	69,000
投資各公司股份：					—
乙公司	29,000	—	—	—	—
抵銷現有帳面價值—					
股本	—	—	—	(甲)20,000	
公積	—	—	—	(乙) 5,000	
商譽	—	—	—	—	4,000*
丙公司	14,200	—	—	—	—
抵銷現有帳面價值—					
股本	—	—	—	(丙)15,000	
公積	—	—	—	(丁) 1,200	
商譽	—	—	—	—	2,000*
	<u>\$136,200</u>	<u>\$25,000</u>	<u>\$16,200</u>	<u>\$41,200</u>	<u>\$136,200</u>
貸項					
股本					
甲公司	\$100,000	\$ —	\$ —	\$ —	\$100,000
乙公司	—	20,000	—	(甲)20,000	—
丙公司	—	—	15,000	(乙)15,000	—
公積：					
甲公司	36,200	—	—	—	36,200
乙公司	—	5,000	—	(乙) 5,000	—
丙公司	—	—	1,200	(丁) 1,200	—
	<u>\$136,200</u>	<u>\$25,000</u>	<u>\$16,200</u>	<u>\$41,200</u>	<u>\$136,200</u>

(附一百〇九)

甲公司暨附屬乙公司與丙公司

合併資產負債表——民國二十八年十二月三十一日

資 產		負 債	
流動資產淨額	\$ 65,200.00	股本	\$100,000.00
固定資產	69,000.00	公積	36,200.00
商譽	2,000.00		
	<u>\$136,200.00</u>		<u>\$136,200.00</u>

(圖一百十)

第一百四十三節 以後期日合併資產負債表內之 商譽及資本公積

凡股權公司投資於附屬公司之股份，照成本處理者，附屬公司之利益、損失及股息，即不再登入投資帳。是則該帳之餘額，始終不生變動，且代表下列兩項之總額

(甲)獲得日附屬公司股份之帳面價值

(乙)由於購取所發生之商譽或資本公積

因此在以後任何期日，將獲得日之帳面價值，由於資產帳內抵銷之，餘額即為獲得日之商譽或資本公積。

凡股權公司將附屬公司之利益、損失及股息記入投資帳者，則在以後任何結帳日，該帳之餘額，即為下列二項之總額

(甲)附屬公司股份之現有帳面價值

(乙)由於購取所發生之商譽或資本公積

由此觀之，無論在獲得日(例二)或在以後期日(例三，例四)編製之合併資產負債表，無論股權公司將附屬公司之利益及損失入帳(例三)與否(例四)，獲得日之商譽或資本公積，則完全相同。苟持有之股份，始終不變，則合併資產負債表所表示之獲得日商譽或資本公積，亦始終不變。

第一百四十四節 公司間應收應付帳款

聯屬公司間之買賣所發生之帳款，在銷出之聯屬公司，為應收帳款，在購進之聯屬公司，為應付帳款，二者之數額適相等。在計算表上，二者應互為對銷，故在合併資產負債表上不再列出。

第一百四十五節 公司間應收及應付票據

設一家聯絡公司向其他聯絡公司借入款項，而出具票據時，在此一聯絡公司為應付票據，在彼一聯絡公司則為應收票據。當編製合併資產負債表時，此等項目，即在計算表上互為抵銷之。至借款之發生，或係(1)股權公司借與附屬公司之款，或係(2)附屬公司借與股權公司之款，更有係(3)此一附屬公司借與他一附屬公司之款者。

第一百四十六節 公司間應收票據之貼現

凡聯絡公司之一，簽發票據，即為其他一聯絡公司所持有，且以之貼現者，此種數家公司所負之債務，視為一整個組織之債務而非或有負債也。貼現公司之應收票據，應與簽發票據公司之應付票據相抵銷，即以應收票據貼現件錄於合併資產負債表欄內，在合併資產負債表應列作應付票據。

第一百四十七節 公司間持有之債券

股權公司有時持有附屬公司已發債券之全部，或一部，附屬公司有時持有股權公司之債券之全部或一部，或持有其他附屬公司之債券全部或一部者。此等聯絡公司間持有債券之票面價值，應與發行之聯絡公司相當負債相對銷，合併資產負債表，僅載聯絡公司債券之為外界所持有者為限。

設發行債券公司之資產負債表上有應付未付利息，及持有債券公司之資產負債表有應收未收利息者，則其應收未收利息與應付未付利息，在計算表上互行抵銷之，其對外界持有人應付之債券利息淨額，列入合併資產負債表之流動負債項下表示之。

第一百四十八節 例五

子公司於民國二十六年一月一日以 \$96,000.00 購進子公司股份 100%，購進以後，子公司一切利益，損失及股息，均在子公司之資產帳登記之。

子公司復於二十七年一月一日以 \$86,000.00 購進子公司股份 100%，此時子公司已有公積 \$26,000.00，投資子公司股份抵則照成本處理之。

子公司暨附屬丑公司與寅公司

合併資產負債表—計算表 民國二十八年十二月三十一日

借 項	子 公 司	丑 公 司	寅 公 司	抵銷數	合 表
現金	\$ 7,000	\$ 5,000	\$ 5,700	\$ —	\$ 17,700
應收帳款	24,750	18,000	20,000	—	62,750
應收帳款，丑公司	3,000	—	—	(丁) 3,000	—
應收票據，貿易	25,500	9,000	21,300	—	55,800
應收票據，丑公司	4,000	—	2,000	(戊) 1,000	—
存貨	31,000	28,000	30,000	—	92,000
基地	15,000	5,000	3,500	—	23,500
房屋	35,000	18,000	41,500	—	94,500
機器	50,000	17,000	50,000	—	117,000
寅公司債務	25,000	—	—	(丙) 25,000	—
投資丑公司股份(100%)	74,750	—	—	—	—
抵銷現有帳面價值—					
股本	—	—	—	(甲) 50,000	—
公積	—	—	—	(甲) 15,400	—
商譽	—	—	—	—	12,350 累
投資寅公司股份(100%)	86,000	—	—	—	—
抵銷獲得日帳面價值—					
股本	—	—	—	(乙) 70,000	—
公積	—	—	—	(乙) 20,000	—
商譽	—	—	—	—	4,000*累
	<u>\$387,000</u>	<u>\$ 97,000</u>	<u>\$174,000</u>	<u>\$189,400</u>	<u>\$468,600</u>
貸 項					
應付帳款，貿易	\$ 5,000	\$ 8,000	\$ 16,200	\$ —	\$ 29,200
應付帳款，子公司	—	3,000	—	(丁) 3,000	—
應付票據，貿易	4,500	7,000	18,000	—	29,500
應付票據，子公司	—	4,000	—	(戊) 4,000	—
應付票據，寅公司	—	2,000	—	(戊) 2,000	—
丑公司應收票據貼現	4,000	—	—	—	4,000
折舊準備—房屋	4,500	3,600	6,000	—	14,100
折舊準備—機器	9,000	4,000	8,000	—	21,000
已發債券	—	—	40,000	(丙) 25,000	15,000
股本					
子公司	100,000	—	—	—	300,000
丑公司	—	50,000	—	—	—
抵銷股權公司100%	—	—	—	(甲) 50,000	—
寅公司	—	—	70,000	—	—
抵銷股權公司100%	—	—	—	(乙) 70,000	—
公積					
子公司	60,000	—	—	—	60,000 積
丑公司	—	15,400	—	—	—
抵銷股權公司現有公積100%	—	—	—	(甲) 15,400	—
寅公司	—	—	18,600	—	—
抵銷股權公司獲得日公積100%	—	—	—	(乙) 20,000	1,200*積
	<u>\$387,000</u>	<u>\$ 97,000</u>	<u>\$174,000</u>	<u>189,400</u>	<u>\$468,600</u>

民國二十八年十二月三十一日，甲、乙、丙三公司之資產負債表如下：

借項	子 公 司	乙 公 司	丙 公 司
現金	\$ 7,000.00	\$ 5,000.00	\$ 5,700.00
應收帳款，貿易	24,750.00	15,000.00	20,000.00
應收帳款，乙公司	3,000.00	—	—
應收票據，貿易	25,500.00	9,000.00	21,300.00
應收票據，乙公司	4,000.00	—	2,000.00
存貨	34,000.00	28,000.00	30,000.00
基地	15,000.00	5,000.00	3,500.00
房屋	35,000.00	18,000.00	41,500.00
機器	50,000.00	17,000.00	50,000.00
丙公司債券	25,000.00	—	—
投資乙公司股份(100%)	77,750.00	—	—
投資丙公司股份(100%)	33,000.00	—	—
	<u>\$387,000.00</u>	<u>\$ 97,000.00</u>	<u>\$174,000.00</u>
貸項			
應付帳款，貿易	\$ 5,000.00	\$ 8,000.00	\$ 16,200.00
應付帳款，子公司	—	3,000.00	—
應付票據，貿易	4,500.00	7,000.00	15,000.00
應付票據，子公司	—	4,000.00	—
應付票據，丙公司	—	2,000.00	—
乙公司應收票據貼現	4,000.00	—	—
折舊準備—房屋	4,500.00	3,500.00	6,000.00
折舊準備—機器	9,000.00	4,000.00	8,000.00
已發六厘債券(民四十四一年到期)	—	—	40,000.00
股本	300,000.00	50,000.00	70,000.00
公積	60,000.00	15,400.00	18,800.00
	<u>\$387,000.00</u>	<u>\$ 97,000.00</u>	<u>\$174,000.00</u>

(圖一百十一)

根據上列資料編製之計算表及合併資產負債表如下：(見圖一百十二)

計 算 表 上 抵 銷 之 說 明

(甲)

股本—丑公司	\$50,000.00
公積—丑公司	15,400.00
投資丑公司股份—	
股本	\$50,000.00
公積	15,400.00

將丑公司股份之現有帳面價值，由子公司之投資帳內抵銷之，以確定獲得日之商譽

丑公司股票之面值	\$50,000.00
丑公司現有公積	15,400.00
丑公司股份現有帳面價值	\$65,400.00
商譽(子公司投資帳超過現有帳面價值)	12,350.00
投資帳內餘額	<u>\$77,750.00</u>

(乙)

股本—寅公司	\$70,000.00
公積—寅公司	20,000.00
投資寅公司股份—	
股本	\$0,000.00
公積	20,000.00

將寅公司股份獲得日帳面價值，由子公司之投資帳內抵銷之，以確定獲得日之資本公積：

寅公司股票之面值	\$70,000.00
寅公司獲得日之公積	20,000.00
寅公司獲得股份日之帳面價值	\$90,000.00
資本公積(寅公司股份獲得日之帳面價值超過子公司投資成本)	4,000.00
投資帳內餘額	<u>\$86,000.00</u>

(丙)

已發債券—寅公司	\$25,000.00
子公司持有寅公司之債券	<u>\$25,000.00</u>

將公司間持有債券類抵銷之

(丁)

應付子公司之帳款(丑公司欠)	0 4,000 00	
應收丑公司之帳款(子公司收)		\$ 4,000 00

將公司間應收與應付帳款抵銷之

(戊)

應付子公司之票據(丑公司付)	\$ 4,000 00	
應付寅公司之票據(丑公司付)	2,000 00	
應收丑公司之票據(子公司與丑公司收)		\$ 6,000 00

以公司間票據抵銷之

學者應知上列計算表上各項目之抵銷，用分錄格式表示者，並不記入任何帳內。凡抵銷之項目較多或被弊時，用分錄法以處理抵銷，所以免去在計算表求算平愈多耗時間計耳。

子公司暨附屬丑公司與寅公司
合併資產負債表——民國二十八年十二月三十一日
資 產

流動資產：			
現金		\$ 17,700 00	
應收帳款		59,750 00	
應付票據		55,800 00	
存貨		92,000 00	\$225,250 00
	<u>成 本</u>	<u>折舊準備</u>	<u>帳面價值</u>
固定資產			
基地	\$ 23,500 00	\$ —	\$ 23,500 00
房屋	94,500 00	14,100 00	80,400 00
機器	117,000 00	21,000 00	96,000 00
	<u>\$235,000 00</u>	<u>\$ 35,100 00</u>	190,900 00
商譽			8,350 00
			<u>\$133,600 00</u>
<u>負 債</u>			
流動資產：			
應付帳款		\$ 29,200 00	
應付票據		30,500 00	\$ 59,700 00
已發債券			15,000 00
淨值：			
子公司股本		\$300,000 00	
公積		58,800 00	358,800 00
			<u>\$133,600 00</u>

第一百四十九節 結論

1. 合併資產負債表之目的，在表示二家或二家以上之聯絡公司，視為一單位之狀況，而非表示一實際之公司或任何法定個體 (Legal entity) 之財務狀況也。

2. 聯合公司各帳戶在合併前，全部公司間之諸帳戶，首先須為整理，然後根據總分店帳戶併合之原則，將一切公司間之諸帳抵銷之。

3. 設股權公司持有 100% 之附屬公司股份，即其合併資產負債表即在獲得之日編製者，則其附屬公司之全部股份及公積，在計算表上對股權公司之投資帳兩相抵銷，其抵銷之法如下：

(甲) 設股份依帳面價值購得時，則將附屬公司股份之票面價值及公積，與投資帳全部相銷 (例一)。

(乙) 設所付代價，大於帳面價值時，則將投資帳超過股份帳面價值之數額作為商譽，轉入合併資產負債表 (例二)。

(丙) 設所付代價，小於帳面價值時，則將其差數，在合併資產負債表上與上項商譽相銷之，如超過商譽時，則作為資本公積以表示之 (例二)。

4. 設股權公司於獲得附屬公司股份之日後編製合併資產負債表時，股權公司對於附屬公司之利益，損失及股息處理之程序，必須考慮下列事項

甲 股權公司得按期將附屬公司之利益或損失，借入或貸入投資帳，及收到附屬公司之股息時，再貸入投資帳。

乙 股權公司對於附屬公司之利益或損失，不作記銷，將投資帳照原來成本數額，始終不加改變。於收到附屬公司股息時，貸入收益帳。

5. 設股權公司將附屬公司之利益，損失及股息，按期記入投資帳者，則以後任何結帳日，該帳之餘額，代表 甲 附屬公司股份之現有帳面價值，(乙) 加上獲得日之商譽，或減去獲得日之資本公積。

6. 設股權公司之投資帳，照原有成本處理，則在以後任何結帳日，該帳之餘額，為(甲) 獲得日附屬公司股份帳面價值，(乙) 加上獲得日之商譽，或減去獲得日之資本公積。

7. 設股權公司持有 100% 之附屬公司股份，而其合併資產負債表，在獲得以後之某日編製者，則

(甲) 股權公司記錄附屬公司之利益，損失及股息於投資帳者，則其抵銷數為附屬公司股份之現有帳面價值。此種程序，所以求出原有之商譽或資本公積，俾得列入合併資產負債表 (例四例五)。

乙)設股權公司 將投資帳照成本處理者，則其抵銷數，為獲得日附屬公司
股份之帳面價值。此種程序，所以亦出原有商譽或資本公私，俾得
列入合併資產負債表(例四，例五)。附屬公司淨值內之變動，轉錄於
合併資產負債表，而包括於股權公司之公積帳內。

8 其他公司間之項目，亦必須抵銷之，如預付或預支與聯絡公司之款項，
公司間之應收與應付票據，公司間之應收與應付帳款；此一聯絡公司之債券，
為他一聯絡公司所持有者；此一聯絡公司，對他一聯絡公司之應付未付債券利
息，及應付股息等是也(例五)。

練 習

習題21：甲公司於 年一月一日以 \$600,000.00 之代價，購得乙公司之全部股份，以 \$840,000.00 之代價，購得丙公司之全部股份。下列一表，為甲公司購股成交後之三公司之資產負債表。

借項	甲公司	乙公司	丙公司
現金	\$ 60,000.00	\$ 40,000.00	\$ 48,000.00
應收帳款	250,000.00	152,000.00	336,000.00
應收票據	160,000.00	48,000.00	32,000.00
存貨	400,000.00	240,000.00	320,000.00
機械與設備	720,000.00	220,000.00	640,000.00
股票投資—			
乙公司(100%)	600,000.00	—	—
丙公司(100%)	840,000.00	—	—
	<u>\$3,068,000.00</u>	<u>\$ 800,000.00</u>	<u>\$1,336,000.00</u>
貸項			
應付帳款	\$ 80,000.00	\$ 52,000.00	\$ 200,000.00
應付票據	80,000.00	104,000.00	48,000.00
在外債券(長期)	240,000.00	52,000.00	82,000.00
折舊準備	116,000.00	64,000.00	120,000.00
股本	2,400,000.00	400,000.00	640,000.00
公積	144,000.00	128,000.00	246,000.00
	<u>\$3,068,000.00</u>	<u>\$ 800,000.00</u>	<u>\$1,336,000.00</u>

試編製甲公司及其附屬公司購得日之合併資產負債表！

習題22：就習題21股權公司 年十二月三十一日，將乙公司利益\$30,000.00 記入投資帳，但丙公司之利益\$50,000.00 則并不入帳。乙公司與丙公司均不發給股息。下列為 年十二月三十一日三公司之資產負債表。試編製該日甲公司及其附屬公司之合併資產負債表！

借項	甲公司	乙公司	丙公司
現金	\$ 58,000.00	\$ 48,000.00	\$ 68,000.00
應收帳款	250,000.00	200,000.00	350,000.00
應收票據	120,000.00	82,000.00	60,000.00
存貨	602,000.00	210,000.00	372,000.00
機械與設備	720,000.00	320,000.00	600,000.00

股票投資一

乙公司	630,000 00	—	—
丙公司	840,000 00	—	—
	<u>\$3,220,000.00</u>	<u>\$ 880,000.00</u>	<u>\$1,450,000.00</u>

貨項

應付帳款	92,000 00	78,000 00	194,000 00
應付票據	75,000 00	96,000 00	88,000 00
在外債券(長期)	224,000 00	48,000 00	82,000 00
折舊準備	152,000 00	80,000 00	150,000 00
股本	2,400,000 00	400,000 00	640,000 00
公積	<u>\$ 277,000 00</u>	<u>\$ 158,000 00</u>	<u>\$ 296,000 00</u>
	<u>\$3,220,000 00</u>	<u>\$ 880,000 00</u>	<u>\$1,450,000 00</u>

甲公司帳上應收票據內，包括 \$25,000 00 之帳目，係甲公司借與乙公司之款。此 \$25,000 00 之數，亦已列入乙公司應付票據帳內。

乙公司應收帳款內，包括銷與丙公司之貸款 \$ 0,000 00，至 年十二月三十一日尚未償付，此數亦經列入丙公司應付帳款內。

問題24. 某公司於 年一月一日以 \$100,000 00 購得「子」公司全部股票，以 \$200,000 00 購得「丑」公司之全部股票。在 年度中，子公司獲利 \$30,000 00，并付股息 \$10,000 00，丑公司蒙有損失 \$8,000 00。試作十二月三十一日某公司帳上應作之分錄：

(甲)說投資帳照成本記載者

(乙)設附屬公司之利益，損失及股息，均記入投資帳者。

問題25. 就問題24言之， 年一月一日子公司之淨資產為 \$125,000 00，丑公司之淨資產為 \$100,000 00，則獲得日合併資產負債表上之商譽或資本公積，應如何表示？

問題26. 就問題24及25而論， 年十二月三十一日所編之合併資產負債表上之商譽或資本公積之金額，應為幾何？

複 習 題

茂利汽車公司之經銷人虛無公司，提出其資產負債表如下

虛 無 公 司

資產負債表—民國 年十二月三十一日

資產

負債

流動資產：		流動負債：	
現金	\$ 10,000	應付帳款	\$100,000
應收帳款	250,000	應付票據	<u>50,000</u> \$150,000
存貨	<u>40,000</u> \$300,000	淨值：	
烏有公司股票	100,000	股本	\$200,000
設備(淨額)	<u>20,000</u>	公積	<u>70,000</u> 270,000
	<u>\$420,000</u>		<u>\$420,000</u>

(甲)問虛無公司 年十二月三十一日之運用資本若干？運用資本比率爲何？

烏有公司股票 \$100,000 00 一項之性質，經詳詢之下，始知爲虛無公司持有同業烏有公司股份全部。虛無公司自獲得烏有公司股份後，歷年將其附屬公司之利益登入投資帳內。茂利公司即向之索取，烏有公司之資產負債表如下。

烏 有 公 司

資產負債表—民國

年十二月三十一日

<u>資產</u>		<u>負債</u>	
流動資產：		流動負債：	
現金	\$ 3,000	應付帳款	\$ 50,000
應收帳款	105,000	應付票據	<u>30,000</u> \$ 80,000
存貨	<u>02,000</u> \$200,000	虛無公司借款	100,000
設備(淨)	40,000	淨值	
		股本	\$ 50,000
		公積	<u>10,000</u> 60,000
	<u>\$240,000</u>		<u>\$240,000</u>

(乙)問烏有公司之運用資本若干？在計算運用資本時，應否將虛無公司借入之款，包括於流動負債內？何故？

再經詳詢，并悉虛無公司借給烏有公司之款 \$100,000，在虛無公司資產負債表上，已列入應收帳款內。

(丙)問就(甲)問言之，設學者已知 \$100,000 之應收帳款，爲其持有 100% 股權公司之附屬公司所欠，是否仍以同樣金額以計算虛無公司之運用資本？烏有公司之資產負債表，是否表明 \$100,000 爲短期償付之款？

茲為表明財務狀況更清楚起見，編成下列合併資產負債表：

虛無公司及其附屬烏有公司

合併資產負債表—民國 年十二月三十一日

資 產		負 債	
流動資產		流動負債	
現金	\$ 13,060	應付帳款	\$150,000
應收帳款	255,000	應付票據	80,000
存貨			\$230,000
	132,000		
設備(淨)	60,000	資本：	
		股本	\$200,000
		公積	70,000
商譽	40,000		270,000
	<u>\$500,000</u>		<u>\$500,000</u>

(丁)合併資產負債表，既不載公司間之借款，故不致再發生借款為一種流動資產或流動負債之問題。問合併公司之運用資本為何？運用資本比率為何？

第十一章 合併資產負債表——少數股權

第一百五十節 少數股權 (Minority interest)

股權公司連合其持有 100% 之附屬公司之合併資產負債表，其編製之原則及程序 已於前章詳述之矣。

惟獲有一公司之統制權益，並不一定握有其股份之全部而後可，即少於 100% 之股權 亦能同樣獲統制之權益，是凡附屬公司，一小部份之股份，仍在他人之手 此等附屬公司之少數股東 (minority stockholders)，必須在合併資產負債表上明白表示之，其權益包括 (甲) 其所占股份之票面價值，及 (乙) 加上因持有股份而享受其公司之公積部份。

每一附屬公司之少數股東之權利，須各別計算之，惟附屬公司若有虧損 (Deficit) 時 則少數股東，應比例負擔之部份，並不以之減少其持有股份之票面價值。故少數股東之權益，包括其持有股份之票面價值。如有公積，加上其公積之比例部份，如有虧損，即不以其虧損之比例部份減少之。

茲將股權公司持有少於 100% 之附屬公司股份者之合併資產負債表之編製程序，示例於下。(其所用數字，與第十章各例相同，惟股權公司獲得附屬公司之股份，則少於 100%)

(甲) 當股權公司，於獲得附屬公司之股份日編製之合併資產負債表——

例一——照帳面價值，獲得之附屬公司股份。

例二——不照帳面價值，獲得之附屬公司股份。

(乙) 股權公司於獲得附屬公司股份若干時日後編製之合併資產負債表——

例三——股權公司，對於附屬公司之利益，不作記錄。

例四——股權公司，對附屬公司之利益，按期入投資帳。

本章所列之計算表，採用簡寫之字如下。

舉——高舉

積——股權公司之公積

少——少數股權

備——存貨內公司間利益之準備

合表——合併資產負債表

銷——各公司間項目之抵銷

第一百五十一節 例一

獲得日之合併資產負債表

股權少於 100%

股份照帳面價值購進

民國二十八年一月一日甲公司與乙公司之資產負債表如下。

資 產	甲公司	乙公司
流動資產	\$ 96,000.00	\$ 30,000.00
固定資產	50,000.00	10,000.00
	<u>\$146,000.00</u>	<u>\$40,000.00</u>
負 債		
流動負債	\$ 22,000.00	\$ 16,000.00
股本	100,000.00	20,000.00
公積	24,000.00	4,000.00
	<u>\$146,000.00</u>	<u>\$40,000.00</u>

(圖一百十四)

設於二十八年一月一日，甲公司僅獲得乙公司股份 90%，照每股帳面價值 \$120.00 付價，計 180 股，共付 \$21,600.00。甲公司於購進該項股票後，其資產負債表如下

資 產	
流動資產	\$ 74,400.00
固定資產	50,000.00
投資乙公司股份 (90%)	21,600.00
	<u>\$146,000.00</u>
負 債	
流動負債	22,000.00
股本	100,000.00
公積	24,000.00
	<u>\$146,000.00</u>

(圖一百十五)

圖一百十五表示甲公司之資產，應有15%為投資於乙公司90%之股份。甲
公司之真實財務狀況，非求知其所投資代表流動資產，固定資產及負債等項究
為若干？即如何決定。此種事實，可由乙公司之資產負債表供給之。並以之附
麗於甲公司之資產負債表以表示之。在普通實務上，即將二公司之資產負債
表，合併編製之。

在購進後立即編製合併資產負債表時，計算表上公司間持有股份之抵銷，
僅為乙公司淨值之90%。附屬公司淨值之其餘百分之十，屬於少數股東，其中
包括：

乙公司股本15%	\$ 2,000.00
乙公司公積10%	400.00
乙公司內之少數股權	<u>\$ 2,400.00</u>

計算表上求出少數股權，及其合併資產負債表上之表示方法如下

甲 公 司 暨 附 屬 乙 公 司

合併資產負債表——計算表 民國二十八年一月一日

借 項	甲公司	乙公司	抵銷數	合 表
流動資產	\$ 74,400	\$ 30,000	\$ —	\$104,400
固定資產	50,000	10,000	—	60,000
投資乙公司股份(90%)	21,600	—	—	—
抵銷乙公司淨值				
股本(90%)	—	—	(甲) 18,000	—
公積(90%)	—	—	(乙) 3,600	—
	<u>\$146,000</u>	<u>\$ 40,000</u>	<u>\$ 21,600</u>	<u>\$164,400</u>
貸 項				
流動負債	\$ 22,000	\$ 16,000	\$ —	\$ 38,000
股本				
甲公司	100,000	—	—	100,000
乙公司	—	20,000	—	—
股權公司(90%)	—	—	(甲) 18,000	—
少數股權(10%)	—	—	—	2,000少
公積				
甲公司	24,000	—	—	24,000積
乙公司	—	4,000	—	—
股權公司(90%)	—	—	(乙) 3,600	—
少數股權(10%)	—	—	—	400少
	<u>\$146,000</u>	<u>\$ 40,000</u>	<u>\$ 21,600</u>	<u>\$164,400</u>

(圖一百十六)

甲 公 司 暨 附 屬 乙 公 司

合 併 資 產 負 債 表 —— 民 國 二 十 八 年 一 月 一 日

<u>資 產</u>		
流動資產		\$104,400.00
固定資產		<u>60,000.00</u>
		<u>\$164,400.00</u>
<u>負 債</u>		
流動負債		\$ 30,000.00
乙公司內少數股權		
股本	\$ 2,000.00	
公積	<u>400.00</u>	2,400.00
股權公司		
股本	\$100,000.00	
公積	<u>24,000.00</u>	<u>124,000.00</u>
		<u>\$164,400.00</u>

(圖一百十七)

學者應注意圖一百十七，在資產方面，將乙公司之淨資產全部列入，而非僅 90%，將 10% 少數股權，於負債方面另列一類。此項少數股權，並非負債，因其代表股份及公積也。但不能列作股權公司之淨值部份。

少數股東對於合併資產負債表，恆不感興趣，以其完全就股權公司股東之立場編製之。

第 一 百 五 十 二 節 例 二

獲得日之合併資產負債表

持有股份少於 100%

不照帳面價值購進股份

甲公司於二十八年一月一日購得乙公司股份 90%，每股價 \$140.00 (大於帳面價值)，及丙公司股份，每股份 80% 價 100.00 (小於帳面價值)，在下列計算表 (圖一百十八) 及合併資產負債表 (圖一百十九) 所示之各項原則如下：

1. 公司間所持股份之抵銷與股權公司持有 100% 者相同，惟股權公司，僅以其享有附屬公司之淨值部份抵銷之。

2. 附屬公司淨值派之未抵銷部份，屬於少數股東者，轉錄於合併資產負債

表欄內。在合併資產負債表上，各附屬公司內之少數股權，須另列一類，合併表示之。

3. 設股權公司以大於帳面價值購得附屬公司之股份時，則其投資帳將超過其抵銷之數。此項超額，轉錄於合併資產負債表欄內，是為商譽。設所付少於帳面價值時，則抵銷之數，大於投資帳之數，以之轉錄於合併資產負債表欄內，是為資本公積。惟須注意商譽(或資本公積)，僅以股權公司所持有附屬公司股份之部份發生者為限。

甲公司暨附屬乙公司與丙公司
合併資產負債表——計算表 民國二十八年一月一日

借項	甲公司	乙公司	丙公司	抵銷數	合表
流動資產淨額	\$ 36,800	\$14,000	\$ 8,000	\$ —	\$ 58,800
固定資產	50,000	10,000	9,000	—	69,000
投資各公司之股份					
乙公司(90%)	25,200	—	—	—	—
抵銷帳面價值—					
股本	—	—	—	(甲) 18,000	—
公積	—	—	—	(乙) 3,600	—
商譽	—	—	—	—	3,600 譽
丙公司(80%)	12,000	—	—	—	—
抵銷帳面價值—					
股本	—	—	—	(丙) 12,000	—
公積	—	—	—	(丁) 1,600	—
商譽	—	—	—	—	1,600* 譽
	<u>\$121,000</u>	<u>\$24,000</u>	<u>\$17,000</u>	<u>\$35,200</u>	<u>\$129,800</u>
貨項					
股本：					
甲公司	\$100,000	\$ —	\$ —	—	\$100,000
乙公司	—	20,000	—	—	—
股權公司(90%)	—	—	—	(甲) 18,000	—
少數股權(10%)	—	—	—	—	2,000 少
丙公司	—	—	15,000	—	—
股權公司(80%)	—	—	—	(丙) 2,000	—
少數股權(20%)	—	—	—	—	3,000 少
公積：					
甲公司	24,000	—	—	—	24,000
乙公司	—	4,000	—	—	—
股權公司(90%)	—	—	—	(乙) 3,600	—
少數股權(10%)	—	—	—	—	400 少
丙公司	—	—	2,000	—	—
股權公司(80%)	—	—	—	(丁) 1,600	—
少數股權(20%)	—	—	—	—	400 少
	<u>\$124,000</u>	<u>\$24,000</u>	<u>\$17,000</u>	<u>\$35,200</u>	<u>\$129,800</u>

甲公司暨附屬乙公司與丙公司

合併資產負債表 —— 民國二十八年一月一日

資 產		- 負 債	
流動資產淨額	\$ 58,000 00	附屬公司內之少數股權	
固定資產	69,500 00	股本	\$ 5,000.00
商譽	2,000.00	公積	800 00
			\$ 5,800 00
		甲公司	
		股本	\$100,000 00
		公積	24,000 00
			124,000 00
	<u>\$129,500 00</u>		<u>\$129,800.00</u>

(圖一百十九)

第一百五十三節 投資帳處理之程序

股權公司持有不滿100%之附屬公司股份時，其投資帳之處理，大致與持有100%者相同。惟附屬公司之利益或損失，在股權公司帳簿上，僅記其應享或應担部份而已。

在例二，甲公司于一月一日以\$25,200 00購得乙公司股份90%，以\$12,000 00購得丙公司股份30%。假定如第一百四節所述然，乙公司于二十八年年度獲得利益\$3,700.00，於十二月三十一日，付得股息\$2,000 00。丙公司蒙受損失\$500 00，不發股息。

設甲公司之投資帳或成本處理時，則甲公司對於乙公司利益及丙公司損失之部份，不作分錄。逮十二月三十一日乙公司支付\$2,000 00之現金股息時，甲公司作收得90%之股息之分錄，即收到\$1,800.00之現款時，借入現金，貸入乙附屬公司收益帳。

設附屬公司之利益，損失及股息，按期記入投資帳者，則一切分錄，與持有100%之附屬公司股份者相同。惟其抵銷之數，僅以股權公司之部份為限。

(1)

投資乙公司股份	\$ 2,700.00	
附屬乙公司收益		\$ 2,700.00
記錄乙公司二十八年年度利益		
\$3,000.00之90%		

(2)

現金	\$ 1,800.00	
投資乙公司股份		\$ 1,800.00

收到乙公司股票 \$2,000.00 之 90%

(3)

附屬丙公司之損失	\$ 640.00	
投資丙公司股份		\$ 640.00
將丙公司二十八年度之損失		
\$800.00 之 80% 正式入帳		

此等分錄經過帳後，投資乙公司股份帳上有借差 \$26,160.00，投資丙公司股份帳上，有借差 \$11,360.00

下列例三，乃示明有少數股權及投資帳照成本處理者之合併資產負債表編製之程序。例四示明有少數股權及附屬公司之利益，損失，及股息，登入股權公司之投資帳者之合併資產負債表之編製程序。

第一百五十四節 例三

獲得後之合併資產負債表

股權少於 100%

投資帳照成本處理。

甲公司獲得乙公司 90% 之股份及丙公司 80% 之股份之後一年度，三公司之資產負債表如圖一百二十所示。甲公司對其附屬公司之損益，在帳簿上，不作記錄。此例所示原則如下

1 公司間所持股份，在獲得後若干日編製合併資產負債表時，其抵銷之程序與股權公司持有 100% 之股份者同。惟所抵銷者，僅以股權公司應享附屬公司淨值之部份為限。

2 附屬公司之損益，既不在股權公司帳簿上有所記載，則附屬公司淨值之抵銷者，為獲得日之淨值（見第十章）

3 將股權公司獲得日之附屬公司股份之部份抵銷後，以其餘數轉錄於合併資產負債表欄，乃表示少數股份 (Minority Capital Stock) 將股權公司獲得日之附屬公司公積應得部份抵銷之，以其餘數轉錄於合併資產負債表欄內，此項餘數包括：

(甲) 獲得日少數股權之公積。

(乙) 獲得日以後附屬公司公積之增減數，此項增減數，按照比例，分屬於股權公司及少數股東。

4 凡少數股權在一家附屬公司以上者，則其各公司之少數股權 在合併資產負債表上聯合表示之。

甲公司暨附屬乙公司與丙公司

合併資產負債表——民國二十八年十二月三十一日

資 產		負 債	
流動資產淨額	\$ 70,800	少數股權	
固定資產	69,000	股本	\$ 5,000
商譽	2,000	公積	740
		甲公司	
		股本	\$100,000
		公積	36,060
	<u>\$141,800</u>		<u>\$136,060</u>
			<u>\$141,800</u>

(圖一百二十一)

第一百五十五節 例四

獲得後之合併資產負債表

股權少於100%

附屬公司之利益，損失，及股息 按時記入投資帳

甲公司於獲得乙公司90%之股份及丙公司80%之股份後，經過一年後之十二月三十一日，三公司之資產負債表如圖一百二十二所示。甲公司已將附屬公司之利益，損失，及股息，分別記入各投資帳內。此例所示之原則，述之於後。

1 當股權公司將附屬公司之利益，損失，及股息，應分得之部份，記入投資帳之先，已記有投資成本。故此項投資帳在獲得後某日之餘額，為(甲)股權公司持有附屬公司股份部份之現有帳面價值，及(乙)該部份獲得日之商譽或資本公積。例如投資乙公司股份帳，於二十八年十二月三十一日之餘額為\$24,100.00，內含：

二十八年十二月三十一日股份之面值(90%)	\$18,000.00
二十八年十二月三十一日之公積 (90%)	45,000.00
(甲)二十八年十二月三十一日甲公司持有乙公司股份之帳面價值	\$22,500.00
(乙)二十八年一月一日獲得時之商譽	3,600.00
	<u>\$26,100.00</u>

甲公司暨附屬乙公司與丙公司

合併資產負債表—計算表 民國二十八年十二月三十一日

借項	甲公司	乙公司	丙公司	抵銷數	合表
流動資產淨額	\$ 48,600	\$ 15,000	\$ 7,200	\$ —	\$ 70,800
固定資產	50,000	10,000	9,000	—	69,000
投資各公司股份					
乙公司(90%)	25,200	—	—	—	—
抵銷獲得日帳面價值—					
股本	—	—	—	(甲) 18,000	—
公積	—	—	—	(乙) 3,600	—
商譽	—	—	—	—	3,600 零
丙公司(80%)	12,000	—	—	—	—
抵銷獲得日帳面價值—					
股本	—	—	—	(丙) 12,000	—
公積	—	—	—	(丁) 1,600	—
商譽	—	—	—	—	1,600*零
	<u>\$135,800</u>	<u>\$ 25,000</u>	<u>\$ 16,200</u>	<u>\$ 35,200</u>	<u>\$141,800</u>
貸項					
股本					
甲公司	\$100,000	\$ —	\$ —	\$ —	\$100,000
乙公司	—	20,000	—	—	—
股權公司(90%)	—	—	—	(甲) 18,000	—
少數股權(10%)	—	—	—	—	3,000少
丙公司	—	—	13,000	—	—
股權公司(80%)	—	—	—	(丙) 12,000	—
少數股權(20%)	—	—	—	—	3,000少
公積					
甲公司	35,800	—	—	—	35,800積
乙公司	—	5,000	—	—	—
抵銷股權公司獲得日					
公積之90%	—	—	—	(乙) 3,600	—
少數股權獲得日					
公積之10%	—	—	—	—	400少
股權公司獲得後公積增加\$1,000.00					
之90%	—	—	—	—	900 積
少數股權獲得後公積增加\$1,000.00之10%	—	—	—	—	100 少
丙公司	—	—	1,200	—	—
抵銷股權公司獲得日					
公積之80%	—	—	—	(丁) 1,300	—
少數股權獲得日公積					
之20%	—	—	—	—	400 少
股權公司獲得後公積減					
少\$800.00之80%	—	—	—	—	640*積
少數股權獲得後公積減					
少\$300.00之20%	—	—	—	—	180*少
	<u>\$135,800</u>	<u>\$ 25,000</u>	<u>\$ 16,200</u>	<u>\$ 35,200</u>	<u>\$141,800</u>

(圖一百二十)

欲計算獲得日之商譽或資本公積(見上乙項)，將股權公司持有附屬公司股份之部份之現有帳面價值，由其投資帳餘額 (\$26,100.00) 內抵銷之(見上甲項)。

2. 如股權公司對於附屬公司股份之利益，損失，及股息，依其應享之部份記入帳內時，若從合併資產負債表方面觀之，則為重複之記載。蓋股權公司，對其附屬公司之利益，或損失之部份，同時列入股權公司之公積帳及附屬公司之公積帳內。將股權公司持有附屬公司股份之部份之現有帳面價值，對附屬公司之淨值帳，抵銷其重複數字，因此種程序，不特將股權公司獲得日享有附屬公司之公積部份抵銷之，且將獲得以後之變動部份，亦同時抵銷矣。

3. 無論股權公司將其附屬公司之利益，損失，及股息之部份登帳與否，其所編之甲公司暨其附屬公司之合併資產負債表則相同(圖一百二十一及圖一百二十三)。

甲公司暨附屬乙公司與丙公司

合併資產負債表——計算表 二十八年十二月三十一日

借 項	甲公司	乙公司	丙公司	抵銷數	合 表
流動資產淨額	\$ 18,600	\$ 15,000	\$ 7,200	\$ —	\$ 70,800
固定資產	50,000	10,000	9,000	—	69,000
抄資各公司股份					
乙公司(90%)	26,100	—	—	—	—
抵銷現有帳面價值—					
股本	—	—	—	甲)18,000	—
公積	—	—	—	(乙) 4,500	—
商譽	—	—	—	—	3,000 少
丙公司(80%)	11,360	—	—	—	—
抵銷現有帳面價值					
股本	—	—	—	(丙)12,000	—
公積	—	—	—	(丁) 960	—
商譽	—	—	—	—	1,600 少
	<u>\$136,060</u>	<u>\$ 25,000</u>	<u>\$ 16,200</u>	<u>\$ 35,460</u>	<u>\$141,800</u>

貸 項

股本					
甲公司	\$100,000	\$ —	\$ —	\$ —	\$100,000
乙公司	—	20,000	—	—	—
股權公司(90%)	—	—	—	(甲)18,000	—
少數股權(10%)	—	—	—	—	2,000 少
丙公司	—	—	15,000	—	—
股權公司(80%)	—	—	—	(丙)12,000	—
少數股權(20%)	—	—	—	—	3,000 少
公積					
甲公司	36,060	—	—	—	3,060
乙公司	—	5,000	—	—	—
股權公司(90%)	—	—	—	(乙) 4,500	—
少數股權(10%)	—	—	—	—	500 少
丙公司	—	—	1,200	—	—
股權公司(80%)	—	—	—	(丁) 960	—
少數股權(20%)	—	—	—	—	240 少
	<u>\$136,060</u>	<u>\$ 25,000</u>	<u>\$ 16,200</u>	<u>\$ 35,460</u>	<u>\$141,800</u>

(圖一百二十二)

甲公司暨附屬乙公司與丙公司

合併資產負債表——民國二十八年十二月三十一日

資 產		負 債	
流動資產淨額	\$ 70,300	少數股權	
固定資產	68,000	股本	\$ 5,000
商譽	2,000	公積	149 \$ 5,740
		甲公司	
		股本	\$100,000
		公積	36,060 136,060
	<u>\$141,800</u>		<u>\$141,800</u>

(圖一百二十三)

第一百五十六節 存貨帳內公司間之利益

存貨中之公司間利益 (Inter-company profit in inventories) 者，為聯絡公司之一，售與其他一聯絡公司貨物所計之利益，而其貨物尚在後者之存貨中之謂也。此種利益，非待貨物售與外界以後，實不能作為營業利益（就整個組織觀點言之）。存貨中之公司間利益，在計算表上，應就屬於股權公司之公積範圍內減去之。切不可由售出公司之全部公積內減除。因將影響少數股權所享之部份也。蓋此項利益，若僅就售出公司言之，固已為營業利益矣。

第一百五十七節 合併損益計算書

股權公司與其附屬公司之合併損益計算書 (Consolidated Profit and Loss Statement)，所以表示其集團單位營業之結果，其編製與總店及分店之合併損益計算書同。先將各公司之損益計算書列入計算表上，其相同項目，則聯合之，並將各公司間之交易抵銷之。例如英國內之某一公司售貨與其他一公司，並由他一公司登入進貨帳。此種貿易，就集團方面言之，既非對外交易，自與一集團單位不生影響，故必須由銷貨總計與進貨總計內互為抵銷之。其他公司間之交易，如利息，股息，及房租之收付，亦應抵銷之。

第一百五十八節 結論

1. 設股權公司獲得附屬公司之股份，少於 100% 時，其餘股東，稱為少數股東。其在附屬公司淨值所享有之部分，稱為少數股權。少數股權，在合併資產負債表上，另列一類表示之。

2 設持有附屬公司之股份，少於 100%，而在獲得日編製合併資產負債表者，將股權公司獲得附屬公司淨值之部份，在計算表上抵銷之，其結果如下

對投資帳抵銷後·

- (甲) 設股權公司照其所得附屬公司股份之帳面價值付價者，(例一)並無餘數。
- (乙) 設所付之價，大於帳面價值者，則其餘數為獲得日之商譽(例二)。
- (丙) 設所付之價，小於帳面價值者，其餘數為獲得日之資本公積(例二)。

對附屬公司淨值抵銷後，所餘為·

- (甲) 少數股東持有附屬公司股份之部份·
- (乙) 少數股東享有獲得日附屬公司公積之部份(例一，例二)。

3 設股權公司將其附屬公司之利益，損失，及股息之部份，核時記入投資帳者，則在以後任何結帳日，該帳之份額，代表(甲)股權公司持有附屬公司股份之現有帳面價值，(乙)加上獲得日之商譽，或減去獲得日之資本公積。

4 設股權公司將投資帳照原始成本處理者，則在以後任何結帳日，該帳始終為(甲)股權公司持有附屬公司股份之部份，其獲得日之帳面價值；(乙)加上獲得日之商譽，或減去獲得日之資本公積。

5 設持有附屬公司之股份少於 100%，而在獲得後若干日編製合併資產負債表，且將附屬公司之利益，損失，及股息之部份，記入投資帳者，則該股權公司持有附屬公司股份之部份抵銷之後，其結果如下：

對投資帳抵銷後·

- (甲) 所餘為獲得日之商譽或資本公積(例二)

對附屬公司淨值抵銷後，所餘為·

- (甲) 少數股東持有附屬公司股份之部份
- (乙) 少數股東獲得日享有之公積部份(例三)
- (丙) 獲得後股權公司應分享及擔負之任何增減部份(例三)
- (丁) 獲得後少數股東應分享或擔負之任何增減部份(例三)

6. 在合併資產負債表上，股權公司之一切公積，不論為其自身帳上所載者，抑由於附屬公司淨值分得者，僅合併表示一總數，各附屬公司之該少數股權，亦合併表示之，應使各附屬公司少數股東之股份總額及公積總額，在合併資產負債表上得有明白之表示。

7. 合併資產負債表編製之日，存貨內所計之任何公司之利益，應抵銷之。

設在售出之公司，有少數股權者，則僅就股權公司享有公積部份抵銷之。蓋從少數股東方面觀之，則其利益，如營業所得焉。

練 習

習題23 辛公司於 年一月一日以 \$91,800.00 之代價，獲得壬公司之股份 90%，以 \$52,800.00 之代價，獲得癸公司股份 80%；各股經購得後，三公司之資產負債表如下 試編獲得日之合併資產負債表。

借 項	辛公司	壬公司	癸公司
現金	\$ 13,200.00	\$ 5,500.00	\$ 16,800.00
應收帳款	25,000.00	26,000.00	45,000.00
應收票據	20,000.00	10,000.00	—
存貨	100,000.00	70,000.00	1,000.00
壬公司放款	10,000.00	—	—
癸公司放款	—	4,000.00	—
癸公司債券	—	40,000.00	—
廠房與機器	110,000.00	—	60,000.00
股票投資—			
壬公司(90%)	91,800.00	—	—
癸公司(80%)	52,800.00	—	—
	<u>\$422,800.00</u>	<u>\$155,500.00</u>	<u>\$130,800.00</u>
貸 項			
應付帳款	\$ 40,000.00	\$ 20,500.00	\$ 8,000.00
應付票據	42,000.00	35,000.00	—
壬公司應收票據貼現	4,000.00	—	—
辛公司借款	—	10,000.00	—
壬公司借款	—	—	4,000.00
折舊準備	13,200.00	—	4,800.00
在外債券	100,000.00	—	50,000.00
股本	110,000.00	60,000.00	40,000.00
公積	43,600.00	30,000.00	24,000.00
	<u>\$422,800.00</u>	<u>\$155,500.00</u>	<u>\$130,800.00</u>

習題24：就習題23言之。年度內壬公司獲利 \$35,000.00 並付股息 \$15,000.00，辛公司即將其應得利益及股息之部份，記入「投資於壬公司之股份」帳內。

癸公司於 年度獲利 \$20,000.00, 惟不分派股息。股權公司, 亦不以其應得利益部份記入帳內。

×××年十二月三十一日, 三公司之資產負債表列下, 試編製一合併資產負債表。

辛公司之存貨中, 有 \$51,000.00 之貨物, 係自癸公司購進, 癸公司并為 \$7,000.00 利益之記載。應收票據貼現, 全部為壬公司給與辛公司之票據, 經辛公司向銀行貼現。

癸公司之應收帳款內, 有 \$20,000.00 為壬公司所欠。該公司亦已列入應付帳款內。

借 項	辛公司	壬公司	癸公司
現金	\$ 6,000.00	\$ 16,500.00	\$ 17,500.00
應收帳款	51,000.00	30,000.00	11,000.00
應收票據	22,000.00	25,000.00	3,500.00
存貨	129,000.00	37,500.00	2,500.00
對付辛公司款項	—	17,000.00	12,000.00
癸公司債券	—	40,000.00	—
房屋與機器	110,000.00	—	60,000.00
股票投資—			
壬公司(40%)	108,000.00	—	—
癸公司(60%)	52,800.00	—	—
	<u>\$472,000.00</u>	<u>\$166,000.00</u>	<u>\$158,000.00</u>
貸 項			
應付帳款	\$ 30,000.00	\$ 28,000.00	\$ 18,400.00
應付票據	50,000.00	28,000.00	—
應收票據貼現	15,000.00	—	—
借入壬公司款項	17,000.00	—	—
借入癸公司款項	12,000.00	—	—
折舊準備	15,600.00	—	5,600.00
在外債券	100,000.00	—	50,000.00
股本	180,000.00	60,000.00	40,000.00
公積	52,400.00	50,000.00	44,000.00
	<u>\$472,000.00</u>	<u>\$166,000.00</u>	<u>\$158,000.00</u>

問題 27. 甲股權公司將其分得乙附屬公司之利益, 每年記入其投資帳內。當編製合併資產負債表時, 一獲得日或合併資產負債表編製日——乙公司股

何之何種帳面價值，應行除去？何故？

問題26 子股權公司握有丑附屬公司股份90%，及丙公司股份90%，某年度內丑公司獲利\$10,000.00并付股息\$20,000.00，寅公司損失\$8,000.00并付股息4,000.00，試照下列記載方法，為子公司作相當之分錄：

(甲)設投資帳照成本記載者。

乙 設附屬公司之利益 損失，及股息，登入投資帳者。

複 習 題

15 利汽車公司之經紀人甲公司，於二十八年十二月三十一日編製合併資產負債表時，不能決定其程序，就商於學者。所稱不能決定之程序，為應照現有帳面價值抵銷耶？抑應照獲得日之帳面價值抵銷耶，茲將其合併資產負債表計算表列下：

甲公司及其附屬乙公司

合併資產負債表——計算表

民國二十八年十二月三十一日

資 產	甲公司	乙公司	抵銷數	合資表
流動資產	\$204,000	\$220,000	\$ —	\$424,000
設備(淨額)	12,120	10,000	—	22,120
投資乙公司股份 90%	128,880	—	—	—
股本	—	—	(甲) 36,000	—
公積	—	—	(乙) (?)	—
商譽	—	—	—	(?)
	<u>\$345,000</u>	<u>\$230,000</u>	<u>\$ —</u>	<u>\$ —</u>
負債				
流動負債	\$ 42,520	\$ 94,800	\$ —	\$137,320
甲公司				
股本	160,000	—	—	160,000
公積	142,480	—	—	142,480
乙公司				
股本	—	30,500	(甲) 36,000	4,000少
公積	—	95,200	(乙) (?)	(?)少
	<u>\$345,000</u>	<u>\$230,000</u>	<u>\$ —</u>	<u>\$ —</u>

投資乙公司股份之日，為二十二年一月一日，彼時以\$50,400.00之代價，購得乙公司股份票面\$36,000.00(90%股)，乙公司之公積為\$8,000.00。此後乙公司之公積，因歷年獲利而增加至\$95,200.00之現有數額。惟歷年并未分派股息。每年年底，甲公司即以該年乙公司利益之90%記入投資帳，

用二種方法計算，學者可求得下列結果。

(甲)如抵銷數為現有帳面價值。

甲公司及其附屬乙公司

合併資產負債表——民國二十八年十二月三十一日

資 產		負 債	
流動資產	\$424,000	流動負債	\$137,220
設備	22,120	少數股權：	
商譽	7,200	股本	\$ 4,000
		公積	9,520
			13,520
		甲公司：	
		股本	\$100,000
		公積	142,480
			302,480
	<u>\$453,320</u>		<u>\$453,320</u>

(乙)設抵銷數為獲得日之帳面價值：

甲公司及其附屬乙公司

合併資產負債表——民國二十八年十二月三十一日

資 產		負 債	
流動資產	\$424,000	流動負債	\$137,320
設備	22,120	少數股權：	
商譽	85,880	股本	\$ 4,000
		公積	9,520
			13,520
		甲公司：	
		股本	\$100,000
		公積	220,500
			320,500
	<u>\$531,800</u>		<u>\$531,800</u>

問題(甲)：上列二個資產負債表上之商譽，是否為二十八年十二月三十一日合併公司之實際商譽之價值？如并非實際商譽之價值，則其所代表之意義為何？

問題(乙)：由上述事實，不用抵銷法而直接決定之，則\$7,200或\$85,680，孰為商譽之正確金額？

問題(丙)：使用二種不同基礎之抵銷法，其惟一變動之數字：在資產方面為商譽，在負債方面為股權公司之公積。在二個資產負債表上，此等數字之差，均為\$78,480。不正確之資產負債表，何以發生\$78,480之差誤？

問題(丁)：用錯誤之抵銷法，少數股權並不變動，即無論正確之資產負債表或錯誤之資產負債表，均表示同樣之少數股權。試申言之。

第十二章 分期付款銷貨會計

動產之分期付款銷售

第一百五十九節 分期付款銷貨

動產銷售(Sales of Personal property),恆有當時僅付小額定銀,餘款分數期償付者。此種銷貨,稱為分期付款銷貨(Installment sales)。當銷貨契約(Sales contract)簽訂之時,如將分期付款銷貨之全部毛利照現實利益處理者,從事實上觀之,殊欠正確。蓋購貨人對於以後到期應付之款或發生違約不付之舉;其在購貨人手中之貨物,既變損舊,則他日雖將原貨收回,但銷貨人對此交易,終將遭受相當損失,故為穩健計,應採用分期付款銷貨基礎(Installment sales basis)以處理毛利焉。茲於以下數節闡述之。

凡動產之銷售,所付定銀數額較鉅,餘欠於短期內即須償付,而其財物折舊不速者,此種銷貨,不妨照掛帳銷貨處理,其毛利,即視為該期銷貨之現實利益。設購貨人違約,而將貨物收回時,銷貨人在理論上,別無損失。因售價之大部份,業已收到也。

銷貨應作為分期付款銷貨,抑為普通掛帳銷貨,視下列情形而定,(甲)第一次付款金額之大小,(乙)以後付款時期之長短,以及(丙)銷售貨物之性質。

本章專論分期付款銷貨之會計程序

第一百六十節 購貨人違約之防止

當動產用分期付款方法脫售時,銷貨人恆採用下列方法之一,以防止購貨人中途發生違約(Default)之舉:

(甲)契約上規定在購貨人未為完全付清貨款以前,物權(Title)仍為銷貨人所有。

(乙)物權雖已轉讓購貨人,但用動產質權(Chattel mortgage)之形式,可查測遲延銷貨人。

(丙) 購物權轉移與第三者，直至購貨人完全付清貨款時，再轉移與購貨人。

第一百六十一節 分期付款銷貨毛利之現實

假定民國二十八年九月一日某商人銷售一種貨品，計 \$500.00 其成本為 \$300.00，當交貨時，付現款 \$60.00，其餘 \$440.00，平分二十二個月償付，每次付 \$20.00

此項銷貨之毛利金額為 \$200.00。在收益會計 (Accounting for income) 之應收應付基礎 (Accrual basis 亦稱權責發生基礎) 之下，此 \$200.00 之毛利，視為銷貨會計期間內獲得之利益，但在分期付款銷貨基礎下，此項毛利，在銷貨時，不視為獲得或現實之利益，必待售價收到時，而後作為現實利益。蓋售價既分期收取，則毛利亦當分期現實也。

售價總額為 \$500.00，銷貨成本為 \$300.00 (售價之 60%)，可現實之毛利為 \$200.00 (售價之 40%)，是則每收到一元之售價中，含有 40¢ 為貨物成本之收回，與 60¢ 為現實毛利。故當收到 \$30.00 定銀時，其中 \$36.00 為成本之收回，\$24.00 為毛利之現實。依此類推，每月 \$20.00 之付款中，\$12.00 為收回成本，\$8.00 為現實毛利。

乃至二十八年十二月三十一日，此項契約，已收到 \$120.00 之總額 (定銀 \$40.00，加上三次付款 每月 \$20.00)。此所以明示該貨之成本，已收回 \$72.00 (收款 \$120.00 之 60%)，銷貨毛利已現實 \$48.00 (收款 \$120.00 之 40%)。

二十八年十二月三十一日，契約上未收餘款為 \$380.00 (售價 \$500.00 減去收到 \$120.00)。此所以明示銷貨成本尚有 \$228.00 未曾收回 (未收貨款 \$380.00 之 60%)。毛利總額尚有 \$152.00 未經現實 (未收貨款額 \$380.00 之 40%)。

此等決定之方法，可匯述之如下

	應收帳款	毛利率	毛利	
售價	\$500.00	40%	\$200.00	毛利總額
二十八年十二月三十一日止				
已收貨款	120.00	40%	48.00	已現實毛利
二十八年十二月三十一日餘額	380.00	40%	152.00	未現實毛利

(圖一百二十四)

由上觀之，可知在某一期間分期付款銷貨毛利之獲得現實部份，為毛利率乘該期內收到還款金額；其未現實部份，為毛利率乘尚未收到之金額。

第一百六十二節 單一分期付價銷貨毛利之記錄

設第一百六十一節所示之例，為該商人至二十八年內僅銷一次，則在分期付價銷貨基礎下，對於銷貨及收款之分錄如下：

(1)

應收帳款	\$300 00	
銷貨		\$500 00
九月一日用分期付價契約銷出貨品		

(2)

現金	\$120.00	
應收帳款		\$120 00
記錄收到定銀 \$60.00 及十月一日。		

十一月一日，十二月一日各期收款 \$20 00

至二十八年十二月三十一日，用下列分錄，以記載銷貨毛利總額並將現實部份，由未現實部份內轉出之

(1)

銷貨成本	\$300 00	
進貨		\$300 00
設定銷貨成本		

(2)

銷貨	\$500 00	
銷貨成本		\$500 00
未現實毛利 (Unrealized Gross Profit)		00 00
將銷貨及銷貨成本帳結束之，并設定毛利總額		

(3)

現實毛利	\$48 00	
損益		\$48.00
收到貨款，以記錄現實毛利：		

 到貨款— $\$120.00 \times 40\% = \48.00

上列分錄，經此以後，毛利總額中之 \$48.00，轉入損益帳，其餘 \$152.00 為未現實毛利帳之實方。此則俟以後期間將售價餘額 \$380.00 收到時，再為轉入損益帳。

未現實毛利帳，至會計帳表上，列作 (1) 遞延貨項，或為 (2) 應收分

帳款 (Installment accounts receivable) 餘額之一種估價準備。在 (2) 項下之淨類為應收帳款之現存現值 (Carrying value)。例如上例之應收帳款，在資產負債表上可表示如下：

應收分期帳款	\$380 00
減—未現實毛利準備	<u>152 00</u>
帳面現值淨額	<u>\$228 00</u>

第一百六十三節 分期付款銷貨繁多時毛利之記錄

凡分期付款銷貨繁多者每次銷貨之毛利，即不能或無需如上節所示之方法記錄之。設在某一期間內，銷貨之毛利率，能前後保持一致者，則可利用該項毛利總額之平均率 (Average rate)。在會計期間終了時，將銷貨總額與銷貨成本總額之差，貸入未現實毛利帳。於是此帳之現實部份，可按期內收到之款，乘平均毛利率，以算出之，而後轉入損益帳。

例如民國二十六年，某商人用分期付款銷貨法，銷出貨物 \$100,000.00，其成本為 \$60,000.00，則毛利當為 \$40,000.00 ($\$100,000.00 - \$60,000.00$)。在會計期間終了時，記入未現實毛利帳。該年之毛利率為 40% ($\$40,000.00 \div \$100,000.00$)。設二十六年度內，該商人收到 \$40,000.00，則其毛利之現實部份為 \$16,000.00 (即 \$40,000.00 之 40%) 此部份即由未現實毛利帳轉入損益帳，其未現實部份 \$24,000.00，仍餘存於未現實毛利帳之貸方。

茲將各帳戶列示於下：

銷 貨

轉入未現實毛利	\$100,000.00	二十六年度銷貨	<u>\$100,000 00</u>
---------	--------------	---------	---------------------

銷 貨 成 本

二十六年度銷貨成本	\$60,000.00	轉入未現實毛利	<u>\$60,000 00</u>
-----------	-------------	---------	--------------------

未現實毛利，二十六年度

二十六年度已現實額	\$16,000.00	二十六年度總額	\$40,000.00
廿六年十二月三十一日餘額	<u>24,000.00</u>	($\$100,000.00 - \$60,000.00$)	
	\$10,000.		<u>\$10,000 00</u>
		二十七年年度餘額	\$24,000 00

已 現 實 毛 利

轉入損益	\$16,000.00	二十六年現實額	\$16,000.00
------	-------------	---------	-------------

(圖一百二十五)

第一百六十四節 分期付款銷貨之收款期在二年
或二年以上者

設分期付款之期間，須經二年或二年以上者，如二十六年與二十七年是，則二十七年之收款將包括二十七年間之銷貨與二十六年之銷貨在內，於是二十七年之現實毛利將含下列二項

- (甲)二十七年收到之二十六年貨款，乘二十六年之毛利率
(乙)二十七年收到之二十七年貨款，乘二十七年之毛利率

此種計算，使二十七年收到之貨款，分成二類：即二十六年銷貨之帳款及二十七年銷貨之帳款是也。此種分別，可在現金收入簿內分欄記載之

實例 某商行從二十六年一月一日起，將貨物用分期付款辦法銷售。二十八年間銷貨成本及毛利等事實，列舉於圖一百二十六。

年份	銷 貨	銷貨成本	毛 利	毛利率
二十六年	\$100,000.00	\$ 60,000.00	\$ 40,000.00	40%
二十七年	\$120,000.00	\$ 76,800.00	43,200.00	36%
二十八年	\$140,000.00	\$2,400.00	47,600.00	34%
	\$360,000.00	\$220,200.00	\$139,800.00	

(圖一百二十六)

茲將每年銷貨所發生之應收帳款與按照銷貨年份區別之收到現款，以及在二十八年十二月三十一日各項應收帳款之餘額等事實，詳列於圖一百二十七。

銷貨年份	銷貨總額	收 到 現 款				二十八年十二月三十一日應收帳款餘額
		二十六年	二十七年	二十八年	合 計	
二十六年	\$100,000	\$40,000	\$30,000	\$ 20,000	\$ 90,000	\$ 10,000
二十七年	120,000	—	45,000	35,000	80,000	40,000
二十八年	140,000	—	—	50,000	80,000	60,000
	\$360,000	\$40,000	\$75,000	\$105,000	\$220,000	\$140,000

(圖一百二十七)

此三年之現實毛利，計算如下

現實毛利在二十六年—

由二十六年度銷貨收到之帳款 $\$40,000.00 \times 40\% = \$16,000.00$

現實毛利，二十七年—

由二十六年度銷貨收到之帳款 $\$30,000.00 \times 40\% = \$12,000.00$

由二十七年度銷貨收到之帳款 $\$15,000.00 \times 36\% = 16,200.00$ 28,200.00

現實毛利二十八年—

由二十六年度銷貨收到之帳款 $\$20,000.00 \times 40\% = \$8,000.00$

由二十七年度銷貨收到之帳款 $35,000.00 \times 36\% = 12,600.00$

由二十八年度銷貨收到之帳款 $50,000.00 \times 34\% = 17,000.00$ 37,600.00

茲將每年現實毛利之資料、匯列於圖一百二十八。此圖之末一欄表示由三年中每年銷貨所發生之未現實毛利，其在二十八年十二月三十一日之餘額。

已 現 實 毛 利

銷貨年份	毛利總額	二十六年	二十七年	二十八年	合 計	二十八十二月
						三十一日未現實
						毛利
二十六年	\$40,000	\$16,000	\$12,000	\$8,000	\$36,000	\$4,000
二十七年	43,200	—	16,200	12,600	23,800	14,400
二十八年	47,600	—	—	17,000	17,000	30,600
	<u>\$130,800</u>	<u>\$16,000</u>	<u>\$28,200</u>	<u>\$37,600</u>	<u>\$81,800</u>	<u>\$49,000</u>

(圖一百二十八)

第一百六十五節 毛利之記錄—收款經二年或二年以上

上例中各年度之銷貨及銷貨成本，照通常方法記錄入帳。每年十二月三十一日，將當年銷貨及銷貨成本帳，結入各未現實毛利帳內。(每年設一帳戶)。茲根據上例作成分錄為。

二十六年十二月三十一日

(1)

銷貨	\$100,000.00
銷貨成本	\$60,000.00
未現實毛利—二十六年銷貨	40,000.00
將銷貨及銷貨成本二帳結束之，并記錄二十六年度銷貨之未現實毛利。	

(2)

未現實毛利—二十六年銷貨	\$ 16,000.00	
損益—二十六年		\$ 16,000.00
根據下列收款, 記錄現實毛利:		
\$40,000.00 × 40% 即	\$16,000.00	
<u>二十七年十二月三十一日</u>		

(1)

銷貨	\$120,000.00	
銷貨成本		\$ 76,800.00
未現實毛利—二十七年銷貨		43,200.00
將銷貨及銷貨成本二戶結束之, 並記錄二十七年銷貨之未實現毛利。		

(2)

未現實毛利—二十六年銷貨	\$ 12,000.00	
未現實毛利—二十七年銷貨	16,000.00	
損益—二十七年		\$ 28,200.00
根據下列收款, 記錄現實毛利:		
二十六年銷貨	$\$30,000.00 \times 40\% =$	\$12,000.00
二十七年銷貨	$\underline{45,000.00 \times 36\% =}$	<u>16,200.00</u>
合計	<u>\$75,000.00</u>	<u>\$28,200.00</u>
<u>二十八年十二月三十一日</u>		

(1)

銷貨	\$140,000.00	
銷貨成本		\$ 92,400.00
未現實毛利—二十八年銷貨		47,600.00
將銷貨及銷貨成本二戶結束之, 並記錄二十八年銷貨之未實現毛利。		

(2)

未現實毛利—二十六年銷貨	\$ 8,000 00
未現實毛利—二十七年銷貨	12,000 00
未現實毛利—二十八年銷貨	17,000 00
損利—二十八年	\$ 37,600 00

根據下列收款記錄現實毛利：

二十六年銷貨	\$ 20,000 00 × 40% =	\$ 8,000 00
二十七年銷貨	35,000 00 × 36% =	12,600 00
二十八年銷貨	50,000 00 × 31% =	17,000 00
合計		<u>\$105,000 00</u> <u>\$137,600 00</u>

第一百六十六節 計算現實毛利之其他方法

上述數節之程序，乃以第一百六十一節所示之原則為根據。原則惟何？乃某一期間之毛利率，乘該期收得金額，即得該期毛利總額之現實部份。此種程序，必須在現金簿上將各項收款與各銷貨之年分，分別列登，俾可應用相當之毛利率，以為計算之根據。

計算獲得或現實毛利之其他方法，將各項收款，不必再行分別列登，此乃根據在某一定期日之毛利之非未現實部份，即為該期日以前已經現實之原則。未現實毛利之決定，即以售價之未收得部份，乘毛利率即得。如第一百六十一節所示然。

例如二十八年十二月三十一日之未現實毛利，仍用以前之數字，其決定如下：

	廿八年十二月卅一日	廿八年十二月卅一日	廿八年十二月卅一日
	應收帳款	毛利率	未現實毛利
二十六年銷貨	\$ 10,000 00	40%	\$ 4,000 00
二十七年銷貨	40,000 00	36%	14,400 00
二十八年銷貨	90,000 00	34%	30,600 00
	<u>\$140,000 00</u>		<u>\$ 49,000 00</u>

(圖一百二十九)

將各未現實毛利帳內之除額，削減 (Write down) 至上圖所示未現實毛利之金額，而將其差數轉入損益帳。此差數為現實毛利。茲將二十八年之程序，用下列各帳戶示明之：

未現實毛利，二十六年銷貨

二十六年收款內現實數	\$16,000.00	二十六年銷貨毛利總額	\$40,000.00
二十七年收款內現實數	12,000.00		
二十七年十二月三十一日餘額	12,000.00		
	<u>\$40,000.00</u>		<u>\$40,000.00</u>
將餘額削減至 \$4,000	\$ 8,000.00	二十八年一月一日餘額	\$12,000.00
二十八年十二月三十一日餘額	4,000.00		
	<u>\$12,000.00</u>		<u>\$ 4,000.00</u>
		二十九年一月一日餘額	\$ 4,000.00

(圖一百三十甲)

未現實毛利，二十七年銷貨

二十七年收款內現實數	\$16,200.00	二十七年銷貨毛利總額	\$43,200.00
二十七年十二月三十一日餘額	27,000.00		
	<u>\$43,200.00</u>		<u>\$13,200.00</u>
將餘額削減至 \$14,400	\$12,600.00	二十八年一月一日餘額	\$27,000.00
二十八年十二月三十一日餘額	14,400.00		
	<u>\$27,000.00</u>		<u>\$27,000.00</u>
		二十九年一月一日餘額	\$14,400.00

(圖一百三十乙)

未現實毛利，二十八年銷貨

將餘額削減至 \$30,600	\$17,000.00	二十八年銷貨毛利總額	\$47,600.00
二十八年十二月三十一日餘額	30,600.00		
	<u>\$47,600.00</u>		<u>\$47,600.00</u>
		二十九年一月一日餘額	\$30,600.00

(圖一百三十丙)

學者應知用此法以計算之現實毛利，與第一百六十四節者同。茲示之於下。

二十八年内毛利現實數：

二十六年之銷貨	\$ 8,000.00
二十七年之銷貨	12,600.00
二十八年之銷貨	<u>17,000.00</u>
	<u>\$ 37,600.00</u>

第一百六十七節 資產負債表

下列資產負債表，將未現實毛利列入負債一方之遲延貨項以表示之，學者可閱第一百六十二節對於未現實毛利之其他表示方法，乃將未現實毛利，列入應收分期帳款下，作為減除之項。其數字，則採用以前數例所舉者。

公 司 名 稱

資產負債表

民國二十八年十二月三十一日

資 產

流動資產		
現金	\$ 52,400.00	
存貨	48,600.00	
分期付價銷貨契約	<u>140,000.00</u>	\$241,000.00
固定資產	\$ 43,000.00	
減一折舊準備	<u>8,000.00</u>	35,000.00
		<u>\$276,000.00</u>

負債與淨值

流動負債：		
應付帳款		\$ 32,000.00
遲延貨項：		
分期付價銷貨契約之現實毛利		49,000.00
淨值：		
股本	\$100,000.00	
公積		
餘額，28年12月		
31日	77,300.00	
淨利 28年	<u>17,700.00</u>	95,000.00
		<u>\$276,000.00</u>

(圖一百三十一)

第一百六十八節 損益計算書

下列損益計算書，所以表示現實利益之方法：

公 司 名 稱		
損 益 計 算 書		
民 國 二 十 八 年 度		
銷貨		\$140,000.00
銷貨成本—		
存貨28年1月1日	\$ 21,000.00	
進貨	<u>120,000.00</u>	
合計	\$141,000.00	
存貨, 28年12月31日	<u>48,600.00</u>	<u>92,400.00</u>
二十八年分期付價銷貨之毛利		\$ 47,600.00
減—二十八年分期付價銷貨之未現實毛利		<u>30,600.00</u>
二十八年分期付價銷貨之現實毛利		\$ 17,000.00
加—其他年份銷貨之現實毛利—		
二十七年分期付價銷貨		12,600.00
二十六年分期付價銷貨		<u>8,000.00</u>
現實毛利總額		\$ 37,600.00
減—銷貨費用	\$ 7,400.00	
普通與管理費用	<u>12,500.00</u>	<u>19,900.00</u>
淨除利益		\$ 17,700.00

(圖一百三十二)

第一百六十九節 單一違約及收回之實例

就第一百六十一節所舉之例，假定於二十九年三月一日購買人違約不付到期之款，於是公司將銷貨物收回 (Repossession)，計有折餘價值 \$130.00，其已繳之款亦未退還。此時就此交易之應收分期帳款及未現實毛利帳之表示如下：

應收分期帳款

28年 9月1日 契價	\$590 00	28年 9月1日 定銀	\$ 60.00
		10月1日 月付	20 00
		11月1日 月付	20 00
		12月1日 月付	20 00
		29年 1月1日 月付	20 00
		2月1日 月付	20 00
		餘額	340 00

(圖一百三十三甲)

未 現 實 毛 利

28年12月31日	28年收款內 之毛利現實 \$120 00 之 40%	\$ 48 00	28年 9月 1日 銷貨毛利總 額	\$200 00
28年 2月28日	28年收款內 之現實毛利 \$400.00 之 40%	16 00		
	餘額	136.00		

(圖一百三十三乙)

這約時，該帳之現存價值 (Carrying value) 為 \$204.00，(應收分期帳款內之未收餘額 \$340.00 減未現實毛利 \$136.00) 收回貨物現值 \$130 00，則因這約收回貨物所蒙之損失為 \$74.00 (\$204.00之現存價值減 \$130 00 之收回貨物價值)，下列分錄，所以 (1) 取消應收分期帳款之現存價值；(2) 記錄收回貨物，以及 (3) 記錄收回之損失。

未現實毛利	\$ 136.00	
收回貨物	\$ 130 00	
二十九年内收回之損失	74 00	
應收分期帳款		\$ 340.00

此分錄經過帳後，應收分期帳款及未現實毛利二帳，即行結束。收回貨物 (Repossessed merchandise)，則記入資產帳內。收回貨物之損失，記入損益帳內。此項列入二十九年收回之損失 \$74.00，與業已記入二十八年 (\$48.00) 及二十九 (\$16.00) 之現貨毛利 \$64.00 (圖一百三十四乙) 相抵銷後，該交易尚蒙損失 \$10.00 (收回之損失 \$74.00 減收到現貨毛利 \$64.00)。此項損失之計算如下：

貨物成本		\$ 300.00
減—收到帳款	\$ 160.00	
收回貨物之價值	<u>130.00</u>	<u>200.00</u>
交易之損失總額		<u>\$ 10.00</u>

二十九年收回貨物之損失，更可用下法計算之：

售出物貨之原成本		\$ 300.00
減—收到現款 (\$160.00) 中，代表成本		
收回之部份 (60%)	\$ 96.00	
收回貨物之價值	<u>130.00</u>	<u>226.00</u>
收回之損失		<u>\$ 14.00</u>

第一百七十節 會計期間全期內之違約及收回

收回貨物，無須每次作個別分錄。關於收回貨物之每一項之折餘價值 (Depreciated value)，原售金額及年份，未收款餘額等之資料，可於各貨收回時累計之。根據此等事項，舉一個會計期間內之全部收回事項匯結後，可作成一個分錄以記載之。

茲就第一百六十四節所有事實，假定二十八年内收回貨物如下

	違約時帳上 餘額	銷貨原來 金額	收到帳款	收回時貨物 之折餘價值
二十六年銷貨	\$ 1,000.00	\$ 3,500.00	\$ 2,500.00	\$ 1,000.00
二十七年銷貨	2,500.00	4,000.00	1,500.00	1,250.00
二十八年銷貨	4,000.00	5,400.00	1,400.00	1,500.00
	<u>\$ 7,500.00</u>	<u>\$ 12,900.00</u>	<u>\$ 5,400.00</u>	<u>\$ 3,750.00</u>

(圖一百三十四)

此等銷貨之未現實毛利，可以未收帳款餘額，乘其各個毛利率計算之：

	各帳戶餘額	毛利率	未現實毛利
二十六年銷貨	\$ 1,000.00	40%	\$ 400.00
二十七年銷貨	2,500.00	36%	900.00
二十八年銷貨	4,000.00	34%	1,360.00
	<u>\$ 7,500.00</u>		<u>\$ 2,660.00</u>

(圖一百三十五)

二十八年十二月三十一日記錄二十八年內收回之損失，其分錄列下：

未現實毛利—二十六年銷貨	\$ 400.00
未現實毛利—二十七年銷貨	900.00
未現實毛利—二十八年銷貨	1,360.00
收回貨物	3,750.00
二十八年內收回之損失	1,090.00
應收分期帳款	\$ 7,500.00

上列分錄收回之損失 \$1,090.00，為應收分期帳款之現存價值 \$4,840.00 (應收分期帳款餘額 \$7,500.00 減未現實毛利 \$2,660.00) 與收回貨物之價值 \$3,750.00 之差。此項損失，可用下件計算之：

售出貨物之原本—

	銷貨原金額	成本與銷貨比率	原成本價格	
廿六年銷貨	\$ 3,500.00	60%	\$ 2,100.00	
廿七年銷貨	4,000.00	64%	2,560.00	
廿八年銷貨	5,400.00	66%	3,564.00	
	<u>\$12,900.00</u>		<u>\$ 8,224.00</u>	\$ 8,224.00

減—此等銷貨之已收回帳款內代表成本部份者—

	收到金額	成本與銷貨比率	成本之收回	
廿六年銷貨	\$ 2,500.00	60%	\$ 1,500.00	
廿七年銷貨	1,500.00	64%	960.00	
廿八年銷貨	1,400.00	66%	924.00	
	<u>\$ 5,400.00</u>		<u>\$ 3,384.00</u>	\$ 3,384.00
收回貨物之價值				<u>3,750.00</u>
二十八年內收回貨物之損失				<u>7,134.00</u>
				<u>\$ 1,090.00</u>

不動產之分期付款銷售

第一百七十一節 不動產之分期付款銷售

不動產 (Real estate) 分期付款出售之會計程序，就一般言之，與動產之分期付款銷售者同。惟其計算現實與未現實毛利特殊之點，通常按每次售出之不動產個別計算之。此種程序，由於 (1) 土地之性質，各自不同，(2) 不動產售出之數目較少，及 (3) 所得稅及其他法令之規定。

不動產之銷售，可依下列基礎：

- (甲) 現款。此種事例，不動產之所有權，即時轉移與購置人。
- (乙) 一部現款，一部抵押品。此種事例，所有權即時轉移與購置人，其售價之未付部份，由購置人出給期票，並以不動產為抵押。
- (丙) 訂立賣契 (Contract of sale) (此為社會上普遍所採用之程序，尤以不動產之手段出售者為然) 時，先付一部份定銀 (Down payment)，餘款經長時期之分期付款辦法，不動產之所有權 (1) 俟購置人付至一定數額時，或 (2) 全部付清時，方為轉移。該地價付至一定數額，而將所有權轉移者，則恆向購置人徵取未付餘額之担保品為担保。

凡於訂立賣契時，所收之現款較少，而以後分期付款又須經過較長時期者，則不論採用上述 (乙) 項，或 (丙) 項之基礎，其交易即視為分期付款銷售之性質。故其毛利，應即照分期付款基礎以記錄之。

不動產以現款出售者，其記錄為借入現金，貸入銷貨。但用一部現款及一部抵押票據以售出者，其分錄為 (用假定數字)：

現金	\$ 2,000.00	
應收抵押票據	8,000.00	
銷貨		\$ 10,000.00
記錄以現款及票據銷貨，		
以後按月償付 \$400.00		

凡採用上述 (丙) 項基礎訂立賣契者，在會計目的上，視為銷貨。例如售地一方，計 \$1,000.00，當立契時，付定銀 \$100.00，其餘按月付 \$25.00，則其分錄為：

現金	\$ 100.00	
應收分期契約 (Installment Contract Receivable)	900.00	
銷出基地一段		\$ 1,000.00

記錄銷貨契約及應付餘款按

月 \$25 00

第一百七十二節 防止購置人之違約

不動產出售人，為預防購置人方面發生違約情事，恆採用下列方法。

(甲)凡所有權即時移轉與購置人者，其售價之未付餘額，由出售人向購置人徵取相當抵押品，以為未付部份之担保。以後遇購置人違約時，即將該抵押品沒收，所有權重行收回。

(乙)在購置人對於契約條件未履行完成前，所有權暫時移轉與信託人。設遇中途違約時，信託人根據信託契約，將所有權轉移與出售人。

(丙)凡訂立賣契者，當購置人未付至契約上規定全額前，所有權仍由出售人保留之。

此等防止，雖在法律上之程序，與出售動產者絕然不同，而其所採用之方法則一也。

第一百七十三節 毛利之記錄——不動產用分期 付價法一次售出

假定甲有基地一段，成本 \$8,000 00，於二十七年份建築房屋一幢，計費 \$24,000.00。此項投資，記入「基地與房屋置存」帳(Land and Buildings Investment account)。建築完竣，甲將該項基地，連同房屋，以 \$40,000.00 之價售出。當訂立賣契時，收定銀 \$10,000 00，餘款按季付 \$5,000.00。彼除收得定銀 \$10,000 00 後，當年又收到第一季期款 \$5,000.00。甲即於帳上依分期付款付價基礎以記錄其出售利益。注意售得毛利 \$8,000 00，為售價 \$40,000.00 之25%。其分錄為。

	(1)	
應收分期帳款	\$ 40,000.00	
銷出不動產		\$ 40,000.00
記錄銷售不動產		
	(2)	
現金	\$ 10,000.00	
應收分期帳款		\$ 10,000.00
收到定銀		

	(3)	
不動產銷售成本	\$ 32,000.00	
基地與房屋盤存帳		\$ 32,000.00
設定銷售成本並將某處屋基 由盤存帳轉出		
	(4)	
現金	\$ 5,000.00	
應收分期帳款		\$ 5,000.00
收到期款		
	(5)	
銷出不動產	\$ 0,000.00	
不動產銷售成本		\$ 32,000.00
未現實毛利		8,000.00
將銷貨及銷貨成本帳結束之， 並立一未現實毛利帳。		
	(6)	
未現實毛利	\$ 3,750.00	
損益		\$ 3,750.00
根據收款，將未現實毛利部 份轉入損益 \$15,000.00 (收到現金)×25% (銷貨毛 利率)=\$3,750.00		

第一百七十四節 毛利之記錄——不動產用分期 付價法繼續售出

每次銷售不必個別開立銷貨帳，銷貨成本帳或毛利帳。而應一會計全期之數字，累積計算之。如動產銷售然。至年度終了時，將銷貨帳總額及銷貨成本帳總額結束之。其差額貸入未現實毛利帳。但現實毛利總額（上列分錄6），必須根據每次銷貨之現實毛利以決定之。為應付此項目的起見，可將每一應收契約總帳科目（Contract receivable ledger account）之帳面，隨時記錄之，如下式：

27年		摘 要	原始簿 頁數	借 方	貸 方	餘 額	毛 利	
月	日						25%	
							現 實	未 現 實
9	30	售價	銷	\$40,000	\$ -	\$40,000	\$	\$8,000
	30	定銀	現		10,000	30,000	2,500	5,500
12	30	收到期款	現		5,000	25,000	1,250	4,250
							3,750	

(圖一百三十六)

當原始銷貨過入該帳時，其未現實毛利，即在最末一欄為備查之記載。及每次付款收到時，即以其毛利之現實部份，記入現實一欄，並將未現實部份結轉之，以供查閱。故該帳在任何時，能表示(甲)期內收到之現實毛利(本例為\$3,750.00)，及(乙)未收到除額內之未現實毛利(本例為\$4,250.00)。全部銷貨之現實或未現實毛利之總額，即由全部應收帳款總帳各戶之數字加總求得之。

第一百七十五節 違約，取銷及沒收舉例

設不動產以分期付款出售者，其所有權既不即轉移與購產人，故他日購產人遇有違約時，別無收回之手續。就一般言之，賣契上常載明如有違約(設出售人有取銷契約之權者)購產人所付之款，一概沒收，以抵償出售人之「清理損失」(Liquidated damages)

因沒收(Forfeiture)及取消(Cancellation)所發生之損益，為帳上現存價值與收回財產之折餘價值之差，此則與動產收回之例，正復相同。例如照第一百七十三節之例，假定至二十八年內購產人并不再付款項，而竟違約，甲即取消契約，並將已收金額，作為抵償清理損失。再假定房屋已折舊\$360.00(照\$24,000.00成本，每年折舊3%，以六個計為\$360.00)。此項收回房屋，甲之帳上，照\$32,000.00原始成本，減去折舊準備\$360.00後，登入之。基地則并無折舊，故仍照原始成本\$8,000.00記入之。茲將記載沒收所得之分錄如下

1.	未現實毛利	\$ 4,250.00
2.	基地與房屋盤存	32,000.00
3.	折舊準備	\$ 360.00
4.	應收分期付款	25,000.00
5.	沒收利益	10,890.00

注意項目1與4，乃取消該帳之現存價值。項目2與3，為設定收回財產之折餘價值。項目5，為由沒收及取消所發生之利益。

沒收利益，可計算如下：

收到帳款	\$ 15,000.00
減—折舊所致之損失	<u>360.00</u>
該項交易利益總額	\$ 14,640.00
二十七年已現實之利益(第173節)	<u>3,750.00</u>
二十八年内沒收之利益	<u>\$ 10,890.00</u>

設沒收與取消，經再繳一期現款後發生者，則帳上之現存價值，為未收款餘額，減取消日之未現實毛利，再付欠款之現實毛利，既未記錄，則當作沒收分錄時，必須登記之。例如購產人再付契約款 \$1,000.00 後，至二十八年發生違約之舉，假定又經六個月，則當繼續折舊 \$360.00。其沒收分錄如下：

1 未現實毛利	\$ 4,250.00
2 基地與房屋盤存	32,000.00
3. 折舊準備	\$ 720.00
4. 應收分期付款	15,000.00
5. 二十八年收款內之現實利益 ($\$10,000.00 \times 25\%$ 毛利率)	2,500.00
6. 沒收利益	18,030.00

此分錄中，項目1,4與5，為取消該帳之現存價值。項目2與3，為設定收回財產之折餘價值。項目6，為由沒收與取消所發生之利益。

此項沒收利益，再為計算如下：

收到帳款	\$25,000.00
減—折舊所致之損失	<u>720.00</u>
該項交易之利益總額	\$24,280.00
減—二十七年内現實毛利	\$3,750.00
二十八年内現實毛利	<u>2,500.00</u>
二十八年内沒收之利益	<u>\$18,030.00</u>

學者應知收回不動產，應照原始成本減去折舊記錄之。此項記錄，或則大於當時可變賣價值 (Present Realizable value) 或則小於當時可變賣價值。收回動產，則照收回日之可變賣價值記錄之。此則為二者不同之點。上列 \$4,280.00 之利益，僅在收回不動產時，其折餘成本少於其當時可變賣價值者，方為真實利益。

上述程序，為記錄取消與沒收之結果之淨額，而非記錄取消之金額，後者事實，在實際上，亦恆為不動產商人所重視。在此種事例，除取消與沒收分錄外，更應記錄所取消之原始售出金額。惟其所記之最後結果則相同。

第一百七十六節 費用之處理

第一百六十八節之損益計算書內，二十八年之一切費用，由二十六年，二十七年，及二十八年三年之分期付價銷貨之在二十八年度內收到現實毛利數額內減除之。惟二十八年所支付或發生銷貨及其他費用，其所致之毛利，有一部份須待至二十九年度及三十年方能現實。凡採用較穩健程序者，恆以全部費用立刻出帳報銷之。

第一百七十七節 分期付價基礎；現收現付基礎， 與應收應付基礎之比較。

會計上之現收現付基礎 (Cash basis 亦稱收付實現基礎) 者，一切收益與費用，不問其收益何時獲得或費用何時發生，僅以其現金收入或支出為記錄之標準。因獲得資產而為之支出，即非費用，資產售出，必須將其成本完全有現金收回後，乃能視為利益之現實。

應收應付基礎 (Accrual basis 亦稱權責發生基礎) 者，為營業機關之有存貨及為掛帳買賣者所慣用之基礎。費用一經發生，及收益一經獲得，即列入損益，至現金之何時支出或收入，則在所不同。

分期付價基礎 (Instalment basis)，為應收應付基礎之修正。此種基礎，在毛利能獲得或現實前，注重於銷貨上之實際收到之現金。

茲以下例將三種會計方法，作一比較。假定某君在二十七年內以現金 \$8,000.00，購得不動產一方，即於當年轉售他人，計價 \$10,000.00，售出條件為當付定銀 \$1,000.00，其餘按月付 \$200.00，直至全數付清為止，彼在年度終了前，收到定銀及三次 \$200.00 之期款。并發生及支出費用 \$350.00，在三種方法下，彼之損益計算書如下：

(甲) 在現收現付基礎下，某君於二十七年所經營之結果，為受損失 \$350.00

購進不動產之支出借入資產帳		\$1,000.00
減—成本之收回貸入資產帳：		
定額	\$1,000.00	
以後付款	<u>600.00</u>	1,600.00
二十七年十二月三十一日未收款之成本部份		\$1,400.00
費用支出		\$ 350.00
二十七年淨損		<u>\$ 930.00</u>

(圖一百三十七甲)

在以後期間內某君又收到售價除數計\$5,400.00 (\$10,000.00之售價減1,600.00之收款),將\$5,400.00貸入資產帳,乃回復全部成本,其餘\$2,000.00貸入收益帳。此\$2,000.00之收益及二十七年內之損失\$150.00相合併,乃有\$1,650.00之利益。

(乙)在應收應付基礎下,彼之經營結果獲利\$1,650.00,全部記入售出之年(二十七年)之帳內,如下

不動產售出	\$10,000.00
減—銷貨成本	<u>8,000.00</u>
毛利	\$ 2,000.00
減—費用	<u>350.00</u>
二十七年淨利	<u>\$ 1,650.00</u>

(圖一百三十七乙)

(丙)在分期付價基礎下,二十七年內僅有一部份毛利現實,售價之其餘部份,須俟將未收到現款後,方行現實。在此基礎下,彼在二十七年之損失為\$30.00,其\$1,680.00毛利之遞延部份,至將來現實時,方得合併計算。共計利益\$1,650.00,彼之二十七年損益計算書如下

不動產售出	\$10,000.00
減—銷貨成本	<u>8,000.00</u>
毛利	\$12,000.00
減—未現實部份	<u>1,680.00</u>
現實毛利	\$ 320.00
減—費用	<u>350.00</u>
二十七年淨損	<u>\$ 30.00</u>

(圖一百三十七丙)

用三種方法所計算之利益，因其計算利益所採用之年份基礎而不同 茲用下表以比較其結果

	現收現付基礎	應收應付基礎	分期付款基礎
二十七年內所記之利益	\$ 350.00 ^a	\$1,650.00	\$ 90.00 ^b
以後年度將記之利益	2,000.00	—	1,680.00
利益總額	<u>\$1,650.00</u>	<u>\$1,650.00</u>	<u>\$1,650.00</u>

^a紅色

(圖一百三十七丁)

第一百七十八節 結論

1. 用分期付款計劃銷售動產之毛利，其現實不在銷售之時，而依售價收到之比例計算之。在一整個會計期間內，一切分期付款，銷售之毛利總額，設一「未現實毛利」帳記載之。其現實部份，按期轉入損益帳內。

2 每年之銷貨，應分別立一未現實毛利帳記載之。

3. 毛利之現實與未現實部份之計算如下：

(甲) 收到金額 × 毛利率 = 現實毛利。

(乙) 未收款餘額 × 毛利率 = 未現實毛利

1 依上第一項 甲，計算某一年度內收到以前年度銷貨帳款之現實毛利，必須將收到之款，依其銷出年份，分別記入現金簿內。

5. 計算現實毛利之其他方法，首先算出期間終了日之未現實毛利數額。將此數由期初未現實毛利內減去之，即得該期現實毛利。欲知每年銷貨之期末未現實毛利，即將結賬日應收契約款 (Contract Receivable)，依年份分類，然後以其相當毛利率乘之。此一方法，較為實用，因每年將應收契約款分類一次，較之每次收到期款須分類一次者，實為省便。

6 任何時日之應收分期帳款之現存價值，為未收款餘額減去該日銷貨之未現實毛利。

7 因不動產購置人違約，致將貨物收回時，所受之損失，或利益，即為該帳之現有價值與收回貨物之折餘價值間之差數。

8 收回貨物不必為個別之記錄。在會計期間終了時，作一總分錄以記錄全期一切收回貨物之利益或損失可也。

9 不動產分期付款銷售毛利之計算，與動產分期付款銷售毛利之計算，大致相同。惟其現實與未現實毛利之計算，則以每次銷售為計算之標準。在總帳頁上，為相當之設計，俾一經銷售，隨時可以查閱。每一不動產分期付款銷售

契約，在會計目的上，視為一種銷貨處理之。

10. 遇不動產分期付款之購置人，中途有違約之舉時，銷售人即取消其契約，並將已繳之款沒收，作為抵償清理損失。不動產收回時，如係地產，則照原始成本登記之。如係基地與房屋，則照成本減去折舊後登記之。

11. 不動產賣契之取消，乃沒收之利益，為該項之現存價值與收回財產之原始成本（如有折舊當減去之）之差。

12. 不動產或動產之用分期付款基礎者。其未現實利益，在出售人之資產負債表上，列作（1）遞延貨項，或（2）為作價準備，由應收分期帳內減去之。在損益計算書上，僅包括毛利之現實部份，但該年度之營業費用，則全數列入之。

13. 會計上之現收現付基礎、應收應付基礎，及分期付款基礎，為記載損益所用之各種方法。在現收現付基礎下，僅以已付費用及已收收益算入損益內。在應收應付基礎下，收益與費用，不問其何時收付，統以應行計算者，列入損益內。分期付款基礎，為應收應付基礎之修正，其毛利之計入損益者，僅以貨款之到現金部份者為限。

練 習

習題23: 音提樂器公司, 專營買賣各種樂器, 其大部交易, 為銷售鋼琴及留聲機, 並採用分期付款銷貨方法, 初次付款, 不滿售價之25%, 餘數每月繳付一次, 分三年至五年繳清

該公司於民國二十六年一月一日開業, 下表為表示其各種商品進銷之情況。

銷 貨

	鋼琴分期付 價銷貨	留聲機分期 付價銷貨	其他樂器	合 計
二十八年	\$150,000 00	\$90,000 00	\$35,000 00	\$275,000 00

進 貨

二十八年	\$100,000.00	\$50,000 00	\$23,000.00	\$173,000 00
------	--------------	-------------	-------------	--------------

存 貨

二十八年一月一日	\$ 28,000 00	\$12,000.00	\$10,000.00	\$ 50,000 00
二十八年十二月三十一日	32,000 00	15,000.00	11,000.00	58,000.00

其他樂器之銷售, 不用分期付款法, 而用現銷或掛帳交易。分期付款銷貨契約之未現實毛利, 非至年底不加整理。此帳每曆十二月三十一日, 根據當年分期付款銷貨之欠出除額之毛利部份加入之, 再根據以前年度分期付款銷貨於本年內收到之現金之毛利部份減去之。

二十八年十二月三十一日計算該年度內分期付款銷出之鋼琴未付除額為 \$100,000 00。留聲機未付除額為 \$50,000.00。應計利息尚不在內。

二十八年內收到以前年度分期付款銷貨之欠款如下, 各年度每種貨物之毛利百分, 亦表明於下。

銷貨年份	貨 品	二十八年度收到數	毛利%
二十六年	鋼琴	\$25,000.00	40%
二十七年	鋼琴	35,000 00	35%
二十六年	留聲機	21,000 00	38%
二十七年	留聲機	23,000 00	42%

上列金額並不包括利息, 蓋利息於收到款項時, 直移貸入「利息收入」帳內。

下列為音提樂器公司之約帳, 經整理後(存貨及分期付款銷貨之遞延收益部份除外)之試算表

捷音樂器公司

試算表—民國二十八年十二月三十一日

會計科目	借 方	貸 方
現金	\$ 13,200 00	—
應收票據	2,000 00	—
應收帳款	19,000 00	—
分期付款銷貨契約	205,000 00	—
存貨，二十八年一月一日	36,000.00	—
債券(短期投資)	4,000.00	—
不動產	16,000 00	—
房屋	35,000.00	—
生財裝修	1,200 00	—
卡車	3,000.00	—
應付票據	—	40,000 00
應付帳款	—	11,000.00
分期付款銷貨契約之本現貨毛利	—	67,000 00
折舊準備—		
房屋	—	2,000 00
生財裝修	—	1,200.00
卡車	—	2,200 00
股本	—	150,000.00
公積	—	11,000 00
銷貨	—	272,000.00
鋼琴出租租金	—	1,500 00
分期付款銷貨契約之利息	—	1,800.00
應收票據及投資之利息	—	200 00
進貨現金折扣	—	2,100 00
進貨	175,000.00	—
銷貨費用	12,800 00	—
普通及管理費用	23,000.00	—
銷貨現金折扣	300.00	—
利息費用	2,500 00	—
	<u>\$565,000 00</u>	<u>\$565,000 00</u>

由上列資料，編製一

(甲)損益計算書，用多欄式分別載明三種銷貨之毛利

(乙)二十八年十二月三十一日之資產負債表

(丙)整理分期付款銷貨契約之未現實毛利之分錄及結帳分錄

習題26 假定二十八年内提音樂器公司，有下列收回之貨物。

	二十八十二月三十一日 帳上餘額	原始銷貨 全額	收回時商品之 寄存價值
二十六年度一			
鋼琴	\$ 600.00	\$ 2,500.00	\$ 600.00
留聲機	1,000.00	3,600.00	1,900.00
二十七年度一			
鋼琴	2,400.00	3,600.00	1,900.00
留聲機	1,000.00	2,400.00	600.00
二十八年度一			
鋼琴	2,800.00	3,600.00	1,000.00
留聲機	3,200.00	4,400.00	1,200.00
	<u>\$11,600.00</u>	<u>\$20,100.00</u>	<u>\$ 5,400.00</u>

提音樂器公司之帳上，對於此等收回商品并未作何分錄，收回貨物之各客戶帳內餘額 \$11,600.00，包括於試算表之 \$205,000.00 數字內，收回商品全部尚存存中，但未列入二十八十二月三十一日之期末存貨數字內。假定實際收到現金與習題 25 相同。

(甲)試將上列收回貨物在帳上作整理分錄

(乙)因收回而受之損失，作一正確之證明。

問題 29 律師胡大海於二十八年内設一事務所。該年度內作下列交易

1 開與委託人 (Clients) 之及費單，計共 \$1,500.00

2 收到現款 \$2,000.00

3 付出費用 \$500.00

4. 購置不動產一方，計性現金 \$3,000.00

5 照下列條件，售出所購不動產計價 \$4,000.00

現交 \$400.00，餘欠按月付 \$100.00

6. 收到現交之款 \$400.00 及以後第一期之款 \$100.00

試照下列基礎，為胡大海律師計算二十八年度之損益：

(甲)現收現付基礎

(乙) 應收應付基礎

(丙) 分期付價基礎

複習題

三一公司經銷茂利公司之汽車。於 年三月一日銷售汽車，採用分期付價計劃。三月份內銷出汽車及收款情形如下：

銷貨 號數	汽車 號數	售價	當付 定銀	未收回 餘額	成本	毛利	毛利率
1	215	\$ 3,600	\$ 500	\$ 3,100	\$ 2,830	\$ 720	20%
2	237	3,600	1,500	2,100	2,700	900	25%
3	259	3,600	1,800	1,800	2,700	900	25%
4	267	3,000	600	2,400	2,400	600	20%
5	283	3,000	800	2,200	2,550	450	15%
		<u>\$16,800</u>	<u>\$5,200</u>	<u>\$11,600</u>	<u>\$13,230</u>	<u>\$3,570</u>	<u>21%</u>

三月中收到貨款總計 \$5,200.00，平均毛利率為 21%，故其現實利益為 (\$5,200.00 × 21% = \$1,092.00)

問題(甲) 學者以為全部銷貨，在會計上均採用分期付價基礎為宜乎，抑將分期付價銷貨與普通放帳銷貨，分別記載為宜乎？

問題(乙) 假定所銷之貨，非汽車而為不動產，則其現實毛利之計算，有不同否？

問題(丙) 假定所銷者為不動產，而學者欲對於銷貨之採用分期付價基礎，以記載其毛利，與夫銷貨之一次記載毛利者，加以區別，則其區別之基礎何在？(假定未還餘額，均照按月付 \$100.00 之率收取之。)

第十三章 清算會計

第一百七十九節 不用繼續營業基礎

以前各帳所討論之會計程序，均以繼續營業為基礎。所謂繼續營業者，即預期在未來期間，仍將經營原有事業之謂也。設一家商號，因營業虧損之結果或其他原因，致不能償付債務時，則必須採用以下程序。

- (甲) 商號得自動向所在地方法院，聲請宣告破產(Bankruptcy) 經法院裁定後，該商號之全部資產，即移交與法院選任之破產管理人 Receiver or Trustee in Bankruptcy)，由破產管理人，將該店資產變賣後，以其收入，按照比例，分償與各債權人。
- (乙) 債權人得向法院聲請宣告破產，經法院為必要之調查後，裁定其宣告破產者，稱為強制破產 (Involuntary bankrupt)，其所採用之程序，與自動破產 (Voluntary bankrupt) 同。
- (丙) 商號得將其全部資產轉讓與其債權人，聽其如何處置。債權人或則繼續其營業，或將其資產清理後分配之。此種程序，稱為提供財產 (Assignment for benefit of creditors)。
- (丁) 經債權人之同意，延長償付期間，並允許商號，仍舊繼續營業者，此則稱為延期償還 (Extension)。
- (戊) 經債權人之同意，按照比例折扣償還，並允許商號照常營業者，稱為債務之和解 (Composition or Settlement)。

至於上述各種程序究應採用何種為宜，則由(1) 商號與債權人協商定之，或則(2) 由法院裁定之。破產既經宣告以後，即應編製一清算資產負債表 (Statement of Affairs)，以判斷清算時，各債權人預期可獲償之成數。

第一百八十節 債權人之等次

商號清理之時，應就債務之性質，將各債權人分列等次以為償付先後之標準。

1. 債權人，根據法律有優先權者，在償付無担保債權人 (Unsecured Creditors) 之前，應照全額償付之。
2. 凡對指定資產有留置權之債權人，稱為有担保債權人 (Secured Creditors)。即以該項指定資產變賣之收入支付之。設其收入超過債額時，其超出數額，即屬於無担保債權人所有。設其收入不足債額時，債權人除存留全部收入外，餘欠即視為無担保債權人之所欠。
3. 無優先權亦無担保品之債權人，稱為普通債權人 (General Creditors)。其所得取債部份，為償付優先及有担保之債權人之後，所餘按照比例分攤之。例如普通債權人債額 \$50,000.00，可供分配之收入總額為 \$25,000.00，則每一普通債權人分得之債額為 50%。

破產程序中之優先債為

1. 應付各項國稅及地方稅
2. 保存破產財團之必須費用
3. 聲請費、強制破產，及取回破產人隱匿與不合法交付之資產之合致費用
4. 管理費用及律師費用
5. 破產程序開始前三個月內之職員薪金。

在編製清算資產負債表時，僅上述 1 與 5 項之事實可以確定。

第一百八十一節 清算資產負債表

清算經宣告以後，將全部資產變賣之現金，優先償付與優先債權人及有担保之債權人。以其剩餘，再照比例分償與普通債權人。清算資產負債表，即所以表示 (1) 優先及有抵押債權人，儘先提供償還外，普通債權人之應債金額，尚有若干，及 (2) 所餘現金，可償付普通債權人者，究有幾何？凡此所以預測普通債權人索償之範圍者也。前者在圖一百三十九內標有擬償順位 (Expected 10 Rank) 對普通債權人欄內表示之。後者在預期變賣金額 (Expected to Realize) 欄內表示之。此等名稱，恆間稱為「擬償順位」及「預期現實」之名詞以名之。

清算資產負債表上之負債，分成下列數類 (見圖一百三十九)：

- (甲) 優先債權人 (Preferred Creditors)。此等債權人，先於無担保債權人而償付，故不列入普通債權人等級內，因此，其金額，不列於擬償順位欄內，而由預期現實欄之未經担保現金總額內減除之。
- (乙) 全部担保債權人 (Fully Secured Creditors)。此等負債，將以其指定担保之資產全部，償還各該債權人。故不列入普通債權人之列。因此其金額亦不列入擬償順位，而由此等指定資產之現實價值內減除之。
- (丙) 部担保債權人 (Partially Secured Creditors)。此等債權人所持之担

保資產，僅能歸還一部份之債款。其餘額均照普通債權人同樣條件取償之。該項指定資產之現實價值，由負債內減除之，並以其不敷數額，記入擬償順位欄內。

(丁)無担保債權人(Unsecured creditors)。此等債權人，既無特定資產，可以置留取償，在法律上又無優先歸還之權，故以其金額，全部列入擬償順位欄內。

資產在強迫變賣之時，鮮有獲得紙面之價值者。清算資產負債表，即所以表示其預期可獲得之金額，因此，每項資產之可現實價值，必須加以評估。此等可現實價值，在清算資產負債表上，分成下列數類(見圖一百三十九)。

- 1 抵押於全部担保債權人處之資產 (Assets Pledged With Fully secured Creditors)。此等資產所能變賣之現金，當較應行償付之担保債款為大，其超過之餘數，即可供償付普通債務之用，故即列入「預期現實」欄內。
- 2 抵押於一部担保債權人處之資產 (Assets Pledged with partially secured Creditors)。此等資產變賣後之全部收入，僅能抵償其債權人債款之一部份，故并無餘額可供償付普通債務之用。因此，其可現實價值，由一部担保債權人之負債項下減除之。
3. 未供担保之資產 (Unpledged Assets)。此等資產變賣之收入，為供普通債權人索償之用。故列入「預期現實」欄內。

第一百八十二節 實例

甲，乙，丙三人，合開之合夥商店，於二十八年一月一日宣告清理，其資產負債情形如下：

資 產

流動資產：		
現金	\$ 2,780 00	
應收帳款(除去準備後淨額)	75,280 00	
出抵借款之存貨	20,000 00	
未抵存貨	53,200 00	\$154,260 00
固定資產：		
基地	\$ 0,400 00	
房屋(除去準備後淨額)	60,740 00	
機器與設備(除去準備後淨額)	66,240 00	
工具及裝修(除去準備後淨額)	10,600 00	217,900 00
		<u>\$372,240 00</u>

負債與淨值

流動負債：		
應付票據	\$ 6,000 00	
應付帳款	42,800 00	
借款，以貨作抵	24,000 00	
應付稅捐	240 00	
未付工資	1,200 00	\$144,240 00
應付抵押票據		172,000 00
淨值：		
合夥人資本帳		56,000 00
		<u>\$372,240 00</u>

(圖一百三十八)

應付抵押票據，即以基地房屋，機器與設備，工具及裝修為抵押品。此等資產，其強迫變賣所得之金額，評估其下。基地 \$33,400 00，房屋 \$75,200 00，機器與設備 \$46,400 00；工具與設備 \$7,540 00

以商品為抵押之借款 \$24,000 00。該項商品，預期可變賣 \$16,000 00；其他未經抵押之商品，可變賣 \$52,000 00。應收帳款 \$75,280 00，其中 \$34,000 00 為可靠帳款，\$8,000 00 僅能收半數，餘 \$3,280 00 視為壞帳。

由上列事實編製之清算資產負債表，如圖一百三十九，表中內容，更詳以下數節說明之。

第一百八十三節 預撥攤償一般債權人之順序

稅捐 \$240.00 及未付工資 \$1,200.00 為優先負債，此項金額，列入負債類內，並將其總數。由未經抵押之資產 (Free assets) \$138,320.00 內直接減除之，而不外延於右欄。不然，則將全部充償付普通債權人分析之危險矣。優先負債並無列入普通債權人等級之部份。

有担保品之債務中，計有 \$172,000.00 為全部担保，即以該項担保資產變賣之所得，償付該項債權人後，尚餘 \$5,540.00 之數，轉供普通債權人分派之用。圖一百三十九內；担保債務在負債方面列入內欄，而在資產方面，則由抵押資產之可現貨價值內減去之。全部担保之債務，並無列入普通債務之部份。

以貨物作抵之借款 \$21,000.00，僅為一部担保之債務，因出抵貨物，僅能變賣 \$16,000.00，其 \$5,000.00 之短少數額，列入普通債務內。學者應注意其排列之格式，抵押貨物之可現貨價值，在負債方面，由借款項下減去之，並將其不敷數額，轉入攤償順位欄內。

應收票據及應收帳款，列入普通債務內，並外延於攤償順位欄，應付票據之持票人，既未取得相當之担保品，又無優先受償之權，故與應收帳款同列於普通債權人之列。

於是甲乙丙三人，合開之合夥商店，其應償之普通債務，總額為 \$26,800.00，示於圖一百三十九。此等債務，將待有優先及有担保之債權人，全數清償後，將其餘剩資產，照比例攤償之。

第一百八十四節 清償資產預期現實之金額

固定資產 (基地，房屋，機器與設備，工具及裝修)，既提供為全部担保之用，則其可變賣 \$187,540.00 之收入，將以 (1) \$172,000.00 支付借款，(2) 餘下 \$15,540.00，轉供償還普通債務之用。注意 \$15,540.00 之多餘數額，外延入預期現實欄。

以貨物為質之 \$24,600.00 借款，為一部担保債務。因貨物僅能變賣 \$16,000.00 之數，故全部收入，歸債權人所有，並無任何部份，再可供普通債權人分派之用。

其他一切資產，並無作任何担保。其可變賣之現金 \$122,780.00，將以之償付普通債權人之用，於是以其總額，外延入預期現實欄內。

全部未經抵押之資產總額，如經變賣，應為 \$138,320.00 之數，如圖一百三十九所示。雖然，其中應先以 \$1,440.00 償還優先債權人，餘下 \$136,880.00

之未抵押資產淨額 (Net free assets), 然後分償於普通債權人。本例之中, 該項金額, 除償還普通債權人全部欠款後尚有餘剩 \$10,080 00, 以分派與各合夥人。

第一百八十五節 未押資產之餘額

上例之中, 未押資產, 除償還普通債務外, 尚有剩餘, 在清算資產負債表上, 即以之加入短少一方 (普通索償總額), 使其雙方平衡。此種程序, 與總帳科目之差額加入較小數額一方, 使其雙方平衡之原則, 正復相同。

如普通索償總額, 超過未押資產淨額時, 則其超過之額, 即為預期虧損 (expected deficiency), 將由普通債權人負擔之。在清算資產負債表上, 此種虧損, 加入較小數額之一方 (本例為未押資產淨額), 使雙方平衡。

第一百八十六節 清算資產負債表內之帳面價值

清算資產負債表上, 資產與負債, 可不列其帳面價值, 但在習慣上, 仍照舊列出 (如圖一百三十九所示)。其理由如下

- 甲) 帳上全部資產及負債皆可賡列無遺
 - 乙) 一切資產, 因強迫變賣, 故其價值, 有預期之短絀數額, 亦能算出。
- 學者應注意各科目之帳面價值表示之方法, 首將估價準備, 由其相當資產內減去之, 然後載其帳面淨值。真正準備為淨值之部份, 在清算資產負債表上, 與其他淨值項目, 同列一處。

第一百八十七節 虧損帳

圖一百三十九表示甲乙丙合夥商店在清算時, 除普通債務全部清償外, 僅有 \$10,080 00 可供合夥人之分析。此明示有 \$45,920 00 (資本 \$56,000 00 減中期分配數 \$10,080 00) 之虧損, 由各合夥人分担之。欲表示此種虧損, 應另編一虧損帳 (Deficiency account) 以補充清算資產負債表之不足。此虧損帳, 在嚴格上言之, 並非一帳戶, 而為一報表, 其帳面價值與清算資產負債表價值相為調節者也。

下列虧損帳, 乃分析在清算時進料有 \$45,920 00 之虧損帳短絀時之格式。

甲乙丙合夥商店

清算資產負債表——民國二十八年 月 日

帳面價值	資 產	帳面價值	預期現實
	抵押於全部擔保債權人處之資產		
\$ 50,000.00	基地	\$ 50,000.00	
90,740.00	房屋	70,900.00	
60,340.00	機器與設備	40,160.00	
10,600.00	工具及修裝	7,640.00	
	共計	\$ 187,740.00	
	減：全部擔保債權人(押款)		
	見對方	172,000.00	\$ 15,740.00
	可供普通債權人分析之餘額		
20,000.00	抵押於一部擔保債權人處之資產		
	出抵貨物	\$ 10,000.00	
	以貨物作抵之借款—見對方	21,000.00	
	可供普通債權人分析之數額		000.00
	未供担保之資產		
56,200.00	貨物	\$ 52,000.00	
64,000.00	客戶帳款—可靠	64,000.00	
8,000.00	客戶帳款—疑賬	4,000.00	
3,280.00	客戶帳款—壞帳	—	
2,780.00	現金	2,780.00	
	可供普通債權人分析之金額		122,780.00
	未經抵押資產總值		\$ 138,320.00
	減—優先債權人見對方		1,440.00
	可供普通債權人分析之資產淨額		\$ 136,880.00
	(變賣及清算等費用未除)		
\$ 972,320.00			\$ 136,880.00
帳面價值	負 債	帳面價值	擬償願位
	優先債權人：		
\$ 240.00	稅捐	\$ 240.00	
1,200.00	未付工資	1,200.00	
	合計—減對方	\$ 1,440.00	
	全部担保債權人：		
172,000.00	應付押款—減對方	\$ 172,000.00	
	一部担保債權人		
24,000.00	以貨物作抵之借款	\$ 24,000.00	
	減—抵押貨物—見對方	16,000.00	
	餘額—列入普通索償		\$ 8,000.00
	無担保債權人：		
76,000.00	應付票據	\$ 76,000.00	
42,800.00	應付帳款	42,800.00	
	合計—列入普通索償		118,800.00
	普通索償總額		\$ 126,800.00
	未經抵押資產超過普通索償之數額		
	(可供各合夥人分析之用)		10,080.00
56,800.00	合夥人資本帳		
\$ 972,240.00			\$ 136,880.00

甲 乙 丙 合 夥 商 店

虧損帳——民國二十八年一月一日

帳面資產現貨之預計短絀：	帳面價值	預計現貨	短絀或溢額
基地	\$ 50,400 00	\$ 58,400 00	\$ 8,000 00 ³
房屋	50,740 00	75,200 00	15,5 0 00
機器與設備	66,200 00	46,400 00	19,800 00
工具及裝修	10,600 00	7,540 00	3,030 00
抵押貨物	20,000 00	15,0 0 00	4,000 00
未抵押貨物	56,200 00	52,000 00	4,200 00
客戶—可靠	64 000 00	64,0 0 00	—
客戶—疑帳	8,000 00	4,000 00	4,000 00
客戶—疑帳	3,200 00	—	3,280 00
現金	2, 80 00	2,580 00	—
	<u>\$ 72,200 00</u>	<u>\$ 326,320 00</u>	<u>\$ 45,920 00</u>

此項虧損之負擔人：

合夥人	\$ 45,920 00
普通債權人	—
	<u>\$ 45,920 00</u>

*紅色

圖一百四十)

虧損或短絀首先借入各合夥人帳，質言之，即各合夥人非在普通債務全部償清以前，不得有所收入。設其虧損大於各合夥人之資本帳時，則普通債權人，亦須負相當之虧損數額。

在合夥事業，各合夥人應以其私人財產償付債權人之虧損額。此種程序，不在本章討論範圍之列，茲不俱論。

合夥人資本帳之清算

第一百八十八節 清算時各合夥人間之分配

合夥事業宣告清理，全部債務，均照額清償後，其餘剩之資產，即為各合夥人所共有。設其資產全部變賣而為現金，當可分配於各合夥人。惟於分配之時，應採用一種適當方法，勿使任何人有多得少分之弊。

例一：假定張，王，李三人，合辦之營業，其全部資產均已變成現金，各項債務一律償清後，尚餘現款共計\$100,000.00。各合夥之損益比率及資本帳如下：

	合計	張	王	李
損益比率		40%	30%	30%
資本帳	\$100,000.00	\$50,000.00	\$30,000.00	\$20,000.00

(圖一百四十一)

其剩餘現金之可供各合夥人分配者 (\$100,000.00)，既等於各合夥人資本帳之總額。故清算時，各合夥人別無損失之負擔。現金之分配，即為退還各人之資本與資。張 \$50,000.00 王 \$30,000.00 李 \$20,000.00。

例二 假定與例一同樣之事實，惟可供各合夥人分配之現金，僅有 \$60,000.00。在此事關，營業清算後，有 \$40,000.00 之損失 (資本投資 \$100,000.00 減合夥店現實淨全額 \$60,000.00) 此項損失，在現金分配前，首先照損益比率分攤之如下：

	合計	張	王	李
損益比率		40%	30%	30%
營業清算損失				
前之資本帳	\$100,000.00	\$50,000.00	\$30,000.00	\$20,000.00
清算損失—照				
損益比率分配	40,000.00	16,000.00	12,000.00	12,000.00
	\$60,000.00	\$34,000.00	\$18,000.00	\$8,000.00

(圖一百四十二)

因此，其分配為：張 \$34,000.00 王 \$18,000.00 李 \$8,000.00，學者應知，此種分配不能照資本帳之比率為之，但應照損益分配之法，先將各合夥人應担之損失部份，分配後，再退還餘剩之資本投資數額。

例三 假定與例一同樣之事實，惟可供各合夥人分配之現金僅 \$20,000.00。此例所示之，清算損失為 \$80,000.00 (資本投資 \$100,000.00 減合夥店現實淨金額 \$20,000.00) 此項損失，先照損益比率分攤之

	合計	張	王	李
損益比率		40%	30%	30%
營業清算損失				
前之資本帳	\$100,000.00	\$50,000.00	\$30,000.00	\$20,000.00
清算損失—照				
損益比率分派	80,000.00	32,000.00	24,000.00	24,000.00
	\$20,000.00	\$18,000.00	\$6,000.00	\$4,000.00

*紅色

(圖一百四十三甲)

李之資本帳，經負擔其損失之部份後，表示有借差 \$4,000.00，其合夥人張王二人，在法例上，有請求其再出同額資金之權利。設李再出 \$4,000.00 將有現金總額 \$24,000.00 \$20,000.00 之現貨淨金額加上李之出資 \$4,000.00，於是即以 \$18,000.00 分配與張，\$6,000.00 分配與王，因此各合夥人將同受 \$30,000.00 損失中之正當部份。

雖然，在分配 \$0,000.00 現貨淨金額之時，李是否能再出 \$4,000.00 之數，尚無從決定。設李無力或不願再出時，則將 \$20,000.00 分配與張王二人，此外別無他款可供再分配之用，是則張王二人，并須同負因李違約所受之 \$1,000.00 損失，此項額外損失應照張王二人之損益比率分攤之，即張負擔 40/70 及王負擔 30/70。

茲將其分配之計算，示之如下

	合 計	張	王	李
損益比率		40%	30%	30%
營業清算前 之資本帳	\$100,000.00	\$50,000.00	\$50,000.00	\$20,000.00
清算損失—照 損益比率分配	5,000.00	32,000.00	21,900.00	24,900.00
清算損失分配 後之資本帳	\$20,000.00	\$18,000.00	\$28,100.00	\$4,000.00*
李如違約時張 王之額外損失	—	2,857.00	1,714.30	4,000.00
最後分配	\$20,000.00	\$5,714.30	\$1,285.70	—
經此分配以後 各人資本帳將為	\$—	\$2,285.70	\$1,714.30	\$4,000.00

*紅色

(圖一百四十三乙)

第一百八十九節 剩餘資產分期分配與各合夥人

聯合夥業宣告清理，全部債務，均經償清後，所餘資產，尚未變換現金，則各合夥人間之分配，可照分期償還方法攤分之。

例四：假定與例一同樣事實，惟分配與合夥人之現金，須分期現實法退還之。第一次 \$20,000.00，每期退還之計算，應視為最後一次分配之方法行之。此種程序，就清算人觀點言之，頗屬重要。因若對任何一人發生多付時，應負完全責任。下列計算，表示第一期攤還現款時應行之分配方法

	合計	張 40%	王 30%	李 30%
損益比率				
營業清算損失前之資本帳	\$100,000 00	\$50,000 00	\$30,000 00	\$20,000 00
第一期攤還現款	<u>20,000 00</u>			
可能損失總數(設此次分配係最後分配時)——照損益比率分配之	\$ 50,000 00	<u>32,000 00</u>	<u>24,000 00</u>	<u>24,000 00</u>
清算可能損失除去後之資本帳	\$ 20,000 00	\$18,000 00	\$ 6,000 00	\$ 4,000 00
李如違於張王應負擔額外之損失	—	2,285 70*	1,714 30*	4,000 00*
第一期攤款	<u>\$ 20,000 00</u>	<u>\$15,714 30</u>	<u>\$ 4,285 70</u>	—

*紅色 (圖一百四十四甲)

於是張得現款 \$15,714.30；王得 \$4,285.70；李在第一期并無收入。當現金支付後，即借入各合夥人資本帳，茲列之如下

	合計	張	王	李
清算前之資本帳	\$100,000 00	\$50,000 00	\$30,000 00	\$20,000 00
第一期分配	<u>20,000 00</u>	<u>15,714 30</u>	<u>4,285 70</u>	—
第一期分配後資本帳	\$ 80,000 00	<u>\$34,285 70</u>	<u>\$25,714 30</u>	<u>\$20,000 00</u>

(圖一百四十四乙)

例五 假定第二期有 \$30,000 00 現款可分，則此二期現款之分配，應照下法計算之。

	合計	張 40%	王 30%	李 30%
損益比率				
第一期分配後之資本帳	\$80,000 00	\$34,285 70	\$25,714 30	\$20,000 00
第二期攤還現款	<u>30,000 00</u>			
可能損失總額(設此次分配係最後分配時)——照損益比率分配之	\$50,000 00	<u>20,000 00</u>	<u>15,000 00</u>	<u>15,000 00</u>
第二期攤款	<u>\$30,000 00</u>	<u>\$14,285 70</u>	<u>\$10,714 30</u>	<u>\$ 5,000 00</u>

(圖一百四十五甲)

故第二期分配，張得現款 \$14,285.70，王得 \$10,714.30，李得 \$5,000.00。款既分發，各合夥人帳如下：

	合計	張	王	李
清算前之資本帳	\$100,000.00	\$50,000.00	\$30,000.00	\$20,000.00
第一期分配	20,000.00	15,714.30	4,285.70	—
餘額	\$80,000.00	\$31,285.70	\$25,714.30	\$20,000.00
第二期分配	30,000.00	14,285.70	10,714.30	5,000.00
餘額	\$50,000.00	\$20,000.00	\$15,000.00	\$15,000.00

(圖一百四十五乙)

學者應注意各人之資本帳，應用上述之程序繼續叫損益比率處理之。故以後任何支付，均為張得40%，王得30%；李得20%。

第一百九十節 清算時對合夥人存款之處理

前例之中，假定李曾有款存於合夥商店，於清算時，彼要求於餘款分配予合夥人之前償付之。惟在計算清算之可能損失時，其應負擔之損失部份，大於其資本帳者，則其存款應即扣留，俾與其資本帳短少額相抵銷。

例六 假定與例一同樣之事實。惟李除其資本帳之資本投資外，更有存款 \$1,500.00，清算之損失總計為 \$60,000.00 而其現金僅餘 \$21,900.00，其分配應照下列方法計算之。

	合計	張	王	李
損益比率		40%	30%	30%
清算前之資本帳	\$100,000.00	\$50,000.00	\$30,000.00	\$20,000.00
清算損失—照損益比率分攤之	80,000.00	32,000.00	24,000.00	24,000.00
清算損失除去後之資本帳	\$20,000.00	\$18,000.00	\$6,000.00	\$4,000.00
李之存款帳抵可 能違約	1,000.00	—	—	1,000.00
清算損失除去後 資本與存款合計	\$21,900.00	\$18,000.00	\$6,000.00	\$2,100.00
李如違約，張王 應分擔部份	—	1,200.00*	900.00*	2,100.00
分配之款	\$21,900.00	\$16,800.00	\$5,100.00	\$—

*紅色

(圖一百四十六)

策一百九十一節 結論

1. 清算資產負債表，所以表示商號於清理時，對於普通(無担保)債權人預期償付之現實數額。所謂普通債權人者，為未有指定資產為担保及在法律上又無優先取償之債權人也。

2 優先債權人必須最先付支之。故優先債務，在清算資產負債表上，由未經抵押之資產項下減去之。

3 資產之業經抵押者，債權人有留置之權。其變賣所得或：

(甲)大於其債務，此種債權人，既有全部担保，則其担保品所能變賣之金額必超過債務金額。此種超過部份，轉供償付普通債權人之用。或

(乙)小於其債務，此種債務人，僅有一部担保。其借款之未償部份，再以其轉列於普通債權人羣內。

4 一切資產與負債之帳面價值，亦應載明於清算資產負債表上。帳面價值與現實價值之差，載於虧損帳。此帳所以補充清算資產負債表之不足者也。

5 設合夥營業宣告清算，全部債務，已經了清，其剩餘資產，必用適當方法分配與各合夥人。使任何合夥人，不致有多付之弊。清算上各合夥人應負擔之可能損失總額，首先應由其資本帳內減去之，俟有餘額，再行退還各合夥人。

6 設合夥人應負擔之可能損失總額，大於其資本帳時，則其分配應視為(甲)最後之分配，及(乙)合夥人不能再為出資以補其損失。此種程序，應繼續行之於二次或二次以上之分期拆股。使資本帳照損失比率負擔之。

7 凡合夥人有存款在營業內，且其所應担之可能損失總額，大於其資本帳者，則其存款，可扣留之，以與其資本帳內之可能短少額相對銷。

練 習

習題27: 公興合夥商店之債權人，於 年十二月一日，召開一債權人會議，商討借與公興合夥商店之款，是否准其轉期歸還，抑宜告清理，該債權人等欲索取一清理資產負債表。

根據該日之公興商店帳簿所載，編製之資產負債表列下

公 興 合 夥 商 店

資產負債表——民國 年十二月一日

資 產

流動資產

銀行往來	\$ 3,450 00	
零用現金	100 00	
應收帳款	20,700.00	
商品盤存	39,100 00	
雜項用品	1,150 00	
未消用保險費	600 00	\$ 65,100.00

固定資產

卡車	\$ 13,600 00	
減—折舊準備	4 050 00	\$ 9,750 00
生財裝修	\$ 8,000.00	
減—折舊準備	5,410 00	2,600 00
		<u>12,350 00</u>
		<u>\$ 77,450 00</u>

負 債

流動負債

應付未付工資	\$ 1,380 00	
應付未付帳款	35,650 00	
應付票據	10,350 00	
應付稅捐	1,200 00	\$ 48,580.00

卡車抵押借款

5,800 00

淨益：

資本帳—張三	\$ 12,500.00	
資本帳—李四	100,570.00	23,070.00
		<u>\$ 77,450 00</u>

債權人等估計生財裝修可變賣 \$850.00，卡車 \$6,700.00；其他雜項用品 \$400.00。保險單取消可退回保險費 \$350.00。應收帳款 \$10,000.00 為良好；\$7,000.00 僅能現實 50%；餘為壞帳。應付票據以貨物棧單作担保，該項貨物，已包括在帳面盤存內計 \$10,000.00，如將該貨變賣，可現實 \$6,000.00。其餘存貨，可現實 \$16,000.00。張三或李四，無私產可供償債之用。

試編製：一

(甲)清算資產負債表

(乙)虧損帳

習題28 趙大，錢二，孫三，合開之商店，宣告清理，於 年六月一日，全部債務，一體償清後，尚餘現金 \$36,000.00，可供各合夥人之分析。各人之資本帳：趙大為 \$35,000.00，錢二則為 \$15,000.00，孫三為 \$10,000.00。損失平均分担。此項現金，為合夥商店，僅有之餘款，可供分析，試表示其分配之法，並將學者所作之計算表交卷。

習題29 就習題28言之，假如 \$36,000.00 不能於六月一日一次分析，而須分作六月一日，七月一日，八月一日三期分析，每期者為 \$12,000.00 者，試表示其分配之法。並將學者之計算表示交卷。

複 習 題

戊己二人合開之商店，委託甲為之清理。 年八月十五日，全部資產均經變賣。茲將合夥商店之財務狀況列下。

資 產		負 債	
現金	\$ 45,000.00	茂祥汽車公司	\$ 30,000.00
存貨	15,000.00	戊君資本	20,000.00
		己君資本	10,000.00
	<u>\$ 60,000.00</u>		<u>\$ 60,000.00</u>

合夥人請求分析 \$15,000.00 之現金，因其多餘現金足敷償付各債權人之用。甲君允之，但不知將 \$15,000.00 如何分配與戊己二人。戊以為其應得 \$10,000.00，己應得 \$5,000.00 (依資本帳為比例之基礎)，但己以為應各半分配，因戊己同為合夥人，其損益平均分配之。

甲君就詢於學者，學者以為如何分配？

假如其餘現款用以償付債權人，而存貨最僅能現實 \$9,000.00，該款始分配已與：(1)戊君之基礎，(2)己君之基礎(3)學者之基礎。則此 \$9,000.00 將如何分配？

第十四章 遺產會計

第一百九十二節 遺產之處理

人於死亡以後其所有遺產，應即遺傳與其繼承人。所謂遺產 (estate) 者，即其死亡時所遺下之財產也。設其遺下之書面遺囑 (written will)，指明其遺產之處分者，謂之留有遺囑 (testate) 而死。其遺產即按照遺囑以分配於其繼承人。設未留遺囑者謂之無遺囑 (intestate) 而死，其遺產依照所在地法律之規定以分配於其繼承人。

無論死者之留有遺囑與否，其財產之實際處分，應受當地法院約束。設死者未留遺囑，法院即為委任一遺產管理人 (Administrator)，以收集死者在生時之財產，償付其債務，並支持管理所需之費用，再將餘存財產，分配與各繼承人。設死者有遺囑，則遺囑上指定之遺囑執行人 (Executor) 分配其財產。本章所用遺囑執行人一詞，實包括遺產管理人而言。

在美國若干邦內，不動產之所有權，不應遺產管理人之手，運行移轉與其繼承人。是則遺囑執行人雖需計算遺產稅之關係，仍將不動產列入清冊，但其處分，則僅以死者之動產為限。惟遇有動產不敷償還其債務及其他費用時，遺囑執行人，仍得出售其不動產，俾得現款，以為應付。

第一百九十三節 遺囑執行人處置遺產之程序

遺囑執行人為代表死者處置遺產之人，故由法院取得遺囑執行書 (Letter testamentary)，以證明其處置遺產之權力，並對其職務，應為善良之注意。

遺囑執行人，應將死者之財產，就其所知之範圍，編成清冊 (Inventory)，呈報法院。此項遺產清冊，可僅列頁目，不添價格，但最好標明其價格，俾易瞭解。死者之財產為遺囑執行人所知者，亦應列入遺產清冊內，其未知之債務，概不列於遺產清冊，惟清冊時記錄之。

遺產項目之價值由遺囑執行人或其輔評價人估定之，但其子頁遺產之確切

價值，須經實際售出或處分以後，方能決定。故各項遺產之價值，為一假定價值，將來隨時可以改正。設以後售出所得之價，大於清冊價值時，其超過數額，稱為現實利益，(Gain on realization)。設少於清冊所開價值，其差額稱為損失 (Loss on realization)。此種餘出，即為清冊價值之改正，與普通商業上所稱之損益有別。

遺囑執行人，即將遺產清冊呈報法院後，即着手進行下列各事項：

- 1 將死者之醫藥費及殯葬費支付之。
- 2 收取壽險費，惟壽險指定受益人者，即不得算入遺產部分。
- 3 將遺產清冊呈報以後所發生之任何遺產登入帳內。
- 4 死者生前所發生之債務，如債務之事實及金額有爭執時，由法院裁定之。
- 5 支付遺產稅。
- 6 收取在管理期間內遺產所孳生之收益。
- 7 支付管理及其他費用。
- 8 依照法律或遺囑，將遺產分配與正當之繼承人。
- 9 將帳目呈報法院。

第一百九十四節 遺產全體與收益之區別

被繼承人之財產，不論動產不動產及其他一切有財產價值之權利，於其死亡日止，即為遺產本體(Corpus or Principal of the Estate)，所以別於遺產之收益者也。所為遺產之收益 (Income) 者，為該繼承人死亡以後，遺產上所孳生之收益也。此種區別，於處分遺產時，頗關重要。蓋遺產本體(簡稱遺產)與收益之受遺人，不必同屬一人，且遺產所納之稅，依遺產稅條例之規定繳納之。收益則依所得稅規定以繳納之。故在被繼承人死亡後，必須決定遺產之本體，並為正當之處理，直至最後分配完畢為止。被繼承人死亡以後之收入與支出，並須別為遺產本體與遺產收益二項，俾各繼承人，得分得其別應得之分焉。

被繼承人之代表人，(即遺囑執行人)，應設一紀錄簿以記載：(1) 被繼承人死亡日之遺產，與其以後之增減，及(2) 遺產之收益。根據此種目的，遺囑執行人之現金簿及分錄簿，應將遺產與收益，分別設欄記載之。如下數節所舉之例證。

遺產與收益之區別：

1. 被繼承人死亡日前之債券，理據等項之累計應收利息，視為遺產。應照通常方法計算之，其死亡以後之累計應收利息，視為收益。

2. 被繼承人死亡前已公告之股息，雖在死亡後支付者，視為遺產。至死亡後公告之股息，則其解決，各國不同，通常以現金股息，視為收益。至股票股息，及特別現金股息 (Extraordinary cash dividends)，有視為遺產者，有視為收益者，更有以一部分為遺產，一部分為收益者。
3. 應收房租，在被繼承人死亡日之累計數，視為遺產。以後累計數，視為遺產收益 (Estate income)
4. 被繼承人之人壽保險費，不論何時收到，視為遺產。此項保險費，包括保險費本金及被繼承人死亡前之累積利益。
5. 殯葬費用，應由遺產負擔之。
6. 被繼承人之債務，由遺產負擔之。
7. 遺產稅 (Estate tax)，由遺產負擔之。繼承稅 (Inheritance tax)，則由各繼承人分別負擔之。(註：我國現時僅徵收遺產稅一種)。
8. 有時遺囑人 (即被繼承人) 為便於遺產管理人處理其遺產起見。指明其何者為遺產，何者視為收益。若此則通常即照其遺言執行之。

第一百九十五節 實例：遺囑

張大於民國二十八年二月十五日身故，遺下一妻二子，子名春生及冬生，其遺囑上載有下列各事項：

1. 其隨身財物及汽車一輛遺贈其妻。
2. 其兄弟張二張三，各遺贈現款 \$10,000.00
3. 遺產稅及繼承稅，由遺產項下完納之。
4. 其餘下一切遺產，委託安協信託公司代管，其收益按季平均分配與其一妻二子，直至三人相繼去世後，全部遺產，即捐贈與統益慈善會。
6. 指定其友人李四，為其遺囑執行人。

本例所舉遺產會計，應用之名詞解釋於下：

遺囑人 (Testator) 為留有遺囑而死之人。例如上述張大是也。

遺贈 (Legacy) 為遺囑上指定之遺產遺贈物。例如遺贈與張二之 \$10,000.00 為遺贈張二即為受遺贈人 (Legatee)

普通遺贈 (General legacy)，為由一般遺產內付出之財物，如付與張二之遺贈物是。

特定遺贈 (Specific legacy)，為特種遺產之遺贈。如汽車之遺贈與張二。

設特定遺贈贈與張二收益者，如債券等，則其收益，亦歸特定受遺贈人 (Specific legatee) 之所有，而非遺產之收益。

指明遺贈 (Demonstrative legacy) 爲由特種基金支出現款遺贈。

剩餘遺產 (Residuary estate) 爲償付一切債務及其他遺贈後，剩餘之遺產。剩餘遺產受贈人 (Residuary legatee) 爲接受剩餘遺產之人。

終身受益人 (Life-tenant) 爲在一特定期間內，由信託人處，按期領取收益之人。例如張大之一妻二子，卽爲安協信託公司之終身受益人。

遺產最後受贈人 (Remainderman) 爲遺產信託之年限已滿，或終身受益人身故，遺產本體餘額之受贈人。例如救益慈善會，卽爲信託人之遺產最後受贈人。

遺囑執行人 (Executor) 爲遺囑上指定管理之人，直至遺產分配與各受益人或移交與信託人爲止。例如李四，卽爲遺囑執行人。

遺產信託人 (Trustee) 爲遺囑上指定遺產管理人管理期間終了後，管理遺產之人。例如安協信託公司，卽爲遺產信託人。

遺產繼承人 (Heirs) 爲參加遺產分配之人。其名詞包括遺產受贈人 (張二張三)，終身收益人，張大之妻及其二子)，及遺產最後受贈人 (統益慈善會) 而言。

第一百九十六節 遺產清冊：遺囑執行人帳簿之開帳分錄

遺囑執行人就其所知之下列各項資產，編成清冊 (Inventory of estate)。并預明各項價值，呈報法院。遺囑執行人，卽在分錄簿上作下列分錄，以記載各項資產，并將其總額，貸記遺產本體帳 (Estate corpus)

(1)

銀行存款	\$ 5,000.00
華中鋼鐵公司六厘債券 (每年五，十一月一日付息) 一照面值估價	10,000.00
華中鋼鐵公司債券之應收利息 (由上年十一月一日起至二月十五日亡故日止)	1,400.00
華中鋼鐵公司股份，1,000股每股估價\$70.00	70,000.00
應收股息 (華中鋼鐵公司，於一月三十一日公告，二月廿八日發付)	\$ 1,000.00
保險單 (付與遺產)	20,000.00
隨身財物	5,000.00
汽車	5,000.00

遺產本體

\$188,400.00

第一百九十七節 遺囑執行人之收付

以下各項，均係以後發生之交易，遺囑執行人隨時作成分錄，記入簿內。學者應注意在現金簿及分錄簿上，應將遺產及收益，各別記錄之。然後通入普通總帳。其在現金簿之記載，舉例於第一百九十八節之現金簿；其在分錄簿之記載，舉例於第一百九十九節之分錄簿。

(2)

二十八年二月二十五日，遺囑執行人將被繼承人之隨身財物及汽車一輛，交付與寡婦，並記錄其事實。見分錄簿。

交付寡婦之遺產—隨身財物及汽車	\$11,000.00
被繼承人之隨身財物	\$ 5,000.00
汽車	6 000.00

(3)

二月二十八日遺囑執行人收到華中鋼鐵公司股息\$1,000.00，應收股息為遺產本體之一部份，故其收入為遺產本體之現實，而非收益，見現金簿。

遺產現金	\$ 1,000.00
應收股息	\$ 1,000.00

(4)

三月五日，遺囑執行人收到壽險款\$24,000.00查遺產清冊內，曾列應收壽險款\$20,000.00其超過\$4,000.00之數，為分得保險公司累積之紅利，故未列入遺產清冊，但亦為本體之一部分。因此，將此項超額，貸入遺產帳而不入收益帳，其貸項科目為現實利益帳(Gain on Realization)，見現金簿。

遺產現金	\$42,000.00
保險費	\$ 20,000.00
現實利益	4,000.00

(5)

三月十一日執行付殯葬費\$750.00，此項付款，出遺產本體帳，見現金簿。

殯葬費用	\$ 750.00
遺產現金	\$ 750.00

(6)

三月十五日，死者之某友人，還與遺囑執行人地業公司之股票100股，此項股票，係死者在生時借被用作抵押品。遺囑執行人，加以評估，計值\$2,000.00，因此遺產清冊，由於未變現而未獲列人之結果，清冊上已為少計，於是將此項

目貸入遺產帳。為欲避免原有遺產帳之紛亂起見，其其貸項另立一科目「遺產繼續發現之資產」(Estate Corpus-Assets Subsequently Discovered)以記錄之。見分錄簿。

建業公司股份—100股	\$ 2,000.00	
遺產—繼續發現之資產		\$ 2,000.00
(7)		

四月十五日，遺囑執行人將遺囑付與張二張三。此為普通遺囑。設現金不敷支付時，可以動產支付之。查遺囑執行人之現金，足付該項支付之用，見現金簿。

交付張二之遺囑	\$10,000.00	
交付張三之遺囑	10,000.00	
遺產現金(Corpus Cash)		\$ 20,000.00
(8)		

五月一日遺囑執行人收到華中鋼鐵公司債券利息 \$3,400.00，其中 \$1,100.00 為被繼承人死亡前之累計額，故為遺產本體。其餘 \$1,000.00，為死亡後之累計額，故為遺產收益。遺囑執行人帳上為收益項目開立二個新帳戶，一為「收益現金」(Income cash)一為「遺產收益」(Estate Income)。見現金簿。

遺產現金	\$ 1,400.00	
收益現金	1,000.00	
應收未收利益		\$ 1,400.00
遺產收益		1,000.00
(9)		

五月十五日遺囑執行人安葬遺囑上之遺孀，將遺產收益交付與其遺孀。惟此時只能支付 \$1,000.00 之數，因手有收益現金，僅有此數也。遺產本體歸分，雖有 \$10,650.00，惟不能供支付與其寡婦之用。費 \$1,000.00 之收益交付與寡婦時，遺囑執行人，在現金簿內為如下之分錄：

分配寡婦之收益	\$ 1,000.00	
收益現金		\$ 1,000.00
(10)		

五月二十日遺囑執行人經法院之核准，將建業公司股票售出，得 \$1,500.00。該項股票，在發現時，曾評價 \$2,000.00，并已入帳。但此種價格，係擬定價值，故當售出所虧短價值，不借入收益，而入遺產帳列銷之。借方科目為現實損失帳。本例之分錄，一部入現金簿，一部入分錄簿，如下：

遺產現金	\$ 1,500.00	
------	-------------	--

建業公司股份		\$ 1,500.00
現實損失	\$ 500.00	
建業公司股份		\$ 500.00

(11)

六月二十五日，遺囑執行人支付被繼承人在生時所發生之債務 \$1,700.00。此等項目，出遺產帳。見現金簿。

被繼承人債務	\$ 1,700.00	
遺產現金		\$ 1,700.00

(12)

十月三十一日，遺囑執行人付遺產稅，計 \$5,600.00。此項由遺產帳出帳。見現金簿。

遺產稅	\$ 5,600.00	
遺產現金		\$ 5,600.00

(13)

八月十五日依遺囑所開，遺囑執行人應付給與其遺妻之遺產收益。惟本月僅有手存遺產現金 \$5,450.00，別無收益現金，故無從支付。

(14)

八月三十一日收到華中鋼鐵公司股票 \$1,000.00。此為遺產收益，因股息之公告，已在被繼承人死亡以後。將收入作收益登帳。見現金簿。

收益現金	\$1,000.00	
遺產收益		\$1,000.00

(15)

十一月一日收到華中鋼鐵公司債券利息 \$2,400.00。此為收益，因此款全部分為被繼承人死亡後之所得。見現金簿。

收益現金	\$2,400.00	
遺產收益		\$2,400.00

(16)

十一月一日遺囑執行人經法院之批准，補償其為管理遺產上所支之簿記辦公等費用 \$500.00，其中 \$100.00 出遺產帳 \$100.00 出收益帳。見現金簿。

遺囑執行人費用(遺產部份)	\$400.00	
遺囑執行人費用(收益部份)	100.00	
遺產現金		\$400.00
收益現金		100.00

(17)

十一月一日遺囑執行人經法院之核准，付其自己\$2,000.00為管理遺產之酬報。其中\$1,700.00出遺產帳，\$300.00出收益帳。見現金簿。

遺囑執行人公費(遺產部份)	\$1,700.00	
遺囑執行人公費(收益部份)	300.00	
遺產現金		\$1,700.00
收益現金		300.00

第一百九十八節 遺囑執行人之現金簿

遺囑執行人之現金簿，經上列諸分錄登入後，其表示如下。學者應知(甲)遺產本體與收益之現金項目，應嚴為區別，(乙)——筆現金收入(如分錄8)或一筆現金支出，(如分錄16)可為一部屬於遺產本體及一部屬於收益。

現金簿無固定格式，有時收支可分簿記載，每簿個別設總計一欄，并備過帳計頁之參考欄。

現金收入簿

日期	項目	分錄	遺產(按照細數過帳)	收益(按照細數過帳)
2/28	華中鋼鐵公司之股息	(3)	\$ 1,000.00	—
3/5	收到保險款	(4)	20,000.00	—
	同上——現貨利息	(4)	4,000.00	—
5/1	華中鋼鐵公司債券利息	(8)	1,400.00	1,000.00
5/20	售出建築公司股票	(10)	1,500.00	—
8/31	華中鋼鐵公司股息	(14)	—	1,000.00
11/1	華中鋼鐵公司債券利息	(18)	—	2,400.00
	遺產現金借方總額		\$27,900.00	\$ —
	收益現金借方總額			4,400.00

(圖一百四十七甲)

現金支出簿

日期	項目	分錄	遺產(按照 細數憑帳)	收益(按照 細數憑帳)
3/10	殯葬費	(5)	\$ 750.00	\$ —
4/15	交付張二之遺贈	(7)	10,000.00	—
	交付張三之遺贈	(7)	10,000.00	—
5/15	分配寡孀之收益	(9)	—	1,000.00
6/25	被繼承人之債務	(11)	1,700.00	—
7/31	遺產稅	(12)	5,000.00	—
11/1	遺囑執行人費用	(16)	400.00	100.00
11/1	遺囑執行人公費	(17)	1,700.00	300.00
	遺產現金貸方總額		\$29,350.00	\$ —
	收益現金貸方總額		—	1,400.00

(圖一百四十七乙)

第一百九十九節 遺囑執行人之分錄簿

遺囑執行人之分錄簿，經上列之分錄登入後，其表示如下。注意遺產本體與收益分錄之各自分列。分錄已於第一百九十六節列舉，茲不重錄。

日期	分錄	遺產		收益	
		借方	貸方	借方	貸方
	(1) (見第一百九十六節登 記遺產之分錄	\$	\$	\$	\$
	(2)				
2/25	交付寡孀遺贈 被繼承人隨身財物 汽車	11,000.00	5,000.00 6,000.00		
	依明遺囑移交寡孀				
	(6)				
3/15	建業公司股份一百股 繼續發現之資產 記錄發現建業公司股 票，評價\$2,000.00	2,000.00	2,000.00		
	(10)				
5/20	現實損失 建業公司股份 記錄發現建業公司 股份之減少款額	500.00	500.00		
		\$19,500.00	\$19,500.00	\$ —	\$ —

(圖一百四十八)

第二百節 遺囑執行人帳簿之試算表

當現金簿及分錄簿過帳後，遺囑執行人帳簿之試算表如下：

	借 方	貸 方
遺產部份：		
遺產現金	\$ 3,350.00	\$ —
華中鋼鐵公司債券	80,000.00	—
華中鋼鐵公司股份	70,000.00	—
遺產本體一見清冊	—	188,400.00
繼續發現之遺產資產	—	2,000.00
交付寡婦之遺贈	11,000.00	—
現實利益	—	4,000.00
殯葬費用	750.00	—
交付張二張三之遺贈	20,000.00	—
現實損失	500.00	—
被繼承人之債務	1,700.00	—
遺產稅	5,000.00	—
遺囑執行人之費用與公費	2,100.00	—
收益部份：		
收益現金	3,000.00	—
遺產收益	—	4,400.00
分配寡婦之收益	1,000.00	—
遺囑執行人之費用與公費	400.00	—
	\$198,800.00	\$198,800.00

(圖一百四十九)

由上以觀，可知試算表之二部份，可各別加皆平衡之。

第二百零二節 遺囑執行人帳簿結帳後之試算表

遺囑執行人帳簿上經上列結帳分錄後其試算表如下。

	<u>借 方</u>	<u>貸 方</u>
遺產部份：		
遺產現金	\$ 3,350 00	\$
華中鋼鐵公司債券	80,000.00	
華中鋼鐵公司股份	70,000 00	
遺產本體		153,350.00
收益部份：		
收益現金	3,000 00	
遺產收益		3,000 00
	<u>\$166,350 00</u>	<u>\$156,350.00</u>

(圖一百五十一)

遺產本體及遺產收益帳，在試算表各部份內，相當於淨值帳。

遺產大張一簿記帳總

行號	遺產本體		發現資產		資產之現實		項其管理費及遺產稅		被繼承人之債務		遺贈物		遺產收益	
	借方	貸方	借方	貸方	損失	利益	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方
1	\$	\$188,400	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$
2														
3														
4														
5														
6														
7														
8														
9														
10											11,000			
11														
12														
13														
14														
15						4,000								
16							750							
17				2,000										
18											12,000			
19											12,000			
20														1,000
21														1,000
22						300								
23										1,700				
24								5,000						
25														1,000
26														2,400
27								400						100
28								1,700						300
29	188,400		2,000		350		785	785	1,700		31,000		300	
29	<u>\$188,400</u>	<u>\$188,400</u>	<u>\$2,000</u>	<u>\$2,000</u>	<u>\$4,000</u>	<u>\$4,000</u>	<u>\$785</u>	<u>\$785</u>	<u>\$1,700</u>	<u>\$1,700</u>	<u>\$31,000</u>	<u>\$31,000</u>	<u>\$300</u>	<u>\$300</u>
30	\$	\$188,400	\$	\$2,000	\$	\$4,000	\$785	\$	\$1,700	\$	\$31,000	\$	\$300	\$
31														
32				2,000										
33				4,000										
34														
35	41,050					500		785		1,700		31,000		300
35	<u>41,050</u>					<u>500</u>		<u>785</u>		<u>1,700</u>		<u>31,000</u>		<u>300</u>
35	<u>\$188,400</u>	<u>\$188,400</u>	<u>\$2,000</u>	<u>\$2,000</u>	<u>\$4,000</u>	<u>\$4,000</u>	<u>\$785</u>	<u>\$785</u>	<u>\$1,700</u>	<u>\$1,700</u>	<u>\$31,000</u>	<u>\$31,000</u>	<u>\$300</u>	<u>\$300</u>

12-1

324

遺大張一簿記日帳總

行數	分錄	日期	項 目	遺產現金		借
				借方	貸方	
1	(1)	2/15	遺產繼承:	幣-	幣-	幣-
2			現金	5,000	-	
3			華中鋼鐵公司債券			
4			債券應收未收利息			
5			華中鋼鐵公司股份			
6			應收股息			
7			人壽保險			
8			隨身財物			
9			注 車			
10	(2)	2/25	交付張三之遺贈			
11			隨身財物			
12			注 車			
13	(3)	2/28	股息收入	1,000		
14	(4)	2/5	保險款收入	24,000		
15			現實之利益			
16	(5)	3/10	殯葬費用支出		750	
17	(6)	3/15	建業公司股票歸還現			
18	(7)	4/15	交付張二之遺贈		10,000	
19			交付張三之遺贈		10,000	
20	(8)	5/1	債券利息收入	1,400		1,400
21	(9)	6/5	交付張三之遺產現金			
22	(10)	5/20	售出建業公司股份	1,500		
23	(11)	6/25	補償承人債務之支出		1,700	
24	(12)	7/5	遺產稅		5,000	
25	(13)	9/31	股息收入			1,000
26	(14)	11/1	利息收入			2,900
27	(15)	11/1	遺產執行人之費用支出		400	
28	(16)	11/1	遺產執行人之公費		1,700	
29			餘額結次行		3,350	
				<u>32,400</u>	<u>22,450</u>	<u>10,950</u>
30			結賬前試算	32,350	0	3,000
31			結賬分錄			
32	(17)		遺產執行人費用支出			
33	(18)		遺產執行人費用支出			
34	(20)		遺產執行人費用支出			
35			餘額結下		3,350	
			結賬後試算	<u>32,350</u>	<u>3,350</u>	<u>3,000</u>

第二百〇三節 總帳日記簿

遺囑人之代表人及遺產信託人，不時可用記錄之格式，為總帳日記簿 (Synoptic) 所謂總帳日記簿者，即將現金簿、分錄簿及普通總帳，聯合而成之簿籍也。圖一百五十二為前舉遺囑執行人交易之例，記入總帳日記簿之格式也。

學者應注意下列數點：

1. 總帳日記簿之機構與現金暨分錄簿聯合而成之現金分錄簿相同。遺囑執行人之一切交易，完全用複式分錄方式記入之。其交易之影響現金者，另設專欄記錄之。
2. 每欄之功用，不啻為一總帳，故無須再行過帳手續。例如發現之資產 (Assets Discovered) 一欄所載之項目，正與普通總帳內所設發現資產科目同。
3. 總帳日記簿各欄，照普通總帳之科目標註之。在事實上總帳日記簿已成為一普通總帳矣。因此，日記簿，有時稱為自身過帳總帳 (Self-poring ledger, 分錄總帳 (Journal ledger) 等名稱。
4. 圖一百五十二內除現金外，一切遺產盤存項目，均類列於盤存欄內。設此欄分銷過多，為便於查閱起見，應設一補助帳，即將盤存欄之各分錄過入之。於是每一資產得為明白之表示。總帳日記簿之其他各欄亦可仿此以行。
5. 圖一百五十二內，殯葬費，遺囑管理費，及所得稅，均合併成一欄。遺產收益，及分配寡婦之收益合成一欄。後者可使結帳分錄 (21) 略而不。遺產之處理如無繁複之記錄者，使用總帳日記簿，可使簿記工作簡單。設遺產為經營商業者，或受益人之月等較多者，則現金簿，分錄簿及總簿，以分設為宜。

將總帳日記簿試算而平衡之，每欄餘額，結轉下行，如圖一百五十二之第二十九及第三十行所示。再將各欄之餘額，照普通試算表格式排列之。

結帳分錄，示於第三十二，三十三及三十四行。結帳後之試算表，列於第三十六行。

第二百〇四節 遺囑執行人呈報法院之報告書

遺囑執行人，於十一月二日將報告書 (Report) 呈送法院，并聲請將遺產移交信託人管理，俾便解除其責任。報告書分遺產本體及收益二部，如圖一百五十三所示。與報告書同時附呈者，有發票，支票及其他付款憑單等證件。此類報備法院及繼承人或其他委定之會計師查閱之用。有時遺囑執行人之帳簿，

事先經會計師審查。將會計師審核意見書及報告書同時繳呈法院。

遺囑執行人貸借對照表

民國二十八年二月十五日起至二十八年十一月二日止

借項	遺產本體		
1 移管資產，見遺產清冊		\$138,400 00	
2 繼承實現之資產— 建業公司股票100股		2,000 00	
3 資產現實之利益— 滿險，預估 現實金額	\$20,800 00 24,000 00		
		4,000 00	\$184,400 00
貸項			
4 現實損失— 建業公司股票，估價售價	\$ 2,000 00		
5 被繼承人債務支出	1,500 00	\$ 500 00	
6 費用支出— 殯葬費 遺囑執行人之費用及公費	\$ 750 00 2,100 00	1,700 00 2,850 00	
7 遺贈物之交付及遺產稅之支出— 交付寡孀之隨身財物 交付寡孀汽車一輛 交付張二之遺贈 交付張三之遺贈 遺產稅	\$ 5,000 00 6,000 00 10,000 00 10,000 00 5,000 00		41,050 00
餘額		36,000 00	\$153,450 00
包括— 華中鋼鐵公司債券 華中鋼鐵公司股票 現金			\$ 80,000 00 70,000 00 3,450 00
			\$153,450 00
	遺產收益		
借項			
1 華中鋼鐵公司債券之利息收入		\$ 3,100 00	
2 華中鋼鐵公司股息收入		1,000 00	\$ 4,400 00
貸項			
3 遺囑執行人費用及公費支出	\$ 400 00		
4 交付寡孀之現金	1,000 00	1,400 00	
餘額			\$ 3,000 00
包括— 現金			\$ 3,000 00

(圖一百五十三)

第二百零五節 遺產之最後分配

報告書經法院核准後遺囑執行人即於十一月二日之遺產，作最後之處理。將遺產本體之一切資產（照報告書所載為\$159,330.00見第二百零四節）移交遺囑所指定之信託人安協信託公司，手存收益現金（照報告書所用為\$3,000.00見第二〇四節）交付與寡婦。遺囑執行人再作成最後報告書（final report）說明其遺產處理之經過情形，遞呈法院，經核准後，其責任始行解除。

信託人安協信託公司，於接受該項信託財產時，立一彙查帳簿。遺產本體及收益之區分，則自遺產人死亡之日起，而非設定信託之日起。寡婦及二子享有收益之權利，直至三人相繼身故後，該項遺產之本體，再移贈與彼等遺產會。由信託人處領取收益之收益人，稱為終身受益人。在終身受益人死亡後，取得遺產本體之受益人，稱為遺產最後受贈人。

遺產信託組成以前，任何收益，應歸寡婦享受，此則學書應注意者也。例如在遺產信託組成之日，其中鋼鐵公司債券之累計利息，應歸寡婦享受。故信託人於接收該項債券時，寡婦有索取該項利息之權。此外其中鋼鐵公司，在信託組成日前公告之股息，亦為寡婦所享有。故遺產信託人於接受該項股票時，應注意支付股息，俾他日交付與寡婦。

第二百零六節 遺產收益與商業利益之區別

例一：某甲於二十八年一月一日身故，其遺產內有慶豐公司股票100股，經遺囑執行人評估價值為\$10,000.00。又慶豐公司之債券，評估價值\$500.00。遺囑人之遺囑上，指明一切股息，無論現金或股票股息，在遺產管理人管理期間，應視為收益。至三月三十一日遺囑執行人(1)收到慶豐公司20%之股票股息，及(2)售出慶豐公司之債券得\$10,500.00。

遺囑書上既指定股票股息為收益，則二十股之股票，當然視為遺產收益。假定該項股票市價為每股\$83.00，則其股息金額為\$1,660.00（20股每股\$83.00）。債券售出後，有\$1,000.00之超額（售價\$10,500.00減並存價值\$9,500.00），并非遺產收益，而為遺產本體之現實利益。茲將上述各交易，撮錄於下：

慶豐公司股息之遺產收益	\$ 1,660.00
慶豐公司債券售出之遺產收益	—
合 計	\$ 1,660.00

例二：某公司於二十八年一月一日購進慶豐公司股票100股，計價10,000.00及慶豐公司之債券計\$1,500.00。至三月三十一日，該公司(1)收到慶豐公司20%之股票股息，及(2)售出慶豐公司之債券得\$10,500.00。

股票股息不貸入利息帳，因收到股票股息後，對於慶豐公司之所有權，并

小比例增加，其120股之帳面價值總額(原有100股加上股息之股票20股)，並不比
分得股票股目前原有100股之帳面之價值為大。\$10,000.00投資，現為120股之
代價。無須整理，在出售債券則獲得\$1,000.00之利益，(\$10,500.00之售價減
\$9,500.00之成本)此等項目，記錄之如下：

慶豐公司股息之利息	\$ —
慶豐公司債券售出之利益	1,000.00
合 計	<u>\$ 1,000.00</u>

由此可知，遺產收益，根本與商業利益有別，前者就法律解釋，為依照遺
囑人之意思表示之。後者則依商業習慣及會計原則處理之。

第二百〇七節 遺產收益與所得稅

遺產收益與遺產本體之區別，其目的在決定各繼承人應得之金額。此種區
別，在一定範圍內，可由遺產人於遺囑上之指定，已於前述之矣。進而言之，
此種收益，更不可與應稅收益(Taxable income)相混。蓋後者完全由法律規定
之。至遺產之應稅收益，根據所得稅條例決定之。遺囑執行人應負支付應納所
得稅之責任。

第二百〇八節 結論

- 1 遺產之處置，在法院監督之下；如(甲)遺產人未留遺囑者，由遺產管理
人為之。如(乙)留有遺囑者，則由遺產管理人或死者所指定之遺囑執行人為
之。
- 2 遺囑人之代表人，普遍僅負處理動產之責任。惟若動產不敷償債時，必
需再為處分不動產以清償之。
- 3 遺囑執行人，將遺產開列清冊，各項資產，照遺囑人死亡時分別估定其
價值以載明之。設某一項目於以後現實時，大於或小於其原列金額者，將其差
額加入清冊內原開項目或由原開項目內減去之，作為現實之利益或損失。
- 4 遺產本體與收益之受遺贈人，各自不同。故遺產本體及收益之收入與支
出，必須嚴為區分。因此遺囑執行人或管理人所設之帳簿，對於遺產本體與收
益之分錄應各別記載之，在總帳內亦分別過入之。
- 5 遺產本體與收益之區別，如遺產人之遺囑上，未經指定者則依法律定之
。茲將其區別之要點列下：
 - (子)遺產人死亡日之財產，為遺產本體。
 - (丑)遺產人死亡日之應收未收利息為遺產本體，以後之累積利息為收
益。
 - (寅)普通現金利息，以其公告之日期，為決定遺產本體與收益之關鍵。

設公告在遺產人死亡前者為遺產本體，死亡後者則為收益。

(卯)遺產人死亡日之應收房租，通常視為遺產本體，以後之累積房租，則為收益。

(辰)壽險本金為遺產本體。

(巳)遺贈之支付以遺產本體為之。

(午)殯葬費以遺產本體支付之。

(未)遺產人之債務，以遺產本體支付之。

(申)遺產稅以遺產本體支付之。

(酉)遺產管理費由遺產本體與收益分擔之。

6 遺囑執行人應按時作成報告書呈報法院，此種報告，應編成(甲)遺產本體，與(乙)遺產收益二大部份之貸借對照表(Charge and Discharge Statement)格式，并附一收支報告。逮至末次遞呈報告，經法院核准後，遺囑執行人之責任始行解除。

7 本章所稱遺產收益與應納所得稅之遺產收益(Taxable income)不同，即與商業上之純益，亦各有別。

8. 遺囑執行人與遺產信託人，有時不用普通簿籍，而用總帳目記簿。此簿之本身，即兼現金簿，分算簿，及總帳之聯合功用。總帳日記簿之各欄，即自成一總帳科目。

練 習

習題30 甲於 年六月一日身故時，遺有下列各項財產

現金	\$ 4,000.00
某鐵路公司6%債券(三月一日及九月一日爲付息之日)	75,000.00
抵押放款6%(三月一日及九月一日爲付息之日)	40,000.00
愛倫製造公司優先股	120,000.00
應收票據(半年付息一次年息5%已付至五月一日)	30,000.00
傢具	1,000.00

遺囑吩咐將遺產收益歸其妻終身享受。

遺產經遺囑管理人清理後，交由東方信託公司代管之。家具全部，給與其妻，并將丁與遺產遺贈與其指定之人。周大 \$3,000.00，吳二 \$1,000.00 寡婦身故後，所有遺產，即由其他繼承人分享之。

喪葬費 \$1,200.00，遺產管理費用應由遺產本體負擔者計 \$1,500.00，優先股得 \$140,000.00，支付死者之債務 \$12,000.00。周大，吳二應得之遺贈，照額給付之。并將傢具交付與寡婦。投資收益，到期即行收訖。遺囑執行人費 \$1,100.00 中，將 \$3,000.00 出遺產本體帳，\$100.00 出遺產收益帳，收益尚未分配與寡婦。以上諸交易，均於 年十月三十一日前所發生。

試編製一

(甲)遺囑執行人帳上之分錄

(乙)遺囑執行人十月三十一日之借貸對照表 (Statement of Charge and Discharge.)

問題30 假定照習題30所述遺囑執行人，將其報告呈送法院後，將全部遺產本體之資產，移交與東方信託公司，并將手存之收益現金，全部交付與寡婦。試爲計算并述明該寡婦向信託人請求在信託成立前之應收未收之收益數額。

問題31 試區別

(甲)遺囑執行人與遺產管理人

(乙)特定遺贈與普通遺贈

(丙)剩餘遺贈 (Residuary legatee) 與遺產最後受贈人 (Residuary)

複 習 題

魯生於 年八月十五日身故，試將其遺囑執行人王君處理之下列交易區別，何者爲遺產本體？何者爲遺產收益？

- (1) 王君付與鄰醫生為死者診病之費\$100 00
- (2) 收到甲公司分派之股息支票\$700 00,此為遺產本體之部份,股息於八月十五日公告。
- (3) 將九月十五日期到之9%債券之半年息券\$3,900 00 撕下,於該日兌得現款。
- (4) 依照遺囑將\$5,000 00之遺產交付「李」君。
- (5) 付殯儀店\$800 00
- (6) 遺產上收到壽險款\$50,000 00
- (7) 寡婦收到壽險款\$25,000 00
- (8) 遺產清冊呈送法院後,發現西山油礦公司之股票10,000股,每股票面\$20.00,王君評定股票之總值為\$50,000 00
- (9) 九月十五日收到利元公司股息支票\$300 00,該項股息於九月一日公告。
- (10) 執行人代付債務\$3,200 00其中\$400 00為死者所欠醫院之費,餘為死者在生時之債務。
- (11) 遺產清冊內有票面\$12,070 00之公司債券,評定價格為\$11,600 00 茲已由執行人售得現款\$11,600 00
- (12) 執行人將保險箱啓視時,發現救國公債票面\$1,000 00,并附息券二月十五日為起息之期(遺老人身故之年)。息券半年一期,每期\$20 00
- (13) 執行人將西山油礦公司股票售出得現款\$70,000 00
- (14) 執行人於一月十五日付寡婦\$1,800 00,為其在管理期間內,應得收益之一部份。
- (15) 付遺產稅\$3,000 00
- (16) 依照遺囑將\$7,500 00之遺產交付與陳君
- (17) 法院核准王君支取執行遺囑之費用\$6,000 00,其中\$900 00由遺產收益負擔。
- (18) 剩餘遺產計\$235,000 00,由王君移交與利餘遺產繼承人。

第十五章 總複習題

1. 資產負債表與結帳後試算表，有何區別？
2. 用成本，市價，與成本或市價孰低，以盤點購進貨物之存貨；三者之區別何在？如用以盤點製成貨物之存貨，則上項解答，有改變否？
3. 應收帳款，應在壞帳準備減除前，抑在減除後，列入流動資產項下乎？壞帳準備，是否包括於運用資本內？
4. 商品盤存之錯誤，致其金額多計，如何影響。
 - (甲) 該日之資產負債表
 - (乙) 該期間之損益計算書
 - (丙) 次期間之損益計算書
5. 某公司在民國 年度之開始及終了時，其運用資本相等，即均為 \$10,000 00 之數。惟其運用資本比率，則由一月一日之2比1，至十二月三十一日降而為1 5比1。

試解釋其原因
6. 經理提存帳，在資產負債表，列入應收帳款內，適當否？何故？
7. 下列各項，在資產負債表上，以列入何類為妥？
 - (甲) 極易脫售之債券，惟一時向無售者。
 - (乙) 將營業季節未屆前之除資，購入救國公債，俾獲取相當收益。
 - (丙) 售出股票之折扣
8. 企業界對於流動負債與長期負債之區別，如何決定？
9. 應收票據貼現，在資產負債表上，如何表示之？說明三種方法之特點。
10. 某公司於創辦時，支出創辦費 \$20,000 00，該項目在一年後之資產負債表上，應否列入之？如仍列入，應如何列法？
11. 某公司於民國 年首六個月費去 \$15,000 00 作廣告運動，其於該年七月一日起率至三年之久。此項支出，在民國 年十二月三十一日(六個月後)之資產負債表上，應如何表示？

12. 某冰廠，售出冰券，俾各客戶將來可憑券取冰。此項冰券之收入，應貸入何帳？以券換冰時，應如何記錄？
13. 某專利權以成本 \$5,000.00 獲得之。其後該項專利權可值 \$12,000.00。此時在資產負債表，當以何種價值表示之？
14. 資產負債表為事實之表現乎，抑為意見之表現乎？如二者均有，試說明其各個之重要性！
15. 試述利益預期 (Anticipation of profits) 之一般定例！
16. 貿易商號之損益計算書內，應以何種重要類目之總額，為顯著之表示？在製造企業者，應如何表示？
17. 何謂簡明損益計算書？何謂比較損益計算書？
18. 貿易折扣與現金折扣，在損益計算書內，應如何表示之？
19. 貿易公司售出運貨卡車一輛，計 \$2,000.00，如其公司係經營木器買賣者，可否貸入銷貨帳內？如公司係經營卡車買賣者，可否貸入銷貨帳內？
20. 由於基地之重估價值而發生 \$10,000.00 之盈餘，應貸入何帳？
21. 某商號在一月一日之資產負債表上載有淨值 \$20,000.00。至十二月三十一日載有淨值 \$25,000.00。學者可否即謂該商號該年度獲有利益 \$5,000.00 乎？何故？
22. 某年度內銷貨計 \$150,000.00，核計該期之平均應收帳款為 \$250,000.00。試計算其應收帳款之週轉率。
23. 設已知某公司某一年之銷貨總額及年末應收帳款總額，則如何計算應收帳款之平均日期？
24. 銷貨成本計 \$120,000.00，平均存貨為 \$10,000.00。存貨週轉率為幾何？
25. 就資金運用表之目的上言之，帳面利益總額，是否與由營業上提供之資金相同？如有不同，何故？
26. 公積帳在期初為 \$120,000.00，期末為 \$150,000.00。學者可斷定 \$30,000.00 之資金，即為由利益所提供否？
27. 下列各項目為資金提供乎？抑為資金運用乎？
- (甲) 運用資本之減少。
 - (乙) 由於恆久投資售得現款之結果，使恆久投資帳內之金額減少。
 - (丙) 因贖品之棄置，使機器帳內之金額減少。
 - (丁) 運用資本之增加。
 - (戊) 因購置機器，使機器帳內之金額增加。

(己)因新發債券之售出，使股本帳內之金額增加。

(庚)因發給股票股息，使股本帳內之金額增加。

- 28 將一家商號二個年度之損益計算書作一比較時，如每年之銷貨單位，亦已知道，則其毛利變動，如何分析？
- 29 某商號在民國廿七年總銷 \$ 60,000 00，在廿八年總銷 \$100,000 00。試說明此 \$60,000 00 之銷貨增加額，由於(甲)售價變動者若干，(乙)由於售出數量之變動者若干，設
- (1) 銷價增50%
 - (2) 銷價增20%
 - (3) 銷價減10%
- 30 某商號在民國廿七年總銷 \$200,000 00，在廿八年總銷 \$150,000 00。試說明此 \$60,000 00 之銷貨減少額，由於(甲)售價變動者若干，(乙)由於售出數量之變動者若干，設
- (1) 銷價減25%
 - (2) 銷價減35%
 - (3) 銷價減10%
31. 某商號在民國二十七年之銷貨成本總計為 \$60,000.00，在二十八年為 \$90,000 00 此 \$ 0,000.00 銷貨成本之增加，由於(甲)銷貨成本價格之變動者若干，由於(乙)售出數量之變動者若干，設
- (1) 成本價格增20%
 - (2) 成本價格增40%
 - (3) 成本價格增10%
32. 如銷出數量，平均售價，或平均成本價格，均無可稽考，則在比較二個損益計算書時，對於毛利變動，將如何分析之？
33. 資本支出與費用支出，有何區別？
34. 折舊準備之借記項目，為資本支出抑為費用支出？
- 35 成本 \$1,000.00 之機器一架，已提有折舊準備 \$400.00，今售得 \$700 00。試作分錄！設該項機器售得 \$500.00，則其分錄為何？
36. 某資產成本 \$10,000.00，第四年直線基礎折舊之。在第四年底，折舊準備總計 \$10,000.00，但該項資產，現在估計，尚可多用二年。如須整理，請作分錄！
- 37 某公司造一機器，供其自用。此項機器，在輸家機器製造廠標價 \$12,000.00，惟公司之成本，則為 \$10,000.00，故公司帳上之記錄為：借：機器 \$12,000.00，貸：現金 \$10,000 00；貸：機器製造之利益 \$2,000 00。

試討論之。

38. 試區別計算折舊所用之直線法，餘額遞減法，及基金法！
39. 某公司在租地上建築房屋一幢，該地租期十年，惟房屋估計可用二十年。試問房屋折舊，為期應幾年？
40. 資產之帳面折舊與實體折舊，意義相同否？
41. 某公司於某一年內，因生產工作緊張，致對其機器疏於維持與修理，其結果於次年，費較大之金額，為必要之特殊修理。試問第二年之修理費，如何出帳？
42. 何謂遞耗資產？遞耗之攤提額，如何稱之？
43. 何謂短期合夥？
44. 甲，乙，丙三人，共同經營一短期合夥營業，甲於合夥全部交易，記入其私人帳內，即合夥資金，亦與其個人資金相合併。試問甲如何能算出其投資於合夥之資本額？
45. 子，丑，寅，三人從事於短期合夥。寅將合夥交易，另立帳簿記載之。子在其帳內，僅記原始出資 \$5,000.00 之分錄，及至年底，寅於合夥業務結束，應與子，丑二人各 \$7,000.00。試為子作分錄！
46. 張，王，李，三人，合營一短期營業。李將合夥交易，在其個人帳內記錄之，惟合夥資金，則另立一銀行往來帳。試問在李之帳上，除短期合夥帳外，尚有其他與短期合夥有關之帳戶否？
47. 寄銷與銷貨，有何區別？
48. 寄銷人對寄銷品與銷貨之記錄，如不加以區別，則寄銷人之資產負債表與損益計算書內，有何不妥之處？
49. 某製造廠運貨與其某一客戶時，發票上開明「賣出還帳」。試問製造廠在任何時日編製之資產負債表上，對該項運銷出貨物應否列出？如何列法？
50. 胡大託此二代銷貨物之記錄如下 借 寄銷品 \$500.00，貸：進貨 \$500.00。試問此 \$500.00 為胡大之成本乎？抑為其售價乎？
51. 寄銷人對於寄銷品作備查記錄之目的何在？
52. 承銷人柯伯年之試算表內載有下列項目，收到寄銷品 (Co. signme is Received) (借) \$1,000.00，承銷品 (貨) \$1,000.00。試問此等項目，在承銷人之資產負債表內如何表示之？
53. 試述總店運送分店間對待帳戶 (Reciprocal accounts) 之意義。
54. 設總店運送分店之貨物，其發貨單上價格，照 (甲) 成本，(乙) 擬定價格，或 (丙) 售價，既明者，則根據分店帳簿所編製之損益計算書，能否

表示分店之真正利益？

55. 如總店運送貨物，因其所標價格之關係，致分店帳簿上之銷貨成本及期末存貨，均為多計。試問應如何改正，方能確定分店之真正利益？
56. 凡總店與其分店各自備有帳簿者，欲就整個營業編製一資產負債表及損益計算書，其程序為何？
57. 國外分店之試算表，寄至總店時，其流動資產與流動負債，換算為本國貨幣所用之匯率為何？固定資產所用之匯率為何？長期負債所用之匯率為何？對等帳戶所用之匯率為何？
58. 某國外分店之試算表，換算為本國貨幣時，其結果有匯兌損失 \$500.00。試問此項損失應入何帳？
59. 美國紐約分店購置生財 \$2,000.00，記入上海總店帳上。購置時之匯率為 \$2.40。試為總分店雙方作分錄！
60. 設股權公司收購一附屬公司之股票，其所付代價，超過其股票之帳面價值時，此項超額所代表者為何？
61. 設股權公司收購一附屬公司股票，其所付代價，少於其股票之帳面價值時，其差額何以稱之？
62. 試擬定一「甲股權公司及其附屬乙，丙，丁，戊，己，庚等公司之合併資產負債表計算表」。
63. 甲公司持有乙公司股份 80%。在合併資產負債表上乙公司帳面價值之 80% 即 \$72,000.00 (帳面總值 \$90,000.00) 業已抵銷。試問其餘 \$18,000.00，將如何處理？
64. 甲股權公司，將其附屬乙公司利益之應得部份登入帳上：
 (甲) 試作乙公司 年度之利益 \$15,000.00 登入甲公司帳上之分錄！
 (乙) 試作收到乙公司股息支票 \$3,000.00 之分錄
 (丙) 在編製乙公司之合併資產負債表時，乙公司股票應抵銷之帳面價值為何——獲得日者抑或現時者？
65. 假定問題64之甲股權公司，不將乙公司利益之所得部份記入帳內，則對 (甲)，(乙)，(丙) 三項之解答，有何不同？
66. 甲股權公司，將其持有之乙附屬公司所出票據 \$10,000.00，向銀行貼現。試問此 \$10,000.00 在合併資產負債表上，將如何表示？
67. 在編製合併資產負債表時，發現甲股權公司之期末存貨內，包括乙附屬公司 \$10,000.00 之利益在內，惟查乙公司之股份，有 20% 為少數股東。試問其利益應如何抵銷？其金額若干？

68. 甲股權公司持有乙公司股份 80%，丙公司股份 75%，均於民國 年一月一日取得。二公司之股票帳面價值，均低於甲公司所出之代價。在取得日之合併資產負債表上，載有下列商譽項目：

(甲)取得乙公司股份 \$10,000.00

(乙)取得丙公司股份 15,000.00

在編製民國 年十二月三十一日之合併資產負債表之計算表時，將以何種商譽數字表明之？甲公司各附屬公司之利益應得部份登帳或不登帳，對於上項解答，有影響否？二年或三年以後之合併資產負債表，能作同樣之解答否？

69. 分期付價銷貨 \$100.00，其成本為 \$70.00。已收貨款 \$20.00。試問該項收款內之現實利益有若干？
70. 分期付價銷貨之未收餘款為 \$20.00，其原始銷貨為 \$100.00 及銷貨成本為 \$70.00。試問未現實毛利數額若干？
71. 經營動產分期付價銷售之商人，其某年度之分期付價銷貨為 \$70,000.00，年末之時，應收分期帳款餘額總計 \$28,000.00 其中計有未現實毛利 \$16,800.00。試問已現實之毛利有若干？
72. 經營動產分期付價銷售商人，於民國 年度收回貨物之折除價值總計 \$3,400.00，該項違約者應收帳款帳上之餘額總計 \$14,000.00。此項餘額中，計有未現實毛利 \$3,400.00。試作分錄，以記收回之損失或利益。
73. 計算不動產分期付價銷貨之現實毛利，與計算動產者之方法，有何不同？
74. 某動產分期付價銷售商，於民國 年度銷貨之未現實毛利計 \$16,000.00，一年以後，根據應收帳款未收額計算， 年度銷貨之未現實毛利為 \$5,000.00，學者將此 \$11,000.00 之差額如何處理之？何故？
75. 不動產分期付價契約，因違約而取消所發生之損益，與動產分期付價銷售因違約而收回所發生之損益，有何不同？
76. 試解釋下列分錄：
- | | |
|--------|-------------|
| 未現實毛利 | \$ 1,600.00 |
| 收回貨物 | 4,500.00 |
| 收回之損失 | 1,400.00 |
| 應收分期帳款 | \$ 7,500.00 |
77. 王大於民國 年度內購進不動產計 \$10,000.00，其後以 \$20,000.00 售出，照下列基礎：售付定銀 \$5,000.00，餘款每半年付 \$3,000.00。該

年度內，彼僅收得兌銀。試根據現金基礎，應收應付基礎，及分期付價基礎會計，以計算其該年度之利益。

78. 試區別「繼續營業」會計及「清算」會計之基礎
79. 清算資產負債表之目的何在？試擬定其格式。
80. 商號如在宣告破產程序中，下列債權人，應如何分別其索償權之先後順序：
- (甲) 持有該商號不動產之押契者
 - (乙) 索償工資者
 - (丙) 持有該商號所出之本票者
 - (丁) 普通債款之債權人
81. 甲乙二人合開之商號，宣告清理。全部債務均經償清以後，尚餘款 \$10,000.00 可供二人分拆。甲之資本帳為 \$20,000.00，乙之資本帳為 \$5,000.00，損益之分配，則甲為 80% 及乙為 40% 問此 \$10,000.00 應如何分配？
82. 就問題 81 言之，假定 \$10,000.00 分二期分析 - 每期各 \$5,000.00。問第一期 \$5,000.00 應如何分配？
83. 某君遺產經法院受理後，遺囑執行人收到遺產本體內所列之公司股份之股息 \$1,000.00。試問此項股息，為遺產本體抑為遺產收益？
84. 死者遺產內盤見債券 \$12,000.00，後由遺產管理人售得 \$15,000.00 試問此 \$3,000.00 之超額為遺產本體抑為遺產收益？
85. 史茂思君死後在其遺產內，列有公司債券 \$50,000.00，遺產管理人當呈送遺產清冊時，對於史茂思死亡日之債券利息 應如何處理？
86. 遺產會計內所用之遺產本體與收益之區別，與商業會計內資本與收益之區別，其方法有何不同？

(完)

勘 誤 表

頁數	行數	字數	誤	正
序言	2	24	附	附
序言	3	12	乘	乘
序言	5	19—20	最前	最後
序言	6	21—22	起供	足供
1	13	14—15	所有	有所
2	15	9	Discounted	Discounted
5	23	9—12	發起籌備	發起籌備
5	23	15—16	之費	費用
5	30	10	整	整
6	32	12	equipment	equipment
9	20	5	Intangible	Intangible
10	12	14	\$108,90	\$108 90
13	18	14	Proprietors	Proprietor's
14	3		\$ 13,913 60	\$ 43,913.60
14	10		\$ 93,862.40	\$ 92,802 40
14	19		34,440.00	24,440 00
14	21		30,905 60	20,905 60
16	39		132,433 40	132,482 40
23	16	1—2	損無	無損
24	1	9	Institute	Institute
25	1	1	Accountants	Accountants
35	38	6	2,000股	1,500股
35	39	6	2,000股	1,500股
33	19	1—2	額全	金額
34	24	3—4	貨物	品
46	3	1—2	客帳	客戶帳
46	3	14	類	類
47	14	5—14	損益計算書各類之關係	損益計算書內各類之關係
47	15	14	項	類

頁數	行數	字數	誤	正
47	24	12-14	利可得。	... 利可得
50	7	26	Antipate	Anticipate
59	9	19	Funds	Funds
60	9	22	餘	差
62	33		\$ 20,472 00	\$ 29,472 00
64	22	5	\$237,200	\$239,200
70	3	17	Provided	Provided
70	3	20	decrease	decrease
70	30	1	\$460,340	\$405,840
70	30	2	\$ 66,680	\$366,830
70	30-32			
			<u>\$30,640</u> <u>\$42,400</u> <u>\$40,560</u> <u>\$28,800</u>	<u>\$30,640</u> <u>\$42,400</u> <u>\$40,560</u> <u>\$28,800</u>
			<u>\$11,760</u> — — 11,760	<u>11,760</u> — — 11,760
			<u>\$12,400</u> <u>\$42,400</u> <u>\$40,560</u> <u>\$46,560</u>	<u>\$42,400</u> <u>\$42,400</u> <u>\$40,560</u> <u>\$40,560</u>
73	6	5	\$ 4,600 00	\$ 1,600.00
73	30	1-7	帳面利益	帳面利益 (Profits per Books)
75	23	8-12	.. 增加銷除之,	.. 增加額銷除之,
77	2	2-7	在會計期間內,	在一會計期間內,
79	26	8-13	(甲)資金來源運用表	(甲)資金來源運用表 (Statement of Application of Funds)
79	27		(乙)運用資本變動明細表	(乙)運用資本變動明細表 (Schedule of working capital changes)
82	28	27-31	機器與設備	機器與設備
85	22	4	Recapitulation	Recapitulation
86	13	13	<u>27,000.00</u>	27,000 00
86	15-17		\$ 42.60	\$ 42 00
			40.00	40 00
			\$ 6.00	\$ 2 00
95	27	10	每	無
105	21	3	榮	無

頁數	行數	字數	課	正
110	11	1-11	b=每一會計期間之折舊額	d=每一會計期間之折舊額
112	4	10 13	每年之	每年底之
112	11	1-4	折總額	折舊總額
118	圖51		\$ 34,611 15	<u>\$ 34,611 15</u>
126	13	14	bonds	bonus
126	24	7	Construction	Construction
145	31	13	一月	日
159	20	1	本	本
160	9	8-11	二月份月銷情形,	二月份代銷情形,
163	2	16	貨	棧
164	11	13	進	售
165	12	1	()	(4)
166	17	8-10	借查簿	備查簿
167	9	25-30	則在銷人帳上	則在承銷人帳上
168	19	5	Consignments-in	Consignments-In
171	2	25-26	運送與	運送與
172	22		<u>55</u>	<u>55</u>
175	10	24	Working fund	Working fund
178	30	14-15	(Current accounts)	(Current accounts);
178	31	6-7	(Branch Current),	(Branch Current),
178	32	1	Current)。	Current)。
181	2	5	\$ 19,000.00	\$ 19,500.00
183	32	1-2	淨值	淨值
185	4	4	行	往
188	12	7	明	既
490	21	16	\$350,500.00	\$ 30,500 00
193	24	6-8	(Merchandise in Transit)	(Merchandise in Transit)
195	19	11	15%	150%
195	32	9-15	之故一致其餘額,	之故,致其餘額,
197	6	11-12	\$ 14,000.00(現款)	\$ 14,000 00
198	11	7	12%	120%
198	27	20	及	及
199	9	1	\$ 3,400.00	\$ 5,400.00
199	15	17-20	作調整分錄。	作整理分錄。

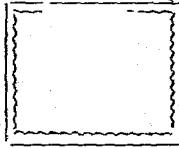
頁數	行數	字號	誤	正
201	10	11-17	總店所在之通貨,	總店所在地之通貨,
201	15	5-9	以一定英鎊	以一定英鎊
201	15	24	Accepted	Accepted
202	14	5	Colod	Cold
203	12	13	165,500 00	\$165,500 00
203	13	4	票	率
203	13	13-16	(簡寫152,5d	(簡寫152 5d --
203	14	8	共10,000	共10,000
203	22	6	共75,00	共75,000
206	3	1-9	一九三九年一月一日	一九三九年一月份
206	21	1-2	公債	公債
207	26	28-30	平均率	平均匯率
207	30-31		其意即國幣一百元,	其意即國幣一元,
208	18		<u>\$3,113,817 00</u> <u>\$3,113,817 00</u>	<u>\$3,113,817 00</u> <u>\$3,113,817 00</u>
209	17	16	類	類
214	34	1-4	應收帳款	應付帳款
215	1	8-19	分店往來帳用二種通貨并記	分店往來帳用二種通貨并記之方法
215	2	23-27	用銀元之記載	用銀元記載
218	1		費用 15,400.00	費用 12,000 00
218	2		應付帳款 32,100 00	應付帳款 59,500.00
218	6		<u>共247,220 00</u> <u>共247,220 00</u>	<u>共259,220 00</u> <u>共259,220 00</u>
223	5	23	開	開
224	2	16	Subsidiary	Subsidiary
225	13	1	<u>\$ 16,000 00</u>	<u>\$16,000 00</u>
226	13	23-26	分店來帳,	分店往來帳,
229	17	1	<u>\$127,000</u>	<u>\$124,000</u>
279	27	1	<u>\$ 24,000</u>	<u>\$ 24,000</u>
229	27	4	<u>\$ 41,000</u>	<u>\$ 41,000</u>
234	20	15-28	……之股份後, 一年之十二月三十一日,	……之股份後一年之十二月三十一日,
238	3	10	職	職
233	23	21-27	……之資產帳登記之。	……之投資帳登記之。

<u>頁數</u>	<u>行數</u>	<u>字數</u>	<u>誤</u>	<u>正</u>
241	31	1-4	流動資產	流動負債
251	34	1-5	少數股權(10%)	少數股權(10%)
255	25	14	Minority	Minority
270	8	1-2	抵銷	抵銷
256	31	1	\$ 26,100.00	\$ 26,100.00
259	25	20	貸	貸
367	4	7	Personal	Personal
363	18	1	乃	及
271	16-19		\$ 40,000.00	\$ 40,000.00
			43,200.00	43,600.00
			47,600.00	47,600.00
			\$130,800.00	\$130,800.00
274	5	1-6	損利——二十八年	損益——二十八年
275	2	1-10	二十六年收款內現實數	二十六年收款內現實數
276	10	21-24	遞延貸項	遞延貸項
276	26	1-4	遞延貸項	遞延貸項
278	11-12		23年收款內之毛利現奇	23年收款內之現實毛利...
278	22	18	現	既
279	2	1	Repossessed	Repossessed
282	13	13	與	與
283	29	9	account	account
290	23	6-8	留聲機	留聲機
290	2	4-5	音機	迷音
296	26	11	間	簡
296	31	11	Creditors	Creditors
296	34	11	Creditors	Creditors
298			\$ 2,780.00	\$ 2,780.00
			75,280.00	75,280.00
			20,000.00	20,000.00
			56,200.00 \$154,260.00	56,200.00 \$154,260.00
298	27	13-16	評估其下	評估如下
300	23	—B	Deficiency	Deficiency
300	28	14	難	難

<u>頁數</u>	<u>行數</u>	<u>字數</u>	<u>誤</u>	<u>正</u>
301	3	1-11	帳面資產現實之預期短絀	帳面資產現實之預期短折
301	20	5	絀	折
302	24	20-23	分配之金僅	分配之現金僅
			\$ 20,000 00	\$ 20,000.00
302	25	1-9	此例所示之 清算損失	此例所示之清算損失
303	23	10	\$ 4,000 00	\$ 4,000 00 ⁰⁰
303	31		應負完全責任。	應負完全責任。
306	5	11-12	付支	支付
307	31	6	100,570.00	10,570 00
308	17	14-20	之計算表示交卷。	之計算表交卷。
303	22	5	解	利
309	14	15	移	通
309	16	16	數	款
311	3	15	Extraordinary	Extraordinary
311	20	13	數	款
312	3	10	Legacy	Legatee
313	27	6-11	執行付殮葬費	執行人付殮葬費
314	1	21-22	其其	其
319	9	3	主體	本體
319	14	1	主體	本體
320	35	1-4	結帳分發	結帳分派
			之後	之
(14-13)36	5	支		之
33	8-7	各雜		零雜
323	14	26-27	鐵鋼	鋼鐵
323	14	21-22	(Taxable income)	(Taxable income)
325	16	25-27	日記簿	日記簿
326	29	16	Remaindermen	Remaindermen

中華民國三十年四月初版

版權所有



翻印必究

實用會計書
中級會計學（二冊）

編者
何士芳

實價
元 角

經售處
成都各大書局

廠文 註冊 8-0 . 0
地址：成都春熙路北段五七號