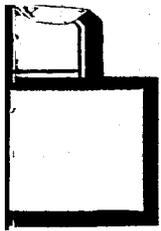
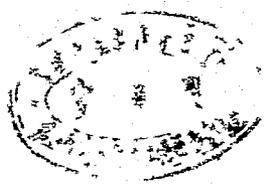


會計學

盧懷道
王哲鏡
合譯

何炳形署



臺灣省經濟委員會
合作研究工作指導委員會

書位號數 495
F514-4 V.2
登記號碼 普新 099

MG
F230
44
12

會 計 學
下 冊

美國 FINNEY 原著
盧棲道 王香鏡 譯



國民出版社印行



3 2168 5754 4

195
FS14-4
V.2

會 計 學

下 冊 目 次

第十六章 企業組織—獨資與合夥..... 1—13

企業組織 獨資企業之資本淨值帳戶 設例之資料 結帳 結帳後之
資本帳戶 結算資本淨額 報表 工作底稿

合夥企業 緒論 合夥企業之性質 合夥契約 帳與報表 合夥企
業之資本淨值帳戶 合夥人投資 合夥人提存 結帳 工作底稿
報表 合夥人資本表 資產負債表

第十七章 企業組織—合夥企業..... 14—27

損益分配率 例題資料 (1)均分法 (2)固定比例分配法 (3)期
初資本額比例法 (4)平均資本比率法 (5)計息後再依固定比率分配法
(6)計停後再照固定比率分配法 (7)計停計息後再分餘額 利息與作額
如超過純益時處理之方法 帳表上表示分配利益之方法 工作底稿 損
益計算書 合夥人資本表 損益帳

人事之更動 帳上數字之整理 整理資本帳之又一法 合夥人變動時之
會計上入帳之方法 合夥企業之解散 設例 資產之處理 損益之分
配 現金之分配

第十八章 企業組織—公司..... 28—38

公司之組織 股票 股票之轉讓 股票之種類 優先股 優先股普
通股在資產負債表上表示之方法 額定股本未發股本 發行股票之分錄
以股票易財產 獎金股票 開辦費 資產負債表上表示應收股款之方
法 股票折價獎金及溢價帳戶 公司之特殊帳 應收股款帳 股本總帳
董事與股東會議錄

第十九章 企業組織—公司(續)..... 39—50

合夥改組為公司 設例之資料 資產價值之整理與增加投資 改組之分
錄 權據使用權帳之方法 結清舊帳創立新帳
庫藏股票 定義 資產負債表表示庫藏股票之方法 庫藏股票交易之入

311-301

無票面額股票 票面額不能表示股票之價值 無票面額之優點 發行無

票面額股票之分錄 設例 法律規定之不同 無票面額之庫藏股票
 設例
 公積與股息 公積之來源 股息 已公佈之股息為負債 股票股息
 優先股之應付股利
 合夥組織與公司組織利弊比較

第二十章 製造成本帳.....51—65

製造成本 損益計算書與公積表 工作底稿 結帳 整理 製造成本
 本帳戶之分錄 期初在製品之存貨 本年耗用材料 直接人工成本
 製造費用帳 期末在製品盤存 損益與公積戶之分錄 銷貨成本轉入損
 益帳 結轉銷貨費用之分錄 結轉普通費用之分錄 財務收支之分錄
 公積帳之分錄 製造成本與損益帳

第二十一章 帳戶之編號—費用之統制.....66—82

帳戶之編號圖表 帳戶號數之優點 應付憑單登記簿 現金支出簿
 現金收入簿 帳號與銷號 應付憑單與帳號 帳戶之組織 帳號式報
 表 負債及資本淨值
 費用帳戶之統制 登記表 由應付憑單過帳

第二十二章 現金.....83—94

何謂現金 內部牽制 現金之收入 現金支出表 現金簿中之銀行專
 欄 零用現金 與銀行往來之手續 開立銀行帳戶 存款 存款餘
 額之查考 雜項服務 銀行結單 核對 核對之設例 核對後之整
 理 由銀行發給薪工之處理方法 以支票發給股息

第二十三章 應收與應付款項—簿記上之格式.....95—104

對人帳戶之格式 往來帳戶 應收帳款帳戶之首端 數額之加字與符號
 信用限度與應收帳款及應收票據帳 送貨收款銷售法
 統數帳之特殊問題 創立統數帳戶 補助帳之自動核對 補助帳之分組
 應收帳款估價 應收帳款與準備 壞賬準備之估計 壞賬之銷除
 壞帳之收回 銷貨退回折讓運費 現金折扣等準備 銷貨退回之折扣
 現金折扣與運費
 資產負債表上之應收帳款 補助帳中之紅字

第二十四章 應收與應付款項—原始記錄之票據登記簿

.....105—112

原始記錄之票據登記簿 應收票據登記簿 應付票據登記簿
處理進貨折扣之又一法 前法之重述 更改處理折扣之方法

第二十五章 存貨—火災損失—登記預收預付之兩種方法.....113—121

存貨 成本與市價 與毛利之關係 先進先用法 毛利法之估計存貨
火災損失 設例之資料 折舊之整理 結帳 火災損失帳
處理預收預付之兩種方法 前述之方法 處理預付預收之又一法 設例
不經費用戶與收貨戶

第二十六章 製造成本帳統馭—永續盤存制.....122—139

材料 材料之買進 耗用材料
在製品 成本單 材料 直接人工 製造費用
成品 永續盤存卡 在製品之轉成品 成品之賣出
存貨之統馭 材料 人工製造費用 耗用材料 在製品所耗用之直接
人工 製造費用轉入在製品帳 成本因素轉帳後之總帳 製成品成本
銷貨成本
綜論
二十章與二十六章所述方法之比較
多分配與少分配製造費用之處理
帳結 工作底稿 報表

第二十七章 固定資產定義.....140—147

固定資產之定義
固定資產之分類 工廠資產 獲得時之成本 折舊 為享有資產而作
之支出 廢棄資產之賣出 登記簿
天然富源 價值 折耗
應予攤銷之無形資產 專利權 版權 特許權 租賃權與租賃資產之
改良
無須攤銷之無形資產 商標 商譽
資產負債表上之固定資產

第二十八章 公司債 基金 基金準備.....148—155

公司債與抵押 本票 抵押 抵押債票 公司債之分類 第一次抵
押 第二次抵押 記名與息條 發行公司債之分錄 付息期間發行債票
債票之付息 債票折價 公司債折價之攤銷 公司債溢價 公司債

之贖回
償債基金
償債基金準備

第二十九章 寄銷.....156—164

定義 寄銷之原因 寄銷人與承銷人之關係 寄銷報告單 寄銷會計
寄銷入帳 承銷入帳

第三十章 工廠總帳—祕密帳—報表之分析.....165—189

工廠總帳 製造帳之補助帳與統馭帳 原始帳 普通日記帳 應付憑
單登記簿 工廠日記帳 工廠補助帳 工廠總帳 製造費用餘額
工作底稿
祕密帳 用意 設例 祕密現金帳 損益與公積之祕密 工作底稿
普通總帳之結帳 祕密帳之結帳
報告分析 附分析百分比之比較資產負債表 比較資產負債表 比較損
益計算書 運用資本比率 酸性試驗 流動資產之變動 銷貨與應收
帳款之比 成品之週轉率 材料之週轉率 資本淨值與負債之比 股
票之記帳值 資本淨值與固定資產之比 銷貨與固定資產之比 淨益與
銷貨之比 淨益與資本淨值之比 綜論

第十六章 企業組織——獨資與合夥

企 業 組 織

企業之組織最常見者有三種：

- 獨資企業，
- 合夥企業，
- 公司。

獨資企業與合夥企業之帳與同業之公司比，其科目之性質未必有異。其惟一之不同當在資本淨值帳戶。

獨資企業之資本淨值帳戶

獨資企業之資本淨值帳戶當有。

資本主馬頂記——資本

資本主馬頂記——提存

附戶。與公司之資本淨值帳戶由股本公積分配股等三戶所組成者不同。其不同之點可表列如下：

	公 司	獨 資
投資	貸股本	貸資本主——資本
損益	結入公積	結入資本主帳
分配股利	借股息	借資本主提存
	股息帳轉入公積	提存帳轉入資本主

設例之資料

為說明獨資企業之帳及製造報表之方法起見特引下列之試算表為例。

馬 鼎 記

試 算 表

00,000 一九四五年十二月三十一日

現金	3,850.00
應收帳款	9,000.00



應收票據.....	2,000.00	
應付票據.....		\$6,000.00
應付票據.....		2,000.00
進貨.....	35,000.00	
退出與折讓.....		500.00
銷貨.....		48,000.00
退回與折讓.....	1,000.00	
費用.....	12,000.00	
馬鼎記——資本.....		9,000.00
馬鼎記——提存.....	2,650.00	
	<u>\$65,500.00</u>	<u>\$65,500.00</u>

年底之期末存貨為 \$4,000.00

資本主帳戶及資本主提存帳戶在結帳之前當如圖表(16-1)之所示。

馬 鼎 記

		1945					
		1	1	投資	收	1	7,590.00
		2	15	增加投資			1,500.00

馬 鼎 記 提 存

		1945					
3	25	.....	支 7	900.00			
7	8	.....	支 7	400.00			
9	5	.....	支 9	750.00			
12	17	.....	支 12	600.00			

圖表(16—1)

結帳：結清費用帳戶與收益帳戶入損益戶，此乃結帳之基本法則。公司會計與獨資企業之會計固無異也。馬鼎記之結帳分錄應如下：

銷貨.....	48,000.00	
損益.....		48,000.00
結帳.....		

損益.....	1,000.00	
退回與折讓.....		1,000.00
結帳		
損益.....	35,000.00	
進貨.....		35,000.00
結帳		
退回與折讓.....	500.00	
損益.....		500.00
結帳		
存貨.....	4,000.00	
損益.....		4,000.00
結帳		
損益.....	12,000.00	
費用.....		12,000.00
結帳		

費用帳如有多戶，則每一帳戶皆用同法結入損益帳。如有應收應付未收未付及損壞折舊等則須加整理。其法與公司會計全同。換言之即在此階段中公司會計與獨資會計固無二致也。

在公司帳中損益帳戶之餘額轉入公積帳。而在獨資則轉入資本主帳。是以馬鼎記之純益則用下列之分錄結帳。

損益.....	4,500.00	
馬鼎記資本主.....		4,500.00
結帳		
付予股東之股息在公司會計中則在股息帳之借方。期末結帳時則轉入公積。在獨資企業資本主之提存則於期末結帳時轉入資本主帳。		
馬鼎記資本主.....	2,625.00	
馬鼎記提存.....		2,625.00
結帳		

結帳後之資本帳戶 結帳之後馬鼎記之資本主帳戶及資本主提存帳戶應如圖表(16-2)之所示

馬 鼎 記 資 本

1945				1945				
31	31	12	31	1	15	12	31	
提存		2,650.00		1	1	投資	1	7,500.00
				2	15	加增資本	2	1,500.00
				12	31	純益		4,500.00

00.000 馬鼎記 提存

1945		1945		1945		1945	
3	25	0.0	支 3	900.00	12	31	轉資本
7	8	0.0	支 7	400.00			日 13
9	5	0.0	支 9	750.00			2,650.00
12	17	0.0	支 12	600.00			貴戚
				2,650.00			2,650.00

結算資本淨額 資本主提存滙入資本其用後則可結算資本賬戶得其資本淨額。

馬鼎記 資本

1945		1945		1945		1945	
12	31	股金	日 13	2,650.00	1	1	提在
		儲蓄		19,850.00	1	15	加在
					12	31	純益
				13,500.00			4,500.00
							13,500.00
					1	1	餘額
							10,850.00

報表 獨資之損益計算書與公司之損益計算書未必差異。但營業之不同者則不必相同也。

獨資與公司之資產負債表與資本淨值一節外其餘亦無不同。獨資企業之資本為資本主資本。而公司之資本則為股本與公積之和。

獨資企業無編者及改良之必要而須用資本表。馬鼎記所編之報表計有下列之各頁：

馬 鼎 記
損 益 計 算 書
一九四五年一月一日至十二月卅一日

明細表 C

銷售總額	\$ 48,000.00
減去回與折讓	1,000.00
銷售淨額	\$ 47,000.00
減銷貨成本	
進支	\$ 35,000.00

馬鼎記 工作底稿

一九四五年一月一日至十二月三十一日

工作底稿

	試算表	損	益	資	本	資產負債表
現金	3,850					3,850
應收帳款	9,000					9,000
應收票據	2,000					2,000
應付帳款						6,000
應付票據						2,000
應付利息	2,000					
應付稅項	95,000	35,000				
應付運費折減			500			
應付折舊			48,000			
應付利息折減	1,000	1,000				
應付利息	12,000	12,000				
應付利息					9,000	
應付利息	2,650					4,000
應付利息			4,000			
應付利息	95,500	52,500				
存貨 1945. 12. 31		4,500			10,850	
現金——轉交本					4,500	
現金——轉交本					13,500	
資本——1945. 12. 31					13,500	18,850
					10,850	18,850

圖表 (14-3)

提存 資本主提有記入提存戶借方提存 每一合夥人之提存記入提存帳之借方。
 借入資本帳之借方。 提存之借者轉入各合夥人資本帳之借方。

合夥人投資

合夥人之投資者貸入合夥人資本帳之貸方。例如義記與康乃德將二人之兩個合夥企業義記與德記合併為合夥企業。二人將將現金應收帳款及商品投資於合夥企業中。而兩號之債務亦由合夥企業代為負擔。其日記帳上之記帳應為：

普通日記帳

1945					
1	1	應收帳款(應記商數)	3,000	00	
		商品整存	4,000	00	
		應付帳款(商數)			1,000 00
		義記資本			6,000 00
		合夥人應記現金以外之投資並承其該號之負債(閱現金收入簿第一頁)			
	1	應收帳款(商數)	4,000	00	
		商品整存	6,000	00	
		應付帳款			1 500 00
		德記資本			8 500 00
		合夥人應記現金以外之投資並接受其負債(閱現金收入簿第一頁)			

現金收入簿

日期	總頁	貸方科目	摘要	金額
1945				
1	1	義記資本	投資	2,000 00
	1	德記資本	投資	3,500 00

此表如有再投資則分別記入各合夥人資本帳戶之貸方。乎或兩合夥人之資本帳戶假定如下：

義記資本

1945					
1	1	原投資	日1	6,000 00	
		原投資	日1	2,000 00	
	7	加增投資	日7	1,500 00	

德記資本

		1945			
1	1	原投資	日1	8,500.00	
		原投資	日1	3,500.00	
10	1	增加投資	日9	2,000.00	

合夥人提存

合夥人提存皆記入各合夥人提存帳戶之借方。假定年內兩合夥人之提存帳戶如下：

義記提存

1945					
3	17	支5	80000		
8	12	支7	70000		
11	19	支9	50000		

德記提存

1945					
4	11	支5	60000		
12	3	支10	90000		

結帳

合夥企業之結帳手續其普通會計無異。即先將應收應付未收未付及項與折舊等加以整理。最多則將盈損之餘額轉入損益帳。

損益帳之餘額則依照各合夥人應得之利益或應負擔之損失轉入各合夥人資本帳戶。如：

損益	8,000.00	
義記資本		4,000.00
德記資本		4,000.00

照約將純益平均分配轉入合夥人資本帳

然後再將提存轉入資本帳。其分錄為

義記資本	2,000.00	
義記提存		2,000.00

德記資本	1,500.00	
德記提存		1,500.00

分配利益及積存提存之分錄過帳之後，則各合夥人之資本及提存帳戶應如下：

報表 合夥企業之損益計算書與同業之獨資企業未必異也。惟純益之下可示以分配利益之方法。

義德合夥商店 損益計算書

明細表 C

一九四五年一月一日至十二月卅一日

銷貨.....	\$ 75,000.00
減銷貨成本	
存貨 1944, 12, 31.....	\$ 10,000.00
運費.....	50,000.00
總額.....	\$ 60,000.00
減存貨 1945, 12, 31.....	12,000.00
餘額——銷貨成本.....	48,000.00
毛利.....	\$ 27,000.00
減銷貨費用(詳數).....	12,000.00
銷貨純益.....	\$ 15,000.00
減普通費用(詳數).....	7,300.00
	\$ 7,700.00
加運貨折扣.....	800.00
營業純益及其他利益.....	\$ 8,500.00
減消費折扣.....	500.00
純益.....	\$ 8,000.00
純益分配:	
義記 $\frac{1}{2}$	\$ 4,000.00
德記 $\frac{1}{2}$	4,000.00
	8,000.00

合夥人資本表 合夥人資本表當以多欄式表示之。一面表示各合夥人之資本。一面表示總數。其內容為:

期初之原投資
 加減期內之增減
 加:
 期內增加之投資
 利益
 減:
 期內之提存

編造資本表須參閱總帳中之資本戶。因原投資額及期內增加之投資皆詳於該帳。工作底稿雖示
金額，故非閱總帳不可也。

義德合夥商店

資 本 表

一九四五年十二月三十一日

	義 記	德 記	總 額
原投資	\$8,000.00	\$12,000.00	\$20,000.00
加：			
增加投資	1,500.00	2,000.00	3,500.00
未派利益	4,000.00	4,000.00	8,000.00
總額	\$13,500.00	\$18,000.00	\$31,000.00
減：			
提存	2,000.00	1,500.00	3,500.00
	<u>\$11,500.00</u>	<u>\$16,500.00</u>	<u>\$28,000.00</u>

資產負債表 此項負債表上合夥人之資本僅示總數，細數則可參閱資本表

義 德 合 夥 商 店

明細表 A

資 產 負 債 表

一九四五年，二月三十一日

資 產		負 債 與 資 本	
現金	\$7,500	負債	
應收帳款	14,500	應付帳款	\$6,000
存貨	12,000	資本淨值	
		義記	\$11,500
		德記	16,500
	<u>\$34,000</u>		<u>28,000</u>
			<u>\$34,000</u>



第十七章

企業組織——合夥企業

利益分配

損益分配率 合夥人分配損益之比率曰損益分配率。前章業記簿記分配損益之比率為 50%

合夥人之間如或同意自可均分其損益。如於損益之分配無任何同意之表示則無論資本之多少。經驗之豐富，與夫能力之強弱，法律上皆要求合夥人之間平均分配損益也。

事實上合夥人之間分配利益之方法甚多。本章當討論下列各法。

- (1) 均分法。
- (2) 固定比率法。
- (3) 期初資本額比例法。
- (4) 平均資本法。
- (5) 先照資本分派利息餘額則照一定之比率分配法。
- (6) 先分配定額之俸薪而後再照一定之比率分配法。
- (7) 先照資本分配利息再分配定額之俸薪，餘額則照一定之比率分配法。

例題資料 蘭實合成號一九四五年之純益為 \$12,000.00，在年終結賬之前兩合夥人之資本及提存帳戶之淨額為：

蘭實記資本	\$ 10,000.00
蘭實記提存	\$ 3,000.00
寶通記資本	\$ 19,000.00
寶通記提存	\$ 4,000.00

(1) **均分法** 假使該號之損益分配照均分法，則分配利益之分錄為：

損益	12,000.00
蘭實資本	6,000.00
寶通資本	6,000.00

平均分配利益予兩合夥人。

結提存帳之分錄

蘭記資本.....	3,000.00	
蘭記提存.....		3,000.00
結蘭記提存帳。		
寶記資本.....	4,000.00	
寶記提存.....		4,000.00
結寶記提存帳。		

就提存之分錄，將不再重述。吾人所當注意者即提存帳當結入資本也。

(2) 固定比例分配法 設其分配之比率為 1 : 3。即蘭得 25% 而寶得 75% 則其分配之分錄為：

損益.....	12,000.00	
蘭記資本.....		3,000.00
寶記資本.....		9,000.00
照 1 : 3 之比分配損益。		

(3) 期初資本額比例法 損益之分配如照期初資本額之比，則資本因總數以決定期初之資本額。茲假定兩合夥人之資本帳戶如下：

蘭 茵 資 本

1945			1944		
6	1	500.00	1	1	10,000.00
11	1	1,500.00	8	1	2,000.00

寶 通 資 本

1945			1944		
6	1	1,000.00	1	1	20,000.00
12	1	2,000.00	7	1	2,000.00

依照資本帳，期初蘭茵之資本為 \$ 10,000.00 寶通之資本為 \$ 20,000.00 其比率

應為 $\frac{1}{3}$ 與 $\frac{2}{3}$ 之比。其分配之分錄為

損益.....	12,000.00	
蘭記資本.....		4,000.00
寶記資本.....		8,000.00

(照期初資本額分配損益) 12,000.00

蘭茵與寶通有資本帳戶之借方皆有記錄。其原因在。蓋合夥人之間有預估各人可分之利益而允許各合夥人提取此數者。如合夥人提取之數則作為資本之提取而記入資本帳之借方。在此合同之下合夥人之提存將不異於提存帳矣。

(4) 平均資本比率法 利益之主要來源始為資本，則利益之分配可照資本額。但本例中蘭實二君於其原投資外均會加增資本。又因提取過多之資金，故資本帳之借方亦記有留存之金額。是以期初之資本額實不足為分配利益之標準。於是有所謂平均資本法尚矣。其計算之方法如下：

蘭 記 資 本

1945		1945		1945	
6	1	50000	1	1	10,000.00
11	1	1,50000	8	1	2,000.00

蘭記之投資其經過之時間可計算如下：

- \$ 10,000.00 五個月 (由一月一日至六月一日)
- 9,500.00 兩個月 (由六月一日至八月一日)
- 11,500.00 三個月 (由八月一日至十一月一日)
- 10,000.00 二個月 (十一月一日至十二月三十一日)

如由利息之立場觀察此項資本則：

- \$ 10,000.00 五個月 = \$ 50,000 一個月
 - 9,500.00 兩個月 = 19,000 一個月
 - 11,500.00 三個月 = 34,500 一個月
 - 10,000.00 兩個月 = 20,000 一個月
- 123,500

\$ 123,500.00 ÷ 12 = \$ 10,291.67 是為蘭之平均資本。蘭實二合夥人之平均資本額可由下表計算而得之：

日期	借方	貸方	餘額	經過月數	等於一月一投資額
蘭記 一月一日		\$ 10,000	\$ 10,000	5	\$ 50,000
六月一日	\$ 500		9,500	2	19,000
八月一日		2,000	11,500	3	34,500
十一月一日	1,500		10,000	2	20,000
總額					\$ 123,500
本年均數					\$ 10,292
實記 一月一日		\$ 20,000	\$ 20,000	3	\$ 60,000
四月一日	1,000		19,000	3	57,000
七月一日		2,000	21,000	5	105,000
十二月一日	2,000		19,000	1	19,000
總額					\$ 241,000
本年均數					\$ 60,250

欲求滿配之均數固當以十二除 \$123,500。欲求實惠之均數亦當以十二除 \$241,000。但滿實二人分配利益之比例亦可以 123,500 與 241,000 之比。因 123,500 : 241,000 實等於 10,292 : 20,083 也。故分配利益之比例為：

蘭記.....	123,500	1235
		3645
實記.....	241,000	2410
	364,500	3645
損益.....	12,000.00	
蘭記資本.....		4,065.84
實記資本.....		7,934.16
照平均資本額分配純益。		

如按資額保存之日期非為月初而為月中之任何一日則其用日數與資本額以得資金與日數之積。例如：

日期	借方	貸方	餘額	經過日數	等於日之投資額
馬程 12,31		\$10,000	\$10,000	73	\$730,000
3,14	\$500		9,500	131	1,273,000
7,26		2,000	11,500	106	1,219,000
11,9		1,000	12,500	23	287,500
12,2	300		12,200	29	353,800
總額.....					\$3,863,300
華生 12,31		\$25,000	\$25,000	129	\$3,225,000
5,9		2,000	27,000	26	702,000
6,4	\$800		26,200	75	1,965,000
8,18	400		25,800	68	1,702,800
10,23		1,500	27,300	69	1,883,700
總額.....					\$9,478,500

合夥人	比 率	平 均 資 本 額
馬 程	38633 / 133,418	\$3,863,300 ÷ 3.65 = 1,058,438
華 生	94785 / 133,418	9,478,500 ÷ 3.65 = 2,596,849

(5) 計息後再依固定比率分配法 以一部之利益分作利息而以其餘額照資本額分配之。

(*) 每一合夥人給以期初投資額 6% 之利息。在數目均合之。

損益.....	1,800.00	
蘭記資本.....		600.00
實記資本.....	0.00	1,200.00

照期初投資分配利息。

蘭記代 $\$10,000 \times 0.06 = \600

寶記代 $\$20,000 \times 0.06 = \$1,200$

損益.....	10,200.00	
蘭記資本.....		5,100.00
寶記資本.....		5,100.00

兩合夥人均分餘益。

(b) 先照平均資本額給與合夥人 6% 之利息。餘額均分之。

損益.....	1,822.50	
蘭記資本.....		617.50
寶記資本.....		1,205.00

蘭記平均資本為 $\$10,291.67$

寶記平均資本為 $\$20,083.33$

各予以 6% 之利息。

損益.....	10,177.50	
蘭記資本.....		5,088.75
寶記資本.....		5,088.75

均分餘益。

(6) 計俸後再照固定比率分配法

合夥人如欲支薪須經契約之規定。未經契約之規定，合夥人勞逸縱有未均不能支取俸給。

合夥人之合同，或規定合夥人先從利益中提取定額之俸給。餘額再依比率分配之，餘額分配之比率或為固定之比率。或為均數。或照平衡資本額之比。或為其他之比率，視合同而定。本例則於計俸後再均分之。

茲假定合同規定蘭之俸薪為 $\$3,600.00$ 。寶之俸薪為 $\$4,800.00$ 。兩合夥人可隨意支取此額。如不取付則貸入資本帳。年底結帳分配利益之分錄為：

損益.....	8,400.00	
蘭記資本.....		3,600.00
寶記資本.....		4,800.00

以契約上之規定之俸給貸入資本帳。

損益.....	3,600.00	
蘭記資本.....		1,800.00
寶記資本.....		1,800.00

餘額平均分配於兩合夥人

(7) 計俸計息後再分餘額

假定兩合夥人關於利益之分配有下列之規定。

俸給：

蘭記.....3,600.00

實記.....	4,800.00	
利息——照一月一日之資本額以6%生息。		
餘額——均分之。		
下列分錄乃結損益帳之分錄也。		
損益.....	8,400.00	
蘭記資本.....		3,600.00
實記資本.....		4,800.00
以規定之俸薪貸入合夥人資本帳。		
損益.....	1,800.00	
蘭記資本.....		600.00
實記資本.....		1,200.00
6%之利息，蘭之資本為\$10,000.00		
實之資本為\$20,000.00		
損益.....	1,800.00	
蘭記資本.....		900.00
實記資本.....		900.00
餘額均分之。		

利息與俸薪如超過純益時處理之方法

上列中俸薪與利息之和為\$10,200.00。如純益僅為\$9,000.00，則其處理之方法又將若何？

俸薪與利息如為契約之所規定，則分配俸薪與利息之分錄實不可免。

損益.....	8,400.00	
蘭記資本.....		3,600.00
實記資本.....		4,800.00
照約分給俸薪。		
損益.....	1,800.00	
蘭記資本.....		600.00
實記資本.....		1,200.00
照約分給利息。		

上列兩分錄過帳之後則損益帳應有借差\$1,200.00此項損失當均分於兩合夥人。

此\$9,000.00之純益經上列諸分錄分配之後，兩合夥人實得之結果如下：

貸方	蘭 記	實 記	總 額
俸薪	\$3,600.00	\$4,800.00	\$8,400.00
利息	600.00	1,200.00	1,800.00
總額	\$4,200.00	\$6,000.00	\$10,200.00
減借方	600.00	600.00	1,200.00
純益之分配	\$3,600.00	\$5,400.00	\$9,000.00

設合夥人間之契約會規定俸薪與利息，企業之結果縱有損失，但俸薪與利息亦當照予。設營業之結果為損失 \$ 5,000.00。契約上利息與俸薪之規定與前節同，則貸入合夥人帳之俸薪與利息及借入合夥人之損失當如下表所示。

貸方	借記	貸記	總額
俸薪	\$3,600.00	\$4,800.00	\$8,400.00
利息	600.00	1,200.00	1,800.00
總額	\$4,200.00	\$6,000.00	\$10,200.00
借方	7,600.00	7,600.00	15,200.00
	\$3,400.00	\$1,600.00	\$5,000.00

帳表上表示分配利益之方法

合夥人間分配損益之方法，可表示於工作底稿，損益帳，損益計算書及合夥人之資本表。圖表(17-1)之工作底稿及其資產負債表及損益計算書皆呈載於第七例計件計息或均分份額之資料所編造者也。

工作底稿

圖表(17-1)之工作底稿中關於利益之分配表示於合夥人資本欄之三個貸方。如：

蘭寶合成號

工作底稿

一九四五年一月一日至十二月卅一日

企業組織——合夥企業

第 四 號

試算表	損	益	蘭記資本		贊記資本		資產負債表	
			17,000	15,000	17,000	15,000	17,000	15,000
現金	3,000							3,000
應收票款	4,000							
存貨 1944.12.31	3,000							
應付帳款	10,000		10,000					
蘭記資本	19,000							
贊記資本		3,000		4,000		19,000		
實收資本	3,000							
實收盈餘	4,000							
儲備	60,000	30,000						
無形資產	13,000							
折舊費用	6,500							
折舊費用	200							
折舊費用	700							
總貸折扣	122,700	12,000						5,000
存貨 1945.12.31								
純益		5,000						
純益之分配								
傳票								
資本利息								
餘額								
期末存貨								
應收								
實收								
總計			15,100	21,900	15,100	25,900	87,000	87,000
			12,100					12,100
			21,900					21,900
								37,000

圖表 (1 7 — 1)

損益計算書

下列之損益計算書除表示純益之外兼示其分配之方法

蘭寶合成號 損益計算書

明細表C

一九四五年一月一日至卅一日

銷貨				\$90,000.00
減銷代成本				
期初存貨		\$4,000.00		
進貨		60,000.00		
合計		\$64,000.00		
減期末存貨		5,000.00		
餘額，銷貨成本				59,000.00
毛利				\$31,000.00
減銷售費用（詳數）				13,000.00
銷貨純益				\$18,000.00
減普通費用				6,500.00
營業純益				\$11,500.00
加進貨折扣				700.00
營業純益及其他收益				\$12,200.00
減銷貨折扣				200.00
純益				\$12,000.00
分配如下：				
作薪	\$8,600.00	\$4,800.00		\$8,400.00
利息	600.00	1,200.00		1,800.00
存額	900.00	900.00		1,800.00
	\$5,100.00	\$6,900.00		\$12,000.00

合夥人資本表

合夥人之資本及可詳示損益之分配

蘭寶合成號 資本表

一九四五年一月一日至十二月卅一日

	蘭 記	寶 記	總 數
餘額1944,12,31.	\$10,000.00	\$20,000.00	\$30,000.00
加：			
增加資本	2,000.00	2,000.00	4,000.00

本期純益			
俸薪	\$ 3,600.00	4,800.00	8,400.00
利息	600.00	1,200.00	1,800.00
餘額	900.00	900.00	1,800.00
合計	\$ 17,100.00	\$ 28,900.00	\$ 46,000.00
減提存	5,000.00	7,000.00	12,000.00
	<u>\$ 12,100.00</u>	<u>\$ 21,900.00</u>	<u>\$ 34,000.00</u>

如欲利用損益計算各分額利益之總數，則資本表上可借示利益之總數。其式樣如下：

蘭 寶 合 成 號 資 本 表

一九四五年一月一日至十二月卅一日

	蘭 記	寶 記	總 額
餘額1944,12,31.	\$ 10,000.00	\$ 20,000.00	\$ 30,000.00
加			
增加資本	2,000.00	2,000.00	4,000.00
純益(明細表C)	5,100.00	6,900.00	12,000.00
	<u>\$ 17,100.00</u>	<u>\$ 28,900.00</u>	<u>\$ 46,000.00</u>
減提存	5,000.00	7,000.00	12,000.00
	<u>\$ 12,100.00</u>	<u>\$ 21,900.00</u>	<u>\$ 34,000.00</u>

上表中提存之數包含提存償借方及資本償借方兩數之和。

損益帳 如各帳既結入損益帳之後，則損益帳亦可表示純益之如何分配，有如圖表(17-2)之所示。

損 益 帳

1945		1945	
12	31	12	31
	存貨期初	4,000.00	
	進貨	60,000.00	
	進貨費用	13,000.00	
	普通費用	8,500.00	
	銷貨折扣	200.00	
	純益分配		
	俸薪		
	蘭記	3,600.00	
	寶記	4,800.00	
	資本		
	蘭記	600.00	
	寶記	1,200.00	
	餘額		
	蘭記	900.00	
	寶記	900.00	
		<u>\$ 7,700.00</u>	
			<u>90,000.00</u>
			<u>5,000.00</u>
			<u>700.00</u>
			<u>\$ 96,700.00</u>

人 事 之 更 動

帳上數字之整理 合夥企業中之合夥人如有死亡退夥或新合夥人之加入等，則合夥帳上當有整理。在人事之變動登帳之前，下列之三個步驟必須分別處理。其中之第一步驟必須登帳。其他之二個步驟則或僅須其一，或兼需其二。

(1) 結帳。先將舊合夥人之利益貸入各合夥人帳。再將提存淨額轉入合夥人資本帳。

假定某合夥企業有人事之變動。原合夥人甲乙丙三人（利益均分）結帳之後其資本帳之餘額為：

	甲	乙	丙
結帳後餘額	\$ 12,500	\$ 13,600	\$ 10,300

(2) 將資產帳之價值依照合夥人之意旨而加以整理。

資產之價值依照合夥人之意旨作下列之整理。

土地價值加增	\$ 5,000.00
房屋價值加增	8,000.00
壞帳準備加增	1,000.00

依照上列之事實應作下列之整理分錄：

土地.....	5,000.00	
房屋.....	8,000.00	
壞帳準備.....		1,000.00
甲之資本.....		4,000.00
乙之資本.....		4,000.00
丙之資本.....		4,000.00

依照合夥人之意旨整理

資產帳也將其損益貸入資本帳。

此項整理帳入帳之後則各合夥人之資本帳當如下：

結帳後之資本餘額	\$ 12,500.00	\$ 13,600.00	\$ 10,300.00
資產價值之整理	4,000.00	4,000.00	4,000.00
整理後之餘額	\$ 16,500.00	\$ 17,600.00	\$ 14,300.00

合夥人之企業或因營業之順利而獲有商譽。商譽含有價值亦為資產之一。亦當分子合夥人。

假定商譽之價值為\$ 6,000.00。應以下列之分錄分配予合夥人。

商譽.....	6,000.00	
甲合夥人資本.....		2,000.00
乙合夥人資本.....		2,000.00
丙合夥人資本.....		2,000.00

照合夥人商定之商譽價值入帳。

上列之分錄過帳之後，則資本帳之變動如下：

整理後之餘額	\$16,500.00	\$17,600.00	\$14,300.00
加分配之商譽	2,000.00	2,000.00	2,000.00
最後餘額	\$18,500.00	\$19,600.00	\$16,300.00

整理資本帳之又一法

資產價值之整理及商譽之入帳亦可先入損益帳。再由損益帳中結入資本帳。茲再設例於後：

土地	5,000.00	
房屋	8,000.00	
壞帳準備		1,000.00
損益		12,000.00
依照合夥人之意旨整理資產價值。		
商譽	6,000.00	
損益		6,000.00
登記商譽		
損益	18,000.00	
甲合夥人資本		6,000.00
乙合夥人資本		6,000.00
丙合夥人資本		6,000.00

以整理增加之價值先入合夥人資本帳。

經此整理分錄入帳之後合夥人之資本帳當如下：

	甲	乙	丙
結帳後餘額	\$12,500.00	\$13,600.00	\$10,300.00
資產之整理及商譽價值	6,000.00	6,000.00	6,000.00
	\$18,500.00	\$19,600.00	\$16,300.00

合夥人變動時之會計上入帳之方法

繼續前例假定有下列各項人事之變動茲一示其分錄：

- (1) 設合夥人甲退夥，並取得其資本\$18,500.00，則其分錄可借甲資本18,500.00貸現金\$18,500.00。設一時不予以全額，其未付之部份應由資本帳轉入應付帳款，不能留存於資本帳項下也。蓋甲既非合夥人則不當有資本也。
- (2) 設有丁某加入投資\$15,000.00則其分錄為：

現金	15,000.00	
丁合夥人資本		15,000.00
- (3) 由舊合夥人獲取一節之資本。假定戊某取得甲之股本之半數。此當由戊交予甲\$9,250.00。則乃該有合夥人之私相授受，初與企業無涉。惟甲之資本當以半數予戊

其分派為：

甲合夥人資本	9,250.00	
戊合夥人資本		9,250.00
可以資本之半數讓予戊。		

甲之讓資非得全體合夥人之同意不能有效。

合夥企業之解散

合夥企業之合夥人如有死亡退出或新合夥人之加入等，則舊合夥企業即不復存在，而新合夥事業於以成立。

茲假定舊合夥事業之解散一面分散手中現金一面賣出其資產。

設例

假定合夥事業之資產負債表如下：

合興號

資產負債表

一九四五年十二月三十一日

資 產		負 債 與 資 本 淨 值	
現金	\$ 5,000.00	應付帳款	\$ 9,000.00
應收帳款	\$ 25,000.00	借款	5,000.00
壞賬	1,000	合夥人甲	25,000.00
存貨	30,000.00	合夥人乙	20,000.00
	\$ 59,000.00		\$ 59,000.00

合夥人甲除投資 \$ 25,000.00 外並貸 \$ 5,000.00 予合興號。

資產之處理

假定有丁某者願接受合興號之企業。甲乙兩合夥人願以 \$ 52,000.00 之代價出售其應收帳款與存貨。甲乙兩合夥人則保留其原有之現金 \$ 5,000.00，且自償還其負債 \$ 9,000.00。出售應收帳款與存貨之分錄為：

丁某	52,000.00	
損益	2,000.00	
壞賬準備	1,000.00	
存貨		30,000.00
應收帳款		25,000.00
出售資產之登記		
現金	52,000.00	
丁某		52,000.00
丁某交價	52,000.00	52,000.00

損益之分配

變賣資產如有損益，須先將此項損益分配於合夥人以決定各人之資本。資本既經決定即將變賣之現金分配於各合夥人。變賣資產所發生之損益亦當照分配損益之比例分配之。茲假定甲乙兩合夥人據平均分配損益者，即變賣資產所損失之 \$ 2,000

00當以下列之分錄分配於甲乙兩合夥人。

甲合夥人資本.....	1,000.00	
乙合夥人資本.....	1,000.00	
損益.....		2,000.00
均分經營資產之損失		

現金之分配

合興號之資產既運交于丁某且獲得丁某之現金後，則其資產負債表如下：

合 興 號
資 產 負 債 表

一九四六年一月三日

資 產	負 債 與 資 本
現金	應付帳款
\$ 57,000.00	\$ 9,000.00
	借款(甲)
	5,000.00
	甲資本
	24,000.00
	乙資本
	19,000.00
<u>\$ 57,000.00</u>	<u>\$ 57,000.00</u>

此時之合興號惟有現金之資產及負債與資本耳。其現金當照下列之秩序分配之。

(1) 償還外債		
應付賬款.....	9,000.00	
現金.....		9,000.00
(2) 還甲之借款		
借款.....	5,000.00	
現金.....		5,000.00
(3) 退合夥人之資本		
甲合夥人資本.....	24,000.00	
乙合夥人資本.....	19,000.00	
現金.....		43,000.00

第十八章

企業組織——公司

公司之組織

如係組合公司，須有律師為顧問，因各洲之法律不相同也。

(1) 各洲法律所賦予公司之權利與義務不盡同。

組合公司之股東或為甲洲之居民但其所擬組合之公司則當在乙洲組合之。因乙洲之法律較於公司有利也。故當由律師商酌組合之地點。

(2) 組合之手續不盡可也。

須請律師為顧問而後法律上之需要始可完全遵照，而無遺漏。

組合公司之程序各洲既各不相同，而公司之組織又為律師之任務而非會計師之事業，故此項問題將不詳究於本章。

扼要言之，除少數之例外外，公司之組約有下列之程序。

(3) 請求，由法定之組成人數簽章向指定之政府機關填具呈文請求之。呈文中所應敘明之事項甚多，重要者則有下列各項：

- (a) 公司之名稱
- (b) 所擬經營事業之性質。
- (c) 額定股本金額及其股數。
- (d) 所認股人之姓名及住址。
- (e) 認股人所付予公司作股本之資產。

(2) 請求如能批准，則此批准之機關當予以執照。執照者乃證明其已成立。從此執照之後即可開始營業也。

(3) 組成人或股東即開會選舉理事。

(4) 理事開會選舉職員。

(5) 發行股票。

股票

公司之股本來自股東，股票也者股東投資之證明文件也。空白之股票皆聯同票根裝訂成冊如支票然。圖表(18-1)之股票係與票根相聯。蓋乃填妥而尚未發行之股票也。股東為張友竹。公司之名稱為馬奎。投資額為\$800,00。

股票上已由該公司之監書及經理所簽章，並印有公司之大印。蓋已準備發予張友竹也。股票之根將留在於公司，記有該股票之重要事實。

因收到相當之價值 本人
 即讓予 洪漢生 兩股 並授
 權 祕書
 洪文劍
 作必要之登記
 一九四五年八月三日
 證明人 斐德 張友竹

股票背面
 圖表(18-2)

股票之背面既經填好則交予公司。於是此項股票即行作廢仍與其存在黏著者。是故每股票附於存根者則表示股票已發行在外也。

張友竹之股票既經交到公司則將空照背書另發兩張股票。一張再發交予洪漢生。一其六股仍交張友竹。交予洪漢生股票之票根應如圖表(18-3)之所寫。張友竹新票之票根與圖表(18-3)同。

股票之種類 公司之股票將以四項基本權利讓予持票人。

- (1) 參加管理。股東大會之選舉。
- (2) 分享利益。經理事會議決公佈股利後，股東有享受股息之權。
- (3) 公司解散時得分配公司之資產餘額。
- (4) 公司加發股票時股東有繼續認購股票之權。

設公司之股票僅有一類，則上述之四種權利將照各股東所認購之股數分配於各股東。每一股所享受之權利必與他一股等。

如股票之種類不止一種，則此四種權利不必均分於各類。某項股票於某種權利將享受較多而於他種權利則稍遜一籌。是以優先股對股利之分配，或清算時資產之分配有特殊之權利。但投票選舉職員時將無投票權或僅有有限之權。蓋多於彼則遲於此亦公平之道也。

優先股 優先股者謂其持票之股東享有特殊之權利也。特殊之權

股票號數 5		
2 股發予		
洪漢生		
由原股東張友竹讓予		
1945,2,3.		
股票原數	原有數	轉讓數
3	8	2
收到第五號股票		
計二股 1945,3,3.		
洪漢生		

圖表(18-3)

利約有下列二類

(1) 對於股息之優先權

此類優先股之股東可以獲得定率之股息或定額之股息。在此定率或定額之股息支付之前普通股不能獲得任何股息也。雖然公司必有盈餘且經理事會議決公佈之後優先股始能享受其股息也。倘有盈餘或雖有盈餘而未經理事會議決分配亦無法分取股息也。優先股之股息又有兩種：

(a) 累積優先股。累積優先股之股息遇有盈餘不足不能支付之時，須與後期之優先股股息一并支付之。在優先股之股息未能支付之前普通股不能支取股息也。例如6%之優先股定100,000.00；普通股\$100,000.00。某年之盈餘為\$30,000.00該公司已積有四年之股息未支付。此時之普通股如欲分取股息須先以\$24,000.00分配優先股而後普通股始可分取股息也。

(b) 非累積優先股。某年之優先股如不能支付，則永無支付之機會。

優先股之於股息又可分為下列各種：

(a) 全參加優先股。此類優先股股東能參與普通股分配餘利。優先股之股息不能低於普通股。

設6%之優先股定100,000.00普通股\$200,000.00。優先股無未付之股息。盈餘\$27,000.00。

此時之優先股可支付\$6,000.00之股息。

同時亦可以6%之股息付予普通股(12,000.00)如普通股欲分取9%之股息(18,000)則須補3%予優先股。

(b) 部份參加優先股。此類優先股可參予普通股分配股息至一定之程度，例如優先股之股息為6%，如普通股之所得超過6%則優先股可以參加。但以8%為限。

(c) 非參加優先股。此類優先股可獲得規定股息。無論普通股所得幾何，優先股無復參與分配之可能。

如優先股為非累積的非參加的，則無論公司獲利幾何優先股之股息自以規定之數額為限。設因故而未獲給股息則永無補給之機會。如優先股為參加的且累積的，則無論普通股之所得幾高至若何程度，優先股之所得不能低於普通股。在每年之優先股股息照付之前，普通股不能享受股息。

(2) 對於資產之優先權

在公司解散清算之時，對於資產有優先權之優先股應儘先儘可資本。必待優先股之股息或資產之後，普通股始再分配其餘資產。

設總資產\$100,000.00普通股\$100,000.00。資產價值\$150,000.00(價值債務淨值)。如優先股對於公司之資產有優先權時，則可儘先提取\$100,000.00。餘額\$50,000.00則歸普通股。如優先股之資產無優先權，則此盈餘之資產當照各種股票之票面價值之分配之。此種優先股與

均分之。

優先股對於資產之優先權以股票之票面額為限，有時亦得於票面之外增加規定之數額。在此規定數額之中亦有優先權。應付未付之累積優先股股息在清算時無支付之必要。惟公積之數如足以支付此項股利或雖無公積而優先股會規定有此項特權時，則應付未付之股息亦在必付之列矣。

優先股之對股利有優先權者對資產不必有優先權。其對資產有優先權者對股利亦不必有優先權。

優先股普通股在資產負債表上表示之方法 如有兩種股票時，則各種股票之金額及其特權均應在資產負債表上分別列示之。公積方面暫不分別。資產負債表表示之方法如下：

資本淨值：

股本——票面額每股 \$ 100.00	
優先股 6% 參加兼累積.....	\$ 100,000.00
普通股.....	100,000.00
股本總額.....	\$ 200,000.00
公積.....	75,000.00
淨值總額.....	\$ 275,000.00

額定股本未發股本 公司之執照皆規定公司發行之股數。是為額定股本。該額定之股本未能全部發出，則此未發之部份謂之未發股本。例如公司額定之股份為 1000 股，每股票面額 \$ 100.00，已發 750 股。資產負債表上表示之方法為：

資本淨值

普通股——票面額 \$ 100.00	
額定 1,000 股.....	\$ 100,000.00
未發 250 股.....	25,000.00
已發.....	75,000.00
公積.....	10,000.00
資本淨值.....	\$ 85,000.00

額定已發未發股本在資產負債表上亦可以下列之方式表示之：

資本淨值

股本，每股 \$ 100.00	
額定 1,000 股，未發 250 股.....	(S)
已發行 750 股.....	\$ 75,000.00
公積.....	10,000.00
資本淨值.....	\$ 85,000.00

發行股票之分錄 發行股票之步驟有三，列舉於后：
1. 額定 1,000 股，每股 \$ 100.00，共計 \$ 100,000.00

(1) 執照之額定

(2) 認購人之認購

(3) 股款之收取

以理論之，股票發行之分錄應有三項。即每一步驟當有一分錄也。但事實上尚有簡省之方法。下設數例以明其分錄之方。例一股票之票面額皆為 \$100.00。

第一例：一切股票皆照票面發行。股款亦如數收訖。

事實 額定股本一千股。股票額額值一種。認股者均照票面認購。亦均照票面繳款。

完備之分錄：

未發股本	100,000.00
股本	100,000.00
登記額定股本 1000 股	
每股票面 \$100.00	
應收股款	100,000.00
未發股本	100,000.00
登記認股	
現金	100,000.00
應收股款	100,000.00
繳收股款	

簡省之分錄：

第一分錄之借未發股本，第二分錄之貸未發股本已互相沖銷。第二分錄之借應收股款，第三分錄之貸應收股款，亦已互沖。故可簡記如下：

現金	100,000.00
股本	100,000.00
發行額定股本全數之登記	

第二例：一部之股本照票面認定，並已照票面繳納股款。

事實：額定股本一千股。

750 股照票面認定，已認股本照票面繳納。

完備之分錄：

未發股本	100,000.00
股本	100,000.00
額定股本 1000 股每股票面 \$100.00	
應收股款	75,000.00
未發股本	25,000.00
已認 750 股	75,000.00
現金	75,000.00
應收股款	75,000.00
認股者繳現金	

第二分錄之甲應收股款與第三分錄之貸應收股款如為同時發生，則可互為沖銷，故可簡省之

未發股本.....	100,000.00	
股本.....		100,000.00
額定股本1000股每股\$100.00		
現金.....	75,000.00	
未發股本.....		75,000.00
發行750股		

第三例：被認之股本僅佔額定股本之一部。認實票面。但所認之股款僅有一部繳納。

事實 額定股本1000股。

已認750股

所認之股款僅繳納50%之數

完備之分錄：

未發股本.....	100,000.00	
股本.....		100,000.00
登記額定股本共1000股每股\$100.00		
應收股款.....	75,000.00	
未發股本.....		75,000.00
登記已認股本750股		
現金.....	37,500.00	
應收股款.....		37,500.00

簡省之分錄：

應收股款.....	75,000.00	
未發股本.....	25,000.00	
股本.....		100,000.00
登記額定股本及已認股本		
現金.....	37,500.00	
應收股款.....		37,500.00
繳納50%之股款		

第四例：折價認股，全部認出股款已繳納。

事實 額定股本1000股。

已認1000股認價\$90.00

股款全部繳足。

完備之分錄：

未發股本.....	100,000.00	
股本.....		100,000.00

C 登記額定股本	
應收股款.....	90,000.00
股本折價.....	10,000.00
未發股本.....	100,000.00
登記認股	
現金.....	90,000.00
應收股款.....	90,000.00
繳納股款	

簡省之分錄

第一分錄之借未發股本與第二分錄之貸未發股本互相沖銷故可免除。第二分錄之借應收股款與第三分錄之貸應收股款又互為沖銷，故亦可免除。

現金.....	90,000.00	
股票折價.....	10,000.00	
股本.....		100,000.00

照\$90發行1000股之股票。

第五例：額定股本中僅有一部之股本照溢價認出。已認之股本僅繳納現金5%

事實 額定股本1,000股

已認800股，每股\$110.00，繳納現金50%

未發股本.....	100,000.00	
股本.....		100,000.00
登記額定股本1,000股		
應收股款.....	88,000.00	
未發股本.....		80,000.00
股本溢價.....		8,000.00
800股之股本照\$110.00認出。		
現金.....	44,000.00	
應收股款.....		44,000.00
繳納現金50%		

第六例：兩種股本

事實 優先股：

額定1,000股

已認800股認價\$110.00繳納50%

普通股

額定1000股

已認900股認價\$90.00繳納50%

本例之分錄與前數例之分錄並無差異。惟普通股與優先股須分別處理不可混合

未發優先股.....	100,000.00	
------------	------------	--

優先股本.....		100,000.00
額定優先股 1,000 股		
6% 累積參加		
應收優先股股款.....	88,000.00	
未發優先股.....		80,000.00
優先股溢價.....		8,000.00
800 股優先股認價 \$ 110.00		
現金.....	44,000.00	
應收優先股股款.....		44,000.00
繳納股款 50%		

以股票易財產

如以股票交易資產，則資產之價值是否與票面額相等乃為常見之問題。設所易資產之價值低於交換資產之票面額，是無異以折價發行也。然在此情形之下股票折價之科目多不見於帳面。蓋為董事者對於資產之價值有估計之權。資產之價值與票面額不符，董事者可認為符合也。

獎金股票

公司發行優先股時有時以普通股為獎金者。習慣上多以普通股之票面額借入股票獎金帳。例如每發優先股十股（票面 \$ 100.00）則予以普通股一股（票面 \$ 100.00）為獎金。通常之記帳法為

現金.....	1,000.00	
未發優先股.....		1,000.00
發行優先股十股		
股票獎金.....	100.00	
未發普通股.....		100.00
以普通股一股為優先股十股之獎金		

此種分錄方法表示優先股係照票面數足金額，而普通股則分文未收。如斯表示似有未合。

比較優良之方法應先決定優先股之單獨價格。即無普通股為獎金時優先股可賣之價格也。設優先股之市價為 \$ 96.00 其分錄為

現金.....	1,000.00	
優先股折價.....	40.00	
普通股折價.....	60.00	
未發優先股.....		1,000.00
未發普通股.....		100.00
發行優先股十股賣價 \$ 96.00		
普通股一股賣價 \$ 40.00		

開辦費

組織公司時，常須支付若干費用，如律師費，組織費等。此項費用或由籌組公司之籌備員先為籌款支付公司成立後由公司付還之。或由公司自付之。無論其與直接支付或間接支付，此等費用應儘速由公積項下沖銷之。在未經沖銷之前，資產負債表上可視作遞延

費用。

資產負債表上表示應收股款之方法

應收股款將如何表現於資產負債表，視下列之情形而定：

- (1) 認股者將於最近之將來繳納其應繳之股款。在此情形之下，此項股款可視爲流動資產。但當表明其爲應收股款，不能混入應收帳款也。
- (2) 應收股款一時無徵收之可能，資產負債表上當列入其他資產項下。
- (3) 此項應收股款永無徵收之可能，資產負債表上當由股本之方面額下減除之。

資本淨值

股本原定 1,000 股

票面 \$1,000.00 發行 800 股

減應付股款

價目

公允

資本淨值總額

\$80,000.00

20,000.00

\$60,000.00

18,000.00

\$78,000.00

股票折價獎金及溢價帳戶

股票折價及股票獎金帳戶當轉入公積帳。愈過愈妙。在未轉入公積帳之前資產負債表上當由股本項下

減除之。

資本淨值

股本

\$100,000.00

減股本折價

10,000.00

\$90,000.00

公積

35,000.00

資本淨值總額

\$125,000.00

股本折價如從公積項下減除亦無不可：

資本淨值

股本

\$100,000.00

公積

\$35,000.00

股本折價

10,000.00

25,000.00

資本淨值總額

\$125,000.00

股本折價股票獎金等有時在資產負債表上列作遞延費用者，若然則虛增資本淨值矣；故有未合

股票溢價戶可永存於帳面。在資產負債表上可以溢價加於股本或公積帳。平時有將股本溢價帳結入公積者。如欲分別營業所生之公積與其他來源之公積者，則股本溢價戶可結入資本公積帳。

公司之特殊帳

公司之帳冊中有若干帳爲合夥企業或獨資企業所備者。其數有三：

- (1) 應收股款戶
- (2) 股本總帳
- (3) 董事議事錄

應收股款帳

股本之繳納如屬分期則章程中應設立應收股款戶，股東認股時記入應收股款之借方，股東繳款時則記入此戶之貸方，如欲知各個股東應繳之股款則可設立應收股款補助帳，各股東應繳之數記於借方，繳款時記入貸方。

股本總帳

總帳中設立股本執照帳戶。凡取股本補助帳。股本補助帳為每一股東立一戶，表示發予該戶之股數。本戶所記者多為股數而非金額。
股本總帳為股本補助帳之統取帳戶。股本補助帳皆為貸差。發予股東之股票記入貸方。股東交回之股票記入借方。

董事與股東會議錄

會議錄記錄股東或董事之會議議案。會議錄中多附有公司之章程。股東與董事之權利與義務政府之公司法中多有規定。但公司之章程中亦有加以另外之規定者。公司之章程多為股東會議之所通過，有時亦有經過董事會議通過修正者。股東常會及董事常會之會議日期臨時會之召集方式，以及必要經過股東會或董事會通過之交易等公司章程多予以規定焉。

第十九章

企業組織——公司 (續)

本章將繼續討論公司。將以下列問題為討論之對象。

- (1) 由合夥改組為公司。
- (2) 庫藏股票。
- (3) 無票面額股票。
- (4) 公積與股息。
- (5) 合夥與公司。

合夥改組為公司

設例之資料 甲乙兩合夥人均分損益，其資產負債表如下：

和成商店 資 產 負 債 表

一九四五年十二月卅一日

資 產	負債與資本淨值
現金.....	應付帳款.....
\$5,000.00	\$9,000.00
應收帳款\$25,000	資本淨值
減壞帳 1,000.....	合夥人甲\$30,000
24,000.00	合夥人乙 20,000
存貨.....	50,000.00
30,000.00	<u>\$59,000.00</u>
<u>\$59,000.00</u>	

甲乙兩合夥人決定將和成商店改組為公司。額定股本\$100,000.00。分作1,000股。每股票面\$100.00。公司之名稱為和成公司。

甲乙二人擬將股本之一部賦予他人。故將和成商店之資產先行估價量額。其整理之事項如下：

商譽作價 \$ 6,000.00

存貨核減 \$ 2,000.00

壞帳準備增加 \$ 500.00

整理之後甲乙二人擬得投現金，使甲之股本達至 \$ 35,000.00 乙之股本達至 \$ 25,000.00，照此數額易取股票。

資產價值之整理與加增投資

下列之分錄乃將資產之價值整理至上述議定之價格。

商譽.....	6,000.00	
存貨.....		2,000.00
壞帳準備.....		500.00
合夥人甲資本.....		1,750.00
合夥人乙資本.....		1,750.00

整理資產並分配予合夥

下為增加投資之分錄：

現金.....	6,500.00	
合夥人甲資本.....		3,250.00
合夥人乙資本.....		3,250.00

增加投資以便改組為公司

上項各分錄登帳之後其資產負債表為：

和 成 商 店

資 產 負 債 表

一九四五年十二月卅一日

資 產		負債與資本淨值	
現金.....	\$ 11,500.00	應付帳款.....	\$ 9,000.00
應收帳款.....	\$ 25,000	資本淨值	
減壞帳準備.....	500	合夥人甲 \$ 35,000	
存貨.....	28,000.00	合夥人乙 25,000	60,000.00
商譽.....	6,000.00		
	<u>\$ 69,000.00</u>		<u>\$ 69,000.00</u>

改組之分錄

合夥之帳冊至比皆設可改組為公司矣。雖然會計登記改組之方法有二，不可不辨也。

- (1) 合夥之舊帳仍為公司繼續使用。
- (2) 結算舊帳(合夥帳)另立新帳。

繼續使用舊帳之方法

設合夥之舊帳乃為公司之所使用，則改組上所需之分錄概有取消合夥人資本帳而代以公司之股本帳耳。

未發股本	100,000.00	
股本		100,000.00
額定股本1,000股每股\$100.		
合夥人甲資本	35,000.00	
合夥人乙資本	25,000.00	
未發股本		60,000.00

以600股予甲乙兩人換取和成合夥企業

結清舊帳創立新帳

設公司而欲創立新帳，則舊合夥帳應即結清，其手續如下：

(1) 在合夥企業之舊帳上登記以資產負債交予公司換取公司股票之分錄：

和成公司(買主)	69,000.00	
帳項準備	1,500.00	
現金		11,500.00
存貨		28,000.00
應收帳款		25,000.00
商譽		6,000.00
以合夥之資產負債交予公司之登記		
應付帳款	9,000.00	
和成公司		9,000.00
以合夥企業之負債交予公司之登記		
和成公司股票	60,000.00	
和成公司		60,000.00
接收和成公司股票600股		
合夥人甲資本	35,000.00	
合夥人乙資本	25,000.00	
和成公司股票		60,000.00
分發股票予合夥人之登記		

如將上列分錄過帳，則合夥企業之帳已結清無餘矣。

(2) 公司帳上登記額定股本之分錄，甲乙二人認股之分錄及取得合夥企業資產之分錄如下：

未發股本	100,000.00	
股本		100,000.00
額定股本1,000股每股\$100.00		
應收帳款	60,000.00	
未發股本		60,000.00
甲認股\$50股		

之認股250股	
現金.....	11,500.00
存貨.....	28,000.00
應收帳款.....	25,000.00
商標.....	6,000.00
壞帳準備.....	1,500.00
甲乙.....	69,000.00
收買和成商店之資產	
甲乙.....	9,000.00
應付帳款.....	9,000.00
負担和成商店之負債	
甲乙.....	60,000.00
應收帳款.....	60,000.00
沖銷公司對甲乙之負債	

庫藏股票

定義 庫藏股票者乃本公司已經發行之股票並曾由認股人付足票面額之股款，其後又復
 回入公司之股票也。照此定義庫藏股票之涵義有四：

- (1) 庫藏股票必為本公司之股票。庫中藏有他公司之股票不得謂為庫藏股票也。
- (2) 庫藏股票必為已經發行之股票，未發股票與庫藏股票不得混為一談也。
- (3) 發行之時必已照票面或超過票面付價。
- (4) 股票之回給公司或由於公司之購取或由於股東之贈予。

向公司購買股票時，須知其所出售之股票為庫藏股票抑為未發股票。如以折價買得其特別更為
 重要。蓋以折扣買得未發股票時，購買人（股東）對此項折扣負有補足之責任。如以折價買得庫藏
 股票，則以票面額經已付足，故購買人無補付之義務也。

資產負債表表示庫藏股票之方法 庫藏股票實非資產，獲得庫藏股票時惟減
 少其發行額耳。是以資產負債表上表示庫

藏股票之方法不外下述之兩種：

一法：

資本淨值：

股本——票面 \$ 100.00	
額定1,000股發行1,000股 \$ 100,000.00	
減庫藏50股	5,000.00
發行額	\$ 95,000.00

二法：

資本淨值：

股本——票面額 \$100,000

額定 1,000 股發行 1,000 股

庫藏 50 股，發行額

\$95,000.00

庫藏股票交易之入帳

庫藏股票既當由發行額下減余之(資產負債表上)故庫藏股票當照票面入帳，不論其買價幾何也。庫藏股票票面價與其買賣價格之差究當如何入帳，會計家之意見尚未一致。為簡單起見，本章將溢價及折價記入公積金

(1) 以 \$90 買得 10 股庫藏股票。

庫藏股票.....	1,000.00	
現金.....		900.00
公積.....		100.00

(2) 以 \$101 買入 10 股

庫藏股票.....	1,000.00	
公積.....	10.00	
現金.....		990.00

(3) 兩股股票贈予公司

庫藏股票.....	200.00	
公積.....		200.00

(4) 以 \$92 賣出庫藏股票 10 股

現金.....	460.00	
公積.....	40.00	
庫藏股票.....		500.00

(5) 以 \$103 賣出庫藏股票 1 股

現金.....	103.00	
庫藏股票.....		100.00
公積.....		3.00

上述分錄入帳後之影響可以表示之：

	現 借	金 貸	庫藏股票 借	庫藏股票 貸	公 借	積 貸
(1) 買入.....		900	1000			100
(2) 買入.....		1010	1000		10	
(3) 贈予.....			200			200
(4) 賣出.....	460			500	40	
(5) 賣出.....	103			100		3
		<u>1,347</u>	<u>1,000</u>			<u>253</u>

在上列交易之中，現金減少 \$1,347.00 實收資本淨額亦減少此數。此可證明如下：

發行股票減少..... \$1,600.00

公司增加.....	253.00
資本價值減少.....	\$1,347.00

當公司有數種股票時，則同種股票亦當依照實際之情形為之分類，如所發普通股，則應優先股。

無票面額股票

票面額不能表示股票之價值。假定資產負債表上之淨額如下：

資本淨值

股本——票面 \$100.00	
額定1,000股發行1,000股.....	\$100,000.00
公積.....	75,000.00
資本淨值總額.....	\$175,000.00

該項股票之票面額為 \$100.00 但其記帳額 (Book value) 以股數乘資本淨值則為 \$175.00。

設另一公司之資產負債表為

資本淨值：

股本——票面 \$100.00	
額定1000股發行1,000股.....	\$100,000.00
減損失.....	30,000.00
資本淨值.....	\$70,000.00

股票之票面額仍為 \$100.00 但其記帳值則為 \$70.00

是以公司開業之後，股票之票面額決不足表示其真正價格，蓋開業之後不能無損益，益則加增股票之價格，使其升到票面額之上。損則減少其價格使降於票面額之下。不特此也，即開業時之股票亦未必正表示其真正價值也。蓋股票有溢價或折價出售者，是票面額決不足以表示股票之價值也。

無票面價之優點 聯邦政府允許公司發行無票面額股票，此項股票既無票面價值，則持有該項股票者當不致為其票面額之欺騙。此其一。

既無票面，則無折價，則購買股票者當無補付股款之責任。設該項股票為無票面額股票，則為其股東者無補付之責任云。

發行無票面額股票之分錄 發行無票面額股票時，其分錄將若何乎？其項分錄在發行有票面額股票時其要表示之事項有三：(1)

- (1) 額定股票之票面總額： \$01 出資 (2)
- 在發行有票面額股票時則尚未發股票之票面總額貸股本總額 (票面額總和) 在發行無票面額股票時，則無可記之價值。故無分錄可記。因此僅能在股本總額上記一額定股

股本總帳

額定股本1,000股

(2) 認股時之登記

無票面額股票之認股記款為以認股之價格結應收股款貸股本帳。

(3) 繳款之記款為借現金或其他資產貸股本。

設例：

事實——額定股本1,000股無票面額股票。

第一次認股200股售價\$55分兩期交款。

第二次認股200股售價\$70一次繳足。

分錄：

應收股款	11,000.00	
股本		11,000.00
照55認股200股		
現金	5,500.00	
應收股款		5,500.00
第一次繳交50%		
現金	5,500.00	
應收股款		5,500.00
第二次繳交50%		
現金	14,000.00	
股本		14,000.00
發行200股售價70		

過帳後之股本帳應表示額定股款，及發行之股數。

股本無票面額

額定1000股

200股		11,000.00
200股		14,000.00

依照上述之股本帳則可編者下列資產負債表之資本淨額段：

資本淨值

股本——無票面額 1,000 股

發行 400 股

\$ 25,000.00

法律規定之不同

在上例中，股票之發行價分兩次，第一次實價 55 第二次實價 70。
○兩次之股款皆貸入股本帳。並未因其實價之不同而有差異也。

從理論之立場觀之實為正確。

若干州之法律允許無票面額股票實價之一部入公積帳，且允許此項股票分作股利。斯則混合繳納股本與公積於一體實屬不合。

在通行此種法律之州中設立公司而公司之章程又規定 \$ 70.00 之實價中以 \$ 50.00 入股本帳，\$ 20.00 入公積帳者，則會計人員惟當遵照辦理，固無討論之餘地也。

無票面額之庫藏股票

無票面額庫藏股票之買賣究將如何處理會計學者之意見尙未一致。茲設一簡例如下：

買入股票：

借 庫藏股票 成本價貸現金

賣出股票

借 賣得之現金貸 庫藏股票 之成本價。

買賣價格之差別記入公積帳。

設例

假設 100 股之庫藏股票以 \$ 65 買入。其中 10 股則以 \$ 70 賣出其分錄為：

庫藏股票.....	6,500.00	
現金.....		6,500.00
買入庫藏股票 100 股		
現金.....	700.00	
庫藏股票.....		650.00
公積.....		50.00
賣出 10 股庫藏股票。		

股東有時有以股票贈予公司者。如前附者為無票面額股票則贈予時無法分派。惟有在庫藏股票帳上加以備註而已。

庫 藏 股 票

100股 50股 贈予	6500 00	10股	650 00
-------------------	---------	-----	--------

當贈予股票賣出之時，應以實價之總數貸入公積，因為成本也。此時應將所賣之股數用備忘錄記於庫藏股票之帳之貸方。

在資產負債表上應從股本貸方之餘額中減除庫藏股票者方之餘額以得其發行淨額。

資本淨值：

股本——無票面額：

額定 1000 股，發行 400 股.....\$25,000.00

庫存 140 股.....5,850.00

淨額.....\$19,150.00

公積與股息

公積之來源 公積也者乃資產之淨額超過其股本之票面額或其假定價格也。此項超過之數額其來源甚多，簡述之約有下列各頁：

- (1) 營業所得之利益。
- (2) 非營業交易所得之利益，如出售固定資產所得之利益。
- (3) 發行股本時所得之溢價。
- (4) 資產之增值。

上述之四項來源雖皆足以增加資產淨值，但應否一律貸入單純之公積賬乎？會計學者之間尚未有一致之意見。著者之意見則以為當分入下列之三戶：

貸入公積戶：

凡由營業而獲得之利益皆當貸入此戶。結賬時借損益貸公積即得此結果矣。

貸入資本公積戶：

凡資產淨值之增加經已實現者皆貸入此戶，此內包含：

非營業交易所獲之利益。

發行股票之溢價。

未實現利益準備

固定資產之溢價，此項溢價不能分作股利，故不可與公積混和。

假定某公司之總帳中設有下列三戶：

公積.....\$35,000.00

此中所含者為營業所得之利益。

資本公積.....\$12,000.00

（其中 \$8,000.00 為股本溢價 + \$4,000.00

為出售土地所獲之利益。

未實現利益準備.....\$10,000.00

房屋機器增值 \$10,000.00

上列三項皆為資本淨值。但一二兩項為已實現者，第三項則尚未實現。資產負債表上表示之方

法為：

資本淨值：

股本——票面額 \$100,000

額定1,000股，發行800股.....		\$ 80,000.00
公積		
營業所得.....	\$ 35,000.00	
非營業所得.....	12,000.00	47,000.00
增價準備.....		10,000.00
資本淨額總額.....		\$ 37,000.00

股息 在何種情形之下公司始有權分發股息乎？因各州法律之不同甚難加以臆論也。就普通情形而論，若公司營業上所獲之利益或非營業所得之利益，經已實現時，或招股而後有溢價皆可分發股息也。因增加資產價值而產生之利益，非得資產賣出之時無法實現，故為未實現利益。不能分作股利利息，固定資產之價值下落之時亦無須減少公積之數額，蓋亦為未實現之損失也。

已公佈之股息為負債

合法之股利既經公佈且已通知股東之後，則此未付之股息即成為負債。在資產負債表上應列作流動負債。股息公佈

與支付之記錄如下：

12:31 股息(結入公積).....	5,000.00	
應付股息.....		5,000.00
登記公佈5%之股息		
1946,1,10付款		
1:10 應付股息.....	5,000.00	
現金.....		5,000.00
支付股息		

股票股息

股息之支付有時有以股票代現金者。是謂股票股息。例如某公司之股本1,000股票每額\$100.00已發行600股。如公佈10%之股票股息其分

錄為：

公積.....	6,000.00	
應付股票股息.....		6,000.00
公佈10%之股票股息		
以股票付股息時之分派		
應付股票股息.....	6,000.00	
未發股本.....		6,000.00
分發60股之股票股息		

在股票股息既經公佈但尚未分發股票之前，如編造資產負債表時則應付股票股利究竟若何表示乎？此項應付股利自不能視之為負債，因無須以現金支付也。其表示之方法應如下：

股本——票面額 \$ 100.00		
額定	1,000股	\$ 100,000.00
未發	400股	40,000.00
發行	600股	\$ 60,000.00

應付股票數目 60

6,000.00

發行額

\$ 99,000.00

優先股之應付股利

公司之分派股利，須先將下項決定公佈，未經理事之同意公佈，股東無法分派股利也。此項原則不與普通股股東之利益，即優先股股東亦無干也。但果欲優先股之應付未付股利須先付清而後普通股始可分取股利也。故在分派股利時，應付未付之果欲優先股之應有表示之必要。其表示之方法可用附注為之。如：

附注：果欲優先股股利截至編查資產負債表日為止共

為 \$ 12,000.00

合夥組織與公司組織

利弊比較

設有數人聯合資本以創業，將採取合夥組織乎？抑用公司組織乎？此不得不予以研究者也。合夥企業之缺點可簡述如下。

- (1) 合夥企業之資本如不足償還債務時，則每一合夥人皆有以私人之資產代合夥企業清償債務之責任，其在公司則股東除付足所認股票之票面額外無代公司償還債務之義務。
- (2) 合夥企業之管理多均分於各合夥人。公司股東之投票權則比例於其所投之股票股數。優先股有無投票權之規定者。
- (3) 合夥企業因合夥人之死亡、瘋癲、破產退夥等而解散。故其營業之期間每不能長久。公司之解散須有執照上規定之時期到期時始有解散之必要。此外其可能解散之條件有三：(1) 股東之同意，(2) 政府取消執照，(3) 法庭之判決。故其壽命較長。
- (4) 合夥人之退夥或出讓其利益於第三者，須得其他合夥人之同意，如不得其他合夥人之同意而為斯者，負有賠償其他合夥人損失之責任。公司之股東則可隨時出售其股份，無需其他股東之同意。
- (5) 合夥人如或死亡，其合夥企業即時解散。死亡合夥人之後人雖有權獲得其先人之投資利益，但非得其他合夥人同意不能加入為合夥人也。公司之股東如有死亡其股票即為其多人之財產，其執有此項股票之後人即為公司之股東。
- (6) 股東可以股票為借款之抵押。合夥人不能以合夥企業中之投資作為借款之抵押也。當需要外資時股東之地位較合夥人為優。
- (7) 合夥企業而欲增加其資本時須有由合夥人籌集之。其人數甚少，故其能集之資金亦必有限。其在公司，則可出售股票，其資源固無窮盡也。
- (8) 除少數之例外外，大多數之州政府多不許合夥企業購買土地。其有購買地皮之必要者惟由合夥人之名義購取之，因此長期借款之債項合夥企業無法利用之。

以上所述為合夥企業之缺點亦即公司之優點也。但公司亦有其缺點存在也。

- (1) 公司組織成立時即須納稅。繼續經營時每年皆當繳納專營稅。
- (2) 因股東對公司之債務不負責，故難於借款。公司而欲向銀行借款之時銀行多要求股東之背

者。

- (3) 政府多向公司要求各種報表，其在合夥企業則無需。
- (4) 在某州註冊之公司，其營業之範圍多限於某州。若欲至他州營業者須獲得他州之執照，亦即須要繳納執照費，如不明繳損失極大。
- (5) 公司之營業以法律上規定者為限。如欲擴大其業務者更難。
- (6) 州政府對於公司多加以若干種之限制，有禁止公司購買他公司之股票者。有禁止公司購買本公司之股票者。有不許公司之負債超過股本之若干者。亦有僅許公司購買營業所需之土地。過此則不許其購買者。

第二十章 製造成本帳

製造成本 販賣商品之商號，其賣出之商品即為其出賣之貨物。故其總帳中之進貨戶總額即為進貨之成本。製造商所買入者為材料，而其製造時則須支付工資及其他各種費用。故其總帳中必有此類帳戶以顯示製造成本。

製造成本之因素有三：曰材料，直接人工及製造費用。

材料也者謂經手製造之手藝成爲成品之物質也。但材料與物料有別。製造時所需用之物料，不能列入材料之列，因此項物料不能變爲成品也。

直接人工之性質與間接人工不同。凡人工之使用機器與工具直接參加於生產工作者乃直接人工也。監工，工頭及工程師，傭役等皆非直接參加生產之工作，故謂爲間接人工。

製造費用者，乃材料與人工以外之開支，而爲製造上必須之費用也。其中最主要者有下列各項：間接人工，廠房機器之折舊，動力，用品，折稅，保險，修理及工廠維持費等。

成本之要素雖爲材料，人工及製造費用等三項，但成品之成本不能以三項之相加而得之。因期末結帳之時尚有未經完成之在製品存在，欲求成品之成本須先扣除在製品之成本也。又期初往往亦有在製品，必以此項在製品之成本加入始能求得成品之總成本也。

圖表(20—1)COST之製成本表乃表示製造成本如何計算而得之方式也。

甲乙丙公司

製造成本表

明細表D

一九四五年一月一日至十二月底

材料：

存貨 1944, 12, 31	\$ 12,000
進貨	\$ 94,000
減進貨退出與折讓	1,500
進貨淨額	\$ 92,500
進貨運費	800
總額	93,300
存貨與進貨	\$ 105,300
減存貨 1945, 12, 31	9,000
總額——耗用材料	\$ 96,300
直接人工	80,750
製造費用：	
間接人工	\$ 9,125
熱光與動力	3,500
房屋機器修理	300
折舊：	
房屋	\$ 3,500
機器與設備	6,000
保險	950
捐稅	1,400
物料	3,500
廢物雜支	2,500
製造費用總額	30,775
料、工費總和	\$ 207,825
在製品 1944, 12, 31	15,000
總和	\$ 222,825
在製品 1945, 12, 31	11,000
製成品成本	\$ 211,825

圖表(20-1)-1

損益計算書與公積表

製造業之損益計算書及公積表與普通販賣商店之損益計算書公積表相同。但有一異點不可不予以注意。即製造業之

成本為製造成本，而販賣業之成本則為進貨成本也。在資產負債表上製造業多有二種存貨與工業中常見之固定資產。圖表(20-1)-2B乃甲乙丙公司之各種報表也。

甲 乙 丙 公 司

損 益 計 算 書

一九四五年一月一日至年底

明細表C

銷貨總額		\$ 300,000
減銷貨退回與折讓		2,000
銷貨淨額		\$ 298,000
減銷貨成本：		
期初成品存貨 1944, 12, 31	\$ 20,000	
本期成品成本 (明細表D)	211,825	
總額	231,825	
減期末成品存貨	17,000	
餘額——銷貨成本		214,825
銷貨毛利：		\$ 83,175
減銷貨費用：		
廣告	\$ 9,000	
推銷員月薪	24,300	
推銷員旅費	8,000	
雜項推銷費用	2,500	
推銷費用總額		39,800
銷貨純益		\$ 43,375
減普通費用：		
辦事員月薪	\$ 3,040	
職員月薪	18,000	
文具與印刷	400	
辦公室用品	300	
生財設備折舊	750	
運費	800	
普通雜支	700	
普通費用總數		23,990
營業純益		\$ 19,385
減財務開支淨額：		
銷貨折扣	\$ 2,500	
減進貨折扣	1,200	
總額		1,300
純益		\$ 18,085

甲 乙 丙 公 司

公 積 表

一九四五年一月一日至十二月底

明細表B

一九四四年十二月卅一日餘額		\$ 71,450
本期純益 (明細表C)		18,025
減撥備		89,475
一九四五年十二月卅一日餘額		\$ 8,000

甲乙丙公司

資產負債表

一九四五年十二月三十一日

負債與資本淨額

資產

流動資產： 現金..... \$ 25,000 應收帳款..... \$ 40,000 減：壞帳準備..... 1,000 存貨： 製成品..... \$ 17,000 在製品..... 11,000 材料..... 9,000 流通資產總額..... \$ 101,000	流動負債： 應付帳款..... \$ 22,000 應付未付有給與工資..... 1,275 流通負債總額..... \$ 24,075 資本淨額
土地..... \$ 10,000 工廠房屋..... \$ 70,000 減：折舊準備..... 15,500 機器設備..... \$ 60,000 減：折舊準備..... 21,000 生財與設備..... \$ 5,000 減：折舊準備..... 2,250 固定資產折舊後之淨額..... 100,250	股本..... \$ 100,000 公積（明細表B）..... 88,475 資本淨額總額..... 188,475
總資產： 應付保費..... 500 總資產..... \$ 207,550	總負債與資本淨額..... \$ 207,550

圖表 (20-1) - 4

工作底稿

前述各種報表皆依據圖表(20—2)之工作底稿編製者也。此項工作底稿增加新欄二。標首命名曰製造成本欄。本欄之製備。當決定製造成本之各項費用淨額也。

項費用淨額也。

工作底稿各欄之編造如下：

試算表欄：

照抄總帳各戶之金額：

整理欄：

- A、估計之壞帳為\$1,000.00故提存壞帳準備，使加至此數。
- B、照年率5%提工廠房屋之折舊。
- C、照年率10%提機器設備之折舊。
- D、照年率10%提生財設備之折舊。
- E、應付未付之工資與作薪應借入費用貸負債減。
- F、未過期保險費應轉入預付保險費項下。

製造成本欄：

	貸 方	借 方
a 在製品——期初.....	\$ 15,000.00	
耗用原料：		
b 存貨——期初.....	12,000.00	
進貨淨額：		
c 進貨.....	94,000.00	
e 進貨運費.....	8,000.00	
d 進貨退出與折讓.....		1,500.00
e 存貨期末.....		9,000.00
f 直接人工.....	80,750.00	
g 製造費用：		
間接人工.....	9,125.00	
熱光與動力.....	3,500.00	
房屋機器修理費.....	3,000.00	
保險.....	850.00	
捐稅.....	1,000.00	
燃料.....	3,500.00	
廠務雜支.....	3,500.00	
房屋折舊.....	3,500.00	
機器設備折舊.....	6,000.00	
h 在製品——期末.....		11,000.00
總額——製成品成本制額全戶.....	\$ 211,825.00	\$ 211,825.00
	\$ 233,325.00	\$ 233,325.00

甲 乙 丙 公 司

工作底稿——一九四五年一月一日至十二月三十一日

會計科目	試算表		整 理		製 造 成 本		損 益		公 積		資 產 負 債 表	
	借	貸										
現金	25,000											25,000
應收帳款	40,000											40,000
壞帳準備		200	(A)	800								1,000
存貨材料1944,12,31	12,000				(b)	12,000						
存貨在製品44,12,31	15,000					15,000						
存貨成品1944,12,31	20,000						k	20,000				
土地	10,000											10,000
房屋	70,000											70,000
折舊準備——房屋		12,000	(B)	3,530								15,500
機器與設備	80,000											69,000
折舊——機器與設備		15,000	(C)	6,000								21,000
生財與設備	5,000											5,000
折舊——生財與設備		1,500	(D)	750								2,250
應付帳款		22,800										22,800
股本		100,000										100,000
公積		71,450								71,450		
銷貨		300,000										
銷貨退回與折讓	2,000											
進貨——材料	94,000				(c)	94,000						
進貨退回與折讓		1,500					d	1,500				
進貨運費	800				c	800						
直接人工	80,000		E	750	f	80,750						
總計	433,800	524,450	750	\$11,080	202,550	1,500	22,000	300,000		71,450	210,000	162,552

會計科目	試算表		差 理		製造成本		損 益		公 積		資產負債表
未上頁.....	433,830	524,450	(75)	11,065	202,550	1,500	22,000	300,000		71,450	
間接人工.....	9,000		E. 125		(g) 9,125						
燃料與動力.....	3,500				(g) 3,500						
房屋與機器修理.....	300			F 300	(g) 300						
保險.....	1,250				(g) 950						
消稅.....	1,400				(g) 1,400						
物料.....	3,500				(g) 8,500						
減去雜支.....	2,500				(g) 2,500						
廣告.....	9,000						(n) 9,000				
推銷員津貼.....	20,000		E. 360				(n) 20,360				
推銷員旅費.....	8,000						(n) 8,000				
雜項推銷費用.....	2,500						(n) 2,500				
辦事員津貼.....	3,000		E. 40				(o) 3,040				
職工薪.....	18,000						(o) 18,000				
文具與印刷.....	400						(o) 400				
辦公用品.....	300						(o) 300				
雜項管理費用.....	700						(o) 700				
進貨折扣.....		1,200						p 1,200			
銷貨折扣.....	2,500						(g) 2,500				
股息.....	6,000								6,000		
	<u>525,650</u>	<u>525,650</u>									
總次頁			1,275	11,360	223,825	1,500		301,200	6,000	71,450	

損益欄

	借方	貸方
淨銷：		
i. 銷貨.....		300,000.00
j. 銷貨退回與折讓.....	2,000.00	
k. 製成品——期初存貨.....	20,000.00	
l. 製成品成本(由成本欄轉來).....	211,825.00	
m. 製成品存貨期末.....		17,000.00
n. 銷貨費用——總額.....	33,860.00	
o. 普通費用——總額.....	23,990.00	
p. 進貨折扣.....		1,200.00
q. 銷貨折扣.....		2,500.00
r. 餘額——轉入公積.....	18,025.00	
	<u>318,200.00</u>	<u>318,200.00</u>

公積欄

期初餘額.....	71,450.00
r. 本期純益.....	18,025.00
s. 股息.....	6,000.00
餘額期末.....	<u>83,475.00</u>
	<u>89,475.00</u>

資產負債表欄

期末資產、負債、及資本淨額。

結帳——製造業之結帳分錄可分為若干項如下：

- (1) 預收預付、應收應付之分錄及運轉分錄。
 - (2) 設立製造成本賬戶，將其決定製造成本有關各戶之淨額轉入此戶。
 - (3) 損益戶與公積戶之結轉分錄。
- 甲乙丙公司之結帳分錄示後，為使讀者易於明瞭起見故繫以字母。其實之會計工作不必如斯也。

整.理

整.理——項帳之準備須加至\$1,000.00;增加此項準備之分錄如下:

(A) 壞帳.....	800.00
壞帳準備.....	660.00

加增壞帳準備至\$1,000.00

固定資產折舊準備之提存分錄如下:

(B) 折舊——房屋.....	3,500.00	
折舊準備——房屋.....		3,500.00
折舊年率5%		
(C) 折舊——機器與設備.....	6,000.00	
折舊準備——機器設備.....		6,000.00
折舊年率10%		
(D) 折舊——生財與設備.....	750.00	
折舊準備——生財與設備.....		750.00
生財折舊年率15%		
應付未付之停工以下列之分錄入帳：		
(E) 直接人工.....	750.00	
間接人工.....	125.00	
推銷員作薪.....	360.00	
辦事員俸薪.....	40.00	
應付未付俸工.....		1,275.00
年底應付未付俸工		
(F) 未過期保險費用下列分錄轉入預付費用帳：		
預付保險費.....	300.00	
保險費.....		300.00
未過期保險費		

製造成本帳戶之分錄

下列分錄過帳後即得製成品成本之總額。

期初在製品之存貨：

(a) 製造成本.....	15,000.00	
在製品盤存期初.....		15,000.00
以期初在製品存貨轉入成本帳。		

本年耗用材料：

(b) 製造成本.....	12,000.00	
材料盤存期初.....		12,000.00
以期初材料盤存入製造成本帳。		
(c) 製造成本.....	94,000.00	
進貨——材料.....		94,000.00
進貨運費.....		800.00
結進貨及運費帳.....		
(d) 進貨退回與折讓.....	1,500.00	
製造成本.....		1,500.00
結進貨退回與折讓帳。		

(e)	材料盤存.....	9,000.00	
	製造成本.....		9,000.00
	設立期末材料盤存帳。		

直接人工成本

(f)	製造成本.....	80,750.00	
	直接人工.....		80,750.00
	以直接人工入製造成本帳。		

製造費用帳：

(g)	製造費用.....	30,775.00	
	直接人工.....		9,125.00
	熱光與動力.....		3,500.00
	房屋機器修理.....		300.00
	保險.....		950.00
	捐稅.....		1,400.00
	物料.....		8,500.00
	廠務雜支.....		2,500.00
	折舊——房屋.....		3,500.00
	折舊——機器與設備.....		6,000.00

結各戶入製造費用戶。

期末在製品盤存：

(h)	在製品盤存期末.....	11,900.00	
	製造成本.....		11,900.00

設立期末在製品盤存戶。

至此製造成本帳戶之餘額為本年製成品成本總額。

損益與公積戶之分錄——銷貨淨額

應轉入損益戶之貸方

(i)	銷貨.....	300,000.00	
	損益.....		300,000.00
	結銷貨帳		

(j)	損益.....	2,000.00	
	銷貨退回與折讓.....		2,000.00
	結銷貨退回與折讓帳		

銷貨成本轉入損益帳：

(k) 損益.....	20,000.00	
製成品盤存.....		20,000.00
以期初製成品盤存轉入損益帳。		
(l) 損益.....	211,825.00	
製造成本.....		211,825.00
以本年製造成本入損益帳。		
(m) 製成品盤存.....	17,000.00	
損益.....		17,000.00
設立期末製成品盤存。		

結轉銷貨費用之分錄：

(n) 損益.....	39,860.00	
廣告.....		9,000.00
推銷工俸薪.....		20,360.00
推銷工旅費.....		8,000.00
雜項銷貨費用.....		2,500.00

結轉普通費用之分錄：

(o) 損益.....	23,990.00	
辦事員俸.....		3,040.00
職員俸.....		18,000.00
文具印刷.....		400.00
辦公用品.....		300.00
雜項普通費用.....		700.00
壞帳.....		800.00
折舊——生財設備.....		750.00
結普通費用各戶。		

財務收支分錄：

(p) 進貨折扣.....	1,200.00	
損益.....		1,200.00
結帳		
(q) 損益.....	2,500.00	
銷貨折扣.....		2,500.00
結帳		

公積帳之分錄：

(r) 損益	18,025.00		
公積			18,025.00
轉入公積			
(s) 公積	6,000.00		
股息			6,000.00
轉入公積			

製造成本與損益帳

上列分派過繁，則製造成本帳戶及損益戶之內容應如圖表(20-3)及圖表(20-4)之所示。此兩戶之各數皆繫以數字母以便與分派參閱。此乃協助讀者之法，實質之帳上不能如斯也。

學者應參閱分錄與總帳。必如是而製業之結帳始能明了也。圖表(20-4)之損益帳與普通製業之損益帳並無不同。製造成本帳之內容可簡述如下：

- | | |
|-------------------|-----------------|
| 在製品盤存期初 | 分錄 a 借 |
| 耗用原料 | 分錄 b, c, d 借方淨額 |
| 直接人工 | 分錄 f 借 |
| 製造費用 | e 之各分錄 |
| 該期末在製品盤存 | h 分錄之貸 |
| 餘額—— <u>製成品成本</u> | |

損 益 戶

1945			1945		
12	31	12	31		
0		2,000.00		j	300,000.00
12	31	20,000.00		m	17,000.00
31		211,825.30		p	1,200.00
31		9,000.00			
31		20,380.00			
31		8,000.00			
31		2,530.00			
31		3,040.00			
31		18,000.00			
31		400.00			
31		300.00			
31		700.00			
31		800.00			
31		75.00			
31		2,530.00			
31		18,025.00			
		318,200.00			318,200

銷貨退回與折讓

製成品盤存 1944, 12, 31

製成品成本

廣告

推銷員俸薪

推銷員旅費

雜項修飾費用

辦事員俸薪

職員俸薪

文具印刷

辦公用品

雜項管理費用

運費

生財設備折舊

銷貨折扣

紅益專公積

銷貨

製成品盤存 1945, 12, 31

進貨折扣

第二十一章

帳戶之編號——費用之統制

企業之組織，固有其自成體系。一般企業多用活頁制。先將帳戶分為若干類。每一帳戶則予以一號數。凡一類之帳戶其號數上亦表示其類別。編號之方法甚多，下列一便足以說明其原則。

帳戶之編號圖表

資產及其有關之準備。

——1至99：

- 流動資產——1至39：
- 1——現金。
- 2——另用現金。
- 3——應收帳項——10至19：
- 10——應收帳款。
- 11——壞帳準備。
- 12——應收票據。
- 13——應收票據貼現。
- 15——應付未收利息。
- 存貨——20至29：
- 21——製成品儲蓄。
- 22——在製品儲蓄。
- 25——材料儲蓄。
- 其他資產——40至49：
- 41——應付普通股股款。
- 42——應付優先股股款。
- 固定資產——50至79

- 51——地產。
- 53——房屋。
- 55——折舊準備(房屋)。
- 56——機器與設備。
- 57——折舊準備(機器與設備)。
- 57——工具。
- 57——折舊準備(工具)。
- 61——運貨設備。
- 61——折舊準備(運貨設備)。
- 65——生財與設備。
- 65——折舊準備(生財與設備)。
- 70——專利權。
- 71——專利權提攤準備。
- 73——商標。
- 遞延費用——80至89：
- 81——未攤銷保險費。
- 83——預付利息。
- 85——存單。
- 87——用品儲蓄。

負債與預收收益——100

—199:

流動負債——100至139

- 101—應付單。
- 102—應付票。
- 111—應付工資。
- 112—應付未付利息。
- 113—應付未付捐稅。
- 120—應付未付抵押借款。
- 130—應付普通股。
- 131—應付優先股。

其他負債——140—149:

140—高利號(業主)

固定負債——150—179:

151—抵押借款—8%。

預收收益——180至199:

181—預收利息。

資本淨值——200至299:

- 201—普通股。
- 201未—未發普通股。
- 202—8%可變優先股。
- 202未—未發優先股。
- 211—公積。
- 221—股息。
- 241—應付股票股利。

製造成本帳——300至

499:

材料——300—399:

- 301—備貨—材料。
- 303—運費運費。
- 304—運費退出與折讓。

直接人工——310—319:

311—直接人工。

製造費用——400至499:

- 400—製造用燃料。
- 401—間接人工。
- 402—監工。
- 410—折舊(房屋)。
- 411—折舊(機器設備、工具)。
- 412—專利權攤銷。
- 402—物料。
- 430—伙食。
- 440—房租。
- 450—搬租。
- 460—熱力與動力。
- 481—房屋修理。
- 492—機器修理。
- 493—燃料。

銷貨帳戶——500至599:

- 501—銷貨。
- 502—銷貨退回與折讓。
- 503—銷貨量折扣。

推銷費用——600至699:

- 600—推銷費用概算。
- 601—推銷員薪。
- 602—送貨工資。
- 603—佣金。
- 604—推銷員旅費。
- 610—折舊(運貨設備)。
- 662—運貨運費。
- 663—送貨運費。
- 665—銷貨退回運費。
- 670—廣告。

690——雜項推銷費用。

普通費用——700—799：

- 700——普通費用統數。
- 701——辦事員俸薪。
- 703——職員俸薪。
- 710——折舊（生財設備）。
- 720——辦公用品。
- 721——文具與印刷。
- 730——保險。
- 740——捐稅。
- 764——壞帳。
- 771——郵費。
- 773——收現與匯兌。
- 790——普通雜支。

其他收益——800至849：

- 801——利息收益。
- 802——進貨折扣。
- 803——運貨收益。
- 805——銷售廢料。

其他費用——850至899：

- 851——利益費用。
- 852——銷貨折扣。
- 860——抵押借款利息。

結帳用戶——900至999：

- 901——製造成本。
- 902——損益。

帳戶號數之優點——在原始簿中如用帳戶號數以代帳戶名稱則可簡省原始簿之篇幅。蓋帳號之地位甚或帳戶名稱為小也。下設數例以說明帳戶號數如何應用於應付憑單登記簿現金收入簿及現金支出簿等。

應付憑單登記簿——凡常用之帳戶在應付憑單登記簿之借方必已設有專欄。但立借雜項科目欄中則有書寫帳戶名稱之必要。如借雜項科目欄中之帳戶欄改用帳號則可減少其篇幅。例如：

借 雜 項 科 目		金 額	
帳 號	✓		
55		\$ 1,000	00
771		25	00

查開帳號表則知55為機器與設備，而771為郵票。

應書入何帳既用號數以表示之，則已過入何帳勢難再用號數以表示之矣。查二者同用號數則易誤簿記員之視。故已過帳之符號不再用總頁之號數而以/以代之。上列之應付憑單登記簿過帳之後，則其形勢如下：

借 雜 項 科 目			
帳 號	✓	金 額	
55	✓	\$1,000	00
771	✓		25 00

應付憑單登記簿中之惟一貸方欄為「應付憑單欄」但有時亦有貸其他科目者。遇有此等情事則用紅筆書於「借雜項科目欄」中。為避免使用紅筆計可在該項欄中加設貸方欄。借方與貸方之數額皆當通入總帳，故不用雜項科目而以總帳代之。有如下圖之所示。

借 方			貸 方		
帳 號	✓	金 額	帳 號	✓	金 額

現金支出簿——在叙述應付憑單登記簿時所牽及之現金支出簿（即支票登記簿）僅備

三欄。

- 一欄借應付憑單。
- 二欄貸進貨折扣。
- 三欄貸現金。

在支付現金時，往往有借貸其他科目者。故在現金支出簿中宜加設普通總帳借方欄及普通總帳貸方欄有如圖表（21—1）之所示。

圖表（21—1）之第一二兩項交易係假定以銀行匯票支付者。故銀行於匯款之外並收取相當之匯費。是以付出之支票較應付憑單之數額為大。此項匯費費用即通入773號之帳戶中。

其第三四兩項交易則說明支付貨款時如何處理進貨退出與折讓之交易也。查應付憑單上應付之數為\$500.00與\$800.00。但因有進貨退出\$25.00及\$10.00，故實付之數目為\$75.00與\$774.00。進貨退出與折讓則通入504號之帳戶也。

應通入何帳概用橫線以表示之，故是普通帳用橫線以表示之矣。

現金支出簿

支票號數	日期	摘要	借			貸			方	
			憑單 號數	總帳 帳號	金額	總帳 帳號	金額	總貸單 (802)	現金 (1)	
356	12 13	丁陳輝	347	85000	773	15			35015	
357	15	張德生	348	40000	773	20		800	39220	
358	19	歐秋帆	341	50000			304	2500	47500	
359	20	傅潔純	355	80000			304	1000	47400	

圖表(21-1)

現金收入簿——前數

章所討論之現金收入簿，曾設有總貸貸方科目欄，然亦可加設總貸借方科目欄。此有關者可利用帳號，如圖表(21-1-2)之所示。

圖表(20-2)之摘要欄中並無貸戶之名稱。應考慮貸之帳戶，則認其數額之列入何欄可定。其列入專欄者，即過入專欄所當入之總帳中。其無專欄者則以帳數表示之。帳號201乃普通股貸戶。帳號12係應收票據貸戶。帳號773則匯兌費用借戶。

現金收入簿

日期	摘要	貸方				借方			
		普通總帳		銷貸 (501)	利息收益應收帳款 (801)	普通總帳	銷貸 (852)	通費 (862)	現金 (1)
		帳號	金額							帳號	金額
1	發行500股股票	201	50,000.00						50,000.00
7	現銷		50,000						500.00
10	收入應收帳款				1,500.00		80.00		1,470.00
15	票據——照錄其利息	12	2,400.00		4.00				2,404.00
17	收入應收帳款				1,000.00			30	990.00
23	應入應收帳款				3,000.00		25.00		1500 2 243.00

圖表(21-2)

資產之類號 費用之類號

在規模較大收入應收帳款之數目甚多之時，可另設現金收入分簿專為登記應收帳款之用。此項分簿之格式有如圖表(20-3)之所示。

現金收入分簿—應收帳款

日期	戶名	應收帳款	折扣	運費費	現金
1945	李吟生	800 00	8 00		792 00
7 20	單中市	300 00			300 00
	歐維之	1,600 00	16 00	9 00	1,575 00
	弗羅亭	100 00	1 00	2 00	97 00
	謝士康	200 00		4 00	196 00
		3,000 00	25 00	15 00	2,960 00

現金收入分簿之各戶收入則分別戶名過入補助帳。過後之符號爲✓。各欄之總額則移入現金收入總簿有如圖表(21-2)之所示。

帳號與銷號 [✓] —— 總帳之頁數有填入原簿中，以示該項金額已過入總帳中之某頁者。同時又有✓號填入原簿以表示其已經過入補助帳者。亦有用/號以示其不過帳者。(圖表(14-3)-1(14-3)-2)

是以/號之用有二：一示其已過帳，一示其不過帳。總帳之頁數用以表示其過入之處所。既有便號者，用以表示其應將過入之處所。

帳號之用符表示其已過入之處所，又表示其將過入之處所，✓號之用既表示其已過帳，又表示其不過帳，在此情形之下實易致錯誤也。此種不妥之方法將如何避免之現尚無確切之方法。本章之下段將以下列之方法作實證：

(1) 帳號(或附帳名或不附帳名)示其應將過入之帳戶。

(2) ✓號示其已過帳。

在專欄之首端(過帳數之專欄)寫其帳戶之名稱及帳號。(參閱本章應付憑單登記簿，現金支出簿，現金收入簿等)。在專欄之總數既無過帳之後，則在總數下加以(✓)號以示其無已過帳。

在應付憑單登記簿，現金支出簿，現金收入簿及其他原始簿等之設有總帳大欄者，則以帳號表示其應將過入之帳戶，而以/號加入(✓)號欄以示其無已過帳。

在記日記帳時，則用帳號(或其戶名)。過帳後則以(✓)加入總頁欄。

遵此辦法，則帳號者示其應將過入之帳戶，而(✓)者則示其已經過帳也。

過入補助帳亦以(✓)表示之。如票據一面當登入統數帳，一面當入票據登記簿之補助帳。如票據登記簿經已登入則在原始帳之(✓)欄，或總頁欄當加以(✓)號。

設不須過帳時則以x加(✓)欄。或以x加入專欄之總數。

應付憑單與帳號—— 第十五章中曾論及應付憑單之背面會印有若干帳戶之名稱。凡常見之帳戶皆印於應付憑單之背面。其非常用之帳戶則預留相當之地位以備查閱。如以帳號代標

帳戶名稱，則憑單之背面可印之帳號更多。因此填寫憑單時可省少書寫帳戶戶名之工作。其未印於憑單背面之帳號，遇有必須借入時，簿記員亦以帳數代之。

帳戶之組織——組織優良之帳戶，其在總帳上排列之順序，當以期末報表上各戶之順序為順序。例如流動資產各戶，當同列於總帳之一部。其順序亦當以資產負債表上之順序為順序。固定資產既列於流動資產之後則其在總帳之地位當後於流動資產。

計劃帳戶圖表時，每組帳戶中當預留若干空號，以便後來加增帳戶之用。如設新銀行時，願其在報表上所當佔之順序與以應得之帳號。茲以本章編號圖表而論，設現加添郵局用汽車及其折舊帳戶，則其所當予之帳號當為 63 與 63 準。

帳號式報表——有印成固定之報表格式以便簿記員逐期按月填入者。因此為按月進表為限。如公司之進具報表為一年一次者，則此項印成之格式為無用矣。設總帳帳戶排列之順序有如本章帳戶編號圖表之所示，則可印成下列帳號式報表按月填入之：

某某公司

明細表A

資產負債表

一九四五年

一月卅一日

二月廿八日

帳號 資產

流動資產：

	現金	
1	存銀行.....	\$ 20,000
3	存庫.....	1,000
	總額.....	<u>\$ 21,000</u>

應收款項：

10	應收帳款.....	\$ 25,000
10準	壞帳準備.....	1,000
	淨額.....	<u>\$ 24,000</u>
12	應收票據.....	10,000
15	應收未收利息.....	50
	總額.....	<u>\$ 34,050</u>

存貨

(存貨)	成品.....	\$ 20,000
(存貨)	在製品.....	3,500

承前頁

一月卅一日

二月廿八日

(存貨)	材料.....	5,000
	總額.....	\$28,500
	流動資產總額.....	\$83,550

固定資產：

51	土地.....	\$ 8,000
53	房屋.....	\$50,000
53準	折舊準備.....	10,000
	折舊後淨值.....	\$40,000
	機器與設備.....	\$35,000
	折舊準備.....	15,000
	折舊後淨額.....	\$20,000
61	遞貨交備.....	\$ 3,000
61準	折舊準備.....	300
	折舊後淨額.....	\$ 2,500
65	生財設備.....	\$ 3,050
65準	折舊準備.....	300
	折舊後淨額.....	\$ 2,750
	固定資產總額.....	\$73,250

遞延費用：

81	預付保險費.....	\$ 300
	預付利息.....	25
	預付建額.....	\$ 325
		\$157,125

負債及資本淨值

流動負債：

101	應付憑單.....	\$20,000
102	應付票據.....	10,000
111	應付未付俸工.....	375
112	應付未付利息.....	50
113	應付未付捐費.....	150
	流動負債總額.....	\$30,575

承前頁

一月卅一日

二月廿八日

固定負債：

抵押借款.....	25,000
負債總額.....	<u>\$ 55,585</u>

預收收益：

預收利息.....	\$ 15
預收運費.....	100
預收總額.....	<u>\$ 115</u>

資本淨值：

股本.....	\$75,000
公積.....	26,425
	<u>\$137,125</u>

某某公司

明細表B

帳號	公積表	一九四五年	一月	二月	三月
211	期初餘額.....		\$ 23,985		
明細表C	純益.....		3,190		
	總額.....		<u>\$ 27,175</u>		
211	股息.....		750		
	期末餘額.....		<u>\$ 26,425</u>		

試閱此項報表之左邊則知表上各數之來源。其注明帳號者則知其來於該號之帳戶。其寫有存貨者則知其為盤存之數額。其註明明細表者則知其為某號明細表所來。

某某公司

明細表C

帳號	損益計算書	一九四五年	一月	二月	三月
501	銷貨.....		\$ 125,000		
502	減銷貨退回與折讓.....		1,500		
	銷貨淨額.....		<u>\$ 123,500</u>		
	減銷貨成本.....				
21	期初盤存成貨.....		\$ 19,000		
明細表D	期內製造成貨.....		71,875		

承前頁	一月	二月	三月
總額	\$ 90,675		
期末存貨成品	20,000		
銷貨成本	\$ 70,675		
銷貨毛利	\$ 52,825		
減銷貨費用			
601 推銷員俸薪	\$ 15,000		
602 送貨員俸薪	5,000		
604 推銷員旅費	4,000		
610 折舊——運貨設備	50		
662 運貨費用	2,800		
663 送貨費用	2,750		
670 廣告	6,000		
銷貨費用總額	\$ 35,400		
銷貨純益	\$ 17,425		
減普通費用：			
701 辦事員俸薪	\$ 1,300		
703 職員俸薪	18,800		
710 折舊——生財設備	50		
720 辦公用品	300		
721 文具與印刷	125		
730 保險	33		
764 運費	1,250		
780 普通雜支	1,638		
普通費用總額	\$ 16,493		
營業純益	\$ 930		
加其他收益：			
801 利息收益	\$ 60		
802 送貨折扣	3,225		
803 運貨收益	100		
純益與其他收益	\$ 4,315		
減其他開支：			
851 利息費用	\$ 115		
852 銷貨折扣	1,010		
其他開支總額	\$ 1,125		
純益	\$ 3,190		

某某公司

明細表D

製造成本表

一九四五年

一月 二月 三月

帳號

	材料：	
25	期初存貨	\$ 7,000
301	進貨	30,000
	進貨運費	1,200
	總額	\$ 38,200
304	減進貨退出	\$ 800
存貨	期末存貨	5,000
	應減總數	\$ 5,800
	耗用材料	32,400
	直接人工	\$ 26,000
	製造費用：	
401	間接人工	\$ 6,500
402	雇工工資	1,200
410	折舊——房屋	200
411	折舊機器與工具	300
420	物料	850
430	保險	325
440	捐稅	250
460	熱光其動力	2,000
490	廢務與雜支	1,350
	製造費用總額	\$ 12,975
	總和	\$ 71,375
23	加期初在製品	3,800
	總和	\$ 75,175
存貨	減期末在製品	3,500
	製成品成本	\$ 71,675

費用帳戶之統取

統取帳戶——債權人與債務人之帳戶如屬繁多，致使簿記員之工作甚為煩重之時，

則可利用統取帳戶之方法以減輕簿記員之煩重。

在規模較大之企業，亦常利用執取帳之方法以執取費用帳戶。先將費用分為若干類，每類在總帳上設立一執取帳戶。而於補助帳中設立費用詳細科目以詳記各科如數。

假定總帳中設立之執取帳戶，及補助帳中設立之詳細帳戶有如下表之所示。

總帳

帳號	戶名
400	製造費用 執取
600	推銷費用 執取
700	普通費用 執取

補助帳

帳號	戶名
401	直接人工
402	監工
410	折舊——房屋
411	折舊——機器，工具
412	專利權攤銷
420	物料
430	保險
440	捐稅
450	廠租
460	熱光與動力
481	修理房屋
482	修理機器
490	修繕雜支
601	推銷員俸薪
602	送貨員俸薪
603	佣金
604	推銷員旅費
610	折舊——運貨設備
662	運貨運費
663	送貨費用
665	銷貨退回運費
670	廣告
690	雜項推銷費用
701	辦事員俸薪
703	職員俸薪
710	折舊——生財設備
720	辦公用品
721	文具與郵費
730	保險
740	捐稅
750	廠租

應付憑單登記簿

憑單 號數	日期	收款人	摘要	條件	付款		貨	借	借						總帳		備註					
					日期	支票 號數			應付憑單 101	進 貨 301	進 貨 303	推銷費用 600		普通費用 700		製造費用 400		借		貸		
												張號	金額	張號	金額	張號		金額	張號	金額	張號	金額
1	1945 7	1 姚槐記	7/1發券	2/10貨/30	7	11 12	3,000.00	3,000.00														
2		2 鐵路公司				2 1	860	860														
3		3 大生公司	發票1261	現 金		3 2	6500						420	65.00								
4		3 梅福號	通告			3 3	20000		670	200.00												
5		3 潘尼公司	掛本息			3 4	51000								102	530.00						
6		3 奧斯本公司	7/2發券	1/10貨/30		4 14	85000	85000							851	1000						
7		5 鐵路公司				5 5	2500		662	2500												
115	31	別工單				31 98	1,428.00		601	228.00	701	200.00	401	150.00	311	650.00						
									602	200.00												
							20,050.00	14,590.00	375.00	2000.00	870.00		995.00		1,160.00							

承前頁——
 771——郵費
 773——運費
 790——普通費

應付憑單及記簿等方欄，設置三個費用統制帳戶欄，其帳號為400,600,700。每一統制帳戶欄，又設三小欄即帳號欄，(✓)欄及金額欄是也。如圖表(24-3)之所示

費用補助簿記員乃將各項細數分別過入各補助帳，再以(✓)加入(✓)欄中。經過過帳之後，其已加✓之各數表示記簿中已過入下列各戶。

420 物料	\$ 65.00
670 廣告	200.00
682 運貨運費	25.00
401 間接人工	150.00
601 推銷員俸薪	228.00
632 送貨員俸薪	200.00
700 辦事員俸薪	200.00

普通總帳簿記員將應付憑單登記簿各欄之總數過入總帳。其應過之各數如下：

(1) 月底過入者

貸：

應付憑單.....	101	<u>20,050.00</u>
-----------	-----	------------------

借：

進貨.....	301	14,590.00
進貨運費.....	303	375.00
製造費用(統取).....	400	995.00
推銷費用(統取).....	600	3,060.00
普通費用.....	700	<u>370.00</u>

(2) 其在月內過帳者：

借：

應付票據.....	102	500.00
利息費用.....	851	40.00
直接人工.....	311	650.00
		<u>20,050.00</u>

(原錄) 其實餘數

補助帳之簿記員既將製造費用之各項細數過入各補助帳，則補助帳各戶餘額之和必與統取帳之餘額相等。同理推銷費用普通費用補助帳各戶淨額之和必與統取帳之淨額等。

登記表——費用補助帳，可以普通之補助帳登記。亦可用下列之表格以登記之。
圖表(21-4)

推銷費用分析登記表

日期	起號	單數	他項來源	631	602	604	610	632	663	670	696
1945											
7		4								200	
8		7						25			
7		15		100				45			
8		21							50		
9		28									
11		29				127					
15		46		250	200						
19		71		225							
23		82							240		
26		91						32			
28		99				138					
31		115		228	200						
31			H2				25				
				803	400	265	25	102	230	230	

圖表(21-4)

圖表(21-4)之數額皆來自應付運單登記簿。惟最後一數則來自日記帳。斯為生財設備之折舊蓋為年須付款之開支，故為應付運單登記簿之所無。凡非由應付運單登記簿來之數額須在其他來源欄中標明其來源。

如有貸項數字可用紅筆。

上例中推銷費用統帳帳戶之內容當如下：

推銷費用(統帳)

600

1945									
7	31		邊1	2,060	00				
	31		H2	25	00				

及至月底，則由補助帳之簿記員編畫下列之推銷費用明細表。其總額與統取帳之總額可。

推銷費用明細表——一九四五年七月

6 0 1	推銷員俸薪	\$ 8 0 3 . 0 0
6 0 2	送貨員俸薪	4 0 0 . 0 0
6 0 4	推銷員旅費	2 6 5 . 0 0
6 1 0	折舊	2 5 . 0 0
6 6 2	運貨運費	1 0 2 . 0 0
6 6 3	送貨費用	2 9 0 . 0 0
6 7 0	廣告	2 0 0 . 0 0
		<u>\$ 2,085.00</u>

編造此項明細表之用意有二。一則查明其與統取帳戶是否相符，再則供給總帳簿記員以編造其益計算書之資料。

普通費用及製造費用之明細表亦可知法以編造之。

由應付憑單過帳——推銷費用補助帳上之數字亦可逕由憑單過來。若憑單應付憑單登記簿上之帳號，及(✓)欄皆可取消矣。

第二十二章 現金

何謂現金——資產負債表上之現金常有二類。一曰庫有現金，一曰銀行存款。

庫有現金包含貨幣紙幣，支票銀行匯票，出納員支票，及郵政匯票等項。

作為現金之銀行存款係指可以支票支取之活期存款而言。但儲蓄銀行之存款須經過通知之手續始可支取者亦常列作現金也。銀行存款之存票，亦常列作現金。但定期存款不可認作現金也。

內部牽制——優良之內部牽制乃保證現金之必須條件。凡現金之收支均須妥為管理之。但管理現金之方法各各不相同，未可概論。本章所述不過略舉一端以示其例，不可認為一定不移之方法也。

現金之收入——每日現金之收入須於當日存入銀行以免經手人之借支。

現金之收入或由於現銷，或由於收帳，或由於信件。此其大管之泉源也。故當按其泉源預為防範之。一切現銷必須填發編號之發票。且必有負責之人員核定發票之副張再登記之現金收入是否符合。又計算現金時有無發票遺漏。凡收到應收帳款之現金須填發編號之收據。填發收據與收現現金須為二人。倘再有第三者覆核現金之登記與收據之副張是否相符，則更佳矣。又一切店中之現金收入最好登入現金登記簿。

現金之處理如由數人經手則非串同舞弊則無法竊取，故舞弊之事自可減少。故現金之收入應由三方面登記且必需符合。

(1) 凡由郵局寄來包含匯款之信件，須交予專人登入計數機(Adding Machine)

現金登記簿之收入數額亦交由此人入帳。故此人登記乃全日之總共收入。既經入帳之後則以其所得之現金交予出納員而以匯款之信件交予簿記員。

(2) 出納員收到現金後即準備存款單，凡本日收到之現金必須本日存入銀行。存入銀行之數額必須與第一條中收入之數相符。

(3) 簿記員根據匯信中所述之事實以及其他方面之事實一一入帳。簿記員帳上之收入總額須與第一項中收入總數相符。又當與出納員存入銀行之數目符。

在上述制度之下，苟非三人串同舞弊則一有舞弊情事必不能免於發覺矣。第一項中之負責人員既無法干涉帳目，則欲吞沒現金時實無法入帳以掩藏其事實。蓋債務人還款之後將獲得信用部之報表或信件。其吞沒現金之事將立被發覺矣。出納員如欲挪用現金則其銀行存入之款與第一項人員之記錄不符。同時亦與簿記員之收入數不符。簿記員既不能動用現金，則無作弊之動機，自無舞弊之必要。

現金支出表

一切收入既當存入銀行，則一切支出必以支票支付之。簽發支票之人與登帳之人須為二人。故欲於支票上舞弊者非經二人之申同，則無法實施也。

若參加第三人於其中，則非經三人之申同無法舞弊則更為嚴密矣。參加另一人之方法有二：

(1) 支票上除原簽章人外須得另一人副印。

(2) 或支票上之簽章，由一人負責，但應付憑單上須先得另一人之簽章，而後支票上始可簽章也。

支票須似為絕號。凡作廢之支票亦當妥為保存。亦有公司將作廢之支票剪碎存入現金文冊，但不記金額並註明其已作廢。

現金簿中之銀行專欄

設一切之收入皆逐日存入銀行而一切之支出亦皆以支票為之，則現金簿之現金欄可留作存款及提款之用。設與共往來之銀行有若干個則現金收入簿中應為每一銀行設一專欄。其形式當如圖表(22-1)-1之所示。用圖表(22-1)-1之企業，其與共往來之銀行有二，故其現金收入簿中設置二銀行專欄。即每一行設置一欄。行至月終則以專欄之總數存入總帳中之銀行戶。

同理現金支出簿中(即支票登記簿)亦設置二貨銀行欄。貨銀行欄中除表示金額之外，並示支票之號數。圖表(22-1)-2即此種現金支出簿也。

與數間銀行共往來之企業，亦可設置數個現金支出簿。每一現金支出簿中分開。時有一筆帳目。

現金收入簿

日期	貸方		借方		交通銀行	中央銀行	貸扣	銷折	
	普通	總帳	收	應					
1		2,000.00	2,000.00	20.00		1980.00			2,000.00
1				10.00		990.00			
1		1,530.00	1,000.00			31.00			500.00
1						3,000.00			2,500.00

圖表(22-1)-1

李德記
應收票據
顧石河
銷貨

現金支出簿

日期	借單號數	應應	借單	進折	貸		中央銀行		交通銀行	
					憑單	單	票數	金額	票數	金額
11月1日	322	1,000.00	20.00	38	380.00	817	2,450.00			
11月1日	323	2,500.00	50.00			313	1,188.00			
11月1日	317	1,200.00	12.00							
11月1日	334	1,800.00		40	1,500.00				9,489.00	

圖表(22-1)-2

另用現金

在討論有部率時，會計及現金之支付均以支票支付之。雖然各支出之額不論大小必以支票支付之則支票必甚多，不便甚矣。因此遂不能不集合若干次小款為大數而以支票支付之。運用此種辦法之制度曰另用現金制。設立此項制度之步驟有三：

- (1) 設立另用現金專款。先以支票支付定額之現金或 \$10.00 或 \$50.00 視需要而定。此項現金必足以供相當時日另用之用。此款既經支出則存於指定之辦公室所留供另用。茲假定設立 \$25.00 之另用現金專額。則其表上之記錄如下：

應付憑單記簿：

借另用現金	25.00
貸應付憑單	25.00

支票記簿：

借應付憑單	25.00
貸現金	25.00

此項分錄之作用在從普通現金項下移轉 \$25.00 入另用現金項下。

- (2) 現用現金之支付：當以另用現金支付費用之時，則以其支票或憑單填入另用現金簿以表示此項現金之如何用上。此外並設立另用現金簿。一切另用現金之支出必記入此簿。此項現金之支入與支入之記錄如下：

另用現金簿

日期	進 出 貨 (303)	出 貨 費 (662)	販 出 貨 (670)	辦 公 用 品 (720)	雜 項 費 用 金 額
1945					
7 2	115				
7 7	110	215			
13			500		663 300
16	75			68	
20	120	430		59	
24	200	123	300		
	621	735	800	118	200

表(22-2)

另用現金簿一種備查簿。故不必由此過誤。

(3) 另用現金之補充

上項之另用現金簿所支出之總額為 \$ 24,730。已將另用現金專款支付殆盡矣。故當予以補充。另用現金專：既將用盡，則即予以 \$ 24,73 之支票使現存現金以補充之。

• 當簽發支票時其帳上之登記如下：

應付憑單登記簿。

借另用現金各科目之各個總數。貸應付憑單 \$ 24,73。

現金支出簿：

借應付憑單貸現金 \$ 24,73。

由上述吾人所當注意者為由另用現金支付之開支必由補充時始入帳，非支付時入帳也。特另用現金行將用盡而須於補充之時，是將與集合若干小開支為較大之開支而登入應付憑單登記簿。

上述之各項分數可概述如下：

	應付憑單	現金	另用現金 其款	費用或其 他帳戶
• 設立另用現金：				
應付憑單	25.00		25.00	
支票	25.00	25.00		
支付另用現金				
在備查簿				
上登記				
補充時之記帳				
應付憑單	24.73			24.73
支票	24.73	24.73		

應付憑單之借貨既自沖銷即可下為現。其利息亦得計算現處於后。

設立另用現金時

(1) 借另用現金貸現金補充時

借費用或本地賬戶

貸現金(補充數)

——由前所述可知另用現金裝上備其此款時一次存入。此後非加增另用現金或減少另用現金時無須入另用現金之帳也。負另用現金之專責之人員其另用現金箱中之現款及支付費用之收據皆合為\$25.00。亦即等於另用現金之數額。

(2) 與銀行往來之手續——與銀行往來手續可分為下列各項論述之：

開立銀行帳戶

存款

存款餘額之查考

雜項服務

銀行結單

核對

核對後之整理

以支票付工資

以支票付股息

開立銀行帳戶——凡與銀行往來必在其營業中設立一銀行帳戶。同時銀行必要求存戶予以取款時之印鑑。此項印鑑多由負責人員蓋印於銀行所供給之印鑑片上。此後如欲取款須由此人在支票上簽章方得銀行之承認。為便於此對印鑑起見，銀行即將印鑑片裝訂成冊。凡往存款者銀行之人員必須對其印鑑，視其支票上之簽章與銀行所存之印鑑相符時始予付款。

設有戶為公司，則在支票上簽字之人員須得董事會之授權。銀行方面必與董事會有此決案始允該員有此權能也。

存款Deposits——有戶存款之時必填具有單。單中說明所存入之款項為何種貨幣及其數額。

——銀行對於每一有戶必予以存摺。銀行收到存款之時即由收款之行員在存摺上登記，此即存戶之收據也。

存款餘額之查考——企業收到現金必存入銀款。支付現金之時則開具支票。待至月終則以現金收入之總數及支出總之總數過入銀行帳。其餘數即存款也。

雖然如在月戶，則銀行帳尚未過入將可由月存摺明則有關於下列二種方法之一。

(1) 支票存根。

(2) 銀行往來存摺

每一支票務必歸存存根。當有存款存入或支票支出之時，其在帳上即予以登記。故銀行之餘額存根上可以結算。茲將支票之存式排列下：

支票簿存根

承上餘額	8,508.75
存入	
總和	
支票號數 88	
日期 1945 7 17.	
收款人 林 櫻	650.00
餘額	7,858.75
存入 1945 7 17.	2,300.00
總和	10,158.75
支票號數 94	
日期 1945, 7, 17.	
收款人 王明之	400.00
餘額	9,758.00

圖表 (22-4)

支票支出之次數甚多則每次計算餘額為大煩冗矣。又有不用裝訂成冊之支票簿而用散頁之簿者。使用此項支票簿時其用複寫紙複寫副簿以作記錄之根據。在此情形之下則金額之計算又將應用下列方法乎。於是有所謂銀行存款簿矣。

銀行存款簿

日期	中 央 銀 行			交 通 銀 行		
	存 入	提 取	餘 額	存 入	提 取	餘 額
1945						
6 30			5,000.00			4,850.00
7 1	3,000.00	2,480.00	5,520.00	2,500.00	3,638.00	3,712.00
7 2	4,500.00	3,500.00	6,520.00	4,000.00	3,200.00	4,512.00

一 每日在現金收入簿中借銀行開卡之數額先用鉛筆結總。(參閱圖表(22-1.)-1)。再將此項總數記入銀行存款簿之存入欄。

同樣將現金支出簿之貸銀行開卡之數額結總，再將此項總數記入提取欄。

存入與提取既經登入則計算其餘額變為簡易矣。

雜項服務——銀行之服務除供應顧客以往來存款俾便使用支票外其儲款之安全以及匯款之方便亦為銀行決大之貢獻。此外銀行並有下列各項任務。

藉銀行與銀行間之聯絡可以代辦顧客收取匯票本票及承兌匯票等。同時並可以顧客之匯票交

了存款人承兌。亦在應此等服務時銀行可收取手續費或收帳費。
 銀行可以出售出納員之票或銀行匯票，此等之票與匯票之效用較廣。在出售此等之票時銀行可獲得匯兌費。

銀行可以代為顧客或予顧客之本票或應收帳項等以貼現。此等服務之收入曰利息貼現。

銀行結單——每一月底銀行必將每一顧客之往來詳數報告於其存戶。同時並將已行之支票呈還存戶。單上所記者為期初餘額，本期存款，本期支款及其他貸借。上項之餘額。圖表(2-2-5)乃結單之格式也。

結單上有其各種標之名稱如下：

存款不足 (N. S. F.) ——六月廿七日華克公司收到巴倫號之支票一紙票面 \$ 63.95。此項支票即於六月廿七日之現金一併存入銀行(桃機記國立銀行)。

但在清算局 (Clearing house) 清算之時此 \$ 63.95 之支票又退至桃機記國立銀行。因巴倫號之存款不足支付也。

桃機記銀行因將此支票呈予華克公司。

匯兌 (St) ——六月五日銀行向華克公司支取 \$ 100 之匯兌費。因該日支票中有應取匯兌費之支票也。

收帳費 (Col) ——六月廿七日桃機記以代華克公司收得應收帳項之款項貸入華克公司帳。但銀行則收取收帳費 25。

停付 (Ps) ——華克公司以收得之支票交予銀行為存款。銀行既入帳之後而發給該項支票已被停付無法取款。桃機記國立銀行自此以此支票呈還華克公司並記入華克公司往來存戶之借方。

最小限度之費用 (M C) ——銀行對於顧客之以支票提現者不能無費用。銀行之所以甘於為此者無非貪圖存款上之利息耳。倘若存額甚小時，則銀行將無利可圖而反須負用相當之開支。故存額如在相當數額以下則銀行將收若干數額之費用以資彌補。

當銀行轉送結單之時，必附以經已付款之支票。如有支票以外之款項則再附以借項通知。此類借項通知不外乎匯兌費，收帳費，及因存款不足退回之支票三項。

現

金

第

憑單單號為 0 作
一九四五年六月

華克公司

四街 20 號

芝加哥伊里諾

與 儲統記 國立銀行 往來帳

日期	支		票	存款	餘額
	上期餘額				3,590.47
1	100.00v			310.00v	3,710.17
4	95.00v				3,613.47
5	st .10			175.00v	3,789.57
6	75.00v	150.00v			3,569.57
8				425.50v	3,989.57
10	39.75v				3,949.32
11	136.50v				3,812.82
12				136.75v	3,949.57
13	84.20v				3,865.37
15	164.19v			216.80v	3,917.38
18	7.25				3,910.73
19				310.80v	4,221.53
20	39.50v				4,182.05
22	800.55v				3,381.48
24				165.00v	3,746.48
26	13.75v	19.50v	123.90v		3,589.63
27				col. 28 134.20v	3,727.58
29	76.35				3,651.23
30	12.90		N.S.F. 63.59	109.11v	3,465.57
				餘額	3,465.57

請即核對如十日內無回覆則以無錯誤論。

圖表(22-5)

核對——銀行結單上之餘額與存戶帳上餘額相符者。與以存戶帳上所已登入之金額，或儲蓄銀行帳之原無。其主要者有下列各項：

已開而未事款之支票——存戶已開出之支票在存戶帳上已登帳，但收款人尚未向銀行取款

故為銀行帳之所無。

已送銀行之存款銀行尚未收到——存戶已送銀行之存款但尚在途中，故為銀行帳所無。

存戶交予銀行之票據存戶已入帳但銀行須待收得現金後始入帳。

同理亦有若干款項銀行已登帳，但為存戶帳中之所無，其主要者有：

(1) 匯兌費

(2) 因存款不足而退回之支票。若存戶存入之支票中如有因存款不足而退回之事，銀行方面固當立即通知存戶，但存戶方面未必即予登帳。

(3) 拒付手續費

如與銀行同時往來之時，則存戶之銀行帳更易錯誤。對甲行所發之支票或誤入乙行之帳矣。存入乙行之款或誤入甲行矣。在銀行方面亦難免錯誤。甲戶提存之支票或誤入乙戶。而乙戶之支票則又錯入甲戶。因此銀行之結單實有核對之必要。

核對之設例——銀行結單與存戶之銀行帳究應如何核對，則視乎會計制度及內部率制方法。有時可以銀行結單之存款與帳上之存款相核對。同時則以結單上之支票與支票存根相核對。如每日收入必存入銀行，則以現金收入簿與存款相核對。本例則以華安公司圖表(22-5)之結單與圖表(22-7)之現金收入簿及圖表(22-8)之現金支出簿相核對。

華安公司之姚槐記獨立銀行帳戶為：

姚槐記國立銀行

1945					1945			
5	31	餘額		3,625.97	6	30	支23	1,186.15
6	30	3293.37	收16	1,628.55				
				5,254.52				

核對之步驟：

(1) 先將銀行結帳之支票，依次覆點

(2) 參閱上月之核對表與上月月底未經取付之支票有無參入本月支票之中。

例如圖表(22-5)之調節表中附有✓之 \$310.10 乃五月內之存款而銀行之結單則於六月入帳者也。又有支票兩張係於五月發出而在六月中行訖者也。

調節表——一九四五年五月三十一日

餘額——結單	\$3,500.17
銀行未入帳之存款	310.00
總數	\$3,810.17
減：付支票	
129	100.00
130	84.20
銀行餘額	3,528.97

圖表(22-6)

(3) 以現金收入簿中每日收到之總數與銀行結單上之存款相核對。其數額之相符者則以✓號加於金額之旁。

其未加✓符號之收入抄入單中。此乃未入銀行帳之存款也。

參閱現金收入簿其未加✓號之收入僅有一票。即六月三十日之\$60.50

此乃滬途中之存款必當列入調節表。

同理亦以✓符號加於結單上之存款。如有未加符號之存款是為銀行已入帳而在戶尚未入帳之存款也。在本例中結單上之存款無✓之符號者。

(4) 以銀行退回之支票(已匯號次)與現金支出簿相核對。

現金支出簿中各項其支票之已經退回者則加✓號於其旁。

對單則以無✓號之支出列入一票。是為已發但尚未付款之支票。參閱現金支出簿僅六月三十日之\$300.00無✓號。

再在對結單上已支之各項有無現金支出簿中所無之項目。如有則當另單抄好。本例結單中之借項而未列入現金支出簿者有下列各項：

匯兌費	\$ 1.10
收款費	.25
退回支票	63.95

(5) 編出調節表：

銀行調節表——一九四五年六月卅日

帳上餘額		\$ 3,298.27
減銀行代之款項		
匯兌費	\$ 1.10	
收款費	.25	
退回支票	63.95	64.30
整理後餘額		\$ 3,226.07
結單上餘額		\$ 3,465.75
加未入帳之存款		60.50
總額		\$ 3,526.07
減未付之支票		300.00
餘額		\$ 3,226.07

現金收入簿

日期	總頁	帳	戶	摘要	貸		借	
					普通總帳	應收帳款	卸貨折扣	銀
1945 6 5	501	銷貨 史密氏		現銷 六月一日發票	175.00	300.00		175.00V
8	✓	巴恩		現銷 五月十五日發票		128.50	3.00	297.00
8	✓							128.50
12	501	銷貨		現銷 六月八日發票	136.75	150.00	1.50	136.75V
15	✓	梅登						148.51
16	501	銷貨		現銷	68.30			68.30
19	12	應付票據		票付號	250.00			250.00
19	501	銷貨		現銷	60.80			60.80
24	501	銷貨		現銷	165.00			16.00V
27	12	應收票據		史密氏	74.25			74.25
27	✓	巴恩		現銷 六月一日發票		69.85		89.85
30	501	銷貨		現銷	60.50			138.20V
					981.60	642.45	4.50	80.50
								1,028.35

(10) (882) (2)

圖表 (22-7)

現金支出簿

支票 號數	日期	收 款 人	憑單 號數	應付憑單	進貨折扣	銀 行
131	12月15日	華勤號	123	7500		7500
132	12月15日	華通號	128	13357	307	13050
133	12月15日	巴利號	146	3300		3300
134	12月16日	統稅肥	147	13050		13050
135	12月16日	賴佐記	130	8875		8875
136	12月16日	文興	133	16754	335	16419
137	12月16日	德記	150	3050		3050
138	12月17日	陶德記	151	725		725
139	12月20日	戴維之	145	60641	606	60035
140	12月24日	現用公司	154	1950		1950
141	12月24日	另路通號	149	1375		1375
142	12月25日	華通號	140	12383	233	12150
143	12月28日	華勤號	155	7635		7635
144	12月29日	龍球	156	1200		1200
145	12月29日	德記	158	10811		10811
146	12月30日	統稅肥	142	30000		30000
				1,97316	1501	1,96415

(101) (802) (2)

圖表 (22-8)

4

4

4

核對後之整理——根據上述之調節表可知銀行方面有三記入公司之開支但公司尚未登帳。故調節之後必須整理。本例應有之整理單

匯兌費用	10	
收款費用	25	
巴倫號	63.95	
現金		64.30

由銀行發給薪工之處理方法——如以支票發給員工薪工，而員工之人數又甚多，則可在銀行設立薪工專戶。於發薪之日將應發薪工之總額由銀行提回中提存存入薪工專戶（當其應付單與支票）而多填發員工之薪工支票。銀行即以薪工專款支付之。如薪工專款其普通往來戶則在一行則可用不同顏色之支票以免混亂。

此種辦法優點甚多。應發員工之支票甚多，但應付單僅填一張，此其一。發發員工之支票支票甚多，可由指定之人員負責。如此則可減少普通往來存款發支票之煩勞矣。此其優點二。

普通往來存款既無薪工支票在內則與銀行往來結單之核對交易。此其優點三。薪工單之核對較易。當以支票發給薪工時，則可以支票之號數已入薪工單上。發薪時之記錄如下：

作一普通存款之支票提取普通存款存入薪工專款戶。金額\$ 1,925.00	
填發存款單，借薪工專款\$ 1,925.00貸普通存款。	
在現金支出簿上，借普通存款貸現金。	
普通日記簿上作下列之分錄。	
推銷員薪	475.00
職員薪	1,100.00
辦事員薪	350.00
薪工專款	1,925.00

分配俸工單於各戶

當銀行以薪工專款之結單交回之後即可先將已付之支票按號填量，再與薪工單核對。薪工單上已列之支票而已由銀行退回者則加以(✓)。
其無(✓)者則為已發而未付之支票。

人 名	支 票 號 數	薪 工 俸 薪		
		推銷員俸薪	辦事員俸薪	職員俸薪
李大仁	1			500.00
洪達	2			300.00
貝賴	3			300.00
馬鼎	4	250.00		
潘仁哉	5	225.00		
王智民	6		150.00	
金生之	7		200.00	
		475.00	350.00	1,100.00

以支票發給股息——如公司欲以支票支付股息時，亦可設立股息存款。其方法與普通存款同。故不贅。

第二十三章 應收與應付款項 簿記上之格式

對人帳戶之格式——對人帳戶之格式最常用者有下述之三種

費 棧 記

日期	摘 要	總頁	借 方	日期	摘 要	總頁	貸 方
1945				1945			
6 21	銷2	500.00	6 25	.....	收1	300.00
27	銷3	425.00	7 9	.....	收2	200.00

圖表(23-1)

圖表(23-1)之帳格雖為常用之一式，然有一缺點，即無法表示其餘額也。因有下列之一式。圖表(23-2)

費 棧 記

日期	摘 要	來源	借 方	貸 方	餘 額
1945					
6 21	銷2	500.00		500.00
25	收1		300.00	200.00
27	銷3	425.00		625.00
7 9	收2		200.00	425.00

圖表(23-2)

此種對人帳戶之帳格通常皆為借差，如遇有貸差時，則以紅筆記之，或以貸字加於餘額之前。同

緣依權人帳戶通常皆為貸差。遇有借差時或以紅筆記之，或以借字加於餘額之旁。
如餘額之為借為貸變動不一時，則以圖表(23-3)之格式表示之較為便利。

史 密 氏

日期	摘要	來源	借		貨		來源	摘要	日期
			借	貨	借	貨			
1945									1945
9 3	箱1	500.00	500.00					
			125.00		375.00	進1	.....	9 7
				375.00	500.00	收1	.....	12
15	支1	200.00		175.00				

對人帳戶之餘額所以時為借差時為貸差者，其主要原因不外下列數種：

債務人之帳戶通常為借差。然初過收，則查生貸差矣。

債權人之帳戶通常為貸差。然有時多付，則成借差矣。

與共往來之客戶，一面向其買貨一面又賣貨予之。是則有時為債權人有時為債務人矣。

往來帳戶——與共往來之客戶一面向購買本公司之商品，一面又銷售貨物予本公司，如上述之史密氏帳，則較妥之方法當設立二戶。一列應收帳款，一列應付帳款，有如下列二帳表所示。

史 密 氏

日期	摘要	來源	借	貨	餘額
1945					
9 3	箱1	500.00		500.00
12	收1		500.00	0

史 密 氏

日期	摘要	來源	借	貨	餘額
1945					
9 7		進1		375.00	375.00
15		支1	200.00		175.00

初使用應付憑單制時則應收帳款當表示於總帳，而對史密氏之負債則當見於應付憑單登記簿。

應收帳款帳戶之首端——應收帳款帳戶多用印成之格式。其上通常有適當之地位，凡與該人往來有權之重要事項，如該人應收帳款之金額，以借或貸之進項，其信用有無之事實

多。各企業所須要之資料亦將不同。其較常見則有下列各項。

頁數	姓名
等級	住址
信用限度	
推銷員	職業

一債務人所佔用之賬頁當不止一頁，故有頁數註明其為第幾頁。等級者謂該戶之信用列入何等也。信用限度者謂最大限度也。

推銷員之人名所以見於賬戶者，所以考查推銷員之能力也。

數額之加字與符號——在第八章中曾論及對人賬戶之加字與加線。應收賬款上之備有餘額欄者無須加線。因餘額欄中空白無數者即為結清故無加線之必要。

下設一例表示用餘額欄之賬戶可以用加字與符號之方法表示互相沖銷之金額。圖表(23—3)

李 西 坡

日期	摘要	來源	借方	貸方	餘額
1945					
9-15		銷1	a 250.00		250.00
10-3		銷2	b 500.00v		750.00
9		收1		b 500.00v	250.00
15		銷2	c 800.00v		1,050.00
20		日2		c 500.00v	550.00
20		收2		c 300.00v	250.00
22		銷3	d 750.00v		1,000.00
25		銷3	d 200.00v		1,200.00
31		收3		D 250.00v	250.00
11-5		銷4	e 600.00		850.00
7		銷4	(f 250.00		1,100.00
9		收4		e 200.00v	900.00
10		日5		e 400.00	500.00
11		銷4	f 375.00		875.00
16		收5		f 100.00	775.00

圖表62(2)(3)

在加字與加符號制度之下，餘額欄內之0.00之號由來可一見而知之。有()符號數相抵于加字，而餘額之由來則一筆可知其為下列各款所組合而成。

a. 9/15 借方 \$250.00

f. 11/7 借方.....	\$250.00	
減 11/16 之貨方.....	100.00	150.00
g. 11/11 借.....		375.00
總額.....		\$775.00

信用限度與應收帳款及應收票據帳——顧客之信用如有限度，則其帳戶上應表示應收帳款及應收票據之總額，如圖表（23—4）之所示。

李 西 坡

日期	摘 要	來 源	應 收 票 據			應 收 帳 款		
			借	貸	餘 額	借	貸	餘 額
1945								
9 15		銷1				a 2500		a 2500
10 3		銷2				b 5000v		7500
9 9		收1					b 5000v	2500
15		銷2				c 8000v		1,0500
20	票據30天6%	日2	b 5000		5000		c 5000v	5500
23		收2					c 3000v	2500
23		銷3				d 7500v		1,0000
25		銷3				d 2000		1,2000
31		收3					d 9500	2500
11-5		銷4				e 6000		8500
7		銷4				f 2500		1,1000
9		收4					e 2000v	9000
10	20天 6%	日3	e 4000		9000		g 4000v	5000
11		銷4				g 3750		8750
16		收5					f 1000v	7750
20		收5		b 5000v	4000			

圖表(23-4)

圖表(23-4)所表示之事實為李西坡欠應收帳款\$775.00。欠應收票據\$400.00。合為\$1,175.00。當十月二十日李西坡以票據還帳之時則在票據欄中借票據，在應收帳款欄中貸出。及十一月二十日償還票據款時，則在票據中貸出。

應收帳款統取戶統取應收帳款之餘額。應收票據統取戶統取應收票據之餘額。

送貨款銷售法 (C.O.D. Sales)——送貨款銷售法在銷貨簿中與尋常之銷貨無異。惟當註明其為送貨款銷售。自此以後則其處理之方法有三。

- (1) 送貨款銷售之債務人與其應之債務人之補助帳列入補助帳之中。惟送貨款銷售之債務人補助帳之首端則註明其為送貨款銷售以資辨別。

- (2) 凡送貨收銷貨之債務人補助帳齊集於補助帳之一處以便管理。
- (3) 此類債務人不支補助帳而另設送貨收銷貨登記簿以處理之。凡銷貨簿中之送貨收銷貨，及現金簿中之收數皆登入此簿中。其格式如圖表(23-5)。

送貨收銷貨登記簿

日期	發票號數	顧客姓名	住址	金額	收款期
6 1	1887	王德記.....	伊華州,奧城	50.00	6 5
6 6	1473	賴實夫.....	密西州,鐵通	75.00	
6 7	1488	李待之.....	泰尼西,奧理芬	60.00	

圖表(23-5)

圖表(23-5)之登記簿中表示六月一日之貨款經已收到,其收款日為六月五日。其餘兩項則在待收之列。為使補助帳之總數與統馭帳之相符合起見此送貨收銷貨登記簿中之餘額須加入補助帳中。非然者統馭帳與補助帳不能符合矣。

統馭帳之特殊問題

創立統馭帳戶——在未創設補助帳之前所有應收款之各戶必與其他總帳各戶相混合。如欲設立補助帳與統馭帳,應先將應分作補助帳之各戶餘額抄出並加得其總數。然後乃以其總數加入總帳中為統馭帳,並將其數數分出為補助帳。

凡總帳中記錄必以日記帳為根據,此一定不易之通則也。今設立統馭帳時其日記帳中自必有所依據方為合理。故在創設統馭帳與補助帳之先自應在日記帳中作下列之記錄:

日記帳

1945

6.1. 創立應收帳款之統馭帳戶而將下列各戶之餘額列入補助帳。

韓德生	8,215.76
李名	2,419.56
馬走	5,624.37
羅伯斯	1,056.04
總額	<u>17,315.67</u>

應收帳款(統馭)

1945	6 1	日記帳總數	日29	17,315.67				
------	-----	-------	-----	-----------	--	--	--	--

執取帳戶之數額既有日記帳之依據則可免日後之非議矣。

創設專門此款執取帳戶之步驟與此同，故不贅述。

補助帳之自動核對——補助帳上記對是否全無錯誤則視其執取帳之總數能否符合為斷。故補助帳過帳之後，非待總帳過帳完畢結算之時不能知其有無錯誤也。補助帳之簿記員為求獨立檢查其補助帳之是否正確起見可設一平衡帳戶。此即與總帳之執取帳戶之異惟方向不同耳。換言之即凡記入執取帳戶之貸方者皆記入平衡帳戶之借方。凡記入執取帳戶之借方者皆記入平衡帳戶之貸方。假設一平衡帳戶之記對如下

平衡帳戶

1945				1945				
1	31	退回與折讓	1	500.00	1	1	餘額	3,000.00
	31	應收票據	日1	2,000.00		31	借貨	12,000.00
	31	現金收入	收1	7,000.00				

圖表(23-6)

圖表(23-6)之平衡帳戶之借貸兩方貸大於借。貸差為\$5,000.00。其應收帳款執取帳戶應有借差\$5,000.00。應收帳款補助帳明細表之總額亦為\$5,000.00。

平衡帳戶記對之來源與執取帳戶記對之來源同。例如補助帳簿記員既將銷貨簿中除銷貨款記入各債務人帳戶之借方，同時則將除銷之總額過入平衡帳戶之貸方。

平衡帳戶之貸方數額與補助帳各戶借方之總和相等，則可知補助帳戶無誤。但亦不能必。非待總帳之試算表完成後，執取帳戶之總數與補助帳之總數相等不能確其無誤也。然在平衡帳戶總數與補助帳各戶之總和相等時，補助帳之簿記員雖不能必其無誤然已有相當之把握。可不待其試算表之完成即繼續過帳工作矣。

補助帳之分組——大規模之企業其補助帳中之帳戶甚多。補助帳之過帳工作將非一人之所能勝任。在此情形之下補助帳將有分組之必要。如：

應收帳款甲組——A至H(或三至五位之姓)

應收帳款乙組——I至P(六至十位之姓)

應收帳款丙組——Q至Z(十位以外之姓)

A者謂顧客之姓以A字起始也。H者謂顧客之姓以H開始也。餘類推。

至於執取帳方面，則或以一執取帳戶執取一切之應收帳款各戶。或執取帳亦如補助帳分為若干戶。每戶執取一組。如此則上似更方便。雖然如果實行此法則原始簿中亦必妥為分欄以便過帳時得有總數可憑。

設應收帳款執取帳戶分設上述之三組，則其銷貨簿應加設三欄如圖表(23-7)之所示。

銷 貨 簿

日期	✓	發票號數	姓 名	借			貸			
				應 收 帳 款			銷 貨			
				A-H	I-P	Q-Z	甲 部	乙 部	丙 部	

圖表(23-7)

應收帳款各欄之總數應入各相關之統取帳。

如統取帳戶甚多時，現金收入簿中初次依組分欄則現金收入簿將甚笨重。在此情形之下可以設立現金收入分簿較為相宜。

應收帳款估價

應收帳款與準備——查资产负债表上之應收票據應從其總帳中減除壞帳準備以得其淨值。壞帳乃無可避免之損失，非設立準備不可者也。有時除壞帳之外並須設立退回與折讓之準備，運費準備，及銷貨折扣等準備。

壞帳準備之估計——估計壞帳之方法甚多簡述三種：

(1) 應收帳款餘額百分比法：

假設應收帳款之餘額為 \$40,000.00。壞帳準備之貸差為 \$1,000.00。而主管者之經驗認為壞帳之總額將為應收帳之 8% 是以壞帳之實數將為 \$3,200.00。但壞帳準備僅有 \$1,000.00 勢非增加 \$2,200.00 不可。故當作下列之分錄以增加之。

壞帳..... 2,200.00
 壞帳準備..... 2,200.00
 增加壞帳準備至估計之數額。

(2) 銷貨總額百分比法：

由應收帳款餘額中估計壞帳之數額有時不易準確。因此又有所謂銷貨總額百分比法者。此法較易故常為企業家之所樂用。

例如前述之公司其歷年之經驗證明其壞帳之數額等於銷貨之 1%。是以每月或每年之壞帳應為該月或該年銷貨之 1%。假定該年之銷貨總額為 \$250,000.00。則其壞帳準備為 2,500.00，其年提存壞帳準備之分錄為：

壞帳..... 2,500.00
 壞帳準備..... 2,500.00

(3) 比期法：

將應收帳款視其已經存在之時間列入圖表(23-8)之表格中。表中列有各欄如(1-30)欄。(31-60)欄等。分析應收帳款之內容依其在存在之時間而登入其相當之其欄中。

茲以李西坡之帳戶為例填入圖表(23-8)之其期表：

應收帳款分期表 一九四五,十一月三十日

姓名	總額	1-30天	31-60天	61-90天	3-6月	6月以上
李西坡	775.00	525.00		25.00		

參閱圖表(23-3)之李西坡帳可知加字與(✓)符號之方法實足以協助分期去之實地。李西坡帳中未加(✓)符號者僅四數而已。

日期	借	貸
1945		
9,15	(a) 250.00	
11 7	(f) 250.00	
11	(g) 375.00	
16		(f) 100.00

李西坡帳戶餘額之\$775.00,內含有九月份之\$250.00其存在之日期當在60日與90日之間(就十一月三十日而言)。其他為兩項單一貨項實數為\$525.00乃屬於1-30日之間。

每一帳戶之內容如此分析填入分期表後則將各欄相加得各欄之總數。填帳之數額即由此總數估計而得之。但估計填帳時必輔以憑證資料。蓋所帳目必全屬可靠而老帳未必盡屬不可收現也。

壞帳之銷除——當應收帳款中發覺具有不可收到之帳款時應作下列之分錄以沖銷之。

壞帳準備	75.00	
蘭因		75.00
沖銷蘭因之欠款。		

壞帳之收回——設上述之蘭因實未至倒廢之程度故沖銷其欠款為不必要。自當恢復其原帳,並將壞帳準備補足,其分錄為

蘭因	75.00	
壞帳準備		75.00

待蘭因交到現金時自當在現金收入簿中備現金貸蘭因。

設蘭因欠款既經恢復之後;但僅能收到一部分之現金,則其處理之方法將視其能收之能否全數收到為斷。

設蘭因僅交出\$30.00。而事實上實可全數收到則其處理之方法為:

普通日記帳上		
蘭因	757.00	
現金		757.00
現金收入簿中		
現金	30.00	
蘭因		30.00
設事實上證明 \$30.00 之外並無去收到現金之可能，則上列之方法為：		
普通日記帳		
蘭因	30.00	
壞帳準備		30.00
現金簿		
現金	30.00	
蘭因		30.00

銷貨退回折讓運費現金折扣等準備——假設應收帳款為 \$20,000.00 (1945, 12, 31)。壞帳準備為 \$1,000.00。假設壞帳之數額為不超過此數，則應收帳款之可收之數將為 \$19,000.00 乎？曰未必也。顧客中或有因貨物之有缺陷而要求折讓者。顧客或有因明顯之原因得其現金折扣。或有代墊運費者矣。應收帳款扣除以上各項或淨此等數額始為應收帳款之淨額也。

資產負債表上之應收帳款淨減壞帳之外自當或拿上列各項之準備始為合理。但事實上設立上列各項準備者殊為罕見也。

銷貨退回之折扣——設某顧客買去商品之價值為 \$1,000.00。付款時其取得 2% 之折扣。故其價付貨價為 \$980.00。今退回十分之一之貨物。此項貨物之貨價為 \$100.00。但其價付之現金為 \$98.00。然則收到此項退回之貨物時將將 \$100.00 入項在帳乎。抑當照 \$98.00 入帳乎？

關於此點當視公司之政策而定，若捨政策而言理論則當視顧客之欲望而定。如顧客而欲退回現金，則予以 \$98.00。如顧客而欲另取他貨，則當以 \$100.00 之貨物予之。此種處理方法之理由可以顧客退回全部貨物而明悉之。設其退回全部貨物而予以 \$1,000.00 之現金是誤用折扣矣。如予以 \$98.00 之貨物則顧客喪失其應得之權利矣。故取貨與付款必分別處理也。

現金折扣與運費——設顧客所買之貨價為 \$1,000.00。會代公司付出現 \$40.00 之運費。公司允許於貨價中扣除此數。此外並允以 2% 之折扣。今顧客呈明繳款，則所謂 2% 者將照 \$1,000.00 計算乎，抑當照 \$960.00 計算乎，以理推之當照 \$1,000.00 計算。因其貨價為 \$1,000.00 也。故顧客應付之數為：

貨價		\$1,000.00
減運費	\$40.00	
折扣	20.00	60.00
		<u>\$940.00</u>

資產負債表上之應收帳款

資產負債表上之應收帳款——資產負債表上之應收帳款以交易上所發生之債權為限。股東職員或工友方面所欠之款項如亦來自交易且可於短期之內收回者亦可視為應收帳款。除此之外如有欠款不能以應收帳款論也。資產負債表上可列入其他資產之中。

補助帳中之紅字——應收帳款補助帳之各戶，通常為借差。但因付訖過多或付價後又有銷貨退回等亦有貸差之可能。為辨別其為貸差起見此項貸差多用紅筆書寫曰紅字。即使黑筆書寫亦名之為紅字。

設應收帳款之統取帳借差為 \$ 6,325.00。其補助帳之內容則為。

借差	\$ 6,500.00
貸差	175.00
借差淨額	<u>\$ 6,325.00</u>

在資產負債表上應收帳款之金額不可以 \$ 6,325.00 論。因應收帳款實不止 \$ 6,325.00 而為 \$ 6,500.00，同時貸差之 \$ 175.00 當列作負債。

流動資產	流動負債
應收帳款 6,500.00	應收帳款貸差 175.00
同時應付帳款補助帳之各戶如有借差，亦以借差為資產。而以貸差之總額為負債。	
流動資產	流動負債
應付帳款借差 175.00	應付帳款 780.00

第二十四章

應收與應付款項

原始記錄之票據登記簿

應收票據登記簿—— 交易中如含有多量之票據，則可以應付票據登記簿為原始帳，而不必以此項登記簿為備忘錄矣。

圖表(24-1)之應收票據登記簿乃應收票據及匯票之登記簿即用作原始帳者也。

應收帳簿欄之總數過入應收帳款統帳帳之貸方。同時分過各補助帳之貸方。過帳之記號(✓)加於姓名之左方。此點後當詳論之。

應收票據欄之總數則過入應收票據統帳帳之借方。又因票據結算之時或有利息折扣等發生，故在應帳欄中留有空地備作雜項借貸。

票據登記簿之解釋如下。登記簿中之借貸即代替日記帳上之借貸也。蓋在未設登記簿之前日，記帳對於票據之交易必有分錄。既設登記簿則日記帳上之交易可免，故登記簿中必有代替日記帳之借貸也。

第一記錄：

七月二日收到盧景七月一日之本票一紙，期30日利息6%。當即記入盧景帳之貸方(來源欄之(✓)符號即表示記入該戶之貸方者也)。同時過入應收帳款統帳帳之貸方，過入應收票據統帳帳之借方。

第二記錄：

七月六日收到華安號本票一紙期六十日。利息6%，六十日之利息亦包含於票面。收到此票據時，登記簿之記錄為：

借 應收票據	1,010.00	
貸 應收帳款(華安)		1,000.00
利息收益(801)		10.00

第三記錄：

七月十一日收到貝金氏交來票據一紙。乃馬通所立于貝金者也。期60日。金額\$ 1,000.00，無息。立票人雖為馬通，但由貝金氏之背書故本公司當貸貝金氏帳。其價值為 票面減 60日之利息。

借 應收票據	1,000.00
--------	----------

貸 應收帳款(貝金氏)	991.67
利息收益(801)	8.33

第四記錄：

七月十四日郝德生買去商品一宗。其條件為1/10·n/60。收到郝德生30日之生息本票一紙。即予以1%之銷貨折扣。票據登記簿之記錄為：

借 應收票據	495.00	
銷貨折扣(852)	5.00	
貸 應收帳款(郝德生)		500.00

第五記錄：

七月二十一日售予魏爾孫商品一宗。條件為要求魏君承兌本號30日匯票。此項承兌匯票於七月二十三日承兌。但廿五日始收到。付款期為見票後30日。魏爾孫之付款地點為澳門獨立銀行。當時之記錄為。

借 應收票據	300.00	
貸 應付帳款(魏爾孫)		300.00

由票據登記簿之過帳為

	借方	貸方
月內——總帳間之分錄。		
銷貨折扣(852)	5.00	
利息收益		18.33
月底。		
應收票據(12)	3305.00	
應收帳款		3,291.67
	<u>3,310.00</u>	<u>3,310.00</u>

在月中應收帳款補助帳之貸方戶名左旁加一(✓)號以表示之。

當收到應收票據之現金，或以應收票據現收可與金時，應在現金收入簿中登記之。並在票據登記簿之備忘錄中附記。

左頁 應收票據登記簿

行次	日期	到期	或承兌日期	票號	出票人姓名	行款人姓名	債應收帳款	借		借應收帳款	債票價值 (12)
								借戶	金額		
1	1945 7 2	11	1945 7 1	1	莊景號	✓	500.00	801	10.00	✓	500.00
2	1945 7 6	11	1945 7 6	1	莊景號	✓	1,000.00	801	10.00	✓	1,010.00
3	1945 7 11	14	1945 7 11	1	馬通	✓	931.67	871	8.33	✓	1,000.00
4	1945 7 15	23	1945 7 15	1	德和	✓	500.00	852	5.00	✓	435.00
5	1945 7 22	23	1945 7 23	1	德和	✓	300.00		5.00	✓	300.00
6							3,231.67		18.33		3,250.00
7							(✓)				(✓)

應收票據登記簿 右頁

行次	何處付	日期	利率	何時到				日期	現收	備註
				一	二	三	四			
1	本號	30	6%	1945	31	7	8	1	731	
2	本號	60	6%	1945	30	7	8	1		
3	廣南公司	30	6%	1945	13	7	8	1		
4	本號	30	6%	1945	22	7	8	1		
5	廈門匯立銀行	30	6%	1945						
6										
7										

同表 (24--1)

應付票據登記簿——圖表(24-2)之應付票據登記簿中各記錄解釋如下：

第一分錄：

十一月一日予魏爾有本票一紙，票面\$5,000.00，期60日利率6%，以償還欠款。

借應付票款(魏爾有).....	5,000.00
貸應付票據.....	5,000.00

第二分錄：

十一月三日承兌馬納之匯票一紙票面\$1,000.00，無息，見票即付。收款人為馬納。

借應付票款(馬納).....	1,000.00
貸應付票據.....	1,000.00

第三分錄：

十一月七日予司徒登本票一紙票面\$2,020.00。按本號原欠司徒登\$2,000.00之貨款。本日以本票予之結帳。本票期60日，利息6%。票面\$2,020.00包括利息在內。

借應付票款(司徒登).....	2,000.00
利息費用(851).....	20.00
貸應付票據.....	2,020.00

第四分錄：

債權人洪德對本號發一匯票要求本號承兌。票面\$500.00。見票即付。收款人為羅同。

借應付票款(洪德).....	500.00
貸應付票據.....	500.00

第五分錄：

十一月十九日向洪興公司買進商品\$2,000.00。其條件為2/10。茲商得該號之同意予以十日之期票而預扣其折扣。

發票.....	\$2,000.00
減2%.....	40.00
十天期本票.....	<u>\$1,960.00</u>

登記簿中之記錄為：

借應付票款(洪興公司).....	2,000.00
貸 進貨折扣.....	40.00
應付票據.....	1,960.00

第六分錄：

十一月廿五日以票面\$5,000.00期60日之本票(無息)貼現獲得現金\$4,950.00。此交易須同時登入現金收入簿及應收票據登記簿。其記錄為：

應付票據登記簿	不過帳之分錄	應過帳之分錄
借 應付票款.....	4,950.00	借.....
利息費用(851).....	50.00	貸.....
貸 應付票據.....		5,000.00

現金收入簿

指現金

貨普通總帳

10,000.00
4,950.00
5,050.00
1,000.00
2,000.00
4,950.00

其現金收入簿如下：(凡不必與之欄一概刪除)

現金收入簿

日期	帳戶	摘要	貨普通總帳		借現金
			帳號	金額	
11 26	第一國民銀行	參照票據		4,950.00	4,950.00

由存記簿過入總帳之各項為：

月內——總帳欄之記錄

利息費用(951)兩項

遺貨折扣(802)

借 貨
1,370.00
340.00

月底：

應付帳款(101)

應付票據(102)

10,500.00
15,480.00
10,570.00
15,520.00

總忘記錄(不通帳)

現金無不通帳餘額

4,950.00
15,520.00
15,520.00

應付票據之付款當登入現金支出簿(或應付帳單)同時並登入票據簿之備忘欄。

處理進貨折扣之又一法。

前法之重述——本書前述之進貨折扣處理方法係以進貨折扣戶表示已經獲得之折扣。此種辦法乃尋常業務所用之一法。進貨折扣戶雖足以表示所獲得之折扣，但因付款遲延而損失之折扣幾何，則無從表示也。現再介紹一法所以彌補此項缺陷者也。

(1) 應付憑單登記簿上對於進貨之分錄：

進貨.....	1,000.00	
應得折扣.....		20.00
應付憑單.....		980.00

(2) 如上述之進貨依折扣期間付款則現金支出簿上之分錄為：

應付憑單.....	980.00	
現金.....		980.00

(3) 設此項貨價在折扣期限外付款，則現金支出簿之分錄為：

應付憑單.....	980.00	
消失折扣.....	20.00	
現金.....		1,000.00

應付憑單登記簿及現金支出簿上之記錄應為：

應付憑單登記簿

憑單 號數	日 期	收 款 人	貨		債
			應付憑單	應得折扣	總 貨
1	7 / 1	誠羅公司.....	980.00	20.00	1,000.00
2	7 / 2	賀金生.....	495.00	5.00	500.00

現金支出簿

支票 號數	日 期	收 款 人	憑單 號數	借		貨
				應付憑單	消失折扣	現 金
1	7 / 2	賀金生.....	2	495.00		495.00
2	7 / 25	誠羅公司.....	1	980.00	20.00	1,000.00

第一號之應付憑單未能於折扣期中付付，故消失折扣\$20.00。第二號憑單之折扣則在帳內。此項折扣之數額如下：

應得折扣.....	借	貸
消失折扣.....	520.00	3,560.00

兩數相抵貸大於借。應產生貸差\$3,040.00。斯為實得之折扣。此當在損益計算表中列作折扣收益。

處置進貨折扣如用上述之方法，則期末之應付憑單應予整理，設年末未付之應付憑單有如下列應付憑單登記簿之所示。

應付憑單登記簿

憑單號數	日期	收 款 人	借		進 貨
			應付憑單	應得折扣	
343	12 14	杜 英	9800	2600	1,000.00
389	27	福 保	4900	1000	590.00

未付之應付憑單僅有兩項，其總額為\$1,470.00。但真正之負債則為\$1,500.00。折扣尚未實現，負責者以貸數計。故當以整理分錄將\$30於應付憑單以得其真正之數額。至於借方當為何科目乎。設兩項憑單之折扣期為10天。343號憑單之折扣期已過期，而349號之折扣尚在折扣期中，則其整理分錄當為：

消失折扣.....	20.00	
應得折扣.....	10.00	
應付憑單.....		30.00

借方消失折扣之理由甚為顯明，因該號憑單已過折扣之期，折扣經已消失也。借應得折扣之理由則因憑單尚未付，折扣尚未到手，故沖銷之也。

結帳之後則當用選擇分錄以沖銷之。

應付憑單.....	10.00	
應得折扣.....		10.00

更改處理折扣之方法——設某企業已假前章之方法處理折扣矣，現欲改用本章之方法可乎。曰可。應於其用法之時先設立應得折扣賬戶。設應付憑單登記簿中有如下列各項：

日期	憑單號數	應付憑單
12, 14	981	1,000.00
12, 27	1023	300.00
12, 29	1024	250.00

假定981號憑單之折扣已過期而1023, 1024兩號尚在折扣期中。折扣率為2%則當於結帳後用一月一日之日期作下列之分錄。

應得折扣.....	10.00	
應付憑單.....		10.00

第二十五章

存貨——火災損失——登記預收預付之兩種方法

存 貨

成本與市價——存貨估價之穩健方法為成本與市價低者為準。

設存貨之成本為 \$1,000.00 而市價已增至 \$1,200.00。估計存貨價值時應以 \$1,000.00 為準。如以 \$1,200.00 為存貨之價值是以增加資產之價值與利益矣。

設商品之成本為 \$1,000.00，而市價已跌至 \$800.00。如欲發出此貨非減價至 \$800.00 不可。倘以 \$1,000.00 為其價值，是將或少下期之利益矣。今以 \$800.00 為存貨之價值是使商品跌價之損失負担於跌價之時。

運用成本與市價低者為準之法則時，則每項存貨必須單獨處理之。如：

	成本	市價	存貨價值
商品甲	\$300.00	\$400.00	\$300.00
商品乙	750.00	825.00	750.00

與毛利之關係——市價與成本低者為準之法則雖甚穩健且為一般企業家之所接收，

但在跌價之時足以誤計毛利，不可不察。

假定進貨之成本為 \$1,000.00 賣出半得價 \$7,500.00 原價之毛利為：

銷貨	\$7,500.00
減銷貨成本 (10,000 之 1/2)	5,000.00
毛利	\$2,500.00

如未售出商品之市價已跌至 \$400.00。則損益計算書上表示之方法如下：

銷貨	\$7,500.00
減銷貨成本	0.00
進貨	\$10,000.00
存貨	4,000.00
毛利	\$1,500.00

由此可知存貨跌價，則增加銷貨成本因而減少毛利，實有未合。比較合理之方法為：

銷貨.....		\$7,500.00
減銷貨成本：		
進貨.....	\$10,000.00	
存貨.....	5,000.00	5,000.00
毛利.....		\$2,500.00
存貨損失.....		1,000.00
存貨跌價後毛利.....		\$1,500.00

但上述損益計算書之編造其手續至為煩冗。因一方面需計算存貨之市價，一面又須估計存貨之成本也。因之一般企業家多不樂用此法。

先進先用法——假定某項商品之買進如下表之所列：

1,000單位	單位價 \$6.00
1,000單位	單位價 7.00
1,000單位	單位價 8.00

期末存貨為1,200單位，其成本為幾何？

各批商品之平均成本為\$7.00。如以平均成本為成本，則此存貨之價值為\$7.00×1,200=\$8,400.00。但普通常用之方法則為先進先用法。所謂先進先用法者謂最先買進之物亦為最先賣出之貨。故存餘之物當為最後買來者。如照此法則存貨之1,200單位存貨當為最後所買之1,000單位及第二次所買之200單位。其價值為

1,000×\$8.00=	\$ 8,000.00
200×\$7.00=	1,400.00
總數=	\$ 9,400.00

毛利法之估計存貨——存貨之價值有時可由估計而得之。或因資產負債表之編造為期甚短無整點存貨之餘暇，存貨之價值，非估計不可。或因存貨已為火災所燬無復存在無整點之可能。故不得不予以估計。毛利法乃估計存貨之一法也。

茲設一例以明其估價之方法。

假定一九四六年六月三十日存貨毀於火。存貨之實在數量僅於一九四五年十二月三十一日一度整點之。遇火之前實未整點。但在遇火之前帳上則有下列各數：

銷貨.....		\$20,000.00
退回與折讓.....	\$70.00	
存貨1945, 12, 31.....	20,000.00	
進貨.....	65,000.00	
退回與折讓.....		1,000.00
進貨運費.....	800.00	

依照公司之記錄，前年之毛利率為銷貨淨額之25%。以往六個月之營業應可獲得同樣之毛利率。因此遇火時之存貨本可估計如下：

存貨1945, 12, 31.....	\$28,000.00
---------------------	-------------

- | | |
|-------------------------|-------------------------|
| 費 用 | 收 益 |
| (1) 將支付之費用借入費用帳。 | (1) 將收到之收益貸入收益帳。 |
| (2) 期末以整理分錄將預付之部分轉入預付帳。 | (2) 期末以整理分錄將預收之部分轉入預收帳。 |
| (3) 將支付費用之餘額轉入損益帳。 | (3) 結收益戶之餘額轉入損益戶。 |
| (4) 迴轉整理分錄。 | (4) 迴轉整理分錄。 |

處理預付預收之又一法——處理預付預收之又一法亦可簡述如後：

- | | |
|------------------------|----------------------|
| 費 用 | 收 益 |
| (1) 將含有預付之開支借入預付帳戶。 | (1) 將含有預收之收益貸入收益帳戶。 |
| (2) 期末將已經過期之預付費用轉入費用帳。 | (2) 期末將已經過期之收益轉入收益戶。 |
| (3) 結費用帳入損益帳。 | (3) 結收益戶入損益戶。 |

設 例——預付費用。某公司一九四五年一月一日付卅三年之火險保險費 \$ 600.00。同年七月一日又付出三年保險費 \$ 300.00。一九四五年十二月三十一日結帳時已過期及未期之保險費情形如下：

	總 額	已 過 限	未 過 期
一月一日之保單	\$ 600.00	\$ 200.00	\$ 400.00
七月一日之保單	300.00	50.00	250.00
總額	900.00	250.00	650.00

第一法——如用第十章所述之法處理上述之事實，則其分錄為：

- (1) 支款時之分錄：
- (a) 1, 1 保險..... 600.00
 現金..... 600.00
 付保險費
- (b) 7, 1 保險..... 300.00
 現金..... 300.00
 付保險費
- (2) 整理時之分錄：
- (c) 12, 31 預付保險費..... 650.00
 保險..... 650.00
 整理保險費
- (3) 結帳分錄
- (d) 12, 31 損益..... 250.00
 保險..... 250.00
 結損益帳
- (4) 迴轉分錄：
- (e) 1, 1 保險費..... 650.00

預付保險費.....

650.00

逆轉整理分錄

上述之分錄過帳之後應產生下列之總帳。

保 險 費

1945				1945			
1	1	保險費	a	60000	12	31	預付保險
7	1	保險費	b	30000		31	轉損益
							C 650.00
							D 250.00
							930.00
1946	1	預付		65000			
	1						

預 付 保 險 費

1945				1946			
12	1	預付	c	65000	1	1	逆轉
							e 650.00

第二法：如用本章所述之第二法，則其分錄應如下：

(1) 付款時之分錄：

(a) 1, 1 預付保險費..... 600.00
現金..... 600.00

付保險費
(b) 7, 1 預付保險費..... 300.00
現金..... 300.00

支付保險費

(2) 整理分錄：

(c) 12, 31. 保險費..... 250.00
預付保險費..... 250.00

轉預付費用入費用抵

(3) 結帳：

(d) 12, 31. 損益..... 250.00
保險..... 250.00

結保險費帳。

上述之分錄過帳後則產生下列之各帳：

預 付 保 險 費

1945				1945			
1	1	保險費	a	60000	12	31	轉保險
7	1	保險費	b	30000			250.00

保 險 費

1945				1945		
12	31	C	25,000	12	13	d 25,000
						轉損益

設 例——預收收益。某書局預收雜誌預約費\$49,000.00。該雜誌每年出十二期。預收一份相當於十二期。期末結帳時\$49,000.00中已有\$40,000.00為已得之收益。尚餘\$9,000.00為預收之益。

第一法：

(1) 收款時之分錄：

(a) (依照實收之日期)

現金	49,000.00	
雜誌收益		49,000.00
雜誌預約費		

(2) 整理分錄：

(b) 12, 31 雜誌收益	9,000.00	
預收收益		9,000.00
以預收收益入預收帳		

(3) 結帳分錄：

(c) 12, 31 雜誌收益	4,000.00	
損益		4,000.00
以已得之收入損益帳		

(4) 迴轉分錄：

(d) 1, 1 預收收益	9,000.00	
雜誌收益		9,000.00
迴轉分錄		

上列之分錄過帳後則產生下列之帳戶

雜 志 收 益

1945				1945		
12	31	預收	b 9,000.00	收		
	31	轉損益	c 40,000.00	款項	預約收益	49,000.00
			49,000.00			49,000.00
				1946		
				1	1	D 9,000.00

預收收益

1946	1	1	迴轉	9,000.00	1945	12	31	預收	b	9,000.00
------	---	---	----	----------	------	----	----	----	---	----------

第二法：

(1) 收費時之分錄：

(a) 各期

現金	49,000.00	
預收收益		49,000.00
預約費		

(2) 整理分錄

(b) 12, 31 預收收益	40,000.00	
雜支收益		40,000.00
轉預收收益入雜支收益		

(3) 結帳

(c) 12, 31 雜支收益	40,000.00	
損益		40,000.00
結收益帳		

上列之分錄過帳後測得下列之各帳。

預收收益

1945	12	31	轉雜支收益	40,000.00	1945	各期	預約	49,000.00
------	----	----	-------	-----------	------	----	----	-----------

雜支收益

1945	12	31	轉損益	40,000.00	1945	12	31	預收收益	40,000.00
------	----	----	-----	-----------	------	----	----	------	-----------

不經費用戶與收益戶——關於預收預付之處理亦可不入費用戶與收益戶而匯入損益戶。如此則其手續更為簡省矣。

(1) 支付費用之分錄：

(a) 1, 1 預付保費	600.00	
現金		600.00

		支付保險費	
(b) 7, 1	預付保險費.....	300.00	
	現金.....		300.00
		支付保險費	
(3) 結帳			
(c) 12, 31	損益.....	250.00	
	預付保險.....		250.00
		轉保險費入損益數	

用此法時僅有一戶如下：

預付保險費

1945				1945	
1 1	a	63000	12 31	c	2500
7 1	b	30300			

應即預收之簡省方法為：

(a) 各期 現金.....	49,000.00	
預收收益.....		49,000.00
預收雜誌費		
(b) 1945年預收收益.....	40,000.00	
損益.....		40,000.00
結轉雜誌收入		

預收雜誌費

1945			1945	
0 0 31	a	40,000.00	各期	預收雜誌費
				a 49,000.00



第二十六章

製造成本帳統馭 永續盤存制

(Perpetual Inventory)

依照本書第二章所述之製造成本會計方法，在製造業是成本支出計算，及資產負債表之前必須先為盤點材料、在製品及成品之存貨。盤點存貨，勞費甚大，故僅能於期末決算一次。如一年內作數次決算則必有所不能矣。本章將敘述永續盤存之方法。運用此法則存貨之價值可從帳面上檢出而得之。如此則無盤點存貨之勞，而決算表之編造大為簡易矣。

材 料 (Raw materials)

材料之買進——假設某公司在營業之初曾購入下列各項材料。

種 類	單 位	單 位 價	金 額
A	500	\$4.00	\$2,000.00
B	1,500	2.00	3,000.00
	總 額		<u>\$5,000.00</u>

運用永續盤存制時，每種材料須占用一頁之總帳，或一卡片。如圖表(26—1)—1當過貨之發票既經登入憑單登記簿時，即可為材料簿記員發帳之資料。

材 料 A							
日 期	數 量			價 格	成 本		
	收 入	用 出	餘 額		收 入	用 出	餘 額
1945							
2 3	500		500	4.00	2,000.00		2,000.00

圖 表 (26—1)—1

材 料 B									
日 期	數 量			價 格	成 本				
	收 入	用 出	餘 額		收 入	用 出	餘 額		
1945									
2 5	1 530		1 530	200	3 000.00			3 000.00	

圖表 (26—1)—2

耗用材料——材料庫中所存儲之材料非得負責人員簽發之領料單，概不發領。故領料單乃耗用材料之惟一憑證。茲假定二月內會由負責人員簽發下列之兩領料單。

領 料 單				第 一 號
成本單第一號用			日期	1945, 2, 5
材 料	單 位	單 位 成 本	金 額	
A	200	400	800.00	
B	700	200	1,400.00	
			2,200.00	
批准 楊 鴻 如				

圖表 (26—2)—1

領 料 單				第 二 號
成本單第二號用			日期	1945, 2, 16
材 料	單 位	單 位 成 本	金 額	
A	150	400	600.00	
B	100	200	200.00	
			800.00	
批准 楊 鴻 如				

圖表 (26—2)—2

凡領料單上之各項費由材料簿記員登入圖表(26—1)之材料單。領用之材料皆可用於製造。

當填入用出欄。收入與用出既皆記入則可計其盈額而記入之。詳圖表(26-3)-1(26-3)-2

材 料 A								
日 期		數 量			價 格	成 本		
		收 入	用 出	餘 額		收 入	用 出	餘 額
1945	2 3	500		500	400	2,000.00		2,000.00
	5		200	1,300			800.00	1,200.00
	16		150	150			600.00	600.00

圖表(26-3)-1

材 料 B								
日 期		數 量			價 格	成 本		
		收 入	用 出	餘 額		收 入	用 出	餘 額
1945	2 3	1,500		1,500	200	3,000.00		3,000.00
	5		700	800			1,400.00	1,600.00
	16		100	700			200.00	1,400.00

圖表(26-3)-2

由材料單上得出兩種材料之餘額為？

材料A	500.00
材料B	1,400.00
總額	\$ 2,000.00

在製品 (Goods in Process)

成本單 (Production order) —— 在製品之存貨見於成本單。凡有製造必先

立一成本單。一批產品所耗用之材料人工等皆記入該批產品之成本單上。

設上述之企業有兩批產品在貨下。即因此有此產品而耗用上述之材料等也。假設製造產品 X 之成本單曰成本單一號。記錄產品 Y 之成本單曰成本單二號。倘製造 X 之產品所用之材料本

成本單第一號			
產品 X-800 單位			
日期	材料	直接人工	製造費用
1945			
2 5	2,200.00		
18		1,000.00	600.00
28		200.00	100.00
總額	2,200.00	1,200.00	600.00
彙總：			2,200.00
材料			1,200.00
直接人工			600.00
製造費用			4,000.00
單位成本 (產量 800 單位)			5.00

圖表 (26—4)—1

成本單第二號			
產品 Y 200 單位			
日期	材料	直接人工	製造成本
1945			
2 16	800.00		
28		800.00	400.00

圖表 (26—4)—2

產品 Y 已經完成，故其成本總額及其單位成本皆已結算。產品 Y 經完成則其成本移轉其他處。

- 不得將 Y 製品之成本單留存一處。
- 產品 Y 尚在製造中，其成本單上所表示之成本為 \$2,000.00。是即二月底在製品之價值。
- 因二月底僅此一類在製品也。

雖成本單上之各種數字何由而來乎。是當詳為論述也。

材料——所耗材料之成本自以領料單為根據。故應有領料單之副便交成本單之登記單以便移入成本單。

材料——一號 (圖表 (26—2)—1) 表明二月五日曾為成本單一號發出材料 \$2,200.00。故應以此 \$2,200.00 登入成本單之材料欄。

直接人工——二號 (圖表 (26—2)—2) 表明二月五日曾為成本單二號發出直接人工 \$1,000.00。故應以此 \$1,000.00 登入成本單之直接人工欄。

製造費用——三號 (圖表 (26—2)—3) 表明二月五日曾為成本單三號發出製造費用 \$600.00。故應以此 \$600.00 登入成本單之製造費用欄。

直接人工——凡在廠工作之勞工必有一工作時間卡。卡上註明工人之姓名，工人之號數及其工作之時間。此項卡片一日一換。其為某號成本單所耗用之時間卡上亦必予以註明。其一日而為數項成本單工作者亦必有數張工作時間卡。每一工作時間卡僅為一個成本單所耗用之時間。當工人繳入工作時間卡時，簿記員可知其所工作時間之總數及為每一成本單所工作之時間。再依照工資率則可計算其工資矣。斯即人工成本也。圖表(26-6)-1(26-6)-2乃某一工人二月二十日之兩張工作時間卡也。

每一工作時間卡，既有工作之時間及其工資，則可依照此種工作時間卡編造工資單，以作支付工資之根據。每一工作時間卡既表明為某成本單工作，則可以成本單為分類之標準而將該卡片分為若干類。將每類工作時間卡彙總之，期末即該號成本單之直接人工成本也。圖表(26-5)即直接人工彙總表也。表中將直接人工分作二類，一為成本單一號之人工，一為成本單二號之人工成本。

讀者試參閱圖表(26-4)之成本單並注意下列各事。

成本單一號上半年之人工成本為\$1,000.00。下半年之人工成本為\$200.00。

成本單二號下半年之人工成本為\$800.00。

此兩個人工成本之金額皆來自圖表(26-5)之直接人工彙總表。

成 本 單	工 作 時 間	
	二月一至十九	二月十六至廿八
1 號	1,000.00	200.00
2 號		800.00
	1,000.00	1,000.00

圖 表 (2 6 — 5)

日期	1945,2,21
勞工號數	21
上工時間	8.00
下工時間	12.00
經過時間	4.00
工資率	\$.50
工資	\$2.00
成本單	1號

圖 表 (2 6 — 6) - 1

日期	1945,2,20
勞工號數	21
上工時間	1.00
下工時間	4.00
經過時間	3.00
工資率	\$.50
工資	\$1.50
成本單	2號

圖 表 (2 6 — 6) - 2

● **製造費用 (Manufacturing Expense)** —— 成本單上之材料成本及直接人工成本既經決定矣。次一步手續即為估計製造費用。材料其人工，雖可求得而製造費用則無法

決定故必須估計之。設去年之製造費用之總數當於人工成本之50%。去年既屬如斯今年亦可窺其如斯也。如以此為半則當工作完成之時可以人工成本之半數加入製造費用欄矣。

參閱圖表(26-4)之成本單則知成本簿記員於登入人工成本之後則以人工成本之50%加於製造費用欄此其估計之法則也。

成品 (Finished Goods)

永續盤存卡——成品之存貨單與材料單相似。本例中之產品完成者僅x一項。月底之存貨單如下：

成 品 1 (x)							
日 期	數 量			價 格	成 本		
	進	出	餘 額		進	出	餘 額
1945							
2 20	800		800	500	4,000.00		4,000.00
27		500	300			2,500.00	1,500.00

圖 表 (26—6)

本例之成品僅此一項故其餘額即為成品之餘額也。

在製品之轉成品——存貨單中二月二十日之登記乃根據於圖表(26-4)之成本單。該單表示完成之產品為800單位而其成本則為\$4,000.00。單位成本為\$5.00也。

成品之賣出——二月二十七日賣出產品x 500單位。其發票之右角備有一附備記成本。發票之副張即交予存貨簿記員作下列之事。

(1) 參閱存貨單圖表(26-6)之單位成本。

(2) 計算所售貨物之成本總額登入發票副張之成本欄。如圖表(26-8)之所示。

發 票 之 首 端				
數 量	品 名	單 位 價	金 額	成 本
500	產品 x	7.00	3,500.00	2,500.00

圖 表 (26—8)

(3) 將所售之貨物登入存貨單之用應並計算其金額。

(4) 再將此副張交與予售貨簿之簿記員以備登入售貨簿之根據。

存貨之統馭

材料單表示材料之存貨。各成本單表示在製品之存貨。成品之存貨表示成品存貨之成本值。上述三項之存貨單至大規模之工廠中成千累萬。如能設立下述之統馭賬戶則賬表之編製大為簡易矣。

材料統馭賬——本賬之淨額等於各材料單餘額之總和。

在製品統馭賬——此戶之餘額應等於各在製品成本單之總和。

成品統馭賬——本賬之餘額等於各種成品存貨單餘額之總和。

如能設立此類統馭賬不僅更利於報表之編製且足以使材料、在製品或品等存貨單之登記更為嚴密。

是故此項補助賬之設立實有其功能，吾人大有研究之必要也。為便於明瞭起見特設一例使材料人工及製造費用等由最初之開支經過在製品而至製成成品。學者應注意其如何波動變化。本例所用之資料即前永續盤存制中所用之資料，其用意亦在便於學者之明瞭耳。

材料，人工，製造費用——假定二月內材料人工製造費用等之開支為：

a 材料.....	\$ 5,000.00
b 直接人工.....	2,000.00
c 製造費用	
間接人工.....	500.00
物料.....	300.00
動力.....	220.00

此等開支之分配與第二章所述之方法同。惟在第二章僅材料一戶而在本例則有材料買進及材料存貨兩戶耳。各項開支之分配後則各賬戶如下：

材 料	直 接 人 工	間 接 人 工
(a) 成本 5,000	(b) 支付 2,000	支付 500
		物 料
		成本 300
		動 力
		成本 220

耗用材料——由材料單取出受手工業耗用之材料可由材料單查去。圖表(20-3)。此項材料單應記入領料單冊中。其格式如圖表(20-1)。

領料登記簿

日期		領料單號數	金額	
1945				
2	5		2,200.00	
	16		800.00	
			3,000.00	

圖表 (26—9)

領料登記簿於月底結總後作下列之分錄：

d 在製品..... 3,000.00
 材料..... 3,000.00

將本月內所耗用之材料轉入在製品帳。

在製品所耗用之直接人工——成本單直接人工彙總表圖表(26—5)已將各成本單上所耗用之直接人工彙集一總數矣。看此表中一圖表(26—5)——二月內為各成本單所耗用之人工為\$2,000.00。是以月底則作下列之分錄：

e 在製品..... 2,000.00
 直接人工..... 2,000.00

以本月所費之人工成本轉入在製品帳。

製造費用轉入在製品帳——製造費用之估計為人工成本之50%，是以每一成本單所當負擔之製造費用為其直接人工成本之半數。二月內兩成本單直接人工之成本為\$2,000.00。故兩成本單上應負擔之製造費用為\$1,000.00。因之在製品上應加以\$1,000.00之製造費用。其分錄為：

f 在製品..... 1,000.00
 已分配數..... 1,000.00
 分配製造費用於在製品。

吾人所當注意者既已分配數之\$1,000.00乃全部貸入已分配數之帳戶而非分別貸入各成本單之帳戶也。

成本因素轉帳後之總帳——各成本因素——材料人工製造費用——轉入在製品後各有關帳戶之內容將如下：

材 料		直 接 人 工		間 接 人 工	
(a)成本5,000	d 耗毛3 000	(b)付 2,000	e 轉 2,000	(c)付 500	
					物 料
				(c)成本 300	
					動 力
				(c)成本 220	
					已 分 配 數
					f. 1,000

材料費為借差\$2,000.00此為材料存貨之總值。各貨材料存貨之詳數則詳於材料單。圖表(26-3)-1圖表(26-3)-2卸材料A之餘額為\$600.00而材料B之餘額為\$1,400.00也。

直接人工餘額。所耗用之人工均已轉入在製品矣。

製造費用各戶之和為\$1,020.00，為借差。已分至數為\$1,000.00為貸差。是有\$20.00之製造費用尚未分入成本單也。此乃由於分配率估計錯誤之所致。處理此\$20.00之方法將再討論之。

材料人工製造費用轉入在製品後則應產生下列之在製品帳。在製品帳者乃至幸冊中加入生產之一切成本也。

在 製 品

d. 材料	3,000.00
e. 直接人工	2,000.00
f. 已分至數	1,000.00

製成品成本——當產品完成之時，則計算其成本單而確定其成本。一面抽出其成本單，一面登入製成品登記簿。本例中已經完工之產品為成本單一號(圖表(26-4)-1。)其成本之總和為\$4,000.00，應即登入圖表(26-10)之製成品登記簿中。

製 成 品 登 記 簿

日 期	成 本 單 號 數	成 本 總 數
1945 2 | 20	1	4,000.00

圖表(26-10)

待至月底應將製成品登記簿上之成本總數由在製品帳中轉出之。其分錄為

(g) 製成品.....	4,000.00	
在製品.....		4,000.00

已完成之成品轉入成本帳。

上列之分錄登帳之後則其有關帳戶之內容將如下：

在 製 品			
(d) 材料	3,000	(g)製成品	4,000.00
(e) 直接人工	2,000		
(f) 已分配數	1,000		
製 成 品			
(g) 製成品	4,000		

在製品帳戶之借差為\$ 2,000.00。是為二月底在製品之成本。其詳細情形詳於成本單二號。如有數項在製品則自有數張成本單，在製品之詳細數字自亦詳於各成本單上。

銷貨成本——圖表(26-8)之發票副張備有成本欄。由簿記員將其銷貨成本填入。此項發票即登入銷貨簿圖表(26-11)

銷 貨 簿

日 期	✓	姓 名	發 票 號 數	售 價		成 本	
1945							
2	27	✓	韓 德 生	1	3,500.00	2,500.00	
					(10-501)	(933-21)	

圖 表 (2 6 — 1 1)

月底則結算兩欄之總數分別過帳如下：

售價欄之總數

- h 借應收帳款統取戶。
- 貸銷貨

售價欄總數下之數字為帳戶及頁數

成本欄總數

- i 借銷貨成本
- 貸製成品

成本欄總數下之數字為帳號及頁數。

過帳之後則有兩各帳(除應收帳款)當如：

製 成 品

f 製成品	4,000.00	i 銷貨成本	2,500.00
-------	----------	--------	----------

製成品之借差為製成品之存貨，詳細見存貨單。

銷 貨 成 本

i	2,500.00
---	----------

銷 貨

h	3,500.00
---	----------

銷貨賬之貸差大於銷貨成本之借差是為毛利。是以毛利可由帳中求得之不必盤點存貨也。

綜 論

在此制度之下總賬上之統馭賬戶及補助賬之設帳方法等論如下：

依照本書所述之會計方法編帳及補助帳上之分錄可以概述如下：

- 材料之買進.....借材料——以應付憑單登記簿內開之總數存入材料戶。
- 直接工資.....借直接人工——以應付憑單登記簿上人工欄之總數入帳。
- 製造費用.....借各項製造費用——應付憑單登記簿各相關欄之總數。
- 領用材料.....貸材料棧——領用材料登記簿之總數。借在製品——領用材料登記簿之總數。
- 轉直接人工入在製品帳.....借在製品直接人工以成本單人工欄總數上之總數先在日記簿上作分錄而後過帳。
- 已分配數.....借在製品，貸已分配數。用借計法乘人工。先作日記帳之分錄再過帳。
- 製成品完成.....貸在製品——製成品登記簿總數。借製成品——製成品登記簿總數。
- 製成品之賣出.....借銷貨成本代製成品。——製製成品本欄之總數。借應收帳款代銷貨——銷貨總帳內。

總帳

補助帳

- 照客戶發票上之詳數立入材料單
- 將領料單上詳數填入各材料單
- 將領料單上詳數記入成本單之材料欄。
- 將成本單直接人工欄總數上之各成本單之人工總數存入成本單之人工欄。
- 以成本單上人工成本乘分配率之積立入成本單之製造費用。
- 將成本單上之數額結轉並抄入此單另行總結。
- 將已成之成品立入成品存貨單之「進上欄」。
- 將發票上之成本立入存貨單之「出」欄。

二十章與二十六章所述方法之比較：

二十章之方法

各種產品之損益.....第二十章所述之製造成本表難以表示
 期內製成產品之成本，但每種產品之成
 品則無法表示。是以各種產品之損益
 能由主管者武斷推測耳。

存貨之變動.....依照二十章上之方法，在編造成本表，
 損益計算書及資產負債表前須先盤點
 材料，在製品及成本之存貨。盤點存
 貨之工作甚為浩大，散報表之編製費
 多一年一次。

存貨價值.....二十章中之會計制度並不能表示每種產
 品之成本。在製品所累積之成本亦無
 此表示。因之成品及在製品之存貨價
 值僅有估價而得之。

本章之方法

每種產品之成本皆表明於成本單
 上。發票上既有售價又有成本
 ，故損益之數極易編造。

各種存貨可由帳簿上決定之。無
 須盤點存貨之必要。因之每月可
 以編造報表。（但年底仍須盤
 存一次以資正帳上之錯誤）。

本章所述之會計制度可以確定存
 貨之價值。

多分配與少分配製造費用之處理

為說明製造費用多分配與少分配之處理方法起見，茲假定年度製造費用之已分配數之淨額如下：

間接人工.....	\$ 5,200.00
物料.....	3,450.00
動力.....	2,350.00
已分配數.....	10,500.00

製造費用各戶淨額之和為 \$11,000.00。此乃真實之製造費用。但分配於產品者僅 \$10,500.00。故製造費用中尚有 \$500.00 之金額未經分配。

茲將處理此 \$500.00 之數方法簡述如下：

(1) 此項製造費用乃用之於在製品製成品及銷貨成本上，故當加入上述之三戶：

銷貨成本.....	425.00
製成品.....	60.00
在製品.....	15.00
已分配數.....	500.00

(2) 設大部之成品經已賣出則可以此少分配數並入銷貨成本。

銷貨成本.....	500.00
已分配數.....	500.00

(3) 作為下期之預付費用：

預付製造費用.....	500.00
已分配數.....	500.00

如用第三法時則預付之製造費用可視作資產。下期之分配率可略為增加以期沖銷此數。

有時已分配數大於製造費用之總和。是謂多分配。多分配數亦可用上述之三法處理之。即(1)貸入銷貨成本、製成品及在製品等三戶。(2)貸入銷貨成本。(3)視作預收收益。

採用上述方法整理之後則已分配數之淨額與製造費用之總額相等。乃作沖銷之分录如下：

已分配數.....	11,000.00
間接人工.....	5,200.00
物料.....	3,450.00
動力.....	2,350.00

結製造費用帳。

結帳

茲將一例說明年底結算及製造工作底稿暨各種報表之手續。本例之資料則以下述之試算表為根據。

甲 乙 丙 公 司

試算表——1945.12.31日

現金.....	\$ 75,000.00
應收帳款.....	10,000.00
製成品.....	15,000.00
在製品.....	1,500.00
材料.....	5,000.00
應付憑單.....	\$ 6,000.00
股本.....	50,000.00
公積——1944.12.31.....	43,500.00
銷貨.....	100,000.00
銷貨成本.....	75,000.00
間接人工.....	3,000.00
物料.....	1,000.00
其他廢務開支.....	10,000.00
已分配數.....	13,000.00
推銷費.....	12,000.00
管理費.....	5,000.00
	<u>\$ 212,500.00</u> <u>\$ 212,500.00</u>

應付未付推銷員俸為\$200.00。

整理結帳分錄如下：

(1) 應付未付費用之整理：

推銷費用.....	200.00
應付未付費用.....	200.00
登記應付未付費用	

(2) 整理少分配數。為簡明起見少分配數併入銷貨成本。

銷貨成本.....	1,000.00
已分配數.....	1,000.00
以少分配數併入銷貨成本。	
沖銷已分配數及製造費用。	
已分配數.....	14,000.00
間接人工.....	3,000.00
物料.....	1,000.00
其他廢務開支.....	10,000.00

結帳

(3) 普通運轉結帳：

銷貨.....	100,000.00
損益.....	100,000.00
結銷貨帳	
損益.....	76,000.00
銷貨成本.....	76,000.00
結銷貨成本帳	
損益.....	12,200.00
推銷費用.....	12,200.00
結推銷費用	
損益.....	5,000.00
管理費.....	5,000.00
結管理費	
損益.....	6,800.00
公積.....	6,800.00
轉純益入公積	

工作底稿

- 圖表(26-12)之工作底稿對於應付未付應收未收之整理與前數章所述者同。(整理分數)
- (a) 但整理欄中又有新式整理兩項：
- (b) 以少分配之製造費用入銷貨成本帳。
 - (c) 結清製造費用及已分配數。
- 期末存貨已見於淚面故無需於整理。

甲乙丙公司 工作底稿

試算表	整理	損益	公積	資產負債表
現金.....				75,000
應收帳款.....				10,000
製成品.....				15,000
存貨.....				1,500
材料.....				5,000
應付帳單.....				6,000
股本.....				50,000
公積金.....				49,500
銷貨.....				100,000
銷貨成本.....	(b) 1,000	70,000	43,500	6,000
直接人工.....	(c) 3,000	100,000		50,000
物料.....	(c) 1,000			50,000
共同債務開支.....	(c) 10,000			
已分派數.....	(c) 14,989 (b) 1,000			
抽薪費用.....	(a) 200	12,200		
管理費用.....		5,000		
				200
				212,500
應付未付帳單.....	(a) 200	200		
利息轉公積.....	15,200	8,800	6,800	
公積金.....	15,200	100,000	50,000	50,000
		100,000	50,000	50,000
		100,000	100,000	100,000
			50,000	50,000
			100,000	100,000

圖表(24-12)

報 表

根據圖表(26-12)之工作底稿編造下列之損益計算書, 公積表, 及資產負債表

甲 乙 丙 公 司
損 益 計 算 書

一九四五年一月一日至一九四五年年底

明細表 C

銷貨.....	\$ 100,000.00
減銷貨成本.....	76,000.00
銷貨毛利.....	\$ 24,000.00
減推銷費用.....	12,200.00
銷貨純益.....	\$ 11,800.00
減管理費用.....	5,000.00
純益.....	\$ 6,800.00

甲 乙 丙 公 司
公 積 表

明細表 B

一九四五年一月一日至一九四五年年底

餘額 1944.12.31.....	\$ 43,000.00
純益 明細表 C.....	6,800.00
首額 1945.12.31.....	\$ 50,300.00

甲 乙 丙 公 司
資 產 負 債 表

一九四五年十二月卅一日

資 產

產

負債與資本淨值

現金.....	\$ 75,000.00	應付憑單.....	\$ 6,000.00
應收帳款.....	10,000.00	應付俸薪.....	2,000.00
成品.....	15,000.00	股本.....	50,000.00
在製品.....	1,500.00	公積.....	50,300.00
材料.....	5,000.00		
	<u>\$ 106,500.00</u>		<u>\$ 106,500.00</u>

第二十七章

固定資產定義

固定資產之定義——固定資產者乃性質比較久遠之資產用作營業之工具而非出售之財貨也。固定資產可分作兩類：

(A) 有形之固定資產。其中又可分作二類

- (1) 工廠——土地、房屋、機器工具、模型、運輸設備生財設備等屬之。
 (2) 天然資源——森林、油井、礦山等屬之。

(B) 無形之固定資產。無形之固定資產無形體可指，但據有此項財產之主權者則自能享受其利益。屬於此類財產者有商譽、專利權、版權、商標、特許權等。

固定資產之價值因種種關係而日見減少。減少之主要因素可簡述如下：

(a) 折舊 (Depreciation) 。折舊者謂固定資產因使用之關係及天然物質之變動致使固定資產之效用日見減少因而減少其價值也。

(b) 廢棄 (Obsolescence) 。所謂廢棄也者可以三例以說明之。

某公司享有手工機一架每日產成品 100 單位。其後營業日見發展每日銷售 1000 單位。該公司之經理詳細計劃以為加買九架之手工機以產生此數額不如另買一動力機一架之較為經濟也。該公司如購買動力機則初買之手工機必予廢棄矣。新買之動力機安裝之後又有新機之發明矣。舊機之使用須用五人而新機則否。故購新機較為合宜。斯舊機又將廢棄矣。
 新機所產生之產品已不復為市場之所需要。斯新機又將廢棄矣。

(c) 折耗 (Depletion) 。天然之資源因開採而日見減少。因此此項資源之價值亦日少。此之即折耗。

(d) 攤銷 (Amortization) 無形資產之價值因時間之經過而日減。此種減值曰攤銷。

凡企業享有減值性之資產者必須設立折舊、折耗或攤銷之準備。廢棄乃或有損失故不必設立準備也。

固定資產之市價亦有下落之可能。但帳上之價值不必因此而有所表示也。蓋固定資產非既出售。

●市價之漲落與企業無關也。

固定資產帳上之價值等於資產帳上之借方減其相關之折舊準備、折耗準備或攤銷準備。

固定資產之分類

固定資產可因其性質而分類或因減價之方法而分類。

(A) 有形之固定資產

(1) 工廠財產：

(a) 不折舊者：

土地（農田土地除外）。

(b) 折舊者

房屋、機器、工具設備生財等。

(2) 天然富源——折耗者

森林、油井、礦山。

(B) 無形之固定資產

(1) 攤銷者

專利權、版權、特許權、租借權。

(2) 不攤銷者

商標、商譽。

本章將依上列之秩序詳為研究諸項資產。

工廠資產

工廠資產之研究將包含下列諸點。

獲得資產時之成本

折舊

為享有資產而作之支出

廢棄資產之支出

登記簿

獲得時之成本

固定資產之成本包含自購買時至準備使用時之一切開支。例如機器之成本應為機器之買價加運費再加安裝費之和。

買進房屋之成本等於買價加改良費。購買之前如因折舊關係而須加以修理方可使用者此項修理費亦當加入成本之中。自行建築之成本為付於建築公司之建築費打圍費、監工俸薪保險捐稅等，以及建築期中之一切費用。

自製自用之固定資產應包括材料人工及相當之製造費用。帳上之價值當以上述之成本為限。該項資產之買價如於自製之成本亦當以自製之成本為其價值，不能以市價為其價值也。

房屋與土地須分入兩帳，不可同入一戶。因房屋須折舊而土地則無也。

折舊

固定資產之折舊乃享有資產之一種費用。其登記入帳方法為：

借折舊。折舊乃營業費用之一當於期末結入損益戶。貸下列二科之一：
貸折舊準備。此戶之存額皆為貸差。以資產帳之借差減折舊準備是為資產之帳面價值，資產負債表上之固定資產應以帳面價值為價值。

貸入固定資產帳戶。斯為資產價值之削減。此法較為不善，其故有二：

(1) 資產之折舊如記於資產帳之貸方，則資產之成本不能表白矣。

(2) 折舊為估計之數額，如記於資產負債表上即不能表示。而資產價值亦將不能明悉其數額充足。

估計折舊之方法甚多。有所謂直線法者乃最常用之一法。

直線法計算折舊之方法如下：

資產之成本	\$ 2,500.00
估計之殘餘價值	300.00
資產生命期中消耗之價值	\$ 2,200.00
生命之期間	10年
每年折舊	\$ 220.00

事實上殘餘價值常為企業家所忽視，折舊之總值應等於機器之成本。上例中之機器如忽視其殘值則每年之折舊應等於 \$ 250.00。

為享有資產而作之支出——為收到利益而支付之現金，或為收到利益而須於將來開支現金兩者支付之時期雖有不同，但為支出則一也。享有固定資產者其必須之支出有二：

一曰資本支出。此項支出足以增加資產之帳面價值。此種支出或記於折舊準備之借方，或記於資產帳之借方。

二曰收益支出。此種支出多視作費用。

固定資產其損益及如欲其精密無誤則資本支出與收益支出必須妥為辨別。如資本支出誤為收益支出，則固定資產之帳面價值減低矣。再者如收益支出誤為資本支出，則其會計之價值同時虛增利益與資本淨值。故二者不可不別也。

兩種支出之普通辨別可以圖表(2.7-1)為例以說明之。

支出之述要	收益支出 視費用	資本支出	
		記於資產帳借面	記於準備借面以增資產之帳面價值
獲得資產之成本： 某公司買得舊機三架並記入資產帳之借方。		\$ 3,000	
為使此舊機合於使用起見須作必要之修理，以彌補獲得前之折舊： 空車一次之費用			100
安裝費			50
改良費： 增加附件記入資產帳			75
尋常修理： 使用一月之後修理一次			
收益支出	18		
大修理： 使用三年之後，大修理一次耗用 \$ 400.00。 此乃資本支出，因足以抵補將來之折舊也。但此項支出不可記入資產帳之借方而從記於折舊準備之借方。因此項支出足以抵沖將來之折舊也。			400.00

重安裝設。第一次之安裝應當記入資產帳之借方。如改良工作情形或減少生產成本而重行安裝機器者，此項重安裝之費用不能記入資產帳。然亦不能視作收益支出，最妥善之方法當視作預付費用。

廢棄資產之賣出——廢棄之資產在廢棄之時應貸資產帳，同時記入折舊準備帳之借方。廢棄之資產，如獲得現金應借入現金帳。

廢棄資產之賣價如與資產之帳面值不符，則當以其差異數轉入公積。設三例以明之：

(1) 賣價等於帳面值

假定賣出時資產帳其準備帳有下列之餘額：

	借	貸
資產.....	2,500.00	
折舊準備.....		2,200.00
資產之帳面值為\$300.00。如賣價亦為\$300.00，則分錄應為：		
現金.....	300.00	
折舊準備.....	2,200.00	
資產.....		2,500.00

(2) 賣價小於帳面值：

設資產帳及其相關之折舊準備為下列諸數：

	借	貸
資產.....	2,500.00	
折舊準備.....		1,760.00
由此可知資產帳之帳面值為\$740.00但其實賣價僅為\$400.00。少於帳面\$340.00。當時之分錄為：		
現金.....	400.00	
公積.....	340.00	
折舊準備.....	1,760.00	
資產.....		2,500.00

(3) 賣價大於帳面值。

設資產與其相關之準備為：

	借	貸
資產.....	2,500.00	
折舊準備.....		2,200.00
資產之帳面值為\$300.00。而其賣價為\$500.00。故有\$200.00之利益。		
賣出時之分錄為：		
現金.....	500.00	
折舊準備.....	2,200.00	
資產.....		2,500.00
公積.....		200.00

變賣廢棄資產之賣價如與資產之帳面值不符時不入損益而逕入公積者其理由有二：

(1) 此項損益乃非常之損益非營業之損益，不可混入營業之損益也。蓋損益也者乃專指營業之損益，乃營業之結果。處置資產之損益與營業無關故當入公積也。

(2) 平時之折舊如估計確實則變賣時之價值應與淨值等。其不等者平時之折舊有所不合也。亦即往年之損益有所錯誤也。故當入公積以改正之。

凡賣出資產時應先將其應提未提之折舊先行提足而後計算其盈虧。例如1945年年底資產帳及其相關之折舊準備為

資產.....	5,000.00	
折舊準備(年累\$300.00)		3,000.00
1946年六月三十日賣出，實價\$1,500.00，自1945年二月卅一日以後尚未提折舊。故出售時尚有本年之折舊未提。當先提折舊如下：		
折舊.....	150.00	
折舊準備.....		150.00
現金.....	1,500.00	
折舊準備.....	3,150.00	
公積.....	350.00	
資產.....		5,000.00

登記簿——土地房屋機器生財運輸設備等固定資產應在總帳上分戶登記。此外仍應設立登記簿登記成本折舊修理等項。是以機器之登記簿應為每機器設立一戶登記下列事實：

資產之名稱。

機身之號數。

地點。

製造者。

購置時之資主。

安裝日期。

購置之成本。

其他開支。

關於折舊者：

 估計之生命。

 估計之殘值。

 折舊率。

每期之折舊及折舊之累積。尋常及非常之修理及修理之成本日期及其性質均當註明。

實在之生命、殘值與損失。

足以增加折舊之事實如過量工作等亦當列入。

此種登記簿為固定資產之永續結存單。企業之全部資產盡在此種登記簿中，足為管理之助。當出賣資產須重估資產與折舊準備時，則可以成本及其他記錄以作計算應提未提折舊之根據。並足為新換資產估計折舊之借鏡。保險時更是為機器價值之依據。

天然富源

價值——天然富源如森林礦產油井等將由固定資產漸變為商品。入帳價值應以成本值為據。其帳面價值則當為資產淨值減折耗。

折耗——折舊與折耗可為固定資產之減值。但二者之性質各異。折舊者乃物質上之退化。而折耗者乃數量之減少也。用過之機器雖已折舊，但其重量則未必有顯著之減少。反之如森林煤礦油井等經一產之開採則減少二分貨量矣。

折耗率之估計係以折耗資產中所含之成份量除折耗資產之成本值。每期之折耗則以該期之產量乘折耗率。

例如某礦山之成本為\$90,000.00。而其中所含之礦產則為\$30,000.00。故折耗率為 $90,000.00 \div 30,000.00 = 3.00$ 。如其年之產量為60,000噸。則該年之折耗為\$18,000.00。提折耗之分數為：

折耗	18,000.00
折耗準備	18,000.00
折耗之淨額應包含於產品成本之中。而折耗準備之貸差在資產負債表上應由折耗資產之成本中減除之。	

應予攤銷之無形固資

專利權——買來之專利權買價即其成本。因自己發明而獲得之專利權，則試驗費及獲得專利權時之一切費用如國稅費及律師費等皆其成本也。專利權非經專利之訴訟不能確定權利也。故勝利之訴訟費亦專利權成本之一。該因敗訴而損失其專利權，則其專利權之成本及訴訟費均當沖入公積。

專利權之有效期為十七年。故其價值當於十七年中攤銷清淨。但獲得時已在該專利權成立後若干年。則其成本當於其未盡之餘年中攤銷之。在專利權壽命終了之前如專利權所保護之技能有廢棄之可能。或該項商品有棄絕不銷之可能，則應建之方針應提攤銷其價值。

企業之聲譽或因專利權之保護而已見鞏固，其後專利權雖已到期不復存在，但企業已經鞏固同行實無法競爭。在此情形之下專利權在日旋月削之中而商譽則起而代之矣。但無論如何不可因此而產生帳面上之商譽也。亦不可因此停止攤銷專利權。

版權——版權之有效期為二十八年。但到期時仍可續請續得二十八年。然出版物有此長久壽命者少。故在第一次出版時應即將版權之成本攤除清淨也。

特許權 (Franchise)——特許權之獲得如未付現金則無大假之必要。特許權之性質與專利權無異應攤銷成本。如特許權之給予會規定期限，則其成本當於此規定期限中攤銷之。

租賃權與租賃資產之改良——租賃之資產如預定租賃若干年，常須預付租金。此項預付之款可名為預付租金。未付租金租賃權與租賃權無異其高利當於租賃期內攤銷之。

租賃資產改良之款項如與租賃權之項，其約定之攤銷年限有短租會同者。此

項租賃之土地如為自用則可少付租金，若轉租予人則可獲利，故為有益，然不能以之置換，蓋此乃未實現之利益也。

租賃之期如甚長久，租約上常規定承租人 (Lessee) 應負租賃資產上一切之改良費 (如房屋之改建內部之裝修等) 。此等費用業為承租人之所支付但附著於資產上無可分割故即變為出租人之資產。承租人不過有享用此項資產之權利耳。承租人對於此等改良費應於租賃期中攤銷之。其分錄為借租金貸改良費。在此情形之中租金帳之借方有兩項來源。一為付出之租金，一為攤銷之改良費。

無須攤銷之無形固資

商標 (Trade Mark) —— 商標之有效期無有窮盡，故無攤銷成本之必要。

商譽 (Good Will) —— 商譽之性質可於法庭之判決書顯示之。

某個人，商號，或公司，經營某種事業連續不斷至若干年之久，於其應盡之義務則盡心盡力以維持之。而於處理業務時則極其公允。是以為其顧客者深信其將來之業務必足以媲美於以往，而將時時介紹親友為該號之顧客。而使該號獲得額外之利益。此種聲譽對於該號之有利將不下於機器與房屋。此項聲譽之為資產固毫無疑問也。享有此種聲譽者如欲買他人則不應獲得代價也。

商譽之價值多由買賣兩方商決之。其決定之方法如下：

(1) 雙方任意之決定。

(2) 以過去平均利益乘以若干年數。例如以往五年每年之平均利益為 \$ 10,000.00

雙方決定以二年之平均利益為商譽之價值，則商譽之價值為 \$ 20,000.00。

(3) 以若干年超越利益之和為商譽價值。例如投資額為 \$ 100,000.00。五年來之

平均利益為 \$ 10,000.00。按一般企業之獲得利率為 8%，則商譽之計算為：

平均利益..... \$ 10,000.00

8%之尋常利益..... 8,000.00

超越利益..... \$ 2,000.00

三年..... 3

商譽..... \$ 6,000.00

(4) 超越利益之資本值

設投資額與超越利益額均如第三條之所示。雙方決定以超越利益照 10% 化為資本值是為

商譽之價值。其算法如下：

平均利益..... \$ 10,000.00

8%之尋常利益..... 8,000.00

超越利益..... 2,000.00

\$ 2,000.00 + 10 = \$ 200.00

商譽之獲得知由於購買期處照資本入帳。非應予不能受償也。

以現金買得之商譽既照受償之帳。則不論繼續或決定之。營業之情形或有減損之損益。所買商

者也者事實上或竟無超越利益可得，但商譽概則不必因此銷除之也。蓋商譽概之所表示者為買時之成本而非現在之時價也。亦有以公積沖銷商譽者，此則不合於會計原則之方法也。

自己獲得商譽者往往估計其價值而入帳。果如此，是與會計之原則不符。蓋如借商譽帳時則必資公積是以未實現之利益為利益也。

資產負債表上之固定資產

資產負債表上之固定資產應於其成本中減除其折舊準備。其表示之方法為：

固定資產：

土地		\$ 20,000.00
房屋	\$ 150,000.00	
減折舊準備	30,000.00	
淨值		120,000.00
機器與設備	\$ 90,000.00	
減折舊準備	12,000.00	
淨值		78,000.00
工具	\$ 15,000.00	
減折舊準備	4,000.00	
淨值		11,000.00
運輸設備	\$ 5,000.00	
減折舊準備	2,000.00	
淨值		3,000.00
生財與設備	\$ 5,500.00	
減折舊準備	2,200.00	
淨值		3,300.00
總值		\$ 235,300.00
專利權減攤銷		6,000.00
商譽		50,000.00
固定總值		\$ 291,300.00

第二十八章

公司債 基金 基金準備

公司債 (Bonds) 與抵押 (Mortgage) —— 公司債者乃公司之借款而當償還其本息者也。公司債與本票性質上無大差異，惟公司債較為著重形式耳。

抵押者，乃將債務人之財產交予債權人或其代表，待其債務還清之時則交還於債務人。但現今之抵押已非財產或其主權之轉讓不過債權人握有其留置權耳。

本票，抵押，抵押債票 —— 短期之借款皆以本票為負債之憑證不必以抵押品為其保障也。

長期借款則以抵押本票或抵押債票為借款之工具。如所需之資金可由一人取得，則借款人可用抵押本票。借款之條件詳於本票而附以資產為抵押。如所需之資金須由多數人供給，則可發行債票售予大眾。購買公司債者如為多數人，既不能互相認識而又有隨時轉讓他人之可能，故抵押之資產則不能交予購買債票之債權人。於是乃由債務人選擇銀行或信託公司為持票人之代表。是曰信託人。債務人乃將其抵押之資產交予信託人並訂立信託契約使為債權人之代理。

公司債之分類 —— 公司債之種類甚多，難以罄述。若就其主要之形式而言則可分為下列數項。

(1) 担保公司債。

因担保品性質之不同此類公司債又可分為三類。

(a) 不動產抵押公司債。

此類公司債之抵押品多為土地，或房屋與土地。

(b) 有價資產抵押公司債。

此類公司債之抵押品多為有價資產，機器設備及各種商品等其類也。

(c) 證券抵押公司債：

此類之抵押品為他公司之公司債及股票等無形資產。

第一次抵押第二次抵押 —— 一種財產可數次抵押於各種公司債。如公司無力償還其債務，其被接收之抵押品將先償還第一次抵押之公司債。如有餘利則償還第二次抵押公司債。依次推也。

是以第一次抵押公司債較諸第二次抵押公司債為佳。因有優先之權利也。故第一次抵押公司債曰優先債票。第二次抵押公司債曰次級債票。

記名與息條 —— 公司債又因其記名與否而分為下列各項。

(1) 未利便登記公司債

債權人之姓名債務人或其代理人須為登記。利息應以記名支票交付之。此項債票之優點在足以防竊盜或水火損失。但亦有不利之點之二。一則債票之轉讓須要登記。再則支票之付息極為煩瑣。

(2) 公司債之本身記名而債票則否

公司對於債票之本身予以記名。息票則附於債票憑票付息。債權人對於債票之本身則有保障不虞於盜竊水火。而公司之於利息則無煩瑣之工作。

(3) 不記名債票

此種債票之轉讓僅憑債票之授受。轉讓時並背書而不需。一經損失則無法彌補。此其缺點。其利息之支付亦憑息票。

發行公司債之分錄 —— 設全盤公司債一次照票面發行則其分錄為

現金.....	100,000.00
公司債.....	100,000.00

若公司欲擬戶長對於所發之公司債應予以詳細之記錄。如6%第一次抵押1965年1965年1960年謂其到期之年度也。

抵押契約或信託契約中多規定發行之總額。為防止債務人濫發公司債起見。每一公司必須得信託人簽章。表示其為信託授權發行之公司債而有抵押品為其保障者也。但公司發行之公司債常被信託契約規定者為少。例如公司之地產房屋等價值甚大。足為\$100,000.00債票之抵押品。但公司目前所需者則僅為\$60,000.00。然不久之將來或仍有\$40,000.00之需要。如信託契約中規定之發行額僅為\$60,000.00則僅能發行\$60,000.00之公司債矣。他日如需要資金時惟有再將房地之抵押品作第二次之抵押發行\$40,000.00之債票耳。但第二次抵押之地產於第一次抵押。必須較高之利率始可出售。故於公司為不利。公司為預防將來之需要起見於第一次發行之時即先額定其發行額為\$100,000.00。但僅發行\$60,000.00。餘\$40,000.00待將來需要時再為發行。如然則其分錄為：

庫藏債票.....	100,000.00
第一次抵押公司債.....	100,000.00
登記額定債票	
現金.....	60,000.00
庫藏債票.....	60,000.00
發行債票	

上述之事實表在資產負債表表示方法為：

0 國家債券；0

第一次抵押6%公司債

1950年五月一日到期.....\$100,000.00

0 庫藏債票

.....40,000.00

資產負債表上當表示庫藏債票之數額。查信託契約所文字之抵押品應已發行\$60,000.00

之外乃可讓與\$40,000.00。故當其債權人要求時。該項抵押品之發行額為\$150,000.00

000.00而共已發行額為\$60,000.00。可以加發之數額為\$40,000.00。在未加發\$40,000.00之前負債與抵押品價值之比為150:100。在加發\$40,000.00之後則其比率為150:100。此等事實乃債權人之所樂於明悉者也。

如公司債之本息均為記名或則當用補助帳記錄債權人之姓名及住址等。

付息期間發行債票——公司債常有於發息期間發行者。購買債票者如在此時購買債票應加付利息。例如6% \$10,000.00之債票於發息期後兩月賣出，而其實價為照票面加利息。其分錄為：

現金.....	10,100.00	
應付公司債.....		10,000.00
公司債利息.....		100.00

下次付利息時（半年四月之後）則其分錄為：

利息.....	300.00	
現金.....		300.00

利息帳付息時之借 \$300.00與發債票時之貸\$100.00兩比淨借\$200.00是為四月中債票之利息。

債票之付息——公司債之利息應如何分發則視乎公司債利息之發給是否須要登記與夫支付息之事務由公司自己發給抑將由他人代為發給而定。舉三例以明之。

(1) 利息之付給須予登記且由公司遞付予債權人。

在此情形之下須寫立支票分予各債權人。為避免錯遺若干個應付憑單起見可將應付利息之總額寫一總憑單，立一總支票存入銀行。此款之戶名可名為債票利息戶，其分錄為：

某行——債票利息.....	6,000.00	
現金.....		6,000.00

以債票之利息存入銀行備付。

款既存入銀行則另立支票分予各持票人。其總數即存入之總數也。其分錄為借公司債利息貸某某銀行（債票利息）

(2) 由債權人携帶息票交予其往來之銀行代為收取利息。但利息之支付並不記名。此項利息或由公司自付或由信託人代付。故有兩種付款方式：

(A) 由公司自付。

當利息到期之時由公司將其總額存入銀行。

其分錄為：

債票利息.....	6,000.00	
應付未付債票利息.....		6,000.00
登記公司債利息.....		
某某銀行.....	6,000.00	
現金.....		6,000.00

轉現金入持戶備付債票利息。

待五月廣銀行付出之利息總額為\$3,000.00則公司應作下列之分錄：

應付未付公司債利息.....	5,700.00	
某某銀行.....		5,700.00
登記銀行付利息如上數		

(B) 公司債之利息由信託人代付之

在此情形之下公司之於此種利息或於利息到期之時將利息之總數一次付予信託人。或分期付予信託人。視乎契約之規定而定。

設以利息之總額一次付予信託人代付，則其分錄為：

某信託公司——信託人.....	6,000.00	
現金.....		6,000.00
以現金交予信託人		
代付利息。		
公司債利息.....	6,000.00	
應付未付利息.....		6,000.00
登記公司債利息		

待信託人已將利息付訖報告公司時則作下列分錄。

應付未付公司債利息.....	6,000.00	
某信託公司.....		6,000.00
信託公司付利息		

債票折價——設公司債之抵押品或有未足或公司債規定之利息較之同等債票之利率為低，則此項公司債之售價當較諸票面為低。試舉一例以說明之。如十年期5%之公司債票面\$100,000.00實價\$98,000.00則其發行時之登記為

現金.....	98,000.00	
債票折價.....	2,000.00	
公司債.....		100,000.00

照98折發出

公司債折價之攤銷——前例中之公司債出售所得之現金雖為\$98,000.00但將來必須償還\$100,000.00此\$2,000.00之折價係為預付之利息。因票面上所規定之利益太小，非折價出售不能售也。故發行公司所實付之利息為每年所付之利息加折價之一部。

由此可知每年所付之利息必非利息之實數。真實之利息當為所付之利息加每期所當負擔之債票折扣。債票之生命為十年，每半年付息一次共二十次。故每半年當負擔\$100.00。付息時之分錄為：

債票利息.....	2,500.00	
現金.....		2,500.00
付債票之利息。		
債票利息.....	100.00	
債票折價.....		100.00

攤銷股票折價 1/23

如此分錄賬目之債票折價當於第一年之終攤銷清淨。在債票折價尚未攤銷之前，應視為資產而列入預付費用中。

公司債溢價——設公司債以溢價賣出，則該額利息費用矣。例如上例之公司債以 \$ 1,000,000 賣出，此 \$ 2,000,000 之溢價與攤銷之必要，故為利息之沖銷。

發行債票時之分錄為

現金	1,000,000.00	
公司債		1,000,000.00
公司債溢價		2,000,000.00
當付利息之時應同時攤銷溢價。共分錄為		
公司債利息	2,500.00	
現金		2,500.00
公司債付息		
公司債溢價	100.00	
公司債利息		100.00
攤銷公司債利息		

未經攤銷之公司債溢價為預收收益。在資產負債表上應列入負債之列。

公司債之贖回——公司債贖回之方法有三：

- (1) 當公司債到期之時以公司之現金一次贖回之。其分錄為借公司債貸現金。
- (2) 分期償還之。此類公司債名曰分期償還公司債。

例如公司債之總額為 \$ 100,000.00。規定自第六年底起每年償還 \$ 20,000.00。是以至第十年終則償還清訖。每還一次則借公司債貸現金。

- (3) 至到期之時以償債基金一次贖回之。此法當於後段論述之。

債 債 基 金

Sinking Funds

如公司債之贖回係用償債基金，則債務人必按期存儲定額之資金於信任人，由信任人保管生息。此種辦法必先由債務人與信任人之公司約定。而其約定之方法則甚多。茲舉一簡例以明其大概。假定公司債之總額為 \$ 100,000.00。十年到期。債務人允於第一年年終以 \$ 10,000.00 存儲於信任人由信任人保管生息。及至第二年年終則當另以現金若干交予信任人，使信任人所儲存之現金等於 \$ 20,000.00。至第三年則當使信任人平均存儲 \$ 30,000.00。如此類推。待至十年期存儲信任人之基金當有 \$ 100,000.00 矣。惟已存之基金可以生息，故每年由債務人提存之款則日減。

0 假定信任人對於債務人之基金能以 5% 生息，則此項基金之累實可以顯示如下：

年 別	利 息	提存數	基金總額
1		\$ 10,000.00	\$ 10,000.00
2	\$ 500.00	9,500.00	20,000.00
3	1,000.00	9,000.00	30,000.00
4	1,500.00	8,500.00	40,000.00
5	2,000.00	8,000.00	50,000.00
6	2,500.00	7,500.00	60,000.00
7	3,000.00	7,000.00	70,000.00
8	3,500.00	6,500.00	80,000.00
9	4,000.00	6,000.00	90,000.00
10	4,500.00	5,500.00	100,000.00
	<u>\$ 22,500.00</u>	<u>\$ 77,500.00</u>	

每年提存基金時之分錄可以表示如下：

第一年年終之分錄：

債債基金	10,000.00	
現金		10,000.00
以基金存放於信任人。		

第二年年終之分錄為

債債基金	500.00	
基金收益		500.00
基金投資利息		
(基金收益結入損益)		
債債基金	9,500.00	
現金		9,500.00
以現金存入信任人為基金。		

信任人收到債務人之基金時自當儘量投資於證券生息。但未必能盡量投資。故常有現金餘留於手中。債務人如欲知基金中投資額為幾何。存留之現金數則可作下列之記錄：

當存入信任人時，則借債債基金貸現金

信任人報告購買證券時則借債債基金證券貸債債基金。

公司債到期由信任人出售其所購買之證券，變成現金之後代替債務人償還公司債。設此證券變現之現金適為\$100,000.00，則信任人適足以償還債務人之公司債。公司債既經還完，則由信任人報告債務人公司。債務人應作下列之分錄：

公司債	100,000.00	
債債基金		100,000.00

以基金贖回公司債

設信任人處理證券之時損失\$500.00。換言之即由債債基金變成之現金已不足\$100,

000.00減少\$ 500.00，則債務人公司自當再付\$ 500.00予信任人俾得贖回公司債。其分錄為

公債	500.00	
現金		500.00
贖回信任人處理證券之損失。		

公司債	100,000.00	
債償基金		100,000.00
以債償基金贖債。		

設證券之資用確有利益\$ 540.00則清償公司債之後自當交還債務公司。其分錄為

公司債	100,000.00	
債償基金		100,000.00
清償公司債		
現金	540.00	
公積		540.00
變賣證券之利益		

債 債 基 金 準 備 (Sinking Fund Reserve)

債務人發行債券之時，信託契約除要求存儲基金之外或並要求債務人設立債償基金準備藉以減少債務公司之股利。

設立債償基金準備之目的在保全公司之運用資本。假設發行債券之後債務公司之運用資本為\$ 100,000.00。此乃必需之數額未能減少者也。設公司債發行後之第一年獲得純益\$ 20,000.00。如將此數分予股東，同時又存儲\$ 10,000.00於信任人，則公司之運用資本將減少\$ 10,000.00矣。如此繼續不斷則其運用資本必日漸減少，必有不能營業之一年。其所當存儲之債償基金自亦無力存儲。

為減少股息藉以保護債務公司之運用資本起見，故其信託契約之條件可加增下列一條「除每年應以現金增加債償基金外並當設立債償基金準備。此項準備非待公司債還清之後不能以之分為股利也。」

設上節所述之債務公司除存儲債償基金之外並有設立準備之必要。則當有下列之分錄：公

第一年年終：

債償基金分錄：

債償基金	10,000.00	
現金		10,000.00

 以基金存入信任人

債償基金準備分錄：

公司債基金準備

1955

公積.....	10,000.00	
債價基金準備.....		10,000.00
第二年年終：		
債價基金分錄：		
債價基金.....	500.00	
基金收益.....		500.00
基金證券利息.....		
債價基金.....	950.00	
現金.....		950.00
有備基金.....		
債價基金準備分錄：		
公積.....	10,000.00	
債價基金準備.....		10,000.00
移公積之一部入債價基金準備。		

債價基金準備乃公積之一部。雖一時不能分予股東為股利，然其為公積則無疑也。故在資產負債表上當列作公積。

資本淨值：

股本..... \$ 500,000

公積：

債價基金準備 \$ 20,000.00

自由公積 15,000.00

公積總額..... 35,000.00

資本淨總額..... \$ 535,000.00

債價基金準備為公積而債項準備則為資產之減值，同為準備而意義不同，頗難令人索解。如名為債價基金公積較為明顯。

公司債既經還清則取消此項準備而並入公積中，待至此時則又可分發股利矣。

第二十九章

寄銷

(Consignments)

定義——寄銷者乃商品之所有者（寄銷人）（Consigner）將其商品運交於另一人（承銷人）（Consignee）使其代為銷售此項商品也。故承銷人者，寄銷人之代理（Agent）也。

從寄銷人之立場論之則一寄銷必為商品之運出。

從承銷人之立場論之則一寄銷必為商品之運進。

寄銷之原因——有不願負運商品而願以寄售者矣；其理由為：

(1) 因市價之起伏無常。

市價之漲落無定。買進之商品或有損失之危險，但承銷之商品則無損失之可能。

(2) 避免資金之可慮。

買進之商品無論付試條件如何，必有付款之一日。但未必能能售出也。是資金有滯滯之危險矣。至於承銷之商品非售出之時無付款之必要，故資金無凝滯之慮。

寄銷人樂於寄銷之原因：

(1) 寄銷人往往樂於寄銷其商品而不願除銷其貨物。因承銷之物遇債務人清算之時常有壞賬之損失。但寄銷之物遇承銷人倒閉之時尚可追回其貨物。故危險較少。

(2) 新式貨物銷場未能鞏固惟寄銷始可以推銷之。必欲售出則或販賣有人問津矣。

寄銷人與承銷人之關係——承銷人乃寄銷人之代理，其權利與義務與代理人同。因承銷而開支之一切費用承銷人有向寄銷人追回之權。又代銷商品之後承銷人有索取報酬之權。此項報酬之計算方式有二。一為賣價之幾成。一為賣價與訂定價格之差。承銷人如或除銷其貨則此項應收帳款應為寄銷人之資產。遇有壞賬損失亦寄銷人之損失也。

承銷人對於承銷之貨物必須加意保護以免寄銷人之損失。遇除銷貨物及收回帳款時亦必須斯。承銷人對於寄銷人之財產必須另為保管，不可與其自己之財產混和。或另為入帳簿時可查知其數額。承銷人售出貨品之後應隨時報告寄銷人。並對寄銷人清結貨價。報銷貨價之時期或在全盤商品賣出之後。或一部賣出之時。或在規定之時期。視合同之如何規定而定。

寄銷報告單 (The account Sales)——承銷人對於寄銷人所作之報告曰寄銷報告單圖表(29-1)。

羅 偉 記		
羅 諾 波 茵 城		
寄 銷 人		19,512.10.
魏 爾 遜 公 司		
芝 加 哥 伊 里 諾		
銷 售		
總 電 收 音 機 十 架 每 架	\$82.53	\$825.30
減 除		
運 送 費	\$ 14.10	
廣 告 費	67.90	
佣 金	\$825.23 1/2	29.19
淨 額 — 附 支 票	165.90	\$535.31

圖 表 (2 9 — 1)

寄銷會計——寄銷、不能以運出之寄銷品為銷貨也。承銷人亦不能以收入寄銷品為貨也。寄銷貨之存源地點雖有變動但寄銷品之主權則不變故其實質於其間也。

寄銷之商品既非賣出，故寄銷人不能因商品之交付承銷人而有所利益。寄銷人非待其商品變賣之時實無利益可獲也。

寄銷之商品既為寄銷人之商品，故期末未能銷盡之貨仍為寄銷人之資產而當包含寄銷人有貨之中。

本章下數節當討論寄銷人與承銷人之會計方法。

寄銷人帳——略舉數例以示寄銷人對於寄銷品之記帳方法。諸例皆由淺而深，易於了解。

第 一 例

運出商品：

十一月十八日魏爾遜寄交羅諾波茵城羅偉記。每架收音機之成本為 \$40.00。此項運貨之交易並非銷貨但必有記錄以示此項貨物之運出。

11/18 寄銷品 (羅偉記) 400.00

400.00

寄出無線電收音機十架與羅偉記。

凡有寄銷品寄出之時必為每一承銷人開設一戶。但寄銷人則僅設一帳。

收到寄銷帳目時之記帳：

十二月十日羅偉記開列圖表(29-1)之寄銷帳目呈交魏爾遜公司。魏爾遜公司則用下列之

分錄沖銷之。

12/10 寄銷.....	400.00	
寄銷品.....		400.00

沖銷11/18 日記錄

魏爾遜公司乃將寄銷報告單上之詳細數字作下列之分錄：

12/10 現金.....	585.00	
運費.....	14.00	
廣告.....	60.00	
佣金.....	165.00	
銷貨.....		825.00

登記雜俚記報告單上之銷貨與開支。

第一例所表示之方法為二個步驟。第一個步驟為寄出寄銷品時先作一備忘錄。待收到寄銷報告單時則沖銷之。另將銷貨與費用記錄入帳。

第 二 例

仍用一例之資料但略予變更如下：

- (1) 魏爾遜公司運出之時會付\$20.00之水脚。
- (2) 魏爾遜公司於十一月三十日結帳。當時尚未有寄銷品賣出。

運出商品：

以運出商品之成本入帳。

11/18 寄銷品——雜俚記.....	400.00	
寄銷.....		400.00
寄銷收音機上架		

付運費：

十一月十九日魏爾遜公司付出運費\$20.00。此貨尚未銷，故此項開支不能入費用帳。惟支付運費之原因為發出寄銷品，故當入寄銷品帳。其分錄為：

11/19 寄銷品——雜俚記.....	20.00	
現金.....		20.00
付寄銷品之運費。		

工作底稿、報表、結帳：

魏爾遜公司於十一月三十日結帳，其時寄銷品尚未售出。工作底稿中寄銷之貸差\$400.00適與寄銷品之借差\$400.00相沖。其所付出之運費\$20.00可加入存貨亦可視作現付費用。在資產負債表上可列作預付寄銷品運費一科目以處理之。存貨及寄銷品在工作底稿中處理之方法見圖表(29+2)

沖銷之\$400.00(整理A)僅在工作底稿上整理之。無須入帳。在貨之價值表其數額(\$5,000.00)寄銷品之價值是其寄銷品或寄銷度(\$400.00)。

	試算表		整理		損益		資產負債	
寄銷品——羅偉	420		(a) 400	400			20	
寄銷		400	(a) 400					
存貨 11/30	總	數						
存倉						500	5,000	
寄售						400	400	

圖表 (29—2)

在資產負債表上，寄銷品之價值可列作 \$420.00 (成本加運費) 或以 \$400.00 為寄銷品之價值而以 \$20.00 為預付費用。本書係用第二法

結帳之時寄銷品與寄銷帳之沖銷並無分錄。期末存貨之入帳與一般會計無異。即

存貨 (在倉).....	5,000.00	
存貨 (寄銷).....	400.00	
損益.....		5,400.00
登記存貨入帳		

第三例

本例將加入二事為前二例之所無者。

- (1) 承銷人報告之寄銷報告單僅銷售一部之貨品。
- (2) 承銷人付出之開支一部應視作費用，一部須視作預付費用，因其中尚有一部之貨未經發出也。

運出商品：

仍以前例之事實為事實：

11/18 寄銷品.....	400.00	
寄銷.....		400.00
運出商品		

付運費

加前例運出時付運費 20.00

11/18 寄銷品.....	20.00	
現金.....		20.00
付運費		

寄銷報告：

十一月二十八日承銷人之寄銷報告單報告下列事實：

銷貨——6架每架 \$32.50	\$195.00
費用：	

運費	\$14.10	
廣告	35.00	
佣金	99.90	148.10
餘額支票在內		<u>346.90</u>

收到寄銷報告單暨 \$346.00 現金之時，現將該公司應作下列之分錄：

(1) 將六架收音機之成本由寄銷品帳及寄銷帳中銷之。

11/28 寄銷.....	240.00	
寄銷品.....		240.00
沖銷六架之成本		

(2) 將本號所付運費之屬於已銷貨物者由寄銷品帳中轉出之。

11/28 運費.....	12.00	
寄銷品.....		12.00

六架運費轉入費用帳

(3) 將承銷人所付之運費分作兩部，其屬於卡售部分者，則作預付費用而記入寄銷品帳。其屬於已銷貨品之運費則記入運費帳。廣告之與佣金則皆記入費用帳，因此乃銷出部分之費用也。故根據寄銷報告單應記錄如下：

11/28 現金.....	346.90	
寄銷品(雜項記) 4架運費.....	5.64	
運費(6架運費).....	8.46	
廣告.....	35.00	
佣金.....	99.00	
銷貨.....		495.00
銷貨與費用		

諸頁分錄既悉編妥之後，則寄銷品帳當如下：

寄 銷 品

11 18	十架成本	400.00	11 23	六架成本	240.00
19	運費	20.00		沖銷運費	12.00
23	預付運費	5.64			

寄 銷

11 28	六架成本	240.00	11 18	十架成本	400.00
-------	------	--------	-------	------	--------

	試算表		整	理	損	益	資產負債
寄銷品——總值	173.64		(a)	163.00			13.64
寄銷		167.90	(a)	63.00			
存貨	總	額					
在倉					5,000.00		
寄銷品					163.00		

圖表 (29—3)

資產負債欄之 \$ 13.64 乃四架收音機之預付費用。其中所包含者為：

運費 每架 \$ 2.00 寄銷人付	\$ 8.00
運費 每架 \$ 1.40 承銷人付	5.64
	<u>\$ 13.64</u>

資產負債表上表示之方為：

流動資產

製成品

在倉

\$ 5,000.00

在承銷人

173.64

總額

\$ 5,173.64

一亦可將在倉及在承銷人之存貨列作一數

流動資產

製成品

5,173.64

亦可將預付之費用從存貨中分出而列作預付費用。

流動資產：

製成品

\$ 5,160.00

預付費用

運出寄銷品

13.64

第四例

事實上承銷人與寄銷人結算之時，多不在賣出一部份貨物之時。大多數之寄銷人多允許承銷於售完寄銷品時結算。或將不能售出之商品退回寄銷人時始行結算。在此情形之下，寄銷人在期末結帳之先，要求承銷人作寄銷報告報告已經售出之商品。蓋寄銷人雖不能向承銷人索款，但必知其已銷之物品始可計算損益也。

在此情形之下，將仍以前例之事實以說明寄銷人記帳之方法。但本例之事實與第三例略有一點之差異。即十一月廿八日承銷人造寄銷報告單時無現金之收入也。茲再分步說明如下：

運出商品

其分錄與第三例同。

支付運費

分錄與第三例同。

寄銷報告

(1) 沖帳分錄與第三例同。

(2) 以一部之運費入預付帳，其分錄與第三例同。

(3) 登記銷貨與費用與第三例同，但有一異點即登帳時不借現金 \$346.90 而借應收帳款 \$346.90 也。此類應收帳款多不混入普通應收帳款中。如承銷人不多時可列入普通總帳中。或另入補助帳，而另置統取帳戶以統取之。

承銷人帳——三例足以說明承銷人處理寄銷品之方法矣。

(1) 必待承銷之商品賣完之後始結帳。

(2) 一部分之商品經已賣出但貨款仍未匯予寄銷人，而已屆期未結帳之期。

(3) 費用已經支付但貨尚未售。然已屆結帳之期。

第一例

收到商品

當承銷人編傳記收到承銷商品之時無須作分錄。僅在總帳上開立一戶登記備忘足矣。其格式如下：

承銷品——魏爾遜公司

11/20	收音機10架								
-------	--------	--	--	--	--	--	--	--	--

承銷品帳戶僅有數量而無金額即表示其為備忘錄也。

支付費用

凡因承銷商品而支付之費用皆記入承銷品帳之借方。

11/21	承銷品——(魏爾遜公司)	14.10	
	現金		14.10
	付運費		
11/22	承銷品——(魏爾遜公司)	35.00	
	現金		35.00
	付廣告費		
12/4	承銷品——(魏爾遜公司)	25.00	
	現金		25.00
	付廣告費		

銷貨：

設所有之商品經已賣出並已獲現金，則其分錄為：

11/24	現金	825.00
-------	----	--------

寄

銷

1933

承銷品——(魏爾遜公司)..... 825.00

銷貨

如此各分錄之和必為\$ 825.00

匯寄銷人結算

在造具寄銀報告單時，承銷人必先計算其應得之佣金，故當作下列之分錄：

12 / 10 承銷品——(魏爾遜公司)..... 1,650.00

佣金..... 165.00

銷貨之20%

(匯寄貨款之分錄為：

12 / 10 承銷品——魏爾遜公司..... 585.90

現金..... 585.90

支付貨價。

以上列之分錄進帳之後則承銷品帳戶及佣金帳戶當如下：

承銷品——魏爾遜

11	29	一架收音機			銷貨總額	825.00
	21	運費	14.10	各期		
	22	廣告	35.00			
12	4	廣告	25.00			
	10	佣金	165.00			
	10	現金	585.90			
			825.00			825.00

佣 金

	12	10	魏爾遜公司	165.00
--	----	----	-------	--------

第 二 例

設十一月份內銷貨總額為售出收音機六架。承銷人於十一月底結帳，該時尚無貨款支付於寄銷人。承銷品帳應如下：

承銷品——魏爾遜公司

11	20	收音機六架			銷貨六架	493.00
	21	運費	14.10	各期		
	22	廣告	35.00			

在承銷人結帳之前應先計算其佣金。故當作下列之分錄：

11/30 承銷品——(魏爾遜公司).....	99.00	
佣金.....		99.00
銷貨之20%		

佣金之分錄入帳後則承銷品帳當如下：

承銷品——魏爾遜公司

11	20	收音機十架				
	21	運費	1400	各	銷貨六架	49500
	22	廣告	3500	期		
	30	佣金	9900			

本帳之貸差為\$346.00當列入應付帳款中。

佣 金

				11	30	六架之佣金	9900
--	--	--	--	----	----	-------	------

佣金帳之貸差為\$99.00當結入損益帳。

第 三 例

假定在十一月內無銷貨。而承銷人之帳於十一月底結帳。承銷品帳准有\$49.10之開支，貸方則無數。此項費用仍代寄銷人所支付者並可向賣種人追回，故當視為應收帳款列入資產負債表中之流動資產項下。

第三十章

工廠總帳——秘密帳——報表之分析

工廠總帳

製造帳之補助帳與統馭帳——統馭帳與補助帳之原則亦可適用於製造成本帳。其方法為：

以材料、人工、製造費用及在製品等項目入補助帳。

在總帳中設一工廠總帳帳戶為統馭帳。

本章將以下列各帳戶為例以說明之。

普通總帳：

300——工廠總帳（統馭）

凡製造上所用之人工材料及製造費用等皆記入本戶之借方。工廠中完成產品之時則記入本戶之貸方。

工廠補助帳：

301——材料

324——捐稅

311——直接人工

325——保險

321——間接人工

353——折舊——機器

322——物料

360——已分配數

323——熱光與動力

370——在製品

上述各戶乃工廠補助帳用以詳記成本者也。

原始帳——使用工廠總帳對於現金收入簿、現金支出簿、銷貨簿及銷貨退回簿等並無影響。惟普通日記帳則加設工廠總帳之專欄。應付憑單登記簿中則設置工廠總帳欄以代前章所述之材料運費、直接人工及製造費用等欄。應付憑單登記簿普通日記帳工廠總帳及製造補助帳等說明於下。

普通日記帳——普通日記帳——圖表(30-1)——之第一分錄乃將普通總帳中之材料及在製品(帳戶25與23)轉入工廠總帳。(帳戶301及370)。此乃一月一日開始營業之記錄也。

提折舊之兩分錄(月底入帳)借方記入工廠總帳欄，因折舊乃成本之一因素。貸方則記入普通總帳欄，因折舊準備乃普通總帳之帳戶也。

月底登入應付未付捐稅之分錄，借方入工廠總帳欄，因捐稅乃工廠補助帳帳戶之一而貸方則入

普通總帳，因負債科目乃普通總帳科目也。

轉頁付保費費入保費費之分派費方入工廠費與而費方入普通總帳，蓋保費費乃製造補助帳帳戶之一而預付保費費乃總帳科目也。

最後之分派將本月內成品之成本由在製品帳（工廠總帳）轉入成品帳（普通總帳）

凡加以／之符號者必已於月內過入普通總帳或工廠總帳，及至月底則將工廠總帳之兩欄之總數過入普通總帳中工廠總帳戶（就數帳戶）。

帳 記 帳 目

普通總帳	工廠總帳 300	應收帳目 10		工廠總帳 300	普通總帳
	3,000.00		301—材料		3,000.00
	1,000.00		370—存製品		1,000.00
			25—材料		
			23—存製品		
			將普通總帳中之材料及在製品兩戶(25與23)精清轉入工廠總帳。(301,370)		
	65.00		353—折舊——房屋		65.00
			53單——折舊——鋼——房屋		
	200.00		355—折舊——機器		200.00
			55單——折舊——機器		
	100.00		324—折舊——應付未付折舊		100.00
			113——折舊——應付未付折舊		
	50.00		325——保險		50.00
			81——預付保險費		
			本月保險費用		
8,800.00			21——成品		
			370——在製品	8,800.00	
			本月已成品之成本		
8,800.00	4,415.00			8,800.00	4,415.00

圖 表 (3 0 — 1)

應付憑單登記簿

——關於材料人工及製造費用等開支均登入應付憑單登記簿之工廠總帳欄。工廠總帳欄之總數過入工廠總帳提取帳之借方。

凡工廠補助項上之過帳則根據於應付憑單。本月份各成本開支分配於各戶之情形如下：

憑單號數	金額	借入工廠補助帳
4	\$12,000.00	301——材料
5	500.00	322——物料
7	800.00	311——直接人工
9	200.00	321——間接人工
10	200.00	322——物料
10	275.00	323——燃料與動力
11	1,300.00	311——直接人工
	200.00	321——間接人工

借入工廠補助帳各戶之總和等於\$15,475.00。該與借入提取帳工廠總帳之數額相等

憑單號數	日期	日期	金額	摘要	收 款 人	應付憑單	工廠總帳	推銷費用	普通費用	普通總帳	
										借	貸
1	1945 1	1,3	1	75.00	廣告	101	300	600	700	借	金額
2	1	5	2	30.00	辦公用品			75.00	30.00	貸	金額
3	6	6	3	200.00	房租			200.00		借	金額
4	8			12,000.00	材料		300			貸	金額
5	9	9	4	500.00	物料		500.00			借	金額
6	10	10	5	630.00	保險					貸	金額
7	15	15	6	1,450.00			1,000.00	300.00	150.00	借	金額
8	17	17	7	750.00	廣告			750.00		貸	金額
9	23	23	8	240.00	物料		200.00			借	金額
10	31	31	9	275.00	動力		275.00			貸	金額
11	31	31	10	183.00			1,500.00	300.00	150.00	借	金額
				18,030.00			15,475.00	1,625.00	330.00	貸	金額
				(✓)			(✓)	(✓)	(✓)		

圖表 (30-2)

工廠日記帳——凡廠內由工廠補助帳之一戶轉入工廠補助帳之另一戶者則先存入工廠日記帳以作原始記錄。

1945							
1	31	370	—在製品	✓	9,000.00		
		301	—材料	✓		9,000.00	
			本月耗用材料，根據領料單				
	31	370	—在製品	✓	2,100.00		
		311	—直接人工	✓		2,100.00	
			本月直接人工轉入在製品帳				
	31	370	—在製品	✓	1,785.00		
		360	—已分配數	✓		1,785.00	
			照直接人工之85%分配製造費用				

工廠補助帳——上列各原始帳之記錄經過過帳之後，則工廠補助帳如下：

301—材 料

1945				1945			
1	1	日	3,000.00	1	31	工日	9,000.00
	8	憑4	12,000.00				

311—直接人工

1945				1945			
1	15	憑7	800.00	1	31	工日	2,100.00
	31	憑11	1,300.00				

221—間接人工

1945							
1	15	憑7	200.00				
	31	憑11	200.00				

322—物 料

1945							
1	9	憑5	500.00				
	23	憑9	2300.00				

				323	— 熱光與動力				
1945	1 31	週10	275.00						
				324	— 捐 稅				
1945	1 31	日	100.00						
				325	— 保 險				
1945	1 31	日	50.00						
				353	— 折舊 — 房屋				
1945	1 31	日	65.00						
				355	— 折舊 — 機器				
1945	1 31	日	200.00						
				360	— 已分配數				
				1945	1 31	工日	1,785.00		
				370	— 在製品				
1945	1 1	存貨	日	1,000.00	1945	1 31	製成品	工日	8,800.00
	31	材料	工日	9,000.00					
	31	人工	工日	2,400.00					
	31	製造費用		1,785.00					

上列補助帳之數額可編造明細表如下：

工廠補助帳 明 細 表

材料	6,000.00
直接人工	
間接人工	400.00
物料	700.00
熱光與動力	275.00
捐稅	100.00
保險	50.00

折舊——房屋	65.00	
折舊——機器	200.00	
已分配數		1,785.00
存製品	5,085.00	
總數	12,875.00	1,785.00
借差		11,090.00
	12,875.00	12,875.00

工廠總帳(統馭)——工廠總帳就取抵過帳後亦為借差 \$ 11,090.00 與補助帳明細表相符。

300——工廠總帳

1945	1 31	總簿	15,475.00	1945	1 31	口	8,810.00
	31	日	4,415.00				

製造費用餘額——在編造報表之前須先決定處理製造費用餘額之方法。

茲先決定製造費用之餘額將視作預付費用，期於下期轉入在製品帳。若然則當於工廠日記帳中作分錄如下：

工廠日記帳

1945	1 31	360——已分配數	✓	1,785.00	
		380——製造費用餘額	✓	500	
		321——間接人工	✓		400.00
		322——物料	✓		700.00
		323——熱光與動力	✓		275.00
		324——捐稅	✓		100.00
		325——保險	✓		50.00
		353——折舊房屋	✓		65.00
		355——折舊機器	✓		200.00
		結製造費用各戶及已分配數而以其餘額留作預付費用。			

上述之工廠日記帳過帳之後則工廠補助帳中各戶惟剩下列數戶未結耳：

材料	\$ 6,000.00
存製品	5,085.00
製造費用餘額	5.00
統馭帳	\$ 11,090.00

工作底稿——圖表(30-3)之工作底稿中含有普通總帳及補助帳之各戶。

為使精明確見不致重疊。如有整理事項，則整理分錄為必須而整理圖為不可免矣。報表則從舊，因從工作底稿中編造報表之方法與前並無異，故不贅述。

秘 密 帳

用意——帳中事實如不欲為雇員之所明悉，則可用秘密帳之方法保守其秘密。

本章所論之秘密帳僅設簡列以說明之。未能設引詳例者其故有二：

- (1) 秘密帳非常用之帳也。
- (2) 各業之中其欲守之秘密各異因之各業之秘密帳各不同。

設例——設企業之當局對於下列諸事欲守秘密，因而引用秘密帳。其欲守之秘密為：

- 購辦現金支出者：
- 職員與雇員之紅利
- 股東之股息
- 本期之純益及期末之公積

秘密現金帳——現金之支出與股息既欲守秘密則可設一秘密銀行帳。同時設一秘密現金支出簿。

假定由銀行存款中支收 \$ 25,000.00 之支票存入銀行為秘密存款。則其記錄應為：

普通現金支出簿上	
借秘密現金 \$ 25,000.00	
秘密現金收入簿中	
借現金貸普通總帳 \$ 25,000.00	

凡欲守秘密之支出如紅利股息等皆記入秘密現金帳借各項支出貸現金。再由秘密現金帳過入秘密總帳。

損益與公積之秘密——各項開支皆可在秘密總帳上設戶。為使損益秘密起見存貨帳亦可設於秘密總帳中。

- 茲設一簡列以明其對立之概要。假定下設兩試算表為普通總帳及秘密總帳之試算表。
- 普通總帳試算表 1945, 12, 31

現金	\$ 40,000.00
應收帳款	15,500.00
應付帳款	\$ 5,000.00
股本	50,000.00
進貨	130,000.00
銷貨	130,000.00
費用	32,500.00
秘密帳	17,000.00
	\$ 235,000.00
	\$ 235,000.00

秘密總帳試算表 1945, 12, 31

現金	\$ 1,200.00
存款 1945, 12, 31	15,000.00
職員雇員紅利	13,800.00
股息	10,000.00
公積 1945, 12, 31	\$ 23,000.00
普通總帳	17,000.00
	40,000.00
	40,000.00

工作底稿——企業之當局或報信之職員能明悉普通總帳及秘密帳，兼知存貨之數額者則可編製圖表 (1-4) 之工作底稿。本年填註至公積總帳與普通工作底稿中。

普通總帳之結帳——對於損益項下之秘密起見，故將該項損益之科目。凡普通帳中
帳中之收與費用及帳皆記入及名帳中。日記帳中之結帳分錄為：

12/31 銷貨	180,000.00	
進貨		130,000.00
費用		32,500.00
秘密帳		17,500.00

結收益與費用帳。

結帳之分錄編製之後則普通總帳之各戶應得下列之試算表

普通總帳

結帳後試算表——1945,12,31

現金	40,000.00	
應收帳款	15,500.00	
應付帳款		5,000.00
股本		50,000.00
秘密帳		5,000.00
	<u>85,500.00</u>	<u>85,500.00</u>

秘密帳之結帳——收益與費用乃用及名日記帳編入及名帳。共分分錄為：

12/31 進貨	130,000.00	
費用	32,500.00	
普通總帳	17,500.00	
銷貨		180,000.00

將收益與費用轉入及名帳。

秘密帳中上下及正收益與費用等科目。故費用與收益可逐次損益。過長之損益長為：

00.00 損 益 戶 18,500.00

00.00 T. F. F.

1945		00.00	00.00	1945		
12 31	進貨	00.00	130,000.00	12 31	銷貨	180,000.00
	費用		32,500.00			

秘密帳之結帳頁時下列之分錄編製後始告完畢

損益 15,000.00

秘密帳

結期初存貨 100.00

結期末存貨 100.00

損益 15,000.00

(數立期未存貨)

損益	13,800.00	
職員雇員紅利		13,800.00
結紅利帳		
損益	4,700.00	
公積		4,700.00
轉純益入公積		
公積	10,000.00	
股息		10,000.00
結股息帳		
過限後之損益按當如。		

損 益 戶

1945			1945		
12 31	進貨	130,060.00	12 31	銷貨	189,000.00
31	費用	32,500.00		存貨初末	16,000.00
31	存貨末末	15,000.00			
31	紅利	13,800.00			
31	公積	4,700.00			
		196,000.00			196,000.00

結帳之後按密總帳各科之試算表如下：

祕 密 總 帳

結帳後試算表——1945, 12, 31

現金	\$ 1,200.00	
存貨 1945, 12, 31	16,000.00	
公積		17,700.00
普通總帳	500.00	
	<u>17,700.00</u>	<u>17,700.00</u>

報 告 分 析

附分析百分比之比較資產負債表——比較資產負債表對營業之管理為用甚

大。因此項比較表可將財政狀況之如何變動及營業結果之如何不同表示而出之也。

比較資產負債表——圖表(30-5)乃一比較資產負債表。其第一二兩欄乃表示1944及1945兩年之財政狀況者也。

其資產負債表之兩欄乃表示各科目之增減數額及其百分比。此項增減數與圖表(30-6)比

虧損益計算書中增加銷貨之33.6%相對照。觀此可知銷貨之增加為33.6%，而流動資產之增加為20%，而流動負債之減少為19%。流動資產之增多則由於現金及應收帳款之加多及存貨之減少。公積之增加為20%，而資本之淨值之增加為23.9%。

最後之兩欄乃表示資產負債表上各項與總數之關係。是以1944年年底流動資產總額占資產總額之44%，而固定資產總額占全額之56%。及至1945年年底則流動資產與資產總額之比為50%，固定資產與資產總額之比亦為50%，又1944年現金及應收帳款等占資產總額之22.52%，但在1945年年底則同類之比率已變為32.71%。由此諸比可知該公司1945之財政狀況較諸1944年為更富於流動性。

1944年之負債總額當於資產總額之47.49%。而股東之產權佔資產總額之47.49%，及至1945年則負債與資產總額之比減至負債之39.41%，而股東之產權則增至60.59%。

此項比較資產負債表所表示之財政變動狀況可以扼要簡述如下：

資本淨值之增加：

股本之增加.....	\$ 50,000.00
公積之增加.....	12,615.00
總額.....	<u>\$ 62,615.00</u>

資產淨值之增加：

運用資本之增加.....	
流動資產之增加.....	\$ 44,730.00
流動資產之減少.....	25,890.00
總額.....	<u>\$ 70,620.00</u>
減固定資產之減少.....	8,005.00
資產淨值之增加.....	<u>\$ 62,615.00</u>

國貨公司

比較資產負債表

1944, 12, 31. 1945, 12, 31.

	1945		1944		增減		佔總額之百分數	
	金額	百分比	金額	百分比	金額	百分比	1945	1944
資產								
流動資產								
現金	\$ 35,005		\$ 10,000	24,405	230.2%		6.54%	2.12%
應收帳款	109,105		82,450	26,655	32.3		20.36%	16.52
應收票據	31,110		19,350	11,760	60.8		5.81	3.88
現金與應收帳款	\$ 175,220		\$ 112,400	62,820	55.9		32.71%	22.52%
存貨:								
成品	\$ 34,685		\$ 36,875	2,190*	5.9*		8.47%	7.33%
在製品	24,100		27,515	3,355*	12.2*		4.51	5.51
材料	31,515		44,060	12,545*	28.5*		5.88	8.33
存貨總值	\$ 90,300		\$ 108,450	18,090*	16.7*		16.86%	21.73%
流動資產總額	\$ 265,580		\$ 220,850	44,730	20.3*		49.57%	44.25%
固定資產								
土地	\$ 40,300		\$ 40,300				7.52%	8.06%
房屋	\$ 215,375		\$ 219,410	4,035				
減折舊準備	50,275		41,950	8,325				
折舊後淨值	\$ 165,100		\$ 168,750	3,650*	2.2*		30.82%	33.82%
機器與設備	\$ 84,400		\$ 80,050	4,350				

接下頁

減折舊準備	26,970	17,930	8,440		
折舊後淨值	\$ 58,030	\$ 62,130	\$ 4,100	6.6%	12.45%
生利或設備.....	\$ 9,450	\$ 8,760	\$ 690		
減折舊準備.....	2,700	1,755	945		
折舊後淨值.....	\$ 6,750	\$ 7,005	\$ 255	3.6%	1.40%
固定資產折舊總值	270,180	\$ 278,185	\$ 8,005	2.9	55.75%
	\$ 535,760	\$ 499,035	\$ 36,725	7.4	100.00%

負債與淨值：

流動負債：					
應付股款.....	\$ 58,670	\$ 71,940	\$ 13,270	13.40%	14.41%
應付利息.....	45,000	60,000	15,000	25.00	12.72
應付未付開支.....	7,450	5,070	2,380	45.9	1.02
流動負債總額..	\$ 111,120	\$ 137,010	\$ 25,890	18.9%	27.45%

固定負債

9%第一抵押公司債1953到期	100,000	100,000			
負債總額.....	\$ 211,120	\$ 237,010	\$ 25,890	10.9%	20.04%
資本淨值					
股本(票面\$100)	\$ 250,000	\$ 200,000	\$ 50,000	39.41%	47.19%
公積金.....	\$ 62,025	\$ 59,975	\$ 2,050	46.66%	40.58%
加本開辦費.....	37,015	12,050	25,065		
總額.....	\$ 99,640	\$ 72,025	\$ 27,615		
減股息.....	25,000	10,000	15,000		
公積金——期末餘額.....	\$ 74,640	\$ 262,025	\$ 120,615	20.3	12.43%
資本淨值.....	\$ 24,040	\$ 262,025	\$ 23,0	60.99%	52.51%
	\$ 535,760	\$ 499,035	\$ 36,725	7.4	100.00%

圖表(30-5)

比較損益計算書——圖表(30-6)乃一比較損益計算書。其目的在表示1944年及1945年兩年中之營業結果者也。

下列一表乃有關各表之號次及其名稱：

明細表B	.....	損益計算書圖表(30-6)
附表1	.....	推銷費.....圖表(30-7)
附表2	.....	管理費.....圖表(30-8)
附表3	.....	財務費用.....圖表(30-9)
明細表C	.....	製銷成本表.....圖表(30-10)
附表1	.....	製造費用.....圖表(30-11)

百分增減數須與淨銷增加百分數相比。是以淨銷增加36.3%而銷貨成本則僅增加27.4%，因之毛利增加67.6%推銷與管理費用增加之百分數較於銷貨增加之百分數。

但二者之增加未足阻止純益之加至212.2%也。

推銷費用增加62.4%。附表1則表示其詳數也。附表2附表3乃表示管理費用及財務費用增加之詳細數額。而其總數則列於簡明損益計算書。

估淨銷百分數欄表示每淨銷\$100之分析。1944年淨銷\$100中，所銷貨物之製造成本為\$77.97。但在1945年則製造成本則減至\$72.76。推銷費用則由1944之\$13.10增至1945之\$15.62。普通費用與財務費用亦微有增加。各項開支雖會比例增加，但毛利之加增甚多(由22.3至27.11)足以抵銷費用之加大而使純益由\$1.70加至\$3.90。

國貨公司

簡明比較損益計算書

明細表B

1944年與1945年

	1944		1945		增		佔淨銷百分數	
	金額	百分數	金額	百分數	金額	百分數	金額	百分數
營業收入	984,650	73.0%	1,044,760	83.6%	247,890	33.6%	1,022,180	104.19%
減：營業費用	121,045	2.3%	23,350	2.9%	3,605*	2.9%	2,180	4.19%
營業毛利	863,605	70.7%	1,021,410	80.8%	256,495	36.3%	1,000,000	100.00%
減：營業成本	702,415	51.3%	811,110	62.4%	151,115	27.4%	72,880	77.97%
銷貨毛利	261,190	18.5%	380,300	57.0%	108,380	67.0%	27,110	22.03%
減：營業費用	150,480	9.2%	265,000	62.4%	57,880	62.4%	15,620	13.10%
淨銷純益	110,710	6.3%	310,300	75.3%	47,550	75.3%	11,490	8.93%
減：營業費用	75,905	5.1%	170,000	45.5%	23,545	45.5%	7,820	7.32%
營業純益	35,405	4.4%	400,300	210.6%	246,005	210.6%	3,670	1.61%
加：營業收入	2,210	0.5%	650	0.5%	1,560	240.0%	1,230	0.8%
純益	37,615	1.2%	400,950	212.2%	28,565	212.2%	3,900	1.70%

圖表 / (30—4)

國貨公司 明細表 B

推銷費用比較表 附表 1

1944與1945年

	12,31		增 減		佔銷貨淨額百分數
	1945	1944	金 額	百分數	
廣告.....	\$ 53,310	26,945	26,365	97.92	1945 1944 5.53% 3.81%
特種與佣金.....	46,650	32,010	14,640	45.7	4.88 4.52
雜費(包括郵費).....	10,510	7,750	2,760	35.6	1.00 1.10
運出運費.....	7,045	5,365	1,680	31.3	0.75 0.76
支店費用.....	19,750	7,630	12,120	158.9	2.05 1.08
雜項開支.....	6,305	3,800	2,505	65.9	0.85 0.44
送貨費.....	6,910	4,870	2,040	41.9	.72 .69
推銷費用總額.....	<u>150,480</u>	<u>92,650</u>	<u>57,830</u>	<u>62.4</u>	<u>15.62</u> <u>13.10</u>

國貨公司 管理費用比較表

明細表 B 附表 2

1944與1945年		增		減	
1945	1944	金額	百分比	金額	百分比
\$30,000	\$20,500	\$ 9,500	46.3%		
19,065	14,715	4,350	29.6		
1,632	2,327	795	39.9		
4,455	3,490	965	27.7		
8,650	4,545	4,105	99.1		
14,865	22,890	8,025	73.8		
<u>\$75,305</u>	<u>\$51,760</u>	<u>\$23,545</u>			

國貨公司 財務收支比較表

明細表 B 附表 3

1944與1945年		增 或 減	
1945	1944	金額	百分比
\$17,008	\$15,280	\$1,728	11.3%
2,610	415	2,195	528.9
\$19,618	\$15,698	\$3,920	25.0
\$ 8,465	\$ 5,780	\$ 2,685	46.5
8,940	19,265	10,325	115.5
<u>\$17,405</u>	<u>\$15,045</u>	<u>2,360</u>	15.7
<u>\$ 2,210</u>	<u>\$ 1,650</u>	<u>560</u>	34.0

佔淨銷百分數	
1945	1944
3.11%	2.90%
1.98%	2.08
0.86%	0.86%
.45	.49
.90%	.81
0.51%	0.54%
<u>7.83%</u>	<u>7.81%</u>

佔銷貨淨額之百分數	
1945	1944
1.77%	2.16%
.27	.06
2.04%	2.23%
.88%	.82%
.93	1.31
1.81%	2.13%
.23%	0.9%

國貨公司 明細表 C

製銷成本比較表——1944與1945年 附表 I

材 料	12, 31		增 或 減		佔製造成本百分數	
	1945	1944	金額	百分比	1945	1944
存貨——期初	\$ 44,060	\$ 28,615	15,445			
進貨	417,285	331,975	85,310			
總額 ...	\$ 461,345	\$ 360,590	100,755			
—減存貨——期末	31,515	44,060	12,545			
耗用材料 ..	\$ 429,830	316,530	113,300	35.8%	61.38%	56.85%
直接人工 ..	145,650	128,985	16,665	12.9	20.80	23.17
製造費用——附表 I	\$ 121,390	110,840	10,550	9.5	17.34	19.91
總額 ..	\$ 696,870	\$ 556,355	140,515	25.3	99.52%	99.93%
減存貨品之減少	33,355	410	2,945	718.3	.48	.07
製成品成本 ...	\$ 700,225	\$ 556,765	143,460	24.8	100.00%	100.00%
製成品之變動：					.81	
—加製成品存貨之減少	7,190	...	7,955			.98
—減製成品之加多	...	5,465				
總製成本	\$ 702,415	\$ 551,300	151,115	27.4	100.31%	100.98%

圖表 (30-10)

國貨公司 明細表 C

製造費用比較表—1944與1943年 附表 1

	12, 31		增 或 減		佔製造成本百分數	
	1945	1944	金額	百分數	1945	1944
附從人工.....	\$ 35,050	\$ 30,640	\$ 4,410	14.4%	5.01%	5.30
鹽 工.....	8,760	12,510	3,750	30.0	1.25	2.25
燈光與動力.....	24,750	21,055	3,685	17.5	3.53	3.78
修理與維持.....	13,075	10,050	3,025	30.1	1.87	1.81
保險與捐稅.....	7,015	6,525	490	7.5	1.00	1.17
辦公室費用.....	13,520	9,350	4,170	44.6	1.93	1.68
折舊——房屋.....	8,615	8,415	200	2.4	1.23	1.51
折舊——機器.....	8,440	8,005	435	5.4	1.21	1.44
雜項開支.....	2,165	4,280	2,115	119.4%	.31	.77
製造費用總額	\$ 121,330	\$ 110,840	\$ 10,550	9.5	17.34%	19.91%

圖 表 (30-11)

運用資本比率 (Working Capital ratio) —— 分析會計報告者對於運用資本比率 (即流動資產與流動負債比率) 甚為重視。銀行家以另一般企業之流動資產至少須兩倍於流動負債始為安全。必在此情形之下銀行始無倒閉之危險。運用資本比率之計算方法如下：

	1945	1944	增減率
流動資產.....	\$ 265,580	\$ 220,850	\$ 44,730
流動負債.....	111,120	137,010	25,890*
淨資產.....	154,460	83,840	70,620
運用資本比率即每元負 債中所包含之資產。	\$ 2.39	\$ 1.61	\$.78

運用資本比率之所以加大一則由於流動資產之加多再則由於流動負債之減少。

酸性試驗 (Acid test) —— 各種存貨單為資財但必須經過相當之時間始可為還債之用。成品之存貨必須售出，在製品之存貨必須完成，而材料之存貨必須變成成品而使用之後始可為償債之用。是以流動資產之中如含有存貨則其還債之能力必甚遲緩。故分析家以應收帳款及現金之和與流動負債之比為表示目前償債能力之比率。此項比率曰酸性試驗。酸性試驗以 1 : 1 為合格。

	1945	1944	增減率
急速資產(現金與應收帳款)	\$ 175,220	\$ 112,400	\$ 62,820
流動負債	111,120	137,010	25,890*
每元負債中之 急速資產。	\$ 1.58	\$.82	\$.76

流動資產之變動 —— 運用資本比率或酸性試驗尚不足為表示財產之流動性之標準。例如收帳之不力而致增加應收帳款，雖足增大運用資本比率但非良好之現象也。又如因銷貨之不得法或購買之無方而致存貨之增加亦非健全之表證也。故流資產應予以分析以視其各種流動資產之如何變動：

- (1) 應收帳款之收帳行與應收之變動。
- (2) 銷貨之數額有無增減之傾向。
- (3) 材料之變成成品有增或減變動之期間。

上述三項之變動情形亦可以比率表示之。其計算之方法討論如下：

銷貨與應收帳款之比 —— 假定在連續之兩年年終，每年之銷貨累數為 \$10,000.00，在第一年年終未收回之應收帳款為 \$10,000.00，而在第二年年終應收帳款之數額則為 \$25,000.00。第一年之銷貨大於應收帳款一倍。第二年之銷貨大於應收帳款者四倍。是應收帳款之收現已變為遲緩矣。

國貨公司之銷貨與應收帳款之比可計算如下：

	1945	1944
本年銷貨.....	\$ 963,605	\$ 707,110

公積	74,640	62,025
總額	\$324,640	\$262,025
股數	2,500	200
每股記價值	\$129.86	\$131.01

資本淨值與負債之比表示股東之產權實已增加而股東之記價值則因加發股票而反為減少。

資本淨值與固定資產之比——購置之固定資產如或過量，則對於保險捐稅折舊修或必有過量之負擔，因而置其企業於不利之地位。下列之分析表表示資本淨值與固定資產之比已為增加。亦即資本淨值中固定資產所佔之百分比已為減少也。

	1945	1944
資本淨值	\$324,640	\$262,025
固定資產	270,180	278,185
資本淨值與固定資產之比	1.20	.94

銷貨與固定資產之比——加置固定資產如不能加增同比之銷貨量則為不利。故銷貨與固定資產之比不可不計也。

	1945	1944
本年銷貨	\$963,605	\$707,110
固定資產——年底淨值	270,180	278,185
銷貨與固定資產之比	3.57	2.54

淨益與銷貨之比——企業之目的在謀利，故每銷\$1.00之收入中究有純益若干，不可不察也。故當計算淨益與銷貨之比。

	1945	1944
淨益	\$37,615	\$12,050
淨銷	963,605	707,110
淨益與銷貨之比	3.90	1.70

淨益與資本淨值之比——銷貨中之純益或已增加增銷貨量或已減削。因之資本淨值與淨益之比反為減削也。或銷貨中之純益已增銷貨量亦未減而股本已增，致使資本淨值與淨益之比反見減。故淨益與資本淨值之比不可不計。

	1945	1944
年初資本淨值：		
股本（假定年初增發）	\$250,000	\$200,000
公積	62,625	59,975
總額	\$312,625	\$259,975
本年淨益	37,615	12,050
淨益與資本淨值之比	12.05%	4.64%
每股淨益	\$15.05	\$6.05

結論——比率甚高，但本率所述者已足為分析報告之用矣。

前數節所計算之比率可詳加如下。表中所示之比率以增加為進步。

	1945	1944
運用資本有無改進？		
運用資本比率 $\frac{\text{流動資產}}{\text{流動負債}}$	\$ 2.39	\$ 1.61
酸性試驗.....	1.53	.82
流動資產之流動有無遲緩？		
應收款項 $\frac{\text{銷貨}}{\text{應收款項}}$	6.87	6.95
成品週轉率.....	19.63	16.15
材料週轉率.....	11.37	8.71
股東之產權有無增進？		
資本淨值與負債之比.....	1.54	1.10
股票之記帳值.....	129.86	31.01
固定資產有無過量之傾向？		
資本淨值與固定資產之比.....	1.20	.94
銷貨與固定資產之比.....	3.57	2.54
收益有無加增？		
淨益與銷貨之比.....	3.90%	1.70%
淨益與資本淨值之比.....	12.05%	4.64%
每股淨益.....	\$ 15.05	\$ 6.03

會計學 下 冊

全兩冊 每部實價國幣 元

原著者 美國 FINNEY

譯述者 盧懷道 哲鏡

發行者 國民出版社

南平 崇錦坊

印刷者 東南日報印刷廠

永安 文龍鄉

總發行 國民出版社發行所

南平 中山路

經售處 全國各大書局及文化服務社



中華民國三十四年五月初版

551

