

Nikolai, Bazley, Stallman 原著

會計學原理

楊林合 啓良 良楓 譯

(下冊)

Principles of Accounting



天一圖書公司

Nikolai, Bazley, Stallman 原著

會計學原理

下 冊

楊啓良、林良楓 合譯

Principles of Accounting

天一圖書公司

會計學原理

下 冊

版權所有 不准翻摘印

譯 者：楊啟良，林良楓
發行者：康 文 達
發行所：順達出版社
總經銷：天一圖書公司
地 址：台北市金華街 128 號
電 話：3513920
印刷所：順達出版社
登記證：局版台業字第 0307 號

中華民國 73 年 2 月初版
定價新台幣 250 元正

會計學原理

下 冊

目 錄

第三篇 企業個案

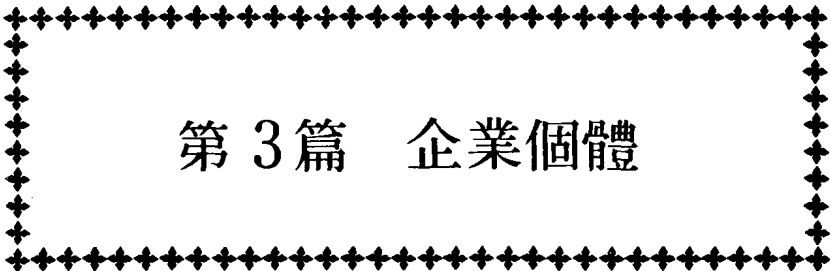
第十三章	合夥會計.....	629
	合夥的特質 成立合夥的原因 合夥權益的會計處理 合夥盈餘 合夥企業的財務報表 新合夥人的入夥 合夥人退夥 合夥企業的清算	
第十四章	公司組織：股本及投入資本.....	679
	公司形式的組織 公司的資本結構 股本的交易 投入資本的其他變動 庫藏庫票 股東權益變動表	
第十五章	公司組織：盈餘保留盈餘及股利.....	726
	公司盈餘 股利 前期損益調整：錯誤的更正 保留盈餘的提（指）撥 保留盈餘表	

第四篇 財務報告：財務報告之其他層面

第十六章	應付公司債與現值.....	773
	應付公司債 現值與終值 公司債售價與有效利息法 其他特殊問題 直線法與有效利息法 應付抵押借款	

第十七章	長期投資	824
	長期股票投資 長期有價股票投資之成本與市價 孰低法 權益法 控制性權益者之會計處理 長期債券投資 租賃	
第十八章	財務狀況變動表	873
	背景和當前對報表的要求 財務狀況變動表概述 運用資金的流入與流出 編表的程序 綜合 釋例（運用資金基礎） 由營業所產生的現金 來源	
第十九章	財務報表分析	933
	財務分析比較 部門報導 期中財務報表 百分比分析 比率分析	
第二十章	物價變動之會計處理	994
	物價變動時衡量所得的各種方法 概括重編財 物報表 補充揭露的要求 現時成本的計算 方法 各種方法的比較	
第五篇 企業的管理會計		
第二十一章	製造業的財務報表	1055
	買賣業與製造業公司……製造成本的三個要素 在銷貨成本方面的區別 製造成本的會計處理 依時間順序記錄製造成本 製造業公司的財務 報表 工作底稿之使用	
第二十二章	用以計算產品成本之成本會計制度	1101
	成本會計制度之架構 分批成本制 製成品 出售記錄 分批成本制綜合範例 分步成本 制 成本會計制度之選擇	

第二十三章	成本——數量——利潤之計劃與分析.....	1158
	管理的功能 管理會計的角色 成本估計	
	成本——數量——利潤分析 多種產品的成本	
	——數量——利潤分析 成本——數量——利	
	潤分析假設 C—V—P 分析計算之總整理	
第二十四章	預算.....	1212
	預算過程之概論 總預算 責任中心的例外	
	報告 彈性預算	
第二十五章	標準成本與差異分析.....	1260
	標準成本概說 直接材料的標準成本與差異	
	直接人工的標準成本與差異 製造費用之標準	
	成本與差異 利用製造成本差異控制運作	
	差異計算總彙	
第二十六章	短期決策.....	1313
	決策過程 決策之成本效益分析 放棄無利	
	潤的產品 自製或外購之決策 出售或進一	
	步加工之決策 產品組合決策	
第二十七章	長期投資決策.....	1358
	投資決策及其評估 確認可接受之投資方案	
	投資方案之選擇	



第 3 篇 企業個體

第十三章 合夥會計

本章要目

- 合夥的特質
- 合夥組成的原因
- 合夥人之間分配合夥盈餘的各種方法
- 合夥的財務報表
- 新合夥人入夥的會計處理
- 合夥人提取的會計處理
- 合夥清算的會計處理

有三種主要的組織型態：獨資、合夥、公司。雖然第五章曾略作說明獨資與合夥之間的差異，但本書前面五章的討論基本上均基於獨資企業。第六章至第十二章以及第十六章至第二十七章所討論的會計領域則與企業組織的型態無關。在十四及十五章則說明公司的會計處理。本章將討論與合夥組織有關的會計原則；在討論之前，先瞭解合夥的特質及其存在的原因，則有助這些原則的理解。

合夥的特質 (CHARACTERISTICS OF A PARTENERSHIP)

大多數的州均採行統一合夥法案 (The Uniform Partnership Act) 以管理合夥組織的設立、經營、及清算。合夥乃聯合兩個或兩個以上的個人共同擁有並經營一企業以獲致利潤。兩個或兩個以上的個人只要與第三者從事商業交易，即可視為正經營一合夥組織；而不需要有任何經營該企業的正式協定。在這種情況下，如有任何爭執即可參照統一合夥法案解決。大部份組織合夥的人都喜歡書明其業務關

係的條款，以避免潛在的爭執。

合夥協定 (Partnership Agreement)

合夥協定乃合夥各方之間的協定，其規定合夥的設立、經營、及清算的條款。合夥協定的條款超越統一合夥法案，後者僅適用於協定所未涵蓋的範圍。此協定應定義該企業的本質、合夥人的型態與人數、必須提供的資本額、各合夥人的職責、合夥人入夥與退夥的條件、分配盈餘的方法、及清算時的資產分配。本章將討論以上這些課題。無論在合夥協定中包括那些特定的條款，以下幾項特質為各合夥組織所共有的。

普通合夥人與有限合夥人 (General and Limited Partners)

除非是有特別規定，否則所有合夥組織中的合夥人均視為普通合夥人。普通合夥人乃對於合夥債務具有無限連帶責任的合夥人。在有些州則允許設置有限合夥人；有限合夥人乃債務責任僅限於他所提供給合夥組織的資產的合夥人。有限合夥人的地位很受有錢人的歡迎，因為他可提供資產給合夥組織，卻不致使其個人所有的財產冒風險。

無限責任 (Unlimited Liability)

無限責任是合夥組織的一個特質，意指每一位普通合夥人對於合夥組織所有的債務均具有法律責任。債權人對合夥組織的請求權首先由合夥的資產予以滿足；如果這些資產不夠給付，則每個合夥人個人的資產可能都要用以清償，除非該合夥人的資產受破產法的保護。如果其中的合夥以個人的資產償還合夥組織的債務，則該合夥人即可向其他的合夥人請求一份償付款。此無限責任正和下一章討論公司有限責任的特質相對。

所得稅

個人喜歡投資於合夥組織而不喜歡投資於公司組織的一個主要的理由是避免像加諸於公司組織一樣的重複課稅。重複課稅指對公司的淨利課一次稅，而後又再對分配給股東的股利課一次稅，此將於第15章做更詳細的討論。反之，合夥組織的營利所得並不課稅；而是說盈虧分配給合夥人之後，再併到其當年個人的所得當中課稅。

自願性聯合 (Voluntary Association)

合夥是一個自願性聯合，每個人的意願均不能受強迫。因為每一個合夥人均要為其同夥人的行為負責並且具有無限責任，所以這種責任的接受出自於自願始為合理。因此除非合夥協定另有規定，否則合夥人在任何時間均可脫離合夥。

互為代理 (Mutual Agency)

每個合夥人均為合夥組織的代理人。代理人乃經授權而可以替代他人行為的個人。因此每個合夥人均有權在正常業務範圍內為合夥組織簽訂契約。因此超級市場的合夥人可為合夥組織簽訂進貨的契約，因為這些活動均在超級市場正常的業務範圍之內。然而，合夥人就不能為合夥組織簽訂購買飛機及掌理音樂團體的契約，因為這些活動已超乎超級市場正常的業務範圍之外。

為了保護所有的合夥人，他們可能協定在一定範圍或型態的合約下，合夥人可逕行簽訂而不必事先與其他合夥人磋商。當有不知其合夥協定限制的外人與合夥人簽訂合約時，均假設該合夥組織的合夥人具有無限制的代理。

有限生命 (Limited Life)

每個合夥組織的壽命均是有限的。新合夥人入夥、或是現有的合夥人死亡、破產、失去能力、或退夥均自動地使合夥終止。此外，如果組成合夥的目的業已完成，合夥亦告終止。如果合夥協定具有時間

的限制，則合夥至某特定時日亦告結束。最後，如果沒有時間上的規定，也沒有指明組成該企業的目的，合夥也可能因某位合夥人退夥而告終止。此有限生命的特質正和第14章將討論公司無限生命的特質相對。

成立合夥的原因 (REASONS FOR THE FORMATION OF A PARTNERSHIP)

合夥通常成立於下列兩種常見的情況。第一，合夥存在於許多專業的領域，諸如：會計師、醫師、及律師。因為這些專業人員對於其顧客均負有責任，而且這些責任會因合夥具有無限責任而更為加強。許多州均禁止或限制很多領域的專業人員設立公司組織；因此他們僅能成立獨資或合夥。此一類型的合夥規模亦可能變得很大，例如：有些國際的會計師事務所擁有 500 名以上的合夥人及數以千計的職員。第二種常見的情況是，當獨資者想擴張其企業而需要增加資本，或者想要吸收具有技術價值之個人參與該企業。在這種情況下，組成合夥亦或公司，則視合夥的有利因素是否超過不利因素。

合夥的優點是其組織的形式非常具有彈性，比設立公司容易而且花費較少，比較不可能需要向州或聯邦的立法機關報告，以及避免双重課稅（這是美國的情況）。合夥的缺點則為合夥是無限責任及有限生命——這點使合夥人在任何時間均可以終止合夥而且抽回其資產。

合夥權益的會計處理 (ACCOUNTING FOR PARTNERSHIP EQUITY)

合夥在業主權益方面的會計處理基本上和獨資及公司並不相同。因為每個合夥人的所有權均須劃分並且每位合夥人與合夥組織的交易也是分開的；因此有必要為每位合夥人分別設立一個「資本賬戶」及「提取賬戶」。

合夥人的資本賬戶及提取賬戶 (The Capital and Withdrawals Accounts for Each Partner)

每位合夥人均有一個個別的資本賬戶：此資本賬戶用以記錄每位合夥人的資本餘額。每個資本賬戶均受合夥人的投資、分配給該合夥人的合夥淨利、及合夥人的提取三方面的影響。

每位合夥人亦擁有一個個別的提取賬戶，此提取賬戶用以記錄每位合夥人在當期所提取的資產。每個合夥人的提取賬戶的餘額於會計期間結束時均結轉到該合夥人的資本賬戶裡面。

投資、淨利、及提取對合夥人資本賬戶及提取賬戶的影響列示於下：

- 1 合夥人投資，增加資本賬戶 合夥人的原始投資及續後投資記錄如下（使用假設值）：

現金（或其他資產賬戶）	40,000
J. Jones, 資本	40,000
J. Jones, 投資於合夥組織	

- 2 分配給合夥人合夥淨利（或淨損），增加（或減少）資本帳戶
分配淨利給合夥人之記錄乃經由本期損益賬戶結轉，如下所示（使用假設值）：

本期損益	22,000
J. Jones, 資本	11,000
S. Smith, 資本	11,000

結轉本期損益賬戶及分配盈餘

假如有淨損，則分錄正好和上面的分錄相反。淨利（或淨損）的分配則視合夥協定決定；而且其計算不能很複雜，於本章後面討論。

- 3 當期合夥人的提取記錄於提取賬戶 合夥人從合夥中提取費產的記錄如下（使用假設值）：

J. Jones, 資本	18,000
現金	18,000

J. Jones 提取現金做為個人之使用

提取賬戶的餘額於期末結轉到資本賬戶，列示如下。當然，在合夥協定中應規定在那些情況下可以提取，而且可提取的金額若干。如有提取商品（或其他資產）的可能時，合夥協定應規定以成本入賬（貸記資產賬戶，如：存貨）、或市價入賬（貸記銷貨賬戶）。

4. 合夥人提取，減少資本賬戶 合夥的結賬分錄之一就是用於將每個合夥人的提取賬戶結清並減少資本賬戶如下（使用假設值）：

J. Jones, 資本	18,000
J. Jones, 提取	18,000

結清提取賬戶

資本賬戶的期末餘額即為合夥人的投資與分配給合夥人的淨利之和，減合夥人提取的金額。

合夥盈餘 (PARTNERSHIP EARNINGS)

合夥盈餘可依合夥協定的比例分配；如沒有協定，統一合夥法案要求淨利平均分配。大多數的合夥均有盈餘分配之協定，其中包含下列三個基本項目之一或全部：(1)依一設定之比率分配；(2)規定每一合夥人之資本餘額的利息，及(3)載明每一合夥人的薪資。

當每位合夥人的總貢獻接近於相等時，一設定的比率可能較為合適。合夥人投資於合夥並非為了賺取利息，何況分配盈餘即可能已包含合夥人所投資資本的利息。相同地，身為合夥的一份子，不能與本身具有勞資關係；因此就法律的觀點而言，不該支付薪資；而分配合夥盈餘即可包含他當期對合夥提供勞務的給付，可視同薪資的給付。然而這些薪資及資本利息的給付在平均淨利的分配上是有必要的；例如：某一合夥人可能較另外一個合夥人提供更多的資本，但是另外那個合夥人對合夥的經營提供更有價值的勞務。此外，損失的分配比率

可能和利潤不一樣；但如果沒有協定的規定時，則假設損失的分配方式和利潤相同。以上三個盈餘分配的基本方法討論於下。

依設定的比率分配盈餘 (Earning Divided According to a Set Ratio)

分配盈餘最簡單的方法就是根據一設定的比率，合夥人可能同意的比率如下：

1. 所有的合夥人均相等
2. 不相等的比率
3. 依合夥人期初（或期末）資本餘額的比率
4. 依合夥人的加權平均資本餘額的比率

使用表 13 — 1 Lyme & Dorset 合夥的資料說明上述這些方法。

表 13 — 1 Lyme & Dorset 合夥企業之資料

LYME & DORSET 合夥企業						
		投資		提取		資本
		日期	金額	日期	金額	1983 / 12 / 31
合夥人	1983 / 1 / 1	日期	金額	日期	金額	(分配盈餘之前)
H. Lyme	\$30,000	4 月13日	\$10,000	6月30日	\$15,000	\$25,000
R. Dorset	50,000	6月1日	20,000	4 月20日	10,000	
				8 月30日	12,000	48,000
1983的合夥淨利為 \$ 40,000						

平均分配盈餘 依此方式，每位合夥人所分配到的合夥淨利的盈餘均相等。由於只有兩個合夥人，因此每個人將分配到 1983 年淨利 \$40

,000 的一半 \$ 20,000。記錄分配淨利的日記賬分錄如下：

本期損益	40,000
H. Lyme, 資本	20,000
R. Dorset, 資本	20,000

結清本期損益賬戶並分配盈餘

以下各種的盈餘分配，其借記和貸記的科目均相同，只是分配的金額不同而已，因此不再重覆做日記賬分錄。

不相等的比率 假定雙方合夥人同意依五分之三給 Lyme 及五分之二給 Dorset 的比率分配淨利。在此情形下，Lyme 將分配到 \$ 24,000 ($\$ 40,000 \times 3 / 5$)，而 Dorset 將分配到 \$ 16,000 ($\$ 40,000 \times 2 / 5$)。

合夥人期初資本餘額的比率 假使合夥人協定依期初資本餘額的比率分配淨利。Lyme 及 Dorset 1983 年元月 1 日的資本餘額分別是 \$ 30,000 及 \$ 50,000，總計 \$ 80,000，因此 Lyme 將分配 \$ 15,000 [$\$ 40,000 \times (\$ 30,000 \div \$ 80,000)$]，而 Dorset 分配到 \$ 25,000 [$\$ 40,000 \times (\$ 50,000 \div \$ 80,000)$]。

合夥人加權平均資本餘額之比率 假設合夥人協定依當期的加權合夥人協定依當期的加權平均資本餘額之比率。在此例子中，加權平均資本餘額以月數之整數計算，因此 Lyme 4 月 13 日的提取將視為 4 月 1 日發生。依此分配方式，首先必須計算每位合夥人的加權平均資本餘額。提取於提取當時扣除以計算本餘額，從它們在期末才結轉到資本賬戶。因此 Dorset 4 月 20 日的提取（視為 5 月 1 日發生）減少其資本餘額 \$ 10,000（從 \$ 50,000 減少至 \$ 40,000），其加權平均資本餘額之計算如下：

		Lyme			
資本餘額		月數			
\$ 30,000	×	3	=		\$ 90,000
40,000	×	3	=		\$ 120,000

$$\begin{array}{rclcl}
 25,000 & \times & 6 & = & 150,000 \\
 & & \underline{12} & & \underline{\underline{\$ 360,000}}
 \end{array}$$

加權平均資本餘額 = \$ 30,000 (亦即 \$ 360,000 ÷ 12)

Dorset

資本餘額	月數			
\$ 50,000	×	4	=	\$200,000
40,000	×	1	=	40,000
60,000	×	3	=	180,000
48,000	×	4	=	192,000
		<u>12</u>		<u><u>\$ 612,000</u></u>

加權平均資本餘額 = \$ 51,000 (亦即 \$ 612,000 ÷ 12)

根據所計算出來的加權平均數，平均資本總計 \$ 81,000 (\$ 30,000 + \$ 51,000)，合夥企業的淨利 \$ 40,000 分配 \$ 14,815 [\$ 40,000 × (\$ 30,000 ÷ \$ 81,000)] 給 Lyme，\$25,185 [\$ 40,000 × (\$ 51,000 ÷ \$ 81,000)] 給 Dorset。

資本利息 (Interest Provided on Capital)

當各合夥人提供給合夥企業的資本不相等時，他們可能會協定在計算分配盈餘時包含付給每位合夥人的資本餘額的利息。特別要注意此利息是盈餘的分配而非合夥企業的費用。如果合夥協定中沒有規定要對合夥人的資本餘額提供利息的話，則不計算利息。在利息分配給每位合夥人之後，剩餘的淨利則依協定的比率分配之。分配淨利的分錄如前所示一般。

利息之計算可以期初資本餘額或平均資本餘額為基礎。此兩種方法列示於下，假設 Lyme & Dorset 合夥企業分配盈餘之規定，首先依利率 10 % 分配盈餘，而剩餘的淨利則平均分配。