

大 專 用 書

初級會計學

洪 國 賜 著

三民書局 印行

初 級 會 計 學

(下)

洪 國 賜 著

學歷：國立政治大學會計統計系畢業

美國伊利諾州羅斯福大學會計學碩士

美國肯特州立大學會計博士班研究生

經歷：美國芝加哥 DLM 公司成本分析專員、

存貨部會計主任

中興大學、東吳大學、文化大學講師

現職：文化大學、淡水工商教授

三 民 書 局 印 行

初級會計(下)

初級會計學(下)

編號 S49114

三民書局

初級會計學／洪國賜著--初版

市：三民，民67

面； 公分

ISBN 957-14-0486-1 (平裝)

ISBN 957-14-0487-X (平裝)

1. 會計

495

8C

洪國賜
發行人 劉振強

出版者

印刷所

三民書局股份有限公司
地址／臺北市重慶南路一段六十一號

郵發／〇〇〇九九八—五號

初版二刷
中華民國六十七年九月
中華民國七十九年十月

編號 S49114

基本定價 柒元叁角叁分

行政院新聞局登記證局版業字第〇二〇〇號
著作權執照臺內著字第六二八〇五號



ISBN 957-14-0487-X (下冊：平裝)

序 言

本書係參考中外會計名著，並就編者實際教學經驗，予以彙編而成。

會計乃人類經濟發展過程中所衍生的產物，是一種服務性的知識與技能，以配合工商企業的需要為其主旨。近年來由於科學進步神速，促使工商企業蓬勃發展。會計的理論與方法，也深受此一潮流的衝擊與影響，掀起了重大的變化。本書自應迎合時代潮流，力求取材新穎，對於會計基本理論與方法，均以一般公認的會計原則為根據。由於五專學生初習會計，故說明則求淺顯，並特別重視實務應用之闡述，俾理論與實務相互印證，以免枯燥乏味而易於融會貫通，藉以提高其學習之績效。

全書分成上下二冊，上冊十一章，下冊十章，共計二十一章。第一章至第五章說明會計基本理論與一般處理程序；第六章至第八章分別討論帳簿組織、傳票與應付憑單制度、買賣業會計；第九章至十九章則依序探討現金與有價證券、應收款項、存貨、廠房資產、流動與長期負債、合夥會計及公司會計等；第二十章至第二十一章，分論財務狀況變動表及財務報表分析。

本書盡量採用圖表的方法，剖析各項會計處理程序，並於每章末了，以表解方式附列摘要，對於所討論的重要內容，作一清晰的提示，使讀者系統分明，增加深刻的印象。此外，每章之後，均附有問答題與淺簡練習及實用習題，並摻入歷屆高普考及各種特考試題，以增進學者應付考試的能力，亦方便教師命題之取材。

本書撰寫期間，深蒙政大教授李先庚恩師之鼓勵，會計師紀敏琮

兄及諸師長友朋之鼎力協助，得以順利完成；內子陳素玉女士繕稿校對，備極辛勞，謹此一併敬致衷心之謝忱。

小年正長，揮汗成書，疏漏之處必多，尚祈海內外專家學者及讀者諸君，不吝指教。

洪 國 賜 謹識

中華民國七十三年七月於臺北市

初級會計學（下）目次

第十二章 廠房及設備資產：取得及折舊..... 1

- 12-1 廠房及設備資產的性質..... 1
- 12-2 廠房及設備資產的成本..... 3
- 12-3 折舊的意義..... 9
- 12-4 折舊的計算方法.....11
- 12-5 續後支出的處理.....21

第十三章 廠房及設備資產——處分；無形資產.....39

- 13-1 廠房及設備資產的出售.....39
- 13-2 廠房及設備資產的交換.....40
- 13-3 天然資源的意義及折耗.....47
- 13-4 無形資產的意義及攤銷.....52

第十四章 流動負債77

- 14-1 流動負債及長期負債的劃分.....77
- 14-2 流動負債的評價.....78
- 14-3 或有事項的處理.....94

第十五章 合夥會計	109
15-1 合夥的意義	109
15-2 合夥的組成	111
15-3 合夥損益的分配	112
15-4 新合夥人的加入	121
15-5 舊合夥人的退出	129
15-6 合夥的清算	136
15-7 合夥改組為公司	142
第十六章 公司會計——組成	169
16-1 公司與獨資及合夥的異同	169
16-2 公司之組織及種類	171
16-3 股東及其權利	174
16-4 普通股及特別股	175
16-5 面值與設定值及股票發行溢價	180
16-6 現金發行股份	181
16-7 資產交換股份	187
第十七章 公司會計——增投資本、 保留盈餘與股利	207
17-1 股東權益的組成因素	207
17-2 庫藏股票	209
17-3 捐贈資本	214
17-4 保留盈餘及其指撥	215
17-5 股利之發放	221

17-6	股票股利與股份分割	226
17-7	前期損益調整	230
17-8	未實現資本增值或損失	231
17-9	保留盈餘表	235

第十八章 長期負債與長期債券投資 251

18-1	公司債的意義	251
18-2	公司債的發行	254
18-3	付息日間公司債的發行	258
18-4	利息的計算與溢、折價之攤銷	260
18-5	年終應計利息的調整	265
18-6	公司債之償還	267
18-7	債券投資成本與記錄	271
18-8	續後評價及投資收益	273
18-9	債券投資的處分	275

第十九章 長期股票投資與合併報表 287

19-1	長期股票投資的意義	287
19-2	長期股票投資的記錄	288
19-3	成本法與權益法	293
19-4	母子公司	295
19-5	合併報表的意義	295
19-6	合併報表的編製——購買法	297
19-7	合併報表的編製——權益結合法	316
19-8	購買法與權益結合法的比較	324

第二十章 財務狀況變動表	343
20-1 財務狀況變動表的意義	343
20-2 資金的觀念	344
20-3 資金的來源與運用	347
20-4 資金變動的分析	349
20-5 非常損益項目的表達	350
20-6 財務狀況變動表的編製	351
第二十一章 財務報表分析	389
21-1 財務報表分析的意義	389
21-2 財務報表分析的方法	390
21-3 比較財務報表	391
21-4 營運資金分析	396
21-5 長期財務狀況分析	404
21-6 營業比率分析	409
附 錄	429

第十二章 廠房及設備資產：取得及折舊

12-1 廠房及設備資產的性質

廠房及設備資產 (plant assets & equipments) 係指為企業所擁有而提供為營業上長期使用，並不以出售為目的之有形資產，故又稱為營運資產 (operating assets)、長期資產 (long-lived assets) 或固定資產 (fixed assets)。

由上述說明可知，廠房及設備資產具有下列四個特性：

1. 具有形體：

廠房及設備資產在基本上具有實質物體存在，為一項既能看得見又能摸得着的有形體資產。

2. 提供企業長期使用：

廠房及設備資產係指使用期限較長的資產，例如土地、建築物、廠房、機器設備、工具等，其中土地一項，可提供企業永久使用，亦不發生任何耗損。

提供企業使用的資產，種類繁多，並非皆屬於廠房及設備，如筆墨紙張等文具用品，均將於短期間內耗用，故不能歸入廠房及設備資產之內。

對於「長期」一詞，一般並無一定的標準，惟通常該項資產必能經久耐用，且預期可以使用一年以上。

3. 提供營業上使用，不以出售為目的：

廠房及設備資產係作為企業經營上使用，而不以出售為目的。凡

為一企業日常所經營（買賣）的資產或於購入後等待好價錢再予出售的資產，縱然該項資產的耐用期間很長，亦不得列入廠房及設備資產項下。前者如機器製造公司所擁有已製造完工未出售的機器，屬於該機器製造公司的存貨，後者如非以經營房地產為專業之一般企業，基於購入等待高價位再予出售之房地產，則屬於該企業之投資。蓋以上兩者均以出售為目的，非提供營業上使用，故不能列入廠房及設備資產項下。

4. 正在使用中：

廠房及設備資產必須為企業正在使用中的資產，故應按有系統的方法，逐期提列折舊費用（土地除外），俾將成本分攤於使用年限內，使與各年度的收入相互配合。蓋取得廠房及設備資產之目的，在於利用該項資產的效益，以從事企業經營活動。倘一項資產雖已具備廠房及設備資產之其他各項特性，惟由於某種原因，已廢棄不用者，應列為報廢資產（retired assets），並從廠房及設備資產中轉列入其他資產項下。又如購入供擴充廠房或其他用途的土地，雖已具備廠房及設備資產的型態，因其不在使用中，故應改列入其他資產項下，而非屬於廠房及設備資產的範圍。

由以上的討論可知，一項資產必須同時具備上述四個實質條件，才可列入廠房及設備資產項下。廠房及設備資產，過去一般人均以固定資產名之，惟若干資產，雖具有固定資產的型態，並無固定資產的實質，而且其本身並非真正具備固定的特性，如以固定資產名之，易使人發生誤解，故大多數會計學者，主張廢棄固定資產一詞，而代之以「廠房及設備資產」，或逕以「長期資產」稱之。

廠房及設備資產通常包括：（1）不因使用而損耗的土地；（2）具有折舊性的廠房及設備資產；（3）具有折耗性的遞耗資產——天然資源。

一項廠房及設備資產因取得而必須支付各種成本；一旦取得後，

將因使用或由於經濟效益遞減而發生折舊問題。在持有或使用的期間內，亦將發生各項支出，此等支出究竟為資本支出或收益支出？尤有進者，廠房及設備如因陳舊而不堪使用或不敷使用時，應予處分。凡此種種問題，將引起廠房及設備資產的會計處理問題。吾人將於本章內，先討論各項廠房及設備資產的取得成本，其次再說明各種折舊方法的會計處理，最後再探討資本支出與收益支出的劃分以及廠房及設備資產的處分問題。

12-2 廠房及設備資產的成本

廠房及設備資產的成本，決定於該項資產的原始成本（initial cost）以及持有期間的各項整修、增添、改良等支出。本節先闡明在各種不同情況下，對於廠房及設備資產原始取得成本如何決定的會計問題；至於持有期間各項支出的會計處理方法，則於本章後面（12-5）再予討論。

原始取得一項廠房及設備資產時，應以其取得成本為列帳的基礎。所稱成本（costs）者，係指該項資產自取得至可使用狀態為止的各項合理而必要的支出總和。

1. 向外購入

購入廠房及設備資產的成本，應以取得廠房及設備資產的發票價格，以及使該項資產置於可使用狀態為止的一切必要而合理的支出總和，如有現金折扣（cash discount）時，其折扣部份應作為廠房及設備資產成本的減項。茲列示廠房及設備資產成本的計算公式如下：

廠房及設備資產之原始取得成本＝購價＋附加成本－現金折扣。

（1）附加成本（incidental cost）

所謂廠房及設備資產的附加成本，係指該項資產自購入至置於可

使用狀態為止，除購價以外的一切附帶成本，包括運費、稅捐、佣金、保險費及安裝費等。如所購入的廠房及設備資產，係屬二手貨 (second hand assets)，則所有新增加的零件及整修費用，均應加入該項資產成本之內。然而，一項附加成本如不能增加廠房及設備資產的有用性 (usefulness)，則不得列入該項資產成本之內；所謂有用性係指可提高資產的服務效力或延長使用期間而言。

凡由於裝置上之疏忽、錯誤、或不尋常事件導致支出之增加，則不得加入成本之內，蓋此等支出並不能增加資產之有用性，故不得列為資產的成本。建築物的成本包括支付給建築師或工程師的設計費、監工費、保險費、及各項相關成本。此外在營建期間為融資而發生的利息費用，應予資本化，列為建築物的成本。土地成本除買賣雙方協議的價格之外，尚須包括介紹人的佣金，測量費及其他各項與產權有關的成本在內。倘若賣方所應負擔的財產稅經雙方協意由買方負擔者，亦應加入土地成本項下；如取得一項建地遺留有廢棄不用之舊房屋，其拆除舊房屋的成本，扣除廢料殘值後之餘額，應一併列入土地成本之內。與土地有關連的其他各項支出，依其實際情形，可分別劃歸為土地、建築物、或土地改良等不同科目。凡由於稅務機關直接或間接地主之課徵，用以建造或整修具有永久性質之公共道路者，應列為土地成本。反之，如整修建築物之邊道，預期此項道路與建築物共長久者，應予列為建築物成本。除此以外之其他各項支出，既不屬於永久性質之土地，也無法歸入建築物項下者，例如建築物之圍牆、室外照明設備、及停車位設施等，均應單獨設置科目記錄之。

(2) 現金折扣 (cash discounts)

所謂現金折扣，係指提早付款所獲得的付現折扣，為廠房設備資產的成本節省 (cost savings) 自應作為成本的減項，不得列為收入，以免虛增廠房及設備資產的成本。設某公司除購機器一部計值

\$200,000，付款條件為：2/10，N/30。該公司於10天內付款，另支付運費\$3,500及安裝費\$8,500。則機器之成本計算如下：

發票價格	\$200,000
減：付現折扣： $\$200,000 \times \frac{2}{100}$	<u>4,000</u>
淨發票價格	\$196,000
加：附加成本：	
運費	3,500
安裝費	<u>8,500</u>
機器成本總額	<u>\$208,000</u>

(3) 總購價的分配 (lump-sum price apportionment)

企業往往按總價一次購入數項廠房及設備資產，比較經濟；遇此情形，必須將總成本分配於各項資產內；此項成本分配，對於廠房及設備資產的評價及損益的取決，實有其必要性。蓋廠房及設備資產依其物質上的耗損與否，有些必須提列折舊或折耗，有些則不必提列；又必須提列折舊或折耗的廠房及設備資產，其計算比率往往各有不同，對於資產的評價及各使用期間損益的計算，具有重大的影響。至於成本分配的基礎，可聘請外界獨立評估人(independent appraiser)或由公司董事會合理評定之。

設某公司以一筆總價 \$500,000 購入土地及建築物，經評估的結果，土地的公平市價為\$240,000，建築物的公平市價為\$360,000，則其成本應分配如下：

資 產	評估價值	比例	成本分配
土 地	\$240,000	$\frac{2}{5}$	\$200,000 $(\$500,000 \times \frac{2}{5})$
建築物	<u>360,000</u>	$\frac{3}{5}$	<u>300,000</u> $(\$500,000 \times \frac{3}{5})$
合 計	<u>\$600,000</u>	<u>1</u>	<u>\$500,000</u>

上列成本經分配後，如購入時係支付現金，則應分錄如下：

土 地	200,000	
建築物	300,000	
現 金		500,000

2. 自建或自製資產：

企業常利用剩餘廠房、生產設備及現有工作人員等，自建或自製供自己使用的資產，藉以節省因向外界購入所支付的成本，並可獲得比向外界購入更佳品質的廠房及設備資產。

自建或自製廠房及設備資產，應按成本列帳。此項成本通常包括直接原料及直接人工二項主要成本，至於製造費用，則僅以「因自建或自製廠房及設備資產所增加的變動製造費用」為限，始予列為成本。

自建或自製廠房及設備資產，例如房屋、機器設備、器具設備、運輸設備、或其他各項資產等，在通常情況下，其成本往往比向外界購入者為低；有時，自建或自製資產的成本，亦有較外購的成本為高。就會計觀點言之，不論其成本之高低，均應按實際成本列帳，始稱允當。惟遇有特殊情形，具有足夠的證據足以證明自建或自製資產因無效率或錯誤，致發生成本之虛耗時，應將此項超支成本，列為特殊損失，而不予列為廠房及設備資產的成本。

此外，美國財務會計準則委員會於1982年提出第62號聲明書，主張營建期間之利息費用，如金額相當可觀者，應予以資本化，列為資產成本。

3. 捐贈取得：

企業有時接受股東的捐贈，或由政府或地方人士提供土地以吸引企業在當地設廠，藉以繁榮地方。此項捐贈因無成本之發生，故通常

以捐贈資產的公平市價 (fair market value) 作為資產評價的基礎。

捐贈資產，一般可分為無條件捐贈及有條件捐贈兩種，其帳務處理，亦隨之而異。茲分別就無條件捐贈及附有條件捐贈兩種情況，分別說明如下：

(1) 無條件捐贈

凡無條件捐贈之廠房及設備資產，受贈企業因無須履行任何條件，即可取得資產的所有權。故在無條件捐贈的情況下，於收到廠房及設備資產時，即可借記受捐贈的資產，貸記「資本公積——捐贈資本」帳戶。設某公司無條件受贈土地一方，其公平市價為\$500,000，則受捐贈時應分錄如下：

土地	500,000	
資本公積——捐贈資本		500,000

上列「資本公積」乃我國公司法所使用的名稱，係一項過時名詞，目前一般均採「額外投入資本」(additional paid in capital) 或「其他投入資本」(other paid in capital) 帳戶。

(2) 有條件捐贈

凡附有條件的捐贈，受贈企業必須於履行某項條件後，始能取得資產的所有權；因此，於受贈時對於資產的所有權能否取得，尚在未定之數，故必須借記「或有資產」，貸記「或有捐贈資本」帳戶，俟某項特定條件履行後，始能取得捐贈資產的所有權，再將「或有資產」轉入正式的「廠房及設備資產」帳戶，另外，應將「或有捐贈資本」轉入「資本公積——捐贈資本」帳戶。設如上例，某公司接受某地方人士捐贈土地一方，計值\$500,000，言明須於五年內，每年至少須雇用當地工人 500 人，如遇有不能履行此項條件時，則該項土地必須予以收回，或按照市價購買。茲列示其有關分錄如下：

(a) 受贈時應分錄如次頁：

或有資產——土地	500,000
或有捐贈資本	500,000

上列「或有資產」(contingent assets)及「或有捐贈資本」(contingent donated capital)帳戶，均屬於或有性資。如實現之可能性不大時，在資產負債表上，可用附註方式加以備註。

(b) 如五年後條件履行，正式取得捐贈資產的所有權時，應分錄如下：

土地	500,000
或有資產——土地	500,000
或有捐贈資本	500,000
資本公積——捐贈資本	500,000

(c) 如五年後受贈條件未予履行，取消受贈權利時，應分錄如下：

或有捐贈資本	500,000
或有資產——土地	500,000

無條件捐贈之廠房及設備資產，如同一般廠房及設備資產一樣，應逐年提存折舊。至於附有條件之捐贈資產，在未取得所有權之前應否提存折舊，則有二派不同的主張：第一派人士主張不應提存折舊，蓋未取得捐贈資產的所有權，自無折舊之必要；第二派人士主張應提存折舊，蓋折舊費用應合理地分攤於各使用期間，才能使收入與費用密切配合。

按折舊費用之負擔與否，應以是否使用為準，而不以有無所有權為依歸；蓋既已享受資產之使用權，必有收入或利益可言，自應分攤資產之折舊費用，始稱允當；故以上述第二派人士的主張比較合理。

4. 發行證券取得

企業有時發行證券以取得廠房及設備資產；此項資產之成本，可