

實現基準與損益歸集中心

葉 梓

壹、緒 言

在現行會計原理之下，企業利潤之衡量，以會計期間為諸收益及成本項目歸集之中心。收益為營業活動之成就，列歸其實現之期間；成本為獲取成就所耗費之努力，列歸其消耗之期間，以與其所獲成就配合。各項收益與成本，皆以其有關交易之貨幣數額表示之。

收益之獲得，經過顧客的招徠、訂單之接受、商品或材料等生產因素之取得、產品之產製、商品或產品之交付或勞務之提供、價款之收取、事後之服務（如品質保證期間之免費修理）等過程；另一方面，在此諸過程中發生各項成本。收益及利潤為此諸營業過程之共同貢獻，其中每一過程及其成本所貢獻之收益或利潤各為若干，無由知悉。

在計算期間損益之時，須確定各筆收益及成本所屬之期間。倘若一筆收益之產生，其諸營業過程均在同一期間內，並無跨越二期以上之情形，則該筆收益之歸入該期，順理成章，無可置疑。倘若一筆收益之諸營業過程之成本，均發生於其產生收益之同一期，與其他前後各期毫無關係，並可與其他各筆收益之諸營業過程截然判別，則因該筆收益之產生而發生之諸成本，亦可歸入該同一期間，亦順理成章，無可置疑。又倘若各筆收益均合乎上列諸假定，則成本與收益之期間配合，絕對密切，而所計得之期間利潤，在該期內物價穩定之情況下，極度準確，無懈可擊。

事實上，上述可作準確之期間損益衡量之理想情況，並不存在。何則？第一，一筆收益之諸營業過程，未必均於同一期開始，並於同一期終結。在分期付款銷貨，可能以上期所購入或產製之貨物，於本期出售予顧客，而貨款則於本期及次期或甚至以後數期各收取一部分。在雜誌社，往往於本期接受所閱，收取現款，而所應給付之雜誌，其編輯，印刷與發行則於本期及次期或甚至以後數期陸續為之。第二，各營業過程發生之先後次序，縱使就同一會計個體言，亦每不一致。在雜誌社，訂閱部分，先收款，次編印，交付在最後；發交書報攤零售之部分，則以編印為先，繼之以寄銷，再繼之以實際之出售，收款在最後。在製造業，先事招徠，於接受訂單後始行製造者有之；先製妥儲存以備售者亦有之。第三，縱使就其中之一過程言，亦有長達數期者。水壩、大廈、輪船等之建造，往往積年累月。酒類於長久窖藏之後，彌陳彌香，價值隨之大增。金融業者之長期貸款，不動產公司之長期租約，皆將資金或其他財產供他人作長達數年之使用。所謂十年樹木，林木非經數年不能成材，果樹非經數年不能結果。第四，成本與其所產生之收益，未必發生於同一期。如本期之廣告，每於以後各期始行發生效果是。第五，成本之發生，不能確保收益之產生。如大事宣傳之結果，銷貨未必比例增加是。第六，收益發生之後，若干成本每非必然發生。如鐘表出售之後，在免費

修理期間，未必有損壞或故障之情事發生，即使發生，買受人亦未必持來行使其權利是。第七，一筆成本未必完全於一期內消耗，而可能成爲數期之共同成本。如廠房、設備、專利權等之可供數期使用，而其每期成本消耗數復不能正確衡量是。第八，一項營業過程未必僅產生一筆收益，因而一筆成本可能爲數筆收益之共同成本。如整批購運之數種貨物之共同貨價及運費，聯產品及副產品之聯合成本，廠房折舊、經理薪金等間接成本是。第九，各期之間或一期之內，物品之個別供需及其他經濟情況時有變化，物價與幣值變動不居，以致原始成本往往不能代表其在消耗時之真實成本。

以上種種，盤根錯節。追根究柢，問題之最爲根本者，計有二端：

一、爲求於一企業結束之前測度營業結果，以應業主，管理者及其他有關方面中途觀察企業進展情形之需，乃將企業壽命截爲較短段落（通常爲一年），定期彙計損益。惟企業營業活動川流不息，收益與成本亦川流不息，不但各筆相連相疊，且往往僅其一筆即及乎數期。今強予切截，以歸各期，於是困難叢生，每使定期衡量之結果不能正確合理。

二、爲求衡量單位之統一計，損益及其他有關數字，均以貨幣單位爲尺度；而爲求衡量結果之確實計，所列貨幣數額乃以客觀之對外交易事實爲準據。惟幣值變動之事實，已破壞貨幣單位之純一性，引起不同質數值相加減之詬責，而在動態經濟情況下，對於客觀原則之拘泥，則已損及會計資料之價值，觸發對於會計職能之懷疑。

本文擬檢討各種實現基準在期間損益歸集上之是否適切，進而尋求可資補充或局部取代會計期間之其他損益歸集中心。至於物價變動所引起之損益取決問題容另文討論之。

貳、實現基準

據上所述，收益及利益爲諸營業過程之共同貢獻，由於諸營業活動未必於一會計期間內完成，計算期間損益時，乃發生各期共同收益及利益應如何歸入各期之問題。Paton 及 Littleton 二氏圖以“獲得”“實現”不可混淆說解決此一問題。渠等以爲，收益係以整個營業過程中獲得 (earned)，但應於其實現 (realized) 之時列帳 (註一)。其他學者，雖未必對於獲得與實現二者加以區別，但實現之爲收益及其他損益項目認列之準繩，確已成爲當前損益會計上之普遍概念 (註二)。

然則何謂實現？實現之基準如何？學者之間所說互有參差。Canning 以(1)一年內收入貨幣之可能性已甚大，(2)其數額可預爲確定，及(3)諸營業過程之已發生及可能發生之費用可正確計算，等三點決定利潤之是否實現 (註三)。

Paton 及 Littleton (註四) 認爲，收益於其有現金之收入或應收款或其他速動 (liquid) 資產之取得爲證之時實現。換言之，實現與否，以(1)是否透過合法銷貨或類似程序予以變換及(2)是否透過速動資產之取得而生效二點考驗之。諸營業過程中之成本累積，反映邁向收益目標之進展情形，但迨至產品移轉予顧客之時，收益數額始告客觀確定，而可爲收益實現之尺度之新資產亦始告出現，故於此時列帳最爲適宜。

美國會計學會在一九四一年發表“公司財務報表之基本會計原則”，採用 Paton 及 Littleton 二氏之說，認爲收益於生產過程進行之時產生 (accrue)，但因貨物或勞務之交付及現金或同現金項目 (cash equivalent) 之取得而生效，一般僅於此時認列之。其他事實，倘合乎(1)認列與衡量之客觀基礎之存在及(2)各期處理一致等二條件，亦可爲實現之基準 (註五)。

一九四八年該會又發表“公司財務報表之基本會計概念及標準”，將實現基準放寬，以爲於資產移轉、勞務履行或資源供他人使用，而同時取得資產或減少負債之時，即可認列收益（註六）。該會一九五七年之“公司財務報表之會計及列報標準”則稱，實現係指資產或負債之變化之已十分確定及客觀，因而可予列帳者。而收益之列帳，得以獨立雙方間之交易，既有之商業慣例，或大抵定將履行之契約之條件爲依據（註七）。至一九六五年，該會之概念及標準研究委員會建議就實現基準之應用作下列改變：(1)對於所收資產之性質之判斷，所應考慮者，要以可衡量性爲主，而不在於流動性。(2)本會計個體應爲市場交易之一方，始得認列已實現收益。(3)以下列基準取代服務提供基準：於營業過程之關鍵事實發生之時初度認列已實現收益（註八）。

美國會計師協會認爲“收益僅於銷售之時產生，不得將資產依其目前售價列帳，以致預計利益。此乃一般所公認者。但就若干物品言，可以例外。金銀……農礦及其他產品之存貨，…普通依售價計列。”（註九）

Gilman 稱，實現之試金石爲“是否因商品之讓與，而獲得現金，或產生在正常情況下將予變現之資產，即，是否須作進一步銷售工作始能獲得現金？”（註一〇）

Kohler 將實現解釋爲(1)一種變換 (convert)，變換爲現金或應收款（經由銷貨），或變換爲勞務（經由使用）；(2)財產之交換，而所換入之財產，在收入之時，可予列歸流動資產，或可即予變換爲流動資產（註十一）。

Myers 於一九五九年提出關鍵事實 (the critical event) 理論（註一二），認爲利潤於諸營業過程中最爲緊要之時實現。以下數語爲渠之主要論據之所在：“經濟學家指出，企業家之職能在於指揮企業之經營，承擔風險，並收穫機敏決策之酬報。此點提醒吾人，利潤係於作成最緊要決策之時或從事一交易之整個循環中之最困難工作之時獲得。”

Hendriksen 認爲，實現以合乎下列條件爲宜：(1)已獲得，(2)可衡量，(3)有相對客觀衡量基準，(4)有關費用頗可正確估計（註十三）。

歸納以上所引述各說，可知收益或利潤之實現之考驗基準，不外下列五點：

甲、所收入資產之流動性如何？

乙、是否可以客觀衡量？

丙、有無銷貨或類似交易發生？

丁、服務提供之程度如何？

戊、關鍵事實何在？

茲逐項加以檢討。

甲、資產之流動性

由收益交易所收入之資產，可能爲現金、應收帳款、應收票據、有價證券、各項存貨或固定資產等。以上所列舉之各種學說中，頗多以爲，因貨物之出售所取得者如爲非流動資產，則不合收益實現之條件。更有以爲因貨物之出售所取得者如爲材料或商品等非流動資產，亦不能作爲收益入帳，而應依資產交換之例，以所出售貨物之成本爲所取得資產之成本予以列帳者。Gilman 之說更爲特別。依氏之說，如所收入者爲長期票據，則因票據到期即可變現，故合乎渠之實現基準，但若所收入者爲有價證券，則與取得固定資產時相同，應予作爲資產之交換處理，因有價證券非經出售不能變現，故不能作爲收益處理（註十四）。

按有價證券之流動性甚高，其變現之速度往往視應收帳款及票據尤有過之，Gilman 以之

排除於收益實現範圍之外，爲一般所不取。

依理言之，所取得資產之流動性不足爲收益實現之限制條件。舉例言之，假定甲公司以成本八萬元之貨物依十萬元之價格出售，即時收到現款，旋即以此十萬元之現款向丙公司購入機器一部，則應作下列記載：

(1) 借：現金	\$ 100,000	
貸：銷貨		\$ 100,000
(2) 借：銷貨成本	80,000	
貸：存貨		80,000
(3) 借：機器	100,000	
貸：現金		100,000

又設乙公司於同一日以成本八萬元之貨物與丙公司交換機器一部，此項機器與甲公司所購者完全相同。此時如依機器爲固定資產故無任何利益實現之理論處理，則其記錄如下（此批貨物所應負擔之銷售及管理費用以及機器之裝置費等另作適當之處理）：

借：機器	\$ 80,000	
貸：存貨		\$ 80,000

上述甲、乙兩公司之交易實質上並無不同，然而乙公司帳上機器之成本與利潤之數額均各較甲公司少 \$ 20,000。不但此也，在機器使用年限內之各期，乙公司由於機器成本與折舊之虛減，各期損益及資產數額亦均因而不正確。資產流動性基準之不當，由此可見一斑。

資產流動性基準亦與若干公認會計方法不合。例如，基金項下證券投資所得之股息及利息收入，使基金增加，一般皆作借基金現金貸基金利益之記載，不因基金現金之爲非流動資產而不列計利益。又如長期投資債券折價，一般皆逐期就其一部分數額作借長期投資貸利息收益之記載，不因長期投資之爲非流動資產而不作折價積聚之處理。

收益交易之發生，亦有不增加資產而減少負債或資本者。例如，將貨物售與債權人，以應得價款抵償所欠債務，造成收益之增加與負債之減少。又如，將貨物售與股東，股東以所持有之股票抵繳貸款，造成收益之增加與資本之減少（註十五）。凡此皆與以現銷所得貸款償還債務或收回股票無實質上之差別，均不能以未取得任何流動資產爲理由而將所售貨物之毛利摒除於損益表之外。美國會計學會一九四八年及一九五七年之聲明將收益實現範圍擴大至一切資產及負債項目之變化，遠較將收益局限於流動資產之取得者，進步多矣，亦合理多矣。惟資本減少收益增加之情形，雖鮮見發生，我國現行公司法且有不得收回股份之規定（第167條），但理論上究有發生之可能（註十六），故如將實現範圍擴大至包含資本之減少一項，概念上似較完整也。

收益實現之以流動資產之取得爲條件，部分原因乃在欲於計列已實現利潤之時備有可供分配之資產。因貨物之出售而取得之固定資產，既經充作營業上使用，則不能隨時充作股利分配之用，故此種交易，不作爲已實現收益處理。此種觀念係將財務管理問題與會計問題相混淆之結果。爲免以本作息計，股利之分配以利潤之存在爲條件之一。但在營業過程中所增加之資金可能已隨時自動用於固定資產之取得，並非有多少利潤即有多少可供分派股息之資金存在（註十七），故股利分配問題與其他資金運用問題相同，不應影響利潤之計算。

據上所論，吾人可以斷言，由收益交易所獲得者，不論爲資產之增加，或爲負債之減少，

抑為資本之減少，均與收益實現與否之問題無關。至於所取得之資產之是否具有流動性，則更不足以為判定收益是否實現之試金石焉。

乙、可衡量性

Davidson 等人以為，在收益實現之考驗上，對於所收資產之性質之考慮，不應如傳統觀念之視資產流動性之有無或大小以為斷，而應視資產之可否衡量以為斷（註十八）。據此而言，現銷時收到現金，其可衡量性絕無疑問。除銷時獲得應收帳款或應收票據等債權，其可衡量性已不如現金之確實，因在債權收回之前，尚有發生呆帳、折扣及收帳費用等之可能故也。惟此等項目可作頗正確之估計，應收款項之淨變現價值亦可作頗正確之估計，其可衡量性甚高，故除分期付款銷貨等特殊情形外，於獲得普通應收款時，即可將收益列帳。由銷貨而取得之有價證券，在證券市場健全之情形下，其可衡量性亦頗高，故亦可將其收益即予列帳。至於其他各項資產，則有可正確衡量者，如前舉基金利益及投資折價攤提之例，依流動性基準雖不可列計利益，依可衡量性基準則可列計利益；亦有不可正確衡量者，如無市價之固定資產是。

關於可衡量性，除所取得資產之可衡量性外，尚有收益本身之可衡量性。上述無市價固定資產之取得，又有兩種情形。其因產品或商品之出售或約有定額報酬之勞務之提供而取得者，則收益本身具有定額——即所售貨物之正常現銷價格、所供勞務之約定報酬——，不可因所取得資產之不可衡量而不列計收益焉。另一情形為，在固定資產抵換交易上，所換出舊產與所換入新產均無市價或現銷價。在此極少數不得已情形下，似唯有依舊產帳面價值決定新產成本而不計損益，惟此時仍應取得第三者之估價數字，據以決定新產成本並列計交換損益，始稱合理。

此外，成本之可衡量性，亦有影響收益之列帳之情形。例如，主張收現標準之理由之一，亦即反對銷貨標準之理由之一為，在銷貨之後，尚可能發生免費修理、瑕疵品退換、收帳及其他事務費用等未來成本（after-costs）。反對長期工程損益會計之採用生產標準之理由之一為，總成本之難以正確估計以及除成本加利合約外成本與收益或利潤間之未必有比例關係存在。農產價格法（farm price method）等淨銷價法之理由之一為，可以避免煩雜之成本計算。

可衡量性基準以可否客觀衡量決定收益或利潤之是否實現。筆者以為，可衡量性乃數額之確定問題，實現與否則為損益之期間歸屬問題，二者不可混為一談。倘若銷貨標準在實現考驗上確屬適當，則未來成本可以估計負債或準備帳戶之辦法予以估列。倘若生產標準確適於長期工程損益之列帳，則不妨以工程人員對於工程進度之估計代替成本比例法，或採成本比例法而逐期估計逐期修正調整，以使其數額更趨正確。況且完工比例基礎雖有成本與收益未必成比例之缺點，至少較全部完工基礎下各期收益與營業活動程度間之不調和，合理多多。農礦產品之採用淨銷價法，以此等產品可即產即售，生產工作乃此種收益之關鍵所在，銷售工作僅為手續末節問題為理由，較諸避免成本計算困難之消極理由，更為動聽。所取得資產與所換出資產均欠缺客觀數額之情事，究非經常發生者，在不得已時猶可訴諸第三者之估價。倘若以完全客觀衡量為準繩，則唯有採用在大多數情形下成本收益不能適當配合之現金收付制矣。故成本之可衡量性固不足為實現與否之考驗標準，收（利）益之可衡量性亦不足為實現與否之考驗標準，所取得資產之可衡量性更不足為實現與否之考驗標準。

丙、銷貨或類似交易之存在

此項實現基準最為合理，幾為會計學者所一致主張，應用範圍亦最廣。一筆銷貨或類似交易（如勞務之提供）發生之後，交易事實即告確立，貨物業經交付（或勞務業經履行），並已取得新有效資產（或減少負債或資本），諸營業過程之主要階段業已到達，企業經營之主要目標業已達成，能否脫手之疑慮已告消除，售價（或勞務報酬）一般言之已告確定，各項有關成本一般言之已告消耗，成本收益配合之適當時機已告來臨。故於此時列帳最為適當。

有認為銷貨交易之發生尚未滿足實現之條件，於銷貨交易發生後即予入帳實嫌過早者。其理由為，已銷貨物可能退回，掛欠債權可能倒帳，未來成本（免費修理支出、收帳費等）尚未發生，應收帳款不構成實際購買力。惟銷貨退回、呆帳損失、未來成本等均可予以適當調整，雖然調整結果無法絕對準確，但如謹慎為之，尚不致過份乖誤，故無礙於成本收益之有效配合。普通應收帳款及票據為法律上之有效財產，流動性頗大，並可藉以透過金融市場以貼現等方法取得購買力，故無損於銷貨之為有效收益實現點。

在分期付款銷貨方面，反對銷貨點實現說之呼聲尤熾。據謂，分期付款銷貨與普通銷貨相形之下，由於了結期間之加長，倒帳之可能性為之增高，未來成本之比重隨之加大，應收帳款不構成購買力之性質亦隨之而益顯。惟分期付款辦法下定金之收取與貨物主權之保留實足以減少倒帳之動機，未來成本之調整則不因數額之大小而有別，分期付款帳款在流動性方面較普通帳款雖有遜色，但其為有效購買力則與普通帳款無異。故上開反對論調，對銷貨基準並不構成嚴重威脅。

另一方面，亦有認為於銷貨交易發生後始予列計殊嫌過遲，不啻抹殺其他營業過程對收益之貢獻者。在一般情形下，由於在未有交易事實之前，能否脫手，疑慮未消，售價若干，亦尚在未定之天，遽予列帳，實欠合理。惟在下列情形下，是否必待銷貨交易之發生，確有商榷之餘地：

(1) 若干農礦產品，尤其黃金一項，其價格已告確定，一旦產出，銷路絕無問題。故其生產難而銷售易，其收益似可視為已於生產完成時實現。

(2) 長期工程之建造，往往歷時數年之久，如俟完工移交之時始予列記收益，則無異以各建造年度努力之成果，盡歸完工年度，各期損益與各期活動互不相稱。於是期間損益不能正確，流弊所及，且可能造成新舊股東或新舊合夥人間之不公平局面，使在工程完工前處分權益之舊股東或合夥人蒙受不利。此在合夥尚可由各合夥人於帳面記錄之外另作計算與協商以資補救，在股權分散之公司則無法如此，似唯有在帳表上於生產完成之前依完工比例法逐期列計收益及成本，始克有濟。

(3) 樹木與禽畜等之孳長所造成之增值，乃不可否認之明顯事實，如俟銷售之時始予列帳，則使出售年度獨享歷年孳長增值之利，造成會計結果之嚴重錯誤。

茲就上列三種情形逐一加以研討：

(1) 價格與市場均已確定之農礦產品，可於生產完成時列計經視為已實現之利益。此種變通，乃為特殊情形所必要，似無損於銷貨基準之根本。（補註一）

(2) 長期合約中之可分批移交或在建造過程中之若干階段分次檢驗並付款者，可就各期移交或驗訖收款之部分分別列計各該期之損益。此種處理，似與銷貨基準之精神相符（補註二）。在成本加利之長期合約，採用生產標準依成本比例列計各期損益，似尚無不當（補註三）。其他情形下之長期合約，則雖然收益數額可能已規定於前，但由於未來成本難以作客觀正確

之估計，各期依成本比例估列之收益與利潤，亦難臻正確。縱使成本可合理估計，由於未必每元成本獲得同額利潤，各工作對收益與利潤之貢獻未必與各該工作之成本成比例，故生產標準下之依成本比例攤計各期聯合收益與利潤，未盡合理。此種方法係以收益配合成本，與以成本配合收益，次序上適得其反，主從顛倒。企業活動之目標在於獲得利潤，收益為利潤之來源，成本為產生收益所耗之代價，企業活動以產生收益為中心，故成本之期間歸屬應以收益之期間歸屬為依歸，而非收益之期間歸屬以成本之期間歸屬為依歸。再者，在契約終結之前復可能發生始料所未及之事故使所已估列之各期利潤歸於烏有。故縱依實際工程進度估列收益，所得結果亦不確實，未盡妥善。

(3) 孳長可分為兩種情形。樹苗、魚苗以及各種禽畜之可於任何成長階段隨時出售者，可依淨銷價計列，將孳長視為已實現利益（補註四及五）。此與前述農礦產品之情形相同。以產生木材為目的之林木，則雖有成長之事實，但往往距出售之日尚遠，而且尚須經過斫伐等技術性生產過程，故以之列為已實現利益，較諸長期工程之採用完工比例基礎，更為不當。雖有主張在不影響已實現利潤數之前提下將其增值予以列帳或列報者（註十九），惟由於孳長程度與所增價值之不易估計，此種逐期估列之方法似亦非盡善之道。

由以上分析，可知銷貨交易發生基準亦有需予變通之處，並非絕對須有市場交易發生且本會計個體為該交易之一方，始得為已實現焉。抑有進者，保有損益（holding gains and losses）問題之論爭，更引起對此市場交易基準之是否適當之懷疑。在傳統方法之下，認為保有利益僅於有市場交易（即漲價資產之處分）發生時實現，故僅於此時予以認列，且與營業利潤混合，不另項列示（由於穩健主義之影響，保有損失則於資產處分前預為計列）。迨 Edwards 及 Bell 主張將保有損益就已實現與可實現二者分別列報，保有損益之列載問題乃大受重視。美國會計學會所設三委員會接踵宣稱，“會計個體之活動川流既為便利報導而予切截為期間段落，資產及產權之一切可測度重大變化，均應於其發生之期間予以列報（實現）”（註二十）；“本委員會建議，如數額可觀並有客觀尺度，應即採用現時成本，以為土地、房屋及設備之評價基礎”（註二一）；“本委員會一致通過，建議將保有損益予以承認並列帳。……物價變動損益於價值變動發生之期間，而非於資產出售之期間，予以認列”（註二二）。可見各委員會對於保有損益之認列均無異議。此是否即為對於市場交易基準之否定？實現概念委員會將“認列（recognition）”與“實現（realization）”加以區別，認為一切保有損益均予認列，但僅將其中已實現部分包含於淨利之內，於淨利之下加減未實現保有損益之增減額而得“淨利及保有損益”。其所以如此，係因認為“由所售貨物之市場交易產生之證據，與對所保有資產之重置成本或現實成本之估計數，有優劣之別，此項差別，應為淨利考驗之根據”（註二三）。Hornegren 解釋此項認列從寬實現從嚴之態度稱，“增值之認列應採用證據（合理之客觀性）基準，實現與否，則尚應滿足市場交易基準及貨物或勞務提供基準”（註二四）。顯然該委員會雖認識一切（已實現及未實現）保有損益之列報在充分表達上之重要性，但另一方面則仍依依於市場交易基準也。與此相反者，該三委員會委員十七人中共有十人贊成將一切保有損益計入淨利之內，以為“重置成本證據，明確而客觀，足資將保有損益視為已實現”（註二五），然則無異已斷然放棄市場交易基準矣。

丁、服務提供之程度

鐘表、電器等之出售，每有定期品質保證免費修理之規定；機器設備等之出售，每有定

期免費指導使用之規定。在此等情形下，貨物已於本期裝運交付，貨款亦可能已於本期收到，但修理、指導等服務則為以後期間之事。依照服務提供基準，其收益之一部分屬於本期所已提供之服務（訂單處理、貨物裝運、設備裝置等），於本期實現；另一部分屬於後期所將提供之服務（修理、指導等），應作為未實現收益（視為一種負債）予以遞延。

服務提供基準在應用上頗為困難，因應予遞延之屬於未提供服務之收益，其數額究為若干，往往無法確定。倘依利潤及收益與成本成比例之假定計算，則在概念上難稱合理，因服務與成本未必成比例。而且所賴以攤計收益之成本額之未發生部分亦未必可正確估計。Davidson 嘗言，未來服務成本不能正確預計時（承製新產品時往往如此），則訂約收現之期間不宜認列任何利益；可正確預計時，則以預計未來服務成本之現值為收益遞延數額之最低限度（註廿六）。據此而言，渠之所謂服務提供基準，係與成本可衡量性基準聯合運用。渠繼稱，未來服務成本之實際數如與預計數相等，則一契約之整個利潤，除利息因素外，均列歸首期云。然則收益遞延數即為預計未來成本之現值，與前稱以預計未來成本之現值為收益遞延數之最低限度一語，似相矛盾。而且既係將整個利潤均列歸首期，則實質上與採用銷貨基準無異，反而不合服務提供基準之精神。

就上述情形言，採用銷貨基準，將全部收益列歸本期，並將未來服務成本以估計負債之方式亦列歸本期負擔，似較妥當。

就雜誌刊物言，服務提供基準頗為適合，其服務提供程度可以各期間所出版期數之比例計算之。例如預收本年九月一日起為期一年之雜誌款，則以其三分之一為本年之收益，另三分之二為翌年之收益。然則成本收益之配合頗為適當，因每一期雜誌之編輯、印刷、郵寄等成本通常不致有重大差別，而訂閱手續支出則為數甚小，統予計入訂閱年度之結果，所造成之各期損益之不正確，微不足道。貸款之利息收益，出租物之租金收益，情形亦相同，可列歸貸款存續期間或租約存續期間所屬之各年度，使與服務（款項或出租物之供人使用）程度成比例。其成本亦多均勻發生於整個貸款存續期間或租約存續期間，故在服務程度基準下，亦易使成本收益適當配合。

服務程度基準之特徵，在於將數期之聯合收益攤入各期，與完工比例基礎相似，與其他基準之悉予計入一期者異。除少數情形外，其分攤結果不能合理正確。

分期付款銷貨毛利之依各期收現比例列歸各期，似亦可以服務提供基準為論據，因在分期付款銷貨，收帳過程為諸營業過程中之一重要過程。惟收帳過程雖甚重要，推銷、裝運等工作亦甚為重要。故以服務提供基準解釋收現標準，未盡合理。同理，長期工程之採用完工比例基礎，樹苗、禽畜等之採用淨銷價法，就聯合收益之攤歸各期言，亦與服務提供基準有其相似之處，惟生產及孳長與服務究有差別。

戊、關鍵事實

在 Myers 之關鍵事實理論下，利潤之實現與認列，視以諸營業過程之何者為獲得利潤之關鍵所在而定。依渠所述，在販賣業，以銷售為關鍵事實，購貨與收帳之為關鍵事實之情形，並不多見。一般於銷貨時認列利潤，而將銷售後收現前之呆帳，收帳費等以提存準備之方法予以估列。此種方法，似係以確實原則為依據，實則以關鍵事實理論予以解釋，較為適當。在製造業，一般亦於銷貨時認列，惟產金業則於生產時認列，營造業之先造後售者，於完工銷售時認列，先售後造者亦銷售之時而不待完工之時認列，凡此均合關鍵事實基準。

在雜誌出版業，雜誌之銷售情形直接影響雜誌收益之多寡，間接影響廣告費收益之多寡。由此觀之，似以雜誌之銷售為關鍵事實。然則訂閱部分之收益應於接受訂閱並收款之時（未編輯出版之前）認列，零售部分之收益則於出售之時（業已編印之後）認列。惟由另一角度觀之，雜誌內容及編印情形之良窳影響銷量，而編印工作於出版之時終結，然則似又以編印為關鍵事實，無論訂閱或零售之雜誌均應於發行之時認列收益矣。故關鍵事實究竟何在，殊無定論。

就貸款業言，渠以為現行方法之將利息收益列歸貸款存續期間之各年度，與關鍵機能觀念不合。因其關鍵事實在於貸與不貸之決定，貸款存續期間所貸款項之借款息之發生、經濟情形及借款人償債能力等之變化、貸款帳面記錄之保持等，均非貸款利息收益之關鍵所在。然則貸款利潤應於貸給之時認列。此與分期付款銷貨毛利之列歸銷售年度者相似，因分期付款銷貨係銷售與貸款（貨價之分期支付猶如貸款之分期償還）二者發生於同一交易。

在不動產之出租，一般將租金收益列歸租約存續期間之各年度。渠以為就將整棟或整樓建築物出租予廠商之租約言，依關鍵機能理論，應將其全部損益統於租約訂立之時認列。一旦覺得此種大租戶而訂立租約，則因租期往往長達數年（即使租約所訂租期不長，亦大有續租之可能，因租戶方面每不勝搬遷之煩與搬遷費之負擔），其長達數年之租金收益已穩然在握。反之，一旦喪失此種租戶，未必能迅即輕易再覓得新租戶。故租戶之覺得與租約之簽訂為關鍵事實之所在。

關鍵事實理論構想甚佳，在若干情形下亦頗適用，但在實際運用上困難甚多。第一，諸營業過程之中，究以何者為關鍵機能，往往模稜兩可，不易分辨。應用之時，抉擇上難免流於主觀與不一致。故關鍵理論之實施，與會計界縮小歧異之努力背道而馳。第二，關鍵事實往往發生於一收益交易之整個營業過程之較早階段。今既將該交易之全部收益列歸發生關鍵事實之年度，則發生於關鍵事實後諸過程之未來成本亦應予列歸同一年度——雜誌編印及郵寄費用之列歸訂閱年度，貸款之借款息、帳務及催收費用等之列歸貸出年度，不動產稅捐、修理、保養、及管理費用之列歸租約訂立年度等。未來成本難以正確估計，列帳之時又增加種種帳務處理上之困難。其不正確與困難之程度隨時間之延長而加深。例如，倘使將十年租約之損益依此理論勉強統予列歸立約年度，則會計界力求客觀與確實之良好傳統恐將為之破壞無遺。

由此可知，關鍵事實理論頗有理論價值，惟不能全盤採用。前引美國會計學會概念及標準研究委員會在一九六五年所提出之建議，即係有限度採用關鍵事實理論。所謂有限度採用，因第一，是項建議將關鍵事實基準與市場交易及可衡量性二基準並用，Myers 所冀求者則為單一基準；第二，是項建議容許一筆收益分歸二期（註二七），Myers 則以統予列歸同一期為出發點。

總之，在期間損益之取決上，各種實現基準之中，以市場交易基準為最適當，惟亦有不適用之情形。其中若干情形，諸如雜誌收益，利息收益，租金收益及其他長期性勞務（工作性質及酬金均已預知者）提供之收益等，可適用服務提供基準，以補市場交易基準之不足。適用服務提供基準時，Paton 及 Littleton 之實現與獲得之區別似已非必要。在市場交易基準下，收（利）益於銷貨點或服務完成點實現，在服務程度基準下，則於收益產生過程實現，二者均合乎權責發生制之要求，均能使各所適用之各種情形之成本與收益得以適當配合。一

筆收益之市場交易發生於一時點，故在市場交易基準下，一交易之損益悉歸於一期；適用服務提供基準之收益，服務過程長達二期或數期，故在服務提供基準下，一交易之損益攤入數期。

資產流動性與可衡量性，均不足以爲判定實現與否之基準，而且凡合乎市場交易與服務提供二基準之已實現收（利）益，其數額均已可作相當客觀確實之衡量，故不必於此二基準之下附加可衡量性之條件。至於關鍵事實理論，則構想甚佳，有助於市場交易及服務程度二基準之論據之加強，蓋交易事實之發生與服務之提供皆可謂爲各有關收益之關鍵事實所在也。惟至少在經予進一步改進及補充之前，尙難單獨全盤採用關鍵理論。此項理論在甚多情形下似難適用，而在若干情形下雖甚爲適合，但此等情形以市場交易基準或服務提供基準即可圓滿解決，似不必另爲加添其他不完備之基準焉。

吾人經上列分析與篩離之後，發現有以任何實現基準均不能產生適當之期間損益之情形，即長期工程與林木成長等是也。其癥結在於，此等情形下一筆收益之經過時間特長，以致與傳統之年度損益或其他短期損益觀念格格不入。其他項目雖亦每難免有跨年度之情形，惟或因僅牽涉相連二期，或因爲期雖長達二年以上但收益與時間成比例（如利息、租金等），或具備作期間分割之條件（如分批移交、分次驗付及成本加利合約等），故尙可作頗爲合理之期間損益計算。長期工程等則往往不具備此等條件，以致在會計期間慣例之下，此亦不妥，彼亦不當，無計可施。此項問題究應如何解決？筆者認爲有於會計期間之外另爲確立其他損益歸集中心之必要。容於次節就此一陳管見。

叁、類別損益——另一損益歸集中心之確立

利潤之由長期工程，林木成長，及酒類窖藏等產生者，其損益川流長期綿延，欲抽刀斷水，按期歸集，勢不可能，欲統予歸入出售年度，亦不適當。以會計期間爲損益歸集中心之傳統，於此呈現最大之缺陷。此項缺陷，亟待設法予以補救與改善，以使損益會計益向理想之境邁進。

然則補救之道爲何？曰另尋適當之損益歸集中心是也。就長期工程言，吾人可以每一工程爲損益彙集之單位，一如成本會計上之以部份爲成本歸集之中心，將諸損益項目就每一工程分別歸集，迨各該工程完工移交之時——此爲各該工程之損益實現點——分別編製各該工程之個別損益表，計算各該工程之個別淨利或淨損。在此方法之下，收益爲各工程之個別收益，其可個別歸入各工程，了無疑義。期間損益慣例下，各期聯合收益之是否攤入各期以及如何正確分攤等問題，在工程別損益之計算上，乃悉告消失。成本方面，可分爲直接工程成本與間接工程成本二種。直接工程成本包含個別工程之設計支出、投標支出、各項工程材料及施工支出等，一如收益，可個別歸入各工程，亦不發生期間分攤問題。間接工程成本爲數工程同時進行時之總經理、一般管理及事務人員等之薪津，辦公用房屋、器具等之折舊、保險費、修理保養費或租金等，應設法攤入各受惠工程，惟在損益表內分攤成本宜與直接成本分開列示，有如下式：

× × 公 司
× × 工 程 損 益 表
× 年 × 月 × 日 至 × 年 × 月 × 日

工程收益

\$ × × ×

減：直接工程成本	×××
直接工程利潤	\$ ×××
間接工程成本	×××
工程淨利（損）	<u>\$ ×××</u>

上表表首所列起訖時間，為該工程之起訖日期，而非一般會計期間。直接工程成本及間接工程成本之細目，可在損益表內列出，亦可另編附表列示。表內直接工程利潤一項，猶如一般製造業直接成本法下之邊際利益（或邊際供應額），其數額及其與工程收益之比率，在各工程間獲益程度之比較上，意義至為重大。

工程別損益之計算，亦須作直接成本與間接成本之劃分以及間接成本之分攤，似與一般製造業之產品成本計算無異，實則遠較一般產品成本計算為簡易，何則？

第一，既不計算期間損益，自不必作產品成本與期間成本之劃分，一切成本僅需依其與各工程之關係分為直接成本與間接成本，直接成本就各工程分別彙集，諸間接成本則一併彙集。於是產品成本與期間成本劃分上之種種問題，諸如管理成本之自成一類與否，兩可項目之辨別，銷管成本之計入存貨與否（註二八）等，均告消失。

第二，在築壩、造船、建屋等經營長期工程之企業，各工程規模浩大，建造時期較長，一會計個體內同時進行之工程數不致甚多，遠較一般工廠之產品批數或產品種類為少。故間接成本受攤之對象，單位（一工程為一單位）大而個數少，可正確直接歸入各工程之直接成本，項目較多而數額較大，須予攤計之間接成本，則項目較少而數額較小。因此計算較易，正確度較大。

第三，既不計算期間損益，間接成本自不必按月分攤，亦不必按年或按其他一定長短之期間分攤，可依下述辦法處理。設某營造廠於第一年二月初成立，立即從事甲工程之建造，同年五月初，開始進行乙工程，第二年八月初，開始進行丙工程。甲工程於第三年三月十五日完工，乙工程於第三年三月底完工，繼即開始進行丁工程。則間接成本可分攤如下：

分攤日期	應 攤 成 本	受攤工程
第一年四月三十日	第一年二月初至四月底 3 個月之成本	甲
第二年七月三十一日	第一年五月初至第二年七月底 15 個月之成本	甲、乙
第三年三月十五日	第二年八月初至第三年三月十五日 7.5 個月之成本	甲、乙、丙
第三年三月三十一日	第三年三月十六日至三月底 0.5 個月之成本	乙、丙

至於分攤之時，亦應選擇大致能代表各工程受益程度之分攤基礎，自不待言。

第四，損益計算既係於各工程結束時為之，除可能有少數未來成本（如收帳費）外，各項成本均係事後計算，結果自較正確。

第五，各工程範圍大而進行期間長，工程別損益計算亦範圍較大而期間較長，變動成本與固定成本之界限，較諸按月計算產品成本時為分明。

以上所論，係就長期工程而言。在林木方面，可以同一植伐梯次之林木自耕植至斫伐出售時止為一損益歸集中心；在酒類方面，可以同一釀儲批次之酒自釀造至出售時止為一損益彙集中心，均可參照上述辦法處理。其他如有類似情形，亦可設置類似之損益歸集中心，類推辦理。一工程，一植伐梯次，一釀儲批次等，皆為大於一般產品單位之一大類別，故將工程別損益，植伐梯次別損益等概稱為類別損益。

以類別損益取代期間損益後，資產負債表仍可依一般會計期間按期編製。在產品未交付之前，所收之價款，仍依一般方法以預收款科目入帳並列表。成本發生時，直接成本就各類別分別設立統制帳戶（帳戶名稱如“甲工程成本”、“乙工程成本”等）及明細帳為之記載，在未出售交付前，依帳列成本（個別直接成本及已攤入間接成本之總和）就各類別列入資產負債表之資產項下；間接成本亦設立統制帳戶（帳戶名稱如“未攤一般成本”）及明細帳為之記載，分攤前之數額另項列入資產負債表資產項下各類別帳戶之後，分攤時則轉入各類別帳戶（及其明細帳）。固定資產之折舊、無形資產及遞延資產之攤銷、應付未付費用之計列、預付費用之轉銷等之與各類別有關者，於編製資產負債表及類別損益表時，均先視其與各類別有無直接關係，分別借入各類別帳戶及未攤一般成本帳戶。此等列入資產負債表之各帳戶均為存貨類科目，其性質類似一般製造業之在製品帳戶。於各類別結帳時，先將未攤一般成本攤轉各類別帳戶，再將各各別帳戶餘額轉入類別損益帳戶之借方。各類別之預收及應收價款，亦於各類別結帳時轉入或記入類別損益帳戶之貸方。如另有適於期間損益計算之財務及其他損益——如利息收益，利息支出等——可另編期間別財務及其他損益計算書。

根據上述各存貨類帳戶所統制之明細帳，可分別編製各類別明細表。表內除列出帳列成本數額外，可將已收價款、生產進度（工程進度、成長階段、窖藏年數等）亦予列示。此等明細表，除於期末編製外，亦可隨需隨編，以供管理者作為經營決策、規畫及控制上之參考。

類別損益法下之實現概念，採用市場交易基準，於工程完工移交、林木砍伐出售、酒類出窖脫手之時認列損益。惟損益表係按各類別以個別所經過的時間（可能長短各異）為期分別編製，不編製集合全年所售諸工程或林木等之期間損益表，此點與期間損益慣例下之全部完工基礎不同。

類別損益法可能引起下列批評：

一、類別損益法不適用於一般情形。各會計個體或一會計個體內之不同損益項目，如一部分採用期間損益法，一部分採用類別損益法，勢將造成凌亂之局面。

二、期間損益表如予廢除，則傳統會計上資產負債表與損益表間互相銜接之關係不復存在。

三、一般股利政策以期間損益為決定股利發放額之一因素。期間損益表如經廢除，則股利之計算失其依據。

四、年度損益觀念在法律及商業習慣上已根深蒂固。今如有所更張則多方牽動，非會計上所可單面改變。

五、期間損益計算上短期觀察營業成績之功能為之削弱。

事實上以上各點均不足為類別損益法病：

一、各會計個體或各損益項目性質不同，收益之產生時期長者，適用類別損益法，收益之產生時期短者，適用期間損益法。宜酌情因應，使各得其所。強將期間損益法施之於前者勢與強將類別損益法加之於後者相同，均格格不入，使適當衡量經營成績之目標難以達成。

二、類別損益法並不改變或違背借貸法則下之基本會計原理，類別損益表內諸收益及成本之數額，皆係在資產負債類帳戶中累積並遞延而來之數額，而類別損益表所計得之淨利（損）額亦終予轉入資本類帳戶。故類別損益表與資產負債表仍有相銜接之關係。所不同者，在期間損益法下，兩表銜接之期間長短一定（如一年），銜接點在各會計期間之終了日（如每年

年終)；在類別損益法下，兩表銜接之期間長短不一，視各類別起訖時間之長短而定，銜接點不在定期之期末而在各類別了結之日。換言之，前者兩表同時編製，後者則可於每會計期間終了時僅編製資產負債表，而於各類別了結時僅編製各該類別之損益表，是以兩表貌若互不相干焉。

三、類別損益法下，產生類別淨利數字。此淨利數字於結帳時轉入資本類帳戶，在資產負債表上可表示已實現未分配盈餘累積額，可以之為計算股利之依據。其確實性與可靠性且較完工比例基礎下之期間利潤額及未分配盈餘額為優，而在時間上於各類別了結之時即予轉入，不如期間損益法下之有待期末結算（註二九）。故類別損益法在股利政策上之為用較諸期間損益法不但毫無遜色且尤有過之。

四、會計，法律及商業習慣均涉及人類之經濟行為，故有互相影響之現象。然而會計有其本身之目的，一切會計原則與方法，均應以能圓滿達成其目的為依歸。現行傳統會計方法亦有頗多與法律相牴觸之處，會計學者莫不主張有此情形時會計處理應以會計原理為本。會計上類別損益觀念之運用亦不應受其他方面之制肘，而且更宜使其他方面亦隨之作合理之修改，俾能適應。

五、類別損益之計算，亦為不待企業結束而中途觀察營業進展情形之一種方法，且在短期營業成績之測度上，就長期工程或林木成長等情形而言，較諸期間損益更為適當。期間損益之計算，以一定長短（如一年）之期間為準，雖合乎一般習慣，且在甚多情形下頗為適當，但與各長期工程或林木植伐等之起訖相鑿枘。是以全部完工基礎下之期間損益表將數期之共同貢獻盡歸一期，完工比例基礎下之期間損益表則預列飄忽未定之損益。類別損益之計算，可以消除此種期間損益計算上進退維谷，顧此失彼之局面。類別損益表擺脫會計期間之羈絆，表首各明示個別起訖期間，閱表者知其為各該起訖期間各該類別之努力成果，自不致有數年血汗一年獨享之弊。另一方面，類別損益表所列損益為已實現者，確確實實，亦不致有盈虧未定預為計列之病。投資者或其他有關方面得此各類別損益表，再參閱列有已發生成本、已收入價款、及生產或生長之已進行程度之諸存貨明細表後，對於企業之營業情形，必能獲得較得自期間損益表者更為充分之了解，亦必能免於期間損益表所易於造成之誤解。是以類別損益法之於經營長期工程或類似業務之企業，在經營管理上，在股利政策上，在證券投資上，在所得稅課征上，以及在經濟規畫上，均視期間損益法為合理為適當焉。

肆、結 言

欲求損益衡量之合理正確，應力使其二構成因素——收益與成本——密切配合。此項配合原則為吾人所應奉為圭臬者。在會計期間慣例之下，收益與成本之配合以會計期間為中心。期間損益之取決，以實現概念為基礎。惟任何一種實現基準均不能單獨適用於一切可能情況。比較言之，市場交易基準適用之情況最多，倘輔之以服務提供基準，則差可適當解決大多數企業之期間利潤衡量問題。但有若干情形，吾人無法藉任何實現基準作適當之期間損益計算。易言之，在此等情形下，會計期間慣例有碍成本與收益——努力與成就——之適當配合。吾人以類別損益觀念補救之。此項以另一損益彙集中心補充會計期間慣例之建議，可能遭受傳統觀念之阻碍。惟類別損益法仍遵循借貸法則下之基本會計原理。現階段之各項公認會計原則中，權責發生基礎、會計個體本位概念、繼續營業之假定、成本原則、幣值穩定之假定等項，

在類別損益法之下，均一如在期間損益法下之適用，不因類別損益法之實施而有所改變或抵觸。倘欲捨棄幣值穩定之假定，修改原始成本基礎理論，而就物價變動之影響予以調整，則在類別損益法之下，亦不致于期間損益法下之問題之外另增其他重大之困難。就收益成本配合、已完成交易事實、客觀、確實、充分表達、合理保守諸原則言，類別損益法不但對之無所違悖，且在若干情形下較期間損益法更能發揮此等原則之精神。因類別損益之計算採用市場交易實現基準，一方面免蹈完工比例基礎期間損益之配合不當、有欠客觀、難以確實、有失穩健之覆轍，另一方面則擷取完工比例基礎之優點，以列有已發生成本及生產進度之明細表充管理及其他方面之所需，以之附於類別損益表及資產負債表，較諸全部完工基礎下之諸期間報表，更能收充分表達之效果。至於處理一致以維可比性之原則，就諸項目間之一致與各會計個體間之一致言，則類別損益之與期間損益並行一節，似與有違。惟所謂一致，並不求其絕對，長期工程營造等企業與一般製造或販賣業性質迥異，縱採期間損益法亦難作有意義之比較。故類別損益法在若干情況下確較期間損益法為可取。吾人宜修改唯期間損益是憑之觀念，而審度實情，權其所宜，就類別損益與期間損益二者擇一採行也。

附 註

(註一) 參考書籍(以下簡稱參)十, pp.48—49。

(註二) 例如美國會計學會在其一九五七年修訂之“公司財務報表之會計及列報標準”中將實現列為四種基本概念之一(參二, p.3)。Storey 嘗稱, “實現為目前損益取決及資產評價上之最重要慣例(參一, p.238)。Davidson 亦云, “實現概念為損益衡量過程之一不可缺部分”(參四, p.100)。

(註三) 參五, p.103。

(註四) 同註一。

(註五) 參二, pp.54—55。

(註六) 參二, p.15。

(註七) 參二, p.3。

(註八) 參一, p.318。

(註九) 參三, ch.4, p.34。

(註十) 參六, p.102。

(註十一) 參八, p.407。

(註十二) 參一, 5。綜觀此文, 知渠對 realization, recognition 與 earning 未加區別, 即認為於實現亦即獲得之時, 予以認列。

(註十三) 參七, p.133。

(註十四) 參六, p.103。

(註十五) 此係假定依一般對顧客銷貨之條件售予股東。如係以存貨分發一般性股息或清算股息, 則宜依成本逕將營業盈餘或股本退還等科目與存貨相對轉。否則, 倘依售價作為銷貨列帳, 則雖不影響資本之餘額, 但使淨利為之虛增; 又倘依成本作借營業盈餘或股本退還貸銷貨以及借銷貨成本貸存貨之記載, 則雖不影響毛利與淨利之數額, 但銷貨與銷貨成本均為之虛增, 毛利率與利潤率乃告虛減。總之, 股息之分派與資本之退還, 均非營業交易, 不可予以混入損益類帳戶。

(註十六) 美國會計學會一九四八年聲明中亦承認, 由收益或費用交易所發生之權利義務, 有時以公司本身股份予以了結。見參二, p.14。

- (註十七) 如參九, pp.95~96所述。
- (註十八) 參一3, p.315。
- (註十九) 如參十, pp.52~53; 參四, pp.87~88。
- (註廿) 參一1, p.709。
- (註廿一) 參一2, p.698。
- (註廿二) 參一3, p.319。
- (註廿三) 參一3, pp.321, 322。
- (註廿四) 參一4, p.327。
- (註廿五) 參一1, p.709; 參一2, pp.698~699; 參一3, p.321。
- (註廿六) 參四, p.106。
- (註廿七) 參四, p.106, 將雜誌收益於接受訂閱收入現款時認列一部分, 於次期出版郵寄時又認列一部分。
- (註廿八) 參十一, 第十二章第一節及第六節。
- (註廿九) 期間損益法下期間成本於期末始行結算。
- (補註一) 因其市場交易僅形式上未發生, 實質上已發生。
- (補註二) 因其市場交易已分段發生。
- (補註三) 某期完工之部分可視為其整個市場交易之一段落。
- (補註四) 其已成長部分即將在市場交易中獲得收益。
- (補註五) 由以上各補註可見, 此等情形之適用生產標準或孳長標準皆係市場交易基準下之變通辦法。

參 考 書 籍

一、American Accounting Association, The Accounting Review:

1. Committee on Concepts and Standards—Inventory Measurement, “A Discussion of Various Approaches to Inventory Measurement,”(July, 1964)
2. Committee on Concepts and Standards—Long-Lived Assets, “Accounting for Land, Buildings, and Equipment,” (July, 1964)
3. Concepts and Standards Research Study Committee—The Realization Concept, “The Realization Concept,” (Apr., 1965)
4. Charles T. Horngren, “How Should We Interpret the Realization Concept?” (Apr. 1965)
5. John H. Myers, “The Critical Event and Recognition of Net Profit,” (Oct. 1959)
6. Reed K. Storey, “Revenue Realization, Going Concern, and Measurement of Income,” (April, 1959)

二、American Accounting Association, Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and Preceding Statements and Supplements (1957)

三、American Institute of Certified Public Accountants, Committee on Accounting Procedure, Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins, Research Bulletin 43(1953)

四、Morton Backer (ed.), Modern Accounting Theory (1966)

五、John B. Canning, The Economics of Accountancy (1929)

六、Stephen Gilman, Accounting Concepts of Profit (1939)

七、Eldon S. Hendriksen, Accounting Theory (1965)

八、Eric L. Kohler, A Dictionary for Accountants (1957)

九、William A. Paton, Corporate Profits, Measurement, Reporting, Distribution, Taxation

(1965)

十、W. A. Paton and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards* (1940)

十一、葉梓，成本會計（民56，大中國圖書公司）

本研究爲奧柏林山西學會所補助，謹此誌謝。

實現基準與損益歸集中心

葉梓

實現概念爲損益取決之基礎。實現基準有多種，學者所見不一。經檢討之結果，可以斷言，一般以市場交易基準爲最適切，雜誌印行以及可預知其工作性質及收益額之長期勞務——如長期貸款、長期租賃等——之利潤，則宜採用服務提供基準。

長期工程、林木成長、酒類窖藏等之利潤，除如成本加利合約等之具有差強人意之割切條件者外，欲按期歸集，無論依完工比例基礎或全部完工基礎，均難以產生恰當之結果。在此等情形下，宜以類別損益取代期間損益，以免進退維谷，無有是處。類別損益概念雖與會計期間慣例有所不同，但仍以現行公認基本會計原理爲基礎，且在此等情形下較期間損益能更圓滿達成配合、客觀、確實、穩健及充分表達等原則之要求。

On Realization Criteria and Income Assembling Center

Yeh Tze

The realization concept is the basis of income determination. A variety of opinions exist in respect to the criteria of realization. It may be ascertained, in the light of analysis made in this article, that

(1) In most types of business the market transaction criterion is the most pertinent;

(2) In such cases as magazine publications, and long-term loans, long-term leases, etc., for which both the character of the service to be rendered and the total amount of revenue can be quite certainly determined in advance, the extent of service performed is the most suitable test of income realization;

(3) In the cases of long-term construction, timber growth, and liquor aging, periodic income determination, either on the percentage-of-completion basis or on the completed-contract basis, can result in no figures adequate and reasonable enough for reflecting short-run operating performance, except that presumably satisfactory conditions for periodic cutting of income stream—as in the case of a cost-plus contract—exist. This difficulty can be avoided by substituting the “segmental income” concept for the periodic income convention. The “segmental income” determination, though differing from the conventional way of determining income, can be incorporated in the framework of the prevailing generally accepted basic accounting principles. In these particular situations, the suggested concept will be more effective in fulfilling the requirements of such doctrines of accounting as matching, objectivity, certainty, conservatism, and adequate disclosure.