

會計讀物

陳其興題

第一卷



第二期

目

錄

轉載

准行政府會計制度之檢討.....聞亦有

專論

公營企業會計上特殊問題之商榷.....楊兆熊

我國政府總會計述要.....侯銘恩

軍需獨立與超然主計.....蘇幸成

講座

成本會計講義.....徐自昌

現代簿記與會計.....王遇春

制度研究

田賦實物征課會計制度之設計.....汪茂慶

資料

公有營業會計制度設計之要點.....本刊資料室輯

日本製造工業成本計算綱要草案.....本刊資料室輯

編者後記

中華民國三十一年十月一日 會計讀物社出版

南京圖書館藏

會計讀物
第一卷 第一期
創刊號目錄

發刊詞 聞亦有

轉載

總裁第一次全國主計會議訓詞

專論

論銀行會計中之總分行會計制度 李德宣

普通公務單位簡易會計制度設計原則之檢討 潘葆堉

差異成本之研究 徐樹人

講座

成本會計講義 徐自昌

政府會計講義 胡餘暄

現代簿記與會計 王遇春

制度研究

簡易商業會計制度之設計 王仲陽

後記

中華民國三十一年六月一日 會計讀物社出版

轉載

推行政府會計制度之檢討 聞亦有

國民政府建立超然主計制度，迄今已十一年矣。今日適為主計處成立之十一週年紀念日。吾人為檢討過去政府會計制度之得失，與夫重求今後財務管理效能之增進起見。謹就綜管所掌事務，觀感所及，敬告於全國從事會計業務人員，共作修職敬事之期勉。

一、關於會計制度者

推行政府會計制度之程序，自中央以至地方，由普通公務機關以至公有營業機關及公有事業機關，從本機關而及於分支機關，逐漸推進，分期完成。必先有統一之會計制度，方能據以處理會計事務。依會計法之所定，將普通公務會計制度，先作普遍之推進，現已稍具規模。然經費收支，如今日之有帳，總勝於往昔之無帳可稽，今日之有科目有系統之帳，較諸從前無科目之流水帳為優。但因財產物品之管理不當，以致普通公務會計制度中，仍多缺點，因普通公務機關之經費，除用人費用外，尚有一部分公款置備財產物品，若不慎重管理，必演成化公為私。年來改革，未著成效，此其一。特種公務會計制度，包括徵課公庫公債等會計事務，迄今尚未樹立制度之丕基。復因國家地方財政收支系統之劃分，會計制度之設計，亦未能適應其需要。將來統一徵收機構以後，必須完成徵課會計制度。至於公庫公債等，會計制度亦必須分別，促其完成；此其二。公有營業及公有事業會計制度，關係國計民生尤鉅，各因營業與事業之性質不同。推行制度多感困難，最近公佈之設置公有營業及公有事業機關會計統計機構辦法，是為必須完成公有營業及公有事業會計制度之依據。惟其未能依法實施會計制度，故對於原料材料之管理，是否合理。管理與製造費用之分配是否允當。損益之計算是否正確。盈虧之撥補是否合法。其影響及於國家政策與社會經濟甚大。今後當因勢利導，迅速推行制度，以促進建設之完成。此其三。總之非有健全之會計制度，不能增進財務管理之效能。建樹新的政治基礎。

二、關於會計人員者

徒法不足以自行。政府會計制度之推行，尤賴會計人員之努力。昔之

南京國民政府

辦理會計事務者，悉視為主管長官之私人帳房。今之從事會計業務者，必先問其學歷經驗。凡依法任用之會計人員，其任免遷調訓練考績，直接由主計機關辦理，不受所在機關之干涉，使其能安心工作，依法行使職權。但每因人事問題，恆影響及於制度。初為遷就事實，順利推進制度起見，會計人員之派遣，多數係就各機關原有人員加委改派，或由所在機關長官推薦介紹，此為一時權宜之計，實不應援以為例。須知會計人員之任用，必先審查其資歷，為事擇人，并非因人設事。且由所在機關介紹人選，是因私害公。故今後對於會計人員之派遣，必須審缺勿濫。此其一。現在會計人才之缺乏，與各方需要會計人員之迫切，幾成為普遍現象。但推行制度，應本為事擇人之旨，尤宜注重辦理會計事務者，必須其有會計學識與經驗。目前現狀，每演成為着重人事，反將會計事務看輕。竟視國家制度，等於具文。兼之積習相傳，認會計人員為一般之辦理事務人員，不與專門技術人員等量齊觀，或由於會計人員之進退，悉依所在機關之意志，或由於會計人員之未能敬事稱職。尤望從事會計業務人員，自行嚴加檢討。此其二。這年來每閱報章廣告中，常有以優厚待遇徵求會計人員者，足徵各方面需要會計人員以及對於會計制度之重觀。自屬良好趨勢。而會計人員亦大可待善價而沽，但事實上不盡然者，各事業機關自徵用會計人員以後，對於會計人員之職權，仍多事牽制。對於會計人員之建議，從不採納。無形中祇將會計人員裝點門面，而會計人員竟被利用而不自覺。因此社會上對會計人員之感想，盡皆見利忘義，惟利是圖。此社會環境使會計人員之人格日趨墮落之途。且各營業機關之待遇優厚，所謂不患寡而患不均，不患貧而患不安，又形成不均不安之現象。從今以後，深盼吾等從事會計業務人員，師古人謀道不謀食，憂道不憂貧之義。是又有待會計人員自身之激厲奮發，見德思義，毋為利誘以貽人口實。此其三。總之既有健全之會計制度，尤賴有學識俱優，與精誠剛毅之會計人員，努力推行。

年來推行政府會計制度，已盡最大之努力。現屆逆水行舟不進則退之階段。無論政府機關與社會事業，對於會計制度，已有相當的認識，對於會計人員，亦極端重視。今後為國家樹立制度計，為發揮財務管理效能計，尚待吾人共同努力者，至為廣泛。茲將從推行政府會計制度之過程中，所發見之事實摘舉數端，作為今後必須共圖改進之鵠的。

總裁於本年一月五日，對於黨政軍工作之檢討今後之急務訓詞中，有關計政之提示：

「第二、要注重計政工作，對於各機關會計人員的地位與職權各級主管必須特別尊重，不可仍如過去北京政府一樣，視此為無關緊要之事，因

便以主官的私意，侵奪會計人員的職權，尤其對於審計及公庫制度要特別遵守執行。從前各種弊病，我們現在如不以身作則，澈底改革，則國家一切事業，都不能進步，建國大業根本無從談起，所以對於計政——會計與審計以及公庫制度，今年之內，必須更進一步，切實執行。」謹遵提示，共謀政府會計制度之進步，深望各方對於國家制度，共同遵守切實執行。

正一會計師重慶事務所

主任會計師

郭祥芝

所址：民族路福鈺銀行新廈五樓

電話：四一三三八

正一會計師事務所

重慶

成都

昆明

南平

貴陽

「通設全國重要都市之」

專論

公營企業會計上特殊問題之商榷

楊兆熊

粵稽各國經濟制度之演進，已漸由無爲而治放任政策而統制經濟而計劃經濟，因而企業之經營，亦隨之由私營制度遞嬗于公營制度。政府對於經濟活動之參與、力量日見增強，直接經營各種企業，範圍日就推廣，此種企業公營之趨勢，最近更爲顯著，實行共產主義之蘇俄，將一切重要生產工具，均收歸公有，固無論矣。即一向奉行資本主義之歐美各國，亦莫不積極發展國營企業，現參戰各國將各種大規模企業收由政府經營，則尤爲普遍之現象，我國經濟落後，貨棄於地，民困於野，一切企業尙在萌芽時代，今後欲救亡圖存，必須秉國父「迎頭趕上」之遺訓，致力於經濟建設，而經濟建設之途徑，必須以民生主義經濟政策爲依歸，依民生主義經濟政策之原則，一在節制私人資本，以防其操縱國計民生；一在發達國家資本，以謀全民福利之增進，而公營企業實爲發達國家資本必由之道，故發展公營企業，乃順應世界經濟潮流，實現民生主義經濟政策之不二法門，當此抗戰建國同時並進，尤爲迫切之圖。現大後方各種國營及省營企業，正循此原則，日漸發展，凡金融交通工礦電等業，莫不有長足之進步。然欲期公營企業之發展，以達成國家經濟建設之使命，一方面固有賴於完善經濟計劃之執行，而嚴密管理制度之樹立，尤屬必要。會計一道，乃企業管理之重要工具，非僅企業之理財治事監督等，均利賴之，即整個國家經濟建設之決策設計及計劃之執行，亦多須借助於會計報告，無論就企業本身之管理言，抑就政府對企業之管制言，會計均佔極重要之地位，本文立論之主旨，在探討公營企業會計技術上之特殊問題，關於會計與企業管制之關係，因限於篇幅，恕不詳述。

公營企業會計，在原則上與一般工商業會計，初無二致，惟以其性質與目的與私營企業不同，因而會計處理方法，亦不免有異，然二者雖有少數異點，大體仍多相同，故本文所討論之各項會計問題，如戰時固定資產之增值，材料之計價，盈餘之分配，預算之管理等，雖係就現時公營企業會計而言，其在私營企業會計上亦非完全無此等問題之發生，讀者幸勿誤

會，關於此類特殊問題，在現時一般公營企業會計上所發現者，為數甚多，為避免瑣屑，且限于篇幅，茲僅擇其重要者，就會計處理之原則，略加探討，以供同好之商榷，並為服務公營企業機關會計人員之參考。

戰時固定資產之增值及折舊問題

自抗戰軍興，因物資需要增加，生產來源減少，兼以人為之因素，後方物價不斷增漲，最近兩年來其速度尤足驚人，設以民國二十六年上半年為基期，依最近物價指數計算，平均已超過三十倍以上，甚至有高漲至百倍者，因物價之上漲，公營企業會計上種種問題，即隨之發生，其主要而處理最困難者，厥為固定資產之增值及折舊問題，蓋公營企業雖不以完全營利為目的，而維持國家投資之完整，實為重要之原則，當物價激漲之結果，使會計上以貨幣為單位紀錄之資料，其價值極不一致，各項資產有以代表某種購買力之貨幣成本入帳者，亦有以代表另一種不同購買力之貨幣記載者，因而喪失會計之重要意義，此種貨幣購買力之變動（即物價變動），影響流動資產之成分較少，因其大都於短期內可以變現故也，至固定資產，多係供營業上長期之用，故其價值受物價變動之影響極大，而固定資產中大都均為折舊資產 (Depreciable Assets)，因此物價之變動，對於折舊政策，亦有莫大之關係。此種因物價變動對於固定資產價值及折舊之影響，依會計上公認「固定資產之評價應以原價減折舊為準」之原則，在繼續經營中之企業，例不加以記載，現各種公營企業大都依此原則而行，對於固定資產之價值，仍多以原價處理，折舊政策亦以返還折舊資產之原價為已足，此於平時物價穩定時，固為會計上必須遵守之原則，但當此戰時，物價上漲之速，已如前述，若仍秉此原則，一成不變，其影響所及，價值由會計紀錄而產生之報告，成為無意義之資料，不足以表明企業真實之財務狀況及營業結果，且將使國家投資，完全虧蝕於無形之中。試就損益計算表分析言之，其所包括之主要項目，為營業收益業務成本及純益，設依前述自抗戰以來五年內物價上漲為三十倍，即幣值下跌為原值三十分之一，凡在五年前購置之固定資產，若仍照其原價計算折舊成本，其數額所表示者，為十足百分之元，而其他業務費用及營業收益，均為僅值三分三……之元，其業務成本顯不正確，因而純益亦非真正之純益，有時就表面觀之，某企業之純益額甚大，似足表示其營業成績之優越，但一加分析，實際反有虧損，現在公營企業，常以此炫示其營業成績，殊不知其所分之利益，實為國家之資本。依公營企業之目的，大都不在牟利，其貨物或勞務之售價，以能抵償其成本為原則，苟如上述折舊成本計算過低，其售價亦必隨而減低，得不償失，國家資本於無形中逐漸化為烏有。再就資

產負債平衡表言，除負債置而不論外，其流動資產金額所表示者為值三分三……之元，而固定資產隨其購置時期之不同，其金額所代表之幣值，亦有十足百分之元（五年前購置者）以至三分三……之元（最近購置者）不等，將各種幣值不等之資產相加，其總額所代表之意義，已極含糊，因固定資產估價之過低，影響企業之淨值亦不正確，因此不能表示真實之財務狀況。且其逐期所提之折舊準備，係依固定資產之原價計算，當該項資產折舊完畢時，因物價之高漲，其累積之折舊準備，與重置成本（Replacement Cost）相去必遠，必致原投資本之完整，無法維持。

依上所述，為期會計資料之正確，現時公營企業之固定資產因受物價變動之影響，於會計上似應有合理之處理。其會計處理辦法，有人主張將固定資產因物價上漲之增值，一方面記入各該資產帳戶之借方，以增加其原值；另一方面記入資本帳戶之貸方，作為政府資本之增加。此種辦法對於會計上穩健之原則，實有未合，蓋固定資產之增值，為尚未實現之利益，非僅不應直接作為資本之增加，即視同盈餘之處理，且為良善會計慣例所不許，而將其增值記入原資產帳戶，使其原價於帳面上無從表示，亦有未當。但究應如何處理，方為合理，依一般會計學者之意見，其處理原則可歸納為三：（一）固定資產之增值，不應記入盈餘帳戶之貸方，應另設適當帳戶記載，並通用「固定資產溢價未實現利益準備」科目處理；（二）溢價部分不應直接記原資產帳戶之借方，使其原價無從表現，應另設附加帳戶（adjunct account）記載，一般多用「××資產溢價」處理；（三）當溢價記入帳簿後，其折舊應有正確之計算與記載。茲根據上項原則，用分錄方式舉例，說明固定資產增值及折舊記帳辦法如次：

（1）設有某國營鍊鋼廠，於五年前購置機器及設備原價一百萬元，依原價每年折舊率5%已提之折舊準備為二十五萬元，其原價減折舊之淨額為七十五萬元，依現在市價估計，其重置價值為一千一百萬元，溢價計一千萬元，其應有之分錄如下：

借：機器及設備溢價	\$10,000,000—
貸：折舊準備—機器及設備溢價	\$2,500,000—
固定資產溢價未實現利益準備	7,500,000—

（2）設上例機器及設備溢價後之每年折舊率仍為5%，其折舊之處理辦法，因各會計學者主張之不同，約可分為下列兩種：

甲、主張計入業務成本之折舊費應以原價為準備者，其應作分錄如下：

借：折舊費	\$ 50,000—
-------	------------

貸：折舊準備—機器及設備 \$ 50.000
 依年率5%計算機器及設備原價之折舊費用。
 借：固定資產溢價未實現利益準備 \$ 500.000—
 貸：折舊準備—機器及設備溢價 \$ 500.000—
 將溢價未實現利益準備轉作機器及設備補充折舊準備

乙、主張計入業務成本之折舊費應以重置價值為準者，其分錄如下：

借：折舊費 \$550.000—
 貸：折舊準備—機器及設備 50.000—
 折舊準備—機器及設備溢價 500.000—
 依機器及設備重置價值年率5%計算折舊費用記入業務成本內。
 借：固定資產溢價未實現利益準備 \$ 500.000—
 貸：盈餘 \$ 500.000—
 將已實現之溢價轉入盈餘內

上述兩種辦法，就現時物價上漲之速度及為使公營企業之成本不致估計過低，以免侵蝕國家資本起見，作者以為採用辦法(乙)較為適宜，惟其第二分錄之貸方，似應改用資本公積，以免此種溢價作為盈餘分配，使企業無法維持。上項舉例，僅係說明其記帳原則性質，關於溢價入帳之後，折舊率之變動及調整等問題，因限於篇幅，未加詳述，閱者可參閱高等會計學中關於本題之討論。

二、手續未全材料之計價問題

我國企業落後，各種重要經濟建設材料，多未能自製，須向國外購買，自抗戰以還，因被敵封鎖，交通阻塞，購料手續及運輸，倍極艱難。往往有材料早經運到，或以原始單據之不齊全，或以運費之未確定，致材料成本無法計算，因而在會計上即不能依法正式出帳，稽延不決，甚至有材料早經耗用，而其成本尙付缺如，致營業決算不能如期辦理，拖延數年者有之。其影響所及，致使帳目積壓，無法清理，且因公營企業機關人事變遷極大，其責任誰屬，亦將無從確定，殊有失會計之功效，此種材料之計價問題，純就會計之觀點言，並非無法解決者，凡成本未能確知之材料，可先用市價法標準價法或估價法計算其成本入帳，俟實際成本確知後，以之與估計成本相較，如差額甚微，即作為營業外收支處理，若兩者相去甚巨，則可用整理辦法，將材料成本加以修正。倘實際成本於決算後始得確知，其相差之數，可由累積盈餘帳戶中加以整理，亦並無問題，惟此種處

理辦法，在審計機關是否同意，不無疑義，尙望公營企業機關之主管當局主計機關與審計機關能共同研討妥善之解決辦法，俾帳目不致因此拖延，而影響決算之辦理，則可矣。

三、盈餘之分配問題

公營企業之所有權，屬於國家，就理論言，其營業結果，如有盈餘，應以完全解繳國庫爲原則，若有虧損，亦應由國庫負擔彌補。我國一部份公營企業因會計制度之不完善，其盈虧之計算，未能正確，且常因經營管理之欠善，國家逐年對各種企業巨額之投資，獲利不多，其有虧損者，均由國庫負擔，有盈餘時，則由各主管機關自行支配，長此以往，公營企業愈增多，國庫負擔將愈加重，而國家財政又以公營企業與私營企業之消長，適成反比例，以致稅收縮減，國庫枯竭。今後欲求公營企業之發展，必須力除此弊，是有賴於嚴密財政監督辦法之實施與完善會計制度之確立。一方面積極稽核其收支之當否，精確計帳其成本及損益，防止浪費；同時所有公營企業所獲之利潤，除一小部分提供員工獎勵及企業擴充之用外，均須依法解交國庫，決不能由各機關自由支配，如此方可實現政府管制經濟政策，收通盤計劃統籌支配之效。現政府有鑒及此，故有關於公有營業機關收支管理及稽核辦法之頒訂，除一面嚴密管理及稽核各公有營業及事業機關款項之收支外，並規定所有企業盈餘，均應如數解繳國庫，由各主管機關擬訂分配辦法，經核定後，再行依法分配。此種規定，其立法原意，固無可厚非，惟實施時不免發生困難，蓋盈餘所代表者，並非完全爲現金，或爲應收帳款，或爲存貨，或爲固定資產或爲其他資產，實無法如數解庫，故論者多紛紛反對。惟就會計之觀點言，苟立法原意，並無立即解現之絕對性，可於盈餘決定後，設一「應解國庫款」科目處理，作爲對國庫之流動負債，於短期內逐漸償付，或有難者曰：如君所言，設有某企業獲利雖巨，而其流動資產甚少，償債能力極低，則勢非被迫變賣固定資產以償付庫款不可，其影響將使企業倒閉，國家必蒙受重大之損失，不智孰甚，殊不知公營企業之擴充，並不如私營企業可以自由爲之，以致難免有投資固定資產過多，雖獲巨利，亦常無力償付股利，因有「股票股利」「債券股利」等變通辦法，公營企業之經營及擴充，事先均應有營業之計劃，且應受預算之限制。苟欲大量增加企業設備，應先編造預算，呈經核定後，由國庫另撥專款辦理，以其自身之盈餘任意擴充設備，實爲法所不許。縱令即有此種事實，亦可陳明理由，請求國庫轉帳，將盈餘撥充其資本，政府並非若兇狠之債主，定須強力追索，非迫使自身經辦之企業倒閉而不已，似毋過慮之必要。不過就政府控制公營企業盈餘及會計處理便利

言，此項辦法似尙有待研討及改進之處，依照規定公營企業盈餘應如數解庫，並將分配之權畀予各主管機關自無不可，但爲達統籌支配之目的，並使會計上處理手續便利起見。依作者之意見，公營企業盈餘之分配，似應由政府規定統一標準酌定適當之比率，例如規定盈餘50%作爲國家一般財政收入，25%作爲指定供國家投資用之特種基金財源，15%提供各該企業本身擴充之用，其餘10%留供員工獎勵金或其他用途。第一第二兩項分配數，在原則上均應解繳國庫，歸入收入總存款及特種基金存款，如此，公營企業盈餘之大部分(75%)均可由政府控制支配，於企業會計上之處理，亦較爲簡便。上項分配比率，僅爲一舉例說明性質，至其究應如何規定，方爲合理，則尙有待吾人之研究矣。

關於公營企業會計上之重要問題尙夥，如建築會計之劃分處理，營業預算之管理等，均爲習會計者，所應加研討之問題，本文原欲一加探討，以提起讀者研究之興趣，茲因限於篇幅及時間，故祇好暫置勿論，俟有機會時，當再專題討論，以與讀者諸君共商榷之，惟此等問題，與業務及管理，均有密切之關係，且多涉及審計財政會計等法令，如欲獲得適當之解決辦法，須關係方面共同商討，并希海內學者於理論上加多指導，是作者不揣鄙陋，爰就會計上之處理辦法，略加探討，以待質疑於高明。

會計叢刊

創刊號 目錄

發刊詞.....	聞亦有
轉載	
總裁第一次全國主計會議訓詞	
專論	
論銀行會計中之總分行會計制度.....	李德宣
對於「暫行公有營業會計制度之一致規定」會計科目之商榷.....	小米
普通公務單位簡易會計制度設計原則之檢討.....	潘葆琳
差異成本之研究.....	徐樹人
講座	
成本會計講義.....	徐自昌
制度研究	
簡易商業會計制度之設計.....	王仲陽
後記	

我國政府總會計述要

侯銘恩

夫會計為財務執行經過之紀錄，其目的在表現整個財政狀況，以供主管人員施政決策之參考。故歐美各國無論政府當局或私人企業莫不重視此道，是以國家財政入于正軌，各項企業蒸蒸日上，雖其富強之原因不一，而會計制度之為其助力，則不容忽視者也。我國政府會計起源甚古，會諸舊籍，遠在成周之時，即有日計月要歲會之制，而當時司會之職在總其會，所屬司書總其書，職內記其入，職歲稽其出，司會得憑其會計之當否，而助冢宰以治羣吏之進退，所有國家六典，（治典、教典、禮典、政典、刑典、事典。）八法，（官屬、官職、官聯、官常、官成、官法、官刑、官計。）八則（祭祀、法則、廢置、祿位、賦貢、禮俗、刑賞、田役。）之副本，均由其司掌，位高權重，功效自著。如後之賢者能廣續前制，再為改進，則對於國家財政必將大有裨益。惜歷代從政學者，多忽于斯，致制度失傳，而出納官吏莫之取則，不肖者益以模糊含混，欺隱舞弊，政府收支遂無確實根據，更無所謂會計制度。有清之世，康乾以後，政府收支及其科目悉依大清會典所規定。民國肇興，效法他國先例，于民國三年十月二日公布會計法，分總則、預算、收入、支出、決算、期滿免除、工程及買賣借貸、出納官吏，及附則九章，都三十七條，對於會計，預算、決算、公庫、審計、均作簡略之規定。自是政府會計始粗具雛形，然以無獨立機關負責主持，且頻年內爭，政令不出都門，故收效甚少，而政府財政情形即統計性質之數字，亦不完全，遑論政府整個之實力負擔應收應付之實況耶？殆自國民政府奠都南京，初于財政部設會計司以主其事，實際亦僅記載國庫之收支耳。民國二十年四月，主計處成立，直隸國民政府，始與周制之精神相符，而中央政府總會計乃正式有一獨立機關為之處理。民國二十五年七月一日新會計法施行，依該法第十一條之規定，政府會計之組織，分總會計，單位會計，分會計，附屬單位會計，及附屬單位會計之分會計五種，同法第十一條規定，中央省市縣各政府之會計皆為一總會計，自是總會計之名稱與範圍始正式確定，茲將中央及省市縣三級政府總會計近年處理之實際情形。摘其要者，分述如次：

（一）中央總會計 主計處自成立時，即擬訂中央政府總會計制度，于二十年度施行。惟總會計之資料須來自各單位會計及附屬單位會計機關之報告，彼時各機關之會計事務處理程序，頗不一致，其會計簿籍及會計科目亦未盡相同，為求便於綜合記載起見，對於普通基金部份，曾擬訂統一會

計制度，呈由國府通飭施行，對於各公有營業事業機關之會計報告，則採彙編辦法，以附于普通基金之後。然以我國財政素極紊亂，發行公債及各項借款，其未付本息確有若干？又各項公有營業及事業機關，其資本若干？淨值若干？盈虧實況如何？均無確實資料可為依據，故總會計之所記載者，仍不過各機關經費之收支，及國家之稅收，根據各機關甲乙種收支報告與國庫報告核對記載，再補充以各該年度之預算數字耳。自二十五年七月會計法施行以後，該處對於中央各機關及所屬之普通公務單位會計制度曾為一致之規定，至二十七年終，始有中央普通基金總會計制度草案之訂定，其記帳主體根據國庫及各機關現金出納表等項為綜合之記載，關於各機關之歲入歲出之詳細項目均以各機關會計報告為記帳之根據，其與國庫間現金之移轉事項皆採用複證制度。二十八年十月實行公庫法，各機關收支程序為之一變，其會計報告因之有所不同，同時預算科目亦自二十九年度起，改照「暫行預算科目實例」之規定編列，故又為之修正，對於所有國庫管理出納機關之歲入歲出各款來源與用途，除經費支出項目，仍須根據各機關現金出納表記帳外，其餘在國庫現金出納表內均有詳細之記載，無須再用查對複證之必要，如此則記帳手續較簡，而結果仍復相同，惟自行出納機關，在國庫方面仍難劃分，自未便與國庫管理出納機關同樣處理，是以此次修正之制度，其記帳主體就國庫管理出納機關與自行出納機關分別為之。同時其實施範圍，關於普通基金部份，係就各種會計報告為統制之紀錄及綜合之報告，關於特種基金部份，其會計報告性質相同者，由各該主管機關綜合彙編編入總報告，其性質各殊者，即將各主管機關所編之報告編入總報告，均不要另為統制之紀錄，而制度之名稱，亦改為中央總會計制度，提經第一次全國主計會議通過，較諸以往之普通基金總會計制度範圍自較廣泛矣。

惟是項制度雖歷年每因法令之變更多有修正，然制度本身未嘗不為完善，故每年之總報告亦均能依次產生。但自抗戰以還，各機關之裁設隨時均有不同，且以戰區日益擴大，交通阻塞，各機關會計報告不能按期送達，甚有機關裁撤而尚有應送報告迄未送齊，雖迭經催促，迄無結果，更甚則有無從催送之苦，因而會計總報告產生之時間較遲，如二十八年度會計總報告于三十年年底始行完成，外界不明真相者，輒以失却時效為批評，實以該處權力倘有所未逮之感也。查該處逐年完成之總報告，仍苦于資料之不全，其內容仍未能達到理想之程度，如我國計有財產究有若干？負債確數若干？以幣值之變動，外匯匯率之不同，倘無法維持作精確之計算，加以各項新興事業，以有建設專款之關係，在主持者動輒藉口國防秘密，

建設秘密，對於實際情形密而不宣，其充作建設之款不妨移作行政開支，明為國家投資，或曰政府補助，光怪陸離，務使外界不明真相而後已，此亦總會計確實性減少之原因也。

三十一年度起，財政收支系統變更，凡以往之省及直隸行政院之市之財政收支，悉併入國家財政收支系統，今後各省市之各別總會計，自亦應併入中央政府總會計之內。以我國幅員之廣，目前交通之艱，機關之多，統一機關為之處理，其責任之艱鉅，不難想見，然該處為期易於完成任務起見，特規定已設會計機構之省市，其省市政府及其所屬之收支，悉由各該會計處室先行為統制之紀錄，中央各院部會其所屬機關特多而事務較繁者，亦各為統制之紀錄，將其結果送由該處綜合彙編，其尚未設置會計機構之省市，即以國庫之報告為記帳之根據，其有歲入結存或經費結餘者，再根據機關報告為之整理核對登記，如是結果究屬如何，則須視各級會計人員今後之努力矣。

(二)省市總會計制度 民國以來，各省市會計事務悉由財政廳局主持，其情形正與財政部會計司辦理中央政府會計之情形相似，無甚足述。迨國民政府主計處成立以後，于二十五年起，先後于各省市政府成立會計機構，而會計法亦適于此時公布施行，其已成立會計機構之省份，分別擬訂制度呈核施行，其內容大都與中央普通基金總會計制度相似，惟以省之範圍較小，且實際權力較諸中央為大，故其內容雖未能盡如人意，然時間則較中央為早。自三十一年度起，以財政收支系統變更關係，原有之總預算已不存在，而總會計遂亦改為統制紀錄，同時以省市稅收悉由財政部直接處理，故事務較前為簡，將來當有良好成績也。

惟直隸于行政院之市政府，其原有應行劃歸國家財政收支系統部份，因應為上述之統制紀錄，然其自治財政部份，仍須為總會計之記載，此則應行區分者也。

(三)縣總會計制度 各縣以往之會計事務，多由縣長（知事）私人之帳房辦理，兼管出納，其稅款收支，則由錢穀師爺代為主持，根本無制度可言。國民政府成立以後，對於地方會計事務多責由各省財政廳為之劈劃，進而關於辦理會計事務人員，悉由財政廳派充，（如江蘇浙江）不隨主管長官同進退，已具獨立之精神，然對於總會計之處理則尙付闕如；直至民國二十六年，江蘇財政廳試行縣總會計，不數月滬戰爆發，因以停頓，而主計處亦于是時先後設置各省會計機構，於是各縣會計機構相繼成立，縣總會計制度分別擬訂施行，但在會計機構尙未設置之省份，則步驟多不

一致矣。緣自會計法施行以後，依會計法之規定，縣市政府應為一總會計，又依公庫法之規定，凡縣市之不設財政局者，各該縣市政府為縣市庫之主管機關，同時再依縣各級組織綱要之規定，縣政府設民政，財政，教育，建設，軍事，地政，社會各科，故縣政府乃係縣庫主管機關，因而縣公庫會計事務及縣總會計事務悉應由縣政府會計室處理，惟以各縣會計室限于經費，絀于人力，兼以公庫會計之資料，足為總會計取材之一種，故主計處為簡捷計，根據縣公庫會計應併入總會計內處理之原則，擬訂「縣總會計制度之一致規定」提經第一次全國主計會議決議通過，分發各省政府會計處，以資依據，今後各縣實行時，當能趨於一致，其結果亦自易於比較，此乃一大成就也。惟祝抗戰早日勝利，失土盡復，各省行政均入正軌，會計人員大量訓練，縣地方會計機構普遍設置，而後以一致之制度，產生統一之報表，使全國各級政府財政狀況表現于一紙之上，彼時總會計之功效益著，此尙有待于吾人之努力耳。

漢口天成合記印
刷司公

本公司廠址設南岸
下浩望耳樓十六號承
印中西文件書籍雜誌
暨各項賬簿表件如蒙
光顧毋任歡迎

軍需獨立與超然主計

蘇聿成

全國陸軍部隊機關學校的軍需與主計兩種事務，在軍政部成立之初原由軍需署掌理，自民國二十三年三月軍政部會計處成立以後，軍需事務仍由軍需署主管，而主計事務在原則上便劃歸會計處掌理，自此兩種事務，分頭並進，業已八年有餘。八年餘來，軍需與主計之間懸案甚多，辦理兩種事務的人員，於處理日常事務之時，發生過不知多少爭執，最近因為實行軍需獨立的關係，雙方對於職掌機構人事等問題，意見益形紛歧，爲了這個緣故，軍政長官，曾經嚴格地訓示大家，要分工合作，把事情做好，各有關部門，亦會開誠磋商，覓取適當解決的途徑。直到現在軍需獨立與超然主計兩種制度，在陸軍機構裏面，究竟應該如何推行，依然沒有澈底解決，以往各負責人員對於主管事務勇于負責的精神，固令人起敬，不過爲軍政前途計，似應早日使其納入正軌，共襄建國建軍的偉業。本文以此爲出發點，一方面檢討兩制的癥結同時研究合法合理的解決方案，作爲樹立軍需獨立與超然主計的張本。

那麼這兩種制度在陸軍機構裏面的問題，在什麼地方呢？茲爲便于討論起見，歸納爲理論，職掌，機構，人事，法令，及結論，等六項縷述如後：

一、理論 目前理論方面的問題，不在軍需之應否獨立，也不在主計之應否超然，而在實行軍需獨立之後，超然主計制度能否並存。主張兩制並存的言論，還很少看到。主張不能並存的，那就多了。據筆者所知，這派言論，可以軍需署主辦的陸軍經理雜誌，和軍需學校出版的各種經理講義爲代表。要是把這類書籍搜集起來，真是汗牛充棟，目不暇接，茲因限于篇幅，祇能把這派學者的中心思想，作一個概括的敘述。

這派學者，總脫不了「軍需一元說」的囹圄。有的說，軍需包括經理與會計，具有不可分離性（筆者按此處所謂會計，包括歲計在內，係主計事務之大部分）。又有的說，軍需與計政，乃係一體的兩面，合之即爲「經理」，猶之手心與手背，合之而爲一手，正復相同（筆者按：主計係計政之一部，此處所謂計政係指歲計會計而言）。依照這派中各人的說法，軍需的範圍，有的比「經理」爲狹，有的比「經理」爲廣，互相不一致，現在暫時慢作學究式的窮追，且從根本上着眼，研究一下軍需的意義。

● 軍需有廣狹二義，廣義的軍需，是「爲了達成軍事之目的，充足必備之人馬及材料，且保持之。」之謂，舉凡兵員之徵募補充編制及教育，人馬之給養，軍需之籌辦保存及分配等皆屬之。依此解釋，後方勤務部暨軍政部之軍務司機械化司馬政司交通司兵役署軍醫署軍糧總局會計處點放委員會等機關的事務，幾乎全屬于軍需的範圍了。狹義的軍需，是：「對於已充足之人馬而保持之」之謂，舉凡人馬給養之處理，軍需之籌辦保存及分配等皆屬之，即通俗所謂「經理」。依此解釋，軍需不過是等於一個出納保管的部門，三十一年四月十八日修正公布的軍政部組織法規定，軍需署掌理軍需行政，分設總務處及財務儲備營造三司，分別辦理經理出納，軍人儲蓄，被服，裝具，營繕等事宜，便是從狹義而非廣義。

我國財政制度，在四屆一中全會，曾經通過一個改造方案，送交政府施行。其中列舉五大要政：一、實行超然主計制度，二、實行就地審計稽察制度；三、實行統一國庫制度，四、中央財政之征收除關鹽兩稅應暫分別辦理外，其餘一切賦稅，在同一區域內，應由同一之國稅機關分科辦理，五、中央銀行應脫離財政部之直接指揮，以保持其調節金融之超然地位。

以上五大要政，爲中國財務行政內部牽制制度設計之基本方案，除第四項外，已分別做到，以此方案爲基礎而設計產生的財政制度，爲含有連環性的四個聯立系統，分工合作，互相牽制，便是所謂聯綜組織。聯綜組織下四個聯立系統：一爲行政系統，或謂命令系統。其下又分收入與支出兩個命令系統，前者即征課行政系統，以財政部爲主管機關，後者則依各機關行政上之隸屬之系統爲系統。二爲公庫系統，以財政部爲國庫之主管機關，中央銀行爲代理國庫之銀行。三爲積極的計政監督系統，即超然主計系統，以國民政府主計處爲主管機關。四爲消極的計政監督系統即審計稽察系統，以審計部爲主管機關。綜觀上述軍需的意義與我國財政制度的體系，可知軍需是與國家財政聯綜組織裏的公庫系統相仿，至於主計，是屬於積極的計政監督系統。二者各自獨立，不能彼此包含。

軍需與主計意義既明，請再研究軍需獨立與超然主計的意義，因爲超然主計制度已爲十一年多的歷史，軍需獨立方在試行時期，茲以兩制實行先後爲序，說明于次：

超然主計制度，就是要機關辦理預算會計決算之人員，得已獨

立行使其職權，以防止機關主管長官，任用私人，串同作弊等情事。所以各機關辦理會計者之地位，應當超然，即其工作計劃與預算等根據之統計編制者之地位，亦均應超然，始能以防止冒濫虛偽鋪張敷衍等流弊，（見陳主計長卅年二月廿七日對軍需學校計政人員訓練班第四期學員生訓詞）。國民政府主計處組織法第一至第三各條規定：國民政府設主計處，掌管全國歲計會計統計事務，處設主計長，承國民政府之命，綜理處務，指揮監督所屬人員，依法律之規定，分別執行職務。同法第十二至十四各條規定，全國各機關向主計處依法設置歲計會計統計人員，直接對主計處負責，並依法受所在機關長官之指揮，主計長得隨時調遣之。以上各條規定，便是充分表示此種超然精神的。

軍需獨立制度，筆者還沒有看到過標準的解釋，惟查此次實行軍需獨立所根據的法規，為民國三十一年五月軍事委員會頒行的各部隊實施軍需獨立經理守則。該項守則共計五十條，比較未倡行軍需獨立時，各項規定，特殊之處有二：一為軍需人專權的移轉，一為部隊長特別報酬的提高。第二點是手段，與制度無關，不去研究了。現在專就第一點來研究。依照守則第二條規定：「軍(師)為經理單位，其業務直轄於軍政部」。第三條：「各軍(師)主辦軍需人員，承軍政部之命，執行職務并依法受軍(師)長之指揮監督」。第四條：「各軍(師)軍需人員，由軍政部就各機關學校部隊現役軍需人員及軍需學校畢業學員生中擇優派充之。原軍需人員留任調職或選送入學」。第五條：「各軍(師)軍需人員之任免選調考績獎懲由軍政部依法辦理之。如有不稱職或廢弛者，各軍(師)長得呈請軍政部調免或懲處之」。綜觀以上各條規定，所謂軍需獨立，不過把各級軍需人員之任免選調考績獎懲之權從部隊長手裏，移轉到軍政部（以往屬於部隊長），使各單位主辦軍需人員，對軍政部負責，而不對部隊長負責，僅依法受部隊長的指揮監督。此其精神，與超然主計如出一轍，讀者如果把這些條文，和前述有關超然主計各法規，仔細對照一下，一定能夠發現，可以互相參證之處很多。

講到這裏，在理論方面，我們可以得到下面這樣一個結論：軍需與主計，關係至密，但是兩件事，而不是一件事；軍需獨立與超然主計兩種制度，是並行不悖，相輔而行的，軍需獨立，似乎是師承超然主計的。

二、職掌 軍需與主計，既不相同，當然各有各的事務。以往因雙方職掌未能劃分盡善，時生磨擦，且因軍需兼辦會計之故，浪費之風，在所難免。現在實行軍需獨立，軍需人員的地位，和職權提高，我們希望全國軍需人員，努力向上，同時以專務增繁，責任加重，也應該爲之設法分勞，使其專心致志于本職，不爲旁務所累。從事實上看來，軍需主計有分治的必要，軍需人員總以不兼辦會計爲宜。茲就現行法令新訂之軍需與會計之執掌，作一概括敘述，以便檢討：

甲、軍需執掌：(一) 被服糧秣彈藥具及其他軍需品之製辦保管出納及運輸；(二) 現金票據及證券之出納及保管；(三) 營房營產之修造及管理；(四) 軍人儲蓄之處理；(五) 金錢給與之規定；(六) 預計算之編製帳簿之登記及財務之審核檢查指導與監督；(七) 其他有關經理事宜。

乙、會計執掌：(一) 預決算之編審籌劃及調查；(二) 給與之擬訂；(三) 會計帳表之登記編造及規劃；(四) 財務改進辦法之建議；(五) 審核及監查；(六) 其他有關歲計會計事宜。

上列軍需執掌第五第六兩項幾與會計執掌全部相同，第五項屬於軍需署財務司。該司與軍政部會計處同時成立。當時軍需署的會計審核兩司合組爲會計處，原會計司長升任會計長，同時添設財務司，即原審核司司長爲司長。該司現分軍人儲蓄出納及經理三科。軍人儲蓄科駐中央信託局辦公，日常專務，完全由信託局負責，且軍人儲蓄早已停止。所以該科有沒有設置的需要，是一個問題。出納科掌理現金票據及證券之出納保管等事宜，日常專務，並不見得繁複，似可由總務人員兼辦；要是實行公庫法，該科便根本毋庸設置。惟有經理科的事務最繁，繁的原因，在於核定一部發款數目，查案發款，及規定給與之事。不過核定發款數目是會計處預算科的事務，查案發款，是會計處綜計科的事。以往因爲傳統觀念，和人事的關係，該科接到發款案件就辦，同時會計處預算綜計兩科也辦，常有同一件事，因爲主辦的署處不同其准駁相反。此外關於金錢給與之規定一節，照軍政部組織法規定，屬於軍需署與會計處雙方的執掌。惟在三十九年以前，全由會計處負責辦理軍需署沒有過問。在會計處方面，最初由預算綜計兩科分辦，嗣以兩科分辦不便，自廿九年下半年起，便改歸預算科獨辦，以一事權。給與與預算息息相關，原是歲計上的問題。在軍事瞬息萬變的情況下，若不由主管預算的機構負全責，事實上也辦不通。但自

三十年起，軍需署開始辦理此事，由財務司經理科承辦，會計處同時也辦。署處兩方分辦的結果，每每互不一致，甚且使同一預算案之准駁相反，我們為國家着想，主張把有關給與的事務，責成由主管歲計事務部份辦理，沒有設科的必要。財務司三科，既然都沒有設置必要，可見他沒有中心工作，沒有固定執掌，現在辦的事，幾乎全部屬於主計範圍。要是把這一點調整好，軍政部內部軍需與會計間的爭執不難迎刃而解了。第六項屬於各軍（師）軍需處會計課。全國陸軍部隊，除學兵總隊外，均未設置主計機構，會計事務向由軍需人員兼辦，所以有這項規定。現在陸軍各軍（師）軍需處編制，都有會計課，似係受傳統觀念的支配，而並非依照四屆一中全會通過交付政府執行的改進中國財政制度方案設計的。當然不是正當的辦法。

綜觀上述，軍需與會計執掌衝突的原因，一則由於中央軍需機構內部有一部門工作與主計機構職掌有所衝突，一則由於主計機構未能普遍設置不得不使軍需人員暫時兼辦會計事務，並非兩制本身，有何抵觸而無法解決。祇要將雙方執掌，能酌予調整，便可做到分工合作之途，調整之道，當然要遵照四屆一中全會通過的改進中國財政制度方案辦理，筆者常聽到高級軍事長官說：「管帳者不管錢，管錢者不管帳。」這句話，正與中國財政聯綜組織的精神相吻合，的確是劃分軍需與會計執掌的簡單明瞭千古不易的原則。同時可見軍需與會計分治，也是高級軍事長官的意志。若是本着分治原則和長官意志，去調整軍需與會計的執掌，其辦法至為簡單，只要把前述軍需執掌第五第六兩項刪去，一切責成于會計人員，各就本位努力，則以往的一切爭執，自然消除，所裨於軍政前途者，定匪淺鮮。於此尚有須附帶聲明者，即會計執掌第五項審核及監查，係屬行政性質，並非最終審計；因陸軍部隊機關學校情形特殊，會計人員，有負起此項責任的必要。

三、機構 機構為推行業務的樞紐。各級軍需機構大致係普遍設置（業務簡單者，由總務人員兼辦）。惟各部隊軍需處編制，內有會計課，辦理歲計會計出納等事務。其中歲計會計事務，既是會計人員執掌，該課自應裁撤，以免紛岐；所有出納事務，可劃歸總務課辦理。至於主計機構，僅有一部份機關學校設置，部隊全部未設，（有少數部隊派有審核人員辦理就地審核），以致加重了軍需人員的責任。現在軍需實行獨立，軍需人員分外的負擔，應該替他減輕，而主計制度，又必需同時推行，所以設置主計機構，實屬刻不容緩之事。不過在陸軍，

機構裏設置主計機構，如何辦理，方能推行盡制，是很值得研究的問題，茲擬左列三案，以供採擇。

- 甲、全國各陸軍部隊機關學校，依法普遍設置會計處（室）。（業務簡單者不設，由總務人員兼辦），在部隊以軍（師）為會計單位，各設一會計處，其他不屬軍（師）各部隊，則視事實之需要，比照辦理之。
- 乙、機關學校普通設置會計處（室），部隊暫由軍政部派駐審核人員，依照軍事機關學校部隊財務就地審核規則，實施就地審核，其會計事務，由軍需人員兼辦，俟將來設置主計機構時，再行劃分處理。
- 丙、機關學校普通設置會計處（室），部隊先選十個軍設立會計處，以為實驗，其餘暫照乙項關於部隊部份之規定辦理，俟十個軍辦有成效，再行逐步推及全國。

以上三案，以甲案最為合理。主持軍事計政的人，如果有把握話，不妨採用此案。不過部隊設立主計機構，尚無充分經驗，即各級辦事人員的來源，都成問題，（詳以後第四項），此案在目前似非最切實際的辦法，乙案係維持原狀，不過現狀是一個僵局，而現行就地審核制度，如不將軍政部內部的意見調和一致，即部派審核人員能否切實行使職權，殊成問題，民國廿七年軍政部曾經試派過數個軍，不多時便全部繼續撤回了。所以部隊實施就地審核制，似非善策。丙案在原則上係普遍設置，尚屬合理，即在實行方法上，也比較週密。據筆者的意見，以此條最為妥善，似可採用。

- 四、人事 人員為推進業務的原動力，關於部隊軍需人員之任免調考績獎懲等事，悉由軍政部依法辦理，已有明文規定，並且在積極進行中，吾人願早日窺觀其成。至其訓練，則由軍需學校負責，將來人員補充，已有着落。所以軍需人事問題，似已得到相當的解決。至於主計人員，其任免訓練調遣考績等事，依法原應由國民政府主計處辦理之。但在軍事機構，因情形特殊，似未能完全做到。尤以訓練一項，亟須加緊進行與改善。依照軍政部會計處統計，全國陸軍機構，若均依法設置主計機構（統計部份未計在內），共需會計人員八千餘人，現在僅有二千餘人，尚不足約六千人，這個問題，究應如何解決，至少有三個辦法：第一、現有之會計人員，應儘先擇優任用；第二、向各方面羅致人才；第三、訓練。第一、第二兩項，理由至為明顯，毋需說

明。茲專就三項來檢討。以往軍政部會計處曾經委託中央訓練團並設立軍需學校軍事訓練班，長沙軍事計政班，青木關軍事計政班（與教育部合辦），訓練了二千餘人。訓練期間自二個月至六個月不等。現因環境關係，都相繼停辦了。當年受訓的人員，程度高低不齊，同時系統如此複雜，總不是根本辦法。我想關於人員訓練，應由主計處統籌辦理；因為軍事主計人員，需要集中訓練，全國主計人員，更需要集中訓練，以便調遷。今年教育部創辦計政專科學校，（正在籌備，）為計政人員開源，固然是計政界的一個佳音，但是這類業科教育，據筆者的意見，最好由主管業務的機關，負責辦理，以期教育與業務取得密切聯繫，例如軍政部兵工署以兵工學校為其幹部的訓練機關，頗著成效，至少也應該由主管業務的機關，會同教育部辦理，現在全由教育部主持，似非辦理業科教育的上策，至若軍事主計人員，有需要特殊訓練之處，儘可在該校開設專班，實施訓練，其與國家學制，亦無防礙。我想這一點，不但為軍事主計前途計，應該這樣做，便是為整個主計前途計，也應該這樣做的。

五、法令 法令為辦事的準則。現在軍需與主計兩項法令，抵觸之處甚多尤以關於執掌機構，兩方面為最甚。前面第三第四兩項已經將要點說明了。這裏因限于篇幅，不能將條文列舉出來；不過可以總括地說一句，軍需與主計兩類法規，應該本着聯綜組織的精神去規定，現行法令其與此項精神抵觸者，皆應切實修訂，以便推行。

六、結論 基于以上研究結果，軍需實行獨立以後，超然主計制度不但在理論上是並存的，在事實上尤需積極推行，以收分工合作之效，共登軍事財政於衽席之上。以往也許因為各人的立場不同，所以主張互殊，乃致發生許多不必要的爭執。吾人認為為國服務，對於分內之事，固不容推諉，分外之事，亦毋庸代勞，祇要各就本位負責，就很夠了。當工作實行軍需獨立之始，關於軍需與主計的執掌機構人事和法令諸端，必須依照上述各項辦法，從速切實調整，庶可一勞永逸，為建軍建國，樹立堅強不拔之基。這是本文的希望，也是軍政與主計當局的责任。調整時技術上的問題一定很多，只有責成於軍需與軍事計政的負責人隨時洽商辦理比較切合實際，外人未便代庖了。

歡迎批評

歡迎指導

講 座

成本會計講義

徐自畧

上篇 成本會計原理總論

第二章 成本因素論

——本章所稱之成本因素 (Cost Factor) 乃構成成本會計之基石，其內容約分之如次：(一)成本原素，(二)成本分部，(三)成本分類，(四)成本制度，(五)單位成本，茲分別討論之——

第一節 成本原素

本節所稱之成本原素 (Cost Component) 乃指總成本之組成成分而言，析分之有四：(一)成本要素，(二)成本方程式，(三)成本定額，(四)成本中心，(五)成本作業，

第一目 成本要素

成本要素 (Cost Element) 者，係成本原素主要成分之一種，乃形成製造成本之必要因子也。其所包括之內容，約不外乎系三項：(一)直接材料 (Direct Material) —— 凡用於製造之材料，經過機械或化學變化後，形成產品之本質且可以權衡者，稱為直接材料。如印刷業之紙，鋼鐵廠之鑄鐵與石灰石，製革廠之皮以及水泥廠之石灰黏土石膏等，皆直接材料。

(二)直接人工 (Direct Labor) —— 凡直接從事特定產品製造之勞務代價，(既可計算復可歸屬產品之特種單位者，稱為直接人工或生產人工 (Productive Labor)，如印刷業，排字與翻印之人工，製革廠創製人工等皆屬之。

(三)間接成本 (Indirect Cost) —— 此項要素之細目有下列四種：

(1)直接費用 (Direct Expenses) —— 凡為某項特定產品製造而支出之特別費用，應直接歸屬該特定產品者，稱為直接費用。據常理以觀，一般製業之開支，多屬此種。

(2) 間接材料 (Indirect Material) —— 凡用于製造各種產品一般性質之物料 (Supplies) 並非直接形成產品本質，不能直接計入任何產品成本者，稱為間接材料，其實例甚多，如動力廠之煤，機器廠之油料等均屬之。

(3) 間接人工 (Indirect Labor) —— 凡非直接從事于某特定產品製造之勞務酬值，不能直接計入任何產品成本者，稱為間接人工，或不生產人工 (Unproductive Labor)，如工廠管理員，計時員，工頭看守人，清潔伙等工資均屬之。

(4) 間接費用 (Indirect Expense) —— 凡不能直接計入某項特定產品成本之費用，稱為間接費用，如保險費，水電費，房地租，稅捐，折舊等均屬之。

上述間接性質之材料，人工與費用，雖與生產工作不發生直接關係，但却為產品製造程序中所不可缺少之要素。

(四) 成本計算之成本方程式

由前目所述，則可得成本之方程式如下：

1. 直接材料 + 直接人工 = 直接成本 (Direct Cost)

直接成本 + 間接費用 = 主要成本 (Prime Cost)

主要成本 + 間接成本 (間接材料 + 間接人工 + 間接費用之總和) = 製造成本 (Manufacture Cost)

4. 製造成本 + 推銷管理成本 (Administration and Selling Cost) = 總成本 (Total Cost)

5. 總成本 + 溢利 (Profit) 或 損失 (Loss) = 售價 (Selling Price)

成本定單 (Cost Order) 之種類

成本定單 (Cost Order) 者，乃工廠中各負責人員從事其所指定之勞務或產品製造之實據也。就成本業務機能而言，上述之材料，人工與費用係成本原素靜的成分，處于被動地位。本目所論之成本定單為主動的原素，處于主動地位，且為產品或勞務製造之最高指導準針，其內容須備：(1) 產品或勞務名稱與數量；(2) 完工期限；(3) 負責製造之部別；(4) 製造用途等項。由於製造對象不同，得有下列諸種：

(一) 製造定單 (Production Orders) —— 此單當由設計部簽發，惟以產品之製造方式不同，其形態亦異，茲將得述者約有下列諸種：

(1) 分批定單 (Order) —— 凡裝配或製造之產品，其性質缺乏規格性且能隨時取消者，業適用此單。如機器工廠，機器工廠及電料工廠等均屬之，第以裝配方式不同，則此類定單簽發之程序亦

異：

(甲)單一式——指所製之產品係就購存之另件或配件，加以裝配而成者，對此式製造，祇須簽發一種定單即可，故稱單一式。

(乙)複合式——指所製產品，須臨時自造零件或配件，然後再行裝配者而言，對此式製造，應簽發兩種定單，一屬零件或配件製造者，一屬裝配者。

(2)分步定單(Process Orders)——凡繼續式製造之產品其性質勻調式樣單純者，得適用此單，如水泥廠，玻璃廠，火藥廠等均屬之，此等性質之產品銷路有正常性，且製造程序較繁，期間較長，故分步定單之簽發，或依每月平均消費量或依銷貨預算而行之，對於顧客新定單之收進，並不為此單之簽發，此與分批定單相異者。

(3)成件定單(Finished parts)——就定單簽發動機而言，成件定單乃分批與分步定單之綜合實例，此式定單係應材料部請求，而簽發者，用以代替材料，免致向外採購，迨產品完成，即行去庫，以備領用。

(二)勞務定單(Service Orders)——勞務定單者，乃維持生產部或勞務部發益而設定之命令，此單與製造定單不同，無須一定之書式，常以製造費用單代替之。

(三)支出核發單(Authority For Expenditure Orders)——凡工廠添製修造，改良自用資產時，得使用此單，惟須經最高當局核准，始生效力，以其核發動機不同，則可分下列諸種：

(1)資本定單(Capital Orders)——此單當由各部主管人員簽發，請求製造部份從事某項產品或物品製造，以為自用者，為便於計算成本起見，此式定單應另行編號，迨製品完成，即轉入資本帳戶內，其事項，約不外下示三種：(甲)添製機器，(乙)修造機器，(丙)改良設備。

(2)改良定單(Development Orders)——此項定單多由管理當局或各部主管人員，為達到下示目的而簽發者：

(甲)為改良製造方法之實驗工作。

(乙)為研究產品之改良。

(丙)為研究某項產品或機器設備之專利權。

第四目 成本中心

成本中心(Cost Centers)者，係工廠中生產部之一環，故有生產中心(Production Centers)之稱，乃依同類方式，同種產品而劃分之獨立作業單位，通常佔有一定空間，或為手工作業，或為機器作業，可為集體工作，可為一人工作，各單位之任務，自行獨立，互不相犯，如煉鋼廠之熔爐組與提煉組，皆得稱為成本中心。茲以火藥廠為例，說明如次：

生產部	成本中心
1. 無煙藥生產部	11. 精棉段
	12. 棉藥段
	13. 造形段
	14. 成品段
2. 硫酸生產部	21. 硫酸段

由上例可知，一生產部可由數個成本中心組成之，亦可由一個成本中心組成之，須視作業性質而異，咸有一定之規格。

成本中心之主要功用有三：

- (一)就成本會計觀點而言，成本中心邊線線界確定後，則一切材料，人工與製造費用之耗用，有所歸屬，成本會計員祇須于每一成本中心，開一成本單，迨製造程序完成時，各單上所彙記之各項成本要素，即為該項產品之成本，對於成本計算，實稱便捷。
- (二)就工廠管理目的而言，則成本中心劃定一責任邊線線界，根據上述各成本中心製造成本之彙集資料，作成各成本中心製造成本之分析，由彙集所得之資料，編製各種成本報表，以明各成本中心管理人員之盡責或失職，而收成本統制之實效。

成本中心既然如此重要，則設定時，應力求其允當，不可過之與不及；過之則徒耗人工，與事無濟；不及則有背成本會計原理，而失正確之主謀。惟欲達到上述適當目的，下列原則堪為最高指導原理。

- (一)同質主義(Principle of Homogeneity)——凡同一質類且以同一方式製成之產品，宜劃成一獨立成本中心。
- (二)功能主義(Principle of Function)——凡屬同一種類且有同等能力之各機器與設備，宜劃成一獨立成本中心。

循以上兩原則而設定之成本中心，方不失為允當也。

第五目 成本作業

成本作業(Cost Operation)者，乃工廠製造產品過程中，所需人力或機器時間能力之運用也。其方式甚多，不同性質之企業，固異其作業方式，即同一企業內，其製造方式亦各不同，大規模工廠中，成本作業方式可

達千餘種以上，此項人力施工或機器動作之程度，簡稱為作業度，成本作業度與單位成本息息相關，二者相輔而行，則其實成本始可實現，換言之，欲產品單位成本合理，須待成本作業充分就業，否則，必發生兩種極端現象：(1)倘作業度低於經常狀態時，則產品單位成本必隨作業度之增加而遞減；反之(2)倘作業度高於經常狀態時，則產品單位成本必隨作業度之減少而增加，惟經常作業度之設定，須依下示兩方法行之。

(一)時間研究法(Time Study Method)——科學管理鼻祖泰勒(Taylor)對

時間研究法曾有下示定義(註)

時間研究包括兩大部門，第一為分析工作，第二為組合工作；就分析工作而言，則有下示諸步驟：

- (1) 將每一工人所完成之任一工作，劃分為最單純之基本節奏。
- (2) 選擇無用之節奏並棄置之。
- (3) 就多數技工對每一節奏之施工情形，加以研究，並選出各基本節奏施工之最速與最好方法。
- (4) 將每項基本節奏施工之標準記錄之。
- (5) 將每一標準工人工作時間內各種不可避免之遲延，阻礙，與意外等事項加以研究並記錄其百分比。
- (6) 將新進標準工人最初工作情形加以研究並記錄其百分比。
- (7) 將防止體力疲勞而設定之休息時間加以研究並記錄其百分比。

就組合工作而言，約有以下三步驟：

- (1) 將下項分析所得之基本節奏，依一定順序，分成數組，製成指數術為標準。
- (2) 根據以上各種記錄，對於一工人製造任何產品所需之適當工作順序與工作時間，以及避免百分數即不難遠定。
- (3) 各件工作，經分析而求出其要素時，即可發現不利工作之因素，如不適當工具之使用與衛生設備不良等是也。由此所得之認識，足以引導組合工作趨于佳境。

(二)動作研究法(Motion Study Method)——動作研究法係作業研究(Operation Study)之附屬，為完成一種工作所需動作之分析，以期減少無用或不必要之疲勞動作，而將所得之必要動作依邏輯順序排列，制定標準之謂也，其主要功用在使動作簡便，敏捷、協調、能以最小勞力而獲最大之效果，對於工作標準化運動，裨益匪淺也。

(三)工作標準化(Job standardization)——工作標準化，亦稱作業研究之一

種，意指與工作有關之一切物質因素，皆須按照標準條件設定之，凡機器之位置設計，建築設備之設施均應由有經驗之工程師與管理人員妥切籌劃俾趨于理想境地。

註：見Arthur G. Anderson 著 Industrial Engineering And Factory Management

第六目 本節各目之關聯性

凡物質之創生，必有動定兩因素，氫二氧化合水，氫氧定性為定性因素化合作用為動的因素：徒有氫氧，固不能成水，然祇憑化合機能，亦難發生作用，故非二者互相為用，水殆無以生成，成本要素亦然，成本要素成本中心定性因素也。成本定單，成本作業動態因素也。非四者發生聯繫，成本公式殆無以成立，茲將其間之關係，剖析如下：

- (一) 成本定單與成本要素之關係——成本定單係成本計算工作之嚮導，成本要素，乃成本計算工作之對象：前者賴乎後者而立，後者本諸前者而行，二者輔車相依，成本計算，庶幾可行，申言之，成本定單之發生效能，須待成本要素作為後盾。
- (二) 成本定單與成本中心之關係——成本定單係產品製造之命令，成本中心乃產品製造之執行機構二者之關係猶人之神經與手足，欲命令執行澈底，須待成本中心組織健全，申言之，成本中心對於成本定單有承受遵行的義務，反之成本定單對於成本中心有發號施令的權利。
- (三) 成本要素與成本中心之關係——成本要素為成本成立之條件，成本中心係成本彙記之場所，二者之關係猶食品之于胃，食品賴胃而消化，成本要素亦憑成本中心而變質，簡言之，成本中心，及溶化成本要素之冶爐，舉凡直接材料，直接工人以及製造費用悉以成本為中心為歸宿。
- (四) 成本作業與成本中心之關係——成本作業係動的因素，即一成本中心生產能力之運用，猶如人體之消化作用，徒有材料人工費用，以及生產中心和機器設備等，而缺乏動的機能時，則難以善製造，故成本作業在工廠製造上佔了極重要地位。
- (五) 成本定單與成本作業之關係——成本定單係製造之指導，成本作業乃製造之運用，前者于後者一目標，成本作業循之而行，非二者相承而行，成本中心，成本要素殆無以施教。
- (六) 成本要素與成本作業之關係——成本要素賴乎成本作業運用而變質，舉凡每項定單所需之直接人工，直接材料以及製造費用，端待成本作業而生作用。

第二節 成本之分部

第一目 分部之定義

成本會計上所稱之部 (Departmentalization) 其意義特殊，與一般所謂之部，性質迥異，簡括言之，乃工廠中為達到成本計算正確起見，依業務機能與工作職責標準，而劃分之作業羣也。

上述意義，似嫌含混，茲不厭求詳再詮釋如次：

- (一) 按一般工廠組織，有直接從事生產者，有間接從事生產者：前者具有技術機能，後者屬於事務性質，因二者之工作性質不同，故其應有之費用，分配于產品上之方法亦異，欲收正確性成本計算之事功，依業務機能標準分部，良有宜也。
- (二) 工廠業務性質既異，凡屬同一性質之業務應單獨劃立部，一則以專責任，二則以濟事功，各部之責任分明，是非有屬，一方面可減少磨擦，一方面可增加效率，且管理當局統制企業有所依據，故依工作職責標準分部，誠有必要。
- (三) 部乃由作業區段組成，各區段之營業，即成爲成本羣，故作業羣，亦即各獨立性質之工作區所也。「部」在成本會計上爲總體，其中所包括之區段爲子體。

第二目 分部學說

關於成本會計上分部問題，當今最流行之學說有三，茲分別介紹于后

- (一) 責任歸屬說——此說之理論根據，端在認定企業經營之真實經濟性，凡企業之一切活動，均不外財與物的責任變遷，一企業之成敗，夔視財與物運用之是否有效，經濟，合理，惟欲使此問題得到圓滿解決，須責有專歸，成本計算上，部之劃分以責任爲出發點，則各部對其所管理部份之成本得以統制，成本會計分析工作，亦得發揮其作用也。
- (二) 作業性質說——此說之中心思想、重視業務機能，凡同一性質之作業，縱經管人員不同，亦得劃成一獨立部；反之，凡性質不同之作業，縱在一同負責人員管理之下，亦須分成兩部，以期求得正確產品之成本，蓋非同一性質之作業，以同一分配率分派製造費用，勢不能產生正確之結果也。
- (三) 作業空間說——此說認定作業場所爲成本會計上分部之主要條件，凡同一性質之作業，而成本中心或所在空間不同爲達到正確性成本起見，亦得分部處理之，良以成本中心不同製造費用之負擔有異故耳。

第三目 分部之原則

成本會計上之部，既爲正確性成本產生之先決條件，故部劃分適當與

否對於成本會計制度之推行息息相關，欲設計優良之成本會計制度，對於部之劃分，宜力求完善，茲提示以下諸原則，以為分部之指導原理：

- (一) 凡工廠之生產要素，其能力相同，本質相同者，得劃為一部，譬如兩具機器，其形式與本質不同，而其位置相同，亦得劃為兩部，良以不同能力，不同本質或不同購置成本之機器設備。其所發生之成本亦必彼此互異，若將此項機器設備，混作一部，則該部所製造之產品，必將負擔混合性成本，欲求各批產品之正確成本，誠非易事。
- (二) 凡工廠之作業組織，其性質相同，職責相似者得劃為一部，如材料部份與警衛部份，縱辦公之地點相同，但亦得劃成兩部，良以二者性質不同，職責相異，其所發生之費用，分派于產品上之方法有別，如僅以空間因素免強拼成一部，則各產品所負擔之成本必不正確。
- (三) 凡工廠產品製造程序不同時，亦得分部處理，第以製造程序不同，所採行之成本計算方法亦異，譬如繼續式製造工廠採步成制，裝配式工廠採行分批成本制，成本計算方法不同，則其費用分派之法則自異，倘不顧此原則，將相異製造程序列為一部，則其目混珠，所求出之成本，必失正確之道。

第四目 部之劃分

由上述原則，就成本會計觀點立論，則一般工廠大別可分下列諸部：

- (一) 製造部 (Manufacturing Departments) —— 凡直接或間接從事產品生產之組織，稱為製造部，以其對產品製造之關係不同，故又有生產部與服務部之分：
 - (1) 生產部 (Producing Departments) —— 凡直接從事產品製造之場所，稱為生產部，各生產部之作業機能不同，故又得分成多種成本中心，就一般見地而言，此部乃製造企業生產過程中之幹部。
 - (2) 服務部 (Service Departments) —— 凡間接從事產品生產之部門，稱為服務部，如動力部，修理部等均屬之，此部雖非生產過程中之幹部，但為製造程序上所不可缺少之機構。
- (二) 管理部 (Administrative Departments) —— 凡從事企業經營或產品製造監督工作組織，稱為管理部，此部雖不直接從事生產工作，但其功能之重要不亞于其他各部，舉凡營業政策之決定，企業計劃之規劃，以及其行政性質之工作，統由管理部負責，若總經理室人事部事務部等均屬之。

(三) 推銷部 (Selling or Distribution Departments)——凡直接從事銷售之機構，~~稱爲推銷部，以其工作地區不同，故得分爲以下兩部：~~

(1) 內銷部 (Internal Selling Department)——凡從事于企業所在地推銷售業務者，稱爲內銷部，此部爲總制機構，凡推銷政策之確定均由其職掌之。

(2) 外銷部 (External Selling Department)——凡從事企業所在地以外各地之產品銷售業務者，稱爲外銷部；其爲分理組織機構，普通多受內銷部之指揮，但亦有內銷部與外銷部處于同等地位者，未可一概而論。

(四) 財務部 (Financial Department)——凡直接從事營業資金管理業務者，稱爲財務部，此部之中心任務，端在集整個企業財政狀況之大成舉凡一錢一物之變動，莫不攝入財務部內，故營業之盈虧，產品之損益，惟有財務部諳之諸詳。

各部之功能已如上述，茲進而論其間之關係如次：

(一) 管理部與製造部之關係——管理部爲企業之首腦，製造部爲企業之手足，凡事必經首腦之調度，大政方針始得以確定，製造部根據既定方針從事創造工作，增強機能，企業生命殆可以維護，正如人之四肢于主腦也。

(二) 管理部與推銷部之關係——管理部如喻之爲首腦，則推銷部應視爲腸胃，首腦賴乎消化系統之新陳代謝作用，而增加新的機能，反之，腸胃憑乎首腦之主宰，而吸取食糧，管理推銷機能亦然，前者可供給後者之指針，後者可維持，前者之生存。

(三) 製造部與推銷部之關係——製造部之職能，端在增加生產，推銷部之任務旨在銷售產品，故二者相互爲用，製造爲推銷之手段，推銷爲製造之目的，二者在製造企業上佔極重要之地位，未可輕視也。

(四) 管理部與財務部之關係——管理部如喻之爲主腦，則財務部必爲心臟，首腦賴乎心臟之臂助而發生效能，心臟則藉乎主腦之啓示而維持生機，管理財務機能亦然，管理憑乎財政後援而定大計，財政賴乎管理而生效用。

(五) 製造部與財務部之關係——財政爲萬事之淵，凡事非錢莫辦，欲製造效能加強，非始于財力不可，就會計觀點而言，製造是財政之發軔。

(六) 推銷部與財務部之關係——推銷之目的，直接在于獲取利潤，間接

在于增加財力，企業上理財之道，首應注重推銷政策，申引前論，則推銷是財政之源泉。

第三節 成本之分類

第一節 分類之重要

成本係一類統之名詞，以其性質不同，種類亦異，推欲窺悉其全豹，則成本分類尚焉，茲以下列事實，提示成本分類之重要。

- (一) 標識性質——格物不首窮其理，飲水應先探其源，斯科學治事精神之基礎也，成本計算又何獨不然，欲求正確成本，必先了解各成本之性質。根據各不同性質之成本類型，一方面成本會計員可做個別之分析與彙集，以求得正確之單位成本，另一方面管理當局可作比較與研究，以求出工作效率與浪費，如不同期之主要成本發生變動，則必為直接材料成本或直接人工成本或直接費用發生波動，如不同期製造費用成本發生差異，則必為間接人工，間接材料或間接費用等成本類型發生變化，凡此情形，非諳成本性質，實無以達成任務，欲窺知成本性質，成本分類，實屬必要。
- (二) 指明作用——物理既明，水源既清，則觀物可識其類，測水可察其流，成本亦然，其性質既明，則其作用即顯，視標準成本必知為測度生產效能之水準尺；視單位成本知其為產品變價之度量衡，察其性質，更可知何者為會計記錄之憑據；何者為統計工作之張本，欲明成本性質，貴乎成本分類，已詳前章，凡性質相同之項目劃為一類，惟欲鑑別成本之作用，尤以成本分類是賴，凡作用相同之項目劃成一類，是又為成本分類必要之一論據也。

第二節 分類原則

成本分類之目的，在明成本之性質與作用，然分類必須適當，否則，將抹煞分類之目的，茲特提示原則諸端，作為分類之準繩。

- (一) 時效主義——就借貸原理而言，凡費用之支出，必有價值相等之客體獲得，此項客體形態不一，或為勞務或為財貨，再就各客體使用時效而言，則有久暫之別，成本會計之目的，在求得正確成本。故不僅對財貨之價值特別注意，即對其使用時效尤嚴加劃分，凡財貨使用時效較暫，在一定會計期間即行消失者，統歸該期產品成本負擔，反之，凡財貨之使用時效較長，非一會計期間可消失殆盡者其成本價值，依一定法則分派于各期產品負擔之，前章已略述及，無待重贅。

(二) 行為主義——就成本作業而言，同一工廠內各部門之活動各不相同，有從事產品製造者，有從事產品推銷者，有從事產品管理者，雖然各部之職能不同，但其經濟行為則一，無論何部，其業務行為一經開始，則必發生各種費用，再就成本會計目的而言，各種費用皆有同一之歸屬，凡屬同一種業務行為而發生者，應歸為一類。

(三) 物態主義——就產品製造方式而言，有裝配式製造，有連續式製造，以其方式不同，故施工期間亦異，大體言之，連續式施工期限較長，裝配式較短，再就成本作業度而言，自施工時起至完工時止，每一階段之產物形態各不相同，其構成成分亦互有差異，凡同等成分與形態者，應歸為一類。

(四) 制度主義——就成本計算方法而言，以製造方式不同，而採用之成本制度亦異，適用裝配式製造，有分批制度，適用連續式製造，有分步制度，再就此二制而言，復以計算方式不同，得分估計與標準等辦法，凡採用同一方法計算之成本，有幾工幾類，其採用同一方式計算者，亦可獨成一類。

(五) 元素主義——就成本要素而言，以其組成之元素不同，得分成各種獨立單位，凡性質相同者，劃成爲一種元素，此項分類原則，對於成本分析，誠裨益匪淺。

(六) 實際主義——上述之分類原則，係從橫斷面剖析成本類型，故可簡稱為地理分類法，所謂實際主義分類者，乃依成本組成層次劃分其類別，亦可稱為歷史分類法，凡同一層次之成本別爲一類。

第三目 成本之種類

成本分類之原則既定，則其種類即不難確立，根據上述原則，茲剖析成本種類如次：

(一) 基于時效原則分類者：

1. 固定成本 (Fixed Costs) —— 凡為產品製造所必需之間接費用，其數額不應產量增減而異者，稱為固定成本。製造企業之生產要素，如土地、房屋、機器等，及製造上所不可少之資本，且得一次投資，始能從事製造，無論產量增減，其數額與相稱部份永成常數變化，即停工歇業，企業家仍須蒙受損失，其使用時效最長，非一會計期間所能消耗殆盡，故稱之爲固定成本。

2. 應變成本 (Variable Costs) —— 凡與產量成正比例之費用，其數額隨產量增減而成正比例變化者，稱為應變成本。成本要素，如

直接材料，直接人工等，亦為製造上必要之條件，且與產量保有密切關係，其數值非僅與產品製造而生，隨製造停工而止，而且與產量成變數變化，其時效較暫，祇由一期內產品負擔之。

3. 準變成本 (Semi-Variable Costs) —— 凡為產品製造所支出之費用，其數額與產量成部份比例變化者，稱為準變成本，所謂部份比例者，係指半有固定性質，半有變動性質之費用而言，如保險費，熱力電力以及工廠經理薪金等均屬之。

(三) 基于行為原則分類者：

1. 製造成本 (Manufacturing Costs) —— 所謂製造成本者，係指產品在製造過程中所發生之一切費用而言，產品製造過程係指自開始製造之工作時起至產品已達可銷售之狀態時止而言，其組成要素，已如第一節第一目所述，無待重贅。
2. 管理成本 (Administrative Costs) —— 所謂管理成本者，乃指關於整個工廠之監督指揮所發生之一切費用而言，如工廠當局與事務員之薪金，事務部份用品及其他費用，事務部份房屋及設備之折舊，保險費，捐稅，修理費等均屬之。
3. 推銷成本 (Distribution Costs) —— 所謂推銷成本者，係指產品在推銷過程中所發生之一切費用而言，自產品已達可銷狀態時起至產品完全脫銷時止得視為推銷過程，凡推銷人員之薪金及其他費用，銷貨部份及推銷處所之一切費用，包裝及運送之一切費用，堆棧及儲存之一切費用，廣告費，郵電費以及其他一切推銷費用均屬之。
4. 財務成本 (Financial Costs) —— 財務成本者，係指企業理財上所發生之一切費用而言，凡壞帳損失，現金折扣，票據利息，債券利息，押款利息，放款及收款費用以及其他不屬於以上三種成本之一切費用均屬之。

(三) 基于形態原則分類者：

1. 改變成本 (Conversion Costs) —— 所謂改變成本者，係指分步成本制度下，改變物質形態與本質所需之人工及一切費用而言，惟直接材料成本則不計入，此改變成本之特徵也，上項所謂之一切費用，乃包括本部日常所發生之費用及分攤之服務部費用。
2. 轉移成本 (Transfer Costs) —— 所謂轉移成本者，係指分步成本制度下，由他部轉移本部之成本，例如甲部之材料成本及乙部之由甲部轉來之成本均屬之，由此釋義可知，轉移成本之種類有二，一為加入製造程序中之材料成本，一為經一部製造程完畢而轉入次部之

成本。

3. 在製品成本 (Cost in Process) —— 所謂在製品者，係指製造程序尚未完成之產品而言，其內容有三：一為在製人工 (Labor in Process)；一為在製材料 (Material in Process)；一為在製製造費用 (Overhead in Process)。

4. 差異成本 (Differential Costs) —— 所謂差異成本者，係指增製額外產量時，其增加後與增加前成本之差額而言，此項成本乃依產量增加而生，苟產量不增加，則差異成本即無從發生，故差異成本，實為製造企業確定推銷政策之唯一利器。

(四) 基于制度原則分類者：

1. 標準成本 (Standard Costs) —— 所謂標準成本者，係指最經濟生產成本而言，凡廢棄原料之減少，生產工具之充分使用，閒餘生產能力之儘量運用等，皆得視為經濟生產之必要條件，其標準係依據科學的試驗方法而制定者。

2. 估計成本 (Estimate Costs) —— 所謂估計成本者，係指製造一批產品所需之材料，人工及製造費用，根據以往實際成本及將來趨勢而測定之成本而言，此項成本，未經科學方法，祇憑經驗觀察，難免犯武斷之嫌。

3. 經常成本 (Normal Costs) —— 所謂經常成本者，係指成本要素內之製造費用一項，不依實際發生之費用計算，而按實際產量與預定產量百分率分攤之費用其餘直接人工與直接材料，係依實際發生之成本計算者而言。

4. 實際成本 (Actual Costs) —— 所謂實際成本者，乃經常成本之相對名詞，其成本要素之直接材料依實際耗用之材料價值與數量計算，直接人工依實際工作時間計算，製造費用依該期間實際發生之費用計算。

5. 統一成本 (Uniform Costs) —— 所謂統一成本者，係指一種特定設計之成本制度，經政府明令或商會公布，而為中商業採行者而言，此項成本之優點有三：一則便于統制，而免同業競爭之弊；二則便于分析比較，而達到最經濟生產之境界。

(五) 基于元素原則分類者：

1. 材料成本 (Material Costs) —— 所謂材料成本者，係指物質以混合或化合方式，直接或間接用于產品製造，經機械或化學作用後達形

成產品之本質者而言，其種類有二：一為直接材料成本，一為間接材料成本。

2. 人工成本 (Labor Costs) —— 所謂人工成本者，係指直接或間接從事產品製造工作之勞力價值而言，其以勞力對產品製造之關係不同，故有直接人工成本與間接人工成本之別。

3. 製造費用成本 (Overhead Costs) —— 所謂製造費用成本，係指某一定期間內，分派于產品上之間接性質支出而言，其與製造費用有別；前者乃按分配標準而異其數值，後者係某一定期間內實際發生之費用。

(六) 基于實際原則分類者：

1. 主要成本 (Prime Costs) —— 所謂主要成本者，係指製造產品所耗用之直接材料，直接人工與直接製造費用之總和而言，過去一般人以直接材料與直接人工之和解釋主要成本，殊屬不當，凡產品之製成，直接製造費用為不可少之要素，故直接製造費用視為主要成本構成成分之一種，誠稱允宜。

2. 總成本 (Total Costs) —— 所謂總成本者，係指產品經製造，管理與推銷過程所負擔之各種費用總額而言，其構成分子，已詳成本方程式一目，不再重贅。

3. 單位成本 (Unit Cost) —— 所謂單位成本者，乃總成本之相對名詞，係指產品製造程序完成後，其個體所負擔之貨幣價值而言，其確切界說容于第五節詳論之。

第四節 成本制度

第一目 成本制度之意義

成本制度者，乃製造企業應用成本會計原理及內部牽制原則，以計算產品成本之方法也。普通會計原理明用于製造企業上，固無不可，但其結果祇能求出某一定期間內全部產品製造推銷之損益情形，至于每種產品或每類產品之個別成本，則無從獲悉，成本制度惟對此點，獨擅其長，其兼用科學法則，以求得各種製成品或在製品之總成本或單位成本。

所謂成本會計原理者，其特徵有四：(一) 應用永久盤存制，隨時可以稽核材料之耗用與結存情形；(二) 引用資本支出與費用支出之劃分原則，使各期成本趨于正確；(三) 採行折舊制度，俾資產易于復原，而不害成本之正確性；(四) 劃定會計期間，一則便于分析比較，二則利于結算。總此四端原理應于成本計算方法上，始可有完善之成本制度也。

成本制度欲發揮其最大效能，除上述原理外，對於工廠內部牽制原則，尤宜切實注意，真以成本制度為企業之總樞紐，舉凡工廠內部一切活動，必悉納入成本規範內，倘各部欠缺牽制或牽制弛鬆各自行事，漫無聯繫，則成本制度，縱盡善盡美，其結果亦必陷于枘杌之地，殆無疑義。總括以上兩端，乃成本會計制度成立與推行之基本條件也。

第二目 設計制度原則

成本制度既係工廠之總樞紐，其本身健全與否，對於企業之成敗，息息相關，各國以成本制度不良，而致製造工業窳敗者，類不悉例，故欲振興工業，必先健全成本制度，茲提示以下三原則作為設計制度之最高指導原理。

- (一) 適應原則——成本制度係應工廠制度而生者；前者為體，後者為用，工廠製造方式不同，故成本制度亦異，適應裝配式製造者，有分批成本制度，適應繼續製造者，有分步成本制度，已如前述，設計制度時對於工廠性質及製造方式，須先有澈底之明瞭，而後始得確定制度之種類，庶幾可達適應目的，而免削足適履之弊。
- (二) 簡要原則——成本會計，在會計科學上，乃最繁雜之一支，為適應工廠製造之龐雜事項起見，故其自身業務性質極其廣泛，苟設計時忽于簡要原則，則耗費人力物力不可言喻，所謂簡要原則，即對各種表單，帳冊記錄等，應使其發生變通作用，如附屬記錄代替明細帳，原始單據代替傳票均合乎簡要原則。
- (四) 彈性原則——制度有法律精神，一經制定，不可輕易或改，故執法尚嚴，立法宜寬，否則，必陷徒法不足以治之境地，設計制度亦然，應留伸縮餘地，俾得依時制宜，依事制宜，免却隔閡礙行之嫌。

第三目 成本制度種類

成本制度之種類有七，茲分別述之如次：

- (一) 分批成本制度 (Job Cost System)——所謂分批成本制度者，係指裝配式製造工廠所應用之成本計算方法而言，其特點有二：(1) 製造程序比較簡單而且比較標準化，此其一，此式成本係個別形態，每批產品，皆自成一單位，此其二，普通機械工廠，翻砂工廠等多應用之。
- (二) 分步成本制度 (Process Cost System)——所謂分步成本制度者，係指繼續製造式工廠所採行之成本計算方法而言，其特質有二：(1) 此式製造之產品性質相同，且為大量生產，(2) 應用此制所求得之成本係綜合形態，至於單位成本，祇能依數學平均方式求得之，普通

藥廠火藥廠多應用之。

- (三) 估計成本制 (Estimate Cost System) —— 所謂估計成本制度者，係指工廠為供應顧客比價所採用之預定成本方法而言，此制仍須與分批制度或分步制度相輔而行，藉實際成本以鑑定估計成本正確程度，並可求出差異，以為成本分析之根據，一般建築業服裝公司等多採用之。
- (四) 標準成本制度 (Standard Cost System) —— 所謂標準成本制度者，係指為達到最經濟生產成本所採用之方法而言，成本係貨幣價值之化身，貨幣價值時常變動，故各期成本亦難盡同，標準成本應用于成本計算方法上，目的即在確定一種標準數值，藉與實際成本相較量，測度差異發生之原委，以為產品改良之指導。
- (五) 發行成本制度 (Marketing Cost System) —— 所謂發行成本，係指推銷各種產品所應用之成本計算方法而言，凡製造成本制度上之基本概念，此制亦得適用之，其目標旨在測度效能，以便統制推銷業務，故不僅製造企業即其他販賣業，亦可採行之。
- (六) 聯產品成本制 (Joint Cost System) —— 所謂聯產品成本制度者，係指同源同等產品所用之成本計算方法而言，申言之，即同種材料經同一方式製造而產生各不同種之產品者均屬之，此項同源產品，其售價不一，故其成本亦難相同，普通煉油廠多採用之。
- (七) 副產品成本制 (By-product Cost System) —— 所謂副產品成本制度者，係指同源異等產品所用之成本計算方法而言，申言之，即同種原料，經同一製造方式，而產生主要產品與附屬產品多種者均屬之，此項產品之等級不一，售價相異，故其成本亦難盡同。

第五節 成本單位

第一目 成本單位之界說

成本單位者，乃產品勞務或工作創生時，其個體所耗用之貨幣價值也，成本計算係以此個體為基礎而求出產品之個別成本，上述產品、勞務等性質互異，則其單位亦不同，就產品而言，其單位有以數量計算者，有以體量計算者，有以件數計算者；以數量計算之單位，有斤、磅、噸，以體量計算之單位，有尺、碼、升、斗，以件數計算之單位，有雙、個。就勞務工作而言，其單位有以時間計算者，有以空間計算者；以時間計算之單位，有分、秒、時、日、月、年，以空間計算之單位，有步、丈、畝、項。產品、勞務、工作之單位既異，則其成本之單位，自亦不同。

成本中心，視生產部與服務部而異其形態，而產品單位又依生產部與服務部而別其尺度，在分步成品制度下，部份成本係依共同功用基礎，而比例分配于各單位產品上，此為極敏捷之辦法，示木廠例以明之，某部產品為鋸板，其單位為尺線；，另一部產品為砌板，其單位為件數。至于其他修理部之產品單位不一，或為批或為件，然在分批成本制度下，產品之單位多為批，服務部成本單位與分步成本制下之情形相似，無待重贅。

第二目 成本單位之重要

成本單位之所以重要，概基于下示諸事實，

- (一) 便于成本計算——成本會計之性能，首在決定單位成本，已如前章第四節所述，然成本單位如何決定？乃成本決算主之中心問題，決定成本單位法則，在以產品單位為經，以成本資料為緯，經緯相承，成本計算目標，殆可以懸達，根據單位成本，一方面可以確立推銷政策，另一方面可以釐定產品賣價。
- (二) 便于成本分析——成本計算在彙集，成本分析在還原；依據前者可釐定賣價，已詳前章；根據後者可測度效能，二者之有效條件均在單位成本之確定，缺成本單位不能談計算；乏成本單位更無以言分析，凡各種產品成本，每部工作成本以及某一定期間內人工，材材等成本，其單位互異，致所供給之成本資料亦有別，根據各不同單位之基礎即可分析各項成本單位，根據各成本單位再進而分析其形成成分；凡此繁複之分析程序，苟無一單位以為依循，則分析工作必徒勞而無意，複式成本分類，乃現代製造成本分析之典型規範，經此分析，則產品製造之取捨，方有所依據也。
- (三) 便於成本比較——科學治事精神，首重比較，有比較始有進步，成本為產品賣價之準則，成本高低與盈虧休戚相關，故各期成本之變化動態，企業當局有切實明瞭之必要，惟欲達到此目的，除分析工作外，尚須應用比較方法，凡各期材料人工製造費用，推銷費用等，均應依據單位成本互相比較，方足以規各期間成本之動態及其原因，以為改良產品增進效率之指針。
- (四) 便于成本制度之決定——凡製造多種產品之工廠，以產品性質不同，單位有異，製造程序有別，第以產品單位，製造程序不同，則成本計算方法有異，故成本會計師設計成本制度時，首須對產品單位及製造程序調查清楚，庶幾可決定應採行之成本制度，擬當理以觀，以重量計算之產品單位，其成本制度多為分步制，以體量或件數計算之產品單位，其成本制多為分批制，故單位成本對於成本制度之決定，不無裨助也。

第三目 成本單位之決定

成本單位對於管理，製造及推銷各方面既屬重要，則其選擇時，勢必慎重從事，茲提示以下諸原則，作為單位成本決定之準繩。

- (一) 視銷售單位而定——產品製造之目的，在於銷售，惟產品銷售必有單位作為尺度，電力熱力以千瓦特 (Kilowatt hour) 為銷售單位，鋼筆、鉛筆以枝或打為銷售單位。鞋襪以雙為銷售單位，單位成本為訂定賣價之準則，故產品之成本單位應與銷售單位完全一致，俾便確定賣價也。
- (二) 視日常習慣而定——生產目的在於消費，以滿足人類之慾望，故企業家推銷其產品，不能不顧及人類日常生活上之交易習慣，紙烟以包盒為單位，不以枝數計之，汽油以加侖為單位，不以斤兩計之，故決定成本單位，不能捨日常習慣而別論。
- (三) 視計算便利而定——上述之成本單位決定原則，乃指對外關係而言，以下所欲論者，係對內關係，為成本計算簡便起見，對成本會計上所選之成本單位不宜過狹，以免加重帳務工作，徒自浪費人力、物力、財力與時間，而陷單位成本于無意義境地。
- (四) 視企業機構而定——企業組織繁簡與成本會計息息相關，組織繁者，活動力大，致成本會計工作複雜；組織簡者，活動力小，成本會計工作因之單純，然無論企業機構之繁簡，成本會計上所採用之成本單位範圍亦不可縱之過廣，俾大量墮性法則之施效，而後平均成本與實際成本趨于一致也。

第四目 單位成本之公式

成本有總成本與單位成本之別；前者為母體，其組成公式，已如本章第一節第二目所述，後者為子體，係總成本之一環，以其結構方式不同，而有規律性與不規律性兩種形態，茲分別析述之如次：

- (一) 規律性成本——產品之性質不同，有複雜性者，有勻調性者，因此成本計算方法亦異，規律性之產品製造工廠，其所採行之成本計算方法簡易，採用普通會計制度，即克奏功，一般皆在普通總帳上設立一製造帳戶 (Manufacturing Accounts)，其下視需要，酌設各種明細帳，凡與製造有關之一切費用，如材料、人工、製造費用等統悉記入該戶內，月終或相當期間結帳時，祇須將該項帳戶結總，求出一定期內總額，再以同期產品數量除之，即得該期產品之綜合單位成本，茲示其公式如下：

設 \bar{u} 代表單位成本 n 代表產量數量 則

$$\bar{u} = \frac{1}{n} \sum_{k=1}^{k=y} x_k$$

假定大中工廠本年一月份產煤一千噸，其成本記錄有如下示：

- 1. 直接材料 50,000元
- 2. 直接人工 100,000元
- 4. 製造費用 50,000元

將上項資料代入公式內，則

$$\bar{u} = \frac{1}{1000} (50000 + 100000 + 50000) = \frac{200000}{1000} = 200 \text{元}$$

(二) 不規律性成本——上述之單位成本計算，乃極簡單之方法，其有效條件有三：(1) 製造程序單純，(2) 產品性質勻調，(3) 期末無在製品存在。惟規律性產品甚少，除小規模工廠外，其餘大工廠製造多為不規律性產品，其成本計算方法，亦不若上例之簡易。蓋以產品缺乏勻調性，單位有別，致綜合成本計算方法不能適用。惟欲求此項產品之正確單位成本，實捨精確之成本會計制度而莫由。成本會計制度善用成本單 (Cost Sheet) 依產品性質種類分類，化不規律性產品為勻調性，凡性質相同，單位合一之產品化歸一類，以成本單統制之，凡該批產品製造時所需之直接人工、直接材料總計入該批成本內，其他製造費用或依實際數額計入之，或依科學方式攤算之，將各成本單之項目彙總，即得該批產品之個別單位成本，茲示其公式如次：

$$\bar{u} = \frac{1}{n} \sum x_k$$

假定大華製造工廠，裝配汽車一輛，其成本單行所示之記錄如下：

- 1. 直接材料 40,000元
- 2. 直接人工 700元
- 3. 製造費用 1,300元

則 $\bar{u} = 40,000 + 700 + 1,300 = 42,000 \text{元}$

歡迎批評

歡迎指導

重慶新華印務局

營業要目

精製

中 蘇 廣 膠
 外 相 告 式
 橡 銅 仿 書
 皮 板 單 札
 圖 鐸 圖 帳
 章 板 畫 摺

承印

各 庫 書 各
 種 券 籍 界
 賬 股 雜 公
 簿 票 誌 文
 表 支 商 表
 單 票 標 冊

重慶陝西路十六號

營業部

重慶南岸下望耳樓

工廠

現代簿記與會計

第一章 簿記方程式

簿記之唯一目的，在於用記錄方法以產生關於財產價值與財產主權之報表。而簿記方程式，即所以用作簿記記錄之基礎，與對證記錄之方法也，本章專論簿記方程式與其有關之名辭以及記錄商業交易所表現方程式之運用焉。

一、簿記方程式：貨幣或其他有貨幣價值之物，通常皆稱之為財產。所有財產，皆有主權，而財產價值，即等于主權價值也。此種經濟上之事實即為簿記方程式成立之根據，吾人若以數學方程式表示之，應將財產價值，置于等號左方，主權價值，置于等號右方，其形式如下列所示：

$$\text{財產價值} = \text{主權價值}$$

上列方程式當財產所有者毫無債務時適用之，若一有債務，則財產所有者對於此項財產應減除負債後，始為其主權部分，故此項所負債務，應置于方程式等號之右方，而緊列于財產所有者主權部分之前以表示之。

$$\text{財產價值} = \text{負債額} + \text{財產所有者主權部分}$$

此式表示所有之財產價值等于負債額加以財產所有者主權部分之和，而此種經濟上之事實，又常常于下列所示簿記方程式中以其所包含之名辭說明之：

$$\text{資產} = \text{負債} + \text{資本}$$

此式名之曰基本簿記方程式，蓋財產所有者若欲表明其財產主權部分為其財產與債務二者之差時，則可另以下式形態表示之也。

$$\text{資產} - \text{負債} = \text{資本}$$

二、資產：各種有主權之財產皆謂之資產，其種類甚多，如貨幣（亦稱現金），汽車：本教科書，家庭或商店內之器具；商人手存待售之貨物（亦稱商品）以及應向他人收集之款項、即所謂應收款等，皆稱之為資產。

資產之為商業所有者，稱之為商業資產，資產之為個人所有而另有其個人使用目的者，則稱之為個人資產，為達到簿記上之目的計，此兩類資產應予分開，每類資產各自有其記錄。因此商業資本主，即可由其商業記錄以確定其商業資產之情況，個人之資產情況，即可由其個人記錄確定之。

三、負債：當購買資產時，買主可先取得該項資產，另根據契約於將來約定時期內再償付買價，此種契約，由取得該項資產所有者視之即為一

種債務或一種負債，而其所有債務之總數，即係其負債之金額也。

凡承認償付債務之人，謂之債務人，接受此項債務清償之人，謂之債權人，在債務未清償之前，債權人對於債務人之資產有要求清償債務法律上之權利，直至此項債務清償而後已。

負債種類亦甚多，舉例如下；本月購進雜貨一批，與雜貨商訂定于下月償付貨款之契約；某商人購買商品定于卅日後償付貨款之契約；訂立按月支付房租之契約，以及訂立償還銀行借款之契約等，皆謂之負債。

四、資本：資產所有者，對於其資產有一種法律上之權利在法律學上謂之衡平權利，此項對於資產所有之衡平權利，即稱之為資本或淨值，假使資產所有者另有負債時，則其債權人對於其資產，亦有一種衡平權利，而此種衡平權利，適等于債權人之債權也。

因此可得一結論，即資產等于負債與資本二者之和。同時此種事實，又可以另一種方式表示之，即資產減負債之差等于資本主之淨值是也。

五、淨值，假設王君曰：“我有資本計值\$2000”，此一語可能有數種意義，試以下列三種解釋說明之：

1. 第一種情形為王君有現金\$2000，無其他負債，適用於此項資產之方程式為：

$$\text{現金 } \$2000 = \text{資本主王君 } \$2000$$

2. 第二種情形為王君有現金\$2,500，另欠市銀行借款\$500，適用於此項資產之方程式為：

$$\text{現金 } \$2,500 = \text{市銀行 } \$500 + \text{資本主王君 } \$2,000$$

3. 第三種情形為王君有現金\$400，商品價值\$1,500，應收款\$700，另欠市銀行\$500，欠杜君\$100，此時適用於其資產之方程式為：

$$\begin{aligned} \text{現金 } \$400 + \text{商品 } \$1,500 + \text{應收款 } \$700 &= \text{市銀行 } \$500 + \text{杜君 } \$100 \\ &+ \text{資本主王君 } \$2000 \end{aligned}$$

再此處可用報表形式以表示上式相同之事實，即將方程式內各項資產與負債求出一總數，而以資產負債與資本三者表示整個財產與主權之情況也。

現金 \$400	市銀行 \$500	
商品 1,500	杜君 100	
應收款 700		
資產 \$2,600 =	負債 \$ 600 +	資本主王君 \$2000

六、商業交易：資產所有者對於其資產之使用，皆有一種固定目的，或各種目的，但，達到此種目的而于其資產有所處分時，勢必引起其所有

資產之種類與價值以及主權間之變化，此種變化，即謂之商業交易。

譬如：以現金或以允于日後付款之契約，購買商品或其他財產；銷售商品或其他財產，而收進現金或訂定允于日後收款之契約；以現金支付房租或償還債務；應收款之收入現金等，皆其例也。

七、簿記：商業交易之記錄，即視之為簿記。但記錄資產負債或資本之變化，必須俟交易完成時並按其次序逐一為之。

前述簿記方程式，即用為記錄每筆交易之根據，並作為對證每筆記錄有無錯誤之方法也。

簿記之功用，在能產生關於每種資產，每種負債，與資本金額之報表，此於商業，個人，俱樂部，社會，教堂，與學校董事會等之各種交易：均適用之。

八、交易記錄：交易之直接影響于商業資產之變化者，其記錄方法，于本節中詳加解釋與說明，至其影響于個人資產者俟以後再申論之。

王君于九月中曾完成下列各項交易：

1. 投資現金 \$2000 經營零售商店

此項交易之意義即王君由其個人資產中，拿出現金 \$2000 投資于一商店，從商店方面言，為獲得現金資產 \$2000，而從王君方面言，則為對於此項商業資產擁有資本 \$2000，用簿記方程式表示此項商業資產與其主權時，應如下列所示：

$$\text{現金 } \$2,000 = \text{資本主王君 } \$2,000$$

2. 以現金購買商品 \$300，

此項交易使資產類中獲得商品 \$300，現金減少 \$300。此時資本主王君有現金 \$1,700，與商品計值 \$300，因此簿記方程式為：

$$\text{現金 } \$1,700, + \text{商品 } \$300, = \text{資本主王君 } \$2,000。$$

3. 從杜君處除帳購買商品 \$229,50，

此項交易表示增加商品資產 \$229,50，與發生欠杜君之負債 \$229,50 此時資本主王君有現金 \$1,700，與商品計值，\$529.50，同時杜君對於此兩項資產有根據法律要求清償之債權 \$229,50，因此，簿記方程式為：

$$\text{現金 } \$1,700,00 + \text{商品 } \$529,50 = \text{杜君 } \$229,50 + \text{資本主王君 } \$2000,00$$

4. 以現金支付房租 \$50

此項交易表示現金資產減少 \$50，同時資本亦減少 \$50，此時王君之現金，較前式所表現者減少 \$50，而其他資產與負債則無變動，故適用於此處資產及其主權之新方程式應為：

$$\text{現金 } \$1,650,00 + \text{商品 } \$529,50 = \text{杜君 } \$229,50 + \text{資本主王君 } \$1,950,00$$

5. 賒帳售與席君商品\$250，該項商品成本為\$200，

此項交易所表示之事實為新增資產之名為應收帳款(席君)者計\$250，商品資產減少\$200，資本主王君增加資本\$50，此時王君之資產雖新增應收帳款一項計\$250，但其商品資產之價值業經減少\$200矣，故適用於此處資產及其主權之新方程式為：

現金\$1,650.00 + 商品\$329.50 + 席君\$250.00 = 杜君\$229.50 + 資本主王君\$2000.00。

6. 支付銷貨運費\$2，當付出現金。

現金資產減少\$2，同時資本額亦減少\$2，此時因王君之現金較前式所列者減少\$2，故此時所適用之新方程式為：

現金\$1,648.00 + 商品\$329.50 + 席君\$250.00 = 杜君\$229.50 + 資本主王君\$1998.00。

7. 銷售商品\$125當收入現金，該項商品成本為\$95。

此項交易表示現金資產增加\$125，商品資產減少\$95，同時資本額增加\$30，此時王君之現金已增多\$125，商品減少\$95，而其資本則增加\$30，因此方程式應為：

現金\$1,773.00 + 商品\$234.50 + 席君\$250.00 = 杜君\$229.50 + 資本主王君\$2,028.00。

8. 付杜君現金\$100以償還所欠之帳款。

是項交易使現金資產減少\$100同時應付帳款(杜君)負債亦減少\$100。此時王君之現金已減少\$100但其所欠杜君帳款亦減少\$100因此方程式應為：

現金\$1,673 + 商品\$234.50 + 席君\$250.00 = 杜君\$129.50 + 資本主王君\$2,028.00。

9. 收到席君償還其所欠帳款\$50

現金資產增加\$50，同時應收帳款(席君)資產則減少\$50，此時王君之現金已增多\$50，但席君欠其帳款則減少\$50，因此方程式為：

現金\$1,723.00 + 商品\$234.50 + 席君\$250.00 = 杜君\$129.50 + 資本主王君\$2,028.00。

下面所示釋例一乃對於上述九筆交易加以匯總之分析，將簿記方程式中，每筆交易之結果用加減符號表示之，加號表示增加，乃用加法求之，減號表示減少，乃用減法求之，而以每一方程之兩方維持平衡為其對證之方法，至其最後一式，則為表示九月三十日所有每項資產每項負債與資本等之金額。

資 本 帳 簿

1. 現金 \$2,000.00..... = 資本主王君 \$2,000.00

2. - 300.00 + 商品 \$300.00

~~現金 \$1,700.00 + 商品 \$300.00..... = 資本主王君 \$2,000.00~~

3. — + \$229.50 + 杜君 \$229.50

現金 \$1700.00 + 商品 \$529.50..... = 杜君 \$229.50 + 資本主王君 \$2,000.00

4. - 50.00 - 50.00

現金 \$1,650.00 + 商品 \$529.50..... = 杜君 \$229.50 + 資本主王君 \$1,950.00

5. - 200.00 + 席君 \$250.00 + + 50.00

現金 \$1,650.00 + 商品 \$329.50 + 席君 \$250.00 = 杜君 \$229.50 + 資本主王君 \$2000.00

6. - 2.00 - 2.00

現金 \$1,648.00 + 商品 \$329.50 + 席君 \$250.00 = 杜君 \$229.50 + 資本主王君 \$1,998.00

7. + 125.00 - 95.00 + 30.00

現金 \$1,773.00 + 商品 \$234.50 + 席君 \$250.00 = 杜君 \$229.50 + 資本主王君 \$2,028.00

8. - 100.00 - 100.00

現金 \$1,673.00 + 商品 \$234.50 + 席君 \$250.00 = 杜君 \$129.50 + 資本主王君 \$2,028.00

9. + 50.00 30.00

現金 \$1,723.00 + 商品 \$234.50 + 席君 \$200.00 = 杜君 \$129.50 + 資本主王君 \$2,028.00

釋例一簿記方程式內交易記錄之結果

釋例一內最後一式所表現之事實，亦可以報表形式表示之，即將方程式內各項資產與負債加一總數而以資產負債與資本三者表示整個財產與主權之情況也。

現金	\$1,723.00	杜君	\$129.50
商品	23450		

席君 200.00

~~資產 \$2,157.50 = 負債 \$129.50 + 資本主王君 \$2,028.00~~

上式可將等號與加號省略不用而代之以正式報表形式亦可以表現同樣事實此即所謂資產負債表 (Balance Sheet) 也。

王 君

資產負債表中華民國三十一年九月三十日

資產：		負債：	
現金	\$1,723.00	杜君	\$129.50
商品	234.50	資本	
席君	200.00	王君	2,028.00
資產總額	2,157.50	負債與資本總額	2,157.50

當將財產與其主權列入資產負債表格式內以表示其情況時，須將各項資產列於垂直線之左方，各項負債與主權列於垂直線之右方，表之上方標題應書明財產所有者之姓名，報表之性質與編製之日期。根據前述財產價值應等于其主權價值之原則，可知資產負債表之左方金額總數與其右方金額總數應彼此相等也。

提要

簿記方程式乃根據所有財產皆有主權之經濟事實用數學方程式之形式以表現財產價值等于主權價值之一種公式也。

資產負債與資本三者為用以組成簿記方程式之名詞，關於資產情況應表示于等號之左方，負債與資本之情況，應表示于等號之右方。

“我有資本計值，500”之一語，可解釋為(a)其人所有資產等於其資本而無負債或(d)其人有比其資本較多之資產而其資本或淨值即為資產超過負債之差額也。

一切財產所有者於其財產之使用，皆有一種特定目的或各種目的，凡因處分財產所引起一切變化即謂之商業交易。

交易之記錄，即為簿記，簿記之功用，在能產生關於財產及其主權之報表。

簿記方程式，當其用為記錄交易之根據時，可以表示(a)每項資產與每項負債之金額(d)資本金額，與夫(+)用為此類金額記錄正確與否之種對證方法也。

承印書刊帳表
力求迅速美觀

文化建設印刷公司

科學管理
現代技術
解決印刷困難
竭誠服務社會

廠址：海棠溪敦厚
上段廿六號
辦事處：重慶林森路
二二三號
電話：四一五四七

出版界新軍，新文化堡壘。

總經理
聯合畫報
每期二元 全年五十元
百樂厚紙
每筒一百八十元

天地出版社

蔣經國著：偉大的西北
陳銓著：金指環

社址：重慶一中支路四十九號

新書預告

制度研究

田賦實物征課會計制度之設計 汪茂慶

一、緒言

自此次世界大戰序幕揭開，各國經濟財政政策均有變遷，例如以往戰費的籌措，多從財政方面着想，現時多從經濟方面着想，尤其是財政比較困難的國家，表現得最為顯著，努力統制物資，增強國家實力，已有明顯成績，不但使戰費有來源，且使戰時財政基礎鞏固，這都是明顯事實。我國為適應戰時需要，故上屆八中全會遂有田賦改征實物之議決案，由財政部組設田賦整理委員會，（現已改為田賦管理委員會）負責推行，改進財政收支系統，將田賦劃歸中央接管，實行田賦征實制度，厲行糧食統制政策，實有助於我國戰時經濟財政之健全。

田賦改征實物，以新制創始，問題滋繁，本文之主旨，祇欲在田賦實物征課會計問題，作技術方面之檢討，依會計法規定，田賦實物征課會計，係特種公務會計事務之一種，固經征機關關於田賦實物之征課審定及其他依法處理之程序與所用票照等憑證及其處理征課之會計事務也。

田賦經征機關有四：中央于財政部設田賦整理委員會（現已改為田賦管理委員會）為總制機關；省設田賦管理處為分制機關；縣設田賦管理處為管制機關；縣以下設經征處為直接執行機關。四者之隸屬關係雖異，但其業務性質則同，故田賦實物征課會計制度，原則上各級機關單位均可適用之，縱以隸屬關係不同，容或會計處理方法有別，留待以後敘述之。

二、會計問題

田賦征實，則征課會計變質，揆諸普通征課會計，依會計法規定，須以貨幣為記帳本位；實物征課會計，以其征納之對象為農產品，故應以實物為記帳本位。第以實物種類不一，必須分別記錄，始可便於處理，又以當地情形特殊，則有折征國幣之規定，于是會計上遂發生記帳本位及折征記帳問題，茲摘其犖犖大端者，闡述如次：

甲、記帳本位問題

按田賦改征實物辦法，原則上規定以農產品為征課之對象，但為適應戰時需要，定有變通辦法，即得依各地特殊情形，將田賦折征貨幣，立注用意固極允當，但斯項辦法影響會計記帳至鉅，如採用兩套帳簿，一套以貨幣本位記帳，一套以實物本位記帳，固可達成會計之任務；但會計目的

，在以明晰之方法與敏捷之過程產生財政數字之報表，為兼顧學理與事實起見，吾人主張採行合併制 (Combined System)；在報表上表現實物與貨幣兩種數字；在帳簿上設計合併基礎，實物與貨幣並列，此制之優點，無疑的，記帳簡單，便于編造報表。

乙、折征記帳問題

實物征課會計，除上述雙重記帳本位問題外，尚有一種問題，因為應征數為實物，故於實物折征國幣後，仍須還原實物記帳，方可知各應征數內，已征若干？未征若干？以定征收考成，又以實物折征國幣，其折價非但每年不一，即在一年之中，亦常有變動，故不能事前將應征數以國幣表示之，因此實物折征時，除對應征實物記帳外，對折征國幣亦須記帳，方能與實際情形相符合，對此項技術問題，吾人主張採用過渡帳戶 (Transit Account) 處理之，即設置「折征」科目，以為折征過渡到實物之階梯，此科目平時所表現者，為以貨幣代替實物之成數，換言之，即折征在實物額征數內所佔之比例數值。當此項事實發生時；一方面借「折征」科目表示以銀代實事項之增加；另一方面，貸「應征」科目，表示額征實物數之減少，結帳時，由「折征」科目轉入「應解」科目內，表示假解繳實物。如此，方足以表示實物資力負擔之真實狀況也。

三、會計體制

甲、簿記組織之特質

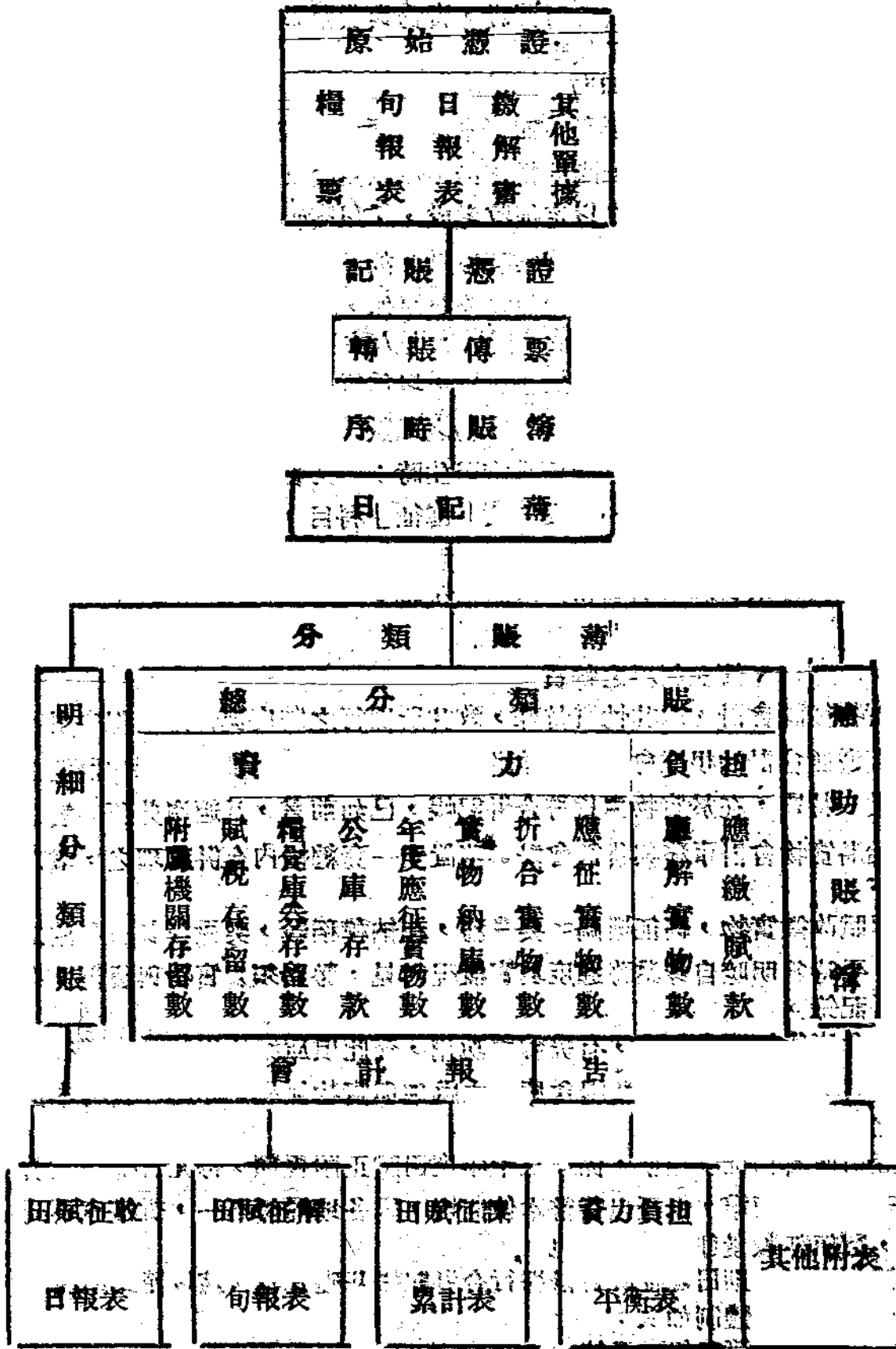
實物征課會計，以其性質特殊，致其所採行之制度與普通征課會計有別，茲遵照會計法根據會計原理並酌量實際情形，設計實物征課會計制度，其唯一特質，在於實物與貨幣合併記帳，已如前言，為適應此項事實起見，始將實物會計事務與貨幣會計事務置于一套總帳內合併處理之，其理由如下：

1. 田賦改徵實物，經征機關主要業務，在納糧稻穀，契稅征課事務附之，平時為明瞭自身業務進度真實狀況起見，勢必須為實物與貨幣之合併記錄。
2. 糧食庫券經明文規定，有完糧之功用，查此項庫券係以實物為發行之對象，田賦征課會計對糧食庫券之處理與實物無異，亦應為實物本位之記錄。
3. 查田賦實物征收標準，係以三十年度田賦正附稅額，每元折征稻穀若干市斗為標準，倘祇以貨幣本位記帳，因各地糧價不一，折征率不同，則額征數量即無法確定也。

總此三端，則田賦征課會計採行合併記帳基礎宜也，茲以簡式簿記組織系統圖，示其體制如次：

乙、簿記組織系統

會計組織系統圖



實物征課會計體制之特點，在應用複式簿記原理，以表每一帳項發生至少可以影響資力負擔之等值變化，故不論貨幣事項或實物事項發生，悉以借貸原理為分錄之理論根據，其體系依會計法規定共分四級：根據合法之原始憑證，編製記帳憑證；根據合法之記帳憑證記帳；根據帳簿造具報表，處理簿記組織系統之程序略如上述，茲依設計簿記組織系統之程序分別縷述之。

四、會計報告

甲、報告之特點

根據合併基礎之簿記組織原則，田賦征課會計制度之報告內容互有區別，茲略述其特點如次：

1. 日報旬報採實物現金糧食庫券合併編造方式，二者均有原始憑證效用，上級主管機關據之可編造記帳憑證。
2. 月報增設田賦征課累計表，採實物本位編造之。詳載某一定期間內實物之額征實征應征情形及以往期間之征課概況，可做上級主管機關考核之憑藉。
3. 月報資力負擔平衡表就原則上，應完全表示實物之靜態情形，但遇契稅及折征價款于月終未解繳時，得以實物與貨幣本位併列，以示田賦征課狀況之全豹，茲就報告種類及內容述之如下：

乙、報表種類

田賦征課會計制度所定報告之種類，依性質分，有下列兩種：

一、靜態會計報告

1. 資力負擔平衡表

二、動態會計報告

1. 田賦征收日報表
2. 田賦征課累計表
3. 田賦征解旬報表

依編造期限分，有下列諸種

一、日報

1. 田賦征收日報表

二、旬報

1. 田賦征解旬報表

三、月報

1. 田賦征課累計表
2. 實力負擔平衡表

四、年報

1. 結帳後實力負擔平衡表
2. 全年度田賦征課累計表
3. 全年度征解旬報表

丙、報告內容

一、實力負擔平衡表

1. 此表為表示一經征機關單位在一定時日實力負擔解繳的會計報告，于每月終了，根據總分類帳科目編製之。
2. 此表採用帳戶式 (Account Form)；左方列實力科目，第一應表現應收實物數額，第二應表現折征實物契稅之庫存或專戶存款，第三應表現糧食庫券之存留數；右方列負擔科目，第一應表現應納庫數額，第二應表現折征契款及糧券應解繳數額。
3. 此表採行實物與現金合併列報方式，實物以斗為單位，折征契稅以元為單位，表上部列實物，表下部列現金，實物部份實力與負擔兩數值應相等，貨幣部份亦同。

二、田賦征收日報表

1. 此表為表示經徵機關單位，每日徵收實物契稅折征糧等之動態會計報告，于每日帳務終了，根據日記簿編造之。
2. 此表分(1)「經征單位名稱」(2)實物(3)糧食庫券(4)折征(5)賦稅實物欄，下分麥量及折還率豆量及折還率與應折稻數等欄，糧券分稻麥券或麥券，折征分稻或麥量，折還率金額等項，賦稅分契稅紙價等欄。
3. 此表之「經征單位」在中央得按「省別」列報，在省得按「縣別」列報，在縣得按「糧別」列報，各糧得依「糧區列報」。

三、田賦征課累計表

1. 此表為表示一經征機關單位在一定期間內田賦實物征課經過之動態會計報告，於每月終了，根據田賦征課分戶帳編製之。
2. 此表分(1)「經征單位名稱」(2)應征數(3)納獲數，其下分麥量及折還率，豆量及折還率，雜糧及折還率，應折稻量及截至本期止累計數等項，(4)未征額四欄，應征數表示年度開始查定之田賦實物數量，納獲數表示年度開始後實際征課之田賦實

物，並得分本期數量與累計數量列報。上項應征與納糧累計數之差額，表示應征未征實物，填入「未征額」欄內。

此法「經征單位」之列報方法同征收日報表。

四、田賦征解旬報表

1. 此表為表示一經征機關單位於一定期間內，田賦征解之動態會計報告，于每旬末日，根據日記簿編製之。
2. 此表分收付兩項：收項分「上期結存」及「本期征入」，付項分「本期解出」及「本期結存」，各按科目分別列報，其須分別列報之細數填入「小計欄」，一科目之小計總額，填入「合計欄」內，一期之合計數填入「總計欄」內，其一科目無詳細數者，得直接列入合計欄內，上期結存與本期征入之和填入收項總計欄內，本期解出與本期結存之和，填入付項總計欄內，收項總計與付項總計應相等。
3. 此表分設實物與現金兩類。其屬於實物事項者於實物欄內列報，其屬於貨幣事項者，於金額欄內列報。

五、會計科目

甲、科目之特徵

田賦征課會計制度所訂之科目，力求簡單實用，凡無味轉帳，徒增手續之科目，一律省略，茲述其特點如次：

1. 不設置預算科目——查田賦改徵實物，其征收標準，乃以三十年度田賦正附稅總額每元折征稻谷二市斗為標準，（戰時各省田賦征收實物暫行通則第二條）並不受年度開始預算核定數之限制，各省市縣，根據上項標準，自行確定其應征數額，故無設置預算科目之必要。
2. 不設置分配數科目——查田賦實物應征數額於秋熟時始能決定，且征收期間，限於稻麥收穫後兩個月征解（戰時各省田賦征收實物暫行通則第九條），故無設置月份分配數之必要。
3. 不設置經費科目——查田賦征課實物會計之目的在求知實物征課靜態與動態之變化情形，其為達到此目的所需之經費，係另案辦理，不與本制度相干，故無設置費用科目之必要。
4. 設置「賦稅存留數」「實物納庫數」「糧券存留數」及「公庫存款」等科目——查田賦徵課會計之唯一特質，在採行合併記帳本位，已如前言，按田賦經征機關之任務以征糧為主，以納稅為附，已詳上述，且法令明定，糧券可抵繳田賦，為表現以上三種不同事項計，故設置

「實物納庫數」表示稻谷征入；「糧券存留數」表示糧券抵繳實物；
「公庫存款」或「賦稅存留數」以示契稅之征獲

5. 設置「折征實物」科目——查田賦改制後，以實物為征收之對象，但在特殊情形之地方，經呈准後，得按應征實物折納國幣（修正各省市田賦征收通則草案第五條）因此田賦征課會計制度發生折征記帳問題，故設「折征實物數」科目以為貨幣過渡實物之橋樑，而抵於實物記錄之目的。其次本制度所訂之會計科目，原則上，中央省市縣等經征機關均可適用之，縱以各機關之隸屬關係不同，容或科目應用方法略有出入，關於此點留待以下科目說明內註釋之

乙、編號及說明

一、資力類科目

- 11 賦稅存留數——凡田賦經徵機關納獲田賦折繳契稅及契紙價等存置本機關者均屬之。上項增加之數，記入借方，解繳之數記入貸方，其借方餘額表示經征機關賦稅存留現金總額。
- 12 附屬機關賦稅存留數——凡上級機關據下級經征機關報告，納獲田賦折征契稅及契紙價等存置附屬機關者，均屬之。上項增加之數記入借方，減少之數記入貸方，其借方餘額表示附屬機關未繳賦款總額，其明細分類帳科目得依附屬機關別分戶。
- 13 公庫存款——凡田賦經征機關納獲田賦折征契稅及契紙價等存置公庫銀行者均屬之。上項存入之數，記入借方，解繳之數記入貸方，其借方餘額表示公庫存款總額。
- 14 糧券存留數——凡經征機關繳獲糧食庫券抵繳田賦實物存置本機關者均屬之。上項增加之數記入借方，解繳之數記入貸方，其借方餘額表示應解未繳糧券總額。
- 15 實物納庫數——凡經征機關納獲實物存置經收機關者均屬之，上項納入之數記入借方，解繳手續辦清後，其解繳之數記入貸方，其借方餘額表示已征未解之實物總額。
- 16 應征實物數——凡經征機關本年度田賦實物額征數量均屬之。上項額征之數記入借方，納獲之數記入貸方，其借方餘額表示應征未征實物總額，其明細分類帳科目得依經征機關別分戶。（註）
註：中央得依省別設戶，省得依縣別設戶，縣得依糧區別設戶，糧區得依糧區設戶。
- 17 ××年度應征實物數——凡經征機關納獲以前年度未征田賦均屬之。上項應征未征之數，於年度開始時記入借方，實際征納之數記入貸方

，其借方餘額表示以前年度應征未征實物總額 其明細分類帳設戶法
同前。

- 18 折征實物數——凡本年度及以前各年度田賦折征之實物數額均屬之。
上項折征發生之實物數記入借方，結帳時由貸方轉入應解實物數科目
內結平之。

二、負擔類科目

- 21 應徵賦款——凡經征機關納種田賦折征契稅及契紙價等賦款應解繳者
均屬之。上項賦款納入之數記入貸方，實際解繳之數記入借方。其貸
方餘額表示應解未繳之賦款總額。其明細分類帳得仍契稅契紙價及折
徵等事項分戶。
- 22 應解實物數——凡經徵機關本年度及以前年度田賦額徵實物應解庫者
均屬之。上項應解之數記入貸方，實繳之數記入借方，其貸方餘額表
示應解未納之實物總額。

丙、分錄舉例

1. 查定本年度田賦類徵實物若干
 - 借： 應徵實物數
 - 貸： 應解實物數
2. 結轉上年度未徵田賦實物若干
 - 借： ××年度應徵實物數
 - 貸： 應解實物數
3. 納獲本年度田賦實物若干
 - 借： 實物納庫數
 - 貸： 應徵實物數
4. 納獲上年度欠賦實物若干
 - 借： 實物納庫數
 - 貸： ××年度應徵實物數
5. 納獲糧券抵繳本年度田賦實物若干
 - 借： 糧券存留數
 - 貸： 應徵實物數

註：遇納糧券抵繳，以前年度欠賦實物時，則上式分錄應貸××年
度應徵實物數

6. 納獲田賦折征契稅及契紙價若干(款存本機關)

借：~~賦稅存留數~~

貸：應繳賦款

7. 遇折征事項發生時，除依貨幣本位如上式分錄外，更須為下式實物本位分錄

借：折征實物數

貸：應征實物數

註：遇納獲以前年度折繳時，上式分錄應貸「++年度應繳實物」科目。

8. 納獲田賦折徵契稅契紙價由公庫銀行代收時

借：公庫存款

貸：應繳賦款

9. 據附屬機關報告，納獲契稅紙價折徵等各若干

借：附屬機關賦稅存留數

貸：應繳賦款

10 解繳庫存契稅契紙價折徵等賦款若干

借：應繳賦款

貸：賦稅存留數

註：遇解繳公庫銀行存款時，則正式分錄應貸「公庫存款」科目。

11 據附屬機關報告，賦款業經解繳若干

借：應繳賦款

貸：款附屬機關賦稅存留數

12 解繳糧券若干

借：應繳賦款

貸：糧券存留數

13 田賦實物解庫手續辦清時：

借：應解實物數

貸：實物納庫數

14 月終結帳時：應將折征實物數科目轉入應解實物數科目內減少負擔

借：應解實物數

貸：折征實物數

15 年度終了轉帳時，尚有未征解之田賦實物若干

借：應解實物數
貸：應征實物數

六、會計簿籍

甲、帳簿種類

田賦征課會計制度所訂之會計簿籍分下列諸種：

一、序時帳簿

1. 日記簿

二、總分類帳簿

1. 田賦征課分戶帳

2. 普通明細分類帳

乙、帳簿內容

一、日記簿

1. 此簿分借貸兩方，借方分（一）記帳日期（二）記帳憑證號次（三）科目（四）摘要，（五）總帳頁數（六）實物數量，（七）貨幣金額，貸方除缺記帳日期及憑證號次外，餘同借方。
2. 此簿以借貸科目為記帳基礎，根據轉帳傳票登記之。
3. 此簿左邊為借方，右邊為貸方，以轉帳傳票之原有方向記入雙方各相當欄內。
4. 此簿採用貨幣與實物為雙重記帳本位記帳時須將傳票日期號數分別填明其應說明之事項于摘要欄內解釋之，其為實物時記入實物欄內，其為貨幣時，記入金額欄內。
5. 此簿一律依借貸順序分錄過入總分類帳各相同科目內。

二、總分類帳

1. 此帳格式分（一）記帳日期，（二）摘要，（三）日記簿頁數，（四）借項，（五）貸項，（六）借或貸，（七）餘額，其上角右方冠以科目名稱及帳戶號數。
2. 此帳以科目為主，每一科目，設一帳戶，根據日記簿各相關科目過入之。
3. 此帳採行實物與貨幣本位兩用辦法，開帳前將科目號數註明之。
4. 過帳時各戶皆依日記簿借貸順序過入之。
5. 過帳時除日記簿頁數須填入日記簿頁數欄外，總帳頁數亦須填入日記簿總帳頁數欄以資核對。

三、田賦征課分戶帳

1. 此帳格式分：(一)記帳日期，(二)摘要，(三)傳票號次，(四)納獲數，(五)未征數等項，納獲數之下分麥量豆量折還率及稻谷等細目，其上左角冠額征數空位，上右角冠科目及帳號。
2. 此帳以科目爲之，中央得以省設戶，省得以縣設戶，縣得以區設戶，區得以區設戶，根據傳票記入之字。
3. 此帳受總分類帳「應征實物數」科目統馭之各明細帳戶之總額應與總帳該科目之餘額相等。
4. 開帳前須將額征數填入左上角，記帳時除須將傳票日期號數分別填入外，其實征實物數須分別種類填入納獲數欄各相當項內，各類實物折還率並須填明，額征數與納獲數之差記入未征數欄內。
5. 遇納獲不同種類實物時，須根據規定折還效率合與征數同種類之實物，以便計算未征數。

四、普通明細分類帳

1. 此帳分(一)記帳日期(二)摘要(三)傳票號次(四)借方金額(五)貸方金額(六)借或貸(七)餘額等項。
2. 此帳以科目爲主，每一明細科目設立一戶，凡不屬於上類之事項，均適用之。
3. 此帳受總帳所屬科目統馭之。
4. 此帳格式與總分類帳同，其記帳方法亦同，姑從略。

七、會計憑證

甲、記帳憑證

田賦征課會計制度所訂之記帳憑證，僅有轉帳傳票一種，茲示其內容如次：

1. 此票內容分借貸兩方，左方列借項，右方列貸項，借方分(一)會計科目(二)摘要(三)實物或金額，貸方之內容與借方相同，惟另設日記簿頁數明細帳種類及頁數等項。
2. 此票以借貸科目爲製票基礎，遇有轉帳事項發生時編製之。
3. 借項科目書于左方，貸項科目書于右方。

乙、原始憑證

田賦征課會計制度，所訂之原始憑證，分下列諸種：

1. 糧票
2. 契稅存根

3. 田賦征收日報表

4. 田賦征解旬報表

5. 繳款書

6. 其他有關書據

八、結語

關於特種征課會計制度，現時已公布可資參攷者固少，至于兩種本位聯合記帳者，尤乏先例，加以一種制度，希冀其簡單而便上下各級有關征收機關均可適用，比較不易起草，個人見聞有限幸海內賢達有以教之。

重慶安徽地方銀行

匯兌迅速 手續便利

鉅額匯款 歡迎面洽

通匯地點

立煌	屯溪	阜陽	甯國	壽縣	臨泉
全椒	六安	霍山	岳西	潛山	太湖
桐城	舒城	廬江	霍邱	蕪湖	界首
歙縣	休甯	祁門	旌德	至德	涇縣
黟縣	石埭	宣城	南陵	廣德	青陽
貴池	績溪	太平	婺源		

行址 重慶陝西路一七九號

電話 四一七一一二

電報掛號 四一一二二

資 料

公有營業會計制度設計之要點

查會計制度不僅為處理會計事務之準則且為管理業務之重要工具故其內容除包括會計科目簿籍報表等外並應將業務及財務之處理辦法詳為規定俾各部人員有共同遵守之準繩藉收分工合作之功效本要點即係本此主旨根據法令及事實之需要並參酌會計原理原則及成例而訂定以供各機關設計公有營業會計制度之依據惟公有營業機關種類繁隨規模各異其所適用會計制度之內容自難求一致亦無法一一為之分別規定故本要點僅就普通營業會計及製造成本會計之要件為舉例性質之規定普通會計制度之內容較簡成本會計制度因需為成本處理及計算之規定內容應力求詳盡各公有營業機關設計會計制度時凡普通營業不為成本之計算者祇須依下列有關普通會計之要點設計即可若為製造企業採用成本計算者則除普通會計部份仍照上項設計外並應就下列有關成本會計之要點設計所需之成本制度至其他特種營業會計制度不能依照本要點設計時得自行斟酌辦理惟制度內容之編列仍須比照本要點之規定茲將本要點分列於後：

一、會計制度之名稱應定為「××機關會計制度」

二、制度內容之編列應依照下列順序

1. 總說明
2. 簿記組織系統
3. 會計科目
4. 會計憑證
5. 會計簿籍
6. 會計報告
7. 會計事務處理程序
8. 附 錄

三、關於總說明者

1. 設計之主旨及根據（說明設計之目的及其依據之法令與事實）
2. 實施之範圍（說明制度實施之機關範圍如有附屬分支機關時並應將

分支機關會計與總機關會計間之聯繫略加說明)

3. 機關之組織(說明制度實施機關各部組織及其職掌如設有分支機關者並應將其組織及分佈情形加以說明)

4. 業務概要(說明下列各點)

(1) 法定經營業務及其實際情形

(2) 資本數額及其來源

(3) 營業方法(如為製造或生產企業並應將其製造程序及生產方法扼要說明或附圖解)

5. 制度之內容要點(分別將制度之一般特質及會計科目憑證簿籍報表要點撮要說明)

四、關於簿記組織系統者

1. 簿記組織系統圖

2. 會計部份與其他部份掌管之簿籍應分別列舉並說明其聯繫之方法

五、關於會計科目者

1. 普通科目應按照下列類別設置

(一) 資產負債類(1) 資產流動資產固定資產其他資產(2) 負債流動負債固定負債其他負債(3) 淨值資本公積盈虧

上列資產負債及淨值科目之類別必要時得斟酌增減之

(二) 損益類(1) 利益營業收入營業外收入(2) 損失營業支出營業外支出

2. 成本科目(凡值計算產品或勞務成本有關之科目均稱為成本科目)以製造業為例其成本科目包括下列各種

(一) 原料(二) 在製品(三) 製成品(四) 製造費用(五) 已分配製造費用

3. 資產負債科目之排列一律採用先列流動後列固定之原則

4. 科目不必分「款」「項」「目」「節」一律用數字編號其編號順序應依照附會計科目名稱及編號表之規定如因特殊情形不能適用時得酌為變更

5. 科目性質有解釋之必要者應于其下加註說明

6. 成本科目與普通科目之聯繫應繪具圖解加以說明如將成本科目獨立處理應設置工廠總帳統馭及普通總帳統馭兩相關科目

附會計科目名稱及編號表

會計科目名稱及編號表—以製造業用會計科目為例

1. 資產 101 庫存現金 102 公庫存款 105 零用金 108 應收票據 109 應收帳款 1091 壞帳備抵 110 應收收益 112 其他應收款 114 有價證券投資 118 短期墊款 121 原料 124 在製原料 125 在製人工

- 126在製製造費用 127製成品 131物品盤存 134預付費用 137
 債債基金 140 附屬營業投資 144 長期墊款 148 土地 151 房屋
 及設備 1511 折舊備抵—房屋及設備 154 機器及設備 1544 折舊
 備抵—機器及設備 157 運輸設備 1577 折舊備抵—運輸設備 160
 存出保證金 162 開辦費 164 債券折扣
2. 負債 201 應付票據 202 應付帳款 204 銀行透支 266 短期借款 208
 應付工資 210 應付費用 212 暫收款 214 預收收益 218 應付債券
 219 長期借款 220 抵押借款 224 存入保證金 226 債券折扣
3. 淨值 301 政府資本 302 他級政府資本 305 商股資本 309 法定公債
 310 特別公積 311 債債撥用 312 改良及擴充資產撥用 318 累積盈
 餘 319 累積虧損 320 本期損益
4. 營業收入 401 銷售收入 4011 銷貨退回及折讓
5. 營業支出 501 銷貨成本 502 製造費用 502.01 工廠物料 502.02 燃料
 502.03 滑油 502.06 監工薪金 502.07 記時員薪金 502.08 工廠管
 理人員薪金 502.09 實驗技工 502.13 水電費 502.14 動力 502.
 15 修理費 502.16 保險費 502.17 折舊費 502.20 分配製造費用
 503 推銷費用 503.01 銷售部薪金 503.02 推銷佣金 503.03 推銷
 旅費 503.04 銷貨運費 503.05 廣告費 503.06 郵電費 503.07 銷
 售部用品 503.08 修繕費 503.09 折舊費 503.10 賦稅 504 管理
 及總務費用 504.01 管理部薪金 504.02 旅費 504.03 文具用費
 504.04 郵電費 504.05 水電費 504.06 交際費 504.07 保險費 50
 4.08 折舊費 504.09 壞帳損失 504.10 衛生及醫藥費 504.11 訴訟
 費 504.12 賦稅 504.13 推銷開辦費
6. 營業外收入 601 利息收入 604 投資收益 616 存貨盤盈 618 逾額分配
 費用 619 租金收入
7. 營業外支出 701 利息支出 704 投資損失 710 存貨盤損 713 低額分配
 費用 716 意外損失

上列科目僅係舉例性質各機關設立會計制度時得視事實需要酌量增減
 至如金融交通公用等業會計科目各該機關應參照「暫行公有營業會計制度
 之一致規定」自行釐訂惟各營業用性質之科目名稱應力求一致

關於各業統一會計科目本處現正在調查研究中俟訂定後再行頒發

六、關於會計憑證者

1. 以原始憑證替代記帳憑證為原則

2. 如必需編製記帳憑證時以採用憑單制為原則
3. 凡本機關可控制之憑證應規劃其格式列入制度內其無法控制者亦應列舉其名稱或種類
4. 各種成本單據如購貨定單收貨報告單領料單製造定單製造通知單存貨報告單廢料報告單上下工記時卡片直接人工工作單間接人工工作單工資單成本通知單等除一一規劃格式外並應將其用途及編製方法略加說明

七、關於會計簿籍

1. 普通簿籍應依照下列種類視實際需要設置之
 - (一) 序時帳簿 (1) 普通分錄簿 (2) 現金日記簿 (3) 付款帳單登記簿 (4) 銷貨簿 (5) 其他
 - (二) 分類帳簿 (1) 總分類帳 (2) 明細分類帳
 - (三) 備查簿
2. 成本紀錄以製造業為例分為下列各種
 - 一、工廠分錄簿
 - 二、工廠總分類帳

上列各種成本科目獨立處理時設置之
 - 三、原料明細分類帳 (採永續盤存制)
 - 四、在製品明細分類帳 (即成本單)
 - 五、製成品明細分類帳 (採永續盤存制)
 - 六、製品費用明細分類帳 (採用多欄式分析單為原則)
 - 七、薪工登記簿
 - 八、其他

以上各種普通及成本簿籍除一一為規劃格式列入制度外並應將其功用及登記方法扼要說明

八、關於會計報告者

1. 普通報表應按照下列各類設置
 - 一、主要報表
 1. 資產負債平衡表
 2. 損益計算表
 3. 盈餘補表
 - 二、次要報表
 1. 各主要報表之附表 (明細表)
 2. 現金出納表

3. 總分類帳彙總表及其附表。

4. 其他。

2. 成本報表以製造業為例分為下列各種

- 一、成本彙總表(損益計算表之附表)
- 二、單位成本表(係統計性質)
- 三、原料盤存表(資產負債平衡表之附表)
- 四、在製品盤存表(資產負債平衡表之附表)
- 五、製成品盤存表(資產負債平衡表之附表)
- 六、製造費用明細表(成本彙總表之附表)
- 七、其他

以上各種普通及成本報表除一一規劃其格式外應將其內容應包括之項目一一列入格式內具有與預算數字比較之必要者如各項收入及費用明細表等並應於表中留置相當地位以資填列又各報表之用途及編製方法應略加說明

九、關於會計事務處理程序者

1. 普通會計事務處理程序以販賣業為例應包括下列各項

- 一、記帳之一般程序(附圖解)
- 二、現金出納程序
- 三、採購程序(包括請購定購收貨至存儲)
- 四、推銷程序(包括定貨發貨至收帳)
- 五、各種資產評價之方法如呆帳折舊存貨估價等
- 六、整理及結帳程序(應規定結帳日期)
- 七、盈虧撥補之方法
- 八、其他

成本會計事務處理程序以製造業為例應包括下列各項

- 一、原料成本處理程序(包括進料領料在製至製成)
- 二、人工成本處理程序(包括雇用工作紀錄工資分析及記入製品本)
- 三、製造費用成本處理程序(包括費用發生記帳及分配方法)
- 四、產品單位成本計算之方法
- 五、其他

以上各種普通及成本會計事務處理程序應一一詳為規定並分別將處理過程中應用單據及應登簿籍之名稱一一說明

3. 如有分支機關應將其總分會計之聯繫方法及處理之手續詳為規

十、關於附錄者

1. 會計事項記載方法表解其方式如下

會計事項	總帳目分錄	序時帳簿名稱	補助紀錄	序時帳簿記帳根據	補助紀錄記帳根據

2. 各種預算書表格式 (加列科目)

3. 其他

十一、制度內容之規定不應採用條文式

十二、本要點如有未盡之處可參照暫行公有營業會計制度之一致規定辦理

所務事慶重師計會一正

辦 承

目 項 務 業

- 一、會計之組織及改良
- 二、會計之管理及整理
- 三、會計之稽核及證明
- 四、會計之調查及鑑定
- 五、會計之諮詢及指導
- 六、會計之清算及信託
- 七、代辦工商登記
- 八、代撰商事文件
- 九、代辦納稅免稅事務
- 十、其他會計財務事項

所 電 通 訊 處
 址 話 一、二、三、四、
 民 四 中 上 兩 北
 族 一 清 路 碕
 路 三 一 寺 口 廣
 福 八 路 大 東
 鈺 電 報 一 興 橋
 銀 掛 號 三 別 聲
 行 號 二 墅 日 生
 新 號 八 報 商
 慶 〇〇 號 報 商
 三 五 〇 〇 號 社 店
 樓 八 二 樓 內 內

日本製造工業成本計算綱要草案

(本草案係由日本企業院擬訂，全文譯自昭和十六年八月廿一日出版之第二十九卷第二十四號金鋼鑽雜誌)

第一章 總則

第一條 成本計算之目的

本綱要所定之成本計算，係以計算製造工業之正確成本，俾決定適當價格及增進經營效率為目的。

第二條 成本及成本計算

本綱要所謂成本，乃係各事業（包括修繕工程等作業，以下均同）因生產其產品及銷售其產品所發生之一切費用。所謂成本計算，乃係將各事業因生產產品及銷售產品所發生之一切費用，歸集於一定產品單位，而加以計算之手續。

第三條 事後成本計算及事前成本計算

本綱要所規定者，係以事後成本計算為主。事前成本計算亦得準用其方法。所謂事後成本計算，乃係生產着手以後，根據實際發生之費用，以計算成本。所謂事前成本計算，乃係在生產着手以前，根據估計數字以計算成本。

第四條 成本之消費量及消費價格

本綱要成本應依據產品所費成本要素之實際消費量及消費價格計算；但必要時亦得將一部成本要素之消費量及一部或全部成本要素之價格，依據估計數字決定之。關於上項價格之估計，應根據過去經驗並推測將來趨勢，加以適當之決定。

第五條 成本計算期間

成本計算期間為一月，但得依據事業種類將其期間延長之。

第六條 成本之構成

成本分生產成本與一般管理及銷售成本。（又稱營業成本以下均同）所謂生產成本，乃係生產產品所發生之一切費用。所謂一般管理及銷售成本，乃係管理全體事業及銷售產品所發生之一切費用。

生產成本與一般管理及銷售成本構成之要素，應以第七第八第十三第十七第二十二各條所定分類為標準，但得視事業之種類規模

等實況，酌加變更；惟在種類相同規模相同之事業，應以一致為原則。

第二章 成本要素

第一節 生產成本之要素

第七條 生產成本之要素

生產成本分為材料成本，人工成本，及生產費用等三種。

材料成本乃係生產產品所消費之物品價值，人工成本乃係生產產品所消費之勞動價值，生產費用乃係材料成本與人工成本以外構成生產成本之要素。

第一款 材料成本

第八條 材料成本之分類

材料成本分為左列數種：

一、直接材料成本或直接原料。

直接材料成本或直接原料，乃係產品在生產過程中所直接消費而成為產品基本實體之物品價值。

二、配件成本。

配件成本，乃係配合於產品而成為其組成部份之物品價值。

三、間接材料成本。

間接材料成本，乃係產品在生產過程中間接消費之物品價值，例如燃料、藥品、油類、修繕用材料，什品（釘螺絲等）等均是。

四、消耗工具，器具，及設備成本。

消耗工具，器具，及設備成本，乃係經用年數不及一年，並在相當價值以下之工具，器具，及設備之費用。

五、庶務用品成本

庶務用品成本乃係紙張筆墨等庶務用品之消耗價值。

第九條 材料消費量之算定

材料消費量，應以永久盤存制算定。所謂永久盤存制，乃係將每類材料，每次之領用數量，繼續登記，以計算其消費量。

材料消費量，如以永久盤存制計算有所困難或另有必要時，並得應用實際盤存法計算。

所謂實際盤存法，乃係定期將各種材料，實地盤點，然後將盤存數量由收入數量中減去而得一差額，即為該期間之材料消費量。

材料消費量如與產品之生產數量，成為比例增減時，得以估計法

計算。

所謂估計法，乃係由產品之生產量，根據已定之各種產品單位所需材料之標準消費量以推算之。

第十條 材料之購入成本

材料之購入成本，應包括購買材料之價款，加上買入時之手續費，運輸費，裝卸費，保險費，及關稅等；但其金額甚小，且其性質並不重要者，得以生產費用處理之。購入材料時所接受之折扣，減價，攤還等，不計入材料之購入成本。

材料之購入，驗收，整理，選擇，入庫，保管等事務所發生之費用，不計入材料之購入成本而以勞務費用或生產費用處理之。

第十一條 材料之消費價格

材料之消費價格，在購入之材料應依實際購入成本計算之，在自製之材料應依實際生產成本計算之。同一種類之材料，如以不同價格購入時，則其消費價格應依左列規定計算之。

- 一、採用永久盤存制者，應依先入先出法或移動平均法計算。所謂先入先出法，乃係將每批材料依其購進時日之先後區分，然後依據最早購進一批之價格作為材料之消費價格，直至該批材料用盡時為止。所謂移動平均法，乃係將各批單價不同之購入材料，算出其加權平均單價，以作為材料之價格。
- 二、採用實際盤存法或估計法者，應依平均之購入成本計算之。同一種類之自製材料，如其生產成本不同時，關於消費價格之估算準用上項之規定。材料之消費價格在必要時，得以適當之估計價格計算之。

第十二條 材料成本差額之處理

材料之消費價格或消費量，如依估計方法計算時，在成本計算期末實際數字與估計數字之間所生之差額，應以成本計算外之損益處理之；但在一年或一事業年度以內之總共差額，應力求其減少。

第二款 人工成本

第十三條 人工成本之分類

人工成本分為左列數種：

一、工資

工資係包含基本工資以外之附加工資。（即時間以外之其他附加工資）

二、薪金

三、什項薪給

什項薪給乃係工資及薪金以外之人工費用。

第十四條 消費工資之計算

消費工資，係將工作時間或生產數量乘以工資率而得，工作時間，生產數量，及工資率之計算方法，應依下列之規定：

- 一、工作時間或生產數量，應依工作單，工作時間報告書，或生產數量報告書等計算之。
- 二、工資率在採用計時制時，應依據實際之平均工資率計算，在採用計件制時，應依據實際之生產量工資率計算。所謂平均工資率，乃係將某一部門或某一工場在一定期間以內之工資總額除以同一期間之工作時間總數而得。

消費之工資價值在必要時，得以估計工資率計算，至成本計算期末實際工資額與估計工資額間所生之差額，應以成本計算外之損益處理之；惟在一年或一事業年度以內之總共差額，應力求其減少。

第十五條 員工獎金及津貼

員工獎金及津貼，應以生產費用處理之；但必要時，亦得加入人工成本計算之。

第十六條 間接人工

凡關係員工管理及福利之一切費用，如員工招募費，員工訓練費，及依據工場法，康健保險法，退職公積金與退職津貼法等規定應由資本主負擔之其他員工福利費等，均以生產費用處理之，不算入人工成本；但必要時，亦得將工場法，康健保險法，退職公積金與退職津貼法等規定應由資本主負擔之數額，加入人工成本計算之。

第三款 生產費用

第十七條 生產費用之分類

生產費用分爲下列數種：

- 一、員工獎金及津貼。
- 二、康健保險費負擔額，退職津貼及退職公積金應納數等。
即係依據工場法，康健保險法，退職公積金與退職津貼法等規定由資本主對於工場員工應行負擔之數額。
- 三、衛生費。
即係爲工場員工之醫藥，衛生、保健、慰安、修養等故支出之費

用。

四、福利設施負擔類。

即係具有獨立會計之學校，醫院等福利設施應由工場負擔之數額。

五、折舊費：

1. 建築物折舊費。
2. 各項工程折舊費。
3. 機械設備折舊費。
4. 船舶折舊費。
5. 車輛及運輸工具折舊費。
6. 工具器具及設備折舊費。
7. 特許權專利權發明權等折舊費。
8. 試驗研究費及試作費之折舊費。

六、地租及房租。

即係工場廠地及工場建築物等之租金。

七、機械設備及運輸工具等租金。

八、特許權使用費。

九、保險費。

即係工場建築物、機械、及貯藏物品等之火險費及其他保險費。除自提保險費之作爲生產費用者，應僅以相當於支出之保險費額爲限。

十、修繕費。

十一、電力費。

十二、煤氣費。

十三、自來水費。

十四、運費。

十五、保管費。

十六、租稅及課金。

有關工場之各項稅課，如土地稅，房屋稅及其附加，車輛稅，等租稅及公共應出費用等課金，均作爲生產費用。

十七、旅費及交通費。

十八、通信費。

十九、盤存虧損。

盤存虧損僅限於正常者，計入生產成本。

所謂盤存虧損，乃係材料、配件、半製品，等在保管或運輸當中因破損、腐敗、洩漏、蒸發、變質、等故所發生之虧損。

二、損壞費用。

損壞費用僅限於正常者，計入生產成本。

損壞產品經過修補而恢復原狀者，則其修補所需之費用即為損壞費用。

損壞產品之有出售價值或利用價值者，則由損壞產品成本中減去上項價值之差額，即為損壞費用。

三、廠外加工費。

廠外加工費，係生產費用，但必要時亦得與其材料成本合併作為直接材料成本或配件成本處理之。

所謂廠外加工費，乃係供給材料於廠外生產者，使加工而成半製品或配件時所付之工資。

三、什費。

工場對於發生動力，搬運用水，購入材料，保管材料，修繕檢查，招募員工，訓練員工，福利設施，試驗研究等內部服役，如依第三章第一節第一款之規定設置獨立成本部門以計算補助部門成本時，生產費用應概依前項規定之第一至第二十二項要素分類之。

工場對於前項之內部服役，如不依照第三章第一節第一款之規定計算補助部門成本時，為使各該服役之特別費用易於歸集起見，得混合各成本要素設置動力費，用水費，搬運費，材料保管費，修繕費，檢查費，員工招募費，員工訓練費，福利費，試驗研究費等混合用費，連同上項規定之第一至第二十二項費用要素一併加入於生產費用之分類中，例如設置動力用燃料，動力員工薪金及工資，買入動力費等混合動力費；修繕用材料，修繕員工薪金及工資，什項修繕等混合修繕費；員工招募員薪金，招募旅費，招募手續費等員工招募費等是。

設置混合費用時，在種類相同之事業其成本要素，應以一致為原則。

第十八條 折舊費

關於生產費用中之折舊費規定如下：

一、所謂折舊，乃係經常意味之折舊，即先測定固定資產之成本，經

用年數，及殘餘價值，然後將各固定資產之成本，每期繼續減低，以收回其投下之資本。

二、折舊資產之種類如左：

1. 建築物。

凡建築物及其附屬之暖氣、冷氣、照明、通風等設備均屬之。

2. 各項工程。

凡船塢、橋樑、堤岸、棧橋、軌道、蓄水池等固定於土地之土木設備均屬之。

3. 機械及設備。

凡機器設備及搬運機，升降機，起重機等搬送設備均屬之。

4. 船舶。

凡貨船、機帆船、小艇、曳引船等水上運輸工具均屬之。

5. 車輛及運輸工具。

凡火車車皮，汽車，牽引車等陸上運輸工具均屬之。

6. 工具、器具、及設備。

凡經用年數超過一年且在相當價值以上之工具器具及設備均屬之。

7. 特許權，專利權，發明權等。

三、建築物，機械及設備，工具，器具及設備以及其他有形資產之折舊，應以取得或製造該項固定資產之實際成本為基礎，獲得或設置固定資產時之一切正當附帶費用，如基礎工事費各種稅課等，均應計入固定資產之成本。

因改造或修理結果而使固定資產之效用及經用年限顯著增加者，則應視其增加之程度而將該項費用之一部或全部計入固定資產之價值。

如接受建設補助金者，則其金額應由固定資產成本減除之。

建設期中之利息，不計入固定資產之成本。

四、固定資產，應以個別折舊為原則；但在不便個別計算折舊時，亦得綜括折舊之。

五、固定資產之經用年數，應考慮使用或時間經過所生之損耗及技術進步所生之陳舊腐化等因素決定之。並規定固定資產經用年數表，以為標準。

六、經用年數經過後，固定資產之殘餘價值，應考慮殘餘資產之種類

用途等因素決定之。

七、折舊應依定額法計算，但必要時亦得應用定率法。

八、器具設備等折舊，如計算困難，得以換置法以代替之。

九、過去之折舊如提提過低，其過低部份不算入將來之折舊費中，而以成本計算外之損失處理之。

十、不能逆料之災害，或因經濟市場之激變而使固定資產之價值顯著減低等特別折舊，應以成本計算外之損失處理之。

十一、特許權，專利權，發明權等花費代價取得之資產，應以取得時之成本為基礎，並考慮其經用年數，計算折舊。是項無形資產之成本，在向第三者支付代價取得者，應以買入價款加上其他取得費用為其成本，在支出特別費用自行創設者，則應合計所有費用為其成本。

第十九條 試驗研究費及試作費

試驗研究費及試作費之含有經常性質者，應為該期間之生產費用。

因採用新技術而支出之試驗研究費或試作費，乃係遞延資產，應個別定其折舊。

第二十條 修繕費

生產費用中關於建築物及機械設備等之修繕費，僅限於修理維持之性質，並不包含改良擴充等費用。

第二節 一般管理及銷售成本之要素

第二十一條 一般管理成本與銷售成本

一般管理成本與銷售成本，應併為一般管理及銷售成本處理之；但必要時，亦得將兩者分別計算。

第二十二條 一般管理及銷售成本之分類

一般管理及銷售成本分為下列數種：

一、董監事報酬。

凡對董事監事之報酬均屬之。在獨資事業中，資本主之報酬，亦得估計適當數額計入是項成本。

二、薪金及工資。

凡從事於一般管理及銷售事務員工之薪金工資均屬之。

三、員工獎金及津貼。

凡從事於一般管理及銷售事務員工之獎金津貼均屬之。

四、康健保險費負擔額，退職津貼及退職公積金應納數等。

凡依康健保險法，退職公積金及退職津貼法等規定，應由資本主

對各從事一般管理及銷售事務員工負擔之金額均屬之。

五、福利費。

凡從事於一般管理及銷售事務員工之福利費均屬之。

六、折舊費。

凡用於一般管理及銷售事務之建築及設備等固定資產之折舊均屬之。

七、地租及房租。

凡一般管理及銷售事務所用土地及房屋之租金均屬之。

八、保險費。

凡一般管理及銷售事務所用房屋及設備之火險費及其他損害保險費均屬之。

九、修繕費。

凡一般管理及銷售事務所用房屋及設備之修繕費均屬之。但僅限於修理維持之程度，並不包含改良擴充之費用。

十、燈火暖氣冷氣等費用。

凡一般管理及銷售部份使用燈火，暖氣，冷氣等費用均屬之。

十一、租稅及課金。

此地之租稅乃係除去計入生產成本及固定資產成本之租稅法人稅，營業稅及其附加，臨時利得稅，所得稅等以外有關營業之租稅，此地之課金，乃係不算入生產成本之商工會議所費，商工會會費等有關營業之課金。

十二、旅費及交通費。

凡有關一般管理及銷售事務之旅費及交通費均屬之。

十三、通信費。

凡有關一般管理及銷售事務之通信費均屬之。

十四、庶務用品消耗費。

凡一般管理及銷售部份所消耗之庶務用品均屬之。

十五、交際費。

交際費之種類及金額，應限於正當者計入成本。

十六、保管費。

十七、發透費。

凡有關產品之包裝，荷送，運送等費用均屬之。

十八、產品入庫試驗費。

式、銷貨手續費。

凡委託銷售時支付之手續費均屬之。

乎、銷貨調查費。

世、廣告宣傳費。

廣告宣傳費應限於正當者計入成本。

三、收帳費。

蓋、什費。

第三節 不計入成本之項目

第二十三條 不計入成本之項目

不計入成本之項目如下：

- 一、偶發事件所生之損失：例如(1)因水、火、風、災盜難所生之損失，(2)偶發之債務損失，(3)訴訟費等是。
- 二、有以利益支付性質之項目：例如(1)開辦費攤銷(2)營業權攤銷(3)建設利息攤銷(4)員工獎金及臨時退職津貼(5)員工及社員之臨時薪給(6)法人稅，營業稅及其附加，臨時利得稅及利得稅，(7)捐款及贈與等是。
- 三、並非事業之本來目的而以其他目的管理經營各項資產之費用及損失：例如(1)不動產投資，證券投資，長期貸出款等之管理費用及應出賦稅(2)出售不動產虧損等是。
- 四、因經營擴張之目的而保有或建設各項資產之費用：例如擴充用之土地，房屋，機械設備，建設用材料，特許權等資產之取得，建設或管理等費用，以及對於此等資產之折舊費及賦稅等是。
- 五、預付費用：例如預付保險費預付租金等是。
- 六、財產評價損失：例如呆帳，違約金等是。
- 七、利息、票據貼現費，債券折扣及發行等含有利息性質之費用。

第三章 成本計算之方法

第一節 生產成本之計算

第二十四條 生產成本計算之手續

生產成本計算之手續，應先將生產成本要素分別計算而歸集於各有關之成本部門，然後再分配於產品單位上。

第二十五條 分批成本制與分步成本制

生產成本之計算方法可分為分批成本制及分步成本制兩種。分批成本制，乃係對於特定之產品直接計算而求得是項產品之成本。凡個別產

品種類格式甚多之生產事業，應依此方法計算其生產成本。

~~分步成本制，乃係在一定期間綜合計算全部產品之成本，然後再分配於各產品單位以計算產品之成本，凡對於同種產品反復繼續為大量生產之事業，應依此方法計算其生產成本。~~

第二十六條 生產成本要素之歸集手續及分類

凡採用分批成本制者，在成本歸集之手續上，應將成本要素分為直接成本及間接成本兩種；直接成本，乃係由特定產品直接負擔之成本要素，又分為直接材料，直接人工，及直接費用等三種。

間接成本，乃係對於多數產品共同發生而不便或不能直接由各特定產品負擔之成本要素，又分為間接材料，間接人工及間接生產費用等三種。

凡採用分步成本制者，關於成本歸集之手續，在必要時亦得準用直接成本及間接成本之區分。

第一款 部門費用之計算

第二十七條 成本部門

在計算生產成本之時，得將各工場分為若干成本部門，以計算其費用。

所謂成本部門，乃係為求產品成本之計算正確及經營效力之增進並便於使各種成本要素歸集於其發生場所起見所劃分之計算區域，是項區域並不限定與通常生產技術或職制上之部門相一致。

成本部門，得分為生產部門及補助部門兩種。

生產部門，乃係直接從事於生產行為之部門。

生產部門，得依生產事業之種類而為各種不同之劃分。例如機器製造工業得分為鑄造部，鍛造部，機械部，組裝部等；鋼鐵事業得分為煉焦部，製錠部，鋼塊部，鍛造部，壓迫部等。

補助部門，乃係對於生產部門發生補助關係之部門，又分為補助經營部門及工場管理部門兩種。

補助經營部門，乃係並不直接參與事業之產品生產而僅對於生產部門提供自身之產品或勞務之部門。例如動力部，給水部，修繕部，鑄造部，檢定部，工具製造部等是。

工場管理部門，乃係掌管材料、管理工具，管理勞工、管理計劃設計等工場管理事務之部門，例如購料部，（購料部及倉庫部）工具管理部，勞工部、福利部，計劃設計部，試驗研究部，工場事務部等是。生產部門及補助部門應考慮各種事業之種類規模及管理組織等實際情

形設定之；但種類相同規模相同以及生產形態相同之事業，應以一致為原則。

第二十八條 部門費用計算之手續

一、先將分批成本制之間接生產成本要素與分步成本制之總生產成本要素或除去主要原料以外之生產成本要素歸集於各關係之生產部門或補助部門。

二、次將補助部門費用之全部或一部，分攤於生產部門以計算生產部門之費用。

工具製造部門費用之計算，準用生產部門之規定。

第二十九條 部門直接費用與部門間接費用

分批成本制之間接生產成本要素與分步成本制之總生產成本要素或除去主要原料以外之生產成本要素在部門歸集之手續上，得分為部門直接費用與部門間接費用兩種。

部門直接費用，乃係發生于特定部門而由該部門直接負擔之費用。例如特定部門之補助材料費，工資，機械及設備之折舊費，特許權之使用費等是。

部門間接費用，乃係由多數部門共同發生而間接分攤於各部門之費用。例如房屋折舊費，房屋火險費，房租，租稅，旅費，通信費等是。

部門直接費用，應將發生數額直接歸集於各發生部門。

部門間接費用，應將各成本要素依據受益部門之面積，容積，員工數額以及其他適當之標準分攤於關係部門。分攤標準，應依各項成本要素分別決定之，但如金額不大，且可無須力求正確者，對於類似之項目，得為綜括之規定。又在種類相同規模相同之事業，對於部門間接費用分攤之標準，應以一致為原則。

第三十條 補助部門費用之分攤

補助部門費用向生產部門分攤時，應依左列之規定：

一、直接分攤法：

採用直接分攤法時，各補助部門間之勞務授受，不加顧問，而將補助部門費用之全部或一部依據各生產部門受益程度之多寡直接分攤於生產部門。

1. 動力部費用：依據測量器測定之各生產部門動力消費量或各生產部門所裝機器之馬力數，馬力時間數以及其他適當標準分攤之。

2. 給水部費用：依據測量器測定之各生產部門用水量以及其他適

當標準分攤之。

3. 修繕部費用：以修繕作業之單價為基礎算定各生產部門之修繕比率以為分攤之標準。
4. 搬運部費用：以各生產部門所需搬運物品之重量、距離、次數等為分攤之標準。
5. 檢查部費用：以用於各生產部門之檢查時間為分攤之標準。
6. 材料部費用：以各生產部門領用材料之價值重量等為分攤之標準。
7. 勞工部費用，福利部費用：以各生產部門之工資金額人員數額等為分攤之標準。

工場對於有獨立會計之學校病院等設施之負擔額，應計入福利費用。

8. 試驗研究部費用，計劃設計部費用，工場事務部費用：以各生產部門之勞動時間數等為分攤之標準。

直接分攤法尚有第二法即係將補助經營部門之費用，直接分攤於生產部門，而將工場管理部門之費用直接分配於產品，補助經營部門費用向生產部門分攤之標準，準用前項之規定，工場管理部門費用向產品分配之標準依照第二款第三十四條規定辦理之。

二、梯階分攤法：

採用梯階分攤法時，補助部門間之勞務授受，其受益最小者，不加顧問，並須依照供給其他部門勞務最多，而受其他部門供給勞務最少之順序，梯階式排列，然後將各補助部門之費用，自第一位起，依次依其受益程度之多寡分攤於以後各補助部門及至生產部門而後止。

各補助部門費用向其他部門分攤之標準，概適用直接分攤法之規定。

三、相互分攤法：

採用相互分攤法時，對於補助部門間勞務之授受，應先測定其彼此受益之程度，互相分配，然後再將補助部門之費用，直接分攤於生產部門。上項分攤之標準概適用直接分攤法之規定。

補助部門之費用，應依實際數額分攤之；但動力，給水，修繕等部之費用，得以各該勞務之估計價格分攤之，至成本計算期末估計數字與實際數字所生之差額，應以成本計算外之損益處理之；然在一年或一事業年度以內之總共差額，應力求其減少。

補助部門費用之分攤方法及分攤標準，得依事業之種類，規模，生產形態等實際情形決定之；但種類相同，規模相同，以及生產形態相同之事業，應以一致為原則。

第三十二條 部門費用計算適用之範圍

凡生產過程係由多數部門所組成，且在成本計算上對於補助部門費用頗佔重要之工場，應為生產部門及補助部門費用之計算；但在生產過程簡單之工場，各生產部門費用之分別計算，得加省略。又在補助部門費用並不重要之工場，補助部門費用之計算亦得省略。

第二款 分批成本制

第三十二條 生產命令及成本計算單

採用分批生產之事業，每批產品均應繕製一生產命令，根據生產命令分別設置成本計算單或成本分類帳以歸集成本要素而計算每批產品之成本。

如一生產命令，係將生產之費用分為數個作業，則每一分作業應發一副生產命令，而生產成本應先歸集於各分作業之副生產命令，然後再總集於主要之生產命令，以計算生產成本。

第三十三條 成本之歸集

採用分批成本制時，直接成本應直接歸集於各生產命令，間接成本應先將成本計算期間發生之金額，加以歸集而間接分配於各生產命令。關於間接成本之分配，如為部門計算時，應依照本節第一款部門費用計算之規定，先將間接成本歸集於各關係部門，次將補助部門費用之全部或一部，分攤於生產部門，然後再將各生產部門費用，或未經分攤於生產部門之補助部門費用，分配於各生產命令，如不為部門計算之時，間接成本應直接分配於生產命令。

第三十四條 間接成本對於生產命令之分配

關於間接成本之分配，如為部門費用計算時，應將歸集於各生產部門之間接成本，分配於通過各該生產部門之生產命令。

是項分配，應以直接人工時間為標準；但在機器作業為主之場合，得以機器工作時間作為分配之標準；在材料成本或人工成本佔據生產成本主要部份之場合，得以直接材料價值或人工金額作為分配之標準。部門費用計算如將補助部門費用不分攤於生產部門而直接分配於生產命令之時，應依各項適當標準分配之。例如材料部費用，應以各生產命令所領直接材料之價值分配之。勞工部費用及福利部費用，應以各

生產命令所需之直接人工金額或直接人工時間分配之，計劃設計部費用，試驗研究部費用及工場事務部費用，應以歸集於各生產命令之各項成本分配之。如間接成本不為部門費用計算時，應綜括各項間接成本之要素或依其性質分為數羣，依據適當標準分配之。

間接成本分配于生產命令之標準，應依以前各項規定並參照事業之種類規模及其他實際情形決定之。但在種類相同規模相同之事業，應以一致為原則。

第三十五條 間接成本之估計分配

為使生產程序完成後，即能求得產品之成本，或使其分配手續簡單起見，間接成本得依估計之百分率分配於生產命令。應用估計分配法時，成本計算期末，間接成本之實際發生額與估計分配額之差數，應以成本計算外之損益處理之。但在一年或一事業年度以內所生之總差額，應力求其減少。

第三十六條 殘廢材料

殘廢材料之變價，應由直接材料成本或生產成本中減除；但必要時，亦得由其發生部份之生產費用內減除。

第三款 分步成本制

第三十七條 分步成本制之種類

分步成本制，係適用於反復繼續大量生產產品之事業，其種類如下：

一、單一分步成本制；

單一分步成本制，係適用於產品，依照一單一程序為連續生產之事業，於成本計算期間，應歸集總生產成本以計算其綜合成本。

二、段別分步成本制；

段別分步成本制，係適用於產品得分成數個階段為連續生產之事業。於成本計算期間，應將總生產成本歸集於各階段以計算各階段之綜合成本。

所謂階段，乃係生產部門在整個生產過程中得能形成出售或貯藏之中間產品或半製品時，所設之段落。在成本計算之必要上，得將適應於作業之段落，更分為數個階段，在原料通過各個階段而僅施以加工手續之生產事業得適用加工段別分步成本制。所謂加工段別分步成本制，乃係將總生產成本中之加工費用，歸集於各階段以計算各階段之加工成本，而原料成本則直接計入在產品或產成品。

三、組別分步成本制；

組別分別成本制，係適用於種類不同之產品得分或數組而為連續生產之事業。於成本計算期間，應將總生產成本歸集於各組而計算每組之綜合成本。

第三十八條 分步成本之計算

採用分步成本制時，應於成本計算期間設置分步成本計算單以計算綜合成本。

如工場設置生產部門及補助部門而為部門費用計算時，應先將全部生產成本要素或原料成本以外之生產成本要素歸集或分攤於各關係部門，然後再將補助部門費用分攤於各生產部門（階段）以計算各階段之總生產成本或總加工成本。如工場不為補助部門費用計算時，應將全部生產成本要素，或原料成本以外之生產成本要素直接歸集或分攤於各階段，以計算各階段之總生產成本或總加工成本。

在採用單一分步成本制時，應以總生產成本加上期始在產品盤存數額減去期末在產品盤存數額及副產品等價額，為其綜合成本。

在採用段別分步成本制時，應以各階段之總生產成本加上各該階段之期始在產品盤存數額減去各該階段之期末在產品盤存數額及副產品等價額，為各階段之綜合成本。第二階段以下各階段之總生產成本，應將前一階段轉入之半製品成本計入原料成本。

在採用加工段別分步成本制時，應以各階段當期之總加工成本加上期始在產品盤存額中所含各該階段之加工成本減去期末在產品盤存額中所含各該階段之加工成本為各階段之加工成本。

在採用組別分步成本制時，應將成本計算期間之總生產成本歸集於各組。歸集時得將總生產成本分為直接成本與間接成本而前者直接歸集於各組，後者準用分批成本制之分配標準，分配於各組。各組總生產成本加上其期始在產品盤存數額減去其期末在產品盤存數額及副產品等價額為各組之綜合成本。

第三十九條 在產品之評價

在產品，係在成本計算期末未曾成為產品或半製品之物品。在產品之盤存數額，應以在產品所包含之主要原料成本，及加工成本為評價標準，主要原料成本，應由期末在產品之數量中，估計其主要原料之消費量，以算定其價額；加工成本，應先估計在產品對於產成品完工程度之比率乘以在產品盤存數量，而得製成品數量，然後再將當期加工成本之總額，依照在產品折算產成品之數量比率求出在產品之價值。

如上述方法評價有困難時，在產品中所含主要原料成本或人工成本得以估計方法計算之，如在產品之數量每期約略相等時，成本之計算對於在產品之評價得不加顧問。

第四十條 副產品

副產品之評價額，應由主要產品成本中減除。

所謂副產品，乃係在生產主要產品過程中所必然發生之產品。

副產品之評價標準如左：

- 一、副產品可全部出售者，應以估計售價減去保管銷售各費及通常應得之利益數額為其評價標準。
- 二、副產品之必需加工始能出售者，應以加工後產品之估計售價減去加工成本，銷售費用及通常應得之利益數額為其評價標準。
- 三、副產品之即可供給自身消費者者，應以該項節省物品之估計買價為其評價標準。
- 四、副產品之必須加工始能供給自身消費者者，應以該項節省物品之估計買價減去加工成本為其評價標準。

如副產品之價值甚小時，得於售出後將其收入作為營業外之利益，而不必依照前項規定處理之。

殘廢材料及其他無用物品之處理，得準用副產品之規定。

第四十一條 等級產品之計算

等級產品之計算，係將種類相同之產品分為若干等級，而將各階段，或各組之綜合成本，分配於各等級以計算各級產品之成本。

計算等級產品成本之時，應先決定各級產品之等價比率乘各級產品生產數量積數之比，作為分配綜合成本之標準而求各級產品之成本。

等級比率應依各級產品之重量、長度、面積、純分度、熱量、硬度、所含主要成本要素之標準消費量（例如主要原料之標準消費量或標準人時工間）等數量尺度或測驗方法決定之。如用適當之數量尺度或測驗方法有所困難或不可能時，得以各級產品之正常市價以為決定等級比率之標準。

聯產品之計算準用等級產品之規定，聯產品之等價比率得依各產品之正常市價決定之。聯產品之尚須加工以後始能出售者，應以加工後產品之估計售價減去加工成本之數額作為其市價。

第四十二條 分步成本制之應用

分步成本制之計算方式，應遵照第三款之所定，並依據事業之種類規模、生產形態等實際情形決定之；但在種類相同規模相同，生產形態

相同之事業，應以一致為原則。

第二節 一般管理及銷售成本之計算

第四十三條 直接銷售成本與間接銷售成本

銷售成本要素得分為直接銷售成本與間接銷售成本。直接銷售成本，乃係出售特定商品所發生而應由是項商品直接負擔之費用；間接銷售成本，乃係對於多數之出售商品共同發生而不能由各商品直接負擔之費用。

第四十四條 一般管理及銷售成本之分配

直接銷售成本，應直接歸集於各該出售之商品。

一般管理成本應與間接銷售成本，共同分配，一般管理及間接銷售成本，應以出售商品之生產成本為標準，分配於各出售之商品，或以產成品半製品等之生產成本或加工成本為標準，分配於產成品及半製品等。

一般管理及間接銷售成本，得依估計百分率分配之。分配差額之處理，準用第三十五條關於間接成本估計分配之規定。

如將一般管理成本與間接銷售成本分別處理之時，得準用第二項及第三項之規定。

一般管理及間接銷售成本在必要時，得設置成本部門以計算部門費用，然後再分配於產品或銷售品；但在種類相同，規模相同之事業，其分配方法，應以一致為原則。

第四章 工業會計之科目及帳簿書表

第四十五條 工業會計與成本計算之關係

工業會計不僅應設置紀錄計算對外營業交易之科目，並應設置紀錄計算內部經營活動之科目，使與成本之計算，維持相當之關聯。

第四十六條 科目之組織

工業會計科目之組織，應依事業之種類規模及其他實際情形決定之，其分類標準，大致如左，惟在種類相同規模相同之事業，應以一致為原則。

一、靜止科目

靜止科目，乃係有關事業年度計算之科目，事業年度中間除去特殊情形外，不加以記帳，其中包括固定資產及資本科目以外之長期債權債務等科目。

二、財務科目

財務科目，乃係關於現金交易及短期信用交易之科目。例如現金，準備金，應收帳款，應付帳款，短期借款等科目皆是。

三、成本計算外損益科目

成本計算外損益科目，乃係對於事業主要產品之生產銷售無關之損益要素科目，例如偶發事故損失，財產評價損，呆帳損失，法人稅、營業稅、捐款、利息等科目是。

四、生產成本要素科目

生產成本要素科目，乃係關於生產成本要素之科目，例如材料，人工，生產費用等科目是。

五、部門費用科目

部門費用科目，乃係歸集部門費用之科目，如在分批成本制下不部門者，應設置歸集生產費用之科目。

六、生產科目

生產科目或在產品科目，乃係歸集生產成本之科目，在採段別分步成本制時，各階段科目即係歸集各階段生產成本之科目。

七、產品，半製品等科目

產品，半製品等科目，係整理產品，半製品，損壞品，副產品，殘廢材料等授受之科目。

八、一般管理及銷售成本要素科目

一般管理及銷售成本要素科目，乃係關於一般管理及銷售成本要素之科目。

九、一般管理及間接銷售成本科目

一般管理及間接銷售成本科目，乃係歸集一般管理及間接銷售成本之科目。

十、差額科目

差額科目，乃係處理材料，人工，間接生產費用，一般管理及銷售費用，於估計計算時，其實際數額與估計數額所生差額之科目。

十一、銷貨成本科目

銷貨成本科目，乃係歸集銷產成品成本及銷半製品成本之科目。

十二、銷貨科目

銷貨科目乃係關於銷售半製品，產成品、損壞品、副產品等之科目。

三、月份損益科目

月份損益科目，乃係計算每月出售產品，半製品等所生營業損益之科目。

四、年度損益科目

年度損益科目，乃係計算每年度事業全體損益之科目，營業損益以外之營業外損益，亦一併計算。

第四十七條 帳簿書表

關於成本之紀錄及計算，應設下列各項帳簿書表；但其詳細之名稱及紀錄內容，得依事業之種類規模及其他實際情形為適當之規定。

- 一、關於生產命令之書表
- 二、關於材料及材料成本之帳簿書表
- 三、關於人工成本之帳簿書表
- 四、關於生產費用之帳簿書表
- 五、關於計算部門費用之帳簿書表
- 六、關於歸集生產成本之帳簿書表
- 七、關於產品、半製品、損壞品、副產品、殘廢材料等之帳簿書表
- 八、關於一般管理及銷售成本之帳簿書表
- 九、關於總成本之帳簿書表
- 十、關於銷貨之帳簿書表

本刊啓事

(一)

茲因物價變動靡常，印刷至感困難，各期印刷費相差懸殊，不得已本刊自卽期起暫停長期訂閱，敬希讀者亮察是幸。

(二)

本社社址現遷移重慶陝西路贛江街特一號，俟後各方函件請寄交上開地址為荷。

編者後記

本刊第一期出版以後，承蒙讀者給與許多指示與鼓勵，實感無限興奮，今後，當更加努力以慰諸君雅望。

聞亦有先生的「推行政府會計制度之檢討」一文，係由本年四月一日的中央日報所轉載，其中詳述十一年來推行政府會計制度的觀感，凡係從事政府會計的人員，都應該仔細一讀。

楊兆熊先生在「公營企業會計上特殊問題之商榷」一文中提出「戰時固定資產之增值及折舊」「手續未全材料之估價」以及「盈餘之分配」等三個重要的會計問題，頗值得從事公營專業會計人員的研究與檢討。

侯銘恩先生的「我國政府總會計述要」一文，係由歷史方面敘述我國政府總會計的演進，汪茂慶先生的「田賦實物征課會計制度之設計」一文，係詳述我國田賦征實會計的特點及其概要，都是會計人員不可不讀的文章。

在軍需獨立聲中，蘇聿成先生的「軍需獨立與超然主計」一文，不失為應時的作品，文中論及軍需職掌與主計職掌應該如何劃分，頗可加以注意。

本期增設「資料」一欄，其中「公有營業會計制度之設計要點」，係由國民政府主計處頒佈，「日本製造工業成本計算概要草案」，乃由敵國企業院擬訂，均可供給公有營業會計制度設計的參攷。

趙隸華、吳世瑞、鄒曾侯、楊澤章等諸先生，均已答應本刊撰稿，大概自下期起當可陸續刊出，以響讀者。

歡

本 歡

迎

迎

指

批

導

評

② ①
信用鞏固
 ② ①

② ①
利息優厚
 ② ①

★★平衡預算★★

同盟勝利美金公債

債額：壹萬萬金元

基金：由美國貸款撥充

利率：年利四釐
 每六個月付息一次

還期：分十年還清
民國三十三年起還本

隨時隨地均可向經售銀行或其他指定處所繳款領票

★★穩定物價★★

同盟勝利公債

債額：國幣拾萬萬元

基金：由英國貸款撥充

利率：年利六釐
 每六個月付息一次

還期：分十年還清
民國三十四年起還本

★★健全金融★★

★★吸收游資★★

② ①
手續簡便
 ② ①

② ①
還本近期
 ② ①

交通銀行

為許特府政民國

行銀之業實國全展發

國 庫 事 項	代 理 一 部	銀 行 業 務	經 營 一 切	發 行 儲 券	收 受 存 款	促 進 生 產	扶 助 實 業
------------------	------------------	------------------	------------------	------------------	------------------	------------------	------------------

：設增並率利款存蓄儲加增念紀週並卅行本

金儲體團踐實儲節工勞

款存蓄儲老養

款存蓄儲費育教學大中

法辦待優別特有訂另

會計讀物

第一卷 第二期

中華民國三十一年十月一日出版

重慶陝西路順江街特一號

編輯兼出版者

會計讀物社

重慶陝西路順江街特一號

發行者

會計讀物社

印刷者

文化建設印刷公司

辦事處：重慶林森路二二三號

電話：四一四七號

電報掛號：一八八→號

廠址：重慶海棠溪敦厚上段廿六號

總經理者

中國文化服務社重慶磁器街二一二號

代售者

全國各大書局

徵稿簡章

- (一) 凡關於會計原理之探索，學說之批評，制度之研究，法令之介紹，新書之評論以及其他有關問題等著作，皆所歡迎。
- (二) 來稿不拘文言語體，惟以字體清楚，文詞通順為原則，如係譯稿，須附原文或註明原書名稱，著者姓名出版地點及日期等。
- (三) 來稿請註真實姓名及通信地點，發表時用何筆名，任著者自擇。
- (四) 來稿登載與否概不退還，但經預先聲明並附足退還郵資者，不在此限。
- (五) 來稿發表後，酌致薄酬。
- (六) 來稿本社有刪改權，不願者請先聲明，稿件一經刊載，版權即歸本社所有。
- (七) 來稿請寄重慶陝西路順江街特一號本社。