

會計讀物

第一卷
目



第四期
錄

專 載

我國政府審計制度.....雍家源

專 論

簿記學上二個基本方程式之原理的研究李 開
一九三五年前的美國會計學.....余 宣
普通公務機關經費類預算科目之商榷...應立本
論轉帳加入下年度歲出預算之經費.....趙允中

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

設計木材乾餾業會計制度之旨趣.....何連玉

資 料

關於公有營業機關歲計事務處理之
辦法.....本社資料室

編輯後記

南京圖書館藏

本刊第一卷第一期目錄

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

本刊第一卷第二期目錄

推行政府會計制度之檢討.....	聞亦有
公營企業會計上特殊問題之商權.....	楊兆熊
我國政府總會計述要.....	侯銘恩
軍需獨立與超然主計.....	蘇聿成
成本會計講義.....	徐自昌
現代簿記與會計.....	王遇春
田賦實物征課會計制度之設計.....	汪茂慶
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
編輯後記	

轉 載

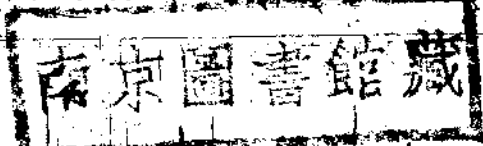
我國政府審計制度

雍家源

一、緒言

國家之治亂，繫於政治之隆污，政治之隆污，繫於財務之清明與否。我國之積弱久矣，推厥原由，即由於政治之腐敗，而政治之腐敗，則以財務秩序之紊亂，爲其主因。蓋以我國公務機關，向係採混一之組織，各機關事務之處理，以及人員之任免，靡不由行政長官大權獨攬，因是行政長官，得利用其優越之地位，營私舞弊，恣所欲爲，而上級機關，以制度未立，無由監督，馴致貪官污吏，充斥社會，影響所及，綱紀敗壞，政治道德低落，外侮乘之而生。國民政府成立以後，鑒於混一制度之流弊，足以斲傷國運，故特倡財務聯綜組織之說，藉使國家財務，得有合理之管制，並漸次付諸實施，先後公佈審計法，會計法，預算法，決算法及公庫法等，分別由超然獨立之主計機關審計機關及公庫機關切實施行。按斯項財務聯綜組織，各自獨立，自成系統，互相牽制，互相監督，言組織，則無脫節之弊，言治事，而有互助之效，蓋同一機關中有行政人員，主計人員，審計人員，互相監督，並可依法互相檢舉，內而牽制愈密，各方監督愈嚴，則財務上之詐僞舞弊，可期消弭於無形，財務秩序，既經整飭，則政治自可隨之日臻上理矣。

政府審計制度，爲財務聯綜組織中之重要一環，一般學者謂爲財務上之司法監督，其目的有積極的及消極的二種，消極之目的，在糾正謬誤，摘發詐弊，俾各機關財務紀錄悉歸正確，並防止貪污之發生；積極之目的，則在確定各機關主管財務官吏在收支上之行爲，予以



證據，俾克解除其責備，同時行政主如有欠缺之處，則提供適當意見，督促改進，務使國家整個財政，均能登入正軌。誠以國家一切收入，無不取之於民，一舉支出，亦無不用之於民，其收入是否合理，支出是否適當，皆由審計機關為之審定公佈，形成公證，全國人民察此審定與公佈，斯可堅定其愛護國家之觀念，增進其擁護政府之信仰，故近世歐美先進各國，對於國家財務管理制度，靡不日新月異，力求改進，雖制度容有不同，而企求整飭財務行政秩序，以達肅清貪污澄清吏治之鵠的則一。我國審計制度，在古代官制中，雖有一鱗半爪，載在史冊，然語焉不詳，難資稽評；民國肇造，政治鼎新，審計制度，亦隨時勢而創立改進。惟自民元以來，政局動盪，內戰頻仍，各地軍閥，割據稱雄，有中央政府之名，無統一政權之實，財政紊亂，達於極點，審計制度，亦形同贅疣，無實效可觀；國府定鼎南京，始加積極改革，降至今日，規模已具，基礎穩固，聯綜組織，殆已完全實行，今後之工作，則在如何加強審計制度，輔助之使其發揚光大，俾達成預期之效果耳。

二、我國審計制度之演進

我國審計制度，在唐虞以前，雖有紀官，殊難稽考，唐虞而後，代有變更，宋馬端臨謂，陶唐氏以前之官，所治者天事也，虞夏以後之官，所治者，民事也，夏商官制簡略，考周禮，大宰以八法治官府，其八曰官制，以弊邦治，小宰以官府之八成經邦治，其八曰聽出入，以要會，以聽官府之六計，弊羣吏之治，其屬有中大夫司會，掌邦之六典八法，以上所謂以弊邦治，聽出入，以要會，以聽官府之六計，弊羣吏之治，雖無詳確之制度，實含有審計之意義，即認為中國審計之始，亦無不可，嬴秦之世，官制雖多改革，然仍無審計之設，至兩漢則官制大備，初有計相之設，旋更號主計，其中實寓有審計之職掌，魏晉時有比部郎中之設，號比部曹，掌內外諸司公廩，及公私債負徒役工程賦物帳及勾用度物，觀其職掌，殆具今之審計性質，而勾用度物一語，尤類今之審計制度，降及隋唐，則有度支郎之設置，唐武德時加中字，為度支郎中，龍朔二年，改度支為司度，上元元年，劉晏為戶部侍郎勾當度支事，五代承唐制而不備，惟後唐同光元年以左監門衛將軍判內侍有李紹彙內勾，凡天下錢穀簿書悉委裁遣，似亦

與審計有關

宋制以度支鹽鐵戶部爲三司，以兩省五品以上及知制誥雜學士充總鹽鐵度支戶部之事，以經天下財賦而均其出入，副使以員外郎以上歷三路轉運使及六路發運使充，判官以朝官以上曾歷諸路轉運使提點形賦充，三部勾判官各一人，以朝官充，掌勾稽天下所申三部金穀百物出納帳簿，以察其差謬而關防之，都磨勘使判官一人，以朝官充，掌覆勾三部帳籍，以驗出入之數，都主轄收支司以判磨勘司兼，掌官物已支未除之數，候至所受之處，附籍報所由司而對除之，天下上供物至京，以日糶之，納畢，取其鈔以還本州，都憑由司掌在京官物支破之事，凡部支官物，皆覆視無虛謬，即印署而還之，支訖，復據券送勾而銷破之，按以上所列，實合今之審計意義，而異其制耳，金史貞元四年，設有勾當官，專提控支納管勾勘覆經歷交鈔及香茶鹽引照磨文帳等事，是均具有審計職權，元世祖時，其戶部設有提舉提控，勾管司計等官，其職權與今之審計爲近，又富大用事文類聚載，以戶部令史，分掌名頭，有金科，倉科，外度科，糧草科，審計科等官，是直有審計之名矣。

迨至明世，在永樂年間，曾遣官審核天下庫藏出納之數，程宗時，又遣人分查天下軍需之羨餘，並頒國計簿式於天下，以期整理財政，滿清入主中華，戶工各部，一切考成，各從其屬，共設六科掌印給事中，給事中等官員類，增減不一，雍正元年，始以六科隸都察院，都察院之各道監察御史，亦兼司稽察事件，宣統二年，資政院會同度支部，奏定國庫章程，規定國庫之盤查，由審計院任之，但審計院則迄未設立。

民國肇建，在各省卽有審計機關之創設，如廣東之審核院，湖南之會計檢查院，雲南之會計檢查所，陝西之會計檢查處，湖北江西之審計廳，貴州之審計科，吉林之審計長，均先中央審計機關而成立，元年九月，北京國務院，始設審計處，並於各省設審計分處，其已有審計機關者，則就原機關改組，以執行事前監督及事後監督，惟以地方行政，操之軍閥，事實上不能獨立行使職權，故告朔餼羊，名存實亡，三年以教令公佈審計院編制法，改爲院，直隸大總統並裁撤各省審計分處，於是全國計政，遂有統一完全之機關，十四年，國民政府獨立於廣州，同年八月，設置監察院，其職權爲：（一）關於發覺官吏

犯罪事項、(二)關於懲戒官吏事項、(三)關於行政訴訟事項、(四)關於查核各種行政事項、(五)關於稽核財政收入支出事項、(六)關於官廳簿記方式表冊之統一事項，以上五六兩項，即由監察院第三科掌理，其職權則僅限於事後審計，此為監察院行使審計權之嚆矢。

國民政府奠都南京，於十六年十一月公佈監察院組織法，改科為司，關於審計事項，均歸第三司掌理，十七年二月四中全會時，公布審計院組織法，直隸於國民政府，一切規章，逐漸具備，實施事前審計事後審計事務，至十七年十月，中央根據國父遺教，試行五權制度，設置立法，司法，行政，監察及考試五院，監察院職權兼及審計，不僅以彈劾為限，故審計院即行裁撤，改設審計部直隸於監察院，以行使審計職權，並公佈審計部組織法，至是中央審計機關，遂正式確立，以迄於今。

三、我國現行審計制度

關於我國現行審計制度，可分為組織及職權兩方面說明之，茲為分述之如次：

甲、審計機關之組織

(子)中央審計機關

審計部組織法於民國十八年十月公布，依組織法之規定，審計部設部長副部長各一人，二十二年四月復加修正，改副部長為政務常務兩次長，其下分設三廳一處，迨至二十八年三月，根據新審計法規定，再度加以修正，其要點為：

- (1)撤銷審計會議調度審計協審稽察人員之權。
- (2)規定高級審計人員轉職之條件。
- (3)釐定高級審計人員之迴避制度。
- (4)規定內部超然主計之機構。

審計部直隸於國民政府之監察院，為全國最高之審計機關，設於中央政府所在地，依監察院組織法第二條第五條及審計法之規定，行使事前事後稽察等職權，部長一人特任，政務次長常務次長各一人簡任，審計九人至十二人簡任，協審十二人至十六人稽察八人至十人，分別執行審計職務，至三十一年九月復將協審稽察人數，呈請修正，酌為增加，計協審為二十人至二十四人，稽察十八人至三十二人以應

審計制度推進之需要，在京各機關之審計稽察職務，由部內不兼廳長科長之審計協審稽察兼理，因執行前項職務，得設佐理員五十人至七十人，委任，必要時得聘用專門人員。

為分掌會議及長官交辦事務，設秘書二人至四人，部內設有三廳，其廳長由部長指定審計兼任，分掌下列事務：

- (1) 第一廳掌理政府所屬全國各機關之事前審計事務。
- (2) 第二廳掌理政府所屬全國各機關之事後審計事務。
- (3) 第三廳掌理政府所屬全國各機關之稽察事務。

部設總務處，設處長一人，由部長指定簡任秘書兼任，設會計主任統計主任各一人，依國民政府主計處組織法之規定，受部長之指揮監督，辦理會計統計等事宜，至廳處則均分科辦事。

(丑)地方審計機關

審計部於各省省政府所在地及直隸於行政院之市市政府所在地，設審計處，掌理各該省市內中央及地方各機關之審計稽察事務，審計處設處長一人，由部派駐外審計兼任，其下分設四組，第一二兩組主任，由部派駐外協審兼任，第三組主任，則由駐外稽察兼任，總務組主任，由秘書兼任，第一二三各組分別掌理本省市內中央及地方各機關之事前審計事後審計及稽察事務，泊後審計部以業務繁重之各處為推進就地審計巡迴審計及縣財務審計，故增設駐外稽察駐外協審各一人，俾分別主持上項工作，以應事實需要。為辦理各項審核及稽察事務，得設佐理員，其名額則由審計部按事務之繁簡，分別擬定呈經監察院核定之。復次，對於特種公營機關，公有營業機關，公有事業機關，其組織非由行政區域劃分者，經國民政府之核准得由審計部設審計辦事處，審計辦事處則按事務之繁簡分左列二種：

- (1) 甲種辦事處，其組織同審計處。
- (2) 乙種辦事處，其組織設協審一人，兼任組主任，並設佐理員分股辦事。

(寅)審計會議及審核會議

審計部設審計會議，各省市審計處及審計辦事處設審核會議，俾處理審計稽察之各項重要事宜，以符合議制之精神，審計會議以部長政務次長常務次長及全體審計組織之，每週開會一次，以部長為主席，其應提會之事項：

- (1) 關於審計覆核事項
- (2) 關於審計疑義事項
- (3) 關於審計方針劃一事項
- (4) 關於創設變更及廢止審計成例事項
- (5) 關於審計上調查統計之設計事項
- (6) 關於所屬各處覆核案件事項
- (7) 關於部長交議事項

其決議案件，關係重要者，應由提案人依照決議要旨，引用關係法令，作成理由書刊登公報，並分令所屬各處，其決議案件，每六個月重行審定一次，編成審計成例。至審核會議，則由處長及第一二三各組主任組織，每週開會一次，其討論事項為關於審計之覆核疑難及設計等項，決議各案，應按期呈部，並分送其他審計機關，俾審計事務之處理，得以劃一而免參差焉。

乙、審計機關之職權

我國審計機關之職權，根據監察院組織法定為(1)監督政府所屬全國各機關預算之執行；(2)審核政府所屬全國各機關之計算及決算；(3)核定政府所屬全國各機關之收入命令及支付命令；(4)稽察政府所屬全國各機關財政上之不法或不忠於職務之行爲。至審計法第二條規定之審計職權則如左：

- (1) 監督預算之執行
- (2) 核定收支命令
- (3) 審核計算決算
- (4) 稽察財政上不法或不忠於職務之行爲

以上職權係依據監察院組織法之規定而訂定者，在審計部及審計處，由第一二三各廳(組)分別掌理，其審計權行使之範圍，則包括全國各級政府及其所屬各機關之收支。惟在民國二十六年抗戰初期，中央為謀民族生存國力充實計，提出國防建設與經濟建設兩大計劃，對於建設專款預算，為保持秘密，經中央政治會議決議，不適用通常審計程序，而另行組設建設事業專款審核委員會審核之。歷年以還，建設專款預算數額，年有增加，幾佔預算總額百分之×××以上，其大部份屬於經濟，文化，交通，水利，實業以及營業投資，補助經費及特種軍事建設等費，此項組織，雖於事實上有其必要，但對於政府審

計之權限，則不免有割裂，且其實際，亦發生極多困難，如對發給兼薪之調查，無法進行，事後審核與稽察之不能聯系等等。故中央鑒於此種困難，於民國三十一年度起，將建設事業專款審核委員會，斷然予以裁撤，仍歸審計部審核。此實中央賢明之舉，因是審計權限，仍得完整無缺矣。

丙、我國現行審計制度之特色

我國現行之審計制度，迭經改進，兼歷史遺教，採各邦之長，乃有今日之規模，與近代各國審計制度比較，益顯我制之特點所在，茲為臚列述之於下：

(子)審計權之獨立性

在近世實行三權憲法之國家，有將審計職權，置於立法權之國會者，如英國是；亦有將審計權置於司法權之下者，如法國是；復有將審計權附屬於行政權之下者，如美國是，以上各國審計權之行使，均缺乏獨立性，職此之故，審計機關無充分獨立之地位，殊不足以發揮其監察之權威，而有陷於政黨偏見之虞，我制則審計部直隸監察院，依五權憲法分立之精義，五院各自獨立，監察院與立法院立於對等地位，立法院之監督財政，僅以立法及預算兩事行之，關於決算之監督，依法惟監察院之審計部，有最終決定之權，毋須再向立法院報告，故我國現制，實較一般三權憲法國家之審計權為高，而且有獨立性，且審計法第九條規定審計人員獨立行使職權，不受干涉，更可表示我國獨立之性能，此其特色一。

(丑)審計權之合議制

審計機關對於處理審計事務之制度，有合議制與首長制之別，合議制者，審計事務之處理，決之於審計機關之會議者也，現世德法日採之，首長制者，審計事務之處理，決於之審計機關之最高長官，現世英美採之。兩制各具特長，前者有集思廣益處事詳明之利，但人數過多，意見龐雜，難期敏捷，是其缺點，後者則有處理敏捷之利，但有流於獨斷專行之弊，惟二者則以合議制較能發揮審計效能，我國現制，係採合議制，在實際上，會議之權限，至為廣大，合議精神，可期充分發揮，此其特色二。

(寅)稽察權之增設

我國現制，審計權之範圍，除事前審計及事後審計外，另有稽察

之規定，合事前審計事後審計及稽察三者而成爲一體之審計權，按稽察之目的，消極的在稽察財務上之不法或不忠於職務之行爲，積極的在達到事前防止舞弊之發生，故因稽察權之增設，實較歐美各國爲完備，此其特點三。

(卯)就地審計之運用

政府審計之運用，必須合於經濟之原則，即以最小勞力獲得最大效果是也，我國現行審計制度，係採就地審計爲原則，送請審計爲例外，此爲現行歐美各國所不及，我國爲求就地審計之最高效率計，更創設巡迴審計制度，此制富機動性，而具有就地審計之各優點，與近代各國之制相較，實爲我制獨特之點，此其特色四。

(辰)糾正處分權限之規定

德國審計制度，係處於第三者之批評態度，其效果自不若法國之有直接處分權限者爲高，我制則規定審計機關對於被審機關之會計記錄，如有錯誤，可以直接糾正，違法舞弊者，則有提請處分之權，其與德制之純出批評態度者，效果不可同日而語，較之法制，亦爲進步，此其特色五。

四、我國審計制度推進之現狀

自倭寇犯境，蘆溝變起，全國進入非常時期，一切政制，均有變更，審計制度在此抗戰建國期中，更顯其重要，故各級審計機關，均沉着應付，積極推進，並處此建國進程中，前途滿佈荆棘，其艱苦自無待言，惟爲期肅清貪污，澄清吏治，增強抗戰力量，完成歷史使命，自非積極運用審計制度，執行監察權力不爲功，因是審計部除增設各省市審計處，以期擴充地方審計制度外，對於就地審計，縣財務抽查審計，巡迴審計，公庫審計等，莫不加以普遍之實施，茲將推行現狀分項論之於次：

子。地方審計機關之增設——地方審計機關，在抗戰以前，即於蘇，浙，鄂，粵，豫，陝，上海市等設置審計處，並設津浦鐵路審計辦事處，抗戰發生，上海市審計處撤消，津浦鐵路辦事處遷移昆明，二十七年增設湖南省審計處，二十八年先後增設貴州及四川兩審計處，三十年之始，又增設廣西，福建，江西三審計處，三十一年更增設甘肅，安徽二處，三十三年度起擬於雲南增設審計處，俾期充實地方

審計機構，適應各環境需求，至審計辦事處，則有總務總局之甲種辦事處及國庫總庫之乙種辦事處，三十二年度改爲甲種，關於重慶市政府及其所屬機關之審計事務，則由審計部兼管，由上以觀，可規抗戰期間，審計網已漸完成，今後惟在如何積極推行審計職權，發揮審計效能，以配合建國需要耳。

丑、就地審計制度之推進——新審計法頒布以前，審計機關經費之預算，人事之配置，均以送請審計爲依據，現新審計法精神，着重於就地審計，惟以全國幅員之廣，機關之繁，欲期普遍推行，事實上自有困難，所謂就地審計，即審計機關派員就受審機關會計憑證簿籍之所在地，常駐執行審計職務，其審核範圍，涉及被審機關收支之事前事後及稽察各部份，其優點有下列數點：

1. 就地審計人員，熟知駐在各機關之靜態與動態整個財務狀況，經營財務人員，欲爲欺詐之行爲，不難立時發現。
2. 駐有審計人員之機關，其經營財務人員，必常存戒懼，欺詐濫誤等情事，可期減少於無形。
3. 在審計上遇有疑義，可就近立予解決，以免轉折。
4. 駐在機關遇有大宗收支，有審計人員隨時予以稽察，經營人員難爲鉅額之侵佔。
5. 駐在機關一切收支，如有不當或違法之處，可以事前糾正，以免事後剔除追繳之煩。
6. 各機關忠實之公務員可得保障，狡狴之徒，無所施其技。
7. 實施就地審計可隨時確定駐在機關之責任，而予以證明。

以上爲就地審計之優點所在，但亦有其缺點：

1. 執行就地審計人員，如學識經驗欠缺，則應付必或困難，結果將影響審計制度之推進。
2. 就地審計人員，因乏長官之隨時監督，如操守不良，必致偵事失職，影響全體審計人員信譽。
3. 就地審計，非有充足之財力，殊難普設，不如送請審計之簡便易行。
4. 駐在各機關之審計人員，因見解之差異，常多寬嚴不一，而請示亦多不便。

但以上缺點，不難以人爲方法加以補救，即集中優秀人才，加以

訓練，俾養成專門技術及品格高尚之幹部，從而寬籌經費，則就地審計制度，不難普遍推行。我國審計機關，雖以限於人力財力，但鑒於抗建並進國策之必須完成，財政監督使命之關係重大，故排除一切困難，推進弗懈。自抗戰發生以還，在中央則振濟委員會，重慶市政府，經濟部，資源委員會，交通部，稅務署，鹽務總局，國庫總庫，重慶市庫，及審計部本部，均實施就地審計。就湘省而言，則湖南省審計處於省府委員會，秘書處，會計處，警務處，民政廳，財政廳，教育廳，建設廳，衛生處，縣運管理處，製藥廠，紡織廠，公路局，地政局，農工商三專校，及國庫分庫等不下二十餘單位，均已派駐審計人員，以執行各該機關之就地審計事務，至其他公營機關請求審計處派員常駐以實施就地審計者，更實繁有徒。由此以觀，各方對審計制度，已均有深切之認識，至其他各省審計處，對於就地審計，亦莫不加以積極擴展，誠以就地審計，為各機關內部財務聯綜組織之一環，有就地審計人員從旁監督，則各機關之財務，自可趨於整飭，主管長官及財務人員，在財務行為上之責任，亦可從而獲得證明，予以解除，此實為協助各機關財務效能之增進，而並非故事挑剔者，有若干不明審計制度之人士，以為審計人員係專為摘發其詐弊而來者，故常存疑懼及敬而遠之之心理，此實不明就地審計意義之過也。

寅、縣財務抽查審計之推進——縣為地方自治單位，為樹立憲政之基礎，現值自治發展之際，必須以地方之財，辦理地方之事，俾副取之於民用之於民之旨，故數年來審計機關均以縣財務之抽查審計，列為中心工作之一。抽查審計者，即原則上仍採用送請審計，惟審計機關不定期派遣審計人員前往各送審機關，實地抽查其會計簿籍及憑證，蓋在送請審計制度下，其所送之會計報告表及憑證，是否與簿籍相符合，其憑證是否真實，僅就書面，難期發表真相，故審計機關對於各送審之機關，每年派員為不定期之抽查，以期發揮審計之效果，而補送請審計之缺陷，在審計法第十一條下半段規定：「對於縣或特殊情形之機關，得由審計機關通知其送審，仍應每年派員就地抽查之審計。」此為審計機關實施縣財務抽查審計之法定根據。抽查之範圍，在收入方面為田賦契稅屠宰稅等之附加，地方財產，地方事業，地方行政及其他收入；支出方面為行政，保安，財務，教育文化，經濟及建設，衛生，保育及救濟，及預備金等支出，注意其有無不法或不

當之收支。調查之範圍，則看重下列各點：(1)縣財務組織；(2)會計制度；(3)會計主任行使職權之情形；(4)地方稅收之種類及其徵收方法；(5)縣公產處理概況；(6)預算概況。除以上抽查調查者外，並將縣總會計，縣公庫，及縣府經管款等施以調查，所有抽查及調查之結果，即就地予以公布，俾孚民信，其確有財務上之不法或不當收支，即依法予以糾正，行政上法律應行改進之事項，則附具意見，分別飭其遵照改進，在第二次抽查時，同時覆查改進事項辦理之結果，如有陽奉陰違延不改進者，則依法提請處分。就湘省而言，審計處自二十八年度起，即每年分組派員赴各縣實施財務之抽查審計，並於三十一年度抽查全省六十六縣市，其餘各縣，或已經激寇淪陷，或以地方匪氛未靜，故未前往辦理。在審計部則以各省審計處抽查之結果，專案呈報國防最高委員會審核，審計部並為明瞭各審計處施政狀況及各地方情形起見，經指定人員分往各省實地視察，廣徵博訪，探究利弊，就實地實事之調查，作應興應革之參考，經周歷川、陝、豫、鄂、黔、湘、粵、蘇、浙九省，視察結果，所得概括之印象，即各縣正項收支雖不逾常軌，但抗戰以還，軍用浩繁，民衆對於軍糧運輸之供應，公路工事之建設，其預算額外之負擔，逐年增多，辦理既未盡善，徵取復無定章，任意攤派，遂為叢弊之藪，人民苦其煩苛，政府蒙其損失，故經令飭各審計處對於超出正賦數倍之臨時徵輸，應予特別注意，併為調查，以期剷除各項弊端，使人民負擔漸臻合理。

卯、巡迴審計制度之採行——巡迴審計者，即審計機關派遣審計人員往返於各受審機關，就地執行審計事務之謂也，此項巡迴審計工作，其對象為公有營業及公有事業機關，蓋以各公營機關，其收支均甚浩繁，財物之走漏與耗費，其可能性亦最大，故對公營機關，本以採行就地審計為原則，惟審計機關欲一一派員常駐各公營機關，人力財力均所不許，故巡迴審計制度，不失為補救之策，其利如下：

- (1)運用審計小組，可以機動的行使審計職權。
- (2)對各機關之虛偽憑證及會計紀錄，可以實地查明。
- (3)巡迴審計之對象，可及整個財務之收支，其各種制度是否健全完備，可隨時提出改進意見。
- (4)往返巡迴，合於以最小費用獲得最大效果之經濟原則，在就地審計未盡普通推行前，不失為有效之制。

~~(8) 巡迴審計無走，各公營機關主管財務人員，必將帳簿，~~
~~欺詐舞弊之事，以期減少。~~

(9) 審計機關長官，對於審計小組，得視實際情形，可隨時指揮監督，而增強審計功效。

審計部對於巡迴審計制度之採行，於二十八年度第二期戰時審計工作實施計劃內，即列為中心工作之一，而湘省物產豐饒，礦產資源又富，故公有營業及公有事業機關較之他省，特為發達，其收支均甚浩繁，且有關國計民生，故審計處自二十八年度起，即於湖南省第一紡織廠實施就地審計，而對於公路局，省銀行，貿易局，及其他公營機關，則實施巡迴審計，以抽查及調查方式，將各該機關之財務狀況及營業收支與資產負債損益情形，施以全部之檢查，對於行政上及法令上應行改進事項暨違法不當等收支，則分別予以糾正，俾期改進，數年以還，各公營機關對於審計機關之巡迴審計制度，有深切之認識，此於營業盈餘必經審計處核定後始予分配一事觀之，可窺其一斑，際此國家財政拮据，就地審計未能普遍推行之秋，巡迴審計制度之運用，實不失為合於時宜之策也。

辰、公庫審計之實施——公庫收支之審計，原為審計部第二期戰時工作實施計劃之一，亦即協助政府實施公庫制度之必要措置，自二十九年公庫上施行以後，審計部即於國庫總庫派員辦理公庫收支之審計，惟開始工作以後，以限於人力財力，僅以該收入總存款之記帳憑證為對象，至對於普通存款及特種基金存款之審計事務，則尚待擴充，各省審計處對於國庫分庫之審計，亦均先後推行，其實施範圍，大都與國庫總庫相同，自實施公庫審計制度後，舉凡對於普通經費存款外流之防止，與夫督促收支之依期結束，均為工作之重要部份，而對於該庫存款收支日報表累計之誤列與收入延遲金額前後不符原因之稽考等，遇有發現，立即就地審計立場，促其改進，總括言之，工作效力，對國庫在監督其一切收支，務期按照國家法令辦理，對各領款機關，則在促其切實遵行公庫制度，不使庫款受有損失，此與派駐其他各機關就地審計情形不同之點，至對於縣庫之審計，各審計處大都於實施縣財務之抽查審計時，同時檢查縣庫，俾得就地與縣總會計及稅收機關之簿籍表等，加以切實勾稽，以期發現收入機關有無不法之挪移野餉及公庫機關有無延壓登記及其他情弊，如有此項

弊竇，即立予糾正，俾其分發揮公室審計之效能焉。

五、對於未來審計制度之期望

我國審計制度，雖淵源甚古，但其基礎，則確立於國民革命之時。迄今十餘載，就其進展言，可分為三個時期：自改部以至二十二年秋，則全承前審計院之成規，於工作亦推行，雖無顯著之進展，然各種審計重要章程，皆在此時訂定，可謂創始時期。自修正審計部組織法公布，已伏就地審計之萌芽，至二十八年五月新審計法公布，而制度於以奠定，是為就地審計之建章時期。自三十五年以後命令茲，則為就地審計制度推行時期，此處對於就地審計之推進，不遺餘力，積極推廣。此外對於財務抽查審計，經審計公署審計簡，亦無不力求精進，以期計圖程功，故自大體言之，審計制度已能與主計及公庫制度配合運用，達到聯綜牽制互相監督之目的。惟是距理想之進展，尚屬遙遠，蓋各機關在財務上之不法或不忠之行為，仍時有發現，未竟定章，應今後應加注意，俾審計制度能達成其使命，有下列諸事：

子、收入命令應加核簽——審計法規則對於高級政府及其所屬機關財務審計之職權，收入與支出並重，是以審計法第三條有核定收支命令為職權之一，良以國家賦稅，咸出之於民，其收入是否合乎法令，實有賴於審計機關之嚴密監督，惟是審計部成立迄今，收入命令之付關如，僅以解款書和核聯等事，雖監督收入之對象，而收入機關事後所送之收入類會計報告，以事實上之困難，未能附送收入原始憑證，致無法獲得實際之效果，但欲實現核定收入命令之目的，自非派員赴收入機關所在地於稅款未經收解之前加以核簽不為功，僅就收入執面來審核，其成效尚屬有限，故收入命令之核簽，有望我審計機關最高當局精心學劃，付諸實施，以完成審計法所賦與之使命。

丑、就地審計應普遍推進——就地審計制度，目今審計機關正以極大之努力，積極推進，惟僅限於少數收支較大之機關，未能達到普遍設置之目的，推究其因，厥為受人力財力之拘束，故今後應注意之問題，第一須寬籌經費，第二須羅致專材，並施以嚴格之訓練，俾養成明禮義，知廉恥，守紀律，負責任，尚格學識健全之幹部，於各級政府機關普遍設置就地審計人員，則政府審計之積極目的，可期圓滿。

達到。

寅、稽察制度應爲加強——稽察爲審計職權之一，與事前審計事後審計三者合而爲一整個之審計權，事前審計所以監督收支事實未發生以前，所以防患未然，事後審計則監督收支事實已發生之後，所以懲創既往，稽察則於收支事實進行過程中，加以實地之調查與考核，以期事前防止財政上不法或不忠於職務之行爲。前二者屬於靜態的工作，而稽察則屬於動態的工作，所以補事前審計與事後審計之不及，其效能則特爲強大，善爲運用，所有各機關財政上之不法或不忠行爲，極易揭發糾正，蓋根據過去審核之經驗，在收支事實發生以後，即有不當或違法之情事，但事後審核，頗難發現，或以事過境遷，或以人員星散，剔除追繳，效力微弱，且鉅額舞弊，事後僅就書面憑證審查，欲期破獲，憂憂其難，而稽察則不然，在收支進程中，審計人員嚴密監視考核，經管財務人員，欲施其欺詐伎倆，頗屬不易，縱有狡猾之徒，與商人勾結，朋比爲奸，或商人聯合，企圖矇混，審計人員亦可運用其精密技術，稽察權力，予以防止，故其效力較之事前審計與事後審計爲特強，惟從事稽察之人員，則必須具有豐富之學識與經驗，而崇高之品格，尤爲重要，今後欲期消弭財務上之不法不忠等行爲，則稽察權之加強，實屬必要。

卯、縣級審計機構應普遍推進——縣財務之審計，其重要性前已述及，惟現在僅以抽查之方式行之，在縣級設立就地審計人員，各省均感有此需要，如湘省歷屆擴大行政會議，均有請求審計處設置各縣就地審計員之決議案，而審計處雖有推行縣級就地審計之意向，但際此國家財政竭蹶之時，人力財力，均感困難，故中央採漸進之方案，先普遍推行縣財務之抽查審計工作，俾各縣財務，均能漸入正軌，同時運用機動的方式抽查，對於財務紊亂之縣份，每年予以若干次之抽查，財務已上軌範者，則抽查一次或不予抽查，此後縣級審計機關之經費，如可能按財務系統而改列入縣預算內，則普遍設置各縣就地審計之目的，或不難予以實現，蓋此辦法，並不影響審計超然獨立之精神，各審計處經費，列入國家預算，並不影響審計機關對中央或省市各機關獨立行使職權之精神者一也，全國各縣均普設審計機構，則在審計制度史上，更可大放光輝矣。

辰、田賦徵實審計應積極實施——田賦改徵實物，爲政府抗戰建

國期中重大之財政政策，全國人民際此國家危難之秋，應一致擁護，踴躍輸納，以盡國民之天職，惟田賦改徵實物，言其單位，有石、斗、升等之計算，言實物，有穀、麥、豆、黍及包谷等之種類，言繳納，有春秋兩季之分期，言配撥，則有軍糧、公糧等之分別，經征機關，有無浮收侵蝕之弊，運輸機關有無摻雜中飽情事，均應有嚴密之稽察，他如衡量具之是否準確，保管方法之是否嚴密，報表之是否按期填送，徵收方法之是否健全，在審計機關亦屬責無旁貸，應予切實監督，俾杜弊竇，而使顆粒歸公，審計部在去歲田賦開始徵實，曾分飭各審計處派員赴各縣為田賦徵實情況之檢查，今後審計機關，對於田賦徵實之審計工作，應有縝密之計劃，積極推進，以完成國家大計，維護人民利益。

六、結論

我國審計制度，推行歷史，雖甚短促，惟就現行推進成效而論，較之近世歐美各國，並無遜色，而就地審計及縣財務審計制度之積極擴展，更為他國所不能企及；今財務聯綜組織，為我國財政管理制度之最高國策，主計制度公廩制度，業已普遍推行於全國，審計制度自應配合共同邁進，總裁在六中全會對計政曾有所訓示，其言曰：「對於審計會計制度之嚴格實施，與考績銓敘制度之健全推行，為目前建國工作刻不容緩之基本要務。」又曰：「還有審計會計制度，也應該自上而下，切實推行，這些都是我們黨政軍各機關上軌道有組織的初步工作。」可知審計與會計制度之推進，在建國工作中，實為急切而不容或緩之舉措，當茲抗戰轉入最後勝利階段，建國事業正待努力邁進之時，所望全國審計及主計人員，能各本其超然獨立之精神，盡忠職守，行使職權，以達到肅清貪污，建立廉潔政治，完成建國之偉大使命。

歡迎訂閱！

歡迎投稿！

歡迎批評！

專論

簿記學上二個基本方程式之原理

的研究

李 關

(甲式) 資產 = 負債 + 資本

(乙式) 資產 = 負債 + 資本

上列兩方程式，吾人於簿記學書中常見之。若以方程式移項之原則而言，甲乙自係二而一者。何待贅論。惟自簿記原理上言之，則二者固有獨立之解釋，各別之觀察，不容混淆。見仁見智，持論者殊。人心如面，自古然矣。蓋歐陸會計學家對此二者各有獨到之見解。窮源究委，五光十色。茲特述其大略，當亦既習簿記而欲精進者所樂聞耶。甲式稱爲資本方程式，乙式稱爲資產負債表方程式。乃簿記學說上之三大原則也。癸未八月銅梁李關覺鳴識

一、總說

本學說之創興，其根源在乎社會之現實關係。此關係若有變革，則學說自必隨之而變。攷諸往事，可以證明者也。簿記學說大別爲二。一曰人格說。一曰物件說。人格說者，係簿記學說之原始形態。其說自十九世紀後半，物件說出現之時爲止，勢力甚大。全居於支配簿記學界之地位。乃由封建時代之社會關係而發生者。其後資本主義發達，企業勃興，致社會關係因之大變。於是有物件說出而代之。而人格說遂成爲歷史上之遺物矣。

人格說者，以資產負債資本等皆認其具備一定之人格。以帳戶解

爲此等有人格者之帳戶。以交易解爲人格者彼此之間，直接所作之貸借關係。例如以現金視爲現金出納員，商品視爲商品保管員，對各項財產皆認其各有一管理員存在。至於債權債務資本等，亦想定其有債權人債務人資本主各別存在。而「帳戶」者即代表此等有人格者，而記錄其彼此所作貸借關係之工具也。其實際發生之交易，一律視爲人格者間，直接所作之貸借。收受者記入借方，支出者記入貸方。其記帳法最爲簡單。

物件說者，謂交易發生即有財產之增減。一則帳戶分爲兩大類。一爲實額帳戶（即財產帳戶）。表示財產之構成部分。每種財產之收入支出皆記錄之。一經結算，其現存之實額（即餘額）即被揭出。一爲成果帳戶（即損益帳戶）。表示企業之經營成績。凡營業上所有收入支出，皆記錄之。一經結算，其所記收支之結果，即營業所得之損益，全被揭出。故稱成果帳戶。複式簿記者，係將一企業之實額帳項與成果帳項，結合於一個簿記之中。由此結合，遂產出複式之形態。即各交易金額在總清帳上必須表現二回。以相對立。一爲借方，一爲貸方，是也。此說分帳戶爲兩類。故在簿記學說上有兩系物件帳戶說之名。其發生也，係對於人格說之一種反動。其發展也，乃在德意志與奧地利瑞士等國。因得多數有力學者之贊同，此等國家遂不見有人格說之蹤迹矣。

至於物件說與人格說之異點，則可作下方之論列：

(一) 人格說以資本解爲企業之債務。

物件說從實物上以追尋資本，而認其爲積極財產與消極財產之差額，稱爲純財產。

(二) 人格說所用「帳戶分類法」，有分爲人名帳戶與非人名帳戶者。亦有分爲企業主帳戶，人名帳戶，與實物帳戶者。

物件說主張分帳戶爲財產構成部分之帳戶，與純財產帳戶，二種。

(三) 物件說對於帳戶上貸借之意義，不作原意解釋。而解爲增加與減少之意。且其意義，在財產帳戶與純財產（資本）帳戶上全然相反。此兩個帳戶系統之對立的記帳，即爲複式簿記之本質。惟因此派會計學家，對於負債之解釋各有不同。遂將簿記之基本方程式，分爲三個。即甲式與乙式是也。

二、兩學說之由來

甲式之學說倡於瑞士人 ^{Hügli} 許格利。至德國人 ^{Schär} 薛爾始完成之。謂資本係企業主所有。亦稱自己資本。乃由資產減去負債之餘額。

乙式之學說倡於德國人 ^{Nicklisch} 尼克里司。謂資本為企業之資本，與企業主之資本不同。故應為自己資本與負債（即他人資本）之合計額。

今以 K 表示自己資本， P 表示負債。由甲說則資本為 K 。由乙說則資本為 $K + P$ 。此二者之異點，即在是否以 P 歸入資本之中之問題。蓋將資本分為廣狹二義。狹義之資本係指企業主所有「企業財產價值之合計額」。而廣義之資本則以負債（亦稱他人資本或借入資本）併入狹義資本之中。然此一異點，實係簿記原理上兩大學說分歧之處。而為吾人所欲詳為研究者也。

由上所陳，則知以資本概念與財產之概念，明為區別，乃兩說之所同。即企業上資本與財產，全係各別之概念，兩相對立。乃對於同一物而命之以二名。世有分資本為固定資本流動資本者，係國民經濟學上之通說。而在私經濟學上則此區別並不關於資本，而為財產所關之種類。即所謂固定財產流動財產之區別。此係注重「財產」而得之財產概念。即在財產之構成部分上，就各種財貨之性質，而分別其為固定為流動也。

資本之於財產，彼此既有最密切之關係。則欲明資本之概念，必先了解財產之概念。再由財產之概念，以了解負債之地位。故兩學說對資本與財產之區別如何認識，資本之概念與財產之概念，如何得以對立。此皆所應先加討論者也。

三、薛爾之說明

甲說以自己資本為資本。即以資本方程式為基礎者。此說之代表者是薛爾。其所著「簿記與資產負債表」一書，對於此點之說明如下：

凡一經濟單位所有之有形財貨與法律財貨之全體，其最後之處分權，必屬於其經濟主體，而形成其所有物。此項所有物，吾人得由經濟與法律兩方面以觀察之。茲先從經濟方面觀之，則所有物者，乃具

體而有交換價值之一切經濟財貨。即為財產之構成部分。其合計即為總財產。在簿記上之術語，稱曰積極。故可用下式表之：

$$\text{所有物} = a_1 + a_2 + a_3 + \dots = A$$

次就同一所有物，由其法律的根源以觀察之，則在簿記上之術語，稱曰營業資本。或簡稱資本。資本之概念，則包含對於財產之抽象的處分權。故得以下式表之：

$$\text{所有物} = \text{資本} = K$$

由是財產與資本之間成立一方程式如下：

$$A (\text{aktiva}) = K (\text{Kapital})$$

此方程式以財產構成部分之合計，（即具體的積極財產）與其法律的根源（即資本），作為同一數額使相對立。是即為資產負債表之表示。以此財產與資本對立關係，不獨視為一個分解方程式之成立。更能了解其中所含蓄之深意。則於簿記之領會尤為必要。因其為一企業之全部所有物之交換價值（方程式之左端），與由此所生之抽象物即企業主之資本（方程式右端），對立而成。故左方表示實際之財產構成部分。即現存之有形財貨及法律財貨之具體價值。而右方則表示其合計額。即將一抽象物，作為「純粹資本」概念以表示之。乃一種。計算上之數量。若更由反對方面說明之，則資本為一個概念。財產為此概念之定義。而資本之解體，即在各種具體價值之項目中也。

四、尼克里司之說明

乙說將負債（他人資本）併入自己資本，而為資本。乃以資產負債表方程式為基礎者。尼克里司對此所作之說明，最為精當。其對於「資本」概念之考察，實為本論文之主要目的。其對於資本與財產之區別，言之極詳。茲先摘其大要。更於次節詳述之。

資本者一經濟單位（企業）用以達其目的之經濟財貨之儲蓄也。

產財者一經濟單位因營求利益，得以自由處分之財貨之總體也。

營業財產者一企業用以營利之財貨之總體也。

由上列定義觀之，則一企業之資本與財產，係對於同一物之兩個表現。然則兩者之間之差異果何如乎。

（第一）財產者，乃將企業之工具，由其具體的形態與其組織以觀察之者也。而資本者，則此財產團之中殘留之物。即其全體財貨所

具有之價值之合計。至其為何種財貨所構成，則非所問也。

(第二)財產由財貨之種類而分類。而資本則否。資本者，對於企業工具之具體的種類與組織，並無關係。故不得由財貨之種類以分其類。惟有由現時經濟生活之基礎，即法律秩序，以分別決定之。故對於經濟財貨之私有財產權，實為其分類之標準。即企業上所運用之有價物(或稱價值)屬於何人，為何人所投資，是也。此資本種類所以有自己資本與他人資本之分也。

五、兩說之比較

由生觀之，則知薛爾與尼克里司，均認定資本財產二者之有異。至其對於異點之說明，則大同而小異。茲將薛爾之說明簡約如下：

1. 財產者多種財貨所合成之集團。其觀念係注重於各個財貨之內。凡有形財貨與法律財貨，均為其構成部分。故財產之性質，由其各部分之組織狀態而定。而資本者則係一個概念，有抽象性質，僅為計算上之數量。故不能分為各個具體的構成部分而說明之。惟其僅為一個計算所得之數量，故無從作直接之評價。此資本本質上之要點也。

2. 財產之觀念根於經濟。而資本之觀念根於法律。換言之，財產者係由「各種財貨所盡之經濟職能如何」之方面以觀察之。而資本者則係觀察「各種財貨之法律的根源如何」。即財貨之所有權關係也。

次將尼克里司之說明，簡約如下：

1. 財產者係觀察其具體的形態。即「各種財貨與其組織之狀態如何」之方面。故指歷然在目變化不息之各種企業工具。而資本者則指其所殘留之物。即無形體無變化之物也。

2. 資本者在私經濟學之意味上，其所帶法律的色彩甚強。即企業上財貨價值之總額屬於何人。因以表示私有財產權之分配狀態。故有自己資本他人資本之分。

(附記)克拉克教授解釋資本與財產之異點。其言曰，

「茲有甲某一商人焉。其財產在某一時點上，有一定之財貨存在。及至第二時點，則其財產之組織上不免發生變化。即財貨中某者(如現金百元)消滅。而有他種財貨(如百元)以代之。至一年後，則多種財貨消滅。至五年後，則全部財貨幾乎歸於消滅矣。惟甲某

在此五年間，其所持有之財貨，縱使種類如故，而財貨之內容，與其最初所持有者必不相同。換言之，在此五年間，雖始終持有種類相同之財產集團。而此財產各部分之具體的組織，其間增減生滅，自有繼續不斷之變化。即財產上各個要素，或歸消滅，或被換新，因無時而或息也。其在此組織變化之財產集團中，有一物焉。始終殘留。吾人對之，實有命名之必要。其名為何。曰資本是也。克氏之說如此。尼克里司即援用此說者也。

資本所以分為自己資本他人資本兩類者，原以表示企業總資本中，有若干部分，在第一線負擔企業經營之危險。此事在分配營業損益於企業出資人之時，有重大關係。企業主自己所出之資本雖在第一線上負擔營業之危險。然對之尚有特別之保障。其間接保障，則有公積準備金與秘密準備金之存儲。其直接保障，則企業主對於負擔危險之報酬，可收普通利息以上之保險費。此保險費之數額，在正常發達之企業，每有不夫不小確實可收之勢。往事歷歷，可以參證。至於他人資本之貸主，則收取一定之利息。惟其資本所冒之危險，亦居自己資本之次位。因之對於他人資本之利息，其中亦含有損失填補之金額也。要之，由企業主觀之，企業之自己資本即為資本。若由企業之立場觀之，則合併自己資本他人資本之總資本，方為妥當之概念也。

由上以觀，可知兩學說對於資本與財產之異同及其關係，其說明非有大異。其關於資本本質之見解，更覺酷似。至其在實際上有重大之差異者，則係關於負債之本質之見解也。以下當詳論之。

六、負債之本質

財產與資本之異點既明。則可進而研究「負債」之本質。因以決定負債應占之地位。蓋負債屬於資本（一稱他人資本），抑或屬於財產（一稱消極財產），則以其為抽象的，殘留的，抑或為具體的，變化的，以為定。惟尼克里司對於此點不曾有所說明。其與薛爾說明資本財產之關係異同所採用之方法，全然相同。皆視「負債」為難解之物。而不欲從正面以論定之。非無因也。

「負債的本質為抽象的」之一命題，並非全然不能成立。蓋「抽象的」者係有形的之反面。例如商品現金房屋器具等皆為有形的。而負債則為抽象的也。惟此所謂抽象的者，決非此意。因其體有形。

可以把持之物，向含有應收票據應收帳款等於其中。此應收票據應收帳款等之債權，既認其為積極財產，為具體的價值，則應付帳款應付票據等之負債，自當依同一理由，不得為抽象的價值。二者之異點除積極性與消極性之外，若一方為具體的，則他方亦必為具體的。而毫無疑義也。

次問【負債的性質是否為殘留的】。此問題極易明瞭。所謂【殘留的】者，即與企業永久存續之意。克羅克氏稱此為資本之永久性。永久性者，資本最顯明之性質也。然永久性並非負債所不可缺之性質。因無論何種長期負債，決不與企業作永遠無窮之存續。況如普通對於進貨客戶之債務，以及票據上之債務，其無永久性也，自明若觀火索。

由是言之，負債之性質，並非殘留的，非永久的。常發生變化而不停息。若自己資本，則明有永久性。乃與企業相終始之抽象的數量。蓋企業之目的，在乎自己資本之增殖。企業存續一日，其目的日不變。故自己資本在企業存續期中，自與企業一體存續也。

七、結論——「資本」本質之簿記學的解釋

資本有抽象的性質，為計算上之數量。此語若從簿記學上解釋之，所謂資本者即自己資本之意。則負債之不屬於資本，而與財產有同一性質，更為明瞭。蓋簿記之對象本為價值，為貨幣價值。凡簿記學上之問題，皆價值所關之問題也。故謂資本為抽象的，財產為具體的，負債為抽象的又或為具體的，等等問題。若作為簿記學上之問題觀之，皆指抽象的價值或具體的價值之意。即價值之為抽象的或為具體的之問題也。

然則價值為抽象的，或為具體的二者，其意義果如何。曰，所謂具體的價值者，其價值必為具體的財貨所表現。故其價值得由一種具體之財貨，直接計算而決定之。換言之，某種價值得直接就其本身以計算決定者，其價值即為具體之價值。一切積極財產（即普通所謂財產）之構成部分，皆為具體價值。由現金，銀行存款，商品，器具，土地，房屋，以及應收帳款應收票據等，莫不有一定之價值。其價值皆係直接算定。例如言四千元之現金，四萬元之商品，則現金與商品實有具體的價值四千元或四萬元。可各就其物本身，以計算而決定之。

者也。

其次之問題，即負債亦為具體的價值是也。蓋一切負債之數額，皆可就其本身，直接計算以決定其大小。例如向某一進貨客戶賒買商品一千元，即對該客戶發生一千元之負債。倘若發出期票以償還之，則發生一千元之票據債務。故知此項負債，或為應付帳款，或為應付票據，其數額若干，皆可就負債本身直接決定之。與積極財產之情形毫無差異。此所以謂負債為財產也。

至於自己資本之性質，則與此異。自己資本者吾人絕不能認其為具體的價值。其在企業之中，決無具體之表現。即其數額若干，不如資產負債可各由其本身以直接決定之。必待由企業總財產中減去負債後之餘額，方為企業主所有之自己資本。故自己資本原係一個餘額。所謂餘額者乃一個計算上之數量。換言之，自己資本實非特定之具體價值。只由計算所推出之價值。即抽象的價值也。

要之，簿記學上以資本與財產兩相對立，認其為抽象價值與具體價值之對立。稱資本為自己資本。稱財產為資產及負債。此負債為消極性之財產。故稱消極財產。使與資產（即積極財產）有所區別。故吾人對於某一企業，欲知其積極財產共有若干，則可由其各種具體之財貨（例如現金商品應收票據）之數額，以直接計算而決定之。若欲知其消極財產（即負債）之數額，亦可用同一方法，由其構成部分之具體價值，直接以算出之。當此之時，其積極財產之數額可不必問。只單獨計算消極財產之存在額可矣。然而自己資本數額之算定，則與前二者全不相同。決不能由其本身以單獨計算之。必待計算積極財產消極財產之後，始能決定其數額。即算出積極財產價值減去消極財產價值後之餘額，以決定資本之價值。故財產與資本自為同一價值。即對於同一物而呼之以二名。一方為具體之價值。他方為抽象之價值，為計算上之數量。具體價值之增減變化，由財產系統之帳戶，計算而記錄之。抽象價值之增減變化，由資本系統之帳戶，計算而記錄之。抽象價值之增減，常隨具體價值之增減以為定。此其所以為抽象價值之原因也。蓋其本身既不存在，故自無其自動增減之理由。若在具體價值之方面，則或為積極財產，或為消極財產，其價值之增減均係自動發生。而非待其他因素以促成之也。

由上觀之可知資本與財產之概念，認為抽象價值與具體價值之對立。在簿記學上實為始終一貫之理論。而負債之分類，則不屬於資本而屬於財產。故曰，負債者有消極性之財產。一稱消極財產。資本者即自己資本，且專就自己資本而言者也。

一九三五年前的美國會計學

余 宣

一、美國會計學的歷史展望

一九〇七年以前，美國的會計學界完全是在英國會計學的影響之下，僅有說明各種簿記理論的書籍出版；而是項書籍，亦不過是下列二種：

1. Thomas Jones: The Principles and Practice of Bookkeeping, N. Y. 1841
2. B. F. Foster: Double Entry Elucidated, Boston, 1852.

Jones 與 Foster 乃係最早應用代數方式說明複式簿記的學者，但是他們所討論的僅及於簿記理論的範圍，所以只能稱為簿記學者，而不足稱為會計學的建設者。

一九〇七年至一九〇九年間，稱為美國會計學先驅的三本書籍，先後出版：

1. Charles E. Sprague: The Philosophy of Accounts, N. Y. 1907.
2. W. M. Cole: Accounts, Their Construction and Interpretation, N. Y. 1908.
3. Henry R. Hatfield: Modern Accounting, N. Y. 1909.

Sprague 對於美國會計學的供獻，計有下列三端：(註一)

- (一)說明資產負債表中「資產」「負債」「資本」科目間之基本關係。
- (二)排除以往的「授受說」及「擬人說」而改以合理的代數方式來說明借貸的原理。(即資產增加或負債及資本減少，記入借方；資產減少或負債及資本增加，記入貸方。)
- (三)廢棄以前人名帳戶與非人名帳戶這兩種因習的科目分類方法，而改將科目分為資產負債帳戶與資本損益帳戶。

在 Sprague 以前 Thomas Jones 即曾早已用代數方式來說明簿記的理論，同時 Sprague 所討論的範圍，亦僅限於簿記理論及資產負債表之形式問題，而對於「評價」「折舊」「成本」以及「資產負債表之能力」等

中心問題，均未顧及；所以“*The Philosophy of Accounts*”一書能否稱為會計學的著作，頗成疑問；不過 Sprague 的研究態度，確可使他成為美國會計學的開拓者之一。他認為會計學乃是數學及分類學中的一部門，其原理應根據經驗的推理而決定，並不依存於技術上的傳統與習慣，他對於各種原理完全應用單純而且自然的基本數學公式，加以說明。(註二)雖然 Sprague 這一種以會計學為數學及分類學中一部門的見解，現在任何人都可以加以反駁，但是他對於會計科目理論的一貫以及分類的合理，實與美國以後會計學中各項著作一重大影響；尤其在他討論資產負債表之形式問題的時候，以現金說 (Cash Theory) 說明美國式 (American mode) 與英國式 (English mode) 的區別，並且對於英國式之與營業學說 (Business Theory) 是否有當？加以檢討；同時又指出資產負債表的編製方法有盤存法 (Method by inventory) 與推算法 (Method by derivation) 之分，這種種意見，迄今尚為會計學者所引用，而認為頗有價值。

Sprague 僅係研究到會計的形式問題，而 Cole 則對於一般會計的實質問題，都曾加以廣泛的檢討，所以“*Accounts, Their Construction and Interpretation*”一書乃是美國會計學中第一部最為充實的著作；該書研究的範圍，已由簿記理論擴充至於資產負債表及損益計算問題；同時對於資產負債表的分析問題，亦曾論及。比較資產負債表 (Comparative Balance Sheet) 的概念，即由 Cole 最早提供於美國的會計學中。由比較資產負債表脫胎而來的資金來源運用表 (Where Got and Where Gone Statement) 分析法，對於後來美國商業發達的商業分析，即有極大的影響。

在美國會計發達史中，與 Cole 有同樣重要性質的，便是 Hatfield。Hatfield 乃是最早研究美國會計學中現在各項中心問題的一人；他對於美國那種尊重實務忽視原理的態度，深感不滿；於是努力參考國外各權威學者的著作，以期造成以資產負債表之評價問題為中心的會計學；他最初所著“*Modern Accounting*”一書，共有十九章，其內容如下：

- (1) 複式簿記的原理
- (2) 複式簿記的原理(續)
- (3) 資產負債表

- (4) 資產及其評價原則
- (5) 各種資產的評價
- (6) 無形資產
- (7) 折舊
- (8) 資本(現金投資)
- (9) 資本(實物投資)
- (10) 負債
- (11)(12) 利益
- (13) 公積及準備
- (14) 償債基金
- (15) 實質、製造、及損益科目
- (16) 股本計算
- (17) 公司會計
- (18) 資產負債實況表及虧損科目
- (19) 會計實務技術上之改良

Hatfield 的簿記理論係祖述 Hügli (註三) 及 Schär (註四) 二人的二科目系統說 (Zweikontontheorie)，即所謂等式說 (Equation Theory) 是。至於他之所以以資產負債表問題為會計學的主要研究對象，可以說是完全受了國外各權威學者的影響，如英國的 G. Lisle (註五)，F. W. Pixley (註六)，L. R. Dicksee (註七)，德國的 H. V. Sifmⁿ (註八)，H. Rehm (註九) 等是。在 Hatfield 以前，美國可以說是並無所謂會計學，及至他出現以後，美國會計學才開始吸收英、德、等國資產負債表的知識，而漸漸發展。

Hatfield 所論評價問題，計有下列三個：(註十)

- (1) 財產中應包括何種項目？(What items are to be included in the inventory?) 即財產目錄的能力問題。
- (2) 何種支出可以計入成本價格？(What expenditures are to be considered as entering into their cost price?) 即資本文出與收益支出的劃分問題。
- (3) 再評價的基礎為何？(What is the basis of revaluation?) 資產在再評價時應依取得成本為標準，抑另以新評價為標準？若依新評價為基礎而為再評價時，則其基礎係市場價格抑係

清算價格？即資產負債表的評價問題。

Hatfield對於第一個問題係引述Simon及Rehm等德國法商學者的資產負債表能力論；對於第二個問題則引用Dicksee及Pixley等英國學者的資本支出與收益支出論；資本支出與收益支出的觀念，乃係英國複會計制度所固所，Hatfield便根據這一種觀念確定了資產與費用劃分的標準，這一種方法，現為美國會計學者所公認，關於評價論他大多採用Simon的主觀價值說及Rehm的營業價值說，他認為財產的評價應以繼續企業 (Going Concern) 所有的資產價值為標準；換句話說：適當的資產價值係資產對於企業所有的價值，而非對於他人所有的價值，此等價值，僅存在於企業繼續經營之時，如企業一旦結束落入管理人或清算人手中，即無價值可言。所以一般均應採用繼續企業所有的資產價值，作為評價的標準，但為防止過於誇張的評價起見，對於是項原則尚須設置若干例外，加以修正。(註十一) 他將資產分為固定資產及流動資產兩種，並對之應用不同的評價標準；固定資產應始終採用原價，對於市場價格的變動，不加考慮。而流動資產則以時價 (Current value) 為評價基礎；固定資產對於市場價格的變動，雖可不加考慮，但是在其使用價值 (Use value) 實際發生變動的時候，仍應加以糾正，使對於固定資產的折舊，有所影響，這就是Hatfield評價學說的大概。他的所謂“Current value”這一個概念，即與Simon的所謂「重置價格」(Verkehrswert) 相一致，他的所謂“Use value”這一個概念，即與Simon的所謂「使用價值」(Gebrauchswert) 相一致，Simon的主觀價值說對於Hatfield的影響，由此便可見到了。

Sprague, Cole, 與 Hatfield 三人雖替美國會計學立了一個基礎，但是他們還是不能擺脫以往簿記教科書的傳統立場，而來表現美國各種企業的會計實務；他們的著作全係普通會計，既沒有獨創的理論和見解，同時也沒有具備美國會計學的特徵。直至一九二二年 Robert H. Montgomery 的 “Auditing Theory and Practice” 一書出版，這一種現象才為之一變，他由會計師實務的立場一方面介紹英國會計師的經驗和知識，同時又將美國的會計實務，加以忠實的反映。

。美國的會計師業務，最初亦是完全模仿英國的制度；一八九六年紐約州制定會計師法規，便是美國會計師制度的嚆矢；但與英國會計師業務的歷史相比較，便覺遜乎其後了，所以美國會計業務，最初是

完全依據於英國，凡由英國傳入的，不論原理或實務，都視為金科玉律，不稍加變更。例如 Montgomery 所著 *Auditing, Theory and Practice* 的初版書中，便是祖述英國的審計學原理，但是對於美國會計的實務，却仍能充分的加以反映。美國資本主義的經濟，後來日漸發達，甚而至於駕凌英國而上之，於是會計師業務，便亦隨之而蒸蒸日上。Montgomery 的名著，便在這逐漸興盛的時期當中產生，所以一般人都認為這是當時會計師界的一部力作。Hatfield 的評價理論頗受德國學者的影響，主張時價學說，而 Montgomery 的評價理論則採採用會計實務與審計實務的傳統原則，即由英國傳來的保守學說或低價學說，自此以後，這兩種不同的評價學說便在美國會計學界相互對立，發生爭執，後來在歐戰當中及歐戰以後，因為受了通貨膨脹及通貨收縮的影響，時價學說與低價學說分別有所修正，成為評價論中兩種對立的學說，是為美國會計學中的一大特色。

關於以評價問題為討論中心的普通會計學 (General Accounting) 或財務會計學 (Financial Accounting) 在美國究竟如何發生滋長，已如前述；不過在歐戰時期當中，普通會計學的發展，曾一度停頓，及至歐戰以後，會計文獻又逐漸增加，會計學術，隨着會計師的發達也就勃然興起。茲將 Hatfield 及 Montgomery 以後的美國會計學歷更以依據各項會計文獻出版先後的次序，分別述之如下：

歐戰將終之時，在一九一七及一九一八年間出版三本會計學的書籍，一本是 R. J. Benney 的 *Corporation Accounting* (N. Y. 1917)，一本是 R. P. Kester 的 *Accounting Theory and Practice*, Vol. I. (N. Y. 1917) 及 Vol. II. (N. Y. 1918)，一本是 W. A. Paton 及 R. A. Stevenson 合著的 *Principles of Accounting* (N. Y. 1918)，Kester 的著作乃係守着美國會計師的傳統習慣，所以在美國會計學中可以說是屬於 Montgomery 一派，而 Paton 的著作則係對於會計師及會計實務的傳統習慣，攻擊頗烈，在美國會計學中可以說是屬於 Hatfield 一派，假如 Montgomery 與 Hatfield 二人為係美國會計發展史中的第一期代表，那末 Kester 與 Paton 二人便是美國會計發展史中的第二期代表，兩者對於下一個時期都有很大的影響。在一九二一及一九二二年之間，Kester 的 *Accounting Theory and Practice, Vol. II.* (N. Y. 1921)，Paton 的 *Accounting Theory*

(N. Y. 1922.) 及 Gillman 的 "Principles of Accounting" (Chicago, 1921.) 等三書出版，其中 Kester 的 "Accounting Theory and Practice, Vol. Ⅱ" 乃係根據各家工業會計及其他特種會計的論文，編纂而成，所以不能算為屬於普通會計的著作；Paton 的 "Accounting Theory" 一書若與他借 Stevenson 合著的 "Principles of Accounting" 一書相比較，前後亦有不同；"Accounting Theory" 一書中關於評價部份主張依據企業的種類分別採用原價學說或修正售價學說為基礎，這就是表示他對於澈底時價學說的態度，已稍形緩和，同時對於重置價格適用的範圍，亦加若干的修正。

一九二四年間出版的會計書籍，比較最多；例如 J. O. McKinsey 的 "Managerial Accounting" (Chicago, 1924)，J. H. Bliss 的 "Management Through Accounts" (N. Y. 1924)，H. A. Finney 的 "Principles of Accounting, 2 Vols." (N. Y. 1924)，C. B. Couchman 的 "The Balance Sheet" (N. Y. 1924.) 等是。McKinsey 與 Bliss 兩人乃係美國會計發展史中第三期的代表，在他們以前，美國普通會計學中都以評價問題為討論中心，而他們則以管理經濟的立場及經營統制的目的來研究會計，由此可以看出會計對於管理科學的基本關係，並且明白會計學的主要任務。

McKinsey 在發表 "Managerial Accounting" 一書以前，曾經著有 "Budgetary Control" (N. Y. 1922.) 一書；Bliss 在發表 "Management through Accounts" 一書以前，亦曾著有 "Financial and Operating Ratios in Management" (N. Y. 1923.) 一書；他們這一種經營統制與管理分析的概念，與以往會計學的色彩，大不相同；美國會計學中自從加入了這一種新的因素，便成為另一個特徵，而普通會計學的重要性，也就開始由另一方面發展了。

一九二五至一九二七年間，Dr. Scott 的 "Theory of Accounts" (N. Y. 1926.)，Paton 的 "Accounting" (N. Y. 1926.) 以及 Hatfield 的 "Accounting" (N. Y. 1927.) 三書出版，他們三人在美國會計學中都是時價學說的代表者，由 Hatfield 為始，發展成爲一個相同的系統，不過其中 Paton 並非澈底的時價學說者，因為他亦主張部份的原價學說。

一九二九及一九三〇年間，R. G. Walker 的 "Problems in

Accounting Principles (N. Y. 1929.) J. B. Canning 的 *The Economics of Accountancy* (N. Y. 1929.) 以及 J. F. Sherwood 的 *The Fundamentals of Accounting* (Cincinnati, 1930) 出版，其中 Canning 乃是 Lorain Stanford Junior University 的經濟學助教，並非專攻會計學。但是也即用 Fisher 的學說來批評會計學；經濟學對於美國會計學的影響，係開始於 Sprague，同流的有 Sprague, Hatfield, Paton, Canning, 及 Littleton 等數人，他們對於 Montgomery 及 Kester 等的傳統會計學者，詳擊甚烈，完全處於對立的地位。

一九三一年間，Scott 的 *"Cultural Significance of Accounts"*，Collar 及 Morrison 的 *"The Principles of Accounting"* 以及 McKimsey 的 *"The Principles of Accounting"* 出版，其中最具有特色的便是密蘇里大學的會計教授 Scott 先生，他的 *"Cultural Significance of Accounts"* 一書係以會計學的立場來分析經濟社會，他反對自由競爭而傾向於現代的統制集中與獨占，使市場的重要性，逐漸減退，因為市場能力的減退，成為經濟統制要素的會計學，其能力便逐漸增高，在將來市場統制的理論當中，由於會計理論的發展，必將產生一種新理論，這就是 Scott 學說的骨幹，這一種主張的是否有當，現在暫且不管，但是 Canning 對於會計學的自我批判以及 Scott 對於會計學之文化意義的檢討，使美國普通會計學的內容，得能逐漸充實，却是一個事實。

一九三二年後，會計學教科書出版更多；此等教科書若與美國會計學滋長期中的若干名著相比較，雖然並無任何新奇或獨創的內容，但是數量上的豐富，亦可表現美國會計學的成熟。茲將一九三二至一九三四年間出版的會計書籍，列舉於後，此外 Kester 與 Hatfield 等的著作，亦經屢次重版。

1. Frank H. Straightoff: *Advance Accounting*, N. Y. 1932.
2. W. D. Gordon and J. Lockwood: *Modern Accounting Systems*, N. Y. 1933.
3. Charles H. Langer: *Accounting Principles and Procedure, Advanced Accounting, Vol. I.*, Chicago, 1933.
4. Angelo Traniellis: *Essentials of Accounting*, Killinglo, Conn. 1933.

5. J. B. Taylor and H. C. Miller: *Intermediate Accounting*,
Vol. I., N. Y., 1933; Vol. II., 1934.

6. Harry H. Wade: *Fundamentals of Accounting*, N. Y., 1934.

在以上各種會計書籍當中，以尚須加入 Littleton 的 "The Evolution of Accounting to 1900." 一書，此書係敘述自 Paciolo 以後直至十九世紀末葉的會計學發達史，為說明由中世紀商人的會計記錄擴大到複式簿記，由複式簿記進化到普通會計學，再由普通會計學分化出成本會計學等過程的第一部資料，為一九三三年後最為出色的會計學文獻。

美國普通會計學的歷史展望，略如上述；簡而言之，美國會計學的歷史，可以分為四個時期：第一個時期係包含歐戰以前各年，為 Sprague, Hatfield, 及 Montgomery 等替美國會計學建築基礎時期。第二個時期係歐戰以後會計學勃興的初期，以 Kester 及 Paton 等兩人為代表；Kester 係傳統會計學的發展者，而 Paton 則係傳統會計學的批判者。第三個時期係包含一九二二或一九二三以後的數年期間，在這個時期當中除了以往偏於審計觀點的會計學外，另有一種新觀點的會計學發生，這就是管理會計學。這一個時期，以 McKinsey 及 Bliss 等兩人為代表，從此以後，預算統制及管理分析等特殊會計學的領域，引起美國學界及實業界充分的注意。第四個時期係包含一九二九年後一直到現在，這一個時期當中，會計學的教科書，出版很多，這就是表示美國會計學已到成熟的境地，並且變成平凡化與常識化。尤其對於美國會計學的自我批判 (Canning) ；變化意識的考察 (Scott) ；以及歷史方面的考察 (Littleton) ；均可加以注意。

以上係敘述普通會計學；普通會計學的範圍，最初原係包含財務會計與成本會計兩部份，後來成本會計學單獨分出，普通會計學便僅及於財務會計的範圍。成本會計學由普通會計學中分出以後，發展很快，現在已與普通會計學，相互並立，同為重要的研究部門。這就是美國會計學的特色。關於成本會計學的發展，容待後節再述。

自成本會計學分離以後，普通會計學便只能以財務會計為主要的研究對象；但是在研究之時又可發生兩種不同的觀點：一種係以審計者的立場為出發；一種係以管理者的立場為出發。歐戰停止以後，管理科學的研究，勃然興起，於是便有人在審計觀點以外另由管理經營

的立場來研究普通會計，管理分析與預算統制概念，便先後發生。雖然管理分析與預算統制亦可由審計人員的立場，加以研究；但是一般都認為以管理經營者的立場，加以研究，更為妥適。所以現在美國會計學的特徵，與其說是在於普通會計學中不如說是在於此等特殊會計學及成本會計學中，較為允當。

(註一)Introductory Note by Hatfield to "The Philosophy of Accounts," P. Xvii., 5 ed., 1922.

(註二)Sprague: "The Philosophy of Accounts," Preface to original edition.

(註三)F. Hügli: Buchhaltungsstudien, Bern, 1900.

(註四)J. F. Schär: Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung, Basel, 1890.

(註五)C. Lisle: Accounting in Theory and Practice, Edinburgh, 1903.

(註六)R. W. Pixley: Auditors, Their Duties and Responsibilities, London, 1881.

(註七)L. R. Dicksee: Auditing; A Practical Manual for Auditors, London, 1892.

(註八)H. V. Simon: Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien, Berlin, 1886.

(註九)H. Rehm: Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und Gesellschaften m. b. H. ect. München, 1903.

(註十)Hatfield: Modern Accounting, P. 74. H.

(註十一)Hatfield: Modern Accounting, P. 81. H.

(未完)

普通公務機關經費類預算科目

之商榷

應立本

預算科目，在單位會計中，有無必要，抱懷疑態度者，迄今不乏其人，惟自二十四年主計處訂定統一會計制度，翻改爲單位會計制度之一致規定，各機關奉行以來，一般機關長官，亦漸注意預算之作用，並隨時根據會計報告，觀察預算執行之程度，此固足見完善之會計制度有助於預算制度之推行，同時亦可見各種經費之資力負擔，在單位會計中，確有不容忽視之地位。

在主計處一致規定中經費類預算科目，計有「歲出預算數」，「歲出分配數」，「歲出保留數準備」，「歲出保留數」，「應預經費」，「預計領用數」，等科目，此數科目，吾人在實際應用時，發現下列二種不便：

第一，「歲出預算數」「歲出分配數」二科目，有時不能代表預算核定及動支之全部過程。例如某機關有養路費預算，全年共一百萬元，其中包括養路隊經費每月一萬元，全年十二萬元，其餘八十八萬元，則係材料及臨時僱工等費用，此八十八萬元，如何支配，實視施工情形而定，在年度開始之初，往往不能指定培修其路，亦不知何時有此需要，故其分配數，頗難預定，現假定二月份指定培修甲路，需款十八萬元，預計三個月完工，三月份又指定培修乙路，需款三十萬元，預計四個月完工，其時歲出分配數有如下列：

月份	養路隊經費	甲路培修費	乙路培修費	合計
一月份	10,000			10,000
二月份	10,000	60,000		70,000
三月份	10,000	60,000	50,000	120,000
四月份	10,000	60,000	50,000	120,000

五月份	10,000		50,000	60,000
六月份	10,000		50,000	60,000
.....				
十二月份	10,000			
合計	120,000	180,000	200,000	500,000

吾人在會計方面之處理，如將一百萬元，按十二個月平均計算，并照一致規定按月轉賬，則其結果必與事實完全不符，即照以上實際分配情形，按月核實轉賬，仍有不便，因如在四月間，又將培修丙路，而欲查明一上項養路費預算，尚有若干餘額可供支配時，則「歲出分配數」之貸方總數列有三十二萬元（一月份轉入一〇,〇〇〇元二月份轉入七〇,〇〇〇元三四月份各轉入一二〇,〇〇〇元）「歲出預算數」之貸方餘額計有六十八萬元此二科目表示之數字，無論單獨的或合併的觀察，均無法獲悉尚可支配之餘額為五十萬元也（如係按月平均轉賬者，則其數字與事實相差更遠），是以此已經指定用途之數額，暨全年預算總數減除此項指定用途部份之餘額，在經費類預算科目，並須有適當科目表示之，此一科目，似可稱「核定支用數」，或仍稱「歲出分配數」，而以原設之「歲出分配數」，用統一會計制度之「月份分配數」，——如其支配情形，在年初即已全部決定者，此項新增科目，自可不用。

第二、「預計領用數」應領經費與「經費剩餘——待納庫部份」三科目不能正確表示對於公庫之責任，自實行公庫法後，各機關之經費存款戶，乃係公庫存款，年度終了如有剩餘，歸入收入總存款時，仍係普通經費存款與收入總存款兩科目在公庫內部之轉賬，并非在公庫以外之存款解納公庫，故一致之規定「經費剩餘——待納庫部份」科目，顯名思義，似有未省，抑且致規定之分錄舉例，對於此一科目之應用，所得餘額，似為預算與實支之差額，而非「應納庫」之剩餘，例如某項經費全年預算為一萬元，實支八千五百元，應付經費三百元，責任保留二千元，則其結帳時各總帳內如下：

預計預用數		歲出預算數	
a 12000	c 10000	b 12000	a 12000
	i 2000		
<u>12000</u>	<u>12000</u>		
經費存款戶		歲出分配數	
e 10000	d 8500	d 8500	b 12000
		e 300	
		g 2000	
		h 1200	
		<u>12000</u>	<u>12000</u>
歲出應付數		歲出保留數	
	300	f 2000	g 2000
應領經費		歲出保留數準備	
i 2000			2000
		經費剩餘待納庫部份	
			1200

根據以上帳戶，編成平衡表如下：

平 衡 表

經費存款戶	1500	歲出應付數	300
應領經費	2000	歲出保留數準備	2000
		經費剩餘——待納庫部份	1,200
	<u>3500</u>		<u>3,500</u>

上表所有應付款及責任保留數總共不過二千三百元，除經費存款戶已有存款一千五百元外，應領經費八百元已足，所謂待納庫之經費剩餘，根本未由收入總存款撥到，不但在理論上毋庸由平衡表列數表明，事實上亦無須另辦作領作解之手續，是以「經費剩餘——待納庫部份」一科目，似可選稱「經費剩餘」並將各項分錄試為如下之改正：

借：應領經費 八〇〇元

借：經費剩餘 一、二〇〇元

貸：預計領用數 二、〇〇〇元

其修正後平衡表之各科目餘額，當如下列

平 衡 表

經費存款戶	1500	歲出應付數	300
應領經費	800	歲出保留數準備	2000
	<u>2300</u>		<u>2,300</u>

上述應領經費，如已全部領到，則此一分錄，即可無庸再轉，而平衡表之借方，將為經費存款三五〇〇元貸方則為歲出應付數三〇〇元歲出保留數準備二〇〇〇元經費剩餘八〇〇元。此經費剩餘八百元迨下年一月二十日即由公庫主管機關通知代庫銀行自行歸入收入總存款，亦即下年二十一日，支用機關應立為如下之分錄：

借：經費剩餘 一、二〇〇元

貸：經費存款戶 一、二〇〇元

以上擬議辦法，對於「應領經費」，可有更為正確之表示，而「經

費剩餘]，亦無虛列之弊，此時「經費剩餘」所表示者，完全爲公庫方面之責任，(但不用「待納庫」等字)因其爲應由收入總存款收回之數字，而非預算與實支之差額。其不能由收入總存款收回者，或無須由收入總存款虛撥虛收者，均予不列，蓋預算與實支之差額，在經費累計表已有表示，平衡表上，對於預算數及實支數均未列明，似無核列其差額之必要，因僅列其差額，則甲機關之經費剩餘爲一萬元，乙機關之經費剩餘爲一百元，吾人仍感無法判斷此二機關執行預算之結果孰爲合理也。

再「預計領用數」，亦可不必轉帳稱「應領經費」。查一致規定，最初祇設「應領經費」一科目，實行公庫法後修正之處理方法，則以本年之應領經費稱「預計領用數」，而以上年應領未領之經費稱「應領經費」，應領款項，似與應付款項相同，有無劃分年度之必要，殊堪研究。且照預算法之規定，會計年度終了時，其已發生尙未清償之債務及契約責任，應即轉帳加入下年度之歲出，又公庫法規定此項保留之款，如年度終了後滿三個月未支出者即予歸入收入總存款。此三個月之期間，即所謂現金整理期間，如過此現金整理期間，再欲動支，必須辦理年度轉帳手續，加入下年度之歲出，故一致規定之實例，此「應領經費」科目，最多不過適用於年度開始時之前三個月，三個月後，此項經費，已成下年度之經費，其應領款項，自應與下年度之應領款項同樣處理，即此一「應領經費」之餘額(上年度)，又須轉入「預計領用數」(本年度)。故於年終時，由「預計領用數」轉入「應領經費」之一分錄，殊可省略，依作者之意「預計領用數」一科目，不如仍照原訂辦法稱「應領經費」，而前述一項分錄，更可簡省改爲：

借，經費剩餘	一、二〇〇元
貸 應領經費	一、二〇〇元

照此修正意見結出之平衡表，仍與前述修正後之平衡表各數完全相同。

以上兩科目，如欲予以分立，似毋甯在每月分配預算轉帳時，將同一數額由「預計領用數」轉入「應領經費」照此辦法則「預計領用數」表示全部預算應撥之款而「應領經費」表示本月內即可撥到之款，亦本月內必須撥到之款也。但現在公庫撥款，無須由支用機關按月請領，且此項撥款，大致均能按期撥到，故應領經費一項數字，往往數日內即可結平，一致規定原亦無此規定，故此二科目，仍以合併爲宜也。

論轉帳加入下年度歲出預算之經費

趙允中

各機關經費，於會計年度終了時，除已發生債務或契約責任部份外，應即停止使用。此項已發生而尚未清償之債務及契約責任，應即轉帳加入下年度之歲出。此為預算法第六十一條及第六十二條之規定，蓋我國歲計立法原則，係兼採權責發生與收付現實基礎；就權責發生之日期言，此項支出應屬已屆終了之會計年度；而就收付實現言，自不得不轉作現年度之歲出，嘗致我國各項財政計政法規，其立法精神均側重在示範作用，懸一政治進步之標的以爲追求之理想，而期事實之漸趨合法，初未因遷就事實而故步自封；惟事實上，則以政治之尙未能盡入常軌，抗戰時期之環境特殊，致不能不有變通從權之規定，此所以關於預算之審定，決算之編製，收支之結束，公庫之推行，均莫不有例外之規定或臨時之新法，以資適應環境；而各項法規因亦漸失其強制性，且以各項法規之公佈施行，復有先後，其精神雖屬一貫，其內容未免有所變更，對於條文之解釋遂不免分歧龐雜，若轉帳加入下年度歲出預算之經費亦其一例也，茲謹就筆者所見，關於轉帳之歲出，分別就其用語之解釋轉帳之手續與會計之處理各方面析論之於下：

預算法第六十二條規定：「會計年度終了時，其國庫賸餘及尙未取得之收入，應即轉帳加入下年度之歲入；其已發生尙未清償之債務及契約責任，應即轉帳加入下年度之歲出，因前項情形而轉帳加入下年度歲出預算之經費，應通知中央主計機關，中央審計機關及財政部並證明之。」歲入方面，姑不具論，其轉帳加入下年度之歲出，係以「已發生尙未清償之債務及契約責任」爲限，故前(一)業經暫付預付之債務固不必適用本條，即(二)適用公庫法施行細則第三十二條聲請保留之款而在保留期間已爲清償者，自亦不得援用本條重複轉帳。又「歲出」一語，既係指一會計年度之一切費用而言，(預算法第八條)則本條所謂轉帳加入下年度之「歲出」，當係加入下年度之國家總預算，並非加入下年度各機關單位之分配預算內，亦即第二項所謂之加入下年

度歲出「預算」之經費，其「預算」係指國家總預算，至於所謂「經費」，依照預算法第六條之解釋，謂依法定用途與條件得支用之金額，在各機關單位，自不應將此項轉帳之「經費」加入現年度之分配預算中。

各機關之經費，依照公庫法之規定，須撥入經費存款戶以支票支出（公庫法第十三條至第十五條）；當會計年度終了時，各普通經費存款之剩餘，仍應歸入收入總存款（公庫法第十七條）；惟對於已發生之債務或契約責任部份，得聲請保留三個月（公庫法施行細則第三十一條），其聲請保留之手續為：「由公庫主管機關核明通知代理公庫之銀行或郵政機關，」此與轉帳加入下年度歲出之「應通知中央主計機關，中央審計機關及財政部並證明之」手續自有不同，轉帳之經費雖或已包括在前項保留數內，但應以經過三個月後尚未支出之款為限，是以當保留之款逾三個月尚未支用時，其餘額既已由公庫歸入收入總存款，自不得不辦理轉帳之手續，加入現年度國家總預算之歲出，憑以再行填發現年度之支付書，此項手續依照預算法第六十二條第二項之規定，可分為通知證明兩項；通知之機關有三，即（一）中央主計機關——國民政府主計處，（二）中央審計機關——監察院審計部；（三）財政部；而應證明之事實則有二，即（一）已發生尚未清償之契約責任或債務之存在；（二）此項債務或契約責任償付之金額並未超過該年度之「未支出之分配數」；（三）是否經過聲請保留手續似可無庸證明。蓋或有某種債務，其償付已定明，須在三個月期間以後者，自可不必經過保留而逕行轉帳；惟如無應付之事實發生，逕以「未支出之分配數」保留轉帳，固為法所不許；但超過「未支出之分配數」之應付債務或契約責任，應辦理預算追加程序者，自亦不容轉帳加入下年度之歲出。至舉證責任之在各經支機關，無論揆之情理或證以規定，均極顯然。蓋所謂「並證明之」係與通知並列，並非僅通知主計處審計部財政部，而由各機關證明之。事實上此種情形，各該機關亦無從證明之。

至關於會計處理方面，則以公庫法之頒行，既後於預算法決算法會計法，是以各機關及所屬機關普通公務單位會計制度之一致規定中，對於此問題亦未加以說明。會計年度終了時，各機關經費剩餘均係現金之存留。如有應償付之債務，僅於結束帳簿時，作一借「歲出分配數」貸「歲出應付款」之分錄，一方面以減少本年度之經費剩餘，他方面則保留現金以備清償此項債務或契約責任，自毋庸履行本條轉帳

之手續；一方面繳交經費節餘，一方面再請發現年度之支付書，在各機關言，減少繁複之手續，亦言之成理，持之有故；然而僅以權責發生為記帳之基礎固已與兼採收付現實之立法原則大相逕庭，而是否實有此項應付債務之事實，既未經證明無從核實。各機關遂濫用應付款借以挪留經費剩餘延不繳庫。迨公庫法施行後，各機關經費剩餘不復結存現金，已如上述，因而此項轉帳之手續，乃顯其重要性。各機關雖或有因公庫法第五條之規定，至年度結束後，其經費剩餘，仍有一部份手存現金尚未繳庫足資應付未清償之債務，不必經過轉帳之手續。然而經費剩餘延不繳庫已屬不法，而此項轉帳之歲出，要仍須經過公庫法第十三條至第十五條之規定手續始得支出。若以現金備付實與公庫法之立法精神相違背亦與兼採收付現實為基礎之原則不符。

根據上述各節，筆者試擬轉帳加入下年度歲出之會計紀錄於后以供參考。

(一)當年度結束時，(或已逾保留期間)尚有已發生未清償之債務或契約責任已辦理轉帳手續時：

借：歲出分配數

貸：歲出應付款

註：此項轉帳加入下年度預算之經費，在各機關應作為「經費」，不必加入下年度分配預算中，已如上述，自應作為「歲出應付款」處理；借「歲出分配數」，以計算實際經費餘絀；(以權責發生為基礎)貸「歲出應付款」，作為負擔。惟本年度剩餘經費已經公庫歸入收入總存款者，(如係現金亦應繳庫以符採收付現實為基礎之立法原則)其數額當較本年度「應有」之經費剩餘數額為大，「實有」之經費剩餘與「應有」之經費剩餘相較，其差額即係轉帳加入下年度之歲出。就各機關言，為「應領經費」故應更作分錄如下：

借：應領經費

(此係實有經費剩餘

貸：經費剩餘——納待庫部份 與應有經費剩餘之差額)

(二)公庫通知已將經費存款戶餘額歸入收入總存款時：(如有現金結餘亦應於此時繳庫)

借：經費剩餘——待納庫部份

貸：~~經費存款戶~~

現金

借：~~歲出分配數~~

貸：經費剩餘——待納庫部份

(三)設若轉帳未經核准時(如證明不足……)

應為如下之紀錄 借：~~歲出應付款~~

貸：應領經費

(四)當支領到付書時：

借：~~經費存款戶~~——以前年度應付款

貸：應領經費

(五)當實際支付時：

借：~~歲出應付款~~

貸：~~經費剩餘~~——待納庫部份

以上為分錄之舉例，至若登記帳簿，編造報表及編製決算各項，均有專欄記載，茲姑從略。

關於轉帳之歲出，時人論著，既少深切研究，解釋法令複多紛歧。筆者從事計政，對此實際問題，亦深感無所適從之苦，爰貫其一得之愚，藉作引玉之磚，倘能獲得一正確之結論，實所切盼者，特以之教於計政界諸先進。

本刊第一卷第三期要目

對於會計師的期望.....	聞亦有
國立預算與國富會計.....	楊澤章
由管理監督立場試論我國公有營業預算.....	胡小米
推行政府財物會計的幾個原則.....	潘稚
成本會計講義.....	徐自昌
現代簿記與會計.....	王遇春
設計木材乾鑄業會計制度之旨趣.....	何連玉
萬西克氏成本會計詳述.....	徐樹人

講座

成本會計講義(續)

徐自昌

第三節 成本帳簿

第一目 成本統制總帳原理

統制帳戶(Controlling Accounts)者，乃帳戶組織之層峯級也。有統制作用，有如機關機構之上級組織，其下直接間接隸屬若干帳戶，悉爲之主轄，每一帳戶發生變化，則必納入統制帳戶內，稽攷成本交易事項頻繁，非一般性質者可比，若對每項交易皆開立帳戶，動則千百萬計，實非小規模企業力量所能及，勞力費時莫此爲甚。統制帳戶實行後，消極方面可減免記帳之勞，積極方面可收集成實效，一舉兩得利莫大焉。其主要功用，茲可得而言者，約有下列諸端：

1. 統制各種補助總帳中之記錄，使不致發生錯誤。
2. 總帳分設多冊後，過帳工作可以分任。
3. 根據普通總帳以編製試算表，比較便易。
4. 每一統制帳戶與其補助總帳之總數不符，則其錯誤必在補助總帳之範圍以內，故記帳錯誤，容易查覺。
5. 進貨客戶銷貨客戶之餘額總數，均可分別由各該統制帳戶表示之。
6. 普通總帳及其試算表之篇幅，均可大爲縮減。

統制總帳之基本原理，在於數學上分數之和等於小數之乘積定理

• 補助總帳係依分數總和定理而建立，統制總帳乃依小數乘積定理而建立，前者為數字級數而遞增，後者依幾何級數而倍加，惟二者或平行發展，最終仍趨于一點上。

統制總帳開立原則，在將同性質之交易事項劃分一類專設一戶，以其性質定名，若材料統制帳戶，製成品統制帳戶，惟對於在製品統制帳戶之開設，其方式不一。一般習見者有以下兩種方式：

(一) 單戶制 (Single Account System) —— 所謂單戶制，即在總分類帳戶僅設置一個在製品帳戶 (Work-in-Process Account) 舉凡在製材料，在製人工以及在製製造費用等項目統記入一戶內。當其發生時記入借方，這產品製造程序完成時，其成品成分記入貸方。其差額表示一定期間內在製材料在製人工與在製製造費用之總和，此值應與期末各在製品成本單上之數值相等。此制之優點在於記錄便利易於從事，其缺點，在在製材料，在製人工，與在製製造費用混為一體，究各項成分各佔成本幾許，無從知曉，分析不易。

(二) 三戶制 (Three Account System) —— 所謂三戶制者，即針對單戶制之缺點，而將在製材料 (Material-in-Process)，在製人工 (Labor-in-Process) 與在製製造費用 (Overhead-in-Process) 在總分類上分別開立三個帳戶，在製材料統制帳戶借方彙記一期內各批在製品加工所領用之材料價值，貸方則彙記該期在製品已完製造程序實際所耗用材料價值。其差額表示該期間內在製材料總值。應與各製品成本單上材料數值之和相等。在製人工統制帳戶借方彙記一期內各批在製品所雇用之直接人工成本總值，貸方記載已完成製造程序實際上所耗用人工成本總值，其差額表示在製人工成本總值，應與在製品成本單上直接人工成本總值相等。在製製造費用統制帳戶借方彙記一期內已分配於在製品成本單上之製造費用，其貸方則記該期內已分配已完成製造程序之各批成品上之製造費用，其差額表示該期內在製製造費用總值，應與在製品成本單上之在製製造費用總和相等。

總之單戶制與三戶制之應用，各隨主觀而不同，採用單戶制者有之，採用三戶制者，尤不乏例。三戶制於茲已普遍為人採用。

第二目 序時帳簿之種類

序時帳簿之種類有二，一為普通序時帳簿，一為特種序時帳簿。前者對於一切事項為序時登記。如分錄日記帳簿是也；後者對其特種事項為序時登記，如現金出納簿及其他關於特種事項之登記簿，二者性質雖異，但其為歷史記錄(Historical Record)則一。細分之，約有下示諸端：

(一) 普通序時帳簿

1. 分錄日記簿(General Journal)——分錄日記簿之形態甚多，有普通式、英國式、意大利式，其主要功用有四：一為開業或開始記錄，二為整理分錄，三為結帳分錄，四為轉帳分錄。獨此一項，對於成本會計上之功用即大，考成本會計事項，素半為轉帳分錄。凡材料之耗用，人工之消失，製造費用之消耗，在在皆為內部事項之轉帳，鮮有發生現金收付事項者。故此簿之用途，在成本會計上，實屬廣泛，茲示其基本形態如下：

年度		分錄日記簿			第 頁	
月	日	會計科目	摘 要	總帳頁數	借方金額	貸方金額

(二) 特種序時帳簿(Special Journal)

特種序時帳簿之種類尚多，有現金出納簿，付款憑單簿，進貨日記簿及銷貨日記簿等種，茲分別述之如次：

1. 現金日記簿(Daily Cash Book)——成本交易事項之種類繁多，除轉帳交易外，餘悉為現金交易事項。關於現金交易，皆有一共通性，即交易之一方對象相同，如現購交易所付出者概為現金，反之，如現銷交易，所收入者悉為現金，對此項交易事項如仍用分錄法——分錄，實不勝其煩。為求事功計，遂有現金日記簿之使

用。現金日記簿以現金交易事項為記帳基礎，每逢此等交易事項之發生，依其對方科目祇記一方，另一方現金科目省略，以簡手續而利事功，茲示其基本格式如下：

現金日記簿

收方 年度 第 頁 付方

月	日	科目	摘要	總頁帳數	金額	月	日	科目	摘要	總頁帳數	金額

2. 進貨簿 (Purchases Book or Purchases Journal)：——企業的目的在於製銷，製造需要材料。材料之購進方式不同，有現購與銷購之別。無論現購或銷購，其為進貨交易事項則一。在會計分錄上，一方面借材料，一方面貸現金或應付帳款。為便利工作計，故有設立進貨簿之必要，凡此類交易事項發生時，悉記入此序時簿內。茲示其基本格式如下：

月	日	發票號次	摘要	總頁帳數	付款條件	金額

3. 銷貨簿 (Sales Book or Sales Journal)：——企業製造之目的在於銷售，銷售之方式亦有二，一為現銷，一為賒銷，銷售方式雖異，但其業務性質則一。在會計分錄上，一方面借現金或應收帳款，另一方面貸銷貨。規模愈大之企業，其銷貨事項愈多。為求事功計，故序時帳簿有改良之必要。銷貨簿即應此需要而產生者，其格式與進貨簿相同，不再重示。

第三目 成本記錄

所謂成本記錄 (Cost Record) 者，係指成本補助帳簿 (Subsidiary Ledger) 而言。其種類甚多，方式亦異。一般最通用者，卡片式，活頁式，訂冊式等形態。就補助帳簿演進階級而言，先由訂冊形態式，繼而死頁式，進而為活頁式，再進而為卡片式。當今卡片帳冊皆廣泛為人採用，簡便便利。就成本記錄種類而言，則有材料分類帳 (Stores Ledger) 成品分類帳 (Finished goods Ledger) 在製品分類帳 (Cost Sheet)；人工分戶帳 (Pay-Roll) 等。茲分別略述如下：

(一) 材料分類帳——所謂材料分類帳者，係指專為登記材料之收發所用之帳簿而言。此帳多採用活頁式，每一種材料設一帳戶，凡不同標識之材料，既單價相同，名稱相同，亦不得混記一戶。其主要功用有三：

- (1) 不經實地盤存手續即可求得材料之庫存。
- (2) 對於耗用之材料成本，可供以詳細分析。
- (3) 決定每單位產品所耗用之材料成本。

茲示其基本格式如次：

材料分類帳										第 頁		
料號	料名	單位	最高存量		最低存量							
月	定購欄		月	收進欄		月	發出欄		實存欄			
	定單	數量		收單	數量		領單	數量	數量	單價	總價	
日	購號	量	日	料號	單價	日	料號	單價	總價	量	單價	總價

(二) 成品分類帳——此帳專為記載製成品之儲銷事宜而設。其功用與材料分類帳相同，每一種產品，須單獨開立帳戶。茲示其簡要格式如次：

修 會 對 轉 會

已分配製造費用						
直接工時數	分配率	擬攤用費	備	註		
成本彙總						
項 目	本成	上成	比	增	貨 方	餘 額
	期本	期本	較	減	數	總成本
			增	減	量	數
人 工						
材 料						
製造費用						
總 成 本						
產 量						
單位成本						

(四)製造費用分類帳(Standing orders)——此帳亦稱製造費用單，係補助帳簿之一種。分部設戶，不論生產部或服務部以及其他部份均須開立一戶，而受統制總帳製造費用帳戶之統馭，各部製造費用之總額須用總帳上製造費用戶之總結相等。迨月終結帳時，即將製造費用統制帳戶所示之總數，根據各部製造費用單上所示之每部製造費用總數作一結轉分錄，分別轉入各部費用統制帳戶中，經此結轉後，總分類帳上之製造費用戶完全結清而成爲一種統計性質帳戶，茲示其簡要格式如次：

工資分戶帳								姓名 所屬	
年	月	工號		工總		工總		應 扣	
日	工種	正時	加時	工總	工	工總	應 扣		
期	作類	工數	工數	時數	資率	資額	項 目	金 額	

(正 面)

缺 工 表

缺工原由	傷 假	病 假	婚喪假	其 他	總 時 數	
缺工時數	時數	工資	時數	工資	時數	工資
上期結轉						
本期合計						
累 計						

(背 面)

(六) 財產分類帳——財產分類帳係補助記錄之一種，普通多採用卡片方式，用以記載各種固定資產之總價及每月應提折舊費用。按總分類帳上各類財產科目再依財產單位個別分戶，各戶財產總值一經登載後應逐月加記該項財產每月應提存折舊費用，月底將各戶折舊費用彙總，編製折舊費用分配表，每類財產分類帳月終結帳後之餘值應與總分類帳上該項財產總額減折舊準備後餘值相等，茲示其格式如下：

類別		帳號		財產分類		名稱		第 頁	
年	月	日	摘要	總 值	折舊率	本月應提折舊	餘 值		

(正 面)

年 月 日

建築種類	建築名稱
承建者	所在地
設計者	使用有效期間
完工日期	價值
用途	殘餘價值
保險期	折舊率
保險率	樣式
保險額	附屬物
佔地面積	備放

(背面一)

年 月 日

種類	名稱
製造商	所在地
經售商	購置期
用途	使用時數

保險期	價值
保險率	運費費
保險額	總值
保險商	殘餘價值
附屬物	折舊率

(背面二)

年 月 日

種類	書名
著者	編號
出版處	使用時間
出版期	總值
數量	殘餘價值
購置期	折舊率

(背面三)

第四節 成本憑證

成本憑證之種類有二：一為記帳憑證，一為原始憑證，二者之作用雖有限界，但彼此有互替功能。換言之，原始憑證可用以代替記帳憑證，此例在銀行會計及成本會計上概多見之，茲分別述之如次：

第一目 記帳憑證

記帳憑證之種類有四：

- 一、收入傳票 —— 收入傳票者，乃現金收進事項記入現金出納簿之根據也。凡此類交易事項發生，不論其性質若何並隸屬之帳類為何，均須首先編製收入傳票，以為收款記帳之依據。就普通習慣而言，收入傳票多用紅色標識之。茲示其基本格式如次：

收入傳票

年 月 日

附單據張數 第 號

會計科目 戶別	摘要	原始憑證		金額	現金簿		補助帳簿			
		種類	號數		欄數	頁數	種類	戶名	欄數	頁數

二、支出傳票——支出傳票者，乃現金付出事項記入現金簿之憑據也。凡此類交易事項發生，不論其性質若何，及歸屬之帳類若何，均須首先編製支出傳票，以為付款記帳之根據。就一般習慣而言，支出傳票多用藍色標識之。茲將其格式如下：

年 月 日

支出傳票

附單據張數 第 號

會計科目 戶別	摘要	原始憑證		金額	現金簿		補助帳簿			
		種類	號數		欄數	頁數	種類	戶名	欄數	頁數

三、分錄轉帳傳票——分錄轉帳傳票者，乃非現金交易事項記入分錄自記簿之根據也。凡不屬於現金交易事項發生，不論其性質若何，及歸屬帳類若何，均須首先編製轉帳傳票，以憑記帳。就一般習慣而言，轉帳傳票多用藍色標識之。茲將其基本格式如下：

~~登錄轉帳傳票~~

年 月 日 附單據數 第 號

會計科目	摘要	金額		分頁 錄簿數	補助帳簿			
		借方	貸方		種類	號數	欄數	頁數

四、現金轉帳傳票——現金轉帳傳票者，乃指現金收付事項同時發生而編製之記帳憑證而言。此類交易事項實例甚多，如暫付款或預付款之收回同時並為正式支出者，均屬之。凡此類交易事項發生，一方面須記載收入事項，一方面須記載付出事項並自動的求出差額，以為收付款項之根據。茲示其格式如下：

現金轉帳傳票

年 月 日 第 號

會計科目	摘要	金額	補助帳				會計科目	摘要	金額	補助帳			
			種類	戶名	欄數	頁數				種類	戶名	欄數	頁數

五、成本通知單 (Cost Memo)——成本通知單者，係普通會計部與成本會計部之聯繫媒介。凡與成本記錄有關之事項發生，成本會計部無原始憑證可攷者，均須由普通會計部份于事項發生時編製此單詳載事項之情形及其貨幣數額。否則成本會計部作為記帳之根據。其內容與普通傳票相似，並得視事實上之需要改變之。茲示其一般格式如下：

年 月 日		成本通知單		第 號			
會計項目	摘 要	金 額	登 入 帳 單			原始憑證	
			戶名	號數	頁數	種類	號數

記帳憑證之種類略如上述，其內容應為下列各事項之記載：

(一)年月日；(二)會計科目；(三)事由；(四)本位幣數目不以本位幣計數者，其貨幣種類數目折合率應標明之。(五)有關原始憑證種類張數及其號數日期，(六)傳票號數，(七)其他備查要點。其次記帳憑證須具備下列各條件，即各種傳票非經以下各款人員蓋章不生效力。(一)機關長官或其授權代簽人，(二)事項之主管或主辦人員，(三)主辦事前審計人員，(四)主辦會計人員，(五)關係現金票據證券出納保管移轉之事項時，主辦出納事務人員，(六)關係財物增減保管移轉事項時，主辦經理事務人員，(七)製票記帳員。

第二目 原始憑證

原始憑證之種類，依會計法規定，有以下各種：

- 一、預算書表及預算準備金依法支用與預算科目間經費依法流用之核准命令。
- 二、現金票據證券之收付移轉等書據。
- 三、薪俸工餉津貼旅費郵養金等支給之表單收據。
- 四、財物之購置修繕及郵電運輸印刷消耗等各項開支之發票收據。
- 五、財物之請領供給移轉處徵保管等單據。
- 六、買賣貸借承攬等契約及其相關之單據。
- 七、存匯兌換投資等證明單據。

- 八、歸公財物沒收財物，贈與及遺贈之財物目錄及證明書類。
- 九、稅賦捐費等之征課釐定及其他依法處理之書據票照之領發及稅課物處理之書據。
- 十、罰款賠款經過之書據。
- 十一、公債發行之法令還本付息之本息票及處理申溢折扣之計算書表。
- 十二、成本計算之單據。
- 十三、盈虧處理之書據。
- 十四、會計報告書據。
- 十五、其他有關之書據表單。

原始憑證必備之條件有下列諸種：

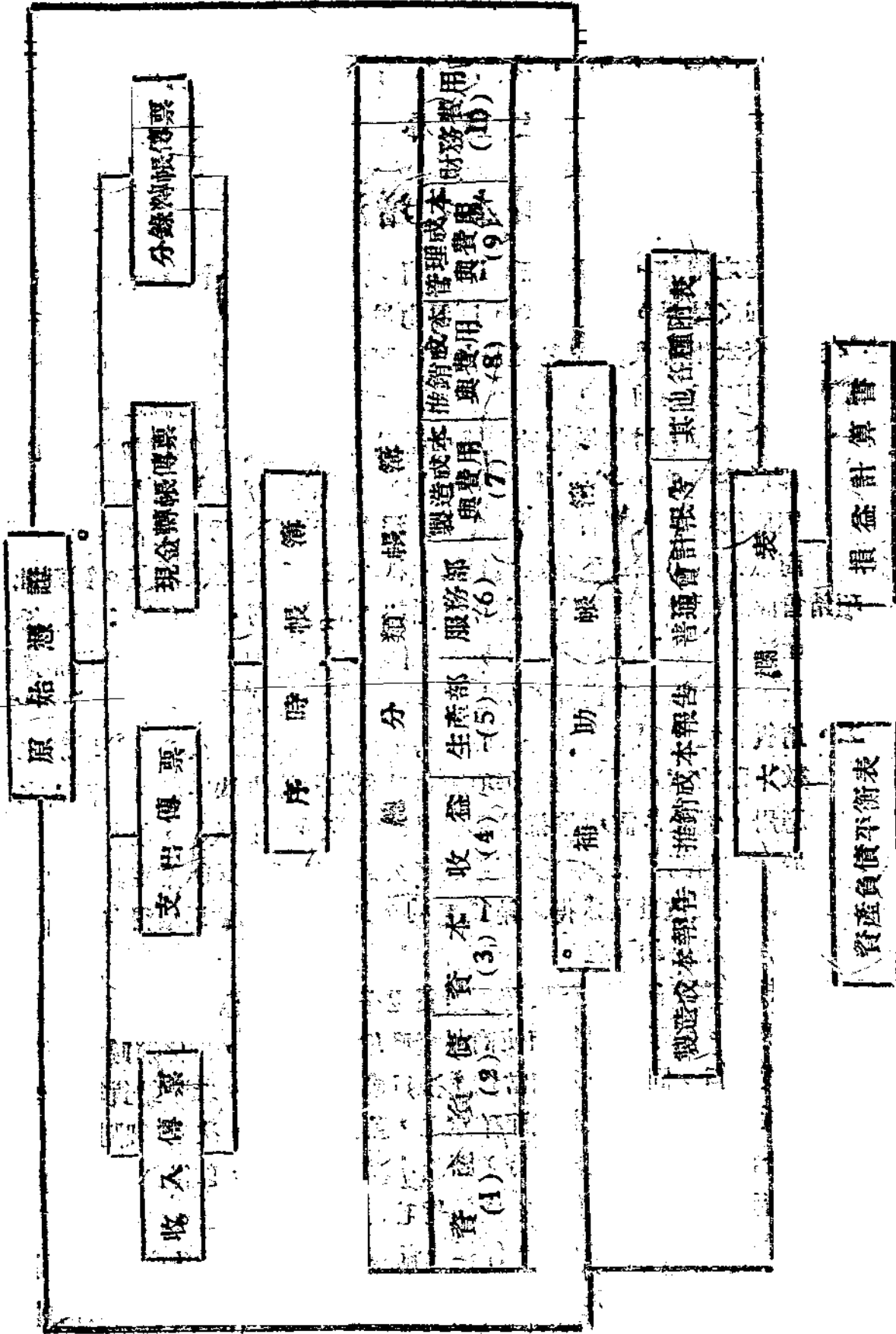
- (一)依照法律或習慣應具備之主要書據不可缺少。
- (二)應經事前審計或稽察始得舉辦之事項須經該管人員簽名蓋章。
- (三)書據之數字或文字有塗改痕跡者，須由經管人員負責簽名蓋章，以資證明。
- (四)書據上表示金額或數量之文字號碼必須相符。
- (五)其他事項須與法令相合。

原始憑證違背上列情形之一者，不生效力。

第五節 本章結論——簿記組織系統圖

會計學問，雖有可易之制度，但亦有不易之原理，已如第一章第三節所述。成本會計體制，亦在應用複式簿記原理，以示每一帳項發生至少可以影響資產負債損益之等價變化，故不論現金交易或轉帳交易發生，悉以借貸原理為分錄之理論依據。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登記帳簿；根據合法帳簿造具會計報告，處理簿記組織系統之程序略如上述。以前各節所敘述者，乃依設計簿記組織系統程序立論。茲示成本簿記組織系統圖如下，以為本章之結論：

簿記組織系統圖



現代簿記與會計(續)

王運春

第三章 資本之增減

資本之增加，每係由于(1)投資，或(2)因銷貨獲得利益所引起資產增加之結果，而其減少，則係由於各種費用所引起資產減少所致。至於資本增加與減少之記錄方法，可直接記入資本帳戶，亦可分記數種有關帳戶，前者已見第二章所述，後者則於本章討論之。

一、收益：資本增加係由於上述資產增加之結果者，其增加部份即所謂收益是也。當一人因其勞務報酬而獲得現金，致使其資產增加因而使資本增加者，此項資本之增加，即視之為一種收益。

商業習慣常視每項銷貨金額為一種收益，名之銷貨收益。實則此項銷售商品所得，非係全部之資本增加，其中應分為兩部份：一部份為資產減少，等於銷貨成本；另一部份為資本增加，等於因銷貨而獲得之利益。此種因銷貨所獲得之利益，名之曰銷貨毛利。

二、銷貨收益之記錄：如吾人能於每筆交易之後確知資本實在增加之數，則前兩章所述對於每項銷貨毛利之記錄方法，已足敷吾人之應用，惟此法需逐筆推算不勝其繁，普通多不採用，蓋若資本主於一定期間內能知其所有銷貨之全部收益同時又能確定其銷貨成本時，則依此所求得之銷貨毛利必與按分別記載以求得每項銷貨毛利之結果相同也。

銷貨收益之記錄，係將每項銷貨之金額借入相當資產帳戶同時貸入銷貨帳戶。至于因購貨而使商品資產增加之記錄，則係將購貨金額借入購貨帳戶，同時貸入相當資產帳戶或負債帳戶。此時銷貨毛利即可由銷貨購貨兩帳戶之記載而確定之，蓋銷貨成本，決定于購貨帳戶之借差金額，從銷貨帳戶之貸差金額中減銷貨成本，即得銷貨毛利也。

• 此種情形將于以下銷貨成本與銷貨毛利兩節中解釋之。

購貨與銷貨帳戶之記載，即係由前章購買商品與銷售商品之記錄方法發展而來，記載每次購買商品金額時，即借入購貨帳戶，與前篇

直接借入商品帳戶之結果完全相同。至記載每次銷售商品金額時，即費入銷貨帳戶，而此貸入之數，則與前章所述將此項銷貨中之銷貨成本，貸入商品帳戶，與銷貨毛利貸入資本帳戶二者之和相等也。

三、商品帳戶：前章所舉王君于九月份所作成之商品購買與銷售，為下列四筆交易：

- (2) 以現金購買商品 \$ 300
- (3) 從杜君處賒帳購買商品 \$ 229.50
- (5) 賒帳售與席君商品 \$ 250 該項商品成本為 \$ 200
- (7) 銷售商品 \$ 125，營收入現金，該項商品成本為 \$ 95。

此四筆交易中，商品資產之增加與減少，及資本之增加，完全記入商品與資本帳戶時則與前章商品與資本兩帳戶所示相同，茲特將該兩帳戶節示如下：商品帳戶之借差 \$ 334.50 乃表示未售出之商品金額

商品		資本主王君		名之曰存貨。即為
(2) \$ 300.00	5) \$ 200.00	5) \$ 50.00	7) 30.00	九月三十日實際存留
(3) 229.50	(7) 95.00			手中之商品數額，至

資本帳戶之貸差 \$ 80，乃表示九月份所有銷貨毛利也。

四、購貨與銷貨帳戶：關於上節所舉購貨銷貨交易記入購貨與銷貨帳戶之記錄方法，請于本節述之，其記錄後購貨銷貨帳戶如下列所示。每項借入購貨帳戶之金額係記載

購買該項商品之成本價	購貨	銷貨
值，每項貸入銷貨帳	(2) \$ 300.00	(5) \$ 250.00
戶之金額，係記載銷售該	(3) 229.50	(7) 125.00

項商品之銷售價值。右方購貨帳戶借差金額 \$ 529.50，即為全部購貨之成本價值，而銷貨帳戶貸差金額 \$ 375，亦即為全部銷貨之銷售價值，雖然購貨帳戶之借差，未能表示存貨之金額，銷貨帳戶之貸差未能表示銷貨之毛利，而存貨與毛利，仍能以其他方法求之也。

五、銷貨成本：購貨帳戶之借差，包括兩項數字，一為銷貨之成本，

一為未售商品之金額，即所謂存貨也。存貨金額 \$234.50 可由吾人實際盤點未售商品與計算其成本而得之；俟存貨金額一經確定，則銷貨成本即不難知之，只要以右列所示之減法，即可求出。

購貨差額 \$529.50 減去存貨金額 \$234.50，所得之差 \$295.00，即為銷貨成本也。	購貨..... \$529.50	減存貨..... 234.50	銷貨成本..... \$295.00
--	------------------	-----------------	--------------------

六、銷貨毛利：銷貨帳戶之貸差金額 \$375，亦同樣包含兩項數字：一為銷貨成本，一為銷貨毛利，依前節所述方法，已可知銷貨成本之金額，則銷貨毛利即可按照左列所示減法以求之。銷貨總額 \$375 減去銷貨成本 295，所得之差 \$80 即為銷貨毛利也。

銷貨..... \$375.00	減去銷貨成本..... 295.00	銷貨毛利..... \$80.00
------------------	--------------------	-------------------

然而銷貨毛利尚不能代表商人經營業務實得之淨利，蓋其于營業期間，尚支付房租薪資廣告費以及其他類似之費用也。銷貨毛利減除各種營業費用所餘之數，始為淨利。

七、費用：當以現金支付房租薪資與其他類似之費用時，則現金資產與資本即應減少此類支付之數，使現金資產減少之記錄方法，為貸入現金帳戶。凡支出使資本減少者，即名之曰費用，各種費用之記錄，或逕借入費用一帳戶，或分別借入房租費用，薪資費用，普通費用等各種費用帳戶，皆無不可，但此費用一帳戶之借差，或各種費用帳戶借差之和，尚須從銷貨毛利中減去，用以確定淨利金額。

關於支付每項費用金額，而借入費用帳戶，與前章所述直接記載資本減少之方法，實相符合。蓋每項費用之支付，皆必從資本為之減少，而記載此每項減少之數於費用帳戶之借方，實與記入資本帳戶借方之數，完全相同也。

- 八、記錄資本變化之各種帳戶：就下列阿伯君於一月份所作之九筆交易，以說明銷貨購貨與費用等帳戶之應用，此九筆交易為：
- (1) 阿伯君投資現金 \$1000 經營一零售皮貨商業。
 - (2) 以現金購買商品 \$500。
 - (3) 從明騰兄弟商店賒帳購買商品 \$265.50。
 - (4) 除果與奧特君商店 \$34.75。

會 計 實 務

- (5) 現金銷售商品 \$ 375.50
- (6) 現金支付房租 \$ 50.00
- (7) 從華特君處收到現金 \$ 10.00 作為償還其所欠帳款之一部
- (8) 付給明騰兄弟商店現金 \$ 100.00 以償還所欠其帳款之一部
- (9) 從華泰商場發帳購買商品 \$ 137.65

關於資產，負債與資本之各種變化，記入各該帳戶後之情形，應如下列所示：（凡各種資產之增加各種負債與資本之減少應記入各該帳戶之借方；各種資產之減少各種負債與資本之增加應記入各該帳戶之貸方。）

現 金	
(1) \$ 1,000.00	(2) \$ 500.00
(5) 375.50	(6) 50.00
(7) 10.00	(8) 100.00
\$ 1,385.50	\$ 650.00

明騰兄弟商店	
(8) \$ 100.00	(36) \$ 25.50

特 君	
(4) \$ 34.75	(7) \$ 10.00

華泰商場	
	(9) \$ 137.65

購 貨	
(2) \$ 500.00	
(3) 165.50	
(9) 137.65	
\$ 803.15	

何伯君資本	
	\$ 1,000.00

費 用	
(6) \$ 50.00	

銷 貨	
(4) \$ 34.75	
(5) 375.50	
\$ 410.25	

釋例三、記入帳戶形式內之各種交易

九、借方金額等于貸方金額：上節所舉各帳戶之借差總額應等于其貸差總額，如左表所載。此種事實，可以表明每一交易之借方金額必等于其貸方金額同時又可說明各帳戶加減所得之差額，將其排列而求兩方差額之總數應彼此相等此兩方差額之相等即可表示帳戶之記錄與加減之計算皆相當正確也。

帳戶差額借貸相等對照表
一月二十六日

現金
特種
購貨
費用
明騰兄弟商店
華泰商場
何伯君資本
銷貨

35.50	
24.75	
903.15	
50.00	
	165.50
	137.65
	1900.00
	410.25
\$1,913.40	\$1,913.40

十、淨利：銷貨收益減去銷貨成本所得之差，即為銷貨毛利，銷貨毛利中再減除各種費用所餘之淨額，即名之為淨利。然如各種費用超過銷貨毛利，則發生損失，此項超過之數名之為淨損關於本章第八節所列舉與記錄之各項交易其淨利之求法，將於下節討論之。

惟第八節所舉各項交易之淨利，不能單由其所記之各項帳戶求得之，必使存貨金額已知後始可確定，至存貨金額仍係由實地盤存未售商品與計算其成本價值而得，已如前述，假設經實地盤點與計算所得之存貨金額為 \$607.90，則銷貨成本即可依本章第五節所述之方法求之，於是更可進而推求淨利矣。

十一、淨利之計算：本節係就四種已知數說明淨利之計算方法，所謂四種已知數字，即銷貨總額，購貨總額，存貨與費用總額等是，右式所示，即為計算淨利之方法，銷貨金額所以置于首列者，蓋以銷貨成本須於其中減去之也。

銷貨.....	\$ 410.25
購貨.....	\$ 903.15
減存貨...607.90	
銷貨成本.....	295.25
銷貨毛利.....	\$ 115.00
減費用.....	50.00
淨利.....	\$ 65.00

十二、淨利之對證：下列所示資產負債表乃在說明對證上述釋例三中各項交易淨利之方法。

資產總額 \$ 1,368.15 等於負債總額 \$ 303.15 加上資本 \$ 1,065.00 二者之和，一月三十一日之資本復稱為資本現值係由於抄資額（即資本帳戶之貸差）與淨利二者組合而成此處淨利 \$ 65 加以投資 \$ 1,000 所得之利 \$ 1,065 即為資本現值也。同時此項資本現值亦即為資產超過負債之數，由此兩種情形吾人即可瞭解淨利金額之真正意義。

何伯君資產負債表

中華民國二十一年一月三十一日

資產：		負債：	
現金	735.50	明勝兄弟商店	165.50
李特君	24.75	華泰南號	137.65
存貨	607.90	負債總額	303.15
		資本：	
		何伯君資本	1,000
		加：淨利	65
		何伯君資本現值	1,065.00
資產總額	1,368.15	負債總額與資本	1,368.15

本節與上節之兩種計算表式，係將第九節所示帳戶差額與其後所盤存資金額全部包括在內，帳戶差額之表未資本增減變化者，對於上節表式中，其表示資產負債之情況者連同存貨金額，則列於本節資產負債表之內。

提 要

個人收益，每為收入薪資報酬之金額；而一商業之收益，則常為商品之銷售總額，若商業係售出勞務者，則為銷售勞務之總額也。

商品或勞務之每項銷售金額，即以其銷售價值記入銷貨帳戶之貸方，因此銷貨帳戶之貸差，即為銷貨之總額，或稱之為銷貨收益，商品之每項購買金額，應記入購貨帳戶之借方，因此購貨帳戶之借差，即為購貨之總額。

未售商品之金額，名之曰存貨，由盤點計算而得之。

銷貨成本，乃為購貨帳戶之借差超過銷貨金額之數；而銷貨毛利又為銷貨帳戶之貸差超過銷貨成本之數也。

費用，乃係減少資本之支出，而資本之減少，係由於資產之減少同時負債無相同之減少者，或係由於負債之增加，同時資產無相同之增加者，各種費用可借入一費用帳戶，亦可分別借入各種費用帳戶。

淨利乃係銷貨毛利超過各種費用之金額，反之淨損，則為各種費用超過銷貨毛利之金額，投資金額加上淨利（或減除淨損）應等於資產總額減去負債總額所得之差。

編輯後記

本期內有幾篇很有價值的文章，值得向讀者介紹的：

【我國政府審計制度】一文，係雍家源先生近作，載於湘計通訊第一卷第三期，對於我國政府審計制度之過去現在及將來，討論甚詳，足供會計審計人員之參攷，故特轉載，以餉讀者，雍先生為我國政府會計權威，所著【中國政府會計論】一書，曾風行全國，當毋庸介紹。

李開先生之【簿記學上二個基本方程式之原理的研究】一文，係就簿記理論方面加以研討，此等著作在我國會計著作中，尚不多見，讀者有特別一讀之必要，關於此類著作，李先生將在本刊陸續發表，希望讀者注意。

余宜先生之【一九三五年前的美國會計學】一文，係對一九三五年前美國會計學的歷史發展及其內容，作一簡明之檢討，此類材料非常寶貴且不易收集，讀者值得一讀，全文長二萬餘字，預計一卷六期可以全部載完。

應立本先生對於普通公務單位會計制度一致規定中之預算科目，加以探討；趙允中先生對於經費轉帳加入下年度發出預算之處理方法加以研究，均有個別之見解。

何連玉先生之【設計木材乾餾業會計制度之旨趣】一文，已於本期續完，務請讀者注意。

研究制度

設計木材乾餾業會計制度

之旨趣

何達平

四、計算聯合產品成本之商榷

木材乾餾，為聯合產品，且自始至終，此類產品，連續發生，硬木經乾餾後，其聯合產品有三，即木炭，廢木焦油，與木煤氣，原木焦油，經澄清後，其聯合產品有二，即木焦油與木酸液，原木酸液，經蒸餾後，其聯合產品又有三，即木油，可溶性木柏油，與木酸液，木酸液加入石灰乳，先予中和，所得之醋酸鈣液，繼予澄清，再予分餾，或施乾燥，其聯合產品又有二，即木酒精與醋酸鈣是也，上述一系聯合產品之成本，竟應如何計算之乎？吾人又不能不於訂定會計程序之外，作進一步之商榷。

考聯合產品成本之計算，原屬較難，然所難者，非在計算手續之本身，而在計算標準與分派基礎之不易確定，通常依各種產品之市面售價，比例分派其聯合成本，就原則言，此實不過一如運輸業中，對於各級客運及貨運，取其應行負擔之代價耳 (To Charge What the traffic will bear)。然在另無良法之先，此一辦法，尤屬滿意，美國布里斯氏 (Bliss)，對於推算聯合產品成本與盈益之手續，曾概夫言之如下：

1. 首先查得已知之原料成本。
2. 繼加入製造中之應計成本。
3. 再求得所有產品之總價值。

4. 總價值超過總成本之差額，即為所有產品之盈益。

5. 如有必需，可按各生產部或各類生產品，將盈益及成本，依彼此之價值，比例分配。

聯合產品之盈益，既可如此求得，反之，屆結賬時，對於產品盤存之作價，即可由市價減去估計盈益及尚待補列之成本，如此所得產品之成本價值 (Cost value)，自亦係出諸估計也。

關於聯合產品及副產品成本之分派基礎，自不無諸種方法，可供採用，然歸納言之，則不外下列四項：

1. 如既無聯合成本又無個別成本分別列出，則可將所有成本之總和，由各種產品之總價值減去。

2. 製品經分離 (Splitting-off) 後，而尚須加工製造者，則在分離時所生產之聯合產品或副產品，即可視同主要產品成本之減除。

3. 聯合成本，常用公平合理之基礎，予以分派：(甲) 可以產品之重量，容量，或體積等，為分配基礎，依此辦法，係先求每種產品屆分離時之個別成本，再決定其在分離後之個別成本，而求得每種產品之純益。(乙) 可以各種產品之市場價值為分派基礎，此亦係先後求得屆分離時之個別成本，而後分別處理。

4. 副產品儘可視為所用原料之殘價，而予作價。

上述第三項中之市場價值，須各種產成品互有顯著之高下，而且主要產成品與副產品市價之比率，應能經常保持相當之穩定，則採用之，當屬無妨，否則宜將依正常狀態所預定之分配率，於市况變遷時以加權方法，從事調整。

以上二節所論，為聯合產品成本在會計處理上之一般原則，亦即為本文所欲討論木材乾餾產品成本應行如何分派之前提。前節中第一項，近於粗放，非至萬不得已，殊不足取法，第二項所謂之分離點 (Split-off point)，就前列「製造程序圖」觀之，第一點為乾餾釜，第二點為原木焦油，第三點為原木酸液，第四點為醋酸鈣液，至第三項所謂之分配基礎，在木材乾餾業，以各種產品，經分離後，其物理形態，組織成分，均彼此各殊，不能以體量 (Bulk) 為分配基礎，而當斟酌市面價值，就各物之數量，比例分配，因此下列各數量，即須

由製造部詳為紀錄，隨時通知會計部。

1. 乾餾釜中裝入硬木之數量(習用單位或公斤數)
2. 製成木炭之重量(公斤數)
3. 所產原木焦油未澄清前之數量
4. 澄清後木焦油之數量
5. 製成木梢油之數量
6. 澄清後原木酸液之數量
7. 可溶性木柏油之數量
8. 木油之數量
9. 木酸液之數量
10. 醋酸鈣液之數量
11. 製成木酒精之數量
12. 製成固體醋酸鈣之數量

上列各項半產品，副產品，或產成品之數量，除採用適當單位外，並須注意其濃度，比重，或成分，使趨標準化。在長期製造進程中，宜保持均勻狀態，以利成本之計算，且利於各期間成本之比較，例如加水洗滌時，前後各次所加水量，原屬可多可少，但宜求其適度，否則濃度不能保持均勻，而各期間單位成本之比較，即無意義。至於產成品市價之調查，亦不可怠忽，蓋須以此定為比例，權衡數量，而使聯合產品之成本，均勻分派也。

茲假定二科德之晾乾混合硬木，約合三、四五〇公斤(即約合七、六〇〇公磅)，進價為每公斤四角，共值一、三八〇、〇〇元，經乾餾後，其產成品及副產品之數量與當時市價如下：

二科德混合硬木乾餾後產品數量及價值估計表

項別 次第	產品名稱	單位	數量	市面單價 元	價值 元	備 考
1	木 炭	公斤	1,400	1.00	1,400.00	
2	木 焦 油	公斤	300	15.00	4,500.00	暫不製造 木柏油
3	可溶性木 柏油	公斤	60	15.00	900.00	

4	木 油	公斤	320	5.00	1,600.00
5	木 酒 精	加侖	20	50.00	1,000.00
6	醋 酸 鈣	公斤	270	20.00	5,400.00
合 計					14,800.00

茲再假定製造成本之發生情形如下：

1. 乾餾部成本，除硬木 \$1,380.00 (a) 外，尚須另加人工及製造費用共 \$800.00 (b) 所製成之木炭，以不須另行製造，故除應將聯合成本分派一部分外，已不另增成本。

2. 所產原木焦油，除將第(1)項之木炭成本減去，以所餘部分入外，並須在澄清過程中，另增製造成本共 \$500.00 (c)。

3. 原木焦油，經澄清後，所產木焦油及原木酸液，應分別分派其聯合成本，前者暫不以之製造木柏油，故暫不另增成本。但後者以須繼續處理，故將其成本轉入原木酸液賬戶。

4. 原木酸液加溫蒸餾，須另增製造成本共 \$2,200.00 (d)，蒸餾鍋中所剩之可溶性木柏油與蒸餾液中之木油，均各分派其應計成本，而予轉出，所餘之木酸液成本，轉入醋酸鈣液成本賬戶。

5. 木酸液成本，經結轉後，另加入石灰乳成本 \$300.00 (e)，及其他製造成本 \$500.00 (f)，彙合為醋酸鈣液成本。

6. 醋酸鈣液成本，又依比例分派為木酒精製造成本及醋酸鈣製造成本，分別轉入各該在製賬戶，又前者須另增製造成本 \$1,800.00 (g)，後者須另增 \$1,200.00 (h) 然後始可製成木酒精及固體醋酸鈣。

以上自(a)項以迄(h)項之所有製造成本，總計為 \$8,600.00 又所有產品之價值，為 \$14,800.00，則成本對於售價之比率，應為 0.586486486。吾人有此比率，並知各種產名之數量及價值，即可分別求得其應行分派之成本如下：

二種總混合硬木乾餾後產品數量及成本估計表

項別 次第	產品名稱	單位	數量	估計價值 元	估計成本 元	占總成本 百分比	估計單位 成本 元	備考
1	木 炭	公斤	1,400	1,400.00	821.08	9.66	0.5865	以此

2	木焦油	公斤	300	4,500.00	2,639.19	30.41	8.7973	本 各 估 計 價 值 即 得 各 估 計 成
3	可溶性 木柏油	公斤	60	900.00	527.84	6.08	8.7973	
4	木油	公斤	320	1,600.00	938.38	10.81	2.9124	
5	木酒精	加侖	20	1,000.00	586.49	6.76	29.3245	
6	醋酸鈣	公斤	270	5,400.00	3,167.02	36.48	11.7297	
合 計				14,800.00	8,680.00	100.00		

於此分派聯合產品之成本，有二法焉：其一，即為直接應用各估計單位成本，作為預定分配率(Pro-determined rate)，隨時由各在製帳戶(In Process accounts)，依產品之數量，逐步將成本轉出，其所餘部份，各依適當比例，轉入其繼續加工製造之在製帳戶。例如據工務部通知製成木炭若干公斤，則可立刻以 \$ 0.5865 乘公斤數，所得之積，借入「木炭」帳戶，貸入「乾餾部成本」帳戶，同時依適當比例，將另一部份成本，由「乾餾部成本」帳戶，轉入「原木焦油成本」帳戶。其二，為不隨時依預定分配率轉帳，而係將一個月間所有產成品之總價值及所費之總成本，先行求得，再求得成本對於價值之比率，然後以此實際比率，依產品之數量，分別一次分派其成本，由各在製帳戶，逐步轉出，某前在製帳戶之成本，除已被一次轉列成品外，所餘部份，亦係一次轉入其後一在製帳戶。此二法互有短長，茲請分別闡明如下：

第一法之優點，為可隨時計算，隨時轉帳，但其缺點，則為市場價值或實際成本有所劇變時，或市場價值與實際成本均有變動時，則所分派之金額，將不正確。一旦距事實太遠，則各在製帳戶，必發生較鉅之借差或貸差，整理殊感困難。

第二法之優點，亦即第一法缺點之補正，即係以每一個月為計算成本與分配成本之期間，每月求得成本對於價值之比率，而一次分配轉帳，如此同一產品之成本，在前後二個月間，雖容有不同，然各在製帳戶，定能分配完結，其留有在製品者，可轉入在製品帳戶，待下月初，仍予轉回，而使無餘額。唯其缺點，則為不能在當月內隨時轉帳，而須延至次月辦理。

依目前狀況，物價工價，變動劇烈，又生產製造，尚未趨標準化，吾人當可採第二法，而捨第一法。

茲將上述二科德硬木帳戶聯合成本(此可視為一日間一次帳戶後之處理情形，至一個月間，自非此數，但處理手續相同。)之分配情形，依第二法，並參照前列「成本會計事務處理程序圖」中各有關帳戶，暨「分錄示例」中各有關分錄，作成實例如下：(見70頁對面)

上述實例中，各在製帳戶，最後雖能結平，換言之，即所有製造成本，均能基於市價，比例分配於各種產品之上。然有一非正常現象發生，即經轉帳後，原木焦油成本，借方不足 \$780.27，木酒精製造成本，借方尚多出 \$853.24，再醋酸鈣製造成本，借方亦不足 \$72.97。自表面觀之，此間所為成本分配，似非正確，然考其實際，究莫不然。蓋聯合產品成本之分配，既以市場售價為前提，則各類產品之應攤成本，原已近於虛擬，而個別實質成本，究屬幾何？根本上即無法求得，且亦不必強為求得。此所以經轉帳後，借方可以發生不足或多餘也。此不足並非表示原無成本，而其成品反有成本，又多餘並非表示原有成本，而其成品反無成本，特就整個情況觀察，此多餘與不足，適可相互抵銷耳。處理之道，可另開一「成本分配整理戶」，將不足之數，轉列其貸方，復將多餘之數，轉列其借方，倘計算無誤，則本帳戶借貸雙方，定屬自動平衡。筆者不敏，臨時思得此一辦法，或可行之而無悖於事理也。

於此尚有四端，須予提及：(1)實例中醋酸鈣液成本之分配，與其前各在製帳戶相較，頗有不同，因此間並無製成品轉出，而猶根據產品數量及成本估計表第七列內 6.76 及 36.48 二個百分數，再求得其彼此間之百分數(即 15.65% 與 8.437%)，以分配之。(2)依市場價值之比例，以反推各種產成品之成本，則各該項產品出售後之毛利率，應屬相同。(3)每屆月終，各在製帳戶，除轉入製成品或副產品外，自尚可有未製成部份，分配成本時，宜將未完成者，視其製造程度，折成若干與成品相當之數量 (Equivalent Units)，以利計算。(4)在製造過程中，有將此物之洗滌液，加入彼物者，此洗滌液，在加入前，不計成本，又所廢棄之殘渣，在棄去時，自亦不計成本。

五、結 語

蓋嘗聞之，會計學者，科學也；會計者，技術也；會計師之會計制度，亦猶建築師之圖樣，暨施工說明書也。工業製造，為生產技術之應用，會計制度，須合生產技術，故其紀錄財務，與管理事務，亦須技術化，否則其本身既非技術，又何能配合生產技術，更何能管理生產技術所發生之事務。彼設計工業會計制度者，最好能具備雙重身分，即以會計師而兼有工程師之學識，則一切問題，不難應付裕如，迎刃而解。此所以美國成本會計師，每有兼為工程師也。今本文所論木材乾餾，為化學工程，筆者試為會計制度之設計，目亦不得不將化學製造，附帶敘明，幸讀者勿識為既談會計，則不應該化學也。

中華民國三十一年七月十日於重慶

乾 餾 部 成 本		木 炭	
硬木3450kg@.40	\$ 1,380.00	轉列木炭	\$ 821.08
人工及製造費用	800.00	轉入原木焦油成本	1,358.92
	<u>\$ 2,180.00</u>		<u>\$ 2,180.00</u>

原 木 焦 油 成 本		木 焦 油	
由乾餾部轉來	\$ 1,358.92	轉列木焦油	\$ 2,639.19
人工及製造費用	500.00		
貸差轉入整理戶	780.27		
	<u>\$ 2,639.19</u>		<u>\$ 2,639.19</u>

原 木 酸 液 成 本		可 溶 性 木 柏 油	
由原木焦油成本轉來	nil	轉列可溶性木柏油	\$ 527.84
人工及製造費用	\$ 2,200.00	轉列木油	938.38
		轉列醋酸鈣液成本	733.78
	<u>\$ 2,200.00</u>		<u>\$ 2,200.00</u>

醋 酸 鈣 液 成 本		木 油	
由原木酸液成本轉來	\$ 733.78	轉列木酒精製造成本	\$ 239.73
石灰乳成本	300.00	轉列醋酸鈣	1,294.05
人工及製造費用	500.00		
	<u>\$ 1,533.78</u>		<u>\$ 1,533.78</u>

木 酒 精 製 造 成 本		木 酒 精	
由醋酸鈣液成本轉來	\$ 239.73	轉列木酒精	\$ 586.49
人工及製造費用	1,200.00	借差轉入整理戶	853.24
	<u>\$ 1,439.73</u>		<u>\$ 1,439.73</u>

醋 酸 鈣 製 造 成 本		醋 酸 鈣	
由醋酸鈣製造成本轉來	\$ 1,294.05	轉列醋酸鈣	\$ 3,167.02
人工製造費用	1,800.00		
貸差轉入整理戶	72.97		
	<u>\$ 3,167.02</u>		<u>\$ 3,167.02</u>

成 本 分 配 整 理 帳

木酒精製造成本之借差	\$ 853.24	原木焦油成本之貸差	\$ 780.27
		醋酸鈣製造成本之貸差	72.97
	<u>\$ 853.24</u>		<u>\$ 853.24</u>

資 料

關於公有營業機關歲計事務 處理之辦法

(丙)關於盈餘處理

◀盈餘之處理（盈餘之分配解庫及營業資金之周轉等問題）

1. 資源委員會草案第九條規定「各營業機關之盈餘除得提取至多百分之五作為員工獎金及福利基金外所餘應全數繳解國庫不得自行借用其因營業之擴充或改進需增撥資金或營業虧損資本折減需再撥補或增置資產者應列入下年度普通組建設歲出概算並編入資本增減表」用意雖善惟事實上不無困難之處蓋政府所撥本會各事業資金以往大抵限於固定資產增建部份至於營業所需流動資金多由本會及各機關自行籌措其中一部份係由當年盈餘撥充其餘則向銀行賒借而賒借之款亦須就盈餘所得資金償還故此類盈餘均係代表各事業必需資金事實上當難解庫且在今物價日趨高漲之際帳面盈餘未必即係可以解庫之現金故各機關於營業開始縱有充分之資金營業以後亦不加擴充改良但欲維持原有營業則仍須較多之資金以供周轉故其盈餘亦難解庫至於所有盈餘一方列為國家之歲入同時擴充改良所需資金列為國家之歲出自無不可但事業之經營必須隨時適應經濟之狀況其所需資金或多或少有時極難預測為使迅速應付特殊事故而使財政基礎穩固起見仍不得不由盈餘項下酌提準備以資調節復以公有營業之主管機關對於所屬營業機關所需資金有時須負統籌調撥之責似亦須由各營業機關中酌提盈餘作為基金以便運用且國營事業之目的並非全在增加財政之收入例如本會經

辦一部份工礦事業即非全以盈利為目的故所有盈餘應否繳庫當以適應事業需要為前提是以本會主張營業機關之盈餘仍可准其撥用但必須呈經核准始得為之審核之時當以各機關之實際財務情形為依據如各機關確無撥用盈餘之需要則再責其繳庫方較妥適至於員工獎金及福利事業基金如規定其至多提百分之五則盈餘巨大之事業員工獎金或可數十倍於薪工無所限制而盈餘較少或毫無盈餘之事業員工獎金所得甚微或等於零福利事業亦將無法舉辦似欠公允是以本會認為員工獎金仍以依照行政院卅一年一月公佈之「國營農工礦事業發給員工獎金辦法」規定獎金數額可為薪資之六倍其無盈餘之事業亦可由主管機關統籌撥發較為允當

2. 交通部 (1) 目前各地物價高漲為改善員工生活提高服務精神起見所有福利費用除按照原規定提取盈餘百分之五作為福利基金外應准作正常開支列入預算似不宜專限於提用盈餘(2) 查公有營業之盈餘不祇包括現金一項事實上無法全數解繳國庫如將現金盈餘解庫勢必影響資金週轉業務頓受挫折當非中央規定解庫之原意似宜設置應解庫數等科目處理視其經濟能力再飭其解繳國庫是以「不得自行撥補」一節因其盈餘未能全部解繳自亦難收執行之效應請詳細攷慮
3. 四行聯合辦事總處 (1) 查四行兩局之資本金在其資產總額中所佔成份極低實際多已耗用於營業必需之房地及設備等項而各行局營業所賴以為周轉之資金當不外各種存款與放款等所得之收益此項收益如能輾轉運用則各行局所能發揮之業務效能自必益宏惟各照辦理會計事項暫行辦法所定盈餘繳解國庫辦理不啻削減各行局之資本金(2) 查四行兩局之業務純為貸借與信用之授受目的在助長滋榮公私各業藉以促增國家之稅收這是營業上之收益極為有限度息金遇市面變動時貸出資金本息不免呆滯或竟無法收回必須儲備充分資金乃能運用裕如資金愈厚則基礎愈固故所積之純益照章分配後如尚有盈餘即用以增厚公積或提存作為營業基金並以抵補資金之呆滯(3) 查四行兩局之盈餘當以存放款項抵之利息收入為大宗而此項利息大半係屬帳面上之收益對於存戶之存款既需預為準備隨時支付而對於欠戶之欠息在放款尚未到期之前即無現款之收入如以帳面上之盈餘繳解國庫勢必動支可供營業應用之現款

(4) 在四行兩局分支機關戰前多設在沿江海及沿鐵路線各大商埠現行多屬於淪陷區所有放款本息一時既無法收回固定資產更無法利用或且遭毀損損失殊鉅各行局為培植資力起見對於呆帳損失之抵補似未可缺每期決算帳面雖有盈餘可結但文勢不能不留作彌補戰事損失之用如繳解國庫則國庫所得有限而各行局資力之虧損即無法抵補且影響一般社會心理至鉅

4. 農林部 各營業機關之盈餘似應依法提存公積金後再提取百分之五員工獎金及福利金

5. 衛生署 為求營業基礎穩固與發達計必須於盈餘中酌提出公積以資運用邇來物價工價激漲多感營運資金缺乏周轉困難即有盈餘亦多係帳面數字實際仍感不敷是否可於盈餘中在彌補積虧酌提公積及員工獎金之外再行掃數繳庫

6. 水利委員會 為使國營事業更趨發展暨增強財源起見似有依法提存公積金及特別公積金之必要再目前技術人員缺乏而私人廠商復以重金羅致國營事業機關如待遇低薄則人事波動增多影響業務甚鉅似非中樞開發國民經濟之本旨擬請將規定百分數酌予提高以應需要

7. 社會部 原辦法草案總說明(二)似應增加二項「前項盈餘係指依法提存公積金或準備金以後之盈餘而言」以合作社為對象各公有營業機關之盈餘依法應照交易額分配於各有關合作社不受本辦法(二)第一項之限制」又原辦法第九條似亦應增加前項條文

8. 閻亦有先生 原辦法草案第九條所定盈餘分配及分配後之繳庫辦法與已頒行之公有營業機關收支處理及查核辦法有異同之處應加考慮。

9. 趙棟華先生 分配盈餘時應繳國庫數額可全數轉入特定之負債科目同時編製說明表送有關機關並視其可能性或全額繳清或先納一部其餘現款充裕時為之如確無繳解之能力應辦理請撥資金手續以便轉入資本科目

二、虧損之處理

交通部 (1) 公有營業機關如有虧損除停止營業外似不應折減資本否則實際投資數額將無由表現 (2) 營業發生虧損似應在年度進行中視實際需要隨時請求補助不必俟年度終了後始編入下年度概

算以免緩不濟急影響業務原辦法擬請修正

(丁)關於單據送審方面

(五)收支憑證送審之困難

1. 四行聯合辦事總處 查四行兩局係公有營業之金融機構一切財政上收支關係資債損益之增減而損益之發生亦莫不與債權債務有關所有一切收付憑證均為營業記錄或財務記錄之原始憑證在會計組織上或代替傳票或作傳票之附件以備查核若依照普通公務機關收支憑證送審辦法事實上似有扞格難行之處

2. 閻亦有先生 關於報表送審已在審計法會計法中有明白規定其資本支出及各項收入之原憑證每半年隨同報表送審事實能否辦到及發生效用應商審計機關決定

二、採用就地審計

衛廷生先生 欲公營事業之健全必須就地審計在聯線組織下駐審人員之經費應為業務費用之一部收支前應有事前審計收支後應有事後審計結算決算時應有最終審計始臻嚴密

三、採用抽查辦法

經濟部 營業機關與普通行政機關不同其基金收支多係循環性質數目甚多原始憑證往往尚須留備其他證明之用似以仍存本機關待審計機關派員抽查為宜

四、採用巡迴審計

農林部 各營業機關各項收支憑證均有隨時查攷之必要如照普通送審辦法則各機關本身無從稽核困難必多目前就地審計亦不易實行似以採取巡迴審計為宜

五、兼採兩種審計辦法

1. 審計部 按原草案各項收支報表係採虛實發生基礎且為編製之便利起見其發生數之實現與否不作分別之記載若將各種原始憑證隨同各項盈虧計算表送審理論方面固無不合惟事實上則以因有上年度進料或進貨為本年度所用其進料或進貨及收入或費用等原始憑證與其領料或領貨及權責發生時期編造之報表勢難直接核對非實地連同帳冊查核無以證明其符合擬請修改為除資本支出原始憑證以每半年度為一單位送審外其餘營業收支之原始憑證應編列號碼彙訂成冊存放審計機關派員抽查較為適當惟此點擬俟開會商討後

再行決定。

1. 資源委員會：營業機關之憑證平時常須查考如款責其送審勢必每一憑證均須另抄副本則人力物力以及時間之損失當不可勝計是以本會認為營業機關之原始憑證除資本支出部份可以送審其營業收支部份則以由各機關自行保存以備審計機關隨時派員檢查為妥適
2. 交通部：關於營業機關各項收支憑證似應由審計機關派遣富有辦理營業會計經驗者就地審核或隨時抽查不特注意帳表單據之是否正確並應分析研究明白指示過去營業方針之利弊而提供改進之方案以達成審計之任務最近審計部規定營業會計收支憑證概由原機關會計人員粘貼保管由審計部隨時派員審核擬議緩案辦理
3. 永利委員會：各項計算表報應照規定期限送審並責成主管機關及審計機關隨時派員抽查原始憑證並厲行就地審核制度
4. 運輸統制局：就本局主管業務而言現今公路機關遍及全國各線路又復綿延數千里其附屬機構之繁夥自不待言收支單據數量實有可觀值茲交通工具困難之際運輸郵寄均感不便似仍以就地或巡迴審計為宜
5. 趙棟華先生：營業機關每期結帳後將主要會計報表及其附表分送審計機關主計機關及其他有關機關並將各月份月計表送主計機關以便比校核對同時並由審計機關另派審計人員實地查帳

(戊)關於會計報表方面

一、報表名稱

1. 經濟部：會計法內已有規定之報表似可不必再有變更以免同一性質之報表而名稱各異
2. 資源委員會：與經濟部意見同
3. 糧食部：查營業預算損益表之借貸兩方列數與會計上所謂利益及損失究有不同如強為規定易致誤會原辦法第四條第二項仍沿用舊稱似可同時修正即將損失表改稱支出表利益表改稱收入表
4. 聞亦有先生：會計報表名稱應採用現行法令所規定及一般習慣所適用者

二、報表種類

1. 審計部：(1)原條案第十二條每半年度計算表擬增列營業報告書
固定資產增減表固定負債增減表遞越資產增減表近期負債增減表

俾得明悉各該公有營業機關每半年度內營業狀況及資產負債情形(2)原草案第十七條營業決算附表擬請將固定資產增減表固定負債增減表刪除為分析暫收暫付各款之實際內容起見並應增列遞延資產明細表近期負債明細表

2. 資源委員會 營業機關盈虧撥補表係預計盈虧撥補之數額使主管機關得據以將應行撥庫之盈餘淨額編入單位預算以便彙入總預算故盈虧撥補表仍屬必要補充表乃係預計長期資債增減情形之書表使主管機關得能據以將與政府間之長期往來借墊款項數額編入單位預算以便彙入總預算故補充表亦仍應編製
3. 交通部 原擬各項決算報表對於營業機關似不甚適用擬請規定損益計算表及資產負債平衡表為主要表其餘為便利參攷均作為附屬報表惟固定資產目錄及各項盤存目錄因財產種類繁多如要詳列諸費甚大似可免送
4. 衛生署 原辦法規定營業盈餘中尚可提存獎金及員工福利基金是否編製盈虧撥補表尚屬仍須斟酌
5. 農林部 (1)為正確表示各營業機關財產狀況起見其發生數之實現與否似仍應作分別之記載(2)表示所載盈餘之分配事項似仍應編造盈虧撥補表或改為盈虧分析表以便查核
6. 趙棟華先生(1)決算報表擬改為「決算會計報表」除本辦法草案內例應規定外並應於該機關會計制度內列入其種類格式及內容二者不得有所歧異又全年度現金出納表資產增減表損失表利益表等編製困難可概予廢除各項附表可依照損益計算表及資產負債平衡表內各科目視其需要分別規定之換言之各公營機關業務性質大致與一般工商企業相同其決算報表之規定自應一致(2)各公營機關均有甚多之分支機關其應送之報表似應以便總機關合併後之報表為限(3)各種預算報表所應用之科目似應依照該機關會計制度內所規定之會計科目辦理此點可於本辦法內加以規定

三、報表送核時間及手續

1. 審計部 原草案第十四條各項報表送核時間擬請修改為「前項各表由編製機關於每半年度經過後兩個月內送請審計機關審核同時分送主計機關財政部及上級機關備查」因計算為決算之依據其送審期限若不加以規定必至影響決算之審核期間

2. 趙棟華先生「編送預算決算報表手續應納入各機關會計制度內」會計事務處理程序」一章又各種預算書表之格式及內容亦應列入會計制度庶各機關業務及會計人員對於會計事項得有整個之了解而對於會計理論上預算決算應視為會計事務之一部份之意義亦甚符合

(己)關於其他方面

一、營業機關之分類

1. 經濟部 原辦法第三條所載之營業機關類別似與本題無關似可不必規定
2. 交通部 公有營業機關應否包括中外合資經營者似應明白確定又中央與地方合辦者似不必限制政府投資在百分之五十以上者政府統應有監督之權
3. 閔亦有先生「營業機關之分類仍宜照已公布之「公有營業及公有事業機關會計統計機構辦法」之規定為(1)工業(2)金融業(3)軍需兵工業(4)交通運輸業(5)貿易業(6)公用業(7)公賣業(農業森林業漁牧業似屬公有事業性質不易編營業預算)

二、國省合營事業預決算之核編權限

1. 交通部 依照國家財政收支系統法國省合營機關之預決算似須應由中央主管機關彙編核轉以一事權
2. 經濟部按最近鈞院召集審查之「國營經濟建設事業管理辦法」省營事業之營業預算尚須由中央主管機關核轉是國省合營機關似應以中央為主體
3. 資源委員會 本會認為國省合營之機關似應規定中央投資在資本總額半數或半數以上者均由中央主管機關監督指揮其預計決算亦由中央主管機關彙編核轉較為妥適

三、本辦法施行之範圍

1. 審計部 原草案第二條及第二十四條官商合辦之營業政府資本在百分之五十以上者亦認為公有營業其預計決算之編審概依原辦法辦理似屬可行
2. 衛生署 (1)會計法規定關於公有事業之會計事務係準用公有營業之規定僅不為損益之計算其會計事項是否可以依此辦理(2)查各營業機關三十二年度營業概算有已核定及尚未核定者如本辦法

公布復受其拘束勢必更改其增資資產已支用者是否應另圖補救

四、結帳整理事項

1. 趙松華先生 每半年結帳一次自較半結為優如公營機關採永久盤存者似可月結損益以利業務上之參攷

2. 農林部 原辦法第十二項所規定整理事項關於公營機關之多分配及少分配之費用似亦予以整理

五、費用劃分及核定手續

1. 交通部 查管理及其他費用之增減與業務消長關係密切如受核定預算之絕對限制則業務發展困難定多似應予第二級機關以增減核准之權俾得視業務之消長酌量伸縮

2. 糧食部 原草案第二項規定「除業務費用得依營業實際需要由主管機關酌予伸縮外管理費用及其他費用應受核定預算之拘束」此項規定是否指第一級機關單位之主管機關而言又主管機關因營業實際需要為業務費用伸縮之核定时應否通知主計處備案再管理費用及其他費用如亦確有追加為追減之必要時主管機關應按如何程序辦理似應予以規定

六、財產估價問題

趙松華先生 最低限度在資產負債表內如資產估價方法應加以註明又如附表如成本計算表銷售費用表等關於貨物估價折舊攤提等項其處理方法亦應有所註明如能在該辦法內嚴密規定標準估價方法以使各機關報表內容得以一致尤為重要

七、有關技術問題

1. 聞亦有先生 其有關技術問題宜由各關係機關派員會商討論益臻完善

2. 農林部 公有營業機關辦理歲計會計及成本計算之標準似應擬訂整個辦法以期劃一 (待續)

慶 重

新 華 印 務 局

營 業 要 目

精
製

承
印

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

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

重慶陝西路六十號

營業部

重慶森林路望龍門

工廠

本刊徵稿簡章

- (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，文詞通順爲原則，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贛江街特一號本社。

會計讀物

第一卷 第四期

中華民國三十三年十一月出版

編輯兼出版者 會計讀物社
重慶陝西路贛江街特一號

發行者 會計讀物社
重慶陝西路贛江街特一號

總經售 文信書局
重慶保安路一七零號

印刷者 軍事委員會政治部印刷所
重慶磁器口斧頭岩五號

定價

零售每冊國幣十八元 外埠另加平郵三角

活期定戶先付定費國幣一百元發完爲止