

立信會計譯叢

會計師查核決算表  
之原則與程序

美國會計師公會1936年原刊並  
照該會歷年審計程序公報修正

潘序倫譯

一九四九年九月

立信會計圖書用品社發行

立信會計譯叢

會計師查核決算表  
之原則與程序

美國會計師公會1936年原刊並  
照該會歷年審計程序公報修正

潘序倫譯

一九四九年九月

立信會計圖書用品社發行

立信會計叢書  
會計師查核決算表  
之原則與程序

全 一 冊

版權所有  
不准翻印

每冊基價三元五角  
外埠酌加郵費

譯者 潘 序 倫  
發行人 顧 詢

發行所 立信會計圖書用品社

上海河南中路三三九號  
重慶小什字立信大號  
天津法租界三十一號

印刷者 周順記印刷所  
上海惠民路三一八號

一九四九年九月初版

一九五〇年八月二版 (滬)

1001—2600 (順)

## 立信會計譯叢總序

我國會計學術之研究及會計實務之改良，在民國十年至二十六年間頗多進步，國內會計教育日見普及，而會計著述亦年有加增。我立信同人亦曾在此期間致其最大努力，陸續編著立信會計叢書及季刊，共達數十種之多。其後抗戰軍興，同人等分赴內地，在困難環境之下，國內學術研究工作，不免遭受顛挫，固不僅會計一科為然也。在二十六年至三十四年間，同人等在大後方，對於會計教育及出版事業，仍繼續致其全力；原著會計叢書，亦多勉予修改，以適應當時法令及環境。惟因幣值變動甚速，一切會計紀錄及報表，多喪失其意義，因而會計原理及實務，均成為紙上空談，不着實際。不過十餘年來，西方各國會計理論及實務，已多進化，新著迭出，迥異曩時，我國學者允宜急起直追，予以研究，以資攻錯。因復集合同人，再度致力於會計編輯工作。惟因我國經濟現狀及工商組織，正在演變之中，幣值方期穩定，法規亦待修訂，若云改良會計，似覺言之稍早；爰將他國會計新著之有重大貢獻者，先為遙譯付印，以餉國內讀者，不論篇幅之大小，惟擇內容之精新，私擬在二三年內，乘述而不作之志，選譯二三十種，使我國會計學子，多得新穎讀物，總名之曰立信會計譯叢，作為立信會計叢書之新篇。俟至相當階段，再將前著立信會計叢書陸續改編，以適應我國新的環境及需要。謹略敘緣起，藉作嚶鳴之求，所望國內會計學者多予指正及協助云。

潘序倫於立信會計研究編譯所

一九四九年八月

## 譯者引言

考會計師查帳制度，原為私營企業發達後之產物。我國經濟制度，現有變更，私營企業，將失重要，而譯者反將美國會計師公會原訂及修正之查帳標準程序，譯出刊行，何耶？吾知會計界同人及非會計界一般人士懷此疑慮者，必不在少，不得不略費數語，以作說明。

考新民主主義既容許私營企業之存在，並仍期望其發展與繁榮，以作另一步經濟改革之準備，則此最近若干年或甚至數十年內，私營企業當不能放棄其原有經營及管理方面之各種制度；則會計師查帳制度仍必隨之而存在，當無疑問。不僅此也，以前私營企業，祇為業主獲取私利之工具，故其經營及管理制，均以配合此項目標為要務。而一切會計審計制度之建立，亦無不以保障業主私利為基礎。現在時代變更，吾人對於私營企業之觀念，亦應隨之而變；前視私營企業純為私人獲利之工具，現則應視之為整個經濟社會之一份子，有如現代私人應視為整個社會全體人民之一份子然；私營企業雖不妨繼續為私人之獲利工具，但此一私的職能，應已降低其重要性，其對社會對大眾之公的職能，亟應增加其重要性。所謂私營企業對於社會大眾之公的職能，即對於一般職工應負擔其適當程度之生活費用或勞務報酬，對於一般顧客，應負擔以公平合理價格供應優良產物之責任，對於政府及一般民衆，應負擔其政治上財務上應盡之責，即服從管制及繳納稅款之責。即在股東方面言之，現代大型企業之股東，人數往往極衆，而對於企業管理又不積極參加，則其私人股份權利之保障，亦即社會上多數儲蓄投資民衆所必要。私營企業，雖曰私營，但其公的關係，現已如此複雜而重要，則其會計審計制

度，自應在此一方面，負擔其公的責任，即不僅以保障業主私利為盡責，而應以保障職工、顧客、政府及全社會一般民衆之利益為能事。吾恐今後私營企業之查帳制度，因此新的公的責任而更形重要。為避免如此衆多之利害關係人間之利害衝突起見，超然獨立之會計師查帳制度，似為現代發展新經濟政策所不可缺少之部份，其有待於擴展推進，似應毫無疑問也。

本人近來對於會計師查帳制度之觀念，既屬如此，故認為私營企業查帳學術之研究及改良，以適應新的環境及新的需要，實屬無可再緩。惟查帳程序大都與商業慣例及商事法規，有密切關係；我國商業慣例正在變遷之中，而商事法規，亦有待於改訂，故即欲在私營企業查帳程序方面，作具體建議，尚須有待，祇有以他國已成熟之查帳程序供吾參考，俾可加以增損修改，而成為吾國適用之新制度耳。

考吾國審計一類書籍，原不甚多，立信會計叢書中原有數冊，均為同人十年前所作。但在此十數年中，審計理論及實務方面，均已有了相當更變，在美國方面，此種情形，尤為顯著。美國會計師公會原在 1935 年訂頒“會計師查核決算表之原則及程序”一小冊，該國各會計師無不奉為圭臬。其後自 1939 年至今，該公會對於查帳程序，繼續研究，發表公報，對於前定各項程序，頗有增改，而在應收帳款及存貨兩項，其改定程序尤稱重要。茲將該冊譯出，並照該公會歷次議決修改各點，予以修正。述而不作，留以有待，或為今日研究會計審計學者所應取之態度乎？

潘序倫序於立信會計研究編譯所

三十八年即 1949 年，七月，

# 目 錄

譯叢總序

譯者引言

第一章 緒言 .....	1
決算表之性質 .....	1
會計原則 .....	3
會計原則應用之一貫性 .....	3
損益帳之重要 .....	4
表示帳戶之基礎 .....	5
合併決算表 .....	6
查帳程序 .....	7
第二章 中小型公司決算表查核程序舉要 .....	8
總綱 .....	12
現金 .....	12
應收票據 .....	14
應收帳款 .....	15
有價證券 .....	17
存貨 .....	19
地產及廠房設備 .....	23
無形資產 .....	25
遞延借項 .....	25
應付票據 .....	26

應付帳款	27
應計負債	28
或有負債	29
長期擔保債務	30
準備	31
股本	31
盈餘	32
損益表	34
總綱	34
銷貨及銷貨成本	35
銷貨毛利	36
銷售費用、普通及管理費用	36
銷貨淨利	36
其他收益	36
其他費用及損失	37

### 第三章 查帳程序(爲適用於較大或較小公司)

#### 之修正 38

現金	38
應收票據	39
應收帳款	39
存貨	39
地產廠房及設備	39
負債	40
損益表	40
合併決算表	41

### 第四章 決算表及會計師查帳報告書 43

資產負債表式樣	44
損益表式樣	46
會計師報告書式樣	46
附註	47



# 第一章 緒 言

本冊擬將會計師查核企業決算表時所應遵行之若干原則及程序，摘要敘述。所謂決算表者，指某一企業在某日所編製之資產負債表 Balance Sheet 及被查期間之損益表 Profit and Loss Account 及盈餘表 Surplus Account 而言。會計師在查核決算表時，對於該企業之會計規程，亦應一併考察，以確定其所遵行之會計原則是否允當，其內部牽制管制制度 System of Internal Check and Control 是否完備。

## 決算表之性質

編製決算表之作用，為欲對於該企業之進度，作一按期之觀察與報告，並可將投入該業資金之近況與該期營業之結果，作一適當之表示。決算表之本質，實為：(1)帳冊所記之事實、(2)會計事項處理之慣例、(3)個人之判斷三者合成之結果，而其所遵行之會計慣例及個人判斷，尤足以影響其內容。個人判斷之是否允當，必須視判斷者對於會計事項是否有充分之判斷能力及公正無私之意思，及其是否遵守公認之會計原則與慣例為斷。因此，企業決算表必須經具有超然地位之會計師為之查核證明，方可信賴。蓋會計師檢查決算表之作用，固不着重在例行覆算工作之正確也。

在昔一般企業，規模較小，組織較簡，其資產數量亦較微，業主對其資產價值，不僅易於估計，且估計亦較易正確，故可應用估價方法以測量其企業每年之進度。近來企業擴展，一日千里，公司組織日漸龐大複

難，財產之按期估價，已逐漸無法實行。再從會計觀點言之，在昔企業投資，為數微而週轉速，一期內之支出，多於該一期或若干短期內利用完畢，故其會計上之處理，較為簡單。但在現代大型企業，其投資之數既巨，使用之期又長，本期各項支出，多不即予利用，而期在多年內逐漸獲取補償及盈利。企業規模愈大者，其投資之數更巨，使用期間更長，此實為現代企業經營之特點。此項問題，已不能以估價方法予以解決，因財產估價工作，過於浩繁，且年復一年，財產市價，波動不息，估價者之主觀態度，亦非一成不變，在客觀方面不能認為可靠，其所估得之價值，可能上下甚巨，而使損益計算之其他因素，受其劇烈影響，不能表示真實情況。故在今日吾人對於企業會計之觀念，必先承認各項資產之按年估價，在繼續營業從事生產之企業，既屬無法實行，抑亦無此必要。

吾人雖遭遇此種困難，但對於會計上之主要任務，即在某期間之支出中，應將其若干部份作為本期費用，若干部份，作為遞延項目，轉入下期，必須設法決定，否則企業年度損益，勢將無法結算。

為欲解決此項問題，當今會計家根據於理論及實務雙方的觀點，設定若干會計上之慣例，以為決定年度收益編製資產負債表之準則。

在幾項主要會計慣例中『繼續營業』主義之採用，亦屬其一，即為一企業編製資產負債表時，通常應假定該企業並不準備解散清算，而將繼續其營業於不定期限是也。由於此項慣例之採用，一企業之固定資產，如廠房設備、長期投資及無形資產等項，通常以其實際的或歷史的成本計價，而不以其目前之變現價值或重置成本計價。如存貨及應收帳款等資產，常照其繼續營業價值計價，此項繼續營業價值，必較其停業清算時所能變現之價值為鉅。祇有現金或流通證券等少數資產之計價，不以繼續營業為基礎。尚有適與此情形相反者，即如若干有名無實之資

產·如未攤銷債券折扣等，企業一經停歇，其全部價值立即消失也。

### 會計原則

現代會計中，雖有若干基本原則為吾人所公認，但應用此等原則之方法，頗有不同，因而所得結果，亦往往表示重要的差別。例如一企業對於其廠房設備之投資，應在其可使用之年期內攤作營業費用或製造成本，此為公認之原則；但在實施此項原則時，又有幾種公認的方法，如直線法、償債基金法、維持及折舊混合法 Combined Maintenance-and-Depreciation Method、及遞減餘額法 Diminishing-Balance Method 等。按照此數種方法分別算得之某年攤提額，往往相差甚巨。

又如存貨計價方法，經公認為妥適而應用最廣者，當莫過於『成本與市價孰低』一法。但此法亦因其計算方式之有不同，而發生相異之結果。如用先入先出法或後入先出法，能使存貨成本之計算，發生巨大差額，即其著例。

### 會計原則應用之一貫性

一企業在計算及報告其年度損益時，所最應注重者，有時不在其所應用之會計處理規則及方法如何，而在此等規則與方法之一貫遵行，無所更改。即以上例而言，該企業之股東或債權人，對於該企業所採用之折舊方法，究為直線法，抑為償債基金法，可不必過份關心，其應較為注意者，即該企業對於折舊之攤提，應遵行會計界所公認之某一方法，且此項方法之應用，必須歷年一貫，無所更變是也。設該企業所提折舊，在某一年度係按資產實際成本用直線法計算，另一年度，又改照其重置成本，用償債基金法計算，則其所編之決算表，苟不將此項計算方法之

變更，明白宣示，必使讀者發生誤會。

又吾人對於存貨之成本，究照先入先出法計算，抑照後入先出法計算，有時可視為無大關係。但期初存貨係用此法計價，而期末存貨又用他法計價，其計算結果，必將前後迥異，則不可不明白提示其事實，使該決算表之讀者不致發生誤會。

### 損益帳之重要

決算表之編製，通常具有三種作用，一為對於企業管理當局之報告，二為對於股東之報告，三為對於債權人之報告是也。編供管理當局應用之決算表，必須包含較為詳盡之統計資料。編供股東或其他投資人觀察之決算表，及編供銀行或其他商業信用上應用之決算表，在其內容方面，並無大別。但一企業在發行新股時或改組出盤時，編供準備投資人或受盤人閱覽之決算表，則當與上述者大有區別。大概企業債權人對於該業財產之流動性，及其運用資金之性質如何，及是否充足，每表特別關懷，因之，對於其流動資產及流動負債之種種詳情，必認為比較重要。且一企業之償債能力，每視其獲利數額以為衡，故債權人對於企業之營業收益，亦必甚感興趣。從投資者目光觀之，則目前多認企業之收益能力，最關重要，因之損益表在今日之重要，至少與資產負債表相埒。吾人對於損益帳之重要之認識，已深深影響於會計慣例之發展。今日會計處理之第一目標，厥為求取某一期內損益帳上借貸項目之允當。易言之，即使該期營業收益及費用，均有正確之表示是也。此項目標如能達到，則該一期內之支出總額，減除其應借入損益帳戶之數額，又其收入總額，減除其應貸入損益帳戶之數額，其所騰各項餘額，即為期末資產負債表上所應列示之數額。因之吾人每認資產負債表在各年度間所示之

增減變化，較其本身所示資產負債數額，更為重要。

吾人深知一企業在一年度內或較此更短之期間內所結損益，並不可靠；因先後各期情形之變化，每能使一短期間內所結損益，遭受特殊影響也。吾人如欲對於一企業之收益能力，作一允當之判斷，則除應將其一連數年間之利益互相比較外，尚須考慮許多不能在決算表上明示之事實，如管理當局之能力、工業技術改進之影響、市場之變遷、營業稅、財產稅、貨物稅等之變動等項因素，不論在人事方面、實質方面、或經濟方面，均能使該企業之財務情形及收益能力，發生變化。

### 表示帳戶之基礎

會計師在檢查企業決算表時，應查明該企業是否遵照會計職業界通常所認為適當之方法，以處理其會計事項。此非謂各個企業均應遵行相同或相似之穩健方法也。吾人明知帳目之內容，大都為個人判斷之結果。至於作此判斷、及編製表示此項判斷結果之決算表之第一重責任，則須由該企業之管理人負之。但會計師對於管理人在其決算表中所表示之意見，如認為顯失允當，除非關係較微，該會計師必須在其所出具之查帳報告書中，表示異議；但管理當局之判斷，苟有相當理由，並無不誠實之企圖者，會計師不得將其自己之判斷代替之。

近來會計原理，日被重視，其一貫遵行，尤形重要，故企業管理者每逢一種情形有數種不同之處理方法時，輒予以深切注意，以決定採用何法。公司董事會亦認此種抉擇為其重要責任。編製決算表時，如能在表內所示重要項目之下，說明其處理方法及計價基礎，實為最妥當之辦法。例如存貨係用何種基礎計價，地產、廠房設備及投資等項又各用何種基礎計價，分期收款銷貨上之收益，在銷貨行為成立時，抑在貨款收到時，

作為實現，以及其他重要事項之處理方法，均應於決算表中予以註明。不論在會計原理方面，或在其應用方法方面，倘在先後兩期間有所變更，如其變更對於決算表之內容，有重要影響，亦應在決算表中說明之。

### 合併決算表

會計學者近來大都承認母公司與附屬公司間之整個財務情形及損益計算，最好以合併決算表表示之。此種合併決算表之編製，有幾點值得注意之事項：

母公司對於附屬公司必須握有控制權，此為編製合併決算表之先決條件。不論用直接或間接的方法，母公司對於附屬公司之管理，及政策之決定，必須能予以控制。因之母公司所握另一公司之股權，不足其全部股權之半數者，該另一公司不當在合併之列。如控制權已無問題，則母公司與附屬公司之決算，應否予以合併，尚須視經此合併之後，其整體之財務情況及經營成績是否得有最明顯之表示以為斷。因之若干附屬公司，反以不予合併為宜。例如國外附屬公司多以外國貨幣為記帳單位，而此等貨幣之匯兌，往往受所在地政府之限制，如分派股利，又常於其母公司受所利得稅之重徵，且地理上法律上種種問題，亦足以影響母公司對於該附屬公司之控制。在此種情形下，該附屬公司以不與母公司合併決算為宜。此時合併決算表上應將母公司在未經合併的附屬公司之損益中，握有幾許權利，應加註於合併決算表上，否則除非關係甚微，不能認該合併表為完備。

合併決算表用途上之限度，於此應予說明。各個公司之債權人，對於其各項資產所可各別主張之權利如何，在合併表上不克有所表示。故合併表如不附有各個公司之決算表，其用途頗難充分。惟應否祇將母公

司之決算表附入，抑應加附某某附屬公司之決算表，或僅附其資產負債表，應予考慮。倘母公司幾握有附屬公司股權之全部，附屬公司在事實上幾成爲母公司之分支機構時，則母公司本身之損益盈餘表，可以毋庸附入，因母公司對於附屬公司既有完全控制，則附屬公司之收益隨時可由母公司支配，其間界限之劃分，固不甚重要矣。

合併決算表之編製，蓋將合併公司全體認作一個單位，而表示其整個的情形及收益。因之公司相互間之銷貨及利益，未經對外實現者，除爲實際便利着想略有例外外，均應互相抵銷。附屬公司少數外股在該公司收益中、股份中、及盈餘中之權利，應予列明。

### 查帳程序

本冊以後各節，將闡述會計師在檢查決算表時所應考慮之若干原則，俾可決定其檢查之性質及範圍。欲將可以適用於各種情形之查帳手續，盡歸納於一個程序中，自非事實所可能。但應有一詳細程序，作檢查決算表之南針，則已爲會計界所公認。因此本冊將於下文第二章舉示一例。下示程序，係適用於中小型工商企業。但在大規模企業，因其組織龐大，其內部管理與牽制制度亦當比較完備，其決算表之檢查程序，較之下文第二章所述者，不能無若干變更。此在規模甚小而內部管理及牽制制度不完備之企業亦然。此種程序上之變動，當於下文第三章敘述之。至於第四章則例示決算表之格式，及會計師表示其查帳意見之報告書（或稱證明書），以備讀者參酌應用。

## 第二章 中小型公司決算表查核程序舉要

會計師在決定其查帳之性質與範圍時，對於下列四項問題，應先予以考慮：

- (一)查帳之目的何在？
- (二)提出報告之決算表中，應包括資料若干？
- (三)被查企業之營業方式如何？
- (四)被查企業之內部管理牽制制度如何？

查帳報告書之讀者，他日將如何應用其報告書，會計師雖無法預知，但其查帳程序，當視其主要目的及委託人請求，而酌予訂定。例如主要目的在發現會計上不正當行為者，則應對於可能發生不正當行為之帳項，予以特殊審核。

會計師提出報告之決算表，究應包括幾多資料？此一問題，當然對於其查帳範圍發生影響。蓋決算表中所須列示之各項帳目，如欲較為詳盡，則會計師自應擴充其查帳範圍，直至其對於此等帳目之正確性，已可認為滿意而止。在損益表之審核，尤當注意此項原則。例如該表若詳示銷貨成本、銷售費用或普通及管理費用之分析情形，則會計師應予審閱之詳細程度，較之提出一簡表時，自當更進一步。

從會計師之超然觀點言之，其查帳程序之重點，常隨被查機關業務方式之不同而更變。例如在製造業及買賣業、存貨一項，在資產負債表及損益表中，均佔比較重要地位，應首予注意。在投資信託業，則投資證券及其收益，當屬最為重要，應予檢證。至於公用事業之會計問題，大都集中於固定資產、長期負債、及固定費用如維持、換新、折舊等項，自應



予特別考慮。會計師應視被查機關之業務方式，而酌定其適用之程序。

最後，會計師在訂定其查帳程序時，尚應考慮一項重要因素，是即被查機關內部牽制及管制制度之性質及其施行之範圍是矣。此種制度之施行範圍愈廣，則會計師之詳細核對工作，愈可減省。例如一大型公司增置廠房之支出，第一步可能受其最高當局所定預算之限制，其款項由財務處支付，其建築工程則另由工務部主持，而其會計稽核部份又必對於工程進行及付款情形，逐步考核，方為紀錄入帳。在此種情形下，會計師對其帳目，自毋庸逐筆詳核。但在內部牽制及管制制度不完備之小型公司，其各項支出，均由經理一人作主，而由簿記員一人擔任其紀錄及核對工作，會計師對於該種帳目之檢核，自應較為詳盡。

所謂“內部牽制及管制制度”者；係指一種有計劃之方法，施行於一機構之內部，以保障其現金與其他資產，並使會計紀錄之正確，得由各部份間以例行手續互相核對是也。其牽制管制之對象，通常為收入郵件匯款、及現銷款項之處理、薪工費用及一切款項之稽核與支付、及商貨物料之點收發用等事項。為實現此項保障起見，通常係採用嚴格分責辦法或兼用機械裝置。使機構內每一職員，分別擔任各項職務，但仍應互相配合，每人所管事項，苟有錯誤發生，當能隨時由他人發現校正。例如出納員祇司現款之收付，不令參加應收帳款分戶帳之紀錄及客戶月結單之抄寫等工作；應收帳款之折讓減免，均不令簿記員及出納員有決定之權；計算工人工作時間及編製工資表之職員，不可令其擔任支付工資之事；付款憑單之核准與紀錄，應由付款職員以外之人為之；存貨之管理及紀錄，應由收貨部或發貨部以外之職員擔任，凡此皆所以達到職員間互相牽制之妙用。但此項制度可能實施之限度，須視機構規模之大小，及其職員人數之多寡而定。

大型企業現金收支事項之詳細稽核工作，若由其本身職員擔任，當可較為經濟。企業如有此種稽核人員之設置，會計師自可將其查帳程序酌量更改，以期適合。但企業內部牽制及管制制度之效能，如屬有限，則會計師之檢查工作，自應較為詳盡。惟會計師之檢查工作，不論詳盡到何等程度，吾人終不能認為可以代替內部牽制及管制制度之適當施行。祇有規模極小機關，無法實施相當完備之牽制管制制度者，是一例外。

會計師舉行詳細審計 Detailed Audit，除在業務簡單之小型企業外，往往費時甚多。因而收費之鉅，殊非一般委託人所能負擔。吾人於此，必須設法規定一種通用之查帳程序，使所查帳目，獲得相當正確之保障，而同時其查帳公費，亦不超出委託人經濟上適當之限度。查詳細審計，並不適用於大多數之委託案件。會計師對於會計紀錄，每賴各種抽查方法，以決定其意見。至於查帳之範圍及抽查之程度，必須由會計師根據其已往經驗，運用其判斷能力，而為決定；而被查機關之個別情形及其內部牽制管制之程度，亦為其作此決定時所應考量之因素。

會計師查核一企業之決算表時，祇能以其會計師地位所能判斷之事項，予以判斷。至如法律事項、工程事項等，均不在會計師本身職責之內，自不宜對之作任何判斷。但會計師之審核工作，亦不能僅以帳簿紀錄為對象，對於票據背書、擔保責任、訴訟事件、賠償要求及其或有負債等事，凡使被查機關之財務狀況，可能發生重大影響，而在正式帳冊中並無表示者，會計師應負適當查詢之責任。被查機關職員對於上列查詢事項之答覆，在無反證時，會計師不妨予以信賴。為使此等事項獲得被查機關之充分注意，會計師在作此項查詢時，應請其主管職員以書面作覆。

上文業經提及，欲將適用於各種情形之查帳方法，盡量歸納於一個程序中，雖非事實所能，但舉示一例，以作南針，亦合於一般查帳員之需要。本章以下各節，即爲此種查帳程序舉示一例。程序中所列各項手續，多數可適用於一般查帳案件，但需應用所列全部手續之案件，殊不多觀。凡中小型工商公司，有相當之內部牽制管制制度，欲將其決算表向股東或銀行債權人提出報告者，如遵行本章所舉之查帳程序以爲檢查，最稱適合。

查帳之範圍及其檢核手續，究應詳密至何等程度，應由具有超然地位之會計師，參考被查機關之個別情形而決定之。此點在上文已經提及。倘被查機關並無內部牽制管制制度，或雖有之而並不完備者，會計師應向委託人聲明，倘須爲出具無條件之查帳證明書，則必須施行比較下文所舉更爲詳盡之檢查程序。反之，如被查機關已有適當之內部牽制制度，則下舉程序中若干部分，當無必要。

爲圖文字之簡單起見，各項手續係用條舉方式列成一查帳程序。其在會計原則方面需加說明者，則分別予以註釋。此種程序之實施，對於職員侵佔資產之行爲、及資產帳面價值之少計、或帳目之竄改等事項，當不克盡情發現。

決算表所應表示之事項，在下列程序中，亦均予提示。會計師所檢查之決算表，其內容應屬如何，照理當由編製該表之企業，自行決定。但會計師對於此等決算表之內容，如認爲不够明瞭，自應力勸被查人予以改正。倘被查人不願改正，而會計師又認爲關係重大，則祇有在其查帳報告書中，將其對於決算表所認爲不滿之點，予以提明而已。

下示程序中所列各項工作，非必於被查期間之末日，一體辦理。在環境容許時，所有關於存貨及應收帳款之詳細檢核工作，最好在被查期

間結束之前，即行着手，以免工作之擁擠。

### 總 綱

1. 會計師對於被查機關下列兩項情形，應先查明：

(1) 該機關在被查期間中，是否依照一般所承認之方法，以處理其會計事項？

(2) 自上期至本期，此種會計處理方法有無重要更改？

設會計師對於上列任何一項情形，認為不能滿意，且其所涉及之帳項，為數頗巨者，應於其報告書中提及之。

2. 將期初及期末試算表、各與總分類帳核對。並將試算表上各有關項目，對入資產負債表。查明有無不應省略之“抵銷”“Contra”資產及負債在資產負債表中略去，並查明各項資產負債之分類情形，在期初與期末是否相同。檢閱總分類帳中在本期內開立而已結清之帳戶，並察核其中所記事項，對於期末財務情形，有無關係。

3. 將被查期初及期末之兩資產負債表互相比較，每能發現該期中之重要變動情形。此種變動情形，可能特別指示何項帳目需在檢查程序中予以特別注意。

4. 董事會及股東會開會紀錄應予閱讀。其中有關會計事項各點，應予注意。

### 現 金

1. 將手存現金查點清楚，並將其數額與現金簿上結存數額相核對。點現工作，應與應收票據及投資證券之點查或管制，同時舉行。此種資產中之一項如有短缺，主管職員可能將其他一種變現，或由銀行存款中

支出一部份，暫為彌補，俟查帳員檢查完畢後，再恢復其原狀。會計師對於此種弊端，必須注意防止。

2. 當查點現金時，應確定包括在現金結存項內之支票，已全部在結帳日前記入現金簿。（臨時為人暫時兌現之支票，不在此限。）注意此等支票之日期及其他事項，及各預支而尚未入帳之現金項目。對於職員在現金項內之暫支款，應予密切檢閱。倘此等暫支項目係用職員本人之支票抵還，應查明此等支票是否在查帳工作告竣之前，即已存入銀行，收回現金。（臨時為公司以外之人通融現金之支票，亦應同樣辦理。）

3. 注意現金結存額中如含有決算日前已支出之項目，應將其自現金科目，轉入其他適當科目。

4. 現金如存放他處，查帳員應自其保管人（包括銀行）獲取決算日結存數額之證明書。此項證明書上所示結存數，每因有未兌現支票及其他未經調整項目，須與現金簿、支票簿存根、或支票登記簿互相校正 Reconciliation，查帳員應向被查機關索取此項校正表而檢核之。

5. 將銀行交回之已付支票，（按照美國商業習慣）逐張與現金簿最後一個月之紀錄核對，或自查帳期末日，倒查最近簽出而尚未兌現各支票。惟如此查核，仍不能發現未記入現金簿之未兌現支票。因之最好將銀行存款校正表上所示未兌現支票與下月份銀行交回之已付支票相核對。如有久未兌現之支票，應特加注意。查明期末有無簽發支票、兌取現金或作其他用途，而待至下期始行記入帳冊之事。

6. 期末收入現金，在現金簿上已作存入銀行之紀錄，而銀行尚未於是日貸入被查機關帳戶者，應注意其是否確已存入銀行。

7. 設現款及銀行存款之收付，合併記入現金簿，而現金直至結帳日後數日始行點數者，則銀行存款，除須於結帳日予以校正外，尚須在點

查現金日再予校正。因在此種情形下，手存現金祇為現金簿結存數額之一部份，在點數日雖發現其並無缺少，但包括存銀行現金之現金結存總額，未必即無缺少也。

8. 將銀行結單或送款簿中期末二三日內所列表之支票存款，與現金收入簿核對，並注意此種存入之支票，確屬正當收入。有時被查機關在期末簽發一往來銀行之支票，存入他一往來銀行。此可能為機關職員彌補虧空於一時之行為，查帳員應注意其兩銀行存款之一增一減，均於期末入帳，必要時應取送款簿或存款單核對。

9. 至少選擇某一個月之銀行結單所示存款總額，與現金簿上所示現金收入總額，核對校正。並將同月之銀行結單上所示支款總額，與現金簿上所示簽發支票總額，核對校正。

10. 期初未兌現支票在上次查帳時當已核對無誤。惟在本次查帳時，仍應將其對入現金簿。

11. 支付受有限制之款項，應在資產負債表中註明。

### 應收票據

1. 按照帳簿紀錄，編一期末應收票據明細表，列明發票日期、發票人姓名、到期日、金額及利率。

2. 檢閱在查帳日尚未收款之票據，將其與應收票據紀錄簿及明細表比對，(參閱現金項下第一條)並注意其發票日及到期日。在結帳日後已到期收款之票據，應對入現金收入簿。票據之交與律師或銀行收款者，應請持票人簽證。票據已貼現者，應請貼現銀行簽認。

3. 根據各種可能的情形，以考核票據之價值，對於到期掉進之票據，尤應注意，以定其所提準備之是否足夠。票據附有擔保品者，應估計

其擔保品之價值。蓋擔保品之提供，即為票據信用不甚良好之表徵，因而票據本身之價值，往往不能超過其擔保品價值也。

4. 應收票據數額如在被查企業之流動資產或全部資產中，佔額頗巨者，應在實際可能及合理的限度內，逕向債務人發函詢證。此項程序，應視為一般遵行之查帳準則。其詢證之方法、範圍、及時間，應由查帳會計師自行酌定。

5. 巨額票據，包括分期付款銷貨票據，到期日在決算日後一年以上者，應在資產負債表上分別列示。但照該業慣例，可不必與通常應收票據劃分者，不在此限。銷貨大部份為分期付款銷貨之企業，其應收票據必極多，應予分類詳列。

6. 應收自股東董事及職員之票據，及在正常業務以外所收得之票據，應在資產負債表上分別列示。

7. 應收自聯絡公司之票據，雖係由通常營業事項所發生者，在資產負債表內，仍應與其他顧客之票據分別列示。此種票據，應視其實際情形，分別列入流動資產或投資或其他項下。除非債務公司之流動資產超過其流動負債（包括此等票據）頗巨，不應將此種聯絡公司票據列入流動資產項下。

8. 未到期貼現票據，應在資產負債表下端，註明其或有負債額。（參閱上列第二條）

### 應收帳款

1. 向被查機關索取期末應收帳款明細表，此等應收帳款應照其發生日期之久暫，分類列示。覆核表上所結總數，並與分類帳內各應收帳款戶核對。結帳日後已經收訖之帳款，應在表上註明。

2. 倘為應收帳款設有補助分戶帳，應將其明細表內所列尚未收款各帳戶之總數，與總分類帳內應收帳款統制帳戶相核對。應收帳款各戶如有貸差，在工作底稿中不妨將其貸差總數與其借差總數相抵銷，但在資產負債表上，應收帳款貸差應列入負債項下。（應付帳款分戶帳各戶中如有借差，亦應準此原則，列作資產。）

3. 各戶應收帳款結餘額之內容，應予分析考核。一顧客對於其新近發生之帳款，可能如期照付，但對於可能發生爭議之老帳，則迄不照還。查帳員對於此等過期老帳，應向放帳部或其他主管人員詢問明白，或提出討論，俾可決定此等帳款價值是否可靠，所提壞帳準備是否充分。在資產負債表內，壞帳準備應自應收帳款票據項下減除。

4. 壞帳之剔除，必須由負責人員核准。查帳員對於此點，應加注意。

5. 銷貨上給予商業折扣 Trading discount 及現金折扣 Cash discount（較百分之二為巨者）辦法，以及銷貨運費處理辦法，查帳員應予查詢。倘此等項目未在應收帳款中減除，應為提存相當準備。顧客對於銷貨價格及貨質次劣等事項，可能要求減讓，查帳員應予查詢，以視所提準備，是否充分。

6. 委託顧客或代理商代銷之貨物，及與顧客訂約定製之貨物，其所有權尚未轉移與顧客者，應予詢明，不記入應收帳款。此等貨物應照常計價，列入存貨項內。

7. 應收帳款數額如在被查企業之流動資產或全部資產中佔額頗巨者，應在實際可能及合理的限度內，逕向顧客發函詢證。此項程序，應視為一般遵行之查帳準則，其詢證之方法、範圍、及時間，應由查帳會計師自行酌定。

8. 巨額帳款，包括分期付款銷貨帳款，到期日在決算日後一年以上



者，應在資產負債表上分別列示。但事實上不便將一年以上到期帳款劃分，或照該業慣例，不必與通常應收帳款劃分者，不在此限，惟仍應在資產負債表下加註說明。

9. 應收自股東、董事、或職員之帳款，如非屬通常銷貨之帳款，應在資產負債表中分別列示。付出保證金及其他特殊款項，亦應與應收帳款分別列示。

10. 應收自聯絡公司之帳款，雖係由通常營業事項所發生者，在資產負債表上，仍應與一般應收帳款，分別列示。此等帳款，應視其實際情形，分別列入流動資產、投資、或其他項下。除非債務公司之流動資產超過其流動負債（包括此等帳款）頗巨，不應將此等聯絡公司帳款列入流動資產項下。

11. 已提供為擔保品或已轉移於他人之應收帳款，應在資產負債表上表示其數額。

### 有價證券

1. 向被查機關索取期末持有之有價證券明細表，或自編一表。列示下列各項要點：

證券名稱及種類（並示債券利率）；

債券或股票之面額；

債券面值或股數；

證券購入成本及其入帳金額；

在查帳期間所收利息或股利數額；

倘有市價，亦應列入；

證券存放處所；倘已提作擔保品，列示其受擔保人及原因。

2. 將上表所記各點，與分類帳之紀錄相核對，並查明此等證券記入帳冊之計價基礎。

3. 實地查點表列各項證券。其有寄存於保管庫或提作擔保品者，應向其受寄存或受擔保人通函詢證。此項實地查點工作，最好於決算日後儘先辦理，(參閱現金項下第一條)如能將期末應存之證券實地查點，較俟其在決算日後已經變售而審核其處理情形，自屬妥善。

4. 股票或債券之為記名式者，應注意其記名是否為被查機關。倘其記名非為被查機關，應注意其過戶手續是否已經齊備。

5. 債券之附有息票者，應檢查其未到期息票是否無缺。

6. (按照美國商業習慣)正在辦理過戶手續之證券，應函向證券過戶代理人詢證，是否屬於被查機關所有。

7. 查明證券明細表(上文第一條)中所示期內收到股利及利息等項總數，已否記入帳冊，損益表中所列證券收益數額是否正確。

8. 證券之購入或售出，如係委託經紀人辦理者，應查核經紀人通知單，以確定其購售價格。

9. 被查機關為其主要職員投保壽險，具有退保還現價值 Cash Surrender Value 而由該機關為受益人者，及以保單作抵押向保險公司借款者，應檢查其保險單，或函向保險公司詢證。

10. 檢查被查機關之抵押放款，如其數額在資產總額中，佔重要比例，應向抵押人詢證。

11. 隨時可以變現及為暫時安置餘款而購進之證券，在資產負債表中，應列入流動資產項內。用以管制或掌握其他企業之證券投資，在其股利或利息收入之外，尚有其他作用者，屬於長期投資性質，應列在流動資產之次。不能隨時變現之證券，不應列入流動資產一類。

12. 列入流動資產項內之證券，倘其市價較其帳面記價減低甚巨者，應為提存跌價準備。倘以實際成本計價，應將其市價註明於資產負債表內。

13. 查帳員在審查證券市價時，或因市價不明，而審閱比較其各期決算表，並向負責人員查詢時，如悉長期投資證券之原價，已經跌落甚巨者，應為設置相當準備。否則應將跌價事實，註明於決算表中。

14. (依照美國情形) 倘一公司獲得其本身股份，此等股份最好按其面額或成本，自其股本定額中、或自其盈餘 Surplus 額中、或自其股本及盈餘總額中減去，視其登記省份之法律或其他有關情形而定。倘此等股份之獲取或持有，具有特殊目的者，不妨視為資產之一項；但仍應將其分列，不應併入流動資產項下。

15. 被查機關持有之證券，如經提供為擔保品，應在資產負債表上註明其事實。

### 存 貨

1. 會計師對於存貨之檢查工作，分為下列三大部份：

- (1) 數額計算結總之覆核。
- (2) 計價基礎之審核。
- (3) 存量、品質、及情況之檢查。

2. 查帳員對於前條(1)(2)兩項工作所應負之責任，當甚明瞭：對於存貨帳及其他紀錄，應予覆核，直至其計算上之正確性，能使查帳員感覺滿意時為止；並審核其計價基礎是否合乎通常商業上所用『成本與市價孰低』之慣例，或其他適用於特種企業之合理基礎，經公認為允當之會計實務者。

3. 查帳員對於上文第一條(3)項工作所應負之職責，經一九三九年美國會計師公會議決改定如下：

(a) 存貨數量如在資產總額中佔有重要地位，會計師除應照上條規定，將存貨帳及其他紀錄為適當之抽查外，並應在可能實行及合理範圍內，親自或派遣代表，到場觀察被查機關盤點存貨工作，詢明有關各項情形，直至其對於存貨之盤點方法認為有效，並對於被查機關所提出之存貨紀錄，認為可靠為止。此時會計師可能對於存貨在其監視之下，再行抽點一部份。此項程序，應視為一般公認查帳程序之一項。

設被查機關存貨數量僅在期末盤點一次，以作決定者，（或在期末不久數日前或不久數日後舉行，而期末與實地盤點日間之存貨收付，有紀錄可查者，）則上述手續即應在實地盤點時辦理。

設被查機關置有完善之永續盤存紀錄，並(1)在某一時日（非即為結帳日）將全部存貨盤點一次以資核對者，或(2)存貨在一年中陸續逐項盤點並與其永續盤存紀錄核對，每項每年至少一次者，則會計師對於上述手續，可隨時在年中擇定日期辦理。

(b) 設被查機關存貨，照其普通商業慣例，存在公共堆棧，或其他保管人手中者，可逕函堆棧或保管人詢證。但如存貨數量特別巨大，在該機關流動資產或資產總額中佔有極大比率時，會計師除逕函詢證而外，尚應為其他必要之查詢。

會計師辦理本條所列各項手續，其目的祇求對於被查機關當局所提存貨數量及情形之是否可予信賴一點，能作一決定而已，並非自認為存貨之估價專家，此點應特予注意。

4. 取閱被查機關自訂之盤點存貨規則，以定存貨之實地盤點工作，究竟施行至若何程度，抑仍大部倚賴帳面結存數量。倘仍大部倚賴帳面

結存，應查明該期內實地抽點工作，是否經常舉行。倘會計師能在實地盤存之前，與被查機關主管人員討論盤點方法，俾可遵行，最為妥適。

5. 倘有盤存底簿或草表，或盤貨票籤卡片等原始紀錄，會計師應取與存貨賸清表核對。

6. 存貨盤點表上應由負責盤點計價與結算人員，各別簽名蓋印。被查機關負責人員應以書面向會計師詳細說明其存貨之盤點及計價方法、存貨之數量、品質、及情況，並聲明其全部存貨皆屬正確可靠。

7. 每張存貨表之小計及總結，應予抽核，對於表列數額較巨各項，尤應注意。

8. 被查企業如有永續存貨紀錄，查帳員應抽取存貨盤點表中若干項目所記數量與價格，與之核對。兩者間如有顯著差別，應詢得滿意之解釋。

9. 注意受託代銷不屬被查機關所有之貨物，並未包括在存貨內。

10. 注意業經提出待運之貨物，其所有權依法已轉移於顧客者，不包括在存貨內。

11. 被查機關設有成本制度，但不受其普通會計制度之充分管制者，應予特別注意。因常有貨品已經製成、銷售、並發出，而其在製品紀錄中，仍未予以減去也。此種情形，在過份信賴在製品紀錄，而不在期末予以實地盤點核對時，最易發生。此時會計師應將期末前一個月內之銷貨與存貨中所列在製品相核對，以證明其已發出之貨物，未再誤列為存貨。

12. 注意未將記入廠房設備等固定資產帳戶之機件或物料等物，包括於存貨項內。

13. 已包括在存貨項內之購貨，應予查詢，並抽核其購貨發票，以確

定其已經入帳。對於結帳日前購入而其發票則在日後收到之在途購貨，應特別注意。

14. 倘某業定購貨物，依照習慣，先行收貨，而發票則遲日寄到者，會計師對於該貨數量，應向約定售貨人發函詢證。

15. 查明存貨係照決算日『成本與市價孰低』基礎計價。如採用其他基礎計價，應查明該項基礎確與該業之會計慣例，並不違背。

商業折扣應從存貨購價中減除，現金折扣是否從存貨購價中減去，應視各該業或各該公司之慣例而定。存貨市價可根據市價表各貨行市，並與被查機關最近購貨價格相比對，以資決定。所用計價基礎如為重置成本或淨售價，（即售價減運輸銷售等費用）應加考核。

16. 對於購入原料及商品，應將其成本價格與購貨發票或其他貨價資料抽對若干。至於製成品及在製品成本之檢核，最好在於考察其所施行之成本會計制度是否完善。注意銷售費用、利息支出、或管理費用，均不包括於製造費用內。（應分配於生產部份之管理費用，不在此限。）注意機關內各部份間利益，已在存貨價額中銷除。在合併決算表上，應注意其合併公司間利益，已在存貨中銷除。並注意間接製造費用係用允當方法分配於各部、各廠、及各產品。查明製造費用之分配，係以實際產量為基礎，抑以正常產量為基礎。後一基礎較為妥適。

17. 進口稅、運費、保險、以及其他直接費用，倘經加入存貨成本中，應抽查此等費用數額，以定其是否適當。

18. 陳舊損壞或過量存貨之估價，每易超過其可能變現之價值。查帳員於此應加注意。抽查存貨明細帳表，以視各種貨品之存量，是否與該業之平均用量及購量間有合度之比例，並與負責人員討論其事。

19. 查詢被查機關在被查期間內有無停止製造某種產品情事。如有

此等情事，應詳察此種產品之性質及盤存量，而定其可能發生之損失，並為提存準備。

20. 訂約製售之貨物，如未全部完工交付者，最好不預計其利益，但如有關資料表示一部份利益確已發生，其可能發生之損失，亦已提存準備者，不在此限。根據契約中所訂售價，以審核該項定製之在製品計價，是否適當。倘查見全部售貨契約之履行，恐須遭受損失時，應估計其損失，提存準備。

21. 用“毛利測驗法”以核驗全部存貨金額，並將本期毛利率與以前各期比較。在平均毛利率比較穩定之企業，此項測驗當屬可靠。倘其毛利率表示變動，而其變動又不能以生產成本或售價之漲落為之解釋者，則其差額可能由於存貨誤計所致。

22. 查明期初存貨及期末存貨，係根據同一基礎計價。如其計價基礎有所變更，應說明其對於本期損益可能發生之影響。

23. 約定延期交付之購貨上所付定金，最好在資產負債表上另列一項。

24. 被提供為擔保品之存貨，應在資產負債表上註明其事實，及該項存貨之帳面價值。

### 地產及廠房設備

1. 將分類帳中地產及廠房設備各帳戶分類彙總，(例如分為基地、建築、廠房設備、機器、等類)並將每類固定資產之期初餘額、期中增減額及期末餘額，列成一表。

2. 注視各類固定資產期初餘額總數，與期初資產負債表中所列地產廠房設備一項數額相符，其期末餘額總數與期末資產負債表中所列

該項數額相符。地產廠房設備常按其實際成本計價，如採用其他計價基礎，應將此種基礎之實際情形明白說明於資產負債表中。倘用估計價格，應標明其估價日期。

3. 會計師對於期內地產廠房設備之增加項目，應查明其確具有資本支出之性質。增加固定資產之核准手續，及其增加數額是否不超過其核准數額，應予審核；倘實際支出超過核准數額，應查明其理由。此等核准手續，應明定增加資產應入之帳戶科目，及增加工作之性質，並由負責高級職員簽准。

4. 倘在核准案中，並未明定其工作性質為修理，抑為換新或增置，或是項資本支出，根本未經正式核准手續，則會計師應儘其可能，以查明其工作之性質，俾固定資產之增加數額，祇限於真正之增加及改進項目。

5. 原料、薪工及物料等費用之分攤辦法，應予充分審核，以定被查機關自行建造之固定資產所分擔之費用，確屬合理。固定資產之由外界承造者，應檢閱其發票及其他證件。凡在進行中之建造工程，如已發生應付分期帳款之負債，應查明其確已記入帳冊。

6. 被查機關自行建造固定資產時，應許其將一部份製造費用，轉作資本支出。（例如監工員及工程方面所僱事務員之薪工等，但不包括普通管理費用。）但此等支出項目，應詳為考核，務使其廠內原應負擔之製造費用，不因此臨時建造工程之分擔，而特別減少，致影響其各年度生產成本之比較。

7. 購入不動產之契據及付款憑證，應予檢核。不動產所有權及在其上所設定之其他物權或債權，（按照美國情形）應由律師負責審查確定，不屬會計師職務範圍之內。



8. 倘固定資產係由租賃而來，應審查其租賃權，及其租賃條件。在租賃房屋地基上所為之改良工程，應就租賃年期與改良工程可用年期兩者中孰短之年期內，予以攤提完畢。

9. 房屋、機器及其他設備提存折舊準備之方法，及天然資源提存折耗準備之方法，應予查明。準備帳戶之借項，應予考核。倘會計師對於當年提存或歷年提積之準備數額，認為似欠充分時，應在其報告書中為適當之批評。

10. 固定資產經售去、退廢、或失滅、或因其他事故不再使用時，應查明其帳簿紀錄，確屬適當。不屬於折舊之任何損失，或不能從保險賠償金收回之損失等，均應在帳上銷除之。

11. 以上各條所舉程序，大都適用於被查期內固定資產之增加項目。此外，會計師最好對於各基地、房屋機器設備帳戶，予以一般之考察，俾可明瞭各該資產在過去數年間（不必自開業時起）之內容及累積情形。

12. 期末尚在進行之建造工程、及經指定用於此等工程之原料物料，在資產負債表上，應列入地產廠房設備項下，不可列入存貨項內。

### 無形資產

無形資產如專利權、商標權、特許權及商譽等應儘可能在資產負債表內，作一獨立項目，以表示之。查明其帳面金額之計價基礎，及被查機關對於此項資產之攤銷政策。

### 遞延借項

1. 屬於本類之項目，為預付費用，（如未過期保險費、預付利息、

捐稅、版稅、或使用費等)公司債折扣、開辦費及發展費、及其他遞延項目等,未經攤銷之數額。

2. 覆核其帳戶差額之計算,並查明此等差額確為應歸以後各期負擔之支出。在可能範圍內,並應查閱其證明文件。例如未過期保險費,應檢核其保險單上所記保險期限,及保費數額,以定其未過期部份之比例。又如預付使用費,應檢核其使用契約。任何職工損害賠償保險費之調整,應根據實發薪工額,而不根據預算薪工額為之。

3. 查明被查機關對於遞延項目之攤銷政策,例如公司債折扣究照直線法攤銷,抑照結餘債額法攤銷之類。發展費用或與相類似之費用,設予遞延,應視其費用之實質,在一合理之年期內,予以攤銷完畢。

4. 預付費用與遞延借項之間,可認為有性質上之區別,因而其處理方法亦有不同。預付費用將於日後包括在製造費用或其他營業費用內,故不妨在資產負債表遞延借項下將其另列一目,或竟在遞延借項外,另列一項。

### 應付票據

1. 取得或編製一應付票據明細表,列示其發票日、金額、利率、到期日、收款人姓名、擔保品、背書人、及截至決算日止之應計利息等要點。

2. 注意此表之結總與應付票據簿及總分類帳內應付票據帳戶之貸差相符合。

3. 被查機關所簽發、出售、或貼現之應付票據,在決算日尙未付款收回者,會計師應發函向其素有往來之銀行及票據經紀人詢證其詳情,如擔保品及背書之類。將銀行及票據經紀人覆函或清單,與上項明細表

核對。至於其他應付票據為數較巨者，亦應予以詢證。

4. 注意應付票據之管制方法是否妥當，並查閱其已收回注銷之票據，以視其銷帳手續，是否妥當。倘將期內付出利息帳戶分析觀察，當為負擔利息之債務獲得更多之資料。

5. 被查機關之流動資產或投資，倘被提供為應付票據或其他負債之擔保品，應在資產負債表上註明之。

6. 應付與聯絡公司以及股東董事及一般職員之票據，應在資產負債表上單列一項。

### 應付帳款

1. 取得應付帳款明細表，並視被查機關所施行之會計制度，將其與分類帳戶或應付憑單登記簿中未付項目為適當之核對。表內總數應與總分類帳內應付帳款統制帳戶相核對調節。倘帳款中有性質不明或為期已久而為數較巨之項目，應予查考。設帳款中有可疑之處，應函向債權人詢證。倘帳款發生爭執，而數額較巨，足以影響流動負債之總額者，應查詢其爭執原因。

2. 會計師可用下列方法以確定被查企業之負債已全部記入帳內：

(1) 查閱決算日後應付憑單登記簿中所記應付憑單、及現金簿之付方，以覘有無應行列入被查期間之負債。

(2) 查閱尚未編列應付憑單或尚未記入應付憑單登記簿之發票，以定其有無應屬被查期間之負債。

(3) 債權人寄來月結單，抽擇其結數較巨者而檢查之。

(4) 查核期末最後一日之收貨紀錄，以覘其應付帳款已否入帳。

3. 查詢有無受託代銷貨物。如其有之，應查核其有關紀錄，以定已

代銷之數額，確已列入負債。

4. 此外爲防止被查機關故意少報其負債起見，會計師可向其負責人員索取一聲明書，(1)聲明所有因購貨及費用而發生之負債尚未清償者，已全部紀錄入帳，(2)帳上未經紀錄之負債，如損失賠償案件、法律上或訴訟程序上可能發生之債務等等，應予聲明。此項聲明書最好當由被查機關之最高主管或其他高級職員簽字出面，因此等債務之發生，祇有彼等知之耳。

5. 對於聯絡公司所負債務，以及向股東董事及職員借入之款，如爲數頗巨，應在資產負債表上予以分別列示。

### 應計負債

1. 各項費用如利息、稅捐、工資等等，截至決算日止有已發生而應歸入本期計算，但尚未到支付日期者，在資產負債表上統用“應計負債” Accrued Liabilities 一項概括之。下列各項應特予注意：

2. 應付利息 查明期末應計未付利息，已予調整入帳。注意應付公司債及應付票據上之應計利息已予入帳。尚有過期應付帳款、董事或職員借款、法院所判罰款賠款、過期應付稅款、及其他有留置權之債務，均有發生應付利息之可能，應予注意考查。

3. 捐稅 查明應付中央或地方稅捐數額及代爲扣繳之應付稅款。(中略)倘被查機關對於稅務機關通知之估定稅額發生重要爭議，應爲寬提準備，或在資產負債表上加註說明，否則亦應在查帳報告書上提出報告。

4. 薪工 被查機關之決算日，倘非卽最後一次結算薪工，其決算日應計薪工數額。倘被查機關之薪工制

應予考核，以定期末應計薪工數額是否合度。

5. 旅費佣金 截至決算日止旅行銷貨員可能報銷之旅費，及所有應計佣金，均應予調整入帳。

6. 法律費用 已發生而未付之法律費用，應予計算入帳。

7. 損害賠償 查詢有無因賠償損害之請求或訴訟而發生之債務。倘此種債務已經證實，應搜集資料，俾能估計其數額，列入應計負債，或提存損失準備。

### 或有負債

1. 查詢被查機關有無或有負債存在。此等或有負債通常由下列事項所發生：

2. 應收票據貼現（見應收票據節）

3. 背書及保證責任 向被查機關負責人員詢明，有無為業外債務憑證簽具背書或擔承保證等情事。如其有之，應進一步查詢被背書人或被保證人所給予被查機關之安全保障為何。此項查詢，在明知被查機關若干負責職員對於其他企業有利害關係時，尤為重要。

4. 法院判決 被查機關帳面上雖無關於因法院判決而發生之債務，但有時可藉查閱法院判決紀錄而獲悉之；但此種債務之查定，（在美國）屬於律師職務範圍，而與會計師無關。被查機關對於此等判決表示不服而欲上訴者，每不願將因此發生之債務，記入帳冊。因之會計師除向負責職員查詢而外，並無他法可以查悉之也。倘經查悉此等債務之存在，雖未最後確定，亦應將其事實，酌量註明於資產負債表中。

5. 未完全履行之契約 被查機關倘因其業務性質，須訂購大量遞交貨物者，應索閱其訂購契約。倘約定購價較該貨市價為高，且並無或

僅有一部份拋售遞交貨物契約，以資抵補者，須為提存損失準備。

6. 損害賠償 被查機關對於外來損害賠償之要求、或訟案，可能無意外損害保險之保障，或未為準備之提存。會計師倘發現此等情形，應詳細查詢其事實，俾可酌定應予表示之或有負債數額。

7. 不動產抵押債務 被查機關如將已設定抵押權之不動產出售時，其抵押債務雖可隨該不動產一併轉移於購主，但在抵押債務未經清償前，出售人對於購主仍負擔保責任。被查機關有無此種或有負債，應予考查。

8. 倘或有負債數額較巨，或有發生巨額之可能，應在資產負債表上加註。倘此等債務涉及法律事件，會計師可函向被查機關之法律顧問，詢明其可能發生或有負債之限度，並取得其書面答覆。

### 長期擔保債務

1. 被查機關如發有公司債，或負有其他長期擔保或抵押等類債務，會計師可向其信託人作書面詢證，以確定資產負債表上所示之債務結餘額。查核其期末應計利息數額，並與損益表上所列利息費用相調節。

2. 在本期或前期已經清償收回之債券，應查閱其已否作廢。倘已予銷燬，則應以信託人覆證函中，所示現存債務淨額為根據。

3. 發行公司債章程或信託契約中如有提存償債基金規定，應查明其規定是否切實履行。倘對於基金之提存或本息之清償，有不能按約履行情事，應在資產負債表中予以註明。

4. 信託契約中其他涉及帳目之重要規定，應予考量，例如信託契約中可能規定發行公司債公司之流動資產，常應超過其流動負債若干倍之類是也。

5. 在被查機關所有紀錄中，應儘可能查核其所設定之抵押權或留置權上所生債務。並向抵押權人或留置權人詢證債務數額、利率、及其他費用等，取得覆證函件，以與帳上所記數額核對。

6. 債券發行額、及收回作為庫存證券或償債基金投資額、與夫利率及到期日等事項，均應表示於資產負債表中。債券之分期償付者，應表示其每期或每年之到期金額。分期償付債券，及長期應付票據或抵押債務等，如在決算日後一年內到期者，應予分別列示；如為數較巨，應將其列入流動負債項下。

### 準 備

1. 分析各項準備帳目，以定其查帳期間之增減。準備有應自資產中減除者，有應列示於負債方面者，會計師對於被查機關提存及轉銷此等準備之會計實務，應予注意考查。

2. 倘被查機關之普通準備及意外準備，在其財務狀況及收益數額中佔有重要比例，則在決算表外，加附本期準備增減表，亦屬需要。

### 股 本

（本節內所述各項手續，多照美國法律規定及商業習慣而定。）

1. 在自己發行股份之公司，應查核其股本帳及股票簿，以定其已發股本數額。注意其發行手續是否與法律上納稅規定相符。

2. 倘被查機關將其股份之發行過戶事務委託信託公司辦理，應向該信託公司詢證其發行之原額及現額，並取得其覆證函。

3. 股份倘有在查帳期內售出者，應注意其收入之現金或其他代價品，是否與董事會所決定者相符。股票之發行，是否附有選擇權Option，

被保證權 Warrants, 或交換他種股份權 Conversion Privileges 等條件, 應予查詢。如其有之, 應在資產負債表中註明。

4. 股款之按照分期付款方法認繳者, 查明其有無過期不付情事。股東繳付股款, 倘給予特殊條件, 應查閱董事會議紀錄, 以定此等條件是否經過核准手續。

5. 股本或額定股本在資產負債表中之表示, 應遵照其登記地政府之法律規定、公司章程、及股東會議決錄辦理。(下略)

6. 每一類股本應在資產負債表中分別列示。其定額、已發行額、現存發行額、及每股票面金額, 均應分別列示, 或予註明。倘其股份無票面金額, 應將其假定之每股金額表示於資產負債表上。股份如預定有收回價格, 或在公司清算時對於騰餘資產之優先分配權等, 應一併予以表示。設股份中有收回存庫部份, 最好按其票面金額或購入成本, 從股本總額中, 或從盈餘額中, 或從股本盈餘之合計額中減去, 視登記地公司法之規定及其他有關情形而定。倘將庫存股票列示於資產負債表之資產方面, 應將其所以如此處理之緣由, 提示於該項目之下, 或腳註於資產負債表之下。

7. 優先<sup>上</sup>累積延派之股利總數或每股股利數, 應在資產負債表上註明。已宣佈分派但截至決算日止尚未支付之股利, 應包括於流動負債中。

### 盈 餘 (Surplus)

1. 分析查帳期內之盈餘帳戶, 將其期初餘額與上期資產負債表上所示該項數額核對調節, 並審核該戶之借貸紀錄, 是否適當。



2. 根據董事會議紀錄，審核被查期內宣布分派及支付之股息。倘有股份股利 Stock dividend 之分派，查明其帳上處理方法，與會議紀錄相符，並應在資產負債表上為適當之表示。（美國情形）

3. 在可實行之範圍內，盈餘應依其性質，分為下列各類，列示於資產負債表中：

- (1) 營業盈餘（或虧絀）Earned Surplus (or Deficit)
- (2) 資本盈餘或稱繳納盈餘 Capital or Paid-in Surplus
- (3) 重估價盈餘 Surplus arising from revaluation

倘照登記地公司法規，盈餘之處分受有限制者，應註明其限制之性質。

4. 固定或其他資產因價值之重估，（不論其為超然第三者所作之估價或其他方面之估價）而超出其帳面金額之貸方項目，在資產負債表上應用“重估價盈餘”或其他適當名稱表示之。

5. 未實現利益，不應用直接或間接方法，貸入收益帳內。在通常情形下，銷售行為一經成立，其利益即作為實現。但銷售價款之收取，倘無合理把握，則銷售行為雖已成立，其利益仍可認為尚未實現也。但有若干種營業（如肉食罐裝業）照其業務慣例，可用超過於實際成本之淨售價，作為其存貨之計價基礎，此實為上述一般原則之例外。

6. 聯絡公司間買賣證券或其他不動產所生利益，在此等資產尚未出售於聯絡公司以外之人前，在合併決算表之觀點，不能認為已實現之利益，故不應貸入合併盈餘帳內。

7. 凡應由本期或後期損益帳戶負擔之借項 Charges，不應由任何來源之資本盈餘負擔。蓋如使資本盈餘負擔此等借項，則各該年度所結損益不免虛張也。祇有經過改組程序之公司（其資產因改組而重行估價者）可為此一原則之例外。例如公司非經改組，其固定資產之成本價

值，不得重估減低，而將此項估價損失，借入資本盈餘帳戶。其固定資產按照成本攤提之折舊額，仍應借入本期或後期之損益帳戶。但如用改組程序，將公司固定資產成本估低，則可將估低損失，借入資本帳戶或資本盈餘帳戶，此後固定資產折舊，亦可照估低新價攤提，因之改組公司日後收益額，可以較為加增也。又公司亦可不經法律上正式改組手續，而僅將固定資產重估價事項提交股東會通過，在美國稱之曰“準改組”Quasi-reorganization，亦可作為上述原則之例外。

8. 附屬公司在被母公司控制合併前所積存之營業盈餘，不應作為母公司與附屬公司合併營業盈餘之一部份。附屬公司從此項營業盈餘中分派之股利，其母公司不應將其貸入收益帳。

9. 一公司如以發行股份方式易取財產，同時該財產出售人按照預約或默契辦法，以一部份股份還贈公司，會計師不應同意該公司將表面上易取財產之股份票面金額，作為該項財產之成本價值。倘日後將贈入股份售出，不應將其收入代價貸入該公司之盈餘帳戶。（美國情形）

## 損 益 表

### 總 綱

1. 分析查帳期內“損益”帳戶，索取或自編一損益表底稿，底稿內所列項目，愈詳愈妙。會計師對於損益帳目之審查，究應詳盡至若何程度，則視被查機關帳戶分類情形，及上文第二章中所述應行考量之各項因素而定。對於收益及支出各項，應儘量按照所能查明之事實，作最適當之分類，直至會計師表示滿意為止。

2. 損益表之編製，應使有適當之啓示作用。如將前一年或前數年各損益科目數額，列作本期損益之比較，常有助於特殊情形之查考。被

查機關如編有營業預算，或按月決算表，應取與年度損益結果相比對。儘在可能範圍內，查明被查機關在期內所施行之會計原則，確屬前後一貫，並無變更。如有不照原用會計原則，以處理其損益項目之情事，應在損益表內予以充分說明。

3. 下文第四章揭示一種堪稱滿意之損益表式樣，但其他表式若能表示同樣之資料，亦可適用。各業損益情形，變化多端，故事實上不克舉示一審查損益表之完全程序，下文祇對各類損益，提示若干原則，俾作參考。

#### 銷貨及銷貨成本

1. 會計師如能獲取必要統計資料，最好能將期內主要貨品之銷售數量與其生產或購入數量相調節，而期初存貨量及期末存貨量自應加入計算。

2. 根據發貨紀錄，查明銷貨簿確於決算日結束，本期銷貨中並不包括決算日後寄發之銷貨在內。如查帳係初次辦理，其期初銷貨紀錄，是否與發貨日期相符，亦應同樣予以查明。

3. 給予顧客之商業折扣、售價減讓、及包括於售價中之運費，均應從銷售總額中減除。有時銷售總額之減除數與銷售費用之間，不易明白劃分，因之被查機關所用分類方法，如尚屬合理而前後一貫遵行者，應予認可。售價減讓或其他折扣之處理，在同一行業中，不一其法，但銷售淨額，（即自銷售總額中減去上述各項折讓後之餘額）除被查機關或因營業上特殊原因，不願表示外，應表示於損益表中。對於銷貨退回、個開、或顧客其他賠償減價等事項之處理，應查詢有無妥善防弊辦法；並應舉行抽查，以明此種辦法，是否切實遵行。

4. 銷貨成本包括已銷貨物在生產及購置方面之一切成本。期末存貨成本如照市價低估，可能對於銷貨毛利率發生重大影響。此項削價損失，倘非購貨或生產政策錯誤所致，而為一般商情波動之結果，則以分別表示，而不令混合於銷貨成本中為宜。注意被查機關各部份間利益及合併決算表中各公司間利益，均經對銷。倘此等利益有不便對銷之理由，應予說明。倘會計師認為經常提存之折舊準備，尚欠充足，應在報告書中，作適當之批評。

### 銷貨毛利

銷貨淨額減去銷貨成本，其餘額即為銷貨毛利。會計師應計算毛利與銷貨淨額之比率，而與以前年度之比率相較，如有顯著差別，應查詢其原因。

### 銷售費用、普通及管理費用

查核分類帳中銷售費用、普通及管理費用等帳戶，注意其費用分類是否適當，又此等帳戶中如示有貸項，注意其是否應為各該費用之減除數。如有特殊重要項目，應將其分別列示。

### 銷貨淨利

銷貨毛利減除各項費用（尚未加減“其他收益”及“其他費用或損失”）後之餘額，為銷貨淨利。此一數額通常含有重要意義，應計算其對於銷貨淨額之比率，並與以前各年度之比率相較。

### 其他收益

來自銷貨以外之收益，如投資收益、利息收益、購入債券上之折扣

攤銷收益等，應表示於“其他收益”一項名稱之下。會計師對於此等項目，應否列入收益項內，應予審定。具有特殊非常性質之收益，且為數較巨者，應予適當之明示。所收股份股利 Stock dividends，包括在收益項內，其事實及其所以作為收益之根據，應予說明。公司庫存股份 Treasury stock（即收回本公司股份）上所派得之股利，不應作為收益處理。

### 其他費用及損失

長期借款、應付票據、及其他債務上所生利息費用、出售有價證券之損失、及其他非營業或特殊損失，通常均併列於“其他費用及損失”一名稱之下。會計師應審核此等項目是否確應歸入本項，而不應歸屬於銷貨成本或營業費用。為所得稅、過份利得稅、及資本稅等所提準備數額，可包括於本項內，亦可作為另一項減除數。為數較小之盈餘調整數，（即前期損益調整數）亦以列入本項為宜。因任何一期決算，欲使該期內應計損益，無漏無溢，殆為事實上所不可能者也。

### 第三章 查帳程序（爲適用於較大或較小公司）之修正

上文第二章所述之查帳程序綱要，係適用於具有相當完備之內部牽制管制制度之中小型公司者。上文亦已提及，被查機關如具有完備之內部牽制管制制度，會計師應考慮其通常所應舉行之詳細核對工作，於此究可減省至若何程度。大概祇有大規模機關，始能僱用多數職員，而將其職務及責任，作最滿意之劃分。至於規模極小之機關，其內部牽制管制制度之施行，必大受限制，故其查帳程序，亦必較前文所述者更爲詳盡。

於此有須再爲申述者，即帳目究應如何抽查，全賴會計師善用其判斷力以作決定；嚴格規定之程序，實無必要，且亦未必適用。下文擬對前章所述查帳程序，酌示其應行變更各點，俾可適用於較大或較小之機關。

#### 現 金

被查機關如爲許多數額較微之運用金開有甚多銀行往來帳戶，而此等帳戶由其出納部份以外之職員，經常按期調節者，會計師大可不必校正其每一往來戶，祇須校正其主要者斯可矣。其未經親自校正各戶，不妨即認其內部稽核員所簽證之調節表爲正確。至於小型公司，每不將其現金收入之全部，逐日存入銀行，會計師除應照行前述各項程序而外，更應覆核其現金簿每頁之結轉總額。

### 應收票據

大規模分期付款銷貨公司所持有之應收票據，往往多至數千張或數萬張，其內部牽制管制制度，亦必甚為完備。會計師在此種情形下，毋需審核每一票據或每一分期付款顧客帳戶，祇須作適當程度之抽查可矣。但在小規模公司，慣常將其應收票據向銀行貼現者，會計師為確定其全部或有負債起見，應向其在查帳期內經開立往來戶之銀行，詢證一切情形。

### 應收帳款

被查機關之應收帳款，如戶數極多，其應收帳款分戶帳之紀錄工作，係由與現金收入及紀錄工作無關之職員擔任，而其顧客月結對帳單之寄發，及銷貨退回及折讓之核准等工作，並不由此等職員擔任者，會計師對於應收帳款各戶之抽查，不妨較為減省。但在內部牽制制度並不完備之機關，會計師對其應收帳款，自應詳為審核，方能得較滿意之結果。

### 存 貨

許多大型公司均為存貨設有詳備之永續盤存紀錄，此等紀錄，又經按時與獨立舉行之實地盤點結果互相核對。會計師若遇此種情形，應運用其最高度之判斷力，以決定其對於存貨之檢查工作，究可節省至若何程度，但對於前章存貨項下所述各點，仍應一一予以注意。

### 地產廠房及設備

許多公司均設有廠房設備補助分類帳，受總分類帳之統制。倘其

固定資產之增置項目，事前有預算，並經正式核准，事後又經審核部份之覆核及認可者，會計師祇須擇其中為數較巨各項，予以檢證即可。設被查機關並無詳備紀錄，會計師之審核工作，自應較為詳盡。但以會計師之職責而言，並不能對於每一資本支出項目，詳細審定其當否；若能詢明該機關對於固定資產增置、換新、及修理方面所行政策，而決定其期內所增資本支出總數，是否合度，固定資產之退廢部份已否在其帳中銷除，以及折舊準備之提存，是否採用一貫及公認之基礎，即可謂盡其職責。

### 負 債

為欲勉力查明所有負債均已列示於資產負債表內而無遺漏，會計師並不須對於每一瑣屑項目，過分注意。此等項目，每年總不免有所出入，但在全部帳目上，多無關重要。會計師如能確定應用適當審核方法所能查定之負債，均已包括在資產負債表中，即可云盡其職責。

大型公司之或有負債項目，可能甚多且巨。在通常營業進程中，各項貨物定購定銷契約之簽訂，外界對於賠償折讓之要求，以及損害賠償之訟案，每多懸而未了者。欲為此等或有負債，估定一相當可靠之數字，雖非不可能之事，但每十分困難。會計師於此，祇須對於其中較為重要或特殊之情形，提出說明可矣。凡涉及法律或訴訟之事件，會計師宜獲取被查機關法律顧問之書面意見，以定其負債之可能的限度。

### 損 益 表

欲將一簡明損益表之內容，作適當程度之證實，不論在大型或小型公司，均非過份困難之工作，是因期初及期末兩資產負債表之內容，既



經予以適當之審核，則確定損益項目之工作，實已大部告竣。但在大型公司，其銷貨與銷貨減除數之劃分、銷貨成本之決定，及各種費用及損失之分類，頗非易事，會計師於此不得不對於被查機關本身會計管制及分類工作，表示相當之信賴。（中略）最重要者；會計師應在開始審閱損益表前，澈底瞭解被查機關所遵行之會計原則及分類方法，次應運用其判斷力，以決定其損益項目之孰輕孰重，然後酌量輕重，而定其審查手續之詳略程度。

內部牽制管制制度極有限度之小型公司，應需比較第二章所舉程序更爲詳密之手續，以審核其損益表，方能確定其內容是否大致可靠。此所謂更詳密之手續，卽如憑證單據之廣泛檢證、薪工表之抽查、費用帳戶之分析，以及會計師在特種情形下所信爲有效的方法皆是。此種小型公司之決算表，每不預備廣泛分發，因而其損益表中所包括之資料，不妨較爲詳盡。

### 合併決算表

會計師審核合併決算表時，對於其附屬營業公司之帳目，應在母公司決算日前數月，提前決算及審核，俾可如期與母公司帳目合併，不致延期太久。在此種情形下，附屬公司在查帳日與合併決算日間之帳目，仍應予以審閱。此項程序，尤多適用於美國公用事業公司及其許多附屬公司帳目之審核。會計師應注意附屬公司並無通常業務以外之重大會計事項，發生於查帳日與合併決算日間，因而其在合併決算日之財務狀況，並不與查帳日大有區別。

附屬公司之設在國外者，尤多不能將其在合併決算日之決算表，如期寄到母公司，以供編製合併表之用。因而祇能將附屬公司中可能提早

編製之決算表，合併在母公司之決算表中。會計師於此應注意附屬公司在此先後決算期間，並無特殊會計事項發生，截至合併決算日止各合併公司間貨物及匯款各往來，均已予以考慮。又每一合併公司之會計期間，均應定為一年。國外附屬公司之經包括於合併決算表中者，其所用外國貨幣折成本國貨幣之比率、及兌換損益之如何處理，均應予以註明。

## 第四章 決算表及會計師查帳報告書

近來一般決算表之讀者，對於決算表之編製，逐漸發生兩項要求，即表中所載資料，應較以前更為詳盡，且其內容應更易於明白瞭解是也。會計師對於此種要求，不僅應予同情，且應力促其被查機關遵照辦理。例如資產負債表及損益表，近多編成比較方式，或編附種種明細表，以示投資、固定資產及準備等帳戶在期內之增減情形，或其他足以表示財產狀況變更之表式。

至於資產負債表及損益表之式樣，自應隨各企業之特殊情形而斟酌變更，以求合用。茲例示一式如下，用於一般中型工業公司，當可稱為適宜。

### 資產負債表式樣

#### 資 產

**流動資產：**

現金——存銀行及庫存  
 可書有價證券（註明計價基礎）

應收票據及帳款：

顧客：應收帳款  
 應收票據

其他

減：壞帳壞票準備  
 折扣折讓及運費等準備

存貨：（註明計價基礎）

原料物料

在製品

製成品

其他流動資產：

股東董事及職員欠款（短期）

聯絡公司欠款（流動）

其他項目（詳列）

流動資產總額

投資：（註明計價基礎）

聯絡公司證券

聯絡公司欠款（非流動）

其他（重要項目應分列）

地產廠房設備：（註明計價基礎）

營業用基地

營業用房屋

機器設備

模型圖案

器具與裝置

其他項目（詳列）

地產廠房設備總額

減：折舊折耗及攤銷等準備

無形資產：（詳列）

遞延借項：

預付費用、利息、保險、捐稅等

公司債折扣

其他遞延借項（重要項目應分列）

其他資產：（詳列）

總 計

## 資產負債表式樣(續)

## 負 債

## 流動負債：

## 應付票據：

銀行

票據經紀人

購買股票人(包括購買機器設備所發給之票據)

承兌匯票(為購入商品或原料而承兌者)

股東董事職員等

應付帳款及應計費用

股東董事職員暫貸款

應付利息

備付中央稅地方稅

其他流動負債(詳列)

註：上列各項負債，如有資產提供為擔保品，應將其事實及資產之性質及價值註明於各該負債項目下。

流動負債總額

## 長期負債：(詳列)

公司債

抵押債務

## 其他長期債務(詳列)

長期負債總額

## 準備：(主要類別應分列)

## 股本：(詳列)

優先股

普通股

## 盈餘：

資本或繳納盈餘

資產重估價盈餘(參看上文第二章盈餘一項第三段)

營業盈餘(或虧損)

註：盈餘帳戶在本期內之增減情形，應在資產負債表中摘要列示，或另行編附盈餘表。

總 計

(1) 不包括在準備中之或有負債應予考慮。

(2) 倘累積股利有延派情形，應註明其數額及每股之股利率。

(3) 長期負債本利或償債基金等，倘有延期欠付少提等事，應註明其事實及數額。

### 損益表式樣

銷貨總額

減：銷貨運費、銷貨退回、及折讓

銷貨淨額

銷貨成本

銷貨毛利

銷售費用、普通及管理費用

營業淨利（加減其他收益費用及損失以前總數）

其他收益：

投資收益

應收票據利息等

其他非營業或特殊收益（分列）

其他費用及損失：

長期負債利息（及公司價折扣攤銷）

應付票據利息

其他非營業或特殊費用及損失（分列）

備付所得稅

減除淨數

淨利益或淨損失（轉入為餘帳）

註：本期內攤提折舊折耗等總數，最好予以註明。

### 會計師報告書式樣

會計師出具之查帳報告書或稱證明書，應用簡潔肯定明瞭之語氣，對於被查機關所提出之決算表，表示其意見。其所認為需要之解釋及提示，涉及於被查機關所採用之會計原則者，應加入於決算表本體，或列入其報告書中。會計師如在其報告書或證明書中提出限制條件，應特別慎重考量。會計師所作評語，有時祇為報告事項之解釋，有時則為其查帳工作範圍限度或責任之聲明，有時則為對被查機關所用會計處理方法表示異議，其間區別甚巨，不可不愼予注意。又報告書或證明書對於並非絕對正確之事實，不可下肯定之斷語，亦不應以游移之語氣，引起

讀者之揣測。茲爲此項報告書舉示一例，以供參考：

本會計師業已查核 貴公司某年某月某日之資產負債表，及截至上開日期爲止之年度損益表，並考察 貴公司之內部牽制管制制度，及會計處理規程。對於 貴公司之會計紀錄及憑證雖未詳細檢查，但已用本會計師所認爲適當之方法，予以抽查審核，直至本會計師所可認爲滿意之程度爲止。依照本會計師意見，此次查帳，係遵照一般所公認而又適用於本案之審計準則及一切應有程序辦理。

依照本會計師意見，該資產負債表及相關之損益表盈餘表，係遵照一般所公認並自上年度起一貫施行之會計原則而編製者，足以允當表示 貴公司在某年某月某日之情況及該一會計年度之營業結果。此致 某某公司股東會或董事會。

註：此一報告書之內容，係照 1939 年十月及 1941 年二月美國會計師公會所公佈之修正格式而直譯者。

### 附 註

1. 會計師在簽字於上示查帳報告書之前，應自行考慮其所作查帳工作，已否充分，是否與本冊內所列舉之原則及程序相符，直至自己感覺滿意而止。
2. 查帳案件倘由公司之股東會或董事會委託辦理，報告書應逕向其致送。
3. 報告書中所稱“業已查核之某某決算表”，其名稱應與被查機關所提出者相符合。
4. 如表列各事項之檢證方法，有需予以特別提明者，可於報告書第一段中舉及之，例如“現金及證券：經予實地點查，並經向保管人詢證”等語，可以加入第一段“依照本會計師意見”一語之前。
5. 此一證明書之語句，僅在被查期間所施行之會計處理規程與上

年度一致者，可以適用。倘其所遵行之會計原則，及其實施情形，有重要變更時，應在報告書中將此等變更情形一一敘述。

6. 會計師在報告書中所表示之意見，苟附有限制或保留條件或其他補充說明。上示報告書之文句，自應為適當之更改。



