

立信會計叢書

公司會計準則 緒論

An Introduction to Corporate Accounting Standards

一名

會計學精義

W. A. Paton 著
A. C. Littleton

潘序倫 譯

立信會計圖書用品社發行

立信會計叢書

公司會計準則 緒論

An Introduction to Corporate Accounting Standards

一名

會計學精義

W. A. Paton 著
A. C. Littleton

潘序倫 譯

立信會計圖書用品社發行

立信會計叢書

An Introduction to
Corporate Accounting Standards

公司會計準則緒論

全 一 冊

版權所有
不准翻印

每冊基價十元
外埠酌加郵費運費

原著者 W.A.Paton & A.C.Littleton

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
重慶小什字立信大樓
天津建設路一號

一九四九年八月初版

一九五〇年十月再版 (滬)

譯者序言

現代會計學說，二十年來，大有更變。二十年之前之會計，以財產估價爲其中心問題，一切理論與實務，無不以“資產價值”爲主軸而發展。其後一般學者逐漸瞭解於資產價值之來源，實爲其可能產生之收益；資產不能產生收益，即無價值之存在。因之“收益之決定”或“損益之計算”，遂漸漸代替“財產之估價”而成爲會計之中心問題。但無論在理論上或實際技術上，均難以時時變動之“價值”爲計算收益之基礎，祇有以一成不變之“成本”爲計算基礎，所得結果方較可靠。因之近來，一切會計理論與實務，又無不改以“成本”爲核心而發展，循致所謂全部會計工作，可以一言概括之，即“配合成本於營業收入 Revenue 以決定收益”是也。

此一觀念之改變，對於世界經濟之趨勢，亦顯能適應。以前工商企業多屬私營，唯一目標，端在獲利，而資產時值之漲落，亦爲不勞而獲或無償而失之利益或虧損之主因。現在環境轉移，私營企業及其營利目的可能減少，但不論在社會主義或共產主義國家，不論事業之爲公營或私營，亦不論其所採觀點爲個人觀點或大眾觀點，有同一基本問題，必須由會計爲之答解，即一事業所費力量及所得結果究屬幾何，兩者相抵，淨得幾何，則其事業之究否值得舉辦，可以決定。在會計方面所謂力量，稱曰“成本”，所謂結果稱曰“產物” Product 或“營業收入”，而其相抵後之淨得，則稱“收益”。以此種種觀念替代已往私營企業之“損益”觀念，則會計之爲用，可以社會化矣。

吾人無不承認，目前公私事業爲適應新的經濟環境，必須採用某種精密或粗疏之成本會計，以測量其所費力量與所獲結果之是否合度。此

所謂“成本會計”者，當爲會計學中所稱“狹義的成本會計”。不過吾人須知，一切會計，如就其測量所費力量，以求所得結果之一廣泛目標而言，實無不具有成本會計之作用，而目前改用成本爲中心之一般會計理論與實務，已爲名副其實之“廣義的成本會計”，其能適合乎現代之需要，可無疑也。

以成本爲中心之會計理論，創之者雖非少數學者，但能集其大成，使成爲“整套凝固而又協調一貫的理論 A coherent, coordinated, consistent body of doctrines 者，則本書之著者是也。本書著者及本書在近代會計學上所作之偉大貢獻，本書原序已爲詳述。其中所主張各點，雖尙不能獲得當代會計學者一致之同意，然已卓然成爲一家之說，則毋待譯者贅言。

我國會計學術之研究及會計書籍之編著，十五年前，頗多進步，而譯者亦爲其中共同努力之一人。十數年來，世事動盪，國內經濟，亦形紛亂，學術研究之風，蕩然無存，益以幣值迅速變動，出人意表，以“幣值不變”爲基本假定之會計理論及實務，自不免隨之而崩潰也。會計學者，於茲雖欲有所述作，實苦無從下筆。因之新的會計理論，尙少爲我國會計學子所研習，其有待於吾人之繼續努力，自不待言。譯者茲以閒散之身，擬作三年之計，已集合同志三數人，將現代會計學中最主要之新文獻，陸續逐譯，以享讀者，但暫秉述而不作之志，以從事於此。蓋非待吾國經濟及貨幣情形已臻穩定，有關工商事業各項法令，重行訂頒，則雖欲爲我國會計有所著作，恐亦無從着手也。茲所譯者，爲會計基本原理之第一冊，希望爲我國消沉已久之會計學術界，稍添研究資料。至於譯文，雖力求不失原著真義，但譯者能力淺薄，仍有待於讀者之指正云。

潘序倫於上海立信會計研究編譯所 一九四九年六月

原 序

值此經濟變化時代，會計學術自亦隨之而變化。往昔會計不過爲一種簡便的技術，用以測量私人企業之情況及結果，但邇邇至今，會計已發展爲廣大複雜之工商社會公開表示其重要事實之必要工具。往昔會計員之工作，祇以協助業主紀錄其業務及財產，結算其損益及資本爲限，對於社會民衆，關係極微；但今日之會計員必須認清其對於社會人民之廣泛責任，決非僅爲私人事業服務而已。良以現代會計員所搜尋而得之結果，及其發表此等結果之方式，不僅成爲公私業務機構決定其個別營業政策之基礎，且成爲人民及政府決定其經濟方面社會方面及政治方面各項重要政策之基礎。

此項發展趨勢，二十年來進步頗速，會計員既漸感覺其服務責任之重大，自不得不需求若干更明確而經公認之準則，以作其執行職務之規範。良以一企業之每項事物，往昔會計慣例已爲創立種種不同之處理方法，其間衝突矛盾，殊不少見，會計員應如何予以選擇，而求得其當；且企業管理人員，往昔對於帳目之記載、報表之編製，已養成一種各隨其便、各行其是之習慣，會計員應如何予以勸導，使採用更統一而少矛盾之程序；是皆會計員目前所面對之困難問題也。嘗考會計理論與實務，過去進步較遲，是因一般社會對於會計一科，直至最近始覺有迫切需要，且歷年來會計原理之發展，並未遵循有規則有計劃之途徑，致在實務方面發生許多凌亂參差現象，茲欲就此種理論實務，作刪剔整理工作，使成整個系統，實爲一項艱難複雜之工作。

近年以來，會計教師及研究員曾作種種努力，以期對於此一方面有

所貢獻。在1910至1930之二十年中，會計教育曾有迅速普遍之發展，惟彼時一般會計學子所專心致力者，厥為搜尋或創立一切可能應用於企業之會計理論及實務。在會計教材中或在會計學校內，師生注意力均集中於已有之會計實務，而將可能應用於同一事物之各種處理方法，比較其優劣，釋明其用途，而多不作最後之選擇。因而產生之大量會計文獻，充滿可以認為“允當”之種種建議，其結果幾使吾人目炫五色，耳震繁聲，無法選擇一項可以認為“準則”之理論與實務，而擯棄其他“非準則”之理論與實務。

約在十年之前，會計界許多先知先覺，已顯然感到會計理論實務中一片衝突矛盾之混亂狀態，必須設法予以整理，使能成為有條有理。蓋同一企業之同一事項，設許以種種不同之方法處理之，則其結果，不僅可能使一般社會人士，發生嚴重誤會，抑且使企業家及理財家本身所持見解，亦發生重大差別也。設會計家自身，對於計算損益及決定衡平權（Equity 即指資本）之原理及方法，尚不克獲得彼此同意之主張，則許多巨型企業所鄭重發表並經會計師慎審簽證之決算表，究竟有何意義及作用乎？會計學術之研究，屆此階段，對於會計原理感有興趣之輩，顯當停止問題之續提，而開始為已存在之問題作答解矣。

乃有一羣潛心於此項工作之學者，專心壹志，繼續努力，以覓取一套會計準則，俾在企業決算表中可公認為會計實務及程序之規範。此項準則之建立，特以公司會計方面各項問題為對象，是因現代私人企業之絕大部份，均屬於公司組織之機構也。於1932年組織成立之美國會計研究委員會，Accounting Research Council 從事於此項工作者數年。其後美國會計學會 American Accounting Association 於1935年繼研究會而成立，且將此項工作，列入該會特殊研究計劃中，積極進行，而學會

之執行委員會，亦年年予此事以深切之注意。

此項工作，幸得各方（會計教師，會計研究員，執行職務之會計師，各企業經理及財務人員等）之合作協助及批評，進行至為順利。至於今日該會已能對於會計界發表一種意見，而此種意見，在該會會員心目中，幾無不認為近代會計文獻上一種真正重大之貢獻。

本冊名曰『公司會計準則緒論』An Introduction to Corporate Accounting Standards 實為美國會計學會原任兩位執行委員之作品。此兩位委員，賴執行委員會之協助，窮年矻矻，精研不懈，茲已能將各項重要原理原則，交織而成彼等所謂“凝固而又協調一貫的整套理論”，“A coherent, coordinated, consistent body of doctrines”。此一整套理論，即為可納公司會計於規範之準則，亦可作為判斷公司會計實務之尺度。

本書作者曾在 1936 年先行發表其『公司決算表基本會計原理試述』A Tentative Statement of accounting Principles Underlying Corporate financial statements”，一文，以作各方討論資料，嗣將彼等所信為公司會計基本組織所必要之基本觀念，繼續精研，而將準則本文詳述於本書中。至於何以選擇此等準則及何以必須採用此等準則之理由，以及何以將此等準則施於實務之方法，無不以暢達之文筆，作明辨之解釋，誠可稱為會計文獻中之佳著。

吾知會計學者中，對於本書所持見解，當必有表示異議者，且本書所建議之各項準則，在此繼續變化之經濟社會中，自有逐漸修正之可能。但吾人當知，本書並非一二遠離經濟社會之著作家，發表其個人臨時意見之作品，而為許多富有學識及經驗人士（不僅為大學教師及研究員，並為執行職務多年之會計師，或主持工商企業會計政策之當

局)經多年努力研究而得之結果,故本書雖爲兩人之私作,實爲殫心竭慮以求此項工作完成之二十餘會計家共同的見解。

本書之作雖有此項背景,其見解雖受許多同志廣泛之支持,但其最後成就,則純屬著者之功。本書首從幾條基本觀念,開始討論,繼對整個會計問題之本體,作明白詳盡之論述,使讀者對於全部準則之目標,及所以達成此項目標之方法,有澈底之瞭解。稱之爲著者對於會計學術偉大貢獻之紀功碑,良可當之無愧。

本人對於此項研究工作之推進,亦曾隨諸同志之後略負微責,茲有機緣爲此會計進步中之一“記程石”,作序介紹,誠堪自慶焉,

Howard C. Greer. 葛理亞 1940 年一月

著者自序

當『公司決算表基本會計原理試述』一文，在『會計雜誌』The Accounting Review 1936年六月號發表時，所述許多命題Propositions，原望其能引起學者之辯論。蓋題中含有『試述』二字，即作者徵求批評之意也。嗣後許多批評果隨該文而起。若干會計期刊及美國會計學會年會，曾將該文所列每一命題，作“咬文嚼字”之檢討，而對於若干點意見之是否允當，亦曾作激烈辯論。

著者曾將此等批評，細加研究，自覺上次所發表之若干命題，應略述其基本原理，以資補充。本書即爲著者完成此項任務而作。

著者在本書中，試將各項會計基本原理交織而成爲一個整體，但未將準則作形式上之敘述。著者之意，欲爲會計原理建一基架，若復有人願爲公司會計續立準則者，即可就此基架內爲之。會計理論於此應認爲『凝固而又協調一貫的整套理論』A coherent, coordinated, consistent body of doctrines，並可以準則之方式，用簡賅之文句敘述之。

吾人欲討論此一會計準則基架，固毋須將現行公司實務，作廣泛之改革。著者之目的，祇在敘述一種理論的基礎，以協助公司會計員對其所行實務，作一現實之評估，並以協助會計師對於公司之決算表，作一有規範之審核。

著者承美國會計學會執行委員會各委員多賜批評，得益不少，但本書所述意見，則應全由著者負責。著者感覺此一主題值得廣泛考慮；且認爲本書所主張者，自不能認爲最後之決定，故仍望各方續予檢討批評，使會計紀錄及報告之技術，可以日臻完善，是不僅著者之幸矣。

W. A. Paton 裴登

A. C. Littleton 立脫兒登

1940年1月

目 錄

譯者敘言

原序

著者自序

第一章 準則 Standards1

投資與管理之分離 Separation of Investment and Management

公司與社會公衆之關係 Public Aspects of Corporate Administration

職業會計師之地位 Position of the Professional Accountant

會計準則之性質 Character of Accounting Standards

第二章 觀念 Concepts8

營業個體 The Business Entity

營業連續性 Continuity of Activity

交易之代價 Measured Consideration

成本歸屬性 Costs Attach

力量與成就 Effort and Accomplishment

可檢證之客觀證據 Verifiable, Objective Evidence

假定 Assumptions

第三章 成本 Cost29

成本之價格積數觀 Costs as Price-Aggregates

決定成本之複雜情形 Complexities of Cost Determination

延期付現時之成本 Cost when Payment is Deferred

可歸屬成本與不可歸屬成本 Assignable and Unassignable
Costs

成本之認識與所有權之關係 Cost Recognition and Ownership

假想成本 Hypothetical Costs

成本標準與衡平權 The Cost Standard For Equities

債券折價及溢價 Bond Discount and Premium

股本之交換價格 The Bargained Price of Capital Stock

衡平權之分類 Classification of Equities

約定利息支出 Contractual Interest Charges

第四章 營業收入 Revenue53

營業收入之性質 Nature of Revenue

獲得與實現 Earning versus Realization

以生產為衡量營業收入之基礎 Production Basis of Mea-
surement

資產之孳長 Accretion

銷售基礎 Sale Basis

收現基礎 Cash Basis

非營業收入 Non-Operating Revenues

漲價 Appreciation

成本之節省與營業收入 Cost Savings versus Revenue

第五章 收益 Income74

成本對於營業收入之單純關係 Homogeneity of Costs in

Relation to Revenue

成本與營業收入之配合 Matching Cost and Revenue

遞延借項 Deferred Charges

聯合成本 Joint Costs

成本之短期分配 Short-Term Assignment

存貨 Inventories

廠房設備成本 Plant Costs

折舊之分攤 Apportioning Depreciation

折舊費用之本質 Significance of Depreciation Charge

土地及遞耗資產 Land and Wasting Assets

無形資產成本 Cost of Intangibles

損失 Losses

第六章 盈餘 Surplus110

完全之收益報告 Complete Income Reporting

損益表格式 Form of Statement

抵銷費用損失之順序 Sequence of Charges

盈餘與資本 Surplus and Capital

營業盈餘之分類 Classification of Earned Surplus

前期收益之更正 Corrections

虧損之抵銷 Absorption of Deficits

資本之調整 Capital Adjustments

第七章 解釋 Interpretation134

成本之分類與管制 Cost Classification and Control

營業收入之歸屬 Revenue Imputation

成本與價值 Cost versus Value

『成本與市價孰低』 Cost-or-Market

廠房設備之減記 Plant Write-Downs

廠房設備成本之修正 Revision of Plant Cost

估計重置成本之限度 Limitations of Estimated Replacement Cost

成本資料之保存 Preservation of Cost Data

折舊額之修正 Revision of Depreciation Charge

廠房設備成本之修正與盈餘之關係 Plant Revision and Surplus

紀錄成本之換算爲基圓 Conversion of Recorded Cost to Common Dollars

報表之分析 Statement Analysis

第一章 準 則

會計以供給營業機關之財務資料爲目的；此種財務資料，必須編成表報，以應管理者、投資人、及一般公衆之需要。

吾人從事於決算表之編製及解釋，需有一判斷決擇之根據，而判斷決擇，應以一套一貫而不自相矛盾之準則爲基礎。

會計準則應有系統、有條理、不偏不倚、不隨個人意見而轉移，並應與可以觀察之客觀情形相符合。

投資與管理之分離

在昔一般企業，規模既小，業務又簡，業主除供給資本而外，大都親自經理其營業，或與之有密切接觸。因之，關於其財務事項之紀錄與報告，並不需要任何會計準則，以供此等“業主兼經理”之應用。

但近代公司組織之發展，已增加會計之重要。蓋公司組織發達之結果，使大型企業之所有權及管理權，顯呈分離趨勢。不親任管理之股東，舉出若干董事作其代表，董事又聘僱經理人員以處理日常事務。此種制度，乃建立一權責系統。在此系統中，一般職工對於公司經理負責，經理人員對於董事會負責，董事則對於握有多數股權之股東負責。在此種組織中，每一個人之判斷及決定，爲須各顧到其上級人員之意旨，故往往不能完全獨立與超然。有時公司當局甚欲於最近期內表示盈利之增加，或在可能限度內，作增加盈利之報告。有時握有控制權之股東，又欲於其決算表中，力作減少收益能力之表示。因之各類投資人間，容或不能獲取其應得之利益。

公司投資人之利益，既與公司管理權分離，且復散而不聚，則其有

賴於會計之服務，自必日甚。在此種情況下，會計之職能，不僅以營業事項之紀錄、提供業主兼經理之應用為限，且應報告消息於不參加公司管理之投資人。因此種情形之發展，吾人對於會計準則之需要，亦日益加甚。蓋不參加公司管理之投資人所處地位，與業主兼經理者迥異，彼於其企業之現狀及過程，每無親切見聞，對於當局所作報告，實無從探悉其底蘊。且欲將公司財務消息，用簡賅方式以傳達於各類利害關係人，在技術上困難殊多。故財務報告（即決算表）之編製，如稍犯含混、遺漏、不全之病，或將重要事實埋藏於結總數字中，則每易引起讀者之揣測與誤會。因之欲求各類公司投資人之權益，獲得適當保障，自不得不建立若干會計準則，作為會計事項紀錄與報告之繩墨。

易言之，公司企業最重要之會計責任，非以其業主兼經理人為對象，而應以其某一類或某一集團不參加管理之投資人為對象，至於日後可能投資於公司之人，亦應包括在對象之內。公司在此種情形下所作之會計報告，每因其管理當局欲見好於某方，或欲為某方卸責，致不能完全依照客觀的事實，而決定其內容，是誠會計界不幸之現象。故在許多富有伸縮性之會計規則及方法中，建立若干準則，以作會計事項公平處理之南針，實為必要。

公司與社會公眾之關係

關心公司利害之人，不僅以投資人為限，他如職工、顧客、及政府，對於公司之管理，亦均可發生利害關係。此種情形，在大型公司尤為顯著。蓋規模甚大之公司，實已具有公共機關之性質，而為社會各階層合作謀生之機構矣。夫公司集取其資本於千萬股東，故對於此千萬資主所組成之社會，不能不負其責；在各種方式之下，僱用無數職工，故對於以

薪水階層所組成之社會，不能不負其責；又以種種不同價格，供給其商品或服務於無數顧客，故對於以絕大多數消費者組成之社會，不能不負其責；且每年應納巨額稅款於政府，故對於政府及一般倚賴政府服務之人民，不能不負其責。

是以某一大型公司或某一公司集團之事務，不僅與其本身當局有關，亦不僅與其站在後面之股東有關，而實與一般社會公眾有關。公司管理當局之責任，應向多方面伸展，而其公眾利害關係之程度愈高者，其責任之複雜性亦愈甚。公司所負責任既屬如此巨大，則對於任何遲疑、失算、及有失公允之舉動，自不得不力求避免。萬一公司當局對於某一方面利益存心維護，或對於他一方面利益，有意剝削，則各種不公平之結果，自必隨之發生。例如企業所售產品之定價及品質、職工之工作環境及報酬、以及資主股權股利之分派，如不用公允適當之政策或方法，以作決定，則在許多顧客職工及投資人中，必有若干部份遭受不公平之待遇。公司管理當局，對於任何重要事項作決定時，必須多方考慮，不倚不偏，務使其多邊式之利害關係，各得其所應有之利益，誠屬責無旁貸焉。

由此可知公司會計所負職責，在於供給可靠及適當之財務資料。一般社會對於公司之利害關係日增，則公司會計之職責亦日重。因之公司之決算表冊，幾漸具有公共文件之性質，而無數投資人、職工、消費羣衆及政府，無不予以密切注意。公司帳目之紀載、審核、及編纂報告，應遵照何項原則及方法，已成為萬衆關心之問題。吾人於此，必須有整套一貫而不自相矛盾之會計準則，以資遵行，其理至明。至於公司會計本身，應有一種易於瞭解之計價公式，作其初基，然後備置一種能為各方利害關係人所閱悉之表式，將各項重要事實明白表示於其中。