

政府會計

上 卷

劉 盛 榮 編 著



正 中 書 局 印 行

1165
7810.6
34

序

政府會計一科，年來著作者頗不乏人。或重在研究學理。或重在羅列制度。然專研學理者，每不免於空泛；徒習制度者，復病於匠器。劉君盛榮在軍需學校任政府會計講席有年，並從事實際計政工作，近著政府會計一書，搜羅各種會計制度極為豐富，於政府會計原理亦言之盡致。立論多獨出心裁，可謂現今政府會計書中之最為完備之著述。舉凡學子之攻研，從業之應用，莫不合用。又此書詮釋複式簿記借貸原理所用之正負財產因素增減說，係以簿記員立於第三者之立場為根據，而應用數學之原理以解釋之，使初學者一目了然，而無暗中摩索之苦。尤為劉君此書獨創之見。茲值此書付梓，謹以數語介紹於海內計政同仁，俾於此書獲有一正確之認識云耳。

楊汝梅序於國民政府主計處

三十三年六月一日



3 2173 8249 2



開 序

政府之職責在於管理衆人之事，每一政務之執行，莫不與國計民生意息相關。故其行政，均應有精密切實之計畫，貫徹有效之執行，以及正確嚴格之考核，方能達到預期之目的。但爲期其計畫精切，執行貫徹，考核嚴正，則非有完善之會計制度不爲功。蓋一切事業，非財莫辦，其在事前，須先確立預算，以便控制；執行之時，賴有完密紀錄，用資監督；其在事後，復應根據報告及其分析，觀察過去執行之得失，決定將來施政之方針，庶財政始克底於清明，政治得以納入正軌，斯今日政府會計之所以爲人所重視而不可不予以研究也。

願我國奉行三民主義，而所採之經濟政策，爲民生主義之經濟政策，與其他各國情形原屬有別。總理於建國大綱中曾爲明白之規定，建國之首要在民生，對於全國人民之食衣住行四大需要，政府當與人民共謀發展，以臻完善。最近 總裁復於「中國之命運」中有所指示，今後國民之經濟建設，最重要之條目爲準備實業計畫之實施，由此以完成平均地權與節制資本之基本政策。故我國經濟政策，實以發展國家資本爲其最終目的，一切企業應由國家籌畫經營，施行統制經濟制度，是以我國政府會計之重要性與其他之自由主義與社會主義之國情亦不盡同。

劉君盛榮於中央政治學校計政學院專攻會計，畢業以後，從事計政工作，歷有年所，用其所學，努力研討，編著政府會計一書，窺其內容，極為豐富，理論實務既已兼籌並顧，對於現行法令，亦屬切合無遺，更以其對於本黨之主義以及政綱政策認識甚深，故尤能配合我國建國之需要，其與目前坊間所印行之政府會計編著不同者在此。茲編既成，先後曾予校閱，並經慎審修正，現以即將付梓，故不憚繁瑣，樂為之序，特予介紹，並希劉君繼續努力，作更進一步之研究，則將來之嘉惠後進有後焉！

中華民國三十三年六月間亦有序於陪都

目次 (上卷)

第一編 政府會計之原理

第一章	緒論	1
第一節	政府會計之意義	1
第二節	政府會計之範圍	3
第三節	政府會計之目的	5
第四節	政府會計之特點	9
第五節	政府會計之借貸原理	24
第六節	政府會計之機構	47
第七節	政府會計之法規	58
第八節	政府會計與政府之關係	84
第九節	政府會計與人民之關係	86
第二章	普通基金會計	88
第一節	概說	88
第二節	普通基金總會計	90
第三節	普通基金歲入類會計	126
第四節	普通基金經費類會計	143
第三章	債券基金會計	169
第一節	概說	169

第二節	會計科目	...	...	...	...	...	...	...	176
第三節	會計簿籍	...	...	...	...	...	...	...	179
第四節	會計報告	...	...	...	...	...	...	...	183
第五節	分錄之補充擴充及變化	...	...	...	...	...	...	...	185
第四章	特賦基金會計	...	...	...	...	...	...	...	192
第一節	概說	...	...	...	...	...	...	...	192
第二節	會計科目	...	...	...	...	...	...	...	197
第三節	分錄舉例	...	...	...	...	...	...	...	198
第四節	會計簿籍	...	...	...	...	...	...	...	201
第五節	會計報告	...	...	...	...	...	...	...	205
第六節	分錄之擴充	...	...	...	...	...	...	...	207
第五章	信託基金會計	...	...	...	...	...	...	...	209
第一節	概說	...	...	...	...	...	...	...	209
第二節	會計科目	...	...	...	...	...	...	...	214
第三節	分錄舉例	...	...	...	...	...	...	...	216
第四節	會計簿籍	...	...	...	...	...	...	...	221
第五節	會計報告	...	...	...	...	...	...	...	229
第六章	循環基金會計	...	...	...	...	...	...	...	232
第一節	概說	...	...	...	...	...	...	...	232
第二節	生產專業會計	...	...	...	...	...	...	...	238
第三節	材料制度會計	...	...	...	...	...	...	...	243
第四節	營繕制度會計	...	...	...	...	...	...	...	256

第十一章	合併報表	…	…	…	…	…	…	…	369
第一節	概說	…	…	…	…	…	…	…	369
第二節	各基金之合併報表	…	…	…	…	…	…	…	371
第三節	各機關之合併報表	…	…	…	…	…	…	…	378

第一編 政府會計之原理

第一章 緒論

第一節 政府會計之意義

一、會計之定義

欲了解政府會計之意義，須先了解會計二字之意義。會計二字之涵義頗為紛歧，有時用以指會計之業務或工作，有時用以指會計之學術，而用以代表會計業務或會計學術時，又各有廣義狹義之別，其所以如此紛歧者，乃緣會計二字雖為我國古籍中所固有，然其在近代之廣泛使用乃為英文 Accounting 一字之翻譯。Accounting 一字作會計學解，此在英文會計學書中比比皆是，無待舉例。但此字亦作會計解，指會計之業務或工作，如云 Accounting Department 乃指會計業務部門或會計工作部門，並非謂會計學術之研究部門。Accounting 一字既有會計學術及會計業務兩種意義，則根據該字翻譯而來之會計二字亦有其學術與業務之兩種意義矣。

自其業務之意義言之，會計二字又有廣義與狹義之解釋。廣義的會計（廣義的會計業務）謂會計制度之設計，業務交易之記錄，簿記記錄之檢查，以及會計結果之分析與解釋等工作。狹義的會計（即狹義的會計業務）則專指業務交易之記錄，及會計結果之分析與解

釋兩部分工作而言。會計制度之設計則別爲設計工作；簿記記錄之檢查則別爲審計工作。業務交易之記錄通常稱爲簿記，會計結果之分析與解釋即會計報告分析，故狹義之會計即指簿記與會計報告分析兩種工作而言。

其次，就學術之意義言之，會計二字亦有廣義與狹義之解釋。廣義的會計（即廣義的會計學）爲研究財產增減變化如何以數字記錄，記錄方法如何結構而成，及對於記錄之結果如何檢查，分析與解釋之科學。狹義的會計（即狹義的會計學）則專指研究財產增減變化如何以數字記錄及對於記錄之結果如何分析與解釋之科學而言。研究記錄方法如何結構而成之科學則別爲會計制度一科，研究記錄結果如何檢查之科學則別爲審計學一科。研究財產增減變化如何以數字記錄之科學通常稱爲簿記學，研究對記錄之結果如何分析與解釋之科學即會計學中之會計報告分析，故狹義之會計即指簿記與會計報告分析兩部分學術而言。

二、政府會計之定義

會計之意義既已明矣，茲請進而說明政府會計之意義。根據以上所述會計二字既有業務與學術兩種意義，則政府會計亦有此兩種意義。自其業務之意義言之，政府會計（即政府會計業務）謂各級政府及其所屬機關之會計工作。自此種意義言之，凡屬政府機關之會計皆稱爲政府會計，不問其所應用之會計原理與方法有無不同也。再就其學術之意義言之，政府會計（政府會計學）爲研究非營利機關之收支如何以數字記錄，對於記錄之結果如何分析與解釋，祇結算

餘絀而不爲損益計算之科學。換言之，在學理上政府會計即收支會計。故非政府機關其會計適用收支會計之原理者，在學理上屬於政府會計，雖爲政府機關而其會計不適用收支會計之原理者，在學理上不屬於政府會計。

第二節 政府會計之範圍

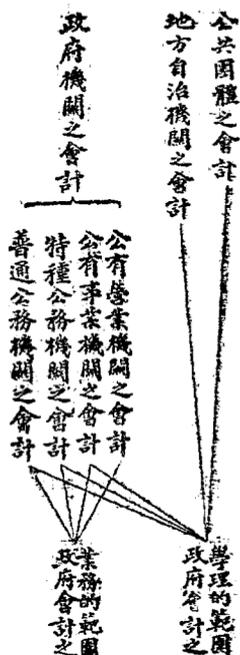
一、政府會計之業務的範圍

政府會計之意義既已明瞭矣，茲進而研究其範圍。照上述之定義，政府會計業務謂各級政府及其所屬機關之會計工作。各級政府指中央政府及省、市、縣等地方政府而言。其所屬機關包括普通公務機關，特種公務機關，公有事業機關及公有營業機關。此等政府機關之會計，自業務之觀點言之，皆包括於政府會計之內，即政府會計以此等機關之會計爲其範圍。

二、政府會計之學理的範圍

又照上述之定義，政府會計學爲研究非營利機關之收支如何以數字記錄，對於記錄之結果如何分析與解釋，祇結算餘絀而不爲損益計算之科學。根據此定義，政府機關中公有營業機關爲營利之機關，須計算損益，故其會計在學理上不屬於政府會計。又地方自治機關及公共團體雖非政府機關而其會計祇結算餘絀而不爲損益之計算，故其會計在學理上屬於政府會計。即政府會計之學理的範圍包括除公有營業機關而外之政府機關，地方自治機關以及公共團體之會計。

政府會計兩種範圍之比較，茲以圖示之如下：



三、政府會計在會計業務與會計學術中之地位

會計業務可分為設計，執行及監察三部門。政府會計(業務)屬於會計業務執行的部門。又會計業務中執行的部門可分為業務交易之記錄，及會計結果之分析與解釋兩種工作。此兩種工作均在政府

會計(業務)範圍之內，茲以會計業務範圍圖表示政府會計(業務)在會計業務中之地位(見附圖一)。

會計學術可分為研究交易記錄，研究制度設計及研究記錄檢查三部門。政府會計(學)屬於會計學術中研究交易記錄之部門，又會計學術中研究交易記錄之部門可分為營業會計(或營利會計)及收支會計兩部分。政府會計(學)在原理上屬於收支會計。茲以會計學術範圍圖表示政府會計(學)在會計學術中之地位(見附圖二)。

會計學術之目的在便利會計業務之推進，故會計學術與會計業務兩者間有相互之關係，茲以會計業務及會計學術綜合比較圖示之。在此圖中政府會計之業務及政府會計之學術兩者相互關係亦可顯示(見附圖三)。

第三節 政府會計之目的

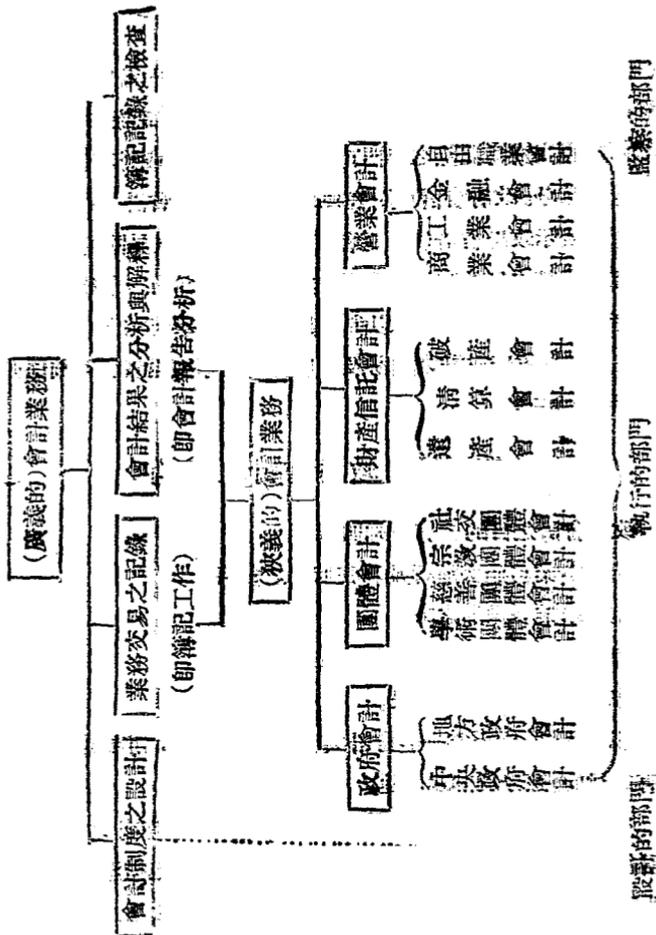
政府會計之目的約有下列四端：

1. 供給關於業務過去進行及現在狀況之資料；
2. 決定將來業務推進之方針；
3. 控制公務人員對於款項籌集與使用之行為；
4. 公布政府財政狀況於人民。

以上1、2、兩項為一般會計共有之目的，3、4、兩項為政府會計特有之目的。茲分別加以敘述。

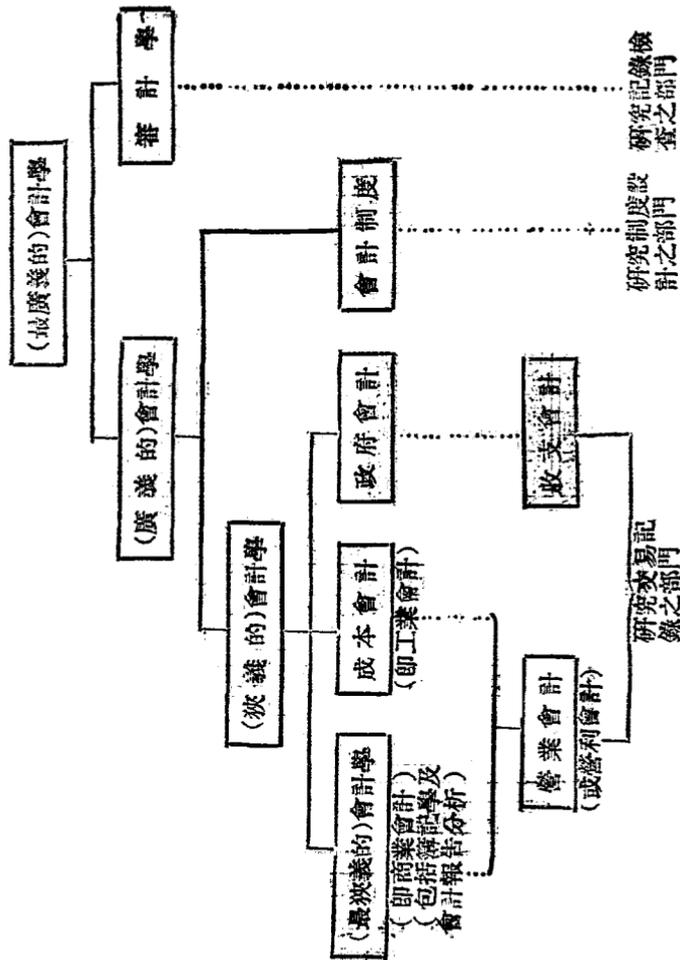
本章第一節論會計之定義時曾說明會計為業務交易之記錄及會計結果之分析與解釋等工作。所謂記錄者當然包括過去情形與現在狀況在內。故會計能達成上述第一目的，又過去已無可挽救而仍

會計業務範圍圖 (一)

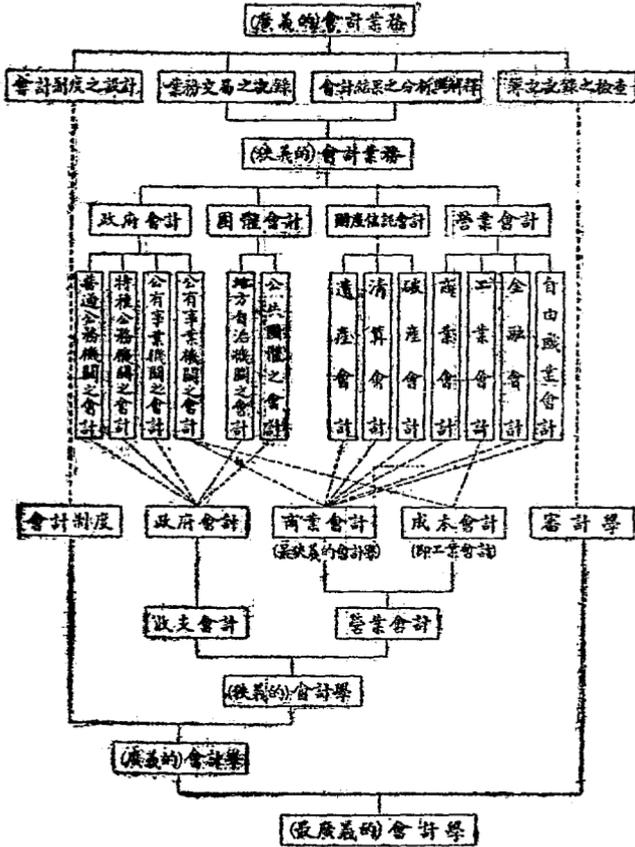


其 海 峽 群 島

會計學術範圍圖 (二)



會計業務及會計學術綜合比較圖(三)
會計業務之範圍



會計學術之範圍

附註:此圖實線表示隸屬虛線表示連繫之意

須將其記錄之結果加以分析與解釋者，乃為欲決定將來之方針也。故會計有上述之第二目的。政府會計為會計之一種，故亦有上述第一第二兩種目的。政府會計所記錄之業務為政府機關之業務，政府機關之業務通常稱為行政，故上述政府會計之第一第二目的可改為如下：

1. 供給關於過去施政情形及現在施政狀況之資料
2. 決定將來之施政方針。

私人營業對於金錢之浪費自知節省，因有利己心之驅使故也；至於政府機關，則因一般官吏缺乏公德心之故，往往易流於浪費。故政府機關在支出方面有預算以限制之，不得超過。又政府機關之取財於民乃動用國家權力以強制之方法行之，與私人營業之憑藉契約以自由交換之方式取財於人者不同，因此政府官吏在收入方面每易流於濫取，故須有法令及預算以限制之，使不得有違法之收入。此種限制政府收入與支出之目的，欲其圓滿達到，必須於政府機關之會計中添設若干會計記錄。政府機關之會計較普通商業機關之會計增設若干會計記錄後，遂可達成上述政府會計之第三目的矣。

現代國家大多數為民主政治，人民為主，政府官吏為僕，故官吏有報告國家財政狀況於人民之義務。若干國家雖為君主政體，然皆立有憲法，人民根據憲法一方面有納稅之義務，一方面有過問國家財政之權利。即政府官吏有公布國家財政狀況於人民之義務。政府會計報告之編製乃為達成上述政府會計之第四目的而然也。

第四節 政府會計之特點

政府會計之特點約有下列四端：

1. 通常無損益帳戶；
2. 無代表私人投資之資本帳戶；
3. 帳戶按基金畫分；
4. 使用預算帳戶。

茲分別加以敘述。

一、通常無損益帳戶

政府機關以增進國民福利為目的，不以營利為目的。故其會計祇計收支餘絀，而不算損益，因之無損益帳戶之設置。惟政府機關亦有經營營利事業者，在此種情形，則應計算損益，因之使用損益帳戶。惟此種情形，究不多觀，不足以妨害政府會計共有之特性也。

二、無代表私人投資之資本帳戶

普通商業會計之所以設置資本帳戶，其目的在一方面視資本之增減以斷定營業成績之良窳，一方面由資本之多少，以表示私企業於破產或清算時之償債能力。惟政府機關之支出，其所換得者並非有形之財物，而為無形之福利，故無資本之增減可言，因之在會計方面亦不能藉資本帳戶以表示其工作之成績。又政府機關無宣告破產與清算之情事，故亦不必藉資本帳戶以表示其償債能力。

政府機關既無宣告破產與清算之時，則自無變賣土地房屋等固定資產以清償債務之時，故固定資產實無列入資產負債表以表示償債能力之必要。再就固定負債而論，政府所發行之長期公債雖係以

政府之資產清償之，但長期公債與政府資產相關聯之部分祇限於政府資產之用以償還公債者。長期公債之償還係分期爲之，其影響歲計餘絀者僅限於本年度應還之款。故自某一年度觀之，固定負債之全部並非政府之負債。故資產負債表上無列入固定負債之必要。政府機關之資產負債表上所應表現者，厥爲其經常之支付能力。故表上祇須列入流動資產與資力暨流動負債與負擔。又政府機關之固定資產與固定負債，亦應有記載，故政府會計中應有固定資產與固定負債之帳戶。但除此等資產負債代表基金之資力或負擔而爲該基金本身之一部分外，應別爲一類各自平衡（此即固定資產負債表（Capital Balance Sheet）與流動資產負債表（Current Balance Sheet）之問題）。

公有營業機關之會計，亦有資本帳戶之設置，但其所表示者爲政府額額之投資，而非私人個別之投資。

三、帳戶按基金區分

基金之定義——凡爲維持某種活動或達到某種目的而發生經費，以金錢或其他資力爲支付之手段時，此等金錢或其他資力謂之基金。由此可知基金係指已指定作爲某種目的之資力，換言之，即指金錢或其他財產，無論爲已實現的或未實現的，祇須用途已定，則成爲基金。故我國預算法規定「稱基金者，謂已定用途，而已發生或尚未發生之金錢及其他財產」。

基金之設置與運用——基金設置與運用之手續如下：（一）資力之核准及其用途之指定（二）資力之籌集（三）按指定用途使用基金。

基金之種類——按使用之對象分：

- (一)公共基金(Public fund)——為公共利益而使用者
- (二)信託基金(Trust fund)——為私人或私人團體之利益而使用者

按使用之範圍分：

- (一)可用基金(Expendable fund)——按規定用途可使用其本金及孳息者(用作資本支出或費用支出均可)。又細分為：
 - A 歲入基金(Revenue fund)又可分為普通基金(General fund)與特種歲入基金(Special revenue fund)
 - B 債券基金(Bond fund)款由發行債券而來
 - C 特賦基金(Assessment fund)
 - D 信託基金(Trust fund)
 - E 償債基金(Sinking fund)款用以償還債務
- (二)循環基金(Revolving fund)——本金用去繼續補足原額之基金(亦稱運用資本基金 Working Capital fund)
- (三)留本基金(Endowment fund)——不動本金祇用孳息之基金。

按收入之性質分：

- (一)由賦稅而來之基金
- (二)由借款而來之基金
- (三)由變賣資產而來之基金
- (四)由特賦而來之基金
- (五)由保管款而來之基金
- (六)由補助金而來之基金

(七)由捐贈或遺贈而來之基金

(八)由其他基金撥入之基金

我國預算法上之分類：

(一)普通基金——歲入之供一般用途者。

(二)特種基金——歲入之供特種用途者，有下列各種：

A 營業基金——供營業循環之用者。

B 公債基金——依法定或約定之條件供公債還本付息之用者
(此為償債基金 Sinking fund 與 Morey [政府會計初步] 一書所謂之債券基金 Bond fund 不同)。

C 非營業循環基金——凡經用去仍須還原或經付出仍可收回而非用於營業者。

D 留本基金——依法令契約或遺囑之所定，僅以孳息充指定用途者。

E 信託基金——為機關團體或私人之利益，依所定條件而管理或處分者。

政府會計按基金畫分之原因——政府機關之各種收入各有其規定之用途，不能相混。我國預算法第五十五條明白規定：「各基金之經費，不得互相流用」。為達到各種款項切實各按其目的使用，不相流用起見，政府之會計應按基金畫分，每一基金為一完全的會計單位和獨立的會計整體 (a complete accounting unit and a separate accounting entity)。故基金之畫分為政府會計最重要特點之一。

政府會計按基金畫分的方法——每一基金既為一完全的會計單位和獨立的會計整體，則在簿記組織方面，自會計科目會計憑證

會計簿籍以至會計報告，皆須截然分開，儼如數個不同機關之會計然。亦有會計憑證與會計簿籍仍用一套，而祇將會計科目與會計報告按基金畫分者，此時總帳中各科目仍應按基金分類，每類各自平衡，俾每類帳戶各能編製平衡表，以表現各該基金之一切資力、負擔、資產、負債與結餘或結紉。

四、使用預算帳戶

預算之定義——廣義的：預算為由行政部分所編經立法部分核准之財政文書 (fiscal document)，內容包括前期歲入歲出之預算及計算數字，下期歲出之預算數與供給歲出所需歲入之籌畫辦法等項，並附有必要之參考資料者也。(此指各級政府之預算)。

狹義的：預算為表示一定期間收入及經費預算數字之會計文書 (Accounting document)。(此指各級政府所屬機關之預算)。

預算之限制——政府歲入之籌集與歲出之支用，皆須受預算之限制。茲將其限制之種類，按我國預算法之規定分別於下：

歲入籌集方面之限制：

- (1) 收入之限制——預算法第二條第一項規定「各級政府征收賦稅規費或其他有強制性之收入，應先經本法所定程序，但法律另有規定者不在此限」。
- (2) 借入之限制——預算法第二十五條規定「各級政府非依法律不得於其預算外增加債務……」

歲出支用方面之限制：

- (1) 範圍之限制——預算法第二條第二項規定「各級政府不得於預

算所定外動用公款，處分公有財物或為投資之行為。

- (2) 年度之限制——預算法第五十三條第一項規定「各機關執行分配預算遇各科目之經費有賸餘時，得轉入下月分支用，但以同年度為限」。第六十一條規定「會計年度終了時，各機關經費未經使用者，除已發生債務或契約責任部分外，應即停止使用」。
- (3) 科目之限制——預算法第五十四條第一項規定「各機關之經費預算，其歲出用途別同門各科目中有一科目之經費不足，而他科目賸餘有時，經原核定分配預算之長官或機關核准，得流用之，但不得流用為用人經費」。
- (4) 先後之限制——預算法第五十三條第二項規定「已定按月按期之分配預算，其經費不得先期支用」。

政府會計使用預算帳戶之原因——預算之目的在制限政府歲入之籌集與歲出之支用，已如上述。為達到此目的，政府會計不得不添設若干紀錄，此即預算帳戶之所由設立也。

政府會計使用預算帳戶之方法——基金之內容包括已實現的資產（即資產）及未實現的資產（即資力）兩部分，故其帳戶亦有表示已實現的資產及其負債者與表示未實現的資產（即資力）及其負債者兩類。前一類帳戶稱為財務帳戶（Proprietary accounts），後一類帳戶稱為預算帳戶（Fund or Budget accounts）。此兩類帳戶有判然分開，各自平衡，各編報表者。有兩種帳戶合為一類，合編一種報表者。前法稱為雙重制（Dual accounting system），後法稱為單一制（Unified accounting system）。二法中以單一制較善，因雙重制有下列缺點：

- (1) 帳戶無截然畫分兩類之必要，強為畫分並無多大意義，不過徒增記帳之麻煩耳。
- (2) 使財政狀況之表現不具體。
兩種制度之優劣茲以實例示之。

雙重制與單一制之記帳實例

雙 重 制

一. 分 錄

預算單戶類

財務帳戶類

(1) 核定歲入預算

借 歲入預算數	100,000
貸 預計收支餘額	100,000

無

(2) 核定歲出預算

借 預計收支餘額	96,000
貸 歲出預算數	16,000

無

(3) 賦稅之征課

借 可用餘額	80,000	借 應收稅款	80,000
貸 歲入預算數	80,000	貸 各項收入	80,000

(4) 稅款之納入

借 未支配之現金	20,000	借 現金	20,000
貸 可用餘額	20,000	貸 應收稅款	20,000

(5) 雜項收入款之納入

借 未支配之現金	10,000	借 現金	10,000
貸 歲入預算數	10,000	貸 各項收入	10,000

(6) 借入款項

借 未支配之現金	50,000	借 現金	50,000
貸 借入款準備	50,000	貸 借入款	50,000

(7) 發出訂單或締結契約

借 歲出預算數	25,000	無
貸 保留數準備	25,000	

(8) 根據訂單或契約製定付款憑單

借 保留數準備	£0,000	借 各項費用	£0,000
歲出預算數 (註一)		貸 付款憑單	20,000
貸 未支配之現金	£0,000		
歲出預算數 (註二)			

(註一) 若實際支出超過估計保留之數則超過部分記入此帳戶

(註二) 若估計保留之數超過實際支出則超過部分記入此帳戶

(9) 付款憑單之支付

無	借 付款憑單	15,000
	貸 現金	15,000

(10) 借入款之償還

借 借入款準備	30,000	借 借入款	30,000
貸 未支配之現金	30,000	貸 現金	30,000

二、總帳帳戶

預算帳戶類

財務帳戶類

歲入預算數		現金	
(1) 100,000	(3) 80,000	(4) 20,000	(9) 15,000
	(5) 10,000	(5) 10,000	(10) 30,000
		(6) 50,000	
歲出預算數		應收稅款	
(7) 25,000	(2) 80,000	(3) 80,000	(4) 20,000
(8) 7	(8) 1		
*可用餘額		*各項費用	
(3) 80,000	(4) 20,000	(8) 20,000	
*未支配之現金		付款憑單	
(4) 20,000	(8) 20,000	(9) 15,000	(8) 20,000
(5) 10,000	(10) 30,000		
(6) 50,000			
*借入款準備與費用		借入款	
(10) 30,000	(6) 50,000	(10) 30,000	(6) 50,000

保留數準備				*各項收入	
(8)	20,000	(7)	25,000	(3)	80,000
				(6)	10,000
預計收支餘絀					
(2)	96,000	(1)	100,000		

云, 平衡表

資力負擔平衡表

未支酬之現金	30,000	備入款準備	20,000
可用餘額	60,000	保留數準備	6,000
歲入預算數	10,000	歲出預算數	71,000
		預計收支餘絀	4,000
	<u>100,000</u>		<u>100,000</u>

資產負債平衡表

現金	35,000	特款賬單	5,000
應收稅款	60,000	備入款	20,000
		收支餘額	
		收入	90,000
		減費用	20,000
	<u>95,000</u>		<u>95,000</u>

附註: 有 * 符號者表示在單一制下應省略之帳戶

單 一 制

一 分 錄

(1) 核定歲入預算數	
借 歲入預算數	100,000
貸 預計收支餘絀	100,000
(2) 核定歲出預算數	
借 預計收支餘絀	96,000
貸 歲出預算數	96,000
(3) 賦稅之征課	
借 應收稅款	80,000
貸 歲入預算數	80,000
(4) 稅款之納入	
借 現金	20,000
貸 應收稅款	20,000
(5) 雜項收入款之納入	
借 現金	10,000
貸 歲入預算數	10,000
(6) 借入款項	
借 現金	50,000
貸 借入款	50,000
(7) 發出定單或締結契約	
借 歲出預算數	25,000

政 府 會 計

貸	保留款準備	25,000
	(8)根據定單或契約製定付款憑單	
借	保留款準備	20,000
	歲出預算數	
貸	付款憑單	25,000
	歲出預算數	
	(9)付款憑單之支付	
借	付款憑單	15,000
貸	現金	15,000
	(10)借入款之償還	
借	借入款	30,000
貸	現金	30,000

二、總帳帳戶

現 金

(4)	20,000	(9)	15,000
(5)	10,000	(10)	30,000
(6)	50,000		

應 收 稅 款

(3)	8,000	(4)	29,000
-----	-------	-----	--------

歲入預算數

(1)	100,000	(3)	80,000
		(5)	10,000

海款憑單

(6)	15,000	(8)	20,000
-----	--------	-----	--------

借入款

(10)	30,000	(6)	50,000
------	--------	-----	--------

保留數準備

(8)	20,000	(7)	25,000
-----	--------	-----	--------

歲出預算數

(1)	25,000	(2)	96,000
-----	--------	-----	--------

預計收支餘額

(2)	96,000	(1)	100,000
-----	--------	-----	---------

三、平衡表

實力負擔資產負債綜合平衡表

現金	85,000	付款憑單	5,000
應收稅款	60,000	借入款	20,000
歲入預算數	10,000	保留數準備	5,000
		歲出預算數	71,000
		預計收支餘額	4,000
	<u>105,000</u>		<u>105,000</u>

第五節 政府會計之借貸原理

一、普通會計借貸原理

普通會計之借貸原理有各種不同之學說以解釋之。茲舉其重要者如下：

(一)一般學說

1. 借主貸主說(或借貸說)

在會計學中借貸二字原出於拉丁文。借(Debit)字在拉丁文原為「彼欠」(he owes)之意；貸(Credit)字在拉丁文原為「彼信託」(he trusts)之意。主張借貸說者即本此以解釋會計學中之借貸原理，謂人欠我之款(即我借出之款)記於借方，人信託於我之款(即我貸入之款)記於貸方。此說用以解釋人名帳戶(Personal account)尚屬有效，因會計學中借貸二字之使用最初原為使用於人名帳戶也；惟近代會計之範圍較昔已

大為擴大，借貸二字在會計學中之使用已超出其原有之意義，若仍用借貸二字之原義以解釋今日之借貸原理，則有時不免發生困難，例如資產與費用何以記於借方，資本與收入何以記於貸方，主張此說者雖勉強為之解釋，然終不免有牽強附會，費力多而效果少之嫌。

2. 責任說(或人格說,或收付說)

此說之要點在將所有帳戶各人格化(Personification of accounts)，又因會計學中之借方貸方亦稱爲借方付方故又利用收付之觀念，其言曰資產帳戶即可視作負有保管資產責任之人看待。企業之資產增加，則負有保管資產責任之人收進資產，故記入資產帳戶之收方；企業之資產減少，則負有保管資產責任之人付出資產，故記入資產帳戶之付方。例如以現款購貨若干，此時企業之商品保管人收進商品，故記入商品帳戶之收方，現金保管人付出現金，故記入現金帳戶之付方。又如以應收票據兌現，此時現金保管人收進現金，故記入現金帳戶之收方，應收票據保管人付出應收票據，故記入應收票據帳戶之付方。此說用以解釋資產增減之記帳固可明瞭，然用以解釋負債之增減則不免牽強。至於費用記於收方，收入記於付方，則無論如何非此說所能說明。

3. 資本主義說(或資本主義說)

此說謂會計記錄之方法須視資本主因每一交易所受影響之爲利與不利以爲斷，有利於資本主者記於借方，不利於資本主者記於貸方。例如資產之增加與負債之減少均有利於資本

主，故記於借方，資產之減少與負債之增加均不利於資本主，故記於貸方。此說似亦言之成理，但有二大缺點：(1)以一種資產掉換另一種資產（例如付零用金定額若干元存於庶務人員之手），以一種負債掉換另一種負債（例如應付帳款改為應付票據），一種資產與一種負債相抵銷（例如應付王某之款與應付王某之款，兩相抵銷），以及帳戶記錄之整理分配，其間並無對於資本主利或不利之觀念，故此說不能解釋。(2)費用之發生不利於資本主，而記於借方，收入之發生有利於資本主，而記於貸方，此種事實之存在更可推測以資本主所受影響利與不利為決定借貸方向之學說矣。

(二)正負財產因素增減說

以上三說或則從借貸之觀念著想或則從收付之觀念著想，或則從利害之觀念著想，皆僅能說明會計記錄方法之一部，而不能說明其全部。其所以然者乃因諸說皆未從簿記之根本原理著想也。茲以複式簿記之根本原理為出發點，用數學上正數與負數增加變化之原理說明會計學上之借貸原理，姑名之曰正負財產因素增減說。

余以為複式簿記有一最根本之觀念必須說明者。此根本之觀念為何？即複式簿記之立場既非資本主（如資本主義說所主張），亦非資本主之借主或貸主（如借主貸主說所主張），更非資本主之各個職員（如責任說所主張），而為企業之本身，為易於了解起見可謂為簿記員之立場。複式簿記以簿記員之立場為立場，此觀念頗為重要，於解釋借貸原理頗為有效。茲敘述正負財產因素增減說如下：

(一)資本方程式之起源

根據上述複式簿記以簿記員之立場為立場之觀念遂產生一平衡之法則，由平衡之法則遂產生下列資本方程式（Proprietorship equation）：

$$\text{資產} = \text{負債} + \text{資本}$$

此資本方程式如何產生，則不能不借簿記員之立場（即企業之立場）以說明之。在營業開始之際簿記員一無所有（即企業一無所有）。資本主交來資本金一萬元，此時簿記員之資產增加一萬元（即企業之資產增加一萬元），同時其對資本主之負債亦增加一萬元（即企業對資本主之負債增加一萬元）。此時簿記員之財產狀況（即企業之財產狀況）如下：

$$\text{資產 } 10,000 = \text{資本 } 10,000$$

又企業借入 5,000 元此時財產狀況變為如下：

$$\text{資產 } 15,000 = \text{負債 } 5,000 + \text{資本 } 10,000$$

若還債 3,000 元，則財產狀況如下。

$$\text{資產 } 12,000 = \text{負債 } 2,000 + \text{資本 } 10,000$$

若資本主收回資本金 2,000 元，則財產狀況如下。

$$\text{資產 } 10,000 = \text{負債 } 2,000 + \text{資本 } 8,000$$

無論如何變化總不離「資產 = 負債 + 資本」之基本方程式

自簿記員之立場視之，資本亦為負債之一種（通常稱資本為內部負債）故資本方程式可化為下列最簡之基本方程式：

$$\text{資產} = \text{負債}$$

（二）資產負債方向相反之原因

資產等於負債之觀念既借簿記員之立場說明矣，敢問資產與負

債何以所記之方向必須相反？曰資產與負債二者性質恰相反也。一切財產狀況之構成不外資產與負債二者，資產為正的財產因素（通常稱資產為積極的財產），負債為負的財產因素（通常稱負債為消極的財產），資產與負債之差為財產淨額。資產為正，負債為負，性質不同故不能同記一方。若如此說法尚以為不足，則請更進而為較詳細之說明如下。

縱觀一切財產狀況，不外下列四種：

- (1) 有資產無負債；
- (2) 有資產有負債；
- (3) 無資產無負債；
- (4) 無資產有負債；

有資產有負債之狀況又可細分為三種：(1) 資產大於負債（資產負債抵銷後變為有資產無負債），(2) 資產等於負債（資產負債抵銷後變為無資產無負債），(3) 資產小於負債（資產負債抵銷後變為無資產有負債）。此三種情形可分別歸入上列(1)(3)(4)之內，故財產狀況祇有下列三種：

- (1) 有資產無負債；
- (2) 無資產無負債；
- (3) 無資產有負債。

有資產無負債之財產狀況最好，無資產無負債之財產狀況次之，有負債無資產之財產狀況最壞。今若以圖示之，合理的排法不外下列兩種：

甲法：從左向右排列

(1) 有資產	無負債	(2) 無資產	無負債	(3) 無資產	有負債
------------	-----	------------	-----	------------	-----

乙法：從右向左排列

(3) 有負債	無資產	(2) 無資產	無負債	(1) 有資產	無負債
------------	-----	------------	-----	------------	-----

除上列二種排法外，其他任何橫的排法皆不合理，以其顛倒好壞之次序也。

無資產與無負債在會計上無有記錄，因此會計上記錄之方式不外下列二種

甲、普通式(由上列甲法變來)：

資	負
產	債

乙、英國式(由上列乙法變來)：

負	資
債	產

普通簿記方法中左方(通常稱為借方，或稱收方)記資產，右方(通常稱為貸方，或稱付方)記負債，即由此而來也。

(三)資本方程式之變化

資產記於借方，負債記於貸方之由來既已明矣，敢問何以費用記於借方，收入記於貸方？曰費用與收入皆係資本的派生部分，費用為資本之減少，收入為資本之增加。資本為負債之一種，前已敘述，故資本為負的財產因素，收入為資本之增加，故與資本同性質，亦為負的財產因素。故與資本記於同一方——即貸方。費用為資本之減少，故與資本之性質相反而具有正的財產因素之性質，故記於資本之反對方——即借方。

因此，「資產 = 負債」之基本方程式遂變為如下：

$$\text{資產} + \text{費用} = \text{負債} + \text{收入}$$

以圖示之如下：

資 產	負 債
費 用	收 入

資產之內容可分析分為兩部分：(1)有價物，(2)債權。前者為有形之財貨，後者為無形之權利。負債之內容亦可分析為兩部分：(1)債務，(2)資本。前者為外部負債（即對企業以外之債權人負債），後者為內部負債（即對企業以內之資本主負債）茲列表表示如下：

財產 狀況	{ 正的因素 ... 資產	{ 有價物(有形財貨)	} 費用與收入 為派生部分
		{ 債權 (無形權利)	
	{ 負的因素 ... 負債	{ 債務 (外部負債)	
		{ 資本 (內部負債)	

根據上表之分類則「資產+費用=負債+收入」之方程式更可擴張如下：

$$\text{有價物} + \text{債權} + \text{費用} = \text{債務} + \text{資本} + \text{收入}$$

以圖示之如下：

有價物	債務
債權	資本
費用	收入

有價物，債權及費用既列於借方（即左方），則其繼續增加之數亦當記入借方，其減少之數則應記入反對方——即貸方（右方）。債務，資本及收入既列於貸方，則其繼續增加之數亦當記入貸方，其減少之數則應記入反對方——即借方。如是則上圖可變為如下：

有價物之增加	有價物之減少
債權之增加	債權之減少
費用之增加	費用之減少
債務之減少	債務之增加
資本之減少	資本之增加
收入之減少	收入之增加

根據上表可知凡屬有價物、債權及費用之增加，與乎債務、資本及收入之減少，皆記入帳戶之借方。凡屬債務、資本及收入之增加，與乎有價物、債權及費用之減少，皆記入帳戶之貸方，姑無論增減之

原因為何。此即所謂借貸之法則也。

(四)借貸原理之數學的解釋

借貸之原理與法則以上已述明矣。茲更從純粹數學的原理證之，以見上述原理與法則之不謬。

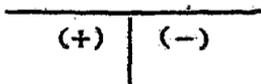
本書所用以證明借貸原理之數學定理有下列各項：

- (1) 正數與負數之性質絕對相反；
- (2) 正數相加得正數，負數相加得負數；
- (3) 加一負數等於減一正數；
- (4) 加一正數等於減一負數；
- (5) 加正數等於正數；
- (6) 加負數等於負數；
- (7) 減正數等於負數；
- (8) 減負數等於正數。

若以(+)代表正數，(-)代表負數，則上列八項變為如下：

- (1) $(+) \leftarrow \longrightarrow (-)$
- (2) $(+) + (+) + \dots \dots \dots = (+)$
 $(-) + (-) + \dots \dots \dots = (-)$
- (3) $+ (-) = - (+)$
- (4) $+ (+) = - (-)$
- (5) $+ (+) = (+)$
- (6) $+ (-) = (-)$
- (7) $- (+) = (-)$
- (8) $- (-) = (+)$

自數學之立場觀之，借貸原理可歸納於兩句話：即正數記入借方，負數記入貸方。以圖示之如下：



無論企業之交易如何發達，簿記之記錄如何繁複，其基本原理終不脫上圖之所示。

茲以上述變化最複雜之借貸法則圖證之。

前已敘述資產為財產之正的因素，可比之於數學上之正數；負債為財產之負的因素，可以比之於數學上之負數。以符號示之如下：

資產 = (+)； 負債 = (-)

有價物與債權，各為資產之一種，故

有價物 = (+)； 債權 = (+)

債務與資本各為負債之一種，故

債務 = (-)； 資本 = (-)

費用為資本之減少，故

費用 = [- (-)]

收入為資本之增加，故

收入 = [+ (-)]

按照上列之符號，則

有價物之增加 = + (+)；其減少 = - (+)；

債權之增加 = + (+)；其減少 = - (+)；

債務之增加 = + (-)；其減少 = - (-)；

資本之增加 = + (-); 其減少 = - (-);

費用之增加 = + [- (-)]; 其減少 = - [- (-)];

收入之增加 = + [+ (+)]; 其減少 = - [+ (-)]

以此等符號代入下列借貸法則圖

有價物之增加	有價物之減少
債權之增加	債權之減少
費用之增加	費用之減少
債務之減少	債務之增加
資本之減少	資本之增加
收入之減少	收入之增加

則得下列之借貸法則圖

+ (+)	- (+)
+ (+)	- (+)
+ [- (-)]	- [- (-)]
- (-)	+ (-)
- (-)	+ (-)
- [+ (-)]	+ [+ (-)]

+ (+) = (+)……根據上述數學定理(5)

+ [- (-)] = (+)……根據上述數學定理(8)與(5)

$$- (-) = (+) \cdots \text{根據上述數學定理(8)}$$

$$- [+ (-)] = (+) \cdots \text{根據上述數學定理(8)與(7)}$$

$$- (+) = (-) \cdots \text{根據上述數學定理(7)}$$

$$- [- (-)] = (-) \cdots \text{根據上述數學定理(8)與(7)}$$

$$+ (-) = (-) \cdots \text{根據上述數學定理(6)}$$

$$+ [+ (-)] = (-) \cdots \text{根據上述數學定理(6)}$$

以此等式代入上列借貸法則圖，則得下列借貸法則圖

(+)	(-)
(+)	(-)
(+)	(-)
(+)	(-)
(+)	(-)
(+)	(-)

$$(+)+(+)+(+)+(+)+(+)+(+)=(+)$$

$$(-)+(-)+(-)+(-)+(-)+(-)=(-)$$

以此兩等式代入上列借貸法則圖，則得下列基本的借貸原理圖

(+)	(-)
-----	-----

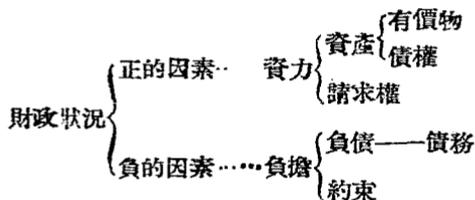
由是可知簿記之記錄無論如何變化，其基本原理終不脫上圖之所示。

二、政府會計借貸原理

(一)名辭釋義

普通會計之借貸原理既明則政府會計之借貸原理易於解釋。政府會計亦應用普通會計之借貸原理，所不同者政府財政狀況不僅包括資產與負債而已，並包括資產負債以外之其他資力與負擔；又政府之負債中並無資本一項，僅在負債以外之負擔部分中有餘絀科目而已。

茲將政府財政狀況構成之因素表示如下，並略加說明。



「資力」二字在英文為 (Resources)，其內容包括甚廣，除包括資產 (Assets) 外並包括由預算而起之請求權 (Claims) 如歲入預算數，歲入分配數，及應領經費等。請求權與債權同為無形的權利，所不同者債權有強求給付之性質，請求權則尚未達此程度，僅將來有請求給付之可能而已。請求權與有價物之區別，一如債權與有價物之區別，即一為無形的權利，一為有形的財貨。

「負擔」二字在英文為 (Obligations)，其內容包括亦廣，除包括負債 (Liabilities) 外並包括由預算而起之約束 (Commitments) 如預計解繳數，歲出預算數，歲出分配數，及經費剩餘等。政府機關無資

本一項，故政府會計中負債之內容僅包括債務一項。約束與債務係為負擔，所不同者債務為目前已有給付義務之負擔，約束則尚未達此程度，僅預料將來有給付之可能而已。

政府財政狀況之內容較商業機關財產狀況之內容多請求權與約束兩部分，此兩部分皆由預算而起，故知政府財政狀況包羅之範圍較商業機關為廣者乃因預算之記錄使然也。

(二)借貸原理

1. 基本方程式之起原

在普通會計中有一基本方程式：「資產 = 負債」，在政府會計中亦有一基本方程式如下：

$$\text{資力} = \text{負擔}$$

此基本方程式之起原與「資產 = 負債」之方程式之起原相同，即起於複式簿記以簿記員之立場為立場之觀念，簿記員除簿記之工作外並未參加業務之關係，故在帳上一面收到資力一面即發生負擔。無論財務狀況如何變化，資力與負擔終歸平衡，因此遂發生複式簿記平衡之觀念。在商業會計如此，在政府會計亦如此。

政府會計之基本方程式以圖示之如下：

資	負
力	擔

2. 基本方程式之變化

資力包括有價物，債權及請求權。負擔包括債務及約束。故「資力 = 負擔」之基本方程式可變為如下：

有價物 + 債權 + 請求權 = 債務 + 約束

以圖示之如下：

有價物	債務
債權	約束
請求權	

有價物，債權及請求權既列於借方，則其繼續增加之數亦當記入借方，其減少之數則應記入反對方——即貸方。債務及約束既列於貸方，則其繼續增加之數亦當記入貸方，其減少之數則應記入反對方——即借方。如是則上圖變為如下：

有價物之增加	有價物之減少
債權之增加	債權之減少
請求權之增加	請求權之減少
債務之減少	債務之增加
約束之減少	約束之增加

此為政府會計之借貸法則圖，在使用非實物帳戶(Nominal accounts)之場合，此圖更可變換如下：

有價物之增加	有價物之減少
債權之增加	債權之減少
請求權之增加	請求權之減少
債務之減少	債務之增加
約束之減少	約束之增加
費用之增加	費用之減少
收入之減少	收入之增加

根據此圖可知凡屬有價物、債權、請求權及費用之增加，與乎債務、約束及收入之減少，皆記入帳戶之借方。凡屬有價物、債權、請求及費用之減少，與乎債務、約束及收入之增加，皆記入帳戶之貸方。姑無論增減之原因為何。此即政府會計之借貸法則也。

3. 借貸原理之數學的解釋

資力為構成政府財政狀況之正的因素，負擔為構成政府財政狀況之負的因素，故自數學之立場觀之資力為正數，負擔為負數。以 (+) 代表正數，以 (-) 代表負數，則「資力 = 負擔」之基本方程式可以下圖表示。

$$\begin{array}{|c|c|} \hline (+) & (-) \\ \hline \end{array}$$

以符號代替文字，則

有價物之增加 = + (+); 其減少 = - (+);

債權之增加 = + (+); 其減少 = - (+);

請求權之增加 = + (+); 其減少 = - (+);

債務之增加 = + (-); 其減少 = - (+);

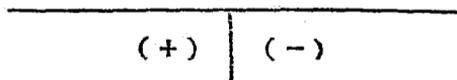
約束之增加 = + (-); 其減少 = - (-);

費用之增加 = + [- (-)]; 其減少 = - [- (-)];

收入之增加 = + [+ (-)]; 其減少 = - [+ (-)].

費用為收支餘額之減少，故以 $[-(-)]$ 代表;
收入為收支餘額之增加，故以 $[+(-)]$ 代表。

根據前述數學定理(2)則上圖變為下圖



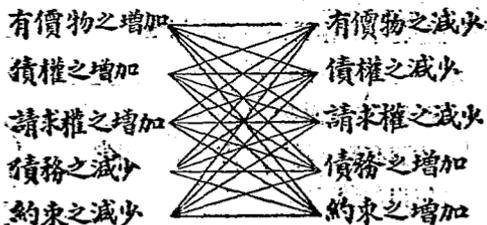
由是可知政府會計之記錄無論如何變化，其基本原理仍不脫上圖之所示。此點在政府會計與普通會計均相同。

根據以上所述，吾人可歸納會計之借貸原理如下：凡正的財產或財政狀況之因素均記入借方（在普通會計記財產狀況之正的因素，在政府會計記財產狀況之正的因素）。凡負的財產或財政狀況之因素均記入貸方（在普通會計記財產狀況之負的因素，在政府會計記財政狀況之負的因素）。

吾人亦可以下借貸方之定義如下：借方者記載財產或財政狀況之正的因素之方向也，貸方者記載財產或財政狀況之負的因素之方向也。

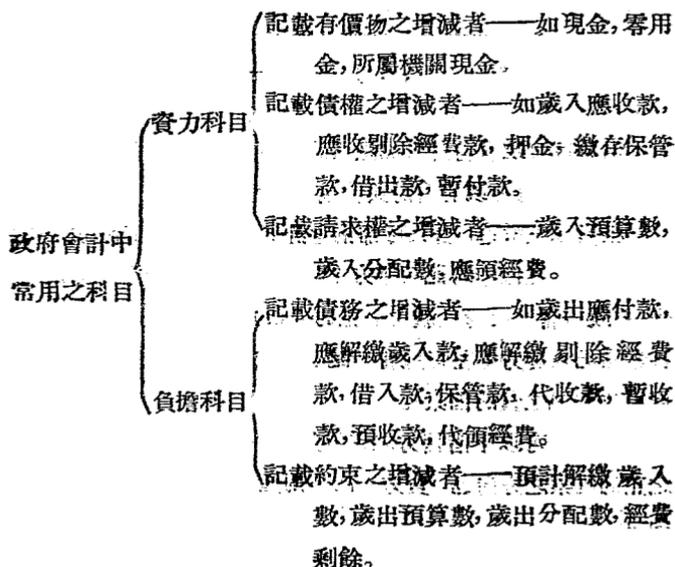
三、政府會計分錄示範

政府會計之分錄可按下圖之關係分為二十五類。



茲先將政府會計中常用之科目摘要列舉，再逐類舉例以明之。

(一)科目之分類



(二)分錄之分類及舉例：

1. 第一類：一方面有價物增加一方面有價物減少

例如：撥現金若干元作為庶務處零用金

借：零用金(有價物之增加)

貸：現金(有價物之減少)

2. 第二類：一方面有價物增加一方面債權減少

例如：收回借出款若干元

借：現金(有價物之增加)

貸：借出款(債權之減少)

3. 第三類：一方面有價物增加一方面請求權減少

例如：領到經費若干元

借：現金(有價物之增加)

貸：應須經費(請求權之減少)

4. 第四類：一方面有價物增加一方面債務增加

例如：借入款項若干元

借：現金(有價物之增加)

貸：借入款(債務之增加)

5. 第五類：一方面有價物增加一方面約束增加

例如：收回以前年度透付或誤付之經費若干元

借：現金(有價物之增加)

貸：經費剩餘(約束之增加)

6. 第六類：一方面債權增加一方面有價物減少

例如：借出款項若干元

借：借出款(債權之增加)

貸：現金(有價物之減少)

7. 第七類：一方面債權增加一方面債權減少

例如：前借與某電燈公司之款現在收回抵作押金之用

借：押金(債權之增加)

貸：借出款(債權之減少)

8. 第八類：一方面債權增加一方面請求權減少

例如：徵收稅款若干元

借：歲入應收款(債權之增加)

貸：歲入分配數(請求權之減少)

9. 第九類：一方面債權增加一方面債務增加

例如：接到審計部通知本機關所報經費開支被剔除若干元

借：應收剔除經費款(債權之增加)

貸：應解繳剔除經費款(債務之增加)

10. 第十類：一方面債權增加一方面約束增加

例如：清查舊帳發現漏記之押金若干元

借：押金(債權之增加)

貸：經費剩餘(約束之增加)

11. 第十一類：一方面請求權增加一方面有價物減少

例如：誤領之經費仍然退回

借：應領經費(請求權之增加)

貸：現金(有價物之減少)

12. 第十二類：一方面請求權增加一方面債權減少

例如：誤徵稅款若干元仍然註銷

借：歲入分配數(請求權之增加)

貸：應收歲入款(債權之減少)

13. 第十三類：一方面請求權增加一方面請求權減少

例如：核定某月分歲入分配數若干元

借：歲入分配數(請求權之增加)

貸：歲入預算數(請求權之減少)

14. 第十四類：一方面請求權增加一方面債務增加

例如：應解繳剔除經費款奉命令即自行在應領經費內扣抵，不合手續，原有轉帳分錄應予更正。

借：應領經費（請求權之增加）

貸：應解繳剔除經費款（債務之增加）

15. 第十五類：一方面請求權增加一方面約束增加

例如：核定本年度歲出預算數若干元

借：應領經費（請求權之增加）

貸：歲出預算數（約束之增加）

16. 第十六類：一方面債務減少一方面有價物減少

例如：以現金還債若干元

借：借入款（債務之減少）

貸：支開費貸：現金（有價物之減少）

17. 第十七類：一方面債務減少一方面債權減少

例如：以對某人之債權與對彼之債務兩相抵銷

借：借入款（債務之減少）

貸：借出款（債權之減少）

18. 第十八類：一方面債務減少一方面請求權減少

例如：應解繳之剔除經費款奉命在應領經費內扣除抵解

借：應解繳剔除經費款（債務之減少）

貸：應領經費（請求權之減少）

19. 第十九類：一方面債務減少一方面債務增加

例如：以前暫收之款，現已查明係代某機關領到之經費，應即轉帳。

借：暫收款（債務之減少）

貸：代領經費（債務之增加）

20. 第二十類：一方面債務減少一方面約束增加

例如：註銷以前年度歲出應付款若干元

借：歲出應付款（債務之減少）

貸：經費剩餘（約束之增加）

21. 第二十一類：一方面約束減少一方面有價物減少

例如：經費剩餘若干元解繳於國庫

借：經費剩餘（約束之減少）

貸：現金（有價物之減少）

22. 第二十二類：一方面約束減少一方面債權減少

例如：前暫付某職員旅費若干元，茲據其報告旅費開支恰爲此數。

借：歲出分配數（約束之減少）

貸：暫付款（債權之減少）

23. 第二十三類：一方面約束減少一方面請求權減少

例如：已成立之歲出預算追減或撤銷之

借：歲出預算數（約束之減少）

貸：應領經費（請求權之減少）

24. 第二十四類：一方面約束減少一方面債務增加

例如：發生費用若干元

借：歲出分配數（約束之減少）

貸：歲出應付款（債務之增加）

25. 第二十五類：一方面約束減少一方面約束增加

例如：將全年度歲出預算數按月分分配之。

借：歲出預算數(約束之減少)

貸：歲出分配數(約束之增加)

以上所舉科目皆為實物帳戶 (Real account)；即其餘額應表現於資力負擔平衡表上者也。但有時為便於分析收入與費用之內容起見，對於收入與費用之記載設非實物帳戶 (Nominal account)。收入與費用之發生數不直接記入分配數(或預算數)科目，而先記入收入及費用之非實物帳戶，待每月終了時再以此等非實物帳戶之各個總數轉入分配數(或預算數)科目；故非實物帳戶之餘額不表現於資力負擔平衡表之上。故在有預算之場合記載收入與費用之科目可謂為分配數(或預算數)科目之派生的部分。分析言之即收入科目為歲入分配數科目(或歲入預算數科目)之派生的部分；費用科目為歲出分配數科目(或歲出預算數科目)之派生的部分。

在無預算之機關尚無所謂預算數或分配數之科目，在此種場合若使用收入及費用之科目，則此等科目為相當的負債科目(如應解繳歲入款或實領經費)之派生的部分。

收入及費用科目既為相當的負擔科目之派生的部分，故其分錄可參照各該負擔科目之分錄方法辦理；茲不再舉例。

第六節 政府會計之機構

政府之會計機構在整個行政機構中應發生如何之作用，並應根據何種原則組成始能發生此種作用；以及我國現行政府會計機構是

否根據此種原則組成及是否能發生預期之作用，爲本節所述之範圍。茲分述如下。

一、關於一般組織之理論

欲明政府會計機構之理論，須先了解一般組織之理論。一般組織之原理如下：

一切組織皆須有一集中的設定計畫及發布命令的權力。此權力通常稱爲組織之首長 (Chief executive)。首長既設定計畫而以命令頒布之，則組織內各職員必須按照計畫切實執行而後乃能獲得預期之效果。惟各職員是否按照計畫忠實執行，尚須有一權力以監督之。此種權力稱爲行政的監督 (Administrative Control)。

在規模狹小之組織行政的監督由首長一人任之已足。在規模較大之組織，則除首長之外更須若干高級職員分任之始可。行政的監督既經分割，爲達到切實監督之目的則整個計畫亦須細分爲若干局部的計畫，而每一局部的計畫須有一專門之部門在一專家之指揮下以執行之。爲達到各盡其才互相諮詢之目的起見，計畫之分割與部門之區分應按組織所有各種不同之職能 (function) 而定。昔日直線式或軍隊式的組織 (Line or military organization) (即祇在縱的方面從上至下分級而橫的方面不以職能爲標準畫分部門之組織) 在今日複雜之企業組織或政府機關已不復適用。故在今日而言組織則職能別的組織 (Functional organization) 是尙。

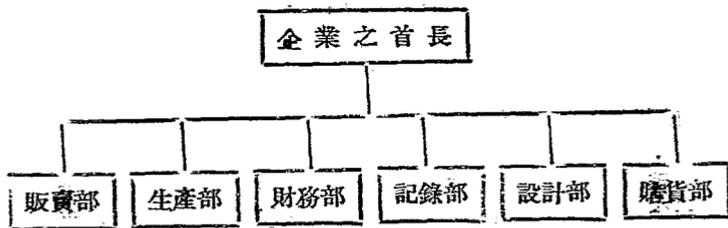
又昔日之企業組織或政府機關規模遠較今日狹小，業主或主管長官一人可以監視全體，故職員舞弊或錯誤之事鮮於發生。近代業

切組織範圍日益廣大，內容日趨複雜，組織之全體絕非首長一人所可親自監視，故防止舞弊與錯誤之方法不能不求之於組織之本身，使組織之各部門互相監督互相補充，而免舞弊與錯誤之發生。此今日企業組織及政府機關之所以崇尚內部牽制 (Internal check) 之原則也。

於此，吾人可以得一結論。即一切組織之構成須預期其能發生兩種作用：(1) 在積極方面便利行政的監督，使業務計畫圓滿執行，而獲得預期之效果；(2) 在消極方面使組織之本身各部分互相牽制而防止舞弊與錯誤之發生。而欲發生上述兩種作用，則組織之構成須採用下列兩項原則：(1) 部門之畫分應以職能為標準；(2) 工作之支配應採用內部牽制之原則。

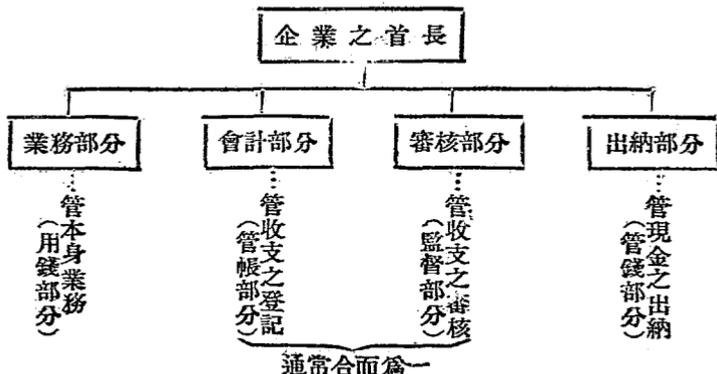
二、關於政府會計機構之理論

通常工商業機關採用上述依職能畫分部門之原則，將其組織畫分如下：

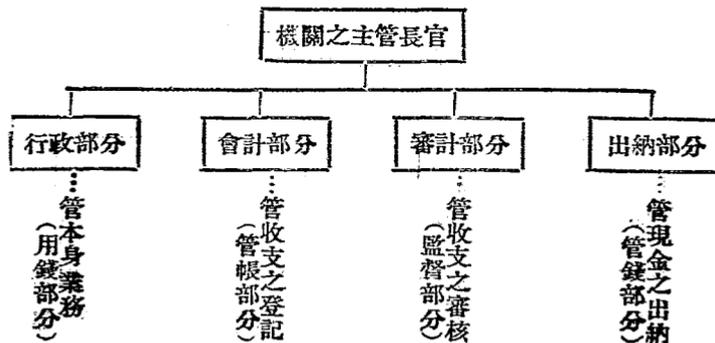


販賣，生產，記錄，設計及購貨為企業之本身業務部分，財務為企業之服務部分。根據上述工作支配採內部牽制之原則，財務部又

可分為會計、審核、及出納三部分。以圖示之如下：



會計在企業組織固為一重要的職能，而以有獨立專管之部門為佳；其在政府機關亦為一重要的職能，故根據前述按職能畫分部門及按內部牽制支配工作之原則，政府機關之會計亦應有獨立主管之部門。以圖示之如下。



政府機關無論在中央或地方皆從上至下分爲若干級，各級機關各有其行政，會計，審計及出納之部分。爲便於指揮監督起見，上級機關之某一部分對於下級機關性質相同之部分應有指揮監督之權。此在各機關之行政部分已然，例如各省市政府在行政系統上雖隸屬於行政院，然關於立法，司法，考試及監察等項仍分別受立法，司法，考試監察各院之指揮監督。會計，審計及出納雖爲行政的服務部分，但其重要並不減於行政部分。此等服務部分不但應在一機關之內各獨立，且應各受上級機關同性質服務部分之指揮監督。換言之，即全國應有一最高之會計主管機關，各機關之會計部分均應受其指揮監督。審計及出納亦應如此。如是則變企業組織之內部牽制爲政府機關之外部牽制，防止弊端與督促行政計畫圓滿執行之兩種目的亦能同時達到。

三、我國政府會計機構之現行制度

以上已將一般組織及政府會計機構所應遵守之原則加以敘述，我國現行政府會計機構亦即根據上述之原則而建立。惟我國現行政府會計機構爲整個超然主計制度之一環，故欲深切了解我國現行政府會計機構之真諦，不可不明瞭我國超然主計制度之全貌。茲將我國超然主計制度之組織原則，根本精神，特點，及其設計之理由分述於下：

我國超然主計制度所根據之組織原則爲聯綜組織。「聯綜」二字蓋譯自西文 Liaison 一辭，其意本爲聯絡綜合之意「聯綜」二字爲譯意彙譯音，其用於組織方面，即代表某種組織係由各個系統不同之

人聯絡綜合而成，此等之人在組織內辦事，分工合作，一如一般之機關組織，所以不同者，則因內部之各系統不同，除分工合作外尙可收互相監督之效耳。我國雖然主計制度本此原則建立，將各機關辦理主計業務（即彙計會計統計）之人員其任免遷調之權不屬於本機關之長官而屬於國民政府主計處，各機關主計人員在機關內辦事一如他職員，惟其在人事之任免遷調及監督指導訓練方面另屬於一個系統而不受所在機關長官之支配，如此則與機關內其他人員除分工合作外，更能收互相監督之效，所謂聯絡者即指此；且如此則主計人員不至為所在機關長官私意所左右進退，所謂超然者即指此。

超然主計制度所應用之組織原則，既如上所述，然則其根本之精神為何？曰其根本精神不外分權與分職二者。請詳言之。近代政治制度之基本原則為「制衡」，Checks and balances 其演進之趨勢為分權之趨勢，古代各國政治制度大率皆專制政體，君主集政治之大權於一身「朕即國家」，生殺予奪悉由一己之喜怒，其弊民不堪言，故起而革命，革命之結果而有立憲及民主制度之產生，君主被推翻政權歸於人民或其權力受限制僅保留政權而以治權付與人民之代表，再進而由立法行政司法三權分立之學說，法儒孟德斯鳩 Montesquieu 實首創之近代各國咸相率採用。我國國父孫中山先生以為治權分而為三尙未為足也，更主張五權分立之說，將考試權自行政權中提出，將監察權自立法權中提出，使各各獨立而成為五權憲法之創制，且今已見諸實行矣。此分權趨勢之見於近代各國政治制度者也。治權之上層既可分割，則其下層之事務亦當然可以分割，尤其財權非分權而作一部牽制極易生弊竇所以財政與計政分別獨立乃益健全，此

種理論在邏輯上自屬完整。況財權之分工合作早已在近代工商業方面應用而收實效。即所謂內部牽制（Internal check）之制度是也。

以上謂超然主計制度之根本精神爲分權，乃僅著眼於此制度消極之作用（即消極防止弊端）一點而言也。惟超然主計制度之作用尚不僅止於消極防止弊端，而在於積極增進行政效率。前已敘述組織之規模愈龐大，其業務愈繁複，則其整個業務計畫愈需分工執行，方能迅速圓滿實現。爲配合業務計畫之分工起見，組織之本身亦應爲適當之畫分，此即所謂職能別的組織是也。各種組織其工作效率之優劣，原因固多，而其組織是否按職能別爲適當之畫分，亦爲重要之原因。超然主計制度將全國各機關之主計部分從上至下別爲一部門，專司主計的職能。專門執行行政計畫中的主計部分，由繁而精，當能增進行政之效率。況歲計會計統計各有監督行政及指導行政計畫之作用，其能增進行政效率更無可懷疑矣。如是則超然主計制度之根本精神不僅在於分權且在於分職也。

總而言之，分權與分職同爲事權之畫分，其本體固無稍殊，所以言之異辭者，特就其不同之作用而言耳。就其消極防止弊端之作用言之，謂之分權，就其積極增進行政效率之作用言之，謂之分職，其作用不同，故其所表現之精神亦異也。

我國超然主計制度在各國財務行政立法上實屬創制，茲將其特點敘述於後：

- (一) 超然性——在超然主計制度之下，全國辦理歲計會計統計之機構自成一系統。辦理歲計會計統計之人員均隸屬於此系統而不受既在機關長官之任免遷調。辦理全國歲計會計統計之最高機

關(主計處)不隸屬於五院中任何一院，而直接隸屬於超然地位之國民政府凡此等等皆足以證明我國主計制度之超然性。

(二)連環性——在超然主計制度之下，將歲計會計統計三者合併為主計業務而於最高主計機構(主計處)之內分設歲計會計統計三局以分別主管之，良以歲計為會計之根據(指預算而言)復為會計之結果(指決算而言)會計為統計之資料。統計(此處指財務統計)又為歲計(此處指預算)之標準，三者互有密切關係，儼若三環之相連而不可解也。

(三)聯綜性——在超然主計制度之下，將主計系統之人員配屬於各機關辦理歲計會計統計事務，依法受所在機關主官之指揮監督，在業務上既能與所在機關密切聯繫，分工合作，盡到輔助主官之能事，而在人事方面又不為所在機關所左右而能收監督之效，可謂「分而不離」「合而不流」矣。

我國超然主計制度設計之理由，一般人容有未盡明瞭者，茲不憚繁瑣，再條舉之：

(一)會計應於國民政府下設立直屬機關理由：

1. 非有最高會計機關主持政府各機關之會計，不足以維持各機關內會計之獨立。
2. 自國民政府及各院起，一切機關會計事務均應獨立故最高之會計機關不宜屬於任何一院。
3. 直屬於國民政府，則國民政府各院部會及其所屬之機關之會計制度便於統一。
4. 其機關之地位超然，則易於保障會計人員的地位之獨立(因

各機關所有之會計人員皆直接對於主計長負責（即受所在機關長官之操縱）。

5. 便於彙總政府各機關之會計報告。
6. 會計完全獨立，則易於養成各機關財務出納人員之潔操，因而增高財政之信用及促進國家財政之統一。

(二) 歲計應於國民政府下設立直屬機關理由：

1. 非有獨立歲計機關主持政府各機關之預算，不足以收公允精當之效。
2. 自國民政府及各院起，一切機關之預算均應經此一超然機關詳為鉤稽比較，斟酌損益，以免各自為政，漫無標準，故此項獨立歲計機關不宜於屬任何中院。
3. 直屬於國民政府，則國民政府各院部會及其所屬機關之歲計制度便於統一。
4. 中央對於各機關之預算，均賴高材專門人員長期主辦，始能得良好結果，故必須提高預算機關之地位，以容多數專長人才。
5. 便於彙總政府各機關之預算報告。
6. 按現今各國實例，凡共和國預算機關多直隸於大總統。按照我國現在政府組織，其地位自宜直屬於國民政府。

(三) 統計應於國民政府下設立直屬機關理由：

1. 非有最高統計機構，則自國民政府及各院起，所有各機關所辦之統計彼此不相為謀，以致參差重複，掛漏不完，不能成一系統，無法編成全國之整個的統計。

2. 自國民政府及各院起所有機關各有應編統計，故最高統計總機關不宜屬於任何一院。
3. 直屬於國民政府，則國務院府各院部會及所屬機關之統計辦法便於統一。
4. 統計苟有最高機關以總其成，則易於集中人才，而為共同規定辦法之訓練。
5. 便於彙編各機關之統計報告，編成有系統之全部統計。
6. 或主張裁併各機關內之辦理統計組織，而使全國任何統計皆歸一總機關辦理。殊不知各機關情形不同，其需要之統計亦異，自辦統計最切於需要。倘完全歸一機關辦理全國各種統計，則情形隔閡，恐有閉門造車之虞。故莫如由各機關分辦統計，而另設最高統計機關以總其成，遠較妥善。

(四)會計與統計合設一總機關直屬於國民政府理由：

1. 會計與統計兩種關係者直屬於國民政府，但若分設兩部，則勢難籌畫太甚。
2. 會計與統計本相關聯，而尤以財政統計為然，其大部分統計材料皆須由會計報告得來，而歲計政策又往往須取決於統計所得之結果，故此二者不能絕對分離。
3. 此二種事務之行政組織，主甚為繁雜，宜於合併辦理。

(五)歲計與會計統計合設一總機關直屬於國民政府理由：

1. 歲計預算必須應用會計方面與統計方面所得之結果，故設於一機關內事務上可以多得便利。

(六)辦理會計歲計統計之總機關應提高權位，並擴充範圍，以成立

〔主計處〕之理由：

1. 國計關係國政盛衰，故歷來之良好政治組織皆隆重其地位。
例如周時賦稅征斂屬於大司徒，而制用會計則直隸於冢宰。
漢時國家財賦分掌於大司農及少府，而主計則另設計相掌之。
英美主計長官，亦地位隆重，按英制計相職多以首相兼任，或以首相下政府黨中之最高領袖任之。美制則以行政首長自任制用。可見古今中外均以此為監督財政之要著。
2. 財政部原有之會計司原已將全國會計歲計統計事務合併於一處辦理，但卒難收效，其故如下：
 - (1) 其機關隸屬於行政院之一部，無獨立之資格，不能超然有所主張。
 - (2) 其地位太低，不能指揮控制全國各機關之會計統計行政而保障其人員對於全國各機關之歲計案縱欲秉公增減，亦難免有扞格之虞。
 - (3) 主計處地位既高，實權亦大，又可以集中人才。並因其維持全國各機關會計之獨立，指揮全國各機關統計之分辦合作，及秉公斟酌損益各機關之歲計預算故會計統計預算皆易於短期內納入正軌。

以上已將我國超然主計制度之組織原則，根本精神，特點，及其設計之理由詳加敘述。茲再將我國政府會計機構之現行制度摘要敘述於後：

我國主管政府會計之最高機關為國民政府主計處，於民國二十年成立。主計處設主計長一人，特任，掌管全國歲計、會計統計事務。

主計處設歲計會計統計三局。關於各機關會計人員之任免遷調訓練考績，會計簿表格式之製定頒行，會計事務之指導監督，以及會計報告之綜核記載彙編等項皆屬於會計局之職權。

全國各機關主辦會計人員分爲下列三等。

- (一)會計長(簡任)
- (二)會計主任(薦任或委任)
- (三)會計員(委任)

各機關之歲計事務由各該機關會計人員兼辦，其統計事務之簡單者亦同。會計人員直接對於主計處負責，並依法受該機關長官之指揮。會計長之辦公處稱會計處，會計主任及會計員之辦公處稱爲會計室。

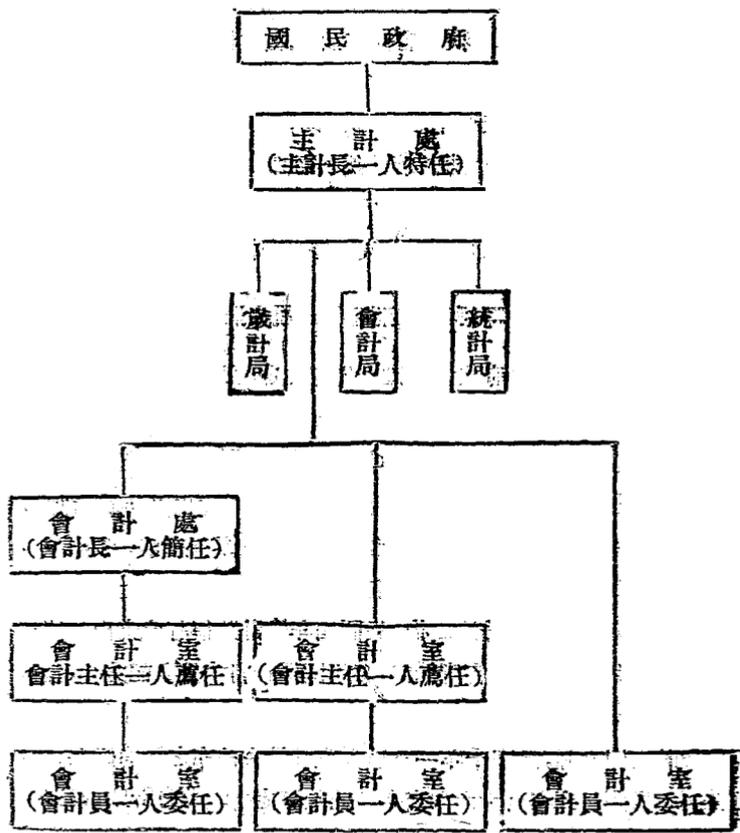
此我國現行政府會計機構之大略情形也。茲再以圖示之如下：

第七節 政府會計之法規

一、政府會計法規之範圍

前述政府會計之定義及範圍皆採取狹義之解釋，因我國現行之會計法對於會計二字採取狹義之解釋也。惟政府會計亦有作廣義的解釋者。自業務的意義言之，廣義的政府會計不僅包括狹義的政府會計（即政府之簿記與會計報告分析），並包括預算，收支，決算及審計在內。換言之，政府會計即指政府之整個財務行政。自學術的意義言之，廣義的政府會計不僅研究政府之簿記及其會計報告之分析，並以預算，收支，決算及審計爲研究之對象。換言之，政府會計即研究政府整個財務行政之科學。

我國現行政府會計機構圖



政府會計之業務與學術既有廣義及狹義之分，政府會計之法規亦有廣義與狹義之分。採取廣義者將政府之整個財務行政均規定於會計法之內。即預算、收支、決算及審計均規定於會計法中。我國民國三年公布之會計法即如此；惟關於審計部分當時另有審計法，未規定於會計法內。採取狹義者祇將政府收支之記錄及報告部分規定於會計法內，而預算、收支之出納、決算及審計則另以法律規定，而不混入在內。我國現行之會計法即如此。

我國現行政府會計法規，若就狹義而論，則僅包括會計法與其他狹義之會計規章。若以廣義而論，則包括預算法、會計法、財政收支系統法、公庫法、決算法、審計法，以及其他廣義之會計規章在內。

二、我國政府會計法規之沿革

我國古代對於政府之會計雖有代有規定，然與近代政府會計之意義相去甚遠，茲略而不論。我國政府會計法規之合於近代政府會計之意義者始於民國三年之會計法及審計法。該會計法對於政府會計採取廣義的解釋，故其內容對於預算、收入、支出及決算均加以規定。政府之整個財務行政包括預算、收支、決算及審計，故知民三之會計立法乃將政府之整個財務行政分定於會計及審計二法也。

民三會計法及審計法之後，民國四年審計院復訂定支出單據證明規則，後又頒行普通官廳簿記，各機關通行書式及登記方法。此外關於各種特別會計之法規，則有民國四年一月交通部頒行之國有鐵路會計則例九種，民國十年一月以大總統教令公布之國有鐵路會計條例，民國十五年及十六年交通部先後訂定之電政會計則例三種，

收支科目次種，收支報告書次種及補助帳六種。

國民政府成立以後，民國十七年九月財政部奉國民政府財政部會計則例三十五條之規定，其適用範圍為該部及屬所屬機關；同年十一月該部復有統一審計制度辦法六條之規定。十七年三月該部又修訂會計則例四十六條，同年四月國民政府修正舊有之審計法而公布之，共為二十三條。並於十月頒行審計法施行細則及交出憑單據證明規則。十九年六月交通部制定交通部電政會計規則電政會計規則施行細則，及電政會計科目則例等頒行。

民國二十年國民政府設置主計處，此後會計立法對於政府會計採取狹義之解釋，將政府之整個財務行政分別規定於預算法，會計法，財政收支系統法，公庫法決算法及審計法之內。此等單行法除決算法公布而尚未實行外，其餘皆先後公布施行。茲分別略加敘述。

關於預算之立法，在預算法未施行以前曾有預算章程六十四條之規定，於民國二十年十一月三日由國民政府公布施行，二十三年四月二日及同年八月二十日兩次修正。二十一年九月二十四日國民政府曾有預算法九十六條之公布，未及施行，二十六年四月二十七日復修正為八十九條而公布之，自二十七年一月一日起施行。此後預算章程遂不復適用。預算法施行後隨之而產生之命令規定有預算法施行細則共十二條（二十七年九月二十三日國民政府公布施行），審計法審計科目暫行（二十七年九月二十九日國民政府准予備案），概算預算書表格式（二十七年九月二十九日國民政府准予備案），營業基金預算科目及書表格式（二十七年七月五日國民政府准予備案），以及辦理營業預算應行注意事項等。

會計法共一百二十七條，係於民國二十四年八月十四日國民政府公布，二十五年七月一日施行。其第二十一條於二十七年八月二十日由國民政府修正公布。在會計方面以政府命令規定者，在會計法未公布以前有國民政府主計處所規定之「中央各機關及所屬統一會計制度」，係以國府訓令各機關自二十二年一月一日施行者。會計法施行後該制度多抵觸，主計處乃另為「中央各機關及所屬普通公務單位會計制度之一致規定」而將該制度廢止。此項「一致規定」係於二十七年六月頒行。二十八年十月一月公庫法施行，主計處復頒行「中央各機關及所屬普通公務單位會計制度之一致規定實施公庫法之處理辦法」一種，對該項「一致規定」作相當之修正與補充。關於公有營業方面，主計處最近復有「暫行公有營業會計制度之一致規定」之頒行。其他各機關依照會計法及主計處「一致規定」而為之規定，則因太為繁多，不復具論。

關於財務行政中之收支部分，除收支之記錄及報告部分已規定於會計法外，關於收支之畫分及收支之出納兩部分則分別規定於財政收支系統法及公庫法。財政收支系統法五十一條，係二十四年七月二十四日國民政府公布，其施行條例十九條係於二十六年三月二十五日公布，其施行日期一再展緩，卒以適應抗戰之需要，國民政府於三十一年十一月八日公布「改訂財政收支系統實施綱要」六項，將該法修正施行矣。公庫法三十二條係二十七年六月九日國民政府公布，二十八年十月一日施行。其施行細則四十條係二十八年七月五日公布，施行日期與公庫法同。

決算法三十二條係二十七年八月九日國民政府公布，三十一年一

月一日施行。其施行細則十九條亦於三十年一月一日公布，並於同日施行。此後二十一年十月二十五日公布之暫行決算章程二十三條遂不復適用矣。

審計法五十六條係二十七年五月三日國民政府公布施行。二十八年三月四日復修正一次。其施行細則四十七條係二十七年七月二十三日國民政府准予備案。

以上為我國政府會計法規沿革之大略情形。在現行各法令中尤以會計法為政府機關一切會計章則制度制定之主要根據，研究政府會計者不可不知。故不憚煩瑣再摘其要點示之如下：

三、現行會計法之要點

現行會計法即指民國二十四年八月十四日國民政府公布，二十七年八月二十日復由國民政府修正其第二十一條之會計法。茲擇其要點如下：

會計法第一條即說明該法適用之範圍，謂各級政府及其所屬機關會計制度之設計及會計事務之處理均以該法為準則。詳察該法之內容，除第一章通則及第十章（末章）附則外，第二章會計報告，第三章會計科目，第四章會計簿籍，及第五章會計憑證為關於設計會計制度之規定，第七章會計事務程序，第八章會計報告程序，及第九章會計交代為關於處理會計事務之規定。設計會計制度者及處理會計事務者皆為會計人員，故第六章為關於會計人員之規定。由是觀之則會計法之內容可分為三部分：（1）關於會計制度之設計之規定，（2）關於會計事務之處理之規定，（3）關於會計人員之規定。茲將

每部分摘要敘述。

(一)關於會計制度之設計之規定：

甲、設計之原則

1. 以採用複式簿記為原則——會計法第十條第二項規定政府會計應採用複式簿記，但分會計之事務簡單者不在此限。
2. 採用權責發生制——會計法第四十四條規定：「各種會計科目之訂定，應兼用收付實現事項及權責發生事項，為編定之對象」。由此可知其關於收支之計算係採用權責發生制(Accrual basis)。
3. 會計報告應按基金畫分——會計法第三十條規定各單位會計之會計報告應按基金別編造，但為簡明計，得按基金別分欄綜合編造。無論分表或分欄，總之會計報告之內容須按基金畫分。會計報告既須按基金畫分，則會計科目(即帳戶)須按基金畫分自不待言。此為政府會計特點之一，已於本章第四節加以敘述矣。
4. 會計報告應根據帳簿產生——舊日辦理會計者，編造報表時，取材東拼西湊，不必根據帳簿，不但報表之可靠與完備堪虞，即他人查對亦難着手。故會計法第三十五條規定：「各種會計報表，應根據帳簿編造，並使便於核對」。
5. 採用流動資產負債表——在政府會計學中，關於資產負債表之編製，有主張採用固定資產負債表Capital balance sheet者，者即主張固定資產與固定負債應列入資產負債

表；有主張採用流動資產負債表 Current balance sheet 者，即主張固定資產與固定負債不應列入資產負債表。筆者贊成後說，其理由已於本章第四節論政府會計之特點時加以敘述。會計法亦主張後說，故於其第三十四條規定：「政府之財物及固定負債，除列入歲入之財物及彌補預算虧絀之固定負債外，應分別列表或編目錄，不得列入資力負擔平衡表或資產負債平衡表。但營業基金事業基金及其他特種基金之財物及固定負債爲其基金本身之一部分時，應列入其資力負擔平衡表及資產負債平衡表。」

一部分會計報告採用報告到達基礎——上級機關編下級機關之會計報告本應將同期之材料同列於一表（如各下級機關一月份之報告材料完全列入上級機關一月分之報告，二月分之報告材料完全列入上級機關二月分之報告）。如此彙編而成之報告始爲正確完備。但下級機關有離上級機關甚遠者，其報告之送達須費若干時日，上級機關欲彙復其報告，必須等候相當日期。但有若干會計報告係有時間性的，編製太晚則失其功用，尤以短期間之報告如日報、旬報及月報等爲然。我國土地遼闊，交通不便，報告之寄送尤爲費時，故顧及報告內容之正確完備，則失卻報告編製之敏捷迅速，兩者實有難於兼顧之感。長期間之報告（如年度報告，半年度報告）其目的在供長期之參考，其內容應以正確完備爲主，故編製不妨稍遲。短期間之報告（如日報，旬報，月報）其目的在供一時之參考，其編製應以敏捷迅速

爲主，故內容不甚正確完備，亦無可如何。本此原則則上級機關彙編下級機關之短期報告，應就每一期間終了時所已收到之下級機關報告從速彙編，其未送到者俟下期送到時再行彙編，不必等候。如此之彙編辦法稱爲採用報告到達基礎，會計法規定日報，五日報，週報，旬報，月報及季報採用報告到達基礎，年度報告及半年度報告則否。故於該法第三十八條規定日報之編製，關於各機關本身之部分應以每日辦事完畢時已入帳之會計事項列入，關於彙編所屬機關之部分應以每日辦事完畢時已收到之所屬機關日報內之會計事項列入；規定五日報，週報，旬報，月報及季報之編製，關於各機關本身之部分應以各該期間之末日辦事完

報告到達基礎之

全 國 單 位	月報所屬之期間	二 十 九 年			
		一月分	二月分	三月分	四月分
	月報所屬之號數	(No. 1)	No. 2	No. 3	No. 4
	本機關之月報	一月分 (No. 1)	二月分 (No. 2)	三月分 (No. 3)	四月分 (No. 4)
	甲所屬機關之月報		一月分 (No. 1)	二月分 (No. 2)	三月分 (No. 3)
	乙所屬機關之月報			一月分 (No. 1)	二月分 (No. 2)
	丙所屬機關之月報				一月分 (No. 1)

最時已入帳之會計事項分別列入，關於彙編所屬機關之部分應以各該期間之末日辦事完畢時已收到之所屬機關之五日報、週報、旬報、月報及季報內之會計事項分別列入。至於年度報告及半年度報告，則仍須俟整理後按所屬期間編彙（參看該法第三十七條第三項）。

日報至季報，按會計法之規定既採報告到達基礎，則年度終了後整理期間內彙編之情形，與普通彙編情形不同。茲以月報之彙編情形為例，並假定本機關有甲、乙、丙三個所屬機關，甲機關之報告於一個月內可送到，乙機關之報告於兩個月內始能送到，丙機關之報告於三個月內始能送到。以圖示之如下：

月報彙編情形圖

三十年度				附註
十二月份	一月份	二月份	三月份	
No. 12	No. 13	No. 14	No. 15	三十年度一至三月份為二十九年度之會計整理期間，年度終了後機關之報告仍繼續上年度編彙
十二月份 (No. 12)				
十一月份 (No. 11)	十二月份 (No. 12)			郵遞期間為一個月以內
十月份 (No. 10)	十一月份 (No. 11)	十二月份 (No. 12)		郵遞期間為兩個月以內
九月份 (No. 9)	十月份 (No. 10)	十一月份 (No. 11)	十二月份 (No. 12)	郵遞期間為三個月以內

對於採用雙重制或單一制未有決定。雙重制 Dual accounting system 與單一制 Unified accounting system 之定義與優劣已於本章第四節論政府會計之特點時加以敘述，茲不再贅。會計法認為兩種制度任擇其一而行之，均在許可之列。該法第二十六條列舉單位會計之靜態報告時，規定特種基金，公有營業或公有事業編製資力負擔平衡表及資產負債平衡表固可，或編製資力負擔資產負債綜合平衡表亦可。前兩種表係由雙重制產生，後一種表係由單一制產生，故知兩種制度會計法認為可以任擇其一使用也。

乙、設計之程序

會計法第十六條規定設計會計制之程序須先決定所需要之會計報告，再據以訂定應設立之會計科目，簿籍，報表及應有之會計憑證，循序而進。

丙、制度之內容

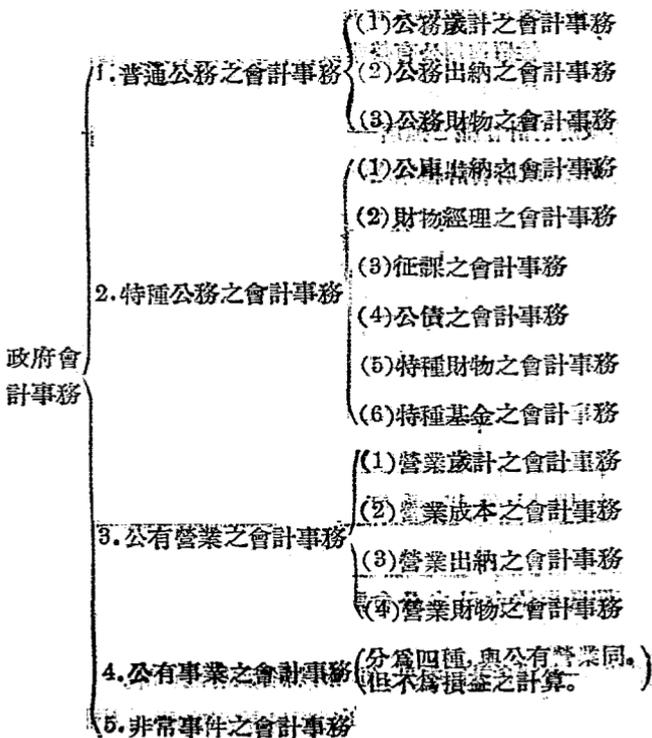
政府會計事務之範圍——會計法第三條規定各級政府及其所屬機關應為會計之事項如下：

- (1) 預算之成立，分配，執行；
- (2) 歲入之征課或收入；
- (3) 債權債務之發生，處理，消滅；
- (4) 現金票據證券之出納，保管，移轉；
- (5) 不動產，物品及其他財產之增減，保管，移轉；
- (6) 政事費用，事業成本及歲計餘絀之計算；

(7) 營業成本與損益之計算及歲計盈虧之處理;

(8) 其他應為會計之事項。

2. 政府會計事務之種類——會計法第四條至第七條將政府會計之事務按其性質分為五類，每類又各分為若干種。茲列表示之如下：

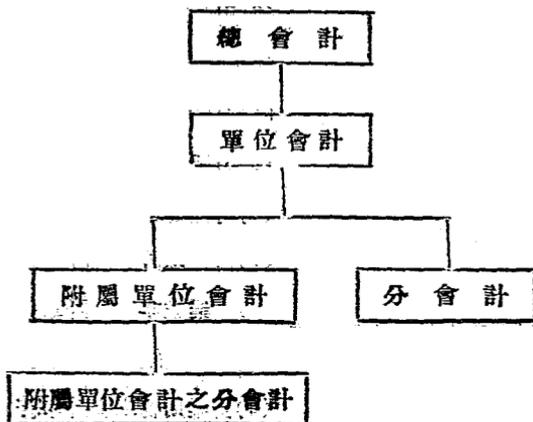


附註：(一)普通公務，公有營業及公有事業之各種會計事務應分別綜合之而為統制之會計。(會計法第八條)

(二)各公務機關掌理一種以上之特種公務者，應辦理一種以上之特種公務之會計事務。(會計法第九條)

(三)有作業組織之各機關，其作業部分之會計事務，按其性質準用公有營業或公有事業之規定。(會計法第七條)

3. 政府會計組織之種類——依會計法第十條至第十五條之所定，政府會計組織之種類如下。



附註：(一)總會計謂中央、省、市、縣各政府之會計。

(二)單位會計謂：(1)在總預算有法定預算之機關單位之會計；(2)在總預算不依機關畫分而有法定預算之特

種基金之會計。

(三)附屬單位會計謂：(1)各級政府或其所屬機關附屬之營業機關，事業機關或作業組織之會計；(2)各機關附屬之特種基金之會計。

(四)分會計謂單位會計之下除附屬單位會計而外之會計。

(五)附屬單位會計之分會計謂附屬單位會計下之會計。

以上 2.3 兩點皆係政府會計系統之畫分。政府會計事務之種類為政府會計業務之橫的畫分，依業務之性質而畫分者也。政府會計組織之種類為政府會計業務之縱的畫分，依機關之階級而畫分者也。

4. 會計報告之種類——會計法第二十五條將會計報告分為兩類：(1)靜態會計報告，即表示一定日時之財務狀況之會計報告；(2)動態會計報告，即表示一定期間內財務變動經過情形之會計報告。茲按會計法第二十六條至第二十八條之規定將每種會計事務應編之報告列示於後：

- | | | |
|-----------|---|-----------------------------|
| 公務歲計之會計事務 | } | 靜態報告——歲入資力負擔平衡表，經費資力負擔平衡表等。 |
| | | 動態報告——歲入累計表，經費累計表等。 |
| 公務出納之會計事務 | } | 靜態報告——現金結存表，票據結存表，證券結存表等。 |
| | | 動態報告——現金出納表，票據出納表，證券出納表等。 |

- 公務財物之會計事務 {
 - 靜態報告——財物目錄等。
 - 動態報告——財物增減表等。

- 公庫出納之會計事務 {
 - 靜態報告——資產負債平衡表，現金結存表，票據結存表，證券結存表等。
 - 動態報告——現金出納表，票據出納表，證券出納表等。

- 財物經理之會計事務 {
 - 靜態報告——資產負債平衡表，財物目錄等
 - 動態報告——財物增減表等，

- 徵課之會計事務 {
 - 靜態報告——實力負擔平衡表，票照等憑證結存表，徵課物之結存表或目錄等。
 - 動態報告——徵課表，票照等憑證之出納表，及征課物之出納表或增減表等。

- 公債之會計事務 {
 - 靜態報告——實力負擔平衡表，公債現額表等。
 - 動態報告——公債發行表，公債還本付息表等。

- 特種財物之會計事務 {
 - 靜態報告——特種財物目錄等。
 - 動態報告——特種財物增減表等。

特種基金之會計事務

靜態報告——實力負債平衡表及資產負債平衡表(若採用雙重制)或實力負擔資產負債綜合平衡表(若採用單一制),及現金結存表,票據結存表,證券結存表,財產目錄,固定負債目錄等。

動態報告——收支累計表,現金出納表,票據出納表,證券出納表,財物增減表,固定負債增減表等。

公有營業之會計事務

靜態報告——資產負債平衡表,實力負擔平衡表,或實力負擔資產負債綜合平衡表,及現金結存表,票據結存表,證券結存表,財物目錄,固定負債目錄等,

動態報告——收入累計表,支出累計表,現金出納表,票據出納表,證券出納表,財物增減表,固定負債增減表,成本計算表,損益計算表,盈虧撥補表等。

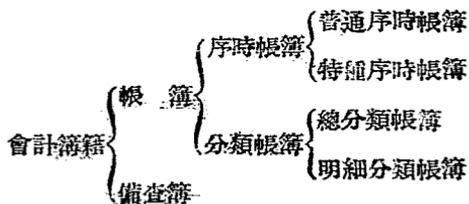
公有事業之會計事務——會計報告之種類同公有營業,惟無損益計算表及盈虧撥補表。

非常事件之會計事務——會計報告之種類由主計機關按事實之需要參照以上各表分別規定之。

以上各種會計報告乃為單位會計及附屬單位會計而規定。分會

計及附屬單位會計之分會計應填之會計報告應就其本身及其所隸屬之單位會計或附屬單位會計所需要之事實，參照以上各表分別規定之。

5. 會計簿籍之種類——會計法第四十九條至第五十二條將政府會計之簿籍作如下之分類，



附註：(一)帳簿謂為編造會計報告所必需之會計簿籍。

(二)備查簿謂非編造報告所必需，僅供參考之用之會計簿籍。

(三)序時帳簿謂以事項發生之次序為主而為紀錄之帳簿。

(四)分類帳簿謂以事項歸屬之會計科目為主而為紀錄之帳簿。

(五)普通序時帳簿謂對於一切事項為序時登記之帳簿，如分錄日記帳簿。

(六)特種序時帳簿謂對於特種事項為序時登記之帳簿，如歲入收支登記簿，經費收支登記簿，現金出納登記簿等。

(七)總分類帳簿謂對於一切事項為總括之分類登記，以

編造會計報告總表為主要目的之帳簿。

(八)明細分類帳簿謂對於特種事項為明細分類或分戶之登記，以編造會計報告明細表為主要目的之帳簿，如歲入明細帳簿，經費明細帳簿，財物明細帳簿等。

6.會計憑證之種類——會計法第六十條分會計憑證為下列二類：

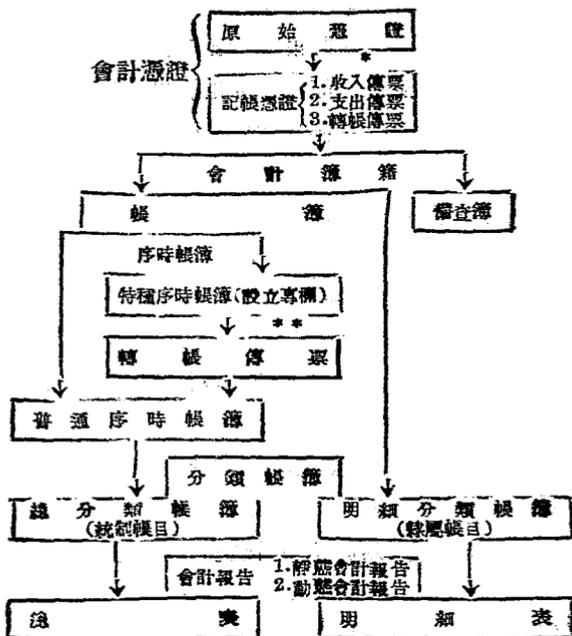
- (1)記帳憑證 謂證明處理會計事項人員之責任而為記帳所根據之憑證。即收入傳票，支出傳票，轉帳傳票是也。
- (2)原始憑證 謂證明事項之經過而為造具記帳憑證所根據之憑證。如預算書表，現金出納書據，財物收發憑證書據等。

7.會計制度內應明定之事項——會計法第十八條規定設計會計制度應將下列事項明白規定：

- (1)各會計制度應實施之機關範圍；
- (2)會計報告之種類及其書表格式；
- (3)會計科目之分類及其編號；
- (4)會計簿籍之種類及其格式；
- (5)會計憑證之種類及其格式；
- (6)會計事務之處理程序；
- (7)其他應行規定之事項。

8.簿記組織系統圖——查照會計法第二章至第五章之規定，政府會計之簿記組織系統應如下圖。

簿記組織系統圖



附註*凡原始憑證適合會計法第六十六條至第六十九條之規定者得用作記帳憑證免製傳票

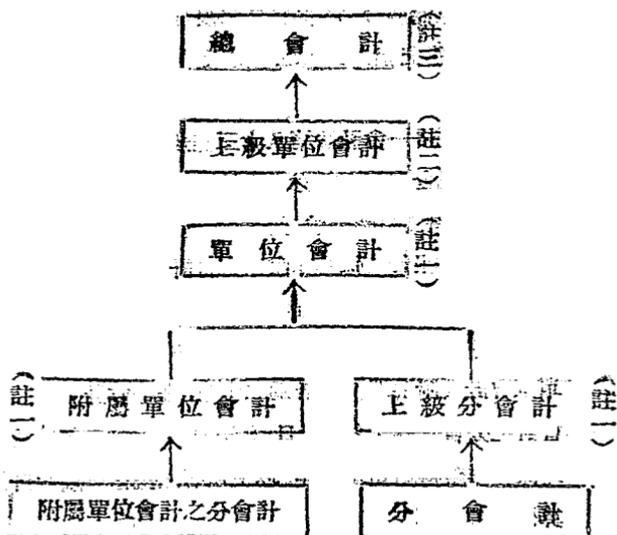
** 依照會計法第八十七條第二項之規定特種序時帳簿僅為現金出納序時帳簿一種者得直接過入總分類帳簿

(二) 關於會計事務之處理之規定

1. 記帳之根據——會計法第八十二條規定：「會計人員非根

據合法之原始憑證，不得造具記帳憑證，非根據合法之記帳憑證，不得記帳。但整理結算及結算後轉入帳目等項無原始憑證者，不在此限」。

2. 出納之控制——會計法第八十三條規定原始憑證或記帳憑證關係現金，票據，證券之出納者，非經主辦會計人員簽名蓋章，不得為出納之執行。
3. 會計記錄及報告之保存年限——會計法第一百零六條規定會計憑證保存年限為五年。第一百零七條規定會計報告，帳簿及重要備查簿之保存年限在總會計為三十年，在單位會計及附屬單位會計為二十年，在分會計及附屬單位會計之分會計為十年，但日報，五日報，週報，旬報及月報之保存年限得縮短為五年。以上所有之保存年限均自總決算公布日起算。
4. 會計報告程序——按照會計法第一百零八條至第一百一十二條之規定，政府會計之報告程序應如下圖。



(註一) 莫有統制綜合之需要者，應為統制之紀錄及綜合之報告。

(註二) 得不為統制之紀錄及綜合之報告，而以原報告轉送。

(註三) 其有統制綜合之需要者，應為統制之紀錄，以便彙編會計總報告。

(三) 關於會計人員之規定

1. 政府會計人員之系統——我國政府會計機構採聯綜組織 Liaison organization，故會計法第七十條及第七十一條規定各級政府所屬各機關之主辦會計人員及會計佐理人員均由各該政府之主計機關派充。第七十六條復規定其任

苑，訓練及考績，由各該政府之主計機關依法爲之。如是則會計人員雖在某一機關工作而其進退躡陟之權不操之於該機關長官，是之謂會計獨立，是之謂超然主計。

2. 會計人員不兼辦出納或財物經理——我國政府會計機構採財綜組織，其理論的根據爲內部牽制。根據內部牽制之原則，會計與出納及財物經理以截然畫開爲宜。故會計法第七十二條但書規定：會計事務設有專員辦理者，不得兼辦出納及經理財物之事務。

3. 會計人員兼業兼職之限制——爲防政府之會計人員利用其地位假公濟私起見，會計法第八十條規定：「會計人員不得兼營會計師，律師業務，或兼任公務機關，公私營業機關之職務。」

4. 會計爭議之解決——會計人員在其所服務之機關既有獨立之性質，若遇與機關長官發生會計方面之爭議時，應如何處理？會計法第七十七條規定：「主辦會計人員與所在機關長官因會計事務發生爭執時，由該管上級機關之主管長官及其主辦會計人員處理之；會計人員有違法或失職情事時，經所在機關長官函達主計機關長官，應即依法處理之。」復於該法第七十八條規定：各機關主辦會計人員，對於不合法之會計程序或會計文書，應使之更正，不更正者應拒絕送，並報告該機關主管長官。若不合法之行爲，由於該機關主管長官之命令者，應以書面聲明異議。如不接受時，應報告該管主辦會計人員及該機關之主管上級機關長

官與其主辦會計人員或主計機關。主辦會計人員若不為異議及不報告時，對於不合法之行為應連帶負責，

以上對於會計法之規定已摘要舉列，惟會計法為政府會計人員執行會計業務之主要根據，故其每一規定均須熟悉，該法有一百二十七條之多，何項規定在何條何款，臨時翻閱每有編索不得之苦。茲為便於查閱起見，特編一索隱表，附於篇末。

會 計 法 內 容 索 隱 表

內 容 之 規 定	條 文 之 次 第
第 一 章 通 則	1—22
會計法適用之範圍	1
政府會計事務之指導監督系統	2
政府會計事務之範圍	3
政府會計事務之種類	4—7
公有營業機關與公有事業機關之區別	4 (第2項)
作業組織之定義	7 (第4項)
綜合統制之會計	8
會計事務之兼辦	9
政府會計組織之種類	10 (第1項)
採用複式簿記為原則	10 (第2項)
總會計之定義	11
單位會計之定義	12
分會計之定義	18

附屬單位會計之定義	14
屬附屬單位會計之分會計之定義	15
會計制度之設計	16—19
會計制度之變通辦法	20
會計上各種期間之起迄	21
記帳上之本位	22
第二章 會計報告	23—40
會計報告編製之準則	23—24
會計報告之種類	25
單位會計或附屬單位會計之報表	26—28
非常事件之報表	28
比較表	29
報表應分基金	30
總會計之綜合報告	31
分會計之報表	32
報表之增減合併	33
採用流動資產負債表	34
會計報告應根據帳簿產生	35
差額解釋表	36
會計報告呈送期限	37
採報告到達基礎之會計報告	38
會計報告之編號	39
會計報告之公告	40

第三章 會計科目	41—44
會計科目名稱之訂定	41
會計科目之統制與隸屬關係	42
會計科目之統一	43
採用權責發生制	44
公有營業特有之會計科目	45
會計科目之分類編號	46
會計科目則例之訂定	47
會計科目之變更	48
第四章 會計簿籍	49—59
會計簿籍之種類	49—52
專欄之使用	53
採用序時分類帳簿	54
簿籍之設置	55—56; 58—59
分會計帳項之抄送	57
第五章 會計憑證	60—69
會計憑證之分類	60
原始憑證之種類	61
原始憑證之要件	62
記帳憑證之種類	63
傳票之要件	64—65
傳票之代替	66—69
特種序時帳簿結數過入普通序時帳簿，須製傳票	68 與 69 之但書

第六章 會計人員	70-81
會計人員之派遣	70-71
會計人員不兼辦出納或財物經理	72
行政長官之查帳	73
注計機關之視察	74
檔案之保管	75
會計人員之任免遷調訓練與考績	76
會計爭議之解決	77-78
會計人員之請假或出差	79
會計人員兼業兼職之限制	80
會計人員之經費	81
第七章 會計事務程序	82-107
記帳之根據	82
出納之控制	83
財物之記帳	84
公有營業財物之評價	85
成本之計算	86
過帳	87
結總	88
結帳	89-91
簿記錯誤之處理	92-93
會計憑證之保存	94-96
帳簿之細則	97-102

會計記錄及報告之收藏	103
會計記錄及報告之簽名蓋章	104—105
會計記錄及報告之保存年限	106—107
第八章 會計報告程序	108—114
分會計機關之報告程序	108—109
單位會計機關之報告程序	110—111
會計總報告	112—113
會計報告存留副本	114
第九章 會計交代	115—122
何時應辦交代	115與122
主辦會計人員之交代	116與119
會計佐理人員之交代	117與120
交代時簿籍之蓋章	118
交代不清之責任	121
第十章 附 則	123—127
會計制度之頒行	123
細節規定之核行	124
私人機關準用本法之範圍	125
本法之効力	126
本法之施行日期	127

第八節 政府會計與政府之關係

近代國家無論民主或君主，皆有憲法以規定人民之權利義務與

政府之權限及組織。各國憲法大率將政府之統治權分而為三，即立法，行政，司法。因而在政府之組織方面亦有此三部分。茲敘述政府會計與政府之關係，即依此三部分敘述之。

1. 政府會計與行政之關係——政府會計為政府行政之一部分，但其產生之原因乃由於一般行政之預先存在，其存在之目的亦為供一般行政之參考，故可謂為行政之服務部分。行政部分以會計報告為編製預算，監督收支，及決定行政計畫之參考資料。故政府會計之報告應按行政需要編製之。

2. 政府會計與立法之關係——政府會計之收支以財務法案及預算為根據，而財務法案之制定及預算之審議兩種權限皆屬於立法部分。立法部分之制定財務法案及審議預算又須以政府會計之記載為參考資料。兩者互為依據。由政府會計之立場觀察，最重要之立法有兩種：(1) 批准收入籌集之法案，(2) 批准經費撥支之法案。又政府會計之結果所作成之決算，亦須經立法部分最終解除其責任。故政府會計與立法實有密切之關係，政府會計之報告應按立法之需要編製之。

3. 政府會計與司法之關係——在三權分立之國家有特設審核機關以審核政府會計之結果者，此種審核既非行政機關之行政的監督，亦非立法機關之立法的監督，可謂為司法的監督，以其與行政及立法以外之司法性質相近似也。惟審計機關審議之結果尚非最終之決定，最終之決定仍有待於立法機關也。又政府會計之結果發現有不法或不忠於職務之行為亦與司法方面發生相當關係。

在三權分立之國家，考試權附屬於行政部分，監察權附屬於立

法部分。我總理孫中山先生本於職能畫分之原則，創爲五權憲法，使考試監察從行政及立法中獨立，而成爲行政，立法，司法，考試，監察五權平行之制度。在三權憲法下屬於司法性質之審計機關，在五權憲法下則改屬監察部分。我國目前試行五權憲法，監察院對於審計職權之行使特設審計部以掌管之。政府會計之結果須經監察院審計部之審核。故政府會計之報告應按監察之需要編製之。

審計職權在三權憲法與五權憲法之下其地位迥然不同。在三權憲法下，審計機關對於政府會計之結果僅能初步核准，至於最終解除其責任之權尚在於立法部分，因審計機關所編之審計報告尚須交立法機關爲最後之議決也。在我國五權憲法之下，監察院所行使之審計職權對於政府會計之結果（計算及決算）有最終解除其責任之權，不須再向立法院報告，此與三權憲法下之審計機關稍有不同也。

政府會計與行政，監察，及立法之關係多，而與考試及司法之關係較少，故會計法第二十三條規定各種會計報告應按行政，監察，及立法之需要編製之。

第九節 政府會計與人民之關係

古代國家之職務甚爲簡單，僅在於消極的保護人民之生命財產而已，故取之於民甚少。政府以省刑法薄稅教相號召，人民對於所出之租稅其用途若何，亦不過問，視國家之財政同君主之私府，不問也。其後政府之職務日益擴張，其職務不僅限於消極的保護人民，更進而積極的爲人民謀福利；職務擴張，政事日繁，費用自然增加。國

時社會之生產方法日益進步，生產之剩餘日益增加，能供檢浩繁之國用，故國家取之民者亦大增。惟人民既納大量之租稅，對於其用途如何不能不過問矣。英國實行憲政最早，考其由來即人民因納稅增加之故要求過問國家行政，故有「才派代議士，不納租稅」之口號。而過問國家行政之中，尤以監督財政為首要。在款項未用之前須先有預算，在款項已用之後又須有決算，預算決算均須經代表人民之議會議決通過始為最後之決定。預算為政府會計之根據，故知政府之會計事前須得人民代表機關之同意。決算為政府會計之結果，故知政府會計之結果事後須得人民代表機關之認可。預算決算除經由人民代表機關之議會審議外，議定之後尚須公布於全國，蓋所以使人民明瞭政府之會計有所依據，及其會計之結果如何也。我國預算法規定中央政府及省政府之總預算經立法院審議後由中央政府公布之（該法第四十條，第四十五條，第四十七條，第七十六條）；縣市政府之總預算經縣市議會審議後，由縣市政府公布之（該法第八十一條，第八十四條）。決算法規定：「中央政府、省政府及直隸於行政院之市政府之總決算，經最終審定後，應呈送監察院提請國民政府公布。縣市政府之總決算，經最終審定後，應送請省政府公布之」（該法第二十三條）。蓋即財政公開，使人民明瞭政府會計情形之意也。

政府財政公開，公布預算決算，使人民明瞭政府會計之依據及其結果，可以發生兩種作用。在消極方面可以消弭革命於無形，因人民明瞭政府之設施後，對於政府之誤會自然減少。又借預算決算之監督以控制政府，則不必再訴諸流血之革命矣。在積極方面財政公開，

人民明瞭政府之會計情形與施政之狀況，更可以引起其於政治之興趣，並促其積極參加政治，因而可以樹立真實健全之民治基礎。惟財政公開亦有限制，關係國家之祕密而不應公布者，自不應予以公布，此在戰時爲尤然。戰時在維持國家生存之最高原則下人民之一切權利均可以法律或緊急命令限制之，其過問國家財政之權當然亦可加以限制也。

第二章 普通基金會計

第一節 概說

一、普通基金會計之意義

基金之定義已於本編第一章第四節論政府會計之特點時加以敘說矣，茲不再贅。所謂普通基金者即供普通用途之基金；我國預算法第五條規定：「凡歲入之供一般用途者，稱普通基金……」；即此意也。普通基金在英文爲 General fund 屬於歲入基金 (Revenue fund) 一類，因其來自政府之歲入也。歲入基金屬於可用基金 (Expendable fund) 一類，因其本金可供政府之使用也。故普通基金又爲可用基金之一種。

普通基金之意義既已明矣，政問何謂普通基金會計？簡言之，普通基金會計即關於普通基金收支之記錄及其結果之分析。詳言之，普通基金會計即關於普通基金預算之成立，分配，執行，其歲入之徵收，納入，其債權債務之發生處理清償；其現金票據證券之出納，保管，移轉，其費用及歲計餘絀之計算；等項所爲之記錄及其結果之分

析是也。

二、普通基金與其他基金在會計上之聯繫

政府會計應按基金畫分，使每一基金成爲一完全的會計單位和獨立的會計整體，此爲政府會計最重要特點之一，已於前章論政府會計之特點時述及矣。但各種基金並不因畫分而完全斷絕關係，其在會計上仍有互相關聯之處。茲就普通基金而論，其會計之主要對象固爲供政府普通用途之歲入，但對公有營業之投資。公有營業盈餘之收入，虧損之彌補，及資本之收回亦在其會計範圍之內，於此普通基金與營業基金發生聯繫焉。又如公債之發行及售出，在普通基金之會計中應有記錄，是爲普通基金與債券基金(Bond fund 指款由發行公債而來之基金)發生聯繫之處。償還公債本金及支付其利息，在普通基金中亦應有記錄，是爲普通基金與償債基金(Sinking fund)發生聯繫之處。週轉資金之撥出與收回，在普通基金之會計中應有記錄，是爲普通基金與非營業循環基金(Revolving fund or working capital fund)發生聯繫之處。留本基金(Endowment fund)孳息之撥入，信託基金本金及孳息之撥入，在普通基金之會計中應有記錄，是爲普通基金與留本基金及信託基金發生聯繫之處。由此可知普通基金與其他基金在會計上各各有聯繫之處，儼然有總攬其成之概。查英文 General 一字除「普通」、「一般」等意義外，亦有「總」字之意，故普通基金(General fund)在各種基金中亦可謂爲總基金。

三、普通基金會計方法之畫分

普通基金之會計方法可分為兩種：一種將歲入與經費分成兩類，而分別籍籍會計；一種將歲入與經費合為一類，而混合為之會計。二法中何時採用何法當依情形而定。普通政府機關其歲入不能由其本身擅自使用，必須解繳，其經費則另外請領，故其歲入與經費必須嚴格分開而各各為之會計。至於各級政府則有由其自身支配其歲入之權，其經費即在其歲入內支用而不另外請領。其歲入與經費兩類不但可以相合，且為計算餘額調節收支起見更以合併為一類而混合為之會計為便。按我國會計法第十條至第十三條之規定，中央，省，市，縣各政府之會計，各為一總會計，各級政府所屬機關之會計或為單位會計或為分會計。如是則普通基金在總會計應為歲入與經費合併之會計，在單位會計與分會計應為歲入與經費分開之會計。因此本章論普通基金會計，分為三部分：(1)普通基金總會計(即歲入類經費類混合會計)；(2)普通基金歲入類會計；(3)普通基金經費類會計。

第二節 普通基金總會計

一、普通基金總會計之意義

總會計為各個政府之會計，已如前述。所謂普通基金總會計者，即各個政府對於其普通基金所為之會計，或各個政府對於其供一般用途之歲入所為之會計；詳言之，即各個政府對於其普通歲入歲出總預算之成立，分配，執行，歲入之徵收，納入，債權債務之發生，處理，清償，現金票據證券之出納，保管，移轉，政事費用及歲計餘額之計算，等項所為之會計。至於供特種用途之歲入(如特種歲入基金

Special revenue fund), 及由一般歲入以外特殊來源而構成之基金(如公債基金 Bond fund, 信託基金 Trust fund 等); 不論其為祇用本金(如特種歲入基金, 信託基金等), 或祇用孳息(如留本基金 Endowment fund); 或本金孳息兼用(如償債基金 Sinking fund, 信託基金等) 或本金用法供營業或事業之週轉而必須恢復其原額(如營業基金, 非營業循環基金 Working capital or revolving fund) 皆須別為會計, 不混入普通基金總會計之內, 但與普通基金總會計須有相當之聯繫, 已如前述。

普通基金總會計其會計之主體為一可用的歲入基金(Expendable revenue fund), 因其基金來自歲入而可由其自身使用也。其會計之主體又為一混合基金(Corporate fund); 因其將歲入與經費混為一起而為之會計也。

二、普通基金總會計之範圍

按照我國會計法第一百零八條至第一百一十二條之規定普通基金總會計之範圍包括其所有之單位會計, 附屬單位會計及分會計在內; 但每種會計在總會計中應包括全部或一部, 則有不同, 此須視基金之性質如何而定。如單位會計, 附屬單位會計, 及分會計其會計之主體為普通基金, 則應全部包括入普通基金總會計內; 如其會計之主體為營業基金, 則祇以其盈虧決算之淨額, 及資本之實在增減額包括入總會計內; 如為非營業循環基金則祇以其基金之實在增減額包括入總會計內; 如為信託基金, 留本基金, 或其他特種基金, 則祇以應撥入普通基金之部分(本金, 或孳息, 或本金及孳息)及應自

普通基金撥入之部分(本金,或費用,或本金及費用)包括入總會計內。會計法第十四條規定各級政府或其所屬機關附屬之營業機關、事業機關或作業組織之會計,及各機關附屬之特種基金之會計,均為附屬單位會計,據此則附屬單位會計祇應以其一部分包括入普通基金總會計內。又會計法第十三條規定:「單位會計下之會計,除附屬單位會計外,為分會計」。據此則分會計應以其全部包括入普通基金總會計。又會計法第十二條規定在總預算有法定預算之機關單位或特種基金之會計為單位會計。據此則單位會計有應以其全部包括入普通基金總會計者,亦有祇應以其一部分包括入普通基金總會計者。至於就與總會計發生關係之程序上而論,單位會計為與總會計直接發生關係,附屬單位會計與分會計皆經由單位會計而間接與總會計發生關係。

三、會計科目

普通基金總會計之會計科目甚多,茲擇其最基本者示之如下:

資力科目	負擔科目
現金	歲出應付款
歲入應收款	應付借款
滯納稅款準備	借入其他基金款
墊付其他基金款	歲出保留數準備
歲入預算數	歲出預算數
	歲出保留數
	本年度預計收支餘絀

以前年度累計收支餘絀

「滯納稅款準備」為「歲入應收款」之評價科目，故列為資力科目。「歲出保留數」為「歲出預算數」之評價科目，故列為負債科目。

以上各科目如何使用，茲以例示之如下。

四、分錄舉例

甲、年度開始之分錄

(1) 核定歲入預算數若干：

借：歲入預算數

貸：本年度預計收支餘絀

(2) 核定歲出預算數若干

借：本年度預計收支餘絀

貸：歲出預算數

乙、年度中間之分錄

(3) 租稅徵課若干或其他收入發生若干：

借：歲入應收款

貸：滯納稅款準備

歲入預算數

(4) 納入已徵課之租稅或已發生之其他收入若干：

借：現金

貸：歲入應收款

(5) 納入未經徵課程序之租稅或發生時未曾記帳之其他收入若干：

借：現金

貸：歲入預算數**(6)收到借入款若干：****借：現金****貸：應付借款****(7)收到由其他基金借入之款若干：****借：現金****貸：借入其他基金款****(8)借與其他基金之款若干：****借：應付其他基金款****貸：現金****(9)契約已簽訂或定單已發出，估計其將來所需資金若干：****借：歲出保留數****貸：歲出保留數準備****(10)已簽訂之契約或已發出之定單其所需金額之確數已記賬或已付現時估計之保留數應即沖轉：****借：歲出保留數準備****貸：歲出保留數****(11)發生歲出應付之款其確數若干：****借：歲出預算款****貸：歲出應付款****(12)償還借入款若干：****借：應付借款****貸：現金**

(13) 償還由其他基金借入之款若干：

借：借入其他基金款

貸：現金

(14) 收回借與其他基金之款若干：

借：現金

貸：墊付其他基金款

(15) 付：歲出應付之款若干：

借：歲出應付款

貸：現金

丙、年度終了之分錄

(16) 將「歲入預算數」科目之餘額結轉「本年度預計收支餘絀」科目：

借：本年度預計收支餘絀

貸：歲入預算數

(若收入大於預算而「歲入預算數」科目表現貨方餘額時則：

借：歲入預算數

貸：本年度預計收支餘絀)

(17) 將「歲出保留數」科目之餘額結轉「歲出預算數」科目：

借：歲出預算數

貸：歲出保留數

(18) 將「歲出預算數」科目之餘額結轉「本年度預計收支餘絀」科目：

借：歲出預算數

貸：本年度預計收支餘絀

(19) 將「本年度預計收支餘絀」科目之餘額結轉「以前年度累計收支

餘額]科目:

借:本年度預計收支餘額

貸:以前年累計收支餘額

(若本年度支出超過收入而「本年度預計收支餘額」科目表現

借方餘額時則:

借:以前年度累計收支餘額

貸:本年度預計收支餘額)

丁、結束舊帳簿之分錄

(20)將舊帳簿上各科目結平:

借:滯納稅款準備

歲出應付款

應付借款

借入其他基金款

歲出保留數準備

貸:現金

歲入應收款

墊付其他基金款

戊、新帳簿上開帳之分錄

(21)將舊帳簿上各科目餘額轉入新帳簿:

借:現金

歲入應收款

墊付其他基金款

貸:滯納稅款準備

歲出應付款
 應付借款
 借入其他基金款
 歲出保留數準備

五、會計摘要

普通基金會會計之總帳——將以上甲、乙、丙三證券之分錄過入總分類帳簿，則年度終了結帳後其各科目之記錄如下：

現金

(4) 歲入應收款之納入 × × ×	(8) 墊付其他基金之款 × × ×
(5) 歲入款之直接納入 × × ×	(12) 借入款之償還 × × ×
(6) 款項之借入 × × ×	(13) 借入其他基金款之 償還 × × ×
(7) 由其他基金借入 × × ×	(14) 歲出應付款之付出 × × ×
(14) 墊付其他基金款之 收回 × × ×	

歲入應收款

(3) 歲入應收款之發生 × × ×	(4) 歲入應收款之納入 × × ×
--------------------	--------------------

滯納稅款準備

(此方記滯納稅款之註銷)	(3) 滯納稅款準備之結計 × ×
--------------	-------------------

墊付其他基金款

(8) 墊付其他基金之款 × × ×	(14) 墊付其他基金款之 收回 × × ×
--------------------	---------------------------

歲入預算數

(15) 歲入預算數之核定 × × ×	(8) 歲入應收款之發生 × × ×
	(5) 歲入款之直接納入 × × ×
	(16) 餘額結轉本年度預 計收支餘額科目 × × ×
<u>× × ×</u>	<u>× × ×</u>

歲出應付款

(15) 歲出應付款之付出 × × ×	(11) 歲出應付款之發生 × × ×
---------------------	---------------------

應付借款

(12) 應付借款之償還 × × ×	(6) 應付借款之借入 × × ×
--------------------	-------------------

借入其他基金款

(13) 借入其他基金款之 償還 × × ×	(7) 由其他基金借入之 款 × × ×
---------------------------	-------------------------

本年度預算數之彙總

(2) 歲出預算數之核定 (×××)	(1) 歲入預算數之核定 (××)
(16) 歲入預算數科目餘額之結轉 ××	(18) 歲出預算數科目餘額之結轉 ××
(19) 餘額結轉以前年度 累計收支餘額科目 ××	
×××	××(×)

以前年度累計收支餘額

	(19) 本年度預計收支餘額 科目餘額之結轉 ××
--	------------------------------

普通基金總會計之明細帳——明細分類帳簿之設立須視需要而定。總分類帳簿中某某科目有詳細分析其內容之必要者則設明細分類帳簿以補助之。無此必要則可不設。茲舉普通基金總會計之兩種重要明細分類帳簿——歲入明細分類帳簿 (Revenue ledger) 與經費明細分類帳簿 (Appropriation ledger)——之格式示之如下。其格式之規畫取其合於上述分錄登記之用。

上表各欄數字之關係如下：

預算數 - 支用數 = 未支用之預算餘額

預算數 - (支用數 + 保留數) = 未支配之預算餘額

未支用之預算餘額 - 保留數 = 未支配之預算餘額

∴ 支用數 = 應付數 + 實付數

∴ 預算數 - (應付數 + 實付數) = 未支用之預算餘額

預算數 - (應付數 + 實付數 + 保留數) = 未支配之刪去預算餘額

各欄沖銷之數額可以紅字記之以示減去之意。

六、會計報告

普通基金總會計應有三種會計報告：(1)表示一定期間內普通歲入歲出總預算執行經過情形之動態會計報告(即歲入累計表經費累計表)；(2)表示一定期間內普通基金現金出納經過情形之動態會計報告(即現金出納表)；(3)表示普通基金在一定日時資力負擔狀況之靜態會計報告(即資力負擔平衡表)。此等報表或由總分類帳簿產生，謂之總表；或由明細分類帳簿產生，謂之明細表，茲分述之。

普通基金總會計之總表——普通基金總會計由總分類帳簿所產生之報表為資力負擔平衡表等，茲將前述分錄記載之結果作成資力負擔平衡表，示其科目之排列如下：

普通基金總會計之資力負擔平衡表

(日期為年度中之一日)

現金..... ××× 歲出應付款..... ×××

歲入應收款	× × × ×	應付借款	× × ×
減：滯納稅		借入其他基金款	× × ×
款準備	× × ×	歲出保留數準備	× ×
墊付其他基金款	× × ×	歲出預算數	× × ×
歲入預算數	× × ×	減：歲出保 留數	× × ×
		本年度預計收	
		支餘絀	× × ×
		以前年度累計	
		收支餘絀	× × ×
	<u>× × ×</u>		<u>× × ×</u>

上表為將前述甲、乙兩部之分錄過入總分類帳簿後，根據該簿所作成之報表。再將丙部之分錄過入總分類帳簿，則根據該簿可作成年度結帳後之資力負擔平衡表如下：

普通基金總會計之資力負擔平衡表

(日期為年度終了之日)

現金	× × ×	歲出應付款	× × ×
歲入應收款	× × ×	應付借款	× × ×
減：滯納稅款		借入其他基金款	× × ×
準備	× × ×	歲出保留數準備	× ×
墊付其他基金款	× × ×	以前年度累計	

收支餘額.....×××

×××

×××

普通基金總會計之明細表——普通基金總會計由明細分類帳簿所產生之報表甚多，其種類隨需要而定。茲將其重要之兩種——歲入累計表 (Statement of realization of revenue) 與經費累計表 (Statement of appropriations)——示之如下：

歲入累計表

科目	預算數	實收數	應收數	滯稅準備	應收淨數	預算餘額

上表各欄數字之關係如下：

$$\text{預算數} - (\text{應收淨數} + \text{實收數}) = \text{預算餘額}$$

$$\text{應收淨數} = \text{應收數} - \text{滯納稅款準備}$$

$$\text{預算數} - (\text{應收數} - \text{滯納稅款準備} + \text{實收數}) = \text{預算餘額}$$

僅論至年度終了結帳後將各帳戶餘額由舊帳簿轉入新帳簿爲止，至於新年度中在新帳簿上所記載之分錄尚有未曾述及者，茲擬一併補充之。又前所舉之分錄目的在顯示原理，故皆以極簡單之形式出之；但實際運用時則每隨需要而擴充之。又有若干分錄其所用方法可有數種者，前所舉者僅其一種，茲擬變化之，以示學者不可株守成法，知其一而不知其二也。

己、補充之分錄

(續前甲，乙，丙，丁，戊五部之分錄)

(22) 保留數之整理：

a. 本年度保留數之整理：

契約或定單之債務已確定時

借：歲出保留數準備

貸：歲出保留數

又借：歲出預算數

貸：歲出應付款

契約或定單之確定債務付現時

借：歲出應付款

貸：現金

b. 以前年度保留數之整理：

契約或定單之債務已確定時

若估計保留之數等於實際金額則：

借：歲出保留數準備

貸：歲出應付款

若估計保留之數大於實際金額則：

借：歲出保留數準備

貸：歲出應付款

以前年度累計收支餘絀

若估計保留之數小於實際金額則：

借：歲出保留數準備

以前年度累計收支餘絀

貸：歲出應付款

契約或定單之確定債務付現時

借：歲出應付款

貸：現金

(23) 保留數準備之註銷：

註銷本年度之契約或定單時

借：歲出保留數準備

貸：歲出保留數

註銷以前年度之契約或定單時

借：歲出保留數準備

貸：以前年度累計收支餘絀

(24) 以前年度歲入之補收：

所補收之歲入在以前年度已記入「歲入應收款」科目者則：

借：現金

貸：歲入應收款

所補收之歲入在以前年度未經記入「歲入應收款」科目者則：

借：現金

貸：以前年度累計收支餘額

〔25〕歲入應收款之註銷：

本年度或以前年度已徵收之稅款或其他收入因法令上或其他之原因註銷其應收款時

借：滯納稅款準備

貸：歲入應收款

〔26〕已納入之歲入款之退還：

已納入之本年度歲入款因錯誤或其他法令上之原因退還時：

借：歲入預算數

貸：現金

已納入之以前年度歲入款因錯誤或其他法令上之原因退還時：

借：以前年度累計收支餘額

貸：現金

〔27〕以前年度歲出之補付：

所補付之歲出在以前年度已記入「歲出應付款」科目者則：

借：歲出應付款

貸：現金

所補付之歲出在以前年度未經記入「歲出應付款」科目者則：

借：以前年度累計收支餘額

貸：現金

〔28〕歲出應付款之註銷：

本年度歲出應付之款因錯誤或其他法令上之原因註銷其債務時

借：歲出應得款

貸：歲出預算數

以前年度歲出應付之款因錯誤或其他法令上之原因註銷其債務時

借：歲出應付款

貸：以前年度累計收支餘額

(29) 已付出之歲出款之收回：

已付出之本年度歲出款因錯誤或其他法令上之原因收回時

借：現金

貸：歲出預算數

已付出之以前年度歲出款因錯誤或其他法令上之原因收回時

借：現金

貸：以前年度累計收支餘額

(30) 滯納稅款準備過多，沖銷其不必要之部分：

準備過多之原因由於本年度所提之準備過大時。

借：滯納稅款準備

貸：歲入預算數

準備過多之原因由於以前年度所提之準備過大時：

借：滯納稅款準備

貸：以前年度累計收支餘額

在「歲入應收款」及「滯納稅款準備」兩科目各依年度畫分之場合則以上二種原因易於查明。(參看庚部之分錄)(84)若其原因難於查明時，則以常識判斷，任擇上列二種分錄方法之一而行之。

庚、分錄之擴充

前述甲、乙、丙、丁、戊、己六部之分錄其目的僅在顯宗原理，故科目皆極簡單，但實際應用時則若干科目不得不加以分割而擴充之。因此分錄亦隨之而增加。

(81)歲入歲出之有月分配預算者於每月開始應為下列之分錄：

借：歲入分配數

貸：歲入預算數

又借：歲出預算數

貸：歲出分配數

年度終了時「歲入分配數」科目餘額應結轉「歲入預算數」科目，「歲出分配數」科目餘額應結轉「歲出預算數」科目。若預算數科目已無餘額，則直接結轉「本年度預計收支餘細」科目亦可。

(82)亦有將歲入歲出分配數科目按預算科目分為數個者：

借：歲入分配數——○○稅入

歲入分配數——○○收入

歲入分配數——○○收入

貸：歲入預算數

又借：歲出預算數

貸：歲出分配數——○○費

歲出分配數——○○費

歲出分配數——〇〇費

各個歲入歲出分配數科目之餘額仍應於年度終了時分別結轉「歲入預算數」及「歲出預算數」兩科目。若預算數科目已無餘額，則直接結轉「本年度預計收支餘額」科目亦可。

(33)有不將分配數分析為數個而按預算科目分設數個非實物帳戶者：

於收入之發生時

借：歲入應收款

貸：〇〇收入

〇〇收入

〇〇收入

於費用之發生時

借：〇〇費支出

〇〇費支出

〇〇費支出

貸：歲出應付款

每月終了時各收入科目之餘額應結轉「歲入分配數」科目，各支出科目之餘額應結轉「歲出分配數」科目。

(34)「歲入應收款」、「滯納稅款準備」、「歲出應付款」、「歲出保留數準備」等科目可各各分析為兩個——即本年度者與以前年度者：

例如結束舊帳簿之分錄為：

借：滯納稅款準備

歲出應付款

應付借款

借入其他基金款

歲出保留數準備

貸：現金

歲入應收款

墊付其他基金款

此與丁部之分錄(20)相同。

而新帳簿上開帳之分錄則如下：

借：現金

以前年度歲入應收款

墊付其他基金款

貸：以前年度滯納稅款準備

以前年度歲出應付款

應付借款

借入其他基金款

以前年度歲出保留數準備

此則與戊部之分錄(21)有不同之處。

由此可知舊帳簿上之「歲入應收款」、「滯納稅款準備」、「歲出應付款」、「歲出保留數準備」等科目在新帳簿則分別變為「以前年度歲入應收款」、「以前年度滯納稅款準備」、「以前年度歲出應付款」、「以前年度歲出保留數準備」等科目。而新年度歲入歲出之應收應付款項及其各項準備則以「歲入應收款」、「滯納稅款準備」、「歲

出應付款」，「歲出保留數準備」等科目處理之。

於「歲入應收款」科目之外增設「以前年度歲入應收款」科目，於「滯納稅款準備」科目之外增設「以前年度滯納稅款準備」科目，以分別記載本年度及以前年度之歲入應收款及滯納稅款準備，有兩種利益：一為本年度及以前年度之滯納稅款準備是否過多可以分別決定。其法即將「歲入應收款」科目之餘額與「滯納稅款準備」科目之餘額相比較，將「以前年度歲入應收款」科目之餘額與「以前年度滯納稅款準備」科目之餘額相比較，以視其是否合於決定之比率。尚有一種利益即註銷不必要之準備時易於決定貸方之科目。如應註銷者為本年度滯納稅款準備則：

借：滯納稅款準備

貸：歲入預算數

如應註銷者為以前年度滯納稅款準備則

借：以前年度滯納稅款準備

貸：以前年度累計收支餘額

辛：分錄之變化

(25) 關於保留數之另一種記錄方法(即祇設「歲出保留數準備」科目不設「歲出保留數」科目)：

a. 簽訂契約或發出定單時記其估計之金額若干

借：歲出預算數

貸：歲出保留數準備

b. 契約或定單之債務已確定其確定之金額若干

估計金額等於實際金額則：

借：歲出保留數準備

貸：歲出應付款

若估計金額大於實際金額則：

借：歲出保留數準備

貸：歲出應付款

歲出預算數

若估計金額小於實際金額則：

借：歲出保留數準備

歲出預算數

貸：歲出應付款

「歲出保留數準備」為負擔科目在年度結帳後之實力負擔平衡表上仍然表現，且由舊帳簿轉入新帳簿。

在新帳簿上所為以前年度保留數之整理，此法與前法同（即與已部之分錄(22) b. 相同）

應用此法時註銷保留數準備之方法如下：

註銷本年度之契約或定單時

借：歲出保留數準備

貸：歲出預算數

註銷以前年度之契約或定單時

借：歲出保留數準備

貸：以前年度累計收支餘額

此種記載保留數之方法與前法（即乙部分錄(9)之方法）不同之點在於前法將估計保留之數借入「歲出保留數」科目，該科目為「歲

出預算數」科目之評價科目，意謂歲出預算數因契約之簽訂或定單之發出而有大約減少若干之可能，並非已確定必須減少若干。故在資力負擔平衡表上仍須表現歲出預算數其實餘額之全部，再減去估計保留之數而表現將來大約減少若干後之預算餘額。此為合理之方法。若採用此法則簽訂契約或發出訂單時即直接將歲出預算數減少，彷彿債務已成立，債務之數額亦確定然，殊與事實不合也。

(36) 關於稅款之徵收或其他收入之發生亦有不設「補納稅款準備」

科目者，其記載方法較為簡單：

徵收稅款或發生其他收入時

借：歲入應收款

貸：歲入預算數

納入稅款或其他收入時

借：現金

貸：歲入應收款

在此法之下歲入應收款之註銷其記載方法與前述已部之分錄

(25) 不同。其分錄隨下列情形不同而異：

註銷本年度之歲入應收款時

借：歲入預算數

貸：歲入應收款

註銷以前年度之歲入應收款時

借：以前年度累計收支餘額

貸：歲入應收款

(37) 關於契約之簽訂或定單之發出亦有不設「歲中保留數」及「歲出

保留數準備」科目者：

在此法之下於契約之簽訂或定單之發出時不作任何分錄，待至契約或定單之債務已成立時始：

借：歲出預算數

貸：歲出應付款

將來付現時

借：歲出應付款

貸：現金

以前年度之契約或定單其債務在本年度始成立時

借：以前年度累計收支餘絀

貸：歲出應付款

其付現時

借：歲出應付款

貸：現金

八、會計科目與會計簿表之關係

普通基金總會計之科目與其簿表之關係——會計科目之增減變化對於總帳及總表格式之影響甚少，而對於明細帳及明細表之格式則影響較多。例如前述之歲入與經費之明細分類帳簿及累計表在不採用「滯納稅款準備」及「歲出保留數準備」科目之場合則其格式須加以變更如下：

歲入累計表

科 目	預 算 數	收 入 數		未收入之
		實 收 數	應 收 數	預算餘額

此表各欄數字之關係同歲入明細分類帳簿。

經費累計表

科 目	預 算 數	支 用 數		未支用之
		實 付 數	應 付 數	預算餘額

此表各欄數字之關係同歲出明細分類帳簿。

歲入累計表根據歲入明細分類帳簿產生，故其各欄所表現之數字與該簿相同。惟有一點稍加說明者即在歲入明細分類帳簿上「應收數」欄在「實收數」欄之前，而在歲入累計表上則「實收數」欄在「應收數」欄之前，實收數在表上之數額通常較應收數（即應收未收之數）為大，且較為一般人所重視，故在表上列於應收數之前。至於筆者所以在帳簿上將「應收數」置於「實收數」之前者因稅款及其他收入多先經過徵收之程序然後納入現金，即先記應收數後記實收數也。為記帳之方便起見，故將「應收數」欄置於「實收數」欄之前。

經費明細分類帳簿上「應付數」欄在「實付數」欄之前，而經費累計表上則「實付數」欄在「應付數」欄之前，其理由與上述相似，可以類推。

九、普通基金總會計所持有之會計科目

普通基金總會計一方面根據各機關之報告記帳，一方面根據公庫之報告記帳，有時機關之報告先到而公庫之報告後到，有時公庫之報告先到而機關之報告後到。又各機關相互間現金有移轉時，總會計須憑雙方之報告記帳，但有時甲機關之報告已到而乙機關之報告未來，或乙機關之報告先來而甲機關之報告未到。凡此等等因現金移轉程序而生之麻煩情形應增設會計科目方足以資應用。茲將應增設之科目用分錄舉例方法示之如下。

甲、公庫與各機關間現金移轉之分錄

公庫與各機關間現金移轉之情形不外下列四種：

- a. 公庫結存增加，同時各機關收入結存減少。

- b. 公庫結存增加，同時各機關經費結存減少；
- c. 各機關經費結存增加，同時公庫結存減少；
- d. 各機關收入結存增加，同時公庫結存減少。

茲就每種情形舉例以明之。

1. 各機關解歲入款保管款等於公庫(此為 a. 之例)

(1) 機關報告先到，公庫報告未到

借：未據報告之公庫結存

貸：各機關收入結存

(2) 及至公庫報告到時

借：公庫結存

貸：未據報告之公庫結存

(3) 若公庫報告先到，機關報告未到

借：公庫結存

貸：未據報告之各機關收入結存

(4) 及至機關報告到時

借：未據報告之各機關收入結存

貸：各機關收入結存

2. 各機關解經費剩餘款經費剔除款等於公庫(此為 b. 之例)

(1) 機關報告先到，公庫報告未到

借：未據報告之公庫結存

貸：各機關經費結存

(2) 及至公庫報告到時

借：公庫結存

貸：未據報告之公庫結存

(3)若公庫報告先到，機關報告未到

借：公庫結存

貸：未據報告之各機關經費結存

(4)及至機關報告到時

借：未據報告之各機關經費結存

貸：各機關經費結存

3.公庫發給各機關經費(此為c.之例)

(1)機關報告先到，公庫報告未到

借：各機關經費結存

貸：未據報告之公庫結存

(2)及至公庫報告到時

借：未據報告之公庫結存

貸：公庫結存

(3)若公庫報告先到，機關報告未到

借：未據報告之各機關經費結存

貸：公庫結存

(4)及至機關報告到時

借：各機關經費結存

貸：未據報告之各機關經費結存

4.公庫發還歲入款於各機關(此為d.之例)

(1)機關報告先到，公庫報告未到

借：各機關收入結存

貸：未據報告之公庫結存

(2) 及至公庫報告到時

借：未據報告之公庫結存

貸：公庫結存

(3) 若公庫報告先到，機關報告未到

借：未據報告之各機關收入結存

貸：公庫結存

(4) 及至機關報告到時

借：各機關收入結存

貸：未據報告之各機關收入結存

乙、各機關相互間現金移轉之分錄

各機關相互間現金移轉之情形不外下列四種：

- e. 一機關收入結存增加，一機關收入結存減少；
- f. 一機關收入結存增加，一機關經費結存減少；
- g. 一機關經費結存增加，一機關收入結存減少；
- h. 一機關經費結存增加，一機關經費結存減少。

1. 甲機關繳入款保管款等於乙機關(此為 e. 之例)

(1) 甲機關報告先到，乙機關報告未到

借：未據報告之各機關收入結存

貸：各機關收入結存

(2) 及至乙機關報告到時

借：各機關收入結存

貸：未據報告之各機關收入結存

(3) 若乙機關報告先到, 甲機關報告未到

借: 各機關收入結存

貸: 未據報告之各機關收入結存

(4) 及至甲機關報告到時

借: 未據報告之各機關收入結存

貸: 各機關收入結存

2. 甲機關繳經費剩餘款經費剔除款等於乙機關(此為 f. 之例)

(1) 甲機關報告先到, 乙機關報告未到

借: 未據報告之各機關收入結存

貸: 各機關經費結存

(2) 及至乙機關報告到時

借: 各機關收入結存

貸: 未據報告之各機關收入結存

(3) 若乙機關報告先到, 甲機關報告未到

借: 各機關收入結存

貸: 未據報告之各機關經費結存

(4) 及至甲機關報告到時

借: 未據報告之各機關經費結存

貸: 各機關經費結存

3. 乙機關由其歲入項下撥付甲機關經費若干(此為 g. 之例)

(1) 甲機關報告先到, 乙機關報告未到

借: 各機關經費結存

貸: 未據報告之各機關收入結存

(2) 及至乙機關報告到時

借：未報報告之各機關收入結存

貸：各機關收入結存

(3) 若乙機關報告先到，甲機關報告未到

借：未據報告之各機關經費結存

貸：各機關收入結存

(4) 及至甲機關報告到時

借：各機關經費結存

貸：未報報告之各機關經費結存

(甲機關在其歲入項下坐支經費，可仿此例)

4. 乙機關由其經費項下撥付甲機關經費若干或乙機關將其代辦經費若干轉發於甲機關，此為 b. 之例)

(1) 甲機關報告先到，乙機關報告未到

借：各機關經費結存

貸：未據報告之各機關經費結存

(2) 及至乙機關報告到時

借：未據報告之各機關經費結存

貸：各機關經費結存

(3) 若乙機關報告先到，甲機關報告未到

借：未據報告之各機關經費結存

貸：各機關經費結存

(4) 及至甲機關報告到時

借：各機關經費結存

貸：未據報告之各機關經費結存

(甲機關在其某種經費項下坐支另一種經費時，可仿此例)

第三節 普通基金歲入類會計

一、歲入之意義

政府之歲入 (Revenue) 包括一切發生之收入，與現金收入 (Receipts or cash receipts) 不同。現金收入指政府在一定期間內從各方面實際收到之一切現金。歲入則指一定期間內所發生之一切收入可供政府之使用者，至於此等收入是否在該期間內實際收到現金則不問也，現金收入中若干項目並非歲入；反之，歲入中亦有一部分在其所發生之期間內並非現金收入。歲入或收入與歲出或支出 (Expenditure) 相對待。現金收入與現金支出 (Disbursements) 相對待。故政府之收支 (Revenue and expenditure 即收入與支出) 與政府之現金收支 (Receipts and disbursements 即現金收入與現金支出) 有別。

二、歲入之性質

凡歲入必須具有下列之性質：

1. 必須有可用性 (Expendability) —— 凡歲入必可供政府之使用。如由政府保管或代收之款則非歲入，以其不能由政府使用也。
2. 必須能增加可用的餘額 (Expendable Surplus) —— 所謂增加可用的餘額者，即一方面增加資產而一方面不增加負債 (指債務而言) 之謂也。政府之徵收及納入各種稅款及其他營業事業之收入

即如是，故稅款及營業事業之收入謂之歲入。如政府借入之款，一方面增加資產，同時他方面即增加負債，並無可用的餘額之增加可言，故非歲入。

三、歲入之種類

在政府會計中歲入應按下列標準畫分：

1. 應按基金(Fund)畫分——政府之歲入於核准籌集時早已指定其用途，各種歲入指定供某一用途後，則成爲一基金。爲使指定用途之款按其指定之用途使用，不致移作別用起見，在會計上每一基金之會計應與他一基金之會計分開，因此歲入有按基金分類之必要。
2. 應按來源(Sources)畫分——在政府會計中，會計科目與會計報均應充分表現歲入之分配情形，故歲入有按來源別區分之必要。通常政府之歲入按來源畫分有下列各種：(1) 租稅；(2) 特權；(3) 規費；(4) 罰款；(5) 物品及勞務價值；(6) 上級政府補助經費；(7) 資金、財產及投資之孳息；(8) 指定恢復費用之贈與及遺贈等項收入。
3. 應按機關單位(Organization unit)畫分——在政府會計中，會計科目與會計報告均應表現各徵收機關徵收歲入款之成績如何，故歲入有按機關單位畫分。

四、歲入實現之程序

歲入實現之程序如下：

1. 預算——即政府之立法部分核准某種歲入得由行政部分籌集，核定其數額，並指定其用途。
2. 徵收——即行政部分根據立法部分核定之預算案，於歲入到達應繳納之時期，查定其數額，通知納稅人或其他有給付義務之人繳納。
3. 納入——即納稅人或其他有給付義務之人將稅款或其他歲入款繳納於政府。

上列三步程序，有若干歲入並無其第二步驟者，即不經徵收而直接納入。程序既微有不同，故會計上之記錄方法亦稍異，待於論分錄方法時再以例明之。

五、普通基金歲入類會計之意義及範圍

普通基金歲入類會計，即對於供政府一般用途之歲入之會計；詳言之，即對於供政府一般用途之歲入其預算之成立，分配，執行，歲入之徵收，納入，債權債務之發生，處理，清償，現金票據證券之出納，保管，移轉，以及歲計餘額之計算，等項所為之會計。

一切政府機關皆有經費，故有歲入之政府機關同時亦有經費。但除各級或府可將其歲入及經費統籌支配外，其餘各機關皆不得自行處理其歲入。故在會計方面，除各級政府之總會計宜將歲入經費合為一類外，其餘各機關之單位會計及分會計應將歲入及經費分為兩類。準此則普通基金歲入類會計之適用範圍當以各級政府之所屬機關有歲入者為限；換言之，即以有歲入之單位會計及分會計為限也。

六、會計科目

普通基金歲入類會計之會計科目甚多，茲擇其最基本者示之如下：

實力科目	負擔科目
現金	應解繳款
歲入應收款	預計解繳數
滯納稅款準備	
墊付其他基金款	
歲入預算數	

「滯納稅款準備」為「歲入應收款」之評價科目，故列為實力科目。

以上各科目如何使用，茲以例示之如下。

七、分錄舉例

甲、年度開始之分錄

(1) 核定歲入預算數若干：

借：歲入預算數
 貸：預計解繳數

乙、年度中間之分錄

(2) 繳收歲入款若干：

借：歲入應收款
 貸：滯納稅款準備
 歲入預算數*

又借：預計解繳數*

 貸：應解繳款*

※此三科目之金額相同

(3) 納入已徵收之歲入款若干：

借：現金

貸：歲入應收款

(4) 未經徵收程序，直接納入歲入款若干：

借：現金

貸：歲入預算數

又借：預計解繳數

貸：應解繳款

(5) 借與其他基金之款若干：

借：墊付其他基金款

貸：現金

(6) 收回借與其他基金之款若干。

借：現金

貸：墊付其他基金款

(7) 解繳歲入款若干於公庫或其他機關

借：應解繳款

貸：現金

丙、年度終了之分錄

(8) 將「歲入預算數」科目之餘額結轉至「預計解繳數」科目

借：預計解繳數

貸：歲入預算數

(若收入大於預算而「歲入預算數」科目表現實方餘額時則：

借：歲入預算數
 貸：舊帳解繳款

丁、結束舊帳簿之分錄

(9) 將舊帳簿上各科目結平

借：滯納稅款準備
 應解繳款
 貸：現金
 歲入應收款
 墊付其他基金款

戊、新帳簿上開帳之分錄

(10) 將舊帳簿上各科目餘額轉入新帳簿

借：現金
 歲入應收款
 墊付其他基金款
 貸：滯納稅款準備
 應解繳款

八、會計簿籍

普通基金歲入類會計之總帳——將以上甲、乙、丙三部分之分錄過入總分類帳簿，則年度終了結帳後其各科目之記錄如下：

現 金

(3) 歲入應收款之納入	× ×	(5) 墊付其他基金之款	× ×
(4) 歲入款之直接納入	× × ×	(7) 歲入款之解繳	× ×
(6) 墊付其他基金款之 收回	× ×		

歲入應收款

(2) 歲入款之徵收	× × ×	(8) 已徵收歲入款之 納入	× ×
------------	-------	-------------------	-----

滯納稅款準備

(此方記滯納稅款之 駐銷)		(2) 滯納稅款準備 之估計	× ×
------------------	--	-------------------	-----

墊付其他基金款

(5) 墊付其他基金之款	× ×	(6) 墊付其他基金款 之收回	× ×
--------------	-----	--------------------	-----

歲入預算數

(1) 歲入預算數之核定	× × ×	(2) 歲入款之徵收	× × ×
		(4) 歲入款之直接納入	× × ×
		(8) 除額結轉預算解繳 數科目	× ×
	<u>× × ×</u>		<u>× × ×</u>

應解繳款

(7) 歲入款之解繳	× ×	(2) 歲入款之徵收	× ×
		(4) 歲入款之直接納入	× ×

預計解繳款

(2) 歲入款之徵收	× × ×	(1) 歲入預算數之核定	× × ×
(4) 歲入款之直接納入	× × ×		
(8) 歲入預算數科目			
餘額之結轉	× ×		
	× × ×		× × ×

普通基金歲入類會計之明細帳——普通基金歲入類會計之明細分類帳簿其種類多寡須視需要而定。其中最重要之一種為歲入明細分類帳簿。該帳簿之格式及說明已見本章第二節五，論「會計簿籍」部分及八，論「會計科目與會計簿表之關係」部分，茲不再贅。

九、會計報告

普通基金歲入類會計之總表——普通基金歲入類會計由總分類帳簿所產生之報表為資力負擔平衡表等，茲將前述分錄記載之結果作成資力負擔平衡表示其科目之排列如下：

普通基金歲入類會計之資力負擔平衡表

(日期為年度中之一日)

現金 × × × 應解繳款 × × ×

歲入應收款	× × ×	預計應繳款	× ×
減：滯納稅款			
準備	× × ×		
墊付其他基金款	× × ×		
歲入預算數	× × ×		
	<u>× × ×</u>	× × ×	<u>× × ×</u>

上表為將前述甲、乙兩部之分錄過入總分類帳簿後，根據該簿所作成之報表，再將丙部之分錄過入總分類帳簿，則根據該簿可作成年度結帳後之資力負擔平衡表如下：

普通基金歲入類會計之資力負擔平衡表

(日期為年度終了之日)

現金	× × ×	應屆繳款	× × ×
歲入應收款	× × ×		
減：滯納稅款			
準備	× × ×		
墊付其他基金款	× × ×		
	<u>× × ×</u>		<u>× × ×</u>

普通基金歲入類會計之明細表——普通基金歲入類會計由明細分類帳簿所產生之報表甚多，其種類視需要而定。其最重要之一種為歲入累計表。該表之格式及說明已見本章第二節六，論「會計報告」部分及八，論「會計科目與會計簿表之關係」部分，茲不再贅。

十、分錄之補充，擴充及變化

己、補充之分錄

(續前甲,乙,丙,丁,戊五部之分錄)

(11)以前年度歲入之補收:

所補收之歲入在以前年度已記入「歲入應收款」科目者則:

借:現金

貸:歲入應收款

所補收之歲入在以前年度未經記入「歲入應收款」科目者則:

借:現金

貸:應解繳款

(12)已納入之歲入款之退還:

已納入之本年度歲入款因錯誤或其他法令上之原因退還時:

借:歲入預算數

貸:現金

又借:應解繳款

貸:預計解繳數

已納入之以前年度歲入款因錯誤或其他法令上之原因退還時:

借:應解繳款

貸:現金

(13)歲入應收款之註銷:

本年度或以前年度已徵收而尚未納入之歲入款因法令上或其他之原因註銷其數額時:

借：滯納稅款準備

貸：歲入應收款

若註銷之數超過滯納稅款準備所有之數，則超過部分應照

辛部分錄(25)所學之註銷方法辦理。

(14)滯納稅款準備過多，沖銷其不必要之部分。

準備過多之原因由於本年度所提之準備太多時：

借：滯納稅款準備

貸：歲入預算數

又借：預計解繳數

貸：應解繳款

準備過多之原因由於以前年度所提之準備太多時：

借：滯納稅款準備

貸：應解繳款

(附註：按照本節七，「分錄舉例」甲部分錄(2)記帳者，則其

以前年度過多之滯納稅款準備應如此沖銷)。

在「歲入應收款」及「滯納稅款準備」兩科目各依年度畫分之場合，則以上二種原因易於查明。(參看本章第三節七，「分錄之補充擴充及變化」庚部分錄(24)若其原因又難於查明時，則以常理判斷，選擇上列二法之一而行之。

(15)收到款項若干，其來源尚未查明：

借：現金

貸：暫收款

(16)上項暫收之款查明係納入之歲入款：

借：暫收款

貸：歲入預算數

又借：預計解繳數

貸：應解繳款

(17)徵收之時期未到，預先納入歲入款若干：

借：現金

貸：預收款

(18)上項先期納入之歲入款現已到達徵收時期：

借：預收款

貸：歲入預算數

又借：預計解繳數

貸：應解繳款

庚、分錄之擴充

(19)歲入預算按月分或期間分配者，應於每月或每期開始之時爲如下之分錄：

借：歲入分配數

貸：歲入預算數

年度終了時「歲入分配數」科目餘額應結轉「歲入預算數」科目，再從「歲入預算數」科目轉入「預計解繳數」科目。或直接結轉「預計解繳數」科目亦可。

(20)亦有將歲入分配數科目按預算科目分爲數個者：

借：歲入分配數——○○收入

 歲入分配數——○○收入

歲入分配數——〇〇收入

貸：歲入預算數

此等歲入分配數科目之餘額仍應於年度終了時結轉「歲入預算數」科目，再從「歲入預算數」科目轉入「預計解繳數」科目。或直接結轉「預計解繳數」科目亦可。

- (21) 有不將「歲入分配數」科目分析為數個，而按「預算科目分配數個非實物帳戶者：
於收入發生時

借：歲入應收款

貸：〇〇收入

〇〇收入

〇〇收入

此等收入科目之餘額應於每月終了時結轉「歲入分配數」科目。

- (22) 「歲入應收款」及「滯納稅款準備」兩科目可按本年度及以前年度各畫分為兩個：

參看本章第二節七，「分錄之補充擴充及變化」庚部分錄(34)。

- (23) 「歲入應收款」科目可按歲入來源別畫分：
於收入發生時

借：歲入應收款——〇〇收入

歲入應收款——〇〇收入

歲入應收款——〇〇收入

貸：歲入預算數(或其他科目)

(24)「歲入應收款」科目亦可按歲入所屬之年度或月份查分：

於收入發生時

借：歲入應收款——〇〇年度(或月份)

 歲入應收款——〇〇年度(或月份)

 歲入應收款——〇〇年度(或月份)

貸：歲入預算數(或其他科目)

 辛、分錄之變化

(25)關於歲入款之徵收亦有不設「滯納稅款準備」科目者，其記載方

法較為簡單：

歲入款之徵收時

借：歲入應收款

 歲入預算數

又借：預計解繳數

 應解繳款

已徵收之歲入款納入時

借：現金

 歲入應收款

在此法之下歲入應收款之註銷其記載方法與前述已部之分錄

(13)不同，其分錄隨下列情形不同而異：

註銷本年度之歲入應收款時

借：歲入預算數

 歲入應收款

又借：應解繳款

貸：預計解繳款

註銷以前年度之歲入應收款時

借：應解繳款

貸：歲入應收款

十一、在統一公庫制度下之分錄

以上所舉之分錄為公庫未統一各機關自行經管現金出納之情形。若各機關之現金出納集中於公庫，則所用之會計科目及分錄方法稍異。在統一公庫制度下，普通基金歲入類會計所用之主要會計科目如下：

資力科目	負擔科目
公庫結存	實納庫款
歲入應收款	應納庫款
滯納稅款準備	預計納庫數
歲入預算數	

「滯納稅款準備」為「歲入應收款」之評價科目，故列為資力科目。

將此等科目與本節六、之會計科目相比較，則發現此處有「公庫結存」與「實納庫款」兩科目，而少「現金」與「墊付其他基金款」兩科目。所以然者，因在統一公庫制度下現金集中於公庫，故各機關歲入類帳上祇有「公庫結存」科目而無「現金」科目。又在統一公庫制度下現金既已集中於公庫，故無借撥之事實發生，因之無「墊付其他基金款」科目。又「公庫結存」為已經納入公庫之現金，各機關帳上既須表

現，故不能不有對方之相當科目以說明之，此「實納庫款」科目之所以設置也。若在各機關自行經營現金出納之場合，則現金之已解庫部分帳上不再表示，故亦無須有對方之科目以說明之也。又「應解繳款」改名「應納庫款」，「預計解繳數」改名「預計納庫數」，乃因在統一公庫制度下現金係直接納庫，不經各機關轉解也。

以上各科目如何使用，茲以例示之如下。

(1) 核定歲入預算數若干：

借：歲入預算數

貸：預計納庫數

(2) 徵收歲入款若干：

借：歲入應收款

貸：滯納稅款準備

歲入預算數

又借：預計納庫數

貸：應納庫款

* 此三科目之金額相同。

(3) 接到公庫通知納入已徵收之歲入款若干：

借：公庫結存

貸：歲入應收款

又借：應納庫款

貸：實納庫款

(4) 接到公庫通知納入不經徵收程序之歲入款若干：

借：公庫結存

貸：歲入預算數

又借：預計納庫數

貸：實納庫款

(5) 年度終了，將「歲入預算數」科目之餘額結轉「預計納庫數」

科目：

借：預計納庫數

貸：歲入預算數

(若收入大於預算而「歲入預算數」科目表現貸方餘額時

則：借：歲入預算數 貸：預計納庫數)

(6) 年度終了，將「公庫結存」及「實納庫款」兩科目結陳：

借：實納庫款

貸：公庫結存

(附註：年度已終了，款已納入公庫，責任解除，故無再在帳上表現之必要)。

(7) 將舊帳簿上各科目結平

借：滯納稅款準備

應納庫款

貸：歲入應收款

(8) 將舊帳簿上各科目餘額轉入新帳簿：

借：歲入應收款：

貸：滯納稅款準備

應納庫款

第四節 普通基金經費類會計

一、經費之意義

經費 (Appropriation) 者乃政府之歲入經立法部分核准撥充各種支出 (Expenditures) 之用之部分。故經費與支出微有不同，經費為政府歲入之已經查撥部分，支出又為經費之已經使用部分。支出既為經費之一部分，故吾人又可稱支出為經費支出 (Expenditures from appropriations)，意即經費中之已經支出部分也。

二、經費之性質

凡經費必須具有下列之性質：

1. 必須經過核准之程序——照上述之定義，經費必須經立法部分之核准。有若干機關其經費雖直接由其主管機關核准，而非由立法機關核准，但其主管機關或其主管機關之主管機關之經費必由立法機關核准，則是該機關之經費亦間接由立法機關核准也。
2. 必須按照基金之指定用途使用——政府之各種基金各有其指定之用途。同一基金可以查撥若干種經費，祇須查撥之總額不超過該基金實力之總額則可，惟此等查撥之經費必須依照該基金指定之用途使用，不能與其設立之目的相違背也。經費查撥之情形不外兩種：
(1) 查撥某種歲入另置於一特種基金 (Special fund) 中，僅為某種特定目的而使用；(2) 將公庫之現金查撥一部分為某種目

的之用而不分配於任何特殊基金，此即所謂普通基金 (General fund) 是也。

經費之數額可以為確定的，亦可以為不確定的。數額不確定之經費，於其核准書撥時僅指定其來源而已，至於將來實際能收入若干，則不能定。一般的經費其數額大率皆確定的。

三、經費之種類

經費之種類可依下列各標準區分之：

(一) 以支用期間為標準：

1. 歲定經費 (Fiscal appropriations) —— 歲定經費為供一會計年度內支出之用之經費。會計年度一終了 (或再經過相當之出納整理期間)，則經費停止使用。下年度之費用須另經核定之程序。故稱歲定經費。
2. 繼續經費 (Continuing appropriations) —— 繼續經費為一經設立，若無立法行為以變更之，則每年度當然繼續存在之經費。自會計之立場或自預算之立場觀之，此種經費皆不宜設置。

(二) 以數額之確定與否為標準：

1. 確定經費 (Definite appropriations) —— 即書撥時經費之數額已確定。凡有預算之經費皆屬此類。大多數之經費皆為數額確定的。
2. 不確定經費 (Indefinite appropriations) —— 即書撥時僅指定其來源而收入數額不能預知之經費。此種經費較少。

經費之支出可依下列標準畫分之：

(一)以基金為標準(By funds):

此為最首要之畫分標準。因各種基金各有其指定之用途，不能相混，故無論在會計方面或在預算方面，由基金撥出之經費其支出均應首先按基金畫分也。我國預算科目首按基金畫分為普通基金預算科目及營業基金預算科目，即此例也。

(二)以職能為標準(By functions):

政府有立法、行政、司法、考試、監察等職能，以此為標準而畫分政府之經費為立法支出、行政支出、司法支出、考試支出、監察支等等，即此類也。

(三)以機關單位為標準(By organization units):

將政府之經費支出分為某機關支出若干，某機關支出若干，即此類也。

(四)以業務為標準(By activities):

將政府之經費支出按一機關所主管業務之種類畫分。如將農林部之支出分為農業支出、造林支出、採礦支出、漁業支出等等。

(五)以支出之性質為標準(By Character of expenditures):

為預算及會計之目的經費支出可按其性質畫分如下：

1. 流動費用 (Current expenses)——流動費用者乃政府日常行政所發生之費用也。此種費用支出之結果並不增加有永久性財產或減少債務。

2. 資本支出 (Capital outlay)——資本支出指與有永久性

財產增加或債務減少有關係之支出。故又可細分為二：

(1) 財產之獲得 (Acquisition of property) —— 包括

一切增加政府固定資產 (Fixed or capital assets) (即建築物及其改良，土地及其權益，等規模較大之設備) 之費用。

(2) 債務之償還 (Redemption of debt) —— 專指償還

債務之費用，不論直接償還或撥入償債基金間接償還之。

(3) 固定費用 (Fixed charges) —— 固定費用指由於政

府在以前年度所締結之契約或協定而產生之費用，如長期債務之分期還本付息，年金之支出，及某些多少帶有繼續性質之經費支出。

(六) 以支出之對象為標準 (By object of expenditure)

以支出之對象為標準則可分經費支出為下列各質：

1. 對個人勞務 (personal services) 之支出
2. 對契約勞務 (Contractual services) 之支出
3. 對商品 (Commodities) 之支出
4. 對流動費用 (Current charges) 之支出
5. 對流動負擔 (Current obligation) 之支出
6. 對財產 (Properties) 之支出
7. 對債務償還 (Debt payments) 之支出

以上六種標準可選擇其若干而綜合使用之。大略言之，政府之總預算及總會戶應以第一，第二，第三標準（即基金，職能，機關單

位)畫分其經費支出。各機關之預算及會計應以第四,第五,第六標準(即業務,支出之性質,支出之對象)畫分其經費支出。我國「暫行預算科目實例」(民國二十七年九月二十九日國民政府准予備案)規定普通基金之預算科目,而對於營業基金另有「營業基金預算科目」之規定(民國二十七年七月五日國民政府准予備案),是首以基金為畫分之標準也。關於歲出部分,「暫行預算科目實例」以職能為標準分「款」,列為政權行使支出,國務支出,行政支出,立法支出,司法支出,考試支出,監察支出等款。於「款」之下再以機關單位為標準分「項」分「目」。如國務支出一款之下第一項為國民政府,第一項之下第一目為國民政府委員會。各機關之經費支出,在預算及會計方面,通常皆參合「業務」,「支出之性質」,「支出之對象」三種標準為標準以畫分也。

四、經費使用之程序

經費之使用詳言之有下列之程序:

1. 請求購置單之發出——此單須經請求購置部分之長官批准,向主管供給財物或設備之集中購置部分發出。
2. 請求購置單之審核——請求購置單於未送往集中購置部分之前須先經審核部分審核是否經費足敷購置之用,及此項支出是否與經費指定之用途相符。
3. 定單之發出或契約之締結——集中購置部分根據請求購置單所列發出定單或締結契約。定單或契約之對手方為外界商人或政府之勞務供給部或物品供給均可。

4. 經費之保留——定單發出或契約締結後，則將來有發生給付義務之可能，故須預先在帳上爲之保留一部分經費。其法即將定單或契約之金額在帳上以「歲出保留數準備」科目記錄之也。
 5. 貨物或設備之驗收——貨物送到或設備完成時應查驗其品質及數量。
 6. 憑單之作成——貨物或設備驗收後應作成憑單以爲付款之準備。此項憑單須經驗收員，請求購置部分主管長官，及發出定單或締結契約之購置員，三項人員簽名蓋章。
 7. 憑單之審核——憑單之真偽及其要件是否具備，由審核部分審核之。
 8. 憑單之記帳——憑單經審核後，應付之款項即記入帳內同時將原記「歲出保留數準備」之數額沖銷。
 9. 支付命令之發出——向公庫發出支付命令以清償應付之款項。
 10. 支付命令之付現——公庫按照支付命令付出現金。
- 以上十個步驟爲經費使用最詳細之程序，實際上有若干步驟皆可省略。

按照上述經費使用之程序，經費支出可分爲兩類：

1. 經過保留程序之經費支出——即先記爲「歲出保留數準備」而後支出者；如契約或定單之不確定金額是也。
2. 不經保留程序之經費支出——即不須先記爲「歲出保留數準備」之支出；如薪俸，旅費，運費等之確定金額是也。

五、普通基金經費類會計之意義及範圍

普通基金經費類會計，即對於政府歲入盡充支出部分之會計；詳言之，即對於政府歲入盡充支出部分其預算之成立、分配、執行、政專費用之保留、發生、支付、債權債務之發生、處理、清償、現金票據證券之出納、保管、移轉，以及經費剩餘之計算等項所為之會計。

普通基金經費類會計適用於除各級政府外凡有經費之一切公務機關。若就會計法所分政府會計之組織言之，則適用於凡有普通經費之單位會計及分會計。至於各級政府雖亦有經費而其會計（即會計法所稱總會計）並不適用普通基金經費類會計之會計方法；其理由為何，已於本章第一節三，論「普通基金會計方法之畫分」時及本章第三節五，論「普通基金歲入類會計之意義及範圍」時述及矣，茲不再贅。

六、會計科目

普通基金經費類會計之會計科目甚多，茲擇其最基本者示之如下：

資力科目	負擔科目
現金	歲出應付款
墊付其他基金款	應付借款
應領經費	借入其他基金款
	歲出保留數準備
	歲出預算數
	歲出保留數
	經費剩餘

「歲出保留數」爲「歲出預算數」之評價科目，故列爲負擔科目。

以上各科目如何使用，茲以例示之如下。

七、分錄舉例

甲、年度開始之分錄

(1) 核定歲出預算數若干：

借：應領經費

貸：歲出預算數

乙、年度中間之分錄

(2) 領到經費若干：

借：現金

貸：應領經費

(3) 經過保留與應付程序之支出之記錄方法：

a. 發出定單或簽訂契約，估計其將來所需之金額若干，而預先爲之保留一部分經費：

借：歲出保留數

貸：歲出保留數準備

b. 上項定單所定之貨物收到或契約所定之設備已完成，記其所需金額之確數於歲上，同時將前記估計保留之數沖銷：

借：歲出預算數

貸：歲出應付款

又借：歲出保留數準備

貸：歲出保留數

c. 將上項貨物或設備應付之款付出：

借：歲出應付款

貸：現金

(4) 未經保留程序祇經過應付程序之支出之記錄方法：

a. 購進貨物已收到或僱用勞動已滿期，而貨款或工資若干未支付：

借：歲出預算數

貸：歲出應付款

b. 支付上項貨款或工資若干：

借：歲出應付款

貸：現金

(5) 不經保留與應付程序直接付現之支出之記錄方法：

購進貨物，於收到貨物時即支付其貨款若干；或僱用勞動，於工作滿期時即支付其工資若干。

借：歲出預算數

貸：現金

(9) 借入款項若干：

借：現金

貸：應付借款

(7) 償還上項借款若干：

借：應付借款

貸：現金

(8) 由另一基金撥借款項若干：

借：現金

貸：借入其他基金款

(9) 將上項撥借之款若干歸還於該基金：

借：借入其他基金款

貸：現金

(10) 將款項若干借與另一基金：

借：墊付其他基金款

貸：現金

(11) 將上項借款若干自該基金收回：

借：現金

貸：墊付其他基金款

丙、年度終了之分錄。

(12) 將「歲出保留數」科目之餘額結轉「歲出預算數」科目：

借：歲出預算數

貸：歲出保留數

(13) 將「歲出預算數」科目之餘額結轉「經費剩餘」科目：

借：歲出預算數

貸：經費剩餘

丁、結束舊帳簿之分錄

(14) 將舊帳簿上各科目結平：

借：歲出應付款

應付借款

借入其他基金款
歲出保留數準備
經費剩餘
貸：現金

付其他基金款

應領經費

或：新帳簿上開帳之分錄

(15) 將舊帳簿上各科目餘額轉入新帳簿：

借：現金

墊付其他基金款

應領經費

貸：歲出應付款

應付借款

借入其他基金款

歲出保留數準備

經費剩餘

八、會計簿籍

普通基金雜項會計之總帳——將以上甲、乙、丙三部分之分錄過入總分類帳簿，則年度終了結帳後其各科目之記錄如下：

現 金

(2) 領到之經費	× × ×	(3)c. 歲出應付款之付出	× ×
(6) 借入之款項	× ×	(4)b. 同	上 × ×
(8) 由其他基金借入之款	× ×	(5) 歲出之直接付出	× ×
(11) 收回墊付其他基金之		(7) 償還借入之款項	× ×
款	× ×	(9) 償還由其他基金借	
		入之款	× ×
		(10) 墊付其他基金之	
		款	× ×

墊付其他基金款

(10) 墊付其他基金之款	× ×	(11) 收回墊付其他基金	
		之款	× ×

應領經費

(1) 核定應領之經費	× × ×	(2) 領到之經費	× ×
-------------	-------	-----------	-----

歲出應付款

(3)c. 歲出應付款之付		(3)b. 歲出應付款之	
出	× ×	發生	× ×
(4)b. 同	上 × ×	(4)a. 同	上 × ×

應付借款

(7)償還借入之款項	< x	(6)借入之款項	x x
------------	-----	----------	-----

借入其他基金款

(9)償還由其他基金 借入之款	x x	(8)由其他基金借入之 款	x x
--------------------	-----	------------------	-----

歲出保留數準備

(3)b. 沖銷為定單或契 約而保留之經費	x x	(3)a. 為定單或契約 而保留之經費	x x
--------------------------	-----	------------------------	-----

歲出預算數

(3)b. 歲出應付款之發 生	x x	(1)核定之歲出預算數	x x x
(4)a. 同上	x x		
(5) 歲出之直接付出	x x		
(12) 歲出保留數科目 餘額之結轉	x x		
(13) 餘額結轉經費 剩餘科目	x x		
	<u>x x x</u>		<u>x x x</u>

歲出保留數

(2) a. 爲定單或契約 而保留之經費	× ×	(3) b. 冲銷爲定單或契約 而保留之經費	× ×
		(12) 未冲銷之餘額結 轉歲出預算數科目	× ×
	× ×		× ×
	<u>× ×</u>		<u>× ×</u>

經費剩餘

	(13) 歲出預算數科目餘 額之結轉	× ×
--	-----------------------	-----

普通基金經費類會計之明細帳——普通基金經費類會計之明細分類帳簿其種類多寡，須視需要而定。其中最重要之一種爲經費明細分類帳簿。該帳簿之格式及說明已見本章第二節五，論「會計簿籍」部分及八，論「會計科目與會計簿表之關係」部分，茲不再贅。

九、會計報告

普通基金經費類會計之總表——普通基金經費類會計由總分類帳簿所產生之報表爲資力負擔平衡表等。茲將前述分錄記載之結果作成資力負擔平衡表，示其科目之排列如下：

普通基金經費類會計實力負擔平衡表

(日期為年度中之一日)

現金	× × ×	歲出應付款	× ×
墊付其他基金款	× × ×	應付借款	× ×
應領經費	× × ×	借入其他基金款	× ×
		歲出保留數準備	× ×
		歲出預算數	× × ×
		減：歲出保留數	× × ×
		經費剩餘	× ×
	<u>× × ×</u>		<u>× × ×</u>

上表為將前述甲、乙兩部分之分錄過入總分類帳簿後，根據該簿所作之報表。再將內部之分錄過入總分類帳簿，則根據該簿可作成年度結帳後之實力負擔平衡表如下：

普通基金經費類會計之實力負擔平衡表

(日期為年度終了之日)

現金	× × ×	歲出應付款	× ×
墊付其他基金款	× ×	應付借款	× ×
應領經費	× × ×	借入其他基金款	× ×
		歲出保留數準備	× ×
		經費剩餘	× ×
	<u>× × ×</u>		<u>× × ×</u>

普通基金經費類會計之明細表——普通基金經費類會計由明

細分類帳簿所產生之報表甚多，其種類隨需要而定。其最重要之一種為經費累計表。該表之格式及說明詳見本章第六節六，並「會計報告」部分及八，論「會計科目與會計簿表之關係」部分，茲不再贅。

十、分錄之補充，擴充及變化

己、補充之分錄

(續前甲、乙、丙、丁、戊五部之分錄)

(16) 保留數之整理：

a. 本年度保留數之整理：

同本節七，稱部分錄(3) b. 與 c.

b. 以前年度保留數之整理：

契約或定單之債務已確定時

若估計保留之數等於實際金額則：

借：歲出保留數準備

貸：歲出應付款

若估計保留之數大於實際金額則：

借：歲出保留數準備

貸：歲出應付款

經費剩餘

若估計保留之數小於實際金額則：

借：歲出保留數準備

經費剩餘

貸：歲出應付款

契約或定單之確定債務付現時

借：歲出應付款

貸：現金

(17)保留數準備之註銷：

註銷本年度之契約或定單時

借：歲出保留數準備

貸：歲出保留數

註銷以前年度之契約或定單時

借：歲出保留數準備

貸：經費剩餘

(18)以前年度歲出之補付：

所補付之歲出在以前年度已記入「歲出應付款」科目者則：

借：歲出應付款

貸：現金

所補付之歲出在以前年度未經記入「歲出應付款」科目者則：

借：經費剩餘

貸：現金

(19)歲出應付款之註銷

本年度歲出應付之款因錯誤或其他法令上之原因註銷其債務時：

借：歲出應付款

貸：歲出預算數

以前年度歲出應付之款因錯誤或其他法令上之原因註銷其債務時

借：歲出應付款

貸：經費剩餘

(20)已付出之歲出款之收回

已付出之本年度歲出款因錯誤或其他法令上之原因收回時

借：現金

貸：歲出預算數

已付出之以前年度歲出款因錯誤或其他法令上之原因收回時

借：現金

貸：經費剩餘

(21)在採用定額預付制 (Imprest system)之機關於其支付零用金定額時應為如下分錄：

借：零用金

貸：現金

(22)收回零用金定額：

借：現金

貸：零用金

(23)零用金之歸還：

借：歲出預算數

貸：現金

24) 支付押金若干：

借：押金

貸：現金

25) 收回押金若干：

借：現金

貸：押金

26) 支付暫付款若干：

借：暫付款

貸：現金

(27) 暫付款之沖轉：

a. 若實際支出等於暫付之款則：

借：歲出預算數

貸：暫付款

b. 若實際支出大於暫付之款則：

借：歲出預算數

貸：暫付款

現金

c. 若實際支出小於暫付之款則：

借：歲出預算數

現金

貸：暫付款

(28) 由主管物品基金 應處撥來物品若干：

借：歲出預算數

貸：應付物品基金（或借入其他基金款）

(29)應付物品基金款之支付（或轉帳沖銷）：

借：應付物品基金款（或借入其他基金款）

貸：現金（或其他科目）

(30)接到審計機關或上級機關公文，通知剔除所報之經費支出若干：

借：應收剔除經費款

貸：應解繳剔除經費款

(31)收到剔除經費款若干：

借：現金

貸：應收剔除經費款

(32)解經費剔除款於公庫或繳經費剔除款於上級機關若干：

借：應解繳剔除經費款

貸：現金

(33)代其他機關領到經費若干：

借：現金

貸：代領經費

(34)轉發代領經費若干於其他機關：

借：代領經費

貸：現金

(35)將經費剩餘若干解於公庫或繳於上級機關：

借：經費剩餘

貸：現金

庚、分錄之擴充

(86) 有若干政府機關關於預算採用分配制度 (Allotment system), 即將全年度預算再按較短之期間 (月或季) 分配之, 以便執行。在此種辦法之下, 則「歲出預算數」(Appropriations) 科目, 其擴充為「歲出預算數」(Unallotted appropriations) 與「歲出分配數」(Appropriation allotments) 兩科目。其法如下:

於每月或每期開始時

借：歲出預算數

貸：歲出分配數

年度終了時, 「歲出分配數」科目餘額應結轉「歲出預算數」科目, 再從「歲出預算數」科目結轉「經費剩餘」科目。或直接結轉「經費剩餘」科目亦可。

(87) 政府機關之經費支出可以政府之職能, 機關單位, 業務, 支出之性質, 及受辦之對象等為標準而畫分 (參看本節三項經費之種類) (表 9) 若政府機關之預算科目直接照此等標準畫分, 則為預算與計算書表便於比較起見, 會計科目之表示經費支出者亦應與預算科目一致, 而以此等標準畫分。其法如下:

借：歲出預算數

貸：歲出分配數——s ○ ○ 費

歲出分配數——○ ○ ○ 費

歲出分配數——單 ○ ○ 費

各個歲出分配數群之餘額仍應於年度終了時結轉「歲出

預算數」科目，再從「歲出預算數」科目結轉「經費剩餘」科目。或直接結轉「經費剩餘」科目亦可。

(38) 有不將「歲出分配數」科目分析為數個，而按預算科目分設數個非實物帳戶者：

於費用發生時：

借：○○費支出

 ○○費支出

 ○○費支出

貸：歲出應付款

此等支出科目之餘額應於每月終了時結轉「歲入分配數」科目。

(39) 「歲出應付款」及「歲出保留數準備」兩科目可按年度及以前年度各各畫分為兩個：

參看本章第三節七、「分錄之補充擴充及變化」章部分錄(34)。

(40) 在採用付款憑單制 (Voucher system) 之機關 (參看本節四，「經費使用之程序」之第 6, 第 7, 及第 8, 步驟)；對於付款憑單 (Vouchers payable) 應予以記錄，其法如下：

設置付款憑單簿 (Voucher register, or vouchers payable register)，每月記錄其總數如下：

借：歲出預算數 (註一)

 應付借款 (註二)

貸：應付付款憑單

(註一)，此係各項經費支出

(註三)，此係借入款之償還

付款憑單付現時

借：應付付款憑單

貸：現金

(4) 在對公庫使用支付命令 (Warrants) 之機關 (參看本節四「經費使用之程序」之第 9, 及第 10 步驟) 時，對於支付命令之發出，應予記錄。其法如左：

a. 甲法：

於支付命令發出 (對公庫發出) 時

借：應付付款憑單

貸：現金

於支付命令兌現 (由公庫兌現) 時

不再記錄

b. 乙法：

於支付命令發出時

借：應付付款憑單 (Vouchers payable)

貸：應付支付命令 (Warrants payable)

於支付命令兌現後由公庫退回時

借：應付支付命令

貸：現金

以上二法可擇一而用。惟採用乙法須有一條件，即公庫須將已經兌現註銷之支付命令逐日或隨時退回。

辛、儲蓄之變化

(42) 關於保留數之另一種記錄方法（即祇設「歲出保留數準備」科目不設「歲出保留數」科目）：

同本章第二節七，辛部分錄（35），惟將「以前年度累計收支餘絀」科目改為「經費剩餘」科目。

(43) 關於契約之簽定與定單之發出亦有不設「歲出保留數」及「歲出保留數準備」科目者：

同本章第二節七，辛部分錄（37），惟將「以前年度累計收支餘絀」科目改為「經費剩餘」科目。

十一、在統一公庫制度下之分錄

以上所舉之分錄為公庫未統一，各機關自行經營現金出納之情形。若各機關之現金出納集中於公庫，則所用之會計科目及分錄方法稍異。在統一公庫制度下，普通基金經營類會計所用之主要會計科目如下：

資力科目	負擔科目
公庫存款	歲出應付款
現金	歲出保留數準備
應領經費	歲出預算數
	歲出保留數
	經費剩餘

「歲出保留數」為「歲出預算數」之評價科目，故列為負擔科目。

將此等科目與本節六，之會計科目相比較則發現此處多一「公

庫存款」科目，而少「墊付其他基金款」，「應付借款」及「借入其他基金款」三科目。在統一公庫制度下各機關現金大部分存於公庫，故增設「公庫存款」科目以表現之；但仍有少數現金存於各機關內以作零星開支之用，故仍有「現金」科目，又在統一公庫制度下無借墊之事實發生，故無「墊付其他基金款」等三科目也。

以上各科目如何使用，茲以列示之如下。

(1) 核定歲出預算數若干：

借：應領經費

貸：歲出預算款

(2) 接到公庫通知經費已撥入本機關存款戶內：

借：公庫存款

貸：應領經費

(3) 經費一類中一部分領到現金以作零星開支之用：

借：現金

貸：公庫存款

(4) 經過保留與應付程序之支出記錄方法：

同本節七，乙部分錄(3)，惟將「現金」科目改為「公庫存款」科目。

(5) 未經保留程序祇經過應付程序之支出之記錄方法：

同本節七，乙部分錄(4)，惟將「現金」科目改為「公庫存款」科目。

(6) 不經保留與應付程序直接支付之支出之記錄方法：

同本節七，乙部分錄(5)，惟將「現金」科目改為「公庫存款」

科目。

(7) 支付零星支出若干：

借：歲出預算數

貸：現金

(8) 年度終了，將「歲出保留數」科目之餘額結轉「歲出預算數」科目：

借：歲出預算數

貸：歲出保留數

(9) 年度終了，將「歲出預算數」科目之餘額結轉「經費剩餘」科目：

借：歲出預算數

貸：經費剩餘

(10) 年度終了(或終了後經過相當期間)，公庫將既未使用又未保留之經費(即除去留供清償債務及契約責任之經費外剩餘之經費剩餘)自本機關存款戶內撥出：

借：經費剩餘

貸：公庫存款

(11) 年度終了，領來未用完之現金仍繳還公庫：

借：經費剩餘

貸：現金

(12) 將舊帳簿上各科目結平：

借：歲出應付款

歲出保留數準備

貸：公庫存款

(若既未使用又未保留之經費於年度終了經過相當期間始

自本機關存款戶內撥出，則此時年度終了之時帳上尚有「經費剩餘」科目存在。如此則本分錄應於借方加「經費剩餘」科目。

(18) 將舊帳簿上各科目餘額轉入新帳簿

借：公庫存款

貸：歲出應付款

歲出保留數準備

(若關於經費剩餘撥出之情形與上項分錄之附註相同，則本分錄應於貸方加「經費剩餘」科目)。

第三章 債券基金會計

第一節 概說

一、債券之定義

債券(Bond)者，乃約定於將來一定時間支付一定金額，且按期依照一定利率支付一定利息之一書面許約也。此一定金額稱為票面價值(Par value)；票面價值之數目大小均可，惟通常多為千元或百元。付息之期間亦無一定之規定，惟通常多為半年一付。債券有由公司發行者，稱為公司債(Corporate bond)；有由政府發行者，稱為公債(Public debt)。

二、債券之特徵

債券主要為公司或政府之長期票據，在法律上賦有特權與義務。

務，而通常以某種財產或收入爲其擔保者也，在公司方面，債券(公司債)乃負債，而非資本，因其爲在定時間支付一定金額之許約也。股東對於企業有極大之支配權，而債券所有人則對於企業之管理經營殊無多大之權力。故債券與資本易於區別。惟特種債券亦有略帶資本之性質者，如在選舉權及參加盈餘分配等等方面；且可換債券(Convertible bond)直可視爲潛在的資本。

在政府方面，債券(公債)乃特別收入，而非真實收入，因收入與償還兩抵後並無餘額也。公債之債務人爲國家，國家具有主權，故對其債務之償還與否可自由決定。然因對內或對外信用之關係，亦少有舉債而不償還者。

三、債券之分類

公司之債券(公司債)，可以擔保方式之不同而分爲第一抵押債券(First mortgage bond)，第二抵押債券(Second mortgage bond)，證券留置債券(Collateral lien bond)，設備信託債券(Equipment trust bond)，信用債券(Debenture bond 全憑信用，並無抵押品)，保證債券(Guaranteed bond)，等等。債券又可以發行目的之不同分爲建築債券(Construction bond)，調換債券(Refunding bond 以新債券調換舊債券)，合併債券(Consolidated bond)，改良債券(Improvement bond)等等。亦可以償還方法之不同分爲償債基金債券(Sinking fund bond 設有償債基金之債券)，連續債券(Serial bond)，通知債券(Callable bond 在票面價值上隨時可由發行者通知持票人收回)，可換債券(Convertible bond 可換爲股票)

等等，亦可以付息方式之不同分爲息票債券(Coupon bond，本息俱見票即付，付息憑息票)登記債券(Registered bond，持票人之姓名有登記，還本付息以登記爲憑)；收益債券(Income bond，有收益始付息)；參加債券(Participating bond，參加盈餘分配)等等。其詳當於公司財政之書籍中論之。

政府之債券(公債)，可以舉債方法之不同而分爲強制公債(不問人民是否願意，由政府強制募集)愛國公債(在國家有事之時利用人民愛國心理而發行)及普通公債(政府運用商業上之原則發行)。又可以償還期限之不同而分爲短期公債(又稱流動公債，Floating debt，如國庫券，Treasury notes)，長期公債(償還之期間爲十年或數十年，如英國之整理公債，Consolidated debt)，及無期公債(未規定還本之期限，政府財政寬裕則隨時在市場中買銷，在歐洲各國譯之永久公債 Perpetual debt)。亦可以還本付息方法之不同而分爲普通公債(按期付息，最後還本)，有獎公債(償還時抽籤，得籤者給以額外之獎金，不得籤者僅還本或還本而付以微息)；及年金公債(Annuities 合計本息，於一定期限內逐年平均償還)。以上各種公債，似以長期與短期三種合而行之爲妥善之舉債方法。

四、債券之核准與發行

債券之募集不外三種方法：(1)一般募集法，即政府或公司自任募集之事，直接以一定之價格分賣債券於一般應募者；(2)委託募集法，即政府或公司委託銀行或交易所代管發行之事務，而與以相當之報酬；(3)包辦募集法，即由銀行或銀行組合接受政府或公

司債券之全部，包辦募集。上列三種方法，無論採取任何種方法募集，均須先經核准之程序始能發行。在公司，核准之程序通常為由董事會核准經理部分先與各關係方面進行談判，經理部分將談判結果報告於董事會，董事會決定何種條件可以接受，於是授權經理部分依照進行，一面以此事通知公司及法律顧問，並一面召集股東會議通過債券之發行。在政府方面，各級政府發行公債必須經立法部分或其上級政府之核准，至於債券發行之方法則有三種：(1)平價發行（實收金額與票面金額相等），(2)高價發行（實收金額大於票面金額），(3)低價發行（實收金額小於票面金額）。政府發行公債若高價發行，則公債利率必較市場普通利率為高，公債利率過高則產業界之資本及事業維持基金為所吸收，足以妨害工商業之發展。故政府發行公債通常多用平價發行及低價發行二法。

五、債券之折扣與溢價

債券發行之方法共有三種，上面已經敘述。若為平價發行，則實收金額等於票面金額，並無所謂折扣，亦無所謂溢價。若為低價發行，則實收金額小於票面金額，而有折扣(Discount)發生。若為高價發行，則實收金額大於票面金額，而有溢價(Premium)發生。折扣與溢價在會計上之性質若何，似為吾人所應明瞭者，茲略述之。

自「在會計之實務中常有在債券發行人之帳上將發行債券之折扣列為『預付利息』者，此實為名辭之誤用，因債券折扣並非真為費用之預付也。債券折扣並非資產，而為暫賒高估之負債餘額之抵消部分。由債券之發行所獲得之真正的最初之本金及所引起之真正的最

初的質實實為債券發行人自債券持票人方面實際所收到現金或其他等價物之數額；惟因習慣及便利之關係，仍以票面金額為負債總額，而以折扣為其抵消部分，以分期整理之。

在會計之實務中常有將債券溢價列為「遞延收入」，在債券之存續期間內按期作為本期收入而攤銷之者。此種辦法亦屬不妥。債券溢價為債券持票人出資之一部分，此部分彼並非作為捐贈，而仍望退還於彼者也。因此債券溢價不應視為遞延收入（即預收之收入），而應視為債券負債之一部分。站在財務之立場應以此為正確之解釋。若為便利之關係，於債券之存續期間內分期攤銷於收入帳戶，亦應將攤銷額為利息費用總額之抵消部分而不能認為真正之收入。溢價並非利潤，尤其不是收到溢價之年度單獨一年度之利潤。

根據以上所述，吾人可以得一結論，債券之折扣與溢價同為債券之一部分。所不同者債券溢價為債券負債之構成的或增加的部分，而債券折扣則為債券負債之抵消的或減少的部分。此則債券折扣與溢價在會計上真正之性質也。

六、債券基金之意義

債券之意義及在會計上與債券有關之常識既明瞭矣，茲進而敘述債券基金之意義。

債券基金 (Bond fund)，有時亦稱借款基金 (Loan fund)，乃為特種目的籌款起見發行債券，由發行債券所得款項而產生之基金。債券基金可作為資本而支出，如用於新建房屋；築造道路或其他改良工程；亦可作為費用而支出，如用於軍人之恩賞等項。債券基金為

可用基金(Expendable fund),然而非歲入基金(Révenue fund),因撥款並非歲入,乃來自舉債,一方面增加資產,同時他方面復增加同數額之負債也。

債券基金如有數個時,每個必須獨立而各有一整套之帳戶,不可相混。

債券基金與資本基金(Capital fund)不同。雖然,債券基金可用於資本之目的,如上面所述,然並非一切債券基金皆為資本之目的而籌集與使用。自他方面言之,又並非一切資本基金皆由發行發積而來;若干資本基金乃由歲入而來,其運用與任何歲入基金並無差異也。

債券本身並非債券基金之負擔,因債券之償還並非用債券基金之資力也。又,以債券基金購置之財產並非債券基金之資產,因其不能再供經費支出之用也。此等性質之固定資產及其相關之負債應另立一套帳戶,另有一種報表,而不可合併或包括於流動資力與負擔之中。尤其是固定資產所代表之剩餘不可與債券基金之現金或其他可變成現金之資力所代表之剩餘混而為一,因後者剩餘可供經費支出之用,前者剩餘則不能也。

七、債券基金之運用

債券基金在會計上之運用如下。當債券之發行核准時,即設立「未發行之核准債券」及「尚未支用之餘額」兩科目,將債券票面價值總額記入前一科目之借方與後一科目之貸方。如為平價發行,則於出售時借「現金」科目,貸「未發行之核准債券」科目,「未發行之核准

債券科目如有餘額則表示已核准之債券尚有未發行者若其經費之支出用在「尚未支用之餘額」科目中處理之；至於經費之保留，應付及耗費等於手續則完全與藏入基金相同。經費之支出付現，則現金減少矣。在一切經費支付出清後，債券基金如仍有餘額，如實際情形許可，則應以用於債券之償還為宜，如此則基金用盡而結束矣。以債券基金購入之材料，如不需而出售時，其售價應歸入「尚未支用之餘額」。此科目在任何時之餘額表示債券基金尚未支用之資力總額。

以上為平價發行時之情形，如為低價發行，則債券折扣應於債券出售時記入「尚未支用之餘額」科目之借方；如為高價發行，則債券溢價應於債券出售時記入該科目之貸方。所以然者，因「尚未支用之餘額」一科目應表示因發行公債而獲得之資力可用以供經費支出者之真實而精確之總額也。

自合理的會計立場言之，債券溢價可另立帳戶記載，而於公債之存續期間內逐漸攤銷之。因債券以高於票面之價格發行，乃表示政府享受較低之利率，故溢價之攤銷應與利息之支付發生聯繫，即一部分之溢價應分期用於債券利息之支付。

債券折扣之攤銷，僅於與損益有關而必須精確計算每期純益之場合，始為相宜。在政府會計中此種情形僅見於公用事業等之公有營業機關。

八、債券基金會計之意義

債券及債券基金之意義既明瞭矣，茲進而敘述債券基金會計之意義。債券基金會計者乃對於由發行債券所得款項而產生之基金所

爲之會計也。詳言之，即對於債券之核准、發行、償款之納入、支用，以及附帶發生之債權債務之發生、處理、清償等項所爲之會計。債券之本身並非債券基金之負擔，故債券之償還不屬於債券基金會計之範圍。

第二節 會計科目

債券基金之會計科目，其主要者如下：

資力科目	負擔科目
現金	應付付款憑單
未發行之核准債券	借入普通基金款
	歲出保留數準備
	歲出預算數
	歲出保留數
	尙未支用之餘額

「歲出保留數」爲「歲出預算數」之評價科目，故列爲負擔科目。

以上各科目如何使用，茲以例示之如下。

甲、開始之分錄

(1) 核准發行公債若干：

借：未發行之核准債券

貸：尙未支用之餘額

乙、中間之分錄

(2) 以高於票面之價格出售公債若干：

借：現金

貸：未發行之核准債券(記票面價值)

尙未支用之餘額(記溢價)

(3)以低於票面之價格出售公債若干：

借：現金

尙未支用之餘額(記折扣)

貸：未發行之核准債券(記票面價值)

(4)按基金設立之目的，畫撥經費若干：

借：尙未支用之餘額

貸：歲出預算數

若由同一基金畫撥數種經費，則經費細數記入經費明細分類帳簿。

(5)發出定單或締結契約，估計其金額若干而保留之：

借：歲出保留數

貸：歲出保留數準備

(6)定單或契約之債務已確立，沖銷原估計保留之數。

借：歲出保留數準備

貸：歲出保留數

(7)準備付款，作成付款憑單，經核訖後：

借：歲出預算數

貸：應付付款憑單

(8)暫時由普通基金借入款項若干：

借：現金

貸：借入普通基金款

(普通基金同時作相應之記錄)

(9) 發出支付命令或直接借出現款者許

借：應付付款憑單

貸：現金

(10) 償還由普通基金借入之款項者許

借：借入普通基金款

貸：現金

(普通基金同時作相當之記錄)

丙、結束之分錄

(11) 事業已完竣，設立基金之目的已達到，一切經費支出均已付清，

將撥發之經費未用完之餘額仍然歸入「尚未支用之餘額」：

借：撥發預算數

貸：尚未支用之餘額

(12) 債券基金未用完之餘額撥歸償債基金，作為償還公債之用：

借：尚未支用之餘額

貸：現金

(償債基金同時作相當之記錄)

由以上各分錄可知在撥發基金中經費之保留，應付及付現等手續在帳上之處理與撥入基金完全相同（參看分錄(5)，(6)，(7)，(9)暨本編第二章第二節與第四節兩節之「分錄舉例」及「分錄之補充，擴充及變化」）。又，若由同一債券基金撥發數種經費時，則應設立經費明細分類帳簿。

若由債券基金所撥之經費，用於購置財產，則除依照上述分錄

(5), (6), (7), (9)記帳外，對於所購置之財產應另有記錄，俟於「財產會計」一章敘述之。

在上述各分錄中未見有表示應付債券之帳戶，所以然者因償還債券不用債券基金之實力，故應付債券不成爲債券基金之負擔也。債券之償還俟於「償債基金會計」一章敘述之。

第三節 會計簿籍

債券基金會計之總帳——將以甲、乙、丙三部分之分錄過入總分類帳簿，則事業完成，債券基金結束後，其各科目之記錄如下：

現 金

(2) 高價發行之債券售 價(票面價值加溢 價) ×××	(9) 經費之付出 ×××
(3) 低價發行之債券售 價(票面價值減折 扣) ×××	(10) 償還由普通基金 借入之款 ××
(8) 由普通基金借入之 款 ××	(12) 未用完之餘額撥 歸償債基金 ××
×××	×××
×××	×××

未發行之核准債券

(1) 核准發行之公債類 × × × <u>× × ×</u>	(2) 高價發行之公債 類 票面價值 × × × (3) 低價發行之公債 類 (票面價值) × × × <u>× × ×</u>
--	--

應付付款憑單

(9) 經費之付出 × × × <u>× × ×</u>	(7) 經費應付數之核 准 × × × <u>× × ×</u>
--	---

借入普通基金款

(10) 償還由普通基金借 入之款 × × <u>× ×</u>	(8) 由普通基金借入 (8) 之款 × × <u>× ×</u>
---	---

歲出保留數準備

(6) 冲銷估計保留之經費數		(5) 為契約責任而保留之經費數	
	×××		×××
	<u>×××</u>		<u>×××</u>
	<u>×××</u>		<u>×××</u>

歲出預算數

(7) 經費應付數之核准 ×××		(4) 由基金內畫撥之經費額	
(11) 餘額結轉「尚未支用之餘額」科目	××		×××
	<u>×××</u>		<u>×××</u>
	<u>×××</u>		<u>×××</u>

歲出保留數

(5) 為契約責任而保留之經費數		(6) 冲銷估計保留之經費數	
	×××		×××
	<u>×××</u>		<u>×××</u>
	<u>×××</u>		<u>×××</u>

尚未支用之餘額

(3) 債券發售時之折扣	× ×	(1) 核准發行之公債	
(4) 由基金內畫撥之經費額	× × ×	類	× × ×
(12) 未用完之餘額撥歸債債基金	× ×	(2) 債券發售時之溢價	× ×
		(11) 「歲出預算數」科目餘額之結轉	× ×
	<u>× × ×</u>		<u>× × ×</u>

債債券基金會計之其他帳簿——在序時帳簿方面，債券基金除應設置普通基金所通用之普通分錄日記帳簿 (General journal)，現金收入日記帳簿 (Cash receipts journal)，定單及契約登記簿 (Order and contract register)，付款憑單登記簿 (Voucher register)，及支付命令登記簿 (Warrant register 或用現金支出日記帳簿 Cash disbursements journal) 外，並應增設債券登記簿 (Bond register)。此簿應記載所發行之一切債券，及其全部歷史 (包括有關利息之事項)。此簿中每種債券之總額應隨時與總帳中各該種債券之總額相符。就分類帳簿而論，除總分類帳簿為必不可少，已於上面加以述外，在由同一債券基金畫撥數種經費之場合，則應增設經費明細分類帳簿 (appropriation ledger)，其格式可參看「普通基金會計」一章。其他之明細分類帳簿則可視需要情形酌量設置。

第四節 會計報告

債券基金會計之平衡表——債券基金之資力負擔平衡表，在該基金未結束以前，根據前述之分錄應如下。

債券基金會計之資力負擔平衡表

(日期為基金未結束以前任何一日)

現金.....	×××	應付付款憑單.....	×××
未發行之核准債券.....	×××	借入普通基金款.....	×××
		歲出保留數準備.....	×××
		歲出預算數.....	×××
		減：歲出保留數.....	×××
		尚未支用之餘額.....	×××
	<u>×××</u>		<u>×××</u>

債券基金結束後資力負擔全無，不復有所謂資力負擔平衡表矣。

債券基金之其他報表——除資力負擔平衡表外，債券基金尚有現金收入明細表 (Statement of receipts)，現金出納總表 (Summary of receipts and disbursements)，及經費累計表 (Statement of appropriations) 經費累計表之格式已見本編第二章，茲將現金收入明細表及現金出納總表之格式列後。

現金收入明細表

來 源	普通 基金	特種 基金	債券 基金	合計
I. 屬於歲入之現金收入:				
1. 租稅	××	××		××
2. 執照	××			××
3. 規費	××	××		××
合計	××	××		××
II. 歲入以外之現金收入:				
1. 債款	××		××	××
2. 撥帳	××			××
3. 剩餘財產	××			××
4. 支出退還	×			×
合計	××		××	××
總計	××	××	××	××
III. 各基金間之現金移轉:				
1. 債款	-××	××	××	
2. 償還債款	××		-××	
淨額總計	××	××	××	××

說明: 1. 「各基金間現金移轉」之部, 普通基金借出之債款額等於特種基金及債券基金借入之債款額之和, 債券基金償還之債款額等於普通基金收回之債款額, 各基金此收則彼付, 此付則彼收, 故合計等於零。

2. 各欄金額相加得「合計」，「合計」相加得「總計」，「總計」再加減各基金間之現金移轉，則得「淨額總計」

現金出納總表

基金	上期結存	本期現金收入	本期現金支出	本期現金移轉	本期結存
1. 普通基金	××	×××	××	-××	××
2. 特種基金	××	××	××	+××	××
3. 債券基金		×××	×××		××
合計	××	×××	×××		×××

- 說明：1. 「上期結存」加「本期現金收入」減「本期現金支出」，再加減「本期現金移轉」，得「本期結存」。
2. 「本期現金移轉」欄普通基金支出之數即特種基金收入之數，故合計等於零。
3. 此處假定債券基金尚未結束，其未用完之餘額尚未撥歸積債基金，故有本期結存數存焉。

第五節 分錄之補充、擴充及變化

(續前甲、乙、丙三節之分錄)

(13) 對於認購之記錄：

a. 如債券之發行採一般募集法，先經認購之程序而後收款，且認購之手續麻煩，認購至收款中間經過之期間甚長，對於認購須加以記錄者，則於認購時

借：應收債券認款(Subscriptions to Bonds)

貸：已認購債券(Bonds subscribed)。

(此為平價發行之例，若有折扣，則更應借：「尚未支用之餘額」科目；若有溢價，則貸該科目)。

b. 於收到認款時

借：現金

貸：應收債券認款

c. 將債券交付認購人時

借：已認購債券

貸：未發行之核准債券

在此種情形之下，「未發行之核准債券」科目之餘額(借方餘額)表示尚未發給債票之債券總額(內中一部分已認購；一部分尚未認購)；「已認購債券」科目之餘額(貸方餘額)表示已認購而尚未發給債票之債券總額；「未發行之核准債券」科目餘額減去「已認購債券」科目餘額，所得之差數則為未認購亦未發給債票之債券總額。

如認購與發給債票之時間相差不遠，而欲減省記帳手續時，則於認購時直接貸「未發行之核准債券」科目(即將本例 a. 項改為借：應收債券認款，貸：未發行之核准債券)，而省去 c. 項分錄。

戊、分錄之擴充

(14) 增設「應收第一期債券款」(Bond Installment No. ...) 科目：

a. 在債券認款分期繳納之場合，則每期應繳之款於到期時應有相當之記錄。如第一期應繳之款到期，則：

借：應收第一期債券款 (Bond Installment No. 1)

貸：應收債券認款 (Subscriptions to Bonds)

b. 第一期繳款收到時，則：

借：現金

貸：應收第一期債券款

每期繳款到期及收到時均照上列分錄，至最後一期繳款到期時，則「應收債券認款」科目不復再有餘額，而自然結束矣。

己、分錄之變化

(15) 對於公債之核准，作備忘之記錄：

a. 核准發行公債若干

借：未發行債券 (Bonds Unissued)

貸：已核准債券 (Bonds Authorized)

(此為備忘記錄)

b. 以高於票面之價格出售公債若干

借：現金

貸：尚未支用之餘額 (記實收數，即票面價值加溢價)

又借：已核准債券 }
 貸：未發行債券 } (記票面價值) (此為沖銷前備忘記錄)

c. 以低於票面之價格出售公債若干

借：現金

貸：尚未支用之餘額

(記實收數，即票面價值減折扣)

又借：已核准債券

貸：未發行債券

(記票面價值)(此為沖銷前備忘記錄)

「未發行債券」及「已核准債券」兩科目僅為發行債券之權利與責任，並非資產與負債。政府之資力負擔平衡表，除表現資產及負債外，對於非資產之權利與非負債之責任通常亦加以表現。故該兩科目列於政府之資力負擔平衡表上尚無問題，若在公司之資產負債平衡表上則不應列入，因其非資產及負債也。若必欲列入，亦限於附註之性質，其法如下：

應付債券

核准債券總額 $\times \times \times$ 減：未發行債券 $\underline{\quad \times \times \times \times \times \times}$

如政府之資力負擔平衡表亦欲仿效上述法則如左：

尚未支用之餘額

核准債券總額 $\times \times \times$ 減：未發行債券 $\times \times$ 加：溢價 $\times \times$ 減：折扣 $\times \times \quad \times \times$

在政府會計中，債券之溢價及折扣記入「尚未支用之餘額」科目，故在平衡表上計算時須加減之；在公司會計中，債券之溢價及折扣另設科目記載，不列入「應付債券」科目，故在平衡表上計算時不列入；此二者不同之處也。

(16)核准公債時之備忘記錄可以省略：

如債券認購與收款經過時間極短，則核准發行公債時之備忘記錄(即分錄(15)a.)可以省略，僅於發售時按照分錄(15)b.及c.記帳(沖銷備忘記錄之分錄當然不再需要)。

(17)使用「承購公司」(Underwriting Corporation)科目：

政府發行公債多採包辦募集法，即由銀行或銀行組合按一定之價格承購政府公債之全部。在此種情形下，則對於發行債券之核准可不必作備忘記錄，對於債券之認購亦不必有詳細之記錄，因由核准至認購之過程極短而認購之手續又極簡單也。在此種情形可作分錄如下：

a. 於承購時

借：承購公司

貸：尚未支用之餘額(票面價值加溢價或減折扣)

b. 收到債款時

借：現金

貸：承購公司

(18)債券折扣及溢價另一處理方法(即另設科目專門記載，而於債券存續期間內逐漸攤銷之)：

a. 核准發行公債若干

分錄同本章第三節甲部分錄(1)。

b. 以高於票面之價格出售公債若干：

借：現金

貸：未發行之核准債券(記票面價值)

債券溢價(Premium on Bonds)(記溢價)

此分錄可與本章第三節甲部分錄(2)同看。

c. 以低於票面之價格出售公債若干：

借：現金

債券折扣(Discount on Bonds)(記折扣)

貸：未發行之核准債券(記票面價值)

此分錄可與本章第三節甲部分錄(3)同看。

應用此法須注意兩點：(一)「債券溢價」及「債券折扣」兩科自之性質(二)「債券溢價」及「債券折扣」之攤銷方法。茲分述於下。

「債券溢價」並非預收之利息，故非遞延收入(Deferred income)；「債券折扣」亦非預付之利息，故非「遞延費用」(Deferred charge)；此二者在公司會計中為負債之一部分，即「應付債券」之一部分，「債券溢價」為其增加的或構成的部分，「債券折扣」為其減少的或抵消的部分。故二者在公司會計之資產負債平衡表上應表示如下：

應付債券	.....	× × ×
加：溢價	.....	× ×
減：折扣	.....	<u>× ×</u>
帳面價值淨額	.....	× × ×

「債券溢價」與「債券折扣」在政府會計中為負擔之一部債，即「尚未支用之餘額」之一部分，「債券溢價」為其增加的或構成的部分，「債券折扣」為其減少的或抵消的部分。故二者在政府

會計之資力負債平衡表上應表示如下：

尙未支用之餘額	.....	× × ×
加：溢價	.....	× ×
減：折扣	.....	× ×
帳面價值淨額	.....	× × ×

「債券溢價」與「債券折扣」應於債券存續期間內逐漸攤銷之。「債券溢價」之攤銷應用以減少債券之利息費用，因債券採高價發行之故應付利率遂較市場利率為高也。「債券折扣」之攤銷應用以增加債券之利息費用，因債券應付利率之所以較市場利率為低者乃因採低價發行之故也。在公司會計中，由債券收入之款與償還債券之款混於一基金（營業基金）之內，故以債券折扣與溢價之攤銷以增減債券之利息費用，僅憑與現金無關之轉帳記錄即可辦到；若在政府會計，則由債券收入之款與償還債券之款分為兩基金（債券基金及償債基金），故以債券折扣與溢價之攤銷以增減債券之利息費用，必須牽涉兩基金間現金之移轉。如債券溢價之攤銷，在公司會計僅於營業基金中「借：債券溢價，貸：利息費用」則可。而在政府會計則一面須於債券基金中「借：債券溢價，貸：現金」，將因高價發售而多收入之現金撥歸償債基金以支付高價發售所招致之高利息；一面須於償債基金中「借：現金，貸：利息費用」，以自債券基金撥來之款歸還因高價發售而多付之利息款。此種銷利息費用超過市場利率之部分，在政府會計中既因債券基金與償債基金之費分而有如此麻煩之手續，故另設「債券溢價」與「債券折扣」兩科目專記債券溢

價與折扣而於債券存續期間內逐漸攤銷之方法實不便也。

第四章 特賦基金會計

第一節 概 說

一、特賦之定義

一國政府之支出應由該國人民負擔，此為極顯明之理；惟政府之支出其利益有由一般人民享受者，有由少數人民享受者，按照財政學上租稅徵課公平之原則，由一般人民享受利益者應由一般人民負擔其支出，由少數人民享受利益者應由少數人民負擔其支出。各級政府常有對於水利，道路等項實施改良工程者（尤以市政府為然），其受益人以附近改良工程之財產之所有人為限，故因實施改良工程而發生之一切支出應由直接享受利益之財產所有人負擔。政府對於接近改良工程而直接享受其利益之財產之所有人徵收用以填補工程費用之款項稱為特賦（Special assessment）。在財政學上，特賦並非租稅（Tax）而通常亦以捐稅呼之，如用於水利工程之特賦稱灌溉捐（Irrigation tax），用於排水工程之特賦稱為陰溝捐（Drainage tax）等是也。又，在政府會計學上，特賦並非歲入（Revenue）（因其僅為政府墊款之歸還，而不增加政府之可用餘額），而政府之預算亦將其列為歲入之一。此又不可不知也。

特賦之性質，在政府會計上為墊款之收回，在商業會計上為資本支出（Capital expenditure）。即在商業會計上，特賦應視為受益

本財產之成本之一部分，而增加其帳面價值，不能視為費用支出 (Revenue expenditure) 而減少本期毛利。且，如在土地與改良工程之成本可以分劈為二之場合，則特賦之支出應畫分何部分屬於受益的土地之成本之增加，何部分屬於改良工程之成本之構成。惟以特賦作資本支出而增加財產帳面價值之辦法亦有不適宜之場合，如於住宅區鋪築道路，由附近之住宅負擔特賦，而於帳上增加住宅之價值，此辦法之理論當為附近之住宅因築路而受益也，實則附近之住宅因道路之鋪築，交通之頻繁而被煩囂之空氣所擾，獲益少而受害多，反而減損其為住宅之價值也。在此種情形下是否仍然在帳上增加住宅之價值，當不無可考慮之處也。

二、特賦基金之意義

特賦基金 (Assessment fund or special assessment fund)，有時亦稱為地方改良基金 (Local improvement fund)，乃與改良工程計畫有關之基金。此種改良工程之成本乃向接近改良工程而認為直接享受其利益之財產之所有人收集而來者也。此種基金在各市政府極為尋常。為實施改良工程計畫而需要之現金最初由發行公債而來。待工程完成後，其成本 (包括法定的及一切其他的因改良工程而發生之費用) 則比按率分派於受益之財產而強制徵收之，即所謂特賦是也。此等特賦通常皆於一定之年限內分期繳納於政府，繳納之特賦繼續累積而公債逐漸償還清楚，每一單獨之改良工程應設置一獨立之特賦基金而為之會計。

三、特賦基金之性質

特賦基金爲可用基金 (Expendable fund), 其資力最初爲核准發行之債券, 其後則爲應收特賦, 此等資力自始至終皆有應付債券形式之負債以抵消之。特賦之目的僅在償還政府之支出, 並不增加可用的餘額 (Expendable surplus), 因此並非歲入。

四、特賦基金之運用

特賦基金在會計上之運用如下:

在改良工程開始以前, 其所需之預算必先經核准之程序, 工程預算核准時, 爲完備起見, 核定之預算數須借入「可用核准額」(Available Authorization) 科目, 同時貸入「未支配餘額」(Unencumbered Balance) 科目。此項記錄乃表示特賦基金之資力與其經費支出之核准範圍也。

此時政府尙未向人民收集款項, 欲使工程開始進行, 不得不發行公債。公債之發行亦須先經核准之程序。公債之發行核准時, 應將核准發行之數額借入「未發行核准債券」(Bonds Authorized and Unissued) 科目, 同時貸入「應付債券」(Bonds Payable) 科目。此項記錄乃表示因發行公債而發生之資力與負擔之總額。

將公債出售而收入現金, 此時未發行之公債變爲現金, 故售價之收入應借入「現金」科目, 同時貸入「未發行之核准債券」科目。此爲平價發行之情形。如爲高價發行, 則同時更須將債券溢價貸入「未支配餘額」科目。如爲低價發行, 則同時更須將債券折扣借入「未支配餘額」科目。所以然者, 因收入之現金既因溢價與折扣而有多寡之不同, 故基金之可用餘額亦當因之而增減也。

公債售得現金後, 經費遂可支用出。經費支出之保留, 應付及實

付，其記帳手續完全與普通基金相同，惟於實付時更須將經費支出之實付數借入「可償還支出」(Reimbursable Expenditures)科目；同時貸入「可用核准類」科目。「可償還支出」代表已使用於改良工程而可自受益財產所有人或其他基金取得補償之經費總數，故為一種資力。此項記錄即所以表示此新的資力因經費支出之達到付現程度而發生也。

待工程完成後將其成本以特賦之形式分派於受益財產所有人時，即將工程成本總額借入「應收特賦」(Assessments Receivable)科目，同時貸入「可償還支出」科目，以示「可償還支出」此種資力已變為應收款項性質之資產也。改良工程之受益人如有一部分並非特定財產之所有人而為一般人民時，則工程成本之一部分不應由特定財產所有人負擔而以特賦之形式取之，應由政府之普通基金或其他適宜於負擔之基金償還之。此種因公衆享受利益而向普通基金或其他基金取償之債權，通常以「公共利益」(Public Benefit)科目表示。故遇有此種情形時，於分派工程成本總額時應將一部分應由公衆負擔之成本借入「公共利益」科目。因計算難求苛細之關係，應收特賦之總額通常皆較工程成本之總額為大，此多徵課之特賦部分應於分派工程成本總額時貸入「剩餘」(Surplus)科目。

納入特賦時，將納入現金之數借入「現金」科目，同時貸入「應收特賦」科目。惟有應注意者繳納特賦較遲者應於特賦定額之外加付利息。此利息部分之繳納與特賦之繳納同時，應於其納入時貸入「利息」科目，以為公債付息之用。

公債付息時，應將付出之數借入「利息」科目，同時貸入「現金」

科目。此記載至償利息費用之「利息」科目，即上述記載特賦利息收入之「利息」科目。此科目如有餘額（即貸方差額）應轉入「剩餘」科目，如屬不敷（即有借方差額）應即設法彌補之。

公債還本時，償還之數借入「應付債券」科目，同時貸入「現金」科目。收到普通基金或其他基金撥來償還公衆應負擔之工程成本時，將收到之數借入「現金」科目，同時貸入「公共利益」科目。其手續均甚簡單。

特賦基金之未支配餘額（即原來核准之工程成本預算加債券溢價減債券折扣）於一切支出付清後尚有之未使用部分，特賦徵收總額超過改良工程成本總額之部分，及特賦利息收入總額超過公債利息費用總額之部分均歸入「剩餘」，特賦之減免及退還亦於「剩餘」中處理之。所有之特賦均納入，所有之公債均償還，如尚有「剩餘」，照理應按原來繳款之比例退還於原來繳納特賦之財產所有人與原來撥來款項之基金，但如此辦法未免過於繁瑣，故通常皆用之於彌補其他特賦基金之虧絀，或用於其他公共改良工程方面。

五、特賦基金會計之意義

特賦基金會計乃對於為實施改良工程籌集之基金之會計。政府實施改良工程必先舉債而後取償於人，且於舉債之前必須有工程成本預算之核准。故特賦基金會計之內容包括工程成本預算之核准及執行，公債之核准，發行及還本付息，特賦之徵收，納入，減免及退還，以及其他有關之會計事項。政府因發行公債而籌得之款項與因償還公債而畫撥之款項通常分屬於兩個基金（即債券基金與償債基

金)，而不混而為一。惟在特賦基金則所發公債應由該基金自身償還，故因發行公債而籌得之款項與因償還公債而籌集之款項混於一基金之內。故「未發行之核准債券」(Bonds Authorized and Unissued)，及「應付債券」(Bonds Payable)兩科目原為分屬於債券基金及普通基金者，在此則並見於特賦基金之內。

第二節 會計科目

特賦基金之主要會計科目如下：

資力科目	負擔科目
現金	應付付款憑單
應收特賦	應付債券
公共利益	利息
未發行之核准債券	歲出保留數準備
可償還支出	未支配餘額
可用核准額	剩餘

以上各科目中，「應收特賦」，「公共利益」，「利息」及「剩餘」四科目為工程完成後始使用之科目，故不見於工程未完成以前之資力負擔平衡表上。「未發行之核准債券」，「可償還支出」，「可用核准額」，「應付付款憑單」，「歲出保留數準備」及「未支配餘額」六科目為工程未完成以前使用之科目，至工程完成時已不復存在，故不見於工程完成以後之資力負擔平衡表上。至於「現金」及「應付債券」兩科目，於工程完成前後均使用，故在工程未完成以前及工程既完成以後之資力負擔平衡表上均出現。

第三節 分錄舉例

甲、工程未完成以前之分錄

(1) 核准工程成本預算若干：

借：可用核准額

貸：未支配餘額

(2) 核准發行公債若干：

借：未發行之核准債券

貸：應付債券

(3) 出售公債若干：

借：現金

未支配餘額(記債券折扣)

貸：未發行之核准債券

未支配餘額(記債券溢價)

(4) 經費支出之記錄：

a. 發生契約責任，預先保留一部分經費時：

借：未支配餘額

貸：歲出保留數準備

b. 上項契約責任達到應付程度，作成付款憑單時：

借：歲出保留數準備

未支配餘額(記保留經費不足之部分)

貸：應付付款憑單

c. 未經保留程序之費用作成付款憑單時：

借：未支配餘額

貸：應付付款憑單

d. 發出支付命令直接付出現金時：

借：應付付款憑單

貸：現金

e. 發出支付命令或直接付出現金時同時作下列分錄：

借：可償還支出

貸：可用核准額

(此分錄於工程完成時作一次，記錄經費支出之總數亦可)

(6) 工程成本預算多餘而不再使用部分(即預算超過實際支出總額之部分)之註銷：

借：未支配餘額

貸：可用核准額

(此分錄為將「可用核准額」科目餘額結轉「未支配餘額」科目而抵消其一部分)。

乙、工程既完成以後之分錄

(6) 以實際支出之經費總額為根據而分派工程成本總額於應負擔之人及基金：

借：應收特賦(記特賦徵收額)

公共利益(記普通基金或其他基金應負擔額)

貸：可償還支出

剩餘(記專額類超過總實支總額之尾數部分)

(7) 納入特賦若干：

借：現金

貸：應收特賦

利息(記還納特賦之附加利息)

(8) 支付公債利息若干：

借：利息

貸：現金

注意：以上兩分錄將特賦利息收入與公債利息費用同記於「利息」科目，蓋即以特賦之利息收入供公債之利息費用之意也。

(9) 收到普通基金或其他基金撥來應負擔工程成本之款若干：

借：現金

貸：公共利益

(10) 償還公債本金若干：

借：應付債券

貸：現金

(11) 減免特賦若干：

借：剩餘

貸：應收特賦

(12) 退還特賦若干：

借：剩餘

貸：現金

(13) 特賦利息收入，除支付公債利息費用外，如尚有餘額則歸入「剩餘」科目：

借：利息

貸：剩餘

(此分錄為將「利息」科目餘額結轉「剩餘」科目)。

(14) 基金之未支配餘額，於一切支出付清後，如尚有餘額，則歸入「剩餘」科目：

借：未支配餘額

貸：剩餘

(此分錄為將「未支配餘額」科目餘額結轉「剩餘」科目)。

丙、結束基金之記錄

(15) 基金之一切賬項整理完畢後，最後之剩餘撥給另一特賦基金或其他適當之基金。

借：剩餘

貸：現金

第四節 會計簿籍

特賦基金會計之總帳——將以上甲、乙、丙三部分之分錄過入總分類帳簿，則工程完成。特賦基金結束後，其各科目之記錄如下：

現		金	
(3) 公債之售價	× × ×	(4) d. 經費之付出	× × ×
(7) 特賦及其利息之納		(8) 公債利息之支	
入	× ×	付	× ×
(9) 普通基金或其他基		(10) 公債本金之償	
金撥來應負擔工程		還	× × ×
成本之款		(12) 特賦之退還	× ×
		(15) 基金最後剩餘	
		之撥出	× ×
	× × ×		× × ×

應收特賦

(6) 特賦之徵收	×××	(7) 特賦之納入	×××
		(11) 特賦之減免	××
	<u>×××</u>		<u>×××</u>
	<u>×××</u>		<u>×××</u>

公共利益

(6) 普通基金或其他基金應負擔之工程成本	××	(9) 普通基金或其他基金撥來應負擔工程成本之款	××
	<u>×××</u>		<u>×××</u>
	<u>×××</u>		<u>×××</u>

未發行之核准債券

(2) 公債之核准發行額	×××	(3) 公債之出售額	×××
	<u>×××</u>		<u>×××</u>
	<u>×××</u>		<u>×××</u>

可償還支出

(4)e. 已支出而尚待償還之經費總額	×××	(6) 將尚待償還之經費支出總額分派於應負擔之人及基金	×××
	<u>×××</u>		<u>×××</u>
	<u>×××</u>		<u>×××</u>

可 用 核 准 額

(1) 工程成本預算之核定數	×××	(4) d. 已支出而尚待償還之經費總額	×××
		(5) 工程成本預算多餘而不再使用部分之註銷	××
	<u>×××</u>		<u>×××</u>

應 付 付 款 憑 單

(4) d. 付款憑單之支付	×××	(4) b. 經過保留程序之經費支出作成付款憑單	×××
		(4) c. 未經保留程序之經費支出作成付款憑單	××
	<u>×××</u>		<u>×××</u>

應 付 債 券

(1) 公債本金之償還	×××	(2) 公債之核准發行額	×××
	<u>×××</u>		<u>×××</u>

利 息

(8) 公債利息之支付	× ×	(7) 特賦利息之納入	× ×
(13) 餘額結轉「剩餘」			
科目	×		
	× ×		× ×
	<u>× ×</u>		<u>× ×</u>

撥出保留數準備

(4)b. 沖銷為契約責任 而保留之經費數	× × ×	(4)a. 為契約責任而 保留之經費數	× × ×
	× × ×		× × ×
	<u>× × ×</u>		<u>× × ×</u>

未支配餘額

(3) 債券折扣	× ×	(1) 工程成本預算 之核定數	× × ×
(4)a. 為契約責任而保 留之經費數	× × ×	(3) 債券溢價	× ×
(4)b. 經費應付數超過 經費保留數之部 分	× ×	(4)b. 經費保留數超 過經費應付數 之部分	× ×
(4)c. 未經保留程序之 經費應付數	× ×		
(5) 「可用核准額」科 目餘額之結轉	× ×		
(14) 餘額結轉「剩餘」 科目	× ×		
	× × ×		× × ×
	<u>× × ×</u>		<u>× × ×</u>

剩		餘	
(11)特賦之減免	××	(6)工程成本分派類	
(12)特賦之退還	××	超過經費實支總	
(15)基金最後剩餘之撥		額之尾數部分	××
出	××	(13)「利息」科目餘額	
		之結轉	×
		(14)「未支配餘額」科	
		目餘額之結轉	××
	×××		×××

特賦基金會計之其他帳簿——在序時帳簿方面，特賦基金會計應設置普通分錄日記帳簿，現金收入日記帳簿，契約登記簿，付款憑單簿，及支付命令簿，(或現金支出日記帳簿)，與普通基金相同。在分類帳簿方面，除總分類帳簿外，特賦基金會計尚應設置應收特賦明細分類帳簿，以應負擔工程成本之人名分戶，記載特賦之徵收及納入或減免等詳細情形。此簿各科目餘額相加之總數必須與總分類帳簿中「應收特賦」科目餘額相等。其他之明細分類帳簿，則斟酌需要情形設立可也。

第五節 會計報告

特賦基金會計之平衡表——特賦基金之資力負擔平衡表，在工程未完成以前及工程編完成以後，根據前述之分錄應如下。

特賦基金資力負擔平衡表

某一工程

(工程在進行中)

現金	×××	應付付款憑單	××
未發行之核准債券	×××	應付債券	×××
可償還支出	××	歲出保留數準備	×××
可用核准額	×××	未支配餘額	××
	<u>×××</u>		<u>×××</u>

(工程完成以後)

現金	××	應付債券	×××
應收特賦	××	利息	××
公共利益	××	剩餘	××
	<u>×××</u>		<u>×××</u>

特賦基金會計之其他報表——除資力負擔平衡表外，特賦基金尚有現金收入明細表 Statement of Receipts 及基金出納表 Statement of Receipts and Disbursements。此兩表所包括之材料如下：

現金收入	現金支出
歲入以外之現金收入：	工程支出……………×××
公債……………×××	契約支出……………×××
特賦……………××	各種費用……………××

特賦利息.....××	公債利息支出.....××
合計.....(×××)	公債還本支出.....××
各基金間之現金移轉:	特賦退還.....××
公共利益.....××	合計.....(×××)
	結存.....××
<u> </u> <u>×××</u>	<u> </u> <u>×××</u>

第六節 分錄之擴充

丁、分錄之擴充

(續前甲、乙、丙三部之分錄)

政府為改良工程而發行公債，如係採用撥次償還法，即按公債號碼之先後固定償還之期，以後每年按其次序償還其到期之部分，而同時對於填補工程成本支出之特賦，採用分期繳款法（即依照公債償還之次數分特賦為若干期），在此種情形，如政府法律嚴格規定某次到期之公債必須以其相關之某期繳納之特賦作還本付息之用，則在會計方面應將「應收特賦」、「應付債券」及「利息」三科目各各以次數或期數分割為若干個科目。

茲舉例以明之，例如公債分為五年償還，每年還本付息二次，共為十次。特賦亦分為十期繳納。第一次還本付息限於用第一期繳納之款，第二次還本付息限於用第二期繳納之款，以此類推。則在會計記錄方面應擴充如下：

(16)核准發行公債若干：

借：未發行之核准債券

貸：應付債券——第一期

應付債券——第二期

應付債券——第十期

(與本章第三節甲部分錄(2)同看)

(17)以實際支出之經費總額為根據而分派工程成本總額於應負擔
之人及基金：

借：應收特賦——第一期

應收特賦——第二期

應收特賦——第十期

公共利益

貸：可償還支出

剩餘

(與本章第三節乙部分錄(6)同看)

(18)納入第一期特賦若干：

借：現金

貸：應收特賦——第一期

利息——第一期(如無附加利息則免記)

(與本章第三節乙部分錄(7)同看)

(19)支付第一期公債利息若干：

借：利息——第一期

貸：現金

(與本章第三節乙部分錄(8)同看)

(20)償還第一期公債本金若干：

借：應付債券——第一期

貸：現金

(與本章第三節分錄(10)同看)

(21)減免第一期特賦若干：

借：剩餘

貸：應收特賦——第一期

(與本章第三節乙部分錄(11)同看)

(22)退還第一期特賦若干：

借：剩餘

貸：現金

(與本章第三節乙部分錄(12)相同)

(23)第一期特賦利息收入，除支付第一期公債利息費用外，如尚有餘額則歸入「剩餘」科目：

借：利息——第一期

貸：剩餘

(與本章第三節乙部分錄(13)相同)

第五章 信託基金會計

第一節 概說

一、信託基金之意義

政府之基金可以所有權之有無畫分為兩大類：(1)所有基金

(Proprietary fund), (2)信託基金(Trust fund), 所有基金為純粹為政府所有而可以全部供政事費用之基金。信託基金乃所有權並非屬於政府, 不過政府受信託而代為保管或處分之基金。

二、信託基金之性質

信託基金之來源多來自私人, 其目的亦為私人之利益, 故嚴格言之, 信託基金並非公共基金(Public fund)(為公共利益而使用之基金), 不過政府受信託而代為保管或處分之基金而已。政府對於信託基金有能按約定之用途使用其本金或孳息或本金及孳息者, 亦有僅為之保存相當時期而仍然退還者。

信託基金之來源主要為贈與, 寄存, 捐助等項。每一信託基金皆有一特定之目的, 於其運用時必須充分明瞭而依照之。在大多數之情形, 信託基金皆為某某私人之利益, 而非為一般公眾之利益而設立者也。

信託基金在信託人之帳上可作為資產, 亦可作為費用, 須視情形而定。如交與政府保存, 以後仍可收回者, 當可作為資產; 如交與政府而與政府約定其使用之條件者, 則不宜列為資產而應視同費用。

三、信託基金之分類

信託基金, 以其使用之程度為標準, 可分為下列三類:

1. 留本的信託基金,

信託基金中有關於留本基金(Endowment fund)之性質者, 其本

金永遠不動，僅其孳息按基金設立之目的而使用，此種孳息構成一可用基金。(參看第三類)。

2. 循環的信託基金。

信託基金中有屬於循環基金(Revolving fund)之性質者，其本金可以動用，但用後必須恢復其原額而不能減少，其孳息或作為捐贈人(即信託人)之年金，而構成一可用基金，或用以增加本金。

3. 可用的信託基金：

信託基金中有屬於可用基金(Expendable fund)之性質者，其本金可按基金設立之目的而使用，使用完畢，帳戶即結東；其孳息僅按指定之用途而使用。(參看第一類)。

屬於第一類之信託基金為以其孳息永遠供基金設立之目的使用之各種留本基金。若其目的屬於一般的性質，則其孳息成為普通基金之資力。

屬於第二類之信託基金如以其本金輪流貸與合格之受益人而更番收回之債款基金(Loan fund)是也。

屬於第三類之信託基金如卹養基金(Pension fund 作卹金或養老金之用)；每年捐助之福利基金(Benefit fund 為某某私人或一般公眾之福利而使用)；存款基金(Deposit fund)；私人信託基金；以及尚待決定最終處分辦法之暫記基金(Suspense fund)是也。代其他政府徵收之租稅或以代理人之資格而處理之其他項目，亦屬於此類。

四、信託基金之設置

每一信託基金有一特定之目的，故對每一信託基金所為之會計應保存其獨立性及完整性。惟實際上因此種性質之基金甚多，故通常在會計及出納方面將其合併為一單獨之『信託基金』(Trusts-fund) 而處理之；惟對於每一基金之資產負債情形則各各以明細帳戶表示之。各信託基金雖合併為一個基金處理，而實際上任何信託基金在任何時均可作成單獨之資產負債平衡表。

五、信託基金之運用

信託基金分為留本的，循環的，及可用的三類，已如上述，茲於敘述其如何運用時亦分三類述之。

第一類：留本的信託基金(即留本基金)之運用可分為四：(1)收到款項，(2)將款項用於投資，(3)投資所生損益之處理，(4)經費之支出。收到款項應有基金現金增加及基金餘額(Balance)增加之記載。將款項用於投資應有基金現金減少及投資增加之記載。如有溢價或折扣亦不必另設科目記載，即以「投資」科目記載投資之實際成本(證券之票面價值加溢價或減折扣)可也。如所購之證券須待至滿期後始行處理，則溢價之攤銷為必要。在此種情形下，則對於溢價通常專設科目以記載之，以便攤銷；於購入證券時借：溢價，貸：基金現金；而分期以攤銷之溢價借入收入科目，或於收到投資利益時即直接借：基金現金，貸：溢價，以攤銷之。投資利益除用以攤銷溢價之部分應如上記外，其餘應為基金現金增加及基金餘額增加之記錄。惟有應注意者留本基金之本金不動用，而其孳息(即投資利益)則可動用，因此基金現金及基金餘額應各各畫分為不能動用及可以動用

兩部分，而各以兩科目表示之。投資如遇損失，其損失應記為基金餘額(不能動用部分)之減少；而不應專設科目記載而分期攤銷之，因將折扣分期攤銷而轉入收入科目，須以證券之出售為前提也。若信託基金之投資係合若干基金一併投資，則投資之何部屬於何基金不能分辨，此時投資利益之分配則應以各基金對投資總額所占之比例為標準。留本基金僅孳息部分可以使用，故付出經費支出時應為基金現金(可以動用部分)減少及基金餘額(可以動用部分)減少之記錄。

第二類：循環的信託基金之運用可分為三：(1)收到款項，(2)將款項付出，(3)將款項收回。收到款項時應為基金現金增加及基金餘額增加之記錄，將款項付出時應為基金現金減少及應收項目增加之記錄。將款項收回時應為應收項目減少及基金現金增加之記錄。其手續較第一類為簡單也。

第三類：可用的信託基金，其運用與第一類相同，所異者不僅其孳息可用於經費支出，其本金亦可用於經費支出也。惟應注意者孳息之用途不必與本金相同，須視契約或法令如何規定耳。

信託基金會計對於信託基金之收入最好採用收付實現制(Cash basis)，對於應收未收之收入不必有若何之記錄。所以然者，因應收未收之收入非俟實際收到後不能用於經費之支出也。普通商業會計之所以必須對於應收未收之收入有記錄者其目的在計算每期之積存純益，信託基金會計並無此種目的，故亦不必有此種記錄也。

六、信託基金會計之標準

信託基金會計若政府對於受信託而代為保管或處分之基金類

爲之會計也。詳言之，信託基金會計乃政府對於受信託款項之收進，投資，支出（或墊出及收回）等項所爲之會計。各種信託基金在會計上可合爲一類，惟每一基金須能單獨作成一資產負債表。

第二節 會計科目

信託基金分爲三類，其運用各各不同，故其會計科目亦異。茲分述之。

一、留本的信託基金會計科目

留本的信託基金，孳息可使用而本金不能動，故其資產負債應分爲可使用部分及不能使用部分，因此其會計科目亦應分爲恆久基金(Permanent fund)及可用基金(Expendable fund)兩類，每類各自平衡，其科目如下：

資產科目	負債科目
恆久基金：	恆久基金：
恆久基金現金	應付付款憑單——恆久基金
投資	恆久基金餘額
溢價	
可用基金：	可用基金：
可用基金現金	應付付款憑單——可用基金
	可用基金餘額

以上「應付付款憑單」——恆久基金」及「應付付款憑單——可用基金」兩科目合爲一「應付付款憑單」科目亦可，惟合併後則恆久基

金及可用基金兩類不能金自平衡。

二、循環的信託基金會計科目

循環的信託基金其本金用去必須恢復原額，故其會計科目如下（以循環性質的債款基金為例）：

資產科目	負債科目
恆久基金：	恆久基金：
恆久基金現金	應付付款憑單——恆久基金
應收債款	恆久基金餘額

如有孳息，應視其可以使用或不能使用而應增加本金，分別情形歸入可用基金或恆久基金，比照第一類設置相當之科目而為之會計。

三、可用的信託基金會計科目

可用的信託基金其運用與留本的信託基金相同，其僅有差異者即其本金亦可使用，已如前述，故其會計科目亦與留本的信託基金大體相同，不過無所謂恆久基金而已。又其本金及孳息雖同為可以使用，但用途不必相同故在會計科目上仍以加以區別為宜，茲列舉其科目於下：

資產科目	負債科目
可用基金(本金部分)：	可用基金(本金部分)：
可用基金現金——本金部分	應付付款憑單——本金部分
投資	可用基金餘額——本金部分
溢價	

可用基金(孳息部分):

可用基金現金——孳息部分

可用基金(孳息部分):

應付付款憑單——孳息部分

用基金餘額——孳息部分

以上留本的,循環的及可用的三類信託基金會計科目,在合為一基金會計時,可以合併為一類。如合併為一類,則「可用基金現金——本金部分」及「可用基金現金——孳息部分」兩科目合為一「可用基金現金」科目;「應付付款憑單——本金部分」及「應付付款憑單——孳息部分」兩科目合為一「應付付款憑單——可用基金」科目;「可用基金餘額——本金部分」及「可用基金餘額——孳息部分」兩科目合為一「可用基金餘額」科目。至於本金部分及孳息部分之分,則於明細分類帳簿上為之。

第三節 分錄舉例

信託基金分為三類;其會計科目不同,故其分錄亦異。茲分類舉例以明之。

一、留本的信託基金分錄舉例

(1)收到信託基金若干:

借:恆久基金現金

貸:恆久基金餘額

(附註:所收到之信託基金不必定為金錢;如證券,財產或其他資產均可)

(2)將信託款項用於投資:

a. 購入證券時

借：投資

貸：應付付款憑單——恆久基金

b. 發出支付命令或付出現金時

借：應付付款憑單——恆久基金

貸：恆久基金現金

(附註：「投資」科目在平價發行時記證券票面價值，在低價發行時記證券票面價值減去折扣所餘之餘額，在高價發行時則如左。)

(8) 如有溢價則投資時應記如下：**a. 購入證券時**

借：投資(記票面價值)

溢價(以後逐漸攤銷之)

貸：應付付款憑單——恆久基金

b. 發出支付命令或付出現金時

借：應付付款憑單——恆久基金

貸：恆久基金現金——

(4) 出售投資之證券而獲得利益若干：

借：恆久基金現金

貸：投資(成本)

又借：可用基金現金

貸：可用基金餘額(利益)

(5) 出售投資之證券而遭受損失若干：

借：恆久基金現金

恆久基金餘額(損失)

貸:投資(成本)

(6)以基金孳息之一部撥充溢價攤銷之用:

借:可用基金餘額

貸:可用基金現金

又借:應付基金現金

溢價

(7)以基金孳息之一部撥充基金本金虧損攤銷之用:

借:可用基金餘額

貸:可用基金現金

又借:恆久基金現金

貸:恆久基金餘額

(8)支出經費若干:

a. 作成付款憑單時

借:可用基金餘額

貸:應付付款憑單——可用基金

b. 發出支付命令或付出現金時

借:應付付款憑單——可用基金

貸:可用基金現金

二、循環的信託基金餘額

以循環性質的債款基金為例,宗之如下

(1)收到信託基金若干:

借：恆久基金現金

貸：恆久基金餘額

(2) 貸出款項若干：

a. 作成付款憑單時

借：應收債款

貸：應付付款憑單——恆久基金

b. 發出支付命令或付出現金時

借：應付付款憑單——恆久基金

貸：恆久基金現金

(3) 收回貸款若干：

借：恆久基金現金

貸：應收債款

此類基金如有孳息，應視契約或法令之規定如何而歸入可用基金或恆久基金。

三、可用的信託基金分錄舉例

(1) 收到信託基金若干：

借：可用基金現金——本金部分

貸：可用基金餘額——本金部分

(2) 將信託款項用於投資：

a. 購入證券時

借：投資

貸：應付付款憑單——本金部分

b. 發出支付命令或付出現金時

借：應付付款憑單——本金部分

貸：可用基金現金——本金部分

(8) 如有溢價則投資時應記如下：

a. 購入證券時

借：投資

溢價

貸：應付付款憑單——本金部分

b. 發出支付命令或付出現金時

借：應付付款憑單——本金部分

貸：可用基金現金——本金部分

(4) 出售投資之證券而獲得利益若干：

借：可用基金現金——本金部分

貸：投資(成本)

又借：可用基金現金——孳息部分

貸：可用基金餘額——孳息部分(利益)

(5) 出售投資之證券而遭受損失若干：

借：可用基金現金——本金部分

可用基金餘額——本金部分(損失)

貸：投資(成本)

(6) 以基金孳息之一部撥充溢價攤銷之用：

借：可用基金餘額——孳息部分

貸：可用基金現金——孳息部分

又借：可用基金現金——本金部分

貸：溢價

(7) 以基金孳息之一部撥充基金本金虧損填補之用：

借：可用基金餘額——孳息部分

貸：可用基金現金——孳息部分

又借：可用基金現金——本金部分

貸：可用基金餘額——本金部分

(8) 按基金設立之目的由本金中支出經費若干：

a. 作成付款憑單時

借：可用基金餘額——本金部分

貸：應付付款憑單——本金部分

b. 發出支付命令或付出現金時

借：應付付款憑單——本金部分

貸：可用基金現金——本金部分

(9) 按孳息指定之用途由孳息中支出經費若干：

a. 作成付款憑單時

借：可用基金餘額——孳息部分

貸：應付付款憑單——孳息部分

b. 發出支付命令或付出現金時

借：應付付款憑單——孳息部分

貸：可用基金現金——孳息部分

第四節 會計簿籍

信託基金會計之總帳，將以上三類分錄過入總分類帳簿，則三類信託基金總分類帳簿各科目之記錄如下：

一、留本的信託基金總分類帳簿

恆久基金現金

(1) 信託基金之收到	×××	(2) b. 將款項用於投	
(4) 投資成本之收回	××	資	××
(5) 投資成本之收回	××	(3) b. 將款項用於投	
(6) 溢價之攤銷	×	資	××
(7) 本金虧損之填補	××		

投 資

(2) a. 證券之購入	××	(4) 證券之售出	××
(3) a. 證券之購入	××	(5) 證券之售出	××

溢 價

(3) a. 證券之溢價	××	(6) 溢價之攤銷	××
--------------	----	-----------	----

應付付款憑單——恆久基金

(2) b. 付款憑單之支付	××	(2) a. 付款憑單之作成	××
(3) b. 付款憑單之支付	××	(3) a. 付款憑單之作成	××

恆久基金餘額

(5) 投資之損失	××	(1) 信託基金之收到	×××
		(7) 本金虧損之填補	××

(附註: 以上為恆久基金類帳戶, 以下為可用基金類帳戶, 兩類帳戶各自平衡)。

可用基金現金

(4) 投資之利益	××	(6) 撥充溢價攤銷	×	
		(7) 撥充本金虧損		
		××	填補	××
		(8)b. 經費之支出	××	

應付付款憑單——可用基金

(8)b. 付款憑單之支付	××	(8)a. 付款憑單之作成	××
---------------	----	---------------	----

可用基金餘額

(6) 撥充溢價攤銷	×	(4) 投資之利益	××
(7) 撥充本金虧損填補	××		
(8)a. 經費之支出	××		

二、循環的信託基金總分類帳簿

恆久基金現金	
(1) 信託基金之收到	×××
(3) 貸款之收回	××
(2) b. 款項之貸出	××
應收債款	
(2) a. 款項之貸出	××
(3) 貸款之收回	××
應付付款憑單——恆久基金	
(2) b. 付款憑單之支付	××
(2) a. 付款憑單之作成	××
恆久基金餘額	
(1) 信託基金之收到	×××

三、可用的信託基金總分類帳簿

可用基金現金——本金部分	
(1) 信託基金之收到	×××
(4) 投資成本之收回	××
(5) 投資成本之收回	××
(6) 溢價之攤銷	×
(7) 本金虧損之填補	××
(2) b. 將款項用於投資	××
(2) b. 將款項用於投資	××
(8) b. 經費之支出	××

投 資		溢 價	
(2)a. 證券之購入	××	(4) 證券之售出	××
(3)a. 證券之購入	××	(5) 證券之售出	××
溢 價		價	
(6)a. 證券之溢價	××	(6) 溢價之攤銷	×

應付付款憑單——本金部分

(2)b. 付款憑單之支付	××	(2)a. 付款憑單之作成	××
(5)b. 付款憑單之支付	××	(3)a. 付款憑單之作成	××
(8)b. 付款憑單之支付	××	(8)a. 付款憑單之作成	××

可用基金餘額——本金部分

(5) 投資之損失	××	(1) 信託基金之收到	××
(8)a. 經費之支出	××	(7) 本金虧損之填補	××

(附註：以上為可用基金本金部分帳戶，以下為可用基金孳息部分帳戶，兩類帳戶各自平衡)。

可用基金現金——孳息部分

(4) 投資之利息	××	(6) 攤銷溢價攤銷	×
		(7) 撥充本金虧損填補	××
		(9)b. 經費之支出	××

應付付款憑單——孳息部分

(9)b. 付款憑單之支付	××	(9)a. 付款憑單之作成	××
---------------	----	---------------	----

可用基金餘額——孳息部分

(6) 撥充溢價攤銷	×	(4) 投資之利益	××
(7) 撥充本金虧損填補	××		
(9)a. 經費之支出	××		

以上三種總分類帳簿，在三類基金合為一類時，可合為一帳簿，帳戶之性質相同者可以合併，惟仍可細分為恆久基金與可用基金兩部分，各自平衡。

信託基金會計之其他帳簿——在序時帳簿方面，信託基金會計除應設置現金收入日記帳簿，付款憑單簿，及支付命令簿（或現金支出日記帳簿）外，並應增設投資登記簿（Investment record）。此簿為一補助登記簿，內載有關投資證券之一切事項，如購入日期，證券種類，還本付息日期，利率，票面價值，投資所屬之基金，成本及處分，等項；孳息之收到亦應登記。此簿關於投資之數額須與總分類帳簿上「投資」帳戶相符。在分類帳簿方面，除總分類帳簿外，尚應設置信託基金明細分類帳簿（Trust fund ledger）。此簿在留本的信託基金為說明「恆久基金餘額」及「可用基金餘額」兩科目之用而受其統制，在循環的信託基金為說明「恆久基金餘額」一科目之用而受其統制，在可用的信託基金為說明「可用基金餘額——本金部分」及「可用基

金餘額——孳息部分」兩科目之用而受其統制。三種帳簿之格式略有不同，茲分列於下：

(一)留本的信託基金之信託基金明細分類帳簿

信託基金明細分類帳簿——恆久基金

基金名稱.....

日期	參 證	現 金			投.....資			基 金 餘 額
		借方	貸方	餘額	借方	貸方	餘額	

說明：1. 基金名稱填「...留本基金——本金」字樣。

2. 參證欄填有關之序時帳簿名稱。

3. 現金餘額加投資餘額等於基金餘額。

信託基金明細分類帳簿——可用基金

基金名稱.....

日期	參 證	現 金		基 金 餘 額
		借 方	貸 方	

說明：1. 基金名稱填「……留本基金——孳息」字樣。

2. 參證欄填有關之序時帳簿名稱。

3. 現金借方減現金貸方等於基金餘額。

(二)循環：信託基金之信託基金明細分類帳簿

信託基金明細分類帳簿——恒久基金

基金名稱.....

日期	參 證	現 額			應收債款			基 金 餘 額
		借方	貸方	餘額	借方	貸方	餘額	

說明：1. 基金名稱填「……積款基金」或其他字樣。

2. 參證欄填有關之序時帳簿名稱。

3. 現金餘額加應收債款餘額等於基金餘額。

(三)可用的信託基金之信託基金明細分類帳簿

格式與留本的信託基金相同，惟「恒久基金」字樣改爲「可用基金本金部分」字樣；「可用基金」字樣改爲「可用基金孳息部分」字樣。說明亦可斟酌採用。

以上各種格式，在使用「保留數」科目之場合，「基金餘額」應細分爲「保留」及「未保留」兩部分。

第五節 會計報告

信託基金會計之平衡表——根據前述之分錄，信託基金之資力負擔平衡表應如下。

一、留本的信託基金資力負擔平衡表

恆久基金:		恆久基金:		
現金	×××	應付付憑單	××	
投資	×××	餘額	×××	
未攤銷之溢價	×			×××
	×××			
可用基金:		可用基金:		
現金	××	應付付款憑單	××	
		餘額	××	××
	××			
	×××			×××
	<u>×××</u>			<u>×××</u>

二、循環的信託基金資力負擔平衡表

恆久基金		恆久基金:		
現金	××	應付付款憑單	××	
應收債款	××	餘額	×××	×××
	×××			
	×××			×××
	<u>×××</u>			<u>×××</u>

三、可用的信託基金資力負擔平衡表

可用基金(本金部分) 可用基金(本金部分):

- 說明: 1. 基金名稱先列永久基金類, 如「留本基金」「債款基金」等; 次列可用基金類, 如「留本基金孳息」「……可用基金」。
2. 上期結存加本期收入, 減本期支出, 等於本期結存。

信託基金表

年 月 日起 年 月 日止

基金名稱	上期	本期	本期	本期	餘額之形態	
	基金 餘額	增加	減少	基金 餘額	現金	投資 或借款
合 計						

說明: 1. 基金名稱填法同前表。

2. 上期基金餘額加減本期增減之數, 即得本期基金餘額
3. 「餘額之形態」下兩欄之和與「本期基金餘額」相等。

第六章 循環基金會計

第一節 概說

一、循環基金之意義

循環基金 (Revolving fund)，亦稱運用資本基金 (Working capital fund)，指本金用去仍須恢復原額之基金。此種基金多見於公有事業方面，其性質為獨立自給的 (Self-supporting)，其始也自某方面撥得一定數額之資金，即以此資金及其孳息供經費支出之用，其收入與支出皆不受預算之限制，惟有一必要條件，即本金必須保持原額，用去後自動恢復，循環不已，以繼續推動事業也。

二、循環基金之分類

下列三類基金可認為循環基金：

1. 用於生產事業之基金——此類基金用去後，可以產品之售價恢復基金本金之原額，故可認為循環基金。如慈善機關或僱役工廠用於製造手工業產品之基金是也。
2. 用於材料集中購買制度之基金——此類基金用去後，可以各購料部分所繳之材料價金恢復基金本金之原額，故可認為循環基金。如各級政府或各大機關購料委員會之購料基金是也。
3. 用於公用勞務部門之基金——此類基金用去後，可以各受益部分所繳之勞務價金恢復基金本金之原額，故可認為循環基金。如各級政府或各大機關所設立供其所屬機關公共使用之營造廠，修理

廠，印刷所，化驗室等公用勞務部門之維持基金是也。

三、循環基金會計之意義

循環基金會計者，即對於用去後仍可恢復原額之基金所爲之會計也；詳言之，即對於此種基金之收到，用出，及收回或填補所爲之會計也。此種基金不以營利爲目的，故通常並無利益或損失；即偶有利益或損失發生，亦直接歸入「剩餘」(Surplus)科目，而不爲損益之計算。但產品或勞務有計算其單位成本之必要者，應爲成本之計算。

第二節 生產事業會計

一、生產之意義

「生產」(Production)一辭在經濟學上係指財貨效用之創造或增加。所謂效用(Utility)者，即物之有用性也。準此，則凡將無用之物變爲有用(創造效用)或將有用之物變爲更有用(增加效用)，皆得謂之生產，不問是否有物質的創造或增加也。

二、生產事業之意義及範圍

生產之意義既明矣，然則生產事業(Productive activity)之意義云何？曰事業與營業同爲工商業性質之業務，所不同者後者以營利爲目的，而前者則以社會福利爲目的而不以營利爲目的也。由此可知生產事業者乃不以營利爲目的之工商業性質的業務也。政府從事於工商業性質的業務而不以營利爲目的，其動機多爲慈善或救濟，故其生產事業亦以此爲範圍。如孤兒院，養老院，及殘廢軍人生

產事業局所從事之工商業皆屬此類。

三、生產事業會計之意義

生產事業會計即對於政府所從事不以營利爲目的之工商業所爲之會計；詳言之即對於此種工商業資金之收到、用出、產品之銷售、資金之收回等項所爲之會計。此種會計之特點在不爲損益之計算，如遇有利益發生，則直接歸入「剩餘」科目。在規模宏大而必須計算產品單位成本之生產事業，則適當之成本會計制度爲必要。

四、生產事業基金之設置

生產事業基金即撥作生產事業週轉之用之定額資金。此種資金通常皆自各級政府或其所屬機關之普通基金中撥來，或專設機關以運用之，或即由撥款之機關兼管亦可，須視事業之規模大小及其性質如何而定。

五、生產事業基金之運用

生產事業基金在會計上之運用如下：

第一步，收到普通基金撥來作爲事業運用資本 (Working capital) 之款項若干。其次，即以此款項用於購買原料，僱傭勞工，及支付其他製造費用。支出之款項遂變爲原料，在製品或製成品等盤存之形式。製成品售出後，則其盤存減少，而「應收帳款」或「應收」基金款」形式之資產增加。待應收之款收到後，又可購料僱工而從事第二次之製造矣。如此手續，循環不已。如有利益發生，則作爲基金

之剩餘(Surplus)；如此則運用資本增加，或用以償還普通基金而減少普通基金撥來資本額之一部亦可。如按照規定利潤須撥付普通基金，則資本額不能減少，普通基金收到撥付之利息，祇認為歲入之輸入而不認為所撥資本之收回。如事業之規模宏大，則適當之成本會計制度為必要。

六、會計科目

生產專業基金之主要會計科目如下：

資產科目	負債科目
現金	應付付款憑單
應收帳款	人工(Labor)
應收其他基金款	應付普通基金之事業資本
製成品(Finished Goods)	剩餘(Surplus)
在製品(Work in Process)	
原料(Material)	
製造費用(Burden)	

「在製品」科目借方記投入製造程序中之直接原料，直接人工及製造費用三項成本，貸方記製成品之成本，其借方餘額表示尚未製成之產品所包含之直接原料，直接人工及製造費用三項成本之總額。此科目亦可分析為三個科目：(1)「在製原料」(Material in Process)，(2)「在製人工」(Labor in Process)，(3)「在製製造費用」(Burden in Process)。

「製造費用」科目借方記不能直接分配於各批產品之製造費用

之發生額，貸方記已經按照一定之百分率間接分配於各批產品之製造費用額；其借方餘額表示已發生而尚未分配之製造費用總額；如為貸方餘額則表示較實際發生額多分配之製造費用總額。

〔人工〕科目借方記實際發生之人工費用，貸方記已經分配於各批產品之人工費用，其借方餘額表示已發生而尚未分配於各批產品之人工費用總額，其貸方餘額表示人工費用之分配額超過其實際發生額之數額。為計算成本迅速起見，一般之習慣皆先按一定之百分率分配人工費用而後記載人工費用之實際發生額，即先記〔人工〕科目之貸方而後記其借方，因此該科目常表現貸方餘額。

以上各科目如何使用，茲以例示之如下。

七、分錄舉例

〔1〕收到普通基金撥來運用資本若干：

借：現金

貸：應付普通基金之事業資本

（普通基金同時應作分錄如下：

借：墊付其他基金之運用資本

貸：現金

又借：以前年度累計收支餘絀

貸：事業基金運用資本準備）

〔2〕原料之購入：

借：原料

貸：應付付款憑單

(3) 原料成本之分配(根據領料單每日爲之):

借: 在製品*

 製造費用★

 貸: 原料

 [*細數過入成本明細分類帳簿(Cost ledger)各成本單
 (Cost sheet)]

 (★此係原料成本中不能直接分配於各成本單之部分)

(4) 人工成本之分配(根據人工每旬報表每日爲之)

借: 在製品*

 製造費用★

 貸: 人工

 [*細數過入成本明細分類帳簿各成本單]

 (★此係人工成本中不能直接分配於各成本單之部分)

(5) 薪工付款憑單之作成(根據薪工登記簿每週, 每半月或每月作
 成一次)

借: 人工

 貸: 應付付款憑單

(6) 雜項費用付款憑單之作成(隨時作成):

借: 製造費用

 貸: 應付付款憑單

(7) 製造費用之分配(根據預定之百分率於每批產品製成時爲之)

借: 在製品*

 貸: 製造費用

(* 細數過入成本明細分類帳簿各成本單)

(8) 付款憑單之支付:

借: 應付付款憑單

貸: 現金

(9) 產品之製成:

借: 製成品

貸: 在製品

(自成本明細分類帳簿中將製成品之成本單取出)

(10) 產品按成本售與其他基金:

借: 應收其他基金款

貸: 製成品

(11) 產品出售於市場:

借: 應收帳款

貸: 製成品

剩餘 (如有利益則記入)

(12) 應收款項之收到:

借: 現金

貸: 應收其他基金款

應收帳款

八、會計簿籍

生產事業會計之總帳——將以上各分錄過入總分類帳簿則生產事業基金總分類帳簿各科目之記錄如下:

現 金

(1) 運用資本之收到	×××	(8) 原料購價, 薪工,	
(12) 產品售價之收入	××	及雜項費用之付出	××

應 收 帳 款

(11) 應收帳款之發生	××	(12) 應收帳款之收到	××
--------------	----	--------------	----

應 收 其 他 基 金 款

(10) 應收其他基金款 之發生	××	(12) 應收其他基金款 之收到	××
---------------------	----	---------------------	----

製 成 品

(9) 製成品之成本	××	(10) 售出之製成品之 成本	××
		(11) 售出之製成品之 成本	××

在 製 品

(3)直接原料成本	××	(9)製成品之成本	××
(4)直接人工成本	××		
(7)製造費用之分配額	××		

原 料

(2)購入原料之支出	××	(3)原料成本之分配	××
------------	----	------------	----

製 造 費 用

(3)不能直接分配之 原料成本	××	(7)製造費用之分配	××
(4)不能直接分配之 人工成本	××		
(6)雜項費用支出	××		

應付付款憑單

(3)付款憑單之支付	××	(2)付款憑單之作成	××
		(5)付款憑單之作成	××
		(6)付款憑單之作成	××

人 工

(5) 薪工支出	××	(4) 人工成本之分配	××
應付普通基金之事業資本			
(此方記普通基金收回 之運用資本)		(1) 普通基金撥來之 運用資本	×××
剩 餘			
		(11) 出售產品所獲之 利益	

生產事業會計之其他帳簿——生產事業基金之序時帳簿為普通分錄日記帳簿，現金收入日記帳簿，付款憑單簿，支付命令簿（或現金支出日記帳簿），及薪工登記簿等。薪工登記簿乃以工頭所填之「人工日報表」為根據而記載各個工人工作時數，工資率，及工資總額之帳簿。除此簿外，其餘序時帳簿皆普通基金所有。再就分類帳簿而論，除前述之總分類帳簿外，生產事業基金有一重要之明細分類帳簿，即成本明細分類帳簿（Cost ledger）是也。此簿係由若干之成本單（Cost sheet）集合而成，成本單以製造通知單（Production order）號數畫分，即一批產品一張成本單。一批產品製成時，則其成本單自成本明細分類帳簿中取出，故成本明細分類帳簿各成本單所

表現直接原料，直接人工，及間接費用三項成本總數之和隨時與總分類帳簿「在製品」科目之借方餘額相等，即成本明細分類帳簿受總分類帳簿「在製品」科目之統制是也。關於原料，製成品，及應收應付款項有詳細記錄之必要時，亦可設置明細分類帳簿以說明之。

九、會計報告

生產事業會計之平衡表——根據前述之分錄生產事業基金之資產負債平衡表應如下：

生產事業基金資產負債平衡表

(日期為基金未結束以前任何一日)

現金	× × ×	應付付款憑單	× ×
應收帳款	× ×	人工	× ×
應收其他基金款	× ×	應付普通基金之事業	
製成品	× ×	資本	× × ×
在製品	× ×	剩餘	× ×
原料	× ×		
製造費用	× ×		
	<u>× × ×</u>		<u>× × ×</u>

生產事業會計之其他報表——生產事業基金之報表，除上述之資產負債平衡表外，在成本之計算方面尚有製造及推銷成本表(Statement of Cost to Manufacture and Cost of Goods Sold)等表，其詳細討論不屬於政府會計學之範圍，故略而不論。至於明細表

有編製之必要者，亦可根據已設置之明細分類帳簿編製之。

十、生產事業基金與普通基金之聯繫

生產事業會計通常係由普通基金撥來，故與該基金有相當之關係。普通基金撥來運用資本。其記錄已詳見本節前述之分錄(1)，增加資本時相同，減少或收回資本時為相反之記錄。兩基金因運用資本撥入，增加，減少及收回而發生之聯繫，在生產事業基金方面用「應付普通基金之事業資本」科目表示，在普通基金方面用「墊付其他基金之運用資本」科目表示；惟普通基金所墊付之運用資本不僅限於生產事業基金，故「墊付其他基金之運用資本」科目之餘額常較「應付普通基金之事業資本」科目之餘額為大也。此外如兩基金因產品之撥用而發生債的關係，則可用「應收其他基金款」（在生產事業基金方面）及「應付其他基金款」（在普通基金方面）兩科目聯繫之。惟生產事業基金所應收者既不以普通基金為限，而普通基金所應付者亦不以生產事業基金為限。故該兩科目餘額並不相等也。

第三節 材料制度會計

一、材料之意義及種類

材料 (Stores) 指各級政府及其所屬機關所需用之一切原料及製成品而言。材料有宜於集中購買者，有宜於各機關自行分別購買者。大約言之，需要量多而需要普遍者宜於集中購買，如下列各種材料是也：

1. 文具及辦公用品；

2. 建築材料及工廠材料；
3. 化學材料及實驗材料
4. 醫藥衛生材料；
5. 食料
6. 工具。

集中購買之材料通常皆置於集中管理之下，各種不同之材料應分室或於同室中分部儲藏。如為可能時，帳戶亦應以室或以部畫分。

二、材料制度之意義、目的及範圍

材料制度(Store system)，亦稱中央材料制度(Central stores system)，即各級政府或各大機關為供給其所屬機關所需之材料起見所設立之一種集中購買與集中儲備之制度。此種制度之目的在以經濟與便利之條件供給政府各機關以其所需之材料，而不在營利，其活動之範圍以政府各機關為限，絕少售貨於一般人民者，因之一般零售商店所發生之問題在此處通常均不發生。

三、材料制度會計之意義

材料制度會計即對於材料集中購買與集中儲備制度之會計；詳言之，即對於材料基金之收到，材料之購買、儲存、發出，材料購價之支付，及材料攤價(即舊價)之收入等所為之會計。因材料基金為循環基金，故不為損益之計算。因材料係購入，故不為成本之計算。如係自己製造，則歸入生產事業會計之範圍，視其規模之大小，或有設置成本會計制度之必要。

四、材料基金之設置

材料制度之運用雖可於普通基金中爲之，然仍以設置獨立的基金處理之爲佳。此獨立的基金稱爲材料基金 (Stores fund)，其來源通常爲普通基金，即由普通基金撥出款項若干，永遠作爲材料制度之運用資本，當普通基金爲材料基金畫撥款項作爲運用資本時，應爲如下之分錄。

借：墊付其他基金之運用資本 (Advance to Other Funds :
for Working Capital)

貸：現金

又借：以前年度累計收支餘絀 (Unappropriated Surplus)

貸：材料準備 (Reserve for Stores)

五、材料制度之運用

材料制度之運用如下：

第一步爲自普通基金收到撥來之運用資本，其次，即由購料部分購買材料儲備頭用。購料部分接到各部分之領料單，即對每一領料單填發一「材料通知單」(Stores order)，此材料通知單須以一分送達會計處，會計處即據以作成借某某適當基金及歲出預算數而貸材料之記錄。

在材料室方面應有活頁式或卡片式之永久盤存 (Perpetual inventory)。此種格式表示每項材料收入，支出及現存之數量，以及種類，品質，成本，價格等項。

政府設置材料制度，其目的不在營利，而在以最低之成本供給各機關所需之材料。在此種目的之下，構成材料之成本者為下列各項：

1. 材料之購價；
2. 運費及其他直接費用；
3. 材料室經費，包括工資，運貨費用，管理費用，損耗，折舊等項。

最後一項通常並不包括設備之資本支出 (Capital expenditure)，如房屋或其他設備之支出，在內；此等支出皆作為政府之普通歲出，而不作為遞延費用以分攤於領料之各部分。在決定各種材料每單位（規定領料之最小單位）之發售價格時，第一、第二兩項可以精確計算。第三項則不易確定屬於何種材料，故必須以武斷之方法分配之。其法即使用「間接費用率」(Overhead rate)。此間接費用率通常係根據直接成本（即以上 1、2 兩項）與間接費用總額（即以上第 3 項）之比例而決定。在材料制度運用之第一期中此間接費用率為估計之性質，並不十分正確。在以後各期則可根據前期之經驗修正之，且必須修正之，務使某期材料間接費用之分攤額（即分攤於各領料部分歸其負擔之額）與該期材料間接費用之實際金額兩者相差愈微愈好。

故材料發售於各部分之價格包括直接成本與依照一定之百分率所分攤之間接費用兩者。

六、會計科目

材料基金之主要會計科目如下：

資力科目	負債科目
現金	應付付款憑單
應收其他基金款	保留數準備
材料(Stores)	應付普通基金之材料資本(Due General Fund for Stores Capital)
材料保留數(Stores Encum- brances)	剩餘(Surplus)

「材料保留數」科目所表示者爲已發出而尚未收到貨物之定單；此科目將來有變爲資產（即「材料」科目）之可能，而現在則尚未達此程度，故列爲資力科目而排在「材料」科目之後。「材料」及「材料保留數」兩科目一方面爲基金之資力，一方面又爲「應付普通基金之材料資本」科目之抵銷部分，抵銷後如材料資本尚有餘額，則此餘額表示尚可購料之限度也。

七、分錄舉例

根據以上之會計科目，茲列舉材料基金之分錄於下，其涉及其他基金而有說明之必要者，亦並及之。

甲、開始之分錄

(1) 收到普通基金撥來運用資本若干：

借：現金

貸：應付普通基金之材料資本

（普通基金同時應作分錄如下：

借：應付其他基金之運用資本

貸：現金

又借：以前年度累計收支餘額

貸：材料準備）

乙、購料之分錄

(2)發出定單，定購材料時：

借：材料保留數

貸：保留數準備

(3)收到定購之材料，將原估計保留之數註銷：

借：保留數準備

貸：材料保留數

(4)收到定購之材料，將貨價作成付款憑單：

借：材料

貸：應付付款憑單

(詳細項目記入材料明細分類帳簿)

(5)將材料室經費支出若干作成付款憑單：

借：材料(或材料費用 Stores Expense)

貸：應付付款憑單

(6)發出支付命令或付出現金：

借：應付付款憑單

貸：現金

「材料」及「材料保留數」兩借方科目為「應付普通基金之材料資本」科目之抵銷部分 其總數不得超過該科目。抵銷後如有差額，則表示材料資本尚有未支配之餘額可再用以購料者也。

丙、發料之分錄

(7)發給各領料部分材料若干：

借：應收其他基金款

貸：材料

(在普通基金同時應作分錄如下：

借：歲出預算數

貸：應付材料基金款)

此分錄在材料基金方面實際上並非隨時記錄，乃每月終了時根據材料通知單簿 (Stores Order Register) 之總數總共分錄一次，惟在材料通知單登記簿上則應隨時登記。在普通基金方面亦然，經費明細分類帳簿上係根據每一材料通知單隨時登記，而總分類帳簿上則每月分錄一次。

(8)收到各領料部分繳來材料價金若干：

借：現金

貸：應收其他基金款

(在普通基金同時應作分錄如下：

借：應付材料基金款

貸：現金)

丁、整理之分錄

各種材料每年應舉行實地盤存 (Physical inventory) 一次，如事實上許可則期間縮短更佳。各種材料之實存數量各以其成本計價，再與材料明細分類帳簿相核對。如有差額發生，則帳面結存應照實地盤存更正如下：

(9) 年終材料之實地盤存比帳面結存多出若干:

借: 材料

貸: 剩餘

(10) 年終材料之實地盤存比帳面結存短少若干:

借: 剩餘

貸: 材料

八、會計憑簿

材料制度會計之總帳——將以上甲, 乙, 丙, 丁四部分之分錄過入總分類帳簿, 則材料基金總分類帳簿各科目之記錄如下:

現 金			
(1) 運用資本之收到	× ×	(6) 材料購價及材料	
(8) 材料售價之收入	× ×	室經費之付出	× ×
應收其他基金款			
(7) 應收各領料部分		(8) 收到各領料部分	
之材料售價	× ×	繳來之材料售價	× ×
材 料			
(4) 購入材料之購價	× ×	(7) 發出材料之售價	× ×
(5) 材料室之經費支出	× ×	(10) 實地盤存比帳面	
(9) 實地盤存比帳面結		結存短少之部分	×
存多出之部分	×		

材料保留數

(2)購料定單之估計金額	××	(5)購料定單估計金額之註銷	××
--------------	----	----------------	----

應付付款憑單

(6)付款憑單之支付	××	(4)付款憑單之作成	××
		(5)付款憑單之作成	××

保留數準備

(3)購料定單估計金額之註銷	××	(2)購料定單估計金額	××
----------------	----	-------------	----

應付普通基金之材料資本

(此方記普通基金收回之運用資本金額)		(1)普通基金接來之運用資本金	××
	剩		餘
(10)實地盤存比帳面結存短少之部分	×	(9)實地盤存比帳面結存多出之部分	×

材料制度會計之其他帳簿——材料基金之序時帳簿為普通分錄日記帳簿，現金收入日記帳簿，定單簿，付款憑單簿，及材料通知單簿(Stores order register)。材料通知單簿為發料憑證之登記簿，為材料基金所獨有，其餘各序時帳簿則普通基金亦有之。材料基金之分類帳簿，除總分類帳簿已敘述外，其重要之明細分類帳簿厥為材料明細分類帳簿(Stores' ledger)。此簿以材料室或材料部分戶。其格式可用普通兩欄式分類帳簿格式，每一材料室設立一帳戶。各帳戶之借方記材料購價支出及各種費用支出，其貸方根據材料通知單簿記發出材料之售價。各種費用支出若不記入材料明細分類帳簿各帳戶之借方以與材料購價支出混為一起，則於材料明細分類帳簿中另設「費用」帳戶以記載之亦可。但無論用此法或前法，在任何結算日期材料明細分類帳簿各帳戶餘額之總數必須與總分類帳簿「材料」帳戶之餘額相符，(在平時不必相符，因發出材料平時在總分類帳簿上未有記錄，該簿每月始根據材料通知單簿總記一次也)。即材料明細分類帳簿受總分類帳簿「材料」科目之統制也。

九、會計報告

材料制度會計之平衡表——根據前述之分錄，材料基金之實力負擔平衡表應如下：

材料基金實力負擔平衡表

(日期為基金未結束以前任何一日)

現金	××	應付付款憑單	××
應收其他基金款	××	保留數準備	××

材料	××	應付普通基金之材料資本	××
材料保留數	××	剩餘	×
	××		××

材料制度會計之其他報表——材料制度每月除應編製材料基金實力負擔平衡表外，並須編製材料明細表(Stores statement)，其格式如下：

材料明細表

材料室	上月結存	本月購入及費用	本月發出	本月結存	未收到之定貨	合計
合計						

- 說明：1. 此表根據材料明細分類帳簿並參照定單簿編製之。其各欄合計數須與總分類帳簿之有關帳戶相符。
2. 「材料室」欄填儲藏材料之各材料室名稱。
3. 「上月結存」欄填材料明細分類帳簿各帳戶之上月餘額。此欄合計數應與總分類帳簿「材料」帳戶之上月餘額相符。
4. 「本月購入及費用」欄填材料明細分類帳簿各帳戶之本月借項總數。此欄合計數應與總分類帳簿「材料」帳戶之本月借

項總數相符；同時又可與付款憑單簿相核對。

5. 「本月發出」欄填材料明細分類帳簿各帳戶之本月貨項總數。此欄合計數應與總分類帳簿「材料」帳戶之本月貨項總數相符；同時又可與材料通知單簿相核對。
6. 「本月結存」欄填材料明細分類帳簿各帳戶之本月餘額。此欄合計數應與總分類帳簿「材料」帳戶之本月餘額相符。
7. 「未收到之定貨」欄填定單簿上未清了之定單之估計金額。此欄合計數應與總分類帳簿「材料保留數」帳戶之本月餘額相符。
8. 「合計」欄填「本月結存」及「未收到之定貨」兩欄相加之和。此欄之合計數（即各合計數之總合計數）應與總分類帳簿「材料」及「材料保留數」兩帳戶本月餘額相加之和相符。
9. 各欄數字之關係如下：

上月結存 + 本月購入及費用 - 本月發出 = 本月結存

本月結存 + 未收到之定貨 = 合計

10. 合計欄各合計數之總合計數不得大於「材料資本」；如小於「材料資本」則其差數表示材料資本尚可運用之餘額。

十、材 基金與普通基金之聯繫

材料基金通常皆由普通基金撥來，故與該基金有相當之關係。此兩基金發生關係之時為材料制度運用資本之撥入，增加，減少及收回之時與材料領發及料價繳收之時。運用資本撥入，材料領發，及料價繳收之記錄已詳見本節七、分錄舉例之分錄(1)，(7)，(8)。

運用資本之增加，其記錄與分錄(1)同，其減少及收回則為相反之分錄，故不再述。至於會計科目方面之聯繫，則在材料基金為「應付普通基金之材料資本」一科目。在普通基金為「墊付其他基金之運用資本」及「材料準備」兩科目。「應付普通基金之材料資本」及「材料準備」兩科目之數額完全相等。「墊付其他基金之運用資本」科目之數額則較「應付普通基金之材料資本」科目之數額為大，因普通基金所墊付之運用資本不僅限於材料基金也。又，因領發材料之關係，兩基金間發生債權債務之關係，此債權債務之關係，在材料基金方面用「應收其他基金款」科目表示，在普通基金方面用「應付材料基金款」科目表示，因「應收其他基金款」科目所表示者不僅為對材料基金之債權，故其數額較「應付材料基金款」科目之數額為大也。茲將普通基金在撥付材料資本及領取材料後之資力負擔平衡表示之如下：

普通基金資力負擔平衡表

現金	××	應付付款憑單	××
★墊付其他基金之運用資本；		★應付材料基金款	××
材料基金	××	歲出保留數準備	××
營繕基金	××	★材料準備	××
應收特種基金款	××	營繕基金運用資本準備	××
		以前年度累計收支餘額	××
	<hr/> <hr/>		<hr/> <hr/>
	×××		×××

★表示與材料基金發生聯繫之科目

第四節 營繕制度會計

一、營繕工程之意義及範圍

營繕工程 (Job), 就其字義言之, 當指營造及修繕之工程而言。然在政府會計中其意義並不以此, 其範圍乃包括一切成件或成批之工作而言。如建築房屋, 培修馬路, 固為營繕工程; 即清除街道, 馬路灑水等工作, 亦屬於營繕工程之範圍也。

二、營繕制度之意義、目的及範圍

政府對於營繕工程通常皆另撥基金辦理而不混於普通基金之中, 另設機關主管其事而不混於普通機關事務之內。此種另撥款項交由專門主管勞務供勞之部門以從事營繕工程之辦法稱為營繕制度 (Job system)。營繕制度之設立, 其目的在便利營繕工程之進行及其成本之計算。營繕制度之範圍包括政府特設勞務部門所從事之一切工作, 並不以營造及修繕為限也。

三、營繕制度會計之意義

營繕制度會計 (Job system accounting), 或營繕工程帳 (Job accounts), 乃對於政府因實施營繕工程而特設之勞務部門之活動所為之會計。詳言之, 營繕制度會計乃對於營繕制度運用資本之撥入, 增加, 減少, 收回, 營繕工程成本之計算, 以及因營繕工程進行而發生之現金收支及債權債務之處理, 等項所為之會計。營繕工程現金之收支及債權債務之處理通常於總管理處 (General office) 為之。

(在營繕基金中處理)；營繕工程成本之計算則於工程處(Job office)爲之。故營繕制度會計可分爲兩部分：(1)總管理處營繕基金之會計，(2)工程處之會計。二者雖分，而實有密切之關係存在也。營繕工程成本之計算，就計算之程度言，不僅應算出每一勞務部門所服勞務之成本，並須在同一勞務部門中算出每一工作(Operation)之成本；就計算之對象言，不僅應計算營造及修繕房屋或其他財產之成本，並亦應計算清除街道及馬路灑水等工作之成本。

四、營繕基金之設置

政府所設各勞務部門之諸種工作原可於普通基金中處理之。但，如事實上可能，仍以另設基金單獨處理爲佳。此特別設立專以便利營繕工程進行之基金稱爲營繕基金(Service fund)。營繕基金通常係由普通基金撥來，但撥來後仍與普通基金同存於總管理處，並不交付於工程處，故現金之收支及債權債務之處理仍在總管理處。當普通基金爲營繕基金畫撥款項作爲運用資本時，應爲如下之分錄：

借：墊付其他基金之運用資本

貸：現金

又借：以前年度累計收支餘絀

貸：營繕基金運用資本準備 (Reserve for working
Capital of Service Fund)

五、營繕制度之運用

營繕制度在會計上之運用，於開始時或開設若干帳戶，每一帳戶代表將來須作成報告之每一種工作，此等帳戶稱為「經常工程」(Standing jobs)；或不設此等帳戶而對於將來必須完成之每一件工作發出一「工程命令」(Job order)。前法用於有繼續性的工作，其成本報告為按月編製，而後法則用於其他一切工作。

營繕制度之運用最好亦如材料制度然，由一循環基金處理之。此循環基金之會計（即營繕基金會計）於總管理處為之，而另於工程處設置自身能平衡之補助帳一套。在總管理處營繕基金方面祇設一統制帳戶以統制工程處帳目。至於成本之詳細項目均記於工程處之詳細帳戶中。總管理處營繕基金之該統制帳戶，其借方記發生之一切成本，其貸方記據報告已完成之工程。工程完成後，則受益之基金（即發出工程命令之基金）一方面記經費支出之發生，一方面記對營繕基金債務之發生；同時營繕基金即發生對該基金之債權。

在工程處帳上成本項目可分類如下（總管理處帳上不為成本項目之分析）：

1. 人工(Labor)——包括因工程命令而起之一切直接人工。
2. 原料(Material)——一切實際使用於工程之原料，按購價或材料室發價計算，再減去退回之原料。
3. 雜項費用(Miscellaneous expenses)——凡不屬於人工及原料項下之其他一切直接分配成本均屬之，如電話費、電報費、設計費等是也。
4. 間接費用(Overhead)——凡不能直接分配於任何特定工程而必須間接按一定之標準以分配於一切工程之成本均屬之，如工頭薪

工，及辦公費等是也。

上列各成本項目如何分配於各個之工程，俟於分錄舉例中示之。

六、會計科目

營繕制度會計既分為總管理處營繕基金之會計及工程處之會計兩部分，則其會計科目亦當按此畫分。茲分述於下：

(一) 總管理處營繕基金之會計科目

資力科目	負擔科目
現金	應付付款憑單
應收其他基金款	應付材料基金款
營繕制度(Job System)	保留數準備
營繕制度保留數(Job System Encumbrances)	應付普通基金之營繕資本

「營繕制度」科目借方記因本基金為工程處付出人工，原料，及雜項支出而發生對該處之債權，貸方記因工程處為本基金完成工程而受清償之債權，其借方餘額表示本基金對工程處所有債權之尚未受清償部分。此科目與工程處之「總管理處」科目為本基金與工程處互相聯繫之科目，其所表示之債權債務數額恰相等也。

「營繕制度保留數」科目所表示者為已發出之定單其確定金額將來可直接分配於一定之工程命令者，此科目將來有變為資產（即「營繕制度」科目）之可能，而現在則尚未達此程度，故列為資力科目而排在「營繕制度」科目之後。

(二)工程處之會計科目

資產科目

負債科目

未完工程(Job in Process)

總管理處(General Office)

人工(Labor)

原料(Material)

間接費用(Overhead)

「未完工程」科目借方記在工作程序中所耗費之人工，原料，雜支，及間接費用，貸方記已完成之工程，其借方餘額表示未完工程之成本總額。

「人工」科目借方記實際發生之人工費用，貸方記已經分配於各個工程之人工費用，其借方餘額表示已發生而尚未分配於各個工程之人工費用總額。此科目如為貸方餘額，則表示人工費用之分配額超過其實際發生額之數額。為計算成本迅速起見，一般之習慣皆先按一定之百分率分配人工費用而後記載人工費用之實際發生額，即先記「人工」科目之貸方而後記其借方，在此種情形下則該科目平常所表現者為貸方餘額。

「原料」科目借方記領入之材料，貸方記已分配於各個工程之材料，其借方餘額表示已領入而尚未分配於各個工程之材料費用總額。一般之習慣對於領入之材料皆按日，按週或按月記其總數一次，而對於材料之分配於各個工程則逐日記，即「原料」科目之貸方先記而借方後記，在此種情形下則該科目平常所表現者為貸方餘額。

「間接費用」科目借方記不能直接分配於各個工程之間接費用之發生額，貸方記已經按照一定之百分率間接分配於各個工程之

間接費用額，其借方餘額表示已發生而尚未分配之間接費用總額；如爲貸方餘額則表示較實際發生額多分配之間接費用總額。

「總管理處」科目貸方記因總管理處營繕基金爲工程處付出入工，原料，及雜項支出而發生對該基金之債務，借方記因工程處爲該基金完成工程而清償之債務，其貸方餘額表示工程處對總管理處營繕基金所負債務之尚未清償部分。

以上兩套會計科目如何使用，茲以例示之如下。

七、分錄舉例

營繕制度會計既分爲總管理處營繕基金之會計及工程處之會計兩部分，則分錄亦當按此畫分。茲根據前述會計科目，舉例示之如下，爲便於比較起見，故左右並列之。

總管理處營繕基金

工程處

(1)收到普通基金撥來運用資本若干：

借：現金

不作分錄

貸：應付普通基金之營繕

資本

(普通基金同時應作分錄如

下：

借：墊付其他基金之運用資

本

貸：現金

又借：以前年度累計收支餘額

貸：營繕基金運用資本準備)

iffi

(2) 工程命令之發出：

不作分錄

不作分錄

(發出工程命令之基金應作分錄如下：

(惟於工程明細分類帳簿 Job ledger 上開設帳戶)

借：歲出保留數

貸：歲出保留數準備)

(3) 人工成本之分配(每日爲之)：

不作分錄

借：未完工程*

間接費用★

貸：人工

(* 細數過入工程明細分類帳簿各工程帳戶)

(★ 此係人工成本中不能直接分配於各工程之部分)

(4) 薪工付款憑單之作成(每週, 每半月, 或每月爲之)：

借：營繕制度

借：人工

貸：應付付款憑單

貸：總管程處

(5) 原料成本之分配(每日爲之)：

不作分錄

借：未完工程*

間接費用★

貸：原料

(* 細數過入工程明細分類帳簿
各工程帳戶)
(★ 此係原料成本中不能直接分
配於各工程之部分)

(6) 領入材料之記錄 (每日, 每週, 或每月為之):

借: 營繕制度
 貸: 應付材料基金款
(材料基金同時應作分錄如
下:
借: 應收其他基金款
 貸: 材料)

借: 原料
 貸: 總管理處

(7) 雜項費用之記錄:

借: 營繕制度
 貸: 應付付款憑單

借: 未完工程 *
 間接費用 *
 貸: 總管理處

(* 細數過入工程明細分類帳簿
各工程帳戶)
(★ 此係雜項費用中不能直接分
配於各工程之部分)

(8) 付款憑單之付現:

借: 應付付款憑單
 貸: 現金

不作分錄

(9) 發出定單, 定購貨物時:

借: 營繕制度保留數	不作分錄
貸: 保留數準備	

(10) 收到定購之貨物, 將原估計保留之數註銷:

借: 保留數準備	不作分錄
貸: 營繕制度保留數	

(11) 間接費用之分配:

不作分錄

借: 未完工程★

貸: 間接費用

(★細數過入工程明細分類帳簿
各工程帳戶)

(12) 工程完成時(如為經常工程, 則不待工程完成, 而於每月終了時

為之):

借: 應收其他基金款

借: 總管理處

貸: 營繕制度

貸: 未完工程★

(發出工程命令之基金同時

(★細數過入工程明細分類帳簿

應作分錄如下:

各工程帳戶)

借: 歲出保留數準備

貸: 歲出保留數

又借: 歲出預算數

貸: 應付營繕基金款)

(13)各基金間現金之移轉——支付材料價格於材料基金:

借: 應付材料基金款 貸: 現金 (材料基金同時應作分錄如下: 借: 現金 貸: 應收其他基金款)	不作分錄
---	------

(14)各基金間現金之移轉——由其他基金收回工程成本

借: 現金 貸: 應收其他基金款 (發出工程命令之基金同時應作分錄如下: 借: 應付營繕基金款: 貸: 現金)	不作分錄
---	------

由以上之分錄可知工程處祇為工程成本之計算;其餘一切現金之收支,債權債務之處理,及契約責任之發生消滅等記載均於總管理處營繕基金中為之。

此外關於人工,原料,雜項費用,及間接費用等成本項目其處理之手續及記帳之根據亦有說明之必要。茲補述於後:

人工成本之分配,其根據為工頭所填之「人工日報表」(Daily labor report)。該表所記載者為工人姓名,工作時數,工作種類,及全部工人工作時間按工程之分配。各人之工作時數各按其工資率計

算而過入工程處之下列帳簿：

1. 薪工登記簿 (Payroll record) (過入各人名下)；
2. 工程明細分類帳簿 (Job ledger) (過入各工程帳戶)；
3. 總分類帳簿 (General ledger) (照上述分錄 (3) 過總數)。

人工成本中有若干項目其性質為一般的，不能直接分配於任何特定工程，此等項目之總數必須暫時借入「間接費用」科目以待按照一定之比率而分配之；因此在分配人工成本之分錄中其借項有「間接費用」科目之出現。(參看上述分錄(3))。在分配原料成本及雜項費用之分錄中其借項亦有「間接費用」科目之出現，原因與此相同。(參看上述分錄(5)與(7))。

薪工付款憑單 (Payroll voucher) 乃根據薪工登記簿作成，每週，每半月或每月作一次，總管理處則據以發放薪工，工程處則據以記載人工成本之實際發生額。(參看上述分錄(4))。

工程所用之原料或來自材料制度或由市面直接購入。若由材料制度而來，則對於發給每一工程之原料須有備忘之票券以記載之，工程處每日所作分配原料成本之分錄即以此等備忘票券 (Memo tickets) 為根據。(參看上述分錄(5))。根據此等備忘票券每日，每週或每月作成材料通知單以報告於總管理處，總管理處及工程處每日，每週或每月對於領入材料之記錄即以此材料通知單為根據。(參看上述分錄(6))。

若原料係由市面直接為工程而購入，則其會計程序與雜項費用相同。(參看上述分錄(7))。當發出定單時對於契約責任之發生，當收到貨物時對於契約責任之沖轉，均應有記錄。(參看上述分錄(9))

與(10))。

工程成本中除人工與原料外，其餘雜項費用通常皆以小額付款憑單之形式出現，總管理處方面應即據此以為之記錄。又其中有可直接分配於各工程者，有為一般性質而不能直接分配於各工程者，工程處應為之分配，故工程處方面亦有記錄。(參看上述分錄(7))。

人工，原料及雜項費用三種成本之不能直接分配於各工程之部分均歸入「間接費用」科目，(參看上述分錄(3)，(5)，(7))以待另用其他方法分配之。通常所用分配間接費用之方法為將一定期間之間接費用作一估計，以此為根據而決定一標準以為分配之依據。此標準通常為一定期間間接費用對該期間直接人工成本之百分率，或其他適當之標準亦可，在某種情形之下，則嚴密之成本會計制度為必要。當任何工程完成之時，則應按上述之標準予以間接費用之分配，其會計程序可參看上述分錄(11)。「間接費用」在任何時所表現之餘額(借方餘額)皆代表尚未分配之間接費用額。分配之標準是否適當，應隨時加以精細之檢查。倘未分配之間接費用日漸增加而有剩餘發生，則所用之分配標準須加以修正。

當一某工程之一切成本均已計入時(在經常工程則為每月終了時)，則此工程準備結束(Close out)。結束之法，先編製一工程成本憑單(Job cost voucher)，詳載成本情形。根據此工程成本憑單，總管理處及工程處為上述分錄(12)之記錄。

八、會計簿籍

營繕制度會計之總帳——將以上所舉分錄過入總分類帳簿 則

總管理處營繕基金及工程處之總分類帳簿如下：

總管理處營繕基金總分類帳簿

現 金

(1)普通基金撥來之運 用資本	× ×	(8)薪工,及雜項費 用之付出	× ×
(14)其他基金撥還之工 程成本	× ×	(13)撥付材料價格於 材料基金	× ×

應收其他基金款

(12)應收其他基金之工 程成本	× ×	(14)其他基金撥還 之工程成本	× ×
---------------------	-----	---------------------	-----

營 繕 制 度

(4)薪工支出	× ×	(12)已完成之工程 (或告一段落之經 常工程)之成本	× ×
(6)材料支出	× ×		
(7)雜項費用支出	× ×		

營繕制度保留數

(9)為營繕工程而發出 之定單	× ×	(10)已了結之定單	× ×
--------------------	-----	------------	-----

應付付款憑單

(8) 付款憑單之支付	× ×	(4) 付款憑單之作成	× ×
		(7) 付款憑單之作成	× ×

應付材料基金款

(13) 撥付材料價格於材 料基金	× ×	(6) 應付材料基金之 材料價格	× ×
----------------------	-----	---------------------	-----

保留數準備

(10) 已了結之定單	× ×	(9) 為營繕工程而發 出之定單	× ×
-------------	-----	---------------------	-----

應付普通基金之營繕資本

(此方記普通基金收回 之運用資本)		(1) 普通基金撥來之 運用資本	× ×
----------------------	--	---------------------	-----

工程處轉分類帳簿

未完工程

(8) 直接人工成本	× ×	(12) 已完成之工程 (或告一段落之經 常工程) 之成本	× ×
(5) 直接原料成本	× ×		
(7) 直接分配之雜項費用	× ×		
(11) 間接費用之分配額	× ×		

人 工

(4)人工成本之發生	××	(3)人工成本之分配	××
------------	----	------------	----

原 料

(6)原料成本之發生	××	(5)原料成本之分配	××
------------	----	------------	----

間 接 費 用

(3)不能直接分配之人工成本	××	(11)間接費用之分配	××
(5)不能直接分配之原料成本	××		
(7)不能直接分配之雜項費用	×		

總 管 理 處

(12)工程處為總管理處所完成之工程之成本	××	(4)總管理處為工程處所負擔之人工成本	××
		(6)總管理處為工程處所負擔之原料成本	××
		(7)總管理處為工程處所負擔之雜項費用	××

營繕制度會計之其他帳簿——除上述之總分類帳簿外，總管理處營繕基金應設置普通分錄日記帳簿，現金收入日記帳簿，定單簿，付款憑單簿，及支付命令簿（或現金支出日記帳簿）等序時帳簿；至於明細分類帳簿則可斟酌需要情形而設。工程處除總分類帳簿外應設置薪工登記簿（Payroll record）。及工程明細分類帳簿（Job ledger）。薪工登記簿為總分類帳簿上記載人工成本實際發生額之根據。工程明細分類帳簿以工程分戶，記載各個工程之成本，為總分類帳簿「未完工程」科目之詳細說明，而受該科目之統制，其作用等於成本會計中受「在製品」（Work in process）科目（或「在製原料」（Material in process），「在製人工」（Labor in process）及「在製製造費用」（Burden in process）三科目，統制之成本明細分類帳簿（Cost ledger），即未完成製造程序之成本單（Cost sheets）。

九、會計報告

營繕制度會計之平衡表——根據前述之分錄，總管理處營繕基金及工程處之平衡表應如下。惟工程處之會計僅以工程成本之計算為範圍，至於現金，債權，債務，契約責任等構成財政狀況之重要因素之增減變化均不與焉，其總分類帳簿為補助總管理處營繕基金總分類帳簿之性質，並非表示財政狀況者，故由該簿而產生之平衡表名稱之曰試算表（Trial balance）。

總管理處營繕基金資力負擔平衡表

（日期：基金未結束以前任何一日）

現金	××	應付付款憑單	××
----	----	--------	----

應收其他基金款	××	應付材料基金款	××
營繕制度	××	保留數準備	××
營繕制度保留數	××	應付普通基金之營繕資本	××
	<u>×××</u>		<u>×××</u>

工程處總分類帳簿試算表

(日期為工程未結束以前任何一日)

未完工程*	××	人工	××
間接費用	××	原料★	××
		總管理處	××
	<u>×××</u>		<u>×××</u>

*此科目餘額須與工程明細分類帳簿各科目餘額之總數相等。

★若領入之材料在總分類帳簿上每日均有記錄，則試算表上此科目無餘額表現。

營繕制度會計之其他報表——營繕制度會計之報表，除上述之平衡表及試算表外，無可特別敘述者。至於明細表，如有編製之必要者，自可設置相當之明細分類帳簿，而據以編製之。

十、營繕基金與工程處之聯繫

總管理處之營繕基金與工程處同為構成營繕制度之一部分，故兩者有互相關聯之處。就會計上而論，兩者之聯繫發生於營繕工程之人工，原料及雜項費用三項成本發生之時及工程完成之時。至於聯繫之方法，在總管理處之營繕基金方面則用「營繕制度」科目，以

表示對工程處之債權，在工程處方面則用「總管理處」科目，以表示對總管理處營繕基金之債務。此債權債務為同一價的關係之兩面，故其數額隨時相等。故在同一日時所編之營繕基金平衡表及工程處總帳試算表上，「營繕制度」及「總管理處」兩科目所表現之數額必相等也。至於因人工，原料及雜項費用三項成本之發生及工程之完成，而營繕基金與工程處在會計上發生聯繫時所作成之分錄，即本節前述之分錄(4)，(6)，(7)，(12)是也，茲不再贅。

十一、營繕基金與總管理處其他各種基金之聯繫

總管理處所有之基金不止營繕基金一種，營繕基金與其他各種基金在會計上有相當之聯繫。茲分述於下：

與普通基金之聯繫——營繕基金與普通基金發生聯繫之時為普通基金撥付運用資本於營繕基金之時，增加，減少或收回此運用資本之時，營繕基金為普通基金完成工程之時，及普通基金償還工程成本之時。關於運用資本之撥入，增加，減少，及收回，兩基金之聯繫方法如下：(1)在營繕基金方面用「應付普通基金之營繕資本」科目，以表示對普通基金之債務；(2)在普通基金方面則用「墊付其他基金之運用資本」科目，以包括對營繕基金之債權在內，而更用「營繕基金運用資本準備」科目，以示累計收支餘額之一部已用於營繕基金之運用資本方面。「營繕基金運用資本準備」科目之餘額隨時與「應付普通基金之營繕資本」科目之餘額相等；而「墊付其他基金之運用資本」科目之餘額則較「應付普通基金之營繕資本」科目之餘額為大，因普通基金所墊付之運用資本不限於營繕基金也。關於營繕

基金為普通基金完成工程及普通基金償還工程成本，兩基金之聯繫方法如下：(1)在營繕基金方面用「應收其他基金款」，以包括對普通基金之債權在內；(2)在普通基金方面則用「應付其他基金款」，以包括對營繕基金之債務在內。此兩科目之餘額並不相等，因營繕基金所應收者不限於普通基金，而普通基金所應付者亦不限於營繕基金也。撥入運用資本之分錄詳見本節前述之分錄(1)；增加運用資本相同；減少或收回時，為相反之記錄。營繕基金為普通基金完成工程及普通基金償還工程成本之分錄詳見本節前述之分錄(12)及(14)。故關於分錄部分不再贅述。為便於明瞭起見，茲將普通基金在與營繕基金發生關係以後所編成之資力負擔平衡表列示於下：

普通基金資力負擔平衡表

現金	××	應付付款憑單	××
★墊付其他基金之運用資本：		★應付其他基金款	
材料基金…××		材料基金	××
營繕基金…××	××	營繕基金…××	××
應收特種基金款	××	歲出保留數準備	××
		材料準備	××
		★營繕基金運用資本準備	××
		以前年度累計收支餘額	××
	<u>×××</u>		<u>×××</u>

★表示與營繕基金發生聯繫之科目

與材料基金之聯繫——營繕基金與材料基金發生聯繫之時機

營繕制度向材料制度領入材料及支付材料價格之時。兩基金之聯繫方法，在營繕基金方面用「應付材料基金款」科目，以表示對材料基金之債務，在材料基金方面則用「應收其他基金款」科目，以包括對營繕基金之債權。材料基金所應收者不僅限於營繕基金，故「應收其他基金款」科目之餘額常較「應付材料基金款」科目之餘額為大。至於領入材料及支付材料價格之分錄已詳見本節前述之分錄(6)與(13)，故不再贅述。

與其他基金之聯繫——除普通基金及材料基金外，營繕基金亦有與總管理處其他基金發生聯繫之時，例如營繕基金為某基金完成工程之時及某基金償還工程成本於營繕基金之時是也。在此種情形，兩基金聯繫之方法，在營繕基金方面用「應收其他基金款」科目，以包括對該受益基金之債權，在該受益之基金方面則用「應付營繕基金款」科目，以表示對營繕基金之債務。營繕基金所應收者不僅限於該受益之基金，並有其他之受益基金。故「應收其他基金款」科目之餘額常較該受益基金「應付營繕基金款」科目之餘額為大也。至於完成工程償還工程成本之分錄已詳見本節前述之分錄(12)及(14)，故不再贅述。

十二、營繕制度會計圖

營繕制度會計之詳細情形已於本節詳加敘述，茲更以圖示其要點如下：

營 業 制 度

會計事項	原始憑證	記 程
		工 總分類帳簿
工程命令		
成本	人工	借：未完工程 間接費用
		貸：人工
	薪工單	借：人工
		貸：總管理處
	原料	借：未完工程 間接費用
		貸：原料
雜項費用	總表(材料通知單)	借：原料
	付款憑單	貸：總管理處
間接費用		借：未完工程 間接費用
		貸：總管理處
完成工程	工程成本憑單	借：未完工程
		貸：總管理處

會 計 圖

錄		
處	總 管	理 處
工 程 明 細 簿 分 類 帳	營 繕 基 金	發 出 工 程 命 令 之 基 金
開帳帳戶.....		借：歲出保留數 貸：歲出保留數準備
借：各工程帳戶		
	借：營繕制度 貸：應付付款憑單	
借：各工程帳戶		
	借：營繕制度 貸：應付材料基金款	
借：各工程帳戶	借：營繕制度 貸：應付付款憑單	
借：各工程帳戶		
	借：應收其他基金款 貸：營繕制度	借：歲出保留數準備 貸：歲出保留數 借：歲出預算數 貸：應付其他基金款
貸：各工程帳戶		

第七章 償債基金會計

第一節 概說

一、償債基金之意義

償債基金一辭在英文爲 (Sinking fund)。此名辭最初使用之時與其現代之意義不同，而其現代意義又有廣狹之別，茲分述之。

償債基金之制度創始於英人布萊士 (Richard Price) 氏見複利法之利益，故主張運用此項原則，以爲逐漸償還公債之法。按氏之論據，乃基於複利之增殖力，其法由政府每年提出一定之金額作爲償債基金，以時價收買公債，其已經買入之公債仍付以定額之利息，歸入基金。此古時償債基金之意義也。政府對已收回之公債仍給以利息，並無若何之意義，故現代不再襲用此種辦法，因之償債基金在現代之意義與其古時之意義稍有不同。

償債基金不僅在政府有之，在商業方面亦有。在商業方面不但對於債券之償還設置償債基金者，即對於抵押借款之支付，及資產之調補 (Replacement of assets) 等等，亦有設置償債基金者。其應用之範圍較爲廣泛。故在商業會計方面償債基金乃由償還債券，支付押款及調補資產等特定目的而按期蓄積之款項及其所生之利息累積而成之基金。此爲償債基金在商業會計中之意義，亦即廣義的定義。

在政府方面償債基金之設置僅見於償還公債方面，故其定義亦不若上述之廣泛。在政府會計中償債基金乃對於一次到期之公債償

撥於其存續期間預儲足夠之數額以作公債到期還本付息之用之基金。此爲償債基金在政府會計中之意義，亦即狹義的定義。

二、償債基金之目的

根據上述之意義，可知商業方面之償債基金其目的除償還債券外尚有支付押款及調補資產等等，而政府方面之償債基金其目的僅限於償還債券。若合而言之，則償債基金之一般的目的爲以循序漸進的方法蓄積足夠之流動資金以便於債券到期時或到期前清償其全部或一部也。

三、償債基金之來源

償債基金之來源在商業方面爲銷貨收入。當公司發行債券時有時即規定以其銷貨收入提出百分之幾作爲償債基金者。在政府方面其來源爲歲入款。其法爲由一般歲入款中每年提出若干作爲償債基金。亦有爲償債基金之建立而每年徵課特別之賦稅者。擬作償債基金之款因投資而發生收入。此項收入亦歸入償債基金，而作爲債券還本付息之用。合而言之，償債基金之來源有二：(1)歲入（就政府而言）或銷貨收入（就商業而言），(2)償債基金投資之收入。

四、償債基金之形式

凡擬作償債基金之款項並非原樣不動，靜待債券到期而清償之，乃用於種種之活動者也。其活動方式有投資於有價證券以求利息與利潤者，有存入銀行，別立一戶以翻利息之收入者，有斟酌市場

情形認為逐漸收回將來應行償還之債券為有利而於債券到期以前陸續在市場中收購者。因此償債基金不必悉為現金，有時乃取有價證券，銀行存款，或已收回自己發行之債券等形式。

五、償債基金之性質

關於債券償債基金(Bond sinking fund)之內在的性質如何，學者之意見頗不一致。有認償債基金全然為資產，雖其中包含若干已收回之債券，在財務報表上亦應作如是看者。亦有認償債基金全然為假定負債之抵銷部分(An offset to anominal liability)，雖償債基金尚未實際用於收回債券，亦應作如是看者。此兩種意見各走極端，皆不免有所偏。且主張償債基金應視為資產者，對於該基金應列入資產中何種何類，亦不免於懷疑。

正確之見解應將償債基金分析為兩部分，已用於收回債券之部分固可視為假定負債(即債券原核准發行額)之抵銷部分，但尚未用於收回債券之部分實為資產。謂償債基金全然為假定負債之抵銷部分者，其理論自發行債券之機關之立場觀之難以立足。償債基金可以契約規定完全存於債券發行機關之外，專作償債之用；但在實際用於收回債券以前，債務並未減少，而基金之全額實為一有效的資產也。債券在實際支付以前乃真實負債(a bona fide liability)，僅僅支付之有效的準備並不能即認為債券之收回也。若償債基金之保管人怠於履行契約或其他原因而未將債券收回，則債券未受清償而仍為發行機關之合法的債務。若債券之未收回非由於基金保管人之疏忽，而由於時間未到，其情形固無稍殊也。不論實際償還日期之

遠近，祇須債券未受清償，則利息須照常支付，而債券受償，則利息停付。故債券之收回與否其情形自然不同也。若必欲堅持請款備償即等於債已償還而同時認爲不存在之債務（即已收回之債券）亦須支付利息，未免可笑矣。債債基金雖非儲款者所能支配而完全交付於保管人，並不能因此而遂否認其爲資產。誠然支配之權在於基金保管人，但彼僅能按照特定之目的支配之。且，如契約規定基金保管人祇有保管之責，債券到期時基金仍交還於債券發行機關，由發行機關執行實際之支付，在此種場合，債債基金之爲資產也如故。在此種情形更無人可否認債券保管人手中之基金乃債券發行機關之資產也。

債券債債基金向未使用於收回債券之目的者對於債券發行機關爲真實之資產，此種說法尚有一理由存在，即債債基金能賺得利息，且賺得利息之數額不小，期間亦可連續若干年。即使債券之數額甚大，而債債基金一時未能蓄積至此數額，然該基金營利能力(Earning power)之存在固無疑也。

在另一方面，祇須基金保管人已將基金俱用於收回債券，則自債券發行機關之會計立場觀之，一方面爲基金投資之減少，一方面爲同數額債務之減少，不問收回之債券是否正式註銷也。換言之，即祇須債債基金所包括者爲該基金設立之目的正欲收回之債券，則該基金代表假定負債之抵銷部分，而非資產。在會計上有最常見之一種錯誤，即將債債基金在債券發行機關之資產負債表上全部表現爲資產。其實該基金已有一部或全部已用於償債而應表現爲負債之減少也。已收回而保存於債券發行人（或其代表）手中之庫存債券(Treas-

surety bond) 與已註銷之債券其間並無若何不同之處。其不復成爲資產則一也。若必謂庫存債券爲資產而註銷之債券始爲債務之抵銷，是無異於僅僅註銷之行爲即可摧毀一種財產矣，是不通之論也。誠然，庫存債券有再發出之時，但此種情形極少，且不能因此而遂認其爲資產。何以言之？蓋已收回而存於庫中之債券其再發出亦不過等於已核准而尚未發行之公債之繼續發行或於核准數額外增發債券耳。

綜合以上言之，償債基金之性質如下：其尚未使用於收回債券之部分爲資產，其已使用於收回債券之部分乃負債之抵銷。

六、償債基金蓄積之方法

償債基金之成立通常皆由分期逐漸儲積。最簡單之儲積方法爲每次提存之數額相等且提存之期間相等，換言之，即採用年金(Annuity)之辦法是也。惟償債基金有一次償還與分期償還之別，因之其蓄積之方法亦異。若償債基金之目的爲蓄積一總額而於將來一定日期一次償還，則以此總額爲本利合計(Amount)(或稱終價 Final value)而求其年賦金(Annual rent)。若償債基金之目的爲分期償還債券之本息，則須先算出各期應還之款在最後一次提存時總共之本利合計，然後再以此本利合計爲年金之本利合計而求其年賦金；或不借助於本利合計而經由現值(Present worth)(或稱現價 Present value)以求之亦可，即先算出各期應還之款在目前之價值(即現值)，然後再以此現值爲年金之現值而求其年賦金。其詳當於會計應用數學中論之。

七、償債基金利息之處理

償債基金通常在未償債以前多用於投資，因投資而有利息之收入。此種利息收入之處理與普通利息收入不同，在商業方面不能用於紅利之分配，在政府方面不能歸入一般歲入，而應作為償債基金之一部，以備債務之償還。償債基金利息之處理既與普通利息不同，則其在帳上之記載方法亦異。在商業方面，則特設準備帳戶以記載之，以保證其不用於紅利之分配。在政府方面則歸入償債基金會計，以保證其不與一般歲入一同使用也。

八、償債基金之運用

償債基金之利息收入應歸入償債基金以作償債之用，已如上述，債券之利息費用亦應由償債基金支付之，不僅其本金為然也。茲將償債基金在會計上之運用示之如下：

在會計期間開始時，開設「償債基金需用數」(Sinking Fund Requirements)科目。此科目借方記本期中該基金償還債券本金及支付債券利息所需用款項之總額。此項還本及付息所需用之數額同時應分別記入「債券還本準備」(Reserve for Retirement of Bonds)及「債券付息準備」(Reserve for Interest on bonds)兩科目之貸方。

如償債基金所需用之款項來自特別之課稅，則將徵課之數額借入「應收稅款」科目，並同時貸入「償債基金需用數」科目。稅款納入時，則借「現金」而貸「應收稅款」。如償債基金所需用之款項係由普通基金撥來，則直接借「現金」而貸「償債基金需用數」。

現金在未償債以前可投資於有價證券。此等證券皆以成本表現；但保存至債券到期始行出售之證券則可以其票面價值表現，而另立帳戶記載溢價或折扣，以便分期攤銷於「收入」帳戶。投資所生之利息應貸入「收入」科目，而於每期之末結入「償債基金需用數」科目，直至該帳戶平衡為止，此後如「收入」帳戶再有餘額則結入「剩餘」科目。

債券還本付息皆由償債基金任之。由「債券還本準備」及「債券付息準備」兩科目分別撥出經費以作債券還本及付息之用，須先經核准之程序。於付出現金之前通常亦先作成付款憑單。關於經費之支出可設置經費明細分類帳簿。

九、償債基金會計之意義

政府機關為使指定作為債券還本付息之用之款項不至挪作別用起見，故特設償債基金，不與普通歲入款相混。其在會計方面亦自成單位，不混入普通基金會計之內。所謂償債基金會計者，其意義云何？即政府對於專供公債還本付息使用之款項所為之會計。詳言之，即政府對於專供公債還本付息使用之款項其需要數額之決定，現金之收入，現金之投資，公債利息之支付，公債本金之償還，及其他有關事項所為之會計。償債基金有時係由普通基金撥來，而債券基金之剩餘通常亦撥入償債基金，故償債基金與該兩基金在會計上有發生關係之時。

第二節 會計科目

償債基金之會計科目應能表現下列各事觀

1. 每一債債基金在一定日期還本付息需用款項之數；
2. 每一債債基金現有款項之數；
3. 每一債債基金由何種資產湊合而成。

一切債債基金可合為一帳類而為之會計，在此種場合則總分類帳簿各科目成為統制科目，至於各基金之一切詳細情形，均須另設債債基金明細分類帳簿以說明之。

債債基金會計通常所用之會計科目如下：

資力科目	負擔科目
現金	應付付款憑單
應收稅款	折扣
滯納稅款準備	債券付息準備
投資	債券還本準備
應收其他基金款	歲出預算數
溢價	收入
債債基金需用數	剩餘

「滯納稅款準備」為「應收稅款」之評價科目，故列為資力科目。在各債債基金聯合投資之場合，「溢價」，「折扣」及「收入」平時皆祇能表現各基金共有之總數，須至年終按比例分派後，始知各基金之細數。以上各科目如何使用，茲以例示之如下。

第三節 分錄舉例

下列分錄為每一債債基金所必要之分錄。

甲、年度開始之分錄

(1) 本年度需用債券還本付息之款項若干:

借: 債債基金需用數

貸: 債券還本準備

債券付息準備

乙、基金來源之分錄

(2) 由普通基金撥來款項若干:

借: 現金

貸: 債債基金需用數

(普通基金同時應作分錄如下:

借: 歲出預算數

貸: 現金)

(3) 由特別課稅而來之款項若干:

a. 徵收稅款時

借: 應收稅款

貸: 債債基金需用數

滯納稅款準備

b. 納入稅款時

借: 現金

貸: 應收稅款

(4) 債券基金之剩餘撥歸本基金若干:

貸: 現金

貸: 債債基金需用數

(債券基金同時應作分錄如下:

借：尚未支用之餘額

貸：現金

丙、基金投資之分錄

(5) 爲投資之目的而購入有價證券若干：

a. 平價購入時

借：投資

貸：現金（應付付款憑單之記錄從略）

b. 高價購入時

借：投資（記票面價值）

溢價（記實際價格超過票面價值之部分）

貸：現金

c. 低價購入時

借：投資（記票面價值）

貸：現金

折扣（記實際價格少於票面價值之部分）

（此爲保存至債券到期始行出售之證券之記載方法，若證券隨購隨售，不必保留至債券到期，則「投資」科目可記載證券之實際價格，不必另設「溢價」及「折扣」科目）。

(6) 收到投資利息若干：

借：現金

貸：收入

(7) 出售有價證券若干：

a. 平價出售時

借：現金

貸：投資

b. 高價出售時

借：現金

貸：投資（記票面價值）

收入（記利益）

c. 低價出售時

借：現金

收入（記損失）

貸：投資（記票面價值）

丁、基金去路之分錄

(8) 支付債券利息若干：

a. 核准利息支付時

借：債券付息準備

貸：歲出預算數

b. 作成付款憑單時

借：歲出預算數

貸：應付付款憑單

c. 支付付款憑單時

借：應付付款憑單

貸：現金

(9) 償還債券本金若干：

a. 核准本金償還時

借：債券還本準備
 貸：歲出預算數

b. 作成付款憑單時

借：歲出預算數
 貸：應付付款憑單

c. 支付付款憑單時

借：應付付款憑單
 貸：現金

或：年度終了之分錄

(10) 證券折扣之攤銷：

借：折扣
 貸：收入

(11) 證券溢價之攤銷：

借：收入
 貸：溢價

(12) 將累積之收入結轉「償債基金需用數」科目：

借：收入
 貸：償債基金需用數

(13) 本年度累積之收入於結轉「償債基金需用數」科目且已將該科目結平後，如尚有餘額，則係收入超過需用之部分，應即轉入「剩餘」科目：

借：收入
 貸：剩餘

己、剩餘處理之分錄

(14) 本年度除還本付息外如尚有剩餘，應撥作以後各年度還本付息之用，於撥用時作分錄如下：

借：剩餘

貸：償債基金需用數

(注意：此分錄非本年度所作，乃在以後各年度內所作，且須於該年度還本付息需用數作成分錄以後爲之。即於上述甲部分錄(1)作成後爲之。)

第四節 會計簿籍

償債基金會計之總帳——將以上甲、乙、丙、丁、戊、己六部分之分錄過入總分類帳簿，則各科目之記錄如下：

現		金	
(2) 普通基金撥來之款	××	(5)a. 投資之購價	××
(3)b. 特別徵課之稅款	××	(5)b. 投資之購價	××
(4) 債券基金撥來之剩餘款	××	(5)c. 投資之購價	××
(6) 投資之利息收入	××	(8)c. 債券利息之支付	××
(7)a. 投資之售價	××	(9)c. 債券本金之償還	××
(7)b. 投資之售價	××		
(7)c. 投資之售價	××		

應 收 稅 款

(3)a. 稅款之徵收	× ×	(3)b. 稅款之納入	× ×
-------------	-----	-------------	-----

滯納稅款準備

(此方記不能收得之應收稅款之註銷數及過多之滯納稅款準備之核減數)		(3)a. 為滯納稅款而準備之數額	× ×
----------------------------------	--	-------------------	-----

投 資

(5)a. 長期投資購入之票面價值	× ×	(7)a. 長期投資售出之票面價值	× ×
(5)b. 同 上	× ×	(7)b. 同 上	× ×
(5)c. 同 上	× ×	(7)c. 同 上	× ×
(若為短期投資則記購入之實際價格)		(若為短期投資則記原購入之實際價格)	

溢 價

(5)b. 長期投資購入時所付之溢價	× ×	(1) 於長期投資存留之期間內每年攤銷之投資溢價	×
--------------------	-----	--------------------------	---

債債基金需用數

(1) 本年度債券還本 付息需用款項之 總數	x'x'x	(2) 普通基金撥充債券還 本付息之款	xx
		(3)a. 為債券還本付息而 特別徵課之稅款	xx
		(4) 債券基金撥來之剩餘	xx
		(12) 債債基金自身之收入 款	xx
		(14) 以前年度剩餘之撥用 部分	x

應付付款憑單

(8)c. 付款憑單之支付	xx	(8)b. 付款憑單之作成	xx
(9)c. 同上	xx	(9)b. 同上	xx
	折		扣
(10) 於長期投資存留之 期間內每年攤銷之 投資折扣	x	(5)c. 長期投資購入時所 得之折扣	xx

債券付息準備

(8)a. 本年度債券付息 已核准之數	xx	(1) 本年度債券付息需用 款項之數	xx
------------------------	----	-----------------------	----

債券還本準備

(9)a. 本年度債券還本 已核准之數	× ×	(1) 本年度債券還本需 用款項之數	× × ×
------------------------	-----	-----------------------	-------

歲出預算數

(8)b. 本年度債券付息 已支出之數	× ×	(8)a. 本年度債券付息已 核准之數	× ×
(9)b. 本年度債券還本 已支出之數	× ×	(9)a. 本年度債券還本已 核准之數	× × ×

收 入

(7)c. 投資之損失	× ×	(6) 投資利息之收入	× ×
(11) 長期投資溢價之 每年攤銷額	×	(7)b. 投資之利益	× ×
(12) 餘額結轉「償債 基金需用數」科 目, 但以結平該 科目為限	× ×	(10) 長期投資折扣之每 年攤銷額	×
(13) 餘額結轉「償債 基金需用數」將 該科目結平後尚 多餘之部分結入 「剩餘」科目	× ×		

剩 餘

(14) 撥充以後各年度還本付息之用 ×	(13) 本年度累積之收入為本年度還本付息所不復需用之部分 × ×
----------------------	-----------------------------------

債債基金會計之其他帳簿——債債基金所用之序時帳簿為普通分錄日記帳簿，現金收入日記帳簿，及付款憑單簿等，與普通基金所用者相同。其分類帳簿除總分類帳簿已敘述外，關於經費之支出可設置經費明細分類帳簿。又所有各個債債基金可混為一帳類 (Account group) 而為之會計，如此則總分類帳簿中各帳戶皆成為統制帳戶而須有明細之帳戶以說明之。在此種場合則應設置債債基金明細分類帳簿 (Sinking fund ledger)，其內容須能表示每一債債基金之一切詳細情形。

第五節 會計報告

債債基金會計之平衡表——債債基金之平衡表在平時所表現者為資產負債資力負擔，年度終了後則僅表現資產與負債。其所包含之科目如下：

債債基金會計之資力負擔平衡表

(日期為年度中之一日)

現金	× × ×	應付付款憑單	× ×
應收稅款	× × ×	折扣	× ×

償債基金會計

部

減：滯納稅款準備	×××	×××	債券付息準備	××
投資	×××	×××	債券還本準備	×××
應收其他基金款	××	××	歲出預算數	××
溢價	××	××	收入	××
償債基金需用數	××	××	剩餘	××
		<u>×××</u>		<u>×××</u>

償債基金會計之資產負債平衡表

(日期為年度終了之日)

現金	××	××	債券還本準備	××
應收稅款	××	××	債券付息準備	××
減：滯納稅款準備	××	××	折扣	××
投資	××	××	剩餘	××
應收其他基金款	××	××		
溢價	××	××		
		<u>×××</u>		<u>×××</u>

償債基金會計之其他報表——除平衡表外，償債基金尚有現金收入明細表(Statement of Receipts)及現金出納總表(Summary of Receipts and Disbursements)，其格式可參照債券基金該兩表之格式，其收支之分類可如下：

- 附註：1. 此表「債債基金名稱」欄填債債基金明細分類帳簿上所列各個債債基金之名稱。
2. 此表「現金」，「應收款項」，「投資」，「溢價」，「還本準備」，「付息準備」，「折扣」，「剩餘」各欄之合計數應與總分類帳簿各相當科目之餘額相符。
3. 此表若為年終所編，其資產合計與負債合計可以相等；若為平時所編，則不必相等。

第六節 債債基金與其他基金之聯繫

債債基金之款項有撥自普通基金者，故兩基金有發生關係之時。當普通基金撥出款項時，即認為經費之支出，因債務費已列入歲出預算故也。債債基金收到款項即減少「需用數」。其分錄之對照可參看本章第三節乙部分錄(2)，茲不贅述。

又債券基金於一切經費支出付清後，如尚有剩餘，通常亦撥歸債債基金，以為債券還本付息之用。因此債債基金亦有與債券基金發生關係之時。在撥款時該兩基金分錄之對照可參看本章第三節乙部分錄(4)，茲不贅述。

第八章 現金出納會計

第一節 概說

一、現金之意義

「現金」一辭為人人所能了解，然其在會計上之意義為何，其範

國之廣狹若何，則非加說明不能明瞭。在會計上通常認為現金者，如下列四種：(1) 鑄幣與通貨 (Coin and currency)；(2) 現金信用證券 (Cash credit instruments)；(3) 商業銀行帳款 (Commercial bank accounts)；(4) 特別基金 (Special fund)。

第一種現金包括金幣、銀幣、輔幣、鈔票，及普通銀行兌換券，此中由政府規定金幣或銀幣或鈔票為法幣，既經規定則該幣有無限法償之資格而可以通用無阻，在會計方面亦以此為記帳之單位。

第二種現金包括銀行匯票、本票 (Cashier's check) (即銀行出納員簽字之銀行行款支票)、郵局及錢莊匯票、保付支票 (Certified check)，及普通私人支票。嚴格言之，此等全係信用證券 (Credit instruments) 或應收款項 (Receivables)，但一則因其有高度之標準性，一則因習慣與便利之緣故，通常皆視作現金。惟就中私人支票是否在資產負債平衡表上應列作現金，不免稍有疑懼，誠然，私人支票為兌現之票據，為支付之命令，但常有不能兌現而退票之時。雖然，吾人可將支票隨時存入銀行，如此則雖有不能兌現者其數額亦不致累積甚大，如此則直視支票為現金亦無礙。到期之債券息票有時亦認為現金，因此等證券可立即變為通貨，與存款憑據無異也。普通之帳款與票據，雖已到期，亦不能認為現金，不確實之應收款項或現金通知單雖有人視為現金者，但此種見解不能認為正確。

商業銀行帳款為現代工商業機關現金之最重要元素，因現代以支票付款之習尚甚為普遍故也。普通之企業機關其現金之大部分皆為銀行存款，此種存款乃極流動而可靠之應收款項也。政府機關之現金結存中亦常包括大部分之商業銀行帳款。

企業及政府機關為調補財產，償還債務，支付卸金，賠償損害，及收回票券等目的，常提出款項若干，存儲於銀行或其他適當之機關。此種提存之特別基金可視為現金。關於股票，債券，及其他證券之發行及收回亦有設置特別之基金者。在基金保管人手中之基金可否視作現金，須視情形而定。如基金之信託於基金保管人保暫時之性質，如儲蓄財產之基金，則宜認為現金；反之，償債基金為收回債券按照契約分期繳存於基金保管人之手，並在規定之條件下完全受其支配之基金，則不宜認為現金，而應列為特別投資（基金之未使用部分如此列）或負債之抵銷（基金之已使用部分如此列）。

依購買約定或代理契約而支付之定金（Deposit）最好視為特別預付款或應收款項而不認為現金。同樣，代理人（Agent）手中週轉金之未使用餘額通常亦不認為現金。預付與推銷員或其他人員之款項在資產負債平衡表上亦不能列為現金。

以上所論為現金之最廣義。若會計制度對現金採取狹義而不包括銀行存款等在內，則於該科目須加以說明。

二、現金之特性

由以上所舉現金之內容，可知現金有兩個主要之特性，即：（1）可用為交換之媒介（Availability as medium of exchange）；（2）價值固定（Fixity of value）。若現金之真諦在於其能直接用為購買力（Immediate availability as purchasing power）一點，現金為支付財貨及勞務，或清償債務，而為一般人所收受之一種資產。故任何物件，祇須為一般人所能收受的（Generally acceptable），不問其

是否爲法貨 (Legal tender) (卽有無限法償之貨幣)，皆爲現金。現金又爲有完全的價值固定性之資產 (因物價水準變動而起之貨幣價值變動除外)。現金之數額爲確定的；除極少數之情形外，絕少波動。

三、現金收支之意義

現金出納卽現金收支是也。現金收支包括現金收入與現金支出。茲分別述之。

現金收入 (Receipts or cash receipts) 與收入 (Revenue) 不同。現金收入包括政府或企業在一定期間內從各方面實際收到之一切現金，其中有爲收入者，亦有非收入而爲償入或支出之收回或暫收而將來仍須退還者。收入則指政府或企業在一定期間內所發生之一切收益，其中有爲現金收入者，亦有尙未達到現金收入之程度而僅爲應收款項或其他財產者。故現金收入包括兩部分，一部分爲收入，一部分非收入；收入亦包括兩部分，一部分爲現金收入，一部分非現金收入。故現金收入與收入二者之關係如兩圓之相交而未能重合也。

現金支出 (Disbursements or cash disbursements) 與支出 (Expenditure) 不同。現金支出包括政府或企業在一定期間內實際支付於各方面之一切現金，其中有爲支出者，亦有非支出而爲投資或收入之退還或暫付而將來仍可收回者。支出則指政府或企業在一定期間內所發生之一切費用，其中有爲現金支出者，亦有尙未達到現金支出之程度而僅爲應付款項者。故現金支出包括兩部分，一部分爲支出，一部分非支出；支出亦包括兩部分，一部分爲現金支出，

一部分非現金支出。故現金支出與支出二者之範圍亦互相重疊而未能完全吻合也。

四、現金收支之分類

現金收支之意義既明，茲敘述其內容之分析如下。政府之現金收入大約可分為二類：(1) 歲入的現金收入 (Revenue receipts)，(2) 非歲入的現金收入 (Non-revenue receipts)。前者為現金收入中屬於本年度收入之部分；後者為現金收入中不屬於本年度收入之部分(即以前年度收入或根本非收入)。

歲入的現金收入又可細分為兩種，一種為發生在先 納入在後者，一種為納入與發生同時者。此兩種在帳上之記錄微有不同。

非歲入的現金收入通常為下列各種：

- (1) 借款——包括一切借入之款，不問其目的為支付費用或購置財產。借款之收進一方面增加資產，同時他方面即增加同額之負債，故非歲入。借款上累積之利息亦然。
- (2) 資產之變賣——如財產、投資及物品之變賣是也。此僅為一種資產變換為另一種資產，不增加剩餘，故非歲入。
- (3) 支出之退還——此為錯誤之支出之收回，如為可能時應自相當之支出科目中減去之。
- (4) 剩餘現金收入 (Surplus receipts)——即應直接歸入剩餘之現金收入，包括以前年度應收帳款因不能收到而已註銷，在本年度又重新收入者，及財產變價收入等項。此種收入增加可用的剩餘 (Expendable surplus)，可稱為收入；但並非屬於本年度之

收入，故為非歲入的現金收入。

- (5) 特賦及補償款項——包括因實施改良工程而自受益財產之所有人收取之特賦及其他帳款。此等項目，嚴格言之，僅為政府已墊付之經費之歸還，而非歲入。
- (6) 留本基金之捐贈——包括不動用本金之恆久基金之捐贈。
- (7) 信託款收入——包括保證金，代收其他政府租稅，及無遺囑財產之基金等屬於信託保管性質之款項。

現金支出亦可分為二類：(1) 經費的現金支出 (Appropriation disbursements)，(2) 非經費的現金支出 (Non-appropriation disbursements)。前者為現金支出中屬於經費支出之部分；後者為現金支出中不屬於經費支出之部分。

經費的現金支出又可細分為三種：(1) 最初訂立契約時經過保留程序，其次債務成立時經過應付程序，最後支付款項時經過實付程序之經費的現金支出；(2) 未經過保留程序，先經過應付程序，後經過實付程序之經費的現金支出；(3) 未經過保留程序，應付程序與實付程序同時發生，合而為一之經費的現金支出。三者在此帳上之記錄微有不同。至於非經費的現金支出，則如投資，收入之退還，意外之損失，以及暫付，墊付，借出等款皆是也。

五、現金收支之監督

現金為任何機關(政府或企業)最重要之資產，而同時又為最易招致舞弊與錯誤之資產，因此對於其收支不能不加以監督。欲達到監督現金收支之目的，則對於現金收支之程序與記錄須按下列標準

規定：(1)責任分明 (Strict accountability) (2)參證完密 (Complete verification)。就收入而論，現金一經收入應立即全數存入金庫或保管人之手。無論在任何情形之下絕不可允許收款人自由挪用款項以供經費支出之用，不問其為暫時挪用或長久挪用也。在支出方面，可採用向銀行開支票或向金庫發出支付命令之辦法。除零星支出外，一切現金支出均以支票或支付命令為之，可以減少舞弊與錯誤之機會，即有之亦易發現。

在現金之支出方面更可採用定額預付制 (Imprest fund system)，如關於零星支出設置零用金 (Petty cash fund) 以處理之，關於收款員之找補特設過轉金以處理之。此等預付定額之款項按照循環基金之運用而運用，款用去後按期繳呈單據歸墊，以補足原額。

現金監督之基本目的在於防止或減少錯誤與損失。健全之監督制度應能防止或減少錯誤與舞弊，即使不能防止於前，亦須使事後之發現容易，並須能查出其發生之原因所在。現金收支之監督，就預算之執行及基金之管理方面言，亦甚為重要。惟會計監督究以實施至何種程度為最相宜，則須視業務之性質及大小而定。程序之畫分不宜過於瑣碎。

所謂現金監督者其機構之建立究係根據何種原則乎？曰現金監督機構所依據之根本原則即內部牽制之原則是也。關於現金之內部牽制其要點在於將經理之工作與記錄之工作分開，並將責任之內容固定，責任之界限畫清，以使錯誤之發現多少帶有自動性，便有組織有系統之舞弊不敢輕於嘗試，即使發生舞弊，亦可立即查覺。根據此要點則經理現金與記錄現金之工作應分配於兩個以上之人，如此則

主要的基本資料可得自兩個以上之來源，每種來源所得資料可爲其他一種或數種來源所得資料之對證。此種辦法無論機關大小皆可行之，不過小機關工作之分割簡單，大機關工作之分割精細耳。機關雖小，祇須實際情形許可，則出納員與簿記員之工作應分屬於二人，出納員管現金之經理，簿記員管現金之記錄。機關稍大，則出納員之工作又須分割而分屬於收款員，付款員，及零用金管理員三人。機關愈大，則分工愈細。工作之細分可以使監督便利，茲舉一般處理郵匯款項之辦法爲例以示之。郵件寄來時，由拆信員拆開，將匯來之款開列清單，複寫正副兩張。正張連同現金送收款員簽收。收款員收到現金再存入銀行。副張直接送簿記股登帳。如此則簿記股之記錄可以核對收款員之工作，銀行之記錄亦可以核對收款員之記錄。

六、現金收支之記錄

政府之現金收支須有充分之記錄。關於現金收入應有下列各種記錄：

- (1) 複式徵收憑證——政府之歲入有在納入以前先經徵收之程序者，對於此徵收程序之經過，在會計方面應有適當之表現，且應以適當之憑證爲根據。此種憑證多爲相同之格式若干聯，如政府查定稅捐之書據是也。
- (2) 複式收款憑證——政府之現金收入，無論其爲歲入或非歲入，無論其爲直接納入或先經徵收之程序然後納入，於收進之時總須有相當之憑證。此等憑證之格式雖不一致，而大率皆爲相同之格式若干聯，如各種收款書據是也。

(3) 現金收入傳票或總表——根據上列兩項憑證按日或按期將一切現金收入編成傳票或總表。會計之記錄即以此為根據。

(4) 現金收入日記帳簿——此為記載現金收入之多欄式日記帳簿，以現金收入傳票為記帳之根據。在此簿中現金收入應按基金及來源 (By fund and by source) 詳細畫分。於此有應注意者即政府之現金帳戶乃由各種不同基金之現金帳戶組合而成。故現金收入日記帳簿之借項應按基金畫分，其貸項應按來源畫分。各欄總數按期過入各該基金現金帳戶之借方，及相當帳戶之貸方 (如「歲入應收款」，「歲入預算數」，及「應付借款」等帳戶)。

關於現金支出應有下列各種記錄：

(1) 表示契約責任之憑證——政府發出定單或與人簽訂契約時確定之債務雖尚未發生而不確定之契約責任則已成立，為保留經費以備將來支付起見，在帳上對於此種契約責任不能不有記載。此種記載所根據之憑證即定單與契約是也。

(2) 表示給付義務之憑證——政府之現金支出，無論其為經費支出或非經費支出，無論其是否經過保留經費之程序，祇須給付之義務一確立，則應根據相當之憑證以為記載。此表示給付義務之憑證通常為購貨之發票，工程之驗收書據及其他表示債務發生之憑證。在採用付款憑單制 (Voucher system) 之機關，未支付之付款憑單亦為表示給付義務之憑證。

(3) 表示現金支付之憑證——現金之支出，無論是否在先經過應付之記載，於付時總須根據相當之憑證記帳。此表示現金付出之憑證通常為付款時取得之各種收據。在採用支付命令或支票

之機關支付命令或支票亦爲現金支付之憑證。

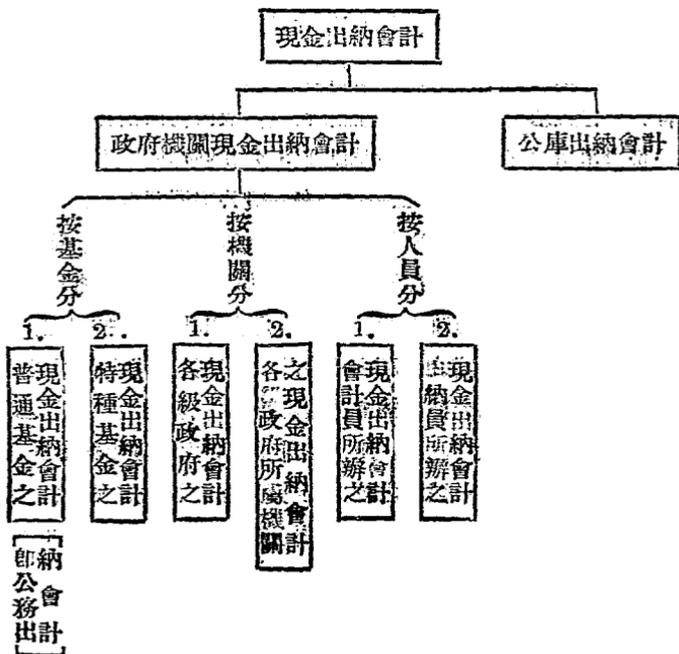
- (4) 現金支出傳票或總表——根據上列第三及第二兩項憑證按日或按期將一切現金支出編成傳票或總表。會計之記錄卽以此爲根據。
- (5) 現金支出日記帳簿——此爲記載現金支出之多欄式日記帳簿，以現金支出傳票爲記帳之根據。在此簿中現金支出應按基金及用途 (By fund and by object) 詳細畫分。該簿之借項應按用途畫分，其貸項應按基金畫分，各欄總數按期過入該基金現金帳戶之貸方，及相當帳戶之借方（如「歲出應付款」、「歲出預算數」，「墊付其他基金款」等帳戶）。在採用支付命令之機關可以支付命令登記簿代替現金支出日記帳簿。在採用支票之機關可以支票登記簿代替現金支出日記帳簿。

七、現金出納會計之意義

現金出納會計者卽對於現金收入與現金支出之會計也。舉凡政府之一切現金收支均在其會計範圍之內。現金出納會計所應表現者爲現金之收支結存情形而預算之成立，分配及執行程度之記錄不與焉。愚以爲現金出納會計應注意之點有五：(1) 須按基金畫分，(2) 須能表示現金收支結存之總數，(3) 須能表示現金收入來源別之細數，(4) 須能表示現金支出用途別之細數，(5) 現金收入中之屬於歲入者及現金支出中之屬於歲出者其科目之畫分應與政府歲入歲出預算科目一致。

八、現金出納會計之分類

現金出納會計在政府機關及公庫均有之。政府機關之現金出納會計又可按基金種類之不同分為普通基金之現金出納會計及特種基金之現金出納會計，按機關等級之不同分為各級政府之現金出納會計及各級政府所屬機關之現金出納會計，按辦理人員之不同分為會計員所辦之現金出納會計及出納員所辦之現金出納會計。普通基金之現金出納會計為一般公務機關所共有，故又可稱為公務出納會計。茲列表表示之如下：



特種基金之現金出納會計已詳見本編論特種基金會計各章，茲不再述。普通基金之現金出納會計亦混見於本編第二章普通基金會計中，惟所述意有未盡，茲擬有所補充。公庫出納會計則為前所述。故以下就公務出納會計（普通基金之現金出納會計）及公庫出納會計分述之。

第二節 公務出納會計

一、公務出納會計之意義

公務出納會計為一般公務機關對於其普通基金現金收支所為之會計。普通基金為一般公務機關所共有，故公務出納會計亦為一般公務機關所共有。一般公務機關除公務出納會計外，尚有公務歲計會計及公務財物會計。此三種會計在一般公務機關皆合併於一個會計制度中而辦理之，稱為普通公務會計，因其為普通公務機關所共有之會計也。公務出納會計又可按機關等級之不同分為各級政府之公務出納會計及各級政府所屬機關之公務出納會計，按辦理人員之不同分為會計員所辦之公務出納會計及出納員所辦之公務出納會計。出納員所辦之公務出納會計甚為簡單，祇須能表示普通基金之現金收支結存總數為已足。至於會計員所辦之公務出納會計，因與公務歲計會計混為一類之故，故其分錄在各級政府與在各級政府所屬機關不同，即在普通基金總會計與在普通基金單位會計不同也。

二、會計科目

公務出納會計因與公務歲計會計混為一帳類之故，故其科目不能單獨成爲一類，其所使用之會計科目可於下述之分錄舉例中見之。會計員對於公務出納之會計如此，出納員對於公務出納之會計亦然，因會計員對於現金之收支已有詳細之記載，出納員祇須對於現金之收支有總括之記載已足，故會計科目之畫分在出納員非爲必要也。

三、分錄舉例

出納員之記載以現金爲主，不涉及其他資力及負擔，故無所謂分錄。所謂公務出納會計之分錄者，乃就會計員而言也。茲舉例如下，以補本編第二章之不足。

以下就普通基金總會計舉例：

甲、關於現金收入之分錄

(1) 由歲入款而來之現金收入：

借：現金

貸：歲入應收款

(細數記入歲入應收款明細分類帳簿)。

以上爲經過徵收程序之歲入款，如爲直接納入者則如下：

借：現金

貸：歲入預算數

(細數記入歲入明細分類帳簿)。

(2) 由短期借款而來之現金收入：

借：現金

貸：應付短期借款(Temporary Loans Payable)

(關於各種短期借款應特設登記簿登記之，不與應付之票據、債券，及支付命令等相混)。

(8) 由長期債款而來之現金收入：

當本期歲入不足以應付本期歲出時，則普通基金類然有虧絀(Deficit)發生。此虧絀通常以長期債款(即由發行公債而來之款)彌補之，如此則虧絀種稱波「基金化」(Funded)。被基金化之虧絀(即為長期債款所彌補之虧絀)，暫時雖係由債款彌補，而最後仍係由歲入款彌補。蓋債款乃以歲入款償還者也；惟並非以一期之歲入款彌補而係以若干期之歲入款彌補耳。由長期債款彌補之虧絀與因彌補此虧絀而發生長期債務應一同表現於各該關係基金之資力負擔平衡表上；不過在表上區別為一部，一列借方一列貸方耳。

關於長期債款收入之分錄如下：

借：現金

貸：應付歲入債券(Revenue Bonds Payable)

又借：債款彌補之虧絀(Funded Deficit)

貸：以前年度累計收支餘絀(Unappropriated Surplus)

為彌補本期虧絀而發行之債券乃以各期之歲入為擔保者也，故稱為歲入債券(Revenue bond)。本期既有虧絀，則「以前年度累計收支餘絀」科目所表現者為借方餘額，今既以債款彌補之，故貸該目以沖銷原有之借方餘額，而另借「債款彌補之虧絀」科目，以示本期之虧絀已不復為本期資力之負擔而變為以後各期資力之負擔矣。

當債券償還時，應作上列分錄之相反分錄；此時「以前年度累計收支餘絀」科目已有貸方餘額，借該科目而貸「償款彌補之虧絀」科目即係表示以本期剩餘彌補前期虧絀也。

關於以償款彌補虧絀之分錄不必俟償款收到時始爲之，在公債核准發行時即可爲之。其分錄如下：

a. 於核准發行公債時：

借：未發行之核准債券 (Bonds Authorized and Unissued)

貸：應付歲入債券

又借：償款彌補之虧絀

貸：以前年度累計收支餘絀

b. 於公債售出時：

借：現金

以前年度累計收支餘絀 (如有折扣則記入此科目)

貸：未發行之核准債券

以前年度累計收支餘絀 (如有溢價則記入此科目)

以上兩種分錄方法所不同者，用前法則「償款彌補之虧絀」及「應付歲入債券」兩科目所表現之數額爲償款之實收數，用後法則該兩科目所表現之數額爲債券之核准發行額。兩法互有短長。前法長處爲「償款彌補之虧絀」科目能表示實際彌補之數額，其短處若爲遇低價或高價發行之債券則於償還債券時對於「應付歲入債券」科目之處理麻煩，尤以從前發行時分爲次數，各次折扣或溢價之百分率不同，償還亦分爲若干次之場合爲然。後法恰相反，其長處爲償還債券時對於「應付歲入債券」科目之處理簡單，因該科目所表現者爲

債券之票面價值，其短處為「積款彌補之虧絀」科目所表現者非實際彌補之數額而為預料能以積款彌補之數額。惟兩法均可採用。

若在債券出售之時債券上已累積有若干之利息而購買債券者對此累積之利息亦支付相當之價金，則此項收入應貸入「準備」帳戶，俟於下次付息時借此科目。

(4) 各基金相互間現金之移轉：

例如普通基金以現金借與特種基金。

在普通基金：

借：墊付其他基金款

貸：現金

在特種基金：

借：現金

貸：借入普通基金款

各基金互相間現金之移轉自機關之全體觀之並非現金收支，故可不用支付命令，其記錄不經過現金收入日記帳簿及支付命令登記簿（或現金支出日記帳簿），而經過普通分錄日記帳簿。在現金收入明細表中各基金相互間現金之移轉應單獨表示

(5) 歲出款之收回：

歲出款之收回須分別情形處理。若收回之歲出款係屬於本年度之歲出款，則應減少原支出科目之數額。若收回之歲出款係屬於以前年度之歲出款，原支出科目已結束，無法在帳上減少其原額時，則可直接記載為「以前年度累計收支餘絀」之增加，或暫記於「以前年度歲出收回款」科目而於年度終了時一次

轉入「以前年度累計收支餘絀」科目。在編製經費支出明細表 (Statement of expenditures) 時，支出收回必須自支出中減去。茲示其分錄如下。

a. 本年度歲出之收回：

借：現金

貸：歲出預算數

(細數記入經費明細分類帳簿)

b. 以前年度歲出之收回：

借：現金

貸：以前年度歲出收回款

(或以前年度累計收支餘絀)

(6) 剩餘現金收入：

剩餘現金收入 (Surplus receipts) 包括以前年度應收帳款因不能收到而已註銷，在本年度又重新收入者，財產變價收入，及以前年度歲出收回款。此等收入應直接歸入「以前年度累計收支餘絀」科目；或暫記於「剩餘現金收入」科目而於年度終了時一次轉入「以前年度累計收支餘絀」科目亦可，惟在未轉入以前編製資力負擔平衡表時，仍應將剩餘現金收入加入以前年度累計收支餘絀之內。茲示其分錄如下。

借：現金

貸：剩餘現金收入

「剩餘現金收入」科目有甚分為數個科目之必要時，可盡分為數個科目，如「剩餘現金收入——發展」及「剩餘現金收入——財產變價」等。

乙、關於現金支出之分錄

(7) 零用金定額之預付:

借: 預付零用金(Advances for Petty Cash Funds)

貸: 現金

又借: 以前年度累計收支餘絀

貸: 零用金準備(Reserve for Petty Cash Funds)

(8) 支付命令之記錄方法兩種:

在現金出納統一於公庫之機關, 現金之支出須由會計部分向公庫發出支付命令(Warrant)爲之, 每一支付命令必須包括一個或數個付款憑單(Voucher), 此等憑單必須經過適當之簽證及審核手續, 且可自相當之基金中支付之。

支付命令爲向公庫所發通知其支付一定數額之貨幣之命令。支付命令之發出有認爲即等於現金之支出者, 有認爲與現金之支出不同, 須待其付訖退回後始能確定其爲現金支出者。因此種認識之不同, 故在會計上之處理亦有下兩不同之方法:

a. 甲法: 發出之支付命令即記爲現金支出

於發出支付命令時

借: 應付付款憑單

貸: 現金

此分錄於每月終了時根據支付命令登記簿上之總數爲之, 或根據付款憑單簿亦可。

b. 乙法: 付訖退回之支付命令始記爲現金支出

於發出支付命令時

借：應付付款憑單

貸：應付支付命令(Warrants Payable)

於支付命令付訖退回時

借：應付付款憑單

貸：現金

採用此法，付訖之支付命令須由公庫隨時退回，愈速愈好，最好能每日退回。

(9) 各基金相互間現金之移轉：

例如特種基金償還普通基金借款。

在普通基金：

借：現金

貸：墊付其他基金款

在特種基金：

借：借入普通基金款

貸：現金

各基金相互間現金之移轉雖為現金一收一支，但自機關全體觀之並無收支可言，故可視為轉帳事項看待，不發支付命令，由普通分錄日記帳簿處理之可也。無論如何，在現金收支報告中一切基金間現金之移轉必須單獨表示，以免現金收入及現金支出之總數為之膨脹。

四、會計簿籍

關於公務出納會計，會計員所用之簿籍爲現金收入日記帳簿，支付命令登記簿，總分類帳簿，及登記現金收入支出細數之明細分類帳簿。總分類帳簿係與公務歲計會計合用，並非單獨設立。在未使用支付命令之機關，則以現金支出日記帳簿代替支付命令登記簿。且在公務出納事務簡單之機關，現金收入日記帳簿與現金支出日記帳簿可合併爲一個現金日記帳簿。

出納員對於公務出納祇設置一現金出納登記簿，以爲現金收支結存總數之查考，並不設置總分類帳簿，以登記其他之資力及負擔。

五、會計報告

公務出納會計之報告由會計員所編者通常有四：(1)平衡表，(2)現金收入明細表(Statement of receipts)，(3)現金出納總表(Summary of receipts and disbursements)，(4)公庫結存調節表(Reconciliation of treasury balances)；由出納員所編者爲現金結存表。惟對於現金支出有編製明細表之必要時，亦可編製現金支出明細表(Statement of disbursements)。更有應注意者會計員所編之平衡表並非單就公務出納之會計事項編成，乃並就公務歲計之會計事項合併編成者也；故其中有資力負擔之項目在焉。茲分述於下。

1. 資力負擔平衡表

此表根據普通基金總會計之總分類帳簿編成，惟有應注意者在此表中「借款彌補之虧絀」與「應付歲入債券」應別爲一部而互

相平衡。茲以例示之如下。

普通基金總會計資力及擔平衡表

現金	× × ×	歲出應付款	× ×
歲入應收款	× × ×	應付借款	× ×
減：滯納稅款準備	× ×	借入其他基金款	× ×
墊付其他基金款	× ×	歲出保留數準備	× ×
歲入預算數	× × ×	歲出預算數	× × ×
		減：歲出保留數	× × ×
		以前年度累計收支	
		餘絀	× ×
		剩餘現金收入	× × ×
小計	× × ×	小計	× × ×
償款彌補之虧絀	× × ×	應付歲入債券	× × ×
	<u>× × × ×</u>		<u>× × × ×</u>

2. 現金出納總表

此表根據各基金總分類帳簿之現金帳戶編成，其結存即各該帳戶所表現之餘額是也。此表為一極重要之報表，因政府現金收支之總括情形悉表現於此也。其格式如下：

現金出納總表

基金名稱	上期結存	本期收入	本期支出	各基金相互間之移轉	本期結存
1. 普通基金 ..					
2. ××基金 ..					
3. ××基金					
合 計					

附註1.「各基金相互間之移轉」包括現金收入與現金支出在內。若為現金收入，則於數字前用正號表示。若為現金支出，則於數字前用負號表示。該欄之合計等於零，因收支恰相等故也。

2.「上期結存」加「本期收入」，減「本期支出」，加或減「各基金相互間之移轉」，即得「本期結存」。

3. 現金收入明細表

此表根據現金收入日記帳簿（或現金收入明細分類帳簿）並核對各基金之現金帳戶編成。此表之內容應先將現金收入分為歲入的現金收入（Revenue receipts）與非歲入的現金收入（Non-revenue receipts）兩類，以下再按來源（Source）畫分。在一切現金收入均填列之後，最後始列入各基金相互間現金之移轉，單獨列為一項。不與現金收入相混，其格式如下。

現金收入明細表

來源別	普通基金	××基金	××基金	合計
I. 歲入的現金收入:				
1. 稅課收入				
2. 專賣收入				
3. 規費收入				
合計				
II. 非歲入的現金收入:				
1. 債款收入				
2. 舊帳收入				
3. 財產售價收入				
4. 退還款收入				
合計				
總計				
III. 基金間現金移轉:				
1. 債款收支				
淨計				

附註: 1. 「基金間現金移轉」包括現金收入與現金支出在內。若為現金收入, 則於數字前用正號表示。若為現金支出, 則於數字前用負號表示。該項之合計等於零。

2. 「歲入的現金收入」之「合計」與「非歲入現金收入」之「合計」相加, 得現金收入之「總計」; 現金收入之「總計」加或減「基金間現金移轉」, 得現金收入之「淨計」。

4. 現金支出明細表

此表根據現金支付日記帳簿或支付命令登記簿（或現金支出明細分類帳簿），並核對各基金之現金帳戶編成。此表之內容應先將現金支出分為經費的現金支出（Appropriation disbursements）與非經費的現金支出（Non-appropriation disbursements）兩類，以下再按用途（Object）畫分。在一切現金支出均填列之後，以後始列入各基金相互間現金之移轉，單獨列為一項不與現金支出相混。其格式如下。

現金支出明細表

用 途 別	普通基金	× × 基金	× × 基金	合 計
I. 經費的現金支出:				
1. 勞務支出				
2. 商品支出				
3. 財產支出				
合計				
II. 非經費的現金支出:				
1. 償債支出				
2. 投資支出				
3. 借墊支出				
4. 退還款支出				
合計				
總計				
III. 基金間現金移轉:				
1. 債款收支				
淨計				

附註：1.「基金間現金移轉」包括現金支出與現金收入在內。若為現金支出，則於數字前用正號表示。若為現金收入，則於數字前用負號表示，該項之合計等於零。

2.「經費的現金支出」之「合計」與「非經費的現金支出」之「合計」相加，得現金支出之「總計」；現金支出之「總計」加或減「基金間現金移轉」，得現金支出之「淨計」。

5. 公庫結存調節表

公庫之報告連同已付訖註銷之支付命令送來時，會計員須查對之。倘會計室帳上結存與公庫報告之結存不符，則須編製調節表以說明之。會計室結存與公庫結存不符之原因乃由於會計室發出支付命令即認為現金支出而實際公庫尚未支出現金，及其他此方已記帳而彼方尚未記帳等事實。若加入此等事實之說明則此兩類結存相符矣。調節表之格式如下。

公庫結存調節表

基金名稱	會計室結存	未支付之支付命令	未存入之現金收入	未登帳之公庫存款	公庫結存
普通基金					
××基金					
××基金					
合計					

- 附註：1.「未支付之支付命令」指政府已發出而公庫尚未支付之支付命令。
- 2.「未存入之現金收入」指政府直接收進之現金尚未存入公庫者。
- 3.「未登帳之公庫存款」指公庫直接納入之現金尚未報告政府登帳者。
- 4.「會計室結存」加「未支付之支付命令」，減「未存入之現金收入」，加「未登帳之公庫存款」，等於「公庫結存」。
- 5.若會計室之總分類帳簿中設有「應付支付命令」科目，則表中「未支付之支付命令」一欄可以取消，因在如此辦法之下支付命令之發出在帳上並未即視作現金之支出也。

6. 現金結存表

此表由出納員根據現金出納登記簿並檢查實存現金情形編製之。因係各基金混合編製一張，故各基金之名稱及各基金相互間現金之移轉皆不再表現。各基金相互間現金之移轉通常皆視為轉帳事項，經由普通分錄日記帳簿以達於總分類帳簿之現金帳戶，而不經過現金收入及支出日記帳簿，故出納員所管之現金出納登記簿亦無是項材料也。現金結存表格式如下。

現金結存表

類	別	金 額
I. 公庫結存:		
1. ××銀行第××號帳戶	.....
2. ××銀行第××號帳戶	.....
小計	.....
II. 未存入公庫之現金:		
1. 法幣	.....
2. 支票	.....
3. 輔幣	.....
4. 其他	.....
小計	.....
合 計		
昨日結存	本日收入	本日支出
		本日結存

附註：上表係假定公庫採銀行存款制或委託金庫制。

第三節 公庫出納會計

一、公庫之意義

公庫(Treasury)乃為政府保管公款之機關，政府一切現金收入應於收到時立即全數存入公庫。其一切現金支出，除零星支出特設定額之零用金以處理外，應向公庫開發支付命令為之。故公庫之職能為政府現金之出納保管。我國公庫法第二條第一項規定：「為政

府經管現金票據證券及其他財物之機關稱爲公庫」，是我國公庫之職能不僅限於公款之保管而已；然一般之公庫其職能仍以保管公款爲主。

在昔銀行未發達之時代，政府爲保管公款皆自建府庫。故彼時之公庫乃有形可見之機關。自銀行發達以來，政府對於公款之保管大率皆委託銀行爲之，或以公款存入銀行而取得一般存戶之資格，並不自建府庫。此時所謂公庫者不過對銀行所有之一種債權而已。故在今日公庫已由具體之觀念變爲一抽象之觀念矣。

二、公庫與公庫主管機關

關於現金出納可分爲兩種職權：一爲命令權，一爲執行權。命令權爲核准現金出納之權；執行權爲實行現金出納之權。此兩種權限在實行統一公庫制度之國家，由兩種機關分任之，一種爲現金出納之命令機關，一種爲現金出納之執行機關；前者爲主管現金出納之機關，後者爲實行現金出納之機關。主管現金出納之機關爲政府主管財務之部門。實行現金出納之機關即公庫是也。

我國公庫法（第二條第二項）規定：中央政府之公庫稱國庫，其主管機關爲財政部；省政府之公庫稱省庫，其主管機關爲財政廳；市縣政府之公庫稱市庫或縣庫，其主管機關爲財政局（未設局者以市縣政府爲主管機關）。於此可見我國在法令上畫分公庫與公庫主管機關甚爲明白也。在昔我國公庫未能統一，故現金出納之命令權與執行權多混合於一機關。現在公庫法已實行（二十八年十月一日施行），此後現金出納之命令機關與現金出納之執行機關自當嚴格

查乎；惟現代各國之公庫率皆利用社會一般之金融組織而採取委託制或存款制，故我國公庫之推行之效果若何亦當視金融組織之能善備及健全與否以爲斷也。

三、公庫制度

關於公庫各國有不同之制度。以機構之統一與否爲標準可分爲：

1. 官廳金庫制(即分散金庫制)——各官廳各自設立金庫，以經營其現金之收支；
2. 共同金庫制(即統一金庫制)——政府有統一之金庫以經營各機關之一切現金收支，各機關不得自設金庫；
3. 行政金庫制(即特別金庫制)——於統一之金庫外，專爲處理特種行政事項之現金收支而設立之金庫。

金庫分散則現金之收支保管不能集中，因之政府對於現金之運用不能靈活，且監督困難，弊竇易生。故官廳金庫制實非良好之制度，現代文明各國均予以廢止而採用共同金庫制。至於行政金庫制，其弊與官廳金庫制同，但因事實之需要，故現代各國尚有行之者。

又以現金保管之方法爲標準可分爲：

1. 國家金庫制——國家自建府庫以保管現金；
2. 委託金庫制——國家不自設金庫而以現金保管之事務委託於銀行爲之；
3. 銀行存款制——國家不自設金庫而將現金以普通存款之形式存入銀行。

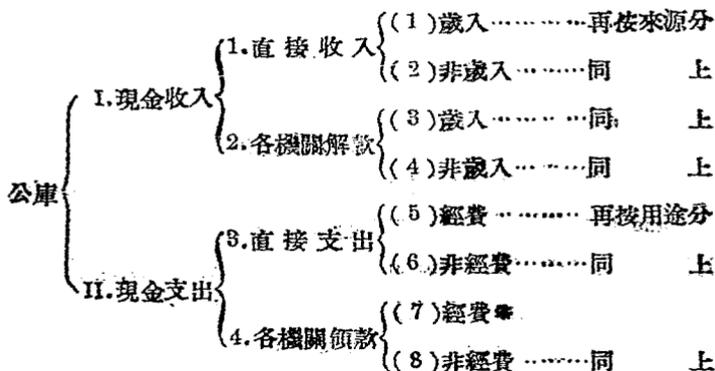
國家金庫制與委託金庫及銀行存款制不同之點甚為顯明，即在國家金庫制下國家須自建金庫而在委託金庫制及銀行存款制下則否。至於委託金庫制與銀行存款制不同之點則為在前者制度之下國家之公款與銀行之資金必須截然盡分，銀行不得挪用國家公款，在後者制度之下國家公款變為銀行資金之一部，可由銀行自由選用。又在存款制下銀行對於國家公款須支付利息，在委託制下則否。

國家自設金庫，則多添一筆經費支出，且鉅額之公款不與一般金融市場發生關係，亦足以使金融市場調劑困難，因此之故現代各國少有自設國家金庫制者。在其餘兩制度中，銀行存款制尤較委託金庫制為優，蓋在銀行存款制下國家可得利息，銀行可選用公款，兩得其利，而在委託金庫制下則否。

我國公庫法第三條規定：「公庫現金票據證券之出納保管移轉及財產之契據等之保管事務，除法律另有規定外，應指定銀行代理。（以上第一項）。前項事務屬於國庫者以中央銀行代理；屬於其他各級公庫者，其代理銀行之指定應經該管上級政府公庫主管機關之核准。（以上第二項）。在未設銀行之地方應指定郵政機關代理。（以上第三項）」又第八條規定：「銀行代理公庫所收納之現金及到期票據證券均用存款方式。其與公庫雙方之權利義務除受法令特定之限制外，以契約定之。其契約應經該公庫主管機關之上級機關核准。（以上第一項）。指定郵政機關代理公庫者，準用前項之規定。（以上第二項）」由此可知我國公庫在原則上乃採用銀行存款制也。

四、公庫現金收支之分類

公庫現金收入有由公庫直接自人民收入者，有由各機關收入轉解而來者，有係歲入的現金收入者，有非歲入的現金收入者。其現金支出有由公庫直接對人民支出者，有發給各機關再由各機關對人民支出者，有係經費的現金支出者，有非經費的現金支出者。此等事實均宜有所表現。又現金收入可依來源分，現金支出可依用途分，而其中屬於歲入及經費之部分其畫分又須與政府歲入及歲出預算科目之畫分一致，以便比較。因此公庫報告上關於現金收支之分類應如下表：



其用途別細數須俟各機關報告送達政府後始知之，公庫無此項細數之材料。

歲入的現金收入如稅課收入，專賣收入，規費收入等是也。非歲入的現金收入如債款收入，舊帳收入，財產售價收入，退還款收入等是也。經費的現金支出如勞務支出，商品支出，財產支出等是也。非經費的現金支出如償債支出，投資支出，借墊支出，退還款支出等是

也。參看本章第一節四，「現金收支之分類」。

五、會計科目

公庫出納會計之總帳科目祇有資產負債科目而無資產負債以外之實力負擔科目。其資產負債科目亦甚簡單，因其資產祇有現金（銀行存款亦現金也，參看本章第一節一，「現金之意義」），負債祇有對各個基金之債務而已。茲列舉其科目於下：

資產科目	負債科目
現金	普通基金
	××基金
	××基金
	××基金

上列「現金」科目在國家金庫制下所代表者為庫存現金（Cash on hand）（即鑄幣與通貨）；在委託金庫制及銀行存款制下所代表者為銀行往來帳戶（Bank account）。在國家金庫制下公庫有總庫分庫之分者，其「現金」科目可分為數個，如「總庫現金」，「××分庫現金」。在委託金庫制及銀行存款制下公庫有數個往來之銀行者，其「現金」科目可分為數個，如「××銀行」。若不欲將「現金」科目分為數個，則添設現金明細分類帳簿亦可，該簿在國家金庫制下依總分庫分戶，在委託金庫制及銀行存款制下依銀行分戶。

以上係指總分類帳簿之會計科目而言，至於明細分類帳簿之會計科目，應以為關於現金收入者應按來源畫分，關於現金支出者應按用途畫分，且現金收入中之屬於收入部分與現金支出中之屬於經

費部分其科目之數分應與政府之歲入歲出預算科目一致，以便比較。

六、分錄舉例

公庫之分錄甚為簡單，不外下列二種：

(1) 收進現金時：

借：現金

貸：××基金

(2) 接到支付命令，付出現金時：

借：××基金

貸：現金

在國家金庫制下，若有分庫之設置則可增設「分庫現金」科目，如遇現金收支由於分庫為之之時，即俟其報告送到後借入或貸入該科目。

七、會計簿籍

公庫出納會計之會計簿籍為現金日記帳簿 (Cash journal)，總分類帳簿，及必要之明細分類帳簿。總分類帳簿之格式與一般通用之格式相同，無待敘述。現金日記帳簿，如感覺現金收支頻繁不便使用時，可分為兩簿，即現金收入日記帳簿 (Cash receipts journal) 與現金支出日記帳簿 (Cash disbursements journal)，或不用現金支出日記帳簿而使用支付命令登記簿 (warrant register) 亦可。在基金少而每個基金收支頻繁之場合，現金日記帳簿可按基金分欄。若基金

多而每個基金之收支頻繁，則以按基金分簿登記為便。又公庫現金有由公庫直接收支者，有經由各機關間接收支者，此點於分欄或分簿時亦應注意。

現金收支除應知其總數外，對於其來源別及用途別之細數亦應明瞭，故對於現金收入與現金支出有各設明細分類帳簿之必要。現金收入明細分類帳簿依來源分戶，現金支出明細分類帳簿依用途分戶；對於其是否直接收入及直接支出亦應予以區分。若機關別之細數亦需要時，可另設置依機關分戶之現金收入及支出明細分類帳簿。又，關於各個金庫（總庫及分庫）或各個往來銀行，須知其現金收支之個別情形，而因會計科目未曾細分，不能明瞭此種情形時，亦可設置現金明細分類帳簿，按金庫或銀行分戶，以為「現金」科目之補助說明。

八、會計報告

公庫出納會計之會計報告為資產負債平衡表，現金出納總表，現金收入明細表，及現金支出明細表。茲分述之。

1. 資產負債平衡表

公庫資產負債平衡表 (Treasury balance sheet) 根據公庫之總分類帳簿編成，其內容甚為簡單。茲以例示之如下。

公庫資產負債平衡表

現金	× × ×	普通基金	× ×
		× × 基金	× ×
		× × 基金	× ×

××基金…………… ××

×××

×××

2. 現金出納總表

此表根據公庫總分類帳簿上各基金帳戶編成。公庫之職務為經營現金出納，故轉帳事項之記載與公庫無關。各基金相互間之現金移轉，公庫於接到支付命令時，作為現金一收一支看待，故下列表上無表現各基金相互間現金移轉之專欄。

公庫現金出納總表

基金名稱	上期結存	本期收入	本期支出	本期結存
1. 普通基金				
2. ××基金				
3. ××基金				
合計				

3. 現金收入明細表

此表根據公庫之現金收入日記帳簿(或現金收入明細分類帳簿)並核對總分類帳簿各基金帳戶編成。此表之內容應先將現金收入分為直接收入與各機關解款兩項，每項之下各分為歲入與非歲入兩部分，以下再按來源查分。各基金相互間現金之移轉不另列為單獨之一項，理由同現金出納總表。

公庫現金收入明細表

項 目	普通基金	××基金	××基金	合 計
I. 直接收入:				
1. 歲入				
(以下按來源細分)				
小計.....				
2. 非歲入				
(以下按來源細分)				
小計.....				
合計.....				
II. 各機關撥款:				
1. 歲入				
(以下按來源細分)				
小計.....				
2. 非歲入				
(以下按來源細分)				
小計.....				
合計.....				
總 計				

4. 現金支出明細表:

此表根據公庫之現金支出報單、提撥簿或支付命令登記簿(或現金支出明細分類帳簿)並核對總分類帳簿各基金帳戶編成。此表之內容應先將現金支出分為直接支出與各機關撥款兩項,每項之

下各分爲經費與非經費兩部分，以下再按用途查分。惟各機關所領經費其用途如何，公庫不得而知，故其用途別之細數不可得，因此祇就其機關別之細數填列可也。各基金相互間現金之移轉不另列爲單獨之一項，理由同現金出納總表。

公庫現金支出明細表

項 目	普通基金	××基金	××基金	合 計
I. 直接支出:				
1. 經費				
(以下按用途細分)				
小計.....				
2. 非經費.....				
(以下按用途細分)				
小計.....				
合計.....				
II. 各機關領款				
1. 經費				
(以下按機關細分)				
小計.....				
2. 非經費				
(以下按用途細分)				
小計.....				
合計.....				
總 計				

在國家金庫制下，總庫及各分庫對於其準備現金亦無需要現金結存之必要，其格式可參照本章第二節五、「會計報告」中所舉之格式。

九、公庫出納會計與公務出納會計之聯繫

公庫為政府現金儲存之場所，政府以現金交與公庫，即對公庫取得債權，公庫接受政府之現金，即對政府負有債務，故政府與公庫之間因現金之授受而發生債權債務關係也。此債權債務關係何以表示之？曰在政府方面須有一表示債權之科目，在公庫方面須有一表示債務之科目。

公務出納會計，如前所述，乃一般公務機關對於其普通基金現金收支所為之會計。如是則公務出納會計與公庫出納會計所發生之聯繫乃因普通基金現金之授受所生債權債務之關係而起也。此種債權債務關係何以表示之？曰在公務機關方面以「現金」科目表示對公庫之債權，在公庫方面以「普通基金」科目表示對公務機關之債務。此就政府之普通基金言也。至於其他基金亦可類推，即因其他基金現金收支而生之政府與公庫間債權債務關係在政府方面以「現金」科目表示對公庫之債權，在公庫方面以「××基金」科目表示對政府之債務。

第九章 財產會計

第一節 概說

一、財產之意

在本編第一章第五節被述正負財產因素增減說時曾謂資產爲正的財產因素，稱爲積極的財產，負債爲負的財產因素，稱爲消極的財產，如此則財產 (Property) 一辭實包括資產與負債而言。此爲財產一辭在商業會計上之意義，亦即財產之最廣義。惟在政府會計中，財產一辭其涵義並不如此之廣泛，其意義乃一般人通常所用之意義。其意義云何？即財產者乃有永久性及使用價值之有形資產 (Tangible assets)，換言之，即有形體及使用價值之固定資產 (Fixed assets) 是也。如是則財產一辭不但不包括負債在內，且亦不能包括資產之全部。通常所用與財產相對之名辭爲物品 (Stores)，與固定資產相對之名辭爲流動資產 (Current assets)。財產與物品之區別正如固定資產與流動資產之區別，即皆以存續期間之久暫 (Length of life) 爲斷。存續期間長久者爲財產，爲固定資產，存續期間短促者爲物品，爲流動資產。惟此並非謂財產即固定資產，物品即流動資產，蓋財產乃固定資產中有形體及使用價值之部分，故商譽、特許權及長期投資等無形體或雖有形體但祇有交換價值而無使用價值之固定資產不與焉。物品乃流動資產中有形體及使用價值之部分，故現金及其他可變爲現金之權利等無形體或雖有形體但祇有交換價值而無使用價值之流動資產不與焉。由此可知在政府會計中財產一

辭乃指有永久性有形體有使用價值之資產而言。故通常又稱財產為有永久性財產 (Permanent property)。此為財產一辭之普通的意義，亦即本章所用之意義也。

二、財產之分類

如上所述，財產為有永久性有形體有使用價值之資產；如是則無永久性無使用價值之現金，無永久性無形體無使用價值之應收款項，無永久性之商品，無使用價值之長期投資，無形體之商譽及特許權，若非財產，而具備永久性，形體，及使用價值三種條件，可以稱為財產者，惟有下列三種資產。

1. 土地 (Land)——土地永久不滅，有形體可見，且可使用於耕種及建築方面，具備財產之必要條件，故屬於財產之範圍。對於土地所施之改良工程 (Improvements) (如道路溝渠) 及土地之附著物 (如牆籬草樹)，既為土地之一部，亦屬於財產之範圍。
2. 房屋 (Buildings)——房屋之存續期間亦甚長久，有形體可見，且可使用於居住及存儲方面，具備財產之必要條件，故亦屬於財產之範圍。
3. 設備 (Equipment)——設備指配備於土地房屋之一切有永久性物體而言，不問其是否可以移動也。故房屋之定著物 (Fixtures) 及其可移動的設備 (Movable equipment) 均為財產，前者如室內之電氣裝置 (Electric fixtures)，後者如室內之家具 (Furniture) 等是也。除家具及電氣裝置等普通房屋設備外，工廠設備如機器等，實驗室設備如儀器等，圖書館設備如圖

書等交通設備如舟車等，皆屬於設備之範圍，即皆為財產也。

我國現行政府會計列舉各機關財產之內容為器具，服裝械彈，舟車牲畜，圖書，房屋，場圃（參看第二編第一章及第五章關於財產會計之科目），與上述之財產範圍亦相符也。

三、財產之獲得

有永久性財產之內容既已明瞭矣，茲進而論其如何獲得。先就獲得之方法而論，不外下列各種：

1. 購買——此為獲得財產最普通之方法；
2. 建造——由政府自己建造財產。又可細分為三種情形：
 - (1) 經由營繕制度 (Job system) 而建造財產 (營繕制度之意義參考本編第六章第四節)；
 - (2) 經由營造契約之締結而建造財產 (即由他人承攬建築工程)；
 - (3) 因實施地方改良工程 (Local improvement) 而獲得財產之改良 (參看本編第四章第一節特賦基金之意義及第三節關於「公共利益」科目之分錄)。
3. 贈與——由捐贈及遺贈而來之財產亦為事實上所常有。再就獲得財產所需經費之來源論，不外下列各種：
 1. 由發行公債而來之款——鉅額之經費皆係由此而來；
 2. 由一般歲入撥來之款——既由普通基金撥來之款；
 3. 由贈與而來之款——政府用捐贈或遺贈款項購買或建造財產亦為事實上所常有。

四、財產會計之意義

財產會計(Property accounts)爲政府對於其財產增減變化所爲之會計。惟在複式簿記之原則下，借方既有表示財產之科目，貸方必須有相當之科目表示政府收支剩餘之投入於財產部分，以相平衡。又因爲欲獲得財產而引起之固定負債不能表現於政府普通基金之資產負債平衡表上(理由見本編第一章第四節論政府會計之特點二、一段)，亦祇能於財產會計中表現之。故財產會計中包括三類帳戶：(1)表示政府已獲得及所有之永久財產之資產帳戶，(2)表示政府爲獲得上項財產而引起之債務之負債帳戶，(3)表示上項財產與債務之差額(即政府收支剩餘實際已投用於財產之獲得之部分)之帳戶。政府之固定資產與固定負債不在普通基金會計之範圍，故財產會計所記載之財產及其相關之固定負債並非普通基金之資產負債。財產會計所包括之財產及固定負債不僅須不構成普通基金之資產及負債，並須不構成其他任何基金之資產及負債。換言之，一切財產不構成任何基金之資產者及一切固定負債不構成任何基金之負債者皆在財產會計之範圍內。故留本基金爲投資之目的而保有之財產不在財產會計之範圍，因該項財產構成該基金之資產故也。爲實施地方改良工程而發行之公債亦不在財產會計之範圍，因該項固定負債構成特賦基金之負債故也。

財產會計有時稱爲工場設備會計(Plant accounts)，因工場設備(Plant)乃由各種永久性財產構成者也。財產會計之帳戶即政府會計中表示固定資產及固定負債之帳戶，此等帳戶與其他帳戶不同者即彼等單獨構成自身平衡之一帳類，不與其他帳戶相混耳。

財產會計在政府會計中既別爲一類，則財產之增減變化，就其

本身而論，並不影響政府之歲計餘額。因此在規模狹小財產甚少之機關，關於財產之會計可不必採用複式簿記之方法，祇對於財產之數量及價值有適當之登記以便查考即可矣。

五、財產會計之目的

如上所述，財產會計包括表示財產，固定負債及剩餘之三類賬戶。可知財產會計之目的不外三種：(1)表示政府現有之有永久性財產其價值為若干，(2)表示政府為獲得此等財產實際已經使用之經費為若干，(3)表示政府為獲得此等財產所引起之固定負債尚未清償者其數額為若干。其尤為重要者惟表政府投入有永久性財產之投資金額之剩餘額必須與政府之可用作經費之剩餘分開。政府為獲得有永久性財產已使用經費若干，此項材料之知悉不但在公衆方面有價值，在行政方面亦同樣有價值也。

六、財產會計之要點

財產會計之要點有二，茲分述之：

1. 一切財產應按成本計算其價值

在財產會計中對於政府一切有永久性財產之增減變化均須按照其原來獲得該項財產時所費之成本計算其價值；換言之，即政府一切有永久性財產之計價應採用原價法 (Original cost method)，而不能採用其他方法。此語包含兩層意義：(1)政府一切有永久性財產之價值不受市價變動之影響，(2)政府一切有永久性財產之價值不受折舊之影響。政府之財產計價何以採用原價

法？曰爲簡便故也。政府之財產計價何以不隨市價之漲落爲轉移？曰政府會計不計算損益，政府財產無按市價表現之必要也；政府無宣告破產而以其財產償債之情形，故政府財產無按市價計價以表現政府償債能力之必要也。（參看本編第一章第四節政府會計之特點一、與二。）政府之財產何以不折舊？其理由如下：

(1) 政府舉債時債權人並不由政府所有財產之現時價值 (Current value) 以判斷其償債能力而爲決定放款與否之標準 (商業機關舉債時債權人對之則異乎是)。故政府無將其財產折舊以表示其現時之價值之必要。

(2) 在有永久性財產之會計中吾人所最關心者爲「此等財產化費政府之經費若干？」

(3) 政府會計中既無損益帳戶，故無計算財產折舊費之必要。

(4) 折舊準備之目的爲在帳上保留一部分之資金，以爲日後財產毀損廢棄時購置新財產持換填補之用。但此種目的在政府會計中不能達到，因政府之歲入大部分皆受會計年度之限制，祇能於本年度內使用，不能保留至以後年度；且政府財產之大部分皆由發行公債而獲得，公債之償還有賴於租稅，政府既爲償還公債而增加人民租稅之負擔，再不能因供給折舊準備而更課人民以租稅也。

以上所謂政府財產不折舊不隨市價爲轉移乃就一般政府機關而言，至於政府之公有營業機關則其財產仍須折舊，仍可隨市價之漲落而增減其價值，與普通商業機關相同也。

2. 所有帳戶應單獨成爲一類

在政府會計中關於有永久性財產之帳戶應單獨成爲一類 A (separate group), 不與表示可用的資力之帳戶相混。若爲方便起見而使關於有永久性財產之帳戶與其相關之基金之帳戶合併於一制度內, 則至少須使其單獨成爲一自身平衡的部分。所以必須如此者其理由安在? 曰在政府各基金之會計中「剩餘」帳戶所代表者爲可用的剩餘(即可作經費使用之剩餘), 而在政府之財產會計中「剩餘」帳戶所代表者爲已用的剩餘(即已作經費使用之剩餘), 二者性質不同, 故須分開也。又, 在商業會計中此兩種剩餘何以又能混合爲一? 曰商業會計所最注重者爲破產時之償債能力, 其將兩種剩餘混合爲一正所以表現此償債能力也。政府會計所最關心者爲現時之支付能力, 故已用的剩餘(即有永久性財產所代表之剩餘)不可與可用的剩餘(即可用的資力所代表之剩餘)相混, 政府會計與商業會計著重之點不同, 其處理方法自異。

第二節 會計科目

財產會計之科目甚爲簡單, 茲列舉於下:

資產科目	債科目
財產(Property)	應付債券(Bonds Payable)
未完改良工程(Improvements in Progress)	投入固定資產之剩餘(Surplus Invested in Fixed Assets)

前論財產會計之意義時謂其包括三類帳戶: 第一類爲表示政府現有之永久性財產之帳戶, 第二類爲表示政府爲獲得此等財產所引起之固定負債之帳戶, 第三類爲表示政府收支剩餘實際已投用於財

產之獲得之部分。以上列科目而論，「財產」及「未完改良工程」兩科目屬於第一類，「應付債券」科目屬於第二類，「投入固定資產之剩餘」科目屬於第三類。

「投入固定資產之剩餘」科目為表示財產各科目（即「財產」與「未完改良工程」兩科目）之對偶科目（Contra account）。若為獲得財產而引起之固定負債尚未償清，則表示此尚未清了之固定負債之科目（即「應付債券」科目）亦為表示財產各科目之對偶科目；如是則「投入固定資產之剩餘」科目所表現之數額相應減低而不等於各財產科目所表現之數額矣。「投入固定資產之剩餘」科目所表示者為政府為獲得有永久性財產而已經使用之歲入之數額，

代表政府已投用於財產之剩餘在任何情形之下均不應與政府之可用的剩餘（Expendable surplus）相混而合併為一。政府之可用的剩餘主要的為一金錢剩餘（Surplus of money），與現金或短期可變為現金之資力相關，而與財產相關之剩餘則僅代表政府已使用之現金。此種剩餘，就其目前之形式不加變更而論，不復能再作其他經費支出之用，故絕不可與可用的基金之剩餘混合為一；惟因其所代表之經費支出係使用於有永久性之財產方面而此等財產現時仍然存在且在繼續使用之中，故此種剩餘亦應於政府之歲入及資產負債平衡表上有所表現，不過無論何時皆須單獨列為一項耳。

政府之財產不盡係使用經費而獲得，亦有不使用經費而獲得者，即受人贈與而獲得是也。由贈與而來之財產其對方通常亦在「投入固定資產之剩餘」科目表示。如是則該科目所表示者包括兩部分：一部分為政府用經費獲得之財產之價值，一部分為政府不用經費而

獲得之財產之價值。為明晰起見，此兩種資料最好用兩個科目分別表示，如將「投入固定資產之剩餘」科目分為「購置財產總額」及「受贈財產總額」兩科目，前者表示政府自己購買及建造財產之價值總額，後者表示政府受人捐贈及遺贈財產之價值總額；或以「投入固定資產之剩餘」科目專門表示政府用經費獲得之財產之價值總額而另增一科目如「受贈財產總額」以表示政府不用經費而獲得之財產價值總額亦可。

第三節 分錄舉例

甲、關於財產增加之分錄

如前所述，政府有永久性財產之獲得有由於購買者，有經由營繕制度者，有經由營造契約之締結者，有因於地方改良工程之實施者，有由於贈與者，來源不同其分錄自異，茲分述於后。

(1) 由購買而獲得財產：

當收到財產時

借：財產

貸：投入固定資產之剩餘

(同時於相關之基金作分錄如下：

借：歲出預算數

貸：應付付款憑單或現金)

(2) 經由營繕制度而獲得財產：

當工程完成時

借：財產

貸：投入固定資產之剩餘

(同時於相關之基金作分錄如下：

借：歲出預算數

貸：應付營繕基金款

並於營繕基金作分錄如下：

借：應收其他基金款

貸：營繕制度

更於工程處帳上作分錄如下：

借：總管理處

貸：未完工程

(3) 經由營造契約之締結而獲得財產：

a. 當公債之發行核准時

借：未完改良工程

貸：應付債券

(同時於債券基金作分錄如下：

借：未發行之核准債券

貸：尚未支用之餘額)

b. 當工程完成時

借：財產

投入固定資產之剩餘

貸：未完改良工程

(同時於債券基金作分錄如下：

借：歲出預算數

貸：應付付款憑單或現金)

* 此科目記載公債核准發行額與財產成本之差額

c. 當公債還本時

借：應付債券

貸：投入固定資產之剩餘

(同時於償債基金作分錄如下：

借：歲出預算數

貸：應付付款憑單或現金)

以上係假定獲得財產所需之經費由發行公債而來，若非來自發行公債而來自一般歲入，則於工程完成時作分錄如購買之例。

(4) 因地方改良工程之實施而獲得財產之改良：

當支付地方改良工程攤費於特賦基金時

借：財產

貸：投入固定資產之剩餘

(同時於普通基金作分錄如下：

借：歲出預算數

貸：現金或應付付款憑單

並於特賦基金作分錄如下：

借：現金

貸：公共利益)

(5) 由贈與而獲得財產：

當收到財產時

借：財產

貸：投入固定資產之剩餘★

★為明瞭政府財產中若干係由經費換來，若干未用經費而獲得起見，此科目可改用「受贈財產總額」科目，而以「投入固定資產之剩餘」科目專門表示政府為獲得財產而已經使用之經費總額。參看本章第二節。

乙、關於財產減少之分錄

政府有永久性財產減少之原因不外變賣，毀損及撥出。其原因雖殊而其在帳上之處理則同，即按照其原來所記之成本減少其價值是也。財產毀損或撥出並無收入。財產變賣則有收入，故於減少價值之記錄外，尚須有收入現金之記錄。茲示其分錄於下。

(6) 財產之變賣，毀損或撥出：

當上項事實發生時

借：投入固定資產之剩餘

貸：財產（按照成本）

（若為變賣，則同時於普通基金作分錄如下：

借：現金

貸：剩餘現金收入或以前年度累計收支餘額）

第四節 會計簿籍

財產會計之總帳一將以上甲、乙兩部分之分錄過入總分類帳簿，則其各科目之記錄如下：

財 產

(1) 由購買而獲得之財產之成本	× ×	(6) 變賣, 毀損或撥出之財產之成本	× ×
(2) 經由營繕制度而獲得之財產之成本	× ×		
(3) b. 經由營造契約之締結而獲得之財產之成本	× × ×		
(4) 因地方改良工程之實施而增加之財產成本	× ×		
(5) 由贈與而獲得之財產之價值	× ×		

未完改良工程

(3) a. 為實施改良工程而核准發行之公債額	× × ×	(3) b. 於工程完成時沖銷左列之記載	× × ×
-------------------------	-------	----------------------	-------

應 付 債 券

(3)c. 公債之還本額	(3)a. 為實施改良工程 而核准發行之公 債額 × × ×
--------------	---

投入固定資產之剩餘

(3)b. 公債核准發行 額超過財產成 本之部分 × ×	(1) 由購買而獲得之財 產之成本 × ×
(6) 變賣, 毀損或撥 出之財產之成本 × ×	(2) 經由營繕制度而獲 得之財產之成本 × ×
	(3)c. 經由營造契約之 締結而獲得之財 產之成本之一部 分 × ×
	(4) 因地方改良工程之 實施而增加之財產 成本 × ×
	(5) 由贈與而獲得之財 產之價值 × ×

財產會計之其他帳簿——財產會計除總分類帳簿外應設明細分類帳簿以爲政府一切有永久性財產之詳細記載。此種財產明細分類帳簿應採取登記簿，活葉分類帳簿或卡片記錄之形式。該簿對於土地，房屋或設備之狀況須有詳細之說明，並記載購置日期，由何人售出，成本若干及如何使用。可移動的設備應交付負責人員保管，規定其按斯報告，如遇減少應說明其原因。財產明細分類帳簿與總分類帳簿中表示財產之帳戶必須有統制隸屬之關係，即總分類帳簿中表示財產之帳戶應爲財產之統制帳戶，以統制財產明細分類帳簿。

如爲保險之目的，財產須估價時，其估定價值 (Appraised value) 應另簿登記，在總分類帳簿及明細分類帳簿上財產之價值仍按成本計算不變。

除分類帳簿外財產會計尚須有一普通分錄日記帳簿以爲過渡之媒介，惟此簿可與相關基金之普通分錄日記帳簿合爲一簿，總分類帳簿亦然。

第五節 會計報告

財產會計之平衡表——根據前述之總帳各帳戶財產會計之資產負債平衡表如下。

財產會計之資產負債平衡表

財產	× × ×	應付債券	× × ×
未完改良工程	× × ×	投入固定資產之剩餘	× × ×
	<u>× × ×</u>		<u>× × ×</u>
	<u>× × ×</u>		<u>× × ×</u>

財產會計之其他報表——除資產負債平衡表外，財產會計尚可根据財產明細分類帳簿編製財產目錄(Inventory)。其格式如下。

財 產 目 錄

類別	名 稱	單 位	摘 要	編 號	數 量	單 位 價 格	金額	備考

財產明細分類帳簿與總分類帳簿中表示財產之帳戶有統制控制之關係，故財產目錄編成後，可與總分類帳簿相核對。

第十章 財務報告

第一節 概說

一、財務報告之意義

財務報告 (Financial report) 為關於財務情形之報告。祇須報

告之內容關係財務情形，不問其所表現者為某一時點（Point of time）之財務狀況或某一期間（Period）之財務變動情形，不問其以數字表現或以文字表現，均謂之財務報告。財務報告通常皆為會計之結果，即由帳簿產生，如資力負擔平衡表，歲入累計表，經費累計表，現金出納表等是也。亦有非由帳簿產生者，如說明書，查帳證明書等是也。由帳簿產生之報告，因為會計之結果，故稱為會計報告。故財務報告包括會計報告在內。

二、財務報告之重要

財務報告之編送為公私機關財務人員最重要職務之一，亦為其最有價值工作之一。財務報告，就其性質與設計之目的言，最初原為供給財務方面之資料，但除此而外又可構成財務人員解除責任之簡明報告與交易事實之永久記錄。

在政府及公共機關中，規畫得宜之財務報告對於直接關心行政事務之一切人員及一般公眾皆有極大之用處。立法機關，委員會，一般官吏，機關長官，以及負責運用公款之一切人等，如欲措施得當，必須對於其所負責之事務按期有一定之內容充實而明晰之財務報告。經管公款之官吏非有按期核銷之報告以解除其責任不足以言保障。一般公眾對於其所關心之事務能獲得正確之消息，亦大部分有賴於此等報告也。

三、財務報告之性質

良好之財務報告，不論其為公共機關的或私人機關的，必須具備清晰，簡短及完備三種性質。清晰指材料之安排，術語及說明，與索引而言，簡短及完備其程度則隨各種報告之目的及用途之不同而異。政府及政府各機關之報告通常皆不能如私人公司報告之過於簡短。政府之活動較私人公司更為複雜分離，政府之各種基金必須按照其各別之範圍與性質以處理之，而不致於不能各各辨認。因有此等原因之故，祇表現各基金總和之交易情形或總和之資力負擔情形而不就各個基金分析其所受之限制及其相互關係，實無多大之用途。

規畫得宜之財務報告與其所根據之會計記錄必能完全吻合。並應與同種類之前期報告相銜接而使該種報告成為一套完備而連續之財務統計資料。

四、財務報告之種類

公共財務官吏所編送之報告可分為下列三種：

1. 送達機關長官之報告；
2. 送達行政部分及立法部分之報告；
3. 送達公眾之報告。

此等報告雖其所處理者大部分為同一之財務資料，但因其每種之設計各有其特殊之目的，故需要不同之安排方法。各種報告之目的既然各各不同，故如欲定立一固定之報告方式以期於一切情形皆能完全適合，誠不免失之迂矣。

第二節 機關長官所需之財務報告

機關長官所需之財務報告主要的為關於經費情形之報表。此等報表通常有各種不同之編製方法，其最簡單者按期編製一簡單之報告以表示某種經費尚有未使用之餘額若干，其最繁複者編製一完全而詳細之報告，對於有關經費之每一交易皆有明細之表現與詳盡之說明。

關於經費之報表其最重要而最普通者當為經費累計表，此表根據經費明細分類帳簿產生，乃所以表示經費預算執行之程度者也，已於本編第二章第二節加以敘述，茲不再贅。惟經費累計表上所表現者乃關於經費預算執行程度之概括的情形，如機關長官所欲知悉者為有關經費之每一交易之詳細情形，自不能不於帳簿求之。將經費明細分類帳簿上之記錄一一用筆抄送機關長官，故為極其麻煩而難於實行之事；但在使用打字機記帳之場合，於記帳時將經費明細分類帳簿多打一分以作報表，不但不麻煩而且簡便易行。此種表合一之辦法（即報表完全與帳簿相同之辦法）在適當之條件下並非不可實行也。事實上在使用簿記機器之場合以經費明細分類帳簿代替經費累計表之辦法已見諸實行，且行之有效。其優點在於一方面可得完備精確之材料，一方面手續又甚為簡便也。用機器記帳之經費明細分類帳簿其格式與普通之格式微有不同，蓋普通以筆記帳者可用顏色之不同於同一欄內分別表示數字之增減，而在使用機器記帳之場合則對於某種數字之增加及減少不能不分欄表示也。用機器記帳之經費明細分類帳簿其通常之格式如下：

上列帳簿同時可用作報表，其各欄數字之關係如下：

$$(5) - (6) + (7) = (8);$$

$$(9) + (10) = (11);$$

$$(12) + (13) = (14);$$

$$(8) + (11) = (15);$$

$$(14) - (15) = (16)。$$

第三節 行政及立法部分所需之財務報告

行政部分及立法部分所需要之財務報告通常係按月或按季編送。其範圍包括為表示各種基金之靜態及動態情形所必需之一切報表。此等報表之名稱如下：

- (1) 現金出納表 (Statement of receipts and disbursement);
- (2) 歲入累計表 (Revenue statement);
- (3) 經費累計表 (Statement of appropriations);
- (4) 特種基金運用表 (Statement of the operation of special funds);
- (5) 長期債務表 (Statement of funded indebtedness);
- (6) 資力負擔平衡表 (Balance sheet);
- (7) 公庫現金出納表 (Statement of the treasury) 及公庫結存調節表 (Reconciliation of treasury balances)。

以上各表皆係根據帳簿產生，故皆為會計報告，內中除資力負擔平衡表及公庫結存調節表為靜態報告外，其餘皆為動態報告；

現金出納表根據總分類帳簿或現金日記帳簿產生，爲表示一基金在一定期間內現金收支情形之動態報告。歲入累計表根據歲入明細分類帳簿產生，爲表一基金在一定期間內歲入預算執行程度之動態報告，經費累計表根據經費明細分類帳簿產生，爲表示一基金在一定期間內經費預算執行程度之動態報告。公庫現金出納表爲公庫根據其總分類帳簿或現金日記帳簿所編製，用以表示其在一定期間內對於各種基金所爲現金收支情形之動態報告，公庫結存調節表爲各機關根據其現金日記帳簿及公庫之結單所編製，用以解釋該機關在一定日時帳上現金結存與公庫實際現金結存不符之原因之靜態報告。此等報表已分別於本編第二章及第八章加以敘述，茲不再贅。資力負擔平衡表根據總分類帳簿產生，爲表示一基金在一定日時所有資力負擔狀況之靜態報告，亦於本編各章中論及，故亦不再敘述。茲所欲略加敘述者爲特種基金運用表及長期債務表兩表。

特種基金運用表——特種基金運用表即各個特種基金根據其總分類帳簿或現金日記帳簿所編製之現金出納表是也。此表之內容包括現金收入，現金支出及現金結存三部分，其結存須與總分類帳簿「現金」帳戶之餘額相等。前述之債券基金，特賦基金，信託基金，循環基金及償債基金皆可編製此表。茲舉一例示之如下：

債信基金運用表

現金收入	現金支出
歲入:	經費:
租稅收入..... × ×	付息支出..... × ×
投資收入..... × ×	還本支出..... × ×
非歲入:	非經費
投資成本收回... × × × ×	投資購價支出..... × × ×
基金間移轉:	
普通基金撥入... × ×	結存..... × × ×
<hr/> × × × <hr/>	<hr/> × × × <hr/>

上表之內容完全與總分類帳簿「現金」帳戶相同，不過略加整理，分類排列而已。

長期債務表——此表亦名公債表 (Statement of the public debt)，乃根據債券登記簿 (Bond register) 所產生，用以表示公債發行及收回情形之動態報告。茲列舉其格式如下：

長期債務表

(1) 發行目的	(2) 發行日期	(3) 到期日期	(4) 利率	(5) 每年利息	(6) 核准額	(7) 截至上期底止尚未清償額	(8) 本期發付額	(9) 本期回款	(10) 截至上期底止尚存價值	(11) 截至上期底止尚存中長期債券價值	(12) 截至上期底止淨額
(甲) 抵資本支出：											
名稱：.....											
(乙) 溢價基金：											
合計：.....											
(丙) 彌補或有虧損：											
合計：.....											
總計											

上表各欄數字之關係如下：

$$(7.) + (8) = (9) = (10);$$

$$(10) - (11) = (12).$$

上表各期債款分爲三類。第一類供資本支出者指爲一般公共改良工程而發行之公債，歸入財產會計中處理者；第二類充特賦基金者指爲地方改良工程而發行，以特賦償還之公債，歸入特賦基金會計中處理者。第三類彌補歲計虧絀者指爲彌補本期收支不敷或應付意外事變而發行之公債，歸入普通基金會計中處理者。

以上各表應按月或按季編製，以全分送各行政長官，各委員會，或其他常期間會之立法機關。某表對於某種官吏特別有關係者亦檢送之。此等報表爲財務人員時常之參考而爲其達到財務監督目的之主要的嚮導。

在三權分立之國家，財政監督之最終權力在於立法部分，故立法部分需要上述各種財務報告。我國爲實行五權憲法之國家，立法部分除有議決預算案之權利，其餘一切財務監督之最終權力均屬於監察部分。故監察部分亦需要上述各表。

第四節 公衆所需之財務報告

爲公衆所編關於公共機關或公共計畫之報告乃最難規畫之報告。一般公衆不易接近而使之確信任何目的或任何計畫，此在財務資料爲尤然。財務官吏所編之報告被使用於若干不同之目的，有爲關係密切之個人所參考者，有爲有利害關係之人民所參考者，有爲無利害關係之人民所參考者，有爲利害相反之人民所參考者，爲某

種目的著想報告可以極簡短而無害，然爲他種目的著想則簡短報表又不能使人滿意，更爲另一種目的著想則雖極端之詳細亦不厭其繁。情形既如此其不同，故須有一種當而該括之媒介以表現宜於表現之主要事實，其表現也須特別清晰，其詳細之程度恰足以適應讀者之各種需要爲止。

關於公家所需之財務報告，如欲規定一定之綱領以適用於一切政府及公共機關，實爲困難，惟下列各種書表似爲此種報告所必須包括者：

- (1) 總說明書 (Letter of transmittal or introductory summary);
- (2) 簡明比較總表 (Comparative condensed summary statements);
- (3) 合併資力負擔平衡表 (Consolidated balance sheet);
- (4) 剩餘增減表 (Surplus statement);
- (5) 收入或歲入表 (Statements of income or revenue);
- (6) 支出表 (Statements of expenditures);
- (7) 特種基金運用表 (Statements of the operation of special funds);
- (8) 長期債務表 (Statement of funded indebtedness);
- (9) 財產報表 (Property statements);
- (10) 特種財務或統計報表 (Special financial or statistical statements);
- (11) 會計師之查帳證明書 (Certificate of audit by certified public accountant)。

以上各種書表，除總說明書，查帳證明書及特種統計報表外，其餘皆根據帳簿產生，故為會計報告。內中除特種基金運用表及長期債務表已於本章第三節敘述，不再重複，合併資力負擔平衡表俟於下章詳加敘述外，茲就其餘各表略加敘述。

總說明書——總說明書應說明報告之根據，目的，及其與前期報告之關係。該書應說明報告之範圍及內容。該書應包括或附帶一易於閱讀之註解，對於報告中之主要事實加以必要之解釋以引起讀者之興趣。該書中並可包括關於業務組織及程序之概括的資料。

簡明比較總表——在總說明書之後應即繼之以表現主要財務情形之簡明總表而附以與前一期或前數期比較之數字。此種簡明比較總表對於報告中所表現之事實應以類似精確而概括的縮圖之方式表現之。詳細之財務報表誠然重要，但並非對於所有一切有關係之人等皆為合用，有若干人等祇欲明瞭重要事實之大概情形，對於詳細情形如何並不關心。總表之編製正著限於此種人也。

剩餘增減表——此表為表示政府之收支剩餘在一會計期間內如何由期間之狀況變為期末之狀況其間增減變化經過情形之報表，此表根據各個基金總分類帳簿「剩餘」帳戶編成，惟須略加整理；例如：歲入預算數須減去未實現之部分或加入超額收入之部分而後求得因歲入而實際增加之剩餘；支出須減去支出退還數始可求得因支出而實際減少之剩餘；又保留數須另列一行，不與確定的支出相混。茲舉例示之如下：

剩餘增減表

摘 要	普通基金	特種基金
年度開始時之剩餘餘額.....	× ×	× ×
年度中增加之剩餘:		
歲入.....	× × ×	× × ×
剩餘現金收入.....	× ×	
合計.....	× × ×	× × ×
年度中減少之剩餘:		
經費支出(減支出退還數).....	× × ×	× × ×
年終保留數.....	× ×	
合計.....	× × ×	× × ×
年度終了時之剩餘餘額.....	× ×	× ×

上表數字之關係如下:「年度開始時之剩餘餘額」加「年度中增加之剩餘」之「合計」,減「年度中減少之剩餘」之「合計」,等於「年度終了時之剩餘餘額」。

收入或歲入表——此類報表包括表示歲入預算執行程度之報表及分析歲入內容之報表。前者如歲入累計表是也;後者如歲入明細表是也。歲入累計表已於本編第二章敘述矣。歲入明細表對於歲入之分析可以基金,來源及機關單位為標準(參照本編第二章第三節三、「歲入之種類」一段中所列舉歲入查分之標準)。

支出表——此類報表包括各種分析經費支出之報表 其分析可

以基金、職能、機關單位、業務、支出之性質、及支出之對象為標準(參看本編第二章第四節三、「經費之種類」一段中所述經費支出查分之標準)。支出表有總表與明細表之分。明細表根據經費支出分析帳簿(Expenditure analysis ledger)產生,對於經費支出為精細之分析;總表又根據明細表而產生,對於經費支出為總括之分析。總表與明細表有分別編製者,即總表為正表,明細表為附表;亦有合併編製者,即將明細表之材料併入總表中,此時祇有正表而無附表,總表中不但有總括的材料,且有明細的材料在內。總括的材料與明細的材料宜分列於兩表或合併於一表,須視情形而異。大約言之,若明細材料不多則可合併於一表,若明細材料繁多,合併於一表嫌於累贅,則以分列於兩表為是。茲舉例示之如下:

正表一、——基金別及性質別經費支出總表

基 金 別	合 計	流動費用 (附表一)	資本支出 (附表二)	固定費用 (附表三)
普通基金.....	×××	×××		××
特種基金.....	×××	×××	××	
債券基金.....	×××		×××	
特賦基金.....	×××		×××	××
信託基金.....	××	××		
償債基金.....	××			××
總計.....	×××	×××	×××	×××

正表二、——職能別、業務別及基金別經費支出總表

職能別及業務別	合計	普通 基金	特種 基金	債券 基金	賦特 基金	信託 基金	債債 基金
1. 普通行政.....							
2. 財政:							
a. 會計.....							
b. 出納.....							
c. 債務.....							
財政支出合計.....							
3. 公共福利:							
a. 衛生.....							
b. 救濟.....							
c. 保衛.....							
公共福利支出合計.....							
4. 公共工務:							
a. 工程設計.....							
b. 房屋.....							
c. 公路.....							
公共工務支出合計.....							
5. 教育:							
a. 中等學校.....							
b. 專科學校.....							
教育支出合計.....							
6. 保養:							
a. 公園.....							
b. 運動場.....							
保養支出合計.....							
總計.....							

正表三、——職能別、業務別及性質別經費支出總表

職能別及業務別	合計	性 質 別		
		流動費用 (附表一)	資本支出 (附表二)	固定費用 (附表三)
1. 普通行政				
2. 財政:				
a. 會計				
b. 出納				
c. 債務				
財政支出合計				
3. 公共福利:				
a. 衛生				
b. 救濟				
c. 保衛				
公共福利支出合計				
4. 公共工務:				
a. 工程設計				
b. 房屋				
c. 公路				
公共工務支出合計				
5. 教育:				
a. 中等學校				
b. 專科學校				
教育支出合計				
6. 保養:				
a. 公園				
b. 運動場				
保養支出合計				
總計				

以五三表皆為正表，其合計欄之總計數均相等，惟細數不同；換言之，即所處理之材料均相同，不過分類之標準不同耳。又上列一、三兩表中所列「流動費用」、「資本支出」及「固定費用」，三項有詳細表現其內容之必要，而在正表中因嫌累贅又不便於表現，故取出而以下列三個附表表示之。

附表一、——職能別，業務別及對象別流動費用明細表

職能別及業務別	合計	對象別			
		個人 業務	辦公 費用	物料	修繕 雜支
1. 普通行政.....					
2. 財政:					
a. 會計.....					
b. 出納.....					
財政支出合計.....					
3. 公共福利:					
a. 衛生.....					
b. 救濟.....					
c. 保衛.....					
公共福利支出合計.....					
4. 公共工務:					
a. 工程設計.....					
b. 房屋.....					
c. 公路.....					
公共工務支出合計.....					
5. 教育:					
a. 中等學校.....					
b. 專科學校.....					
教育支出合計.....					
6. 保養:					
a. 公園.....					
b. 運動場.....					
保養支出合計.....					
總計.....					

附表二、——職能別、業務別及對象別資本支出明細表

職 能 別 及 業 務 別	合計	對 象 別			
		土地	房屋	設備	改良工程
4. 公共工務:					
b. 房屋.....					
c. 公路.....					
公共工務支出合計.....					
5. 教育:					
a. 中等學校.....					
6. 保養:					
a. 公園.....					
總計.....					

附表三、——職能別、業務別及對象別固定費用明細表

職 能 別 及 業 務 別	合計	對 象 別		
		公債還本	公債付息	卹養金
2. 財政:				
c. 債務.....				
3. 公共福利:				
b. 救濟.....				
總計.....				

以上三冊細表因爲正表一與三之附表，故其合計欄之總計數分別與該兩正表「流動費用」，「資本支出」及「固定費用」三欄之總計數相等。又，財政支出項下之債務支出係指公債還本付息之固定費用而言，故不見於附表一。

以上各表所謂之「職能別」亦名「政事別」或「部門別」，即以政府之各種職能或政事，換言之即其各部門，爲畫分支出之標準。「業務別」亦名「活動別」或「工作別」，即以政府每一部門所主管之各種業務或工作或其活動爲畫分支出之標準。「性質別」即以支出之性質爲畫分支出之標準。「對象別」亦名「目的別」或「用途別」即以支出之對象或目的或用途爲畫分支出之標準。

以上各表所舉畫分支出之標準爲五種。此五種標準中基金爲最大最先而必不可少之標準。職能爲次大次先之標準。業務次之。支出之性質又次之。支出之對象再次之。此殆爲合理之次序。即將整個政府之經費支出最先按基金畫分，再按職能畫分，再按業務畫分，再按支出之性質及對象畫分。於此五種標準之外，如有按機關單位畫分之必要時自可以機關單位爲畫分支出之一種標準。

財產報表——政府所有之財產應有總表及明細表以表現之。總表爲正表，祇對於各類財產爲總括的表現；明細表爲附表，就每一類財產爲詳細的報告。財產可分爲土地，房屋及設備三類；或將對於土地房屋之改良列爲一類而分爲土地，房屋，設備及改良工程四類亦可。財產之估價應以成本爲標準。報告應按部門畫分；設備一類應分爲家具，儀器，機器，圖書及牲畜等項。財產總類應表現於實力負擔平衡表上，至其表現之形態則隨情形而異，或表現爲政府之一般的財

產，或表現為公有營業或公有事業所用之財產，或表現為信託基金之投資；但若表現為政府之一般之財產時在政府之實力負擔平衡表上應別為一部，不與政府之可用的實力相混而致使其可用餘額有不正當之擴大。若因獲得財產起見而曾經舉債，則此種債務應表現於實力負擔平衡表上，為其相關的財產之對方項目。

統計報表及查帳證明書——財務方面之統計報表有根據會計報表作成者，亦有根據其他資料作成者。會計師之查帳證明書雖與帳簿有關，但非純粹根據帳簿產生。二者均非會計報表，故本書不詳述。

第十一章 合併報表

第一節 概 說

一、合併報表之意義

合併報表(Consolidated statement)者乃將各基金或各機關之報表合而為一，以見其全體財務情形者也。詳言之，即將政府各種基金之報表合為一表以表現政府之整個財務情形，或將構成一機關單位(Organization unit)之各機關之報表合為一表以表現該機關單位之整個財務情形。各機關相互間之債權債務於合併後無再表現之必要，故必須抵銷，此種合併謂之實質的合併。各基金相互間之債權債務於合併後仍有表現之必要，故不能抵銷，此種合併謂之形式的合併。實質的合併者，於表示全體概括情形外，不再表現各構成分子之個別情形者也；形式的合併者，於表示全體概括情形外，仍須表示各

構成分子之個別情形者也。此其不同之點也。

二、合併報表之目的

在商業方面各股權公司 (Holding company) 即對其他公司持有多數股權 (Majority interest) 之公司有各就其各個聯絡公司 (Affiliated company) (即股權公司持有其多數股權而能支配之之公司) 之報表合併而編成一個報表之事實，其目的在明瞭該公司及其所有各聯絡公司全體之財政狀況及整個之營業情形。在政府方面亦有就各個基金或機關之報表而合併編成一表之事實，其目的亦類似，即其目的在明瞭整個政府或機關單位全體財政之靜態及動態情形，換言之即明瞭其資產負債實力負擔之靜止的狀態及其增減變化情形。

三、合併報表之種類

合併報表可以被合併之分子為標準而分為各基金之合併報表與各機關之合併報表。又可以合併之程度為標準而分為實質的合併報表與形式的合併報表。亦可以其所表現之內容為標準而分靜態的合併報表與動態的合併報表。合併各基金之實力負擔平衡表而編成之實力負擔平衡表為形式的。靜態的合併報表。合併各機關之實力負擔平衡表而編成之實力負擔平衡表為實質的。靜態的合併報表。合併各機關之現金出納表，歲入累計表，經費累計表而編成之各該表為實質的，動態的合併報表，其種類大約如是。

四、合併報表編製之前提

合併報表之編製有一重要之前提，即各個被合併之分子其所用會計科目之名稱，內容及其分類之標準必須統一。凡欲為實質的合併者必須如此始可。此不僅在商業機關為然，在政府機關亦然也。惟事實上各個分子所用之會計科目每不統一，故於編製合併報表之前須先加以整理。在政府方面可由主管機關事前統一其所屬機關之會計科目，以免編製合併報表時臨時之整理。在商業方面因法律之限制，要權公司無統一其各個附屬公司所用會計科目之權，故祇能於各公司之報表編成後於合編以前臨時加以整理，而使其會計科目趨於一致。

五、合併報表編製之方法

合併報表編製之方法有二：(1)憑表，(2)憑帳。所謂憑表者即以各個分子之會計報表為根據直接編製合併報表，不經過帳簿之謂也。所謂憑帳者即以各個分子之會計報表為根據登入帳簿，再由帳簿產生合併報表之謂也。前法簡便，故商業機關皆採用之。政府機關亦可採用。惟政府機關其數目繁多，性質各別，收支程序複雜，故其相互間債權債務之抵銷亦繁雜，因此直接由表上合併較易錯誤，在此種情形下則以由表而帳，再由帳而表為宜，蓋如此辦法雖嫌麻煩然而較為確實也。政府機關之彙編其所屬機關會計報告，通常即用此法也。

第二節 各基金之合併報表

一、要點

各基金之合併報表乃指政府就其所有一切基金合併編製之報表而言，其意義前已述及。此種報表並非實質的合併報表而為形式的合併報表。何以言之？蓋政府會計有一特點，即帳戶按基金畫分是也。政府之資力，因受基金限制之故，其發生及支用情形必須按基金表現個別之細數。因此所謂合併者不過於個別之細數外，多添一總數而已，並不能捨細數而不用。故所謂合併者僅形式上之合併耳，並非實質的合併。各基金在合併報表上既不失其獨立，則其相互間之債權債務仍須在合併報表上表現而不能抵銷。因此對於各基金之合併報表吾人可總括其要點如下：(1)各個基金在合併報表上仍不失其獨立性，(2)因之，各基金之個別之細數仍須在合併報表上表現，(3)因之，各基金相互間之債權債務並不抵銷(4)故各基金之合併報表為形式的合併報表而非實質的合併報表。

二、種類

各基金之合併報表通常所編者為合併資力負擔平衡表(Consolidated balance sheet)一種。此表為表示政府所有一切資產負債實力負擔截至某時止整個狀況之報表，故為靜態的合併報表。如因事實上之需要，各基金之動態報表亦可合而編之。

三、編製方法

編製合併報表有憑表及憑帳兩種方法，前已言之矣。各基金合併報表之編製此兩法均可用。惟其格式必須按基金分段或分欄。茲舉其格式示之如下：

合併資力負擔平衡表(分段式)

資 力	負 擔
普通基金:	普通基金:
某某科目...×××	某某科目...×××
某某科目...×××	某某科目...×××
某某科目...××× ×××	某某科目...×××...×××
○○基金:	○○基金:
某某科目...××	某某科目...××
某某科目...×× ×××	某某科目...×× ×××
○●基金:	○●基金:
×××	×××
××××	××××

附註:上表中之科目包括政府各基金所有一切之會計科目在內,即表示各基金相互間債權債務之科目亦出現於此表之上。

合併資力負擔平衡表(分欄式)

科 目	普通 基金	○○ 基金	○● 基金	●● 基金	財產及 固定負 債	合 計
資力:						
現金.....						
應收款項.....						
⋮						
合計.....						
負擔:						
應付款項.....						
⋮						
合計.....						

四、內容

各基金之合併實力負擔平衡表其內容包括下列各部分：

- (1) 各個基金之平衡表——該表表示各個基金資產及其他實力、負債及其他負擔，以及餘絀之情形；
- (2) 財產會計之平衡表——該表表示政府所有之財產，因獲得財產而引起之現存債務，以及實際已投入固定資產之剩餘部分。

上述平衡表其自身皆各各平衡，在編成合併實力負擔平衡表時每表縮小成爲一獨立的部分（一段或一欄），但仍自身平衡而無跨於兩部分間之項目發生。合併實力負擔平衡表所包括之基金通常爲下列各種：（1）普通基金（即普通歲入基金），（2）特種歲入基金，（以上兩種均爲歲入基金），（3）債券基金，（4）特賦基金，（5）信託基金，（6）循環基金，（7）償債基金，（8）財產及固定負債（即財產會計）。此等基金前已分章述及矣。

合併實力負擔平衡表既包括政府之各種基金在內，則其內容之項目必包括各基金之一切科目在內。各基金之會計科目有相同者，亦有不相同者，茲歸納而列舉於下：

甲、實力科目：

（一）流動資產：

1. 現金

2. 應收款項

（1）應收稅款

（2）應收賬款

(3) 應收特賦

(4) 應收債款

(5) 應收判決款

3. 盤存 (當其代表基金之資力而可用以應付基金之負擔時):

(1) 材料

(2) 在製品

4. 應收其他基金款

(1) 臨時撥付

(2) 長期撥付

5. 投資 (信託基金及償債基金所有)

(二) 其他資力:

1. 歲入預算數(未發生部分)

2. 未發行之核准債券

3. 可償還支出

4. 可用核准額(特賦基金)

5. 償債基金需用數

(三) 應收未收收益:

若非到期,則不必設立。

(四) 預付費用:

若非應由後期之收益負擔,則不必設立;如

1. 投資溢價(信託基金及償債基金)

2. 利息(特賦基金)

乙、負債科目：**(一)流動負債：**

1. 應付支付命令(此科目亦可不用)
2. 應付特款憑單
3. 應付短期借款
4. 應付其他基金款
 - (1) 臨時借入
 - (2) 長期撥入

(二)固定負債 (應以基金之資力償還之固定負債屬之; 非然者屬於財產會計。):

1. 應付歲入債券(為彌補歲計虧絀或應付緊急事變而發行之債券屬之。於普通基金設之)。
2. 應付特賦債券(為實施地方改良工程而發行之債券屬之。於特賦基金設之)。

(三)其他負擔：

1. 歲出保留數準備
2. 歲出預算數

(四)應付未付費用

若非到期，則不必設立。

(五)預收收益：

1. 投資折扣(信託基金及債權基金)
2. 先期收入之各種收益
3. 利息(特賦基金)

(六) 準備及剩餘：

1. 滯納稅款準備
2. 壞帳準備
3. 材料準備(凡撥付材料制度之運用資本屬之。於普通基金設之)。
4. 營繕基金運用資本準備(凡撥付營繕制度之運用資本屬之。於普通基金設之)。
5. 零用金準備(凡撥付庶務部分之零用金定額屬之。於普通基金設之)。
6. 債券還本準備(於債價基金設之)
7. 債券付息準備(同上)
8. 恒久基金餘額(於信託基金設之)
9. 可用基金餘額(同上)
10. 未支配餘額(於特賦基金設之)
11. 尚未支用之餘額(於債券基金設之)
12. 剩餘(於特賦基金及債價基金設之)
13. 以前年度累計收支餘額(於普通基金設之)。

以上所有各科目在合併實力負債平衡表上皆可合為一類表示，但關於財產則須別為一類，此單獨表示財產之一類其內容應包括三部分：(1)表示有永久性財產之科目；(2)表示與財產之獲得有關之長期債權之科目；(3)表示實際已投入固定資產之剩餘之科目。此三部分必須自身平衡，即第二第三兩部分之和必須等於第一部分，此種將政府之財產及其相關之長期債權在合併實力負債平衡表

上單獨列為自身平衡的一類之辦法，一方面既使該表所表現政府整個財政狀況甚為充實完備而無所遺漏，他方面又使已投入固定資產而不再使用之剩餘不致與政府可用的資力所代表之剩餘相混。財產科目之所以單獨表示者其用意即在於此。

第三節 各機關之合併報表

一、要點

各機關之合併報表乃指一機關單位就其所包括之各個機關合併編製之報表而言，其意義前已述及。此種報表之編製須有一前提，此前提為何？即所彙編者須屬於同一基金。基金既相同則可為實質的合併，即合併後各機關之資力負擔細數與其相互間之債權債務不再表現，各機關相互間之債權債務既不再表現，故須抵銷。此與各基金之合併報表不同之處也。茲總括其要點如下：(1)所彙編者須屬於同一基金，(2)各個機關在合併報表上喪失其獨立性，(3)因之，各機關之個別的細數不表現於合併報表之上，(4)因之，各機關相互間之債權債務必須抵銷，(5)故各機關之合併報表為實質的合併報表。

二、種類

各機關之合併報表通常所編者為資力負擔平衡表，現金出納表，歲入累計表，經費累計表等，此等報表皆為實質的合併報表。內中除資力負擔平衡表為靜態的合併報表外，其餘皆為動態的合併報表。

三、編製方法

編製合併報表有憑表及憑帳兩種方法，前已言之矣。憑表編則須用計算表 (Working sheet) (即計算底稿) 以為合併工作之準備及實施。憑帳編則須根據各機關所送報表於帳簿上為各種之分錄。且於合併時尤須注意各機關相互間債權債務之抵銷。茲分別敘述於下。

(一) 憑表法：

1. 資力負擔平衡表

如欲就各機關之資力負擔平衡表直接編成一機關單位之合併資力負擔平衡表，則須先將各表之數字填於計算表上，將應銷除之數銷除之，再合併之，然後根據合併數編製合併表。茲舉其計算表之格式示之如下。

某機關單位合併資力負擔平衡表計算表

科目及摘要	甲機關	乙機關	丙機關	銷除數	合併數
資 力					
某某科目.....					
某某科目.....					
.....					
合計.....	×××	×××	×××	×××	××××
負 擔					
某某科目.....					
某某科目.....					
.....					
合計.....	×××	×××	×××	×××	××××

2. 現金出納表

就各機關之現金出納表直接編成一機關單位之合併現金出納表，亦須先用計算表以爲準備。各機關相互間之現金移轉自整個機關單位之立場觀之並非現金之收支，不應出現於合併現金出納表上，故須於計算表上銷除之。茲舉其計算表之格式示之如下。

某機關單位合併現金出納表計算表

科目及摘要	甲機關	乙機關	丙機關	銷除數	合併數
上期結存.....					
本期收入					
某某科目.....					
某某科目.....					
.....					
合計.....					
總計.....	××××	××××	××××	××××	×××××
本期支出					
某某科目.....					
某某科目.....					
××××××××××					
合計.....					
本期結存.....					
總計.....	××××	××××	××××	××××	×××××

B. 收入累計表及經費累計表

上表各欄數字之關係如下：

實收累計數合計 + 應收累計數合計 = 收入累計數

預算累計數 = 收入累計數 - 預算餘額

合併經費累計表之計算表其格式與上表同，惟將「實收」，「應收」及「收入」等字樣分別改為「實付」，「應付」，及「支出」等字樣則可矣。

(二) 憑帳法：

政府機關其數目繁多，性質各別，收支程序複雜，若由其報表直接彙編合併報表，關於重複部分及合併後不應存在部分之銷除其情形甚為複雜，不易著手，即使著手進行亦難免錯誤，故通常所用彙編合併報表之方法為憑帳法，即先根據各機關之報表作成分錄，登入帳簿，凡應行銷除之部分皆於帳上銷除之，然後再根據帳簿產生合併報表。運用此法，所根據之報表主要為現金出納表，凡有關現金收支之分錄，如歲入實收數，歲出實付數，以及其他現金移轉之分錄，皆以此表為記帳之根據，其次則為歲入累計表及經費累計表，凡關於權責發生之分錄，如歲入應收數，歲出應付數及歲出保留數之分錄，皆以此兩表為記帳之根據。此外如關於以前年度歲入應收數之註銷，則根據以前年度歲入應收款餘額表記帳；關於以前年度歲出應付數之註銷，則根據以前年度歲出應付款餘額表記帳，因此等註銷之數在現金出納表及歲入累計表與經費累計表上均無也。至於實力負擔平衡表，則僅為核對帳目之用，並不用為記帳之根據。此為憑帳法之大略也。

(三) 結論：

綜觀上列二法，各有利弊。憑表法之利在於手續簡捷，其弊在銷除之工作繁雜，易於錯誤。憑帳法之利在於記載清楚，不易錯誤，其弊在於手續繁重。準此可以得一結論，在機關少，規模小，收支程序簡單之場合，機關單位之彙編合併報表可採用憑表法；反之，在機關多，規模大，收支程序複雜之場合，則以採用憑帳法為宜。

大 學 商 學 院 用 書

△ 出版各科大學用書 ▽

銀行學

劉全忠編著

定價七元五角

保險法概論

陳顯達編著

定價五元五角

公司法概論

梅仲協編著

定價五元三角

人壽保險計算學

周紹濂編著

印刷中

成本會計學大綱

歸潤章譯

定價七元五角

統計方法大綱

朱君毅譯

印刷中

經濟思想發展史

金天錫編著

印刷中

△ 函購簡章承索即寄 ▽

總局：重慶一中二路三四號

各地分支局

重慶 成都 萬縣 西康 昆明 貴陽 桂林 衡陽 沅陵 常德 奉節 南平 永安
 重慶 成都 萬縣 西康 昆明 貴陽 桂林 衡陽 沅陵 常德 奉節 南平 永安



版權所有
翻印必究

中華民國三十三年八月初版

政府會計

上卷 定價國幣七元

(外埠酌加運費郵費)

編	著	者	劉	登	榮
發	行	人	高	正	強
印	刷	所	正	中	書
發	行	所	正	中	書



(1843)

校
整
紙
格

源·本

1/1—9.12

