

立信會計叢書

公有營業會計

余肇池編著



立信會計圖書用品社發行

MG
F276.1
3

立信會計叢書

計 會 業 營 有 公

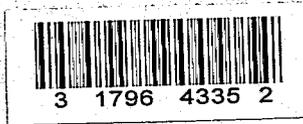
余肇池編著



00662

00661

立信會計圖書用品社發行



行政院令 三十年十一月七日

奉

蔣委員長手令：「以後國營事業。其每年帳目。應分二期報銷。上半年爲六月底。下半年爲十二月底。此項帳目。除黨政考核委員會隨時派員考核外。并應交審計部審核。將其盈虧情形公布。爲要。」等因。除分令外。合行令仰遵照。並轉飭所屬遵辦具報。此令

院長 蔣中正

序

余子舞成精治會計之學。嘗舉遊學歐美所得。周察國情。潛心損益。以之主講各大學者近二十年。嗣是為經濟及會計各官署畫庫者又若干年。閱時既久。著作積疊。鴻篇鉅製風行一時。今秋余領江北各戰區軍需業務督導團。于役張安。時舞成方長陝西省政府會計處。就詢有何新著公諸同好。則有「中國公有營業會計制度論」一書。將付梓刷。而乞為之序。慨然曰。粗疏不可以調工商。凌雜不可以治會計。自抗戰軍興。國內公有營業紛郁並舉。未可悉數。視其會計規章。亦有如棟宇之殊觀。國民政府主計處有鑒於此。迭頒各種補充辦法。原期其遊游乎正軌。巨細咸理。不自異於法規以外。肆矣。然法規之用。亦惟其所自適。而公營廣闊。難盡執尋常法令以相繩。此而不圖。公營會計之弊雜然出矣。舞成勵勦計政。具有卓識。深慨夫不有專論發人深省。將以此敗計政之大務。公餘本具學識經驗。手成是書。計得十六章。由此分條析理。指陳得失。皆發人之所未發。將使從事計政及議修法規者胥以取作借鏡之資。吾料是書一書。其必不翼而飛不胥而走矣。中華民國三十一年十一月二十日校江張叙忠識於西安軍政部第一軍需局

潘序

年來政府推行計政，至著成效，且因時勢之推移，公有營業，日增月盛，會計工作人員，成千累萬。『公有營業會計』一書，遂成爲今日不可缺少之作。余子舞成，留美精研會計，返國以來，主各大學會計講席者，先後十餘載，前年擔任資源委員會會計工作，對於我國公有營業之會計制度，多所擘劃，近主陝省計政，又有年矣。茲根據其多年研究心得，發爲文章，而成是書，理論實務，兼搜並蓄，且對於我國公有營業會計制度之改進，尤多貢獻，是誠我國會計文獻之明證，會計學者之津梁也。承以全稿寄示，亟爲付梓，並誌數語，以表欣佩。

民國三十二年元旦潘序倫序於重慶立信會計師事務所

公有營業會計

編輯旨趣

- 一、國內論述會計之書雖多。但專論公有營業會計者，尙未之見。本書在便一般從事公有營業會計者獲有充分知識。故凡有關材料，搜羅殆盡。
- 二、學術貴求進步。本書在啓發一般從事公有營業會計者之思想。而增進其究研興趣。故始終以夾敘夾議體裁。爲客觀批判。
- 三、法令根據事實而生。無一成不變之理。本書希望政府對於營業會計制度缺弱之點。隨時改進。故於服從法令之中。仍有不能已於言者。其商榷處，正其擁護處。
- 四、本書凡分十六章首三章雖屬泛論。但多係閱歷之言。第四第五第六等章，係專對會計法令之研究。第七章至第十三章，爲公有營業會計本身之探討。亦可視爲本書之核心。其盈虧接補科目之研究一章。尤爲切合實用。第十四章以下。則就所觀感。竭誠建議。備當局未來之採擇。
- 五、編者事務倥傯。且值空襲警報頻仍之際。抽暇草成此書。疵類知所不免。大雅君子。幸教正之。



公有營業會計目錄

第一章 引言	1
第二章 公有營業會計制度釋義	2
(一) 營業會計之特質	2
(二) 公有營業之範圍	4
(三) 公有營業會計制度	6
第三章 從事公有營業會計應具之基本知識	8
(一) 簿記學	8
(二) 會計學	8
(三) 政府會計	8
(四) 成本會計	9
(五) 審計學	9
(六) 政府審計	9
(七) 主計法令	10
(八) 各業特性	10
(九) 工商管理	10
(十) 其他學識	11
第四章 公有營業之歲計法規	11
(一) 預算法及預算法施行細則	11
(二) 決算法及決算法施行細則	15
第五章 公有營業基金預算科目及書表格式	16
(一) 暫行營業基金預算科目	16

(二) 暫行營業基金預算書表格式.....	22
(三) 對於營業基金預算科目及書表格式之芻議.....	25
第六章 關於公有營業歲計事務之其他法令.....	27
(一) 辦理營業預算應行注意事項.....	27
(二) 國營事業政府資金計息及盈餘分配原則.....	32
(三) 關於編製營業預算業務費用得依營業實際需要伸縮之解釋.....	33
(四) 行政院對於事業經費預算內管理費用與非管理費用限制流用之規定.....	34
第七章 公有營業之會計法規.....	35
(一) 公有營業機關.....	35
(二) 公有營業之會計事務.....	36
(三) 公有營業之會計為附屬單位會計.....	38
(四) 公有營業會計之特點.....	38
第八章 暫行公有營業會計制度之一致規定(一) ...	42
(一) 一致規定實施之範圍.....	42
(二) 一致規定中之會計報告.....	43
(三) 會計報告格式之商討.....	45
第九章 暫行公有營業會計制度之一致規定(二) ...	57
(一) 關於會計科目之總說明.....	57
(二) 關於會計科目之總評議.....	60
(三) 各業會計科目舉隅.....	62
第十章 關於盈虧撥補科目之研究.....	71
(一) 營業會計事務處理程序.....	71

(二) 總損益科目之絕對需要.....	72
(三) 公有營業盈虧撥補問題.....	73
(四) 一致規定內所設盈虧撥補科目.....	74
(五) 盈虧撥補科目之明瞭運用.....	78
(六) 盈虧整理事項之檢討.....	82
第十一章 公有營業成本會計事務處理通則(一).....	83
(一) 總則.....	84
(二) 生產成本.....	87
(三) 材料.....	87
(四) 人工.....	89
(五) 間接生產費用.....	91
第十二章 公有營業成本會計事務處理通則(二).....	93
(一) 推銷成本.....	94
(二) 直接業務成本.....	96
(三) 間接業務成本.....	97
(四) 管理成本.....	98
(五) 其他成本.....	99
(六) 附則.....	100
(七) 關於本通則之結論.....	100
第十三章 關於公有營業會計事務之其他法令.....	100
(一) 公有營業會計制度設計之要點.....	101
(二) 公有營業機關收支處理及查核辦法.....	105
(三) 設置公有營業及公有事業機關會計統計機構辦法.....	107
(四) 設置公有營業及事業機關會計統計機構之標準.....	108
(五) 公有營業及事業機關辦理會計人員暫行規程.....	110

第十四章 現行公有營業會計中幾個特殊問題.....	111
(一) 營業盈餘之繳庫	112
(二) 管理費用之限制	113
(三) 資本支出之處理	116
第十五章 推行公有營業會計制度所感之困難.....	120
(一) 困難之在業務管理方面者	121
(二) 困難之在辦理預算方面者	121
(三) 困難之在審計事務方面者	123
(四) 困難之在編製報表方面者	124
第十六章 關於改革我國公有營業會計制度之議	
議	126
(一) 力求完備法規	127
(二) 注重齊一步度	128
(三) 改善人事困難	130

公有營業會計

第一章 引言

我國政治理想，素不取與民爭利。歷代以來，非惟政府本身。諱言營利事業。即政府官吏。從事私人經營。亦在禁止之列！迨及二十世紀。因新經濟潮流所激。前清政府。始效法歐美。試辦公營事業。如大清銀行，如國有鐵路 如招商局，如官錢局等等，皆其較著者也。鼎革以還。歷屆執政者。雖仍繼續創立官營事業。然亦只限於經濟理論中所示宜歸國有之範圍。鮮或逾越。當時，盛稱之路、電、郵、航。大抵屬於公用性質。並非漫無限制者可比。

其時政府會計。亦在萌芽時代。主計法令。尙未完備。雖有一般會計與特別會計之稱。其實二者皆不發達。所謂一般會計，約當於今日之普通公務會計。所謂特別會計，約當於今日之公有營業會計。具體而微。當時並未備會計制度之雛形。自然可供參考之資料甚少。國民政府。奠都南京。勵精圖治。先後公布各種主計法規。復於國府下設主計處。樹立超然會計之宏規。其始也，充分致力於普通有公務會計之整理。而特種基金會計，以及特種基金下之公有營業會計。尙未遑多議。一以其性質特殊。範圍寬泛。一以當時事實需要。尙未感十分迫切也。

近自世界大勢轉變以來。各國經濟制度。迥然異趨。無論為蘇俄之共產主義。抑為英美之資本主義。經濟方面。均走向政府統制，集中力量之一途。我國抗戰以還。一切設施。並無例外。所有經濟事業。或關於國防，或關於軍需，或關於財政，或關於交通，或關於民生。靡不一一漸入政府之手。而為高度之公營制度。具體言之。如建設基金下所舉辦之重工業、交通業、軍需業。實委會管理下之鎢、鉍、錫、銻、銅、鉛、水銀等業。實委會所經營之桐油、茶葉、等業。最近施行之六種專賣業。及舉辦已久之銀行業等等。所需資金。每年以數十萬萬計。其營運總額。與不知幾

出若干倍。曠是之故。財政重心。已由普通公務。而移置於公有營業之上。政府會計。因此迫切需要。不得不急起直追。向公有營業方面。努力邁進。於是主計機關。所轄範圍愈廣。設計制度。培養人才。更不得不擴大領域。求質與量之齊頭並進矣。

數年努力。成效漸顯。各項設施。利賴正多。所取途徑如何？指示方針如何？皆我輩會計從業人員所應加以檢討。藉增工作效能者。語云：靡不有初。鮮克有終。首作事之宜慎始也。編者從事公有營業會計實地工作有年。剽竊主一隅計政。竊願依據學理。參酌經驗。將有關公有營業會計會計之種種材料。搜集而彙刊之。並以客觀立場。作自由研討。卑卑甚高論。亦不過拋磚引玉之微意而已。

第二章 公有營業會計釋義

公有營業會計制度。在我國今日。最迫切之需要。其理由已於前章言之。惟此一名詞。涵義如何？宜有詳盡之解釋。則往後逐步探討。方有把握。解釋之道。當依據自然次序。第一、先論營業會計。及每種營業會計所具之特性。第二、方就「公有」二字。加以推敲。及因公有而引起之若干問題。第三、始就會計制度範圍。略作申述。公有營業會計制度。雖係一個名詞。但欲解釋其意義。非分三段不可。蓋物有本末。事有始終。研究學術。固宜循序而入。未可囫圇吞棗也。

(一) 營業會計之特質 先論營業會計。却感大海茫茫。鮮有涯際。因營業種類。至為繁多。且日新月異而歲有增加。營業會計。自不得不隨事實需要而連帶發展。例如「辦理預算收支分類標準」中分營業種類為路政、電政、郵政、航業、農業、礦業、工業、商業等類。「辦理營業預算施行注意事項」中。暫分營業種類為農業、礦業、工業、商業、金融業、森林業、漁業、牧業、鹽政、電政、郵政、航業、等類。又如「暫行公有營業會計制度之一致規定」中。則依照工業、礦業、商業、金融業、電氣業、自來水業、郵遞、電信、及水陸空運輸業、等而為之分類。再如「設置公有營業及公有專業機關會計統計機構辦法」中。又分營業為工礦業、金融業、軍醫兵工業、交通運輸業、貿易業、公用業、公費業、等類。則

者之分類標準。雖微有出入。要之營業會計。範圍寬泛。牽涉極多。不有淵博之會計知識。固不足以勝任。不有廣泛之企業智能。尤不足以有爲。是殆必然之勢。無可否觀者也。茲僅採一致規定作標準。簡述各種營業會計之特質：

工業 工業大別爲重工業及輕工業二種。前者如鋼鐵、機器、等業。規模往往宏大。需要鉅額資本。後者如紡織、化學、等業。設備大小由之。比較輕而易舉。但就業務性質言。皆不外購進原料。施以工作。而變其形質。俾合某項之需要。而便於銷售。其會計特質。以商業會計爲經。以成本會計爲緯。二者交互爲用。未可偏廢也者。

鑛業 鑛業無論爲煤礦、油礦、抑爲金屬鑛。其業務性質。不出採、洗、煉、三途。三者皆需計算產品之成本。所以。成本會計。仍佔重要位置。鑛業會計之特質。爲鑛藏估價、及折耗（一稱空竭）計算問題。至若其他部份。有充分商業會計。與成本會計學識。當可應付矣。

商業 商業機關。大抵只有販運業務。會計特質。在處理商品盤存。其他方面。固亦不乏特殊問題。惟因吾人學習之始。即以商業會計爲基礎。倘於各項資產。各項負債。處理適宜。盈虧計算。比較合度。當已思過其中。

金融業 金融業在我國公有營業中。指銀行、及儲匯局、信託局、等業而言。此種業關。會計問題。比較單純。因其所司理者爲貨幣。或與貨幣有關之證券、票據、債權、債務、等等。範圍畢竟狹窄也。至若計算利息。處理外匯。固不無幾許特殊學術。但致力研究。不難索解。所以銀行行員。大都能負一部份會計責任也。

電氣業 電氣業。亦類似工業之一種。不過其出品僅係無形之電氣而已。電氣用途。日益推廣。其最要者。仍係電力與電燈。電氣係公用性質。與民衆利害關係。至爲密切。所以管理之效率如何？成本之高低如何？均應受政府嚴格之監督。盈虧計算。更宜精確。不如此。則對資本主、債權人、消費者、等等方面。利害顯於持平也。

自來水業 自來水業。亦係公用性質。關係民衆生活。比電氣業尤屬重要。內部管理問題。與夫會計特質。均與電氣業相同。無待贅談。恐用

事業。設備費用。照例鉅大。於是財產管理。與折舊計算。均成會計上重要問題。非可忽略。

郵遞 郵務機關。事務雖甚複雜。但會計工作。反形簡單。其理由甚多。可得而簡述者如下：第一、國家設立郵政。以利國便民為宗旨。並不在乎營業。所以成本計算。只係附屬問題。第二、郵務方面之收入。無論為郵遞。抑為匯兌。皆以印票為憑。監督稽考。比較容易。中飽之弊比他種業務為少。第三、郵務上人事制度。已臻健全。人員之變動甚少。則會計之入軌甚易。第四、內部管理。方法嚴密。亦直接間接。與會計工作。有所裨益。基於上述四種原因。所以郵遞業會計。略具規模。即敷應用。

電信 電信事業。如電報電話之類。當然亦以利國便民為宗旨。但仍不少牟利性質。成本計算固屬重要。而計算方法。比之一般工業尤難。所以必需有特別之規劃。交通部於南京時代。即曾致力於電信業會計制度之設計。試行迄今。當見成效。惟其中單位成本。是否可以求得。尙未有所聞。但總成本。理應易於決定。否則將無由計算盈虧也。除成本部份。與建設部份外。其管理方面。即仿普通公務會計辦理。亦未始不可。

運輸業 水陸空運輸業。種類繁多。性質亦極不一致。會計工作之困難。當較其他各業。有過之無不及。蓋水陸空運輸。無論為輪船、為火車、為汽車、抑為飛機。或其他交通工具。設備方面。一律複雜。需費之鉅。鮮與倫比。況各種設備。各種工具。各種器材。均係散在各地。勢不能集中管理與支配。影響會計工作。尤為不少。運輸業會計特質。除財產帳目、經費收支外。當仍以成本會計為首要。運輸單位、成本、如能精確算出。則各種便利。可謂不勝枚舉。我國運輸業會計。嘗以鐵路為最進步。因其歷史較久。水運業次之。空運業尤次之。是均有待吾人之努力。

以上根據「暫行公有營業會計制度之一致規定」分類方法。將各業會計之特質。略加簡述。則範圍之廣。牽涉之泛。可以概見。吾人竭畢生之力。從事一種猶恐弗能因應成宜。恰到好處。況近世科學進步。一日千里。會計學術。亦日有改進。更不可以故步自封乎！

(二) 公有營業之範圍 次就「公有」二字。略加詮釋。俾明真諦。營業為公有。抑為私有。當然就出資而言。資本出自私人。或私人團體。其

營業謂之私有，亦稱民有或商有。資本出自政府機關。其營業謂之公有。公有營業。在財政改制以前。依其出資情形。約分下列各種：

(1) 中央政府出資經營者。以其主管機關之情形。又可分為獨資與合資之二種。前者乃由一個主管機關。出資經營。負全權指揮監督之責任。約等於私有之獨資營業。其盈虧撥補。只須依法辦理。問題頗屬簡單。後者乃由兩個以上之主管機關。合資經營。於是指揮監督。究應如何劃分？盈虧、撥、補。畢竟如何措辦？在不違背法律規定之原則下。尚應另定契約呈准備案。

(2) 省(市)政府出資經營者。此類公有營業。在改制以前。甚為不少。最著者如金業公司、如省銀行、如公路局、如各類工廠皆是。改制以後。依法不應仍有省(市)營事業之存在。但因改制未久。應行調整之事。不及於短期內措辦者。不知凡幾。故此省(市)有營業。尙大都一仍其舊也。

(3) 縣市政府出資經營者。新縣制實施以後。復因自治財政系統之確立。縣市政府。應積極提倡造產工作。於是公有營業。亦逐漸勃興。且有不少頗著成效者。省或縣出資經營之業務。俱屬獨資性質。問題較簡。管理權限。易於支配。盈虧撥補。利害單純。一切依法或依章則之所定足矣！

(4) 中央與省合辦者。中央與縣合辦者。省與縣合辦者。省與省合辦者。凡此種種不同之組織。今日實俱有其例。無待列舉。因係合資性質。資本主與資本主之間。不無利害異趨之時。所以除依照法令外。不得不另定較詳之契約。互資信守。

猶有三義。宜特予闡明者。即以前所稱某某政府與某某政府合辦。其合辦之代表。非必一定為該政府本身。往往為其附屬機關或更下級之附屬機關。此一義也。又所謂合資。非必一定出於合夥形式。往往議定莊號或公司名義。以對外來往。且其管理除依照公有營業之規定外。並有不少沿用公司法者。此二義也。總之抗戰以還。因經濟上劇烈變化。公有營業。範圍愈廣。其組織形式。亦變動不居。未遑一一提示。學者隨時留意當可瞭然。且所謂出資。亦如私有營業。非必一定用現金。其以財產抵作資本

公有營業會計

者。如土地、房屋、機器、設備、礦產、原料、債權等等。實屢見不鮮。因之所引起之會計問題。亦係層出不窮。此三義也。

(5) 政府與民間合資經營者。即俗所謂官商合辦。在此種組織下。內幕管理。各方權益。究依公有營業章程或依民法關於合夥之規定？抑或完全依照公司法執行？尙未見確切決定。大抵各視其組織方式。而爲因時制宜之措施。會計問題。比較複雜。盈虧撥補。以及清算分配。尤關重要。蓋出資者。既分公家與私人。則權利義務。雙方應各得其平。偏榮偏枯。皆有未當。

官商合辦組織。是否視爲公有營業？法令似未明確規定。但據三十年十二月公布之「設置公有營業及公有事業機關會計統計機構辦法」第三條謂：「所稱之合資經營之營業及事業機關。以政府資本。佔半數以上者爲限」。是官商合辦營業及事業。凡政府出資。超出此限度者。可視爲公有。一切辦法。均應依從主計法令之規定。尙有政府補助之民營事業。雖不可視爲公有。但仍應依法編送營業預算。

公有營業。雖有獨資與合資之不同。但有關資本之會計處理。不應生特殊困難。從事者。如對於合夥會計及公司會計之原理法則。確有心得。而同時對於現行主計法令有關各點。亦相當明悉。不難應付裕如。

(三) 公有營業會計制度 再次就「會計制度」問題。加以論列。則公有營業會計制度一名詞之釋義。可以暫告結束矣。夫公有營業之種類。既如此其繁。而事實上機關兼營數業。成一機關下。偏設分支機關者。亦屢見不一見。故云一機關之會計制度。正如吾人一身之衣服冠履。應使修短合度。寬窄適宜。決不可張冠李戴。更不應強不齊以爲齊也。主計處有鑑於此。曾規定各機關會計制度。應由各該機關主辦會計人員擬定。呈奉核准施行。固亦深悉各機關會計制度。應各適其適。初不必強使雷同也。

惟是全國之大。機關之多。若一切措施。漫無標準。務難其各自爲政。勢必過於紛歧。以致無法綜理。豈符統一之旨？所以主計處於二十九年頒行「暫行公有營業會計制度之一致規定」又於三十一年公布「公有營業會計制度設計之要點」凡以使全國各機關。同類性質者。其會計制度趨於一致也。

「接」會計制度」一名詞。較諸一般之所謂會計。涵義略殊。蓋制度二字。總括會計事務之全體。應係上下縱橫，無所不包。譬如人之一身。耳目口鼻，四肢百骸。無所不備。缺一即不得謂為完全。現在通稱會計制度者，大約包括下列各部份：

(1) 總說明 不啻一種會計制度內之序詞。對於本制度之目的，實施範圍，內容要點，以及應注意事項。一一先作介紹。

(2) 簿記組織系統圖 是為化繁為簡，一目了然之圖報表。其目的在表示會計制度內各種記錄之鳥瞰。自原始憑證，記帳憑證、序時帳簿，分類帳簿以及各項主要表、補助表、等等莫不條理分明。一一圖列。

(3) 會計報告 任何會計制度。其最後目的。在編製適合需要之報告。所以關於各項報告之名稱、格式、填製方法，均應先為規定。

(4) 會計科目 會計科目，為會計制度內之骨幹。蓋訂宜合原理與實際需要。會計工作，成敗利鈍。與科目規定。關係甚切。且往往須由實際中，而逐漸改良。未易一蹴而幾。

(5) 會計簿籍 會計簿籍，應如何規定。方稱適宜。殆無一定之標準。且其方式、隨社會一般會計業務之進步而進步。多年以前，外國，盛行所謂「無簿籍之簿籍」。以及今日西方普遍採用「機械化簿籍」。尚非吾人所可趨及者。

(6) 會計憑證 會計憑証，在我國政府會計內，分為原始憑證，與記帳憑證二種。其實記帳憑證，在一般營業機關，除銀行外。用者絕少。似大可減省。

(7) 會計事務處理程序 釐訂程序。為會計制度內一部繁重工作。且過略則罅一以漏萬。過詳則瑣屑而太長。皆所不取。於是會計制中竟將會計事務處理程序每因另有規定省去者亦復不少。

詮述至此。似對公有營業會計制度一名詞之意義。已有詳盡之解釋。但現時我國法令。公有營業。往往與公有事業。相提並論。蓋因營業與事業，實不可分而不可分。雖會計法內明明規定。營業機關，以營利為目的。事業機關，不以營利為目的。但目的不在營利之機關。而事實上亦每每有自然而然而之盈利。無庸絕對避免。故其會計辦法。亦往往準用關於營業

機關之規定。就會計事務而言。雖謂公有營業，與公有事業，實一而二、二而一者也。亦未始不可。基於此一理由。所以以下各章。雖因法令條文關係。有時營業及事業並稱。而其注重重點，仍只在營業機關。是不可以不察。

第三章 從事公有營業會計應具之基本學識

會計一道。取廣用宏。其本身範圍內之原理法則。已感茫無底止。但事務複雜之今日。僅備局部之知識。實未足以悉協機宜。就一般言。基本學識愈充足。則處理實務。必愈感敏活。基本學識。有屬於普通者。如史地、如理化、如數學、如常識。在在皆直接間接。與會計工作有關。即在為會計人員所不可缺少。有屬於專門者。如簿記、如會計、如法令、如審計、如管理。亦在在與公有營業會計從業人員有關。即門門皆先有所必探討。無基固不應厚其墉。善事尤必賴利其器。天下實絕少偶然成功之前例也。公有營業會計一道。與其他有關之基本學識。聯繫如何？何以謂為基本。下當摘要詮釋之。

(一) 簿記學 卽商業簿記。乃一切會計學術之啓蒙。猶之數學內之四則。內容所示復式記錄之借貸原理。與夫記帳、過帳、結帳、作表、等根本要義。學來愈通透。則將來愈易進步。實基本之基本。所以會計學識。如成本會計、鐵路會計、銀行會計、政府會計。皆以簿記學術為起點。所謂萬變不離其宗。豈僅公有營業會計一門。必以簿記學為基本乎？

(二) 會計學 卽普通會計學。較諸商業簿記。更進一層內容中心問題。大抵有關各類資產之處理與評價。各類負債之處理與計值。及各類資本之處理與資本主相互間權益劃分。至若盈虧計算。與盈虧分配。俱於會計學內。佔重要部份。此一門類。雖專以私有營業為對象。其實公有營業。所差只在資本主人格地位之不同。一切原理法則。直可謂無一不可援用。是公有營業會計方面。須與離者。謂為基本學識。自屬允當！

(三) 政府會計 公有營業會計。不似私有營業會計。可完全依個別需要。為獨立自由之措施。其中若干辦法。許多手續。既應依據法令辦理。往往難離於脫政府會計之窠臼。蓋政府會計。範圍甚宏。廣義言之。即

公庫收支，預計，決算，等等，亦包羅在內。普通公務與營業基金。均不能脫此範圍。所以辦理公有營業會計而不明政府會計。猶之乎專科醫士，而不明普通內外科基本原理。則隔閡之深。不難想像！事實上或具有寸步難通之苦。惟公有營業會計。是否應完全擺脫政府會計之牽累而自成一格？乃本書討論之中心。亦編者懇切之願望。後編尚有專章。詳為研究。茲際毋庸縱論。

(四)成本會計 成本會計，以應用於工業機關為主。但其原理法則。各業皆可採用。且各業皆不可或缺。公有營業機關既以營利為目的。則成本計算愈精確，所算得之盈利數字。愈為可靠。所以會計從業者。非有成本會計，作其基本知識不可。惟當抗戰時期。物價飛漲。非但預算統制，失其效用。即成本會計，亦大為可疑。因物價變動，如此劇烈。根據成本計算，所求得之結果。與當時市價，相差懸殊。既不足取為決定售價之參考。又不足用作測驗效率之準繩。何必耗此人力物力，仔細推敲此一疑問。似覺言之成理，頗為動聽。但非常情況。自宜採取非常辦法。方堪應付。是為成本會計內「辦法」問題。畢竟成本會計之本質。仍係頗撲不破者！

(五)審計學 此為一般審計學。專以審核營業機關會計簿籍為範圍。其目的在促成會計工作之精確，與糾正一切有意無意之錯誤。至若防止舞弊。與夫。保護各種利害關係人之權益。猶其次焉者也。緣審計學本與會計學相輔而行。均係以營業機關會計事務為對象。其營業之為公有，抑為私有，固無關宏旨也。執行會計工作。若時時以審計人員地位。加以權衡。則主觀成份減，客觀成份增。措施較易允當。審計學亦視為基本知識之一。理由在此。

(六)政府審計 政府審計之職權，依審計法之所定。共有四則(1)監督預算之執行。(2)核定收支命令。(3)審核計算決算。(4)稽察財政上之不法或不忠於職務之行為。此四則雖係專指普通公務而言。但應用於公有營業，只程度深淺，與執行方式之不同。況公有營業會計，在今日法令習慣下。仍不脫政府會計之雛形。審計方面。尤無例外。如支出憑証之審核，如各種報表之編送。在在皆由政府審計中沿襲而來。所以從事公有營業會計者，倘不於政府審計，胸有成竹。則步步割雞。措置不具符合。

欲期免除責任，大有困難。

(七)主計法令 辦理普通公務會計。主計法令，自係息息相關。辦理公有營業會計。主計法令，亦不可稍予忽略。因營業會計會計事務。必宜依據法令辦理，無許逾越。若從事者對於主計法令之切實研究。則處理之際。漫無標準。勢必至處處抵觸。而有動輒得咎之感。惟主計法令。包羅萬象。而且隨時修改與逐漸增補者。幾於無月無之，注重研究之道。不外二端：

(1)關於已往公布部份 此可於主計處印行之「主計法令彙編」中求之。此種彙編。材料豐富。為會計人員不可不備之參考。內容凡分六類(一)組織法令(二)歲計法令(三)會計法令(四)統計法令(五)服務規程(六)有關主計法令

(2)關於隨時修改增補部份 此類材料。散見於各機關公文摺卷之中。不易搜集齊全。且往往多有遺漏。最好途徑。只有借助於「主計通訊」。按主計通訊。為主計處編印之月刊。內容於主計法規。列有專欄。參考尚易。迄今已出三十餘期。似亦為會計人員所必備。

(八)各業特性 公有營業機關。種類繁多。已於前章述其梗概。各業會計。固各有其內在之特質。而各業本身業務。亦各有其必然之特性。會計工作。本應適合環境。隨時隨地。為因應咸宜之措施。例如重工業與輕工業之性質不同。農業與鑛業之情形鮮然有別。公用事業。以服役效能為最要。金融機關。以調劑盈虛為依歸。凡此種種。如能先有明瞭。則從事之際。自易與主管人員取協調步度。為一致措施否則隔閡叢生。誤會易起。雙方皆感未便。惟此種基本學識。無法加以訓練。要在會計人員。隨時留意。博學、審問、慎思、明辨、是自修之功耳。

(九)工商管理 營業會計。功用頗宏。最要者。在能供給管理方面。以有力之參考。俾資借鑑。所謂前事不忘。後事之師是也。管理學問。為會計人員所必具。其中門類特繁。或關於理財。或關於貿易。或關於人事。或關於主計。如能一一明悉。然後會計措施。可期切合機宜。足供管理人員以良好之工具。蓋會計與管理。實互為表裏。未可割與相離者也。先進各國。大企業機關之首腦。每每出身於會計界。良有以也。

(十)其他學識 上述諸部門。皆從事公有營業會計者，所不可不備之基礎。其理由已逐一詮釋，惟基本學識。愈豐富，愈廣博，則應付事機。愈覺其便利。有得心應手，觸類旁通之妙。其他學識。如法律，如經濟，如貨幣，如銀行，如政治，如社會。靡不各有其聯繫。即無不應先為具備。據是以推。可知會計一道，非如一般人所想像。只係登記帳目。營業會計。亦非如普通人所推測。只須操奇計盈。公有營業會計。尤非如世俗膚淺之見解。只須通曉借貸原理，與簿記技術。並能造具可蒙核准之報銷。然則我國立法機關。制定主計人員任用條例。所取標準。比諸一般公務員之任用標準。尤為嚴格。殆亦深有鑑於事實需要歟！

第四章 公有營業之歲計法規

公有營業之歲計，今日仍係依據一般歲計法令辦理。其最要者，為預算法，與預算法施行細則。及決算法與決算法施行細則。惟因各該法規中，對於公有營業預決算之規定過於簡略，故先後訂有種種補充辦法。茲為分章論列之。

(一)預算法及預算法施行細則 預算法係二十六年四月二十七日修正公布。二十七年一月一日施行。共計八十九條。并有附件二種。預算法施行細則，係二十七年九月二十三日公布。同日施行。共計六十二條。兩者共有條文，雖不下一百五十之多。而對於營業預算之主要規定。實寥寥無幾。為便利起見。先儘量摘錄其條文。或其要點然後加以評述：

(1)「各級政府，不得於預算外，動用公款。處分公有財物。或為投資之行為。」(預算法第二條)

(2)「已定用途，而已發生，或尚未發生之金錢，及其他財產。謂之基金。分普通基金，及特種基金二種」(同法第五條)

(3)「特種基金，分為營業基金。公債基金。非營業循環基金。留本基金。信託基金。其他特種基金。」(同法第五條)

(4)「預算分總預算。單位預算。單位預算之分預算。附屬單位預算。附屬單位預算之分預算五種」(同法第十六條)

(5)「特種基金中，應以其歲入歲出之一部，編入總預算者。其

預算均為附屬單位預算。」(同法第十九條)

(6)「營業基金預算。編入總預算部份。為其歲計盈虧之淨額。及資本之增減額」(同法第二十二條)

(7)「各基金之經費。不得互相流用。」(同法第五十五條)

(8)「關於省預算支出收入之執行。契約之訂立。公有營業之舉辦。省歲計人員之職掌責任。及會計年度終了時。一切事項之結束。適用關於中央政府預算。各該事項之規定」(同法第七十九條)

上列八點。大抵均係有關公有營業歲計事務之規定。且大都均係迎帶提出。細加檢討。覺除第(6)點乃係專對公有營業而發外。其他各點。俱係附屬或合併之文。則今日僅依預算法。決不敷辦理公有營業預算之用。似可定論。所錄各點。理由如何？得失如何？及其本身有無應行斟酌之處？請就管見所及。簡陳如左：

第(1)點。乃有關財務行政上最要之規定。蓋預算統制。為各國財政上必循之軌道。我國近年以來。法規漸備。且因主計。審計公庫。等等聯綜組織。分工合作。竭力推行。對此一點。或可期辦理嚴密。收獲良果。倘各級政府。尚得於預算外。動用公款。處分公有財物。或為投資之行爲。則方便之門一啓。各地漏洞全開。各級政府。避難取易。捨重執輕。將見預算編製。不實不盡。雖不謂預算統制。等於具文。而其效用。實已減去泰半矣。本條「動用公款及處分公有財物」二者。或係指普通公務機關而言。至若「或為投資之行爲」一語。則係專指公有營業而言。可無疑義。

此種規定。自有莫大之需要。但因抗戰時期。許多公務。不易納入正軌。各級政府。往往以臨時事故。環境迫切。不得不於預算外作通權達變之措施。於是演成二種畸形狀態。一曰「追加案之頻繁」二曰「預算外之收支」就前者而言。即各級政府。因臨時發生要務。不得不動用公款。於是竟行動用。但為完成法律手續。只有時時辦理追加。以期符合。是因失去預算之原意。蓋木已成舟。再行追加預算。預算實不成其為預也。就後者而言。即各級政府。因規避預算之約束。將收入私自支配。竟行便宜行事。是曰預算外之收支。二者皆為不合。但兩相比較前者似略勝一籌

耳。

第(2)點，乃對基金二字之解釋。及其種類之劃分。按「基金」一詞。在一般人之意想。以爲總不外乎金錢。因之發生許多誤會與糾紛。此不但在我國如此，即在外國亦然。蓋基金二字，係英文「Fund」一名詞之譯語。此一名詞，在外國文字中，用法亦甚歧異。尤其於會計學中爲然。基金之非必爲金錢。猶之「公積金」「準備金」「折舊金」「資本金」等等名詞之有時亦非金錢也。預算法內，謂基金爲已發生或尚未發生之金錢及其他財產。是「其他財產」四字。大可注意矣。又基金分普通及特種二類。普通基金，大抵供普通公務之用。特種基金，則供各種特殊用途。營業基金，即其中之一。是於第(3)點可以見之。基金種類。依預算法內之規定。固係大致如此。但事實上界限未曾十分劃清。現在各級政府。不少用普通基金。辦理特種基金範圍內之事務者。似此情形。往往增加計政上之困難。必有待於澈底調整。方可清醒眉目。

第(4)點，乃預算種類之劃分。在財政改制以前。總預算。凡分三級。曰中央總預算，曰省(市)總預算曰縣(市)預算。三者各自獨立。各謀歲入歲出之平衡。自三十一年度改制後。省級預算業已歸併於中央。故現在只有國家總預算與縣總預算二種，前者謂爲國家財政系統。後者謂爲自治財政系統，系統雖有更變，但單位預算，與其分預算。附屬單位預算，與其分預算。仍歸納於總預算之內。則較諸以前，並無二致。

竊以爲此種絕然不同之編列方法。自有其不得不然之理由。蓋普通公務。經年整理。其歲計事務，已大具規模。預算科目。并已趨於一致。歸併之時。凡單位預算與單位預算之分預算。無論屬於歲入抑屬歲出。逐層向總預算內彙編。工作不成困難。此其一。又統收統支，爲整理財政之要圖，任何機關。其歲入與歲出，應完全劃分。屬於前者。必一併編入。歲入預算。收納之時，或由國庫代辦。或全部轉解國庫。勿許自己保存或辦理坐支。屬於後者。必一併編入歲出預算，支付之時。根據分配數字。悉由國庫劃撥。然後以公庫支票零星兌付。或依公庫法自行保管支用如此措施，方可保持統收統支之精神。故此單位預算，與單位預算之分預算。必以其歲入歲出之全部。分層歸併於總預算之內。此其二。惟特種基金下之

營業基金。性質不似普通基金之單純。業務既甚複雜。預算科目，又不一致。且其劃撥，管理，支用。往往另依特種法律，條約或設定該基金之命令，契約，或遺囑之所定。勢不可與普通基金等量齊觀。遂應用附屬單位預算及附屬單位預算之分預算等名目。只將其歲入歲出之一部。編入總預算內矣。

第(6)點，為全部預算法內，對營業基金唯一之規定。吾人可知總預算與營業基金發生聯繫之點。只在其歲計盈虧之淨額。及資本之增減額。申言之。即營業基金之淨盈，在總預算內作歲入。其淨虧在總預算內作歲出。又政府新增營業資本或投資。在總預算內作歲出。反之，減少或收回營業資本。在總預算內作歲入是也。此種規定。在理想或係如此，考之實際恐或未盡然。第一、營業基金之淨盈。事實上未必能全部繳庫。其淨虧，事實上亦未必能全部由庫彌補。第二，政府投資，非必一定為現金。其以公有財物抵作資本者，亦不在少。政府收回資本，非必一定為現金，其以清算剩餘財物繳回者，亦勢所或然。在上述兩種情形之下。則總預算內之所謂歲入與歲出。未免等於虛列。皆有不實之虞。至若估計數字，是否相當尚次要問題也。

第(7)點，關於限制各基金之經費，互相流用。自係維持財務收支秩序之普通原則。應加重視。況各種基金之設定。必各有其計劃與目的。且經一切法定秩序。何可自由流用？惟限制流用，並非絕對禁止更變之謂。倘因事實變遷。有更變之必要時。如經過合法手續。自可得為調整，以資挹注！

第(8)點，乃對於省級預算，及其歲計事務而發。其實自財政改制之後。中央與省。業已內外一體。省方歲出預算。自三十一年度起。已明定為單位預算。事實上並無彼此之分。則雖謂此一條文。應在廢止之列。未始不可。

最末，論及預算法施行細則，亦不無同一感想。即關於公有營業之規定，簡略程度出人意料是也。計六十二條中，似僅第五十一條，與公有營業。生微末之關係。原文謂「本法第五十五條規定，各基金之經費，不得互相流用。」「於各級政府所屬之基金，均適用之。」

(二) 決算法及決算法施行細則 決算法，係二十七年八月九日公布。三十年一月一日施行。共計三十二條。決算法施行細則，係三十年一月一日公布施行。共計十九條。並附件二。決算法，亦如預算法。條文雖多。而關於營業決算之規定。甚屬稀少。且抽象與間接情形。尤有過之！茲仍照前例，先摘錄其原文。然後簡陳編者之管見。

(1) 「附屬單位預算及其分預算之各種基金，除依法另有決算辦法外。其決算依本法之規定。」(決算法第七條)

(2) 「各機關、各基金、決算之報告。與其編送查核，及綜合編造。除本法另有規定外。依會計法關於會計報告程序之所定。」(同法第十條)

(3) 「機關別及各種基金之單位決算。由各該單位之主管機關編造之，編造時，應按其實事。備具其執行預算之各表。並附有關執行預算之其他會計報告。執行預算經過之說明。執行施政計劃，事業計劃，或營業計劃經過之說明。及有關之重要統計。」(同法第十三條)

(4) 「審計人員。審計機關。審查各機關，或各基金決算報告時。應注意左列各項：

- 一、違法失職，或不當情事之有無。
- 二、預算數之超過，或剩餘。
- 三、施政計劃，事業計劃，或營業計劃。已成與未成之程度。
- 四、經濟與不經濟之程度。
- 五、施政效能事業效能，或營業效能之程度。及與同類機關或基金之比較。
- 六、其他與決算有關事項。」(同法第二十五條)

(5) 「各種基金之附屬單位決算，及其分決算。除依本法及本細則之規定外，得依實際情形另定，補充辦法」(決算法施行細則第十七條)

上列五點。乃自全部決算法及其施行細則共計五十一條中摘錄而來。各點雖皆係有關公有營業之規定。但細加審查。幾無一點專對公有營業而發。大都係普通公務。及事業、營業、三者、相提並論。則謂其不敷應用

之情形，比之預算法及其施行細則。猶覺過之！實非妄論。

第(1)點之旨趣。甚為明顯。立法原意。對於決算法不足籠罩各種基金之全部。認識頗清。故不得不有此除外之規定。

第(2)點之動機。與第(1)點初無二致。且尤為具體。其中「依會計法關於會計報告程序之所定」一語。堪稱賢明。查會計法第二章關於會計報告之規定，自第二十三條至第四十條，共計十七條之多。不能不稱完備。對於公有營業會計報告之種類，與編製程序。業已應有盡有。似即可以會計報表。作為替決算報表也。

第(3)點，關於單位決算編造機關之規定。似非必要。因既稱單位決算。則主管機關，負責編造。乃必然之事也。後部關於附表之要求。自係着重於預算統制惟公有營業機關之預算執行。是否應與普通公務機關。同等重視。不無研究之餘地。後當專題討論之。

第(4)點，乃關於決算審核之規定。所列應行注意事項。除第二項較為具體外。其他各項。未免過於抽象。不無漫無標準，不易執行之嫌。且決算法，似應注重於決算編製問題。關於審核決算，應行注意事項。乃審計法之範圍。今竟於決算法內規定。未免有逾越之弊。

第(5)點，乃錄自決算法施行細則。仍係對於本法及本細則不十分適用於特種基金之表示。非然者，又何取乎「得依實際情形，另定補充辦法」？尤有進者，此項補充辦法。迄今似並未見主計處公布施行。執行公有營業機關之審計。既無一定依據。自不得不沿襲一般成規。是公有營業機關之累。後當詳論也。

第五章 公有營業基金預算科目及書表格式

公有營業會計事務。以預算法及其施行細則，與決算法及其施行細則為根本。已於前章發其大凡。且各該法規內，對於公有營業之規定。未免太嫌簡略。不敷實際需要。已成定論主計處知其如此。先後訂有種種辦法，以資補充。茲為逐一介紹而詮釋之：

(一) 暫行營業基金預算科目 編製預算，以釐訂科目提對格式為首要，辦理會計，亦應以預算科目為依歸。科目如有未合，非惟影響預算。

即會計工作，亦大感掣肘。歲計會計之不可分離。理由亦正在辦理普通預算。有「暫行預算科目實例」一種。於二十七年九月呈奉國府備案。行之數年，大見成效。近來雖稍加更改。然大體亦尚無殊。至若公有營業方面。亦曾制定「暫行營業基金預算科目」一種。於二十八年七月呈准備案。現在營業機關，辦理預算。當以此為標準。宜為分別研究之。營業預算科目，分別列四表。一曰損益表，二曰盈虧撥補表、三曰資本增減表、四曰補充表。各表內容科目如下：

一、損益表科目

歲入科目（即利益科目）

第一款 營業收入

第二款 營業外之收入

虧損（出入兩抵有虧時列入本項）

合計

歲出科目（即損失科目）

第一款 營業支出

第二款 營業外之支出

盈餘（出入兩抵有餘時列入本項）

合計

綜觀上列科目。可見損益表之形式。極為簡單。即列收入於一方。列支出於又一方。收支兩抵。將其差額。列入較小之一方。此項差額。不為盈餘。即係虧損。且因公有營業。種類繁多。各種營業之損益科目。勢不能使之一致。只好分作「營業」與「營業外」兩款。其下項目。由各機關各自規劃。庶可因地制宜。於是滯碍及分歧之病。兩皆可免。此種設計。就根本原理言。不可不稱為適合。惟事實上營業機關之會計業務。並不如此單純。例如工業機關。由購進原料以迄銷售成品。中間經過無數程序。方得最後結果。營業支出。變形而又變質。編製預算。豈可如此單簡。其困難諸點。後幅尚有專章討論，暫予保留可也。

二、盈虧撥補表科目（盈餘時用）

歲入科目

- 第一款 盈餘** 第一項 本年度盈餘 第二項 歷年積盈
- 合計**
- 歲出科目**
- 第一款 歷年積虧** 第一項 本年度填補之數 第二項 尚未填補之數
- 第二款 公積金** 第一項 法定公積金 第二項 特別公積金
- 第三款 所得稅**
- 第四款 各項撥用** 第一項 增建改良資產之撥用 第二項 償還債款撥用之
- 第五款 資本之官息** 第一項 政府部份（一目解繳公庫、二目撥充資本）第二項 他級政府部份（一目解繳公庫、二目撥充資本）第三項 政府以外股東部份（一目發給股東、二目撥充資本）
- 第六款 員工獎勵金**
- 第七款 債權紅利**
- 第八款 股東紅利** 第一項 政府部份（一目解繳公庫、二目撥充資本）第二項 他級政府部份（一目解繳公庫、二目撥充資本）第三項 政府以外股東紅利（一目發給股東、二目撥充資本）
- 第九款 未分配之盈餘**
- 合計**

左列盈虧撥補表科目。乃為盈餘數額、比較龐大時所採用。吾人不應沾滯於歲入歲出二名詞。正與對損益表科目之劃分為歲入、歲出、二類之不可十分認真。具有同一理由。蓋嚴格衡之。所謂營業收入及營業外之收入。非必一定即係歲入。而營業支出及營業外之支出。亦非必一定即為歲出。而撥補表內歲入歲出科目，亦不少名實不符之事。例如歷年積盈。早已核結。不可視為本年之歲入。公積金、劃撥轉帳，亦不可視為本年之歲出是也。大體言之。盈虧撥補表。亦有其特殊之功用。此為英文「Appropriation account」之譯名。即「分配表」之意義。分配表者，乃置本年盈餘及歷年積盈於一方。又置歷年積虧及各項分配於又一方。以示是否尚有未分配之盈餘是也。但如盈餘一方之數額，尚不足抵補分配方面之積虧。則其他分配數字，如公積金，所得稅，各項撥用，等等，均無由實現。更

無論官息紅利，及獎金矣。

盈虧撥補表預算科目。雖係如此規定。但實際編列數字。不免極大困難。第一、本年度盈餘。事實上甚難估計。其他分配數字，概係空中樓閣。第二、除官息，及法定公積，二者，有預定標準，尚可核計外。其餘各項撥用，員工獎金，股東紅利，等等。尚待視事實需要，各種情況，臨時開會決定。謂能事先一一編列。其誰能信？

盈虧撥補表科目（虧損時用）

歲入科目

- 第一款 歷年積盈 第一項 填補本年度虧損之數 第二項 餘額
- 第二款 動用公積金
- 第三款 政府填補虧損數 第一項 現款 第二項 現款以外之動產
第三項 不動產
- 第四款 他級政府填補虧損數 第一二三項同上
- 第五款 政府以外股東填補虧損數 第一二三項同上
- 第六款 虧損折減資本 第一項 政府部份 第二項 他級政府部份
第三項 政府外以股東部份
- 第七款 未填補之虧損
- 合計

歲出科目

- 第一款 虧損 第一項 本年度虧損 第二項 歷年積虧
- 合計

右列虧損時採用之盈虧撥補表科目。其歲入科目所示各款。除歷年積盈，動用公積金，及未填補之虧損外，其他各款。或可作為歲入觀。不過此之所謂歲入。乃以編製機關為主體。就政府言。則須將填補虧損數。編入總預算「營業投資及維持支出」。是反為歲出矣。又歷年積盈，如數額尙鉅。除填補本年度虧損數外，尙有餘額。則第二款以下之科目。自然無庸填列。

三、資本增減表科目

歲入科目（即資本增加科目）

- 第一款 政府資本 第一項 投入資本 第三項 官息撥充資本 第三項 紅利撥充資本 第四項 填補虧損數
- 第二款 他級政府資本 第一二三四項同上
- 第三款 政府以外股東資本 第一二三四項同上
- 合計

歲出科目（即資本減少科目）

- 第一款 政府資本減少數 第一項 繳還資本 第二項 虧損折減資本
- 第二款 他級政府資本減少數 第一二項同右
- 第三款 政府以外股東資本減少數 第一二項同上
- 合計

右列資本增減表科目。分歲入及歲出兩類。每類又各分為三款。即政府，他級政府，與政府以外股東，是也。吾人不可不知者，即某一年度。資本如有增加。未必同時亦有減少。即令增加與減少，在同一年度內。並行不背。其增加總額，與減少總額。未必即正相同。所以資本增減表上之雙方合計。不能期其相等。抑且無相等之理由。尤有一點，宜加補充者。即資本之增減就營業機關本身言。或視為歲入，或視為歲出。但此項歲入與歲出。與政府總預算應息息相通。保持銜接。且意義適得其反。有時銜接之點，尚係雙關作用。更不可以不察。例如政府投入資本，在營業機關。視為歲入。在政府總預算。則列入「營業投資及維持支出」，而視為歲出矣。又如官息撥充資本。在營業機關撥補表內視為歲出。在資本增減表內，視為歲入。而在政府總預算。一方於歲入中列「利息及利潤收入」又一方於歲出中列「營業投資及維持支出」。謂其銜接。係雙關作用。豈不信然？

四、補充表科目

歲入科目

- 第一款 直接撥用之盈餘 第一項 增建及改良資產 第二項 償還借款
- 第二款 借入款項 第一項 公債 第二項 借款
- 第三款 收回放款本金

第四款	收回墊付政府款
第五款	收回墊付他級政府款
第六款	政府墊款
第七款	他級政府墊款
第八款	財產及權利變價
合 計	
	歲出科目
第一款	增建及改良資產
第二款	償還債款本金
第三款	放款
第四款	墊付政府款
第五款	墊付他級政府款
第六款	繳還政府墊款
第七款	繳還他級政府墊款
第八款	收買權利
合 計	

上列補充表科目，亦分歲入與歲出二類。但雙方合計，不必求其相等。且亦無法使之相等。按所謂補充表。實一富饒興味之報表。在外國營業會計中，未之前例。西文會計學內，有「資金運用表」(Statements of Sources and Disposition of Funds)一種。其製法乃比較年度起始與年度終了時之資產負債額。將其增減數字。另列一表。資產之減少視作財源。資產之增加，視作運用。負債之增加，視為財源。負債之減少，視為運用。於是列種種財源於一方，而求其合計。又列種種運用於一方，而求其合計。雙方合計。理應相等。蓋來源與去路自然符合也。我國公有營業預算科目內，所規定之補充表。目的似略相同。編製方法，絕不一致。且僅據表列項目，亦未可測知一機關之全部資金運用情形。可謂極支離破碎之館事。竊有所不取。即就歲入科目中之「收回放款本金」及歲出科目中之「放款」而言。殊覺意義甚少。蓋營業機關。非金融業務可比。放款實無關重要。其往來賒欠，的係大宗要項。今捨此而不錄。又何足觀察其資金

編製日期 中華民國 年 月 日 編製機關長官
主辦會計人員

上列利益表格式，於損失表，同等適用。內容比較數字。連跨三個年度。於原則上不無可取。例如編製三十二年度概算時。既須取三十年度之決算數字。又須取三十一年度之預算數字。再加以本年之概算數字。如此連貫。在平常時代，且會計制度已具規模之機關。固可編成。若在非常時期。一切變動不居。姑無論會計科目，預算科目，時時更改。即令科目照舊。而當此物價劇漲之時。此種比較。抑且失去意義！

(三) 對於營業基金預算科目及書表格式之芻議

本章內(一)(二)兩節。分別介紹現行公有營預算科目，及其書表格式。並隨時依管見所及。發表個人之思想。竊以為兩種補充辦法。均係以政府作主體。對於營業機關本身。頗欠設身處地之體察。為今後改良起見。擬提芻議如下：

(1) 依預算法第二十二條之規定。營業基金預算。編入總預算部份。為其歲計盈虧之淨額。及其資本之增減額。可見營業預算。應以營業機關本身為主體。對政府總預算，只係附屬關係。大前提既然如此。則其預算科目，與書表格式，儘可脫離普通公務機關之模型。為切合實際之規劃。第一損益表，撥補表，資本增減表，補充表之等等科目。不必強分為歲入歲出二類。以減除各種誤會，與內容名不符實之弊。為直接可當計。損益表科目。可逕分為「費用」與「收益」二類。以期與營業會計相配合。撥補表科目於盈餘時，可逕分為「撥用數」與「盈餘數」二類。於虧損時，可逕分為「虧損數」與「填補數」二類。以期標題明顯。資本增減表科目之分為歲入歲出二類。根本即不可通。因營業基金內，資本之增加。實為政府之歲入。資本之減少。實為政府之歲入。今表內歲入歲出適得其反。引人誤會。

莫逾於此。似可選分爲「增加數」與「減少數」二類。以使開門見山。至若補充表。似無編製必要。理由見前。故其科目分類。究竟如何。付諸不議之列可也。

(2) 歲計事務。原應與會計事務。相輔而行。所以一切設計。種種規劃。均宜籠罩會計事務之全局。庶幾歲計。會計。可以打成一片。爲前後聯貫之措施。基於是項理由。竊以爲非但營業基金預算科目。不應取歲入歲出之類別。而且預算書表格式。尤不應拘泥普通預算之成規。質直言之。卽損益表。撥補表。資本增減表。等等。其科目。均應與原規定取反對方向填列。以期與會計簿籍上之原方向相吻合是也。例如損益表。依原規定。係於左方列營業收入。及營業外收入。於右方列營業支出。及營業外支出。是恰與會計簿籍之借方列費用。貸方列收益者。相反。似此歲計與會計。不相聯貫。對於會計人員不便。弊猶小。不符會計原理。害實大也。依據同一理由。盈虧撥補表之科目。亦應改變方向填列。蓋盈餘科目。應表現於貸方。盈餘之分配。應表現於借方。虧損科目。應表現於借方。虧損之填補應表現於貸方。乃當今中外普遍之習慣。何必拋棄不顧。而獨創一格歟？

(3) 預算科目。應卽爲會計科目。此一定理。不但於普通公務爲然。卽於公有營業。亦莫不然。蓋非如此。則會計工作。勢必與歲計工作脫節。所有計算決算。均不易辦理適宜也。職是之故。所有前列損益表科目。撥補表科目。及資本增減表科目。均應一一適合會計登錄之用。而預算中所分款。項。目。節。四級科目。何者可作總帳科目。何者應作明細帳科目。均應先事統籌。以謀一貫。細察原列科目。於斯點未加熟慮。似屬實情。其中有只係一類之「類目」。不可作科目觀者。如「政府部份」「他級政府部份」「政府以外股東部份」皆是。又有同一科目。在此處與彼處之等級不同者。如「增建及改良資產」在補充表先作歲入而爲項。後作歲出而爲款以著是。又有科目名稱。在編列預算時。似有意義。而實際處理會計。不需用者。如撥補表內。「未分配之盈餘」。實卽「歷年積盈」之一部。「未填補之虧損」。實卽「歷年積虧」之一部。無須另爲設立者是。凡此諸例。實係證明暫行營業基金預算科目。有重行考慮。再加調整之必要。然歟否

歟？尚待海內明達之教正耳。

第六章 關於公有營業歲計事務之其他法令

關於公有營業之歲計事務。除前第四第五兩章所論列外。尙有其他種種規章與命令。堪資參考。且其中多係實際問題比之預算法，決算法，等只係根本原則者。尤關重要。故不惜專章逐一介紹之。

(一) 辦理營業預算應行注意事項 本注意事項。乃二十八年七月五日呈准備案。與前章所論暫行營業基金預算科目及其書表格式。實相輔而行。內容凡十四條。每條皆關重要。不有明確之了解。則辦理營業預算。雖謂無法着手。亦不爲過。茲爲詮釋意義起見。特爲逐條評論之。

「一、營業種類。暫分爲農業、礦業、工業、商業、金融業、森林業、漁業、牧業、路政、電政、郵政、航業、等類。如其所辦營業不屬上列各類者。應按其性質。另行分類」。

政府營業機關之分類。本無一定標準。本注意事項中之分類。與「暫行公有營業會計制度之一致規定」及「設置公有營業及公有事業機關會計統計機構辦法」內之分類。皆不一致。此點已於第二章內言之。似亦無關宏旨。

「二、各第二級及第三級機關單位之主管機關。應依預算法之規定。編造各該管營業基金概算及預算。概算應具備主要表，及分析表二種，預算應具備主要表分析表及明細表三種，按照規定日期。各以二份，連同營業機關原編概算或預算各二份。送達中央主計機關。另以一份，送由行政院交財政部。但主要表，係就兩類以上之營業。彙集編製，如所管營業，僅有一類者，毋庸編製主要表。前項主要表，及分析表。均應按照營業基金預算科目。及格式編列。其明細表應依照該管第二級機關單位之主管機關與中央主計機關另定之詳細科目及格式編列」。

本條條文，比較複雜。宜分段解釋。第一段，自「各第二級及……」至「概算及預算」。所應明悉者，爲機關單位之分級。此應參考預算法第三十條。簡言之。即第二級機關單位，指督院之直轄機關及其所屬各級機關

。例如各部及其所屬是。第三級機關單位，指各院直轄機關所直轄之機關，及其所屬各級機關。例如資源委員會及其所屬是。自三十一年度財政改制後。預算法第七十一條關於省政府機關單位分級之規定。已不適用，業已明令更改。依現行辦法。省政府及所屬，已成第二級機關單位。各廳處及所屬，乃為第三級機關單位矣。至若概算與預算之分別。預算法第三條，規定甚明。無須贅釋。第二段自「概算應具備主要表……」至「……送由行政院交財政部」規定概算須具備二種表。預算須具備三種表。及其編造份數與送達機關，按預算較為正式。且須澈上澈下，分級編造。故應具備較詳之明細表。財政部乃負責籌劃財源機關。自不能不另送一份。以資參考。第三段但書，自「但主要表……」至「……毋庸編製主要表，」解釋主要表與分析表之分別。於前章第二節內，補充表附註中已經列舉。第四段自「前項主要表……」至「……及格式編列」係指明明細表之科目及格式。如何釐訂。惟迄今似尚未見頒布。竊以為此項科目及格式。尤與各營業機關之會計制度。有密切關係。歲計事務與會計事務。更宜打成一片也。

〔三、各表〔款〕之科目。乃按照事實增減之。〔款〕以下之科目除已規定者外。其餘各細目。由中央主計機關。商同各第二級機關單位之主管機關。按營業種類分別訂定之。〕

此條之規定，其用意在使各表內預算科目，留伸縮餘地。如此大具彈性。則各類機關，編製預算時。對於科目之釐訂。可以各適其宜矣。且所謂「分別另訂」一語。迄今正在逐步實現，即不然，選用「暫行公有營業會計制度之一致規定」內所示各業會計科目作標準。亦係輕而易舉。

〔四、盈虧撥補表，資本增減表，及補充表內。關於他級政府，及政府以外股東，之收入支出科目。於純粹中央經辦之營業。不適用之。〕

本條意義，甚為簡明。無待解釋。且亦似無規定之必要。查情況不同，規定不能適用。乃自然之原則也。尤有一點，宜於實際補充者。即暫行營業基金預算科目之規定。專以中央政府為之體。如係省方獨辦。或省與中央合辦，以及省與縣合辦。其主體在省。則所謂「政府」「他級政府」等等科目。似覺均有不甚明顯之嫌。

〔五、一年度之盈虧。應與歷年以來之積盈積虧分列，并累積或抵除之。以求各該營業之淨盈虧。〕

此為營業會計中，當然而且必須之措施。因營業成績。應以一會計年度為一段落，而加以考查。自不應與積盈或積虧相混。且依預算科目及其書表格式。損益表乃專為計算全年度之盈虧而設。其結果不為「盈餘」即為「虧損」。有待於盈虧撥補表內合併處分。是一年度之盈虧。與歷年以來之積盈積虧分列。於會計中已成自然結果。非必有待於規定。此其一。又本年度盈虧。與歷年積盈或積虧，累積或抵除之。其結果不為淨盈，即為淨虧。於此又發生一絕大之矛盾。倘無合理方法解除。雖直謂營業會計。無法措施，亦非虛語。查預算法第二十二條謂：「營業基金預算編入總預算部份，為其歲計盈虧之淨額。及……」如果本注意事項之所謂淨盈虧。即預算法內之所謂歲計盈虧之淨額。則應全部繳庫；或全部填補。否則總預算內。不應如此編列。既然全部繳庫或全部填補。則非但則盈虧撥補表內各項分配與撥用，無從辦理。即所謂歷年積盈，或歷年積虧，與未分配之盈虧或未填補之虧損等等科目，亦無存在之餘地。然則「營業之淨盈虧」與「歲計盈虧之淨額」究竟是一是二？界說甚不分明。未免為歲計會計工作之累。殆無疑義。此其二。

為解除上述矛盾計。最善之道。莫過於修改預算法原文為：「營業基金預算。編入總預算部份。為其盈餘之繳庫。（按自息紅利及淨盈之一部均應在內）虧損之填補。及資本之增減。」如此修改。既具彈性，且符事實。而前述矛盾現象，亦可免除。誠一舉而三善備。未卜管窺之見。亦有採取之價值否？

〔六、營業盈虧，除法令另有規定者外。非彌補損失，及提出公積金後。不得分派股息紅利，及獎勵金。〕

此為限制股息、紅利、及獎金之規定。不失為穩健之措施，損失如未彌補清楚。是資本已然虧蝕一部。更何股息、紅利、獎金、之可言？至若公積金，必須提出。是乃更小心辦法。自亦可取。此一條文。或係根據公司法第一百七十一條而產生。但有限公司之股東。只負有限責任。所以規定如此嚴格。公有營業機關之資本主。大抵係各級政府。且非有限責任。

此點於預算法內、曾規定政府填補虧損一節，可以想見。資本主既負無限責任。則本條是否必要，不無疑問。雖然，獎勵金之於公有營業。為現在我國政府機關內，關於管理上一大問題。為防止冒濫起見。仍以較嚴為妥。

〔七、營業機關，對於政府，在其官息盈餘以外之提款。或欠帳，應作為墊付政府款記帳。〕

在年度決算；不曾辦理之前，政府偶因急需。以資本主地位。向營業機關提款或挪用，事實上不可避免。自宜另立科目記帳，以存其真，且便日後沖轉。

〔八、營業支出，及營業外支出。應另行劃分。管理費用，業務費用，及其他費用。由各營業機關於編製概算時，附表劃列，並說明之。屬於管理費用者，應以業務上必要之組織為限。（如管理部份職工薪餉辦公費警衛費等）屬於業務費用者，應以直接計入本年度，成本者為限。（如材料，工資，等及營業部份職員薪金，廣告費、保險費、所得稅以外之捐稅、各種折舊、各項讓銷等）。其他費用，應以與業務有關者為限。（如郵養金、教育費、體育費等）並應力求減少。

前項費用。除業務費用，得依營業實際需要。由主管機關核定伸縮外。管理費用，及其他費用，均應受核定預算之拘束。〕

本條之規定。乃營業會計中正常辦法。非如此，則盈虧計算。頗難適宜。第一、營業支出，應與營業外支出，顯然劃分。營業收入，亦應與營業外收入，切實判明。於是兩兩相比。可以測知營業範圍內之盈虧。與營業範圍外之盈虧。各係如何？二者一有混淆。則營業機關之確實成績，不易直考矣。第二、營業支出之下。復分業務費用，管理費用，及其他費用三種，自係與一般原則相合。無可置議。查暫行公有營業會計制度之一致規定。謂業務費用為業務成本。並於業務成本下。再分生產成本，推銷成本，二種。與此雖微有不符。但亦無碍大體。惟同一性質之支出。忽稱支出。忽稱費用，又忽稱成本。總覺未能一貫。是或會計學名詞上之天然缺憾。無法求全者也。第三、條文內對業務，管理，其他，三種費用之限制

及分別舉例。自屬允當。

本條第二項，對於管理費用，及其他費用。特別加以限制。謂茲二者應受核定預算之拘束。此乃中樞特別注意之點。其中利害得失。最後尚有專論。新際暫從略者。

〔九、增置產業之費用。應預定計劃，編入預算。不得以收入增多。自由增支。〕

我國公有營業基金預算。只包營業範圍內之收支。並非一營業機關之全部預算。換言之。即一機關增置產業，或改良資產範圍內之事務，均不在營業預算之內也。關於此類事務。謂宜預定計劃。另編預算。此種規定。自外表言。未始不確具理由。惟考之實際。蓋有不易施行之勢。因營業支出，與資本支出二者。在會計學理與實務中，均不易劃分清楚，一機關於經常營業事務進行之中。有意或無意之間。即有不少有關增置產業之事務。如過分修理。隨時增補皆是。恐未易一一事先編入預算也。

〔十、如營業虧損過鉅。或政府變更政策。營業縮小範圍，或停止營業時。應按照虧損數目。如數折減資本。列入資本增減表。〕

營業如有虧損。依預算法之規定。似應由政府填補。填補如有困難，或因故不願填補。只好折減資本。否則應列帳目之內。變成不填補之虧損。至若縮小範圍。停止營業。則折減資本。自屬當然。

〔十一、資本增減表及補充表之歲入歲出數目。均應列本年度之全數。其收支合計數。不必適合。〕

資本增減表之增加數，與減少數，（故意避免歲入歲出之稱）不必適合。亦似少適合之理由。補充表之資金來源與資金運用（故意避免歲入歲出之稱）亦鮮能適合。且更少適合之原因。此點已於前章論列預算科目，及書表格式時闡明。可參考焉。

〔十二、各主管機關。須將所管營業預算中應編入總預算之科目。列入該機關單位之預算內。以便彙編。〕

此條規定。乃根據第二條而來。不過第二條所稱之主要表及分析表等。係就各該營業基金範圍內之營業機關而言。此則就該主管機關所彙編之單位預算而言。應屬範圍。依預算第二十二條之規定。當然只取「歲計

盈虧之淨額。及資本增減額。」

「十三、各營業機關。編送概算時。應將營業狀況及計劃。最近年度會計報告。及其他可供參考之資料。一併附送。」

此種規定，目的在供上級機關以豐富之資料。俾便易於審核彙編或分別糾正。營業狀況及計劃。當為審編之根據。最近年度會計報告，乃已往之事實。參考尤覺有力。

「十四、營業基金預算科目目，及本注意事項。係就中央營業機關情形訂定。地方營業機關應依法比照適用之。」

中央各項法規。往往以中央情形為主體。省縣地方。是否一律援用。不無應加考慮之處。此就一般法令而言。至於公有營業之歲計事務。只須行之中央而可通。則行之地方，似亦不至有大障礙，况自財政改制後。中央與省方之區域。且漸告消失歟！

(二)國營事業政府資金計息及盈餘分配原則 本原則，乃國防最高委員會第三十一次常務會議所核定。內容雖僅四條。但對於資金計息，及盈餘分配二則。規定頗稱嚴密。謂係前節「辦理營業預算應行注意事項」之補充辦法。未始不可。仍應錄列而詮釋之：

「一、國營事業之資金。除政府核准，不予計息外。應一律以計算利息為原則。並應編具營業預算。列入盈虧撥補科目。但屬服務性質。僅照成本收費者。免予計息。以減輕使用者之負擔。」

本條之所謂國營事業，即公有營業之別名。蓋習慣有稱公有營業，為國營事業者。亦有稱公有事業，為國有事業者「資金」一詞。似應以資本金論。非指「政府墊款」而言。因政府墊款，係臨時通融性質。應否計息。既無明文。即令有計息之事實。此項利息支出。應歸入營業外支出，而於損益表內計算。文內明示此項利息。應列入盈虧撥補科目。則係指資本之官息及紅利而言。夫官息與紅利。乃屬盈餘之分配。並不計入產品，或勞務之成本內。（參閱公有營業，成本會計事務處理通則第十一條）既然如此。則條文末句：「以減輕使用者之負擔」云云。不免抵觸矣。

「二、合辦事業，政府撥入資本。係屬投資補助性質。且多屬公司組織。自應計算股息。」

合辦事業。政府撥入資本。應否計息。似不能專以「補助性質」為理由，竊以為營業既屬官商合辦。則官股與商股之待遇。自應一律。如為公司組織。尤應以公司法為憑。查公司法第一百七十一條謂：「公司非彌補損失。及依前條規定。提出公積金後。不得分派股息及紅利。公司無盈餘時。不得分派股息及紅利。……」是股息之應否計算。應視公司之有無盈餘。若依本條原則辦理。則當公司無盈餘或已有虧損之時。情勢本屬嚴重。再加以官股股息之壓迫。豈非近於苛刻。反失補助之原意？

「三、國有營業，合辦事業，結算如有盈餘。除依法提存公積金外。其盈餘之分配。應依照章程規定。並呈報主管機關備核。如有特殊情形。未經規定事項。例如擴充業務資產。設置償債基金。攤提鉅額損失等項。應專案呈請核准。不得在盈餘內自行支配。」

此條正可補充盈虧撥補表科目之不足。毋寧視為當然。盈虧分配。依章辦理後。並須呈報主管機關備核。特殊事項。凡專案呈請核准。不得在盈餘內。自行支配。此種規定。為糾正時弊之要圖。蓋抗戰期間。幣值跌落。公有營業機關之盈餘。往往非常龐大。若一任其自行支配。非惟資產有不必要之擴充。甚且流於浪費。以致國庫蒙受損失者。亦事所恆有。

「四、所有應付政府資金利息。股息。及應繳國庫盈餘。應悉數由國庫列收入帳。但因業務上之需要。得呈經政府核准。撥充其事業資金。」

本條所稱「應付政府資金利息。股息」與第一條所述之計息。如係一貫。則利息似應作股息。股息似應作紅利。否則利息為一項。乃由政府墊款而生。股息又為一項。乃由政府投資而生。且依原文似股息尚應包括官息與紅利二種。究竟何去何從。僅據字面。莫由懸揣。是殆名詞之混淆。有以致之。利息。股息。盈餘。均應依法繳庫。否則總預算所編有關之歲入。豈不等於虛列？惟呈經核准撥充資本。又當別論。

(三)關於編製營業預算。業務費用。得依營業實際需要伸縮之解釋。查「辦理營業預算應行注意事項」第八條第二項規定：「業務費用。得依營業實際需要由主管機關核定。」似覺過於寬泛。湖南省政府。對此發生疑問。經以函詢主計處。並得解釋於左：

〔查營業預算，業務費用之伸縮。不必過分受預算之拘束。如原列預算不敷。或原預算未列。依實際需要。得隨收入之增加而增加之。如因特殊情形。雖收入不能增加，而業務費用，亦得由主管機關核准增加之。庶使業務，得以靈活運用。惟核准伸縮時應隨時通知主計機關，審計機關〕

營業機關。以運用靈活為第一。其預算只係大體標準。決不應如普通公務預算之嚴格拘束。此一原則。無論在財務，在主計，在審計，任何方面。均表贊同，惟以公有營業。資本出自政府。所有支出。易於浮濫。所以法規上對於管理費用，不肯放鬆。僅許業務費用之伸縮。似亦有至理。惟此種拘束，仍恐係有名無實。不易切實遵守。其理由後當專論。斯際所宜注意者，原文所謂得隨收入之增加而增加。及由主管機關核准增加。是否仍經辦理追加預算之手續，未經明示。（預算法施行細則第四十六條可供參考）為節省人力計。似可不必追加預算。主計機關，審計機關，只憑通知備查，即已足夠。

（四）行政院對於事業經費預算內管理費用與非管理費用限制流用之規定。管理費用與業務費用，應嚴格劃分。前者應受核定預算之拘束。後者得依營業實際需要，由主管機關核定伸縮。此點既經決定公布運行。但若對兩者之流用，不予限制。則劃分處理。即失意義。行政院有鑑於此，特函主計處表示限制辦法。此為三十年七月十五日之事。茲錄原函於下：

〔查事業經費預算內，管理費用，與非管理費用，可否互相流用？法令尚無規定。惟既劃分科目。即應限制流用。以免管理費用，漫無限制，致影響事業之進行。除員工生活補助費用已有專案核准。在事業費內勻支外。其他管理費用，自不得在非管理費用內流用。除分行外。相應函達查照〕

文內稱事業經費預算，而不稱營業預算。又謂管理費用，與非管理費用。而不謂管理費用，與業務費用。則是否專對公有事業機關而言，似不無疑問。查公文中所用名詞。與法規內固定名詞。未能完全一致者。實事所恆有。故編者認為此種限制流用辦法。於營業及事業機關。兩皆可通。或無大差。

(六)公有營業歲計事務之結論 以上第四、第五、第六、三章。對於現行公有營業之歲計事務。論列頗詳。其間不無妥議之處。然學識愈研而愈明。真理愈究而愈出。編者不過發其大凡。略貢芻蕘。以就正於明達。並未敢自以爲是。夫歲計事務。應包括預算計算。及決算三大部門。今僅及其一。似未窺歲計工作之全豹。查普通公務方面。其歲計工作。除預算外。以往尚有計算書。決算書。之處理與編造。最近計算書雖經廢止。而代以累計表。決算書當然仍應依法措辦。方稱有始有終。全體畢備。至若公有營業方面。關於計算決算之法令。比較稀少。大抵只憑會計報告。即可供審核考查之用。於此更足以見歲計會計之不可分。通謂歲計工作。以預算爲起點。以會計爲進程。以報告爲終結。故以下進而論公有營業之會計。

第七章 公有營業之會計法規

我國政府方面。所擬以推進會計業務之唯一根本大法。爲會計法。此乃二十四年八月十四日公布。二十五年七月一日起施行。內容凡一百二十七條。比較預算法爲完備。關於營業會計之規定。亦較爲充實。茲擬援照第四章之前例。逐一摘錄其條文。如有需要。當加以附註。但查「暫行公有營業會計制度之一致規定」。其總說明中。有一段「會計法關於公有營業會計之規定」。內容眉目。比較清晰。姑亦從之。

(一)公有營業機關

「凡政府所屬機關。專爲供給財物。勞務。或其他利益。而以營利爲目的。或取相當之代價者。爲公有營業機關。其不以營利爲目的。或不取相當之代價者。爲公有事業機關。」(會計法第四條第二項)

本項示公有營業與公有事業之分別。可見兩種機關。皆得供給財物。(如製造品、農產品、等等)勞務。(如運輸、郵遞、電信、等等)或其他利益。(如治療、保育、救濟等等)所不同者。只在目的是否營利。及是否取相當代價耳。如目的在營利。當然應取相當代價。否則利無由生。如目的不在營利。是否亦取代價。自可酌情辦理。揆諸文意。似不以營利爲目的。取相當之代價者。仍得視爲營業機關。若此一解釋。認爲可通。

是無往而非營業機關。純粹事業機關，反覺稀少矣。

(二) 公有營業之會計事務

「公有營業之會計事務，謂公有營業機關之會計事務」(同法第四條第一項第四款)

「公有營業之會計事務爲下列四種：

(1) 營業歲計之會計事務 謂營業預算之實施，及其實施時之收支。與因處理收支而發生之債權債務。及計算歲計盈虧，與營業損益之會計事務。

(2) 營業成本之會計事務 謂計算營業之出品，或勞務，每單位所費成本之會計事務。

(3) 營業出納之會計事務 謂營業上之現金，票據證券之出納，保管，移轉，之會計事務。

(4) 營業財物之會計事務 謂營業上使用，及運用之財物之增減，保管，移轉之會計事務。

公有事業之會計事務，準用前項之規定。但不爲損益之計算。

有作業組織之各機關。其作業部份之會計事務得按其性質。分別準用前二項之規定。

公務機關附帶爲事業或營業之行爲，而別有一部份之組織者。其組織爲作業組織。公有事業或公有營業機關。於其本業外附帶爲他種事業或營業之行爲而別有一部份之組織者，其組織亦得視爲作業組織」。(同法第七條)

凡公有營業機關之會計事務。卽爲公有營業之會計事務。此點似可顛撲不破。蓋公有營業機關，不能捨營業而從事於其他也。惟我國公有營業機關。習慣上，每分爲創業時期，與營業時期，二種。此類分別，是否適合？爲另一問題。姑不具論。設各機關果然如此分期。則創業時期之會計事務。是否亦視爲公有營業之會計事務？卽依法亦不免兩種解釋。第一、廣義解釋。乃依據會計法第四條第一項第四款。某機關既爲營業機關。則不問其係創業抑係營業。凡屬營業機關之會計事務。當然爲公有營業之會計事務。第二、狹義解釋。乃依據預算法關於營業預算之規定。因營業預

算，既只包括營業損益、盈虧撥補、及資本增減等事。則不屬於上列各項範圍之會計事務，又不可為公有營業之會計事務矣。雖然吾人試一詳細分析會計法第七條。又覺公有營業之會計事務。比較意義寬廣。舉凡有關營業歲計、成本、出納、財物之會計事務，均應包含在內。果爾。則又非僅限於營業時期。即創業時期，亦一併在內也。總之公有營業之會計事務。依通常解釋。應屬廣義。且係整個體系。雖其實際工作。縱橫交錯，經緯萬端。而內部措施。應絕對保持一貫與統一之精神，否則紛歧割裂。有失營業會計之要旨。會計法內。雖分別命名為營業歲計、營業成本、營業出納、營業財物四種。其實四者有不可劃分清楚之理由。且亦絕不能各個獨立。例如營業預算之實施，其中何嘗可免有關成本、出納、財物之事務，成本會計之處理。又何嘗不與歲計、出納、財物、相關聯？故雖謂會計法內之所謂四種。實四而一，一而四者也。第二項，公有事業機關之會計。準用關於公有營業之規定。自係必然之勢。惟但書「不為損益之計算」一語。似嫌過於硬性。因事業機關。雖不以營利為目的。而業務進行，不能無發生損益之事實。既有事實必須分別科目，為之登記。既已登記，自不得不加以整理。是損益計算，有不期然而然者。況大規模機關。有關損益之事實，往往為數甚鉅依例計算未始非一強有力之參考且審閱會計法第四十五條。知作業組織及公有事業。其會計事務。亦得為成本之計算，然計算成本。焉得而不核計盈虧？愚意以為「但不為損益之計算」。如能改為「但得不為損益之計算」。俾富彈性。當屬合理。第三項，第四項，關於作業組織之規定。謂得按其性質。分別準用關於公有營業及公有事業之種種辦法。自係當然之勢。無可非議。但根據經驗所及。覺公務機關，附帶為事業或營業之行為者。必須使各該事業，或營業，別有一部份之組織。否則普通公務。與附帶業務，組織混淆。會計工作，不易整理。故別有一部份之組織云：應係有強制性。而非或然如此者。

〔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。其兼辦公有營業或其他公有事業者。並應辦理公有營業或公有事業之會計事務〕（同法第九條第一項）

一機關之會計事務。應視其業務種類而各為適宜之措施。其性質複雜

者。自應分別處理，所以一機關內，會計事務。分爲若干不同性質之單位，個別辦者，亦事所恆有也。

(三) 公有營業之會計，爲附屬單位會計。

「各級政府，或其所屬機關之營業機關，事業機關，或作業組織之會計。爲附屬單位會計」。(會計法第十四條第一款)

預算法第十六條分預算爲總預算，單位預算，單位預算之分預算，附屬單位預算，附屬單位預算之分預算五種。會計法第十四條，亦分政府會計之組織爲總會計，單位會計，分會計，附屬單位會計，附屬單位會計之分會計五種。事業及營業機關之預算，爲附屬單位預算。因之其會計，亦爲附屬單位會計。但預算法與會計法，對此兩者之定義稍有出入耳。

(四) 公有營業會計之特點

1. 會計事務 公有營業會計特有之事項爲：

「營業成本與損益之計算及歲計盈虧之處理」(同法第三條第七款)

2. 會計報告

(1) 「靜態報告 公有營業或公有事業之資產負債平衡表。實力負擔平衡表。或資產負債實力負擔綜合平衡表。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」(同法第二十六條第十款)

右列各表。雖俱屬靜主態。究仍應分別主從。以清眉目。查營業機關之報表。應以資產負債表爲之幹。(平衡二字似係贅瘤)實力負擔表，從資產負債實力負擔綜合平衡表。應否編製，不無疑問。况後者即在普通公務機關。亦將更名爲實力負擔平衡表，已經第一次全國主計會議通過。其餘各表。皆係資產負債表之附件。事實上不勝枚舉。會計法內所列者，不過示例性質耳。

(2) 「動態報告 公有營業之收入累計表。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。」(同法第二十七條第十一款)

營業機關之動態報告。應以損益計算表為主幹。其成本計算表，為損益表內之補充材料。盈虧續補表。為損益計算後之結束措施。均關重要，至若收入累計表，支出累計表，二種。乃為預算統制之目的而設置。其利弊如何。後編尚有專題詳論。現金出納表。編製頗為勞費。且只根據序時帳簿產生。是否合理？不無疑問。其他各表。如財物增減表。在規模宏大。業務複雜之機關。恐編製時，有不勝其繁與得不償失之病。是否可免。似屬應行考慮者。

(3)「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。為其基金本身之一部份時。應列入其資力負擔平衡表。及資產負債平衡表」。(同法第三十四條)

此條為普通基金與特種基金會計事務之又一分別：愛普通基金在原則上於平衡表內，不列政府之財物及固定負債。其列入歲入之財物，及彌補預算虧絀之固定負債。又當別論。至若特種基金之財物，及固定負債。以其為基金本身之一部。應無條件列入平衡表。

3. 會計科目

「在公有營業之會計事務。為成本損益之計算。對其營業上使用之財物。有永久性者，應有折舊科目。無永久性者，應有盤存消耗科目。公務機關之作業組織。及公有事業。其會計事務，為成本之計算者，亦同」(同法第四十五條)

公布營業機關。種類繁多，其會計科目，於法規內，無法為之規定。但特殊之點，為有關成本與損益之折舊科目，及盤存消耗科目。故於第四十五條提及之。其實折舊計算，與盤存消耗。乃營業會計內之「先天素質」。初無待於規定也。

4. 會計憑證

(1) 公有營業會計特有之原始憑證。為「成本計算之單據」。(同法第六十一條第十二款)「盈虧處理之書據」。(同條第十三款)

(2)「公有營業或事業機關。對於特種序時帳簿，及明細分類

帳簿之入帳。得以營業或事業收入之單據。或成本計算之單據。用作記帳憑證。但於特種序時帳簿之結數。記入普通序時帳簿時。仍應先製傳票。始得記入。】（同法第六十九條）

會計憑證。在我國政府會計內。分為原始憑證及記帳憑証二種。第一種乃強有力之根據及證明。無論何類機關之會計。皆不可缺少。否則一切無從着手。第二種。乃政府機關會計內必有之證件。此或係沿襲銀行會計習慣而來。現在已成為定例。評論似可不必。至若公有營業機關。是否必採記帳憑證。當不無研究之餘地。會計法第六十一條及第六十九條之規定。似係採取折衷辦法。對於記帳憑證之必須另製。或即以原始憑證。用作記帳憑證。視所登帳簿之種類而定。是已較普通公務機關。略勝一籌。然猶惜其未能澈底。編者一貫思想。總以為營業會計。只是營業會計。應根據中西普通慣例辦理。吾人根據事理。考查事實頗感現在營業機關用作記帳憑證之傳票。乃是不經濟之一種浪費工作。有背節約之旨。應一概予以廢止。惟外國營業會計中之所謂「憑單制」。（Voucher System）其作用與目的。又別有所在。不可與我國之記帳傳票。相提並論。

5. 會計事務處理程序

（1）「公有營業有永久性財物之折舊。與無永久性財物之盤存消耗。應以原價為標準。其原價無可稽考者。以初次入帳時之估價為標準。」（同法第八十五條）

會計學理與會計實務中之繁雜問題。為財物評價問題。因評價高低直接影響成本計算。間接關係損益高低也。折舊計算。與盤存消耗。均以原價為標準。自係當今普通採用者。惟所謂原價。及初次入帳時之估價。未必即係財物之實價。嚴格言之。亦無所謂實價。會計法內。規定以原價為標準。殆取其便利。而易於查考歟！又折舊計算。與盤存消耗。其目的在將財物之原價。分期均攤於運期產品成本內。既係如此。自不可於原價外另覓其他價值。猶之原料成本之不可於進價（包含一切運帶費用）外另取其他價格也。

（2）「成本會計事務。對於原料。人工及其他費用。應為詳備之記錄。及精密之計算。并分別編造明細報告表。」（同法第八十六條）

此為成本會計中，最稱合度之要求，且全部成本會計事務。可謂於數語條文中，包羅靡遺，是極善之規定，惟有補充詮釋者。即所謂詳備之記錄，不能離本機關全部會計事務而獨立。必處處與之銜接。精密之計算。亦非僅支離殘破之核計。必事事與整個會計體系相關連。否則不可稱其為成本會計也。

(3)「各種分類帳簿之各帳目。所有預收預付，到期未收，到期未付。及其他權責已發生，而帳簿尚未登記之各事項。均應於結帳前，先為整理記錄。公有營業之會計事務。除為前項之整理記錄外。並應對於第四十五條之帳目，為整理記錄」。 (同法第九十條第一二項) 本條前半乃一般之規定。各類會計事務，皆應遵守。一言以蔽之曰，採取權責發生制，(Accrued Basis) 非取現金制，(Cash Basis) 是也。後半乃對公有營業會計事務之特別規定。所謂四十五條之帳目。即前述「3. 會計科目」下之折舊計算，與盤存消耗是也。

(4)「公有營業之會計事務各帳目之餘額。應結入總損益之各種帳目。以為損益之計算」(同法第九十一條第二款)

本條之意義。似甚明顯。即年終結帳時，有關損益各科目之餘額，應統行結入總損益科目。以求營業之或盈或虧是也。此為營業機關結帳之慣例，固無所須於規定。且衡諸一般營業會計原理，似條文之中，不少語病。竊願分別指陳之。依會計法第七條之規定，公有營業之會計事務。分為營業歲計，營業成本、營業出納、及營業財物、四種。是公有營業會計事務各科目之餘額。並非一一與損益有關。況營業會計制度中之科目，大抵分資產、負債(資本在內)損失、利益、四類。其資產、負債、二類。屬於平衡表範圍。與損益無涉。損失、利益、二類。屬於損益表範圍。與損益有關。是「各帳目之餘額」一語。其「各」字未免太嫌籠統。其理甚明。「應結入總損益之各種帳目」一語。亦甚費解。蓋營業會計總分類帳內「損益」科目。只有一個，是乃各種有關損益科目各餘額之總匯，「總損益之各種帳目」未免有不知何指之慨。編者自慚陋。見解答有未週。尚待就教於立法專家也。

綜審上列各條條文及其評註。足徵會計法內對於公有營業機關之規定

。比較預算法，及決算法，皆稱豐富。凡一會計制度內應有部份。如說明，會計事務，會計報告，會計科目，會計簿籍，會計憑證，會計事務處理程序，等等。無不兼容並蓄。皆在範圍之內，其間條文規定。雖間有小疵。猶待商榷之處。然就大體言。尚多適合現代營業會計之旨趣。堪稱難能可貴者。其餘各點，與公有營業會計事務有關聯者，尙未及備錄也。

第八章 暫行公有營業會計制度之一致規定（一）

一、機關之會計制度。譬如吾人之衣服冠履。應修短合度。寬狹適宜。決不可李戴張冠，強使齊一。此點已於前幅言之，况公有營業機關。種類繁多。情形萬殊。更不見訂一普通之制度。俾使廣泛適用，立法機關，有鑑於此。故於會計法第十七條規定：「單位會計，或附屬單位會計，及其分會計之設計。由各該機關單位之主辦會計人員擬訂。呈由各該級政府之主計機關核定。」惟全國之大。營業機關之多，若徒聽其各自為政。則結果紛歧。必至無法綜理。未免有失統制之旨。主計處為防止此項流弊起見，故有本一致規定之頒行。猶之乎普通公務方面之有「普通公務單位會計制度之一致規定」。惟普通公務，性質單純。其一致規定。推行已久。迄今數年，已有顯著之成效。公有營業機關。性質複雜。其一致規定。未必即能同等收效。此類自然困難。主計處亦明知不易克服。故關於一致規定之目的。則云：「一、凡性質相同，或類似之機關或基金。其會計制度，應為一致之規定。二、各會計制度。不得與會計法，及預算，決算，審計，統計，等法，抵觸。三、中央政府各機關。對於事項相同，或性質相同之會計科目。應使其一致。對於互有關係之會計科目。應使之相合。」並未嘗強不齊以為齊。關於適應個別之需要。則又云：「各公營機關之性質不同。即性質相同者，而其會計事務之繁簡。又不同。各主辦會計人員。必須體察實際情形。並參照本規定各點。依法設計會計制度。以適應其個別之需要」。亦未嘗使無條件而遵守。可見暫行公有營業會計制度之一致規定。只係示例性質。乃一種標準，俾各主辦會計人員。於設計會計制度時，有所依據。明乎此。始可進而作具體之研究矣。

（一）一致規定實施之範圍 本規定實施範圍。計有工業、礦業、商

業、銀行業、郵政儲匯業、電氣業、自來水業、郵運業、電信業、鐵路運輸業、公路運輸業、水道運輸業、航空運輸業、十三類之多，不可謂不廣，惟細考其實，並非如吾人想像之複雜。蓋其中除會計科目一項，係隨各業情形。參酌為個別之規定外。其他各項。如總說明，如會計報告，如簿記組織系統圖，如成本會計事務處理通則，等等，皆係通用性質。各業俱已籠罩，所以實際並不複雜也。至若不屬以上十三類之公有營業機關。得比照其近似者，設計適用之會計制度。又關於公務機關之作業組織。及公有事業，其會計事務，應為成本之計算者。則其會計制度，亦可參照本規定，依法設計。據此以推。則其實施範圍。更可間接推廣。殆屬必然。

(二)一致規定中之會計報告 一致規定中之會計報告。乃依照會計法第二章之規定。謂係對外報告。其對內報告。不為釐定。夫會計報告之分為「對外」與「對內」。一般習慣，尙未普及。竊以為未必可通。即以所謂對外報告之資產負債平衡表及損益計算表二者而論。內部管理人員，與其他各級負責人員。何嘗非同等需要。又何嘗專為對外而編造？此其一。至關於決算所需之各種報告。及其種類格式，一致規定中，并未提出。謂係決算法施行時，再加釐訂。（按決算法已於三十年一月一日施行）編者對此亦不無芻議。爰一般營業機關之決算報告。只係平衡表，與損益表，及其有關之各類附表。並不需於此外另有所謂決算報告，我國公有營業機關。未能脫離普通公務機關之羈絆。於普遍通行之各類會計報告外。於每月又編收入及支出累計表。已嫌累贅。而不切實際。若再於年終增添許多不必要之決算報告。未免益加麻煩矣。會計事務之或繁，或簡。本無一定標準。但有一固定之原則，可資遵守。原則為何？即勞費與效果。應加衡量。務使相當是也。如耗去若干代價，所作成之報告。其效用未能相埒。毋寧捨棄之為愈。規定內，所謂決算報告。或仍不免以營業預算作虛本。而以實際數字，比較其增減。當此非常時期，物價狂漲。此類比較已失作用。況營業預算內，業務費用。尙得依實際需要。由主管機關核定。隨時加以伸縮乎！若果如此，則斯種決算報告。大可免除！此其二。刻擬離開前述二者，而臚列一致規定內之會計報告。

甲、歸納報告 共計九種如下：

1. 資產負債平衡表	結帳時編送
2. 固定資產目錄	同上
3. 商(產)品盤存目錄	同上
4. 在產品盤存目錄	同上
5. 材料盤存目錄	同上
6. 票據結存表	同上
7. 證券結存表	同上
8. 固定負債目錄	同上
9. 總分類帳簿餘額表	月報

上列公有營業機關之靜態報告。共計雖有九種。但非必每一類營業。統行採用。亦須視事實是否需要。例如「在產品盤存目錄」商業機關。無法編造。「票據結存表」除金融業外。其他各業。似可免除是也。各種報告。均規定於結帳時編造。而不曰年報。蓋亦有故。因事實上我國公有營業機關。頗不乏每半年結帳一次者。最末「總分類帳簿餘額表」規定為月報。此表即吾人習見之「試算表」亦即銀行業之「日記表」。在會計事務。已上軌道之機關。雖每日編造。亦非甚難。

乙、動態報告 共計八種如下：

1. 收入累計表	月報
2. 支出累計表	同上
3. 現金票據出納表	同上
4. 固定資產增減表	同上
5. 材料增減表	同上
6. 成本計算表	結帳時編送
7. 損益計算表	同上
8. 盈虧撥補表	年報

上列公有營業機關之動態報告。共計雖只八種。但實際上能省去者。似尚不多。收入累計表與支出累計表之目的。在於預算統制。似係由普通公務機關經費累計表沿襲而來。是否需要。後當詳論。現金票據出納表。似應分作兩表。將現金出納之事實。與票據出納之事實。劃分報告。以清

界限。且現金與票據。亦並無聯合之理由。其中 1 至 5 為月報。6 與 7 為年報。半年報。抑季報？應視結賬期限而定。至若盈虧撥補表之係年報。乃必然事實。蓋盈虧撥補。不應於年度未滿時舉行也。

(三) 會計報告格式之商討 前列靜態動態各表。共計十七種，一致規定內且逐一為其釐訂格式。詳審之下。頗有千言萬語不知從何說起之感。總括而論。頗覺各表設計。均經縝密考慮。專就學理立場。似亦不容評議。惟學理與實際。不相配合之處。各種事務。皆不可免。於會計報告。亦何獨不然。所以十七種格式中。難合實用處所。亦非在少。但格式舉例中。有下列一段文字。特為錄示。亦足以見主計處並無意使各營業機關完全依照辦理。致增實地困難也。原文謂：

「下列各種報告之格式。為舉例性質。各主辦會計人員。得依事實之需要。酌加變更。又關於各種報告之簽署人員。並無限制。得儘量增添各有關人員簽署之地位」

頃為節省篇幅起見。先行截盡各表之格式。然後扼要評述。其無評述者略之。

(機關名稱)

資產負債平衡表

年 月 日 第 頁

資產科目 及符號	本年度 (期)金額		上年度比較增		負債及資 本科目及 符號	本年度 (期)金額		上年度比較增	
	小計	合計	(期)金額	減金額		小計	合計	(期)金額	減金額

右列資產負債平衡表格式。係完全自一致規定中截錄。只其下欄。略

上示商品盤存目錄。大致似無可說。惟有兩點應予商榷者。特簡陳之。
 (一)格式內「購入時期」一欄。事實上頗有困難。因商業機關。同類別同名稱之商品。每年購入，無慮若干次。年終盤存。勢不易斷定其確為某次某時購入也。商業機關，購入商品。固屬如此。工業機關、產成物品。情形亦自相同。(二)依一般會計原理購入商品之原價。應係完全成本。申言之。即購價內應包含運輸、捐稅、及其他雜費是也。格式內於雜費無表列處所。只有「單位價格」似乎嫌未足。

(機關名稱)

在產品盤存目錄

年 月 日 第 頁

類別	名稱	摘要	所在地	已成狀態	數量	已費成本金額				備考
						材料	人工	間接費用	合計	

上示在產品盤存目錄。當然只適用於工業機關。格式內容，甚為簡明。各欄所列，恰合需要。惟「已成狀態」一欄。過於抽象。是否有法填記。是製造技術問題。與產品種類，亦不無關係。尤有一義。宜予闡明者。即此類盤存目錄。能否編製。完全視該機關成本會計之有無。及其辦理之良否。如果成本會計，已上軌道。編造當無困難。否則必將無從着手。

上示票據結存表格式。內容各欄，頗稱明顯。並無待於解釋。在我國票據制度，尙未十分發達之時。似除金融業外。其他各業或無編製必要。此表有一缺點。即票據利率。既未列入。結帳日，已經發生應收而未收之利息。亦莫由顯示是也。按營業會計，當然適用權責發生制。屆期應收之利息。與應收帳款。同等重要。一致規定內。於票據結存表格式竟忽略此點。不無遺憾！

(機關名稱)

證券結存表

年 月 日 第 頁

類別	號數	張數	票面價格		帳面價格		備考
			單價	合計	單價	合計	

上示證券結存表。大抵仍多適用於金融機關。其他各業，如有購買證券之事實。自亦可以採用。此表之缺點。仍在忽略利息一項。此種長期票據。利息之重要，並不亞於其本金也。表內分票面價格，與帳面價格二欄。或有需要。因證券價格。票面與帳面，往往相差懸殊也。惟在一律採用票面價格登帳之機關。此種分別。無法顯示矣。

成本計算表格式如一致規定所示。比一般工業機關所應製之成本計算表(Cost statement)大異其趨。竊以爲不免與會計法第二十七條第一項第十一款之立法原意相左。該款條文。將成本計算表。與損益計算表。相提並論。無異明示成本計算表爲損益計算表之附件、或補充材料。是正與普通習慣相符。蓋工業機關。爲減少損益表之篇幅起見。往往將其製造成本與銷貨成本一段。另紙編造。於是損益計算表內。只取銷貨成本數字。即可逕行調製。據此推論。則所謂成本計算表者。應係核計一會計期限內。共用材料若干。共費人工幾許。應攤製造費用幾何。再取在製品期始與期末盤存。及已成品期始與期末盤存。合併而計算之。以得銷貨成本數字之謂。細審右列格式。似不可謂爲成本計算表。乃係「產品成本彙總表」。其目的在取一期間內之各種產品或各種勞務之成本。彙總而比較之。以示生產成本與標準成本之孰高孰低。此一表格。作用迥殊。似與損益表之直接關係。謂爲成本計算抑且文不對題！應否編造？固屬另一問題。但僅有此表。不可與損益表有所助益。是可斷言。然則。成本計算表之格式。應否另擬？似尚有待於專家之指正。

(機關名稱)

損益計算表

年 月 日起至 年 月 日止(第 號)第 頁

科目 及 摘要	本年度(期)金額		上年度(期) 金 額	比較增 減 額	本年 度 (期)比率	備 考
	小 計	合 計				

一致規定內損益計算表。不取借貸並列形式。填列之時。勢須分利益之部與損失之部。分別處理。抑若現金出納表之分收項與付項二部者然。此點固無須置議。惟有數點。似應陳明於下。(一)本表取上年度與本年度數字比較形式。此類措施利弊互見。依據前述對資產負債平衡表同一理由。編者仍偏重於不必採取。(二)尋常所謂損益計算表。其中銷貨成本。實佔損失(即成本)之大部。而於工業機關。計算成本。因一方面有材料、人工及製造費用之核計。又一方面有材料、在製品、及製成品期始與期末盤存之併算。如有規定格式。編列頗有困難。則前節所論。成本計算表格式。應予另擬。於此益信。(三)[比較增減額]只設一欄。則增與減之金額。勢須分別顏色。於是又不免紅藍雜陳之弊。且此一缺憾。於其他報告格式內。每多發現。茲合併補叙之。(四)[本年度比率]一欄。自有相當效用惟查西洋會計習慣。往往以銷售金額。作百分之百。將其他各種費用。各佔百分比率。分別核計而填列之。於是一元之銷貨。內佔成本幾角。毛利幾角。各種費用各佔幾角。可以一目了然。英文會計學內。所謂「銷售元」(Sales Dollar)是也。有此「銷售元」作根基。則每年或每期營業效力。最易比較而得。格式內「本年度比率」欄。是否爲此使用。抑或原設計時。另有辦法。莫由懸揣。(五)規定內「損益計算表」與「暫行營業預算書表格式」內之「損益對照表」絕然不同。是亦歲計與會計尙欠聯繫之一證。

(機關名稱)

盈虧撥補表

年 月 日起至 年 月 日止 (第 號) 第 頁

摘 要	金 額		備 考
	借 方	貸 方	

盈虧撥補表。依暫行營業預算科目及書表格式之規定。乃專爲分撥盈餘或填補虧損而設。其格式固無先例可援。而規定中忽又取「借方」及「貸方」形式。揆諸原理，固尚可通。比諸營業預算科目之分爲「歲入」及「歲出」。二類者，似較穩妥。編者爲期自己思想，前後一貫起見。（參閱第五章第三節）以爲在盈餘撥補表內。於盈餘時。用「撥用數」及「盈餘數」二欄。於虧損時。用「虧損數」及「填補數」二欄。非但名實相符。且可顧名思義。並於會計上借貸原理。不相違背。未識閱者以爲何如？

暫行公有營業會計制度之一致規定。共示靜態及動態會計報告十七種。於此會逐一加以論評。仁者見仁。智者見智。吾人固無意妄事營議。不過根據經驗所及。略貢芻蕘。以與讀者相商榷。動機實仍在謀我國公有營業會計制度之改良。想關係各方。可予諒解！

（按本書脫稿，并經審查核定後。於三十一年底，接到主計處新印之一致規定。察其內容。已將累計表廢除。其固定資產增減表，及材料增減表，亦已不用。並增訂乙式成本計算表一種。與編者之意。不謀而合。頗引爲慰。更足以見編者並非偏見。惟因原稿已經交印。不及更改。特附誌之。）

第九章 暫行公有營業會計制度之一致規定(二)

一致規定。內容凡分五大部門。一曰總說明。二曰會計報告。三曰會計科目。四曰簿記組織系統圖。五曰公有營業成本會計事務處理通則。其簿記組織系統圖，無關宏旨。擬付諸不議之列。總說明之有關會計法者，已於第七章詳論，有關其他事務者，亦已於第八章申述。至若會計報告，關係較切。業經逐一研究。所餘會計科目，與成本會計事務處理通則。尤爲重要。下當分別討論之。

（一）關於會計科目之總說明 一致規定，對於會計科目，特別致力。且依照各種公有營業之性質，爲個別之規定。其工作之繁重。可以想見，會計科目。在會計制度內，實係骨幹。與會計事務，處理是否完善！關係甚切。且各業性質，既有不同。同性質營業，又以組織情形，業務狀況，工作環境，種種差別。謂能規定科目，與各機關一律運用。實難免滯礙

難通。主計處有鑑於此。故於總說明內，曾謂：「其科目爲各該機關事實上所無者缺之。或事實上所需，而本規定未列者增之」是明爲各機關預留伸縮餘地。實乃賢明政策。應係完全有利無弊矣！今進而討論各業科目擬訂之意義。仍係先錄其原文，而續以附註。

「一、不設置預算科目 公有營業機關，依法雖應編製預算。但其目的，在業務上之指導。與公務機關，必受預算之限制者，其性質不同。故不必設置預算科目。（公有營業機關，尙在建設期中。依預算之規定。分期向公庫領款者，自應設置預算科目）本規定不設置預算科目。但爲編製各種應與預算比較之報告之便利。得將各項預算數額，及其分配數額。分別列於各該相當帳簿上牆之一角。或將所有預算數額，另用專簿記載，俾便編製決算報告。」

普通公務會計，與公有營業會計，相異之點。不一而足。而關於預算實施。其旨趣尤迥然有別。一致規定中，謂營業預算。其目的在供業務上之指導。與公務機關必受限制者，性質不同。可謂一語中肯。適合我心。只惜現階段有關計政機關，及其人員。未能同此見解。事實上往往引起許多不必要之困難與糾紛。是有待於逐漸改善者。且事勢所趨，非走向各方一致深切認識程度。澈底更張。公有營業會計。決難希望辦理入軌。此一義也。預算科目。專爲表示預算執行而設置。如歲入類之歲入預算數，歲入分配數，及預計納庫數，等皆屬之。又經費類之歲出預算數，歲出分配數，及預計領用數，等亦屬之。普通公務機關，依法應嚴格執行預算。其執行結果，究屬如何，自宜於簿籍內有正式之表現。營業機關，性質迥殊。且其收支事務極爲頻繁，若必如普通機關。設置預算科目。照例爲借貸分錄。非但增加勞費，抑且無大作用。一致規定，不設預算科目，誠爲知所當務。此二義也。括弧內文字，公有營業機關。尙在建設期中。云云。不無洽商餘地。蓋政府對於營業機關。猶之股東之於公司，所有出資。只係資本性質。資本總額。可以限制。資本運用。可以指揮。在營業機關本身。只有資本支配問題。總額內用作建設者幾許。用作營業者幾許。自應各有全盤計劃。至若建設期（或稱創業時期）與營業期之劃分。事實上大

有困難。除我國鐵路會計習慣上係如此分期外。其他各業。大都建營並進。即建即營。何能分作兩個單位。於其一設置預算科目，於其一，又不設預算科目乎？營業會計。只係營業會計。整個放棄普通會計之典型。夫奚不可！此三義也。

〔二、各業會計科目應趨於一致 本規定各種會計科目。除銀行儲匯業等金融業外。其他各業科目之分類相同。關於損益類之科目，以各種公有營業之性質不同。自難一致。其資產負債類科目。除固定資產各業不同外。其他各科目之內容。本規定盡力求其相合。盈虧撥補科目。應依暫行營業基金預算科目辦理。自可求其一律。此點各主辦會計人員。於設計會計制度時應加注意。如無特殊之理由及需要。則對於本規定科目之分類，排列及名稱。毋庸更易。俾各種公有營業之會計科目在可能範圍內。應趨於一致。以便利營業基金總會計之綜合彙編工作。〕

一致規定之重要目的，在於便利營業基金總會計之綜合彙編工作。所以各業會計科目，應趨一致。一致途徑。第一應謀分類之相同。如各業科目。均係分為三類。三類者，一為資產負債類。二為損益類。三為盈虧撥補類是也。第二應謀排列之相同。如「資產」按固定資產，基金投資及長期墊款，流動資產，其他資產，等次序排列。「負債」按固定負債，流動負債，其他負債，各項準備，等次序排列是也。科目之排列。並無一定準則。要以便於作表為依歸。所謂排列相同。非指各業間相互而言，應只適用於同種營業。第三應謀名稱之相同。如工業，商業，鑛業，等等。其科目名稱。應多趨於一致。不可一事兩稱。或同物異名，是也。按科目名稱。本無絕對之是非優劣。要在一道同風。符合習慣。並能顯名思義而已。

〔三、會計科目與預算科目相聯繫 本規定之各業會計科目。其分類之方法。及「款」「項」「目」等。均與預算科目。取得聯繫。除盈虧撥補。與預算科目之規定。完全相合外。他如損益類科目之分為營業收支。亦係依照預算科目之規定。〕

會計科目，與預算科目。實相為表裏。自應密切聯繫。期使一貫。庶幾會計工作與會計工作。一融為體。不致彼此紛歧。其重要性，已於第五

章第(三)節言之。一致規定。雖亦曾於此點加以注意。但或恐未能十分澈底。其證明有如下列。(一)所謂營業預算。仍係狹義之解釋。只屬營業收支範圍。其屬於廣義之資本支出。於「暫行營業預算科目」內。概未加以規定。則所謂取得聯繫。亦僅限於一部份。並不足語於營業會計之全體。(二)即以盈虧撥補科目而論。在暫行營業預算科目中。稱「本年度虧損」及「歷年積虧」者。在一致規定會計科目中。又稱「本期虧損」及「累積虧損」。

〔四、會計科目之劃分使易於計算成本 查會計法之規定。公有營業之會計事務中。須計算營業之出品或勞務每單位所費之成本。(會計法第七條)故本規定各營業支出科目之劃分與排列方法。均以便於成本之計算為原則。〕

按計算成本。為營業會計內中心工作。自不可或缺。惟計算成本一名詞。可有兩重解釋。一為不具成本會計之形式。而僅鱗鱗爪爪。為產品或勞務單位成本之計算。西文稱為「Cost Finding」。一為完全具備成本會計制度。其單位成本。即由運用該項制度。而逐步為有系統之決定。西文乃實稱為「Cost accounting」。本條所稱易於計算成本云云。想係指後者而言。果然。吾人可於工業會計科目資產類發現「材料盤存」，「在產品」，「產成品」，「副產品及其他」。又於營業支出類發現「產品成本」，「配件及經理成本」皆係成本會計中。莫可缺少者。惟是原定科目名稱。於實際運用成本會計時。是否適宜？是否足夠？尚不無疑問。此處並非討論成本會計。不便深究。

(二)關於會計科目之總評議 一致規定內會計科目。共分十三組。按工、礦、商等業類別設置。其實各組科目。大同小異。俱根據營業會計之要義。以產生資產負債表及損益計算表為目的。所以科目分類。大致無殊。自始至終。即按資產、負債、利益、損失、四大部分排列。其間並無預算科目之累贅。專以會計科目言。不可不謂我國公有營業會計制度。業已百尺竿頭。更進一步。比諸其他方面。尚不脫普通公務之窠臼者。實已差勝一籌。是可慰也！至若資產負債各類科目之詳細排列。則因營業種類不同。不無些許出入。即以資產類而言。在工業機關。乃由固定資產及於

流動。商業機關。則又由流動而漸及於固定。是亦會計學上所認為合於事理者。惟就大體言，仍不免發現數點未恰標準之處。茲舉一二例以概其餘。

(一)資本類科目，列入負債類，於原則上并不可通。因資本性質，與負債性質。畢竟不同。未可混為一談。(二)既已視資本如負債矣。則與資本有連帶關係之準備科目，撥用盈餘科目，等等。應即排列資本科目之後。不必於資本與準備間。插入一大批種種真正負債科目也。(三)資產科目，排列次序。或由固定而流動。或由流動而固定。本可視營業種類個別決定。但資產方之次序，與負債方之次序。總應保持協調。查銀行業會計科目。其資產排列。係由現金以迄營業用房地產及設備。而負債排列。反由資本，定期存款，以迄公庫存款。是雙方頗欠協調，可以想見。最末於各業會計科目上之「款」「項」「目」「節」諸等級。似亦略有意見。按預算科目。有款、項、目、節之劃分。行之已久。習慣正深。是否必要。現在已無人加以討論，會計科目。亦採款、項、目、節，之形式。規定內謂「係為分類之便利而設」既非預算上之編排。亦非各該科目之編號。是否可以免除而索興代以符號，以免徒亂人意。實大有考慮之必要。況前於報告格式內。每每發現「科目及符號欄」若仍沿用款、項、目、節，則該欄言無法填寫。其矛盾豈非顯然易見？又普通公務會計。預算科目，即作為明細帳科目。行之頗少滯礙。一致規定內科目。即不可如此籠統。例如「累積虧損」「本期虧損」。雖列「項」級。而實際非作總帳科目，不可使用。所以事實上何者應入總帳？何者可歸明細帳？應視實際情形，個別需要。而為適合之決定。專就對分總帳與明細帳而言。則所謂款、項、目、節，更覺了無意義不足以為據。謂非徒亂人意。豈可得哉？以上總論各業會計科目之內容。似覺大醇不乏小疵。是不過就其全體而言耳。若內容細節。尙待商榷之處。不一而足。因節省篇幅。暫可從簡以下照錄科目名稱。但略易其排印之形式。

(三)各業會計科目舉隅

1. 工業會計科目

類別	款	項	目	節	科目名稱
資產	1	1	1	1	固定資產
					土地及建築
土地					
1 地價					
2 土地整理					
2 建築					
1 工廠建築					
2 營業用建築					
3 管理用建築					
4 其他建築					
2 機器及設備					
3 運輸工程及設備					
4 雜項設備					
5 未完工程					
6 其他固定資產					
					(以上第二項至第六項之詳細科目均依事實自行計劃)
	2	1	1	1	基金投資及長期整款
特種基金					
債債基金					
增建及改良資產基金					
其他特種基金					
投資					
1 附屬營業投資					
2 證券投資					

		3	其他投資
			(以上三目之詳細科目依事實自行計劃)
	3		長期墊付款
		1	長期墊付政府款
		2	長期墊付他級政府款
3			流動資金
	1		現金
		1	庫存現金
		2	零用金
		3	公庫存款
	2		應收款項
		1	應收票據
		2	應收帳款
			(以上二目之詳細科目均依事實自行計劃)
		3	其他應收款
		1	應收未收利息
		2	應收未收租金
		3	其他雜項應收款(依事實區分)
	3		短期墊付款
		1	短期墊付政府款
		2	短期墊付他級政府款
		3	其他短期墊付款(依事實區分)
	4		盤存
		1	材料盤存
		1	原料
		2	物料

			3	燃料 (以上三節之詳細科目均依事實自行計劃)
			2	在產品
			3	產成品
			4	副產品及其他 (以上三目之詳細科目均依事實自行計劃)
		5		其他流動資產 (詳細科目依事實自行計劃)
4				其他資產
	I			預付款
			1	預付款項
			2	預付費用 (以上二目之詳細科目均依事實自行計劃)
		2		暫付款
		3		存出保證金 (以上二項之詳細科目依事實自行計劃)
		4		未經攤銷款——借項
			I	籌備費
			2	研究勘查費
			3	債券折扣
			4	債券發行費用
			5	其他應攤銷款(依事實區分)
		5		未收資本
			I	未收政府資本
			2	未收他部政府資本

			3	未收政府以外股東資本
		6		其他雜項資產
				(詳細科目均依事實自行計劃)
	5			虧損
		1		累積虧損
		2		本期虧損
負債	1			固定負債
		1		資本
			1	政府資本
			2	他級政府資本
			3	政府以外股東資本
				(公司組織者列股份科目亦按其股份之種類分目)
		2		長期債款
			1	應付債券
			2	其他長期借款
				(以上二目之詳細科目均依事實自行計劃)
			3	長期政府墊款
			4	長期他級政府墊款
		3		其他負債
				(詳細科目依事實自行計劃)
	2			流動負債
		1		應付款項
			1	應付票據
			2	應付帳款
				(以上二目之詳細科目依事實自行計劃)
			3	其他應付款

			1	應付資本官息
			2	應付員工獎勵金
			3	應付債券紅利
			4	應付資本紅利
			5	應付費用
				一、應付未付薪金
				二、應付未付利息
				三、應付未付租金
				四、應付未付稅捐
				五、應付未付費用(依事實區分)
	2			短期借款
		1		短期政府墊款
		2		短期他級政府墊款
		3		其他短期借款(依事實區分)
	3			其他流動負債
				(詳細科目依事實自行計劃)
3				其他負債
	1			預收款
		1		預收款項
		2		預收利益
				(以上二目之詳細科目均依事實自行計劃)
	2			暫收款
	3			代收款
	4			存入保證金
	5			未經攤銷款——貸項
	6			其他雜項負債
				(以上第二至第六項之詳細科目均依事實自行計劃)

利 益	4			各項準備
		I		折舊準備
		2		呆帳準備
		3		其他準備(依事實區分)
				(以上三項之詳細科目均應依事實自行計劃)
	5			盈餘
		1		公積
			I	法定公積
			2	特別公積
		2		撥用盈餘
			I	償還債款撥用
			2	增建及改良資產撥用
			3	其他撥用(依事實區分)
		3		未分配之盈餘
			I	累積盈餘
			2	本期盈餘
		1		營業收入
			I	產品售價收入
				(詳細科目依事實自行計劃)
		2		其他收入
		I	配件及修理收入	
		2	雜項營業收入	
		3	附屬營業純益	
			(凡附屬營業與其主要營業有密切之關係，或在業務上不可分離者其純益應入本日)	
			(以上三日之詳細科目均依事實自行計劃)	

公有營業會計

	2			營業外收入
		1		財務收入
			1	利息收入
			2	附屬營業投資純益 (凡附屬營業其性質與主要營業無密切關係或在業務上可以獨立者其純益應列入此目)
			3	證券投資收益
			4	特種基金收益
			5	攤銷債券溢價
			6	匯兌盈益
			7	其他財務收入(依事實區分)
		2		出售資產盈餘
			1	出售固定資產盈餘
			2	出售材料盈餘
			3	出售廢料盈餘
			4	出售廢品盈餘
			5	出售其他資產盈餘
		3		盤存盈餘及逾額分配費用
			1	材料盤盈
			2	產品盤盈
			3	逾額分配費用 (參照公有營業成本會計事務處理通則之規定)
				其他營業外收入
		4	1	租金收入
			2	罰金收入
			3	雜項收入(依事實區分)
損失	1			營業支出

1	1	銷貨成本
	2	產品成本
2		配件及修理成本
		(以上二目之詳細科目均依事實自行計劃)
	I	推銷費用
	2	售銷部份及處所費用
	3	堆棧及儲存費用
	4	包裝及運輸費用
3	5	廣告及推廣費用
		呆帳及收帳費用
		(以上五目之詳細科目均依事實自行計劃)
	I	管理及總務費用
	2	管理費用
4		總務費用
		(以上二目之詳細科目均依事實自行計劃)
	I	其他營業費用
	2	醫藥衛生費
	3	法律事務費
	4	警務費
	5	職工福利費
	6	郵費
7	撥提籌備費	
	8	撥提研究稽查費
		附屬營業純損
		(參見利益類第一款第二項第三目附註)

			9	其他(依事實區分)
				(以上九目之詳細科目均依事實 詳細計劃)
2				營業外支出
	I			財務費用
		1		利息支出
		2		附屬營業純損
				(參見利益類第二款第一項第二 目附註)
		3		證券投資損失
		4		特種基金損失
		5		攤銷債券折扣
		6		攤銷債券發行費用
		7		匯兌損失
		8		其他財務費用(依事實區分)
	2			出售資產虧損
		1		出售固定資產虧損
		2		出售材料虧損
		3		出售廢料虧損
		4		出售廢品虧損
		5		出售其他資產虧損
	3			盤存虧損及低額分配費用
		I		材料盤損
		2		產品盤損
		3		低額分配費用
				(參照公有營業成本會計事務處 理通則之規定)
	4			其他營業外支出
		I		捐款
		2		其他(依事實區分)

以上諸頁。錄示一致規定內工業會計科目，僅係十三組之一，其餘各業會計科目。亦大抵無甚區別。既已窺豹一斑。似可不必再錄，關於會計科目之總評。前節內言之頗盡。其詳細論列，非但不為時間所許。抑且無甚需要。良以會計科目之釐訂。應完全以實際情況為轉移。並應依試用經驗而調整。初無絕對之是非優劣。况規定中已明言各機關可以自由增損。更非一成不變者可比較！

第十章 關於盈虧撥補科目之研究

一致規定內會計科目。原分三大類別。第一資產負債類。乃屬資產負債表之範圍。第二損失利益類。乃屬損益計算表之範圍。此二類科目。因各業性質不同。不得不為個別之規定。前章所錄。雖僅係工業會計科目。然舉一可以反三。其他各業會計科目，亦可類推矣。第三盈虧撥補類。乃屬盈虧撥補表範圍。無論各業性質如何。此類科目。可以通用。以故盈虧撥補科目。一致規定內。只設一組。惟此組科目。如何使用？因係我國公有營業會計內特殊問題。自宜表而出之。另作縝密之研討。俾明究竟，研究步驟。宜先就會計事務處理程序入手。

(一)營業會計事務處理程序 營業會計事務，雖難勝萬竟。然撮其要。不外依下列順序，逐步進展。以完成會計整理之任務：

1.會計事由之發生 各業性質。縱然彼此迥殊。然會計工作。均以會計事由發生為起點。無會計事由，即無會計工作。是固千禧一律者。惟會計事由，在一般會計學書籍中，均稱「交易」。究竟此一名詞。是否妥善。非屬本書範圍。應毋庸加以討論。

2.原始憑證之採取 會計事由。既已發生。無論屬於權責之實現。屬於財物之交換。屬於現金之收支。屬於票據證券之出納。屬於損失利益之增減。均應各有其原始憑證。以資根據。而便查考。原始憑證。種類繁多。已習會計學或已從事會計工作者。不難枚舉。

3.記帳憑證之編製 記帳憑證，在我國普通公務機關。已成必不可缺之要件。即所謂收入傳票，支出傳票，分錄轉帳傳票，及現金簡帳傳票是也。公有營業機關。是否必用記帳憑證？前者已經論及。茲可弗贅。

4. 序時帳簿之登錄 序時帳簿。無論為普通序時帳簿，抑為特種序時帳簿。均應依據憑證。為精確無誤之記錄。惟用記帳憑証時。則登錄序時帳簿。應完全以憑證為根據。憑證編製，倘有錯誤。將影響以後一切工作矣。

5. 分類帳簿之轉記 分類帳簿，無論為總分類帳。抑為明細分類帳。其轉記工作。均屬重要。一切時常發生之錯誤。自然應竭力避免。是殆簿記學問題。無須復敘。

6. 試算表之編造 試算表，為查核總分類帳簿是否平衡。並以連帶核對各款科目是否確實。就取各該明細帳簿而設置。暫行公有營業會×制度之一致規定內。雖更改為「總分類帳簿餘額表」。其實試算表之功用。於此依然存在。

7. 整理材料之調查 會計事務，處理至此。僅可告一段落。但未克完成其任務。因營業盈虧。尚無由着手計算也。計算盈虧。是否精確，在經常記錄內。首應將資本支出，與營業支出，劃分清楚。二者一有混淆，則一切皆受影響。其次始根據種種事實。將應行整理諸項。逐一調查明晰而為精確之計算。

8. 整理帳目之登記 整理帳目，依序登記，如原係採用記帳憑證者。當然採用一貫手續辦理。整理記錄。關係重要。且比經常記錄，更多變化而更有關係。工作一有錯誤。則影響盈虧計算者甚大。整理記錄，分別轉記之後。則總帳內一切科目。性質分明。不屬於資產，即屬於負債。非併入利益。即歸入損失。四者必居其一。於是取而編製報告。可謂俯拾即是。不費推絀之力。良以準備工作。俱已完成也。

(二) 總損益科目絕對需要 會計工作，逐漸整理，完成以上各步後。總分類帳內各科目之性質。俱已分明。即依照一致規定內所設各業會計科目。措施亦似。足敷應用。惟帳簿之設置。除為編製報表而外。其本身尚應依照會計原理，與簿記技術能作表裏如一之結束。否則段畫不明，起訖無定。將成首尾難分矣！通查各業會計科目。除依資產，負債，利益，損失，四類分別設置外。從未發現一「損益」科目。(Profit and Loss account)堪作各個損益科目之總匯。然則勢將無法結帳。即「本知盈餘或

[本期虧損]亦莫由決定矣。一致規定設計諸公。想係學驗俱優之倫。此種初級簿記範圍內所有事。決無忽略之理。或以其係當然事實。不必爲之規定。抑或其中另有運用方法。非編者所能揣測。實未敢公然武斷也。今試假定理由係屬前者。則吾人認爲總分類帳內，絕對需要一「損益」科目。方可用作結帳之津梁。於是前節內所論會計事務處理程序第八步，整理帳目登記後。即可進而執行第九步工作。是即所謂「結帳」事務也。結帳事務。雖然相當複雜。只須整理記錄，措施完善。則不及全牛，已完半豹。所餘工作。只有結轉一切營業收入，營業外收入，營業支出，營業外支出，於總損益科目之內。以求其結果。此一結果。不爲「本期盈餘」。即係「本期虧損」。於是分別結轉。先完成本期盈虧計算之一階段。嗣後始能談到盈虧撥補問題矣。

(三)公有營業盈虧撥補問題 盈虧撥補云者。營業有盈餘時，分別爲種種之撥用。反之營業有虧損時，分別謀種種之填補是也。惟所謂盈虧，不能全憑本期營業結果以爲斷。細加分析。可有下列不同之情形。1.本期營業既獲盈餘。而歷屆尚有累積盈餘。此爲最良之現象。2.本期營業，雖有盈餘。而歷屆尚有累積虧損。此爲比較不良之現象。要視本期盈餘，是否足敷彌補累積虧損。如果彌補而有餘。當亦無害。3.本期營業既蒙虧損。而歷屆尚有未曾彌補之虧損。此種現象。可謂最不景氣。如果長久如是，則營業前途。不免可慮。4.本期營業，雖蒙虧損。而歷屆尚有累積盈餘，如果累積盈餘。足夠抵銷本期之虧損。即亦無害。所謂盈虧撥補。應係「本期」數字與「累積」數字。雙方連合處理。非徒取片面數字，即可斷定其爲或盈或虧者。此一義也。盈虧撥補。在獨資或合夥營業。比較單簡。獨資營業，核計盈虧之後。所有淨盈，例須轉入資本科目。即作資本增加。所有淨虧，亦照例轉入資本科目。即作資本減少。固無須另有所謂撥補。合夥營業。核計盈虧之後。亦係如此措施。所差者在合夥人間。尙宜照約定比率。先將盈虧數字。着予分攤然後轉帳耳。若在股份有限公司。其盈虧撥補。比較複雜。一方有公司法條文之拘束。又一方有董事會臨時之決議。固非任意措施者可比。此二義也。公有營業。因資本出自政府。其盈虧撥補。關係特重。非但影響政府總預算。尤且與營業前途，社會利爲

，員工幸福 一切攸關。固不許輕率從事。職是之故。預算方面，既為盈虧撥補，另設科目。劃分處理。此已於第五章詳論。會計方面，亦為盈虧撥補，另定辦法，個別措施，此乃一致規定內。特有之籌謀。吾人自應詳盡研究。以期澈底通透。此三義也。

(四)一致規定內所設盈虧撥補科目 一致規定。為使盈虧撥補，與預算密切聯繫起見。所設科目。與暫行營業預算科目，大致相同。且亦取歲入歲出之類別。與其盈虧撥補表格式(參閱第八章第(三)節)用借方貸方者。縱不謂互相矛盾。實不免頗欠一貫矣。至若款、項、目、節，之沿用，固仍不免難於決定何者為總分類帳科目，與何者為明細分類帳科目之缺憾。似亦須再加調整。茲先照錄科目名稱。然後對於其運用方法。切實研討。

盈虧撥補科目(一致規定內所列可與暫行營業預算盈餘時用科目相參盈餘時用照)

類 別	款	項	目	節	科 目 名 稱
歲 入	1	1			盈餘
		2			本年度盈餘
歲 出	1	1			歷年積盈
		2			歷年積虧
	2	1			本年度填補之數
		2			尚未填補之數
	3	1			公積
		2			法定公積
	4	1			特別公積
		2			所得稅
		1		各項撥用	
		2		增建及改良資產之撥用	
				償還債款之撥用	

5	1	1	資本之官息
		2	政府部份
6	2	1	繳解公庫
		2	撥充資本
		1	他級政府部份
		2	繳解公庫
7	3	1	撥充資本
		2	政府以外股東部份
		1	發給股東
		2	撥充資本
8	1	1	員工獎勵金
		2	債權者之紅利
9	1	1	股東紅利
		2	政府部份
		1	繳解公庫
		2	撥充資本
		1	他級政府部份
		2	繳解公庫
9	2	1	撥充資本
		2	政府以外股東部份
9	3	1	發給股東
		2	撥充資本
9	3	1	未分配之盈餘
		2	

上列盈餘時各機關採用之會計科目。最大毛病，仍在款、項、目、節之排列。使人莫由決定何者應係總帳科目。對於運用上，不免困難。以其毫無準則也。新類科目。既係為盈虧撥補表，另置一組。則其內容名稱。更不應與總帳內其他部份之名稱相混。細檢本組科目名稱。如「法定公積」「特別公積」「償還債款之撥用」「增建及改良資產之撥用」等等。實完全與負

債類所列相同。究竟是一是二？均難索解，而各有難通。然則設計之時。豈能不為會計原理，與記帳技術着想歟！為改良計。竊以為有兩種辦法。任擇其一即可。

1. 為盈虧撥補。另設一組科目。務使其名稱。完全與資產，負債，利益，損失，四類科目相區別。年終結帳。於結轉本期盈餘，或本期虧損之後。再為盈虧撥補事務。依會計學理。作借貸之分錄，轉帳以後。將撥補科目。統行轉入另設之「盈虧撥補」總帳科目內。以求所謂「累積盈餘」或「累積虧損」而結轉之。俾得最後之結果。此處所謂「盈虧撥補」科目。猶之乎前述之總損益科目。實各項盈虧撥補科目之總匯也。

2. 不為盈虧撥補事務另設一組科目。所有關於撥補之借貸，即直接用總盈虧撥補科目為之，亦可得同樣之結果。且係直接而了當，所惜者，此種辦法，或與營業預算之旨趣。微有出入耳。

無論取捨如何。二者有共同之需要。亦有共同之結果。宜於此處補敘之。共同之需要。謂總盈虧撥補科目之必須添設。否則一切將無法運用。亦莫由結出累積之盈虧。共同之結果。謂資產負債平衡表之前後兩歧。蓋盈虧撥補前，與盈虧撥補後，所編資產負債表，內容諸多不同也。究竟兩表，何者更為重要。何者更足以表現一機關之實情。是又視各人之見解如何以為斷耳。

最後一義，宜予特別指陳者，為前設盈虧撥補科目。並未依據本章第（三）節所分析之四種情形。個別表示。所以在歲入第一款，第二項，既有「歷年積盈」。而在歲出第一款，又列「歷年積虧」其實二者不能並存。而二者同係一級。更不可「項」其一而「款」其又一也，又本年度盈餘，如不敷彌補歷年積虧。而仍有「尚未填補之數」。則仍係歷年積虧。所謂撥用概成畫餅。是不可以不知。

明於上示諸點。可進而論虧損時採用之盈虧撥補科目矣。此類科目，與盈餘時科目。一切無殊。其缺點亦大致相同。茲為便於闡察起見，仍採前列之形式。

盈虧撥補科目

虧損時應

類 別	款	項	目	節	科 目 名 稱
歲 出	1	1			虧損
		2			本年度虧損
歲 入	1	1			歷年積虧
		2			歷年積盈
	2	1			填補本年度虧損之數
		2			餘額
	3	1			動用公積
		2			特別公積
		3			法定公積
	4	1			政府填補虧損數
		2			現款
		3			現款以外之動產
	5	1			不動產
		2			他級政府填補虧損數
		3			現款
	6	1			現款以外之動產
2				不動產	
3				政府以外股東填補虧損款	
7	1			現款	
	2			現款以外之動產	
	3			不動產	
8	1			虧損折減資本	
	2			政府部份	
	3			他級政府部份	
9	1			政府以外股東部份	
	2			未填補之虧損	

上示虧損時用之盈虧撥補科目，意義不甚明顯。尤易使人誤會。因歷年積虧，與歷年積盈並列。實為不可能。況二者係屬同級。而亦分別列入「款」級及「項」級。亦有未合也。更有違者，本組內所列各項。如「現款」「不動產」「政府部份」「他級政府部份」等等。豈非足視為科目名稱。其何堪據以作帳！然則編者所建議之改良計劃。豈不真有考慮之必要歟？

(五) 盈虧撥補科目之明晰運用 盈虧撥補事務。就純粹會計立場而言，本屬輕而易舉，工作單純。一致規定，因須遷就暫行營業預算科目之內容。又拘泥於款項目節之劃分。且其設例，並不會根據前述四種情形，個別表示。因之比較頭緒茫然，難於把握。茲為讀者易於通透起見。分別表示其明晰運用方法。並擺脫款項目節之形式。將科目中凡屬分級名稱，以及明細科目，統行遞去。而直接了當。取其可作總帳科目之科目。並以總盈虧撥補科目為津梁，以示其借貸。以清眉目。

例一、本年度既有盈餘。而歷年尚有積盈。(一致規定內稱本期盈餘及累積盈餘)

盈虧撥補科目(註一)

1. 法定公積劃撥	甲、本期盈餘
2. 特別公積劃撥	乙、累積盈餘
3. 所得稅估計	
4. 增建及改良資產劃撥	
5. 償還債款劃撥	
6. 資本官息劃撥(註二)	
7. 員工獎金劃撥	
8. 債權紅利劃撥	
9. 股東紅利劃撥(註三)	
10. 未分配之盈餘(註四)	

資產負債表內對方科目

甲、本期盈餘	1. 法定公積
乙、累積盈餘	2. 特別公積

3. 應付所得稅
4. 增建及改良資產撥用
5. 償還債款撥用
6. 應付資本官息
7. 應付員工獎勵金
8. 應付債權紅利
9. 應付資本紅利
10. 累積盈餘

(註一) 上示盈虧撥補之借貸分錄。乃盡量使盈虧撥補科目，與資產負債科目，絕對劃分。勿使相混。

(註二) 資本官息劃撥，內容雖有政府部份，他級政府部份，政府以外股東部份之不同，且每種之中。又有繳解公庫，與撥充資本之區別。竊以為前者係屬明細科目範圍。後者完全為另一會計事務。可不必於此表示。

(註三) 股東紅利劃撥之附註。與註二同。

(註四) 未分配之盈餘，以及未填補之虧損。應完全作撥補科目。於資產負債表內。似可不必設置。查一致規定工業會計科目內。負債類，列未分配之盈餘。資產類，弗列未填補之虧損。是否別有理由？莫可懸揣。

例二、本年度雖有盈餘而歷年尚有積虧

盈虧撥補科目(一)

1. 累積虧損(上年度餘額)

甲、本期盈餘(本年度餘額)

乙、未填補之虧損(本年度餘額)

資產負債表內對方科目

甲、本期盈餘(本年度餘額)

乙、累積虧損(本年度餘額)

1. 累積虧損(上年度餘額)

右示盈虧撥補之借貸分錄。乃本期雖有盈餘，而歷年尚有龐大積虧。以故本期盈餘，悉數填補。猶有不足。結果仍係表現累積虧損。則一切劃撥分配。皆無從說起。下示之例。乃假定累積虧損。為數有限，而本期盈餘，除彌補外，尚有餘額。可供劃撥分配之用。惟分配至何程度。應視餘額之大小。未可一概而論也。

盈虧撥補科目（二）

<ol style="list-style-type: none"> 1. 累積虧損 2. 法定公積劃撥 3. 特別公積劃撥 11. 未分配之盈餘 	<p>甲、本期盈餘</p>
--	---------------

資產負債表內對方科目

<p>甲、本期盈餘</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. 累積虧損 2. 法定公積 3. 特別公積 11. 累積盈餘
---------------	--

上示之例，為較好現象。或亦為事所恒有。並非離奇。

例三、本年度既有虧損而歷年尚有積虧

盈虧撥補科目

<ol style="list-style-type: none"> 1. 累積虧損 2. 本期虧損 3. 累積盈餘 (註一) 	<p>甲、動用特別公積</p> <p>乙、動用法定公積</p> <p>丙、資本主填補現款</p> <p>丁、資本主填補現金以外之動產</p> <p>戊、資本主填補不動產</p> <p>己、虧損折減資本</p> <p>庚、未填補之虧損 (註一)</p>
--	---

資產負債表內對方科目

<p>甲、特別公積</p> <p>乙、法定公積</p> <p>丙、現金</p> <p>丁、應收票據，證券投資，或其他</p> <p>戊、土地，建築，或其他</p> <p>己、資本</p> <p>庚、累積虧損 (註一)</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. 累積虧損 2. 本期虧損 3. 累積盈餘 (註一)
--	--

上示盈虧撥補科目之運用，乃本期虧損，與累積虧損，一併填補之例。填補方法，至不一律。當隨實際情況而定。未必即係各法同時兼採。

(註一) 撥補結果。或仍留一部未填補之虧損。是仍得累積虧損。反之，如填補過鉅。甚至使有累積盈餘。二者必居其一。但二者決不可並存。

例四、本年度雖有虧損而歷年尚有積盈

盈虧撥補科目(一)

1. 本期虧損	甲、累積盈餘（上年度餘額）
2. 累積盈餘（本年度餘額）	

資產負債表內對方科目

甲、累積盈餘（上年度餘額）	1. 本期虧損
	2. 累積盈餘

盈虧撥補科目（二）

1. 本期虧損	甲、累積盈餘（上年度餘額）
	乙、累積虧損（本年度餘額）

資產負債表內對方科目

甲、累積盈餘（上年度餘額）	1. 本期虧損
乙、累積虧損（本年度餘額）	

上示例四、係表示本期雖有虧損。而歷年尚有積盈時之盈虧撥補。其中又分爲二。（一）累積盈餘，比較本期虧損爲大。在此種情況下。例須無庸作各種之劃撥與分配。所以其結果，仍得累積盈餘。（二）累積盈餘，比較本期虧損爲小。在此種情形下。如不有填補之事實。則一變而成累積虧損矣。但在前者，如照舊爲盈餘之分配。自可仿照例一而分錄。在後者，如照舊有虧損之填補。自可仿照例三而分錄，不必另行詳解也。

（六）盈虧整理事項之檢討 一致規定內，除設置各業會計科目外。並另設一組各業通用之盈虧撥補科目，一切內容，已經詳論，無須再贅。此外又附有各業通用之「盈虧整理事項」。其目的在將各機關應屬前期或不關正常損失，利益，及盈虧撥補之特殊事項。劃開處理。以免混淆。查其

動機，本無不合。其設例亦殊簡單，茲為錄示之。

(借方) 出售資產之虧損 過期帳支出 其他借項

(貸方) 出售資產之盈利 過期帳收入 其他貸項

按盈虧整理帳。英文稱「Profit and Loss adjustment account」乃係會計事項之發生。有關前期之損益。特為按其性質，分別矯正者也。例如折舊計算之或高或低。收支之退還補繳，與收還補收等事皆是。至若出售資產之盈利或虧損。是否必作盈虧整理事項？不無研究之餘地。查各業會計科目。在營業外收入中，已設「出售資產盈餘」科目。在營業外支出中，已設「出售資產虧損」科目。是此種損益，不視為盈虧整理事項可知！而此處忽又於借方貸方，分別列入。究係矛盾？抑別有理由？莫可揣測。但說明中有「出售以前年度購置之資產」云云，好似以前年度之資產出售，與本年度購置之資產出售，性質應予分別者。若果如是，則其中應行研討之處正多。然歟否歟？存疑可也。

一致規定內，又謂「關於盈虧整理事項，無庸另設科目。可就未分配之盈餘或虧損帳簿中處理之」。「再盈虧整理事項，應另編報表，附於年度報告內」另編報表一層。如在整理事項過多時，自屬需要。惟編者以為與其於未分配之盈餘或虧損帳簿中處理。毋寧於累積盈餘，或累積虧損中處理。其理由有二，第一、未分配之盈餘與未填補之虧損二科目。根本填即不需要。其理由已於他處表示。第二、各業會×科目中，並未設置「未補之虧損」一科目。勢將無從運用。

第十一章 公有營業成本會計事務處理通則(一)

成本會計事務，千頭萬緒，而其制度與運用方法，亦情勢多殊。語云「人心不同，各如其面」。成本會計之不同。亦各於其機關之組織與性質，所以西方名教授，曾謂一機關之成本會計。決不可自外搬來。應由內部試用，逐漸發展而改良。亦深有覺察而云，然也。雖然此特就其變者而言耳。其不變之點，有關根本原則者，固仍係千篇一律。顛撲不破，神而明之。亦自有得心應手之益。主計處為樹立成本會計事務楷模起見。曾於暫行公有營業會計制度之一致規定內，附印公有營業成本會計事務處理通則

七十項。雖非法規，亦未經立法程序。然其體裁，實與法規無殊，察其內容。大體畢備。與現代各國通行之成本會計習慣，頗相符合。各公有營業機關，如能參照應用，當不致重違事理。本書既以評論「公有營業會計制度」為宗旨。自應研究學理之赤誠。坦率以赴。固無意專事挑剔也。以下雷錄示各條條文。而隨時加以評註。

(一) 總則

「一、公有營業成本會計事務之處理。除預算法，會計法，決算法，審計法，及其他法令，另有規定外。應依本通則之規定。

「二、稱成本者，謂供給產品或勞務之一切營業支出。即各該成本計算期間所發生之一切營業內之費用。（參照暫行營業基金預算科目損益表之規定）」

第一項所稱各法，對於成本會計事務之處理。規定本不甚詳。毋庸置議。第二項乃對成本之簡明定義及其解釋。固屬不妥。但所謂營業支出，究屬何指？即參照暫行營業基金預算科目損益表之規定。亦嫌不夠，因原規定內只有營業支出，及營業外之支出，兩大總目。尚未及其細也。如欲明究竟，參閱工業會計科目損失類，第一款之內容。當較明悉。

「三、稱單位成本者，謂供給產品或勞務每單位所費之成本，單位之選擇。以便利計算，而不失其正確性為原則」。

單位成本之計算。本係成本會計中主要任務。本項對於單位成本。下一概括之定義。亦至平穩。惟選擇單位，是因難問題，如油類之加侖，布疋之尺碼，鋼鐵之磅或噸，運輸之噸公里，等等。其中多含技術與習慣，法律問題。實覺一言難盡。通則謂以便利計算而不失其正確性為原則。似屬切要而微嫌不足。蓋公有營業，重在比較同性質機關之生產成本，所以凡屬同產品，同勞務之機關。其所取單位。應趨一致，以便統計比較。便利計算，為對內問題。便利統計，為對外問題，內外兼顧，庶幾無缺。所以第四項緊接有關於要求一致之規定也。

「四、公有營業之主管機關。對於其所屬性質相同之營業機關。言算成本之單位，應為一致之規定。營業性質相同機關，而不隸屬同一政府或機關者，亦應一致」。

〔五、成本包括下列三項

- (一) 業務成本
- (二) 管理成本
- (三) 其他成本

〔六、業務成本，在供給產品之營業。包括下列二項。

- (一) 生產成本
- (二) 推銷成本

工業之製造。農林業之培植，採伐。礦業之探、採、提、煉。漁業之飼養捉捕等成本。均為生產成本。]

〔七、業務成本，在供給勞務之營業。包括下列二項。

- (一) 直接業務成本
- (二) 間接業務成本

〔八、供給勞務之營業。其業務成本之性質。不能為前項之區分者。得不區分之〕。

以上第五，六，七，八，等項，均係關於成本分類之規定。按成本分類，因所取標準各異。本有種種不同之方法。一般成本會計學中。多分為生產成本，推銷成本，及管理成本，三大部門。三部相合，可稱為總成本。而推銷成本，與管理成本。往往相提並論，無畸輕畸重之別。今通則內。將成本分為業務，管理，及其他三類。業務成本，包括生產及推銷二種。實為我國公有營業成本會計中所獨創一格。西文會計學中，似少先例。此種分類方法。或係緣各機關管理費用必須受核定預算之拘束而起。不如此將無法稽核管理費用也。其他成本，據本通則第六十六條之規定。謂係不屬於業務成本及管理成本之一切營業內之費用。如植養金，教育費，體育費，等是。此種費用，是否應當一併加入而為單位成本之計算。大有疑問。吾人所慣習之成本會計學。與所常見之成本會計事務。似均將其他成本除外。未予計入。

供給勞務之營業。如郵運業，電僱業，運輸業，等等。既無產品可生。則其業務成本。自不可如供給產品之機關。亦分為生產與推銷二種。故另定直接業務與間接業務二類。其實二者之劃分，有時亦甚感困難。

「九、供給勞務之營業。其單位成本之計算。得輔以統計資料」。

供給勞務之營業。其成本會計事務。不易如供給產品之營業。按步就班，於一完全制度內。依法處理。所以其單位成本之計算。不得不借助於統計資料。申言之。即供給勞務之營業。縱不能有完整之成本會計。亦應有適合之成本計算。單位成本，倘未能於帳目中直接取得。亦可用統計方法以求之。

「一〇、關於財務費用。除另有規定外。不計入產品或勞務之成本內」。

本項所謂財務費用。意義殊欠明顯。如係指利息支出，證券投資損失，攤銷債券折扣，及匯兌損失等而言。則工業會計科目內，固已明明劃入「營業外支出」範圍。當然不屬產品或勞務之成本。似不必有此規定。如係指本機關固定資產之投資利息與租費而言。則問題殊不簡單。蓋此項利息與租費，究竟應否計入生產成本之內？乃學者聚訟紛紜，迄今仍未解決之問題。贊成與反對之理由。不一而足。紙不勝書。而通則於此以「不計入」三字。輕率規定。似嫌武斷。是應再加詳審者。

「一一、資本官息，居於盈虧撥補。借款利息，屬於財務費用，均不計入產品或勞務之成本內」。

關於前項之評述。可作參考。不必再論。

「一二、成本之記帳，其總額至分位為止。單位成本之記帳。得用釐毫為單位」。

會計記錄。至分位為止。是為中外所從同。惟成本會計內之計算，往往非常零細。所以單位成本之記帳，無論有關原料，抑有關成品。可以記至釐位或毫位。如此零計不足。整計有餘。自應比較精確。編者曾見國內工廠。有記至小數點以後六位者。是又似過於勞費。大可不必。

「一三、關於營業機關成本之預算統制辦法。成本計算之詳細科目。及其所需各項憑證，簿籍，報告，之種類，格式。以及會計事務處理之詳細程序。除本通則規定者外。由主辦會計人員自行計劃」。

預算統制，有關一機關之成敗。在成本會計內，亦屬需要。自宜另定有效辦法。俾不致逾越預定計劃，引起困難。此在平常時期，尤為重要。

惟在抗戰之期，一切事務。變動不居。物價工價之升騰。莫可端倪。所謂成本預算統制辦法。恐亦難於執行。至若有關成本之一切會計事務。本係因時，因地，因環境，各制其宜。自仍以各該機關主辦會計人員。依據經驗，自行規劃為妥。是不必亦不易代為釐訂。

(二) 生產成本

【一四、稱生產成本者。謂產品在生產程序中，所發生之一切費用。生產程序，自開始生產之工作時起。至產品已成可銷售之狀態時為止】。

【一五、生產成本，包括下列三項。

(一) 直接材料

(二) 直接人工

(三) 間接生產費用】

(三) 材料

【一六、材料包括下列二項。

(一) 直接材料(原料物料燃料等)

(二) 間接材料(物料燃料等)】

【一七、直接材料，謂直接供給產品所需直接計入各該產品之成本內者】。

【一八、間接材料，謂非直接供給產品所需不能直接計入任何產品之成本內者】。

第十四項係對生產成本所下之定義。似屬平穩。第十五項所述三項生產成本。自係現代成本會計中通行之分類。惟用於分批制之生產機關固屬可通。用於若採分步制之生產機關。則嫌不甚適合。因此種機關之生產成本。大多數不可如此分類。例如材料一項。即無所謂直接與間接也。第十六，十七，十八，等項。乃屬材料之分類。及直接材料，與間接材料之區分，及其意義。按材料之分為直接與間接。雖係成本會計內重要問題。但一般人頗多誤解，以為各種材料，其本身即已註定為直接或間接也者。是殆非然。材料之購入與儲備。并無所謂直接與間接。其分野乃在實行使用之時。用為直接，則直接矣。用作間接，則間接矣。同一種材料。在此一

批產品而係直接者。在又一批產品，或又係間接矣。第十七，十八兩項，意在著重「直接計入」與「不直接計入」自係切要。但謂間接材料，乃「不能」直接計入任何產品之成本內。似應再加檢討。蓋區分之癥結，有時係在「能與不能」。若一機關肯精益求精不惜勞費。許多不能計入者，亦可變而為可能計入也。

「一九、各種材料之請購，採辦，點收存儲領用移轉等事項之會計紀錄。應根據各該主管人員所核簽之憑證」

材料管理，為成本會計中主要工作之一。倘有疏忽。不但弊竇叢生。抑且無法控制。所以關於材料之全部事務，自請購以至移轉必須步步登記。惟登記宜具合法憑證。其憑證必經各有關部份之主管人員簽字。方不致流於浮濫。漫無稽考。此類憑證之設計。應切合實際需要。成本會計書籍及實務中。可作參考之格式甚多。

「二〇、材料應為分類編號」。

「二一、所存各種材料之數量，價格，及保管地點。應於帳簿中為詳確之記錄」。

材料之分類編號，為管理多種材料所必需。否則頭緒紛亂。不易井井有條。大工廠中，甚有將各種材料另劃一室。各排其一，作有系統之陳列者。第二十一項乃指詳確之材料分類帳而言。其格式亦應精細設計。

「二二、各種製品，或各領料部份，所用各種材料之數量及價格。應於帳簿中為詳確之記錄」。

是為材料成本之重要記錄所謂「各種製品」，大抵指直接材料而言。所謂「各領料部份」，大抵指間接材料而言。二者當然均屬重要。否則製品之材料成本。將無核算。

「二三、採購材料之成本。應將自採購地運至用料地或管理材料地。所有運費，保險費，捐稅等一切費用。加入材料購價內」。

總成本(Total cost)原則。不但普遍適用於成本會計。抑且適用於商業會計。所謂總成本者。即一切財產。不僅以其買價登帳。凡有關於一切費用，各包裝，運輸，保險，捐稅，以及安裝等費。均應悉數加入也。財產計價如此。材料計價。尤應如此。本項規定，自係正當原則。惟事實上

困難百出。非親身經歷者，莫可想像。蓋材料之運輸，捐稅，保險等費。往往係籠統性質。且往往貨到而單據未達。一切附加等費。無法計算。勢不得不採估計手續。於是其精確程度。不免發生疑問矣！

〔二四、材料收發計價之方法。以原價為原則。但為便利起見，得採用加權平均法。性質相同之營業機關。對於計價之方法。應為一致之規定〕。

材料計價，關係產品成本之高低。是一重要問題。會計學內，雖有種種不同之方法。但收購時採「總成本」，已成定局。發用時，有所謂「先進先出法」「平均計價法」「最高最低法」「先進後出法」等等名稱。其實皆係以原價作標準。鮮有於原價外另取其他價格者。抗戰日久，物價扶搖直上。以有營業機關管理人員。不少對原價懷疑。思有以另覓途徑者。畢竟毛病頗多，未見成就。所以通則內規定「以原價為原則」自屬正辦。但又謂「為便利起見，得採用加權平均法」。似反而引起誤會。蓋加權者，不過以材料之數量，乘其單位。並非於原來數量外，別有所權，細釋之，仍係原價。固毋庸多此但書也。相同之營業機關，對於計價方法。應趨一致。自係當然。惟如何規定。事實上當有困難。同隸屬之同業機關，可以由主管機關決定。不同隸屬之同業機關。除取會議形式外，將無辦法。

〔二五、各種材料，每年至少應加實際盤存一次。並須隨時抽查〕。

〔二六、材料盤存之計價，以原價為原則〕。

〔二七、材料實際盤存，與帳簿記，載數額間，所發生之差額。作為營業外之收支記帳。非發生於本年度者。應列入盈虧整理事項〕。

前三條之規定。毋寧視為當然。且概係通行之辦法。勿容置議。盤存差額。應以「材料盤盈」或「材料盤損」科目，列入營業外之收支。是乃規定之辦法。但以盤盈與盤損之原因不同。未始不可有其他適合之處理。第二七項，末段，「非發生於本年度者。應列入盈虧整理事項」。自係需要。以免影響本年度盈虧。但未竟與第二五項衝突，因至少每年盤存一次。則盤盈盤損。逐年清理。不會有「非發生於本年度者」。若盤盈盤損之原因。在估價之失當。又當別論。

(四)人工

「二八、人工包括下列二項

- (一) 直接人工
- (二) 間接人工

「二九、直接人工，謂從事直接生產工作者之勞力酬值。直接計入各該產品之成本內者」。

「三十、間接人工，謂非從事於直接生產工作之勞力酬值。不能直接計入任何產品之成本內者」。

人工之分爲直接與間接，自係必然趨向。且其直接與間接之劃分。比較材料爲易。蓋在從事工作之當時，即可判斷也。

「三一、各種勞力酬值之核算，發放，及其成本之分配等事項之會計紀錄。均應根據各該主管人員所核簽之憑證」。

參閱第十九項之評述。

「三二、工人應爲分類編號」

「三三、每一工人，每日工作之時間。應得工資。及其工作所屬之種類性質。並各類工作所費之時間等。均應爲詳確之記載。間接人工工作之時間，得不爲之記載」。

工人應爲分類編號。其理由與材料之應爲分類編號正同。大抵皆爲記錄整理之方便，有時可不必書寫甚長之名稱及姓名。是節約之旨，第三三項所規定，乃關於人工之根本紀錄，其中每一要素。均有功用。不可忽略。蓋成本會計內人工成本之分析綜合。俱以此爲起點。其紀錄格式，如何規定。成本會計學內，可資借鑑者甚多。間接人工工作之時間，得不爲之記載。事實上也不能或無須記載。

「三四、前項記載。應加以綜合分析。明白表現每一成本計算期間之下列各事項。

- (一) 每一工人工作之時間。工資率。及其應得工資總額。
- (二) 每一工人工作之種類。及其完成工作之數量。
- (三) 所有及每一部份工作時間總數。
- (四) 所有及每一部份人工成本總數。
- (五) 所有及每一部份直接與間接工資之劃分。

(六) 各部間人工相互移用之情況。

(七) 其他應加綜合分析之事項」。

〔三五、前項各事項，應於帳簿中為詳確之紀錄〕。

第三四項，乃關於人工紀載之綜合分析。條文中，只及其方法。未及其目的。宜為補誌之。第(一)款之目的。乃在工資給予表之編製。有之則發放工資，始有依據。第(二)款之目的。在核算產品之人工成本。並參核其工作效能。第(三)(四)(五)等款。乃為分配「間接生產費用」而設。蓋種種分配比例皆應根據各該項統計數字而產生也。因其如是。覺此處不免一極大之遺漏。蓋分配製造費用。(按即一致規定內所稱間接生產費用)最顯著之方法有三。一曰直接人工成本法。此目的用第(四)款可以完成。二曰直接人工時間法。此目的用第(三)款可以完成。三曰機器工作時間法。此目的如依本通則之規定。即無法完成。應否增補一款，關於機器工作時間之紀錄。以宜加以考慮。第三五項，謂各款事項。應於帳簿中為詳確之紀錄。事實上或未見完全可能。其中有能記之於帳簿中者。有只能見之於補助表格中者。甚有與帳簿無關者。如各部間人工相互移用之情況。即其一例。

〔三六、關於人工之雇用，請假，怠工，缺席，解雇，遷調。工資之訂定，及增減等事項。會計人員，應根據各該主管人員之通知，隨時記載。以備核算工資考查之用〕。

本項之規定。極關重要。亦足以見一機關內各部工作之聯繫。決不可忽。事實上會計人員，不能有確實把握獲得是項密切通知者。對於人工成本之計算，影響殊大也。

〔三七、廠外包工，其定包，驗收，等事項。比照適用關於材×之規定〕。

(五) 間接生產費用

〔三八、稱間接生產用者。謂非直接供給產品所需之一切生產費用。不能直接記入任何產品之成本內者〕。

〔三九、間接生產費用。包括下列三項，

(一) 間接材料

(二) 間接人工

(三) 其他生產費用

三八項，乃關於間接生產費用之定義。似甚平適。但不能作清晰之代說明。第習成本會計者。當然仍係莫明究意。是亦普遍現象。無怪其然。間接生產未費用之項目。實際不勝枚舉。第三九項。謂包括三項。自屬現成本會計中，一般辦法。惟似偏重於分批制之機關耳。

現代成本會計中，一般辦法。惟似偏重於分批制之機關耳。

〔四〇、間接生產費用會計事務之處理。其屬於間接材料，間接人工者。除關於成本分配外。準用第十六項至第三十七項之規定〕

本項之規定。亦係當然事實。因材料與人工。無論係直接性質，抑係間接性質，其一切處理方法。不應亦不能有多少出入也。惟在分批制成本會計中。直接材料與直接人工。應分別直接計入各該批產品成本內，而間接材料與間接人工，事實上不可如此處理。有待於另行分配。故條文內有「除外」之規定。

〔四一、間接生產費用。應分配於各項產品之成本內。分配之標準。以便利計算，而不失其正確性為原則〕。

間接生產費用，普通稱為製造費用。應向產品內分配。殆為必然之要求。非如此，則成本計算。只有材料與人工兩項。不克完成。分配製造費用。為成本會計中極要工作。以其關係成本計算之正確與否也。分配標準。即現在所通行者，亦不一而足。實無法為作具體之規定。通則中所謂「便利計算，而不失其正確性」的係極為籠統而適當之說法。

〔四二、生產場所之各部份。應依其性質，分為直接生產部份。及供應部份。間接費用之分配。應先歸集於所有各部份。然後再將供應部份之費用。分配於各直接生產部份。最後計入各項產品之生產成本內〕。

間接費用之分配。除依其項目性質，各用適當標準。規定比例。先向各部份分配外。其分配之次序。亦有自然之先後。本項所稱直接生產部份，與供應部份之劃分。乃初步工作。各項間接費用，依其標準。向各該部份分配。乃第二步工作。供應部份，（或稱廠務部份）所分得之費用。因

其本身並不直接生產。勢將無所歸宿。故不得不再向各直接生產部份分配。乃第三步工作。各生產部份，既經分得之費用。再用各種標準。向各該部份之產品中分配。乃第四步工作。經此四步。則產品上之成本。不但材料與人工，已得數字。即間接生產費用之數額。亦有可記矣。

「四三、間接生產費用之分配。得先用估計之預定百分率法。預定百分率之訂定。應以全年度內，各有關事項。為計算之基礎」。

間接生產費用之分配。如必依第四二項之規定。逐步措施。則產品之成本。非至一成本計算期間終了，莫由決定。當然略欠敏捷。為彌補此種缺憾。成本會計方法中，有根據「預定百分率」即時照加之辦法。惟預定百分率，應依據長久經驗，及統計數字，悉心研究而決定。非可輕率從事。通則內規定。「應以全年度內各有關事項為計算之基礎」。其實僅據過去一年之經驗。是否足夠？大有疑問。

「四四、實際間接生產費用，與已估計分配數額間所發生差額之處理。準用第二七項之規定。但此項差數。如估費用百分之五以上，而由於估計之錯誤者。應加以整理，轉入各項相當之產品成本內」。

用預定百分率分配間接生產費用之結果。未必即能完全與實際間接生產費用相符合。換言之。即已分配間接費用之總額。不易與實際生產費用之總額相等。其差額之處理。在成本會計學中，討論甚詳，方法亦不拘一格。要隨實際原因而定。通則內規定作營業外之收支。自係取其簡便。惟謂此差額，如估費用百分之五以上。應加整理。限制未免太嚴。在我國成本會計尚未推行盡利，辦理頗欠完備之時。如能有百分之十以內之差額。似即當認為滿意。不便取此繁重之整理工作。致增紛更。

第十二章 有營業成本會計事務處理通則(二)

成本會計事務處理通則，共計七十項。自第一項至第十三項「總則」，乃對供給產品，與供給勞務，兩種機關之一般規定。自第十四項至第四十四項。係專對「生產成本」之會計事務，加以規定。內容對於直接材料，直接人工，及間接生產費用，逐步分析。頭緒甚明，大體畢備，可稱善。

成本會計之骨幹。惟成本會計事務。經緯萬端。成本會計制度。亦變化無常。何可爲十分詳盡之策劃。通則中似專以「分批制」爲對象。將生產成本。如何處理。大致敘述。其他概未論及。其實舉一反三。卽此亦可以聊備一格。又成本計算。在現代工廠內。有兩種不同之趨向。第一種趨向。乃將產品單位成本。核計至生產總成本爲止。其推銷費用。及管理費用。二大部門。只須籠統計算。不必向產品內分配。第二種趨向。乃將產品單位成本。核計更詳。於生產成本以外。尙應加入推銷費用。及管理費用。就理論言。當然以後者爲更好。其實二種費用之加入。只能仿照間接生產費用之前例。用估計方法。取一預定百分率。爲之計算。勞費多而收效未必真宏。是不無考慮之餘地。本通則以下各項。大抵皆係對於推銷費用與業務成本及管理費用之規定。仍當逐一臚列。並附以必要之評註。如無評註。則只錄其原文。

(一) 推銷成本

〔四五、稱推銷成本者。謂產品在推銷程序中。所發生之一切費用。推銷程序。自產品已成可銷售之狀態時起。至依照顧客定單而發出產品時止〕。

本項示推銷成本之定義。自屬穩妥。惟第二項謂推銷程序。自產品已成銷售之狀態時起。似不無疑義。第一、生產情形。隨產品種類而有異。許多產品。隨時可供銷售。而隨時亦可加工變成另一可供銷售之狀態。則生產程序。與推銷程序之界限。頗難劃清。第二、推銷程序。並不與生產程序。生密切之關係。外國大規模工廠。推銷事務。複雜繁重。往往產品在設計中。卽有推銷之致力。與費用之發生。何可云自產品已成銷售之狀態時起？

〔四六、推銷成本。包括下列各項。〕

- (一) 堆棧及儲存之一切費用。
- (二) 銷貨部份。及推銷處所之一切費用。
- (三) 推銷人員之薪金。及費用。
- (四) 包裝。及運送。之一切費用。
- (五) 廣告費用。

(六) 其他一切推銷費用。

推銷費用。項目甚多。勢難一一枚舉。本項所列六款。或可包羅靡遺。惟第(一)款所謂「堆棧及儲存之一切費用」是否概括為推銷成本。尙應加以分析。蓋產品已經完成。例須運入「成品庫」先為儲存。此種儲存。或係暫時性質。甚或不久之後。又須提出。另行加工製造。是此項儲存費用。仍係工廠生產之一部。未便遽以推銷費用目之也。

〔四七、推銷成本，應分配於各項產品之成本內，〕

分配之標準。準用第四一條之規定。

推銷成本，與生產成本，性質特殊。是否必須向產品中分配。而包括於產品單位成本內，是頗值討論問題。編者之意，偏重於不予分配。其理由已於章首略陳。不暇細述。通則內主張為之分配。固有若干利益。最大者為管理方面。可資比較參攷。如發現某種產品。其生產成本，與推銷成本。比例特別。即可加以注意。

〔四八、推銷成本，應為下列各項之詳細分析。以供分配標準之採擇。〕

- (一) 售品之種類
- (二) 銷售之區域
- (三) 推銷之方法
- (四) 運送之方法
- (五) 銷售之契約或定貨單之種類
- (六) 顧客之種類
- (七) 顧客定購之數量
- (八) 其他應為分析之事項

〔四九、前項分析，為會計上所不能產生者。得輔以統計資料。〕

第四八項所列之詳細分析。與其謂為會計事務。毋寧謂為統計事務。即令分析精詳。似亦與推銷費用之分配。鮮有直接幫助。因與所謂分配標準。不甚相干。難於利用也。第四九項無待註釋。

五〇、推銷成本之分配。得先用估計之預定百分率法。其百分率之訂定。及分配差額之處理。準用第四十三項及第四十四項之規定。

推銷成本，編者以為毋庸分配。即為管理方面參攷。及取得統計資料

起見。用預定百分率向各項產品中增加。亦只可作補助記錄觀。不可正式作帳。依本項之規定。是推銷成本處理。完全仿照間接生產費用辦法。於帳簿內正式分錄轉帳。其結果必將產品科目。價值增高。於是毛利之數額。亦受影響而減低。措置似非妥適。蓋營業會計中。盈虧計算。極關重要。一般慣例。係由售價減銷貨成本 (Cost of goods sold) 而得毛利。且銷貨成本。必以生產成本為依據。再由毛利減推銷費用而得其他。若先將推銷費用。分配於產品之上。則銷售成本。亦已變質。所得結果。將非毛利。而係不倫不類之另一種數字矣！但為避免此種弊病起見。當分配時。有直接借入銷貨成本科目。而不借入產品科目者。此一措施。仍不免於批評。

(二) 直接業務成本

「五一、稱直接業務成本者。謂勞務在發動程序中。所發生之一切費用。發動程序。自開始發動之工作時起。至勞務已成可供應之狀態時止」。

本項所稱之勞務。似係指一切勞務而言。因其所述發動之起訖。甚為籠統。於運輸機關。電信機關。皆可適用也。

「五二、直接業務成本。依勞務發動之程序。得按下列性質分類。

- (一) 發動費用
- (二) 發動之維持費用
- (三) 發動之監理費用」

就一般言。供給勞務之成本會計。比較供給產品之成本會計。繁簡之度。不可以道里計。一因其性質單純。一因其組織簡便也。例如電業機關。依發動、維持、整理、三部。即可將一應成本劃分處理。除材料盤存外。亦無所謂在製品盤存。更無所謂產品盤存。其簡單情形。可以想見。雖然。此特就一般情況而言耳。若論運輸機關。則又大不相似矣。再有一義。宜特別闡明者。即所謂發動費用。非指建設費用而言。乃建設完成後。勞務供應前之一切準備費用也。

「五三、直接業務成本。屬於材料人工之會計事務者。準用第十六項至第三十七項之規定。其他一切費用。比照適用第四十項至第四十

四項之規定」。

成本會計，雖於應用時，諸多變化。但關於材料、人工、以及間接費用之處理。其根本原則。大致無殊。本通則關於生產成本之一切規定。實際於他種或勞務成本，皆可準用。所謂「神而明之。存乎其人」。固無須一一另行規劃也。

(三) 間接業務成本

〔五四、稱間接業務成本者。謂勞務在供應及推銷程序中所發生之一切費用。〕

供應及推銷程序，自勞務已成可供應之狀態時起。至依其勞務之性質。服務完成或送達時止」。

此係間接業務成本之定義。着重在勞務供應及推銷之時。雖略近抽象面籠統。其實具體言之。亦易通曉。如運輸機關之正在客運或貨運之執行。電信機關之正在電報或電話之傳遞，電氣業之正在電流輸送，等等皆是，惟直接業務成本，與間接業務成本。何時分野。的係成本會計中，較難問題。猶之乎其他營業機關。其創業時期（稱建設時期）與營業時期之不易劃分也。

〔五五、間接業務成本，包括下列二次。〕

(一) 勞務之供應成本

(二) 勞務之推銷成本

〔五六、間接業務成本中。其供應與推銷階段。無顯明之界限者。得不為前項之區分〕。

供應成本，與推銷成本，究竟是一是二？有時不易區分。况公有營業之供給勞務機關，大部係專利性質。更無於推銷方面特別致力之必要。惟在自由競爭之情況下。供給勞務機關。往往於推銷方面。特別耗費。我國招商局於長江航業。以外商輪船公司之競爭。不得不用一部份財力。招攬生意。即屬一例。

〔五七、勞務之供應成本。依其勞務供應之程序。得按下列性質分類。〕

(一) 供應費用

(二) 供應之維持費用

(三) 供應之監理費用

〔五八、勞務之推銷成本會計事務。比照適用第四十五項至第五十項之規定〕。

供應成本，與推銷成本。雖均屬間接業務成本。但二者間接之程度。究有不同。第五十八項，謂比照四五至五〇項之規定。是推銷費用。俱應向勞務中分配可知。

〔五九、間接業務成本，屬於材料人工之會計事務者。準用第十六項至第三十七項之規定。其他一切費用。比照適用第四十項至第五十項之規定〕。

參閱第五十三項之評註。

〔六〇、凡供給勞務之營業。依照第八項之規定。其業務成本，不加區分者。得視為間接性質。其會計事務。準用前項之規定〕。

供給勞務之機關。如不可分為直接及間接業務成本。分別處理者。均得視為間接性質。換言之，即其成本，不可直接計入勞務之內者。得用分配方法計入之。此其大凡也。總之供給產品機關，與供給勞務機關。其成本會計，原則相同。應用大異。且因勞務性質，各有不同。更不可不採用種種變通方法。以期適合環境。條文規定，既感困難。逐一說明。事亦匪易。要在當其任者。善為博採周咨。以求適應。並應力避膠執成見耳。

(四) 管理成本

〔六一、稱管理成本者，謂關於整個營業之監督管理，所發生之一切費用〕。

本項為管理成本。下一定義。自屬平適。惟「整個營業」四字。不無研究之餘地。蓋組織複雜之機關。往往於一總管理機構下。分設種種分支機關。則關於總管理處所發生之一切費用。自屬整個營業之管理費用。其分支機關。個別業務。除關於生產及推銷部門外。亦不得不自有其管理。關於此種部門之管理費用。雖非屬於整個營業。其為管理費用則一。

〔六二、管理成本。依法受預算之拘束〕。

在我國公有營業機關內。其管理費用。須受核定預算之限制。似已成中央有關方面一致之主張。本項所謂「依法」。似非依預算法，會計法。

審計法，等根本大法。因各該法規中，並無此種規定也。查辦理營業預算應行注意事項第八條第二項，曾規定「管理費用，及其他費用，均應受核定預算之拘束」。依法云云。或即指此。關於管理費用，應受預算拘束一節。實為公有營業歲計會計中最富研究性問題。後當另立專論。

〔六三、管理成本。應分配於各項產品或勞務之成本內〕。

管理成本，與推銷成本，事同一例。向產品或勞務中分配。並非「應否」問題。乃係「如何」問題。關於此點。可參閱第四七及第五計項之評註。

〔六四、管理成本之分配。應先歸集於推銷，或供應部份。及各推銷或供應處所。然後再依推銷或供應成本分配之方法。計入各項產品或勞務之成本內〕。

依本項規定。是管理費用之分配。不與生產成本，發生直接關係。只以推銷及供應部份為對象。而先行歸集。歸集以後。然後一併依照推銷或供應成本分配方法。再向產品或勞務中分配之。其分配標準。約有五種。(1) 賣價、(2) 製造成本、(3) 銷貨毛利、(4) 銷貨次數、(5) 銷貨數量。其實五種各有利弊。直無一種可以認為絕對完全者。

〔六五、管理成本之分區。得先用估價之預定百分率法。其百分率之訂定。及分配差額之處理。準用第四十三項及四十四項之規定〕。

參閱第四三及第四四項及其評註。

(五) 其他成本

六六、稱其他成本者謂不屬於業務成本及管理成本之一切營業內之費用。(如郵養金、教育費、體育費等)〕

〔六七、其他成本會計事務之處理。比照適用第六十二項至第六十五項之規定〕。

按本通則之所謂其他成本一項。在普通成本會計學中。並未計入成本之內。只作其他營業費用。由毛利中減除。且無取於向產品或勞務中分配。竊以為不無可法之處。在我國成本會計尚未十分發達，辦理尚不入軌之時。若能將生產成本妥善處理。已屬難能可貴。倘復求全責備。分配推銷成本之不足。又益以管理成本。分配管理成本之不足。又益以其他成本。

責之愈苛細。辦理愈粗疏。是豈非應重加考慮之點歟？

(六) 附則

「六八、副產品與主要產品分離前之一切成本。均為主要產品之成本。其分離後尚須經過生產程序者。其成本另為計算」。

「六九、副產品之一切收入。或其淨利。應由主要產品之成本中減除之」。

按連合產品。與副產品之成本計算。在成本會計學中。有極豐富之研究。大抵因製造程序。與產品性質。各有不同。其處理方法。亦大有殊異。第六八及六九兩項之規定。似嫌過於籠統。未足適應各種特殊情形。且通則內。對於連合產品。並未提及。不無墨漏之處。

「七〇、郵遞業及銀行儲匯等金融業。不適用本通則關於業務成本之規定。商業機關。不適用本通則關於生產成本之規定」。

(七) 關於本通則之結論

我國公有營業機關。有關會計會計之法規。本未十分充實。而成本會計事務。尤多漫無準則。有此通則。先為劃一標準。俾免紛歧。自屬當務之急。本通則所擬各項。大致似甚妥適。編者隨時根據思慮所及。加以評註。無非管窺之見。不敢自以為是。如果有一二可資參攷。俾作將來修正時借鑑之處。當亦引以為快。竊以為成本會計事務。叢脞複雜。欲於通則中為之規定。實不免罅一漏萬。况本通則企圖籠罩如此廣泛之公有營業。尤易流於寬輕畸重。顧此失彼。為改良計。最好分為工業機關。成本會計事務處理通則。礦業機關。成本會計事務處理通則。運輸機關。成本會計事務處理通則。公用機關。成本會計事務處理通則。及金融機關。成本會計事務處理通則。個別規定。其內容亦可以分別加以補充。無須如現在之一爐而冶。致難通適也。

第十三章 關於公有營業會計事務之其他法令

公有營業會計事務。於第七章至第十二章已經論列頗詳。惟並未離「會計法」及「暫行公有營業會計制度之一致規定」之範圍。年來主計處為積極推行營業會計起見。曾頒布不少補充法令。察其內容。無一不與公有

營業會計制度之推進與改良，有莫大助力。吾人研究之際。對於此項補充法令。自亦應特予注意。以免遺珠。惟為節省篇幅起見。擬對於每種，除總評外，不加詳註。倘有十分必要。方附論之。

(一)公有營業會計制度設計之要點 公有營業機關。種類繁瑣。規模各殊。其所適用會計制度之內容。自難求其一致。亦無法為之一一分別規定。以故設計會計制度工作，仍不能不依法責成各該機關主辦會計人員，但為示例，及求大體相同起見。主計處除於數年前頒布暫行公有營業會計制度之一致規定外。最近復公布公有營業會計制度設計之要點。二者詳略不同。時間亦異。但為示例性質。則均屬一律。概括言之。後者實較優於前者，以其脫離普通公務會計規模愈遠。趨向真正營業會計精神愈近也。茲為逐項錄示之。亦係有力之參攷。

一、會計制度之名稱。應定為「××機關會計制度」

二、制度內容之編列。應照下列次序。

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

三、關於總說明者

1. 設計之主旨及根據。(說明設計之目的，及其依據之法令與事實。)
2. 實施之範圍。(說明制度實施之機關範圍。如有附屬分支機關時。並應將分支機關會計，與總機關會計間之聯繫，略加說明)
3. 機關之組織(說明制度實施機關各部組織及其職掌。如設有分支機關者，並應將其組織及分佈情形。加以說明。)
4. 業務概要。(說明下列各點)

- (1) 法定經營業務，及其實際情形。
- (2) 資本數額，及其來源。
- (3) 營業方法。(如為製造或生產企業，並應將其製造程序，及生產方法。扼要說明。並附圖解。)
5. 制度之內容要點。(分別將制度之一般特質，及會計科目，憑證，簿籍，報表，等要點，撮要說明。)

四、關於簿記組織系統者。

1. 簿記組織系統圖

2. 會計部份與其他部份掌管之簿籍。應分別列舉。並說明其聯繫之方法。

五、關於會計科目者

1. 普通科目，應按下列類別設置。

- (一) 資產負債類 (1) 資產、流動資產、固定資產、其他資產。
- (2) 負債、流動負債、固定負債、其他負債。(3) 淨值、資本、公積、盈虧。

上列資產負債及淨值科目之類別。必要時得斟酌增減之。

- (二) 損益類 (1) 利益、營業取入、營業外收入。(2) 損失、營業支出、營業外支出。

2. 成本科目(凡與計算產品或勞務成本有關之科目，均稱為成本科目)以製造業為例，其成本科目，包括下列各種。(一)原料(二)在製品(三)製成品(四)製造費用(五)已分配製造費用

3. 資產負債科目之排列，一律採先列流動，後列固定之原則。

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

5. 科目性質，有解釋之必要者，應於其下加註說明。

6. 成本科目，與普通科目之聯繫。應繪具圖解，加以說明。如將成本科目，獨立處理。並應設置工廠總帳統收帳戶，及普通總帳統

取帳戶。統取兩相關科目。

六、關於會計憑證者

1. 以原始憑證，替代記帳憑證為原則。
2. 如必須編製記帳憑證時，以採用憑單制為原則。
3. 凡本機關可控制之憑證，應規劃其格式，列入制度內。其無法控制者，亦應列舉其名額或種類。
4. 各種成本單據。如購貨定單，收貨報告單，領料單，製造定單，製造通知單，存貨報告單，廢料報告單，上下工記時片，直接人工工作單，間接人工工作單，工資單，成本通知單等。除一一規劃格式外，並應將其用途，及編製方法，略加說明。

七、關於會計簿籍者

1. 普通簿籍，應依照下列種類，視實際需要設置之。
 - (一) 序時帳簿。(1) 普通分錄簿 (2) 現金日記簿 (3) 付款憑單登記簿 (4) 銷貨簿 (5) 其他
 - (二) 分類帳簿 (1) 總分類帳 (2) 明細分類帳
 - (三) 備查簿
2. 成本記錄，以製造業為例。分為下列各種。
 - (一) 工廠分錄簿 (二) 工廠總分類帳 (上列二種帳簿，於成本科目獨立處理時設置之)
 - (三) 原材明細分類帳 (採永續盤存制)
 - (四) 在製品明細分類帳 (即成本單)
 - (五) 製成品明細分類帳 (採永續盤存制)
 - (六) 製造費用明細分類帳 (以採用多欄式分析單為原則)
 - (七) 薪工登記簿
 - (八) 其他 (以上各種普通及成本簿籍除一一為規劃格式，列入制度外。並應將其功用，及登記方法扼要說明)

八、關於會計報告者

1. 普通報表，應按照下列種類設置
 - (一) 主要報表 (1) 資產負債平衡表 (2) 損益計算表 (3) 盈

虧撥補表

(二)次要報表(1)各主要報表之附表(明細表)(2)現金出納表(3)總分類帳彙總表及其附表(4)其他

2. 成本報表，以製造業為例。分為下列各種。

(一)成本彙總表(損益計算表之附表)

(二)單位成本表(係統計性質)

(三)原料盤存表(資產負債平衡表之附表)

(四)在製品盤存表(資產負債平衡表之附表)

(五)製成品盤存表(資產負債平衡表之附表)

(六)製造費用明細表(成本彙總表之附表)

(七)其他

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

九、關於會計事務處理程序者

1. 普通會計事務處理程序，以販賣業為例。應包括下列各項。

(一)記帳之一般程序(附圖解)

(二)現金出納程序

(三)採購程序(包括請購定購收貨至存儲)

(四)推銷程序(包括定貨發貨至收帳)

(五)各種資產評價之方法(如呆帳折舊存貨估價等)

(六)整理及結帳程序(應規定結帳日期)

(七)盈虧撥補之方法

(八)其他

2. 成本會計事務處理程序以製造業為例。應包括下列各項。

(一)原料成本處理程序(包括進料、領料、在製品、製成品)

(二)人工成本處理程序(包括雇用、工作記錄、工資分析及製品人工成本)

(三) 製造費用成本處理程序 (包括費用發生記帳及分配方法)

(四) 產品單位成本計算之方法

(五) 其他

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

8. 如有分支機關，應將其總分會計之聯繫方法，及處理之手續，詳為規定。

十、關於附錄者

1. 會計事項記載方法表解 (其方式從略)

2. 各種預算書表格式 (加列科目)

3. 其他

十一、制度內容之規定，不應採用條文式。

十二、本要點如有未盡之處，可參照暫行公有營業會計制度之一致規定辦理。

(附會計科目名稱及編號表，從略)

右錄會計制度設計之要點十二項。堪資各公有營業機關主辦會計人員之參攷。且就大體言，適合營業會計之原則。實有足多者。惟本要點，似只以工商業為主體，其他各業，未可採用。內容細節，或亦不無待商處所。因節省篇幅，不及檢查。讀者應與暫行公有營業會計制度之一致規定，比較研究。試各取其優劣諸點，以資參證。

(二) 公有營業機關收支處理及查核辦法 本辦法係卅年十二月十日國府頒行。內容雖僅九項。而對於公有營業機關之管理，對症處方。實又多增一番保障，今雖錄列「關於會計事務之法令」中。其實本辦法與歲計事務、會計事務、審計事務、甚至與公庫事務，皆不無聯繫也。其原文如左：

一、凡公有營業機關之收支，與查核。除官商合營，及縣市公營專業外，均依本辦法辦理。

二、各公有營業機關，應依規定期限，編製營業概算。連同營業計劃。

呈請主管機關，轉請核定。其逾期尚未編造者。行政院應通知國庫主管機關。轉知該公有營業機關之存款國庫或銀行。停止其存款之支付。並函知主計處，審計部。但已經編送而在主管部會審核中者。各該主管部會。得敘明辦理情形。呈請行政院，酌予展限。

按我國公有營業機關。除在建設時期，必須向主管機關以概算數字請備款項外。其能自力支持者，對於營業預算之編送。往往流於疲滯。影響國家總概算之完成。至深且鉅。本條所規定。自係極有效辦法。惟能否認真執行？尙有疑問耳。

三、各公有營業機關之存款，應以存放國庫或中中交農四行為原則。但因契約關係。或其他特殊情形。經各該主管部會審核准後。亦得存於其他銀行。均用其機關名義，開立專戶。辦理收支。並應將存款銀行戶名帳號。報告國庫主管機關。

關於公有營業機關之存款。第一、應存放國庫。即不然，中中交農四行亦可。第二、若存入其他銀行，必經核定手續。第三、最要者為規定用機關名義。有此限制，則已往以私人名義存款之許多流弊。可得免除。

四、各公有營業機關，應依其各該會計制度所規定之現金、票據、證券、收支月報。及年度決算報告。按期加繕一份。送國庫主管機關查核。其存款國庫或銀行，每月結帳後。立應將各該公有營業機關各存款帳戶之收支結存各數。按月加繕核帳單一份。送國庫主管機關查對。

本條規定，極稱合理。因國庫主管機關。既不失其控制查核之道。又不使各機關有另輯報告之繁。只須加繕一份即可也。竊以為倘各方面需要報表，均能如此單純化。則人力物力，不知節省幾許！

五、各公有營業機關之盈餘。應行繳解國庫。其因營業之擴充，或改進，及其他用途。需用資金時。應另行編具概算。請主管機關，轉請核定。由國庫依法指撥。

公有營業機關之盈餘。依法應行繳庫。就理而言，或係如此，惟改之實際。未必能見諸施行。第一、機關結算，雖有盈餘。但盈餘必歸為現

金。其為他種資產之時。或十有八九。勢將無法繳解。第二、機關盈餘，即令全屬現金。然為週轉靈便，或擴充營業計。責令悉行繳庫。或亦非良善辦法。似不妨規定另行編具增資或擴充概算。呈候核准。以作抵解，而免另行指撥手續。

六、國庫主管機關。得隨時派員，分赴各公有營業機關。實地查核其現金、票據、證券、等出納情形。

此為行政監督。比諸審核機關之發動於監察權者。自有差異。

七、各公有營業機關。如有支出不當情事。國庫主管機關，查明確實後應通知其主管機關。及審計機關糾正，於必要時，並得呈明行政院，通知其存款國庫，或銀行，止付存款。

此一條文。就負責查核之國庫主管機關言。固以極為有效。惟執行甚為困難，且恐易起糾紛。蓋營業機關。業務複雜。變化多端。支出之常與不當。實屬難於稽考。並無標準可言。甲某認為不當者，乙某或以為當然。昨日認為不當者，今日或證明非此不可。在此情形下。若付與國庫主管機關，以如此漫無標準之大權。將見難免濫用矣！

八、本辦法施行後。凡以前頒行有關公有營業機關收支之各種章則。與本辦法抵觸者。其抵觸部份無效。

九、本辦法由行政院核定施行。並報告國防最高委員會備案。

右列公有營業機關收支處理查核辦法九條。實覺每條均甚切實。如能認真執行。則公庫主管機關，對於公有營業之監督。可謂已臻極度。但其中牽涉頗廣。對於主計及審計之職掌。是否微嫌侵越？不無疑點。

(三) 設置公有營業及公有事業機關會計統計機構辦法

本辦法乃卅年十二月十二日公布。內容雖只七條。實乃政府決心普遍推行主計制度之第一步表示。以後種種有關法令。大抵均以此為起點。實未可忽視者。茲錄其全文如左：

一、凡由政府或由政府與人民合資經營之營業，及事業機關。均應由主計處依法設置會計統計機構。

二、適用本辦法之營業及事業機關。包括左列各類：

1. 工業業
2. 金融業
3. 軍醫兵工業
4. 交通運輸業

5. 貿易業 6. 公用業 7. 公賣業

三、第一條所稱之合資經營之營業及事業機關。以政府資本佔半數以上者為限。

四、前二條規定之各營業及事業機關，其原有會計統計機構已臻健全。而尚未由主計處依法設置者，仍應改隸主計處。

五、各營業及專業機關之會計統計機構。除直接對該管主計機關負責外。並受各該所在機關主管人員之指揮監督。

六、各營業機關及事業機關會計統計機構之組織。及辦事章則。均由主計處依法訂定之。

七、本辦法自公布之日施行。

右列辦法，雖只七條。其實內容包括甚廣。非惟官辦營業事業，即官商合辦，亦已包羅。所列舉之七項業務。亦係非常廣泛。細加研釋。似覺無所不包。如此逐漸推廣。則主計處之責任愈重。而關於公有營業公有事業。會計制度之需要。更為迫切。可以想見。第四條所定改隸云云。實有見地。蓋事實上各公有營業及事業機關。其會計統計機構，已臻健全者。固亦不少。於此正無須另作更張。致增紛擾也。

(四) 設置公有營業及事業機關會計統計機構之標準

本設置標準。乃根據前錄設置辦法，為進一步之措施。內容十一條。比較完備。蓋設置辦法，似係設置原則。而設置標準，乃根據此原則所蓋訂之一切細則也。茲為錄示之，以供參考。

一、本標準依國民政府主計處組織法，設置公有營業及公有事業機關會計統計機構辦法。及國民政府主計處辦理各機關歲計會計統計人員暫行規程制定之。

二、凡依「設置公有營業及公有事業會計統計機構辦法」規定之各業。均應由本處視事實之需要。分別設置會計與統計機構。主辦各該機關歲計會計與統計事務。

三、凡公有營業及事業機關。有左列情形之一者。其會計統計機構。應直接隸屬於本處。

1. 凡具有全國性，其分支機關遍佈各地者。(如以金融、貿易、公

資、三業爲限)。

2. 具有兩個以上之主管機關。其會計機構，不宜偏屬於一方者。
 3. 具有官商合辦性質，其業務重要，及規模宏大者。
 4. 具有特殊性質，直屬於國民政府者。
 5. 其他有直屬於本處之必要者。
- 四、凡公有營業及事業機關之會計與統計機構。除第三條規定，直屬於本處者外。應依法受該管上級會計或統計機構之指揮監督。
- 五、凡公有營業及事業機關，設有分支機關者。應由各該主辦會計人員與主辦統計人員。視其事實之需要，呈經本處核准。得派主辦會計人員與主辦統計人員。或派駐佐理人員。辦理各該分支機關會計與統計事務。
- 六、各公有營業及事業機關會計與統計機構之名稱。主辦會計人員與主辦統計人員之等級。及佐理人員之員額。均由本處視其事務之繁簡。比照所在機關之組織規章定之。
- 七、各公有營業及事業機關之會計機構。得視其事實之需要。分設預算、簿記、審核、成本、等部份辦事。其統計機構，得視其事實之需要。分設登記、調查、研究、等部份辦事。其各部份名稱。比照所在機關相當部份定之。
- 八、各公有營業及事業機關會計機構之職掌。暫定如次：
1. 關於會計制度之擬訂事項。
 2. 關於預算之籌劃編製及查核事項。
 - (一) 管理費用，應受預算之限制。
 - (二) 業務成本及費用。視其營業產品，或勞務數量爲比例。
 - (三) 其他費用，視其營業理財政策，及實際情形而定。
 - (四) 營業收入，及營業外收入，應以所定之營業計劃及預算爲標準。
 3. 關於帳冊之登記事項(凡主要帳冊，均應由會計部份掌管……)
 4. 關於各種會計憑證之核對事項。
 5. 關於成本及損益之計算事項。

6. 關於會計報表之編造事項。
7. 關於財務上增進效能及減少不經濟支出事項。
8. 其他有關歲計會計事項。

九、各公有營業機關及事業機關統計機構之職掌。暫定如次：

1. 關於統計冊籍、圖表、格式、之編訂、與編製。統計統一辦法之推行事項。
2. 關於統計材料之登記、調查、與整理、彙編、事項。
3. 關於統計報告之編纂事項。
4. 關於所屬機關或所屬營業統計工作之分配。與統計人員之指導監督事項。
5. 關於所屬機關或所屬營業統計冊籍、圖表、格式、之審查製訂與編製。統計方法之統一釐訂。統計報告之審查彙編事項。

十、各公有營業及事業機關之主辦會計人員，與主辦統計人員，應出席所在機關有關其職掌之各項會議。

十一、本標準自核准之日起施行。

(五) 公有營業及事業機關辦理會計人員暫行規程 本規程係三十一年三月二日奉國府令准施行，為公布設置辦法及設置標準後之又一有力之法令。內容凡十三條。惟有不少與設置標準條文中意義重複之處。未悉原因何在。查設置標準第十一條謂：「本標準自核准之日起施行」而暫行辦法則係已奉核准施行者。其重複原因。是否因前者尚未施行之故？尚待調查。但前者乃對會計及統計機構之聯合規定。後者乃專對辦理會計人員而設。是二者大不同之點，顯然易見。讀者比較研究可也。

- 一、本規程依國民政府主計處組織法，國民政府主計處辦理各機關歲計會計統計人員暫行規程，暨設置公有營業及公有事業機關會計統計機構辦法制定之。
- 二、各公有營業及事業機關。由主計處視事務之繁簡。並比照所在機關之組織。分別設置主辦會計人員。
- 三、各主辦會計人員，承國民政府主計長之命。受主計處主管局局長之指導。並依法受所在機關主管人員之指揮。主辦各該機關歲計會計

事務。

上項主辦會計人員。除直接對主計長負責外。並依法受該管上級機關主辦會計人員之指導監督。

- 四、各機關佐理會計人員之名額。由主計處會同所在機關定之。
- 五、各機關設有分支機關者。由各該機關主辦會計人員。視事實需要。呈請主計處委派主辦會計人員。或派駐佐理人員。辦理各該分支機關歲計會計事務。
- 六、各主辦會計人員，由主計長任用。其佐理人員，由各該主辦人員擬呈。或送請該管上級機關主辦會計人員核轉主計長派充。
- 七、各會計機構。得視其業務之需要。分設預算、帳務、審核、等部份辦事。其名稱比照所在機關相當部份定之。
- 八、各機關主辦會計人員之職掌如左：
(與前設置標準第八條同。不再錄。)
- 九、各主辦會計人員。關於會計制度之設計，修訂，實施，等事項。應擬具方案。呈由主計處核定。
- 十、各主辦會計人員。應出席所在機關，有關其職掌之各項會議。
- 十一、各主辦會計人員辦事處所組織規程，及辦事細則。由各該主辦會計人員擬訂。呈由主計處核定施行。
- 十二、本規程如有未盡事宜。由主計處呈請修正之。
- 十三、本規程自呈准之日施行。

第十四章 現行公有營業會計中幾個特殊問題

營業會計，如第二章內所示。種類雖甚繁多。但其處理方法。各有始終一貫之原則。與試行日久之規程。當其任者。只須於基本知識。有相當準備。並對各該機關業務情形。比較了解。自不難勝任愉快。惟在我國公有營業制度之下。因現行法規法令之拘束。會計措施。宜經經入扣。節節合符。方克悉協適宜。於是僅有會計學識。不明法律規定者。決不能應付要求。我國現行主計法令。有關公有營業者。不一而足。本書各章。均先後加以介紹。並隨時附總管見在章毋庸復贅。惟有數點。願關中樞大計。

而用又影響會計業務甚深者。在各章內，莫克詳盡研討。不得不隨時保留。而特於本章內，作為特殊問題。一併研究。問題有三。一曰營業盈餘之繳庫。二曰管理費用之限制。三曰資本支出之處理。茲為逐項論列之。

(一) 營業盈餘之繳庫 抗戰以還。政府對於公有營業投資。其數額突飛猛晉。現雖乏確實統計材料。足資參考。然依據推測。每年當不下數十萬萬元。而累計數字。當亦以百萬萬元計。如此鉅額資金。當此抗戰艱苦。國庫收支難於平衡之時。猶不惜移緩就急。勉為支付。察其原因。不外數種。第一、因抗戰與國防之需要。不得不從事設備。如重工業。如交通業。如兵工業。等等皆是。第二、因建設與經濟之需要。不得不勉力措施。如公用業。如貿易業。如金融業。等等皆是。第三、因調劑供需與統制消費之需要。如專賣業。如管理業。等等皆是。政府投資之目的。雖有不同。但其中有一共同之原則。原則為何？即各該公營事業。不能亦不應永遠仰賴政府扶助。到相當時期。非惟應可自給自足。且應於獲有盈餘時。將其盈餘呈繳。以裕國庫。能資挹注是也。基於是項理由。所以法令方面。均一致堅決主張。如預算法第二十二條謂：「營業基金預算編入總預算部份。為其歲計盈虧之淨額。及資本之增減額」。細加推敲。即營業基金項下之淨盈。統應編入總預算而為歲入。反之。其淨虧應統行編入總預算而作歲出。一則向國庫繳納。一則由國庫填補。界限分明。不容含混。又如公有營業機關。收支處理及查核辦法第五條（參閱十三頁）亦謂：「各公有營業機關之盈餘。應行繳解國庫……」此一規定。因僅稱「盈餘」而未指明係淨盈。抑係撥補前之盈餘？亦未定明係盈餘之全體。抑係盈餘之一部。但其下文謂：「其因營業之擴充或改進。及其他用途。需用資金時。應另行編具概算。請主管機關轉請核定。由國庫依法指撥」云云。則所謂盈餘解庫。自係全部盈餘可知。依此解釋。則不無商榷之餘地矣！夫營業既屬公有。政府以資本之地位。將其盈餘。提解國庫。就原則言。任何人不容有所疑義。惟就營業機關立場而論。則其中不無事實難通之處。蓋營業機關。年終結帳。依資產負債平衡表之編製。大抵係由資產總額減負債總額而得淨值。再由淨值減年初資本而得盈餘。足證所謂盈餘者。不過資產增加部份之代表。究竟所增者係流動資產。抑係固定資產。盈餘

決定。即令所增者金屬流動性質。亦未必即屬現金。今責令悉數解庫，事實上恐實有難能。此一義也。就理財之立場而言。長袖善舞，多財善賈。古有明訓。公有營業機關。結帳以後。依照盈虧撥補辦法。提撥資本官息，與及紅利，所得稅，等等。所餘或屬無幾。若一律責其照繳。則年復一年。依然如故。週轉資金，莫由增加。將失理財之旨。此二義也。雖收支處理及查核辦法中，明明規定。需用資金時，可另編概算呈核。由國庫依法指撥。姑無論准與不准。尚不可知。即令一切照准，而公文往返。下呈上批。輾轉通傳。已經失去時機。逝者如斯。無可補綴。此三義也。查暫行公有營業會計制度之一致規定。其各業會計科目中，均設有「累積盈餘」及「累積虧損」科目。又公有營業基金預算科目中，亦設有「歷年積盈」及「歷年積虧」科目。若果如預算法與收支處理及查核辦法之所定。則每屆結帳後。有盈即繳。有虧即填。無所謂積盈及積虧矣。豈非彼此矛盾。此四義也。總此四義。編者以為求全之道。莫善於修改預算法第二十二條為「營業基金預算編入總預算部份。為其盈餘之解庫。虧損之填補。及資本之增減」。(參閱第六章第(一)節第五條之附註)蓋所謂「盈餘之解庫」。非指全部盈餘。乃官息、紅利、及解庫部份盈餘之統稱。所謂虧損之填補。亦非指全部虧損。政府不欲填補或事實上不能填補部份不與焉。如此修改。俾富彈性。非惟切合事實，免除困難。且將法令中前後矛盾處所無形解除，寧非可取？至若各該公有營業機關。盈餘解庫部份。百分比究應如何。自可依據實際情形，補充規定。無須詳議。

(二)管理費用之限制 公有營業與私人企業相比。最易流於浪費。因後者之管理人員或為主人或係股東。對於企業利害關係甚深。「鄰之厚，君之薄。」往往於費用上特別節省。以期多獲利潤。不責其限制而自然限制也。公營事業。每每組織龐大。費用闊綽。資本出自政府。盈餘悉解國庫。從事出力人員，固亦有獎勵金之給予。然數額究屬有限。對於本機關之盈虧。雖不至漠不關心。但關切程度。與私人企業不可同日而語。回溯以往多年。官辦事業。失敗者多。成功者少。問題纏結。悉在管理不善。支應浩繁，例如北京政府時代。交通部內，凡屬科長以上職員。與招商局有直接關係者。多以諮議顧問等名義。由該局支給薪津數百元。如此漫

無限制，焉得而不虧蝕資本，以致無法支持？國民政府。爲力矯積弊起見。所以對於公有營業機關之管理費用。特別加以限制。有關此點之規定。散見於以前各章者。計有（1）辦理營業預算應行注意事項，第八條第二項。略謂：「管理費用，及其他費用，均應受核定預算之拘束」（2）行政院對於事業經費預算內管理費用與非管理費用限制流用之規定。略謂：「既劃分科自。即應限制流用。以免管理費用。漫無限制。致影響事業之進行。」（3）公有營業成本會計事務處理通則第六十二次。謂：「管理成本依法受預算之拘束。」（4）設置公有營業及事業機關會計統計機構之標準第八條第一項第2款亦謂：「管理費用，應受預算之限制。」凡此重複規定，一再申明。俱足以見限制公營事業之管理費用。已成中樞既定方案。揆情度理。不容非議。今茲所欲言者。非空洞之原理。乃實際之執行。如執行不得有效方法。則所謂限制云者。只增會計工作之煩擾。甚或愈啓規避之刁風。是不可以不慎。試爲分別論及之。

1. 預算編製問題 管理費用。既須如普通公務經費，受預算之拘束。能否推行盡利？要以預算編製是否適宜爲起點。辦理營業預算應行注意事項。對此既無具體規定。而營業基金預算科目對此亦係略而不詳。因損益表科目中，只有營業支出及營業外支出兩大類別。管理費用只不過營業支出內之一部也。似此區劃不清。各機關編製營業預算時。爲預留膨脹地步着想。勢必含混編列。即主管機關亦莫由爲之詳細審查。良以公營機關。內幕組織複雜。許多費用，俱係籠統性質。或屬管理，或屬推銷，甚或屬乎其他部門。其間大有左右徘徊之餘地。即非故意欺蔽。事實上亦有難於分辨之苦。是編制預算，起始即有困難，所謂預算拘束。最易流於不盡不實。掩耳盜鈴之積習。

2. 會計記錄問題。預算編製既莫能根本清晰。執行預算，辦理會計記錄。尤不能免於濫竽。凡屬營業支出。其性質不甚分明者。往往視當時需要。任意登記。例如職員薪金。若其任務不甚確定者。則或計入管理費用範圍。或計入業務費用範圍。儘可自由伸縮。其他支出，如辦公、購置、郵電、消耗、燈水、等等。亦同樣可以或左或右。便宜決斷。他如籠統性質之費用。往往依據成本會計習慣。爲之分配。分配標準。既無定則。屬

於管理部份或業務部份之比率。亦不無多少出入，偏重偏輕之弊。凡此種種。非謂處理會計事務，理應如此茫無準則。實緣各機關為逃避預算限制起見。儘可利用各項天然缺憾。於管理與業務之間，上下其手，遂使法規內「管理費用應受核定預算之拘束」一層。無形失去效力，至若「限制流用」一層。更將無從說起。如此規避影響法令之效力，害既不淺。而影響成本計算之正確。弊病尤深。緣營業會計。以能正確計算盈虧為主要目的。盈虧是否正確。大抵隨成本計算為轉移。成本會計業務。固然頭緒紛紜。然約而言之。不外直接計入與分配計入兩種。直接計入各項。衡量較易。偏差略少。分配計入各項。審定較難。錯訛頗多。在正常工作之下。從事者盡極大努力。猶虞未克恰符準繩。若因規避法令限制。為壓低管理費用無使超越起見。故將應行計入管理成本內者。而另行計入業務成本。則將以偽亂真。使成本計算。失其正確。是限制管理費用之效未見顯。而擾亂正常會計業務之病反滋劇也。於得失取捨之間。豈不應深長研究乎。

3. 審計執行問題 歲計會計審計三者，殊途而同歸，作用與目的。儘可各有不同。但其精神與趨向。應互相連貫而保持協調。管理費用之整理。在歲計方面。有預算難於清楚之缺點，在會計方面。有登記可得伸縮之自由。審計方面。若再墨守成規。各行其是。將見一榻糊塗。治絲益棼。愈演而愈增頹憂矣。緣應受預算之拘束云者。依審計方面之解釋與要求。自係依據會計報告。將管理費用內容各項。取其預算數字與計算數字相比較。比較之際。不能不有所證明。於是支出憑證。又不得不詳為核對。是項支出憑證。在營業機關。種類繁多。而作帳之時。大抵係根據各類分配表格而來。其原始單據。往往不可分割。例如俸給費一項。事實上時有同一職員之俸薪。其中一部份。應分配於管理費用，又一部份應分配於業務費用者。其他房租，電燈，辦公文具等等。類此者不一而足。然則所謂管理費用之憑證。勢難如普通公務機關。編號黏存，隨同報表送去。所關累計表之核對。與現金出納表之鈎稽。均已根本不克成立。然則審計工作，將如何實施乎。現在就地審計機構。既未普遍籌設，送審制度，仍然盛行。試思公有營業機關辦理會計人員。在此種困難情形下。將如何準備送審

？是豈非強人所難乎？

總之「管理費用，應受核定預算之拘束」一節。理所應爾。實施甚難。言之匪艱。辦理不易。若無澈底方案。指示標準。將如畫虎不成。徒滋紛擾。利未見而害已隨。不可不慎也。澈底方案。就原則言。第一、辦理預算時。一切管理費用，應與業務費用。完全劃分。甚至管理組織，亦當另行獨立。估計數字。尤應切符實際需要。第二、辦理會計時。應一秉大公。根據正確原則。切實處理。勿許絲毫偏倚。第三、辦理審計時。應就地執行。且完全根據營業會計原理法則。放棄審核報銷辦法。倘能三者俱備。則管理費用，應受預算之拘束。可以名副其實。推行盡利。否則未易言也。

(二) 資本支出之處理 資本支出與營業支出。應予嚴格劃分。此為營業會計中根本要義。一有混淆。弊病叢生。其最大影響。仍在盈虧計算，難於正確。會計學中，有關兩者劃分之討論。屢見不鮮。吾人當可回憶。斯際毋庸贅論，在我國公有營業會計中。劃分之道。抑且別開生面，另具籌謀。是亦特殊問題。頗值吾人深切之注意。查我國公有營業基金預算科目及書表格式。其規則只及營業收支，盈虧撥補，與及資本增減之一段。其營業開始前，政府投資。如何購地建築？如何佈置設備？如何改善環境？如何籌劃人事。凡此有關起始時資本支出之一段。皆付諸不論不議之列。惟東鱗西爪。與資本支出有關之規定。即亦時有發現。請為摘錄。以明一般趨向。

1. 辦理營業預算應行注意事項，第九條。謂：「增置產業之費用。應預定計劃，編入預算。不得以收入增多。自由增支。」此係對於營業開始後之限制。非所語於開始前也。
2. 公有營業機關收支處理及查核辦法第五條。謂：「各公有營業機關之盈餘。應行繳解國庫。其因營業之擴充或改進及其他用途，需用資金時。應另行編具概算。請上管機關。轉請核定。由國庫依法指撥。」此與前項所錄示。性質相同。仍係對於營業開始後之限制。
3. 暫行公有營業會計制度之一致規定內，關於會計科目之總說明。略謂：「公有營業機關。尚在建設期中。依預算之規定。分期向國庫

領款者。自應設置預算科目。此為對於營業開始前，會計事務之唯一規定。雖略而不詳。然業可窺見一斑。編者於此。曾有評註。請參閱第九章可也。

營業會計。只係營業會計。一切事務之處理。應不脫中外通行之常軌。非可因其資本，係由政府所出。即用特殊辦法。致生許多無謂問題。益增紛擾。一個營業機關。其會計事務。應屬一個體系。其資本總額。既由主管機關核定，該機關當局。即應根據此數。作全盤之計劃。其中若干部份。用作資本支出。若干部份。用作營業資金。皆係該機關當局。應行縝密策劃，自行決定者。決定以後。自不妨依據計劃。分別編製預算。其屬於資本支出者。或即命名「資本支出預算」以與所謂「營業預算」相對稱。二者名稱不同。目的各異。要為營業機關執行會計事務之標準。均應呈請主管機關核准者。惟預算雖可分為二種。個別編製。但會計事務。仍應於統一原則下。籠罩於一本總帳之內。不可分為兩個單位，並肩處理。致增許多不必要之麻煩且啓支離割裂之漸。是並非編者個人之偏見。想國內同道。不少作一致之主張者。例如「資源委員會重工業建設基金所屬機關會計制度」。其中資本支出科目，即係包羅於一個會計體系之內。即主計處所頒行之「暫行公有營業會計制度之一致規定」其中各業會計科目。雖分為資產，負債，利益，損失，四類。仍屬一個會計單位。亦未指明各該類科目。應分割於兩套帳冊之內。且按之實際。分割亦絕難合理。蓋資產負債二類科目。於結帳整理後。雖可借貸平衡。但資產方面，實包括資本支出範圍之資產。亦包括營業支出範圍之資產。而負債方面，只有各項負債與政府投資。更無任何標準，可作分割之根據。然則所謂「資本支出總帳」或「營業支出總帳」（按此二名詞來源見主計署核示資委會會計制度文中）將用何法使之各自平衡乎？是誠不解！

查英國營業會計中。有所謂「帳戶複式資產負債表」之編製。其原名為「Double account Balance Sheet」編製辦法，乃將資產負債表分作兩段表示。第一段名「資本帳戶」係列資本支出範圍之資產於一方。列資本收入於又一方。兩相比較以求其差額。第二段名「平衡表」係列營業支出範圍之資產於一方。列營業支出範圍之負債於又一方，亦求其差額。此類差

類。不為盈餘即係虧損。請閱簡例如左：

複帳戶式資產負債表
資本帳戶

固定資產	95,000磅	股 份	100,000磅
差額	5,000磅		
	<u>100,000磅</u>		<u>100,000磅</u>

平 衡 表

資本帳戶差額	5,000磅	應收帳款	15,000磅
應付帳款	20,000磅	現 金	15,000磅
盈 餘	5,000磅		
	<u>80,000磅</u>		<u>30,000磅</u>

右示複帳戶式資產負債表。其平衡表一段。借貸方向與吾人所習見者相反。是乃英國會計上慣例。且有若干理論，存乎其間。茲際無討論之必要。就大體言，此種作法。有兩種主要意義。第一、營業機關之建設費用。應由資本中支付。如有剩餘。可併作營業資金。第二、營業機關之盈餘。係純由營業資金而產生。似與固定資產無涉。二種意義。能否成立。不欲加以研討。今日所應指陳者。為我國公有營業會計中。有一類似之見解。即資本支出與營業支出劃分處理是也。不過英國會計上之劃分。只劃分其報表。而其帳冊。仍係一個完整體系。是與主計處頒布之暫行公有營業會計制度之一致規定。精神正不約而同。所可惜者。同一機關之主張。先後未能一貫。主計處審查某某公有營業基金所屬機關會計制度時。曾有下列意見：

「查本制度之經濟組織。未依資本支出及營業支出，劃分處理。其影響於國策者，關係至鉅。蓋××業之建設。乃國家之百年大計。而會計制度。乃管理企業之重要工具。茲茲草擬之際，尤宜嚴密設計。以期利於國

策之推行。夫××業建設事業。往往於建設期中，同時發生營業。即建設完全之後。而資本支出。亦無止期。其關於資本支出者。會計方面。應詳為成本之記載。藉與預算比較其餘絀。至營業部份之收支。係用之計算盈虧。為求管制嚴密起見。帳簿自應劃分記載。凡企業方面登記帳冊。編造報表。均可分別為之。以便於上級機關之管理。庶可考核既往成績。決定施政方針。得有所繩準。但二者之間。仍應用統馭方法。互相取得聯繫。以利各會計總報告之彙編。」

上錄一段文字。總而言之。不外主張營業機關。會計帳簿組織。營業支出。應與資本支出劃分處理。是非但與暫行公有營業會計制度之一致規定未合。且與公有營業會計制度設計之要點不符。至所持理由。亦不無待商之處。第一、圖策之推行。與會計帳冊之劃分或合併。無直接關係。只須記錄清楚。手續合法。無論或分或合。同樣與圖策推行。有益而無損。第二、會計方面。對於資本支出。應詳為成本之記載。藉與預算比較其餘絀。自係合理之要求。但此要求。在統一組織整個帳簿體系中。同樣可以達到。蓋與預算比較云者。自係比較其有關資本支出之科目。只要科目記載完整而無錯訛。則各該科目登記結果。係由整個組織中抄錄。抑係由另一帳簿中產生。似亦無關宏旨。况所謂詳為成本之記載。當然均係指明細帳簿而言。明細帳之為明細帳。并不因其統馭科目。係劃分帳簿抑係合併帳簿而有詳略精粗之不同。第三、上級機關之管理與考核。以及決定施政方針。非必因營業機關。有兩套帳冊。即可有所憑藉。其所憑者仍在會計報表。各項報表。在分割帳簿中可編製者。在統一帳簿中。亦同樣可以編製。何取乎徒增繁瑣？第四、二者之間。仍應用統馭方法。互相取得聯繫。若果如是。則凡一事由。與資本支出有關者。必須於資本支出帳及營業支出帳。雙方重複登記。耗費人力物力。距節約之旨。豈不遠甚？第五、建設事業。往往於建設期中。同時發生營業。即建設完成之後。而資本支出。亦無止期。原文本係用作應于劃分之理由。其實正唯其如云。編者更極力主張應于合併。蓋所謂建設時期與營業時期之區分。本係沿襲實際會計之成例。鐵路會計。在建設時期。有工程局司其建設。在行車時期。有管理局司其營業。單位既先後不同。其帳冊有不期其劃分而自然劃分者。

一般營業機關。無所謂建設時期與營業時期。一經領得資本。即可開始工作。建營兼施，即建即營。既無法分作兩個階段。是帳簿組織。毋庸統一之為妙。

雖然，為符合立法精神，及附會一部份人主張意見。如必欲將資本支出與營業支出劃分兩個會計單位處理。則自始核定一公營機關之投資金額時。即根據滿盤計劃。先分為「建設投資」及「營業投資」兩大類別。且總預算內，亦不妨如此劃分。以便稽考。各機關呈領經費。既已區分疆界。則屬於前者，在建設帳內。根據建設預算（即資本支出預算）執行。屬於後者，在營業帳內，根據營業預算執行。兩套帳冊。各自獨立。各自平衡。可以判若鴻溝。無使相混。執行之際。發生雙方相關事由。可以開設來往帳戶。雙方互為借貸。執行結果。雙方借貸之結餘。自然永續相等。辦理決算時。分之可為二。合之亦可為一。合併之時。將雙方來往帳戶。彼此銷去。並無妨害。編製資產負債表。或仿英國複帳戶式辦理，或即保持普通統一形式。俱似可通。此一建議。自然比較澈底。惟是否亦需同時修訂暫行公有營業會計制度之一致規定，及公有營業會計制度設計之要點。尚應審慎考慮耳。

本章縱論營業盈餘繳庫問題。管理費用限制問題。資本支出處理問題。俱為我國公營事業所獨有。且均關中樞既定之方策。竊思方針如何取決。事前對於實際執行。有無滯礙。應加深刻檢討。今日研究結果。似三者各有其內在之困難。編者於逐一指陳後。不願徒作評論。并各附改良方案。例如關於盈餘繳庫。主張修改預算法。以符事實而富彈性。關於管理費用。主張預算與會計。各應嚴密。而其癥結。尤在於就地審計之執行。關於資本支出帳。劃分問題。在目前情況下。堅決主張維持統一體系。如必欲劃分。則應分政府投資為「建設投資」與「營業投資」二類。澈底辦理。以免帳務上重複，繁瑣，及互相牽掣之病。凡此種種。是否有當。尚待各方明達。予以指正。

第十五章 推行公有營業會計制度所感之困難

公有營業會計制度之重要。我國各級政府機關人員。俱有同感。事關

上亦莫不切望中央主計機關。負起責任。積極謀迅速一致之推動與進展。蓋國家歲出。既有一大部份入於公有營業範圍。則關於此部份會計事務。如仍任其如以往各自為政。紛歧百出。則弊害叢生。貪污浪費之防微於普通公務者。勢將復於公有營業中滋生。同一弊也。夫何別於普通機關與營業機關？此主計處所以排除萬難。應當前迫切需要。對公有營業會計機構之設置。公有營業會計制度之釐訂。公有營業會計人才之羅致。公有營業會計法規之補充。面面俱到。內外協力。期納「營業公務」於軌也。惟自中央以迄地方。年來事實推演。誠不免一部份主管人員。對於現行公有營業會計法令。及營業雖然主計制度。取懷疑態度。縱不敢公然反對。然亦不表切實歡迎。夷考其故。除少數因私利作用者。卑於不論之列外。就法令章制本身言。實亦不乏其實際之困難。茲為分別闡述之。

(一) 困難之在業務管理方面者 營業機關。無論為公有抑屬私有。其會計事務處理。不應生特殊困難。因一般會計人員。學習會計之始。即以營業會計為依據。凡所論列。皆不出收支處理。成本計算。資產估值。等等業務之範圍。只需管理工作。井井有條。內幕有關財物之管理與紀錄。皆不失其控制。則依會計學原理法則。逐步整理。登記。結帳。作表。當可得圓滿結果。雖因各業種類不齊。性質各別。從事者。倘能注意研究。隨時觀察。日久自不難逐漸嫻熟。因勢利導。俾可切合需要。是不能因營業之屬公有。遂生特殊困難也。惟是管理與會計。實互相倚賴。相需而又相成。管理以會計方法作工具。而促效率之增進。會計以管理程序為津梁。而期目的之完成。公營機關。因管理不善。以致會計業務無法推進者。實屬屢見不鮮。故難謂處理會計事務之困難。在管理欠良。並非過語。其中實例。不勝枚舉。是可為太息也者。

(二) 困難之在辦理預算方面者 公有營業機關。與普通公務機關。性質迥然不同。所以預算之旨趣。應顯然有別。前者以謀求盈利及發展事業為主旨。運用貴乎靈活。一切措施。應可通權達變。後者以遵守法令及節用公帑為要義。手續務合規定。所有辦法。勿許任意更張。職是之故。營業機關預算。無論有關資本支出。抑有關營業支出。只係一切業務之大體標準。不可與普通公務機關預算之必應嚴格執行者。相提並論。此一區

別。關係重要，「暫行公有營業會計制度之一致規定」中。業已述明。徵情現時仍不免有一部份人士。狃於普通成規。爲不必要之苛求者。於是收入累計表也。支出累計表也。款項目節。斤斤較量。以致會計人員。於作帳之際不得不揜東補西。拚湊成章。仍不脫辦理報銷之心理。是因各方向未一致承認營業預算之特性。所生之困難一。

公有營業機關。就其業務進度言。約分三種。(一)純屬建設時期。毫無營業可言。(二)純屬營業時期。不雜建設事務。(三)建設與營業。雙管齊下。同時並進。第一種情形。在新設機關。比較普遍。尤以交通事業爲然。第二種情形。事實上不能多有。第三種情形。殆爲事理之常。蓋一營業機關。如不欲保持生存則已。否則應無時無刻。不在建設與進步之中。天下無固定之事。不進則退。理與勢皆然也。就原則言。公有營業機關。經其主管機關核定資本總額之後。應根據全盤計劃。分別作成資本支出預算。與營業預算。呈候核定。個別執行。惟現在普通情況。並不如此合理。某一機關。資本總額。究應定爲若干。各方皆無把握。勢如雪球着地。愈甚愈大。茫無底止。營業機關。總以不敷不敷相請求。主管機關。必以核減核減相應付。如此盲人瞎馬。而談預算統制。寧非滑天下之大稽？是各公營機關。本身即無整個計劃。無一定目標。所生之困難二。

即便各機關各有整個計劃。各有一定目標。並得如吾人所擬議。分別編製預算。呈候核定或核轉。其關於資本支出預算。究應如何編製。根據何種法則。現時似尚無從查考。因依照暫行營業基金預算科目及書表格式之規定。只能顧及營業範圍之一段也。專就辦理營業預算言。即技術上亦不無困難。(參閱第五章第(一)節)因預算書表格式中損益表規定。一方列營業支出及營業外支出。又一方列營業收入及營業外收入。雙方相較之差額。不爲盈餘。卽爲虧損。此種辦法。只適用於極簡單販運業且不具有商品盤存。或極單純公用業且不含資本支出。否則如大規模製造業。購入原料。施以人工。又加以種種製造費用。科目之移轉變換。既無窮盡。盤存之種類增減。並甚繁雜。採此簡略之科目與格式。直無法爲詳盡與合理之編製。是因營業預算技術關係。所生之困難三。

現時公有營業機關。大抵係抗戰以後所組織。辦理既無成規。環境又

處非常。而物價暴漲，直無止境。將來事變。莫由預測。在此種客觀條件。俱無憑藉之時。編製之時。編製營業預算。其似空中樓閣。難希腳踏實地。夫營業預算。在國外企業界，已非常發達。當茲經濟競爭劇烈之時。其重要尤為各方所共喻。蓋大規模營業。其財政之籌劃。原料之採買。產品之製造。市場之推銷，種種部門，若欲平均發展，保持協調。勿使發生畸輕畸重，顧此失彼之病。非有配合適宜之營業預算奉作準繩不為功。惟是此種切合實際，可收效用之營業預算。必其機關歷史悠久。管理適宜，會計統計。燦然大備。且在尋常局勢之下。物價穩定。方可成就。非可期於今日日本身幼稚而又處抗戰中之公有營業也。是因參考不足，情勢特殊，所生之困難四。

依預算法之解釋及國營事業政府資金計息及盈餘分配原則第四條。與公有營業機關收支處理及查核辦法第五條之規定。凡屬公會營業之盈餘以悉行繳庫為原則。此一要求。困難滋多，已於前章詳論。營業機關，與其本身安全打算，勢不得不於編製預算之時。將營業支出。故意提高。甚或將營業收入。故意壓低。以表示較少之盈餘。並且於作帳時。亦可用「秘密準備」辦法。以達規避之目的。又管理費用。依法應受核定預算之限制。各機關為規避起見。勢必於編製預算時。故意膨脹管理費用數字。而於實行作帳之際。又可以管理費用。故作業務費用而入帳。於此一出一入之間。即可逃避限制。是因法令關係。不能正確編製預算。所生之困難五。

綜上五種困難。均係當前事實。且一一為編者所親見。若無徹底解決辦法。將是公有營業預算。永無辦理完善之時。吾人從事會計實務。既已面對實際問題。當然應由事實上着想。徒唱高調。空談理論。無益也！

(三)困難之在審計事務方面者 主計處對於公有營業會計之特別注意。不過近數年事。雖先後公布種種有關歲計會計補充辦法，以及臨時法令。似亦不無勇氣規模。距理想完善程度。自然相距尚遠。審計部對於公有營業方面之致力。亦係最近之事中間且經過建設部審計委員會之設立。自不難多有一層延擱。况審計法與審計法施行細則。共百餘條。其實關於公有營業會計之規定。寥寥無幾。據吾人所考索。凡有足徵者。僅如左

列。

1. 各特種公務機關。公有營業機關。公有事業機關。財務之審計。由審計部。就各該組織範圍所設之審計辦事處辦理之。（審計法第六條。乃關於管轄機關之規定。）

2. 經理公債，財物，或特種基金之機關。應按月編造動態月報。並於年度終了時，編造年報。分別依限送該管審計機關查核。（審計法第四十四條。乃關於呈送報表之規定）

3. 經理公債，財物，或特種基金之機關。每月及年終，應送報表。報表之種類格式。由審計部另定之。（審計法施行細則第三十一條。仍係關於報表之呈送）

4. 營業機關之核准書。由部核發。（審計法施行細則第三十四條。並非原規定之全文。僅摘錄其意義）

綜上所錄。可知審計法規。對於營業機關之規定。簡略非凡。實不足以爲辦理種種性質不同，公有營業機關，全部審計事務之根據。其補充辦法。亦既少見。審計人員。於無所依據之際，自不免有一部份沿襲普通公務機關辦法者。夫營業會計。性質既已迥殊。而成本會計。變化且感無窮。沿襲普通審計辦法。非但鑿柄不入。抑且滯碍橫生。深爲會計人員，及營業機關之累。此種特殊情況。深留已成過去。毋庸再道。原夫審計方法。本分送審與就地二種。營業機關之審計。非採就地，不克圓滿執行。且其審計方式。應完全脫去報銷與核准之方式。一律依據營業會計之原理法則。以盈虧計算，比較正確。資產負債處理適宜。爲主要鵠的。至若單據之是否貼花。收支之是否超溢。其餘事也！查前錄審計法第四十四條。及同法施行細則第三十一條。仍係採取送審制度。關於憑證之寄遞保存，報表之編製，計劃。均不免於多少欠妥與遷就之處。至謂「報表之種類格式，由審計部另定之。」尤嫌贅繁良以營業機關之報表。與及種類格式。均於其呈奉核定之會計制度內釐訂。且往往與預算書表格式有間。現在預算書表格式。與會計報表格式。並未完全打成一片。取得密切聯繫。若再益以另爲審計目的規定之一套，則會計工作之重複，耗費，爲何如乎？但近據審計人員敘述。此一規定，並未實施。

(四)困難之在編製報表方面者 普通公務之報表。在於比較預算。綜核名實。其最要作用。為依法報銷。解除責任。公有營業之報表。在於顯示財務狀況。計算每屆盈虧。其最要作用。為考查效能。取決計劃。二者既根本不同。則取捨之間。應有比較周密之考慮。具體言之。普通公務報表。應以累計表為主幹。公有營業報表。應以平衡表為中心。「暫行公有營業會計制度之一致規定。」概分報表為動態靜態二種。各示格式若干。已嫌籠統。而忽略重心。此點已於第八章言之。毋庸復贅。茲之所謂困難。乃關於累計表與現金出納表二種。請分陳之。

按累計表格式。原為預算統制之目的而釐訂。其收入累計表經費累計表。試用於普通公務機關。已有成效。除「應收欄」「應付數」欄。尙少利用外。其他無多疵議。若於營業機關採用。在預收項目甚少之時。似亦可勉強適應。惟支出累計表之用於營業機關。可謂事實扞格。鮮或可通。第一、營業預算。除管理費用外。其業務費用。只係大體標準。且得依規定手續。隨時伸縮。似此活動數字。而必費人力物力。逐月款項目節。填表比較。即管理人員與主管機關閱之。或亦不免啞然失笑。以其根本不生作用也。第二、所謂營業支出。在營業機關。多係預支性質。在支出事實發生之當時。並不可視為真正之營業支出。必俟成本會計。處理完結。將各項預支數目。加以分析與分配後。始可決定其性質。試思累計表內所填列。係預支數字歟？抑係分配數字歟？若係前者。則未免名實不符。單據可無問題。若係後者。則已又分別併入在製品。或製成品之內。事實上又失其為支出。且單據亦無法黏存。事前更不易為之預算。第三、累計表內計算數字。與預算數字相比較。不但無大意義且因種種會計上科目增減變化之理由。亦無法同時與損益表及現金出納表相鈎稽。例如計算數字。如以預付數為標準。則能鈎稽於現金出納表。即不能與損益表相核對。反之。如以成本分配數為標準。則能鈎稽於損益表。又不能與現金出納表相核對。況尚有各種盤存關係。介乎其間。即損益表亦未必能鈎稽乎！基於上述理由。編者認為累計表之為表。應與營業機關絕緣。(按累計表最近已廢除)

其次可論及現金出納表矣。按報表之編製。依一般會計事務通則。應

由分類帳簿。用比較直接手續產生。現在普通公務會計之現金出納表。乃根據現金簿，重加分析而編列。已不合乎原則。只因公務機關。現金出納。比較單純而少變化。並得視為唯一重要事務。編送時，可與經費累計表相銜稽。各機關勉為其難。可辭利多弊少即亦習而安之。惟此種條件。於營業機關。並不相合。因其財物之增減變化。不知凡幾。往往不與現金發生直接關係。所以現金之出納，並不得視為唯一重要事務。且因其收支，非常繁瑣。現金簿內。每月所登記。不知凡幾千項，月終時，若為製表關係。必須逐項分析而歸納之。則工作之累贅。可以想見。主計處亦深知其然。於審查某某機關報表設計時。曾謂「其中現金出納表一項。內容正為詳盡。惟於編製上不無困難，為便於按期編造起見。似應另設置備查性質之科目分類現金帳簿，以節省手續」云云。夫一機關為作表之故，而重複逐一分析其所登記之項目。固屬太不經濟。但重複為另一本備查簿之記錄，勞費豈不平等或且過之？曷亦思此項報表。實非營業機關所必需，而斷然廢止乎？

本章所論公有營業會計制度實施上所感之困難。或關於管理之未善。或關於預算之欠週。或關於就地審計之尚未普遍。或關於報表規劃之尚未妥適。大都不甚簡單。以言改善。尚非枝枝節節，所克有濟。且編者所陳。亦只係示例性質。國內公有營業會計界同人必有同感。當不少可以補充之處，切盼一一表而出之。以作將來改良之基礎。

第十六章 關於改革我國公有營業會計制度之芻議

我國公有營業會計制度。截至目前為止。雖因主計處積極領導。各級機關勉勵推行。然以茲事體大。而各方關係。又甚複雜。自不易一蹴而達完善之境。所有關於歲計會計種種辦法。均屬補充與暫行性質。蓋為將來改善之時。預留餘地。吾人對於主計當局之力求精進。應致誠敬。編者驚心，編者刻將有關公有營業會計種種材料。竭力搜求。詳加檢討。業已知無不言，言無不盡。至若蕪蕪之見。是否可取。是在同道之明察。與個人之見解。並無意圖執私見，自以為是。最末關於公有營業會計根本改革問題。願顯揭擲三點。以資結束。三點也者。一曰完備法規。二曰齊一步度

。三曰調整人事。請舉其說。

(一)力求完備法規 現行有關會計諸根本大法。如預算法，預算法施行細則。決算法，決算法施行細則。審計法，審計法施行細則。公庫法，公庫法施行細則。以及會計法等等。雖均係國內名宿，精心擘劃而制定，大體當甚完美。惟其中不免一共同之弱點。所差只在程度之不齊。弱點爲何？即各種法規。均以國家普通基金爲對象。關於特種基金，尤其特種基金中之營業基金。只係附帶或偶然列入一二條文。未見有貫徹或一定之宗旨與主張。詎余不信。請略舉其例。以資證明。惟編者於匆忙之間。粗疏檢查。容有不甚正確之處。但相信大致或不太差！

1. 預算法 預算法，共計八十九條。關於公有營業直接與間接之規定。(按專對公有營業而發者。稱爲直接。其專對特種基金而發。其營業基金，可以包括者。稱爲間接。以下仿此)只有第二、第五、第十六、第十九、第二十二、第五十五、及第七十九第七條。何足籠罩公有營業之全體！
2. 預算法施行細則 本細則共計六十二條。關於公有營業之規定。僅有第五十一條。
3. 決算法 決算法共計三十二條。關於公有營業機關。直接間接之規定。只有第七、第十、第十三、第二十五等四條。且均係廣泛之原則。
4. 決算法施行細則 本細則共計十七條。關於公有營業。只第十七條規定。謂，「得依實際情形另定補充辦法」其實此種辦法。迄今並未見公布。
5. 審計法 審計法，共計五十六條。關於公有營業之規定。只有第六、及第四十四兩條。
6. 審計法施行細則 本細則共計四十八條。關於公有營業之規定。只第三十一及三十四兩條。
7. 公庫法 公庫法，共計三十二條。關於公有營業之間接規定。只有第十九條。
8. 公庫法施行細則 本細則共計四十條。關於公有營業之間接規定，

只有第三十四及第三十五兩條。

9.會計法 會計法對於公有營業之規定。比較充實。是差強人意者。共計一百二十七條。據暫行公有營業會計制度之一致規定內所摘錄。有關公有營業者。計有第三、第四、第七、第九、第十四、第二十六、第二十七、第三十四、第四十五、第六十一、第六十九、第八十五、第八十六、第九十、及第九十一等十五條。

茲為醒目起見。再作下表。並求其百分比。

計收法規中有關公有營業會計之條文及其百分比				
法規名稱	條文數	有關公有營業條文	共計	百分比
預算法	八九	二·五·一六·一九·二 二·五五·七九	七	七·八
預算法施行細則	六二	五一·	一	一·六
決算法	三二	七·十·十三·二十五·	四	一二·五
決算法施行細則	一七	一七·	一	五·八
審計法	五六	六·四四·	二	三·五
審計法施行細則	四八	三一·三四·	二	四·一
公庫法	三二	一九·	一	三·一
公庫法施行細則	四〇	三四·三五·	二	五·〇
會計法	一二七	三·四·七·九·一四· 二六·二七·三四·四五 ·六一·六九·八五·八 六·九〇·九一	一五	一一·八
合計	五〇三		三五	六·九

細審上列統計數字。可見決算法與會計法。有關公有營業之條文。其「百分比」較高。最低者為預算法施行細則。而合計五〇三條中。關於公

有營業者，只三四條。計其比例，尚不及百分之七。則編者認爲改革公有營業會計，宜先從完備法規着手。殆屬事實。所謂完備也者。非必專重其數量。其質量尤爲重要，質量之增進，有兩種原則。第一應切合營業實際之需要。第二應亟謀各法相互之協調。竊謂澈底改良。應由立法院重行將各法一一檢討，根據所得。另定一部完全適用於營業基金之計政法規。並應將預算、決算、會計、審計、公庫、等等事務，統行治爲一爐而求其一貫。否則枝枝節節而謀更改。將見愈更改而愈歧。零零細細而加補充。勢必愈補充而愈矛盾。終違根本改革之旨也。

(二)注重齊一步度 在聯綜組織盛行之下。我們整個財務行政。分部職掌。而各不相屬。例如歲計會計之屬主計處。審計稽察之屬審計部。公庫管理之屬財政部。各有專責。各有法守。純就原則而言。此種制度。應收分工合作。互相監督，免除積弊之效。但天下事利之所在。弊亦隨之。目前財務行政上所生之極大困難。甚而可謂極大流弊。爲各方步度不齊。以致業務進行。頗多滯碍而失其迅捷。行政效率。因以大受影響。普通公務如此。公有營業尤甚。後者因法規不全。主管部份及其人員。每易根據個人偏見。各是其是。各自爲政。於是本屬一體，應予協調之營業會計。及其密切相關之歲計、審計、公庫、等等。竟因劃分主管，分別指揮之故。以致營業機關會計人員。終朝苦悶於應付不切實際，而且互相抵觸之指揮監督中。其困難爲何如乎？具體言之。歲計局與會計局雖同隸主計處。關於營業歲計與營業會計之設施。偶或有未臻一致之處。此點於前論各章中。不難體察而得。審計部居監察地位。其審計人員。沿襲普通公務之慣例。主管公庫機關。以公庫爲利器監督現金、票據、證券、之出納。自屬合法要求。但現時我國社會習慣。金融組織。信用制度。均未臻健全。於營業機關。如此嚴密限制。或且寸步難通。凡此種種步度不齊之弊。若無根本改善辦法。欲期公有營業會計制度之推行盡利。非緣木而求魚。即南轅而北轍。未見其可。改善辦法。除另行制定全部公有營業計政法規外。各部份主管機關。如歲計、會計、審計、公庫、諸方面。宜時時保持聯繫。互相了解。互明需要。取協調步度。謀一致進展。此種聯繫。以往並非完全絕跡。但未免取形而忽精神。各方成見。未能因此而消。尚屬百尺

竿頭，更進一步耳。

(三)改善人事困難 本書唯一目的。僅在研討法制。本不願於人事問題。有何評論。惟徒法不能以自行。法與人應同等健全。方可發揮效力。互神其用。我國超然主計制度。行之十一年。範圍推廣。已自中央而及於縣鎮。業務增進。已由普通公務而及特種基金。最近數年。又以事實迫切需要。對於營業會計。十分致力。有益於國家。殆為各方所公認。然細考其實。總覺人事問題。未能十分調整。不免為工作之累。一般會計從業者。多感責重權輕。處境困難。勇猛推進。則阻力橫生。儘多摩擦。隱忍遷就。則違法失職。問心難安。凡此人事上缺憾。非但中下級機關人員。深切同感。即中央首腦部。亦甚覺其然。例如主計處舉行成立十週年紀念儀式時。國府主席訓詞中。即有極堪注意之一段。其原文如下：「本席也很知道主計處派在中央地方各級政府機關辦事的人員。時常感覺到不少困難。主計長與各位在這十年來。謙恭忍耐。處處以漸進的方法。來推進超然主計的力量。可說是萬分堅苦。但是這些困難的發生。必定有他內在的原因。假使以大公無我的精神。加以分析研究。總有解決之途徑。改善的可能。這是要請各位詳細研究。加倍努力的。」恭讀全文。細加揣摩。深敬我元首之知言。至論內在原因。非只一端。亦非本書所及。簡約言之。如超然主計。超其名。而不克超其實。各級機關。不知法。亦未肯守法。會計人員。學未足而品格弗齊。社會習慣。腐化深而積重難返。皆其較著者也。編者非敢謂普遍如此。上陳四端。或實有難免者。解決之途。倘果能大公無我。似亦不無途徑。下列兩條。應有助力。(一)主管人員。視會計人員為其可靠之輔弼。不加歧視。并具有奉公守法。排除私利之決心。(二)會計人員。自我健全。舉凡品德、學識、技能、工作、操守。等等。均臻上乘。堪資各方之信仰。於此法規完備。步度齊一。人事健全。是公有營業會計之前途。不求其光明而自然光明矣。長禁馨香禱祝以俟之！

立信會計叢書目錄

簿記類

簿記初階 李文杰編
商業簿記 甘九壽編
初級商業簿記教科書 施仁夫編
高級商業簿記教科書 潘序倫著
英文高級簿記會計 潘序倫著
高級商業簿記實習題附屬文件 潘序倫著

會計學類

會計學(一四冊) 潘序倫著
初級會計學 錢素君 夏治澤編
會計學概要 王達辛編著
會計學教科書 潘序倫 王鴻壽編
會計問題(上下卷) 趙仁夫編著

銀行會計類

銀行會計 陳福安編
銀行會計 顧準
中央銀行會計制度 顧準著
銀行會計教科書 顧準著
劃一銀行會計科目 顧準編

成本會計類

成本會計 陳文廉編
陸氏成本會計(上下卷) 施仁夫編
勞氏成本會計 潘序倫編
勞氏成本會計習題 潘序倫編
成本會計教科書 潘序倫編
再生產成本會計 子心潭著
工業會計制度 子心潭著
棉紡織廠成本會計 陳文廉著

政府會計類

政府會計 張惠生 王政杰編
中國政府會計制度 潘序倫編
實用政府會計 顧準編著
公有營業會計 裴程濟編著
政府會計人員手冊 余蘇池編著
政府會計制度一政規定 汪元錄編

審計學類

審計學 顧詢 唐文瑞編
審計學 潘序倫 顧詢著
審計學教科書 潘序倫 顧詢著
政府審計原理 燕明編著

政府審計實務

政府內務審計 陳文廉著
審計問題 顧準編
查帳報告書及工作底稿 顧準編
審計問題答解 顧準編

其他會計類

股份有限公司會計上下冊 潘序倫著
鐵道會計 張心敬著
交通會計 潘序倫著
電業會計 楊 潘序倫著
各業會計制度(二集三集) 潘序倫著
專業會計制度 李鴻壽編
倉庫實務會計 李宗澂著
會計名詞彙編中英文對照 潘序倫編
會計教學用表 李鴻壽 莫啓新編
決算表之分析 潘序倫編
決算表之分析及解釋 黃漢方著
決算表之編製及內容 黃漢方著
無形資產論 施仁夫編
▲各種會計書籍均有實題詳解
▲供各校教員參攷之用頗獲學
校證明文件方可照售

立信商業叢書目錄

商業類

- 商業常識 陳文 張英閣編
- 商業概論(上下册) 陳文著
- 商業應用文作法 厲翔勛編著
- 財政學概論 王延超著
- 國家經濟學原理 林和成譯
- 貨幣學 陳紹武著
- 銀行學 金天錫 朱樂岩
- 銀行實務概要 陳穎光著
- 廣告學 王澹如著
- 投資學 丁馨伯著
- 珠算速計法(寄售) 任福履著
- 實用珠算教程(寄售) 華印椿著
- 周炎德編

法規類

- 公司法 張肇元編
- 新公司法解釋 張肇元編
- 活頁直接稅法規 立信會計師事務所編
- 活頁工商法規 立信會計師事務所編
- 直接稅法令彙編 立信會計師事務所編
- 礦業法規 立信會計師事務所編
- 保險業法規 立信會計師事務所編
- 工商業獎勵法規 立信會計師事務所編
- 政府會計審計法規 立信會計師事務所編
- 工商業同業公會及人民團體組織法規 立信會計師事務所編
- 六法新編(寄售) 中華民國德學會編纂
- 統計學類 褚一飛編著
- 統計學類 褚一飛編著
- 統計學類 褚一飛編著

立言日書還錄

月 | 還到日期 | 日期 | 日 | 冊

△帳簿類▽

日記簿
現金簿(收付式)
現金簿(收付餘額式)
現金簿(多欄式)
購貨簿
銷貨簿
購貨退出發
銷貨退回簿
應收票據簿
應付票據部
付款憑單登記簿
零用現金簿
總帳
分類帳(差額式)
分類帳(T字式)
銀行往來帳
存貨帳

△表單類▽

各種傳票
傳票封面

△活頁帳類▽

大活頁帳 20 1/2" x 12 1/2"
分類帳
分戶帳
材料分類帳
股東分戶帳
活頁手搖帳夾
分目卡

材料分類帳
股東分戶帳
行莊往來結息帳
活頁手搖帳夾
分目卡

帳簿
尺寸

特大號精裝二百面 13 1/2" x 8 1/2"
大號精裝二百面 10 1/2" x 7 1/2"
小號精裝一百十五面 8 1/2" x 6 1/2"
小號平裝一百面 8 1/2" x 6 1/2"
小號平裝五十面 8 1/2" x 6 1/2"

中央各機關及所屬普通
公務機關帳表
(附八十餘種另有詳目)
學生課業帳

製發行

五一四六九
(號五十二街廟王)



立信會計叢書 公有營業會計

全一冊

版權所有
不准翻印

每冊基價國幣八角
外埠酌加郵費

編著者 余 肇 池
 發行人 顧 詢
 發行所 立信會計用品社
上海南京路三三九號
 印刷者 周順記印刷所
上海惠民路三一八號

地址 天津

第一區中正路六九號
長春道大陸大樓三〇六號房

中華民國三十二年三月初版
 中華民國三十六年三月四版

(滬)

