

年

卷

期

3

第

5-6

第



# 服務

## 會計專號

中央政治學校畢業生指導出版

目 要

### 專 題 討 論

### 服務經驗特輯

我國會計學與會計職業之回顧與前瞻	潘序倫	編寫立信會計叢書之動機與經過	潘序倫
關於會計制度的觀點意見	衛挺生	會計服務之觀感	張心激
實力負擔釋義	鄭曾侯	四年來的會計工作及其感想	姚海臣
會計學之評價論	王遜辛	從服務經驗來談談政府會計之新記載	王遜辛
節約與會計	施仁夫	會計工作經驗談	蔡家彪
收付實現制與權責發生制	鄭曾侯	我之會計制度設計工作	胡仲喧
設計會計制度之基本原則	王遜辛	主辦報社會計事務的回憶	何運玉
設計公庫會計之要旨	錢祖齡		
合夥企業解散時剩餘財產之分配問題	何士芳		
實施公庫法後普通公務單位會計事務處理辦法之變更	胡餘喧		
我國預算制度述評	關節遺		
論編計算與報告之異同問題	吳煥象		
煤礦業成本會計概述	章長卿		

○ 證 記 登 號 一 〇 六 一 第 字 號 給 發 部 政 內 經 呈 已 刊 本 〇

類 紙 閱 新 爲 認 儲 備 准 特 政 郵 華 中

# 本 刊 啓 事

本刊第三卷第二三期爲合作專號，本已排妥待印，適印刷所旁落彈，致排版震坍，須重行排字，稍延出版日期，茲先將三卷五六期會計專號刊出，卽希作者讀者諸先生亮察爲荷！

服務月刊社啓

# 服務月刊會計專號目錄

(第三卷第五六期合訂)  
二十九年八月一日出版

## 服務經驗特輯

- 編纂立信會計叢書之動機與經過..... 潘序倫 (一)
- 會計職務之觀感..... 張心激 (二)
- 四年來的會計工作及其感想..... 姚海臣 (六)
- 僑胞踴躍經驗來該政府會計之暫記帳..... 王維辛 (二四)
- 會計工作經驗談..... 蔡家彭 (二九)
- 我之會計制度設計工作..... 胡餘暉 (三四)
- 主辦報社會計事務的回憶..... 卞連玉 (四五)

## 專題討論

- 我國會計學術與會計職業之回顧與前瞻..... 潘序倫 (五一)
- 關於會計制度的幾點意見..... 鄧會侯 (五七)
- 實力負擔釋義..... 王維辛 (六二)
- 會計學之評價論..... 蔣仁夫 (七一)
- 節約與會計..... 鄧會侯 (七三)
- 收現實訓與權實渡生制..... 王維辛 (七九)
- 設計會計制度之基本原則..... 錢祖貽 (八四)
- 設計公庫會計之要旨..... 何士芳 (九一)
- 合夥企業解散時剩餘財產之分配問題..... 胡餘暉 (九九)
- 實施公庫法後普通公務單位會計事務處理辦法之變更..... 關靜遠 (一一六)
- 我國預算制度述評..... 吳崇業 (一二四)
- 論結算與報告之異同問題..... 章長卿 (一三〇)
- 煤礦業成本會計概述..... 李德宣 (一四七)
- 湘省縣總會計制度述要..... 潘序倫 (一五一)
- 國立編譯館擬定經濟學名詞初審本中與會計有關各名詞之討論..... 威乃安 (一六三)
- 漫談更正錯誤及其方法.....



# 服務經驗特輯

## 編纂立信會計叢書之動機與經過

潘序倫

### 業務經驗特輯

立信會計叢書編纂之始，遠在民十七年。當時鄙人執業會計師於上海，深感會計智識之未普及，會計學術之未發達，以為會計人才之缺乏，為我國工商事業改進之障礙。爰一方面創辦會計補習學校以傳會計智識，復為謀教材之適用起見，開始編著高級商業簿記教本及公司會計（經改訂，改名為股分有限公司會計）二書，試教於補習學校，先後於民十八及十九年成書問世。當時因業務聚斂，繼續研究工作旋作輟輟，初無編纂叢書之計劃也。

民國二十二年，鄙人所創辦之立信會計補習學校辦理已經五年，高級學校設立漸多，教材亦日感缺乏。當時各界人士對於會計專門知識日益認識其重要，而立信會計師事務所同人數年來執業教學所獲心得與經驗，似亦覺有加以整理發表之必要。故於年秋季，一方面擬辦立信會計月刊，同時亦即開始籌備編纂立信會計叢書之計劃。是時鄙人辦理業務，朝夕從事於讀書研究及編譯譯述工作，幸得諸同人贊助，至民國二十四年夏三日止，三年之間，叢書者凡會計學、成本會計、銀行會計、政府會計、普通會計等種，連同續作中採用之節本教習書

，及二十二年前已成之高級商業簿記教本二書，共得十四種，叢書遂獲稍顯基礎。民國二十四年以後，國內經濟建設日趨發展，所得稅亦籌備開征，鄙人執業會計師，不得不於會計方面勉盡棉力，藉為各界服務。是以叢書之籌，進行略速。然至民二十六年夏三日止，絡繹出版者僅有初級商業簿記教科書、實用官廳會計、鐵道會計、總計學、查帳報告書及工作底稿、會計問題、會計教學，無形資產、所得稅原理及實務等書，合二十四年夏三以前所出十四種共轉二十四種。前後五年之間，叢書幸得稍由規模。是不得不感社會各界之贊助鼓勵，與諸同人之努力。而友人張激心、吳孝廉氏，特為勸著交通會計，鐵道會計及實用官廳會計諸書，是又彌足珍感也。

自民二十五年起，叢書版稅收入，為數頗覺可觀。惟鄙人以為此項文化工作，得報酬，似宜仍用之於文化事業，故計劃將版稅收入為專科學校於上海，即以立信會計叢書為基礎之一部，恩賜版稅收入為專校之經常開支，另於校內特設編輯研究室，專事叢書之修訂編纂工作。詎際備時有頭緒而擴版事興，上海局勢事變前綫，百務停頓，

是時立價顧問人，舉全力服務於後方救護籌賑工作，無暇從事於本業。旋國軍轉運，滬灘淪陷，同人等身處租界，如坐園圃，百無聊賴，集集全方於救護之顧問。三年以來，幸復稍獲成就。綜計自二十六年至目前為止，發表之經修訂者有股份有限公司會計（舊稱公司會計），會計學，勞民成本會計（舊稱成本會計），會計名辭彙釋，政府會計，會計學等六種。經審之繕印問世者，有決算表之編製及內容，決算表之分析與解釋，陸氏成本會計，中華銀行會計制度，會計學計法規及續編，會計學概要，簿記初階，審計實問題及電業會計等十一種。此外修訂已竣，即將印行者計有銀行會計，會計學教科書及政府會計（第二次修訂）等三種，新編書籍編撰將竣即將出版者，計有審計問題，會計制度之設置，企業預算，棉紡工業會計，及會計大全等數種。以目下情形而論，發書先後出版者已達三十五種，進行將出版者計之，約得四十餘種。凡在會計範圍內各種學科之書籍，已經稍稍具備矣。

民國二十六年以後，編寫發書之進行方針，與前略有不同者計凡

## 會計服務之觀感

余服務會計三十年，酸甜苦辣，備嘗之矣！雖不敢自比於老馬之識途，聊就個人對於服務之觀感，略陳一二，以供同志之參攷。

任務與職位之別 服務於會計者，因其職位之不同，而任務亦異。但綜而言之，其任務不外會計制度之設計及會計事務之處理二種

二點。第一，各種發書宜早編寫，饒遠播之區所在都有。近年來國內會計實務與會計學術均進步，擬作自宜多加改編，以朝漸臻完善，故前次改訂各書計十餘種，其間且不乏改訂兩三二次者。第二，新編各書，除少數初學入門書籍外，多數為專門性質之書。如改訂後之股份有限公司會計及會計名辭彙釋，決算表之編製與內容，決算表之分析，中華銀行會計制度各書，均經數年之研究，并根據十餘年來執業所悉之實務經驗編撰而成。切知內容粗疏，仍無益於大體，但較之初期出版各書，自寧或不無相當進步耳。

發書編寫工作截至目前為止，已滿十載，雖已小有成就，但去完善之域，仍覺甚遠。蓋目前發書所列各書，在目的方面言，因未能達精密之地步，即在量的方面言之，每種學程之書籍，多數僅有一二種，而未能使讀者有選擇參考之餘地。故本發書增改編寫工作，尙有待於繼續努力。鄙人不敏，願與立信同人盡其學生之力，以期為我國之會計學稍稍盡微，並以之裨益於當代高明焉。

## 張學激

。其職務可分為三種：（一）綜攬者，即綜攬一部份之全體會計事務者，如主辦會計事務或有多數分枝機關者是。（二）主辦者，即主辦會計事務者，如一機關之主辦會計人員是。（三）佐理者，即佐理會計事務者，即以上第一第二種人員之佐理人員是也。就任務言，會

計制度之設計，非普通者。乃第一種人員及其等級任人員之所有事，而第二種人員亦有之。現在會計法施行未久，一切制度尙未完備之時，故此種任務尙多；如一切制度大備，業已施行之債；則此種任務當甚少矣。至會計 務之處理，尙為普通的，上述三種人員皆有之。

設計者之所需 服務於會計制設計之任務，所需要者為會計定學識技術經驗及與會計有關之一般學識。不能依據會計法及中央所定之一致規定而草成一制度，即為盡其能事也。要以能切合事實，可以實行，及實行時不耗費人力財力物力，合於經濟原則而能得會計之效果為必要。否則制度自制度，事實自事實，俱表紛紜，不能盡手而果，而工作者已勞苦不堪，誠所謂「臨歧泣涕不知所云」矣！

設計者學識技術經驗兩者均應備具，方能勝任愉快。會計學亦未嘗學者，固無從設計。有學無識，則不知如何運用其學識，如何能切合事實。有學有識，若技術不精良，則所設計者偏於理論，等於閉門造車，未能作實地職務之試驗，或與事實不合，或足以使應用者趨於歧途。所謂技術者，指會計之實地工作，如記帳編報及處理會計事務等。等手續皆是。高深之學者，於此等事往往不感興趣，固研究徒向高深之路，而忽略於此，又不暇或不屑於為此等事。以為此乃簿記員之所學。非會計家之事也。殊不知會計家雖却簿記，獨異在空中設計也。技術不精良，則學識不能應用，迨云設計乎！故設計者除學識外，尤賴有精良之技術方可也。至於經驗亦為必要，初出校門，未嘗服務會計，即執筆任設計之役。非照書抄襲，或照一紙規定依樣葫蘆，即憑個人之臆斷，難論為事實，而未經實地工作，究不能識此。其所

設計者，與事實不無隔閡也。服務者久者，經驗愈多，用其學識技術，以經驗，當不願有閉門造車之謂也。

處理會計事務者之所需 需於會計事務之處理者，固亦皆備學識技術經驗，固其所需與之程度，因其地位不同，分述如下：

(一) 綜攬者所需之學識應甚高，方能統轄一切，處理一切。關於技術似非必要，而可委之於佐理人員，實則亦甚需要。因不精於技術，則於變設計之良否，考察所屬人員處理會計事務之當否，及指導所屬人員，皆不免隔膜，頗有賴於他人也。至經驗固為必要，但未曾居綜攬之地位，亦難得綜攬者之經驗。若有主辦會計人員之經驗，或佐理綜攬者時所得之經驗，則亦可矣。

(二) 主辦者所需之學識，固可與綜攬者稍遜，然應能佐理為高，方能以指導佐理者，使共赴成功。其技術亦需有相當之良好，或過於佐理者，方能領導佐理者工作，及解決佐理者所不能解決之問題，或發現糾正其錯誤。並須能自行從事技術工作，且擔任一部份重要事務，及佐理者缺乏時可自行處理。常見在較大之機關，主辦者凡事不自行動手，居長官地位，祇從事考核蓋章，技術上亦多不過問，恐受之佐理者。甚至有來會作過會計實地工作，出校門未久，即居主辦者地位，有簿記員供其使用，無勞其作技術上之事，一旦自行執筆從編報，反受疏錯訛者。余嘗譬之為督長不聽放槍，非專恃士兵放槍不可也。

(三) 佐理者所需之學識技術經驗，因其佐理之地位不同而亦異。為綜攬者之高級佐理，其所需之學識技術經驗，應不願於主辦者，

且須使主辦者優，方能盡其職責。操縱者之次級佐理，則其經驗技術經驗等於主辦者，或不及主辦者，尚無不可。至主辦者之佐理其學術技術經驗自不能求其能如主辦者。其有能如主辦者，則不日可升任主辦者之職。主辦者之佐理，固不能曾求其有經驗，因初任之員，自無從有經驗也。此等佐理者，技術首居重要，因所任者多係編輯報之工作，如技術不精，不特減少工作效率，且增加主辦者之工作，生亂帳慢帳之弊。至於學識稍差，尚屬無礙；惟亦屬需要，因有學識，則足以糾正自己技術上之錯誤，及解決所發生之問題，不參特主辦者之監督指導也。

會計之運用 服務會計者以善於運用會計為尤要。我國行新式會計雖已二十餘年，行起然主計制度亦已八九載，但基礎尚未十分穩固。信用及信仰尚未甚著，服務會計者，須善於運用會計，方始為會計獨立信用及信仰，俾固然主計制度行之有效。無論操縱者主辦者佐理者，皆須善於運用，因其地位之不同，而運用之方亦自異。茲分兩略者如左。

(一) 操縱者運用會計：須使會計法如何執行，不成為紙上空文；法制之行，如何能與事實切合；或如何選就事實，而又於法制無背；財政之弊端，如何以會計之權力而預防止與發現；此其大要也。至如何運用，則因人因事因時，而無刻版之文字可以預言者矣。余忝任操縱之職，茲聊述平日運用會計者數，以供參考。

(甲) 二十八年廣西省政府定為成人教育年，期於是年將全省八十餘萬文官掃清，使咸受成人教育。需款九十餘萬元，以二十六年

度教育廳所撥之義務教育費未用之款，及本省撥款之數，暨二十八年教育廳及本省撥款之數充之。教育廳須將該款全數提出，以應撥款者亦按月撥款；財政廳則以原款匯支款數，且此端一開，則各廳應撥用之款，皆可全數提存，是確屬財政統一也，豈乎可！教育廳則以如不籌款提出，則不能安心行此計畫，而會計上又有年度已過依法不能再支之限制，故非如此不可。雙方各一理由，余則利用基金制度及轉帳方法，以解決之。其法即在省總會計將以前未撥之款，在歲出經常門義務教育目內支出，而另立成人教育基金戶，將該款轉帳收入，以後各月之款亦如此。教育廳需用若干，隨時隨時撥項發交付書向省庫支取，省總會計在該基金戶支出。則款未用時，仍在省庫。該基金戶年度終了，遞轉次年，不受年度之限制。於是雙方目的皆達，咸無異言。

(乙) 桂林初被敵機轟炸時，施行急振，成立賑民救濟會廣西分會。民救副會長兼主任委員。蔣委員長捐款五萬元，省府撥款，各方亦多捐助，並已撥入領款賑災矣。余乃派入專任該會計員，但若干日毫無頭緒，究竟收款若干，發款若干，蔣委員長之捐款何在，問之主任委員，亦屬茫然。主任委員且以撥款責任重大，尤為焦急。余乃為之調查，蓋蔣委員長及各方之捐款，皆送交省政府，而省府總廳對收款之機關，業已將收另存銀行，而該會亦詳確。支款由民廳向總廳領來，分由司撥者備查，餘款存庫，而該會亦詳確也。乃為之訂立撥濟基金辦法，及支付寄收款通知書等等，收帳由總廳處收存銀行專戶，以通知書報告詞會，支款由會填發支付書，並設帳登

記造報，領款者亦各以憑證具報，於是一切收入軌道。月終即能



結帳，下月初即將會計報告連同甚多之單據送出。嗣該會改為振濟會，交代項則辦畢。該主任委員，旋升任中央要職，隨行與余握手稱謝，謂對於會計頗為感佩云。

(丙) 桂省財政不充裕，公務員薪俸甚薄，於是會計人員多為中央所屬機關相買或羅致而去，致本省發生困難。蓋是須有種種補救之法，如分支機關不置會計員，不作會計報告，令開單送總，由總機關或集中之機關登帳彙報。振總會即用此法，百餘萬振款之週轉帳報，只一會計員及二學習員處理裕如。又各單位會計規模較小者，皆撤銷其會計員，用巡迴簡易會計制，以一會計員司數機關之會計，皆能按月編送合於會計法之新式會計報告。

(丁) 收款須用機關正式收據，有存根備查，此乃章制所定。而事實上往往有不遵行者。省府各屬處收款，往往由出納員逐總收據之憑件簿上及來文內蓋章，而文分歸主管科核辦。核辦者見已蓋章，知款已收，則對文批復。余慮其有弊，會糾正使改用正式收據，并擇若干筆帳款，親視職員向各機關查對，果有某機關有數筆款帳目所無，澈底探究，則出納員挪用而未入帳。乃立將該員扣留，而徹查該機關之帳款，發現由總機關撥轉送之及由他方所送之款，被挪用未入帳者，總數萬元之。

以上四事，謂舉總括者運用會計之一斑，以此類推，各體其妙用可也。

(二) 主辦者之運用會計，其重要者，可分三點說明如下：

(甲) 主辦者應依法律規制度，督導佐理人員實行。帳目及

報表務使合於制之所定，其簿制度上所未及之詳細之點，均使其合於會計原理，足以表示及考查其實之真相。一切會計手續，務須悉與規則相符。如有為對方或長官，或同事所不明瞭或不能瞭解者，務必依規編制，詳加解釋，俾免誤會及無關之摩擦。如有應通融辦理者，須與法規制度無違背，而於會計事務不發生障礙，方可。至於帳目之準論，尤須能應乎事實之需要。如其官或機關內有關係之部門，查閱何種款目，皆能隨時立刻答復，不待於查尋算帳許久方答，或所答之數又不可靠，則人對於會計方能備用也。

(乙) 應登記之帳目，應能按時登記。應編造之報表，應能按期送出，並所造送者與帳目相符，與事實相符，不遺漏除脫。如此，則上級主計機關及本機關長官咸認為滿意。無積壓之事，一遇長官或自身之難題，交代亦易於辦理。此皆本份內應為之事，無須特別才能，始能如此起見。然往往見有機關帳報積壓至數月之久，其因人事之變遷，久無人接任者，自當別論，非因此而亦吝積慮者，殆皆主辦者之無能或怠惰，不學於運用之故。甚至有人願以未派會計員前來，尙能月月報帳，今則反是，而機關長官亦受監督不嚴之連帶處分焉可免。此則主辦者不可不知，不可不勉者也。

(丙) 依會計法，會計憑證關係現金票據證券之出納者，非經主辦會計人員簽名蓋章，不得為出納之執行。主辦者應運用此條，為防弊之事。舉凡收入，應經其簽章，並加以考核，毋使有不合或偷漏隱匿。舉凡支出，應經其簽章並加以考核，毋使有虛借濫支，或過額預算不合預算之支出。遇有不經其簽章之收支，均加以干涉，務使收入

清調師公，支取憑據公家所用，如有弊端，據實檢舉。如此，則會計事務方不得爲紙片上之工作，而有實在之效果。

以上三者，爲主辦者運用會計所應注意之事，亦即余向所主張之三打倒主觀也。(甲)爲打倒亂帳，(乙)爲打倒假帳，(丙)爲打倒混帳。

(三) 佐理者之運用會計，在監督者之佐理，應聯聯統統者，本其主旨，乃之執行一切應辦之事，俾其運用能達目的。主辦者之佐理，其運用在技術方面爲尤重，亦可謂之簿記之運用。凡自帳優帳之發生，因在主辦者之不精於處理，而佐理者之不專運用其技術，以致主辦者難於處理，或無從處理，殆居多數也。余向向各機關檢閱其所登記之帳，雖在多發現其錯誤，幾乎最淺近的會計知識，即簿記上應有之手續，在初習會計時所習者亦忘却。例如帳簿不列目錄表，有目錄表矣，而各科目之頁次不填入。分類帳每月各爲一冊，而以各科目月終之差額書入目錄表之頁次欄。以有總分類帳標頭之帳頁，應明細分類帳，而不逐頁改其標頭。當付款之類帳於每筆款收回時，在貸方方蓋「一銷」字，以示款已收回，不蓋在借付時之借方，而在其收回時之貸方，已毫無作用矣。因貸方之款，當然係收回，無蓋「銷」字之必要。而「一銷」字又蓋於借或貸一途，致應承登帳借或貸者，無從

表示，閱者殆以爲借貸相銷也。是其不合理也。蓋簿記又帳上以橡皮擦改，不按正當更正手續辦理者，尤屬尋常。桂省用本國紙毛筆記帳，橡皮難以施其技，則不免有用挖補者。斯皆發現運用上種種不良之現象，然此猶其形式上之弊，至實質上，則帳戶誤入，因而查閱數目時，原簿與事實不符，如對方雖已收款，而我方則答以未付，我方雖已付款超過應付之數，因帳戶錯入而不知，以款再付。又就取帳戶之差額，與被執取帳各戶差額相加之數不符，分每日記帳上轉帳之款，謂是既不審其事由，復無轉帳憑票爲根據。凡此之類，殆皆佐理者運用技術之不合，或出於疏忽，或竟不知其應如何，皆不可原諒之失職行爲，而主辦者亦未能糾正，或主辦者亦一丘之貉，而不知糾正也。如此，則事事皆賴主辦者一一覆按，反不如主辦者自作，不用此等佐理者之爲愈矣！爲理者佐不可不加以注意者也。如無此等錯誤，則其技術之運用，已可勝任；若更能運用其會計學識，以輔佐主辦者，則尤善矣！

以上皆余對於會計服務一時之觀感所及，拉雜書此，以求救於同志。至服務應知之更詳細事項，見余所主辦廣西省會計出版之會計服務須知，茲不贅述。

二十九。四。二十二。於桂林。

## 四年來的會計工作及其感想

姚溥臣

- 一、小引
- 二、在江蘇省政府會計處
- 三、在江蘇省政府會計處
- 四、在陝西省政府會計處
  - 1. 會計事務的辦理及其困難
  - 2. 會計事務的推廣及其改良
- 五、對於推行財政的意見
  - 1. 主計制度與各種法令應有關係
  - 2. 會計人員
  - 3. 會計人員須合作
  - 4. 預算計算決算的整理問題
  - 5. 公務機關財物處理的改良辦法
- 六、尾頁

### 一、小引

我是一個不喜恬靜不喜被拘束的人，二十六年江蘇省政府會計處成立，主計長吳君廷會計長，我認爲做會計的事，很合乎我的個性，願意試一試，後來又調教育部會計主任，陝西省政府會計長，自二十六年到現在四個年頭，一直做的會計事務，談不上有什麼成績，不過服務了四年，不論好壞，有點經驗，寫點出來，好的經驗，可以供人的摹倣，壞的經驗，也免得人去再蹈覆轍。這四份月刊社來徵稿，就借了這個動機應付一下。

### 二、在江蘇省政府會計處

民國十六年以後，稅務工作做了五六年，民國二十年做了一任

南京市政府營業稅徵收處處長，二十一年到江蘇財政廳做科長，在爲當服務的時候，同時執行會計師職務，在南京市政府辦營業稅，查商店的帳，計算稅款，也離不了會計的方法。到江蘇財政廳，做廳長是個會計專家，是用會計來整理財政的，廳事中如擔任主計處會計周副局長楊兆熊先生，江西省政府會計長陳其聲先生，俱是對於會計有深切的研究的。在這機關當中，對於會計的興趣，增加了不少。民國二十六年，主計處以中央各機關雖然主計制度，行之已有成效，擬由近畿的江蘇起，試行省地方的超額主計制度，因爲我對於江蘇財政的情形比較熟悉，主計長就命我担任會計長。我受命之後，於年底開始的七月一日，組織成立，那個時候，所感最困難的，是事事草創，雖有法令的根據，但無具體的辦法，比如會計處的組織規程，辦事細則，都空手空箱擬草案而成。又如會計法第八十三條規定，會計憑證關係現金票據證券之出納者，非經主計會計人員簽名蓋章，不得爲出納之執行，財政廳所設省庫支付費，概由會計處會簽，應否再由會計處會簽？很值得研究，經商討財政廳各員同意，是由會計處會簽的。關於省政府委員會會計長是否列席，在江蘇省政府認爲不必列席，關於省府擬辦機構，省政府也認爲不合手續，因爲省政府認爲會計處和審計處一樣，同是中央監督地方的機關。關於會計處的經費，省府會議已有決定，暫由省款支付，二十七年年度須由國庫開支。這種新成立的機關，對於積極性質等等，的確很費一番心思。成立不久，不幸遇着震濟兩事變，八一三以後，敵機轟炸首都，須由鎮江上空經過。人心惶惶，地方要政都集中到軍事上去，辦事一天一天感覺困難，除自

常事務外，在百忙當中還勉強草成了審計會計制度。到了十一月下旬，江蘇省政府決定北遷江都，會計處因為經費的關係，就散了一部份職員，後來由江都再遷淮陰，當時已入於軍事倥傯時期，談不上計政，奉主計處令暫行結束，派員保管，於指定保管人員後，乃西上建康，江蘇省政府會計處的事務，就此告一段落。

### 三、在教育部會計室

由淮陰西上到漢口後，奉主計處命，調任教育部會計主任，這處教育部改組，設立次部長剛竣事，教育部會計室久已成立，但事實上仍為秘書司第二科，陳部長是提倡雖然主計制度的中堅份子，當然不願意名不符實的幹。我奉次部長的意見未遂行，計發生頗多困難，第一點是與總務司的關係，照法令上說，會計主任直接對主計處負責，并受新在機關主管長官之指揮，關於主管長官法令上并未明白指定，遂有兩種解釋，在會計室的解釋，主管長官是部長，在總務司的解釋，

主管長官是總務司長，最滿主管長官是部長，因為沒有明文規定，只得各行其是，因為這個問題，後來發生一點小爭執，好在都是歸公家服務，都遵照從陳部長的，互相推諉，也就相安無事。那時候各院校的會計室俱未成立，那裏會計室粗具規模之後，就着手成立各院校的會計室，各院校的首長，在社會上讀過幾年的，當然要舉行一種制度，他們都研究過，有的人認為這種制度的需要，也有人以為校院是清高的學府，不向行政機關，無礙成立室書式的會計機構，經過多方圖的解釋，認為學校是培植人才的地方，如果學校的財政公開，便

理清楚發覺，使學生觀感所及，變成清白的習慣，也是好的，各學期經此解釋後，一律接受，乃談到會計人員入選問題，為主持公道採用考試辦法，無論原任新派，均須經過考試及格，再加以短期訓練，訓練期間，陳部長及部內各司長均担任講演，然後再按其成績分別派充各院校會計室三辦會計人員，或會計佐理人員，經三次考試及訓練後，上自國立大學，下至私立中學，凡教育部所屬各機關學校會計機構一律成立。治八已有，即奉擬教育部暨所屬機關學校會計規程，後奉主計處命改為會計制度，頒發各會計室遵行，部內亦根據此種制度，切實奉行，如會計與出納劃分，概算的按時編製，凡應當做的事俱慢慢的做到，治人治法俱已完備。二十七年十一月，又奉主計處命調任陝西省政府會計長，交代清楚後東裝北上，教育部會計室的工作，不再負責。

### 四、在陝西省政府會計處

二十七年十一月二十三、四日，西安被敵機狂炸，實河又將船輪冰的時候，敵人已至風陵渡，潼關縣城被敵砲轟得體無完膚，西安各機關一部份已遷往陝南，我十一月月中旬奉命後，十一月底離開教育部，十二月八日趕到西安，在這種嚴重的時候，在地處前線的陝西省，來要成立一個機關辦理計政的事，似乎有處不合時宜。再重說的說，也有點不識時務。但是已到了此地，大丈夫只有向前，那有優後的道理，硬着頭皮去幹。古語云：入關問禁，入境問俗，陝西過去對於會計怎樣呢？有一位地方官對我說，帳房先生是主管長官的至親好友

做的，如：財部獨立，而且記載的事情很簡單，還須要設立借大機關辦理這項事情。過去會計是讓審人斷不願意做的，從這一番談話裏看來：會計在陝西社會上的認識，可想而知。在這種環境之下，只得採用辦黨的方法，分成宣傳組織訓練三個步驟來辦，尤其宣傳要特別注重，本來為政不在多言，在力行何如耳？但要造成力行的機會，先要使人知道這件事，除常向報紙發表談話，公開演講，責成處內職員向親友宣傳，猶恐不足，并梓行會計通訊月刊，三個月小見成效，半年後會計獨立之聲浪，已傳諸士大夫之口，工作環境打開以後，各方阻力日漸減少，所以會計處成立，到現在雖只一年零四個月，對於業務的推動，尚能順利進行，稍算有點成績，得力於此不小，茲將一年來的工作情形，就其學界大者報告如次：

1. 會計事務的辦理及其困難：

陝西籌辦預算，開始於民國十四年，但歷年以來，或因情形特殊，或以事實障礙，各年預算，均未成立，即概算編製，亦均在年度開始以後，財政秩序，極為紊亂。會計處奉命成立後，即着手編製二十八年年度總概算，祇以戰時支出浩繁，收入無法適應，最初採用折減各機關經費辦法，平衡預算旋以各機關經費，屬屬低微，經折減後，無法維持，紛紛呈准免折，以致概算改編數次，而且新增經費，雖於每次實務會議都有，情形繁亂，整理費時，直至六月初，始將概算勉強編成，呈請省府轉呈中央核定。雖核定時期，將屆年度終了，而陝省預算，經中央明令備定，尚屬第一次。本人鑒於以往辦理預算之困難，遂於二十八年一月間，即着手籌備二十九年

省總概算。原初年度開始以前，如期成立，一掃過去財政預算對之弊病。嗣以二十九年禁煙款項，奉令不得列入預算，而此項烟款，為陝省以往收入之大宗，而各項經費，又因物價高漲及戰事遺損，特別增加，如何籌劃財源，謀補絀絀，遂經請示主席井和主管廳一再商討，始於本年一月初全部決定，作成概算，經省府會議決定，一面先予執行，一面轉呈核定。至於會計二十九年預算，亦以各縣財政困難，審查費時，直至四月間，才先後核定公佈。

其次：關於預算執行方面，以前陝省概算多未編成，即或編成，亦多未能嚴格執行。變更流用，復不依照法定手續，不但預算等於虛設，財政整理，亦極困難。本人有鑒於此，適訂定陝西省各機關執行預算辦法，對於各機關分配預算之編送，經費之流用，預備費之動支等，均根據法令，參酌事實，詳加規定，呈省施行。此外各縣地方計算，以前係由財政廳核銷，自二十八年度起，會計處為推行計款，整頓地方財政起見，經向財政廳及審計處一再商榷同意，將縣計算審核事務，改由會計處初審後移送審計處辦理。同時擬訂各縣收支計算編造辦法附具新表格式及支出憑證單據證明規則等件，以及擬定計算注意事項六十條發縣遵行。經過一番整理以後，各縣計算，大都能按時編送，內容方面亦漸整飭。

再次：關於決算方面，陝省以往預算既未成立，各機關計算，亦多不按時送。若有支領經費始終不辦報銷者，辦理決算，當然更談不到。會計處成立以後，除一方面備編計算外，同時擬訂二十八年度各機關決算編製辦法一種，截止為文時為止，已有若干單位決算。

難辦到。希能於本年度內，能將預算決算辦理完成！

總之，陝西省計政推行伊始，以前基礎既甚薄弱，辦理會計不無困難，按其原因：第一，由於本省財政困難，預算難以編成，同時國庫收支未能完全劃分，亦為加重財政困難之一因，例如軍務費本屬國庫支出，歷年由中央委託本省代運，加以中央在本省煙酒印花稅等項收入劃作計款，各名代會國家概算，事實上幾年收支不敷差額，均由國庫撥濟，省方計政，大受連累，因此影響本省概算，不能如期成立；第二，由於各機關無辦理預算之習慣，以往各機關主事人員，不知預算效用，多不按时編送，即或編送，亦多虛擬數字，爭求增加經費，有時且有人高價保，急獎其間，以致各項政務設施，不能取得核對，支出與收入，亦無法使其適合，因此預算遲延，無法編成。第三，由於各機關不明辦理預算決算之重要，計算決算為一機關根據預算執行之情形及其結果，按期造具報告，送請審計機關核銷，以為主管長官解除全權責任之重要證明。然以往各機關長官，多不明其重要性，或則別具用心，以致計算決算未能如期編送，及後時過境遷，長官更易，即始修無法辦理者，往往有之。第四，由於辦理會計人員之缺乏。辦理會計事務，係屬一種專門技術，以往機關長官，固無一部份重視計政，積極辦理此項事務人員之缺乏，亦為其原因。因為一個良好制度，須有「治人」方面推行，以對於新制度適應認識之人，來推行新的制度，當然不能無效。總上所述四點，是為本省以往計政不能推行的最大原因，今後當對症施藥，以期奠定本省計政的基礎。

## 2. 會計事務的推廣及其設計

凡百事業的推行，最重要的有兩個先決問題，一個是「人」，一個是「法」，有了人而沒有法，庸人亡政，人存政舉，一切不能永久，有了法而沒有人，則徒法不足以自行，事體也不能推行，所以二者應該兼備，辦理會計事務亦不能例外。陝西省政府會計處在二十八年年度成立以後，即着手設置省屬各機關及縣政府會計室，委派各主辦會計人員，辦理會計事務，但是西北方面的會計人才，太感缺乏，雖然多方勸教，也不夠用，所以成立會計室的省屬機關，備有省政府秘書處，民衆廳，財政廳，建設廳，教育廳，保安處，水利局，合作事業管理處，職能財產運籌調整處，農墾改進所，公路管理局，省會警務局，省立醫學專科學校，嘉陵江水道工程處，省會郵捐征收局，長安區省稅局，咸陽區省稅局，三原區省稅局等十八處，成立會計室的縣政府，僅有長安，咸陽，三原，鳳翔，沔縣等五縣。因此本人對會計人才的補充方面，就決定兩種方法，一是成立永久教育機關，培植人才，一是開辦短期訓練班，並登記會計人才，以應急需。關於成立永久教育機關培植人才一節，會計處方面曾經簽請省政府教育廳設立西北計政學院，招收高中畢業學生，修以計政教育，並函請本省教育廳指定省立高初級中學增設高初級商科，以培植初級會計人才。後奉教育廳覆函，以該院西北計政學院，需費甚鉅，非目前財力能辦。現正擬呈請行政院撥經費，在西北場大培教育計政學等語，俟核定後再行酌辦。而本省教育廳方面，則擬定在興國中學校內設立高級商科及初級會計班各一班，由本處擬定課程及時分配情形，

## 科 特 種 經 務 服

送往參考。關於登記會計人才及開辦短期訓練班一節，會計處方面，則會於於二十八年二月至六月間，用登報公告並申請登記方式，聽取會計人才。結果五個月內前來申請登記者，共有八十七名，其中應考合格者八名，已有六名正式任用，備知測驗的有七十五名，但成績及備試用的尚有五名，其餘均係測驗不及格，或未會前來測驗的，登記在案的有四名，由此可見會計人材取得的困難了。同時去年八月間省政府農林事務委員會戰時工作幹區訓練處第四副合辦會計人員訓練班一課，招收高中畢業或同等程度的學生，加以六個月的訓練，所有技術課則，都由會計處擔任，現在該班學生，已悉全部畢業，除一部份事完會由幹區副分發實習或分派工作以外，其餘各生，則由會計處分發實習後，考充成績，也都先後分別派定工作了。除了人的問題以外，會計處對於法的問題，也相當注意，因為會計制度，是處理會計事務的準繩，為會計人員從事工作的根據，所以成立以後，即着手各項會計制度的設計。但是二十八年度已經開始，一切事務，亟待推動，所以一方面只得先擬訂各種暫行辦法及簿籍報表的格式，以應需要；一方面隨即成立會計制度設計委員會，從事設計。設計委員會設委員七人，每旬開會一次，遇必要時，得召集各機關主辦會計人員列席會議，並得聘請會計專家為本會顧問，第一次會議通過設計種類，計分省總會計制度，縣總會計制度，省縣公庫會計制度，稅款會計制度，及普通公署單位會計制度等五組，互推委員分別擔任。截至二十八年八月底止，省縣總會計制度，及普通公署單位會計制度等草案，均已先後擬稿，本擬即行呈核，後因公庫法即將實施，收支程序有所改變，會計

處理，亦當隨之而變動，於是又重新分別修訂一次，劃符法令而便實施，并於十一月間咨呈國民政府主計處審核。又本備庫庫，定於本年四月一日起，依照公庫法實施，備庫處酌量籌劃會計制度，也經擬訂送核。其餘如稅款會計制度，及各公有營業會計制度等等，亦正由各主辦會計人員，積極擬訂，預計本年度內，均可完成。此外復召集各主辦會計人員，組織省政府會計處會計人員座談會，使彼此對於工作之經驗，研究之心得，有一交換報告之機會，而收相互切磋之效果。

## 3. 會計處內部牽制制度的實行

現在各機關財務管理制度最好是採用新綜組織，使內部行政出納會計審計各部分彼此獨立以收分工合作互相牽制的效果，減少財務支出之不穩，和各種弊端。但是會計處和其他機關稍有不同，就是他的本身是一個主計機關，他的內部牽制關係稍少了一環，同時上級主計機關的主計處，并未派有會計合法人員負責處理它的經費會計事務。似不足以昭大信，而為其他機關的楷模。因之會計處為要達到財政公開的目的，和充分發揮推行計數的效能，就不得不以自身作則，對於他本身經費會計事務，有一種合理而健全的處理辦法。依照會計處的組織規程，內部計設三科：一科是辦理總務，二科是辦理設計，三科是辦理會計，關於處內一切經費收支登記出納保管事項，原係總務部份的工作，應該列為一科的職掌之一。但是總務科既掌管錢，又要管帳，是很難符超然主計制度的原理，不能發揮牽制的效用；而且辦理總務的人，對於會計技術，也未必十分嫻熟，尤有分工合作的必要。

故為謀經濟公開，便於稽核，以及一切經費處理比較合理起見，關於會計處經費預算計算的編製事項，則由二科辦理。因為二科是辦理歲計的，對於歲費的預算計算都要負一種虛構的責任，原他來編製本處經費會計的預算，當然更應成熟，措置恰如。關於經費傳票的編製，帳冊的登記事項，則由三科辦理。因為三科是辦理會計的，要負責登記省總會計的帳冊，而且應指導監督所屬機關的會計工作，現在要他來兼辦本處經費會計的登記事宜，當然不成問題。一科則專負出納購置費的責任。這核算會計處本身的經費處理辦法，就劃分了許多部門，首先要由二科編製合理的預算，而執行預算的時候，又要由三科逐具簿據，經過各級有關人員簽章以後，一科才給收付款項。同時把支出憑證按次黏貼，登記現金日納總查簿，每天編造現金結存表，使和三科根據傳票所記的經費帳冊相核對，到了月底再由三科根據帳冊的結數，編造各種會計報表，連同一科所管的支出憑證簿，一併送交二科彙核辦文，送請審計機關核銷。其經過的程序，是在每用一筆錢，要經過許多人的手：每登一筆帳，要有許多人知道。所以會計處雖然沒有內部牽制的機構，但頗有互相監督的作用，所有一切經費收支情形，無時不是赤裸裸的表現出來，普氣強悍的毛病固難發生，而且藉此機會還可為推行新制的實驗，為其他各機關辦理會計事務的表率！

可是這種辦法，手續仍未見得十分完密，因為把整個的會計事務，劃分了幾個處理部門，固然牽連于各科分工合作的主張，可是各科之間職責沒有明顯的規定，假如失去一種聯繫就易發生脫節的危險。譬如要二三科除去辦理他科的工作的職務，外，這失去牽制，一科份

內應有的事務，就與一科之間難免不利關係與發生的。而且一個機關的經費，除了用人費用以外，大部份都是財物費用，財物會計在我國過去政府機關多未重視，而改革庶務制，應該先從實行財物會計着手。故對於會計處財物的購置、增減、保管以及轉移等手續，尤應有重視的必要。所以我就主張再成立一個經費支配審核委員會，以適應這種要求。由會計處的新委專員股主任負責來組織，個個都是經費支配審核委員會的委員，并指定其中一位担任主任委員，綜理推選一切事務，同時擬訂了該會的組織規程和辦事細則，規定他的職事是：

- 甲、關於經費支配審核方面者：
  - 一、核定預算分配事項；
  - 二、辦公廳常用費支配事項；
  - 三、報銷審核事項；
- 乙、關於財物審核方面者：
  - 一、查物價事項；
  - 二、點驗財物事項；
  - 三、盤查財物事項；
  - 四、查核領物單事項；
  - 五、檢查現金庫存事項；
  - 六、查核領票事項；
  - 七、購置物品之統計事項；
  - 八、物品之分配統計事項。



所以經費支配審核委員會，是完全擔任一切經費財物支配審核的事宜。是一個監察的機構，不負行政的責任，可是各科負責的人，也都是會計的委員，遇有困難的問題，可以提出會議討論，自然有適當的共同解決方法。而且財物管理的程序，也將外來得編密，會計處本身經費的處理辦法，也就格外完備了！

陝西省政府會計處是試行這種辦法的先鋒，我在江漢的時候，就有這種動機，並且已經着手實現，不過當時甚苦，而且也不澈底。後來到了陝西，象這種組織，為用原有結構，更加強這種組織，辦理以來，已經一年多了，覺得很有成效。所有處內的一切經費收支監督方面，都能認真辦理，例如：查物價，是要由請求購置人先填「請求購置單」，送由經費支配審核委員會審查，認為必需購置時，就換據歷月購置物品的統計，和比較價格，指派委員或其他全部分別向各商店分類調查，將每一物品的名稱，價格，質址等項詳載于物品調查表上，并附附帶品，俾便選擇價廉物美者，交由一科購置人員照樣採辦，使中進商店低進物價情事，豈不無發生，等到財物購置以後，還要辦理點驗的手續，由經費支配審核委員會派點驗委員點驗，將所購的物品數量價格，核與物品調查表上所載的是否相符，並查與標品及單據所開的銀數有無訛錯，要在單據和物品調查表上加蓋驗訖戳記或者私章加以證明，使得購置財物的數量和質地，均有價格向審查，並務人員備有偷天換日的本領，也無所施其技倆了！各項財物等到購置驗收以後，需用時即由領物人同時填具大小領物單，一併送由保管物品人核發，大號領物單即由領物人自行取回保管，小號領物單則由

保管物品人歸納統計，由經費支配審核委員會審核領物單的委員，按期負責審核，其有特殊需要或者特殊價值的財物，應先將領物單送由查核的委員審核加章後，始能發給。俾一切財物，可以統籌支配，不致浪費。所有現存財物，按月還根據財物帳冊加以檢查，以明白其增減狀況，這樣一切財物管理，都弄得清清楚楚。而各種經費帳冊，財物帳冊，也都能逐日隨實登記，現金結存隨時可以查點，真可大膽的說一句，本處經費的處理很少浪費弊竇，或者其他不經濟支出事項的發生了！而每月經過後十五天以內，報銷總是很快的送去，從無積壓耽擱，也無形中減輕了我的不少責任，就是將來遇有交代，也就立刻可以很快辦清，決無什麼困難混亂的地方，而要臨時去抱佛腳，自討麻煩，這豈不是一個很好的辦法麼！

#### 會計人員補習教育的創辦

現在的世界，是前進的，假如一個人不自己努力，把握住現實，一定會落伍的，古語說：「治學如逆水行舟，不進則退。」所以補習教育，有普遍的需要。會計人員，當然不能例外，不但不能例外，還有一層更重要的意義。因為我國自民國二十年設立國民政府主計處，實行超然主計制度，計政的推行，一日千里。過去因為社會上對於會計不甚注重，學商科的學生出路很少，學的人也就比較其他科系減少，一旦會計事業發展得如此的快，人才配備不上，成了很嚴重的問題，大學校立即多設會計學系，多加班次，也覺覆不濟急。目前救濟的辦法，就是多開訓練班，有三個月的，有六個月的，甚至也有一個半月的，會計訓練班，如剛復春柳，成；一時蓬勃的現象。據原來培

任會計的，他們的學識固然缺乏，但處境清靜的熟悉，經驗的豐富，也是不可忽略的事實，而且推行一種新制度，將舊的，一人筆抹絕，似乎也不是一種好辦法。西北文化落後，會計人才，特別缺乏，我初到西北來，真感覺困難的，就是人事問題，如真是重寶的話，人家認爲換湯不換藥，給人家一種壞印象。在計政萌芽的時候，受了這種批評，將來能否順利，必成問題，我們做一件事，總希望它做好，決不能種下惡因，所以我到西北後那第一件事，就是注意培植人才。除前面所述的各種訓練班外，同時覺得各機關原有的會計人員，尚無求學的機會，訓練班臨時時期短，不過數月，有職務的人，一天都不允許離開。爲了這個問題，轉想了很久，得到一種辦法，就是訓練夜校。果然消息傳出後，要求入學的，風起雲湧，公務人員居多，有四五百人。原於房屋設備的關係，先只能容納一百二十人，後來迫於各方面迫切的要求，又加了一班，多容納六十人，是用入學考試的方法選拔的，先發的人選皆要求入學的總數三分之二。夜校訓練辦法，比訓練班似覺優良：一、地點是不妨礙職業者。二、白天辦公，晚間進班進上學期，一定有志士之士。莫斯科有二百萬人口，就有一百萬大學生，因爲極力注意補習教育，且探夜班制度，這個夜校，第一班學生，現在尚未畢業，校風很奮動，如果辦有成效，我想建國教育當局，會極力推行夜校辦法，救濟貧寒失學子弟，養成研究學術空氣。防止無益的娛樂，是一舉而數善備的事，何樂而不爲？有了這個夜校，關於公務員沒有受過相當教育，智識能力缺乏的，已可解決一部份，那極受過相當教育，智識能力相當高的，最好也有個機會，不斷

的補充，不斷的研究，以適應社會的變化，職務的改良。談到這個問題，只有學會，或研究會，可以解決。正擬要設想機構，接奉主計處的命令，著主持發動會計人員座談會，座談會本是極組織，小規模的會談，人數不便於多，但擬到命令後，消息透露出去，黨輪中央地方各機關的會計人員，俱願意參加。共有三百六十餘人。研究學術，是沒有界限的，願意參加學術研究，是不能用考選方法來甄別的，只有棄者不拒，座談會自然成了問題，三百多人，如何辦法，座也還有很大的地方。就來個創作，所謂自我作古，將三百多人，依照他們的職務種類，如路政，電政，郵航，行政，軍需，合作，財務，工程等，分設若干系，系之下，再由七人至二十一人，分成若干小組，每一小組，一定期間，座談一次。綜合各個小組，成立一個總座談會，每年開會兩次，商討重要事件，閉會期內，由總座談會代表執行職權，每次小組座談，先由總座談會擬定討論題目，交各小組分別討論，或由各小組自擬題目，開總座談會轉發其他小組討論，將討論結果，作成論文，彙編刊物，分發各會員閱讀。做到切實的文化合作，集會計各門類之大成，又無害其爲座談會，且意志可以統一，感情可以聯繫。已照着這樣的辦法，開過一次大會，一次理事會，劃分二十一個小組，大約成立的小組，已很多。創行之有效，也可以貢獻到其他省份或中央的同人參考。夜校和座談會，不能說對於培植人才，有怎樣的效能，但至少已造成了研究會計學術濃厚的空氣，改正社會人士對於會計一般的觀念，不能說沒有一點貢獻的！

任會計的，他們的學識固然缺乏，但總閱情形的熟悉，經驗的豐富，也是不可忽略的事實，而且推行一種新制度，將辦的，有一人筆抹然，似乎也不是一種好辦法。西北文化落後，會計人才，特別缺乏，我初到西北來，真感覺困難的，就是人事問題，如真是不要質的話，人家都為換湯不換藥，給人家一種煩瑣。在計政萌芽的時候，受了這種批評，將來能否順利，必成問題，我們做一件事，總希望它做好，決不這種下黑因，所以我到西北後第一件事，就是注意培植人才。除前面所述的各種訓練班外，同時覺得在邊疆原有會計人員，高無求學的機會，訓練班臨時短，不逾數月，有職務的人，一天都不允許離開。為了這個問題，轉瞬了很久，得到一種辦法，就是創辦夜校。果然消息傳出後，要求入學的，風起雲湧，公務人員居多，有四五百人。原於房屋設備的關係，先只能容納一百二十人，後來對於各方面迫切的要求，又加了一班，多容納六十人，是用入學考試的方法選拔的，先定的人選佔要求入學的人數三分之二。夜校的方法，比訓練班更優良；一、訓練班是不妨礙職業。二、白天辦公，晚間進堂上學。三、一定有志士之士。莫斯科有二百萬人口，就有一百萬大學生，因為他們注意補習教育，且採夜班制度。這個夜校。第一班學生，現在尚未畢業，校風很奮動，如果辦有成效，我想建設教育當局，會推行夜校辦法，救濟失業子弟，養成研究學術空氣。防止無益的娛樂，是一舉而數善備的事，何樂而不為？有了這個夜校，關於公務員沒有受過相當教育，智識能力缺乏的，已可解決一部份，那種受過相當教育，智識能力相當高的，最好也有個機會，不斷

的補充，不斷的研究，以適應社會的進化，職務的改良。談到這個問題，只有學會，或研究會，可以解決。正擬設法籌備機構，接奉主計處的命令，著主持發動會計人員座談會，座談會本是無組織，小規模的會談，人數不便於多，但接到命令後，消息透露出去，輿論中央地方各機關的會計人員，俱願意參加。共有三百六十餘人。研究學術，是沒有界限的，願意參加學術研究，是不能用考慮方法來限制的，只有兩者不拒，座談會自然成了問題，三百多人，如何辦法，座談會沒有傑大的地方。就來個創作，所謂自我作古，將三百多人，依照他們的職務種類，如路政，電政，郵政，行政，軍需，合作，財務，工程等，分設若干系，系之下，再由七人至二十一人，分成若干小組，每一小組，一定期間，座談一次。綜合各個小組，成立一個總座談會，每年開會兩次，商討重要事件，閉會期間，由該系會代表執行職務，每次小組座談，先由該系會擬定討論題目，交各小組分別討論，或由各小組自擬題目，請該系會轉發其他小組討論，將討論結果，作成論文，彙編刊物，分發各會員閱讀。做到切實的文化合作，集會計各門類之大成，又抵禦其為虛談會，且意志可以統一，感情可以聯繫。依照這樣的辦法，開過一次大會，一次理事會，劃分二十一個小組，大約成立的小組，已很多。如行之有效，也可以貢獻到其他省份或中央的同人參考。夜校和座談會，不能說對於培植人才，有怎樣的效能，但至少已造成了研究會計學術濃厚的空氣，改正社會人士對會計一般的觀念，不能說沒有一點貢獻的！

## 五、對於推行計政的意見

## 1. 主計制度與各種法令應行闡釋

一國法治國家，它的一切活動，沒有不根據法律來代表國家的意思，不期於變成「上無道按下列法守」的狀態，不成爲現代的國家。法治國的人民，應當知道法律，公務員呢，更當知道，凡在法律範圍以外的行爲，大則違反國家的意思，對於辦事方面，也容易和人衝突或摩擦，所以法律如火車的軌道一樣，各種車輛，在軌道上走，自然不會互相衝撞。一種制度創行的時候，求得推行順利，須要有嚴密的各種法令有明顯的規定，使得執行這種制度的人，能夠守著這種法律去做，免得遭遇非難和阻礙。超然主計制度，於民國二十年，因國民政府主計處即成立而開始實行，國民政府主計處的成立，根據民國二十年六月二十九日國民政府修正公布同年四月一日施行的國民政府主計處組織法，這種組織法的產生，是根據中華民國國民政府組織法第九條制定。主計制度推行到各省，我們看省級政府組織法，只有第八條第二項載，省政府於必要時，得增設實業廳及其他專管機關。省政府會計處的設立，並不是根據這條法律，而是依照國民政府主計處設置各級地方機關會計人員辦法第一項辦理的。雖然說特別法優先普通法，但是，一省根本大法的省政府組織法內如無明文規定，省政府會計處的立場和地位，會因此發生不同的解釋。在中央的解釋，會計處同該省廳立地相同，同是主席的兩個事務官，所以經費由省庫開支。真與實地並無不同之處，不過爲行使職權有保障起見，將任免，

訓練，考績四種權限，機關主計處；在省地方看來，總以會計處是中央的機關，彷彿與該省會計處相同。以致會計處在中央，認爲地方機關。在地方認爲中央機關，上不著天，下不著地！其病根在於省政府組織法沒有修正，無明確的規定。再看縣政府呢，查縣組織法第二章第七三條並無設置縣會計室的規定，因爲縣組織法在民國十八年公佈，在超然主計制度實行以前，可說無規定會計室之理。至於民國二十八年九月九日公佈施行的縣各級組織綱要第八項規定：「縣政府設民衆、財政、教育、建設、地政、社會各科。」第九項規定：「縣政府設秘書、科長、指導員、營業員、警佐、科員、技士、技佐各若干名。」於會計機構，沒有提及，僅第二十三項，有「縣金庫之設置及會計，稽核，依法令之規定辦理之」的條文，其意義不甚明顯。或者以爲各縣會計室的組織，已有設置各級地方機關會計人員辦法，和各縣市政府會計室組織及辦事通則，可資依據，不必再於縣各級組織綱要中明定。然而超然會計制度，實行將及十年，有如此整齊劃一的際各級組織綱要，對於各縣應行興辦的新政，均已列舉，獨於計政法編，未嘗詳定，不能不說是一種遺憾！在幾年中，關於計政的法令，如會計法、預算法、決算法、審計法、公庫法、財政收支系統一，俱已公佈，條條大備。惟於有關各種行政法令中，已頒行的，迄未修正，方頒行的，俱未規定，對於社會上一般人的觀感，實在看不出中央會計處在什麼地方？所以竭誠地希望，最近兩年內，立法院諮詢，將各種法令予以修正，更進一步希望，在法令條文中，字句務須明顯，譬如司法院會計組織規程第三條，會計長系主計長之命，并依法

受司法院長之指揮，又軍政部會計處組織規程第四條，會計長奉主計長之命，并依法受軍政部長之指揮，規定何等明顯。但從前教育

部會計室組織第五條，則規定會計主任奉主計長之命受主計廳主

管局長之指揮，并依法受教育部主管長官之指揮，在此就發生主管長

官之誰的問題？有人解釋，是教育部部長，有人解釋，是總務司司長

，照前面的解釋，會計室直隸於部長，照後面的解釋，會計室是總務

司的一部份，在教育部會計室辦事細則第十五條說，每月編製收支

對照表及支出計算書應即呈據粘存，由會計主任呈由總務司司長，

呈部部長核覆後送審計部核辦，足以證明主管長官為總務司司長的根據，

後來折中的解釋，會計主任的權限，略高於科長，較低於司長，也於

月 務 服

比上不足，比下有餘的一種安慰方法。其病根即在於主管長官可以有

兩種解釋，如果明定受部長的指揮，或受總務司長的指揮，就沒有這

許多解釋的問題發生，辦事也就便利得多。還不過舉一個小例子，說

明法律宜乎明顯，能避免用解釋的地方，竭力避免，使摩擦的機會，

審計人員與會計人員之類合作

我國審計機關，隸屬於監察院，為五種憲法當中監察權行使的表

現。主計機關，應設在國民政府。雖各向其上級機關負責，但各為財

務行政職權組織的一環，相互關係非常密切。茲先將兩種機關規定的

甲 關於省縣各機關計算的審核和處置。

子 會計處，掌管各機關計算之彙編事項。(組織規程第十

五條)

丑 審計處，掌收入計算審類及支出計算審類之審核事項。(

辦事細則第三條)

關於之機關計算，在此地審計未曾推行審週以前，事後所受之計

算書表，假如未經過會計人員的覆核，其正確性如何？實有考慮

之餘地。我國這報的習慣，職人皆知，商店所出單據，向不負

責任。審計機關，不知內幕，僅憑書面送卷，徒費人力財力，而

不切實際。會計機關，根據會計人員造報的各種的報表，加以互

證，真相反容易明瞭。如果各機關計算，與經過會計人員由賬部

產生的報表，審計機關不予審核，自然各機關長官為解除責任計

平時即須注意會計部份是否健全，會計推行因之順利。審計

所收的報表，更正彌多了！

各縣政府計算，本可直接送審，因為審計機關是中央派駐地

方的，有時命令不能貫徹，這是實際情形，無用諱言的。就以陝

西省政府會計處，借費省政府的力，向各縣催送計算，轉送審

計處，費一點職務，省得審計處許多麻煩，這也是合作的一點

表示！

乙 關於省縣各機關計算的審核和處置。

子 會計處，掌管收入支出決算書之核計及總決算書之編造事

項。(組織規程第十五條)

科 特 點 經 理 服

查 審計員，按年度決算書類之審核事項。(辦事細則第三條)

決算執行預算的結果，關係重要，編制的責任是在主計機關，主計機關編造完畢後，應送審計機關審核。假若主計機關

在編造過程中，因為材料不完全，向審計機關請求供給點材料

，促成決算的編成，在審計機關，最不是因為沒有明文規定，

可以駁回拒絕，這是值得研究的一個問題。照上面兩條條文上

看來，關於決算，前半段編造是主計機關的責任，後半段的審

核是審計機關的責任。然主計機關的編造，審計機關無從審核

，無審計機關的審核，主計機關編造的決算是空的，兩機關應

實合作，促成決算。

會丙 考核各機關賬目及庫容

會計處委派員查核各機關賬目事項。(組織規程第六

條)

查 審計處學校檢查機關庫容事項。(辦事細則第四條)

無論查賬或檢查庫容，先要有賬，並且要所有的賬合乎學

理的關聯，假如一個機關，根本沒有賬，或者有的賬殘廢不全

，則跟從何查起，庫容更無法檢查。審計機關要實行他的職權

，檢查庫容，須要主計機關賬目查清，結出庫存，方查約有

效。這是會計審計必須合作辦理的又一點。

上面三點，是關係我們知道審計與會計合作的必要，本來

聯統組織的目的，是分工合作，互相牽制。假若僅僅做到互相牽

。要怎樣才可以運用靈活呢？個人的意見，以為審計是單純的

，會計是複雜的，同舟共濟，審計是什麼得說，會計就說什麼

，假若會計所編的預算不確實，審計根據這種不確實的預算

來審核，是吃力不討好的。從這一點看來，會計審計尤有合作

的必要。希望從速審計會計的人員，要知道這向是聯統組織的一

環，分工合作，法令有不周密的地方，榮願事實，通力合作；

不要各人存了乘承有自的心，各不相干，於改革新財政的將

途，的確是一種障礙呢！

。公庫法實施後會計制度的變更

我國會計制度的精神，乃以分工合作為原則；而是項分工合作的

目的，並不以增加行政效率為止。其最要者係在求各部相互權

的牽制，即所謂聯統組織是。

聯統組織的意義，係在求：政出納，會計審計等四大系統，各

獨立，互相牽制；因此公庫系統乃是聯統組織重要的一環。過去我國

公庫制度，缺點極多，所以擬議組織的精神，亦不能充分發揮，公庫

法實施以後，新公庫制度即可確立，聯統組織當日形健全。因此，公

庫庫的實施，對於主計制度的推行，必有莫大的影響。

本人在教育委員會計室工作的時候，曾公庫制還沒有命令推行，而陝西省省庫即因種種原因，事延遲到本年四月一日方才實施，時間雖非短促，所以推行的效果如何，現在尚不得而知，今後能將會計處在實行公庫法時應做的各種工作，並從個人的一點感想，約略加以說明：

(子)省款收支程序的改訂 本人初到陝西的時候，因為看到省款收支程序，尚未有明確的規定，對於財務處理方面發生種種困難，所以與財政廳方面會同訂了一種陝西省省款收支程序，指定陝西省銀行代理省金庫事務，經省政府委員會議通過公佈施行。當時公庫法還沒有明令實施，所以除了「支付書必須經過會計處與審計處分別會簽」及「省庫應按日憑其收支日報分送會計處審計處及財政廳備查」的規定適合於聯繫組織的精神以外，其餘款項則由收機關自行收納，而後解繳省庫，用款則由支出機關向省庫領出，自行保管。而後支付予債權人。解款既有現解與匯解之分，發款又有直發坐支及撥付之別，手續依然繁瑣，同時財政廳方面對於省庫除抽，公款需求，也頗調動。公庫存明令實施以後，會計處即會同財政廳與審計處，依據公庫法的精神，重新擬訂了一種陝西省省款收支程序，指定陝西省銀行代理省庫現金業務之出納保管轉移等事務，一方面實施統一金庫制，一方面採用銀行存款制，並將收支命令制與收支出納機關，

兼備分開，不得混淆。是項程序，已經省委員會通過，於本年四月一日起遵照實施。不過一新訂的推行，起初疑點不發生種種困難，同時

公庫在實施未久，有待商榷的討論的地方，還是很多，不過只要政府上下能協力同心，享受盡力的來研究對策，克服困難，我國公庫制度的推行，一定可以達到盡善盡美的境地。

(丑)省總會計制度的變更 公庫法實施以前，各機關一切款項均可自行收支，自行保管，公款的移轉，不僅有「理解」與「抵解」之分，並且有「直發」「坐支」及「撥付」之別，以致收支程序，異常繁瑣，而總會計事務的處理，亦感困難。所以以往很有主張總會計制度以內，除設置實力負出科目及收支分類科目以外，並調整設收支程序科目，加以處理。公庫法實施以後，一切零款的出納保管轉移等事務，都集中於代理省庫的銀行或郵政機關，收支既會統一，那末表示收支程序的科目，似乎也可略而不用。又省總會計事務的範圍，保盡集全省各單位機關的會計報告，加以綜合記載，以便編製總報告，藉以減少實力負擔及設計餘額的情形，所以省總會計的記載，當以全省各單位機關的會計報告為依據，舉而目下我國的會計人才，異常缺乏，各省單位機關的會計機構不盡健全，各項會計報告是否能按時送達，實屬正難，很成疑問。所以以往亦有僅用金庫報告作為根據的，但在公庫法實施以前，所有款項均可由各機關自行收支，自行保管，所以金庫報告的內容，僅能表示存於金庫一部份公款的情形，而存於各機關內的款項，未能加以表現。公庫法實施以後，一切收支均統一於公庫，各機關不再保管現金，那末公庫的收支報告與各單位機關的會計報告，對於省款出納關係當大致相同，所以省總會計對於省款收支部份，亦可採用代理省庫銀行或郵政機關的收支報告作為記

賬約根據，而以各單位間的報告作為精實費的證明，那末會計事務的處理，一定比較正確了。

(寅)普通公庫單位會計制度的變更 公庫法實施以後，收支程序有變更，普通公庫單位會計事務的處理，亦隨之而變動。先就會計科目而言，大部應加變更；例如表示代領經費，借入款項，結付款項等事項的會計科目，因為公庫實施以後，是項事實不再存在，均應取消，又如記入款的結庫情形，經費款的保管情形，均應增設會計科目，加以表示。此外又因公庫法的實施，科目名稱應加變更的，亦復不少。再就原始憑證而言，因為收支程序的改動，有關公庫收支各項書據的格式，亦應變更；同時公庫法實施以後，各機關與普通銀行之間，可不發生往來，所以「銀行往來」各項書據「這一種原始憑證，應加取消。再就配賬憑證而言，雖然仍可採用收入傳票，支出傳票，現金轉賬傳票及分錄轉賬傳票等四種，但是公庫法實施以後，各機關直接收支的現金，必較稀少；而應列入現金出納表的事項，仍須記入現金出納表簿，所以應用現金轉賬傳票的次數，必定增多。再就會計簿籍而言，現金出納登記簿的格式，應加變更，方合需要，同時又應增設保管品簿查簿一種，藉以記載庫庫票據證券的情形。此外會計報告方面現金出納表內容及其排列方式，應加改變，並應添設匯報公庫主管機關的各項報告，以行規定。

(卯)公庫會計制度的設計 公庫會計乃是公庫法中最重要的一個問題，因為公庫制度精神的表現，全靠會計制度，所以陝西省決定實施公庫法後，即着手省庫會計制度的設計。依據會計法實施公庫法所

規定，省庫會計制度應根據省庫法之現金，應編寫券之出納保管轉移等會計事務的會計制度，其推動與實施，係由財政廳會計主任辦理其事。惟各省公庫制度，均係本館草創，尚屬規模可資，其會計制度究應如何設計，更乏成例可援，所以擬遵照中央法令並參考實際情形酌量擬訂。依據會計法第十六條規定，會計制度的設計，應將所需要的會計報告決定以後，然後再據以訂定應設立的會計科目，每種報表，及應有的會計憑證，但是會計法第二十六條及第二十七條以內則已明白規定公庫會計制度所需要的應編會計報告，有資產負債平衡表，現金結存表，票據結存表，及證券結存表等數種，動應會計報告有現金出納表，票據出納表，及證券出納表等數種。再就審計法施行細則所附各機關送審報告詳細表，亦規定現金出納表，票據出納表，及證券出納表等三種，對於每日每月及年終送審，資產負債平衡表一種，應於每月及年終送審，公庫法第一十六條亦規定公庫主管機關，應將公庫收支逐日彙報會計主管計機關及審計機關。所以省庫會計制度所需要的會計報告，由此可以決定。不過依據公庫法的精神，省款保管係採銀行存款方式，同時普通基金與特種基金應絕對劃分，不得混淆，所以收入總存款與各種特種基金存款應分設兩套總帳，加以處理。又如暫收，保管，代收等款項，或係性質未嘗確定，或須轉交他人，性質各有不同，如併入收入總存款及各特種基金存款處理，難免有混用之虞，所以最好應另設一專戶存款，加以處理。至於各普通經費存款，公庫主管機關備有現金出納表結存情形加以記載，以便調前庫款時的參考，所以只要設置備查簿一本，加以登記，固不必另外單

規定，省庫會計制度應根據省庫法之現金，應編寫券之出納保管轉移等會計事務的會計制度，其推動與實施，係由財政廳會計主任辦理其事。惟各省公庫制度，均係本館草創，尚屬規模可資，其會計制度究應如何設計，更乏成例可援，所以擬遵照中央法令並參考實際情形酌量擬訂。依據會計法第十六條規定，會計制度的設計，應將所需要的會計報告決定以後，然後再據以訂定應設立的會計科目，每種報表，及應有的會計憑證，但是會計法第二十六條及第二十七條以內則已明白規定公庫會計制度所需要的應編會計報告，有資產負債平衡表，現金結存表，票據結存表，及證券結存表等數種，動應會計報告有現金出納表，票據結存表，及證券結存表等數種。再就審計法施行細則所附各機關送審報告詳細表，亦規定現金出納表，票據出納表，及證券出納表等三種，對於每日每月及年終送審，資產負債平衡表一種，應於每月及年終送審，公庫法第一十六條亦規定公庫主管機關，應將公庫收支逐日彙報會計主管計機關及審計機關。所以省庫會計制度所需要的會計報告，由此可以決定。不過依據公庫法的精神，省款保管係採銀行存款方式，同時普通基金與特種基金應絕對劃分，不得混淆，所以收入總存款與各種特種基金存款應分設兩套總帳，加以處理。又如暫收，保管，代收等款項，或係性質未嘗確定，或須轉交他人，性質各有不同，如併入收入總存款及各特種基金存款處理，難免有混用之虞，所以最好應另設一專戶存款，加以處理。至於各普通經費存款，公庫主管機關備有現金出納表結存情形加以記載，以便調前庫款時的參考，所以只要設置備查簿一本，加以登記，固不必另外單

規定，省庫會計制度應根據省庫法之現金，應編寫券之出納保管轉移等會計事務的會計制度，其推動與實施，係由財政廳會計主任辦理其事。惟各省公庫制度，均係本館草創，尚屬規模可資，其會計制度究應如何設計，更乏成例可援，所以擬遵照中央法令並參考實際情形酌量擬訂。依據會計法第十六條規定，會計制度的設計，應將所需要的會計報告決定以後，然後再據以訂定應設立的會計科目，每種報表，及應有的會計憑證，但是會計法第二十六條及第二十七條以內則已明白規定公庫會計制度所需要的應編會計報告，有資產負債平衡表，現金結存表，票據結存表，及證券結存表等數種，動應會計報告有現金出納表，票據結存表，及證券結存表等數種。再就審計法施行細則所附各機關送審報告詳細表，亦規定現金出納表，票據出納表，及證券出納表等三種，對於每日每月及年終送審，資產負債平衡表一種，應於每月及年終送審，公庫法第一十六條亦規定公庫主管機關，應將公庫收支逐日彙報會計主管計機關及審計機關。所以省庫會計制度所需要的會計報告，由此可以決定。不過依據公庫法的精神，省款保管係採銀行存款方式，同時普通基金與特種基金應絕對劃分，不得混淆，所以收入總存款與各種特種基金存款應分設兩套總帳，加以處理。又如暫收，保管，代收等款項，或係性質未嘗確定，或須轉交他人，性質各有不同，如併入收入總存款及各特種基金存款處理，難免有混用之虞，所以最好應另設一專戶存款，加以處理。至於各普通經費存款，公庫主管機關備有現金出納表結存情形加以記載，以便調前庫款時的參考，所以只要設置備查簿一本，加以登記，固不必另外單



擬設立一套總帳。至於收支科目及明細分類帳一科目，可採用主計機關編定預算表內的款項科目，以符會計法第四十一條的規定。現在陝西省省庫會計制度，一方面已送主計處請求核訂，一方面則由財政廳會計室先行試辦，擬訂倉卒，疏誤遺漏在所難免，只好等特將來依據實際情形逐步改進的了。

(庚) 縣庫會計事務的研究 依據公庫法第二十四條規定：「公庫之會計事務由各該公庫主管機關主辦會計人員辦理之」。又據公庫法第二條第二項規定：「縣政府之公庫，稱縣庫，以財政局為主管機關，不設財政局者，以各該縣政府為主管機關」。由此可知縣庫會計事務，應由該縣財政局的主辦會計人員辦理，不設財政局的縣份則由縣政府會計員負責辦理。但是近年以來，我國各縣大多已裁局改科，同時籌辦制各級組織綱要中，亦無設置財政局的規定，所以縣庫會計事務應由縣政府會計人員負責辦理，實屬疑問。但是縣庫的財政，往往不很充裕，會計室的組織，因為限於經費，規模非常狹小；即如陝西一省而論，成立會計室的縣份，除會計員一人以外，僅設佐理員及僱員各一人，以之應付縣總會計、縣政府經管省款會計暨縣政府歲入及經費會計，已感萬分困難，假如再責令兼辦縣庫會計事務，一定更感到心有余而力不足。所以很有人主張將縣庫會計制度與縣總會計制度聯合為一，使縣政府會計室不致有重複的工作，而影響到其他的會計事務。本來縣總會計事務的範圍，僅彙集各縣各單位機關會計報告加以綜合記載，以便編製總報告以表示全縣實力負擔及歲計盈餘的情形；而縣庫會計事務的目的，在於記載縣庫關於現金票據證券出納保

管核轉的經過，以表示縣庫收支出納及資產負債的狀況。在中央及省總會計事務係由主計機關負責辦理，而公庫會計事務，則由公庫主管機關的會計機構負責辦理。二者界限甚清，絕不致混淆，但縣地方情形則不同。縣政府的會計室，一方面可算是一縣的主計機關，應負擔縣總會計事務的責任，同時又是縣庫主管機關的會計機構，應負擔縣庫會計事務的責任，二者合而為一，所以縣政府會計室如因處理事務方便起見，而將這兩種會計制度聯合起來，於法於理，均無不合。又各單機關會計的報告，不外是歲計的會計報告，出納的會計報告，及財物的會計報告等三種，據公庫法實施以後，各機關的出納事務，均統一於代理公庫的銀行及郵政機關，所以代理公庫銀行或郵政機關收支報告，與各機關的出納報告，內容必大致相同。同時縣庫的收支出納及資產負債情形，在總會計中亦必加以表現，所以將縣庫會計制度併入縣總會計制度一併處理，在理論上言，非不可能，又總會計的記載，當以縣機關的會計報告為依據，但是各縣會計人才更為缺乏，各機關會計機構更不健全，所以會計報告能否按時送達，實屬正障，很成問題，所以以往有採用金庫報告為記帳的根據。公庫法實施以後，公庫報告與各機關會計報告不發生很多差額，同時公庫法亦規定公庫代理的銀行或郵政機關應向公庫主管機關按時呈送各項收支報告。所以縣政府會計室假如對於該項收支部份能採用代理機關的會計報告，或郵政機關的收支報告作為登記縣總會計的依據，而各機關所造的會計報告作為稽核核對的參考，那末不但縣總會計的記載，較可迅速正確，同時縣庫的收支情形及資產負債狀況，亦可在總會

計中一併表現了。

#### 4 預算計算決算的編制問題

我國主計制推行已達十年，中央和地方的預算多已逐漸成立，計算和決算的編製，亦在努力促成，但以事實困難或其障礙頗多，以致預算計算和決算的編制工作不能順利進行，尤其關於計算和決算兩項成效更少，推其原因，覺得尚有若干方面，亟待改進和整飭，茲分述其次。

### 特 點

就預算方面言，第一屬節省編製程序，縮短編製時間。在預算法及其施行細則中，關於省地方預算自概算之編制到預算的成立，中間須經過十次以上的程序，因為審審手續繁瑣，時間上亦連帶的延長達十個月。此種程序姑無論是否必要，在我國現時行政人員對於辦理預算尚無習慣之今日，令其在年度開始以前十個月擬具計碼，編製概算，實不容易。而且現代社會經濟情形變化不測，概算編製時間過早，在事實上亦有礙於確實的地方，而其編製不合用的概算敷衍了事，還不如直截縮短程序來得有效。現在編審三十年度預算變通辦法，規定省第一級單位概算，於六月月底送省政府，略去各機關擬定預算程序，不但切合目前之需要。即今後數年中都非採用此種辦法不可。

第二應使預算計劃互相協調。各機關單位概算，係根據施政計劃及事業計劃，分別擬編。而施政計劃及事業計劃又係遵照政府方針而擬訂，惟施政方針，為一綱要式的施政綱領，各機關在不符施政方針之下，仍可擬具龐大的計劃和概算，結果必致支不敷出，收入無法適應，掌核削減，頗為困難，因此預算編成之過誤。藉以政府各部門

各機關計劃或事業計劃，應就整個政府政策為總制的決定，以求彼此互相協調。然後不致因各不相謀的原故，而使預算收支不能平衡。就省地方言，各機關計劃擬定之後，應先送省政府統籌審定，同時各項計劃應儘量用數字說明，以便根據實際需要，酌量地方財力，分別決定，再提交各機關遵照審定之計劃擬編概算，如此則單位概算不但比較切合實情，且可避免以往互不為謀之弊病。編制之時亦可省去許多麻煩，預算自然可以按期成立。

第三，應使預算效力，切實發揮。預算為行政計劃之數字表現，使預算計劃切實執行，各機關對於已定的計劃，在預算執行期中，不容中途變更，同時非依預算法第六十八條的規定，不得提出追加預算，如此則預算監督財務行政之效力，始可發揮。公家財政，乃可漸上軌道。否則如現時各機關之情形，對其所定計劃往往任意變更，或過一官更替藉口，兼計劃，修改預算。此種現象養成司空見慣，在當局者以為計劃既不適用，自當改訂以免影響政務，虛耗公帑，不知擬定計劃時，如能實心任事審慎計慮，只能按照執行，故各機關中途變更預算及計劃，應予嚴格限制，否則應該重責其間，予以處分，使當局者知所畏懼，不敢掉以輕心。而後預算執行，始能有效。

其次，再就計算之編訂之，要使政府每月實際收支情形能按期報告。對於計算的編訂，有兩點應注意：第一，應使各機關按期編送計算，在各機關對於計算多不注意，祇要經費領到，有錢開支，至於錢責任解除與否，均為無關重要，往往各機關計算有誤年不報的，甚或事隔多年，人事更替，即已不了了之，此種現象極為可惜。

。爲消除積習起見，對於逾期不造報的機關，不得採用審計法第二條的規定，由審計機關提支付書，作有效的罰款，各機關雖不違于月報，即不能實到報表，自應用命，應盡計算的義務，亦可因而順利補遺了。第二，應規定總計算編的期限，查總計算之編有兩種方式，一爲根據各總會計帳冊編成。一即根據各機關報表，合編製，採用前一種辦法時，則月終了，即可根據總帳冊製報表，在手續和時間上較前比較簡便。但各機關報表，現多不能按期送到，故根據帳冊編製之報告，不能代表一期間內政府之實際收支情形。採用後一種辦法，似可免除前者之缺點，不過時間方面比較前者要長，就現時各地方情形看來，採用此種辦法實較適宜，但爲限制時間過度延長，擬定報告時效起見，應該規定一期限，在會計法會計報告一章中規定，各機關月報應於期間經過後十五日送呈。至於總計算編送期限，現時尙無規定，在原則上，應總計算應依各機關前一時期之計算送後，始行編製，故逾期除暫時不規定，於該期而遲逾後三個月內送出，在上述期限內，各單位計算尚未送呈者，應即附入下月份總計算書內，以免影響編送時間。

最後，關於決算彙編方面，決算爲預算執行的結果，其計算審計機關審定，即爲行政官吏解除責任的證明。關係國家財政非常重要，因爲預算不遺是政府每一時期收支的預測，究竟該時期實際收支，是否與預算相符，施政效果是否達到預期程度，收支各項是否平衡，及有無應行改良的地方，俱可從預算中審查出來，以爲以後年度辦理預算的參考。我國現時關於決算法規有決算章程，但該章程之訂定在預算

法會計法之先，條文與後者多有抵觸，而現時決算尚未施行，決算章程依然有效，在此新舊法令過渡時期，辦理決算，不無困難，加以現時既未查對總帳各機關會計，辦理各項歲計會計事務，以往又無辦理決算經驗，各機關表官往往以爲各月報銷辦出，便算責任已了。故決算一項，在機關現時尙無成績可言，今後我們一方面應注意培植會計人員，辦理各機關歲計會計事務。一方面尤應使決算早日施行，使辦理人員，有所遵循，然後各級政府的總決算，庶可在「法」與「人」兼顧之下，能夠按年編成，完成財政公開的目的！

#### 5 公務機關財務處理的改良辦法

公務機關經費的支出，可分兩類：一爲人事的費用，如公務員薪俸役工餉等；二爲財物的費用，如辦公用品，房屋修置等；人事方面，因爲任用升遷調補等項，易於稽考，疏弊不多，惟財物方面，管理方法尙無詳密規定，財物種類複雜，品質價格又不齊一，關於工程營造，更涉及專門學識，有這種原因，假如處理一不得法，則弊實叢生，所以庶務爲世詬病，也就是這個道理。今擬採取聯綜組織，應用於財物處理，分權辦事，互相牽制，其劃分方法，分爲購置，保管，會計，審核，四部份。各部份的組織和職掌，分列於後：

#### 甲 購置部份

A 組織：由各機關所有的庶務機構辦理之。

#### B 職掌：

(子) 關於公務財物供應的購置事項。

(丑) 關於請求購置單的審核事項。

(寅)關於公務財物的購置事項。  
(卯)關於零用金的出納保管事項。

乙 會計部份

A 組織：由各機關已設立的會計處委派員辦理之。

B 職掌：

(子)關於本機關財產物品帳冊的登記事項。

(丑)關於本機關財產物品報表編造事項。

丙 保管部份

A 組織：就各機關的大小和事務的繁簡，酌定適當人廠，成立保管室。

B 職掌：

(子)關於財產物品出納保管事項。

(丑)關於月終現存財產物品的報告事項。(以便與會計的報表相對照，并作庶務購置的參考。)

(寅)關於每月物品消費的統計事項。

(卯)關於每月物品消費的統計事項。

(辰)關於每月物品消費的統計事項。

丁 審核部份

A 組織：原由駐在本機關的審計人員辦理，如就地審計制度

尚未推行以前，可採用委員會制，由各機關長官就上中級職

員中(如司長科長等)指派若干人組織之，會內設幹事若

干人，由科員或辦事員兼任。

B 職掌：

(子)關於採購財物原料價格的審核及查事項。

(丑)關於購置手續方法的決定事項。

(寅)關於採購財物的招標和監製開標事項。

(卯)關於購置合同章約的擬定事項。

(辰)關於購置財物的驗收和支付價款的通知事項。

(巳)關於財物帳，零用金，和庫存財物的檢查事項。

有了上面各種組織以後，我們再定一種財物處理程序，使各

部份職權，運用靈活，實收互相聯繫，互相牽制的效果。暫設

購置，調查，購置，驗收，保管，付款，登帳領用諸程序說明

之。

a 購置：每月之初，庶務科應當根據保管室編的上月財物消費

統計表，和物品結存數量表，并斟酌需要和預算分配情形，

填寫日常用品請購單，其他各部份購置，必須購置的財物，則

由他們自行填單，送庶務科查核，以上兩種請購單，呈經長

官批准後，就交審核委員會核辦。

b 調查：審核委員會接到庶務科送來請購單，先須看請購物品

數量的多寡，酌定驗置的方式，或用招標方法，或用詢價程

序，以選用合宜，將儘提與商酌兩方面俱顧到。再調查物品

的價格和資料，使購置的人有所標準，並防弊竇。

c 購置：審核委員會決定採購方法和調查物價後，仍交庶務科

分別招標或採購，無論門市採購，詢價選購，或公費採購均

須依照審核委員會規定的手續辦理。

d 驗收：驗收亦兩種程序：一是庶務科將物品購妥後，通知審

領委員會，派員驗收，凡物品之品質數量，均應明確，由驗收人員填寫驗收單，或在面號發票上簽名蓋章，以資證明；如係營造工程，并請審計機關派員參加，以符法令。二是毀損物品，應由使用部份人員填寫損壞物品報告單，送交驗收人員點驗清楚，在損壞單上蓋章證明，方可解驗責任，毀損報單由會計室登記，以便編造財物增減表。

保管：帶走的物品，經審核委員會驗收無訛後，即送保管室。保管室在核算量相符，填寫收單單，分別通知庶務科，和審核委員會備查。

付款：財物經驗收，點單兩項程序後，應由審核委員會依照發票上開列數目，或合同上所載付款的條件，連同各項單據，填寫三聯付款通知單：一聯留作存根，一聯連同單據送庶務科，就寄用金內付款。（如係大宗款項，零用金不足支付，應由會計室製發支出憑票，經主管長官蓋章後，送內領室付款。）一聯交商人填寫收據，持赴庶務科或出納室領款。

登帳：上項各種手續完畢後，會計室根據各項單據，登記財產或物品明細帳簿。

## 從服務經驗來談談政府會計之暫記帳

湖南常德，省立總會計之暫收暫支帳，總數達千餘萬元，雖僅內容複雜，且多特殊之處，為一般政府會計所罕觀。筆者特就在此服務時搜集所得之資料，加以整理分析研究，披瀝本刊，以供研究政府會計者之參考云爾。

領用：凡職員領用財物，如係消耗物品，可填寫領物單，填明乙字，如係耐用物品，應填領物單，填明甲字，（甲字領物單屬領物物品，如有損壞，應填毀損報告表，驗收時，并領將領用物品，繳還保管室。）向保管室領取，保管室得酌量情形核發，物品已發後，保管室應將領物單，按期彙送會計室登記帳冊，會計室登記完畢，仍將原領物單送還保管室保存，作為統計消費情形，和盤查庫存之根據。

各公務機關財物的處理，如能照着上面起碼去實行，雖不敢說弊絕風清，但深獲優待的毛病，很難發生。會計人員有防止不經濟支出的責任，財物處理關係經濟出入甚大，希望大家研究，使這種辦法更完備更具體起來！

## 尾 言

以上所述，這個人四年來從事會計工作的簡略報告和對於今後計政推行的一點意見，固然「卑之無甚高論」，或者有些尙待討論，但是這些確係從實際工作中體驗得來，希望能夠引起大家的注意和研究。以減少這個會計制度實行的阻力，發揮牠的效能，完成牠的使命，豈但個人拋磚引玉求家寶者而已！

王達辛

# 一 暫記帳之內容

湖南省地方普通會計之暫記帳，截至二十七年十月月底止，計分暫收帳餘額為六百餘萬元，暫支帳餘額為五百餘萬元，分析內容如后：

## (甲) 暫收帳部份

### (一) 各縣局解繳科目不明稅款

查此項有係財廳張廳長任內會計課提撥庫，當庫以財廳會計課為暫收帳戶名；有係由各機關徵收變更通知內，劃抵稅款；

有係由各縣局（兼稅務局之各縣政府及各縣稅務局）直接解庫；有係由填繳入書，致稅款科目及繳納時期，無法分清，故暫庫以暫收列帳，填發臨時庫收（省庫收款書）。

### (二) 預簽支票

此項預簽支票發生於財廳張廳長任內，當時庫空虛，各領款機關持支付通知向庫換領之省銀行支票，無從兌現，暫庫即將該項已簽未兌之支票，列作暫收。

### (三) 財廳發行期票

查此項係財廳張廳長任內簽發各機關經費支付通知，省庫無法兌付，經由財廳換給期票，交由領款機關收執，上項期票，亦未兌付，故匯記帳上，列作暫收。

### (四) 逾期庫券

此項逾期庫券，亦係張廳長任內發行，用以備付各機關領欠經

### (五) 透支存出款

查此項係張廳長任內以支票向省銀行代收省稅項下，往來透支尚未償還之款，實係一種借入款性質。

### (六) 省銀行代收省稅書單

查此項係各縣省銀行分行（未設分庫）代收省稅，一面通知省庫，一面解給稅款機關收據，惟該款機關迄未將原解省行收據，備具繳入書，換取正式庫收，故省庫列入暫收帳項下。

### (七) 各分庫收款帳書

查此項係省庫各分庫經收稅款，一面報書總庫，一面解給收款證，交與繳款機關，惟該款機關迄未填具繳入書，連同該項收款證，換取正式庫收，故久懸帳上，未能結清。

### (八) 旱災捐款

此係張廳長任內各縣局征解之捐款，經由省庫列入暫收，并填發臨時收據，惟原解款機關迄未補填繳入書，致省庫臨時收據，未能收回，帳目亦未能轉清。

### (九) 官產保證金

此項保證金，係由各官產佃戶繳入，省庫填給臨時庫收，交由佃戶收執，并列入暫收帳。考其性質，實為一種保管款。

### (十) 借入款

查此項係何廳長任內由省庫填具期票向尤昌錢莊借入之款，嗣因莊倒閉，風積欠省行款項，以致延擱未清。

(十一) 建廳轉解神農餘款

查此係尹廳長任內建廳代解第一鈔票籌款之款，因建廳未填繳入書，由庫製給臨時庫收，故列入暫收項下。

(十二) 救國公債款

查此係尹廳長任內轉運帶募之救國公債及田賦款項下帶募之救國公債，因一時未能清算完竣，故列入暫收項下。

(乙) 暫支帳簿份

(一) 印儲鈔票

查此係省庫運送財廳張廳長任內批發各機關經費之印儲，或運奉廳驗及電令取憑印儲，分別繳撥之軍政各費，因未取具正式支付通知，且貼信各款內有一部份尚可設法收回，發權以行支出帳，其原印儲大部份存庫，或有一部份存庫。

(二) 備分庫往來

此係張廳長任內各分庫運送各機關印儲繳撥之款，或批付積欠經費通知之一部份款，因未抵清，故省庫列為分庫往來之款。

(三) 另存債券

此係張廳長任內令准各機關以省公債及金融公債抵解歲入之款，此項抵解債券，因非通用貨幣，故省庫列作暫支，另為保管。

(四) 應收撥款

此係何廳長任內令庫撥付元昌鑄幣借款期票之款，因省庫未奉列付支通知，僅憑圖收撥款，故入暫支項下。

(五) 批付各機關積欠經費通知

此係張何兩廳長任內蒙發各機關經費通知，按其圖圖，批發一部份，因未全數發清，不能收回通知，故省庫列作暫支。

(六) 應批印儲

此係尹廳長任內各機關填具印儲，由廳加批省庫印發字樣，由庫撥付之款，因未發到支付通知，故列入暫支項下。

一 暫記帳之分析

暫收帳及暫支帳之內容，具如上述，推究其發生之原因，不外後列四端：

(一) 地方財用之拮据 財政之困難為造成暫記帳之最大原因，湘省地方財政，在張廳長任內，困難達於極點，歲入短絀，庫儲空虛，支付通知，無力兌付，因而產生省庫期票，財廳會計廳期票與存條，省庫積欠經費臨時庫收與支票，各稅務局及兼辦省稅各縣政府積欠經費期票等，五光十色，莫能究詰，於是暫收帳內預支支票，財廳發行期票，短期庫券等項，及暫支帳內省分庫往來，批付積欠經費通知等項，均為必需之產物。

(二) 圖地收支之混淆 當時湘省設有第四路軍總司令部，該部軍費，依法應由中央開支，惟以中央與地方收支，尚未劃分清楚，且其時地方政治，亦未納軌，故仍由地方撥款，暫支帳內印儲繳撥一項，即有一部份歸併回路軍部經費在內。

(三) 收支程序之未善 暫記帳之發生，亦有由於收支程序之未善。

例如暫收帳內之進帳簿，或盈餘一項，因應尚未照規定手續，填具繳入書，繳付存庫，應正式正式出帳。或有上述項帳。其實官書與盈餘，在普通預算內，列有科目，如收支程序完善，何致發生暫記。又如暫收帳內各賬目所屬科目不明稅款，省行代收者稅費單及各分單收帳機會等等，均以應款額未填正式繳入書之故。再如暫收帳內應批印額一項，因以未簽支付通知，致有庫無憑列入正帳。一言以蔽之，是皆以收支程序之未善，有以致之也。

(四)會計程序之未善 暫記帳內亦有一部份，與上述各項原因俱無關，而由於未善會計程序之故。例如暫收帳內借入款一項，儘可列入借款收入科目，實與暫記之必要。透支存出款亦係借入款性質，亦可列入正帳。官費保證金，保屬一種借支款，可即以借支款科目入帳。救濟金借款係代收款性質，亦可列入代收款科目。又如暫收帳內應收撥款一項，實係債務費支出，可正式簽發通知。

再論暫記帳發生之影響，亦有後述四端：

(一)收支系統之紊亂 當時用者對國庫發通知，省庫無力兌付，個款機關向財廳會計課換取期票存條，轉向錢莊。現，或而請批付若干，指由稅局撥款，財廳會計課不替為一實際之金庫，而省庫有名無實，僅為整理轉帳之會計機關，收支系統，紊然存。

(二)收支實況之隱蔽 政府會計，實能詳確表示財政收支之實況，但暫收暫支帳目，繁雜，收支狀況，受其隱蔽，無由顯示；同時預算之編製，俱歸失其依據，其間影響於財政行政者，實非淺鮮。

(三)預算編製之延遲 收支系統，既紊亂無序，收支實況，又隱蔽不清，於是經手人員，存心為難者，儘可上下其手，發私舞弊，是不啻予以良好之機會，於此欲求財政之清明，誠要乎其難矣。

(四)財政基礎之坍塌 湘省暫記帳之發生，既以財政之困難為其主因，而指其嚴重，整理愈難，一切財政之設施，均將難從推行，益以收支系統之紊亂，財政實況之隱蔽及經手人員之滋多，破綻百出，治理益艱，則致財政基礎，發生動搖，前途危矣，爰增設想，能定財廳何兩廳長任內，經有相當時期之整理與建設，財政基礎，得免於危，亦未嘗矣。

### 三 暫記帳之清理

湘省暫收暫支帳，經於二十八年內，全部清結，是不能不歸功於主事者之決心與毅力，考其清理辦法，可歸納為以下六項：

(一)補具繳款手續 例如暫收帳內應轉移帳盈餘款，經國庫發補具繳款手續，取得正式庫收，即將上述項暫記帳，全部轉清。

(二)補具撥款手續 例如暫支帳內應批印額，由國庫發發支付通知，填具會計科目，交由原領款機關，備收款書，向庫轉帳，并取回原印額，與實清結。又應收撥款一項，原係撥付元昌錢莊借款期票之款，由國庫發通知，將其轉清。

(三)轉入收入正帳 例如暫收帳內之縣局解繳科目不明之稅款，依規定手續，應由原繳款各縣局，查明繳款科目與征國課期，補具繳入書，連同有庫收帳之臨時庫收，交庫列收收入正帳，繼續暫收



原帳。惟以事難改任，案屬多年，為免混淆起見，不能依經常手續辦理。當經由財廳查明庫收各款屬屬書記賬目，以「其他收入」為科目，以「各項賦稅」為子目，以省庫原暫收日期為時期，代填繳入書，交由庫庫分別轉帳，並將各該手續臨時庫收，公告作廢。以上清理辦法，確為一種因事制宜之措置。他如省行代收省庫單費及各分庫收款報告書，均照上項手續，分別清理。又如透支存出款，因係借入款性質，經將該項透支，作為「借入」，以「借款收入」為科目，「張前任透支省銀行存出款」為子目，防庫轉列收入正帳。將來償還時，再行簽發支付通知，以正式歲出列支。又旱災捐款一項，由財廳代填收入書，以「其他收入」為科目，「雜項收入」為子目，防庫轉收入正帳，并將原臨時庫收，公告作廢。又預發支應財廳短期庫券等，會於財廳何廳長任內提經省府委員會議決限期兌換無息存款，茲已逾期，停止兌換，如非原神票券人持票券失散，即係甘自放棄權利，經將上項未收回之票券，公告作廢，并飭省庫將該三項暫收餘額，如數沖銷清結。

(四) 轉入歲出正帳 例如暫支帳內印發給發一項，凡屬省地方歲出預算內之各種經費，均由廳代填請款憑單，簽發支付通知，并附具領款總收據，交庫換抵，轉入已往半年度各相當支出科目。又批付各機關積欠經費通知，除已批發一部份外，尚未全部發清，曾經省府規定限期換領無息存款證，業已逾期，原領通知，自可作廢，曾經由廳分別代填領款總收據，飭庫轉付歲出正帳。所有原積欠通知，查明字號，公告作廢。至分庫往來一項內印發款證部份，照上項清理印發

給發手續辦理，其批付通知部份，照批付各機關積欠經費通知辦理。

(五) 轉正會計科目 例如暫收帳內借入款一項，轉入借款收入科目，倘該項將原期票交出，由庫核記，則由廳簽發通知，列入歲出。設逾期不交，則公告作廢，另行轉清。又官產保證金一項，轉入保管款科目，將該項暫收，如數沖轉，將來被還時，即由保管款科目內支付。又省銀行代收省稅費單一項內，尚包括公產債款，經將原收據發還省庫，並附繳入書，以各項變價收入科目轉帳換據。又如暫收帳內印發給發一項，包括墊付四路軍總司令部經費在內，經轉入發付款科目，俟將來收回時，再以原科目收帳。

(六) 債券變現列帳 暫支帳內另存債券一項，既非通用貨幣，自當變現列收，經擬定託由省銀行按照時值變現，其不足券面全額之數，由廳另填通知，以「其他支出」為科目，以「債券變價損失」為子目，抵補差額，交庫將原帳收回沖銷。

### 四 暫記帳之對策

暫記帳之對策，依筆者愚見，可分為積極與消極兩方面言之：在積極方面：當竭力避免暫記帳之發生，所謂避免暫記帳者，即在可能範圍以內，將各項收支項目，盡量記入歲入或歲出正帳。所謂歲入或歲出正帳，即指預算內規定之科目，如收支項目為預算科目所缺如者，則當根據法令事實，另立適當之會計科目以歸納之。例如上述湖南省暫記帳之發生原因，如由於地方財用之拮据，當於平時看顧稅收，嚴密開支，使財政收支平衡，如於平時則認真追知

一經簽發，自能隨時支款，不致發生「預發支票」、「財庫期票」、「批付積欠經費通知」等情事。依現行公庫法規定：各機關經費之劃撥，按期由主計機關知照公庫主管機關會同該管審計機關，通知代辦公庫機關，由收入總存款，按經費之機關別，撥入普通經費存款項下，再由各機關簽發支票付給債權人（第十四條及第十五條）。公庫主管機關欲使按期劃撥經費，是非致力於財政收支之平衡不為功。設若記帳之要益，由於國庫收支之未分，當依財政收支系統法之規定，將同地收支，劃分清楚，俾資籌備。如由於收支程序之未善，應根據公庫法及其施行細則之規定，厘訂手續，切實施行。如由於會計程序之未善，當確立會計制度，健全會計人員，以上各端，切實做到，自足以避

### 會計工作經驗談

薩孟武先生要我為服務月刊的會計專刊寫點服務的經驗，使我想到會計人員的修養與應付問題。在研究會計制度學科的時候，各種資本也會談到設計制度應如何注意環境的勢力，以及推行制 應有如何的精神與抱負；可是談得很簡單，很抽象，不容易提起學者們的注意。同時學校的課程偏重於深奧的理論與繁重的技術，教師所指導的，學生所傾向的都不在人事學問方面，到了實際服務的時候，纔開始注意到技術以外的問題，不免感覺到處處整頓而灰心敗氣。我服務的期間很短，說不上有深厚的經驗，謹以誠懇樸實的態度，提出幾個問題來討論，冀以引起服務會計界與研究會計科學的同志一點興趣，並藉此向薩先生塞黃。

作者

免留記帳之發生矣。

在消帳方面：如確因事實必要，發生暫記帳時，應依審計法施行細則第二十條至第二十二條之各規定，以暫收款收入憑證及暫付款支付書，送請審計機關核簽，俾符法定手續，所有上述「臨時庫收」、「臨時批印領」等種種不合法之現象，均須加以糾正。

此外，暫記帳發生後，尤當予以切切之注視，設法早日轉清，毋使應記帳上。登暫記帳目，顧名思義，僅為暫記性質，必須轉帳，決不能任其成為永續之紀錄，是惟有主事者，隨時隨地，加以注意，促其清結而已。

二十九年五月重慶南溫泉

蔡家彪

### (一) 會計人員的地位與責任

中國是採行超然主計制度的國家，會計人員居於超然地位。主計最高機關為主計處，不隸屬於五院之任何一院，而直接隸屬於國民政府。

府，就整個機關的體系言，主計制度是超然的。全國各级政府會計人員直接或間接在同一體系之下隸屬於主計處，其任用與免職，考績與遷調，都不受所在機關長官的支配，僅在法令規定的範圍以內，受主管長官的監督與指揮，故就會計人員的地位言，主計制度也是超然

的。至於會計人員所應用的法規，絕不受服務機關單行法令的影響而改變，假如所在機關的特殊法令有與會計法令衝突的，那件法令就根本無效。並且會計人員對於主管事務章程的規則制度也另有特殊的手續，而不受服務機關的立法權式所限制。故就會計法編的應用與製訂講，主計制度也是超然的。

國家之所以置會計人員於超然地位者，意在加強財務的監督作用，意義是很重大的。使執行行政計劃的人同執行預算的人分開，使辦理財政收支的人同記載財務收支的人分開，可以說是把私人的私心同服務的愛心分開。用內部牽制的辦法防止財務上的一切弊害，所以一提及超然主計，大家便聯想到防止貪污與澄清吏治。要完成內部牽制的功用，事實上非使會計人員居於絕對的超然地位不可。此種職責，使會計人員居於超然地位，行使其財務監督權，以防止弊端，其作用是消極的，我們可以稱之為會計的消極作用。也。會計人員的基本職責。

國家的行政必賴在計劃內實施，這是近代的趨勢。行政計劃必須與財務計劃緊相銜接，所以預算就是行政計劃的具體表現。會計、預算、預算，等於參加行政設計的工作，並且在計劃的完成過程中，占很重要的地位。第一，計劃不是理想，是要實際實施的。計劃能著實行，先要看計劃內容是否切合實際需要，其次要看有無執行的能力，前者是行政各部門長官考慮的問題，後者是會計人員考慮的問題。以總論言，前一個問題是極重要的，以實際言，每每後者常支配前者。經費的分配，財力的多少，常常是事業之母。要曾經總過許多行政計劃的

論，結果決於會計的數字報告，許多行政計劃因會計的報告而修正，許多便根本打消了。第二，會計人員的地位最應宜於參加設計工作。他居於各部門中間，地位超然，很容易做公平的調劑的工夫，把各部門提出的計劃與預算，從空調改個為具體，從零亂整理成秩序，並且就財力的範圍，使一切計劃接近事實。此種功夫非有超然地位的人，不容易做到。第三，總計劃，改計劃與預算計劃都是需要實際資料的，會計人員有極具體的會計記帳與財務統計，而主辦會計人員且保有行政機關各部門的實際資料。就以上三種情形講，行政計劃的編制，會計人員實在負有極重大的責任。計劃完成以後，到了實際監督的時候，會計人員的責任仍然沒有終了。考察計劃實施的進處，檢討計劃本身的價值，自然分層負責，另有專屬。但是一談到任何工作，不外做了多少事，用了多少錢，而用錢與做事是絕對分不開的，既不能祇問做了多少事而不用了多少钱，也不能祇問用了多少钱而不問做了多少事。測量工作的效率，必須要兼顧到兩方面，所謂效率者不過總與事的比率而已。一般人對於會計的觀念總是重視財務監督，而忽略行政設計，前者不過是消極的任務，後者纔是積極的任務，兩者同是行政的命脈。我們服務會計的人，應先明白認識擔負自己應有的責任，這是我們萬變不離其宗的兩大目標。

## (二) 會計人員應有之修養

由上所述，會計人員在消極方面有著督財政以澄清吏治的責任，積極方面有著設計財政以完善計劃政治的責任，而實際做去，真是真大在

任重，曠何容易。抱負意云的人所應到的困難愈多，勇於任事的，所遇到的阻礙愈大。如果沒有修養，那真是不可一日居，服務未久，便灰心敗氣了。「慎」、「勤」是一般公務人員應備的修養，會計人員更應在「勤」字上努力。自己不清白，自己便是貪官污吏，該不上監禁別人。至於不認真不動奮更不能担任繁重而瑣屑的工作。這三個字不備具，實非不配做會計人員。此外我認爲會計人員的地位特殊，責任重大，除此三者之外，尚應有其特殊的修養。

第一，會計人員應有功成不居的精神。會計工作的內容不是社會一般人所能了解的，許多主管長官尚且不明白，當然會計人員不會受社會的重視。會計工作都是些瑣屑的細事，即使心血耗盡，也不會有赫赫之功表現於世。我上面所說的參加設計工作，也是極繁雜的，會計人員費了許多才智精神，使空疏的理論變成實施的方案，真非有過人的學問，過人的聰明不可。結果，計劃實施，而受受人叫好的是別人。會計人員永久是幕後的人，蓋下的假象既不看也不懂他的笨重工作。因此之故，許多聰明才智之士，不願意久留在會計界服務，現在尚在職的會計人員大都這樣有此煩悶。我認爲這是一個極嚴重的問題。即使國家盡量設法提高會計人員的地位與待遇，問題終久是存在着的。我們自己應該先從心理上找糾正這個缺陷。我們應認自己工作的重性，認爲這是供獻國家最切實而有效的方法，努力不懈的做去，眼見紊亂的收支經我們的整理而納於正軌，眼見浪費的金錢經我們的努力而節省下來，更眼見修改的計劃果然如自己所預料的情形而實施出來，自己知道，自己欣賞，慢慢的變此變成工作的興趣。

從此養成偉大的胸襟，便不會再爲毫不耐而發生煩悶了。

第二，會計人員應有自發自動的精神。目前會計人員的職業既未確定，也未劃一。在各級政府內，會計的職務和一般的職務很不容易劃開。加以會計處於極端地位，上級主計機關對於工作的考績不輕易過問，主管長官更不大過問會計方面的事。就會計職務的廣狹言，每每視主管長官對於主計制度了解的程度，與會計人員自己的能力爲轉移。職位分類既難，會計人員很容易忽視自己的責任，並且放棄許多可以完成責任的機會，每每就習慣上確定的職務，做了便算完事，不會進一步去尋找工作。一般會計人員只要按日罷帳，依時造表，能使形式上的事情辦了，已認爲很夠的，何苦自己又找麻煩呢？並且會計業務向來不爲各級政府所重視，與革一件事情很不容易，人的情性持重者居多，久而久之，會計人員變成棍棒被動了，完全被事推動而不是推動事情，如此情形，從何能盡到超然主計的責任呢？縱然處在多事無功，少事無過的環境下面，會計人員爲了達到自己重大的使命，實在應有自發自動的精神，就自己能力範圍，法律許可的範圍以內，努力尋找事做，不要問有無監制的督率，不要問有無重大的阻礙，但求心之所安，但求事之實效。如果沒有自發自動的精神，純粹受事來推動自己，不僅事業沒有成就，責任沒有盡到，並且將感到十分的無聊，對於繁瑣機械的工作，將不發生興趣。

### (三) 會計人員應有之知識

上節所說的是會計人員的心理建設，這是我們工作的發動力。假

若我們沒有在酒務方面打破功利的觀念，這極方面獨立自動的精神，那就沒有工作的力量，不能盡到自己的責任，也就是不會有成就。再進一步，僅僅有了很大的過負，缺乏執行職務的知識，還是不夠。會計人員的基本知識自然是會計的理論與實務，有關計政的一切法令，還是不用講的。不過單是具備這些知識，還是不夠。我想會計人員至少應具備下列各種常識。

一、會計人員應了解服務機關的業務。這是很重要的。我們派到任何機關去，第一步應說明這個機關該做些什麼事情，以及他做了些什麼事情。現在的政治是專門技術與政治，上下級機關之劃分是以權力發展的關係為標準，而各部門機關之劃分是以業務分類為標準，故每一機關各有其特殊職務，機關愈廣泛，其所包括的職務也就愈複雜。會計人員若果不能明瞭所在機關的業務，對於會計任務便無法執行。一切費用都由於業務而生，不了解業務的組織，就是不了解費用的起源。費用的起源不知道，又從何分別正當的支出，與不正當的支出？從何分別經濟的支出，與不經濟的支出呢？果能如此，對於財務監督的擔負責任，便無法得到了。譬如警察職務機關的會計人員，不了解機關職務的情形，對於警察職務的標準常識都沒有，他每天只看見一磅警察的發票，他既不認識發票所對照的東西，也不知道這件東西的用途與他的消費量，他又從何能知道這件東西應不應該買，這件東西使用的數量與時間是否合理呢？再就編預算算，各種費用的起源會計人員不能了解，又從何能參加編制訂約設計工作呢？我曾看見許多努力工作的會計人員，在一種屬於專門技術的動

機關與面服務，完全變成被動的機械，呆板的按照原始單據發帳也發生困難，不了解這些費用的性質，選擇會計科目入帳都成了問題，對於業務設計更不能置一詞，編擬預算完全成了盲目受人支配的性質。預算的意義他也不能了解，所以以為會計人員應有的廣狹實在與他的知識成正比，有許多工作不是別人給我們作，實在是自己的能力不努力，縱使國家賦予我們以極大的權力，我們也一樣作不好。

二、會計人員應熟悉服務機關應用之有關法令。僅僅明瞭所在機關的業務而不了解支配這些業務的法令，與是不夠。機關的作為與不作爲，固自然入法入一樣是受法律限制的。政府對行爲是法令的行動。一個機關應用的法令不外兩大類，一是規定組織的法令，一是規定行爲的法令，費用也不外發生在這兩方面，如要想知道用人費用是否合法，必定先要知道組織是否合法，事業費用是否合適，必定先要看業務本身是否合適。會計人員所執行的法令是主計法令。關於主計法令應能夠應用於各種業務，應進一步了解各種業務本身的法令。

三、會計人員應熟悉服務機關之政策。法令以外還有慣例，行政詞詞樣一樣，與法律不抵觸的地方常常應用慣例的。機關內的慣例具體表現在成案內。每一機關各有其特殊之歷史，各種事件大都有其一定之慣例，尤其是處理事務之程序，多半是不成文法的。就以會計職權的劃分而論，許多機關組織法內尚無規定。那種公文應送會計人員主辦，那種計劃應交會計人員簽發，除開法律有特殊規定者外，一般都照本機關的慣例辦理。會計人員爲執行職務方便起見，對於有關自己業務的成案，應徹底明瞭。以超然地位而言，要熟悉成案是極

特約

四、會計人員應了解機關所在地社會情形。政府的行為與社會情形是息息相關的。會計業務在直接方面似乎與社會無關，而間接方面可以說沒有一件事與社會無密切的關係。工資與物價是構成費用的重要因素。社會經濟情況是估計收入的根據。買賣習慣是審核合同的標準。諸如此類，不勝枚舉。無論在清算方面核計財務實際的正確性。在積儲方面增加整頓業務的設計，都必須對於社會情況具備充分的常識，常識不夠是不能處理裕如的。要了解社會情形，並不困難，祇要我們事事留心，每經過一件事，不視為紙上公文，進一步作事實的考察，久而久之，積累愈多，知識也就豐富了。

以上所舉不過四個綱目，缺漏甚多，但祇那保證會計人員應該切實注意的。我們除了本身職務以外，應該學的事情很多，有許多知識學問要來，似乎與我們無關，可是在間接方面對於自己的業務關係極大。會計是一種專門技術，而其所處的地位是超然的通家，俗語說財政是庶政之母，也可以說會計是庶政之師，橫貫各該業務，在計劃的執行，檢討各程序中都有關係，切不可忽視牠對於各業應用的普遍性。會計人員應以寒窗苦讀自居不誤。

#### 四 會計人員服務應有之態度

會計人員居於特殊的地位，執掌極重大的任務，態度問題最為重要。中國不重會計行政，由來已久，至今尚有許多受過高等教育的人，同樣輕視會計的功用。因此會計人員應特別留心此事的發展。茲

略其要。

一、會計人員應有傳教式的宣傳態度。現在大學課程內會計最不通。法科的科目如政治、法律、行政、外交等都不學會計，其他工理科更沒有這種課程。因之，政府的官吏大都沒有會計的常識。往往一個機關內，祇有會計人員纔懂得自己造出來的報表，其他的人對於會計的術語，任務，性質，完全是門外漢。他們從何能發生興趣，而對會計業務協助呢？加以會計手續很麻煩，往往增加別人的痛苦，所以會計方面多一種舉動，別人多一種討厭的心理，對於工作的推動阻礙甚多。不過，這不足奇怪呀，我們推行會計制度的第一步，是要求得別人的了解。我們不要怕多說話，祇要有機會，便原原本本的告訴別人，例如在紀念週的席上，我們可以向全體同事談，在小組會議中，可以向一部份同事談，別人有詢問，應該誠懇的解答，最好用成績表現出會計的重要性來。譬如長官要決定政策的參考資料，他僅值抽象的說，我們在具體的拿出來，他僅能限期的說，我們能夠馬上拿出來。不用講說他也就了解會計記錄完備的功用了。最密切的是在單位會計機關服務的人，首先便使出納庶務人員了解會計，他們多了解一分，我們便少却許多麻煩。所以我們服務的態度，第一要使人了解。

二、會計人員應有合作的態度。會計地位雖超然，但業務仍然是所在機關業務之一部，並不能與機關脫離，這就我們應該深切了解的。我們需要別人合作，同時也要對人合作。我們應該本身職務，努力協助其他部門之進行，萬不可因不必要的原故，妨礙別人工作的推動。其他業務部門都對要財務的協助的。譬如在年度內或

府要改變教育的計劃，問題很複雜，牽動到軍款的運用同預算的改編，事實上本甚困難，會計人員很可以簡單的答應他們不好辦或不辦，於是教育計劃不能改變了。假如是一個分配學生務度的計劃，事實上亦必辦的，因為會計人員的拘執，許多兒童因此失學了。我們應該告訴他預算改變的法定程序，並且代為設計改編，用很迅速敏捷的方法，求得改變的核定，工作便不會停頓。我們應知道會計人員不可與人合作去舞弊，但並不是不應與人合作去協助機關工作之推行。若果借超然的地位妨礙別人的工作，那更失掉自己的立場了。

三、會計人員應有誠實公正的廉潔。誠實公正普遍做人的道理，而於此地提出者，對於會計人員實有特殊意義。會計人員的經費的分配，為出納之鎖鑰，在自已最容易妥為輕重，亂加已意，在別人也容易推測用心，發生猜忌。這裏有幾點特別注意的。第一萬不可想以取巧的辦法來增加自己的權勢與地位。在各省政府內會計長是最

## 我之會計制度設計工作

會計學係研究用敏捷之過程及明晰之方法以產生關於財政數字報告之科學，故近世研究會計學者，對於各種會計制度之設計，皆有一定之步驟，即以規定之所需要之會計報告為起點，再據以訂定獨立之會計科目，簿籍報表，及應有之會計憑證，循此道路而行，猶如航行之指南針，操舟者莫不由是而為之決定方向者也。

以上為設計一簡單一會計制度之步驟。惟現時之政府會計，依其組織之內容而分，則有總會計，單位會計，附屬單位會計，分會計，

小一個關係官，在各國區會計主任是最小一個關係官，會計人員最易發生兩種心理，一、矜此途人情未討好，皆以增加自己的地位，一是個外挑刺以於高自己之權力。我認爲這是不合法的弊弊，與貪污違礙同屬於犯罪，既不是做人而正氣，更不是嚴格的常理，兩種心理都應該糾正。其次是喜惡用事，對自已密氣的人便馬馬虎虎，自已所不喜惡的人，便過分忌避，這也是不正當的。所謂誠實是要求時間上一致，今天如此，明天也是如此，永不改變。所謂公正是要求空間上一致，對甲如此，對乙也是如此，毫無輕重，能夠不偏不黨，光明磊落，而又持之以恆，久而久之，創造出一定的作風出來，既可以內以增加自己的修養，並且可以外得別人的諒解，對於推行工作，益處最大。

以上謹就服務所見，提要寫出。雖然所舉事例甚少，但是都從實際事實抽寫出來，很希望會計界同仁予以指正。

胡餘暄

暨附屬單位會計之社會會計等五種。依其事務之性質而言，則有普通公務會計，特種公務會計，公有事業會計，公有營業會計，及非常事件會計等五類，各種會計本身皆有其顯著之特點，故設計之時亦不可不充分注意者也。

余於二十八年四月應姚會計長之約來陝西省政府會計處工作，即奉命設計各種會計制度；依據陝西省政府會計處二十八年年度工作計劃規定，陝西省縣總會計制度，須在六月終了，設計完成，而其他各種

會計制度，須於九月終了，完全脫稿，故時間方面頗覺催促，而籌材料又極感缺乏；加以會計制度之訂立，一方面須切合實際，他方面又不背法令，務求內容詳實，組織縝密；但會計學術，日有進步，陝省情形，又多特殊，如欲在理論與事實中間求得調和，頗感困難；且個人才識，亦屬有限，而設計制度，期在永久，事先須旁證博引，搜集豐富資料，並調查各地情形，事後又經幾遍審核，動作極穩定等手續。故欲在極短之時間當中產生良善之會計制度，不亦憂憂乎其難哉！

於開始設計之先，除略為準備調查之工作以外，遂即決定幾個設計原則：

(1) 切合實際 我國幅員遼闊，各省文化、經濟、交通、財政、人力、物力等種種情形，互不相同，陝省情況，尤多特殊；故設計會計制度，如不切合實際，必致閉門造車，不易實施。

(2) 不背法令 一種制度之訂立，當以不與現行法令抵觸為原則；否則，最項抵觸部份，即算無效；看地方會計制度之設計，當以不背中央法令為前提，而對於各種有關主計法令，尤應注意。

(3) 具有彈性 一個制度最好是內容詳盡，執行起來，一成不變，但於相當範圍以內，亦須具有彈性，使隨時隨地能與環境相適應。尤其在陝省情況之下，實施時才不致發生困難，省地方會計制度之設計，當以是項原則為依據。

於此設計工作遂正式開始。

## (一) 省總會計制度

陝西省總會計制度，係於三月中旬，開始設計，六月終了，如限脫稿；為時甚暫，則內容簡陋，自所難免；惟均係遵照中央頒布之主計法令擬定的本省以往之實際情形，斟酌擬訂，其目的在求省地方財政狀況有一綜合統制之記載，茲將其內容要點，略述如下：

(1) 會計報告 本制度所規定之會計報告，概遵照會計法第二章之規定，擇要設置；依其內容之性質而言，可以分為總報告與總報告；依其編製之時期而言，可以分為月份報告與年度報告；依其統屬之關係而言，可以分為總報告與明細報告，其內容特點：

(1) 設置普通明細科目餘額表。

普通明細科目餘額表，係每月編製之聯想會計報告，凡各總分類帳科目之必需設置明細報表以說明其內容并分析其細致者，即可根據各該統制科目之明細分類帳簿按原事實需要分別編製之，不必再個別另定其他格式。故是項報告之設置，既可節省印刷費用，而應用時又可有伸縮之餘地。

(2) 設置暫收收支月(年)報表。

暫收收支月(年)報表依每月或每年度編製之總報告，亦為聯表之一種；凡欲明瞭本省暫款在一個月或一年度內一切收支經過情形者，查閱此表，即可了如指掌！(3) 以前年度應入款明細分類表內分設「歲入應收款」及「未



轉入應收帳之收入數」兩欄；以前年度歲出款明細分類表內分設「歲出應付款」及「未轉歲出應付款之支出數」兩欄。

依照規定，凡年度終了之時，必須將本年內一切應收未收之收入及應付未付之歲出，分別轉入「歲出應付款」科目，然後轉入下年度，始為合法；但本省會計基礎，尙未確立，年度昇限，未能嚴格劃分，凡未轉歲入應收帳之以前年度歲入或未轉歲出應付款之以前年度歲出，時有發生，故不得不分設專欄，以資處理，俾符事實。

(五)會計科目 本制度所規定之會計科目，計分「資力資產」、「負債負債」，及「收支盈絀」三大類，原有科目之編號，比較具有伸縮性，遇有需要，得隨時酌量添置之。其內容特點：

(1)設置「收入總存款」、「普通經費存款」及「各特種基金存款」三科目。

查公庫法除開庫已於二十八年十月一日施行外，各欄將於二十九年一月一日起施行，其第八條規定：「銀行代理公庫所收納之現金及到期票據證券，均用存款方式。……」第十條規定：「公庫存款按左列各種，分別存管：一、收入總存款。二、各普通經費存款。三、各特種基金存款。」故本制度設置以上三科目，以適合公庫法之需要。

(2)設置「暫存款」科目。

凡由公庫所收之暫收款，代收帳，保管款等項，其性與與

收入總存款不同，實有分別處理之必要，故另設「暫存款」科目，以免與收入總存款相混，而有濫用之虞。

(3)設置「各機關歲入存留帳」及「各機關經費存留帳」二科目。依據公庫法之規定，各機關仍可有依法自行收納並得在規定內自行保管之收入及依法預向公庫具領自行保管支出之支出，為表示上項情形起見，故設置以上二科目以處理之。

(4)平時不用「歲入應收款」科目及「歲出應付款」科目。普通公務單位機關之日常會計事務，極少有應收應付之事項，間或有到期未收之歲入款，或到期未付之歲出款，然其數額甚小，為時頗暫，似不須為之記帳，致增手續。故總會計制度平時亦可無須為是項綜合統制之記載。惟會計法第四十四條規定：「各種會計科目之訂定，應採用收付實現事項及權責發生事項為編定之對象」，故本制度仍依照會計法并參照事實起見，設置「歲入應收款」及「歲出應付款」二科目，專備於會計年度終了時根據各機關查明之應收未收及應付未付事項而為整理之記錄，以便確實計算收支之盈絀。

(五)會計簿籍 本制度規定之簿籍，計分帳簿與備查簿二大類；帳簿又分序時帳簿與分類帳二類，其內容特點：

(1)設置備查收支登記簿。

省政收支登記簿，係特種序時帳簿之一，根據每日省政收

支報告登記之。查公庫法實施以後，所有政府機關公款之收支，全由代理公庫之銀行或郵政機關辦理之，其所送日報表，能訂成冊，作用即與登記簿相同，故以之代替登記簿，以省登帳手續。

(2) 以前年度歲入款明細分類帳：內分設「歲入應收款」及「未轉歲入應收款之收入款」兩欄，以前年度歲出款明細分類帳內分設「歲出應付款」及「未轉歲出應付款之付出款」兩欄。

其目的在符合事實，便於編造以前年度歲入款及歲出款明細分類表，原因已在兩項會計報告內說明，不另贅述。

(3) 設置普通明細分類帳簿

凡各總分類帳簿科目，必須設置明細分類帳簿及明細分戶帳簿者，均可按照事實需要隨時設置之；此種普通明細分類帳簿實際應用時科目雖有不同，而格式則採取一律，以

減少印刷之困難。

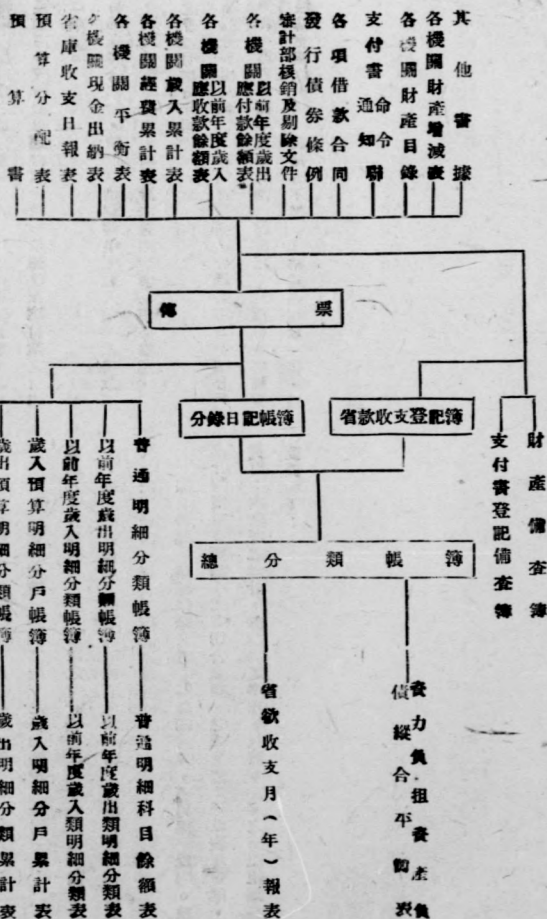
(4) 設置各機關財產備查簿

本制度為對各機關現有財產有一統一統制之記載起見，設置各機關財產備查簿，根據各機關財產目錄及財產增減表登記之，以資查考各機關所有財產狀況及增減變動情形，至其他備查簿，如遇特殊需要時，亦得分別設置之。

(五) 會計憑證 本制度規定之原始憑證，分為三類：(1) 各機關之會計報告。(2) 省庫之會計報告。(3) 其他有關之會計文件。關於記帳憑證，則僅採用轉帳傳票一種；且極力設法以原始憑證代替記帳憑證，以省手續而求敏捷。

綜上所述，僅係舉大者；其詳細內容，不再逐一說明。總之，設計制度重在實施；尤宜切合實際，執簡取繁；以期表現正確，節省費用；本制度之設計，即以此為準繩。茲將本制度之簿記組織系統，圖表如下：

陝西省總會計制度簿記組織系統圖



(二)縣總會計制度

陝西縣總會計制度，係於六月終了，開始設計，八月中旬，始告完成。惟本省各縣，貧瘠不同，收支亦異，故設計制度，頗感困難。

為切合實際需要，經濟人力物力起見，手續雖使其完善，而內容則力求簡單，俾各縣會計事務，比較更易於推行。且不省各縣過去財務行政制度，尙少有所建樹，聯縣組織之機構，均付闕如，縣地方款項收支，零亂已極，六制實施之成效如何，固為各縣政府會計室之應

責任，除其他財行政機構之健全與否，亦為必不可少之條件，如縣庫之必需普通設置，以統一縣款收支之程序，縣財務委員會之組織成立，以代表縣地方人士之監督財政，縣政府二科之刷新調整，以增強縣財務之行政效率，而後各縣計程建設始能獨立，本制度亦得澈底實施。今將其內容要點，略述如下

(一)會計報告 本制度所規定之會計報告，計分總報告與動總報告兩種，惟均係月報；以縣總會計重在各月收支考核，而日報旬報，則行省略，俾會計室得有餘力，以辦理縣經費會計及稅款會計。

其內容要點：

(1)設置實力負擔資產負債綜合平衡表

實力負擔資產負債綜合平衡表係每月編製應會計報告，以表示縣總會計在一定時日之實力負擔及資產負擔之正確情形，根據分類帳簿各帳戶餘額編製之；年度結帳後應編製結帳後資產負債平衡表，以表示縣財政情形之真相。

(2)設置普通明細科目餘額表

普通明細科目餘額表，亦係每月編製之應會計報告，為實力負擔資產負債綜合平衡表內各統制科目之附表，凡總分類帳簿各統制科目之必需設置明細報表以說明其內容並分析其細數者，即可根據各該統制科目之明細分類帳按照事實需要分別編製之，故其內容應以詳備為主。以便與實力負擔資產負債綜合平衡表相銜。

(3)設置收入明細累計表

收入明細累計表為表示縣總會計在一定期間內本年度歲入總預算執行經過之動態會計報告，於每月終了時根據歲入預算明細分類帳簿編製之，其「未收入之分配數」欄之總計應與同期實力負擔資產負債綜合平衡表內「歲入分配數」科目之金額相等。

(4)設置歲出明細累計表

歲出明細累計表為表示縣總會計在一定期間內本年度歲出總預算執行經過之動態會計報告，於每月終了時根據歲出預算明細分類帳簿編製之，其「未支出之分配數」欄之總計，應與同期實力負擔資產負債綜合平衡表內「歲出分配數」科目之金額相等。

(五)會計科目 本制度所採用之會計科目，係根據會計法第三章之規定，對於各種會計科目之訂定，則兼用收付實現事項及權責發生事項為編定之對象，計分「實力與資產」、「負擔與負債」及「收支盈細」三大類，所有科目之編號，亦較具有伸縮性，以便隨時量為增減也。其內容要點：

(1)設置「收入總存款」、「各普通經費存款」及「各種基金存款」三科目

查公庫法施行日期及區域，業經國府明令規定，各省市縣庫定自二十九年一月一日起施行，故本制度設置以上三科目以符公庫法之規定。

(2)設置「暫存款」科目

凡由縣庫暫時收支移轉保管之各種性質尚未確定之款項或代收保管等款項，則以「暫存款」科目處理，以免與「收入總存款」科目相混，而有流用之虞。

(3) 不設置「各機關收入存留款」及「各機關經費存留款」二科目

依據公庫法之規定，各機關雖仍有依法自行收納並得在規定期間內自行保管之收入及依法預向公庫具領自行保管支用之支出，但縣地方各機關收支比較簡單，此種情形即有發生，其數額甚微，偶時不久，故暫不設置「各機關收入存留款」及「各機關經費存留款」二科目，以省記帳手續。

(4) 平時可不用「歲入應收款」及「歲出應付款」科目

查會計法第四十四條規定，各種會計科目之訂定，應兼用收付實現事項及權責發生事項為編定之對象，但縣政府經管之款項，性質甚多，會計事務亦繁，設計制度，宜力求簡單，以收輕而易舉之效，而免積重難返之弊，故本制度係依照會計法並參照事實起見，設置「歲入應收款」及「歲出應付款」二科目，平時可以不用，每屆年度終了時，則查明應收及應付未付款項之數額，轉入此二科目內，以計算本年度收支之盈絀，且至下年度開始時，即轉入下年度歲入預算或歲出預算款項科目內，轉符預算法第六十二條之規定。

(四) 會計簿籍 本制度規定簿籍計分序時帳簿與分類帳簿兩類，序時帳簿設分錄日記簿一種，分類帳簿設總分類帳簿，歲入預算明細分類帳簿，歲出預算明細分類帳簿，及普通明細分類帳簿等四類，其內容要點：

(1) 設置分錄日記簿

分錄日記帳簿及普通序時帳簿。凡一切有關係歲入歲出總預算之核定，執行及整理等各帳項，均應根據記帳憑證依次登入分錄日記帳簿，而後再行過入總分類帳簿，以產生實力負擔資產負債綜合平衡表。

(2) 不設置以前年度歲入應收款明細分類帳簿及以前年度歲出應付款明細分類帳簿

查預算法第六十二條規定，會計年度終了時，其有賸餘及尚未取得之收入，應即轉帳加入下年度之歲入。其已發生而尚未清償之債務及契約責任，應即轉帳加入下年度之歲出。是以凡上年度歲入應收款及歲出應付款，均應於年終開始後轉入歲入預算及歲出預算科目內，故不再行設置以前年度歲入應收款明細分類帳簿及以前年度歲出應付款明細分類帳簿之必要。

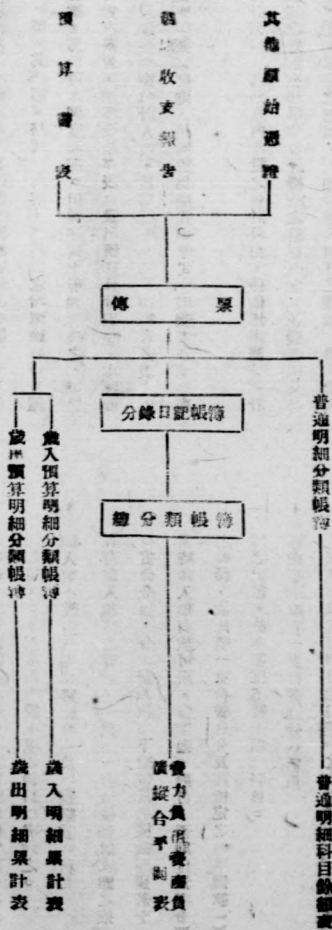
(3) 設置歲入預算明細分類帳簿及歲出預算明細分類帳簿

歲入預算明細分類帳簿及歲出預算明細分類帳簿，係以預算科目為主，依日別分戶，記載歲入歲出縣總預算執行經過之一切收支情形，而產生歲入明細累計表歲出明細累計

會計總報告。

(四)會計憑證 本制度所規定之會計憑證，計分記帳憑證與原  
始憑證兩種；記帳憑證除轉帳傳票以外，凡合於會計法第六十六條所  
規定之會計書表及其他原始憑證，亦可代替，以資便捷。至原始憑證  
，則除預算表及其他有關憑證外，主要者為縣庫或經管縣款機關之  
收支報告，會計單均應依照是項收支報告，編製傳票，登記帳冊，至  
一屬各單位會計機關所送之會計報告，則用備複證，以備查核之用。

### 陝西縣總會計制度簿記組織系統圖



者。

綜上所迷各點，可謂事之無靈高論，倘設計簡易之會計制度，較  
之設計繁複者尤難；以一面雖求其簡易以理其繁複，一面又調十分完  
備，使其事實相合，而後始能推行無阻，本制度之設計，期能達到簡  
易與完備之條件，其有研究之餘地乎？茲將本制之簿記組織系統  
圖表如下：

### (三)普通公務單位會計制度

陝西省普通公務單位會計制度，係於七月終了，如期脫稿；依據  
會計法第四十三條第二項規定：「他級政府對於中央政府事項相照章

性質相同之會計科目，應依中央政府所定，對於互有關係之會計科目  
，應使合於中央政府之規定。故本制所定之設計，大半參考中央各機  
關及所屬普通公務單位會計制度之二款規定。茲將其內重要點，略誌  
如下：

(五) 款項分類 本制度設置歲入、經費、及臨時費等三類級分類帳簿。關於代收款項，併入歲入類；代領經費併入經費類，而將代領經費之現金科目，特為劃出，以免與本機關經費之現金款項混淆，而有流用之虞。

(六) 會計報告 本制度所定之報告，概遵照會計法第二章之規定，擇要設置，關於其種類、格式、內容，(科目之增減除外)及編送之期間及份數，悉依照本制度辦理。但為事實上所必需者除外。至於各機關所有之對內報告，如現金結存表及歲出預算日計表等，本制度亦分別規定，以便各主辦會計人員，最為採用。又一切報告書表，均以採用國產紙張印製為原則，但無論為橫式或直式，用鋼筆或毛筆書寫均可。

(七) 會計科目 本制度內所設之會計科目，係依無附屬分會計機關有歲入預算之普通公務單位會計機關之需要而定，各機關應其會計事務之繁簡，得酌量增之或減之。如無歲入預算之機關，得將歲入類一部份科目，不加採用。(茲將本制會計科目之特點，說明於後)

(1) 歲入類平時可不用「歲入應收款」科目

普通公務單位機關之日常會計事務，極少有應收之事項，

間或有到期未收之歲入款，然其數額甚小，為時頗暫，似

不須為之記載，致增手續，惟會計法規定：「各種會計科

目之訂定，應兼用收付實現事項及權責發生事項為標準之

對象。」(會計法第十四條)故本制度為依照會計法並

兼顧事實起見，在歲入類設置「歲入應收款」科目，專備於會計年度終了時查明到尚未收之事項，而為整理之記錄，俾可確實計算歲入之餘額。

(2) 歲入類設置「解繳保管款」及「應發還繳來保管款」科目為便利「解繳保管款」及「應發還繳來保管款」事項之登記起見，在本制度內設置上項兩科目以處理之。

(3) 歲入類，設置「支付費命令」及「應繳款」科目。查有歲入預算之普通公務機關，有時接到財政廳之撥字支付費命令，令其歲入款項下撥付其他機關經費若干，如當時歲入類有款可撥，當即遵令撥付，否則自無遵令照辦之義務，故此項「支付費命令及其指定之「應繳款」無須為之記載，故本制度不設上項二科目。

(4) 經費類不設置「支付費通知」科目。凡依歲出預算接到財政廳發給之支付費通知，隨即即可向領庫領取本機關經費，故本制度不設「支付費通知」科目，以免增加記載之手續。

(5) 經費類設置「費收剔除經費款」及「應解剔除經費款」科目

凡確定剔除經費，本制度規定於確定時，即須為之記載，以明責任。且剔除經費，必須專款解繳，故另設「應解剔除經費款」科目處理之，以示區別。再者，凡剔除經費

本制度規定不再在歲出分配數科目內沖轉，其作用有二：

第一，對各機關已剔除之經費重行支出；第二，年度經費不必俟全年度剔除經費完全確定後始覓編造，以資敏捷。

(d) 經費類平時不可用「歲出應付款」科目

普通公務單位機關之日常會計事務，極少有應付之事項；間或有到期未付之債務，額其數額甚小，為時頗暫，似不須為之記載，致增手續。惟會計法規定，「各種會計科目之訂定，應兼用收付實現事項及權、發生事項也編定之對象，」(會計法第四十四條)故本制度為依照會計法并參照事實意見，設置「歲出應付款」科目，專備於會計年度終了時查明到期未付之事項而登錄記錄，俾可確實計算經費之餘額。

(7) 經費類不設置「保留款」科目

在統一會計制度中，設有「保留款」及「保留款準備」之科目。然實際上各機關殊少採用者，而用者亦多不得當。蓋此科目事作用，在記載契約責任或未了之貨單，以保留一部份經費，便勿超過預算數，惟普通公務機關鮮有契約責任之事項，故本制度中不採取此等科目，以免虛設。

而避誤用。

(8) 設置財產科目

本制度設置各種財產科目，使主辦會計人員對於本機關財產增減變動情形，有一綜合統制之記載。

(Ⅱ) 會計簿籍 本制度所定會計簿籍之種類及格式，係就一般之事實設計，各機關主辦會計人員得就其實際需要，加以變更；但必需以該產生所規定報告為原則。

(Ⅴ) 會計憑證 關於原始憑證，除本制度有規定者外，悉由主辦會計人員依據事實自行計劃，又本制度規定關於記帳憑證凡其事項須列入類、出納表者，均須編製收入、支出或現金轉帳傳單，記入現金出納登記簿，使其便於編造現金出納表。

(Ⅵ) 財產統制帳簿 依照會計法第五條第三項，第八十四條及第八十七條第三項之規定，本制度設計財產統制帳簿。至物品部份以過於瑣屑，僅設置明細分類帳簿，統制帳簿，暫從略。

(Ⅶ) 附設右附屬分會計機關之會計事務處理辦法 本制度附設有附屬分會計機關之會計事務處理辦法，以便一般有附屬分會計機關之普通公務單位機關之會計事務，得依照本制度之規定，分別辦理。茲將本制度之簿記組織系統，圖表如下：





以上三個制度，雖經一一完成；惟備。學雖有暇，而所費時間又極短促，疏疏蕩蕩，在所難免；同時一舊制度之訂立，未必即能切合於實際，必須經過若干次之試驗與改進，方能達到盡善盡美之境地。

第九十月間，備三備制度重劃分別修訂一次，現已送呈國民政府主持處審核矣！

### 主辦報社會計事務的回憶

何連玉

服務月刊我已經讀過了好幾期，當我每次收到而隨即披閱的時候，我總覺得有點不忍釋手。這當然一方面是因為內容太有價值了，大家把服務的經歷或經驗，用極真率的態度而生動的筆墨，洋洋灑灑地，寫了出來，很不容易在普通刊物上所常見得到。但在另一方面，還是因為我們處境，委實有些相同，我有許多想說的話，他們——服務月刊內的執筆者——都已代我說了，還真是嗚呼，給我萬分同情的友聲。我現在公務雖然相當繁忙，但很願意利用晚間和例假假眠期，來將過去所曾一度主辦報社會計事務經過，草擬一篇回憶錄，作為我對諸君子底共鳴好了。

作者

### 一 我所服務的一個報社

時間是在民國四年底冬天，當我將要在計政學院畢業的時候，為着選擇服務地點問題，我曾去走訪過一位教授，也就是中國主計制底提倡者，衛挺生先生，請他指示我一途途徑。當然，我們政校同學，對於服務機關，也經過學校介紹，了應完全自由擇定的。記得衛師當時很直爽地對我說：「你最好到一個縣政府去服務，因為一個縣政府，名為普通行政，實則什麼行政都是具備的，政治上所有一切的問題，他都會發生，如果，縣底行政都能澈底地明白了，而主觀的知識技能和經驗，都足以應付一個縣政府底局面了，那末，將來有一天要你在行政上來進一步地担荷一個較高的任務，那怕不望勝任論

快呢？」不錯，衛師這些話，雖是特有見地，也真是經驗之談。可惜我當時沒有得有機會到一個縣政府裏去工作，結果在二十五年的夏天，我却被派到武漢一個報社來主辦會計事務了。

談到報社，大家都承認他是與險底咽喉，輿論固然要代表社會，但即也要跟隨着政府，報紙底言論，是要由政府來指導的。政府指導報紙的方法，當然是有多端，而辦理機關報，就是這些方法底一種。西洋有些報紙，常常說是代表某某黨派，或某一行政機關，或某一政治團體。為着某一政治問題，做起文章來，機鋒鏗鏘，慷慨激昂，淋漓盡致，真個詞振有詞。如果言論正確，則能作為政府施政決策的參考，那末，這種報紙，大家就美其名曰做有權威。反觀我們中國，似乎還缺少這種有權威的報紙，就是所謂機關報，也並沒有怎樣特

別獨樹一幟的志趣。這是因為我們國家民族，現在正遭遇了史上最嚴重和最兇猛的侵略，我們如果不精诚團結，不像鋼筋水泥般的堅強團結，那末，我們就會遭受滅亡，就會變人底奴隸。所以我們底報紙，在國家至上民族至上的最高原則下，也就言論一致，團結一致，而且在必要時，仍然可以再來實行辦理各報底聯合版。我們處在這個場合，只有風雨同舟，和衷共濟，已經談不上所謂機關報和非機關報了。因此我對於漢口掃蕩報社，也就抱着這種觀念。

## 二 當時橫在眼前的難題

在二十五年的時候，全國報紙發行份數較多的，當然要推上海底申報和新聞報。在華中方面，當時發行份數較多的，則推武漢日報和掃蕩報。當初武漢日報所發行的份數，向較掃蕩報為多，可是過了不久，後者所發行的份數，又超過前者了。凡百事業，如果發生了蓬蓬勃勃的氣象，範圍一天一天地擴大，業務一天一天地發達，那末，體自然固然地就需要一個良好的會計制度，來管理他的財務。掃蕩報社，就是因為業務擴展關係，對於會計財務，需要有所改良了。初出校門的我，在會計理論方面，雖然曾經從課本上稍為學習過，探討過，然而對於實際問題，又何嘗早已有了一定的經歷，而使理論與實際，融會貫通呢？當我領在我眼前的疑處，就是如何來設計掃蕩報社的會計制度。

## 三 難題的具體解決

可是話又說回來了，天地間底任何困難，只要求其在我池來努力，畢竟是可以克服的。非但可以克服，而且能夠從困難裡探當中，反得着一些至可寶貴的經驗。這我並不是憑空說脫，乃是有我底第二次設計會計制度的成就，來作證明。我們到小報一個報社底會計制度以為是簡單單單車車之無足高論的，其實却不然，講起會計原理來，牠幾乎可以完全用得着，而且要很微妙地運用，方能達成會計底任務。何況在漢口掃蕩報社，除抽發行報份外，尚兼營普通印刷業，因此關於普通成本會計和分批成本會計，須一併加以採用，同時須兼為綜合統制的會計。所以牠的情形，並不簡單。在一般商業機關，所出售的是貨物，而報社出售報紙和刊登廣告，可以說都是供給勞務，這營業性質上，根本不同。商店底顧客，大都是時時變動，毫無固定性，而報社底顧客，則除門市零售部份，係隨時變動的外，而大部份係屬於直接訂閱的讀者和設立往來的分銷處及派報社，這些多少是具有固定性的。這在顧客底種類，又有所不同。零售百貨商店，每日的顧客，固儘可以衆多，但是報社底顧客，如果以接受每一份報紙而論，則每日的顧客，何慮數萬乃至數十萬，而且這些顧客，是可以散佈在國內外底任何地域的。每一顧客底交易金額，是如此的微小，我們要設法把雜碎聚起來，每份報紙底成本，要很精確地計算出來。當時社長丁文安先生，曾帶着一點懷疑的態度來問我：「你能計出每份報紙底成本嗎？能計出每批印刷品底成本嗎？」我底回答是：「今日的會計知識，確已應到這個地步了，但我能否做到這個地步，讓我來試試看。」我這樣地回答，好像是有戲竹在胸和很有把握似的。報社底

規模，既然大，那末，就應該每月辦理一次結賬，來表示營業盈虧和財政狀況。我記得當我到任的前幾個月，在營業上，都有點虧損，可是後來就逐漸地發生盈餘，而且當我在二十六年二月間奉命調回南京的時候，盈餘頗大有可觀了。這在事後，報社當局頗歸功於會計制度，但我認為這是同仁共同努力的成績，我不應該把這種成績，用一些正確的數字，很具體地表示出來吧了。

上面已經說過，報社所出售的是勞務，報社底顧客是非常衆多，報社底交易非常複雜，這些都已成爲設計時，時所值得考慮的對象了。但是還有一些特殊情形，就是預收的事項，特別的繁多，而且複雜。顧客訂開報紙，往往預收一個月或幾個月底報費，我們又不能以爲在某一個月內所收到的報款，就當作某月份底收益，而使損益計算，不能正確。我們必須設法把預收之款，按所屬的未來月份，分別列出，然後逐月轉作收益，方不悖會計原理。此外刊登廣告，也有預繳刊費的事實，即使不預收報款，而同一廣告底刊登期間，以所屬的月份不同，何者爲當月份底收益，何者屬於未來月份底預收，也非設法求得不可。再報紙在停刊以前，固逐逐日寄發，而廣告則在停刊之先，有逐日一刊的，有間一日或二日一刊的，情形變化，真有多端。因此設計會計制度，也就不啻不在多方面，來斟酌考量，以適應客觀的環境了。

(47)

至於論到所營業的印刷業，尤宜與一般印刷業相同，可是當時因爲設備上底關係，所承印的書籍雜誌，有若干部份，不能完全自行印就，而須委託他店代印。再一切印品，不能自行裝訂，而須移置他店

辦理。上面曾經說過，對於普通印刷業，須辦理分批成本會計，這所謂分批成本會計，就是以有分批成本帳 (Cost Ledger) 爲牠的特色，而分批成本帳，通常只在記載直接原料，直接人工，和製造費用三者。今除此三者外，既尙有他店代印和裝訂種種事實，那末，我們豈不可以就在設計制度時，把分批成本帳內底成本項目，由三項變成五項嗎？

以上所說的，似乎已經牽涉到會計原理和技術等問題，我不願再在這裏來多所討論了，我只要把我所擬訂的會計制度內非首底一段，錄在下面，來表示牠底內容底梗概：

「博海報社，係屬於附屬單位會計之範圍，其發行與廣告兩項，又各係附屬單位會計之分會計。除印行報份外，尙兼營業通印刷業，承印各種書籍文件。是前者宜採用普通成本會計，後者宜採用分批成本會計。但其事務管理，並未劃分，工作場所，亦未獨立，故又須爲綜合統制之會計。本制度之設計方針，即基於此，願冀其能使本機關財務行政之實現，與學理及法令，互相配合，俾所編成之會計報告，能切實顯示其所執行財務之效果。全機關底組織，第一編爲會計處，都八章七十一條。第二編爲簿記組織，析之爲三：(一)爲附屬單位會計簿記組織；(二)爲發行課分會計簿記組織；(三)爲廣告課分會計簿記組織。三者復各分章節，曾列各簿記組織系統圖，依次涉及會計科目，會計報告，會計簿籍，及會計憑證諸端，最後段以附錄。附錄曾之，則全制度已規定之總分類科目八十有五，已規定之明細分類

賬科目四十有六，單位會計之普通序時賬簿一，特種序時賬簿九，總分類賬簿一，明細分類賬簿十六，備查簿二，歸類會計報告十，動態會計報告七，發行賬與廣告賬分會計之簿籍各四，靜態會計報告各一，動態會計報告亦各一，此為本制度內容之梗概也。唯此制擬訂時間，極爲倉猝，誤之處，在所難免，幸高明者有以垂教焉。

的確，擬訂這套社會會計制度的時間，真是太倉猝了！我記得是在二十五年六月中旬，到達漢口。社長對我說，希望就在七月一日，實施新會計制度，這無論如何，是辦不到的。我迫不得已，在那炎天暑熱的夏令，專心一致，埋頭苦幹，個人獨自擬訂，獨自抄繕，每日二十四小時中，難得有五六小時去飲食睡眠。燈下飛虫撲鼻，我好像沒有感覺的樣子，我不大去理會牠。結果在半個月以內，出我初料之外，居然全部設計成功了。我底個性，素來急得很，我已等不及上級機關來核定實行，我只有馬上所承社長。來交付印刷，結果這三十七種賬簿，和四十餘種應用格式，又在半個月以內印成了，因此在八月一日那天，我第一次所試驗的會計制度，便正式實施起來了。

讀者或許要問：「上面所擬訂的制度，未免過於龐大了，一個組織底事業有限，何必如此小國大作？」這我却要很肯定地否認，因為制度本身，並不龐大。反之，却可以稱爲比較完全。當時一次印刷費，雖然達四百餘元之多，但是，從賬簿格式，估計是抵兩年用的。當然不算濫費。在財力方面，我只請求添了一位月薪二十四元的助手。

#### 四 三個經驗

現在我想略述一點經驗和感觸了：

在經驗方面，第一是會計法的運用，已經得着相當的觀念了。我自認我是一個嫻練的人，凡事只有採取辦主義，就以組織會計法這四事來作例吧：當初我看過一遍，是預備得很，再看一遍，就聚多少瞭解一點了。如此一而再，再而三，直到我編寫在知識上已經有了滿足為止。會計法第一條，明白規定各級政府及其所屬機關會計制度之設計，及會計事務之處理，依該法之所定。當時的掃蕩報社，編寫政府所屬機關，可無問題。因此我就毫不猶豫地，決定根據會計法，來擬訂會計制度，雖然當我作這決定時，該法尚未明令施行。凡是關於會計報告，會計科目，會計簿籍，會計憑證，和會計事務處理程序等等底規定，也就是通常所謂簿記組織，我都得以體會透澈，而能很確切地准制度內規劃出來。第二個經驗，是新舊賬目，如何使之很自然地銜接。如果牠舊賬丟掉不管，那就不是盡了會計上底義務。可是要管起來，那牠原是五花八門，所謂產產負債，所謂那收應付，所謂預收預付，都無法可以考查得清楚，到底要如何銜接才好呢？這在今天看來，自以爲並非困難，但是當時以辦會計毫無經驗的我，不免有點着急。有一天晚間，我回去寓所，在「民生路」上，獨自步行着，腦子裏總裝了這些問題。凡事窮則變，變則通，啊！這難題到底解決方法，竟不知不覺地，就在那次步行當中，在我底腦子裏面迸出來了。在我新念過的舊本上，似乎未嘗見到有如此的方法。這是我

費了相當的思索與時間。這代價嗎！第二個經驗，是各種特別格式的設計，我爲着適應職業的需要，或把這些特別格式，分別規劃出來。

### 五 三點感想

談到感想，第一，是社會的結構，真像一個有機體一樣，各部門，都是息息相關的。假若一個有機體某一部份不健全，那末，整個有機體，都會蒙受不良的影響。我因爲急性的關係，在月份運過後的五天以內，就想把上月的賬目結算出來。可是電報局關於各地拍來新聞電底電費和郵政局應交書報份底郵費，總不能如期送到通知，我一次二次地乃至連續數次均遣人去催索，指定非達到目的不休的主義。當初，們似乎討厭我，但後來却可以看見月報四五號送來，因此我底參委會計報告，也就可以在每月底七號左右編成送出了。我因爲這點，就感恩社會內的任何一員，絕對應該在自己所立定的崗位上，來好好地行動着，免得妨礙別人任務底完成，也就是整個的任務底完成才是。

(49)

我底第二個感想，就是凡百事委底推進，不但需要良好的制度，而且需要推行制度的人才。假若制度雖然完好，而沒有具體負責實踐，刻着耐勞，和孜孜不息，堅毅不拔，而且願意破除情面的人來推動，那末，結果仍然是等於零。所以精明強幹的中級幹部人才，在社會中是絕有的需要。至於一般事務人員，都可以訓練出來，他們能知其所以然，固然是好，否則只知其當然，也屬無妨。試觀那時的掃蕩報

社的論，乾羅羅間改用了新式會計制度，忽忽間便用了新式賬簿三十餘種，而人員的逐漸變動，仍然由原有人員分別經辦，我當初尚疑心會坍台，但結果對於工作則仁，稍爲加以指點和解釋，就居然使第一副比較複雜的機器，全部動作起來了，真令我喜出望外呀！

我底第三個感想，是一個富有血性的青年，一旦走入了一個機關裏去服務，不論他的學問如何好，品格如何高，能力如何強，經驗如何足，乃至應酬是如何的謙遜，而所遇着的同僚，假若十九是一些說不出人味的分子，他們在職務上只圖苟息，在公事上只求敷衍，在人格上只求墮落，在財務上只求貪鄙，而主管長官，反從而掩飾祖護，形成所謂一邱之貉，那條草狗獨屬，敵也敵不贏，戰也戰不贏，這能夠幹什麼呢？可是這在漢，掃蕩報社，那幫壞種乎此不同，全社同事，都能彼此推誠言作，尤其是社長丁文安先生，給我與公份上莫大的便利。所以我那次小小的成功，還是由於客調的因素而成的。

### 六 「行有餘力則以學文」

「行有餘力則以學文」，我一向的意念是如此，總認爲着環境關係，沒有隨時實踐出來。報社會計制度，既然設計好了，而且已經推行順利了，那末，我們身爲計政人員，應得爲計政從事鼓吹才行。所以我就借掃蕩報上的篇幅，來主編計政專刊，每星期出版一次，每期約爲五千餘字。在二十五年十一月五日，出第一期，那日我還代撰一篇社論，題目是「計政之重要性」。總編輯認爲我底文章尚好，慶示

極端歡迎我來多寫文章，但我生平不喜歡做海嘔呻吟的文章。我那篇發刊詞，似乎也有點發揮，一個朋友批評他是科學的政論文章。過了不久，在掃蕩報上，又出了幾種其他專刊，據着武漢日報，也出版了一些專刊。但是這些專刊，都應該推計以專刊為牠們底始祖，因為牠們首先出現的呢。我苦心孤詣來維持一個刊物，別人底稿子，總難

求得到。後來我調回南京，白天去上公事房，公餘回到寓所，又有小孩兒啼哭，但我仍本篤有始有終和善始善終的備條，趁着晚間和例假底暇刻，在臥室餐室和讀書室三位一體的一間斗室裏，撰擬一些文字，寄到漢口去發刊，直到抗戰發生後報紙實行縮版時為止。

二十九年二月七日於重慶



# 專題討論

## 我國會計學術與會計職業之回顧與前瞻

潘序倫

(一)

### 專 題 討 論

我國會計之標準源甚古，惟數千年來會計簿記一科，既無專學，亦未成爲專業，歷史流傳，僅知政府機關於其財政收支，有簿籍記載，與典柱清冊之類者而已。商家錄帳收支。計算盈虧，因各有其傳統之方法與制度，俱能繼續，類類疏漏，更未見諸學者之著作與研究。降及今日，我人親於錢莊六當二當帳簿組織與記帳方法之臨記可法，且頗合於一般會計原理，知此類營業，因其事實上之需要，各已藉數十百年之實際經驗，形成相當完密之會計制度。但舊日習慣，商事經營，久見膠於士林，因而會計之學，亦被自囿市俗之偏，故不爲學者所注目也。

適值光緒中葉，清廷銳意維新，兵工廠，紡績局，造幣廠，鐵路，海關，郵政，銀行等相繼舉辦。歐西各國會計方法，亦曾隨工部，法蘭。經化學科學術以俱來。當時東西通商，外人在華設立商行、簿籍記載，自能行其本國制度。國內鐵道，多借外資舉辦，財務行政，

權操借款國家，其會計制度，亦各隨借款國家之鐵路會計方法而規定。海關郵政，創辦之實，委之審辦。會計制度，自亦效法外洋，然而當時我國各界，於經營理財之學，太爲生疏，故服務各該機關者，各依外人權操辦事。蓋以十九世紀末葉，歐美各國會計學術，亦未曾十分發達。各公務營業機關之實際制度或已嚴密可用，但良好之專門著作，致本國極少見。遂譯介紹，既感困難，國內會計學之研究，縱亦未見其端倪。

因上述近代事業經營之刺激，光緒三十一年（一九〇五年）遂有我國第一冊新式會計文獻「連環帳簿」上下兩冊出版。是書爲開源宏觀若所編，以木刻本行於武昌，所據原本，究爲何書，未可考查。但細究其內容，則爲宗十九世紀意大利一式簿記而譯述者。因其所列記帳方法，繁雜異常，不易遵行，致所予事業界之影響極爲微細。後至宣統未年，謝露氏有一「行簿記」一書，由商務印書館發行，是爲日後流行改用新式簿記之先聲。

民國肇元，百端更新，自是至民國西五年間，我國會計學術，有



以下各項取要之發展：

一、民國元年，北京政府審計院設簿記講習所，聘楊汝梅（予波）氏為教授，傳習「新式官廳簿記」及「會計辦事程序」，民國二年，遂、楊編「官廳簿記講義」之出版，民國三年及四年，北京政府先後頒佈審計法，會計法，審計法施行細則，支出憑單單據證明規則等法規，并由國務院頒行「普通官廳簿記」，嗣由山審計院加以修訂。是項制度，大抵依照日本辦法，施行結果，雖不無成效可觀，但因當時政治紊亂，財政又不上軌道，故迄未能顯以建設健全之政府會計也。

二、民國二年，北京政府交通部組織統一鐵路會計委員會。三年，訂就鐵路會計各種規則，由部頒行，各路會計制度，大體即依該項規則為統一之設定，向之制度較異百出者，旋歸消滅，是為我國事業界統一應用新式會計制度之先聲。

三、民國四五年間，中國銀行聘謝霖，楊介眉等氏改革簿記，試用新式制度，旋交通銀行亦由謝氏等為同樣之工作，其他銀行，紛紛效法，銀行簿記制度，亦得為統一之設定。

以上所舉官廳簿記與銀行簿記二項，制度內容，均仿日本。鐵路會計統一委員會之工作，即由美國亞當士氏（H. C. Adams）主其事，故我國鐵路會計，可謂出於美國。以首各該改革對於我國會計界影響之最大者，則莫如銀行會計。查政府擬與銀行界，與工商界之關係均頗疏遠，銀行界與工商界之關係則極為密切，銀行會計制度之為工商界所效法，自較易焉。迄於今日，我人仍常見許多工商機關，應用

銀行習用之傳票及日記帳格式者，非無因也。

以會計教育，據我人所知，除明達北平簿記講習所外，南京民國大學於民國元年曾開設簿記學班，本人亦曾該班學生之一。民國二年，北平南會計講習所之設，公私大學，設有商科者較少，開設簿記會計班次實更少，則會計學譯著之出版，亦復寥寥若星。

自民國六七年至民國十六年間，我國會計學網及會計職業均發展。因欲歐戰之際，列強抵滬東顧，我國新式企業如紗廠，麵粉廠等創設頗多，銀行業務亦趨發達，東市繁盛之風，公私大學及專門學校內事及上之需要，多添設商科，如南京高等師範商科，武昌高等商業學校，上海商務大學，北京海才商業專門學校等之設立，中國公學，復且大學商科之創辦，以及中層程度之上商業專門學校等均是。簿記會計譯著，自民國九年起亦遂逐漸增多，其間不少較佳著作，如楊端六氏之「商業簿記」與「記帳單位論」，章傳中氏之「高級商業簿記」，吳應麟氏之「會計學」及「審計學」，謝霖氏之「實用銀行簿記」等均足。新式會計之應用範圍，亦逐漸自政府，銀行，鐵路擴大及於工商企業，民國十年左右，商務印書館，南洋兄弟烟草公司即已改用新式會計，其他企業，採用者亦夥。惜礙於見聞，未能一一調查列出耳。

專門之會計師職業，本於此時漸萌其初芽。民國七年，前北政府農商部頒行會計師暫行章程，惟國人需求未盛，新制推行不廣，民國十年，滬上始有會計師事務所之設立，又三載，上海會計師公會發起，經營區區，以十四年三月成立。至民國十六年止，上海會計師公會會

員凡五十七人，其中確實執行職務者，復不及三分之一。

綜觀百端清未整起至二十六年止，我國會計學術與會計職業，不過漸趨初端，當以我國政治紊亂軍閥割據，大規模企業無有設立，然歐戰後以現著落，而經營方法，一臻健全，故新式會計，應用範圍亦殊狹窄。直至國民政府統一全國，會計學術及職業方有逐漸發展之現象焉。

(一)

民國十六年國民政府既定東南，十七年全國統一以後，三四年中，內戰雖尚間有發生，然國內建設已漸合常軌。是時東南一帶，因厘金攤廢，稅制更定，水泥、煤油、火柴及其他日用品工業均設廠多，加以國內商業科學之研究已較普遍，合理化經營之時機日趨成熟，因而工商會計之改換極為顯著。大抵民國十六年以後開辦之工商事業，多直接採用新式會計。十六年以前開辦之工商事業，則改進之道不外二端，或延攬會計專才，就其制所為澈底之更易，就本人所知者實，中華書局，招商局，永利化學工業公司均其著例。或則就中式帳簿，參用新式會計之原理與方法，國內歷史悠久之廠商均採此法，徐永祚氏改良中式簿記之倡導，實於此時肇其端云。

降至民國二十年後，國內工商事業發展之速度，雖因東北被侵，長江水災，滬甯戰爭等關係受頗挫，然政府於工商事業之管理漸形嚴格，專業界會計改革一舉之注意亦較前為甚，故新式會計之推行，仍有進步。至民國二十六年清稅徵收實施，會計事業之發達益臻

其最高點。按我國法令，知商人通例，公司法等，雖均有關於商事企業簿籍之規定，損益計算，盈餘分配之規定，然十年前，各企業因社會習俗關係，未能嚴格執行。十六年後，民生及其他重要商法先後頒布及修改，其旨亦較嚴格，其促進會計之改革者，影響已不在小，然其於工商事業會計之改進作用，究不十分顯著。民二十年，營業稅制頒行，因該稅制以營業額為課稅標準，似於會計改進不無影響，結果因徵稅採用報繳制度，遂於商人舊習並無「抵銷」。至所得稅制頒行，計算應納稅額，一以實際盈餘為課稅標準，於是良好之會計制度，不僅為經營與管理上所需要，亦為求納稅公平所必不可缺。各地商會與商業公會，於熱心討究稅制之餘，改革會計，至成此一時風尚。新式會計，向為大規模事業所特用者，見則普及於較小之商事企業，則至舊式商店，亦復逐漸應用新式會計，或參用合於新式會計原理與方法之中式簿記矣。

至於我國首先應用新式簿記之銀行鐵路，在此期間，會計方面亦復多有改良。就銀行一業而言，十餘年前，會計制雖各行悉屬一致，其實屬因當時，行章尚屬混淆，制度內容不免失之於簡略。民十六年前後，各行總處南遷，業務日趨繁複，會計方面遂多有改良，迄至今日，銀行會計制度之尚存二十年前面目者已不多觀。現在鐵路會計，迄民國二十六年為止，雖因民初會計規則規定頗詳，尚稱適用，但經前鐵道部研究改良者亦復不少。他如清末開辦之郵政電訊事業會計，亦各於此期間內有大量之改革與顯著之進步焉。

在政府會計方面，改換之多，尤可嘆服。民國十六年國民政府既定東

南統一全國之時，政府財政，尙多遵循北政府時代舊制，民十九年國府暫廿未編設計委員會來華，從事我國貨幣財政之改革研究事宜，該委員會所附會計專門委員會於財務制度及政府會計，曾多所建議，政府立法計政當局根據實情，酌定雖然主計制度及稽核組織之原則，積極推行整個科學化之財務會計制度。迄至民國二十六年爲止，先後頒行預算會計諸法與中央統一會計制度，付諸實施。各省市地方政府，執行新制，亦復不遺餘力，其中如廣西浙江等省成效尤著。各方篤行成績，雖尙乏未能盡合期望之處，但較之北政府時代，進步之多，已屬不可比擬矣。

### 月 務 眼

綜自民十六年至民二十六年抗戰開始前之十年內，我國會計事業之發達，較之民十六年以前遙爲迅速與普遍，尤以民國二十六年上半年所得稅甫經實行之時爲尤著。其所以造成此種趨勢者，客觀之需要雖爲其主因，會計專門教育與普及教育之推行，亦足以助成之。按當

民十六年以前，國內大學及專門學校之商科，所用簿記會計教本悉爲英美原籍，與我國會計實務，實格格不相容，坊間所售書籍，又以普通簿記爲止，比較高深書籍，偶一二見而已。民十七年春，立信會計補習學校創立，十九年抽登「高級商業簿記教科書」出版，民二十二年，抽編立信會計季刊及徐永祚氏所編會計雜誌二種創刊。至民二十

### (三第)

五年止，抽編立信會計叢書，出版已五十種，其他各書譯著，出版種數之多，亦已遍歷任一期間之上，而會計補習學校之設立，亦遍於國內通都大邑。會計教育，既普及於一般工商企業中之會計實務人員，會計師業務，亦因商事日繁，日趨發達。截至戰前爲止，國內領

得會計師證書者計達一千五百人，會計師公會，亦已設有十餘處云。

新式會計之使用既普遍，會計學術之研究亦益趨發達。此十年來，會計譯著之內容，已不限於簿記及初級會計，凡專門會計如成本會計，高等會計學，審計學，決算表之分析，所得稅會計等，已不乏佳本。且在第一期間，會計編譯工作，僅限介紹，最近十年來因會計之應用已廣，經驗已富，故學術之研究，與實務工作間之關係日益密切，會計學術，已非悉屬舶來品，所謂「中國會計學」者，已在逐漸形成之中。其間如徐永祚氏改良中式簿記之倡導，於舊工商界之改用新式會計，頗多助力。著者方面如雅潔派氏所著「中國政府會計論」，顧準氏所著「銀行會計」、「中華銀行會計制度」，及編著「會計學」，「股份有限公司會計」等書，均以我國實際情形爲研究之對象，至於本事務所同人編譯「會計名辭彙編」一書，前年又有修訂本之出版，對於我國會計名辭之統一，當不致貢獻焉。

在會計學術範圍方面，民國二十三年有中國會計學社創設。民國二十四年，會計學社主辦會計月刊（南京）會計雜誌（上海）二定期刊物，繼續出版。至八一二三戰事發生爲止，於會計學術研究之推進，極多影響。而各大學專門學校會計學術團體之組織，亦復先後繼起，極一時之盛焉。

迨自民十六至二十六年十年之間，國內會計事業與會計學術進步極速，頗可驚人。十餘年前，國內人士，猶多不解會計師爲何種職業，今則會計師聲勢現前已極普遍。十餘年前，政府工商機關，以會計一職與庶務書記並列，親戚私人祇須其略曉文義，即可委其擔任，今

則各機關聘會計職員，幾多以考試方法出之，而非學固有業者，無任事希望。惟此十餘年中會計已成為一專門職業，與醫藥、工程、法律等專家等視齊同矣。

### (三)

## 專 題 討 論

民國二十六年秋間，我國工商企業方極繁榮，全國建設方以一日千里之勢猛進，會計事業與會計學術方處前所未有之黃金時代。平津滬滬，戰事突起。東南平津一帶，交通工商事業悉皆停頓，旋又以砲火毀損，與漢收侵奪，致使原有建設事業，十去七八。自民國二十七年下期以後，戰局日趨穩定，內遷工廠已多數開工，而上海租界區域內工廠恢復之步履亦速。此種演變，使我國會計事業之發展，循另一路徑以進。約言之，門會計事業與會計學術之向以上海為其中心者，現因西遷建設之進展而遂形「西漸」。蓋內境新創事業與內遷工廠，不若舊有事，粗於積習，因而採用新式會計之趨勢益著。復以西南各省，所得稅繼續徵收，二十八年度起更增徵過分利稅，是其有裨於內地原有工商事業會計改革當頗鉅大。復顧滬滬各省，津青粵漢各地，生產事業殊少個人辦理之餘地，會計事業因是無從發展。上海一地，二十六七兩年，事業即復恢復營業，多存五日京兆之心，亦不復求經營管理之精術，會計改進工作顯現停頓現象。二十八年以降，各種企業因種種之關係，多能獲致鉅利，而觀察時局，似乎在此崎嶇局面下之上海，亦不無繼續營業之餘地，因之會計之改進，漸復受人注意。因此，戰事發生三年後之今日，無論在西南，在上海，會計

專之需求，漸復當應，較之戰事初起之時，大批人才，痛遭失業者，蓋戶有不同矣。

三年以來，政府會計建設始終循原定方針逐漸進展，毫未因戰事關係趨向停頓，此實計政立法當局之努力不懈，有以致之。綜計三年以來，主計法令之新頒頒行着計有公庫法，決算法，審計法，預算法施行細則，公庫法施行細則，審計法施行細則等六種。其中公庫法於民國二十八年十月一日起施行，其有裨於財務行政與會計改革者至鉅且大。此外，中央各機關及所屬普通公務單位會計制度之一致規定，於民二十八年初頒行，旋二十九年初又開實施公庫法關係而修改，是於政府單位會計制度之改進，意義極鉅。至於三年來各省市政府新設會計處，從事計政改革者，復有粵、鄂、湘、贛、黔、川、陝、甘、瀋諸省暨重慶等市，於地方政府之會計改革當有良好之推進也。

會計教育，三年以來，自始未見有何之頓挫，上海各大學專科學校及會計補習學校學生數目，自二十七年上期以來，大致即已恢復舊觀，本人創設立信會計專科，亦已於去秋開學。香港重慶桂林各地新設會計補習學校多所，其中重慶一地所設立信分校計有兩所，至於內遷學校之會計科系，除西南聯大，復旦，光華，大夏，金大等校本已設有專系者外，新設科系者有重慶大學之會計系，丁洪範氏主之，中央政治學校之會計專修科，聞亦有，鄒曾侯諸氏主之，執教者有王遙辛何士芳諸氏。廣西大學之會計專修科，本原同人蔡濟洪氏刻方任教其間。會計教育發達之原因，不外事業界對會計人才有所需求。聞除此以外，我國青年趨求知精神之發達，與夫戰事進行中與戰事以

後「改革」趨勢之彰明可知，亦足以助成之。此種現象，固不僅足以證明會計事業前途之光明有餘，新中國光明之前途，亦於此卜之矣。

至若三年來會計學術研究之風氣，亦見其種種發揚。三年以來，新版及改訂版之會計譯著，僅就本人所編立得會計叢書而言，已在十五種以上，新版各書，復多研究精潔之佳作，原有會計定期刊物，戰事發生後本多已停刊，二十八月初上海復有奚玉書氏主編公信會計月刊之創刊，迄今一年有半。各省政府會計處及各大學會計系或會計學

## 關於會計制度的幾點意見

會計法關於會計制度之訂定，有一點一貫的主張，應不為解釋法

律者所漠視與誤會。此一貫之點，即尙同而不尚立異是也。如第十六條云「凡性質相同或類似之機關或基金，其會計制，應為一致之規定。」第十七條云「總會計之設計由各級政府之主計機關為之。單位會計或附屬單位會計及其分會計之設計……是由各該級政府之主計機關擬定。」第十九條云「各會計制度不得與本法及預算決算審計統

會亦多編行定期刊物。而本所前舉刊行之立信會計月刊亦以此時復刊焉。

綜合三年來會計事業與會計學術之各種情形而言，足徵戰事發生以來，國內環境雖艱，事業界與會計界尚能排除萬難，力謀進取。瞻望前途，戰事結束為期不遠，事業界之發展正未量。他日會計事業之規模，或未可與今日相比擬。今日會計教育與會計學術之研究，實為備日發展之準備工作也。

## 衛挺生

根據會計法上之會計大同主義，鄙人願對會計制度主管之當局，貢獻左列數點之意見：

一、一切公務機關普通公務之會計事務，在會計制度上，應為一致之規定。

二、有相同或相似之特種公務之機關其該項之特種公務之會計事務，應為一致之規定。

三、同類之營業之會計事務，應為一致之規定。

四、同類之事業之會計事務，應為一致之規定。

五、一省政府之各項會計制度而訂定周密者，除有特殊事實之部分外，應可採用為各省通用之會計制。

六、一市政府之各項會計制度而訂定周密者，除有特殊事實之部分外，應可採用為全市通用之會計制度。

七、一大縣一中縣一小縣之各項會計制度而訂定周密者，除有特殊

機關擬定。」第十九條云「各會計制度不得與本法及預算決算審計統

計等法抵觸。單位會計及其分會計之會計制度不得與其總會計之會計

制度抵觸。附屬單位會計及其分會計之會計制度不得與該管單位會計

或分會計之會計制度抵觸。」第二十條云「……變通辦法仍受前條所

定之限制。」凡此之類條文，法中散見者頗多。其目的均在會計制

之劃一。此一貫之主張，可稱為會計上之「大同主義」。會計大同主

義者，在不廢因地因時制宜之條件下，而力求會計制度之劃一與

統一也。

殊事實之部分外，應可採用爲各大縣各中縣各小縣通用之會計制度。

八、一大鄉大鎮，一中鄉中鎮，一小鄉小鎮之各項會計制度而訂定細密者，應可採用爲各大鄉大鎮各中鄉中鎮各小鄉小鎮通用之會計制度。

以上辦法，不但可以免去各會計制度中不必要之立異規矩與立異辦法，而且可以救濟國內會計題材之缺乏，並促進全國會計制度之普及。

### 資力負擔釋義

鄒曾侯

讀者附言——本校畢業同學胡餘喧同志前呈送「八個月之會計制度設計工作報告」一文，由本校教授鄒曾侯先生審核，加以指示，胡同學復來函質疑，鄒先生特爲長文加以解答。本問題爲會計學理上一相當重要問題，此項解答頗有公開發表之價值。爰揭載於本刊，以供從事會計工作者之參考。茲將鄒先生之審核意見及胡同學之質疑各點錄後，以明本文之原委。

鄒先生意見——中央之「單位會計制度之一致規定」雖用「資力資產負擔負債」及「資力資產負債負債綜合平衡表」等名詞，實於法不合（會計法關於普通公務員僅定有資力負擔平衡表），於理不合（根據會計理論資力概包括資產在內，負債概包括負債在內，參閱 Debit or Credit 之贅自明），不足爲訓。各省設計之制度頗多改正者（例如江西省會計處所設計各制度），該生仍襲用主計處錯誤之名稱，似不足表現新學制法令獨立應有之精神。

胡同學質疑——查會計法中關於普通公務員僅定有資力負擔平衡表，但關於特種基金及公有營業或公有事業則定有資力負擔平衡表，資力負債平衡表，或資力負債資產負債綜合平衡表。由此可知資力負擔資產負債綜合平衡表，亦係見於會計法，並係代替資力負擔平衡表與資產負債平衡表。按東西各國關於政府會計之記載探由兩種不同之制度：一爲 Unit System，一爲 Unified System。在 Dual System 之下，資力負擔帳戶（即預算帳戶）與資產負債帳戶（即財務帳戶），嚴格劃分，各自記錄；雖遇會計事項同時影響兩類帳戶者，亦必須爲其行之分歸（Dual System 而便分別編製資力負擔平衡表與資產負債平衡表。故在 Dual System 之下，資力以未能包括資產，而負擔

國民政府主計處會計局，爲實現會計法所定之目標，應定一分步編之會計三年計劃。據第一個三年中，將全國各級政府各機關各類基金各類營業各類事業之會計制度訂定完竣，彙編成書，俾各級政府一切政務事業機關各有其會計制度手冊，並同時分批訓練人才，以爲推行制度之幹部，然後再於第二個三年中制度上充分改善，訓練上充分普及，如此，則全國會計可樹百年不拔之基礎，而國家地方庶政之清明，庶可有統馭之工具，而不徒託空言矣。

亦不能包庇負債。在 United System 之下，實力負擔帳戶與資產負債帳戶，並不劃分，而其事項無論是否影響兩類帳戶者，均為混合之記錄，故係產生實力負擔資產負債綜合平衡表。主計處此「單位會計制度之一致規定」中所採用「實力資產」、「負債負債」，及「實力負擔資產負債綜合平衡表」等名詞，蓋係表示採用 Dual System 之意義，故在年度終了各預算帳戶結清以機關規定編製「結帳後資產負債平衡表」以示區別。至會計法中關係規定採用何種制度，由普通公務員之觀察而觀，頗不明瞭；惟依據特種基金及公有營業或公用營業編製實力負擔平衡表，資產負債平衡表，或實力負擔資產負債綜合平衡表一點而言，即似二種制度，均可採用，於會計設計之時，有莫知所從之感，故主計處規定編製實力負擔資產負債綜合平衡表而確定審配之制度，似亦有充分之必要也。所見是否相當？尙懇轉煩郵師抽暇詳為指示，俾查遵循為禱！

我國會計法規定會計報告分為二類：凡表示一定日時之財務狀況

者為靜態之會計報告；表示一定期間內之財務變遷經過情形者為動態

之會計報告（會計法第二十五條）。普通公務單位會計之靜態會計報

告中定有「歲入實力負擔平衡表，經費實力負擔平衡表等」（會計法

第二十六條第一款）。國民政府主計處遵照會計法而頒佈之中央各機

關及所屬普通公務單位會計制度之一致規定（以下簡稱一致規定）所

編定之靜態會計報告在年度內則為歲入類或經費類之實力負擔資產負

債綜合平衡表，在年度終了結帳後則為資產負債平衡表，而動態會計

法所規定之歲入或經費實力負擔平衡表（按會計法之規定不論在年度

中抑在年度終了結帳後，均用此名稱）。一致規定雖云遵照會計法以

制定，但就此點而言，顯與會計法有所抵觸。就法律而言，中華民國

各級政府及其所屬機關會計制度之設計及會計事務之處理應依會計法

之規定（會計法第一條），凡與會計法抵觸之法規其抵觸部份無效（

會計法第一百二十六條）。但照法律而觀學理之立場言，苟會計法

可利用會計法第二十六條第一款條文上最末之「等」字，而另定其他

合觀之報表。究竟會計法之實力負擔平衡表為合理乎？抑一致規定之

實力負擔資產負債綜合平衡表為合理乎？此問題之解答，觀「實力」

「負擔」二名詞之含義若何而定。若「實力」不籠括資產，「負擔

」不能包括負債，則普通公務單位會計之基礎與報告明明有資產負

債在內，自以一致規定之報表名稱為合理。若「實力」之含義原已包

括資產在內，「負擔」之含義亦原已包括負債在內，則會計法所定之名

稱為合理，而一致規定所定之名稱，不惟不合理且顯與會計法抵觸。

按實力負擔二名詞係由英文 Resources, Obligation 二字譯前

來（統一會計制度譯為財源與負擔）。英文此二字之原義，不論主觀

單一制 (Unified System) 或雙重制 (Dual System) 者皆指為實力包

括預計的資產（即歲入預算數及預算內備用之借款收入數，姑名之曰

預計的資產）及實際的資產，負則包括預計的負債（即經費及其他歲

ne's Office) 在其所著 Principles of Government Accounting and

Reporting 1921中係採用預算制者，其列舉普通基金預算帳目如下 (見該書五十二頁)：

實力：

1. 撥入預算款
2. 應收稅款
3. 應收其他撥入款
4. 可用現金
5. 他基金欠款

負債：

1. 未保留之經費預算款
2. 未清理之保留
3. 短期借款準備
4. 其他基金款

剩餘

上列實力內撥入預算款一科目為預計的資產，不見於財務帳 (Contingent Receipts) 內，應收稅款與應收其他撥入款二科目皆為實際的資產與財務帳內科目之數額屬互相符合 (見同書一七六頁)。

可用現金為一基金已收到之現金減去已核准之付款憑單數額，換言之，可用現金相當於財務帳內現金減去應付憑單之餘額，自更屬於實際的資產 (見同書一七六頁)。他基金欠款一科目雖屬實際的資產，而在財務帳內無同樣之科目，此因該氏主張預算帳依基金別而分立，財務帳則不依基金別而劃分，故基金間之債權債務不見於財務帳也。

上列負擔內未保留之經費預算款，未清理之保留款二科目為預計的負債，每期借款準備 (相當於財務帳之短期借款，如德魯三字指示區別，並不妨礙其性質之相同，見該書一七八頁)，欠他基金款 (不見於財務帳，理由見上述之他基金欠款) 二科目皆屬實際負債。(剩餘一科目屬於淨值性質之科目可以略而不論)

又該氏所予實力一詞之定義如下 (見前揭書三十八頁)：

As applied to government accounting and reporting the term "resources" signifies not only all Property owned by the Government, such as land building equipment, cash, accounts receivable, stores, etc, but also the amounts to be collected from revenues or borrowings that, by act of legislature, have been made available within the current fiscal period.

原文意謂「用於政府會計與報告中『實力』一名詞，不僅代表政府所有的一切財產，如土地、房屋、設備、現金、應收帳款，材料、用品等等，並代表因立法部通過法案而在現年度可收之一切撥入或借款」。

該氏在其書中對於負擔雖未給一正式之定義，然觀其所列舉之負擔科目及其實力之定義，自可推斷負擔自必包括一切實際的負債與立法部所通過一切有支出之歲出及償還債款也。

美國參議員 (Clery P. Sofferman) 在其所著 Manual of Accounting, and Business Procedure for the Territorial Government



of L. B. 1908 一書中亦是採用這種制者。其對於實力負擔二名詞之解釋亦與上引歐奇氏之言相同。關於預算帳內實力負擔之科目，榮氏列舉如下。

實力：

- (1) 歲入預算數
- (2) 可用實力

- 1, 應收稅款——本年度
- 2, 應收帳款——本年度
- 3, 應收票據——本年度
- 4, 投資款(按指短期投資)
- 5, 應收稅款——上年度
- 6, 應收帳款——上年度
- 7, 應收票據——上年度

- (3) 可用現金
- (4) 他基金欠款
- (5) 核准未發債券
- (6) 各種費用之移轉

負擔：

- 1, 未分配之經費預算數
- 2, 未保留之分配數
- 3, 未清理之保留數
- 4, 短期借款準備

- 5, 欠他基金額
- 6, 不可用實力準備

餘額：

- 1, 未撥用之剩餘

上列各科目之性質及其與財務帳科目之關係，據榮氏在其書中十章解釋如下：

歲入預算數及核准未發債券二科目代表過年度依法可收之歲入估計數及債券收入數。此乃非屬實際的資產，自不見於財務帳。列於可用實力下之一切科目皆為實際的資產，應與財務帳內同科目之數額完全相等(注意榮氏與歐奇氏之主張微有不同，榮氏主張預算帳與財務帳金依基金而分立，歐奇氏則僅主張前者依基金則分立，後者則否)。可用現金為收到之現金減去已核准之付款憑單數額與財務帳之現金科目數有不同。二者之異同，略同私人支票存帳上所記之存款數額與銀行內該存款戶所記之數額。前者已減去一切未向銀行兌現之支票數額，後者則否。其關於實際資產性質實更顯然。他基金欠款亦為實際資產與財務帳內同科目之數額應完全相等。(此段見前揭書三四頁至三五頁)

未分配之經費預算數，未保留之分配數，未清理之保留數三科目皆非實際負債，在財務帳內無同樣之科目。短期借款準備為實際負債，與財務帳內短期借款完全相同。欠他基金款為實際負債與財務帳內同科目相同。不可用實力準備為預收下年度之歲入款，與財務帳內應貸項科目完全相同，其為實際負債自無疑義。(此段見前揭書三五

五頁)。

觀以上所引歐奇與柴門二氏之言，可知在重複制中實力決不是僅僅代表歲入預算統制科目而且包括實際的資產科目在內，負擔亦不僅僅代表經費(歲出)預算統制科目，並包括實際負債科目在內。(柴氏在該書二二頁舉有年度結帳後實力負擔平衡表之實例一則，可供參證)。又可知在重複制之下，根據預算帳以編製之實力負擔平衡表與根據財務帳以編製之資產負債平衡表不是題材各異的報表，而是有一部分互相重複的報表。

重複制之缺點，在以同一之會計事項作重復之記載編重複之報表。所以美魯莫萊(Lloyd Moray)教授才主張用單一制。在單一制之下，每一基金之會計事項祇設立一套科目，編製一總體報告。此種總體報告包括預計的資產和負債以及實際的資產和負債在內，名之曰實力負擔平衡表。莫魯對實力負擔之定義如下(見Moray: Introduction to Governmental Accounting 初版一八頁至一九頁，修訂版二十五頁)：

「每一基金之實力包括實際資產以及在在本年度內可產生實際資產的其他實力。每一基金之負擔包括實際負債與應由本年度實力內支付之定單契約(按指保留款而言)，以及應由本年度實力內支付之經費預算款額」。

綜觀以上所述各學者之言，可得一結論，即無論重複制與單一制，實力等於預計的資產加實際的資產，負擔等於預計的負債加實際的負債。按會計法第二十六條普通公務備定有實力負擔平衡表，第九

十一條則謂公務會計除設置歲入預算與經費預算各科目外，尚有資產負債性實各科目，可知會計法上實力負擔之意義與此相合)。

或言曰以上所引皆外國人之理論，中國人不必內襲外國人之理論，何妨獨創以實力與負擔專代表預算統制科目，概不包括實際資產負債在內。如是則以公務會計之譯語報告名之曰實力負擔資產負債平衡表自亦名正言順。是又不然，事實創造不貴因襲，固吾人應審觀以求之者。創造實合理，不合理之則遺其弊或有甚於因襲者也。

若以實力負擔專指預算統制科目而言，試問會計法所規定公務會計之實力負擔平衡表根據何種會計制度以編之？用單一制決無法編此表，理至淺顯，無待說明。用重複制乎。重複制內之財務帳無預算統制科目，自無法編造。即重複制內之預算帳亦不備有預算統制科目，並有實際資產負債科目，自亦不能編造適合預算統制科目之報表。且若依此種實力負擔之定義，不備無法根據財務帳編造實力負擔平衡表，且是設想不成為一種會計報告。古今中外絕無僅列預算統制科目之會計報告也。然則會計法內一再而再，再而三，所提及之實力負擔平衡表(見會計法第二十六條)，豈非不備而特錯乎？然自會計法起草討論，以及頒佈，實施以來，從未聞有人指出會計法有此錯誤，即根據會計法以編佈一致規定之手計圖亦未聞其指出此項錯誤，而後出會計法之修正案於立法院也。依據學理上之解釋，會計法所規定之實力負擔平衡表乃合理之公認會計報告，根據一致規定之解釋，則會計法此項規定不合理，日為無法產生之會計報告。以命令變更法律，以命令強使法律上之命令規定變成不合理，吾人縱不必謂之為「違法」，至少

亦可謂爲「不合法」也。此而謂之「創造」，則一切不合不合理的行爲，皆可謂爲「創造」。其然豈其然乎？法可知若以實力負指預算算統制科目而言，非僅從學理上不通之論，亦爲法以上不合法事實止。無法自與法說之論也。

或者又曰實力預算預計的資產與實際的資產，負擔包括預計的負債與實際的負債，其間命矣。然會計法又規定等額法，則公有事業可以「理」經費力負擔資產負債綜合平衡表（見會計法第卅六條）其如何居？答曰此乃指一部份全預算之統制，其部份不受預算統制之事實而言。例言建築一條道路，在建築中之建築費用完全受預算之統制，若一段仍在建築中，另一段則已建築完成開始營業，則在建築中一段之建築費用編實力負擔平衡表，已營業一段之營業帳須編資產負債平衡表。該兩表之內容，不獨冗繁，可分編列於兩表內，則名之曰實力負擔資產負債綜合平衡表。所謂「綜合」云者，英文

### 會計學之評價論

#### 一、會計學之評價問題

德美籍Rorm氏於其所著之會計學「Accounting Method」書中

曾謂會計學應列科學分析之定法。Quantitative Method 此種方法之主要法則，包括現象之度量 Measurement of Phenomena 與資料之解釋 Interpretation of Facts 兩項。欲度量現象，必先選定度量

Unit 之問題，亦即將兩表列於一欄內，而不將二表同樣之科目合併編列之謂也。（二表同科目合併編列之報表謂之合併報表 Combined Statements）。但建築部份之實力負擔平衡表，應營業部份之資產負債平衡表往往皆冗長，不能合併一欄表內，故會計法規定爲「實力負擔平衡表，資產負債平衡表，或實力負擔資產負債綜合平衡表」以示可合併一表則合併之，不能合併一表則不合併也。

然而會計法規定公務機關所編之歲入歲經費實力負擔平衡表爲合理之規定，主計處一致規定所規定之實力負擔資產負債綜合平衡表爲不合理不合法之規定。一致規定爲各機關及各級政府設計會計制度之參考資料，最多亦等於命令性質，換語命令不轉變更法律之原則，各機關及各級政府會計人員設計會計制度，正可擇善而從，其歸與自不必因襲也。

王達辛

之單位，Unit of Measure 並從而應用之。夫會計學之度量單位，既惟貨幣，我國現以法幣爲貨幣本位。故一般公私會計之度量單位，亦爲法幣。惟度量單位之實際應用，則爲會計上之一大問題。因應用度量單位於會計紀錄，即成爲會計上之評價 Valuation 問題。以評價者，實言之，即以貨幣之度量單位，評定各種資產負債及淨值之價值，而爲定額之紀錄量也。

論 討 題 專

會計學之評價所以成爲問題者，厥因有三：其一、會計上之價值，名目繁多，舉例言之，有權衡經營價值 (Going Concern Value)，成本價值 (Cost Value)，市場價值 (Market Value)，帳面價值 (Book Value)，賬面價值 (Face Value)，重置價值 (Replacement Value)，資本化價值 (Capitalized Value)，現在價值 (Present Value)，清算價值 (Liquidation Value)，折除價值 (Depreciated Value) 殘餘價值 (Scrap Value) 等，會計記錄究用何種價值，最爲適宜，殊屬難言。有將某項資產，可同時有兩種以上之價值，而此兩種以上之價值，均屬正確，是所謂不同之目的有不同之價值 (Different Values for Different Purposes) 例如有機器，如借諸公開市場可獲二千元，如用濟生產業，可獲四千元價值之股票，如進進變賣，便可獲一千元，如作廢除材料，僅值二百元而已。上述情形，究竟選用何種價值，頗難抉擇。且每種價值，既有一定之趨勢，倘有誤用，則失諸毫厘，謬以千里。會計記錄實祇能表示企業之財政狀況與營業成績，而誤用價值標準之結果，必致使全部會計紀錄，表現不確，失其作用。關係之鉅，不難想見。其二、會計上之評價，頗易受主事者偏見 (Bias) 之影響，有時爲過高之評價，有時則爲過低之評價。例如某商人爲逃避所得稅起見，特爲抑低其利益額或抬高其資本額。又如某商人於其應收賬款之可能收回，過分樂觀，致過帳準備存儲少，不敷備抵。又如廠商因過分信任其機器生產效率之良好，而致忽視市場上新發明之機器，此種新發明之發明，足以損損損壞舊有機器之價值。上述當事者之種種偏見，均足爲會計正確評價之大礙，惟當局者迷，

或視其爲瑣事，加以忽視。四、會計學之價值，常事者之偏見，則身不易察，然其對於會計價所生之不良影響，顯學從淺顯。其三、專長技術 (Specialized Technic) 對於會計評價，亦一密切之關係。例如期間資產折舊率之計算，有利息證券租賃地產之評價，均依賴於高深數學方法及其實用科學技術之應用。又如工業產品之評價，非假手於成本會計方法之專門技術不可。倘會計家對於有關專門技術，未能熟諳，則必難有精確之評價，可斷言也。執上以觀，評價一事，誠爲會計上不易解決之問題；雖然，亦有若干普通原則，是資論列，並可遵循，請於下節中詳述之。

### 一、會計學之評價通則

會計學之評價，乃基於若干之基本假定 (Assumptions) 而制定，實即爲評價之先決條件，茲分述如次：

其一、繼續經營之假定。所謂繼續經營 (Going Concern) 者，即企業在經常狀態之下，於相當時期之內，繼續不斷的經營業務之謂。以此爲前提，企業所有之一切資產，均依其預期之用途及狀態。如欲以使用與處置。例如存貨將於適當期間內售出，物料將用於經常業務上，機器與設備因繼續使用而發生折舊等。故所謂繼續經營者，乃企業希望繼續經營其經常業務，而非中途歇業或變賣財產之謂。此種繼續經營之假定，實與現代經濟生活相符合，因現行一般企業，均在相當時期內，繼續經營其經常業務。所有一切資產，均依企業當局所定之用途，而加以適當之運用；雖其假定資產，或須變賣，又其商品，或須經較長之時間，始能出售，但此係特殊情形，而非經常狀態。

設企業一旦斷告停業，則上項繼續經營之假定不復存在，自當針對現實，以爲斷斷矣。

其二爲成本產生價值(Cost Gives Value)之假定。此種假定，即謂從原始言之，資產之成本足以決定其價值，因一般會計家於取得資產時，通常即以其成本爲評價之標準，其他評價價值等，均所不計。資產之取得，雖有其特定之目的，但會計家每認其價值必與一何之代價相等，有時爲取得資產所付之代價，幾其目的觀察，似覺昂貴，但會計家仍假定此項代價，從其他目的觀察，必與其價值相等。雖然，資產之帳面價值，當非永爲其成本價值，但此種成本價值高爲其原因之價值，可無疑義，將來或有變動，或永無變動，均屬可能。

其三爲貨幣價值不變之假定。會計學之評價，以貨幣爲計算標準，已如上述。會計家對於此項用作計算標準之貨幣，假定其價值不變，對於因經濟情況而發生貨幣價值之變動，置諸不顧。雖然，此種假定，有時能使資產之價值，不能正確，尤以一般經營業務須經較長期間之企業爲然。因是會計家中有主張採用權數方法，比較固定資產之價值，以抵銷貨幣價值變動所發生之影響，此種主張，迄尙未見流行。現時會計上之評價，仍以貨幣價值不變爲假定也。

其四穩健主義(Cauteratism)之假定。所謂穩健主義者，即爲避免將企業淨值評價過高之一種態度，其結果是使資產評價較低，而負債評價較高。穩健主義影響於會計評價者殊鉅，一般企業當局，亦常以穩健主義爲然，彼等認爲淨值評價較受之危險性，究較評價過高爲少，蓋評價過高之結果，往往引致不合理的擴充業務，或分派資產。

平心險之穩健政策對於企業管理，確具有裨益，尤以各項資產，因有不測之目的而有不同之價值，即採用穩健政策時，必以兩種可備價值中之較低一種價值爲準，是可避免淨值之不合理的增加，而使企業確有穩固之保障。倘從利害關係者觀之，倘企業因採行穩健政策之結果，而多隱蔽其真實之價值，甚至有礙其業務之進展，則採取穩健政策有弊而無利矣。

會計上有關評價之若干假定，已述如上，茲再列舉有關評價之若干通則於后：

其一，流動資產之評價，依成本與市價孰低爲原則。此項通則之意義，即制定某項資產之原始成本價值及現在重置價值均已知悉，且互有差異，則以較低之一種價值爲準。此項評價通則之應用每發生下列兩項問題：(甲)成本價值，如何定義？如何計算？(乙)市場價值如何定義？如何計算？此項問題，雖似簡單，頗難解決。通常上項原則之應用，共於一切流動資產。尤以商品用品及短期投資等，最爲適用。如用精細收帳款，則須類其帳面價值內，減除充分折額之壞帳準備，始爲正確之評價標準。

其二，固定資產之評價，依成本減折舊爲原則。此項通則，以原始成本爲正確之評價標準，固定資產之成本價值減除折舊後之折餘價值，即應列入資產負債表之價值，其不發生折舊之固定資產，自可逕以成本價值列入。此項原則之應用，乃基於下列各種假定：(甲)固定資產，在使用期間，並無增加價值之情形。(乙)每種固定資產，各依其原定用途，而加以使用。(丙)並無意外事變之發生，是以

影響其服務價值之變動。(丁)並派貨幣價值之變動，足以影響其將來服務之交換價值。上項原則應用之結果，往往忽視固定資產重估成本之上漲趨勢，惟加重置成本低於原始成本時，則依此原則，仍以原始成本為準。欲應用上項原則，須先解決下列兩項問題：(甲)固定資產成本，如何定義？如何計算？(乙)固定資產折舊，如何定義？如何計算？通常此項原則，以應用於固定資產，無形資產，及長期投資較多。

其三，負債包括完全，並依最高價值為準。負債之評價，應注意，列兩項：(甲)一切負債，包括完全。(乙)負債評價，至少以債權人所收收回之數額為準。惟有時負債之確定，不易決定，且亦不易說知其已否發生。如為長期負債，償還尚在將來，則其時間因素，對於其應列入資產負債表之價值，尤有密切之關係。

其四，資產減負債等於淨值。資產與負債，如能評價確實，則計算淨值，乃易事耳。因淨值原為資產減負債後之餘額，即為企業股東或合夥人所有之剩餘權益，資產與負債既評價正確，則淨值一項，自亦隨諸正確，此一定之理也。惟各種股東或合夥人間，如何分配淨值，淨值中之盈餘一項，如何分配提存，以及債權人與所有主權益之界限，如何劃分確定，凡此均為淨值中不易解決之問題也。

其五，不計未實現之收益，而預防可能發生之一切損失。此種原則，有關收益與費用之一切交易，而與企業營業結果之計算，尤有密切之聯繫。此項原則，充分表現謹慎主義之應用，依此原則，一切可能發生之損失，雖未實際發生，但應先提存，以資預防；同時帳冊所記之收益，不能將未實現之利益，包括在內。惟欲應用此項原則，宜先確定

計算實現利益及可能損失之標準，是亦為會計上評價問題中之一問題。以下分節討論各項重要資產負債及淨值之評價原則及其問題。

### 三、流動資產之評價

茲以應收帳款與票據及存貨為流動資產之代表，說明其評價之原則與問題。應收帳款與票據之評價原則，乃在決定其變現價值。(Cash Realizable Value)換言之，即為估計其可能發生之壞帳損失。應收

帳款與票據之帳面價值，減除壞帳準備後之餘額，即為應列入資產負債表之價值，是謂之估計可發生之壞帳損失，通常有下列三項標準：(甲)截至編製資產負債表日為止之應收帳款額。(包括應收票據)。(乙)本期間之賒銷額。(丙)本期間之現銷與賒銷總額。(甲)法對於每年編製資產負債表一次之企業，較為合用，如按月編製資產負債表，採用此法，頗有缺點。(乙)法在理論上，實為最適當之估計標準，因現銷交易，已收現款，自不致再有壞帳損失之情形，惟在實際上，仍以賒銷現銷之總額或淨額(減除銷貨退回)，最為合用，以可省略分析賒銷現銷之手續也。再估計壞帳損失時，不宜估計太多，超過預期之需要，以免發生虧損準備(Voluntarily reserve)之情形(詳見第八節)。同時，亦應估計太少，不及期預備損失，而與會計上之謹慎原則相抵觸，是又不可不注意者也。

再以存貨言之，一般買賣業之存貨，其評價標準，通常有(甲)成本，(乙)成本與市價孰低，(丙)零售價法(The Retail Method) (丁)售價減估計推銷費用，及(戊)平均成本法(甲)法通常以

最後一次之遺留成本爲準；(乙)法爲一種穩健之評價標準，計入未實現之損失，而剔除未實現之利益，故採用最廣。(丙)法爲一般零售商店及百貨商店採用，含有統制存貨之作用。(丁)法適用於一般不易計算成本之商品，如鑄造品等。(戊)法尙尙分爲直線法與平均法與加權平均法兩種。存貨之標準，究竟採用何種標準，依Waters氏意見，

基於資產負債表之立場而言，爲欲顯示企業之償債能力起見，宜以估計營業成本所得之變現淨值爲評價標準。因資產負債表之基本作用有二：一爲表示企業之償債能力(Solvency)如何，一爲表示企業財政狀況之是否穩妥(Soundness)一般債權人對於存貨一項所最關切者，不在其過去成本如何，或現時重置成本如何，而在其出售時可變現

價值之價值幾何。但基於損益表之立場而言，則售貨之評價，必須以成本準，因企業經營業務，有若干內部要素，可完全加以統制，而有若干外部要素，如市場之物價水準等，則非企業所能統制，編製損益表時，即須劃分此兩種要素，使能分別表示營業之結果，由於企業之經營經營者有幾何，其含有相當之投資性質者有幾何，而欲計算由於企業經營之營業結果，則自非將存貨依成本評價不可。由上所言，資產負債表及損益表對於售貨評價所取之標準，既不一致，自宜予以合理之調節。其最簡易之法，將資產負債表及損益表所列之售貨，均依其成本爲評價之標準，惟同時另將售貨之變現淨值，加註括弧，

記入資產負債表售貨科目之後端，或加附註於表之下端，依此記法，售貨之變現價值，不記入帳簿，僅作備忘記錄。資產負債表上，而在損益表內，則不予記明，使由於物價水準變動而發生之未實現損益，

概不計入。惟將來物價水準確有變動時，則宜將此種事實，記入帳簿，使表示對於營業結果所起之可能影響，即一面借入存貨評價或存貨評價，一面貸入估計存貨評價損益或來實現存貨評價。一俟將來存貨售出，利益實現時，仍作轉回紀錄以沖銷之。

#### 四、固定資產之評價

固定資產通常包括房地產機器工具及運貨設備等，房產評價之原則爲全部成本減除折舊。惟欲計算房產之成本，須注意下列三種情形：(甲)設以現購入房產，或雇工訂約建築房產，則購入時應建築時發生之一切成本，包括土地登記費媒介者報酬等，均應計入。

(乙)設以發行股票或債券購入房產，則此項證券之價值及發行證券時發生之一切成本，均爲構成房產之成本。(丙)設企業自行建築房產，則不僅包括材料工及間接費用，即建築師圖樣費，建築執照費，建築期間之借款利息，及工人損害賠償等，均應計入。至房產購入或完成後之修理改良等費，究應如何紀錄，則涉及支與與收益支出之區分，如爲資本支出，則增加資產之價值，如爲收益支出，則作爲開支，結轉損益。此項區別，在理論上，甚爲簡明，而在應用時，殊難判明，因其最後之分析，無非基於一種估計或意見，而非根據確定之事實也。又如租賃房產後發生之改良成本，可作爲遞延支出，儘於租賃期間，攤提完畢，如比項改良物經與出租人商定，俟租賃滿期，依其折舊價值，應付出租人，則應按期攤提折舊準備，加入房租費用內計算之。

均產之評價公式爲其全部成本，並折折舊或漲價之記錄。所謂全部成本者，即指其截至備用狀態時或取得完全所有權時發生之一切成本，有時且將填土抽水築堤掘溝等項成本，均包括在內。如係建築鐵路，則爲培養路基栽植樹木之維持費用，亦爲構成地產成本之一部份。又如礦地在未探得礦產前發生之一切開採成本及開鑿隧道等項費用，均可記入地產帳戶。至通常地產所以不計漲價之理由，因地產既爲營業之用，其增漲之價值，一時無從實現，故不以投資於地產之資本其帳面價值，易言之，其評價自當以全部成本價值爲準。但遇事實必需將地產漲價入帳時，宜添設地產漲價準備帳戶，以沖銷地產之漲價，俾實獲健，又有違者，地產有因不適用 (Obsolete) 或不足用 (Inadequate) 而發生折舊之情形，例如天橋便利之消失，人工便道之遷移拆卸或毀滅，礦區市鎮之商業及房地產，因礦業衰邁，而致毫無價值，又如農地因屢年耕種，土質遞耗，亦有折舊之發生，凡此情形，均須提存折舊準備。再如天然資源之礦地，通常發生耗竭，耗竭與折舊，雖同爲固定資產價值之減少，但兩者性質，截然不同，折舊爲物質上之耗損，而耗竭則爲物量上之減少，耗竭帳戶之借方餘額，應計入生產成本內，至耗竭準備帳戶之貸方餘額，則應從有關資產帳戶之借方餘額內沖銷之。

( 附 )

機器工具之評價，以成本減折舊爲原則，市場價值之變動，對於此項固定資產之繼續經營價值，毫無影響。倘市價低於成本，僅表示前購之機器工具，支付較多之代價；倘市價高於成本，則表示當日之投資，實較現時之投資爲有利；不問何種情形，機器工具之以成本而

評價標準，則始終不變。設機器工具由企業自行製造，則其評價，應以全部製造成本，包括耗用材料人工及已分配間接費用爲準。倘係供裝修之評價原則，與上述機器工具同，即以全部成本減除折舊爲準，惟計算折舊時，應以留極少數之殘值爲宜，將來即依此殘值，示於帳面。此項辦法，在理論上，雖有未當，但以視對於此項資產之使用年限，倘有充分之樂觀見解者，仍覺彼弊於此也。

運貨設備一項，通常包括運入運出貨物時直接間接所用之一切財物，如馬匹貨車汽車修理設備包裝物盛裝物等。此項資產，通常亦以成本減折舊爲評價標準，但有時須用實地盤存法，評定其價值。運貨設備，爲馬匹一項，應計其折舊，凡可能發生之耗損殘廢死傷等，均應計入，即運貨之重量與速度，道路之種類及馬匹之裝備，亦須一一考量，因與折舊率之計算，均有密切之關係。至貨車汽車評價時，當以成本減除充分之折舊爲準，如係汽車，宜以已駛里程爲計算折舊與根據。至包裝物及盛裝物如袋桶瓶箱等，爲運貨設備中最難處理之評價之一項，有若干企業將包裝物之成本，加入貨價內，俟顧客送還時，仍給付現款，依此辦法，須設這一筆基金，俾資應用。但有若干企業，不能採用此法。不論何種情形，包裝物與盛裝物均須根據實際經驗，估計相當數額之準備，以備抵遺失偷竊損壞破裂溢漏等可能發生之各項損失。

## 五、長期投資之評價

長期投資通常有下列三種情形：(甲)對於附屬企業，握有全部



廣。 (乙) 對於附屬企業，備有執制股權。 (丙) 對於附屬企業，貸給款項。不論何項情形，長期或固定投資之評價，皆以全部成本為準，市價之變動，概不計入。設母公司對於子公司，雖有全部股權，則後者所獲之利益，即為前者所有，而足以增加前者對於後者投資之價值。附屬企業之全部股權，既為母公司所有，故欲評示母公司之投資狀況，實以編製合併資產負債表為最妥當之方法。設母公司對於子公司，僅備有執制股權，則自不編製資產負債表，而當以投資科目列入母公司之資產負債表內，此項科目，仍須視子公司之營業成績，加以必要之調整。而貸給附屬公司款項時，須視貸款之性質，而定評價之方法。如係一種短期借款，有全部收回之希望者，則當依借款之價值，列入流動資產項下。如上項借款變為附屬企業之證券，且附屬企業之營業狀況，甚為良好，則當依證券價值，評定價值，列入長期投資內。又設上項借款，因附屬企業虧損，已無實現之價值，則可轉作費用沖銷之。但如母公司因鑒于子公司營業之趨危，而將借款轉作股份，取得于公司營業上財務上之執制權時，則又當根據實際情形，加以合適之評價也。

長期投資內，通常包括地產一項，此項地產投資，應與營業用地產，完全劃分，毋使混淆。至其評價方法，應以全額成本為正確標準，折舊或評價，皆可不計。設遇此項地產出售時，所有實現損益，應予列帳，但未實現之損益，不應計入；如為欲記明未實現損益時，僅可在資產負債表之下端，附註說明耳。

## 六、無形資產之評價

無形資產通常包括專利權著作權商標權特許權及商譽等，此項資產，均須限於出價取得者，始能入帳。至其評價之理想原則，當以現值為準，惟計算現值，實為困難，一因繼續經營之企業，其無形資產之歷史價值，每與其全部資產之服務價值，混淆一起，無法區分；二因無形資產之隱微性，無山預知，有時突然消失，竟為企業所無法控制。基上理由，故通常以其成本為評價標準，所謂成本者，即取得此項資產所付之全部代價。惟無形資產之成本價值，並不與其實際價值，常相一致。例如某項專利權，因經長期之試驗，并耗用無數之試驗品，致其成本超過實際價值之上；亦有某種無形資產，在未滿法定享年限前，因不適用或其他原因，而致消失價值，見其以成本為評價標準，亦不無缺點焉。上項資產，通常依其成本入帳列作資產後，仍分期攤銷，以求穩妥。至攤銷年限，依我國所得稅法令規定，著作權定為十五年，商標專利權及其他各種特許權等，各依其取得後法定享有之年限，惟基於會計上之穩健觀點，攤銷年限，仍可縮短，務以早日攤完為善也。

無形資產中之商譽一項，通常發生於下列各項情形：(甲) 獨資之合併改組或出盤與受盤；(乙) 獨資或合資之改組為公司；(丙) 企業一部份股權之出讓與受讓；(丁) 合資人因死亡或破產或開除而退夥。商譽之評價方法，普通雖以成本為準，但尚有下列數法：(甲) 以超過正常剩餘(Above-Normal Profits) 為計算標準，此法須先決

定(a)獲得超過經常利益所用之淨資產價值，(b)此項淨資產之經常收益率，及(c)獲得超過經常利益之估計年限，將(a)項乘(b)項所得之積數，與另行計算所得之在若干年之平均實際利益，相互比較，即求得超過經常利益，再乘以(c)項，即為商譽價值，此法亦名超過經常收益之若干年購價。(乙)法取平均實際利益，乘以若干年限，或一年，或十年，或十年以上，作為商譽之價值。

此法以平均淨利之全部數額為計算標準，其所用年限，通常較少於(甲)法，此法亦名平均淨利之若干年購價。(丙)法以利益之資本化為計算標準，即依約定利率，將平均利益資本化，(即將平均利益額，除以約定利率)求得依約定利率所得平均利益之資本額，再將此數與實際投資之資本額，相互比較，即得商譽之價值。商譽資產有用以彌補資本之虧損，例如某公司股本總額，希望有五十萬之數，而實際發行股份，僅得三十萬元，所有股本折價二十萬元，即以商譽科目，列為資產，俾資彌補。又如某合夥改組為公司時，擬以超過實際資產之價值，發行股份，兩者間之差額，即設置商譽帳戶以填補之。以上辦法，匪僅不當，且涉詐欺之嫌，殊不足取，蓋任何新組織之企業，除出價購入商譽外，決不容有任何之商譽列入其資產也。

一般會計家主張商譽列入帳簿後，應分年攤銷，借入盈餘。惟依此推銷之結果，倘商譽確仍有價值，則足以發生稅務準備，值此與會計上之穩健原則，並相抵觸。有若干公司，將商譽價值，分期攤銷，攤後備餘一元，留在帳面，使該帳戶成一備忘紀錄，表示商譽仍有相當或高之價值。但學者固亦主張將商譽成本價值，永留帳面者又

認為此項資產，並無攤銷之理由，倘企業獲利甚厚，則商譽成為一種真實之資產。遞加攤銷，殊不恰當。設獲利減少，則商譽價值，自亦隨之減少，如遇上項情形，攤銷之數，竟少於其減損之價值，則亦屬不合理之措置，惟企業獲利既減，恐亦無力負擔此項攤銷耳。

### 七、負債之評價

會計學之評價問題，通常發生於資產科目，對於負債，關係甚少。因負債之評價，決無過高之情形，同時，債權人一切實利皆關係，亦不許有抑抵之評價。通常負債之發生評價問題，以外幣計算之債款為多。基於企業繼續經營之觀點，任何企業，既為繼續經營而存在，自應採付合理之債務，故負債淨值，實無抑抵之必要。至不屬負債之科目，自亦毋庸列入，吾人從未見有以無形負債列入資產負債表者，可為明證。一言以蔽之：負債之評價，實不成為多大之問題也。

負債科目中，倘有或有負債一項，此項負債，雖大抵不致成為確實之負債，但仍應入帳。以求穩妥。例如應收票據貼現時，應另設應收票據貼現帳戶，編列資產負債表時，將該帳戶貸方餘額，從應收票據借方餘額內減除。如以租屋租賃(Accommodation Indorsement)方式，貸出款項時，則視債性性質之重要或次要，而貸人應付票據或背書人負債帳戶并借入受納人帳戶，編列資產負債表時，仍須分別列入資產與負債項下，不能抵銷。又保證(Guarantee)亦為或有負債之一種，或保證售出之產品，或保證完成之工作，或保證他人之債信信用，有時母公司對於子公司保證支付債券票據之本息，凡此情形，均當

設置或有準備。(Continuity Reserve) 又如長期租賃房地產，設其價甚高，是數抵債或有負債時，則自可不必計及，否則必須設置或有準備，較為妥當。又如運期交貨之購貨契約，設于編製資產負債表時此項貨物之市價低於成本，則設置或有準備，殊有必要。又如未判訟案，勝敗尚在不可知之數，為預防敗訴起見，亦宜設置或有準備。如已上訴，尤宜增設相當款額之基金，以備敗訴時清結訟案之需。又如已認未設足之股款，負有繳足之或有責任，宜一面依認股數，列作資產，一面依未繳足之數，列為負債，後者從前者中減除，或將特繳之數，另列準備亦可。此外，未付累積優先股利，論其性質，亦為或有負債，惟須俟將來溢利時，始有補發之責任，故宜於資產負債表下端附註說明之。

## 八、淨值之評價

淨值為資產超過負債之溢額，故企業之資產及負債，如能評價正確，則淨值之評價，亦必確實，可無誤謬。淨值一項，通常包括股本盈餘及準備三項，茲分別略言其評價問題。

股本之價值，通常有票面價值帳面價值及市場價值數種。票面價值為股票票面規定之價值，其義至明。帳面價值為企業價值除以股份所得之每股價值，例如某公司資產減除負債，計有淨資產一百萬元，股本共有一萬股，每股面值一百元，另有盈餘五十萬，依此計算該每股帳面價值，應為一百五十元。設有普通股與優先股兩種，則應先根據優先股之優先權利，計其其實值，再將剩餘淨值，除以普通股數

，即得普通股之價值。至股本之市場價值，即為市價，此項市價，尤以股份之獲利能力為決定因素。股本之評價，通常即以票面價值為準，列入資產負債表內，此項價值，雖與實值，不相符合，但企業界及會計界無不公認以面值為股本評價之標準也。且股本之評價，與資產負債之評價，實有密切關係，倘發行股份，收入現金，則並無問題，設以金錢外之財產，抵作股款，則名為股本之評價，實即為財產之評價矣。

盈餘一項廣義言之，即為企業之淨值，超過其股本之溢額。通常公司之股本，依面值列帳，原有因營業增進而發生之溢額價值，另以盈餘或虧損科目表示之。在英國盈餘一辭，另有 Reserve 或 Retained 之稱。盈餘之源泉，以由損益轉入之淨利為主體，惟除營業淨利外，尚有其他源泉，如股本溢價捐贈股份固定資產之價值及其變賣利益等均屬之。

準備種類不一，其抵銷資產價值以評定其確實價值者，曰評價準備，亦名資產準備，如折舊準備備帳準備等。其按存備抵一切未付費用者，曰負債準備，如稅捐準備等。其由盈餘內撥存備定用途者，曰盈餘準備，亦名資本準備，如償債基金準備等。我國公司法中規定之公積，究其性質，實即為盈餘準備之一種。評價準備帳戶表示之貨物餘額，須由有關資產帳戶內減除，故又有抵銷帳戶 (Offset or Contra Account) 之稱。倘此項帳戶，亦可表示借方餘額，如商品存貨價值，廠場資產評價等，則應加入有關資產帳戶內，而為一附屬帳戶。(Adjustment Account) 負債準備實即為一種發生未付之費用。一企業。

引用準備一辭，列入負債，頗為引起誤解，故如能確定應付未付之費用數額，宜選用應付未付費用科目表示之，反之，其數額一時不易確定，而欲列入負債時，則可權用準備一辭。惟在可能範圍之內，仍以避免引用準備一辭為要務也。上述評價準備及負債準備，通常均由估計得之，因而發生估計過低與過高之問題。設估計過低，則因估計費用過低之結果，而致抬高利益，反之，估計過高，結果足以抑低利益，且使準備帳戶，一變而為混合帳戶，因費用估計過高，使準備帳戶內，包括部份真實之利益準備 (True Reserve of Profits) 在內。故不論何時，如實際上項情事，宜加以必要之調整，俾與實況相符。主盈餘準備，名為準備，實即為盈餘之代名詞，與此名稱有關者，尚有秘密準備一種。考其發生之原因，或由於資產之評價過低，或由於負債之評價過高，前者有密估計過高之折舊率，設置鉅額之備帳準備，估計天然資源之耗竭，超過實際開採數之額，資本支出作為收益支出，存貨評價過低，收益帳目貸入有兩資產帳戶，凡此皆足以致啟密準備之產生。又負債科目之評價過高，亦足以產生相同之結果，惟負債數額，通常須由債權人加以核對，且價付負債，必致確實減少資產，故負債評價過高之可能較少，但如上述之負債準備及前述之或有準備，估計一確，失諸過高，亦足使該準備帳戶內，列入一部份確實之準備在內，而因冠以他種準備之名稱，併列入負債內，故不易覺察耳。

秘密準備有贊成與反對兩說，贊成者謂秘密準備，對於一般需款

維持信譽與金財之企業，實屬必需，因有秘密準備，一旦發生非常損害，或可借入估計過低之資產帳戶，或可借入估計過高之負債準備帳戶，使營業所獲之淨利，不受受其影響，而始終保持經常狀態，同時股票價值，亦不致因非常損害，而發生劇變，是為贊成派之最大理由。但反對者以為企業果欲維持良好信用與穩定財政狀況，儘可不假手於資產之評價過低，或負債之估計過高，而出以光明正大之態度，設置相當於秘密準備數額之公同盈餘或準備如發生非常損害，即可隨時沖銷，是較諸先設秘密準備，日後發生損失，再行抬高資產價值之辦法，實為正當而完善。矧企業負債權人與股東，均有明瞭真實情形之權利，今將盈餘或準備公開列入淨值項下，匪僅表示企業之實況，且足以無形提高股票之價值，而不復以股利率為衡量股票價值之標準。且股東既持有股份，對於企業自有受分派應得利益之權利，即使上項評價，不以股利形式分派，然股東一旦將其持有之股份出讓時，至少亦可善盡而沽，獲得相當之回報。再從反面觀之：一般企業，亦有利用秘密準備作為隱蔽一切變項甚至詐欺行為之工具，又以淨值數額必列，而致影響股票價值之跌落，是尤為秘密準備之莫大流弊。故凡資產負債表內既有秘密準備者，均不足表示其實之財政狀況，此種設置秘密準備之行為，不問動機如何，殊有加以糾正之必要也。

二十九年五月本校會計專修科

## 節約與會計

施仁夫

節約不賴於會計，而會計本身更賴節約。

然所謂節約，總個人之意，可以分爲兩種：其一爲金錢之節約，其二爲財力（包括勞力但包括除外之節約，此兩種節約，就其表面觀之，似無若何區別，究其實際，性質完全不同，例如戰時對於汽油之節約，無非因汽油之用途擴大，來源限制，供不應求，不得不從事節約，以期實用，吾人所節約者爲汽油之本身，而非欲省錢（至少主要之目的不在省錢），此種節約，即爲財物之節約；至於金錢之節約，則在求費用或成本之經濟，所省者或爲某種財物，然其目的，固非欲省得該項財物之本身，不過借端以爲節省金錢之手段耳，兩種節約之標的容或相同，但其節約之動機顯然有異，吾人有時以乙種財物代替甲種財物，抑或乙種財物之價值較甲種爲高，亦在所不惜，但求能節約甲種財物之使用，此種節約，乃屬財物之節約；有時吾人以乙種財物之價值較甲種爲低，代用以後，費用較少，此種節約，乃爲金錢之節約，財物之節約注重特種財物數量之節省，而金錢之節約，重在一般財物價值之減輕；因之，財物之節約，與統計之關係較深，而金錢之節約，則與會計有密切之關係，本文所稱之節約，當以金錢之節約爲限。

夫會計之功用殊多，而顯示何種費用較爲節省，何種費用較爲浪費，以爲管理事業者決策定計之參考，要不失爲其主要功用之一，彼管理當局依據會計記錄之結果，自可爲適當之措置，於是費用得有合理之減少，成本得有合理之減輕，而節約之目的以達，故會計實爲商

事節約之一種準備，實行節約之一種工具，而良好之會計，尤爲達到較高節約所必需，倘無會計，吾人固不能謂即無節約可言，但其節約之程度，必甚有限，遠不若會計以爲幫助者爲善，抑尤進者，不以

會計以爲引導之節約，有時且不至於誤矣，盲人瞎馬，危險堪虞，試舉例以言之，設製造產品，爲求減低成本起見，改用劣質原料，表面上視之，似甚值得，但究其實際，反不合算，亦未可知，蓋節約係屬相對而非絕對者，節省費用或成本之結果，收入頗不隨之而減，至少收入減少之數，須遠不若費用節省之多，方爲真正之節約，改用劣質原料，產品之實價必低，銷路復將減少，得失之間，是否合算，倘無會計記錄以爲分析比較，殊難斷言，其或節約其名，浪費其實，未可知也。再就費用言之，常人以爲費用純爲一種浪費，（費用一詞即含有此種意味在內）實則不然，費用亦爲生產要素之一，自工業革命而進，製造費用在生產過程中之地位；尤日見其重要，若認費用本身卽屬浪費，而一味盲目削減，必難獲得善果。新式工廠，有將舊式機器雖尚未到不堪再用之地步者，廢棄不用，另易價值高生產能力較強之新機器，在淺見者視之，似屬狂妄，殊不知此乃一種適用之折損，亦爲不可避免之費用，若不願意忍受此項損失而繼續使用舊機器，則產量少而每件產品所負擔之固定成本必高，由此可知費用亦非可以儘量節約者，惟應或繼續採用舊機器，當非有賴於會計記錄之指示或驗證不可，或謂會計爲事業經營之明燈，洵非虛語。

願會計欲爲事業指示其節約之途徑，則必嚴密其組織，詳析其項目，或更實施預算制度，以爲統制，或採用成本會計，以爲權衡之計

算，於其單據帳冊表其之種類增加，製單記帳過表之手續增繁，消耗既大，員尤多，會計制度本身之實施費用，大為增加，無會計或僅有簡陋之會計，不足以爲節約之幫助，但善良精密之會計，其本身又必甚爲繁費，節之於彼者，費之於此，或且所節超過所費，吾人誠有左右爲難之苦，彼舊式商人之墨守成規，不願改用新式會計制度者，豈非全然不明新式會計之長，要以改用新式會計須增加開支，總不得視爲長益，一般工廠，無一不願採用成本會計，然終裹足不前者，亦無非因採用成本會計制度後，龐大之開支必然增加，誠恐收效少而費用多，所得不償所失身。然吾人決不能因噎而廢食，應於兩者矛盾之中，求一出路；出路如何？即如何設法使會計本身能節約，以達到節約其他一切費用之目的而已。

## 收付實現制與權責發生制

在中央政治學校高等科會計組講演

今天特地提出收付實現制與權責發生制兩個問題和大家來討論，

其用意有三：(一) 請位會提出現行會計法預算法決算法權責發生制，因爲兩個問題，範圍太廣，決非短時間內可認解答，收付實現制與權責發生制是會計上的基本問題，和現行會計法預算法決算法都有關係，所以特地提出來討論。(二) 因一般人對於收付實現制與權

會計本身方面之節約，方法甚多，歸納言之，可有下列數端：

- (一) 採用特種原始簿及專制，或匯總表。
  - (二) 將特種原始簿連代總帳中相當各戶。
  - (三) 利用各種原始單據替代傳單。
  - (四) 採用單式傳單，廢除原始簿或連普通總帳一併廢除之。
  - (五) 採用多欄式分清帳。
  - (六) 利用紅色記法，以示減除。
  - (七) 採用各種輔助方法。
  - (八) 各種修結記錄中，註明原始單據號數，以便稽核。
- 以上所列，有非可以同時並用者，究應採用何者，是在設計會計制度者之國事制宜也。

都會侯譯演  
萬志周筆記

實發生制的意義，雖弄不太清楚，所以有提出來解釋的必要。(三) 要採用權責發生制，有好些會計上的技術問題，頗值得注意。因爲這種種原因，才決定提出這個問題來研究一下。

就現在各國所實行的政府會計制度看來，美國所行的，是收付實現制的代表，而法國所行的，則爲權責發生制的代表，這是一般人的說法。其實換所實行的，並不是真正的權責發生制，茲將英法兩國所行的會計制度，略加說明一下：

（廿）美家前會計年度是從四月一日開始至翌年三月三十一日爲止。於三月三十一日當晚即公佈一年之收支，其結帳之迅速，殆無出其右者。不過其所公佈收支之數額，並非一年度內之正確數字，在收入方面，僅包括英國銀行已收到之數額，凡未達到英國銀行之收入，均不包括在內，在支出方面，亦僅包括由儲庫帳內撥交支付長官之款項，並非實際支出款項。這種方法，雖不能表現一年度全部收支數額，而英人咸以此爲滿意，蓋謂政府之財政收支，爲不斷之流水式，不爲嚴格劃分清楚，所謂會計年度，不過規定一定期間爲結算之便利而已。並非一定要將兩期內收支數額嚴格劃開，且照英國制度，本年度代上年度收付一部份款項，下年度又代本年度收付一部份款項，如此上下相抵，本年度實際收支款項，亦相差不遠。故英人認此爲滿意。英國之兩庫帳雖在三月三十一日結算，而各機關之經費帳，則在三月三十一日以後三個月內結帳。凡各機關在三月三十一日以前所簽發之支票付憑單等，債權人均可在此三個月內持向兩庫帳款。倘逾期不向兩庫帳款，則須由原發機關換發支票，作爲下年度之支出。此種制度，使國庫帳與經費帳，均不致有斷，不致真正表現該年度內之實際收支情形，至其優點，則手續簡單，結帳敏捷。美國政府會計亦採收付實現制，不過其上年之支出付款期限，可延長至兩

年。

（二）法國依據 *Banque* 氏關於法國會計年度之解釋，認爲每一會計年度，均賦以獨立之人格，凡根據法令收支款項規定屬於本年底者不歸其實際收支何時，均列入本年底收支內。因此，政府結帳

時期，常遲延數年而不決，是其缺點，至其優點：（1）可表現一年度真正收支情形。（2）可發揮預算監督之功效。美德亞當士許泰爲真正之收付實現制，而法國爲收付實現制，稍加變更，以謀達到權責發生制之目的，此點最爲切當。教法平日記帳，仍以收付實現制爲根據，並非行真正之權責發生制也。所謂權責發生制者，係於交易事項權責發生時即行登帳或不待現實收付而後行之。並於年度終了時作種種整理記錄，而後始結清本期之帳目。照法國所行辦法，並非如此，故不能謂爲權責發生制，不過收付實現制稍加變通，以期達到權責發生之理想而已。其結果，不但不能發物權責發生制之優點，且因此使手續繁複，結帳遲緩，弊端百出。於是世之一般不明會計之人，動輒以法國制爲證例，批評權責發生制之不適宜於政府會計。其實在是一個過大而錯誤，應該立即加以糾正的。

普通一般商業會計上所謂的權責發生制，也並不是百分之百適用，不過就其大體而論罷了。譬如債券之利息，器具房屋之折舊，各種租稅等，照理論上講起來，固無時無刻不在發生中，倘依照完全之權責發生制，至少亦應逐日計算，登帳登帳，然在實際上，非但無此必要，且有時不可能也。這點是我們權責發生制首先要明瞭的。其次我們到權責發生在政府會計上適用之特質：大家都知道：政府會計沒有損益時計算，祇有設計時計算，這是政府會計和普通商業會計根本不同的點。普通商業會計最主要之目的，在計算一年度內之損益，其原由固與發生制，是要確切計算各種收入或支出對於本年度營業所貢獻之功效，以確定本年度營業的真實結果。至於政府會計，

期不論收支的效果如何，凡本年度預算上所收支之全額，均作為本年度收支之範圍。其年度結算，僅在該預算執行之結果和計算歲計之餘額而已。

會計法上關於收付實現制與權實發生制之規定：依據會計法第十四條規定：「各種會計科目之訂定，應參用收付實現事項與權實發生事項為編定之對象」。因條文意義含糊，往往引起誤解：(一)依普通會計學理正當的解釋，應該是各種會計科目均以權實發生事項為基礎，不過在平日記帳時，因為不能完全採用權實發生制，故有一部分科目仍不得以收付實現事項為記帳之依據，至年度終了時，再作整理記錄以達權實發生制之完全目的。(二)有人解釋此條文，謂各種會計科目均應同時兼用收付實現制與權實發生制，為實之，即記帳時須備兩套科目：一套用收付實現制記帳，一套用權實發生制記帳。

依清淨制，每一交易，須記兩次帳，將不勝其煩矣。又有人根據會計法第九十條第一項之規定：「各會計科目之帳目，所有預入收項付對期未收到期未付其應權實已發生而賬簿尚未登記之各事項，均應及結賬前先行整理記錄」。主觀平日一切記帳，均以收付實現事項為依據，迨至年終時，始用權實發生制，將一切預收預付應收未收應得未付事項加以整理，而後結賬，現主計處頒布之普通公務單位會計制度之一致規定即採用此種辦法。上面三種說法，據我看來，還是第一種解釋，比較來得準確。此外有關的條文，尚有第九十一條，各賬目整理後，其借方貸方之餘額，應依左列規定處理之：一、公積之會計事務及公有事業之會計事務各賬目之餘額，分別結入歲

入預算及經費預算之各種賬目，以計算歲入及經費之餘總。二、公有營業之會計事務各賬目之餘額，應結入損益之各種賬目，以為損益之計算。三、前二次會計事務有資產負債性質各賬目之餘額，應轉入下年度或下年各該賬目。這個條文的意義，也非常含混，就其第一款來看，經費固有餘額，而歲入並無所謂餘額也。故其規定，未能分別清楚，往往令人費解難解。第二款為關於公有營業之規定，此處可不必討論。第三款規定資產負債各賬目之餘額應轉入下年度各該賬目，就會計原理言，自為至當，但此與預算法之規定，不免有互相衝突之處，容後再討論。就大體上說來，會計法的規定，均與權實發生制沒有什麼不合。

預算法：第十四條「各級政府歲入之年度劃分如左：一、歲入科目有明定所屬時期者，歸入該時期所屬之年度。二、歲入科目未明定所屬時期，而確有繳納期限者，歸入繳納期限日所屬之年度。三、歲入科目之未明定所屬時期及繳納期限者，歸入該收入權利發生日所屬之年度」。依本條之規定，歲入年度之劃分，應採權實發生制。第十五條「各級政府歲出之年度劃分如左：一、歲出科目有明定所屬時期者，歸入該時期所屬之年度。二、歲出科目未明定所屬時期，而確有支付期限者，歸入支付期限日所屬之年度。三、歲出科目之未明定所屬時期及支付期限者，歸入該支付義務發生日所屬之年度」。

依本條之規定，歲出之年度劃分，也顯見是採用權實發生制度。第十六條「會計年度終了時，其國庫盈餘及尚未獲得之收入，應歸轉入下年度之歲入。」(按此種規定，顯係採用收付實現制與本法第



七國稅相與與)——其已發生而尚未清償之債務及契約責任，應即轉賬加入下年度之歲出。——(按此種規定，亦係採用收付實現制，與本法第十五條恰相反)——這係整個規定，和會計法第九十一條第三款完全相衝突。倘依照上述六十二條之規定來實行，勢必把一種收入，劃歸為本年度的歲入，同時又當作下年度的歲入，同樣，一種費用，既歸為本年度的歲出，同時又當作下年度之歲出，會計學上實在找不着這個漏洞。

決算法：第十四條「前條執行預算之各表中應分別列明左列各款：1. 本年度預算數 2. 本年度預算增減數 3. 上年度決算時權責發生轉入數 4. 本年度收付實現制 5. 決算時權責發生數 6. 本年度除餘數」本條規定之第三列數額入本年度執行預算各表中，完全表明是收付實現的方法，而就第四第五兩數看來，則又是權責發生制，二者實不能強令，因此所謂執行預算之各表，實無法編制，即使勉強湊合起來，那麼所謂本年度的總數，不知是代表什麼東西，實無意義之可言。

現在我們再來談談實行權責發生制的技術問題。政府會計，要採用權責發生制，就不能不注意下面幾個技術問題：

(一) 現行主計處所規定的單位會計制度，是平時依收付實現的方針記賬，至年度終了時，始用權責發生制，將已發生而尚未記賬的各賬目，加以整理而後入賬。這種辦法，流弊甚多。就一般用錢的機關而論，依預算法第五十三條第二項之規定：「已定按月按期之分配預算，其經費不得先期支用」。倘平時僅依收付實現的方法記賬，因此權責已發生而尚未為實際收付之事項，賬簿上看不出來，則是否

有先期支用經費之事，亦不得而知。不決的官吏往往利用此種缺點，預先將機關經費支用一空，如年度中機關主管人員有變動時，則權任者必無錢可用。再就稅收機關而論，倘平日用收付實現的方法，則對年度內各月份徵收的成績，不易得知。因此年度內稅收人員有變換時，其工作考績，也一定不當。所以這種平時用收付實現制，而終用權責發生制的辦法，不妥的地方，實在很多，總括說起來：1. 難於調整，不易正確。2. 年終結帳時，手續不勝其煩，且易生遺漏錯誤。3. 容易發生舞弊。根據過去統一會計制度中關於保留以及保留數準備之規定，往往為各機關所誤用或利用，藉以截留經費剩餘，雖而不解庫庫，致造成各機關存款項甚多，而中央財政部則動空極大，不得不借債彌補。現在所行的制度，如果不設法改進，難免不發生同樣的流弊。

(二) 採用權責發生制僅用歲入應收款，歲出應付款，保留數及保留準備等四科目尚嫌不夠。例如在歲入科目方面，應該增加「應收稅款應收準備」一科目，方能便報告表上所列應收稅款中實際上，或有不能收入之數能夠表現出來，使財政當局得以為調度之根據。

(三) 彙編報告問題：現行政府會計，因組織系統層次過多，會計報告遂較繁雜，手續極其迂緩，為解決這層問題，特將提出下面幾個辦法：

1. 集中會計組織，取消不必要的單位會計，以減少層次，並用合併記賬之方法，以增進效能，節省手續。

2. 集中編製政府各機關賬目，印刷、營造等事務，一方面既可收經濟的功効，一方面又可減輕各機關會計事務。一舉兩得，何樂不

3. 彙編報告的技術，根據下級機關的報告，逐一登記，再合併作本機關之報告，手續既繁，需時太久。在總會計最好採用商業會計的合併報告表 (Consolidated Statements) 之方法，單位會計與分會計間採用商業會計的分支店會計 (Branch accounting) 或定額預付制

### 設計會計制度之基本原則

- |    |    |
|----|----|
| 第一 | 合法 |
| 第二 | 合理 |
| 第三 | 合用 |
| 第四 | 合算 |

最近我國政府會計與工商業會計，皆有莫足之進展，尤以會計制度之設計，頗為政府主計機關及工商企業當局所重視，斯洵為我國會計界之一種進步現象。顧設計會計制度，攸關會計之建設部份 (Constructive Branch)，而為會計上最基本最艱鉅之一種工作，究竟會計制度應如何之設計，固當視各種事業之性質範圍及其對於會計上之需要如何而定，但就一般而言，亦有若干基本原則，可資準繩。筆者茲就個人之經驗觀察，并依據學理上之研討，論列設計會計制度之四項基本原則於後，以冀正於當代之會計專家。

(James S. Paton) 辦法，儘可免重複記載的舉措之煩，且容易得正確的結果。

今天所講的問題，因時間所限，語焉不詳，諸位如有問題，可隨時來找我討論。完了。

王逢辛

#### 第一 合法

設計會計制度必須合乎有關會計法令之規定，尤以政府會計為然。我國會計上之根本大法，厥推二十五年七月一日施行之會計法。依該法第一條規定：「中華民國各級政府及其所屬機關會計制度之設計及會計事務之處理，依本法之規定」。又第一百二十六條規定：「自本法施行日起，凡與本法抵觸之規定，其抵觸部份無效」又可知政府機關之設計會計制度，不能違反該法之規定。又第一百二十五條規定：「受政府補助之私人機關，其會計制度及其會計報費程序應準用本法之範圍，由各該政府之主計機關酌定之」。是會計法之適用範圍，且及於受政府補助之私人機關。不容唯是，依該法第十九條上半段規定：各會計制度，不得與本法及預算決算審計統計等法抵觸。……是會計制度之設計，匪僅須合乎會計法之規定，并及於有關會計之預算決算審計等法規。至會計法及其他有關會計法令之規定，是否盡

善盡安，有無商榷之處，均不在本文論列範圍以內，筆者茲僅就法論法，略舉有關會計法令之重要規定，以示設計會計制度如何始臻合法而已。

刊 月 報 報

依會計法規定：政府會計之組織，分爲下列五種：(一)總會計，(二)單位會計，(三)分會計，(四)附屬單位會計，及(五)附屬單位會計之分會計。上列各部會計，均應採用雙式簿記，惟第三及第五兩種會計之事務簡單者，不在此限。(第十條)至會計制度之設計，應先將所需要之會計報告決定，然後據以訂定應設立之會計科目簿籍表及應有之會計憑證。(第十六條)又設計會計制度時，應明定下列各事項：(一)會計制度應實施之機關範圍，(二)會計報告之種類及其書表格式，(三)會計科目之分類及其編號，(四)會計簿籍之種類及其格式，(五)會計事務之處理程序，及(七)其他應行規定之事項；(第十八條)是爲設計會計制度之一般規定。

( 卷三 )

再分則言之：關於會計報告者，依該法規定，分爲靜態報告與動態報告兩種。前者表示一定日時之財務狀況，後者表示一定期間內之財務變遷經過情形。(第二十五條)各會計組織應編造之各項報告，該法第二十六條至第三十二條，均有詳細之規定。至各種會計報告表，均應根據帳簿編造，並便於核對，該法另有專條之規定。(第三十五條)關於會計科目者：該法規定各種會計科目之訂定，應參用會計實務事項及編製各項帳簿之對象。(第四十四條)各種會計科目，依各種會計報告所應列入之事項定之，其名詞應顯示其事項之性質，如其科目性質與預算科目相同者，其名詞應與預算科目

目之名稱相合。(第四十一條)又各種會計報告總表之會計科目與其明細表之會計科目，應顯示其統制與歸屬之關係，總表會計科目爲統制帳目，明細表會計科目爲歸屬帳目。(第四十二條)關於會計簿籍者：該法規定凡爲供給編造會計報告事實所必需者，曰帳簿；其不爲編造會計報告事實所必需，而僅爲便利會計事項之查考或會計事務之處理者，曰備查簿。(第四十九條)帳簿以事項發生之時序爲主而爲紀錄者，曰序時帳簿；其以事項歸屬之會計科目爲主，而爲紀錄者，曰分類帳簿。(第五十條)序時帳簿對於特種事項應序時登記而設者，曰特種序時帳簿；其對於普通事項或特種序時帳簿之結數爲序時登記而設者，曰普通序時帳簿。(第五十一條)分類帳簿對於一切事項爲總括之分類登記，以編造會計報告總表爲主要目的而設者，曰總分類帳簿；其對於特種事項爲明細分類或分戶之登記，以編造會計報告明細表，爲主要目的而設者，曰明細分類帳簿。(第五十二條)但上項規定，仍得視會計事務之繁簡，量爲增減。(第五十六條)關於會計憑證者：依該法規定，分爲記帳憑證與原始憑證兩種，前者爲處理會計事項人員之責任，而爲記帳所根據之憑證，後者爲證明事項之經過，而爲遺具記帳憑證之憑證。上項憑證之分類及其要件，該法第六十一條至第六十五條均有明文之規定。又各項會計報告書表及其他原始憑證，其格式合於規定條件者，亦得用作記帳憑證，免製專票。(第六十六條)關於會計事務程序者：該法規定會計人員，非根據合法之原始憑證，不得遺具記帳憑證，非根據合法之記帳憑證，不得記帳。和整結算及結算後轉入帳目等事項無須原始憑證者，不在此限。

。(第八十二條)至各種會計憑證，均應自總決算公布日起，至少保存五年，各種會計報告帳簿及重要備查簿，自總決算公布日起，在總會計至少保存三十年。在單位會計附屬單位會計至少保存十年。(第一百零六條及第一百零七條)以上均為會計法中有關設計會計制度之重要規定。

此外，預算決算審計等法規，其規定亦頗多與設計會計制度相關者。例如預算法第五條規定：基金分為普通基金與特種基金兩種，特種基金又分為營業基金公債基金非營業留基基金留基備用基金及其他種基金四種，是與會計法第十二條第二款及第十四條第二款所定之會計組織及第三十條所定之會計報告書表，均有密切關係。又如決算法第五條所定如有收入為該年度預算科目所未列者，應按收入性質，另定科目，及第十三條所定編造單位決算時，應附有關於預算之其他會計報告；又如審計法第三十一條第三十四條第三十六條及第三十九條關於審計事後，審計之各規定，均與設計會計制度發生聯繫。諸如此例，不勝枚舉。

惟上項有關會計法令之規定，對於設計政府會計制度，較有密切之關係。查設計工商業會計制度雖屬門法規，足資索引，但散見於一般法規中者，亦不乏其例。舉公司法而言：該法股份有限公司一章(第四章)內，訂有會計一節。(第六節)使該節第一百六十六條之規定，即為該年度中，董事應造具資產負債表財產目錄損益計算等項，

於股東常會開會時，交監察人查核。又該法第一百三十六條列舉股東應得配發之事項。是皆為設計公司會計制度所當依據者。又我國所

得稅法令之規定，與設計工商業會計制度相關者，其例尤多。例如第一類營利事業所得稅收繳辦法第四項規定：資本利息，股東董事監察人經理及其他使用人，均攤分之利益，增加原有價值之營業上預充或改革設備之費用等，均不能認爲營業上之必要費用。又如資產估價方法第十三項規定：營業權商標權著作權專利權及各種特許權，以關於出價取得者，作爲資產。第十五項規定：各種無形資產之攤銷年限，營業權爲十年，著作權爲十五年，商標專利權及其他各種特許權等，各依其取得後法定標準之年數。第八項規定：因加工改良或改造修理而增加資產之原有價值或費用者，其支出之費用，應列入原價計算第九項規定房屋及場倉庫烟筒船殼機器器具裝修及附屬設備等項之估價，應以目前市價中按期扣除折舊後之價值爲標準。第十八項規定：製成品半製品及未完工程之估價，以製造成本爲標準，但製成品半製品之估價，應以目前市價中按期扣除折舊後之價值爲標準。此項規定，均足供設計工商業會計制度之參考與採用。總之，欲使設計之會計制度，合乎有關法令之規定，惟觀設計者之能否熟諳有關會計法令之規定，與如何參照依據遵照或採用此項規定耳。

## 第二 合理

設計會計制度，一方面當遵守有關會計法令之規定，以求其合法，而尤當遵守會計上之基本原理原則，以求其合理。蓋有關會計法令之規定，雖大體基於會計上之基本原理原則，惟其規定事項，究屬關於細節，而不及細節，對於一般事項，而關於特殊問題，故設計會

計制度時。若不遵守會計上之基本原則，將無以濟有關法令規定之窮。且設計會計制度，固須求其合法，但仍須由設計者，兼顧機會事實，斟酌損益，妥善擬議，以求治富，是尤非依賴於會計上基本原則原屬之空理與引用不為功。是故設計會計制度，一面既求其合法，一面又求其合理，合法與合理，應似紙糊，實有相輔相成之效也。蓋設計會計制度，如何始臻合理，筆者特舉數端以申言之。

刊 月 動 原

其一，會計上之穩健原則，設計會計制度時，宜奉為圭臬，不容忽視。例如資產負債表編列之固定資產，宜以其成本價值減除折舊準備後之折餘價值(Depriciated Value)列入。應收帳款一項，宜以減除壞帳準備後之估計淨值(Estimated net Value)列入。上項折舊準備與壞帳準備，均為評價準備(Valuation Reserve)，不容與盈餘準備(Capital Reserve)及負債準備(Liability Reserve)相混淆。又如關於天然資源(Natural Resources)之資產，應提存耗竭準備。(Reserve for Depletion) 一面借入耗竭帳戶，一面貸入耗竭準備帳戶，務將所示之貸方餘額，編列資產負債表時，應從有關資產帳戶內減除，前者所示之借方餘額，則應計入生產成本內。又如各種無形資產，如商標權者作權營業權特許權等，僅限於付代價取得者；且一經入帳列作資產，仍須分期攤銷，轉入損益帳戶，不宜久懸帳上，徒以膨脹帳面上之資產價值，我國所得稅法令已有攤銷之規定，(見前

卷三第) 自當遵辦。又因存貨之評價，通常遵守成本與市價孰低之原則是已為會計界所公認之評價標準，惟設市價上漲，一時不致下跌而有保持長期之勢，則為正確計算損益起見，亦因時制宜以市價為評價標準

，但同時為避免將來實現利益( unrealized Profits) 轉入盈餘起見，宜一面借入存貨漲價，一面貸入存貨漲價準備，一俟將來存貨出售，市價雖未下落時，始轉入收益，一面借入存貨漲價準備一而貸入存貨漲價收益，此項收益可列入損益表之其他收益項下。但設存貨漲價，經調整後，至下期，市價跌落，所有帳面上已調整之漲價無由實現，則可轉回原作之調整紀錄，即一面借入存貨漲價準備，一面貸入存貨漲價。當茲戰時，外匯上漲，一般工商業在外國漲價而向國外購入之貨物，其國幣市價，雖已倍蓰於其國新成本，如欲表示存貨漲價之實況即可依上述方法處理之。再如發股賬戶之設置，依芬耐氏(Finney) 意見：凡由營業所獲之利益，應由損益帳戶，結轉盈餘帳戶；凡由出售固定資產及自行股份溢價而增加之淨值，應貸入資本盈餘(Capital Surplus) 帳戶；(依我國公司法第一百七十條第二項規定：超過

屬面金額發行股票所得之溢價，應全部作為公積金。(凡固定資產之漲價，向未實現者，應貸入未實現漲價( unrealized Appreciation) 帳戶。上項意見，與會計上之穩健原則，頗為吻合，殊足為囑。

其二，會計之紀錄，須足以表示詳確之財政狀況與營業成績。例如固定資產中之房產與地產，雖兩者間有密切之關係，但地產通常不計折舊，而房產則須分期折舊，故宜分設地產與房產兩帳戶以表示之。又如收帳款統制帳戶，雖通常表示借方餘額，但應收帳款明細分類帳內之各戶餘額，則並非均為借方餘額。蓋在實際上，應收帳款客戶，或由於過付帳款，或由於帳款前結後，發生退貨與拆離之情事，而有表示紅色之貸方餘額者。此項表示紅色貸方餘額之客戶，通

當為數不多，溢列資產負債表時，為圖簡便計，自可將藍色借方餘額或紅色借方餘額之借際淨額，以應收帳款科目，列入資產項下。但欲使資產負債表表明確之財政狀況宜將應收帳款明細帳內各藍色借方餘額之總和，以應收帳款科目，列入流動資產項下，而將各紅色借方餘額之總和，以應收帳款貸方餘額科目，列入流動負債項下。反之，應付帳款明細帳內各藍色貸方餘額之總和，宜以應付帳款科目，列入流動負債項下，而將各紅色借方餘額之總和，以應付帳款借方餘額科目，列入流動資產項下，依上圖列，較為合理。又如會計上之暫收暫支帳目，原限於收支性質尚未確定，或將來須領退還或收回時，始記入此項帳目，一經記入，僅為暫時性質，仍待轉入正帳，或收付沖銷。倘歷久未清，則暫收帳目，無異成為永續紀錄，而詳細之財政狀況，反為其隱蔽，莫由顯示。我國政府會計之暫收帳目，為數雖鉅，屢年沒轉，永無清結之一日，此種不合理之現象殊有糾正之必要，而為設計合理之會計制度所當極端注意者。其如一般工商業之支出論其性質，有資本支出 (Capital Expenditure) 與收益支出 (Revenue Expenditure) 之別，前者為資產價值之增加，常借入資產帳戶或拆舊增修帳戶，後者作為費用，借入費用帳戶，并結轉損益帳戶，兩者性質，截然不同。如資本支出應作收益支出，借入費用帳戶，則其結果足以抑低淨利及淨值。反之，如收益支出應作資本支出，借入資產帳戶，則轉足以致抬高淨利及淨值之效果。故何者應為資本支出，何者應為收益支出，宜厘訂標準，詳加區別，毋便含混，以免影響損益之計算。再如變賣固定資產時，不論變賣

收入超過抑不足原資產之價而拆餘價值，其溢額或缺額，均應結轉盈餘帳戶，不宜轉入損益帳戶。因固定資產之變賣損益，事非常有，且在經營營業範圍以外，自不宜列入損益表內，以免與經營營業之結果相混淆。同時，固定資產之變賣損益，大都即為已往損益之更正，因已往固定資產之拆舊，計算欠確，因而影響損益正確，又因已往損益均已結轉除餘帳戶，故欲改正以往之損益，自當借入或貸入盈餘帳戶。

其三，理值抗戰期間，一般工商業會計，尤其特別類及戰事損失，而為適宜之措置。譬如：能發生之戰事損失，如空襲被災等宜於每年淨利內，提存相當數額之戰事損失準備，預作未雨綢繆之計，而免無額備額之弊。前開報載，（見二十九年五月三十日中央日報）所得稅征收機關現已另擬征收過分利得稅補救辦法，內有一項規定一般營利事業，准予逐年提存利得額十分之一，作為抵補空襲被災等因戰事而受損失之準備，暫不課稅，是實為一種合理之規定。至業已發生之戰事損失，為數當鉅，自未便一次全數作為開支，結轉損益帳戶，宜先記入戰事損失科目，作為遞延資產，再行分期攤銷，轉入損益帳戶。最近財部規定戰事損失之攤銷年限仿照第一類營利事業所得稅征收須知所附資產估價方法中營業權之規定以十年為最長之攤提年限。設企業損失浩大，十年內尚努力攤提，則自可酌量延長，俾好負擔。此外，應收帳款一項，當茲非常時期，先宜提存充分數額之應收帳備，以資保障。蓋在戰前放出之客戶帳款，大半已在戰區或淪陷區內，收戶希望，幾等於零。其在戰時放出之帳款，亦因一般客戶受戰事影響，價值無力薄弱，（因戰事影響者，究屬少數。）因圖帳款之收入

希望較少。若上理由，應收帳款之帳面價值，殊不可靠，若不厚擇填帳準備，殊非穩健之道，設一旦全部或大部帳款，隨成壞帳，試問將何以善後。據筆者愚見，戰時應收帳款之填帳準備，宜有相當於帳款總額百分之八十至九十之數，始為妥適。

上端各端，備例示設計會計制度如何求其合理。會計上之原理原則，筆不勝書，且亦特抉擇費用，削足以適服，或食古而不化，均不足以云設計合理之會計制度也。

### 第三 合用

設計會計制度，既求其合法合理，又須求其合用，倘設計之會計制度，備足當合法合理，而不能合用，則此種會計制度，無殊一種裝飾品，毫無實際價值可言。然則設計會計制度，如何始能合用。筆者之意，至少須具備下列兩端條件。

其一、設計會計制度必須適應各種事業現有之人力物力。不論為政府各機關，或為工商各企業，其機構，其職務，及其人力物力必互有差異，因而設計之會計制度，須求其與各種事業現有之人力物力相配合，使不致有扞格難行之弊。以政府機關言之，其規模，其人事，其財力，省地方機關必在中央機關之下，縣地方機關又必在省地方機關之下，故以中央機關或省地方機關為對象而設計之會計制度，可斷言其不能推行之於縣地方機關，何也？縣地方機關固於人力物力故也。即僅以縣地方機關言之，依縣各級組織條例規定，有縣政府，區署，（縣之面積過大，或有特殊情形者，得分區設署）。總領公署，

及保辦公廳等各級組織，論其人力物力，即保不如鄉鎮，鄉鎮不如區署，區署不如縣府，事實如此，毋庸引證。故宜如何針對各級組織現有之人力物力，而為之設計合用之會計制度，使所設計之會計制度，能與現有之人力物力相配合，推行盡利，毫無扞格，是在設計時不容漠視者。惟如是會計制度之效用乃著，不致徒有會計制度之名而無其實矣。

其二、設計會計制度必須適應各種事業之實際需要。夫會計本身並非一種目的，而為一種工具，申言之，會計實為管理事業之一種工具，凱斯脫氏 (Meigs) 有言曰：「會計為管理事業之女僕」，曾哉斯言。會計既為一種工具，故須求其切合實用，以達管理事業之目的。易會計術語言之，會計紀錄之作用，在產生會計報告，此項報告，必須表現詳確，切合實際需要，終有裨於事業之管理。再舉例言之，一般製造業或公營事業之成本會計制度，既為成本損益之計算，其編造之報表，須使詳確表示產品或事業之各項成本，及其與標準成本之比較增減。一般普通政府機關之會計制度，重在預算成立分配及執行之紀錄，故編造報表，須使其詳確表示執行預算之成績。曾憶昔有某財政廳長，因主辦會計人員編造之收支報告，僅示某期間收支之實況，而無由規知實際收支數與預算收支數之比較增減，頗表不滿。推原其故，固由於所編報表之不切實用，豈財政廳長主管長支，其於欲知者，決非僅為某一期間之實收實支數，而以執行預算之成績，最為重視，故編報表時宜將預算收支數與實際收支數，對照編列，並示其比較增減，或更進一步，增列截至報表日期止之各異計數，使發行預

算之成績，充分表列於報表上，以適應其管理之需要。又如其行財圖於二十七年所設計之普通會計制度，其負債科目中，列有應付支付通知一科目，凡發給支付通知時，一面借入某項支出，一面貸入應付支付通知，俟省庫支付上項通知時，再一面借入應付支付通知，一面貸入庫支現金。惟依此記法，欲知各項支出，究已實支若干，無從查悉，因之歲出科目借方，僅記應付之數，而非實支之數。至應付支付通知科目，借方所記之數額，雖係代表實支之數，但欲據以分析各項歲出實支之數，則為不可能之事，故將來編製報表時，其所示之各項歲出，亦僅應付之數，而非實付之數，如以之與預算數相比較，可謂毫無意義，依此編造之報表，其不足適應主管長官之實際需要，可斷言也。我國會計法中關於設計會計制度之規定，頗多彈性之條文，惟嚴立法之意無非求設計會計制度之切合實用，不致受刻板條文之拘束，此種立法精神顯是，為設計會計制度者值得取法者也。

#### 第四 合算

審。審者所謂合算，即求經濟之意，經濟之基本原則，在以最最小之代價，獲最大之效果，故合算之目標，乃使設計之會計制度在消極方面，可以節省人力物力，而在積極方面，足以增進工作效率，是可謂為合用之又進一步。至設計會計制度，如何始能合算，依筆者意見，可於會計之組織，人事行政，及工具三項中求之。

其一，為會計之組織。凡會計科目應選擇簡便及報告等，不求其真確與否，但求其經濟實用，例如會計憑證，不求其必據原始憑證與記

帳憑證，宜使原始憑證，盡量替代記帳憑證。會計科目不求其宜之繁，但求其質之簡當。會計簿籍不求其種類之夥，祇求其足供必要紀錄之用，且當因事實需要，多設多種分錄簿，專簿，統制帳戶，及明細紀錄等，以求記帳手續之簡便，并使記帳工作，能收分工合作之效。倘為事實所宜，屢除序時帳簿而運以會計憑證替代之。總期合算之組織，於合法合理合用之中，兼獲合算之效，而面顧到。絲絲入，是誠可當理想之會計制度矣。

其二，為會計之人事行政。會計法中對於會計人員，訂有專章，（第六章）可見會計人事之重要。欲明會計制度之經濟化，對於人事一端，關係殊鉅。在一方面，所有主辦會計人員及佐理會計人員，必須儘事以擇人，不能因人而設事。會計原為一種專門學術，必須為熟諳會計之專門人員，始克勝任，亦惟如是，始克增進會計上之工作效率。我國現時公私機關之會計人員，其強為通語會計之專門人員，固屬多數，但不諳會計原理實務，而儼然擔任會計職務者，亦不乏其例，此種不合理之現象，不加糾正，任何合法合理合用之會計制度，將因本事之不嚴，終無由發揮其功效。此一端也。會計人員既屬熟諳會計之專門人員，復須與其担任之職務，為適宜之配屬。凡分配工作之職與量，務須與各級會計人員之職位待遇學識及經驗，相合適當，相互協調，如是事半功倍，效率大着，此又一端也。會計既為一種管理工具，自不賴辦事之本身而獨立，更不能與事或本身之其他各部份脫離而孤立，故設計會計制度，欲期其發生成效，確有裨於事業之管理，不能徒求諸會計本身之組織及其人員之配置，且須進而探討會計部



份並不與事業其他各部份，取得密切之聯繫與協作。倘會計部份對於其他各部份，採取獨斷一機唯我獨尊之獨立態度，則不論會計部份，如何健全完善，對於事業本身，必致無甚裨益，或反足以阻礙事業之發展。筆者因感現時我國政府機關推行之總額主計制度，各級主計人員，頗多瞭解總額之真義，致每每事業之其他各部份，不能推誠協作，且常發生不必要之摩擦，因而影響事業本身之發展。其實所謂總額者，非謂事有特殊之地位，駕乎事業其他各部份之上，而謂在事實上，盡行使職權上，在指揮監督任免運調上，另為一新立系統與事業之其他各部份不同。簡言之總額非特殊之職，總額非為一種特殊之權利與地位，而為一種加重之責任與使命，故會計部份更須與其他各部份，密切聯繫，相誠合作，共圖事業之發展，是方為總額會計之真諦。

### 設計公庫會計之要旨

自公庫法頒行後，政府機關所有款項之出納，移轉以及保管諸手續，俱較既往有所變更，即凡現金票據以外之公有財物，亦經指定應由公庫保管，政府出納系統有此新制度之創立，而其會計，亦遂變成目前之重要問題。良以公庫事務，職責重要，苟無完善之會計制度，則凡關於政府財物處理之動靜狀況與結存之靜態狀況，皆無由施其精考。事實之隱漏，乃弊端之所衍生。預防之法，厥惟完善之會計制度。

我國公庫制度，尚係初創，公庫會計，殊乏仿例可循，故其設計，似屬不易，但公庫會計具備之條件，散見於各項法令之中者，亦

此三種也。

其三，為會計之工具，舉凡紙張簿據等，均可求經濟之選。往昔一般公私機關之帳簿，均採用上潔潔白之優質紙張，鋼筆墨水，亦必選購上品，此項工具，大都為舶來品，一若西式會計，必用配證西式工具紙。當時有識之士，已有議其非者。逮抗戰軍興，交通阻斷，物價飛漲，一切良好工具，或者無力購辦，或者無法購得，因時勢之推替與環境之轉變，乃相率採用國產紙張，以代往日之潔白優質之紙張，並改用中國毛筆記帳，代往日之鋼筆墨水。此種現象，雖係受戰事影響所致，但正計藉此一洗往昔用舶來品工具之惡習，以謀經濟光顧之，殊足稱道焉。

二十九年五月重慶南溫泉

錢祖幹

所在多有，並而檢討，思過半矣，當茲公庫會計進行設計之際，願就綜合研究之結果，以為芻蕘之獻焉。

### 一、公庫會計之範圍

設計公庫會計制度，首須明瞭公庫之性質。依公庫法之所定，公庫係為政府管理現金、票據、證券及其他財物之機關，但其業務，實際上共分三個機關辦理之。此三種機關為何？（一）為公庫主管機關，在中央為財政部，在省為財政廳，在縣市為財政局或財政科。（二）

代理公庫之銀行或由銀行指定代理之專局。(三) 爲另以法律規定之公有財物管理機關。實質之，公庫本身實爲此三種機關之組合體，同時此三種機關又各有其自身之立場。是以所謂公庫會計，實應包括公庫主管機關之會計，代理公庫銀行之會計（公庫出納部份）暨另以法律規定之公有財物管理機關之會計，三者不可或闕也。

一般對於公庫會計之觀念，多以會計法之規定；公庫會計則公庫關於現金票據證券之出納、保管、移轉之會計事務，又關於國家或地方收支，悉以中央銀行或其他指定銀行執行出納，遂以爲中央銀行或其他指定銀行可以代表國庫或省庫縣庫，而公庫會計制度之設計，亦多以中央銀行之國庫局或其他銀行之經辦各級公庫事務部份爲其研究之對象。代理公庫銀行既既爲公庫組成之一部，則此種研究之結果，自不足表明公庫之全貌盡善。

復查公庫法第二十四條稱：公庫之會計事務由各該公庫主管機關主辦會計人員辦理，且我國公庫，係採銀行存款制，故又有人以爲公庫會計，乃係公庫主管機關之會計，與代理公庫銀行之會計無涉，但公庫法既稱「代理公庫銀行」而不稱「公庫存款銀行」則銀行執行公庫事務之一部實公構成公庫之一單位，而具有國庫出納之會計事項，自應屬於公庫會計之範圍以內。凡爲公庫會計制度之設計者，尤宜就此兩方面同時着眼，俾資聯繫，而免重複。本文以次各節，即本此原則，就其報告科目事務程序各端，逐項加以詮釋。再財物保管機關之會計制度，亦爲公庫會計之一種，因其管理辦法，目前尚未定有規章，故以暫從略討論。

## 一、公庫會計報告之內容

基於上述理由，公庫會計應有之報告，似應依照公庫主管機關及代理公庫銀行之立場，分別決定之，按我國公庫制度，所有公庫之出納事務，悉由代理公庫之銀行執行，在公庫主管機關其他應明瞭公庫收支情形者，無非以該代理銀行之報告爲其主要根據，因此代理銀行之報告，在公庫會計中，遂佔重要地位。其在法律上有規定者，計有四種：(一) 收入總存款及特種基金存款之收支日報表，此項報告盡爲公庫，出納中之主要報告，其內容似應詳列：上期餘額，本期收入，本期支出，基金間轉帳收支及本期餘額各數，並按各特種基金運用收入總存款分設專欄及合計欄，以資綜列總覽各數。所謂收入，包括一切政府之所入暨借入款項繳回款項在內。支出則似爲按照支付書撥付各經費存款，暨償還債款之數。兩者均宜按科目別機關並分別年度，存款地點（某某分庫或某某支庫）分造附表。此項附表，亦可按各種存款分開，以便綜合。至基金間轉帳收支之數，即各集基金間之債權債務關係，雖爲基金之收支，實不足影響整個庫庫之餘額，故宜互相抵消，而習慣上，乃恆將此數在報告中單列一項也。(二) 收入總存款或特種基金存款之收支日報表，此項報告，可謂亦即前表收入部份之附表，宜將科目（來源）金額，機關名稱，所屬年度等項，分別註明。並爲便於考核起見，對於繳款憑證之字號及代理公庫銀行收款之年月日，併應註明。(三) 普通經費存款或特種基金存款之現金旬報表。此爲對於公庫主管機關之報告，其作用在使公庫主管機關得

以依據此項報告對於各普通會計存款若有相當剩餘款項時，可於下次制擬經費時，請得支用機關 其主管機關之同意酌量核減或停撥。普通經費存款之收支，支用機關按普通公務會計之規定應編現金出納表並應依法呈報公庫主管機關，是以此項報告，首須注重各經費存款之現存餘額，其內容俱應說明各經費存款戶存款機關，預算科目，存款餘額暨保管公庫（銀行）填報日期等項。（四）保管品報告表，此表似應以委託機關為主體將其各金額逐項列明，並按各類物品之性質，分別附表，列載一切必要說明之事項。此外銀行對於經費費用機關應填撥款通知單一種，載明撥款日期，支付書字號，款項，所屬年度月份，用途，金額各項，前錄收支日報表在支出方面之附錄，應將當日對於各經費存款之撥款情形，悉數填列，是以此項通知，可以免令從前項附表抄抄而成，易言之，不啻前項附表之副部，故不能視為正式報告。此單之格式，在公庫法施行規則中已有規定。

公庫主管機關應編之報告，屬於靜態者，既為資產負債平衡表，現金結存表，票據結存表，證券結存表等，屬於動態者，則為現金出納表，票據出納表，證券出納表等。其中主要者，實為資產負債平衡表及現金出納表，一以表示政府所有財物及其價值增減之總數，二以表示公庫每期各類收支之總數。查現金，票據，證券各結存表僅為資產負債平衡表之附錄，而現金出納表亦僅為現金結存表之附錄，此項現金出納表，亦可於現金出納表中查見其總數也。此項現金出納表如為月報時即公庫法施行規則中所稱收支日報表，如為年報時

則應查資產負債平衡表為公庫決算。

公庫決算，為公庫會計之最後目的，按預算法之規定，又可分為二種：初步報告——就年度終了日以前所收到之報告彙編，於年度終了後十日內編就公告之。終結報告——於年度終了後四個月內編就公告之。其內容應包括該年度內公庫實有出納之全部，此項報告，約相當於財政部過去歷年公佈之收支報告。惟以前收支報告多系以分基金

正式決算應按照基金種類分別計算餘額，抑過去同庫經收經支之款項，僅為各機關所解實收之款，至各機關存留之數，均未計算在內，今後收支既歸集中公庫，則其報告中之收支數字自應以前更實期實。

復查國庫庫因事實上之需要，必在總庫之外，另設分庫及支庫。竊意政府之收入總存款，必須集中總庫，豈非如是，分支庫之收入總存款必現時維持相當數目，以備應付普通經費之撥付此項數字，過多與過少，皆非所宜，而總庫之於分支庫，隨時皆有調度顧寸之勞矣。故在分支庫之存款，應屬普通經費存款。因此分支庫對於收入總

存款除銀行方面按照銀行匯款之辦法處理外，祇須每日向總庫抄報其逐日收款情形即可，與普通經費存款，則應比照前錄第三種報告。現金旬報表按旬抄報總庫，並仍將每日支出逐項抄報以利核撥。

### 三、公庫會計科目之對象

政府會計普通皆以基金為主體，故會計科目，皆以其實力負擔為對象，即會計法亦規定普通公務會計應設收入預算及經費預算之各種帳目。至公庫會計之主體，政府經理之財物，是以會計科目，應管

於公庫資產負債及分類收支。公庫之資產約有下列數種：(一)現金；(二)短期票據，如納稅人納稅時所繳支票匯票等；(三)有價證券，包括公債公司證券，債券暨機車提單之類；(按公庫法施行細則第二條規定本法第二條第一項所稱之其他財物如係不動產或需要堆棧倉庫保管之動產，應以契據機車提單或其他證明文件代之。)(四)借出款項，屬基金間之撥借及墊付他級政府之款項；(五)緊急支付款項，謂依法以緊急命令由收入總存款撥入普通經費尚未補辦正式支付手續之款項。公庫之負債則有：(一)透支款項，即政府因應財政上必需之臨時透支；(二)應付票據，謂以不論本會計年度之短期證券或票據為臨時之擔保者；(三)代收款項，謂他級政府或公私團體托收之款項；(四)預收款項，謂預收以後年度之收入；(五)庫款盈餘，謂收入總存款及其儲蓄存款之餘額。上列科目，不過示範性質，如有未能包括之事項，自可依照事實，分別增減。

或謂此外尚應增設應付科目，但公庫執行其事務，無非在庫款之運用，如收支尚未實現，權責亦無由發生。所有催征應收稅款，保留應付經費，實際上均為收入機關或支出機關及各該主管機關之責任，是以在普通公務會計，不能不有應收應付科目，且不能不有預算科目，而公庫會計，則應以收支實現為基礎也。

其收支分類科目，應通用總預算之歲入歲出科目，即收入按來源別支再按政事別分別設置之。凡支出之收回及收入退還，依法均應於原存款中沖銷之。此類科目均於定期轉移入庫款餘額科目。

上述科目，在公庫主管機關通用之。如在代理公庫之銀行，其記

錄則較簡單多多，穆氏有言：庫務人員之記錄，通常皆按各種基金存款各設一專戶，每當有收入時，則貸列此科目，支出時，則借列此科目。查銀行方面，代理公庫事務以能考核收支手續之合法無訛，並隨時查明各項存款之餘額即為已足，故其會計記錄，雖加寬手續之必要。且此項處理方法，與一般銀行會計，完全符合，祇須將政府存款單獨列帳，不與其他存款混合，則公庫部份之帳目，亦適等公庫存款或定存部之科目而已。唯有一點應加注意者，即關於公庫與分支庫之劃撥事項是也。

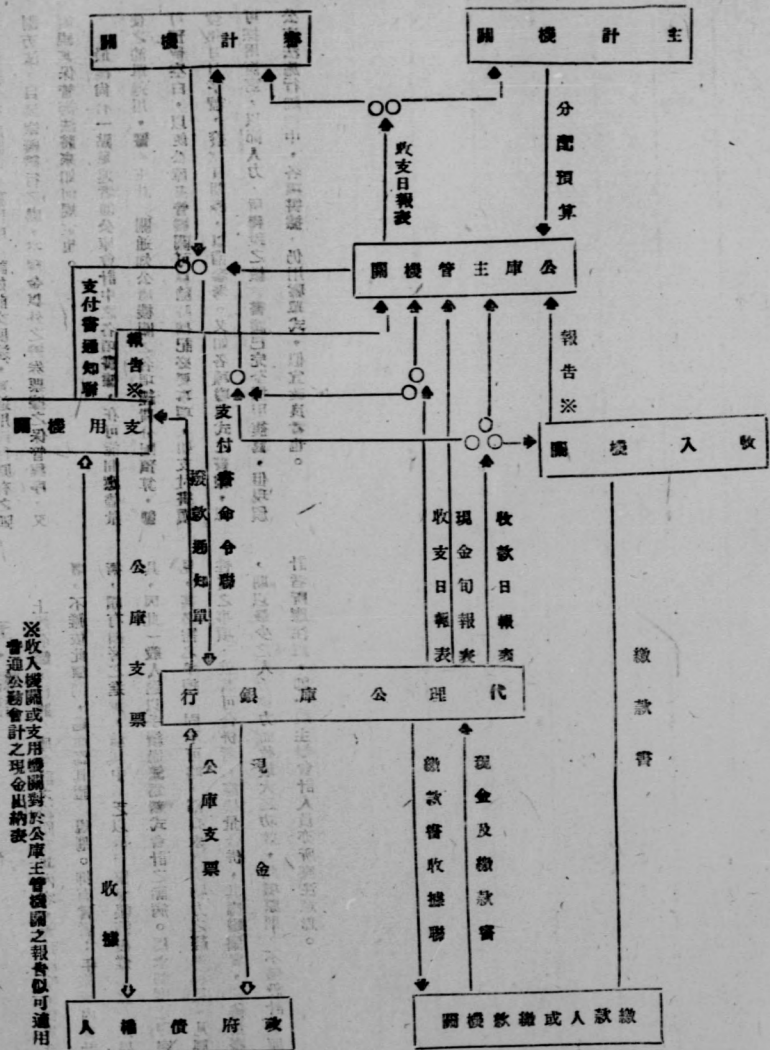
公庫現項，既屬銀行存款，是公庫所需現金籌碼，完全應由銀行負責，故在手續方面，公庫款項之移轉，不必與銀行原有劃撥系統分割，在帳目方面，亦可逕以總分行往來科目，彼此轉帳。分支庫凡有收入應存入收入總存款者，可照匯款方式，以總行往來列帳，在代理總庫之銀行接到此項通知時，則以政府存款與分行往來二科目對帳。代理總庫之銀行如由收入總存款撥付普通經費存款應由分支庫保管支付者，亦可由代理總庫之銀行，逕以分行往來列帳，分支庫倘或託其他銀行或郵政機關辦理時，亦復相同，不過以分行往來為假想往來耳。如此辦理，帳目至為簡單，不過應庫管於分支庫存款之數目，似尚缺少參考之資料。代理總庫銀行對於公庫主管機關之報告，如欲包括全部庫存情形，則於原有記錄以外，似須記載各分支庫之存款情形，此在代理分支庫之銀行，仍無影響，但在代理總庫之銀行，其營業部份與公庫部份之帳目，時雖完全一致，公庫部份，實以各分支庫存款與原有總庫存款併列，其於合系者，另以存款行各設五分

戶帳目，自有必要，凡有總庫與分支庫間之款項移轉時，可在各分戶帳內互相沖轉，而營業部份之政府存款數目，將與分庫帳內之總存款，仍相符合。此種辦法似較僅憑總分支庫之各個報告編綜合報告，以表示全部庫存情形者，更為週密也。

#### 四·公庫會計事務之程序

蓋公庫出納之原則，即政府總預算範圍內之一切收入及預算外之收入，除依法應歸入特種基金存款者外，均歸入其收入雜存款。經費支出時，依撥預算由收入總存款撥入普通經費存款或特種基金存款後，由支用機關簽發支票付政府之債權人其間會計事務，公庫法及其施行細則，亦有簡要之規定，其程序大致如下：

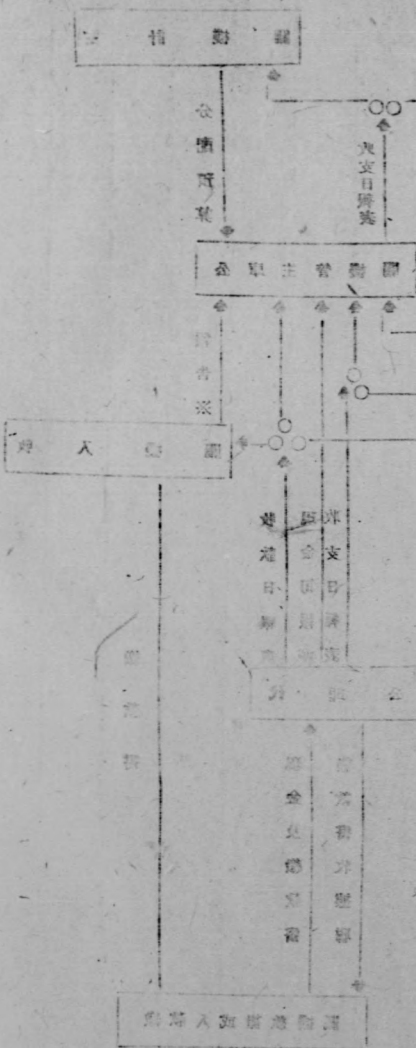
（此處為模糊之印刷文字，內容難以辨識，僅能辨認出一些零碎的詞句，如“收入”、“支出”、“預算”等。）



※收入機關或支出機關對於公共庫主管機關之報告似可通用  
 普通公庫會計之現金出納表

至該分支庫間之業務程序，誠如前文所述，可適用銀行原有之匯劃方法，自無窒礙難行之處，至現金以外之證券票據之保管程序，又須視其保管辦法將來如何規定也。

最後尚有一點足述者即公庫會計中之各項費額，在可能問題儘量使之簡單適用。會計主計一關通知公庫機關之各項經費分配預算，即可預留空白，以便公庫主管機關可以隨時補記必要事項，如支付費額發年月日字樣，撥款日期等，以備參考。又如各種報單式之費額，似可採用複寫，以節人力，所得稅之徵收費額已完全採用複寫，但現似公庫法施行細則中，各項費額，仍用聯單式，似宜改良者也。



### 五、結語

上述各節，已將公庫會計之範圍及其內容，大致說明，其設計不難依此原則，進而訂具體之規則。抑有實者：年來國內會計技術，頗有顯著之進步，惟其中不乏以科目繁多，帳簿複雜，立件歧異之具，因此一般人遂以手續過繁為新式會計之詬病。為求制度之週備起見，其必需之手續，固不可略，惟力求人力物力之經濟起見，凡屬同類性質之事項，就其可合併者，應儘量合併，其應聯繫者，則發展聯繫計者所應注意，即一般主辦會計人員亦所應注意焉。

### 合夥企業解散時剩餘財產之分配問題 何士芳

吾國工商企業，大多係合夥組織，類此種組織之企業，其存續期間，往往不易維持恆久，致其原因，由於人事者半，由於法律者半，茲為列舉於下：

1. 合夥人自願之退夥——在普通情形之下，合夥人理當共同負責經營至其約定之存續期間屆滿或目的已達時為止，惟在事實上，往往因人事不洽，致彼此不能合作而發生中途自願退夥之舉。雖然，此種退夥，必須在並無不利於合夥事務之時期為之，否則，如因此而使合夥蒙受損失者，他合夥人，更得向其要求為損失之賠償。

合夥人退夥後，對於退夥前合夥所負之債務，仍應負其責任，故若合夥不備支付時，債權人仍得向退夥人追索之。至於退夥以後，欲免除其以後之責任起見，應儘速通知素與往來之各商號，或則刊登廣告聲明之。

2. 合夥人被動之退夥——被動之退夥，又可別為下列數種：

(甲) 合夥人之債權人，向法院申請扣押該合夥人之股分，經扣押後，則合夥人對於合夥所有之全部權利，皆停止行使，與退夥相同。

(乙) 合夥人死亡者，但契約訂明其繼承人有繼承者，不在此限。

(丙) 合夥人受破產或強制清理之宣告者。

(丁) 合夥人訂開除者。

3. 合夥人股份之轉讓——合夥人如將其股份轉讓與第三人，必須得他合夥人全體之同意而後可，惟若轉讓與他合夥人者，則只須以意思表示可矣。

4. 加入新合夥人——新合夥人之加入，在法學觀點上言之，舊合夥即不再存，而以新合夥代之，惟新合夥人之加入，必須經合夥人全體之同意而後可。

5. 合夥因下列事項之一而解散：

(甲) 合夥存續期限屆滿者。

(乙) 合夥人全體同意解散者。

(丙) 合夥之目的事業已成就或不成就者。

6. 合夥之目的侵蝕法者——合夥所營之事業，中途因法令之頒佈或修改，致其營業成為違法舉動者，則自願解散。

7. 合夥出資或改組——合夥出資與他人，或將原有合夥擴充改組為公司，舊有合夥，即不再存在。

8. 實際間之戰爭——合夥係混雜不同之合夥人組織而成，遇兩派間發生戰爭時，則合夥不得不暫時宣告停止。

合夥既因上述各種原因而消滅，則應以其全部資產變賣後，優先償還其債務，如有剩餘，則應按照極公允之方法以分配與各合夥人，如其資產不敷償還其債務時，合夥人更須負擔帶償還之責任。吾國工商界中所經營之合夥事業，往往於合夥消滅時，因合夥人不諳分配之方法，致有一方蒙受不應負擔之損失，他方則享有分利之利益，更有因分配問題，久持不決，糾紛迭起者。本編之作，是在根據學理，用極淺顯之舉例，以申述各種分配上之極公平方法，不致爾有遺憾，聊供工商界之參考，俟合夥事業以合作始以公平分配而相終，各得其利，無庸之紛爭，庶得免焉。

## 第 一 例

假定(1)損失不均分配。

。請參閱本編(1)及(2)。  
。請參閱本編(3)。



(2) 資產經全部實現(即變賣)後, 除償還對外債務外尚有餘費可分配與各合夥人。

甲乙二人經營之合夥事業, 於清算前之資產為 \$4,500.00, 負債為 \$1,500.00, 甲之資本為 \$2,000.00, 乙之資本為 \$1,500.00。宣告清理時, 全部資產, 變賣得現金 \$3,500.00, 除以 \$1,500.00, 償清債務外, 尚剩餘 \$2,000.00, 試計算其分配。

### 清 算 表

	資 產	負 債	甲之資本	乙之資本
清算前之帳面餘額	\$4,500	\$1,500	\$2,000	\$1,000
清算損失之分配 (平均分配)	1,000		500	500
資產變賣, 變得現金	\$3,500			
負擔損失後之資本餘額			\$1,500	\$500
償付債務	1,500	1,500		
剩餘現金	\$2,000			
剩餘現金之分配	2,000		1,500	500

### 第 二 例

假定(1)損益平均分配。

(2) 資產經全部實現, 將債務完全償還後, 其中一合夥人之資本抵盡示借方餘額。

甲乙經營之合夥事業, 於清算前之資產為 \$4,500.00, 負債為 \$1,500.00, 甲之資本為 \$2,000.00, 乙之資本為 \$1,500.00, 於宣告清理時, 全部資產, 變賣得現金 \$1,400.00, 除以 \$1,500.00, 償清債務外, 尚餘 \$400.00, 試計算其分配數額。

### 清 算 表

	資 產	負 債	甲之資本	乙之資本
清算前之帳面餘額	\$4,500	\$1,500	\$2,000	\$1,000
清算損失之分配 (平均)	2,600		1,300	1,300
資產變賣所得現金	\$1,400			
負擔損失後之資本餘額			\$ 700	\$ 300
償付債務	1,500	1,500		
剩餘現金	\$ 400			
剩餘現金之分配	400		400	0
			\$ 300	\$ 300

由上以觀, 乙願再出資 \$300.00 與甲, 其分配方為公平, 乙如違約, 則甲必須為其擔負 \$300.00 之額外損失。

### 第 三 例

假定(1)損益平均分配。

(2) 合資人之一有存款。

○ 清算損失之分配 (平均)

(3) 資產經全部變賣後，除償還對其債務外，尚須償還各夥人之存款，最後剩餘資產全數分配與各合夥人。

甲乙二人經營之合夥事業，在清算前之資產為 \$4,500.00，負債為 \$1,500.00，甲之資本 \$1,500.00，乙之資本 \$1,000.00，此外甲在合夥內有存款 \$500.00，全部資產於清算時變賣得現金 \$3,500.00，除以 \$1,500.00 償還債務外，更須付還甲之存款 \$500.00，最後剩餘 \$1,500.00，分配與甲乙二人。試計算其分配。

### 清 算 表

	資 產	負 債	甲之存款	甲之資本	乙之資本
清算前之帳面餘額	\$4,500	\$1,500	\$500	\$1,500	\$1,000
清算損失之分配 (平均)	1,000			500	500
資產變賣，實得現金	\$3,500				
負損損失後之資本餘額				\$1,000	\$500
償付債務及甲之存款	2,000	1,500	500		
剩餘現金	\$1,500				
剩餘現金之分配	1,500			1,000	500

由上以觀，甲應存款可分得 \$1,500.00，應剩餘 \$500.00 是。

### 第 四 例

假定(1)損益平均分配。

(2) 合夥人均有存款。

(3) 資產經全部變賣，將債務清後，合夥人之一之資本帳，表示借方金額。

甲乙經營之合夥事業，在清算前之資產為 \$4,500.00，負債為 \$1,000.00，甲之資本 \$1,600.00，乙之資本 \$800.00，此外甲在合夥內有存款 \$400.00，乙有存款 \$200.00，全部資產於清算時變賣得現金 \$2,700.00，雖乙之資本帳，經虧損清算損失後，即表示借差 \$100.00，因此即就其存款項下扣除此 \$100.00，以為抵補，然後以變賣現金，分別償還債務 \$500.00，及合夥人之存款計甲 \$400.00 乙 \$100.00，最後剩餘 \$700.00 分配與甲。試計算其分配。

### 清 算 表

	資 產	負 債	甲之存款	乙之存款	甲之資本	乙之資本
清算前之帳面餘額	\$4,500	\$1,000	\$400	\$200	\$1,600	\$800
清算損失之分配 (平均)	1,800				900	900
資產變賣實得現金	\$2,700					
負損損失後之資本餘額					\$700	\$100
乙之資本帳借差，以其存款抵補				100		100
抵補後各帳餘額	\$2,700	\$1,500	\$400	\$100	\$700	\$

現金分配			
債務	\$1,500	1,500	
合夥人存款	\$10,000	500	400
合夥人資本	700		700
資本總數	\$2,700		

### 第五例

假定(1)損益照五，三，二成之比率分配。

(2)資產全部現實，將債務償清後，其中一合夥人之資本帳表示借差。

子尹寅三人合營之事業，於宣告清算時，將全部資產，變賣現金，以之償還債務後，尚剩餘現金 \$6,000.00，惟查合夥之資本總額為 \$10,000.00，(子 \$1,500.00，尹 \$5,000.00，寅 \$3,500.00)，由此可知清理損失為 \$4,000.00，照 5,3,2 之比率，分配於各人資本帳內，子之資本帳即表示借差 \$500.00，試計算其分配。

### 合夥人資本表

	合計	子	尹	寅
清算前之資本	\$10,000	\$1,500	\$5,000	\$3,500
清算損失(照5,3,2之比)	4,000	2,000	1,200	800
清算後之剩額	\$6,000	\$500	\$3,800	\$2,700
現金分配(照3,2之比)	6,000	—	3,600	2,400
分配後之剩額		\$500	\$200	\$300
照約子應再出 \$100.00 以補充其資本之不足，但子子違約不願再出，則應由尹寅二人照其損益分配比率負擔之。		\$500	\$200	\$300
分配後之剩額		50	30	200
丑寅負擔子之借差		—	30	200
			\$100	100

是則丑負擔子之損失後，其資本帳，又表示借差 \$100.00 矣，丑紅守約，需再出 \$100.00 與寅，否則寅又須負擔丑之損失 \$100.00 矣。

### 第六例

假定(1)損益平均分配。

(2)資產變賣後，不敷償付債務之用。

甲乙二人合營之事業，在清算時之資產為 \$4,500.00，負債為 \$2,500.00，甲之資本 \$1,200.00，乙之資本 \$800.00，全將資產變賣得現金 \$2,000.00，除悉數用以償付債務後，尚欠 \$500.00，試計算其分配。

### 清算表

	資產	負債	甲之資本	乙之資本
清算前之帳面餘額	\$4,500	\$2,500	\$1,200	\$800
現實損失(平均)	2,500	—	1,250	1,250

現貨後之餘額	\$ 2,000	\$ 50	\$ 45
現金償債	2,000	2,000	
最後餘額		\$ 50	\$ 45
如債務由乙償付時	資本	借	(貸) 50
			5

法律上規定合夥人對合夥負有連帶償還債務之責任，故債權人可向合夥之任何一人追索 \$500.00 之未償債款，設債權人向乙追索，即由乙償付時，則一方借記債權人帳，他方貸記乙之資本帳，因此乙之資本帳，即有 \$50.00 之貸額。

### 第七例

假定(1)損益平均分配。

(2)資產經全部變賣，將債務一部償付後，其中一二合夥人之資本帳，表示借差。

### 清算表

清算前之帳目等額	資產	負債	甲之資本	乙之資本	丙之資本
實收損失(平均)	\$ 4,500	\$ 1,600	\$ 500	\$ 1,100	\$ 1,300
現貨餘額	3,000		1,000	1,000	1,000
現金償債	1,500	1,500			
最後餘額			100(貸)	50(借)	100(貸)
設甲履行契約規定再出資 \$500.00 時			100(貸)	500(貸)	10(借)
則其現金之最後支取			100(貸)	500(借)	10(借)
該甲償還對外債務時		100		100(貸)	
甲帳由乙丙照損益比例分配			400(貸)	200(借)	20(借)
乙應付丙 \$100.00				100(借)	100(貸)
設由乙償付對外債務時		100(借)		500(借)	100(貸)
甲帳由乙丙照損益比率分配			100(貸)	50(借)	25(借)
乙應付丙 \$50.00				50(借)	50(貸)

### 第八例

假定(1)損益平均分配。

(2)資產未經全部變賣，分期將已變賣部分分配與各合夥人。

子丑寅卯四人經營之合夥事業，於清算前之資本為 \$190,000.00，內計子 \$30,000.00，丑 \$26,000.00，寅 \$24,000.00，卯 \$10,000.00，清算前對外債務其清後，將剩餘資產分期變賣，擬將各合夥人第一期得 \$42,000.00 之資產變賣現金 \$40,000.00，部分分配與各合夥人；第二期將 \$18,000.00 之資產，

變賣現金 \$15,200.00, 再分配與各合夥人；第三期將 \$40,700.00 之資產變賣現金 \$36,000.00, 再分配與各合夥人。試計算其分配。

## 合夥人資本表

	合 計	子	丑	寅	卯
現實前之餘額	\$100,000	\$30,000	\$26,000	\$24,000	\$20,000
第一期現實損失	2,000	500	500	500	000
餘額	\$98,000	\$29,500	\$25,000	\$23,500	\$19,500
第一期分配現金	40,000	15,000	10,000	9,000	5,000
餘額(可能損失照損益比率)	\$58,000	\$14,500	\$14,500	\$14,500	\$14,500
第二期現實損失	2,800	700	700	700	700
餘額	\$55,200	\$13,800	\$13,800	\$13,800	\$13,800
第二期分配現金	15,200	3,800	3,800	3,800	3,800
餘額(可能損失照損益比率)	\$40,000	\$10,000	\$10,000	\$10,000	\$10,000
第三期現實損失	4,000	1,000	1,000	1,000	1,000
餘額	\$36,000	\$9,000	\$9,000	\$9,000	\$9,000
第三期現金分配	35,000	9,000	9,000	9,000	9,000

## 第 九 例

假定(1)損益照40%, 30%, 20%, 10%之比率分配。

(2)資產在未屬全部變賣前, 按月將已變賣部份分配與各合夥人。

(3)合夥人中之一人其資本小於其未來可能損失。

子丑寅卯四人經營之合夥事業, 在清算前之資本總額為 \$100,000.00, 內計子 \$30,000.00, 丑 \$33,000.00, 寅 \$23,000.00, 卯 \$14,000.00, 清算時將對外債務償清後, 以其剩餘資產, 按月變賣歸還各合夥人。第一月, 將 \$16,000.00 之資產變賣現金 \$4,000.00, 即分配與各合夥人。第二月, 將 \$10,000.00 之資產變賣現金 \$10,000.00, 再分配與各合夥人。第三月, 將 \$40,000.00 之資產變賣現金 \$22,000.00, 再分配與各合夥人。最後一月, 將 \$20,000.00 之資產變賣現金 \$14,000.00, 末次分配與各合夥人。試計算其分配。

## 合夥人資本表

	合 計	子	丑	寅	卯
現實前之餘額	\$100,000.00	\$30,000.00	\$35,000.00	\$23,000.00	\$12,000.00
一月:					
現實損失	10,000.00	4,000.00	3,000.00	2,000.00	1,000.00
餘額	\$90,000.00	\$26,000.00	\$32,000.00	\$21,000.00	\$11,000.00
現金分配(見計算表)	4,000.00	1,000.00	1,000.00	1,000.00	1,000.00
餘額	\$86,000.00	\$25,000.00	\$31,000.00	\$20,000.00	\$10,000.00

(97)

論 時 題 本

(期六五第)

第二月:

現實損失	16,000.00	6,400.00	4,800.00	3,200.00	1,600.00
	\$ 70,000.00	\$ 19,600.00	\$ 25,200.00	\$ 16,800.00	\$ 8,400.00
現金分配(見計算表)	10,000.00	—	5,000.00	3,333.33	1,666.67
	\$ 60,000.00	\$ 19,600.00	\$ 20,200.00	\$ 13,466.67	\$ 6,733.33

第三月:

現實損失	2,000.00	3,200.00	2,400.00	1,600.00	800.00
	\$ 52,000.00	\$ 16,400.00	\$ 17,800.00	\$ 11,866.67	\$ 5,933.33
現金分配(見計算表)	32,000.00	8,400.00	11,800.00	7,866.67	3,933.33
	\$ 20,000.00	\$ 8,000.00	\$ 6,000.00	\$ 4,000.00	\$ 2,000.00

第四月:

現實損失	6,000.00	2,000.00	1,800.00	1,200.00	600.00
	\$ 14,000.00	\$ 5,000.00	\$ 4,200.00	\$ 2,800.00	\$ 1,400.00
現金分配	14,000.00	5,000.00	4,200.00	2,800.00	1,400.00

## 計算表——第一月

	子	丑	寅	卯	合 計
損益比率	40%	30%	20%	10%	100%
現金分配前之資本總額					\$90,000.00
已現實之現金					4,000.00
可能損失(按照損益比率分配)	\$34,400.00	\$25,800.00	\$17,200.00	\$ 8,600.00	\$86,000.00
資本小於可能損失	26,000.00				
其餘三人之額外損失					\$ 8,400.00
	丑 30%	4,200.00			
	寅 20%		2,800.00		
	卯 10%			1,400.00	
可能損失總額或合夥人已付虧額					\$30,000.00 \$20,000.00 \$10,000.00

## 計算表——第二月

	子	丑	寅	卯	合 計
損益比率	40%	50%	20%	10%	100%
現金分配前之資本總額					\$70,000.00
已現實之現金					10,000.00
未來可能損失(按照損益比率分配)	\$24,000.00	\$12,000.00	\$12,000.00	\$3,000.00	\$60,000.00
資本小於可能損失	19,000.00				

(卷三第)

刊 月 薪 驗

(98)

其他三人之額外損失

\$ 4,400.00

丑 30%

2,200.00

卯 20%

1,466.67

寅 10%

733.33

可能損失總額或各合夥已付餘額

\$ 20,200.00

\$ 13,436.67

\$ 6,733.33

### 計算表——第三月

	子	丑	寅	卯	合 計
損益比率	40%	30%	20%	10%	100%
現金分配前之資本總額					\$ 52,000.00
已現實之現金					32,000.00
可能損失(按照損益比率分配)	\$8,000.00	\$6,000.00	\$4,000.00	\$2,000.00	\$20,000.00

二十九年 五月十五日

實施公庫法後普通公務單位會計事務處理辦法之變更

胡餘暉

公庫法實施以後，公款收支程序，亦當隨之而變動。茲依據「中央各機關及附屬普通公務單位會計制度之一致規定草案」中央各機關及附屬普通公務單位會計制度之一致規定草案公庫法之處理辦法」並參酌個人意見，分別說明如：

(一)會計科目

公庫法實施以後，普通公務單位會計變動，應用之會計科目，大有變更，茲將公庫法實施前後應用之會計科目，列表比較如左：

舊會計科目	新會計科目
歲11現金——歲入存留款	歲11現金——歲入存留款
歲12所屬機關現金——歲入存留款	歲12所屬機關現金——歲入存留款
歲21歲入應收款	歲13專戶存款
歲22墊付其他帳類款	歲21歲入應收款
歲23墊付其他帳類款	歲23應收剔除經費款
歲21解庫保存款	歲31歲入預算款
歲31歲入預算款	歲32歲入分配款
歲32歲入分配款	歲71歲入納庫款
	歲91歲內退還款——以前年度

入	價	負	及	担	負
歲41應解庫款	歲61預計解庫款	歲3預收款	歲51預收款	歲47應發還繳來保管款	歲81歲入實收數——以前年度
歲42保管款				歲85歲入實收數——以前年度	歲85歲入實收數——以前年度
歲43保管款				歲88歲入實收數——以前年度	歲88歲入實收數——以前年度
歲44借入其他帳類款				歲89歲入實收數——以前年度	歲89歲入實收數——以前年度
歲45借入其他帳類款				歲91歲入實收數——以前年度	歲91歲入實收數——以前年度
歲46應付短期借款——歲入類				歲92歲入實收數——以前年度	歲92歲入實收數——以前年度
歲47應發還繳來保管款				歲93歲入實收數——以前年度	歲93歲入實收數——以前年度
歲48應納國庫款				歲94歲入實收數——以前年度	歲94歲入實收數——以前年度
歲49預收款				歲95歲入實收數——以前年度	歲95歲入實收數——以前年度
歲50預收款				歲96歲入實收數——以前年度	歲96歲入實收數——以前年度
歲51暫收款				歲97歲入實收數——以前年度	歲97歲入實收數——以前年度
歲52預計納庫款				歲98歲入實收數——以前年度	歲98歲入實收數——以前年度
歲53預收款				歲99歲入實收數——以前年度	歲99歲入實收數——以前年度
歲54預收款				歲100歲入實收數——以前年度	歲100歲入實收數——以前年度

經	產	資	及	力	資
經11現金——經費存留款	經11現金——經費存留款	經12零用金	經13所屬機關現金——經費存留款	經14現金——代領經費存留款	經15經費存款戶
經12零用金	經13所屬機關現金——經費存留款	經14現金——代領經費存留款	經15經費存款戶	經21應收剔除經費款	經22墊付其他帳類款
經13所屬機關現金——經費存留款	經14現金——代領經費存留款	經15經費存款戶	經21應收剔除經費款	經22墊付其他帳類款	經23墊付其他帳類款
經14現金——代領經費存留款	經15經費存款戶	經21應收剔除經費款	經22墊付其他帳類款	經23墊付其他帳類款	經24押金
經15經費存款戶	經21應收剔除經費款	經22墊付其他帳類款	經23墊付其他帳類款	經24押金	經31歲入預算款
經21應收剔除經費款	經22墊付其他帳類款	經23墊付其他帳類款	經24押金	經31歲入預算款	經32歲入分配款
經22墊付其他帳類款	經23墊付其他帳類款	經24押金	經31歲入預算款	經32歲入分配款	經71歲入納庫款
經23墊付其他帳類款	經24押金	經31歲入預算款	經32歲入分配款	經71歲入納庫款	經91歲內退還款——以前年度
經24押金	經31歲入預算款	經32歲入分配款	經71歲入納庫款	經91歲內退還款——以前年度	
經31歲入預算款	經32歲入分配款	經71歲入納庫款	經91歲內退還款——以前年度		
經32歲入分配款	經71歲入納庫款	經91歲內退還款——以前年度			
經71歲入納庫款	經91歲內退還款——以前年度				
經91歲內退還款——以前年度					



### 類 費

類		費	
細	餘	債	負
經31 實付款			經31 預計留用款
經41 歲出保留款			
經42 應領經費			
經61 歲出應付款			經61 歲出應付款
經62 代領經費			經67 代收款
經63 寧解復廢除經費			經68 預算經費
經64 借入其他機關款			經71 歲出預算款
經65 借入其他機關款			
經66 應付短期借款			經78 歲出保留款準備
經71 歲出預算款			
經72 歲出分配費			
經81 經費剩餘	特解納		經81 經費剩餘
經82 經費剩餘	押金部		經82 經費剩餘
			押金部份

根據上表所列，可知公庫法實施以後會計科目之變動計有下列數點：

(1) 「現金」——歲入存留款——「現金」——經費存留款——「所屬機關現金」——歲入存留款——及「所屬機關現金」——經費存留款——等科目，僅將各機關或各機關所屬機關依法自行出納保管移轉之歲入款項，由代理公庫之機關代為出納保管移轉之款項，則另設「歲入納庫款」——歲入存留款——即保管代收款暫存款等收入——「經費存留款」等科目處理之。

(2) 歲入類之「應解款」科目，改為「應納庫款」科目，

「預計解繳款」科目改為「預計納款」科目，「墊付其他機關款」

歲入類，「墊付其他機關款」——歲入類——「解納保管款」——借入其他

機關款——歲入類——「借入其他機關款」——歲入類——「應付短期借款

——歲入類——「應發還續來保管款」等科目，因公庫法實施以後，是

項事實，不復存在，故應取消，此外復添設「歲入始庫款」——歲入退

還款——以前年度——「歲入實收款——本年度——「歲入實收款——以

前年度——「歲入實收款——預算外收入——「歲入實收款——預算外收

入——「歲入實收款——收回以前年度支出」等科目，以表示歲入款項

出納保管移轉之情形。

(3) 經費類之「應領經費」科目改為「預計領用款」科目，「

經費剩餘——特解繳部份」科目改為「經費剩餘——特納庫部份」科

目，「現金——代領經費存留款」——「墊付其他機關款」——「經費類」——

「墊付其他機關款」——經費類——「代領經費」——「借入其他機關款」——經

費類——「借入其他機關款」——經費類——「應付短期借款」——經費類——

等科目，因公庫法實施以後，是項事實，不復存在，故應取消，此外

復添設「應領經費」科目以表示年度終了後已解保留而尚未領到之經

費款，「預領經費」科目以表示預算額定之零用金數目。

(4) 經費類之「應付短期借款」科目移歸歲入類，而「應解

繳除庫款」科目取消，併入歲入類之「應納庫款」科目一併處

理，歲入類之「代收款」科目，則移歸應領類處理。

(二)會計憑證

會計憑證分原始憑證及記帳憑證兩種，為一切帳項記載之根據。

公庫法實施以後，普通公務單位會計機關之原始憑證當有下列幾

種：

(1)「有關公庫收支各項憑據」之變更——公庫法實施以前有

關公庫收支之各項憑據，計為下列數種：

收入類：

- (1) 領字匯款書
- (2) 抵字匯款書
- (3) 現字收款書
- (4) 抵字收款書

經費類：

- (1) 請款書
- (2) 領字支付書
- (3) 領字支付書
- (4) 領字支付書

(5) 領款書

公庫法實施以後，有關公庫收支之各項憑據，應為下列數種：

收入類：

- (1) 繳款書
- (2) 收入退還書

(3) 以前年度支出收回書

(4) 代理公庫銀行向收入機關之報告

經費類：

- (1) 請款書
- (2) 領字支付書
- (3) 領款書
- (4) 撥字支付書
- (5) 代理公庫銀行之撥款通知單
- (6) 本年度支出收回書
- (7) 公庫支票
- (8) 代理公庫銀行向支出機關之報告
- (9) 保管品讓入及收回書據

(2)「銀行往來各項憑據」之取消——公庫法實施以前，各機關之現金票據證券，均曾自行收納自行保管，故每與普通銀行發生往來，公庫法實施以後，現金票據證券之出納移轉保管等事務全由代理公庫之銀行或特設機關代為辦理，是以各機關與普通銀行之間，不復發生往來，故「銀行往來各項憑據」一項應予取消，亦應取消。

(3)「審計機關通知剔除變更之公文」移歸收入類處理——公庫法實施以前，審計機關通知剔除變更之公文，原係經費類憑證之一，其剔除數目在辦理決算時，由各機關自行整理，公庫法實施以後，審計部規定辦理決算之程序其經費剔除數目，由審計機關整理，而剔除經費收回後則視為一種收入，納入收入總存款；故是項原始憑證

應予取消。



上列格式係實施公庫管理出納之機關採用，凡合於公庫法之規定將全部收支自行出納之機關，則「收入類」、「經費類」及「臨時費類」等專欄之下，不必再分設專欄矣。

(2) 經費類應增設保管品備查簿一種，依據公庫法及其施行細則之規定，各支用經費機關對於普通經費存款之票據證券應由代理公庫之銀行保管之，其保管移轉範圍時造具保管品報告表，呈報至公庫老管機關。是以經費類應增設保管品備查簿一種，記載庫庫保管品出納轉移之情形，並據以編造保管品報告表。

(四) 會計報告  
公庫法實施以後，普通公務單位會計機關之會計報告，當有如下之要點：

(1) 現金出納表之內容及編製方法應加變更。現金出納表係表示一機關單位在一定期間以內現金出納情形之動態會計報告，於每旬末日根據現金出納登記簿編製之，公庫法實施以後，現金出納方式有所改變，現金出納表之內容及其編製方法亦當隨之而變動，茲將實施公庫法後現金出納表之內容及其排列方法分別附錄如左：

(機關名稱)

收入類現金出納表

中華民國 年 月 日起至 年 月 日止 (年度第 號) 第 頁

收入類 取項	科目及摘要	金額		
		小計	合計	總計
工上別結存	收入存摺數		XXXX	XXXX
1. 現金	收入存摺數		XXXX	XXXX
X2. 廣通銀現款	(依其名稱分別開列)		XXXX	XXXX
3. 存戶存款	(依其名稱分別開列)		XXXX	XXXX
基本收入	本年度(依收入預算項目分別開列)		XXXX	XXXX
X X 收入實收數	本年度(依預算項目分別開列)		XXXX	XXXX
X X (甲)	徵收(依項目開列)		XXXX	XXXX
X X (乙)	(依項目開列)		XXXX	XXXX
X X (丙)	(依項目開列)		XXXX	XXXX
	減：退還款(依項目分別在預算項目下用紅字數字列報) 數字列報紅字與藍字不得互用			



科 目 及 摘 要		小 計	合 計	額 總 計
<b>存款類</b>				
<b>存款項</b>				
上期結存				
I. 現金存款				
1. 零用金		XXX	XXX	
2. 雜費存款戶		XXX	XXX	
3. 所屬低價現金——經營存款戶		XXX	XXX	
4. 所屬低價經營存款戶		XXX	XXX	
II. 本局收入		XXX	XXX	
預留費		XXX	XXX	XXX
(1) 預留運費 (依代辦公庫之銀行并月份定期預留并註明原字交付實通知及撥款通知單號數逐季列報)		XXX	XXX	
(2) 由預留經費項下轉帳		XXX	XXX	
總額經費		XXX	XXX	
(1) 國到經費 (依代理公庫之銀行并年度別并註明原始憑證號碼)		XXX	XXX	
減：轉入收入雜存款數 (年度終了後三個月保留之款仍屬常用紅字列報)		XXX	XXX	
<b>代收款</b>				
(1) 物入款 (分類列報)		XXX	XXX	
押金		XXX	XXX	
(1) 收回款 (依其性質分類列報)		XXX	XXX	
收項總計		XXX	XXX	XXX
<b>付項</b>				
本期支出				
減法分攤款 (未登記人應付而未付之本年度支出數依歲出預算項別分別列報)			XXX	XXX
(1) 俸給費支出		XXX	XXX	
(2) 辦公費支出		XXX	XXX	
(3) 購置費支出		XXX	XXX	
(4) 營運費支出		XXX	XXX	
(5) 特別費支出		XXX	XXX	
(6) 附屬分支機構經費支出		XXX	XXX	
減：收回款 (依支項在預算科目項下註明紅字列報如填有支出收回書者應加註總款)		XXX	XXX	XXX

歲出庫付數(歲出應付數實收之數依年度或歲出預算項別分別列報)

某某支出

暫付數

暫存數

減:收回或沖轉數(用紅字數字列報)

押金

支付數(依其性質分別列報)

代收費

支付數(分類列報)

經費剩餘

轉入收入總存款數(依代理公庫之銀行別并匯票列報并註明原始憑證號數)

正 本期結存

1. 現金 經費存留數

2. 零用金

3. 撥備存款戶

4. 撥備儲蓄現金 經費存留數

5. 所屬機關經費存款戶

付項總計

× × ×

× × ×

× × ×

× × ×

× × ×

× × ×

× × ×

× × ×

× × ×

× × ×

× × ×

× × ×

× × ×

× × ×

× × ×

× × ×

× × ×

，不應包括在內。

上列兩式係實行公庫管理出納之機關採用，凡依公庫法之規定將全部收支自行出納之機關將不必與之項目酌量刪去。

(2) 增編通報公庫主管機關之各項會計報告——公庫法實施以後，普通公務單位會計機關應通報公庫主管機關之各項會計報告，計有下列數種：

a. 收入機關申報表 依據公庫法第十二條及倉庫法施行細則第二十二條之規定，收入機關對於由代理公庫之銀行或郵政機關代收或由

其派員於收入機關代收之收入總存款收數，應分別造具日報表，通報

至公庫主管機關。是以歲入機關應每日造具日報表，報告公庫主管機

關，是項報表係專為報告退還數目而設，並合於公庫法第四條自行收

納而未納庫數目及未納庫數之中已由本機關退還數目等現金出納事項

b. 支用經費機關現金出納旬報表 依據公庫法第十六條及公庫法施行細則第二十九條之規定支用經費機關對於普通經費存款之現金出納應按旬造具現金旬報表，通報至公庫主管機關，是以支用經費機關應按旬造具現金出納旬報表報告公庫主管機關。是項報表，係專為報告當旬經費存款戶往來數目而設；其所領額定零用金內支出數目及其收回數目等現金出納事項，不應包括在內。

c. 支用經費機關保管品報告表 依據公庫法第十六條及公庫法施

行細則第二十九條之規定 支用經費機關對於普通經費存款之票據證

券之保管事項，應隨時造具保管品報告表通報至公庫主管機關是以支

用經費機關應隨時造具保管品報告表報告公庫之主管理機關，是項報表

，係專為報告該庫保管品之保管移轉數目而設，至由本機關自行保管移轉之票據證券之保管移轉事項，不應包括在內。

(3) 年度終了應行加編之會計報告 公庫法實施以後，各普通公務單位會計機關在年度終了應行加編之會計報告，計有下列數種。

a. 歲出應付款明細表及歲出保留款準備明細表 依據公庫法施行細則第三十一條第一項規定：「本法第十七條現金經費存款之剩餘，得由支用經費機關將已發生之債務或契約責任部份，於會計年度終了後二十日內聲請保留，由公庫主管機關核明通知代理公庫之銀行或郵政機關予以保留並將餘額退入收入總存款。」又依據預算法第六十二條規定：「會計年度終了時其國庫剩餘及當未收轉之收入，應即轉帳加入下年度之歲入，其已發生而尚未清償之債務及契約責任應即轉帳加入下年度之歲出，因前項情形而轉帳加入下年度之歲出預算之經費應通知中央主計機關中央審計機關及財政部並證明之」，是以支用經費機關在年度終了應加編歲出應付款明細表及歲出保留款準備明細表並抄附證明文件連同其他年度報告分送主計機關審計機關及財務行政機關備核。

b. 暫付款明細表 依據預算法第六十三條規定：「誤付透付之金額及依法令給付金額或預付估付之剩餘金額在會計年度終了後，繳還者均視為結餘轉帳加入下年度之歲入」，又據預算法施行細則第四十七條規定：「中央各機關依本法第六十三條第六十四兩條之規定轉帳加入下年度之歲入歲出應分別通知中央主計機關，中央審計機關，及財政部」，是以支用經費機關在年度終了應加編暫付款明細表的連同其他年度報告分送主計機關審計機關及財務行政機關備查。

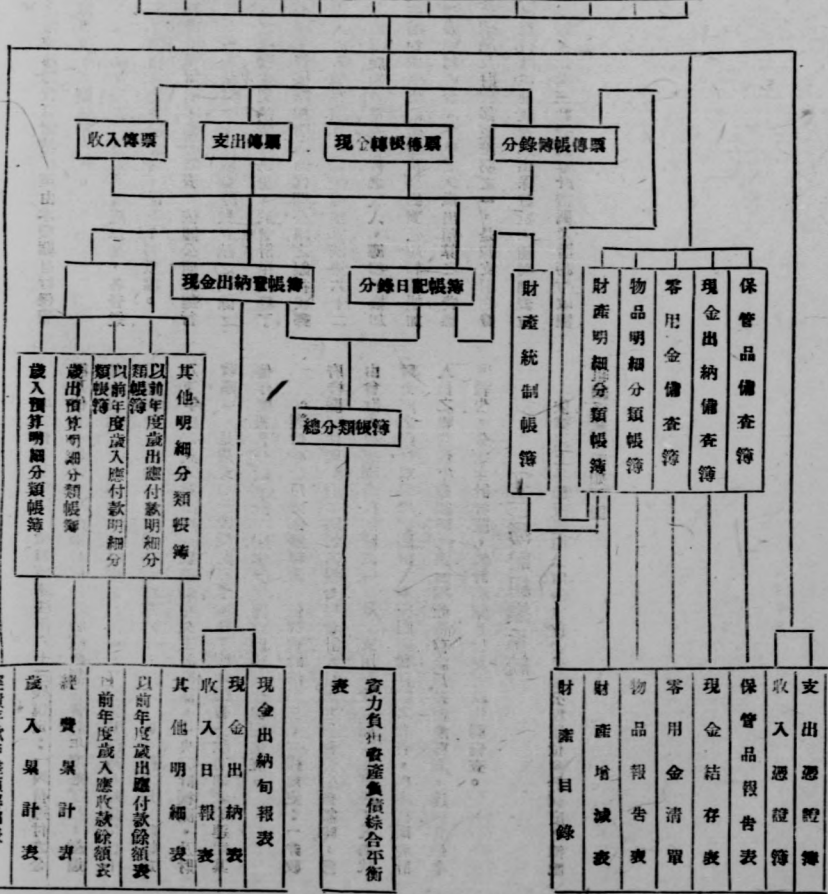
c. 經費存款戶差額解釋表 依據會計法第三十六條規定：「非政府機關代理政府事務者其報告與會計人員加之報告發生差額時，應由會計人員加編差額解釋表」，是以支用經費機關在年度終了凡過代理公庫之銀行或郵政機關對於本機關經費存款之報告，與本機關會計人員之報告發生差額時，應加編經費存款戶差額解釋表，連同其他年度報告，分送主計機關，審計機關及財務行政機關備查。

### (五) 簿記組織系統

依據以上各節所述則公庫法實施後普通公務單位會計制度之簿記組織系統，當如下圖：



歲入歲出預算審表	歲入歲出預算分配表	有關庫收支各項審表	收 據 簿	傳票表及工簡表	傳票收據及工簡收據	出差旅費報告單及工作日記簿	報倉庫損毀報告單等 或學生及撥出或變賣財產 請求購置單物憑單撥入	發願收據契約定貨單等	審計機關通知剔除之公文	其 他 審 據
----------	-----------	-----------	-------	---------	-----------	---------------	--	------------	-------------	---------



(六) 分錄舉例

茲將公庫法實施後各會計科目之分錄方法舉例說明如左：

甲、歲入類：

(1) 核准本機關本年度歲入預算其數額若干：

借：歲入預算數

貸：預計納庫數

編製分錄轉帳傳票，記入分錄日記帳簿

記入歲入預算明細分類帳簿各相當帳目左上角旁至「目」止

，核准追加預算同上例，核准追減預算寫相反之分錄。

(2) 核准本機關本年度各月份或各期歲入分配預算其數額若干：

借：歲入分配數

貸：歲入分配數

編製分錄轉帳傳票，記入分錄日記帳簿

記入歲入預算明細分類帳簿各相當帳目第(8)欄分至「目

」止追加分配數同上例，追減分配數寫相反之分錄。

(3) 據代理國庫銀行報告收到本年度歲入款若干：

借：歲入納庫數

貸：歲入實收數——本年度

編製現金轉帳傳票，記入現金出納登記簿收付兩方之第(10)

欄，同時加記：

借：預計納庫數

貸：歲入分配數

編製分錄轉帳傳票，記入分錄日記帳簿

記入歲入預算明細分類帳簿各相當帳目第(9)欄

退還時應各寫相反之分錄。

(4) 據代理國庫銀行報告收到以前年度歲入應收款若干：

借：歲入納庫數

貸：歲入實收數——以前年度

編製現金轉帳傳票，記入現金出納登記簿收付兩方之第(10)

欄，同時加記：

借：應納國庫款

貸：歲入應收款

編製分錄轉帳傳票，記入分錄日記帳簿。

記入以前年度歲入應收款明細分類帳簿各相當帳目第(9)

欄退還時各寫相反之分錄。

(5) 據代理國庫銀行報告退還以前年度收入之歲入款若干：

借：歲入退還數——以前年度

貸：歲入納庫數

編製現金轉帳傳票，記入現金出納登記簿付方第(10)欄以

紅筆記歲入納庫數金額，以藍筆記歲入退還數——以前年度

金額。

(6) 零星收入——本年度歲入款——其數額若干：

借：現金——歲入存置款

貸：歲入實收數——本年度

編製收入傳票記入現金出納登記簿收方第(10)欄，同時加

記：

借：預計納庫數

貸：歲入分配數

編製分錄轉帳傳票，記入分錄日記帳簿

記入歲入預算明細分類帳簿各相當帳目第(9)欄。

退還時各為相反之分錄。

(7) 零星收入——以前年度歲入應收款——其數額若干：

借：現金——歲入存留數

貸：歲入實收數——以前年度

編製收入傳票，記入現金出納登記簿收方第(10)欄，同時

加記：

借：應納國庫數

貸：歲入應收款

編製分錄轉帳傳票，記入分錄日記帳簿

記入以前年度應收款明細分類帳簿各相當帳目第(9)欄

退還時各為相反之分錄。

(8) 零星收入——預算外收入——其數額若干：

借：現金——歲入存留數

貸：歲入實收數——預算外收入

編製收入傳票，記入現金出納登記簿收方第(10)欄。

退還時為相反之分錄。

(9) 以上零星收入繳納代理省庫之銀行其數額若干：

借：歲入納庫數

貸：現金——歲入存留數

編製支出傳票，記入現金出納登記簿付方第(10)欄

(10) 奉令註銷以前年度歲入應收款其數額若干：

借：應納國庫數

貸：歲入應收款

編製分錄轉帳傳票，記入分錄日記帳簿

用紅筆記入以前年度歲入應收款明細分類帳簿各相當帳目第

(8) 欄

(11) 據代理國庫之銀行報告收到暫收款，預收款，保管款等其數

額若干：

借：專戶存款

貸：暫收款，預收款，保管款

編製現金轉帳傳票記入現金出納登記簿收方第(11)欄

(12) 上項暫收款預收款之轉帳其數額若干：

借：暫收款，預收款

貸：專戶存款

編製現金轉帳傳票以紅筆記入現金出納登記簿收方第(11)

欄，同時加記：

借：歲入納庫數

貸：歲入實收數——本年度歲入實收數——以前年度  
 編製現金轉帳傳票記入現金出納登記簿收付兩方之第(10)  
 欄，同時又記：

借：預計納庫數或借：應納國庫款

貸：歲入分配數或貸：歲入應收款

編製分錄轉帳傳票，記入分錄日記帳簿

記入歲入預算明細分類帳簿各相當帳目第(9)欄或以前年

度歲入應收款明細分類帳簿各相當帳目第(9)欄

(13) 審計機關通知剔除經費其數額若干：

借：應收剔除經費款

貸：應納國庫款

編製分錄轉帳傳票，記入分錄日記帳簿

(14) 代理國庫之銀行報告收到剔除經費款若干：

借：歲入納庫數

貸：歲入實收數——剔除經費

編製現金轉帳傳票，記入現金出納登記簿收付兩方之第(10)

欄同時加記：

借：應納國庫款

貸：應收剔除經費款

編製分錄轉帳傳票記入分錄日記帳簿

(15) 據代理國庫之銀行報告收回以前年度支出及收到本機關預算

外收入其數額若干：

借：歲入納庫數

貸：歲入實收數——收回以前年度支出

歲入實收數——預算外收入

編製現金轉帳傳票，記入現金出納登記簿收付兩方之第(10)

欄

(16) 查明本年度歲入應收款若干：

借：歲入應收款

貸：應納國庫款

編製分錄轉帳傳票，記入分錄日記帳簿。同時加記

借：預計納庫數

貸：歲入分配數

編製分錄轉帳傳票，記入分錄日記帳簿

記入歲入預算明細分類帳簿各相當帳目第(10)欄目一

註銷本年度歲入應收款為相反之分錄。

(17) 代理國庫銀行報告收到本年度歲入應收款若干：

借：歲入納庫數

貸：歲入實收數——本年度

編製現金轉帳傳票，記入現金出納登記簿收付兩方之第(10)

欄，同時加記：

借：應納國庫款

貸：歲入應收款

編製分錄轉帳傳票，記入分錄日記帳簿

記入歲入預算明細分類帳簿各相當帳目第9(一)欄及第(10

一)欄(用紅字記)

(10)年度終了結束表業圖庫所收及所退還歲入款之各科目：

借：歲入實收數——本年度

歲入實收數——以前年度

歲入實收數——預算外收入

歲入實收數——別除經費

歲入實收數——收回以前年度支出

貸：歲入納庫數

歲入退還數——以前年度

編製分錄轉帳傳票，記入分錄日記帳簿

(19)年度結賬收入數大於預算或減其數額若干：

借：歲入分配數

貸：預計納庫數

編製分錄轉帳傳票，記入分錄日記帳簿。

如收入數小於預算數時為相反之分錄。

(20)結束本年度歲入類總分類帳簿。

借：總納庫庫款

暫收款

預收款

保管款

貸：專戶存款

歲入應收款

應收別除經費款

編製分錄轉帳傳票，記入分錄日記帳簿

下年度開設新帳戶時為相反之分錄。

乙、經費類：

(1)核准本機關本年度經費預算其數額若干：

借：預支備用款

貸：歲出預算款

編製分錄轉帳傳票，記入分錄日記帳簿。

記入歲出預算明細分類帳簿各相當帳目左上角分至「開」止

，核准追加預算同上例，核准追減預算為相反之分錄。

(2)核准本機關本年度各月份或各期歲出分配預算其數額若干：

借：歲出預算款

貸：歲出分配數

編製分錄轉帳傳票，記入分錄日記帳簿。

記入歲出預算明細分類帳簿各相當帳目第(9)欄分至「目

」止，追加分配數同上例，追減分配數為相反之分錄。

(3)領到本機關額定零用金若干：

借：現金——經費存置款

貸：預領經費

編製收入傳票，記入現金出納記簿收方第(12)欄。

(4)支付庶務部份零用金若干：

借：零用金

貸：現金——經費存留款

編製支出傳票，記入現金出納登記簿付方第(12)欄

(5) 由收入總存款撥入本機關普通經費存戶經費若干：

借：經費存款戶

貸：預計領用款

編製現金轉帳傳票，記入現金出納登記簿收方第(13)欄。

同時加記，(沖轉前額定零用金)

借：預領經費

貸：預計領用款

編製現金轉帳傳票，記入現金出納登記簿收方第(2)欄。

以紅字記預計經費金額，以藍字記預計領用金額。

(6) 支出本年度歲出各款若干：(除撥給費) 計入( ) 欄。

借：歲出分配款

貸：現金——經費存留款或經費存款戶

編製支出傳票或現金轉帳傳票，記入現金出納登記簿付方第

(12) 欄或第(13) 欄。

記入歲出預算明細分類帳各相當帳目第(9) 欄。

歸納費用會計上例，取回時為相反之分錄。

(7) 支付本年延佈給費若干：發：

借：歲出分配款

貸：經費存款戶

代收款(代收所得稅等)

編製現金轉帳傳票，將歲出分配款金額記入現金出納登記簿

付方第(13) 欄，將代收款金額記入現金出納登記簿收方第

(13) 欄。

(8) 記入歲出預算明細分類帳各相當帳目第(9) 欄。

(9) 交付代收捐稅若干：

借：代收款

貸：經費存款戶

編製現金轉帳傳票，記入現金出納登記簿付方第(13) 欄。

(9) 支付押金若干：

借：押金

貸：經費存款戶或現金——經費存留款

編製現金轉帳傳票或支出傳票，記入現金出納登記簿付方第

(13) 欄或第(12) 欄。

收回本年度支付之押金時為相反之分錄。

(10) 收回以前年度押金若干：

(a) 自行收回時之分錄：

借：現金——經費存留款

貸：押金

(編製收入傳票，記入現金出納登記簿收方第(12) 欄同時加

記：

借：經費剩餘——押金部份

貸：經費剩餘——特納庫部份

編製分錄轉帳傳票，記入分錄日記帳簿。

(b) 繳入收入總存時之分錄：

借：經費剩餘——特納庫部份

貸：現金——經費存留數

編製支出傳票，記入現金出納登記簿收方第(12)欄

(11) 由代理國庫銀行收回以前年度押金若干：

借：經費剩餘——特納庫部份

貸：押金

編製現金轉帳傳票，記入現金出納登記簿收方第(13)欄

(c) 欄，同時加記：

借：經費剩餘——押金部份

貸：經費剩餘——特納庫部份

編製分錄轉帳傳票，記入分錄日記帳簿

(12) 查明本年度歲出應付款若干：

借：歲出分配數

貸：歲出應付款

編製分錄轉帳傳票，記入分錄日記帳簿。

記入歲出明細分類帳簿各相當帳目第(10)欄。

註銷本年度歲出應付款時為相反之分錄。

(13) 支付本年度歲出應付款若干：

借：歲出應付款

貸：現金——經費存留數或經費存款戶

編製支出傳票或現金轉帳傳票，記入現金出納登記簿收方第

(12) 欄或第(13) 欄

記入歲出預算明細分類帳簿各相當帳目第(9) 欄及第(10

(c) 欄(用紅字)

(14) 向代理國庫銀行收回以前年度歲出應付款以備支付其數額若

干：

借：經費存款戶

貸：應領經費

編製現金轉帳傳票，記入現金出納登記簿收方第(13) 欄。

(15) 支付以前年度歲出應付款若干：

借：歲出應付款

貸：經費存款戶

編製現金轉帳傳票，記入現金出納登記簿收方第(13) 欄。

記入以前年度歲出應付款明細分類帳簿各相當帳目第(9) 欄。

欄。

(16) 註銷以前年度歲出應付款若干：

(a) 未向國庫領回時之分錄：

借：歲出應付款

貸：應領經費

編製分錄轉帳傳票，記入分錄日記帳簿。

用紅筆記入以前年度歲出應付款明細分類帳簿各相

(8) 欄。

(b) 已向國庫領回時之分錄：

借：歲出應付款

貸：經費剩餘——特納庫部份

編製分錄轉帳傳票，記入分錄H記帳簿。

用紅筆記入以前年度歲出應付款明細分類帳簿各相當帳目第

(8) 欄。

重行繳回收入總存款時加記：

借：經費剩餘——特納庫部份

貸：經費存款戶

編製現金轉帳傳票，記入現金出納登記簿付方第(13)欄。

(17) 支付暫付款若干：

借：暫付款

貸：現金——經費存款或經費存款戶

編製支出傳票或現金轉帳傳票，記入現金出納登記簿付方第

(12) 欄或第(13)欄。

政用暫付款時為相反之分錄

(18) 沖轉暫付款若干：

借：歲出分配款

現金——經費存款或經費存款戶(一部現金收入轉

帳)

貸：暫付款

現金——經費存款或經費存款戶(一部，現金支出轉帳)

編製現金轉帳傳票，記入現金出納登記簿付方第(12)欄或

第(13)欄，以紅筆記暫付款金額，以藍筆記歲出分配款金

額。

記入歲出預算明細分類帳簿各相當帳目第(9)欄。

(19) 年度終了時之結帳分錄：

(a) 將歲出分配數科目餘額轉入經費剩餘——特納庫部份

科目：

借：歲出分配款

貸：經費剩餘——特納庫部份

編製分錄轉帳傳票，記入分錄H記帳簿。

(b) 將本年度尚未領到而停止使用之經費轉入經費剩餘——

特納庫部份科目：

借：經費剩餘——特納庫部份

貸：預計領用數

編製分錄轉帳傳票記入分錄H記帳簿

(c) 將本年度支付押金帳目轉入經費剩餘——押金部份科

目：

借：經費剩餘——特納庫部份

貸：經費剩餘——押金部份

編製分錄轉帳傳票，記入分錄H記帳簿。

(d) 將本年度已經保留而尚未領到經費之數目轉入應領經



費科目：

借：總領經費

貸：預計領用數

編製分錄轉帳傳票，記入分錄日記帳簿：

(一)結東本年度總分類帳簿：

借：歲出應付款

預計經費

代收款

經費剩餘——待酌庫部份

經費剩餘——押金部份

貸：現金——經費存留。

### 我國預算制度述評

著者附言 我國實施預算制度，為時不過十年，在此短促期間，

無論中央地方，皆能上下一致，盡力推備，觀於近年主計制

度推行範圍之廣，以及地方預算公布件數之增加，即知其進

步之速，有非始料所及者，惟現值預算應施行伊始，新舊制

度交替，最易發生誤解，今後如何使新法精神普遍瞭解，並

於運用時能與實際狀況相符，均尚有待於研討。侯此承擔部

部 區主任囑為文稿登本期刊「服務月刊」，附期甚迫，爰將

僕前在復旦大學關於預算問題之講演稿，摘要數則，編題為

零用金

經費存款戶

押金

暫付款

應付經費

編製分錄轉帳傳票，記入分錄日記帳簿。

下年度開設新帳戶時為相反之分錄。

以上係就實施公庫管理出納之機關而言，至合於公庫法之規定將

全部收支自行出納之機關，得比照零庫支處理之。且可不採用專戶

存款及經費存款戶等科目。

### 關靜遠

「我國預算制度」，雖係近於滾草審員，然其中涉及實際關  
題者，或不無可供研討之參考，倘荷讀者幸予指教，尤所切  
盼。

### 沿革

(一)普通預算與營業預算 我國在滿清末年 雖已開始籌備預  
算，但截至民國十九年止，從無正式預算公布。政府一切收支，向由  
財政機關統籌辦理，民國二十年為實行超額主計制度，乃有國民政府

主計處之設立，內分歲計會計統計三局，歲計局編審全國之預算與決算，會計局對於預算執行之過程及結果，為統制之紀錄，並綜合之報告，統計局編審統計資料，可供編審預算之參考，自是預算始有專設之機關辦理。當年十一月公布「預算章程」，以為辦理預算之依據，

應與主計處與各關係機關商討，迄未完全改善，(三十年度起，適用新編營業預算科目及表費格式，但其詳細科目，仍須由主計處與各主管機關商定)故各年度國家營業預算，均未奉核定，僅予備案或存查而已。(最近有少數營業機關之預算已奉核定)。又地方預算，原有

依該項章程之規定，預算分為國家及地方兩部份，國家預算及地方預算各分為普通預算及營業預算兩種，按照「辦理預算收支分類標準」(二十一年七月公佈)分別編製，即國家或地方一切歲入歲出，除屬於薪、電、(包括電報電話，但電報專屬中央，電話則中央與地方均有之)郵、(專屬中央)統、農、鑛、工、商等公營事業之收支，應另編營業預算外，其餘均應編入普通預算。二十年度國家普通歲入歲出預算，仍於當年編成，於次年四月完成法定手續，公布施行，

向係照章按普通收支及營業收支分別編製，並請中央核議。自二十一年度以來，省與直隸於行政院之市之普通歲入歲出總預算，經中央議決公布者，逐年增加，最近三年度，因抗戰軍費，不免減少，二十六、七、八、三年度，均僅有四省。以往各年度省市預算未經中央議決之原因，或以其逾期過久，已失時效(如年度終)；始於建中央，或以其優越國稅，影響財政甚大，或以其未劃分國地收支，致中央與地方預算界限不清，或以其列有違法收入，一經剔除，便無法平衡。

在我國尚屬創舉，此後除廿一、廿二、廿七、三年度因有特殊情形，未完成法定手續外(廿一年度因遭匪變，未奉核定，廿二年僅核定假預算，只列歲出，未列歲入，二十七年因歲會計年度於二十八年一月二日改為歷年制只有半年度，遂將二十六年度預算延長適用)其餘各年度國家普通歲入歲出總預算，均於年度開始以前依法成立。三年度營業預算，尚係依照「公有營業預算暫行標準」(二十五年三月頒行)及「營業機關預算科目及經費營業概算暫行條例」(主計處用公函頒行)編製，惟因營業收支較為複雜，該項標準及實例，僅作大體規定，並詳細科目，須按營業種類，由營業機關於其會計制度中訂定，而各營業機關會計制度，或尚未訂定，或雖已訂定與法令未能一致，甚或運用錯誤，致前年營業機關半年所編營業預算，多有未合

凡不能如期成立預算之省市，類皆照章擬定救濟辦法，呈報行政院核轉國民政府備案，茲綜合各省市救濟辦法，摘錄其要點如下：(1) 上年所經費項目，在本年度預算內業已劃除者，於年度開始時停止(2) 上年所經費項目，在本年度預算內列數較多者，暫照上年度數目按月平均支給(3) 上年所經費項目，在本年度預算內列數較少者，

暫照本年度預算列表按月平均支給(4)上年度追加或動支預備金之款，有繼續性質，業已列入本年度概算者，由財政廳(局)會計處(室)會同(市)政府備案後，照前兩項規定支給(5)新增之款，由財政廳(局)會計處(室)會同查開單報請省政府委員會決議(或市長核准)支給(6)各項歲入，由主管機關督促征收機關照上年度原案征收(7)上列各款，俟法定預算公布後，再行調整。此係二十八年以前之辦法，至二十九年，中央已另訂統一救濟辦法，即經常費暫依上年度預算延長通用，臨時費迫不可緩者，准由各該省市政府先行撥付，仍報請行政院核准備案。以上係與直隸於行政院之市普通預算之情形，至其營業預算，與中央情形相異，每年繼續編製，從未經過議決公布。

(二)基金 自「預算法」於二十七年一月一日施行後，各級政府之預算，不應再按普通收支及營業收支編製或按基金類別編製，所謂基金者，即係已定用途而尚未發生或尚未發生之金錢及其他財產，歲入之供一級用途者，稱普通基金，其供特級用途者，稱特種基金，特種基金，各依指定之用途及其名稱，如供營業循環之用者，為營業基金，依法定或約定之條件，供公債還本付息之用者，為公債基金，凡應用去仍須還庫，或應付仍可收回，而非用於營業者，為非營業循環基金，依法定契約或遺囑之規定，僅以孳息充指定用途者，為留本基金，為機關團體或私人之利益，依所定條件管理或為處分者，為信託基金。總之，某項歲入，一經指定用途，其收支數目，即可編成一類特種基金預算，其種類可增多多種，原有一定限制。政府一切

歲入歲出，除屬於各種基金者外，均歸入普通基金，故特種基金數目之增加，即是普通基金數額之減少，以前各年度普通歲入歲出總預算，論其性質，應提出若干項目，分別歸入各特種基金，剩餘部份，方為普通基金，嗣後擬總預算時，應由各機關按基金種類，分別編製，再由主計機關彙編成總預算(各特種基金中，有應將其全部歲入歲出編入總預算者，有應將其一部份歲入歲出編入總預算者)。惟因「預算法」各條規定，多以普通基金為對象，而於特種基金，則無詳細規定，各關係機關曾有另訂特種基金管理法之擬議，向來見諸事實，現在辦理基金預算之法令，除「預算法」外(包括施行細則及預算科目暨書表格式)，只有「暫行營業基金預算科目及書表格式辦理營業預算暫行注意事項」(三十年度施行)及「中央各機關經營特種基金收支處理暫行辦法」(限於出納方面)暨「經營營業概算法」數種而已。二十九年預算，大體係照「預算法」規定編製，但未區分基金，而營業預算，仍係照向例另案編送。茲擬就「預算法」內關於編製，核議，執行各方面之一般規定分別敘述後，再將營業基金預算之特殊規定，作一簡潔說明，最後擬以應與普通市預算之編製辦法，以明我國預算制度之概要。

## 二 預算之編製

(一)編送程序 中央各機關每年須遵照中央決定下年度之施政方針，擬定各該機關之施政計劃及事業計劃，再依照此項計劃，估計下年度可能發生之收支數目，擬編概算，呈送上級機關遞次轉送中央

擬定，惟概算之擬編，限於高級機關，至於低級機關之收支數目，由高級機關代編，蓋以低級機關之衆多，若令一一自編概算，一則浪費許多人力物力，一則上級機關統制效力減低，經費最易趨於膨脹也。依「預算法」之規定，中央政府概算之擬編，自第二級機關單位開始，至第一級機關單位為止，所謂第二級機關單位者，係指國民政府，或行政、司法、考試、監察四院（立法院無所屬機關）之直轄機關及其所屬各級機關（國民政府或五院本身亦爲第二級機關單位），如中央各部會各與其所屬各級機關合併，即爲第二級機關單位，各部會即爲各該第二級機關單位之主管理機關，故中央概算應自各部會開始擬編，在擬編時，如對於所屬機關之情況有不明瞭者，可令其查報，以作參考。各部第二級機關單位概算編成後，應分別呈送該管第一級機關單位之主管理機關彙編第一級機關單位概算，並主計處彙編總概算，呈請國務府轉送中央核定後，發還主計處通知各部會，各就其核定之概數，分配於其所屬之第三級機關單位，再由各部三級機關單位之主管理機關擬定該管單位之核定預算（第二級機關單位之主管理機關本身之擬定預算，由該管機關自行編製）逕送或呈由上級機關轉送主計處彙編擬定總預算，並行行政院提出立法院議決，呈請國務府公布。關於省與直隸行政院之預算之編造程序，大致與中央相同，雖其概算自第一級機關單位開始擬編，擬定預算自第二級機關單位開始擬編，均較中央提高一級，又呈經預算，須送立法院議決，呈請國務府公布，而直隸行政院之市之總預算，在市議會成立後，須送市議會議決，由市政廳公布（市議會未成立時應由省相代）似已認省非地方自治單位，不能

與市並論矣。吾人欲述預算之編製，尙有應注意之問題：（1）開始擬編概算之時期，距離年度開始日，宜長乎抑宜短乎？從理論言，大概有兩種標準，一方面希望各級機關所編概算之內容詳明完備，各予以充分之時間，一方面希望事關估計之數字，能與將來實際之事實相符，其開始時期又不宜太早，「預算章程」規定年度開始以前八個月着手擬編概算，（指中央，下同）而「預算法」則定爲十一個月，證諸近年事實，不能未能在年度開始以前十一個月着手，即八個月之期限，亦未能辦到，因此主張縮短期間者，頗不乏人，二十九、三十兩年度所定辦理預算變通辦法，其中已將期間縮短，將來法定期間應否改變，尙待研討。（2）第一級機關單位之主管理機關，對於所屬各第二級機關單位概算，有無彙編之必要，查第二級機關單位概算或出部份，大部爲政事別一類之支出，若逕送主計處彙合整理，再加入財政部擬編之歲入總概算，即可編成中央政府總概算，如爲便於監督起見，第二級機關單位概算可另編一份，呈送該管第一級機關單位之主管理機關簽註意見，送主計處併案辦理，手續至爲簡捷，監督之目的亦可達到，究竟法定程序應否改變，亦係值得研究之問題。

（二）預算科目 關於預算科目，「預算法」並無規定，僅於附件內略稱，系區別及政事科目。依「財政收支系統法」分類表定之，主計處曾依照此項指示，訂定「暫行預算科目及彙算預算書表格式」，其中所定預算科目，可分爲三類，即歲入來源別科目，歲出政事別科目，歲出用途別科目。惟此類科目，多以中央事實爲對象，地方事實與中央不同者，可依照「財政收支系統法」附表，並參酌地方實

況分別增減之。關於預算科目，尙有應予注意之問題：(1)經常門與特殊門不易明確劃分，依「預算法」之規定，歲入除長期債務所入及歲入有永久性財產所入應屬特殊門外，均屬經常門，歲出除償還長期債本費用及增置有永久性財產費用應屬特殊門外，均屬經常門，據此項規定之意，係爲區分資產負債科目與普通收支科目，藉以限制政府不能以借債或變賣財產之所入，撥充普通行政經費，(預算法第二十四條規定，歲入特殊門之所入，非因預算年度有異常情形，不得充經常門歲出之用)，立法用意，至爲完善，但「預算法」解釋有永久性財產之範圍，似乎過於廣泛，依該法第九條之規定，不動產及其附着物，或併設備用之動產，及因投資而取得之證券，或無證券之投資，均爲有永久性財產，而各機關每年常有之購買費，每爲購置供設備用動產之費用，是各機關每年必須編製經常門及特殊門兩項預算(大部份購置經費，業編入特殊門)，每門再分爲常時部份與臨時部份，手續至爲繁瑣，此其一。又各機關之購置費，論其性質，仍屬普通行政經費，今將購置費列入特殊門，則價值或變賣財產之所入，可以撥充購置費用，似與原意不符，此其二。因歲入有入主業仍改爲經常門與臨時門，俾通俗易曉者，亦有主將特殊門之範圍縮小者，二十九年度總預算特殊門內所列有永久性財產，係以大宗財產爲限，已將範圍縮小矣，查一般普通機關，甚少有增置或變賣大宗財產，以及借債還債之事實，以後如能仍照二十九年年度標準辦理，則一般普通機關，只須編製經常門預算，省事多矣。

### 三 概算之核定及預算之審議

以前各年度預算之核定，係經各機關目前時決定，已具備總預算之形式，故總概算經中央核定後，由於計處彙編擬定預算，轉送立法院，往往可遵照憲法通過，現在「預算法」規定總概算之核定，歲出方面，應就第三級機關單位收支別之經費，分別決定其總數(係指中央，至於省及直隸於行政院之市，似應就第一級決定)，歲入方面，應就來源別之所入，分別決定其增減之概數。至於總預算之審議，歲出方面，應就單位預算(在公務機關，有法定預算之機關單位之預算，在特種基金，經總預算中應列全部歲入歲出之預算，均爲單位預算)之歲出經常門與特殊門，及附屬單位預算分別議決之。歲入方面，應就來源別各類分別議決之，是所。中央核定總概算時，可依大政方針，只決定大數，至於詳細項目，可由立法院於審議總預算時，分別議決之，如此則總預算必能與國家政策相適應，其內容必更臻於完備也。關於預算之審議，尙有應注意之問題，即立法院審議時，如有一部份未經通過，致總預算全案不能依限完成，應由該院將已經議決之部份，及不必議決之收入(不擬變更之原有收入)及經費(恆久經費、原額經費等)，編成假預算，免予執行，以資救濟，但就過去及現在事實而論，預算之能否如期成立，其關鍵不在立法院之審議，而在概算之能否如期編定，查中央及地方之概算，現均不能如期編定，而地方因距離寫字，交通不便，或其他特殊情形，豈其概算至五年度開始尙未奉核定者，實屬多數，僅有假預算，似不能

救濟此種困難。以核對否參照歷年地方成例辦理，亦係值得研究之問題。

#### 四、預算之執行

預算公布後，中央第四級及地方第三級機關單位以上之機關，應編造分配預算，呈送上級機關核定（中央第四級及地方第三級機關單位以下之機關，其分配預算總數，列入該管上級機關分配預算之內），分別轉給各該省政府之主計、財政、及審計機關，再由主計機關將各機關分配數額分類列表，知照公庫主管機關，通知代理公庫之銀行或郵政機關，關於收入者，則按收入分配數代為收納，關於經費者，則按經費分配數撥入各機關經費存款戶（分普通經費存款及特種基金存款）。各機關經費支用時，除法令另有規定外，須債務已發生後，方可對債權人開支支取，持向代理公庫之銀行或郵政機關取款，不得自行保留預金。在年度進行中，各機關如遇（1）其歲出用途與同門各科目中有一科目不足，而他科尚有賸餘時，經原核定分配預算之機關核准，得流用之，但不得流用為用人費用（2）本月份各科目之經費有賸餘時，得轉入下月份支用，但以同年度為限，其已定按月按期之經費分配預算，不得免期支用。（2）各科目之經費有不足時，得呈准上級機關支用第一預備金。在年度終了時各機關經費未經使用者，除已發生債務及契約責任部份外，應即轉入歲計餘細數科目，不認繼續使用，前項債務及契約責任部份，可轉帳加入下年度之歲出，只須通知主計審計財政等機關，並提供證明文件，不必再辦追加預算手續。

又繼續經費在一會計年度終了時未經使用部份，不論已無發生債務及契約責任，均得轉帳加入下年度使用之。關於預算之執行，尚有應注意之問題：（1）支用第一預備金，並無特別限制，恐年度開始後，各機關以經費不足為詞，紛紛請求動用，日後確有急需用時，反無款可撥。（2）各主管機關對於穿屬機關經費，尚有統籌支配之例，以後如仍循舊例辦理，則原經立法機關議決之項目，因可互相挪用，不免與立法原意相違背，如不許統籌支配，則現在編製預算之技術覺欠準確，各機關經費預算，難免寬窄不同，主管機關如不加以調劑，更增事實困難。（3）年度終了時，各機關經費未經使用部份內如有已發生之債務及契約責任，依「預算法」之規定，當然轉入下年度使用，並無時限限制，而「公庫法施行細則」則定三個月之出納整理期間，前項債務及契約責任逾此期限尚未支出者，應由代理公庫之銀行或郵政機關撥入收入總存款，今設下年度第四個月內對於上年度債務及契約責任仍須支付，依「公庫法」解釋，最要再經一番預算手續（公庫法第十三條規定，一切經費，應依該預算由收入總存款撥入普通經費存款及特種基金存款後，始得支用），依「預算法」解釋，則因前已通知關係機關，毋庸再辦預算手續，二法之精神，究竟是否一致，亦可值得研討。

#### 五、營業基金預算

（一）種類及性質 查「會計法」規定，凡政府所屬機關事務供給財物勞務或其權利者，而以營利為目的，或取相當之代價者，為公

有營業機關。又一「辦理營業預算應行注意事項」規定，營業種類，暫分為農業、礦業、商業、金融業、森林業、漁業、牧業、路政、電政、郵政、航政等類，如其所辦營業不屬上列各類者，應按其性質另行分類。又一「預算法」規定，營業基金預算，為附屬單位預算，此項基金，僅以撥出之一部份列入總預算，即政府對於營業基金有增減關係之收支數目，如政府投資，營業純益及官息，（以上均為增加基金之科目）或營業純虧折減資本，及政府收回資本，（以上均為減少基金之科目）以及雙方長期往來借墊款項等，（或增或減）均為其應列入總預算之部份。又一「編審營業概算辦法」規定，公營、公私合營，及受政府補助之民營事業，均應編擬營業預算，並營業預算之範圍所包甚廣，即歷年公營事業機關營業預算者雖多，但不齊全，現值抗戰建國時期，公營事業日漸增多，凡未編送預算，或編送不齊全者，應依法編送，俾政府有事前監督之工具，而國民對於公營事業之信仰。至公私合營及受政府補助之民營事業，亦應編送營業預算，俾符規定。

(二) 程序及內容 查預算法所定第一二三級機關單位之主管機關擬編各該機關單位之預算，係指各種基金預算而言，故營業基金預算，應依該法所定程序同時編送，惟營業收支較複雜，不能逕由主管機關代為編列，須由各營業機關編送主管機關彙編。關於營業基金概算之擬編，須具備主要表，分析表，及費用劃分表三種，關於營業基金預算之擬編，須具備主要表，分析表，應依「實行營業基金預算科目及費表格式」編列。明細表之內容則隨營業種類而異，應依主計

機關與各主管機關分別商定之詳細科目及格式編列，惟現在戶經商定者，尚不見多。至費用劃分表，為正式費表之附件，係將營業支出及營業外之支出，按其性質，劃分為管理費用，業務費用，及其他費用三項，屬於管理費用者，以義務上必要之組織為限，如管理部份之職工薪餉，辦公費，警備費等均是，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，營業部份之職員薪金，廣告費，保險費，所得稅以外之捐稅，各項折舊，各項攤銷等均是，其他費用，應以與業務有關者為限，如租金，教育費，體育費等均是。此項費用劃分表之用意，係因營業上各項開支，不能全與普通機關相比擬，其中有一部份常隨業務發展之程度而增減，應予主管機關以伸縮之權，不必受預算之拘束，此即業務費用是也，其管理費用及其他費用是也，其管理費用及其他費用與普通機關無異者，其費用自應照上項標準列表劃分，但有所屬分支機關者，如銀行之分行支行，鐵路、郵政、電報、公路之分局分站，除總管理處之費用，應劃分為上列三項外，其分支機關之費用，可僅劃分為業務費用及其他費用兩項，此種費用劃分表之大概情形。綜上所述，費用劃分表為一種附表，明細表之內容，因營業種類而異，不能相同，惟有主要表及分析表為各類營業所共同，且為營業基金預算之重要費表，今將一述此兩表之內容，查主要表包括盈虧撥補表，資產增減表，補充表三表，係供主管機關彙編兩類以上營業概算之用，其所管營業僅有一類者，毋庸編製此表，但無論編製與否，主管機關擬編該機關單位概算或預算時，應依

所屬營業機關原編各表內應摺入總預算之數目，列入該機關單位概算或預算，以便主計機關彙編概算或總預算。並分析表包括損益表，盈虧撥補表，資本增減表，補充表四表，保各營業機關必須編製之表。主要表內各科目，得個別款項目三級，分析表內各科目，應列款項目節四級。依吾人之理想，營業基金預算，應照資產負債表之內容編列，惟以營業基金之收支，變化多端，事關不易全部估計準確，無已，惟有就其較為估計而為政府必須監督之部份編列。所謂必須監督之部份為何，即(1)第一營業機關每年預算有多少收入，多少開支，其結果為盈為虧，是為首先應表示之項目，故編製損益表(2)。

營業之結果，非盈即虧，有盈則撥，有虧則補，究竟如何撥補，是為接續應表示之項目，故編製撥補表(3)。資本增減表之編製，營業資本從何方來，向何方去，其一增一減，關係紅利之分派(指官商合辦之營業)故編製資本增減表(4)。除上列項目外，尚有增進及改良資產，財產及權利之買賣，借債還債，以及與政府長期往來借墊款項等，關係營業基金之增減，影響營業財政計畫甚鉅，故應將此類項目編為補充表，以作資本增減表之補充(資本增減表所列者，為狹義之資本科目)。此外應注意者，即預算所列貨物價值及其成本之估計，應以屬於本年度者為限，凡工業之製品，礦業之產品，商業之貨物，在營業收入項下，應將本年度預計可能銷售之數其所得之價款列入，不將本年度製品產品貨物全數之價款列入，在營業支出項下，應將本年度預計可銷售之數量所攤之成本全數列入，不將本年度製品產品貨物全數之成本列入。

### 六、附辦理縣預算辦法

按我國政治組織，歷來自上而轄下，因此一切議政，大都因陋就簡，無從稱述，近年雖知改進，然以大多數縣份財政困難，無法推動，蓋縣向無獨立之稅源，多賴省稅附加及省款補助，或任意征收苛捐雜稅，以維持其行政經費，二十二年七月公布之一財政收支系統法，雖將數種賦稅劃為縣稅，但該法迄未實行，此係以往辦理縣預算者所最感困難之問題，二十八年九月頒行縣各級組織綱要，其中列舉縣收入共計八種，並規定經費不敷之縣份，得由省庫或國庫補助，是財政困難問題，大部份可以解決矣，財政有辦法，則預算制度自易推行，今特將預算之改進，當可計日而待也。茲綜合以前各省所訂辦理縣預算法(普通市同一摘錄其要點如下，以明過去辦理情形之梗概。

1. 縣收入歲出，應按其性質，照預算法規定，分為經常門及特殊門，各門再分為常時部份與臨時部份。
2. 縣預算內關於本年度一切收支，均應滿收滿支，不得將收支各款，互相抵除。
3. 縣地方各項收入，無論以往年度是否列入預算，本年度應照盤指出，列作歲入，其後照慣例征收之各項捐稅，即未經呈准有案者，亦應悉數列收，並附具沿革表，呈送備核。
4. 賦稅收入，應參照最近二年實收平均數及最近稅收情形，分別編列，不得估計過高，致陷虛收實支之弊。

行政收入，事業收入，財產收入，應照上年度實收狀況，參酌



將來趨勢，核實列，並註明計算標準。

6. 省補助款，除奉令停減者外，應按實分別列。

7. 各項收入稅目，其課稅目的物相同，或類似者，應分別併。

8. 縣各機關，應依省所預定下年度政務方針，擬具施政計劃，並

參酌地方實況，測製歲出概算，凡可裁可減之費用，應盡量裁

減，除少數縣分奉准補助者外，其餘各縣，應本量入為出之原則，求

收支平衡，非有確實財源，不得將歲出概算單獨擴大。

9. 私人事業受縣款補助者，僅列補助金額，無庸將該事業本身經

費列入。

10. 凡屬專款附支之經費，應於各該歲入歲出概算內註明用途來源

及管保方法。

11. 上年度呈准在預備金項下動支之各項臨時支出，如屬永久有

### 論總決算與總報告之異同問題

依據主計處編法第六條規定歲計局辦理事務中第六款有：「關於

各機關歲入歲出決算書之核算及總決算之編造事項」同法第七條會計

局辦理事務中第四款規定：「關於各省會計報告之審核紀錄及總報告之

編造事項」又各省市政府會計處組織及辦事通則第三條第四項規定：「

關於省市各機關歲入歲出決算書之核算及總決算之編造事項」又同條

第七款規定：「關於省市各機關會計報告之審核紀錄及總報告之編造事

項」。是為現行法之條文，明白規定會計總報告與總決算係屬兩物分

別性質者，始准列入概算，俟審核時再定附費。

1. 各項臨時費，非急切需要者，不得編列。

2. 歲出各款，應按項目詳細編列，不得僅於項下列一總數。

3. 第一預備金，按歲出概算當時應佔總數百分一至百分之二（各省

所定百分額不同）為原則，收支區尚有餘時，儘數列作第三預備金。

4. 各機關概算，應經送縣政府黨部總概算，召集縣行政會議審核

修正後，送省會計處，已成立會計室之各縣，其總概算之編製，由主

辦會計員負責辦理。

5. 各省會計處收到各縣總概算後，應即召集各關係機關開始審核，

應同審查意見，簽請省政府委員會核定，一面令縣公布施行，一面呈

報中央備案。

吳崇泉

別編造，互不相侔，理各機關均已照此實行，自然無問題。惟據會計學

上研究，過去亦有人主張以會計總報告可以代替總決算之概，蓋以

二者俱係執行預算結果之報告，用以表示政府取財用財之實況，其性

質既屬相同，則內容不應有別。且決算章程內規定決算書表，如決算

書、收支對照表、借貸對照表、財產目錄等，皆已包括在會計總報告

範圍內。同法第五條規定：「國民政府主計處應開具左列事項之計算

分別呈報國民政府，歲入部，歲入預算額，歲入追加預算額，已收訖

歲入額，歲入減免額，未收訖歲入額，上年度剩餘額；歲出部：歲出預算額，歲出追加額，歲出預算實支額，支用剩餘額。」以上所開各項計算金額，又當會計總報告中編備之項目。決算之實力負擔平衡表不能具備以上所開各項計算金額但會計總報告中加此一表與屬屬為由。由是可見總決算係總報告之一部，尤以二者之編製時間，會計基礎均屬相同。他日如設法使其溝通，彼此自可代替。是說係以決算章程為立論根據，當時頗引起一部份人之同情。然反對此說者亦頗不乏人，其所持之主要理由，不外為下列諸端：

1 總決算之目的，在表示政府一年度內執行預算之結果，其收支科目之款項目錄，須與該年度預算詳細對照。會計總報告之目的，重在表示政府整個收支之概況，只須報告各科目之大數，即可達到目的。

2 現時各機關所編之歲入累計表，經費累計表係編造總決算之基礎，各機關所編之甲種乙種收支報告（會計法改為出納表）係總報告之根據，該報告對於直接收支之款，只列各項大數而已。此種大數之報告，只達到整理會計之目的，不能達到整理歲計之目的。

3 總報告於會計年度終結時，即可編成，而總決算於年度終了後，尚須經過相當之整理期限始可編成。

4 總決算係政府對於全體國民之報告，須除去重複收支數目，始能表現歲計真相。總報告係政府內部之報告，重在表明會計之責任，對於各種性質複雜之收支，均須混合列入。始能表現全部會計

真相。又總決算須各部公佈，總報告內常含一部不能公佈之事實。

以上兩說，各具理由，究竟孰為合理，目前似難肯定。惟據主張總決算與總報告不同者以現行國民政府主計處組織法第六條，規定歲計局職掌，列有編造總決算書一款。第七條規定會計局職掌，列有彙編總報告為會計工作之最後報告，歲計或會計，各有其特定之職掌，亦自各有其特長之報告，而不容混同。是總決算與總報告在現行法規固有明文分別之規定，自無疑義。但其所提出上述種種理由，竊以為尚有商榷之餘地。蓋若細味現時各項會計法規，便知總決算與會計總報告二者之內容并無顯明鴻溝，以資區別。但至少亦無毫無等理想中那樣劃分清楚。茲根據法規條文逐一說明於次，俾有關於此問題者之參以考。

1 編造之根據問題：所謂總決算總報告，指一般政府報告一年度內歲計或會計之全體實況，各係根據所屬各單位會計機關之會計或歲計報告之綜合而成。如其二者所編之原始報告的內容相同，則其所編成之總的報告內容，當然不會有所差異。據主張總決算與總報告不同者以總決算係根據彙計表彙編，會計總報告係以出納表編造，關於前者總決算係以累計表彙編，與決算法第十六條「政府主計機關應就各單位決算及公庫決算之報告彙編總會計簿籍之紀錄，編成總決算及總說明書」之規定相合，因單位決算即係根據彙計表編成。至會計總報告係以出納編造則未見諸明文，或係以現時事實為根據。因現行中央乃各個編

會計制度之設計，皆以甲種之種收支報告為其登報之原始憑證，殊不知此項制度向未合總會會計之要求，僅為適應目前困難之一種權宜辦法。試看國民政府主計處組織法第七條規定會計局應辦事務第四款：關於各機關會計報告之綜核，記載及總報告之彙編事項。由此可見總報告係以各機關之會計報告彙編而成。而此處所謂會計報告是否僅指出納表一種，試再以會計法第六十一條規定：各級政府之總會會計應為第六條至廿九條綜合之報告。可見總會會計之範圍極其廣泛，包括會計法中全部之會計報告，出納表不過其中之一種，豈足以作合法會計總報告之彙編對象。

其次，總決算更根據彙計表彙編，是當然無有疑問，已述於前。殊不知彙計表亦為總報告所應彙編會計報表中之一，會計法第七條第一第九第十十一等款，均有各項彙計表之規定，是當然為同法第六十一條規定彙編報告彙編材料之一，因此可以決定總報告中關於彙計表彙編所成之部份，應與總決算相同，蓋其彙編之根據完全相同，其結果當然一致，故不佞以決算彙計表為彙編之根據，則彼必屬總報告之一部份也。

2 編造內容問題 主張總決算與報告不同者，以總決算須與當年

預算對照，其科目分別款項，目，節詳細并列，而會計總報告祇須報告科目之大數。又總決算須除去重複收支數目，而總報告對於各種性質復

雜之收支，均須混合列入。查總會會計制度之設計，既有主要帳簿，又有補助帳簿。既有主要報表報告各科目之大數，又有補助表（明細表）以表示各科目之構成，以資閱者查參，倘以總報告僅表示各科目之大數，實未盡其法定之使命。又總決算簿除去重複收支數目，以其實收實付之數字，分別款項歸與該年度預算詳細對照，而總會會計亦應達到此項使命，查總會會計之帳簿有總分類帳簿及明細分類帳簿兩種，前者係對一切事項為總括之分類登記，其科目分預算類及財務類兩種，混合列入，用以表現全部會計之真相，至明細分類帳簿，係對特種事項為明細分類或分戶之登記，如果以預算表上之節目，作分類或分戶之登記，當然可以產遍地之決算表，其形式可與預算對照，其內容是毫無重複成份包括在內。是則，總決算可於總會會計帳簿內產生是無疑問的。再者，總決算如另一途徑產生，根據各單位決算彙編而成，是係用統計方法彙編，非由帳簿產生，與會計法第六十一條之規定不符，不能視為合法之會計報告。

更有進者，依照決算法第十三十四條之規定，編造單位決

算，應按其事實備具其執行預算之各表，各表中應分欄列明左

列各款

- 1 本年度預算數
- 2 本年度預算增減數
- 3 上半年度決算時權實發生轉入數
- 4 本年收付實數

5 決算時權實發生數

6 本年度餘額數

單位決算為表示單位機關一年度執行單位預算之結果，與決算為表示一般政府一年度執行總預算之結果，其性質相同，故亦應參其事，宜備具其執行總預算之各表，分別列明上述各款。如果總決算彙編之對象為累計表，則無法將上列各款完全表現出來，蓋決算法所規定之決算內容，較決算章程為廣泛，除應表示決算之本身外，尚須表示權實情形，即如上年度決算時權實發生轉入數，及本年度決算時權實發生數。惟總決算欲得此項數字，不能單靠依據單位機關累計表上之應收未收欄乃應付未付欄所列之數，因上年度決算時權實發生轉入數其中必包括兩部份：一、上年度執行預算終了在決算時發生之權實數。二、以前年度之權實至上年度決算時尚未轉轉之數。關於前者數字雖能在上年度最後月份之累計表上表現，而後者却不能照累計表所能獲得。至本年度決算時權實發生數，始以累計表上之應收應付數字為根據，亦僅能求得設計餘額數字，其整個權實情形，實非此所能窺見。

譬如某支出機關於決算時之經費累計表內應付未付欄并無數字，是因可表該機關并無應付未付之債務，但不能說該級政府對某機關亦無債務。是恐其機關於決算時尚有經費尚未領到，而長官設法借給一年款項，將所有應付未付之經費概行付清，在其累計表則無債務表現，但該級政府尚有一項應付未付之債務。由是可知一般政府總決算之權實數字決非單靠累計表所能濟事，更非僅對照預算分成款項目節等內容所能完成使命，非更賴單位機關之實力負擔平衡表或資產負債平衡

表輔助不可。而對於單位機關平衡表之彙編，亦不能單靠單方法將科目者一予以相加，蓋因各機關內部尚有權責存在，彙編總決算者應加以整理，然後才可以正確表現一般政府權責，惟是項整理工作頗為煩重，非賴有詳盡登記之總會計彙錄其數。因良好之總會計制度，平時有詳盡之登記，到決算時，依據預算法第六十二條及第六十三條之整理，則總平衡表可在帳簿上自然產生，吾人所要求之權實數字可以表現無遺。

其次，總決算若以單位機關之累計表數字為基礎，即非但不能表示決算法內所規定之權實情形，即預算本身之收支實現數字亦不能顯實表現。因現時累計表必係報告月份收支計算數，不過加上累計數字，決算即根據最後月份累計數字編成。惟月份累計表造出其內容經審計機關審核，恐免有剷除事項，譬如經費剷除確定時，照中央各機關各所屬普通公務單位會計制度之一致規定，應以借：應收剷除經費款，貸：應解剷除經費款。收到剷除經費款時，則借：現金；應收剷除經費款。於解庫時，則借：應解剷除經費款；現金。此項處理方法，雖能表示剷除款收解情形，而未減少計算數額，將來累計數內必包括已經剷除之款項，則總決算因之膨大而正確，且無法與公庫決算核對。或以決算內之剷除款，將來可由審計機關發現修正之。不佞以此說太屬不智，蓋決算之含有剷除數，為各機關極普遍之現象，何不設法改進，而留此缺憾任審計機關發現而修正之，且審計機關欲修正決算數字，手續又非簡單，則又何必增此無聊工作，倘在總會計之分類分戶帳內添一剷除數欄，在結帳時將計算數內減去。則所得

之數，當爲純粹之決算數。因此，故說從總會計中非但能產虛總決算，且帳之總算計表虛編之總決算更爲正確。

3. 編造之時間問題 主要總報告與總決算不同者以一二者之編造時間亦有區別，莫以總報告在年度終結時，即可編造，而總決算在年度終了後尙須經過相當之整理期限，始可編成。查會計學上之整理期間，不外會計整理期間與出納整理期間二種。前者期間係作爲各機關帳目之整理，及分會計機關之結帳報告送達主管單位機關及單位會計機關彙報分會計之報告，編造單位會計報告送達總會計機關之用。後者出納整理期間，係主張公務機關採用收付實現制者之一種補救辦法。查欲使其數字迫近權實發生制，即在年度終了之後，定若干日爲預算期間，在此期內之上半年度帳目，均不予結東，如屬有上半年度之收支項目，當記入上半年度帳內，加入上半年度一併計算。申言之，即在此預算期內，凡屬上半年度應收未收之款項，均使其補收。凡屬上半年度應付未付之款項，均使其補付，然後將本年度內實收實付之數，與補收此項補付之數目合併起來，當可與採用權實發生制之數目相距不遠。此項所謂預算期間，即稱之曰出納整理期間。自會計法公佈後，此項出納整理期間，即被摒棄，採用權實發生制其結帳之關係。其後修正預算法決算法皆承此一貫之精神。故現時所謂整理期限，應僅指會計整理期間一種。若云總決算需要會計整理期間，而總報告不需要會計整理期間，竊以是言頗有不妥之處，因會計整理期間既係作整理帳目及送總報告之用，則不論總決算總報告當然均有需要，試再以法律證之，當知斯言之不謬矣。

總決算之編造，因需要會計整理期限，其期限之長短如何，就視決算法第十六條規定：各級機關單位之主管機關編造決算報告各表，關於本機關之部份，應就截至年度終了時之實況編造之。其關於所屬機關之部份應就所送該年度決算報告虛編之。但所屬機關之決算報告在左列期限內滿以後始達者，應附入次年度決算。

一、中央政府機關(略)

二、省政府機關

第二級機關單位之所屬機關 三個月

第三級機關單位之所屬機關 二個月

是項期限係主管機關專待所屬機關決算報告到達之最後期限，過時不候；如以省屬機關爲例，則各屬之直轄機關及其所屬各級機關爲第二級機關單位。竹崎稅務局爲財政廳之直轄機關，應屬第二級機關單位之主管機關，其所屬機關如水口捐征所編送決算報告最遲須在三月三十一日到達，因過此竹崎稅務局已將其所屬之第二級機關單位之決算報告送達第一級機關單位之主管機關，故其所屬機關在此期限以後到達，當無無法一併編入。所以只得將其附入次年度之決算。由是可知各級機關單位之決算，因須包括其所屬機關部份，故其會計整理期限，以等待其報告之送達。至總報告亦係根據各單位會計機關之各項會計報告綜合彙編而成(會計法第三一條)而各單位會計機關編造報告之種類繁多，惟以其編造時間來說，不外分日報，五日報，週報，旬報，月報，季報，半年報，及年報等種。會計法第三十七條)其中日報應以每日辦事完畢時已入帳之會計事項編造。

日報、週報、月報、季報等應以各該期間之末日辦事完畢時已入帳之會計事項，分別列入。其關於彙編所屬機關部份，每日報應以每日辦事完畢時，已收到之所屬機關日報內之會計事項，在五日報、週報、旬報、月報、季報應以各該期間之末日辦事完畢時已收到之所屬機關之五日報、旬報、月報、季報內之會計事項，分別列入。(會計法第三十八條)是均係該期間內已收到之報表為編造之基礎。但半年報及年報則否。單位會計機關，須就其分會計機關整理後之報告彙編之(會計法第三十七條)因此分會計機關編造半年報或年報，須待其所屬機關全體到達後始可彙編。單位會計機關亦須待其各分會計機關將前項整理後之報告到齊後，始可彙編。是故年度終了後，單位會計機關之報告，自應不應即行編成，其適當遞送期限之訂定，須按其各分會計機關呈送整理報告之期限及其遞送時期間而算之。(會計法第三十七條末段)至編報告之編造期間，雖無明文規定，但其根據單位會計機關整理後之年報綜合登記後彙具，故至少亦應以各單位會計機關呈送整理報告之期限，及其遞送時期間而算之。所以欲決定該報告編造期限，先宜決定分會計機關呈送年報期限，然後酌其當地交通情形，訂定遞送期間，予以決定。惟分會計機關呈送年報期限，應由該管主計機關訂定之(會計法三十七條末段)而主計機關應如何決定，是不得不引用決算法第十七條所規定之期限，因該項期限既適合於各級機關之運算，當然亦適合各機關編送年度會計報告，果爾則總報告必與總決算同時產生。未知主張總報告於年度終了後即可編成之說，緣何而來。

4. 關於作用及公開問題 主總決算與總報告不同者，以前者係對全體國民之報告，故須除去重複收支數目，始能表現歲計真相。後者係政府內部之報告，重在表明經手之責任。故對於各種性質複雜之收支，均須混合列入。此說乃將總報告之作用看得過為單純，因總會計預算科目，又有財務科目，前者係分別登記各機關之收支預算數，收支實現數，以及追加減減歲出之結餘，歲入之返還等。用以表現執行預算之實現，歲計之真相，總須重複之收支包括在內，其作用與總決算毫無二致。後者財務科目如代收數、代領款、墊付款、暫付款、暫收款、保管款；等等用以表現收支之實況，會計之真相。二者合成，則歲計及會計之情形均能表現，始堪稱彙編之會計總報告。由此可見總決算之作用已於總報告內包含，而總報告之作用却非總決算所具備。是故一級政府如有彙編之年度總報告，則總決算自無另編之必要。

至關於總決算與總報告之公開程度問題，有以總決算係對國民之報告，應全部公佈，而總報告係政府內部報告，其中含有一部份不能公佈之事實，是說亦無充分理由，蓋政府取財用財之情形，理應向人民公開，如有一部收支暫時有守秘密之必要者，在公佈總預算時不應公開，總決算係表現預算執行之結果，當然亦不能公開。其算法第二十七條第一項之末段規定「其中應保守秘密之部份得不公佈」可以為證，故保守秘密之責任，豈僅限於總報告乎。在非常狀態之下，總報告決無一部不能公佈之事實，而單獨保守其秘密；試讀會計法第四十條規定：「總會計之年度報告，及單位會計及分會計之月報，均

際公告。由此可見總報告係一種明文規定可以完全公開之會計報告。

綜上所述，吾人可知總決算之內容性質均與總報告迥異。而各項會計法規皆無形中以其為總報告之一部份，而在另一方面之法規，則

## 煤礦業成本會計概述

### (一) 引言

值茲抗戰建國之期，後方各種生產事業，不啻雨後春筍，蓬勃發展，然而各種生產事業之發展，莫不有賴機器之工作，而欲轉動機器發生力量以從事工作者，則非賴各種燃料之助力不為功，故燃料一項，乃各種生產事業所不可缺少之物料，其生產事業範圍愈大，則其所需燃料之數量亦愈多，是則燃料一問題，在抗戰建國之今日，誠為一極重大問題者也。

以質燃料之種類，概括言之，可分固體燃料，液體燃料，及氣體燃料三種，固體燃料者可分天然品與人造品兩種，天然品即為薪柴，泥煤，與煤三種，人造品即為木炭，焦煤與煤餅三種，液體燃料者亦可分天然品與人造品兩種，天然品即為蒸餾油，氣體燃料者亦可分天然品與人造品兩種，天然品即為天然煤氣，人造品即為煤氣爐煤氣水煤氣廢氣等諸種，觀乎以上三種燃料其主要者即為天然燃料之煤，蓋其儲藏較多，開採成本較廉，且可以提煉焦煤製

仿現其為一物，設立三級決算系統，以產生總決算；實屬畸形狀態，徒增繁重之繁縟工作，而反無良好之結果。事實昭然，不容諱實。為今之計，惟有設法將各級政府之總會計制度加以改良。俾圖產生全備之總報告，用以替代總決算。其工作之功效，必倍於今日也。

### 章長卿

成煤餅，更可用以發生各種煤氣，由此可見煤的功用之大且廣，在燃料中實佔首要位置者也。

煤之為物，乃古代森林經地質變動，於若干萬年後而釀化者也。其質之優劣，大抵視年代之多寡，可分褐煤，煙煤，無煙煤四種，而煙煤又可分為散煤，煤塊，煤矸，煤四種。我國煤礦雖多而能製焦之煙煤尚少，如湖北安徽江蘇等省，尚未被見可以製焦之煙煤，而萍鄉中興開深六河溝各處，多產良好之煙煤，良好之煙煤，不但可以製焦，且可取得副產品如煤渣，洗滌劑及輪質等。故在生產建國之當前，國人對於煤礦應宜審慎開採，務為運用，期物資之充實，國力之發達，可源源不絕也。

### (二) 業務性質

開採煤礦，亦屬採礦工業之一種，其探採開採及探煤三項程序與金屬礦之程序相似。蓋煤礦與各種金屬礦，均蘊藏於地中或山中，必須開採，而后可得，然則煤之開採與金屬礦採得之產物，則不同

何以故？蓋煤中礦中採得后，即爲可用之成品，而其他各種金屬礦產，經採取后，必須再行加工，方可提煉其中金屬，而爲可用之成品也。煤之採取與保管程序，概括言之，可分下列各種。

## 1 採礦

採煤之第一程序，先須聘請煤礦專家，精確選擇礦區，經密試驗地層，藉以決定其煤產物之數量，及其性質，故選擇煤礦區之得當，影響採礦之成敗，其關係至爲密切。

## 2 開峒

礦區經密選擇之后，其第二程序，尙爲雇用工人開峒，開峒之計劃，視煤層之斜度及蘊藏量而定。若在山地，平層則開平層，斜層則開斜層，若煤層蘊藏地下，則先開煤井，始到煤層，然後再開二道或二道以上之煤巷，再由煤巷兩側掘橫槽，於是逐段掘開煤層，中置煤柱，以作暫時支柱之用，開挖煤井時，最好掘帶氣氣孔，一則以流通空氣，一則以透射光線。

開掘煤層之地位，視地形而定，如在山地，故地面設備之適當地點開掘，使煤與搬運等費，可以減少至最低數量，如在山地，則開掘煤層之地位，應注意下列兩點：(一)須在煤層最低點，使搬運與排水，可借重力之助，以節省設備費用，又地下搬運，比較地面搬運爲宜，尤於冬季嚴寒及春季雨水之時，地面搬運，極不方便，(二)須與煤層相接近，可使地面各項設備集中一處，以便管理。

## 3 峒內及地面設備

煤礦建築成功以后，應在接近煤層之處，鋪成適當平地，以便設置各種機械設備，可以着手採煤，至地面設備之裝置，須適當之地位，使煤層與煤處等，各處得到最經濟而最有效率之工作，故地面設備之地位之選擇，應注意下列各點：(一)斜坡須有相當坡度，使煤車能藉重力下降，(二)岔路之數與長度，須使空車與裝車有停貯之餘地；(三)儲藏之設備，包括煤車傾轉處動力室機器修理室搬運室等，須有廣大之空地；(四)如有可煉焦之煤，須貯煤場及煉焦爐設置之地段；(五)辦公室職工宿舍醫院浴室及娛樂室等，皆須有充分地位及其適當地點。

## 4 採煤

採煤有用人者，有用機器者，全以企業規模之大小而決定之，煤採取之后，或用人力，或用機器，有裝包舉至井口者，亦有裝包拖至井口者，大致每一採煤礦工，給以一個裝包，或一推車，並於每一礦工編以一定號數，縛於裝包或推車之上，以資識別而便登記。

## 5 稱重與記錄

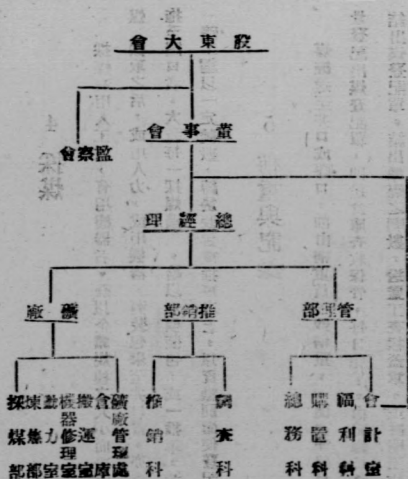
煤運送至井口或隆口，即由稱重員呼號稱重，一面由卸煤員將重量登記出煤登記單，即送倉庫查收保管，每日完了，由記錄員負責總結出煤登記單，結出煤之噸數，送監工查核蓋章，並註明工作時數



於附註圖後，並會計登記煤產品者實簿。

### (三)組織系統

煤礦業之組織，大致可分三大部份：其一為事務行政的管理部份，其二為採取煤礦的生產部份，其三為推銷產品的推銷部份。管理部份者，負責整個企業之行政事務活動，並決定企業之財務政策包括董事會監察會總經理會計總務科購置科及福利科等，生產部份者，負責煤之採取與提煉活動，即下列礦廠是，包括採煤部與煉焦部之生產部份，以及工廠管理處動力室修理室搬運室倉庫等廠務部份。推銷部份者，負責煤之推銷活動，包括推銷科及調查科等。茲就煤礦業之主要活動，擬繪其簡單組織系統圖於下：



此圖為煤礦業之組織系統圖。

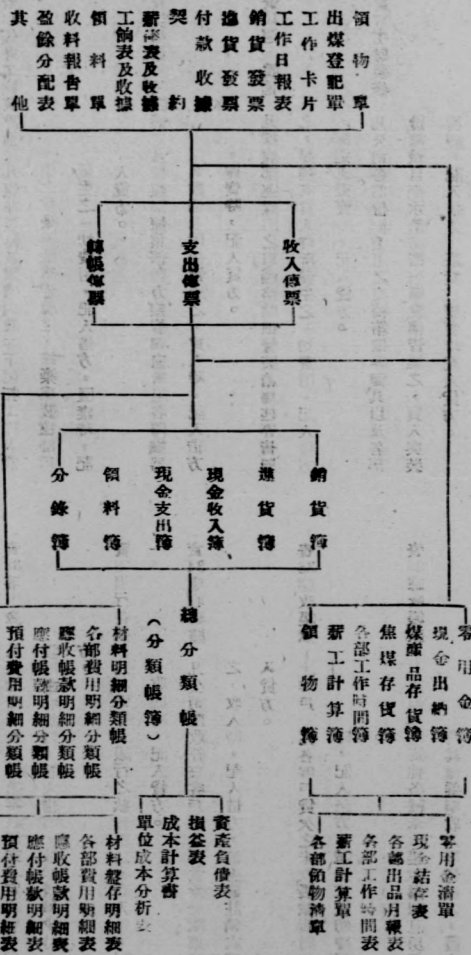
煤礦業之組織，大致可分三大部份：其一為事務行政的管理部份，其二為採取煤礦的生產部份，其三為推銷產品的推銷部份。管理部份者，負責整個企業之行政事務活動，並決定企業之財務政策包括董事會監察會總經理會計總務科購置科及福利科等，生產部份者，負責煤之採取與提煉活動，即下列礦廠是，包括採煤部與煉焦部之生產部份，以及工廠管理處動力室修理室搬運室倉庫等廠務部份。推銷部份者，負責煤之推銷活動，包括推銷科及調查科等。茲就煤礦業之主要活動，擬繪其簡單組織系統圖於下：

煤礦業之組織，大致可分三大部份：其一為事務行政的管理部份，其二為採取煤礦的生產部份，其三為推銷產品的推銷部份。管理部份者，負責整個企業之行政事務活動，並決定企業之財務政策包括董事會監察會總經理會計總務科購置科及福利科等，生產部份者，負責煤之採取與提煉活動，即下列礦廠是，包括採煤部與煉焦部之生產部份，以及工廠管理處動力室修理室搬運室倉庫等廠務部份。推銷部份者，負責煤之推銷活動，包括推銷科及調查科等。茲就煤礦業之主要活動，擬繪其簡單組織系統圖於下：

### (四)簿記組織系統

煤礦業簿記組織，概括言之，可分財務帳簿兩類，不與其他製造業相類似。茲將擬列其簡單簿記組織系統圖於下：

原始憑證      記帳憑證      序時賬簿      備查簿      會計報告



### (五)會計科目

煤礦業之會計科目，大抵可分下列各種：

#### 一、資產類科目

實1, 固定資產

實11 礦產 凡公司出賣買得之礦產均屬之。買入時，記入借方。

廢棄或變賣時，記入貸方。

實12地產 凡公司出資買得之地產皆屬之，買入時，記入借方；

賣出時記入貸方。

實13房產 凡公司出資建築或買入之房屋皆屬之，建築或買入時

，記入借方，拆造或變賣時記入貸方。

實14煤井工程及設備 凡煤井工程及設備以及井下開拓工程及設

備之建築與裝置皆屬之，建築與裝置時所

發生之一切費用，記入借方，廢棄時，記

入貸方。

實15機器工具設備 凡探煤部煉焦部動力室修理室所用各種機器

工具設備及附件皆屬之，買入時，記入借方

，變賣時，記入貸方。

實16運送設備 凡探煤部運煤用之車輛路軌油管裝箱馬匹等皆屬

之，建築或買入時所發生之一切費用，記入借方

，拆造或變賣時，記入貸方。

實17生財裝修 凡公司各部份辦公用之桌椅箱櫃傢具以及各部

份電燈自來水消防衛生等設備皆屬之，買入與裝

臨時，記入借方，廢棄或變賣時記入貸方。

實2. 遞延資產

實21 預付費用

凡公司預付之文具用品水電燈電話保險費捐稅修

理費醫藥費醫藥利息等皆屬之，預付時，記入借

實22 預備費 凡公司預備短期內發給費用及探礦費用等皆屬之，

發生時，記入借方，每期攤銷時，記入貸方。

實3. 流動資產

實31 現金 凡公司庫存之現金皆屬之，收入時，記入借方，支出

時，記入貸方。

實32 零用金 凡交給庶務人員備充零星開支之定期現金皆屬之，

設置或增加時，記入借方，收回或減少時，記入貸

方。

實33 銀行存款 凡公司存入銀行之款皆屬之，存入時，記入借方

，收回時，記入貸方。

實34 應收票據 凡公司開收往來客戶之本票及承兌匯票等款皆屬

之，收入時，記入借方，減少或註銷或轉讓時記

入貸方。

實35 應收帳款——客戶 凡各客戶貸欠之未收帳款皆屬之，發生

時，記入借方，減少或註銷時記入貸方

實36 應收帳款——其他 凡其他各種未收帳款為利息房租租金以

及其他雜項收入等皆屬之，發生時，記

入借方，消滅時，記入貸方。

實37 到期未收款 凡到期未收之各種收益皆屬之，發生時，記入

借方，註銷時，記入貸方。

實38 行莊往來 凡存放銀行、錢莊之款項皆屬之，存放時，記入

借方，提取時，記入貸方。

資39未收股款 凡各股東已經認股而未收之股款皆屬之，認股時

，記入借方，繳來股款，或退股時，記入貸方。

資40有價證券 凡公司買入公債股票等皆屬之，買入時，記入借

方，賣出時，記入貸方。

資41暫付款 凡因科目未定而暫時付出之款皆屬之，付出時，記

入借方，收回時，記入貸方。

資42墊付款 凡代政府或向業短期墊付之款皆屬之，墊付時，記

入借方，收回時，記入貸方。

資43存出保證金 凡他人借用或租用各種器具物件付以相當保

金者皆屬之，付出時，記入借方，收回時，記

入貸方。

資44特種基金 凡從現金中提出保存而專供特種用途之款，皆屬

之，提存時，記入借方，動用時，記入貸方。

資45材料 凡採礦部煉焦部及各廠務部所用之各種燃料油脂等

物料皆屬之，買入時，記入借方，領用時，記入貸方

資46煤 凡採煤部所採之煤皆屬之，期末結轉採煤成本帳戶之借

方金額時，記入借方，又期末銷貨簿煤成本欄之結數及

煤轉入煉焦部為材料時，記入貸方。

資47煤 凡由煉焦部中煉成之焦煤皆屬之，期末結轉煉焦成本

帳戶之借方金額時，記入借方，又期末銷貨簿焦

二、負債類科目

負1, 固定負債

負11 股本 凡公司創辦時股東所投之資本及以後因擴大事務業而

增添或加募之股本皆屬之，投資或增添或加募股本時

，記入貸方，退股時，記入借方。

負12 長期借款 凡向外長期借入之款皆屬之，借入時，記入貸方

，還款時，記入借方。

負13 抵押借款 凡以資產作抵，向外借入之款皆屬之，借入時，

記入貸方，償還時，記入借方。

負2, 流動負債

負21 應付票據 凡公司出給各種權人之本票及承兌匯票皆屬之，

發生時，記入貸方，沖銷時，記入借方。

負22 應付帳款 凡欠人而未付之款皆屬之，債務發生時，記入貸

方，減少或銷滅時，記入借方。

負23 應付薪工 凡公司各部份之未付薪工皆屬之，發生時記入貸

方，付款時，記入借方。

負24 到期未付款 凡已到而未付之各種費用皆屬之，發生時，記

入貸方，減少或銷滅時，記入借方。

負25 短期借款 凡借入之款項於短期內歸還者皆屬之，借入時，

記入貸方，歸還時，記入借方。

負26 暫收款 凡收入款項而科目尚未決定，或存入款項而短期內

煉成本欄之結數，記入貸方。

仍須歸還者皆屬之，收入時，記入貸方，沖同時，記入借方。

負27代收款 凡代人收受之款皆屬之，收入時記入貸方，繳還時

· 記入借方。

負28存入保證金 凡人繳來之各項保證金皆屬之，繳來時，記

入貸方，歸還時，記入借方。

負29遞延資產

負31預付利益 凡預先收入之各種利益，如預收房租利息等皆屬

之，收入時，記入貸方，沖轉時，記入借方。

負4估價

負41礦產折耗準備 凡為預計礦產價值之減少，於每期末提存相

當備抵之準備皆屬之，提存時，記入貸方，

註銷時，記入借方。

負2煤井工程及設備折舊準備 凡為預計煤井工程及設備價值之減少於每期

末提存相當備抵之準備皆屬之，提存時，記

入貸方，註銷時，記入借方。

負43房產折舊準備

凡為預計房產價值之減少，每期末提存相當

備抵之準備皆屬之，提存時，記入貸方，註

銷時，記入借方。

負44機器工具設備折舊準備 凡為預計機器工具設備價值之減少

之，提存時，記入貸方，註銷時，記入借方。

負4運輸設備 凡為預計運輸設備價值之減少，於每期末提存相

當備抵之準備皆屬之，提存時，記入貸方，註銷

時，記入借方。

負46生財裝修設備 凡為預計各部生財裝修價值之減少，於每期

末提存相當備抵之準備皆屬之，提存時，記

入貸方，註銷時，記入借方。

負47呆帳準備 凡為預防應收帳款之倒帳於每期末提存相當備抵

之準備皆屬之，提存時，記入貸方，註銷時，記

入借方。

以上各準備科目，在資產負債表上，應列於各該資產項下減除，以示各該資產之估計淨值數。

負5淨值

負51法定公積 凡每年從盈餘項下依法提存之公積皆屬之，提存

時，記入貸方，提用時，記入借方。

負52特別公積 凡因特殊用途預先從盈餘項下提存相當之公積如

職工撫恤費皆屬之，提存時，記入貸方，提用

時，記入借方。

負53經營(或購置)準備 凡公司自行建築工程(或購置房地產機

器設備)由法定公積項下提存之準備皆

屬之，提存時，記入貸方，準備之目的

已逾期，轉入法定公積金，記入借方。  
負54或有損失準備 凡公司因補存貨價減低使損失而由法定公積項下撥存之準備皆屬之，撥存時，記入貸方，轉或有損失如存貨價值減低發生相互沖銷時，記入貸方。

負55累積損益 凡從前年度未分派之盈餘額或虧損額皆屬之，從前年度盈餘額，記入貸方，從前年度虧損額，記入借方。

負56本期損益 凡本期之總益額或總損額皆屬之，本期各月份結轉之盈餘，記入貸方，本期各月份虧損之虧損，期末盈餘分配轉入法定公積特別公積與應付股息紅利及下期開始時，結轉入累積損益時，皆記入借方。

負57損益 凡各月份之營業收入與非營業收入，以及營業支出與非營業支出皆屬之，每月此結轉營業收入與非營業收入帳戶時，記入貸方，結轉營業支出與非營業支出帳戶時，記入借方；又貸方發生總損額轉入本期損益時，記入借方，反之，借方發生總損額轉入本期損益時，記入貸方。

三、損益類科目

利1.營業收入

利1銷煤收入 凡售出之煤作收入款皆屬之，收入或債權發生時

記入貸方，期末結轉損益帳戶時，記入借方。

利12銷煤收入 凡售出之煤煤收入款皆屬之，收入或債權發生時，記入貸方，期末結轉損益帳戶時，記入借方。

利13銷煤退股及折讓 凡煤之銷煤退股及折讓，發生時，記入借方，期末結轉損益帳戶時記入貸方。

利14銷煤退回及折讓 凡無煤之銷煤退回及折讓等皆屬之，發生時記入借方，期末結轉損益帳戶時，記入貸方。

利2.非營業收入

利21財務收入 凡放款存款之利息收益，特種基金收益，證券投資收益等皆屬之，收入或債權發生時，記入貸方，期末結轉損益帳戶時，記入借方。

利22雜項收入 凡租金收入割金收入出售資產之盈餘廢料變賣之收入，以及其他不屬於以上收入之雜項收入皆屬之，收入或債權發生時，記入貸方，期末結轉損益帳戶時，記入借方。

損1.營業支出

損11營業支出

凡煤售出之成本皆屬之，售出時記入借方，期末結轉損益帳戶時，記入貸方。

損12銷煤成本

凡煤售出之成本皆屬之，售出時記入借方，期末結轉損益帳戶時，記入貸方。

## 損2.非常營業支出

損21財務費用 凡公司借款利息匯兌損失投資損失等皆屬之。發生時，記入借方。期末結轉損益帳戶時記入貸方。

## 損22水火災損失

凡公司水火災之損失皆屬之。發生時記入借方。期末每類應攤計之損失結轉損益帳戶時，入貸方。

## 損23雜項費用

凡公司簡金資產變賣損失匯費以及其他非常營業性之支出皆屬之。發生時，記入借方。期末結轉損益帳戶時，記入貸方。

## 四、成本類科目

## 成1.服務部成本

## 成11管理部費用

凡管理部各科室職員薪金工友工資文具用品郵費電報費電話費交際費水電燈費財產保險費捐稅建築修理費印刷費法律費醫藥費資產設備折舊以及該部其他所直接發生之各項費用皆屬之。發生及由預付費用賬戶應付薪工帳戶轉入時，記入借方。根據下列工人工作時數結轉各該部費用帳戶時，記入貸方。

## 成14搬運室費用

凡搬運室職員薪金工友工資文具用品電話費水費電燈費財產保險費捐稅建築修理費醫藥費房屋工具設備拆拆車輛路軌拆舊以上各部份轉入費用及該部其他所直接發生之各項費用皆屬之。發生及由以上各部份費用帳戶預付薪工帳戶轉入時，記入借方。期末根據搬運室動力室探煤部及煉焦部等各部份工人工作時數結轉

## 成12推銷部費用

凡推銷部各科職員薪金工友工資文具用品郵費電報費電話費旅費運費交際費薪金呆帳損失水費運費財產保險費捐稅建築修理費印刷費廣

告費醫藥費房屋設備拆舊管理部轉入費用以及該部其他所直接發生之各項費用皆屬之。發生及由管理部費用帳戶預付費用帳戶預付薪工帳戶轉入時，記入借方。期末探煤部及煉焦部之工人工作時數，結轉探煤成本及煉焦成本帳戶時，記入貸方。

## 成13工資管理處費用

凡工廠管理處職員薪金工友工資文具用品郵費電話費水費電燈費財產保險費捐稅建築修理費醫藥費房屋設備拆拆管理處轉入費用以及該部其他所直接發生之各項費用皆屬之。發生及由管理部費用帳戶應付費用帳戶應付工資帳戶轉入時，記入借方。期末根據搬運室倉庫機器修理室動力室探煤部及煉焦部等各部份工人工作時數結轉各該部費用帳戶時，記入貸方。

凡搬運室職員薪金工友工資文具用品電話費水費電燈費財產保險費捐稅建築修理費醫藥費房屋工具設備拆拆車輛路軌拆舊以上各部份轉入費用及該部其他所直接發生之各項費用皆屬之。發生及由以上各部份費用帳戶預付薪工帳戶轉入時，記入借方。期末根據搬運室動力室探煤部及煉焦部等各部份工人工作時數結轉

各該部份費用帳戶時，記入貸方。

成16倉庫費用

凡倉庫職員薪金工友工資文具用品電話電燈費  
財產保險費捐稅建築修理費醫藥費房屋工具折舊  
以上各部份轉入費用及該部其他所直接發生之各  
項費用皆屬之，發生及由以上各部份費用帳戶預  
付費用帳戶應付工資帳戶轉入時，記入借方，期  
末根據機器修理室動力室探煤部及煉焦部等各部  
份工人工作時數結轉各該部份費用帳戶時，記入  
貸方。

成16機器修理室費用

凡機器修理室職員薪金工友工資文具用品  
電話電燈費財產保險費捐稅建築修理費  
醫藥費房屋機器工具設備折舊燃料油脂以  
上各部份轉入費用及該部其他所直接發生  
之各項費用皆屬之，發生及由以上各部份  
費用帳戶預付費用帳戶應付薪工帳戶轉入  
時，記入借方，期末根據動力室探煤部及  
煉焦部等修理工作數量比數結轉各該部費  
用帳戶時，記入貸方。

成17動力室費用

凡動力部職員薪金工友工資燃料油脂文具用品  
水費電話電燈費財產保險費職工生命保險費  
捐稅建築修理費醫藥費房屋機器工具設備折舊  
以上各部份轉入費用及該部其他所發生之各項

成2.生產部成本

成21探煤部成本

費用皆屬之。發生及由以上各部份費用帳戶預  
付費用帳戶應付工資帳戶轉入時，記入借方，  
期末根據探煤部及煉焦部機器馬力匹數結轉  
該部費用帳戶時，記入貸方。

凡探煤部職員薪金工人工資燃料油脂水費電話  
費電燈費財產保險費職工生命保險費捐稅建築  
工程修理費醫藥費礦產折耗費並工程及設備折  
舊房屋機器工具設備折舊以上各部份轉入費用  
及該部其他所發生之各項費用皆屬之，發生及  
由以上各部份費用帳戶預付費用帳戶應付工資  
帳戶轉入時，記入借方，期末結出總數，即為  
煤之成本，轉入煤帳戶時，記入貸方。

22煉焦部成本

凡煉焦部職員薪金工人工資燃料油脂文具用品水  
費電話費電燈費財產保險費職工生命保險費捐稅  
建築修理費醫藥費醫藥費房屋機器工具設備折舊  
以上各部份轉入費用及該部其他所發生之各項費  
用皆屬之，發生及由以上各部份費用帳戶預付費  
用帳戶應付工資帳戶轉入時，記入借方，期末結  
出總數，即為煉焦之成本，轉入預付帳戶時，記  
入貸方。



## (六) 間接費用之計算

煤礦業成本之計算，乃一種綜合成本計算法，意即其總產量除其總成本，即得其產品之單位成本也，幾乎上列會計科目之說明，即可明其與煤礦業之成本計算，上列會計科目中煤礦業之成本計算，包括人工材料製造費用，推銷費用與管理費用，此皆煤礦業營業上發生之費用，均為煤礦業之生產與推銷的成本，換言之，即煤礦業之製成成本、簡言之，即煤礦業之銷售成本，我認公有營業成本會計事務處理規則，即規定產品之成本，為供給產品或勞務之一切營業支出，包括製成成本管理成本及其他成本三種，業務成本者，即生產成本與推銷成本，管理成本者，即關於整個營業之監督管理所發生之一切費用，其他成本者，為不屬於業務成本及管理成本之一切營業內之費用，如恤養金教育費體育費等此種成本之分類，乃就業務觀點為基準，若就成本計算觀點為分類者，則可分為直接原料直接人工與間接費用三種成本，蓋製造業之產品成本，除其直接原料直接人工之外，其餘不計而屬產品成本之內計算，而用迂迴方法計算者，皆謂之間接費用，間接費用又可按製造業之各種活動分類，則可分為間接製造費用間接推銷費用與間接管理費用三種，在綜合成本計算之場合，如本文即此一例，可用各種分配方法，分別分配於主要產品成本之上，而在個別成本計算即分批成本會計之場合，乃用各種預計攤發率，分攤主要產品成本之上也。

明乎間接費用之意義，則間接費用之計算，即有成規可準本文

礦業之間接費用，先記於各種預付費用帳戶及應付薪工帳戶，次則於期末時根據各種適當分配基礎及各該實際發生數額，分配及結轉於各服務部費用與生產部費用帳戶，最後各服務部費用帳戶再根據適當分配基礎，分配於各生產部費用帳戶，此種費用之生產方法，謂之梯級式之分支方法，將所有一切間接費用，最後皆歸屬於各生產部費用帳戶，期末時各生產部費用帳戶之成本，分別結轉於各該部製成品帳戶即煤礦戶與焦煤帳戶，至此，煤礦業中一切營業內之費用，不論生產上之直接人工直接原料，不論生產上之其他費用，或推銷上及管理上之各種費用，一切皆記入產品成本之內。

## (七) 製造成本之記錄

煤礦業產煤之數量及其生產成本之決定，必須先設置各種成本報告及成本記錄，以為報告採煤與煉煤所耗用之人工原料物料及其他各種間接費用成本，假有此種成本報告及成本記錄，始可按原採煤部煉焦部及其他各工作部份，將各種費用分別予以分期，如此成本計算表方可編製，以求該期採煤與煉焦工作結果之成本也，茲就各種應用成本記錄摘要順次述於下：

### 1. 工作記錄

煤礦業之主要任務，即為採煤，直接由礦工負責，按照所採實際噸數，付給工資，礦工每日採煤之噸數，在煤礦處由稱車員稱重後，記載於煤出登記單。

每一礦工，應發給一金質標區工人牌，上計銷工數，此牌應裝





3 儲租

儲租者，乃開鑛者給與業主對於取得煤儲特備之報酬，換言之，煤儲財產根據契約，租給開鑛者業主以煤儲之轉讓，取惟相當之租費是也，是以儲租之計算，多在煤儲產產向他人租用之場合始有之，此點應予注意也。

儲租之付款，多以某期內實際所採之噸數為根據，而煤儲噸數之最小限度，亦有於契約中明文規定者，大抵儲租契約，無最小限度噸數之規定者，或有最小限度噸數之規定而否認其儲租多付取回之權者，或有最小限度噸數之規定而給與其儲租多付取回之權者，茲為舉例說明於下：

設有一探鑛者，租得某區煤儲，第一年與第二年，分別已採付總噸數與 10,000 噸，假如其租約規定，儲租每噸分 20，無最小限度噸數之規定，則其每年儲租之分錄式如下：

第一年：

儲租 (80,000噸 × 分.20) \$16,000.00

應付儲款 \$18,000.00

第二年：

儲租 (110,000噸 × 分.20) \$22,000.00

應付儲款 \$22,000.00

設上例儲租之給付，每年有最小限度 10,000 噸之規定，則無取回多付儲租之權利者，(即最小限度超過實際所採之噸數)，則其每年儲租之分錄式如下：

第一年：

儲租 (80,000噸 × 分.20) \$16,000.00

應付儲款 (20,000噸 × 分.20) 4,000.00

應付儲款 \$20,000.00

第二年：

儲租 (110,000噸 × 分.20) \$22,000.00

應付儲款 \$2,000.00

應付儲款 0,000.00

四·煤儲折耗

煤儲買進以後，即繼續採取，則其原有投資之價值，亦逐漸減少，此種原有投資價值之減少，乃由於採煤以致消耗儲源而發生者，故一方面須貸入煤儲折耗帳戶，一方面須貸入煤儲折耗準備帳戶，儲租與煤儲折耗，均為採煤所付之代價，同應視為採煤之成本要素，前者記錄，是一種損失之增加，而後者記錄乃係一種資產階級之減少。

煤儲開始採取之初，最好請學識豐富之礦產專家，精密估計可採之噸數，有採煤之估計噸數，除煤儲之成本，即可得每噸煤之成本率，以後每月採煤之噸數，用此成本率乘之，即得每月份煤儲產值之減少數額，即煤儲之折耗是也，茲將煤儲折耗之計算，列成公式於下：

煤儲產值 = 預計採煤噸數 × 每月煤儲產值 - 折耗  
預計採煤噸數

設煤儲買進以後，相隔日久，又重行估價者，則由估價超過原值之增值，可貸入重估價值所得盈餘 (Surplus from Revaluation) 另設「煤儲重估價值」(Property Revaluation) 煤儲重估價值帳戶乃！

新資產帳戶，以後逐項而原有煤礦價值，每月折耗，舉例言之，一九二七年三月一日時原煤礦重估價值，其估 總額原價之增額，計為 200,000，每月煤礦折耗為 5,000，其中 2,000，為原有價值部份，# 2,000 為增額部份，茲列其分錄式於下：

煤礦重估價值 (1927年3月1日)

# 200,000.00

重估煤礦增額 (1927年3月1日)

# 208,000.00

記煤礦重估價值所得之增額

煤礦折耗

煤礦重估價值

# 5,000.00

煤礦折耗

# 9,000.00

煤礦折耗

3,000.00

記煤礦採取後之折耗

煤礦折耗帳戶，每月應予結轉生產成本帳戶，期末時，其生產成本帳戶由於每月重估價值折耗之加入，遂致發生額外成本之增加，其使法定公積之減少，故期末時必錄作下列分錄式，予以結轉

煤礦重估價值 (1927年3月1日) # 4,000.00

折耗公積

# 4,000.00

探本期重估價值所得之盈餘，結轉法定公積

五、探煤工具之折舊

折舊與折耗，非同並論，前者指資產由於時間之經過，腐損或廢棄而發生價值之減低，後者乃指資產由於採取而發生數量之減少。然由於採取而發生折耗，因之腐損之折耗，對於採煤所用的機器工具設備之折舊或有密切之關係，故採煤機器工具設備之折舊方法

，可以下列公式表示之：

折舊 =  $\frac{\text{原價} - \text{殘餘價值}}{\text{估計使用年數}} \times \text{已過月份}$

上列公式機器工具設備價值，減去其殘餘價值，其價值以採煤之總噸數除之，即得每噸之折舊率，然後每月以採煤之噸數乘之即得該月機器工具設備之折舊，借入機器設備折舊或工具設備折舊帳戶，貸入機器設備折舊準備或工具設備折舊準備帳戶，然後再將機器設備折舊帳戶，或工具設備折舊帳戶，結轉生產成本帳戶。

六、煤礦成本計算表

煤礦業製造成本之計算方法，乃係一種綜合成本計算法，其煤與無煤之生產成本如原料物料人工及其他一部份間接費用皆可直接記入於採煤部成本帳戶與煉焦部成本帳戶，又其他大部份之間接費用，用迂迴的計算方法計算，最後亦皆歸屬於採煤部成本帳戶與煉焦部成本帳戶，參見以上會計科目之說明，最後採煤部成本帳戶之借方餘額及煉焦部成本帳戶之借方餘額，即煤與煉焦之總成本也，此項煤與煉焦之總成本，分別以各該生產系統扣除之，即得煤與煉焦之本期單位成本也，嗣以此種總成本之求算方法，如探個別分錄式者，則可依序不結轉，最後結出採煤部之成本總額與煉焦部之成本總額，固為事理所當然。然而此種成本之結轉，大多至期末為之，故為求煤與煉焦之成本便利及真確起見，可採成本計算表，以彙計煤與煉焦之成本，此法至簡至明，至易而便，茲列其成本計算表格式於下：

某某煤礦有限公司成本計算表

某年某月某日

分配之帳戶	採煤部	煉焦部	動力部	倉庫	運送室	工務部	推銷部	管理部	總計	分配之基礎
動力部費用										
總計										
生數量										
單位成本										
轉帳										
煤放入煉										
煤部										
××××										
××××										
××××										

上列成本計算表之分配帳戶欄，填列被分配之費用帳戶，其各費用帳戶之填列次序，可參見會計科目成本類之科目，依法分配於右邊各部份費用欄，并將分配之基礎依次填明於分配之基礎欄，分配之帳戶欄，先列各部份領用之原料與物料，次列各部份發生之人工，續列各項間接費用，然後將最右邊服務費用欄各金額結出總數，列於分配之帳戶欄，再行分配於右邊各部份費用欄，餘依次類推，如法將右邊各服務費用欄費用分配完了，最後所有成本皆歸屬煉煤部與煉焦部兩欄，編將此兩欄輸出成本，數，即為煉煤部成本與煉焦部成本。

夫焦煤之生產原料為煤，故焦煤之成本又須加計煤之成本也，由之，欲求其煤之總成本，應將煤放入煉焦部之數量，乘其單位，求出其煉料成本，轉記於煉焦部成本之下，然後煉焦部之一切成本合計，即煉煤製成品之成本，上列成本計算表之編製，可表明煤與焦煤的成本之求算方法也。

成本計算表於每月終編製計算，煤礦業於每期完了，欲明悉其生產成本採用此表計算成本，實為充當。既編有此表，則各種費用及

各服務部費用帳戶之分配轉帳記錄，可以不必個別爲之，祇須根據此表之結算數額。作一綜合分錄式，借入各生產部帳戶與各服務部帳戶，編入各種費用帳戶與各服務部帳戶可矣。如採此種綜合分錄式，既簡而便，且尤簡確，而轉帳手續之手續。又尤可節省，惟採此表過帳方法，則其成本計算表，必須妥爲保存，以爲日後查考，如根據此表一作別分錄式者，則更易而明，尤且可以減少記錄之錯誤也。

### (八) 銷貨成本之計算

煤與焦煤之生產成本，其計算方法，略見上述，其次，煤與焦煤之銷貨成本，如何計算，亦有伸說之必要也。

按存貨出售或領用之計價方法，有用先進先出法者，有用批別法者，有用算術平均法者，有用加權平均法者，有用總成平均法者，有用市價法者，有用高價法者，有用成本或市價孰低法者，有用混合成本法者，此種計價方法，除總成平均法外，餘均屬分批產品製造業所採用者也，在大量生產煤與焦煤之煤礦業，其出售或領用之計價方法，以總成平均法爲最妥，又總成平均法亦可分兩種，其一爲本期總成本平均法，其一爲兩期總成本平均法，前者以本期平均成本，以計算本期產品及上期產品之出售，或領用的成本，後者乃以兩期總成本之平均成本，用以計算上期產品與本期產品之出售，或領用的成本，在有上期產品存貨之場合，自以後法計算成本，較爲精當，此固者諸君所應注意者也。

### (九) 單位成本之分析

夫成本會計之意義，即爲採用永續盤存制，以計算產品之生產成本，并賦產品之生產成本，作精確的分析比較，以實現企業內部各種工作活動之數目是也，在當今商業競爭之時代，必須以最低廉之成本，從事生產，財才能競爭於市場，博取產品之價格也，是以單就計算產品之成本，以爲此即成本會計者，實非善也，職學成本會計者在求得單位產品成本之後，必須進一步分析產品之單位成本，察視其何項費用較多或較省，何種成本較高或較低，夫如此，才能立未來企業之方針，而求未來業務之改進，單位成本之分析者，即各個時期單位成本之分析的比較，以察察其各部生產效能之優劣，各部工作之廢盈，以就生產真正軌也。

### (十) 結語

煤爲一切生產事業之原動力，而亦爲我國最普遍之礦產，國人業者甚多，其餘採煤之成本，實有注意計算之必要，蓋節省財力與物力，以從事大量生產，不惟企業家個己之福利，亦國家生存之福利聚焉，作者學識經驗粗淺，本文擇要敘述，掛一漏萬，在所難免，意在引起產業成本會計之探討，願隨閱者諸君共同努力，此作者之期望者也。

# 從服務經驗來談談湘省縣總會計制度

李德宜

## 一 緒言

縣為下級行政之單位，亦即區鄉鎮保甲之總樞，其在會計上具有

兩種資格：

1. 對上關於各款事務為總計之分支或為單位會計或為分會計，再分之又可概分為二，一為縣政府之經費會計，一為經管省款會計，查湘省在設有稅務局之縣份，經管國省款之會計，即由稅務局主管，在未設稅務局之縣份，乃由縣政府兼管。

2. 對下關於縣地方款項事務，為縣屬機關之總會計。本文所述即以縣總會計為主。

民國二十六年九月一日，湖南省政府財政廳，內設總會計室，為主持設計與推行縣總會計制度之機關，關於各縣會計審計制度之擬定，各縣地方機關計算書表及帳冊之抽查，各縣會計主任之考覈，及其

報表之審核，悉由財政廳會計室任之。

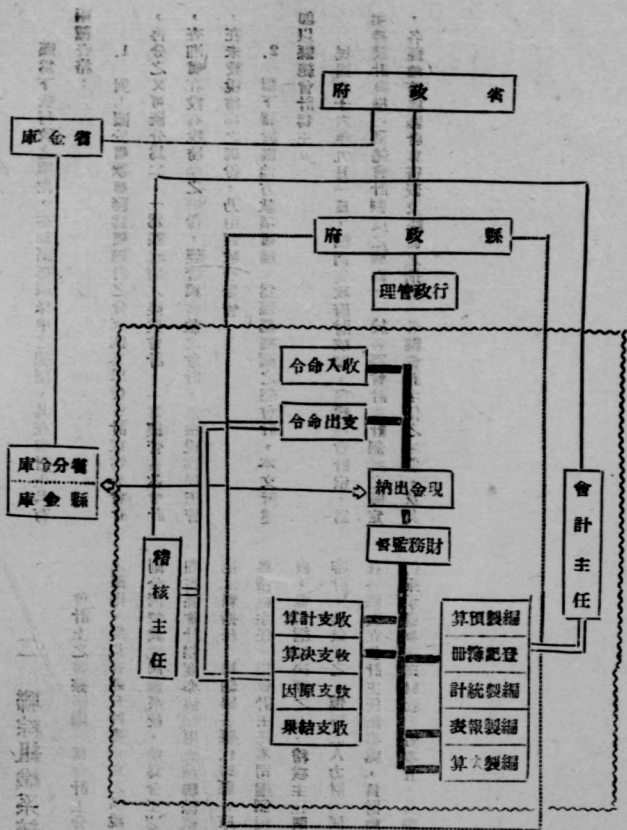
## 二 聯綜組織系統

會計上之聯綜組織是為會計上分權之制度，亦即財務行政上分權之原則，所以普通有四權分立之學說，即是行政出納主計審計，四者劃分清楚成立四個系統，並為分工以期達到內部牽制制度之妙用。查湘省縣會計制度亦係採用此種聯綜組織辦法，除財務行政以各該縣府第二科擔任，而納歸各縣代理縣令庫負責外，乃於各縣分設會計主任與稽核主任，以會計主任專司編制預算登記簿冊，編制統計，編製報表，並司編製決算之責，稽核主任專司稽核，事前之監督，事後之審計，均兼及之。惟限於人力財力問題，稽核主任迄今仍未實現，僅在各縣設立會計主任辦事處，負財務監督執行之責，但在行政系統上仍秉承縣長辦理財務監督事宜，其聯綜組織之構成，示如下圖：



簿記組織初分兩種：一為橫式，用借貸原理，及收方付方名稱。

### 三 簿記組織



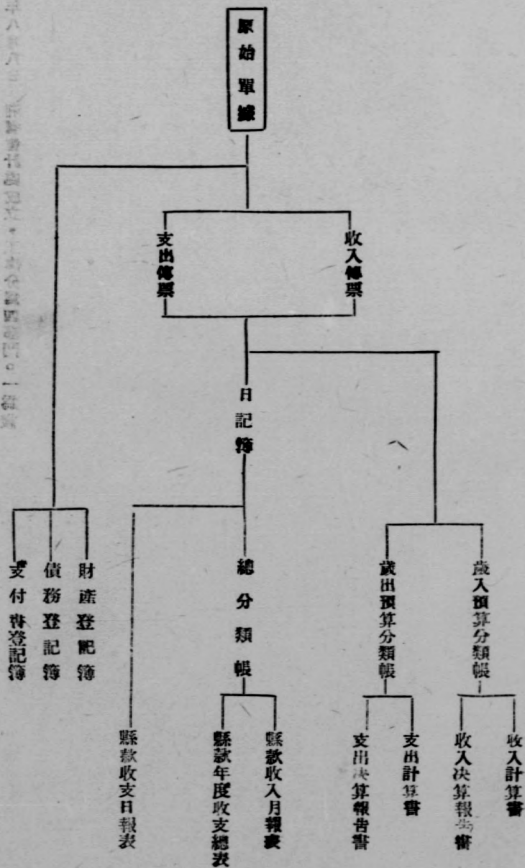
說明：

係關支收示表  $\diamond$  係本府政縣示表  $\text{——}$   
 與對件工示表  $\text{——}$  位地然總之總組辦示表  $\text{——}$   
 影影綜示表  $\text{——}$  係關屬辦示表  $\text{——}$

行於設會計主任之縣份：一為直式用，收付原理及收入支出名稱  
 於未設縣會計主任之縣份：一為直式用，收付原理及收入支出名稱  
 辦事處，故多用橫式者，而兩者之組織系統略如左圖：

其會計科目頗為簡單。僅設收入支出雜項三種科目。不採預算統制所用之科目，亦不採用預算統制帳，收入支出科目概依縣地方預算科目編列。傳票只用收付兩種，遇有轉帳事項加蓋「轉帳戳記」代替之，以求節省，序時帳簿及分類帳簿，即以日記帳及總分類帳等為之。

縣款計算基礎：關於歲入款採用現收現付基礎即歲入何時收到，



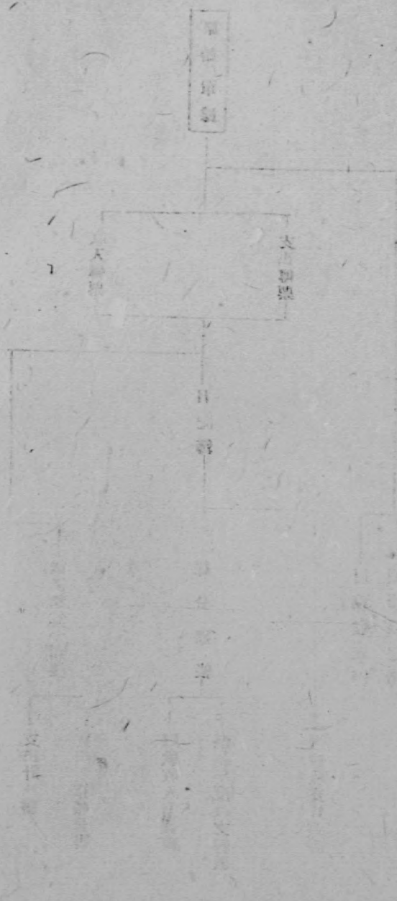
則歸何月彙帳，發出則採用現收現付與應收應付聯合基礎，即何月匯付特項付手續完竣後，始歸入該應付之月份列帳，二者基礎不同。緣以預算對於此種之拘束力較微，而對於後者則甚嚴，蓋旺月收入，往往超過月份分配之數，但在此種情形之下，總無不收之理，與歲出款之列報，如歲出預算則可剷除或實令賒債者迥然不同，此其計算基礎所以不同之原因。

#### 四 尾言

普通公務機關會計中之預算管理制度，頗為重要，是以查簿記組編一方面，亦必以預算數字用為記帳之標準，查湘省縣會計制度中，不採用預算科目，固為經費有限，人才難以羅致，但已失去用預算管理方法，以監督財政之意義耳。

二十七年八月八日，湘省會計處成立，工作分為四部門。一為歲

計，二為會計。三為調查各機關會計室，四為訓練會計人員。二十八年度各縣之縣地方預算會已核定，在會計方面開省總會計制度，業已設計完成，送請核定，同時準備在今年度着手實行，中央頒發之一致規定，今經省務會議議決，各縣縣政府決於本年度起成立會計室，目的在調查縣府本身之會計問題，將來對於縣總會計制度亦可即為見諸改進耳。



## 國立編譯館擬定經濟學名詞初審本中與會計有關各名詞之討論

潘序倫 顧 準

以下爲本所同人對於編譯館經濟學名詞中各會計名詞之意見。

### 一、建議在經濟學名詞初審本中加添與會計有關係之名辭

查國立編譯館擬定名詞，凡爲經濟學與會計學兩方共通用者，一律以經濟學上之意義專定名之標準，故如 Allowance 一字，譯爲津貼，減免，而會計學上「折讓」「備抵」之意義，則不予考慮。此類名詞之擬定，就其爲經濟學名詞之點而言，固無問題，惟同人等以爲經濟學名詞之擬定，在體例上若能兼顧其會計學上之意義，而於經濟學名詞以外，另加會計學者義之譯名，則其用途式似可更爲廣大。再進一層言之，設編譯館着於經濟學名詞而外，另行訂定會計名詞，自更妥當。如此則在經濟學名詞初審本中，如 Bookkeeping; Debit; Balance 一類流於會計方面之名詞似可刪去，而以列入會計學名詞也。反之，設編譯館以爲會計名詞與經濟學名詞互相通用者太多，故以會計名辭併入經濟學名辭爲妥則現在之經濟學名詞初審本中，尙可加入許多通用之會計名辭，編譯館於擬定現在之經濟學名詞初審本時，究竟對於此項問題，曾否予以考慮，非本所同人所知，故重舉會計名辭之爲經濟學名詞初審本所關聯未列者，同人亦未予比較搜剔，茲僅以經濟學名詞初審本所列各名詞，依可加列會計方面之意義者列表如下，至各會計名詞之涵義，及同人等擬定是項名詞之用意，均見本所會計名詞彙編增訂本中，茲不贅述。

英文原名	國立編譯館擬定名詞	建議應加名詞	備 考
Allotments	分地	分配；分配款	
Allowance	津貼；減免	折讓；備抵	
Amalgamation	合併	創立合併	
Amortization	攤還	攤銷	
Appropriation	佔有	分配款	分配款爲政府會計名詞
Bill	票據；證券	帳單；收費通知單	
Capitalization	資本化	資本總額	
Consignee	收貨人	承賣人	「承賣人」及「寄賣品」二詞，與 Sales 之譯名有關，參見後節 Sales 條
Consignment	寄賣	寄賣品	
Consolidation	兼併；統一；整理	合併	
Earned income	勤勞所得；勤勞收入	已獲收益	編譯館另一名詞勤勞所得，似可刪去
Earning power	收入力；營利力	收益力	編譯館另一名詞賺得力，似可刪去
Gross earnings	總收益	總業務收益	會計上 Gross earnings 指主要營業之收益而言，又關於「Gross」一詞之討論，參見第七節 Gross 條
Individual proprietorship	個人所有權	獨資	
Operating expense	事業費	營業費用	
Par	平價	票面額	
Proprietorship	所有權	資本；業主權	
Reserve liability	保證責任；準備責任	準備負債	

Resources	資源	實力；資產
Returns	報酬；收益	退回；退貨
Revenue	收入	收益
Unearned income	不勞所得	未獲收益
Warrants	支付通知單；倉庫證券	認股權證
Tax	租稅	稅捐

二、建議應加列譯名各名辭

經濟學名詞初審本中，譯名詞之譯名，凡其原名之函數較廣，須有數個譯名，方是數用者，其所列譯名，原不以一個為限。但若干名詞，或除普通譯名外，尚有較為專門之譯義，因而應以普通譯名與專用譯名并列者。或除一詞意義而外尚有他種意義，因而須有二個以上之譯名者，編譯者或僅就其普通意義定名，而備就其另一意義定名，似宜均予加列。茲將此類名詞，錄列如下，并就編譯者所及詞人等建議加名詞合併表示之。

英文原名	標準擬定名目	建議應加名辭	備 註
Acceptance	承兌	承兌匯票	
Account	帳(賬)	帳戶；會計科目	
Accounting	會計學	會計	
Audit	審計	查帳	編譯館譯Audit為審計，譯Auditin g為審計或查帳，似欠二字
Auditing	審計；查帳(賬)	審計學	
Bankers acceptance	銀行承兌	銀行承兌匯票	編譯館譯Trade acceptance為商業承兌匯票，而Bankers acceptance僅譯為銀行承兌，亦有矛盾
Call loan	活期放款	通知放款	就Call Loan一字本身解釋，似有通知放款一名為妥，‘活期放款’似可取消，蓋我國金融市場之活期放款，實非call loan也
Cash account	現金帳(帳)	現金帳戶	
Corporation bond	公司債券	公司債	
Credit	信用；貸方	貸	
Current account	活期存款	往來戶	除銀行活期存款外，其他往來帳亦可稱為Current account
Debenture	債券	信用公司債	美國所稱Debenture譯指信用公司債而言
Debit	借方	借	
Funded debts	有基金之公債	長期債款	
Income	收益；所得	收入	Income 用於個人或非營利機關時應譯為收入
Government bonds	公債票	政府債券；公債	
Leasehold	租業	房地租約	
Margin	盈餘；界限	保證金	
Material	原料	材料	企業管理上Material包括原料及物料二者，通常合稱材料
Mortgage	抵押	抵押權	

Output	產品	產量	
Par value	面債	票面價值	
Patents	專利；特許	專利權	
Property dividend	財產分派	財產股利	Property dividend 有時亦譯為發經常股利之一種方法
Rebate	回扣	退稅	編譯館名詞中尚有折扣一詞，本所主筆刪去
Rental; Rent	租金	租費	
Expense account	暫記帳	暫記帳戶	編譯館名詞中，尚有明帳一詞，本所主筆刪去
Syndicate	工會	銀團	

三、譯名原有二個，本所主筆刪去一個者

編譯館名詞，有時同類並譯名列者二個，同人等認為可以刪去其一，僅存一個者計如下列。同人等認為同義譯名，僅存一個，即已足用。若擬定名詞，目前應注意於標準化之問題。設同義名詞有二個，編譯館名詞即無從產生也。

以下名詞，僅以與會計方面有關者為限，至純屬經濟方面名詞之有同樣情形者，同人等未曾細加研究。

英文原名	編譯館擬定名詞	建議應刪去譯名	備 考
Capitalization	資本化；資本建原	資本建原	另主筆資本總額一詞，見本文第一節
Capitalized value	資本化價值；推算所得之資本價值	推算所得之資本價值	
Gains	利益；利得	利得	編譯於 Profit 一詞譯有及餘，利潤二名，并無利得一名，參見後節
Ground rents	地皮租金；地租	地皮租金	
Indebtedness	債務；負債	負債	
Original cost	原來成本；原始成本	原來成本	
Original value	原來價值；原始價值	原來價值	
Turnover	週轉；銷場	銷場	
Depreciation fund	折舊基金；貶價基金	貶價基金	Depreciat 除折舊外，本含有貶值之意義，但 Depreciation fund 并無貶價基金之意義
Drawings	領存；開票	開票	
Notes payable	應付票據；到期票據	到期票據	

四、本所對於自擬名辭，因意依照編譯館所定名詞改正者

本所原來擬定名詞，茲重擬編譯館所定名詞，雖其每本所擬定名詞為妥，因前所意依照編譯館名詞改正者，計開如下：

英文原名	編譯館擬定名詞	本所擬定名詞應修正者	備 考
Adjustment	調整	整算	整算一詞，有自混亂中理出總結之意義，與原名意義不符，調整一詞，合其原義
Advance	繳款；預付	預付；預付款項	
Appraisal	估價	估價；重估價	本所原擬名詞，所以定估價

、重估價二詞者，原為與 Valuation 一詞求其有所區別，實則 Appraisal 一詞完全為估價之意義，Reappraisal 方為重估價。至 Valuation 一詞則為企業會計上主觀的估價，與 Appraisal 本有區別，但其詞并無估價與重估價之分。本館茲同編譯 Appraisal 為估價，并主譯 Valuation 為評價，參見後節 Valuation 條

Vppreciation 與 Valuation 有相同之意義，故同意加評價一詞。增值與強價，與跌價相對，亦稱尤當，故依編譯館 辭改正

Appreciation	評價；漲價	增值
Auditor	查賬員；審計員	查賬員
Capital	資本	資本；股本
Certificate of indebtedness	債務證書	借據
Charges	費用	費用；借入
Charter	特許狀	執照
Circulating capital	流通資本	流動資本
Commodity	商品	貨物
Copyrights	著作權	版權
Corporation	公司；職業基爾特	股份有限公司
Depreciation	折舊；貶價	折舊
Direct labor	直接勞工	直接人工
Direct labor cost	直接勞工成本	直接人工成本
Face value	票面價值	面值
Factor	代理商；要素	代理人
Fictitious capital	虛擬資本	虛偽資產
Flating capital	流動資本	流動資產
Foreign exchange fluctuations	外國變動	國外匯兌漲落
Foreman	工頭	監工；工頭
Frozen assets	凍結資產	呆滯資產
Frozen credits	凍結備用	呆欠
Future delivery	期貨	遠期交易
Going concern value	繼續經營價值	繼續營業價值
Goods	物；貨物	貨物；商品
Increments	增益；增值	增值
Indirect labor	間接勞工	間接人工
Intrinsic value	原有價值	實價

本所主編加跌價一詞

編譯館另有虛構的資本一詞，建議刪去。

Investment	投資	投資；資本	
Labor	勞工；勞力	人工	勞工、勞力，與人工本無極大區別，但似較易統一，因經濟學上通稱 Labor 為勞力也
Labor cost	勞工成本；	人工成本	
Labor turnover	勞工移動	人工週轉率	
Liability insurance	責任保險	屬主責任保險	
Original capital	原始資本	原投資本	編譯館另一譯名「原來資本」建議刪去
Overhead	間接費用	製造費用	本所原擬譯名，僅從製造企業之 Overhead 着想，故與 Manufacturing Expenses 同譯製造費用，實則 Overhead 不限於製造企業，故應譯為間接費用
Payroll	工資單	薪工單	
Mortgagee	抵押人；抵押債權人	受押人	Mortgagee 及 Mortgageor 民法物權編稱抵押權人及抵押人
Mortgagor	抵押人；抵押債務人	出押人	
Pension	卹金	卹費金	
Present value	現在價值	現價	
Private company	私營公司	股份不公開公司	
Productive labor	生產的勞工	直接人工	
Products	生產品	產品	
Profit and loss statement	損益表	損益計算書	本辭本所同人以為損益表一名被損益計算書一詞為妥善確切，但以現行法令關係，未加改正（參見本所彙譯印. 133-134），茲編譯館改定為損益表，同人自同意改正
Public funds	公共基金	公共團體基金	
Quotations	行市；掛牌行市	價目；價目表	
Real value	實際價值	實值	
Redemption fund	還本基金	償債基金	
Rediscount	再貼現	重貼現	國立編譯館名詞中尚有再折扣一詞，因英文原名作此用者極少，故主刪去
Refund	償還	回扣	
Refunding	借債還債	調換	國立編譯館名詞中尚有新債換舊債一詞，主刪去
Relative value	相對價值	相對價值；相關價值	
Reproduction cost	再生產成本	複製成本；重造成本	
Royalties	特許權使用費	租費；版稅	
Share capital	股本	股份	
Unproductive capital	不生產的資本	不生產資本	



Unproductive labor 不生產的勞工

不生產人工

五、建議採用新譯名各名詞

編譯館所擬名詞中，計有下列各詞，本所同人以為其譯名尚不十分確切。故建議採用本所會計名辭彙編所擬名詞。其中若干名詞，本所同人於增訂會計名辭彙編一書時，曾累加考慮，並於編譯一書之「研究及註釋」一節中，予以詳細討論，故凡涉及定名理由而己在本所編譯中論列者，即不復在本文中予以詳論焉。

英文原名

編譯館擬定名詞

本所擬定名詞

備 考

Accumulation

累積

累積

累積一詞，於 Accumulation 之時間歷程，未能表達。累積一詞，則有經由長期累積之意義，故主用累積。又編譯館於 Cumulative preferred stock 譯為累積優先股，與舊譯累積兩詞亦相關矣。

Actual rate of interest 現時利率

實際利率

編譯館譯名，凡 Actual 均譯現時，似不及「實際」為確切。如本詞與 Effective rate of interest 為同義詞，其意義亦為實際或有實利率，譯為現時，轉使詞意晦澀難解。

Agency

代理店

代理；代理處；代理人

代理店意太狹

Agent

代理商

代理人；代理商

代理商意義太狹

Bad debts

呆帳(帳)

壞帳

參見本所彙編

Balance sheet

資產負債對照表

資產負債表

本詞譯為資產負債對照表，似不妥當。按損益計算書編譯館擬譯損益表，並意欲切實，此處加對照兩字，除與原文 Balance 一詞意義無關外，實與累積，詳細討論見本所彙編。又本所譯名，除資產負債表外，並同列平準表，資產負債平衡表，彙編表等名詞，因編譯館已定譯為一個譯名，故上均加刪除。

Capital assets

固定資產

資本資產

Capital assets 固釋 Fixed assets 之異稱，但因該自該種資產之具有資本特質，故與 Fixed assets 同譯一詞，似不妥當。

Capital outlays

置產費用

資本支出

置產費用一詞，未能與 revenue charges 有顯明之區別，參見本所彙編。又 Outlays 與 Expenditure 同義，譯為費用，頗不妥當。參見 Outlays 條。

Capital surplus

資本公積金

資本盈餘

參見 Surplus 條。又國立編譯館譯 Surplus 為「剩餘」，並與其他名詞，與此處之譯 Capital surplus 為資本公積金，亦相矛盾。

論 討 題 專

( 157 )

Constant cost	不費成本	固定成本	編譯館譯 Constant 爲不變，variable 爲可變，其實 Variable cost 并非可變而爲必變，故是應譯爲「變動成本」，與其對稱名詞 Constant cost 主譯爲固定成本
Constant expenses	經常費用	固定費用	
Conversion	兌換；交換；轉換公債	轉換	Convert 可譯爲折合，Conversion 則爲轉換轉化之義，非交換或調換所可表示其意義
Cost of reproduction	再生產費	再生產成本	編譯館譯 Reproduction cost 爲再生產成本，而譯 Cost of reproduction 爲再生產費，前後不符。參見本文專節 Reproduction cost 條
Cost of production	生產費	生產成本	參見本文第七節 Cost 條
Cumulative preferred stock	積蓄優先股	累積優先股	
Current liabilities	活期債務	流動負債	參見本節 Liability 條
Demand note	見票現付證券	即期匯票	編譯館譯 Demand drafts 爲即期匯票
Documentary bill	押匯匯票	單單匯票	發票人爲票據法規定名辭，詞意亦以該立票人爲切合
Drawer	立票人	簽票人	
Extraordinary expenditure	非常支出	臨時支出	國文「非常」兩字，習用上用以指非常變異，用譯 Extraordinary 之譯名，似易誤解 參見本所「彙譯」
Financial statements	財務狀況表；財政報告	決算表	
Finished Goods	製成商品	製成品	
Finished Products	製成出品	製成品	
Fixed liabilities	固定債務	固定負債	
Funds	基金	基金；資金	參見本所彙譯

以上二詞，英文原名字面上雖不同，意義上之距離恐不太遠，主譯爲法商之名詞。又編譯館於 Goods, Products 兩詞，有譯爲「品」者，如 by-products 之副產品 Goods in process 之未製成產品，但有時則以 Good 譯爲商品，以 Products 譯爲出品或生產物，如 Goods in transit 之運途中商品，Joint products 之連結生產物等，前後殊不一致，本所同人建議凡單獨之 Goods 當譯爲物；貨物；單獨之 Products 詞當譯爲生產品；與他字連綴爲一名詞者，主譯爲「品」或「產品」，以資一釋。

Goods in process	未製成品；製造中商品	在製品	參見本所彙譯
Holding company	操縱股份公司	股權公司	本詞Holding一字，譯為「操縱股分」似不如「股權」兩字之為適宜
Hypothecation	抵押	質押	Hypothecation 包括動產與不動產之質押，不限於不動產之抵押
Insolvency (Insolvent)	破產	無力償付；無償付能力	破產為 Bankruptcy，與詞作破產，恐係誤譯
Inspectors	監察人	觀察員	我國公司監察人，與Inspector性質不同
Invoice	發票	發貨單	參見本所彙譯
Lease	租借	租賃；租賃契約	
Letter of credit	信用憑單	信用證	Letter of credit 為一種證書，并非憑單
Liquidation	清賬	清算	本詞指合夥與公司之清算，非指清賬。
Net amount	純額	淨額	Net 一詞，本所同人主譯為「淨」，參見本所彙譯
Liability	債務	負債；責任	本詞迥立編譯館一律譯為債務，而如 indebtedness 則譯為負債與債務二詞。據本所同人之意，法律上與習慣上所謂債務 Debt, Indebtedness 與會計上之負債 Liability 涵義各有不同而會計上 Liability 則通常均專稱為負債，故凡名詞中有 Liability 而編譯館悉譯為債務者，本所同人均主張譯為負債
Net profit	純贏餘	淨利益	參見 Profit 條
Net revenue	純收入	淨收益；淨收入	
Net worth	純值	資本淨值；淨值	參見本所彙譯
Normal cost	通常成本	正常成本	經常與 Ordinary 相混
Obligation	債券	債；責任	本詞原義非指債券
Outlay	費用	支出	本辭與 Expenses 涵義不同，參見本所彙譯
Participating preferred stock	參加的優先股	參加優先股	
Prime cost	原始成本	主要成本	
Profit	贏餘；利潤	利益；利潤	本詞在會計上應稱利益參見本所彙譯
Profit sharing	贏餘分配；分紅法	利益分派	
Promissory notes	期票；本票	本票	票據法無期票名稱
Protest	拒絕支付	拒絕證書	本辭非拒絕支付之行為，而為拒絕證書
Qualified acceptance	限制承兌	附條件承兌	票據法有「承兌附條件」之用語，似以附條，作承兌為妥。限制承兌意義似較晦澀

Quick assets	流動資產	速動資產	本詞與Current assets涵義不同，不能與譯一詞
Recapitalization	再投資本	資本之重定	本詞非指重投資本，而係資本與資本結構之重定。
Salvage	救助費	殘值；殘料；救助及撈救	參見保險法
Sleeping partner	隱名股東	隱名合夥人	Partner 應稱合夥人
Solvency	實力；償付能力	有償付能力	本詞非指實力，亦非指償付能力本身，而係具有償付能力之情形
Stock dividends	股票分類；股票紅利	股票股利	Stock dividends 通常僅限於分派股利，不作其他分派之用，故股票分類一詞似可刪去。關於Dividends一詞之譯名，參見下註Dividend 5條
Subsidies	津貼	補助費	本所另一譯名獎金主取消
Surplus	剩餘	剩餘；盈餘；盈餘	會計上 Surplus 一詞，本所同人主譯為「盈餘」，參見本所彙譯又編譯節於Surplus 一詞之詞義附 Rest 譯為盈餘，而本詞僅譯剩餘一詞，亦不妥善
Surplus funds	剩餘基金	剩餘金	剩餘金非特設之專款，稱為基金似不妥善
Undivided profit	未分配贏餘	未分利益	參見Profit條
Variable cost	可變成本	變動成本	參見Constant cost條
Variable expense	可變費用	變動費用	
Waste	浪費；荒地	耗費；(荒地)	工業上之Waste，指不可避免之平均耗費而言，非指故意之浪費
Working Capital	流動資本	運用資本	本詞與譯與Current assets不同，譯為流動資本似不妥解。

六、編譯館經濟學名詞初審本暨本所彙譯均擬有名詞，但本所同人建議另擬其他名詞者。

下列各名詞，編譯館暨本所同人，均已擬有譯名，但經本所同人詳加考慮，認為另擬譯名較為妥善。茲將編譯館及本所擬定名詞，以及建議另擬之名詞，列表如下：

英文原名	編譯館擬定名詞	本所擬定名詞	建議另擬之名詞	備 考
Assessment	課稅	攤派捐稅	特賦	
Authorized capital	法定資本；基本資本	額定股本	核定資本；核定股本	本詞在我國本無相當內容之事項，惟可移用股份有限公司創立時由發起人擬定，經政府核准之資本總額，故非改譯為核定資本與核定股本
Capital gains	資本收益	資本收益	資本利益	Gains為利益，非收益
Ronus	紅利；純益	花紅；獎金	紅利；花紅；獎金	本詞與Net Profit意義不同，故未可譯為純益。惟除花紅；獎金二義外，亦

Gashier	出納員	出納員；收支員	收支員	可用為紅利，故延讓三詞并存 本詞直譯出納，係借用品譯，習慣上略沿用如虛，實不如收支員妥切合意義
Cost of labor	勞働成本		勞工成本	本詞同義辭La'or cost編譯館譯為勞工成本
Deferred shares	延期付息股	後受股	延付股利股	參見Dividends條
Deferred stock	延期付息股	後取股	延付股利股	
Dividends	股息；分額	股利	股利；分額	Dividends加譯分額一詞雖好，惟股息一詞，本所同人建議改為「股利」，因我國內習慣Dividends往往分為股息及紅利二種，譯為股息，未足盡其意義也
Good in-transit	運送中商品	運送中貨品	在運品	參見第五節 Finished goods及Goods in process條
Liquidating dividends		清算攤派額	清算分額	
Documents	契據；證據	單據	契據；單據	
Double liability	兩重責任	加倍責任	雙倍責任	
Fair market value	公平市價	公平時價	公平市場價值；公平市價	參見Market value條
Floating debts	短期或流動公債	流動負債	流動債務	
Guaranteed stock	保息股份	保息股	保利股	
Idle time	怠工時間	停工時間	閒却時間	怠工一詞，指Sabotage而言，不切本辭意義，停工亦同，故主取閒却時間。
Income account	收入帳；所得帳		收入帳；收入帳	本辭用法頗多，可用為Income sheet之同義辭，亦可用為會計上分類帳中用以記載收益或收入之帳戶，但其一概意義，則指收益帳或收入帳。至所得帳一詞，與Income之譯為所得，體限於Income-tax似，刪去
Joint cost	連結成本；聯合成本	聯合成本	連結成本	Joint 譯為連結，被聯合為公義，故「聯合」一名，建議取消
Joint products	連結產物；聯合產物	聯產品	連結產品	Products似以譯為產品為妥，參見第五節 Finished products條
Market price	市價	市價	市場價格；市價	
Market value	市場價值	現時價值；時價	市場價值；市價	以上兩詞，編譯館就「價」與「價值」之分，Price與Value二者，本所則就「市」與「時」以區分兩辭不同之意義，均認編補不切，故主取譯為市場價格與市場價值，體則同

爲市耳

Negotiability	流動性；可轉移性	流通能力	流動性；流通性	
Net assets	純資產	資產淨額	淨資產	Net主詞爲淨，參見前節
Net capital	純資本	資本淨額	淨資本	
Net earning	純收益	營業淨收益	淨收益；營業淨收益	參見第一節Gross earning條
Net income	純所得	淨收益	淨收益；淨收入；淨所得	參見第二節Income條
Net indebtedness	純債務	負債淨額	淨債務	
Net loss	純損失	淨損	淨損失	
Net value	純價值	淨值	淨價值	
No-par-value stock	非額面價值股票	無面額股份	無面額股份	編譯館譯No par stock爲無面額股份，本詞與之同義，應譯同一譯名
Security	擔保；抵押品		担保；擔保品	
Taxable profit	可徵稅的盈餘	可徵稅之利益	課稅利益	
Valuation	估價	估價	評價	Valuation 爲主觀的估價，主譯評價，以與Appraisal 相區別，參見第四節Appraisal 條
Watered stock	虛額股票；水股	換水股	虛額股；換水股	

七、本所同人並無確定意見，認爲尚須詳加討論各名詞

除以上各項而外，尚有若干名詞，本所同人雖曾擬有譯名，自覺未能完全滿意，而編譯館所定名詞，亦認爲尚有商榷餘地，但確定譯名，似尚多有困難者。計如下列。此類名詞，僅能列述本所同人致慮所及之意見，提供編譯館暨會計學界同志，加以商榷耳。

#### Purchase, Sales

以上二字之譯名，有下列應注意各點：

一、就 Purchase 一詞可譯三字面言，計有「買」「購」「進」三字，其中「購買」二字可以連綴成詞，「買」字綴以「入」字而爲買入，亦可連綴成詞。就 Sales 一詞可譯之字而言，計有「賣」「售」「銷」等三字，可以連綴成詞者，計有「銷售」「售賣」「銷售」「賣出」等項。

二、就上列各字而言，進銷二字，均自他處借來，意義殊欠正確。（進貨未必盡係買入者，銷貨未必盡係賣出者）（詳見本引彙譯），惟有「買賣」二字，其意義既極正確，其應用亦最爲通俗，文旨，及法律，最爲妥當。（民法稱爲買賣），「購售」二字爲買賣之同義語，但其應用，不及買賣二字之普遍。故Purchase與Sales兩詞，其譯名當以買，賣；買入，賣出爲最佳。

三、但我國慣用名辭，簡單應用買，賣，買入，賣出，有特殊歷史原因。例如Purchasing Power譯爲「買入力」不與譯馬關力之通俗適宜。Selling Expense譯爲賣出費用，不若譯爲推銷費用之通俗適宜。故由此而發生之問題，即爲除買賣二字而外，宜以何字與買賣二字連綴成詞，且可適用於與Purchase及Sales各有關名詞。

四、本所前譯Purchase, Sales爲進貨，銷貨，不僅進銷二字之意義，有欠確切，且以Purchase及Sales之行爲，限於貨物，亦屬不妥，故彙譯增訂本改爲「購買」，「購貨（料）」及「銷售」「銷貨」擬以「購」「銷」爲譯名主要字眼。應用購銷而不用買賣，仍覺未能十分切合。但設絕對避免購銷二字，則與習慣上「銷貨」「銷路」「推銷」等名詞，又復未能完全融合，是其困難之點也。

五、編譯館譯Purchase為購買，在經濟學方面，已頗妥當，但在會計學上，如Purchase等項專指貨或料之買入者，究應稱為「購買」抑或「買賣」尚未確定。又Sales譯為「銷售」及「販賣」二詞，就是項名詞之本身而言，「販賣」一辭之意義，頗覺含混，易使人誤解為買賣與實二種行為之總稱，銷售二字較為適用，但仍須應用假借字義之銷售。就名詞之用字而言，當以售賣或賣出為適宜，然其專指貨之賣出時，應稱售賣抑或賣，又如Selling Expenses等名詞，是否可避免銷售而不稱販的或本，是又未定也。

關於上述各點，可知Purchase與Sales二詞，在購，銷，售，買，賣六字之間，應如何選擇，應如何連綴成詞，如何使名詞正確恰當簡潔而又不敢含混，是實為一困難問題，本所同人近恆以為買賣二字，最為妥善確切，然事實上恐購買，銷售，售賣等字，均未能避免不用，而Purchase與Sales與他字連綴而成之名詞，亦未能完全避免購銷售等字眼也。

#### Gross

與Gross有關之名詞，如Gross earnings, Gross income, Gross profit, Gross revenue等，本所擬定名詞，有時譯Gross為毛，有時譯Gross為總，前後不一，蓋慮漢習習名詞頗多也。編譯館一律譯Gross為總，如Gross income，作為總所得，（總作總收入；總收益；總所得），Gross profit作總贏餘，總利潤，（應作總利益）等均是。按Gross一詞之變切意義，為空減去某種扣除數之項目，而尚未減除扣除數者，譯為「總」與Total之意義相混，譯為「毛」，則「毛」為粗疏之意，假借為Gross之譯名，固無不可，習慣上亦多稱為「毛」，然總似未能切合意義也。

#### Replacement

本辭館譯館譯為還原，Replacement fund為抵補基金；本所一為重置，Replacement fund譯為重置基金，按Replacement一詞，譯為還原，或譯為重置，與其「重行置備使其恢復原狀」之本意相較，均似殘缺不全，（因Replacement祇為還原之一種途徑，還原尚有他法，未必均為Replace也，至于重置一辭，則缺回復原狀之意），祇補一詞，意義晦澀，且設Replacement fund之譯名與Replacement之譯名相異，似亦欠妥，本所同人曾考慮改譯Replacement為換置，換換，其相似換置似較切合，但亦未能十全確定也。

#### Tangible Assets, Intangible Assets

以上兩詞，本所擬譯有形資產，無形資產，編譯館擬定實際資產及無形資產。按二詞為對稱名詞，故如譯Tangible Assets為實際資產，則Intangible Assets應譯為非實際資產；反之，如譯Intangible Assets為無形資產，則Tangible Assets應為有形資產。究竟Tangible Intangible以譯實際非實際為妥，抑以譯有形無形為妥，本所同人並無確定意見，蓋實際與非實際，有形或無形，均不足以表示其本意，即英文原名之Tangible及Intangible亦係假借用者也。

#### Proceeds

本詞原義為某種收入，除去重減除之減除後之餘額。編譯館譯名實貨；實益；收谷等三詞，似係就Proceeds適用之場所分別定名而然。本所擬譯擬定譯名為貨價收入，則係僅就Proceed from Sales之Proceeds擬定，兩者似均不妥。又Net Proceeds一詞，編譯館譯為淨收益，純收益，本所譯為淨收入。收入，收益等詞，又不免與Income, Revenue等詞相重復。究竟本詞應如何擬定其譯名，則有待於編譯館暨會計學界矣。

#### Cost

本詞譯館譯為成本或費用，本所僅譯為成本，考編譯館之譯為成本與費用二詞，或以經濟學上，關於Cost一詞，有時宜稱為費用。本所同人以為經濟學上Cost一詞，通用費用與成本二詞，或不如悉用成本一詞為妥，故費用一詞似可刪去。

# 漫談更正錯誤及其方法

威乃安

(一)更正錯誤方法之重要 會計學之為社會科學中之實用科學

已為舉世所公認。考其目的，在於研究實際原理，分析會計科目，

規則等記賬法，以期記錄並整理之結果，能使企業經營情形，與全部

財政狀況，獲得最正確之表示，據以圖一科學之

在事實，其中又以實用科學為尤然。而實用科學中，又以會計學特

別重要。正此一因索(Factor of Correctness)會計學之應用，對於

整個社會，利害甚巨，息息相關，故無計學上或技術上，正誤與否

影響甚巨。茲約略分析於后：

1. 投資者 企業家或投資者，惟二目的，在求經濟利益，其投資

方向或營業政策之決定，皆賴當利是之厚薄轉移，

倘會計計算不正確，致使實際利益之厚薄，發生

錯誤，在無端方面地引起企業家盲目投資，徒勞費

力；消極方面足以招致投資者悲觀的心理，喪失其信

心，一者實非投資者之幸福。

2. 工人 普通職工之報酬有兩種，一為工資，由一定負責事而

計算；一為紅利，依公司獲利多寡而分派。無論工資

與紅利，倘會計處理上發生錯誤之錯誤，與否工人重

接之損失，至為明顯。

3. 社會 倘企業理財之財策錯誤，不惜利用種種手段，虛假

產品之成本，抬高物品之價格，以謀一己之厚利，若

會計人員處理不慎，不加糾正，則將社會將蒙不利

之影響。

4. 政府 自所得稅，過分利稅後，遺產繼承稅等實施以來，政

府感覺最大之困難，即為工商各界缺乏精確完備之會

計記錄，以為抽稅之根據，會計記錄如不正確，不但

徵稅手續上發生困難，並且稅額數額上亦蒙受不利影

響。其理至明。

會計學而已矣。所謂當者，即正確切當之意。會計上發生錯

誤，如不亟加糾正，其關係之重大，誠有出人意料者矣。況處新舊交

替，實為不穩之過渡時期，昔日滯而不合原理之中式記帳方法，已為

有識之士所共棄，正在逐漸淘汰或改良之中。近代歐美新式會計知識

相繼介紹，紛紛輸入，雖基礎未堅，時機未熟，但以社會需求，迫不

及待，於是不得不大敷製造。三月訓練班，兩月補習班，一月速成班

，有如雨後春筍，勃然而興。在此情況下，其對會計事務之處理，無

論原理方面，或技術方面，乖誤之處，誠難倖免。同時工商各界，有

一普遍的傳統觀念，即平時疏忽執行查帳，一切取守密，外人不能

過問。殊不知實行查帳制度，乃糾正錯誤之無上機會，查帳以後，不

但為整個社會取得保證，抑且為本身營業策進改善也。由此以觀，吾



人於討論更正錯誤之際，應不限於會計實務一方面，而於社會心理或觀念上之影響，亦應負起糾正之責任矣。

(二) 檢證錯誤之方法 會計記錄有未形成 (Correction) 某項錯誤，與是否發覺 (Discovery) 該項錯誤，二者並非一事。茲欲討論如何更正錯誤，首當明了如何檢證錯誤，其理至明。關於檢證錯誤，普通採行之方法，不外下列三種：

1. 試算表之應用 此為最通用之方法，即根據會計上借貸基本原理與數學上「等數之和必等」一定理兩者之一致性，將總帳各帳戶之借餘額，編製試算表，如其借貸總額雙方平衡，即過去所有記錄大致無誤。反之，如雙方不能平衡，則定必包括錯誤在內，由此可更用下列方法檢出錯誤之所在：

A 觀察法 觀察試算表上差額性質，是否由於加算之差誤，同時察看借貸兩方有無與此差額性質類似之數額。

B 抽對法 任擇可以致誤之項目或數額，與原始記錄逐筆核對。

C 複查法 不得已時，可用複查法，將一切帳項以與原始簿逐次查核，最好採用逆對之方法，由終結記錄簿對入原始記錄簿。

試算法除為最簡單最通用之檢證方法，促其效用，常受下列之限制：

A 此法不能檢出原理上之錯誤，如科目金額之錯誤，收支支出與資本支出互相混雜之錯誤等是。

B 此法不能檢出一交易借貸雙方，同時漏錄漏過，或重錄重過，或雙方發生同額之差誤，或適當抵銷之錯誤等。

C 即使試算結果互稱平衡，未足證明其為絕對無誤。茲將明了上述各點之情形，姑設一例說明於左：

二十九年十月一日，南溫泉揚興福桌椅商店營業之結果，其記帳於各項原始簿之情形以及當晚過帳完畢總清帳各帳戶之狀況如下：

現金簿收方

借 貸

應收帳款 某 椅 現金收入

借 500.00 貸 500.00

非 310.00

非 200.00

非 500.00

須知

Gr. 結貨——椅

Gr. 銷貨——椅

Dr. 現金

現金簿付方

陪都桌椅公司	應付帳款	應付帳款	應付帳款
Dr. 應付帳款	Dr. 應付帳款	Dr. 應付帳款	Dr. 應付帳款
Gr. 現金	Gr. 現金	Gr. 現金	Gr. 現金
¥100.10	¥100.10	¥100.10	¥100.10

進貨簿

陪都桌椅公司	應付帳款	應付帳款	應付帳款
泰記商店	應付帳款	應付帳款	應付帳款
Cr. 應付帳款	Cr. 應付帳款	Cr. 應付帳款	Cr. 應付帳款
Dr. 運費—桌	Dr. 運費—桌	Dr. 運費—桌	Dr. 運費—桌
Dr. 運費—椅	Dr. 運費—椅	Dr. 運費—椅	Dr. 運費—椅
¥1,100.00	¥1,100.00	¥1,100.00	¥1,100.00

進貨

桌	椅
¥50.00	¥60.00
400.00	600.00

銷貨簿

中央政治學校	應收帳款	應收帳款	應收帳款
Dr. 應收帳款	Dr. 應收帳款	Dr. 應收帳款	Dr. 應收帳款
Gr. 銷貨—桌	Gr. 銷貨—桌	Gr. 銷貨—桌	Gr. 銷貨—桌
Gr. 銷貨—椅	Gr. 銷貨—椅	Gr. 銷貨—椅	Gr. 銷貨—椅
¥320.00	¥320.00	¥320.00	¥320.00

銷貨

桌	椅
¥100.00	¥200.00
¥100.00	¥220.00

現 清 帳

現 金	現 貨 一 棧
\$100.00	\$200.00
\$310.00	
\$100.10	
\$100.00	

應 收 帳 款

\$320.00

應 付 帳 款

\$100.10

\$1,100.00

進 貨 一 棧

\$90.00

茲將帳面項目並錄有誤錯者，特根據上列總清帳戶之餘額編製試算表如下：

試 算 表

現 金	\$ 899.90	
應 收 帳 款	320.00	
現 貨 一 棧		\$ 410.00
進 貨 一 棧		420.00
進 貨 一 棧	\$199.79	
應 付 帳 款		999.90
總 計	\$ 1,829.90	\$ 1,829.90

此處應特別注意，根據上述計算之結果，借貸兩方即相平衡，依舊可以藉以判斷該商店之記帳當無錯誤。然而事實不然，店主實地考查並仔細核對之結果，發現下列各項之錯誤：

- (1) 向陪都桌椅公司進貨之發票一紙，金額為\$100.10，但進貨簿中之記錄誤作爲\$110.00，僅付出現金時，仍爲\$100.10。

- (2) 進貨簿中之應付帳款類少計\$10.00，但進貨總額並未少計。

- (3) 兩日之銷貨及應收帳款總額各少結\$80.00。

- (4) 同日現金簿中之現存欄多結\$10.00，但現金簿收支總額並未多計。

四項錯誤混雜之結果，試算表之借貸兩方適用平衡用試算法以檢驗錯誤其效用乃受相當之限制，於此可見其一般。因此又不備不探用下列諸方法以資補救：

### 2. 自動檢證制度 (Automatic Process)

所謂自動檢證制度 (Automatic Process) 即在制度組織上與事務程序上，設計一種特殊制度，使企業之內部，無論對於款項之收支，貨物之運輸，以及會計上之一切事務之處理，在職務上使各職員分配適當。在記錄上使其相互牽制，因此，所有錯誤或弊端，得以自動檢證自行發覺之程序也。此種方法，普通稱爲內部牽制 (Internal Check)，常包括兩種意義：(1) 爲工作上的牽制，(2) 爲紀錄上的牽制；正如 W. R. Thompson 所云：「內部牽制之基本原理，在使會計工作與業務工作完全劃分，並使使所設計之會計制度

，其本身即具有內部牽制之效用者也」。至此項原理應用之方法，約如上述：

- (A) 凡所規定辦事程序，皆由一人之專辦與他人之事務，相依賴爲輔。

- (B) 各部門間之所有記錄，務使相互發生連鎖與軌跡 (Chain and Corollary) 之作用。

根據前者，如某甲所爲之事項或記錄發生弊竇或錯誤，特與相依賴之某乙所得之結果或所處之事務相核對時，立即可以自行發覺。根據後者，舉一種簡單之例言之，比如材料會計中，材料倉庫中領取手續，須以領料單爲之，每日根據領料單貸入「材料細帳」，月終根據本月領料單之總額貸入材料控制帳戶，如此，每臨月終結算之時，若材料明細帳之款額，與材料控制帳戶之餘額不能平衡，則可證明，二者之中，必有一方包含錯誤也。

考此法不僅可以自動檢證錯誤，更且含有預防錯誤之作用，故凡近代之各利企業組織中，對於此法之採行，已極其普遍。然此法之效用，仍受相當之限制，比如會計原理上之錯誤，屬無弊之錯誤，以及兩方金額之錯誤等，均非此法所可檢證，故又有賴於下列之方法。

### 3. 推行繼續審計

西德有云：「To get is better than to have」。孔子尚有「三錯」之語。其意均謂錯誤本爲人之習性。一經審計學師僅本此理論而產生。審計之旨趣，不但對於因學識缺乏，致犯原理上之一切無意的錯誤，可予以實質的檢核與糾正；即於因意圖舞弊，而爲詐僞之記載者，亦可予以儘量的揭露與查證，審計可依照審查之時期及次

數為標準，分為下列二種：

1. 定期審計 (Periodical audit) 在營業期間終了後，對於其全部帳項，彙作一次之詳密審查。

2. 繼續審計 (Current audit) 將一企業某一整個會計期間，分為若干短期，而在各期中，對其帳目，隨時舉行審查。

上述兩種審計，無論從檢誤防弊之效用上看，抑從查帳手續之方便上看，均以後者之應用較為適於前者。第一，規模較大之企業，常須舉行詳細審計 (Detailed audit)，在此情形下，交易繁多，帳情複雜，若亦任其帳目累積至期末，然後一次加以審查，難免不因時間匆促，而有草率疏漏之虞。此為定期審計之最大缺點。第二，再則倘有錯誤與舞弊情事，必待期末審查始行發現，常覺失却時勢，甚且補救乏術，此為定期審計之又一缺點。第三，反之如實行繼續審計，不但前二缺點可以彌補，並且更可促使會計人員時存警惕之心，加緊工作，謹慎將事，如此則錯誤舞弊之機會，自亦可以大為減少矣。

最理想之辦法，莫過於將上述試算法，自動設置制度，及推行繼續審計三者，同時施行兼顧並顧，然後不任其為若何固大之組織，複雜之帳情，一切錯誤皆可無所遁形也。

(三) 錯誤之類型 會計上之一切錯誤，可依下列不同之基準各分為數類：

(A) 依錯誤發生之性質為基準，可分為二大類：

1. 原理上之錯誤 (Errors of Principle) 如資產負債損益科目分類之失誤；收益支出與資本支出存貨之混淆等是。

2. 機械性之錯誤 (Mechanical Errors) 此又可詳細分為數類：

a. 計算上之錯誤如把帳銷貨進貨數量單價等計算之錯誤；帳簿表單上合計額與轉帳額不符之錯誤等是。

b. 入帳及轉帳之錯誤 (Errors of Commission or Error of Transition) 前者如甲科目之帳項誤入乙科目，

後者如由原始簿通入普通總帳或補助總帳時將 231.00 誤寫為 231.00 是。

c. 漏帳之錯誤 (Errors of omission) 如銷貨缺之貨品，業已送出，而遺漏銷貨交易之記帳；又如期末各項應收應付項目 (Accrued Items) 漏未完全記帳等是。

d. 抵銷之錯誤 (Offsetting errors) 如資產或負債科目中，有一千元之錯誤，而同時在損益科目中，亦有相等數額之錯誤，而兩相抵銷者是。

(B) 依錯誤發生之原因為基準，可分為二類：

1. 故意之錯誤 (Intentional Error) 又可細分為二種：

a. 由於職員之舞弊者，如現銷百元貨物，入帳八十元之誤。

b. 由於公司之政策者，如開創若密準備 (Accrete for

or) 以期減低分紅額及納稅額，將資本支出記入收益支出。或將折舊率 (Depreciation Rate) 過事誇張等是。

2. 有意之錯誤 (Unintentional errors) 一切原理上或記載

事務上之錯誤屬之，其內容約如前述第一類之分析。

(C) 錯誤發生之影響為基準，亦可分為下列二大類：

1. 不影響盈餘 (Surplus) 數額或淨值 (Net Worth) 價值之錯誤。——如資產或負債項之錯誤是。

2. 影響盈餘或淨值之錯誤。——此又可分兩種：

a. 影響某一期之利益 (Profit) 但可於下一期自動抵償 (counter-balanced) 之錯誤。如存貨估價之錯誤，應收應付項目計算之錯誤等是。

b. 影響某一期之利益不能自行抵償之錯誤。如折舊之

提或少提，資本與收益支出之混淆等錯誤是。舉例

言之，供用二十二年之某項固定資產，每年應提百分

五之折舊者，今誤提百分之四；又廣告費五百元誤記

為商譽 (Goodwill)，此二錯誤均將永久影響公司之淨

值，如不設法更正，無由自動抵償。

細考上述三種分類方法，只因其所根據基礎之不同，而有種種各

異之說法。然既更正錯誤之意義上言，前二種分類方法，似無多大裨

益。茲為方便起見，特根據第三段之次序，對於各種更正之方法，一

加說明於后：

(1) 一切錯誤之更正，均填於普通分錄簿或另用借貸單 (Debit

credit ticket) 分錄之，不得在帳簿上直接更正。

(2) 一切錯誤之更正，須先明其發生原因及其影響，然後

其適切而當之方法。

(3) 於上一期或前數期所發生之錯誤，如屬前述分類 (第二

類 下仿此) 中之第一類或第二類中之前一類，普通均可

無需加以更正。如為第二類中之後一類，則須於盈餘帳中

登之。

(4) 對於本期發生之錯誤，如在未結帳前發覺時，無論其屬於

何類，均當為之更正。其方法可將其錯誤之項目與應記之

帳目，相互調整，以資糾正。

(5) 對於本期發生之錯誤，如在已結帳後發現時，第一類及第

二類中之前一類可以不必改正 (但如有特殊需要時，仍以

更正為佳) 至第二類中之後一類，則必需加以更正。其方

法亦可與盈餘帳相調整。

(6) 如誤錯果積甚多，為手續上之便利計，可用工作底稿，先

為彙集，然後更正。

(7) 關於會計報告如有錯誤，亦需例予更正，其因一理

亦涉他方者，其更正必需求其完全。

(8) 更正錯誤最後之結果，可另編盈餘變動表，以示更正後盈

餘變動之狀況。茲將各種更正方法，一一舉例分述於

后：

(四) 不影響盈餘之錯誤。

所謂不影響盈餘之錯誤者，亦即不致變動損益帳戶價值之錯誤，

其意義已略述前節。此種錯誤之更正方法，甚為簡單，只須於普通分

簿中，將誤記之帳戶轉入正確之帳戶，或將誤記之數額改記正確之數額即可。如另用借貸單以爲更正之分錄，俟過帳完畢後另行歸結亦可。

茲舉例說明如次：

今有信用銷貨 \$200.00，顧客爲 W X X，現查出帳簿中由簿記員誤記者張 X X，茲應爲更正如下：

H X X	\$200.00
張 X X	\$200.00
W X X 月 X 日 將 W X X 之錯誤	

月 務 服

倘上列二客戶帳所屬之總帳不同，則其總帳帳戶自應同時加以更正。

仿此，倘有某項固定資產，例如機器，其改良費用 \$50.00，被借入折舊準備帳戶，此時之更正可以簡單分錄爲之：

機器	\$50.00
機器折舊準備	\$50.00
更正某月某日機器改良成本 \$50.00 借	
入機器折舊準備之錯誤	

上述二例，皆誤至爲簡單，故其更正只須用一分錄，將其正誤兩帳項互相調整即可。反之，若誤錯較爲複雜，更正時亦須有較詳細之分錄，始克濟事。此類更正事項，普通可有二種辦法，茲分別例述於左：

(卷三第)

某商以應收票據一紙，償還其債權人王某，並允讓予相當之折扣

符記於於記帳時誤作下列之分錄：

債權人 (王某姓名)	\$90.00
銷貨折扣	10.00

應收票據

將票據額一紙 \$1,000.00 以折扣價與

債權人王某。

細考上項記錄，實包括兩重錯誤：(1) 將利息費用誤爲銷貨折扣 (2) 將應收票據貼現誤記爲應收票據，故其更正方法，當有如下之分錄：

(第一法) (1) 應收票據	\$1,000.00
債權人 (王某姓名)	\$380.00
銷貨折扣	10.00
將票據貼現與甲區之記錄	
(2) 債權人 (姓名)	\$690.00
利息費用	10.00
應收票據貼現	\$1,000.00
應收票據面額 \$1,000.00，一紙以 1% 折扣價償還債權人。按修正後之記錄	

上列所示，僅爲更正方法之一種。此外尚可以下列方法，亦得同樣之更正。即僅將誤辦之項目輸入正確帳戶中，而爲合併之分錄：

(第二法) 利息費用	\$ 10.00
應收票據	1,000.00

折舊折扣 10.00

備用金 1,000.00

房屋折舊 1,000.00

修正時，若用上列合併分錄，必須詳細註釋，方可明其原委，

故這不如前法簡單，同時復多簿記員對於錯誤之更正，應俾先將錯誤

紀錄為相反之分錄，然後再為正確之記載，使關於複式的合併分錄中

，同時糾正其錯誤部份者，手續上反而容易簡明易行也。因此吾人得

一結論：凡不影響盈餘，或於結賬以前所發現之一切複雜錯誤，其更

正方法，為先將原有錯誤之記載為相反之分錄，然後覆之以正確分錄

是也。

(五)暗中影響盈餘之錯誤 吾人研究不影響盈餘之錯誤更正方

法時，應特別注意，有一種情形，就錯誤之表面觀之，雖與利益無關

，但內裏却間接的影響其費用或所得，故吾人必將錯誤詳加分析，此

種情形方可發現。例如，三年前曾購新櫃台一座價值\$5,000.00，當

時誤記於房屋賬戶中，待三年後始經發現，應加以更正，觀之，

只作下列之更正記錄，似已足夠：

生財器具 5,000.00

房屋 5,000.00

複合一號70, NO. 1, 價\$5,000.00 一張記賬賬戶，按

更正。

上項更正分錄誠屬正確，但倘不夠，即其錯誤仍未徹底改正。

查三年以內房屋與生財器具二者應機折舊，此點雖問，但須知二者之

折舊率迥不相同；因其折舊率互異，而折舊乃費用之一種，以折舊

抵改正該項錯誤，又不得不涉及盈餘，而為適當之調整也。今設該

公司通常房屋折舊率每年3%，生財器具則為10%，三年以來其折舊之

總額應為\$1,050.00，因此欲完全更正此項錯誤，必須同時調整折舊

準備與盈餘賬戶，如下所示：

房屋折舊準備 450.00

盈餘 1,050.00

生財器具折舊準備 1,500.00

房屋折舊準備折舊之折舊，應由折舊準備

\$5,000.00 以3%之折舊率計算，記為房屋折舊。

按10%折舊率計算應行更正記入，生財器具折舊

準備。

根據上述一例，可知吾人於更正錯誤之時，先須研究該項錯誤之

根本性質，表面上雖未直接影響盈餘，仍須注意其間接影響，是否暗

中對於損益項目或盈餘賬戶有所變更，若有，即須同時為之調整蓋必

如此，然後填補漏訛之糾正也。

(六)未結賬前非實物賬之錯誤 以上所論均為實物賬錯誤之更

正方法，茲更進而討論非實物賬。非實物賬之錯誤，如在結賬以前即

便發現，自與盈餘不生關係，其理至明，故其更正方法，大致與上述

無異，或先將誤賬與相反之記載，再為正確之分類；或僅將錯誤

部份為之糾正，其餘不動，二法均無不可。例如修理機器工資若干，

專 題 討 論



其修理費誤記資產賬戶，此項錯誤倘未結賬以前即已發現，其具體作  
爲如下之更正：

資產增加 100.00

修理費 100.00

收按支出賬記資產支出，茲特更正。

其另一更正方法如下：

工資 100.00

工資 100.00

沖銷錯誤分數

工資 100.00

工資 100.00

記錄錯誤之應用，原應記工資，今見VO，非一

按上述辦法，若所發現之錯誤係屬現金事項，或其他極其簡單之  
賬項，則以採用前法爲佳，即不必先爲相反之記載也。

每有簿記員發現賬簿上有錯誤時，即用紅色墨水劃二橫線，然後  
再寫正確分錄，重行過帳者，此法至爲不妥，學者絕宜避免，因爲：

第一，若該錯誤於原始簿結編後始發現，採用此法爲之更正時  
，勢必連累結數；

第二，更正分類與劃去之錯誤記錄常前後互相隔離，難使閱者一  
目了然其錯誤之原委；

第三，更改之註釋不易說明清楚。

此外更難的一種辦法，即僅存原有科目與摘要，而將借方或方

各欄中之數額刀刮，或皮擦，另寫正確之數。此法既易污損帳簿，  
字跡模糊，且更正之處不易覺察，若其錯誤經審經過帳，則總帳上  
之錯誤，至易忽略，忘却更正。且此種辦法實亦爲法律所不許可也。

(七)下期發現的影響盈餘之錯誤若本期錯誤至下期始發現。

聞其是否需要更正，即錯誤之性質而定。若該項錯誤誠然變應資本帳  
戶之價值，自必加以適當之更正，反之，若錯誤之結果並不影響於資  
本帳戶之結數，比如某一費用帳項誤記爲另一費用帳項，或某一收益  
項目誤記爲另一收益項目，其科目雖誤，但數目相同，故均於該項淨  
利毫無變動，亦即對於資本主帳不生影響，因此不必加以更正。雖該  
該期損益表之詳細內容，不免爲之稍形扭曲，究則無關宏旨也。故吾  
人對於上期發生之錯誤，只非實物帳之足以影響盈餘或資本帳者，始  
有予以更正之必要。

此種足以影響盈餘之錯誤，多數既影響於一非實物帳，同時又復  
牽及某一資產帳或某一負債帳，倘此受其影響之諸帳戶（資產帳或負  
債帳）繼續存在，迄未消除，則必予以適當之更正，使其數額與事實  
相符合。至其對方科目或爲盈餘，或爲其他相當資本帳觀其情形而定  
，例如，律師費 150.00 本爲「普通費用」，但於上期誤記爲「開辦  
費」。更正時須從「開辦費」帳項下減除 150.00 庶使資產價值得以  
正確。同時因資產總額減少之故，則盈餘自應相對的爲之減少，故又  
應於盈餘帳項下減除同等之數額也，其更正分錄如下：

開辦費 150.00

盈餘 150.00

用用者將用用者人者水者之者者，其VO者一  
 同者，者發現上期某項存貨估價時，低估若干，且該存貨賬戶仍  
 繼續存在，則須為下列之更正分錄：

存貨 借 1,500.00  
 應收 貸 1,500.00

用用者將用用者人者水者之者者

在此種情形下，當無須重行開上期賬簿。揭開非實物賬加以更  
 正，復權之再以度結帳手續，蓋如此不但徒勞無功，抑且易滋混淆也  
 ，須知更正之惟一目的，在於錯誤既經發現之後，使帳簿記錄得以正  
 確，蓋誤原委藉以明悉，殊不以膠柱鼓瑟，追改過去之符號也，如事  
 實上有所必要，儘可根據更正後之事實，重編上期之損益表，以資表  
 明實際情形，亦已是矣。

茲更進而討論另外一種情形：即因非實物帳之錯誤，連帶影響到  
 某種資產或負債，而該非實物帳早經結束，不復存在，其更正問題，  
 略有不同，此類情事，亦未見不鮮，比如會計期間終了整理賬錄(A  
 justment)數字有誤時發現時，該整理帳戶(Adjusting entry)已屬  
 沖轉分錄(Reversing entry)轉列下期帳簿，即其一例，此時更正方法，  
 當以盈餘帳或資本帳為其轉正之對象，茲舉例說明之，某公司於期末  
 結帳之時，會為下列之整理記錄：

普通盈餘 借 1,500.00

應付未付利息 貸 1,500.00

上期整理分錄學理上原屬無誤，惟詳查應付款額實際應為1,105

0.0，今誤記為1,500.00，故須加以更正，但當該項錯誤發現之際，  
 早經作成結帳後之沖轉分錄：

應付未付利息 借 1,500.00

推銷員獎金 貸 1,500.00

如此則上期費用既經錯誤，則盈餘自必受影響，少計1,500.00，  
 其理至明，同樣，本期推銷員帳亦隨之少計1,500.00，因結轉本期之  
 推銷員帳貸方餘額仍誤記數額1,500.00，而非1,150.00也。綜上  
 所言，此筆錯誤應為如下之更正：

普通盈餘 借 450.00

推銷員獎金 貸 450.00

更正整理賬錄之錯誤貸付未付推銷員獎金：

原估計數..... 1,500.00

實際估計數..... 1,050.00

應調整..... 450.00

上例僅示借用帳錯誤之更正方法，至若收益帳或估值帳等影響記  
 錄發生錯誤時，其更正方法略同此例，舉一反三，不難類推，於此吾  
 人可得一原則：凡結轉於本期之資產帳或負債帳，為上期非實物帳之  
 錯誤所牽動時，其更正方法為將該非實物帳與盈餘帳相轉正；倘估值  
 為所牽動時，則將該估值帳與盈餘帳相轉正。

(八) 隔期發現的影響盈餘之錯誤，倘錯誤發生以後，同隔一個  
 或一個以上之會計期間，方始發現；換言之，在錯誤之發生與覺察的  
 過程中，若已經過一次或一次以上之結帳手續時，其影響非實物帳之



折舊額  
 折本(抵折額於殘餘價值)  
 # 1,125.00  
 800.00  
 # 325.000

由此可知前項錯誤實使該商號資產價值為之膨脹，因汽車帳中仍含有舊汽車之原價(計3,000.00)在內，合併新購汽車所付實額(1,000.00)則造成計4,000.00之鉅額資產，而新購汽車之實際價值僅為計1,800.00也。此項錯誤應為更正如下：

折舊率  
 # 1,875.00

盈餘(折舊損失)  
 # 375.00

汽車帳  
 # 2,200.00

更正汽車帳之錯誤，內容如下：

舊汽車(No.5)成本.....計 3,000.00

新汽車(No.11)實付數..... 1,000.00

舊汽車(No.1)成本.....計 4,000.00  
 1,800.00

# 2,200.00

(九)更正工作單之應用 若遇錯誤繁多，帳情複雜之時，最好採用一種更正工作單(Work sheet for correcting books)如左列第一圖之內容，保根據下列各項事實所編成。

某公司開業已四年，其帳簿上所示歷年利益如左：1936為計8,000.00；1937為計9,000.00；1938為計4,000.00；及1939為計6,900.00。每年年終所有普通數計100,000.00按照5%分派股利。至1939年12月底，

該公司盈餘總額共為計7,000.00。四年來營業狀況，經詳細審查結果，發現下列各項事實：(一)存貨估價：1938,12,31存貨高估計1,500.00；

1939,12,31，高估計2,000.00；1938,12,31，低估計1,500.00；1939,12,31，則低估計500.00。(2)匯率折舊：1938折舊少提計1,000.00；1937少提計600.00；1939亦少提計900.00；1938則多提計200.00。(3)結帳前整理記錄：1938,12,31，遞延費用多計計500.00，應付未付工資多計計100.00，138，有「修理費」計500.00誤入「生財器具」；年終結帳整理記錄中，應付未付工資多計計200.00，「增建房屋」計1,500.00誤入「修理費用」，年終結帳整理記錄中，應付未付稅捐少計計500.00，已併於1939年度稅捐一併繳納。1939，有搬運車輛買價計1,500.00誤入折舊準備帳之借方，年終結帳整理記錄中，應付未付稅捐多計計200.00；遞延負債多計計200.00；又應付未付利息亦多計計100.00。

下列更正工作單中，第一欄為摘要，中間各欄為調整各年度利益之金額，各分為借貸兩欄，最後則為註解欄藉明更正分錄之來源。第一行之各貸方欄記各年度帳簿所示之利益金額。第(2)及第(6)行均為存貨高估事項，其1938年度之利益係因存貨高估而膨脹計1,000.00，同時1937年度之利益即以1938,12,31存貨高估之錯誤，而收補計1,000.00，二者差誤適當抵銷，(見前述第(八)節第一類之錯誤)故於1937,12,31以後之公司盈餘毫無變動，故帳簿上不復需要為整理之記錄。同樣，1937,12,31存貨低估之錯誤致使該年度之利益膨脹計2,000.00，但亦於1939年度收補之利益中互相抵銷，自動更正矣。第(3)

某某公司——更正工作單——1940, 7, 28

(17)

摘要

摘	1928損益		1929損益		1,801損益		1931損益		註解
	Dr.	Cr.	Dr.	Cr.	Dr.	Cr.	Dr.	Cr.	
(1) 各年度12月31日帳面總額 1928, 12, 30 總 賬整理:									
(2) 存貨高估數		8,000		9,000		4,000		8,000	Gr. 折舊準備
(3) 折舊少計數		1,000		1,000					Gr. 折舊準備
(4) 遞延費用多計數		500		500					Gr. 折舊準備
(5) 應付工資多計數		200		200					Gr. 折舊準備
1937, 12, 31 錯誤整理:									
(6) 存貨高估數				2,000		2,000			Gr. 折舊準備
(7) 折舊少計數				600					Gr. 折舊準備
(8) 應付工資多計數				800		200			Gr. 應付器具
(9) 管理費賬記生雜器具數 1938, 12, 31 錯誤整理:				500		1,500			Gr. 折舊準備
(10) 存貨低估數						1,500		1,500	Dr. 折舊準備
(11) 折舊多計數						200		200	Dr. 應付
(12) 應付稅捐少計數						500		500	Dr. 應付稅捐
(13) 增建房屋添配整理費數 1939, 12, 31 錯誤整理:						1,500		1,500	Dr. 應付稅捐
(14) 存貨低估數								500	Dr. 應付稅捐
(15) 折舊多計數								300	Dr. 折舊準備
(16) 應付稅捐多計數								200	Dr. 應付稅捐
(17) 遞延費用多計數								200	Gr. 應付稅捐
(18) 遞延費用多計數								100	Dr. 遞延費用
(19) 遞延費用多計數								200	Dr. 遞延費用
(20) 總計	2,500	8,200	3,300	10,700	700	9,200	1,900	7,400	Dr. 遞延費用
(21) 本期淨利	5,700		7,400		8,500		5,500		Dr. 遞延費用
(22) 營業結總	8,200		10,700		9,200		7,400		Gr. 折舊準備 1,500

論 時 題 專

(2) 及第(12)行表明存貨低估之影響事項。第(10)行之情形適與第(2)及第(8)行相仿，皆未嘗影響盈餘，惟第(11)行則稍異。蓋因1930年度尚未結帳，1939, 3, 31形成之錯誤尚未曾由自動糾正之時期，就現時而論，其影響仍繼續存在，故須為一更正分錄，借商品盤存而貨盈餘。第(3), 第(7)及第(13)行均為折舊少提之整理事項。以其性質完全相同，故其更正皆為增加(貸)折舊準備，而減少(借)盈餘金額。第(11)行與前三者恰巧相反，折舊誤為多提，致令盈餘減少，故更正方法乃為借折舊準備而貨盈餘也。第(4), 第(5), 第(8)及第(12)行之整理分錄與第(2)行相類似，其錯誤事項均為變而未原則，但僅可於下期自動糾正者，故此等錯誤尚係1930年度始經發現，即無須另為整理記錄。另一方面，第(6), 第(17)及第(18)行既分錄則與第(14)行性質相同，錯誤項目雖可於19, 0, 12, 31自行抵銷，但當1949, 1, 28查帳之際，則仍未嘗自動糾正，故須加以更正，將各該項目，依其性質，分別或借貸其資產或負債帳戶而與盈餘相轉正也。第(9)及第(1)行諸項目均係資本支出與收益互相混淆之錯誤，其間並無自動糾正之效能，故第一項目均須分別其資產帳戶與盈餘相轉正。第(19)行所示項目則與盈餘無關，其資產帳戶(估價帳戶)既經誤記，可就此帳加以沖正，借貸分錄均於最後一號中表明之。第(20)及第(21)行為總結四年來利益之調整事項，其更正以後之正確淨利即為第(21)行所示之總額。

上列工作單製成以後，一切更正分錄均可據以求得。茲將所有記錄列左：

(a) 折舊

#1,700.00

折舊準備  
更正折舊準備之錯誤，內容如下：  
區估之數，1933 #1,000.00  
1937 600.00  
1939 300.00  
#1,900.00  
區估之數，1938 200.00  
#1,700.00  
#500.00  
#500.00

(b) 盈餘  
生財器具  
更正1,300.00之錯誤，修理費誤記為生財器具。  
#1,500.00  
#500.00

(c) 房屋  
盈餘  
更正1538，一增修房屋為修平費之錯誤  
#500.00  
應付未付稅捐 200.00  
遞延負債 500.00  
應收未收利息 100.00  
盈餘 800.00

(d) 商品盤存  
應付未付稅捐 200.00  
遞延負債 500.00  
應收未收利息 100.00  
盈餘 800.00

(e) 遞延負債  
更正1930, 12, 31結帳前應記之錯誤，一存貨價格  
低估。應付稅捐，遞延負債及應收利息均高估。  
#1,500.00  
#1,500.00

拆舊準備  
更正1939, 1-之錯誤，增修貨車價值記於拆舊準備  
戶之借方。  
#1,500.00

上列各項更正分錄過帳以後，則所發現四年以來之一切錯誤，均為整理清楚，面目一新，然後1939年度報表，亦可據以編製，分毫無誤矣。

同時為便於明瞭正誤以後，盈餘變動之實際狀況計，更可根據所  
項正誤工作單據，造公司盈餘之調整表，其內容如第二圖所示。

某 某 公 司

盈 餘 調 整 表

自1936,12,31起至 1939,12,31止

結數1936,12,31	
加利益1936	\$5,700.00
減分派股利1936,12,31	\$5,700.00
調整後結數1937,12,31	5,000.00
加利益1937	\$ 700.00
減分派股利1937,12,31	7,400.00
調整後結數1937,12,31	\$8,100.00
加利益1937	5,000.00
減分派股利1938,12,31	\$11,000.00
調整後結數1938,12,31	5,000.00
加利益1938	\$6,000.00
減分派股利1939,12,31	5,500.00
調整後結數1939,12,31	\$7,100.00
分派股利後結數1939,12,31	\$7,100.00
	\$7,000.00

盈 餘 之 調 節

帳面盈餘1939,12,31

加:

折舊多提數 1938	\$ 200.00	
房屋投資數 1938	1,500.00	
存貨低估數 1938	500.00	
稅捐多計數 1938	200.00	
遞延負債多計數1939	200.00	2,600.00

\$9,600.00

減:

折舊少提數		
1936	\$1,000.00	
1937	600.00	
1939	300.00	\$1,900.00
修理費開支1938		500.00
利息收入多計數1939		100.00
調整後盈餘		\$7,100.00

(十) 編表之修正 上述各項正誤手續完畢以後，可仍按用工作底稿之方式，進而編製各種靜態或動態之會計表，左列第三圖所例示者，爲靜態報表之更正方法，苟明乎此，則對於任何報告，不難仿此類推，予以適當之調整也。圖中最末兩欄抄錄原報表表內之內容金額，摘要項目依此排列，與結帳後試算表格式完全相同，中間兩欄記錄借貸整理之金額，最後兩欄則記錄調整以後資產負債之相當金額。注意整理欄中借貸之各項金額，係根據前節所述更正記錄，逐一列

入，加以調整，金額前冠有文字，以資核對，如此則最後兩欄即爲該公司資產與負債之正確狀況也。至損益表——動態報告之調整格式，可以仿此，各項目列於高首兩欄，結總時當不必恰相平衡，其表現於借方之差額爲損益，表現於貸方者則爲淨損，應用此項工作單。對於任何某一日或某兩日之報表之調整整理，可以無須更動帳簿上之記錄，而能獲得更正之效果焉。



某 某 公 司

資產負債表正業工作單.....1931.12.31

摘 要	資產負債表, 1930, 12, 31		類 型		配 錄		整理後資產負債表, 1930, 12, 31	
	Dr.	Cr.	Dr.	Cr.	Dr.	Cr.		
現金.....	10,000.00				10,000.00			
應收賬款.....	20,000.00				30,000.00			
應收帳款.....	25,000.00				25,000.00			
應收未收利息.....	250.00				150.00			
商品儲存.....	40,000.00		(d)	500.00	40,500.00			
房屋.....	85,000.00		(c)1,500.00		36,500.00			
運貨設備.....	5,750.00		(e)1,500.00		7,250.00			
生產器具.....	16,000.00			(b)	500.00			15,500.00
折舊準備.....		12,000.00				(a)1,700.00		
應付帳款.....		20,000.00				(e)1,500.00		20,000.00
應付票據.....		21,000.00						2,000.00
應付未付利息.....		600.00						600.00
應付未付稅捐.....		800.00		(d)	200.00			600.00
遞延負債.....		800.00		(d)	200.00			400.00
股本.....		100,000.00				(c)1,500.00		100,000.00
盈餘.....		7,000.00		(a)1,700.00		(d)	800.00	7,100.00
合計.....	182,000.00	182,000.00	6,100.00	6,100.00	184,900.00	184,900.00		184,900.00



500.00

(註)實際利息少於帳面利息者「一」；實際利息多於帳面利息者「十」。

二十九年十月小冊集

### 編後記

歷年以來，整飭吏治與健全行政機構之呼聲，甚盛。蓋歷上，已形政朝野一致之要求，且多實際之改革，願解決此問題之先決條件，在視財政能否上軌道以為斷。財政問題，經緯萬端，而其與行政最感密切之點，厥為實行固然獨立之主計制度，與夫內部牽制之聯誼組織，故會計一端，實為財務行政之中心問題。而整個財政活動之表現與其定章的配系，亦為會計是賴，故會計制度之重要，在健全財務行政工作中，不容忽視。自公庫在創始後，我國會計已成一完整之制度，願在其實施上，仍不無可討論之處。本刊受本此義，乃有會計專論之出

(第四圖)

現。

本期執筆諸先生，均為國內專攻會計學術，或擅性會計實際工作者，本其學術研究上之心得，與實際工作之經驗，撰為文章，對於我國會計制度之實施，實多貢獻。又本期自徵稿以迄出刊，為時已逾半載。因空曠關係，印刷排字需時，以致遲延日久，收到各稿，均係隨到隨即付排，故在內容編次上，恐多未當，尚祈作者諸先生鑒諒。編者對會計一科，素趁研究，幸而聞亦有鄭曾侯二先生對於內容設計及徵稿諸事，予以指導與協助，否則恐難與讀者相見，特於此出刊之際，敬向二先生致感謝之忱。(何軍)

# 服務月刊 第三卷 第五期

中華民國廿九年八月一日出版

主編者 服務月刊社  
 重慶南溫泉  
 發行者 中央政治學校畢業生指導部  
 印刷者 新快報印書館

重慶江北新村

廣告刊例				定價表			
普通	優等	特等	等級	全年	半年	零售	訂購
正文前後	目錄版前後	底封面	地位	十二元	六元	一元五角	冊數
三十元	五十元	八十元	全	不加	不加	三分	國內及日本香港澳門國外
十五元	二十元	四十元	半	一元四角四分	七角二分	一角二分	郵費
八元	無	無	四分之一	三元六角	一元八角	三角	

本報零售法幣一元五角

## 本刊稿約

本刊各欄，均歡迎投稿，惟有啟事，謹約如次：

- 一、各欄文字均切實，簡潔，新穎為主。
- 二、服務經驗特輯一欄，不論政治或社會何種經驗，不論某門經歷中何種職務，凡以經驗中做入做事所使用之方法，有系統的寫成文字，均所歡迎，但須內容充實正確；篇幅長短不拘。
- 三、專題討論一欄，為討論政治或社會實際問題之場所，題目由本社預定，形式亦由本社編排，（為醒目的，或與作者原定題目，及章節等略有出入），惟內容務求接近事實，少發空論，多提辦法，每篇以四千字為原則。
- 四、海闊天空談話一欄，全戰海外有見識，有價值（正面的或反面的）之政治事或社會事實之文字，凡足以鼓勵青年或警惕青年之事實，取精擇要，寫成文字，均所歡迎，文字以簡明生動為主，篇幅宜短不宜長，每篇以三千字為原則。
- 五、名人言行錄一欄所載，為古今政治家是為青年模範之可行的文字，或就一人之全部人格綜合敘述，或就其一方面，一行為，作片斷的敘述，均所歡迎，篇幅長短不拘。
- 六、素描集一欄文字，或描寫個人生活史，或描寫社會活動史，或敘述現在，或追述以往，全部祇陳述事實，用筆不帶半分感情，結句不用半句考語；「我之奮鬥」每篇以五千字為原則，其餘各門以三千字為原則。
- 七、行有餘力應會各門文字，為餘興性質，莊諧不拘，但須實中有物，篇幅宜短，項目宜多，每項以五百字為原則。
- 八、另有聲明四點，請投稿人注意：
  - （一）本社為尊敬投稿人服務精神起見，所有刊載文字，概以本刊全年奉酬，或將來并酬以中央政治學校畢業生指導部所發行之書籍，恕不奉酬現金。
  - （二）來稿本社有酌加刪改權，如不願刪改者請先附帶聲明。
  - （三）本刊歡迎附寄與投稿文字有關之照片，例如敘述海外政治或社會事實時，歡迎附寄有關之各項照片，又如投「我之奮鬥」稿時，歡迎附寄「昔日之我」與「今日之我」兩種照片。
  - （四）本刊每期內容編輯方法，力求有系統，而本刊文字又多編時同性，因此，選取之稿，登載時日，先後有所斟酌。

服務月刊社敬啟

重慶市圖書雜誌審查委員會審查證字第一九一五號

# 立信會計季刊復刊啓事

立信會計季刊創刊於民國二十二年，原由立信會計師事務所同人擔任編纂工作，至民國二十四年止，共出八期；內容精審，夙為商學界及會計界所推許。民國二十四年，本所同人因致全力于立信會計叢書之編輯，暫時將季刊停止發行。六載以來，各界時以復刊為言，同人等亦以過去數年所研究之心得，應予發表，藉就教于當世，而來日所期待之工作，更應隨時批露，以期拋磚引玉，故特由立信會計師事務所及立信會計專科學校合籌鉅額經費，從事復刊，藉副各界之期望，并申同人等提倡會計學術之素志焉。茲將本刊內容說明如下：

- (一) 出版期 每年三月、六月、九月、十二月之一日出版。
- (二) 復刊號(即第九期)出版日期 民國二十九年六月一日。
- (三) 篇幅 二十四開本，每期二百頁，共二十萬字。
- (四) 內容 分論著、資料、書報評介等欄，大都皆具有永久保存價值。
- (五) 最近四期之要目列舉如下：

## 第九期(復刊第一號)

- (一) 吾國會計學術之回顧與前瞻.....潘序倫
- (二) 營業預算.....錢道濂
- (三) 紡織廠會計(一).....陳文鏞
- (四) 和合夥會計之研究.....陳顯安
- (五) 倉庫實務與會計.....卞宗濂
- (六) 棉紡織廠會計規程草案

## 第十期

- (一) 吾國遺產稅制度之檢討.....潘序倫
- (二) 吾國工業在戰時之盈餘分配問題.....李鴻壽
- (三) 股份有限公司分支店責任問題.....顧準
- (四) 棉織廠會計續.....陳文鏞
- (五) 倉庫實務與會計(續完).....卞宗濂
- (六) 審計實例(一).....錢道濂
- (七) 統取帳與其分戶帳互相間之試算方法.....趙希誠

## 第十一期

- (一) 會計學之經濟觀.....潘序倫
- (二) 吾國政府會計若干問題之檢討.....顧準
- (三) 分配成本之分析.....潘鈺甲
- (四) 損益表格式之建議.....黃錕方
- (五) 製造業用四柱法計算銷售成本之商榷.....夏治澤
- (六) 公有營業會計.....陳顯安

## 第十二期

- (一) 報館業會計.....顧文鏞
- (二) 吾國合夥勞務出資問題之研究.....陳文鏞
- (三) 財務調查.....胡贊昌
- (四) 廣西紡織機械工廠會計制度.....張介源
- (五) 美國得稅實務摘要.....潘鈺甲
- (六) 消費合作社會計.....任顯根
- (七) 審計實例(二).....錢道濂

(六) 定價 每期七角，定閱全年二元五角，外埠另加全年郵費五角，合共三元。

(七) 定閱 本校教職員及同學，如欲定閱者，可向專修班辦公室吳學煌先生接洽。