

會

計

1

本片卷自 1941 年 1 期
至 1941 年 3 期

1941

年

第

1

期

雲南會計學會編行

會計



中華民國三十年六月一日出版

創刊號

要目

發刊詞一	陳其采
發刊詞二	陸崇仁
雲南新財政政策與會計	編者
雲南會計學會之使命	孫東明

第一次全國主計會議特輯

雲南之會計建設	林毓棠
行政三聯制與主計	沙莫
戰時固定資產價值及其會計處理	施大經

本刊已依法呈請登記
中華郵政特准掛號認爲第一類新聞紙登記執照二五號

雲南滇西企業局

製售

筒狀食鹽 袋裝含碘精鹽

品質精良

價格低廉

新法加碘

預防瘦袋

攜帶便利

行銷極廣

局址：一平浪

駐省辦事處

處址：昆明市拓東路
電話：二二三三七

新 華 大 藥 房

(官 辦 新 華 藥 房 公 司)

營 業 部

精 製

清 毒 沙 布
椰 油 白 梘
各 種 丁 幾
調 劑 配 方

辦 選

特 效 針 水
馳 名 成 藥
醫 療 器 械
各 種 補 品

脫 脂 藥 棉
上 等 藥 皂
神 效 萬 靈 水
洗 頭 藥 粉

原 料 藥 品
生 物 製 品
衛 生 用 品
新 鮮 痘 苗

正 義 路 一 六 二 至 一 六 三 號

發刊詞

陳其采

我國會計學術肇源甚古，史乘所載禹會諸侯於塗山，以稽天下賦貢，周官所謂日成月要歲會，即其濫觴。指漢代以降，社會生活為用，替失事業，亦隨之而益盛，以視我國之墨守成規，坐令式微，相去誠不可以道里計矣。

有清末葉，歐風東漸，會計之學乃播入中土，國人始競相採用，為理財之工具，良以上自國家之財政收支，下至人民之經濟活動，欲於繁複冗雜之中，獲計算明確之效，非此則既往之成敗難於稽考，現在之狀況未洞悉，將來之計劃更無從設施也。近數年來，我國各大工商事業已普遍引用西式簿記，筆正確完善之會計組織之設置，會計人員之充實，與會計制度之樹立，致力推行，仍亦不過初納軌道，略具規模，而應與應革，經緯萬端，猶有待於洽會計學者之共策進行。

茲者滇省財政廳會計主任林君毓棠，於公餘之暇糾集同志，從事於會計理論之研究與實務之檢討，並將其心得刊行月報，公諸社會，其有助學術之闡明與制度之推進，自非淺鮮。當此抗戰之際，開發西南蘊藏，增強國家資源，極為切要，於是政府當局與社會人士靡不殫竭精力以奔赴。西南工商事業頓呈蓬勃之象，而沿海產業紛紛內遷，更使其經濟繁榮，有一日千里之勢。加以政府機關之主計制度在西南各省近已漸次推進，而雲南省政府龍主席財政廳陸廳長倡導尤力，前途之發達方興未艾，是以今後必賴有進步之會計制度與精明之會計人才，乃能與實際需要配合適當。會計學會發行之會計月報應運而求，其所負之使命亦不重且大乎。

抑尤有進者在會計事業上能否其進展，要皆以從業者個人之修養如何

為斷，故總裁會以公慎嚴精勤五字諄諄訓示。蓋謂惟公乃能着眼於遠大審
 較然不濇，逸符所謂超然獨立之旨。惟慎斯不率然將事而出之以彘維至而推
 。惟嚴乃可以律人者自律，不敢稍涉苟且。惟精故能鑒往知來，即事而理，
 理以求支配計劃之臻於恰當。惟勤而能按時鉤而不致經氣留壅無法清理，
 此則所望於吾從事會計工作者善體而力行者也。

發刊詞二

陸崇仁

今日之時代，可謂以數字主宰一切之時代，世界大戰，以飛機，大砲，
 戰艦，潛艇，兵員數字之多寡，決定優劣，羅斯福援助民主國家，首先
 列開各區需要物資數字，本年九月日蝕，天文學者紛紛準備來華觀測，
 何事業，任何活動，均莫不與數字發生密切之關係，若不以數字表示之物
 事，即不能臚於精密之境域。會計者，以數字為生命之科學也。自超然主
 計之說興，上自國家政務，下逮私人企業，靡不以會計管理為利器，不
 重會計管理之業務，落後之業務也，雜亂之業務也，不經濟之業務也，不
 易取信於人之業務也，大勢所趨，會計事業，作為時代之驕兒，計學斷
 ，殆為嶄新之學術，其為用也至廣，其析理也至精，若無精勤之研究，
 不足以窺見其蘊奧，此本會不揣謬陋，發行會計月報之重要目的也。
 本會成立，已十餘年之久，會員在數百人之多，發行刊物，萬分必要
 ，需求精神糧食者，本會可以供給之，質疑問難者，本會可以能答之，砥
 礪學行者，本會可以發揚之，推而至於全體會員之感情意志，亦可以本會
 之力量維繫之，團結之，是會計月報，設之為本會會員之飛行場也，可
 之為本會會員之結晶品也，亦無不可，發刊之主因，此又一端也。
 至若搖旗喊內，隨聲附和，湊熱鬧，出風頭，邀美譽，矚讀者，本刊
 同仁，則當兢兢業業引以為戒。
 本刊之發行，全體會員，可視為共同之生命，矢以精心，持以毅力，
 保育愛護。更望全國會計專家學者，惠賜璣珠，開誠指導，則空谷足音，
 未常無裨於計政之推進與發展，此又本刊同仁深致無窮之熱望者也。
 茲當發刊之始，開宗明義，特述其緣起如此！

短評

第一次全國主計會議

第一次全國主計會議於本年二月廿日開會於重慶，歷時六日，討論提案達四百餘件，歸納言之，在求如何切實編造預算，促成決算，如何擬訂推行各種會計制度，求會計組織與報告之準確迅速，如何推廣統計組織，完成全國統計網，以及如何培植主計人才，如何調整主計機構經費，如何加強主計機關與各行政機關之聯繫等問題。所有議決案件，無一非推行主計制度之要圖。值此抗戰建國之艱難期間，本會議更有其特殊使命，自無疑義。

主計制度自民國二十年建立迄今，整整十年。這十年的期間，不算長也不算短，正逢國家多難之時。多難興邦，主計制度亦曾有其相當貢獻。現在，各級主計機關多已普遍設置，主計法規亦已大備，主計工作正在埋頭奮幹。雖然還有不少的困難存在，實際上，制度仍在推行期間，經過這次會議以後，必有更進一步的發展。我們回想當年創立主計制度之艱難不易，實不勝其今昔之感！

前在二十八年十一月，主計處曾先行召集全國主計會議預備會議，對於健全主計機構，充實主計人員，修訂主計法制，推行主計工作，確立主計經費，厲行主計職權諸項，均有詳細討論，並提供若干改進意見，或已付諸實施，或留在此次會議整頓研討確定。預備會議果為此次會議作充分之準備，所以此次會議之召開，可說是水到渠成而已。

召集會議本為集思廣益，貴在實行。我國過去若干行政機關多預此為時髦舉措，而結果一無所得，徒然耗費人力物力。故有會而不議，議而不決，決而不行，行而不通之譏。近來在行都方面召開的會議亦不少，如全國糧食會議，農林會議，經濟會議等，應有盡有，倘無切實之計劃執行，則根本失去會議之作用。走筆至此，記者謹以十二分誠意希望主計處對此次全國主計會議已決定議案，為切實有效的執行。不獨主計制度本身得以發揚光大，抗建前途，亦實利賴！（伯）

雲南新財政政策與會計

本省財政廳近年推行新財政政策，即：以財政扶植金融，以金融促進生產，以生產充裕財政。換言之，在使財政，金融生產三者之關係循着正確之軌道運行，完成財政之新使命。自從此項新政策向社會公佈以後，報章雜誌，

多有前載，頗足引起與注意，各方面亦具好評。筆者因就會計之立場，試論其與新財政政策之關係。

大凡各種事業之經營，均和會計有不能須臾分離之關係。最近生產事業發達，金融市場瞬息萬變，國家財政範圍擴展，在在以會計為基礎而活動。若無合理之會計制度為之整理分析歸納，勢必有如一盤散沙，莫知所從。以是會計不獨在財政、金融、生產三種事業上之地位，成為主要之部門，非如一般行政軍事機關內會計業務之性質可也。且在財政、金融、生產三者關係之聯繫上有其重大之作用在。

就財政扶植金融言，必先明瞭金融事業之性質，資金運用之趨向，盈虧計算核補情形，而後視其需要，以國家財政力量予以扶植糾正。此種事實由於詳確之資產負債表及損益計算書，得以觀察更瞭。通常各銀行年終業務報告，莫不有其資產負債表及損益計算書，並加解釋說明，或先由會計師檢查公佈，藉以證明其信用與力量，故主管財政機關對金融業之控制監督，非頗詳備之會計報告不可。

就金融促進生產言，應以該項生產事業配合國民經濟與國防建設需要，嚴密注視其資本力量充足與否，流動資產比率若何，生產成本是否合理，以及考察其經營得失情形，市場分配情形，而定投資或貸款標準。自須求之於會計報告不可，若該銀行完全或部份控制之生產事業而言，更有賴其會計報告為統馭之線索，藉窺銀行之整個資產負債狀況，而謀改進其經營方針及生產計劃。

就生產充裕財政言，當先謀生產事業本身之健全，如何求成本之減低，如何求生產之優美，如何求相當之利潤，均有賴於完備之成本會計制度。而以政府對公營企業論，預算如何編製，會計如何統制劃一，歲計盈虧如何結算核補，在不妨礙國民會計範圍內，如何求取最多盈餘，增加公庫收入等等，俱原會計範圍以內之事務。

總之，會計在財政、金融、生產三方面效用之大，為顯而易見之事實。因之，新財政政策之推行，所謀於會計之任務，亦繁且鉅。吾人從事會計工作者，敢不以此自勉。

雲南財政廳會計室成立週年紀念

去年今日（六月一日），本省財政廳會計室奉令正式成立，這在推行本省起然主計制度過程中，當然是件值得大書特書的事。

同意主計制度初創之時，在國內若干主管機關長官，始而驚奇，繼而恐懼，終而阻礙。其間荆棘叢生，困難百出，幾至半途摧折。幸賴賢明當局竭力維護，此新與制度得以建立。又賴主持者十年奮鬥，制度已是粗具規模，只待繼續推進，澈底完成。

目前中央各機關已設置會計長或由會計主任改為會計長者有：行政院，司法部，財政部，軍政部，經濟部，交通部，教育部，航空委員會，振濟委員會，全國糧食管理局等。地方政府則有：浙江省，安徽省，福建省，廣東省，廣西省，湖南省，湖北省，四川省，江西省，陝西省，甘肅省，重慶市等。其餘設置會計主任，會計員者更多，不能一一列舉，大體上，已有普遍設置之勢，是可斷言者也。

至就本省而言，主計處原已決定委派會計長成立會計處，但以會計處之成立，其在全省歲計，會計制度之普遍推行，而推行之初，首須會計人員之培備充分，始能達到使命，若不先有相當準備，在基礎上下工夫，一旦變改，必致手足無措，即整個制度，亦難發揮其效能，是以會計處一時遲難成立。

財政廳廳長鑒於超然主計制度實為健全財政之要素，過去對於所屬機關及各縣縣政府會計事務，即本會計獨立之精神處理。雖無超然之名，已具超然之實。現在，會計處既因人員不敷分配，一時難於成立，而該廳會計業務發展則需新的機構應付，因蒙准省政府商由主計處在會計處未成立前先就該廳成立會計室，一方面加緊訓練新式會計人才，備供需要。他方面逐步改革舊有辦法，樹立新制度。藉為將來會計處成立之張本。主計處亦以事實所在，經呈奉國民政府核准照辦。并派中央政治學校計政學院畢業同字林毓棠為會計主任，就該廳原有第五科改組為會計室，於去年今日正式成立。

依據該室組織暫行規程第三條之規定，在本省會計處未成立前，兼辦全省總會計及總預算，實際上，該室一年來之工作，大半着重在省總會計，財廳單位會計尚居其次。所有制度之擬訂，人員之訓練，業務之推進等，均有相當成就。事實所在，自可覆按。

抑有進者，該室現有員額，仍依照前第五科情形，而一年來業務之發展，已較前倍增。該室能以最少的人力，即原有員額，最少的財力，即不增經費最短的光陰，一年的期間，求得現有的效果，自屬難能可貴。記者於致其敬佩之餘，仍願該室同仁，莫以此自足。趁今週年紀念之日，應如何檢討過去，把握現在，策勵將來，以日新又新之精神，向前邁進，求整個事業之完成。本省財政前途，實利賴之！（岳）

本會徵集圖書啓事

本會現擬擴充圖書室，徵集大批有關書籍，以供參考閱讀，國內各學術團體，行政機關，如有出版書籍雜誌公報，亟希蒞閱或交換。如不便蒞閱或交換者，請賜寄目錄，以便定購是為至幸！

本刊徵集會計消息資料啓事

本刊純以研究有關會計學術，提供具體改進方案為任務，關於會計資料消息之蒐集至為迫切，除由本會各地會員實地考察，經常供給外，敬希各計政財政金融機關，學術團體，以有關會計之實際資料及消息見賜，藉備研考，并資宣揚。無任感盼！

雲南財政廳印刷局

承印官商各界印品

印刷精美，交期迅速

如蒙賜顧，極表歡迎

局址：昆明市報國街底

第一次全國主計會議特輯

恭錄 總裁訓詞

國民政府主計處陳主計長壽士兄勛鑒。此次召開全國主計會議。因事冗不克親自參加。特以下列意見向與會諸君致期勸之忱。希代宣誦。以當面言。吾國主計制度之建立。迄今垂及十年。而全國會議之召開。猶為首次。與會諸君。在此十年以來。對於歲計制度之樹立。會計機構之健全。及統計工作之督促。均有相當之貢獻。今茲集會陪都。檢討以往之得失。重求效能之增進。實為當前切要之一大事。國家今方從事抗戰。同時於抗戰之中。推進建國之工作。抗戰之勝利。繫於國力之增強而國力之增長。又全視乎政治經濟設施之是否健全。計劃之是否精確。與組織之是否配合合理以為斷。吾人今日欲求達成抗戰建國之目的。無論黨政軍各方面。均應講求適當配置。與合理使用之道。以往畸重畸輕。背離事實需要之弊病。皆當嚴切糾正。舉凡國家財政之支配。如何使之統一而集中。中央與地方歲計之編配。如何使之調協而公允。各種經費之支給。如何導之合法與合理。一切人地事物之統計。如何求其詳備與正確。藉便各種事業之興舉。得觀實際材料。權衡其級急先後之序。以決其輕重插益之宜。凡此皆我主計人員。自主官以至每一辦事人員。於其執行業務時。所當精心密意籌畫而熟慮者也。主計職務之三種重要分類。為歲計、會計、與統計。歲計與考核有關。會計與執行相輔。而統計則為設計之張本。此與行政上之設計、執行、考核三種程序。實有密切之關聯。故行政三聯制之運用。有賴於計政之健全。過去歲計會計兩部份。已克發揮相當之功能。今後自當更求其精進。而統計業務。為政治建設。與經濟建設確定計劃之所取資。更宜加緊推進。而充實其內容。至就我主計人員之修養。及對業務上力求進步之道言之。則公、慎、嚴、精、勤五者。皆所當必備。惟「公」乃能着眼於遠大者也。而能皎然不滓。以真符所謂「超然」「獨立」之旨。惟「慎」斯能不率然將事。而必出之以籌維至審。惟「嚴」乃可以律人者引為自律。不敢涉於苟且。亦不容偶干以私。惟「精」故能鑒往以知來。即事而推理。以求支配與計劃之臻於恰當。而「勤」之一字。於我計政人員。尤有特殊重大之意義。蓋自中央以至地方。財政之收支。莫不計月日。別年度。以求事先事後之稽核。表冊如林。前後雜沓。一日擱置。凝成旬月之積壓。旬月留滯。則致歷季經年。無法清理。一方既使無準繩可循。他方遂漸失監督之效。及其既久。事過而境亦遷。縱有絕大之弊訛。非病於追究之無後。即必以敷衍而了事。凡此深病大弊之防止。必須實以勤篤之工夫。古人有言。一年之計在於春。一生之計在於勤。際茲開會之時。正值春明之日。深願諸君善體古人立言之旨。自勉互勉。以個人之精進不已。求計政之日起有功。則此次會議之收穫。將為促

國民政府林主席面訓第一次全國主計會議觀見人員詞

諸位先生，諸位同志，今天是第一次全國主計會議開幕後的第五天，諸位在這十分忙迫的會期中間，還能抽出一部份寶貴的時間，來與本席見面，要本席談話，真是十分欣慰。

諸位都知這一次召開主計會議的目的，因為是促進起然主計制度，加強抗戰的力量，奠定建國的基礎。在第一次全國主計會議規程第一條中間，已經規定的很明白。諸位看到這規程，這個會議的重要性，和諸位個人的重大責任，就可以想見了。我們為什麼要說這個會議的關係有這樣重要，和諸位個人的責任有這樣重大呢？因為一個國家的財政，是一切政治經濟國防軍事文化建設的根本。財政倘健全，無論抗戰也好，建國也好，都沒有基礎，要使財政健全，就必須厲行一種良好嚴密的主計制度，庶幾用一文得到一文錢的最大效用，不經濟的支出可以減少，不合理的消耗可以免除，從前種種度支一切經過，都很聰明的表示在數目字上。供我們做參考，以後一切設施，也都很科學的在數目字上得到一個進行的預計。尤其重要的一點，負責長官儘管更調，而統計可以照常進行，歲計不致隨便更動，會計也不受到多大的牽連。而且弊病可以免掉，貪污可以防止。無形中的好處，還不只此。起然主計制度既有這樣大的關係，自然與抗戰建國都要發生重大的影響。諸位現在研究這個制度，推行這個制度，責任的重大，就不言而喻了。曾記得民國二十八年十一月，諸位在此開過一次全國主計會議預備會議。所決議的各項主要問題，比如健全主計機構，充實主計人員，修訂主計法制，推進主計工作，確定主計經費，履行主計職權等等，此刻都應該加以精密的檢討。那幾件事已經試辦，見有功效。那幾件事，推行困難，還須改善。現在正式會議開會，可以根據以往經驗，適應未來環境，擬成方案提請通過的又有那幾件。必須從長研討，在會議中求得合理和圓滿解決的又有那幾件，諸位在本身繁忙的職務之外，還要在這短短的七天會期中間，解決這些問題，自然免不了一番辛苦。

尤其在政府要實行行政三聯制的現在，不管行政三聯制中的設計也好，執行也好，考核也好，任何一部門，都和起然主計制度下面的歲計會計統計事務有密切的關係。我們實施國策中的一切計劃和方案，大多數可以用很準確的數字來表現。且必須如此，才能夠使設計有合理的根據，執行有科學化的步驟，考核有極公平的標準。這些都是主計機關和主計人員的責任，我們今後要怎樣才能使現行的主計制度，和行政三聯制配合起來，連貫起來，分工合作，來達到我們執行國策的目標呢？本席認為這一次會議，必定有很詳盡的研究和討論。諸位都是政府中主管計政的高級人員，或者是經驗學問都很豐富的專門學者，在過去三四天的會議時間，對於一切應行研究的提案和問題，彈

精竭慮，已經有很好的精神，盡到了應盡的責任。將來會議閉幕以後，必定能夠得到很良好的結果，貫徹政府採擇施行，完成這一次會議的任務，達到這一次會議的目的。這是本席尤其感覺得十二分欣慰的。本席今天沒有關於專門學理和專門技術方面的意見向諸位來提供，只有一句話要向擔任主計職務諸君說的，就是漢朝申公所謂「為政不在多言，願力行何如耳」。因為主計事務都是所謂化繁難為簡易，析廣大於精微，納紛歧於統一。察隱弊於毫末的工作。除了法令規章技術學理以外，最要緊的還是在不辭勞怨，努力實行。我們必須深切體認 國父知難行易的遺教，在難的一方面，既經在開會時間，審慎決定在易的一方面，就必須在閉會以後，切實力行，才能盡到我們的責任。才不致於辜負這一次會議的意義。

最後，本席還有一點意思，要向諸位主計人員特別提示的，就是魯齋先生所說的，「有操守而無官氣，多條理而少大言」。這兩句話的意義，真值得我們主計人員的注意和服膺，真可以做我們主計人員執行職務的南針。因為要有操守才能廉潔，要無官氣，才能切實。要多條理，才不致於零亂，要少大言才能實事求是。這廉潔，切實，不零亂，實事求是，四項，都是辦理主計事務的人員和主計工作必須具備的品德和條件要能夠件件認真做到，不但自己做到，還要防範督責一切有關的公務人員定建國個個做到。才算是超然主計制度下的一個好主計人員，才能夠對於加強抗戰力量和奠基礎兩大任務，有所貢獻，達到這次開會的最高目的，希望諸位注意。

孔 副 院 長 在 主 計 會 議 致 詞

三十年二月二十五日上午八時四及五分至九時二十分 國民政府大禮堂

主計長，各位長官，各位同志：

此次主計處在成立十週年的時候，召集第一次全國主計會議，大會滿的那天，兄弟因同時須出席全國糧會議，故不能參加盛典，茲承主計長不棄，又邀兄弟來說幾句話，無任欣幸。

主計制度與財政制度，關係最為密切，兄弟既負財務行政上的責任，所以對於全國主計會議，也很願意，來領教一切，現在主計處成立已十週年，兄弟任財政部長亦已達八年之久，當兄弟任財政部長時，主計處成立不久，一切計政實施，困難很多。當時主計長曾問兄弟說：要財政部方面幫忙。兄弟就說：道是不成問題的，而且從職務上來講，我們很希望主計處能夠充分執行職權。果然在過去七八年間，賴主計長的督導，各方的協力，得使我國計政，日臻健全，這實在是國家政治上的一大進步。所謂主計者，就是主持國家收支大計之謂，這在個人方面，謂之生計，在一家謂之家計，在一國謂之國計。故「計」者自個人至於國都不能或缺。不過個人的生計，比較簡部，家計亦僅包括一家的生活，至於國計，就非常複雜廣泛，是有關整個國家民族興亡盛衰的。財政為國家庶政

之母：一切政令賴以推行，一切建設非財莫辦。惟是財政的收入或支出，必須有所計算及計劃，以免漫無準則。所以國家有主計制度的設立，理由在此。在主計制度中有三大項目：一是歲計，二是會計，三是統計，歲計，是將整個國家的收支，分別項目，並依其急緩先後量入爲出，或量出爲入，列爲一定的書式，會計是管理整個國家的收支，使無分毫淨收支，使無分毫淨支浪費。統計，是計算整個國家的數字，憑此數字，決定大政方針，以便執行。在座各位，皆爲執行以上三項業務的主管人員，職責所在，對於這種制度，自必瞭然，無庸多贅。今天僅就執行制度方法方面應行特別注意的幾點提出來和大家研究一下。

一、獨立的精神：凡事能否行之適當並得到最大的效果，全視人的精神如何，故精神充足與否，就可以決定事業的成敗利鈍。我國主計制度，係採超然政策，過去十年來，亦係本此方針邁進，今後對於執行主計制度的人員，尤望能保持，這種獨立的精神。徹底奉行法令，以完成其任務。

二、合作的態度：我國常犯的通病，就是做一件事不是太過，就是不及，總難期合乎中庸之道。自會計獨立制度實行以來，有的人是沒有獨立的精神，敷衍塞責，也有許多人缺乏合作的態度。往往意氣用事，吹毛求疵，故意留難挑剔。整個國計民生的大政方針，反因之稽延，難收迅速確實之效。所以執行主計制度的人員，一方面固應有獨立的精神，同時必須有親善合作的態度。這樣超然主計制度的推行始可順利無阻。

三、制度的改進：一種制度，都是與時俱進。在世界上決沒有一種一成不變的立法，因爲一國有一國的特殊背景，歷史風俗等等之不同故主計制度施行到我國來，難免有窒礙難行之處，自當隨時研究改進以求適合。要知一種制度的樹立，並不是說永不改變，客觀的環境，既不斷的變化，所以因應各種環境者，亦不能恪守不變，就以生物而論，亦有新陳代謝的作用，凡事不進則退，如故步自封，不求進步，必成爲時代的落伍者，所以主計制度，也必須就時代及社會的環境求適當的改進。

四、技術的研究：主計制度在執行方面，純爲技術性質，技術的生疎熟練，關係很大，如技術有缺陷，更不能適應需要，則制度雖好亦不能施行有效正如開汽車的司機一樣，不但要能開車而已，且須明白汽車機器的構造，及道路的高低轉灣等，對於機器的影響。這樣汽車的使用，才可得到最高的效率，不致中途毀壞。主計制度亦復如此，所以在技術上要特別注意研究，得到最大的效能。此外，從事計收工作的人員，對於本身工作，第一要力求正確，因爲其他事情，還可以在事後設法補救，但是在「計」的方面，數字一經寫出，就難以更改，所以一定要使他正確，嚴格而無稍含混，希望計收工作人員對於這一點特別注意。其次希望各位注意的，就是凡事要體大思精，把「國計民生」四字，時時刻刻放在心中，不要忘記，我們目前最大的使命，不僅是要抗戰勝利，同時還要

建國成功，所以在財政上所遭受的困難，不能不設法解除，但是國家化一文錢，人民就加一文負擔，我們能節省一文金錢，就是保存國民的一分力量，美國人有一句：「今天剩下一點，預備明天用」，這是對於浪費者一個很好的提示。政府對於人民也應這樣存心，假使主管者手緊一點，人民就可以減少不少負擔，主管者如果手頭一鬆，就要增加人民的若干負擔，來日方長，我們一切設施，應該有一個百年，千年，萬年的計劃，來根據實施，決不能存着過了今天，不過明天的心理。主計是包括歲計，會計，統計三項，與民生主義的關係至為重大。兄弟所供獻的意思，想大家早已知道，無須贅述。不過覺得再由兄弟嘴裏說一下。可以使得大家曉得主管財政的人，對於這一件事非常注意，希望大家對於財政方面設法節省，確立百年大計，使 總理的三民主義在 總裁的領導之下，早日實現，使我國恢復國家光榮的地位，使民族文化澤被於全球，世界早進於大同。今天很欣幸的有機會在此說話，愧沒有好的意見貢獻，我們為完成抗戰建國的目的，必須使一切政治設施，早日走上軌道，計政工作是行政上很重要的一部門，希望各位本革命的精神，克服任何的困難，努力完成自身的使命。

第一次全國主計會議宣言

國民政府主計處於抗戰之第四年中，依法召開第一次全國主計會議於陪都，適逢主計處成立之十週年，蒙 總裁 國民政府主席劉切訓勉及中樞各長官親臨賜訓，同人等於感奮之餘，深維在抗戰建國進程中，主計機關所負之使命，實屬至艱且鉅，惟有竭其棉薄，致力於檢討過去，策劃將來，俾超然主計制度儘量發揮其效能，而成抗戰建國之偉業，以完成本會議之職。

主計處依法成立，於茲十年，法制度逐漸增訂，粗具規模。歲計部份，自二十年度起，逐年編製中央政府普通營業各預算，編制各省市政府普通營業各預算，中央聖編成時期逐漸提前，地方則編轉數逐年有增進，對於執算預算之各種登記，擬定概算之提供意見等，漸足實現主計機關控制預算之力量，會計部份則有各種會計制度之一致規定，截至現時止，中央各機關成立會計組織者，達三百餘單位，設置人員二千餘人，地方機關成立會計組織者，達四百餘單位，設置人員一千數百人，對於會計人才之儲備與教育機關收得聯繫，並曾舉辦登記甄別任用，各單位亦各就所需，分期辦理短期訓練，年來培植人才，質量方面均有相當成績，統計部份，亦先後成立中央機關統計組織五十餘處，地方機關已成立統計組織者，有十省一市，關於統計方法之統一與範圍之劃分，中央方面已收相當之成效，統計資料現已相當充實，此檢討過去十年中，主計處之工作成績差足為國人所共賞，至其尚待推進與本會議所特別慎重研討提供意見者，摘要分陳於次：

關於歲計部份者，預算為施政計劃之結晶決算為其實施之結果，必須期其如期成立，本會議決議各案中有公有營業，公有事業預算補充辦法，各級概算編審標準等案，以應改進之需要，並認為

預算之編造，未能如期完成，實由於程序過繁，提供省略手續及縮短期限等意見，為求預算之合於實際提供詳細統計表工作報告，及實物預算人工預算等意見，為求財務上明達效能，及減少不經濟支出，採納提議中之意見，以供參考實施。

關於會計部份者，會計上之記載與報告，必須期其詳確而迅速，各機關會計組織之設置與法規制度之補充，實為當前急務。本會議決議各案中，有擬設公有營業公有事業之會計機構案，以促進經濟建設，擬訂縣總會計制度及鄉鎮會計制度之設計原則，以完成全國會計網，擬訂公庫出納會計制度之設計原則，以輔佐公庫制度之推行，擬訂普通公務單位簡易會計制度之設計原則，以適應普通公務機關之能力，而期會計報告之整齊迅速。

關於統計部份者，統計為行政設施與預算編製之重要參證資料，必須力求推廣，本會議認為今後統計組織組織的方面，中央及地方各機關及其附屬機關應一律設置，在簡的方面，全國各種公務及公有營業公有事業等機關應普遍設置，以完成全國統計網，戶口普查條例，業已公布，並應於各省市縣限期分別舉辦戶口普查，以奠定國勢調查之基礎，公務統計尚待推廣，本會議已將中央及省市公務統計方案詳加擬訂，以劃分範圍，統一方法。

此外尚有應注意者則有（一）舉行主計人員特種考試，於中等以上學校設置主計學科，并舉辦短期訓練班，以培養及儲備人才。（二）編輯主計刊物及主計教材，以增進社會對主計制度之認識，而輔助其推行。（三）調整主計機構經費，使在預算算中成為獨立項目，由主計機關統籌支配。確定主計人員之官職劃分，以利選用而便選調，並為宏宏效用，應加強主計機關與審計公庫機關之聯繫協助。

以上所舉，實為此次會議研究之中心問題，至關於施行之程序，法案之條文，有須由主管人員之籌劃，或須從長研究者，大都附具審查意見，不遑列舉，總之此次會議之目標，期將十年來辛勤孕育之超然主計制度，逐漸發揚光大，俾在三民主義下，五權政治制度中，成為一相互連貫之計政機構，尤其在行政三制之實施中，供給設計之材料，表現執行之進度，確立考核之根據，期於抗戰建國貢獻其相當之助力，凡我同人尤應恪遵「公」、「慎」、「嚴」、「精」、「勤」之明訓。國民政府主席之訓示，及中樞各長官之勗勉，努力奉行，毋負使命，謹此宣言。

第一次全國主計會議經過

林南園講演 繆雋伯筆記

今天自己把此次奉命出席第一次全國主計會議所知道的情形，和個人觀感，向各位作一個簡略的報告：

主計處於本年二月二十日召開第一次全國主計會議，這在中國政治上有非常重要的意義。不僅對於推行超然主計制度有很大的成就，同時，在抗戰建國過程當中增加莫大的効力。此次會議，名義是第一次全國主計會議。實則就歷史的觀點看來，四千年前，似亦曾有過全國主計會議。「禹會諸侯於塗山，定九州之貢。」意思是在塗山召集全國的諸侯，計算九州的實物財富，以定各州出貢的多寡。這難道不能說是全國主計會議？塗山在什麼地方呢。平常有四種解說：一、會稽 二、淪州 三、濠州 四、當塗。究竟是那處，暫且不必考據，假定是淪州的話，那不是和這一次全國主計會議，時間上相隔四千年，空間上同在一處地方，先後輝映嗎！

中國的歷史，三代以前，荒渺無稽。比較可靠，只有從三代起。三代的政治，是非常開明的政治，尤其到了周朝，更發揚光大，在典禮上，我們能夠看到當時已經有很好的，「超然主計制度」存在，此種主計制度到兩漢還沿用，後來因政治日非，漸漸湮滅了。現在我們來提倡超然主計制度，也可以說是恢復我們自己古代光榮的政治制度。

話不必遠說了，還是談到此次全國主計會議的情形，我現在把他歸納起來作一個有條理，有系統一報告：

此次會議之目的照「會議規程」第一條規定：「加強抗戰力量奠定建國基礎促進超然主計制度」，會議根據則依據主計處組織法第十七條之規定召開，該條全文如下：「主計處得召集全國主計會議以左列人員組織之：一、主計處之主計長主計官及專門人員，二、各主要機關主辦會計，會計，統計之人員，三、各主要機關之代表或其長官，前項會議以主計長為主席」。

會議計出席主計長一人，主計官六人，關係機關代表九人，關係機關長官五人，專家五十五人，中央各機關主辦會計人員四十三人，地方各機關主辦會計人員二十四人，其他八人，又列席三十五人，由陳主計長其采主席，於三十年二月二十日上午八時舉行開會式，同月二十五日行閉會式，共計六天中開大會五次，審查會五次。

主要討論事項

大會之主要討論事項，可分為「檢討過去」及「策進將來」兩方面：

第一、檢討過去：

檢討過去並體察當前，決定六個範圍如下：

- 一 健全主計機構
- 二 充實主計人員
- 三 修正主計法規

四 推行主計工作

五 確定主計經費

六 厲行主計職權

第二、策進將來：

今後我國政治經濟之動向大致為以下三方面：

一 實施行政三聯制

二 完成抗戰中經濟建設

三 施行新縣制

主計制度與此三方面均有密切關係，今略述大要如次：

一、行政三聯制與超然主計制度

經濟學上有所謂「計畫經濟」之說，今政治上亦須實施「計畫政治」即「行政三聯制計」，行政三聯制是總裁擬定，為近代政治上之新的發明，在建國過程中實一十分重要政治制度，要點如次：

所謂「行政三聯制」即「計劃」「執行」「考核」，三聯制即行政須先有計劃，計劃後執行，執行則配以考核，執行時又建立兩種制度，一幕僚長制，二分層負責制，前者為軍隊中參謀長制之運用於行政機關，充實其內部組織，後者即各機關中應明定各級員司職責，如此計劃，執行，考核三者聯繫運用即是行政三聯制，

實施行政三聯制與超然主計制度之關係，依 總裁昭示，有如下述：

第一、行政三聯之第一個部分為「計劃」，計劃即與預算（歲計）有關，又 總裁「行政三聯制大綱」中即指示計劃與預算聯繫。

第二、會計為紀錄收支，稽核財政必要之方法，執行中在在需要此種紀錄以供參考。

第三、欲求考核之嚴密，又非有精確之統計數字不為功，必須先有完善之統計報告產生始能據以為嚴密之行政考核，統計亦主計部門之一，故行政三聯制與統計又有密切之關係。

二、抗戰經濟建設與超然主計制度

一切經濟事業與主計制度均有密切關係，尤其會計統計更與經濟不可或離，今後欲完成抗戰經濟建設自當策進主計工作。

三、新縣制與超然主計制度

我國行政上一最大之缺點即行政機構之頭重腳輕，成一倒立之寶塔，愈上級組織愈龐大愈下級則愈縮小，中央及省之機構龐大，縣及縣以下之機構則反是，其實縣機構為基層之組織，縣機構若

不健全，則整個組織亦不能健全，此一如創立寶塔之不能穩固，中央當局有鑒於此，特於二十六年九月頒佈縣各級組織綱要通令全國實施，今後將反此創立之寶塔成一基礎穩固之建築物，此種政治機構即新縣制。

新縣制之重要已如上述，而財政為庶政之母，欲使縣政健全，必先健全縣財政，欲健全縣財政，則必須樹立主計機構，推行縣主計工作，如是，基層政治始可穩固也。

以上種種均說明主計制度之重要，亦即說明今後會計人員之責任，今後主計制度日愈重要，即吾輩會計人員之責任日愈重大，諸君應深體此意而奮勉加緊工作也。

重要議決案

第一 歲計部分

一、實物預算及勞務預算之舉廢。抗戰各種原因促使物價高漲，各級機關編製預算，三個月後，即不適用，為補救計，今後將貨幣預算作廢，改為實物預算，去冬政院會議決田賦改征實物，閩省已經實行，本省亦擬就產米諸縣試辦，將來普遍實施，舉辦實物預算自易。

又將來征收方面征收貨幣者可改征勞役（抗戰以來征工事件當多）故「勞役預算」亦決舉辦。此案現已交由專家設計，不久將可見諸實行。

二、公有事業預算補充辦法。抗戰以後公有事業極度發展應制定此項辦法，

三、省市縣預算之促成辦法。省市縣預算過去因若干地方之未編造，致歷年均不完全，自應制定此項辦法以促使各地方均能遵照編製。

四、預算編製手續程序之縮簡。過去預算之編製手續程序稍嫌過煩今後為編製之簡便迅速計加以修正縮簡。

第二 會計部分

一、擴充公有營業事業會計機構促進國家經濟建設。建國時期公有營業事業極度發展，為健全其管理計，決將其具會計機構加以擴充。

二、擬定縣總會計制度及鄉鎮會計制度。縣政建設為政治基層建設，新縣制已經實施為健全縣財政，推行縣會計計，決擬縣總會計制度及縣以下之鄉鎮會計制度。

三、完成全國會計綱。普遍推行地方會計制度，完成全國會計綱。

四、制定簡易會計制度。各類會計制度目前大致均已制定，惟今日會計人材缺乏，為便利制度之推行計，制定簡易會計制度。

五、擬定公庫出納會計制度。公庫法已經施行應即擬定公庫出納會計制度。

第三 統計部分

一、完成全國統計綱。普遍推行各地統計制度，完成全國統計綱。

二、舉辦戶口普查 我國人口統計向無正確統計，亟應舉辦全國戶口普查。

三、擴廣公務統計 公務統計用以表現施政計劃之進度成績，工作效率以及財政收支之狀況，其異常重要，決應廣推行。

第四 綜合部分

一、舉辦主計人員特種考試

二、中等以上學校設置主計科系

三、由主計處辦理全國主計人員訓練

今日主計人員，質量均感缺乏，為制度推行，應舉辦以上三條所擬培養訓練並進。

四、編輯主計刊物及主計教材 今日主計方面之出版物極為貧乏，各級教材尤感缺乏，今後決大量編輯此類刊物及教材。

五、確定主計人員官職 主計人員為一種專門人材，非普通官吏可比，應即確定其官職，以利主計人員之銓敘。

六、獨立主計經費 主計經費若不獨立，各機關易藉經費之牽制而阻撓主計組織行政，所謂主計制度之超然性已名存實亡，關係至鉅，故經費之極為必要，本室對此點早已做到，今後大約全國均將實現云。

今後工作目標

今後工作目標可分三方面來說：

一、在行政三聯制中應供給設計材料表現執行進度，確立考核之根據。

二、在五權政治制度中 應做成一相互連貫之主計機構，即就其不可分性，使歲計會計統計聯合成整個之主計制度，此主計制度又應與其他部門之政治互相聯繫，切勿因制度之超然而使「人」亦超然，「互相合作而不妥協，牽制而不相妨」。

三、在建國運動中須促進經濟建設之迅速發展與完成。

今後工作之趨向

今後工作之趨向如下：

一、由消極轉向積極：即減少不必要支出而增強財政效能。

二、由財務轉向政治制度：過去主計工作多偏向財務方面今後應輔佐整個政治之推行。

三、由行政轉向經濟：過去主計工作，多偏於行政之而今後公有事業發展，應輔佐經濟之建設。

綜觀上述主要討論事項，重要決議，今後工作的目標和趨勢。我們可以明瞭這次全國主計會議是有不少的收穫。主計處自民國二十年成立到現在，還不過十年的光景，在此短短的十年中，由於主計長陳高士先生人格的感召，和應付適宜，對於主計制度的推行，已經奠立的不磨的基礎。此次大會召開之後，由於 總裁及各方領袖督促之殷，當能更有飛躍的發展。

論 作

雲南會計學會之使命

孫 東 明

雲南會計學會，一若普通之學術團體，以研究會計為職志，別無特殊之義意與目的，當成立之初，頗富於地方性，顧時移勢異，今昔已大不同，昔之極端單純者，今則極端繁複矣，昔之限於一地一域者，今則逐漸及於全省全國矣，昔僅少數人一時之結合者，今則成為多數人永久之集團矣，甚至昔日之願望不大者，今則挺身而起負荷時代所付與之使命矣，追溯既往，實非同人始料所及，是堪引以為快慰者也！

本會乃數百青年一大有機的組合。此數百青年，學於會計，生於會計，時而為會計張目，時而與貪污鬥爭，畢生精力，萃於會計，職責所在，生死以之，願此數百從事於會計之戰士，譬諸零星之磚塊，散則為泥沙，聚則為廣廈，又譬諸涓涓之積泉，分則為細流，合則為江海，本會之最大任務，即將其散者聚之，分者合之，力量集中，意志集中，在計政上放一異彩，樹一特識。

某名人有言：「中國的歷史，可直截了當分為兩大時代，一個想做奴隸而不得的時代，一個做穩了奴隸的時代，」（大意如此）不論想做而不得或做穩了奴隸之時代，其時政治之漆黑，不待煩言。時至今日，恐無甘心做奴隸之人，爭取自由，已成人類共同之願望。苟政治依然黑暗，則自由永不可得。計政者，促進政治清明之利器也。推行此促進政治清明之計政，勢必有一團體或多數團體，從而輔助之，盡宣揚，解說，研詰之能事，則政令之出，始而玩視，繼而奉行，終而樂就，輿論既成，收效斯宏。故本會不勝奢望，意欲協助政府造成以計政管理一切，高於一切的空前的革新時代。本會同人工作目標，為會計，豫計，統計三大部門，一日之「計」，一句之「計」，一月之「計」，一年之「計」，無時不「計」，無地不「計」，繫繞於吾人恐之心者「計」也，接於手觸於目者亦「計」也，從事日久，復恐步故自封，陷於機械，更當集中全力，正視「計」之觀念，糾正「計」之行爲，增進「計」之信心改進「計」之技術，此實會計之根本精神，亦即本會之特殊使命也。

昔人有言，作始也簡，將畢也鉅，本會將畢之日，殆為無限，則本會之發展，亦將為無限，瞻望前途，不禁頓首而稱慶！

雲南之會計建設

林 統 棠

一、前言

新行政管理之要點，第一是「整個計劃」，第二個「高度效率」。

政府活動日漸擴張，社會經濟日趨繁複，國際競爭日益劇烈，使政府不能不奮起積極的精神，為整個之通盤籌劃，作斬釘截鐵之根本建設，實施增進效率之廣大運動，於是政治講究「計劃」，行政追求「效率」的呼聲，塞乎宇內，達於雲霄，直成了時代的高潮。但計劃的產生需要統計，計劃的編成需要預算，效率的表現需要會計，效率的測度需要決算，統計會計預算決算就是整個的計政事務，因此，計政是行政管理最基本的工具。

新政治建設的基本工作，是實施「行政三聯制」。

政治是有目的，他的目的在為國家為國族為國民謀福利，要有效的達到目的，必須有合理的計劃，並且依照計劃嚴格的執行，認真的考核，這就是行政三聯制。統計及預算與「設計」有關，會計與「執行」有關，決算及統計又與「考核」有關，所以計政與行政三聯制，是相輔則行，相得益彰。因此，計政足以促進行政三聯制的實現，推行計政，是完成政治目的，改造政治，建設政治的根本方針！

滇省政府鑒於計政在政治建設及行政管理上的重要，從十九年起即努力於會計之建設，由財務機關開始推行，從微至鉅，逐步實施，十年辛勤，基礎已立，去歲復亟謀推進，從事全省計政之樹立，特於首會計處未成立前，先於財政廳成立會計室，兼辦全省總會計總預算事宜，委濼尤新！願會計室成立迄今，瞬屆一年，際茲週年之日，回首既往，瞻望將來，亟宜檢討策勵，爰將十餘年來本省會計建設之過程與今後之展望，簡要陳述，以助我工作之推進，亦供我計界同仁之參考。

二、雲南會計建設之過程

(甲)實施的經過

(一)時期的劃分

雲南會計建設的過程，依其經過情形，大體可以分為三個時期，第一時期算是創立時期，時間是自民國十九年至廿五年；第二時期算是整理時期，自二十五年至二十九年六月；第三時期算是發展時期，自廿九年六月起到現在，這三個是的劃分，凡是在本省財政界服務的，有形無形的都頗會得到。

(二) 第一時期——創立時期

在第一時期之前，就是民國十九年以前，本省財政的紊亂，達於極點，當時因為政局不安定，和軍事上種種的措施，遂影響到整個財政的崩潰，而財政的本身亦不健全，浪費，中飽，用出無窮，庫幣支絀，虧累過鉅，財廳處於財政為整個政治之基礎，欲求政治清明，必須財政健全，而財政之健全，又端賴會計制度之確立，所以從十九年起，乃決心厲行會計獨立，而這時期的財政政策，是在整理新舊稅收，剔除浪費中飽，因之反映到會計的方針，也就是偏重於財務上，消極的檢舉與稽核，表現於工作的重要事項有三：

(一) 財政廳內設立稽核科，掌理本廳及各所屬機關財務收支之稽核事務，其下分三股辦事

一、稽核股，二、歲計股，三、統計股，由分股的情形，我們可以明瞭當時會計方面是偏重於監督稽核的事務，同時這稽核科亦就是現在財廳會計室最初的雛形。

(二) 開辦會計人員養成所及財政人員養成所，培養會計及財務上需要的人才。因為徒法不能以自行，必須有相當的人才，才能完成相當的任務，所有先後訓練畢業的學生，派赴各機關任職均能表現優異的成績，本省財政之能有今日的規模，努力幹部人員訓練，實為其重要因素。

(三) 制定征收機關會計制度，當是本省財政收入，着重在租稅收入，因為那時金庫制度還沒有建立，稽征機關和經收機關沒有劃分，最易發生弊端，為求補救，所以最先制定了征收機關的會計制度，並由廳派會計人員至各機關辦理會計事務，以資牽制監督。

在這時期裏面，可以找出兩個特點：一、會計的方針是偏重於監督稽核，二、會計的對象是限於征收機關。

(三) 第二時期——整理時期

當二十五年的時候，因為客觀的事實和環境的演變，第一個時期的財政政策和會計方針，已經不能適應客觀的要求，所以在財政政策上開始着手於公營企業及統銷制度的建立，因之所課於會計的任務，不單是消極的稽核所能達到，必須藉會計的力量，增進工作效率，促進業務發展。所以這個時期的會計方針是由消極的性質漸漸轉入積極的性質，表現於工作的重要事項有三：

(一) 充實人員訓練——從二十五年起，一方面提高教材的水準及延長訓練時間，以謀質的增進，一方面增加班次，以謀量的擴張。

(二) 統一廳內會計事務——在先財廳本身的會計事務，由各科分掌，分離割裂，極不統一，到廿五年七月一日才把原有的稽核科改稱第五科，主辦歲計會計事務，下設會計，歲計，審核三股，將廳內會計事務集中由第五科會計股主辦，對於各所屬機關會計，逐漸加

強其控制。

(三) 開始推行公有營業會計——在第一時期的會計工作，專注重征課會計，到這個時期，因財政本身事業的發展，所以會計工作，亦開始推行於銀行及其他公營企業。

這個時期裏面的特點：第一會計方針是兼重消極和積極的工作，第二會計推行的對象，除了征收機關外公營業機關亦開始推行。

第三時期——發展時期

由於抗戰的轉入最後階段，本省的政治亦有飛躍的發展，在財政上更積極的推進，這就是雲南新財政政策的實施，這個政策的要點是『財政扶植金融，金融促進生產，生產充實財政』，一方面把財政的力量，運用到金融生產上，一方面把財政金融生產三者緊密的連鎖起來，造成一不可分的一環。此項新政策實施後，所影響於會計方面的是：現有會計機構不夠健全；會計工作不夠積極。所以第三時期的會計方針，是健全會計機構，加強財務管理，促進生產發展，完成會計之積極任務。表現於工作的重要事項有六：

(一) 成立財廳會計室——財廳鑒於超然主計在政治建設上之重要，與省會計處之亟須迅速籌備成立，經呈奉省及府商由主計處，在省會計處未籌組織或立前，先就財廳設置會計室，一面籌辦會計處成立之各項基本工作，一面兼辦全省總會計及總預算事宜，以謀全省計政加速推行。此項機構之設置，經國民政府核准後，就財廳原設之第五科改組，于去歲六月十日正式成立。

(二) 擴大人員訓練——就財政人員訓練所除初級會計班外，增設高級會計專修班，加以切實訓練，以應急需。

(三) 設計各類會計制度——所有省普通總會計制度，營業基金總會計制度，各單位會計制度及附屬單位會計制度等均分別着手設計。

(四) 推行縣會計——縣為自治單位，縣會計制度之良善與否，關係縣政建設，至重且大，尤其在雲南把川賦全部劃歸縣地方，做為縣地方固定財源以後，自治財政之整理，益顯重要，所以財廳對於縣會計之推行更加積極，每縣成立一會計室，由廳擇優委派會計人員，並由省庫負擔會計經費，加緊推行，以輔縣政之建設。

(五) 推行生產事業會計——現財廳所屬生產事業機關，已達十餘單位，其盈虧得失，關係財政者至鉅，故積極推行生產事業機關會計，藉為發展生產事業之依據。

(六) 確立公庫制度——自公庫去頒行以後，財廳即從事籌備，現已依法由興文銀行代理省庫，實行統收統支。

上述六項事務，在會計方針上是完全轉向積極工作，在推行的對象上是全省為對象，同時這幾項事務，也就是會計室成立後，一年來的工作概況。

(乙) 工作的檢閱

(1) 超然主計基礎的樹立

雲南十餘年來努力會計建設的結果，由上述經過的情形，可以得一結語，就是「超然主計的基礎，在雲南確已樹立」，這於下列三事見之：

(一) 會計人員之職權——雲南會計人員在各機關之地位，與一般行政人員絕對不同，關於任免，黜陟，獎罰，均由主管會計機關的財廳，直接執行，不隨各該長官為進退，除登記帳目，造報各項書表外，並負有檢舉長官職員營私舞弊及其他不法行為之責，其地位上得了保障，故職權上遂得充分行使，惟在行政系統上，仍須受該主管長官之指揮，與其他職員通力合作，增進辦事效率，一切都是在「合作而不妥協，牽制而不相防」的原則下執行其職權。此點與「超然主計」「聯綜組織」之精神，完全一致。現財廳會計室直隸主計處，所有會計人員之任免遷調，完全依法辦理，因主計處及財政廳的地位，對各機關會計人事，有絕對之支配權，故尚更為徹底而確實。

(二) 會計人員之經費——雲南會計人員之經費，完全由省庫負擔，就是派到各縣政府的會計人員之薪津膳食亦均由財政廳直接發給，不在縣地方預算以內，此點實為主計經費集中管理統一支配之先聲。

(三) 會計人員之訓練——全省會計人員，完全來源於財廳之訓練機關，十餘年來的人材培養從來沒有停頓過，先後畢業人員已在千餘人，所以現在雲南各機關的會計人員，不論主辦人員或佐理人員，均係財廳訓練畢業直接委派者；在訓練的時候，除授以會計上之基本學課技能外，並注重人格操守的砥礪，因此朝氣煥發，精神一致，雲南會計建設之能逐漸推廣，財政之日趨有功，納入軌範，抗戰以後尤能艱苦支撐者，幹部人員的不斷訓練，實是最大的原因。

(2) 各機關推行的狀況

雲南會計制度的推行，十餘年來，都是偏重於財務和公營企業方面，各普通公務機關，尚未普遍推行，這在形式上似乎是會計建設尚係局部性的狀態，實際上是有計劃而合理的措施，因為：

(一) 普通公務機關的收支，大都簡單，幾千元的經費會計，在整個財政上並不算重要，最重要的還是稅務機關和公有事業營業的機關。

(二)幹部人員的培儲，趕不上事業的飛速發展，事浮於人的現象，隨時都存在着。

所以爲別輕重，分緩急，稅務機關，生產事業機關，省縣金庫，各縣政府等機關的會計，遂提前進行，而一般的普通行政機關和收支甚少的，暫從緩設，現在已經推行會計制度，依法派有會計人員的機關共三百餘單位。茲舉如下：

1. 全省各縣稅務局
2. 全省各縣政府設治局
3. 省總金庫及分金庫
4. 全省各縣金庫
5. 各公有銀行及信託機關
6. 各生產事業機關
7. 各訓練機關

除上述各機關及公有企業外，現省政府以下各普通公務機關會計人員之設置，亦在規劃之中。

三、雲南會計建設之展望

(1) 今後的策劃

由上述省會計建設的過程，從縱的方面，可以看到本省會計建設之有今日的規模，並不是一蹴而就，而是循着一定軌跡的發展，從橫的方面，可以明瞭本省十餘年來的會計建設，實已立有相當基礎。念來日之方長，我們固要檢討過去，把握現在。同時還要策劃將來，百尺竿頭，以求更進一步的發展。

關於這一點，本廳已擬訂了一個會計工作的兩年計劃，做爲執行的準繩，這個計劃是把今後工作的目標，原則政策，以及推進事項，都做詳細的規劃，茲分別錄其要點如下：

(2) 工作的目標

會計不能脫離財政，應當與財政方針配合起來，以輔佐財政政策的實現。雲南現行的新財政政策，是「財政扶植金融，金融促進生產，生產充裕財政」財政收入除了租稅收入外，要以產業收入爲主，同時實行省縣財政的劃分，縣財政的整理，在現階段極關重要，今後會計工作，應該配合這個財政方針，完成其積極的任務，依照這個理論的根據，決定今後工作的目標是：

配合本廳財政方針，實行全面會計之整飭，以加強省縣財務管理，促進官營事業發展，爲工作之總目標。」

(3) 原則政策

一、原則：

- (甲) 舊事澈底整理，新事積極推行，以達「整舊樹新」之原則；
- (乙) 力求本位向上，漸謀全面調整，推行全省總會計，事體繁重，範圍甚廣，應先謀本位努力向上，漸入全面調整，以達「健內督外」之原則。

二、政策：

- (甲) 制度化——各機關會計之一切設施，均須與制度相合，依法執行。
- (乙) 統一化——各機關會計事務之處理，凡性質相同者不論為手續程序，或帳表格式，會計科目，均須有統一一致之規定。
- (丙) 科學化——所有一切設施及管理，均須盡量應用科學方法，做有系統，有組織，有條理，及經濟時間，經濟物力，經濟人力的處理。

(4) 工作事項

今後工作的項目，綜合的有五項中心工作：

- 一、完成規章制度，俾執行有方，考核有據。
- 二、確定機構組織，務使會計人員地位超然，確實保障。
- 三、充實會計人才，一方面對於會計人才盡量收羅，他方面對於職會計人員學課，予以補習提高。
- 四、劃定實驗機關，指派幹員負責，切實督辦執行，藉為他機關改進之張本。
- 五、派員分區視察，隨時派員視察指導，以補書面之不及。

上項中心工作，分析起來有下列數項：

一、整飭公營事業會計

- (1) 派員視察
- (2) 設計營業會計之一致規定
- (3) 制訂各營業機關會計規程
- (4) 調整各營業機關會計機構及人員設置
- (5) 指定火柴統銷處為官營業機關會計實驗機關

二、厲行縣地方會計制度

- (1) 修正縣總會計制度
- (2) 實行公庫制度
- (3) 加派縣政府會計人員
- (4) 指定昆明縣政府為縣會計實驗機關

三、加強征收機關會計管理

- (1) 制定盤賬會計制度
- (2) 制定查賬考核辦法
- (3) 改訂坐支款項手續
- (4) 指定昆明稅務局為征用會計實務機關

四、儲備及充實會計人才

- (1) 網羅高級會計人才
- (2) 招考大學及專科畢業生
- (3) 實行公餘訓練

五、整飭廳內會計事務

- (1) 成立營業基金總會計
- (2) 修正普通總會計
- (3) 成立縣會計彙總紀錄
- (4) 舉辦會計人事登記
- (5) 制定會計人員考核辦法
- (6) 舉辦預算計算登記
- (7) 編製會計服務須知

(5) 工作計劃系統圖(附後)

四、結語

雲南會計建設之有今日基礎，由上所述，並非偶然，這全是十餘年來主持當局之精心擊刺，毅力策進，和千百會計同仁艱苦奮鬥的結果，雖然一切尚未達到理想的境地，但在這方面給予我們的感想已是「創業維艱」！

由於歷史的演進和時代的要求，才有今日財政廳會計室的產生，其任務不僅在兼辦省總會計總預算事宜，謀全省計政的普遍推行，同時負有促進雲南新財政政策的實現，完成雲南新政治建設的重大使命，在這方面標示給我們的是「責任維艱」！

願以往創業之維艱，應如何就已有基礎，而發揚光大，期於不墜？

念今後責任之維艱，應如何奉已定計劃，而勉力負荷，期於完成？

這都是我們當前的課題。

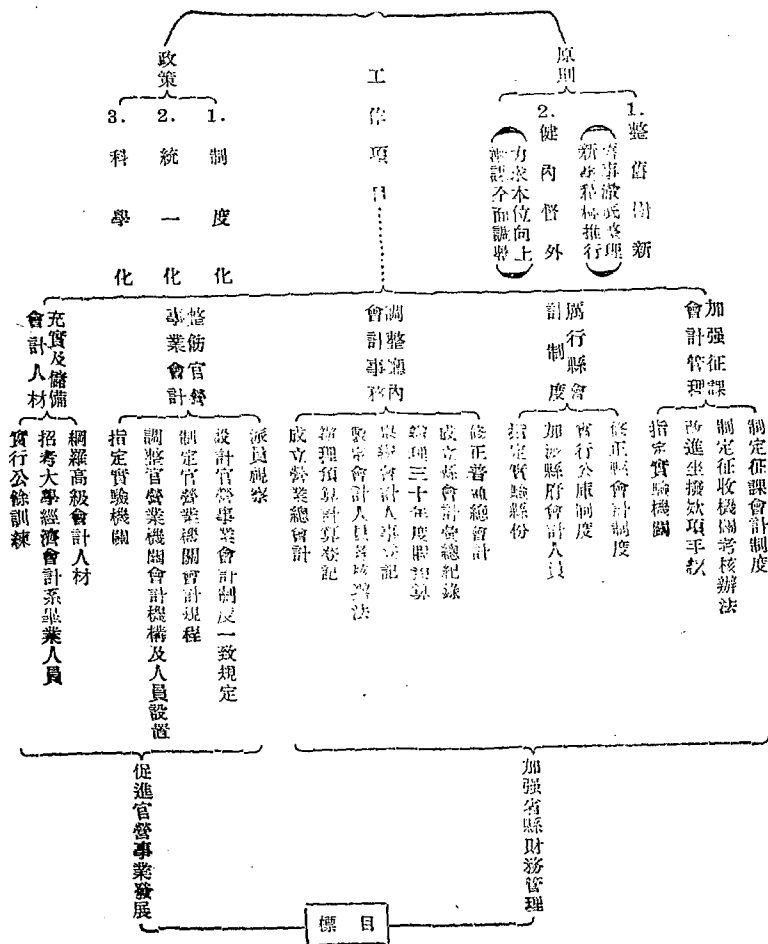
「三年觀政，五年有成」，「不以守成為滿足，不因困難而退縮，」在今後的工作上，吾人以此自勉，以此自勉。

末了，敬以十分的誠意，懇求並接受國內專家學者，和計政同仁的多多賜教，隨時策勵！

三〇年六月一日於昆明

雲南省財政廳會計室

兩年工作計劃



行政三聯制和主計

沙 莫

提 要

(一) 行政三聯制

- (1) 政治的起源和演進
- (2) 我國的「本位政治」
- (3) 政治的「技術化」「數字化」
- (4) 本位技術政治——行政三聯制
- (5) 行政三聯制的概念
- (6) 計劃——執行——考核
- (7) 橫的連繫
- (8) 縱的連繫
- (9) 「行政三聯」和「政權三分」
- (10) 「行政三聯」和「政治一貫」

(二) 主計

- (1) 「主計」的範圍
- (2) 「計」字的界說
- (3) 「主計」是「數字的行政」
- (4) 「審計」是不是「計」

(三) 行政三聯和主計

- (1) 「歲計」(和)「預算」
- (2) 「行政計劃」與「歲計畫」
- (3) 會計——執行的記憑
- (4) 執行紀錄增加及普遍
- (5) 會計技術之擴大運用
- (6) 「行動會計」
- (7) 用統計來補充會計之不足
- (8) 審計和考核
- (9) 數字的比較——考核方法
- (10) 統計在三聯制上的地位

(四) 結論

- (1) 行政三聯制的「數字化」
- (2) 行政三聯制採用主計的方法
- (3) 主計是三聯制的「中心」「先鋒」「基幹」
- (4) 主計人物應有的自覺

遠古時代的人類，與草木禽獸同居，混混噩噩。並無所謂政治。其後人類生活的方法進步了，人與人間的關係也增進了。於是就發生了，(有力者治人)(無力者治於人)的關係。政治就這樣開展了。人類生活方法，由漁牧稼穡而達到了最近機械時代。政治方面，當然也隨之俱進。在這高度機械的現代。普通的政治，實在不夠適應的。最近數十年來，因為機械的飛進，人類生活上起了極大的革命；政治上亦有極大的擾動。有人主張(德謨克拉西)的。有人主張(蘇維埃)的。更有人主張(法西斯)和(納粹)的。(這許多政治的新方式。能否適應現代的人類生活，尚在激烈的爭論之中。這幾種政治新方式，對於幾千年風樹一幟，政治文化纏延輔翼的中國，將發生怎樣的

影響。筆者肯定的說，這種不是從本位產生的新政治方式，無論怎樣亦不能適合於本國化文的。

前述的幾種政治新方式，在牠本國實施起來，能否有功，既得上試驗又爭論中。我國如生吞活剝的搬運過來，一定難有良好的結果，這是斷言的。如色近清末葉，抄襲西洋文作硬球實行君主立憲，一切都要做英國的模樣。結果是大大的失敗了。民國初年，才做美式的國體，美式的政黨，結果亦絲毫沒有什麼成就。筆者想如果同樣地來試行中國版「蘇維埃」「或中國版」「法西斯」，一定弄得沒緒。決無什麼成就可言。所以一定要從本位上產生的政治方式，纔能適合國情，推行有效。

我國是數千年來一貫地是君主國家。到了清季，以工商業之發展，人民生活方式之進步。已感覺幾用數千年的老方式，不能適用了。其間經過了好幾種新政治方式全部或局部的常試。都是不能適用而失敗了。從這些經驗之中，自然地產生了一種本位的政治方式，這是在中華國土上萌芽滋長發華的本位文化。這就是中山先生發明的「三民主義的政治」。

人民生活進化着，當然政治亦隨同進化。亦步亦趨。否則失了人心和就會發生變動，發生革命的。這是歷史上鐵一般的史實。現在人民生活既已達到了機械化的階段，所以政治方面，亦進步到「技術化」「數字化」的階段。三民主義的政治，既鞏固了我黨政治的基礎。但在政治技術方面則尚有待補充的地方。蔣委員長提出的「行政三聯制」就是將這「本位政治」設法「技術化」來起，從鞏固的基礎上，建下了華美的建築物。這是在我國政法史上，又是一個重要的大發明。

蔣委員長在軍事委員會擴大紀念週上，及中國國民黨第五屆七中全會上，提出了「行政三聯制」的綱要。這行政三聯制的大意。就是在行政上有三個重要的步驟。「計劃」「執行」和「考核」。這三個步驟，必需密切聯繫着。所有「計劃」必需週密整體的。「執行」必需切實貫徹的。「考核」必需詳盡綜合的。如此進而復始循環地推進上行政上纔能有真正的進步。

拿建造房屋來做個例，假如建造房子，事前並沒有有一定的計劃，只是三四間西造一二間。一任匠人去作為。幸而把房子造成了，這房子亦一定是欠整齊美觀，不切實用，浪費散漫的。假如在建築之前，請個工程師設計打樣。切實地照着圖樣蓋造起來，事後再加考核研究。是否按照計劃進行，是否經濟合用。並可做下次蓋造房屋設計時的參考。這樣建成的房屋，和前者比較起來。一定大不相同。一定舒適精美而實用了。政治上亦是同一道理。不經過「計劃」「執行」和「考核」三聯的步驟，決難負起現代政治使命的。

不僅此也，行政上分成了「計劃」「執行」「考核」三步驟，還不足以表示行政三聯制的精義。行政三聯制的要義，在一個「聯」字上面。「計劃」和「計劃」是要密接連繫。「執行」和「執行」也要相互呼應。考核必要整體的，不能支離碎裂。以一個省的政治來做例。建設廳的水利計劃，和財政廳的財務計劃，必要互相連繫的，否則建設廳要開溝渠，財政廳沒有錢。這計劃就行不成。

了。執行起來一面按計劃進行工程。一面按時付款，互相呼應着。這樣一定可以順利愉快。「考核」時不僅考察工程實施的是否的當，還得考察是否經濟，使用得是否合理。「計劃」「執行」和「考核」三方面，始終都是連繫着的，這樣的行政，纔是前進的政治，這就是行政三聯制橫的方面的聯繫。

縱的方面的聯繫更爲重要。在「計劃」的時候，要顧全到「執行」在「執行」的時候，也要體會到「計劃」的原意「計劃」「而不顧到」「執行」成了「閉門造車」「執行」而不體會「計劃」的原意，或許將原意弄岔了。所以「計劃」與「執行」需密切聯繫着的。「執行」和「考核」亦需密切聯絡。「執行」時，應將執行時的一切紀錄保持着，以供「考核」「考核」應在執行期間就舉辦起來。隨時施行監督。隨時加以糾正，這樣比較在事後糾紛，功率必定大得多。同時以「考核」來觀察執行是否按着計劃而執行。並以考核的結果來做計劃的參考。如此則「計劃」將更爲週密而完善了。行政三聯制縱的方面的聯繫，正和橫的方面的聯繫一樣重要。這行政三聯制的連系加上了縱的聯繫，亦可以叫做行政上的「聯綜組織。」

行政的連綜，並非事權集中。獨斷獨行的意思。是分工合作的至意。所以（行政三聯制）是行以上分工合作最高的機構。

立法、行政、司法，政權三分的學識。已爲一般人所熟稔了。其實政權三分而毫無聯繫，亦爲政治上的大疵。我們該明白，政治上，在權的方面，應該分立。在「能」的方面是應該聯繫的，蔣委員長也指示了政治與行是兩倍事情，政務與事務各不相同這說明了政權上面是分權，行政上面必需聯絡爲要義。這種「權」與能的分野「政治」「與」「行政」的分域，我們應該深加體會的。往往有人認爲政權上面已分立，行政上面亦需分立，弄得各自爲政，以致政治上不能有諧和的進步，這是沒有了解總理的「權和能」的考識，和不知總裁「政治和行政」不能混淆的大毛病。

行政三聯制原意，既如上述，我們同時再談「主計」，什麼叫做「主計」呢，從國民政府主計處的組織看來「主計」的範圍，就是「統計」「歲計」和「會計」，統計歲計會計，都是「計」，主持這三種「計」的，所以就叫做主計，這樣的名稱來歷，好像非常滑稽而缺少學理上的根據。

最先引用到政治上來的在這三「計」之中，當然最先是「會計」因爲政治和經濟不能分開。財政在政治中一向占着很重要的地位。對於財物的收支不得不有所記錄。所以會計的方法就被引用到政治上來了。其後政治上以財物收支既有紀錄堪資「考核」物財用得是否得當事後，既需加以稽覈。怎樣纔能使財物的收支運用得當，事前當然亦得加以研究考慮。這樣「審計」和「歲計」就被介紹到政治方面來了。「統計」還是最近纔被政治方面所注意的。這幾種在政治方面的幾個「計」原來都有一個相同之點，這相同之點是什麼呢，就是同樣地，以「數字的技巧」來行使政事的。就是說「歲計」「統計」「會計」都是用數字來表示的，所以「主計」二字，並非沒有學理根據的滑稽

勾當。而是有嚴肅的立場的。所謂「主計」之「計」者，是「數字之政治」「是」行政之技術。「主計」者，「主持數字之政治」之謂也。的確政治已在進步中，「數字政治」應時而勃起，取代了已往的文字政治了。

對於主計的範圍實在尚有研究的必要。國民政府主計處有了統計會計歲計三局。不能認為主計的範圍僅限於統計會計歲計三種，同樣的好像以前鐵道行政另立一部，不屬於交通部的時候。我們也不能認為鐵路事業就不是交通事業。「審計」的工作，縱然以往是審計院執行，現在是監察院審計部，執行，但亦不能否認「審計」不是「主計」中的一鏈。不應因隸屬的不同而擠「審計」於「主計系統」之外。審計之應為「主計系統」的一部門。並不是因為審「計」，亦是一「計」，而是因為審計亦是用「數字的技術」的，與統計會計歲計有完全同樣的性質。在政治上，亦有同樣的重要。並有重大相互的連鎖關係。

假始「審計」因為隸屬監察院，而認為與「主計」無關，那末「主計」所包含的統計會計歲計便亦是偶然的湊合而無相關性了。從政權分立的觀點上看來，「歲計」是應該隸屬於立法部門的，「會計」隸屬行政部門的。正像「審計」之隸屬監察部門一權。「歲計」和「會計」既可同一地隸屬於「主計」旗幟之下。審計何獨不能。主計處之所以僅成立統計會計歲計三局。而並沒有審計局之成立，這大概是受了歷史關係的牽制，但並不能據此作為「審計」非「主計」之一部門的辯護。換言之，在理論上「審計」應為「主計」系統之一。主計的範圍，應包含，「歲計」「統計」「會計」「審計」四種。至於是否應將審計部改局隸屬於主計處。抑將「歲計」「會計」「審計」三局分隸於立法行政監察用三樣分的系統，來辦理三種不同之「計」政。這裏不加以討論。

就「主計」的職務分別而論。「歲計」的意義就是「預算」「歲計」就是財務行政的「預計」會計是財物收支的紀錄，就是財務行政的「現計」審計是考覈財物之收支是否得當，是否經濟。這就是財務行政的考核，「統計」的意義，是調查，了解行政的對象，和行政的本身。

「主計」當然就是行政中的一種。但和普通的行政，有什麼分別呢。簡言之，「主計」就是「數字的行政」因為「主計」的各部門，都是和數字密切相關的，是慎密的政治，是計劃的政治。現代的政治計劃，是用數字來表示的。來預計的。並且用精密的數字來實施的，來執行的。最後更用數字來比較，來綜計的來考核的。再以數字來調查施政的對象，以數字來查核行政的本身。這就是主計與數字之下可分離性。這也是主計在政治上的最大貢獻。

現在以行政三聯制的各步驟和主計的各部門分別來講。行政三聯制的「計劃」是在施政之前，擬定一個具體的方案，和實施的步驟。更重要的是在經濟方面，要擬具一個連鎖的全部「預算」和一個「分配預算」。這樣看起來「行政計劃」和歲「計書」實在是不可分割的。不僅此也，一個週

密的計劃，決不是一篇文字計劃，吾觀鑿鑿詞藻雍潤，洋洋洒洒的大文章，祇能供後世的欽賞，而無補於時政之得失的。精密的計劃，是不用虛文，而是整個的一串數字。蘇聯的五年計劃，就是一個良好的一例子。這樣純數字處計劃，在行政上是見得到的。有之，則便是行政上的「財政計劃」——「預算」或「歲計畫」。

歲計畫預算究竟有無分別的呢？歲計畫的範圍是否僅限於財務行政一方面呢？據筆者個人的意見看來，歲計畫的意義似應較預算為廣。就文字的表面來講，歲計畫的一年之預計，並不僅限制於財務行政一方面的。應與整個行政取得聯繫。權衡輕重緩急，酌定預算上的數，額至善至美的地境。所以在歲計畫的立場，應該突破財務行政範圍而使之廣泛化起來。同時行政三聯制的計劃，應極力使之「技術化」「數字化」。那末行政三聯制的計劃和主計畫的歲計畫二者的意義，就逐漸接近了。完備的「歲計畫」，應在預算的前面，寫明施政的綱要，實施的步驟。用詳密的數字，寫成完整的計劃。同樣地，完備的「行政計劃」應該附一個用數字來表示的計劃。更用數字未指示進度。並需附着一個經濟上的「數字計劃」。換言之，就是附着一個預算。這樣，一個完備的「行政計劃」和一個完備的「歲計畫」，有什麼多大的分別呢！

執行自然是行政中最重要部門。亦是行政的中心，行政執行的時候，一定要保持行政一切的具記錄。這些記錄，亦有行政的進程表，也是行政進程的基準。譬如縣的一個鄉村築路計劃擬了。有築路進程表，築路的記錄，材料人口分區記錄，經濟上的記錄，一些都沒有。這樣辦下去，這個計劃怕不容易不成的了。所以執行的具記錄，是執行中最重要的一鍵。在政治方面來講，政治執行方面必需注重記錄的。必需注重有條理的記錄的。在經濟方面。最先有了這種有條理的記錄，這就是政府會計，這也就是行政執行財物方面收支記錄。幸而執行上有了這種財物收支記錄，所以現在的政治還相當的清明。不幸而這種執行上的記錄，僅限於財物的小小境域，行政及其他方面尚未普遍採用，這種有條理的系統記錄。所以現在的政治，尚算不得極度化的「科學政治」算不得「高度化的技術政治」，算不得理想的政治。

會計被政治上採用之後。政治上得了極大的進步，但會計僅限於記載銀錢的收支之一隅。所以政治的進步，亦自有限得。所以進步的政治，要將會計的範圍，擴充到由「收支會計」擴展到「財物會計」，不僅銀錢的收支有記錄。銀錢以外的資產材料等等，均有了記錄。會計的範圍擴充，執行的紀錄亦增多了，有一般人的觀察，認為官廳事業總不如商營事業來得經濟而有效。當然有很多的原因存在。但會計制度之良否却有很大的關係。普通的官廳會計，很難表示資金的運用，因為財物的記錄不可備。財物以外更少其他重要記錄。這樣當然不及商營事業之有效了。

會計自「收支會計」擴展到「財物會計」之後，還要向外擴充！擴充！擴充！！行政執行上，自

銀錢收支有了記錄，財物的增減亦要有紀錄。此外，一切執行，亦都要有紀錄有紀錄。這記錄決不是文字上的工作報告。而必需是數字的記載。這「財物會計」以外的會計。財物增減以外的記錄。究竟是樣什麼東西呢？筆者始名之曰「行動會計」這記錄財物外的一切執行的。

試以某公路運輸機關為例。牠除了「財物收支」有會計記錄外。對於資產負債，材料油類收發登記得都很完備。這不是「收支會計」及「財物會計」都盡了牠的責了麼？但是此外，對於人事之進退升遷，有紀錄。所裝的貨載類別，有紀錄。條理的進度效率，有紀錄。行駛的地點里程，有紀錄。肇事的原因結果，有紀錄。公文收發撰擬，有紀錄。工作的進度考核，有紀錄。一切都有數字的記錄。這是執行上的記錄。即筆者所謂的「行動會計」。因為牠的記載財物收支外的一切執行紀錄。本來會計的目的。不僅是要記載經濟上的收支，財物上之增減而已。要紀錄一切的「經濟行為」這種「經濟行為」記錄的會計，筆者名之曰「行動會計」。是收支會計財物會計的進化產物。

有人說這「行動會計」實在是統計。對的，這是統計。但收支會計的報告，財物會計的最終報告，何常才是統計呢！這正足說明統計的重要。說明了統計和執行的密切關係，但我仍主張行政執行的記錄，要採用會計的方法，而不僅採用統計上的調查方法的。因為會計的方法，是內部稽核性質的，其結果比統計的大量觀察或調查的結果，要有可靠性。會計的方法，是從交易發生或行動發生，就製成原始記錄。再用分析歸納的會計方法，作成會計式的最終記錄的。這是在執行時的可能辦到的記錄方法，亦為行政執行上必需的記錄。所以我認的在執行的記錄方面，應採用會計的方法而在明瞭社會的對象時該注重統計的方法。

「審計」是行政考核的一種。這是無待再加說明的。可惜「審計」的範圍，亦僅限於財務行政之一隅。未能將全部行政作成有系統的考核。行政考核，是該隨時加以考核的。不僅是在事後考核，即可認為已夠的。所以現在的審計，在「事後審計」而外，更注重「事前審計」和隨時隨地審計。這就是稽察權。非但要公開的「稽察」還需隨時隨地暗中的「稽察」所以行政的考核，是隨時舉行並要和執行密切連繫着的。

執行方面既有了完密的記錄，考核方面自然也會容易加以考核了。如果所謂「行動會計」有了完全的記錄，自然對於這「行動會計」所有的記錄，也可用審計的方法來考核的。審計的範圍，正可以和會計的範圍，相同的擴充的。

審計的責任，不僅要審核收支是否經濟合法。還要綜合地考察是否適合預算。正好像考核時應該考查執行得是否得當，執行得是否有效。還得查核執行是否和計劃相符合相和諧。審計的方法是嚴密的審慎的，是用數字和數字來作比較的。所以行政上的考核，亦得採用審計上的方法，用數字和數來作。較比這種考核，方為有價值的考核。上年度的決算，做下年度預算的重要參考。正好像

考核的結果，亦正是下次計劃的重要參考一般。

「統計」在「計劃」「執行」「考核」三方始終都占着極重要的地位。要「計劃」一定要明白行政對象，要明白行政對象，一切要靠「統計」執行的記錄，雖用會計方法來使用，但在會計方法難以實施的時候，還是要靠統計的。「考核」時亦是有同樣的情形。

行政的計劃，既是「數字的計劃」，是採用預算的方式的。行政的執行紀錄是「數的記錄」是採用會計的方法的。行政的考核，是「數字的比較」是採用審計的方法的。用「統計」來了解行政的對象，用「統計」來輔助執行和考核的記錄。所以「行政三聯」是要「數字化」了纔有價值。纔有意義。換言之「行政三聯制」要採用「主計」的方法來實施的。來推進的「主計」是「行政三聯制中心是行政三聯制的」的急先鋒是行政三聯制的「總基幹」。

三民主義政治是中國切中需要的本位政治方式。行政三聯制是適合我國文化需要的「本位技術政治」。「主計」是實行此項行政三聯制的先鋒基幹。凡負着主計責任的人們，應該有深切重要的自覺了。認識自己責任的重大。以往辦理會計人員，總以為自己在行政上的地位極不重要。好像贅瘤寄生一樣似的。這種錯誤觀念應該努力矯正的。前文泛論行政三聯制和主計的關係。尚缺少深刻的探討。但希望辦理主計的人，是有自尊自重的自覺，以政治基幹人物自居，來完我國的抗建大業。

完 民國三十年五月十二日在轟炸之下

大凡人生在世，斷無一出身涉世，即順平行坦安穩之路。無論做什麼人，處什麼地位，遇着什麼千艱萬險的時候，總要有一種勁氣，護持此心身，不使稍懈，致啓游移，為風色所轉。譬如打脫牙，祇有和血吞下不露絲毫痛苦，方能造成人格，做出事業。

—陶覺—

主計制度與行政三聯制

文 伯

不久之前，蔣委員長發表了行政三聯制大綱的演講，說明了政治與行政的區別。總理權能劃分的道理，在行政上計劃，執行，考核三種工作之重要，及其緊密聯繫，不能脫節的原因，歸結到行政三聯制是計劃政治，計劃經濟實施的基礎，是建設的基本不移工作。這篇演講發表以後，學術方面施政方面都起了很大的影響，各種刊物多有登載，用不着贅述。我所要講的，是就我國現行主計制度情形，與行政三聯制的關係，加以探索。

一、

本來，計劃，執行，考核三種程序，是無論做甚麼事情應該有的階段，不獨行政上需要如此。有計劃而不能執行，等於紙上談兵，計劃根本沒有意義。無計劃的執行，只是應付目前，不顧全局，等於盲目行動。執行而不考核，則執行的程度，不得而知。若無計劃的執行，考核亦乏標準依據。所以計劃，執行，考核三種程序聯鎖不能分離，而考核的結果，又成爲下次計劃的張本。如此聯鎖不斷，而後才能求事業之進步完成。

擬訂一個計劃，不是件簡單的事，正如編造國家預算不是件簡單的事一樣，不能僅憑個人的主觀希望，要看客觀的條件如何，因人，因時，因地，因事而有差異。行於此者，不定行於彼，行於古者，不定行於今；行於邊區者，不定行於腹地；行於獨裁者，不定行於民主制。因此，有許多很好看的計劃，到執行的時候，格格不入，都是沒有注意到人，時，地，事的關係。同時，設立一個計劃，還須確定：一、牠的整個和部份的目標，二、執行的機構和步驟。三、與另一計劃的整個聯繫及協調。這樣，計劃才不致成爲空中樓閣，才有執行的價值。

有了適當的計劃，接着就要切實的執行。人才的羅徵，經費的籌措，完成的期限，在詳密的計劃內是預先打算了的。執行者只要本着硬幹苦幹快幹的精神，破除舊式官場敷衍的惡習，勇邁直前去做，是會沒有相當成就的。這是總理知難行易，能知必能行的道理。

執行的期間和執行的結果，若沒有考核檢查，那末，計劃執行的程度如何，計劃本身的價值如何，在執行上有無困難，都不得而知。同時，對於執行切實努力，完成計劃的人，無從獎勵。對於執行敷衍，蒙弊塞責的人，無從處分。所以，考核的工作，在一種事業的進行上，和計劃一樣，是不能缺少的一環。

這樣，計劃，執行，考核三種工作的結合運用，就一個國家行政上看，是謂行政三聯制。國家

行政和普通工商業關係情形稍有不同，包含的部門太多，性質亦較複雜。所有各個計劃，如何在一個總的綱領下擬訂，如何聯繫，不致互相抵觸；如何統籌規劃，產生總的設計；在執行方面，如何健全機構；如何分層負責；如何運用科學管理方法；執行的期間，和執行以後，如何實行考核，考核的辦法如何；政務考核與事務考核如何劃分；在首都自詳細研訂的必要。再就計劃，執行，考核三種程序講，如何連貫一致，不致中斷，如何交接設置，不致阻隔；如何運用推行，不致紛亂；都是很重要的問題。非本文所能詳細討論。

三、

行政三聯制之意義及作用，略於上述。現在再講我國現行主計制度情形及其作用。

主計制度是我國的一種特殊制度，牠是以超然主計與聯綜組織兩種方式配合而成。這種事實在外國早已存在，但運用并不完全澈底，只是部份的或分割的存在。民國二十年，我國立法當局，鑒於過去財務行政之紊亂，所謂會計獨立之失敗，於是參照甘肅設計委員會之建議，提出設立主計總監部之提案，因事關初創，範圍不宜過大，折中辦法，成立了主計處，隸屬於國民政府，與參軍處文官處同為國民政府本身組織之一邊，把原屬財政部職掌之歲計會計事務，完全劃出，加上統計事務，作為主計事務，由主計處掌管，視同財務上之積極監督。所有全歲預算之編製，會計制度之擬訂施行，各機關歲入歲出之核算及總決算之編造，統計辦法之規定彙編，暨會計統計人員之任免，選調，訓練，考試事項，概歸主計處辦理。形成了我國的主計制度。

主計處成立以後，各方面對於這個制度批評的很多，贊成的固然多，而懷疑反對的也不少。有的認為這是使整個財務行政脫節，剝脫財政部的財政權。有的認為現在國民政府主席不負實際責任，主計處應改隸行政院。有的單就統計部份說話，認為統計的種類甚夥，只有財政會計和歲計會計有關，所以會計事務應另成立系統，不必隸屬主計處。這種種反對的批評。近來還有文字發表。但是，筆者不想在本文內討論主計制度本身在政治組織上是否合理的問題。現在只談主計事務各部門的性質，及其相互之聯結，進而探索其與行政三聯制的關係。

依據國民政府主計處組織法第一條規定：國民政府設主計處掌管全國歲計會計統計事務。主計處設主計長一人，綜理處務。處內分歲計，會計，統計三局，由主計官六人分任正副局長，綜管各該局所掌事務，另設秘書二人至四人，科員六人系十二人，辦理文書及不屬於各局事務。并對全國各機關，按事務之需要，分別設會計長，統計長，會計主任，會計員，統計員，歲計事務由會計人員兼辦，統計事務簡章亦同。

歲計事務，按組織法規定，實際包含預算及編造決算兩種事務，所以主計處掌管的事務，依其性質得分為預算，會計，決算，統計四項。茲分述如下。

(一)預算 預算是一個國家的財政計劃，所以範圍財政上一切收支，為國家財政的樞紐。凡財政上行政上的計劃都包含在內。更具體的說，就是把一個國家的行政計劃在財政上的意義詳明說明，并用數字具體的顯示出來。我國現行預算法附件一附件二規定總預算及總預算的內容，有如下列：

附件一

一、總概算說明書 應述明下列各事項

- 甲、施政方針
- 乙、國家財政狀況
- 丙、國民經濟狀況
- 丁、國有營業狀況
- 戊、國債狀況
- 己、其他重要事項

二、總預算各表

- 甲、總概算主要表(下略)
- 乙、總預算分析表(下略)

三、施政計劃、事業計劃及其他參考資料

附件二 總預算書之內容

一、總說明書 應述明下列各事項

- 甲、施政方針
- 乙、財政政策
- 丙、中央財政最近之經過及其狀況
- 丁、繼續經費計劃及其進行概況
- 戊、國債狀況及計劃
- 己、國有營業狀況及計劃
- 庚、其他要點
- 辛、本預算案與上年度不同之點及其理由

二、總預算各表

- 甲、歲入歲出總表(下略)
- 乙、歲入歲出總表之內容分析表(下略)

三、單位預算各表及計劃

甲、各單位歲入歲出主要表(下略)

乙、各單位歲入歲出主要表之內安易拆表(下略)

丙、各單位之施政計劃及事業計劃

四、附屬預算各表及計劃

五、預算施行條例草案

由上面總預算書和總預算書的內容，很顯明的知道預算是依據行政計劃所產生，並且要把行政計劃事業計劃包含在內。沒有行政計劃的預算，還是一堆數字，勢必無從明瞭整個情形，和普通商店的一紙估價單差不多，試問有何意義。過去預算章程的缺憾就在此。同時，一個行政計劃，若沒有預算，計劃也就空洞不完全。因為凡事非財算舉，不先把錢的問題解決，如何談判計劃的實行。所以，將委員長在行政三聯周大綱內再三提到預算的重要，及行政計劃與預算不能分離的關係，確是經縝不移之論。因此，我們可以瞭解預算之作用，一方面本身是一套財政計劃，同時，又是完善的行政計劃所必須具備的要素。

(二)會計 會計的意味，就政府的立場講，可以說是系統的執行預算的紀錄。政府機關的性質種類不同，所以會計事務也就依其性質分為五類：(會計法第四條)

- 一、普通公務之會計事務
- 二、特種公務之會計事務
- 三、公有事業之會計事務
- 四、公有營業之會計事務
- 五、非常事件之會計事務

由各種不同的會計事務，可以明白各種不同機關的業務情形。筆者時常感到，無論在任何機關內，最容易明白那機關一般情形的，莫過於會計部門。因為什麼事都免不了與錢發生關係。所以會計的任務，不獨成為執行預算的收支紀錄，同時，也把業務活動的全部情形，間接顯映出來。與行政計劃的執行，有互相表裏的功用。如何使財政計劃執行正確，紀錄完備，動態的情形和靜態的狀況一目了然，那就有賴於良好的會計制度了。

(三)決算 決算是在執行預算以後的結果。由於決算才能證明預算的合理合法，解除政府對人民的責任。決算是很難會計的紀錄，比預算而產生。若是會計制度不完備，或者辦理會計事務不切實，那末決算必難產生。通常會計檢查的方式，一是將預計的數字和實際的數字比較，一是用現年度的數字和以前年度的數字比較，並目借數字的比較測知業務工作的進度，這就是決算的任務

。依據現行決算法和主計處組織法的規定，各機關決算之核算及總決算之彙報是主計處會計局的職掌。這是因為決算和預算的關係密切，必須同一機關編製，才能呼應自如。同時，規定決算之審議核定，係審計部職掌，可見決算實在於審察預算執行成效的必要程序。倘能由主計預算，運用適當，自能更為業務或行政考核的工具。

上述預算，會計，決算三種工作，看來就含有計劃，執行，考核三層性質在內。預算法規定政府預算之組織為第一、總預算第二、單位預算三、單位預算之分預算四、附屬單位預算五、附屬單位預算之分預算五種。而會計法亦規定政府會計之組織為第一、總會計二、單位會計三、分會計附屬單位會計五、附屬單位會計之分會計五種。決算法規定政府決算之組織為第一、總決算二、單位決算三、單位決算之分決算四、附屬單位決算五、附屬單位決算之分決算五種。這很明顯的是使三者緊密結合連貫，完成財務監督上計劃，執行，考核之一貫組織。

但是，主計制度內還括含有一個重要的成份，就是統計。這不是好像有計劃，執行，考核三者之外，多出了一種事務嗎？實際不然。統計是研究處理一切事象的科學方法。古往今來，社會政治方面種種事物，錯綜複雜，頭緒紛繁，若不藉統計方法為之逐分理析，綜合總納，必致漫無指歸，無所適從。所以統計是研究學問，處理事物不可缺少的手段。應用到行政方面來，就有兩種功用，一可當作考核的工具，再可成為擬訂計劃的參考資料。尤其在實行計劃政治，計劃經濟的時候，更是離不開調查統計。為什麼要把牠放在主計制度之內呢？這是因為牠和預算會計的關係很密切，而同時又含有行政考核的作用在內，必須具有超然的地位，不便隸屬於其他機關的原故。預算的編製，必須賴統計資料做參考。會計報告，亦須藉統計的形式和方法。決算的編造，根本可說是統計的應用。如果把編造決算的事務放在統計局內，理論上也說得過去。所以，統計在主計制度內，一方面是施政計劃和編製預算的根據；同時，又藉數字的表現，考核行政設施和執行預算的成就與效率。其運用實在包括了預算，會計，決算三種事務的範圍。

此外，監察院審計部的審計稽察職權，完全是執行財務上考核工作。決算的審議核定，就是審計的事。也許有人感到為何不把審計配合在主計制度內，使計劃，執行，考核完全打成一片？殊不知政治機構，一方面要權力集中，運用靈活。他方面又須注意牽制，平衡發展。審計部的審計職權，是超然獨立性質的財務考核，藉以解除各機關財務上之責任。和執行機關內部的行政審核不同。這是應該分清楚的。

所以，主計制度在形式上看來，似乎多了一個統計，少了一個審計；但是，如果明白了統計和審計的作用，就知道歲計，會計，統計組成主計制度是必要的。本身既含有計劃，執行，考核的程序，同時又成為推進行政三聯制的結構。因之，行政三聯制和主計制度必須並肩為重，而後才能得

到美滿的效果。就是說：行政三聯制的運用需要健全的會計制度，而會計制度之徹底推行，又須行政三聯制之充分運用。

四、

會計制度的作用，系牠對於行政三聯制之關係，已於上述。現在，我們再將目前會計事務實際的狀況，及其在行政計劃、執行，將待程序中所起的影響。

先從預算部份講：總預算的編製，根本沒有參考會計資料，注意國民經濟狀況，權衡整個國策，和政府的施政方針，提供繁瑣，把應該核減的核減，應該增加的增加，配合政治的需要，切實編成有計劃的合理的預算。只專求如何使收支適合，敷衍各機關長官了事。機關長官有魄力強幹的，經費可以要求得多。若其有限制於該企業的，可以把若干普通經費取巧列入營業預算內。最吃虧的是沒有附屬經營企業或收稅機關的主管機關。而機關長官又沒有大力量，那就不管事業的發展了。還有更壞的情形，預算不能如期編成，若干機關在年度過去許久，才慢慢的趕編以前年度預算。根本喪失了預算的意義和作用，更談不到與行政計劃配合聯繫。

其次就會計部份講：現有全國大多數機關辦理會計事務的人員，還沒有由會計處委派。有的機關根本就沒有辦會計的人，僅由辦事務的人兼辦。幾千百萬經費用完了，一本帳簿也沒有，事後湊些單據暫銷了事。於是會計處派了會計人員，有的專門敷衍長官，以圖自保。有的對於所在機關業務性質，多不十分明瞭，只憑收支事項記帳了事。究竟收入是否確實，支出是否經濟，業務的效果如何，都沒有留意。還有會計制度的擬訂，未能因時，因地，因事制宜。而且偏重於簿記方面，對於事務處理程序多忽略，其能確實實行者，百不一見。這樣，會計本身既不健全，自然談不到輔助行政的執行了。

再次談到決算：決算是預算執行的結果，前面已經說過了。但是，我國自有預算以來，還沒有過一次決算。決算既不能依法產生，預算之實在，會計之效果，自成疑問。此其一。就現行決算法的規定觀之。決算書的編造，完全是一堆數字，沒有對照預算的編製，審察一年度執行預算的結末，所影響及於國民經濟和國家財政各方面的情形，換句話說，就是只注意到歲計收支的數字，沒有留心到施政或事業成就若何。再簡單的講，就是決算的作用，只注意到錢，沒注意到事。此其二。因此，決算在整個會計制度中，沒有發生絲毫效用。當然不能藉之幫助行政的考核了。

最後談到統計：統計在國家行政上的重要，是盡人所共知的事實。但是我國統計事業進展的情形，實在非常遲滯。許多統計資料，都是由外國或外國人得來，自己國家的情形，自己不明瞭，要讓外國人，豈不貽笑大方嗎？計測了多少時的人口普查，一直沒有正式實行。因為沒有好的統計，所影響到此次就很不好的效果。不知多少。更壞的是有些調查統計的，根本不實地調查，躲在房間

內造數目字。這種紙計既不確實，和其他所產生的行政計劃，也就可想而知了。

此外，附帶把審計部份情形說說，審計制度是財務上起點考核，與主計制度有非常密切的關係，兩者交相為用，才能充分發揮行政計劃效用。現在，主計制度既未完全走上軌道，而審計制度更是做這些表面文章，無補實際。

總之，現時主計制度有運用上的毛病是：一、歲計、會計、統計三種工作互有脫節，本身沒有切實聯繫。二、以往歲計會計的工作，都只注意到錢的支寡，沒有注意到事的效果。三、統計部份的工作，不夠要求。四、未能與審計制度切實聯絡發展。由於這幾種毛病，主計制度本身表現得軟弱無力。從而在行政計劃，執行，考核三聯制中，不能發生決定的作用。

五、

統括以上所講，主計制度之歲計、會計、統計事務，本身已包含計劃、執行，考核三種性質作用在內。同時，對於行政三聯制一計劃、執行，考核更有配合不能脫離的關係。總裁在第一次全國主計會議訓詞中說得透澈：主計業務之三種重要分類：為歲計、會計與統計。歲計與考核有關，會計與執行相輔，而統計則為設計之張本。此與行政上之設計、執行，考核三種程序，實有密切之關聯，故行政三聯制之運用，有賴於計劃之健全。因為目前主計制度未能貫徹推行，必然影響到行政三聯制之運用困難。所以健全主計制度，厲行主計制度是推進行政三聯制最有效的辦法。

海闊縱魚躍，天空任鳥飛，大丈夫不可無此度量。

振衣千仞岡，濯足萬過流，大丈夫不可無此度量。

月到天心處，風來水面時，大丈夫不可無此襟期。

珠藏澤自媚，玉孕山含輝，大丈夫不可無此蘊藉。

——宋·朱熹——

雲南鑛業銀行

歷史悠久 信用昭著

手續敏捷 服務週到

業

務

存款 放款 匯兌

貼現 貨倉 保險

行址：昆明護國路七一至七七號

自動電話：二三四零號

電報掛號：七〇〇六號

戰時固定資產價值及其會計處理

經大施

一、固定資產之意義

固定資產者，乃企業組織之所有物，具有其長時期存在之性質，供業務上不斷之使用，並不以出售謀利為目的之一種資產。故吾人對於固定資產之認識，為任何經營之事業所不可缺少之一種資產，尤須給與長時間之保養與維護，使其生存壽命之繼續存在，以享其所能提供之役務，藉以達到企業所有人所希望之結果。工商各業自建房屋倉庫，購辦之機器設備添置之建築土地，供業務上之不斷使用而達到其謀利之目的者，自屬為其企業所有之固定資產。致購置之土地專備將來待業務發展或擴充時之需要者，及廢棄之機器設備，既與倒塌之房屋建築，不能用於業務上經營，及維持生產之效用，因而業務上不能藉以達到謀利之目的者，自不能謂之該企業之固定資產。故吾人對於資產負債表上之固定資產所包括之項目內容，不得不於繼續使用之性質上與價值上為確切之注意。蓋以其性質之不同，發生之效果各異，因而價值亦生變化，於資產負債表上所表示之正確性殊屬影響至巨也。

二、固定資產之種類

按一般企業組織為經營業務上所置備之各項固定資產可照下列標準為之分類：

1. 土地
2. 房屋
3. 機器
4. 工具
5. 運輸設備
6. 傢俱裝修
7. 模型樣本

上列各項固定資產，其性質各不相同，在業務上各有其繼續使用之價值，因而其本身價值有因其繼續使用物值發生變化，而價值減少者，如房屋機器等，有不因其繼續使用物值發生變化，而價值減少或可能增加者，如土地等。因之此項固定資產之價值，在繼續使用發生變化時，對於固定資產本身之價值，不得不為確切之估價計算，藉以表示其價值之正確，以明企業之真實財政狀況。

三、固定資產估價之標準

固定資產以供業務上之繼續使用為其目的，而不似存貨之急待出售以謀利，已如前節所言。故當企業繼續經營之際，固由於環境之不斷變更，社會經濟之逐漸發展，及意外事件之偶發發生等情，同時又以固定資產之本身，其新舊使用及其氣力絕不能與初購時並列而同等之效力相等。其初近發明者，絕不能與過時代之功能相等故其價值上之變動，為其使用及其新舊情形之正確估計起見，一般企業無不為固定資產之估價，其估價之標準，約有下列四種方法：

- 一、成本價值 謂為獲得資產時所支付或耗費之一切費用而以計算。資產之全部代價之價值也。
- 二、現時價值 謂為估計當時該項固定資產依在市場上通行之價值也故亦稱時價
- 三、發售價值 謂為出售各項固定資產時所得之價額而為該項固定資產估價之標準也
- 四、清算變現價值 謂為企業清算時之際，各項固定資產被出售時所獲得之價值也

固定資產價值之估計方法如上述四種，則各種企業之各項固定資產之估價，究應如何者為準，誠屬難有一定之標準。關於此點，吾人只得視企業之情形，及經濟之變化而定。在繼續經營之企業，與清算破產之企業，其固定資產之估價，各不相同。在物價跌落與物價高漲之時代，其固定資產之估價，又不相同。蓋企業在清算破產之際，所有資產之估價連同固定資產在內，自應一律以清算變現時之價值為準，以便再行充款償還債務，而完其業務。致於繼續營業之企業，則各項固定資產之估價，自應以成本價值減去耗損價值之部份為準，蓋繼續營業之企業，與其所有之固定資產，絕不以出售謀利或變現價值為目的，而以其繼續使用以供業務為目的，倘以其他標準為估計固定資產價值之標準，在情形上既無必要，且足以使其資產負債之內容，收益與資本之數額失其正確狀況與比例。至當物價高漲之時代，其固定資產之價值，常因時價之昇漲，可使固定資產之重行購置或再行建造之成本，比之以前所購置或建造之同種或同類之資產成本，此項成本價值增加之原因，不外物價之上漲及經濟環境之變遷，而致增加其固定資產經濟上之價值。此種因物價高漲或環境變遷之固定資產之漲價，係屬依據市場上通行之情形而增加其價值，而在賬面上之評議，可謂為固定資產未獲得價值之增加，倘該項固定資產在未脫售以前，并未見若何利益之獲得。故吾人對於未獲得利益之增加，皆不以之表示於賬面上為宜，即欲表示於賬面之時，亦必須對於以往折舊率計算之紀錄，加以修改，同時對於此項漲價之記載，應分別原有固定資產之成本價值為之記載，以免固定資產之漲價部份與原始賬面上價值互相混淆，亦屬有失財務狀況之正確性。

四、戰時固定資產估價應注意之點

滬戰發動以來，迄今已近四年，各地商業中心，遭此波動，影響至巨，工商各業所置備之固定

資產，自亦難免蒙受重大之損失，故在目前之抗戰期間，工商各業對於固定資產之估價問題不得不為適當之注意。蓋未受戰爭之影響時，工商各業對於所有之固定資產所發生之耗損，固應循例按照已定之固定資產折舊率攤提折舊額以備抵耗損，其應受戰事之影響，固定資產直接或間接所蒙受之損失，係與尋常之使用耗損不同，故對於此項固定資產之損失，於會計處理上，除仍應循例按照已定之固定資產折舊率攤提折舊額，以備抵使用期間之耗損外，並為穩健起見，於年度決算後結盈之數，盡量提作此項意外損失之彌補，倘有不足之數，得以歷年滾存盈餘或公積金補充之。惟以各業財政狀況之不同，營業能力之不同，固定資產之所在地不同，更不得不加以事實上之注意。茲分別敘述於后：

(一) 以固定資產之所在地而言

1. 淪陷區內之固定資產
2. 接近戰區之固定資產
3. 後方城鎮內之固定資產

(二) 以固定資產之現存狀況而言

1. 全部毀損之固定資產
2. 一部毀損之固定資產
3. 完全完好之固定資產

五、戰時固定資產估價之會計處理

(一) 工商各業所置有之固定資產，現在淪陷區域內者，倘據調查結果，已被敵人毀損，而無可再利用可能時，此項損失，自屬因戰事發生所蒙受之直接損失，似可將該項固定資產價值減去折舊準備後之賬面餘額，先行轉入「戰事損失」科目內，列入資產負債表之遞延資產項下，由以後各期純益內分期坦負，庶不致因戰事損失而抵銷資本，同時在資產負債表上亦可作正確之表示。茲將其分錄式列后：

借 戰事損失 (列入遞延資產項下)
 固定資產折舊準備
 貸 固定資產 (某某資產)

倘淪陷區內之固定資產，據調查結果，未被敵人毀損，但被敵人盤據或使用，及至將來相當時期之日，或可如願順利收回，稍加修理後，仍可利用者，亦屬未可預定之事實。蓋每項固定資產自其現狀上觀察之，雖屬保留原有之狀態而繼續存在，但該項資產之使用權及其所提供之役務，盡

為敵人所享有，故此項固宜實確在企業者之賬目視之，不啻為其或有或無之固定資產，蓋至相當時期，或可如租收回使用，或可仍被敵人毀損以還其願，對於該項固定資產之會計處理，似可先行轉入「淪陷資產」科目內，列入資產負債表之固定資產項下，以表明一部份固定資產之現狀。同時為穩健主義起見，該項固定資產在現狀雖未被企業所有者之使用，然在事實上已被敵人之盡量使用，故可對該項淪陷資產之折舊率，不妨酌予提高，折舊期間，酌予縮短，而於現有繼續存在之事業，在每期營業費用上略加負擔，或於事實相近，藉可補救於萬一。茲將其分錄式列后：

借 淪陷資產（某某資產）

貸 固定資產（某某資產）

（二）接近戰爭區域內之各項固定資產，因戰事之勝負無定，敵人之擾亂無常，更隨時有被敵人侵佔盤據之可能，故對該項固定資產在繼續使用前，尚未蒙受損失之際，於會計處理上，自應仍應備例依照已定之固定資產折舊率之攤提折舊額，以備抵耗損。惟以環境惡劣，損失莫測等原因，當以固定資產之可能遷往後方安全地帶者，從速遷移為妥，以免發生意外損失，此項搬遷費用，衡之於會計原理，係屬普通營業費用之一種。然就戰時狀態及加強後方生產設備之意義視之，似屬增加後方生產效力，改良固定資產位置，以延緩及固定資產之壽命，加強固定資產之安全，故此項搬遷費用，可轉入固定資產成本價值內，分別計算分配，作為資本之支出，惟於折舊方面，應須注意改變，俾得符合。茲將其分錄式列后：

借 固定資產（某某資產）

貸 裝箱費

運送費

押運費

有棧費

其他捐稅

（三）後方城鎮內之各項固定資產，隨時有被敵機空襲之虞，在繼續使用時，當以從速修裝或加強隱蔽，為當前之急要任務，以免蒙受敵機空襲被炸之損失，此項修裝隱蔽費用，雖屬零星修繕之小工程，應於盈餘費用內列賬開支，然就戰時為設置固定資產之保衛起見，係屬固定資產之維護費用，俾免空襲危險，在固定資產之購置方面，雖無物質上之改良，然於形態方面，確能維持長時間之使用，亦可謂戰時固定資產價值之增加，自可依照前節辦法，將已開支之該項費用轉入固定資產價值之原有成本內計算，作為資本之支出。同時對於該項固定資產之折舊率，亦仿照前例，酌予提高，折舊期間，酌予縮短，如此雖不能確實表示當時資產之正確狀況，或誤以收益之支出作資本

之支出，然在空襲時期之處置，未為匪當。更以穩健主義起見，仍得將此項固定資產，設恐毀壞可能，不妨於年度終，決算之時，於盈餘項下，除應提之紅利公積等項外，另提「或有損失準備」若干，以便減低盈餘之分配，而待意外事項發生後之彌補。茲將該兩項分類式列示：

借 固定資產
 貸 僑裝工程費用
 隱蔽工程費用

關於設置「或有損失準備」科目之分類式：

借 意外損失
 貸 或有損失準備

同時將意外損失轉入本年度盈餘賬內處理

借 本期盈餘
 貸 意外損失

(四) 全部毀損之固定資產，在企業之欲繼續維持其業務進行者，較屬困難。蓋設置固定資產之原意，在於供營業上之長期使用及長時間之存在，以享其所提供之役務，而完成其所希望之結果。倘此項固定資產全部被毀待盡，即無從提供其役務，對於使用及享受其產品，亦毫無希望，營業前途，難期進行，雖歷年所攤提之準備及公積金，尚足彌補其損失，而業務之各項執行工具全無亦屬無法推動，故仍只得將業務暫時停頓清理資產結算賬目。如歷年所攤提之公積金，不足彌補其損失時，此項損失，除抵銷其公積金外，只得作為資本之抵銷，事業停止經營，宣告清理以資結束，茲將其分錄式列后：

1. 公積金尚足彌補固定資產之全部損失而業務暫時停頓時之分錄

借 固定資產折舊準備 (某某固定資產)
 公積金
 貸 固定資產 (某某資產)

2. 公積金不足彌補固定資產之全部損失而業務宣告清算時之分錄

借 固定資產折舊準備 (某某固定資產)
 公積金
 資本
 貸 固定資產 (某某資產)

(五) 一部毀損之固定資產，此種情形，就企業之本身而論，損失尚屬不巨，或所損失之固定

資產不為該企業之重要部份，即屬損失之固定資產為重要部份，或可於最近期間兌換代替部份，或可於最近期間修理完好或改良更新，對於企業之繼續經營，及該項固定資產繼續使用，尚可能有相當之把握時，此項損失，當可於每年所提之公積金內，酌量彌補。倘此項修費費用較鉅，并得延長該項固定資產之壽命，或該項固定資產經維修改良後，其生產效能特別增進，因而本期業務發達，盈餘增加，亦得於本年度盈餘賬內攤銷之，庶於營業前途，仍屬有望。茲將其分錄式列后：

1. 固定資產損失不巨，以每年所提之公積金彌補時之分錄：

借 公積金
貸 固定資產（某某資產）

2. 固定資產損失不巨，因修理改良費用較大，而延長固定資產之壽命時之分錄：

借 固定資產（某某資產損失數與改良數相抵之數）
公積金
貸 修理費用
改良支出

3. 固定資產損失不巨，因修理改良後，而生產效能增進盈餘增時之分錄

借 本期損益
貸 改良支出（某某資產）
修理費用（某某資產）

（六）完全完好之固定資產，可參照本節第（三）項之辦法及其會計處理之方法辦理。

結 語

自抗戰軍興，戰事日熾，交通阻斷之工商各業，所有各項固定資產蒙受之損失，當屬不貲，倘照平常時期對於固定資產之折價，及以通常之會計處理方法，辦理折舊計算，及費用攤銷，其中困難，自屬不少。以上各項，雖屬私人私見，然在困難事理，於可能範圍內作穩健方法之處理，蓋免於出入慘重之弊，得以減少虧之賬目，但此項方法處置後，能否產生準確之會計報告，故不揣謬陋，作此各項分錄式，以供名士，幸垂察焉。

書報介紹

自從抗戰以來，由於敵人之封鎖，後方物質接濟維艱，影響及於文化學術者亦至多；一、各項紙張印刷原料飛漲，發行定期刊物，與出版書籍均非易事。二、交通阻滯，各地出版書報，轉遞為難。尤以上海香港暨國外之新書雜誌更是百不一見。現在市面上所能看到之書籍雜誌，與日俱減。間有新書問世，類皆偏於文藝政治宣傳方面，其純粹學術性者，真如鳳毛麟角。會計方面刊物，走遍書店，所見僅公債會計月刊一種。（陝西省會計處之會計通訊在前有買，近數月來，亦未見到。商務印書館在抗戰前出版之若干會計學書籍，此刻亦無從購到。事實如此，欲求其比較有價值之會計方面書報，向讀者介紹，勢所難能。無已，姑就最近所見到之財政評論，公債會計月刊二種予以介紹，想亦讀者之所許歎！

編者誌

財政評論 第五卷第四期重慶航空版 民國三十年三月出版

財政評論社編彙發行 各地中華書局及中國文化服務社總代售

本刊原為研究財政經濟及金融之綜合刊物，內容包含財政經濟及金融原理之探索，學說之批評，制度之研究，書報及人物之介紹，統計及歷史資料之彙編，暨有關財政金融之著述等，篇幅異常充實，材料特別新穎。創刊號於二十八年一月出版，作者多屬國內和名之士。迄今兩年有數月，從不間斷，足見基礎穩固，非同小可。在抗戰期間新興刊物中，確為研究財政金融之最具有價值者。

本最近書仿中所見到者為第五卷第四期，內有關於計政方面文字兩篇，特予提出介紹：

(一)何運玉論編造公有營業金預算之範圍。內容分：一、引言二、主計法令上之規定三、歷年營業預算辦理情形四、編造範圍之商榷五、結論全文萬餘言，立論頗有獨到之處。值此政府運動編造公有營業基金預算之時，本文尚有一讀價值。

(二)朱博能縣審計問題及其改進。內容分：一、縣審計之一般的檢討 甲、引言 乙、縣審計向被忽視之原因 丙、現時各縣辦理審計之脫軌現象二、財務委員會審核制之失敗 甲、不合審計原理 乙、工作效率低微三、送請審計制與事後審計制之缺陷 甲、送請審計之有缺點 乙、事後審計之少實效四、實施就地審計與審計集中 甲、就地審計之功效 乙、審計集中之理由 丙、推行就地審計之辦法五、縣審計制度之改進方針 甲、獨立制度 乙、改進方針 丙、推行步驟 丁、推進審察工作 戊、增加工作效率 全文逐節敘述甚詳，丁茲推行新縣制之期，對於縣審計

創刊號●書報介紹

(1)

制度之確定，本文有足資參考之處。（文）

公信會計月刊 第五卷 第三期
三十年三月一日出版

發行人 奚玉書 出版人 魏德德 編輯人 嚴以霖等

昆明代售處 生記書店（現被查封另由華僑書店代售）

本刊為上海公信會計師事務所主持發行之刊物，公信會計師事務所主任會計師為奚玉書氏，這名字在政府會計場合中比較生疏，但在工商業會計場合，却也算是第 1 流人物了。

創刊號於二十八年一月出版，迄今兩年數月，均能按期刊行，自刊難能可貴。每期篇幅不大，除長篇譯述著作連載刊載外，其餘論著文字，每篇約在二千字至四千字之譜，每期約有七八篇。另有論紙一欄，每則約五百字左右，算是代表該刊向社會表示之意見。有如本報之短評。刊物本身價值如何，自以其文字為準。記者不欲在此加以褒貶。

第五卷第三期內容有：計輯三則，論述八篇，讀者通函六則，轉載兩篇，其他補白不計。

茲將論述八篇目錄抄列：奚玉書合作社會計制度論、沈遠溪銀號業會計之特殊處理、施明章契約責任之會計處理、汪訓之小規模製造工業成本會計計算方法設計、莊頤年政府簿記通則、黃履申譯審計事務之詢証（續），魏德德譯會計師答客問（續）陶英文商業簿記講座（續）。（約）

一生之計在於勤，一年之計在於春，一日之計在於寅。幼若不學，老無所知；春若不耕，秋無所望；寅若不起，日無所辦。

— 孔子三計圖 —

附 載

雲南會計學會簡章

第一章 總綱

- 第一條 本會定名為雲南會計學會。
- 第二條 本會以研究會計學術，輔助推行會計制度，砥礪會計人員人格為宗旨。
- 第三條 本會會址暫設於雲南省財政廳。
- 第四條 本會之事業如左：
- (一) 舉行會計學術研究討論會；
 - (二) 舉行會計學術演講會；
 - (三) 編纂會計書報刊物；
 - (四) 輔助推行會計制度；
 - (五) 辦理會計補習學校；
 - (六) 聯絡會員間之感情及通訊事宜；
 - (七) 其他有關會計之事業；

第二章 會員

- 第五條 本會會員分為正式會員，普通會員；名譽會員及附屬會員四種。
- 第六條 凡具有左列資格之一，由本會會員二人之介紹，經理事會審查通過，得為本會正式會員：
- (一) 雲南會計人員養成所畢業者；
 - (二) 雲南財政人員養成所畢業者；
 - (三) 雲南財政人員訓練班畢業者；
 - (四) 現任或曾任雲南財政廳各機關主辦佐理會計人員。
- 第七條 凡曾在大學或專門學校畢業；對於會計學術有相當貢獻，或對於會計事務有三年以上之經驗並於會計學方面有相當研究者，由本會會員二人之介紹，經理事會通過，得為本會普通會員。

- 第八條 凡對於會計學術或會計事業有特殊貢獻者。得由理事會聘請為本會名譽會員。
- 第九條 凡國內外研究學術團體，與本會宗旨不相違背而能互相輔助願意加入本會者，經本會理事會審定後，得為本會團體會員。
- 第一〇條 本會之選舉權被選舉權及決議權限於正式會員。
- 第一一條 本會會員入會須填具入會志願書及介紹書經理事會之許可發給會員証。
- 第一二條 會員退會，須先書述明理由，經理事會認可繳還會證方得退會。
- 第一三條 本會會員均有維持本會之義務，享受本會一切之權利。

第三章 會員大會

- 第一四條 本會以會員大會為最高權力機關，擬制及決定本會一切事務之推進方針，交由理事會執行之。
- 第一五條 本會會員大會，分左列兩種：
- (一) 年會 每年召集一次，其日期及地點，由理事會酌定之。但須半月前通知各會員。
- (二) 臨時會 理事會或會員五分之一以上人數之動議，由理事會召集之。
- 第一六條 會員大會開會，以報到會員二分之一以上為法定人數，由理事長主席，理事長缺席時，由常務理事代之。
- 各地會員因故不能出席會員大會者，得請托報到會員代表之。

第四章 職員

- 第一七條 凡對於會計事業有特殊貢獻，足為本會會務之領導者，得由會員大會通過，特聘請為本會會長指導理事會推進會務。
- 第一八條 本會設理事九人，候補理事三人，由會員於年會中選舉之，理事因故去職時，以候補理事遞補之。
- 第一九條 本會設理事長一人，常務理事二人，由理事互推之。
- 第二〇條 本會理事任期二年，連選得連任。
- 第二一條 本會理事會至少每兩月舉行會議一次。
- 第二二條 本會於理事會之下設總務，組織，研究，三組每組設總幹事一人幹事若干人，處理各該組一切事宜，其辦事細則另定之。

上項各組總幹事由理事長指定理事兼任，幹事得就會員或會員以外分別選聘蒞請或僱用之。

第五章 紀律

第二三條 本會會員如有反動行為，或人格卑污，違反本會宗旨者，經本會查覺，或會員舉發，復查屬實，確有証據，得經本會理事會之通過，開除其會員資格。

第二四條 本會會員得享受左列各種權利：

- (一) 本會選舉權及被選舉權；
- (二) 本會刊物上之言論發表權；
- (三) 本會出版刊物；
- (四) 參與學術研究演講；
- (五) 職業介紹；
- (六) 受本會一切榮譽。

第二五條 本會會員須盡左列各種義務：

- (一) 服從本會決議案；
- (二) 繳納會費；
- (三) 促進本會之發展維持本會之名譽。

第六章 經費

第二六條 本會經費來源分左列五種：

- (一) 政府補助費；
- (二) 常年會費；
- (三) 臨時捐
- (四) 自由捐
- (五) 本會事業盈餘。

第二七條 本會正式會員普通會員於入會時須繳納入會費國幣一元，正式會員常年會費二元，普通會員常年會費一元。

第二八條 本會經常費由總務組編製預算經理事會通過實行。

第二九條 本會經費之支出，每屆年會由總務組提出報告並由會員大會組織臨時審查委員會審查核

總務：

第三〇條 本會職員均為義務職，惟各組僱用之幹事，得酌支薪津。

第七章 附則

第三一條 本簡章如有未盡事宜，得由本會議決修正之。

第三二條 本簡章自通過並呈報上級黨部公佈日實行。

雲南省財政廳會計室組織暫行規程

第一條 本規程依照國民政府主計處組織法及主計處辦理各機關歲計會計統計人員暫行規程制定之

第二條 雲南省財政廳會計主任辦事處所名為雲南省財政廳會計室

第三條 會計室設會計主任一人聘任承國民政府主計處之命受主計處主管局局長之指導並依法受雲南省財政廳廳長之指導綜理全室事務除主辦雲南省財政廳歲計會計事務並指揮監督室內職員暨所屬各機關辦理會計人員外在本省會計處未成立以前暫行兼辦省總會計及省總預算等事宜

第四條 會計主任得出席雲南省財政廳有關其職務之各項會議

第五條 會計室依事務之需要得分設三股每股設股長一人由會計主任就科員中指派之承長官之命掌理股務

第六條 會計室設科員十五人至二十四人委任承長官之命分理各股之事務

第七條 會計室于必要時得呈准聘用專員一人由國民政府主計長聘任承長官之命辦理各種設計指導及視察等事務

第八條 會計室得聘用雇員三人至五人承長官之命助理各項事務

第九條 會計室之職掌如左

- 一、關於財政廳主管各類預算及省預算之籌劃核編事項
- 二、關於財政廳及所屬機關歲入歲出概算書之核算及省總概算書之編造事項
- 三、關於辦理預算內款項依法流用之登記事項
- 四、關於各機關分配預算之審核事項
- 五、關於支付書之登記會簽事項
- 六、關於財政廳及所屬機關歲入歲出決算書之核算及省總決算書之編造事項

- 七、關於財政廳所屬機關會計制度之審訂解釋事項
- 八、關於各機關會計報告之彙編記載事項
- 九、關於各機關會計報告以外各項會計憑證之綜彙記載事項
- 十、關於代理省庫銀行收支報告之審核及彙總編製事項
- 十一、關於匯送會計報告書表事項
- 十二、關於財政廳所屬機關計算書表之核轉事項
- 十三、關於財政廳所屬機關會計事務之指導監督事項
- 十四、關於辦理本室及財政廳所屬機關會計人員之人事事項
- 十五、其他有關歲計會計事項

第十條 會計室遇事實上之特別需要時得調用財政廳所屬各機關會計人員幫同辦理

第十一條 會計室擬訂或修訂之會計制度應呈主計處核定之

第十二條 會計室對於雲南省財務上增進效能及精節支出之研究得擬具方案建議財政廳採擇

第十三條 會計室對於國民政府主計處彙計會計報告及工作報告應依照規定辦理之

第十四條 會計室得舉行室務會議其會議規則另定之

第十五條 會計主任於必要時得呈准召集雲南省各機關會計人員會議其會議規則另定之

第十六條 會計室辦事細則另訂之

第十七條 本規程自呈奉核准之日施行至雲南省政府會計處成立時廢止之

凡有血氣，必有爭心。人之好勝，誰不如我？
 施諸己不願，亦勿施於人，此強恕之事也。
 一日強恕，日日強恕，一事強恕，事事強恕。
 久之，則漸近自然。以之修身，則順而安；
 以之涉世，則諧而祥。

——清·曾國藩——

雲南勸業銀行

政府保證

信用穩固

歷史悠久

手續敏捷

營業要目

存款	放款	匯兌	貼現	信託	倉庫
----	----	----	----	----	----

總行：昆明市南屏街

自動電話：二一二一

電報掛號：〇五三八

分行及辦事處

國內

內

箇開宣曲黑上

舊遠威靖井海

國外

外

香

仰

港

光

編後記

本刊籌備期間，至為興促。在此空襲警報頻傳中，賴本會同仁之協力，竟能如期編竣，編者殊感愉快。

本期係屬創刊號，承 國民政府主計長陳萬士先生暨本會會長陸壽長子安撰賜發刊詞各一篇，為本刊增色不少。我國超然主計制度之能有今日規模，完全是陳主計長一手締造，其人格之高超，處事之毅力，足為吾輩之楷模。發刊詞頗重指示會計在政治上之重要，會計人員應有之修養，可作為從事會計工作者座右銘。

陸廳長主持滇省財政，於茲十有一載，自始即以厲行會計制度為澄清財政之方式。雖其間會計方針因財政政策之演變，容有不同，而其管理財源之作用，則無二致。發刊詞中特別提及會計管理之重要，語重心長，實足令人反省。

短評係代表本刊對有關會計之時事問題之批評，完全站在客觀地位講話，毫無個人成見存在其間，故不由作者署名。倘有差誤失當之處，自由本刊負責。本期短評文字有三則，希望以後每期均維持此狀。

第一次全國主計會議係今年二月廿日在重慶開會，這在我國主計制度史上算是非常光彩的一頁。關於此次會議的文獻，真是美不勝收。為了篇幅的關係，本期選擇了總裁訓詞，林主席訓詞，孔副院長演詞，大會宣言等四篇，加上本省財政廳會計主任林南園先生在財政人員訓練所的一篇講演詞，第一次全國主計會議之經過，合編為第一次全國主計會議特輯。打算在以後數期，再轉載幾篇重要的文字。

論作部份文字有：孫東明先生的雲南會計學會之使命，孫先生係本會常務理事，現任財政部雲南區稅務局副局長，本會創立迄今，始終主持不輟，此篇之作，自然不同凡響。林毓棠先生的雲南之會計建設，算一篇很精確的文字，對於本省會計建設之過程及今後展望有詳細具體的敘述。林先生現任本省財政廳會計主任，以身當其事的人，來寫這篇文章，最合需要。沙莫先生的行政三聯制與主計一文，言人所未言，道人所未道，是一篇非常有力的文字。此次全國主計會議對於行政三聯制與超然計的關係曾經充分討論。總裁訓詞內亦特別提到，行政三聯制之運用，有賴於計政之健全。請讀者不要把沙先生這篇文章輕易放過。因為這問題比較重要，編者又請彭文伯先生寫了一篇主計制度與行政三聯制，按章直敘，也值一讀。此外，施大經先生的戰時固定資產價值及其會計處理是一篇切合目前需要的文字，施先生辦理公營會計多年，本其經驗，寫成是篇，彌足可貴。

書報介紹和書評性質不同，書評重在批評其內容體裁之良否得失。書報介紹意義則重在介紹其內容情形，好壞由讀者自己去評判。本刊採用書報介紹一欄，亦無非略盡介紹之責而已。本期介紹了財政評論第五卷第四期和公債會計月刊第五卷第三期，係就本市書坊所見到者介紹之。各地出版有關會計之書報亦不少，以後有機會分別搜集介紹。絕無厚薄取舍之意存在其間，應請讀者注意。

附載關係備刊登有關之各項法規章程條例等，藉備讀者之參考。本期刊載了本會簡章及雲南財政廳會計室組織暫行規程兩種。

最後，編者有幾句話要講的，就是望人等學識庸陋，淺薄錯誤之處，自知不免，希望讀者諸君不吝指示。同時，本刊開辦絕對公開，願同好之士，肯錫宏文，以光篇幅。文章本無價，但是本刊對於作者的勤勞，不能不稍示酬意，略備簿錄，算是補償筆墨之資。倘能以本刊之發行，在會計學術上微有貢獻，幸何如之！

編者三十年五月二十日

雲南全省火柴統銷處

製售各牌安全火柴

品質精良

價格低廉

處址：昆明市拓東路

電話：二二三三七

分處：下關 騰衝 昭通

徵 稿 簡 則

- 一 凡關於計政原理之探索，計政之評述，制度之研究，問題之討論，書報之介紹，暨計政消息之通訊等文字，均所歡迎。
- 二 來稿不拘文言白話，務請格式繕寫清楚，並加標點符號。
- 三 譯稿請附原書，否則請詳註原文名稱，作者姓名，出版年月日及地址。
- 四 本報對於來稿，有增刪修改之權，不願者請先聲明。
- 五 來稿除預先聲明，并附足郵票外，登載與否，概不退還。
- 六 來稿一經登載，酌給薄酬，或贈送本報若干冊，其欲自定酬金者，請先聲明。
- 七 來稿請寄昆明象眼街12號雲南會計學會彭文伯收。

會 計 月 報 創 刊 號

中華民國三十年六月一日出版

編輯兼發行者

雲南會計學會

昆明象眼街十二號

印刷者

雲南財政廳印刷局

昆明報國街底

代售處

全國各書店

價目

零星每期六角：全年六元

【郵費外加】

雲南興文銀行

總行

代理全省主要業務

金庫

存款 放款 匯兌 當業 信託 倉庫

分行支處

內省

下關 保山 箇舊 昭通 騰衝 龍陵 佛海 會澤 祥雲 鎮南 永勝 文山

外省

重慶 宜賓 成都 仰光 臘戍 景棟

重慶 宜賓 成都 仰光 臘戍 景棟

全省設有稅局地方

行址：昆明市南屏街口

電報掛號

一七二八

自動電話

二三四

均可通匯

1941

年

2

-

3

期

會計

第二三期合刊

要目

述評	第三次全國財政會議.....	編者
專載	建立國家財政經濟的基礎及推行糧食與土地政策的決心.....	總裁
論作	會計人員之訓練.....	李濟 傅
	中國政府會計制度.....	李林 董
	我國公庫制度概覽.....	彭文 伯
	損益科目之設置與結帳之程序.....	蔣大 經
	成本會計之人工會計.....	李發 品
	成本會計之材料會計.....	李徐 鍾
	成本會計之製造費用會計.....	郭振 華
會計消息	決算法施行	
	更正帳表名稱	
	財訓所高會班畢業	
讀者通問	旬報之編造等問題.....	長泰 編者
附載	決算法施行細則	
編後記	編者

李樹賢
李隆安
捐獻圖書

中華民國卅年八月卅一日出版
雲南會計學會編行

雲南滇西企業局

製售

筒狀食鹽 袋裝含碘精鹽

品質精良 價格低廉 新法加碘

預防瘦袋 攜帶便利 行銷極廣

局址：一平浪

駐省辦事處

處址：昆明市拓東路
電話：二二三三七

本會徵集圖書啓事

本會現擬擴充圖書室，徵集大批有關書報，以供參考閱讀，國內各學術團體，行政機關，如有出版書籍雜誌公報，亟希踴躍或交換。如不便贈閱或交換者，請賜寄目錄，以便定購是為至幸！

本刊徵集會計消息資料啓事

本刊純以研究有關會計學術，提供具體改進方案為任務，關於會計資料消息之蒐集至為迫切，除由本會各地會員實地考察，經常供給外，敬希各計政財政金融機關，學術團體，以有關會計之實際資料及消息見賜，藉備研考，并資宣揚。無任感盼！

會計
雲南財政廳印刷局

承印官商各界印品

印刷精美，交期迅速

如蒙賜顧，極表歡迎。

局址：昆明市報國街底

會計月報第二三期合刊目次

述
專
論

評

第三次全國財政會議

編者

載

建立國家財政經濟的基礎及推行糧食與土地政策的決心

總裁

作

雲南會計人員之訓練

李濟 總

中國政府會計制度

林毓棠

我國公庫制度概述

彭文伯

損益科目之設置與結帳之程序

龐大經

成本會計之人工會計

李發晶

成本會計之材料會計

徐鍾望

成本會計之製造費用會計

郭振華

會計消息

決算法施行

更正帳表名稱

財訓所高會班畢業

讀者通問

旬報之編造等問題

母編長 泰者

附載

決算法

決算法施行規則

編後記

編者

述 評

第三次全國財政會議

財政部於本年六月十六日召開第三次全國財政會議於陪都，參加會員有全國各財政機關主管人員及專家二百五十餘人，開會共八日，通過提案百餘件，其意義之重大，遠非第一二兩次會議所可比。

回顧第一次全國財政會議於十七年七月開會於南京，時值北伐雖告成功，軍事割據之勢仍在，財政會議之目標，在如何促進財政權之統一，以配合軍事之復員，其實際之收獲，則為裁撤厘金。第二次全國財政會議於民國二十三年五月召開，適逢世界經濟恐慌，國內政局不寧，農村破產，整個經濟有崩潰之危機，財政會議之目標，在如何改造財政，注重生產建設，以挽救普遍之經濟危機。其實際收獲則為廢除苛捐雜稅。兩次會議之成就，雖未能完全達到其所望目標，而裁撤厘金與廢除苛雜二事，實為排去發展國民經濟之重大障礙，要可得而言者也。

進觀此次會議，時逢空前之偉大抗戰已屆最後階段，經濟作戰之成份重於軍事作戰之成份；抑又建國工作更須同時並進，財政為國家之命脈，建立健全財政，又為建國之基礎。故此大會議之召開，其重要性不言而喻。依據大會宣言所示，其決議各案雖多，提綱挈領，筆筆大者：一日樹立國家財政系統，二日樹立自治財政系統，三日改進稅收稅制，四日實行糧食政策及土地政策。他如金融政策，貿易政策，專賣政策等，各有決議。事關抗建大計，勢在必行。筆者不敏，願就一己所見，略加評述。

此次會議因八中全會而開，其任務在於商討八中全會所通過有關財政之議案，妥籌實施之詳細辦法，特別是田賦收回中央，徵收實物與改革財政收支系統兩點，成為會議之中心議題。宣言所示之四項重要決定案，一二兩項即是改進財政收支系統問題，三四兩項則以田賦問題為關鍵。倘對此兩大問題把握得住，則此次全財會議之精神，思過半矣。

所謂財政系統，即是中央與地方，及地方各級間，財政上收入與支出之劃分配置，調劑，及分劃的規定。此種規定，每依政治組織與社會環境而異其趣。就我國情形言，在昔君主專制時代，財政權完全操之君主，僅有國家財政，而無地方財政。入民國後，軍閥割據，內戰連年，中央政令不出都門，軍隊成為私人之軍

隊，財政亦成爲私人之財政，予取予求，根本談不到財政系統。迨至國民政府統一全國，民十七年曾有劃分國家收入地方收入標準及劃分國家支出地方支出標準之規定。現行國地收支劃分大體沿照該項標準規定而來，僅分中央地方二級，而實際政治組織，地方有省縣兩級，省立權力大，完全支配財政權，因之，縣財政并無獨立稅源，成爲省之附庸。二十四年七月國民政府頒布財政收支系統法，根據我國現行政治制度，兼理建國大綱之原則，將財政系統分爲中央，省，縣三級，（市財政除外）對於省之財權大加削減，藉以增強縣之財力，俾完成自治基礎，該法原定二十七年一月一日施行，以適逢抗戰發動，遂稱中止。二十九年一月國府復明令自三十年一月一日起實施，近又通令展緩，足見該法關係重要，急待施行，而自八中全會後，政府對於整個財政系統，另有新的措置，又不得不將該法暫行擱置矣。

按八中全會關於改進財政系統之決議案，係將財政系統分爲國家財政與自治財政兩級，原有省級財政完全廢除，歸併國家財政系統，省預算遂成爲中央總預算之附屬預算。其意義在一方面集中財權，由中央統籌各地情形，作整個之措施。他方面充實縣財政力量，確立地方自治基礎，完成訓政之任務。此種措置，較之財政收支系統法是更進一層，發藉財政集權之手段遞變到均權制度，將來實行憲政，當仍恢復省級財政，可以預見。目前權宜政策，原爲客觀環境下所逼成，實無非議之餘地。惟其實行上難免有若干障礙：一，現行省政府之地位，根據訓政時期約法第七章第二節規定，屬於地方制度，倘使廢除省級財政，似宜將省之地位職權，先予確定，否則未先後倒置，必至無所措手足。二，各省財政力量，厚薄懸殊，所有公務員俸薪及辦公設備費用，差異甚大，倘列入中央預算，勢必求其一致，貧瘠之省固須提高，富庶之省，成規已在，未必好減低，中央財力有限，應如何求其折衷允當，頗堪研究。三，邊遠省份，如新疆，青海，西藏及陝北區域等，情形特殊，中央權力間有未能完全到達之處，應如何變通辦理，亦有考慮必要。凡此種種，係就大體設想，此次全財會議曾否討論及此，全豹未窺，不復而知。

就就田賦一專言，問題尤屬複雜，留心中國財政者，類能道之。此次全財會議商議八中全會對田賦之決議案，可分爲兩項：一，田賦改歸中央稅，再是田賦徵收實物。

田賦在民國十六年前，原是中央稅，民國十七年國地收支劃分，始撥爲地方稅。民國八年預算，田賦收入八千七百餘萬，佔中央總收入百分之廿三強，附加稅不在內，自劃歸地方稅後，各省附加稅額雖有增加，普遍超過正稅二三倍，最少者一倍，竟有多至六十餘倍者，合計佔各省平均歲入百分之四十五左右，佔總歲入平均百分之七十八左右。土地負擔稅額之鉅，可以概見。惟是我國地域遼闊，各地情形不一，而田賦之素

亂，則由來已久，其間積弊叢發，不堪究詰。改革之道，首在重訂稅率，次則清查土地，並定地權。是非擬中央政府財力之統籌整理不可，前此未曾整理，即有撥交地方，徵將委員而在財委會議事，不免引為遺憾。此就整理田賦言，田賦有收歸中央之必要者。職是之故，田賦自中央後，論其一切實施辦法，不僅為戰時財政開一新機，抑可藉此一掃過去積弊，誠一舉兩得之事。

田賦徵收實物，本是古制，歷代相沿，稅法稅率雖迭有變更，其征收實物則一。直至明正統元年，始正式規定折納銀兩。自是以後，田賦遂由實物徵收進為貨幣徵收，惟清朝江南漕糧四百萬石，仍照征本色，現時遼遠之地，如甘寧青各省經濟比較落後區域，田賦尚係銀糧并納，是徵收實物之制，迄今并未全廢。抗戰軍興，糧食價格隨一般物價繼續增高，軍糧民食，供應維艱，又因物價高漲，田賦仍舊固定之貨幣徵收，稅負亦失平均，時論多有主張恢復舊制，改徵實物者。晉省於廿九年春實行於前，閩浙兩省繼之於後，行政院後於廿九年十一月決議，田賦酌征實物，通令各省遵辦。此入全財會議，受託實施上作具體規定，是田賦徵收實物辦法，不僅在經濟上必要，更有財政上之重大理由。惟是實行上之困難，亦所難免。第一是折合標準，即是用如何一種標準來徵收實物。聞財會決定係以七七抗戰前之物價及利率折合徵收，表面雖似公平，實則物價係普遍高漲，稻種所播之種子，肥料，人工等亦俱高漲，如果忽略此點本必為一般地主與農民所悅服。第二是徵收機構及人員，即是運用何種機構督何來大量人員執行此項新任務。聞財部現就各省設田賦管理處，負稽征之責，同時，訓練大批人員，以供需用，但是訓練人員，一時緩了濟急，而田賦徵收之實際工作，須普遍在各縣鄉村，為須有嚴密之機構及訓練人員，方不致誤事。第三是糧食管理，即是所徵實物之驗收，保管運輸，調節等事務，如何處理。聞田賦徵收實物，已決定採區徵收劃分制度，所有此項糧食之經收與管理事務，由各省糧食機關負責。但目前各種設備及交通條件，尚未具備，一旦實行，必致發生甚多之困難與疏弊。要之田賦徵收實物，內容複雜，牽涉問題太多，上述之點，僅就其大者言之，實為徵收實物成敗利鈍之重要關鍵也。

總之，財政系統與田賦兩事，自清末以來，為我國財政上最主要問題，迄未獲得徹底之解決辦法。現在，八中全會既決定原則在先，全財會議復詳加討論於後，備有當局改革財政之決心，誠謂非常之時，而有非常之舉，惟茲事體重大，實際上仍不能因時勢而任意措置。縱然細節，尚之盡力徵求社會組織，勞難一蹴而就，非有詳密週到之計劃與步驟，恐難收美滿之效果。筆者於此，亟望財政當局之有以善處之。

新華大藥房

(官商合辦新華化學製藥公司)

營業部

精製

消 毒 沙 布
柳 油 白 梘
各 種 丁 幾
調 劑 配 方

選辦

特 效 針 水
馳 名 成 藥
醫 療 器 械
各 種 補 品

脫 脂 藥 棉
上 等 藥 皂
神 效 萬 靈 水
洗 頭 藥 粉

原 料 藥 品
生 物 製 品
衛 生 用 品
新 鮮 痘 苗

正 義 路 一 六 二 至 一 六 三 號

專 載

建立國家財政經濟的基礎及推行糧食與土地政策的決心

總 裁

——第三次全國財政會議講話——

第三次全國財政會議，於本年六月十七日舉行開幕典禮。總裁蒞臨訓詞，題為「建立國家財政經濟的基礎及推行糧食與土地政策的決心」，其詞如下：（提要）（一）財政會議與經綏會議之使命，是互相關聯的，大家與會同人，應共同一致完成使命。（二）此次財政會議之任務，在注重國家財政之積極建設。（三）以二十四年實行法幣政策之先例，說明我國經濟與財政之建設，決無困難。（四）中央與地方財政收支系統，應分別確立。（五）抗戰時期建國工作必須完成之基本政策，（1）實行新縣制與推進地方自治，（2）平衡國家收支、平均國民負擔，（3）實行總理土地政策與糧食政策，（六）說明田賦回歸中央徵收之理由及其效果，（七）糧食問題與抗戰建國之關係，應奉行總理關於糧食的遺教，徹底解決，（八）政府實施糧食管制，完全為建國利民，國民必須有糧出糧，（十）希望大家依照今天指示，徹底研討切實執行，來達到此次會議的目的，完成抗戰建國的使命。

今天全國第三次財政會議與經綏會議舉行開幕典禮，剛才主席訓詞，說明會議的意義與任務之重大，各位必當澈底認識，本人今天就主席所說的話，再補充幾點意思，對各位同志貢獻，本中央經綏會議與財政會議的性質，有許多地方是互相關聯的，亦就是要後方的軍事與政治配合起來，共同一致的來鞏固抗戰建國的基礎，因我今天對於全國財政會議幾個根本問題所提示的意見，出席經綏會議的各位同志，亦須留心研聽，期能切實互助，一致進行。自從國民政府成立以來，全國財政會議，已開過兩次，第一次會議，為籌備全國的照金，第二次會議，為廢除各地的苛捐雜稅，這件大事實行以後，使國民經濟，排除了重大的障礙，民生得遂其自由發展，都是關係於國家建設的重大改革，但這兩次會議，所成就的還是屬於消極的性質，着重在「除弊」的一方面，今日我們舉行的第三次全國財政會議，其任務與過去兩次會議，就大不相同，而是完全要作積極建設的工作，要在抗戰期中，將國家財政健全的建設，而且要建立國家財政永久的基礎。換句話說，就是對於全國財政，要作通盤籌劃，與合理的支配，不使各省建設事業，尤其是經濟建設，過去有貧富肥瘠，不均的現象，而能使之普遍的平衡發展政府為要達到這個目的，所以必須先要確定兩個目標，（一）國家財政收支，能使之平衡，（二）國民負擔，能使之平均，這兩點就政府抗戰建國的基本政策，所以人家要認清這次財政會議，決非普

第二，三期合刊◆專載

【 5 】

這會議可比，其意義不僅在實行「權歸中央，及確立財政收支而已，這兩件事，固然是此次會議的主要方案，但更有一種：『誠實與奮鬥』的精神，且就本報而言，這次會議實在是關係國民生活，前途至為重要的會議，我們回到國民政府成立以來，財政上所經過的艱苦，困難，不知幾多，到如今抗戰已經四年，不僅國內以外，財政上沒有什麼充裕的現象，而且只有一日一日的健全鞏固，由此一方可見我國已經的潛伏大量的偉人，一方面也是代表我們政府所推行的政策之認真與正確，不過要堅苦奮鬥所成新的羶能而可貴，各位須知現在持久抗戰下，而財政之所必需維持到如此程度者，就是由於法幣政策之成功。這法幣政策是什麼，今日不妨即言之，就是「我們總理所主持的『錢幣革命』的成功，早在民國二十四年觀察各省，與入川省時候，見到各省各地幣制之複雜，於是使人害怕，因此知民生之痛苦，與社會之黑暗，各種弊端的集結，皆在於此，更由此推想到如果當局對外一有戰爭，財政經濟，更將混亂不堪，直將制國家的死命，所以我國如要實行民生主義，而且能適應付內外一切艱危，惟一要務，就是在財政經濟上必須統一幣制，先使法幣能夠通全國，乃可使人民不致再受過去剝削的痛苦，而戰時亦不致受金融與政治紛亂的影響，所以我當時一到四川，先行撤銷防區制而外，同時決定對中央必須貫徹統一全國幣制政策，這種統一幣制，是幾十年來大家都認為非常困難而不能作到的，亦是過去任何財政家所不敢做的，而我們財政當局，乃能夠依照政府的政策，與「總理『錢幣革命』的原則，不避勞怨，百折不回的努力奮鬥，到後來果能徹底完成，因此我們抗戰才能獲得今天這樣的成效，當我們法幣政策推行之初，國內財政界，金融界，以及各商業銀行，當時都以幣制統一以後，必於他們的利益有很大的損失，在未開始以前，就有很多議論，表示完全反對，而且發出了很多的謠言非謬，幾令全國市場心理，發生動搖，待到政府頒佈命令徹底實行以後，不僅金融界各銀行錢莊，沒有受到任何損失，而且其一切營業反而突然發達，商務亦格外發達，一切公私經濟事業都能蒸蒸日上，如果以幣制統一以後的情形，再相比較，我國在推行幣制以後，所有經濟實業的發展，幾有一日千里之感，這是近年來極為明白的一個事實，我們抗戰臨到光榮勝利已經決定在今天，正是臨到一切最苦的困難要待我們克復突破的時候，我們要回到過去所經歷的一切險阻艱難，以及民國二十四年能統一中國幾百年所不能統一的幣制，歷來所不能打破的惡習，使法幣能夠推行無阻，使財政金融固之能盡量發展，過去這深財政上最困難最紊亂的一個人問題，而且能夠充滿解決，那以後財政上還有什麼問題不能解決，然而這完全是時代的進步，亦是我全國人民的覺醒思想進步，以及全國金融界實業界能認識大體，明大義，一致擁護政府的政策，不惜犧牲小我的利益，而來貢獻於國家，所以能夠得到今日抗戰建國這樣的功效，我們由統一幣制的經驗，可以得到一個定義，就是凡有事有利於國家人民的，亦必有利於個人，凡以政府對於有利於國，有利於民的政策，無論遭遇任何困難，必求貫徹到底，而且這兩種政策，是沒有不成功的道理。

我們現在要確立建國的財政基礎，必須將全國田賦收歸中央經營，國家財政收支系統，與地方自治財政收支系統，亦必須劃分明確，然後國家才可成爲一個現代國家，至於前者所說田賦一項，留待後面再加說明。對於後者財政收支系統，如果能分別獨立，一方面就可使地方自治事業的經費，得有確實保障，新縣制就可如期完成，即不致如過去之有名無實，一方面國家財政收支系統建立以後，不僅中央財政從此鞏固，而且各省一切

建設事業，尤其是國防經濟事業，亦可以初步推遲，決不致再有過去那樣不健全的唯利是圖，而使邊遠地方民衆的區域，對國防重要事業，毫無補助力量，更等於荒漠一樣，所以這兩件事，實是目前兩個個體民生上極應舉辦的基本要務，不止財政關係而已。無論此項市政會議與經路會議，各位出席同志，以及中央與地方各負責長官，更要認清，這不僅是關係到國家財政經濟的問題，而且是關係於我們工人農學各界民衆生存亡的切膚問題所以大凡對於今日財政政策，必須同心一致，貫徹到底，如此抗戰方能必勝，建國自可必成，本來抗戰與建國原是一件事情，我們因要建國，故要抗戰，而抗戰正是爲了建國，所以在抗戰初起的時候，就已定下了建國基礎，而在抗戰進行之中，更要努力，急的工作，在此時期，我們因要樹立建國基礎，所以舉出三個具體的政策，竭盡全力，期在必行，第一、就是發展縣制，推行地方自治，如果縣制能依照既定計劃與目標切實做到，使地方自治，能有成效，那國家政治，就有牢固基礎，一切建國工作，亦就可以完全成功。第二、是財政收支要平衡，而人民負擔使其平均，前者只要政府能多承認認讓預算款，貫徹那經濟原則，就不難辦到，至於後者，則有質最重要，在此抗戰時期，我們決不能使一般富有的人不出錢，而反使一般窮乏的大衆來負擔國家的經費，這是最不公平的一點，今日必須切實施行，以求國民負擔的平均，但要平均國民負擔，首先就要整頓全稅收，而要整頓全稅收，又必須由中央政府規定統籌計劃，統一施行，才能達到這個目的。第三、是要實行「經理的土地與糧食」政策，本來在「經理」政策之中，關於建設國家財政與經濟事業，革命時期最重大的要務，是有三項：（一）是要實行民生主義，必須實行「錢幣革命」，就是要統一幣制。（二）是無論平時戰時必須實行「糧食管理」，要設糧食管理局，如果國家對於糧食不能管理，則民食軍糧就無積蓄，這樣國家，決不能成，現代的國家，更不能維持其獨立存在。（三）「平均地權」推行土地政策，必須土地政策能切實徹底實行，然三民主義方能真正實現，這三項革命的要務，「經理」皆有專講，故今日不多加細說，而其中第一項，是統一幣制，前而我們已經說過，自從民國二十四年法幣發行以來，我們總算已經人體完成任務，其餘兩件關於管理糧食與平均地權的土地政策，不僅是平時而且是目前戰時財政與經濟中心問題，尤爲我們所亟應努力完成的。如果此時我們不能實行，那以後更沒有實行的時候了。而且大家要知道，如果土地政策不能實行，糧食管理不能實行，那不只是一國經濟沒有基礎，就是整個「計民生」亦必由紛亂而陷於絕境，所以我們現在無論要忍受怎樣的困難痛苦，大家必須把這兩項革命要務，當作國家民族與社會個人人生死亡所關的根本大事，而以民國二十四年統一幣制的精神來進行，來保護，來達到人我兩全兼並的目的，如此我之國家就能建設起來，我之全國各界領袖無不持爲抗戰建國力時代上的中堅，而我全國男女同胞，亦無不共爲現時堂堂正正的現代國民，不願做國一治運，就要永遠保持於次殖民地地位，不僅我們本身永遠要受敵國外力的統制壓迫，就是我們子子孫孫，都沒有出頭的一日，所以此次全國財政會議以後，不僅國防與財政收支系統問題，必須切實實行，尤其是土地政策與糧食管理能否貫徹，就我們全國國民能否建設一個真正獨立自由的現代國家，誠望石一希望我們聯軍各界同志，以及不與各界領袖，要切實明白這道理，大家一心一德，併力以赴，來完成這大會之使命。

其次關於田賦問題本席也有一意見，簡單地對各位說一下，我們一國之田賦，從古以來就是國家的稅

收，直到國民政府成立之時，才決定將各省接管，這和尋常不同想起來，本席實在要特慚愧，各位要知道，國府之所以成立，除了士農之外，最重要的就是土地與人民，而且這兩種要素是完全並帶着的，人民固然不能離開土地，就土地而言新政府的經營，尤能算是應當首先從土地。如果日賦歸地方，而使人民只向地方政府完糧納稅，這就無異於國府僅在土地與人民方面與日賦有關係，使人民只有地方而沒有國家的觀念，我們現在如要使一般國民知道他們完日賦的道理，是爲了國家盡公民納稅的義務，而亦受其應享的權利，從而啓發他們的國家思想，提高他們的國家觀念，就必須將日賦收歸中央，這是立國的基礎精神，而不能忽略的，還有我們國家平時稅收，向來是以田賦稅與鹽稅爲大宗，近來新稅收，除了內地少數收入以外，大部分都集中在沿落地點，我們國家沒有海軍，根本就靠不上補助，因而一遇外寇侵略，抗戰發生，沿海地區遂告淪陷，此時我們政府一切財源，自然就不能靠鹽稅與鹽稅的收入。尤其在抗戰時期，財政極困難，我們因此更要知道中央以農立國的國家，無鹽稅與鹽稅爲財政基礎，應該建立在土地與糧食之上，如能使全國人民所有的田賦與糧食，完全統一於國家，那時財政，方有穩固的基礎，故經過此次四年的抗戰，根據實際的經驗，我們在財政上得到兩個發明，就是糧食與土地，實爲中國財政兩大基石，因此總理的土地與糧食政策之深遠偉大，而更不能不急起直追，至大期其難行了，手腳才該過，此次全國財政會議，乃是積極的紅藍會議，各位要造成建國責任，必須對於當前土地與糧食問題澈底解決，並決定具體辦法，要能澈底實施但有一點要特別引起大家注意的，就是此次要將日賦收歸中央，論其動機與目的，完全是爲整個國家財政，與預計民生着想，而並不是完全藉此來增加中央財政的收入，因為抗戰以來，至今已足四年，照鄰近各區戰時財政來說，那早應該破產了，然而我們中央財政，憑着財政當局與各位同仁的努力，以及各友邦的同情援助，始終能夠維持，而且到今，財政基礎更穩定，過去四年的財政既如此，今天的財政自然是更無問題，所以大家在研究討論的時候，必須將田賦改制，與確立收支系統兩件事，同時看作今日國家建設的根本政策，而不可視爲單純的財政問題，至於糧食問題，也要趁此機會簡單的對各位略一說明，目前我們各地士紳民衆，對於糧食問題，都有許多不同意見，但無論中央與地方或官方與民衆，大家的意見都認爲目前糧食問題，是我們抗戰建國事業中，生死存亡關鍵之所在，必須有一個切實解決的辦法，但是，大家就注意到的，還只是如征購糧食以及征購標準如何等問題，而沒有切實認識問題的重心之所在，本席對於這個問題，今天可以發表一點意見，我認爲目前糧食問題，不是知購多少的問題，而是應如何遵照 總理遺教、合理的實施糧食管制，來實現利國福民的民生主義的問題、我們一般同志同胞，必須首先這個問題、不但是抗戰建國成敗的關鍵、而是我們一般國民，尤其殷實富戶禍生禍死之所關，如果目前這個糧食問題，能解決，不但是有關係於抗戰與建國的問題，而且是社會問題無從解決，如此，請問我們一般有田有糧的人，在他們都沒有沒吃的時候，你一人一家，怎能安全吃飯嗎？所以我們一般有田有糧的人，特別要知道，我們現在無論在前方後方，尤其在後方的地主富戶，更是全靠我們抗戰軍隊來保障，與政府法令來保護的大家才能過着現在這樣自由生活，可以自由發表意見，你看，現在的東三省、河北、察、綏、魯、晉等省，以及沿海沿江各地淪陷區的同胞。關於其非人生活與糧食問題還有那一個人，可以自由說一句話：不得對你自己生活所必需的糧食，要加以限制，而且要將你所有的糧食，全部沒收

這種痛苦，不知我們在後方的一般地主富豪，如果我們抗戰高一籌於失敗的時候，那我們無論在戰區與後方的民衆，就都要失去其保障，豈不大家都作淪陷區敵偽所轄下的無告之民，與今日東正過着亡國生活的痛苦同胞，這個道理大家必須透澈了解，各位同胞要知道，我們現在一切生活財產，完全是由我們國民政府國民革命軍來保障，如果你不能聽從政府命令，或不擁護政府的政策，那你就是自取滅亡，就要受敵偽的剝削，就要作不自由之民、作亡國的奴隸，如同你子孫永遠要作外國人的奴隸牛馬了，更須知我們政府艱苦抗戰到了如此地步，然而事事都是爲全國民衆利害來着想，而且更是要爲受苦受難的艱苦同胞來着想，所以要盡量容納大多數民衆的意見，尤其要盡量動尊一般富豪地主使他們知道政府現在收購他們十分之一二之糧食，並不是要他們受到什麼特別的損失，而只是要保護他們安全的利益，否則如果他們對於此十分之一二糧食，而都不願獻納出來，而坐視軍民非是抗戰失敗，那他們全部糧食，都要淪敵偽沒收，不僅其生命財產皆要喪失了保障而已，必使他們深切體認這個道理，然後他們才能了解今日政府的政策，完全是要保護民衆，尤其是對地主富戶的安全利益，反之，如果一般擁有糧食的人，只顧自己私利，而昧於愛國的公義，不遵奉政府糧食的法令，那無論他們用什麼方法囤積居奇、或隱蔽掩護，政府必能執行法令嚴切制裁，決不怕任何惡劣勢力的阻撓，亦決不因爲糧食的問題而使我們抗戰失敗，我對於這個糧食問題，早有最後的辦法，所以決沒有一點顧慮，至於軍糧自給無問題，譬如我們西北西南這樣一個農業生產的大後方，決不單沒有糧食，更不單沒有征收糧食辦法，但是政府在今日仍是希望地主富豪，能遵照政府法令，自動的上述自效，而且大多數地主富豪，皆能深明國家大義，與盡到其現代國民的義務，所以，不用特殊辦法亦不必用特種辦法，以期糧食政策能順利推行，而國計民生皆能獲得出路，所以決不思具有任何阻難與危險發生，我們政府就是不着重這個國民福利政策，與大公無我的態度來決定現在糧食政策，務求徹底實行，故在今年秋收時節，無論上忙下忙已否完納，政府所定糧食政策，必須即時實行，而決不能延期明年，過去我們民衆對抗戰盡義務的口號，是「有錢出錢」，「有力出力」，而今日應該要加上一個「有糧出糧」的口號，而有糧的不出地地主富豪，就是只顧自私，而不顧國家民族的罪人，其罪惡實等於土豪劣紳，貪官污吏，且有過之，所以政府決無寬容寬貸地，說到糧食管理，爲便利征集起見，將來或者要發行糧食庫券，現在大家對此已有許多議論，尤其是不識人義的地主富戶，就將糧食庫券拿來與法幣相比，當此國家危急存亡之秋，我們不能激發輸財救國的熱誠，以爲社會民衆的倡導，而還在計量個人私利，分毫的得失，這實在是一種可痛可恥的現象，要知道我們現在無論採行糧食庫券，征購或實行征收實物，明白的說，就是要征收一定數量的糧食來抵償軍糧與民食，不過這種征收將來仍由國家發券償還，這亦可以說是「征錯」，可是能拿來與法幣計算較量，總之在此抗戰非常時期，我們要挽救國家與本身目前的危亡，即不愧爲獨立自主堂堂的國民，要爲世代子孫造成永久的幸福，那就要對於政府的法令必須絕對遵守，切實奉行，無論管理糧食與推行土地政策，政府既於軍事第一，勝利第一的原則之下，而又在國計民生整個政策之中，決定極公平極妥善的設置，一般國民就天公地道的有服從的義務，尤其對於糧食管理的各種方法，政府實已盡慎周詳，用盡苦心，對後方一般地主富戶要求更爲寬大，而在戰時所有各國征糧法令與我國如一比量，亦可說是仁至義盡，乃希望我們一般同胞，尤其是一般地主富豪，必須深體政府這番苦心從而誠心誠意，盡

忠竭力，來奉行一切政令，共同一致來實現我們 總理之三民主義，我們國民政府現在的職責，就是一方面，要領導國民革命軍不讓將士在前方抗戰受國家受國民的淪害，而一方面，則要領導人民的富強民衆在後方努力建設 來鞏固三民主義新 國的基礎，所以決 避任何艱苦自犧牲，也決 容任何阻礙與破壞，希望我們黨政軍同志，切實明瞭這個道理，並口告一 有良心的富室，與全國的同胞，大家必須本此革命大義，和愛國精神，來履行我們政府糧食與土產有「一切政令，切不可再有 一舉兩置之舉，更不容再有包庇放縱之弊，今後只要我們出賦和糧食問題能遵照政府法令，而得根本解決，則其他戰時一切軍事政治，財政，經濟，以及社會諸問題，就可迎刃而解，古人說「足食足兵」這事件原是要能兼並顧的，我們現在抗戰要獲得最後勝利，如只顧「足兵」而不顧「足食」，必要要能「足食」所以我們口要提出有糧出糧的口號，而「足食」之道，亦斷不是只顧軍食而不顧民食，要知道戰時地方人民，無論農工商學，其性質都是兵士兵一傑，尤其其時全體人民的糧食，更不能不由政府來統籌兼顧，這凡是有現代常識的 民所贊 成的，就以今日所要解決的糧食問題來說，大家所注意的 是「足食」，因為「糧食」的早已成問題，故我們今日所說的糧食問題，可說「部份爲民食」，所以在此抗戰時期，全國軍民生計與世界經濟之時，我們決不能以一黨人所說的「要將軍糧與民食割開，軍糧始歸政府管理，對 民糧一律自由買賣」這也是對違反現代時代的觀念，人 必須特別了解，以上所說田賦歸歸中央，統一統籌財政及統籌，與實行糧食，土產政策，都是日，抗戰，民的根本問題，亦是實行三民主義的基本政策，也望這次與會各員，切實本此口所說的意思，請察前說，並切實行來達成此次會議的任務，而我們黨政府各員負責人員更要任勞任怨，矢勤矢勇，來實現我們抗戰建國的大業，完成我們革命的使命。

(完)

見事貴乎明理，處事貴乎心公，理不明，則不能辨別是非；心不公，則不能裁度可否。惟理明心公，則於事無所裁議，而處得其當矣。

— 薛敬軒 —

論 作

雲南會計人員之訓練

李 濟 溥

〔一〕 前 言

財政公開，用人公開，日新又新，精益求精，斯為雲南財政當局十餘年來整理財政之一貫精神，因謀財政之公開而實施會計制度；因謀用人公開而訓練人員；因日新又新而財務事項日趨繁複；因精益求精而財務管理日臻嚴密。財務行政既在「量的擴張」與「質的改進」途中邁進，於是所需幹部人貴，與日俱增，雖十餘年來，不斷訓練，猶感不敷派用。關於訓練財政人員，則以訓練會計人員為主要部份。茲將雲南省訓練會計人員之概況，分述如次，或亦可供留心雲南財政者之參考焉！

〔二〕 簡 史

滇省在前清時代，為妥協省份，民元以來護國護法，以一省之力，而負荷全國巨艱，軍費浩繁，收支不能平衡，繼受本省局部軍事政治之影響，財政紊亂，達於極點。民國十八年以後，銳意整理，乃建立會計制度，以為整理之工具，願實施新制，須有新人，爰由財政廳呈奉省政府核准，開辦會計人員養成所，招考中等學校畢業生，訓練四月，先辦一班，次辦兩班，先後畢業學生百七十餘人，此為雲南省訓練會計人員之嚆矢。嗣擬擴大訓練，改為財政專門學校，但以限於學生來源，致未果行。旋改為財政人員養成所，招考學生分編兩班訓練，訓練時期增至六月，畢業學生七十餘人。惟此時滇省財政，尚在以賦稅收入為主時期，且各縣稅務，有行包辦制者，所需會計員無多，訓練五班學生，已足敷用，遂於十九年末暫停訓練。二十二年，各縣省稅，概改包辦為委辦，並積極推行清丈又清丈完畢之縣，改設新制財政局。所有各稅局，各財局及各清丈分處，均由廳委派會計人員，原日訓練會計人員，不敷委派，復於是年秋，開辦財政人員訓練班，訓練期改訂為八月。二十八年，滇省新財政政策逐步實施，公營生產

專業，金融機關，日形發達，以原日畢業一班，續辦一班之訓練速率，頗感不足與財政進度相適應，而高級會計員一項，尤形缺乏，遂將原辦班次，由一班擴充至三班，定名曰初級會計班並增辦高級會計班，培儲中上級會計幹部人材，訓練班之名稱，亦於是時改稱為訓練所，二十九年秋，深覺設於廳中，地址逼窄，學生通學，僅做到智能訓練，未克切實實施體格，行動，生活及服務等項訓練，而訓練時期亦覺其短，乃另覓前運署為所址，限制學生一律在所住宿，增加軍事管理，訓練時期，初級會計班為一年半，高級會計班定為一整年，以利實施各種訓練而加強訓練效能。

〔三〕 性 質

滇省訓練會計人員，自二十九年改進以後，其性質既非短期訓練，亦非學校教育，實兼二者之性質而有之。蓋短期訓練，係以精神訓練為重心，對於受訓者自身工作不過就切要者略予指示而已。至於學校教育，則注重基本知識之學習或專門學術之研究。滇省訓練會計人員，精神訓練與最切要之專業訓練等量齊觀，兼籌並顧。誠以滇省財政之逐步推進，需要大量之會計人員，學校教育培養之會計人材，實不足以供需求，即學校教育可代為大量培儲，但緩不濟急，且亦不針對該省特殊需要而施教，故滇省財政廳斟酌事實，因應環境，自為訓練，既採臨時訓練之種種方式，復使受訓者，對於會計，作專門之研習，一舉而收短期訓練與學校教育之優點。滇省財政之蒸蒸日上，民生國防，交受其利，訓練會計人員，未始非一重要之因素焉。

〔四〕 訓練實施概況

滇省訓練會計人員，其目的在得會計之健全幹部，其訓練原則為即訓即練，講到做到，身體力行，不尚空談，從指導中考核，於考核後指導，課程講授，特別注重啓發，訓管方式，積極提倡受訓者之自覺，自動，自治。惟在二十八年以前，附設廳內，限於所址，未克貫徹各項訓練。二十九年春，乃另覓舊運署為所址，受訓員生，一律供給膳宿，不許通學，增定各種章則，充實訓練內容，提高訓練效率。計訓練實施要目有下之十種：

1. 規定課程 關於技術學科者，有簿記學，會計學，政府會計，銀行會計，成本會計，審計學，統計學，會計數學及計算術等；關於政治經濟者，有經濟學，財政學，行政學及科學管理學等；關於法規者，有主計法規，公庫法及民商法概要；此外尚有黨義及應用文等。各科教師或聘請財政廳及所屬機關職員實際工作領導者擔任，或聘請其他部份從事

會計專業擔任，以收學理與經驗濟合之效。

2. 精神講話 由廳長兼所長，廳內及廳屬高級長官，所內高級職員 輪流擔任，或予以修養之指示，或敘述從實際工作中得來之經驗。
3. 軍事訓練 將全體學生編為一大隊，大隊之下編為三中隊，每中隊編為二分隊，每分隊編為三班。除大隊長中隊長由廳委充外，其餘分隊長班長概由學生充任，以為培養自治精神之基礎。在精神方面，在使學生明禮義，知廉恥，負責任，守紀律。在生活方面，做到清潔，整齊，簡單，樸素。在行動方面，做到迅速，確實，嚴肅，秘密。在體格方面，每日舉行早操，並提倡課外運動，以謀多態儀表之矯正，心靈體力之發展。此外並授以軍事常識及基本動作。
4. 紀念週 每週舉行一次，於儀式完畢後，講述 總理遺教， 總裁訓示，或分析時事，或報告所務，以增加員生對主義，時代及環境之認識。
5. 小組討論會 按各班人數，分編為若干小組，每組十人至十五人，間週舉行一次，討論問題包括黨務，財政，會計及修養等項，討論完畢，由各組組長作結論呈所核閱，所中復派人員彙編總結論揭示公佈。
6. 班會 以班次為單位，成立班會，由學生公推理事若干人，負責主持班務，訓練自覺，自動，自治之能力，集體生活之習慣，合作互助之精神。
7. 黨務活動 自上年以來，成立雲南省黨部直屬財政人員訓練所區黨部，所有受訓會計人員俱徵求入黨，分別編入各小組及各區分部積極從事黨務活動，例如按期舉行各種會議，推進黨務；辦理壁報，宣揚黨義；每逢紀念日，組織出外宣傳，喚起民衆等。
8. 個別談話 根據學生所繳自傳，週記及個別調查表，由所中訓育人員常同學生一一談話，考察其思想言行並予以指導。
9. 各項競賽 每學期舉行論文競賽一次，每月舉行整潔競賽一次，此外不定期舉行演講競賽，確實迅速競賽及球類競賽等。其成績優良者，分別予以名譽獎及實物獎。
10. 成績考查 學業成績與操行成績並重。學業成績除注重平時考查外，並每兩月舉行定期考一次。

【五】畢業生服務概況

統計十餘年來，滇省訓練會計人員，先後畢業千餘人，均委派在該省會計體系之下服務，頗能煥發朝氣，刻苦自勵，奉公守法，盡忠職守。該省現服務會計人員，就體方而剖視，上自

會計主任，下至助理會計；就橫方面剖視，廳中辦理總會計人員，各稅局，會計人員，各金融機關會計人員，各生產事業機關會計人員，省縣金庫會計人員，縣政府或縣治局會計人員，除極少數向外延攬外，均係該省財政人員訓練機關陶育而成。

【六】 結 語

由上所述，雲南會計人員之訓練，有深長之歷史，而訓練方法，亦與時俱進。並與滇省財政，互相因應，不惟對於滇省財政，樹立健全人事制度之基礎，即對中央主計制度之推行，亦不無裨補。至於今後訓練動向如何？當以整個省財政走向為前提，處此一切事態劇變之今日，非恐所敢預言也。

三十年七月十五日寫於昆明

明有二端，人見其近，吾見其遠，曰高明。人見其粗，吾見其細，曰精細。高明由於天分，精細由於學問。能明而斷，謂之英斷；不明而斷，謂之武斷。武斷自己之事，為害尚淺；武斷他人之事，招怨實深。惟謙退而不肯輕斷，最足養福。

—會國藩—

中國政府會計制度

林 毓 棠

I. 導 言

我國向無會計學之名詞，而會計制度，則創始甚早，蓋自有財貨之交易，以通其有無，即須有收支之記載，以便於考核。古者六藝之中，「數」學即為一科，則其重視計算之學可見。禹會諸侯於茅山，而定九州之貢，名其曰會稽。會稽者即會計之意也。周禮冢宰掌邦庫之財用，實為政府會計制度之嚆矢，而於吏計吏分暫、征收制用不同官，尤為財政與計政分權之遺規。秦漢之際，干戈頻仍，財用益廢，計算之法，靡無明文記載，而大約不外因襲舊制。自是以後，歷晉隋以迄唐宋，風稅繁重，計益見重要，唐設租庸調法，并行鹽茶公賣，所有天下財富，歸於左藏，而太府以時上其數，尚書比部覆其出入，此唐代會計出納審核之大概也。宋以三司便應邦計，司各有院，以乘中外錢穀出入之政。景德中丁謂權三司使，著景德會計錄以獻。其後各代皆有會計錄。降及明清，國用浩繁制更完密明太祖親制土通，厘定賦役。洪武十四年，詔編賦役黃冊，開四柱清冊之先河。清代動用款項者有坐支給領協解估報等別，而報銷辦理，仍用四柱清冊，由州縣申司道，轉申於督撫，加印送部，由部按縣審核覆題，而核銷之。及至溥清未葉，歐風東漸，始稍具會計出入之形式，民國成立，政府有審計院之設立，以監督全國之歲出歲入，但歷年內戰，政局不寧，故未澈底實行。

國民政府統一全國，對於會計審計組織，改進不遺餘力。民國二十年設立主計處，下分歲計、會計、統計、三局，將原屬財政部職掌之歲計、會計事務，劃歸主計系統。關於會計制度之設，為會計局掌理事項。民國二十二年，主計處擬訂「中央各機關及所屬統一會計制度」呈由國民政府頒佈自二十三年七月一日起施行，實開我國政府會計制度統一之先聲。該制度分經費類及收入類兩部，係就財務機關一般概況設計。惟是各機關業務情形，不盡相同，其會計事務之性質亦異；各機關範圍大小懸殊，其會計組織自應各別。該制度未能就此加以區別，以是流行結果，便覺格格不入，機關大者覺其不夠運用，機關小者則又有割雞用牛刀之感，至於性質不同機關，如軍需機關，兵工機關，公營事業機關等，更是無法實行。故雖有統一之名，難收統一之實。財政部方面遂專就收入類部份另行設計有收入類統一會計制度，便成為該部所屬徵收機關單行之制度。

民國二十五年七月一日會計法施行，對於會計組織之種類及會計事務之性質，均有適當之

劃分。主計處根據該法之規定，參照過去實行「統一會計制度」之經驗，擬訂「中央各機關及所屬普通公務單位會計制度之一致規定」於二十七年七月一日施行，用為各普通公務機關設計會計制度之準則。該項「一致規定」，顧名思義，係以普通公務單位會計而設，內分甲、乙、丙、三種，甲種適用於無附屬分會計機關，無歲入預算之機關；乙種適用於無附屬分會計機關，有歲入預算之機關；丙種適用於有附屬分會計機關，有歲入預算之機關。規定詳密，較之「統一會計制度」，自應進步甚多。公庫法於二十八年十月一日施行，主計處復頒行「中央各機關及所屬普通公務單位會計制度之一致規定實施公庫法之處置辦法」，重訂「一致規定」，作相當之修正與補充。關於公有營業方面，近亦有「暫行公有營業會計制度之一致規定」之頒行。惟依會計法之規定，政府會計事務，依其性質分列五類：一、普通公務之會計事務。二、特殊公務之會計事務。三、公有事業之會計事務。四、公有營業之會計事務。五、非常事件之會計事務。又政府會計之組織，依該法之規定有：一、總會計。二、單位會計。三、分會計。四、附屬單位會計。五、附屬單位會計之分會計等五種，為處理上述不同之會計事務，及適合上述各別之會計組織起見，自應設計各種之會計制度，以符需要。但為求便於綜合比較，依法似應由中央主計機關就各種會計制度分別先為一致規定，用為各機關設計會計制度之準則。自第一次全國主計會議後，正由主計處會計局積極規劃設計中。

本文限於篇幅，除將政府會計之範圍與組織，依會計法之規定，分別予以敘述外，關於現行政府會計制度，僅就普通總會計制度（以省總會計為例）及普通公務單位會計制度兩種，扼要解說，藉以窺見吾國現行政府會計制度改進之一般焉。

II. 政府會計之範圍與組織

一、政府機關之範圍

政府會計之範圍，至為廣泛，非僅研究狹義之官廳機關會計之原理與實務為已足，實包括一切公共團體之會計事項而言，故政府會計（CoVermental Accounting）有名以公家會計（Public Accounting）者，即係此意。蓋每一機關，無論其他地位如何，組織如何，要皆非錢莫辦，而一與財貨發生關係，則一切收支程序，及記載手續，即須應用會計之方法，是政府會計學，實須以政府之範圍為其範圍，茲請先言政府機關之範圍：

政府機關按其性質可大別為下列兩類——

（一）普通公務機關

即指國家一切不含營業性質之機關而言，此項公務機關，又可分為兩種：

1. 各級政府機關——如中央政府，省市政府，縣政府及其所屬機關是。
2. 公益或自治團體——如學校，慈善團體，參政會，參議會等是。

(二) 公有營業機關

係政府為人民所設置之公營事業團體 其中所包括者，約有下列各項：

1. 路政機關——鐵路公路之管理機關屬之。
2. 電政機關——電報電話之管理機關屬之。
3. 郵政機關——郵政之管理機關屬之。
4. 航業機關——通商船舶之管理機關屬之。
5. 農業機關——農林漁牧等機關屬之。
6. 鑛業機關——煤鐵及其他鑛產之經營管理機關屬之。
7. 工業機關——工業生產機關屬之。
8. 商業機關——專賣或商業性質之機關屬之。
9. 金融機關——國家銀行及郵政匯業儲金機關屬之。

除上述兩類機關外，更有將公庫出納，財務管理，稅物征收等機關，另名以「特種公務機關」；將附有作業組織之公共機關，名以「公有事業機關」者，俟於下節述之。

二、政府機關之會計事務

政府會計學，為研究上節所述各種機關會計之科學，故其範圍，即以各種機關之事務而分為各類之會計，茲將各類會計事務，分述如下：

(一) 普通公務之會計事務——

即公務機關一般之會計事務，按其事務性質，可分為下列三種：

1. 公務歲計之會計事務——乃處理下列各事項之會計：

- (a) 歲入或經費之預算實施。
- (b) 上項預算實施時之收支。
- (c) 因處理收支，而發生之債權務。
- (d) 計算政事費用，與歲計盈絀。

2. 公務出納之會計事務——乃現金收支之會計事務，其處理之事務為：

- (a) 現金 (Cash) 之出納，保管，移轉。
- (b) 票據 (Note) 之出納，保管，移轉。
- (c) 證券 (Bonds) 之出納，保管，移轉。

3. 公務財物之會計事務——為公有物品、財產之購置、撥入、損毀、保管、移轉之會計事務。

(二) 特種公務之會計事務——

凡不以營利為目的之公務會計，而非一般機關所共具之會計事務者屬之，依其性質有下
列六類：

1. 公庫出納之會計事務——公庫機關，關於現金票據證券之出納保管移轉之會計事務屬之。

2. 財物經理之會計事務——公有財產物品經理機關，關於所經理不動產物品及其他財物之增減保管移轉之會計事務屬之。

3. 任課之會計事務——征收機關，關於賦稅捐費等收入之征課查定及其他依法處理之程序與所用之票照等憑證之會計事務屬之。

4. 公債之會計事務——公債主管機關關於公債之發行清償等會計事務屬之。

5. 特種財物之會計事務——特種財物之管理機關，關於其所經理財物之會計事務屬之。

6. 特種基金之會計事務——特種基金之管理機關關於所管理基金處理之會計事務。

(三) 公有營業之會計事務——

即由政府主持之公有營利機關之會計事務，可分為四類如下：

1. 營業歲計之會計事務——乃處理營業預算之實施，收支，及處理收支所發生之債權債務，與計算歲計盈細營業損益等事項之會計。

2. 營業成本之會計事務——為計算出品或售品每單位成本之會計事務。

3. 營業出納之會計事務——為營業上現金證券之出納保有移轉之會計事務。

4. 營業財物之會計事務——係營業上財物器具之購置保存損耗之會計事務。

(四) 公有事業之會計事務——

凡不以營利為目的之作業組織機關的會計事務屬之。與公有營業會計之性質相同，惟公有事業機關，不在營利，僅在供給財物或勞務，不為損益之計算，亦可分為下列四種之會計：

1. 事業歲計之會計事務。

2. 事業成本之會計事務。

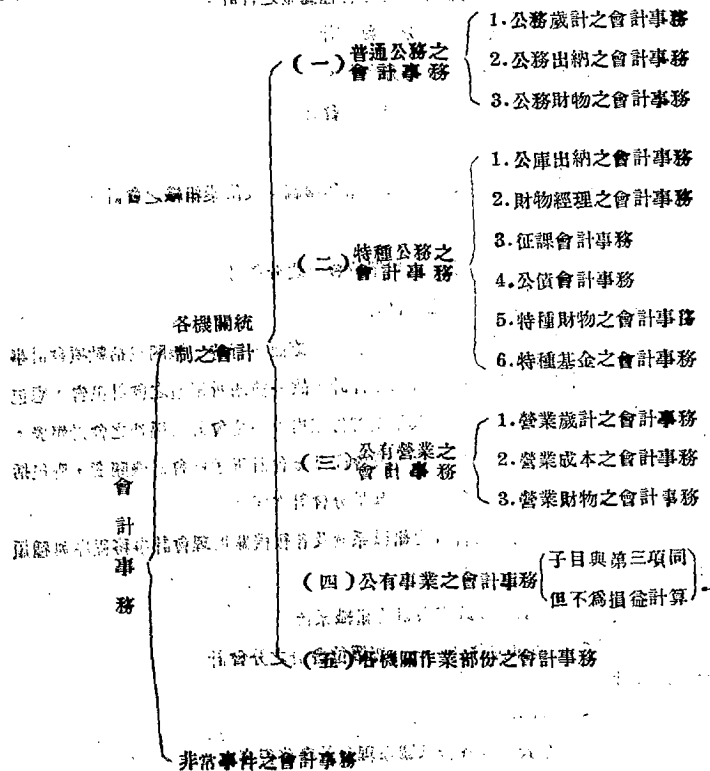
3. 事業出納之會計事務。

4. 事業財物之會計事務。

(五) 各機關作業部份之會計事務

公務機關附帶為營業為事業之行為，而有一部之組織為作業組織，其作業部份之會計事務屬之。此項會計事務之劃分，亦得按其性質準用公有營業，公有事業會計事務之分類。

以上所述均為各機關統制之會計，因政府機關，每一機關有時所包括之會計事務，不止一項。故應分別處理，同時應分別綜合而為統制之會計，除各機關統制之會計事務外，尚有非常事件之會計之事務者。茲為使學者易於明瞭上述會計事務之系統起見，特列表示之：



(表一) 政府會計事務分類表

三、政府會計之組織

政府會計依政府之組織系統，分為下列五種：

(一) 總會計

為每級政府全體之會計，即中央省市縣政府各級之全體會計。

(二) 單位會計

下列兩款之會計為單位會計：

1. 在總預算有法定預算之機關單位之會計；
2. 在總預算不依機關劃分，而有法定預算之特種基金之會計。

(三) 分會計

單位會計下之會計，除附屬單位會計外，為分會計。

(四) 附屬單位會計

下列各種會計為附屬單位會計：

1. 各級政府及其所屬機關附屬之營業機關，事業機關，或作業組織之會計。
2. 各機關附屬特種基金之會計。

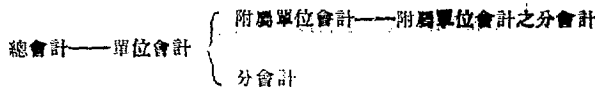
(五) 附屬單位會計之分會計

附屬單位會計下之會計為附屬單位會計之分會計。

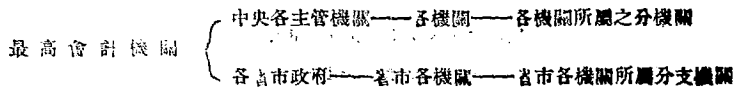
基於上述政府會計之構成縱橫錯雜，極為繁重，在橫的方面，有幾一機關包括數項會計事務，在縱的方面有時一總會計包括無數單位會計與分會計，故一機關所編造之會計報告，應包括所有普通公務特種公務，公有營業公有事業及作業部份在內。一總會計所編造之會計報表，又應包括所有單位會計及分會計在內，而單位會計機會或基金會計所送總會計機關者，應包括所屬分會計在內，如附屬單位會計仍有分會計者，其於分會計亦同。

茲為使學者見於明瞭起見，特將政府會計之組織系統及各級機關辦理會計事務程序與種類列表示之如下：

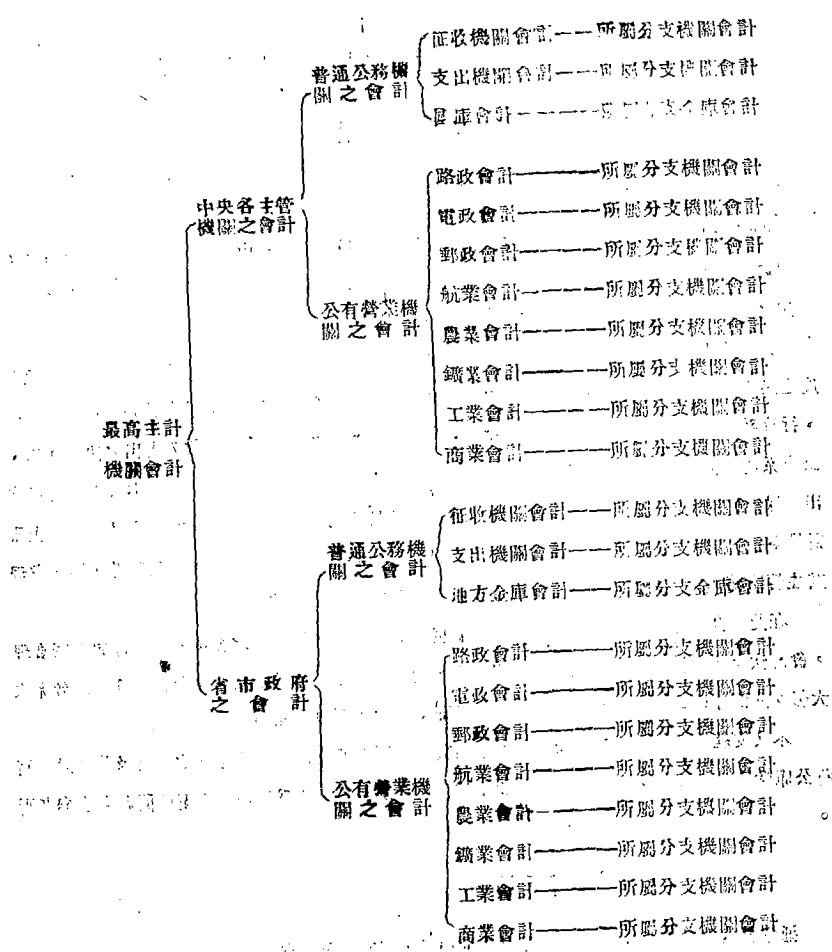
(表二) 政府會計之組織系統



(表三) 各級機關辦理會計事務程序



(表四) 各機關所辦會計事務分類



綜上所述，足見政府會計之組織，完全依照政府機關之組織系統而構成，無論中央政府地方政府，均照此原則設計組織也。

(本章完，全文待續)

我國公庫制度概述

彭文伯

一、引言

聞嘗謂吾國財政之艱難，不在收入之短絀，而在收入之迭經中飽；不在支出之龐大，而在支出之無度浪費。苟支出悉得其用，取之於民者，用之於民，龐大何害。苟收入悉能涓滴歸公，用之於民者，取之於民，重征何怨。

如何使支出經濟，如何求收入實在，一方面固在國民道德之培養，他方面端賴財務行政制度之健全。健全之財務行政制度，學者甚倡四權分立說，即財務行政機構應分為四個系統：一、行政系統 由主管財政機關辦理稅務金融幣制公債等之財政設施，暨收入支出之決定。二、公庫系統 由公庫機關依照收支命令，實行收納支付，為政府經管現金票據證券及其他財產之出納保管移轉事務。三、主計系統 由主計機關主管歲計會計統計事務。四、審計系統 由審計機關主管事前事後審計及稽察事務。此四種系統，各具超然獨立精神，運用聯綜組織，處理其主管事務，以達分工合作之效，而躋財務行政入於健全之境地。

在此，吾國超然審計制度及超然主計制度，先後確立；財政部之組織權責，漸趨嚴密合理，會計法及預算法先後公佈施行。足徵政府對財政改革之決心及抱負。而在茲迄今，成效尤未大彰。此間原因雖多，而公庫系統未能健全確立，要亦為其癥結所在也。

本文爰就公庫之意義種類及作用，吾國實行公庫制度之沿革，公庫法之頒行及其要點，實行公庫法應備之條件，公庫法實行後問題種種，略加詳述，用為留心國家財政問題者之參考焉。

二、公庫之意義種類及作用

通常吾人對公庫二字之概念，每與金庫相混，實則兩者自有其差異在。

公庫，英名 Public Treasury，依公庫法第二條之規定，「為政府經管現金票據證券及其他財產之機關稱公庫」。又依規定，公庫應指定銀行代理。既曰代理，則銀行非公庫，財政部向為國家司出納之機關，是否即為公庫，則又非焉。故知公庫二字為一抽象名詞，係指國家財產權之主體，為財產法人，有權利，有義務，有管理人，其範圍與政府財產範圍同。金庫，英名 Fiscal agency，為實際具體事物，經管政府一切收支事項。易言之，即公庫由無形的

抽象的變成有形的具體的，成爲政府之唯一擬制倉庫。是故公庫爲主，金庫爲從；公庫爲主權者，金庫乃受命而執行事務者。其間關係，有如形影之相隨。

金庫制度因其組織之不同，可分爲複數金庫與統一金庫兩種：

一、統一金庫 所有政府出納事務，歸一個共同之金庫掌理。雖則有多級數之金庫分佈全國，然係以主從隸屬之關係，總括爲統一之制度。換言之，在一國內，僅有總金庫與分金庫支金庫之區別而已。

二、複數金庫 一個政府有兩個以上之獨立金庫存在，分掌該政府之款項收支事項。此種獨立之金庫，均爲各別之收支計算，而無從屬關係存乎其間。因其設立之主體，又可分爲兩種：

1. 行政複數金庫 此項金庫制度，依行政類別而設。互相獨立，各無關聯。故雖在同一官廳，常因行政類別，其金庫亦異。如在交通部內，而有路電郵航之各個金庫。

2. 官廳複數金庫 各機關各自設置金庫，掌管本機關之收支。凡有若干機關，即有若干金庫。同一行政類別下，因機關分立，從而金庫各異。實際乃各機關之金櫃，無複金庫之意義矣。

複數金庫制度之缺點甚多：一、金庫分歧，各機關自爲收支。難於監督，浪費中飽之弊，緣之而生。二、上級機關不易監督，各機關得濫用職權，不定當之措施，層見疊出。三、金庫複雜，各自爲政，經費不能通融，彼此不能仰注，盈者自盈，絀者自絀，難收周轉調濟之效。四、現金分散，危險程度加甚，而保管費用自多，人力物力，兩不經濟。有此四弊，現今世界各國，罕採統一金庫制，複數金庫制度已成強弩之末矣。

反之，統一金庫之優點，在與其他機關完全脫離。收入方面，藉征與悉收，絕對劃分獨立。支出方面，制用與付款，機關各別。系統既明，弊端自難發生。同時，金庫統一，資金自然集中，保管既易，週轉調劑尤便。故就組織上分，公庫之處理，採用統一金庫制實爲必要之舉。惟此種制度依於運用方法之不同，又有獨立金庫制，委託金庫制，銀行存款制三種之別：

1. 獨立金庫 由政府自設獨立之金庫視同行政機關。通常歸財政部主管，掌理公款之出納保管移管事務。不與其他機關生聯繫。

2. 委託金庫 政府將金庫事務，委託銀行經理，不自設立金庫銀行受委後，持置金櫃，存儲公款，與本行營業之資金，嚴格劃分，不得彼此混用。

3. 銀行存款制 政府將公款存入代理公庫之銀行，銀行即照存款辦法收存之。支付時憑公庫支票行之，政府不帶銀行之一存戶而矣。

以上三種辦法，自以銀行存款制爲最優：一、金庫事務全由存款之銀行之總分支行辦理，政府既無設置機關與多用人員之勞費，而會計亦較簡捷。二、公款不被死藏，銀行得以之與其他存款同時運用，其結果不僅節省保管費用，且得存款利息，而爲公庫之收益。三、公庫現金流行於一般金融界內，在通貨調節上，收不少便。而使一國之金融與其政府之財政相適應。四、公庫支票流通於金融市場，且較他種支票富有確實性，使現金授受之機會減少，此與信用流通之現代經濟界實情吻合。有此四利，向探獨立金庫或委託金庫制者，類皆改行存款制度，如日本其通例也。顧銀行存款制，亦非絕無弊害。此制之缺點，在使公庫與銀行發生牢不可破之關係，一方面難免因政潮或財政困難直接影響於銀行業務，間接影響於金銀市場。他方面亦不免因金融潮流，直接影響於銀行，或銀行本身經營之不善，而致影響及於公庫。此種情形，自在吾人意料中。故現今世界各國，對此與公庫有密切關係之中央銀行，在組織上令其處於超然地位，藉免因財困難，妨礙金融。同時，政府對中央銀行採取密監督態度，在其業務上，使發行與業務劃分。任命有地位有經驗之官員主持。其運用公庫存款之程度，亦予以限制。藉以減少因金融潮流或銀行經營之不善，及於公庫之影響。

金庫之種類及運用，已於上述。權衡利弊，在組織上，自以統一金庫制爲合理。在運用上，自以銀行存款制最得當。是可斷言者也。

三、吾國公庫制度之沿革

我國古代無所謂公庫，更無所謂公庫制度，有之，亦不過最幼稚之官廳儲蓄金庫而已。迨至清末光緒三十年，奏辦戶部銀行，即有代辦戶部出納之規定。光緒三十四年，戶部銀行改組爲大清銀行，訂大清銀行則例二十四條，第六條明定經理國庫事務。宣統二年，資政院會同度支部奏定統一國庫章程，未及施行，國體已更，徒有其名而已。

入民國後，北京政府時代，先後制定金庫出納暫行章程、交通銀行代理國庫章程，及金庫條例草案。其條例規定：國家收入統分存於中國交通兩銀行，兩行皆有代理國庫之權，以求國庫之統一。事實上，海關收入及鹽稅出保費價部份，統存外國銀行，中交兩行無由過問。而其他各項收入，爲數有限，大部在尚未解繳之際，財政部已命令徵收機關分別抵撥。實際上無款可存，反而向銀行借款時居多，所謂存款云者，不過償付借款，或有時各徵收機關解款中央，及中央匯寄各地機關者，由銀行經手而已。

民國十五年，國民政府統一全國，國庫事務仍由中交兩行代辦。十六年八月，頒布金庫條例，規定總金庫及各分金庫事宜，由中央銀行掌理，并由中央銀行總行總其成。所有國庫歲入

歲出，統由金庫收納支付，意在採用統一金庫制。十七年，中央銀行正式開幕，代理國庫之權，遂移歸中央銀行獨掌。同年三月三十一日，財政部將上年七月公佈之會計則例修正施行，對收款及支款程序，均有適當規定。財政部組織內并設立國庫司，分掌國庫之出納管理事項。民國二十二年二月一日國民政府公佈中央各機關經費收支款項由國庫統一處理辦法，同年三月財政部正式施行，原有之會計則例同時廢止。該項辦法對於收款存款預款發款以及坐支抵撥等手續，有進一步之規定。現在公庫法雖已公佈施行，惟尚有若干區域在展設施行之列，故該項辦法可謂尚在有效期間。

中央各機關經費收支款項由國庫統一處理辦法關於收款之規定，除詳細手續不錄外，其要點如下：

一、中央各部會直接收入款，及其所屬非營業機關盈餘款，或攤解非營業之經費款，均解交國庫核收。（第二條）

二、前條所舉中央各部會直接收入款，由各部會解交國庫，其所屬機關解庫款，由各該機關由各該主管部會代解。（第三條）

三、中央各部會所屬機關向主管部會繳款辦法，由各部會與財政部商定之。（第八條）

四、中央各部會及其所屬非營業機關繳回經費餘款，照第三條至第八條規定辦法辦理。（第九條）

照上項規定，各項國營事業，如鐵道，電報，電話，郵政，航運等機關，自不在國庫統一處理範圍之內。其所有收入，自存入其經理金庫之銀行，自負保管之責。不與他機關或財政部相混合，以自謀其事業之推進發展。

關於支款之規定，其要點如下：

一、中央各部會，及其所屬機關經費，均由國庫統籌核發。（第十條）

二、中央各部會經費，由各部會請領。其所屬機關經費，由各該主管部會轉請運發，或轉請代領轉發，或代請總領分發，統由各部會與財政部商定之。（第十一條）

三、中央各部會轉發及分發所屬機關經費之辦法，由各部會與財政部商定之。（第十七條）

四、中央各機關經費得就事實上之便利，由他機關應解款內撥付，或在本機關應解款內坐支，但須由各部會與財政部商定之。（第二十二條）

依上項規定，各機關請領經費，如手續具備，國庫似可照付矣。惟事實又不盡然，若國庫無款，雖經財政部會計處簽定，審計部核准，亦虛枉然。而徵征機關或其他特別機關固有坐支

抵撥辦法存在，自無求於國庫之按期發放，較之純粹制用機關，與財政部無密切關係者，其經費之困難，自不可同日語矣。

按公庫制度之最高原則，收入方面在稽征與經收之絕對劃分，支出方面支用與付款之完全各別。使政府之現金出納與揮管集中於一個金庫辦理。反觀中央各機關經管收支款項由國庫統一處理辦法情形，稽征機關即是經收機關。支用機關仍為付款機關。征收機關征獲歲入款後，延不解繳，藉以生息。甚者，擅自挪用，用作投機交易。或承轉機關亦圖私利，遲遲轉解，迨至繳入金庫，曾不知幾何時日矣。支用機關領得經費後，現金如何處理及保管，公庫無從過問。或承轉機關自行挪用，遲不轉發，而致請領機關備受困折，亦所在多有。欲求隨徵隨解，隨領隨發，實不多見。此外，因於空支撥付辦法，更致凌亂分政，不可究詰。其非合理之公庫制度，無待縷述。

其餘蘇，浙，閩，粵，皖，鄂，桂，豫，贛等省地方政府亦鑒於金庫制度為整理財政之要圖，次第實行。惟事無先例可援，又無法令足資依據，如是各行其是，或自設金庫，或委託地方銀行辦理，撥諸公庫制度之原則，亦未盡符合，與中央國庫情形，大同小異。

四、公庫法之頒行及其要點

中央立法當局鑒於過去公庫制度之不健全所影響於財政惡劣，同時，所得稅實行後，其征收制度進步，稽征與經收完全分立，所得良好效果，更增加從速確立公庫制度之信心。爰經議訂公庫法，呈由國民政府於二十七年六月九日公佈，當時預定，國庫部份須自二十八年七月一日起施行，各省市縣庫則自二十九年一月一日起分別施行。奈以籌劃不及，而各地區情形又不盡同，以是國民政府於二十八年六月二十四日明令規定該法施行日期及區域。（一）國庫，除新疆，雲南，青海，寧夏等四省，暫予展緩施行，及游擊區域或接近邊區地方，事實上確有特殊原因者，准由公庫主管機關臨時酌予變動外，其餘均自二十八年十月一日起施行。（二）各省市縣庫，自二十九年一月一日起施行，其僻遠省縣，或有特殊情形區域，得將困難情形，儘二十九年一月以前，呈請行政院核轉，酌予展緩至二十九年四月一日或七月一日起施行。二十八年六月廿七日行政院公佈公庫法施行細則，財政部切實籌備進行。現在該法早已正式實行，姑無論其實行後成效如何，然在我國財政史上有其劃時期意義，自斷可言。

方公庫法立法之初，頗費周章。自以過去既無成例可援，他國所行未盡適合吾國需要。聘請外國顧問，經費巨款亦未必完全明瞭我國情形。國內僅七經驗家，其能內省國情，外觀趨勢，擊理事實，兼籌井顧，融會貫通，提綱挈領者，亦不多觀。立法院方面爰由衛廷生氏計劃，

草擬綱領，其技術小節則徵求各方面專家意見，加以充實。幾經研討，始告厥成。全文共計三十二條。其施行細則計四十條，遂成爲我國公庫制度之典範。茲就其要點，略述如次：

一、公庫之意義種類及性質 依公庫法第二條第一項規定：「爲政府經營現金票據證券及其他財物之機關稱公庫。」是公庫之經管範圍，不僅以現金票據證券爲限，尙有其他財物。施行細則第二條規定：「本法第二條第一項所稱之其他財物，如保不動產，或需要堆棧倉庫保管之動產，應以契據，棧單，提單，或其他證明文件代之。」藉便於保管。

吾國政府之組織，上有中央政府，下有省政府，市政府，縣政府及其他特別組織。因而公庫之種類亦異。公庫法規定：中央政府之公庫稱國庫，省政府之公庫稱省庫，市政府之公庫稱市庫，縣政府之公庫稱縣庫，其他與省市縣政府相當之地方政治機關，亦準用省市縣庫規定。

至公庫法所規定公庫之性質，依第七條所載，關於現金票據證券之出納，保管，移轉及財產之契據等保管事務，均應由代理公庫之銀行或郵政機關辦理之，不得自行辦理。第八條所載，銀行代理所收納之現金及到期票據證券，均用存款方式。其主要意味係採用統一全庫制中之銀行存款制，顯而易見。

二、公庫之主管機關 公庫主管權，應歸何種機關，各國情形殊不一律。英制國庫專管權，屬於議會之庫管審計部。美制屬於財政部。日制屬於內閣總理大臣。至我國過去情形，國庫向歸財政部主管，而地方政府情形，則不盡同。有將省縣金庫各自獨立，同隸於財政廳者。有將縣金庫隸屬於省金庫者。亦有將省金庫隸於財政廳，市金庫隸於市政府，縣金庫隸於縣政府者。參差不一，各行其是。且我國歷年官廳習慣，每一新機關或事業成立，利之所在，互爭主管權。公庫事務，何等重要，有關機關自不免希圖歸其主管。公庫法爲糾正過去參差不一之弊，防止未來之爭執，因有第二條第二項之規定國庫以財政部爲主管機關，省庫以財政廳爲主管機關，市庫縣庫各以其財政局爲主管機關，未設財政局者，以各該市縣政府爲主管機關。施行細則第十七條第二項對公庫主管機關之上級機關復分別加以規定。即國庫主管機關之上級機關爲行政院，省庫及直隸於行政院之市庫主管機關之上級機關爲財政部，縣市庫主管機關之上級機關，爲該省財政廳。是可見中央省市縣公庫，各隸於其政府之行政部門，共以隸於行政部門內之主管財政機關爲原則。系統顯明，組織劃一。

三、代理公庫之機關及其方式 公庫法之重要性質係採用統一全庫制中之銀行存款制，則公庫之應指定銀行代理，自無待言。該法第三條第二項規定，國庫以中央銀行代理，其他各級公庫代理銀行之指定，應該管上級政府公庫主管機關之核准。第三項復規定未設立銀行之地方，得指定郵政機關代理。施行細則第五，第六，第七，第八各條更分別加以補充規定：（一

未設中央銀行地方之國庫事務，由中央銀行委託其他銀行或郵政機關代辦。(二)國庫以外之各級公庫，亦應先儘暫在地方之中央銀行代理，無中央銀行者，應指定地方銀行代理，無地方銀行者，得指定其他銀行代理。(三)代理公庫之銀行，應以公庫主管機關所在地為據，以其分支行或委託其他銀行及郵政機關為分支庫。(四)未設銀行之地方又無郵政機關者，准用公庫法第二十二條之規定，由公庫主管機關指定一人辦理該機關現金、票據、證券之出納、移轉、保管事務。依前規定，是公庫事務完全集中由中央銀行代理為原則，雖因事實所限，委託其他銀行或郵政機關辦理，而責任仍歸代理公庫之中央銀行。

至銀行代理公庫之方式，依該法第八條規定，採用存款方式，其與公庫雙方之權利義務，除受法令特定之限制外，以契約定之。其契約應經該公庫主管機關之上級機關核准。

四、統收統支及其普通法統一金庫制之精義，在政府之歲入，應由一個金庫統收，政府之歲出，應由一個金庫統支。即徵收與付收，支用與付款，絕對劃分。故公庫法在原則上規定政府各機關之現金票據證券之出納移轉及保管，均應由代理公庫之銀行或郵政機關辦理。有原則即難免有例外，對於例外情形，若不予以彈性之許可規定，勢必控閘難行。因之，該法第四條規定下列各款收入，得自行收納，並得在規定期限內，自行保管：(一)零星收入。(二)機關所在地，距代理公庫之銀行或郵政機關在規定里程以外者。(三)在經征地點，隨征隨納，經主管機關同意者。(四)機關無固定地點者。施行細則第九，第十，第十一各條復分別予以補充規定，即自行收納之款，其保管期間，至多不逾一旬。所稱零星收入，以所收款項，每筆不滿五元為限。第三項情形，應由該機關敘明事實，呈請主管機關核准，通知公庫主管機關。支出方面，公庫法第五條規定下列各項情形，得按規定期限，預向公庫具領，自行保管及支出：(一)額定費用金內之零星支出。(二)機關所在地距代理公庫之銀行或郵政機關在規定里程以外之運費。(三)機關無固定地點者之經費。(四)其他經法令許可之估付包付金額。施行細則第十二條第十三條復分別予以補充規定，額定費用金之零星支出，以該機關預算辦公費半額以下為限。第二項第三項情形，應由該機關之主管上級機關商准公庫主管機關，於實際需要時具領，此種例外自行收納及自行支付之規定，實為顧全事實上困難，不得不然者，固無礙於統收統支之原則也。

五、公庫存款之類別及其關係，依公庫法第十條規定，公庫存款，按下列三類，分別存管：(一)收入總存款。(二)各普通基金存款。(三)各特種基金存款。所謂收入總存款，即預算法所定之普通基金存款。所有收存於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，均歸入收入總存款。一切經費，須依據預算，由收入總存款，撥入普通經

費存款，或特種基金存款後，始得支出。會計年度終了後，各普通經費存款有剩餘者，仍歸入收入總存款。特種基金之收入，應歸入各特種基金存款，其徵收、管理、支用，依法律條約或合契約或遺囑之所定辦理。此外規定，在額全事實困難，以求特種基金安全。使政府之收入，可不經過收入總存款一階段，直接歸入某特種基金存款內。從就理論上言，如此辦法，似屬缺點，收入總存款既少，即難免不易週轉調劑，不若一律先收歸收入總存款內，再按規定需要撥入各該特種基金存款，較為合理也。

六、事務處理之聯綜組織 依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。第二十五條規定，公庫之審計事務，由該管審計機關處理，代理公庫之銀行或郵政機關，關於代理公庫之審計事務亦同。在收入方面，每年收入，既由收入機關填具繳款書，交由繳款人，連同現金或票據，一併送代理公庫之銀行或郵政機關收納入庫，同時，代理公庫機關應將收入情形，向該管審計機關，及庫主管機關之收入機關，分別報告。在支出方面，各機關經費，既應由公庫主管機關，依會計機關所通知之各機關核定分配預算，填具支付書，分別通知代理公庫機關及清償機關，代理公庫之銀行根據支付書，自收入總存款撥入各普通經費存款。而各機關支用普通經費存款，應照規定，簽發公庫支票，付給政府之債權人。款項付出後，代理公庫機關及支用機關在一定期間，應分別將支出情形，報告該管審計機關及主管機關。如此辦理，每筆收入及支出，同時更有關機關明悉，便於相互牽制，更可藉兩方面報告，互相稽核核對，從而使中飽舞弊機會不易發生。

七、庫款保管之安全措施 過去情形，現金既分散由各機關自行保管處理，不危時生意外事故。現在公庫法規定現金票據證券等之出納保管，應由代理公庫之銀行或郵政機關辦理，在有規模之銀行及郵政機關俱有新式之倉庫設備，其保管移轉亦多運用科學管理方法，較之任各機關自行保管，自屬安全穩妥。第二十三條并規定，對於政府財產之契約與關於債權債務之重要契約及票據證券之保管，應分類編號，詳明記載，妥為保存，如有必要，并應錄存副本，或攝製照片，以昭慎重。第九條規定，代理公庫之銀行，於清理或破產時，其所代理之公庫債權，有優先清理之權。施行細則第十八條更予補充規定，代理公庫之銀行，同時代理省市縣庫，於清理或破產時，其優先受清償之權，應先儘下級公庫，以次推及上級公庫。俾下級公庫更較安全，因上級公庫負財力較大也。至第四條及第五條規定得由各機關自行收支保管之款，其最高數額及保管期間，亦有一定。施行細則第十六條更規定此項自行保管之款，遇有損失時，除實因天災事變，非人力所可抗禦，經主管上級機關查明屬實，轉請審計機關核權，解除責任者外，應由自行保管之機關負責人員，負賠償之責。主機關無固定地點或在國外者，其現

金票據之出納保管事務，第二十二條規定，須由公庫主管機關指定一人辦理，而此被指定之人，應向公庫主管機關繳納保證金，或提供其他確實之保證。此外，第二十七條第二十八條並規定，違反該法之規定，為收納或命令收納，為支出或命令支出者，分別依法懲處，并令賠償公庫之損害。第二十八條第二項復規定，代理公庫之銀行或郵政機關，違反法令或契約，為支付，致公庫受損害時，該銀行或郵政機關，應連帶負賠償之責。

公庫法之要義，具於上述。苟能推行順利，其所收效果，在確立健全之公庫制度，增進財務行政效率，助長中央銀行發展，從而促成吾國經濟財政改造之光明前途。

五、公庫法實行順利應備之條件

就公庫法之立法意義言，吾人誠無可訾議。惟是一種法規之創立，須視其國家過去習俗，地方環境，及其他客觀條件是否便於推行。我國目前情形，地方交通既感不便；金融信用制度亦未發達；銀行設立尚未普遍；政府辦理預算又未上軌；優良之會計及財務人才亦感缺乏；凡此種種，莫不為推行公庫法之障礙。為使公庫法普遍順利推行，似須具備下列五項要求。否則，徒有虛名，無補實際，有失立法之本意也。

一、發展交通 統收統支辦法，原屬公庫法主要作用之一，但機關所在地，距代理公庫之銀行或郵政機關，在規定里程以外者，得准自行收支及保管。現時我國銀行，多集中於交通便利，商業發達之城市，郵政機關亦未普遍，且三四等郵局規模狹小，代理公庫未見妥善。因而自行收支之機關必所在皆有。此種例外情形，若果太多，自難充分發揮公庫制度之機能。其有規定里程以內者，繳款人及領款人須赴代理公庫之銀行或郵政機關繳納及領取。現時交通情形，除城市及主要公路外，偏僻縣區，多係利用騾馬及人力為交通工具。區區之款，均須赴代理公庫機關，自覺不便。故發展交通，實為利便實行公庫法必要之因素。且交通既發達，則銀行及郵政機關隨之普遍設立，自行收支及保管款項之例外機關，可以儘量減少。

二、提倡信用制度 依公庫法之規定，政府各機關由其普通經費存款項下為支出時，應以支票為之。關於支票之使用，在歐美信用制度發達國家，習以為常，每一支票，輾轉流通，蓄者不知若干。因之，現金收授之機會極少。惟在我國，經濟落後，信用制度極低，人皆習於使用現金，今日政府各機關俱以支票付款，雖格格不入，即令受款人取得支票，亦必立赴代辦公庫之銀行兌取現款，支票流通市面情形殊鮮。且普通商人每貪利息優厚，喜與錢莊往來。在此情形下，亦應由政府與金融界提倡信用制度，使支票可任意流通市面，籍以減少現金之收授。事實上公庫法規定採用支票付款，與信用制度發達，實有互為因果關係。

三、確立預算制度 預算是政府一定期間之財政計劃，預算制度乃此計劃之編制核定執行監督之程序。公庫制度則為執行預算程序中之一種手段。苟預算制度不能健全確立，則公庫制度亦必鬆懈無力。兩者相互為用，相得益彰。我國歷來辦理預算情形，因政局動盪，成效未彰，而各機關亦缺少辦理預算之經驗與習慣，每有年度過去已久，尚在補編預算，成為政府機關之一種官樣文章。至於決算，則自有預算以來，未曾辦理一次。預算為事前計劃，決算為執行結果，有計劃而無結果，預算之確實性自成問題。預算既不確實，公庫制度亦自難收美滿之效果。故欲推行公庫法確立健全之預算制度，加強各機關預算統制，實為必要之前提。

四、中央銀行獨立 中央銀行之作用，就其代理公庫言，可謂為政府之銀行，就其發行貨幣，調節金融言，可謂為銀行之銀行。其組織形式各國情形雖不一律，要皆置於政府控制之下，以營業方式，而不以政府之資格，負調節金融，穩定貨幣之重任。關係國民經濟，國家財政，至重且大。我國中央銀行係由官商合辦，而以政府之股份佔多數，以便控制。依其組織法規定，有發行貨幣，代理國庫，承募內外債之文據。構成財政與金融不可分離之性質。而現時中央銀行總裁係由財政部呈請，公庫法及其施行細則復規定各級公庫應由中央銀行代理。在此情形之下，自可加強中央銀行之地位，助長中央銀行之發展。惟是中央銀行既有代理公庫之權，又負調節金融之責，若令其附屬於財政部，難免財政當局假此為補救財政困難之法門，勢必紊亂金融，影響國民經濟。為求公庫制度之健全，中央銀行似應具有超然地位，其總裁位置可由政府特派學識深之金融家，或在野要人之有經驗者充任，理論上事實上均無由財政部長兼任必要也。

五、充實會計人才 會計係一種技術，非一般普通事務可比，此項工作人員，不僅須要高尚道德，尤須具備相當經驗與技術能力。辦理政府會計人員，更須對於有關法令規章熟悉，而後不致愆事。目前我國優良會計人才缺乏，無可諱言。而主計處審計部及其所屬機關，對於會計審計人員之錄用及訓練，殊欠切實。銓敘部只是一個官僚機關，欲藉以培植人才，整飭文官制度，還談不到。現在公庫法實行，各機關職目自更繁重，會計事務之處理，尤宜迅速敏捷，優良之會計人才，自屬迫切需要。應如何充實此項人才，以利工作之推進，是有賴於主管當局審慎處置也。

以上五項，為切實推行公庫法之重要條件，倘能逐一具備，則公庫法之推行，自可事半功倍也。

六、公庫法實行後之技術問題

關於公庫法實行後，所有若干技術問題，在此略加討論：

一、存款利息及手續費問題 依公庫法規定，銀行代理公庫，採用存款方式。就其代理性質言，應給與手續費，就其存款性質言，應收取利息，理論上似無疑義。惟是各國情形，并不一律，亦有不取利息，且須付手續費者。良以銀行代理公庫，對於政府存款之收支，既須按期填具報告，重要之契據證券，復須妥慎保管，非如普通私人存款手續簡單可比。二則中央銀行係屬國營，其盈餘例須解繳國庫，遇有虧損，須由國庫彌補，則存款之給息與付手續費，似屬多餘。作者之意，此項存款，若不計息，難活中央銀行經營之得失。若必計取利息，則中央銀行對此鉅額存款，未必能盡量運用，勢難負擔此項利息。其折中辦法，似乎依照國營鐵路對於政府資金辦法。須按規定之利率計算利息，但此項息金，政府並不收為己有，仍界與中央銀行供其提撥之用。至其他銀行代理公庫，其存款利息及手續費之計算可由中央銀行視事實需要與其委託之銀行商訂之。

二、存款運用及透支問題 公庫法既採用銀行存款方式，則銀行對於政府存款，自得支配運用。但現今世界各國採行此制者，對銀行運用政府存款，大都規定條例與限制。否則，因銀行經營不善，致活款凍結，周轉不靈，而致影響政府支出，妨害政務推行。故英國政府辦法，規定存入銀行之款，除供政府經費支出與償還公債之餘，銀行方得之以作營業之用。他方面。銀行既負代理公庫之責，遇公庫不足時，自宜予以透支，俾應需要。但此項透支之限度幾何，透支之利息及其清償辦法如何，似應妥予規定。藉免因政府財政紊亂金融。所有存款運用限制及透支辦法，公庫法及其施行細則俱無明文規定，至財政部委託中央銀行代理國庫所訂契約內，是否加以規定，不得而知。作者之意，公庫主管機關應詳審政府出入歲出情形，稅收與旺暗淡之月份，商業金融之狀況等，對銀行運用存款之限度暨公庫不足時透支辦法，予以妥善規定，藉免因金融影響財政，或因財政而致妨害金融。

三、已徵未收及已支未付問題 公庫制度之精義在經徵與經收，支用與付款之絕對劃分，前已一再言之矣。依公庫法施行細則第十九條之規定，凡收入總存款之收款，應由收入機關，填具繳款單，交由繳款人，連同現金或票據，一併送代理公庫之銀行或郵政機關，收入機關僅收入機關負擔責任之責，而由代理公庫之銀行荷收納之任，當此之時，收入機關已填發繳款單，而納稅人遲遲不送銀行繳納，則收入機關應如何與代理公庫之銀行聯繫，採取嚴格之催征辦法。又政府擬開支用普通經費存款時，須先規定簽發公庫支票，付給政府之債權人，各機關只有合法支用之權，而由代理公庫之銀行任付款之事，在信用制度發達後，支票經轉流動市面，持票人不住銀行兌現，銀行自難明瞭。迨會計年度終止，公庫即項結賬，此項支票既未兌

現。代理公庫銀行自未出帳，而政府各機關則已支出，兩方面勢必發生差異。似此情形，支出機關應如何與代理公庫銀行聯繫，俾發發支票，在年度結算前由代理公庫銀行支出帳帳。似均宜予以適當之商訂。

四、特種基金處理問題 按特種基金之種類，依預算法第五條之規定，有營業基金，公債基金，非營業循環基金，撥本基金，信託基金及其他特種基金等，類別既繁，性質亦不一致，近年來各特種基金預算概未成立，所有事項由各機關自行出納，不經由國庫處理，異常紊亂。現在公庫實行，各特種基金均應加以整理，遵照實行。據本辦法條文原則上規定，所有處理手續，另無法令足資依據。且之，國民政府復於二十八年十月十四日頒行中央各機關經管特種基金收支處理辦法，加以補充規定。此項辦法，係按規定原則解釋而來，並無特殊意味可言。其有研究餘地者，則為原則上特種基金收入不經收入總存款一途歸入特種基金存款，如此辦法，特種基金雖較安全，不免使整個公庫存款割裂。加之，我國主要稅收，如關稅鹽稅由於担保內外債，自有其特殊收支處理辦法，若各此項鉅額收入登錄特種基金存款，一則使收入總存款為數有限，難收調節之效。二則各機關藉此辦法，輕易樹成特殊地位。似不若使政府一切預算及預算外收入，均先歸入收入總存款然後視事實情形，分別命令撥入各普通經費存款及各特種基金存款為得當。

五、政府各機關出納人員問題 現代企業之科學管理方法，有所謂「內部牽制」，制度，其要點在辦事者不管錢，管錢者不管帳，管帳者不管文不管事。如此相互監督牽制，財務上之弊端自難發生。在政府財務管理之機構分為命令，公庫，主計，審計四個系統，其意義亦不外此。公庫法實行後，公庫制度建立，政府之金錢，由代理公庫之銀行集中管理，各機關僅有零星收入及零星支出之現金，其整數之收入及支出歸代理公庫之銀行任出納保管之責。如此，則各機關出納人員是否尚屬需要，零星收入及零星支出之現金可否由辦事人員兼管，簽發支票可否由會計人員兼辦，似均有研究必要。倘各機關出納人員仍須存在，應否由主管公庫機關任命，亦有考慮餘地。作者之意，普通範圍較小機關，零星收支現金及簽發支票，得由各機關辦事人員及會計人員分別兼辦。其餘範圍較大機關宜有專司出納庫人員，由主管公庫機關任用，直接對主管公庫機關負其責任。以使出納系統完全獨立。

公庫法實行後，比較重要之技術問題，大略如上所述。他如收入退還支出收回問題，財政部已另有辦法規定。公庫會計問題，公庫審計問題，自在各主管機關籌劃範圍之內，無待續叙。總之，公庫法既已提綱挈領，有一定原則可循，而在實行上客觀條件非其充實後，則各種技術問題，不難由專家之研討，主管之機關籌劃，迎刃而解。

七、結 語

財務行政為政治之中心，國家政治之良窳，繫於財務行政者最多。苟一國之財務行政健全，即可沾知其他一切行政皆有軌道可循。吾國自民國成立，北洋軍閥政府時代，財務行政之紊亂，不堪突語，固無論矣。迨國民政府成立，迄今亦有數年，立法行政當局，俱以最大決心，致力於財務行政之改革，仍未完全達成任務。今公庫法繼預算法，會計法，審計法頒行之後，付諸實施，雖其實行之效果，尚難如吾人之所期望，而其已完備整個財務行政之基礎，則為顯然之事實。此種重大意義之財務行政改造，而能於抗戰期間完成，自更增強吾人抗戰必勝，建國必成之信念！

完

作者附記：本文原作於民國二十八年底，適因公差雜省，遂爾擱置，此刻發表，雖覺過遲，惟以我國公庫制度仍在推行時期，故尚不成明日黃花之憾。

損益科目之設置與結賬之程序

施大經

一、損益表之內容

企業之經營，以營利為目的，於決算期間，除為資產負債表之編製，以明瞭其財政狀況外，並為明瞭營業進行情形，及內部管理效率起見，故同時另行編製損益表，詳細說明營業過程，藉以補助資產負債表之不足，而解釋資本淨值項下本期盈餘之經過。此項營業過程之內容，即企業以其資本經運用後而發生之變化，其積極一項曰收益，即為企業利益之由來，消極一項曰費用，為企業損失之由來，茲為易於表明損益之內容起見，特製賬戶式損益表一份，以表明損益表內損益科目之內容，及應行設置之統制賬戶，因而結賬之程序，可以順序推進，結賬之步驟可以逐步整理，於事務處理之效率或有補益。

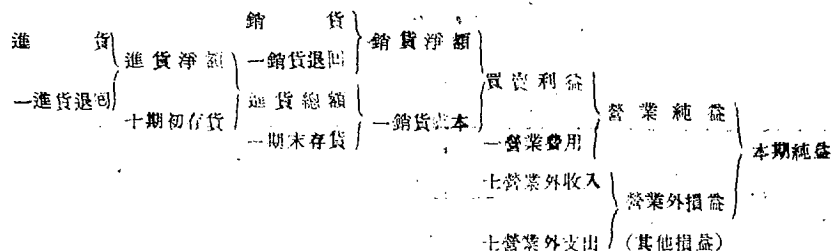
中華商店損益表

年 月 日 起 至 年 月 日 止
損 失 之 部 利 益 之 部

進貨總額	600,000	銷貨總額	700,000
減：滙貨退出	15,000	減：銷貨退回	10,000
進貨淨額	585,000	銷貨淨額	690,000
存 貨（期初）	90,000		
總 額	675,000		
減：存貨（期末）	70,000		
銷貨成本	605,000		
買賣利益	85,000		
共 計	690,000	共 計	690,000
營業費用	55,000	買賣利益	85,000
推銷費用 20,000			
管理費用 30,000			
壞賬損失 5,000			
營業純益	30,000		
共 計	85,000	共 計	85,000
其他支出	1,500	營業純益	30,000
票據利息支出 1,000		其他收入	2,000
匯兌損失 500		票據利息收入 500	
本期純益*	30,500	租金收入 1,500	
共 計	32,000	共 計	32,000

二、普通會計之損益

損益及上之主要項目，一為收益之部，一為費用之部，已如前節及表列所述。惟以各企業之主要業務不同，營業範圍之各異，更以主要業務之外，另辦副業之企業，或因業務上之原因，連帶發生之收益與費用等，此項在主要業務以外之收益與費用，在會計理論上之觀察，自不能混為一談，所應為之分別設立賬戶，以資劃分清楚。故吾人對於此類損益科目內容之設置，則有（一）營業收入與營業外收入（二）營業支出與營業外支出之區別。是以損益科目之總分類，可分為二大類，以示業務之範圍及內容，而於會計處理上，自應順序結束整理結賬，藉免清混業務盈虧之內容，而不能表示確切之營業過程。茲將損益項目計算方法之系統按照普通會計之理論表示於后：



三、純額賬戶之設置

根據上列損益項目計算方法之系統，吾人可以決定，總賬賬戶內之非實物賬戶，其必須設置總賬賬戶者，有如下列各項目之賬戶

1. 進貨賬戶
2. 進貨退回賬戶
3. 銷貨賬戶
4. 銷貨退回賬戶
5. 存貨賬戶(期初)
6. 存貨賬戶(期末)
7. 雜銷費用賬戶
8. 管理費等賬戶
9. 壞賬損失賬戶

10 票據利息收入賬戶

11 票據利息支出賬戶

12 租金收入賬戶

13 匯兌損失賬戶

除上列各賬戶外，更為明白表示營業之過程，及各項損失費用收益利益總情形，並為決算時之便利結束賬目起見，故對於損益科目之統制賬戶，確有單賬戶之必要。其明細之科目，可分為下列三類：

第一類為營業收入與營業支出之統制賬戶，如：

1. 銷貨成本賬戶
2. 買賣利益賬戶
3. 營業費用賬戶
4. 營業純益賬戶
5. 其他營業收支等統制賬戶

第二類為營業外收入與營業外支出之統制賬戶如：

1. 其他損益賬戶
2. 其他營業外收支等統制賬戶

第三類為本期純損益賬戶，即本期營業純益與其他損益之總賬戶，以表示本期營業盈虧之最後狀況。

上述三類賬戶增設後，對於賬目之整理結束，固可分步順序辦理，即對於結算賬目分錄後之結果亦可與損益表之總括數字，發生相當之聯誼（一）即在消極方面賬戶之結數與表列之總數，雙方均可取得聯絡，（二）在積極方面，賬戶之結數與表列之總數，雙方取得銜接作用

四、整理結賬之程序

1. 求銷貨淨額

借 銷貨	一〇,〇〇〇元
貸 銷貨退回	一〇,〇〇〇元

2. 求進貨淨額

借 進貨退回	一五,〇〇〇元
貸 進貨	一五,〇〇〇元

3. 進貨淨額轉入銷貨成本賬戶

借 銷貨成本 五八五、〇〇〇元
貸 進貨 五八五、〇〇〇元

4. 期初存貨轉入銷貨成本賬戶

借 銷貨成本 九〇、〇〇〇元
貸 存貨(期初) 九〇、〇〇〇元

5. 期末存貨轉出銷貨成本賬戶

借 存貨(期末) 七〇、〇〇〇元
貸 銷貨成本 七〇、〇〇〇元

6. 銷貨成本轉入銷貨賬戶

借 銷貨 六〇五、〇〇〇元
貸 銷貨成本 六〇五、〇〇〇元

7. 買賣利益轉入買賣利益賬戶

借 銷貨 八五、〇〇〇元
貸 買賣利益 八五、〇〇〇元

8. 將各項費用轉入營業費用賬戶

借 營業費用 五五、〇〇〇元
貸 推銷費用 二〇、〇〇〇元
管理費用 三〇、〇〇〇元
壞賬損失 五、〇〇〇元

9. 將營業費用轉入買賣利益賬戶

借 買賣利益 五五、〇〇〇元
貸 營業費用 五五、〇〇〇元

10. 將營業純益轉入營業純益賬戶

借 買賣利益 三〇、〇〇〇元
貸 營業純益 三〇、〇〇〇元

11. 將營業外收入轉入其他損益賬戶

借 票據利息收入 五〇〇元
租金收入 一、五〇〇元

貸 其他損益 二、〇〇〇元

12 將營業外支出轉入其他損益賬戶

借 其他損益 一、五〇〇元

貸 票據利息支出 一、〇〇〇元

匯兌虧損 五〇〇元

13 將營業純益及其他損益轉入本期純益賬戶

借 營業純益 三〇、〇〇〇元

其他純益 五〇〇元

貸 本期純益 三〇、〇〇元

雲南勸業銀行

政府保證

信用穩固

歷史悠久

手續敏捷

營業要目

存款	放款	匯兌	貼現	信託	倉庫
----	----	----	----	----	----

總行：昆明市南屏街

自動電話：二一二一

電報掛號：〇五三八

分行及辦事處

國內

箇開宣曲黑上
舊遠威靖井海

國外

香港 仰光

成本會計之人工會計

李發晶

1. 引言

所謂人工會計，乃成本會計對人工之僱用，訓練，管理，與夫工資之計算，作有系統而正確之記錄整理分析之謂。工人之素質，技術，性行及所採用之工資制度，在在均足以影響產品之成本，而工人之管理是否適當，工資之計算是否正確，影響單位成本尤大；是以近世各大製造企業，對人工之管理，多專設人事部或考工室以主管之。蓋自產業革命以後，生產組織及生產手段，已發生劇烈變化，即由散漫之手工業生產，一躍而為使用機器之集中生產；親夫晚近企業組織之龐大，資本之雄厚，人員之衆多，已遠非昔比，故薪工一項，常為工廠之鉅額支出；因此對人工之管理，頗屬重要，且產品之製造，以原料及人工為主，是產品成本之高低，每受原料及人工之影響，故製造家為謀市場上有利之競爭，則如何減低其成本，精製其產品，實屬必要之圖，所以工廠對於原料及人工之管理，為不可稍忽者。而成本會計之目的，即在於供給管理者以有效之統制，是故人工會計之目的，即將人工之一切活動，為詳確之記載，適當之處理，作企業家提高工作效率，減低成本之準繩。

2. 人工會計之特點及其與材料會計之異同

1. 人工會計之特點 人工不能預備備用及盤存，為其最大之特點，此外成本會計中對人工會計所採用之工資制度，關係單位成本之高低至鉅。工資制度有多種，茲分別述明之：

A. 計時制 工廠僱用工人時間，不計生產數量之多寡，只須工人依規定時間在廠工作，即照預定工資率，按時計給工資之制；但亦有不按時而按週或按月為計算標準者；在工商業落後之我國，採用計時制者尚多，且計算月工者亦不在少數。在歐美各國除管理及事務人員，因其工作不能限定，及質重於量之製造業，如美術品，裝飾品之製造，仍採用計時制外，其他製造業則為避免工人懶惰延誤時間起見，為求大量生產減低成本計，採用此制者漸少。

B. 計件制 此制為免除上述弊病，故不以時間為計給工資之標準，而以製品件數為根據，製造家利用工人欲多獲工資之心理，努力工作，以增加其生產數量，抑低成本，自表面觀之，此制固優，然工人每以欲多獲工資，增加產品數量，致生偷工減料之弊，別至出

品惡劣，與製造家之目的相悖。

C. 降升制 先選定標準製品，精密考察所需製造時間，計算在某一特定時間內最多可製若干件，最少可製若干件，於其間分為若干級，給與不同工資，同時並限制不得超過若干件而防偷工減料之弊；以其工價有降升，所得工資亦因而有多寡之分。此外尚有因製品在市面售價變動頗速或為有時間性者，製造家不能預定工資，須視物價與時間而降升其工資者，亦為降升制度之一。

D. 獎工制 此制為補救上述三種制度所不及而產生者，即於規定時間內，工作數量超過規定數量，而品質仍合規定標準者，以正當方法予以獎勵，使工人努力從事生產。

E. 最勤制 集科學管理之祖泰洛(Taylor)氏與甘德(Gantt)及伊姆森(Emerson)氏之思想而成，根據責任工人以精確決定之一定時間內應完成之產量，給予酬報，足使工人滿足，得其好感與合作為原則其效率能在67%以上者，另給予獎金，以激勵工人增進生產數量，保持優良品質。

2. 人工會計與材料會計之同點 材料會計可分別直接與間接處理之；人工會計亦可以直接從事於某種產品製造之人工為直接人工，而以不能確定其為何項製品服務，如門房，工頭，打掃夫等，為間接人工處理之，正若材料之用於某種特定製品者為直接材料，使用於一般產品者為間接材料然。

3. 人工會計與材料會計之異點 製造業對其製造上所需之一切材料，可視材料來源之難易，季節價格之關係，需要之緩急以及資金之運用等，而預先購備，以備製造上不時之需。而人工則不能預備備用，倘一經契約限定，即須隨時使用，決不能將人工存儲棧中以待他日之用，所以人工係隨僱隨用，隨時需用則隨時招僱；因之材料既可預備，即必有存貨，而人工既不能預備，自無盤存可言，是以人工會計之處理方法遂與材料會計之處理方法，不能盡同也。

3. 人工會計之作用

人工會計之作用，在搜集每個工人之工作時間及成本，可分別述明如下：

1. 搜集每個工人工作之時數——以為計算人工工資之根據。
2. 搜集每一生產部份或每號機器之工作時數——以為計算製造費用及分配製造費用之根據。
3. 搜集每號成本單或製造費用單之人工成本——以為計算每批產品之直接人工成本及製造費用之根據。

4. 搜集每號成本單之直接人工時數——以爲按直接人工分配率分配費用於每批產品之根據。

5. 按期計算每人應得之工資——作爲支付工資之根據。

4. 人工會計之主要憑證及處理程序

處理人工會計之機關 在許多規模巨大之製造業，每將處理人工之機關，分爲數個部門，以收分工合作之效，如計時部，工賬部，會計部之設置是。至規模較小之製造業，則每將計時事務附屬於會計部辦理，甚至有將工賬部之事務亦附於會計部者，要皆視企業組織之大小，及事務之繁簡而定，因此所需憑證，亦隨組織機構而有所增損，茲以一普通之製造業爲例，說明其所應有之主要憑證及處理程序于下：

1. 人工記時片 人工記時片爲處理人工會計之根源，在規模較大之工廠，多應用上下工記時卡及每日與每項工作報告單，亦有用進出時間片及工作時間片者，然名目雖異，作用則一。同時應用兩種或三種記時憑證，分別記載每個工人全日之工作時數及對每號成本單與生產部份之工作時數。人工記時片則以一種憑證而兼有數者之作用，其內容亦較複雜，應包括下列各項：

- (1) 工人之姓名及號數
- (2) 上工時間
- (3) 完工時間
- (4) 工作時數
- (5) 工資率
- (6) 工資總額
- (7) 使用機器號數
- (8) 工作部門
- (9) 成本單號數
- (10) 定貨顧客姓名
- (11) 工頭簽名處
- (12) 計時員簽名處
- (13) 工作之性質種類

直接人工記時片之普通格式如下圖：

工人姓名 _____				工人號數 _____				
日期 _____ 年 _____ 月 _____ 日				記時片號數 第 _____ 號				
顧客姓名 _____				通知單號數 _____				
成本單號數	製造部門號數	機器號數	工作種類	開始時間	完畢時間	工作時數	工資率	工資金額
記時員姓名 _____				覆核工頭姓名 _____				

圖式一

關於間接人工記時片之內容格式，則除將成本單號數改為製造費用單號數，並刪去使用機器號數及定貨顧客姓名兩項外，餘概與直接人工記時片同。

至人工記時片之運用，則於每晨上工或每項工作開始與改變時，由記時員或工頭發給工人，並註明到工或開工時刻；一日之內倘工作成本單，或使用之機器，工作部門每有變更時，即須另換一記時片；如工人某甲一日內之工作如次：上午八時至十時使用第一號機器為第三號成本單工作，十時至十二時則使用第二號機器仍為第三號成本單工作，迨下午一時至五時，則使用第三號機器為第四號成本單工作。在此種情形之下，某甲一日之工作，須應用人工記時片三張分別記載之；此外若因機器損壞或材料缺乏因而停工時，仍須以他種格式或顏色之記時片以記載停工時間及原因；復開工時，則另換新片記載。俟一日工作終了，記時員即將記時片彙送會計部，分別再三彙集，以摘取所須之材料。記時片記完以後，每一工人之記時片須能表示：

- (1) 該工人全日之工作總時數
- (2) 每號機器之直接人工時數
- (3) 每號成本單（或製造費用單）之人工成本
- (4) 每一成本單之直接人工時數

會計部收到記時員交來之記時片，即依工人姓名號數，機器號數，成本單號數再三彙集，以求得每人每日之工作時數，每號機器之工作時數，及每號成本單之直接人工時數與成本，分別記入機器工作時數摘要，工資單及成本單之內，其程序如下：

(A) 關於直接人工者：

1. 將每人之工作時數記入工資單，以決定每人應得工資。
2. 將機器之工作時數記入機器時數撮要。
3. 將直接人工時數及成本記於成本單。

(B) 關於間接人工者：

1. 依工人之姓名號次分別彙集而決定每人全日之工作時數，記於工資單之適當欄內（記載間接工資之部份）
2. 再依製造費用單之號次分別彙集，以決定每號製造費用單應借入之數額，而記入相當之賬戶內。

直接人工記時片之處理，已如前述，其記入成本單之手續，可分為兩步：第一將每日之記時片依成本單之號次彙集之，以決定每號成本單應記入之直接人工成本而記入成本單之直接人工欄；第二為將直接人工時數記入成本單。

2. 機器時數撮要 為人工會計憑證之一，然不若計時片及工資單之重要，倘不以機器時間分配率為分配費用之根據者，則可不用此項憑證。因機器時數撮要之目的，為搜集某一特定時間內使用機器之時數，與每號機器之時數及全部機器之時數；其格式如下圖所示：

		機 器 時 數 撮 要				
月 日	星 期	機 器				
		合 計	1	2	3	4
	星 期 一					
	星 期 二					
	星 期 三					
	星 期 四					
	星 期 五					
	星 期 六					
	星 期 日					
	總 計					
	全 工 時 數					
	停 工 時 數					
	加 工 時 數					

圖 式 二

每號機器設置一欄，每日使用之時數則記一行；記錄之法，即根據每日依機器號數所彙集之直接人工記時片，以決定每號機器之使用時數而記入撮要內。

機器時數撮要之作用在每號機器之總時數以及全部機器之總其工作時數均可由撮要中計得之。撮要中所記一時期（假定一週）之實際工作時數，可與其同時期之經常工作時數（即圖中

之全工時數)相比較,而察知加工或停工之原因及時數,而為工廠各部工作效率之報告,俾明各部機器之動息;除上述之作用外,又可為計算機器時間分配率之根據,此實為機器時數據要之主要作用也。

3. 工資單 工資單之作用為搜集某一特定時期內,每一工人應得之工資,在運用上工資單可分直接與間接兩種,然在實際使用時,有不分別直接間接,只設一工資單以記載所有各工人之直接工資與間接工資者;或每個工人設置一工資單以記載各該工人之直接工資與間接工資者。均視工廠組織之大小與情況而定,而記錄及處理之原則則一,茲列一簡單而較適用之工資單格式於下,并說明其記錄及結算之法於後:

圖式三

工資單 (民國三十年六月二十三日 至 二十九日) 第二頁														
人 數	姓 名	23	24	25	26	27	28	29	總 時 數	工 資 率	工 資 總 額	應·扣 工 資 額	應 付 工 資 淨 額	備 考
		m	T	w	TB	F	s	w ^p						
	(承領)								366	\$	\$ 228.40	\$ 75.00	\$ 153.40	
10	趙 甲	8	3	8	8	8	8		48	60	28.80	7.00	21.80	
11	錢 乙	8	8	8	8	8	8		48	60	28.80	5.00	23.80	
12	張 三	8	8	8		8	8		40	50	20.00	6.00	14.00	
13	李 四	8	8	8	8	8	8		48	50	24.00	8.00	16.00	
14	王 六 (直接人 工合計)							6	6	80	3.60		3.60	
								556			\$ 333.60	\$ 101.00	\$ 232.60	
14	王 六 (掃夫)							2	2	50	1.00		1.00	
15	周 (雜役)	8	8	8	8	8	5	10.5		50	20.25	5.00	15.25	
16	吳 (書記)	8	8	8	8	8	8	48			30.00	10.00	20.00	
17	楊 (工頭) (間接人 工合計)	8	8	8	8	8	8	84			50.00	15.00	35.00	
											\$ 101.25	30.00	\$ 71.25	
	總 計										\$ 434.85	\$ 131.11	\$ 303.85	

觀上圖可知工資單之內容應包括下列各欄:

- (1) 工人姓名及號數
- (2) 每日工作時數
- (3) 一特定時期內之工作總時數
- (4) 工資率
- (5) 工資總額
- (6) 應扣工資額
- (7) 應付工資淨額

組織龐大工人衆多之工廠，每將直接人工與間接人工分別記於不同之工資單，甚或應用另一格式之工資單（註），以記載及計算每個工人之工資，在僱工較少之工廠，則工資不分直接與間接，均可併記於一張工資單之內，其手續爲先記直接人工於上部，次記間接人工於下部（如圖三所示），其記錄方法如下：

- (1) 每日收集全日之記時片後，首將直接人工記時片依工人之號次姓名分別彙集計算每人一日之工作時數，以備記入每日工作時數欄內。
- (2) 次將間接人工記時片依雇員姓名號次分別彙集，以決定每人全日工作時數以備記入工作時數欄內。
- (3) 先記直接人工次記間接人工於工資單內。

工資單之結算，

A. 結算時期——假若每星期（每旬或每月亦可）發放工資一次，則於發放工資前（每週之末），將所有期內記時片彙集記入工資單內，然後再分別結算。

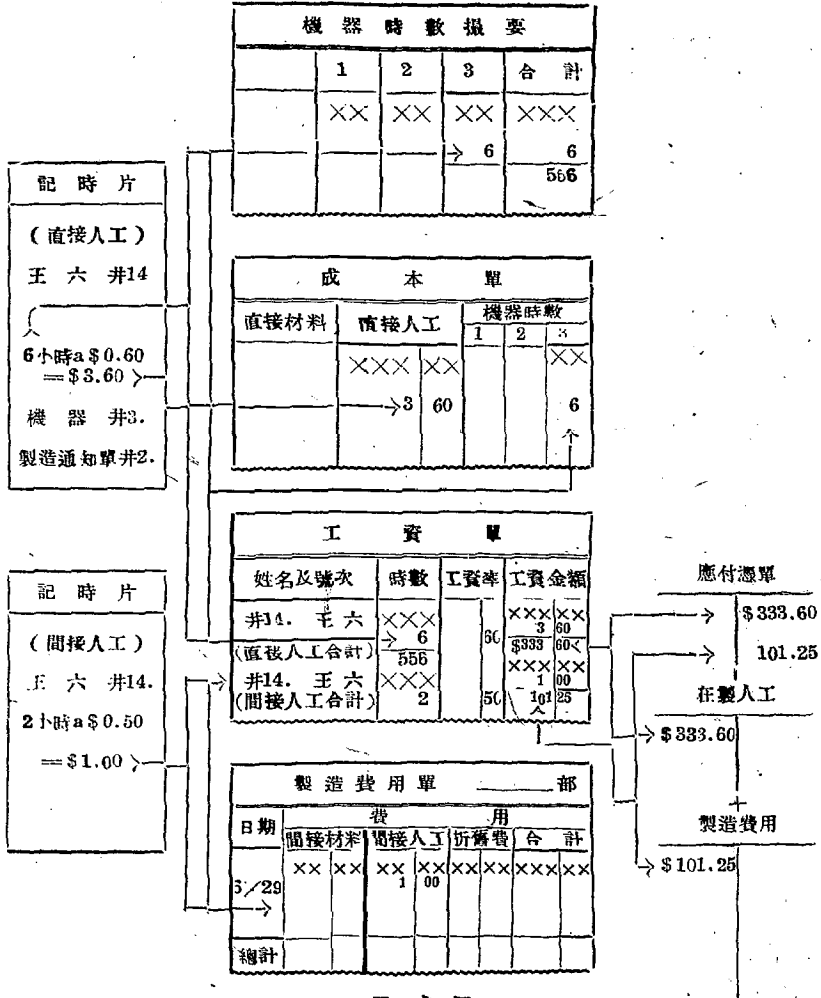
B. 結算程序：

- (1) 計算各週直接人工一週內之時數記入應付時數欄，以其預定之工資率乘應付時數而得每人之工資總額記入工資總額欄，將預支數記入應扣工資額欄，並計算應付工資淨額記於應付工資淨額欄，將所有直接人工加總，得本週之直接人工時數及成本。
- (2) 再依上述計算間接人工工資（計月工者如職員薪水工頭工資等，無須應時數之記載），而求得本週之間接人工成本。
- (3) 直接人工成本與間接人工成本，各欄相加，而得本週應付工資總額，應扣工資額，應付工資淨額之總數，記於工資單末行，並加以劃線，（如圖式三所示）

工資單記錄並結算完畢，則根據應付工資總數，編製付款憑單，記入應付憑單登記簿。（格式見徐晉材會計概要）

「註」每個工人應用一張工資單之格式如潘輝勞氏成本會計第134頁之工資單。

4. 人工會計之處運程序 人工會計之處運，由以上各點所述，歸納而得其程序圖如下：



圖式四

(A) 直接人工——根據直接人工記時片記入工資單，機器時數摘要及成本單，再根據工資單計算應付直接人工工資，按期編製付款憑單記入應付憑單登記簿，月終結總過入人工統制帳戶，其分錄式為：

借：在製人工
貸：應付憑單

(B) 間接人工——根據間接人工記時片記入工資單及製造費用單；再根據工資單計算應付間接工資，如期編製付款憑單記入應付憑單登記簿，月終結總過入製造費用統制帳戶，其分錄式為：

借：製造費用
貸：應付憑單

5. 人工會計之記賬分錄

人工會計應作之分錄，有數種方法，茲舉其要者如下：

(1) 每期結算工資時：

借：在製人工(直接)
 製造費用(間接)
貸：應付憑單

(2) 實付工資時：

借：應付憑單
貸：現金

(3) 期末(月終)查明應付未付工資時：

借：應付憑單
貸：應付工資

(4) 下期(月初)開帳時：

借：應付工資
貸：應付憑單

6. 人工會計之內部檢查——互相核對辦法

(1) 直接人工時間 工資單，機器時數摘要，成本單三者所記直接人工時間，應互相符

- 合。
- (2) 直接人工成本 工資單及成本單所記直接人工成本應互相符合。
 - (3) 間接人工成本 工資單及製造費用單所記間接人工成本應互相符合。
 - (4) 在製造人工帳戶與各成本單 總帳之在製人工統制帳戶應與各成本單直接人工之總和相等。
 - (5) 製造費用統制帳戶與製造費用單 總帳製造費用帳戶之間接人工應與製造費用單之間接人工成本相等。

7. 人工會計之其他問題

1. 單片制與雙片制 採用單片制之人工會計，已如上列各節所述，對人工時間之搜集，僅用「人工記時片」為記載每一工人一切活躍之根源；工廠管理所需之各種工作時間，悉藉此片以決定之，名為人工會計之根源，孰不謂也。惟此片僅能適用於僱工不多之製造業，倘在工人衆多，實行細密分部辦事之製造業，即難運用裕如。因在規模巨大之製造事業，對人工時間之記錄，工資之核算，開放，登記，勢必設專管部門而由多數人分任之；故為適應此環境而有採用雙片制者。雙片制即將單片制（人工記時片）所負之任務，分由進出時間片（又名上下記工卡）及工作時間片（或工作時間日報單）任之；以進出時間片記載每一工人全日之工作時數，為計算每人應得工資之根據；以工作時間片記每人一日內對各號成本單及每一生產部或每號機器之工作時數，為分配直接人工成本及製造費用之根據。採用雙片制之優點，為便於分工合作及互相稽考，免除錯誤及防止弊竇。進出時間片及工作時間片之格式如下：

姓名..... 號次.....		進 出 時 間 片							部 份..... 日 期 日 至 日
時 刻	星 期	一	二	三	四	五	六	七	
	上 午	進							
出									
下 午	進								
	出								
加 工	進								
	出								

圖 式 五

工人號數及姓名_____	片 號_____
發出時間_____	通知單號數_____
收回時間_____	機器號數_____
產品名稱_____	工作種類_____
工作說明_____	
原來數 叁_____	交付運輸數量_____

工作數量	完工數量	機器時數	工作時數	率		人工成本	機器成本
				每件	每時		

(圖式六) 工作時間片

2. 記錄人工時間之其他方法 前述人工時間之記法，乃依使用何號機器之時間，為記錄之根據，除此之外，尚有兩種方法：

A. 僅記直接人工時數，而不論其使用之機器，採用此法時，成本單只須設「時數」欄，以代替「使用機器時數」欄；並可將「機器時數摘要」改為「工作時數摘要」，每日即根據直接人工記時片記載每日之工作時數。

B. 此法亦只記錄直接人工時數，不問其使用之機器，與上法所異者，係將直接人工時數分部記錄；依工作部門記錄工作時數，正若使用機器時數之依機器號數分別記錄者然；故採用此法後，成本單內之「機器使用時數」改成「各部工作時數」即可，同時「機器時數摘要」亦應改為「各部時數摘要」，並將其末數欄上端之「機器」改為「各部」便可完全適合需要。

3. 人工會計之其他記錄方法 人工在會計上之處理方法，除第五節內所述外，尚有設置工資及應付工資兩賬戶，以便作備忘之記錄，並將處理方法分為單一制與分部制，茲分別述明于後：

A. 單一制 採用單一之工資帳戶，及在製人工與製造費用統制賬戶時，其各項記錄悉以總額為根據，其分錄式如下：

一、每期開始分配工資時：

借：工 資

貸：應付工資

二、結算工資時——在憑單簿上之記錄

借：應付工資

貸：應付帳款

三、實付工資時——在現金簿上之分錄

借：應付帳款

貸：現金

四、成本部之記錄

借：在製人工

製造費用

貸：工資

五、期末結賬尚有未付工資時——在普通分錄簿上之分錄

借：應付帳款

貸：應付工資

六、下期開賬時，則將上式沖轉之——在普通分錄簿上分錄

借：應付工資

貸：應付帳款

B. 分部制 採用分部工資賬戶，分部在製人工統制賬戶及單一之製造費用統制戶時

其分錄應如次示：

一、每期開始分配工資時：

借：工 資

貸：應付A部工資

應付B部工資

應付C部工資

二、結算工資時：

借：應付A部工資

應付B部工資

應付C部工資

貸：應付帳款

三、實付工資時：

借：應付帳款

貸：現 金

四、成本部之記錄：

借：A 部在製人工

B 部在製人工

C 部在製人工

貸：工 資

至(五)，(六)，兩分錄式則與單一制同，於此不再詳列。

8. 結 論

成本會計之要點，在於程序清晰，手續嚴密，計算正確，記錄不誤而合於原理，並能迅速產生報告，以供管理當局作為改進營業及製造改進之方針，前述人工會計之處理程序，即為達到此項目的所須手段之一；至人工會計之一般處理程序，已於第四五兩節中詳加說明，其他有關人工會計之事項，亦於其餘各節中，略加敘述；惟筆者學識淺陋，敘述容有未週，程序或未盡完善，挂漏及重複之處，在所難免，尚希明達及我會計先進同仁有以教正，則幸甚矣。

古者大學之道，以修身為本。凡一事之來，一言之發，必求其所以然，與其所當然。不牽於愛，不蔽於憎，不因於喜，不激於怒，虛心靜意，熟思而密處之，雖有不中者蓋鮮矣。

—許魯齋—

雲南鑛業銀行

歷史悠久

信用昭著

手續敏捷

服務週到

業務

存款 放款 匯兌
貼現 貨倉 保險

行址：昆明護國路七一至七七號

自動電話：二三四零號

電報掛號：七〇〇六號

成本會計之材料會計

徐 鏗 望

I. 材料會計之義意

材料成本乃為構成每一單位產品成本之主要因素，故欲求知每一單位產品之正確成本，以達到成本會計之目的，求得每一單位產品之材料成本實屬必要。

任何工廠之材料，均為現金之交換物，其重要實與現金具有同等之價值，故其須妥為管理以避免濫費走漏等弊端者與現金之須妥為管理同具一理由。

材料會計即係以有系統之程序將材料之活動予以正確之紀錄分析與解釋以達到：

- 一、決定每一單位產品之材料成本
- 二、為管制材料之工具

上列二點實為材料會計之最終目的，換言之，亦即為材料會計所能完成之任務。

II. 管制材料之組織

材料之必需妥為管理，已如上述，惟須如何管理方能期其盡善，此則為本節所欲討論者。

近代工商各業之管理，咸以「分工合作，內部牽制」為原則，此種原則運用於工廠材料之管理，係將材料事務分由（1）購買（2）存儲（3）會計等三部共同辦理；購買部專司材料之購買，存儲部專司材料之收發及保管，會計部則負責為材料活動之紀錄分析與解釋，三者勾稽聯繫，相互為用，一方面求事務之分担，他方面收牽制之功效，此種原則運用之情形，將於以下材料會計之程序一節中詳敘之。

於此附帶所欲討論與管理材料有關之兩個問題即：

- 一、材料倉設置
- 二、材料之分類為編號

存儲部管理材料，須備有適當之材料倉，方可增進管理之效率，減除材料之折損，材料倉之設置，當具備「便利」與「安全」之兩個條件。

為遵循更利之條件，對於材料倉須有如次之措施：

- a. 選擇與各部往來便利並接近運輸線之適中地點。
- b. 設置起卸封拆儲藏材料之工具。
- c. 如材料倉不備一個時須為之編號。

為達到安全之目的，對於材料倉之設置須考慮下列諸事實：

- a. 水火災
- d. 盜竊
- c. 材料霉蝕

一工廠之材料甚繁，性質不同，種類各殊，為便於管理起見，須為之分類編號，使其成為有組織之體系，以顯示其存在，俾材料事務之處理得以迅速確實。

分類為途徑，編號為目的，今論先述分類之標準，次言編號之方法。

工廠材料之分類，大率按其等級，由大而小，形成一寶塔之式；如一工廠之材料有金屬品，油類等，金屬品之內容有鐵、銅……同製鐵料，復有圓鐵方鐵之別，而同屬圓鐵，其直徑亦各有不同……油類之內容有汽油，潤滑油……等，而同屬汽油，其裝口復有多種……。

如是，吾人即可以金屬品，油類為材料之第一級，以鐵，汽油……等為第二級，以圓鐵及依汽油之裝口分為第三級，以圓鐵依其直徑分為第四級……此類推。

材料分級之多少，須按各種材料之情形而定之，未可一概而論也，苟某種材料適宜分至N級，即可為之分至N級，是在權宜為之耳。

分類既定，即可從事編號，編號之方法有三（1）用文字編（2）用數字編（3）用文字與數字混合編，通常以混合編法運用較多，前照上述分類之標準舉一例以表明之。

分 類				編 號		
第 一 級	第 二 級	第 三 級	第 四 級			
金 屬 品	鐵	圓 鐵	直 徑 3 吋	A 1 1 1		
			直 徑 4 吋	A 1 1 2		
		方 鐵	見 方 1 呎	A 1 2 1		
			見 方 2 呎	A 1 2 2		
	銅	圓 銅	直 徑 1 吋	A 2 1 1		
			直 徑 4 吋	A 2 1 2		
		方 銅	見 方 1 呎	A 2 2 1		
			見 方 2 呎	A 2 2 2		
			油 類	1 加 侖 裝		B 1 1
					5 加 侖 裝	B 1 2
汽 油	1 加 侖 裝	B 2 1				
	5 加 侖 裝	B 2 2				

為表示之更為詳明計，再須將材料存儲之地位編入，如表中直徑三吋之圓鐵係存儲於第二材料倉第三區段之第四櫥內，則可於 A111 之後加 234。如其號碼為 A111·234 其他材料亦準此，吾人一觀其號碼，即可知其名稱度量及其存儲之地位，此於材料之管理，便利殊多。

III. 材料會計之程序

全部材料會計之事務，不外材料之收入，發出，退回之處理之程序，前茲分別列述於後：

A. 收料之處理程序：

(1) 請購：工廠之購買，除特種勞務外，均需填具購料請求單三聯，送經有權批准之人員批准後，以一聯存查，一聯送交購買部，一聯送會計部，購料請求單如係購買製造上經常需用而用以維持經常存量之材料，通常係由材料分類帳之記帳員隨時查知將近最低存量時發出；如係購買特殊材料，則由需用部份之主要人員發出，其格式如下：

某工廠購料請求單			
賣主 _____		號 數 _____	
需用日期 _____		帳戶帳數 _____	
購買定單號數 _____		日 期 _____	
數 量	材 料 種 類 及 名 稱	說 明	
批 准 人 _____		請 購 人 _____	

(2) 定購：購買部接獲經批准之購料請求單，即向商人接洽定購妥當後，填具購買定單四聯，以一聯存查，一聯送存儲部，一聯送會計部，一聯送商人，送存儲部之一聯有填明數量者有不填明者，不填明之義意，在限制商人交貨時，存儲部必需詳為啓封清點也，其格式如下：

購 買 定 單			
致 _____		第 號 _____	
		日 期 _____	
請 依 下 開 各 條 將 下 列 各 貨 於 日 前 發 下 為 荷			
轉運方法 _____		付款條件 _____	
交貨地點 _____			
數 量	說 明	單 位 價 格	金 額
購買部主任 _____			

(3) 收料：商人到期依照定購條件開具發票隨同材料運送於存儲部，存儲部將購買定單，發票，材料三者互相核對簽合後，即應記入材料登記卡之收入欄，並填具收料報告單三聯，一聯送會計部，一聯連同發票送購買部，一聯存查。

購買部接到收料報告單及發票，即與購買定單核對符合後，於發票上加蓋核對簽符合之戳記送會計部，收料報告單及材料登記卡之格式如次：

材 料 登 記 卡											
材料名稱 _____						最高存量 _____			最低存量 _____		
號 數 _____						計算單位 _____					
定 購				收 入				發 出			現 存
年		購 買 定 單 號 數		年		發 出 單 號 數		年		現 存 數 量	
月	日	月	日	月	日	月	日	月	日	數 量	

某 工 廠 收 料 報 告 單				
日 期 _____		購 買 定 單 號 數 _____		
點 收 入 _____		購 得 請 求 單 號 數 _____		
檢 驗 人 _____		銀 戶 號 數 _____		
收 自 _____				
出 _____ 運來下列各項材料運費共計 _____				
數 量	種 類 及 名 稱	單 位 成 本	總 額	
材 料 登 記 卡 記 賬 員			收 貨 員	

(4) 記帳及過帳：會計部收到發票，收料報告單與購定單彙表核對符合後，即行記帳，其順序：

- a. 記入材料明細帳之收入欄。
- d. 根據發票製付款憑單，並記入付款憑單登記簿之材料欄。

每屆月終，求出付款憑單登記簿材料欄之總額，一筆過入總帳之材料及應付憑單兩帳戶，

其分錄：

借：材料 貸：應付憑單

茲將收料之登記及過帳圖示之：

某某工廠										
付款憑單登記簿										
30年 月	憑單 號數	持票 日期	付款		應付憑單		材料		其他支出	
			日期	方式	(貸)	(借)	(借)	(借)		
6	8	井2	更生商告			¥×××× 1000 00	¥600 00 1000 00		¥××××	××
			合計			¥××××××	¥1600 00		¥××××××	××

發料
收料
憑單
買
購
定
單

應付憑單				支票號數	
憑單號數		井2		30年6月8日	
30年6月8日		付款年月日			
科目	說明	小計	合計	材料	
材料	更生商告汽油一單		¥1000 00	¥1,800 00	
合計			¥1000 00		

材料明細帳				
材料名稱		類號		
收	入	發	出	現存
	¥×××××× 1000 00		¥××××××	¥××××××

B. 發料之處置程序。

(1) 請領：成本單預用材料時，當由生產部填具領料單二聯，——單價及金額兩欄留由會計部材料明細帳之記帳員填明——送經有權批准之人員批准後，以一聯存查，一聯持向存儲部領料，領料單之格式如下：

<u>某某工廠</u>				<u>領料單</u>		日期 年 月 日
成本單第 號			領料單第 號			
數	量	名 稱 及 說 明	單	價	金	額
領 料 人			批 准 人			

(2) 發料：存儲部根據批准之領料單發料，並登入材料登記卡之發出欄後，於領料單上加蓋發訖之戳記送會計部。

(3) 記帳及過帳：會計部收到領料單後，即自材料明細帳中求出該項發出材料之單價，填入領料單之單價欄，以單價乘數量所得之積填入金額欄。

為獲得正確之永續盤存「註釋」及發出之材料成本計，須決定一發料計價之標準，發料計價之方法甚多，有(1)先進先出法(2)平均法(3)加權平均法(4)後進先出法(5)時價法等種，此數種計價之方法，各有其適宜之應用，惟通常為一般所採用者多為先進先出法，蓋此種方法之優點甚為顯著：

一、存料必為最近購入者，故其成本與時價接近，切於事實。

二、依此法計算只須查明上次發料之價值與該種價值計價之材料有無剩餘，即可決定本次發料之計價，故計算之手續簡單，而表示則甚為明晰。

本文發料之計價即以先進先出法為準，其他姑不具論。

先進先出法之原則即發出材料之計價以現存材料中儘先購入之次序計算之，如先購入之數才數發出之數，以次購入者補之，以此類推，茲舉一例以表明之。

材 料 明 細 帳

物料名稱		計算單位		最高存量		最低存量		原 號											
定		購		收		入		發		出		現		存					
年	日	實際定單號數	數量	需用日期	年	月	數量	單位	成本	年	日	領料單號	單位	成本	年	日	數量	單位	成本
1	1	井 2	20	5/1	1	5	30	1 00	2000	1	6	井 1	10	1 00		5	10	1 00	1000
1	2	井 3	30	7/1	1	7	30	2 00	6000							5	10	1 00	1000
																5	30	2 00	6000
																8	20	2 00	4000

求出領用材料之單價及金額填入領料單，並根據領單記入材料明細帳後，每日終了，將本日之領料單彙齊，審視所領之材料係直接材料或間接材料，分別作下列順序之處理：

(1) 直接材料之領料單依領用材料之成本單號次彙集之，並分別求得其領用材料之總成本，記入各該成本單之直接材料欄。

(2) 間接材料之領料單依製造費用單之號次彙集之，並分別求得其領用材料之總成本記入各該製造費用單之間接材料欄。

(3) 領用直接材料之領料單記入成本單後，即記入領料登記簿之直接材料欄。

(4) 領用間接材料之領料單記入製造費用單後，即記之領料登記簿之間接材料欄。

每屆月終，將領料登記簿結算，分別求得直接材料與間接材料之總數過入總帳之材料，在製材料及製造費用三帳戶，其分錄：

借：在製材料(直接材料) 貸：材料

 製造費用(間接材料)

茲將發料、記帳及過帳之程序圖示如次：

材料
 XXX,XXX,XX
 XX,XXX,XX

領料憑記簿

年	月	日	領料數	備	用途
1	1	1	非1	或前非1 製造費用非4	直接材料
1	1	1	非2	在製造費用 借, 製造費用	間接材料
1	1	31			

在製材料

XXX,XXX,XX	製造費用	XX,XX,XX
------------	------	----------

材料名稱 原計算單位			領料憑記簿		
收入	出	接	現	存	現
XX,XXX,XX	XX,10	XX,00	XX,XX,XX	XX,XX,XX	XX,XX,XX

非1	領料單	非1
非1	成本單	領用
直接材料10單位 @ \$1.00 = \$10.00		

非4	領料單	非2
非4	製造費用單	領用
間接材料與單位 @ \$0.75 = \$3.00		

材料名稱 B 計算單位			材料分類帳		
收入	出	接	現	存	現
XX,XXX,XX	XX,XX,00	XX,XX,00	XX,XX,XX	XX,XX,XX	XX,XX,XX

原成本單 非1

製造通知單號碼		製造之成本		一件		混製人	
開工日期	年 月 日	年 月 日	直接人工	成本	交貨日期	年 月 日	出
種類	領料單	復原	日期	版本	機	器	時
1	1	非1	10-非1000		非1	非2	非3
							非4
							合計
備		製		造		費	
直接材料		XXXXXX		機器工作時間		金額	
直接人工		XXXXXX		1		XXXX	
製造費用		XXXXXX		2		XXXX	
製造成本		XXXXXX		5		XXXX	
XX作		XXXXXX		4		XXXX	
單位成本		XXXXXX					

製造部 號數 4 製造部 名稱				某工廠製造費用單			
民國 年 月份							
年	月	日	成本通知單工 作單號碼	間接材料	折	費	其他費用
1	1	1	領料單非2	3,000	XXXXXX	XXXXXX	XXXXXX
總				計	XXXXXX	XXXXXX	XXXXXX

退料送還通知單		日期
貨主姓名	地址	
茲因下列理由由下列各貨退還即請查照		
號	量	材料種類及名稱
理由		
送還方法		
工廠蓋章		

D. 帳務核對之辦法

材料會計之帳務，於每月終了，應予以核對以檢查其有無錯誤，核對之辦法因平時記帳之程序係：

1. 每日根據購進材料之發票借入材料明細帳，月終以其總數借入總帳之材料統制帳戶。
2. 每日根據領料單以貸入材料明細帳，月終以其總數貸入總帳之材料統制帳戶。
3. 每日將領用之直接材料借入各成本單及記入領料登記簿之直接材料欄，月終以其總數借入總帳之在製材料統制帳戶。
4. 每日將領用之間接材料借入各製造費用單及記入領料登記簿之間接材料欄，月終以其總數借入總帳之製造費用統制帳戶。

故月終各種帳簿之記載應有如次之相符：

1. 總帳材料統制帳戶之餘額，應與各材料明細帳戶餘額之和相符。
 2. 總帳在製材料帳戶之餘額及領料登記簿直接材料欄之數額，應與各在製成本單直接材料數額之和互相符合。
 3. 領料登記簿間接材料欄之數額，應以各製造費用單間接材料數額之和相符。
- 如其不符，則其記帳或過帳，即有錯誤之疑慮，應予澈查之。

IV. 結 論

整個材料會計之事務，本甚紛繁，上之所述，實掛一而漏萬，且材料會計事務之處理，每因工廠之性質各有不同而生差異，未可一成不變也，本文不過舉其較為重要且指一般製造工廠之情形加以討論，惟吾人於上述之中，亦可窺出材料會計之精神所在：

- 一、注重程序
- 二、責任儼明

任何材料會計之事務，果能據此而實施，庶乎效率可以增而弊端可以消除也。

一九四一·六·二十七。於高級會計專修班。

〔註釋〕：所謂承續盤存，即存貨表本，不經實際盤點與估價而能隨時於帳面上表示之。按承續盤存制之採用，為成本會計特點之一。

成本會計之製造費用會計

郭 振 華

I 概述

一、製造費用之重要 成本之要素有三，即材料人工與製造費用。在十七世紀。工業革命以前，各種產品，均用人力製造，其製造成本，以材料及人工，佔最大部份，製造費用，為數極渺。近代科學發達，製造事業，改用新式機器，趨向大量生產，原料成本，雖無變化，而人工成本，則已逐漸減低，其製造費用，係屬使用機器及實施內部管理，所不可少之要件，隨同生產方式之轉移，在製造成本中，所佔比例，日愈提高，製造費用成本問題，已成為成本會計之中心問題，邇年歐美各國，迭有製造費用之專著出現充分顯示製造費用之重要。

二、製造費用之意義 凡因全部生產利益而發生之成本要素，不能直接計入產品之特定單位者，皆為製造費用。其內容包括製造部份製造產品達到可賣程度之一切費用，其他管理及推銷上之費用，均不屬之，在工廠中，有數種費用，性質複雜，非詳加分析，無從明瞭其屬於何種費用，例如電光費，屬於工廠者，係製造費用，屬於推銷者係推銷費用，屬於辦公之用者，係管理費用，不能將電光費，概視為製造費用也。

三、製造費用之要素 製造費用之要素有四，分述於下：

(甲)直接費用 凡專為某項特種產品而發生之費用，稱為直接費用，如設計某項產品之式樣而支出之費用即屬之。

(乙)間接材料 對於全體產品而使用之材料，稱為間接材料，如工廠中所耗用之機器油，電燈泡，紗布及煤油之類是。

(丙)間接人工 為一般產品而支出之工資，稱為間接人工，如看守人，計時員，工頭，監工等之工資即屬之。

(丁)間接費用 為一般產品而支出之費用，稱為間接費用，如動力費，房地產，保險費，折舊，捐稅等。

以上四種費用，均屬於製造費用，惟直接費用，已查明其全部效用，係由某批產品收受時，可直接記入該批產品之成本單內，而不與其他製造費用，同樣處理。

四、製造費用會計問題 製造費用，乃因全部生產利益而發生，非專為某批產品，單獨使用，欲將此項費用，直接記入某批產品之成本內，勢非可能，故其成本計算，須將全部製造費

用，收集記錄於製造費用帳戶後，再用種種方法，分配於產品成本內。由是觀之，製造費用會計之主要問題，不外下列二項：

(一) 實際製造費用之搜集

(二) 製造費用之分配

惟近年工廠工作，大部機械化後，普通之分配方法，已嫌過於簡單，所得成本，亦不十分準確。因此，復有採用分部記錄之辦法，故製造費用會計之第三項主要問題，乃為：

(三) 製造費用分部記錄法

上列三問題，當於下文內，就管見所及，分別論述。

II 實際製造費用之搜集

一、帳戶與帳簿

(甲) 製造費用帳戶 在總分類帳內，設製造費用統制帳戶，凡實際發生之製造費用，均過入之，其借方餘額，表示每月全部製造費用之總額。

(乙) 製造費用明細帳 此帳為總分類帳中製造費用統制帳戶之補助記錄，每項費用，設立一頁，用以表示全廠製造費用之詳細情形。

二、實際製造費用之記錄經過 實際製造費用之來源有四，即間接材料，間接人工，現付費用及已發生未付費用，其記錄經過，分述於下：

(甲) 間接材料 每日收集間接材料之領料單，以是日間接材料領用總額，(一)記入製造費用明細帳之間接材料帳戶(二)記入領料登記簿之間接材料欄(三)每月月終，將領料登記簿之欄結總，以間接材料欄總額，過入製造費用統制帳戶其分錄式如下：

借 製造費用
貸 材料

(乙) 間接人工 每日收集間接人工記時片(一)將是日間接人工成本總額，記入製造費用明細帳之間接人工帳戶，(二)以各工人之記時片，分別彙集，決定每人工資總額，記入工資單，(三)每月月終，將工資單精算，編製應付憑單，記入應付憑單登記簿，再由應付憑單登記簿過入總分類帳製造費用統制帳戶，其分錄式如下：

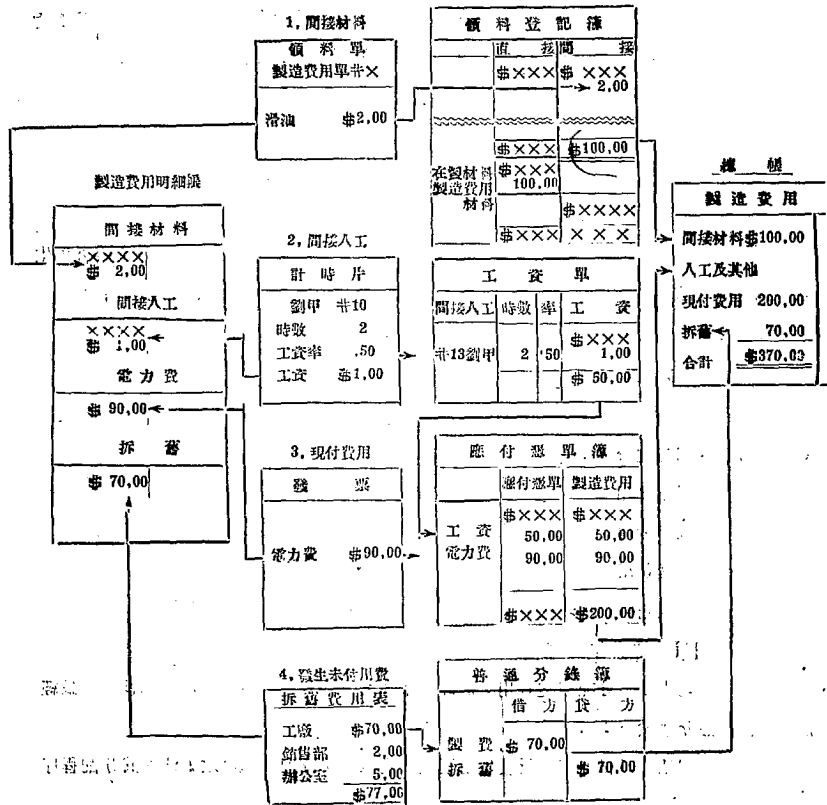
借 製造費用
貸 應付憑單

(丁) 已發生未付費用 此項費用，包括房租，折舊，捐稅保險費等，每月估計應負擔之數額，各製一表，月終時，根據製成之表，(一)將每項費用記入製造費用明細帳

之各該帳戶內。(二)將每項費用作成分錄式，記入普通分錄簿(三)由普通分錄簿過入總分類帳製造費用帳戶。其分錄式如下：

借 製造費用
 貸 房租
 折舊
 捐稅
 保險費

根據上述各項，繪製實際製造費用記錄經過圖如下：



三、製造費用檢查法 每月月終，應將製造費用之記錄，詳加檢查，以證明記錄之經過，有無訛誤，其檢查方法，分述於下：

- (甲) 領料單之總數，須與製造費用明細帳之總數相符。(間接材料)
- (乙) 工資單之總數，須與製造費用明細帳之總數相符。(間接人工)
- (丙) 領料單之總數，須與總分類帳內製造費用統制帳戶之數字相符。(間接材料)
- (丁) 工資單之總數，須與總分類帳內製造費用統制帳戶之數字相符。(間接人工)
- (戊) 其他費用記錄，須與總分類帳內製造費用統制帳戶之數字相符。

四、清理帳戶 清理帳戶，係記錄製造費用之另一方法，蓋工廠中，有數種性質複雜之費用，如前舉之電光費，須詳加分析，攤歸各部份負擔，當其發生之際，如已決定各部應分攤之數額，則於填製應付憑單時，即行分攤，然後記入應付憑單登記簿，其結果如下：

借 製造費用
 推銷費用
 管理費用

貸 應付憑單

倘此數項費用發生時，如何分攤，尙難決定，即用清理帳戶方法處理，此法係將發生之費用，先記入一種清理帳戶，然後再加以分攤，將清理帳戶沖銷。其分錄式如下：

(甲) 費用發生時之分錄：

借 電光費(清理帳戶)
 貸 應付憑單

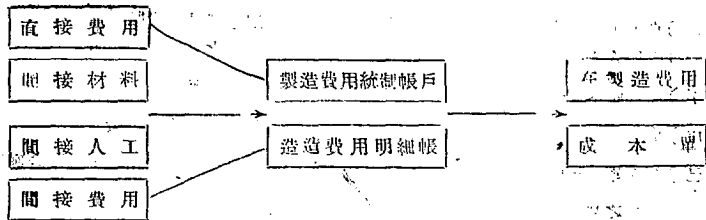
(乙) 分攤費用時之分錄：

借 製造費用
 推銷費用
 管理費用
 貸 電光費(清理帳戶)

III 製造費用之分配

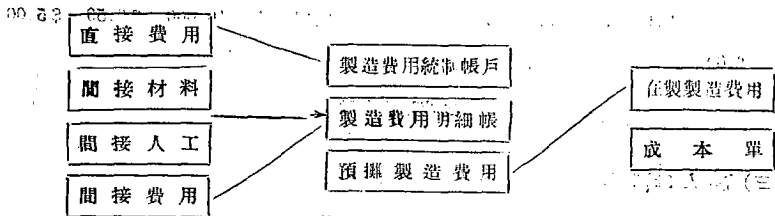
一、分配製造費用之方法 分配製造費用，於每一產品之方法有二：一為實際費用法，一為經常費用法。茲分述於下：

(甲) 實際費用法 乃根據實際所發生之製造費用數額，分配於產品之方法。其分配程序如下：



由上圖觀之，可知分配製造費用，於每一產品，須於製造費用發生以後，即在每月月終，方能計算，如此辦理，則多數於月中完工之產品，不能於完工之時，即將成本算出，產品之售價，自難迅速決定，且照實際數額，分配製造費用，則產品成本，將隨實際製造費用及產品數量之增減而發生變化，致使產品成本，不足為決定售價之南針，故此法雖有切近事實，分配準確之利，但在此工業競爭劇烈之時代，殊難適應事實上之需要。

(乙) 經常費用法 乃根據一年平均狀態而估計之製造費用數額，於事前分攤於產品之方法。其分配程序如下圖：



照上列程序，分配製造費用，可於製造費用發生以前，根據估計數額，分配於產品，故每一產品，製造完成，即能將成本明白算出，及時提供有價值之成本報告，於管理人員，用作決定售價及改善管理之根據，不必待至月終，始行結算，致生時效。且照估計數額，分配製造費用，則產品成本，不受製造費用及產品數量之影響，而代表一年內之正常成本，使售價之決定，得以準確無誤。綜觀此法，優點頗多，凡採用分批成本制者，通常皆有採用此法之必要。

二、分配製造費用之標準

(一) 分配製造費用之標準，係一種比率或百分比，此種比率或百分比，共有十餘類之多，茲將最常用者，分述於下：

(甲) 製品單位率——即每單位產品應分配之製造費用數

- (乙)間接人工時間率——即每一小時間接人工應分配之製造費用數。
- (丙)直接人工成本率——即直接人工成本每一元應分配之製造費用數。
- (丁)主要成本率——即主要成本每一元應分配之製造費用數。
- (戊)機器工作時間率——即每一機器工作一小時應分配之製造費用數。
- (己)補充率——即在已用機器工作時間率，分配於產品之製造費用中，每小時應增加或減少之製造費用數。

上列第一種標準至第五種標準，計算較簡，當於以次各節，分別詳述，並於最後一節，說明各種之用途。至第六種補充率，其計算方法較為複雜，記錄手續，亦多歧異之處，特於本章內，另立專節，以便詳加論述焉。

(二)製品單位率 此率用實際費用法計算之公式如下：

$$\text{製品單位率} = \frac{\text{該期製造費用總數}}{\text{該期製成品數量}}$$

$$\text{例：} \frac{50,000.00}{100,000 \text{ 個}} = \$ 0.50$$

若某批產品共製成10,000個，則其應分配之製造費用=10,000×\$0.50=\$5,000.00。如用經常費用法，其公式如下：

$$\text{製品單位率} = \frac{\text{該期估計之製造費用總數}}{\text{該期估計之製成品數量}}$$

(三)直接人工時間率 此率用實際費用法計算之公式如下：

$$\text{直率人工時間率} = \frac{\text{該期製造費用總數}}{\text{該期之直接人工時數}}$$

$$\text{例：} \frac{50,000.00}{100,000 \text{ 小時}} = \$ 0.50$$

若某批產品之直接人工時間為1,000小時，則其應分配之製造費用數=1,000×\$0.50=\$500.00。如用經常費用法，其公式如下：

$$\text{直接人工時間率} = \frac{\text{該期估計之製造費用數}}{\text{該期估計之直接人工時數}}$$

(四)直接人工成本率 此率用實際費用法計算之公式如下：

$$\text{直接人工成本率} = \frac{\text{該期製造費用總數}}{\text{該期之直接人工成本}}$$

$$\text{例：} \frac{\$ 50,000.00}{\$ 200,000.00} = \$ 0.25$$

若某批產品之直接人工成本為 \$ 100,000.00，則其應分配之製造費用數 = \$ 100,000.00 × \$ 0.25 = \$ 25,000.00，如用經常費用法其公式如下：

$$\text{直接人工成本率} = \frac{\text{該期估計之製造費用數}}{\text{該期估計之直接人工成本}}$$

(五) 主要成本率 此率用實際費用法計算之公式如下：

$$\text{主要成本率} = \frac{\text{該期製造費用總數}}{\text{該期之主要成本}}$$

$$\text{例：} \frac{\$ 50,000.00}{\$ 100,000.00} = \$ 0.25$$

若某批產品之主要成本為 \$ 50,000.00 則其應分配之製造費用 = \$ 50,000 × \$ 0.25 = \$ 12,500.00。如用經常費用法，其公式如下：

$$\text{主要成本率} = \frac{\text{該期估計之製造費用數}}{\text{該期估計之主要成本}}$$

(六) 機器工作時間率 此率用實際費用法計算之公式如下：

$$\text{機器工作時間率} = \frac{\text{該期製造費用總數}}{\text{該期之機器工作時數}}$$

$$\text{例：} \frac{\$ 50,000.00}{100,00 \text{ 小時}} = \$ 0.50$$

若某批產品之機器工作時間為 10,000 小時，則其分配之製造費用 = 10,000 × \$ 0.50 = 5,000.00。如用經常費用法，其公式如下：

$$\text{機器工作時間率} = \frac{\text{該期估計之製造費用數}}{\text{該期估計之機器工作時數}}$$

(七) 各種分配標準之用途 上述各種標準，各有用途。產品單位率，宜用於製造程序簡單之小工廠或專門製造一兩種物品之大工廠。直接人工時間率，以用於手工之工作部份，如木工部，裝配部等，最為適當。直接人工成本率，用途狹狹，只能在工人工資，很少差別之工廠中，方能使用。主要成本率，因為製造費用，不隨主要成本，比例增減，在實際上，頗少應用，機器工作時間率，用途最廣，凡以機器為主體之製造工廠

，均可採用。又各種分配標準，可單獨使用，亦可合併使用。所謂合併使用者，即使用兩種以上之標準，於每一種工作之成本內。此種方法，可使成本之計算，愈為精確，實係分配製造費用，最合理最完善之方法。

三、帳戶與分配表

(甲) 帳戶 在總分類帳中，記錄分配製造費用之帳戶有二：

- (一) 已分配製造費用 此帳戶為一清理帳戶，凡已經分配於產品上之製造費用，均過入之，其貸方餘額，表示已分配製造費用之總數，表面上，雖作獨立帳戶處理，在本質上，實係製造費用之貸方部份而已。
- (二) 少分配或多分配製造費用 將實際製造費用與已分配製造費用之差額，借或貸入此帳戶，此帳戶之差額，如為借差，表示少分配，若係貸差，則表示多分配。

上列兩帳戶，均係製造費用之一部份，本可合併於一個製造費用帳戶內，現之分別獨立者，在求製造費用內，各種數字，在記錄上，在報表上，可以明白表示，並便於比較也。

(乙) 製造費用分配表 此表於每月月終，編製一次，各項製造費用，每月經常發生之數額，每一區域，應分攤製造費用之數額，及每小時，每單位或每成本一元應分攤之製造費用數，均在此表內計算之，茲舉一分配表之格式如下：(機器工作時間率)

製 造 費 用 分 配 表

號數	項 目	合 計	機 器 井 1	機 器 井 2
1	間 接 材 料			
2	間 接 人 工			
3	工 廠 用 器			
4	修 理 費			
5	電 費			
6	光 費			
7	房 租 費			
8	折 舊 費			
9	保 險 費			
10	全 月 成 本			
11	每 小 時 成 本			
12	直 接 人 工 數			
13	每 人 每 小 時 成 本			

四、分配製造費用之記錄 採用經常費用法，分配製造費用之記錄如下：

(甲) 成本單中之記錄——平時每完成一批產品後，成本會計部，根據製造部份之通知，由在製品明細帳中，查出該批成本單，將時數及成本數結總（視所採分配標準之種類而定）以預定之分配率，乘其總數，記入成本單內。

(乙) 總分類帳上之記錄——每月月終，以本月之總時數或成本數，與分配率相乘，即得本月份應分配之製造費用總數，在普通分錄簿內，作如下之分錄：

借 在製製造費用。

貸 已分配製造費用。

分錄以後，即由普通分錄簿，過入總帳該兩帳戶內。惟過入在製製造費用之數額，應與本月內記入各成本單之製造費用數額相等。蓋此兩項數額，均係以本月之工作時數或成本數，乘相同之分配率，其所得結果，自必相等也。

五、實際製造費用之差額及其處理方法 如採用經常費用法，分配製造費用，則每月已分酌之製造費用與實際之製造費用，常有發生差額之可能，發生之原因，不外二者：

(甲) 實際之工作時數與估計之工作時數不符。

(乙) 實際製造費用與經常製造費用數額不符。

上列二項中，任有一項不相同，實際製造費用與已分配製造費用，即有差額。此項差額之計算，係於月終結帳時，將實際製造費用之借方餘額及已分配製造費用之貸方餘額，分別轉入少分配或多分配製造費用帳戶，其分錄如下：

借 少分配或多分配製造費用

貸 製造費用

借 已分配製造費用

貸 少分配或多分配製造費用

少分配或多分配製造費用帳戶，所示之差額，謂之「製造費用分配餘額」，在損益表上之處理方法有二：

(甲) 在成本內加減

(例) 銷貨淨額 \$ _____
減：銷貨成本 \$ _____
加：少分配製造費用 \$ _____
或減：多分配製造費用 _____ \$ _____

銷貨毛利		\$ _____
(乙) 在淨利內加減		
(例) 銷貨淨額		\$ _____
減：銷貨成本		\$ _____
銷貨毛利		\$ _____
減：管理費用	\$ _____	
推銷費用	_____	_____
		\$ _____
加：少分配製造費用		_____
或減：多分配製造費用		_____
淨利		\$ _____

在年終結帳時，其處理方法，亦有二種：

(甲) 將多分配或少分配製造費用，作為期內之特別損益，逕行轉入本期損益帳戶。

(乙) 不將多分配或少分配製造費用，作為特別損益，而將其全部轉入銷貨成本內。

上述二法，手續簡單，處理便利，如分配餘額不大，僅可任意採用，但若分配餘額，為數較鉅，超過製造費用總額，百分之五，照上述二法處理，將使銷貨成本及在製品盤存之價值，不能得到準確之數額，則不宜採用此二種方法，應將分配餘額，分別轉入在製品盤存，製成品盤存及銷貨成本內，同時分別整理各批成本單之已分配數額。

六、補充率 此率與機器工作時間率，合併採用，機器工作時間率，分配於產品上之製造費用，與實際之製造費用，因停工及加工，所生差額，欲使之消滅，將實際費用與分配費用，調整為一致之數額，即應用補充率，以達到此種消滅及調整之作用。補充率應每星期或每半月，計算一次，計算方法，有兩種基礎，一係基於一時期內之停工成本淨額，一係基於一時期內之加工成本淨額。其公式如下：

(甲) 停工補充率之公式

$$\text{補充率} = \frac{\text{期內停工成本淨額}}{\text{期內實際工作時數}}$$

(乙) 加工補充率之公式

$$\text{補充率} = \frac{\text{期內加工成本淨額}}{\text{期內實際工作時數}}$$

(例)某製工廠，有機器二部，在本週內實際工作時數為

第一號機器	126小時
第二號機器	198小時
總計	324小時

在經常情形下，各部機器在一週內應工作之時數為

機器號數	經常工作人數	每日經常工作時數 (六日每日八小時)	應有工作時數合計
井 1	4	48	192
井 2	4	48	192
會計	8	96	384

每號機器之分配率如下：

機 器	分配率
井 1	\$ 0.50
井 2	0.40

機 器 時 間 攤 要

月 日	星 期	機 器			合 計
		井 1	井 2	井 3	
	星期 1——日	× ×	× ×	—	× ×
	合 計	126	198		324
	全 日 時 數	192	192		384
	停 工 時 數	66			66
	加 工 時 數		6		6
機 器	停 工		加 工		金 額
	時 數	分 配 率	時 數	分 配 率	
井 1	66	·50			33.00
井 2			6	40	2.40
合 計	66	—	6		2.40
停工成本淨額 = 33 - 2.40 = 30.60					
補充率 = 30.60 ÷ 324 = 0.094					

根據上表，說明其計算方法如下：

- (一)將各號機器，停工及加工時間，記入提要之下部。
- (二)將每號機器之分配率，分別記入分配率欄。
- (三)以每號機器之停工或加工時數乘其分配率，所得之積，記入金額欄，并計算金額欄之合計數而記入之。
- (四)停工金額(\$33.00)減去加工金額(\$2.40)以決定停工時數成本淨額(\$30.60)
- (五) $\$30.60 \div 324 \text{ 小時} = \0.094 即每小時之補充率。

若某批產品，有該週內之總共時數為100小時，則應補充分派之製造費用 $=100 \times \$0.094 = \9.40 。至計算加工時間之製造費用與上述計算停工時數之製造費用手續相同。

將補充分配之製造費用，記入帳，仍分記入成本單及記入總帳兩程序，(甲)記入成本單之程序——有批產品製成時，根據其號成本單，決定該號成本單，在每期內總共時數，以每期之補充率乘其時數，記入成本單內。根據停工成本淨額而記入之製造費用，應加入成本內計算，根據加工成本淨額，而記入之製造費用，則由成本內減去。(乙)記入總帳之程序——每期之末，將該期內補充記入各成本單之製造費用總額，在普通分錄簿內，作如下之分錄。

(一)停工之分錄

借 在製造費用

貸 已分配製造費用

(二)加工之分錄

借 已分配製造費用

貸 在製造費用

上列第一分錄，可每期為之，亦可於月終時，與機器分配之製造費用，合併一次，分錄記入，以省手續。至第二分錄，則每一期應作一次，不能合併記錄也。

IV 製造費用分部記錄法

- 一、部之意義 工廠為求計算成本之精確，而劃分為若干區域，每一區域，稱之曰部。此種部之意義，與普通之解釋，不盡相同，成本會計之所謂部者，係指一組工作相同之機器或工人，其管理運用，有一人專負其責，所包括之範圍，較通常所稱部之範圍為小。部之劃分視乎計算成本，是否便利而定，一架做特種工作之機器，可以自成一部，許多相同之機器或工作相同之工人，均可成爲一部，并不一定有形式上之成規。又本章所述分部記錄法，

較第二章所述方法為繁，既用本章之程序，即無須仍用第二章之程序，二者不能兼用也。

二、分部之主要作用。分部之主要作用有二，茲分述於下：

(甲) 分部之後，按照各部工作性質之差別，而採用不同之標準，將製造費用，分配於產品，結果，成本比較準確。各部工作效率之控制，亦較為便利。

(乙) 按照部別，以分配製造費用，易於考核，每項費用之支出，是否合理，免除浪費之弊病；且分部之後，部與部之間，互相比較，各部費用之支出，有無不經濟之處，以便迅速覈法，加以改善。

三、部之分類。成本會計上所謂之部，大體可分兩類：

(甲) 生產部。凡直接從事於產品之製造工作者，稱為生產部。

(乙) 服務部。不直接從事於產品之製造工作而僅間接幫助生產部工作，以執行其任務者，稱為服務部。依其提供勞務之性質，服務部可分為下列各種：

- (一) 監督的——管理部，經理部等。
- (二) 書寫的——記時部，工資部，會計部等。
- (三) 發展的——試驗部，工程部，設計部等。
- (四) 保管物料的——材料倉，成品倉等。
- (五) 供給動力的——發電廠，壓氣廠等。
- (六) 維持及修理的——機工部，木工廠等。
- (七) 對雇工服務的——醫院，食堂等。
- (八) 廠內運輸的——運輸部。

四、分部製造費用明細帳。此帳為製造費用所統攝之帳簿，每一部門，設立一戶，第一欄為日期，第二欄為合計，第三欄以下，代表費用細，每種費用，設一專欄，各記所有分配於該部之費用，月終結帳時，將帳內各欄，加結總數，即代表每部應分各項費用之總數，各欄合計之和，即等於該部在本月內應負擔之製造費用。其格式如下：

分 部 製 造 費 用 明 細 表

部名							
月	日	合 計	間 接 人 工	用 品	修 理 費	租 費	其 他

五、分部記錄之經過

(甲) 每日發生之各種製造費用，如間接材料，間接人工及其他費用等，分別其發生之部門，記入各部製造費用明細帳，并照第二章第二節內所述製造費用之記錄經過，將製造費用，分別記入各種成本匯總記錄簿或應付憑單登記簿，每月月終，一併結總，過入總帳製造費用統制帳戶。

(乙) 每月月終將服務部所發生之費用，分攤於各生產部，為免重複及遺漏并使分配之工作簡便起見，分攤服務部費用，應按下列之順序，次第分攤之：

- (一) 受其服務之部份最多而為其服務之部份最少者，最先分攤，如管理部之費用。
- (二) 第二為受他部之服務，同時又對其他各部服務者如機工廠之費用。
- (三) 只接受他部之服務而不對任何部服務者，即各生產部之費用。

上列三項，為分攤服務部費用之順序；茲再將計算之方法列表說明於下：

各部製造費用表

項 目	生產部#1	生產部#2	機 工 廠	管 理 部	合 計
1. 間 接 人 工	\$ 200,00	\$ 26,00	\$ 54,00	\$ 100,00	\$ 380,00
2. 工 廠 用 品	2,00		3,00		5,00
3. 修 理 費	36,00	15,00			51,00
4. 雜 費		9,00	4,50	4,50	18,00
5. 間 接 材 料	82,00	45,00			127,00
6. 租	96,00	72,00	24,00	15,00	207,00
7. 電 光 及 電 力	34,00	25,00	8,50	8,50	76,00
8. 拆 舊	29,00	19,00	10,00	2,00	60,00
9. 保 險 費	31,00	21,00	10,00	3,00	65,00
10. 管理費用合計				\$ 133,00	
11. 管理費用分攤	98,00	12,00	23,00	(133,00)	
12. 機工廠費用合計			\$ 137,00		
13. 機工廠費用分攤	97,00	40,00	(137,00)		
14. 各生產部合計	\$ 705,00	\$ 284,00			\$ 989,00

首將管理部之費用，依計算之標準，分攤於左列各部，次以機工廠原有之費用，與分攤之管理部費用，併為一數，向左列各部分攤之，最後將各生產部製造費用結總，等於將全部製造費用，歸入其中。至分攤服務部費用，應為之分錄，分別列舉於下：

(一) 分攤製造費用於各部分錄

借 生產部井 1 製造費用
 生產部井 2 製造費用
 貸 機工廠製造費用
 管理部製造費用
 貨 製造費用

(二)分攤管理部費用之分錄

借 生產部井 1 製造費用
 生產部井 2 製造費用
 貸 機工廠製造費用
 管理部製造費用

(三)分攤機工廠費用之分錄

借 生產部井 1 製造費用
 生產部井 2 製造費用
 貸 機工廠製造費用

上述分錄，在理論上，極為正確，惟實用之時，不無計算繁複，轉帳過多之弊，為免除此種不便，有時可應用直接分配法，所謂直接分配法，即將服務部費用，直接分攤於各生產部，而不分攤於服務部，此種分配法，較之前法，簡便不少，但所得結果，則不如前法之準確，因此統一分配法之應用，統一分配法者，即先依前一法，求其分配數額，再以後一法，求其結果，然後將此二種結果，加以比較，如其差額，為數甚少，即可採用較為簡便之直接分配法，如差額過大，則以採用理論上之分配法為宜也。

六、計算費用分攤之標準 分攤服務部費用之標準甚多，其通常習用者，有下列各種：

- (甲)電表，水表，煤氣表等之記錄——如電力費，蒸氣費，煤氣費等，可根據各部所裝之電表，水表，煤氣表等之記錄，計算其費用數額，直接分攤於各該部內。
- (乙)人工成本或時間——管理部，經理部，記時部，工資部，會計部等，各部之費用，與人工成本或時間，均有關係，可按照各部人工成本或時間，以分攤之。
- (丙)耗用材料價值——材料倉，成品倉，購料部等各部之費用，均為供給材料而發生，故其費用，可用各部耗用材料價值，為分攤之標準。
- (丁)面積或體積——房租，捐稅，修理費等，與面積或體積有關者，可用所佔面積或體積之廣狹而比例分攤之。

(戊)工人人數——工人福利事業部份，如醫院，食堂等之費用，可依各部工人人數，以分攤於各部。

(己)資產之價值或成本——如保險費，折舊費，財產稅等，可按照各部資產之價值或成本，為分攤之標準。

(庚)工具或模型數目——工具部，模型室及其他類似部份之費用，可以各部使用工具或模型數目，比例分攤之。

(辛)機器數量——機器修理員，機器檢查員之薪金，可依各部機器之數量，以分攤於各部。

七、分部記錄已分配製造費用 製造費用，分部記錄後，已分配製造費用，亦可分部記錄，以資與製造費用相比較，如用此法，則記錄已分配製造費用，應為之分錄如下：

借 在製製造費用

貸 生產部井 1 已分配製造費用

生產部井 2 已分配製造費用

將少分配或多分配製造費用，記入少分配或多分配製造費用帳戶，應為之分錄如下：

(甲)少分配之分錄

借 少分配或多分配製造費用

生產部井 1 已分配製造費用

貸 生產部井 1 製造費用

(乙)多分配之分錄

借 生產部井 1 已分配製造費用

貸 生產部井 1 製造費用

少分配或多分配製造費用

照上列各分錄，記錄分配之製造費用，所以得知每部少分配或多分配之數額，便於主管人員作統制製造費用之措施，若不採用此法，則僅能明悉少分配或多分配之數額，而不得知各部之少分配或多分配，究為若干也。

八、分部費用報表 每月月終，根據各部製造費用明細帳內各項總數，編製「製造費用及已分配製造費用明細表」，如各月製造費用，有比較之必要，并須分別編製各生產部及服務部「各部費用表」此數表之格式，分列如下：

月 報

【90】

造製費用及已分配製造費用表

_____年_____月_____日

項 目	合 計	生產部井 1	生產部井 2	機 工 廠 管 理 部
間 接 人 工				
工 廠 用 品				
修 理 費				
雜 費				
間 接 材 料				
租 費				
電 光 電 力				
拆 舊 費				
保 險 費				
管 理 部 費				
機 工 廠 費				
實 際 製 造 費 用 合 計				
已 分 配 製 造 費 用 合 計				
少 分 配 或 多 分 配 數				

各 製 造 費 用 表

部門 生產部井 1 _____年_____月份

項 目	本 月	上 月	上 年 本 月
間 接 人 工			
工 廠 用 品			
修 理 費			
雜 費			
間 接 材 料			
租 費			
電 光 及 電 力			
拆 舊 費			
保 險 費			
管 理 部 費			
機 工 廠 費			
合 計	\$ _____	\$ _____	\$ _____

製造費用冊表

部門 機工廠 年 月份

項	目	本 月	上 月	上 年 本 月
間 接 人 工	廠 用 費			
修 理				
雜 接 材	料 費			
間 租				
電 光 及 電	力 費			
折 保 險	理 費			
管 理				
合 計		\$	\$	\$
分 攤				
生 產 部 井	1			
生 產 部 井	2			
生 產 部 井	3			
合 計		\$	\$	\$

V 結語

在成本會計中，材料會計與人工會計，手續明晰，程序較簡，其成本計算，不甚紛繁；惟製造費用會計，一方面收集紀錄實際之製造費用，一方面根據擇定之分配標準，將製造費用，分配於產品，程序複雜，計算較冗，為成本會計中 最為繁難之部份。故研究成本會計者，對於製造費用一部份，應加特別注意；設計成本會計制度及實際辦理成本會計時，均宜格外細心，審慎將事，所得成本，方能準確，工廠費用，可免浪費之弊，以達到成本會計，改善管理，減輕成本及推廣銷路之目的。

會計消息

國民政府通令

決算法自本年一月一日起施行

決算法施行細則亦，制定公佈同時施行

財政部奉省府轉奉行政院訓令，以奉國民政府訓令：決算法業經明令規定自民國三十年一月一日起施行，應即通行飭知，又決算法施行細則亦經制定，明令公佈，一併電飭施行，抄發該項細則，令仰知照，各等因；，竊奉行後，已轉行所屬一律知照云。

〔編者附記：決算法及決算法施行細則見本期附載〕

國民政府主計處通令所屬

會計簿籍及會計報告正名

財政部會計室頃奉國民政府主計處訓令：以各機關現行會計制度內，嘗有性質相同之帳表，其名稱每多互異，允宜予以一致規定。茲先就較易紛歧之帳表，名稱規定如下：〔一〕各種序時帳簿，其個別名稱，概謂之簿。〔二〕各種分類帳簿，其個別名稱，概謂之帳。均勿庸統稱帳簿。〔三〕實力負擔資產負債綜合平衡表改稱實力負擔平衡表。所有該室現用前項帳表之名稱，如與上列規定不符者，應即遵照更正云。

財政人員訓練所

高級會計專修班畢業

第二期續招新生

財政財政人員訓練所高級會計專修班第一班於去歲九月一日開始上課，各員應修學科，依照進度按時講授完畢，茲告學成，定於八月九日舉行畢業典禮，計畢業學員生四十四人，內學員十八人，均係在職服務多年之會計員，對於會計學術，早有修養，又畢業學生廿六人，在招收時，曾經嚴格挑選，入學資歷，均為大學專科畢業或修業，高中畢業生，僅佔少數，入學受訓，迄今一年，經此次嚴格之講淘煉，畢業成績甚佳，本省會計界又將增加大批生力量，計及財政，前途可觀。第二班并已繼續招生云。

雲南全省火柴統銷處

製售各牌安全火柴

品質精良

價格低廉

處址：昆明市拓東路

電話：二三三七

分處：下關騰衝昭通

讀者通問

關於旬報編造等問題

母長泰

編者

編輯先生：

本人服務邊陲：因為交通阻梗的關係（尤其是盜匪和入雪）對於賬務處理，在時間上發生如下的幾點困難。究應如何解決？敬請

逐一賜答，以資遵循！

（一）本局所在地（屬城）稅款收入，寥寥無幾，每旬報表，端賴各自辦分卡之呈繳，而各分卡距離均在兩日左右，且必經路遠又係深山峻嶺，土匪窟穴，故每月呈繳稅款一次，倘要就有大批武裝旅客，始可通行無虞，否則，為慎重公帑計，竟致為期數月亦無法解繳。為此事實所限，對於報表似成次要問題。本人執行會計業務因而發生困難！此中情形，前經呈請 財廳俯予免報旬報，則又專關通案，未蒙批准。此種困難，究應如何處理，始符規定？

（二）本局遠處邊僻，交通不便，文件往返需時。前因經費預算未奉核下，對報表各月坐支經費，雖未超過；而終竟難符預算數目，欲待預算核准造報，不但失其時間性，即局內開支亦不能延緩。查會計科目雖有「暫付款」可以處理，但此項應支經費，本人仍列坐支科目，以為年終不致超支即可。迨預算核下時，再行按照已支各月補足截併報銷，是否可行？又僅預算核下，只知月支經費數目，支付命令仍未奉到時報表上能否按照坐支？支後，對支付命令又如何辦理？

（三）關於未解之年終結存稅款，應否轉入第二年度登記？抑或仍俟保留照解？

（四）罰金及代征費收入，應列罰金代征費科目解繳。倘正稅不敷經費支出時，此款能否動支？支後又如何辦理報銷？使賬務上得以明瞭？

以上所前，難免被人視為不重要，或不成問題的問題。然而在本人初次服務，對賬務處理，時虞阻越，尤其遠處邊陲，情形自與內地迥異，所以非常重要！敬懇先生詳切賜教！是禱！

母長泰六月一六日

長泰先生：

接讀來書，備見工作認真，留心帳務，承詢各項，在此特殊情形下，確為有價值問題，特奉答於次：

一、依會計法第八條之規定，關於旬報之編製，就該機關本身之部份言，應以該旬之末日辦事完畢時已入帳之會計事項，分別列入。即是採現收現付基礎。就彙編所屬機關之部份言，應以該旬之末旬辦事完畢時已收到之所屬機關之報告內會計事項，分別列入。即是採報到基礎。更以本省財政廳所規定之收入旬報表而論，亦係指各該機關在該旬內已經實際收入者而言。貴局所在地交通不便，所設各分卡距離遙遠，不能按日解繳稅款，自屬實情。但此種困難并不足以影響於旬報之編造，因旬報之編造基礎，已於上述，非採權責發生基礎並不須各所屬機關該旬之報告，均已送到也。其各分卡未呈繳到局者，自無須列入，俟其解繳到局時分別列入。即在一旬內各分卡無一處呈繳，本局亦無分文收入，儘可將上月結存暨本旬無一文收入填報也。

二、預算不能按時核定頒發，自係計政不上軌道，影響所及，不僅會計處理為難也。根本辦法在使預算之編造核定均能遵照規定時期。檢閱來信郵戳，往返半月已夠，倘能上下遵照規定時期辦理，交通困難，尚可克服也。在未獲根本解決辦法前，此項應支經費暫照上年度預算數，仍列坐支科目，迨預算核下，再行按照已支各月補足截併報銷，鄙意尙屬可行，至預算已核下支付命令仍未奉到時，就理論上講，報表上似不能按照坐支，倘急待報銷，則在表上分別註明尙未奉到支付命令情形，似亦無不可。

三、查財政廳所規定之徵課會計統一科目，無權責發生科目。所有會計簿籍，自應分別年度，劃清記帳。其未解之年終結存稅款，似可不必轉入第二年度登記，仍留在上年度帳冊表現，分別解繳記帳。

四、查坐支抵解情形，原屬頗全事實困難，變通辦法。在此情形下，倘正稅不敷經費支出時，似亦可在其他款項內坐撥，但填具抵解款書時，須將稅款名稱及數目，分別詳細填明，以便上級主管機關查核轉帳。

以上各項，純係編者意見，與現行實際情形是否符合，未盡明瞭，仍希酌裁是幸。

編者

附 載

決 算 法

二十七年八月九日公佈

三十年一月一日施行

第一章 通則

- 第一條 中央民國各級政府決算之編造，審核，及公布，依本法之規定。
- 第二條 各級政府之決算，每一會計年度，辦理一次，於年度終了時辦理之，政府所屬機關或基金，在年度終了前結束者，該機關或該基金之主管機關，應於結束之日，辦理決算，但編決算之機關，仍應以之編入其年度之決算。
- 第三條 各級政府之決算，應按其預算，分左列各種。
- 一、總決算。
 - 二、單位決算。
 - 三、單位決算之分決算。
 - 四、附屬單位決算。
 - 五、附屬單位決算之分決算。
- 第四條 各級政府，每一會計年度之一切收入，一切費用，均應編入其歲入歲出決算，其上年度報告未及編入決算之收支，應另行補編附入。
- 第五條 歲入歲出決算之科目，及其門類，應依照其年度之預算科目門類，如有所入為該年度預算科目所未列者，應按收入性質，另定科目，依其門類，列入其決算。
- 第六條 決算所用之機關單位及基金，依預算法之所定，其記載金額所用之單位，依會計法之所定。
- 第七條 附屬單位預算，及其分預算之各種基金，除依法另有決算辦法外，其決算依本法之規定。
- 第八條 凡應繳納於政府之款項，在本年度終了後，五年以內，未經政府令其完納者，免除完納之義務，但法律另有規定者，依其規定。
- 第九條 政府應支付之款項，在本年終了後，五年以內，未經債權人請領者，免除支付之義務，但法律另有規定者，依其規定。

第二章 決算之編造

第十條 各機關各基金決算之報告，與其編造查核，及綜合編造，除本法另有規定外，依會計法關於會計報告程序之所定。

第十一條 各機關在年度內有變更者，其決算依左列規定辦理。

- 一、機關改組者，由改組後之機關，一併編造。
- 二、機關名稱更改者，由更改後之機關，按名稱更改之前後分別編造。
- 三、數機關合併為一機關者，在未合併以前，各該機關之決算，由合併後之機關，代為分別編造。
- 四、機關因組織變更，致預算分立者，其未分立期間之決算，由原機關編造。

第十二條 不專屬於任何機關單位之基金，在年度內有變更者，其決算依左列規定辦理。

- 一、基金因變更其管轄轉移者，由改變或轉移後主管各該基金之機關，一併編造。
- 二、基金名稱更改者，按名稱更改之前後，分別編造。
- 三、數基金合併為一基金者，各該原基金之決算，由合併後之基金主管機關，代為分別編造。
- 四、基金先合併後分立者，其未分立期間之決算，由原機關編造。

第十三條 機關別及各特種基金之單位決算，由各該單位之主管機關編造之，編造時應按其事實，備具其執行預算之各表，並附有關於執行預算之其他會計報告，執行預算經過之說明，執行施政計劃，事業計劃，或營業計劃經過之說明，及有關之重要統計。

第十四條 前條執行預算之各表中，應分開列明左列各數。

- 一、本年度預算數。
- 二、本年度預算增減數。
- 三、上年度決算時，權責發生轉入數。
- 四、本年度收付實現數。
- 五、決算時權責發生數。
- 六、本年度餘額數。

關於繼續經費之各表中，除應列前項各數外，並應附列左列各數。

- 一、全部計劃之預算經費合計。
- 二、收付實現累計數。
- 三、決算時權責發生數。
- 四、經費支項細數。

前二項計算書表，有與以前若干年度比較之必要者，應列其比較數。

第十五條 公庫之決算報告，由公庫主管機關，分左列二期編造公告之。

一、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。

二、終結報告 於年度終了後四個月內，編就公告之，其報告內應包括該年度內公庫出納之全部，並附該管審計機關之審查證明書。

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，參照總會計簿籍之記錄，編成總決算書，及總說明書。

第十七條 各級機關單位之主管機關，編造決算報告各表，關於主管機關之部分，應就截至年度終了時之實況編造之，其關於所屬機關之部分，應就所屬該年度決算報告彙編之，在所屬機關之決算報告，在左列期限屆滿以後到達者，應附入次年度決算。

一、中央政府機關

第三級機關單位之所屬機關，三個月。

第四級機關單位之所屬機關，二個月。

第五級機關單位之所屬機關，一個月。

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。

三、市政府機關

第二級機關單位之所屬機關，二個月。

第三級機關單位之所屬機關，一個月。

四、縣政府機關

第二級機關單位之所屬機關，二個月。

第三級機關單位之所屬機關，一個月。

第三章 決算之審核

第十八條 各機關之決算報告，由主辦會計人員編就，經機關行政長官簽名蓋章，分別呈送該管上級機關，及審計機關，其駐自審計人員者，並應先送審核，附加審查意見。

第十九條 彙編單位決算之機關，接到前條各決算報告，應即行核對，如發見其報告有不當或錯誤，應修正彙編之，並通知原編造機關。

主計機關彙編總決算，準用前項之規定。

第二十一條 各級政府總決算書編成後，應送各該管審計機關，為最終之審定。

第二十二條 審計機關為最終審定時，如對於決算有修正之主張，應即通知報告決算之機關，限期答辯，逾期不答辯者，視為同意修正。

第二十三條 審計機關於最終審定後，應編造審定數額表，為最終之審查報告。

第二十四條 中央政府，省政府，及直隸於行政院之市政府之總決算，經最終審定後，應送監察院，提請國民政府公布，縣市政府之總決算，經最終審定後，應送請省政府公佈之。

第二十五條 審計機關最終審查報告，認為不能核准之部分，監察院或省政府，應分別為左列之處理。

一、應賠償之收支，尚未執行者，移送公庫主管機關執行之。

二、應付懲處之事件，依法移送該管機關懲處之。

三、未盡職責，或效能過低。應予告誡者，通知其上級機關之長官。

第二十六條 審計人員，審計機關，審查各機關或各基金決算報告，應注意左列事項。

一、違法失職，或不當情事之有無。

二、預算數之超過或賸餘。

三、施政計劃，專業計劃，或營業計劃已成與未成之程度。

四、經濟與不經濟之程度。

五、施政效能，專業效能，或營業效能之程度，及與同類機關或基金之比較。

六、其他與決算有關事項。

第二十七條 審計機關審查各級政府編造之年度總決算，應注意左列事項。

一、歲入歲出，是否與預算相符，如不相符，其不符之原因。

二、歲入歲出，是否平衡，如不平衡，其不平衡之原因。

三、歲入是否與國民經濟能力相適應。

四、歲出是否與國家施政方針相適應。

五、各方所提關於歲入歲出應行改善之意見。

第二十八條 中央，府第三級機關單位之決算，應於年度終了後四個月內編就送出，總決算於年度終了後七個月內編就送出，最高審計機關，並於年度終了後十個月內審查完竣，起由監察院呈請國民政府公布，其中有應保守秘密之部分，得不公布。

省市縣政府及所屬機關決算辦理完成之期限，得各按需要情形，參照前項所定期限，斟酌縮短，於第二十九條第三十條所規定之補充辦法中規定之。

第廿八條 違背法令，致決算不正確，或不能如期完成者，其負責人員應依法分別懲處。

第四章 附則

第廿九條 關於省及直隸於行政院之市之決算事項，本法所未規定者，由國民政府主計處，會同審計部，另定補充辦法。

第卅條 關於縣及隸屬於省之市之決算事項，本法所未規定者，由各該省政府擬定補充辦法，送請國民政府主計處會同審計部核定之。

第卅一條 本法施行細則，由國民政府主計處會同審計部定之。

第卅二條 本法施行日期，以命令定之。

決 算 法 施 行 細 則

第一條 本細則依決算法第三十一條制定之。

第二條 各機關決算應根據歲入歲出預算分類帳簿就截至年度終了日之收付實現數及權責發生數編造之。

第三條 各機關歲入歲出決算應依本法第十四條第一項之規定按本年度預算數及依預算法第六十二第六十三第六十四各條規定由上年度轉入之數各分為以下兩表編造之

甲、按本年度預算編造之決算表應分欄列明左列各數

- 一、本年度預算數
- 二、本年度預算增減數（凡追加追減動支預備金減免數及流數用均列此欄）
- 三、本年度收付實現數
- 四、決算時權責發生數
- 五、本年度餘絀數數

乙、按上年度轉入數編造之決算數表應分欄列明左列各數

- 一、本年度決算時權責發生轉入數包括以前年度未結清數
- 二、本年度減免數
- 三、本年度收付實現數
- 四、決算時未結清數

關於繼續經費之決算除依以上兩表編造外並應增編一表分欄列明左列各數

- 一、全部計劃之預算經費數
- 二、收付實現累計數
- 三、決算時權發責任數及以前年度未結清數之合計數（照甲表第四欄及乙表第四欄之數填入）
- 四、經費全額餘額

第四條 各機關決算應具備左列各附件

- 一、全年度現金出納表
- 二、全年度歲計平衡表（此平衡表之名稱應依會計報告內平衡表名稱之所定）
- 三、財產目錄
- 四、有機關之各種統計
- 五、有機關之各種說明

前項各種附表在會計報告內已有者不再另編

第五條 各級機關單位之主管機關除依前三條之規定編造本機關決算外應依左列規定編造各該機關單位決算

- 一、歲入來源別主要表（依本細則第二條第一項規定之甲乙兩表格式分為兩表每表各欄按來源別之數填入）
- 二、歲出政事別主要表（依本細則第三條第一項規定之甲乙兩表格式分為兩表其有繼續經費者依同條第二項規定之格式增編一表每表各欄按政事別之數填入）
- 三、歲入機關別決算預算比較表
- 四、歲出機關別決算預算比較表
- 五、有關之統計
- 六、有關之說明
- 七、其他有關之書表

第六條 總決算之內容除應具備前條規定各表件外並應另附總說明書其內容包括下列各點

- 一、政府實施方針之實施狀況
- 二、預算執行之概況
- 三、財政實況
- 四、財務上增進效能與減少不經濟之支出及統籌合辦事務之改善意見
- 五、其他要點

- 第七條 各機關編造年度決算時於本法第二十五條第二十六條所列事項如審計機關主計機關認為必須說明者其編製決算機關即查附以說明
- 第八條 各級機關單位決算應呈送該管上級機關彙編但中央第二級機關單位決算應送主計機關彙編並另以一份呈送該管第一級機關單位之主管機關備核
- 第九條 機關單位決算應送主計機關者在中央自第三級機關單位起至第二級機關單位止在地方自第二級機關單位起第一級機關單位止
- 第十條 各機關編造決算時其支出計算數業經審計機關核准有案者應將核准數編入決算在編製決算時尚未經審計機關核定之各月計算數仍照原編入決算以後如有變更由審計機關於審核決算時整理之
- 第十一條 各機關呈准動支第一預備金或第二預備金應比照追加預算數例編造決算第二級機關單位之主管機關彙編第二級機關單位決算時應自第一預備金之預算之減去已動支之數將其餘額列決算表之預算數欄內其決算數內不必列數主計機關彙編總決算時對於第二預備金之數目亦依此方法計算處理之
- 第十二條 審計機關依審計法第四十條核准各機關之決算之應隨時通知主計機關以為彙編總決算之參考
- 第十三條 各級機關單位之主管機關彙編該機關單位決算時如其所屬機關中之決算有逾期尚未送達者可將該機關之名稱及其預算編入決算表主計機關彙編總決算亦如之
- 第十四條 各級機關單位上年度決算報告因逾期送達未及編入該管上級機關單位決算者其上級機關單位之主管機關於編造本年度決算時應將未及編入之部份另表補編作為本年度決算之附件主計機關編造總決算時亦如之
- 第十五條 中央各級機關單位決算及總決算之編送期限依附件之規定
- 第十六條 各級機關單位決算之書表格式均應依照中央主計機關之規定
- 第十七條 各特種基金之附屬單位決算及其分決算除依本法及本細則之規定外得依實際情形另定補充辦法
- 第十八條 本細則如有未盡事宜由中央主計機關審計機關會同呈請修訂之
- 第十九條 本細則自公布之日施行

各級機關單位決算	彙編機關	送達期限	應送份數	應附送所屬機關單位決算分數	送達機關
第五級	第五級主管機關	二月底以前	四份		第四級主管機關
第四級	第四級主管機關	三月底以前	三份	第五級三份	第三級主管機關
第三級	第三級主管機關	四月底以前	四份	第五級二份 第四級二份	第二級主管機關
第二級	第二級主管機關	五月底以前	二份	第五級二份 第四級二份	主計機關 第一級主管機關
總決算	主計機關	七月底以前	一份	第五級二份 第四級二份	審計機關

編 後 記

這期係二三期刊內容，比較上期刊號充實許多，現在把幾篇主要的文字，大略介紹一下：

第三次全國財政會議，於六月十六日開幕於重慶，意義重大，在中國財政史上成爲劃時期的一頁。原擬撰述短評一則，不料一經執筆，不知不覺寫下三千餘字，超過規定字數二倍，文既冗短，不便稱爲短評，遂改稱述評。連另外一則關於實行決算法的短評文字，也只好捨棄了。

滇省近十年來，財政之較有進步，論者多歸功於會計制度之確立，而會計制度之確立，端在會計人員之培養。「雲南省會計人員之訓練」一文將本省先後培養會計人員之歷史，性質，實況情形，均在扼要敘明。作者李濟溥先生，現任本省財政廳財政人員訓練所主任，原文係用筆名「大公」二字，是編者大膽改用了真名，在此地向李先生道歉。

中國政府會計制度，作者杜繼棠先生，名字已不生疏，用不着編者再加介紹。全文共分五章，本期登了兩章，其餘三章文字較長，以後逐期登載。

公庫法自二十八年十月一日起實行，迄今將屆兩年，雖其效果與吾人之期望相距尚遠，但對我國財務管理上之改進爲不可否認之事實。彭文伯先生的「中國公庫制度概述」，是就此做了一個簡要系統的說明。

施大經先生的損益科目之設置與結帳之程序，對於損益表之內容，統制帳戶之設置，結帳之程序等具體繁瑣的敘述，可供一般初學會計人們的參攷。

成本之要素爲人工，材料，製造費用三種，成本會計之精義亦即是運用適當之方法以搜集產品上之各項成本，并予以歸納分配及分析也。本期特約李發品，徐鍾望，郭振華三君就上述三種成本要素之會計方法分別撰述文字一篇，爲研究成本會計入門之途徑。

最後，編者還有兩點需要聲明的：一，外縣許多讀者向本刊提出問題尋求解答，這期只登了蘭坪母長泰君的問題和編者的解答。還有好幾處，預算在下期刊載，在此向讀者致歉。二，本刊限於人力物力，簡陋不周之處，自知不少，希望愛護本刊的讀者，多多指教，并賜宏文，以光篇幅，幸甚，幸甚！

編 者 三十年七月廿日

中外度量衡基本單位折合簡表

量		量		容		度		長		舊制及外國 基本單位名稱	新 制	名					
日	俄	美	英	舊營造庫平制	日	俄	美	英	舊營造庫平制				標	市	用		
制	制	制	制	制	制	制	制	制	制	尺	制	制					
分特 Fnot	磅 (常權) Pound	磅 (常權) Pound	磅 (常權) Pound	斤	升	維得羅 (液量) Vedro	赤特維里克 (乾量) Tchetverik	加侖 (液量) Gallon	浦式爾 (乾量) Bushel	加侖 Gallon	升	尺	阿爾申 Arshine	俄	美	英	舊營造庫平制
三、七五〇〇公斤	〇、四〇九五二公斤	〇、四五三五九二公斤	〇、四五六八二公斤	〇、五九六八二公斤	一、八〇三九〇七公升	二二、二九九三二九公升	二六、二三八五六七公升	三三、七八五三三二公升	三五、二三八三三三公升	四、五四五九六三公升	一、〇三五四六八公升	〇、三〇三三三〇公尺	〇、七一二公尺	〇、九一四三九九公尺	〇、九一四四〇二公尺	〇、七一二公尺	〇、三一公尺
七、五〇〇市斤	〇、八一九〇二四市斤	〇、九〇七一八五市斤	〇、九〇七一八五市斤	一、一九三六三二市斤	一、八〇三九〇七市升	二二、二九九三二九市升	二六、二三八五六七市升	三三、七八五三三二市升	三五、二三八三三三市升	四、五四五九六三市升	一、〇三五四六八市升	〇、九〇九〇九一市尺	二、一三三六市尺	二、七四三二〇五市尺	二、七四三二〇五市尺	〇、九六六市尺	

徵 稿 簡 則

- 一 凡關於計政原理之探察，計政之評述，制度之研究，問題之討論，書報之介紹，暨計政消息之通訊等文字，均所歡迎。
- 二 來稿不拘文言白話，務請橫式繕寫清楚，並加標點符號。
- 三 譯稿請附原書，否則請詳註原文名稱，作者姓名，出版年月日及地址。
- 四 本報對於來稿，有增刪修改之權，不願者請先聲明。
- 五 來稿除預先聲明，并附足郵票外，登載與否，概不退還。
- 六 來稿一經登載，酌給薄酬，或意送本報若干期，其欲自定酬金者，請先聲明。
- 七 來稿請寄昆明象眼街12號雲南會計學會彭文伯收。

會 計 月 報 第 二 三 期 合 刊

中華民國卅年八月卅一日出版

編輯兼發行者

雲南會計學會

昆明象眼街十二號

印 刷 者

雲南財政廳印刷局

昆明報國街十四號

代 售 處

全 國 各 書 店

價 目

零售每期六角：全年六元

【郵費外加】

本期合刊實售國幣一元二角

雲南興文銀行

總行

代理全省主要業務
總行金庫

存款 放款 匯兌 當業 信託 倉庫

行址：昆明市南屏街口

分行處
內省

下關 保山 箇舊 昭通 騰衝 龍陵 佛海 會澤 祥雲 鎮南 永勝 文山

外省

重慶 宜賓 成都 仰光 臘

慶賓 都光 戊棟

全省設有稅局地方

均可通匯

電報掛號

一七二八

自動電話二三四

會計

1

本片卷自 1941 年 1 期
至 1941 年 3 期