

中華郵政特准掛號認爲第一類新聞紙類

會計叢報

陳其采題



目錄

▲論文

主計在實行政三聯制中的重要

性

戰後調整我國鐵路會計之商榷

▲雜俎

恭錄 總理遺囑

在本籍辦會計的利弊

▲消息

主計處成立十週年紀念

浙省稅專員養廉奉給考察會計

會計人員訓練所消息

計政人員訓練所消息

第三十三期

民國三十三年五月一日出版

第四一七九號



論 文

主計在實行行政三聯制中的重要性

程養廉

三十年三月十三日在廣西省會計人員訓練所演講詞

行政三聯制，是總裁所提示行政原理的最要部份；而曾提出於中國國民黨第七屆七次全會經大會一致通過的一個行政制度。這個制度，在建設過程中，是一種十分重要的制度。所以中央已在決心切實施行。凡在國民政府下面的公務人員，不可不明瞭其意義，尤其是我們從事計政的人員。

貴省為國內推行地方超羈主計最先進的省份。在張會計長領導之下，計政成績，早已膾炙人口。養廉此次自滬返浙，事先就奉到本省陳會計長之命，在滬又承主計處會計局局長之贊助，順道考察貴省計政，以資借鏡。乃蒙張會計長不棄，要養廉來貴所作一次講演，旅途匆促，無可貢獻。謹就主計在實行行政三聯制中之重要性，為諸君一述其大概。是否有當，還請張會計長各位教師各位同學多多指教。

一、行政三聯制的意義和作用

談到行政三聯制，最好先從政治人才和行政人才的區別談起。原來政治人才就是主持政令擔負責任，亦就是主持機關領導辦事的人才。而行政人才，亦就是執行政令辦理業務的人才。前者可稱為政務官，後者可謂之事務官。這兩種人的職責，各有其範圍，並不相同；雖然政務官要懂得事務，事務官亦要懂得政務的。

在我們中國的政務官，又與歐美各國不同。在歐美各國，所謂政務官者，就是決定與執行政策的官吏。而我國則不然。我國所有政府中重要的政策，現在均由國防最高委員會來決定。也可以說是黨決定政府中各部門重要的政策，我國所謂政務官者，可知其主要任務，還是偏重於政策的執行，而不甚政策的決定。至於事務官，根據上面所說，既然在切實執行政令，尤其重在力行；而不可以空談主義和政策。

如此看來，我們中國，無論政務官也好，事務官也好，唯一的責任，在力行國家的政令。唯其如此，始特造成一個萬能的政府，而可以擔負起建國的重任。

但是實行政令，必有途徑；而後可以提高行政效率，而達成政令的目的。我國過去未曾沒有研究過提高行政效率的方法。可是自從總裁發明了行政三聯制以後，纔能嚴確確實針對着過去的錯誤，而施以救藥。現在就根據總裁所提示的行政三聯制的內容，約略介紹於次：

行政三聯制，即是計劃、執行、考核三聯制。計劃、執行、考核、這三方面，是有着相互之關係的。尤其是三者聯繫上整個的作用，極其重要。過去行政上未曾有計劃執行和考核。祇爲了不注意這三者聯繫上的作用，所以發生不少的缺憾。

爲要說明這三者聯繫上的作用，先拿造房子來做一個比喻。造房子有新舊兩種做法。舊式的做法，即房東自己定了主意，僱了個包工，或者若干工人，即行建築。結果是用錢多而不合用；更談不到美觀了。新式的做法，先找一個專門設計的建築師，全盤籌劃，打好圖樣。然後去找執行這個圖樣

的包工，照樣動工建築。建築師即派人去監工。恐怕包工有不依照圖樣偷工減料的毛病。並且可以糾正錯誤。房子造好了，然後由房東點收。政府方面，亦施行監督。如機關中之上級機關。看看這所房子是否依照建築法規去做。然後手續方算完成。所以現代建築能夠突飛猛進，就是實行這種三聯制的好處。建築房子如此，行政又何嘗有兩樣呢？

所以在實行三聯制的行政中，在計劃之先，應先看看以前執行考核的結果。因時因地因人因物因事而設計。而設計時務使總分計劃不致脫節，甲乙彼此之計劃，互有關係。在執行的時候，要分別本機關直接執行或命令下級機關依照執行，都要充實去實現計劃。不可自作聰明，左右刪改。在執行當中或執行之後，要嚴密考核，考核的實施，分為：(1)上級監督機關的考核，如監察院之對於公務人員執行命令，審計部之對於各機關收支帳目，考試院之對於公務人員之任免考績。(2)上級直轄機關的考核。如縣政工作考核委員會之對於中央及地方各級機關。行政院之對於省政府。省政府之對於縣政府。縣政府之對於鄉鎮公所。以及各級政府主管機關之對於所屬機關等等。(3)各機關自身的考核。考核的對象，不外乎人與事。而事的考核，係根據行政計劃及預算為考核的標準。考核結果，可以決定主管人員的功過，和機關的存廢，事業的增減。故執行和考核的結果，為下次擬訂計劃時必要的參考資料。如此循環不斷，一貫連貫下去，方可以收三聯制的實效。這就是三聯制的整個性的作用。明白了這種作用，再以堅強的精神，繼續不斷的來實行到底，則行政效率，自然蒸蒸日上。

二、主計與計劃執行考核的關係

現在我們要求看看主計和計劃執行考核三者的關係怎樣。主計包括歲計、會計、統計。引伸言之，預算決算會計統計之綜合的名詞，謂之主計。

預算決算統計，都和計劃有密切的關係。總裁說：「行政計劃要受預算的限制。所以最先要知道國家有多少預算經費，然後辦多少事業。或者因為收入短少的緣故，就要採取分期分區的計劃。」「現在實行新縣制，我所以規定各省要於三年內完成，就是顧慮到財力人力的準備步驟。亦可以說是以計劃符合預算的辦法。」又說：「現在有許多主管官不明白這個道理，往往先把計劃給我批示，並不附列預算。這樣辦法有兩種毛病：第一種，是其計劃也許是對的，但是一時無此財力人力去舉辦。而又不想出分期辦理的辦法。第二種毛病，就是在不知預算與計劃均有年度的限制的。這一星期送一計劃，下一個月送一計劃，小於破壞預算與計劃的完整性。大則缺乏全盤的考慮。即所謂整修計劃，無法製成。」都充份闡明了計劃與預算聯繫的道理。總裁說計劃與預算聯繫，為：「現代政治的核心。如果這個道理不明瞭，則一切政治必不能得到預期的效果。」這是多麼發人深省的指示。

上面是就計劃的本體而言。若在設計計劃之時，必須搜集種種材料。此種材料，以決算與統計最為適切。財政的統計，為對於決算的一種分析。而決算為根據平日會計記錄而編成。其他各種統計，亦是根據事實調查所得。所以決算與統計所表示出來的，都是正正確確的數字。有了這種正確可



借的材料，然後能編擬合理的計劃與預算。

至於會計紀錄，為一機關財政狀況變動經過之歷史的記載。會計人員對於本機關一切有關財政收支的事項，都有忠實記載的責任。而記載時，又必須根據可靠的憑證。注重事項的分類歸納。所以會計紀錄有其正確性與詳明性。這就是方面幫助執行上的參考，一方面幫助考核上的根據。比方機關長官執行職務，必須時時明瞭其經費預算的剩餘數。舉辦事業，必須時時明瞭其資金的運轉情形。諸如此類，都非借助於會計紀錄或其報告不可。況日會計人員又負着營造房子監工者的責任，代表機關長官監督着機關內執行業務的人員。使儘可能減少或防止浪費或營私舞弊的事情。這都是有利於執行方面的。至於上級機關在平時欲考核下級機關行政的進度，那末會計報告按旬按月都有。甚至隨時可以根據帳簿產生適應各方面不同需要之會計報告。所以為最容易得到的考核資料。

我們知道政府會計每年度有預算，也有決算。決算為執行預算的結果的報道。自整個計劃上觀察或考核其執行之狀況，必須依賴決算報告。若欲在預算報告上的數字更簡單明瞭的表示時，則可以再編製統計圖表。統計可以分析決算，使決算數字更有效地給人以參考。故決算與統計，對考核工作的關係，非常密切。前面說過，考核可以幫助下一期的設計，所以決算與統計，又是有關設計工作的進行的。

三、會計人員之責任

主計既然和行政三聯制的任何一端均，具有其密切的關係性，可知欲期實行行政三聯制，主計人員的責任，是非常

重大的。我們從事會計工作，不要以為是過細小的事情，是板釘的事。其影響所至，直可以提高行政效率，促進建設工作，實現三民主義。所以會計是會計是極大的事業。這次中央召開第一次全國會計會議於陪都，其用意正非為此。可知中央注意於會計制及的推行，期確於我們主計人員者，實至深切。總理說：「人要立志做大事，不要做大官。」會計人員官職雖卑，然登高必自卑，行遠必自邇。會計人員正擔負着建國部門中偉大的責任。謹以此自勉，並以祝諸位同輩的前途。（本文完）

戰後調整我國鐵路會計之商榷

楊建章

(一) 序言

我國興建鐵路雖具有五十年之歷史，而全國路線現祇七千英里，似此區區之里程，以較之現代交通發達之國家，亦擁有二三十萬英里之美國，固極懸殊，即較之英國之二萬四千英里，法國之三萬九千英里，德國之三萬六千英里，以及印度之四萬三千英里，實覺遜乎其後。溯自國民政府奠基於南京，對於舊路之整理，新路之建築，進行不遺餘力。自張部長於民國二十四年十二月出長鐵道部，即抱定造路之決心，并携整理路債之唯一信念。良以政局既定，庫款支絀，造路需款浩繁，如欲引用外資，非首先提高債信不可。簡言之，欲如何能使各各路得以健全發展，一方固有賴乎運用科學化方法，積極增加各路生產能力，一方緊縮不事生產之一切消耗用費，庶使路幣不致虛糜，俾各路得以自力更生

，即以所獲盈餘償付路債本息。夫如是，則不特國內銀行團樂於投資，即國際資金亦易於吸引，建築新路始得順序推進。竊觀最近數年以來，中央即本原則，關於舊有鐵路債款，頗多整理就緒，除先就國內零星借款及華洋料債加以整理外，其結果足以提高國內對於鐵路之信用，便已成各路之財源以週轉。次更進而陸續整理各路發行債券之外債，其辦法大都為減少還期息全，及展長還本期限，其效率足以增加國際債信，對於我國鐵路方能動躍投資。年來路政之掉轉邁進，誠非偶然也。詢如張郵長所云，「以節約裕財源，以克苦求出路。」

(二) 戰前我國鐵路會計之狀況

現代鐵路之健全進展，即以最少之支出，提高運輸效能致相當水準。然以鐵路事務之複雜，規模之宏大，欲求經營之進步以及效能之發揮，才賴乎有完善統一之會計制度。蓋苟無精確之記載，則無由察知財政之狀況與營業之成績，且定未來工作之計劃，而收科學管理之實效。

自來我國建築鐵路，除自辦之株萍及京張（即今平綏路最早之一段）二路外，借用外資者多。其會計皆根據借款合同成立，而由外籍人掌理之。當時國人尙未注意編製簿冊，

此英俄法，各自為政，不但各路互異，甚至一路之會計統計又復年有不同。辦理之成績無從比較，支出之當否亦難查考，而政府之考核各路，亦僅憑普通機關報銷辦法，照例填造四柱清冊，視同具文。

迨至民國二年前交通部有鑒於此，設立統一鐵路會計委員會，籌議改良鐵路會計簿記格式及統計報告，使之漸趨統一，藉作比較考核之用。特聘美人亞當士（Henry Adams）為顧問，並指派部路會計人員，分往各路調查會計之原定辦法及沿革，編成報告，召集各路會計人員，到部開會討論，一年之間，開會七十餘次，並參合各國鐵路會計制度，折衷研究，以謀適合我國鐵路之情形。閱時兩載。訂立各項會計則例及會計統計年報格式，於是一切重要法規，大都告成。該會歷年雖經改組，政變頻仍之餘，對於統一會計統計工作，仍不斷努力邁進，頗多貢獻。嗣以事變情遷，已頒各項則例時在增添修訂中，最近修正之材料帳目則例及車站帳目則例，其尤著者。其他各種會計上之設施，亦有長足之進步。此實基於已往之努力，遂得有今日斐然之成績。為關於會計則例及大綱，至於簿記組織及會計上一切手續，則悉聽各路自行處理，所以適應當地情形。是以現時各路會計手續止

互有差異，繁簡亦各不同。查二十四年第四屆統一鐵道會計統計委員會大會中關於統一會計手續亦曾議及，借以施行困難，二時雖未獲有所決議，僅將平漢路所提出者交由各路參考，不無遺憾。蓋此種工作之舉辦，實屬刻不容緩。應早為計及，俾會計統一得日臻完善。

(三) 戰時處理各路會計之經過

鐵路理財之道，平時與戰時截然不同。平時固以量入為出為原則，務使收支相抵尚有盈餘，以之增添設備增加生產能力。惟鐵路一入戰爭非常時期，則迥異尋常，而以軍事之利鈍為最高目的。軍運既繁，客貨運阻，加以農村之生產能力以及社會經濟狀況均無一不因戰事而日趨衰落，客貨運來源所受之影響至深且鉅，收入因而銳減，而同時用款方面，除與軍事無關之各項用款自須力加緊縮至最低限度，而緊急之用款，例如橋樑之整理路基之培養機車車輛之增修以及沿線防空設備之建造，在在均與軍事運輸有直接之關係。此項緊急之用款，不惟不能減少，更須充分支出。以利戎機。

溯自二十六年七月七日蘆溝橋事變，全面抗戰以後，全國各路首當其衝，不旋踵江北各路全部淪陷或部份喪失，大部營業銳減，經濟凋敝，為統籌兼顧各路財政之收支，以求將整個集團之運籌更效速的結果，前鐵道部爰於二十六年九月規定平漢津浦滬海膠濟四路（後膠濟淪陷遂改為三路）

統收統支辦法，以為抗戰期中各路財政統籌之樞紐。蓋鐵路一入非常時期，斷不能固於通常以營業收支比率原則為範圍，而以前有利於軍事之設施為中心，自不能不集中統制，所謂酌盈劑虛以多補不足，世界各國不乏先例也。

按照前鐵道部規定戰時統收統支辦法，凡有關各路收入之現金，除代收代管成特准另存之款外，概行列入統收項下，各路支出須按照實際需要情形，編制現金緊縮預算，呈部核奪，依此數目，定為各路分攤比率，以為統支之數。然後由四路總會計按此項比率，就各路統收進款數內調撥分配，有餘之路則撥付不足之路，以符調節之主旨。如仍有餘盈，則須解部，以備支配。查二十六年十、十一兩月間，各路係按照此項辦法辦理，惟至十二月間，以各路均為虧折，遂以各路實際統收為分配數，未經調撥。二十七年一月份各路奉令重行緊縮，並規定平漢每月八十萬元，滬海路七十萬元，津浦三十萬元。（按當時膠濟路業已淪陷故不計）並由部規定嗣後各路無論統收多寡其統收之分配數，概以此項規定數目為標準。各路支出數目，在事實上如有超過此項規定者，則由各路自行籌措。茲將三路統收統付自二十六年十月起至二十七年三月止，其間調撥分配情形，列表於后，以資參考焉。惟自第三期抗戰開始，徐州失守，津浦滬海相繼淪陷，而平漢通車僅止於鄭州以南，戰區日益擴大。此項統收統支辦法，業已無形停頓矣。

實收或實貯

年	月	路名	批收數	統收牙配數	撥		統支	統收牙配統支數相抵	
					撥入	撥出		盈	虧
二十六年	十月份	漢路	1,213,898	1,254,820	1,013	1,214,328	39,994	62,309	
		漢路共計	638,583	1,015,021	456,433	841,444	200,577	62,309	
		漢路共計	1,268,228	793,363	466,860	838,677	240,571	62,309	
	十一月份	漢路	833,028	834,145	1,117	1,021,502	22,298	187,357	
		漢路共計	494,808	763,654	268,845	741,355	22,298	120,182	
		漢路共計	1,021,868	751,905	269,962	812,083	22,298	307,539	
十二月份	漢路	829,529	829,529	1,182,447	1,182,447	37,349	352,918		
	漢路共計	151,395	151,395	436,726	436,726	37,349	285,331		
	漢路共計	800,656	800,656	763,307	763,307	37,349	285,331		
二十七年	一月份	漢路	1,781,580	1,781,580	2,382,480	2,382,480	638,249	638,249	
		漢路共計	979,225	800,000	179,225	1,110,589	310,589	310,589	
		漢路共計	35,614	215,411	209,796	215,411	310,589	310,589	
	二月份	漢路	817,700	700,000	117,700	1,035,773	385,773	385,773	
		漢路共計	1,837,253	1,745,411	296,225	2,441,773	696,362	696,362	
		漢路共計	858,559	800,000	58,559	818,606	48,606	48,606	
三月份	漢路	62,511	300,000	237,489	321,990	21,990	21,990		
	漢路共計	806,415	700,000	106,415	554,110	141,859	141,859		
	漢路共計	1,727,551	1,800,000	165,034	1,728,736	70,596	70,596		
平津隨三路共計	漢路	979,941	800,000	104,966	820,219	20,219	20,219		
	漢路共計	149,014	300,000	150,935	227,946	72,053	72,053		
	漢路共計	749,018	700,000	49,018	867,967	167,967	167,967		
平津隨三路共計	漢路	1,877,973	1,800,000	150,985	1,916,132	72,053	188,186		
	漢路共計	979,941	800,000	104,966	820,219	20,219	20,219		
	漢路共計	149,014	300,000	150,935	227,946	72,053	72,053		

三路統收統支表

(四) 戰後整理會計之方案

甲、關於資本賬之調整

抗戰以來，全國人民對於領袖精神擁護，為有史以來所未有。本此精神奮發，抗戰建國之大業，自可於民族艱苦奮鬥中達到成功之一日。惟戰後建國，經緯萬端，例如軍隊之復員，流亡之輸送撫卹地方秩序之安定，在在須於最短期內恢復各路運輸能力。既自全國各路自經此抗戰所有路線及設備品殆已摧殘破毀無餘，甚有因軍事戰路上之關係，不得已將已通車之幹支線完全加以毀壞。所。枕木及鋼軌則交由負責軍事機關保管，損失慘重，此項有形資產之損失，現尚乏精確之統計。惟據平漢路之報告，北平至黃河北岸所有沿線，一切建築設備及材料直接間接之損失已達四千四百餘萬元其他損失尚不在內。戰時擴大戰期延長一路路產之損失更多合以全國各路路線及設備品之損失何，僅萬元。

平漢鐵路財政產案損失總表

項目	主管部分	截止地段或日期	項目	損失價值
會計處	二十七年度止	營業進款減少	23,035,419	
		借貸款項及利息	4,841,784	
		共計	27,877,203	
工務處	北平—黃河北岸	一切建築設備及材料	44,234,000	
機務處	二十六年十二月止	機關車房車輛及材料	5,218,444	
車務處	二十七年二月止	電訊材料	760,530	
總務處	二十七年二月止	地款房屋租金及材料	6,400,439	
共計	二十六年十二月止	防空器材及建築	26,029	
		共計	56,640,042	
		總計	84,517,245	

查中國有鐵路各路資金資產，截至民國二十四年六月止，各路財產原價總計共九萬一千七百八十四萬餘元，其中路線及設備品之原價約佔百分之九十以上，計九萬一千萬元之譜，其重要性自不待言。我國各路資產（即總平準勞工平一六一一及平一六一二所包括之路線及設備品與其他有形資產）之原價，多以事過境遷，尚有不實不盡之處。資本賬上所列之數字，歷年來加整理，紀載殊欠詳實，亟應將各路資產個別大加清理，調整賬目，俾會計盈虧得有精確之表現。查清查各路資產問題，經會於民國二十二年九月第三屆統一鐵路會計委員會大會提出討論，爰有清理資產委員會之設立，詳細研究，確定辦法，並擬具原則三條，由會呈部，遵令各路遵行。然以茲事體大，全路清理實屬不易，

僅先就清理車輛部份入手。茲當戰後殘餘之際，整理各路會計，尤須首先清查資產，整理資本賬目，為正本清源之方法。

按戰後調整賬目，英美各國鐵路不乏先例。查美國於大戰告終之後，將戰時接管各私有鐵路交還各路自營之際，乃由國會通過法律（Transportation Act of 1920），遂有各路路產再行估價之規定。良以戰後資產現值苟不重加估計，則一路盈餘無由得精確之計算，而公允適當價值則不克釐定。戰後之英國亦於一九一九年頒佈法律（Ministry of Transport 1919）關於戰時接收管理各路資本賬目之調整，亦有詳細之規定焉。

整理各路資產以及重新估價，既為戰後恢復鐵路會計之中心工作，為集中統籌迅速將事起見，似應將前「清理資產委員會」改組為「全國各路資產清理估價委員會」，負責辦理各鐵路戰後清查資產重新估價一切事宜，並指派富有工程而並兼會計學識經驗之專門人才，充任委員，負責進行，擬定清查大綱以及估價之標準，復分組派往各路，會同各該路之工程人員實地進行清查，沿路路線及一切設備，就其破壞殘廢之資產，分門別類，更加估計其價值，隨即按照擬定之表報格式填列，以為將來彙編報告之根據。惟路產種類繁多，散於沿線各處似應先後機車車輛入手清查及其他路產。分期推進庶路產全部可收整個清查估價之效。一俟全路資產清查完竣，以及估價確定之後，其因戰爭而毀壞之部份，應列於資本賬各相會賬目之貸方抵沖，一方則暫行列入總平準表作為延期資產，然後分年攤銷於盈虧撥補賬中。

按照我國鐵路會計則例之規定，凡因意外或超過五萬元以上之大宗廢棄產業，則將此項廢棄產業之數先借入未經註銷之廢棄產業帳「平一八」四，然後分年攤銷於營業帳中。良以數日過鉅，若於一年內列支，則將使本年營業負擔過重，故擬用類似懸記帳性質之帳目，暫時存記，容分年於營業帳中攤銷之。至於路產設備折舊準備者，則於資產廢棄之價值，應儘先由折舊準備列銷，然後營業支出賬。例如機車一輛之折舊準備為五萬元，其原價計十萬元，其廢貨為一萬元，則其會計記錄如下：

折舊準備	50,000,元
營業支出	40,000,元
營業支出	10,000,元
資本支出	100,000,元。

我國神聖抗戰，存亡繫於一髮，其物質上之犧牲，誠難以數字計算，而全國各鐵路資產之損失，既不能視為通常一般之損失，以致增加營業之負擔，更不能作為普通因改良或更新之廢棄，而應視為空前未有復興建國之大業所付之代價。換言之，抗戰期中即以鐵路之物力財力人力供獻於國家，爭取自由獨立之現代國家，故戰後鐵路資產之損失，就其性質而論，其會計上處理之方法，不能與普通會計則例所規定者相提並論。此項龐大之損失，固不能於一二年間全數列銷，似應儘先列作延期資產 (Deferred Assets) 之一，暫為懸記。即於總平準表中添設「未經註銷抗戰資產損失」，(列作平一八一七) 以示與原有之「未經註銷之廢棄產業」科目不相含混。更於盈虧撥補帳中增立「抵銷抗戰資產損失之撥用」，(列作撥一十二) 分年攤撥。蓋以此項鉅額之損失，依其性質而論，既非本身經營之結果而受之損失，自不能分年納銷於營業帳或盈虧帳，有失各該帳借貸相差之結餘本意者。似應作為因抗戰而撥付政府之款項，用以增強抗戰之力量，雖非現款之撥用，而其效亦則一也。

(乙) 軍運帳轉以及列銷辦法

按照從前各路軍運記帳辦法，軍事運輸向作營業進款之一種，列入營業進款之貸方，其總數即就平一七一二車務應收帳之結數內清算後，轉入平一八一六其他未來借項內，待軍政部承認後，即改列撥一十二作為撥付政府之款，倘無盈餘，則轉平一八一七暫時墊付政府之款，若軍部不承認者，則在盈一八項列銷。惟各路以此款為數過鉅，一年中銷影響太大，故分三年平均列銷。

在我國鐵路會計則例中，盈虧撥補帳向以無盈餘無撥用為原則，惟我國鐵路既為國營事業之一種，軍隊軍需之轉輸以及軍餉協款之提撥，有與國防及國家理財政策息息相關，非可以囿於鐵路存細之數字，而拘束政府軍運之量額。換言之，鐵路即無盈餘，而事實上仍有政府提撥盈餘性質之類似者，例如軍運轉帳之開支。但現行辦法，則規定無盈餘暫懸平八十一、有盈餘方轉列撥十二。是則帳目上之紀錄，與事實不能盡合，不特懸記於「暫行墊付政府之款」(平八十一)項下者因之浮增，且因一部之軍運帳應歸撥十二開支之款暫懸平八十一，故最後總平準表上結出之「累積虧折」或「未經撥用之盈餘」數字，均陷於不確實之地步矣。

二十六年二月間，鐵路部曾規定自七月一日起，各路軍運記帳概不歸入營業進款範圍以內，其用意即以爲若仍照原來辦法，則各路懸記之軍運積數則日益增大，而一途盈細之結算，將永無正確之一日矣。惟軍運既不入營業帳，則各路營業成績無由表現，統計之編製亦有困難之點，究非最完善之方法。歷屆統一鐵道會計統計委員會大會中頗多討論，蓋因此項問題牽連現行鐵路會計之歲計帳盈虧帳及盈虧撥補帳之處甚多，確有尙可增修之處也。

查會計則例關於政府資金之利息一項，一面於歲計帳(平十二)政府資金之利息(項)下列支，一面又於盈虧撥補帳貸方(撥)三政府資金之轉登(收)回，其用意即使進款中政府所可運用之各款，歸併一處。且既經規定計算利息，除有特別原因，特准將政府應得之利息補助鐵路外，自由由各路將該項利列作欠解政府之款，聽候提用。在竟於無條

件之下，掃數轉列撥十三、政府空有應得利息之名，而反無支配應得利息之實，衡情酌理，似未適宜。故欲糾正此項缺點，實非將現行辦法加以適當合理之修改不爲功。擬將原訂盈虧撥補帳內撥十三政府資金之轉登一項取消，不問所屬年度盈虧之有無，除照例將政府資金之利息列入歲計帳內，其貸方科目則改列於總平準表相當之負債科目內，(例如平二十三或平二十四)作爲欠付政府之款。所有軍運記帳，即可逕向此種政府息金項下轉撥抵補。換言之，即以鐵路欠付政府之款，沖銷政府因軍事運輸而欠繳運費之數，自屬公允。

綜上所述，軍運記帳列帳辦法，自宜由平十七、二車務帳收之結數轉入平八、六內，暫爲懸記。茲既經將政府資金利息改作欠付政府之款，自可儘先以資抵銷。設該項利息不敷抵銷軍部已承認之軍運帳款時，則將軍運餘額轉入盈虧帳上列銷之。

(丙)折舊費定率之調整

鐵路資產之數目，記載於帳冊上，自應力求保持其原來價值，以能達到價值無虧爲目的，已如上述。惟資產中尙有因歲月之銷磨，或因天然之腐蝕，或因經久之損壞，或因陳舊不合實用，而發生之無形耗損，此種耗損，名曰折舊費。蓋建一鐵路其成立之日，即此項耗損發生之日，無論機車車輛房屋機械枕橋樑，莫不因此種種磨擦或腐蝕之結果，日就破壞。即運用得當，勤加修理，雖能稍增其壽命，而爲時過久，終有廢棄之一日。鐵路資產既因營業而發生之普通耗損，自應由鐵路本身所得營業進款以負擔之。是折舊費爲

營業用款之一，在會計學理上已無疑義。

我國鐵路產業之折舊，始於民國三年訂定期例之時。當時所定之折舊，係機車車輛等項，因中國鐵路事業在是時尚屬幼稚，機車車輛之壽命及耗損之程度較易計算，故特由此先行試辦，以後再及其他資產。觀乎前總統公署會計委員會將折舊費列入營業用款分類則例，於呈部文中陳明其加入之理由，可窺見其梗概矣。查前交通部初公佈之則例內所定之折舊定率，其應折舊之資產自其開始使用之日起，按月照原價二十五分之一（即百分之四）之十二分之一，由營業用款內列銷，並該項資產廢棄之日為止。廢棄時則將原來價值與廢棄價值之差數，由折舊準備額類額。施行數年，嗣鑑於各機車車輛因修護而維持其使用之能力，其壽命亦因而延長，故折舊準備金之餘額，比車輛原價之共值已超過百分之四十五，倘仍照此項定率繼續計算折舊，則車輛未至廢棄之時，折舊之數已等於原來價值。或竟超過原值，於是將折舊定率重加規定如下：

(一) 折舊準備金未超過資產帳內車輛共值百分之二十以前，得每年照車輛共值折舊百分之四。

(二) 折舊準備金若已超過資產帳內車輛共值百分之二十，但未超過百分之三十，得每年照車輛共值折舊百分之三。

(三) 折舊準備金額比照資產帳內車輛共值已超過百分之四十，得每年照車輛共值折舊百分之二。

上述折舊辦法，實係採用所謂「百分比」之原理，而變為折舊定率。其折舊定率頗富有彈性，適當時採用此種折舊辦法之理由，蓋以為折舊準備之總數，不可超過資產原價

百分之五十，因機車車輛價值若折舊過半額，則難於使用矣。查此種辦法，係仿美國之成規，然美國情形與中國不同。在財力雄厚環境裕如之美國各鐵路，對於其資產之維持，莫不盡最大之努力，其他不論，即以機車車輛而言，其價值常保持其原價百分之五十以上，其維持之標準亦可達到原價之百分之八十。反觀我國鐵路情形，則截然不同，頻年迭經軍政事變摧殘之餘，路路凋敝，各路所用之機車車輛多已超過其使用之年限，對於維持修理又以財力關係未能及時舉辦，遷延時日，以致各路機車車輛之價值多不及原價百分之五十，至其維持之標準，則遠不如美國之萬。在此種情況之下，我國鐵路折舊率之規定，強欲效法美國，似不啻削足適履，而應加以研討而重新予以規定者也。況值此抗戰方終，全國各鐵路資產遭受空前未有之破壞資本帳目首應澈底重加整理，已如前述。而折舊費之支出，事關路產價值因時遞減之無形耗損，影響於一路之盈絀，至為重大，苟無適當合理之規定，或資本誤作營業盈餘，在表面上營業回響發達，然盤根錯節，一遇路產廢棄之時，修理或改建所需之款，將無以應之。故防患未然，折舊費之改訂，尤為不可緩之要圖也。

我國現行計算折舊辦法，係採用美國之成規，既嫌不適於我國情形，且其辦法頗富伸縮性，各路擬提折舊準備帳亦多互相歧異，欲求直截了當，便於計算起見，似可逕改用「比例法」，較為簡易而普及。此項計算法，即自各種資產使用之日起，詳計其壽命年期，然後即以其所計之壽命年期，除其總價所得之數，即為該項資產每年應行折舊之數額。自其開始用之年愈，逐年照數攤提，永不減成，直至其所提

金折舊類已滿該項資產之原價時為止。始行停提。蓋以壽命年期中其總價所得之數，即應提折舊之數目，則其提滿原價之時，則已屆該折舊資產壽命年終了之日。至該資產在事實上每於壽命年終了後，尚能繼續使用者，實由於歷年修理維持所致，並非由於該項原價之力所能支持也。而歷年修理維持之費用，固業已列銷於有關年度之營業支出帳下矣。換言之，資產壽命終了之後，即等於原價已盡消滅，無庸再由營業用款帳列銷其折舊費矣。惟若某種資產未達其壽命年終了之時，中途因意外而遭損壞，其折舊準備金自未端該項資產之原價，則其列帳之辦法，自可由該項資產原價內減去已折舊準備金，以及售出之廢餘材料價款，其餘額則盡數列銷於營業用款帳中。

產業之應折舊，其理至明，無待贅述。其亟應探討研究者，即應如何計算，使臻合理化，而能適合我國情形。此所以前應重予修訂者，已如上述。查會計則例定訂之際，折舊一項本不限於某一種產業，其所以先從機車車輛等項入手者，蓋以為此種產業之壽命及其耗損之程度較易計算，先行試辦，為其他各種產業計算折舊之先聲以收事半功倍之效。用重多深且遠。惟查我國各路迄今年二十餘年，折舊之計算仍僅及於機車車輛等項，大部份之產業奉平多未設置折舊準備帳，殊有未定訂則例時之本旨矣。民國十八年五月間鐵道部第一鐵道會計第一屆大會，曾於機車車輛以外之資產，加入折舊者計有八種：(一)陸道(二)橋樑(三)電報電話(四)軌道(五)號誌及轉轍器(六)車站及房屋(七)總機噐廠(八)特別機噐，當時并曾擬訂每種產業各以其價值總數為提折舊

費之標準，嗣以各路對於從前所估產業之價值，因受軍事影響，不其準確，今若照產業之總數計算，則折舊之標準亦難確定，施行自屬困難，於是及復因循迄未舉辦。但各路產業自經新設之估價委員會負責辦理路產之重估估計事務，確定各路產之價值，并澈底清查各資本帳目之後，則此項困難自可迎刃而解矣。

更有進者，我國鐵路在建築期中，向不計算折舊，會計則例中僅規定於營業時期計算之，此種辦法，是否與會計原理相符合，我國現行之辦法，是否應加修訂，而應有慎密研究價值。茲值新路正在積極建築之際，此項關係資本帳目之極大問題，尤應即時詳加探討，早為計及，俾新築各路得有遵循焉。

按照我國現行鐵路會計則例之規定，資本支出帳內既列有維持費一項，作為在營業移交之前因使用而發生之自然耗損之彌補費用，回復其原來之狀態，故在建築時期不另計折舊，迨至營業時期開始，乃按年攤提折舊準備金，并將所提折費按年由營業用款帳內列銷。其理由蓋以為鐵路之產業，如所置之路線及設備品，係專供營業之用，其逐年因自然之耗損，應由營業項下分年負擔，故不能在建築時期內列入資本支出帳。此原訂會計則例中建築時期并不另計折舊費之故也。惟此項辦法，雖已行之頗久，然尚有缺點之處，有不能不申言者。蓋以為建築時期中若不計算折舊，而將全數攤納於營業期中，則不啻使應歸建築者之損負，轉嫁於營業者，使其代為負擔，強加一重不應担負之耗損，致不免有建築時期之帳款與營業時期之帳款界限不清之弊，此其一也。建築期

中路綫尚未經正式通車營業前所收客貨運費等之收入。按照會計則例，既於建築帳（查二）建築帳收入）內減除之，以縮小其路產之原價。換言之，建築時期之收入已列在計算路產原價之內，而一方又於營業時期前因開行列車而發生之天然耗損，則不列在計算路產原價之內，其結果將使路產於移交營業時，其原價必不確實。若在一路建築費時不多，天然之耗損為數甚微，而收入亦極有限，原價之差與尚不易見，否則將使路產之原價，小於資本帳（第一款建築帳）之總數。此其二。

三、竊以完善之鐵路會計制度，必以切合事業上之實際情形為前提，應一切帳目得有充分表現經營之過程與財政之狀況，欲求補救現行折舊之缺點，似宜無論在建築或營業時期，皆於折舊辦法之規定，在建築時期計算折舊之列帳方法，除於資本帳中第二款建築以外收支帳內另添設一科目名曰「路產折舊費」，將建築期中各種路產，由其使用之年期起，按年計算其應提之折舊外，并於總平準表之折舊準備金科目（率一三—三）處理之。夫如是則建築時期之路產耗損，已完全歸納於建築期內負擔之。設一路建築時期較久，則折舊費及其收入同時加大，自可互相對銷，路產之原價不致無形縮小，以達會計表現事實之使命矣。

（丁）我國鐵路計算成本問題

鐵路運價關係實業之發展及社會之滋榮，但此種問題所涉廣遠，時賢尤多宏論，自不在本籍詳細檢討之列。惟查以我國運價之趨勢而言，無論社會經濟狀況之變遷若何，俱屬一發向上增加，而各鐵路往往希圖增加營業收入，動輒增加

運價，是以所採用之運價政策，遂至激進一端標準，其結果較之各國所定者為高，識者病之。前年英國漢德將軍在其所編之調查中國鐵路報告書中曾有將三等客運基本票價每公里減為一分之建議，不無相當之見地。考經濟學者於鐵路運價政策，約有三種主張即（甲）無償主義（乙）營業主義（丙）成本主義。凡一國家在未完全社會化以前，無償主義與客貨運輸不取任何代價之主義，實難採用可能。主張營業主義者，則視鐵路與他種營業相同，故所定之運價以能獲得最大之利率為目的。歐美各國鐵路多為民有民營，理應實行此項主張。然而各該政府均稍恐運價過高，致影響於國民經濟之充分發展，而加以適當之監督與限制，我國鐵路既為官營事業之一種，運價政策若反採用營業主義，未免不合。

成本主義乃以用之於社會取之於社會，在鐵路得適當之收入，在社會無過重之擔負，實為雙方有利之政策。況當抗戰軍事方終之際，我國鐵路之需要，自必遠過於供給，我國鐵路運價似宜採用成本主義，則現行運價必可大為減低，其能推動各種工商業之發展，促進社會經濟之繁榮，不待臆筮也。

現行我國鐵路會計制度對於運輸業務之成本向少注意。營業用款之分類亦不注重於業務成本之分析。蓋當民初擬定科目之時，深慮鐵路營業用款之性質特殊，且多為結合成本，匪特各間接費用頗於劃分，且適當精確之標準亦不易訂定，故於營業用款分類則中多偏重於表示各部份之責任，所有用款之分類，悉依各負責部份而劃分，其目的蓋欲使營業對於經手款項各負責任，例如分類則例中工資料並不歸納於

一節，而薪級水及辦公費皆分別登記，俾便各路於所管同部
併之用費，得互相比較。用意所在，自屬一時權宜之計。惟
查營業成本會計與鐵路本身之關係至重且大，歐美各國鐵路
久已計及於此。美國及德國復於客貨運輸業務之成本作精密
之劃分，將有購之用費或直接歸納抑或制訂比率分配於客貨
運業務其計算辦法雖不一致而其效用亦不能認為完全制定運
價之標準，然可作為審核及比較上統計之資料，無可諱言。

我國鐵路於抗戰後整調會計制度中，對於營業用款分類
，除仍依照各負責部份之責任為依歸外，似應注意於營業成
本之分析，彙歸并類，俾資比較。而分類則例中，似可於原
有大分類之原則下，酌為重行分類，劃分車務運等費為行車
客運行車貨運行車客運站務貨運站務及貨運機車六項。至鐵
路費用雖不免多為聯合 (Joint) 性質，即一切費用多為
全體營業而發生，未可分別某項費用專因某項營業而發生，
例如營業用款則例中之總務費及車務費用，多為全體營業而
發生，又易分析何者屬於客運方面何者屬於貨運方面雖不能
確定，似亦可按照美國及德國辦法，制定各項分配比率標準
，詳細列登，以適合於我國國情，尤須簡單實用，為第一要
義也。

(戊) 材料之清查及其賬目之整調

國有鐵路材料為會計中資產之大宗，其支出之鉅，據二
十五年度上半年全國各路購料總計，約佔營業用款總數百分
之三十五，廢購料、零料、用料、方法之完備適合與否，影
響於各路之整個經濟至深且鉅。蓋材料一項，為鐵路成本所

關，苟無適當之管理與記載，則編制之決算報告書表，必不
正確。苟成本加重，則一路之盈利自必減少。是則鐵路營業
之盈絀，有關於材料賬目，其重要自不待言。我國鐵路材料
賬目則例，自民國十舊交通部公佈以後，至二十三年七月始行
甫版，十餘年間迄未修正。迨至二十四年十月，始將則例修
正，并加○表格。數年以來，關於改組購料機構，以集中全
國各路材料管理事務，以及清查積存廢料，亦大體告竣之際
，查橋事起，抗戰軍興，重要各幹綫相繼淪陷，材料之損失
尙無準確之統計，至未入敵手之各路，以路幣竭蹶，路購一
切事務，用品及材料，除因軍事及行車上必需者外，一律停
止購買。凡部購材料，其不需要者，俱暫部緩購或退貨。對
於用料則力圖節省，儘量利用舊存廢料，或由各路拾運材料
內籌撥，以應急需。惟因軍事緊張之時，各路廠段所存材料
，因搶運不及，或因輾轉裝運而發生之損失，固屬驚人，而
其有關賬目，亦復零亂紛雜矣。

戰爭方終，整理鐵路會計聲中，清查各段材料及其估價
，亦為首要之途。其工作之初步，自宜仿照以前京滬滬杭甬
等路辦法，組織「材料清查估價委員會」，將現存材料之量
數徹底清查，並按照資料情形及市價，經專家確實重行估計
其價值，以為調整賬目之張本。然後將查驗結果，列表表冊
再行分門別類，以調其有關之賬目。至其因戰事發生之材料
損失，則可分年列銷於盈虧帳中，一方更於平進表中平一八
項下暫為懸記，分年銷除之。所有戰時內各路間關於材料之
借撥，自可於清查驗明確數之後，其中借貸結數自可互相抵
沖也。

(五) 結論

以上各節，僅為戰後調整我國鐵路會計之筆端大者，若不敏，僅於抗戰期中就個人觀感所及，與乎平日公餘之下研究所得，故難遠之致未免西施效顰，貽笑大方矣。且於烽火遍地之際，參考書籍及平日摘錄各種有關鐵路會計之資料，頗多失散即就研究探討方面而言，朋輩俱已分散各地，乏人切磋，舛誤之處必多。尙望國內先進不吝指正，則戰後鐵路會計之調整，其裨益豈淺鮮哉，再抗戰之後，我國自己一躍而為自由平等之現代國家，鐵路交通既為一國經濟機構之脈絡，則完全全國鐵路網，以及恢復戰後破壞殘條之舊路，兼籌並施，實為刻不容緩之要政。關於新路之建築，工款材料因東亞和平之奠基，我國國際地位之增高，引用外資興築鐵路，已不成問題。至於恢復舊路，則應先從整頓各路會計入手。良以精密完善之會計制度，尤為管理鐵路事業之根本基礎，不固而欲求其滋榮不可得也。

雜俎

敬

恭錄 總理遺墨

在滬慶個人書肆一觀，見有計政法規一冊冊面書名右側有括弧重疊小字一行，書（恭錄 總理遺墨）。余以為書內

有總理遺墨或總理對於計政之語，乃翻閱全書，所列皆法規，不見所謂總理遺墨者。原來編書者之意，乃指書面「計政法規」四字，係由總理遺墨中集得殘缺者也。

在本籍辦會計之利弊

有聞

四月七日上午九時，計政人員訓練所 總理紀念週，所長張心徵主席，對縣會計班及普十一組學生訓話：略謂：「因會計人員多願在省垣供職，不願赴各縣致，各縣頗受不良影響，故本屆續招縣會計班，由四十八縣每縣考選一名，結業後即回本縣或鄰縣服務。普十一組結業，亦不免有派往各縣服務者。派往各縣服務，多係派回各人本籍。但在本籍服務，有利有弊。所謂利者：一本縣人無水土不服之事，安心服務；二本縣情形熟悉，於防弊等事較易；三本縣人擁護本縣利益，於濫用公款濫取民財等事，可有多少之匡護。所謂弊者：一本縣人如居鄉者則常回鄉，如有財產者則常經理自己財產，以致怠工；二熟人多，防弊與亂取數目殊多窒礙，或不免受人僑託，以致徇私；三情形熟，與各方勾通作弊圖財。以後各坐回本縣服務，總免其弊而得其利。勞於家於私人皆有裨益。」

消息

主計處成立十週年紀念

本年四月一日為國民政府主計處成立十週年紀念之日，本省張會計長率全省會計人員致電申賀。文曰：「重慶國民政府主計處之計長陳鈞鑒。四月一日為鈞處成立十週年紀念之日，職等遠處嶺西，未克登堂慶祝，伏維主計制度，黨國所需。鈞長領袖羣倫，肩荷重任。辛勤籌畫，樹宏規；慘澹經營，廣收碩果。十載於茲，全國景從。良基已固，助業日闢。功在國家，名垂宇宙。巴山遙望，桂海騰歡。仰企鴻儀，彌增燕賀。謹申微悃，敬祈明察。職張心激率廣西市縣全體會計人員同叩世印。」

浙省程專員養廉來桂考察會計

浙江省政府會計處專員程養廉君赴陪都中央訓練團受訓，並代表陳會計長賈麟出席第一次全國主計會議，事畢回浙之便，奉命考察桂湘贛三省會計。三月十二日行抵桂林，見張會計長後，十三日上午赴臨桂縣政府會計室參觀，下午赴

會計人員訓練所參觀並講演，講題為「主計在實行政三聯制中的重要性」，演講畢，赴會計處詢問一切，並參觀第三科所辦之省總會計。十四日赴市政府會計室參觀，遂離桂赴湘考察。

會計人員訓練所消息

會計人員訓練所普通日班第十組結業三十七名，普通夜班第四組結業二十九名，於三月三十一日行結業典禮。又普通日班第十一組於三月十六日開學，內計學生軍退伍學生送所受訓者二十五名，招考取錄者四十名。又縣會計班於三月二十四日開學，內計各縣考選學生四十八名，在省垣招考取錄者十五名。又成本會計班同日開學，係夜間上課，在省垣所考取會計之學生六十名，其中本所結業畢業者四十四名。

計政人員訓練所消息

省政府因照中央辦法，將會計人員訓練所改為計政人員訓練所，派會計長心激兼任所長，並擬佈該所組織章程十二條，內分會計統計二組。張處所長已於四月四日就職，並請派會計科長李遂襄兼教導主任，劉景帥兼總務會計組主任，至統計主任一職，俟招統計班時另行請派。