

大學叢書

中國政府會計論

下冊

雍家源著

商務印書館發行

大 學 叢 書
中國政府會計論

下 冊

雍 家 源 著

商務印書館發行

中華民國二十三年三月初版

(一〇七五四)

大學叢書
(教本) 中國政府會計論二冊

平裝每部定價大洋叁元陸角

外埠酌加運費匯費

著 者 雍 家 源

發 行 人 王 雲 五
上海河南路

印 刷 所 商 務 印 書 館
上海河南路

發 行 所 商 務 印 書 館
上海及各埠

版權所有
翻印必究

(本書校對者滕秉全)

貴大後書館惠存

趙惠民贈

大學叢書委員會

李書華君	李建勛君	李四光君	朱家驊君	朱經農君	任鴻雋君	王雲五君	王世杰君	丁燮林君
竺可楨君	秉志君	周仁君	吳經熊君	吳澤霖君	辛樹幟君	何炳松君	余青松君	李權時君
徐誦明君	孫貴定君	馬寅初君	馬君武君	翁文灝君	翁之龍君	姜立夫君	胡庶華君	胡適君
傅斯年君	馮友蘭君	程演生君	程天放君	陳裕光君	許璇君	陶孟和君	郭任遠君	唐鉞君
蔡元培君	黎照寰君	劉湛恩君	劉秉麟君	鄭振鐸君	鄭貞文君	鄒魯君	曹惠羣君	傅運森君
	顧頡剛君	羅家倫君	顏福慶君	顏任光君	歐元懷君	蔣夢麟君		

第三編 簿記組織系統論

第一章 本編總論

前編所論，完全爲政府各級機關財務行政上之秩序，而由於執行斯項事務所編製報表，乃爲表現上項秩序之結果。惟就吾國情形而論，各機關編製之報表，頗有不由於賬簿，或由於一部份不合近世簿記技術之簡單紀錄所產生。總之，此類機關於編製報表之時，大致恣意而爲之。此種程序，通常謂爲造報銷是也。故欲糾正斯項積弊，而用適合科學之方法，以編製報表，則惟有規劃新式之簿記組織系統是賴。而且各級機關之性質相類似者，則應由其主管機關，爲之規劃一種統一之制度，以資推行，是又惟有規劃統一之簿記組織系統是尙。本編所論，則將於上述兩端，分別爲之闡明。又有簿記組織系統，應以各相類似之機關，先行歸類，而後敘述之。故吾人除先敘普通原理外，於討論現行制度及其改革時，仍照以前兩編所論徵收與支出機關及國庫三部份，個別爲之論究焉。

第一節 設計簿記組織系統之程序

在前第一編中，於討論會計學定義時，曾謂會計學，係研究用敏捷之過程，及明晰之方法，以產生關於財政數字報表之科學。依據上述定義，故近世研究會計學者，對於一簿記組織之設計，皆有一致之步驟，即以規定所需要財政數字報表為起點。斯項報表之上，先決定其應有之科目，然後搜集材料即可循此道路以行。亦猶航行中之指南針，操舟者莫不由是而為之決定方向者也。又在報表格式內容決定之後，所謂總賬科目，亦即因此而定。次須決定記錄並過入此種科目之資料之登記簿格式，如特種簿冊之採用，某特種簿冊上特種欄之擬訂，無非以極經濟之方法，使原始憑證上之資料，容易過入相當賬戶之中。再次為原始憑證格式之規定，將應用何種格式，方能使報表內容充實，編製廣博，與填送迅速。總之報表為整理及記錄原始憑證最後之目的物，原始憑證為供給編製報表之權輿，總清賬戶，登錄簿冊，特為其過程而已。故任何簿記組織之設計，應視此為至高無上之金科玉律焉。

以上為設計一種單一組織簿記系統之步驟。在現時機關組織逐漸演進期中，竟有若干組織，在橫的方面，其內容可包括製造，存儲，運輸，及銷售各個部份者。在縱的方面，其範圍可以由總機關，而分機關，由分機關而支機關者。故以如今機關組織之龐雜，而影響於簿記組織者為尤大。現就內容一點而論，於是由一整個普通會計部份，可以分為成本，堆棧，及營業各個部份。至就範圍一點而論，於是由一機關之會計部份，可以分為總管理處會計，分機

關會計及支機關會計各個部份。緣此又可以知總管理處所造具之報表，應包括所有各部份及附屬分支機關在內。分機關所呈送主管機關者，又應包括所屬支機關在內。如支機關仍有附屬機關者，其於支機關亦然。總之一機關組織之範圍愈大，則其會計制度之設計愈難。而其間之程序，實屬顯有軌路可循，而不容有毫髮之渾亂也。是以主管人員之所欲參閱報表之原始資料，在橫的部份，由工廠、堆棧、交通，及營業機關所自來，在縱的部份，為各分支機關所造送。職是之故，總管理處之總報表，應在最先為之決定，決定之後，則其應得之材料，亦即工廠、堆棧、交通，與營業等機關，以及附屬分支機關之報表，可以緣此得有規定。是以主管機關簿記組織系統之設計，取決於總報表，而各部份及各分支機關簿記組織系統之設計，乃取決於向主管部份報告之報表，此又為設計上一定不易之步驟。設若先後之次序有顛倒，則將來處理上之困難，必將隨踵而至也。

又所謂普通會計原理，不過就各種機關中，研究一種普通相同之程序。至在實施方面，則以不同機關之故，常應於某一機關，劃定其特設之賬戶與簿冊。依據上述，現今各種機關本身，皆有其特異之點，吾人僅可就其近似者，分為各組，分組之中，或再分為若干小組，然後將某組或某小組相同之程序，加以研究，再為之規定辦法，故無有甲機關之辦法，而能完全適用於乙機關者也。

綜上所論，在普通會計之中，每一私人或團體企業，對於提出財政數字報表，只限於該項營業之所有者而已。惟在政府各機關對於財政數字報表之有關係者及有讀該報表之興趣者，則可分為下列三種：（一）備本機關

6. 各項基金之資力負擔表 用以表明各種專款上之流動資產，及歲入預算上所預計征課之資力，與短期負債，及歲出預算上所預計支付之負擔等情形。

7. 管理會計事務機關與管理現金事務機關賬簿餘額互證表 (Statement of the Treasury with a Reconciliation between the Treasury balances and the accounting office balances) 用以證實兩方面賬簿上現金賬戶之餘額是否相符。

屬於以上第三種者，則以國家官吏係受人民之委托，以完成其責任，對於其職務，故有向委托者報告之義務。其中尤以負有公款收入存留支出責任者，平時應有一詳細精確之記載，然後將此種記載，向民衆公布。一方面使民衆信任政府，他方面政府亦可藉此解除其責任。但現時各國通行之簿記組織系統所編製之報告表冊，多不能收上述之功效。一因報表中之所列入者不盡爲民衆所欲明瞭之事實，一因所編製之報表，固不易使一般民衆讀之瞭然。此種缺憾，至須改良，故新式簿記組織系統之設計，更爲重要也。茲更將穆銳氏所論有關斯方面之十種報表，臚列於后，此處亦分別言其大概：

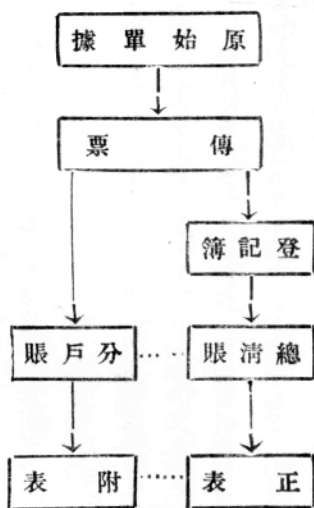
1. 弁言 用以申述本機關之權限、宗旨，及經辦會計事務之程序等情形。

2. 比較資產負債表 用以表明本年度年終資產負債及淨值之情形，同時可將前上兩年度之金額相加入內，以資比較。

3. 合併實力負擔表 用以表明各種專款上資力以及負擔情形。
 4. 收入明細表 用以表明普通基金上，各項收入來源之詳細情形。
 5. 支出明細表 用以表明普通基金上，各項支出性質之詳細情形。
 6. 普通基金外之各種專款收支科目分類表 用以表明普通基金外之各種專款上收入支出之情形。
 7. 國債總表 用以表明國家長期負債之情形。
 8. 國產總表 用以表明國家固定資產之情形。
 9. 其他會計及統計報表 各視其需要與否而定。
 10. 結語 用以申述財政經過情形之要點，現在狀況之大致，及將來施政應有之步驟等。如一切賬務曾經審核機關，或私聘會計顧問審核者，其所出具之證明文件，亦當附列於后焉。
- 綜上所論，可見政府各級機關所編製報表之對象有三，故會計報表之編製，亦應互異。而吾人當以一種會計制度，編製各套之報告表冊，此論政府會計之設計，而有異於其他普通會計之要點也。其他關於報表種類上，科目名稱上，收支計算上，程序分類上各種個別重要問題，則將於以後數段中分別詳論之。

第二節 處理簿記組織系統之程序

若論處理簿記組織系統之程序，又恰與設計上項程序之次序相反，茲先以簡單之圖表闡明之。



試觀上圖程序，先就原始憑證製為傳票，分別登載登記簿，與過入分戶賬。登記簿為一依時間為次序之記錄，分戶賬則依各個機關或個別性質分類。登記簿中之日結或月結總數，應用分錄法，分別過入總清賬。此項總清賬上各賬戶之金額，應與其所隸屬分戶賬上相當賬戶結數相加之和相等。總清賬係用為編製各種正表之用。分戶賬為編造附屬表之用。是以登記簿與分戶賬上，兩者所列之金額，不但可以互相鉤稽，以審查其有無登過錯誤之發生，且為編造報表便利起見，正需此種會計程序以處理之也。

第三節 簿記組織系統應有之內容

第一目 正表及附表

(一) 報表上材料之所得

通常報表上材料之所得，例應注意於以下之三點：

1. 正確 報告表冊所表示之情形，其確當程度繫於原始單據之正確與否。原始單據之數字，如係虛擬，則緣此而構成之報告表冊，即不確當。不確當之報告，即可使主管人員得一不確當之觀念，其將來決定政策，又可從此而失其正確方針矣。是以一表之微，而波連所及，可以影響大局，尤其在現今商業競爭尖銳化之時期，中為然也。故論一項原始單據之登過，在先務必經過一度事先之審查，無非於此而博得一比較正確程度而已。

2. 完備 完備云者，即謂原始單據中所列者雖正確，但仍有其他賬項不能完全記載入內，如多用暫收與暫付等科目，不能即時表明其收入來源與支出性質者，或報告中所列，實為所有賬項中之少數，所未列者，反為多數。諸如此種情形，皆足使正確情形隱蔽，而影響所編製之報表也。

3. 敏捷 敏捷云者，即在本機關各部份，或分支機關，可以隨時供給總管理處以材料。如用年報者，則總管理處於一年過去以後，始得悉其經過情形，如以年報為遲緩，可用月報代之。月報者，總管理處於一月過去以後，始得

悉其過去情形，如以月報爲遲緩，則可以旬報代之。旬報者，總管理處於一旬過去以後，始得悉其經過情形，若再嫌其遲緩，又可以日報代之。如以日報仍爲遲緩，則每日可用電報報告。是故會計報表之取得，不但期望其內容正確與完備，更當著重送達敏捷，庶使主管人員可隨時得知有時間性之資料也。

（二）報表上材料之編製

報表之格式，通常分爲兩類：第一，爲賬戶式，即分報表爲收付兩方，而后列舉科目之名稱及金額。此種格式之優點，在於合乎基本之會計原理，然以所佔地位太大，故就節省紙張起見，則視以下第二種格式爲劣。第二，爲報告式，即報表依豎行逐漸排列，在資產負債表中，先資產，後負債，以訖淨值爲止。在損益計算書中，則先收益，而後爲損失。其優劣點亦適與前述第一類爲相反。此外尚有英國式之報表，其習慣在資產負債賬戶式之報表中，收方列負債，而付方列資產。其意見只偏側於持重之方面，而昧於普通會計原理，可以一望而知也。其他報表上材料之編製，通普應注意者又有以下三點：

1. 明晰 明晰者何，即各種同類性質之資料，用一簡單賅括科目名詞表明之。各種科目，具有相同之性質，更應爲之合併而爲一組。故一報告表冊必如此剖分明晰，庶讀此報表者，可以按表而知財務行政上癥結之所在，對症發藥，方收功效。是報告表冊，不注意明晰，不足以克奏膚功也。

2. 賅括 賅括者何，即所有表冊，必由簡馭詳。各種正表中所列各項，皆應有受其統馭之一分表。分表中所列

各項，亦應有受其統馭之明細表。由總表知其大概，由分表得其詳情，此編製報表之要訣也。

8. 完全 完全者何，即謂所得之材料，皆須列入相當期間報表之中。雖有因科目之劃分，而餘剩無從歸納之賬項，但仍須設法處理之。庶使報表中，關於各種財政上之數字，皆可羅列無遺也。

總之，關於會計報表之編製，須以最明晰之方法，最賅括之格式，將所有一切材料包括完全，方稱成事。

(三) 報表之種類

財政報表之種類，不外分作兩種：其一，用以表示財政現狀，其名曰資產負債表。其二，用以表示財政經過情形，其名曰損益計算書。後者有如影片，前者則類似照片。影片中之過程，為事實經過情形。其最後之一幕，則為以上過程之結果。表示結果所用之資產負債表，其中所列者為資產負債科目 (Real accounts)。表示經過情形所用之損益計算書，其中所列為損益科目 (Nominal accounts)。徵諸私營事業之會計報表，無不皆然也。以上二表，斯為正表。而為說明上項表冊相互之關係，則應有分析表之編製，為資金來源處置表等是也。又為說明上項表冊個別詳細之情形，則應有附表之編製，如財產目錄等是也。

綜上所論，在商業會計及公有營業機關會計之中採用上述各表，其功效為已足。但是此種報表上之科目，一方於政府普通公務機關，不能盡情採用，一方於政府普通公務機關之財政情況，又不能盡情為之披露。故其中必有若干之特點，足資吾人所討論。但所有之特點，又要以不能超越表示財政經過情形及現狀範圍以外，此又不可

不知也。抑尤有進者，本章第一節中所論編製報表之對象有三：一爲主管機關，一爲其他政府各級機關，一爲民衆團體。各方面所欲參閱之報表，各有數種。但合而言之，亦只分爲兩類：表示財政經過情形者，爲收支科目分類各表，其餘各表，則皆表示財政現狀者也。故以下討論各項正表及附表內容，亦分財政現狀及經過情形兩面言之。茲先將各項正表之名稱，述之於後：

I 表示財政現狀之報表

1. 資產負債表

2. 實力負擔表

II 表示財政經過情形之報表

1. 收支科目分類表

2. 收支程序分類表

(四) 報表之內容

1. 資產負債表

i. 普通資產負債表

資產負債表，係用以表示本機關某期間資產負債及淨值之情形，又資產大於負債，方爲所有者之淨值，否則

爲其虧損，亦已詳敘於前矣，表示淨值數者，在普通私人或團體企業，平時多以資本主或股本或盈餘公積等科目以名之。在公有營業機關，平時多以政府長期資金盈餘公積等科目以名之。但在政府普通分務機關，一方無有私人投資之事實，一爲有若干與營業機關共同之性質，故此項報表仍然可以存在。惟「資本主」與「股本」等名詞，應行更換，而另以「盈」與「絀」等字樣以替代之。茲將政府各級機關所有之資產負債表製式如下：

資 產 負 債 表

某 年 某 月 某 日

科 目	金 額		
	某 年 度	某 年 度	增 或 減
資產類： I. 現金 II. 其他流動資產： 1. 應收票據 2. 應收賬項 3. 應收稅款 4. 物品材料 5. 其他 其他流動資產總額			

III. 遞延資產：	項總額					
1. 預付延資產：	項總額					
IV. 固定資產：	項總額					
1. 土地						
2. 房屋						
3. 器具						
4. 未完工程						
5. 其他						
V. 其他資產	資產總額					
VI. 負債類：	項總額					
I. 應付票據	項總額					
1. 應付票據						
2. 應付賬項						
3. 應付利息						
4. 其他						
II. 其他短期借款	項總額					
1. 短期借款						
2. 對於其他信託之負債						
3. 對於私人信託之負債						
4. 簽訂合同或定單上未到期之付款						
5. 其他						