

立信會計叢書

公有營業會計

余肇池編著

立信會計圖書用品社

發行

立信會計叢書

公有營業會計

余肇池編著

立信會計圖書用品社發行

立信會計叢書 公有營業

定價 元 角
(小埠酌加郵運費)

編者 池倫
著者 肇序
發行人 余潘

發行所 重慶藥王廟街二十五號
立信會計圖書用品社
分公 司 桂林 興湖 東四 上四 號
經售 處 全國各大書店
印刷者 立信會計圖書用品社
南岸海棠溪敦厚上段八號

中華民國三十二年十一月(渝)再版

行政院令

三十年十一月七日

奉

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

院長 ~~蔣中正~~

序

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

序 潘序

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

民國三十二年元旦潘序倫序於重慶立信會計師事務所

公有營業會計

編輯旨趣

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

公有營業會計目錄

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

(二) 暫行營業基金預算書表格式.....22

(三) 對於營業基金預算科目及書表格式之芻議.....25

第六章 關於公有營業歲計事務之其他法令.....27

1. (一) 辦理營業預算施行注意事項.....27

(二) 國營事業政府資金計息及盈餘分配原則.....32

(三) 關於編製營業預算業務費用得依營業實際需要伸縮之解釋.....33

(四) 行政院對於事業經費預算內管理費用與非管理費用限制.....34

.....流用之規定.....34

第七章 公有營業之會計法規.....35

2. (一) 公有營業機關.....35

(二) 公有營業之會計事務.....36

(三) 公有營業之會計為附屬單位會計.....38

(四) 公有營業會計之特點.....38

第八章 暫行公有營業會計制度之一致規定(一).....42

01 (一) 一致規定實施之範圍.....42

01 (二) 一致規定中之會計報告.....43

01 (三) 會計報告格式之商討.....45

第九章 暫行公有營業會計制度之一致規定(二).....57

1. (一) 關於會計科目之總說明.....57

(二) 關於會計科目之總評議.....60

(三) 各業會計科目舉隅.....62

第十章 關於盈虧撥補科目之研究.....71

(一) 營業會計事務處理程序.....71

(二) 總損益科目之絕對需要	72
(三) 公有營業盈虧撥補問題	73
(四) 一致規定內所設盈虧撥補科目	74
(五) 盈虧撥補科目之明晰運用	78
(六) 盈虧整理事項之檢討	82

第十一章 公有營業成本會計事務處理通則(一) 83

(一) 總則	84
(二) 生產成本	87
(三) 材料	87
(四) 人工	89
(五) 間接生產費用	91

第十二章 公有營業成本會計事務處理通則(二) 93

(一) 推銷成本	94
(二) 直接業務成本	96
(三) 間接業務成本	97
(四) 管理成本	98
(五) 其他成本	99
(六) 附則	100
(七) 關於本通則之結論	100

第十三章 關於公有營業會計事務之其他法令 100

(一) 公有營業會計制度設計之要點	101
(二) 公有營業機關收支處理及查核辦法	105
(三) 設置公有營業及公有事業機關會計統計機構辦法	107
(四) 設置公有營業及事業機關會計統計機構之標準	108
(五) 公有營業及事業機關辦理會計人員暫行規程	110

第十四章 現行公有營業會計中幾個特殊問題.....111

- (一) 營業盈餘之繳庫.....112
- (二) 管理費用之限制.....113
- (三) 資本文出之處理.....116

第十五章 推行公有營業會計制度所感之困難.....120

- (一) 困難之在業務管理方面者.....121
- (二) 困難之在辦理預算方面者.....121
- (三) 困難之在審計事務方面者.....123
- (四) 困難之在編製報表方面者.....125

第十六章 關於改革我國公有營業會計制度之芻 議.....126

- (一) 力求完備法規.....127
- (二) 注重齊一步度.....128
- (三) 改善人事困難.....130

公有營業會計

第一章 引言

我國政治理想，素不取與民爭利。歷代以來，非惟政府本身。諱言營利事業。卽政府官吏。從事私人經營。亦在禁止之列！迨及二十世紀。因新經濟潮流所趨。諸國政府。始仿法歐美。試辦公營事業。如大滙銀行。如國有鐵路。如招商局。如官銀局等等。皆其較著者也。鼎革以還。民國執政者。遂仿照而創立官營事業。然亦只限於經濟理論中所示宜於經營之範圍。鮮有逾越。當時。盛稱之茶、電、郵、航。大抵屬於公用性質。並非漫無限制者可比。

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

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

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

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

第二章 公有營業會計釋義

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

(一) 營業會計之特質 先論營業會計。即感大海茫茫。鮮有涯際。因營業種類。至為繁多。且日新月異而歲有增加。營業會計。自不得不隨事實需要而連帶發展。例如「辦理預算收支分類標準」中。分營業種類為路政、電政、郵政、航業、農業、礦業、工業、商業等類。「辦理營業預算應行注意事項」中。暫分營業種類為農業、礦業、工業、商業、金融業、森林業、漁業、牧業、路政、電政、郵政、航業、等類。又如「暫行公有營業會計制度之一致規定」中。則依照工業、礦業、商業、金融業、電氣業、自來水業、郵遞、電信、及水陸空運輸業、等而為之分類。再如「設置公有營業及公有事業機關會計統計機構辦法」中。又分營業為工礦業、金融業、軍需兵工業、交通運輸業、貿易業、公用業、公賣業、等類。四

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

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

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

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

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

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

自來水業 自來水業。亦係公用性質。關係民衆生活。比電氣業尤爲切要。內部管理問題。與夫會計特質。均與電氣業相同。無待贅敘。公用

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(三) 公有營業會計制度。再次就「會計制度」問題。加以論列。則公有營業會計制度一名詞之釋義。可以暫告結束矣。夫公有營業之種類。既如此其繁。而事實上一機關兼營數業。或一機關下，偏設分支機關者。亦屢見不一見。故云一機關之會計制度。正如吾人一身之衣服冠履。應使修短合度，寬窄適宜。決不可張冠李戴，更不應強不齊以為齊也。主計處有鑑於此。曾規定各機關會計制度。應由各該機關主辦會計人員擬定。呈報核准施行。固亦深悉各機關會計制度，應各適其適。初不必強使雷同也。

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