

大學叢書

中國政府會

雍家源著

商務印書館發

大 學 叢 書
中 國 政 府 會 計 論

雍 家 源 著

商 務 印 書 館 發 行

中華民國二十二年十一月初版

(二〇七五四)

大學叢書
教本 中國政府會計論 一冊

每冊定價大洋一元

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 滕秉奎)

自序

近數年來，著者在財政部會計委員會，主任財務會計設計工作。亦嘗於京滬各大學，數度教授官廳會計一科。當以泰西各國書籍上之理論，既未盡合吾國國情，而國內專書無多，所發行者，又於現行法令與制度，略而未詳，用於講學治事，都無是處。輒思本其所知，及實地經驗所得，而有編書印行之動機。初在國立中央大學，金陵大學，光華大學所編述者，祇爲大綱。繼在中央陸軍軍官學校所印講義，爲本書之初稿。在中央政治學校所印講義，爲改正稿。而在本書，則屬第三次稿矣。時歷數載，稿經三易。於所搜羅材料，已盡力爲最審慎與最新穎之抉擇。然顧此失彼，在所難免。若得讀者不棄，進而教之，則幸甚矣。

全書無慮四十萬言，謄正校讎之役，胥獲良朋之助。而材料之搜集，體裁之商略，得力於楊澤章君者尤多。爰述於此，用誌不忘。

中華民國二十二年七月一日，雍家源序於南京。

凡例

(一) 本書所論政府會計，係採取會計學廣義之解釋，故包括財務行政秩序及簿記組織系統兩主要部份。

(二) 本書各篇之次第：先為緒論，其中分為三章，於政府會計學之意義，及辦理會計事務機關與工作人員，分別加以討論。次為財務行政秩序論，其中分為六章，係分別討論預算，現計，決算，及審核各點。再次為簿記組織系統論，其中亦分六章，係分述其原理，現行制度，及由著者個人所發揮之批評與擬議各點。最後為附論，祇有討論辦理會計事務機關成立，交代，及結束各點之一章。

(三) 本書每章內各節目之次第：先述其普通原理，次及於吾國現行之制度，然後參照理論與實施情形，加以批評，最後為著者個人對於以上應有制度之擬議。第三編簿記組織系統論，全編視為一章。該編中各章相承之次第，恰與上述每章內節目之次第同。

(四) 本書內容：第一注重於普通公務機關會計制度，而略於公有營業機關部份。第二注重於中央各機關及所屬會計制度，而略於地方各機關及所屬部份。第三注重於普通會計事務，而於審核部份，祇討論其政治問題，并未及於審核之技術。第四關於應有簿記組織系統之擬議，注重普通徵收與支出機關，而略於金庫及會計主管機

關部份。總上所述省略之部份，日後將另著專篇以論之。

(五) 凡法令之已廢止，及制度之已廢除不用，在本書內，一律屏除不錄。凡所舉之現行法令與制度，俱酌取其要點，用敘述體裁，列入本文，而不錄公佈之全文。

(六) 本書內所有會計名詞，已見現行法令與制度者，仍依原有之規定。無規定者，依極普通而合理之譯名。惟有極艱澀名詞，始將英文原名註入之。

目錄

第一編 緒論

第一章 政府會計學之意義.....一

第二章 政府辦理會計事務之機關.....二一

第三章 政府辦理會計事務之人員.....四八

第二編 財務行政秩序論

第一章 概算預算及月份分配預算.....五七

第二章 現計上——收支程序.....一八八

第三章 現計中——收支報表.....二四〇

第四章 現計下——月份收支計算書類.....二九四

第五章 決算.....三三二

第六章 審核.....三五—

第三編 簿記組織系統論

第一章	本編總論	三七七
第二章	現行制度——徵收機關	四五六
第三章	現行制度——支出機關	四七二
第四章	現行制度——金庫及國庫	五〇二
第五章	現時改革中之制度——中央各機關及所屬統一會計制度	五一九
第六章	對於以上各項制度之批評及擬議	五七三
第四編 附論		
第一章	辦理會計事務機關之成立交代及結束	七〇七

中國政府會計論

第一編 緒論

第一章 政府會計學之意義

一國治亂之原，由於政治者半，由於經濟者半；而國家財務行政，又繫乎二者之間。是以財政紊亂，影響所及，政治既末由清明，而民生亦難解決。試觀吾國二十年來，在上則貪污官吏，巧取豪奪，財政之不上軌道，概可想見；在下則強者掠劫，弱者怨讟，財政之無辦法，亦可知矣。長此以往，伊於胡底！所以納諸軌範，止於至善者，其道爲何？惟有嚴格監督。監督之道爲何？惟有厲行會計制度而已。使會計制度而能暢行無阻，其結果消極方面，財政可以公開，其不上軌道者，自上軌道矣。積極方面，可以剷酌盈虛，開源節流，其無辦法者，亦自有辦法矣。著者執筆爲以下之著述，不僅希冀以一己之所學，供獻於同好，而喁喁望治之心，亦未敢後人焉。茲先將會計在財務行政上之地位詮次於下：

第一節 會計在財務行政上之地位

第一目 財政學上不易之原理

美國財政專家華洛伯 (Willoughby) 氏有言：「欲弭亂致治，造成一有效率之政府，其中雖有各種原素，而以財務行政爲首要。」此語之涵義，可就下列主觀與客觀兩點解釋之：第一就主體言，財務行政爲一切行政之中心。事無鉅細，非錢莫辦，尤以近世重視物質建設之時代爲然。譬如國防工程，運輸工具，以及其他大規模之公有營業機關，皆須極鉅之資本，方能舉辦。此項鉅額之資本，應如何取得，如何保管，如何支配，實爲行政上最大之問題。此問題一經解決，其他枝節問題，皆迎刃而解。第二就客體言，財務行政一上軌道，即表明其他一切行政，皆循軌道運行。故吾人可以財務行政爲測量其他一切行政效率之工具。所謂財務行政問題，首應注意於政府歲出之情形，以及應付此種歲出之準備。財政專家對於此種問題，嘗有一術語名之曰「量出爲入」。次應注意於財源開發，徵收，保管，與支配之方法，財政專家對於此種問題，亦有一術語名之曰「開源節流」。前者爲體，後者爲用，斯爲公家理財不易之原理。

第二目 財務行政上可易之制度

就實施方面觀之，政府一切措施，罔不與財務息息相關。故凡一種表明公款收支存留情形之會計正確報表，

就其量言，政府各機關，皆應包括在內。就其數言，錙銖必盡羅列。依據此種報表，詳為剖分，或以時為比較，或以類為區別，亦足覘行政官吏過去之成績若何，現狀若何，以及今後施政方針，當如何而決定。基於上述，凡行政措施，皆與財務有關。而辦理財務行政之官吏，自應通力合作，共躋於成。故財政專家於論理外，尤當着重制度。理論賴乎制度而行，制度本諸理論而立，實相互為用者也。顧泰西各國對於財務行政，初無一極端完善之制度。且學者對於制度，亦少有系統之研究。換言之，即政府對於人民所委托首要之事務，尙未能得一合理化之方法，以資處理。是有望治之心，仍無相當致治之術。然則公家理財，其制度上固尚有斟酌之餘地也。現時所論甲國財務行政制度，較乙國為優劣之判者，亦不過為一比較語詞而已。

第三目 財務行政上最重要之事務

(一) 決定政策

第一目所申述者，為財政學原理以量出為入為體，以開源節流為用；換言之，即以收支適相脗合為原則。顧理論恆未必與事實相符。任何國家實際上收支，每多不能適合，或收浮於支，或出多於入。於是在預定財政政策以前，必須妥謀善法，用資彌補，未若私人之可臨渴掘井也。且一國之財政政策，其意義之重大與繁複，亦與私人或團體之企業完全不同。良以公款之收支原無自然脗合之理，而其來源與性質，復各具特性。惟在財政政策既定之後，財用兩方，務使平衡而後可。至若平衡之方法，不外下列數種：(一)不開發歲入來源，或增高稅率，而求歲出數額之

減少。(二)不減少歲出，而另開發稅源或增高稅率。(三)歲入與歲出雙方同時進行增減以求脗合，於萬不得已時，始以發行公債爲彌補之方法。總之，以上三種預算平衡方法之決定，居財務行政上首要之地位。此項政策既定，則預算方案之編製，決定，執行，及監察諸事務，亦隨之而定矣。故論財務行政上之要務，首推政策之決定。他若貨幣政策，如本位幣之用金用銀問題；貿易政策，如採取保護或自由主義問題；及匯兌政策，如定貼現率之高低問題；諸如此類，實與一國財政之關係甚深，其應如何決定之處，務須事先有周詳之規劃。否則措置稍有乖誤，國計民生所受之損失，直不可以數計。此亦決定政策中之其他要務焉。

(二)會計監督

試就財務行政秩序言之，預算方案云者，係對於被預算年度內一切歲出歲入之總額，由立法或民意代表機關，事先加以釐定之謂也。換言之，即將上述已決定之原則，爲一具體之方案，俾行政機關之工作，得有準繩。至考察行政機關執行預算已至若何程度，是爲現計之工作，一被預算年度過去以後，歲出與歲入數額，再經一度之整理，以與預算數比較核對者，是爲決算之工作。總之，預算方案爲財務行政上工作之準繩，是爲未來之計劃。考察收支存留之實況，將以鈎稽現在之狀況。至於收支報銷之審核，將以考查過去之情形。三者相互爲用，缺一不可。是以預算現計與決算，爲財務行政上一定不易之秩序。此皆整個屬於會計上之事務，故論財務行政上之要務，次推會計監督。明乎此，會計在財務行政上之地位，可以思過半矣。再就簿記組織系統一方面言之，凡一機關所有賬簿之記

載，應盡量表示實際情形，而不容有絲毫不實不盡之處。欲求達到斯項目標，第一須有完善之簿記組織系統，第二須有稽察職權之行使。蓋在實行稽察職權以前，對於簿記組織系統，須加注意。苟組織系統之規定不全，則監察權之精神，亦必隨之泯滅。反之如有完善之賬簿，更施以稽察之程序，此時縱有不法之官吏亦難施其伎倆。貪污之事，即已發生，亦易敗露。以上所謂簿記與稽察兩項，仍屬於會計上之事務，亦即以會計方法監督財政之一義也。

第二節 政府會計學之定義

第一目 何謂會計學

會計學 (Accounting) 爲論理科學之一種，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。其功用在使主管人員就財政數字報表，第一可知過去及現在經營之狀況，第二可藉作日後擬定業務方針之準繩。是以會計學所負最重要之使命，在以敏捷之過程及明晰之方法，編造報表，以供主管人員之參考。基於上述，欲收實效，首須將主管人員所需要參考之資料，研究透澈，并搜集原始憑證，以爲編造之根據。然後依照簿記方面之技術，從事登錄簿冊，總清賬戶，及分戶賬簿等項之設計，所謂敏捷之過程是也。同時力求報表格式內容之修進，如科目命名務求恰當，排列先後必合條理，所謂明晰之方法是也。凡此種種，無非爲讀此種報表者之便利，使其不致有毫釐千里之差。而主管人員決定日後方針，亦即緣此爲依據也。是以一種財政數字之報表其取材及

編製，絕無貿然從事者。而現時研究此項技術者，亦隨現代國家社會需要，蔚然日起矣。以上所論，尙偏重於簿記組織系統一方面。近世會計學，對於執行財務行政之秩序，亦多加以規定。譬如成本會計學中，除於工廠部份之記賬方法，加以彈討外，其他關於處理物品及勞役之程序，亦莫不有詳細之設計。故現時會計學之範圍，至少應包括財務行政秩序及簿記組織系統兩大部份而言。抑尤有進者，社會上各種企業各有其特點，即同一企業中之各個組織，因時間或空間關係，當無有一絕對雷同之機關。若就各種企業，研究會計制度，何止千百其數。所謂普通會計原理，不過就各種企業中，研究一普通會計程序，同時得於各方面引用之耳。會計學，特一提綱挈領之學科而已。

第二目 何謂政府會計學

(一) 穆銳 (Morey) 氏定義

政府會計 (Governmental Accounting) 或稱公家會計 (Public Accounting) 係指明為政府各機關及各種公益事業之會計。所謂政府各機關者，乃指中央與地方各級政府及所屬而言。至屬於各種公益事業者，則有學校醫院及圖書館等。上述各方面，關於財政與會計問題，各有其特點，實與各種私人或團體企業之複雜情形相類似。又所謂政府會計原理者，不過說明一主要會計程序，可以同時引用於各方面，亦與普通會計原理，足以賅括各種企業之會計程序者無異。

(二) 多爾 (Dohr) 氏定義

市政會計 (Municipal Accounting) 或稱政府會計，又稱公家會計，係爲會計學中之一種。其內容計包括中央與地方政府及所屬與各種公益機關之會計。其普通原理，與商業會計相同。但因上述各方面，其目的，組織，管理及理財各點，各有其特性，故與商業會計上之處理方法，卽有顯然之區別。市政會計學者，卽研究如何處置此個別問題之學科也。

(三) 政府會計學之真義

依據前目所舉會計學定義，以及前兩段所申述政府會計學之定義而論，政府會計學之內容，與普通會計原理，不無差異者，以其領域各殊耳。總之政府會計學爲會計學中之一種，所研究之內容有二：第一爲各級政府及其隸屬於政府各機關，關於處理財務行政上預算，現計，及決算三項之秩序，此爲普通會計中所不習見者。第二將用何種簿記之技術，以編造斯項秩序上所應產生之報表。就第一目標言，其效用在以預算管理之方法，卽會計之法，監督財務行政。就第二目標言，其效用在以敏捷之過程，及明晰之方法，以產生上項行政秩序上所需要之數字之報表。庶使行政主管長官，得知其管轄機關內之財政現狀及過去情形，并可藉以爲決定日後大政方針之根據。而在審核方面，亦可利用斯項簿記之組織，以實行稽察之職權也。以上皆就政府機關本身而言，民主國家之官吏，係受人民之委託以完成其責任。對於其職務，有向委託者報告之義務。其中尤以負有公款收支存留之責任者，平時應有一精確詳細之記載，然後將此種記載，向人民公佈，一則使人民信任政府，一則政府亦可藉此解除其責任。

故整理會計，公布所編造之報表，實寓有公開財政與消弭亂原之深意在焉。總上所論，政府會計學之目標，就其主要者言之，則有下列三端：

1. 用預算管理法監督財務行政。
2. 擬定簿記組織系統，以產生有關財政數字之報告。
3. 使政府一切收支數目，得以公諸人民，既使人民了解政府管理財政之狀況，又可為公開財政消弭亂原之工具。

第三節 政府會計學之範圍

政府會計學包羅之範圍至廣，非僅研究狹義之官廳機關會計原理與實務為已足，實包括一切公共團體之會計方面事項而言。故多數會計專家，輒以公家會計學一名詞，為斯項學科之定名。每一機關，無論其地位之崇卑，組織之廣狹，要皆非錢不辦。一與財貨有關，則一切收支手續，亦即隨之而起。是政府會計學之範圍，實視政府二字所包括範圍之廣狹為斷也。茲先將政府之範圍討論於下：

第一目 政府之範圍

所謂公共機關者，易詞言之，即國家及其他公益團體之謂。此種機關，大別可分兩類：

1. 普通公務機關 所謂普通公務機關即指國家一切不含營業性質之機關而言。其中所包括者又可分爲兩類：（一）爲各級政府機關，如中央與地方各級政府機關及所屬是也。其所隸屬之系統，與所包括之範圍，應照組織法中所規定者爲依據。（二）爲公益團體及自治團體，如學校、路局，以及公立慈善團體，與地方參事會、國民參政會等組織，皆屬之，亦即不含營業性質之機關也。

2. 公有營業機關 所謂公有營業機關，係政府爲人民所設置之公營事業團體。其中所包括者，又可分爲八類，其名稱如下：

1. 路政機關，凡關於鐵路公路之管理局皆屬之。
2. 電政機關，凡關於電報電話之管理局皆屬之。
3. 郵政機關，凡關於郵政之管理局皆屬之。
4. 航業機關，凡關於通商船舶之管理局皆屬之。
5. 農業機關，凡關於農林漁牧機關皆屬之。
6. 鑛業機關，凡關於煤鐵及其他金屬物與非金屬物之鑛廠皆屬之。
7. 工業機關，凡關於工廠局所等機關皆屬之。
8. 商業機關，凡關於國家銀行及郵政匯業儲金局等機關，皆屬之。