

大學叢書

中國政府會計論

上冊

雍家源著

商務印書館發行

大學叢書

大學叢書

中國政府會計論

大 學 叢 書
中國政府會計論

上 冊

雍 家 源 著

商務印書館發行

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.....三五二

第二編 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，其道為何？惟有嚴格監督。監督之道為何？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，可以劑酌盈虛，開源節流，其無辦法者，亦自有辦法矣。著者執筆為以下之著述，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。一此語之涵義，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，共濟於成。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，其制度上固尙有斟酌之餘地也。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昭合，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，尚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，加以研討外，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。

(11) 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，即有顯然之區別。市政會計學者，即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，即會計之方法，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，有向委托者報告之義務。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。