

中國政府會計論

冊 上

著 源 家 雍

商務印書館發行

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

第三章 政府辦理會計事務之人員……………四

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

第二章 現計上——收支程序……………八

第三章 現計中——收支報表……………一四

第四章 現計下——月份收支計算書類……………二九

第五章 決算……………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，弱者怨謫，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。」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，仍無相當政治之術。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，即以收支適相膾合為原則。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膾合之理，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配合，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，加以筆討外，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

(1) 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，又可分為兩類：（一）為各級政府機關，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為依據。（二）為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，係政府為人民所設置之公營事業團體。其中所包括者，又可分為八類，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。

第二目 政府會計學之範圍

政府會計學爲研究關於以上各種機關會計之科學。今已將政府各機關之範圍劃分多類，則政府會計學，亦必因之分爲多種矣。又在廣義之會計學中，並將一部份審核方面原理及實施問題，包括於內。是項賦有審核職權之機關，爲考察行政官吏對於所經辦之事務而設置。其職務分審計與稽察兩種，至其詳情，將於以下各章中詳論之。故吾人研究政府會計者，又將繼起研究審計學。廣義之政府會計學，當然包括若干審計學部份在內也。

1. 普通公務機關之會計 現時所論政府會計學，就其狹義一方面觀察之，概指普通公務機關之會計而言。如依各機關所經管公款收支存留之事務而分類，可有下列四種：

i. 歲入事務機關之會計 凡各徵收機關皆屬之。其徵獲歲入款，係受歲入預算之限制。其支出計分解庫款，與抵解款兩種。以上收過於支之餘額，爲存留於此種機關之現金結存數。研究此種機關之會計制度及簿記組織者，嘗以財務會計或稅款會計名之。

ii. 歲出事務機關之會計 凡各支出機關皆屬之。其支出之範圍，應受歲出預算之限制。至支付上項支出時所儲備之現金，係直接向國庫領取，或由坐支與撥付等款轉賬而來。以上收過於支之餘額，爲存留於此種機關之現金結存數。研究此種機關之會計制度及簿記組織者，嘗以經費會計或支用會計名之。

iii. 經營現金收支機關之會計 就收入方面言，凡各代理國庫銀行，及各地特定或非特定之承轉收入款

機關，皆屬之。就經費方面言，凡承領及轉發經費之機關，皆屬之。此種機關專司現金存留及移轉之事務，研究其會計制度與簿記組織者，嘗以收支會計名之。

以上所述承轉收入款機關之會計又可與財務會計合併研究之。至於承轉經費款機關之會計亦可與經費會計合併研究之。故名雖有三，其實祇有財務與經費兩種之會計而已。

iv. 會計主管機關之會計 若就會計之主管機關論，例如主計處會計局職掌中，有一條規定「關於各機關會計報告之綜核、記載及總報告之彙編事項」，此種綜核記載與彙編工作，吾人應以中央總會計名之。

現時吾國每一普通公務機關之會計，至少應包括上述四種中之一種。亦有一機關包括兩種或三種會計者，如國民政府委員會之會計，因僅有經費之開支，係屬於以上第Ⅱ類者。如財政部所轄之江蘇印花菸酒稅局之會計，因同時有徵收與支用之兩項事務，故應包括以上 i、ii 兩種之會計。如教育部之會計，因同時自身為支，出機關又兼承轉各國立專科以上學校經費之事務，故應包括以上 ii、iii 兩種之會計。又如財政部所轄河北財政特派員公署之會計，同時已有徵收與支用之兩項事務，并兼任承轉河北一省國稅機關稅款之事務，又應包括以上 i、ii、iii 三種會計矣。

2. 公有營業機關之會計 公有營業機關之異於私人或團體企業者，即為公有營業機關，限制收益。首先應估定各該機關實有資產之價格，決定一合理之盈利定率，然後求得其本年應有之利潤數，加以每年營業開支之

總額，即可求得其應有之營業收入總額。再以所有交易次數除之，最後即得每一單位交易之售價，此其所以異於普通理財方法者也。此種機關每屆營業會計年度終結之時，仍應有損益計算書及資產負債表之編造，如有盈餘當解繳國庫，或留爲擴充改良之準備。倘遇虧損，可以請求國庫予以補助，此又其盈虧撥補方法上異點之所在也。因有此種異點之存在，或須採用另一會計方法以處理之。然就其大概而言，則尙與普通商業會計、成本會計、與銀行會計等仍無多出入。第吾人研究此種機關之會計制度與簿記組織者，類多以公營事業會計名之。

現時吾國會計界中，對於路、電、郵、航等管理局所，一方以其爲營業機關，一方以其有獨立資金，故嘗視爲普通政府會計之例外，無以名之，名之曰特別會計，實即公營事業會計之另一名稱也。又吾國海關鹽務等徵收機關之會計，本可以財務會計繩之，乃因有客鄉或外債賠款之關係，一面任其獨立，亦無以名之，名之曰特別會計。於是此種機關，得藉特別會計之美名，而超越中央會計主管機關範圍以外矣。

第四節 政府會計學之特點

第一目 政府各機關之特點

若論政府會計學之特點，必先就政府各機關之特點，加以研究。其理由與先討論政府各機關之範圍，而後及政府會計學之範圍相同。茲將政府各機關，分普通公務機關及公有營業機關兩方面言之。

1. 普通公務機關之特點 普通公務機關與私人或團體企業各有同異之處。其相同者，約爲下列五點：（一）必有一定名；（二）可爲訴訟之原告或被告；（三）可與私人或其他團體簽訂契約；（四）可有購置保管及變賣財產之權；（五）可以舉債。至其異點，可就以下目的，所有權、組織及管理、理財，以及信用之取得五方面觀察之：

i. 普通公務機關之目的在爲人民服務。私人或團體企業之目的在乎牟利。就目的方面觀察所得之結果，政府普通公務機關，應以爲人民服務爲目的。換言之，其於財政上自身雖無目的，惟僅爲達到各該機關所有其他目的之手段，故結果完全不能獲利。例如徵收機關所徵獲之歲入款，與自身所服務之勞役，毫無相互連續之關係。故兩者不能歸入計算，而求一盈餘或虧損之數，以此。普通公務機關，絕不以積蓄財貨爲目的，同時又須以利他心爲發動之原則。是與私人或團體企業之以自身爲目的者，迥乎不同。緣後者之企圖，強半爲牟利耳。

ii. 普通公務機關所有權屬諸公有私人或團體企業所有權屬諸私有。就所有權方面觀察所得之結果，一公務機關之長官，係依法由上級機關所委派或由人民直接選舉而來。其處理事務之全權，操之於負責人或負責人團體。此種負責人，祇能有權處理其分內之事務，并非各該機關資產之所有者。遇有卸職之時，絕無人能以各該機關資產，折價推讓之理。是故政府各公務機關之所有權，不屬於任何人，而仍屬諸全體人民。且此種機關，爲一含有強制性之公共團體，其組織力最爲強大，得隨時強行其團體意志於人民，以徵獲其所需之收入。如各項租稅費捐等是。換言之，即在此種政治組織之下，人民各有被強制納稅之義務。但關於上項團體意志最

後決定之權，仍屬諸全體人民。如關於政府之歲入法案，應由立法或民意機關，事先決定歲入預算以限制之。至於私人或團體企業所有權，自當屬諸私有。此種組織，謂之共同團體，對於其團員，僅有相對命令懲戒權，而無絕對強制之權。於法律許可範圍內，應任其自由加入或脫離也。又此種團體，當每會計年度結束之後，有盈餘即可攤派收益。於解散時，如有賸餘資產，又可攤派於資本主或股東也。

iii. 普通公務機關之收支一律受預算之限制。私人或團體企業之收支少有受預算限制者。就組織及管理方面觀察所得之結果，現時各國之治權，大致俱採三權分立之制度，吾國則更加考試監察二權。故在政府普通公務機關，其組織上分權制度之採行，現時實為重要。至若企業方面，現時之組織，仍有集中管理之趨勢，以上為組織方面之區別。至於管理方面，則以政府官吏所經辦事務之成績，與官吏自身似無直接利害之關係。職是之故，其費用每屬無益之開支，而且事務進行上，恆呈緩滯之現象。個人或團體企業，依照章程規定選舉董事，及監察人，或聘用經理管理各該機關之事務。斯項人員，大都與其事業皆有直接利害之關係。故其費用，可以較省。而且事務之進行，又多敏捷靈活，合於經濟原則也。基於上述，故在政府普通公務機關，為考察行政效率起見，不得不採用預算管理方法以監督之。如各項費用之支出，能完全受歲出預算之限制，流弊自少。而在企業方面，現時尙少有採用預算制度者。

iv. 普通公務機關之收支又受專款所限制。私人或團體企業之收支鮮有所謂專款之劃分者。就理財方