

湖北揚汝梅著

論審計制度

茹欲立題

論審計制度目錄

緒論

- 第一章 審計機關如何組織
- 第二章 審計職員如何產生
- 第三章 審計之範圍如何決定
- 第四章 審計制度之派別
- 第五章 吾國現行審計制度之治標辦法
- 第六章 審計條陳
 - 一，于先生原函大意
 - 二，復于先生函稿大意
- 第七章 對於現行審計法規之修訂意見
 - 甲，對於審計程序上之各項修訂意見
 - 乙，附述對於官廳帳簿之修正意見
- 第八章 對於財政部顧問甘默勒顧問團所擬財務監督計畫之批評

甲原計畫書節略 乙批評

附錄湯著各書一覽表(以已刊行者爲限)

民國財政論

新式官廳簿記及會計

會計法釋義

以上三種由商務印書館發行

新式銀行簿記及實務

新式商業簿記

以上二種由中華書局發行

經濟學

論審計制度

以上二種最近刊行

中國財政問題之一

論審計制度

湖北楊汝梅

緒論

近世立憲國家。對於監督財政之職務。特別注重。在憲法上通例設有三重監督機關。即立法監督機關。行政監督機關。及司法監督機關是也。立法監督之職權。在制定財政法規。議決歲入歲出預算。立法院行之。行政監督之職權。在整理財務行政。及核實收支。財政部行之。司法監督之職權。在依據現行法令及預算。審定國家收支。及其結果。以爲最後之報告。審計院行之。（吾國最近公布之國民政府組織法。置審計機關於監察院內。稱爲審計部。）吾國昔時國家機關之組織。財政與民政混合爲一。自前清改戶部爲度支部。以編審戶口一職。劃歸民政部辦理。財政始與民政分離。而責有專屬矣。然國家財政監督之權。仍爲行政機關所獨有。并無立法行政及司法監督之分也。民國以來。始有國會。元年九月。北京政府創設審計處。兼行事前監督。以形式論。吾國財政

監督機關。在彼時固已犁然具備矣。然而審計處隸屬於國務院。職權狹小。尙難獨立執行其職權。三年公布審計院編制法。及審計法。十六年布公監察院組織法。悉可稱爲獨立之財政司法監督機關。但皆僅行事後監督。十七年國民政府公布之審計院組織法及審計法。又兼行事前監督。施行未久。現又依五院組織法而併入監察院內列爲監察權之一種。此吾國審計機關成立之緣起也。

現在世界各國。尙僅實行三權憲法。其行使立法監督之立法院。屬於人民方面之代議機關。其監督政府財政之權限。不僅限於豫算。對於決算亦行之。審計院每年編製之審計報告。尙須經由內閣送交立法院爲最後之議決。故審計機關之對於立法機關。實無對等之地位。今吾國試行五權憲法。所謂立法權與監察權。同屬治權內之一部分。各自獨立實行其職權。而互相輔助。以完治權之作用。俾成一極有能力之政府。立法院之監督財政。僅依立法及議決豫算兩事行之。關於決算之監督。惟監察院內之審計機關。有最後決定全權。無須再向立法院報告。比較論之。五權憲法內之審計職權。實較三權憲法內之審計職權。

更爲擴大，

吾國今後審計進行之根本計劃。如何確定。可先從四方面研究之。(甲)吾國今後之審計機關。如何組織。(乙)吾國今後之審計職員。如何產生。(丙)吾國今後審計之範圍。如何決定。(丁)吾國之審計制度。應屬何種派別是也。根本計劃既定。再進而研究審計施行之節目。自能迎刃而解。別無難事焉。茲分段論列如左。

第一章 審計機關。如何組織。

歐戰以後。世界各國之政治組織。頗有根本改革者。其審計組織。亦受此影響。多生變化。欲論吾國今後之審計組織。可先評論歐戰後世界各國之現行審計組織。然後參酌國情。及五權憲法之精義。而得一公正之論斷焉。今將各國審計組織之有特殊情形者。提出評論之。

(一)美國審計組織。

美國於財政部官制內。設審計官八人。此八審計官。分任審查十部之收支計算

。每審計官主管一部。亦有一人兼管兩部者。是以有財政部審計官。海軍部審計官內政部審計官外交部及其他各部審計官等區別。

(簡評)美國審計制度。最爲奇特。審計官附設於財政部官制內。只可稱爲行政監督。別無財政上之司法監督機關。其奇特一也。審計官分居八署辦公。其奇特二也。美國古德諾博士前在北京審計院演說。內有美國分部審計之制。最爲不善。審查決算。依會計事務之種類。各須專門學識。分署審計。則各署均須備有各項學識之專門人才。額數既多。不免重複等語。

(二)瑞典腦威丹麥之審計組織。

瑞典腦威丹麥三小國。並未特設審計機關。每年國家決算送到國會時。由國會臨時組織決算委員會審查之。

(簡評)此因該三國地狹政簡。財政收支不繁。無須別設審計機關。若施行於地大物博之我國。則不相宜。

(三)俄國之新審計組織

大戰後之俄國。其國家機關。已無行政立法司法之區別。其審計委員。亦爲政府委員之一。隸屬於中央執行委員會。

(簡評)審計機關。應立於行政立法兩部之外。始能公平執行其職務，(吾國現在創行之五院組織法。卽劃審計於行政立法兩院之外)。俄國革命以後。其統治國家之機關。雖有蘇維埃會議，中央執行委員會。及人民委員會之三種。而論其實質。實爲一權政治。並無立法行政司法三權之分。其審計機關之不獨立。爲其政治上當然之結果。

(四)奧國之新審計組織。

查奧國新憲法第一百二十二條。內載審計院直接隸屬於國民議會。審計院以院長及必要官吏並補助吏員組織之。等語。第一百二十三條。審計院長與聯邦政府各員。負同一之責任。審計院長得依國民議會之決議。使其退職。第一百二十七條。關於聯邦會計。依此法屬於審計院權限者。關於各邦之會計。亦得依邦憲法。委任於審計院。

(簡評)查奧大利新憲法。其聯邦政府之全體閣員。均由國民議會選舉。其退職亦得由國民議會。以不信任之決議行之。內閣已爲國民議會之下級機關。則審計機關。亦只能隸屬於國民議會。俾與閣員負同一之責任。

(五)英國審計組織。

英國憲政。偏重立法權。故英國審計長官。立於政府與國會之間。有代國會監視國庫金之責任。英國歲入程序。其收入官吏收到現款時。存入英蘭銀行支行。同時報告徵收本廳。徵收本廳接到收入官吏報告時。英蘭銀行收到支行送金時。均須報告審計長官。此其對於收入之事前審計也。英國歲出程序。分爲二段。第一段自銀行之國庫帳內支出。付於同行內支出事務官。謂之支出。第二段自支付事務官之手。支付於債權人。謂之支付。但英國財政部無直接支出國庫金之權限。須先求審計長官之許可。財政部對於經常費每三個月預計其必要額。臨時費每季一二次預計其概算數。請求審計長官審查。審計長官審定後通知銀行。始能由國庫帳上。移付於支付事務官。此其對於支出之事前審計也。至

於事後審計。英國向不重視。漸次國務繁劇。始悟事後監督。亦不可忽略。現在英國審查決算之方法。亦大致與他國相類。

(簡評)英國之財政部長。在閣員內占最重要之地位。所有各部辦理支付事務。及編製決算之會計長。均由財政部長。於各職員中指命之。(十六年財政部公布之會計主任考試章程。甲等派往直轄徵收機關。乙等派充各省財政廳所屬徵收機關會計主任。即略師此意。)審計長官則以國會代表之資格。監督財政部長。以示限制。然而審計長官。仍由英王任命。不由國會選舉者。則以審計爲公平無私之職務。選舉則恐其偏於黨派私見。不能爲平情之審核也。(吾國五權憲法之考試權。正以補救選舉之缺陷也。其理由另詳第二章。)

(六)法國之新審計組織。

考法國審計院之職權。以事後審計爲其專責。事前監督。由國會決定。歸財政部執行之。在法國稱事前監督。爲已決未准支出之監督。其意謂各部院已經決定之款。唯尙未經會計檢查官核准支出耳。法國各部設一會計檢查官。由財政部

長遴員呈請總統任命。俾分任各部事前監督之職務。此會計檢查官之職權有二。一爲顧問職權。一爲監督職權。顧問職權。不過陳述意見。採用與否。全在財政部長。而監督職權。則甚擴大而重要。觀於一九二二年。(即民國十一年)法國公布之事前監督法令。可以知其效力之廣汎矣。茲摘錄其要點。如左

(一)各項法令契約。及其他決定事項。其內容有涉及支出事項者。須先送會計檢查官簽署。否則不能頒布施行

(二)會計檢查官。在其簽署以前。應考核該文件所列款項。是否在豫算內。是否與法令相符。數目是否正確。有無現款。足以應付此項支出。

(三)會計檢查官。對於送請簽署之支付文件。認爲不正當者。得拒絕簽署。

(四)各部部长。對於會計檢查官之拒絕簽署。不能滿意時。可備說明書。送會計檢查官復核。檢查官如認爲理由充足。即補行簽署。否則將全案轉呈財政部長核辦。

(五)各主管官署所發支付命令。若僅有該管部長或其他官吏簽署。未經會計檢

查官簽署者。不得准其支付。

(六)會計檢查官認爲不合之支付命令。於簽署傍。得加註明。國庫對於檢查官附有注明之支付命令。非得財政部長之特許。不能照付。

(七)各署長官或故意玩視法令之規定。未得會計檢查官之簽署。或財政部長之同意。而支出豫算所無之款項者。應受刑事處分。褫奪其公權。並科以損害國庫之處分。

(八)各部部长對於財政部長之批駁。在實際上得提出閣員會議解決。因此爲解決閣員意見紛歧之一正當機關。如閣議以爲可行。財政部長亦即命令會計檢查官簽署。

(簡評)查法國在一九一三年。其歲出豫算爲五十億六千六百萬佛郎。歲入爲五十億九千一百萬佛郎。比較盈餘二千五百萬佛郎。至一九一八年。因戰事關係。歲出增至四百八十五億八千四百萬佛郎之巨。其審計院昔時審查五十億上下之計算。今則進而審查三四百億之計算。其職員之勤勞。可以想見。國家爲防

止歲出之增加。特於一九二二年（民國十一年）修訂事前監督方法。嚴厲執行。至一九二四年（民國十三年）歲出已減至三百一十億佛郎。不敷僅二十二億五千三百佛郎。此固由於戰後整理財政之結果。然事前審計收效之宏。亦可見一斑。然法國爲責任內閣制。欲使閣員負憲法上之責任。則立於內閣以外之審計院。不宜執行事前審計。致令阻礙政務之進行。故法國將事前監督。完全劃歸財政部執行。審計院則仍舊專行事後審計。此在法國政治上。實爲最合時宜之政策。

此外各國審計組織。並無特殊情形。且爲他人所已說明者。歐戰後亦岌重大變化。吾均省略不評。

吾國現在之審計院。直隸於國民政府。對各機關有獨立之地位。監察院成立後。審計之職權。更爲擴大。其理由已於緒論中述之。就法理與政情。以評論吾國之審計組織。比較各國審計制度。尙無遜色焉。

第二章 審計職員。如何產生。

審計職員之產生。究竟以選舉爲宜。抑以任命爲宜。可比較世界各國之現制。而得一折衷辦法。歐戰以前。審計人員之出於單純選舉者。僅有比利時一國。考比利時於一八四六年。以法律規定審計員得由國會選舉。成爲終身職。但每六年須經國會復行承認一次。此一例也。審計人員由國會推舉。國王選擇任命者。則有荷蘭一國。考荷蘭審計官由國王任命。但在任命以前。由國會每一名額推舉三名。由國王選擇任命之。此又一例也。此外各國審計職員。幾全由任命。歐戰以後。民權大盛。如奧國則全體國務員。均由國民議會選舉。故審計院長亦出於單純選舉。然特於憲法第一百二十二條第三項規定。議員及國務員不得當選爲審計院長。以維持其公平無私之地位。俄國則全國官吏。無一不出於選舉。審計委員。亦當然由選舉產生。此外各國之審計職員。至今仍由任命。不依選舉產生。此亦具有重大理由。數年前報載李君濟民及徐君滄水之審計論文。對於吾國審計院長之選舉。均認爲爲弊害甚鉅。不易防止。茲選錄一段。以備商榷。

李君徐君文論之大意。如左。

共和國之選舉官吏。本屬尋常之事。吾國憲法如果規定各項重要官吏。均由選舉產出。則審計員之選舉。亦屬當然之辦法。吾人身應表示相對的贊成。惟審計職員。具有特別性質。其選舉方法。尤應特別考求。方免流弊，否則雖於憲法規定選舉。恐亦無法選出也。試觀美法兩國。均屬共和先進國家。其國中官吏之出於選舉者頗多。（美國如大理院長及地方等官吏。均由人民選舉。）獨於審計職員。至今尙由元首任命。不敢輕用選舉制度。非不贊成選舉也。蓋無法以防止選舉上之弊害也。請擇其弊害之要點言之。（一）審計員以稽核財政上之弊竇爲其天職。其產出絕對不可以金錢運動。若採選舉制度。無論如何文明之國家。終不免有一部分人出以金錢買票之行爲。使審計員內有一部分人由金錢運動得來。則其被選時已喪失其財政上之威信。將來詎能盡忠於其職務。設竟有將本圖利之市儈行爲。發見於審計機關以內。愈足喪失國家財政上之信用。此選舉審計員不易防止之弊害一也。（二）審計爲公平無私之職務。絕對不可

偏於黨見。而選舉則唯掛名政黨者。最易當選。否則即使富有學識經驗。亦必爲人所棄。使被選之審計員。均屬一個政黨之人抑或一政黨占其多數。則審計院將爲政潮起伏之總匯。成爲第二國會矣。安能執行其司法監督職務哉。審計事。必須終日持籌握算。減少外界之活動。始能盡職。以政黨諸君之日以活動爲事。其不能終日埋頭伏案。爲乾燥無味之審計事業。可斷言也。蓋政客生活。始以被選爲榮。而運動當選。一旦興味索然。見異思遷。卽不難視審計院如傳舍。否則或虛擁其名。仍爲職務以外之活動。置正當之責任於不顧。實爲不可免之事實也。此選舉審計員不易防止之弊害二也。以上爲法美兩共和國未能選舉審計職員之緣由。而吾國則何如。（下略）

以上論文。雖多指過去事實而言。然指摘選舉之弊害。精透絕倫。欲救此弊。須有獨立之考試制度。此五權憲法所以特設考試一院也。選舉爲民主政治上之唯一選擇治才的方法。而其弊則在於金錢運動，及由政黨指定候選人之兩點。今以考試方法。代替政黨的豫選候選人。凡當選者限於曾經考試及格之人。不

惟打破一部分政客。壟斷治權的惡習。使治權絕對公開。且凡有才能之人。悉有自由應考之權利。即當然有被選之權利。亦無所用其運動也。故考試爲現代民主政治下。公開選擇人才之唯一完善辦法。只要確能實行五權憲法之考試權。將來之審計職員。不拘出自選舉。或出自任命。均無流弊。

第三章 審計之範圍如何決定。

審計機關之監督財政，得大別爲二類。其一爲專行事後監督。又其一爲兼行事前監督是也。事前監督之目的。在於防弊未然。款不虛耗。事後監督之目的。在於懲創既往。人有戒心。採用事前監督制之國。仍行事後監督。採用事後監督制之國。亦行一部分之事前監督。不過範圍有廣狹之不同耳。以學理言。事後監督。自不如事前監督之善。就事實論。則事前監督。亦有數弊。行之於責任內閣制之國家。尤不相宜。(一)侵國務員之獨立權限。而輕減其責任心。(二)行政機關徒爲遵行監督上之形式。而銷耗其精神。事務轉致遲滯不舉。(三)事前過於詳細考求。則貽誤行政之事機。事前含混承認。則事後審查。轉受其拘束。

。是以凡行事前監督之國家。必設有許多例外。然例外過多。則事前之監督。又未免成爲具文。蓋國家財政收支。事前有立法院議決之法律及預算。以爲標準。執行時又有各部長官之行政監督。及財政部之行政監督。審計院欲加入事前干涉之權限。其範圍似甚狹隘。故審計機關之職務。惟事後監督無限制。事前則無論何國。均只能行於一部分。以爲行政機關之補助。英國事前監督。僅對於財政部每三個月編製之各機關概算數行之。美國舊制。凡請款須經審計官查核後發放。惟因審計官設於華盛頓。而請款有在千里外者。事實上多不能實行。現已改用新制。其經費未經審查而發放者十之九。審查後發放者十之一而已。現今每次發款。須經審計院簽字之制度。完全實行者。爲比利時義大利等較小之國。然審計院不簽字之款。國務員仍可自行負責支出。有此例外。則事前監督之效力。似甚薄弱。吾國財政紊亂。達於極點。論者多謂欲防弊端。非採用每次發款請求審計院簽字不可。然幅幘遼闊。交通阻塞。又未能有統一之金庫。其自有收入之機關。往往自收自支。不須請款。凡每次請款者。又多屬積欠。

未發之款項。若獨於此一部分之支付命令。加以嚴重限制。似失政體之平。明乎此可知吾國審計機關。在金庫出納未能統一以前。尙難實行無限制之前前監督。查吾國創辦審計時。適有大借款之關係。彼時之暫行審計法規。兼用事前監督。徵之已往成績。惟外債支出之簽字。及事後審查。多收效果。其餘事前稽核。頗多成爲具文，三年十月公布之審計院法。改用事後監督。對於國債支出。仍照舊章辦理。假使有法以保障審計院。使之對於國債收支一部分。確能實行其事前監督。收效亦必甚大。乃徵之以前北京政府事實。歷來外內債款之成立。凡有重要或秘密關係者。事前悉不使審計院與聞。此爲事實問題。審計院固無一兵一鎗。又何能恃此數條法令。強政府以完全遵行也哉。（吾最近對於施行事前監督之意見。另於上年復陳 于院長一函內說明。茲特附錄於此文之後。以便參照。）

考五權憲法之主要目的。在建設一最有能力之政府。政府中之有直接行政職責者。則爲行政院所屬各機關。一切行政。非財莫舉。若事前監督。過於嚴密。

則行政各部。事事悉受拘束。將有敷衍塞責。不敢盡其能力之憾。故就五權憲法之本體論。頗不宜施行無限制之事前監督。惟在訓政時期。尙無國民大會以直接行使其政權。在行政方面。不免過於自由。今由治權方面之監察機關。自行其事前審計。以資補救。實亦可謂爲因時制宜之訓政辦法也。或謂議決決算。爲立法院之職權。審計院如僅行事後監督。則爲一重複之監督機關。可以不設。不知此實不明財政監督真相之論也。試一考察國家監督財政之事實。即可知其互相補助。缺一不可者也。各國立法院之監督財政權。通例分爲兩期。以議決次年度之預算爲期前監督。以承諾經過年度之決算爲期後監督。（查吾國新定國民政府組織法立法院僅有議決預算權）然政府提出於立法院之預算案。僅屬一種數字之表示。其生此數字之事實。不能悉向立法院宣布之也。惟預算之數字。爲假定的。故立法院得據政治上之方針。推定其數目而議決之。而決算之數字爲實在的。其內容異常複雜。立法院若欲詳考其真象。須將全國之收支證據。悉數調集審查。再將收支事實。與現行各種法令。詳加核對。遇有重大疑

義。更加以實地調查。始克有濟。第如此辦理。實爲不可能之事。因立法院之職權甚廣。監督財政。不過一部分之職務耳。故各國立法院審查決算之通例。均以審計院之審計報告書內所載各事實。爲其決議之根據。良以審計院有獨立之地位。其報告書內之批評決定。係屬獨立之判斷。自爲公平而可信也。從法理上立論。各國立法院決議之結果。雖不必與審計院之審定相同。而察其實際。各國立法院除因政治上之情形。特別解除政府責任外。其餘關於違法收支及超過預算支出之議決。必與審計院之審定相同。準此以論。可知審計院與立法院之兩機關。不惟無重複之嫌。且有缺一不可之勢也。

第四章 審計制度之派別。

考世界各國審計制度。可大別爲二派。一爲英美派。一爲大陸派。英爲不成文法之國。其審計辦法。大都本於其國歷史上固有之習慣。美雖沿襲英國之統系。而美之審計官。則附屬於財政部官制之內。不有獨立之地位。英國審計長官。有代國會監視國庫金之責任。故英國審計。於爭執時。其議決之權。操之國

會。美國審計上之爭執。則由財政部內之監理官裁判之。此英美派之大概。然亦各有其特別之習慣。並不全同也。大陸派又分爲二系。一爲法國系。一爲德國系。法國審計。爲純粹之司法監督。其性質殆與法院無異。於審計院設檢察長。對於出納官吏之收支計算。得以國家代表之資格。對之提起訴訟。其判決與審判有同一之効力。所謂有執行力之審計是也。德國審計。不有司法實權。純取批評態度。其批駁之結果。除隨時通知各部長官。請其執行及注意外。並報告國會及元首。以待最後之裁斷。然法系審計。偏重法令形式。頗多具文。而德系審計注重事實。對於不經濟之支出。卽不違反法令。亦得加以批駁。此又德系優於法系之點也。吾國審計制度。雖應折衷各系。舍短取長。而不經濟之支出。層見迭出。究以採取德系審計之精神爲宜。

第五章 吾國現在審計制度之治標辦法

以上所述。可爲吾國擬定審計根本計劃之參考。至於審計進行之節目。則有左列要點。應設法促其實行。

(一) 財政部須設法編製與事實接近之預算。以爲審計之根據。

預算爲審計唯一之根據。國民政府審計院早已開始審核支付命令。十七年會計年度。現已終結。而十七年度預算。尙未議決施行。至於十八年度之預算。更不知何時始克公布。此不僅審計無法圓滿進行。所有一切統一財政計劃。亦均無從著手。嗣後財政上唯一之責任。在速編一能與事實接近之豫算。依現在事實。如無法從速編成。亦可先編一季之預算。全國總預算。無法編成。可將中央與各省之預算。分別編製。無法編製詳細預算。可先編簡明預算。預算爲財政計劃之表示。及審計之根據。欲整理財政。須先編製豫算。縱不完備。總較無預算爲優。

(二) 財政部編製預算。應請監察院審計部派員參議。

編製預算。須有已往之實收實支數爲參考。始能與事實接近。民國成立十有七年。從未辦理總決算。惟京外各官署每月所編收支計算書。及證憑單據。均送北京前審計院審查。其中有無虛浮情弊。審計院知之較悉。此後若使審計機關

參議預算。可使預估之數字。漸臻確實

(二)政府須設法使金庫有統一收支之特權。以便實行事前監督。

事前監督之唯一前提。在有權停止金庫發款。以防濫用。今則全國公款。類多自收自支。不受國庫支配之款。不一而足。金庫既屬有名無實。即使法令上規定每次發款。須經審計院簽字。終不免等於具文。

(四)實行審計職務。宜增加調查經費。多派人員實地調查。以補書面審查之不足。此爲現行法令所有。從前北京審計院。亦曾經爲一部分之調查。試閱北京舊審計院所刊審計實例。益可證明從前實查之效力。實地調查。不可漫無準備。一爲劃一各官署帳簿。以便檢查。北京舊審計院曾修訂普通官廳用簿記。通行全國。(現在全國各官署尙沿用此帳簿。似已養成習慣)此爲準備之一端。一爲選擇調查人員。供職審計人員。不必人人均有調查之才識。選派調查人員。以精習簿記。能得檢查要領者爲最佳。若派出之員。不能勝任。匪惟徒糜旅費。且恐別滋紛擾。此皆審計機關內部應行準備之事也。

(五)宜調查官廳所用物品之實價。以補單據證明之缺點。

前清戶部核銷。專以舊案成例。爲准駁之標準。膠柱鼓瑟。適開作僞之端。民國審計。除依據現行法令外。更核對其收支證據。而舊日融銷之弊。緣此減少。不可謂非進步之辦法。然巧於作弊之官吏。往往與商家串通舞弊。另取回扣。故單據有時不足以資證明。更進一步。則非調查物品實價不爲功。

(六)凡屬國債支出。應送監察院審計部先行審核。以防濫增國庫負擔，從前法令。於此事規定頗詳。但財政部因政治上之事實。未能履行。此後如定此種法令。須責成主管部。依法實行。

(七)各機關不送收支計算書據。或故意遲送審查者。須受法律上之處分。

(八)審計上發見官吏有不法或不正當行爲時。一經彈劾。卽應依法執行處分。從前審計之不爲各官署所重視。因其無執行力也。現在監察院，兼有彈劾權。審計之效力。應比從前增大。

(九)審計報告書。須設法變通編製。俾能早日編成。審計報告書。須俟審查總

決算後。始能編製完成。然民國未有總決算之編製。故審計總報告。始終無法編成。殊爲遺憾。應設法變通辦理。俾能編制特別報告書。早日編成公布。以明國家財政之真相。

(十)審計報告未成以前。應多編審計實例。分發各官署。以爲辦理會計之標準。北平舊審計院曾刊審計實例。惜僅通行一次。卽因經費無著。停止刊行。

(十一)各主管官署會計科長。似可做英國辦法。由財政部長指派。以專責成而杜弊端。現在財政部指派一切財務機關之會計主任。已略師此意。惜未能完全照章行使職權。尙應另有完善之補救方法。

(十二)審查同一機關之豫算決算。不可劃分爲兩部分。使審查者發生不接洽之困難。

查十七年國民政府公布之審計院組織法。第八條第一廳掌理關於監督豫算執行事項。第九條第二廳掌理關於審核決算事項。據此規定。則第一廳職員。只行事前監督。不明同一事實之結果。第二廳職員。只行事後監督。不明同一事實

之原因。且各機關所送之豫算決算。只有一分。無法分開。不行重複審查。則彼此不接洽。必不免於前後自相矛盾。欲免衝突。只有彼此重複審查。事倍功半。徒滋紛擾。現在審計院既已感覺此種困難。故監察院擬定審計部組織法案。已將此點修正矣。

綜而論之。以前審計之不能圓滿進行。非法之咎。亦非人之咎。乃因全體政治紊亂。任何政策。弗克實行。審計亦不過不能實行之一端耳。再查以前一切審計法令。審計院只有審核權而無執行權。一般人之視審計院。不如法院之重要。其根本原因在此。現在監察院兼有審計及彈劾之兩權。嗣後執行職務。當較從前爲便利。故吾人對於審計機關之將來。實抱有無窮之希望焉。

第六章 審計條陳

復陳國民政府審計院長于右任先生函稿大意

一，于先生原函大意
道路修阻。接晤無由。遙企丰儀。良深欽慕。茲派林少和祕書前來。即希指示

一切爲幸。台端學識深邃。著作如林。甚盼見教。藉匡不逮。未盡之意。統由林君面達。惟希亮察。此致楊先生

二，第一次復于先生函稿大意

于先生鈞鑒，近因林少和秘書北來。奉讀

先生手諭。謬承

獎飾逾恆。彌深惶愧。竊維

先生公正廉明。學識深邃。久爲海內所欽仰。今長計院。必能舉全國財用。納於軌物之中。乃蒙不棄芻蕘。殷殷下問。汝梅感戴知遇。自應貢其一得之愚。以備

採擇。謹就生平關於審計之經歷。並管見所及者。略陳梗概。藉答

謙光。竊汝梅於民元改革時。曾奉本黨總理（時爲第一任臨時大總統）委任。服務於南京財政部。嗣因隨同政府北遷。乃以財政部員資格。籌議設立審計處。旋又以審計員之資格。參議審計院之籌備。三年審計院成立。汝梅蒙

丁院長謬探虛聲。任爲第一廳廳長。繼續服務十餘年。常思勉竭涓埃。以救財政上之浮濫。中經政局變化。而審計院常立於政潮之外。近數年以來。服務於審計院者。久已枵腹從公。汝梅暫以在各大學講演薄酬。維持生計。未忍舍而他去者。非有所愛於此區區官職也。蓋以審計事務官吏。有終身服務性質。見異思遷。殊非所宜。本年雖受戰地政務委員會之委任。參議財政事宜。仍思於審計事宜。有所貢獻。追溯籌辦審計以來。雖規模粗具。略有成績。（附呈審計實例，及第一廳案牘摘要。閱此可見一斑。）然終以國亂頻仍。受政治全部不良之影響。致未能行使審計職權。徬徨中夜。未嘗不自慚對於歷任長官。未得盡其輔佐之職責也。現在國民革命告成。從前軍閥政治。足爲審計之障礙者。已漸消滅。最近閣總司令主張開軍縮會議。限定兵額。又獲中央軍事委員會之贊許。且決定先裁第一集團軍額。以示提倡。適於此時而有如先生之公正廉明者。爲監督全國財政之最高長官。將見新猶不煥。所有從前認爲有事實障礙。不能實行之一切審計制度。今後均將次第施行。汝梅雖不在其位

。亦甚願有所貢獻。以贊助
先生之鴻猷碩畫也。茲聞計院已採用事前監督。謹就愚見所及者。陳述大意。
以備採擇。

竊維審計機關監督財政之方法。原分爲兼行事前監督。及專行事後監督之兩種。
。一在於防弊未然。款不虛耗。一在於懲創既往。人有戒心。究探何法爲宜。
則以政治上之事實爲標準。隨時勢而有變通之餘地。不必爲學理所拘束也。昔
在約法時代。吾國政治行責任內閣制。審計院立於內閣之外。若完全行事前
監督。則與責任內閣之性質不相容。故汝梅僅主張對於國債一部分。施行嚴密
之事前監督。現在國民政府爲委員制。審計院長亦得由政府常務委員兼任。實
行事前監督。在政治上本無不相容之點。矧值軍費浮濫。財源枯竭。國民不堪
負擔之時期。自宜兼行事前監督。以救財政上之危機。
事前監督之方法。亦有三種。吾國究能施行何種方法。亦須以財政上之事實爲
標準也。如左。

甲，審核預算。此法英國行之。英國財政部。對於經常費每三個月預計其必要額。臨時費每季一二次。預計其概算數。請求審計長官審定後。由審計長官通知銀行。始能由國庫賬上。移付於支付事務官。此其大概也。考英國能行事前監督之要點有二。(一)置國庫於審計機關監督之下。(二)僅審核預算。不行每次發款簽字之制度。以省繁瑣。

以上方法。在吾國亦可實行。且各官署每月編製支付預算書。前經北京審計院通行後。早已養成習慣。可改爲各官署每月支付預算。經審計院審定通知金庫後。金庫始能於其定額以內。照發款項。如先能辦到此層。縱暫緩施行每次發款簽字之制度。其收效亦必甚大。

乙，國庫每次發款。均須先經審計院簽字。此法比利時等國土狹小交通便利之國家行之。但遇有審計院拒絕簽字。而國務員認爲非支出不可者。亦可依政治上之理由。自行負責支出。以資救濟。此其大概也。吾國幅員遼闊。交通阻塞。金庫尙未統一。其自有收入之機關。又往往有自收自支之事。欲仿行此

制。尙須有相當之準備。其準備之要點有二。(一)須設法使金庫早日統一。勿令再有自收自支之事。(二)須使金庫在審計院監督之下。執行其出納職務。(三)須設審計分院。分任各地方之事前監督。在以上準備尙未完成以前。先對於國債支出。施行每次發款簽字之制度。以防濫增國民之負擔。關於軍事支出之發款簽字尤爲繁難。似可暫委軍事委員會之審計處執行。事後呈報審計院備核。如此變通辦理。則最難實行之發款簽字制度。亦未嘗不可逐漸推行於全國。

丙，由財政部設會計檢查專員。俾專任各部及所屬各機關之事前監督職務。此法歐戰以後之法國行之。對於戰後混亂財政之稽核。大收效果。但此爲牽就責任內閣制之辦法。吾國昔在約法時代。仿行頗爲相宜。現在時異事殊。此制已不適用於吾國。

就以上所述各國先例。及吾國事實論之。施行事前監督之前提有三。卽(一)統一金庫。(二)置金庫於審計院監督之下。(三)設審計分院是也。統一金庫屬於

財務行政之範圍。應商請財政部計畫施行。設立分院爲審計院自身之事。在今日能否實行事前監督。尤當以能否設立分院爲先決問題。蓋吾國幅員遼闊。交通不便。僅恃中央審計院之一總機關。欲施行全國之事前監督。雖威信嚴明。亦苦鞭長莫及也。查民國初年之北京審計處。因欲推行事前監督。曾於直隸。河南。山東。湖北。湖南。浙江。江蘇。安徽。江西。山西。陝西。福建。廣東。四川。雲南。奉天。吉林。黑龍江等省。設審計分處。（廣西分處。因民政長反對而裁撤。新疆則委國稅廳兼辦。）當時雖規模草創。而內外相助爲理。遂使各省紛如亂絲之財致。漸就範圍。民國三四年之預算。竟能收支相符。亦大半得力於此。側聞

先生亦設主張立分院。擬請選定全國重要地點。如北京。廣州。漢口等處。先行設立審計分院。俾辦理該地及附近各省之審計事宜。其餘比較偏僻地方。可暫仿外交特派員之例。酌設審計特派員。遇有重要事項。仍隨時稟承中央審計院辦理。如因茲事重大。非倉猝所能辦到。似可先於北京設立審計分院。一面

未了之案件。一面輔佐中央審計院。籌擬全國分院之設立。及施行事前監督事宜。如此則輕而易舉。關於遷移案件之繁難問題。亦可迎刃而解也。辱承明問。用特先陳施行審計之根本辦法。

區區之愚。以備

採擇。惟

垂察焉。

戰地政務委員會參議楊汝梅謹復

三，第二次復于先生函稿大意，

于先生鈞鑒。前次所陳審計管見。諒邀鈞鑒。近悉

審計院組織法。已規定設立分院。仰見推行計政之至意。惟創辦伊始。規畫必須周詳。推行方無窒礙。弗揣禱昧。謹就管見所及者。權衡學理。揆度事實。

擬定審計分院組織法案。及分院籌辦處簡章。附具理由。郵呈

採擇。藉以略補前次函陳未盡之意。竊維設立審計分院之主旨。在推行事前監督。施行事前監督之目的。在嚴防開支浮濫。且以促成財政之統一。若設立分

院過多。用人稍濫。則本院自身開支。亦有受人指摘之嫌。似宜選擇重要之政治區域。如北京漢口廣州等處。設立分院。各該分院所管轄者。除該地政治分會所指導之區域外。所有分院鄰近省分。亦得臨時以院令指定歸該分院管轄。至於邊遠省分。或設審計特派員。或由審計院暫行委任財政廳兼辦。所有各分院各特派員及兼辦員。每季每年。均須向中決審計院報告成績。由中央本院彙齊而整理公布之。足以表示全國財政真象。如此循序辦理。不過數年。即可使全國財政。整齊畫一。將來財政統一後。若認爲不必再行事前監督。則所有分院及特派員。亦可次第裁撤。此應請特別注意者一也。

先總理所定用人之法。以考試爲標準。現在考試權尙未能獨立施行。自宜先注重於訓練。吾國用人通病。凡新設一機關。必有無數大力之薦函。紛紛推薦人才。若僅據推薦者所敘履歷之資格而任用之。往往與能力不符。且有恃輿援而怠於工作。卽有能力。亦歸無用者。夙仰先生慎重用人。必求真才。似宜於各地分院未正式組織以前。先設分院籌辦處

。暫設兩科一室。由院長選派處長一人。科長二人。先令試辦數月。俟確有成績後。再行正式任命。至於處內辦事人員。可暫不分定官職等級。一律暫稱爲籌辦員。由處長等先以學識經驗爲標準。遴員呈候院長派充。先行任事。暫給相當之津貼。俟辦事數月之後。再由處長等。考核其成績優劣。分別官職等級。呈候院長正式任命。如此則凡不能作事及不肯作事者。悉被自然淘汰。本院所用人員。悉屬才稱其職。自不至虛糜國帑。進而稽核其他機關之財政。必尤易於收效。此應請特別注意者二也。

自民元審計處開辦起。至十七年止。一切案卷。均存北平舊審計院。異常繁多。除已辦結者。編案存庫。致將後樓數十間房屋。全行堆滿外。其尙未辦結。存在主管廳者。亦復不少。現在舊有各機關。雖多已消滅。而一切經管財政人員之責任。不能因此完全免除。國民政府審計院接收後。必須繼續清理核辦。令以前貪墨有據者。不至倖逃法網。以昭政體之平。此項應行清理核辦之案件。若全行運往中央審計院。爲事實所難能。似宜先設北平分院籌辦處。責令先

將此舊案辦結。摘錄案由。專案報告中央本院備核。以資結束。此應請特別注意者三也。

以上所陳者。係應設分院籌辦處之理由。附錄分院籌辦處簡章十一條於後。其次再附分院組織法案及理由。以便對照核閱。區區之見。未必悉合機宜。然多年經驗所得。弗敢穩祕不宣。因感

先生下問之誠意。用特竭其愚誠。以備採擇。惟垂察焉。

設立審計分院理由如左

訓政伊始。待理萬端。改良建設。悉需巨款。非統一財政。不克立庶政之基礎。非設立審計分院。不克收監督財政之實效。茲述應設分院之理由於次。以資參考。

審計院審查案件。首貴迅速。我國幅員遼闊。交通不便。公文遞送。動需時日。自民三撤銷各省區舊審計分處以後。舊審計院審查案件。每因遞送稽延。發

生種種困難。或因事過境遷。調查匪易。或因人員更調。查詢爲難。此宜設分院之理由一也。

武功告成。建設開始。收束軍隊。實爲亟務。若不施行事前監督。以促財政之統一。則凡百措施。莫由實現。惟軍政事務。瞬息變遷。若款無巨細。悉送中央審查。始准支用。則貽誤滋多。如事後追認。則有違法令。若有分院以就地辦理。則事可兩全。此宜設分院之理由二也。

政府取信於人民之工具。首在財政公開。故審計院之審查報告。宜於會計年度終結後。早日編成公布。有分院以就地審查。則能詳悉各地方政情。各項案件。自可隨時完結。於每季每年。分別報告中央本院。略加綜合。即可編成全年度審計報告。定期公布。此宜設分院之理由三也

整理財政。首在清理積案。近年北方軍閥擅政。北平及其他地方財政之紊亂。已達極點。內外各項債款。名目繁多。設分院以就地審查。則易於結束。且北平舊交通部財政部之案卷尤多。對內對外。各種債款。尤關重要。此次派員接

收案卷。似因時日無多。悉未詳細清查。若不亟設分院以分別審核。則將來事過境遷。人員星散。整理非易。此宜設分院之理用四也。

(附注)分院籌辦處簡章十一條。及分院組織法案十三條。均省略不錄。

第七章 對於現行審計法規之修訂意見

世界無絕對完善之法規。因時勢變遷。而有隨時改良。以求進化之必要。國民政府審計院。自成立以來。制定一切法規。以爲辦事之標準。一面採用舊審計院之成規。一面參考各國新制。然而理想與事實相反。仍不免有削足適履。窒礙難行之處。雖經隨時補救。究非根本改良計畫。茲因審計組織變更。修正審計法草案。已送立法院審議修改。特就審計程序中之關係重要者。論述其應行修訂之理由。隨筆寫出。以備參考。

(甲)對於審計程序上之各項修訂意見

(一)對於監察院組織法第十三條之修訂意見

查民國十七年十月公布之監察院組織法。其十三條所定審計部職權。以事後監

督爲限。係因吾國現時交通阻塞。金庫尙未統一。不欲遽行事前監督。以免貽誤行政事機。用意亦善。惟現值財源枯竭。支出漫無限制之時。苟非有事前稽核。以防止財政上之浮濫。則全國豫算。將更無法確定。縱使事實上多所窒礙。仍鑒於可能之範圍內。設法推行。以救財政上之危機。自國民政府審計院成立以來。已於審計法中兼採事前監督。施行已將一年。似不宜遽行變更。俾執行職務者忽嚴忽寬。無所適從。故現在監察院對於其組織法第十三條。業已提出修正案。仍定爲兼行事前監督。茲特爲之補述其理由。

(二) 對於審計法之修訂意見

(子) 查審計法第三條原文如下

凡未經審計院核准之支付命令國庫不得付款違背本條規定者應自負其責任查第二項自負其責任一語。文義頗嫌含混。若解爲用款者自負責任。或國庫自負其責任。均未免太無限制。監察院提出之修正審計法草案。已將第二項刪去。然絕無例外。亦屬窒礙難行。茲倣義大利比利時兩國審計法規之先例。擬定

條文如左

第三條凡未經審計部核准之支付命令。國庫不得付款。但確係必不可免之經費。得由主管機關提交國務會議。議決實行。

(修訂理由)現時多數人之心理。均主張維持事前監督。故監察院提出之修正審計法草案。仍以事前監督爲原則。然事前監督之唯一利器。在於每次發款之支付命令。須經審計機關簽字。審計部爲財政上之司法監督機關。其核簽支付命令。以豫算案及支出法案爲唯一之根據。然嘗有無豫算案亦無支出法案之臨時特別支出。在政治上認爲如不支出。卽足妨害國務進行之事。亦所恆有。尤其在訓政開始時期。豫算尙難完全確定。法律又多欠缺。苟遇特殊例外事實。而別無補救方法。則勢必至於破壞法律而後已。竊以爲行法貴嚴。而立法則貴寬。惟立法不背於事實。然後司法乃能嚴厲執行。毫不通融。立法院長胡漢民先生曾於立法院開會時。鄭重說明立法貴恕行法貴嚴之旨。卽此意也。今基此理由。擬定一有條件之例外規定。凡確係必不可免之支出。在審計機關無法通融

核准者得由國務會議議決施行（准此推論。在省府範圍內之支出。凡具有此種情形者。得由省府政府委員會議決施行）國務會議爲國府最高之決議機關。凡國府所轄各機關間之意思衝突。由國務會議議決之。係政治上當然之辦法。縱設此例外。亦無流弊也。

（丑）審計法第四條。原定由審計院審查者。僅有六款。今宜增加二款。一，各種國債之收支計算。二，金庫出納之計算。

審計部對於金庫之出納計算。及各種國債之收支計算。其審查方法。本與尋常方法有別。現值中央籌議統一金庫。及整理各種國債之時。此兩項關係。尤爲特別重要。故宜於此條列舉金庫之出納計算。及各種國債之收支計算兩款。俾辦理此項事務及執行審查職務者。雙方注意。

（寅）第五條宜增加有無不經濟之支出一款

查原法第十二條。有核駁不經濟支出之規定。而於第五條編製審計報告書，則未將不經濟之支出列入。係屬規定之遺漏。故本草案特於第五條。增加有無不

經濟之支出一款。俾前後兩條規定相符。

(卯)第七條原文如下。

經管徵稅。或他項收入之各機關。應於每月經過後。編造上月收入支出計算書。送審計院審查。

今宜改正如左。

經管徵稅或他項收入之各機關。應於每月經過後。編造上月收入支出計算書。及收支對照表。連同證憑單據。送審計部審查。但關於收入之單據。由各該機關保存。審計部應隨時派員檢查之。

(修正理由)收入計算書，及支出計算書。係科目會計之報告。所列者限於實收實支數目。即每一豫算科目。就國庫全體計算之。只有一次收入為實收數。只有一次支出為實支數。據此實收實支數。以編製總決算。始為國家歲入歲出之真相。然各機關之現金出納上。常有重收重支，及虛取虛支之關係。則屬於現金會計之範圍。宜另作收支對照表。別為現金會計之報告。以明出納官吏之責。

任。又支出之證憑單據。宜送審計部審查。而收入單據繁多。非由審計機關派員實地檢查。無法窺見其真相。故宜分別規定。

(辰)原第八條。監察院提出之修正草案。改爲第九條。其原文如下
各機關應於每月經過後。編造上月收入支出計算書。貸借對照表。財產目錄。連同憑證單據。送審計部審查。但因國家營業之便利。及其他有特別情事者。其憑證單據。得由各該機關保存。前項各機關保存之憑證單據。審計部得隨時檢查。

今宜改正如左

普通各機關。應於每月經過後。編造上月支出計算書，收支對照表。連同憑證單據。送審計部審查。

營業各機關。應依審計部規定之特別期限。編造營業收支計算書。收支對照表。財產目錄。資產負債表。損益表。送審計部審查。其憑證單據。得由各該機關保存。審計部隨時派員檢查之。

(修正理由)查普通官廳。與營業機關之性質不同。普通官廳只有收支會計。並無營利行爲。每月對於審計機關之報告。只須編送支付預算書支出計算書及收支對照表。已足表現其會計之真相。至於收入計算書。惟在有直接收入之機關用之。普通機關每月由國庫領到之款。係屬整數。並無細目。只須列記於收支對照表內。在本機關無須另記收入分類帳(只記於現金出納帳)對審計機關。亦無須另作收入計算書。因收入並無細目。無分類之科目。即不能作詳細報告。營業機關爲營利會計。其對審計機關之報告。除編送營業收支計算書外。尙須另編財產目錄。損益表。貸借對照表。(查財政部會計則例。改稱資產負債表。足使一般人容易了解其意義。此修訂案亦採用之。)以明每一決算期營業損益之結果。及財產之狀況。查現行審計法。未將普通官廳與營業機關之界限劃清。照此規定。則普通機關與營業機關。每月應有同一之報告。自十七年頒行此法以來。全國各機關。多未能遵辦。此種不合事實之規定。急應修訂。茲查監察院修正審計法草案第九條。照錄原審計法第八條全文。易滋誤會。本修訂

案。特爲分別規定。以利推行。

營業機關每屆一決算期。（通例半年爲一決算期亦無每月編送財產目錄及貸借對照表之必要）須將所有財產折舊計算。列入財產目錄。並記入貸借對照表之資產一方。俾與負債對照。以明損益關係。至於普通官廳。其財產除土地房屋外。（土地房屋之在公家者，均屬國有財產，另有土地局及官產處管理，無須使用機關自報，）只有棹椅器具等項。購置一次。可使用數年。當其購入時。隨時登入物品會計帳。並記載於每月支出計算書之購置項下。連同證憑單據。送審計機關審查。若再令其每月將此棹椅器具等項。重複記入財產目錄。且每次爲之估價。又重複記入貸借對照表之借方。實屬一種無意義之重記。又查審計法施行細則。第十條，規定每月經過後十五日以內。應編成物品出納計算書。送審計院審查，此所謂物品。亦應包含棹椅器具在內。若令各物品官吏每年編送物品出納計算書一分。自屬必要。今責令每月編送一分。亦嫌重複。自審計法頒行以來。全國各普通官署（營業機關除外）對於審計院無一編送財產目

錄（若各機關每年編一財產目錄，尙有意義，）貸借對照表及物品出納計算書者。即審計院自身之會計科。亦未能每月編送上列各書表。可知此條爲不合事實之規定。不宜再行維持。

乙，附述對於官廳帳簿之修正意見

◎不宜用銀行帳簿整理普通官廳會計

予近來發見普通官廳之會計科。有完全採用中國銀行及交通銀行現用簿記格式之事。誠屬根本錯誤。夫銀行會計。自有其特質。銀行簿記格式及登記方法。用之於銀行。自屬適宜。若整個的移用於普通買賣商店。或其他特種營業機關。已不相合。更何能用以整理性質大不相同之普通官廳會計。

吾國商界之採用新式簿記。最爲普通者。本只有銀行一業。於是有一部分人遂誤以爲銀行簿記之格式及登記方法。可用以整理一切會計。由此引起許多重複登記。而帳簿轉不如從前之明瞭。

普通官廳會計之事務。得大別爲科目會計及現金會計之兩類。各官廳每月編送

審計院審查之支出計算書收入計算書，是爲科目會計之報告。其根據之帳簿，爲支出分類帳。及收入分類帳。此卽整理科目會計之帳簿。各官廳每月編送審計院審查之收支對照表。是爲現金會計之報告。其根據之帳簿，爲現金出納帳。及其他關於現金之補助帳。此卽整理現金之帳簿。欲了解普通官廳會計之真相。首須劃清科目會計與現金會計之界限。此爲整理普通官廳會計之根本要素。吾近見普通官廳之會計科。有用中國銀行日記帳之格式。代替現金出納帳者。（就分割日記帳之性質論。現金出納帳。本屬分割日記帳之一部分。改名爲日記。原無不可。惟全用現行銀行日記帳之格式。則大不可。）有用中國銀行總帳之格式。代替支出分帳。收入分類帳者。以上所用銀行日記帳。銀行總帳之格式及用法。與普通官廳會計之事實。完全不符。茲特說明其重要之點如左。

此日記帳格式。收項付項兩方。完全採用複式。不適用於性質單純之收支會計。尙屬另一問題。吾見其收項。雖有轉帳摘要欄。及摘要欄。並總帳頁數。以

及轉帳。現金合計等欄。共計六欄。而察其登記事實。則僅有摘要及現金。並總帳頁數三欄。其餘各欄。完全空白。付項亦分六欄。而有登記者。亦僅三欄。其餘完全空白。此由普通官廳之會計事實。與銀行事實完全不同。不合事實之帳式。愈繁愈足使人糊塗也。

此總帳分收項付項及餘額各欄。而查其所記科目。則爲豫算科目上之俸給，文具、購置，旅費，等類。吾國普通官廳之銀錢收支。乃整收零付。其收入數爲整個的收數。並未指出專爲俸給收入若干。專爲文具收入若干。專爲旅費收入若干。今於各科目之下。分收項付項餘額各欄。勢必先爲某科目收入若干。再爲某科目支付若干。始能得出餘額。今既無此事實。則只有空白不記之一法而已。此外各帳。亦多錯誤。茲以其關係不巨。省略不評。

記帳之要義。在暴露會計真相。要使無論何人。一見即能明瞭者。斯爲最佳之帳簿。若本屬極普通極淺易之計算事項。而故意爲一種繁雜無用之重複登記。徒使閱帳者畏其繁雜。莫明真相。縱使其結果之計算不錯。亦不相宜也。在主

張用銀行簿記於普通官廳者。或含有改良之主觀見解。然顧名思義。必能使改革後之辦法。較從前爲便利。爲完善。始符改良之初意。今則改革後登記繁瑣。不能使人一目了然。又不能分清科目會計。與現金會計之界限。俾帳簿與報告。自相聯貫。改而不良。轉使其辦法退化。反不如不改之爲愈也。汝梅不敏。亦曾講演會計簿記各科多年。常思研求新理。不敢故步自封。予前在各大學之講演。每年均多修改。予最近著述。亦與十餘年前刊行之書。大半差異。故予亦爲最喜改革之一人。然凡屬一種科學。必有其正確之原理。若發見以前原理之錯誤。致與事實不符者。而根據科學的正確方法。改革以求其進化。自屬必要。乃今有一部分人。既未注意於官廳會計之根本原則。又不考求各種會計之事實。而唯專求形式上之新奇繁難。以爲凡與舊日辦法不同者。卽爲改良。卽爲革命。往往取甲種事業之會計帳簿。移用於乙種。或取丁種事業之會計帳簿。移用於丙種。欲使見者驚爲新奇。然而事實相左。轉使各種帳簿固有之優點。悉歸於無用。梅雖擣味。弗敢苟同也。

第八章 對於甘默勒顧問團所擬財務監督計畫之批評

財政部顧問。美國人甘默勒顧問團。對於吾國財政。將有正式建議。特先提出財務監督計畫節略於財政部長。並徵求財政及審計機關人員之批評意見。以爲正式會議之參考。予以供職審計。對此計畫。不可無言。茲先照錄原計畫。再附予之批評意見。以備商榷。如左。

甲 原計畫書節略

(一) 問題十四

第一條 預算編製及預算管理之執掌。是否應集中於財政部之一司內辦理。

第二條 財政委員會對於國務會議。是否純係顧問機關。

第三條 財政部預算編製及預算管理之職掌是否應集中於一司辦理。此司在英

文應定名爲概算分配及會計司。(即現在之會計司)(註此司原名甚長以後仍簡稱爲會計司)

第四條 預算之概算。是否應由會計司中之概算員。與各機關所派會議概算事項之代表。會同編製。

第五條 關於概算之分配及分配額之整理。是否仍用原有概算員。并與各機關所派會議預算事項之代表。商同辦理。

第六條 各機關向國庫請款後。在每次國庫發給款項與常駐各機關之支付官時。是否即由會計司之概算員證明。并由監察院審計部事前審查司之代表核簽。此項代表。自應常駐於財政部之會計司內。

第七條 除財政自主之機關外。常駐各機關之支付官。是否應對於財政部之國庫司。負其責任。

第八條 常駐各機關支付官。在實際可能範圍內。是否得兼任收入官。

第九條 各項經費。是否應由財政部之會計司登記及保管。抑或由監察院審計部另設一會計司管理之。

第十條 監察院審計部之事前審查司。是否應在各地行政機關內。派駐區審計員。對於事前審查。俾收聯絡之效。而免單據憑證送達之遲延。庶幾單據憑證。能逕送該支出機關總管理處。

第十一條 財政部各種歲入之管理。在實際上是否能合併爲一司。在一司之內。按各種徵收事務或歲入種類分掌之。

第十二條 監察院審計部事後審核司。與財政部會計司。以及國務會議之財政委員會。立法院之財政委員會。是否應有聯絡。

第十三條 監察院審計部之下。是否應設一檢查司。其職權如左。

(1) 使與各機關所派會議概算之代表聯絡。蓋購置物品式樣之說明。及購置運送技術之改進。皆由代表辦理者也。

(2) 使檢查運到物品點查財產目錄及編製財產狀況之報告。以及查驗財產維持費之概算及提存財產之廢耗與折舊。

(3) 獨立檢查歲入事務等。

第十四條 監察院審計部之代表。及財政部之代表。對於改良及修訂審計程序。是否應有聯絡。

(二) 基本原則七項

敝團草擬計劃書係根據以下七項基本原則

第一條 在中國政府之下。應創設集中監督機關。使獨立於現金收入機關及現金支出機關之上。而能行使集中監督之職權。

第二條 預算監督及財務監督之機關。應祇隸屬於財政部一機關之下。財政部有獨立處理之權。

第三條 國民政府派駐各機關之支付官。應對於財政部國庫司負其責任。不受締結支付契約之行政長官之指揮。

第四條 關於請款憑單之核對單據憑證之事前審查。及帳目之事後審查等職務。應祇由監察院審計部一機關執行之。

第五條 關於行政會計及統計事務。（即掌理登記財產帳。存儲物品帳營業帳以及概算請款憑單及單據憑證之編訂式行政調查等事務。）應屬各該支出機關之管轄。但對於程序及格式之規定。應聽財政部之指揮。及審計部之審核。

第六條 依照現在之情形。決定國家政策之職權。應屬於國民政部主席。及國務會議。而與立法院行使立法之職權有別。

第七條 審定預算之權。應立於五院之外。故審定預算。應由國務會議負其責任。財政委員會。中央軍事參議院。以及中央政治會議。皆係顧問機關。

(三) 計劃書

茲爲便於討論起見。將各項監督機關。以及監督程序。略爲規定。至其行使職權。則按各院部組織及聯絡程序圖。

第一 預算監督之程序

第一條 概算應由支出及徵收機關之會議概算代表。會同代表財政部之概算員編製之。

第二條 概算由財政部會計司彙編爲概算書。呈請國務會議審定。

第三條 概算書由國務會議。交財政委員會審定後。由財政部編製正式總預算。

第四條 總豫算（包括一切臨時及緊急費分配及撥款等）經國務會議審定後。送交立法院議決。成爲法案。作爲政府財政之計畫及權限。并由國務會議頒布之。

第五條 預算法案經國務會議頒布後。由財政部會計司會同各機關會議概算代表。將用途之分配議定。以爲請款時事前審查之標準。（此項事前審查屬財務監督部分）

第六條 凡領款憑單於未送還國庫核發之前。先由財政部會計司爲事前之審查。并由審計部事前審查司之代表核對。

第二 財務監督之程序

第一條 凡財政部直轄之各征收機關。收入之款。及其他各機關收入及剩餘之款。繳還國庫者。應隨卽存入中央銀行。或其他指定之金庫。

第二條 凡經會計司核准之請款憑單。送國庫司登記存案後。國庫司卽根據此項請款憑單。填寫支付命令。轉送常駐該出具請款憑單之支出機關之

支付官。

第三條 凡非掌理財政之支出機關。遇有償債之事項。除經由支付官支付外。

(支付官係對於財政部國庫司負責)不得在任何經費內支款。

第四條 各支付官。除憑單據憑證外。不得付款。單據憑證。須經由監察院審計部之事前審查司。派駐各支出機關之代表。爲事前之審查。此項代表。稱爲區審計員。

第三 審計監督之程序

第一條 凡支出機關。所訂各合同。交由財政部付款者。應抄送監察院。

第二條 一切單據憑證。由支出機關事務員。分別登記後。彙列清單三分。正單一份。附粘單據憑證。連同其餘副單二份。送區審計員審查。區審計員審查後。分別蓋章證明。自留副單一份。以正單一份。附粘單據憑證及其餘副單一份。送交支付官。支付官憑此填發支票。或支付現款後。留存副單一份。以其正單一份。附粘單據憑證。送交支出機關

。區審計員，又以其所留存之副單。轉送審計部事前審查司。支付官以其所留存之副單。轉送國庫司。至支出機關。則以其正單經由總管理處轉送會計司。登入經費總賬。

第三條

凡支出機關之合同。投標購置租借等。以及運送工程製造與存儲物品等項。均由審計部檢查司之代表。公開單獨檢查。並核對其財產目錄。審計部之檢查事務。應與各機關會議預算之代表會辦訂立合同購置手續。以及編製說明書等事項。

第四條

各支付官之現金往來帳。歲入事務。與國庫之報告表。以及有循環整付經費之支出機關。及有獨立收入之掌理財政機關之報告表。均由審計部事後審核司。爲事後之審核及蓋章證明。

第五條

歲入簿行政費帳資產負債表。以及財產目錄。均由審計部事後審核司審核之。并由檢查司出具證明書。作爲事實上之證明。

第四 會計監督之程序

第一條 經費分配帳。由財政部會計司經管之。

第二條 會計司對於行政會計之格式及程序。有監督之權。

第三條 行政費帳及統計。爲施行行政監督權及管理上所必要者。由各支出機關之長官經管之。

第四條 各項合併貸借對照表。及營業盈虧帳等。由財政部會計司編製。

(乙) 批評

財政部顧問。美國人甘默勒顧問團之財務監督計畫。依據其自定之七項基本原則。將各項監督程序。分爲預算監督，財務監督，審計監督及會計監督之四類。爲慎重起見。於正式建議之前。先提出計畫節略於財政部長。並徵集財政及審計機關人員之批評意見。(對於立法院之財政委員亦有交換意見之事。)以供正式建議之參考。予職司審計。對此計畫。不可以無言。此計畫所定各項程序。有一定之聯絡。如能照此計畫完全施行。約言之。有下列各種特質。

(一) 統一金庫。使國家各機關之一切收入。悉存中央銀行。或其他指定之

金庫。所有以前坐支借撥及自由收支。不受財政部支配之弊。悉可免除。

(二)各機關之支付官。(即現在之會計科長，或會計主任，)不受該機關長官之指揮。惟對於財政部國庫司負責任。此法略師英國之財政制度。可增大財政部之財務監督權限。俾有實行統一財政之力量。其他各行政長官。僅對於自己主辦之政務負責。絕無干涉財政之機會。且各機關所需政費。悉由財政部負責籌備。亦無庸干涉財政。

(三)由審計部派出審計員，常駐各支出機關。使執行核對單據，及事前審查各事務。所有現行單據證憑之往返送遞手續。大半可以省略。則每月款項之發給。當比較迅速。此法係倣美國制度。而略有變通。美國分駐各部之審計員。列在財政部官制內。別無獨立之審計院。此計畫所定之駐外審計員。則由審計部之事前審查司派出。是其重要不同之點。

(四)審計部檢查司派出之檢查員。得獨立檢查各機關之合同，投標，購置，租借，及工程等事。且進而會辦訂立合同，購置手續。以及編製報告事項。

此法可使審計部之監督權限。及於財務行政範圍以內。

(五)關於財政上之一切手續。悉有一定聯絡。可免各機關不相接洽之弊。以上所論者。係假定此計畫能完全實行所生之效果。雖然。此計畫能否完全實行。吾尙不能無疑。

施行上述計畫。有不可忽略之兩前提。其一須能統一金庫。其二須能確定豫算。設使金庫不能統一。則該顧問團之計畫。均難發生效力。設使豫算不能確定。財政部又不能按期發給各機關政費。此計畫即無法施行。然統一金庫確定豫算。爲整理財政之根本問題。無論如何困難。終當設法使其能見實行。所有收支不統一。及預算難確定之目前事實。尙不足爲此計畫之永久障礙也。吾對於此計畫之實行。尙有左列各種問題發生。

(一)吾國各機關之會計科長或會計主任。(即此計畫書內所謂派駐各機關之支付官,)向由各機關長官。遴派其最信任之人員充任。固不免常有弊端發生。(但在公務施行上,亦有相當之便利,)今完全易以國民政府派駐之支付官。(

實際言之，當係財政部長開單薦派，）於財政部國庫司指導之下。爲各機關管理款項出納。自易收財政統一之效果。然試辦時必爲各機關所不願。將來各機關長官。是否有拒絕其行使職權之事。尙屬另一問題。設使派往各機關之支付官。自覺其位卑言輕。不足與各機關長官抗衡。自願受各機關長官之指揮。以保全其地位。則顯與成立此計畫之根本原則衝突矣。今欲行此計畫。對於此等問題。須有完善之補救方法。

（補註）查現在財政部派往直轄各機關及財政廳所屬各機關之會計主任。事實上已多未能照章行使其職權。且間有各機關長官自保會計主任之事。今此計畫。係擴充此範圍。欲使全國各機關之會計主任。悉由財政部薦請國民政府派充。其發生上述問題。必較財政部直接機關爲尤多也。凡一計畫之施行。須使其結果。有相當價值。假使上列問題。無法補救。則其結束。僅足增加財政部用人之機會。不足稱爲財政計畫矣。

（二）現在審計院之核簽支付命。以各機關之預算案及支出法案爲根據。所

有各種案卷書表。及單據證憑之往返遞送。不免稽延時日。在各機關及財政部。均不免厭其繁難。今此計畫。將核對證據及事前審查之一切手續。移歸駐在各機關之審計員辦理。就辦理程序上論之。誠爲便捷。惟此審計員。係自審計部事前審查司派出。其職位之輕。不足爲各機關所重視。尙屬另一問題。設使此審計員之操守不堅。暗受各機關運動。通同作弊。（事前審查，有時間性，在審計部內之會議取決辦法，已多不能行於事前審查，至於駐外審計員。更無會議取決之機會。）其事誠異常危險。審計員之職務。在稽核財政弊竇。其自身決不可舞弊。今欲實行此計畫。必須研究一種完善方法。以免駐外審計員之自身。或至發生舞弊情事。

以上各項。如金庫，預算，及駐在各機關之支付官，審計員等問題。悉爲此計畫內之重要關鍵。假使上述各問題。無法解決。則其餘計畫。亦將大半失其作用矣。

此外關於審計部部內組織之分司標準。不免偏於理想。與事實不合。吾尤不能

無言。

查現行審計院組織法。第一廳掌事前審查。第二廳掌事後審查。對於同一機關之財政收支。將其事前事後之書表文件。及一切證憑單據。分爲兩處審查。彼此不相接洽。審計院早已感覺其不便。故監察院向立法院提出之審計部組織法草案。已採用審計院之意見。將此點修正。今該顧問團未悉此中原委。仍按審計事務之性質。分爲事前審查司，事後審查司，及檢查司之三司。將來各司執行審查時。對於同一事實。一則僅查其原因。一則僅查其結果。彼此不相接洽。窒礙甚多。而就此計畫之全體觀之。更使各司日行公務。有多寡懸殊。勞逸不均之弊。蓋事前審查內最繁雜之職務。照此計畫書所定。已全移歸駐外審計員掌理。則審計部內之事務。以事後審查爲最多。部內之事前審查事務極少。且係極易辦之事務。有數人即可辦妥。若再於部內，單獨成立一事前審查司。位置一司長及多數高級職員。是使極有能力之人才。變成無事可作之冗員。就人才之分配上論之。亦太不經濟矣。（檢查司之重要事務，亦歸赴外之檢查

員辦理，在部內單獨成立一檢查司，其弊亦與此同，）予以爲審計部。部內組織。仍應照監察院原擬草案。及立法院財政委員會第一次談話會之意見。分爲第一司第二司第三司。以被審查機關之多寡。及其事務繁簡爲標準。平均分配各司之職務。使同一機關之收支。在一定期間內。歸同一司之同一人審查（各司人員可分期調動以防弊端，）則辦理可期迅速。亦無不接洽之弊。再按事務之繁簡。定人數之多寡。則可無勞逸不均之弊矣。或謂分事前事後爲兩司。意在防弊。然查審計部組織法草案內。已有覆審委員會之規定。覆審之要義。卽在防止審查員自身之作弊。使覆審者與初審者。別爲一人。無論其爲事前審查。爲事後審查。或爲檢查。均作爲初審。俟一案之初審完畢。再行檢齊全案。提出於覆審委員會。當衆抽籤。於曾經參加此案初審人員之外。另行抽出一人爲覆審員。限期覆審決定。假使初審員有作弊情事。可於覆審中發見之。有此方法。已足使承辦一案之全部者。不敢作弊矣。且事前審查及檢查之重要職務。已劃歸駐外審計員及檢查員辦理。今於部內之各司。劃分爲事前，事後，及

檢查之各司。若云意在防弊。其劃分殆等於無意義。

或謂財政部可按事務之性質。分爲賦稅公債泉幣各司。何以審計部不能分爲事前事後各司。不知賦稅公債等。本屬各別之事務。而審計部對於同一機關之收支。事前則審查其豫算及支付命令。事後則審查其決算。各機關所送豫算決算及證憑單據。均只有一份。今使之分歸兩司。各別審查。則無法前後核對。必不免於前後自相矛盾。欲免衝突。只有彼此交換重複審查。事倍功半。徒滋紛擾。且美國駐部審計員。亦係兼管事前事後之審計事務。何以吾國之審計事務。獨要分事前事後爲兩司。其必須分開之理由何在。吾殊不解。

以上僅就管見所及。舉其與審計關係最密切者論之。其餘各點。亦尙有商榷餘地。予均省略不評。
(非賣品)

論審計制度

六四

論審計制度終

