

王國鼎編著

伯純學先惠存

# 政府會計

弟王國鼎敬贈

西北青年會計學校印行

# 序言

政府審計，古代文明先進國家，雖略具端倪，而專為完善制度於近世法治中，維最重要之地位者，實以立憲政治，為其依歸。考憲政發展之肇始，期在納稅者，爭持租稅之議決權，於是而預算制度立焉。預算立矣，人民猶懼政府，不能嚴格執行，遂生浮收濫支之弊也，乃創為審計制度，超然於行政權範圍之外，故審計機關，常稱為憲法上之機關，蓋有由矣。泊乎現代，各國政制，雖各有不同，然莫不有政府審計之設施，且憲政愈昌明者，審計職權，亦愈尊嚴，實施範圍，亦愈博。雖其注重之點，有偏於事前監督者，有詳於事後審查者，而獨立不倚之精神，則固與司去無殊，故政府審計，亦稱為國家財務上之司法監督，其在國法上所處之地位，從可知矣。蓋政府審計，以依據預算，鉤稽政府財務收支，及其處理，為其職責者也，故必款不虛糜，事歸實際，一切設施，出於至當，而尤能保護納稅人之正當權益，不受侵害，倘有違法，增加民衆負擔，侵佔國家權利者，盡法以繩，如此而後，審計之功用可見。民國肇造，亦嘗從事政府審計矣，願以政治播蕩，迄無寧止，審計之成效不著。迨南京奠都後，創立五院制，以審計權，隸屬於監察院，擷取各國制度之優點，衡以我國之情勢，制定審計部組織法，及各處組織法，審計法等，而審計制度之基礎，於以確立。又會計，預算，決算，公庫，



3 1796 5447 4

MG  
F-239.4  
7

政 府 審 計 大 綱 序 言

二

及財政收支系統各法，先後頒布，而審計適用之各項法規，亦燦然大備，其他各種補充法令，亦日新異，即久於其事者，亦難盡憶，矧初學之士乎。余友王新三君，寢饋審計職務，數年於茲，博覽羣籍，嫻習法令，其於審計之學，可謂得諸心，而應諸手，公餘執教學費，領益者已大有入，今又出其秘笈，編輯成帙，以付手民，其裨益學者，加惠實億，豈非淺鮮，而宣揚審計制度之功，則尤偉焉，故爲之序。

民國三十三年春蔡江澄序於西京厲次

# 序

客歲秋，新三先生，以其所著：「政府審計大綱」示余，余讀而有感焉。竊以爲政府者，行使治權之機構，而政令之所從出者也。夫執行國務，經億萬端，凡百設施，非財莫舉，是財政實爲庶政之母，嘗考政治之未能修明者，雖由於官吏之貪污，而其癥結，則多因財政紊亂之所致也，是以欲期政治之修明，必須整理財政，而整理財政，則須有精確嚴密之財務監督，如收入之是否合法與公允，支出之是否合理與經濟，以及財務處理之是否正當？則均有待於政府審計之施行也。年來政府推行審計制度，不遺餘力，而坊間所出，尙不足以應時代之需要，新三先生，固一研究經濟學者，從事計政有年，對於審計學科，尤精探討，出其餘緒，因著斯篇，議論精確，蒐羅周詳，不惟可供從事計政者之參考，抑且可取而爲民治國家國民應有之常識也。運用政權，監督財政，皆將以此爲其嚆矢，而先生之不憚犯寒冒暑，殫思竭慮之爲斯著者其意亦在斯乎！

謹序。後學潼關張銓。

## 自序

壬午夏，余應陝西省保安團隊軍需訓練班之聘，講述政府審計，當時善無善本可作教材，祇存就學力所及，參考手頭有關各書，從重編纂，課程完竣，而此講義亦哀然成帙，同事舊好，多以計政爲我國治權之重要設施，而社會上明瞭其究竟者，尙無多人，促余付刊，以公於世，因恐貽笑方家，未敢造次，近應西北青年會計學校之聘，又須重授此科，且承學校當局，允以此本付印，爰將講義底稿，刪繁就簡，推敲校正，復荷趙君性初，王君光如，極力協助，或資以參考材料，或予以修飾潤色，歷經數月，遂成斯書，計共分七編，二十六章，自知全部結構，或欠允當，材紉不豐，定多掛漏，惟望海內賢達，斯學先進，隨時加以指正，俾有益於讀者，則感佩不祇著者一人已也。

著者識

# 政府審計大綱目次

## 第二編 政府審計概念

### 第一章 審計及政府審計

一、審計二字的解釋

二、政府審計的意義

### 第二章 政府審計的範圍

一、依新審計法規定的範圍

二、依舊審計法規定的範圍

### 第三章 政府審計之目的

一、積極的目的

二、消極的目的

### 第四章 政府審計之方式

一、送請審計

二、就地審計

## 政府審計大綱目錄

三、委託審計.....	七
第五章 政府審計之程序.....	七
一、解款書交付預算書歲入歲出分配表之審核.....	八
二、支付命令之審核.....	八
三、計算書類之審核.....	九
四、收入支出財產及庫存之稽察.....	九

## 第二編 政府審計制度

第一章 審計制度之派別.....	一一
一、英美派.....	一一
二、大陸派.....	一二
第二章 各國審計機構之組織.....	一二
第一節 北美合衆國.....	一三
第二節 英吉利.....	一三
第三節 法蘭西.....	一五
第四節 德意志.....	一六

第五節	義大利	一七
第六節	蘇聯	一八
第七節	日本	一九
第八節	中華民國	二〇
第三章	我國政府審計之演進	二二
第一節	審計職權之創始——萌芽時期	二五
第二節	審計權改隸監察權之創始——轉變時期	二六
第三節	審計權專前監督之恢復——恢復時期	二七
第四節	審計權地方機構之重光與稽察權之創始——重光時期	二八
第五節	審計權推及縣地方之創始暨就地審計之力行——全盛時期	二九
第四章	我國審計制度之特色	三四
一、	審計權之獨立行使	三二
二、	審計權之最終審定	三三
三、	審計權之就地運用	三三
四、	審計地位之聯綜組織	三四

第三編 政府審計實務

政府審計大綱目錄

四

第一章 經常工作

第一節 事前審計

一、監督預算之執行

二、歲入歲出預算分配表之審核

三、收支法案之審核

四、支付命令之核簽

五、繳款書之審核

六、預算外收支之監督

第二節 事後審計

一、計算書類之審核

二、支出憑證之審核

三、審核通知所列事項

第三節 稽察

一、監視事項

二、調查事項

三、檢查事項

四、參加事項

三〇

三〇

三一

三一

三一

三一

三一

三一

三四

三四

三五

三六

三九

三九

四一

四一

四二

四二

五、其他稽察事項	四三
第二章 戰時工作	四四
第一節 縣財務審計	四四
第二節 就地審計	四七
第三節 公庫審計	五〇
第四節 特種基金審計	五六
第五節 巡迴審計	五七

#### 第四編 政府審計應用

第一章 全部詳核與報表審計	五九
一、全部詳核	五九
二、報表審計	六〇
第二章 特種審計	六〇
一、非經常例外或戰時工作之範圍	六一
二、具有一種臨時之性質	六一
第三章 逆查法與順查法	六一

一、逆查法	六一
二、順查法	六一
第四章 抽查法與精核法	六一
一、抽查法	六一
二、精核法	六一
第五章 現金票據證券之檢查	六一
一、現金之檢查	六一
二、票據之檢查	六二
三、證券之檢查	六四
第六章 財物之檢查	六四
一、動產之檢查	六四
二、不動產之檢查	六五
第七章 審計報告之編製	六五
第一節 供中央施政方針之參攷資料	六六
第二節 各會計年度審計結果之報告	六六
第三節 審定各級政府總決算之報告	六七
第八章 政府審計實例	六八

## 第五編 政府審計人員

第一節 事前審計實例	六八
第二節 事後審計實例	六九
第三節 稽察實例	七二
第一章 審計人員之學品資質訓練與保障	七四
第一節 審計人員之學品資質	七五
第二節 審計人員之訓練	七七
第三節 審計人員之保障	七九
第二章 審計人員之運用與流轉	八〇
第一節 審計人員運用	八一
第二節 審計人員流用	九四
第三節 審計人員調轉	八七
第三章 我國審計人員之迴避	八九
第一節 基於立法之精神	八九
第二節 親屬關係之透視	九〇

第二節 迴避之程序.....九一

## 第六編 政府審計法規

第一章 現行審計法之分析.....九五

第一節 新審計法之產生.....九三

第二節 新審計法之內容.....九四

第三節 新審計法之精神.....九七

第二章 有關審計法規之索引.....九五

第一節 預算法.....九五

第二節 會計法.....九七

第三節 公庫法.....一九

第四節 決算法.....二一

## 第七編 政府審計檢討

第一章 審計行政之評議.....二四

第一節	審計職權	一二四
第二節	審計制度	一二九
第三節	審計組	一三一
第四節	審計程序	一三三
第五節	審計人員	一三四
第六節	審計法規	一三五
第七節	芻議	一三七
第八節	未來之展望	一四〇
第二章	審計疑難問題之解決	一四〇
第一節	總預算之成立及其救濟問題	一四一
第二節	支付書之會簽問題	一四三
第三節	緊急命令之支付問題	一四四
第四節	縣金庫之審計業務問題	一四六
第五節	事業專款之處理問題	一四六
第六節	總會計之記帳依據問題	一四七
第七節	會計科目之劃一問題	一四八
第八節	主計人員之兼理初審問題	一四九

政府審計大綱目錄

一〇

第九節 計算書之彙編問題

一五〇

第十節 決算書之編纂及收支結束問題

一五〇

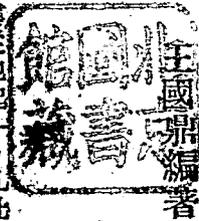
# 政府審計大綱

## 第一編 政府審計概念

古語云：「行遠必自邇，登高必自卑」。又云：「萬丈高樓從地起」。凡此數語，都是教人以爲學之道，就是說：想求高深的學問，必從淺易處着手。蓋能得到基礎觀念，方可循序漸進，精益求精，以至於融會貫通，所以吾人在研究政府審計之初，先要介紹其概念，以爲研究探討之鑰鑰，在此概念內，包括政府審計之意義，範圍，目的，方式及程序等項，以下分章說明之。

## 第一章 審計及政府審計

「審計」二字，吾人見之熟矣。若從普通的意義，解釋此二字，所謂「審」者，就是審察事理之當與不當，「計」者，乃計算數目之確與不確也，以此意假之潘序倫氏，則謂：「審計者，係以公正的立場，用科學的方法，對於他人之會計手續，與所作成之會計紀錄，爲全部或一部之審核與檢查。從而確定其是否適當，是否足以表示其財政之



正確狀況，及營業成績。除糾正其謬誤，摘發其詐弊外。同時並出具報告書類，或提供證明，申述建議者。謂之審計。」此所謂一般審計之意義也。

一般審計之意義，既如上述。則所謂政府審計之意義又若何？所謂政府審計者，乃審核全國各級政府及其所屬機關，對於處理財政上各項事務是否確當，其收支情形，是否遵照法定預算，而依據各項財政法規，符合經濟原則，能否增進行政效率之謂也。蓋政府為行使國家治權之機軸。執行國務，經緯萬端，凡百設施，非財莫舉。是故有國務，即有財政。國務與財政，實有息息相關，不可分離之關係。欲期一國政治之清明，非從整理財政下手不為功。我國財政之所以未能整理者，其因有二：一由於財務行政上未有完善制度之確立，貪污者得以上下其手。二由於財政監督之未能精確嚴密，而枉法者常可逍遙法外，是以財政上黑幕重重。而政治之腐敗，亦遂莫可究詰矣。故吾人欲謀政治之清明，不能不先謀財政之廉潔。欲謀財政之廉潔，在積極方面，固應謀財務行政制度之確立。以為正本清源之基礎。而在消極方面，尤須防止貪污之發生。防止貪污之發生，又必待於財務監督之實行。然財務監督之實行，如收入之是否合法，支出之是否合法與經濟，以及財務處理之是否正當，又均有賴於政府審計之施行也。

## 第二章 政府審計之範圍

在前一章，吾人對於審計及政府審計之意義，曾作一個概括的探討。今於本章進而研究政府審計之範圍。換句話說：就是研究政府行使審計權，究竟能及於若何之領域。按照現行審計法通則第一條載稱：「中華民國各級政府及其所屬機關財務之審計，依本法之規定」。是審計權行使之範圍，已有明文之規定，凡屬中華民國各級政府及其所屬機關，其經費來源，出自公庫者，均應依照審計法之規定辦理，即非政府機關而受公庫補助之私人或團體，其所應行審計事務，按照同法附則第五十四條所載亦有依照審計法辦理之規定。抗戰軍興，各種臨時組織，支出甚夥，其經費來源，雖非出自公庫，然即在增加國民負擔的一點上，亦應受審計機關之稽核。

在舊審計法附則第二十條，曾明定該法不適用於各級黨部計算決算之審查。關於此點，現行審計法：雖無明文可據，但依該法第一條之規定，各級黨部，既不在政府機關之列，自不屬於審計權行使範圍之內，惟審計機關對於庫款，負有監督之責，故在核發支付書上，別無例外之規定。

### 第三章 政府審計之目的

吾人研究政府審計之範圍，既如前章所述。今在本章進而研究政府審計之目的：夫政府一切設施。非財莫舉，而財之所由生，無非以租稅方式，取之於民。故欲國

民踴躍輸將，首在取得民信，欲取得民信，則無過於財政公開。而財政公開之方法，雖有多端，政府審計，即其中最有效之一種。蓋審計機關，對於政府機關財物之取得與使用，以及其所表現成績之優劣，除隨時加以嚴密監督外，同時並稽核其錯誤，證明其正確，依之公佈於部門，可使全國國民，得以家喻戶曉故也。由此觀之，吾人可以窺見政府審計之目的。首在取得國民之信任。

西儒薛萊氏謂：「政府實行審計之目的：為偵查詐騙，與方法及原則上之錯誤，三者之中，尤以偵察詐騙及原則錯誤為重要，審計官從事審計，須從大處着眼；以保護納稅人之利益，增加國家收入，節省國家支出為目標，至記帳之合理與否，無關重要，審計官可毋庸十分注意」。由薛萊氏之所論，亦可知政府審計之重要目的矣。

再就我國現行政府審計之目的言之。約有下列六項：（1）證明收支之正當。（2）防止舞弊於未成。（3）防止不正當支出。（4）謀政府會計之改進，以求會計制度之完善。（5）發現舞弊於已成。（6）發現違犯政府會計原理上程序上格式上之錯誤而糾正之。以上六項。就性質上言之又可分為積極與消極兩種：一至四項目的。屬於積極的。五至六兩項目的，則屬於消極的。

## 第四章 政府審計之方式

關於政府審計之目的，在前一章中，已作概括的檢討。在本章中，吾人擬就政府審計之方式，加以研究，

俟攷我國政府審計之方式，大別之，則有送請審計，就地審計，及委託審計三種，分述如下：

一、送請審計——所謂送請審計者，以歲入事務機關，（徵收命令官）歲出事務機關，（支付命令官）及現金出納事務機關（出納官吏）等，所提出之會計報告，及單據憑證並決算書類，送達審計機關，而由審計機關，依照法令，加以審核之謂也。故亦名之爲書面審計。若照我國現行法令，各機關應行送請審計機關審核之會計報表，則有如左之分類：

（甲）普通公務機關應行送審之會計報表：（1）歲入類現金出納表。（2）經費類現金出納表。（3）歲入類平衡表。（4）經費類平衡表。（5）歲入累計表。（6）收入憑證簿（7）經費累計表。（8）支出憑證簿。（9）財產增減表。（10）以前年度歲入應收款餘額表。（11）以前年度歲出應付款餘額表。（12）全年度歲入類現金出納表。（13）全年度經費類現金出納表。（14）結帳後歲入類平衡表。（15）結帳後經費類平衡表。（16）財產目錄。

（乙）主管公庫機關及代理公庫銀行應行送審之會計報表：（1）現金出納表。（2）票據出納表。（3）證券出納表。（4）資產負債平衡表。

(丙)主管公債機關應行送審之會計報表：(1)關於公債發行，抵押，收回，清賞，銷毀等「實所編製之報表。(2)資力負擔平衡表。(3)公債現額表。

(丁)經理財物機關應行送審之會計報表：(1)關於所經理不動產物品及其他財產增減，保管，移轉等事實所編製之報表。(2)財產目錄。

(戊)經理特種基金機關應行送審之會計報表：(1)基金收支累計表。(2)現金出納表。(3)票據出納表。(4)證券出納表。(5)財物增減表。(6)固定負債增減表。(7)資力負擔財產負債綜合平衡表。(8)財產目錄。(9)固定負債目錄。

特種公務機關經費應送之報表。乃與普通公務機關之規定同。公有營業機關；公有事業機關，所應送之報表，除華用經理特種基金機關第二種至第九種報表外，並於每月加送收入累計表，支出累計表，及盈虧撥補表。

至各種報表之格式，悉依會計法規之規定，若各機關依照規定，應送之報表，因特殊情形，經主計機關許可，准予變通造報者；得以性質相同之報表代之。審計機關，有時因審核上之必要，除會計法規所定應送之報表外，得通知各機關，增送其他表冊。

二、就地審計——所謂就地審計者。乃審計機關，派員常川駐在受審機關，就其會計憑證簿籍，或現金財物，執行審計職務之謂也。政府採行此種審計，原所以補救送請審計之不足。蓋送請審計，僅能就各機關所送歲入及經費類會計報告，加以審查。而其實際之情形，究竟是否與書面之報告相符，則無由得知也。且送請審計，限於送審之會

計報告。其無會計報告者，則審計機關，即無從審核。若就地審計則不然。執行審計職務，必須躬臨，實地查對帳目，盤查實物，藉以明瞭靜態與動態之整個財務狀況。並進一步，考察其事務之原因與經過。依此則知所謂就地之主旨，在於獲有會計事務之詳細紀錄，與原始之資料。而在進行審核時，可作事實上之審計也。且執行次第，不僅以送審之會計報告為限度。即無會計報告者，亦得向之為就地審計。其範圍常涉及事前審計，事後審計，以及稽察事務。故其收獲遂有遠超送請審計之效果也。

三、委託審計——所謂委託審計者，審計機關，因事實上之需要，或辦理上之便利，將一部份或一特項之審計事務，委託其他機關團體或個人，代為執行之謂也。惟所受委託之機關，團體，或個人，應將其辦理審計結果，報告於委託之審計機關。而由原委託審計機關，來作一番審定也。不過此種審計，為直接審計之例外。其委託之範圍，大抵屬於審計上之調查，監視，鑑定等事項。蓋審計機關，或受人力財力限制，或因事實困難，直接辦理，窒礙或多，故用委託審計之法，以濟其窮。

## 第五章 政府審計之程序

關於政府審計的意義，範圍，目的，以及政府審計的方式，已在前四章中，分別介紹。本編的末後一章，吾人擬就政府審計之程序，加以概括之研究。

考我國審計部——審核案件，其法定程序，大抵如次：

(一) 審核解款書，支付預算書，歲入歲出預算分配表。

此項書表，由科員或佐理員審核後，擬就審核報告，送呈科長審核，簽註意見，送呈廳長審核，轉送主管審計審核，提出審計會議，決定後，送還原廳。凡存查之支付預算書，歲入預算分配表，由第一廳主管科登記後，送第三廳主管科登記，轉送第二廳主管科查對。凡存查之解款書報核聯，於每月月終，由第一廳主管科，依照機關，分別登記總數，交第二廳主管科，與各該機關之收入計算書核對。

(二) 審核支付命令

此項支付命令，由科員或佐理員審核後，擬就支付書准駁理由，送呈科長審核。科長認為無疑義者，即由科員或佐理員辦理審查支付書命令聯核准通知及報告，連同上述核准理由書，由科長送呈廳長核簽後，送主管審計核簽，再送祕書室，呈部長簽字後印發。原案送還主管科。設科長認為有疑義者，簽註意見，送呈廳長決定。決定後，交科辦理。如不能決定者，轉送主管審計決定。決定後，退廳交科辦理。如仍不能決定者，提出審計會議。決定後，送廳交科辦稿，由廳長核簽，送主管審計核簽，再送祕書室，呈部長簽字後繕發。原案送還主管科。凡簽發支付書命令聯，於每月月終，由第一廳主管科，依照機關，分別直字撥字登記總數，交第二廳主管科，與各該機關之收入及支出計算書類核對之。

### (三) 審核計算書類

計算書類，由科員或佐理員審核後，擬就審核報告，送呈科長審核。科長認為應發核准通知或審核通知者，即由科員或佐理員擬稿，由科長送呈廳長審核，轉送主管審計審核，提審計會議決定後，送秘書室呈部長簽字，然後繕發。原案送還主管科。設科長認為有疑義者，簽註意見，送呈廳長決定後，交科辦理。如廳長不能決定者，轉送主管審計決定後，退廳交科辦理，如主管審計仍不能決定者，提出審計會議決定後，送還原廳，交科辦理。

### (四) 稽察收入、支出、財產及庫存

凡經審計會議決定必須調查之案件，由第三廳實地調查。調查完竣後，由承辦人擬具調查報告，經廳長或科長審核後，加具意見，轉送主管審計審核，提出審計會議決定後，交主管應辦理。如須辦稿者，應送第三廳會簽。第三廳各主管科所有關於其他事項所發生之調查報告，經廳長或科長審核後，加具意見，轉送主管審計審核後，提審計會議報告，或決定辦法。

各省市審計處之審計程序，大致與審計部同。不過審計處組織簡單，由佐理員辦理初審，協審稽察兼組主任辦理覆審，審計兼處長辦理三審。關於審計案件，若組主任認為有疑難或其情節重大者，得簽請處長決定，處長不能決定者，得提出審核會議決定之

由上述之程序觀之，可知審計事務，與普通行政事務，迥然不同，普通行政事務，均係由上而下，而審計事務，乃係由下而上。其基礎完全建築在下層。換言之，所有審計事務在部以科長，在各處以佐理員爲重心。責任既重，關係斯鉅。故担負初審者，必須勤慎周密，特別注意，以完成其所賦之使命也。

## 第二編 政府審計制度

吾人在第一編，介紹過政府審計的意義，範圍，目的，方式，以及政府審計的程序。欲使初讀者，對於政府審計，能有一個基本的認識。從順序上言，在本編應先介紹政府審計法規，然後再介紹其制度與實務，方為合理。蓋先有法規，然後始產生制度與實務也，但是法規內容單調，條文板滯，置在卷首，不能引起讀者之興趣。所以在本編，先介紹制度，將法規移在第六編，再徐徐研究也。所有政府審計制度之派別，組織，演進，以及我國政府審計之特色，於以下各章分述之。

### 第一章 審計制度之派別

考世界各國審計制度，大別之，可分為二派：一為英美派，一為大陸派。英為不成文之國家，故其審計辦法，大都本於其國歷史上之習慣；美雖沿襲於英國之系統，然其審計官，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。故英國在執行審計職權上，發生爭執時，其議決之權，仍操之國會。美國審計上之爭執，則由財政部內之監理官裁判之。英美派在大體雖相近似，然亦各有其特

別之習慣，並不完全相同也。大陸派又分爲二系：一爲法國系，一爲德國系。法國審計，爲純粹之財政司法監督，其性質殆與法院無異。不過在名義上爲審計院，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，習之提起訴訟。其判決與司法審判有同一之效力。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，隨時通知各部長官，請其注意執行，同時並報告國會及元首，以待其最後裁斷。不過法系審計，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，即不違犯法令，亦得加以批駁，從事校正。此又德系優於法系之點也。我國審計制度，雖應折衷各系，捨短取長，然法律向具形式，政令類多具文。而不當之支出，層見疊出，如我國者，究以採取德系之精神爲宜也。

## 第二章 各國審計機構之組織

欲考我國審計機構之組織，必先研究世界各國之現行制度，然後參酌國情，比較得失，取長捨短，攻玉他山，而後可得一公正之論斷焉。茲就英法德美蘇俄日之審計機構組織，並我國審計制度之特色，摘要分節敘述如次：

## 第一節 北美合衆國

考美國財務審計之基本法規，載明於聯邦憲法，及各州憲法，人民有完全管理公家收支之權，並可從而控制政府之財政政策，其作爲監督政府財計之工具者，在一九二一年七月，始成立中央會計院，置會計總監一人，由總統得上院之同意任命之。

設法律、債款、審計、簿記、郵政財務，調查六司，司各設司長一人，綜理司務，再下設科，由覆核，幫辦理其事。至其所能行使之職權，則有下列七種：1. 國會收支之監督，2. 債務之鑑定與整理 3. 債權之鑑定與整理，4. 準司法及法律職務之執行，5. 會計事務之處理，6. 調查及報告，7. 保管及登記。

其在一九二一年七月以前，美國僅在財政部官制內，設審計官六人，分任審查及各部之收支計算。每審計官有主管一部者，亦有一人兼管數部者。是以有財政部審計官，陸、海、內、外、郵、及其他各部審計官等種種之名詞。

## 第二節 英吉利

英國民主主義，起源最早，隨時勢之轉移，日益發揚光大，開世界民權運動之先河

，故其財計制度基礎，比較合理。所謂每年預算，在法理上，可謂王室向人民求款供應，非由人民代表議決通過不可。一二年五年大憲章，規定衆議院有此財政決議之大權者，蓋卽本此意也。監督財計之職權，亦由國會操之，是故英國之政府審計制度，實可謂爲立法權下之監督，其現行制度，分監理審計長，及決算審查委員會兩部份，分述如次

甲、監理審計長官——國庫審計部，設監理審計長官，超然執行其監督職權，對國會負全責，非經兩院議決，不得令其退職。下設監理審計副長官，受同一之保障。除無權對衆院證明及報告決算書外，其餘均可代行審計長官之職權。下設祕書，廳長，副廳長，審計，及其他職員，均得由財政部隨時任命之。其所監理者，簡單省時。如國庫之發放既定費，（卽根據國會之繼續法案，自國庫統一基金撥付者）與歲定費，（卽由國會制用委員會每年重新議定者例如國債本息金補助地方經費，皇室經費，各項薪俸及養老金等），惟其所審計者，則繁復冗忙。故所屬員司，除服務於本部外，至分駐於陸海軍各部，陸海軍各防區之中心地點，以及各重要之文事機關。

乙、決算審查委員會——由衆議院議員十五人組織之。在議會開會時，就監理審計長官提出之決算報告，詳密審查，爲補充報告。未盡處往往不厭求詳。至關摺卷宗，傳詢各部之有關人員。惟該會工作，不限於調查決算報告上所提各點，卽關於財務管理之事項，如概算之形式，與預算款目之多寡，各項經費支出之是否經濟，有無效率，以及政府會計之方式或制度，應如何改善，均有權報告，並詳細檢查也，此外對支出超過預

算之指撥額，決定應否建議國會，予以追加。對違法之官吏，建議如何處罰。以及其他財務上之改良事項，亦在研討之列。故英制能所以完成，此真正之立法監督者，胥賴有衆院決算審查委員會之組織也。

## 第二節 法蘭西

法國政府審計制度，起源較早。初附屬於司法系統，後改隸於立法系統。故可視為由財務之司法監督，而變爲財務之立法監督。考其現制度，則設有審計院，掌財務之監督，及部份之立法監督。下設三廳及各科股以及總務機構。其職權如次：

審核各機關會計人員，與經理國家款項，而非會計人員所造送之收入與支出計算書類，對於非法之收入與支出，可以發還或剔除，從而判決其會計手續與會計記錄是否合法。其判決案有三種：（1）核銷，（2）結餘，（3）剔除。第（3）三項應依法賠償，第（1）（2）兩項，可獲解除責任。

至對於物料會計人員，僅有監督權，即由各該人員於年終開具清單，附同有關憑證單據，並說明其出納，保管移轉及減損等情，交由該院之特派人員就地稽核監察後，呈由各該主管長官，轉送審計院。此就消耗物品材料而言。若機器、器具、圖書、及博物院存品等項，雖亦開具清單，則無須該院之監督。再該院對於簽發支付命令者，則非審

判或監督機關、故若有人持簽發之支付命令，實行領款，即使其付款，確有違法之處，而該院亦無權令其拒付。付款後，僅由支付命令之簽發人自負其責任也。即簽發人僅對立法院負責耳。該院在審核計算及決算費後，應編造審查報告於國會，說明對計算之意見，及收支與預算之比較情形。國會應組織專門委員會，審查決定之。

#### 第四節 德意志

原來德國有超然之審計機關。依憲法應向聯邦會議及國會提出報告。其制度曾為日本所採用，亦可視為立法權下之財務監督也。惟自希特勒執政以後，衛馬憲法，已終正廢，而各種政制，率皆採行集權。舊日審計之技術與機能，雖或間能沿用，不過續有殘存，然以元首總攬政權事實上已為財務之行政監督。故其超然審計之職權，遂莫可確語矣。吾人研究其國之審計機構，僅能就希特勒執政前之審計制度。作一簡略之說明：

德國審計院，依法處超然地位，為國家最高機關之一，該院設審計會議，以院長及廳長審計組織之。審計會議各員——院長至審計——均由總統任命，財政部長副署之。其他各職員，由院長提出後任命之，該院之職權，首在監督執行預算之機關，審計左列各項：

(1) 實施後之預算，及預算外收支之計算。

(2) 國有財產之計算。

(3) 國有營業之計算。

(4) 各種組織之捐助基金。

## 第五節 義大利

考義國之政廠審計制度，亦為財務之立法監督，其審計院，設立於一八六二年，置院長，廳長，審計，大抵與德制同，其法律上之地位，係由財政部長提出，經閣議通過，由義皇任命之，院設四廳，第一二兩廳，行使審核權，第三廳行使刊決權，第四廳掌管撫卹事項。關於審計案件之決定，採合議制，取決於各廳廳務會議。依法律之規定，有若干事項，由第一二兩廳開聯席會議決定之。最重要之事件，由院長召集四廳聯席會議決定之。

其審計方式，兼採事前審計與事後審計。各機關有關支出之一切計劃，須將計劃書與附件送達該院依預算平衡法，及其他有關法令，先為事前之監督，無異議時，即予以登記。否則經通知拒絕登記後，各該機關之主管部署，得提出意見於內閣會議。俟閣議通過後，向該院請求保留登記權。倘該院仍認為不能登記，應將原計劃書類，連同駁復理由書，送呈國會解決。但該院仍得無條件拒絕，經閣議決定，而為申請保留之登記事

項。故其事前監督，實有相當權力。至於事後監督之制，與各國政府通行無異。其審計對象有二：其一，為各管部署之預算，其二，為財政主管機關之執行財務管理與秩序之計算。審計院審核完竣後，應即編製審計報告，送呈國會審議之。

## 第六節 蘇聯

蘇聯之政府審計制度，係由財政人民委員會之總稽察處掌理之，乃行政權下之財務監督也。惟各年度總預算決算之審查，由聯盟人民委員會主管之，而必須經過聯盟最高會議之核准，故亦兼具各民治國家立法監督之意義，不過蘇聯建國未久，百端維新，議制間政，吾人尙鮮豐富之資料，以爲研述之依據。故僅能就該邦現行制度，作一概括之說明：

蘇聯並無超然之審計機關，以監督預算之執行。每屆預算頒布後，即由各主管機關，依照預算，編製收支年表，並按國民經濟投資計劃，及預算法案確定之用途，分別向聯盟財政人民委員會，或各加盟共和國之財政人民委員會，要求授予信用。此項要求授予信用之文件，經各該部核與預算法案相符時，即分別移付蘇聯國家銀行管理處，或特種金庫，照付款項。

每年度各加盟共和國預算執行後之決算，經其最高會議核准後，呈送聯盟人民委員

會，發交所屬財政人民委員部，併入聯監本署之決算，彙編為總決算，轉呈聯邦最高會議，審議批准，以法律公佈之。

聯盟監察人民委員部，依法有監察各種行政之職權。惟其財務監察權部份，自一、二、三年後，已逐漸移轉於聯監財政人民委員會所屬之總稽察處。該處設有處長，依機關別分股辦事。凡分佈各地方之財務監察機關，均由其直接督導。其所執掌關於財務監察及審計之職權如左。

1. 關於執行預算之一般監督。
2. 關於全國財務監察機關一切工作之監督。
3. 關於國家銀行管理處及特種金庫之監督。
4. 關於各種專款收入及其運用之監督。
5. 關於各機關會計與報銷之監督。
6. 關於各機關現金與財產之結存及其移轉與保管方法之監督。
7. 關於決算報告及建議之編擬。

## 第七節 日本

考日本明治維新勅，藩閥秉政，執令不行。府庫式微，公私混雜，無所謂國家財政。

，更何有監督機關。其審計事項，往史雖間有記述，不過片鱗隻爪，亦猶我國列朝，由皇權統御所設之審計機能，尙不足稱爲制度。維新後，廢藩置縣，統政中樞，國家財政，始脫離王室，而逐漸獨立。遂廢前之管理王室財務者，改設爲會計之官署，且復增置監督機構，並酌依英國君主立憲之制，規定將審計機構所審定之結果，復提向國會核議。是故日本之政府審計制度，亦爲立法權下之財務監督也。惟其審計機關，直隸天皇，覺有超然之性質耳。其機構定名爲會計檢查院。設置三部十二課，部各設簡任部長一人，簡任或荐任檢查官四員，兼任各課課長，督率所屬，執行檢查任務。其職權如左：

1. 檢查收支命令官之會計行爲，是否合法。
  2. 檢查出納官吏之收支計算書類，有無錯誤。
  3. 檢查日本銀行之國庫金出納，政府之有價證券授受，及其他以公款補助團體暨各事業之收支計算書類，是否正確。
  4. 審定歲入歲出之決算金額。
  5. 每年度向天皇上奏檢查成績書，並對國會提出檢查報告。
- 以上所舉，大抵爲事後監督。其事前審計之職權，則屬於大藏省，所謂大藏省者，卽我國之財政部也。

## 第八節 中華民國

我國現行政府審計，係由國家專設機關，以行使審計職權，而隸屬於監察系統之制度也。即於國民政府監察院之下，設審計部。置部長一人，政務及常務次長各一人，秘書若干人，審計九人至十二人，協審十二人至十六人，稽查八人至十人。由三廳一處分掌事前審計，事後審計，稽查，及一切總務事宜。廳下設科，科置科員或佐理員若干人。完成初審之任務。其最高決定機構，則設有審計會議，其職權如左：

1. 監督預算之執行。

2. 核定收支命令。

3. 審核預算決算。

4. 稽察財政上之不法或不忠於職務之行爲。

於審計部下設分設各省省市審計處。並設不能依行政區域劃分之各機關審計辦事處。處各設處長一人，協審二人至三人，稽察一人，荐任秘書一人。分掌第一二三組及總務組。其職權如左：

1. 第一組掌理本省或本市中央及地方各機關之事前審計事務。

2. 第二組掌理本省或本市內中央及地方各機關之事後審計事務。

3. 第三組掌理本省或本市內中央及地方機關之稽察事務。

各組置佐理員若干人，分任事前審計，事後審計，稽察，及一切總務事宜，其最高決定機構，則設有審核會議。

## 第四章 我國政府審計制度之特色

我國政府審計制，係採採衆長，而革其譴陋，以期適合國情，奠定完善基礎。今日所已表現制度上之特色，厥有數端，論列如下：

一、審計職權之獨立行使——查修正中華民國國民政府組織法第四十六條，規定：「監察院爲國民政府最高監察機關，依法行使彈劾、審計之職權。」又修正監察院組織法第一第二兩條規定：「監察院以監察委員行使彈劾職權。」「監察院設審計部，行使審計職權。」可見我國政府審計職權，實與彈劾權並列，而同屬於五權憲法中之監察權。監察權既係與行政、司法、立法，考試諸治權，並駕齊驅，監察院亦與行政、立法、司法，考試諸院，各自對中央行使政權之最高機關負責。是故政府審計之職權，亦得獨立行使，而有超然之地位，斯爲我國政府審計制度之特色。

如前章所述，在實行三權憲法之國家，有將審計職權，置於司法權以下者，因之審計職權，遂有「財務司法監督」之稱。然如法國，僅出納官吏之收支計算，由審計院及其檢查長，以國家代表之資格，對之提起訴訟。其判決與司法審判具同等效力。所謂「有執行力之審計」是。而其事前審核，仍歸財政部執行之。是故法國審計職權之偏重司法精神，亦祇局部，而非全般。又有將審計職權附屬於立法權之國會者，如英國審計院

，雖立於國會與政府之間，而審計上遇有爭執時，其議決之權，仍操諸國會。復有逕將審計職權，歸着於行政權下者。如美國未成立對國會負責之會計局以前，曾將審計官附屬於財政部官制之內，分任審查各部收支計算之責。遇有審計上發生爭執時，則由財政部內之監理裁判之。由此可見各國審計職權之隸屬，既多分歧，而其所隸屬之部份，又多割裂。我國政府審計職權，有專屬於監察權之獨立性，及一切政府審計事務，無不統屬於監察權之完整性。誠為各國之所望塵莫及。蓋中國實行五權憲法，與彼行彼三權憲法之國家，根本有別，故不必視之為財務之司法監督也。現行審計法第九條，有：「審計人員，獨立行使其審計職權，不受干涉」之規定，亦可以見其獨立精神矣。

二、審計職權之最終審定。依審計法第四十五條之規定：「各級政府編制之年度總決算，應送審計機關審定。審計機關審定後，應加具審查報告，由審計部彙核，呈由監察院轉呈國民政府」。此種審定，按之決算法第二十條，乃係「最終之審定」。又決算法第二十三條規定：「中央政府，省政府，及直隸於行政院之市政府之總決算，經最終審定後，應呈送監察院，提請國家政府公佈之」。是故各級政府總決算，經過審計主管機關之審定，加具審查報告，即為最終之審定。而中央政府，據監察院轉呈，地方政府據審計機關轉送之審查報告，各縣市長，應即公佈。凡此皆足以表示我國政府審計制度，在最終審定之特點，又與眾不同。此其特色一。

三、審計職權之就地運用。我國政府審計制度，屢經採取送請審計，或委託審計

之方式；自實施現行審計法後，其行使審計職之精神，乃在以運用駐在審計為原則，輔以巡迴審計，更以委託及送請審計補救之也。蓋駐在各機關或巡迴各區域之就地審核，與實際稽察其功效切實而顯著，此為我國政府審計制度之特色三。

四、審計地位之聯綜組織關係。我國政府審計職權之行使，在實際上，為「大計聯綜組織」，與財務、公庫，主計各系統，成立分工合作，相制互衡之一環。有相得益彰，事半功倍之效。此為我國政府審計制度之特色四。

### 第三章 我國政府審計之演進

普通審計學術，近百年來，始漸美備。而政府審計之制度，尤為輓近數十年來所奠定之基礎。其在我國，此制度之發生，自民國成立，始見雛形。而發揚光大，尙期來日，在歷代沿革上，固難窺其跡象；而周、秦、漢、唐、宋、元、明、清各朝制度上所能窺見者，僅政府審計之機能而已。茲就我國政府審計之演進，約分為五個時期：

- 一、北京審計院時期為政府審計制度之創始。
- 二、國民政府監察院時期為政府審計制度改隸監察權之創始。
- 三、國民政府審計院時期，為政府審計制度事前監督之恢復。
- 四、國民政府監察院審計部時期，為政府審計制度重隸監察權，置地方機構之重光。

與稽察職權之創始。

五、抗戰建國時期，爲政府審計制度，推及縣地方之創始，暨就地審計之方行。上述五個時期，以下分節說明之：

### 第一節 審計權之創始——萌芽時期

我國政府審計制度之第一時期，爲審計制度之創始時期，即民國十七年以前之北京審計院時期也。蓋當清帝遜位，肇造民國，各省實行地方自治，因謀地方機構之完整，遂紛紛設立審計機關。如廣東之審核院，湖南之會計檢查院，雲南之會計檢查所，陝西之會計檢查處，湖北江西之審計廳，貴州之審計科，吉林之審計長，均先中央而設置。民國九月，北京國務院成立審計處，置總辦一人，其下分設五股，各置主任一人。並於各省遍設分處，處設處長一人，其下分設三科，科各置科長一人，分理其事。惟各省審計分處，在地方行政權膨脹情勢下，輒不能獨立行使其職權。迨民國三年，復以教令公佈審計院編制法，改處爲院，以重體制。其宗旨，專注中央之審計，對於地方，暫緩辦理。而各省之分處，亦遂被撤。審計院直隸大總統，獨立行使職權。置院長副院長各一人，審計官十五人，協審二十七人，分設三廳，廳置廳長一人，以審計官兼任。於軍務費，另有特別之組織，以爲之監督。猶之軍事裁判，不與普通法院同也。

當國務院審計處成立之初，卽制定審計規則，服務規則，暫行審計國債用途規則，收據憑單之證明條例等數種章則。旋又頒佈審計條例。迨審計院成立後，卽將前頒之審計條例，詳加修正。民國三十年十月，公佈審計法，原有審計條例，卽行廢止。除政府機密費外，所有政府機關收支計算，決算，特別會計之收支計算，官有物之收支計算，以及由政府發給之補助費等，均須經審計院審查。同年十二月，公佈審計法施行細則，釐定報告格式，暨支出憑證單據證明規則。審計制度，可謂規模略備矣。惟京內各機關，狃於舊習，積重難返，以致大都不遵法令，按期送審。卽或依樣式填報，亦不過虛應故事而已。民八以後，軍閥割據，此起彼伏，財政紊亂，莫可究詰，預算迭更，無法成立，審計職權，直同虛設矣。北伐軍興，沿江而上，民十七年六月，克復北京，而第一時期之審計制度遂告終結。

## 第二節 審計權改隸監察之創始——轉變時期

我國政府審計制度之第二時期，爲政府審計制度隸監察權之創始，自民十三總理逝故世中國國民黨中央執行委員會，開會於廣州，於十四年七月，成立國民政府。同年八月，設置監察院。其組織法第一條第五項載：「關於稽核財收入支出事項」第六項載：「關於官廳簿方式表冊之統一事項」等兩項規定，完全屬於審計範圍，由監察院第二科

掌理。是爲審計權屬於監察制度下之濫觴。在當時軍事倥傯之際，爲整理度支起見，公佈審計法十七條。所定審計範圍，與北京政府所定者，大致相同。惟當時採用事後監督制度。除營業機關，其憑證單據，得自行保管，由監察院隨時派員檢查外，其餘大都用送請審計制度。如有疑義，行文查詢，限期聲復。無論任何高級官吏，不得例外。至國債用途之監督，依特別規定行之，是與北京政府審計院之處理辦法，並無二致也。

### 第二節 審計權事前監督之恢復——恢復時期

我國政府審計制度之第三時期，爲政府審計制度事前監督之恢復。民軍革命軍北伐成功，奠都南京。監察院由粵北遷。一部份監察委員赴武漢，在武漢國民政府下，實行職權。仍以廣東監察院公佈之法規爲依據，通函各機關遵照。旋經寧漢合流，統一之局大定。同年十一月，公佈監察院組織法，改科爲司。關於審計事項，均歸第三司掌理。至十七年三月，公佈審計院組織法，另置審計院，獨立行使審計職權。置院長副院長各一人，其下設祕書長一人，祕書二人至四人，總務處設處長一人，下設三科，分掌總務事宜。第一廳設三科，掌管事前審計事項，第二廳設六科，掌管事後審計事項。並設審計八人至十二人，協審十二人至十六人。廳置廳長一人，由審計兼任，科置科長一人，核算員若干人。至同年九月實行職權，開始核簽支付命令，是爲國民政府行使事前審

計職權之始，亦即前北京審計院事前審計職權之恢復也。

### 第四節 審計權地方機構之重光與稽察職權之創始

#### 重光時期

我國政府審計制度之第四時期，爲政府審計重隸監察權，暨地方機構之重光與稽察職權之創始。十七年十月，五中全會議決，試行五權分治，於國民政府之下，設置行政，立法，司法，考試，監察五院，以審計職權，隸屬於監察院。在監察院組織法第二條規定：監察院設審計部，行使審審職。並於十八年十月公佈審計部組織法，至二十一年一月監察院成立，二月始將舊有審計院改組爲審計部。旋又成立第三廳，開始執行稽察職權。至二十一年六月，中央爲貫徹超然審計制度起見，制定審計處組織法。並二十四年三月，設立江蘇，浙江，湖北，上海，四省市審計處，及津浦鐵路審計辦事處。二十五年九月，設立陝西，河南，兩省審計處。並以湖北省審計處兼辦平漢路局審計事宜，是年，又增設廣東省審計處。他如安徽江西等省審計處，按照原定計劃，均應於二十六年成立，適值抗戰軍興，暫行擱置。國府西遷後，於二十八年，增設四川，湖南，貴州，川省審計處。至重慶市審計事務，即由審計部兼辦。二十九年，設立福建，江西，廣西

三省審計處。三十一年度，又成立甘肅、安徽兩省審計處。是審計職權，已漸推行於全國各地方矣。

## 第五節 審計權推及縣地方之創始及就地審計之力行——完

### 備時期

我國政府審計制度之第五時期，為政府審計制度，推及縣地方之創始，暨就地審計之力行。二十六年七七事變發生，國府西遷重慶，中央為適應非常時期起見，對於審計制度，有各種特殊設施，制定各種法令，以供大時代之需要。關乎特殊設施者，有非常時期京外中央各機關推行就地審計制度辦法，審計部戰時審計工作實施綱要等；關于各種法令，有預算法，審計法，公庫法，決算法等；均於此時期先後公佈，施行。審計法令既日新月異，審計制度自應逐漸改進。審計機關，遂即實行駐庫審計，駐各機關就地審計，縣財務審計，巡迴審計，就地抽查之審計等，以期完成此大時代所賦與之重大任務也。

## 第二編 政府審計實務

吾人在第二編，已經介紹政府審計制度，在介紹順序上，於第三編應介紹政府審計實務，蓋既有制度，必須要有實務。方可使制度不為虛設。所謂實務，即工作之謂也。包括經常與臨時兩種，以下分章說明之：

### 第一章 經常工作

經常工作，乃審計機關，為達審計目的，在平時所執行之工作也。分事前審計，事後審計，與稽察三種：檢討此種工作之目的，在明瞭現制所進行之程度，與其所獲之成效也。茲就此工作之主要者，按節分述於次：

#### 第一節 事前審計

事前審計者，乃在收入或支出之會計事務未成以前，加監督，俾能符合法令，以防

弊未然而蓋所以慎其始而善其終之謂也。其對象為監督預算之執行，收支分配預算表之審核。與收支法案繳款書及收支命令之核簽等，並就事前審計須知指點之點，介紹如左

### 監督預算之執行

審核總預算，是否依法成立，及其核定日期若何？並就其數字與上年度數字加以比較，而視其增減之情形若何？如預算未成立，概算已核定，其臨時救濟方法，應以核定之概算，作為臨時審核之依據。

### 二、歲入歲出預算分配表之審核

審核歲入歲出預算分配表，應將中央機關與地方機關之性質，予以區分，然後其機關單位，加以審核。

- (一) 發還預算：(1) 有下開情形之一者，發還預算：(1) 編制不合規定格式者。
- (2) 所列科目與法律相抵觸者。(3) 所列數額總不齊者。(4) 超越法定預算者。
- (二) 退還補註更正或補蓋：(1) 有下開情形之一者，應退還，令其分別補註，予以補註更正或補蓋：(1) 說明欄未加說明者。(2) 說明過於簡略者。(3) 說明內容與法令不合者。(4) 說明文內所載之數字與表列數字不符者。(5) 各級負責人員未加蓋印章者。

### 三、收支法案之審核

審核收支法案，應先將中央機關與地方機關，予以區分然後各就其年度，類別，用途，金額等項，加以審核。

四、支付命令之核簽

核簽支付命令，應分別門類、年度、科目、金額等項，加以審核。(一)一般應行注意者：(1)是否與預算支出法案或其他有關審計法令相符？(2)所列金額是否超越月份分配數。(3)支付書上各欄，是否一一填明？(4)應附之證明文件，是否完備。(5)各負責人員是否各蓋印章。(6)是否跨列兩個年度。(7)各主管機關，代價附屬機關之經費，應按照各該附屬機關預算單位，分別填發支付書。(8)本年度歲出支付書，須於國庫收支結束期限三日前，送請核簽，逾期送簽者，不予審核。(二)特別應行注意者：(1)財務費類之債券印刷費支付書，須查核合同或有關文件。(2)凡國庫所需之匯水手續費，期票貼現，及保管費，保險費等。均在財務費類之國庫特種事務費項下動支，但對外匯款，除訂有契約者外，應悉數交中央銀行匯兌局承匯。(3)撫卹費支付書，得以支付之年度為年度。並須注意下列兩點：(甲)除另行核定有案外，文官須附銜級部卹金之證書，武官須附軍事主管機關卹金給予令。(乙)凡係三人以上卹金支付書，須附發款機關所造具之清冊。分別註明核准機關及卹金給予令字號等項。(4)債務費支付書，應查核下列各點：(甲)條例合同還本付息表。其經修正或訂辦法者，以有關文件為準。(乙)其以法幣撥付本息及手續費者，應核算折合率

，(丙)未定付息表者，應核算其利率時期，(丁)手續費之成數，是否與原定相符？  
(戊)核對其所付之領款書或繳款書，(5)借款之支持書，應查核下列各點：(甲)借款成立之關係文件，(乙)撥權機關之帳單，(丙)是否超越借款總金額？(丁)核對帳單及審計機關主管部份帳簿，(戊)核對利率起訖日期及帳單？(己)核對其所附之領款書或繳款書。

#### 五、繳款書之審核

審核繳款書，應分別門類年度，科目，金額等項，加以審核。

(一)退還補簽或蓋章——有下列情形之一者，應退還令其分別補簽或蓋章，(1)未恢復字抵字編號者，(2)彙列兩個年度以上之收入款項，而未劃分年度數額者，(3)繳款書內未註明科目者，(4)未經收款公庫加蓋收訖年月戳記者。

(二)應查詢者——有下列情形之一者，應予查詢，(1)繳款書與收入預算分配表列數核對時，其短收過鉅者，(2)抵字繳款書所列金額與簽發支付金額不符者，或支付書尚未經送請核簽者，(3)繳還經費結餘或審計機關剔除數之繳款書，核與繳款機關之經費類現金出納表及審計機關通知剔除數不符者。

#### 六、預算外收支之監督

監督預算外收支，應分門類，年度，科目，及金額，加以審核，其審核方法，大致與前述者同。

### 政府審計大綱

## 第二節 事後審計

事後審計者，乃在支出之會計事務成立後而由國家所加之事後監督也，事後監督之對象，為計算書類（即會計報告）與原始憑證，而原始憑證之審核，尤關重要，蓋原始憑證，為會計紀錄與會計報告之依據，倘原始憑證，發生偽造塗改或其他不實情事，則會計紀錄及會計報告，均不足置信，是以原始憑證，不論採取就地審計，抑或送請審計，均屬同一重要，茲將計算書類（即會計報告）及支出憑證之審核，並審計部審核通知所列事項，分述如左：

### 一、計算書類（即會計報告）之審核

審核計算書類（即會計報告）應行注意者，共有十二項，（1）應送書類，是否齊全，（2）所送書表，是否依照規定格式，（3）核計收支憑證之總數，是否與所列計算數相符，（4）計算書上所列之預算數，是否與法定預算分配數相符，（5）起越年度預算數者，須查明會否呈准追加，（6）實領之經費，是否與簽發之支付書所列金額相符，（7）俸薪費之審核，尤須注意下列五項：（1）職員名額，是否依照組織法之規定，有無額外或其他名目之人員，（2）所有委任以上之職員，是否均經銓敘部審查合格，（3）晉級加俸，是否均依照考績法或其他規定辦理，（4）所支薪俸，是否

依照暫行文官官等官俸表，或其他各種薪給條例之規定，(5)有無兼職兼薪情事，(8)辦公費之審核，應注意下列兩點：(1)有無浪費情事，(2)有無顯然不當之支出，(9)購置費之審核，應注意下列二點：(1)新增之財產，已否列入財產增減表，(2)大量購置，會否依照審計法第四十九條辦理，(10)營造費之審核，應注意下列二點：(1)核對附送圖樣估單合同等，(2)會否依照條計法第四十九條辦理，(11)特別費之審核，應注意下列兩點：(1)有無兼領特別辦公費情事，(2)非常時期各機關薪俸如有按成折發者，其特別辦公費是否按原額折成支給。(12)軍務費之審核，應視各軍事機關學校部隊列報之俸薪餉項津貼公雜費乾糧草鞋醫藥及洗擦，汽車各費，是否依照陸軍給予條例及其標準辦法規定辦理，並查核其是否按照實有人馬槍械支給之。

## 二、支出憑證之審核

審核支出憑證，則有應行注意者八項：(1)支出憑證，是否為正當受款人或其代理人之單據，(2)單據內應載之事項，是否合於修正支出憑證單據證明規則第二條及第四條之規定，(3)凡在事實上不能取得收據者，如人力車及負擔小販之類，是否依照修正支出憑證單據證明規則第二條第二項之規定辦理，(4)單據內所載之花數是否與合計數相符，(5)凡由國外採購之物品發單，應查核其以外幣折合國幣之折合率，是否與當時之國際匯價相符，(6)凡購物品立有合同者，應查核其所購物品，是否與合

## 政府審計大綱

三六

同條件相符，(7)發票收據，是否依照規定，貼足印花，(按規定滿一元以上者貼一分，滿三元以上者貼二分，滿十元以上者貼四分，滿百元以上者貼六分，須貼端正，以示尊崇)(8)審核單據，是否有塗改或偽造情事。

### 三、審計部審核通知所列事項

審核通知者，審計機關在審核上認為有欠允當之處，通知各機關或其主管長官，分別提出聲復等項，或執行處分之謂也，分述如左：

(一)處分事項有二：

(1)凡偽造或改單據，或重報濫支，及一切不正當之支出，而情節重大者，除將支出數悉數剔除外，應通知其主管長官，執行處分，或呈報監察院核辦，(2)各機關之會計報告，不依期限送審，經催告後，仍不遵辦者，得依新審計法第十五條請求處分。

(二)剔除事項有三：

(1)凡超越預算，未經呈准追補有案者，(2)流用參用人經費之支出，(3)偽造塗改或重報溢支之單據，或以少報多之支出，(4)無法令根據之稿賞費，及類似慈善事業之遊藝費或補助費，(5)茶機關捐款及私人慶吊費，而違背國民政府第二二七第五五四號訓令之規定者，(6)在特別辦公費外，開支宴席費者，機關長官兼領第三三機關特別辦公費者，(7)不在法定官制之內，添設額外人員或其他名目之犒給，及

應發薪之溢支俸給者，(8) 應由審計人員事前核簽，或稽察人員監驗，而未舉辦者，(9) 以財產變賣之收入，抵沖支出者，(10) 並非招待外賓，支用烟酒費，而不依照審計部第一六五次審計會議決議之限制辦理者，(11) 夏季涼欄費，(12) 列報不屬於辦公用之物品，(13) 郵票單據，未經郵局蓋戳者，(14) 凡單據未載明年月，或將年月塗改者，(15) 出差旅費之支出，超越國內出差旅費規則，或各機關依法訂定旅費規則之規定者，(16) 折舊費，(17) 凡列報私宅之房租、電話、電燈、自來水等費用者，(18) 公務員代表其機關出席任何委員會，或其他組織，所支之出席費，或類似出席費者，(19) 提前列報者，(20) 凡列報辭職人員溢支薪俸者，(21) 兼職人員兼領薪俸，公費，暨津貼，或交際車馬費，一類之費用者，惟設三例外，(1) 車務官由主管長官認可，兼任學校功課者，以每週四小時為限，(國府第六八號訓令)，(2) 政務官具有專門學識，而兼任學校功課者，可依照軍務官兼任辦法辦理，(監察院慶字第五六號訓令)，(3) 各機關聘任人員兼任國民參政員，除按月支領參政員公費外，其聘任職之薪金，可以支領，(國防最高會議常務委員會第一二三次會議議決)，(22) 凡屬於押金，保證金，預付金及暫支定洋等項者，(23) 兼職人員除依法支領一職之公費外，在其他機關支領公費或相類似公費者，但特設有五例外，(1) 米津，(2) 駐港人員津貼，(3) 維持費，(4) 勤務加薪，(5) 殘廢軍人致送院管理殘廢員兵之專長津貼，各軍事學校學員學兵保留原薪餉入校受訓之伙食津貼，以及各校調兼職之教員餐食費

等項，（由軍政部呈請取銷限制經國民政府准予備案者）。

（三）查詢事項有四：

（1）凡無核定預算，或支出法案者（2）凡上月結存或結欠數，與上月份計算書表所列結存或結欠數不符，並不聲明原委者，（3）凡電報費，旅費，及其他特殊開支或購置，未經註明理由或用途者，（4）凡有疑義事項無從確定，須待申敘再行辦理者，（4）補送事項有九：

（1）凡出差旅費報告表所應備具之附件，未依照國內出差旅費規則或各機關依法訂定之旅費規則辦理者，（2）凡工程費未附送工程估計書，及各項圖說，合同，投標等文件，或驗收證明書者，（3）凡支出較鉅之廣告及印刷費，未附樣本者，又如訂有合同者，應送合同，（4）凡發票帳單，列有「收款另有收據為憑」等字樣，未將收據附送者，（5）凡商號結單未附正式收據或加蓋收訖戳記者，（6）飛機票未附送航空公司收據者，（7）凡單據未貼印花者，（8）凡機關裁撤及新舊交替，其交代清冊未附財產目錄者，（9）凡收入之機關而未附送收入計算書者。

（五）發還事項有四：

（1）凡計算書編次凌亂，數目錯誤，無從審核者，（2）計算書類未按照規定格式編造者，但發還重編時須一律加蓋審核圖章，以防移換單據，更改數目，又內有涉及處分者，不得發還，（3）凡解庫與繳款之證明文件，核閱後發還，（4）各機關計

算及決算，未遵照規定辦理者。

(六)更正事項

凡計算或繕寫局部錯誤，與支結計算總數及本月結存或結欠數無關者。

(七)注意事項有三：

(1)有同樣效率之國貨，可以代替而不用國貨者，(2)支出或消耗數量不合理，其為數較少者，(3)不屬於前列事項，須通知嗣後注意改進者，如(1)關於書表之式樣，編製，及繕寫事項，(2)關於單據之編號，粘貼，及裝訂事項，(3)關於計算書類送達期間遲延事項，(4)關於單據之付款機關名稱事項，(5)關於主管長官及經辦人員署名蓋章事項，(6)洋文單據未將重要內容翻譯漢文事項，(7)其他不合事項。

## 第二節 稽察

稽察者，用實際考查取得之口頭或書面報告，復可用為審計上所需要的重要佐證之謂也，我國現行稽察事務之對象，大抵為監視事項，調查事項，檢查事項，及參加事項等，茲就稽察須知所包括各點，分述如左：

### 一、監視事項

## 政府審計大綱

監視事項，應分爲公債還本，軍事糧秣被服及各機關營繕工程，購買物料等項之開標，決標，驗收各案，由審計機關派員就地監視，茲將監視事項所應行注意者，分述於左：

(一) 公債還本抽籤

公債還本抽籤所應注意者如下：(1) 監視員須遵時前往出席，(2) 檢查籤支是否與籤支是否與籤支底簿相符，(3) 凡已中籤還本之各號，其籤支即須抽出，以免重複，(4) 於籤支底簿內，中籤各號，加蓋印章，以資證明，(5) 抄錄其中籤號數，

(6) 事畢擬具報告。

(二) 軍事糧秣被服及各機關營繕工程並購置物料之開標決標驗收

此等開標決標驗收所應注意者如下：(1) 監視員須遵守時間前往指定地點，實行監視，(2) 各機關須將標樣，圖說，及預估底價，合同底稿，在開標之前，送審計機關備查，(3) 對於預估底價，遇必要時，須實地調查，以資考核，(4) 對投標之手續，首製標招標，次審查應標者之資格，領標，開標，最後決標，得標，須注意其手續是否合法，所應注意者：(1) 製標——一切應依法手續，如準備標樣，登報徵求，預定底價等，(2) 領標——審查應標者之資格，如在市政府登記廠商，或經特別審查標格者，(3) 投標——應標者交納保證金，或討取殷實保證，(4) 開標——標單文字不得塗改添註，數字大寫，記入標櫃者不得要求取銷或更改，(5) 決標——開標後標

單及附續細目，須最後審查一次，(甲)以無漏帳及無規定外之附帶條件，(乙)標價最低，(丙)但在標價範圍以內者為合格，(6)得標——依法定手續格式，訂立合同，(4)5) 觀標後監視員應於各標底及開標紀錄，分別蓋章，(6) 決標時除簡單之工程，可當場決定外，其餘須在底價範圍內之標價最低者，作最後之審查，視其有無漏帳及有無規定外之附帶條件，再為決定，並於決標紀錄，加蓋印章，(7) 決標時在不超越預估價百分之五者，得免另行招標，否則須照審計部稽察中央各機關營繕工程及購置發賣各種財物實施辦法第七條另行招標，(8) 對於工程之起訖日期，或交貨日期，與逾期處罰，應注意其有無適當之規定，(9) 各機關通知審計機關監驗工程時，應編造工事結算表，送審計機關備查，(10) 監視驗收時，應對照投標書類及契約之規定，縝密監視，如與原案一一符合者，應與收證明書內，加蓋印章，以資證明，倘發現有與原案不符者，應即拒絕監視，並具報請示，(11) 關於工程上隱蔽部份，遇必要時，須實行部份拆毀或查驗其購造上之尺度，以及所有材料等，(12) 物料之購置，應注意其名稱，牌號，品質，大小，數量，是否有與合同規定不符情事，(13) 購置之材料，有無以舊抵新、或假冒牌號等情事，(14) 交工或交貨延期，須查明其理由，(15) 監視員於開標，決標，驗收，完畢後，須將經過情形，擬具報告。

## 二 調查事項

調查事項。應分為稅收機關之征收章則，稅收情形，及各地物價，各機關財物遺失

損毀，並各種捐款繳解保管等支用狀況，以及臨時發生疑難案件須經調查者，由審計機關派員就地調查，在調查時，應行注意者如左：

(一) 調查征收章程及稅收情形。

(二) 調查物價——(1) 審查標單預估底價之有無不確情形，(2) 審查營繕工程細帳之有無浮開情形，(3) 考查未經監標之各項工程材料等有無濫混情形。

(三) 事前事後審計上發生疑義案件之調查。

(四) 調查公債認購繳情形。

(五) 調查由戰區撤退至後方各機關所管之現金，會計檔案，及重要財物。

(六) 調查經理款項。

(七) 調查黨政軍各機關公務員兼職兼薪。

(八) 調查各種捐款之經理機關，視其捐款收解狀況。

(九) 調查基金。

(十) 調查各機關之財物。

(十一) 實行公庫法後。調查各機關現金解庫狀況。

### 三、檢查事項

檢查事項，應分為公庫收支結存，各機關現金及物品盤查等事項，由審計機關，派

員前往就地檢查，在檢查時，其應行注意者如左

- (一) 檢查公庫收支。
- (二) 檢查官立銀行總決算。
- (三) 檢查各機關結存現金。
- (四) 檢查法幣之發行準備。
- (五) 檢查各機關之財產物品。

#### 四、參加事項

參加事項，應分爲各種有關財務之組織，或有關審計之各種會議等事項，由審計機關派員參加，在參加時，其應行注意者如左：

- (一) 各種有關財務之組織，所訂章則，如與審計法令有抵觸時，審計機關之參加人，應提議修改之。

- (二) 審計機關派員參加各種會議或組織，應注意新審計法第五十一條之規定，(即各機關有關財務之組織，由審計機關派員參加者，其決議事項，審計機關，不受拘束，但以審計機關參加人，對於該決議會表示反對者爲限)。

- (三) 參加人應於會畢後，將會議之情形及通過之決議，擬具報告。

#### 五、其他稽察事項

凡不屬於上列各事項者，均納入其他稽察事項範圍之內。

## 第二章 戰時工作

審計部於二十八年五月前，制定「審計部第二期戰時審計工作實施要」，及「分期進度表」，以及「考核辦法」，除由部執行外，並經通令各省市審計處，一致遵行，依抗戰建國之需要，奉立法之精神，乃以縣財務之審計，與就地審計制度，為戰時之中心工作也，茲將縣財務與就地審計，以及其他審計，分節敘述於次：

### 第一節 縣財務審計

茲值非常時期，欲人民樂為國家輸將，必須先立民信，縣政府經徵各款，是否合法，其取於民者，是否用之於民，實與民信攸關，是故縣財務之審計，誠屬刻不容緩之舉，考其施行步驟為

(一) 送審之報表——為樹立縣財務審計制度之基礎起見，自二十八年度起，依審計法之規定，由各審計處，通知各縣，按月編製縣地方款項收支計算書類依限送審，綜計書類分為二種：其一，由主持縣地方款總會計之機關編製者，為縣地方款收支總計算，將縣地方款各種收入，與撥付各單位機關法團之款項，分彙於該計算書類之收付兩

方，以示縣地券款全部收入與經費款項之真相，其二，各單位機關法團，將每月收到縣地方款內撥付之款項，與其直接支用之數字，於每月經過後十五日內，報告主持縣地方款之總會計機關後，由其彙編，於每月經過後三十日內送審者，為縣地方款各單位機關收支明細表，以示各單位機關法團本身收支之真相。

(二) 抽查之範圍——各審計處寫辦酌情形，由協審督察佐理員或辦事員，編配若干審計小組，每小組三人或三人。以一人為組長，分赴各縣，就地抽查，抽查時除以縣款之報表為根據外，並以省款部份送審之書表為參考，抽查範圍，在收入方面，為田賦契稅之附加，營業稅，畜屠斗稅房捐，地方公產之收入，地方公有營業之純益，及其他稅捐收入等，在支出方面，為行政，公安，財務，教育，建設，救濟，撫卹各費類，注意其有無不法或不正當之收支，抽查結果，即在各縣地方公布之，務使全縣人民咸能瞭然於縣財務之實況，其確有不法者，由處報部核辦。

(三) 抽查報告之內容——審計官修正抽查縣財務報告內容如下：甲、縣財務機構(子)立法系統，(一)如縣參議會或縣行政會議，說明其如何執行職務，(二)命令系統，(三)如縣政府財政科財務委員會等，說明其如何填製簽署，(四)出納系統(如縣公庫或財務委員會，或經法令核定之代理機關，說明其出納程序如何)，(卯)徵課系統(如縣稅務局或征收處，說明其組織及經征項目與方法)，(辰)主計系統(1)會計制度，(2)說明其組織及是否遵照三致規定，抑該省另有單行法規，或該縣呈經核准變

通辦法)，(2)帳簿組織(說明其分類及系統)(3)總會計(說其設計重要事項)，(4)單位會計(說明其設計重要事項)(已)審核系統，如縣審核員或縣參議會常駐參議員，或縣會計人員兼任等，說明其如何執行職務，乙、縣收支概況(子)收支預算，(開列其總預算及說明其成立日期或追加法案)，(丑)收支計算，(1)全年度之收支，(開列全縣總收支表，及各單位機關團體之收支總表)，(2)抽查一部份之收支，(分別總收支，及各單位之收支，開列簡表)(寅)特種基金之收支，(卯)預算外之收支，(辰)總平準表，(巳)收支決算，(午)盤查結存情形，(未)盤查公有財物情形，丙、抽查情形，(子)抽查人員及時日，(丑)抽查對象(例如說明被抽查之機關，或被抽查之項目)，(寅)抽查方法，(說明按表簿籍憑證之編製順序，順查或逆查法，或如何勾稽核對方法)，(卯)抽查結果(例如不當或不法之收支，說明其已收支數目，及違反何項法令，或浮濫情形)，(辰)縣財務糾正及建議，(巳)公告及分別通知情形。

(四)調查之事項：審計部修正調查縣財務事項如下：甲、省縣財政劃分情形，(子)劃分之標準及其項目，(丑)劃分後縣財政整理計劃，(寅)執行國家及省事務之經費，(領支程序，及項目，數量，開列簡表)，乙、縣財政實行統收統支情形，(子)統收統支之計劃。(丑)縣、鄉財政劃分之標準及其項目。(寅)各鄉、鎮，收支概算之彙編概況，丙、縣財政收入，(子)各種稅捐，(查明其種類，及征收方法，全

年預算與實收數之比較，開列簡表，（丑）田賦收入，（查明其征收制度，及附加項目，或改征土地稅情形，全年預算及實收數之比較），（寅）公產或公營事業收入，（查明其種類及處理情形，全年預算與實收數比較，開列簡明表），（卯）特賦收入，（查明其種類及征收方法，全年預算與實收數之比較，開列簡表），（辰）規費收入，（查明其種類及征收方法，全年預算與實收數之比較，開列簡表），（巳）國或省補助，（查明其種類及數目，開列簡表），（午）其他收入。

（五）推行之次第——已設立之十四省市處，除上海市外，江蘇省暫緩辦理，甘、皖、閩、贛、四處，或係甫經成立，或正籌備，尚未舉辦，其餘川、黔、湘、浙、陝、豫、粵、鄂各省審計處，均經依照方案，次第進行有日矣。

## 第二節 就地審計

就地審計之必要，及其效能，在第一編第四章中，業經論及矣，審計部深感此事之必要，自二十八年度起，即從事研究實施方案，在審計法令規定之外，尚進行相當之準備工作，復為求非常時期賑款運用之正確起見，先行派員駐在賑濟委員會，推行就地審計，並派員赴各救濟區難民總分站。為實地之稽察，二十八年度下半年，又派員赴收支繁重之送審機關，先行抽查，於二十九年派員駐在交通經濟等部，實行就地審計，以後

遂逐漸推行於中央及地方各機關矣。就地審計人員，應行注意之事項如左：

(一) 就地審計人員，辦理駐在機關之審計事務，其範圍如下(1) 駐在機關之歲入歲出，(2) 駐在機關之收支，但以該款收支之會計憑證經審報告，均由駐在機關保管。範圍之限制，其所謂機關之會計，係指會計者，其會計報告，乃係依照審計法施行細則第二條之規定，送由該管審計機關審核。(審計部暨各審計處辦理各機關就地審計事務暫行規則第四條) 就地審計人員，辦理駐在機關之審計事務，遇有應行查詢更正補送等還等通知事項，得以書面送達駐在機關辦理。(同規則第五條)

(二) 駐在機關之預算及分配預算，有變更時，均應由核定機關，依照法定期限，以二份送達該管審計機關，由該管審計機關，以一份發交就地審計人員，再駐在機關，因經費不敷，支用第一預備金，或各科目經費流用時，應由核定機關，通知該管審計機關，轉知就地審計人員。(同規則第六條) 駐在機關，應將原始憑證，編列字號，加蓋收支科目戳記，並備其他證據，送就地人員核簽，再駐在機關重要財物之領物憑證，就地審計人員，認為必要時，呈經該管審計機關核准後，得通知駐在機關，送就地人員核簽。(同規則第七條)

(三) 駐在機關應填正副記帳憑證二張，連同原始憑證，及公庫支票等一併送就地審計人員核簽。經核簽後，分別退還存查。(同規則第八條) 就地審計人員，對於各項憑證，應儘速核簽。其因不得已之理由，不能於法定期限內核簽時，應即報告核管審計

機關並通知駐在機關，（同規則第九條）

（四）就地審計人員，核簽各攻憑證，依照審計法第三十二條之規定，為拒簽之決定時，應將拒簽事由，通知駐在機關，並報告審計機關（同規則第十條），暫付疑支付憑證之核簽，以必須合於分配預算所列之科目，及不超越預算者為限，（同規則第十一條）

（五）駐在機關之營造工程，或購置財物，價款在規定金額以上者，其末期工價款之支付，非附具審計人員監視驗收之證明，不得核簽，（同規則第十二條）就地審計人員，應將駐在機關各項會計報告審核結果，報告該管審計機關，經決定後，分別發給核准通知及審核通知，（同規則第十三條）

（六）駐在機關之決算報告，就地審計人員審核後，加具意見，呈報該管審計機關，（同規則第十四條）駐在機關，應將各項日報，逐日送就地審計人員查核，就地審計人員，對其各項簿籍接每月至少檢查一次，並與一切憑證及現金財物等核對，（同規則第十五條）

（七）駐在機關之日報月報年報等，不依法定期限送審者，就地審計人員，得依審計法施行細則第二十六條之規定，予以催告，經催告後，仍不送審者，得依審計法第十五條之規定，請求該管審計機關，通知該駐在機關之長官處分之，並得由審計部呈請監察院，依法移付懲戒，（同規則第十六條）

### 第三節 公庫審計

公庫法之施行，對於審計權行使，有莫大之關係，其足以加強審計效能者，約有下列各點：

(一) 審計機關以前核簽支付書，除普通支用機關之經費支付書，確係事前送請核簽，國庫憑以付款外，其餘如置務費債務費之支付書，類多事後補簽，若坐支撥付之坐字撥字支付書，根本上不由國庫付款，僅事後向國庫辦理抵解手續，今在公庫制度確立之後，則大異其趣，除法定例外得援規定辦理外，其餘將不復有上述情事發生，因此審計法第三十條所謂「財政機關發放各項經費之支付書，應送審計機關核簽，非經核簽，公庫不得付款或轉賬」之規定，得以有效執行，昔日形式上之監督，今則將轉為實質上之監督矣。

(二) 公款之監督，可從兩方面觀察之，(1) 監督國庫收支既如上述，(2) 則為審核領款機關向國庫領款後之支用帳目，原來支用機關先向國庫預領款項，自行保管，審計機關，必待其會計報告及憑證送達後，始能對其經費本身之如何行使，作事後之審查，今則除依照國庫法第五條之規定准予通融辦理外即：(1) 零星收入，(2) 機關所在地距代理公庫之銀行或郵政機關在規定里程以外者其收入，(3) 在經征地點隨

征隨納經主管機關認為應予便利者其收入，(4)機關無固定地點者其收入，其餘所有各機關之經費，均須存置代理公庫之銀行，或郵政機關，在其支用時，則以支票提取之，而此項支票，在設有事前審計人員者，應經其核定簽證後，代理公庫之銀行，或郵政機關，始得支付之，如此，則審計人員在支付之前，即可查核其支用款項，是否為分配預算範圍內之合法用途，倘發現其有違法之支付，即可予以拒簽，不致如在事後決定，每因事過境遷，難於處理，如受款人或行踪不明，或遭受破產，或已經死亡，則政府均有無從追繳之苦，斯藉核簽公庫支票方式，即可預防非法之支出。俾免公庫蒙重大之損失也。

(三)凡公務機關，經收庫款，與支用庫款，除得依公庫法第四條及第五條即(1)額定零用金內之零星支出，(2)機關所在地距代理公庫之銀行或郵政機關在規定里程以外者其經費，(3)機關無固定地點者其經費，(4)其他經法令許可之估付包付金額之規定通融辦理外，所有現金，票據，證券之出納，及財產之契據，財物之契據，棧單，提單，或其他證明文件之保管等事務，統由代理國庫之銀行，或郵政機關經管，斯為統一收支與集中保管精神之所寄，從而審計機關，對於各機關之現金，票據，證券之檢查，益增加其簡便，蓋各機關依法自行保管之現金，為數既微，而票據證券等，除檢有營業及專業機關，間有因事實上需要，得自行保管外，均將集中公庫，是審計機關公查檢庫，即可得其概略也。

綜上所述，已可窺見公庫制度之實施，與審計制度之推進，有如輔車互依相得益彰，惟吾人所期待之實效，能否實現，則行視公庫審計之如何推進以爲斷也，審計部雖於第二期戰時審計工作實施綱要第三項，列有派員駐庫，實施就地審計，而作爲施政方案之一，然窺其現行駐庫辦法，則有美中不足之感。

(1) 支付書由駐庫審計人員核簽——公庫法將施行之際，審計部對於支付書，應由駐庫審計人員核簽，抑仍按照成例，繼續在部辦理之一問題，曾加研討，當時有主移庫辦理者，有主在部核簽者，前者以便利與敏捷爲理由，後者則以法律爲依據，審計部終於決定除調整手續，力求敏捷外，仍將支付書，在部核簽，美中不足，殊爲憾事，

(2) 審核對象——公庫法第二十五條有「公庫之審計事務，由該管審計機關辦理之，代理公庫之銀行或郵政機關，關於代理公庫之審計事務亦同」之規定，在法理上審計機關審核之範圍，將普及於總分支庫，但衡以現有人力與財力，欲求普及，勢所難能，審計部爲遷就當前事實，因決定暫以國庫總庫爲對象，逐漸普及於分支庫，其在各省市地方者，依審計法第四條規定由各省市審計處辦理之，其未設有審計處者，依審計法第七條指定由就近審計處兼理之。

(3) 核簽記帳憑證之範圍——審計法第三十四條規定：「駐有審計人員之機關。應將記帳憑證，送該審計人員核簽，此爲審計人員駐庫核簽記帳憑證之依據，所謂記帳憑證者，即收入傳票，支出傳票，轉帳傳票等是也，至於核簽記帳憑證，依公庫法第廿

條之規定，應以收入總存款，普通經費各存款，以及各特種基金存款為範圍，惟審計部以受人力財力之限制，既不能派員駐在各分支庫，實行就地審計，則對於各普通經費，存款，與各特種基金存款之記帳憑證，自屬無從普遍核簽，前者決定駐庫審計人員，先就收入總存款之記帳憑證，予以核簽，其他兩款，暫緩執行，故審計部派駐國庫總庫之審計人員辦理之審計事務，以收入總存款為主要對象，對於其他兩種存款，則僅備庫方之諮詢而已，凡收入總存款之收支兩方傳票，均應逐日送請核簽，其由分支庫向國庫總庫轉帳者，俟分支庫報表到達後，再製轉帳傳票送簽，間有科目錯誤，自可隨時矯正，遇公庫日報表與審計人員登記之內容不符時，自可隨時就庫方帳目核對，其用緊急命令撥付款項者，駐庫審計人員，即於本日編製緊急命令撥付款項報告表，向審計部報告，從而審計機關，對於總庫經費收入總存款之收支，則可施以有效之監督，尤其對於緊急命令撥付款項，可收事前審核之效。

(4) 核簽收支憑證：審計法第三十條所稱支付書，即係支付命令，已無疑問，惟同法第三十一條所稱之收支憑證，是否即為審計法通則第二條為二項所稱收支命令之一種，在無法決定解釋前，似應暫作廣義解釋，蓋從支出方面言之，公庫主管機關，對公庫簽發之支付書，或用函電所發之緊急命令，自為支付命令，收入機關，對原納稅人應退還部份所發之收入退還書，亦為支付命令，即各機關長官，或其受權人對各該機關之合法債權人為支付時，對其經費存款所簽發之支票，仍不失為一種支付命令，是支出

憑證，爲上述各種支付命令之通稱，不因其方式之不同，而變其實質焉。從收入方面言之，凡收入機關向納稅人發繳納通知，由納稅人向代理公庫之銀行，或郵政機關納稅所用之繳款書，是即收入機關所發之收入命令也，又支用機關依據法令或事實上支用減少，須收回其支出一部或全部者，所填具之支出收回書，亦爲收入命令之一種，是收入憑證，亦爲收入命令之通稱也，故從事前就地審計立場言，簽發收支憑證，應於公庫實際出納以前，加以簽證，且須就地辦理，始能洞明事實之真象，不受隱蔽，尤其對於收入憑證，須核定政府應行徵收及繳納於公庫之稅額，方能收審計上之實效也，然則審計部現規定之「財政審計人員核簽之收支憑證爲何，曰僅以記帳憑證爲限而已。

(5) 緊急命令之支出——公庫主管機關，在原則上必須依據預算，始得向公庫簽發支付命令，然有時亦可依法以緊急命令，割撥經費，事後則補行追加預算之程序，其方式由公庫主管機關，以函電通知代理公庫之銀行，或郵政機關，及請領機關先行撥付，並即填補支付書，但依審計法施行細則第十九條規定：「財政機關有預算法第六十八條所列各款（即：一、國防緊急設施，二、國家經濟上之重大變故，三、重大災變，四、緊急重大工程，備事，得以暫付款支付書，送審計機關核簽，在非常預算未成立前，其責任由財政機關負之），則所謂「補簽支付書」，顯然屬於暫付款支付書也，最近財政部因用暫付款支付書，送審計部核簽，奉經依法拒簽，其理由蓋在追加預算未成立前，其經費屬於暫付款性質，毫無款義，若於庫疑撥付之後，填具暫付款支付書送簽，

則已失事前監督之意義，於法定手續完成以後，又須另備支付書沖轉暫付書，手續不免繁重，審計部因決定辦法兩項：通知財政部查照辦理，(1)財政部奉到緊急命令後，以最速函件送審計部，以便轉飭駐庫審計人員，作為核簽記帳憑證之依據，(2)財政部以函電飭庫撥付緊急命令款時，於函電中註明緊急命令之字號，及撥付金額，年月日，並飭庫以記帳憑證送駐庫審計人員核簽時，須附上項函電，以便查核，等語，業經財政部函復照辦，是審計部事前得知緊急命令之事實，駐庫人員核簽其記帳憑證，隨時報部，可以得悉撥款金額，於追加預算手續完成後，再填具支付書送簽，庶可免去暫付款支付書，不惟手續簡便，抑且可以完成事前監督之使命。

(6) 借支及償還——國庫因周轉關係，常為臨時透支挪借，或以短期證券票據為臨時借債，但均應於該年度內清償，依公庫法第十八條規定舉債之收入，均應歸入收入總存款，償還時應由收入總存款內直接撥付，駐庫審計人員，根據契約或關係文件，核簽借支之歲入記帳憑證，與償還歲出之記帳憑證，察其在該年度內是否收支相抵，其因舉債而增加國庫之負擔者，僅利息一項，應另備法案，以憑支付，惟公庫法施行細則第三十二條第二項有因特殊情形，呈經核准，得由公庫主管機關，通知承借者，逕行撥付所指定之領款機關或領款人之規定，如此則駐庫人員與該管審計機關，在其未經補辦手續以前，對於此項借款之收入，將無法執行監督，蓋收支兩方，均未經公庫經營，是或另有其實質上之需要，但審計機關為避免脫節起見，似應與公庫主管機關，有商定補充

辦法之必要。

(7) 事後之檢查——公庫事前審計，業經舉辦，則事後審計，比較單純，審計部現決定每半年舉行一次，因恐有礙庫方工作，並決定與稽察同時辦理，即除審查各種帳目外，並檢查所有現金票據證券及財產之收據，蓋事後審計，將根據報表，審核各類存款，不以收入總存款為限故耳，因事實上之需要，對於公庫之收支，得隨時稽察之，並不受每半年一次之拘束。

#### 第四節 特種基金審計

如上節所述，審計機關，在公庫審計上，因受人力財力之限制，對於審核範圍，未能充分發揮其效能，以致公庫審計內之特種基金科目，已在暫緩執行之列，審計部為謀收功於桑隅起見，在戰時審計工作中，乃有特種基金審計之規定，按審計法，對於特種基金，應送報表，規定甚詳，惟以特種基金種類繁多，為明瞭真相起見，最近在二年期內，擬遵照中央意旨，統行清查，並責令依照公庫法之規定，將其現金，票據，證券，及其財產契約，統交國庫保管，以免發生挪移侵蝕之弊，其步驟擬先將(1)留本基金，(2)非營業循環基金，(3)信託基金，(4)公債基金，及(5)其他特種基金，如救災準備金等，切實調查，如有疑義，再行徹底清查，自二十九年度起，再推及於

建設事業專款基金，庫款基金，營業基金，至京外中央機關及地方機關，則責令各省市審計處，依照步驟，就近辦理。

## 第五節 巡迴審計

巡迴審計，亦為戰時審計工作中重要工作之一，關於國有各鐵路之審計事務，除津浦、平漢、京漢、京滬、滬杭甬各鐵路，業經先後設處或指定審計處兼辦，現因戰時受有影響外，其餘各路及現在建築之新路，對其財務與工程，應予以嚴密之注意，在最近二年內，擬即實行巡迴審計，並期逐漸推行於其他公有營業，及公有事業各機關。

為明瞭巡迴審計之內容，及其方法起見，特擇錄貴州省巡迴審計辦法中各要項。用備參考。

(一) 範圍——以貴州省縣暨非常時期京外中央機關推行就地審計制度辦法所定區域內之公有營業機關，公有事業機關及官股合辦之企業等為範圍。(辦法第二項)

(二) 期限——巡迴審計之期間，分為三個月，六個月，一整年三類，應視被審機關收支之繁簡以為斷。(辦法第三項)

(三) 組織——以協審稽查或佐理員二員至五員，配成小組，並指定一員，負督率之責。(辦法第四項)

(四) 事務——(1) 關於會計憑證簿籍之審核，(2) 關於現金票據，證券銀行往來賬目，及其他有關各件之檢查，(3) 關於財產物料之盤查，(4) 關於營業或事業進行狀況之調查，(5) 其他審計上必要之檢查，(辦法第五項)

(五) 結果——審核檢查或盤查結果相符者，巡迴審計人員，應在主要帳簿或其他登記上，蓋章證明，如有不符者，得按審計法第十四條(即審計機關或審計人員行使查閱各機關現金票據證券帳簿財物等項，遇有疑問，得為查詢，遇必要時，得臨時封鎖各項有關簿籍憑證或其他文件，並得提取一部或全部，)之規定辦理，必要時得製作筆錄，交被審機關之主辦人員，署名蓋章，(辦法第九項)

(六) 報告——巡迴審計人員，應於工作完畢後，半月以內，擬具報告，分為審計部份，調查部份，及建議部份，呈處核定，(辦法第十二項)

## 第四編 政府審計應用

夫事務能致用，而後效能生，吾人既於第三編介紹審計實務，在邏輯上，應於本編介紹應用，方不至實務無所體現，蓋吾人所謂應用者，即體現此實務之方法也，內分全部詳核，報表審計，特種審計，逆查顧查與抽查精核等法，以及現金票據證券檢查與財物盤查，並審計報告及實例等項，以下按章說明之。

### 第一章 全部詳核與報表審計

考查我國法令，除新審計法第十一條後項有「就地為抽查之審計」一語外，對於審計上應用之方法並無特別規定，是以審計機關，當執行審計時，或用全部詳細審核，或適用報表審計自可因時制宜不必拘泥也。

一、全部詳核者，對一定期間內，由收支事項發生之原始憑證，以迄最遠產生之報告而謂為全部詳細檢查之謂也，近年來審計機關，派員常赴受審機關檢查帳目，在原則上多用詳細審核，蓋以責任繁重恐有疏忽遺漏有忝厥職，故不得不如此耳，但此種審計方法，失之過繁，時間殊不經濟，審計人員，對於受審機關如認為其財務組織健全，會

計制度完善，不妨對於某一部份賬目，用抽查法抽查之，則事半功倍，或較善於彼若不  
衡其性質與需要，完全施行全部詳細審核，容或注意其細微，而反忽略其重大者也，再  
在舉行全部詳細審核時尤須注意下列各點：

1. 確定帳簿所載各項收入之紀錄，有無遺漏；
  2. 確定帳簿所載各項支出之紀錄，及憑證單據，是否完備，是否合法；
  3. 確定帳簿所載各項支出，是否正當，有無不經濟支出。
- 二、報表審計者，係對於某機關，在一定期間所編製之報表，就其所列之資力及資  
產，負擔及負債，加以審核，以決定其是否正確，藉以明瞭各該機關在某期間之財政實  
況也，此種審計方法，自較全部詳細審核手續簡單，時間經濟，但在我國工商業界，內  
部牽制組織，尙未發達，適用者微少，即我國政府機關，亦以整個財務之程序，未能完  
全確立，而適用此方法亦尙須有待也。

## 第二章 特種審計

所謂特種審計者，或發動於監察院之命令，或起因於審計部長之命令，不屬於審計  
機關經常，例外，或戰時工作之範圍，具有一種臨時之性質，為完成此任務，而對某機  
關某期間之帳目，施行全部或一部審計之謂也，換言之，特種審計法，完全以命令之目

的，而決定其審核之對像。且有時非通常審計方法，所能完成其任務，尚須側重實行調查，以爲之補助也。

## 第三章 逆查法與順查法

審計機關對於帳表單據之審計方法，若自檢查之次序言之，則有逆查法與順查法之區別，分述如次

一、逆查法 所謂逆查法者，先從會計報表，查對總分類帳各科目，再核對序時帳簿中，各項記錄，復依序時帳簿中之記錄而檢查記帳憑證，及原始憑證之謂也。惟此法對於原始紀錄與原始憑證，在慣例上，常不爲全部之檢查。僅對於某種帳項認爲有溯本窮源之必要者，始進而檢查其原始紀錄與憑證單據。

二、順查法 所謂順查法者先檢查所有收支事實，發生之原始憑證單據，並以原始憑證單據，核對記帳憑證，再就記帳憑證，核對序時帳簿，總分類帳簿，以及查核其過帳會計額及張數，俾與會計報告核對之謂也。此法過於繁瑣機械，逆查法又有不澈底之嫌，所以在致用上全恃審計人員補偏救弊運用靈活耳。

## 第四章 抽查法與精核法

再就帳目單據之檢查手續而言，則有抽查法與精核法之別分述如次：

一、抽查法 抽查法者係抽取某時間內會計紀錄之一部份而檢查之，換言之，即抽查一部份，作為其餘之樣品，如抽查之結果，尚屬符合，則對於其他部份，亦即推定其為正確，倘抽查之結果，發現有不符事項，則須擴充其審計範圍，甚至擴充至審查其全部紀錄也。至若抽查分量之多寡，則視各機關財務組織與會計制度情形以為斷，不必事前有所預定也，凡用抽查方法，抽定之某一帳項或某月之帳目，而從事檢查，於檢查進行中，即遇困難，亦不能中途變更，再抽查之帳目月份成數，均應保守秘密，不得為受審機關所窺知。此種抽查方法，雖祇能為相對的推定；然以目前審計機關工作日增人力財力，俱受限制，或者不久將來，對於抽查方法，將有大量採用之必要也。

二、精核法 精核法者，係就抽查之簿籍表冊，選其較為重要，或認為可疑者，加以精密之審查。蓋精核之目的，在於對於某一事項，可以澈底明瞭。倘因此發現有不符事項，則更須擴大抽查範圍。潘序倫氏謂精核法可以補抽查法之不足，抽查法實賴精核法以完成。其運用兩法宛若影之隨形，依為輔車。旨哉斯言。

## 第五章 現金票據證據

審計機關，對於各機關現金結存之檢查，實為完成審核帳目上之必要步驟，因此步

驟，可確定帳簿所載之數額，與應存現金之數目，是否相符。及該期內收支現金紀錄，是否確為應收應支也，故新審計法在稽察章第四十七條有：「審計機關，對於各機關之現金，票據，證券，得隨時檢查之」之規定。所謂現金者，就普通支用機關言：即經費存留數之謂。凡庫存現金與銀行存款皆屬之。在採用定額預付制度下之庫存現金，即為零用金，係依照定額開具支票，由經費存款內提出，交由庶務人員，備充零星開支之用。

檢查銀行存款時，被檢機關之銀行往來帳上之借餘額或結欠額，與銀行結單上之結存額或透支額，常相齟齬。必須編製銀行結單調節表，以驗二者是否相符。故審計人員於檢查現金時，應向出納人員討取現金出納登記簿，銀行結單，支票存根簿等，來與現金登記簿逐一核對。

庫存現金之檢查，因其金額，係屬定額零用，故其檢查手續，亦極簡便，即將已經支付之數，與結存現金之數相加，視其全數是否與定額相符。並審查其已支付之單據或紀錄。有無不合之處。若除零用金外，另有庫存現金科目，則應同時檢查，以免挪移之弊。

新審計法第四十七條所稱票據者，依照我國票據法之規定，乃為匯票，期票，及支票是也。除支票限於一覽付，視同現金外，其餘匯票期票大量保有之機關，多屬特種公務機關，公有營業機關，或公有事業機關。至普通公務機關，鮮有應收應付票據。惟檢

查應收票據，應與檢查現金同時舉行，以免被查職員，用票據貼現，或抵押，作彌補之弊，再審查應收或應付票據時，須就取得之應收票據明細表或應付票據明細表，分別與總帳中應收票據帳戶之數額，及應收票據簿與總帳中，應付票據帳戶之數額及應付票據簿，各相核對。

又新審計法第四十七條所稱之證券，當係指公債，庫券公司債券，股票等而言。保有大額之證券者，多屬特種公務機關。其有特種基金者，往往以證券為基金之一部份。審查有價證券時，首當就證券明細表，與帳簿核對。所有證券必須實地檢點。若有抵押或轉讓情事，亦應通訊詢證。再檢查一切債券，須注意未到期之息票，是否存在，以及到期之本息，是否完全調換。

關於現金票據證券之檢查，須有經管人員在場，免生枝節。故審計法施行細則，特規定沒有「審計機關，對於各機關之現金票據證券，執行檢查，遇必要時，應通知該機關之長官，或主管上級機關，派員蒞視」之一條。又規定有：「檢查結果，應製作筆錄，由保管人蒞視人署名蓋章者，蓋所以明責任也。」

## 第六章 財物之盤查

審計機關，對於公款之支出，固負增長經濟條件，及防止浪費之責。尤須注意於財

物之審查。蓋雖公島爲財物之際，適爲督最必設，隨其困難之時也。故財物之支出，應與現金之支出，受同等嚴密之監督。英國國會，曾專案指令海陸軍兩部，就消耗於政府船塢，軍械廠及製造所之物品費用，設立計算帳。一九一八年內閣命令，擴及空軍。

九二年審計條例規定存貨及物品帳，應由管理會計長官，代表國會檢查之。該條例授權管理會計長官，對於各部之任何物品，發生疑義時，得隨時或委派人員盤查。故對於物品之盤查，具有嚴密監督之權。我國新審計法<sup>第五</sup>條察章第四十八條有：「審計機關，對於各機關之財物，得隨時盤查之」之規定。此條所謂財物者，除同法第四十七條所列舉之現金票據證券以外，凡政府機關之一切動產與不動產皆在稽查範圍之內。

普通公務機關，在一定期內，關於財產增減之動態，則有財產增減表。於年度終了，對於財產數量與價值之靜態則有財產目錄。檢查時，就上述兩種會計報表，與財產明細分類帳簿，逐以核對。並實際盤點，或抽查一部，即可驗知該機關之財產，是否與報表相符，是否真實存在也。至國家營業機關，如兵工，造幣，及重工業等機關，其財物之盤查手續，自較繁重，我國審計機關，尙無盤查實例。但各該機關，如採用永久盤存制度，及完善之成本會計制度，則舉行盤查，當不致有何特殊困難也。

## 第七章 審計報告之編製

## 第一節 供中央施政方針之參考資料

中央施政方針，乃為全國各機關決定施政計劃與事業計劃之依據，而此方針之構成，必須有正確之資料，以供參考，方克有濟。蓋以執行各種計劃之概算，絕非憑空所能擬定者。此預算法第二十八條所以有主計機關，審計機關，及財政部，應於一月以前一個月內，將財務上增進效能與減少不經濟支出之辦法，及其他可供決定下年度施政方針之參考資料，呈報中央核定概算之最高機關之規定也。惟該法於二十七年施行後，究竟中央主計機關，中央審計機關及財政部是否遵照規定辦理，尙無所聞。但中央主計機關主計長及財政部部長於中央核定總核算書時，尙得列席說明，而負有監督預算執行之中央審計機關，如審計部長，竟無參與之機會，僅有權可提供參考之資料，似尙未為妥當。

## 第二節 每會計年度審計結果之報告

舊審計法第六條規定：「審計院應將每會計年度審計之結果，呈報國民政府並得就法律上或行政上，應行改正之事項附呈其意見」新審計法第二十八條，亦規定「審計部

應將每會計年度審計之結果編製審計報告書，並得原應行改正之專項，附具意見，呈由監察院呈報國民政府」。是新舊審計法均同樣責成審計機關，將每會計年度審核結果，作成年報也。蓋審計機關提供意見，不惟可供採擇且可因行使報告權，使各機關員司，知所戒懼。從而此項報告，不僅敘述一年來審計工作之經過，並可建議立法者以任何有關財務管理之改良事項，與夫各項經費支出之是否經濟，有無效率，以及政府會計方法或制度如何改善等事項。此外對於違法官吏，亦得建議如何處罰，總之，凡有所見，均可列入報告也。惟國民政府自有審計機關以來，迄未提出審計報告書，致審計工作之成績，無由表現，不無遺憾耳。

## 第二節 審定各級政府總決算報告

決算為執行預算之結果。而編製預算之會計人員，與辦理預算帳戶之會計人員，屬於主計系統，故決算法第十六條與二十條規定：「由主計機關編成總決算書送各該審計機關為最終之審定，實為當然之順序也。審計法第四十五條規定「審計機關審定決算後，應加其審查報告，呈由監察院，轉呈國民政府。決算法第二十七條並規定由監察院呈請國民政府公布之。其所以如此規定者，蓋欲使一般民衆，瞭然於國家財務之實況也。至審計機關審定各級政府編製之年度總決算，依審計法施行細則第三十四條之規定，應

行注意者如下：（一）各級政府歲入歲出是否與預算相符；（二）各級政府歲入歲出是否平衡；（三）各級政府歲入歲出與預算不符時，其不符之原因；（四）各級政府歲入歲出不平衡時，其不平衡之原因；（五）對各級政府歲入歲出應行改正之意見。決算法第二十六條，除將上列各項併為第一第二第五三項外，復增歲入是否與國民經濟能力相適應為第三項；及歲出是否與國家施政方針相適應，為第四項，惟在事實上，總決算終於北京政府時代，迄未編製。國民政府成立後，經立計處之努力，曾編造二十三年度總決算。惜其內容未盡妥善，審計部無法審走，因而擱置。現在決算法及其施行細則，業已公佈施行，各級政府之總決算，由審計機關審定者，自無待論，或謂監察院審計部，對於決算之審查，有最後決定之全權者，實為審計職權擴大，與審計地位增高之一種表現，誠有所見而云然也。

## 第八章 政府審計實例

### 第二節 事前審計實例

在以上各章已將政府審計各項法則，予以介紹。在審計應用上，尚須介紹審計實例

。茲特選錄審計部前審計成例五則，以供研習者之參考。

(一) 財政部送簽二十八年度湘岸淮南中西南三路貼邊補助費。

查二十八年年度總預算，未列該科目，未便簽發，原支付書退還。

(二) 財政部送簽國術體育學校二十八年年度由湘邊遷桂臨時費支付書列數三千元

查與核定數二千八百元不符，原支付書退還。

(三) 財政部送簽文官處等二十六年經臨各費支付書。

查二十六年年度國庫收支結東期限已屆未便簽發原支付書退還。

(四) 財政部送撥國立師範學校二十九年度三月份增級經費支付書

查二十九年一月份該校增級經費業經簽發支付書此次送簽支付書係屬重複未

便簽發，原支付書退還。

(五) 經濟部函送中央農業實驗所二十七年年度經常費預算分配表

查表列各科目，均未詳加說明無從審核，將原表發還，請補加說明後，再行

送審。

## 第二節 事後審計實例

審計機關續發之審核通知所列事項，依照審計須知所載可分為七類，茲特選錄審計

部公佈審計實例七類十八則以資參考。

一、處分事項

(一) 查單據第三三六號租汽車自九點至十點一刻(一點一刻)計洋五元。該經手人竟將五元之五字以上加一十字，合爲十五元：一點一刻之一字與點字之間，加一二字，改爲十二點一刻；墨跡深淺不同，顯然可察。該經手人未注意單據上尙有租賃時間計一點一刻之小註，證明舞弊，已無疑義，除追繳浮報之數外，並呈請處分。

(二) 查單據第二八〇號，代售汽油十聽，計洋四十六元，該經手人竟改爲四十八元。其六字改爲八字之痕跡，顯然可察。且單據上註明每聽四元六角，益足證明舞弊，除追繳浮報之數外，並呈請處分。

二、剔除事項

(一) 查單據第二號支上海時報所出希望特刊一冊，費洋三元，註明付款人係劉秘書長按私人購置，不得由公開支，應如數剔除。

(二) 查單據第十二號支怡豐號條絲煙洋一元六角；第十三號支漢記貴妃酒一瓶，洋二元；第十四號支永生祥號白金龍香烟一元，以上三項單據共支洋五元六角均係不當支出單據無效，應予如數剔除。」

三、查詢事項

(一) 查單據第十六號支邵成衣店代做湘色符號費洋一元六角，未經註明用途，應

請整復，以憑審核。

(二) 查單據第三十號至三十一號各費單據均未註明發電事由應即查詢。

(三) 查十月份單據第七十七號支照像洋八元，公私莫辨，無從審核應請查復。

#### 四、補送事項

(一) 查所送會計報告內經費類資力負擔資產負債綜合平衡表，未據附來，應請補送。

(二) 查建設費單據，未附工程估價書，工程說明書合同，圖樣，投標等證明文件，應予補送。

(三) 查年度終了所送會計報告未送財產目錄應請補送。

#### 五、發還事項

(一) 查貴處七月份會計報告內電表押金二十元，電力保證金三十元，均係暫記性質不應列報應將原單據發還。

(二) 查貴部十二月份會計報告內，經費支出累計表及現金表，編造格式不合應予發還，請另編送審。

#### 六、更正事項

查收支費照表，經臨費支出合計，應為三萬六千六百二十九元七角五分而原尾數誤為五個四分，再兩項結存應為四百六十六元一角九分誤為一角八分，均已代為更正。

七、注意事項

- (一) 查單據第十七號，漏註月份日期，殊屬不合嗣後應請注意。
- (二) 查詳二單據，均未註明領款人職別不便審核嗣後應請注意。
- (三) 查所送會計報告列有購置費，而經費累計表僅列辦公費並未分別購置費應請注意。
- (四) 查所送購買德士古汽油西文單據未附譯洋文不合規定應請注意。
- (五) 查所送各項單據俱未加蓋騎縫章嗣後應請注意。

第二節 稽察實例

關於稽察，特選錄審計部審計實例五期以資參攷。

- (一) 某省電話管理局，購買某區長途電線松木桿驗收時過情形及其勾結舞弊侵吞肥私等事實一案。應由某省審計處函某省政府依法處分。
- (二) 某機關函送參事室各員俸薪調查表印鑑表內參事某某一份未蓋印鑑表還補蓋
- (三) 某局派駐某地征確員某某因地方失陷被敵搜去稅款洋十六元二角，附送前某分所長尤某切結一紙准予存查。

(四) 某機關函送警察局二十八年度機空襲損失報告一冊，查該報讀本局關係每年亦附證明文件，無法查閱，應即檢附，俾求證作。

(五) 某機關建築某市場房屋工程業經本部派員驗據報告各項工程內尚有十分之二，未完竣，房屋內亦多未粉刷，應通知，俟工竣後監辦。

## 第五編 政府審計人員

吾人在第一二三四編，對於政府審計概念、制度、實務、應用，已作概略之介紹。此討論中，且見我國審計制度，如斯其完備，事務如斯其繁劇，方法如斯其周密，必須要有學品俱備資質優異經過訓練，而其地復受國家保障之審計人員以職用之，方可完成此偉大之使命，故本編首論審計人員之學品，訓練，與保障；次論審計人員之選用與流轉；並及於我國審計人員之迴避焉。

### 第一章 審計人員之學品訓練與保障

西儒狄克西氏，嘗論會計師之類別有三：（1）非職業會計師。（2）官會計師。（3）職業會計師。此「職業會計師」，即仿佛吾人之所謂「審計人員」也。其在政府專設之審計機關，受任命，辦理各級審核與稽察之人員，約相當於狄氏所稱之「會計師」。蓋政府審計人員之行使審計職務，與職業會計師之執行審計業務，其對象與性質，雖有差異；然其所用之審計方法則一故耳。從而兩者所需之學品及其資質，亦必相同。茲就職業會計師所需者，申論政府審計人員應有之學品並訓練，以及保障之方法。

## 第一節 審計人員應用之學品資質

我國審計機關現行官制：分審計人員爲三級：（1）初級（2）中級（3）高級。（4）中級審計人員，爲協審及稽察，並駐外協審及駐外稽察。職爲荐任，駐外協審及稽察，係在京外各處服務故冠以「駐外」二字。其積極資格。協審。在未有考試合格之人員以前，須在國內外專門以上學校。習經濟法律會計之學，三年以上畢業，並有相當經驗者。或曾在會計師，或關於審計之職務，三年以上，成績優良者。（審計部組織法第十二條）稽察。在未有考試合格之人員以前，須於稽察事務所需學科，曾在國內外專門以上學校修習三年以上畢業，並有相當經驗者。或於稽察事務曾任技師或職官三年以上，成績優良者。（同法第十三條）

1. 初級審計人員爲佐理員，職爲委任。其積極資格。適用公務員任用法之規定。職位雖低。實際上爲審計機關之重要基本幹部。

2. 高級審計人員，爲審計及駐外審計。駐外二字，其意義與前同。職爲簡任。其積極資格，須具有審計部組織法第十二條或第十三條之資格，並曾任簡任以上官職者；或現任最高級協審稽察一年以上，成績優良者。（同法第一條）至各級審計人員之消極資格，於法亦有規定。除不得兼任其官職外；所有公私企業機關職務，律師。技師，或

會計師，亦均不得兼任。（同法第十七條）

各級審計人員。約相當於職業會計師，既如上述。故事實上亦有應備具之資格。例如：（一）學識，（二）才能，（三）經驗等而分述之。

（一）學識：審計人員，除應具有豐富之應用學識，如會計學及政府會計學，審計學及政府審計學，經濟學經濟政策。及財政學等項外；復應具有法律學識。（如財務法典，與審計法規。以及一般法規，各種法則等，他如普通常識，及有關係之學科，亦當有豐富之修養。

（二）才能：審計人員應有：（1）分析之才能。所以考察繁複之現象，鉤稽錯綜之數字。（2）建設之才能。用以整理審計之結果。建議改良之意見。（3）說明之才能。在疑難之場合，能以簡要之詞令或筆墨，說明事體之真相，隨時應付其職務上之困難；並答復該管長官之質問。

（三）經驗：經驗二字，對於審計人員，更屬重要。關於審計案件之決定，除依據法令與事理外，有時援引成例，作為解決工具。能援引成例，自非富有經驗不可，此外對於靜態審計對象之運用科學方法，以增效率；對於動態審計對象之施展機智與手腕，以明真相；暨於某種審計案件，進行某種審計程序之各種經驗，皆為審計人員，所宜具有與擅長者也。

審計人員之積極資格，消極資格，與事實上應備之資格。所謂學歷資歷者，既如上

識。其品質條件。即職業道德上所需要之品格。亦應有相當之素養，方不愾事。所謂品者：

(一) 奉公守法之精神——依革命人生觀，人生原以服務為目的。而在公務人員，更應進而以奉公守法為前提。審計人員，亦公務人員之一，何能外此。且審計案件之處理與決定，悉依法令為準繩，自不能有絲毫之曲解賒徇。敷衍塞責。唯能奉公守法。始可公正不阿，以超然行使職權，而到處受人尊重也。

(二) 志潔行廉之抱負——政府審計屬監察權。同為風憲機關必須審計人員本身有潔白廉明之抱負，乃能攻人之蔽，而擊人之瑕，以造成廉潔之風，肅清貪污之路也。孔子云：「子率以正，孰敢不正。」未聞有己身不正，而能正人者也。是故審計人員，絕對不能沾染貪污，而應以廉潔自衛。

(三) 健強之體魄——審計人員，執行任務，有「須跋涉泥荒，含辛茹苦」有時須盤踞繁劇，夜以繼日，身體倘若體弱神疲，曷能治事。故非有健強之體魄，不能勝任審計職務。

## 第二節 審計人員之訓練

審計人員所備之學品，實既如上述。準備應務審計者，自應知所修養。審計機關

登庸審計人員，儘可採用考試方法，拔其精英。但考試結果，祇能衡量其合乎規定標準之學識，或能考察其過去服務之一般經驗，而其容質性行，決非可以臨時口試之察言觀色所能判斷也。故為推進工作，增加效能起見，對於審計人員，應加以訓練與薰陶。以求其正確適用，過去審計部及各省審計處，雖設有高初級審計人員補習班，然性質既屬臨時，且須顧及日常工作，故其補習結果，所得甚微。今後如舉辦訓練，應有如左之改進：

(一) 訓練之機構——關於訓練之機構，宜適用「中央訓練委員會統一各地訓練機關辦法」。在審計部設一訓練委員會。在各省審計處。分訓練委員會分會，而總委員會之指揮監督。訓練委員會，直接對部長負責；並接受審計會議之設計與建議。分會除受委員會指揮監督外；並直接對處長負責。仍接受審核會議之設計與建議。

(二) 訓練委員會之人選——由審計部收務次長，第一二三廳廳長。及總務處長為當然委員。並由審計會議推舉不兼職之審計二人為委員，共同主持訓練事宜。另聘協審稽察，及高級佐理員佐理之。分會人選。由審計處處長。秘書及一二三組主任，為當然委員。另聘高級佐理員輔佐之。

(三) 教官——担任訓練之教官，除由審訓機關自任推派外；並得向各機關聘請

(四) 訓練日期及方法——訓練期間，至少須為二個月。在訓練期中。應特別注重

業實質性行之訓導。並利用小組討論，以交換智識，解決問題，並與以互相批評之機會。

(五) 訓練科目——除參照「全國各訓練機關訓練綱領」之各項規定外，並應設審計法令，審計制度，審計成例，普通審計與政府審計，會計學，簿記術，財政學，經濟學及財務法規等項。

(六) 改革及考核——訓練制度有特殊表現，適於通行者。由訓練委員會令飭各分會照辦。或由各分會提請訓練委員會採納施行。在訓練過程中，應注意實習，並嚴密考核，備具詳細之記錄。一面舉行切實之測驗與考試，以為考績之依據。其成績優異者，除為名譽上之獎勵外，並可提高待遇，升調等級。其成績低劣者，應為減薪降級及記過免職之處分。

近年來公私會計事務之發展，各機關團體，對於服務審計機關之人員，莫不設法延引，提高待遇。以故改就離職者，為數甚多。尤以審計幹部之未能補充，每影響於審計機關之效能。是故訓練機構與其辦法之厘定，實為審計機關當前之急務也。

### 第三節 審計人員之保障

依「審計部組織法」第十六條之規定：「審計協審稽察。非受刑之宣告。或褫戒處

分者，不得免職或停職」。又同條第十項規定，「審計、協審、監察、非有左列情形之一者，不得令其轉職：（1）在年度開始，因職務重新分配，有轉職之必要者。（2）審計機關有添設或裁併者。（3）因法定原因，有缺額者。（4）因法定迴避原因，有轉職之必要者」。是均為國家對於審計人員之決定保障也。

蓋以審計人員。對於被審機關。執行審計事務。每易引起各該機關或其各人員之不快與不滿，此本人情之常，亦為事實所使然。設無法律上之保障，在被審機關。當可用政治上之勢力，從事變動審計人員之地位，以減削其力量，而脅迫其意志。在審計人員。亦必因畏葸退縮，而減少其活動，從而降落審計之效能。凡此均有影響於審計職權之進行與審計制度之發展。故非以法律明定其保障條文不為功。

惟法定保障，僅適用於審計協審及監察；而其他高級佐理員則不與焉。但此等佐理員在事實上每代辦協審監察之事務。或與被審機關，甚多接觸機會。尤以各省審計處之高級佐理員為然。今欲為保障審計之幹部人材，增進其服務精神與志趣。應將高級佐理員，併入受保障審計人員之列，而同受國家法律之保障，斯亦法律當局考慮注意之一事也。

## 第二章 審計人員之運用與流轉

我國現在人事行政之制度，較之往昔，進步殊多。一般學者亦多注意研究，不遺餘力。其為籌備計劃，既多漸守進行；將來政治之發達，功能之發揮，自不可限量。審計人員之運用，在一般原則上，當與普通人等行政制度略全無異。惟在實際等項工作方面，或有較之一般行政人員，更有應付特殊等項者，茲就其應用與流傳諸問題，分節討論之。

## 第一節 審計人員之運用

從審計機關主管長官之立場，而研討其所屬審計人員之任用問題，約可分為兩端：(一)如何使審計人員能有適當之職位——此種問題，可從「為事擇人」與「為人置事」兩方面而觀察之。蓋審計機關，除普通行政外，有各部分之專門工作。如行使審計職權，執行審計職務等純粹為一種技術工作，而與其他技術機關無異。故其職位分類，較易為力，請先從「為事擇人」而論，依據職位分類之制度，是審計機關之實際工作，逐項分析，確有標準。例如在普通行政上，有文書之收發及保管，案件之核閱，繕寫，與印發，人事之考績，甄用，調轉與登錄，會計出納之處理，庶務之執掌，公報之編撰出版與發行，以及會議之準備與紀錄等；更如在審計行政上，則有前審核，複核，複核，與稽察各項事務。他如審定總決算之應有準備與實際工作；就地巡迴，及送請

各類審計事務之應有程序與其技術等；均可作為職位分類之項目。不厭求詳，酌立標準。則懸鵠以求，自易達到為事擇人之旨，而可完成分工合作之局也。若就「為人置事」而論：則特殊之人材，適於制度之發展，不妨隨時位置，而即增訂推行之計劃，或提前執行理想之任務。果能有職位之詳細分類，從為事擇人，或為人置事而運用之，則每一審計人員，必能竭盡才力，從事適當之職務。而每一審計工作，亦必能發揮其充分之效能也。其於機關長官宣誓所稱「不妄用一人」之旨，庶乎近焉。

(二) 如何使審計人員能充分發揮其效能——審計機關為事而擇人，或為人以置事，俾審計人員竭其所學，致用於事，依職位分類之制，原可發揮其效能矣。然吾人要必如何始能充分發揮其效能，竊以為仍有賴於工作標準實施也。蓋職位分類制作之用，僅為消極的，祇規定各地位人員應辦之職務，與應負之責任。如「主任文書行政員」，為機要文件之擬辦及撰擬者是。而工作標準製作用，則為積極的，應規定各地位人員所辦職務，與所負責任之適當的標準。如「主任文書行政員」之職務與責任為：(1) 處理機要文件，須絕對秘密。(2) 機要文件之擬辦，應在二十四小時以內，擬定適當之辦法，密呈主管長官親自核判。(3) 機要文件之撰擬，須簡單明瞭。(4) 機要文稿之繕校印封，須監視辦理。有此工作標準之規定，各職位之人員，即知其職責上應達成如何具體之程度，始夠標準，自可隨時檢點，隨時企及。而不敢稍存疏忽放逸之心理也。如此一人之工作，能達到標準，即一人之效能，可以充分發揮。全體之工作，能達

到標準，則全體之效能，自可普遍貫徹。對於審計人員之運用，與審計制度之推進，誠有莫大之裨益也。

(三) 如何使審計人員能完成預期之效果——審計機關為處理審計職務，調度審計人員，原在注重其學驗之考察，與性行之體認。如再實施「職位分類」與「工作標準」之制度。自可完威預期之效果，又須臆慮過慮，然吾人以為「工作競賽」之制，亦可適用於審計制度也。審計職務，雖門類各別，動靜不一，而每一部份同一性質之工作，仍可擇其從同，配為一例，於每一期間，舉行工作之競賽，則更可督促其依照規定之職位分類，達成規定之工作標準，使其效果，能如預定之所期也。競賽之法為何？(1) 歸納各門類工作之有共通性質者，或特殊工作而能適用共通之原則者，為一例。規定其在某一期間屆滿後，應由主管人員，檢討其效果，而作競賽之準則。(2) 應說明競賽各項目，須依照職位分類及工作標準，切實辦理，美滿完成。不得因求競爭之優勝，而稍有草率。(3) 其能在某一期日，為工作之競賽者，可先為臨時之競賽，以其記錄為某一期間長期競賽之參證。(4) 競賽之優勝者，可示以升賞獎譽，並作為經常考績之特殊表現。(5) 競賽結果，各人員悉能達到工作標準者，應將其標準，酌量提高，以求進步。(6) 競賽之評判者，除由主管人員担任外；並應請其他部份主管人員担任之。以避免偏於主觀之評斷，而利於集納客觀之意見。

(四) 如何使審計人員能安心供職，且能適應制度發展之需要——考一般公務人員

之不能安心供職者，或由於待遇之不平，或由於職位之不稱，或由於其前之不能安雜，或由於成績之不獲認識，以致勞逸不均，積怨消憤，令其審計機關，酌量上述之職位分類，工作標準，以及工作競賽各制度，雖可祛除不安之心理與情緒，而此等吾人認為審計機關，更宜實行一種保障制度，即對於負職及停職之限制，應照「修正審計部組織法」第十七條，擴及於高級之佐理員；同時並照一般機關之撫卹及退休辦法，施及於所有之人員也。蓋審計工作之進行，常以佐理人員為幹部。其主管長官，不過僅負設計，指揮，監督，考核之責。至如辦理普通事務，雖一籌校之微，或一救濟之易，在效能上，亦均與整個審計制度之推行有關，是故保障及撫卹退休辦法，并應推及於下層也。果能如斯，則審計人員，未有不安心供職者。

至於適應發展制度之需要，除當儘量物色專長人材，以積極尊重考銓制度，隨時充實幹部人材外；訓練培植之方，尤宜十分注重。深望審計機關各主管長官，有以採納之也。

## 第二節 審計人員之流用

審計機關之事務，分為普通行政與審計行政兩大部門。在審計行政上，其執掌又分為事前審計，事後審核，與稽察三大類。是審計機關人員，即可依此門類，而為之配備

也。茲所謂審計人員流用者，即係指各該門類之人員，得由本機關臨時互相調動，俾於經常處理之事務外，能有其他門類之體認，而無形中養成學驗俱能才技兼精之人材，以適應於制度發展之需要也。蓋目前審計制度之趨勢，既以力行就地審計與縣財務審計為中心工作，將來每一審計人員，均有樹當一面執行全盤審計之任務。設照目前之偏枯狀況，一任分工，將來恐弗能完成之任務。此為制度發展上，審計人員之流用，所以為必要也。流用之制，在初行時，或多扞格。例如：（1）守舊安常，為多數人之習性，輒不欲有所變動以反其習。（2）經常所任工作，對其案情及程序或較熟悉；一經調動須煞費苦心，重新揣摩體認。（3）人員互調之際，事務易於停頓。（4）服務期長，對其同事與主管人員，常有密切之情誼；更調以後，更須從頭整理。（5）主管人對於長期服務之屬員，能體察其學驗性行，而善為指揮運用；設常更調，必常時加督察，倘有未周，則易生配置不妥之弊。（6）特殊之工作，適於特殊之人材，若任意更調，而流用乃不能普遍徹底，尤其普通行政人員，每不適於擔任審計行政職務。

雖然，就上述諸端，吾人演繹歸納，或亦有未盡然，而可略談者。例如：（1）就個人之學驗，促其進步，而使其能力擴張，則可俾其技術純熟，且獲其最大之利益，故打破保守之慣習，而可獲益於永久，未有不樂於更調者。且吾人每遇有非常困難之工作，發生厥倦，所以俗有「做一行怨一行」之諺。如能常為更調，使從事於困難之對象，則其服務興趣，自可藉以增進矣。（2）經常工作所與審計者，固勞苦而無益，亦係平常瑣

摩探索而來。更調他項職務，稍假時日，持以勤慎，未必不能躋及純巧。且審計事務之進行，必須遵守有關法令，明瞭對象內容，以正確精細之方法，而尋其共通原則。此凡各門類之執掌，莫不皆然。被更調之人員，若執此以接觸新鮮之對象，加以詳細之諮詢，攷究，模擬，與學習，未必不能勝任。由此不斷之鍛鍊，遂可成爲全材。(3)人員更調，必有接替。就事處觀之，似職務必有不停頓，然倘在督察上能以周到，或不盡然。且各人員經辦之案件，以更調故，必須自爲檢點，自行結束，則就延積壓之弊或反因交替而避免若在平時，當恐有所更調，而爲臨時積壓之清理，則處理工作。必極精勤。交替上縱有一時之停頓，於整個工作之推進，仍無影響也。(4)公務人員之服務。完全爲對事的，而非對人的。假使能盡忠職守，奉行法令，固無須主管長官之關照與同僚之維持。雖有更調，無須過慮。且此種流用，常在同一機關，且夕仍有機會團聚，而情懷不愁無以維繫也。(5)登庸新進人員，爲各機關之常事。主管長官，對其學驗性行，祇要仔細觀測，轉瞬間即可瞭然。此種流用更調之人員，不啻新進之登庸，則其觀測亦屬易事。且既爲同一機關之人員，改歸管轄，對其原管長官，必爲同寅，誼懇情摯，固可詳爲詢問，以助其歸諤也。(6)以普通行政人員，改任審計行政事務，發生困難，或所不免，然苟非十分庸愚，仍可由學習而勝任，抑且流用之際，必依職位分類，考其特長，酌派適當之任務，亦不致過於懸絕。況平時更可施以訓導，補其闕失。果能勤擊，必少煩難也。除上述各項外；流用之利益，猶有可舉者：

(甲)審計機關，既力行就地之審核，注重實際之稽察，能有熟悉全部審計事務之人員，自可增進效能，發展職權。而調度運用，諸多順利。(乙)推行系屬制之組織，於事務簡單之機關，不能多設人員；則能有熟悉全部審計事務之人員，即可普遍設置，並樽節公帑。(丙)年來各機關團體，因注重會計事務，多延攬審計人員，以求其諳練周詳。就普遍改進計政，整飭財務上觀之，此種趨勢，寧可樂觀。假使審計機關欲成爲訓練會計人員與稽核人員之教育機構，亦應借助流用辦法，造就此全能人材也。(丁)審計機關，在審計人員被其他機關團體延攬，離職他就之際，其所遺之審計工作，常苦於無妥當之人可以接辦。蓋物色人選，匆促間頗非易事。若素有流用更調之辦法，即可就原有人員，酌爲調度，以事補充。則審計工作，可不致因人而廢。(戊)爲國家培養人材之意義上，各公務機關，亦常爲造就專門人材之所。除以相當薪酬，購致工作率，達到法定任務外；尤宜以各種機會，使每一公務人員，在學識上，以及性行資格上，有能不斷進益。俾對國家社會更有裨益，則所謂流用更調之法，適符斯旨。(6)考績之制。每由各主管長官。依其主觀見解。自爲衡斷，常易流於偏隘。若有流用更調之制。則經過若干主管之各期銓考，自能有一致之評議，而可對於確定公允之標準，就此點以衡被流用人員，亦爲有利而無害也。

### 第三節 審計人員之調轉

關於調轉問題，依「修正審計部組織法」第十四條，已有規定。但依法定之條款，對轉調所加限制，猶有未盡，茲欲補充者，尙有數點：

(一) 轉職宜規定期間——對於審計機關主管長官，凡重要人員之轉職，宜規定相當期間。而此期間，不宜過長，至少以兩年為限。其如有特殊之需要，不在此限之必要者，亦得留任或連任。按過去遇有深覺不適者，即行轉職，不能容許其繼續留任者。初雖隱忍、而終致決裂。既加平時之痛苦尤增。事起之際，為難自便。若其轉職期間之規定，則其機關長官，自能向上級機關長官陳述，可再轉呈之方針，以為調整。在一般認為任期已屆，於法應然，亦必不致有所怨尤。

(二) 留任連任宜有限制——審計人員，於法定任期屆滿時，雖得再行連任，但宜以一次為限。緣各該主要審計人員，在某省市之期間過久，且其接觸日多，對於該機關之當業者，必漸熟識，或生友誼。在執行審計業務時，雖欲嚴守法令，不問徇情，而各被審機關之請託干求，仍所難免。此在平時之應付，已屬困難；況身無以自衛，操守不堅，性行不善之審計人員也。

(三) 審計人員宜互相調轉——審計部宜與各省市審計處，各機關審計處，以及駐審機關之審計人員，按期互為調轉，俾使上下無所隔阂，亦可互為溝通。且各依其經驗，互為匡補，必能對於整個審計制度，有所裨益。

(四) 重要審計人員及審計長官宜避桑梓——各審計機關長官，以不在桑梓省份服

務爲宜。其重要主管人員同。在盡忠報國之士，固不稍存鄉土觀念，然事實中親故既多，干求難免，尤宜以迴避爲佳，惟新設機關，必須開闢本省市之財務沿革，及施政情形，或須利用人事熟識關係，以便推進制度。此可暫作例外，而於任期屆滿之始，即可予以調轉。

## 第三章 我國審計人員之迴避

我國審計人員之迴避制度，爲修正審計部組織法第十五條所規定。茲就其立法精神，親屬關係，及迴避程序等，加以介紹。以下按節分述之：

### 第一節 基於立法之精神

按「修正審計部組織法」第十五條規定：「審計，檢察，或警察，與或審計機關之長官，或主管會計出納人員，爲配偶，或有七親等內之血親，或五親等內之姻親關係時，對該被審計機關之審計事務，應行迴避，不得行使職權。或因其利害關係，顯有影響之慮者，亦同。又審計官或警察，與被審計之案件，有利害關係時，對該案件應行迴避，不得行使職權。」此種規定，其立法精神，在維護審計制度之嚴肅，防止審計人

員之瞻徇，與司法機關之迴避制度，同一意趣。夫審計人員，依法行使審計職權，執行審計事務，其工作既多在外單獨行使，按之人類習性與社會環境，若應其有瞻徇之處，即不能不加以防杜。若在機關內處理案件，設遇督察之難週，亦多瞻徇機會，不能不示以軌範。故依迴避之制度，一方面固可自動表示其態度，他方面亦可強制限定其執行，使被審計機關之人員，不復能希冀，其與審計機關服務之主要審計人員，有配偶血親及姻親諸關係，對其被審計案件，而有隱飾與彌縫也。其依社會環境，加以勸誘脅迫，審計人員亦可執法以爲抗拒，即使人頹惡性根深欲圖匡救，而因畏憚懲處，知所戒免者，是故審計人員迴避制度立法之精神，固非對某種事實而云然，不過欲使其獨立行使職權，更可獲得社會普遍之信任而已。

## 第二節 親屬關係之透視

我國民法第九百六十七條規定：「稱直系血親者，謂已身所從出，或從已身所出之血親。稱旁系血親者，謂非直系血親，而與已身出於同源之血親。」同法第九百六十八條規定：「血親親等之計算，直系血親從已身上下數，以一世爲一親等。旁系血親，從已身數至同源之直系血親，再由同源之直系血親，數至與之計算親等之血親，以其總世數爲親等之數。第九百六十九條規定：「姻親者，謂血親之配偶，配偶之血親，及配

偶之血親之配偶。第九百七十條：「姻親之親系及親等之計算如下：（1）血親之配偶，（2）從其配偶之親系及親等。（2）配偶之血親，從其與配偶之親系及親等。（3）配偶之血親之配偶，從其與配偶之親系及親等。」以上各條，爲關於親系親等，及血親之法定解釋。修正審計部組織法第十條，各有關名詞，自應依此各條項之規定解釋之。如該條所定審計協審督察應行迴避者厥爲：（1）與被審計機關之長官或主管會計納人員爲配偶。（2）與述上官員有七親等內之血親關係」（3）與上述官員有五親等內之姻親關係。（4）因其利害關係。顯有瞻徇之慮者。（5）與被審計之案件，有利害關係時。以上第一項，配偶之意義，甚爲明顯，無煩解釋。其第二項，稱七親等內之血親，照民法第九百六十八條之解釋，覺其規定，稍爲浮泛，而不切實。其計算親等之例，所謂四親等之血親，上至高祖父母，下至元孫等輩，並世而有更尊或更卑之血親者，誠屬人壽百年所難遇。故謂其規定難覺謹嚴，猶嫌浮泛也。至於第三項稱五親等內之姻親，依民法第九百七十條，亦當推溯其尊親屬至高祖父母以上，暨卑親屬元孫等輩以下。亦覺於實際過遠。第四第五兩項之規定，已甚明顯，無煩解釋也。

## 第二節 迴避之程序

依我國民刑事訴訟法各項規定，迴避之程序，約可分爲三種：（一）自行迴避。（二）

(一) 聲請迴避。(二) 裁定迴避。審計機關之迴避制度，其程序尚無規定。茲特略舉如下：

(1) 合於修正審計部組織法第十七條之規定者，審計部審計長，應自行迴避。向審計會議以書面聲請之，並說明其原因。(2) 被審計機關長官，或該管會計人員時，如確知其被審計之案件，係由其配偶，或有七親等內之血親，或與該管會計人員關係之審計協審稽察，負責經辦者，應以書面送達該管會計機關，聲明迴避，由該會議決定之。被聲請迴避之審計協審稽察，不得參加會議之決定。(3) 被審計機關長官，如經檢舉或發現審計協審稽察與某被審計機關，或某被審計案件，有關係修正審計部組織法第十七條規定之事實者，得簽請審計部部長裁定迴避，提出審計會議報告承認之。(4) 被聲請迴避之審計協審稽察，對於被審計機關官員聲請迴避，認為正當者，視為已有迴避之決定；其認為不正當或有其他作用不實事實者，得提出意見書呈請審計會議決定之。若決定駁回，無須迴避者，被審計機關官員，得為一次之申復，由審計會議酌為復議。(5) 對於自行迴避之審計協審稽察，在結案後，應由審計機關，予以名譽上之獎勵。其應行迴避，未自行迴避者，結案後五年內，經檢舉發現，除有除銜之虞者，應予以懲處。其情節重大者，雖五年後亦然。(6) 高級佐理員，適用以上各項之辦法。(7) 各審計處為審計辦事處，以及其他駐外之主要審計人員，適用以上各款之辦法。

## 第六編 政府審計法規

在第五編，吾人對於政府審計人員，應有資質，學品，暨訓練與保障，並選用流轉，以及迴避諸問題，作了一種概括的討論。在本編，擬將現行審計法，加以分析；並索引有關審計各法規，藉供從事審計工作，與關心審計制度者之參考。請於以下各章說明。

### 第一章 現行審計法之分析

#### 第一節 新審計法之產生

我國立法機關，邇來對於創制財政法典，頗為注意。近十年來編纂之主要法規，如財政收支系統法，預算法，會計法，統計法，公庫法，決算法等，均已公布，或且見諸施行。迨十七年四月間，雖有審計法之公布，而發付抗戰，已覺可以增訂者甚多。二十七年政府西遷，立法委員多數疏散，垂成之新審計請草案未告殺青，已付高閣。然審計部

務之發展，日新月異，已非十年前可比，而執行職權若動受十年前舊審計法之限制，則窒礙滋多，尤其在非常時期，正當加緊監督，杜絕貪污，以充實抗建力量之時，何可故步自封，以沿用舊法，致不能與制度之發展互相適應。故在時事倥偬，軍書旁午，審計部當局，不憚殫思竭慮，重行修訂。並按照法定手續，送經立法院審議通過。呈由國民政府，於二十七年五月三日公布施行，厥後並由審計部擬定審計法施行細則，呈請監察院核定，於二十七年七月二十三日，奉國民政府令准備案，即予施行。此項法則之內容，雖仍不能謂為盡善盡美，足與其他財政法典之諸法相輝映；然衡以十七年公布之審計法，及審計法施行細則，固已進步良多矣。新審計法，既能適應於審計機關現時行使職權與制度發展之進度；尤對非常時期監督財務之需要，能予以顧及，實比舊法為優。是故實施未久，審計機關之行政效率，即覺斐然可觀。此在抗戰建國時期，誠值得吾人慶幸並紀念之一事也。

## 第二節 新審計法之內容

嘗考我國十七年所頒之舊審計法，僅二十二條，不分綱目，殊覺凌亂。而現行審計法，即新審計法，除第一章通則，第五章附則外；其餘按照職掌，分爲第二章事前審計，第三章事後審計，第四章稽察，體制既屬完密，條款亦較分明，內容形式，均有煥然

一新之感。茲特按章略述其內容

## (一) (第一章) 通則

全文凡二十八條。其第一條，規定審計法適用之對象。第二條，規定審計之職權。第三條，至第八條，規定行使審計職權之機關。第九條，規定審計人員行使職權之獨立性。第十條，規定審計行政之最高決定機構，及其合議制。第十一條，規定審計之制度，以就地審計為主，送審為輔，而以抽查為助。第十二條至第十四條，規定就地審計之一般程序。第十五條至第十八條，規定審計上之檢舉及其處分。第十九條至二十二條，規定審計機關行使職權之控制作用。第二十三條，規定各機關聲請覆議之限制。第二十四條，規定審計機關再稽察之條件與期間。第二十五條至二十六條，規定財務行為解除責任之執行機關，及其特殊措置。第二十七條，規定審計章則書表格式之核定權。第二十八條，規定審計報告書編製之內容，與呈報之程序。

## (二) (第二章) 事前審計

按第二章與第三章之「審計」二字，應作狹義解釋。即計字作為核字講。以與廣義

的審計，有所分別。此章全文凡六條，係就事前審核之職掌，詳訂其行使職權之程序。其第二十九條規定之分配預算之審核與糾正。第三十條至三十三條，規定支付書與收支憑證之核簽。詳言之：第三十條規定支付書之核簽，第三十一條規定收支（原始）憑證之就地核簽，第三十二條規定拒絕核簽支付書與收支憑證之條件；第三十三條規定核簽之期限。至於第三十四條，則規定記帳憑證之就地核簽也。

(三) (第三章) 事後審計

本章全文，凡十一條，係就事後審核之職掌，詳訂其行使職權之程序，其第三十五條規定會計報告之就地審核，與會計簿籍憑證之隨時檢查核對。第三十六條，規定每月會計報告送審與就審。第三十七條，規定補救送審之抽查辦法。第三十八條，及第三十九條，規定就審與送審之報告，審計結果及其通知。第四十條至第四十一條，規定核准書之發給與其例外。第四十二條及第四十三條，規定公庫收支之按期送審與就審。第四十四條，規定公積財物特種基金之會計報告，應按期送審。第四十五條，規定各級政府年度總決算之審定與呈報也。

(四) (第四章) 稽察

本章全文凡八條，係就稽察之職掌，詳訂其行施職權之程序。其第四十六條，規定一切收支之稽察。第四十七條，規定現金票據證券之檢查。第四十八條，規定財物之盤查，及經營人之責任。第四十九條，規定營造工程及購置變賣財物之監視與糾正。第五十條，規定債券抽籤償還及銷毀收回之監視。第五十一條，規定有關財務組織之參加，及其決議事項之不受拘束。第五十二條，規定有關財務之行政事項的調查與建議。第五十三條，規定稽察事務之委託執行。

### (五) (第五章) 附則

本章全文凡三條。其第五十四條，規定接受公款補助之私人或團體被執行之審計事務，應適用本法。第五十五條，規定本法施行細則之擬訂與核定。第五十六條，規定本法施行之條件也。

## 第三節 新審計法之精神

(一) 第一條「原係依照」之立法例，明定本法適用之對象。而其精彩之處可在規定審計之對象，祇限於「本國各級政府，及其所屬機關之財務」，實為簡明而精確。

。按預算法第一條第二款，解釋各級政府，即「中央，省，市，縣政府，及與省市縣政府相當之地方政治機關」。在此「本國各級政府」一語之下，可謂包括無遺，故謂之簡明。又按「財務」為財政事務之簡稱，應與「財政」即「財政政務」之意義有別。蓋財政之監督，應屬於行政主管機關之行政權，及監察院之彈劾權，非審計範圍，所應過問。其應于預者，厥為各級政府及其所屬機關關於財政之事務。如國家地方歲出入之現實收付，與其運籌所發生之權責，以及關係於諸程序之事務。在此「財務」二字中，詞義絕無含混，故謂之精確也。

(2) 第二條——列舉政府審計之職權。就中以監督預算之執行，為最要之目的。而以核定收支命令，及審核計算，決算，以及稽察財政上之不法或不忠於職務之行爲，為完成此目的之手段也。所謂收支命令之核定，蓋於審核簽署中，無疑義者有同意權，有疑義者，具否決權，而組成事前審計之重要職權。所謂計算決算之審核，蓋於審核決定時，無疑義者，有認可權，有疑義者，具駁復權。「決算」一語，並包含各單位機關之決算報告，及各級政府之總決算，而組成事後審計之重要職權。所謂財政上不法或不忠於職務行爲之稽察，在其執行之際，除一般財務爲對象外；兼及有關於財政之行政事項，與行政效率。故採用「財政上」三字，以示其範圍之廣泛，而組成稽察之重要職權。

(3) 第三條至第八條——規定關係掌理審計職權之機關，蓋審計職權之行使，必須使受審計者，容易認識，如一般人之對司法權之管轄問題然故第三條根據監察院及審

計部組織法，第四條至第六條，根據審計部及審計處組織法之原則而制定。至第七條，則因南京市審計事務，係由審計部直接掌握；平漢鐵路審計事務，暫由湖北省審計處兼理；京滬滬杭甬兩鐵路及招商局審計事務，亦由上海市審計處兼理；均為過去之既成事實，故增設此條也，至第八條，係為關照第四條而設。蓋本法既側重就地審計，則中央各機關所屬之在京外者，自應受所在地審計處之審計。惟以審計結果，須與年度決算核對，若選劃入審計處職權，由其各別決定，勢必案卷紛散，難於集中，結果將使總決算無法審定。故於第四條，仍定為由部辦理；而另設此條，規定委處辦理；俾部方仍得酌量伸縮，以便於集中也。以此之故，本法施行細則第三十二三十三兩條，又特為規定：各處辦理中央機關案件，應將審核結果，呈由審計部核發核准書。

(4) 第九條——審計機關或審計人員，向各機關索閱文件，檢查財務時，各機關往往藉口須請示主管長官，或上級機關，為消極之抗拒，及有意之延宕，遇有參加或監視案件，動輒設詞脅迫，俾得有利本身之同意。凡此均與行使審計職權，發生莫大之窒礙。故本條有「審計人員獨立行使其審計職權，不受干涉之規定。」

(5) 第十條——係根據審計部組織法第四條訂定除部設審計會議外；並在各審計處內增設審核會議，明定於法，欲使受審計者，認識審計案件之最高決定權，審計人員之隨時調度權，均取決於合議制，俾杜絕一切請託也。本條經過二十八年三月四日之修正，刪去「處理重要審計案件」下「及調度主要審計人員」九字，以成今文。即「審計

機關，處理重要審計案件，在部以審計會議，在處以審核會議決議行之。」吾人以爲處理審計稽察上之重要事務，除辦理書面工作外；常包括人等問題在內，尤其於今日推行就地審計制度之時爲然。是故關於審計行政之調度人員，在審計會議與審核會議之職權上，並未發生若何變化之限度內，凡爲賢明之長官，大可不必自惹煩惱，肆權專擅，而干犯合議制之精神。尤必促進此合議制之順利圓滿進行也。

(6) 第十一條——乃規定審計制度，以就地審計爲主，送審爲輔，抽查爲助。蓋以各級政府之組織系統，錯綜繁複，甚至如使領機關，遠在海外；軍事部隊，流動不居；支用經費，有少至月僅百數十元者，此均勢難遍設審計人員，辦理就地審計。故對於縣，或有特殊情形之機關，審計機關，得酌量情形，分期推行。並於未能推行之前，先令送審。猶恐此項送審案件，或仍有督察難週之處，爰再派員辦理就地之抽查審計，以求精確，而杜流弊。此爲法理事實。兩相兼顧者也。至關於送審之內容，暨抽查審計之程序與範圍，均與本法第三十七條之規定相聯繫，宜參閱之。

(7) 第十二條至第十四條——爲拘束受審計之機關，團體，或個人，並處理被審計之物件而設定其第十二條，適用於受審計之機關。所稱爲「審計人員者」係包括駐在人員與非駐在人員兩種。駐在人員，固無另外加派；非駐在人員，自當以持有審計機關之公文爲憑。第十三條，適用於有關審計之公私團體或個人，則須統由審計機關派員行之。有時爲避免逃匿，迅赴事機，不及預備公文者，得以部定之稽察證，作爲臨時之證

明，藉以符秘密機動之精神。至第十四條之規定，係根據已往之經驗而設置。按之新審計法施行細則第七條，規定補充辦法如次：

(甲)審計機關，派員檢查各機關現金票據證券帳簿等，逕以所持文件或稽察證，交受檢查機關馬視後，施行之。(乙)審計人員，在外執行職務，應製作報告，呈報主管審計機關。遇有查詢事件，應製作筆錄，交受查詢人閱覽後，令其署名蓋章。(丙)審計人員執行封鎖時，應製作筆錄，記明封鎖物之種類件數，加封於封面，署名蓋章。並令物之所有人或其關係人，負責保管，不得擅自拆封。(丁)審計人員執行提存時，應製作筆錄，記明取物之種類件數，並作成收據，交物之所有人或其關係人收執。至於稽察證之使用，除記明事由地。點時日。及持用人職別姓名外；並另定有稽察證使用規則，以為限制，而防流弊。

(8)等十五條及第十六條——第十五條「通知處分」一語內，包含有當時制止或事後懲處兩種意義。至第十六條所謂「緊急處分」者，則含有儲節重大之意義也。但第十二條第二項，與第十九條第二項，均僅規定「呈請核辦」；而第十五條，則規定「呈請懲戒」者何耶？因前者，僅係違背職守上之義務，監察院必須依照彈劾法辦理以後者，則已構成財務上犯罪之行爲，祇須依法移付懲戒，無庸再經彈劾之程序蓋所以明彈劾審計兩權之對立而並行也。

(9)第十七條至第十九條——大都根據舊審計法及其施行細則已有之條文，參酌

以歷年行使職權之經驗，按其必要者，爲此概通之規定。按之現行審計法施行細則第九條規定補充辦法如次：（甲）審計機關發出之通知書，應於該通知書送日期之回條，或以雙掛號郵件送達。若同一案件，受通知之機關有數個時，應分別送達。（乙）審計機關通知書定有期限者，受通知之機關，應依限聲復。其不能依限聲復者，應於期限內，敘明事由，申請展期。（丙）受通知執行處分之機關，接受通知後，應依通知書內容，執行處分。並將處分結果，聲復審計機關。（4）審計機關，就審計案件爲別除，繳還，或賠償之決定者，於本案確定後，應通知受審計機關及主管公庫機關。於必要時，並通知受審計機關之主管上級機關。

（10）第二十條——爲規定過程制裁之控制作用蓋各機關雖違背本法規定而其責任，非俟事後審核或稽察之程序完竣後，不能判定。然於事前審核之際，拒簽該機關經費支付者，自有示警與督促之效也。

（11）第二十一條——係根據舊審計法第十二條而訂定。惟舊法所稱「不經濟之支出」，自不如今法，顯然不當之支出」之周密。蓋不當之支出，除包括不經濟之支出即以同等資力，不能達預期效果；或雖達預期效果。而使用更多之資力」外；兼及「不當之支出」，（如在戰時，與國防無關，或不合非常時期需要之機關經費，與華業經費）與夫「不正當之支出」（如儘量增設駢枝之機構，任用額外之人員。）等項也。

（12）第二十二條及第二十三條——第二十二條，係參照舊審計法第九條原文，略

加補充，因審查查詢各機關。輒被延宕之事實太多，非有相當之控制，不能使審計工作順利進行，故如此規定。第二十三條，規定聲請覆議以一次為限。蓋各機關對於審計機關之決定，如有不服，尤抵為違法事實之認識錯誤，或欠缺法定手續之補充與解釋。前者聲復一次，如審計機關仍持原議，則係對於法令之解釋，發生爭執，應請上級機關覆核，如已無疑義，則一次聲復已足，無再令其聲復之必要。且非如此限制，恐再糾纏，不能結案，則必影響於決定之審定也。按之現行審計法施行細則第十三條，規定補充辦法如次：(甲)各機關聲請覆議，已逾接到通知之日起滿三十日之期限，而未於期限內聲請展期者，審計機關，不予覆核。(乙)各機關聲請覆議，原決定計機關認為有理由者，應變更原決定，認為無理由，或理由不充分，經駁復後，受審計機關，仍堅持前項聲請者，應附具意見，檢同關係文件，呈送上級審計機關覆核。若原決定之審計機關係審計部時，應由審計部自為覆核。(丙)派駐各機關審計人員之決定，視為該管審計機關之決定。但聲請覆議之案件，應由該管審計機關，依前條規定辦理。

(13)第二十四條至第二十五條——按第二十四條，係根據舊審計法第十八條而訂定。現行審計法第四十一條之規定，實與本條兩相關聯者也。第二十五條，係參酌舊審計法施行細則第十一條，略加擴充而規定之，蓋應解除之責任，不僅為對送審書表之責任，而應溯及於責任之人員誰屬？此為通上澈下，無從列舉者。在一般行政機關，往往於上級主管機關之批令內，有「准予核銷」或「准予備案」等字樣，即認為對於財務上

行爲應負之責任，已獲解除；而不知尚有待於審計機關之最後審定也。其上級主管機關，批令「准予核銷」，實侵犯審計職權。雖已往積習，漫無所覺。在實際上，此等批令，毫無效果也。今有此條文之規定，一般受審計機關，對於解除責任之認識，既可較前明瞭；而其上級主管機關，對於解除責任之職權，亦當不致濫用已。

(14) 第二十六條及第二十七條——第二十六條，專爲手續欠缺，不能審核決定之案件而設。此項案件，究竟有無依其他條文，而加以處分之事實，尙未明瞭。故祇可摘要公告，或予以停止敍用之制裁。至第二十七條，乃依舊審計法第十五條訂定。除部處所訂各種單行法規章則外；則規定有各機關送審會計報告之詳細表式。

(15) 第二十八條——係參照預算法第二十八條：「中央審計機關，應於一月一日前二個月內，將財務上增進效能與減少不經濟支出之辦法，及其他可供決定下年度施政方針之參考資料，呈報中央核定概算之最高機關」等語而訂定。然與本法第四十五條所含之意義則不同。蓋後者專指審定各級政府編製之年度總決算，而前者則謂每會計年度一切審計之結果也。

(16) 第二十九條——係參照預算法第五十條：「核定之分配預算，其常時部份，應於年度開始十日前；臨時部份，應於計劃實施十日前；由核定之機關，分別送達……中央審計機關……」及第五十一條：「分配預算於年度中或計劃實施中有修改之必要者。」第五十二條：「各機關執行分配預算，遇各科目之經費有不足時，支用第一預備金

。第五十四條：「各機關之經費預算，其歲出用途別同門各科目中，有一科目之經費不足，而他科目有剩餘時，經原核定分配預算之長官或機關核准，得流用之」等條而訂定。審計機關，糾正其與法定預算不符者，概可援為「監督預算之執行」之前提也。

(17) 第三十條——係照舊審計法第一條前段，及第三條而訂定。並與公庫法第十五條：「支票應由各機關長官或其授權代簽人簽發，主辦會計人員會簽。其設有主辦事前審計人員者，並應經其核定簽證後，代理公庫之銀行或郵政機關，始得支付」之規定有關。惟本法指明財政機關，發放各項經費之支付書，須送核簽；公庫法則擴充其核簽範圍也。至於各機關之公庫支票，或謂係各機關依其支付書劃入普通經費之存款，而隨時向存款銀行提用者，似無再加核簽之必要。不知財政機關，發放各種經費之支付書，亦即向存款國家或地方資金之公庫，隨時提用款項所出具之二種「支票」，故應彼此一律看視，而不宜輕自劃分畛域也。本條雖照舊審計法，僅規定未經審計機關核准之支付命令，而國庫存款者，應自負其責任等語者蓋以公庫法第二十七八兩條，規定禁詳，故於本條無須再多贅述也。

(18) 第三十一條——規定核簽收支憑證之方式有二：(甲)在駐有審計人員之機關，其收支憑證，應送由該審計人員核簽。(乙)在未駐有審計人員之機關，其收支憑證，應於送達公庫時，由駐庫之審計人員核簽。蓋審計機關，既以就地審計為原則，故

於各機關或公庫，必須分別派駐審計人員，使此等收支憑證之核簽，不致喪失機會，其用意固甚周密。此外新審計法施行細則第二十條及第二十一條復有下列之補充：（甲）財政機關，因預算法第六十八條。（有左列情事之一時，行政院得提出非常預算。（一）國防緊急設施。（二）國家經濟上之重大變故。（三）重大災變。（四）緊急重大工程。）所列各款情事，得以暫付款支付書，送請審計機關核簽。在非常預算未成立前，其責任由財政機關負之。（乙）各機關因重大災變，或緊急工程，得以暫付款支付憑證，送請駐在審計人員核簽。在支付法案未成立前，其責任由該機關負之。（丙）各機關得以暫收款收入憑證，送請審計機關核簽，在收入法案未成立前，其責任由該機關負之。

（19）第三十二條——依照舊審計法第一條後段而訂定。新審計法施行細則第二十二條，則有如次之補充規定：審計機關，依審計法規定，拒絕核簽支付書時，應發拒簽事由之通知書，分別送達簽發機關，及領款機關，或領款人。若派駐各機關之審計人員，為拒簽收支憑證之決定時，除以前段規定辦理外，並應即時向該管審計機關報告。

（20）第三十三條——係依照舊審計法第二條而訂定。新審計法施行細則第二十三條，則有如次之補充規定：審計機關或審計人員，對支付書或收支憑證，因不傳已事故，不能於收受之日起，不逾三日之期限內核簽者，應於期限內通知不能核簽之理由。

(21) 第三十四條——係專對駐有審計人員之機關，發生就地審計之情形者而訂定。與會計法第六十五條所規定：「各種傳票，非經右列各款人員簽名蓋章，不生效力。」但實際上無某款人員者缺之。(一)、……二、……三、主管事前審計人員」。等用意相符。

(22) 第三十五條——按會計法第二十七條，規定各機關呈送上級機關之日報，應於次日內送出。依本條規定，在駐有審計人員之機關，須多備同樣之日報一份，其事至便。蓋依此可使審計人員，得以明瞭各機關之會計實況，並可隨時加以糾正。

(23) 第三十六條——專指示各機關每月份應送審之報表。與舊審計法第七、八、兩條之規定略同。

(24) 第二十七條——專對適用送審程序之特種機關而設。與舊審計法第八條但書之規定略同，而與本法第十一條但書之規定相關。

(25) 第三十八條——專對施行就地審計而訂定，蓋就地審計之結果，究竟發給「核准通知」，抑或「審核通知」，不取決於駐在各機關之審計人員，而取決於該管之審計機關也，其所以如斯者，具有三種作用：(甲)防止流弊，(乙)考核審計人員之工作，(丙)統一審計之標準。

(26) 第三十九條——專對適用送審程序之普通機關而設，與舊審計法第八條之規定，大致相同，新審計法施行細則第二五、二六、二七各條，則有如次之補充規定：(

甲)各機關之會計報告，應直接送達於該管審計機關，審計機關之審核通知或核准通知，應直達於受審機關，(乙)各機關應送審計機關之報告，應依左列期限：(子)日報於次日內送出，(丑)月報於期間經過後十五日內送出，(寅)年報於期間經過後三個月內送出，(丙)各機關應送會計報告，不依前條所定期限送審者，審計機關應予催告。經催告後，仍不報審者，得依審計法第十五條規定辦理。(丁)各機關送審各項會計報告時，應附送其他附屬表冊。至表冊之種類及格式，另定之。

(27)第四十條——係參照暫行決算章程第十二條，及決算法第十八條：「各機關之決算報告，由主辦會計人員編就，經機關行政長官簽名蓋章，分別呈送該管上級機關及審計機關。其註有審計人員者，並應先送審核，附加審查意見。」及監察院組織法第五條：「審核政府所屬全國各機關之計算決算」。各規定而訂定。緣各機關年度決算，原為彙集各種計算加以整理之結果；審計機關，應否發給核准書，自當以此為對象也。新審計法施行細則第三十一、三十二、三十三各條，有如次之補充規定：(甲)審計機關，發給各機關之核准書，應送由該機關之主管上級機關轉發。(乙)審計處或審計辦事處，辦理在各省市中央各機關及其所屬機關之審計案件，認為應發核准書者，應將審核結果，呈由審計部核發。(丙)前條規定，於審計辦事處辦理各種公務機關，公有營業機關，公有事業機關之審計案件，準用之。

(28)第四十一條——與本法第二十四條相呼應。蓋因第二十四條規定：自決定之

日起，五年內或五年後，仍得爲再審查，或變更原決定。原決定既須變更，故原發核准條書，自應調銷，或公告作廢也。

(29) 第四十二條及第四十三條 均與舊審計法第八條及其施行細則第五六各庫之規定略同。又與公庫法第二十五條：「公庫之審計事務，由該管之審計機關辦理之代理公庫之銀行或郵政機關，關於代理公庫之審計事務亦同」。及第二十六條：「主管機關，及代理公庫之銀行，或郵政機關，應將公庫收支，逐日彙報各該管主計機關及審計機關」。等項規定有關。蓋公庫爲公款出納之樞紐，在財務機構方面言之，其地位實較普通收支機關爲重要。故第四十二條規定其所應編之日報，不僅可使審計機關隨時明瞭公庫本身之財務狀況；並可藉供審核其他機關收支事項之參考至第四十三條所稱之月報與年報，僅爲主管公庫機關之收支報告，無須公庫本身再編送月份與年度之出納報告。蓋因據月份終了或年度終結各期日所送之出納報告，加以調節，即可用以核對也。

(30) 第四十四條——公債與經理財物，以及特種基金之會計事務，在會計法上，係分別規定。本條則參照會計法及現在送審之情形，而規定關於三種會計事務應行交審或送審之審計報告之種類。

(31) 第四十五條——係參照暫行決算章程第十二條，第十三條，及第十八條之規定，並決算法第三章第十八條至二十八條之規定，察其要點，可列如下：(甲) 各級政府

總決算書編成後，應送各該管審計機關，為最終之審定。(乙)審計機關為最終審定時，如對於決算有修正之主張，應即通知報告決算之機關，限期答辯，逾期不答辯者，視為同意修正。(丙)審計機關於最終審定後，應編造特定數額表，為最終之審查報告，(丁)中央政府、省政府，及直隸於行政院之市政府之總決算，經最終審定後，應呈送監察院，提請國民政府公布，縣、市政府之總決算，經最終審定後，應送請省政府公布之。(戊)審計機關之最終審查報告，認為不能核准之部份，監察院或省政府，應分別為下列之處置：(子)應賠償之收支，尙未執行者，移送原主管機關執行之，(丑)應付懲處之事件，依法移送該管機關懲處之，(寅)未盡職責或效能過低，應予告誡者，通知其上級機關之長官，(巳)審計人員，審計機關，審查各機關或各基金決算報告，應注意下列事項：(子)違法失職，或不當贖罪之有無，(丑)預算數之超過或賸餘程度，(寅)施政計劃，事業計劃，或營業計劃，已成與未成之程度。(卯)經濟與不經濟之程度，(辰)施政效能，事業效能，或營業效能之程度，及與同類機關或基金之比較，(巳)其他與決算有關事項，(庚)審計機關審查各級政府編造之年度總決算，應注意下列各事項：(子)歲入歲出，是否與預算相符？如不相符，注意其不符之原因，(丑)歲入歲出是否平衡？如不平衡，察其不平衡之原因，(寅)歲入歲出，是否與國民經濟能力相適應？(卯)歲入歲出，是否與國家施政方針相應？(辰)各方所關於歲入歲出應行改進之意見，(辛)中央政府第三級機關單位之決算，應於年度終了後四個月內

，編就送出。總決算於年度終了後七個月內，編就送出。最高審計機關，應於年度終了後十個月內，審察完竣。送由監察院呈請國民政府公布。其中有應保守秘密之部份，得不公佈。省市縣政府所屬機關決算，辦理完竣之期限，得各按需要情形，參照前項所定期限，斟酌縮短。(壬)違背法令，致決算之不正確，或不能如期完成者，其負責人，應依法分別懲處，由此可以窺見本條(四四條)所稱之「審定」，即「最終審定」，成爲我國審計機關行使職權之特色，故其呈轉後，即逕由國民政府爲之公布，無庸再轉經立法機關審定也，且審計部爲監察院授權行使審計職權之直屬機關，故監察院對其審定結果，亦無庸再爲審查，即可爲該院之意見，逕行呈轉公佈。

(32)第四十六條至第四十八條——監察院組織法第五條第四項，曾有「稽察政府所屬全國各機關財政上之不法或不忠於職務之行爲」之規定，本法第二條第四項，亦將「稽察財政上之不法於不忠於職務之行爲」列入審計職權，蓋關於稽察，雖有廣泛的規定，然不能不另設專章及專條，將稽察程序，以及稽察主要事項，再行分別列舉，而爲規定，以補充舊審計法之闕略也，因各機關之收支，是否翔實，非隨時實地稽察，不足以資證明，故有第四十六條之規定，其收支連帶發生關係者，乃爲現金、票據、證券、與財產物品，而皆且有流動性或變形性，倘或挪移，竊取，在帳面上既無從發現，而實際存儲之狀況，曾否爲善良之管理，均非實地稽查，不能明瞭其真象。此第四十七條及第四十八條，所有隨時檢查與稽查之規定也。至於現金，票據，證券，財產物品，及

會計檔案各項保管之安全，尤屬重要。故政府對於公款存支之辦法，曾經一再規定，通令遵行。而會計檔案，亦在會計法第七十五條，有如下之規定：「各機關之會計憑證，會計報告，及已記載完畢之會計簿籍等檔案，於總決算公佈日後，應由主辦會計人員，移交所在機關管理檔案人員保管之，會計檔案，遇有遺失損毀情事發生，應即呈報該管上級主辦會計人員，或主辦機關，及所在機關長官，與該管主辦審計人員，分別轉呈各該管最上級機關，非經審計機關認為其對於善良管理人應有之注意，並無怠忽，且予解除責任者，應付懲戒，倘遇有前項情事，匿不呈報者，從重懲戒，若因上項情事，致各庫受損害者，負賠償責任。」在非常時期，此種遭遇水火盜難或發生其他意外事故之可能性較多，故各機關所管之現金，票據，證券，及其他重要公有財物，以及會計檔案，應分別繳託公庫或移地保管之措置，不能不特予規定也。

33 第四十九條及第五十條——規定稽察人員，站在監視人之地位，實地監視主辦機關或人員，對財物證券等項之行為，而證明其為合法，或檢舉其違法也，過去部處職掌稽察事務之廳組，對於第四十九條所訂各項，均能分別實施；對於第五十條所訂關於債券各項，亦均施行有年，凡此規定，在舊審計法均付闕如今經規定，嗣後行使稽察職權，自屬便利，新審計法施行細則第三十八條至第四十四條。復有如次之詳明規定。關於審計機關應參加監視之聲譽，購置，變賣各案件，必須釐定價格之標準，以為限制，蓋恐有工作過有繁劇，或為人方財力所不能勝之慮，故新審計法施行細則第四十條

，提及「金額較小」，或「有特殊情形」者，「審計機關得斟酌情形，決定派員與否」，然所謂金額較小者，究小至如何限度乎？關於此點，審計部於其早奉國民政府二十八年三月八日令准備案之審計部督察中央各機關營繕工程及購置運送等項財物實施辦法中第二條，曾作如次之規定：「中央各機關營繕工程經費，在五百元以上；購置運送各種財物價格，在三千元以上者，應依審計法第四十九條，及審計法施行細則第三十八條至第四十二條之規定辦理，並項規定價格之限制，並有審計人員之機關，不適用之。」此因各機關既駐有審計人員，辦理就地審計，固無論其金額小至如何限度，均應隨時予以監督也。至於地方審計機關，對於該管區域內中央機關之營繕、購置運送各案件，自可援照上項辦法之價格限制，而辦理之，然於地方各級政府，及其所屬機關之同類案件，概覺不適，而有因地制宜之必要，故審計部關於此點，曾令行各審計處，得自行酌定上項價格之限制，惟須呈部備案。

(34) 第五十一條 按各機關財務組織之規定，如有應由審計機關派員參加者，參加入既係該組織之一份子，且其決議及採取於多數，如無特別規定，審計人員與審計機關，固不能不參加拘束，而與本條所定之規定：「審計人員，獨立行使其審計職權，不受干涉」之意義，或相抵觸，且其職務，必須留待事後審核之審定，始能判斷其責任者，又難進行，故本條特別規定「凡參加各機關財務組織之審計人員，對於決議事項，曾表示反對者，審計機關即不受拘束」至參加審計人員，於必要時機，對決議

事項，表示反對一點，與審計法施行細則第十五條之規定，遙為呼應，自當視為該管審計機關之決定也。

(35) 第五十二條：審計行政，既與各機關之財務，息息相關，自應隨時隨地，予以嚴密之監督，如各機關之會計制度，征收方法，是否有內部牽掣之作用？及其是否與國家經濟政策相適應？必須實地調查，詳加檢討，而隨時提供適當之意見，方可冀其修正探行，藉以避免積重難返之弊，其他有關財務之行政事項，亦背類此，調查餘之，並可檢查其行政效率，故有本條之規定也。

(36) 第五十三條：行使稽察職權，常與各種專門技術，發生連帶之關係，如物品之鑑定，質料之化驗以及其他鑑定，輒須借重專門人才，審計機關，既不能廣為羅致，祇有委託辦理之一法，以收分工合作之效。再審計機關，有時對於稽察案件，以道路遙遠，或其他原因，不能派遣人員，前往辦理者，亦須要委託其他機關團體或個人辦理之。此本條之所以特為訂定也，審計法施行細則第四十四條及第四十五條，又有如下之補充：(甲)審計機關，行使稽察職權，有須各機關團體協助者，各機關團體，應負協助之責(乙)審計機關，委託其他機關團體或個人，辦理監視鑑定等事項，其結果應由原委託之審計機關，依職權決定之。

(37) 第五十四條：受公款補助之私人，或團體，雖不屬各級政府及其所屬機關之統系，然其所受補助之公款，則與國家及地方之預算或法案有關，故設本條，俾對預

算與法案之支出，一面加以監督，一面並得授法執行審計之事務也。

(38) 第五十五條——凡重要法規，多另訂施行細則，以爲補充，而求推行之盡利，與法意之闡明，本法施行細則之擬定與核定，仍依機關之組織系統爲之，故本條特爲明白規定。監察院核定審計部擬定之細則後，尙須呈請國民政府備案，蓋因其內容，非僅對於審計機關之行使職權有所規定；且與各機關之處理程序，發生聯繫；故必須經過國民政府備案後，始有約束各級政府與所屬機關之效力也，在新細則，對其本身之修改，補充規定，應由審計部呈請監察院爲之者，蓋即本此意也。

(39) 第五十六條——此依通則，規定本法施行之條件，按本法係於二十七年五月三日，由國民政府公布，故其施行日期，依本條之規定，即於同日開始發生效力矣。

## 第二章 有關審計法規之索引

政府審計之職權，質言之，卽財務之監督也，故其應用之法規，除審計法及其施行細則外，舉凡政府關係財務之一切法令章程，無不與之有相當關係，尤以預算法，會計法，公庫法，及決算法等項，更有密切之連繫，今索引其有關之條文，以爲研究政府審計法規之一助，以下分節說明之。

### 第一節 預算法

#### 政府審計大綱

預算法有關政府審計之條文，概括言之，則有左列各項：

(一) 應送審計機關備查事項：

(甲) 核定之分配預算，其常時部份，應於會計年度開始十日前，臨時部份，應於計劃實施十日前；分別送達審計機關。(預算法第五十條——中央地方同)

(乙) 縣市政府之預算，經縣市議會議決，或省政府審定後，由縣市政府於十二日 前公布，並由省府彙送中央審計機關備查。(預算法第八四條第二款)

(二) 應通知審計機關事項

(甲) 核定動用第一預備金時，應由核定機關通知審計機關。(預算法第五十二條)，第二預備金之核定支用，(同法第五十六條)在法理上，其處置應與第一預備金同。

(乙) 核准流用經費時，應由核准機關通知審計機關。(同法第五十四條)

(丙) 會計年度終了時，轉帳加入下年度歲出預算之經費，應通知審計機關，(同法第六十二條第三款)(以上各項，其通知手續，中央與地方機關皆同)。

(三) 應經審計機關簽證事項：

政府為執行預算，而訂立有關國庫負進或收入之一切契約，及大宗動產不動產買賣契約，應由關係機關之主辦會計人員，簽名證明，其設有審計機關，或駐有審計人員者，並應經其簽名，(同法第五八·五九·六十條)

## 第二節 會計法

會計法有關政府審計之條文，如左列各項：

(一) 應經審計機關核定事項：

(甲) 各機關會計之設備，無論總會計，單位會計，附屬單位會計，及其分會計，應先經核准試辦，再經各關係機關之會計人員及審計人員會商後，始得核定，(會計法第十七條)

(乙) 各分會計機關，應就其序時帳簿之內容，按時抄送主管之機關列帳，其會計事務較繁者，僅就其每期各科目之借方貸方各項總數抄送時，須由其主管之機關，商承各該政府主計機關及該管審計機關，而後行之，(同法第五七條)

(二) 應經審計機關簽證始能發生效力事項：

(甲) 應經事前審計或稽察始得舉辦之事項，其原始憑證，未經該管審計人員簽名蓋章者，不生效力，(同法第六二條第二項)

(乙) 駐有事前審計人員之機關，其記帳憑證，應送經該員簽名蓋章，始生效力，

(同法第六五條第三項)

(三) 應經審計機關核定始能解除責任事項：

會計檔案，遇有遺失損壞時，非經審計機關認爲其對於善良管理人，應有之注意，並無怠忽，且予解除責任者，應付懲戒。（同法第七五條第二款。）

（四）應經審計機關同意事項：

（甲）各機關各種會計憑證，自總決算公佈日起，應至少保存五年，滿期時，須獲審計機關之同意，始得銷毀之。（同法第一〇六條）

（乙）各種會計報告，帳簿，及重要備查簿，在總會計保存屆滿三十年，該定其他機關保管時，應得審計機關之同意，在單位會計，附屬單位會計，保存屆滿二十年，在分會計及附屬單位會計之分會計，保存屆滿十年，均應獲審計機關之同意，始得銷毀之。（同法第一〇七條）

（五）應報告審計機關事項：

（甲）各會計報告，在單位會計機關，如爲第二級預算機關單位時，應按其需要，分別報告審計機關，（同法第一一〇條）

（乙）上級單位會計機關，對於下級單位會計機關之各種會計報告，得不經統制綜合之程序，轉送於審計機關，有必要時，下級單位會計機關，亦得自送之。（同法第一一一條）

（六）應由審計機關核對事項：

各級政府主計機關之會計總報告，與其政府之公庫財物經理，征課，公債等，總管

理機關之總報告，或特種財物，特種基金總管理機關或其他之總報告，發生差額時，應由各該政府審計機關核對，並製表解釋之，（同法第一一三條）

（七）應由審計機關監交事項

主辦會計人員，辦理交代，如無上級機關主辦會計人員或其代表監交者，由該管審計人員監交，（同法第一一六條）

## 第三節 公庫法

公庫法有關政府審計之條文，如左列各項：

（一）應通知審計機關事項：

（甲）各機關自行收納保管之收入，或預領自行保管及支出之經費，其最高金額，及其他限制條件，由公庫主管機關核定後，應通知該管審計機關，（公庫法第六條其施行細則第十五條）

（乙）政府因用財之必要，而為臨時透支，挪借，及以短期證券或票據為臨時借債時，其借支及償還事務，應由公庫主管機關，通知該管審計機關，監督之。（同法第一八條）

（二）應經審計機關核簽事項：

政府審計大綱

(甲)普通經費或特種基金之劃撥，公庫主管機關所填之撥字支付書；(同法第一四條、第一九條、其施行細則第二三條、第三五條)借款債款未經明定之協助金補助金，及預領保管支用等款，直接撥付現金時，公庫主管機關所填之直字支付書；(同法第一四條第一八條第二〇條其施行細則第二三條第二六條)均須經審計機關核發後，始得轉帳或付款。

(乙)政府各機關，支付普通經費存款，及特種基金存款支用時，均應填公庫支票，向公庫具領，如駐有專前審計人員者，應先送經核定簽證後，代理公庫機關，始得支付款項，(同法第一五條三款第一九條其施行細則第二八條第三五條)

(丙)收款機關填具之繳款書通知聯，(同法施行細則第一九條)及填發直字支付書時，領款機關之領款收據，均係收支憑證，按審計法之規定，應連同其他證件，送由駐在公庫，或各該機關之審計人員核簽，方得收付款項。

(三)應經審計機關核定事項：

凡收入之退還，支出之收回，應各按其性質，於原存款內爲之，所有辦法，應由公庫主管機關，會同收入機關，主計機關，審計機關核定之，(同法第二一條)

(四)應經審計機關解除責任事項

依照公庫法第四五兩條規定自行保管之款，遇有損失時，除實際上確因天災，地變，非人力所可抗禦，經主管上級機關查明屬實，轉請審計機關核准，得解除其責任者外

。所有一切損失，應由自行保管機關之負責人員，担負償賠之責，（同法施行細則第十六條）

（五）應報告審計機關事項

公庫主管機關，及代理公庫之銀行或郵政機關，應將公庫收支，每月彙報各該管審計機關，（同法第二六條）

（六）辦理公庫審計事項：

公庫之審計事務，暨代理公庫之銀行或郵政機關，於代理公庫之審計事務，均由該管之審計機關辦理之，（同法第二五條）

## 第四節 決算法

決算法上有關審計事項之條文，有左列各項

（一）應由審計機關證明事項

公庫決算之終結報告，於年度終了後四個月內編就公告之，其報告內，應包括該年度內公庫實有出納之全部，並附該管審計機關之審查證明書，（決算法第一五條二款）

（二）應由審計機關審定事項：

（甲）各機關之決算報告，應分別送審計機關，其駐有審計人員者，並應先送審核

，附加審核意見，（同法第一八條）

（乙）各級政府總決算書編成後，應送各該管審計機關，為最終之審定，（同法第二〇條）

（三）審計機關應通知受審機關事項：

（甲）審計機關最終審定時，如對於決算有修正之主張，應即通知報告決算之機關，限期答辯，逾期不辯者，視為同意修正，（同法第二一條）

（乙）審計機關於最終審定後，應編造審定數額表，為最終之審查報告，（同法第二二條）（按審計法第四十條之規定，應發給核准書於受審各機關。）

（四）最終審定後審計機關應處理事項：

（甲）審計機關對於中央政府，省政府，及直隸於行政院之市政府之總決算，經最終審定後，應呈送監察院，提請國民政府公佈，對於縣市政府之總決算，經最終審定後，應送請省政府公布之。

（乙）審計機關之最終審查報告，認為不能核准之部份，監察院或省政府，應分別為左列之處置，（子）應賠償之收支，尙未執行者，移送公庫主管機關執行之，（丑）應付懲處之事件，依法移送該主管機關懲處之，（寅）未盡職責，或效能過低，應予告誡者，通知其上級機關之長官，（同法第二四條）

（五）審計人員審計機關審查決算時應注意事項：

(甲)審計人員，審計機關，審查各機關或各基金決算報告，應注意左列事項：(子)違法失職不當情事之有無？(丑)預算數之超過或賸餘，(寅)施政計劃，事業計劃，或營業計劃已成與未成之程度，(卯)經濟與不經濟之程度，(辰)施政效能，事業效能，或營業效能之程度，及與同類機關或基金之比較，(巳)其他與決算有關事項。(同法第二五條)

(乙)審計機關審查各級政府編造之年度總決算，應注意左列事項：(子)歲入歲出，是否與預算相符？如不相符，其不符之原因？(丑)歲入歲出是否平衡？如不平衡，其不平衡原因，(寅)歲入是否與國民經濟能力適應？(卯)歲出是否與國家施政方針相適應？(辰)各方所擬關於歲入歲出應行改善之意見。(同法第二六條)

(六)會同主計機關訂定之法規事項：

(甲)關於省及直隸於行政院之市之決算事項，在決算法未經規定者，由國民政府主計處，會同審計部，另定補充辦法，(同法第二九條)

(乙)關於縣及隸屬於省之市之決算事項，在決算法未經規定者，由各該省政府擬定補充辦法，送請國民政府主計處，會同審計部核定之，(同法第三〇條)

(丙)決算法施行細則，由國民政府主計處，會同審計部定之，(同法第三一條)

## 第七編 政府審計檢討

在以上六編，已將政府審計概念，制度，實務，應用，法規，以及審計人員，作一簡單的說明，到此末後一編，擬就我國政府審計，應與應革各點，檢討一次，作為一個結論，所檢討之內容，首先評議我國之審計行政，次再討論我國審計上之疑難問題，以下分章說明之：

### 第一章 審計行政評議

#### 第一節 職權之評議

在第二編第四章計我國審計制度時，已將審計權之優點，特色，如所謂獨立行使，最終審定，就地運用，以及聯綜組織等等，曾作一次討論，又在第三編，對於預算之執行，如所謂核簽收支命令，核定收入，核銷支出，並督察財務上一切行為，以及審定決算等項，亦作概括之論述，均係就事論事，未涉及褒貶，茲就吾人理想與見解，覺應

求改進者。厥有數端：

(甲) 加強執行力。——法國審計院及其檢察長，對於內閣官署之收支計算，專以國家代表之資格，提起訴訟，其判決與司法審判，有同等之效力，故謂為有執行力的審計。今我國實行五權憲法，審計機關，隸屬於監察系統，而審計行政，自不必侵及司法職權，一如法國然其執行力，如通知監禁，通知限期追繳，通知停發機關停止發用，以及呈請監察院核辦與移付懲戒等項，又皆為審計力量之表現，不過在進行審計制度之初尙遇複雜環境，或特殊困難，常有投鼠忌器之故，未能嚴格執行，現值抗建期間，政府既以厲行審計制度為建國施政之急務，似應單刀直入，不必有所顧忌，而逕從事于加強審計權之執行力也，所謂加強者，即在執行法令之際，毫無姑息，毫無寬貸，對於觸犯者，必予以適當之懲治，以期懲一儆百，自可聞風知戒。此不但為貫徹杜漸防微，消患無形之手段，而亦為澄清吏治，整飭財務之必要施為也。

(乙) 運用控制權。——按過去各機關應行送審之收支會計報告，無不能如期送達。此種風氣，在各省市地方尤然，誠可作審計機關未能運用法定控制權之明證。所謂運用控制權者，即各機關於計算書類未能如期送審者，今後宜停簽其經費支付書，稽察程序未接通知辦理者，亦停核其支出計算書，補辦手續未經清結者，不為稽察上之證明。凡此種種皆為控制權必要之動作，如能運用得宜，自可收整飭財務之效。

(丙) 普及各種對象。——法定審計之對象，在我國為各級政府，及其所屬機關之財

務，徵之過去，在縱的組織上，審計機關，於中央及省市地方各級政府，雖能行使職權；然若干省份，並非戰區，現仍不能設置審計機關，以施行審計，而縣地方政府之財務亦多僅為就地之抽查，且未普及於一般也，至橫的組織上，無論中央或地方，僅對於普通公務機關，可以行使審計之職權，此外對於公有營業，公有事業機關，以及特種公務機關之財務，能行使審計職權者甚少，即普通公務機關之稽察事務，亦有未能普遍執行者，值茲抗建期間，雖軍費浩大，財力未遑；然在可能範圍內，似應以有餘之財力，力求普及於各種對象也。

(丁) 委託主計人員——按英國審計制度，以財政主管機關所派之會計人員，辦理初審，輒能收普遍監督一切機關財務之效，我國會計人員，既為主計機關所委派，較諸英制，更屬超然。審計機關，在法制上能委託機關或個人，代其審計職權，倘因事實上之需要，不妨委託主計人員辦理若干區域或機關之初審事務，以代其審計職權，或可補救過去督察未週，設施未備之缺陷，而可迅速推行政府審計及於一切對象也，過去江蘇省各縣之財務，曾由財政廳所派各縣會計主任，兼辦初審工作，而將其審計結果，報告財政廳，轉送審計處覆審，以迄終審，審計處雖未能在各縣設置審計人員，而實際上已收監督各縣地方財務之效，如將此制略事加減，改由審計機關委託各主計機關委派會計人員，就下層機構或特殊對象，辦理初審，報告其結果於審計機關，經過覆審終審，以至決定，誠不失為普遍推行審計職權及補救財力困窘之過渡辦法也。

(戊) 參加審查總概算——審計機關爲監督預算之執行，得審核各級政府及所屬機關之行政預算與收支法案，然總概算之編製，若不精確，則所謂監督執行，不過成爲例行之手續而已，殊不能完成正本清源之大計，究其效果，亦甚微矣，尤其在各省市地方總概算，既未能盡按法定時日編送，致於年度開始之際，往往失其監督之依據，而輒有補救辦法之頒行，今後似宜由法規定，審計機關得參加審查各級政府之總概算，當可就其審查結果，提供增加收入及減少經費之意見，並可按照法定期限，先期督促其依限編送，則監督預算之執行，必可事半功倍，况照聯綜組織之精神，審查編製總概算，不僅爲財務及主計系統之職務，而審計機關在不侵及行政之範圍內參加審查，提供意見，亦爲應盡之義務，與應有之權利也。

(己) 設計審核收入書——審計職權之行使，在邏輯上，應對收入與支出並重，故其職權之規定，除應核定收入外，並核簽收入命令，徵之過去，審計機關，固已隨時審核各機關送達之收入預算計算書，惟對收入命令尙未能核簽，僅以審核繳款書報核聯爲過渡辦法，如此在再十稔，迄今猶無定制，以致審計職權之行使，免有偏頗之譏，雖收入書之爲物，品類繁多，性質複雜，從事核簽，頗非易事；然在初期，不妨先從審核法令章程，及核簽收入總命令入手，前者如財政主管機關關係歲入之一切法令章程，可先送由審計機關，就能否適應國民經濟能力等項，加以審查，如經同意即副署之，非經審計機關之副署，不得執行，後者如財政主管機關，在法定預算範圍內，按期對各收入機

關，填印收入總命令，送由審計機關核發，以備呈送定核發之形式，各收入機關，即據此以印發各種繳納通知，俟繳納後，即可填收入總命令，送解公庫機關列支，仍按期造送收入計算書類，由審計機關核定，以完其依法核定之內容，若審計機關普通派員駐在各收入機關，則可更進而核發其會計通知，定其核發公庫支票之例，凡此種種，如能循序漸進，亦無多少困難，若若果爾從之，則又必發生空說，總之，欲挽回審計機關之偏頗，審計機關全視之如何設法。

(庚) 試行證明制度：審計機關，既方行就地審計之制度，對於視審計機關之會計憑證，簿籍以及報告，如無疑義，即可隨時由審計人員，予以蓋章證明，以解除其責任，如各月份累計之結果，悉無疑義，其全年度收支之責任，自可依之而解除，是故除選審機關之計算書類，適用核銷制，仍由審計機關發給核准通知及核離書外，其餘悉應予審計人員以證明之職權，凡等核結果，如無疑義，應即報請覆審決定通知後，即可加蓋特製就驗審計之圖記，用資證明，以解除其責任，恐不確可以免除另外行文之煩瑣，抑且可以加強就地審計之誠信也。

(辛) 檢査行彙數總計：按審計之職權內，有檢査行彙數總計一項，據過去尚未辦到之法令亦無規定，原來審計機關，係根據上收支之數字，按其種類或計畫，檢査其行政效能，乃為審計職權中之存責，以性與建設性者，絕不能脫為學理上之一種高調也。今後推進辦法，似宜先從新興事業入手，如新興事業經費之支出，先由審計機關會向其主管機關。

欄，施行考核，再加以檢查，以後再進行於其他政府，此於行政上聯制之進行，固多裨益，而審計效果之提高，亦可因此而達到適度矣。

## 第二節 制度之評議

我國政府審計制度，其發展之遲，極者南後奉節，迄今不啻十餘，覺已斐然可觀，以與各國審計制度比較不但毫無遜色，抑且擅有專長，事實具在，固無容吾人喋喋也，惟於制度方面，尙有益求精進之慮，其進數點如左：

(甲)就地審計之執行——考我國現行審計制度，係以就地審計爲主，送請審計爲輔，就地抽查爲助，在財力未充，人員未備之今日，原屬無可訾議，惟在中央及地方審計機關，若檢查其案卷之數量，則仍以送請審計者爲最多，似猶未能合乎以上所述之原則，誠有加緊充實財力，配備人員，漸次做到以就地審計爲主之必要，更進而減少或酌廢送請審計之方式，此據諸法理及社會需求，均有應行急進者也。

(乙)設計機構之建立——在審計機關，宜有設計機構之建立，蓋審計機關之全盤計劃，固應有週密之設計；而平時工作，諸關專門之技術，亦必有健全之設計，始能推行靈利也，若過去，審計會議必審核會議，固已能隨時有所籌劃；然而隨時計議，常出於一二人之心思，僅適於枝節之問題，頗難望其健全週密耳。

(丙) 聯席會議之舉行——過去以審計聯席會議，為裁決政策，調整工作，設計方案，交換意見之機構，然按之實際上，僅備諮詢而已，因其決議，仍須交由審計會議討論通過，始能執行也，然此種集會，實能表現審計機關之合議精神，且其出席人員，除部內審計外，並有全體駐外審計，尤足使上下內外，免除隔閡，取得聯繫其機構，誠可重視，至會議時期，似以每年度結束前一兩個月，舉行為適當，蓋人員有須調度，或制度有宜改進者，在會議後短期內，即可實行，再此種會議之舉行，因於法尚無依據，故決議事項，預交審計會議討論通過，准予執行，然後會為審計機關規模最大之集會，其出席人員，已包括審計會議之全體份子，其決議似亦可經由部長執行，其應為技術上之設計，或法理上之熟商者，可再交由審計會議決議行之，至於法無據點，抵須在關係法規內，予以補充修正矣。

(丁) 互相聯絡之注重——部處各廳組執行審計職務，有時各自發展，缺少聯絡，是亦一缺陷也，茲擬互相聯絡之方如上第一廳（在各審計處為組）有關稽察事項之支出法案，應隨時移付第三廳（組）登記備查，其餘一切收支法案及行政預算，則移付第二廳（組）存查，第二廳（組）審核之結果，應按月造表，送第一三兩廳（組）備查，第三廳（組）稽察各程序完竣案件，應造表送一二兩廳（組）備查，其他如各廳（組）之特別紀錄，應使「化整為零」，即將總登記之機構，分置三廳（組），而就近各自辦理，又能「集散為總」，即合各廳（組）之特別紀錄，仍可成爲一整套之總登記錄，由此

亦足以互相聯絡也，各審計處間，又宜互送審核會議紀錄，公報，及其他單行法規等，俾獲資借鏡，而同進於至善。

## 第二節 組織之評議

關於政府審計之機構，在第二編各章，已有詳細之討論，茲復有評述者數點：

(甲) 應組織職掌之適當劃分——審計機關，為求審計職掌之合理劃分，與適機聯繫起見，在部應以審核廳及稽察廳，在各省審計處，應以審核組及稽察組，分掌審核及稽察事務，而將事前審核及事後審核合併為宜，蓋二分制，在理論與實際上，均較三分制為優，又現在正當力行就地審計之際，將來事務殷繁，時間急迫，各主管廳組之覆審，如不能適應逐日膨脹之事務，即可再增就地審計廳組，以主持就地審計之設計調度，指揮監督事宜，無疑義者，即為覆審；如有疑義，即分送審核廳組，及稽察廳組會審，如此，在組織上必更可靈活矣。

(乙) 主要審計人員之增加——按現制，審計部設審計九人至十二人，協審十二人至十六人，稽察八人至十人，如此規定，似不足以適應現制度發展之需要。部內現有審計人數，除兼長廳務者三人外；其餘或協助覆審，或組織審計室，或派駐京內各機關，主持就地審計事務，人少事繁，每感支絀，至於協審稽察人員，大致亦復如此，若為適

應制度之發展，似宜有以酌量增加也。各審計處，僅置駐外審計一人，駐外協審二人，駐外稽察一人，現在正值力行就地審計之際，若實施上有需派駐高級人員者，則捉襟見肘，適應為難，似亦非酌量增加不可也，仿效各省政府會計處，於科長三人外，設置專員二三人，協助辦理處務，或增設不兼組務之駐外協審稽察各一人，襄助一切，在行使職權上，既多利便，而審核會議份子，亦可藉此更加充實矣。

(丙) 擴充系屬制組織 為實施就地審計，審計部已在交通經濟各部，派駐審計人員，設置機構，執行職務矣，惟僅係局部，而於其他機關，未能普遍設置，抑且所設置者，僅及上層，亦不能依其組織系統，對於各附屬機關，普別分設，因此，既不合聯綜組織之精神，又有礙于審計職權之行使，今後似宜按其就中央及地方各重要單位機關，系屬組織之規模，一律增設派駐機關，並在其附屬單位機關或分機關，普遍分置，再縣為自治單位，訓政時期。對於建國大計關係甚重，尤宜從速設置審計人員，成立各縣地方審計室以鞏固下層機構之財務也。

(丁) 規定各機構名稱 現在審計部部外所設之機構，既有審計處與審計辦事處之分；而後者又有甲乙種之別，其所派駐同級各部稱審計人員，則暫稱審計人員辦公室，名稱未能劃一，殊不足以昭鄭重，今後無論依行政區域劃分，或依行政系統劃分，在審計處，似可由審計主之；審計，似可由協審或稽察主之；審計室似可由佐理員主之。其上仍當冠以主管機關及所在機關或區域之名稱，如「審計部交通部審計處」，「審計

部四川省審計處巴縣審計室」者是也。

#### 第四節 程序之評議

所謂程序者，乃技術上之準繩其內容包括辦事細則，審計程序，工作標準，以及職位分類等項，茲就其可議者分述於左：

(甲) 確定辦事細則——在各地地方及各機關之審計機構，執行職務時。關於普通行政者，宜就其共同原則，詳定辦事細則，俾有一致之準繩，而免散漫與凌亂之弊。

(乙) 增訂審計程序——現行之審計程序雖尚扼要；然稍覺簡略，似可就審計行政之應有程序而儘量增訂之，如確定初審，覆審以及終審之負責人，並將其列入審計行政程序，以明職守，而免推諉。

(丙) 詳擬工作標準——審計程序所釐定技術上之標準，不外歸納共同原則之結晶，欲使審計人員執行職務，有具體之標準，似宜分別就地審計，事前審計，事後審計，稽察，以及審定總決算等項，就此制定工作技術上之標準，則可以防止工作之不切實，與效能之未盡量發揮者。

(丁) 揭示職位分類——各級審人員，為執行各門類審計職務之實際工作，宜揭示職位之概況，庶可為專譯人，俾能有較適宜之調度與分配。

## 第五節 人員之評議

關於審計人員之各項問題，在第五編各章，已詳細討論矣，茲再就應行改進者，約述數點如次：

(甲) 專門人員之選聘，——審計部組織法內，有「得聘任專門人員」一項規定，蓋因此項專門人員，不惟可以補充審核稽察之實功，而且可以增進工作之效能，審計部過去對於此項專門人員之聘任，為數雖夥，然終未能符合上述之目的者，遴選未慎故耳。今後宜視職務之需要，切實選聘各門類之專家，畀以專員，以供部方之諮詢研討，而協濟審計職務之執行。

(乙) 保障條款之推及，——按現行法規保障條款，僅限於高級與中級審計人員；而下級幹部，如佐理員，則未見明文規定在實際上佐理員為行使審計職權之幹部，與外界頗多接觸機會，已無前論所述，今後似宜將保障條款，一併推及之，以期幹部之整個健全。

(丙) 官場積習之避免，——審計機關為技術團體，其非自動辭退，或受懲戒停免者，長官不特以愛惜而為黜陟。致減少行政效能，舊日官場惡習，如引用私人，與黨同伐異等均應一掃而廓清之。審計機關在過去，少有此種情事發現，今後尤當認真戒勉也。

（丁）考銓制度之尊崇——我國實行五權憲法，考試權列為治權之一，現對從政人員之舉行考試，與公務人員之實施考績，誠為民主政府之必要手段，蓋甄用考試及格人員，自能選賢拔優，厲行考績，尤足以鼓勵真才服務之志趣，防止夤緣倚惡習，今後審計機關，理宜尊崇銓敘以示範於各機關也。

## 第六節 法規之評議

考我國政府審計法規之演進過程，十餘年來，雖有不少進步；然凡百制度，既在進化之中，審計法規，亦必有以適應制度之進化，而隨時為修訂增刪也，吾人對於現行審計法規認為可議者，厥有數端：

（甲）審計職權之列舉——現行審計法，因其他有關組織法未能修正之影響，故其職權之列舉，尚不能如理想之完善，今後有關組織法如能一一修訂，似應以下列次序，列舉職權，較為妥當。

（子）監督預算之執行，即（1）核簽收支命令，（2）核定收入，（3）核銷支出。

（丑）稽察財務上一切行為。

（寅）審定總決算。

蓋監督預算之執行，為審核之目的，其內容則適合事前事後而有三，三者均冠以「核」字，而分識以「簽」「定」「銷」字，似較確切，財務上一切行為，為稽察之對象，故「稽察」一語，可以兼賅全義，至於審定總決算，既為審核稽察之最後共同任務，又為審計機關之重要職權，故宜特別提示，現行審計法沿用「審核計算決算」一語，將各機關決算，與各級政府總決算，性質不同之兩者，混為一談，未免含混，且亦未能與其他有關法令，互相調協，故事實上，職權之行使，恐覺有窒滯也。

(乙)審計成例之編行——被審計機關，對於審計機關之行使職權，向少深刻認識，或沿過去之成見，或以夙昔之無知，常有懷疑與恐懼之心理，宜由審計機關提示其證明責任，解除責任，增進收入，樽節支出，以及解答疑難，或貢獻意見之成例，以促進其了解，而期共信，再各審計人員執行審計事務之際，輒苦無成例可援，記憶所及，難資憑信，每有影響於效能，今後似宜編印審計成例，詳舉事由及處理經過，以及審計上之決定，一面分送各級機關存查備考，一面發交審計人員，據為工作之準繩。

(丙)關係法規之即發——審計事務之執行，悉以法令為依歸，然中央及地方有關審計之法令，日新月異，設審計人員稍有未諳，即不能平充週密行使其職權在過去審計機關，雖有法令彙編之輯印，然常有缺略，內容亦時有變更，仍不能盡合實際之需要，若加重印則需鉅經費，而重復編排，亦費時間，事實上亦不能常易新編也，今後似宜模仿郵政機關編印郵政法規之例，由審計部主持其事，派定負責人員，隨時搜輯審計應

用之關係法規，就其所得，先編印一輯，採活頁分項之式，以後若干新章，即添印若干活頁，毋從增訂，有修改者，即添修正要點，毋會照改，如此持之以恆，必多利便。

(丁)審計規程之劃一：各地方審計機關處境不同，推行業務，不免因地制宜，以是審計規程，未能劃一，尙宜事實上，自爲修練，然在體制上，固不能無可議者，今後擬宜就各項審計規程之有共通原則，可資遵循者，爲劃一之釐訂，使各地方或各機關審計機構，能有劃一之規程，而後步驟，方能一致也，並可隨時就其已提高之標準，訂入規程，以督促其他機構之執行與改進，非但有特殊情形者，不得由各該審計機構，爲例外之規定，而率爾制定單行之規程也。

## 第一節 組織

以上各節，就審計職權，略申吾人對於審計行政之意見，並建議各項改進辦法，此外關於審計行政，更有擬建議者，作爲附錄，略申於後。

(甲)加緊籌劃總決算之審定：審定總決算，爲審計機關最重要之職權，其呈院轉府公布一項，尤爲我國審計制度之特色，然自審計權樹立，在再迄今，十有餘載，對此重要之職權，無表現，殊爲憾事，故希望在最近期內，審計部首先加緊籌劃，督促政府，能將此重要職權，予以實現，其次，各省審計處，亦宜分別督導，速予審定，務

使社會人士，對於審計效果，更有深刻認識，而審計機關執行職務，亦可獲有具體之參證資料也。

(乙) 週密進行總方案之設計——審計主管機關，應就法令規定行使之職權，歷年行使職權所積之經驗，以及因時因地制宜可能行使之職務，而作通盤之籌劃，以設計施政總方案，如能審定總決算，復可就其審定之內容，週密擬計防微杜漸，與利祛弊之項目而列入之，此種方案，參考各級政府之施政計劃，作為戰時工作與經常工作兩方面之詳細規定，內外遵循，較為便利也，準備步驟：對於已往工作之進行結果，首應自為檢討，庶於若干窒礙之處，得於新方案中，設法預為糾正及避免也。

(丙) 切實訓練審計之幹部——現在審計機關幹部人員，已感缺乏，在擴張地方審計組織之際，尤感支絀，故訓練人員，成為當前之急務，訓練之法，當從幹部入手，培植幹部，實為探本窮原之圖也。在聘中級審計人員，除任命資歷相當者外：宜從部處舊案中，擇其性行純正，學識優長者，隨時甄拔而遞補之，蓋其服務精神經多年之薰陶，不異受訓，較諸漸進效能更可著耳。

(丁) 經常考察各國之良法——各國政府審計制度，正在不斷改進中，以前我國政府所征集之有關資料，或已陳腐，為迎頭趕上，力求技術新穎計，似宜由審計主管機關之經常派員，親赴各國，考察征詢如有所得，酌為仿效，倘因經費關係，一時不能派員，亦可委託駐外使節，代為征集，僅費一紙行文，即可立辦，有裨改進計政，當非淺鮮

(戊)審計方針宜求遠大——審計工作，在實際進行時，對於枝節問題，細小對象，固宜與重大者同樣重視；然總宜以重大者爲主要，而保持高瞻遠矚之方針，是以無論中央或地方有關財務之重大設施，均須聚精會神，集中力量而監督之，重大案件之獲有審計效果，在審計機關，固可引以自慰；而社會視聽，尤必耳目一新，「明察秋毫，不見與薪之諺，庶可免矣。

(己)監察機關宜與聯繫——審計權與彈劾權，同屬於監察之系統，監察院除審計部處之隸屬外，另有各監察使署之設置，院署平時所收受之行政控訴案件，涉及貪污者，常關係于財務，亦與審計事務有密切之聯繫，凡此類案件，可交由審計機關，代爲偵查，或通知之，使爲線索，以進行稽察有關財務之行爲。再審計機關，雖欲自動辦理審計事務，設非內幕有可尋之線索，常無從發生效果，若與監察機關，互相聯繫，必易於着手，而其成就必更廣大也。

(庚)稽核工作宜求切實——審計機關行使審計職權之效果，全在事的方面，故宜切實考成，以爲興革之標準，而執行審計事務之效能，則全在人的方面，故亦宜切實考績，以爲賞罰之依據。

(辛)應用程序宜加修改——審計機關應用之公文書表等項程式，宜求技術化，簡單化，俾可揮節時力，避免浪費，以增進效率，過去照機關成例所定之程式，似可不必

拘泥，遂爲修改，卽沿用舊制所釐定者，若應用感覺不便，亦宜毅然修改爲是。

## 第八節 未來之展望

我國之審計制度，亦猶凡百政制，深取各國之長，納入本國之體，創建以來，扶搖直上，滋長發展，日進月新，迄今尙成美談矣，此由我審計當局，過去十年之努力，其功績誠有堪以頌道而不可泯滅者，自茲以往，能再有十年之改進，必可確立根基，垂諸久遠，故此後十年之任務，更爲重大，而其職責，又甚艱鉅，深望我政府審計當局，本過去大無畏之精神，有以完成此神聖之使命也。

## 第二章 審計疑難問題之解決

在中央言，審計部與財政部，中央銀行及庫局與主計處；在省地方言，審計處與財政廳，代理省庫之銀行之公庫科與會計處，均爲上層之聯綜組織，惟就縣地方言，審計機構猶未設置，縣庫組織亦未健全，僅有主計機關派委之會計人員，監督縣政府之財務，故可謂下層之聯綜組織，一時尙未形成也，然在中央與省地方，聯綜組織，規模雖已粗具，而四大系統間，則尙多疑難之問題，幸中央設制較早，法令完備，遇有疑難或易解

決，而在省地方者，法令未備，諸等研討進行，故一時未能解決之疑難問題，尙有多端，茲以省地方爲主，詳爲臚列，務就管蠡所及，附具解決意見，請於以下各節說明之。

## 第一節 總預算之成立及其政濟問題

各省地方總預算，每不能在上年度十一月十五日以前，依照法令公布，而宣告其成立，致審計機關監督預算之執行，失其所依據，而財政主管機關之執行預算，尤多困難，更考個中原因，約有數端：

(甲) 財政之困難——各省財政基礎，向不鞏固，平時支持，已感捉襟見肘，一值非常時期，尤必困苦增加，量出爲入之原則，既爲事實所不許，量入爲出之救濟，亦難應施政上之需要，因之左右籌維，捉彼注此，酌量濟虛，期其平衡，需時既長，概算之擬編必至愆期，而其後核定往還，尤多周折，此爲總預算不能如期成立之最大原因。

(乙) 技術之欠缺——辦理概算，爲專門技術之一種，一省人才，究屬有限，對於審計之學驗，或多欠缺，故其編擬收支概算，輒不能精確速迅，每須發還訂正，因此常延宕總概算之擬編。

(丙) 習慣之因循——省地方各機關，素未養成尊重預算之習慣，故其編擬概算，常不注意限期，即使督促編成，數字亦多浮濫，尤以不明預算制度之性質與效用，有一

漫天討價」預備核減之積習，收入既不能精估，支出復事膨脹，致在彙編總概算時，常須多費時間，因以延誤總預算之成立。

(丁)計劃之變更——依照法令，省政府每年應於三月一日前，決定下年度全省施政方針，令行所屬機關，按照方針，擬定施政計劃與事業計劃；並依計劃，擬編概算，而在事實上，三月一日以前，省政府之施政方針，常不能如期確定，即使確定，或因事實之需要，或由中央之命令，屢多增訂變更之處，各機關之計劃，亦必隨之而牽動，因之增加擬編概算之困難，而影響於總預算之成立。

(戊)手續之繁重——現在依法辦理總概算及總預算之手續，似感繁重，為慎重計，雖承轉層次，必須週詳，編製內容，必須詳盡，然在習慣未諳，人力欠缺之省地方，手續過於繁複，適益增其遲誤，是亦可深長思者也。

以上五點，為總預算不能如期成立之原因，因預算之不能如期成立，遂發生執行與監督執行之疑難問題，解決之方，固應對證下藥，力求糾正，此外尤應注意者：

(一)審計機關，應就審計結果，或審定結果，以建議核增歲入與核減歲出之意見，並參加彙編總概算之審查集會。

(二)主計機關，應於平時搜集預算有關之事項，以為彙編總概算之參攷，並應儘速核定各機關之單位概算，蓋搜集愈豐富而其材料愈詳盡，核定愈迅速，其成立愈簡易也。

(三)主計機關，應當訓導各機關主辦會計人員，以增進歲計上之技術，並隨時督

促主管人員，按期籌劃，覈實估列，以便如限編製該機關之單位概算。

(四) 主計機關，對於單位概算之彙集與擬編，應嚴定期限，倘逾期者，或依法商同該管上級主管機關代擬或逕由主計機關自行擬定。

(五) 財政主管機關，應依限擬編歲入總概算，送交主計機關彙編；省地方之總概算，應呈請主計機關核定，為求預算收支之平衡計，財政主管機關，並應就增加歲入，培養稅源一點注意，蓋對充實資力之方策，若不預為籌畫，則難免臨渴掘井之慮。

(六) 省政府決定施政方針時，應顧及本省之財力，庶在籌擬總概算時，不致因事業之擴充，財力不濟，而感受困難，以至遷延莫決。

(七) 中央政府核定各省總概算，務求迅速，其審議擬定總預算，亦須力戒遷延，如事實上不能如期成立，可依法編成假預算，公佈實施，萬勿以局部之難決，誤及全案之執行。

以上所論，乃為解決總預算不能如期成立之途徑；並論及編預算不能成立前，或總概算未能核定前，年度業已開始，其執行預算與監督執行之救濟辦法也。

## 第二節 支付書之會簽問題

按支付書，依照法令，應由財政主管機關填印，審計機關核簽後，交公庫機關劃經

撥或直放，在公庫法實施之前後，均係如此辦理，惟各省主計機關，有力爭會簽之權者，如陝西省會計處，會經實行會簽；湖北省會計處，雖未能照辦，而會屢經商設，殊不知會計處既已委派主辦會計人員常駐財政廳，事實上已按會計法之規定，由其會簽矣，是主計機關對會簽之目的已達，無再由會計處本身會簽之必要，窺其所以如是者，大致不外：

(甲) 確知支付書簽發之實現，及作為總會計之登記依據。

(乙) 控制各機關經費，使能符合行政預算之標準。

然上述第一點，一方面可依據公庫機關送達之收支日報表，而為總會計之登記，另一方面，可由財政廳主辦會計人員，依照逐月核簽之付支書，造表送由主計機關存查，第二點，主計機關每月依法應按照各機關核定行政預算數，繕造「經費劃撥通知」，送由財政主管機關填印支付書，是為控制經費監督執行之要務，倘行政機關不能完全依照此項劃撥通知而填印支付書，除有正當理由外，主計機關均應加以督察而糾正之，且宜依法力爭，此為解決支付書之會簽問題之方案也。

### 第三節 緊急命令之支付問題

依公庫法第十三之規定，以緊急命令劃撥經費者，其費用應如何確定，職權應如何

限制？其義甚關重要，按照中央規定辦法；

(甲) 各級政府在預算以外，得以緊急命令飭庫支撥之款，僅以國防緊急之設施，與外交金融救濟，以及其他關係國家大政之緊急措施為限。

(乙) 其在省者，經省務會議之決議，在直隸於行政院之市者，經市長之核定；再電由行政院核准後，得以省政府主席或市長之緊急命令，飭庫撥款。

(丙) 其在縣及直隸於省之市者，經該管省政府之核准，得以縣長或市長之緊急命令，飭庫撥款。

就以上三項規定辦法，是對於費別及職權，均已詳經規定矣，但所謂緊急命令，既屬緊急性質之事實上在省及直隸市，常有迫促不及電院俟其核准；在縣市常有迫促，不及呈請省府俟其核准之權勢，蓋設有稽延，失事實作用，即成爲疑難問題，吾人以爲緊急命令之運用，既屬於非常事件之範圍，自不能不先經上級主管機關之核准，其在省地方，此種非常事件之發生，比較稀少，而其所需之款項，亦非十分緊急，即令從容請示，靜候核准亦不致稽延也，設並此慎重處理之手續而獨棄之勢將破壞公庫制度之精神矣。

審計機關監督緊急命令之方法，究應如何規定，始能尊重法令，而兼顧事實乎，依中央之例，財政部審到緊急命令後，以最速件函達審計部，審計部儘速審核後，隨即以最速件，通知駐庫人員，財政部以函電飭庫撥付緊急命令款項時，於面電中註明緊急命令之年月日及金額，以資查核，俟非常概算成立後，再行補填支付書送簽，此爲中央緊

急命令支付之辦法，而在省縣地方，自可倣照倣行。

#### 第四節 縣公庫之審計事務問題

各省設置縣公庫後，審計機關或猶未及配置分支之機構，與派駐之人員，其審計事務，應如何執行，乃為關心計政者所欲知，依審計部令行之辦法，暫分三點：

(甲)實施公庫法之縣市，其公庫主管機關，及代理公庫之銀行或郵政機關，應依公庫法第二十六條，及公庫法施行細則第三十八條之規定，將縣市庫收支，逐日彙報該管審計機關。

(乙)主管縣市公庫機關，應依審計法第四十三條之規定，按月編造庫款收支月報，並於年度終了時，編造庫款收支年報，送該管審計機關查核。

(丙)縣市公庫之審計，由各該審計處派員就地抽查，上項抽查辦法，並得與抽查縣財務同時舉行。

以上三點在目前之過度時期，固不能不認為適當之辦法也。

#### 第五節 事業專款之處理問題

公庫實施法前，建設、教育、保安、各機關經費，列在普通基金者，輒為發展事業，運用便利，由該主管機關，設置專款自行存放，迨公庫法實施後，此種專款，依法須繳庫，納歸收入總存款，而此專款之經費科目，又未便改為特種基金，致各該主管機關，每感處理之困難，事實上完全依法處理者有之，在法令範圍以內變通處理者亦有之，然究宜如何解決，始能尊重法令之規定，並兼顧事實之需要乎？吾人以爲事業經費之確須獨立保管運用者，在編擬總概算時，預應劃入特種基金，若有特殊用途者，由政府成立法案，制定條例，完全依照特種基金存款處理之，其不能確指特殊用途，必須歸入普通基金者，仍應照收入總存款及普通經費存款處理之，惟各該主管機關，仍可在該定所屬機關之行政預算內，酌量通知財政主管機關，於扣發經費等項之執行上，達到控制之目的，而爲通盤之運用也，若將普通基金之經費，轉帳另立專款，類似特種基金，在預算上既無依據，又不合於特種基金之定義，雖爲各該主管機關所樂從，究與法令有違礙。

## 第六節 總會計之記帳依據問題

省縣總會計之記帳，自應以其所屬各機關之會計報告爲依據，然各機關之會計報告，既不能如期送達，即令送達，又欠正確，究應如何補救乎？按照各省主計機關現行辦

法，多以公庫機關收支日報表爲依據，若在縣地方，縣政府會計人員兼管縣庫會計，即可以其收支日報表，爲縣總會計之記帳依據，此在各機關會計人員及會計制度未能健全切前，自爲適當之解決辦法，倘各機關間有能如期送達之會計報告，即可據以補充查對總會計之記錄，而審計機關所送達之審核結果通知，尤可作爲主要之依據也。

### 第七節 會計科目之劃一問題

就法理言，審計機關、財政主管機關、公庫機關，及主計機關之會計記錄，在執行預算上，似應互相一致，不致有何參差，然以會計科目之未能劃一，竟有不相協調者，此應如何改進乎？吾人以爲改進之道，約有數端：

(甲) 所謂四系統主管機關，應互相商定統一處理之辦法，務須將其會計科目，妥爲一致之規定。

(乙) 「墊付金」之內容，詳加分析，或可分爲「暫付款」，「預付款」，「執付款」等，宜斟酌性質而歸納決定之，並應依會計規則，辦理轉帳手續。

(丙) 酌探複合科目，如「墊付款」，「教育及文化支出」，普通協助及補助支出，「政權行使支出」，俾便於查考。

(丁) 照法理論，審計機關之審核結果，乃最後之決定；會計科目，自應以核定者

為主，公庫機關，及主計機關，以及財政主管機關，均應照核定之會計科目，標註於原  
始憑證，分別爲登記編報之依據。

(戊)各主管機關，應按期就所編報表，互相核對，如有疑義，應詳加查詢，而爲  
更正，或予以調節。

## 第八節 主計人員之兼辦初審問題

我國若干省份現有以主計機關所派駐之會計人員，辦理其所屬機關之初審事務者，  
較之需要，雖無不可；質諸法令，則少依據，果爾，則此種辦法，究有實行之必要否？  
以現狀論，審計機關，對各機關之附屬機關，既不能遍設審計機構，而其監督職務，祇  
有執行巡迴審計或抽查審計之一法，是故各附屬機關之收支計算，乃至收支命令，如能  
由主計人員代辦初審，由審計機關依委託審計之方式，正式授權，俟送達初審報告後  
，再照通例，辦理覆審，以迄終審，亦未嘗不可收切實之效果，蓋主計人員亦居超然之  
地位故耳，惟委託初審之機關，似宜以下級機關，及不能派駐審計人員者爲限，倘主計  
機關審核所有各機關會計書類，視爲初審，再轉送審計機關執行覆審終審者，既有越權  
之嫌，於法實亦不殊合耳。

## 第九節 計算書之彙編問題

按照「各省市政府會計處組織及辦事通則」，主計機關，僅辦理「各機關會計報告之綜核記載，及總報告之彙編事項」，此為總會計事務應有之工作，而各省政府會計處組織規程，又有「各級關計算書之彙編」一項，列入第二科之職掌。此項列舉，則可視為前項規定之省文。而其意義則相同，然各省有將各機關計算，送由主計機關為初審後，再送審計機關審核者，且有由財政主管機關及各主管機關審查後，再送審計機關審核者，雖各有其力求精確或行政監督之理由，然與現行直接送審之法令，終有不合，究如何解決乎？吾人以為各機關送達主計機關及各主管機關之計算書表，已足供其監督訂正之需要，而計算書類，則仍應直接送達審計機關，不必先有轉折，致多稽延，其非通知送審者，則可留存原機關，以備審計人員之就地審計，惟審計機關審核計算之結果，應按期造送審核結果通知，分送主計機關及財政主管機關，以及各主管機關，詳列剔除，更正等事項，以為其監督與記錄之依據，如謂計算書類，不先由主計機關覆核，恐有不能精確之處，此則宜從派駐各機關之會計人員的訓導與高技術入手，若似某某省份之不能依法直接送審，實有未合也。

## 第十節 決算書之編審及收支結束問題

夫決算爲預算執行之結果，一經審計機關核定，行政官吏，即可解除責任，審定各級政府之總決算後，其行政收支狀況，亦可藉以公布，是故決算之編審，實爲國家財務之要政，現在中央及各省地方總決算，均未編成，單位機關決算之編送者，亦不整齊，在若干省份，且尙有未能編送者，究應如何督促，俾此有關財務要政，得早日行所表見乎？竊查決算不能編成之原因，就吾人管蠡所及，約有數端：

(甲)法令之未備——我國決算法雖經公布，尙未施行，現猶適用決算章程，然該章程之訂定，實在預算法與會計法之先，其條文與後兩法常有抵觸，在此新舊法令過渡時期，辦理決算，自多困難。

(乙)經驗之缺乏——辦理決算，不過累積各月份之計算數，若按規定程式，依法編製，技術上原不繁難，惟各機關向少經驗，故視爲最大難關，又因主計人員，未能普遍設置，遂致因循遲誤，不克如期編送。

(丙)清結之弛懈——各機關收支，不能如期清理結束，而在各財政主管機關，因沿舊習，亦復不加重視與督促，致使決算之編送，因以遲延。

(丁)一般之忽略——各機關長官，對於預算制度，因經多年倡導，或已明瞭，稍知注重；然對於決算制度，仍多朦朧，不免有所忽略，事實具在，不容諱言也，此種現象，均爲決算不能編送之原因，今後最宜針鋒相對，照病下藥，規劃適當之對策，以祛除此種繁複之障礙，茲紀可述者：

(1) 審計部於二十八年，擬定各機關決算送審辦法，轉呈國民政府，於同年九月二十三日通令遵行，是為新舊法令過渡時期之明確標準，各機關自宜遵照辦理。

(2) 審計機關，應屬行解除責任之職權，各機關若不編送決算，經審核無疑義者，即不發給核准書，此可逼行行政官吏，認識不能解除職務上之責任，而認真於決算之編送。

(3) 財政主管機關，除嚴格執行預算外，應會同主計機關與審計機關，在年度終了後之短期內，商定結束收支之具體辦法，使該年度之收支，得以如期結束，而決算之編製，或可藉此較易著手，冀以前年度之收支，亦宜安定適當之清理自結束辦法。

(4) 決算之編製，可限定自最近年度起，不得再有拖延，所有以前各年度，俟行有餘力，再謀補編。

至於年度結束收支辦法，在中央歷年雖有規定，而各地方尚未遵行，今後省縣地方，對於結束收支辦法，固宜認真遵辦；而審計機關，尤應負起督促之責，以期貫徹，至於如何結束收支之要點，約有數端：

(甲) 限定約束之期日，與該結束之年度。

(乙) 收支法案之核定，在年度終了以後者，應在限期內辦理追加預算之手續。

(丙) 收支之未及成立法案者，應在限期內從速成立法案。

(丁) 收支之未經確定科目者，應從速確定。

(戊) 限期內補辦之收支命令，可由審計機關核簽，愈限後，則應厲行拒簽。

(己) 限期內未據聲請補辦之收支，屆滿限期後，不得再為補辦。

(庚) 以前年度未能結束之收支，且未訂有結束辦法者，可併入最先訂有結束辦法之年度，彙案辦理。

上述各點，為審計機關與財政主管機關，公庫機關，以及主計機關之重要疑難問題，而為之設計解決之途徑，揭一淵藪，總之：各系統間，應本分工合作之精神，遇有疑難問題，隨時隨地親切商討，妥籌解決之方，共止至善之境，蓋一事之未職，既影響於全局：一環之薄弱，尤足貽誤諸般，欲要業務易舉，必先同舟共濟也。

政府審計六綱

# 青年會計叢書要目

商業簿記	閻文棟編	(已出版)
簿記入門	李子敬編	(已出版)
高級商業簿記		(已出版)
會計學	朱承俊編 王文林編	(已出版)
初級會計學	楊海艇編	(已出版)
官廳簿記	王文林編	(已出版)
商業算術	王丙辰編	(已出版)
商業常識	閻文棟編	(已出版)
商業法規第一輯(公司法)		(已出版)
商業法規第二輯(直接稅法)		(已出版)
政府會計	劉文箴編	(已出版)
計政法規		(已出版)
銀行會計	孫憲祖編	(已出版)
審計學	劉文箴編	(即出版)
會計術語大辭典	王丙辰編	(編纂中)
公文手冊	王丙辰編	(即出版)
政府審計大綱	王國鼎編	(已出版)
成本會計	羅挺光編 王文林編	(即出版)

本書係根據西常圖書雜誌審查委員會審定之書目字第三五號

# 青年會計叢書之十四 政府審計大綱

(版權所有)

編著者 王 國 鼎

發行者 西北青年會計學校  
西安東木頭市公字五號

出版者 標準出版社  
西安驛馬市肋子巷十二號

中華民國三十二年一月二十五日初版

定 價

(外埠加郵二角)