

會計審計法規釋論

附錄 有關法令

張永康編著

D922.2

2

會計審計法規釋論

張永康編著

會計審計法規釋論

NT\$180

公元1976年8月初版

編	著	張	永	康
發	行	張	永	康

(台北市忠孝東路2段1號)

經銷 三民書局有限公司

台北市重慶南路1段61號

印刷 裕臺公司中華印刷廠

台北市復興南路1段372號

致 读 者

鉴于目前迫切需要有关审计的书，我们选印了这本台湾出版的审计方面的书，供有关专业人员参考。台湾出的书，内容和观点会有不妥和错误之处，请读者注意批判借鉴。

本书因无法觅得更好的原版，虽经工厂努力，文中仍会出现不清之处，望读者鉴谅。

北京608信箱

自序

我國政府現行財務制度，係以聯綜組織之理論為基礎，兼採分權制衡之原則，以期相輔相成，臻於至善。當今民主時代，崇尚法治，人人固應事事守法，而知法、明法在開放之社會中，尤屬切要。

十年以前，著者因鑒於大專院校在主計法規教育方面缺乏適當課本，而計界人士在服務進修方面亦鮮參考書籍，爰於公餘之暇，搜集有關資料印成講義，備作參考之用，近年以來，復常應審計機關及公營事業之邀約，擔任講席，對此項教材益感需要，乃不顧淺薄，匆促付梓。

本書係將法令之文義、立法之用意，以及其與學術方面有關聯者，予以敘明，文字力求簡要，並附錄有關法令，俾閱者能一目瞭然，藉收參考之效，惟所作之解釋如就法律效力而言，自不能與主管機關有權解釋者，相提並論。

法律乃人為之產物，由於人智有限，而世變則屬無窮，立法之際，縱令殫智竭慮，兼籌並顧，然因世態瞬息萬變，及其實施，亦往往不能盡如人意，此乃有識者所同感。且若干法條，雖可就文義予以闡明，但一經細察，又往往難審其立法之原意所在，識者或視為此皆可不言而自明，惟在學術研究立場而言，自不能以此為滿足，故本書之釋論，除就原法令簡要解釋外，並試作論述，俾收舉一反三之效。惟會審學理，浩如瀚海，解釋評論，談何容易，

況不學如余，見聞無多，凡所論述，自未盡恰，尚望海內碩彥，不吝教正，曷勝企幸。
本書之成，承朱頌周、汪承運、富家翔、陳塘位諸先生校閱原稿，提供寶貴意見，蘇振平、王富農、曹立清諸先生之助，著者於此，特表謝忱。

張 永 康

一九七六年八月

會計審計法規釋論 目錄

一、緒論	一
二、會計法釋論	七
三、審計法釋論	一〇九
四、機關營繕工程及購置定製變賣財物稽察條例釋論	一八一

附 錄

A. 預算法	一二七
B. 會計法	一二四
C. 內部審核實施辦法	二七八
D. 統計法	二八七
E. 決算法	二九三
F. 審計法	三〇二
G. 審計法施行細則	三一七

T.

3.	各機關財物報損（廢）分級核定金額表·····	四八六
4.	經濟部所屬各事業單位報廢器材捐贈學校使用授受辦法·····	四九〇
	經濟部與所屬權責劃分表·····	四九二
1.	經濟部與所屬各公司董事會暨經理人權責劃分表·····	四九二
2.	經濟部與所屬行政機關權責劃分表·····	五〇一

會計審計法規釋論

緒論

一、計政法規之意義

所謂計政法規，係指會計、審計等有關法令規章之總稱，惟國人慣以主計法規名之。按主計範圍包括歲計、會計、統計，其頒行之法律計有預算法、會計法、統計法、決算法等四種，而視審計等法令爲其相關法令。是則，法令典籍，浩如煙海，如欲全部研究，勢所不能。而「計政」二字，依近年之習用，通指政府主計、審計而言。此兩者對計政工作關係密切，必須精通，始能從容處理，其餘自可觸類旁通。至「法令」實具「法律」與「命令」兩種含義，而命令通常又可將之分爲行政命令與執行命令兩種。

二、計政法規之性質

計政法規乃以行政權爲中心觀念，亦可謂爲行政法之一種，其性質大略與一般行政法類同，茲簡介如次：

1. **國內法非國際法**——計政法規均以國家主權所及爲其施行範圍，故屬國內法。例如稽察條例中之招標等規定，如用於國外商或與所在國之法令及習慣不合，無法行使。

2. **公法而非私法**——法律本有公法與私法之別，例如會計法，即有會計法與商業會計

法之分。所謂商業會計法，其適用之對象，為私人經營之商業會計事務，而會計法則以政府機關為對象。但近年來，公法與私法漸有合流之趨勢。如審計法第四十八條：「公有營業及事業機關財務之審計，除依審計法及有關法令之規定辦理外，並得適用一般企業審計之原則。」

3. **成文法非不成文法**——計政從業人員處理事務，對於法規未規定之事項，雖可根據習慣，或援例辦理，但欲其發生法律上之效力，則以依照法定程序者為限，故屬於成文法。

4. **普通法與特別法之綜合**——凡適用於一般事項之法律，謂之普通法。反之，如僅適用於特別事項者，謂之特別法。前者如「審計法」，後者如「機關營繕工程及購置定製變賣財物稽察條例」（以下簡稱「稽察條例」）。

5. **強行法與任意法**——凡基於公益上之理由，不許個人以自由意志伸縮之法律為強行法；凡法律規定事項，容許個人有選擇適用與否之自由者為任意法。商事法規多為任意法，因而當事人之意思，常居於優先之地位，每能排除成文法規而優先適用，法諺所謂「契約勝法律」，即指此而言。惟強行法規自仍以法律為先，法諺所謂「私法契約不損公法」。計政法規大體均屬強行法。例如會計法第五十五條規定：「各種記帳憑證非經法定人員簽名或蓋章，不生效力。」即屬強行法。

6. **原則法與例外法**——原則法乃某特定事項，可以適用之一般法律，即凡與法律所規定之原則相合，除受特別法所限制者外，皆可適用之法條：例外法是適應某種不應受原則法

拘束之法律。例如「稽察條例」第六條：「各機關營繕工程及購置、定製、變賣財物，在一定金額以上者，應公告招標辦理之……」但同條例第七條、第十一條則規定遇有某種情形者，得以比價或議價辦理之。前者可謂為原則，後者係為例外。

7. **實體法與程序法**——凡規定權利義務之法律為實體法，如審計法、預算法等。凡規定運用實體法之手續者為程序法，又稱**補助法或手續法**。計政法規中多有另定程序法以補其本法之不足者，如審計法施行細則、稽察條例等。

8. **固有法非承受法**——凡依本國國情為基礎而制定之法律為固有法；凡模仿外國法律而制定之法律為承受法。吾國計政法規雖亦不少係順應世界潮流或參考各派學說及有關法規而訂頒。例如民國三年北京政府所公佈之會計法，即係參考日本之會計法而訂頒者，凡會計、預算、財務、決算均包括在內。又如「稽察條例」係採納英國財政專家甘默爾之建議，但確係我國自創之法制。

三、計政法規之解釋

法律解釋之意義，今昔不同；由傳統之意義言之，法律之解釋旨在闡釋法文之疑義，然而法律之條文有限，社會之現象無窮，勢難以有限之法文，規範無窮之事態，則於法條規定有空隙時，須賴解釋為之救濟矣。何況法律之條文，為固定不變的，而社會現象則千變萬化，而立法程序煩瑣，法律又不容時加修改，則如何使制定於前之法律，能够適應其後變化多端之社會，而無扞格難行之患，亦有待於解釋。故晚近學者，恆就舊日法律解釋之意義，加

以擴充，因此法律之解釋，乃闡釋法文之疑義，補充法律之不備，並於情勢變遷，舊日制定之法律，不足以肆應時勢需要之時，依據立法目的，推陳出新，以適合社會需要。依此定義，則法律解釋之作用有三：

1. **闡釋法令疑義之作用**——法律之意思，有賴文字爲之表達，然文字僅爲表達法律含意之標記，未必精細入微，恰如分際。且各國立法習慣，法律文字咸以簡明扼要爲尙（近來已稍有改變），乃不免晦澀不明，疑問滋生，而有待於解釋之闡明。如將稽察條例所指之「營繕工程」解釋爲：「可交由承包商辦理之營建工作」，即係法文疑義之解釋也。

2. **爲補充法律不備之作用**——法律係社會生活之規則，欲以規範複雜之社會事實，使皆有軌可循，以達成定分止爭之目的。惟爲便於適用與遵守起見，條文不宜過多，文字亦不宜過繁，以免卷帙浩繁，有無所適從之感。於是法律之條文，與各條之文字，均不得不求其簡短。是則，對繁複無窮之社會事實，勢難規定詳全，致生對於某類事實，法律未予規定之空隙現象，而有待以解釋之補充，故補充法律之不備，爲解釋之另一作用。例如機關長官與其授權代簽人之責任問題，法無明文規定，適用上乃生疑義，經主計處解釋「應共同負連帶責任」，即係補充法律不備之解釋也。

3. **爲推陳出新之作用**——法律既爲社會生活之規則，自應對當前社會事實規定無遺，以善盡其規範之作用；對於將來可能發生之事實，亦應顧慮周到，悉予網羅。然因法律條文有限之故，對於當前事實之規範，難免疏漏，尙有待解釋之補充。而法律又未容朝令夕改，

故欲使制定於前之法律，能够適應其後變化多端之社會，亦有待於解釋之推陳出新之作用。美國憲法制定於公元一七八七年，四輪馬車時代，居今二十世紀太空時代，尤能推行盡利者，論者每歸功於其最高法院之解釋憲法，善於發揮推陳出新之作用。

綜上所述，係晚近學者對於法律解釋之見解，然則其見解是否無誤？法律解釋之作用，是否果盡於此？吾人以爲上述見解，較諸舊時僅以法令之解釋爲限者，固大有進止，惟由現代法律學觀點言之，似尙欠完全，仍須加以補充，始能掌握現代法律解釋之意義，與其多方面作用也。

四、計政法規適用之原則

引用法令一項基本原則，即「法律不得與憲法牴觸」、「命令不得與憲法及法律牴觸」，其牴觸部份自屬無效。例如某機關在其投標須知內規定：「以最接近底價之標價爲得標原則」，顯與稽察條例第十五條中規定：「在底價以內之最低標價爲得標原則。」相違背，自屬無效。此外尙應注意下列原則：

1. **特別法優於普通法**——同一事件如有特別法規定者，應先適用特別法，次再適用普通法。例如審計法規定，凡營繕工程、採購財物之開標、比價、議價等，在一定金額以上者，應照法定程序辦理，但稽察條例第六條，對一定金額以下者亦規定其程序，顯屬擴張。惟後者係特別法，應較前者爲優。

2. **法律不溯既往之原則**——計政法規僅適用正在進行或未來發生之事實，對於法規未

公佈前發生之事實，不能適用。例如審計法第五十八條中所稱之「其他資產」，舊法中並未將之列入條文，是則某機關在此條文未作修正前發生押租無法收回等損失，依法即不得以本條所訂之責任追溯。

3. **新法優於舊法**——新法成立時，前法自然失其效力。同一事件，先後規定不同時，以後法為準。例如公庫法於民國二十七年六月公布在前，國庫法於民國三十七年十一月公布在後，所以公庫法有關國庫之條文，受國庫法之排斥而失效，即為明證。

4. **基本法先於補充法**——補充法為補充基本法不完備之部份，故適用時，仍應以基本法為準。例如審計法第二十七條：「審計機關對於審查完竣案件，自決定之日起二年內發現其中有錯誤、遺漏、重複等情事，得為再審查；若發現詐偽之證據，十年內仍得為再審查。」旨在預防審定後，仍有錯誤等情事，俾作再審查。此條規定，即為補充審計機關已實施審核工作之不足。

會計法釋論

第一章 通則

第一條 政府及其所屬機關辦理各項會計事務，依本法之規定。

每一法律之第一章多爲通則或總則，以通貫全部法文，用以揭示本法之共通原則，除有特別規定者外，其效力不僅及於分則各章，且及於其他有關本法之特別法令或補充法令。

本條規定本法適用之對象，爲政府機關之會計事務。私人經營之商業會計事務，得依商業會計法之規定辦理。所謂政府機關係指中央、省、市、縣等各級政府暨其所屬機關而言，其中包括普通公務機關、特種公務機關、公有營業及公有事業機關。至於黨務機構及公益團體自不包括在內。惟受政府輔助之民間團體及公私合營之事業，或代理政府事務之非政府機關，其會計事務之處理，均應依本法之規定辦理。

第二條 各下級政府主計機關（無主計機關者其最高主計人員），關於會計事務，應受該管上級政府主計機關之監督與指導。

我國主計制度，係依據時代之背景，擷取各國財政制度之精華而設計，其基本原則有三：

一、超然精神——所謂超然主計，乃指主計機關超然、主計人員超然、與主計職權超然

、主計機關之職掌爲辦理歲計、會計、統計事務，此皆監督或者考核政府行政所需之重要工具。其主辦主計人員雖兼受所在機關長官之指揮，但係對各該管上級政府主計機關負責，並受其監督與指導。

主計人員之地位所以需要超然，乃在便於執行職務，完成使命。蓋會計人員之地位不超然，即無法制止浮報、濫支、侵佔等情弊；歲計人員地位不超然，即無法編製確實之預算；至於辦理統計工作，雖與歲計、會計不同，但在若干場合亦有超然之必要，否則，統計不實，將淪爲虛偽預算之張本。

主計人員職權超然，係指主計人員依法執行職務，不受所在機關長官之非法干涉，以加強財務監督之功能。

二、**聯綜組織**——所謂聯綜組織 (Liaison) 乃指財務之處理，必須透過行政、主計、公庫、與審計等組織，使能互相牽制，互相輔助，聯立綜合，分工合作。而聯綜組織之樞紐在超然主計，蓋根據不忠實之統計而造成之預算，當然不能忠實；執行不忠實之預算，則會計不論如何忠實，亦不能救濟財政上之浪費；會計及會計報告均不忠實，則雖有忠實之審計亦無從下手；審計稽察無從下手，則縱有超然出納，亦等於虛設。

以上所述，乃爲財務行政，公庫出納及審計機關之聯綜。同時，主計制度本身之組織，亦必須聯綜，使其上下聯絡，成爲一氣。各機關有歲計人員，則各機關之預決算，自無隔閡或不切實情之虞。其人員統歸各該級政府主計機關之監督指揮，則辦法不但可以劃一，而且