

近代各國審計制度

自序

舟人知潮汐之消長，樵人知陵谷之險要，非其識之過人也。習之久故知之確也。不獨舟人樵人如是，凡事何莫不然？余不敏，不敢言著述，但一得之愚，雖曰膚淺，皆由習之久而來，此則差可自信者。溯自民國元年在南京臨時政府服務財政以來，迄於今日，綜計濫竽財政計政，將二十年，返躬自省，於職務上之經驗，雖無以大過於人，然銖積寸累，識見因以漸增。又以吾國審計，尙屬草創，必須力圖進步，於是旁採歐美及日本諸邦審計制度，較量其異同得失，爲改良審計之準備；又時應各學校及各團體之敦約，陸續演爲論說，以資共證。積之日久，卷帙浩繁，凌亂無紀，余恐其久而散亡也，爰芟其冗蕪，釐爲章節，署曰近代各國審計制度。非敢以此自詡也，只以久任審計職務，聊本素所習者，編成此書，一以副服膺勿失之義，一以備辦理財政計政者之參考，區區用意，如是而已。故其體例，重在應用一方面，從事實上推究如何適宜，理想之空談，多不採入，實與一般教科書，大異其趣也。抑有進者，現在世界各國，尙僅行三權憲法，其審計機關，對於立法機關，實無對峙之地位。今吾國試行五權憲法，而審計實爲監察權之一部分。所謂監察權與立法權，同屬治權之一，在國民政府之下，各自獨立行使其職權。立法院之監督財政，僅依立法及議決預算二事行之，至決算之監督，惟監察院內之審計部，有最後決定全權，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爲大。本編立論，對於此種特異之處，尤爲注意，以期切合時用，其所以略能別有會心者，非識之過人，乃習之日久也。亦猶舟人樵人，本無奇才異能，只以久與山水相習，任其所之，而能旁通曲達也。書成付梓，爰將編輯顛末，識於簡端。海內明達，幸匡正之！

中華民國二十年三月 古隨楊汝梅予戒自序

近代各國審計制度

(附述中外會計制度大綱)

目次

本編

導言.....

第一章	審計機關應如何組織.....	三
第二章	審計職員應如何產生.....	九
第三章	審計之範圍如何決定.....	一二
第四章	審計制度之派別.....	一五
第五章	吾國現行審計制度之治標辦法.....	一六
第六章	審計條陳.....	二〇
第七章	對於現行審計法規之修訂意見.....	二九
第八章	對於財政部甘默勒設計委員會所擬財務監督計畫之批評.....	四二

附原擬財務監督計畫節略

第九章 日本現行審計制度

甲、日本最近之審計法令

乙、考察日本審計制度問答摘要

第十章 英國審計及會計制度大綱

第十一章 美國現行會計及審計制度大綱

第十二章 義大利之會計及審計程序

第十三章 關於審計及會計之講演

第十四章 審計實例

第一節 北京審計院之審計實例摘要

第二節 國民政府審計院之審計實例摘要

第三節 關於監督預算執行及審核決算之工作概況

第四節 審計院最近之政治工作報告

三六

四九

四九

八五

一二二

一四二

一五五

一六五

一八〇

一八〇

一九六

二一四

二二一

第五節	審計院修訂審計書表之內容	二二三
-----	--------------	-----

第十五章	對於美國新式會計記帳法之研究	一二三五
------	----------------	------

第一節	概論	一二三五
-----	----	------

第二節	美國官廳簿記之登記方法及實例	一二四一
-----	----------------	------

附編

第一章	吾國現行審計法令之對照	一
-----	-------------	---

第一節	審計組織	一
-----	------	---

第二節	中央審計法令	九
-----	--------	---

第三節	省政府議決之審計法令	四四
-----	------------	----

第二章	吾國現行會計法令之對照	七七
-----	-------------	----

第一節	中央會計法令	七七
-----	--------	----

第二節	地方政府會計法令	一六〇
-----	----------	-----

第三章	中英審計及會計名詞對照表	一八六
-----	--------------	-----

第四章

關於預算制度上之各種先例及吾國預算制度……………一九六

第一節

美國預算之編製程序……………一九六

第二節

日本預算之編製程序……………一九七

第三節

法國預算執行之程序……………一九九

第四節

義大利監督預算執行之程序……………二〇〇

第五節

德國監督預算執行之範圍……………二〇一

第六節

關於預算會計國庫稽察審計各法草案及理由書之摘要……………二〇二

第七節

國民政府主計處關於歲計之籌備進行概況……………二〇二

第八節

論各國預算制度之特質……………二二九

附錄

中華民國訓政時期約法……………二二六

近代各國審計制度

(附述中外會計制度大綱)

本編

導言

近世法治國家，對於監督財政之職務，特別注重。在憲法上通例設有三種監督機關，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，及法院行之。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，審計機關行之。（吾國最近實行之國民政府組織法，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，並於各省設審計分處。創辦伊始，即兼行事前監督，以形式論，吾國財政監督機關，在彼時固已粲然具備矣。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，十六年公布監察院組織法，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。惟迄未設立審計分院，故效力未及於各省。後又依五院組織法將審計機關併入監察院內，列爲監察權之一種，於十八年十月公布審計部組織法，至二十年二月始見諸實行。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，如能完全實行，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。根本計畫既定，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 審計機關應如何組織

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具有特殊情形者，先行提出評論之。

(一) 美國審計組織

在一九二一年七月以前，美國於財政部官制內，設審計官六人。此六審計官，分任審查各部之收支計算，每審計官主管一部，亦有一人兼管數部者。是以有財政部審計官，陸軍部審計官，海軍部審計官，內政部審計官，外交部及其他各部審計官，郵政部審計官等區別。

(簡評) 美國審計制度，最為奇特，審計官附設於財政部官制內，只可稱為行政監督，別無財政上之司法監督機關，其奇特一也；審計官分署辦公，其奇特二也。雖在一九二一年七月以後，特設一會計院，仍與他國之審計機關不同。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，最為

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。

(節評)此因該三國地狹收簡，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，亦為政府委員之一，隸屬於中央執行委員會。

(節評)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，即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，仍為一權政治，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，亦得依聯邦憲法，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，故英國審計院長，立於政府與國會之間，有代表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，同時報告徵收本應徵收本應接到收入官吏報告時，英蘭銀行收到支行送金時，均須報告審計院長，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，須先求審計院長之許可。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，請求審計院長審查。審計院長審定後通知銀行，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，及編制決算之會計長，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。）審計院長則以國會代表之資格，監督財政部長，以示限制。然而審計院長，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。）

考法國審計院之職權，以事後審計爲其責，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)會計檢查官認為不合之支付命令，於簽署旁，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，為解決閣員意見紛歧之一正當機關，如閣議以為可行，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，其歲出豫算為五十億六千六百萬佛郎，歲入為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，歲出總額增至五百六十六億佛郎之鉅。其審計院昔時審查五十億上下之計算，今則進而審查五百億上下之計算，其職員之勤勞，可以想見。國家為厲行經費之大節減，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）歲出已減至三百一十一億佛郎。其一九二七年度之豫算案，竟能達到歲

入超過歲出之成績。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，歐戰後亦無重大變化，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 審計職員應如何產生

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為審計院長，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，均認為為弊害甚鉅，不易防止。茲選錄一段，以備商榷。李君徐君論文之大意如左：

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，均由選舉產生，則審計員之選舉，亦屬當然之辦法。吾人自應表示相對的贊成。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，至今尚由元首任命，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為其天職，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