

謝柏堅編著

政府審計原理
與實務

黃旭初



唯一秉法令執行，忠實報道，不徇情偏私，然後監督能嚴，最大社會利益之鵠的，庶幾可期。故政府審計云者：「乃依據國家法規預算及經濟原則，以公正精神，客觀態度，審定各級政府及其所屬各機關之財務行為，並予證明之，藉謀國家財政運用確切，提高施政效能者也。」

第二節 政府審計之目的

政府審計之目的，要言之，約分下列四項：

一、監督預算之執行——預算為政府財政收支之最高法案，有拘束一般行政之性能，各行政機關執行出納，務必以此為準繩，但執行過程，是否能循軌以進，收入不違犯預算法案，支出不超過核定範圍，在在影響於人民之負擔與福利，以及政府財政計劃至大，故審計法規定監督預算之執行，為政府審計機關之職權，必須有審計之超然監督，然後政府收支方能適應，而收預算統制之效，昭信社會民衆。目的為實踐工作之原因，是事前事後監督預算之執行，防止違患，乃審計重要之目的也。此其一。

二、以審計結果建議政府——政府一切事業之進行，必先設定方針，籌策一定計劃，而後循之實施，但財政為百政之母，一切施政計劃之決定，多以財政計劃為準繩。政府財力何如，財政計劃如何決定，無不以往人民納稅能力與政府經費負擔情形為依據。此稅款征收經費支付，平常固有預算計算以至決算之記錄整理及報告，然其是否合法真實，及其收支經過情形如何，非有賴於第三者之審核證明，殊難確定。審計機關已擔任監督預算執行之責任，又經手審核計算決算，確知財政之真實狀況，以之建議政府。審計法第廿八條：「審計部應將每年度審計之結果，編製審計報告書，並得就應行改正之事項附具意見，呈由監察院呈報國民政府」之規定，益知審計之將財務實況建議政府，為其重要之目的也。此其二。

三、解除各機關人員財務上行為應負之責任。政府機關執政人員，乃受人民之委託，以執行一切政務。不與人民福利相抵觸者，執政諸公，忠公守法，臨財不苟，專事以人民福利為前提者，固有人在。但人類品性良莠不齊，加以外界之種種誘惑，舞弊作偽，中飽漁利，取不忠於職務之行為，實所難免。政府事業，百年不怠，執政人員任期却有限，因此其任期內所作事業，經營事務以及款項收支，為表示責任之始終，自應有第三者之公允查核證明，然後才足徵信於上級長官及社會人民也。審計法第卅六條規定：「各機關於每月終了後，應依法分別編製各項會計報告，送該管審計機關，或駐該機關之審計人員查核。」第卅九條：「經審計機關通知送審之機關，於送各項會計報告時應將有關之原始憑證，及其他附屬表冊一併送審，前項審核結果，應由審計機關，分別發給核准通知或審核通知，及同法第廿五條：「各機關人員對於財務上行為應負之責任，非經審計機關審查決定，不得解除。」是解除各機關人員對於財務上行為應負之責任，乃為審計目的之一，此其三。

四、檢查錯誤發弊端——審計監督，固應重審察其收支是否合乎預算法案，有無非法征收，經費支付有無超過預算，如發現各機關顯然不當之支出，雖未超過預算，亦得事前拒簽事後駁覆之。實則錯誤舞弊，尤為審核工作過程中不可忽視者，並為決定經管人員財務上應負之責任與否之重要因素。蓋目前聯綜組織仍未普遍，各機關內部牽制欠健全，會計制度之設施，未達十分嚴密之程度，會計學術尚未普遍化，會計人員智識技能經驗修養，尚多淺薄，計算錯誤，原理解錯誤，在在均有所見，而舞弊情事，亦數見不鮮。錯誤舞弊，均有礙收支之正確性，有錯誤不發現，有舞弊不檢舉，則所謂建議政府或解除責任，尙何可言？故簽證實收支數目正確，收支行為無誤，此兩端仍不失為從事審計之重要目的也，此其四。

第一章 概論
預算與會計
需求之所在，則目的之所應達，要之，政府審計之目的，乃在監督預算之執行，依法核實收支數目，取信於民，藉知財政真狀，積極建議政府，以謀政治清明，及為其重要參考之資。

政府審計之重要性與超然性。

第一項 政府審計之重要性

所謂財政為庶政之母。事無鉅細，非財莫辦。際茲物質建設之今日，津隸九圍防，交通，以及其他任何事業，無不以財政為工作進行之首要條件。雖然欲求政府財政之清明，征收支配，適規蹈矩，則有賴於預算之統制，有預算財政收支才能各隨政府公庫出納方有準繩。故又有謂預算為財政之母者。但預算之立，道不惟重編製簡明之準確，統一，及時，尤賴切實執行，且以切實執行，為預算最後之關鍵；若未能依照核定之預算案執行收放，則預算形同具文，亦屬無聊，仍不能收統制之效益。審計人員有監督預算執行之使命，且審計亦以監督預算執行為最重要任務，故欲期預算之切實執行，非賴審計為之監督不可。審計法第卅條：「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入。後第卅二條：「各機關收支憑證，應連同其他證件，送駐公庫或駐在各機關之審計人員核簽，非經核簽，不得收付款項。」之規定，及同法第二條第一項規定：「監督預算之執行」為審計職權，益徵預算之執行，非有特種計之監督不可。故吾人謂「審計為預算之母」，亦無不當。蓋有審計之監督，預算方能切實執行；預算切實執行之後，政府度支有數關公庫出納不致紊亂，財政清明，政府一切政務建設事業悉能按照已定方針循軌以進。計與預算之關係，總裁於行政系統制外，計劃之執行，考核計大綱中昭示：「計劃應配合預算，使計劃與預算不致分離，執行時應遵時預算與計劃連繫的原理，權於釋行政考核中復指示：「審計部對於各種經費帳目的審計，即為高級監督機關的重要考核工作之一，」導中的考核，應該根據行政計劃及預算實施為考核的標準，以觀其進展之程度，不特可以定整個機關之工作，或一部份人員之功過，並且可以決定該機關之存廢問題，即行政計劃寄託於預算案之成立，預算案之忠實執行，即行政計劃的按步實施，審計已監督預算之執行，亦可促負行政之責者，依照已定計劃盡忠實施。是則審計監督預

算執行，不但可使政府收支有度清明財政，而行政考核上，尤賴為考核的重要工具，以財政行為考核行政設施，唯經嚴密考核方能顯示或認識政令本身的價值，以及各階層人事組織上各方面的連帶作用，考核與計劃，執行，三者鼎足而立。是行政三聯制與審計亦未能分離，其重要，不言可喻！

次則，國家課稅於人民，人民納稅於國家！欲求其樂於輸將，無感捐雜費，窮於應付之苦，則必須財政公開，取用合理，以得人民信仰為先決條件，否則人民迫於政府法令，忍聲吞淚，殆難免其反感，殊失民主政治之真義。然則，公開財政，於何表之？或曰優良之會計制度耳，但優良之會計制度，僅能為收支之記錄整理，其最後數字是否正確？能否代表事實？是否取之於民悉用於民？是否涓滴歸庫？均為民衆福利事業支用？惟有賴審計第三者之超然地位，嚴密審查，然後才能徵信於衆民。從而萬衆一心，擁護政府國策，國家始能隆盛耳。

再次，各機關人員對於財務上應負之責任，多賴會計制度為之整理記錄編報，其責任能否解除，悉以此會計報告表類，為其決定之依據。然諸此會計報告表類均有關技術之工作，非普通人員所能審查，又財務管理經緯萬端，於收支手續上，牽制臻於盡善完密備，時易予人以舞弊之機會，其工於舞弊，善做報銷者，往往無懈可擊，不易查察，均非有賴諳於此門，經驗豐富，與夫技術優越，思想敏捷之審計稽察人員，殆難決定或裁獲其被疑也。審計嚴密，則貪污減少，有助於造成廉潔政府。總裁昭示：「應特別注意審計之推行，審計制度之嚴格實施，為目前抗建工作，刻不容緩之基本要務」(六中全會訓詞)即具此重要性也。

總言之，此日財政尚未納入軌道，無論政府之徵信於民，或下級執政人員之徵信於長官，解除責任，檢查會計記錄，舉發弊端，均非借重審計不為功也。而行政三聯制上，更有不可分離之關係。應亟以嚴密執行其職立，其預見式審計之審計人員，其職之超然性

第二項 政府審計之超然性

政府審計，已與政府事業及各機關執政人員，發生不可分離而有重要之關係，則其審計機關組織，審計人員職務，審計人員地位，必能保持其超然性，然後才能盡其重要性。

憲法草案第一七一條：「凡政府機關之財務組織，其出納主計及審計各部份，應分別維持其獨立，其詳以法律定之。」審計部組織法第一條規定：「審計部直屬國民政府監察院……，而監察院乃國民政府最高監察機關，依法律執行彈劾審計職權，彈劾職權，為人事之監督，審計職權，為財務之監督，兩者之間並無隸屬關係，審計結果，不必再經彈劾程序，由監察院逕行移付懲戒。法律上亦經明白規定。如審計法第十五條所云：「審計人員，發覺各機關人員有財務之不法或不忠於職務之行爲，應報告該管審計機關通知各該機關長官處分之，並得由審計部呈請監察院，依法移付懲戒。」及同法第十八條：「……其負責者為機關長官時，審計機關應通知其上級機關執行處分」。至地方審計機關，則由審計部於各省省政府所在地，或直隸於行政院之省市市政府所在地設審計處，各公務機關公有營業機關，其組織非由行政區域劃分者，經國民政府核准，得由審計部設立審計辦事處，皆直隸於審計部，超然獨立於行政，立法、司法、考試四院之外，所以保持審計組織及其職權之超然性，使得發揮財務監察之權威也。

審計已為監督財務，及決定解除各機關人員財務行為上應負之責任，為發揮其職責起見，其監督決定之權，不能受各行政機關自由操縱，若不然者，審計人員，受掣於監督之執政人員之手，則將難公允，不免弊竇叢生，而失其監督之真義，故所謂審計超然者，除其組織之超然外，其職權之行使，當亦須超然，方能盡其職責。審計法第九條：「審計人員獨立行政使其審計職權，不受干涉」之規定，即審計人員職務超然之謂。

審計職權之發揮，固有賴其機關組織與職權行使之獨立超然性，然此皆在言其治法制度而已。有治法還須有治人，治人固又必須才學專長，技術優良，經驗豐富，而使其安心服務，尤屬緊要，因唯安心服務，然後才能充分發揮其工作效能；且其任務任怨，與其他行政官吏不同，非先能安心服務，更難擔當此項任務。欲使安心服務，只有提高待遇，保

障其地位。關於後者，修正監察院組織法第四條云：「審計部設部長一人，政務次長，常務次長各一人，由院長提請國民政府分別任命之。」又廿八年三月四日修正公布之審計部組織法第十四條：「審計協審稽察非有左列情形之一，不得令其轉職：（一）在年度開始因職務重新分配有轉職的必要者，（二）審計機關有添設或裁併者，（三）因法定原因有缺額者，（四）因法定迴避原因有轉職之必要者。」此外同法第十六條復規定：「審計協審稽察，非受刑之宣告，或懲戒處分，不得免職或停職。此即審計人員地位之超然，地位超然之後，自可專於其事，祇知有政令法制為標準，而不知其他，態度嚴正，鐵面無私，然後審計之效能，方得發揮盡善，而財政賴以清明也。」

第四節 政府審計之種類

審計之種類，按其分類之標準不同而分別，普通有如下列分類：

一、以審查之時間為標準：以審查之時間為標準，可分審計為三種：一為按日審計，二為月終審計，三為年終審計。按日審計，即每日審查之謂，如審計主管公庫機關及代理公庫之銀行每日所送報表是。月終審計，亦謂分期繼續審計，即分一會計年度為十二個月份，於各月終或各該期間內，分別舉行審查之謂。如審查各月份之會計報告表類是。年終審計，亦謂期末審計，即一會計年度終了之後，再舉行總審查之意，如審查各機關之決算報告，或其他基金之審查等是。前兩者期間短，事務少，執行較易，縱有不法或不當之處，亦尚可追究；後者，若年度進行中一切未加審查，則易與人以舞弊之機，事後縱能查發，因逾時長久，現景全非，不易追究。在事務上，則日積月累，審查上較困難，亦易疏忽。

二、以審查手續精粗為標準：以審查手續之精粗為標準，可分審計為下列兩種：一為全部審計，二為一部審計。全部審計者，謂自開辦所發生之財政收支，須完全加以審查，與普通除請詳審計外大致相同，現政府審計機關所採者

查手續，多屬此種。雖亦分之微，亦所核計。一部審查者，乃審查其全部帳項之全部，與普通所謂抽查或特種審計類似，執行時皆有其特定之目的。政府機關之派員查帳者，類屬此種。惟其不暇詳述。一為全部審計，二為一特種審計。

三、以審查機關之權限為標準——以審查機關之權限為標準，可分審計為四種：一為本機關審計，二為行政主管機關審計，三為立法或民意機關審計，四、超然審計機關審計。本機關審計，乃為機關組織內部之審核，如各機關組織內部之稽核部份是也。在此種稽核工作，自整個機關組織言之，不過為本機關檢查本機關所作之會計記錄，多屬數目字上的稽核工作，與超然審計效果有異。行政主管機關審計，乃為自己監督或考核下級機關或下層人員財務行為者，與前者所不同的為其審核者係上級行政機關，此種審計如能特設專門人員，將下級機關之會計事務，集中監督，則其效果，較前者為優。蓋其與日常行政事務接洽，熟悉內部情形，法令應用，切乎實事之需求，公事商洽容易，增加行政效率。財務收支，事前事後，若有不法不忠之情事，尤可及時監督。惟仍受行政首長全權指揮，行政首長之意見，即為審計之根據，常不免有感情用事，有失審計公允之旨。立法或民意機關審計，係行政機關之財務行為，不由行政機關監督，特託由立法機關或設一民意機關監督之，以組織言，較本機關審計自勝一籌，以法律上言，較行政主管機關審計，亦無遜色。如廣西縣地方之財務監督，於民廿八年間託由各縣臨時參議會監督，及民廿八年以前，各縣之特設縣地方財政監察委員會監督等是也。此種審計在此日法定審計機關（國民政府監察院審計部）尚未推行超然審計於省縣地方之時，事實上實屬不可或缺者，然在辦理上亦有不可避免的缺點：（一）不易延攬熟諳會計審計智識之專門人才，審計效能發揮困難。（二）機關人員多為地方紳士或舉凡舉辦地方事業，切身利害攸關，動輒易與感情用事，利養圖勾結利用，害者亦莫不掣肘為難，互相挑剔，導致法律命於腦後，審計公允的意旨，難期獲償。超然審計機關審計，即吾國國民政府監察院審計部所執行之審計，因其組織獨立於行政、立法、司法、考試四院之外，故謂超然審計。其組織機關人員，均法律賦於超然姿態，人員亦均專的考選訓練，其效能之發揮，自比前述各種為優良。一人如能充當審計部一人，由國文賦審計部一人。

四、以審查對行政執行之影響為標準。以審查對於行政執行之影響為標準，可分審計為三種：一為事前審計，二為事後審計。三為稽察。事前審計者，乃就收支事項未經成立以前加以審查之謂。如支付書及收支憑證之核對是。事後審計乃就收支事項已經發生之後，而對於各機關所造送之會計報告表類，重行加以審核之謂。審查計算決算，即屬此類審計。稽察，則側重事實真相之偵查，於各機關執行預算始，以迄報核，以其財務行為，予以實際之調查偵察，如購置營繕之訂約監視，工竣後之驗收，物價之調查等是。

五、以審查之方式為標準。以審查之方式為標準，可分審計為三種：一為送請審計，二為委託審計，三為就地審計。送請審計者，即各機關規定應審核之會計報告書類，由各機關送至該管審計機關審核之意。此種審計，在審計機關言，事務集中，人亦集中，頗稱適當；但在效果上言，因已屬送審，則審計機關與行政機關有相當距離，實際收支情況隔閡，而僅為書面之審查，易受隱蔽。吾國審計機關，現尚多採用此種方式。委託審計，乃由一審計機關，委託其他審計機關，或其他機關團體代執行審計職權之謂。此種審核方式，殆皆因原主管審計機關，能力莫及，或距離太遠，而須緊急處置，或辦理方便者為之。現吾國因審計機關未及普遍設立，委託審查方式，常有應用。就地審計者，即審計人員常駐在被審核機關所在地，執行其審計職權之謂。此種審核方式，在效果上言，因審計人員常駐在所在機關，於各該機關執政人員之行動，收支實況，較為熟悉，不易為所隱蔽，惟審計人員需要較多，政府經費負擔亦較重；審計人員自學識技術經驗道徳之修養，更屬重要，蓋非如此不足以單獨應付機宜。此種方式因較前者所收效果特大，故現審計部正設法推進中。

六、以被審查行政事務之種類為標準。亦分公共歲入事務審計，（一）歲出事務審計，（二）公庫事務審計，現行政府審計機關所辦者，殆屬此類事務也。

第二章 審計機關之組織與業務

第五節 聯綜組織之牽制作用及其與政府審計之關係

第一目 聯綜組織及其牽制作用

聯綜組織者，係依據分工合作，內部牽制原則，將政府管理財政之事務機關與監督事務機關，聯立一處，成爲一個機構，綜合辦理財務管理事務也。此機構分爲四大系統，故又有四權分立制。四大系統爲何？曰行政系統（即命令權）、庫庫系統（即出納權）、主計系統（即會計權）、四會審計系統（即審核權）。所謂行政系統，即財務行政之行政機關，亦即財務行政之命令機關，在中央爲財政部，在省爲財政廳，在縣市爲財政局，或縣市府第二科。其職掌不外：擬定財政計劃，執行預算，發布財務上之收支命令，及辦理與財政有關之各項事業。所謂會計系統，即超然主計制度，其機構在中央爲主計處，在省爲會計處統計處，在縣市爲會計室或統計人員，各承上級主管機關之命，並依法受駐在機關長官之指揮，辦理各該級政府及其所屬機關之會計統計事務，公庫系統，即出納系統，在中央稱國庫，在縣市稱縣庫或市庫，省自省財政改隸中央後，其出納事務併由國庫辦理，均以各該級財務行政機關爲主管機關，專辦理政府現金證券票據之出納保管移轉及財產契據之保管事項。所謂審計系統，即超然審計，其機關在中央爲隸屬監察院之審計部，在省爲審計部分設之省審計處，在縣或各機關之財務審計由各該處辦理或派員辦理之。四種系統，各自保持其獨立性或半獨立性，行使其職權，甲機關不能干涉乙機關行政，人員指揮任免致續遷調各由其上級機關獨立辦理，不受任何方面之阻撓。工作上則互相爲依，亦互相牽制，如行政系統所執行者，乃財政之具體活動，會計系統所執行者，乃財務活動之軌範與記載，公庫系統所執行者，乃爲財政活動之越權與違法的防止，審計系統所執行者，則爲對此事實之批判與糾正，無行政系統，則財務行政之活動，陷於停頓，其他一切亦無從談起，無會計系統，則既無預算爲其活動之軌道，又無會計爲其經過之記載，行政與公庫均感措施之困難，而審計方面亦缺乏審核之對象與審面之根據。無公庫系統

，則命令權與出納權混一，各機關長官，乃能支配現金之出納保管與移轉，行政系統，遂成無韁之馬，會計審計之效用，自必爲之減低。無審計系統，則貪污不絕，舞弊橫生，整個財政秩序陷於紛亂，政治無復清明之望矣！有此四權之設立，組織健全，則行政人員，要受主計人員監督，公庫出納事務，受各該主管機關之指揮，主計人員，又有審計人員從旁監視，同時主計審計人員，如有違法失職情事，行政人員可隨時依法加以檢舉，牽制嚴密，已可防患於未然，復能懲創於已往，自得提高行政效率，減少經濟上之無謂浪費！茲再依據公庫法規定作收納支出牽制圖如附圖一附圖二及釋要於後：



內部牽制原則，在將收支內部事務，時為劃分，彼此互相牽制，使能自動防止或發見錯誤與舞弊，就上項原則，備實，收入機關掌收命令，只發號司令，而不預知收納，公庫乃憑繳款書收納款項，而不知其應納幾何，經征不當，或征收不符，又有審計與公庫主管機關為之審核監督，縱有錯誤亦易發見，在支出方面牽制尤稱嚴密，財政機關填發支付書，須依據主計機關通知之核定分配預算數，填書後復須送由審計機關為事前之審核，以分配預算乃由法定機關核定者，主計機關不得隨意彙列，無核定分配預算之通知者，財政機關亦不得填發支書，支書與核定分配通知不符者，審計機關固應聲述異議，即主計機關通知有不符核定分配預算時，審計機關亦未能簽章，公庫支付須以支書為憑，支付書無公庫主管機關長官與審計機關長官會同簽章者亦不得支付，其不然者，即主計審計公庫主管機關關於領用機關支用後之會計報告，與公庫日報上均得因其牽制而發見，不致遺漏其欲通同作偽，自屬匪易也。

第二項 聯綜組織與審計之關係

聯綜組織之四個系統，直如建築房屋之四柱，審計機關，即此四柱之一，其關係之重，不言可喻！至審計與各聯綜機構，尚有如下述各別關係：

一、審計與財務行政（即公庫主管機關）之關係——財務行政乃命令機關，亦為執行預算之機關，命令機關若不依法從事，則有事前審計為之監督者，如發出征收命令，或支付命令，應經審計審核，設核與預算法案不符，或與其他法令背，得拒絕核章，其命令可不發生效力，公庫亦不得為之收付或轉帳，不法收支，得籍以防範於未然。

二、審計與收入機關之關係——收入機關為財政機關之派出機關，其經征之款，應造會計報告送由審計機關審核，審計機關，以公庫報告核對後，如有不當紀錄，即可察知，使收入機關，不得有虛偽行為。

三、審計與主計會計統計之關係——歲計包括預算與決算，審計機關核發支付命令，以預算法案為依據，而預

算案之執行，又賴事前事後審計爲之監督。若歲計辦理不善，預算未能依限成立，不但審計機關監督無從，即各機關之施政，亦莫知適從。預算數字不正確，更將浪費公帑，決算在表明預算計算之差，計算額審計之核實，不然，其決算之意義甚微。會計紀錄有賴事後審計爲之審核，方能解除其責任，如其紀錄整理，紊亂不確，遲延編報，均有礙事後審計工作之進行。總計爲行政計劃設計之根本，然財務計算數字之正確統計，有賴審計之審核屬實，否則事倍功半。

四、審計與公庫之關係。公庫負有出納之責任，但其收支依法應聽從命令，若收支命令未經審計機關核發，則公庫不得有出納之行為。事前審計之進行，有賴超然公庫之依法從事，若公庫無超然之地位，公款出納，可聽從主管機關長官之命令實行收支，則事前審計唯一停止公庫發款之權威，無從施展。公庫實行出納，其行爲上應負之責任，有賴事後審計爲之審核決定解除之。而其收支保管之庫款票據等，均有賴審計稽查之檢查，而證明其責任。

第六節 政府審計與企業審計之異同

所謂政府審計，指吾國各級政府及其所屬公務機關財務之審計而言，所謂企業審計，指一般私經濟團體之農工商業財務之普通審計而言。審計科學愈發達則學術分類益趨精微，審計一學隨着社會經濟之發展爲學爲用，固同出一轍，而公私經濟團體應用之間，因經濟活動之不一，有異同之分。審計學關於本諸論章，公庫支款與支書爲憑，支書與公庫主計政府審計與企業審計相同要點有如下列所舉：

(一) 政府與企業審計工作之對象，均在會計紀錄及稽察實情，以爲紀錄之對證，由收支原因，事實以至原始憑證，記載簿冊，依據簿冊及編製之報告表，均其工作之範圍，會計師須審核單據簿冊報表文件實物查點庫存，查詢債權債務之真相實況，政府審計機關亦爲之。

(二) 政府與企業審計工作對象之會計紀錄，係以他人所作者爲準，若爲自己所作之會計紀錄，即由自己檢查，均

有背審計之真義。因企業組織內部之稽核，不能如會計師審計之取得外界信用。正如政府各機關帳目，不得由該機關核銷。其財務行為之責任，非經審計機關審查決定，不能解除無異。

(三) 政府與企業審計之價值，均賴公允，以第三者客觀之正義之執行。其效用始克顯著。政府審計機關之所以須要超然於行政機關之外，行使職權人員須迴避血親姻親，不得兼其他官職，不及任何職務，與會計師之不得兼官職及經理大員同，均在避免感情用事，以達公允之旨。而此不忠不孝不節不義之輩，亦當由法律予以制裁。一本公允之言，無

(四) 政府與企業審計，其執行人員，均須具備簿記會計之專門學識與經驗，然後審計效能始得顯現。政府審計機關，其組織法規定遴選審計大協審，精察人員之嚴格，與會計師之執行業務，須經政府認許核准登記無異，均在考查其學識能力，是否足以勝任也。因機關之組織者，須受法律之約束，不始不為其私利而為之。其全體組織

(五) 政府與企業審計查核基本法則相同，如以查核次序之先後言，企業審計有逆查法與順查法之分，逆查法常不全部加以檢查，結果易犯不徹底之弊，須輔以順查法逐一逐步檢查，然後相資以成，而盡查核帳目之能事。政府審計查核帳目亦如是兩法交相為用，以期查核結果之美滿也。以查核手續之精粗言，政府各機關財務收支之繁雜，正如企業組織交易之瑣細無異，不查核時抽查與精查並用制，實以精查輔抽查之不足，而抽查範圍又視精查結果而定增減也。

(六) 政府與企業審計查核結果均須出具證明或報告書，證明書為查帳對於被查之會計報告表類審核滿意，認為正確無誤，而為之證明者，如政府審核機關，惟詳決算報告之核准書，及各月份會計報告之核准通知，企業審計中之詳細審計之證明書，或資產負債表計之證明書意義均同。查核帳目之後，帳目有無錯誤舞弊，及其所有財務收支之比較分析，如會計制度財務管理應善評述，而政府建議意見，政府與企業審計均須編具報告書，使政府或當事人，以得據以為重要參考之資料。其不同。近以審計制度，由法律規定審計機關將以限審計，審計機關，審計機關，審計一頁之

言與有此相同重點。故其研究審計者，自企業審計始，類類皆通。衡其理論，原無不可。惟政府與企業組織，根本

有異趣之處，政府審計與企業審計，仍有其互異之處，在應用上有很大之差別，茲舉列其異點於後：

(一) 執行審核者之不同。政府審計職權，由政府法定審計機關執行如審計部，審計處，審計辦事處等，有一貫之系統，企業審計由政府核准登記之會計師執行各會計師之間各自獨立，其執行審核者，由被審機關聘定，少固定性常有變動，而前者係政務機關，屬公經濟團體，後者係自由職業，屬私經濟團體，政務機關以服務為目的，完全為人民謀福利，重為審計機關本身謀利益，苟有利於民，則審計機關本身難受損失，亦在所不計，自由職業者雖具服務精神，事之仍多以利已為前提，每委託審查工作，必以公費之多寡而定，無報酬而服務者，殊屬罕見。

(二) 審核動機之不同。政府審計機關，審核帳目，係帶強制性，自動性，凡動用公款之公務機關，通知送審後必須按期送審，稍有遲延，必受懲處，不送審者，責任不清，未能交卸，均屬違法，審計機關對被審機關帳目之審核，得自動執行，其範圍亦得自由酌定，會計師之審核企業帳目，係屬被動者，受審企業帳目，非聘請訂約委託時，不得執行審核，而其審核範圍時期之酌定，亦不由自主，由委託者之指定，或以所收公費之多寡而定。

在被審機關方面言，一般公務機關之財務審核，係受法律上之拘束，不能不依法送審核，屬被動性，在企業組織反是，其財務之審核乃由於企業本身之需要，自動聘請會計師審核，非必要時得不審核，屬自動性者。

(三) 審核標準與權限之不同。政府審核收支行為，係根據法令規章經濟原則為準繩，不因入而異，亦不能憑審核者或受審者意旨為之，真有違背此標準者，即作不忠不法不經濟分別呈請議處或剔除，執法如山，一本公允之旨，無可寬恕，企業審計多注重數字上核對，收支行為，無法過問，縱有詞及，亦以企業組織中之高級職員意旨為準繩而決定，縱有規章亦屬次要，其支付不合，只能建議，無權剔除，高級職員認為應開支者，仍應作例外，以私人意旨為準繩，此其不同之要者也。

(四) 審核範圍之不同。政府以服務為目的，為人民謀福利，苟有利於民，則政府本身難受損失，亦在所不計，