

第一编 会计审计法制化规范化时期

— 中华民国时期(1912~1949)

第一章 北洋政府时期的会计审计

一、北洋政府时期的政治经济概况

(一)北洋政府时期的政治概况

辛亥(1911年)革命,推翻了清王朝的封建统治,1912年(民国元年),在南京成立临时政府,变更国体,废大清帝国为中华民国,公举孙中山先生为临时大总统。制订《中华民国临时约法》7章56条,规定在国会未成立之前,由各地方选派之参议员组织的参议院为立法机关,临时大总统总揽政务,国务总理及各部总长辅佐临时大总统负其责任(责任内阁制),法院为司法机关,实行立法、行政、司法三权分立制。其中的第十九条规定参议院的职权,有涉及财政、会计、审计的,如 议决临时政府之预算决算 议决全国之税法、币制、度量衡之准则 议决公债之募集及国库有负担之契约 咨请临时政府查办官吏纳贿违法事件等。这些有关财政公开的规定,体现了政治民主的要求。但是由于当时革命军的软弱性和妥协性以及混进的一部分投机政客,对北洋军阀的军事力量估计过高,在武昌起义取得胜利后,幻想依靠袁世凯来推翻清朝政府。袁世凯采取和平谈判和军事恫吓的两手政策,窃取了民国政权,并把国都从南京迁至北洋军阀根据地的北京,组成一个以袁世凯为首的北洋军

阎统治下的国民政府(简称北洋政府)。接着,他利用国会选举他为正式大总统。在就任大总统的誓词中也说要“发扬共和之精神,涤荡专制之瑕秽,谨守宪法(当时为‘临时约法’),依国民之愿望”等等。但誓词的墨汁未干,他就迫不及待地废除选举他为大总统的国会,修改约法,撤销国务院,在总统府内设政事堂,置国务卿。第一步,变责任内阁制为总统制,把政府的权力集中到他这个大总统手中。第二步,他就利用这种权力,变中华民国为中华帝国,定年号为‘洪宪’;宣布 1916 年(民国五年)为洪宪元年,过他的皇帝美梦了。但他利令智昏,看不到 20 世纪初中国民主运动日益高涨的形势。所以当他做了洪宪皇帝,踌躇满志地自以为凭借他所控制的北洋军事力量,可以为所欲为时,万万没有料到会由此而引起众叛亲离,只做了 83 天的皇帝梦,在举国一片申讨声中,不得不取消帝制,恢复民国,弄得声败名裂,忧惧而死。

袁世凯死后,天下并不太平,因为他所培植的一批北洋军阀,分裂成直、皖、奉三系,都想继承他的衣钵。为了扩张他们的势力,割据争雄,不断地发生抢夺地盘战争,于是而有直、皖之战,直、奉之战,以及各系内部各派和其他各地方军阀之间的战争。战火弥漫全国,战胜者纵兵抢劫以鼓士气,战败者搜刮掳掠以发财泄愤,给中国人民造成无穷无尽的灾难。直到 1927 年,中国国民党与中国共产党联合北伐,即第一次国内革命战争,才结束了这个统治中国达 17 年之久的北洋军阀政府。

(二)北洋政府时期的经济概况

由于北洋政府统治者的腐朽无能,军阀的割据,战争的破坏,加上帝国主义的经济侵略,工商业者只能在夹缝中求得一点生存余地。1914~1918 年的世界大战期间,帝国主义列强忙于战争,才使我国工商业得到一个发展机会。但大战一结束,帝国主义卷土重来,大量的商品倾销,占领了中国市场,中国的工商业又处于岌岌可危的地步。所以这一时期经济的发展是很缓慢的。值得一提的

是以下几点：

1. 北洋政府采取了一些发展工商业的办法措施。清末的洋务运动，翻开了中国近代工业史的一页。中华民国成立，南京临时政府专设实业部，旨在指导和振兴工矿事业，建设中国。北洋政府把它分为农林、工商两部。1913年工商部制订了“公司注册暂行章程”18条，使工商业得向社会集资，增强企业实力。同年，两部合并为农商部，以著名实业家张謇为农商总长。他主张实业救国。早在1910年（清宣统二年），他已提出过棉铁政策，主张把发展棉花棉纱的生产，铁矿的开采与冶炼，满足国内棉铁的需要，抵制进口，减少资金外流，为实业救国的中心任务。但因与袁世凯政见不合而辞职，未能实现他发展实业的理想。其后农商部设置过“劝业委员会”“实业协进会”。在劝业委员会下附设过“商品陈列所”“工业试验所”“工商访问所”。各地方也设立具有商品展览和销售性质的陈列所，以宣传、指导和促进工商业的发展为宗旨。但由于整个北洋政府时期，战乱不断，政局动荡，没有安定的社会环境，工商业者不敢贸然投资于工矿企业。只有一些通商城市，如上海、天津、广州、汉口等，工商业比较繁荣，或者与外商合办。总之，是借洋人的荫庇而发展了一些近代工商业，充分表现了半殖民地的经济特征。

2. 官僚买办资本有所发展。在北洋政府时期，一批军阀在他们统治区内，滥增税捐，敲诈勒索，尽情搜刮；一些官僚政客在台上时，也利用职权，营私舞弊，贪污中饱。他们积聚了大量财富，除了在租界内购置房地产依托洋人保护，过着享乐腐化生活外，也投资于银行、工矿企业。如财政总长周学熙创办的华新纱厂、启新洋灰公司、耀华玻璃厂以及中国实业银行等企业。其中华新纱厂资本1000万元，官四商六。所谓“商”，其实不过是周学熙的亲属和亲信，他们并未出资而以商人名义出面经营。如以其弟周学辉任总理，亲信马萍出面申请营业执照。他可以撇开主管工商业的农商部而直接向财政部申请，无异于周学熙批准周学熙开办华新纱厂。

该厂所采办的机器、原材料,可以免纳厘金税,并取得在直隶、河南、山东三省内享有 30 年的专利权。当时舆论界指责“财政部与华新沆瀣一气,是官是商已不可辨”,是“摧残民业,独享厚利”;借官权以谋私利,等。^①其他一些官商合办企业类多如此。他们借官权以垄断取利,对经济管理与经济核算,反倒并不重视。但经营工矿企业,如果只有先进的工艺技术装备,而没有科学的管理制度,就不能保证企业的健康发展。从清末到北洋政府时期,继续经营或新创设的工矿企业,机器技术都是从西方引进的,如江南造船厂、清河制呢厂、龙烟铁矿等。但均因经营腐败、管理落后而年年亏折,有的停产或时开时停。有的靠政府财政拨款支持,有的靠借外债以维持。因此这一时期官僚资本企业虽有所发展,但就这些企业的会计核算和审计监督方面而言,除个别的外,多数进步不大。

二、北洋政府时期的财计制度

(一)设财政部主管全国财政

中国封建社会财政的主要来源是农业,对于与农业生产有关的人户,土地的增减变动,因其影响财政收入而包括在财政主管范围之内,并构成“上计”内容,因而主管财政的部门名称也与之相适应。如秦之治粟内史,汉之大司农,唐始称户部直至清末。这些主管财政的部门,反映封建社会财政制度的特点。民国成立,改称财政部,标志着财政收支全部以货币为对象,不再有漕粮的征收和仓储运输等事务,户口、土田等则划归内务部主管。所以“财政部”不单是名称的改变,而且反映了货币经济发展的内容和特点。

财政部设总长(部长)一人,管理会计、库币、赋税、公债、钱币、银行、官产事务,监督所辖各官署及府、县与公共之会计财产。并据此制订了会计法和统一的官厅会计制度,公有营业会计制度,开创

^①陈真:《中国近代工业史资料》第3册,第665~666页。

了中国会计的法制化和制度化的初基。1914年(民国三年)7月北洋政府‘修正财政部官制’第一条规定 财政部直隶于大总统,管辖会计、出纳、租税、公债、钱币、政府专卖、储金银行及其他一切财政,并监督地方公共财政。^① 同时在‘财政厅办事权限条例’中规定“各省财政厅长由大总统任命,直隶财政部,受财政部指挥。^② 财政厅是省财政机关,应受省长领导 财政总长是内阁成员,应对国务总理负责。把财政厅直隶财政部,财政部直隶于大总统,财务行政跨越国务院而受大总统的直接领导与控制,这是以内阁制为名,行总统制之实。严格地说是在共和政体内实行专制统治,为北洋军阀政府干预国家财政专断独行创下了一个极为恶劣的先例,也充分地暴露了袁世凯‘朕即天下’的野心。变国家财政为袁氏财政,是为他爬上皇帝宝座准备财政条件。

(二)预算决算制度

中国财政收支有正式的预算决算制度,始于清朝末年,但很不完善,也没有认真执行,不过是封建统治者作为财政民主的一种幌子。从这个角度来看北洋政府的预决算制度,有许多共同之处。但在某些内容和措施方面,也有一定的发展,并且具有一些特点:

1. 预决算的执行作了严格的规定。如 1913 年审计处拟订‘京外各机关办理概算决算逾期处分章程’规定,各地方机关应依限编送概算决算,如有特别情形不能按原定期限编送时,应将理由函请审计处核准,并按核准期限内办理。各机关每月的概算、决算和凭单收据以及收据不完全的,由审计处通知该机关长官,按不同情况,对会计或庶务的负责人进行惩戒处分,如规定:

(1) 超过二星期未造送,或收据有二成缺漏的,罚月俸十分之一;

(2) 超过三星期未造送,或收据有三成缺漏的,罚月俸五分之

^① 《中国会计史料选编》(后文引用时简称“会计史料”)Ⅳ,第 2847 页。

^② 李新等主编《中华民国史》第 2 编第 1 卷,第 430 页。

一；

(3)超过四星期未造送,或收据有四成缺漏的,罚月俸二分之一；

一；

(4)逾期过久及凭单收据有较大弊病的,由该管长官予以免职或降等处理。

2. 把预算决算法令订入会计法。北洋政府没有制定单行的预算法和决算法,而把它们体现在 1914 年 10 月公布的会计法内。其中有关预算方面的五条,有关决算方面的二条,十分简括地规定预算和决算的内容,主要有以下几点:

(1)岁入岁出总预算,分经常、临时两门,每门应分款分项,各官署的岁入岁出预算分为款、项、目三级;

(2)岁出预算设第一预备金和第二预备金,凡预算内经费不足时,可以动用第一预备金,发生预算外必需的费用,可以动用第二预备金。但未规定预备金设置在哪一级机关及其所占比例。

(3)总决算要经审计院审定后提交立法院,并须附送各官署所管的岁入决算报告书、岁出决算报告书、特别会计决算报告书和国债计算书。

此外,还拟订了预算和决算应用的书表格式。但当时决算并未实行。直到 1917 年(民国六年)4 月财政部拟定了“试办民国四年度决算办法”十六条,并附“各部各机关收支四柱简明表说明”。经过二年多的时间,才开始试办,证明推行决算的困难,反映北洋政府财政收支的混乱情况。

(三)公款保管制度

1. 统一的金库出纳制度。建立公款出纳保管制度,专门办理国家财政收支事项,也是货币经济的特点。虽然中国从明朝中期以后到清末,赋税已经征银,并专设银库储存保管,但实物赋税仍占较大比例,因而不能建立起统一的金库制度。中华民国南京临时政府成立后,就制订了“金库则例”,规定财政资金收支的具体办法。

北洋政府于 1912 年 12 月根据‘金库则例’，改定公布了‘金库出纳暂行章程’^①，规定由财政部委托中国银行代理金库，办理财政部主管的现金出纳保管事务；国债应另行记帐，不得与非国债的收支相混。收入款项由财政部库藏司根据会计司‘收款命令’，出具‘领收证’或‘批回函’送交中国银行，并由银行通知解款人到中国银行缴款，中国银行收款后应报告库藏司，该司即据以记帐。支出款项，由领款机关根据财政部“发款通知书”到库藏司领款，经该司核对无误，出具‘发款证书’交领款人到中国银行领取现金。每月终，中国银行应将经发款项及汇兑划拨等，分别国债与非国债，列表汇总报告库藏司查核。中国银行应置财政部委托的收支簿，分别国债与非国债登记收入簿和支出簿。这一库款收支程序是比较科学的，手续是比较严密的。

2. 公款经管人员的保证金制度。公款由代理金库集中收付，保证了公款的安全。至于分散在各机关出纳人员手中待解缴或准备支付的现金则另订制度。如 1914 年 6 月所制订的‘掌司公款人员征缴保证金条例’及其‘施行细则’，规定经管人员应缴保证金，凡是掌管官款的征收人员以及官款保管人员，每年金额在 10 万元以上的，按其本人薪俸额缴纳 3 个月的薪俸额；5 万元以上的缴纳 2 个月的薪俸额；5 万元以下的缴纳 1 个月的薪俸额。掌管官款的支应人员，每年金额在 15 万元以上的缴纳 2 个月的薪俸额；15 万元以下的缴纳 1 个月的薪俸额。这些保证金的现金或以票面计值的公债，均应由各该主管长官稽核，移存代理国库的银行保管，并设专帐登记，财政部对国库保管的保证金得随时进行检查等。这一制度，目的在于督促公款经管人员认真负责做好公款的收、付、保管工作，防止挪用盗窃行为。但保证金最高不过该出纳人员 3 个月的薪俸，而 10 万元以上是一个模糊的数字界限，50 万、100 万都包

^① “会计史料” I，第 136 页。

括在内,如果经管人员卷款潜逃,区区 3 月薪俸,根本不能保证公款不受损失。于此可见这种保证金制度,对公款的保证作用是不大的。

(四)审计监督制度

中华民国成立之初,各省实行地方自治,大多设有审计机构,如广东省的审核院,湖南省的会计审计院,云南省的会计检查院,陕西省的审计厅等。这些审计机构名称不统一,组织不完善,审计方法不科学,这也是草创时期不可避免的。但它标志着中国在结束封建专制政体后,要求政府财政民主的新潮流。1912 年(民国元年)9 月,北洋政府中央设‘审计处’,直隶国务院,同时改组各省的审计机构,统一名称为‘审计分处’。1914 年改审计处为‘审计院’,并制定公布‘审计法’,撤销各省的审计分处,审计监督权集中审计院。但是在军阀割据,各自为政的局面下,审计院的审计权力,根本无法贯彻到地方。如 1912 年 3 月财政部拟订会计法草案的呈文中指出当时征收机关林立,已经形成分裂割据之势,事权分散,更甚于清朝。中央政府文电交驰,催令解缴税款,没有一个照办的,财政状况陷入没有法律的境地。它反映了审计院对于地方违反财政纪律的情况,也无能为力。

三、北洋政府时期官厅会计的基本特点

1840 年以后,是中国从古代进入近代的历史时期。但从会计核算来看,无论公有营业会计或官厅会计,都原封不动地保存着古代封建管理体制,保持着旧式簿记的各种特点,如直式的上收下付以汉字书写的记帐方式,特别是没有完整的会计法令,没有统一的会计制度,根本不具备近代会计的条件。北洋政府时期,制订了会计法令和统一的会计制度,才把会计推向法制化、规范化和科学化的近代历史时期。

(一)会计法制的建立

中国会计法制,最早见于战国初魏国李悝的‘法经’中,其后秦、汉、唐、宋、明、清各朝的法律中,涉及官厅财物收、支、保管等,均对簿记、凭证的处理监督检查,作了不同程度的规定,但都是个别事件的规定,而且分散在有关律文中,不是专门的会计法。民国元年(1912年)制定的‘中华民国临时约法’第三章规定参议员有:议决临时政府预算决算;议决全国的税法币制及度量衡的准则;议决公债的募集及国库有负担的契约等职权。这些规定都关系到会计法制的问题。北洋政府于1914年3月修改的‘约法’,专设会计一章,这是中国第一次把会计列入根本大法(在宪法未正式颁布前,约法具有宪法性质)。摘引几条如下:

第五十一条 国家岁入岁出,每年度依立法院议决之预算案行之。

第五十二条 因特别事件,得于预算内规定年限设继续费。

第五十三条 为备预算之不足或于预算以外之支出,得于预算内设预备费。

第五十四条 下列各款之支出,非经大总统同意,不得废除或裁减之:(一)法律上属于国家之义务者;(二)法律之规定所必需者;(三)履行条约所必需者;(四)陆海军编制所必需者。

第五十五条 为国际战争或勘定内乱,及其他非常事变,不能召集立法院时,大总统经参议院之同意,得为紧急财政处分。但须于次期立法院开会之始,请求追认。

第五十六条 预算不成立时,执行前年度预算。会计年度既开始,预算尚未议定时亦同。

第五十七条 国家岁入岁出之预算,每年经审计院审定后,由大总统提出报告于立法院,请求承诺。^①

在以上这些条文中,规定国家的岁入岁出都要以经立法院议决的预算为依据,体现了以法治计的精神。问题是这部约法,是在袁世凯直接控制与授意下修改的,是为袁世凯称帝,实行专制统治服务的,‘会计’一章也不例外。第五十五条所谓‘勘定内乱、非常事变’,已经预示谁要反对他,就可以非常事变、勘定内乱的需要,

^① 蔡东藩等:《民国通俗演义》第2册,第327~328页。

得为“紧急财政处分”，而且有约法为依据。所以袁世凯一死，他的继承人段祺瑞仍想竭力维护这部约法而遭到全国反对。孙中山、黄兴等通电坚决反对新约法（当时以民国元年制订的约法为旧约法，袁世凯修改的为新约法）在上海自行集会的国会议员 299 人通电指责该约法为袁氏“私造之约法”；甚至连袁世凯亲信北洋集团将军冯国璋、赵倜也主张恢复旧约法等等。所有这些，也反映了会计并不是单纯的技术工作。不过把它列入约法，在中国会计发展上毕竟是具有重大历史意义的。

1. 第一部会计法的内容和特点。早在 1912 年 3 月财政部已拟定了会计法草案，共分 9 章 36 条。内容比较详细，对每一条文都作了具体的说明。经过修改后为 9 章 37 条，内容大大地简括了。由大总统于 1914 年 3 月作为会计条例公布，并送参议院议决，完成立法程序后称会计法，于 1914 年 10 月公布施行。这是中国历史上第一部会计法。

(1) 会计法的内容。第一部会计法的产生，是中国会计史上一件大事，录其原文如下：

《会 计 法》

第一章 总则

第一条 政府会计年度，以每年七月一日开始，次年六月三十日终止。

第二条 每年岁入岁出之出纳事务，其整理完结之期，不得逾次年度十二月三十一日。

第三条 国家之租税及其他收入为岁入，一切经费为岁出，岁入岁出均应编入总预算。

第四条 各年度岁出定额，不得移充他年度之经费。

第五条 各官署除法令有特别规定外，不得另有储金。

第二章 预算

第六条 岁入岁出总预算，应于上年度提交立法院，除因必不可免之经费及本于法律或契约所必需之经费，致生不足外，不得提出追加预算。

第七条 岁入岁出总预算，分经常、临时两门，每门须分款分项。

总预算于提出立法院时,附送参照书类如左^①

一、各官署所管岁入预算书,区分为款、项、目;

二、各官署所管岁出预算书,区分为款、项、目;

三、前会计年度之岁入岁出现计书,但以能于上年六月三十日截止者为限。

第八条 预算中应设下列预备金:

第一预备金;

第二预备金。

预算内所生不足之数,系必不可免者,以第一预备金充之。遇有预算外必需之费用,以第二预备金充之。

第九条 支用预备金,须于次年立法院开会时,求其承认。

第十条 政府于岁计必要时,得发行短期国库证券。短期国库证券发行之程序,以教令定之。

第三章 收入

第十一条 国家之租税及其他收入,依法令之规定征收或收纳之。

无法令上确定之该管官吏资格者,不得征收国家之租税或收纳其他之收入。

第十二条 各年度岁计有剩余时,应将剩余之款转入次年度。出纳完结年度之收入及其他预算外一切收入,均编入现年度岁入。

第十三条 因误付、透付及依法令预付、估付、垫付所缴还之款,在出纳期完结以前,仍归入原经费定额内,在出纳期完结后,编入现年度岁入。

第十四条 各官署所管一切岁入,统由国库收入之。

第四章 支出

第十五条 每会计年度内,政府应支一切经费定额,以该年度岁入充之。

第十六条 各官署长官不得于预算所定用途外使用定额,或将定额彼此移用。但各官署因特别情事,有流用各项定额之必要时,应声叙事由,呈大总统核办,经大总统认为必要准其流用者,不在此限。

各官署所管一切岁入,不得于未交国库以前,先行使用,但法令有特别规定者,不在此限。

第十七条 预算定额之使用,由财政部对于国库发支付书。财政部依法令之规定,得委任相当之官署发支付书。

第十八条 支付书违背法令者,国库不得支付。

^①“如左”,因档案史料原文为直排,自右向左本书横排应为“如下”。以后引文中,有“如左”“左列”等字样,均应作“如下”“下列”解。

第十九条 财政部及其所委任之官署,非对于国家之正当债权人,或其代理人,不得发支付饬书。

第二十条 下列各款经费,由财政部委任主务官署及政府指定之银行发给现款时,得发预付之支付饬书:

- 一、国债之本利;
- 二、军队、军舰或官有轮船经费;
- 三、在外各公署之经费;
- 四、前款以外,凡在外国支付之经费;
- 五、交通不便地方及未设立国库地方所支付之经费;
- 六、各官署常用杂款,每年不满五千元之经费;
- 七、无确定地点之办公处所需之经费;
- 八、各官署直接自办工程上之经费,但一主务官以付一万元为限。

第二十一条 凡经费定额为预算内许其展至次年度使用者,及一年度内应完竣之工程制造因变故迟延,在该年度内不能支讫者,均得转入次年度使用。

第二十二条 工程制造及其他事业,必须数年竣工定有继续费之总额者,每年度支出剩余之数,得递次展用至完工年度为止。

第二十三条 各官署所管一切岁出,统由国库支付之。

第五章 决算

第二十四条 总决算先经审计院审定后,提交立法院。其分门及款项之次序与总预算同,并须开具下列各事项之计算:

岁入部:

- 岁入预算额;
- 查定岁入额;
- 已收讫岁入额;
- 岁入亏短额;
- 未收讫岁入额。

岁出部:

- 岁出预算额;
- 预算决定后增加岁出额;
- 支付饬书已发之岁出额;
- 转入次年度岁出额;
- 岁出剩余额。

第二十五条 总决算提出立法院时,附送审计院之审计报告书,并下列书类:

- 一、各官署所管岁入决算报告书；
- 二、各官署主管岁出决算报告书；
- 三、各官署主管特别会计决算报告书；
- 四、国债计算书。

第六章 期满免除

第二十六条 凡应纳于政府之款，经过本年度后五年以内，不经政府通知令其完纳者，得免完纳之义务。但以特别法令规定期满免除之期限者，不在此限。

第二十七条 政府应发之款，经过本年度后五年以内，未经债权人请领支付书，或已领支付书，未经请发现款者，免除给发之义务，但以特别法令规定期满免除之期限者，不在此限。

第七章 工程及买卖贷借

第二十八条 凡政府之工程及财产物品之买卖贷借，除法令别有规定者外，均应公告，招人投标。但下列事项不在此限：

- 一、购买及租借物品，系一家专有，或一公司专卖者；
- 二、政府于工程及财产物品之买卖贷借时，应守秘密者；
- 三、凡工程及购买租借财产物品，在非常紧急时，不及用招标方法者；
- 四、特种之物质，或特别之需用，须经由生产地、制造地或生产人、制造人直接购买者；
- 五、非特别技术家不能制造之物品及器械；
- 六、购买租借土地房屋，限于一定之位置或构造者；
- 七、订立工程及购买租借财产物品之合同，其价格不满一千元者；
- 八、出售官有财产物品，其价格不满五百元者；
- 九、购买军车、军马；
- 十、试验所需之工作制造及物品；
- 十一、直接买卖政府设立之工农业场、罪犯习艺所，或公立慈善团体生产及制造物品。

第二十九条 凡政府之工程制造及购买财产物品，不得预付价金，但军舰、军械及其他特别情况者，不在此限。

第八章 出纳官吏

第三十条 出纳官吏，掌现款及物品之出纳，对于现款及物品，应负一切责任，受审计院之审查。

第三十一条 出纳官吏如遇水、火、盗、难及其他意外事故，致所保管现款物品有遗失毁损时，非以必不可免之事实证明于审计院，得有解除责任之允许者，不得免其责

任。

第三十二条 出纳现款官吏不得兼任支付笏书之职务。

第三十三条 出纳官吏于其所掌收支事务有关系之工作物品,不得包办。

第九章 附则

第三十四条 凡特别事项不能依据本法者,得设立特别会计。特别会计别以法律定之。

第三十五条 政府得指定银行,命其管理金库出纳事务。

第三十六条 本法施行细则以教令定之。

第三十七条 本法自公布日施行。

2. 会计法的特点。总的说来,这部会计法的内容,是不够完善的,但无疑应当肯定它是中国会计法制化的开端。从会计法的内容来看,也具有一些特点:

(1) 会计年度的确定。中国古代的年终上计,也具有分清年度的意义,但那不过习惯地以农历年终为办理决算的标准,还没有形成“会计年度”这个概念。近代才有政府财政收支按年编制预算而规定预算年度,随之而产生会计年度。划分会计年度有两个主要标准:一是以每年的1月1日至12月31日为一个会计年度,称为自然年度或历年制;二是以审查国家预算的议会开会期为预算年度的开始,例如美国每年7月国会开会审议预算,因此以每年7月1日至次年6月30日为财政年度,即会计年度。北洋政府的会计法中,也规定以7月1日到次年6月30日为会计年度,可能是参照美国制度。但当时的“约法”规定预算案由立法院议决。而立法院何时开会并无规定。这个会计年度就不切实际。因此到1915年公布修正会计法时,改为历年制。

(2) 各官厅除了法令另有规定者外,不得另有储金。所谓“另有储金”类似现代的私设小金库。民国以前各朝的封建官吏,常以浮收收支和在正赋外加收钱粮折耗、火耗等办法取得的资财称为“羡余”,用以进贡皇帝和贿赂上级,但更多的是饱入各级地方官的私囊。这种羡余,没有定额,不入国家府库,流弊很大。所谓“三年

清知府,十万雪花银”,一个不贪污、不舞弊的清廉知府,当他卸任时,应该是两袖清风,可是也能积得十万两银子,其来源主要也是这种不属贪污舞弊行为的非法所得。清朝雍正时,虽曾规定州、县须将羨余上缴布政司使,但没有监督措施,而且折耗之弊不除,库外羨余也无法彻底消除。北洋政府设立统一的金库管理财政收支,而在会计法中明定不得另有储金,作为会计监督的内容,虽未必完全执行,但作为一条立法内容,是具有一定的进步意义的。

(3) 把财政收支划分经常与临时两门。两门财政收支,虽非截然分开,但基本上使国家经常费支出,有经常收入得到保证,以利政务的正常进行。临时门的支出,则斟酌国家财力的可能性来确定,如财产的购置、国有营业的投资或增资、偿还国内外借款和公债等。临时门的收入,要考虑增加人民负担以及挖掘财源的可能性,如举借国内外借款或发行公债、变卖公有财产、收回国有营业的资本等。划分财政资金为经常门与临时门,进行会计核算与监督,在中国官厅会计上也是首创的。

(4) 收支的严格划分。收支严格划分,杜绝自收自支,是实现预算的重要条件。因此会计法中规定收入全部缴纳国库,支出另按预算从国库拨付,不得将所管一切收入,于未缴库前先行使用;收回过去年度的支出,作为当年度的岁入 年度岁计之剩余转入次年度。

(5) 工程建设及物品买卖,除规定特殊情况外,均应采用招标方式,并不得预付定金,这对于防范经手人员弄虚作假、贪污舞弊行为是有一定作用的。

不过由于北洋政府没有制订单独的预算法和决算法,而把它们包括在会计法内,这是不很合理的。至于‘收入’和‘支出’两章,从内容来看,重点是放在国库公款的出纳方面,而且专设‘出纳官

吏”一章,突出经手金钱财物的出纳官吏应负的责任,表明他与一般官吏要绝对服从领导和上级主管不同。目的是保证出纳官吏,在执行出纳任务时,只依会计法办事,而不受上级主管和单位领导的指使与牵制。可见这部会计法侧重会计监督。有关会计核算方面的会计凭证的处理,会计科目的分类,会计报表的编制,以及会计事务处理手续和应遵循的原则,反而被忽视或不甚具体,这当然是第一次制订会计法,缺乏经验,以及没有可供参考的资料所不可避免的。但最主要的原因,则是由于这部会计法,不是按财政部批准的“会计司分科办法”中所规定的会计司办理“会计法规之提案修正事务”,^①而是由该部的司计处主管后调库藏司司长的钱应清氏拟订,较多地从财政部本身业务出发,把立足点放在预算、决算、公款收支等财务行政方面,忽视会计法的特点和要求,喧宾夺主,变成类似综合性的财务法规,这不能不是这部会计法的最大缺点。

会计法公布实施不满一年,到 1915 年 9 月,大总统公布了修正案,除了把会计年度改为历年制(每年 1 月 1 日至 12 月 31 日),以及有关岁入岁出的整理完结期,相应地从次年 12 月 31 日提前到 6 月 30 日等外,其中最重要的是第二十四条的“总决算先由审计院审定后,提交立法院”,修改为“由大总统提交立法院”第二十五条的“总决算提出立法院时,附送审计院之审计报告”,修改为“总决算提出立法院时,由大总统提出报告书”。这一修改,把会计法变成大总统可以左右国家财政决算的工具。由此扩大总统权力,剥夺财政上仅有一点的民主,为三个月后,即 1916 年元旦,袁世凯建立洪宪帝国,实现专制统治的一个重要步骤。

2. 财政部的本部会计规则。北洋政府财政部的会计司主管全

^① “会计史料”^W,第 2869 页。

国会会计事务，本部的会计事务则由总务厅的司会科或司计处办理。由于当时还未制定统一的普通官厅会计制度，因而 1912 年 12 月财政部总务厅司会科制订了“本部会计规则”¹⁵条，作为办理经费收支事项的依据，其特点是：

(1) 预决算的规定。司会科于年度开始前编制总预算，年终编制总决算（财政部本部的预决算，不能称总预算和总决算，概念不恰当），经财政总长、次长核定后，发交会计司汇总送国务院。

(2) 经费支付的规定。经常费按核定总预算数分月支，临时费，以不超过预算额为准，可以自由支配，如遇预算外的临时支出，须呈总长特别批准，方可支付。

(3) 支付限额的规定。对本部的物品购置、工程建设以及其他各种支出，在 50 元以下，由司会科直接支付现金；50 元以上开给银行支票，呈请次长盖印。

(4) 关于稽核的规定。购置物品和建筑修缮工程，应由庶务科估价开单送司会科稽核，如超出预算定额，应呈请总长核定。对购置物品和建筑修缮工程，由司会科检查验收。

(5) 职员俸给、雇员薪水等必须到司会科亲自领取，除特别事故经批准者外，不得由他人代领。

其他各部门也相继制订了有关会计规则，如 1913 年 11 月内务部公布“本部会计科办事规则”¹⁷条，1914 年 2 月农商部公布“本部会计暂行规则”¹⁸条，内容基本相同，主要规定预算、决算的编制、经费的收支、稽核制度的实施、簿记组织等。这些规定为后来普通官厅用簿记的拟订和实施创造了条件。

(二) 不同货币计量单位的记帐方法

中华民国成立以后，废除了封建时代的漕粮制度，从此财政收支全部按货币计算。但当时货币的种类繁多，计量单位不同，如银