

【上 篇】

中 华 民 国 的 审 计



概 述

本篇主要记述 1912年至 1949年中华民国北京政府和南京政府时期的审计发展历程。鉴于孙中山南方革命政府的重要历史地位，对这一时期的审计也作了介绍。

1840年鸦片战争后，在帝国主义侵略和压迫下，中国从一个独立的封建国家逐步沦为半殖民地半封建国家。随着资本主义思想的传播和民族资本主义的逐步发展，民族资产阶级成长起来。清末戊戌变法失败后，民族资产阶级要求改变旧的生产关系，反对封建专制，建立民主政治，发展资本主义的主张已形成时代潮流，资产阶级民主革命运动日炽。清政府为维护其统治，抵制革命，宣布预备立宪。预备立宪中建立审计机关的设计蓝图，随着清王朝的灭亡成了一纸空文，但为中国近代审计制度提供了参照模式。

辛亥革命爆发后，独立的各省在南京成立中华民国临时政府，1912年 1月 1日，中华民国正式成立。南京临时政府制定的《中华民国临时约法》规定实行国家预决算制度，为建立审计监督制度奠定了基础。从辛亥革命开始，部分独立省份设置审计机关，开展了审计工作。北京政府初期设立了临时审计机关——审计处，隶属于国务总理，后根据《中华民国约法》改为审计院，隶属于大总统。1914年中国近代第一部审计法颁布，确立了审计监督的法律地位。北京政府时期的审计活动以财政支出为重点，主要审计政府各机关凭证单据、支出计算

书、军费支出、盐务收支和外债。

张勋复辟失败后，北京政府拒绝恢复国会和临时约法。孙中山南下广州，建立了护法军政府，后设立陆海军大元帅大本营，就任大元帅。孙中山逝世后，1925年7月广州国民政府正式成立。为强化战时对财政和各级官员的监督，巩固革命政权，推行审计制度，实行监审合一的监督机制，审计职权由监察院行使。大元帅大本营曾设立审计局，后改为审计处。广州国民政府公布的《审计法》，体现了孙中山的民主思想，与北京政府的《审计法》相比有较大进步。审计机关前期主要开展事前审计，重点审查各单位经费预算，后期把事前审计与事后审计结合起来，对各单位预算、月计算、年度决算进行审计。对离任官员财务责任进行审计，查办经济案件，也是这一时期审计活动的一个特点。

南京国民政府于1927年9月正式建立，设置审计院，直属于国民政府，与各部会并列。“军政时期”结束转入“训政时期”后，正式确立行政、立法、司法、考试、监察五院制的政权架构，审计院改组为监察院审计部，审计职权由监察院掌理。审计部在部分省、市政府所在地设有审计处，在铁路等公营机关设有审计办事处。1928年南京国民政府公布审计法，并制定了施行细则。南京国民政府审计院时期以事前审计与事后审计为主，审计部时期产生了新的监督职能——稽察。审计院成立初期对预算执行的监督，主要是审核各个机关、单位支出预算，核签支付命令，以后逐步开展了对国家年度总预算执行中支出预算的审核。这一时期，军费在财政支出中占有较大比重，审计机关十分重视对军务费的审计，监督建设工程项目也是重要内容。审计机关还通过稽察工作加大了监督力度。抗日

战争爆发后，国民政府迁驻重庆，1938年修订了《审计法》，扩大了审计的职责范围，调整了审计的方式方法。为适应抗日战争形势下审计监督的特殊需要，审计部增设了审计处和审计办事处。在继续进行预算执行审计和计算、决算审核基础上，审计机关强化了对国库、银行等重点单位和建设事业专款等重点资金的审计。抗日战争胜利后，1946年国民政府迁回南京。1947年公布的宪法，确定监察院是国家最高监察机关，行使同意、弹劾、纠举及审计权，改审计部部长为审计长，由总统提名，经立法院同意任命。此间，审计部建制未作大的调整，人员编制一度明显增加，后随着国民党政权日渐衰落，人员不断减少。预算执行审计、决算审计、军费审计、银行审计、稽察仍然是审计活动的主要内容，还突出运用了巡回审计这一方式。

民国时期，内部审计和会计师审计制度逐步建立。一些政府机关、军队、公营企事业单位、民营企业、银行以及社团组织设立了内部审计机构，开展了内部审计活动。随着资本主义工商业的发展，诞生了会计师审计制度，会计师队伍不断扩大，会计师事务所大量增加，会计师组织在一些地方纷纷建立，并在1933年成立了会计师的全国性组织——中国会计师协会。

中华民国时期的政府审计与中国古代审计最大的不同在于吸取了资本主义国家审计制度的先进做法和经验，是资产阶级民主思想在国家政权中的具体体现。这一历史时期的审计制度具有以下特点：

首先，审计机关具有较高的法律地位和较强的独立性。1912年公布的《中华民国临时约法》确定对财政实行监督的制

度。1914 年《中华民国约法》、 1923 年《中华民国宪法》、 1929 年《训政时期国民政府施政纲领草案》、 1931 年《中华民国训政时期约法》、 1936 年《中华民国宪法草案》、 1947 年《中华民国宪法》等宪法和法律，都明确规定了审计的法律地位和审计机关的职责。经过立法程序，先后公布了四部《审计法》，奠定了依法审计的基础，使审计工作走向法制化轨道。从体制上看，虽然由于这一时期的政权结构不断变化，审计机关的具体设置也不断变更，但在大部分时间内，审计机关还是具有较为明显的独立性。北京政府时期，先后有两个审计机构，初期的审计处作为临时审计机构，隶属于国务总理；审计院正式成立时，成为与中央其他机关并列的机构，直隶于大总统。广州国民政府时期，在行政体系之外设置监察院，集监察、审计职能于一身，确立了监审合一体制。南京国民政府时期，初期曾独立设置与政府各部会、监察、司法、考试等机关并列的审计院，后又建立监察院审计部，继续实行监审合一体制，审计与监察分工明确又相对独立、相互协调，相互补充的审计模式得到进一步发展。审计机关独立于财政管理机关和政府行政系统之外，处于监督财政的独立地位。监审合一体制是在孙中山五权政治思想指导下形成的。孙中山学习西方又不照搬西方，反对中国的封建制度，又对中国古代的考试、监察制度予以批判地继承，结合中国情况创立了五权政治思想。中华民国的监审合一体制，继承了我国古代尤其是明清两代审计监察制度的精华，同时体现了近代民主监督的思想。在监审合一体制下，监察有了专业化的手段，审计成果通过对官员的惩戒发挥作用。

其次，审计的职能、方式方法适应了不同历史时期客观形

势的需要。这一时期，我国处于半殖民地半封建社会，战争不断，财政紊乱，帝国主义列强加快经济侵略，民国政府背负大量外债。为维系政权，保证政府正常运转，必须大力整顿财政秩序，加强监督，因此监督财政收支一直是这一时期审计机关的主要审计活动。事前审计、事后审计、稽察、就地、巡回审计等方式方法的产生和运用都体现了加强财政管理监督的要求。民国初年，北京政府审计处为监督善后借款的使用，开始注重事前审计。审计院成立后主要采取事后监督，但在工程购置及国债审计中仍采用事前审计。南京国民政府审计院既监督预算，也审核决算，事前审计与事后审计相结合。但由于国民政府忙于内战，中央收支地方收支未能划清，军政费用难以确定，以致国家预算无法编制，事前审计工作未能真正实行。审计院改组为审计部后，国家开始编制总预算，审计部开始推行事前审计，形成事前审计、事后审计和稽察并列并有机结合的审计方式。稽察职权是为配合监察院行使弹劾权，查处财政上违反法令和财务人员未尽其应有职责的行为而出现的。在稽察事务中，稽察人员可能随时被派赴中央及地方各机关行使稽察权，这样就打破了事前审计和事后审计的界限。抗日战争时期，由于许多企事业单位和国家机关分散在各地，难以开展就地审计，所以实行了巡回审计制度。抗战胜利后，政府由于接受敌伪资产，审计业务急剧增加，巡回审计制度继续实行。

第三，注重审计结果的公开。北京政府时期，外债审计结果、公债审计的过程以及审计法规表格，一律在政府公报上刊登。南方革命政府时期，审计机关每月要在政府公报和广州市各报纸上，公布各部门收支数目和审计结果。南京政府时期，实行审计机关定期编印审计公报制度，向社会公开发行。公报

刊登政府有关审计工作的决定、法律法令，公布重要的审计业务文书，披露审计项目的具体案情，介绍审计工作成果，甚至审计机关内部例会会议记录也予以公开。审计公报制度，增强了审计机关工作的透明度。

第四，注重审计官员的职业化建设。在审计官员的选拔方面提出了严格的任职资格条件，并将其纳入法律文件。北京政府时期，《审计院编制法》明确规定了审计官、协审官的任职资格。北京政府审计处初建时，留学归国人数达到全处人员的三分之一。南京国民政府时期，1928年《审计院组织法》规定了审计、协审的任职条件。1929年《审计部组织法》对审计、协审、稽察的任职资格做出了比审计院时期更加严格的规定。1946年时，审计部全体人员中具有大学文化水平的占百分之五十。审计机关的编制法、组织法还为审计官员履行职务提供了法律保障。北京政府和南京政府时期都规定，审计官员除受到刑事处罚被剥夺公民权，或者受到行政惩戒处分的以外，不能被要求辞职或减少薪俸。为保证审计官员的廉洁公正，北京政府还专门制定了《审计官惩戒法》。

中华民国时期的政府审计，对于监督政府财政收支发挥了一定的积极作用。在财政极端困难的情况下，通过审计监督增加了政府财政收支的透明度，有利于增收节支和维持最基本的财政开支。特别是南方革命政府和抗日战争时期，审计工作为保证革命经费和大后方抗战经费的合理、有效使用，发挥了积极作用。通过审计还揭露了一些政府官员在财政、经济活动中的不法不忠行为，一些贪污舞弊和渎职犯罪案件受到查处。

在阶级社会中，审计是统治阶级治理国家的工具，政府审计机关是国家机器的组成部分，中华民国时期也不例外。尽管

民国时期的审计制度比较健全，审计法规比较完备，但由于长期战乱，政府腐败，许多制度规定并未付诸实践。北京政府时期军阀专制，南京政府吏治腐败，这些规定实际上名存实亡。南京政府后期，民生凋敝，财政混乱，长期操纵经济命脉的国家金融机构及消耗巨额经费的军事等部门拒绝审计监督，致使审计未能发挥应有的作用。这从一个侧面反映了南京政府日益腐败没落行将覆亡的历史趋势。从 1947 年新宪法公布到 1949 年，不到三年时间，南京政府土崩瓦解，结束了在大陆的统治。

【第一章】

北京政府时期的审计



1912年1月1日中华民国临时政府成立，孙中山在南京就任临时大总统。当年2月，临时参议院根据孙中山的提议，选举袁世凯为临时大总统。3月，临时参议院制定并通过《中华民国临时约法》，袁世凯在北京正式就职。4月，中华民国中央政府迁至北京，在北京执行政务至1928年6月，史称北京政府。

北京政府时期，列强不断扩大在中国的政治、经济特权，企图继续左右中国政局的变化。1914年，北京政府制定了为袁世凯独裁铺平道路的新约法——《中华民国约法》，废止了《中华民国临时约法》和实行不久的责任内阁制，总统制也相继废除。1916年袁世凯公然复辟称帝。同年4月，孙中山从日本回国领导了讨袁护国战争。北洋各派系打着民国旗号，争夺最高权力，国家陷入战乱局面。革命党人在孙中山领导下，从1917年开始，在南方树帜与北京政府抗衡。1919年“五·四”运动后，反帝反封建军阀的斗争进入高潮，北京政府屡现政治危机，执政者频繁更迭，最终被南京国民政府所取代。

北京政府初期，为巩固政权，发展经济，扭转财政紊乱、窘迫的状况，相继颁行了多项发展经济的法令，民族工业得到了发展。尤其在第一次世界大战期间，中国民族工商业发展较快。在财政方面，采取西方国家的先进做法，编制会计年度预算、决算，加强对财政的监管力度，实行立法、行政、审计监督制度；划分中央税和地方税，明确税权，增开税种，扩大财源；整顿币制，统一全国货币，颁行《国币条例》，进而统一国库；整顿财政，压缩军费、行政费，厉行节约。这些措施，体现了临时约法的民主共和精神，但不符合袁世凯养军以自重的本意，也不符合列强资本输出、控制殖民地、垄断国际市场

的意图。多种矛盾交错，迫使北京政府连年发行公债，并且大额举借外债。到了后期，中央财政陷入崩溃境地，连支付官员工资的经费都难以为继。

清朝在预备立宪时曾引进了西方先进的审计制度，但随着清王朝的灭亡而成为空文。辛亥革命开始，部分独立省份就设置了审计机关，并开展了审计工作。辛亥革命及其创立的中华民国把近代审计制度付诸实施，成为中国审计发展史的一个转折点。北京政府时期，在民主共和思想的推动下，中国的近代审计得到了初步发展。

第一节 中华民国审计机构的建立

民国初年，在设立审计机构的独立省份中，最早是湖南设立会计检查院，后来，广东设立核计院，湖北、江西设立审计厅，云南设立会计检查厅，吉林、贵州则设立审计科。北京政府成立后，中央政府设立审计处，并在各省设立审计分处，统一了各省审计机关。1914年6月，《审计院编制法》颁布，将审计处改为审计院。

一、国务院设立审计处

北京政府成立后，财政极度困难，不得不举借内债、外债。北京政府国务院一成立，即着手对外借款谈判。列强银行团对借款提出一系列苛刻条件，其中极为重要的两点是：在中国盐款作抵押的同时，中国盐务同海关一样要由洋人掌管；要求中国成立一个有洋人参与并有实权的审计机关，由洋人监

督中国借款使用情况。这种条件，遭到资产阶级革命派和各阶层人民的反对。时任国务总理的唐绍仪和财政总长熊希龄不愿、也不敢签订这样的借款合同，几次中断谈判，试图采取迂回策略，避开银行团，向西方小银行借款，但遭到列强的阻挠。

在谈判中，袁世凯于 1912 年 5 月 9 日向国务院施加压力，令国务院尽快编制出审计院法，呈大总统、交参议院议决，成立审计院。当时参议院多数议员是同盟会会员和共和党人，他们反对大借款。袁氏深知，当时即使制定出审计院法，由于参议院的反对，审计院也难成立，于是决定设立临时审计机构。根据《中华民国临时约法》第 4 章第 34 条的规定，大总统有任命文武职员的权力，除国务员（指国务总理及各部总长）、驻外大使公使外，不必经参议院同意；根据《国务院官制修正草案》第 8 条规定，凡大总统令涉及的部，由该部的总长副署。审计处为临时机构，又以整顿财政为目的，只需财政总长副署即可。9 月 25 日，袁世凯任命赵秉钧为国务总理，同天发出大总统令，由赵秉钧、周学熙副署，设立审计处，任命王璟芳为审计处代理总办，并登发《政府公报》，向外宣告中国政府审计机关正式成立。

10 月 22 日，北京政府批准施行《审计处暂行章程》。该章程规定，在审计院法未公布以前，暂设审计处，隶属国务总理。审计处内设 5 股 17 课，以中央各部数量、业务繁简程度作为设课的依据。审计处设总办 1 人，为审计处最高行政首长，由大总统任命。审计处人员由股主任、课长、助理、庶务员、书记员及速记员组成。章程中称专业技术人员为办事员，在正式任命中称为审计员。审计处共设审计员 25 人。各股主

任和课长由审计员中选任。审计员由总办提名，国务总理审定，大总统任命并刊登政府公报。

审计处总的职责是“掌理全国会计监督事务”。审计处初建时为 59 人，下设五个股。第一股是综合部门，负责秘书、议事、编纂、收发、会计、庶务。其余 4 股为审计业务股，第二股负责审计陆军部、海军部；第三股负责审计外交部、内务部、财政部；第四股负责审计教育部、司法部、交通部、农林部、工商部；第五股负责审计全国岁入岁出、地方行政官署、国债及官有财产。后增设审查决算委员会和簿记讲习所两个兼职机构；1913 年 5 月又增设外债室，设华、洋室长各 1 人，洋室长由审计处聘任。外债室的职责是监督中国外债支出使用情况。凡使用外债的项目，必须经外债室审查、签字，否则银行拒付。随着机构增加，审计处人员渐增，经过 1913 年 7 月和 1914 年 3 月两次机构调整，审计处实际人数为 99 人。

审计处绝大部分专业技术骨干是来自中央财政部的专家。第一任总办陈锦涛（未上任），为前清商科进士，留学日本，曾任南京临时政府首任财政总长；第二任总办王璟芳，留学日本，为前清商科举人，曾任北京政府财政部筹备处会办；第三任总办章宗元，曾任北京政府财政次长。审计处初建时选任的人员中，留学归国的有 19 人。

1913 年 1 月 9 日，北京政府《划一现行中央直辖特别行政官厅组织令》规定：凡从前各省自行设立的行政机构，名称与该令抵触的应立即改正或裁撤。该令引起了各省强烈反响，湖北等省反对裁撤已设立的审计机关，其他一些省份还要求设立审计机关。审计处为推动各省审计机关尽早建立，起草了给国务总理转呈大总统的报告，提出各省审计机关名称按中央直辖

部门名称命名，省为审计分处，原任长官转任为分处处长等意见。2月19日，北京政府任命了已成立审计机关的湖北、吉林、云南、贵州、广东、江西、湖南等7省审计分处处长，同时任命了新设的福建省审计分处处长。到1914年3月，全国除西藏、青海、内外蒙古等特别区外，在22个省均设立了审计分处。

根据审计处制定的《审计分处暂行章程》，审计分处直接隶属于审计处，不受地方官署的领导，“掌理全省会计监督事务”。审计分处的文件、报告直接呈报审计处，由审计处报送国务总理，转呈大总统。初建时，审计分处人员规模一般在30人左右。审计分处处长由省最高行政长官保举，审计处呈报国务总理，由大总统任命。当时选任的审计分处处长多属专家型。

二、依《中华民国约法》成立审计院

审计处的设立、职能及其隶属关系等均未经参议院讨论和议决，引起议员的不满。参议院于1912年10月、11月连续开会，向政府提出“咨催案”，要求尽快编制审计院官制，设立审计院。1913年大借款签约，北京政府认为“咨催案”无关紧要，未予采纳。1914年3月北京政府召开“约法会议”，4月29日通过《中华民国约法》（以下简称《约法》），5月1日正式公布。《约法》规定国家政体由责任内阁制改为总统负责制，袁世凯独揽了最高行政权。同时，《约法》废除国会，设立参议院和立法院。参议院为总统的咨询机构，立法院一直未成立，其职权由参议院代行，袁世凯又独揽了最高立法权。这为袁世凯通过“正当”的立法过程控制审计监督权铺平了道路。