

# 民国时期的审计学研究刍议

吴汉全

(南京审计学院 政治与行政学院, 江苏 南京 210029)

**摘要:**民国时期的学者对审计概念的内涵、审计目的、会计师审计结果的效用性等一系列问题都作了较为充分的探讨和研究,初步形成了审计学理论体系。民国时期的审计学研究虽然还处于初步阶段,但审计学作为一门学科在中国已经正式建立起来。审计学在民国时期得以建立的原因,除了社会经济生活的需要、先进的学术观点的引进、学术人才队伍的具备、学术资料的积累等以外,还有两个更重要原因——一是会计学作为一门学科的独立发展,二是民国时期审计制度的建立。

**关键词:**审计学;中国审计学史;会计学;中国现代学术;民国时期

**中图分类号:**F239.0 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-8750(2010)02-0024-08 **收稿日期:**2010-03-01

**作者简介:**吴汉全(1964—),江苏大丰人,南京审计学院政治与行政学院院长,教授,硕士生导师,博士,主要研究方向为马克思主义理论。

审计学作为一门独立的学科,有其产生和发展的历史,值得予以重视和研究。就西方学术演变的历程来看,审计学是随着社会管理的需要从会计学学科中派生出来的一门学科,主要用于检查、审核账簿有无错误及舞弊并予以证明,担负着检查、监督各项经济工作的职能,发挥着社会经济管理的重要作用。就中国的情形而言,审计学是在清末民初从西方引进过来的,并随着当时中国社会经济管理活动的加强而产生和发展起来。虽然,审计学在当时的中国还不够完善,但其理论与方法被逐步地应用于中国社会实际,在客观上对推动社会经济发展还是起了一定的积极作用的,并且为此后中国审计学的发展奠定了一定的学术基础。本文拟从学术史的角度,对民国时期审计学的研究状况作初步的探讨,希望使人们对中国的审计学史有一个大致的认识。

## 一、民国时期审计学研究的状况

民国时期审计学的发展,主要表现为出现了一些著名的审计学家,他们出版了一系列的审计学著作。其中,代表性的著作有《审计学ABC》(郑行巽著,世界书局1929年版)、《政府会计》

(潘序伦、王澹如著,商务印书馆1933年版)、《审计学》(潘序伦、顾询著,上海商务印书馆1935年版)、《金融界服务基本知识·审计学》(郑行巽著,上海世界书局1935年版)、《政府审计实务》(蒋明祺著,立信会计图书用品社1942年版)等<sup>[1-5]</sup>。这些审计学著作,对审计的认识和运用达到一定的高度,并就审计学的学科性质等问题以及会计与审计之间关系进行了较为科学的梳理,初步形成了具有一定理论水平和学术内涵的审计学研究体系。

### (一) 对审计概念的研究

对“审计”这一概念的内容和含义,民国时期的学者在阐述时虽表述不尽一致,但大多是从审计活动本身来予以分析,强调审计是一个稽查会计账簿的过程,用以查核经营状况及其账目的真伪,并出具报告书以表明其结果。譬如,有学者对“审计”进行这样的定义:“所谓审计,就是稽核他人所记载的账簿,是否表现确实交易;以及所制成的表类,是否足以表现营业的成绩和财产的状况;其中有无错误和舞弊;而与以适当的证明。”<sup>[4]</sup>又譬如,有学者这样指出:“审计所云者,对于他人所作成之会计记录,用有系统有组织之方法,为全

部或一步之检查,以确定其会计记录是否适当,是否足以正确表示该企业之财政状况及经营成绩,同时更指出其谬误,揭发其诈弊,并为出具报告书或证明书,以表示其意见之谓也。”<sup>[31]</sup>大致说来,民国时期的学者在对待“审计”内容的认识上是较一致的,重视审计是对他人所作会计记录为稽查对象的本质,体现审计所具有的第三者(会计师)立场的特征。

## (二) 对审计目的的研究

审计的目的在于检查账目是否错误、检查经营的实际情况、提出积极的建议等,民国时期的学者对此没有大的分歧。但对于在审计的目的之中,何者为最主要的目的,何者又为较次要的目的,学者们的看法则不尽相同,存在着一定的分歧。有学者从历史变迁的观点出发,从审计的历史进程来分析审计各种目的之中何者为最重要的问题,认为“当审计学发达之初,实以审查会计上之错误与弊端,为其主要目的”;但当社会经济发达、企业组织扩大之后,“审查账目上之舞弊与错误,已转为审计之次要目的,其主要目的,乃在确定企业之财政状况与营业成绩,以及积极贡献其改进业务之建议”<sup>[35]</sup>。也有学者从社会经济发展角度以及审计与企业经营状况关系方面,来分析审计最主要目的问题,强调审查“资产负债”情况的极端重要性及其在审计过程中的位置,认为“审计之最要目的,无非查核一企业所编制之决算报表是否正确合理,是否足以表示该企业之实际情形,是以实际审查之手续,即应根据决算表中各项资产负债资本及损益,而分别逐一详审其内容。概括言之,应就资产负债资本及损益各科目分别探究其所须注意审核者何在;及用何种方法与手续以为审核。”<sup>[54]</sup>坚持这种观点的学者,还对这种主张进一步予以细化,认为审计的“次要目的”是“发现舞弊”与“发现错误”,审计的“最要目的”是检查“业务的情形”、“银行的放款”、“合伙营业的分利”、“火险的赔偿”、“股东和公众的保护”、“营业的招盘”、“疏忽的责任”等7项工作<sup>[12]</sup>。不过,当时也有学者力图调和以上观点,避开审计在查核账目与检查经营状况中何者为先的问题,指出“审计之目的,消极方面,在证明实物与账务之确实,使弊端无从隐蔽;积极方面,在改进与纠正会计制度及办事手续,以增加管理效能,同时考察各种业务之实况与方针,而加以适当

之改善,使人正轨。”<sup>[6]205</sup>概而言之,民国时期的学者都强调审计目的的研究对于企业运作以及审计成为一门学科的极端重要性,只不过在关于审计目的何者为最主要者问题上存在着不同的认识,但这并不妨碍审计学向学术方面发展的大方向。

## (三) 对会计师审计结果效用性问题的研究

民国时期,不少学者都从审计的“信用”(即取信于人)方面来研究,主张审计工作必须由“第三者”来进行,以强化审计在人们心目中的认可度和公信力。他们认为,那种在营业机关的内部、在会计科之外另设稽核科“以施行内部审计者”,虽然也能起到查察会计上之谬误与舞弊的作用,但在根本上仍然属于“自己检查自己所作之会计记录而已”,其对外信用非常有限;因而,必须有“第三者为之审核证明,方能取信于外界”,而这“第三者”就是“会计师”。当时学界普遍认为,会计师“从事审计最为适宜”,这在当时已经形成了共识。他们的主要理由是,会计师具有专业性,“具备簿记上及会计上之专门学识技能与经验”;同时,会计师又具有职业的合法性,是“经政府之认许,以受人委托办理会计事务为职业”。不过,学界虽然承认会计师在审计时具有“足以取信于人”的独特影响力,但在会计师“自己代人所作成之会计记录,是否尚须他人之为审核证明”的问题上存在严重的分歧,并由此而形成两种截然相反的意见。一种意见认为,“会计记录之作成者,虽系独立执行审计业务之会计师,但就其会计记录与会计师之关系而言,倘欲证明其正确,非委托另一会计师或其他审计机关,重加稽核不可”。另一种意见则认为,“会计师既经政府认许,专门以代人办理会计事务为职志,则其所取态度,必属公正。且代为审核证明其会计记录之是否正确,与代为办理会计记录,两者之表面虽有不同,但其性质同属会计师工作之结果,实无若何轩輊。倘其所审核证明者,可受取信之效果,则其所代作之会计记录,又何独不能乎?”不难看出,这一分歧在实质上是关于会计师在审计之后所形成的“会计记录”是否具有“效用性”的问题。不过,也有学者认为以上两种对立的观点都存在着片面性,而应该就会计师所作的“会计记录”进行具体地区分和研究,才能说清楚其效用性问题。潘序伦、顾询合著的《审计学》就持这种观点,该书这样写道:“关于会计师所作之会计记录,应将代编会计

决算表与代办记账事务之二种情形,分别而论。前者在编制之时,必先检查其原有之会计记录,而综合其结果,故已含有审核他人会计记录之意义在内,当可与一般审计,收同样之效果。至于后者,则其会计记录,是否正确,吾人不能以其为会计师所作而绝对加以信任,仍须经第三者之审核方可也。”<sup>[31]</sup>对会计师审计结果效用性问题的研究,说明当时学者们对审计的研究已经越出那种仅局限在“内部审计”与“外部审计”关系问题的探讨上,进入到了比较深入的层面。

#### (四) 对审计机关性质及权限的研究

审计机关的性质及其所执行的职能与政府之间的关系,是民国时期学者研究的一个重要问题。关于审计机关的性质及其职权,国民政府行政院新闻局 1947 年印行的《审计制度》有这样的规定:“审计机关,为政府各机关财务行为之监督,其职权之行使,以杜绝公款收支之侵蚀及滥用为主旨,使国家财务行为入于正轨,期以节省公帑,充裕库收之结果,直接增加建设力量。”<sup>[7]34</sup> 学界在研究审计机关职能时,虽也强调审计机关为政府服务,并承认审计机关是国家政权的延伸,但渐有要求审计机关相对独立性的倾向,比较强调审计机关企业化、审计行政技术化的发展方向。譬如,有的学者指出:“审计机关对于政府非立于独立之地位,不足以发挥其监察之权威。然在此代议政体之国家,则事实上有难举其实之困难。盖在代议政体之国家,审计机关须将其审核资料,报告于议会,为最后之判定。审计机关固不啻为议会之附属机关也。然审计以公正严明为要点,若使审计机关附属于议会,则审计事务之执行难免不有陷于政党偏见之虞,致有失公正之态度也。故晚近以来,各国政治之新趋向,咸多主张审计机关应超然立于政府与议会之外,俾得发扬其独立不羈之精神。”<sup>[2]297</sup> 又譬如,有学者这样指出:“审计机关以专门技术,执行职务,性质上固与企业之组织近似。尤以科学管理法昌明以远,企业界之措施,每能发挥效能,争取进步。故政府机关之技术场合,应宜仿效其法则,参照其程式……总之,审计机关之企业化,审计行政之技术化,为今后发展之一种趋势也。”<sup>[5]23</sup> 大致说来,民国时期的主流学者一般都承认审计机关具有政府权力的性质,认为审计机关是国家设立的行政机关,执行着国家所赋予的政治权力,但也主张审计机关在技

术的层面、专业化方面要予以强化,以发挥审计机关的督察作用。

与审计机关性质的讨论相联系,学界认为审计机关的权限不只是民间审计、企业的审计等方面,也包括政府会计方面,担负着对国家财政经济的监督责任。如有的学者这样指出:“审计机关既为监督国家财务行政之唯一机关,其权限当然涉及于政府会计之全部。举凡岁入之征收,岁出之使用,各种国有财产之管理以及有关国家财务实施之一切行为,均应由审计机关负监察之责,俾行政机关,得对整个政府解除其责任。至受国家之各种团体事业,以及国家出资兴办之国营事业,均直接或间接关系国家之岁入岁出,其财政之监督,自亦应属于审计机关。”<sup>[2]297</sup> 总体来看,民国时期学者们对于审计机关权限的扩大持支持的态度,希望通过审计机关权限的扩大来对国家整个的财政经济予以监督。

#### (五) 对事前审计与事后审计关系的研究

民国政府在审计制度上确立了事前审计与事后审计的具体办法,规定“事前审计,以监督预算之执行为目的,而以审查分配预算,核定收支命令为达到目的之手段,并以签证各机关收支凭证与记账凭证,以完成一般执行收支预算之监督”;规定“事后审计,以审核计算决算为主要职务”,这一方面是因为“为求各机关单位之决算及各级政府之总决算编成,自应于各机关每月或每期之计算,依时审核”,另一方面则是因为“为求各机关单位之决算及各级政府之总决算能确实,自应于审核各机关计算及决算时为周密之检查”<sup>[7]10</sup>。关于事前审计与事后审计,有学者这样评价:“事前审计与事后审计各有利弊,未可偏废。以学理言,事前审计制度确较胜于事后审计。盖事后审计,虽可惩前毖后,但库款业经耗去,在国家财政上已蒙受损失。事前审计则于库款支出之前,先加审核。苟其用途不当,或超过预算之范围,即可拒绝支付,以免事后之补救无及也。虽然,事先审计在事实上固亦有其缺点,尤以在采用责任内阁制之国家,为最不相宜。……职此数端,现代各国,虽多渐侧重于事前审计,然其权限则多规定止能施行于一部分。”<sup>[2]291-292</sup> 总的来看,民国事前的学界一般都倾向于事前审计与事后审计相结合,尤其注意事前审计在防患于未然中的特殊作用。

#### (六) 对审计制度建设及审计方法的研究

民国时期研究审计学的学者,也比较注重对审计制度的研究,并力图为中国审计制度建设提出积极的建议。当时,有不少学者对国外审计制度的沿革及其得失进行探讨,希望中国的审计制度能够有所取法。譬如,杨汝梅就指出:“考世界各国审计制度,可大别为二派:一为英美派,一为大陆派。……大陆派又分为二系:一为法国系,一为德国系。法国审计,为纯粹之司法监督。……德国审计,不有司法实权,纯取批评态度。……吾国审计制度,虽应折衷各系,舍短取长,而究以采取德系之精神为宜。”<sup>[8]338-339</sup> 学界对于中国审计制度的建设予以积极的关注,认识到审计制度的建立对于审计工作的开展、对于审计学的发展有极端重要的意义。他们指出:“审计为会计上之司法监督,而以依据国家法规预算及经济原则,求财政运用之正确切当,为其审查之目的。一国审计制度之严密与否,关系于其财政之实施至重且要。盖国家为一复杂之公共经济团体,一切所需均取之于人民。其财政之如何运用,影响于人民福利痛苦极大。而司理国家财务及执行其收支者,皆属公务人员,鲜有直接利害之感。其一切行为是否遵照法规及预算之规定,及是否适合经济原则;其收支数额,是否正确切当,非有严密之审计制度,实无由知其真实内容,从而矫正其弊也。”<sup>[2]291</sup>

民国时期的学者在探讨审计制度的同时,也对审计方法进行了研究,并形成了较为一致的意见。他们认为,审计的基本方法有四种:一是“逆查法”,即“先从决算表册所列各项,查入总账各户;次据总账各户,存入原始账簿中各项记录;再依原始账簿之记录而检查其传票及凭证单据,以为证明”。二是“顺查法”,即“先检查所有交易之原始凭证单据;再将此等凭证单据与原始账簿核对;再进而查对其原始簿与总账之过账;及总账之合作与结算;再由总账之结数,对入决算账表;其由记账凭证计入各辅助账表,亦应分别核对;则其账目之是否正确,自可顺序确定”。三是“抽查法”,即“抽取该期间内各项交易记录之一部分而查核之。若无错误与舞弊之发现,则对于其他部分,亦即推定其为无误者也。按查之结果,若发现许多错误或舞弊之嫌疑时,查账员自应扩充其检查之范围而寻求之,或竟有核对全部记录之必

要”。四是“精核法”,即“在抽定查核之某部分账据表册中,再择其比较重要或认为可疑部分,以极敏锐之心思,用极细密之手段,而为极周详之查核也。设精核结果,发现账目中种种问题,则查账员更应扩充其抽查部分;并另择其精核之账项,以作试验”<sup>[5]7</sup>。不难看出,民国时期研究审计学的学者对审计方式的研究,主要是从微观的方面亦即从查账的角度来进行的,着重于发现账目中具体的错误和舞弊行为,与政府设计的委托审计、就地审计、送请审计等审计方法有所不同。

#### (七) 对会计学与审计学关系的研究

审计学是从会计学中分化出来的新兴学科,这是一个客观存在的显见事实。那么,会计学与审计学又有着怎样的关系呢?这是当时学术界讨论的一个重要问题。这个问题的解决,对于从学术上来界定审计学的应用范围、规定审计学的学科性质并进而建立一门独立的审计学的学科体系,有着重要的学术意义。当时,有学者从社会经济发展的需要来说明审计本身的独特价值,认为审计与会计的关系不只是审计在于“纠正会计之谬误”,即审计为会计服务的那种关系。对此,潘序伦、顾询在《审计学》一书中这样指出:“就会计审查一点而言,审计之要务,固在于纠正会计之谬误,揭发会计之诈伪。然不能谓审计一事,除检错防弊之外,别无其他任务,更不能谓审计之结果,如未发现任何谬误和诈伪,即谓审计之失败。……惟审计与侦探不同,其最后之目的,仍在于证明会计之正确,藉以取信于社会之工具。……至于今日,商业组织扩张,金融交易频繁,财政状况及经营成绩,有对外公开之必要,遂不得不借助于审计。盖会计经过审计之后,一方面可以确知财政之状况,经营之成绩及职员之能力,而定业务进行之方针。另一方面可以取信于人,使信用得以昭著,而经营愈趋发展。”<sup>[3]12</sup> 概而言之,这种观点认为会计之后必须要经过审计的程序,审计学与会计学是相互联系但又所区别的,但都对经济发展起促进的作用。

#### (八) 对审计学学科性质的研究

在审计学刚从会计学分化出来时,中国学界有人不承认审计学的科学性质,仅将审计学落实在技术的层面。他们认为:“审计学(Auditing)和会计学(Accounting)不同,会计学是一种研究财产权和财产的统计之分类的科学;而审计学乃是

根据会计学的原理去研究账簿和表类所记载的是否真确可靠,有无错误和舞弊。所以审计员对于审计工作最要在以会计学是原理为基础,而所谓审计本身之固有的内容不过是些举行的手续和方法而已。因此,就有人称会计学是一种科学(Science),而审计学乃是一种技术(Art)。”<sup>[4]2</sup>这种观点认为会计为“学”、审计为“术”,其理由是:审计学以狭义会计学的原理、法则为准绳,分析审查会计记录、研究其记账手续及方法,推敲会计原理而证明其正确与否而已,并没有其他积极行为。但民国时期的审计学的主流学者不同意这样的看法,他们认为以科学的性质来考究审计学,则审计学完全可以进入科学的范畴而称为“学”。潘序伦、顾询在《审计学》一书中这样指出:“至论审计是否为科学之一种,则凡熟审科学之真谛者,类皆肯定之。盖所谓科学,不外乎以有系统之方法,而归纳吾人已有智识与技能。审计因各种事业会计之检查,积多数查账员之经验,对于审查会计之方法,得有一贯之体系,此一贯之体系,复适合于科学之原理,则审计与会计之同称为‘学也’,自可当之无愧已。”<sup>[3]2</sup>就当时审计学界而言,人们普遍接受审计学是一门科学的认识。

概而言之,民国时期的学者对审计概念的内涵、审计目的、会计师审计结果的效用性、审计机关的性质与权限、事前审计与事后审计关系、审计制度及审计方法、会计学与审计学关系、审计学的学科性质等一系列问题,都作了较为充分的探讨和研究,初步形成了审计学理论体系。这标志着审计学在中国正式建立起来。

## 二、民国时期审计学发展的原因

以今日的观点来看,审计学作为一门独立的学科在民国时期得到发展,主要是由于社会经济的需要,这是没有疑问的。但从学术发展史的角度来看,审计学在民国时期得以建立,除了社会经济生活的需要、先进的学术观点的引进、学术人才队伍的具备、学术资料的积累等以外,还离不开两个重要因素:一是会计学作为一门学科的独立发展,二是民国时期审计制度的建立。

(一) 会计学作为一门学科已经获得独立发展

从学科演化的历程来看,审计学是从会计学中派生出来的,没有会计学的独立发展,就不可能

有审计学的出现。在这种意义上说,审计学是会计学的子学科或分支学科。会计学是一门研究如何反映和控制价值运动规律的科学,探讨如何系统地记载一个组织的财务数字资料,记录其财产的增减变化,形成一定时点或时期的会计报告,并加以分析、解释、审核及应用。因而,会计学本身就包括了审计的内容。我国审计学在民国时期的发展,从学科演变的角度来说,主要得益于会计学的发展。就此而言,民国时期会计学的发展为审计学成为一门独立学科提供了必备的学术条件。

在民国时期,一大批会计学者纷纷著书立说,传播和介绍西方先进的会计方法,中国的会计学理论也得以发展起来。民国时期,研究会计学的主要代表性人物有潘序伦、徐永祚、黄组方、王文钧、杨端六、刘树梅等人。重要的会计学著作有刘树梅的《记账学》(商务印书馆 1924 年版)、刘葆儒的《近世会计学》(商务印书馆 1924 年版)、竺家饶的《会计学 ABC》(上海世界书局 1929 年版)、吴萼的《最新官厅会计学》(上海民智书局 1931 年版)、潘序伦、王澹如的《政府会计》(商务印书馆 1933 年版)、嵇储英、程云桥的《初级会计学》(商务印书馆 1934 年版)、崔汝惠的《会计整理及结账之研究》(济南会计训练所 1935 年版)、竺家饶的《会计学》(上海世界书局 1936 年版)、何源来的《中式会计学》(长城书局 1937 年版)、雍家源的《中国政府会计论》(商务印书馆 1938 年版)、潘序伦、顾准的《中国政府会计制度》(立信会计图书用品社 1939 年版)、潘序伦、王逢辛的《初级会计学》(立信会计图书用品社 1942 年版)、许本怡的《基本会计》(时与潮书店 1944 年版)、石毓符的《普通会计学》(正中书局 1945 年版)、王文钧的《应用会计学》(商务印书馆 1947 年版)、杨端六的《现代会计学》(商务印书馆 1949 年版)等<sup>[9-24]</sup>。他们的会计学著作内容广泛,涉及会计学的基本方法、政府会计、家计簿记、会计制度等各个方面,认为会计可以使盈亏、财产债务等状况“一望可知,既盈亏由来,成败倾向亦得断定”<sup>[9]2</sup>。关于会计学的科学性质,在当时也得到普遍的认同。譬如,潘序伦和王逢辛合著的《初级会计学》这样指出:“会计者,乃为研讨会计报告科目簿籍凭证之设计,账目之记录调整结算审核,报表之编制分析解释,藉悉企业详确之财务

状况与营业成绩之一种应用科学也。”<sup>[20]2</sup>又譬如,竺家饶在其专著《会计学》中指出:“会计学是一种科学,应用统计的方法,理论的根据,以分析或整理财产籍财产权之根本问题也。简括言之,会计学就是依据理论,以解决会计上之各种根本问题的科学。”<sup>[16]1</sup>又再譬如,雍家源在其专著《中国政府会计论》中指出:“会计学为论理科学上之一种,系研究用敏捷之过程及明晰之方法,以产生关于财政数字报表之科学。其功用在于使主管人员就财政数字报表,第一可知过去及现在经营之状况,第二可藉作日后拟定业务方针之准绳。……会计学,特一提纲领之学科而已。”<sup>[18]5-6</sup>这种情况表明,中国的会计学在学术上已经逐步成熟起来。

20世纪的30年代以后,以徐永祚、何源来等人为代表在我国会计学界又兴起了改良中式簿记运动,对推进会计学的发展产生重大的影响。改良中式簿记运动的倡导者认为,中国旧式簿记组织简陋、不切实用、漫无系统,无法适应当时生产发展的需要,与西式会计理论相去甚远,因而主张结合西式会计的先进方法来对中国旧式簿记进行改良。其办法是“将中式会计之记账原则,参以西式会计之组织大纲,汇集熔化与一炉”,以形成“适合中国国情之会计方法”<sup>[17]10</sup>。改良中式簿记运动在当时发生了很大的影响,最突出的是使会计学的中心问题发生转变。对此,有学者在1949年予以说明:“现代会计学说,二十年来,大有变更。二十年前之会计,以财产估价为其中心问题,一切理论与实务,无不以‘资产价值’为主轴而发展。其后一般学者逐渐了解于资产价值之来源,实为其可能产生之收益;资产不能产生收益,即无价值之存在。因之,‘收益之决定’或‘损益之计算’,逐渐代替‘财产之估价’而成为会计之中心问题。但无论在理论上或实际技术上,均难以时时变动之‘价值’为计算收益之基础,只有以一层不变之‘成本’,为计算基础,所得结果方较可靠。因之近来,一切会计理论与实务,又无不改以‘成本’为核心而发展,循致所谓全部会计工作,可以一言概括之,即‘配合成本于营业收入以决定收益’是也。”<sup>[25]1-2</sup>总的来看,改良中式簿记运动使我国会计工作逐步由单式簿记方式过渡到复式簿记方式,推进了我国会计学理论的发展,为审计方法的独立并形成理论体系创造了条件。

概而言之,民国时期西方会计理论方法的引进、会计学研究的开展以及中式簿记改良运动的兴起,不仅为我国会计理论、会计事业的发展作出了贡献,而且也为我国审计工作从会计中独立出来作出了贡献。

## (二) 民国政府建立了审计制度

民国时期之所以能够形成审计学这一学科,还与民国政府审计制度的建立有着密切的关系。在当时的中国,如果没有法定的审计制度,审计至多只可以作为会计学的一个重要内容表现而已,而不可能作为一门独立学科出现。这是由审计本身与经济活动、制度设定等具有密切联系的特点决定的。

在民国审计制度的形成过程中,孙中山先生的贡献是应该特别予以注意的。孙中山先生参照欧美三权分立原理,创制五权分立学说,为国民党五权宪法的制定作出了突出的贡献。在五权宪法中,审计职权为五权宪法中监察权之一部分,并规定了审计建制与预算、决算、公库以及会计建制等相配合,形成所谓“联综组织”的财务制度。这不仅对于形成组织机构之间的牵制与均衡、防止财务混乱发挥了一定的积极作用,而且也使审计工作得以制度化,并为审计学的存在提供了政治合法性。关于孙中山先生与审计制度的关系,在国民政府的文件中是得到肯定的:“国父综核欧美各国政治分权之优劣,参酌我国之国情,创立五权分立之宪法,使治权运用,互相牵制,均衡发展,蔚为我国政制之圭臬。审计职权,为五权宪法监察权之一部,所以监督政府各机关之财务,而为国家收支之公证,所以示信于国人,以符民主政治之本旨。”<sup>[7]1</sup>

北洋政府对于审计制度的确立起过积极的作用。北洋政府于1912年10月公布施行《审计法》,这成为我国历史上第一部审计法典。尽管民国初年政权更迭频繁,这部审计法典在事实上也流于形式,审计机构也是屡经变动,但审计机构从民国初年建立以后还是一直延续下来了,并逐步趋于正规而执行其应有的职能。值得注意的是,北洋政府为了满足民族工商业发展的需要和适应我国民间审计事业的发展,在建立会计师制度、推进会计事务所发展方面也有所建树,随之产生的会计师也逐步地担负了审计的职责。1918年,北洋政府农商部公布了《会计师注册章程》,

这是我国最早的会计师法。由此,我国会计师成为法律所保障的职业。至1935年底,全国已有注册会计师1162人。会计师的职责是接受委托,办理查核、整理、证明、鉴定等审计事务。会计师制度的建立为审计学术的传播和民间审计事务的发展作出了重要的贡献。

国民党在建立南京政府以后,使审计制度系统化、法律化,为审计学从会计学中分化出来提供了制度依据和政治保障。南京国民政府在法律上对审计职权及其范围进行规定,为审计制度的形成提供了法律依据。关于审计职权及其行使范围,《国民政府组织法》第46条规定:“监察院为国民政府最高监察机关,依法行使弹劾审计之职权。”《监察院组织法》第2条规定:“监察院为国民政府最高监察机关,依法行使弹劾审计之职权。”《监察院组织法》第5条规定:“审计部掌理左列事项,一、监察政府所属各机关预算之执行;二、审计政府所属全国各机关之计算及决算;三、核定政府所属全国各机关之收入命令及支付命令;四、稽查政府所属全国各机关财政上之不法或不忠于职务之行为。”<sup>[7]12</sup>南京国民政府于1928年正式公布了《审计法》,虽然该法属于草创,没有列入“稽察”职权,但在审计制度的建设中迈出了关键的一步。在20年代末,国民党财务设计委员会提出了设置“检查司”的建议,要求完善审计监督的程序,强化审计工作。至1938年,国民政府公布了新的《审计法》,这一法律延续到国民党政府退出大陆而终止。新的《审计法》对审计机关的责任、功能等作了明确的规定。譬如,关于审计机关的责任,《审计法》第28条规定:“审计机关应将每会计年度审计之结果,编制审计报告书,并得就应行改正之事项,附具意见,呈由监察院呈报国民政府。”《审计法》第45条规定:“各级政府编制之年度总决算,应送审计机关审定,审计机关审定后,应加具审查报告,由审计部汇核,呈由监察院转呈国民政府。”<sup>[7]13</sup>这里,所说的审计报告书及总决算审查报告,就是指审计机关每年为政府的应尽之职责。具体要求是:“审计报告书”必须真实地提供审核各机关财务的结果、财务增进效能及减少不经济支出之办法、其他可供下年度施政方针之参考资料;而“总决算审查报告”则必须将整个岁计结果、国民负担能力以及政府施政能力等“作综合之检讨与批评,以呈报政府”。又譬

如,关于审计机关的效能,《审计法》第15条规定:“审计人员发觉各机关人员有财政上之不法或不忠于职务之行为,应报告该审计机关,通知各该机关长官处分之,并得由审计部呈请监察院,依法移付惩戒。”《审计法》第25条又规定:“各机关人员对于财务上行为应付之责任,非审计机关审查决定,不得解除。”<sup>[7]14</sup>这里,《审计法》明确了审计机关是政府所属各机关财务行为监督者的地位,实行对财务行为的“公证”职能,因而其效能就在于杜绝财务人员之贪污,并具有解除财务人员的权力。南京国民政府关于审计制度的建设应该说是有一定成效的,其最大的成效是确立了审计工作在经济活动和国家行政活动中的重要地位,这对审计工作独立性的强化以及审计学的研究向学科方向发展有着重要的影响。

### 三、结语

民国时期的审计学研究开始了中国化的进程,初步地形成了自己的学术成果,因而是中国审计学形成和发展的重要历史阶段。虽然,在学科理论方面,审计学的基本概念和研究思路都是从西方移植过来的,并且一定程度上存在着人云亦云、机械照搬的现象,在运用上也存在着与中国实际相脱离的情况,这反映了审计学在学科建设上还处于初创的阶段。当时就有学者说,我国审计学的现状是“实与审计学创立伊始时之欧美各国不相上下,故我国今日,关于检查账目之错误与舞弊一点,仍不失为从事审计之重要目的”<sup>[3]5</sup>。然而,历史地看,审计学的理论和方法在中国的传播,中国学者自主地对审计学进行理论的和学术的研究,对推动审计学学科体系的建立、对推进中国社会经济的发展,还是起了一定的积极作用,并且为后来中国审计学的发展提供了重要的学术基础。这是应该予以肯定的。

#### 参考文献:

- [1] 郑行巽. 审计学 ABC[M]. 上海:世界书局,1929.
- [2] 潘序伦,王澹如. 政府会计[M]. 上海:商务印书馆,1933.
- [3] 潘序伦,顾询. 审计学[M]. 上海:商务印书馆,1935.
- [4] 郑行巽. 金融界服务基本知识·审计学[M]. 上海:世界书局,1935.
- [5] 蒋明祺. 政府审计实务[M]. 上海:立信会计图书用品

- 社,1942.
- [6] 陈颖光,李锡勋. 合作金融[M]. 上海:正中书局,1945:205.
- [7] 中华民国行政院新闻局. 审计制度[M]. 南京:中华民国行政院新闻局,1947.
- [8] 杨汝梅. 新式官厅簿记及会计[M]. 上海:商务印书馆,1938:338-339.
- [9] 刘树梅. 记账学[M]. 上海:商务印书馆,1924:2.
- [10] 刘葆儒. 近世会计学[M]. 上海:商务印书馆,1924.
- [11] 竺家饶. 会计学 ABC[M]. 上海:世界书局,1929.
- [12] 吴萼. 最新官厅会计学[M]. 上海:上海民智书局,1931.
- [13] 潘序伦,王澹如. 政府会计[M]. 上海:商务印书馆,1933.
- [14] 嵇储英,程云桥. 初级会计学[M]. 上海:商务印书馆,1934.
- [15] 崔汝惠. 会计整理及结账之研究[M]. 济南:济南会计训练所,1935.
- [16] 竺家饶. 会计学[M]. 上海:世界书局,1936:1.
- [17] 何源来. 中式会计学[M]. 上海:长城书局,1937.
- [18] 雍家源. 中国政府会计论[M]. 上海:商务印书馆,1938:5-6.
- [19] 潘序伦,顾准. 中国政府会计制度[M]. 上海:立信会计图书用品社,1939.
- [20] 潘序伦,王逢辛. 初级会计学[M]. 上海:立信会计图书用品社,1942:2.
- [21] 许本怡. 基本会计[M]. 出版地不详:时与潮书店,1944.
- [22] 石毓符. 普通会计学[M]. 上海:正中书局,1945.
- [23] 王文钧. 应用会计学[M]. 上海:商务印书馆,1947.
- [24] 杨端六. 现代会计学[M]. 上海:商务印书馆,1949.
- [25] 潘序伦. 公司会计准则绪论·序[M]. 上海:立信会计图书用品社,1949:1-2.

(责任编辑:杨凤春)

## On Auditing Studies in the Republic of China

WU Han-quan

(School of Politics and Administration, Nanjing Audit University, Nanjing 210029, China)

**Abstract:** The scholars in the Republic of China explored deeply on a series of problems concerning auditing, such as the connotation of audit conceptions, the efficiency of the accountants' auditing results, and so on. They formed a theoretical system on Auditing. Auditing, as a subject, was formally established during the period of the Republic of China although the auditing studies were still in the primary stage at that time. Its establishment was attributed to the social and economic need, the introduction of the advanced academic view, the availability of professional personnel and the accumulation of academic data. Besides, other two factors were also indispensable: one is the independent development of accounting as a discipline, the other is the establishment of the auditing system during the Republic of China.

**Key words:** auditing; the auditing history in China; accounting; Chinese modern academics; the Republic of China