

民国事前审计制度评述

夏 寒

(南京审计学院 国际审计学院,江苏 南京 211815)

[摘要]民国在建立之初,债台高举、财政纷乱的局面促使政府移植了国外的事前审计制度并不断健全完善形成特色,对防止浮滥不法的财政支出、促进相关制度的建设发挥了一定的效用,但由于当时的社会政治环境,事前审计经常受到行政部门抵制,加之审计资源有限、制度设计的不足等诸多因素,事前审计的制度和实践之间还存在落差。

[关键词]民国审计制度;事前审计制度;近代政府审计;国家治理;审计史

[中图分类号]F129.6 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1672-8750(2014)01-0107-07

一、引言

事前审计一般是指审计人员在被审计单位的财政财务收支和经济业务发生之前进行的审计。近年来,随着“免疫系统论”和“国家治理理论”等国家审计制度理论的发展,具有预防功能的事前审计也再次受到关注。审计署对于一些大型投资项目实施事前、事中、事后并重的全过程跟踪审计。云南大理、山东淄博等一些地方相继制定了有关事前审计的规定,并取得了一定的成效。目前我国审计方面的法律法规中并未涉及事前审计,政府审计理论界和实务界往往视事前审计为新生事物,对事前审计可行性也存在较大争议。

然而考察民国审计制度后我们发现,民国乃近代政府审计制度起步和发展的重要阶段,早在民国建立之初,北京政府就对政府外债实施了事前审计。南京国民政府时期颁布的《审计法》、《审计法实施条例》中对事前审计均有详细规定,民国审计机关也就事前审计进行了较长时间的实践。遗憾的是,尽管最近几年民国审计史研究成果不少,出版了一些著作,如李金华主编的《中国审计史·第二卷》、方宝璋的《中国审计史稿》、肖清益的《中国审计史纲要》等,这些著作对民国审计制度进行了综合性介绍,但未对事前审计制度作专门深入研究。民国审计专题研究文献也是以民国审计制度的综合性论述为主,如方宝璋对北京政府、广州大元帅大本营、国民政府时期的审计机构和立法进行了考证并作了历史评价^[1],史全生对民国审计制度的建立和发展^[2]、北京政府审计机构的变迁进行了研究^[3],鄢定友对南京国民政府审计制度演进研究^[4]。目前仅见两篇文章对民国事前审计制度展开深入研究:一篇考证了1927年至1949年国民政府事前审计的部门归属、职权范围、操作程序,并对事前审计运作特点和难点进行了分析^[5];另一篇对民国事前审计制度的沿革和当时的制度环境进行了分析^[6]。从历史的角度来看,民国距今天并不遥远,大量的审计档案尚存,且民国学者对当时的政府审计甚至是事前审计均有较多的记录和研究。本文旨在之前相关研究的基础上建立对民国事前审计的全面认识,分析民国事前审计制度来源和变迁的动力,考察该制度实施后所取得的实际效用,研究制

[收稿日期]2013-04-27

[基金项目]江苏省高校优势学科建设工程资助项目(PAPD)

[作者简介]夏寒(1977—),女,江苏江阴人,南京审计学院国际审计学院副教授,博士,主要研究方向为审计史。

度和实践之间是否存在落差,希望能厘清上述史实,对现在的政府审计制度有所启迪。

二、事前审计制度的移植与发展

(一) 移植——民国事前审计制度来源

一般来讲,制度产生的途径主要有两条:一是内发生长,二是制度移植。内发生长是人们长期与一定的自然地理和历史文化环境相互作用的产物,制度移植则指制度从另一国家或地区的引入、吸收与推广。我们考察中国审计历史的发展后发现,自西周至明清时期,监督国家财政的审计职能一直存在,但均以事后审计为主。事前审计在宋代虽曾有行之,但并未形成规范制度延续下来,及至明清时期,审计监察合一,采取的均为事后审计。

民国成立之初所建立的审计制度主要是移植西方国家的审计制度而来^[7]。在19世纪初,事前审计制度在西方各国已经多有行之。一些国家对财政的监督分为事前监督和事后监督,审核预算、核签支付命令为事前监督,即事前审计^[8]。如英国的事前审计制度主要反映在审核预算方面,财政部对于普通费用每三个月预计其必要额,临时费每季一至两次预计其概算数,请求审计长官审定后,由审计长官通知银行,如此始能由国库账上支付。美国、意大利的事前审计主要体现在核签支付命令上,如意大利每次付款须由主管部长署名,同时附具凭证书类,将支付书送审计院审查:如无超越预算及违背法规之处,签字登记后送交财政部金库局;如批驳,则附具理由书返还该部长。该部长如有异议,提交国会解决。但审计院可以无条件拒绝经国会内阁决定而为申请保留之登记事项,其事前审计实有相当权力。一战后的法国则由财政部设会计检察专员,专任各部及所属各机关之事前监督职务。

民国元年北京政府成立中央审计处,初建时为59人,留学归国者就达到了19人^[9]¹⁶。同年制定的《暂行审查国债用途办法》中已有涉及事前审计的相关规定,其意大致为:政府募集内外公债时,财政部应将公债合同、章程报告、公债用途以及分配数目先期报告给审计处;国债开支前,财政部应将发款命令和领款凭单送审计处审核签字。该办法明确规定,未经审计处签字的发款命令,国库不得支付现款。该项法规明显移植了意大利等国核签支付命令的事前审计制度。后来曹锟于1921年10月10日公布《中华民国宪法》,其第一一九条规定“国家岁出之支付命令,须先经审计院之核准”,第一二〇条规定“国家岁出岁入之决算案,每年经审计院审定,由政府报告于参议院”,均为事前审计监督之意。可惜的是,此项宪法不久即为段祺瑞所推翻,并未实施。时人指出:“尽管中央审计处事前审计的实施,只为之昙花一现耳。但审计处核签国债支付命令之办法,当为其后立法及事前审计职权之建立奠定了基础。”^[10]⁷⁵很明显,民国初年政府借鉴当时世界其他国家的事前审计制度,制定了国债的事前审计制度,并制定相关法律法规,使审计走上了法制化、规范化的道路。

(二) 发展——事前审计制度形成自身特色

事前审计制度至国民政府时期得到了进一步的发展与完善。国民政府在广州成立后,其颁布的《审计法实施细则》中规定,各机关应于每月一日以前,依议决预算定额的范围,编造本月支付预算书送监察院审核。这项规定带有一定的事前审计性质。国民政府迁至南京后的1928年,《审计院组织法》公布,该法规定审计院直属国民政府,下设二厅二处。其中,第一厅负责事前审计,监督预算执行;第二厅负责事后审计,审核决算。同年,事前审计的有关内容首次写入《审计法》,其明确规定主管财政机关的支付命令要先经审计院核准,支付命令与预算不符时,审计院可以拒签,未经审计院核准签字的支付命令,国库不得付款;同时,还规定了审计机关审核支付命令的时间不得超过三日。同年,审计院呈请国民政府训令各代理国库的银行,是年9月1日起,凡未经审计院核准的支付命令,一律停止付款,并分函各机关自1928年9月1日起遵照《审计法实施细则》第二条的规定,应于每月15日以前依预算案的范围编造次月份支付预算书,送由财政部查核后转送审计院备查。

这一时期,不仅审计法中明确了事前审计制度,审计机构也根据审计职能划分为事前审计和事后

审计两大部门,同时随着核签支付命令、审查支付法案和月份支付预算书的进行,事前审计的对象进一步扩大。

1931年,审计机构改为隶属监察院。1933年公布的《监察院组织法》明确规定了审计部监督政府所属全国各机关预算执行、核定政府所属全国各机关的收入命令及支付命令等事前审计内容。1938年《审计法》修订公布,该法分为总则、事前审计、事后审计、稽察四个部分,其中有关事前审计的条款达六条,该法进一步明确了事前审计的对象,在审核、签批、拒批、检查方面也有具体的办法,这些都比以往有了较大的进步^[11]。

1939年《公库法》颁布施行,其中也有涉及事前审计的规定,如公库主管机关填制的直字支付书应该经过审计机关核签后才能转账或发放。驻有审计人员的政府机关填制公库支票后,应先由审计人员核定签证,之后代理公库机关才能支付。收款机关的收支凭证连同其他证件应送由公库或该机关的审计人员核签方能收付款项。《公库法》和《审计法》相互配合,为事前审计工作的展开进一步铺平了道路。不过,由于政府收入繁杂,《公库法》实施以后,核签收入命令主要通过驻库审计人员监督公库收入来实现^[12]。

纵观民国事前审计制度发展可知,事前审计制度虽然最初采自西方,但是较之他国,其后来发展更为严密完善,自身的特色也十分明显。民国审计部门不仅审核收入预算和支出预算、核签支付命令和收入命令,而且审计机关还向很多机构部门派驻了专门的事前审计人员负责核签记账凭证。与近代各国的事前审计制度相比,民国的事前审计制度更显完备与严密。综观当时世界各国审计职权的范围,德国、法国、日本等国仅施行事后审计;英国、美国、意大利、比利时等国虽然兼行事前事后审计,但这些国家的事前审计制度仅仅涉及审核预算和支出命令,并未涉及审核收入命令。故时人指出:民国时期严密完善的事前审计制度令仅为审核预算之英吉利和仅仅核签支付命令之比利时等国家望尘莫及^[13]。

三、事前审计制度实施的效用

事前审计因为在被审单位的财政收支、财务收支发生之前进行,所以最引人注目的优点是其实效力——事前审计所行使的否决权,它体现出一种立即生效的绝对制裁,可以防患于未然^[14]。民国时期,战乱不断,财政困难、贪污腐败严重等多方面的原因是政府厉行事前审计制度的根本原因^[6]。事前审计的推行对维持国家财政的有效运转以及相关制度的建设也确实起到了积极的作用。

(一) 防止浮滥不法的支出,以昭信用

事前审计制度的建立为防止财政开支中的浮滥不法的支出起到了积极的作用。北京政府审计处自成立后,仅仅3个月就审查支付命令、核准签字者127件,合约855万多元,其中拒绝签字者15件,约合42万元,拒签率接近5%^[15]。从审计院成立到改审计部后的1931年9月19日止,审计机关对月份支付计算书已经办结核销并发给证明书的有10411件,其中因计算或单据有疑议或不合法规,审计机关发给通知书等答复后再进行审核的有1067件^[16]。《训政时期审计年表》显示,1931年至1937年,审计部审计支付文件53673件,各机关送审的支付计算书总金额为107682万元,其中核准103507万元,因不合法或不合手续剔除金额为853万^[9]¹⁰⁰。地方审计机关的事前工作同样对地方的财政正常运转起到了较大作用,例如安徽审计处成立后,在1931年至1935年间,其核签了支付书33685件,审核预算法案5632件,拒签支付书309件^[17]。不合法、不合规的支付书被拒签使得一些浮滥不法的支出在事前就得到了遏制,也在一定程度上遏制了一些官员的腐败行为。

同时,事前审计的实施对于政府债务的管理和昭示信用也有十分积极的作用。北京政府时期由于军阀割据,战乱不断,中央政府没有固定财源,省县各自为政,中央几乎全靠外债来维持政费^[18]。当时审计院专门设置了外债室,外债室设置洋人室长和华人室长,所有提取外债的款项凭单,必须由洋室长进行事前审计签字方为有效,并由财政部在政府公报上公布。在这样的监督下,外债的事前审

计和事后审查颇具效果^[19]。南京国民政府时期,由于内忧外患,中央财政十分困难,尤其是抗战期间,中央财政赤字占支出的比重均在70%以上^[20]。为了缓解中央财政困难,政府不得不发行大量国内外债券以筹集资金。有数字统计,自1927年到1936年这十年之内,仅仅内债南京政府就正式发行了26亿元^[21]。故而王培驥指出:“我国财源枯竭,债台高筑,政府支出,多恃公债以资周转,与办一切大规模之建设事业,举债更巨,关系财政至切。尤赖采用事前审计制度,监督债务之支出,以免浮滥,而昭信用。”^{[8]2}

(二) 促进相关制度的建立和完善

事前审计制度的确立对其他相关制度的建立起到了一定的推动作用。民国建立之初,北京政府虽颁布了预决算制度,但由于政府机构变更频繁、军费开支膨胀、地方截留中央专款现象加剧,统一的国家预算仅在最初几年编制,至1920年便已中断。决算制度则由于编制的具体方案并未落实,制度规定也未能得到有效实施。国民政府成立初期因计政不全,预算也常常不能按期编成。如民国十七、十八、十九年预算均未编制,给事前审计造成了很大的困难。面对这种现状,审计部屡次呈文要求政府编制完整的预算,之后政府成立主计处负责编制国家预算,此后数年国家预算逐步完善,民国二十三年国家岁入岁出总概算书自年度开始起先行执行。这些虽然是主计部门的主要成果,而“事前审计制度有以促成之,实为最大之原因”^{[13]6}。

另外,审计部事前审计厅在签发支付书时发现财政部所发支付命令有直字、坐字和拨字三种,除直字支付命令确系先经过审计院审核再行拨款外,所有坐字拨字支付命令,“名为事前监督,实际上是事后补签,有时政府为支出方便起见,其直字支付书,亦有在收支行为发生后再行送签者”^[22]。至于其他不属于财政部的有收入机关,则多自收自支,收支真相更无从明了。这一点与事前审计的宗旨大有违背,故而“审计部会呈准国民政府,会同财政、铁道交通等部门及主计处,订立中央各机关经管收支款项由国库同意处理办法颁布实施,以促成国库之统一”^{[8]10}。1938年《公库法》正式实施,事前审计在其中起到的推动作用不可忽视。

(三) 辅助事后审计制度和稽察制度的推行

国民政府时期,审计部的三厅分别负责事前、事后和稽察工作。国民政府时期机关的收支款项,在事实未发生之前由国家核定预算,以为收支标准;在收入和支出时,有事前审计审核其是否符合预算和相关法案,并核对单据。事后由事后审计检查账簿及关于收支的一切文件账表。同时,稽察可以随时随地对人对事检查各机关一切财经活动。事前、事后、稽察三者独立各负其责,同时相互联系,相互制衡,可以了解国家财政财务状况的动态与静态^[23]。负责事前审计的第一厅审核存查的支付预算书、岁入预算分配表、岁出预算分配表、借款书报核联等的登记数及签发各机关支付命令的金额,按期造表送第二厅核对,作为第二厅在事后审计各机关收支机关书类的根据。稽察工作的进行也是以第一厅审核登记的月份和收支预算书、岁入预算分配表、岁出预算分配表、借款书报核联等的登记数及签发各机关支付命令的金额为依据。由此足见,当时事后审计和稽查工作多是依赖事前审计的辅助而进行的。

四、事前审计制度的制约因素分析

民国时期,事前审计制度的实施虽然取得了一定的成就,但是限于当时中国的社会政治经济环境,制度和实践之间仍然存在一定的落差。鄢定友指出,预算不完善、公库不统一、地方审计机构建立迟缓、军费开支庞大等原因,软化了事前审计制度的实施^[5]。笔者比较认同其观点,不过鄢定友提出的前两个原因——预算不完整、公库不统一问题分别在1934年主计处成立后、1938年《公库法》公布后有所改善。抗战期间,审计部在地方增设不少审计处和审计办事处,地方的事前审计工作也逐渐开展起来。军费开支庞大则是由民国内忧外患的环境所直接导致的。上述制约因素或许并非顽疾,而可以随时间和环境变化改善。笔者认为以下各制约因素可能对事前审计的具体实施有着更为直接的

影响。

(一) 各机关以手续繁杂的名义抵制事前审计,权势机关拒不送审

民国时期很多收支机关认为事前审计手续繁杂,多持反对态度。如北京政府时期中央审计处设立的事前审计制度,原为监督国债而起,后在推广时却受到较多抵制,难以真正开展,以致最后不得不取消,故而1914年的《审计法》只字不提事前审计。广州革命政府恢复事前审计制度后,至“民国十七年十月监察院组织公布时,曾有取消事前审计之议”^{[10][31]},后在监察院的坚持下,事前审计制度重新确立并不断健全。

1947年,由于战事紧张,国民政府第18次国务会议指出,在动员戡乱期间,事前审计手续过繁,暂授权行政院于发生困难时权宜处理,并经飭令行政院及监察院转飭审计部会商办法,于是出台了《简化事前审计程序暂行办法》,停止了驻公库审计人员核签公库支票^[24]。公库驻库审计人员停止核签支票后,各省市审计处纷纷呈请审计部核示应否撤销驻库人员或如何办理审计事务。审计部虽然随即制定了《审计部驻国库审计事务实施办法》,肯定了驻库审计的必要,但是没有了事前的事前审计监督,审计的效用大打折扣,因为公库支票既然停止核签,那么款已经付出后所编的记账凭证送给驻库审计人员核签,即使发现有不法不经济的支出后提出查询纠正、呈报审计机关也为时已晚,而且公文辗转,往往不了了之。“取消了审计机关核签公库支票这张王牌,等于打开了库门,让库款毫无阻碍地流出,审计机关对库款收支的监督作用也就不大了。”^[25]毫无疑问,《简化事前审计程序暂行办法》的实施在当时来讲,是事前审计制度一大退步。

对于事前审计制度的一波三折,马寅初在其《财政学与中国财政》道出其原由,“事前审计之执行,于一般用钱的官吏与用专款的事业机关,太不方便,于是他们遂以审核职能过于强大,妨碍行政事业的效能,非设法抑制不可”^[26]。

即便是在事前审计制度确立期间,也还有很多机关用尽各种借口,能抵制就抵制,或者干脆拒不送审。如黄凤铨在《我国现行事前审计制度》中记载:(民国十九年)邮电航路及其他营业会计之支令,历经审计院暨审计部呈请国民政府令行遵照,虽因政治关系,未能依法办理。(民国二十年)查盐务稽核所,掌理全国盐务稽核事项,十八、十九两年度预算皆因未遵定式,不详细数之故,迄未核定。其二十年度概算形式,一仍其旧。……中央政治会议以此项巨款收入,……以谋总概算之完整,但该所从未依法造送收支预算书,及送签支付命令,迭经审计部函催,并呈请监察院转呈国民政府令飭财政部转行遵办各在案,但历时已久,未见实行^{[13][68-81]}。再如国民政府驻外国各领事馆各项费用开销支出庞大,审计部认为“本部职司监督财政,似未便不予过问而任其发展”,因此拟定了一些具体的审核办法,但是各使领馆均以“外交秘密,情形特殊”为由拒绝审计^[27]。由四大家族把持的各银行以其上级机关四行联合办事总处直接命令“各该行局审计范围以事后审核总务费开支为限”拒绝接受事前审计^[28]。如此众多的机关部门不顾法令抵制事前审计,对事前审计功效的发挥造成了严重的阻碍。

(二) 事前审计工作量大而审计人员有限

民国时期,审计机关人数有限,法定的事前审计任务却十分繁重。1932年《审计部组织法》第七条规定:审计部第一厅掌全国事前审计事务,厅长一人,由部长指定,审计兼任之。下设三科,每科设科长一人,由部长分别指定协审、稽查兼任。科员4~8人。第一厅“三科平素均觉非常忙碌,尤以第二科为最繁剧,……三科全体至多十一二人”^{[13][13]}。这么少的人员要按规定审核所有中央机关的支付书及预算案,其工作量和难度可以想象。1942年国民政府修订《审计部组织法》,每科科员增加至6~10人,但是对于第一厅繁忙的工作来讲,这并未从根本上解决问题。在地方审计处和审计办事处,人员不足的情况也同样存在。按规定地方审计处下设第一、第二、第三、总务四组,第一组掌管本省或本市内中央及地方各机关的事前审计。由于中央仅在省一级设立审计处,各县并未设置审计机关,各县的事前审计工作均由审计处来完成。如河北有119个县,河北审计处“以一组人员掌理全省市中央及地方各机关之事前审计,其工作之困难与繁剧,必较审计部为甚”^{[13][13]}。

由此可见,尽管事前审计制度在法律上有明确的规定,但在实施过程中,却因受到审计资源和成本的限制,难以依法彻底实施。

(三) 审计三分制存在不足

国民政府时期的审计机关分为事前、事后、稽察三厅,然同一机关部门的财政财务收支的审计要经三个职能部门审计,对于被审计部门来讲,它们不免有手续繁杂之感,对于审计部门来讲,它们也存在同一审计事件程序分割、不能一以贯之的问题。譬如事前核签支付命令,须依据支用机关分配预算记录。事后审核支出计算书类也仍然要依据分配预算记录。通常事前审计厅登记后的分配预算,还要移付事后审计厅为登记,这样不仅显得手续繁杂,而且对于人力也是一种浪费,而“对于同一事实,一则仅查其原因,一则仅查其结果,彼此不相接洽,窒疑甚多。审计院早已感觉其不便”^[29]。另外,在实行就地审计的时候,由于事前、事后、稽察三分制,也往往存在很多实际的困难。“盖驻在各机关或巡回各区域之审计人员,其编组须有审核和稽察之齐备为基础。审核之责当兼理事前与事后审计之事务,而对于非重大疑难之案件,辄须当机立断,代表审计机关之意见。倘若照行三分制,配遣人员,既不经济,遇有困难,转生争执,必貽误就地之审计。”^{[10]194}

可以看出,根据事前、事后、稽察审计职能划分部门在实际运行过程中确实存在不少问题,这在一定程度上降低了事前审计的能效,故而国民党兵退至台湾后,“审计部”不再按照事前、事后、稽察来划分其业务部门,而是根据具体的业务来设置各厅的职能,以此来避免审计三分制的缺憾。

五、结论与启示

综上所述,民国在建立之初,由于财源困难,债台高举、财政纷乱,促使政府当局采取了严格的审计控制,事前审计制度因此被移植到中国,并不断健全完善,形成了自身的特色,在监督当时的财政财务、防止浮滥不法的财政支出、促进相关制度的建设方面发挥了一定的效用。但是,由于当时的社会政治环境,事前审计经常受到行政部门抵制,加之审计资源有限、审计三分制的不足等诸多原因,事前审计制度效用的发挥受到了一定的限制,导致了制度和实践之间存在一定的落差。

用今天的眼光来看,民国时期的事前审计着重在政府经费预算支付书和国库支出方面,监督的范围十分狭小,力量也有限。但是,不可否认的是,事前审计具有绝对的制裁权,在经济事项尚未发生之前就能发现问题并及时解决,收到“防患于未然”的效果,在民国时期就对防止政府滥用财政款项、遏制官员腐败起到了明显的作用。事后审计虽然能够惩前毖后,但很多时候对于已造成的损失却回天无力。我们当前的审计制度如果要真正成为经济社会健康运行的“免疫系统”,要减少损失浪费、遏制和减少腐败现象,就应该将审计关口适度前移,加强重大经济活动的事前审计和事中审计,增强审计的时效性^[30]。可喜的是,全国已经有一些地方在积极探索事前审计工作,尤其是对于一些大型的国家投资项目和重要的民生项目,审计机关的提前介入已经取得了一定的成效^[31],不过,在理论层面和制度层面,当前的事前审计还在探索之中,因此民国的审计制度的得失利弊应该可以为今天所借鉴。

参考文献:

- [1]方宝璋. 国民政府时期的审计机构与人员[J]. 当代审计,1995(4):44-45.
- [2]史全生. 略论民国审计制度的建立与发展[J]. 民国档案,2003(1):115-120.
- [3]史全生. 民国北京政府审计机构的变迁[N]. 中国审计报,2006-01-04(006).
- [4]鄢定友. 从传统到现代:南京国民政府审计制度演进研究(1927—1937)[M]. 北京:中国时代经济出版社,2011.
- [5]鄢定友. 南京国民政府事前审计制度演变的路向分析[J]. 广西社会科学,2008(6):116-120.
- [6]夏寒. 民国事前审计及其制度环境[J]. 审计研究,2013(1):32-37.
- [7]夏寒,蒋大鸣. 制度移植视角下的近代政府审计制度检讨[J]. 审计与经济研究,2011(4):13-20.

(下转封三)

(上接第 112 页)

- [8]王培驪. 中国事前审计制度[M]. 南京:正中书局,1936.
- [9]李金华. 中国审计史:第二卷[M]. 北京:中国时代经济出版社,2004.
- [10]蒋明祺. 政府审计原理[M]. 上海:立信会计图书用品社发行,1946.
- [11]郭道扬. 中国会计史稿:下[M]. 北京:中国财政经济出版社,1988.
- [12]许祖烈. 中国先行审计制度[M]. 上海:立信会计图书用品社,1947.
- [13]黄凤铨. 我国现行事前审计制度[M]. 南京:仁德印刷所,1934.
- [14]马庆堂. 事前审计刍议[J]. 审计研究,1987(5):12-14.
- [15]民国政府公报:第 16 册[M]. 台北:台湾文海出版社影印本,1912.
- [16]审计部秘书处. 民国审计部公报[R]. 审计部秘书处编印,1931(7):7.
- [17]审计部安徽省审计处. 安徽省审计之回顾与瞻望[M]. 南京图书馆藏,1947:7.
- [18]刘陶福. 审计正要[M]. 台北:台北三民书局,1978.
- [19]中国第二历史档案馆. 中华民国史档案资料汇编:第三辑财政二[M]. 江苏:江苏古籍出版社,1991.
- [20]杨荫溥. 民国财政史[M]. 北京:中国财政经济出版社,1985.
- [21]千家驹. 旧中国发行公债史的研究[J]. 历史研究,1955(2):124.
- [22]军需学校计政人员训练班. 公库法实施后与岁计、会计审计事务之演变[M]. 南京图书馆藏,1940.
- [23]方宝璋. 中国审计史稿[M]. 福州:福建人民出版社,2006.
- [24]中国会计学会会计史编写组. 中国会计史料选编:中华民国 I [M]. 江苏:江苏古籍出版社,1988.
- [25]赵友良. 中国近代会计审计史[M]. 上海:上海财经大学出版社,1996.
- [26]马寅初. 财政学与中国财政[M]. 北京:商务印书馆,1937.
- [27]1947 年审计部联席会议第 116 号提案[R]. 中国第二历史档案馆藏审计部档案,1947.
- [28]中国、交通、农民三行就地审计人员办公室 1943 年度报告书[R]. 中国第二历史档案馆藏审计部档案,1943.
- [29]杨汝梅. 近代各国审计制度[M]. 上海:中华书局,1931.
- [30]尹平. “免疫系统”论的理论贡献和对审计事业的创新引领[J]. 审计与经济研究,2009(2):9-13.
- [31]张华荣. 关于开展事前审计的初步探讨[N]. 中国审计报,2010-04-14(006).

[责任编辑:黄 燕]

Research on the Pre-audit System in the Republic of China

XIA Han

Abstract: Because of financial difficulties at the beginning of the Republic of China, the pre-audit system was transplanted to China which improved continuously and formed its own characteristics. The pre-audit system not only helped preventing abuse of financial expenditure but also improved the construction of other related systems. However, because of the politic environment, limited audit resources and system defects, there was a big gap between the pre-audit system and its practice.

Key Words: the audit system of the Republic of China; the pre-audit system; government audit; national governance; the history of audit