

# 论近代中国独立型审计制度及其历史启示

李相森

(南京审计大学 法学院,江苏 南京 211815)

**[摘要]** 审计独立是近代中国审计立法和审计制度构建的主要原则,但近代中国的审计制度并未真正实现独立。清末新政筹设独立审计机关是为牵制内阁、巩固皇权;民国北京政府时期的审计处隶属于行政机关,此后的审计院为大总统控制,皆非独立;国民政府时期,审计的独立性有所加强,但在国民党独裁专政之下,审计机关的独立性相对有限。近代中国独立型审计制度及其实践表明,审计制度效能的发挥需要良好政治体制的支撑以及完备财政制度的配合,应赋予审计机关强有力的监督手段,并给予审计人员以特殊的职务保障。

**[关键词]** 审计独立;监审合一;独立型审计制度;中央审计委员会;国家审计;审计机关;政府审计;国家治理

**[中图分类号]** F239 **[文献标志码]** A **[文章编号]** 2096-3114(2019)01-0001-08

## 一、引言

改革开放40年来,我国政府审计制度逐步建立,并不断发展完善,在维护国家经济安全、服务国家治理等方面发挥了重要作用。随着我国经济社会的快速发展,党和国家对审计制度作出了新的定位,提出了新的要求,当前审计制度需要进一步的深入改革。从历史发展的角度来看,当前我国审计制度改革在某种意义上是自近代以来中国审计制度现代化的继续。

1840年鸦片战争之后,面对日益深重的民族危机,中华民族变法图强,开始了国家制度现代化的漫漫征途,西方审计理论和制度随之引入。清末,统治者参照日本及西方先进国家的审计制度,筹设专门职掌财政监督的审计院,并在规范层面初步设计了现代意义上的审计制度;民国北京政府时期,中央先后成立审计处、审计院作为专职审计机关,我国现代审计制度初步确立;国民政府时期,审计制度进一步发展,“监审合一”体制形成,审计机关组织严密、分工细致,并开展了广泛的审计实践活动。近代中国审计制度的构建及实践是我国审计制度发展史上的重要一环,为我国审计制度的构建提供了可资参照的本土样本和宝贵的历史经验。

学界对近代中国国家审计制度的研究已经取得了一定的成果,具体而言:第一,对近代中国审计制度发展演变的历程已经有了大致清晰的梳理<sup>[1-5]</sup>;第二,认识到了近代中国审计制度的独立性,对审计独立思想、审计主体的定位和职权以及审计程序等方面都有所探讨<sup>[6-7]</sup>;第三,对近代中国的部分审计制度(如事前审计制度)进行了深入探讨<sup>[8-10]</sup>;第四,对近代中国不同历史阶段的审计制度作出了较为客观公允的评价<sup>[2]</sup>。然而,现有研究仍存在一些问题和不足:一是在研究视角上没有将百余年来中国审计制度的现代化视为一个整体进行考察;二是没有完全揭示出近代中国独立型审计制度之所以失败的深层次原因;三是尚未就近代中国独立型审计制度及其实践对新时代我国审计体制

**[收稿日期]** 2018-08-23

**[基金项目]** 江苏高校哲学社会科学基金项目(2017SJB0326);南京审计大学政府审计研究课题(GAS171007)

**[作者简介]** 李相森(1984—),男,山东昌乐人,南京审计大学法学院讲师,南京审计大学审计文化与教育研究院研究人员,主要研究方向为民国审计法、中国法律史,邮箱:lixiangsen@nau.edu.cn。

改革的启示进行系统总结。

本文拟在对近代中国独立型审计制度变迁进行梳理的基础上,分析近代中国构建独立型审计制度背后的原因及其实质,总结其对我国当前审计体制改革的启示。与既有研究成果相比,本文侧重于研究民国审计制度的独立性及其实现,考察应然的制度设计在实践中遭遇的困难与挑战,分析制度的应然与实然状态相背离的原因,总结构建良好审计制度需具备的条件以及应采取的举措。同时,本文拟把我国当前的审计制度纳入近代以来中国审计制度发展变迁的脉络之中进行考察,一方面能够更好地明确审计制度在经济社会发展中的功能及其在整个国家体制中的定位,另一方面可以从近代中国审计制度的发展变迁中汲取经验教训,以更好地完善我国当前的审计制度。

## 二、近代中国独立型审计制度的发展变迁

在近代中国,审计独立是审计立法及审计制度构设的主要原则,独立型审计制度逐步确立并发展完善。清末,设置独立审计机关成为改革者的选择,并被列入筹设计划之中;民国北京时期,形式上独立的审计机关正式确立;国民政府时期,国家审计制度进一步完善,审计机关的独立性有所加强。

### (一) 清末独立审计机关的筹设

在清末变法改制、筹备宪政过程中,设置独立的审计机关成为主流呼声,并被最高统治者所采纳。光绪三十二年(1906年),政治大臣戴鸿慈和端方联名上奏,建议设立独立审计机构,“有宜于内阁之外,增设而别为独立机关者:一曰会计检查院”<sup>[11]</sup>。不仅审计机关要独立,而且审计官吏亦应受法律上之特殊保障,“其官吏等于司法裁判,非经惩戒裁判所判决者,不受别项惩罚,然后机关始称完备”<sup>[11]</sup>。不久,大臣杨晟提出:“由政府监督财政力有不及,而且行政官自我监督难有效力,故应设立独立审计机关。”<sup>[11]</sup>同年,首席军机大臣奕劻等提出设立直隶于朝廷的审计院,负责财政监督,以防止内阁滥用经费<sup>[1]</sup>。四天之后,光绪帝正式批准设立审计院,但这仅是纸面上的计划,并不意味着审计院立即可以正式成立。

光绪三十三年(1907年),监察御史赵炳麟提出同时成立审计院与责任内阁,“审计院不立,则行政官之岁入岁出,借贷国债,皆无人过问,而财政上之责任弛矣”,故应设立审计院作为君民之财政督责机关,对内阁进行财政责任的监督,“一以坚国民之信服,一以制行政之专横”<sup>[11]</sup>。光绪三十四年(1908年),清廷批准的《议院未开以前逐年筹备事宜》计划在预备立宪的第八年(1915年)成立审计院。此后,筹设审计院的计划曾一度提前。宣统二年(1911年),清廷对《议院未开以前逐年筹备事宜》进行修正,提出将于1912年成立审计院。然而,随着清王朝的覆灭,筹设审计院的计划胎死腹中。

### (二) 民国北京政府时期独立审计制度的确立

1912年,袁世凯发布大总统令设立审计处,隶属于国务总理。不久,在各省成立审计分处,与中央审计处组织略同,办理地方审计事务。清末既已筹备而迟迟未设立的审计机关至此于仓促之间成立,近代中国的财政监督始由专设机关掌握。此后,参议院向政府提出“咨催案”,要求尽快设立独立的审计院。1914年3月,“约法会议”召开,4月通过《中华民国约法》,该约法第57条规定:“国家岁入岁出之决算,每年经审计院审定后,由大总统提出报告书于立法院,请求承诺。”<sup>[12]</sup>在约法会议中,还通过了《审计院编制法》,该法第1条规定:“审计院直隶于大总统。”在形式上,审计院“独立于内阁、国会之外,依据现行法令,执行财政上之司法监督”<sup>[12]</sup>;审计院与国务院立于对等地位,“以审计院之独立不羁,故院长直隶于元首”<sup>[13]</sup>。同时,各省审计分处一律撤销,改派审计官或协审官对各地方进行实地审计。

1916年,随着袁世凯称帝闹剧的结束,《中华民国约法》随即被废止,此后一些宪法或宪法草案对审计制度亦有所涉及。1923年,曹锟任大总统时公布的《中华民国宪法》虽没有明确规定审计院在整个国家组织体系中的地位,但对审计院的设置、职能作了规定。1924年曹锟下台,该宪法也随之被废

弃。1925年起草完成的《中华民国宪法案》设计了对众议院负责的审计院,但该法案并未正式颁布,其所规定的审计制度也未正式确立。至民国北京政府时期结束,依据《审计院编制法》《审计法》等审计法规所确立的审计制度未有大的变动。

### (三) 国民政府时期独立审计制度的发展

国民政府时期建立起了较为完备的国家审计制度,除1928年至1931年作为审计机关的审计院短暂隶属于国民政府外,其余主要实行“监审合一”体制,即由监察院下设的审计部专掌审计职权。国民政府在广东时,审计事项即由监察院掌理,实行“监审合一”体制。定都南京后,国民政府下设独立之审计院,负责监督预算的执行,审核国家岁入岁出的决算。随着训政时期的开始,审计职权重归监察院之下,监察院是国民政府的最高监察机关,掌理弹劾权及审计权,下设审计部掌管审计事项。1931年2月16日,监察院正式成立,2月21日,国民政府命令撤销审计院,成立审计部。

“监审合一”体制最终得到民国宪法的确认,审计的独立性质相对有所加强。1946年公布的《中华民国宪法》第90条规定:“监察院为国家最高监察机关,行使同意、弹劾、纠举及审计权。”然而,之前立法院通过、送交国民大会审议的《宪法草案修正案》曾一度将审计机关划归立法机关,但遭到了反对,反对者的理由是审计机关须超然独立,“至于审计监督,系属技术上之监督,其事务繁重琐细,须有超然之地位,以冷静态度处理,始能公平允当;今若置于政党集合之立法院内,遇有政潮动荡时,即不免受其影响,而至于停顿”<sup>[14]</sup>。“行宪”之后,审计长由总统提名,经立法院同意任命,不再由监察院院长提请国民政府任命,其所受监察院之牵制更少,“其任免方式及程序,已与行政院部会首长不同,此所以尊重其地位,使审计职权之行使得有超然独立之保障”<sup>[15]</sup>。

在地方审计制度方面,国民政府时期由中央审计机关设置的直属审计机构——审计处、审计办事处负责审核地方财政。1929年《审计部组织法》规定,审计部于各省设审计处,掌理该省内中央及地方各机关之审计、稽查事务;1932年国民政府公布的《审计处组织法》规定,审计部于各省省政府所在地或直隶于行政院之市市政府所在地设审计处,中央及各省各机关、公有营业机关非以行政区域划分者,经国民政府核准,由审计部设审计办事处。

综上所述,近代中国不同时期的审计体制有所不同,但审计独立思想贯穿其中。在宏观制度设计上,审计机关多与行政机关分离,设置独立于被审计对象的专门审计机关,以客观、公正地行使审计权。同时,为加强审计独立,立法者亦制定了一些具体的法律制度,如赋予审计人员特殊的职务保障等。但是,近代中国构建独立型审计制度并非单纯为了审计的客观、公正和有效,且审计独立在现实中遭遇了种种困难,远未实现其应有的制度目标。

## 三、近代中国独立型审计制度背后的考量及实质

近代中国确立独立型审计制度背后有其特殊之考量。清廷筹设独立审计机关是为了牵制内阁,巩固皇权;民国北京政府设立审计机关的最初目的是满足列强要求以举借外债,此后的审计院为大总统袁世凯所控制;国民政府时期的审计机关则服务于国民党的独裁专制。总之,在近代中国专制集权体制并未根本改变的政治环境下,审计制度不可能实现真正意义上的独立。

### (一) 清末筹设独立审计机关以巩固皇权

清末筹设独立审计机关既是改革者学习、效仿西方权力分立制衡和财政监督制度的结果,也是清廷最高统治者防止大权旁落的现实选择。戴鸿慈、端方等提出设立独立审计机关的理由是全国财政无监督机关,普鲁士、日本等国家设立会计检查院,与司法裁判同为独立性质,能破除一切财政上之弊端<sup>[11]</sup>。

然而,以奕劻为首的官制编纂大臣在实际改革官制过程中,则从另一个角度向皇帝解释何以设置独立审计机关:“虑其(指内阁——笔者注)权之太重也,则有集贤院以备咨询,有资政院议持公论,有都察院以任弹劾,有审计院以查滥费,有行政裁判院以待控诉。凡此五院,直隶朝廷,不为内阁所节

制,而转足以监内阁,皆所以巩固大权,预防流弊。”<sup>[11]</sup> 审计院之所以要独立,是因为其可以监督、牵制内阁,从而巩固皇权。《审计院官制草案》说帖中开篇即言“立宪各国,支用经费之权操于内阁政务大臣,但其权过大,恐有滥用之弊,不得不有以限制之”<sup>[16]</sup>,阐明审计院设立的首要目的在于监督、限制内阁。由此可见,清末最高统治者所关心的是各机构之间的权力制衡,设置独立审计机关的最终目的是巩固自身的最高统治权,而非保障审计之客观公正与权威。

### (二) 民国北京政府时期独立审计机关的虚设

民国初年,混乱的国家财政需要有独立的审计机关发挥强有力之财政监督作用,然而在现实的政治实践中,虽名义上设有专门职掌财政监督的审计机关,但实际上审计独立远未实现。

袁世凯设立审计处的直接目的是方便举借外债,满足列强银行团之要求。民国北京政府成立后财政困难,不得不向各列强银行举借外债。列强银行团提出的条件之一便是成立一个有洋人参与并有实权的审计机关来监督借款使用情况<sup>[1]</sup>。正如当时学者所称:“数月来政府之举动未有若是之迅速者,盖所以间执银行团之口,示财政基础之确能渐趋于稳固,赋监督之权于独立机关也。”<sup>[13]</sup> 但是,“审计处是奉承行政部的命令而设立的,非但无独立施行之权,且处处须奉承行政部的意志,结果各机关之滥用浮支,依然如常,收支出纳,概无报告送呈审计处。审计处自己职权弱小,也无法相强。结果,审计处等于虚设;审计的目的,无从达成。”<sup>[17]</sup>

“新约法”时期,《中华民国约法》规定审计结果由大总统向立法院报告,审计机关对立法机关负责。但“立法院”并未成立,而是由作为政府咨询机关的参议院代替行使其职权。参议院亦不过是袁世凯实行一己专制之工具。因此,审计院对立法院负责,实质上是对总统负责。直隶于大总统的审计院,实为集最高立法权、行政权于一身的袁世凯大总统所控制,不可能独立行使职权。

1923年《中华民国宪法》对审计制度的安排,其立法精神不一甚至相互冲突,既有审计独立的影子,又视审计机关为政府之内部机关。《中华民国宪法》第122条规定“审计院长由参议院选举之”,审计院直属于立法机关,对立法机关负责,而与行政机关处于对等地位。然而,该宪法第120条规定,“国家岁出岁入之决算案,每年经审计院审定,由政府报告于国会;众议院对于决算案否认时,国务院应负其责”,审计机关审定的决算案不能直接向国会报告,而要先呈报大总统,由政府向国会报告。可见,审计机关仅是政府之内部机关,对大总统负责而已。

综观民国北京政府时期,审计机关在整个国家体制中的地位并非重要,正如当时学者所言:“即以中国现制论,审计院院长一席,虽系特任,然在行政上向非重要。苟不为防财政当局侵涉其职务之独立起见,则改设一局而已足。”<sup>[18]</sup>

### (三) 国民政府时期审计独立相对“加强”的实质

在国民政府“监审合一”体制之下,审计机关是独立的,而且与世界其他国家相比,其地位更高。审计部隶属于监察院,而监察院与立法院同为治权机关之一,二者之地位对等,故吾国之审计权,实较一般三权宪法国家之审计权为高<sup>[19]</sup>。然而,此种认识亦并非完全确当,毕竟与立法权并列的是监察权而非审计权,与立法院对等的是监察院而非审计部。而且,即使审计机关获得与立法院对等之地位,国民政府之下的立法院仅是一个负责议决若干法令的机关,与西方国家代表民意的国会不可同日而语。因此,也有学者指出:“置审计部于监察院内,而不置于国府直辖之下,似又将应予超然者而不予超然。”<sup>[20]</sup>

表面上,国民党贯行孙中山的“五权宪法”理论,实行立法、司法、行政、考试、监察“五院”分立之制,但实质上并非如此,正如当时学者所揭示的,“国民政府实行五院之治,已经好几年,而实际上只是国民政府一权之治,并不是中山先生所说的‘五权’之治”<sup>[21]</sup>,“五院”隶属于国民政府之下,有分立之名而无制衡之实。在国民党一党独裁、国民政府一权之治的专制政治环境下,名义上“独立”的审计机关最终受制于党权,服务于党治,其监督职能的发挥大为受限。

#### 四、近代中国独立型审计制度及其实践的历史启示

近代中国积极学习西方国家的审计制度,构建自身的独立型审计制度,将审计制度载入国家根本大法,采取提高审计机关地位、改进审计方式、厉行预算结算制度等一系列举措来加强审计权威,取得了一定的成效,积累了一些经验,但更多的是失败的教训。不管是经验还是教训,都对当下我国审计制度的发展和完善具有启示意义。

##### (一) 审计制度需要良好政治体制的支撑

审计机关财政司法监督职能的发挥需要一定的政治体制架构作保障,但在近代中国,无论是清廷的“仿行立宪”,民国北京政府时期的历次“约法”“宪草”,还是国民政府时期的“五权宪法”“宪政”,都没有真正建立起良好的政体,审计机关也就无从发挥其独立且充分的财政司法监督职能。

民国北京政府时期,本为监督政府财政的审计机关反而受制于政府,倘若政府不予重视,审计机关几乎陷于无从成立的窘境,遑论其监督财务行政职能的充分发挥。1923年《中华民国宪法》曾有将审计机关隶属于立法机关之意,当时学者即言:“审计院院长明明为一官吏,若使之附属于参议院之下,衡以现时政情,若政府置之不理,恐其机关亦未必能成立也。”<sup>[22]</sup>

国民政府时期,政治黑暗,吏治腐败,行政权独大,部分中央行政机关及国营事业机关拒不接受审计,而审计机关亦无可奈何。“许多国营事业机关,如四行、中央信托局、邮政储金汇业局,均收支庞大,而其业务支出,特别支出,暨全部收入,均拒不送审。交通部之解款,资源委员会自筹财源之各项支出,均为预算外支出,亦不送审。”<sup>[23]</sup>在实际政治运行过程中,本是分立制衡的财政监督与被监督机关,反而共同合作,敷衍公事,甚至同流合污。

##### (二) 审计制度需要完善的财政制度的配合

首先,审计制度效能的发挥应有良好的预算制度。从理论上讲,审计机关代表国民对国家各机关进行财政监督,审计活动首先要依凭立法机关议决通过的预算,若无预算,审计活动无从开展。在民国北京政府时期,军阀执政,国会时开时散,预算无从制定和议决,审计就更无所依凭而切实展开。诚如学者所言:“惟以其时内战迭起,政局不定,政令不行,预算且不能成立,更无审计之可言。”<sup>[24]</sup>国民政府时期,1928年至1930年,国家预算与法令不健全,审计机关核签支付命令,殊感无依据标准<sup>[2]</sup>。1931年国民政府主计处成立后,致力于预算制度之确立,颇有成效,但“地方政府之预算制度仍未纳入常轨,以致审计处办理审计事务,漫无所据,辄感极大之困难”<sup>[25]</sup>。

其次,审计制度的有效运行应有良好会计制度的配合。会计报表是事后审计的根据,若会计报表不正确、不规范、不统一,则审计将付出极大成本,甚至徒劳无功。在国民政府时期,“地方机关之簿籍格式,有采横式,有采直式;簿籍方法,有采单式,有采复式;簿籍设置,多寡靡定,有对内之账册,又有对外之账册;会计科目,杂乱不清,主管或主办人员惟求记载之混乱,俾可易于作弊,而不致为上级机关所发觉。诸如此类,不一而足。于此种情形之下,欲求审计工作之发挥实效,宁匪难事?”<sup>[25]</sup>

最后,实行审计制度还应厉行决算制度。审计机关通过审核决算来审查各机关对预算的执行情况,解除整个政府机关对人民所负之财政责任。在民国北京政府时期,预算案既无,决算更无从谈起,会计年度结束之后,各官署收入支出也就无从核定。在国民政府时期,至少在1937年之前,“各机关办理决算不力,全国总决算,从未成立”<sup>[19]</sup>。

##### (三) 应赋予审计机关以独立之能力

民国时期,审计机关在法律规范的层面上确实实现了独立,在国家机构体系中也赋予了一定程度上的独立之地位,但审计独立的实现还需要审计机关具备真正独立的能力,审计应具备一定的权威,这是实质意义上的审计独立。在民国时期,审计机关的审计工作遭遇种种困难,缺少强有力的审计监督手段,本身亦无勇于监督的决心和动力,因此远未实现实质上的独立。

在民国北京政府时期,军阀轮番执政,政局不稳,政令不行,财政紊乱,审计工作遭遇种种困难,效果有限。1922年,审计院第一厅厅长杨汝梅曾列举了审计院审查财政部主管各机关收支计算在四个方面的困难:一是各省收支款项自行支配,并不全数报告中央;二是各省财务费支出有分红坐支等陋习,向不开报;三是全国盐款收支1914年至1922年所有证据及收支计算全未送审计院审查;四是部分官署以收支已经洋人稽核为由拒绝审计<sup>[26]</sup>。对于各机关不配合审查、敷衍塞责的行为,审计院只能咨催财政部饬令各机关报送收支计算书,并无其他强有力之拘束及制裁手段,审计权威亦无从树立。

在国民政府时期,审计机关缺少充分的监督权力,只能揭露财政上的舞弊贪污行为,却无处置之实权。根据《审计法》的规定,审计人员发现各机关人员有财务不法或不忠于职务的行为,应报告该审计机关长官或其上级机关予以处分,但审计机关的此种处分措施实际上很难达到其应有的效果。“要机关长官或上级机关严惩其部属,是很成问题的,尤其在这个‘引用私人’盛行的社会。各机关经办财务的人员大都与该机关长官有密切关系,审计机关通知处分或‘紧急处分’的公事,各机关或将束之高阁,或用种种言词搪塞,大事化小,小事化无。”<sup>[27]</sup>即使法律赋予了审计机关相应的职权,审计机关亦因怕“办不通”而怠于行使。“目前审计机关对于事后审计最为忽略。除了一些特殊的纠举案件,尚能于事后作有计划详尽的审核外,此外从不闻审计机关于事后因审核各机关簿籍凭证及报告,而有揭发贪污的情事。”<sup>[28]</sup>总之,此时期的审计机关缺少足够的独立能力,无法切实承担起财政监督的职责。

#### (四) 加强审计人员独立行使审计权的职务保障

要实现审计的真正独立,不仅审计机关应与被审计对象处于对等独立地位,而且法律还应对审计人员独立行使审计权予以特殊保障。民国北京政府时期,《审计院编制法》对审计人员的职务保障作出了规定,“审计官、协审官非受刑法之宣告或惩戒之处分,不得令其辞职或减俸”<sup>[13]</sup>。这是在审计独立思想影响下为保障审计人员独立行使审计权、免于遭受打击报复而作出的规定。

在国民政府时期,审计人员独立行使审计权亦获得法律上之特殊保障。1938年的《审计法》第9条规定:“审计人员独立行使其审计职权,不受干涉。”审计权的行使不受立法、行政等机关及其他组织团体或个人的干涉,而具有超然独立的地位。另外,审计人员的职位及薪俸亦受特殊保障,审计人员非因受刑事处罚或行政处分,不得令其转职、停职、免职,不得减损其薪俸。1940年的《审计部组织法》第20条规定:“审计、协审、稽查非受刑之宣告或惩戒处分者,不得免职或停职。”这为审计人员独立行使审计职权提供了法律保障,有利于审计独立性的加强和审计权威的实现。

## 五、结论性评述

近代中国的独立型审计制度在当时世界各国中不可谓不先进,但并未充分发挥良好的财政监督效能,这启示我们:审计财政监督职能的实现需要良好政治体制的支撑以及一系列完善的财政制度的配合,审计机关不仅要独立,具有与被监督者对等的地位,还应具有独立的能力。我国当前审计体制的改革应借鉴近代中国审计制度的经验教训,切实提高国家审计的权威和实效。

当前我国的审计体制属于“行政型”,审计权在形式上处于行政权之下,审计主体隶属于政府,受行政首长领导并对其负责,由政府支配组织人事、财务经费。此种审计体制虽然有其优势,但也存在着审计独立性难于保证、审计执法职能被软化等问题,且审计机关的功能局限于行政监督,与其在党和国家监督体系中的重要地位不相称。

2018年5月,中央审计委员会成立,习近平总书记要求“更好地发挥审计在党和国家监督体系中的重要作用”,并亲自担任中央审计委员会主任,这标志着我国审计体制深层次改革的展开。党和国家对审计体制改革的重视正是基于对审计监督职能的高度期待,而审计监督职能的充分有效发挥离不开审计独立。本文认为我国当前审计体制改革应加强审计的独立性,提高审计的权威性。

第一,明确审计机关的性质及功能,准确定位其在国家体制中的地位。审计权是国家权力的重要组成部分,来源于人民,并对人民负责。审计机关是审计权的载体和直接行使者,是接受人民委托对财政进行监督的专门机关,其设立的本旨是按照预算及法律法规纠查财政上的违法失当行为,对财政进行监督,凡与国家资金使用相关的事项都属于审计机关监督的范围。我国审计体制的改革应当赋予审计机关在国家机构体系中与审计权力性质及其所承担的职能相符合的地位。首先,审计权应与行政权相分离,审计机关独立于被监督者。为保证财政监督的客观、公正,需要审计机关与被审计对象相互独立,不发生任何利害关系。如果审计机关与被审计对象混同合一,则势必出现自我监督的无效以及其他种种弊端。其次,审计机关至少立于与被监督者对等地位。如果审计机关的地位不及被监督者,甚至受制于被监督者,则审计机关无从以对等姿态展开审计工作,将导致审计监督的无力。与被监督者处于对等地位,不仅需要提高审计机关在整个国家体制中的层级,而且要使审计机关在人事任免、经费保障等方面与被监督者完全脱钩,以免受制于人而无法开展切实有力的监督。

第二,完善相应的审计配套制度,使审计制度与财政、监察、司法等其他国家制度有效衔接、通力配合,共同致力于国家经济财政安全的保障。构设独立审计制度并非指审计机关孤立于其他国家机关之外,仅一套审计制度即可保证财政廉洁,事实上,审计效能的充分发挥需要一系列诸如预算、决算、会计等财政制度的配合,审计机关应加强与财政机关的业务沟通,规范财务报表,共享财务数据信息。审计权威的树立还需要国家监察机关以及司法机关的支撑。国民政府时期建立的“监审合一”体制将财政监督与人事监督结合起来,以审计手段治吏,在治吏过程中特别注意官员财政上的不法行为,有利于形成审计与监察合一的强大监督效力。我国的审计体制改革应加强审计机关与监察机关、司法机关的工作衔接,将审计权与监察权、司法权有效对接,审计机关以监察权、司法权为强大后盾,对审计过程中发现的经济财务问题施以有力问责。

第三,赋予审计机关较为有效和有利的监督制裁手段,使其具备必要的强大监督能力。为保障审计职能的充分发挥,与审计机关在国家体制中的定位和功能相适应,应当赋予审计机关以强有力的监督手段,树立审计权威。首先,加强审计权的问责效力,厉行绩效审计、离任审计等审计制度,非经审计机关审计不得解除相关机关及人员的财务责任。其次,对于审计过程中发现的财务不当及违法违规问题,审计机关有权调查取证,对于轻微财政违法行为有权处理或处罚,有权对相关人员进行党纪处分建议,严重者移送相关司法、监察机关处置。最后,审计机关除每年向本级人大常委会提供审计报告外,还应定期向社会公众披露审计结果,以使政府财政情况为民众所知悉,接受社会监督。

第四,为审计人员提供充分的职务保障,以保障审计权的独立有效行使。审计人员承担着财务“审判权”,如果不对审计人员在职务任免、薪俸待遇等方面给予特殊法律保障,则审计人员势必遭遇外在因素之牵制而难以严格行使其审计权。我国新一轮的《审计法》修改应当给予审计人员以职务上之特殊保障,明确规定审计人员独立行使审计权而不受任何其他国家机关、社会团体和个人的干涉,审计人员非因刑事犯罪或行政处分不得免职或停职,不得任意降低其职级或薪酬。

总而言之,我国当前审计制度的进一步改革既应当赋予审计机关独立之权力,又应当使其具备独立行使审计权之能力,避免近代中国所出现的审计独立有名无实现象。这既涉及审计机关功能定位、审计机构设置、审计机关与其他国家机关的关系等宏观层面的国家审计体制问题,也涉及审计程序、方式、效力以及审计人员管理等微观层面的制度设计问题,需要我们更进一步深入探讨。

#### 参考文献:

- [1] 李金华. 中国审计史(第二卷)[M]. 北京:中国时代经济出版社,2004.
- [2] 方宝璋. 中国审计史稿[M]. 福州:福建人民出版社,2006.
- [3] 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.

- [4] 鄢定友. 论 1927—1937 年南京国民政府审计模式的演变[J]. 民国档案, 2003(1): 126 - 131.
- [5] 阮金仙. 中国“监审合一”政府审计体制变迁及启迪[D]. 南昌: 江西财经大学, 2011.
- [6] 方宝璋. 民国审计思想史[M]. 北京: 中央编译出版社, 2010.
- [7] 李远华. 浅析民国时期政府审计独立的制度体现[J]. 法制与经济, 2013(2): 104 - 108.
- [8] 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.
- [9] 夏寒. 民国的审计及其制度环境[J]. 审计研究, 2013(1): 32 - 38.
- [10] 夏寒. 民国事前审计制度评述[J]. 南京审计学院学报, 2014(1): 107 - 113.
- [11] 故宫博物院明清档案部编. 清末筹备立宪档案史料[M]. 北京: 中华书局, 1990.
- [12] 杨汝梅. 关于财政监督上审计院与国会之关系[J]. 银行周报, 1922(50): 1 - 3.
- [13] 松岑. 审计院制之商榷[J]. 独立周报, 1912(4): 13 - 14.
- [14] 中国审计学会. 评宪草的审计制度[J]. 中华法学杂志, 1947(9 - 10): 234 - 236.
- [15] 余宣. 行宪后审计职权与审计长人选[J]. 现代会计, 1948(6): 8 - 10.
- [16] 审计院官制草案(先列说帖后附职官表待设)[J]. 东方杂志, 1906(第3卷临时增刊): 63 - 66.
- [17] 章渊若. 监察院的审计问题[J]. 社会科学杂志, 1928(3): 1 - 11.
- [18] 吴南如. 北京宣布之宪法评论: 审计制度[J]. 国闻周报, 1924(21): 10 - 11.
- [19] 刘文廷. 论吾国审计制度[J]. 会计季刊, 1936(4): 133 - 151.
- [20] 刘支藩. 从审计独立说到财政监督制度[J]. 财政评论, 1940(1): 15 - 32.
- [21] 韬奋. 宪法草案研究[M]. 大连: 大连大众书店, 1946.
- [22] 杨汝梅. 解说宪法上之审计制度[J]. 银行周报, 1924(20): 5 - 8.
- [23] 许祖烈. 中国现行审计制度[M]. 上海: 立信会计图书用品社, 1947.
- [24] 邱恂. 会计与审计[J]. 现代会计, 1948(14): 19 - 22.
- [25] 闻亦有. 吾国审计制度之检讨[J]. 新中华杂志, 1937(13): 69 - 79.
- [26] 杨汝梅. 审计院审查财政部主管各机关收支计算情形说明书[J]. 银行周刊, 1922(37): 20 - 22.
- [27] 梁士祯. 行宪后修正审计法之我见[J]. 财政评论, 1948(4): 21 - 26.
- [28] 杨纪琬. 加强政府审计制度[J]. 商学研究, 1947(2): 38 - 40.

[责任编辑: 王丽爱]

## On the Independent Auditing System in Modern China and Its Historical Enlightenments

LI Xiangsen

(School of Law, Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China)

**Abstract:** Audit independence is the main principle of auditing legislation and audit system construction in modern China, but modern Chinese auditing system has not really achieved independence. In the late Qing Dynasty, independent audit institutions were set up to contain the cabinet and consolidate the imperial power. The audit offices of the Beijing government in the Republic of China were subordinate to the administrative organs, and since then the audit houses were under the control of the President and were not independent; during the period of the National Government, the independence of audit had been strengthened, but under the dictatorship of the Kuomintang, the independence of audit organization was relatively limited. The independent audit system and its practice in modern China show that the effectiveness of the audit system needs the support of a good political system and the cooperation of perfecting financial system, with auditing organs endowed with a powerful means of supervision and auditors given special job security.

**Key Words:** audit independence; integration of supervision and audit; independent auditing system; the Central Audit Committee; state audit; auditing offices; government audit; national governance