

南京国民政府时期政府审计独立问题探析

程乃胜,张梦婷

(南京审计大学 法学院,江苏 南京 211815)

[摘要]南京国民政府在立法层面上构建了相对完善的政府审计独立制度,在“监审合一”框架内,南京国民政府通过宪法和审计法在审计机关职权划分、审计人员、审计行为等方面对政府审计独立制度进行了规定和保护,形成了较完备的政府审计独立制度。但由于南京国民政府反共反人民的本质,其设置的政府审计独立制度难以真正发挥实效。当前我国正在完善党和国家监督体系框架内修改审计法,如何通过修法最大限度地实现审计机关依法独立行使审计监督权,对包括南京国民政府时期审计制度在内的各方面历史和现实的经验教训进行总结可以提供借鉴。

[关键词] 审计独立;南京国民政府;监审合一;政府审计;审计报告;审计监督体系;国家治理

[中图分类号] F239 **[文献标志码]** A **[文章编号]** 2096-3114(2021)01-0001-07

南京国民政府(1927—1949)是中国历史上最后一个剥削阶级政权,其具有封建性、买办性,同时也具有一定的资产阶级性。从阶级本质来说,它具有反共反人民的属性,但放在历史长河中考察,其又具有一定的现代性。南京国民政府的政治法律制度受三方面因素的影响:民族资本主义经济发展到一定程度产生了对资本主义政治民主的需求;爱国进步人士提出对民主、法治的诉求,期望构建真正民主的政治法律制度;统治集团所构建的民主制度并没有真正适用,实际运行的是军事封建独裁制度。所以,该政权反动的本质并不妨碍我们对其政治法律制度的研究借鉴。

政府审计作为党和国家监督体系的重要组成部分,其效能的发挥对实现国家治理体系和治理能力现代化有着重要意义。独立性是政府审计的生命线,具有独立性的政府审计是一种有效的经济监督^[1]。南京国民政府时期,审计监督体系从行政体系中独立出来,其实行的监审合一体制将对人的监督与对事的监督紧密结合,增强了审计的独立性和权威性。在此制度框架下审计机关和审计人员的独立履职一定程度上对官员腐败起到了抑制作用,产生了一定的积极效果^[2]。研究南京国民政府的政府审计独立制度对我国当下坚持和完善党和国家监督体系,实现国家治理体系和治理能力现代化仍然具有一定的借鉴意义。

一、南京国民政府时期政府审计独立制度的形成动因

(一) 对民初政府审计制度的继承

辛亥革命后,南京临时政府实行的财政预算决算制度为政府审计制度奠定了基础。袁世凯窃国后,1912年9月,北洋政府宣布成立隶属于国务院的审计处^[3]。北洋政府于1914年6月16日公布的《审计院编制法》明确全国只设隶属于大总统的中央一级的审计机关,并且对审计机关的财政费用和审查权力加以规定^[4]¹⁸。尽管这一时期地方各自为政,中央政府靠举借外债度日,政府审计制度形同虚设,但在制度层面上,审计机构、审计人员具有一定的独立性。广东革命政府时期曾设审计处(先设立审计局,1924年5月改为审计处)。之后,国民党“一大”通过了孙中山的建国方案,提出设置监察院。1925

[收稿日期] 2020-02-20

[基金项目] 国家社会科学基金项目(16BFX001)

[作者简介] 程乃胜(1963—),男,安徽庐江人,南京审计大学法学院教授,博士,主要研究方向为审计法学,邮箱:fxycns@163.com;张梦婷(1998—),女,安徽阜南人,南京审计大学法学院硕士生,主要研究方向为审计法学。

年7月17日颁布的《国民政府监察院组织法》将原大本营审计处和广州市审计处撤销,其处理事项一并移交监察院。1926年10月修正的《国民政府监察院组织法》规定监察院第二科负责监督财政,稽核中央和地方的财政收支。自此,监察院的审计监督职能更具权威性,监审合一的政府审计体制基本成型^{[4]55}。

南京国民政府借鉴北洋政府和广东革命政府的政府审计独立制度,先后建立审计院、监察院审计部,并颁布一系列的审计法规,逐步建立起一个比较完备的审计体系。

(二) 孙中山监察权独立思想的指引

义和团运动的失败导致民众越发盲目相信国外的政治制度,然而照搬照抄国外的政治制度,不考虑中国的基本国情使得中国的官员成为贪污贿赂、以权谋私的象征,对国家的长远发展产生了极为不利的影 响。政府审计制度的移植必须考虑到本国的政治环境和文化传统^[5]。因此,孙中山从国外的民权困境出发,以万能政府的民权理论为基础,认为要解决民权困境,就应当实施“权”与“能”的分治^[6],即要求人民拥有管理制约政府的权利,政府有管理一切事务、为人民提供服务的权力。在此理论框架下,孙中山提出“五权分立”理论:人民应当具有选举权、罢免权、创制权、复决权,政府也应当具有行政权、立法权、司法权、考试权及监察权,以此达到人民与政府之间的制约平衡^[6]。南京国民政府打着“五权分立”的旗号,建立了审计与监察合一,分工明确、相互协调、相对独立的政府审计模式。

(三) 特定的时代背景要求

南京国民政府时期,国家财政混乱,公职人员贪污腐败现象极其严重,政府的廉洁性受到民众的强烈质疑。因此,国家迫切要求建立独立的审计机关以安抚民众^[7]。同时,通过反革命政变建立的南京国民政府,以反共反人民和独裁统治为基本立场,一方面军阀之间连年混战,另一方面又奉行“攘外必先安内”的政策围剿红色政权,导致财政赤字逐年暴增。在国家财政困难的情况下,南京国民政府不得已而祭出新型独立的政府审计模式来监督政府财政收支的状况^[8],在中央和地方设置审计机关,主要开展预算执行审计、军务费审计、工程项目审计等工作,以监督政府财务资金的使用状况。为此,南京国民政府以立法形式充分规定了政府审计机关的审计职权及独立地位^[9]。南京国民政府的这一做法不仅是为了能在政治上欺骗民众、安抚民心,还希望借此缓解国家财政压力。

二、南京国民政府时期政府审计独立制度的主要内容

(一) 宪法层面上规定政府审计独立

南京国民政府在形式上重视政府审计的独立地位,制定了多种法律法规对政府审计独立制度进行规定和完善。首先是在宪法层面上对“监审合一”框架下监察院内的政府审计制度进行规定。1928年10月3日通过的《训政纲领》确定了监察权的独立地位。随后,1931年5月12日通过《中华民国训政时期约法》,其第七章第七十一条规定了国家实行五权分立,中央设立监察院及部会,在宪法层面确保监察权作为国家核心权力的地位。1936年5月5日公布的《中华民国宪法草案》(“五五宪草”)第四章更加明确南京国民政府实行“监审合一”制度,其实际确立了审计权的独立地位。1947年1月1日公布的《中华民国宪法》比草案增加了七条具体规定,其中第一百〇四条和第一百〇五条分别规定了监察院设立审计长及审计的日期事由,审计长成为人民监督国家财政代表的机制^{[4]177}。尽管南京国民政府没有一部真正代表民意的宪法,更没有真正意义上的宪法实施,但南京国民政府时期宪法性文件对政府审计独立制度的关注,将审计权作为独立的监察权的重要组成部分,实际确立了审计权独立的宪法地位,值得我们研究。

(二) 审计立法上体现政府审计独立

除宪法性文件外,南京国民政府通过国民政府组织法、审计法等下位法具体规定了审计机构、审计人员、审计行为等方面的独立性。1928年2月公布的《中华民国国民政府组织法》规定,国民政府下设审计院,负责监督国家预算和审核国家决算。1928年10月8日重新公布的《中华民国国民政府组织

法》将监察院确定为最高监察机关,独立行使弹劾和审计职权^[10]。按《中华民国国民政府组织法》的规定,审计院改组为监察院审计部。1928年10月12日通过的《监察院组织法》规定监察院的审计职权由审计部行使,并具体规定审计部的审计职权。此外,南京国民政府先后颁布了两部《审计法》,并进行了一系列政府审计制度的调整和改进,建立起了一个比较完备的政府审计体系。1928年4月19日公布的《审计法》的第一条,进一步提高了审计机关的地位,规定审计院有预算及收支审查预算的权力,审计院的独立性随之上升。1938年5月3日修正公布的《审计法》条款更为清晰,内容明显扩充,具体规定了政府审计机关享有的各种职权^[11],对1928年的《审计法》所规定的质询权进行了落实,补充了政府人员违反该法律应当承担的责任和审计人员可请求帮助行为的相关规定,以确保审计职权能够真正实现。

1. 审计机构职权划分上体现政府审计独立

南京国民政府时期,政府审计独立性在中央和地方审计机关的隶属关系上得到了体现。1932年6月17日公布的《审计处组织法》规定审计部的地方审计机关为审计处和审计办事处,审计处和审计办事处隶属于审计部,只对审计部负责^[9]。这项规定的实质在于保证地方审计机关审查监督地方政府财政收支状况时不受非法干涉,明确地方审计机关人员职务工作的独立性,保障地方审计机关的独立地位^[12]。

南京国民政府也重视地方审计机关和地方政府之间的关系。1932年12月公布的《修正地方财政监督暂行法》规定,各省的财政厅及直隶行政院的市的财政局应当将该省市的财政收支报请财政部、主计处及审计部审查^[13]。在地方主计机关和审计机关的关系上,主计机关的主要职责是编制正确客观的财政预算和决算报告,地方审计机关对主计机关编制的财政预算和决算报告的会计数据进行审计,同时,也具有审定决算报告的权力。在地方财政系统上,地方审计机关处于独立且关键的地位^[14]。

2. 审计人员素质要求及特殊法律保护体现政府审计独立

审计人员独立制度是南京国民政府政府审计独立制度的重要组成部分。审计人员的素质充分影响着政府审计独立^[15],专业素质缺乏引起的外界依赖性会导致审计人员无法充分独立地开展审计工作。南京国民政府对审计人员任职的要求严格,1945年公布的《审计部组织法》从学历、工作经验、业绩角度对任职条件进行了明确规定,确保审计人员具有独立开展政府审计工作的专业素养。同时,南京国民政府也对审计人员任职进行了保护,《审计部组织法》第十四条规定非法定事由外,不能强迫审计人员转职,最大限度地免除了审计人员的后顾之忧,保证审计人员的生活不因审计工作而受到打击报复。此外,南京国民政府也在程序上规定回避制度和限制兼职:与审计对象有利害关系、可能影响审计结果的审计人员应当进行回避,以免不恰当地使用职权^[16];为了防止审计人员自身的腐败,禁止其担任公私企业机关的职务。

3. 审计法律实施体现政府审计独立

南京国民政府为了规范审计机关工作行为,保证审计机关独立正常运行,设立了例会制度。在其统治期间,审计会议是审计活动中的主要部分,负责处理审计工作开展中遇到的审计、稽查等重要事务。审计部将审计会议上通过决议的重要案件发送给所属的各个单位以便参考和执行^{[4]97-98}。审计体系内进行统一管理,重要事项采取例会制度,内部重大事项通过民主程序原则决定,不受外部的干涉与控制。

审计的根本属性在于审计的独立性^[17]。披露审计信息是提高政府审计独立性的途径之一。通过有效的信息披露,公民可以对审计机关进行社会监督,从而推动审计独立性的提高。南京国民政府初步建立了信息披露制度,形成了审计公报模式。审计公报上的内容十分丰富,包括审计工作的相关决定、审计法规、业务文书、重要案件情况、工作成果和例会会议记录等,充分地披露政府审计信息,保证社会公众对审计机关进行有效的社会监督。

南京国民政府时期的政府审计独立制度,呈现出相反相成的特殊图景。一方面,南京国民政府专制独裁、财政混乱,接受独立审计监督的自觉性值得怀疑。另一方面,其又设计了较完善的审计独立制度:在宪法上确立了作为监察院内部的审计机关的独立性;在审计立法上将政府审计独立的规定具体化;在审计机关的职权划分上,确保地方政府审计机关能够独立行使职权;在审计人员的专业素质、保护措施、

回避制度、限制兼任上设立条款保障审计人员的独立性;在例会制度上确保审计机关的内部重要事务可以自主决定、不受干涉;在审计报告制度上审计相关事务的公开使公众知晓政府经济活动及成果,反推独立性上升。这可能就是我们今天研究南京国民政府时期政府审计独立制度的实际意义之所在。

三、南京国民政府时期政府审计独立制度的法理透视

(一) 审计独立是政府审计的本质特征

政府审计的价值在于客观公正地搜集相关的资料,以评判真实状况与既定标准之间的差别,并发表充分适当的审计意见。审计机关人员的客观公正,主要体现于评判真实的状况、发表真实的意见,以真正对受托经济责任的执行情况进行监督。评判真实的状况是指审计人员能够搜集真实的资料,了解真实的事实,明确真实的状况。发表真实的意见是指审计人员发表的审计意见是独立自主的,不受其他人、其他机构的影响。综上,政府审计的独立性是政府审计价值实现的前提要件。

南京国民政府的性质决定着包括审计监督在内的任何公权力监督都无法发挥其应有的效能,但由于在法律层面政府审计相对独立,再加上一部分有良知的审计人员的努力,南京国民政府时期的政府审计也取得了一定成效。1931—1937年,审计部审计支付计算书53673件,总金额为107682万元,其中审计部因不合法或者不合程序对853万元的金额不予核准^{[4]100}。审计机关在审核陆军大学1930年12月的支付计算书上发现其教官年资所列事项不合理,认定其做法不符合相关程序^{[4]103},不予核准。

(二) 审计独立性是人民主权原则的要求

在近现代民主国家,国家的主权来自于人民。在代议制民主条件下,人民并不直接行使国家权力,而是通过双重委托代理授权政府保护人民利益,即人民授权委托给民意代表代表人民行使民意,民意代表再转委托一部分人组成政府维护人民的利益^[18]。由于代议制民主下,人民不是国家权力的直接行使者,因此对政府能否真正代表自己并保护自己的利益并无十足把握,信任度自然也不高。所以人民不断通过几年一次的选举和委托第三方对政府进行监督两种方式,检验政府是否真正履行了人民对其授权。政府审计机关就是接受人民授权委托的第三方机构之一。

南京国民政府并不是真正得到人民授权的民主政府,但为了维护其统治,不得不冒用民主的名义,所以这才有形式上的宪法和形式上相对独立的审计监督制度。这种形式上的政府审计独立制度发挥的总体效果虽然有限,但仍然不可忽视。1933—1935年,监察院审计部均派稽查人员对财务部所主管的国家收入进行调查或检查,共稽查各项税种19亿元。对行政机关所报财务的增减,审计部随时派员检查^{[4]107}。1931年公布的《审计部编辑公布规则》也向社会公众披露审计项目的具体案情和审计工作的成果。

(三) “监审合一”框架内的政府审计独立

政府审计真正发挥作用的基础是独立性。由此,审计工作的设计和安排由谁来领导就显得格为重要。一方面,审计工作的设计和安排会对审计机关和审计人员的独立性产生影响,从而影响到审计的客观公正性;另一方面,审计职权的配置会通过审计机关的地位来影响政府审计的客观公正性。审计机关和监察机关实质上都是受人民的委托监督政府各机构和人员,在工作范围上,二者是相互协调、相互统一的关系^[8]。在实务开展中,监察机关的大量工作需要审计机关的财政审计结论为支撑,审计机关也需要监察机关的权威性来确保审计的效力。将审计机关置于监察机关之外,无疑会加大双方职权履行的难度——监察机关在开展工作时无法得到快捷、有效、客观的审计结论,审计机关在开展工作时缺乏强硬的支撑,审计的权威和效力减损。

南京国民政府时期,审计机关置于监察机关体系中,有利于审计机关和监察机关相互配合,协调工作。监察体系内,审计机关和监察机关一同对政府各部门、人员进行监督,有利于减少审计机关与监察机关协作的成本,对发挥审计监督作用具有一定的积极意义^[19]。

（四）实质上的专制独裁使政府审计的独立性无法真正实现

南京国民政府对政府审计独立制度的许多规定,看似相当具有法治色彩,但实际上其落实只是镜中花、水中月,不过是空喊民主的一纸空文^[20]。

绝对的权力会导致绝对的腐败。南京国民政府时期,国家财政面临困窘,进行财政财务监督是理性的选择。然而由于社会公众的有限理性和直接监督的效率,委托审计机构对行政机关进行经济监督更具优越性和可行性。由此,审计机构及制度的建立与完善具有充分性,审计机关也具有监督的天然属性。审计机关权力得以制约其他权力的前提应当是其主体的独立性。而主体的独立性又体现为审计地位的独立性和审计活动的独立性。地位的独立性是指应当保证审计机关的权力与其他机关的权力处于同等的地位,其权力的行使不因他人干涉而转移。活动的独立性是指审计工作应当对赋予其权力的组织负责,组织内部重大的事务可以自行决定。南京国民政府虽然形式上规定了审计地位的独立性和审计活动的独立性,但实际上这种独立性并未真正实现,例如如欲立拒绝核签财政部拨付南昌行营的非常经费而被蒋介石施加压力,只好逃往上海。孙中山提出的“新三民主义”并未得到彻底的执行,以蒋介石为首的领导否定“扶助农工”的政策,脱离群众^[21]。这段时期的“五权分立”思想实际上是遮掩蒋介石独裁统治的外衣,五院的职权与活动必须在蒋介石允许的范围内进行。1933年,审计部拟在全国各地设立分支机构,而中央委员会以预算开支为由加以阻挠^[7]。《审计法》规定的审计机关的预算开支也并未得到落实。法律上规定的独立审计权的“虚假”实施极大程度上限制了审计机关职责的履行,南京国民政府所规定的独立审计权成为空头支票。

（五）政令与财政混乱、动荡的战乱环境使审计工作难以开展

任何政策和法律的实施都需要政治制度的支撑来保证其预设的效果能够实现。南京国民政府时期行政权一家独大,审计机关对行政机关的财政权无法独立地审查监督。南京国民政府时期的贪污远远超过了北洋军阀统治时期,执政党内部以权谋私、贪污贿赂之风盛行,官官相护、尔虞我诈的官僚体系使得审计工作的开展更加困难,政府审计独立制度名存实亡。这一时期,南京国民政府政令不一,财政混乱,财政预算和决算未能真正编制,审计工作难以发挥实际效用^[22]。交通部、资源委员会等对应当进行审计的预算外支出、特别支出、其他业务支出等拒绝审计。1945年10月,“四行”代表国民政府接受数额巨大的日伪金融机构及其财产,审计部提出了对该项数额巨大的财政收入的审计要求,却被财政部以不属于预算支出为由拒绝。同时,战争的混乱环境使本不顺利的审计工作雪上加霜。陕西省计划1944年抽查24个县的财务,但是因为中原战事的原因,至10月底抽查完毕的也仅有11个县^{[4]147}。动荡的战乱环境严重影响了审计工作的开展。

南京国民政府虽然在宪法、审计立法、审计人员、其他审计制度上对审计独立制度进行了规定和保护,但是其所规定的审计独立制度形同虚设。南京国民政府摒弃了“扶助农工”的群众路线,使得审计独立遭受严重威胁;审计部的职权与活动在蒋介石允许的范围内进行,无法实现以权力制约权力;行政权一家独大的政治体制,尔虞我诈、贪污贿赂的官僚作风,动荡的战乱环境加大了审计独立实现的困难。由此,南京国民政府形式上规定了政府审计制度独立,实质上并未形成真正的政府审计独立制度。

四、南京国民政府时期政府审计独立制度的借鉴意义

由于南京国民政府反共反人民的性质,其所设置的政府审计独立制度无法真正实现,但其在宪法和审计立法中从审计机关职权划分、审计人员、审计行为等角度对政府审计独立制度作出的规定,一定程度上抑制了官员贪污腐败、挪用公款的行为,预防官员贪赃枉法的成效较明显,减少了此类违法违纪案件的发生,在该时期体现出一定的积极效果。因此,南京国民政府的审计独立制度对我们现阶段的政府审计制度发展与完善具有一定的借鉴和反思意义。

第一,提高审计机关与审计人员独立性,彰显政府审计特质。审计权威的生命力在于独立性,这也

是审计机关能够对行政机关的财政收支进行监督的根本原因。政府审计的特质要求赋予审计机关独立性,即独立地监督行政机关财政收支状况。南京国民政府时期,审计机关置于行政机关之外,其地位较高,使行政机关能真正成为被监督单位,无法干涉审计行为。在行政型组织体制的审计模式中,审计机关内置于行政机关体系,对政府财政财务收支状况的监督可能会受到一定程度的干涉。在不改变行政型组织体制的审计模式下,应当提升审计机关的地位,使审计机关在开展工作时,能够充分有效地履行职权。同时应当进一步规范地方审计机关的职权,降低地方审计机关对地方行政机关的依赖性,避免地方审计工作受地方行政机关的干涉。如此,才能真正实现权力的制约,充分发挥政府审计职能的效用。审计人员的独立性是影响审计法律实施效果的主要因素。应当吸取南京国民政府的经验对审计人员进行保护,免除其后顾之忧,保证审计人员不因审计工作而被打击报复导致生活捉襟见肘。

第二,加强审计机关和监察机关之间的沟通协作。目前,监察机关职权中的“对浪费国家资财进行调查”与审计机关职权中的“监督财政收支情况”在实务工作上存在重叠,由审计机关和监察机关对同一事项进行审查,增加了不必要的时间和人力成本。审计署就该事项向国务院总理进行报告,而国家监察委员会就该事项向全国人民代表大会及其常务委员会负责,可能会在某种程度上产生权力行使的矛盾。另外,在业务范围上,监察机关往往需要审计机关出具的审计结论来对浪费国家资源财产的机关和人员进行监督,监察机关也可以将问题突出的单位或者主要领导报送审计机关以协助审计重点的确定。在不改变目前行政型审计模式的前提下,可以吸收借鉴江苏省委的路径,在审计机关和监察机关内部建立专门协作部门,强化审计机关和监察机关的信息沟通,构建审计机关和监察机关全面协作配合机制。

第三,在宪法层面规定审计机关报告责任,提升审计机关独立地位。根据人民主权理论,审计权实际上是社会公众根据自由意志缔约的监督行政机关财政的权力,因此,审计机关具有向人民汇报其经济监督状况的责任。但是我国的《宪法》并没有审计机关应当向全国人大及常务委员会汇报的明确条款。目前,审计署受国务院的委托向全国人大及常务委员会汇报审计工作报告,审计署和国务院之间是委托和受托关系,但是由于审计机关本身又受托于人民,需要履行对行政机关的监督职责,作为中央行政机关的国务院本身是被监督者的身份,其又委托授权监督者审计署进行工作汇报,相对模糊了人民委托审计机关对行政机关进行监督的独立性。因此,应当在《宪法》层面增添审计机关应当向全国人大及其常务委员会汇报审计成果的责任,彰显人民主权原则。

第四,增强审计公开性,完善审计公报制度。披露审计信息是彰显审计独立性的重要方式,公民可以通过信息披露充分发挥社会监督的作用。南京国民政府时期初步形成了审计公报制度,多样化公布审计事务的相关决定、审计法规、业务情况、重要案件内容、相关成果和例会会议记录等。我国目前进行审计公告的主要阵地是审计署官方网站的信息公开栏目,审计公告具有极强的权威性,但是审计公开的内容大部分是审计结果,内容比较单一,信息披露并不全面。因此,审计署应当进一步丰富信息公开栏目内容,充分披露各种形式的审计信息。加强与公众的动态、稳定、持续的联系,真正做到为社会公众服务,建立披露丰富、信息有效的公开制度。

第五,充分发展社会主义民主,为审计独立制度提供良好的运行机制。南京国民政府形式上的审计法律制度并不落后,但在专制独裁背景下也只能是空中楼阁。中国共产党是代表中国最广大人民意志、维护最广大人民根本利益的无产阶级政党。人民在共产党的领导下,充分发扬社会主义民主,为审计法律的实施创造了良好的空间。

当前,我国正在推进在国家治理体系和治理能力现代化框架内完善党和国家的监督体系,中国共产党十九届四中全会进一步明确完善国家治理体系和治理能力现代化的要求,提出完善包括审计在内的党和国家监督体系。切实提高政府审计权威性和独立性是其在党和国家监督体系中发挥经济监督作用的前提和基础。《中华人民共和国审计法》的修改完善工作也在进行中,本次审计法的修改重点为在各个方面加强审计机关的独立性,厘清政府审计工作的运行机制。在党和国家监督体系内可以通过

提高审计机关与审计人员独立地位、加强审计机关与监察机关协作、审计机关独立报告履责、完善审计公报制度等方式实现审计机关依法独立行使审计监督权,以此为政府审计创造良好的运行环境,充分发挥政府审计在国家治理体系和国家治理能力现代化建设中的重要作用。

参考文献:

- [1] 杨天石. 中国审计史第二卷序[J]. 百年潮, 2003(12): 69-70.
- [2] 谢冬慧. 民国后期反贪制度论略[J]. 哈尔滨工业大学学报(社会科学版), 2018(5): 40-47.
- [3] 方宝璋. 中国审计史稿[M]. 福州: 福建人民出版社, 2006: 386.
- [4] 李金华. 中国审计史(第二卷)[M]. 北京: 中国时代经济出版社, 2004.
- [5] 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.
- [6] 孙中山. 孙中山全集(第九卷)[M]. 北京: 中华书局, 1986: 342-352.
- [7] 刘鼎铭. 民国时期的中央审计机关与审计制度述论[J]. 南京审计学院学报, 2004(2): 51-55.
- [8] 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.
- [9] 朱灵通. 民主法治视角下的民国政府审计思想研究[M]. 杭州: 浙江大学出版社, 2015: 46-50.
- [10] 中国第二历史档案馆. 国民党政府政治制度档案史料选编[M]. 合肥: 安徽教育出版社, 1994: 88-91.
- [11] 朱灵通. 民国时期政府审计思想研究: 基于民主法治的视角[D]. 南昌: 江西财经大学, 2010: 33.
- [12] 肖高华. 在干涉与放任之间: 民国时期地方审计监督体系构建探析[J]. 贵州财经大学学报, 2019(6): 102-108.
- [13] 王逢辛. 会计审计法规[M]. 北京: 商务印书馆, 1938: 100-101.
- [14] 许组烈. 中国现行审计制度[M]. 上海: 立信会计图书用品社, 1947: 205-220.
- [15] 陈秀清. 刍议审计独立性及审计人员素质问题[J]. 现代经济信息, 2013(24): 332.
- [16] 鄢道友. 民国时期政府审计制度嬗变的现代性特征检视[J]. 西部学刊, 2018(12): 55-59.
- [17] 汪燕芳. 谈审计独立性信息披露制度的完善[J]. 财会月刊, 2007(14): 51-52.
- [18] 文硕. 世界审计史[M]. 北京: 中国审计出版社, 1990: 53-58.
- [19] 方宝璋. 南京国民政府时期政府审计组织结构思想——基于代理成本的理论视角[J]. 会计之友, 2019(21): 2-6.
- [20] 李相森. 论近代中国独立型审计制度及其历史启示[J]. 南京审计大学学报, 2019(1): 1-8.
- [21] 钱冶石. 中国国民党大陆执政时期的教训[J]. 上海党史与党建, 2015(2): 20-22.
- [22] 王培驩. 中国事前审计制度[M]. 南京: 正中书局, 1936: 44.

[责任编辑: 黄 燕]

An Analysis on the Independence of Government Audit in the Period of Nanjing National Government

CHENG Naisheng, ZHANG Mengting

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

Abstract: The Nanjing National Government has built a relatively complete independent system of government auditing at the legislative level. Within the framework of the “integration of supervision and audit”, the Nanjing National Government stipulated and protected the independent system of government auditing through the Constitution and the Audit Law in terms of the division of powers and functions of the auditing agencies, auditors, and auditing behavior, forming a relatively complete system of government auditing. However, due to the anti-communist and anti-people nature of the Nanjing National Government, it is difficult for the independent government audit system to operate effectively. Currently, China is revising the audit law within the framework of improving the supervision system of the party and the state, and how to maximize the independent exercise of audit supervision by the auditing authority in accordance with law through amending the law can provide reference for the summary of lessons drawn from various aspects of history and reality, including the audit system during the period of the Nanjing National Government.

Key Words: independent audit; Nanjing National Government; integration of supervision and audit; government audit; audit announcement; audit supervision system; national governance