

近代中国审计制度初创时的实践困境

——以八厘公债为例的考察

唐兴贤

(同济大学 法学院,上海 杨浦 200092)

[摘要]近代中国审计制度的确立肇始于民国初期。受民国初期政治因素的影响,中国积极效仿西方,组织筹设了审计机关,并制定了一些重要的审计法律法规,审计制度初具雏形。但由于民初党派纷争,审计制度经常沦为政党之间争权夺势的工具,其实际效用的发挥具有一定的历史局限性。江苏八厘公债案是研究民初审计制度的一个重要例证,亦为探析民初政争背景下的审计制度提供了一个新的视角。由此案可知,由于缺乏前期宪政制度的设计和后期国家能力的支持,设立之初的审计制度在民国初期的动荡时局中难以有效运行,最终在国家治理体系中陷入边缘化的处境。

[关键词]民国初期;审计制度;江苏八厘公债案;审计法律法规;党派纷争;审计史;审计独立性

[中图分类号]F239 **[文献标志码]**A **[文章编号]**2096-3114(2026)02-0045-09

一、引言

民国甫一成立,政局动荡,财政紊乱,江苏八厘公债案即为民国初期轰动一时的财政要案。该案的發生,使得审计制度的运作实态从政府机关内部进入社会大众视野中。在内外交困的财政环境下,人们对这一现代西方国家财政监督机制抱有高度期待,希望通过审计的方式实现对国家财政的有效治理。但由于民国初期现代政治体制未臻成熟,现代审计制度在转型时期的近代中国无法很好地落地生根,从而在某种程度上陷入一种失语状态。

目前学界关于民初审计制度的研究成果已较为丰硕,其范围涵及民国初期的审计立法概况^[1]、审计机构建制^[2-3]、审计方式运用^[4-5]等各方面。但关于民初审计制度的个案研究,就笔者管见所及,相关成果仍较薄弱。故本文拟以江苏八厘公债案为切入点,梳理该案所涉及的相关审计问题,再从制度构想与具体实践两个层面管窥民初审计制度的概貌,并揭窳其所面临的实践困境及其历史动因。

二、民初审计制度的肇端

虽然近代审计制度至民国方始确立,但审计职能在传统中国即已具备,并长期依附于监察体系。自西周的宰夫、秦汉的上计,至唐宋的比部与审计院,再到元明的御史台与科道,审计皆由监察机关执掌,呈现鲜明的监审合一特征,并贯穿于传统中国治理始终。至清末实行预备立宪时期,设立独立审计机构的呼声迭起。1906年,庆亲王奕劻等上奏光绪皇帝:“有资政院以持公论,有都察院以任纠弹,有审计院以查滥费,亦皆独立,不为内阁所节制,而转并监督阁臣,此分权定限之大要也。”^[6]由此观之,清末官制改革时已开始将监察机构与审计机构分开,并要求筹设专门行使审计职权的审计院,强调审计职权行使的独立性。但由于1912年清朝政府覆亡,设立审计院的计划无疾而终。

迨至南京临时政府时期,根据《中华民国临时约法》的相关规定,参议院具有议决政府预算等的审

[收稿日期]2025-07-05

[基金项目]国家社会科学基金后期资助项目(24FFXB018)

[作者简介]唐兴贤(1999—),女,山东聊城人,同济大学法学院博士生,主要研究方向为中国法律史,邮箱:2411746@tongji.edu.cn。

计职权,但独立的审计机构并未设立。至北洋政府时期,袁世凯为举借外债,根据列强要求需要对相关借款合同事先进行审计^[7]。因此,1912年9月,审计处作为临时性的审计机构始告成立,隶属国务总理。同年10月,北洋政府颁行《审计处暂行章程》。自1913至1914年,北洋政府已于全国22个省设立了审计分处,审计覆盖之广度及深度均得到进一步增强。由于审计处之设立并未经参议院议决,经参议院迭次催促,至1914年6月,袁世凯依《中华民国约法》将《审计院编制法》提交约法会议,会议审议通过。至此,审计院作为一级正式的审计机构正式成立,直隶于大总统,各省裁撤审计分处,并不设审计分院^{[8]15-18}。

从北洋政府制度设计的权责配置看,审计处与财政部之间应是一种协同制衡的并立关系^[9]。据民国会计与审计教育家杨汝梅所言,“财政部为财政行政监督,审计院为财政司法监督”^[10]。另据1912年6月《财政部官制修正草案》的相关规定,财政部负责编制预算及决算等事项^[11],而审计处则是依据财政部所作预算决算,对其执行情况与结果等进行监督与审查的机构。二者相辅相成,共同规范并整顿民国初期的国家财政秩序。然而,如前所述,在机构的实际设置中,无论其隶属于国务总理还是大总统,在袁世凯建立的总统负责制体制下,审计机构作为一种法律监督机构,均未能真正独立于行政体系。而此种独立性的缺失,亦使其在实际运作中难以发挥其预设的监督效能。江苏八厘公债案为观察民初审计制度实践提供了一个典型样本,下文将以该案为例,分析财政部、审计处与江苏地方政府之间的权力互动,进而检视民国初期审计制度的具体实践情况。

三、江苏八厘公债案始末

民国初肇,财政困窘,北洋政府曾大量举借外债以应对国内财政危机。由于列强对中国政府极不信任,遂要求增设审计程序作为借款前提,由此形成外债审计。与此同时,为抵制列强把持我国财政,北洋政府亦开始利用国内实业资本大量发行内国公债,以补充财政并缓解各地军阀的军饷需求。因此,外债与内债共同构成北洋政府国债审计的主要内容。至1912年11月,北洋政府颁行《暂行审计国债用途规则》作为国债审计的专门法律依据,其中对国债的募债用途、借款合同、领款发息等事项均作出了明确规定。

八厘公债是1912年南京临时政府第一次也是唯一一次发行的内国公债。由于1913年“二次革命”爆发后,北洋政府中央以袁世凯为代表的北洋派与地方以张謇为代表的江浙派矛盾凸显,加之江苏省对八厘公债的使用情况存疑,因此,自1914年1月始,袁世凯先后令财政部、陆军部以及审计处等对江苏省财政账册进行核查^[12],调查该省对八厘公债的具体使用情况。在此期间,章宗元正担任审计处总办,其任期自1913年10月至1914年5月,仅八个月左右^{[13]2}。其虽履职时间较短,但就任期间仍严格稽核各项税费,曾咨请财政部转饬各机关一律不得以私人名义开支公款^[14],此外为免繁复,亦改良旧式外债支出领款凭单,拟具简明格式以为适用^[15],等等。而此次江苏八厘公债案件中的诸多疑点,亦是经财政部与审计处之手逐一揭示。以下仅就该案所涉抵押借款一事进行梳理,以期探知其中所反映的审计问题。

1912年,南京临时政府特别出台了《中华民国发行公债票章程》(以下简称《章程》),作为八厘公债发行之依据。根据《章程》的相关规定,此项公债票为充临时军需以及保卫治安之用途而发行,总定额定一亿元,以阳历周年八厘行息^[16]。而由于当时南北政局分裂,民众对于这一新生政权仍持观望态度,实际发行额仅为五百万元^[17]。至北洋政府成立后,中央政府遂将该剩余债票拨付给各省以充军饷之用。1912年4月,前财政总长熊希龄以中央名义拨给江苏都督程德全八厘公债五百万元,其中接收南京留守、沪军都督及解散军队等项共用公债票一百三十八万八千余元,又另给沪军都督陈其美二十万元,剩余债票三百六十一万一千二百元。

由于财政困难,1912年9月,江苏省政府将该剩余债票分别向沪上各商号四成押抵一百五十万元,

常年八厘计息,年底催赎,届期无款可付,后于12月原数转押于西门子洋行。但江苏省公署以六五成押款呈报财政部,拟嗣后再找该行加押^[18]。及至1913年4月抵押到期,西门子洋行请部发息。财政部认为“押借与售募不同”,即派员赴沪磋商找绝,计欠押本一百五十万元,八厘息金十一万,佣金四万一千有余,共计一百六十五万一千八百元。然而1913年6月16日,前国务总理熊希龄曾致电张謇总长,称:“查前年中美银行,我曾有计划,今宜设法促其实行。南京都督府余存八厘公债票三百余万,目前可否设法售抵,即以此项作为中美银行资本,表面上全由国民结合,不涉国际。”^[19]故于1913年7月仅提出一百六十一万一千余元债票按七成结付,即抵作债银一百一十二万七千元,又于别项地方款挪腾五十余万,以偿还西门子洋行,由此共计赎回二百万元债票,以充中美银行资本之用,后将该二百万元债票以私人名义存放于道胜银行。

至1913年9月2日,江苏民政长应德闳致电财政部称:“前押西门子债票已与该行找绝,价约七折,请部核准,自本年八月一日起付息。”财政部于9月24日复电:“前来查债票付息须将债款用途报明本部,送由审计处审查无误方可承认。苏省军用册报至今未到,甚难核办。应由尊处查照原案将苏省军用册报迅速造送,一俟本部与审计处查核无误再行照章付息。”^[19-20]至1914年,财政部整理公债,审计处总办章宗元查核后发现江苏省各项债票用途不明。财政部称:“是程前督等所存之三百六十一万余元公债票已全数向西门子找绝,即该督所送报册亦列为债票三百六十一万一千二百元,价银二百五十二万七千八百四十元,乃本年又称另行赎回二百万,前后歧议,情节可疑。”^[21]又因为该二百万元债票是以私人名义存放,遂认为程、应等人具有侵占该债票之故意。另西门子因一百六十余万债票到期不能付息,于1914年4月间由德领事向上海会审公廨起诉^[22]。袁世凯遂将该案交付平政院审理,而平政院认为其涉及刑事范围,应转交大理院审理。大理院经过对33项证据的审查,最终做出侵占证据不足,免于起诉的预审决定。

本案头绪纷繁,前述案情梳理仅涉及其中争议之一端。该案的诱因很多,但审计制度之实践却是揭开本案的关键,直接拉开了全案的序幕。民国初期,虽权重于法,但审计处仍勉力施行审计法规范,欲借财政司法监督维护国家财政秩序。另基于清末民初官制改革以及法治思想的传播,各派政治势力亦可顺理成章地假借法治之名,展开此番论争。

四、八厘公债案中审计制度的实践困境

审计制度在民国初期虽事属初创,尚未成熟,但这一新生的经济监督机制仍为国家财政治理作出了重要努力。在北洋政府存续的17年间,审计部门共编制了105次审查报告表^[23]。而审计处建立初期亦有数据显示,在其成立后的三个月内,共审查支付命令核准127件,涉及金额达8555723元。此外,会议签字、退还签字、拒绝签字及未决签字等情形,其具体件数与金额亦均有详细统计^[24]。

由此可见,民国初期的审计实践已初步展现成效。正因如此,本案中财政部以审计处稽核之结果作为举发该案的关键凭信。但通过梳理该案可知,审计制度设立后,政府人员虽已初步具备审计法治观念,但这种观念往往囿于形式。此外,由于该制度初创时期的历史局限,审计工作本身在政府运行体系中亦处于边缘地位,无论是事前审计抑或事后审计,其具体实践均面临着诸多困境。

(一) 审计法治观念徒具形式

根据本案所涉事实情节,民初审计法律规范为该时期案卷之稽核提供了重要的参照标准,并一定程度上指导了政府人员的行政实践。就本案中美计划资本所涉二百万元债票一节,财政部认为中美计划一事并未事先报部核准,亦未于报销册中载明,且报销册中本称三百六十一万余元债票已全数找绝,却复称又赎回二百万元债票,两相异议,故认为应氏等有侵占债票的嫌疑。

根据《审计法》第五条之规定,各官署应编造上月之收支计算册报送审计院稽核,但为国家营业之便利及其他特别情事者除外^[25]。而应德闳、熊希龄以及张謇等人亦回应称“将江苏都督府余存中央八

厘公债票设法售去,作为中美银行资本,表面上全为国民经济之结合,不致涉及国际”,“此议恐涉大借款之嫌,故应守秘密”^[20]。故中美银行计划“关系国际信用甚钜”,应属于其他特别情事,保守秘密并不违反《审计法》第五条之规定。然而,保守秘密虽不违法,但以债票押款混列册报一事亦不能认为合理。正如大理院所称:“该被告身为一省行政长官,关于中美计划虽因事涉国际,理难公表,本可密为陈明,乃以债票找绝为词藉图暗中移拨,亦属处置乖方。”^[26]

此外,关于前述西门子债票抵押后卖断,并以息金与佣金相抵一事,经审计处查核后,财政部称应德闳等人是将佣金虚报为息金,以图数目相符。而应德闳亦回应称:“佣金一项恐与审计处章程不符,故并入息款列报”,“较实支之数应溢出一百零七元四角三分,此系迁就押本利率,俾符原案,势不能不略有参差,惟为数无多”,“蒋懋熙原禀以一百二十余元之细数尚能指摘揭发,不肯放过,可谓审核精严矣”^[27]。因此,表面看来,无论是“中美计划”还是“息金佣金相抵”之争,论辩双方均援引审计法条作为依据,这表明政府人员已初步具备审计意识。然而究其本质,本案中的审计制度并未发挥其财政监管的实际作用,反而在论争中被工具化。其所彰显的审计法治观念,与其说是一种实践准则,毋宁说仅具有一种象征意义。

(二) 事前审计制度施行之窘境

民初北洋政府时期,由于列强要求签订外债合同需事先经过审计,因此袁世凯最初设立审计处是为了善后借款的需要。基于此,国债须经事前审计这一制度亦从立法层面得以确立。通览《暂行审计国债用途规则》的相关规定,国债下各项财政开支等事项均须先行报请审计处予以签核。其中第三条规定:“政府募集内外公债应先指定用途,由财政部将分配数目先期报告审计处。”^[28]而本案中,据江苏省财政厅厅长蒋懋熙呈财政部文中所述,除沪军都督陈其美二十万元一款由财政部核拨外,其余各款用途财政部均不知晓。因此江苏省政府并未将各债票拨付情况及用途事先报告财政部与审计处予以审核。

又查该规则第二条之规定:“政府募集公债,不论外债内债,应由财政部将借款合同及公债章程报告审计处。”^[28]然而关于西门子洋行第一次抵押一事,江苏省政府欲将向上海各商户抵押的三百余万债票以六五折移押于西门子,但该行声称“只允原数转押,若加至六五折必须咨明财政部核准发息”^[18],而财政部认为抵押与售募不同,不能核准发息。因此江苏省政府最终只以四成原数转押,但仍以六五折呈报财政部。据财政部呈文称,西门子洋行以四成押款抵押一事未报请财政部核准,事属专擅。据此可知,江苏省政府与西门子洋行签订的抵押借款合同亦未报财政部及审计处审核。

另关于西门子债票到期付息一事,应德闳多次电报财政部请领发息,然而根据《暂行审计国债用途规则》第五条之规定:“政府所有用款如指定由国债项下开支者,财政部应先将发款命令连同领款凭单送交审计处稽核,由审计处承认签字。”^[28]又据第八条之规定,未经审计处签字之发款命令国库不得支付现款。而江苏省署逾期未上报用途清册,且尚未经财政部审核签付发款命令,亦未经审计处签核即要求请款付息。且据1913年9月应氏与熊希龄之往来复电,应氏亦仅称“此数与上年之款同一用途”等语,却并未有正式电文复财政部。故据前述可知,应氏等人并未遵从审计法规定之事前审计程序,某种程度上亦体现了审计程序在民国初期政治运行中的边缘化处境。

由是观之,民国时期国债审计虽实行事前审计制度,但本案中,江苏省政府拨付及抵押、买卖国债等的行为却从未事前呈报财政部与审计处稽核。事前审计制度虽已有法可依,然多沦于空文,未能切实推行。

(三) 事后审计制度实效欠佳

1914年审计院设立后,审计处被取消,各地审计分处亦随之被裁撤。此时若全国各省行政机关开支各项仍报中央审计机构进行事前的全面审查,必然导致公文浩繁,审批流程冗长,拖慢行政效率。正如杨汝梅所言:“惟军政事务,瞬息变迁,若款无钜细,悉送中央审查,始准支用,则贻误滋多。”^[29]面对各省先后呈报之审计困难情形,审计处总办章宗元称:“与其有名无实,何若正式修正拟改为事后监督

制,以求实际。”^[30]因此,北洋政府时期的审计监督思想,从事前审计开始向事后审计转变。1914年《审计法》中即对事后审计的立法思想有所体现。例如,审计院要向大总统呈送上年度审计报告,以及各官署须向审计院报送上月收支报告书,等等。

而在本案中,据程德全于1914年呈大总统文:“各案单据簿册调查未详备,军政财政各员又或迁调离职,往复迁延,猝遭宁变,军民两署文卷籍未及携出,迨克复后派员查检省署档牒,强半凌残,督署更全数燬废,爰于交替前会电陈明,拟俟检集整理,再向各处调查抄录。”^[18]另据应德闳呈称:“苏省自辛亥九月以后,中间几经变故,以事实之繁复论,惟湖北一省差可比拟。今试问财政部,长江流域以南,如湖北、湖南、江西、安徽、两粤各省,报册到部者共有几宗?以何省用款为最节省,何省手续为最完密?”并称:“又更问财政部,中央各机关用度如何册报?如何款?何自而来,又何自而去?”^[31]此外,该案当事人亦诉称,关于北洋政府与西门子签订抵押合同之事,因孙中山、黄兴等于南京等地发动“二次革命”,相关案卷或已难以查验^[32]。据此可知,由于受民国初期政局动荡、战乱频仍等客观政治因素影响,事后册报难以实施,事后审计制度在本案中亦没有得到有效执行。

综上所述,由于史料所限,我们很难窥见本案所涉审计制度运作的更多细节,但就财政部与江苏省政府双方论争观之,控诉方虽援引审计结果为指控依据,却并未提出更具说服力的实质性证据,审计制度在本案中亦未实现其财政监管的核心效能,在具体实践中面临诸多困境。财政部的此番行动未必有维护国家财政秩序的初衷,而该案亦是民国初期财政监督体系失效的一个具体反映。

五、民国初期审计制度的实践困境之因

由对上述八厘公债案的讨论可知,民国初期审计制度在实践运行中多有窒碍。这一效仿西方模式的国家财政监督机制,在民国初肇时期为何难以有效落实,具体面临着何种内部及外部挑战?本部分通过考察审计制度的设计、组织机构的设置、审计法律的制定以及民国初期的时代背景等,多维探讨民初审计制度实践困境背后的历史动因。

(一) 制度设计的结构性缺陷

首先,从审计机构的建制来看,由于其未能独立于中央行政体系,因此其国家财政监督之职能难以有效施行。民国初期审计制度之设立,即为满足袁世凯政府举借外债的需要,而非社会政治自然演进的产物。在某种意义上,民国初期的审计机构甚至可视为袁氏为善后借款、达成其政治私欲的制度工具。如《审计法》第一条之规定:“审计院除法令规定之大总统、副总统岁费暨政府机密费外,应行审定者如左:一、总决算;二、各官署每月之收支计算;三、特别会计之收支计算;四、官有物之收支计算;五、由政府发给补助费或特与保证之收支计算;六、法令特定为应经审计院审定之收支计算。”^[25]有鉴于此,大总统等并不受审计院之稽核,民国初期的审计制度在设立之初就显现出其在法理与实践层面独立性的缺失。

其次,近代审计机构的最初构想源自清末民初的官制改革,其本质是受西方权力制衡思想的影响,试图通过机构分立以建立独立的财政监督机制,进而达到牵制行政权的目的。而民国初期的审计机构,无论直隶于国务总理还是直隶于大总统,在袁世凯推行的总统制下,虽理论上为独立监督机构,实践中却始终受行政权力制约,难以独立行使审计职权。除了审计机构的设置,从其人员的选任来看,亦能见其端倪。北洋政府先后任命三任审计处总办,而此三人皆具财政系统任职背景。首任总办陈锦涛原为南京临时政府财政总长,后于1912年9月被任命为中央审计处总办,因其并未到任履职,故由王璟芳代理。此后,王璟芳在任职总办期间,同时兼任统一财政调查委员会会长。继任者章宗元亦曾于1912年担任北洋政府财政部次长,至1913年10月受命出任审计处总办^{[13]2}。由此可见,审计制度创设之初,其组织机构与财政部门关联甚密,此种人事安排的高度耦合,反映出审计处独立性之缺失,其具体行动亦容易受财政部掣肘。正如陈锦涛所言,理论上虽审计独立于财政并对其实施监督,但实践中二者联系紧密,将来亦恐出现问题^[33]。因此,如文中该案所示,此种制度设计的缺陷,最终导致审计在实际运作中

常被异化为政党角力之工具。

最后,1914年审计院设立后,中央审计处与各地审计分处相继裁撤,而各省审计分院或因财政支出始终未能设立。此种就地审计制度的缺失,不仅使北洋政府在全国范围内推行审计工作多遭阻滞,且深刻反映出北洋政府时期中央集权的式微与央地关系的失衡。审计制度在设计上采用中央垂直管辖的原则,然而地方审计机构的缺失使得中央审计权力难以触及地方,最终导致审计制度仅停留在政令层面,难以落地生根。此举不仅加剧了地方割据势力,亦标志着北洋政府试图通过审计制度强化中央集权、实现财政统一的失败。而本次八厘公债案中江苏省政府对中央审计权力的抵制就是一个典型例证。

(二) 组织机构薄弱与法律保障不力

首先,民初的财政经费拨付往往力有不逮,北洋政府不得不精简裁撤审计部门相关机构,造成人少事繁、运行难以维系的实践困境。查1912年《审计处暂行章程》之规定,审计处下设五股分别掌理不同审计事务,后又改为四股,至1914年3月,总办章宗元复将其中之第一股取消,改为三股^[34],随后又于审计处改为审计院并下设三厅,此为中央组织机构演变的大致路径;关于地方审计机关之沿革情形,在审计处时期,北洋政府于地方各省份设立审计分处,而至1914年3月,国务院提议“为节俭经费起见,拟将各省审计分处一律裁撤,即于国税厅内附设一审计科”^[35],又至《审计法》出台之后,各省审计分处裁撤,地方之审计事务由中央一律派员审理。而据本文八厘公债一案,程德全向大总统呈文中所述:“无如事变繁与军需倍钜,宁、苏两属饷额月计常达百数十万以上。”^[32]因此,初创之时的审计机构设置薄弱,难以应付民初甚为繁重的审计工作,导致其实践过程中的诸多困难。

其次,民国初期审计机构及其人员的频繁更动,亦极大地冲击了审计工作的稳定性、连贯性与统一性,影响了审计工作的权威性,进而边缘化其在国家治理体系中的地位。除了前述民初审计机构的更易外,审计机构的领导成员亦几经变动。正如前文所述,在审计处存续的不到两年时间内,总办一职先后由陈锦涛、王璟芳、章宗元三人担任^{[13]2}。而自审计院设立后亦不到两年内,院长又历经丁振铎、李兆珍、孙宝琦三任更替^[36]。其去职原因各异,如章宗元是因机构改组而去职,丁振铎是因病离任^[37],孙宝琦则因审计职权受限,难以施展而离职^[38],等等。个别去职虽事出有因,但整体而言,审计部门在民国初期的官僚体系中缺乏吸引力,以致出现政府虽已任命,官员却屡不到任的情形。1912年,陈锦涛即因另有他职,以及顾忌审计处与财政部关系过密而拒绝就任审计处总办,最终改由王璟芳署理。无独有偶,1914年北洋政府所任第二任审计院院长李经羲亦未曾到任履职,院长一职则长期由李兆珍代理^[39]。因此,频繁的人事更迭不仅削弱了审计工作的专业性与独立性,更影响了这一新生财政监管制度的公信力,使其难以在国家治理中发挥实质性作用。

最后,因审计法律规范亦属初创,故其规定仅为大略,尚不成熟,并不能为审计制度之运行提供严密的法律依据与法治保障。根据《审计法》第九条、第十条的规定,各官署上报的支出计算书及证明单据若有不正当之处,审计院有权要求其主管长官给予行政处分,对于应负赔偿责任的亦一并通知其主管长官限期追缴;又据其第十二条之规定,关于故意逾期报送计算书以及违背审计证明规则、书式等情形的亦由审计院通知其主管长官给予行政处分,但对于处分之方式、追缴之期限等均未作出明确规定;第十五条亦规定对于有诈伪之情形的虽经过五年亦可再行审查,但并未对该诈伪之行为拟定相应的法律责任^[25]。因此,由于条文缺少对违反审计法律具体责任的拟定,审计权威无从树立,故而审计法律体系或在实践中确难得以遵行。

正如本文所述八厘公债一案,控辩双方关于用途册报的书写程式亦产生争执,蒋懋熙称:“查其收支账目各款除计利息外,其余或系年份,或只系月份,并未有年月日。”而应德闳驳斥称:“自辛亥旧历九月十五日起至民国二年九月十二日止,历时二十三阅月,故册报各款多系年月以备考核。”^[40]《审计法》第十一条仅规定“审计院得编定关于审计上之各种证明规则及书式”^[25],而具体如何编制,该法亦未予以说明。由是观之,其时审计法律规范尚处于草创时期,法律条文的模糊性与实施细则的缺位,因此审

计法律规范虽具其文,却难以落实,削弱了审计程序的规范性、权威性。

(三) 政治失序的时代语境

由1912年出台的《暂行审计规则》可知,民初之审计方式采事前审计与事后审计相结合的监督模式^[41]。王璟芳亦曾主张,审计方式“采取英制,故一切审计章程均含有事前监督、事后监督之意,在理论上非如此不足以杜各署支出浮滥之弊”^[42]。然其实践中却多有窒碍之处。民初军阀混战,军费短绌,各省都督与民政长拨付经费往往要受到审计机关的制约,因此各省行政长官对审计机关并不配合。平政院长周树谟即评价事前监督“妨行政之敏活”^[43]。又据其时之报道:“皖粤两省都督早有取消审计分处之电,措辞极为激烈,甚以去职相要挟。”^[42]另据江苏八厘公债案中程、应一派所言,“如谓初次抵押即未报部已属专擅,则军兴时代各省便宜行事,未必不蒙中央鉴恕,以此为罪殆不胜诛”^[44]。可见民初之事前审计制度于实践中未能得以真正遵行。

至审计院成立后,审计制度采行事后监督制。然上述八厘公债案中程、应一派又覆称“债票售押各款与他种岁入混合列收,碍难提出另办”,“宁乱以后,文卷散佚,无从检查”等语^[45]。如审计院向热河等省份催索用途清册,及至接到覆文,仅称“军费浩繁,入不敷出,贵院如能接济,即将清册送上云云”^[46]。另外其他由陆军部上报之用途清册,既不遵程式开列,其中又任意开支。故据上述论断可知,在民初政局分裂、各自为政、法纪荡然的时代背景下,审计制度无论采酌事前监督制抑或事后监督制,其具体实践都难以有效推行。

因此,结合本文所探讨的八厘公债一案可知,在民国初期的时局背景下,审计制度某种意义上亦仅沦为政党纷争之工具。正如本案程德全所言:“对于西门子承售一宗,上年迭次文电仅伤查报用途别无驳拒之点;今年册报已到,又谓初次抵押并未报部以属专擅。”^[44]可见蒋并未真正关注程、应等人违反审计制度之事,只是借审计之事实实现打压对方的目的。又如应德闳称该案为“地方党派借题发挥排斥异己”^[32]，“党派关系倾陷构狱”，“已离去公债问题而成题外文章”^[22]，故案件整体虽表面上围绕着公债审计问题展开,但实际上难掩其政争之本质。事实上,由于程德全、应德闳二人于1913年4月25日揭露了“宋教仁案”的真相,一时间举国反袁,故袁氏意欲借此一事打击程、应一派^[47],加之“二次革命”后,袁世凯急需加强中央权威、取消地方自治,故利用审计制度揭露该案亦可实现其整肃江浙势力的政治图谋。由此观之,民国初期军阀混战,地方势力各自为政,审计处虽名义上执掌财政监督之权,然在政治派系斗争的夹缝中,并无独立执法之权威,其审计效能难以发挥,最终只能在政治乱局中艰难存续。

要言之,作为现代国家财政监督机制,审计制度难以适应民国初期近代政治转型期的特殊体制环境。加之这一新生制度在各方面尚不健全,难以保障审计的落地执行。八厘公债案就是一个很好的例证,在政局动荡的时代背景下,审计制度无法超脱于政治斗争之外,反而成为不同政治派系相互攻讦的借口。审计制度在民初国家财政治理中往往仅具形式意义,难以发挥其制度设计的真正效能。

六、结语

本文以民国初期轰动一时的江苏八厘公债案为切入点,考察近代中国审计制度初创时期的运作实态。通过梳理该案发现,这一新生的现代西方财政监督机制并未在近代中国有效落地施行,诸多制度设计仅停留于文本层面,与司法实践之间存在显著差距。

通过对北洋政府审计处的设立动机和其机构设置情形的分析可知,在政治转型期的中国,现代审计制度难以与既有体制充分接榫,其具有西方权力制衡思想的象征意义,却未能真正发挥维护近代中国财政秩序的效能。加之北洋时期中央政权长期羸弱、地方势力割据的历史格局,中央审计机构难以在国家治理中有效履职,北洋政府欲借审计实现中央财政集权的政治理想亦最终落空。因此,民国初期的审计机构未能真正融入现代财政管理体系,反映出该时期国家制度转型的艰难与曲折。

然而,北洋政府时期审计机构的设立毕竟为中国现代财政审计制度的建立奠定了第一块基石,是民

国摆脱传统帝国松散财政,走向现代理性管理的一个重要标志。北洋政府时期审计制度的早期实践,为南京国民政府时期的制度构建提供了直接的历史参照与经验借鉴。首先,为保障审计权威,南京国民政府将审计院改组为审计部,并将其划归监察院,依托监察权保障审计制度的有效实施;其次,为提升中央审计机构垂直管辖的效能,国民政府推行就地审计制度,于全国各地普设地方审计机构^[8]⁸²,旨在建立统一的国家财政管理体系,等等,这些均为南京国民政府对北洋政府时期审计实践之反思。因此,民国初期的审计制度虽属初萌阶段,但其探索与实践仍为现代审计体制的演进路径指明了基本方向。

或囿于审计制度初创之际民国宪政框架未立,审计机构本身权轻力薄,又无国家财政及法治能力的支持与保障,加之军阀割据、政令不行之时局,作为现代国家财政监督机制的审计制度在近代中国生不逢时,自始便难以在动荡的政治环境中有效运作并实现其预设之历史使命。正如本文所探讨的八厘公债一案所示,在民国初期权重于法的历史格局下,审计制度往往仅为现代政治体制之点缀,难有发挥实效之可能。置身近代中国国家转型的复杂时局,审计制度的构建反而为各派政治势力之角逐提供了新的场域和空间,最终,旧政权往往只是借助近代政治体制与思想的新外衣,以实现其政治利益的自我维系。

参考文献:

- [1]张达聪.民国时期审计制度的演进及其特点[J].江汉论坛,1997(1):60-65.
- [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]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.
- [4]夏寒.民国的审计及其制度环境[J].审计研究,2013(1):32-48.
- [5]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.
- [6]端方纂.大清光绪新法令不分卷[M].上海:商务印书馆,1910;附录99.
- [7]许梦阳.民国北京政府时期审计制度考论[J].长春师范大学学报,2021(3):78-81.
- [8]李金华.中国审计史(第二卷)[M].北京:中国时代经济出版社,2004.
- [9]方宝璋,彭岚.清末民初查账人考论[J].南京审计大学学报,2025(5):1-12.
- [10]谢冬慧.杨汝梅的审计思想研究[J].中国注册会计师,2021(10):123-126.
- [11]中国第二历史档案馆编.中华民国史档案资料汇编 第三辑 政治(一)[M].南京:江苏古籍出版社,1991:36-38.
- [12]濮思喆.势与时移:“八厘公债案”与“二次革命”后的政局[J].安徽史学,2023(5):94-103.
- [13]谢冬慧,朱灵通,方宝璋,等.近代中国审计法治的推动力量——以民国审计人物为例的考察[M].北京:知识产权出版社,2022.
- [14]章宗元.审计处咨在京主管各部不得以私人名义开支宴会馈赠捐助舆马等费并请转飭所属各机关一律查照文[J].政府公报,1914(760):15.
- [15]章宗元.审计处咨政事堂印铸局本处拟定请款凭单简明程式咨请财政部转行各机关在案抄录原咨格式请刊登公报(附原咨暨凭单格式)[J].政府公报,1914(756):32-35.
- [16]中华民国发行公债票之内容[N].盛京时报,1912-11-10(2).
- [17]千家驹.旧中国公债史资料1894—1949[M].北京:中华书局,1984:序9.
- [18]江苏公债要案当局者之词令(三)[N].神州日报,1914-07-10(3).
- [19]追志应德因一案经大理院预审决定免诉之决定书及附录证据(续)[N].盛京时报,1915-08-05(2).
- [20]追志应德因一案经大理院预审决定免诉之决定书及附录证据[N].盛京时报,1915-08-06(2).
- [21]八厘公债案内容之披露——财政部呈复江苏出售公债票节略[N].时事新报(上海),1914-07-20(6).
- [22]江苏八厘公债案撮要[N].新闻报,1914-07-10(3).
- [23]方宝璋.中国审计史稿[M].福州:福建人民出版社,2006:395.
- [24]署审计处总办王璟芳呈国务总理陈明办理审计情形并将支付命令开列清单请代呈文并表[J].政府公报,1913(453):12-13.
- [25]审计法[N].时报,1914-10-12(13).
- [26]追志应德因一案经大理院预审决定免诉之决定书及附录证据[N].盛京时报,1915-08-01(2).

- [27] 八厘公债案内容之披露——蒋懋熙密呈财政部文[N]. 时事新报(上海), 1914-07-14(6).
- [28] 暂行审计国债用途规则[N]. 浙江公报, 1912(284): 7-8.
- [29] 杨汝梅. 论审计制度: 中国财政问题之一[M]. 军需学校, 1930: 35.
- [30] 审计处将改事后监督制[N]. 时事新报(上海), 1914-3-7(5).
- [31] 八厘公债案内容之披露(续)[N]. 时事新报(上海), 1914-07-13(6).
- [32] 八厘公债案内容之披露(续)[N]. 时事新报(上海), 1914-07-09(6).
- [33] 谢冬慧. 从审计人物看近代中国——试论近代中国审计事业的开创者王璟芳[J]. 财会通讯, 2024(17): 171-176.
- [34] 审计处重行改组[N]. 申报, 1914-3-8(6).
- [35] 艰窘中之理财策[N]. 时事新报(上海), 1914-3-31(5).
- [36] 谢冬慧. 民国财政经济的守护者——北洋政府审计院院长庄蕴宽[J]. 黑龙江社会科学, 2020(6): 146-152.
- [37] 谢冬慧. 从审计官员看近代审计——以北洋审计院首任审计长丁振铎为例的考察[J]. 海峡人文学刊, 2023(3): 134-142.
- [38] 谢冬慧. 从审计官员看民国审计——以北洋审计院审计长孙宝琦为例[J]. 上海地方志, 2022(3): 56-64.
- [39] 谢冬慧. 北洋政府代理审计院院长李兆珍[J]. 福建史志, 2023(2): 1-9.
- [40] 八厘公债案内容之披露——蒋懋熙密呈财政部文[N]. 时事新报(上海), 1914-07-15(6).
- [41] 暂行审计规则[N]. 时事新报(上海), 1912-11-22(2).
- [42] 扰庐. 各省审计分处问题[N]. 时事新报(上海), 1914-04-20(5).
- [43] 审计院仍定事后监督制[N]. 申报, 1914-07-10(2).
- [44] 五月三十一日呈 八厘公债案内容之披露[N]. 时事新报(上海), 1914-07-12(6).
- [45] 八厘公债案内容之披露[N]. 时事新报(上海), 1914-07-11(6).
- [46] 中央财政界要闻 北京特别通信中五[N]. 时报, 1915-08-28(9).
- [47] 李松杰. 民初政争夹缝中的肃政厅——以八厘公债案为个案分析[D]. 武汉: 华中师范大学, 2008.

[责任编辑: 黄 燕]

The Practical Difficulties in the Initial Establishment of Modern China's Audit System: A Case Study of the Bali Bonds Case

TANG Xingxian

(School of Law, Tongji University, Yangpu 200092, China)

Abstract: The establishment of modern China's audit system commenced in the early years of the Republic of China. Influenced by the political climate of the era, China actively emulated Western models by organizing audit institutions and formulating some important laws and regulations for auditing, marking the initial formation of the system. However, constrained by partisan conflicts during the early Republic, the audit system was frequently instrumentalized as a tool for power struggles among political factions, resulting in significant historical limitations to its practical efficacy. The Jiangsu Bali Bonds Case serves as a critical exemplar for studying the early Republican audit system and offers a novel perspective for analyzing its operation amid contemporary political strife. This case reveals that, owing to the lack of a well-designed constitutional framework at the initial stage and insufficient state capacity in the subsequent period, the audit system, though formally established, failed to operate effectively under the turbulent conditions of the early Republican era and was ultimately relegated to a peripheral position within the broader structure of state governance.

Key Words: the early years of the Republic of China; audit system; Jiangsu Bali Bonds Case; audit law and regulation; factional struggle; audit history; audit independence