

制度移植视角下的近代政府审计制度检讨

夏 寒, 蒋大鸣

(南京审计学院 国际审计学院, 江苏 南京 211815)

[摘要] 中国近代审计制度并不是本土文明发展的结果,而是西方审计制度的影响与移植的产物。近代审计制度的建立使中国审计初步走上了法制化、专业化的道路,对保障财政的正常运转也起到了积极的作用,但是在整个民国时期,移植来的审计制度由于受到民主基础薄弱、军阀强权以及配套和投入不足等诸多因素的影响,并未充分发挥效用。这段历史对当前中国政府审计的发展不失借鉴作用。

[关键词] 近代文明;政府审计;制度移植;近代审计制度;国家审计

[中图分类号] F239.44 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2011)04-0013-08

1911年辛亥革命爆发,推翻了中国三千多年的君主专制体制,建立了共和国制度,同时很多全新的制度开始建立起来。一般来讲,国家制度变迁的途径主要有两种,一是内发生长,二是制度移植。内发生长是人类长期与一定的自然地理和历史文化环境相互作用的产物。制度移植则是指制度从另一国家或地区的引入、吸收与推广。晚清时期,西方列强不仅用坚船利炮打开了中国的国门,而且提供了一个更加优越的制度模式范例,这不仅加速了中国传统政治的衰落和崩溃,也使得近代中国移植西方政治制度成为必然^[1]。和民国初期很多制度一样,近代审计制度并不是中国本土政治文明演进的结果,从某种意义上讲,它是西方政治制度移植的产物。近代审计制度的建立加速了审计法制化、专业化的发展,促进了国家财政的正常运转和审计人才的培养,具有一定的进步意义。但是,由于民国时期的政治社会环境,审计制度受到诸多因素的制约,因而并未能发挥全部效用。

一、审计制度的移植和发展

一般来说,“移植”是指将有机体的一部分组织或器官补在或移入另一机体的缺陷部分,使缺陷部分逐渐长好。政治学中的制度移植是指制度从一个国家或地区向另一个国家或地区进行推广或引入。制度移植可以是部分移植也可以是全部移植。制度移植是现代制度建构的一种重要方式,这对发展相对落后的国家来说更是如此。因为国与国之间存在差距,人们往往把先进国家的经济发达与其制度联系起来,所以会产生一种示范效应,这种示范效应就是制度移植的重要原因^[2]。

近代中国的落后很大程度上是政治制度建设的滞后,晚清时期列强的肆无忌惮,清政府的腐败无能,使很多人意识到中国要摆脱落后挨打的历史境遇,仅仅依靠对原有国家机器进行简单改造是行不通的,因此对西方政治制度的移植就成为中国制度构建的捷径与必然选择。

就审计制度而言,中国财政审计监督古已有之。西周时期的官员宰夫、司会已承担了一定的审计

[收稿日期] 2010-10-26

[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,从事审计史、经济史研究;蒋大鸣(1947—),男,山东枣庄人,南京审计学院国际审计学院教授,从事财政学、税收学、财政史、审计史研究。

职能。秦汉时期的上计制度要求郡县官员每年定期向中央递交记录地方赋税、垦田、人口等内容的上计簿,也包含了一定的审计职能。隋唐时期的比部、北宋的三部勾院、南宋的审计院以及明清时期的监察御史和六科给事均肩负着监督国家财政的审计职能。不过古代中国的审计机构废置频繁,名称、隶属关系多变,专业化程度较低,审计的根本目的就是为了巩固皇权统治,审计效果的发挥也往往与皇帝本人的重视程度密切相关。近代西方审计制度是民主法制、权力制衡的产物。为了监督政府财政收支,执行财政预算法案,大多数西方国家都设立了专门的审计机关来维护纳税人权益,防范官员贪污腐败与滥用权力。近代西方的审计制度有着较为完备的法制体系,审计独立性强,审计人员专业化、专职化程度较高。上述两种制度孰优孰劣,泾渭分明。在晚清至民国这一制度大变革时期,西方近代审计制度逐渐被国人接受并移植到中国。

最初,清廷预备立宪时,当时出国考察的礼部尚书戴鸿慈和闽浙总督端方就在《请改定全国官制以为立宪预备》的奏折中,建议按照普鲁士、日本的政治体制模式设置独立的审计机构。“今宜仿普、日之制,特置会计检查院……凡关于检查会计之事,各地方行政官皆受其监督。”^[3]另一出访大臣杨晟则在《条陈官制大纲折》中指出各国国会有负担财政之责,即有监督财政之权,强调应该设立一个独立于政府之外的审计机关^[4]。出使美国、墨西哥等国的张荫桓则在清宣统三年二月二十日陈奏设置责任内阁的奏折中提出“设会计检查院以稽核全国财政,院长由内阁大臣会奏任,但任职以后独立行事,不受内阁管辖。”^[5]尽管清末成立审计院的设想并未实现,但足以说明当时西方的审计思想已经被一些有识之士所接受。

1911年辛亥革命一爆发,审计制度就在一些宣布独立的省份有了具体的实践,如湖南设立了会计检察院,广东设立了核计院,湖北、江西设立了审计厅等。这些地方审计机构的设置虽然名称不尽相同,但其目的均是为了对地方的财政收支进行监督。这为后来地方审计机关的建立奠定了较好的基础。

袁世凯窃取政权后财政困难,需向列强银行团借款。由于当时中国没有审计机关,列强银行团要求中国成立一个有洋人参与并有实权的审计机关,由洋人监督中国借款使用情况^[6]。面对如此苛刻的政治条件,1912年9月袁世凯急令国务院设立审计处,隶属于国务院总理,掌管全国会计监督事务,地方各省则设立审计分处,同时对外正式宣告中国政府审计机关建立。可以说,当时中央审计机关是在列强银行团的压力之下建立的,但是从更深一层意义上讲,是西方近代审计制度的存在直接推动了中国近代政府审计机关的成立。审计处(后改称审计院)初建时为59人,其中留学归国的就达到了19人^[7]。审计机构中较多人有海外留学背景必然有助于当时人们对外国审计制度的了解,也有助于中国最初政府审计机构的建立和发展。

审计机构成立后,与审计相关的法律法规的制定也提上日程。审计院专门聘请了宝道、葛诺发等外国专家参与中国审计法律法规的修订,在宝道等人撰写的关于审计院法草案第一次意见书中,卷首便是“审计院法草案根据他国成例采事后监督制度”。该意见书还附上了法国、俄国核准状格式^[8]。1914年,审计制度被载入了国家根本大法——《中华民国约法》,该法规定:“国家岁入岁出之决算,每年需经由审计院审定。”同年《审计院编制法》、《审计法》颁布,规定审计院直隶于大总统,各省不设审计分院。此后,《审计法实施细则》、《审计院办事细则》等一系列审计细则也陆续出台。有学者粗略统计,北京政府时期审计院颁布了30多个审计规章制度^[9]。这一现象的出现大体因为有“他国成例”可借鉴,故而短期内审计的法规建设颇有成效。

国民政府时期的审计部门隶属于五院之一的监察院。审计、监察合二为一,是中国政治的传统,这样的制度安排使得移植来的审计制度有了一定的中国特色。不过,北京政府1914年颁布的《审计法》和国民政府1925年、1928年颁布的《审计法》的内容大致相同^[10],这表明国民政府时期的审计制度大致继承了北京政府时期的审计制度。1928年至1937年,我国社会相对稳定,经济有较大的发展,审计制度的实践也取得了一定的进展,这一进展可以从1938年修订的《审计法》上体现出来。

1938年《审计法》的科学性和完整性超过了以往的任何一次立法,而且和当时的审计实践密切相关,如1933年起审计部下分设三厅,分别负责事前审计、事后审计和稽查事宜。1938年《审计法》则分为四章,除去第一章总则之外,第二章、第三章、第四章分别针对事前审计、事后审计和稽查制定了细致的规定,同时审计的职责范围扩大,执法力度加强,除了注重财政收支的合法性之外,还关注财政支出的合理性和效益性。1938年的《审计法》沿用时间相当长,直到1972年台湾才对其进行了修改。可以说,这样一部相对完善的《审计法》的修订,说明了当时政府审计在实践和理论上都有了较大的发展。

二、近代政府审计制度实施后的效用

基于西方审计制度的示范性作用,在疾风骤雨的革命之后,审计制度被移植到了中国。这一制度构建的捷径,降低了制度变迁的成本,使得中国审计制度短期内取得了较大的发展,在民国的政治建设中也起到了一些积极的作用。

(一) 近代政府审计初步走上了法制化、规范化的道路

中国古代官厅审计机构隶属关系多变,专职化程度较低,与审计相关的规范也散见于各种律令中,未形成体系。与古代官厅审计不同的是,近代政府审计制度一开始就写入了国家宪法,之后陆续颁布的《审计法》、《审计法实施细则》、《审计条例》以及《审计院编制法》等法律法规进一步规范了审计机关的责任与权利、隶属关系和人员编制以及审计工作的内容和程序。可以说,近代政府审计一开始就注重法制化的原则,审计法律法规形成了相对完善的体系,这使得审计工作有法可依。

除此之外,为了便于审计工作的展开,审计部门还出台了一系列对官厅簿记、计算书表和凭证单据等方面的格式规范,如审计处设立之初就拟订各种官厅簿记之规则、格式及说明书之类,呈请颁布实施。1914年审计院颁布了《修订普通官厅用簿记》,要求各级会计官吏必须按照程式,切实遵行^[11]。审计部门内部也相继制定了各类报告文书的格式,统一了审计报告和文书的形式。审计工作由此也初步走上了规范化道路。

(二) 近代政府审计对维护财政正常运转起到了积极的作用

民国的审计制度对监督政府的财政收支和预算决算的执行发挥了一定的积极作用。民国时期战乱不断,政府时常面临财政困窘的局面,而审计制度的实施则利于政府增收节支,维持最基本的财政开支,确保各级政府机制的运转。例如北京政府在编制民国二年年度预算时,通过审计,陆军军费从1.6亿元减至1.1亿元,海军军费从1011万元减至897万元。再如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的金额为853万元^[12]。

在财政极端困难的时候,审计所发挥的作用更为突出。例如南方革命政府和抗战时期重庆国民政府的审计对确保战时经费的运用发挥了重要作用,有力地支持了国民革命战争和抗日战争^[13]。审计制度的实施也在一定程度上增加了政府财政收支的透明度,防止了财政收支的暗箱操作,使政府的运作机制初步走上了近代化轨道。另外,审计还揭露了数以百计的官员贪污舞弊和渎职犯罪案件,如1947年上海金融风潮中的中央银行职员渎职贪污案、1948年山东盐务局局长的贪污渎职案等^[14]。审计对这些案件的揭发,对加强吏治、缓和社会矛盾起到了积极的作用。

(三) 近代政府审计推动了审计人员的专业化,促进了审计人才的培养

民国时期对审计人员的专业和学历有着严格的要求,如1914年《审计院编制法》规定审计官、协审官必须工作3年且卓有政绩,或者在专门以上学校学习政治、经济3年以上毕业。1929年的《审计部组织法》则规定审计和协审须由在国内外大学或专门学校学习政治学、经济学3年以上毕业,并对财政学或会计学有精深研究的人担任。上述规定保证了当时审计人员的基本素质,这使得近代审计

制度实施之初审计人员的专业化程度较古代审计有了很大的提高。有数据统计显示,1946年底国民政府审计部的职员和工勤人员达435人,其中具有大学文化水平的有218人,占50.11%^[15]。由此可见,当时审计人员的专业化已达到较高水平。

另外,审计制度建立之初,近代审计学刚刚传入中国,为了迅速培养大批审计人才,审计部门开办了审计讲习所,制定《审计讲习所章程》,向审计人员以及机关财会人员教授审计法规、各国审计制度、簿记学、会计学等。这不仅普及了审计学常识,而且也培养了不少审计人才。

随着中央和地方审计机关的相继成立以及民间审计的发展,教育部门也开始关注审计人才的培养。中央计政学院专门设置了审计班,招收大学本科毕业生或具有大学毕业资格在政府机关任职者,学生毕业后根据其能力分配到政府部门担任计政工作^[16]。民国时期一般大学的会计系、经济学系、商科系以及其他管理学科系也都开设会计和审计的课程,如南开大学的会计系主干课为六门,审计学就是其中之一。除此之外,社会审计教育在当时也较为常见,如上海的各类会计师事务所纷纷采用兴办会计学校和举办培训班的方式来培养审计人才,潘序伦先生开办的立信会计专科学校就专门培养五年制和二年制学历的会计和审计人才。

在上述各种方式培养的审计人才中,很多人都积极投身于政府审计工作,并参与近代的审计组织和审计法制的建设,为加强民国审计监督机制起到了积极作用。有些人则成为专门研究政府审计制度的专家学者,如著名的审计专家杨汝梅对近代各国政府审计制度进行了深入的研究,为中国近代审计学的发展奠定了良好的基础^[17]。

三、制约近代政府审计制度发展的因素

从遗传学和生物学理论来讲,移植要获得成功,受体必须对移植的器官(或组织)克服异体排斥反应,使移植体最终和受体有机地融为一体。政治学领域的制度移植原理也类似,制度移植的成功取决于接受移植的国家和地区原有的体制和环境是否能和移植的制度有机融合。审计制度移植到近代中国后,虽然在诸多方面取得了一定的成效,但是作为一项从西方民主体制中移植来的政治制度,在近代中国却没有发挥应有的效果,它的成长与发展受到较多因素的制约。

(一) 制约之一——真正民主难以实现

近代西方国家的政府审计大都在民主政治的环境下产生,基于立法、司法和行政的三权分立,司法部门和立法部门对政府行使包括财政监督在内的监督权。从更深层次上来看,西方政府审计制度还建立在受托责任的基础上。根据民主制原则,所有政府机构和官员均是受人民的委托对公共资金和资源进行管理,他们应该受到严格的经济责任制度的约束。审计就是监督受托责任的一种体现,它能在一定程度上防止滥用权力、贪污腐败和效率低下,促进公共资金的公开公平,并保障公民基本权力的行使。可以说,近代民主政治的孕育推动了现代国家审计的诞生^[18]。

然而近代中国的民主基础却相当薄弱。美国学者达尔在其《论民主》一书中曾高度概括了实现民主的关键条件,即军队和警察控制在选举产生的官员手里,民主的信念和政治文化,不存在强大的敌视民主的外部势力^[19]。反观民国时期的政治,这三点关键条件均不能满足。

首先,北京政府时期,袁世凯当政后解散国会、攻击异己,不仅把民主破坏殆尽,甚至还当了100多天的专制皇帝。袁世凯去世以后,北京政府内部斗争不断,各种军阀势力此消彼长,中央和地方关系错综复杂,中国社会长期不稳定。国民政府统治期间,国民党作为当时实力最强的军阀,虽然名义上统一了中国,设立了五院制,但国民党以党治国,蒋介石独揽党、政、军大权,仍然没有民主可言。1931年通过的《训政约法》更是以根本法的形式确立了一党专政的政治体制。可以说,在整个民国时期,军事力量始终决定着政治话语权,政治权力则缺乏制约,尽管国民党三番五次地制宪、修宪、开国会,也都没有使中国走上民主宪政的道路,民主选举往往沦为政治丑剧。

其次,民主信念和政治文化难以形成。中国数千年来一直习惯于专制制度和等级制度,民众普遍缺乏独立、自由、人人平等的理念。以忠孝为价值核心的传统文化一直诱导普通民众扮演安分守己的顺民角色。辛亥革命爆发后,尽管帝制被推翻,建立了共和国,但是当时的人们往往“视共和与帝制无甚区别,且时以帝制之观念解释共和,视总统为君主”^[20],可见传统观念根深蒂固。再加上民国资本主义经济不发达,教育普及程度低,普通民众很少有纳税人的政治主体意识,自然也缺乏审计制度所需要的民众对公共经济权力进行监督的意识。

最后,当时中国正处在多个帝国主义国家欺压和控制之下,诸多强大的外部敌对势力极大地禁锢了中国民主环境的培育。西方列强在中国扶持各路军阀势力,争夺各自利益,使得中国社会长期不稳定,更有甚者如日本悍然发动侵略战争,这些都严重阻碍了中国自身的发展。

由此可见,近代中国始终未能真正实现民主政治,近代西方的审计制度移植到中国后,由于缺乏真正民主的土壤,审计的独立性和权威性没有保障,审计的效用也很难完全发挥。

(二) 制约之二——政局不稳,政令难行

近代中国的政治环境一直处在不稳定状态,北京政府时期中央权威不足,地方军阀往往各自为政,拥兵自重。大大小小的地方军阀为了争夺地盘和权力而混战不断,其结果就是中央政令不出都门,地方军阀在自己辖区内政由己出,随意设置税务征收机关开征各种税收,截留中央税款是常事。据统计,1916年至1927年地方政府共截留划归国统的盐税3亿多元^[21]。这种财力分散的局面严重破坏了国家财政的统一性和完整性,导致北京政府时期中央财政资金严重匮乏,财政规章制度就是一纸空文。国民政府时期虽然形式上实现了政权的统一,但是党内派别林立,大多数省份还是控制在实力派军阀手中。尽管当时已经有了具体的财政法规,但是有法不依、执法不严的现象比比皆是,如广西、云南等省的地方军阀经常消极抵制国统的划分,山东省更是在1931年至1932年以军饷无着落为由直接接管该省的国统机关,截留中央税收以充军饷^[22]。抗战爆发后,很多地方陆续成为沦陷区,地方和中央财政收入大受影响,审计机构也不得不随着不断搬迁。可以想象在这样的环境之下,以监督财政收支为主的审计机构必然处处受限,其在地方诸省审计举步维艰,同时财政资金的匮乏和缺乏规范也直接制约了中央政府审计的监督。

(三) 制约之三——军阀强权的直接干扰

民国时期,审计实施的过程时常要受军阀强权的干扰。如1914年颁布的《审计条例》,开头第一条就规定“政府机密费”不在审计之列。同年颁布的《审计法》更扩大到“大总统、副总统岁费、暨政府机密费”不得审计。另有文献称“海陆军凭势压人,自非院所敢挑剔。北洋派以军警组成,内务部长非有统率北警者不能任也。故内务部经费偶有出入,亦不敢苛求。”^[23]

国民政府时期,长期操纵国家财政的中央、中国、交通、中国农民四大银行和中央信托局、邮政储金汇业局及四行联合总办事处常常借口各行局与一般公务机关性质不甚相同而拒绝审计,同样国防部和陆军总部也经常以财务制度尚未制定为由一再拒绝对其进行审计^[24]。再如1932年蒋介石为了围剿中共苏区随意更改预算,将巨款拨付给南昌行营做军费,当时审计部部长茹欲立表示反对后,蒋介石大发雷霆,茹欲立被迫去上海躲避^[25]。由此可见,尽管当时的审计有法可依,但在实行过程中屡受军阀强权干扰,其作用的发挥受到了限制。

(四) 制约之四——与审计相关的制度不完善

就西方政府审计的发展历程来看,政府审计制度是一项系统工程,需要相关制度的配合方可达到监督政府财政的目的。然而民国时期与审计相关的预决算制度、公库管理制度以及财务行政系统的不完善都影响了审计的发展。

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、地方截留中央专款的现象加剧,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。国民政府成立初期财政预算常常不能按期编制,即便由主计处编制了预算,也常因入不敷出而不能实施。1937年《预算法》颁布,但不久抗战爆发,军费日增,通货膨胀,国家预算只得不断调整变更。至于颁布的决算章程同预算章程一样不成熟,实行中又流于形式^[26]。故有审计官感叹:“目前审核支付命令之最大困难尤莫如预算不完全。预算为国家一切收支之标准,预算不完全则全国收支状况无从总核比较,欲于此时执行完密的事前监督,尤感无穷困难”^[27]。

国库制度不完备也是制约政府审计发展的因素之一。国民政府于1928年成立了中央银行,但当时国库制度很不完善,并非所有支付命令事先都经审计部门审核,如国民政府财政部所签发的军费支付命令有“直字”、“坐字”、“拨字”三种,除“直字”支付命令须先经审计部核签方能拨款外,所有“坐字”、“拨字”的支付命令大多可以先行用款,后再根据抵解手续填发支付命令。这就违背了《审计法》第三条“凡未经审计机关核准之支付命令,国库不得付款”的规定^[28]。另外,一些征税机关还存在自行保管税款、坐支抵解、不经过国库收支的情况,审计机关对此也难以监督。加之由于军阀割据和战争等因素,中央财政部门虽制定了各种收支方案,但是由于受到地方统治者的消极抵制,收支方案多未切实执行,以至于中央财政部门难以控制地方财政,这些情况均造成了政府审计发展的瓶颈。

(五) 制约之五——审计机构人员和经费有限

任何一项政治制度都有必要的成本。虽然制度移植可以减轻制度设计成本,但是制度在运行过程中还需要运行成本,以保证其正常运行。然而中国近代政府审计机构创立之初,由于财政的困境以及对审计的重要性认识不足,政府在审计方面投入严重短缺,致使审计部门经常处于经费和人员匮乏的困境,无法全面有效地进行审计。如北京政府审计院经费经常缺乏,当时审计人员的生活、工作环境非常艰难。时任审计院院长的庄蕴宽曾提及:“审计固闲曹……往往累月不名一文。所幸僚属咸体院长情况,不加苛素。间有所得,发给奉食,亦自厮养,办事员至科员、科长按成递配,往往至本人一无所获。”^[29]

南京国民政府统治时期,经费和人员的不足仍然困扰着审计部门。从1928年到1935年,伴随着国家财政收支规模的扩大,审计部门的业务量也随之增加,审计人员从190人增加到303人。有学者统计审计机关经费和国家岁出总预算数之间的比例不仅未能同比增加,反而出现同比下降的趋势^[30]。加之国民政府机构庞杂臃肿,外加数百万军队,仅凭审计部门有限的人力、物力根本无法全部审计。审计工作大都只能如蜻蜓点水般走过场而已,或者是抽审几个单位,以点带面。另外,由于审计部门的待遇相对较低,不能吸引优秀人才,导致各审计部门严重缺编,不得不以大量的雇员临时补充。1944年贵州审计处雇员比重高达66%以上,广西审计处的雇员也占55.18%^[31]。可以想像,民国时期审计机关人员和经费的不足不仅严重影响了审计工作的开展,而且也严重影响了审计的质量。

四、结论

近代西方审计制度因其示范性的效应而被移植到中国,但是由于受到诸多因素的限制,审计制度并没有发挥出应有的效果,整个民国时期吏治腐败,贪官污吏多如牛毛,何以会如此?新制度主义政治学理论对制度移植有比较深刻的认识,学者们认为制度包括正式制度和非正式制度两个部分,正式制度是指某些人或组织自觉和有意识制定的各项法律、法规、规则;非正式制度是在社会发展和历史演进的过程中自发形成的、不依赖人们主观意志的文化传统和行为习惯,如社会的价值观念、文化传统、意识形态等。正式制度是外生的,非正式制度是内生的。一项正式制度被移植到另外的国家和地区之后,需要有与之相适应的非正式制度的支持才能够生根发芽,行之有效^[32],然而一项非正式制度的产生是异常缓慢的,只能通过习惯、教育和经验习得,而不能依靠政治行动由上而下强加于社会。只有非正式制度被大多数人认可,移植来的制度才能真正发挥相应的功效。

近代政府审计制度是西方民主宪政的重要组成部分。在西方国家,审计制度的发展经历了一个较长的历史演进过程,基于三权分立的权力制衡体制保证了审计的独立性和权威性,民众对公共资金管理透明度的强烈诉求确保了审计制度高效运行。而当近代审计制度移植到近代中国时,尽管从中央到地方审计机构都建立起来了,相应的审计法律法规也制定了不少,但是当时的社会环境却无法让审计制度有效运行,民主基础薄弱、社会不稳定、军阀割据、配套制度的不完善、投入不足等种种因素导致审计效用难以完全发挥。从更深层次来讲,民国时期移植的审计制度只是移植了西方近代审计的细则,如设立审计机构,制定相关法律法规,即新制度主义所谓的正式制度。近代西方审计制度原则性的东西,如权力制衡的观念、民主的思想、相关配套制度的支撑、民众对受托经济责任的理解,即新制度主义所谓的非正式制度却很难在短时间内真正移植过来。由于缺乏非正式制度的支持,再加上当时的中国内忧外患,缺乏稳定的社会环境,民国时期移植来的审计制度必然难以有效运行。

历史证明,制度移植必须考虑到本国政治经济环境和文化传统。如果制度移入国和制度移出国的社会环境比较一致,那么制度移植成功的可能性就比较大;如果两者的社会环境不一致,基于非正式制度移植的难度远远大于正式制度,那么短时间内制度移植的结果则是低效甚至是无效的。因此,在制度变革的过程中,相对落后国家必须结合本国的现实环境,超越简单的制度移植,在借鉴别国先进经验的基础上,摸索出符合自身需求的制度。这可能会比简单的制度移植付出更多的制度成本,但是从长远来看,只有这样才能发挥本民族的主动性,实现制度的本土化和民族化。

新中国成立以后,我国一度移植了苏联的审计监察制度,最后证明这样的制度移植同样是低效的。直至改革开放以后,基于经济监督的需要,1983年我国重新确立政府审计制度,尽管此次审计制度的设计从理念上来讲仍然受到西方审计制度的影响,但是它更多地考虑了当时中国的经济环境和政治环境,是从实践中摸索出来的符合中国国情的审计制度。1983年之后的20多年里,政府审计制度随着社会政治经济环境的不断变化也在不断地调整。今天政府审计的作用越来越突出,人们对政府审计工作也越来越认可,这是由于我国审计制度实现了本土化、民族化的结果。

借鉴近代审计的历史,我们还可以看到,社会的稳定、国家的统一对国家审计制度而言是至关重要的前提;民主的实践和权力的制衡对确保审计制度的独立性和权威性同样必不可少;同时审计制度效用的发挥还离不开相关配套制度的完善和对审计制度本身的投入。这些对我们今后的审计制度的发展都不无借鉴意义。

参考文献:

- [1]章兴鸣. 近代中国政治制度移植的必然性分析[J]. 云南社会科学,2003(5):83-86.
- [2]卢现祥,朱巧玲. 论发展中国家的制度移植及其绩效问题[J]. 福建论坛:人文社会科学版,2004(4):18-22.
- [3]故宫博物院明清档案部. 清末筹备立宪档案史料[M]. 北京:中华书局,1990:373-374.
- [4]故宫博物院明清档案部. 清末筹备立宪档案史料[M]. 北京:中华书局,1990:402.
- [5]故宫博物院明清档案部. 清末筹备立宪档案史料[M]. 北京:中华书局,1990:551.
- [6]李金华. 中国审计史:第二卷[M]. 北京:中国时代经济出版社,2004:14.
- [7]李金华. 中国审计史:第二卷[M]. 北京:中国时代经济出版社,2004:16.
- [8]中国第二历史档案馆. 北洋政府审计院外籍顾问宝道等改革中国审计制度的建议[J]民国档案,1994(1):3-17.
- [9]方宝璋. 中国审计史稿[M]. 福州:福建人民出版社,2008:388.
- [10]李金华. 中国审计史:第二卷[M]. 北京:中国时代经济出版社,2004.
- [11]北京政府.(民国)政府公报第36册[M]. 台湾:文海出版社,1914:259-260.
- [12]李金华. 中国审计史:第二卷[M]. 北京:中国时代经济出版社,2004:29,100.
- [13]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.

- [14]李金华. 中国审计史:第二卷[M]. 北京:中国时代经济出版社,2004: 200.
- [15]审计部及所属各处员役奉薪工饷数查报表[Z]. 中国第二历史档案馆馆藏监察院档案,1947:4-8.
- [16]郑忠. 民国政府时期审计教育述评[J]. 民国档案,2003(1):132-143.
- [17]杨汝梅. 近代各国审计制度[M]. 上海:上海中华书局,1931.
- [18]文硕. 民主政治与现代国家审计[J]. 审计理论与实践,1988(12):16-18.
- [19]达尔. 论民主[M]. 李柏光,林猛,译. 北京:商务印书馆,1999:55.
- [20]方溯泉. 少年中国之社会观[J]. 东方杂志,1914(10):8.
- [21]丁长清. 民国盐务史稿[M]. 北京:人民出版社,1990:116.
- [22]朱红琼. 中央与地方财政关系及其变迁[M]. 北京:经济科学出版社, 2008:180-181.
- [23]邱沃仲子. 民国十年官僚腐败史:审计院[M]. 上海:上海图书集成公司, 1922.
- [24]许祖烈. 中国现行审计制度[M]. 上海:立信会计图书用品社,1947:146.
- [25]陕西省地方志编纂委员会. 陕西省志·审计志[M]. 西安:陕西人民出版社, 1997:396.
- [26]郭道扬. 中国会计史稿:下册[M]. 北京:中国财政经济出版社, 1998:453.
- [27]王培驥. 中国事前审计制度[M]. 南京:南京正中书局, 1936:44.
- [28]鄢定友. 1927~1937年南京国民政府军费审计评述[J]. 广西社会科学,2002(5):213-216.
- [29]卞孝萱,唐文权. 辛亥人物碑传集[M]. 北京:北京团结出版社, 1991:458-462.
- [30]鄢定友. 南京国民政府审计机制软化的原因管窥[J]. 沧桑,2005(1):15-17.
- [31]视察西南各省审计工作报告:上[Z]. 中国第二历史档案馆馆藏审计部档案,1944.
- [32]唐斌. 论美国的民主:政治制度移植思想研究[J]. 太原理工大学学报,2009(9):10-13.
- [责任编辑:高 婷]

A Criticism on the Government Audit System in Modern China Based on the Views of Political Institutional Transplantation

XIA Han, JIANG Daming

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

Abstract: The audit system in modern China was not the result derived from local political culture, but one of the achievements of the transplant of western audit system. The foundation of modern audit system made some achievements such as the legalization and specialization of audit on the part of an institution, and functioned as an active role in guaranteeing the national finance, but they are limited by the traditional Chinese political culture and the weak basis of democracy in combination with the warlords' power politics and many other constraints, and the effect of audit system was greatly reduced. This history gives us an inspiration on the current audit system reform in China.

Key Words: modern civilization; government audit; institutional transplantation; modern audit system; government auditing