

立法型、行政型抑或独立型： 近代我国审计监督法治转型之多重取向

肖高华¹

【摘要】：如何处理好审计与立法、行政的关系，近代国人在借鉴大陆派审计、英美派审计及传统中华审计思想的基础上，分别依照立法型、行政型及独立型等转型路径，从审计机构取超然地位抑或隶属于立法或行政机构、审计监督之职权与立法财政监督及行政财政监督之权限划分、审计组织之产生取议会制抑或元首任命制或考试制等方面提出了诸多不同的思想或主张。深化对我国近代审计监督法治转型中多重取向的认识，不但具有十分重要的学术价值，而且也能够为新时代审计监督法治化进程提供某些历史参考。

【关键词】：审计监督 法治转型 立法型 行政型 独立型

【中图分类号】：K26/D693 **【文献标识码】**：A **【文章编号】**：1003-854X(2020)08-0109-10

审计监督法治化是国家治理近代转型的重要组成部分。以往学界从审计职权、审计方法、审计程序、地方审计等方面，对近代中国审计监督法治转型进行了初步探讨，取得了一定的研究成果。¹以往学界主要以各种政权形式为标准，对近代中国审计制度进行了考察，具有某些可取之处。然而，对当时大陆派审计、英美派审计及传统中华审计冲突与融合的历史背景下，立法型、行政型、独立型等不同审计监督法治转型取向，学术界对此关注明显不够。鉴于此，本文试图对清末民初取法大陆派审计、袁世凯死后随着国会制度恢复取法英美派审计、20世纪三四十年代随着民族主义高涨不断向传统中华审计回归三个不同时段，有关审计机构超然独立抑或隶属于行政、立法机关之下，审计监督与立法财政监督及行政财政监督的职权划分，审计组织之产生是元首任命制抑或议会选举制抑或考试制等方面的思想或主张，进行一个较为系统的历史考察与分析。

一、审计监督法治转型之历史脉络：从取法近代西方审计到借鉴传统中华审计

在传统中华审计中实行“监审合一”，审计权隶属于监察权之内。近世西方审计制度大体有英美派与大陆派之分，英美派实行立法型审计，而大陆派存在着独立型审计（以德、日为代表）与行政型审计（以法国为代表）之间的差异。立法型审计不专设审计机构，审计权来源于立法权，审计部门向立法机关负责；行政型审计设立审计机关，但隶属于财务行政机关之内；独立型审计设立独立于立法及行政机关之外直隶于国家元首的审计机构。在近代中国审计监督法治转型中，因受近代西方审计及传统中华审计多重因素的影响，时人分别提出了多种不同的审计监督法治转型之路，且彼此之间互相争论，呈现出较为复杂的多重取向。但是，从审计监督法治转型的历史脉络来看，可以分为三个不同的历史时段，即清末民初时期取法大陆派审计，袁世凯死后随着国会制度恢复取法英美派审计，二十世纪三四十年代随着民族主义高涨开始不断借鉴传统中华审计。

第一阶段为清末民初时期，取法大陆派审计，并存在着独立型审计与行政型审计之间的交替。清末官制改革中，出使各国考察政治大臣戴鸿慈等奏请改定全国官制，主张仿效大陆派中德、日独立型审计，设立会计检查院或审计院。他们指出：“查普鲁士于未立宪法之先，即有会计检查院。日本于明治初年，亦就大藏省先设检查局，嗣因未能超然，效力颇少，乃离政府而直隶君主，监督之权遂由此而扩大。今宜仿普、日之制，特制会计检查院，设正卿、少卿各一人，凡关于检查会计之事，各地

¹作者简介：肖高华，贵州财经大学马克思主义学院教授，贵州贵阳，550025。

基金项目：国家社会科学基金重大项目“近代中国监督制度资料整理与研究”（18ZDA199）。

方行政官接受其监督指挥。”^②随后，庆亲王奕劻等在《厘定中央各衙门官制缮单进呈折》、监察御史赵炳麟在《组织内阁宜明定责任制度折》、张荫棠在《设责任内阁裁巡抚等六项文职官制折》中，主张仿效大陆派中德、日独立型审计，设立会计检查院。朝廷在一定程度上接受了此种主张，在颁布的《审计院官制草案》中勾画了一条独立型审计监督转型之路。随着清廷统治的结束，会计检查院或审计院并没有建立起来。

1912 年底，北洋政府颁布《审计处暂行章程》，基本上是取法大陆派中法国行政型审计，设立了直隶于国务院的审计处。虽然设立专门审计机构，“然而审计处隶属于国务院，职权狭小，尚难独立执行其职权”^③。因此，审计处刚刚成立不久，社会各界纷纷建议仿效大陆派中德、日独立型审计，将审计机关从国务院中独立出来，直接向大总统负责。这些主张显然与清末官制改革中的独立型审计监督法治转型思路一脉相承。出于实现超然审计提升审计监督执行力的考虑，1914 年，北洋政府颁布《审计院编制法》、《审计法》等审计法令，仿效大陆派中德、日独立型审计，改审计处为直隶于大总统的审计院，完成了从行政型审计向独立型审计的转变。

第二阶段为国会制度恢复期，取法英美派立法型审计。袁世凯当政时期行政权膨胀而立法权式微，袁世凯死后，社会出于对专制政治的不满，议会至上的呼声不断高涨。当年社会上对审计与行政、立法关系的认识还比较模糊，往往把审计机关隶属于大总统等同于专制政治，隶属于议会则等同于民主政治。因此，在议会主义盛行的潮流下，随着国会制度的恢复，审计制度设计明显向取法英美派立法型审计转变。1923 年颁布《中华民国宪法》，明确规定审计院直属于立法机关，以宪法形式确定了立法型审计监督法治转型路径。

第三阶段为 20 世纪三四十年代民族主义高涨期，审计监督法治转型开始不断吸收传统中华审计制度中的某些因素。南京国民政府建立之初，设立了直隶于国民政府的审计院。20 世纪三四十年代，随着民族主义思潮的不断高涨，审计监督法治转型向传统中华审计本土化转向，南京国民政府撤销审计院，改为隶属于监察院的审计部，实行“监审合一”，审计权列入监察权范围之内。审计部隶属于监察院，其制度设计与前清时期审计属于都察院相似，明显体现出向传统中华审计转化的趋势。随着“训政”体制向“宪政”体制的转变，南京国民政府曾试图打破“监审合一”的制度，仿效英美派立法型审计将审计机构划归立法机关管辖。然而，中国审计学会人员极力主张吸收传统中华审计因素，保留“监审合一”的制度，审计组织隶属于监察院而非立法院。^④中国审计学会主张取法传统中华审计，反对取法英美派立法型审计。这些思想主张在一定程度上得到了南京国民政府的采纳，在公布的《中华民国宪法》中规定，审计部仍然隶属于监察院而非立法院，显然放弃了原有取法英美派立法型审计的思路。

总之，在近代中国审计监督法治转型中，受近代西方大陆派、英美派及传统中华审计的影响，时人分别提出各种不同的审计监督转型思想主张，呈现出较为复杂的多重取向。但是，在错综复杂的历史演进中，又若隐若暗的呈现某些制度演变规律。清末民初时期，审计监督法治转型普遍倾向于取法大陆派，尤其是仿效大陆派中德、日独立型审计。袁世凯死后随着国会制度的恢复，议会至上呼声高涨，审计监督法治转型向取法英美派立法型审计转变。20 世纪三四十年代，审计监督法治转型向传统中华审计本土化转化，虽然在“训政”向“宪政”体制的转变中有着取法英美派立法型审计的想法，但最终仍然坚持向传统中华审计本土化转化的路径。当然，需要说明的是，审计监督法治转型中三个时段的三种取向只是大体历史脉络。审计监督法治转型的路径选择是错综复杂的，审计监督制度设计往往并非仅受某一种审计观的影响，而是近代西方审计及传统中华审计思想冲突与融合的产物。从制度本身来看，很难说孰优孰劣，因而在选择何种审计监督法治转型路径上，时人存在着较大的分歧，并就审计机构之设置、审计职权之划分、审计组织之产生等方面提出了诸多不同的思想或主张。

二、审计机构之设置：超然抑或隶属于立法、行政机构

审计机构隶属于立法、行政机关抑或超然于立法、行政机构之外，是审计监督法治转型路径选择上的重要问题。立法型审计、行政型审计、独立型审计等审计转型路径，在审计机构隶属上彼此并不同。

清末时期还没有独立的审计机构，对各行政衙门之岁入岁出、借贷国债等方面的财政监督主要来自财政机构内部，监督效力不足。戴鸿慈、杨晟、奕劻、赵炳麟、张荫棠等大臣纷纷上奏朝廷，主张仿效德国独立型审计模式，设立独立于内阁之外的审计机关。戴鸿慈奏请设立超然于内阁之外、直隶于君主的会计检查院。杨晟在《条陈官制大纲折》中指出，中央与地方机关的岁入岁出繁多，完全由行政部门监督势难遍及，“且以行政官自相检查，亦恐流于瞻徇”⁽⁵⁾，必须设立一个超然于政府之外的审计机构以监督国家财政，显然反对实行行政型审计。庆亲王奕劻等在奏折中提出了“一府五院”的制度设计方案，包括审计院在内的五院“直隶朝廷，不为内阁所节制，而转足以监督内阁，皆所以巩固大权，预防流弊”⁽⁶⁾。监察御史赵炳麟在奏折中主张设立超然于内阁之外的审计院，“一以坚国民之信服，一以制行政之专横”⁽⁷⁾。张荫棠上奏朝廷主张设立不隶于内阁的会计检查院，以超然审计提升财政监督效力。他说：“设会计检查院以稽核全国财政，院长由内阁大臣会奏任，但任职以后超然行事，不受内阁管辖。”⁽⁸⁾

当时，世界各主要国家既有审计监督又有国会对财政的监督，而清廷则国会、审计院都未成立，因此设立超然审计机构使财务行政与财政监督分开，成为当时财政监督法治转型中急需解决的问题。鉴于此，戴鸿慈等人主张仿效大陆派中德、日独立型审计，设立超然于内阁之外而直隶于君主的会计检查院或审计院，提升审计监督的执行力以防止内阁滥用国家经费。若财务行政与财政监督机构“合一”，即由行政部门本身或隶属于行政部门之下的监督机构来监督财政，从理论上来说，这种政府内部的自我监督，显然是缺乏监督执行力的。清末时期戴鸿慈等人主张设立超然于内阁之外而直隶于朝廷的审计机构，虽有巩固皇权的一面，但更多的是取法德、日独立型审计，构建一套超然审计监督制度，使审计机关完全超然于内阁以及立法机关之外，以提升审计监督的执行力。朝廷在一定程度上采纳独立型审计之意见，试图设立超然于内阁、国会之外的审计机构，以加强对行政权的监督，消除业已严重的财政混乱、吏治腐败等现象。

北洋政府起初是仿效法国行政型审计设立审计处直隶于国务院，鉴于这种行政型审计权威性、独立性较差，审计监督执行力不足。因而在审计处成立之后，金松岑、梁启超、蒋凤梧、程树德等人纷纷发文，认为审计机构不能隶属行政机关，主张实行独立型审计，审计长官直接向大总统负责，以其超然地位来提升审计监督的执行力。这些主张显然与清末官制改革中的审计监督法治转型思路是一脉相承的。

江苏省省会议员金松岑发表的《审计院制之商榷》一文指出，不论是君主政体还是民主政体，审计机构都应超然于国务院之外，以独立不羁之地位行使其检查监督财政之权，不能有所迁就。⁽⁹⁾当时拟将审计处迁入国务院内办公，这样将更加丧失超然审计地位，审计机关几乎成为国务院的附属品，金松岑对此极为不满。随后，有人在《申报》发表《审计制度论》一文，明显存在着贬低法国行政型、褒扬德国独立型审计制度的思路。文章说：“盖国务院为一国行政之总汇，皆有所出纳皆须施之以监督之法也。若采法国制，则是以附属于行政机关之物，而行其监督之任，不特有自为监督之嫌。即设有专员以负其责，亦有不能尽其职务者矣。”⁽¹⁰⁾当时拟以五位财政部的司长兼任审计院司长，时任司法总长梁启超发文对此表示反对，认为其违背了超然审计之精神，难以提升审计监督的执行力，主张审计院应超然于行政、立法机关之外。⁽¹¹⁾众议院议员蒋凤梧对审计处隶于国务院的制度极为不满，认为这样使审计机关完全成为行政机关之附属物。他建议政府速定审计及组织法案，把审计机构从国务院中分立出来，以加强审计对财务行政的监督。⁽¹²⁾参议院参政程树德在《论审计制度意见书》的文章中指出，鉴于当时中国财政紊乱、政费冗滥的情况，倘若不设立超然于行政机关之外的审计机关，则不但“不能收监督之效，且恐有行政机关与审计机关互相欺隐之弊”⁽¹³⁾。

民国初年初仿效法国行政审计模式，设立隶属于行政权之下的审计处，导致财政监督之权仍然操诸内阁大臣甚至财政大臣之手。这种“财审合一”的行政型审计导致监督者与被监督者资格同一，难保审计监督的执行力，最终使财政检查归于无效。因而时人纷纷主张仿效大陆派德、日独立型审计，将中央审计机构直隶于国家元首，使审计机构不但与财政部而且与国务院分立，以强化审计对财务行政监督的执行力。显然，金松岑、梁启超等人发声的目的在于促使北洋政府改变审计处的隶属关系，推动审计机关从行政机关中分离出来而直隶于大总统，确保审计监督的超然地位。在改变审计机构隶属关系的呼声中，北洋政府又颁布《审计院编制法》、《审计法》等，正式撤处设院，审计机关直隶于大总统向独立型审计转变。从某种程度上来说，这次审计机构隶属关系的变化意味着审计机构从行政机构中分离出来，开始从立法的角度上区分行政财政监督和审计监督之间的

基本界限，是近代中国“财审分立”的第一次正式尝试，对于提升审计监督执行力具有一定的积极意义，而并非审计监督法治转型的历史倒退。

当然，当年社会上对审计与行政、立法关系的认识还比较模糊，特别是受西方议会民主思想的影响，往往把审计机关隶属于国家元首等同于专制政治，认为其违背了现代民主主义精神。因此，在议会主义盛行的潮流下，这种超然于行政、立法之外的独立型审计一时还没有被社会普遍接受。尤其是随着袁世凯死后国会制度的恢复，审计制度设计明显向取法英美制立法型审计转变，意在凸显议会民主形式，1923年颁布的《中华民国宪法》更是明确规定审计院直属于立法机关。这样的制度安排，显然没有处理好审计监督与立法财政监督的关系，审计附属于立法之下，容易混淆审计监督与立法财政监督的权限，不利于加强对国家岁入岁出决算的监督。

南京国民政府建立之初原本设置了直隶于国民政府的审计院，然而随着民族主义的高涨，审计监督法治转型向传统中华审计本土化转化。南京国民政府实行“监审合一”，将审计院改为隶属于监察院的审计部，审计监督列入监察权范围。制度设计应与各国自身的历史文化传统及现实国情相适应，20世纪三四十年代之所以放弃英美派立法型审计而向传统中华审计转化，一个重要的原因是，英美派立法型审计不符合我国的国情，难以提升审计监督执行力，无非是满足了当年“国权主义”不断上升的时代需要。即使留美归国的杨汝梅也认识到，英美派立法型审计，审计官附设于财政部官制内，与我国不相适应，因而在审计法治转型路径更倾向于取法德国独立型审计。在他看来，审计机关“应立于行政立法两部之外，始能公平执行其职务”⁽¹⁴⁾。审计部隶属于监察院，其制度设计与前清时期审计属于都察院相似，明显体现出向传统中华审计转化的倾向。

在“训政”体制向“宪政”体制转变之际，南京国民政府有取法英美派立法型审计将审计机构划归立法机关之意。倘若按照这种隶属关系的划分，表面上审计机关及其人员代表民意，是民主政治的体现，但在实质上反而破坏了超然审计原则，不利于审计监督执行力的提升，因而遭到中国审计学会人员的反对。中国审计学会以学会名义发表《评宪草的审计制度》，主张吸收传统中华审计中的某些有益因素，“行宪”后审计机关仍然隶属于监察院而非立法院。⁽¹⁵⁾蒋明祺发表《宪政时期之审计制度》一文，同样主张吸收传统中华审计中的某些有益因素，“审计长应该对监察院绝对负责”⁽¹⁶⁾，反对仿效英美派立法型审计将审计院隶属于立法院而有损审计的超然地位，降低审计监督的效力。在传统中华审计中，审计与监察紧密联系在一起，若仿效英美立法型审计将审计计划归立法机构，无疑不符合中国的历史文化传统，不利于监察与审计职权的有效贯彻执行。此外，审计监督与立法财政监督有着本质区别，前者重在监督决算，后者重在监督预算，将审计机构纳入立法院内，无法明确划分审计监督与立法财政监督的权责。中国审计学会取法传统中华审计中的某些因素，反对将审计机构划归立法机关管辖具有一定的合理性。上述思想与主张对南京国民政府产生了一定程度的影响，促使其放弃取法英美派立法型审计的原有思路，在公布的《中华民国宪法》中规定，审计部仍隶属于监察院而不是立法院。

当然，也有人试图在审计机关隶属于监察院抑或立法院问题上进行调和，兼顾上述两方面的意见，主张审计机关对监察院与立法院同时负责，以便“加强立法院对预算的执行加强控制力量，同时使审计长之身份，不但为政府之官吏，且为代表人民监督政府财政之机体”⁽¹⁷⁾。此种审计监督法治转型思路意在将英美派立法型审计与传统中华审计融合起来，在制度设计较为独特。这种试图在审计监督转型制度设计上融合传统中华审计与英美派立法型审计的思路，在理论上无可厚非，但若付诸实践将面临着重重困难。审计机关向监察院与立法院双头负责，无法明确划分立法财政监督与审计监督的界限，很可能将使审计监督无所适从，仍然难以确保审计独立，有损审计监督的执行力，因而这一主张没有被政府及社会接受。

总之，在审计机构隶属问题上，清末民初时期取法大陆派尤其是德、日独立型审计，设立直隶于君主或大总统的会计检查院或审计院，使审计超然于立法行政之外。当然，民初审计处是仿效大陆派中法国行政型审计的产物，审计机关附属于国务院。但这种行政型审计权威性不够，审计监督执行力不足，因而遭到社会舆论普遍反对，在短暂的实施之后即被废除。袁世凯死后随着国会制度的恢复，审计监督法治转型又是明显取法英美派立法型审计，审计机构附属于立法机关。南京国民政府建立之初原本设立直隶于国民政府的审计院，但随着民族主义的高涨审计监督法治转型向传统中华审计本土化转向而实行“监审合一”制，在监察院内设审计部。虽然在“训政”向“宪政”体制的转变中一时有取法英美派立法型将审计机关划归立法院管辖之意，

但最终还是继续隶属于监察院。

三、审计监督职权之范围：与立法财政监督、行政财政监督之权限划分

近代以来，各主要国家对财政的监督通常采取三种形式，即立法财政监督、行政财政监督、审计监督（通常称为司法财政监督）。按照三重财政监督理论，国家的财政监督分别由立法、行政、审计三个不同的机关来行使，分头进行，各司其职。国会行使立法财政监督权，决定国家的总预算决算；财政部行使行政财政监督权，负责考核征收机关、出纳官吏的岁入岁出等事务；审计院行使司法或监察财政监督权，负责查核岁入岁出是否与国家预算及法令相符合。立法、行政、审计三重财政监督之间一方面需要相辅相成形成监督合力，另一方面监督职权又不能混淆，须各尽其财政监督之责。近代国人分别从立法型审计、行政型审计、独立型审计等不同取向，提出了诸多审计监督职权划分之思想或主张。

关于审计监督与立法财政监督的职权划分，谢远涵、金松岑、蒋凤梧、杨汝梅、马文钰、余宣等人不同历史时期，分别从独立型审计、立法型审计等取向对此进行了探讨。

清末“新政”时期，掌四川道监察御史谢远涵在上奏提出了“国会预算于前、审计院决算于后”的财政监督体系。他说：“窃考东西各国之制，既以大藏大臣揽财赋之全权，即以会计检查院核收支之总数。会计院范围甚广，职权最尊，必要时期可特派检查之官吏，通常事件得提出官厅之簿书。诚以财货一端为国民生命之源泉，国家存亡之关键。故每年预算必待议会之协赞，所以监督于前；每年决算必待会计院之检查，所以监督于后，则纷争自息而滥用无虞。”⁽¹⁸⁾这种财政监督职权划分主张是从独立型审计思路提出的，审计院拥有最后决算权。

民国初年，金松岑在《审计院制之商榷》一文中主张以独立型审计来划分审计监督与立法财政监督的权限。他指出，国家财政监督始于预算、终于决算，预算之权国会操之，为财政上之立法监督，决算之权审计院主之，为财政上之司法监督。⁽¹⁹⁾众议院议员蒋凤梧等人在《组织审计院之建议案》中，特别强调以独立型审计来划分立法财政监督与审计监督之间的权限，主张立法财政监督权以议会行之，审计监督权“超然立于行政部、立法部以外，权责绝重”⁽²⁰⁾。

《审计院编制法》取法独立型审计，规定审计院有审定全国岁入岁出之最终决算权，而《临时约法》规定国会也有审查决算之权，因而决算权到底属于立法财政监督抑或审计监督范围显得有些模糊，甚至有人认为两者职权重叠。为此，杨汝梅专门撰写《关于财政监督上审计院与国会之关系》一文，系统阐述审计监督与立法财政监督之关系。在他看来，财政监督范围至广，决非一个机关所能独任，审计院与国会两种财政监督在形式上似属重复，然事实上两者互相补助、缺一不可。⁽²¹⁾有署名“静观”的论者在《论审计制度》一文中支持杨汝梅的观点，认为国会的立法财政监督权与审计院的审计监督权两者相辅相成，对财务行政形成一种监督合力。⁽²²⁾当然，他们也特别强调审计院应有超然之地位，其决定系属独立之判断，审计监督绝非立法财政监督的附属品，显然是倾向于独立型审计。

在英美派立法型审计下，国会的立法财政监督权限不仅包括预算而且包括审议决算，审计机关每年编成的审计报告须经内阁送交国会为最后之议决，审计监督与国会立法财政监督处于不对等的地位。审计决算是否最后交立法院，因取法英美派立法型抑或向传统中华审计本土化转化之路径选择不同，制度设计也有差异。20 世纪三四十年代，审计制度转型更多的是吸收传统中华审计因素。林褱宇、马文钰等人反对取法英美派立法型审计，主张审计部有最后决算权，无须报告立法院同意，以确保审计监督的超然地位以提升财政监督执行力。审计部第三厅厅长林褱宇在《五院制之审计职权》一文中指出，我国实行五院制，与三权分立国家不同，承认决算之权属诸审计部，故决算由审计部审核后即可由监察院转呈国府公布，不须再经国会承认之手续。⁽²³⁾审计部职员马文钰持相同的观点，他在《从各国审计制度说到我国今后审计之推进与希望》一文中指出，不同于西方三权分立国家，我国审计机关之职权不同于英美派立法型审计之职权，立法权与监察权同属治权内之一部分，各自超然实行其权限。他说：“故立法院之监督财政，仅依立法及议决预算之两事行之，关于决算之监督，则惟监察院之内之审计部有最后决定之权，无须再向立法院报告。”⁽²⁴⁾林褱宇、马文钰等人对审计监督与立法财政监督之关系进行了阐述，主张审计监督与立法财政

监督处于对等地位，确保超然审计以提升审计监督的执行力。这一划分方法是吸收传统中华审计思想而提出来的。

在南京国民政府“训政”体制下，立法院对于财政监督之权力只以财政立法与预算为限，审计部赋有决算审计权，决算案一经该部审定即为最后之决算，无须再经立法院审查或同意。然而，随着“训政”体制向“宪政”体制的转变，余宣等人主张取法英美派立法型审计，扩大立法院的财政监督权。在他看来，预算与决算为财政监督之两端，彼此关系非常密切，事权不宜分割，预算权既属于立法院则决算也应通过立法院。⁽²⁵⁾这一制度设计将审计部的最终决算权划归立法院，显然是取法英美派立法型审计的结果，有损超然审计之精神。

关于审计监督与行政财政监督之权限划分，杨汝梅、林襟宇、刘支藩、俞镜寰、邱恂等人分别对此进行了深入探讨。北洋政府时期，杨汝梅在《论财政部与审计院应行会同办理之事项》一文中建议，财政部编制总预算应请审计院派员参订，国家总决算提交国会应由财政部与审计院会同酌定。⁽²⁶⁾这一建议的目的一方面意在加强审计监督与行政财政监督之间的合作，形成一种财政监督合力，另一方面意在提升审计监督的地位。

审计监督与会计监督的关系问题，是南京国民政府时期讨论的热点之一。有人在《时事新报》发表《审计与财政》一文，认为审计监督与会计监督彼此职权重叠，主张将财政部已设的会计主任划归审计部直辖。⁽²⁷⁾这一主张显然混淆了行政财政监督与审计监督之间的本质区别。林襟宇发表《读〈审计与财政〉》提出了反对意见，认为财政部的财政行政监督只负有内部稽核之责任，而审计部负有财政监察监督之职权，即监察各机关长官及出纳官吏之收支账目是否与法令相符，两者各有不同，不可一概而论。⁽²⁸⁾林襟宇明确主张严格划分审计监督与会计监督之职权，对于促进审计独立具有着一定的积极意义。

随着联综组织、超然主计理论的兴起，有关审计监督与会计监督关系问题的讨论进一步深化。会计局究竟应划归审计机关抑或财务行政机关？福建税务管理局局长刘支藩在《从超然审计说到财政监督制度》一文中对此予以回答，认为会计事务虽与审计稽核有着极为密切的联系，但会计工作究竟属于行政事务，应划归财务行政机关为宜。⁽²⁹⁾同时，审计部协审俞镜寰、邱恂等人特别强调加强审计监督与会计监督之间的合作，认为两者“直如鸟之两翼，车之双轮，惟有相辅而行，方能避免陨越”⁽³⁰⁾，因而“会计人员与审计人员，必须通力合作”⁽³¹⁾，形成监督合力以提升财政监督执行力。

总之，在审计监督法治转型中，时人对审计监督与立法财政监督、行政财政监督之职权划分进行了较为深入的探讨。因受大陆派审计、英美派审计及传统中华审计等多重因素的影响，时人对审计监督的职权划分提出了不同主张。虽然有少数人主张取法英美派立法型审计，把审计监督仅仅视为立法财政监督的补充，最终决算权属于立法机构。但是，多数人选择独立型审计模式，主张严格区分审计监督与立法财政监督、行政财政监督之间监督职责，明确将决算权划归审计监督范围，同时注重加强审计监督与立法财政监督、行政财政监督之间的合作，形成一种监督合力。

四、审计组织之产生：议会选举制、元首任命制抑或考试制

审计组织的产生由议会选举抑或元首任命抑或其他方式，在一定程度上关系到审计组织的地位保障问题，因而与审计监督执行力提升紧密联系在一起。近代西方各国审计组织的产生主要有元首任命制、议会选举制两种形式。虽然世界各国审计组织之产生采取任命制抑或选举制，与实行独立型审计、立法型审计等并非完全一一对应，但是，在近代中国审计监督法治转型中，赞成独立型审计者倾向于元首任命制，赞成立法型审计者倾向于议会选举制。

清末“新政”时期，张荫棠在《设责任内阁裁巡抚等六项文职官制折》中建议，会计检查院职员为永任官，非有犯罪行为不得罢职。⁽³²⁾虽然张荫棠没有直接提出审计组织产生采用选举制抑或任命制问题，其意使审计组织的产生摆脱行政、立法部门的左右，以提升审计监督的执行力。

民国初年，在《中华民国约法》制定过程中，有国会议员提出，审计组织由议会选举产生，以符合民主政治的发展潮流。

姚成瀚、程树德等人分别发表《评审计院采选举制之误》、《论审计制度意见书》等文对此表示反对，明确提出了审计组织之产生实行元首任命制的建议。⁽³³⁾当然，也有人主张采取折衷办法，即议会选举与元首任命相结合的方式，由参议院选定审计人员呈请大总统任命。⁽³⁴⁾在当时的历史条件下，审计组织之产生采取议会选举制是不合适的，难以确保审计的超然地位。其主要理由有三：一是民初时期的议会基本上由政党把持，若审计组织由议会选举产生，定会被政党势力所左右而不能公平履行财政监督之责，降低审计监督执行力。二是若审计组织由议会选举产生，审计组织必然会曲徇议会之意，难以超然于国会之外独立行使审计监督职权。三是若审计组织之产生采取议会选举制，各政党定会将落选的议员及与之拉帮结派的政客以应选，审计组织将成为私人之地而不能胜任财政监督之责。总之，在当时的历史条件下，审计组织若由议会选举产生，审计院无形之中会有党派之争，互相倾轧而不能实现公正审计。在民初国家财政紊乱、政费冗滥的情况下，审计组织之产生由元首任命较之由议会选举，更能达到用强有力的审计手段收财政监督之效。当然，采取元首任命制与议会选举制相结合的折衷办法，审计组织虽然由参议院选举，但最终由大总统任命，仍能确保审计的超然地位，审计组织不会为立法、行政部门所左右而独立执行审计监督职权。既体现出民主法治精神，又兼顾到超然审计的监督效力，具有一定的可取之处。

袁世凯死后随着国会制度的恢复，有关审计组织的产生问题又为时人所关注，尤其在宪法会议上各方对此展开了争论。宪法会议一读通过了《审计院之组织及其资格草案》，主张审计组织之产生采取议会选举制度。参议院议员蒋义明从审计院的性质、地位、职权三个方面，系统阐述了审计组织产生应采取议会选举制之主张：其一，从审计院的性质上来看，他认为审计院裁决事项以会议行之，故其性质为合议制机关，从哲理上说国家组织属于合议制机关都适用于选举制度，审计院为监督政府财务行政而设，其组织宜由代表国民机关选举产生。其二，从审计院的地位上来看，他认为国家职权范围只有立法、行政、司法三类，审计院的地位不能于三者之外另有领域，即使所谓超然审计，其地位也非属于立法或行政或司法不可。在他看来，根据我国的实际情况，审计院之地位应属于立法方面才能收监督财政之效，既然审计院之地位属于立法，其组织机构的产生非采议会选举制不可。其三，从审计院的职权上来看，他认为审计院的职权限于确保预算之执行与决算之提出而已，而预算权与决算权皆属于议会，审计院不过一补助议会监督政府的机关，因而其组织理应采取选举制。⁽³⁵⁾在当时历史条件下，审计组织由议会选举产生，审计组织无疑将成为议会的附属机构。若按照此种方式来产生审计组织，审计地位将难以保障，更谈不上提升审计监督的执行力。

陈铭鉴、黄佩兰等议员对此提出了反对意见或方案。在陈铭鉴提出的修正案中，主张采取议会选举与元首任命相结合的折衷办法。黄佩兰发表《对于宪法上审计院组织商榷书》，对此折衷方案表示赞同。⁽³⁶⁾在折衷方案论者看来，元首任命制与议会选举制都存在着一一定的弊端，若由元首任命，审计组织纯为一种官吏支配，最终将沦为政府财政机关之附属；若由议会选举，审计组织必为政党所左右，最终沦为议会之附属。在这里，折衷论者把审计组织元首任命制，视同为审计附属于行政的看法，不一定十分准确。严格说来，元首任命制是审计组织超然于行政、立法之外的一种有效方式。当然，在元首任命制与议会选举制之间求一种折衷办法，以元首提出审计组织人选征求议会之同意，既体现了民主法治精神又确保超然审计地位，在当时的历史条件下也是可取的。

在1923年《中华民国宪法》起草期间，时人围绕审计组织的产生问题进行了热烈讨论。参议院议员楚纬经提出了《审计院编制法案》，黄锡銓、林炳华提出了《选举审计院长案》，主张审计组织由参议院选举产生。李济民、徐沧水、杨汝梅等人纷纷反对，主张要么采取元首任命制，要么采取议会选举制与元首任命制相结合的折衷方式，以免审计组织受制于立法机关而影响审计监督的执行力。审计学者李济民发表《宪法内选举审计院长之先决问题》，反对审计院组织由参议院选举，且审计院长应由无党派人士担任，使审计处于超然地位。⁽³⁷⁾徐沧水发表《审计院长改由参议院选举问题》，提出了与李济民基本一致的主张，反对审计组织由参议院选举，并提出了由国家元首任命审计院长的建议。⁽³⁸⁾杨汝梅发表《解说宪法上之审计制度》，反对参议院选举，主张由众议院选举并在选举之后由大总统重加任命，将议会选举制与元首任命制结合起来，以资调剂。⁽³⁹⁾审计组织以稽核财政上的贪污腐化为基本职责，其产生绝对不能掺杂金钱运动，在当时历史条件下若采用议会选举制度，将无法摆脱贿选行为而有损超然审计，减低审计监督的执行力。审计必须公平无私，绝对不能偏于任何党见，在当时若采取议会选举制，则议会中占多数的党派人士最容易当选，使被选上的审计院长俨然成为一党之首领，其被任用的审计职员势必均属同一党派中之人，则审计院组织将与政潮起伏联系在一起，显然破坏了审计独立地位。

随着审计监督法治转型向传统中华审计本土化转化,审计组织之产生开始吸收中华审计人员选任的考试制。章渊若《监察院的审计问题》一文中率先主张采取考试制来产生审计组织。他对议会选举制与元首任命制都不满意,认为审计组织的产生不能采用议会选举制,因为历来选举的总不免一党包办或操纵,所选出来的审计组织总不免有门户色彩,要这种组织去掌审计权很难实现超然审计,确保审计监督的执行。同时,他认为元首任命制也不是一种好的方法,存在着私人感情用事、官吏相护、审计员势必承仰任命者鼻息、受别机关利用与操纵等诸多弊端,影响到审计监督的执行力。⁽⁴⁰⁾上文已经提到,杨汝梅参与了1923年《中华民国宪法》起草与颁布前后的审计院长选任的讨论,并主张采取众议院选举与大总统任命相结合的方式。后来杨汝梅的主张发生了某些变化,认为审计组织不宜由议会选举产生,而应采取考试制选拔审计人才。⁽⁴¹⁾在审计监督法治转型向传统中华审计本土化转化后,时人纷纷主张采取考试制,以选出公平正直的审计人才,使审计监督能真正超然于立法、行政之外,提升审计监督的执行力。

随着“训政”体制向“宪政”体制的转变,有关审计组织的产生问题又一次提上了议事日程。中国审计学会以学会名义发表《评宪草的审计制度》,仍然认为审计组织须有绝对超然地位,若“由选举产生,非有党派之拥护,不能当选,而当选后,对其所属党派之措施,难免偏袒”⁽⁴²⁾。反对审计组织由议会选举产生以确保审计监督的执行。蒋明祺在《宪政时期之审计制度》一文中,反对由议会选举产生审计组织。⁽⁴³⁾那到底应采取何种形式来产生审计组织呢?许祖烈、余宣等人提出了“总统提名、立法院同意任命”的方法。审计专家许祖烈发表《实施宪政与改进地方审计制度之我见》一文,主张审计长由总统提出,经立法院同意任命,认为这办法能使“审计立于超然的地位,不受议会的牵制,没有党派之色彩”。⁽⁴⁴⁾余宣发表《行宪后审计职权与审计长人选》一文,同样主张审计长之产生由总统提名经立法院同意,“使审计职权之行使得有超然之保障”⁽⁴⁵⁾。1946年通过的《中华民国宪法》,既没有采取考试制,也没有采取选举制,而是采取“由总统提名立法院任命”的审计组织产生方式,审计长向立法院提交决算审核报告,与上述“参议院选举总统任命”的折衷方式有某些相似之处,但又不完全相同。

选举制是近世民主政治的一种体现,无疑成为社会上较为普遍赞成的一种政治制度。然而,审计监督有着较大的特殊性,在审计监督法治转型中大多数人对审计的特殊性有一个较为清醒的认识,认为审计组织与其他国家组织不同,反对由议会选举产生。清末民初时期,时人倾向于采取元首任命制,或元首任命制与议会选举制相结合的折衷办法。20世纪三四十年代,审计监督法治转型向传统中华审计本土化转向,时人则倾向于采取考试制。随着“训政”体制向“宪政”体制的转变,时人普遍主张“总统提名、立法院任命”制。这种制度虽然在某种程度上使审计隶属于立法之下,但与审计组织由立法院选举产生的方式是不同的。

五、近代我国审计监督法治转型路径选择之评析

在审计监督法治转型中,受大陆派审计、英美派审计及传统中华审计等不同因素的影响,时人围绕着审计与立法、行政的关系分别提出了立法型、行政型、独立型等多种审计监督法治转型取向,并从审计机构之隶属、审计职权之划分、审计组织之产生等方面提出了诸多思想主张,力图构建一套融贯中西的审计监督制度体系。概括说来,审计监督法治转型制度设计具有以下几个方面的特点:

其一,大陆派审计、英美派审计及传统中华审计之间的冲突与融合贯通始终。在审计监督法治转型制度设计中,清末民初时期倾向于取法大陆派尤其是德、日独立型审计,袁世凯死后国会制度恢复期倾向于取法英美派立法型审计,20世纪三四十年代倾向于向传统中华审计转化。当然,这只是一个大体演进趋势,在具体的各种制度设计中呈现出大陆派、英美派及传统中华审计之间冲突与融合的特点。大多数方案一方面注重借鉴域外思想资源,另一方面又注重吸收中国传统审计监督思想养料,是对近代西方审计与传统中华审计的双重吸收。美国学者阿尔蒙德认为,制度的形成是由本民族的历史和现实的社会、经济、政治等活动决定的。⁽⁴⁶⁾在审计监督法治转型中,若不考虑中国的历史文化传统及现实国情,完全照搬大陆派审计抑或英美派审计,显然都无法满足近代中国社会发展的需要。如何在立足现实国情的基础上,借鉴近代西方审计监督理论及传统中华审计中的某些有益因素,正是近代以来一直在探讨的重要课题。

其二，审计独立抑或附属于立法、行政成为审计监督法治转型中讨论的焦点。在审计监督法治转型中，虽然有少数人主张仿效大陆派法国行政型审计，审计机构附属于行政机关，或仿效英美派立法型审计，审计机关附属于立法机关，但是整体来看，大多数人主张审计机构取法大陆派中德、日独立型审计，并吸收传统中华审计中某些因素，审计独立于立法行政之外，以超然审计来提升审计监督的执行力。合理划分审计监督与立法财政监督、行政财政监督之间的财政监督权限，也是处理审计与立法、行政关系的一个方面。在审计监督法治转型中，虽然有少数人主张仿效英美派立法型审计，扩大立法财政监督权限，把审计监督仅仅视为立法财政监督的补充，但是大多数人主张独立型审计，审计监督与立法财政监督、行政财政监督各司其职，并形成一种监督合力以提升财政监督的效力。

其三，超然审计与民主政治形式之间的冲突与融合。受英美立法型审计的影响，有人把议会权力与民主政治等同起来，认为审计机构隶属于议会、审计监督附属于立法财政监督、审计组织之产生以议会选举决定等才能体现议会民主形式。显然，这样的审计监督法治转型路径与我国的历史文化传统存在着差异，也不符合审计独立原则。因此，在审计监督法治转型中，大多数人主张实现超然审计与民主政治形式之间的融合。譬如，在审计组织的产生问题上，主张采取元首选举制或议会任命制的人不多，大多数人是主张议会选举制与元首任命制相结合，由议会选举后再呈请元首任命，力图实现超然审计与民主政治形式之间的融合。

其四，惩治贪污与提高行政效率是审计监督法治转型的双重价值诉求。惩治贪污与提高行政效率是时人提升审计监督效力的双重价值诉求。正如时人所指出：“吾国财政，向极混乱，最大的原因就是因为没有审计的监察，所以我人苟欲在积极方面，促进吏途廉洁，财政制度的改良，行政效率的提高；在消极方面，防范官吏舞弊，减少行政浪费和惩治贪官污吏，唯一的办法在实行审计。”⁽⁴⁷⁾

我国近代审计监督法治转型制度设计取得了一定的成效，在加强对行政权力的监督和制约、惩治贪污腐败、提高行政效率等方面或多或少的发挥了某些作用。当然，由于受各种主客观因素尤其是制度实施环境的限制，审计监督的实际效果还是比较有限的。究其原因，一是政治紊乱。审计监督法治转型需要稳定的国家政局，而从清末到民国时期政局长期动荡，无法真正实现审计监督的法治转型，对财政监督的执行力自然有限。正如时人指出：“以前审计之不能圆满进行，非法之咎，亦非人之咎，乃因全体政治紊乱，任何政策，弗克实行，审计院亦不过不能实行之一端耳。”⁽⁴⁸⁾二是法治观念缺失，审计监督流于形式。近代中国审计监督的执行力不佳，其主要原因并非审计制度本身问题，而是缺乏法治观念，在具体操作过程没有严格按照各项审计法规执行，尤其对一些高级官员的审计案件无法推进。正如时人指出：“审计制度，法良意美，……盖其原因，决不在乎监督制度之是否完密，而在乎审计结果，其舞弊犯法者，未尝负赔偿之责，及未尝受处分之故耳。”⁽⁴⁹⁾三是没有实现真正意义上的审计独立。在审计监督法治转型中，虽然大多数人极力主张审计超然于立法、行政之外，但事实上并没有实现真正意义上的超然审计，审计组织与被监督机关存在依附关系，因而在履行财政监督的过程中出现审计人员为势移、为利诱的现象。正如时人批评民国元年审计处隶属于国务院，不但无超然施行之权，而且处处奉行行政部门的意志，结果各机关的滥用浮支依然如常，审计机构形同虚设，审计监督执行力严重不足。⁽⁵⁰⁾四是地方及特殊机关审计组织的设立不够普遍。在审计监督法治转型中，侧重于中央层面审计组织的建立，而地方及特殊机关的审计组织根本没有建立起来。正因为地方及特殊机关审计监督的缺位，因而地方及特殊机关营私舞弊之事层出不穷。

由于在近代中国审计监督法治转型中存在着这样或那样的不足，使得这一反腐利器的功能没有真正发挥出来，完成审计监督法治转型的任务依然任重道远。改革开放后恢复国家审计制度，在国务院之下设立审计署，属于行政型审计模式。这种行政型审计模式的形成，在当时的社会历史条件具有一定的合理性。但是，随着时代的发展，审计监督制度依然需要不断完善。近年来，审计监督模式成为诸多社会科学领域关注的热点，其中赞成立法型审计、独立型审计的观点较多。本文对近代中国审计监督法治转型中有关立法型审计、行政型审计、独立型审计之思想主张进行系统梳理，或许能为当下进一步推进审计监督法治化提供某些历史参考。

注释：

1 以往学界有关近代我国审计监督制度设计方面的代表性成果有张达聪的《民国时期审计制度的演进及其特点》（《江汉论坛》1997 年第 1 期）、史全生的《略论民国审计制度的建立与发展》（《民国档案》2003 年第 1 期）、刘相平的《南方革命政府审计制度的建立》（《史学月刊》2003 年第 4 期）、柳立颖等的《1945-1949 年南京国民政府审计制度述评》（《安徽史学》2003 年第 6 期）、朱钦胜的《论中央苏区审计制度建设》（《江西社会科学》2005 年第 6 期）、勇素华的《北京国民政府审计制度重构的路径分析》（《贵州社会科学》2006 年第 4 期）等。

2(6)(8)(32) 故宫博物院：《清末筹备立宪档案史料》，中华书局 1990 年版，第 373-374、469、551、551 页。

3 杨汝梅：《论审计制度》，军需学校丛书 1930 年版，第 2 页。

4(15)(42) 中国审计学会：《评宪草的审计制度》，《中华法学杂志》1947 年第 5 卷第 9-10 期合刊。

5 《出使德国大臣杨奏条陈官制大纲折(续前)》，《秦报》1907 年第 39 期。

6 《御史赵炳麟奏组织内阁宜确定责任制度折》，《政治官报》1907 年第 69 期。

7(19) 松岑：《审计院制之商榷》，《独立周报》1912 年第 1 卷第 4 期。

8 《审计制度论(二)》，《申报》1912 年 10 月 28 日。

9 梁启超：《论审计院》，《庸言》1912 年第 1 卷第 2 期。

10 蒋凤梧：《组织审计院之建议案》，《大同报》1913 年第 19 卷第 19 期。

11 程树德：《论审计制度意见书》，《庸言》1914 年第 2 卷第 6 期。

12(41) 杨汝梅：《近代各国审计制度》，中华书局 1931 年版，第 3-4、912 页。

13(43) 蒋明祺：《宪政时期之审计制度》，《财政评论》1947 年第 16 卷第 5 期。

14(25)(45) 余宣：《行宪后审计职权与审计长人选》，《现代会计》1948 年第 6 期。

15 《又奏请飭速设审计院片》，《政治官报》1908 年第 435 期。

16 《组织审计院之建议案》，《大同报》1913 年第 19 卷第 19 期。

17 杨汝梅：《关于财政监督上审计院与国会之关系》，《上海总商会月报》1923 年第 3 卷第 1 期。

18 静观：《论审计制度》，《申报》1924 年 3 月 16 日。

19 林襟宇：《五院制之审计职权》，《计政学报》1933 年第 1 卷第 1 期。

20 马文钰：《从各国审计制度说到我国今后审计之推进与希望》，《会计季刊》1936 年第 2 卷第 3 期。

-
- 21 杨汝梅：《论财政部与审计院应行会同办理之事项》，《银行周报》1922 年第 6 卷第 29 期。
- 22 《审计与会计》，《时事新报》1929 年 4 月 20 日。
- 23 林襟宇：《读〈审计与财政〉》，《审计院公报》1929 年第 1 卷第 10 期。
- 24 刘支藩：《从超然审计说到财政监督制度》，《财政评论》1940 年第 4 卷第 1 期。
- 25 愈镜寰：《当前审计会计合作问题》，《财政评论》1943 年第 9 卷第 2 期。
- 26 邱恂：《论会计与审计》，《现代会计》1948 年第 14 期。
- 27 姚成瀚：《评审计院员采选举制之误》，《宪法新闻》1913 年第 22 期；程树德：《论审计制度意见书》，《庸言》1914 年第 2 卷第 6 期。
- 28 《审计院组织》，《宪法新闻》1913 年第 23 期。
- 29 蒋义明：《赞成审计员用选举制意见书》，《宪法会议公报》1917 年第 42 期。
- 30 黄佩兰：《对于宪法上审计院组织商榷书》，《宪法会议公报》1917 年第 42 期。
- 31 李济民：《宪法内选举审计院长之先决问题》，《银行周报》1923 年第 7 卷第 42 期。
- 32 沧水：《审计院院长改由参议院选举问题》，《银行周报》1923 年第 7 卷第 41 期。
- 33 杨汝梅：《解说宪法上之审计制度》，《银行周报》1924 年第 8 卷第 20 期。
- 34(50) 章渊若：《监察院的审计问题》，《社会科学杂志》1928 年第 1 卷第 3 期。
- 35 许祖烈：《实施宪政与改进地方审计制度之我见》，《财政评论》1947 年第 17 卷第 6 期。
- 36[美]阿尔蒙德：《比较政治学：体制、过程与政策》，曹沛霖等译，东方出版社 2007 年版，第 26 页。
- 37 莘：《我国审计制度之研究》，《天籁》1936 年第 25 卷第 1 期。
- 38 杨汝梅：《论世界各国审计新制及吾国审计制度(上)》，《银行周报》1928 年第 12 卷第 40 期。
- 39 《审计机关与其实效》，《时事新报》1931 年 4 月 15 日。