

对民国时期政府审计思想的系统研究 ——《民主法治视角下的民国政府审计思想研究》评介

张华勇,王光新,陈倩倩

(浙江科技学院 经济与管理学院,杭州 310023)

摘 要:《民主法治视角下的民国政府审计思想研究》一书从民主法治角度拓展了审计史研究的领域,丰富了中国审计史和政府审计理论的研究。作者运用历史和逻辑相统一及多学科相交叉等研究方法,系统全面地研究了民国政府审计思想产生的时代背景,七大审计思想包含的内容及其相互关系,并在此基础上,提出了民国政府审计思想对当代政府审计改革的启示意义。该著可谓近年来中国审计思想史研究的可喜成果。

关键词: 民国时期;审计思想;民主法治

中图分类号: G236;F092.6

文献标志码: A

文章编号: 1671-8798(2017)04-0273-04

Systematic research on governmental auditing thoughts of the Republic of China — Book review of “Governmental Auditing Thoughts of the Republic of China in the view of Democratic Rule of Law”

ZHANG Huayong, WANG Guangxin, CHEN Qianqian

(School of Economics and Management, Zhejiang University of Science and Technology, Hangzhou 310023, Zhejiang, China)

Abstract: The book “Governmental Auditing Thoughts of the Republic of China in the View of Democratic Rule of Law” enlarges the horizon of the auditing history in the view of democratic rule of law and enriches the research into Chinese auditing history and governmental auditing theory. By applying the method of historical and logic unification, the interdisciplinary approach, the author systematically and comprehensively studies the historical background, contents of seven governmental auditing thoughts and their interrelation during the period of the Republic of China. On this basis, the author puts forward their inspirations for the reform of contemporary governmental auditing. The book has been credited as a masterwork on the

收稿日期: 2017-01-15

通信作者: 张华勇(1979—),女,河南省泌阳人,讲师,博士,主要从事中国近代经济管理思想史研究。E-mail: hyzhang999@163.com。

study of Chinese history of auditing thoughts in recent years.

Keywords: the period of Republic of China; history of auditing thoughts; democratic rule of law

《国务院关于加强审计工作的意见》全面总结了一段时期以来国家审计服务国家治理的有效经验,深刻阐述了新的历史条件下国家审计保障国家治理现代化的战略举措^[1]。为加深对国家审计本质的理解和认识,推动国家审计事业科学发展,审计理论界迫切需要建立一套能与国际理论和实践接轨并适合中国国情的审计思想、制度与理论体系。为实现这一目标,既需要洋为中用,更需要古为今用,博采众长,融合提炼,其中历史的经验尤其值得借鉴。民国时期政府审计思想在学习、借鉴西方审计思想的同时,结合本国国情,体现民主与法治的特征。朱灵通^[2]博士所著的《民主法治视角下的民国政府审计思想研究》一书,正是对民国政府审计思想的深度剖析和准确解读,不仅具有一定的理论意义,而且具有实用价值。

民国时期产生了中国近代意义上的审计实务和审计思想,这是中国审计史发展的重要阶段,起到了承上启下的作用。该著把以往的相关研究大致分为三类:一是对民国审计史的研究。如李金华^[3]认为,中华民国时期的政府审计,对监督政府财政收支发挥了一定的积极作用。二是对民国审计思想史的研究。如陈育俭^[4]、方宝璋^[5]概括了 11 项民国审计思想,并认为“这标志着审计学作为一门独立学科开始登上中国的历史舞台”,他们的研究主要侧重于一般审计思想。又如夏寒^[6]认为:“事前审计制度思想极富特色且实效明显,审计机关的权威性也由此大为增强。”这主要侧重于某一种审计思想研究。三是对民国时期民间审计思想的研究。如喻梅^[7]提出:“民国时期的中国注册会计师职业化思想兼有借鉴性和发展性的特点”。可见,目前学术界还缺少系统、全面地呈现民国时期政府审计思想的研究,而朱灵通博士所著的《民主法治视角下的民国政府审计思想研究》则弥补了这一缺憾。

1 《民主法治视角下的民国政府审计思想研究》的主要特点

通览全书,与国内外其他相关研究相比较,该著具有系统全面、视角独特、史料和理论分析相结合、多学科相交叉等显著特点。

1.1 系统全面

该著分别对民国时期的政府审计立法、政府审计组织体制、政府监审合一、政府审计人员职业化、政府军费审计、政府审计会议和政府审计公告七个方面的思想进行研究,涵盖了政府审计标准、政府审计主体、政府审计对象、政府审计程序和政府审计结果五个方面的内容,系统、全面地探讨了民国时期政府审计含义的基本范畴。

同时,该著把民国时期政府审计思想看作一个系统来研究,既整体上研究它产生的时代背景、作用和局限性,又把它分成七个子系统,即对七大审计思想进行专题研究。在对每种审计思想进行研究时,首先剖析影响民国政府审计思想产生和发展的时代背景,包括政治、经济、文化和法治等因素。其次阐述该思想产生的审计实践基础、具体内容。最后揭示该思想对当代的借鉴意义。如关于“民国政府审计立法思想”的研究,分时期介绍北京政府时期、广州国民政府时期、国民政府建都南京时期一迁都重庆时期一返迁南京时期的审计立法。其思想的主要内容包括:把审计载入国家根本大法,以立法形式规定多种审计职权,以立法形式规定审计人员任职和审计会议,审计立法稳定性、继承性和创新性等方面。对当代的借鉴意义体现在三个方面:一是丰富《宪法》中的审计条款;二是增加《审计法》中的审计职权及明确相关责任人的职责;三是增加《审计法》中审计人员任职的规定。管中窥豹,可见一斑,从“民国政府审计立法思想”一章内容,就可见该著史料之丰富,剖析之深刻。在此基础上,该著又研究了七大审计思想之间层层递进、相互联系、相互制约的关系。

1.2 视角独特

以往对审计思想史的研究主要从三种角度进行论述:一是历史分期的视角,代表性著作有方宝璋著的《中国审计史稿》和李金华编著的《中国审计史》。二是专题史的视角,代表性著作是方宝璋著的《民国

审计思想史》,该著从审计定义思想、审计分类思想、审计目的与作用思想、内部牵制制度思想、审计方法与方式思想、审计程序思想、分项审计思想、审计工作底稿与报告书思想、审计立法思想、审计人员资格与考试思想、审计人员职业道德与责任思想等角度分专题进行研究。三是从个体的视角,代表作是赵友良^[8]著的《潘序伦的会计审计思想》。辛亥革命后,民主和法治的观念渗透进社会民众的意识,更直接影响着包括政府审计制度在内的国家制度层面的建设。而朱灵通的新著则把民国政府审计思想放在辛亥革命历史大背景下来考察,可谓另辟蹊径,视角独特。该著主要探讨政府审计思想与民主法治的关系,研究审计民主与审计法治、民主审计与依法审计的关系,从而加深人们对民主法治和政府审计思想关系的认识,丰富政府审计理论,从而丰富中国审计思想史。在理论分析的基础上,该著提出改革政府审计制度,发展政府审计事业,以更好地发挥政府审计的监督职能,建立预防和惩治腐败的管理体系,健全审计廉洁制度。

1.3 史料和理论有机结合

历史学的首要任务是探求历史的真实,史料考证是治史之本^[9]。审计思想史的研究同样离不开史料,要做到以史为据,不可臆测。朱灵通收集的反映民国政府审计思想的史料非常丰富,有档案、公报、书籍、期刊等类型,并且该著附录部分单独列有相关法规,体现了作者注重史实的学术态度和严肃认真的科研精神。在研究方法上,该著运用委托代理理论和民主法治理论对民国政府审计思想进行理论分析。朱灵通^{[2]22}认为,根据《中华民国宪法》的规定,中华民国之主权属于国民全体。因此,从理论上而言,国民是委托人,政府部门和人员是代理人,这是第一种代理关系。国民委托政府审计部门对政府各部门和人员的受托经济责任进行审计,这是第二种代理关系。两种关系对应产生两类代理成本:第一类代理成本和第二类代理成本。为降低第一类代理成本,需要审计民主与审计法治;为降低第二类代理成本,需要民主审计与依法审计。可见,民国时期政府审计思想的产生是为了降低第一类和第二类代理成本。因此,朱灵通认为民国时期的政府审计思想既体现了审计民主与审计法治,又体现了民主审计与依法审计。

1.4 多学科交叉研究

以往的相关研究大多采用传统史学的研究方法。该著作者既重视史学研究方法的运用,又结合哲学、法学、政治学、经济学等学科的分析方法来研究民国政府审计思想。在史学分析方面,该著作者广泛收集各种史料,阐述了民国时期政府审计思想产生的历史背景,同时在分析每种民国政府审计思想时,论述了产生审计思想的基础,即审计实践的历史演进。根据马克思主义哲学的存在决定意识,意识对存在具有反作用的观点,该著作者指出,审计思想是一种社会意识,审计思想赖以存在的社会环境对审计思想的产生与发展起着决定性作用,审计思想对审计实践具有反作用。根据政治学上的社会契约理论,该著认为民国时期的国民与政府之间是一种契约关系。在孙中山五权宪法的框架下,分析了民国政府审计组织在国家治理组织中独立性强、地位高等特点。如前所述,该著把相关学科进行交叉甚至融合来对民国政府审计思想进行研究。一方面,运用经济学的委托代理理论,分析审计契约关系中的两类代理关系。另一方面,在法学和政治学中引进法治成本概念,提出政府审计组织体制思想能够降低第一类、第二类与第三类民主法治成本^{[2]72-74},并用历史数据计算出民国政府审计的成本效益比率。

2 启示与意义

以史为鉴,可以知兴替。以往的相关研究大多就史论史,很少提出审计史对当代的启示与价值。该著不局限于以史论史,把审计思想史研究与当代政府审计改革紧密结合,以从理论上支持、配合供给侧改革。该著作者在分析民国政府审计思想时,取其精华,去其糟粕,提出了对当代政府审计改革的启示意义。概括起来,主要有八项:丰富《宪法》中的审计条款,增强国家审计在国家治理中的地位;增加审计法中的审计职权和审计人员任职资格的规定;完善政府审计组织体制,分“三步走”改革政府审计组织体制;适当减少监督机构,避免重复监督和相互扯皮现象,提高监督合力;建立政府审计人员准入制度,推广政府审计职业宣誓、后续教育与训练制度,制定政府审计职业人员使用与流转制度,健全政府审计职业考核

与奖惩制度,完善政府审计职业保障制度;改革军费审计,提高军费审计机构的组织独立,加强对军费事前审计和稽察;建立与健全政府审计会议制度,推进依法审计和民主审计;增强政府审计公告的及时性、广泛性和透明度。这些观点都有很强的现实性、指导性和可操作性。

在此基础上,该著从总体上对民国政府审计思想作出了客观评价,概括出对当代政府审计改革的启示:一是学习西方政府审计思想和理论要结合本国国情。各国的政府审计思想和理论受该国政治、经济和文化环境的影响和制约,把国外的审计思想理论照抄照搬,会造成“水土不服”。例如,立信会计事务所创始人潘序伦^[10]认为,民国时期美国的企业组织比较大而且内部控制比较健全,采用资产负债表审计,而当时中国的工商企业比较“幼稚”,大多采用旧式簿记法,所以采用详细审计。二是加强政府的事前审计,“以防患于未然,其效用当较既往之事后审计远为显著”^[11]。民国事前审计制度之严密完备程度“为当时同样推行该制度的英国、意大利、比利时等国家望尘莫及”^[12]。三是实行监审合一,提高政府审计组织独立性。把审计署和监察部合并为监审部,以发挥监督合力,解决审计部门和其他监督部门之间存在的信息不对称,彼此协调困难等难题。四是科学设计政府审计制度。具体而言,在设计政府审计制度过程中要注意把审计民主和审计法治结合起来,把民主审计和依法审计结合起来^[13],并尽量降低制度的执行成本。五是营造良好的政治环境。即使有科学合理的审计制度,如果没有良好的审计环境,政府审计也很难有效发挥作用。当前,应该坚定不移地进行经济体制改革,同时积极稳妥地推进政治体制改革,为政府审计创造良好的政治环境,从而使政府审计在建设社会主义民主法治国家中发挥更大的作用,使政府审计改革呈现新局面。

3 结 语

《民主法治视角下的民国政府审计思想研究》一书,具有系统全面、视角独特、史料和理论分析相结合、多学科相交叉等特点。但是该著也存在尚待改进之处:一方面,该著仅仅对民国时期政府审计思想进行了综述,缺乏比较分析。另一方面,该著着眼于民国时期政府审计思想的宏观方面,缺乏对政府审计思想的微观方面作深入研究。然瑕不掩瑜,该著能够紧密结合历史与现实,在总体上具有较高的学术品位与研究水平,可谓近年来研究中国审计思想史的可喜成果。期待作者在审计史的研究上再接再厉,有更好更多的学术作品问世,以飨读者。

参考文献:

- [1] 崔振龙,李俊,李厚喜.开创国家审计推动国家治理现代化的新局面[N].中国审计报,2014-11-05(5).
- [2] 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.
- [3] 李金华.中国审计史:第二卷[M].北京:中国时代经济出版社,2004:8.
- [4] 陈育俭,方宝璋.略论民国时期审计思想的主要内容[J].会计之友,2015(11):123.
- [5] 方宝璋,余桔云.民国时期中国审计思想的发展阶段及其启示[J].江西财经大学学报,2011(1):92.
- [6] 夏寒.民国事前审计制度思想研究[J].财经问题研究,2016(3):11.
- [7] 喻梅.民国时期中国注册会计师职业化思想及建设研究[J].中国注册会计师,2016(3):117.
- [8] 赵友良.潘序伦的会计审计思想[J].立信学刊,1996(2):1.
- [9] 吴承明.经济史:历史观与方法论[J].中国经济史研究,2001(3):21.
- [10] 潘序伦,顾询.审计学[M].长沙:商务印书馆,1936:25-26.
- [11] 陶元林.中国政府审计[M].桂林:大时代书局,1942:24.
- [12] 黄凤铨.我国现行事前审计制度[M].南京:仁德印刷所,1934:2.
- [13] 张立民,聂新军.构建和谐社会下的政府审计结果公告制度:基于政府审计信息产权视角分析[J].审计研究,2006(2):7.