

# 依法审计定性、规则悖反与救助机制

## ——兼论新常态下的依法审计定性

郑石桥,朱 霁

(南京审计大学 审计科学研究院,江苏 南京 211815)

**[摘要]**依法定性是依法审计的重要内容,简单地应用法条进行审计定性可能出现规则悖反,为此提出依法审计定性可能出现的规则悖反情形及其救助机制的理论框架。依法审计定性的最直接路径就是严格地按法条对嫌疑行为予以定性,这可能出现两类规则悖反的情形:一是合法但不合理,二是合理但不合法。两类事项的不当定性都不利于审计目标的达成。为此,依法审计定性必须判断规则悖反是否出现,并对出现的规则悖反实施救助,救助机制包括目的性扩张和目的性限缩。新常态下有新的治国理政方略,国家审计要更好地服务国家治理,更需要在依法审计定性中判断并救助规则悖反。

**[关键词]**依法审计定性;规则悖反;救助机制;审计目标;审计事项;新常态;国家治理;国家审计;政府审计

**[中图分类号]**F239.44 **[文献标志码]**A **[文章编号]**2096-3114(2017)05-0070-08

### 一、引言

政府审计是一个系统,这个系统有目标,还有实现这个目标的过程。根据最高审计机关国际组织的《利马宣言》,政府审计过程就是揭露背离公认标准、违反原则和法令制度及违背公共资源管理的效率、效果和经济原则的现象,政府审计目标就是提高公认标准、原则及法令制度的遵守程度并提升公共资源管理的经济性、效率性和效果性<sup>[1]</sup>;根据《北京宣言——最高审计机关促进良治》,政府审计过程就是监督、鉴证、评价和建议,政府审计目标是促进良治<sup>[2]</sup>。《利马宣言》和《北京宣言——最高审计机关促进良治》异曲同工,只是表述方式不同,很显然,根据法律法规对发现的问题予以定性,属于政府审计过程的组成部分,这个过程是服务于政府审计目标的。然而,现实生活中的依法审计定性却在一定程度上出现了异化,片面强调审计过程,忽视了审计过程是为审计目标服务的。在依法审计的旗号下,它会出现两类问题:一是对不合理但非违规行为的宽容;二是对合理但违规行为的严厉。这两类问题可以归结为政府审计的规则悖反,过程的实施忘却了过程的目标,其结果是政府审计目标难以达成,甚至背道而驰。

现有文献对依法审计定性的规则悖反缺乏研究。本文借鉴法学理论中的规则悖反及其应对理论,基于政府审计目标,提出一个依法审计定性可能出现的规则悖反及其应对机制的理论框架。随后的内容安排如下:首先是一个简要的文献综述,梳理相关文献;其次是在此基础上,基于政府审计目标,分析政府审计定性可能出现的规则悖反情形、直接后果及其救助机制;然后是用上述理论框架来

**[收稿日期]**2017-05-03

**[基金项目]**全国会计科研课题重点项目(2015KJA019);江苏高校优势学科建设二期项目

**[作者简介]**郑石桥(1964—),男,湖南耒阳人,南京审计大学审计科学研究院教授,博士生导师,博士,主要研究方向为审计理论与方法;朱霁(1996—),男,江苏如皋人,南京审计大学审计科学研究院硕士生,主要研究方向为政府审计。

分析新常态下的依法审计问题;最后是结论和启示。

## 二、文献综述

现有文献对依法审计定性的规则悖反缺乏研究,本文关注的相关研究文献,包括政府审计领域内的相关文献和政府审计领域外的相关文献。

政府审计领域内的相关文献有三类:一是依法审计的相关文献,二是审计定性的相关文献,三是政府审计可能带来的负面影响的文献。

在依法审计的相关文献中,直接研究如何依法审计的文献有两种观点:一种观点认为,有法必依、执法必严<sup>[3-6]</sup>,在此观点下,依法审计的关键是找到适用法条;另一种观点认为,除了有法必依、执法必严外,还必须实事求是、有利于生产力的发展<sup>[7-10]</sup>,在此观点下,依法审计的关键有两个,一是找到可能的适用法条,二是判断这些法条是否会适用于这种情形。在依法审计的相关文献中,还有些文献研究了依法审计的内涵<sup>[11-12]</sup>、依法审计的重要性<sup>[3-4,11]</sup>、依法审计存在的问题<sup>[13-14]</sup>。

关于审计定性,一些文献研究了审计定性的原则,然而,不同的文献从不同的角度提出了不同的原则,共识程度不高<sup>[15-19]</sup>。还有些文献研究了审计定性存在的问题,主要包括:定性不准确、有行政干预、适用法律法规不恰当、随意性较强等问题<sup>[20-23]</sup>。

有些文献涉及政府审计可能产生的负面影响。例如,在2008年奥运会之前,有人担心,对于国家体育总局的审计会影响奥运会<sup>①</sup>;2013年开展地方政府债务审计时,也有人担心政府性债务审计会对基建投资产生负面影响<sup>②</sup>;2016年,开展科研经费审计时,有人认为,科研经费审计可能对科研产生负面影响<sup>③</sup>。有一些研究政府审计风险的文献,涉及政府审计可能产生的负面影响<sup>[24-25]</sup>。还有文献从容错纠错机制的视角研究政府审计可能带来的负面影响<sup>[26]</sup>。上述这些文献已经涉及政府审计可能产生的规则悖反,但没有直接提出这个问题。

政府审计领域外的相关文献有三类:一是会计报表审计领域的相关文献,二是行政执法领域的相关文献,三是一般法学领域的相关文献。

一些文献曾经讨论过会计报表审计目标中的合法性与公允性的关系,形成了同一论、前提论、补充论、平等论、实质论<sup>[27-29]</sup>,这些研究对于本文有一定的启发,但是,本文研究的是审计发现的嫌疑行为是否属于违规行为的定性,而不是财务信息的合法与公允的关系。

行政执法领域一直面临合法性与合理性的关系问题,解决办法有两种:一是完善法律法规,尽量使法律法规合理;二是完善司法救济体系,通过司法救济来抑制合法性与合理性的背离<sup>[30-33]</sup>。

在一般法学领域,法律适用相关研究很多,研究主题包括法律适用本质、法律适用原则、抵触法律法规的适用方式、法条竞合、规则悖反及其处理等,关于规则悖反的处理,有目的性扩张及目的性限缩两种方式<sup>[34]</sup>。

综观现有文献,有如下几点结论:第一,审计机关依照法律法规对发现的嫌疑行为进行定性,是依法审计的重要内容;第二,一些研究者意识到,依法审计定性是服务于审计目标的;第三,一些研究者意识到,依法审计定性不是机械地套用法条,如果简单地理解依法审计特别是依法审计定性,可能产生负面影响。第四,法学领域关于规则悖反的处理对政府审计定性有较大的借鉴价值。然而,关于依法审计定性带来的规则悖反及其应对措施研究缺乏,本文拟致力于此。

## 三、依法审计定性可能出现的规则悖反及其救助机制

政府审计目标的达成根植于每个审计项目,从逻辑上来说,政府审计项目有三个步骤:一是发现

①审计不会对奥运产生负面影响, [http://www.dzwww.com/caijing/cjsp/200407/t20040709\\_150856.htm](http://www.dzwww.com/caijing/cjsp/200407/t20040709_150856.htm)。

②政府性债务审计不会对基建投资产生负面影响, [http://finance.ifeng.com/a/20130729/10291729\\_0.shtml](http://finance.ifeng.com/a/20130729/10291729_0.shtml)。

③审计署回应高校审计影响科研工作, <http://news.163.com/16/0604/10/B0N80M6U0001124J.html>。

嫌疑行为,二是对嫌疑行为予以定性,三是根据审计定性对违规行为进行处理处罚。上述三个步骤都会影响审计目标的达成,本文关注其中的第二个步骤(对嫌疑行为予以定性),拟提出一个关于政府审计定性可能出现的规则悖反、直接后果及其应对机制的理论框架。首先,本文是通过分析不同的依法审计定性路径来分析依法审计定性可能导致的规则悖反;然后,分析规则悖反的后果;最后,在此基础上,借鉴法学理论,提出应对规则悖反的机制。

### (一) 依法审计定性的路径及规则悖反

依法审计定性的最直接路径就是严格地按法条对嫌疑行为予以定性,其逻辑过程大致如图1所示。通过系统方法,获取审计证据,搞清楚嫌疑行为的真实情况;在此基础上,找到可能的适用法条,并根据相关性、时效性、地域性等原则选择适用法条;然后,根据该适用法条对嫌疑行为做出定性;以定性为基础,对违规单位及责任人进行处理处罚,从而实现审计目标<sup>[3-6]</sup>。为叙述方便,本文称上述路径为路径A(见图1)。

路径A的优点是严格依法,保障了法律法规的严肃性。然而,可能出现规则悖反,进而影响审计目标的达成。从逻辑上来说,所有的审计事项都会出现在表1所示的四种情形中,对于每个审计事项,从合理性与合法性两个维度进行观察<sup>①</sup>,合理性、合法性都可能出现两种情况(为简化起见,这里将非违法也作为合法),所以,共有四种组合,每个审计事项,必然属于上述四种情况之一。情形A,既合法又合理,定性为合规事项;情形B,既不合法,也不合理,定性为违规行为;情形C,合法但不合理,在依法定性路径A下,定性为合规事项;情形D,合理但不合法,定性为违规行为。很显然,按路径A来依法定性,情形C和情形D出现了合法与合理的背离(需要说明的是,这里讨论的合法与合理是针对行为这种审计主题,不是针对财务信息这种审计主题,所以,财务信息审计目标中的合法性与公允性的关系与此不同)。

合法与合理的背离会产生什么后果呢?一般来说,法是集体理性思考的结果,法本身应该是合理的,但是,由于立法者的有限理性及环境的变化,法本身也可能存在缺陷,正是由于法本身存在的缺陷,导致适用法条之后形成合理不合法或者是不合理反而合法,合法与合理的背离绝对不可能体现立法宗旨,会表现为极不公正以至于无法让人接受,甚至走向立法宗旨的反面,这就是规则悖反<sup>[35]</sup>。当规则悖反出现时,适用某法条却导致了该法条所属法的立法宗旨不能实现,通过政府审计来促进相关行为的合法性,进而提升公共资源使用的经济性、效率性和效果性,但实现良治的审计目标难以实现。所以,如果政府审计依法定性出现规则悖反,则审计目标难以达成。既然如此,就不能简单地采用路径A来实施依法审计定性,而必须判断是否会出现规则悖反,如果出现了规则悖反,则需要采用救助机制,在此基础上,才能做出审计定性,这便出现了第二种依法审计定性路径(本文称为路径B,见图2)。

路径B增加了两个步骤:一是判断是否存在规则悖反,二是处理存在的规则悖反。规则悖反的

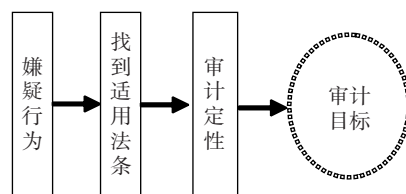


图1 审计定性路径A

表1 审计事项的四种情形

项目	审计事项是否合法	
	合法或非违法	不合法
审计事项	A	D
是否合理	C	B

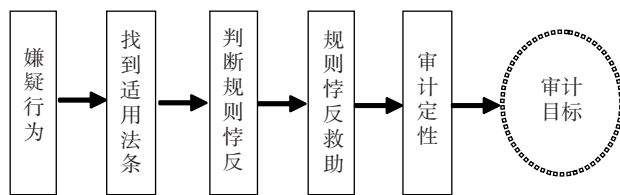


图2 审计定性路径B

①这里的“法”是广义的,包括法律、法规、规章、制度、预算等。

判断,也就是判断合理与合法是否存在背离。从逻辑上来说,主要是做两种判断:一是判断某嫌疑行为为合法或非违法的,要进一步判断其是否合理,如果合理,就是情形 A,不属于规则悖反,如果不合理,就是情形 C,说明该嫌疑行为出现了规则悖反;二是判断某嫌疑行为为违规的,要判断该嫌疑行为是否合理,如果不合理,就是情形 B,如果合理,就是情形 D,说明该嫌疑行为出现了规则悖反。上述过程中,对于嫌疑行为要做两个判断:一是合法性的判断,这主要是按相关性、时效性、地域性等原则找到适用法条;二是合理性判断,这里的判断依据较为复杂,例如,党和政府的方针政策、相关法律法规的立法宗旨等都可能成为合理性的判断依据。规则悖反的救助主要通过一定的救助机制,将合理但不合法的嫌疑行为解除违规定性,将合法但不合理的嫌疑行为给予违规定性。通过救助机制,弥合了合理与合法之间的背离,相关法律法规的立法宗旨得以实现,公平正义得以彰显;通过政府审计来促进相关行为的合法性,进而提升公共资源使用的经济性、效率性和效果性并实现良治。

### (二) 依法审计定性出现规则悖反的直接后果

当规则悖反出现时,适用法条却导致了该法条所属法的立法宗旨不能实现,通过政府审计来促进相关行为的合法性,进而提升公共资源使用的经济性、效率性和效果性并实现良治的审计目标也就难以实现。这是依法审计定性出现规则悖反的最终后果,就直接后果来说,主体体现在四个方面。

第一,审计定性及后续的处理处罚不公正无法让人接受。当规则悖反出现时,合理不合法(情形 D)的嫌疑行为被定性为违规并处理处罚,而合法不合理的嫌疑行为(情形 C)未被定性为违规也没有处理处罚,这无疑会使人们对政府审计的公正性产生怀疑,也让人难以接受这种审计定性及后续的处理处罚。

第二,审计处理处罚决定执行困难。由于被审计单位及相关部门对规则悖反的审计定性及后续处理处罚的认同程度不高,从认知心理学的角度来说,这种不苟同会对其相关行为产生重要影响,正是由于对规则悖反的审计定性及后续处理处罚的认同程度不高,也就导致对这个决定的执行程度不同。长期以来,我国审计处理处罚决定的执行率并不高<sup>[36]</sup>,这其中的原因很多,但是,一个重要原因是机械的审计定性所导致的规则悖反,被审计单位及相关部门对这种规则悖反的审计定性及处理处罚的认同程度并不高,执行审计决定的动力当然也就缺乏,从而导致审计决定执行率不高。

第三,审计处理处罚的预防效果不好。一般来说,审计处理的预防效应有两个路径:一是个别预防,二是一般预防。前者是指对违规者后续期间违规行为的抑制作用,后者是指其他单位看到被审计单位被处理处罚后产生的对本单位后续期间违规行为的抑制作用。如果审计定性出现规则悖反,则被审计单位不认同审计定性,在其后续期间不会对类似行为产生抑制作用,个别预防效果不好;如果其他单位也不认同规则悖反的审计定性,则在后续期间抑制其同类行为的动力也会降低,一般预防的效果不好。

第四,法律法规的缺陷难以得到改进。审计定性中出现规则悖反,其根本的原因是据以定性的法律法规存在缺陷,这些法律法规本身不合理。当然,任何法律法规的立法不可能完美,正因如此,才需要救助机制,同时,还需要及时地对法律法规进行修订。目前,我国还处于经济社会变革时期,各种体制、机制、制度性问题大量存在,政府审计依据的法律法规还存在不少不完善之处。所以,政府审计一直强调要“两手抓”:一方面要抓违纪违规,另一方面要抓体制机制制度缺陷。通过对这些缺陷的整改,完善相关的法律法规。事实上,法律法规本身也应该成为审计对象<sup>[37]</sup>。如果机械地套用法条,就是放弃对法律法规本身合理性的判断,也就会失去完善法律法规的机会。

### (三) 规则悖反的救助机制

为了实现政府审计目标,相关部门需要对出现规则悖反的情形实施救助。那么,有哪些救助机制呢?借鉴法学理论,针对不同的规则悖反,我们觉得需要不同的救助机制,对于合法但不合理(情形 C),实行目的性扩张;对于合理但不合法(情形 D),实行目的性限缩。

目的性扩张是一种法律漏洞补充方法,是指相较于立法意旨而言,法律文义所涵盖的案型显然过于狭窄,以至于立法意旨不能完全地贯彻。所以,应将法律适用的范围扩张到原法律规定文义不包括的案型。目的性扩张所要处理的案型与法律的明文规定并不相同,它是由于立法者立法时思虑不周以致对符合立法意旨的部分案型未予规定的情形。目的性扩张以立法宗旨为判断依据,为贯彻该立法宗旨而放松法条的案型涵盖范围,使其适用范围扩大为该立法目的所内含的案型<sup>[34]</sup>。对于政府审计来说,根据有些嫌疑行为的情况,虽然找不到准确的法条将其定性为违规,但是,该嫌疑行为明显不合理,如果不判定为违规行为,可能产生不利的后果,并且这种嫌疑行为主要是因钻法律法规的漏洞而发生的,行为人具有明显的不良动机,此时,就可以采用目的性扩张,以相关法规的立法宗旨或党和国家的方针政策作为该嫌疑行为确定适用标准,进而将该嫌疑行为定性为违规行为。当然,目的性扩张要慎之又慎,不得恣意为之,必须合乎立法意旨。

目的性限缩也是一种法律漏洞补充方法,是指基于法律法规规定的立法意旨,将依法律文义已被涵盖的嫌疑行为排除在适用范围外。目的性限缩是以立法意旨作为考量的标准,将虽然包含在文义范围内的嫌疑行为,但由于该嫌疑行为与立法意旨不相符,因此将该嫌疑行为排除在该法条的适用范围之外,通过目的性限缩,能在一定程度上解决合理不合法的问题<sup>[34]</sup>。对于政府审计来说,根据有些嫌疑行为的情况,可以找到准确的法条将其定性为违规行为,但是,该嫌疑行为明显具有合理性,如果判定为违规行为,可能产生不利的后果,并且,这种嫌疑行为主要是法律法规存在漏洞,行为人本身具有良好的动机,此时,就可以采用目的性限缩,将该嫌疑行为排除在该法条的适用范围之外,以相关法规的立法宗旨或党和国家的方针政策作为该嫌疑行为的适用标准,进而将该嫌疑行为排除在违规行为之外。同样,目的性限缩要慎之又慎,不得恣意为之,必须合乎立法意旨。

#### 四、新常态下的依法审计定性

以上本文提出了一个关于政府审计依法定性可能出现的规则悖反及其救助机制的理论框架,下面,用这个理论框架来分析新常态下的若干依法审计定性问题,以在一定程度上检验这个理论框架的解释力。

##### (一) 新常态及其对依法审计定性的要求

什么是新常态?从字面上理解,新常态就是不同以往的、相对稳定的状态。联系中国当下的环境,新常态就是在治国理政新方略指引下的新政策、新措施和新局面。第一,新常态表现为新的治国理政方略,习总书记的系列讲话体现了新的治国理政方略,党和国家的重要文献体现了新的治国理政方略,“中国梦”、“四个全面”战略布局、“五大发展理念”是治国理政新方略的代表。第二,新常态表现为新的政策、新的措施,党的“十八大”以来,党和国家对全面深化改革做出了系统部署,出台了一系列的改革政策措施,这些政策措施是基于对当下及今后形势的研判,是治国理政新方略的体现,是新局面的催化剂。第三,新常态表现为新局面,这种局面不同于以前的局面,这种新局面,是新的治国理政方略、新的政策措施所带来的,并且,这种局面不是暂时的,而会在较长的时期内呈现稳定状态。既然是新常态,原来的一些法律法规本身可能成为改革的对象,同时,一些新生事物可能没有相关的法律法规。为此,国务院总理李克强在2015年全国政府工作报告中指出,“健全激励机制和容错纠错机制,给改革创新者撑腰鼓劲,让广大干部愿干事、敢干事、能干成事”<sup>①</sup>。

2016年2月5日,审计署向全国审计机关印发《审计署关于新常态践行新理念更好地履行审计监督职责的意见》,对新常态下如何开创审计工作新局面做出了纲领性部署。根据这个文件的精神,新常态要求审计人员要正确理解依法审计定性,正确把握改革和发展中出现的新情况、新问题,既不

<sup>①</sup>新华网,2016年03月06日。

能以新出台的制度规定去衡量以前的老问题,也不能生搬硬套或机械地使用不符合改革发展要求的旧制度规定来衡量当前的创新事项;要适时总结经验,推动有关方面建立容错机制,那种以依法审计为借口,坚持“打酱油的钱不能打醋”的理念就应该摒弃。上述精神,也就是本文前面的理论框架中提出的审计定性中的规则悖反之判断及其救助。如果机械地套用法条,就极有可能出现规则违反,从而不适应新常态的依法审计定性理念,如果简单套用不适应新常态的过时法条,就可能出现合理不合法或者是合法不合理,为此,要以宪法、基本法律法规、中共中央决定精神和重大改革方向作为审计定性判断的标准。以这些标准作为依据,就能较好地处理合理与合法背离问题,审计工作就不会站在深化改革的对立面,也不会对那些借深化改革之名而恣意妄为的行为束手旁观,也只有这样,国家审计服务于国家治理的目标才能较好地达成,国家审计才能成为深化改革的“催化剂”、制度完善的“倒逼”机制、政策落实的“监督员”。

## (二) 预算执行审计出现的规则悖反及其救助

以上从一般意义上分析了新常态下依法审计定性问题,下面,我们按上述精神来分析预算执行审计中已经出现的规则悖反。

预算执行审计中已经出现两类定性困难的规则悖反问题,一类是年底时依照年初预算突击花钱,本来不需要花费,但是,预算上还有钱,不花白不花,同时,今年花的多,明年的基数也就大,今年不花,明年的预算可能也会减少。从本质上来说,这是花不该花、不必花的钱,是挥霍浪费。但是,由于这种花费是有预算的,是按预算要求支出的,符合《中华人民共和国预算法》,因此,并不违规。对于这种突击花钱,如果简单地应用法条,就可能导致合法不合理,其最终结果是放任一些人挥霍浪费公共资源,这与政府审计目标是背道而驰的。处理这类问题,可以采用目的性扩张,以《中华人民共和国预算法》的立法宗旨、中央决定精神和重大改革方向作为审计定性标准,将这类行为定性为违规,并予以责任追究。

预算执行审计中另一类较难定性的问题是预算调剂。《中华人民共和国预算法》规定,各级政府、各部门、各单位的支出必须以经批准的预算为依据,未列入预算的不得支出。一些审计人员简单地套用法条,坚持“打酱油的钱不能打醋”,将所有的预算调剂都定性为预算违规。根据本文的理论框架,预算调剂不能简单地定性为预算违规,因为《中华人民共和国预算法》是一个整体,严格按预算用钱的要求是以科学地编制预算为前提的,如果预算编制不科学,预算与事业计划脱节,还有一种情况是,形势变化导致当初科学的预算编制,在新形势下成为不太合理的预算。在这种情形下,片面强调严格按预算用钱,不允许预算调剂,这无疑会影响事业计划的正常实施,甚至会带来预算短缺和预算剩余并存。由于预算编制与事业计划脱节,一些项目要实施,但是没有预算,一些项目不需要实施,但是预算安排了资金。在这种情形下,如果简单地套用法条,将预算调剂定性为预算违规,则可能导致事业计划受到损害、预算资金闲置和短缺并存,从而不利于国家良治,更不利于提升公共资源使用的经济性、效率性和效果性,当然也与政府审计目标背道而驰,这是典型的规则悖反。对于这类规则悖反,可以采用目的性限缩,将《中华人民共和国预算法》的立法宗旨、中央决定精神和重大改革方向作为审计定性标准,将预算调剂不定性为预算违规。当然,预算调剂毕竟是损害了预算的严肃性,政府审计应该针对发现的具体原因,提出整改建议,推动预算编制更加完善。

## 五、结论和启示

依法审计是政府审计的基本原则,依法对发现的嫌疑行为做出审计定性,是依法审计的重要内容。依法审计定性有两种路径:一是简单地应用相关法条,这种定性模式可能导致规则悖反;二是找到相关法条后,判断是否存在规则悖反,并对已经存在的规则悖反实施救助。规则违反有两种情形:一是合法但不合理,二是合理但不合法。这两类行为的不当定性都不利于政府审计目标的达成。针

对合法但不合理的行为,可以采用目的性扩张机制来救助;针对合理但不合法的行为,可以采用目的性限缩机制来救助。新常态下有新的治国理政方略,国家审计要更好地服务国家治理,更需要在依法审计定性中判断并救助规则悖反,立法宗旨、中央决定精神和重大改革方向是审计定性判断的主要标准。

本文的研究启示我们,依法审计并不是简单地套用法条,而是要对嫌疑行为进行合法与合理的双重判断,只有这样,依法审计定性才能促进审计目标的达成。

#### 参考文献:

- [1] INTOSAI. Lima declaration[Z]. 1977.
- [2] 审计署. 北京宣言——最高审计机关促进良治[Z]. 2013.
- [3] 戴金玉. 贯彻《审计法》,坚持依法审计的原则[J]. 审计理论与实践,1994(11):12-13.
- [4] 刘国强. 坚持依法审计 严格执行经济纪律[J]. 审计理论与实践,1999(8):14-16.
- [5] 郑岩. 提高认识进一步强化依法审计[J]. 审计理论与实践,2003(2):43.
- [6] 王维国,王柏人. 审计执法监督的法律适用[J]. 中国审计,2003(21):26-28.
- [7] 阎玉峰. 如何解决依法审计中遇到的难题[J]. 中国审计,1994(6):34.
- [8] 赵文斌. 坚持生产力标准与坚持依法审计[J]. 审计月刊,1994(1):316-319.
- [9] 曾明忠. 依法审计应该“与时俱进”[J]. 中国审计,2002(10):50.
- [10] 智艳辉. 依法审计和实事求是的辩证思考[J]. 审计理论与实践,2003(11):14.
- [11] 袁玉岫. 积极促进依法审计[J]. 中国审计,2003(Z1):136.
- [12] 张强. 新常态新理念背景下完善审计制度的现实逻辑辨识[J]. 中国内部审计,2017(2):80-85.
- [13] 黄大豪. 把握审计执法适度的几点认识[J]. 广西审计,1995(2):30-31.
- [14] 刘豫湘,黄明清. 当前审计执法存在问题及原因分析[J]. 广西审计,2001(5):28-29.
- [15] 温兆文. 审计定性处理原则的法律思考[J]. 财会通讯,1987(7):29-30.
- [16] 蒋国发. 规范审计定性刍议[J]. 上海会计,1995(5):42.
- [17] 石秦. 浅谈审计定性[J]. 中国审计信息与方法,2000(2):27-28.
- [18] 杨慧君,杨伟国. 审计定性处理质量控制的标准[J]. 审计月刊,2005(5):35-36.
- [19] 班凤欣. 审计定性和处理处罚中存在的问题及其规范[J]. 审计月刊,2010(12):24-25.
- [20] 刘桂云. 审计定性处理中存在的问题[J]. 中国审计信息与方法,1997(2):38-39.
- [21] 吕金忠,尹文学. 审计定性应注意的几个问题[J]. 当代审计,2001(5):12-13.
- [22] 张国兴. 财政审计中的定性处罚[J]. 湖北审计,2002(11):25-27.
- [23] 向长刚. 对审计工作中依法定性的几点思考[J]. 审计月刊,2005(7):23.
- [24] 王会金,尹平. 论国家审计风险的成因及控制策略[J]. 审计研究,2000(2):28-34.
- [25] 南京市审计局课题组. 我国政府审计风险的产生及其规制研究[J]. 审计与经济研究,2008(1):20-24.
- [26] 吴传俭,吴星泽,喻灵. 服务于创新驱动战略的政府审计容错纠错机制研究[J]. 会计研究,2017(5):90-95.
- [27] 邹蕾,李永焱. 对审计目标中合法性与公允性关系的认识[J]. 财会月刊,2004(11):62-63.
- [28] 高远,周玮. 对审计目标中合法性与公允性关系的重新认识[J]. 审计月刊,2004(4):12-13.
- [29] 王淑芳. 审计总目标中公允性与合法性的关系[J]. 中国审计,2004(7):67-68.
- [30] 李艳. 行政行为的合法性与合理性[J]. 行政论坛,2005(5):65-68.
- [31] 金东日. 合理性与合法性:现代化的两块基石[J]. 南开学报(哲学社会科学版),2005(3):119-124.
- [32] 梁凌峰. 工商行政执法中合法性与合理性关系之协调[J]. 华南师范大学学报(社会科学版),2014(2):117-123.
- [33] 周健宇. 行政合法性与合理性的二律背反及其消解方式——以房产“限购令”的存废为例[J]. 中共福建省委党校

学报,2015(6):58-64.

[34]纵博. 刑事诉讼法漏洞填补中的目的性限缩与扩张[J]. 国家检察官学院学报,2011(8):116-123.

[35]陈忠林.“恶法亦法”误尽法治[N]. 检察日报,2010-08-23(8).

[36]郑石桥,尹平. 审计机关地位、审计妥协与审计处理执行效率[J]. 审计研究,2010(6):53-58.

[37]郑石桥. 坚持“两手抓”,精准服务国家治理[N]. 中国审计报,2016-07-04(5).

[责任编辑:刘 星,杨志辉,高 婷]

## Qualitative Auditing by Law, Regulation Antinomy, and Salvage Mechanism: A Concurrent Discussion on Auditing by Law under New Normal Period

ZHENG Shiqiao, ZHU Ji

(Institute of Auditing Science, Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China)

**Abstract:** Determining the nature of suspicious audit matters by law is an important part of auditing by law, and the simple application of the clause of law to determine the nature of suspicious audit matters may bring regulation antinomy. This paper puts forward a theory framework which explains the possible regulation antinomy and salvage mechanism for auditing by law. The most direct path for determining the nature of suspicious audit matters by law is to apply the clause of law strictly, and this model may bring out two kinds of regulation antinomy, one is legal but not reasonable, the second is reasonable but illegal, these two categories of inappropriate qualitative analysis are not conducive to the audit objectives. Therefore, auditor must determine whether regulation antinomy exists, and succour the existent regulation antinomy, the salvage mechanism includes purpose expansion and purpose shrinkage. Under new normal period, there is a new strategy of governing the country, and the national audit should serve the national governance better and judge the regulation antinomy and respond to them in accordance with law.

**Key Words:** auditing by law; regulation antinomy; salvage mechanism; audit objectives; audit matters; new normal; national governance; state audit; government audit