

新时代审计法治思维的理论内涵与实践运用

郑国洪^a, 赵磊磊^b

(西南政法大学 a. 继续教育学院; b. 经济法学院, 重庆 401120)

[摘要]现代审计制度建设和审计理论研究亟须重视法治思维的引入和运用,尤其是在国家审计领域。新时代背景下,审计法治思维具有更为丰富的内涵特征,可以从国家审计的政治逻辑、文化意义和改革范式三个方面加以理解和把握。作为审计法治思维的重要方面,“法治改革观”要求妥善处理审计改革与审计法治之关系,将重要的审计改革事项纳入法治轨道。根据这一要求,数字化时代“算法审计”“数据安全审计”的兴起和数字化审计新模式的形成,应当得到审计法治的充分回应;审计管理体制改革的地方试点应当通过全国人大的授权机制获得更多的合法性支撑,以规避改革的失范风险。

[关键词]审计法治; 审计文化; 数字化审计; 算法审计; 数据安全审计; 审计管理体制

[中图分类号]F239.44 **[文献标志码]**A **[文章编号]**1004-4833(2025)01-0016-08

当前我国审计理论研究正面临两大任务:一是尝试形成“研究型审计”的新审计范式;二是探索构建中国审计学自主知识体系。这两大任务实际上都要求对已有审计实践进行理论总结和提炼,形成具有普遍意义和中国特色的审计学原理和方法,进而更好地指导未来中国的审计实践。目前我国审计事业建设已经呈现出丰富多元的制度构成与实践样态,且愈发具有“中国式现代化”元素,而传统的审计学理论对此可能存在着解释力不足的局限性,一方面可能无法充分解释审计实践中出现的新现象和新问题,另一方面也可能难以准确描述中国审计区别于西方审计的典型特征,从而难以为审计创新发展提供更多的学理支撑。为此,亟须在审计基本理论方面取得突破和进展,增强中国审计学自主知识的理论解释力和实践推动力。本文基于法学研究的立场和观点,运用法治思维对新时代背景下国家审计的制度实践进行经验归纳和理论阐释,初步建构新时代审计法治思维的理论框架,并用以规范国家审计改革秩序,以期为审计研究带来新的理论增长点。

一、国家审计中法治思维的运用考量

现代意义上的审计不只是查账、鉴证和评价活动,而是一项体系化和规范化的监督制度。制度语境下的审计是一个关乎政府治理、市场治理、公司内部治理的整体性治理问题,涉及财政效益、经济秩序、国家安全、公平正义等多元价值理念,已经演化为一套高度复杂的规则体系。因此,对现代审计制度的全面认识和理解显然不是某一学科的知识 and 思维所能承担的,而是需要综合运用多种学科视角和思维方式。长期以来,我国学界对审计制度的研究多采用经济学和管理学思维,理论视野亟待进一步拓展。为了从根本上确保现代审计制度的有序规范运行,必然需要特别重视法治思维的引入和运用。所谓“法治思维”,是指受法律规范和程序约束、指引的理性思维方式^[1],包含对公平正义、权力控制、权利保障、正当程序的价值追求,以法律规范为逻辑基准。审计立法是增强审计制度供给的关键途径,为审计制度的发展变迁提供了一个基本秩序框架,而法治思维则是在这个框架内全面贯彻法治价值与理念的一种理论思维范式。

按照不同标准和角度,可以对审计制度作出多种分类,其中常见的分类是依据审计实施主体的性质分为国家审计、社会审计和内部审计,三者分工不同且职能各异,共同构成完整的审计监督体系。诚然,这三种不同类型的审计制度都需要法治思维的关照,但在具体程度上可能有所不同。从审计活动的实施依据看,社会审计本质上是基于“审计契约”的社会中介服务,相关工作主要以审计委托人在审计协议中的具体要求为依据;内部审计尤其是企业内部审计工作,则主要围绕单位内部的规章制度展开。显然,这两类审计活动都具有一定的自治

[收稿日期]2024-10-16

[基金项目]西南政法大学校级科研项目(2021XZNDJDYB-04)

[作者简介]郑国洪(1968—),男,贵州安顺人,西南政法大学继续教育学院教授,博士生导师,从事审计法治研究, E-mail: zhengguohong@swupl.edu.cn; 赵磊磊(1995—),男,河南周口人,西南政法大学经济法学院博士研究生,从事审计法治研究。

性空间,受法律调控和干预的程度相对有限。与社会审计和内部审计相比,国家审计本质上属于国家公权力范畴,权力的行使由法律直接设定,代表的是广泛的社会公共利益。因此,国家审计活动更需要以法治思维为基本遵循,从而受到更多的法律肯认或拘束。而且,在我国审计监督体系中,国家审计本身就居于主导地位,审计机关有权对社会审计和内部审计工作进行业务指导和监督,这种主导地位也决定了国家审计理应被赋予更高层次的法治权威。值得辨析的是,法律思维和法治思维是两个相似却有区别的概念。前者是一种技术思维,注重解决个案问题,如律师、法官在处理具体案件时对法律的理解和运用;后者是一种战略思维,侧重于解决国家层面整体、宏观的治理问题^[2]。作为战略思维的法治思维融入国家审计无疑具有适配性,因为国家审计对于国家治理也具有战略意义,如规范经济秩序、推进腐败治理、维护国家安全;同时,国家审计参与国家治理的广度和深度还在不断拓展,已经成为国家治理的一项基础性制度安排^[3]。综上,在审计监督体系中,国家审计制度是引入和运用法治思维的主要场域。本文所称的“审计法治思维”,也主要适用于国家审计领域。

尤应指出的是,党的二十大报告中突出强调了“七种思维方式”,其中法治思维是贯穿习近平法治思想的一条主线^[4],也是党的十八大以来习近平总书记强调最多的思维方式之一^[5]。应当说,唯有以法治思维为基本价值导向,国家审计制度才能真正成为彰显习近平法治思想的实践场域。新时代以来,我国已经愈发认识到法治思维在国家审计领域运用的重要性,法治思维逐渐在国家审计制度的顶层设计中显现出来,中央及地方层面颁布的诸多审计政策文件都明确将“法治思维”写入其中,如表1所示。与此同时,关于法治思维如何有效融入国家审计制度框架的议题也逐渐进入学界视野,已有文献从多个角度对此展开了探讨。例如:张健强调运用法治思维开展国有企业领导干部经济责任审计,并具体着眼于公司基础治理、法定注意义务、权责相匹配三个维度^[6];白剑峰强调以法治思维严格规范审计机关自身权力运行,以保证审计程序遵循法定规范、审计行为遵循法治准则、审计判断遵循法理逻辑^[7]。需要进一步指出的是,法治思维本身就具有丰富的时代内涵,新时代背景下国家审计领域法治思维之运用也必然具有独特的逻辑指向,而目前学界对这一问题关注不多,因而亟须在学理上加以阐明。对此,需要追问的相关问题是:新时代审计法治思维的确立有着怎样的意蕴和特质?如何重塑与法治思维时代内涵相适应的国家审计制度秩序?本文将尝试对比作出解答。

表1 新时代审计政策文件中有关“法治思维”的表述

政策层级	发布时间	文件名称	相关内容
中央层面	2015-12-08	《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》	运用法治思维和法治方式推动审计工作制度创新,充分发挥法治的引领和规范作用
	2016-05-17	《“十三五”国家审计工作发展规划》	强化法治思维,做到审计程序合法、审计方式遵法、审计标准依法、审计保障用法
	2021-07-26	《审计署关于提升社会保障审计监督效能的指导意见》	自觉运用法治思维分析和处理问题,做到程序合规、边界清晰,确保审计权力在法治轨道上运行
地方层面	2016-09-02	《安徽省审计厅关于进一步规范审计执法行为的意见》	不断强化法治理念和法治思维,严格依法独立履行审计监督职责
	2020-03-20	《宁夏回族自治区审计厅2020年普法依法治理工作要点及落实分工方案》	以法治思维和法治方式开展疫情防控审计监督工作,发挥审计“治已病”“防未病”的作用
	2021-07-29	《“十四五”北京审计工作发展规划》	强化法治思维,做到法定职责必须为、法无授权不可为,全面忠实履行宪法和审计法赋予的职责
	2021-09-13	《连云港市审计机关2021年法治政府建设工作计划》	加强审计人员法治培训,不断提升法治思维和依法审计能力
	2023-03-07	《吉林省审计厅关于2022年度法治政府建设工作情况的报告》	强化审计人员法治意识和法治思维,自觉把依法审计作为工作准则

二、理论阐释:审计法治思维的时代内涵

法治思维对于国家治理各领域各方面均具有普遍性的指导意义,在国家审计这一特定领域,法治思维的运用还应当兼顾领域特殊性,与国家审计的实践动态和趋势特征紧密联系起来。在此意义上,本文特别提出“审计法治思维”这一理论命题,是一般意义上的法治思维在审计领域的具体体现,尤其是在国家审计方面。前已述及,法治思维是以法律规范为逻辑基准的思维方式,因此,对审计法治思维的理论阐释也应当立足于基本的审计规范。新时代新的法治环境极大促进了审计法治思维内容的丰富和拓展,下文将结合相关法律规范从国家审计的政治逻辑、文化意义、改革范式三大维度展开论述。

(一) 政治逻辑: 政治监督生态中的审计权力体现

审计法治思维是一种“治权”思维,关注国家审计权的运行样态。我国现代意义上的国家审计权肇始于“八二宪法”。在宪法中,“监督”一词无疑是高频词,一共出现了十七次,散见于十二个宪法条款之中^[8]。这些宪法条款具体涉及审计监督、人大监督、民主监督、司法监督等监督制度。特别值得注意的是,其中只有审计监督条款(第九十一条、第一百零九条)明确使用了“监督权”一词。这不仅揭示出国家审计的基本权能——监督,还说明了其在宪制中所具有的独特权力秉性。诚然,现有国家审计权依然属于行政监督权范畴,这种权力属性所引发的审计独立性问题深为学界所关注。但是,如此具有宪制意义的一项“治权之权”的监督权力,在实际运行中应当具有更加丰富的内涵特征和解读空间。从实践层面看,国家审计权已经透过金融监管、环境治理、公共服务等多重领域全面介入社会经济运行,相关法律法规中都设有专门的审计监督条款,如表 2 所示。而且,随着领导干部“责任审计”的兴起,国家审计权的覆盖范围已经从“单位”拓展到行使公权力的“个人”。国家审计权的这种实践统合性一定程度上说明审计监督不仅仅是行政监督,更是一种党和国家的自我监督,具有“督政”的逻辑意蕴。尤其是进入新时代以来,审计被赋予了“涉及党和国家事业全局的重要工作”的新定位^[9],由此国家审计权的政治属性愈发凸显,甚至已经成为其首要属性^[10]。新时代审计法治思维应当充分注重政治引领和政治吸纳,促使审计权力更好地融入政治监督生态,新时代的审计实践已经体现出这一点,具体分析如下。

表 2 不同领域法律规范中的国家审计权列举

涉及领域	法律名称	法律条款
金融监管	《证券法》	第八条:国家审计机关依法对证券交易场所、证券公司、证券登记结算机构、证券监督管理机构进行审计监督
	《商业银行法》	第六十三条:商业银行应当依法接受审计机关的审计监督
	《金融稳定法(草案)》	第八条:监察机关和审计机关依法对维护金融稳定工作进行监察和审计监督
环境治理	《森林法》	第六十九条:审计机关按照国家有关规定对国有森林资源资产进行审计监督
	《湿地保护法》	第五十条:湿地的保护、修复和管理情况,应当纳入领导干部自然资源资产离任审计
	《土壤污染防治法》	第七十条:使用资金应当加强绩效管理和审计监督,确保资金使用效益
涉农领域	《农业法》	第三十九条:审计机关应当依法加强对用于农业的财政和信贷等资金的审计监督
	《乡村振兴促进法》	第七十二条:县级以上人民政府发展改革、财政、农业农村、审计等部门按照各自职责对农业农村投入优先保障机制落实情况、乡村振兴资金使用情况和绩效等实施监督
	《村民委员会组织法》	第三十五条:村民委员会成员实行任期和离任经济责任审计
公共服务	《政府采购法》	第六十八条:政府采购监督管理部门、政府采购各当事人有关政府采购活动,应当接受审计机关的审计监督
	《社会保险法》	第七十一条:国务院财政部门、社会保险行政部门、审计机关对全国社会保障基金的收支、管理和投资运营情况实施监督

一是在规范依据上,国家审计权相关规定逐渐被纳入党内法规体系之下。党内法规在广义上属于“法”的范畴,具备法律属性。同时作为管党治党的政治规范,党内法规又具备突出的政治属性,而且其政治属性要优先于法律属性^[11]。也正是基于鲜明的政治属性,党内法规才与一般国家法律形成了本质区别。党的二十大报告首次提出“完善党的自我革命制度规范体系”,为了更好发挥国家审计在推进党的自我革命中的独特作用,新时代国家审计权的规范依据开始注重从传统的法律法规拓展到党纪党规层面。例如,2016 年新修订的《中国共产党党内监督条例》中首次加入审计监督条款,明确党内监督应当与作为外部监督的审计监督相结合;2019 年出台的《党政领导干部考核工作条例》明确规定在对领导干部进行考核评价时可以向审计机关了解有关情况,注重吸收运用审计结果。此外,新时代我国还采取党政联合发文的形式就领导干部“责任审计”制定了专门的党内法规,如《领导干部自然资源资产离任审计规定(试行)》和《党政主要领导干部和国有企事业单位主要领导干部经济责任审计规定》,为国家审计权融入政治监督实践提供了重要的法律支撑。

二是在运行机制上,国家审计权的行使更加注重与党内监督贯通协同。党内监督覆盖各级党组织和全体党员,本质上是政治监督。新时代党和国家监督体系注重形成监督合力,更加强调审计监督对党内监督的特殊支持作用,有利于形成一种“政治责任审计”与“经济责任审计”并行的双轨制审计模式^[12]。这主要体现在:第一,审计移送处理。发现案件线索并将其移送有关国家机关处理,属于国家审计权的法定职能范畴,同时也是审计监督与党内监督有机贯通的重要途径^[13]。对于发现的党员领导干部涉嫌违纪违法的审计线索,审计机关应当向党组织报告,同时将线索移送纪律检查机关进一步查处。从现实情况看,党的十八大以来审计发现并移送问题线索至纪检监察机关的比重大幅提高^[14]。第二,党政合署办公。新时代党和国家机构改革的一个重要形式

即党政合署办公^[15],审计机关和纪检监察机关职能相近且在实际工作中联系紧密,具备合署办公的事实基础,实践中部分地方也正在积极探索审计与纪检合署办公的可行机制。在党政合署体制下,国家审计权与党内执纪权融合于同一组织载体,审计所具有的“监督、调查、整改”三大职责与纪委的“监督、执纪、问责”有机统一,共同发挥“政治体检”的作用。

(二)文化意义:审计文化对审计机关自身建设的规范价值

2023年,“习近平文化思想”首次提出,这意味着文化在治国理政中的重要作用日益受到重视。审计监督不仅需要制度保障,更需要相应的文化建设。我国审计领域有着深刻的审计文化积淀,审计文化是审计制度演进与发展的思想渊源和软实力支撑。目前学界对审计文化给予了广泛关注,且研究对象多聚焦国家审计文化。值得注意的是,虽然不同学者对国家审计文化的具体界定存在差异,但在进行概念阐释时通常会强调这种特殊的文化观对审计人员和审计机关的影响和塑造。例如,代表性的观点认为,国家审计文化是“维系国家审计人员责任感、归属感和荣誉感的精神纽带,是奠基国家审计机关权威性、公正性和公信力的坚实根基。”^[16]值得指出的是,法治思维同样是一个文化范畴,属于精神方面的文化要素^[17]。而且,法治思维还具有一定的主体指向性,它特别要求公职人员尤其是领导干部具有法治思维意识^[18]。在这一意义上,审计法治思维的提出首先就要求审计人员运用法治思维和法治方式来处理各种审计实践问题。行政理念强烈影响和支配着行政人员的行为,决定着政府的行为方式与政策价值取向^[19],相应地,审计人员的行为也应当是审计法治思维支配下的一种外化结果。更重要的是,作为一种行使监督职能的专责机关,审计机关应当更加强调以法治思维强化自我监督和约束,注重自身建设,严格规范自身权力运行和实施,这当然也是审计文化建设的应有之义。

如何充分发挥审计文化对审计机关自身建设的规范引领作用,是新时代审计法治的重要议题。2012年中共审计署党组制定了《关于加强审计文化建设的意见》,这是新时代我国加强审计文化培育和建构的重要标志。需要特别指出的是,2018年习近平总书记在中央审计委员会第一次会议上明确提出审计机关要“以审计精神立身,以创新规范立业,以自身建设立信”,以此作为新时代审计机关自身建设的新标准。实际上,立身、立业、立信的审计“三立”精神早在2006年即被习近平总书记(时任浙江省委书记)提出,他同时还特别指出审计精神包括“对法律的信仰和对法治的崇尚”。显然,审计“三立”精神在首次提出时,就已经蕴含着法治思维的价值考量。进言之,审计“三立”精神是我国审计文化长期积淀凝聚的结果,也是新时代审计文化发展的集中体现,更重要的是其能够充分彰显审计法治思维的规范价值。实践中,新时代审计立法中新增了诸多关于加强审计机关自身建设的规定,有效顺应了审计“三立”精神的主体性要求。例如,2021年新修正的《审计法》第十二条明确了高素质专业化审计队伍建设的具体要求,并强调审计机关应当加强自身内部监督;第十三条强调审计机关可以根据实际需要购买社会审计服务,保障审计执法队伍建设得到更多专业支撑。在审计地方立法层面,2023年新修订的《浙江省审计条例》更是率先在全国将审计“三立”精神直接写入总则部分,进一步确认了审计文化对审计机关自身建设的规范价值。

(三)改革范式:“法治改革观”在国家审计领域的确立

法治思维是对法治概念的深化与拓展,当然也必须以法治为基本前提和内容^[20]。鉴于改革实践的突破性和法的安定性的基本属性,制度的改革创新与法治之间天然存在着一种内在张力^[21]。党的十八大以来,“改革”与“法治”之间的关系问题开始受到更多审视,在这一议题下,传统的审计制度改革范式也正面临重塑契机。应当看到,在改革开放初期,各领域法治建设相对滞后,彼时法治往往只是一种确认、固定改革成果的事后性手段。“改革在前,法治在后”或者说“先破后立”是这一时期处理“改革”与“法治”关系的基本写照。由此带来的影响是,往往重视法治对改革的确认和保障作用,却容易忽视法治对改革的引导和推动作用。在我国审计制度建立初期,审计立法较为粗疏甚至存在不少空白,其对审计改革的引领和推动作用自然较为有限。也正是由于早期审计法治供给处于不足状态,“先破后立”的审计制度改革范式成为难以回避的现实选择。当然,这种改革逻辑有其历史必然性与合理性,有利于快速打破原有审计体制机制禁锢,且在某种程度上推动了审计法治发展。但是,审计改革的民主性和审计法治的权威性也会因此受到一定冲击。

事实上,即便当下我国各领域的法治基础正日益稳固,也难以彻底走出“改革先行,法治附随”的思维定式和惯性,亟需重塑形成适应新时代改革要求的新理念新思维。进入新时代,习近平总书记在多次讲话中提出“重

大改革于法有据”的新命题^①,表明了在处理“改革”与“法治”关系上的鲜明立场,即法治在价值序列上应当位于改革之前^[22]。这在一定程度上可以说是重构了“改革”与“法治”之间的关系,有利于改变过去各领域广泛存在的“改革先行,法治附随”的制度变革现象。“重大改革于法有据”强调的是把改革纳入法治轨道,用法治方式凝聚改革共识。这一命题的提出是十八大以来法治思维的重大变化,代表着“法治改革观”理念的初步形成^[23]。相应地,新时代国家审计实践需要直面的一个重大问题便是如何适应法治思维的这种重大转变。现如今,我国审计法治体系已经基本建成并日趋完善,在此情况下,显然不宜再片面强调用审计法治来巩固审计改革成果,而是更应当注重发挥审计法治对审计改革创新引领和示范作用。对此,2015 年《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》也明确提出,运用法治思维和法治方式推动审计工作制度创新,充分发挥法治的引领和规范作用,破解改革难题。可见,与以往历史时期相比,新时代国家审计制度变革应当更加强调在法治轨道上运行,充分融入“法治改革观”的思维意识。

三、“法治改革观”的运用:在法治轨道上推动国家审计制度变革

由上述分析可知,“法治改革观”是审计法治思维的重要构成,是对审计改革与审计法治关系的重大调整,新时代国家审计实践也应当与这一理念相契合,使审计改革“于法有据”地展开。推进审计数字化转型和审计管理体制变革,是新时代国家审计制度变革的两个重要方面,也必须全面纳入法治轨道之中。

(一) 数字化时代的审计监督变革与审计法治回应

在数字时代,政府在处理公共事务、提供政务服务等职能的履行过程中广泛应用人工智能、大数据等新兴技术。具体到国家审计领域,审计机关也正处于数字化转型和智慧化发展之中,传统以人工抽样和现场核查为主的审计方式开始向自动化、智能化方向转型。为了推进数字化审计的发展,我国提出了“科技强审”的战略要求,实践中审计机关也开始建立大数据审计平台,成立专门的大数据审计分析团队。应当指出的是,数字化转型是数字时代的普遍趋势和特征,审计机关的审计对象如政府部门、国有企业等同样正处于数字化转型的进程中。实践中,一些政府部门在运用基于算法技术的自动化决策系统的过程中可能出现异化风险,如算法偏见和歧视、侵害个人信息和隐私、缺乏透明度等,此时往往需要审计机关等监管部门的有效介入。域外已有不少相关实践,例如,瑞典审计署就对税务局、交通局、社会保险局等政府部门的算法自动化决策系统开展了大规模审计活动,以确认自动化决策是否真正提高了行政效率和准确性,是否符合基本的法律要求,以及是否存在潜在安全隐患^②。此外,进入数字时代,数据成为一种重要生产要素,推动公共数据资源的开发利用成为重要议题。但同时,一些政府部门在公共数据运营过程中可能诱发“数据财政”冲动,将公共数据异化为单纯逐利的工具,容易导致公共数据滥用、篡改和泄露。因此,将公共数据安全情况纳入审计机关的审计监督范畴殊为必要。我国审计署 2023 年度审计工作报告即《国务院关于 2023 年度中央预算执行和其他财政收支的审计工作报告》中就首次明确披露了一些单位利用公共数据“牟利”和“创收”的问题——4 个部门下属的 7 家运维单位违规利用政务数据经营收费 2.48 亿元。由此可见,国家审计层面已经开始特别关注公共数据的管理使用情况。

可以说,数字时代审计机关的审计事项将变得日益复杂多元,审计监督范围从传统的财政财务审计拓展到“算法审计”“数据安全审计”等新兴领域。这既符合“审计全覆盖”的基本要求和趋势,也是因应数字化时代的重要体现。但问题在于,我国现有审计制度规则体系还未完全适应这种变化,难以为新兴审计活动提供更多规则保障。值得注意的是,我国现有审计准则和行为规范中规定有“信息系统审计”的相关内容,2021 年新《审计法》也明确将被审计单位的信息系统纳入审计机关检查范围,而且赋予审计机关获取国家政务信息系统和数据共享平台数据的权力,为数字时代审计监督范围的拓展提供了一定的规范基础。然而,数字化时代下的“算法审计”“数据安全审计”与信息时代技术环境下的“信息系统审计”尽管有相似之处,但在审计目的、内容和依据等方面存在客观差异^[24],也需要辅之以特殊的审计程序和配套机制,否则可能导致审计人员在开展“算法审计”“数据安全审计”等新兴审计活动时缺乏明确的指导和操作标准,从而影响审计质量和效果。

^①2014 年 2 月,在中央全面深化改革领导小组第二次会议上,习近平总书记第一次明确提出“凡属重大改革都要于法有据”。此后,“重大改革于法有据”的表述见诸习近平总书记的数次重要讲话中。

^②资料来源: <https://www.riksrevisionen.se/rapporter/granskningsrapporter/2020/automatiserat-beslutsfattande-i-statsforvaltningen-effektivt-men-kontroll-och-uppfoljning-brister.html>。

在数字化转型浪潮的推动下,新兴技术为国家审计提供了新的工具和手段,催生出数字化审计新模式,并引发审计组织结构、业务流程、监督机制的变革。同时,实践中审计监督范围也在因应数字时代需要进行动态拓展。基于“法治改革观”的规范要求,审计法治需要对国家审计的这种数字化变革趋势作出必要回应。具体来说,一是完善有利于审计机关实施数字化审计的制度安排和机制设计,规范和指导审计人员的数字化审计行为。需要将数字化审计理念融入审计立法,并针对数字化审计工作制定相应的国家审计准则,为审计人员开展数字化审计提供具体可行的规范指引和操作指南,促进新兴技术与国家审计的深度融合。目前地方层面已经开始制定相关的审计规范,如浙江省的《大数据审计操作指引(试行)》《审计数据归集规范》,而且新修订的《浙江省审计条例》中专门增设了“审计数字化建设”一章,中央层面的审计立法应当及时跟进。此外,还应当健全审计部门与网信部门、大数据管理部门之间的业务协同机制和信息共享机制,推动实现相关行政主体之间的职能互补,提升数字化审计的整体监督效能。二是探索构建与“算法审计”“数据安全审计”等新兴审计活动相匹配的审计法律体系,增强审计法治建设的前瞻性和适应性。目前我国《个人信息保护法》《互联网信息服务算法推荐管理规定》《数据安全法》等法律规范,以及《信息安全技术基于个人信息的自动化决策安全要求》等国家标准中有关个人信息合规审计、算法机制机理审核、科技伦理审查、数据安全审查的规定初步建立起了“算法审计”和“数据安全审计”的制度框架。未来国家审计立法应当注重与上述法律规范和技术标准相衔接,对数字时代兴起的审计业务类型作出具体规定,并明确相应的审计程序机制、审计评价指标体系、审计结果报告和运用制度,同时协调处理好新兴审计业务与传统审计业务的关系。三是创新审计容错免责机制,体现新时代审计执法的包容审慎原则。被审计单位在探索数字化转型的实际过程中不可避免地会出现决策失误或者执行偏差,为了避免打击其数字化转型的积极性,对于被审计单位在算法运用和数据处理过程中出现不当行为但并未造成严重后果且积极整改的,审计机关可以结合实际情况给予其适当的“容错空间”,减轻或者免除其法律责任。

(二)“省级统管”改革的失范风险与授权机制构造

审计体制涉及审计机关的机构设置、隶属关系和权限划分,直接关系到审计机关能否独立地行使审计监督权。国家审计制度在宪制中初创之时,我国审计体制也相应确立。一方面,宪法有意赋予了审计机关以特殊的独立地位:第一,在第三章“国家机构”中专设条款具体规定审计机关设置(第三章并未对国务院其他组成部门予以规定)^[25];第二,特别规定作为中央审计机关的审计署是“在国务院总理领导下”。但另一方面,宪法只是将审计机关置于行政系统内部,使得审计监督的超脱性受到一定约束。总之,虽然审计机关具有其他政府部门无法比拟的特殊宪制地位,但囿于相关权力仍然保留在行政监督权序列,因此独立性仍然相对有限^[26]。事实上,审计监督的独立性难题在“条”“块”交错的地方层面更为突出。由于地方审计机关需要接受本级政府行政首长领导,且“人财物”这三个最为核心的要素一般实行属地化管理,因此审计监督过程通常难以脱离地方保护主义的干扰。为此,新时代我国正式启动了审计管理体制改革,以此作为整个审计体制改革的突破口,主要包括两方面内容:一是从中央到地方各级党委审计委员会的组建;二是七省市的省以下审计机关的人财物统一管理改革(以下简称“省级统管”改革)。前者旨在通过加强党对审计工作的领导来提升审计独立性,依靠的是党权威这一特殊的政治性因素;后者则试图弱化地方审计机关对同级地方政府的依附关系,以强化上级审计机关对下级审计机关的直接领导。从长远来看,“省级统管”改革有望为未来审计垂直管理的系统实施提供制度参照,决定着审计管理体制的最终走向。

“省级统管”改革试图将地方审计机关“人财物”的管理权限统一提高至省级层面,有利于减少地方政府对审计的不当干预,提升地方审计监督的独立性,因此改革的正当性自不待言,但这也可能面临着一定的失范风险。现行审计管理体制是由宪法所明确确立的,如果要改变和调整,理论上应当在宪法允许的框架内进行。《宪法》第一百零九条规定,地方审计机关是由本级人民政府设立的。这实际上已经表明地方审计机关只是本级人民政府的若干职能部门之一,地方各级政府负责提供审计机关职能运行所需的基础资源要素,包括“人财物”。推而论之,上下级审计机关之间一般仅为业务指导关系,这一点可在《审计法》中得到印证,“省级统管”改革初期我国适用的是2006年《审计法》,其第九条、第十五条分别规定地方层面的上一级审计机关主要负责对下一级审计机关进行审计业务指导,在人事任免方面也仅有建议权;第十一条规定地方审计机关的财政经费来源于本级政府。显然,“省级统管”改革一定程度上“架空”了存续已久的地方政府对本级审计机关“人财物”的控制权和支配权^[27],与当时的《审计法》明显存在冲突,也与宪法规范之间存在着张力。

虽然“省级统管”是在局部地区进行的带有明显试验性和暂时性的改革措施,但实质上已经触及宪法层面的审计法治秩序。应当看到,目前试点地区的改革依据仅为中央两办的政策性文件《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》,这在本质上是沿袭“文件开路,政策驱动”的旧改革范式,难以适应新时代“法治改革观”的原则要求。审计管理体制改革在地方的先行先试首先需要处理好“改革”与“法治”的关系,而全国人大授权机制是处理这一关系的重要现实路径^[28]。全国人大是行使最高国家权力的国家机关,其授权行为是其他各项国家权力的形成渊源,也是全体人民意志的集中体现。任何突破宪法、法律框架的改革事项都应当通过全国人大来寻求合法性认可^[29]。对于重大改革,《全面推进依法治国若干重大问题的决定》已经指出“实践条件还不成熟、需要先行先试的,要按照法定程序作出授权。”2015 年修改的《立法法》新增第十三条,首次将授权地方改革试点正式确立为一项法律制度^①。2023 年《立法法》再次修改,对授权地方改革试点作出了进一步的细化规定^②。可以看出,无论是在党的政策还是法律规范层面,“授权”都是解决“改革”与“法治”关系问题的必要手段,有利于破解改革措施的合法性难题^[30]。“凡是试点的,都必须有法律规定或者法律授权,没有法律规定和法律授权,不得试点。”^[31]事实上,在实践中,自党的十八大以来,由中央部署设计的自贸区设置、股票发行、刑事案件审判等 20 多项地方改革试点均已获得全国人大常委会的授权决定,范围涉及农村产权制度改革、行政审批制度改革、国家机构改革和司法制度改革等。

国家审计事关党和国家事业发展全局,而且又具有独特的宪制意义,其管理体制改革应当得到更多的法治保障。现阶段,“省级统管”改革试点是否在全国审计系统推广还有待进一步论证,但这种改革试验与审计法治之间的协调问题理应及时解决。本文认为,审计管理体制方面这种具有开创性的先行先试改革必须约束在法治的框架内,地方试点需要我国最高国家权力机关对此加以专门授权,实际上此类授权行为也可归为审计立法活动的范畴。唯此,才能为审计管理体制改革提供更多合法性支撑,实现审计法治与审计改革的有效衔接和良性互动。

四、余论:以法治思维推动中国审计学自主知识体系的构建

审计法治思维具有法治思维的一般特征,当然也具有自身独特的理论内涵,尤其是新时代背景下。在我国审计监督体系中,国家审计应当是践行审计法治思维的主要场域。从更广阔的视野出发,可以从党和国家自我监督的实现、审计文化的规范价值承载、传统审计改革范式的重塑三个层面提炼出审计法治思维独特的时代内涵,在学理上阐释国家审计领域特有的法律现象。当前我国审计理论研究正致力于构建中国审计学自主知识体系,这首先需要建立在对我国审计实践的系统认识和创新阐释基础之上。审计法治思维根植于审计实践形成的经验认知,对我国独特的审计权力属性、审计文化理念、审计体制模式有着较强的理论解释力,是推动中国审计学自主知识体系构建的有效路径。在加快构建具有中国特色的审计学科体系、学术体系和话语体系的过程中,应当充分重视对法治思维的考量和运用,紧密结合中国审计法治发展的基本状况和现实需求。在这一过程中,我国审计法治建设无疑也将获得更大的理论发展空间。

参考文献:

- [1] 陈金钊. “法治思维和法治方式”的意蕴[J]. 法学论坛, 2013(5): 5-14.
- [2] 谢晖. 论法治思维与国家治理[J]. 东方法学, 2021(2): 98-118.
- [3] 刘家义. 国家治理现代化进程中的国家审计: 制度保障与实践逻辑[J]. 中国社会科学, 2015(9): 64-83.
- [4] 蒋传光. 习近平法治思想确立了治国理政的法治思维[J]. 当代法学, 2022(6): 3-21.
- [5] 吴瀚飞. 习近平总书记论法治思维[N]. 学习时报, 2023-08-14(5).
- [6] 张健. 以法治思维开展经济责任审计 推进国企治理能力现代化[J]. 审计观察, 2021(1): 40-43.
- [7] 白剑峰. 以法治思维法治方式推进审计工作高质量发展[J]. 中国审计, 2023(11): 14-16.

①《立法法》(2015)第十三条初步规定了授权地方改革试点的主体、条件、事项和内容,即“全国人民代表大会及其常务委员会可以根据改革发展的需要,决定就行政管理等领域的特定事项授权在一定期限内,在部分地方暂时调整或者暂时停止适用法律的部分规定。”

②《立法法》(2023)第十六条中增加了授权地方改革试点与法律修改相衔接、授权期限延长等规定,即“暂时调整或者暂时停止适用法律的部分规定的,实践证明可行的,由全国人民代表大会及其常务委员会及时修改有关法律;修改法律的条件尚不成熟的,可以延长授权的期限,或者恢复施行有关法律的规定。”

- [8]刘练军. 宪法上监督条款的类型化分析[J]. 环球法律评论,2023(1):5-21.
- [9]本刊编辑部. “学习贯彻新修改的审计法”专题研讨会纪要[J]. 审计研究,2022(1):3-12.
- [10]黄海艳,张娜. 国家审计赋能我国公共服务高质量发展的路径研究[J]. 中国行政管理,2022(4):146-148.
- [11]刘长秋. 论党内法规的概念与属性——兼论党内法规为什么不宜上升为国家法[J]. 马克思主义研究,2017(10):134-140.
- [12]熊宇昊. 试析新时代国家审计管理体制改革的路径——兼论审计监督与党内监督的贯通[J]. 西南石油大学学报(社会科学版),2021(4):24-31.
- [13]胡耘通. 国家审计移送处理制度探析[J]. 审计研究,2017(6):42-47.
- [14]刘誉泽. 党的十八大以来416项审计移送处理结果分析[J]. 审计观察,2020(8):84-87.
- [15]谭波. 党政合署办公后决策责任的定位与适用[J]. 党内法规理论研究,2021(2):91-109.
- [16]刘明辉,刘雅芳,滕立. 新时代新征程中国特色国家审计文化——深厚底蕴、时代标识与路径指向[J]. 会计研究,2023(7):3-17.
- [17]张立伟. 什么是法治思维和法治方式[N]. 学习时报,2014-03-31(5).
- [18]范进学. 论中国特色法学思维体系的基本范式[J]. 法学,2020(1):15-28.
- [19]宋源. 转型期公行政模式的变迁——由管制行政到服务行政[J]. 学术交流,2006(5):32-36.
- [20]胡建森. 法治思维的定性及基本内容——兼论从传统思维走向法治思维[J]. 国家行政学院学报,2015(6):83-87.
- [21]陈科霖. 改革创新与法治间的张力:廉政风险、内在机制及其治理[J]. 行政科学论坛,2017(4):31-36.
- [22]沈岩. 论宪制改革试验的授权主体——以监察体制改革试点为分析样本[J]. 当代法学,2017(4):3-15.
- [23]陈金钊. “法治改革观”及其意义——十八大以来法治思维的重大变化[J]. 法学评论,2014(6):1-11.
- [24]张涛. 通过算法审计规制自动化决策——以社会技术系统理论为视角[J]. 中外法学,2024(1):261-279.
- [25]蔡定剑. 宪法精解[M]. 第2版. 北京:法律出版社,2006.
- [26]冀睿. 审计权与监察权之关系[J]. 法学,2018(7):143-153.
- [27]杨肃昌. 改革审计管理体制 健全党和国家监督体系——基于十九大报告的思考[J]. 财会月刊,2018(1):3-7.
- [28]刘作翔. 论重大改革于法有据:改革与法治的良性互动——以相关数据和案例为切入点[J]. 东方法学,2018(1):14-21.
- [29]朱军. 论全国人大授权制度的法理基础与实践完善——以监察体制改革试点决定为例[J]. 内蒙古社会科学(汉文版),2018(2):94-100.
- [30]陈卫东. 当前司法改革的特点与难点[J]. 湖南社会科学,2016(2):51-56.
- [31]中国人大网. 凡是试点都必须有法律规定或者法律授权[EB/OL]. (2014-03-09). http://www.npc.gov.cn/zqrdw/npc/xinwen/2014-03/10/content_1848852.html.

[责任编辑:刘 茜]

Theoretical Connotation and Practical Application of Legal Thinking in Auditing in the New Era

ZHENG Guohong^a, ZHAO Leilei^b

(a. School of Continuing Education, Southwest University of Political Science and Law;

b. School of Economic Law, Southwest University of Political Science and Law, Chongqing 401120, China)

Abstract: The construction of modern audit system and research on audit theory urgently need to pay attention to the introduction and application of legal thinking, especially in the field of national audit. In the context of the new era, the legal thinking of auditing has richer connotations and characteristics, which can be understood and grasped from three aspects: the political logic, cultural significance, and reform paradigm of national auditing. As an important aspect of audit rule of law thinking, the “rule of law reform concept” requires a proper handling of the relationship between audit reform and audit rule of law, and the inclusion of important audit reform issues into the legal track. According to this requirement, the rise of “algorithm audit” and “data security audit” in the digital age, as well as the formation of new digital audit models, should be fully responded to by the rule of law in auditing; Local pilots of audit management system reform should obtain more legitimacy support through the authorization mechanism of the National People’s Congress to avoid the risk of anomie of reform.

Key Words: audit rule of law; audit culture; digital audit; algorithm audit; data security audit; audit administration system