

刍论现代国家审计权之法律属性

胡贵安(博士)

(南京市审计局 南京 210008)

【摘要】 国家审计权是现代各国宪法或法律普遍授予审计机关开展独立经济监督的职责与权限。传统法学理论将我国的国家审计权仅定位为行政职权,失之偏颇。本文从现代国家审计权的基本内涵与经济法各种理论学说共识一致的角度,尝试采用经济法的理论对我国现代国家审计权进行解释,从而为推动我国审计制度尤其是结果公告制度的变革奠定必要的理论基础。

【关键词】 国家审计权 经济法 行政型审计模式

随着经济社会的发展和民主法制的进步,我国各级审计机关在履行审计法定职责过程中,逐步加大了对涉及“财政支农”、“医疗卫生”、“社会保障”等民生项目的审计结果公告力度,在全社会掀起了多场“审计风暴”,引起了较为强烈的社会反响。然而,审计机关最终向社会公众公开的审计结果仅占其全部审计项目结果的极小部分。笔者认为,造成我国当前审计报告困境的原因是多方面的,但从根本上说,与传统法学理论将我国现代国家审计权仅定位在具有“主动性”的行政职权范畴的观念有关。基于此,本文将另辟蹊径,立足于经济法强调国家审计权对社会整体利益保护的法益目标,尝试采用经济法的理论对我国现行国家审计权进行解释,以期推动我国审计制度尤其是审计结果公告制度的完善。

一、传统法学理论对国家审计权法律属性的解释

国家审计制度是国家的基本政治制度之一,是国家基本政权组织形式的重要组成部分。授予特定机关以国家审计权,已成为包括我国在内当今世界各国的普遍做法。作为国家审计制度的权力表现形式,现代国家审计权是指宪法或法律赋予现代国家特定的机构或组织,对政府及其他公营部门履行职责的规范性及其使用和管理公共资源的经济性、效率性、效果性进行检查、评价与报告的权力。笔者认为,在传统的部门法理论中,与审计权法律属性问题联系较为密切的应当包括行政法、宪法与民法三个法律部门。

1. 行政法理论的解释。行政法也是法律体系中一个传统独立的法律部门,是指调整行政关系及在此基础上产生的监督行政关系的法律规范和原则的总称。行政法的内在精神在于谋求整体的平衡,一方面为了维护公共利益,必须赋予行政机关必要的权力,并维护这些权力的有效行使,以达到行政目的;另一方面,必须维护公民的合法权益,强调行政公开,重视公民的参与和权益补救,以及对行政权的监督。

从法理上说,国家审计是法律授权审计机关代表全体国民对政府及其他公营部门履行职责的规范性及其使用和管理公共资源的经济性、效率性、效果性进行检查和评价,并通过

审计报告实现相关信息的披露。在实行行政型审计模式的国家,由于最高国家审计机关隶属于行政部门,且审计机关除具有检查权和报告(公布)权外,还有行政处罚权和行政强制权,审计权因而带有行政法上的权力色彩。有学者认为,从最抽象的角度分类上来看,国家审计权应当属于行政权的范畴。然而,由于目前实行行政型审计模式的国家仅包括中国、泰国等极少数国家,所以这也只是着眼于对极少数几个国家的审计权状态的描述,并不能真实地反映国家审计权已然属性的全貌。而对于绝大多数实行立法型审计模式的国家,以及其他实行司法型审计模式、独立型审计模式的国家而言,因最高国家审计机关并不隶属于行政部门,在法律上也不能构成行政主体。可见,从世界各国实行不同国家审计权架构的实践来考察,国家审计权属于行政法上的权力的观点难免存在较为严重的以偏概全之嫌。

2. 宪法理论的解释。宪法一词来源于拉丁文,古罗马帝国用它来表示皇帝的“诏令”、“谕旨”,以区别于市民会议通过的法律文件。宪法是国家的根本大法,是确认和规定国家制度和社会制度的基本原则,保障公民基本权利,具有最高的法律效力。一般认为,根据现代宪政的基本原则,宪法不是国家权力的产物,而是人民契约的产物。“宪法权利”主要产生于宪法作为“人民的总契约”以及“人民的授权委托书”的价值属性。

信息经济学理论认为,委托代理模型下的各方决策行为,在发生相互影响时存在着信息不对称。委托人必须解决的是,根据他所能收集到的信息来奖励或惩罚代理人,以激励代理人选择对委托人最有利的行动,也就是选择一个可行的机制来实现其期望效用的最大化。在现代民主制国家中,作为国家财产委托人的公民因实际不参与具体的管理,具有相对信息劣势,而作为受托人的各级政府及其他公营部门则具有相对信息优势。这种两者之间的信息不对称现象易于导致道德风险问题,即官员出于自身利益最大化的考虑,可能会做出贪污腐化、挪用公款等损害委托人利益的行为。因此,作为纳税人的公民必须通过法律设立包括国家审计权在内的各种途径,

尽可能全面地收集信息,以强化对受托人行为的监督。由此可见,知情权是纳税人的一项重要权利,也是每个公民都应拥有的宪法性权利。

实际上,审计机关通过国家审计权的行使,及时向社会公众披露相关公共信息,以促进政府及其他公营部门经济活动信息的公开透明,改善各级政府及其他公营部门与公民之间信息不对称的状况,满足公民的宪法性权利——知情权,促使宪法所赋予公民的基本权利最终实现。由此可见,国家审计权是公民实现其宪法权利的一种手段,而不能说其本身就是宪法权利中的一种。

3. 民法理论的解释。从民法的内容来看,民法调整的主要是人事关系与财产关系,而其调整的财产关系实际上主要就是财产归属关系和财产流通关系。在法律科学中,公法和私法的划分是认识和理解法律的重要基石。公法和私法最初由罗马法学家乌尔比安提出,并被《学说汇纂》摘录。尽管公法和私法的调整领域也存在交叉的地方,但大体上私法被认为是有关调整私人利益的法律,公法是有关政府或国家利益及其公共秩序的法律。私法的适用范围是私人领域,公法的适用范围是国家领域。自20世纪以来,由于凯恩斯主义的一度盛行,使得国家强化了对经济社会的干预,传统的私法中加入了公法的因素,出现了私法公法化的现象。但是,民法以权利为本位并主张权利的同等保护,以市民社会的意思自治为其主要实现手段,以市民社会人的价值的实现为直接目的,因而,根据大陆法系关于公法与私法的法律分类方法,民法仍应属于私法范畴。而民法作为私法的重要组成部分,其调整对象也主要限于私法关系。

从以上对国家审计权基本内涵的分析可知,现代国家审计权的主体是国家各级各类的审计机关或审计组织。作为国家公共权力的一种,其权力来源于宪法或法律的直接授予,理应归属于公法范畴的概念。然而,与民间审计不同,国家审计主要针对的是政府及其他公营部门履行职责的规范性及其使用和管理公共资源的经济性、效率性与效果性,国家审计权的客体也主要包括国家财政收支、其他公营事业财务收支、政府投资项目预决算以及国有企业资产、负债、损益等公共部门受托经济责任履行情况。所以,国家审计权的设立与运行一般并不涉及对平等民事主体之间民事关系的调整,甚至丝毫不直接涉及整个私法领域。因此,笔者认为现代国家审计权的设立与运行缺乏建立在完善的民法制度、理论和思想体系之上的客观基础。

二、经济法理论对我国国家审计权属性的解释

1. 经济法理论的兴起。经济法是一个新兴的法律部门,是20世纪法学最重要的发展之一。由于自由经济的自由放任和极端的私法自治导致了权力滥用、垄断蔓延等诸多问题,经济社会亟待政府全面介入。正如金泽良雄所言,“经济法不外是……为了以‘国家之手’代替‘无形之手’来满足各种经济性的,即社会协调性要求而制定之法。”

我国经济法与经济法学的研究始于改革开放之初,在三十多年的发展历程中,争论与质疑就一直伴随其左右。学术

界对经济法的概念、调整对象和调整范围等方面存在着不同的主张。从理论研究角度分析,当前对于经济法的认识所持有的不同学说主要包括“国家经济协调说”、“国家经济调节说”、“需要国家干预说”、“国家经济调制说”以及“社会公共性说”等。这些学说的观点之所以不同,主要是由于不同的学者观察分析事物的角度不同而对国家权力施加经济活动方式的认识有差异。

然而,尽管有这些差异存在,在这些差异较大的各种学说中,对于经济法诸多认识尤其是对其本质的认识却在某些方面存在较程度上的一致,这些方面主要包括:①就经济法的主体而言,其中一方主体是或者通常是国家或政府;②就经济法的作用对象而言,经济法作用于整个国家权力介入经济活动的运行过程;③经济法的调整目标是维护社会整体利益或公共利益。从立法实践角度分析,我国近些年来所制定的《反垄断法》、《消费者权益保护法》、《产品质量法》、《价格法》等法律法规被学者普遍归类为典型的经济法立法,而从这些现行法律的具体内容、立法精神及其法益目标来看,其也可为上述理论中的三个方面的共识提供充分的佐证。例如我国《反垄断法》建立了以“禁止垄断协议、禁止滥用市场支配地位、控制经营者集中”为基本内容的反垄断法律制度,其法律主体一方是政府及其部门,且属于国家权力对自由市场经济的介入与干预,其法益目标也是为了维护市场公平竞争,以保护消费者的利益和整个社会的公共利益。

2. 经济法理论的解释。一般认为,审计作为一项独立的经济监督活动,因受托经济责任的产生而产生,并伴随着受托经济责任的发展而发展。其中,在公共部门中的受托经济责任通常称为公共受托责任。根据公共受托责任理论,作为财产所有者的公民把他们所拥有的财产委托给作为财产管理者的政府及其他公营部门,受托管理并有权使用公共资源的机构就负有向社会公众说明其全部活动情况的义务。为了加强对这一义务履行情况的监督,公众就依法赋予审计机关或审计组织以国家审计权,通过权力的配置与运行对政府及其他公营部门的受托责任的履行情况进行监督与评价,并将结果公布于众。

通过国家审计权的授予及其相关法律制度的设计,在保障公众对公共信息知情权的同时,也可通过广泛的群众监督和舆论监督,督促被审计对象的纠正、整改与责任追究,从而使得国家权力介入经济活动变得更加透明,以维护社会整体利益或公共利益。《美国政府审计准则》对“公共利益”的解释是:“公共利益是指要让审计师为之服务的社会公众和团体的共同福利。”由此可见,对照学术界对于经济法理解所形成的共识,即国家审计权的主体是国家审计机关,权力的行使以账册资料为切入点,对国家介入经济活动的真实、合法与效益情况进行审查与监督,主要通过信息披露的方式维护社会公共利益。

笔者认为,这与前文分析国家审计权的某些基本内涵及经济法各种学说的几点共识是不谋而合的。这虽然不能完全排除巧合的偶然性因素,但考虑到国家审计权的法律特征与

企业集群视角下企业战略成本管理模式探讨

谢湊多

(长沙理工大学 长沙 410114)

【摘要】 本文从企业集群的特征和面临的经济环境出发,首先论述了集群企业实行战略成本管理的四个基本要求,然后对企业集群现行的几种主要战略成本管理模式的比较,最后在肯定 Shank 模式的基础上,从价值链分析、战略定位分析、战略成本动因分析与控制和风险管理四个方面提出了构建集群企业战略成本管理框架。

【关键词】 企业集群 战略成本管理 Shank 模式

尽管由于研究背景及目的的不同,学者们对企业集群的定义进行了不同的界定,但都体现了以下几个方面特点:①地理位置集中性。集群是企业的一种空间组织形式,是在某一地域范围内相互联系的多个企业的集合体。②集群内企业经济和组织独立性。集群内企业是相互独立的经济和组织单元,各自为实现自身的目标而存在,彼此之间不存在行政隶属关系。③企业网络性。企业之间存在互补性活动和资源依赖等特点。互补性体现为各企业所从事的活动只是某种专业化活动;资源依赖性则使得企业在致力于发展核心能力的同时,利用网络化协作的方式来获得企业外部互补的资源,这极大地拓展了企业可利用资源的覆盖面。④产业相关性。集聚在一起的是围绕同一产业或同一产品的同行业企业及相关服务机构。⑤生命周期性。集群的生命周期可划分为四个阶段,即集群形成阶段、发展壮大阶段、成熟稳定阶段和衰退阶段。

一、集群内部企业成本管理的要求

我国大多数企业集群实行低成本、低价格竞争。近年来由

经济法学说的共识内在的密切联系及其在主体、目标与实质等方面同时巧合的微小几率,我们可以说,在经济法作为一个新兴独立法律部门的宏观背景下,我国国家审计权具有经济法权力的法律属性。

三、结语

综上所述,我们不能因极少数几个国家实行行政型审计模式的已然存在就草率地得出“国家审计权行政法属性”的结论,而行政法、宪法、民法等传统法律部门的法学理论也都不足以从某个方面来界定审计权法律属性。这必然促使我们转变传统法学观念,突破传统部门法理论的樊篱,从全新的视角对国家审计权属性进行深入解析。在经济法作为一个新兴独立法律部门的宏观背景下,我国现代国家审计权具有经济法权力的法律属性。

鉴于此,我们应当采用经济法权力维护社会整体利益的框架来重构我国的国家审计法律制度,尤其是审计结果公告制度。例如,修改我国《审计法》第 36 条关于审计报告的规定,

于人民币升值、原材料涨价、新《劳动合同法》的实施导致工资成本上升、出口贸易受阻以及出口退税减少,一些企业集群风光不再。加强成本管理便成为集群内企业着重采取的措施之一。目前集群企业的成本管理还停留在传统的注重内部成本管理阶段,没有充分利用集群优势,“集而不群”的现象较为普遍。如企业与企业之间的有机联系不强,没有企业与企业间的良好互动和战略联盟等,成本管理与企业战略的联系程度不紧密。传统成本管理主要依存于当时的社会生产环境,具有局部性、内向性、短期性的特点,因而它限制了经营管理者决策思考范围。随着经济环境的变化,集群企业的成本管理必然要进行重新定位。

1. 成本管理目标战略性。成本管理的目标是实现企业的愿景、价值。企业要以长远、发展的眼光来看问题,根据内外环境的变化以及所采取的竞争战略来设计成本管理模式。依靠低成本取得的成功,并不能构成集群内企业可持续竞争优势的基础。因此,成本管理要服务于企业的发展战略,而不能一

确立“公告为原则,不公告为例外”的基本原则,改审计机关“可以”公告为“应当”公告。与此同时,规定公告时“不得泄露国家秘密、商业秘密与个人隐私”。这主要是由于在缺少与普通公民对话的条件下,审计报告行为日益成为国家审计与社会公众之间的桥梁与纽带。可以说,审计结果公告制度是审计机关最大限度地满足公民对公共行政的信息需求并为公民积极参与国家管理监督提供制度保障的重要组成部分,也是现代国家审计权设立的应有之义。

主要参考文献

1. 项俊波.国家审计法律制度研究.北京:中国时代经济出版社,2002
2. 罗家才主编.行政法学.北京:中国政法大学出版社,1999
3. 胡智强.论我国国家审计权的配置.安徽大学法律评论,2009;1
4. 张守文.财税法疏议.北京:北京大学出版社,2003
5. 江平.民法的本质特征是私法.中国法学,1998;6