

# 审计目的新论

陆 勇

(北京石油化工学院 北京 102617)

**【摘要】** 本文在对传统审计目的理论进行回顾和评价的基础上,根据制度经济学理论提出了审计目的产权保护论,并就现行审计目的理论体系中的产权保护思想进行了简要分析。

**【关键词】** 产权保护 产权保护论 审计目的

当前,我国仍然处在经济转型时期,建立和完善市场经济体制是这个时期经济建设的重要工作。在此过程中,产权扮演着极其重要的角色。正如吴敬琏教授所言:从经济意义上讲,产权的安排是市场经济制度的第一要义。张维迎教授也指出,产权是“市场秩序的信誉基础”。为此,十六届三中全会通过了《关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》(简称《决定》),它是指导今后我国经济工作的纲领性文件。《决定》指出:产权是所有制的核心和主要内容,建立现代产权制度是构建现代企业制度的基础,要建立“归属清晰、权责明确、保护严格、流转顺畅”的现代产权制度。本文认为,产权保护是《决定》要义之一,是现代产权制度的基本保障,开展这方面的研究具有重大的理论和现实意义。

## 一、传统审计目的理论的回顾与评价

1. 审计目的概念简析。根据《现代汉语词典》,“目的”是指想要达到的地点或境地,想要得到的结果。徐政旦教授认为,审计目标是审计行为活动意欲达到的理想境界或状态,它是审计环境对审计要求的系统反应,也是审计系统满足于审

人增强风险意识,严格按照独立审计准则和职业道德准则的要求谨慎执业,全面加强内部质量控制。③完善审计收费制度,限制低价无序竞争,并要求会计师事务所比较详细地披露审计收费情况。④可以借鉴美国组建公共责任委员会的监督方式,结合我国国情,改变多头管理的政府监管模式,由审计署、证监会、财政部、工商部门等派员组成一个监督委员会,行使政府监督职责,加大抽查力度,对造假者进行严厉处罚。⑤作为一个民间组织,注册会计师协会应独立开展工作,从职能上定好位,更多地介入到同业互查中,以改变目前同业互查流于形式的状况,引导会计师事务所健全内部治理机制,防止会计师事务所内部失控,并应对违规的会员加大处罚力度。

3. 证券监管要从全能型监管向透明度监管转变,完善相关民事赔偿制度。股权分置改革后,政府的监管应从全能型监管向主要监督上市公司透明度和保护投资者利益方面转变。只有在完善制度包括严格的司法制度的约束和监督下,才能使上市公司的大股东和管理层在追求本身利益最大化的过程

中,真正保护投资者特别是中小投资者的利益。优胜劣汰制度是与上市公司治理结构密切相关的基础性的制度建设。上市公司不破产实际上是在用投资者的资源保护劣质公司,是对投资者利益的最大损害。证券监管部门应对公司治理结构的重构情况加强引导和监督检查。对触犯法律的上市公司、注册会计师和会计师事务所,要引入司法程序,从严查处;建立和完善违规的民事赔偿制度,该承担民事赔偿责任的坚决不放过,使得造假者得到法律的严惩,这样才能有效遏制虚假审计报告。

2. 传统审计目的理论回顾。至20世纪70年代初,国外研究普遍认为,审计的根本目的就是查账。比如,1905年出版的《迪克西审计学》将审计目标概括为揭露舞弊与欺诈、检查技术性错误和检查原理性错误等三方面内容。又如,1923年版《蒙氏审计学》指出,审计目标是确认企业财务状况与盈利能力、检查舞弊与错误。20世纪70年代以后,国外研究则认为审计鉴证是审计的根本目的。例如美国注册会计师协会在《审计准则说明》中指出,独立审计人员对财务报表的例行审计目标,是对财务报表所有重要方面是否公允地按照一般公认会计准则反映财务状况、经营成果和现金流量情况发表意见。英国1985年的《公司法》规定:财务报表审计的目的,是使审计

中,真正保护投资者特别是中小投资者的利益。优胜劣汰制度是与上市公司治理结构密切相关的基础性的制度建设。上市公司不破产实际上是在用投资者的资源保护劣质公司,是对投资者利益的最大损害。证券监管部门应对公司治理结构的重构情况加强引导和监督检查。对触犯法律的上市公司、注册会计师和会计师事务所,要引入司法程序,从严查处;建立和完善违规的民事赔偿制度,该承担民事赔偿责任的坚决不放过,使得造假者得到法律的严惩,这样才能有效遏制虚假审计报告。

## 主要参考文献

1. 吴晓求等. 股权分置后的中国资本市场. 北京: 中国人民大学出版社, 2006
2. 陈郁. 所有权、控制权与激励. 上海: 上海人民出版社, 1997
3. 魏静芳. 股权分置与上市公司法人治理结构的完善. 经济问题, 2005; 10

人员对公认会计政策规定范围内编制的财务报表能够表示意见。并强调“给出真实与公允的观念”或“在所有重要方面公允地表达”。国际审计准则也规定：财务报表审计的目的，是使审计人员对公认会计政策规定范围内编制的财务报表能够表示意见。

国内先后出现以下几种关于审计目的的理论：①鉴证论。如我国《注册会计师独立审计准则》指出，独立审计的目的是对被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性发表意见。②经济监督论。经济监督论认为，审计是由专职的机构和人员，依法对被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性和效果性进行审查，评价经济责任，用以维护财经法纪、改善经营管理、提高经济效益、促进宏观调控的独立经济监督活动。③经济秩序维护论。张继勋从国民经济系统角度研究审计目的，认为维护经济秩序是审计的最终目的。④分层论。张美红认为，审计目的包括最终审计目的和直接审计目的两个层次，最终审计目的是维护经济秩序，直接审计目的是评价经济责任。

综上所述，国内外对审计目的的认识存在较大差异，主要原因有：①研究角度不同，从微观角度着手，容易得到“鉴证论”结论；从宏观角度着手，则可能得到“经济秩序维护论”结论。②研究深度不同，从现象看，审计就是检查账目，可以得到“查账论”结论；从本质看，审计目的是监督经济责任履行情况，可能得到“经济监督论”结论。③立足的审计主体不同，从民间审计看，审计的根本目的是“经济鉴证”；从政府审计看，审计目的是“经济监督”。④研究维度不同，从单维度着手，审计目的是单一的；从多维度看，审计目的则是分层的，可得到“分层论”结论。

**3. 传统审计目的理论评价。**本文认为，传统审计目的理论研究在认识上存在一些误区：

(1)认识深度不够，没有深入到审计本质层面。以鉴证论为例，两权分离导致委托代理关系产生，为了解除受托经济责任，需要借助审计评价经济责任和证实会计信息的可靠性，于是人们想当然地认为对会计报告发表意见就是审计的最终目的。而事实上，证实会计信息只是审计工作的外在表现形式，评价经济责任只是一种手段，充其量只代表部分审计目的。正如英国的戴维·弗林特教授所言：将审计的职能描述为对财务报表或信息赋予可信性并没有揭示出审计的社会职能或基本目标。……社会审计概念的出现证明了赋予其可信性仅仅是审计之社会职能(目的)的一种表象。所以，把握审计目的应当深入到审计本质层面。

(2)定位不准，形成多个审计目的理论，难以在审计理论界得到公认。按照系统论，国民经济是一个大系统，审计系统是整个国民经济系统的一个子系统。正如国际审计组织1977年在《利马宣言》中指出的那样：审计本身不是目的，而是控制系统必不可少的组成部分。张继勋根据系统论指出，审计作为国民经济系统自我调控机制的组成部分，其目的自然是使国民经济系统达到稳定有序状态。诚然，张继勋的研究比前人前进了一大步，但是把维护经济秩序作为审计目的，其准确性有

待商榷。维护经济秩序是各个历史时期经济发展过程中普遍追求的目标，而实现这一目标的方法和措施多种多样，审计只是这些方法措施中的一种，把维护经济秩序作为审计目的容易混淆审计活动与其他社会实践活动的界限。

## 二、产权保护论及其经济学理论依据

本文认为，审计的根本目的是保护相关利益主体的产权，其经济学理论依据如下：

产权概念最早出现在科斯的经典文献《社会成本问题》(1960年)中。该书认为，生产要素本质上是指人们所拥有的“实施一定行为的权利”。科斯并未就产权概念进行定义。后来，科斯理论的追随者R.库特在《法与经济学》中首次对产权进行了定义，认为产权是一组权利的组合，它是“占有、使用、改变、馈赠、转让或阻止他人侵犯其财产的权利”。而按照制度经济学理论，产权实质上是人们围绕财产而建立或发生的一种具有排他性的经济关系。制度经济学还认为，国家也是一个组织，并且这一组织在行使职能过程中受制于成本收益的比较，即国家事实上也是产权主体之一。

在我国，一些学者进一步拓展了产权概念外延，认为产权是利益相关者利益。制度经济学理论认为，企业就是由所有对企业具有某种形式的排他性的产权主体所构成的。组成企业的每个产权主体都为企业的生产过程提供某种投入(如人工、管理技能、资本、原材料、技术等)并期望能从其投资中获得报酬。同时，作为一个理性的“经济人”，每个产权主体都会最大限度地谋取自身利益，甚至不惜损害他人的利益，因而不同的产权主体之间经常会发生利益冲突。为了减少这种利益冲突，人们便签订了各种契约以保护自己的利益。

从这个意义上看，企业的各种活动都可以看做是契约的安排和履行的过程，企业实质上是各种要素投入者为了各自的目的而联合起来缔结的一种具有法人资格的契约关系网络，在这个关系网络中，存在多重相关利益主体，如股东、债权人、经营者、员工、税务机关、客户、其他个人或组织等。理论上，企业契约制定得越完备，企业的产权界定就越清晰，产权主体之间产生矛盾的可能性就越小。但是在现实生活中，由于产权主体的有限理性和交易成本的客观存在，产权主体之间无法签订完备契约。相关研究表明，信息不对称是客观存在的，委托人往往处于信息劣势，而代理人则处于信息优势地位。各个产权主体出于对自身产权利益的考虑，总是力图寻求某种机制以最大限度地减少双方之间的信息不对称。基于法律规定，管理当局必须聘请独立的第三方对财务报告做出鉴证，于是审计便产生了。

因此，本文认为审计的根本目的是保护产权，而不是其他。鉴于审计目的在审计理论体系中的重要地位和作用，审计理论研究应当以产权保护为导向，并以此为基础开展审计基础理论研究和审计准则制定研究，重构我国审计理论体系，从而充分发挥审计在我国市场经济中的建设性作用。笔者以上观点简称为产权保护论。

## 三、现行审计理论体系中蕴含的产权保护论思想

实际上，现行审计理论包含了大量的产权及产权保护思

想,遗憾的是以往学者们未能就此开展专题研究。本文拟从以下五个方面分析现行审计理论所蕴含的产权保护论思想:

**1. 审计对象与产权保护论。**根据决策有用观,财务报告目标是向会计信息使用者提供决策有用的信息,主要是关于现金流量、经营业绩和资源变动的信息。这些信息反映了企业和利益相关者产权及产权变动状况,它们经过审计鉴证能对相关利益主体的决策产生影响,并对其经济利益(即产权)产生影响。所以,无论是政府还是企业,抑或其他相关利益主体都希望对被审计单位财务报告进行审计。因此可以推论,审计对会计信息再监督的目的是保护相关利益主体的产权。审计发展历程也表明,审计能较好地保护产权,并在客观上起到维护市场经济秩序的作用。

**2. 审计依据与产权保护论。**两权分离是现代审计环境的基本特征。两权分离产生受托经济责任,委托方与受托方的权利义务通常以法律、规定、条例、制度、规范、标准、预算、指标、计划、契约等形式加以规定,这些权利义务形式包含了丰富的产权内容,并成为审计对象的一部分,是审计人员据以做出审计结论的依据。所以表面上看审计机构和人员是根据审计依据对审计对象做出鉴证,而实质上是对受托责任做出判定,是对产权保护或破坏状况做出鉴证。正如林炳发所说:审计作为经济监督手段,其目的是对委托代理关系进行鉴证,并保护财产的所有权。

**3. 审计本质与产权保护论。**审计本质理论包含四种主要观点:查账论、方法过程论、经济监督论和经济控制论。查账论认为,审计就是会计检查,检查的具体对象是会计报表等有关资料。方法过程论认为,审计是一种客观地收集与评价有关经济活动和事项的断言的证据以确定其断言与既定标准之相符程度并将其结果传递给利害关系人的系统过程。这里经济监督论观点前文已提到,不再赘述。经济控制论认为,审计在本质上是一种确保受托经济责任全面有效履行的特殊经济控制。这四种审计理论都认为,审计对象是经济活动和财务信息资料,审计是就审计结果与比较标准是否一致做出结论。可见,以上四种审计本质理论实质上并不冲突,其精髓是一致的,即审计就是界定受托责任、帮助相关利益主体实现经济利益的过程,也就是产权保护的过程,审计的本质就是保护产权。

**4. 审计职能与产权保护论。**现代审计的两大基本职能是经济监督和经济鉴证。经济监督是指通过审计、监察和督促使被审计单位的经济活动在规定的范围内进行。审计工作的核心是审计检查,通过审计,了解被审计单位经济活动的真相,

就能做出被审计单位经济活动是否合法、合规的结论。经济鉴证是指注册会计师对审计对象信息做出结论,以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息信任程度的业务。经济鉴证对象具体包括两方面内容:一是被审计单位财务收支及其有关经营管理活动;二是被审计单位的会计资料及其相关资料。由于审计对象、审计法规和审计判断标准都含有产权内容,因此审计两大职能都蕴含产权保护思想。但是,经济监督和经济鉴证也有区别:经济鉴证职能是就被审计单位的经济活动及其相关资料是否与标准一致发表意见,审计主体对被审计单位缺乏有效的影响手段;而经济监督职能表明审计能对被审计单位施加影响,并改变被审计单位的会计行为甚至其他经济活动。

**5. 审计责任与产权保护论。**阿尔特迈斯公司起诉塔契会计师事务所案确立了审计人员对第三方承担责任,即加重了审计人员对第三方产权保护的责任。1933年美国《证券法》、1994年美国《证券交易法》、日本《证券交易法》都规定:上市公司财务报表必须经过审计,审计人员存在过失必须对证券买卖者承担责任。为了督促审计人员履行审计责任,美国2002年7月出台的《2002年公众公司会计改革和投资者保护法》规定:设立公众公司会计监督委员会,组建一个专门监督公众公司的审计及相关事项的专门机构,这个机关的职责包括对备案的会计师事务所及相关人员进行检查、调查和处罚。我国《会计师法》也规定:会计师事务所违反本法规定,给委托人、其他利害关系人造成损失,应当依法承担赔偿责任。审计责任沿革告诉我们,审计人员及其所在机构的审计责任不断强化,如果审计人员及其所在机构未尽审计责任,并给审计第三方造成经济损失(产权损失),就必须承担赔偿责任。因此,审计责任也表明,审计具有产权保护的功能和义务。

从产权保护角度讨论审计理论问题是审计理论研究的一次新尝试,可以丰富审计理论内涵。当前我国正处在经济转型时期,社会经济权责结构正在发生巨大变化,明确产权保护论可以为新时期审计理论研究指明方向。由于审计与会计之间具有天然联系,以产权保护为导向的审计理论研究还能够与当前国内兴起的产权保护导向会计理论研究相互促进、相得益彰。

#### 主要参考文献

1. 徐政旦,黄德华.关于现代审计理论结构的探讨.上海会计,1999;10
2. 郭道扬.论产权会计观与产权会计变革.会计研究,2004;2