



# 审 计 动 因 新 论

重庆工学院 郭 华

**【摘要】** 有关审计动因的观点较多,本文试图在分析各种观点的基础上,结合新制度经济学,运用层次论对审计动因作进一步探讨,以期对审计基础理论体系的构建有所帮助。

**【关键词】** 审计动因 产权 契约 多层次

审计动因是指审计产生和发展的原因或称源动力,属于审计的基础理论体系。准确把握审计动因有利于审计理论体系的发展和完善及指导审计实践。审计理论界由于理解的角度不同而形成了多种观点,笔者在分析各种观点的基础上,结合新制度经济学,运用层次论对审计动因作以下阐述。

## 一、现有审计动因理论

目前有关审计动因的观点可分为两大类:单因素论和多因素论。单因素论包括:财务责任论、经济责任论(亦称受托责任论或受审责任论)、防弊纠谬论、舞弊需要论、代理人理论、维护产权论及赋予可信度论等;多因素论主要有:美国会计学会(AAA)的“利害冲突”、“复杂性”、“重要性”、“长远性”,我国学者也提出了“国家需要”、“所有者需要”、“经理需要”、“清算需要”的四因素动因理论。笔者认为,准确的审计动因理论应对各种审计及审计发展的新领域提供合理的解释,而以上各论仅从一个方面或表面层次上研究审计动因,不具有根本性,更不能充分说明审计发展的新领域。

R.K.毛茨等人提出赋予可信度论,意在说明审计的产生主要是为了增加会计信息的可信程度。1720年英国南海公司破产,出于检查会计账目是否有舞弊行为、是否真实可信的需要,产生了民间审计。因而,该理论与防弊纠谬论、舞弊需要论能在一定程度上适用于民间审计,但对国家审计的解释略显牵强。早期的国家审计即官厅审计并不附有增加信息使用者可信度的功能,也并不直接拥有防弊纠谬的特性,只是监督并维护所有者的产权利益。因此,以赋予可信度论和防弊纠谬论作为审计动因理论不够准确。

D.林特提出经济责任论,指出促使审计产生的经济关系是受托责任关系,并全面反映了审计委托人的需要。这里,受托责任比经济责任更为准确。受托责任动因论在审计理论中最为流行。但笔者认为,有了受托经济责任关系并不一定产生审计。例如,国王要审查其受托者,一定是认识到双方利益存在的冲突而不是受托责任。进一步看,早期的官厅审计实际也是一种受托经济责任。既然如此,就不能说受托经济责任是审计产生的动因。

代理人理论指出审计的产生是为了解脱代理人的受托责任,着重从代理人的角度说明问题,而忽略了委托代理双方的关系,更无法解释国家审计的产生。维护产权理论指出审计

是委托方和代理方为了维护其财产权利而产生的,该理论以产权理论为基础来阐述审计产生的原因,具有科学性。田昆儒教授在《企业产权会计学》中提出,任何一种类型的审计都要维护特定的产权制度。笔者认为,维护产权可作为审计的落脚点,即审计的动机,因而属于目标动因,其他单因素理论大多从审计产生的表面来分析问题或以偏概全,不够科学。

多因素理论较好理解,其也强调从全面性的角度考虑问题,但其却求全责备,缺乏重点,因此不应将其作为理想的动因理论。

## 二、新制度经济学下的审计动因理论

新制度经济学产生于新古典经济学,主要是通过研究制度问题来解释经济现象。产权是新制度经济学的核心概念,它是指以财产所有权为基础,反映不同主体对某一财产的占有、支配、使用和收益的权利、义务和责任,其实质是人们围绕财产而建立和发生的一种排他性的经济关系。完整的产权包括财产所有者对财产的终极所有权及派生的占有权、使用权、处置权和收益权。不同权利相互形成不同的关系,即产权关系。经营权与所有权的分离便形成委托代理关系。作为理性经济人,每个产权主体都在谋求自身最大利益,这难免发生冲突。为了避免冲突,各个产权主体会签订契约来明确各自的产权利益。

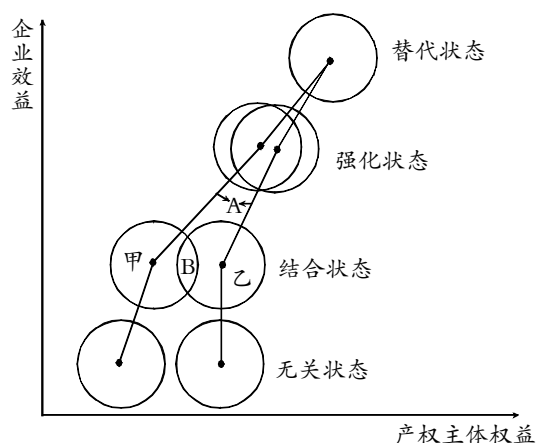
在有限理性和信息不对称的现实世界中,环境的不确定性无法完全预期,因而要求完备的契约是不可能的。这就需要第三方的审计监督来协调双方的利害冲突,对履行受托责任的过程进行监督,出具公允的证明材料,提出建设性的意见。同时,不同的侧重又产生了不同的审计类型。

新制度经济学认为,企业之所以存在是因为社会市场中普遍存在交易成本,企业可以通过内部的组织制度降低这种成本。新制度经济学对交易成本的解释为:签约前的信息搜寻成本、签约中的谈判成本及签约后的监督成本。可见,对于契约的交易各方,在利益的协调中,监督是隐含的、必然的。对企业的监督关键是对企业产权关系的监督,而契约各方产权利益由于并非等同而具有潜在的冲突,对其进行协调就需要审计。

若契约各方产权利益仅有不同点或仅有共同性便不需要审计。只有在共同利益下协调契约各方隐含于各自不同利益

追求下的利害冲突,审计的存在才是必要的。因为在有限理性和信息不对称的现实社会中,契约各方产权利益的差异性普遍存在的,而这种差异性意味着具有潜在的利害冲突,所以笔者认为契约各方产权利益的差异性才是审计产生的根本动因。

如图所示,两个以各自利益为半径的契约主体圆,在共同利益需求下建立企业,形成契约甲乙双方,同时各方的利益又有很大的不同,为了协调这种差异性,维护产权,就需要审计、内部控制等,便产生一种向心力,使不同契约方因共同利益而靠近。笔者认为,高质量的审计和内部控制将使企业效益和产权利益得到增长,从而使契约各方共同利益得到强化,减少冲突的可能性,并促进各方利益达到最大化。图中的“替代状态”只是一种理想的结果,在有限理性和信息不对称的社会中,契约各方利益完全一致是不可能的。无关状态和替代状态也是不需要审计的两种状态。



上图中,A代表审计、内部控制等,协调契约各方的统一性,强化共同利益;B代表契约各方共同利益;甲代表企业代理人利益;乙代表所有者利益。

有了根本动因就有了审计存在的基础,即在条件满足时必然产生审计,这个条件就是受托经济责任关系——从本质上讲是一种契约关系,只不过是接受财产控制权的一方来界定的。具体何时产生审计,还需要直接的诱导因素即直接动因。结合上述分析,笔者认为审计产生的直接动因是利害冲突。进一步分析,在根本动因基础上的直接动因使审计成为必要,但并非充分,因为直接动因引起的只是对具体条件下无审计状态的反思,如舞弊行为导致的英国南海公司破产可采取具体的事后补救措施,而是否需要长期的预防和监督则需要进一步反思。当反思行进到根本动因时,便会产生审计的需要,即有了目标动因,如前所述,笔者认为,审计产生的目标动因是维护产权。此时,审计有了落脚点,审计的产生才成为充分而必要的。可见,审计产生是多层次动因作用的结果。

综上所述,可形成多层次审计动因理论:在有限理性和信息不对称的现实社会中,普遍存在契约各方产权利益的差异性,作为根本动因是审计产生的基础,其潜在的利害冲突作为直接动因转化为对产权利益的破坏时,这种差异性便发生了质的变化,从而促使利益相关者产生长期监督、协调利

害冲突和维护产权的需要,于是审计也就产生了。

### 三、多层次动因理论的优势

多层次动因理论意在通过研究审计产生的基础直至最终出现的过程来分析审计产生的动因,而限于某一个角度或某一个层面。根本动因、直接动因和目标动因相互形成逻辑关系,构成审计产生的动因体系。较之其他观点,笔者认为,多层次动因理论有如下优势:

1.可以促进对各动因理论的深入分析。运用多层次理论观点,可以对上述各理论再进行分析:舞弊需要论、美国四因素理论、冲突理论等属于直接动因理论;防弊纠误论、赋予可信度论、维护产权论属于目标动因理论;财务责任论、受托责任论、代理人理论属于根本动因理论。这样,多层次理论基于同一层次的横向比较和不同层次的纵向比较,兼具各家之长,形成逻辑动因体系,更深刻、全面,有利于各种理论的协调和统一。

2.从契约产权角度为审计找到了生长的土壤,因而更能确切地说明审计本质。既然审计是为了协调契约各方产权利益的冲突进而维护产权而产生的,那么审计本质上就是运用特定的知识和方法对契约各方与产权相关的经济行为和行为结果进行监督、鉴证和评价,从而以公允的证据促进各方利益的协调,维护共同利益,避免冲突。正如雷光勇在《现代审计产权论》中所言:审计可以说是以协调财产所有者与财产管理者之间内在利益冲突关系的一种外在社会保险机制,它既要保护委托者的利益,又要体现财产经营者的利益,按产权的观点则是满足不同产权主体的平等要求,审计理论就是在这种矛盾中不断发展、完善起来的。

3.能更全面地解释审计的产生和发展。由于契约关系各方产权利益普遍存在差异性,在委托代理关系存在的条件下,潜在或既有的利害冲突使得审计产生并普遍存在,并在不同领域具有不同的形式,如国家审计、民间审计、内部审计等。同时,审计产生又是目标动因推动的结果,这要求审计要协调契约各方产权利益的差异性,提高产权交易的效率和优化资源配置,从而产生了经济效益审计,即由独立的审计机构和人员运用专门的程序和方法及采用一定的标准,利用审计证据,对被审计单位或项目的经营情况进行监督、鉴证、评价,确定其真实性、合理性、有效性并提出改进建议,以提高经济效益为直接目的的一种经济监督活动。经济效益审计在目的、职能和方法上都突破了传统的财政财务收支审计,增加了提出改进建议、提高经济效益为直接目的的新内容。

4.可以更好地解释审计独立性的本性。协调契约各方的利害冲突,需要协调者处在与当事人均无利益关系的第三方立场上,协调方式是独立、公正的。这又具有了防弊纠误论、舞弊需要论和赋予可信度论解释的优点。

#### 主要参考文献

- ①袁庆明.新制度经济学.北京:中国发展出版社,2005
- ②田昆儒.企业产权会计论.北京:经济科学出版社,2002
- ③雷光勇.会计契约论.北京:中国财政经济出版社,2004
- ④伍中信,田昆儒.产权理论与中国会计学:问题与争论.北京:中国人民大学出版社,2003