



吉林大学商学院专著系列

教育部重大课题攻关项目“东北老工业基地
资源型城市发展接续产业问题研究”资助（03JZD0017）

注册会计师审计制度 的经济学分析

Economic Analyses of CPA Audit System

■ 韩丽荣 / 著



经济科学出版社
Economic Science Press



吉林大学商学院专著系列

教育部重大课题攻关项目“东北老工业基地

资源型城市发展接续产业问题研究”资助（03JZD0017）

注册会计师审计制度的 经济学分析

韩丽荣 / 著

经济科学出版社

责任编辑：杜 鹏

责任校对：杨晓莹

版式设计：代小卫

技术编辑：董永亭

注册会计师审计制度的经济学分析

韩丽荣 / 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：[www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：[esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京欣舒印务有限公司印刷

华丰装订厂装订

880 × 1230 32 开 6.5 印张 180000 字

2006 年 12 月第一版 2006 年 12 月第一次印刷

印数：0001—3000 册

ISBN 7 - 5058 - 6004 - 6/F · 5265 定价：15.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

图书在版编目 (CIP) 数据

注册会计师审计制度的经济学分析 / 韩丽荣著. —北京: 经济科学出版社, 2006. 12

ISBN 7 - 5058 - 6004 - 6

I. 注... II. 韩... III. 会计师 - 审计 - 制度 - 研究 - 中国 IV. F239. 221

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 156255 号



作者简介

韩丽荣，女，1963 年出生，祖籍吉林省靖宇县。1985 年毕业于吉林大学经济系，获经济学学士学位。1988 年毕业于吉林大学经济管理学院，获经济学硕士学位（会计学方向）。2005 年 6 月毕业于吉林大学经济学院，获经济学博士学位（社会主义市场经济理论方向）。现为吉林大学商学院副教授、会计系主任。研究方向：审计理论。近年来在《吉林大学社会科学学报》、《学习与探索》、《社会科学战线》、《中国注册会计师》等杂志上发表论文 30 余篇。曾获得 2004 年中国会计学会审计专业委员会优秀论文奖。

Economic Analyses
of CPA Audit System

吉林大学商学院专著系列

■ 宏观经济政策作用机制的理论基础与计量研究

■ 宏观金融风险形成的微观机理研究

——数理模型、计量方法与智能模拟

■ 中国资本市场的结构优化与风险控制

■ 金融资产波动模型与风险度量

■ 注册会计师审计制度的经济学分析

注册会计师审计制度的经济学分析

Economic Analyses of CPA Audit System

责任编辑：杜 鹏

封面设计：云 庭

前 言

本书是在我的博士学位论文《注册会计师审计制度的经济学分析》基础上修改完成的。

我国正处于由计划经济向社会主义市场经济转轨的进程中，社会主义市场经济体制的建立和完善是我们目前的重要任务，这项任务主要包括四个方面：一是产权和国有企业改革；二是市场体系和市场制度的建立与完善；三是政府职能的转变；四是社会保障制度的建立与完善等。我的博士专业方向是社会主义市场经济理论，我所从事的工作是审计学的教学与研究，我在进入博士学位论文的研究阶段时注意到，市场体系和市场制度是一个非常复杂的问题，特别是在资本市场出现后，与资本市场相关的一系列制度还很不完善，资本市场的舞弊行为屡屡发生，除了很多其他原因以外，这些行为往往与注册会计师审计制度的不完善有关，实践中的问题暴露出了理论研究的不足。相对于其他理论研究成果来说，从经济学角度专门研究注册会计师审计活动的成果并不多见。很多对注册会计师审计活动的研究仅局限于审计理论本身，或者在某些个别的和具体的方面运用了经济学理论，但是，并没有运用制度经济学理论对注册会计师审计活动给出连贯性的分析，并没有区分注册会计师的审计活动和注册会计师审计制度，并没有把注册会计师审计制度看做是市场中配置资源的一种协调机制，也没有指出这种制度是市场经济体制的一项基础设施。

在传统上人们认为政府控制和价格机制是解决资源配置问题的替代机制。青木昌彦（1998）批评了这两种对立的观点，认为他

们忽视了民间部门的协调作用，主张政府应促进或补充民间部门的协调功能。青木昌彦还专门研究了金融组织这种民间部门。我认为，注册会计师审计组织也属于这样一种民间部门，注册会计师审计制度正是区别于政府控制和价格机制的另外一种配置资源的协调机制。经济越是向前发展，协调问题就越重要，而协调失灵问题是普遍存在的，每一种单一的协调机制都会有失灵之时，如价格失灵、政府失灵等。这些协调失灵问题，或许可能通过包括非政府组织在内的分散化的私人实验而逐渐得到解决（松山公纪，1998）。正是基于对这一协调机制的兴趣，本书展开了对注册会计师审计活动的研究，把它放入新制度经济学的理论框架中，运用青木昌彦的博弈均衡制度观重新对这一活动进行了分析和解释。从这一角度出发研究问题使我获得了很多新的发现，这些发现令人振奋，以前很多感性的、模糊的认识豁然开朗了，零散的、片断的想法形成了前后一贯的体系。运用新制度经济学理论分析注册会计师审计制度具有广阔的前景，本书只是进行了一些初步的尝试，我希望今后会有更多的人沿着这条道路走下去，一定会获得更多的、更加富有成效的理论研究成果。

本书是一部从新制度经济学角度系统地论述注册会计师审计制度的专著，主要研究了这样一些问题：注册会计师审计制度的性质是什么，这种制度的内在结构如何，在市场经济中这种制度有什么样的功能，这种制度应发挥什么样的作用，目前我国这种制度的作用发挥得如何，这种制度发挥作用的条件是什么，目前我国注册会计师审计制度存在哪些缺陷，这种制度应在哪些方面进一步完善等问题。

韩丽荣

2006年10月

目 录

导论	1
第 1 章 理论回顾与评述	11
1.1 概述	11
1.2 代理经济学（契约经济学）在审计制度研究中 应用的评述	15
1.3 信号显示理论在审计制度研究中应用的评述	27
1.4 信誉机制理论在审计制度研究中应用的评述	32
第 2 章 注册会计师审计制度的起源及性质的经济学解释	39
2.1 注册会计师审计制度产生的历史过程	39
2.2 注册会计师审计制度产生的经济学解释	55
2.3 注册会计师审计制度的性质	61
2.4 注册会计师审计制度的内在矛盾	74
第 3 章 注册会计师审计制度的构成要素	77
3.1 概述	77
3.2 注册会计师审计制度的参与人	79
3.3 注册会计师审计制度的共有信念	84
3.4 注册会计师审计制度的博弈规则	87

3.5	注册会计师审计制度的激励机制和约束机制	90
3.6	注册会计师审计制度的概要表征	94
第4章	注册会计师审计制度的功能和作用	98
4.1	注册会计师审计制度的功能	98
4.2	注册会计师审计制度作用的理论分析	103
4.3	我国注册会计师审计制度作用的实证分析 ——审计意见类型的描述性统计	112
4.4	我国注册会计师审计制度作用的实证分析 ——审计意见的市场反应	115
第5章	注册会计师审计制度发挥作用的条件分析	122
5.1	注册会计师的职业能力	122
5.2	注册会计师行业的非政府性和非垄断性	128
5.3	注册会计师审计的独立性	131
第6章	目前我国注册会计师审计制度的缺陷及进一步 完善的方向	142
6.1	我国注册会计师审计制度缺陷的理论分析	142
6.2	我国注册会计师审计制度运行情况的实证分析 ——以吉林省注册会计师为例进行的问卷调查	152
6.3	我国注册会计师审计制度的进一步完善	170
结 论		176
参考文献		178
后 记		196

导 论

一、研究背景与问题的提出

中国共产党第十四次全国代表大会的报告明确提出了我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制，并提出了建立社会主义市场经济体制要认真抓好四个相互联系的环节：一是转换国有企业特别是大中型企业的经营机制，理顺产权关系；二是加快市场体系的培育，加强市场制度和法规的建设；三是深化分配制度和保障制度的改革；四是加快政府职能的转变。党的十四届三中全会的报告专门对建立社会主义市场经济体制的若干问题进行了规定，重申了建立社会主义市场经济体制的目标，细化了对以上各环节的阐述。党的十六大报告又提出了 21 世纪头二十年经济建设和改革的主要任务，其中之一是完善社会主义市场经济体制。党的十六届三中全会专门发布了关于完善社会主义市场经济体制的决定，并提出了完善社会主义市场经济体制的主要任务。

我国在建立和完善社会主义市场经济体制的过程中，始终围绕着产权和国有企业改革、市场体系和市场制度、政府职能、社会保障等问题而展开。在这些问题中，产权和国有企业改革问题始终是经济体制改革的核心，受到了足够的重视，特别是党的十五届四中全会的报告，专门对国有企业改革和发展的若干重大问题做出了规定，大大推进了经济体制改革的进程。政府职能问题和分配制度等

问题受到了应有的重视，在现有的研究中也取得了丰富的成果。

作为社会主义市场经济体制一个重要环节的市场体系和市场制度问题，人们的研究也在逐步深化和发展，但这方面的成果还远远不够。党的十四大报告在市场体系建设方面提出，要积极培育包括债券、股票等有偿证券的金融市场，发展技术、劳务、信息和房地产市场等，尽快形成全国统一开放的市场体系；在市场制度建设方面，突出强调了价格机制的建立，而对于非价格制度，特别是中介制度，还没有给予足够的关注，这与当时价格还没有完全放开、价格机制的建立是最突出的矛盾是分不开的。随着经济体制改革向前发展，大部分商品的价格已经放开，在培育市场体系方面应更加注重金融市场的发展；在市场制度方面，除了注重建立主要由市场形成价格的机制外，应更注重市场中其他制度的建设。党的十四届三中全会的报告，突出强调了发展中介组织的问题，指出要发挥其服务、沟通、公证、监督的作用，并提出要着重发展会计师、审计师和律师事务所，公证和仲裁机构，计量和质量认证机构、信息咨询机构、资产和资信评估机构等，发挥行业协会、商会等组织的作用。可以看出，人们逐渐认识到，建立和完善社会主义市场经济体制，除了要有明晰的产权、规范的政府行为、合理的分配制度和社会保障制度等，还需要健全的市场体系和市场制度。在市场体系和市场制度中，离不开资本市场和中介组织制度，特别是与产权和资本商品密切相关的注册会计师审计制度。

实际上，注册会计师审计不仅属于资本市场中介机构的一般性服务，更重要的是，它属于整个市场经济体制的一项基础设施。吴敬琏（1999）指出，市场机制的有效运作，以市场制度的各项基础设施的建立为前提。所谓市场制度的基础设施，一方面是指工商企业、中介组织、政府机构等各种组织；另一方面是指由法律、规章制度等组成的全套“游戏规则”。本书中所使用的“市场经济体制的基础设施”概念受到了吴敬琏“市场制度的基础设施”概念

的启发,但并不完全等同于这一概念^①。笔者认为,要使市场经济有效运行,让市场对资源配置起基础性作用,就离不开市场经济体制的基础设施的建立和完善,这些基础设施能够保证经济资源流向业绩良好的企业,发挥市场的优胜劣汰功能。我国从计划经济向社会主义市场经济转轨的过程中,就是要建立起强大的功能良好的市场经济体制的基础设施,以便使我国经济获得持续、稳定、健康的发展。这种基础设施的核心是各种具体的经济制度,包括企业制度、中介制度、政府制度等,制度不仅是组织和规则,它也是一种博弈的均衡^②。

注册会计师审计制度作为一种中介制度,是市场经济体制的重要基础设施之一,是市场经济内生出的经济监督制度,是扩大人们之间合作和防止资本市场舞弊的机制。然而,在目前的现实中,我国出现了许多与注册会计师有关的财务舞弊和不法行为,而且不仅在我国,在世界范围内,注册会计师审计制度都出现了一些问题。这些问题暴露出了市场经济体制中基础设施的缺陷,这其中特别是注册会计师审计制度的缺陷,暴露出人们对审计理论研究的不足。

我们不禁要追问,注册会计师审计制度是否有存在的必要?是否还有继续发展的空间?在市场经济制度中注册会计师审计制度的性质是什么?内在的结构如何,应有什么样的功能和作用,正常发挥作用的条件是什么?尤其是在我国社会主义市场经济体制的建立和完善过程中,如何建设我国的审计制度,如何使这一制度沿着正确的方向健康成长,在保证资本市场有序运行的过程中起到应有的鉴证会计信息、维护市场公平交易、推进我国改革和发展进程的作用?

本书主要运用制度经济学的理论和方法从整体上研究注册会计

^① 实际上,“市场经济体制的基础设施”这一提法,得益于我的导师宋冬林教授,他让我站在经济学的角度来思考注册会计师审计制度,将这一制度放在市场经济体制中,作为有效保护产权的一项基础设施来进行研究。

^② 有关制度和注册会计师审计制度的概念,在本书后面正式给出。

师审计制度的起源、性质、内在要素、功能、作用、发挥作用的条件，找出我国注册会计师审计制度的漏洞，以便加强我国注册会计师审计制度的建设，完善我国社会主义市场经济体制的基础设施。

二、选题的理论意义与现实意义

1. 深化和丰富经济协调理论。

注册会计师审计制度的建设作为市场经济体制的基础设施之一，在经济理论中占有重要的地位，对这一问题的研究可以深化我们对协调经济活动制度的认识，在价格制度、政府管理等经济协调制度之外，还有大量的中介制度。青木昌彦（1998）已经发现了中介制度在促进经济发展中的作用，并提出了市场增进论的观点，然而，他所重点研究的是金融制度，并没有继续研究注册会计师审计制度，本书的研究恰好能在这一领域中有所作为，丰富经济协调理论的内容，为市场经济制度理论的完善做出贡献。

2. 促进其他相关理论的发展。

注册会计师审计制度理论的研究还有助于促进产权理论、政府职能理论、市场秩序理论的完善和丰富。产权明晰离不开信息的公允和可靠，注册会计师通过对会计信息的鉴证而明晰了投资人的资本和收益，因此，这一研究有助于产权理论的深化和完善。注册会计师审计制度的完善也有助于政府职能的转变，在协调经济活动的过程中，政府既起着重要的作用，又不能对经济活动过多干预，在政府不能超越、价格制度又不能自发起作用的领域，中介制度就可以发挥自己的作用，它可以介于政府和价格制度之间，实现自己的协调功能。因此，注册会计师审计制度理论的研究有助于清晰地界定价格制度、中介制度和政府制度各自发挥作用的领域及边界，有助于政府更有效地发挥作用。注册会计师审计制度理论的研究还有助于丰富和完善市场秩序理论，在维护市场交易秩序方面，有很多

其他制度在各自的领域中发挥作用，如法律、道德、舆论、其他的中介制度等，注册会计师审计制度理论的研究，同时可以为其他有关市场秩序理论的研究提供方法和思路。

3. 有助于促进公平交易的实现，推进社会主义市场经济体制完善的进程。

从现实意义上来看，注册会计师审计制度理论的研究能够对现实问题提供分析框架，找出目前我国注册会计师审计制度的弊端，探查出制度缺陷的关键症结。在此基础上，提出有针对性的政策建议，促进市场交易，特别是资本交易公平性的实现，维护各方关系人的利益，促进良好的市场秩序的建立，促进产权改革和政府职能的转变，完善我国社会主义市场经济体制的基础设施，推进市场经济体制完善的进程。

三、研究视点与研究方法

本书是站在市场经济体制基础设施的角度研究注册会计师审计制度的起源流变和作用机理，将这一制度放在市场经济体制的大背景下，将其作为市场经济体制的有机组成部分，作为一种协调经济活动的中介制度来展开研究。

本书中所研究的是注册会计师审计制度，而不是一般意义上的审计制度。现实中的审计活动从主体来看有三种形式：一是国家审计或政府审计；二是注册会计师审计；三是单位内部审计。虽然很多的审计研究将这三种审计放在一起来进行，但从本书的研究目的来看，三种审计有着本质上的差异。政府审计属于政府的监督活动，是政府职能的有机组成部分，是一种政府制度。单位内部审计是单位尤其是企业内部的经济监督活动，是一种企业制度，不是一种社会性的制度。只有注册会计师审计制度属于中介制度，是一种市场制度。因此，本书专门研究注册会计师审计制度，研究属于市

场经济体制基础设施的经济监督制度。

有人将注册会计师审计称为民间审计、社会审计、独立审计等，民间审计、社会审计、独立审计等概念都不能明确这种审计的主体和性质，注册会计师审计是由政府认可的在政府有关部门注册的会计师，专门从事会计信息特别是与资本交易有关的会计信息鉴证活动的经济监督制度，不是一般意义上为某一特定主体提供审计服务的业务活动，民间审计、社会审计、独立审计的概念都很难体现出经济监督制度的特征，因此，本书中采用注册会计师审计这一概念。

本书中所采用的研究方法主要是经济学的研究方法，尤其是制度经济学的研究方法。经济学是一种分析问题的方法，是关于理性选择的科学。然而，以完全竞争理论为基础的传统西方经济理论，对现实的经济制度缺乏解释力。对经济制度能够提供合理解释的是近年来发展起来的新制度经济学、博弈论和信息经济学、演化论经济学^①，这些经济分析工具也能有效地解释注册会计师审计制度。本书中将运用这些分析工具以及其他一些分析工具，深入研究注册会计师审计制度的产生、发展及演化过程，以及这种制度的本质、特征、内在要素、功能和作用及发挥作用的条件等方面的问题。

在本书运用的经济研究方法中，既运用理论上的定性分析，又运用定量的分析，理论分析和实证分析相结合。将经济学理论尤其是博弈均衡的新制度经济学理论运用到审计制度的研究中，系统地阐述注册会计师审计制度，同时收集现实经济中的相关数据，描述现实的情况，把握现实的动态变化，进行实证性的研究。

^① 由于“新制度经济学”是一个含混的术语，新制度经济学、博弈论和信息经济学、演化论经济学之间的关系很复杂，这里将新制度经济学、博弈论和信息经济学、演化论经济学并列起来，而后文中有时仅使用新制度经济学来代表这些理论。

四、基本思路与分析框架

本书的思路可以概括为：首先，对运用经济学理论研究审计制度的相关文献进行回顾和评述，以便在借鉴前人研究成果的基础上，提出自己的观点和见解，展开下文的论述；其次，对注册会计师审计制度的起源进行经济学解释，从博弈均衡制度观的角度阐述注册会计师审计制度的性质，并指出这种制度是市场经济体制的一项基础设施；再次，对注册会计师审计制度的内在结构运用制度经济学理论进行要素分析，接着分析注册会计师审计制度在市场经济中的功能和作用，在此基础上，进一步分析注册会计师审计制度发挥作用的条件；最后，结合我国的现实状况，对我国注册会计师审计制度的缺陷进行分析，提出完善注册会计师审计制度这一市场经济体制基础设施的有关政策建议。

本书的研究共由 6 章组成。

第 1 章，理论回顾与评述。本书从制度经济学的角度，对注册会计师审计制度作为市场经济体制基础设施之一而展开研究。在此之前，也有很多运用经济学理论来研究注册会计师审计制度方面的文献。本书首先从综合研究方面进行了文献回顾与评述，然后分别从代理经济学、信号显示理论、信誉机制理论在注册会计师审计制度研究中的应用等方面进行了理论回顾与评述。通过对前人理论研究成果的回顾和梳理，笔者发现，目前的研究，尚缺乏从制度经济学理论出发对注册会计师审计制度从整体上和内在结构上进行研究，对注册会计师职业的认识还没有上升到经济制度的本质上来，虽然也有一些成果研究了与注册会计师审计制度相关的经济制度，但目前还缺乏从经济学角度对注册会计师审计制度进行直接的正面的研究，对解决这一职业的问题也缺乏从建设市场经济体制基础设施的角度来考虑。