

江西财经大学学术文库  
JIANGXI UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

饶 斌 / 著



# 审计契约研究

——基于核心知识视角

Research on Audit Contract  
——Based on Core Knowledge Perspective



经济科学出版社  
Economic Science Press

江西财经大学学术文库

# 审计契约研究

——基于核心知识视角

**Research on Audit Contract**  
**——Based on Core Knowledge Perspective**

饶 斌 著

经济科学出版社

## 图书在版编目 (CIP) 数据

审计契约研究: 基于核心知识视角 / 饶斌著. —北京:  
经济科学出版社, 2009. 8

(江西财经大学学术文库)

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8451 - 9

I. 审… II. 饶… III. 审计学 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 132683 号

责任编辑: 白留杰 白 炜

责任校对: 刘 昕

版式设计: 代小卫

技术编辑: 李长建

### 审计契约研究

——基于核心知识视角

饶 斌 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

教材编辑中心电话: 88191354 发行部电话: 88191540

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

电子邮箱: [esphj3@esp.com.cn](mailto:esphj3@esp.com.cn)

北京九州迅驰传媒文化有限公司印装

880 × 1230 32 开 8 印张 210000 字

2009 年 8 月第 1 版 2009 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8451 - 9 定价: 16.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

# 总 序

“大学之道，在明德，在亲民，在止于至善”。早在 2000 多年前，儒家典籍《大学》就曾对大学的使命和功能做出如上论述，其中就蕴涵着昌明学术、探求真知之意。不过，在相当长的一段历史时期中，“大学”的学术研究，主要集中在经国治邦的政治理念与修身养性的道德哲学领域。时过境迁，大学的内涵与职能早已发生了重大变化。特别是自 19 世纪初，德国人洪堡提出大学研究之说后，大学的形态与功能也随之发生了深刻的变化。如今，科学研究、人才培养与社会服务作为大学的三大基本职能已被人们广泛认同，大学学术研究的内涵和领域也因时而进，不断丰富和充实，由只关注哲学和人文社会科学的研究，发展到注重自然科学的探索，进而追求科学与人文的融合；由只注重基础研究，发展到兼顾理论、知识的应用和技术的开发、推广上。可以说，高等院校已日益成为我们这个时代理论创新、知识创新和技术创新的重要基地。

江西财经大学是一所以经济、管理类学科为主，理、工、法、文等学科协调发展的多科性教学研究型大学。历经数十载的孜孜以求，凭借数代江财人的不懈努力，我校科研成绩颇丰，学术优势较明显，已培育出了一支创新能力较强和学术水平较高的科研队伍。科研水平的提升，需要老师的精力投入，需要团队的紧密协作，亦需要学校的鼎力扶助。为进一步落实科研强校战略，营造学术氛围，凝集学术团队，推介学术成果，扩大学术优势，学校定期资助出版《江西财经大学学术文库》。该文库主要收录的是我校部分专家学者潜心研究的具有一定创新性和前沿性的学术成果，包括国家

社会科学基金项目和国家自然科学基金项目的优秀研究报告，还有一些青年学者的力作。这些学术成果虽然由于作者的年龄、阅历、所处的时代背景不同，学术视野、价值取向各异，甚至著述中所反映的某些学术观点和理论判断还有值得进一步斟酌和商榷的地方，但他们重视历史与传统，关注现实与未来，追求创新与发展，遵从学术的严肃性，坚持严谨理性的科学精神，这些无疑可以给读者和学界同仁以有益的启迪。

学术文库是一块放飞思想的田野。我相信，只要我们坚守学术之道，于高处放眼，在静中下手，潜心研究、敢于创新，就一定会有更多、更优秀的学术成果入选文库，我们这块田野就一定绽放出思想的鲜花，结出智慧的硕果，成为我国学术百草园中的一片沃土。

真诚地感谢经济科学出版社社长孔和平先生及各位编辑与相关工作人员的大力支持和辛勤劳动。

江西财经大学校长 王乔

二〇〇九年五月

# 摘 要

审计活动及审计工作对市场经济有效运行与投资者利益保护具有重要意义，其中，审计工作的最终成果，即审计信息含量，是实现审计及审计活动社会价值及功能的基石，因此研究如何改善及提高审计信息含量成为审计理论研究的重点问题。审计信息含量从其产生的途径看，它是由委托人与审计师缔结的审计契约所组织和规范的，因此分析及研究审计契约的规划安排、运行机理及干预治理，我们认为对保障审计信息含量质量，发挥审计功能及作用具有重大的理论与现实意义，因此本书就主要以审计信息含量的契约“产出”为线索开展审计契约的分析研究。

本书对审计契约的研究主要在吸收演化经济学与新制度经济学的前沿研究成果基础上，力图将两种相互补充的经济理论运用于审计契约的分析中来。在组织架构方面，本书主要以知识与信息不完全环境中的审计契约为研究目标，以此为统领详细探讨审计契约在实现其组织审计活动开展和支持以及保障审计信息含量生成方面的经济机理与现实体现。本书选题的缘由体现为期望能洞察及了解审计信息（含量）生成的现实机理与经济规律，即审计信息（含量）是如何在审计活动中被有效“生产”与“控制”出来的，因此本书并不是就审计契约而谈审计契约，而是把研究置于审计活动及审计市场/竞争大背景下开展的，研究审计契约在组织及保障审计信息含量生成方面的经济机理，即研究审计活动或审计工作的契约机理与学习机理，以期发展出一种新的审计行为理论：一种演化的、知识的审计行为理论，以区别于传统的（比较）静态的、信息的

审计行为理论。全书的研究思路体现为以审计契约异质性假设为统领，审计契约/审计活动中积累形成的核心知识为基石，审计信息含量生成为主线，力图深刻分析审计契约在组织审计活动或审计信息含量生成方面的契约机理与经济本质，打开审计契约的研究“黑箱”（即审计师与委托人的审计活动/行为研究“黑箱”）。

本书在研究方法上主要采用归纳与演绎结合的规范研究方法，表现在审计契约同质性假设与异质性假设的提出方面主要采用了资料收集与观点梳理的归纳法。在提出审计契约异质性假设及核心知识概念基础上，对审计契约的知识机理、审计信息含量“生成”的契约机制与系统本质、审计契约的自组织运行机理及治理安排方面则主要采取了演绎方法。本书研究方法体现了一定程度的归纳与演绎方法融合。在研究哲学指导思想方面，主要采纳了达尔文主义的、有机式的、基于心智及知识的、个体发育及系统发展的演化哲学（ $1+1\neq 2$ ），与传统审计活动/契约研究采取的牛顿——拉普拉斯主义的、机械式的、基于信息的、原子构建及系统均衡的（比较）静态哲学（表现为 $1+1=2$ ）相区别，从而使本书研究体现为既关注审计师与委托人个体“自由”行为，又着重强调契约在整合个体行为后体现出来的系统性、制度性（规则性）行为，为最终形成演化的、知识的审计行为理论提供哲学指导。

在选题的研究逻辑方面，本书主要体现为从公理出发，归纳形成有关定理，并在定理基础上正式提出命题或假设，全书的主要工作便集中在以假设为前提的理论分析及论点推理方面。本书主张的审计契约研究公理是：审计活动及审计工作由明示性或默示性的审计契约进行组织安排。审计契约研究的定理则是：审计契约中存在由审计师及委托人在审计活动中积累形成的核心知识，在此基础上。本书提出审计契约的命题假设：审计契约的异质性假设，以此克服传统审计契约研究所主张的审计契约同质性假设理论局限。最后，本书的主要创新点便体现在基于审计契约异质性假设形成的第1章到第7章主要观点。

本书的主要观点及理论逻辑体现在以下内容:

在第1章“新古典主义审计契约同质性假设:回顾与批判”的研究方面,本章的主要研究内容体现在对审计契约的性质假设进行分析与探讨。在回顾了有关审计制度、审计活动及审计质量的相关文献基础上,根据研究的角度及侧重点不同将这些研究成果分类为从宏观市场角度开展的审计契约市场观研究与从微观控制角度开展的审计契约治理观研究。本研究发现这些现行的关于审计契约的研究主要体现为从信息及信息不对称视角入手,分析信息成本制约下的审计契约的个体行为及审计工作质量,研究的基石体现为信息,研究的背景为完全要素市场,研究的个体行为假设为信息成本约束下的最大化假设,研究的基础理论主要为新古典主义的经济理论(新古典经济学与新制度经济学),研究方法则主要沿袭新古典主义边际分析方法,研究的理论工具是交易费用及契约。是影响审计活动效率的唯一重要因素的观点下,现有的审计研究大都将这种在信息及信息不对称环境中组织审计活动开展的审计契约界定为一个控制或消除信息不对称制约的“消极”性行为规范契约,审计契约的规划及运行主要取决于外部的信息结构,因此笔者将这种关于审计契约性质及内涵的看法归纳成审计契约同质性假设。审计契约同质性假设的核心主张就体现为:审计契约是一个基于信息的、机械设计性质的、静态的、均衡的、有关利益性行为规范的契约装置。因此,本书就根据这一思路及观点在第1章中对坚持审计契约同质性假设的现有的审计契约研究成果进行文献回顾与理论批判。

在第2章“审计信息含量差异的内生性解释与审计契约的异质性假设”的研究方面,主要分析了审计信息含量差异形成的内生机制基础,在此基础上提出审计契约异质性假设。研究证明,审计信息含量长期存在的竞争性差异主要来自于不同审计活动及审计契约内部的审计师及委托人的努力行为,正是这种差异化的努力行为才造成了不同审计契约在审计信息含量“产出”方面存在显著性差异,在第2章就主要对产生这种审计信息含量长期性竞争差异



的契约内部要素基础进行研究。本研究发现内生的、异质的知识要素造成了审计契约之间存在长期性审计信息含量“产出”竞争差异,审计契约本质上体现为一种基于知识而不是信息的契约安排,审计契约之间的审计信息含量竞争表现为内生性的、异质性的知识要素之间的竞争,这种异质性的知识要素就体现为一种核心知识。因此在第2章提出一个有别于现有审计研究假设的审计契约性质假设,即审计契约异质性假设。审计契约的异质性假设体现为以核心知识为中心的三方面内容:(1)审计契约中存在异质性的核心知识,(2)审计契约的不完全性具有学习功能,(3)审计契约是一个基于核心知识的自组织复杂适应系统。

在第3章“审计契约的异质性经济解读:一个核心知识内生产点”研究方面,本章主要对核心知识是如何在审计契约中内生形成的展开契约机理分析。本书首先对审计师及委托人的审计契约行为进行理论分析,提出审计契约中的审计师与委托人的审计活动行为是产生核心知识的基础。本书研究认为,在知识与信息不完全环境中,审计师与委托人个体行为是异质性的,即一种体现为“满意”原则主导的规制遵循行为,而不是信息成本约束的最大化行为。这种“满意”原则主导的规制遵循行为在本质上体现为依靠某种规则来力图“追求”最大化,即表现为一种审计规则的遵循行为,通过对规则的遵循来尽量克服个体有限理性的不足。这种“满意”原则主导的规制遵循行为是建立在个体“禀赋”基础上的,因此异质性的个体“禀赋”导致了“满意”原则主导的审计师及委托人规制遵循行为的异质性。另一方面,由于审计契约个体需要依赖异质性的个体“禀赋”对理解及使用核心知识,因此基于核心知识的审计师及委托人个体行为也体现为一种异质性行为。鉴于此,笔者提出以下观点:审计契约中的审计师及委托人个体行为是一种异质性的审计活动行为,这种异质性的契约个体行为既是产生核心知识的个体基础,又是核心知识在审计契约中的行为指导体现。

在第3章研究了审计契约中异质性的学习机制。研究发现,由于审计契约中核心知识的内生形成需要一种契约学习机制予以实现,因此核心知识除了需要依赖于审计师及委托人的个体实践行为外,其真正创建同时还需要集体协作行为,即集体学习,因此提出以下论点:核心知识是作为一种“共同知识”形态出现的,其功能体现在为参与审计活动的全部审计师及委托人提供一种“共同知识”,这种以“共同知识”形态出现的核心知识的产生需要一种集体学习方式支持。核心知识的集体学习性质决定了审计契约中必须存在一种组织集体学习的契约机制来保障核心知识的契约实现,这种契约机制就体现为审计契约的学习机制。紧接着分析了审计契约学习机制异质性产生的根源,即由于核心知识是异质性的,因此形成这种核心知识的学习机制也必定是异质性的,审计契约中学习机制的异质性就体现为审计契约中学习模式的多样化:复制性学习与探索性学习。本书同时还详细分析了这种异质性学习机制的具体属性,即审计契约的学习机制是建立在“选择性试错”基础上,体现为一种“积极”意义上的、异质的、达尔文主义学习,而不是现有审计研究所暗示的同质的随机性学习,从而审计契约的这种异质性的学习机制最终为核心知识的形成提供了契约实现机制。

此外,由于审计契约中核心知识的内生形成需要契约组织支持。因此本书主张:核心知识的产生是建立在差异化的个体学习及集体学习基础上的,核心知识的学习属性决定了审计契约必须为“契约学习”留有“空间”。因为在一个审计师与委托人行为被详细事前规定好的完全性审计契约中是不可能形成核心知识的,因为这种完全性审计契约消除了核心知识产生的学习“空间”,因此本书研究认为核心知识只能产生于不完全审计契约中,审计契约的不完全性质为核心知识的形成提供了“空间”及基础。另一方面,核心知识是异质的,这反过来也决定了审计契约的不完全性体现为一种异质性。本书在本章就主要对这种审计契约不完全组织形式的异质性进行分析及研究,本书将这种审计契约的不完全性界定为:

审计契约的不完全性并不仅仅是信息成本制约下的“消极”结果，它更多体现了一种“积极”地解决问题的方式，即为契约学习提供“空间”，审计契约的不完全性体现为一种审计契约不完全组织形式的异质化的。它并不是完全是哈特（Hart）所主张的事前理性预期构造的不完全组织形态，而是面对事物“突现”所演化出来的一种事后适应性手段，即异质性的审计契约不完全组织形态是自然选择的产物而不是理性构建的产物，它为契约学习提供了“空间”。

最后，核心知识在审计契约的个体行为、契约学习机制及不完全组织形态的支持下内生形成，本书认为，这种建立在个体行为、契约学习及契约组织形态基础上的核心知识体现为一种异质性，表现在核心知识的集体学习特征与路径依赖特征，这两方面的特征决定了不同审计契约内生形成的知识要素是异质化的，即异质性的核心知识。

在第4章“基于核心知识的审计契约机理及本质”研究方面，主要建立在第3章详细分析的核心知识基础上，重点研究核心知识对审计契约组织审计活动开展及审计信息含量“生成”的支持作用，即基于核心知识的审计契约机理。本书研究发现审计信息含量的契约“产出”体现为一种“生产”与“规制”属性的各自运行及协调统一，分别对应于审计契约的“生产”机制、审计契约的“规制”机制与审计契约的“自协调”机制。因此本书将核心知识对审计契约内在机理的支持功能归纳为以下三个方面：基于核心知识的审计契约的“生产”机理方面、基于核心知识的审计契约的“规制”机理方面与基于核心知识的审计契约的“自协调”机理方面。基于核心知识的审计契约的“生产”机理表现为：通过引入核心知识帮助审计师克服审计活动决策所面临的知识不完全问题，提高审计信息含量的“生产”质量及审计工作效率。基于核心知识的审计契约的“规制”机理表现为审计契约利用核心知识帮助委托人克服信息理解及处理的有限理性能力，提高委托人解决信息

不对称问题的能力。基于核心知识的审计契约的“自协调”机理表现为核心知识的“休战协议”性质发挥了一种自组织功能，核心知识的“休战协议”性质体现为审计契约在核心知识的自组织功能支持下进行审计契约两种机制，即“生产”机制与“规制”机制，之间的自协调，使审计契约充分发挥“生产”机制与“规制”机制服务于审计信息含量“产出”的协同效应，克服审计师与委托人之间利益冲突所可能导致的审计信息含量“产出”低效率问题。在此基础上，本书在分析了审计契约三种机理基础上，从生物“隐喻”角度提出了审计契约的本质论点，即一个基于核心知识的组织及协调审计信息含量“生产”与“规制”的自组织系统，即审计契约是一个类似于生物学“有机体”的自组织系统，审计契约的形成及运行主要依靠内部力量即核心知识，审计活动的开展是一个基于核心知识的过程，从而打破了传统审计契约研究将审计契约视为静态的、均衡的、机械的观点。

最后两章主要体现为前述审计契约研究论点的进一步理论研究。在第5章，主要研究了基于核心知识的审计契约缔约安排与履约安排。本书认为由于核心知识对有效开展审计活动具有重要意义，市场中不同审计契约之间的竞争实质体现了一种核心知识的竞争，因此委托人与审计师在关于审计业务的缔约安排体现为既要事前考虑如何克服信息不对称所带来的问题，又要考虑如何在缔约阶段克服知识不完全对审计履约阶段的影响，即核心知识的培育问题。因此根据审计契约缔约所考虑了两方面问题：信息不对称问题与知识不完全问题，审计契约缔约安排就分成与信息不对称问题有关的谈判缔约安排以及与知识不完全问题有关的学习缔约安排。另一方面，在审计契约的履约阶段，由于审计契约履约过程中可能因某些“机会主义”行为或其他非故意行为而导致审计契约存在履约低效率问题，表现为审计契约的“契约熵”增大，审计契约的自我履约与强制履约机制的执行效率就可能受到影响及制约，审计契约的履约机制效率就体现为积累形成的核心知识以一种“共同

知识”的知识形态缓解审计契约履约过程中的“契约熵”问题，从而促进审计契约的自我履约及强制履约效率的改善及提高。

在第6章，主要研究了对审计契约存在的核心知识“缺口”问题的治理安排。核心知识的“缺口”问题表现为核心知识不足以完全支持审计契约的有效运行，因此为克服审计契约运行低效率问题，审计师、委托人及社会公众需要借助于审计契约的外部力量进行干预，这种干预体现为对作为自组织系统的审计契约的一种外部性的、辅助性的、选择性的干预模式。因为自组织系统的开放性决定了系统需要不断从外界“选择性”地吸收能量，因此审计契约的外部治理安排就体现为一种第三方的“选择性”干预。本书最后在理论分析基础上将审计契约的外部相机治理模式分类为三种“选择性”治理模式，即政府机构主导型的“选择性干预”审计契约治理模式、注册会计师协会主导型“选择性干预”审计契约治理模式、独立组织主导型“选择性干预”审计契约治理模式。

## Abstract

Audit activities and audit work has great significance for the effective operation of the market economy and the interest protection of investors. Among them, the ultimate outcome of the audit work, that is, the information content of the audit, is the cornerstone of realizing social values and functions of the audit and audit activities. Therefore, the study of how to improve and enhance the information content of the audit has become the focus of auditing theoretical research. From the generated path of the audit information, we can see it is organized and normalized by the audit contract concluded by the client and auditor, so it's necessary to analysis and research planning arrangements, operation mechanism and management intervention of the audit contract. We believe that it has important theoretical and practical significance for protecting the audit information content quality and playing a role in the audit function. As a result, this text will mainly around the contract "output" of the auditing information content to carry out the analysis of the audit contract.

This thesis mainly in audit contract absorbs evolution economics and the new institutional economics researches on the frontier. These two complementary economic theories can be used in audit contract analysis. In the organizational structure of this paper, we take audit contract based on knowledge and incomplete information environment as the research target. Here we discuss organization audit contract of auditing

activities, which support and guarantee the audit information content of economic formation mechanism and reality in detail. The reasons of choosing this topic is that, it can reflect expect insight and understanding of the audit information (content) formation mechanism and economic law of reality, namely the audit information (content) is how was effective in audit activities “production” and “control”, so this isn’t just about the audit contract, but put this audit contract research on auditing activities and audit market competition as the background. This research of audit contract in organizations and safeguard of the audit information content generating mechanism, namely research of contract mechanism and learning mechanism in audit activities or the audit. In order to develop a new auditing theory: An evolutive intellectual auditing theory, to distinguish from the traditional (relevantly) static informative audit behavior theory. The research idea start with the hypothesis of heterogeneity in the audit activities/audit contract, with the accumulation of core knowledge as a foundation, the audit information content as the clue, try to deeply analyzing generating mechanism and economic contract essence of audit contract in the organization or the audit information content of audit activities, open the “black box” (i. e., the auditor and the audit activities/behavior research “black box”) of audit contract research.

The methodology of this thesis is a combination of inductive method and deductive method. Especially using the data collection and combing view this kind of inductive method to make the normative research of audit contract homogeneity and hypothesis of heterogeneity. On the basis of heterogeneity hypothesis in audit contract and core concept of knowledge, we has mainly adopted deductive method research of the audit contract mechanism, the audit information content of knowledge “generation” contract mechanism and system of the essence, the audit contract self-operation mechanism and management arrangement. Our research method reflects a

certain degree combating of both induction and deduction method. In the guiding ideology of philosophy of this paper we have mainly adopted a Darwinian, organic type, based on the mind and knowledge, individual development and system development evolution philosophy ( $1 + 1 \neq 2$ ), differ from the traditional audit activities/contract study the Newton, Laplace, mechanical, based on the information of atoms, and the equilibrium system (relevant) static philosophy ( $1 + 1 = 2$ ) phase. Thus making this study to concern about both the principal auditor individual “freedom” behavior, and emphasizing the systematic institutional behaviors of integration contract after individual behavior, which in the final, provide philosophy guidance for the evolutive intellectual audit behavior.

In the logic of this study, the paper mainly starting from axiom, the formation of relevant theorems and bring forward assumption or proposition based on these theorem. The main work of this thesis will focus on theoretical analysis and argument reasoning on the premise of the hypothesis. The claimed axiom of this audit contract research paper is: auditing activities and auditing work arrange by expressed or implied audit contract. Theorem of audit contract research is: Audit contract has core knowledge accumulated by the auditor and clients existing in the audit activities. In this paper the audit contract proposition is: heterogeneity hypothesis of audit contract, overcome the limits of traditional assumption base on homogeneity hypothesis of audit contract. Finally, the main innovation embodied in the main ideas of the first chapter to chapter 7 that based on the formation heterogeneity hypothesis of audit contract.

The main ideas and theoretical logic embodied in the following contents:

In chapter 1: “neoclassicism homogeneity hypothesis of audit contract; review and critical” research, the main contents of this chapter focus on analysis and discuss of the nature of hypothesis in audit con-



tract. The author reviews related literatures of audit system in auditing activities and audit quality. With different respective of research, the macroscopic view of the market for research of audit contract and micro-cosmic control view the research of audit contract management concept. The study found that most papers on the audit contract research mainly embodied from information and asymmetry of information perspective, analysis the individual behavior under the restriction of information cost and audit quality of audit contract. The foundation for the research is information. The background for the study is completely market, with the maximize hypothesis of individual behavior under the restriction of information cost. We follow the neoclassical economic theory (new classical economics and the new institutional economics) in our research. Adopt neoclassicism marginal analysis as research method. The tool of study is the contract and transaction costs. Under the view is the only important factors affect efficiency of the audit activities, current auditing research define audit contract as kind of “negative” standard behavior contracts to eliminate or restrict the information asymmetry, in the information and most asymmetric information environment organization audit activities. Audit contract planning and operation depends mainly on external information structure, so the author will conclude these opinions of audit contract nature and connotation into homogeneity hypothesis of audit contract. Core of the audit contract homogeneous assumption is: audit contract is a contract device that based on information of the nature, mechanical design, and static, balanced and related benefits standard. Therefore, based on the ideas and opinions, in the first chapter we make literature review and criticize of existing researches results under the homogeneity hypothesis of audit contract.

In chapter 2: “endogenous explain of the audit information content and heterogeneity hypothesis of audit contract” research, the paper