

编辑寄语

我们在会计学广袤无垠的
大海上追逐浪花
发现了这些
闪耀着理性火花的小小贝壳
经过细细筛选
我们将
那些最具潜质的·珠贝
奉献给广大读者
并期待着您的回应

会计学博士论丛

Accounting Doctoral Dissertation Series



冯均科 著

审计 关系契约论

Contract Theory
of Audit Relationship

中国财政经济出版社



会计学博士论丛

审计关系契约论

冯均科
著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计关系契约论/冯均科著. —北京: 中国财政经济出版社,
2004.5

(会计学博士论丛)

ISBN 7-5005-7245-X

I. 审… II. 冯… III. 审计-研究 IV. F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 038258 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: cfeph@dre.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京外文印刷厂印刷 各地新华书店经销

880×1230 毫米 32 开 12.125 印张 272 000 字

2004 年 6 月第 1 版 2004 年 6 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3 000 定价: 22.00 元

ISBN 7-5005-7245-X/F·6339

(图书出现印装问题, 本社负责调换)



学术界应以总结与探索理论为己任，会计学界也不例外。会计理论研究成果的直接载体应当说是会计学术著作，而最能反映最新会计学术观点的往往是那些中青年学者的论著，会计学博士论文就是其中新鲜的、有活力的、闪耀着思想火花的论著中的一部分。时值今日，我们会计界培养了一批又一批博士生高级专门人才，他们是会计科研的新生力量并成为会计事业发展的希望。他们的创新能力强，成果产出率高，特别是在他们的博士论文中，某些观点如经深化和完善，有可能成为全新的、具有开拓性的，甚至是代表会计领域今后创新研究的学术思想。

本此初衷，中国财政经济出版社会计分社的编辑策划了一套“会计学博士论丛”，将会计学术研究领域中那些具有较高理论水



平和创新意识，能在一定程度上填补会计理论的空白并与现实需要贴近、对实务操作具有指导意义的财务、会计、审计方面的，主要是博士生的理论著作收录进来，旨在宏扬会计学理论，活跃学术氛围，促进会计理论研究向纵深发展。

我考虑这套“会计学博士论丛”的出版，具有以下意义：

一、总结和反映了我国现代会计教育的最新成果

我在 1995 年的一篇文章（《我国会计理论研究的若干认识》）中曾经谈到，综观当今世界，既不存在会计教育落后而会计实务先进的情形，也不存在会计教育先进而会计实务落后的情形，会计教育的变革与会计实践的进步密切相关，而会计理论研究成果也很大程度上是通过会计教育转化为对实践的指导作用的。我们每年都要培养一批博士生，他们是会计教育的较高层次上的受益者，是未来的会计理论研究者，将他们在校的研究成果去粗存精、陆续出版，应当说是能够反映我国现代会计教育的最新成果的。

二、较为系统、全面地反映了当前会计学理论与实务研究发展的全貌

综观我国近年来的会计理论与会计理论建设情况，很难用一句话概括，学术界的评价也褒贬不一，相持不下。现今的会计学术界也是派系林立，各院校之间门户之见颇多，财经出版社将新近完成的、具有较高理论水准的博士生论文相继出版，可以说是为会计界做了一件好事，使我们不出门便可详细了解最新的会计研究动态和成果。会计是一门有史、有论、有独特的方法与技术且包罗众多分支学科的知识体系，一两本著作，难以道其万一，出一本合集，又难免只见树木、不见森



林，难以窥见会计学的动态发展，这样，出版“会计学博士论丛”不失为良策，可以使我们动态地综观与掌握当前会计学理论与实务研究发展的全貌。

三、能够活跃未来我国的会计理论研究，丰富我国的会计理论

现阶段的在校博士生一般都具有工作或实践经验，他们除具备专业知识外，在相关经济学科知识以及电脑和外语等应用技能方面远比我们那个时代丰富，他们的思想也是非常活跃的。他们在汲取了一系列会计理论研究成果的养分之后，将其充分消化、吸收，有的还能将其发展、创新，提出新的理论观点，在学术界引起争鸣。综观会计发展史，不乏事例。将这批活跃人群的思想、观点整理出版，必将有利于丰富和活跃我国的会计理论研究。

理论是社会需要的产物。我衷心希望这套“会计学博士论丛”中能不断涌现出适应当前社会需要的、推动会计理论研究方向纵深发展的著作！

2001年8月9日



内容摘要

当科学革命成为学者们毕生努力的目标时，科学范式的重造必然成为科学工作者关注的焦点。审计学领域遍布“受托经济责任理论”的现象，促使笔者进行反思，进而寻求一种新的对审计关系问题的解释，这种解释就是审计关系契约理论。审计关系契约理论将作为审计学的未来范式，对审计科学的重建发挥作用。

研究审计关系契约理论，宏观层面的目的是寻找审计理论的突破；微观层面的目的是获得审计制度改革的理论支持。这项研究有助于重新思考与改造审计学的体系，丰富审计学术思想，为指导审计工作提供依据。

笔者对审计关系契约理论的研究，以规范研究为基本研究方法，辅之以经验研究方法；研究内容从基本概念设定、原始命题提出以及相关研究成果的述评开始，运用系统



分析方法对审计关系契约链和运用经济分析方法对审计关系契约分别进行了探讨,在此基础上,比较了中外审计契约关系人权利与义务的制度设计,并实地调查了我国审计关系主体契约的现状,进而结合政策分析与经验归纳,对我国审计关系中的扭曲现象进行了剖析,此后,还提出了审计关系主体契约的修正方案和有关政策建议。最后,将道德调节作为契约调节的补充,建立了初级的道德性审计关系模式的理论框架。

论文中的主要论点包括:

(1) 审计关系契约理论是审计学的新范式;它可以对审计所包含的最本质的事物——审计关系进行系统阐述,并符合法制社会的基本精神。

(2) 现实的审计关系是由契约发起并规定的,针对审计关系人之间可能的“关系集”所设计的三个契约,依次组成了具有密切联系的“契约链”;审计委托人是契约链的核心人物。

(3) 当代经济学理论可以为审计关系以及相关契约的分析提供重要的指导思想。审计契约是不完全的,因签约所发生的交易成本是复杂的,审计契约制度的演进是诱致性的,它受到产权制度多个方面的影响。

(4) 现行审计契约制度所创设的审计关系存在着诸多问题:审计委托人、被审计人和审计人三者的现实角色与理想角色错位;各个审计关系人均以“自利”的心态设计了用于界定各方责任的思维逻辑;在现行的审计制度框架下,审计人为投资者服务的目标被虚置,出现了审计制度安排的失效。另外,审计职业责任被注册会计师单方集体约定,对审计委托人的权益构成威胁,需要外部的司法调整。

(5) 对我国审计契约制度的改革,应以审计委托人制度创新作为突破口,建立“上市公司公众监督委员会”制度,并辅



之其他配套改革来实现。

(6) 审计关系是一种道德性关系, 应从道德性承诺、道德的自律、道德的他律三个方面建立道德性审计关系模式, 对契约调节进行补充。



With scientific revolution becoming the hard and all life goals of scholars, the reconstruction of science paradigm has come to be the focus of a science worker. The widely spread phenomena of using "theory of economic responsibility" in auditing impels the author to think over and to seek a new explanation to auditing relationship. The new explanation is that auditing relationship is a contracting relationship. Contract theory of audit relationship as a future auditing paradigm is to play a vital role in the reconstruction of auditing.

The study on the contract theory in auditing relationship has two purposes; from a macro aspect, it is to look for a break-through in audit theory; from a micro aspect, it is to seek a theory support from audit system reform. This research contributes to



rethinking and transforming auditing system, enriches academic thoughts in audit, and offers guidelines for auditing work.

The author's basic approach in studying contracting auditing relationship is normative, complemented with experience research approach. The thesis starts from setting some assumptions and concepts, proposing some original propositions and reviewing related research results. It uses a systematic analytical method to analyze auditing contract chain and employs economic analytical method to probe into respective audit relationship contract. On the basis of this, it designs a system of rights and obligations for people involved in audit relationship contract after comparing that of China and foreign countries. And an on-site inspection of the current situations of contract of audit relationship, with a combination of policy analysis and a sum up of experiences of our country, makes the diagnosis of the distortion phenomena of audit relationship possible. Then, the thesis proposes a revision scheme and relevant policy suggestions for contracting audit relationship in our country. In the end, it sets up a primary theory frame of ethical audit relationship model with moral adjustments as the supplement of contracting adjustments.

The main arguments in the thesis include:

(1) Contract theory of audit relationship is the new auditing paradigm. It can be used systematically to explain the nature——audit relationship as included in auditing and it is in accordance with the basic spirit of a legal society. System.

(2) Realistic auditing relationship is initiated and stipulated by contract. The three contracts designed according to audit “re-



lation collection" reflects audit relationship and forms a close "contract chain" in order, with audit receiver as its core figure.

(3) Contemporary economic theories can offer important guiding theories for the analysis of auditing relationship and relevant contracts. Audit contracts may be incomplete, because contracting causes transaction cost taken place complicated; the gradual progress of auditing contract system is inductive, and it is influenced by a lot of respects of property right system.

(4) Existing audit relationship system creates a great deal of problems in audit relationship. Audit receiver, auditor and auditee's role is distorted; each party concerned defines it's own responsibility with a psychology and a logic of "self interest"; under current audit system frame, service goal set by auditor is just window dressing and audit system arrangements appears to lose efficiency. In addition, professional audit responsibility is agreed on collectively by certified public accountants, which constitutes a threat to audit receiver's rights and interests and needs external administration besides justice adjustments.

(5) The reform of audit contract system in our country should take audit receiver as a breakthrough and be realized by setting up a "public listed company supervision committee" system, with other coordinated reform to complement.

(6) Audit relationship is also an ethical relation. Ethical commitments, ethical self - containment and ethical disciplining by others should be used to establish a moral relation mode of auditing to regulate and supplement audit contract.

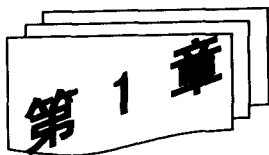


内容摘要	(1)
第 1 章 引 论	(1)
1.1 问题的提出	(2)
1.2 已有相关研究成果综述 ...	(10)
1.3 本文的基本构架	(26)
1.4 本文研究的前提设定	(32)
1.5 本文的理论创新及尚待 进一步研究的问题	(36)
第 2 章 审计关系契约链的研究	(38)
2.1 审计关系契约构成的分析	(38)
2.2 审计关系契约内在联系的 透视	(63)
2.3 审计关系契约链的解构 ...	(75)
第 3 章 审计关系契约的经济学分析	(84)

3.1	不完全契约“双重”效果的考察	(84)
3.2	契约中交易费用新解	(98)
3.3	契约制度的诱致性变迁	(117)
3.4	产权关系对审计契约影响的分析	(138)
第4章	中外审计契约关系人的现实考察	(154)
4.1	企业契约的导入性分析	(154)
4.2	审计委托人的权利与义务	(160)
4.3	审计人的权利与义务	(173)
第5章	关于我国审计关系主体契约相关问题的 调查	(187)
5.1	来自被审计单位的信息	(187)
5.2	来自会计师事务所的信息	(196)
第6章	现行审计契约关系的剖析：若干扭曲现象的 发现	(206)
6.1	审计关系现实角色与理想角色的错位	(207)
6.2	审计关系人之间存在着思维逻辑的差异	(218)
6.3	为投资者服务的审计制度安排在现实中失效	(235)
6.4	职业责任的单方集体约定倾向	(248)
第7章	我国审计契约制度的改革	(262)
7.1	审计关系人制度的改革	(262)
7.2	现行审计契约的完善	(284)
7.3	审计契约的全程监控	(295)
第8章	审计关系契约外的补充调节——道德调节 研究	(300)
8.1	契约调节局限性的分析	(300)
8.2	审计关系道德内涵的剖析	(305)



8.3 审计关系道德调节的研究	(310)
第9章 结 论	(321)
参考文献	(324)
附录	(346)
致谢	(367)



引 论

1

审计制度是整个社会制度的一部分。这种制度的安排,既可能出自一个国家的政权,也可能出自特定经济体制下的经济演进的自然过程。^①这一命题导引出一个问题,审计关系——作为审计制度构建的基础,在审计研究中是一个十分重要的理论课题。伟大的思想家亚里士多德在其不朽著作《政治学》中所阐述的著名论点“就其本性而言,人是一个政治动物”,给我们传递了一个“人是社会性的存在”^[1]的信息,在一个包

^① 中国的审计制度,无论是国家审计、民间审计制度,还是内部审计制度的建立,都由国家的权力机构充当了发起人;而在西方国家,只有国家审计制度的发起人由国家权力机构充当,民间审计与内部审计的发起源自经济发展过程的某些内在需要。



容多元文化与充满个性化思维的人类社会中，人们的“社会性”关系将对人们的职业以及相应的行为模式发生重要影响。这正是笔者要关注审计关系的基本理由。至于从契约角度讨论审计关系问题，则更多地是考虑提出审计关系“应当是什么”的规范性研究的建议。

1.1 问题的提出

当经济理论界以及会计学界在将“范式革命”作为一个议题讨论时，我开始思考审计学的范式问题。回顾已有的审计研究文献，判断审计学的范式是什么，是我所面临的第一个任务；自然，“受托责任论”这一在审计领域耳熟能详的理论，最有可能被作为审计学的范式来看待。然而，按照以《科学革命的结构》（1962）名震一时的美国科学哲学家托马斯·库恩（Thomas Kuhn）博士的所谓“范式”含义^①，“受托责任论”因缺乏公认性尚达不到“范式”的水准。那么，审计学究竟有无范式？如果说，审计学的发展没有范式，尚处在“前科学时期”，那么就意味着审计学没有诞生。既然审计学已公认是一门科学，它就应当具有特定范式。在苦苦思索中，我还是相信“受托责任论”或许在传统审计中能够作为审计学的范式；不过，在一个委托代理关系中，只考虑“责任”而不考虑“权

^① 据我国学者夏基松的考证，库恩从未对“范式”作出过明确的定义性解释，在仅100多页的《科学革命的结构》一书中，他对这个概念的解释多达20多个（参见上海人民出版社1985年出版的《现代西方哲学教程》第507页，作者夏基松）。但库恩对“范式”作为科学共同性的共同信念和共有模型或框架的表述是肯定的。