



引 论

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。

利”是不平衡的；一旦追求平衡，就会涉及“契约”的问题这是我的初始想法。

1.1.1 一种来源于社会学的启示：从社会契约论到审计关系契约论

最初，我从社会学的文献中了解到了社会契约理论，知道了著名法国思想家卢梭（Jean Jacques Rousseau）的《社会契约论》（1982）；该书“国家只能是自由的人民自由协议的产物”^[2]的思想，确立了国家经由社会契约而产生的主题。一个国家经由契约产生，难道审计不能因契约而产生吗？

尽管卢梭的契约论与洛克的契约论、霍布斯的契约论相比，存在着一些缺陷^①，但它的基本理念对审计关系的研究依然是有借鉴意义的。在注册会计师审计中，没有审计委托人与审计人之间的协商一致的约定，就不可能发生审计行为。在这里，笔者不敢夸大审计契约的作用，以声明“审计契约等于审计”，但任何忽略审计契约作用的做法显然是错误的。

那么，作为审计关系参与人的审计委托人与审计人之间签订的审计契约，为什么甚至可以视为审计行为的基点呢？因为，上述两个关系人之间以平等的身份对未来的审计提出了要求，审计委托人给受托人——审计人员转让了监督权，两方就权利与义务的协商达成一致，审计契约便形成了。由于审计行为要在遵守契约的基础上实施，否则，可能因得不到审计委托人的认可而使审计无效，因此，审计行为要以审计契约为基点。

^①更进步的论述可参阅朱学勤的《道德理想国的覆灭》第95页的介绍
红旗出版社，光盘版。

契约对审计是十分重要的；在注册会计师审计中，很少能够找出没有契约的先例。既然世界上“没有免费的午餐”，就不能指望存在着无契约的、不付费的审计。契约的“公意”^①对参与者都是一种约束；契约包含的权利与义务，在履约发生障碍后，可能全面放弃；进而，审计活动出现中止。

现在，可以回答“审计是否因契约的产生而产生”的问题。“受托责任论”的表述是：“审计不但因受托责任的发生而发生，而且因受托责任的发展而发展。”^[3]“凡是存在审计的地方，必然存在着受托责任关系；而受托责任关系是审计得以存在的重要条件。”^[4]简明的关于受托责任关系的表述是：“受托责任关系是指审计授权或委托人与被审计人之间的关系。”^[5]显然，在审计产生之前应当已存在着受托责任关系。受托责任关系本质上是财产所有者与受托管理财产的经营者之间的委托代理关系；这种关系也是通过最初的契约设定的；没有约定双方的权利与义务，只有所谓的“受托责任”，对于关系的双方是片面的。“责任”被认为是“分内应做的事”或“没有做好分内应做的事，因而应当承担的过失”^[6]，这与法学上所定义的“义务”是相当的。在《法学词典》中，“义务”是指“法律上关于权利主体应当作出或不作出一定行为的约束”^[7]，它强调了法的“约束”，但从“应做”的角度看，其与“责任”并无严格区别。故而有理由认为，只讲“受托责任”，不讲相应的“权利”，并不是完整意义上“委托代理关系”的全部内容；如果认为委托代理关系是通过契约建立的，

① 卢梭眼中的“公意”，即指参加签约的人民的普遍意志。更详细的陈述，可参阅吉林人民出版社 1983 年出版的《哲学辞典》第 163 页中“卢梭”条目中相关阐述。

那么，也可以认为契约产生了委托代理关系，而委托代理关系中也必然应当包含受托责任与受托权利，以及委托责任与委托权利；是这种双方互动关系的整体需要，才促成了审计的产生。即：契约产生了审计。

当审计作为一个职业，即存在独立的审计人时，审计人与审计委托人之间也必然有一种有形或无形的契约。这种契约是建立一个审计关系的标志，预示着审计将可能开始。证明契约产生审计是从审计项目的个案归纳得出的结果，从注册会计师审计的整体看，也会形成同样的结果。这预示着“受托责任”的审计动因理论具有不可忽视的缺陷。

“受托责任论”者可能会认为，有了委托代理关系，有了受托责任的划定，才需要对责任履行情况实施监督的审计，而契约是有了委托代理的事实性活动后才通过某种形式确定下来的东西，它是在受托责任形成之后才出现的。其实，这是错误的；最初真正明确的“受托责任”来源于契约，而实际履行“受托责任”的行为是在契约订立之后；审计的功能是评判“契约”中“受托责任”的履行情况，因此，笔者仍然坚持认为契约产生了审计。

1.1.2 当代法制社会中契约化人际关系的感知：审计行为需要约束

随着社会文明程度的提高，法律规范成为调节各种社会关系的一种最常规的手段。然而从广义上理解，法律也是契约的一种形式。英国著名的法律史学家梅因（Henry Sumner Maine）在《古代法》（1816）中有一句被认为是“全部英国法律文献中最著名的”话：“进步社会的运动，到此处为止，是

一个从身份到契约的运动。^①古罗马法所包含的一个重要思想是“契约观念”，认为契约行为是平等的法人（法权主体）之间的具有法的效力的交易行为，甚至还视宗教崇拜为一种契约行为^②；可见，这里的契约已包含了十分宽泛的内容。本文正是从这个意义上，将当代社会认定为契约化社会；而当代的各种社会关系，也是契约化的社会关系。

美国经济学家乔弗·霍奇森（Geoff Hodgson）就曾“将社会总体上设想为一种契约关系的网络及个人间契约的总和”^[8]，笔者十分赞同这种观点。社会中的组织、个人在交往中，总需按照一定的双方认同的规则来行动，这种规则其实就是广义的社会契约^③。在人与人之间、人与组织之间、组织与组织之间，任何关系的确立都意味着需要解决双方的权利与义务等问题，无论是否以书面形式将该问题予以解决，但它总是需要考虑的事项。

在注册会计师审计中，由会计师事务所与其他审计关系人发生的关系主要包含两个层次：会计师事务所与审计委托人的关系，会计师事务所与被审计人的关系。如果不对这两种关系进行界定，关系的双方很难知道“我应做什么”、“我不应做什么”，在权利行使不当、义务履行欠缺的情况下，纠纷不可避免。对注册会计师而言，明晰的契约确立了审计关系，对审计

① 转引自余凌云著《行政契约论》第40页，中国人民大学出版社，2000年版。

② 可参阅于海的《西方社会思想史》第52页，复旦大学出版社，1993年版。

③ 这种广义上的社会契约，不同于社会契约论者所提出的社会契约只指未来社会成员之间的契约，而且也应包含所谓的政府契约，即统治者与被统治者之间的契约。

行为具有导向兼约束的功能；另外，契约还有利于解决双方的纠纷，在一定程度上具有维护当事人权益的作用。从这种意义上讲，审计是一种契约化行为，它表现为一个实现契约的过程。

契约对审计的重要性更多地体现在它所发生的约束作用上。法律契约的违反要承担法律责任，行政契约的违反要接受行政处罚，审计契约的违反要受对方诉讼，道德契约的违反要面临舆论谴责，在注册会计师审计活动中，外部契约的约束无所不在；约束使审计规范化，但审计人仍拥有契约下的充分自由。

1.1.3 审计关系现实的考虑：重塑审计人员诚信需要契约

守信践约是一项做人的基本道德规则，也是商品交易中降低交易成本的一项重要手段。在过去的中国，儒家文化的仁礼说教、重农抑商的传统观念与商品经济的停滞落后，在很大程度上有助于诚实与信用风尚的维系，因为自给自足、农产品商品化比例很低的农业经济下，“在一个‘熟人社会’或乡村共同体社会，人们的直接利益使人们彼此信任。在这种社会里，人们低头不见抬头见，只要谁敢于欺骗别人一次，他将失去人们对他的信任；他会付出十倍于他从欺骗所获利益的代价来换回自己的名誉。道德规范与人的切身利益紧密相关，是这种社会的特点，所以切身利益会强制人们遵守道德规范，并使人们彼此相互信任，除少数境界非凡、自律能力强的人士，多数人需要利益与道德相结合产生的强制力才能约束自己的机会主义。”^[9]然而，“在我国开始实施市场化改革以后，各类市场的建立与完善，为人员流动提供了很多机会，“熟人社会”变为

“生人社会”，投机主义不断萌生，社会失信成为一个转轨时期出现的顽症。据一篇“不诚信的代价：每年 5855 亿元”的文章披露：我国每年因为逃废债务造成的直接损失约 1800 亿元，由于合同欺诈造成的直接损失约 55 亿元，产品质量低劣和制假造成的各种损失至少有 2000 亿元，由于“三角债”和现款交易增加的财务费用约有 2000 亿元；而在某省，近年来合同交易只占整个经济交易量的 30%，合同履行率只有 50% 左右。^①可以看出，诚信问题已成为我国当前急需解决的重大社会问题。

在会计职业界，“审计业务约定书”是一种契约，它可以对审计委托人、审计人进行约束。然而，在第一批独立审计准则 1996 年出台之前，审计业务要么来源于挂靠单位的行政指派，要么来源于“私人关系”的私下融通，审计业务约定书并不重要；而在这种特殊的背景下，“君子协议”代替了书面约定。最常见的问题是，审计委托人违规欠费，造成了会计师事务所的损失。1996 年 1 月《独立审计具体准则第 2 号——审计业务约定书》实施后，契约的意义被凸显出来。一方面，“会计师事务所承接审计业务时，应当……与委托人签订审计业务约定书，”另一方面，“审计业务约定书具有法定的约束力。”一旦将“会计责任”与“审计责任”写入审计业务约定书，即意味着对审计责任的认同。近几年出现的股民状告会计师事务所的事件，事实上是对注册会计师履行审计责任不当的质疑。这表明，依据契约确定的审计责任来约束注册会计师，已成为审计信息使用者的一种自觉行为，审计人应当予以充分

^① 可参见《每周文摘》2002 年 4 月 2 日第 2 版，原文刊发在 2002 年 3 月 26 日的《深圳商报》上。

关注。

对审计执业而言，诚信问题至关重要。在作为专业服务的领域中，像审计服务一样讲求个人操守的并不多见。审计服务的一个显著特征是“质量的隐蔽性”，一份由委托人收到的审计报告，其本身通常并不能表明它是否完美，加上在大多数情况下，“审计失误缺乏应有的‘发现机制’，审计质量问题被长期埋藏下来。”^[10]注册会计师的诚信状况在一般情况下很难判断。原因很简单：（1）政府所实施的行政监管与注册会计师协会的自律性检查是基于较低比例的抽查来完成的，在时间极为有限的条件下，这种检查的效果不可能有充分保证。（2）在审计委托人与被审计人合一的情况下，审计人可能屈从于被审计人的压力，为避免更换审计师而妥协；另外，还可能出现高价“购买审计意见”的情况。这两种条件下，审计委托人、被审计人通常不可能揭发审计人的失信行为。（3）使用审计报告的投资者、债权人等利害关系人，具有揭发缺乏诚信的审计人的动机，但却很少有办法获取足够的证据，并在承担巨额诉讼成本的同时，去控告审计人。以上三点，表明了注册会计师丧失诚信是较难察觉的，这可能进一步助长了审计中的机会主义倾向。

问题是，用什么来约束审计人的机会主义行为？当然是契约，广义上的契约。契约就是“规矩”，它能够告诉审计人能够做什么，不能够做什么？显然，当前我国注册会计师行业的“失信”问题，应当依靠“契约”来解决。

1.1.4 本文的研究价值

本文的研究价值主要体现在理论价值上。揭示审计关系的内在规律，寻求合理的规范约束，建立严密的契约体系，是本

文所追求的最终目标。

审计关系是审计的一个重要问题，它发起了审计，并在一定程度上主导着审计的方向；而审计关系的契约为审计关系的设置提供了一个彼此可以接受的框架。本文所研究的论题，是强调审计关系契约的重要性，试图为审计界提供一套从审计关系治理出发思考审计问题的新思路，以促成审计人与其他两方面的协调。

本文的具体研究价值是：（1）通过审计关系契约链的探讨，试图说明审计关系的三种契约是一个有机整体，其中最重要的契约是审计委托人与被审计人之间的契约。这一立论，可以为审计人与审计委托人之间新型契约关系及契约内容的设计提供依据。（2）从过去仅仅考虑审计人与审计委托人之间契约的“双边”分析，过渡到“多边”分析，可以寻求审计人在审计关系中的定位，为准确判定审计责任提供可靠的依据。（3）从审计关系与契约的结合点上探讨审计问题，可以为审计研究提供一种新的思路与方法，丰富审计理论的研究。（4）从契约的层面上分析现行审计关系，发现现行审计关系的缺陷，并提供改进意见，为改造审计关系提供一定的政策建议。

1.2 已有相关研究成果综述

经查阅已有的国内、国外的研究文献，笔者并未找到“审计关系契约”方面的专门论文或著作，这表明，这一研究课题尚待学术界进一步开拓。本文下述内容，仅是相关研究成果的

一个综述^①

1.2.1 国内相关研究成果综述

国内关于审计关系契约的研究主要集中在审计委托人与被审计人方面，其他方面很少有文献可供参考。

a. 审计界有关著作中的主要观点

李若山教授（1991）在其博士论文《论审计与社会经济权责结构》^[11]中，简括地讨论了“股东与具有法律人格的股份公司之间的契约关系。”他认为，“从理论上讲，最适应调节契约性关系的机制不是监督，而是公证。因为，在契约性关系中，经济权利、义务和责任的规定不完全是所有者决定的，而是所有者与使用者双方协议决定的。其次，在契约性关系中，体现所有者经济权利的物质利益是预先确定的。只要使用者按双方的协议履行规定的义务和责任，则所有者的经济利益基本不变。第三，在契约性关系中，所有者让渡其他经济职能如财产的使用权等，只是要求对方按契约规定的义务或责任履行其活动，以保证所有者能够得到应有的利益。”在此论述的基础上，作者还论述了契约性关系成立的两个前提：一是“所有者在同使用者结成契约性关系时，找不到其他更好的关系来使自己的所有权获得更多的经济利益”，二是“在契约性关系中，所有者不必通过监督机制，也能以一定的手段来保护自己的所有权益。”不过，该著作所讨论的契约性关系，是定位在财产所有

^①从广义上讲，研究审计关系契约中审计委托人（所有者）与被审计人（经营者）之间契约的论著在国内几乎比比皆是，但从审计角度考察、研究这种契约的论著却寥寥无几。基于本文的主题限定在审计领域，因而，本部分的综述基本上不考虑经济学界的研究成果。

者一与经营者两者的关系上，尚未对审计中三种关系人所拥有的契约关系进行总体性说明，这与笔者所讨论的“审计关系契约”相比，范围上要小得多。但是，该著作可能是我国审计学者最早涉及审计关系中契约问题的著作。该书中所反映“社会经济权责结构”的思想与笔者所讨论的“审计关系契约”仍有某些类似之处。

秦荣生教授（1994）在其博士论文《受托经济责任论》^[12]中也曾提及契约问题。他认为，“不同时期的受托经济责任的内容，都是当时国家意志的体现，并通过法律规定使之具体化、契约化。”在这里，法律也被视为“契约”的一种形式。关于经营管理权的属性，他认为“经营管理者享有的经营管理权的内容和范围，是由所有者的契约加以明确规定，并通过法律形式固定下来。”“财产的所有者与经营管理者之间必须完全是一种经济上的契约关系，而没有任何超越经济的强制或依附关系。这种契约关系规定经营管理者对所有者的财产负有增值责任和授权内进行经营管理的责任。否则，所有者有权依契约规定撤销或收回经营管理者经营管理权；同时，也规定只要经营管理者能够实现财产增值和在授权内经营管理，财产所有者就没有权力和理由任意干预经营管理者经营管理活动。”这种“财产所有者对经营者契约中规定的责任，称之为受托经济责任。”由于将契约定位在“法律”意义上，因而，他在书中还从契约角度讨论了“经济义务”、“经济制裁”、“财产责任”、“法律责任”等法学概念。然而，该著作在后续的论述中又扩大了受托经济责任的载体，认为：“受托经济责任的确立可以通过多种形式，可以通过法律、法规、预算、计划或合同、契约；也可以由惯例或习俗而确立；可以是书面形式的，也可以是口头的，甚至是意见表示。……企业与企业之间，一

个组织与其成员之间往往通过合同、契约等形式形成受托经济责任关系，是在法律所允许的范围内，由委托受托经济责任双方共同协商完成的。”可以看出，该著作使用一种更宽泛意义上的“确立”受托经济责任的“形式”，显然，这是必要的。但该书对契约问题的分析，仍然局限于财产所有者与经营管理者两者关系的层面上，尚未对财产所有者、经营管理者与审计人的契约关系进行分析，这对进一步探讨审计委托人与审计人之间的契约关系，参考价值相当有限。

毛岩亮博士《民间审计责任研究》（1999）^[13]，本来是一部探讨注册会计师、会计师事务所对审计委托人、被审计人契约责任的著作，但作者在讨论所谓“契约关系”时，不仅限于财产所有者与经营管理者关系的层面上提及“契约”问题，可见作者并不想对审计关系契约的各主要方面进行讨论。他以“受托经济责任”作为“民间审计责任基础”，认为“受托经济责任关系的确立是民间审计产生的前提条件”，“民间审计的目标在于评价受托经济责任。”此后，他对“民间审计职业责任”与“民间审计法律责任”分别进行了讨论，认为“民间审计责任应当指民间审计人员在承办审计业务中所应履行的职业责任，以及因工作失误造成公众损失而向社会承担的法律法律责任。”事实上，无论是“职业责任”还是“法律责任”，都是契约责任，然而，作者并未从契约的意义上论述。

黄京菁博士的《独立审计目标及其实现机制研究》（2001）^[14]是一部较多地使用“契约”一词的著作。该书从独立审计目标演进历史出发，分析了独立审计目标发展的动因，提出了我国应确立“验证财务报表公允性和揭示重大舞弊并重的双重审计目标。”难能可贵的是，作者提出了“审计目标契约”的概念，在文中多处提到“契约的技术保障”、“契约的完

整性”、“契约重签”、“债务契约”、“私人契约”、“公共契约”、“契约中违约条款”等名词，运用契约理论对审计目标进行了系统的分析。作者认为，“独立审计目标就是供需双方对该服务最终应达到境界所达成的契约^①。……在不同社会经济结构与企业权责结构下，签约人的需求不同，愿意为该服务支付的价格也不尽相同，因此，最终达成的审计目标契约也有所差异。”尽管我对价格因素对审计目标契约产生影响的观点持怀疑态度，但对“需求”决定“目标契约”的推断还是赞同的。

从我国已出版的审计学教材及审计理论著作看，还有不少书都曾从“审计业务约定书”的角度涉及到了“契约”问题，但大多数只是从契约的形式方面做了表述，尚未对审计关系人的契约关系进行分析，因而在理论上仍然具有很大的局限性。

b. 审计界有关论文中的主要观点

在国内发表的审计学术论文中，运用契约理论进行审计关系研究的论文十分少见，笔者认为有三篇论文最具有代表性：郝振平博士（2000）的《审计关系的代理理论分析》^[15]一文；该文首先剖析了三种审计关系人之间的六种联系，进而对国内外运用代理理论进行研究的成果进行了概述，认为“审计代理关系通过契约关系构成代理人治理结构的一部分”，该文认为，在市场经济条件下的审计关系中，审计委托人授权审计人对被审计人进行审计，由此形成了审计代理关系；而“代理关系形成的基础是契约关系”；在审计代理关系中，审计业务约定书

^① 因为在现实中，签约人“支付的价格”是高是低都不应决定审计目标契约的基本方向。从理论上讲，会计报表鉴证作为独立审计的常规工作内容，不论由哪个会计师事务所执业，将会形成相同或相近的审计目标契约，这意味着即使是因为价格因素变更了会计师事务所，但审计目标契约也不会发生显著变化。

是这种契约的典型代表，在完善的治理结构中，应当由所有者或出资者、所有者（出资者）委托管理者^①与审计人签订审计业务约定书。在这篇论文中，虽然对契约的专门论述不多，但作者运用代理理论的分析依然是深入的。在郝振平博士与林薇（2002）撰写的《从审计师的代理人性质审视虚假财务报告的防范》一文中，分析了所有者——经理人——审计师的契约（合）约关系，认为审计师作为经济代理人也追求效用最大化；文中还“分析了建立所有者——经理人——审计师模型并对审计师引入代理理论的效用函数以及行为解释后产生的一系列问题和影响，最终得出所有者正确对审计师和经理人进行激励计划并对审计师行为进行监督的必要条件，还说明诚实报告产生的良好声誉可以视为未来预期现金收入的增加，从而把模型的时间扩展到多期间。”^[16]张立民教授（2002）的论文《审计制度建设的理论依据——从“受托经济责任论”到契约经济学》^[17]，是一篇依据契约经济学的理论重新设计审计制度基本框架的研究成果，该文认为，受托经济责任理论在近二十年中已得到中国审计理论界较为普遍的认可，但在“实践中，该理论在指导审计制度的建立与完善方面发挥的作用不甚理想，形成了对审计许多不恰当的社会期望。”进而他认为，“契约经济学对社会经济现象和制度的深刻剖析，为我们认识审计发展的内在规律，搞好审计制度的建设，提供了重要的理论依据。”这段论述，是笔者迄今所见到的国内对契约经济学指导审计理论与审计实践的最高评价。张立民教授认为，审计制度是一种契约安排，是审计关系相关各方权利、责任、利益及基本行为

^① 对由所有者（出资者）委托管理者与审计人签订审计业务约定书的做法，笔者一直持否定态度，关于这一方面的论述可参阅本论文的第6章所述。

规范的约定；审计重点的把握应着眼于契约的完善，其中基础的工作是促进信息质量的改善，以减少逆向选择和道德风险。他同时指出，契约经济学在五个方面可以成为审计制度建设的理论依据：遵循契约平等原则，注重审计的独立性；遵循成本原则，注重审计制度的合理性；研究权责利配比（契约优化）状况，恰当定位审计的作用；从解决信息不对称入手，合理把握审计重点；重视审计自身代理问题，完善审计质量控制机制。这篇论文介绍了契约经济学的基本原理，从契约经济学对审计制度建设方面做了系统分析，但该文基本上没有对审计关系契约进行探讨，这与论题本身的限制有一定关系。

另外，还有一些论文中涉及到审计关系契约问题。如山西省审计学会课题组撰写的《经济责任审计的理论与实践》^①（2001）一文，在第一部分“经济责任审计的理论构架”中用简括的文字阐述了下述观点：“经济责任关系是一种契约关系。”“审计因契约关系而存在。……公司经理受托于股东，管理、经营资产，存在契约关系。股东就要求对契约履行情况检查。因此，审计同经济责任与生俱来，因契约关系而存在。”该课题报告中提到了两种契约：第一种契约是所有者与管理者之间的契约；第二种契约以第一种契约为前提，是所有者与审计组织之间的契约；但该文中并未提出第三种契约，也没有对契约本身进行分析和研究，因而，它只能算对审计关系契约的局部性初始研究成果。另外，谢德仁博士（2000）曾在会计规则制定权合约安排多种范式的分析中涉及到“经营者与注册会

^① 此文是山西省审计学会课题组在 2001 年 11 月 2 日至 4 日在北京怀柔召开的中国审计学会第四届理事会第二次会议暨经济责任审计课题研讨会上所提交的论文。

计师共享范式”，“政府与经营者及注册会计师共享范式”等^[18]，将注册会计师纳入了一种契约关系的构架之中，但他并未对涉及审计关系的契约问题进行具体探讨；在另一篇并非讨论审计问题的论文（2000）中，他曾指出：“注册会计师审计是现代企业会计规则制定权合约安排的一个部分，但其本身亦有规则可供遵循。注册会计师审计规则及其制定权合约安排以及审计活动（审计信息的生产、提供）反映和遵循的也是程序性思想。”^[19]这两篇论文中对注册会计师审计关系的简短论述仍建立在同一个层次上。余玉苗博士（2000）等在《资产特征、治理结构与会计师事务所组织形式》^[20]一文中曾用“不完全契约理论”对会计师事务所治理结构进行了分析，但该文研究的着力点主要是在会计师事务所的资产特征、组织形式等方面，这致使契约理论在全文中的运用比较有限。

综上所述可以看出，国内审计界在审计关系契约方面的研究仅仅处于初级阶段；然而，可喜的是，有不少有识之士已认识到了契约经济学对审计理论与审计实践的重要指导意义，这可能预示着审计关系契约理论具有良好的发展空间。

1.2.2 国外相关研究成果综述

审计、会计领域引入契约理论首先导源于企业契约理论的兴起。据经济学家张维迎考证：企业的主流契约理论之先河由科斯（Coase, 1937）开辟，之后又由阿尔钦和德姆塞茨（Alchian, Demsetz, 1972）、威廉姆森（Williamson, 1975、1980）、克莱因等（Klein et al, 1978）、詹森和麦克林（Jensen, Meckling, 1976、1979）、利兰和派尔（Leland, Pyle, 1977）、罗斯（Ross, 1977）、张五常（Cheung, 1983）、格罗斯曼和哈特（Grossman, Hart, 1986）、霍姆斯特姆和泰若勒