

# 受托责任与效益审计实施主体概说

李 芳 全

受托责任是我国著名会计审计学家杨时展教授80年代初在论述会计审计时,提出的一个概念。所谓受托责任,英文原意是指一种报告责任,即经营他人财产者所负有的向财产所有者提交说明其行为过程的报告的责任。国内通常被译作会计责任、财务责任、经营责任、经济责任。杨教授之所以要称其为受托责任,是因为他认为,一方面这种责任,大都由某种资源的委托受托行为而引起的,责任的履行在受托人一方,称为受托责任,实际上是强调受托人的责任。另一方面,这种责任,主要是经济责任,但又不以此为限,还涉及政治责任,社会责任等。这一理论的确立,使我国会计审计理论中形成了一个独特的派别——受托责任会计审计学派。<sup>①</sup>

受托责任理论认为:“有受托责任,才有审计,没有受托责任,就无所谓其审计。”<sup>②</sup>审计正是为了监督和验证受托责任的贯彻过程与结果。因此,“审计不但因受托责任的产生而产生,而且因受托责任的发展而发展。”<sup>③</sup>现代经济效益审计的兴起,正“反映为对受托责任完成情况的愈来愈严密的监督,反映为受托责任的愈来愈充实的内容。”<sup>④</sup>

理解受托责任,对认识内部审计、政府审计和民间审计在效益审计中各自所担负的角色,同样是至关重要的。在世界多数国家里,经济效益审计均可由内部审计人员或政府审计人员或民间审计人员来实施。虽然他们都是为满足受托责任扩大的客观需求,都是以提高经济效益为最终目标,但由于这些审计主体受托责任关系不同,所处的地位不同,因而在进行效益审计时所承担的责任、审计的范围和

重点等方面是有一定区别的。本文拟就这一问题作些肤浅的探讨,以供实务者参考。

## 一、由内部审计实施

无论是国家机关、公营企业还是私营企业,它们的一切活动都是围绕受托责任而展开的。为了完成受托责任,国家机关和公私营企业组织又必须将整个受托责任在组织内部进行层层分解。每一个管理阶层,都是为向其上级管理当局负责,这就发生了组织内部的受托责任,及其与之相适应的内部审计工作。

控制是最高管理当局完成受托责任的手段,而作为对内部控制过程进行再控制的内部审计,正是为维护 and 保证这些控制手段有效运用的高级控制系统。但早期的内部审计所控制的范围,仅限于款项付出的核准和款项收到的核实,以及其他财务会计活动的验证事项,其作用旨在帮助管理当局查错防弊。可以认为,这种内部审计是一种比较原始的验证和职能分工的控制系统。而现代的内部审计已被公认为管理阶层的一个组成部分,为满足管理当局完成受托责任的更高要求,他的业务范围要涉足于比财务活动更为广泛的经营管理领域,以致许多术语被视为内部审计的同一语,如:经营审计、管理审计、绩效审计、系统审计、项目审计、效率审计、业务评估等等。这说明现代内部审计随着组织外部利害关系者对其管理当局受托责任的要求日益严格,而为整个组织服务的审计的责任和范围大大扩大了。正如美国杰出的注册内部审计师科沃克瑞克在其《现代经营审计》一书中,对经营审计即内部审计的性质所概括的:“你们审计人员应该认识

到，你们所做的工作是经理们想做而没有时间去做的管理工作。”也就是说，内部审计人员的工作对象除财务和生产之外，他们还要关心计划、组织、营销、研究与开发、采购、劳资关系、工艺等管理当局所关心的其它所有问题。

的确，内部审计人员主要根据企业管理当局的需要，除遵守国家法令外，还要按照企业自己的规章制度，评价被审事项是否贯彻了企业制定的方针、政策、规章和制度。他们不仅必须把审查会计控制的适当性和有效性列入自己长期工作日程表，而且还要为改进企业经营管理和提高经营业绩不断采取行动。因此，内部审计部门既从事财务审计，也从事经济效益审计，并且常常是两者同时进行的，其工作是综合性的。政府审计、民间审计则往往侧重于某一方面，而且不具备内部审计人员那种对控制系统、生产技术和其他业务方面的知识非常熟悉和透彻理解的优势。因而外部审计一般不太可能象内部审计那样深入而有效地实施经济效益审计。

同时，政府审计、民间审计通常不太考虑不重要的舞弊或浪费，也就是不太注重对财务报表或经济效率方面没有显著影响的问题。但内部审计人员必须对各种各样的即使是微小的损失浪费和错弊行为保持高度的警惕。一分钱的错弊，一项人事的安置，内部审计人员都可能要提出这样的问题：这分钱的错误意味着什么？这个员工的安排是否符合成本效益原则。正如被誉为现代内部审计之父的劳伦斯·索耶在其《现代内部审计实务》一书中所指出的：“这一思想并不建立在必须检查每一较小的偏差上，相反，它来自于对一片乌云能够形成动摇企业根底的暴风雨的认识。较小的错误对一个几百万、几十亿美元的公司的财务报表的影响是不重要的，但对于一名有经验的内部审计人员来说，它或许不仅是偶然的人为的错误，更可能是品行不端，系统不良、方针有误或曲解管理思想的反映”。

由此可见，由于内部审计是建立在组织内部的一种受托责任关系，它要围绕组织的最高管理当局按照受托责任制定的总的经营管理目标开展审计工作，以帮助组织的成员有效地履行他们的责任。因而其审计重点是放在组织内部的各分层组织业务经营的所有方面，包括对各级受托人的责任履行情况进行全面评价，借以确定他们进行的经济活动是否合理、有效，并直接向最高管理当局报告，进一步

为其出谋划策，提出改进措施和合理化建议。所以，现代内部审计实质上是管理当局的参谋和助手。

当然，内部审计人员与外部审计人员在实施经济效益审计的最终目的上，是一致的，即对被审单位或项目的经济活动的合理性与有效性进行审查和评价，重点在于帮助管理当局改善管理、挖掘潜力，寻求提高经济效益的途径。因而同是一种具有建设性的现代审计。基于这一目标，内部审计与外部审计人员应当互相尊重，互相取长补短，并保持密切而持久的合作关系。

## 二、由政府审计实施

传统的政府审计，是一种向上的审计结构，也就是说，监督权逐级向上负责，最后集中到君主一人或数人之手。相应地，维系着传统政府审计的受托责任关系是一种个人性质的受托责任关系，而现代国家审计理论认为，社会的主体存在于广大公众，权力存在于社会，所以必然负责于社会。这就决定现代政府审计对公众、乃至全社会负责。因而贯穿于现代政府审计的受托责任关系则是一种公共性质的受托责任关系。政府实施经济效益审计，正是为了满足这种公共受托责任扩大的客观需要。

什么叫公共受托责任？1985年5月，在日本东京举行的最高审计机关亚洲组织第三次大会发表的《关于公共受托责任指导方针的东京宣言》中，指出“公共受托责任，是指受托经管公共财产的机构或人员有责任汇报这些财产的经营情况，并负有财政管理和计划项目方面的责任。”受托管理公共资源的机构或人员，是指包括中央和地方的政府机构，以及国有化的国营企事业单位及其管理人员。公营部门，包括盈利性和非盈利性部门，其特点是，主要资金或资源由国家或地方提供，并由此而与这些提供资金或资源的有关方面形成了受托责任关系，从而成为政府审计的对象。有人认为，公共受托责任的扩展可概括为由程序性向结果性方向发展的过程。程序性受托责任，是一种按照规定的程序来进行的责任，它要求按照已经确立的标准编制财务报表，通过证明性审计说明其公证性，即为合规性审计。其目的，在于判明受托人的经济行为是否遵循了有关法律、法规和制度，否则，就要负责。结果性受托责任是程序性受托责任的发展，它是一种要求经济活动的业绩符合各种标准的责任，

既要求公共资源的受托人不仅负起依法收支和依法管理的责任，还要经济有效地使用公共资源，并实现其最佳经济效益和社会效益，为此便产生了与之相应的政府经济效益审计。<sup>⑤</sup>

公共受托责任从程序性受托责任向结果性受托责任的扩展动因何在？《关于公共受托责任指导方针的东京宣言》的序言中，对其作了原则性的解释：公共部门活动和政府追求发展所用开支不断增加、公营企业的发展、地方行政当局自主权的扩大，这种公共开支的成倍增加和公营企业的大批涌现，一方面，使得中央政府和地方各级政府所承担的受托责任的内容和范围已扩大到更为广泛的领域；另一方面，随着社会民主意识的增强，人们对提高公营部门支出的效益和明确支出的受托责任的要求愈来愈高。自本世纪40年代起，世界许多国家的政府审计机构先后从传统的单纯的财务审计和法纪审计逐步发展到效益审计，并且成为世界性现代政府审计发展的大趋势。1968年4月，在澳大利亚召开的最高审计机关第12届国际会议正式发表了《关于绩效审计、公营企业审计和审计质量的总声明》，其中在论述最高审计机关在公营企业审计中的作用时指出：“在公营企业中，拥有大量的国家资金、政府拨款和其他资源，需有充分的受托责任，此项责任只有经过最高审计机关的审计才能得以保证。最高审计机关应当确保将其职责范围扩展到对所有公营企业进行审计，它包括企业创办的附属机构在内。这种机构的结构和地位有改变时，最高审计机关仍然不应减少或是解除对它进行审计的关系。为此，期望把最高审计机关的职责及其履行职责所需的权力，要包括在法规之内。”

作为政府审计机关开展经济效益审计，他们首先关心的是确认企业的总目标，这些目标是否主要是经济、社会或政治目标，或者是三者兼而有之。其次是要合理地确定衡量绩效的标准。例如，对于一个带有生产垄断型的现代化企业来说，很容易获利，但却因此能掩盖其经营管理不善；而对于社会效益很好的企业来说，用公认的经营标准来衡量，却可能是亏损企业。但从经济和社会观点来看，他对全局是有利的。政府审计自然关心所审计的公营企业单位的内部控制系统的质量，包括审查和评价作为内部控制的一个重要组成部分的内部审计工作质量。并能自由接触内部审计规划、工作底稿和报告，对其缺点提出改进建议。由于内部审计工作

的好坏，将决定政府审计对其实体的审查程度。即是说，如果内部审计工作令人信赖，政府审计的工作量可大大减少。因此，政府审计机关能够而且应当依靠内部审计师的工作，并在开展经济效益审计时，充分应用其业已取得的审计成果。同时，还应检查被审单位管理当局对内部审计提出的结论和建议所采取的行动，以及了解管理当局在他们的经济活动中对内部审计作用的发挥程度。从而使政府审计和内部审计之间密切合作，互为补充，以保证国家资源得到更好的管理和利用。

根据阿尔·阿伦斯和詹姆士·洛贝克二教授在《当代审计学》中，对内部审计同政府审计按各自的审计职业标准所作的比较，他们的区别可见下表：

内 部 审 计	政 府 审 计
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 内部审计人员应该复核财务与经营信息的可靠性和完整性以及用于识别、计量、分类和报告这些信息的方法。</li> <li>• 内部审计人员应该复核为保证遵守可能对其业务和报告有重大影响的方针、计划、手续、法律和规定而建立的内部控制结构并确定该组织是否照办。</li> <li>• 内部审计人员应该复核保护资产的各种手段，如果合适，并核实这些资产的存在。</li> <li>• 内部审计人员应评价资源使用的经济性和效率性。</li> <li>• 内部审计人员应复核各项业务和项目，以确定其结果是否符合已确定的目标和目的，各项业务和项目是否正在按计划执行。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 财务和 遵纪——确定 (a) 受审实体财务报表是否按照公认会计原则恰当表达了财务状况和经营成果； (b) 该实体是否遵守了对财务报表有重大影响的法律和规定。</li> <li>• 经济性和效率——确定 (a) 该实体是否经济地、有效地管理、使用其资源 (如人力、财产、空间等)； (b) 无效率、不经济的活动原因； (c) 实体是否遵守了与经济性有关的法律和规定。</li> <li>• 项目结果——确定 (a) 是否实现了由立法机关和其他权威机构确立的效益和预期结果； (b) 这些机构是否考虑过其他的可以更低成本实现预期结果的办法。</li> </ul>

上图左边列示的内部审计工作范围，是1978年美国内部审计师协会公布的《内部审计师职业标准》中的一个重要组成部分。右边列示的是美国审计的总署的一个主要出版物《政府组织项目、活动和职能审计的标准》的工作范围。后两个要素对于从事经济效益审计的内部审计人员和政府审计人员来说，几乎是完全相同的。

### 三、由民间审计实施

决定着民间审计产生和发展的受托责任与决定着国家审计和内部审计产生的受托责任不同。与国家审计有关的受托责任将国家审计定格在国家政体运行中发挥作用，与内部审计有关的受托责任将内部审计定格在企业管理中发挥作用，而与民间审计有关的受托责任则将民间审计定格在商品经济秩序中发挥作用。资本主义商品经济秩序的形成，标志着股东和债权人与企业管理当局之间新型的受托责任关系的最终确立。因此，民间审计的产生和发展，归因于股份公司所有者为保护其财产的需要和社会对公司受托责任的增强。

近代的民间审计，主要是维护企业的利害关系人的权益，对财务报表的真实性和准确性进行鉴定，保证各利害关系人不致被错误的信息所蒙骗。从而，避免投资经营决策的失误。进入本世纪70年代后，随着各公司受托责任内容的日益丰富，民间审计便开始涉足以节约、效率、效果为内容的“三E”审计领域。特别是在企业和公众在公共费用上的开支急剧增长，以及安全、就业、教育和环境保护方面对社会公众造成严重影响的情况下不仅要对公益事业和私营企业生产的效率和节约方面日益关心，而且要对经济活动的效果性、合理性和环境污染方面的要求也愈加关注。显然，公司的受托责任已扩大到非经济领域的社会领域。趋于这种压力，政府公用事业组织和私营企业单位便出现了以社会责任履行状况为审计对象的社会审计（不是我国法律上的社会审计）。因此，现在的经济效益审计，已经包括了节约、效率、效果、合理、环境为内容的“5E”审计。审计范围日益发展，便为民间审计提供了日益广泛的业务领域。

国外的私营部门为了在人、财、物、产、供、销等经营管理方面获得更大的效益，经常委托民间

审计在这方面提供比任何人都多得多的服务。这就是带有效益审计特点的管理咨询业务。自第2次世界大战后，这项业务又有了重大发展。在美国八大会计公司的竞争中，管理咨询业务甚至成为决定胜负的关键。

1982年，美国注册会计师协会出版了《经营审计约定》报告，指出：“虽然注册会计师执行的经营审计并不是一种新的服务，但特别委员会相信，独立开业的会计师会更多地被邀请为私营部门和政府当事人提供这类服务。因此，……本报告将有助于执业人员认识经营审计的良机 and 面临的挑战。”这说明，在国营企事业单位，经济效益审计同样可以由民间审计实施，其主要目的，同内部审计、政府审计一样，去帮助改进国营部门的经营管理。不过，由民间审计实施一般是出于国营或私营单位自愿的，不象内部审计和政府审计那样带有一种行政强制性。因此，民间审计不仅要向管理当局指出业务上的问题，而且要提出能使受审当事人深受其益的建议。这种建议可以是口头的，也可以是书面的，如：采用“至管理当局函”的形式。当然，被审单位聘请某一民间审计组织从事这方面审计，通常是在没有内部审计人员或缺乏专门知识的情况下才会发生。

#### 注释：

①参见张杰明：《杨时展教授的受托责任学说简介》，《财会通讯》1992年第1期，第40页。

②③④文硕：《世界审计史》杨时展序，中国审计出版社1990年5月第1版。

⑤张杰明：《现代审计基础结构研究》（博士论文），中南财经大学会计系印。

（责任编辑 余玉苗）