

受托责任与 内部审计

● 门韶娟 陈 蕾 著

● 辽宁大学出版社

SHOUTUOZERENYUNEIBUSHENJI

受托责任与内部审计

门韶娟 陈蕾 著

辽宁大学出版社

©门韶娟, 陈蕾 2006
图书在版编目 (CIP) 数据

受托责任与内部审计/门韶娟, 陈蕾著. —沈阳: 辽宁大学出版社, 2006. 5

ISBN 7-5610-5037-2

I. 受... II. ①门... ②陈... III. 内部审计—高等学校—教材 IV. F239.45

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 015188 号

责任编辑: 刘东杰
封面设计: 刘 洋

版式设计: 何 成
责任校对: 众 人

辽 宁 大 学 出 版 社

地址: 沈阳市皇姑区崇山中路 66 号 邮政编码: 110036

联系电话: 024-86864613 网址: <http://press.lnu.edu.cn>

电子邮件: Lnupress@vip.163.com

辽宁大学印刷厂印刷

辽宁大学出版社发行

幅面尺寸: 140mm×203mm

印张: 10.125

字数: 290 千字

2006 年 5 月第 1 版

2006 年 5 月第 1 次印刷

定价: 20.00 元

前 言

舞弊是人类永久的课题，舞弊是内部审计持之以恒的传统职责。现代内部审计在舞弊之外，还承担帮管理层提高经营效率和效益的职责。21 世纪企业再造的现代管理理论颠覆着传统的惯性思维，内部审计要成为企业价值链上一个必要的环节，在履行舞弊和兴利两项传统职责之外，更重要的是为企业“增值”服务。

本书共分六章阐述受托责任与内部审计相关问题。

第一章受托责任。本章从受托责任内涵讲起，回顾受托责任发展历程，阐述受托责任控制机制，分析受托责任与代理理论和会计目标的关系，以期人们能够对受托责任有一个清晰的认识，为下面论述审计及内部审计本质打下铺垫。

第二章内部审计历史演进及发展规律。本章主要论述内部审计的发展历史：萌芽状态→财务导向内部审计→业务导向内部审计→管理导向内部审计→风险导向内部审计。从企业管理理论演进出发，揭示其对各个内部审计阶段的影响，在此发展历程背后洞察受托责任这一动态概念的变化，从而解释内部审计历史演进的规律。

第三章内部审计基本理论。本章论证了审计的本质是受托责任观；内部审计的本质是确保受托责任履行的管理控制机制；内部审计的价值是其在管理控制系统中具有反馈功能。在此基础上诠释内部审计特点、体系及规范，分析内部审计对象、目标及职能，探讨内部审计人员胜任能力问题，说明内部审计实施和内部审计报告等问题。

第四章内部审计与公司治理。本章在阐释公司治理基本问题的

基础上主要论述内部审计与公司治理之间的关系，阐述了传统内部审计对公司治理的报告关系的演进。在此基础上特别分析风险导向内部审计与公司治理之间更为密切的互动关系。前者不仅对后者提供能动的双轨式报告，而且将后者作为对象，直接促进其改进和完善。本章的论述还将风险导向内部审计的其他理论问题融入其中。

第五章内部审计与内部控制。本章在表述内部控制若干基本问题的基础上从内部审计的本质——管理控制出发分析内部审计与内部控制之间的关系，阐述了传统内部审计对内部控制的作用。在此基础上特别分析风险导向内部审计与已发展为企业风险管理框架的现代内部控制之间的关系等，并提出完善我国内部审计的几点思考。

综上所述，本书内容横跨审计理论、管理理论、受托责任理论、系统论、控制论、公司治理理论等领域；纵越古代、近代、现代以及当代内部审计理论与实践，从管理理论的发展中研究内部审计的演进以及各阶段所表现出的特点，并洞察在此背后的受托责任关系的演进；对现有风险导向内部审计理论加以归纳总结；将公司治理与内部控制视为控制系统，而风险导向内部审计在该系统中发挥反馈功能并对风险导向内部审计未来发展的启示及完善我国内部审计提出了对策与思考，对我国内部审计实践有一定参考价值。

作者希望本书能够为内部审计的思想、理念、方法、技术的传播做一些探索。在这里应该说明，本书构思、撰写、文字处理和出版工作得到了很多领导、老师、朋友、同事的关心和帮助，在此表示诚挚的感谢。本书所讨论的内部审计相关问题只是审计理论之一隅，但它对内部审计实践的影响却是深远的。本书会有一些不当和不尽完善之处，诚恳地欢迎有关专家、学者和广大读者批评指正。

作者

2006年3月

目 录

第一章 受托责任	1
§1 受托责任内涵	1
§2 受托责任发展回顾	2
一、受托责任产生	2
二、受托责任发展历程	4
§3 受托责任机制控制	5
一、公共受托责任：控制权取决于双方斗争	5
二、组织内部受托责任：委托人控制受托责任机制	6
三、公司受托责任：受托人控制受托责任机制	6
§4 受托责任与代理理论	7
§5 受托责任与会计目标	8
第二章 内部审计历史演进及发展规律	11
§1 萌芽状态下的内部审计	11
§2 财务导向内部审计	12
§3 业务导向内部审计	14
§4 管理导向内部审计	15
§5 风险导向内部审计	17
一、风险导向内部审计概述	17
二、风险导向内部审计与风险基础审计模式	18
§6 内部审计发展规律及展望	20
一、内部审计发展规律分析	20
二、内部审计展望	22

第三章 内部审计基本理论	23
§ 1 审计的本质	23
§ 2 内部审计本质及价值	27
一、内部审计本质：确保受托责任履行的管理控制机制 ...	27
二、内部审计价值：在管理控制系统中具有反馈功能	28
§ 3 内部审计特点、组织体系及规范	29
一、内部审计特点诠释	29
二、内部审计组织体系	32
三、内部审计职业规范	34
§ 4 内部审计对象、目标及职能	54
一、内部审计对象	54
二、内部审计目标及职能	56
§ 5 内部审计人员胜任能力	58
§ 6 内部审计实施	62
一、内部审计计划阶段	62
二、内部审计实施阶段	67
三、内部审计报告阶段	74
四、内部审计后续审计阶段	76
§ 7 内部审计报告	77
一、内部审计报告内涵	77
二、内部审计报告质量特征	79
三、内部审计报告类别辨析	80
四、内部审计报告基本格式和内容	81
五、内部审计报告编报	88
六、内部审计报告报送	91
七、管理建议书	92
第四章 内部审计与公司治理	100
§ 1 公司治理相关内容	100
一、公司治理演进历程	100

目 录

二、公司治理内涵	109
三、改善公司治理的驱动因素	112
四、公司治理模式及其发展趋势	113
§ 2 传统内部审计与公司治理	133
§ 3 现代风险导向内部审计与公司治理	141
第五章 内部审计与内部控制	153
§ 1 内部控制相关内容	153
一、内部控制概念发展回顾	153
二、内部控制原则及经济价值	158
三、内部控制类别辨析	159
四、内部控制局限性	163
五、内部会计控制主要方式及内容	164
六、内部控制的最新发展——企业风险管理框架	246
§ 2 传统内部审计与内部控制	250
§ 3 现代风险导向内部审计与内部控制	253
§ 4 内部控制制度审计	266
一、了解内部控制制度	266
二、描述内部控制制度	270
三、评审内部控制制度	278
第六章 西方内部审计前沿理论对我国内部审计的启示	283
§ 1 我国内部审计发展回顾及现状	283
一、我国内部审计发展简要回顾	283
二、我国内部审计现状及存在的主要问题	286
§ 2 完善我国内部审计的对策思考	294
一、转变理念,关注变化的内部审计核心问题	295
二、正确认识内部审计独立性	295
三、合理设置内部审计组织机构	297
四、营造良好的内部审计工作环境和人际关系	298
五、强化内部审计协会职能	301

六、全面提高内部审计人员素质.....	306
七、拓宽内部审计服务领域.....	307
八、建立健全内部审计制度.....	308
九、采用先进的技术手段和方法.....	310
参考文献.....	312

第一章 受托责任

§ 1 受托责任内涵

当某人受委托代表其他人管理财产或进行商业交易时，一般认为他与财产受益人或商业受益人建立了受托关系。更通常的受托关系情况发生在受托人与受益人之间（委托人与代理人之间、董事和股东之间）。最高审计机关国际组织认为，受托责任是指授予一个被审查个人或实体的责任，显示其已经根据资金提供的条件对所委托的资金进行了管理和控制。美国审计总署认为，受托责任是指受托管理并有权使用公共资源的政府和机构向公众说明其全部活动情况的义务。加拿大审计长公署则认为，受托责任是指对授予的某项职责履行义务，作出回答。

从最一般的意义上说，受托责任是指一种报告说明责任，是责任承担人向有关方面报告说明其行为过程与结果的责任。《柯勒会计师辞典》对受托责任作了如下说明：

第一，雇员、代理人或其他人就其被授权进行的行为及行为上的失误，定期地提出使人信服的报告责任。

第二，计量以货币、其他财产单位或其它预先确定的基础所表示的对他人的责任与义务。

第三，证明由法律、规章、协议或惯例所要求的管理、控制或其他业绩良好的责任。

换言之，常规受托责任关系涉及两个当事人，一个是委托人（principal 或 the accountee）；另一个是受托人（the accountant）或代理人（agent）。委托人将资财的经营管理权授予受托人，受托人

接受托付后即应承担所托付的责任，这种责任就是受托责任。现代社会关系中，受托责任关系无处不在，无时不有，正如著名会计学家理查德·爱德华兹（Richard·Edwards）教授在其著作《财务会计发展史》中所指出的那样：“在每一个有组织的社会里，某个人或每一伙人总是代表另一些人持有财物，持有这些财物的目的，有时只是为了保险，如将珠宝存入银行；有时则可能是希望通过使用而为财产所有人取得报酬。今日的英国，财产的所有权与保管权相分离的现象十分普遍。股东将现金托付给董事会；父母将货币托付给信托人，借此为子女谋得利益；俱乐部与社团所筹集的捐款及基金由通过选举产生的委员会来使用，借此为其成员谋取利益；中央政府和地方政府控制着从社会成员那里取得的资源……”总之，董事应对股东负责；经济人应对股票持有人负责；政治家应对选民负责；教师应对学生负责。不同的委托人和受托人之间形成不同的受托责任关系，我们正生活在一个受托责任时代。

§ 2 受托责任发展回顾

一、受托责任产生

有学者认为，受托责任产生于财产所有权与财产经营权的分离，即两权分离。由于财产所有者将其财产授权给经营者进行经营管理，并且双方存在着信息不对称关系，所以经营者有义务向财产所有者报告其对所委托的财产经营管理状况。具体地说，一方面财产所有者将财产授权或委托给经营管理者进行经营管理，并授予其使用、处分财产的权限；另一方面经营管理者作为合法的代理人，自主支配和使用财产，对日常经营管理活动实施决策和指挥，并要直接对所有者承担受托责任，保护财产安全完整，加强经营管理，提高经济效益，并负责向所有者提出业绩报告。财产所有者为了考核并确定经营管理者履行受托责任的情况，就必须对经营管理者的

经营管理业绩进行审查、评价和证明，以便确定或解除经营管理者的受托责任。与此同时，财产的所有者也负有按契约规定不得干预经营管理者经营管理的义务。在商品经济社会，随着社会化大生产规模的扩大，两权分离现象极为普遍，从而受托责任亦无所不在。

而企业的财产所有者将运营企业的权力交给其他人至少存在以下五条理由：

第一，职业经理可能具有运营公司的更高的能力。这可能是因为职业经理拥有更好的技术知识、更多的经验或者更适合运营企业的能力。在所有者也是管理者的结构下，所有者必须既有经理的天分，也要有可以进行生产的资金。在两者分离的结构下，并不要求有这种统一性。

第二，为了获得企业规模方面的效率，许多所有者可能需要进行合作。为了获得规模效益，需要许多所有者，但并非全部所有者都参与管理。

第三，在不确定的经济环境中，所有者希望通过投资多个企业来分散风险。要有效地分散风险，需要投资者持有一个投资组合，在投资组合中，每种证券只占一小部分。没有管理权和所有权的分离，高效率的多样化投资是很难实现的。

第四，分离式的结构可以降低获得信息的成本。经理可以得到关于企业的生产技术、原材料的成本和对其产品的需求等最准确的信息。企业的所有者无须了解企业所需的生产技术和产品的需求情况。

第五，因为存在“学习曲线（Learning Curve）”或“持续经营（Going Concern）”效应，分离型结构更为恰当。假设所有者希望现在或以后卖出其全部或部分技术。如果所有者也是管理者，为了有效地管理，新的所有者必须从旧的所有者那里了解企业的情况。但是，如果所有者不是管理者，当企业出售时，经理们会继续留任并为新的业主工作。当一家公司第一次向社会公开发行股票时，原来的所有者或经理人往往会继续管理企业，即使他们不再占

有公司的任何股份。公司形式特别适合所有者和经理人分离的结构，因为这可以使所有权较频繁地变更，而不影响企业的运作。全球每天有成百万的股票易手，但很少对企业的管理或运作产生影响。

其实并非只有在两权分离的情况下才会产生受托责任问题，只要存在授权关系，便可能导致受托责任。即使企业由一个人所拥有，也同样存在受托责任，因为所有者不能亲自做出所有决策，他必须把某些权力授权给下属，而后者再进一步授权，从而导致形成一个受托责任的长链。正如著名会计学家井尻雄士（Ijri, 1975 年）所言：“受托责任的关系可因宪法、法律、合同、组织的规则、风俗习惯、甚至口头合约而产生。一个公司对其股东、债权人、雇员、客户、政府或有关联的公众承担受托责任。在一个公司内部，一个部门的负责人对部分经济负有受托责任，而部门经理对更高一层的负责人也承担受托责任。就这一意义而言，说我们今天的社会是构建在一个巨大的受托责任网络之上，毫不过分。”

二、受托责任发展历程

受托责任是一种普遍的经济关系，也是一种动态的社会关系。在英文中，曾先后用三个词（Custodianship, Stewardship 和 Accountability）表示受托责任的涵义。最早使用的是 Custodianship，例如在美国会计学会 1996 年发表的《基本会计理论说明书》中，就采用该词表示会计信息系统的目标之一。但该词更多的是用于表示中世纪庄园的管家责任或宗教方面的含义。第二个词 Stewardship，其意为管家（资源的直接管理者）对“主人”（资源的所有者）所承担的、有效管理主人所托付资源的责任。该词最早仅指管家如实管理主人所托付的财产，后来逐渐扩展为管理者有效地管理受托资源的责任。而 Accountability 是在 Stewardship 的基础上发展起来并取而代之。正如著名会计学家沃克与特尔尼所说：“Stewardship 的概念已超过了恰当地管理企业资源的狭义解释，并向

Accountability 转化。” Accountability 一词除包括 Stewardship 的含义之外，还增加了一层意义：资源的受托者负有对资源的委托者解释、说明其活动及结果的义务。这样，受托责任便包括以下几方面的内容：

第一，资源的受托方接受委托，管理委托方所交付的资源。

第二，作为资源的受托方，承担如实地向资源的委托方报告其受托责任的履行过程与结果的义务。

第三，作为资源受托方的企业管理层，还负有重要的社会责任，即最大限度地保持并提高企业所处的社区的良好环境，有效地利用并培养人力资源等。从受托责任的发展历程可以看出，随着经济业务变得愈加复杂，受托责任亦显得越来越重要。

§ 3 受托责任机制控制

受托人所承担的责任可依据法规、合约和惯例等来加以规范，即要有衡量受托责任完成情况的标准。受托人接受资源或决策权，只应按委托人的要求、委托人的标准去行事，而委托人的这种标准正反映了委托人对受托人行为理想化的期望。所以，理论上的受托责任机制应该由委托人来控制。然而，在现实受托责任时代，由于委托人和受托人的多样化形成了不同形式的受托责任关系，故谁能控制受托责任机制或过程是一个复杂的、难以绝对确定的问题。根据委托人与受托人之间的控制与被控制关系或者说根据内容进行分类，受托责任可以划分为公共受托责任、公司受托责任和组织内部受托责任。

一、公共受托责任：控制权取决于双方斗争

公共受托责任（谁能控制受托责任过程，需要通过委托人和受托人之间的持续不断的斗争才能确定），是指受托经营管理公共财产的机构或个人报告经营管理这些财产的责任。受托经营管理公共

财产的机构包括中央和地方各级政府机构以及在较大程度上依赖中央或地方各级政府提供的公有资金或利用其它公共财产的机构。这些机构对公共财产的有关方面以及利益相关的其它方面负有报告责任。在公盈部门，各种组织和团体都对社会公众负责，而社会公众又难以搞清楚受托责任机制的运行，此时，这些组织或团体都会要求增加受托责任，以巩固和加强自己的地位，中央政府如此，各级地方政府、医院和大学也同样如此。

二、组织内部受托责任：委托人控制受托责任机制

组织内部受托经济责任（委托人控制受托责任机制），是指在组织内部存在授权关系的情况下，组织内部机构或人员对其委托人所负有的一种报告责任。例如，在大型企业中，分公司、分支机构负有向总公司定期报告的责任等。任何企业及其他组织，其一切活动都是围绕着受托责任来进行的。伴随着企业经营规模的扩大化和经营多角化，使得企业内部的组织结构和管理层次发生变化。为了按照目标一致的管理原则实现反映企业整体受托责任的经营目标，保持稳定的企业效益，就必须赋予各层次管理人员以一定的责任和权利，从而使内部受托责任实现多极化。在这种情形下，会计总是受托责任关系的中心，作为受托人的下级经管人（subordinate）应对上级经管人（superior）负责，而上级经管人负责着账项的形式，这就使下级经管人的权利受到有效的限制。

三、公司受托责任：受托人控制受托责任机制

公司受托责任（受托人控制受托责任机制）是指公司的管理层对其外部利益关系各方所承担的说明其财务状况和其它经营管理状况的责任。此种情形，董事的权利几乎是无限限制的，他们可以利用审计师的工作来提高其账项的公信力；也可以没有什么阻力地继续当选董事；他们往往以只对股东负责标榜自己，从而推卸他们应该承担的其他更为广泛的受托责任。由于公司是现代社会经济实体最

主要的组织形式，具有最为复杂的外部利益群体，因此公司受托责任也成为受托责任的最典型模式。现代社会，受托责任关系已普遍到任何一个国家、一个团体成员所拥有的资财，对受托人进行有效的控制尤为重要。

§ 4 受托责任与代理理论

受托责任学派的代理理论思想源远流长，但其作为一个会计学派形成于股份公司制盛行之时，它的发展与股份公司制和现代产权理论的发展息息相关。按照产权理论，资源所有者将其资源委托给受托者，同时赋予受托者以资源的保管权和运用权，受托者接受委托者的委托有权对资源进行自主地运用经营，通过有关组织规则，如公司章程和法规制度等约束机制，明确规定委托者和受托者之间形成了一种“委托——受托”权利责任关系。而在股份公司制下，资源的委托——受托责任关系十分明显，客观上要求会计系统反映受托责任，从而形成了以受托责任为目标取向的受托责任学派。

受托责任与代理理论之间存在密切的关系。代理关系是指一方个体（委托人）聘用另一个体（代理人）代表他提供某些服务，这种合约的基本特征是委托人将一部分决策权委赋给代理人，代理理论即是研究这类合约关系的经济理论。在两权分离的情况下，出现了委托方与受托方。代理理论与受托责任理论均产生于两权分离，惟视角不同而已。代理理论侧重于从激励和风险分担问题着手研究委托人与代理人之间的合约关系，而受托责任则侧重于从受托方对委托方的责任角度研究双方的关系，两者的研究侧重点不同。代理理论的研究范围更为宽广，受托责任的研究领域相对而言则较为狭窄，从这种意义上说，受托责任理论似乎可视为在代理理论的基础上发展起来的，或者说受托责任理论是代理理论的一个子领域。

§ 5 受托责任与会计目标

著名会计学家和西尔特和井尻雄士于 1973 年发表论文《财务报表目标的理论框架》，认为会计的基本目标是确保受托责任，是管理层向有关联的各方面交代受托责任的执行情况。该学派的代表人物有井尻雄士和恩里斯特·帕罗科（Ernest Parlock）等。其主要观点是：

首先，会计目标是以恰当的方式有效反映资源受托者的受托责任及其履行情况；

其次，它强调会计人员的中立性，会计人员以客观的立场反映受托责任及其履行情况；

最后，强调编制财务报表所依据的会计准则和会计系统整体的有效性。

具体地说，该学派主要包括以下内容：

第一，关于会计目标的认定。受托责任学派认为受托责任的产生在于所有权和经营权的分离。在两权分离的情况下，资源所有者将其资源委托给受托者，同时赋予受托者以资源的保管权和运用权，受托者因而承担了合理、有效地管理和运用受托责任，保证在经营运用过程中资源保值、增值，作为资源的受托方，承担了如实向资源的委托方报告其受托责任的履行过程和结果的义务。为此，企业会计报表必须交代受托责任的履行情况和结果，从而形成以交代受托责任为会计首要目标。

第二，关于会计的着眼点。受托责任学说既然认为会计基本目标在于交代受托责任，因而认为受托责任的全面揭示依赖于会计系统整体的有效性，强调财务报表所依据的会计准则和会计系统整体的有用性和有效性。

第三，关于会计人员的地位。受托责任学派认为会计人员在委托——受托的代理关系中不是完全被动的，可以积极的态度参与其