

受托管理责任 与 管理审计

◆王光远 / 著

SHOUTUO
GUANLI
ZEREN
YUGUANLI
SHENJI

 中国时代经济出版社

受托管理责任与管理审计

王光远 著

中国时代经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

受托管理责任与管理审计/王光远著. —北京: 中国时代经济出版社, 2004.3

ISBN 7-80169-378-7

I. 受… II. 王… III. ①经济责任制-审计-文集②管理审计-文集

IV. F239-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 010403 号

受托管理责任与管理审计

王光远
著

出版者	中国时代经济出版社
地 址	北京东城区东四十条 24 号 青蓝大厦东办公区 11 层
邮政编码	100007
电 话	(010) 88361317 64066019
传 真	(010) 64066026
发行经销	各地新华书店经销
印 刷	北京振兴华印刷厂
开 本	787 × 1092 1/16
版 次	2004 年 3 月第 1 版
印 次	2004 年 3 月第 1 次印刷
印 张	29.25
字 数	328 千字
印 数	1 ~ 5000 册
定 价	58 元
书 号	ISBN 7-80169-378-7/F·249

版权所有 侵权必究

前 言

1984年夏天，我放下河北地质学院的教鞭，怀着无限憧憬，赴中南财经大学会计系攻读硕士学位，自此踏上了会计、审计的研究与探索之路。那时的我，风发意气，激扬文字，胸中充溢着“振衣千山，濯足万里”的豪情，追寻着攀登科学高峰，领略无限风光的境界。转瞬之间，已经过去二十年了。而今，当我独坐书斋，抚着一大摞已经出版的著作和未出版的文稿，看着写字台上与师长和同窗们的合影，不禁百感交集，令我欲书又滞、欲说还休。

治学伊始，师长们便有教诲：所谓学问，因学而有问，惟问而有识，因识而有用。二十多年来，我秉承师训，努力在“学、问、识、用”四字上下功夫，在决策会计、制度基础审计、现代财务会计结构和管理审计这些日新月异、不断推陈出新的领域，我从传统的会计理论出发，结合经济与社会的发展，努力研究新问题，探索新思路。从弱冠到而立，再从而立到不惑；从学生到教师，再从教师到公务员，勤勉精诚，与时俱进，纵使岁月的风霜悄悄爬上鬓角，胸中仍奔突着青春的朗阔和激越。“文章千古事，甘苦寸心知”，作为一名学者，在学与问之间有所体悟，述而有作。且被学界同仁认同，并于实践有益，实为人生一大乐事。但在文章之外，“寸心”之间所领略的得失却是文以难表、人以难味的。每当夜深人静、星斗阑干，一人独坐书房之时，我仿佛听到窗外的树叶伴随着飒飒的风声。这时候，一脉思绪携着灵感之泉从遥远的天际飘然而来，蓦然充溢了我的胸臆，若不凝之成句，书之为文，便难以为快。然而，更多的时候，我常常因一些学术上的难题而感到困惑。我似乎总是在这种激动与懊恼中艰难地行进。

“多见者博，多闻者知”，行走于学问之旅的艰辛不能是共同的，对传统

的知识分子来说尤其如此。但我总算是幸运的，从理论到实践，我比同龄人得到了更多的认可与肯定。然而，我丝毫不敢有贪功之心，因为我的一切都是受益于社会，受益于众人。首先，我要感谢恩师们的无私教诲。没有他们的悉心教导，我不可能完成那些给予我许多荣誉的著作，甚至不可能对现代会计、审计理论研究一直怀着浓厚的兴趣。其次，我欣逢盛世，得益于改革开放二十多年所进行的伟大实践。无论是会计还是审计，都是现实的经济学。它们不但反映、控制、总结现实的经济活动，还要指导、决策未来的经济活动。因此，会计审计研究必须建立在整个经济活动的基础之上，否则就成了无源之水、无本之木、无用之理。我国的经济改革不仅为会计、审计研究拓展了新的思路，开辟了新的空间，而且直接提出了许多迫切需要解决的新课题，为我们的研究提供了现实的目标。我的研究之所以取得了一些成果，非常重要的一点是它们因应了经济和社会发展的现实。第三，我要感谢师长、学校和政府部门为我在不同阶段提供了研究平台。从硕士研究生到博士后，我受到了较系统全面的专业教育；从普通教师到会计系主任，我从更广的范围、更高的层次上汲取别人的营养，获得理论交流；从政协委员到审计厅副厅长，我的研究更加紧密地与现实的需要结合起来，也为我在更宽的领域组织资源，更好地开展会计、审计综合性理论研究提供了基础。正是由于这些恩泽，才使我渐渐地成熟起来，充实起来，使我以一个立体的、饱满的、个性化的自我，在波澜壮阔的改革大潮中，承担起时代和社会赋予我的责任。岁月悠悠，我已步入壮年。沐浴着新世纪的雨露和历代智者贤人投射的光辉，我满怀感激之情，同时更感到必须尽心竭力多做一些有益的事情。

应中国时代经济出版社宋灵恩社长之约，将我几年来关于受托管理责任和管理审计等方面的心得和文章辑成一书，算是一种微不足道的回报。我以忐忑不安的心情，期待着师长、同仁和广大读者的批评、指正。

作 者

2004 年 1 月

目 录

受托责任会计观和受托责任审计观·····	(1)
受托管理责任与管理审计·····	(8)
受托责任的发展与管理审计科学的建设·····	(13)
强化受托责任 深化国企改革·····	(25)
论管理审计的概念·····	(30)
管理审计在 60 年来的发展·····	(43)
管理审计动因论·····	(63)
论管理审计主体·····	(78)
审计大趋势：从财务鉴证到管理鉴证·····	(102)
外向型管理审计鉴证如何展开·····	(114)
外向型管理审计的有关概念·····	(124)
论外向型管理审计的对象·····	(146)
管理控制与内部受托责任审计·····	(167)
关于内部管理审计的外部化问题·····	(175)
关于内向型管理审计的基本特征	
——兼论内部审计与管理咨询的差异性·····	(182)
论内向型管理审计与业务审计的同质性·····	(188)
内向型管理审计：从控制导向到风险导向·····	(205)
试论管理审计中的平衡计分卡·····	(212)
试论独立审计委员会制度·····	(217)
审计委员会制度的国际变革·····	(225)
公司治理下的内部控制与审计	
——英国的经验与启示·····	(238)
论 GAAS 的发展及其对政府审计准则和内部审计准则的影响·····	(254)

螺旋上升的公认内部审计准则	(271)
管理审计鉴证的基本准则	(281)
关于中国内部审计准则制定的若干问题	(294)
内部审计业绩的评价基础和评价方式	(317)
关于内部审计业绩的评价标准问题	(323)
有效利用风险评估, 合理分配内审资源	(331)
风险基础内部审计	(339)
消极防弊·积极兴利·价值增值	
——20 世纪内部审计的回顾与思考	(344)
关于现代会计科学的若干重大问题	(423)
关于审计会计改革的若干思考	(440)
学术论著目录	(452)



受托责任会计观和受托责任审计观

什么是受托责任？什么是受托责任会计和审计？

学界专家和职业组织对此都作过大量的、长期的讨论。

综合研究有关受托责任的会计文献，特别是发表在《财务受托责任与管理学刊》和《会计、审计与受托责任学刊》上的会计文献后，可以发现：早先受托责任问题是在一些“左翼理论家”和“右翼理论家”之间展开激烈的争论，而最近又冒出一批号称“中间道路理论家”的学者，突然向“左翼理论家”们发难，于是关于受托责任问题的大辩论就表现为“左翼”和“中间道路”两派之间的论争。三派理论家关于受托责任问题的讨论将继续进行下去。综合各家之说，形成以下基本认识：

(一)

一般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。现代社会生活中，受托责任关系无处不在，无时不有：政治家应对选民负责；人民公仆应对人民负责；董事应对股东负责；经纪人应对股票持有人负责；秘书应对经理负责；教师应对学生负责；父母应对孩子负责；作家应对读者负责；个人和组织应对不同利益集团负责。不同的委托人和受托人之



间就形成不同的受托责任关系,所以,美国会计学家沃尔特·梅格斯说:我们正生活在一个受托责任时代。

受托责任是一种普遍的经济关系,也是一种普遍的、动态的社会关系。著名会计史学家理查德·爱德华兹(Richard. Edwards)教授在其名著《财务会计发展史》中明确指出:“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,有时可能只是为了保险,如将珠宝存入银行;有时则可能是希望通过使用而为财物所有人取得报酬。今日之英国,财务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……。会计之所以日益重要,原因之一就是国民生产总值中,委托给代理人的比例在持续扩大。”在不同的历史发展阶段和不同的社会发展形态之下,受托责任具有不同的表现形式,其根本差别就在于谁授予受托责任,谁担负受托责任这两个方面。一部人类社会发展史实质就是一部受托责任发展史,正如杨时展教授说的:“人类社会的发展史,反映为托付人和受托人不断因阶级势力的消长而发生的更替,反映为托付人和受托人从寡头而逐步大众化,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。”

(二)

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,亦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,而委托人的这种要求或



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。专家们研究后认为委托人和受托人之间的控制与被控制关系有三种可能:

其一,受托人控制受托责任过程。董事与股东之间的受托责任关系即为此种情形。董事的权利几乎是无限制的,他们可以利用审计师的工作来提高其账项的公信力;也可以毫无阻力地继续当选董事;他们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。

其二,委托人控制受托责任过程。公司内部的受托责任即为此情形。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限,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,而上级经管人控制着账项的形式,这就使下级经管人的权利受到有效的限制。

其三,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。在公营部门,各种组织或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,各地方政府、医院和大学也同样如此。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,不得不由受托人管理,因此对受托人进行有效的控制,就显得尤为重要,特别是社会主义国家的公营部门和企业。

(三)

受托责任的内容具有可计量性。由此产生的计量指标既有财务指标,也有非财务指标;既有定量指标,也有非定量指标;既有经济指标,也有社会指标。关于受托责任内容及其分类,学者专家仁者见仁、智者见智。佩顿和利特尔顿教授在《公司会计准则导论》中将受托责任分作财产受托责任(accountability in property)和管理受托责任(accountability in management);前者属于董事会、管理当局及全体员工对股东所承担的责任,后者属于员工对管理局、管理局对董事会所承担的责任。库珀和伊尻雄治教授合著的《科氏会计师辞典》将受托责任分成三类:货币受托责任(dollar accountability),指与流动资产流动及由此而发生的业务活动的责任;业务受托责任(operational accountability),指组织的管理当局有效使用全部资产及资源的责任;财产受托责任指管理和报告资产的存在、存放地点、用途及相关情况的责任。彼得·伯德教授在其名著《受托责任:编制财务报告的准则》中,将受托责任按资财委托的主题不同分作公共受托责任(public accountability)和非公共受托责任(private accountability),伦敦大学的珀克斯教授也坚持这一观点。伯得和珀克斯认为非公共受托责任包括两部分,一部分直接产生于资财的委托,这是一种财产受托责任关系,如股东将其资财托付给董事会,另一部分产生于分权经营和管理分工,这是一种管理受托责任关系,如董事会分权给管理当局,最高管理当局又分权给下层管理当局等;公共受托责任也包括两部分,一



部分是公民通过议会将资源委托给中央政府或地方政府去管理,另一部分是中央或地方政府又将资源或决策权委托给社会公务员或地方政府官员,也包括各机构团体(如国企、医院、大学)的官员。对公共受托责任颇有研究的斯图尔特(J. D. Stewart)教授又提出一种“梯形受托责任理论”,梯级从高到低依次是方针受托责任(policy accountability)、规划受托责任(programme accountability)、业绩受托责任(performance accountability)、程序受托责任(process accountability)、正直及合法受托责任(accountability for probity and legality)。

不管受托责任的内容如何规范,但所有受托责任的内容必须加以计量,而会计和审计就是受托责任内容的最好计量者、控制者,是受托责任关系中联系委托人和受托人的桥梁。就会计、审计在受托责任机制中的运作看,管理会计是起始环节,它通过计划、预算和控制等手段来确定、分解受托责任目标,并协助受托人完成受托责任目标,提出管理业绩报告,这使得受托责任具有可计量性、可保证性、可操作性;财务会计是在受托人接受托付后,按照公认会计准则的要求,对受托责任的完成情况进行自我认定、自我计量、并定期编制各种受托财务责任报告,为委托人审核受托财务责任的完成过程和结果提供信息;审计是对管理当局自我认定、自我计量、自我编制的受托责任报告,按照公认审计准则和审计程序的要求,进行重认定、重评定、重判定。受托人利用会计信息,旨在于客观、公正地反映其履行受托责任的过程和结果,并向委托人交代;委托人利用(经过审计的)信息,旨在于判断受托人对受托责任履行的如何,是否可以解除受托人的受托责任,他自己是否继续做委托人。

在西方学术界逐渐形成一个罗切斯拓公司受托责任学派,他们对受托责任会计和受托责任审计从理论到实践进行了一系列的研究,取得了丰硕的成果。



(四)

现在,受托责任观念已充盈着社会生活的方方面面,受托责任关系的发展已使委托人和受托人呈现多元化格局。

现代的委托人可以是投资人、债权人、股东、纳税人、消费者,也可以是高一级的政府和高一级的管理当局;受托人可以是公司的董事会、总经理、部门经理,也可以是不同级别的政府部门及其官员。站在一般受托人的角度看,要想得到各式各样委托人的托付,就必须创造高额的投资报酬来激励这些委托人;站在公司董事或经理这一特定委托人的角度看,其生存与发展的情况如何,都与对各种股东的贡献有关;在组织内部受托责任体系中还有一个分权经营问题。于是,受托责任就有一个外部受托责任和内部受托责任的划分问题。在受托责任理论和实践上还有一个“构成要素”问题,目前学者们的认识尚不一致,有的说是四要素,也有的说是七要素,但不论是谁,都认为审计是受托责任的基本构成要素,都认为必须由审计师独立地审查各种受托责任报告,并就受托责任的完成情况发表一个客观性意见。由此我们可以得出基本的受托责任审计观:

外部审计的发生与发展以组织外部的受托责任为基础,而内部审计的发生与发展则以组织内部的受托责任为基础。由于组织的外部各种委托人往往以外部标准来评价组织最高管理当局受托责任的履行情况,看其是否值得继续信赖,故最高管理当局也会依据这些标准来评价其下属各部门受托责任的履行情况。故,内部受托责任的多极化是外部受托责任向组织内部的延伸,内部受托责任以完成外部受托责任为基本目标。既然组织内部受托责任深受外部受托责任的影响,那么组织的最高管理当局就一身兼二任:首先,对内,他是一



个委托人,以为他要将总体受托责任按标准分配给下属各级部门,下属各级部门作为受托人应定期向最高管理当局报告对所担责任的履行情况,这是向组织外部委托人报告总体受托责任完成情况的基础;另一方面,对外,他是一个受托人,因为他接受了委托人托付的各种资源,他要定期向外部委托人报告对所担责任的履行情况。管理当局只有成为内部受托责任的称职委托人,才能成为外部受托责任的称职受托人。所以,从本质上讲,内外部受托责任的内容是一致的,这一点,设立有审计委员会的上市公司,表现的更为充分。

参考文献:

1. 沈如琛选编:杨时展论文集(企业管理出版社,1997)
2. 王光远:外向型管理审计的规范化问题(中南财经大学未出版博士论文,1993)
3. 王光远:管理审计理论(中国人民大学出版社,1996)
4. Richard·Edwards: A History of Financial Accounting (Routledge, 1989)
5. R·W·Perks: Accounting and Society (Chapman & Hall, 1993)
6. Peter·Bird: Accountability: Standards in Financial Reporting (hay-market Publishing Ltd, 1973)
7. A·C· Littleton: Structure of Accounting Theory (AAA, 1953)
8. Rosita·S·Chen: "Social and Financial Stewardship", Accounting Review (July, 1975)
9. J·D·Stewart: "The Role of Information in Public Accountability", in A Hopwood and Tomkins: Issues in Public Sector Accounting (Philip Allen, Oxford, 1984)

(原载于《财会月刊》2002年第2期)



受托管理责任与管理审计

什么是管理审计？这实在难以一言以蔽之。自 1932 年英国管理协会、英国机械工程师协会和生产工程师协会会员罗斯的《管理审计》问世以来，她一直是学术界和职业界众说纷纭、悬而未决的难题。仅就笔者读过的会计、审计、公共管理和控制文献看，关于管理审计的提法就有二十多种，如果讲到管理审计的定义，那恐怕就更多了。

尽管如此，只要我们根基于历史，通过对古往今来中外学者的种种认识，进行比较、分析和综合，便不难发现：管理审计是一种与财务审计相对的审计，是在财务审计基础上发展起来的新的审计类型；如果说财务审计以审查基本财务信息为己任，那么管理审计的中心任务则是审查管理信息。

审计科学需要发展，审计就不能仅仅停留在对财务报表的鉴证上，这对任何国家、任何民族来说都是一样的。而我们要强调的是审计科学如何发展，发展起来的管理审计到底审查什么、怎样审查。于是，对这些问题的不同回答就形成了对管理审计对象和方法的不同认识，就形成了不同的“管理审计”。内部审计界强调对业务活动、管理控制制度的审查，强调服务于管理当局，因而用“业务审计”、“制度审计”、“业务检查”、“管理导向审计”、“工作底稿式管理审计(working paper type of management audit)”来代表管理审计；管理职业界强调对整体管理过程、管理活动、管理质量的审查，因而用“访谈式管理审计(interview type of management audit)”、“业务评价”、“自我审计”来代表



管理审计;政府审计界强调对管理业绩或经济业绩的审查,强调对经济性、效率性、效果性、甚至公平性和环保性的审查,因而用“管理业绩审计”、“经济业绩审计”、“3E 审计”、“货币价值审计”、“效率性审计”、“5E 审计”、“成本减低(cost reduction)”、“综合管理控制审计”来代表管理审计;民间审计界强调对管理陈述、管理业绩、管理控制和管理活动的审查,强调这种审查的独立性和客观性,因而用“独立管理鉴证审计”、“外部管理审计”、“独立管理评价审计”、“独立管理陈述审计”、“综合管理审计”来代表管理审计。

以上种种管理审计现象或种种具体管理审计方式的存在,是否意味着管理审计就是一种难以明判的“公理”、“婆理”的杂糅体?回答是否定的。实质上,在表面纷繁的“公理”、“婆理”之背后,还存在着一个更高层次的方式、一个统帅一切的总方式,那就是一个“受托责任”。受托责任不仅是一个内含丰富的动态概念,而且是一种思想,一种支配着会计审计发生与发展的思想。

受托责任存在于一切社会、一切民族之中,我们现在所处的就是一个受托责任时代。伴随着社会政治经济的发展,也伴随着民智的开发和民主制度的完善,受托责任就逐渐地由受托财务责任发展到受托管理责任,而管理审计就是这种受托责任合乎逻辑发展的必然产物。历史地看,管理审计之所以产生于本世纪 30-40 年代,60 多年来它之所以在各个领域并行发展,根本原因就在于受托责任的演进超越了传统财务责任的界限,朝着“3E”和“5E”的方向发展。因此,不全面理解受托责任,就无法全面理解审计;不清楚地理解受托责任的发展,就无法清楚地理解现代管理审计。按照受托责任学说,会计是对受托责任的履行过程和结果进行认定、计量和报告,审计就是在会计提供的各类受托责任报告的基础上,对受托责任的履行过程和结果进行重认定、重计量和重报告。鉴于受托责任有受托财务



责任和受托管理责任之分,审计科学也就有财务审计和管理审计的分化。财务审计的主旨是鉴证受托财务责任,与财务审计相对的管理审计就是审查受托管理责任,就是在委托人和受托人之间建立一种相互信任,优化投资行为、优化资源的利用。现在的问题是如何对受托人履行受托管理责任的过程和结果进行重认定、重计量和重报告。

可以说,对受托管理责任不同的重认定、不同的重计量和不同的重报告方式,就构成了不同的管理审计类型。总的来说,对那种服务于组织内部各个受托人,以审查内部受托管理责任为对象的管理审计,我们称做是内向型管理审计;对那种服务于组织外部各个受托人,以鉴证外部受托管理责任为对象的管理审计,我们称做是外向型管理审计;由于组织外部的各个委托人往往以自己确定的标准来评价组织最高管理当局履行受托管理责任的情况,看其是否值得信赖,所以,最高管理当局也会依据这些“委托人标准”来评价其下属各部门受托管理责任的履行情况。这样,最高管理当局对外是一个“受托人”,对内就是一个“委托人”,这种一身兼二任的现实正说明内部受托管理责任的多层化是外部受托管理责任向组织内部的延伸;内部受托管理责任的基本目标就是完成外部受托管理责任。内外部受托责任的一致性,预示着内向型管理审计和外向型管理审计将结合成一种新型的综合管理审计。由于盈利组织和非盈利组织受托责任的目标不同,因而两类组织受托管理责任的具体构成及其重认定、重计量和重报告就有所不同,其集中表现就是以审查公共受托管理责任为对象的公共管理审计更加强调外部受托管理责任,更加强调外向型管理审计。

从管理审计和受托责任的这种关系,我们可以发现:理解管理审计、实践管理审计的关键就在于对受托管理责任的认识。然而,要把