第一章　财务信息与非财务信息鉴证发展[①]

第一节　受托责任的扩大是鉴证业务产生和发展的原因

按照受托责任学说，审计鉴证职能之所以扩大，财务信息和非财务信息鉴证之所以产生，是因为随着社会政治经济的发展和民主意识的增强，作为受托责任关系中的出资人的委托意识加强了，从而使管理人的受托意识也加强了。没有受托责任的发展,就不会有审计的发展;没有受托责任内容的扩大,就不会有审计科学的分化，也就不可能产生财务信息与非财务信息鉴证业务。

一、受托责任的含义

“受托责任”不仅仅是一个动态概念,而是一种思想,一种支配着审计发生、发展的思想。综合分析专家学者和职业组织

①本章内容主要参考了王光远所著的《管理审计理论》的观点。

的意见，受托责任概念含有以下几层意思：

1. 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 accoun tor）或代理人（agent）。委托人将资财的经营管理权授予受托人，受托人接受委托后即应承担所委托的责任。现代社会生活中，受托责任关系无处不在，无时不有 董事应对股东负责 政治家应对选民负责；下级应对上级负责；个人和组织应对不同利益团体负责。不同的委托人和受托人相对应就形成不同的受托责任关系。于是，一般受托责任关系又分为两个层次：外部受托责任和内部受托责任。

2. 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，也就是说要有衡量受托责任完成情况的标准。理论上讲，受托人接受资源或决策权，只需按委托人的要求、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，在当前受托责任时代，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，所以，谁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代理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。董事的权力几乎是无限制的，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① 其二,受托人控制受托责任过程，公司内部的管理受托责任即为此种情况。这种情况下，会计信息是受托责任关系的中心。作为受托人的下级管理人(subordinate)应对上级管理人(superior)负责,而上级管理人控制着账项的形式，这就使下级管理人的权力得到有效的限制 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。例如，西方的公共部门、各种组织都要对社会公众负责，而社会公众又无法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。委托人和受托人之间控制与被控制的关系的三种可能，客观地反映了公共受托责任和非公共受托责任(private accountability)的差别。

3. 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。这一点说明会计在受托责任关系中是联系委托人和受托人的桥梁，同时也说明会计的本质就是对受托责任的完成过程及其结果予以认定、计量和报告。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,并向委托人交待 委托人利用(经过审计的)会计信息,旨在于判断受托人对受托责任履行的如何,是否

① 2001 年以后美国安然公司、世通公司等一系列公司丑闻的曝光，导致了《美国 2002年公众公司会计改革和投资者保护法案》的出台，从而加大了公司董事和管理层的责任。

可以解除受托人的受托责任。同样，随着传统会计报表审计之外的其他受托责任的出现，也必然会出现财务信息和非财务信息的鉴证业务，这样受托方的责任可以通过鉴证业务的完成而得到解除。

4. 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。关于受托责任的基本构成要素，学术界的认识尚未统一。有的说是四要素（社谢勒和肯特),也有的说是七要素,但学者们都认为审计是受托责任的基本构成要素。如果说会计是对受托责任的认定、计量和报告，那么，审计就是对受托责任的重认定、重计量和重报告。就会计、审计在受托责任机制中的作用看,管理会计是起始环节,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；财务会计是在受托人接受委托后，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责任报告，为委托人审核受托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、重判定受托责任决策及完成情况。鉴证业务是传统审计业务的扩展，从广义的鉴证业务来看，传统审计业务只是保证程度较高的一种鉴证业务。

5. 现代受托责任关系中的委托人可以是投资人、债权人、股东、纳税人、消费者,也可以是上级政府和上级管理当局 委托人还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。从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回报委托人；站在公司董事或经理这一特定受托人的角度看，其生存与发展的情形如何，都同对各种委托人的贡献有关，而这些委托人也都希望从受托人作出的贡献中获取丰厚报酬；在组织内部受托责任体系中还有一个分权经营问题。所有这些都是受托责任机制中应该考虑的基本要素。

整体的受托责任概念和受托责任关系如下图所示：

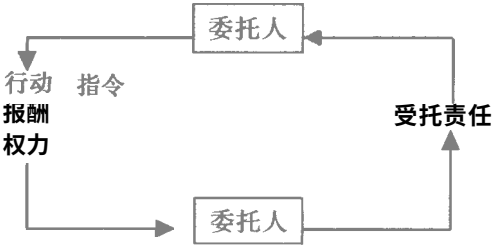


图 1－1　受托责任概念和关系

事实证明：审计科学之所以分化，在财务审计的基础上之所以产生对于财务信息与非财务信息的鉴证，根本的原因在于受托责任的发展，在于受托责任内容的多样化。

二、受托责任的要素

综合分析专家学者们的研究成果，受托责任可分为两类：受托财务责任和受托管理责任。前者要求受托人尽一个最大善良管理人的责任，诚实经营，保护受托资财的安全完整，同时

要求其行动符合法律的、道德的、技术和社会的要求，后者要求受托人不仅应合法经营，而且应有效经营、公平经营，也就是说，受托人要按照经济性（economy）、效率性（efficiency）、效果性（effectiveness）甚至公平性（equity）和环保性（environment）来使用和管理受托资源。在“5E”受托管理责任中，前“3E”已为大家所熟知，后“2E”是最近几年在一些发达国家和发展中国家所强调的。我国学者在2002年也提出了绿色审计的想法和思路①，前“3E”的基本内容如图1－2和图1－3所示。

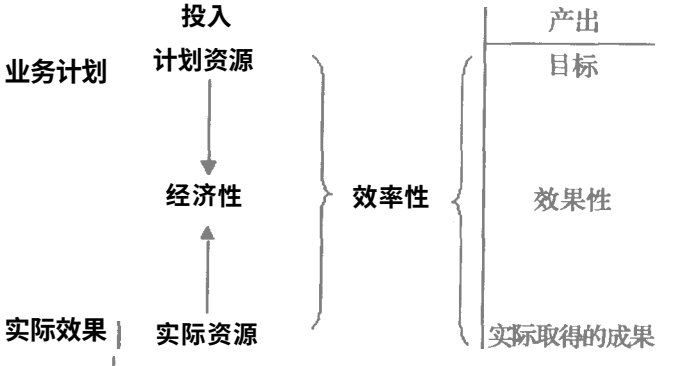


图1－2 “3E”的基本构成

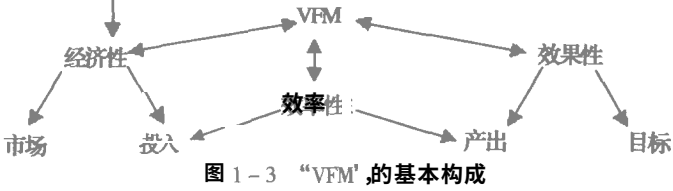


图1－3 “VFM”的基本构成

①参见“‘绿色审计’将为部分上市公司‘脱水’”，www.CPA.Esnai.com

财务审计审核受托财务责任的完成过程及其结果，而财务信息与非财务信息鉴证审核受托管理责任的完成过程及其结果。

对于公平性(equity)和环保性(environment)在受托管理责任系统中的位置，学术界尚未形成一个统一的看法。按照钱伯斯(A. D. Chambers)教授、塞利姆博士(G. M. Selim)和文滕教授(G. Vinten)的观点 公平的含义是使内部审计师把货币价值审计和社会审计的思想相结合；它要求管理当局注意与其业务活动的社会责任相关联的一切重要方面；它试图在对个别业务或整个企业管理过程审计时，把重点放在投入资源的社会影响上，也就是说从环境和社会中获取资源，然后把利用资源创造的产出再返还于环境和社会；就一个企业而言，它没有必要滥用有限的自然资源，而且可能在投入转化为产出的过程中产生了有害产品，企业的计划产出可能对社会有利，可能对社会无利，也可能对社会利益不大。将上述几层意思综合起来，即可形成考虑社会责任的经济性、效率性、效果性和公平性之间的关系。效果性 =实际业绩和计划业绩或目标业绩之比；效率性 =实际所耗资源和实际所得收益之比；经济性＝实际所耗资源和计划所耗资源之比 公平性 =计划所耗资源和计划业绩或目标业绩之比 = 企业对社会和环境的净作用(net effect)。若用图来反映即如图 1－4所示。

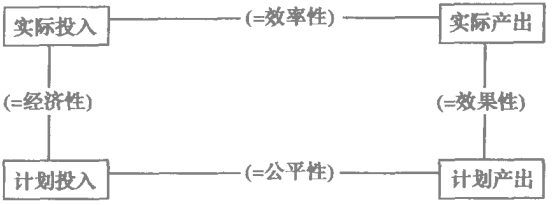


图 1-4 “4E”的基本构成

环保性(environment)在受托管理责任系统中的位置就是追求对自然资源的有效利用和生态环境的有效维护，由此产生的环保审计或绿色审计，既应审查环境保护方针政策的制定，也应审查环境保护方针政策的执行，最终也像公平性审计那样，实现货币价值审计观点和社会审计观点的有机统一。

系统地看，经济性、效率性、效果性、公平性和环保性是一个有机的整体，就长远利益看，经济性、效率性和效果性只是一种手段，它们均应服务于保护自然环境、稳定社会秩序，倘若环境遭到破坏，因分配和再分配的不公平引起社会秩序混乱，则长期的经济发展和经济利益就会失去应有的保障。

第二节 从信息供求看财务信息与非财务信息鉴证的发展

当注册会计师扮演内部审计师的角色，对企业经营管理的组织、程序、业绩等进行鉴定和评价，从而为提高企业管理效率提供服务时，本身就已极大地超出了防护性审计范围，而演变

成为一种建设性审计、实质性审计。注册会计师在内向型管理审计中的作用,为 20 世纪 60 年代开始探讨的包括财务信息与非财务信息鉴证的外向型管理审计奠定了坚实的基础。

总体来看，注册会计师外向型管理审计的动因是受托责任由受托财务责任向受托管理责任发展的结果，也是由程序性受托责任向结果性受托责任发展的结果，甚至可以说是由财务受托责任向业绩受托责任发展的结果。下面以受托责任关系为基础来具体分析注册会计师进行对于财务信息与非财务信息鉴证(以下简称‘鉴证业务’)的动因。

一、从受托方看鉴证业务发展的动因

作为受托方，为了有效地完成依据责任要求制定的经营目标和经营计划,巩固自己的经济基础,必须谋求扩大经营规模，因而使其业务日趋复杂，但与公司有相关利害关系的主体是多种多样，这就产生了动摇公司经济基础的可能性。规模的扩大化、组织的复杂化、委托人的多样化,是促使受托人方面要求扩大鉴证业务的主要的原因。

1. 公司规模的扩大化。公司规模的扩大是外部因素和内部因素共同作用所致。就外部因素看，有合资、合营、资本入股、业务合作、跨国经营等 就内部因素看,独立的技术开发和新产品开发、由产销单一品种扩展到多个品种、从一个部门到多个部门、从某一行业到多个行业、从某一地区扩展到多个地区，总之是向多元化方向发展。公司规模的扩大化，使整个管理环境趋于动态化，此时管理者决策失误和控制不当的概率必然增大，于是就产生了审查财务报告以外信息的内在要求。审

计鉴证职能的扩展很大程度上是从扩大公司规模中产生的。

2. 公司组织的复杂化。与公司规模的扩大相伴相生的是计算机技术的日新月异，计算机辅助设计（CAD)、计算机辅助制造(CIM)、弹性制造系统(FMS)、计算机一体化制造(CIM)等，已经深入到企业生产经营的方方面面。在这两个因素的作用下，公司组织就越来越复杂了。在广阔的业务领域内，管理者的受托责任不得不细化分层。于是人们就谋求从部门管理向分公司制发展，从传统的标准成本与预算控制向适时制(JIT)和作业管理(activity management)发展,从人工处理信息向计算机处理信息发展。组织复杂化的结果，就使应对外报道的信息量骤然增大，信息种类骤然增多，信息复杂性骤然增强。被分解的责权若无监督和控制措施做保证，也无法提高组织的管理效率，而目前恰恰在这方面还未建立起有效的报告制度，还无法对各责任人从事业务及控制的存在性和适当性进行科学的评价。所以组织的复杂化直接导致了信息内容的复杂化、信息制作过程的复杂化以及信息传递过程的复杂化。于是组织复杂化就成为扩展审计鉴证职能，要求对于财务信息与非财务信息进行鉴证的基本动因之一。

3. 委托人的多样化。公司规模的扩大，必然导致委托人(利害关系人)数目的增多 供应商、销售商、股东、金融机构、税务机构、环保组织、政府审计组织等。

而作为委托人的利害关系人与作为受托人的公司管理者之间的关系及其关注的内容有所不同。从受托人的立场看，各委托人并非都处在同一层面、同一地位上。不论股东是谁，主

要的购货商、销货商及金融机构、税务局和其他监管机构,都会对公司的经营管理产生影响。即使他们是同一利益集团，但并不能说他们和公司的利益相一致，假如公司产生污染问题就会被环保部门追究责任，假如产生不平等就业问题，又会被劳动或人权组织追究责任，因此，那些被认为是间接委托人的团体，也会对公司的有序运转带来程度不等的影响，扩大规模后的公司若陷入财务危机和经营困境之中，有可能带来包括失业问题在内的诸多影响。多种多样的委托人，不管是否为同一个利益集团，也不管他们与公司的利益相关程度如何，但存在利益相关这一点是一致的。同时，管理当局经常煞费苦心地将委托人之间的对立情绪限制在最低范围内，而不断地调整实际的利益对立正是管理者的受托责任。委托人的多样化，最终导致提供信息内容的多样化，于是就需要扩大注册会计师的鉴证范围。

二、从委托方看鉴证业务发展的动因

在受托责任关系中，委托方就是各种利益关系人，他们需要受托方提供履行受托责任情况(安全、有效地利用资源,并报告其经营状况）的信息。需求信息的委托人是指公司外部的利益关系人包括那些投资者、债权人、财务分析师、投资咨询师等，不包括公司内部业务人员、管理人员和其他从业人员。公司委托人的多样化，使公司信息对委托人的重要性日益增强。信息不可靠会对委托人决策造成的严重后果和决策因素的多样化是委托人要求扩大信息需求、扩展鉴证业务的两大原因。

1. 公司信息对委托人决策结果的严重影响。利用公司信息来作决策的委托人,为了使决策尽可能合理、科学,必须获取

充分必要的信息。如果对决策至关重要的信息因故意或无意的过失而发生差误，就会导致决策者对信息的错误判断，因而会动摇委托人的决策基础，以致做出错误的决策。例如，在利用经过粉饰或异常的财务报表结果时，就会给委托人造成一种财务状况好、收益能力高、资金能力强的假象，据此，相关企业开始扩大业务交易，银行家开始投以大笔贷款。结果，当公司发生财务危机而陷于破产倒闭时，委托人就会遭受巨大的损失。而交易对方的破产又会导致连锁破产，使经济处于一片混乱之中。破产的根本原因就在于企业错误的信息导致了委托人错误的判断和错误的决策。委托人若获得了财务报表以外的多方面的信息，也许就能及早察觉不当的信息。正是由于公司信息对信息利用者决策的重大影响，使得扩大审计鉴证业务势在必行。

2. 委托人决策因素的多样化加大了对审计鉴证的需求。在公司大规模化、复杂化，经营环境动态化的经济社会中，委托人的决策因素也变得多样化。而且，公司信息对决策活动的影响力越来越强，因此委托人应尽可能地获得有关公司有用的、多方面的信息。事实上，为了做出科学的决策，委托人在综合地评价公司整体管理时，不仅需要财务数据，而且更需要非财务数据。为了满足上述要求，与其说委托人要依赖受审计的财务报表，还不如说为了评价管理能力要素而重视其他资料。现在尚未建立起一套保证财务报表以外信息质量的制度，因而，为收集有关公司管理能力方面的信息，委托人不得不亲自收集、评价资料，而在决策中，这种未被鉴证的信息又越来越多。

于是，社会公众有权要求鉴证管理信息的可信性，而管理者也有责任保证向社会公开的信息是可靠的。结果就产生了对投资者及投资咨询师所需管理信息进行综合鉴证（ comprehensive attestation)的管理审计。

三、从受托方和委托方的信息供求矛盾看鉴证业务发展的动因

假如受托方和委托方各自的条件都具备了，同时双方也能密切沟通；受托人能满足决策因素多样化对信息的需求，委托人也能信赖信息的质量。此时信息的质与量都有了充分的保证,因而无需扩大审计的鉴证职能。然而,在现实中,受托人的信息供应和委托人的信息需求之间往往存在着一定程度的利益冲突，信息的供求双方也缺少必要的沟通，而且由于信息量的制约，就使得提供有用信息的可能性大大减弱。伴随着受托人和委托人之间的相互依赖关系日益增强，审计鉴证职能的要求也日益提高。

1. 信息供求者之间的利益冲突。作为信息制作者和供应者的受托人与作为信息需求者的委托人之间，有着现实的、潜在的利益冲突。出现利益冲突的原因是多方面的，具体表现如下 对于那些‘ 诚实的受托人 ’而言,他们担心对其自身行为或业绩的评价可能会给他们带来不利的后果。同时，受托人的基本行为倾向是，尽可能不让委托人注意那些令人失望之处，那些不可避免或不可预见的厄运，尤其是那些显示自己无能、无效率和缺乏谨慎的结果 对于那些‘ 不诚实的受托人 ’而言,他

们可能会有意识地选择一种对自己有利的方式来表达自己的陈述，粉饰自己利用资源的有效性。而所有这些都不符合委托人的利益要求。

公司的管理当局及其从业人员与委托人之间，即使事先建立一种合同关系和协作关系，其利益冲突也是无法避免的，因为它们处于经济交易的对立双方。只要存在这样的利害冲突，信息需求者对信息供应者提供的信息就缺乏一种信任感。这种不信任,既包括信息的质,也包括信息的量。另外,委托人之间也存在着利益的相互对立,受托人(管理者)能否有效地履行协调对立双方的职能，委托人也持怀疑态度。

信息供求者之间的利益冲突的结果，双方均要求独立的、具有专业技能的审计师去审核受托人的业绩，这就导致了审计师必须扩大鉴证职能的范围。

2. 阻止委托人直接获取信息的障碍因素。委托人认为：由其自身直接检查受托人的业绩而获得的信息是最可靠的，对审计鉴证意见的支持力也是最强的。但现实中，有许多障碍因素，使委托人无法直接获得信息，这就是美国会计学会(AAA)1973 年发布的《基本审计概念说明书》(ASOBAC)所讲的疏远性。这些障碍因素包括物理因素、法律制度因素及时间费用因素。

物理因素形成的障碍是指：由于公司的规模化和复杂化以及委托人的多样化，导致委托人在短时间内调查公司情况以获得质量高、数量足的信息是非常困难的。

法律制度形成的障碍是指：不管什么样的委托人，在接触

有关信息时,都受到法律、规章、制度的限制。比如,有些国家的商法规定：只有少数股东有权直接阅览账项，而且仅限于会计账簿及其说明。

时间费用形成的障碍是指：委托人要证实财务报表信息的质量，其时间消耗和费用支出都是相当大的，要获得可信的信息，其牺牲的成本是很高的。

物理的、法律的、时间的、费用的因素,限制了委托人直接获取有关的信息，影响了所得信息的质与量，因而这种疏远性(remoteness)就成为扩大专业审计鉴证职能的重要动因。

3. 信息的供应量无法满足信息的需求量。如前所述，现代公司规模在扩大，经营环境呈动态化和不稳定化，在这种情况下，作为信息需求者的委托人必须从多方面收集和评价有用的信息，以做出合理的决定。这种现实又导致了决策因素的多样化和复杂化，而现时的信息供应者又不能提供与此相对应的信息量。另外从法律上看，信息的供求也不平衡。现时西方的《证券法》、《证券交易法》和《商法》均要求以资产负债表、损益表及财务状况变动表为中心来提供信息。故从总体看，法律给信息量的提供以一定的限制，这就使公司自身、公司的委托人所需要的有用信息无法完全满足。这种有限的信息供应量，制约了信息利用者的决策，因而只得另辟信息来源，这又成为扩大审计鉴证职能的原因之一。

第三节　审计委员会促进了财务信息与非财务信息鉴证的发展

发达国家的公司由非执行董事组成的审计委员会（audit

committee)[①]，强化了外部受托责任和内部受托责任，促进了内外部受托责任的一体化，从而对内部审计领域和外部审计领域兴起的管理审计产生了重要的影响，为鉴证业务的发展和完善打下了制度基础。我们下面对审计委员会制度作一详细的分析，从中揭示它们对受托责任和鉴证业务的影响程度。

一、审计委员会制度的兴起

首先，我们来看美国审计委员会的发生与发展。

1940 年，美国证交会(SEC)根据对麦克逊·罗滨斯公司的调查结果，在会计系列公告(ASR)第 19 号中，首倡在董事会中设立审计委员会，但此后未见有积极的实际行动。1967 年 7 月 20 日，美国注册会计师协会(AICPA)的执行委员会发布了一份公告，提出了三点建议：其一，股票上市公司应指派非执行董事组成的委员会来任命外部审计师，并与他们讨论将要进行的审计工作；其二，审计委员会可以协助董事会处理财务报表并控制财务活动，同时独立审查管理部门的财务政策；其三，采取措施改善公司财务报告以服务于社会公众。1970 年，莫兹和纽曼(F.L.Neuman)接受塔奇·罗斯会计公司的资助，主持了“公司审计委员会”的调查项目，结果发现被调查的 385 家公司中，有 121 家设立了审计委员会。这些公司之所以成立审计委员会主要是管理部门的积极支持，同时纽约证券交易所(NYSE)、SEC 和 AICPA 在其中发挥了很大的影响力。莫兹和纽曼的调查结

①目前，我国上市公司普遍建立了审计委员会，使公司法人治理结构得到发展和完善，在制度上已经采用了这种形式。

果还表明，大多数被调查者认为审计委员会是一种有效的组织形式。至此，SEC和纽约证券交易所开始对审计委员会给予积极的关注。

1972 年3月，SEC 发布了第 123号 ASR，要求所有股票上市公司都应建立由非执行董事组成的审计委员会。1973 年 4月纽约证券交易所在发布的《白布书》(White Paper)中要求各上市公司成立由 3～5 位非执行董事组成的审计委员会。1974 年，NYSE 调查了 1130 家公司，其中有 88% 的公司成立了审计委员会，且有 84% 的公司审计委员会是非执行董事组成的。1977 年 1月 NYSE正式通过了一份“审计委员会政策公告”(Audit Committee Policy Statement)，要求每家普通股在证交所交易的国内公司，从 1978 年 1月开始，都成立和保持一个独立的审计委员会，委员会的成立最迟要在 1978 年 6月 3 日前完成。

在北美的加拿大，1967 年，公司法特别委员会在向安大略省立法局提交的报告中建议上市公司建立审计委员会制度，随后根据 1968 年 CICA(加拿大执业会计师协会)股东审计特别委员会报告和 1969 年大西洋承兑有限公司皇家委员会报告，已经建立了一个审计委员会。1970 年，安大略省企业公司法正式要求所有证券上市公司成立审计委员会，该法的第 182(1) 节是这样写的：所有向社会公众发行证券的公司均应建立由 3 名或 3 名以上董事组成的审计委员会，且委员会中，非执行董事必须占多数。1973 年，不列颠哥伦比亚省的公司法提出了同样的要求，1975 年 3月 24 日，加拿大企业公司法正式要求，重要的联邦公司也应组建审计委员会。根据 1975 年所进行的一次调