

# 受托责任观与决策有用观 在政府绩效审计中的融合

张寅晓

(河北经贸大学会计学院 石家庄 050061)

**【摘要】** 本文阐述了会计目标理论中受托责任观和决策有用观的冲突以及融合,并结合政府绩效审计中体现出的受托责任和决策有用思想,探讨了二者在政府绩效审计中的融合。

**【关键词】** 受托责任观 决策有用观 绩效审计

目前,会计目标理论的两大流派是受托责任观和决策有用观。受托责任观认为,会计的目标就是向资源所有者报告资源受托者对受托资源的管理和使用情况。这一观点以历史的客观信息为主,强调信息的可靠性,着眼于财务会计的传统角色,不考虑受托者如何理解并利用这些信息去做出何种决策。

决策有用观认为,会计信息系统的根本目标就是为信息使用者提供对他们决策有用的信息。这一观点着眼于财务会计的现代角色,财务报告应提供现实的信息,强调信息的相关性。该学派强调,会计信息系统在提供信息时,应该考虑信息使用者可能的决策需要。信息使用者主要包括现在和潜在的投资者、银行、企业管理当局和政府。

## 一、受托责任观与决策有用观在会计目标上的冲突

具体来说,受托责任观与决策有用观在会计目标上的冲突有:①从会计信息质量特征来看。受托责任观认为,受托责任实质上是一种产权责任,强调可靠性;决策有用观认为,相关性与决策有用更为密切,强调相关性。②从会计信息精确性的要求来看。受托责任观要求会计信息尽可能精确;决策有用观对会计信息精确性的要求并不十分苛刻。③从对会计人员的要求来看。受托责任观要求会计人员严格按照会计法规行事;决策有用观要求会计人员具有较高的会计理论水平和职业判断力。④在会计确认上。受托责任学派要求会计站在公正立场,对经济责任进行确认和解除,在会计上表现为只确认实际已发生的经济事项;决策有用学派以信息使用者为中心,在会计上表现为不仅确认实际已发生的经济事项,还要确认那些虽然尚未发生但对企业已有影响的经济事项。⑤在会计计量上。受托责任学派认为,历史成本具有客观性,具有反映资本保全情况的职能,能有效地反映经营责任的履行情况,坚持采用历史成本计量模式;决策有用学派认为,会计报表只有提供有关企业现在和未来的信息,才能提供于决策有用的会计信息,主张以历史成本计量为主,积极鼓励在物价变动的情况下多种计量属性并行。⑥在会计报表的报告上。受托责任学派认为,收益不仅与投资者的获利情况相关,

而且是评价管理人员经营业绩的一个重要指标,因而损益表的编制备受重视;决策有用学派认为,只要信息的效用大于成本,并于决策有用,那么信息就应该多多益善,因而对资产负债表、损益表及现金流量表都予以重视。

## 二、受托责任观和决策有用观在会计目标上的融合

随着对会计目标的深入研究,人们发现受托责任观和决策有用观在对会计信息的提供方面,不只是对立的状态,两者有很多互补的内容,是可以融合的。

国际会计准则委员会(IASC)和英国会计准则委员会(ASB)认为,财务报表或财务报告的目标,应同时满足两个方面的需求:一是提供对决策有用的信息;二是反映管理当局受托责任的履行情况,即决策有用观与受托责任观同时并存。IASC《编制财务报表的框架》认为,财务报表还反映企业管理层对交给它的资源的经营成果或受托责任。会计信息使用者之所以评估企业管理者的经营情况,是为了能够正确做出经济决策。实证会计理论关于会计信息与“代理理论”、“契约理论”之间关系的检验也进一步证实:会计信息与受托责任之间存在着较大的一致性。美国财务会计准则委员会(FASB)第2号概念公告《会计信息的质量特征》认为,即便那些侧重受托责任的目的,也和决策有联系。广泛地讲,会计在确定受托责任上的目标,就是确定受托者忠诚、可靠以及评价他们工作的效率和效果,帮助股东或其他利益相关者评价企业管理水平。实际上,可以把会计反映受托责任的目标看做从属于提供决策有用信息目标。

融合理论认为,决策有用学派与受托责任学派并非绝对对立的,而是相互协调的,只是重点不同。绝对地将会计目标单一地定位于受托责任观或决策有用观都是武断的。委托人通过财务报告评价受托责任的履行情况,目的在于做出是否继续维持或终止委托受托关系的决策。

融合理论认为可以在不考虑受托责任学派全部内涵的情况下,让受托责任学派融于决策有用学派之中。理论上,决策有用学派已考虑到委托受托关系的客观存在及重要性,并将对委托者提供与其决策相关的信息作为一项重要的会计

目标。这样在决策有用学派的会计目标上,就可以找到两者的联结点,将受托责任学派融入决策有用学派之中。实务中,两种学派的冲突集中表现在对现时成本与历史成本的争论上。为增强报表的通用性,可以采用多元计量属性的报表来协调这一矛盾。

### 三、受托责任观和决策有用观在政府绩效审计中的融合

1. 受托经济责任是政府绩效审计产生的前提。审计产生于受托经济责任的观点已为国内许多学者所接受。阎金锴教授认为,审计是受托管理、受托经营所形成的经济责任关系下基于经济监督需要而产生的。受托经济责任关系的确立是审计产生的前提,受托经济责任关系的潜在利益冲突是审计产生的直接动力。

政府绩效审计是审计的一个分支,审计产生于受托经济责任。因此也可以说,政府绩效审计产生的根源是受托经济责任。

按照民主制原则,人民是一切社会经济资源的所有者。人民通过其代表对政府行为实施监督,所以政府在公共财产和人民利益上对人民负有受托责任。在授权给政府之后,人民还要求及时了解政府履行经济责任的情况,所以政府有定期向社会公众汇报经营成果的责任。公共受托经济关系下的政府审计价值就是鉴证和评价政府受托经济责任的履行情况。

2. 受托责任观和决策有用观在政府绩效审计中的融合。融合思想同样适用于与社会公众和政府的关系。社会公众通过其代表委托政府对公共财产进行管理,政府对社会公众负有公共受托经济责任。政府绩效审计用来审查政府对这种受托责任的履行情况,并提出改进建议。

政府绩效审计的概念可以描述为:由独立的审计机构和人员对政府部门、单位或项目经济活动进行审查,分析并评价其经济性、效率性、效果性,以进一步改善经济管理工作,提高政府部门、单位或项目绩效的经济监督活动。笔者认为可以将这个概念分为两部分:第一部分的含义和一般意义上的审计是一致的,是对被审计单位中受托人受托责任的确立和解除,也就是对被审计单位的经营状况和资源的利用情况进行审查和评价,并做出审计报告。第二部分的含义是对绩效审计的对象及相关利益主体提供对他们决策有用的信息,帮助被审计单位提高效率 and 效益,以及帮助各利益主体实现效用最大化。

从以上概念可以得出结论:政府绩效审计的职能包括两个层面,即确认或解除受托责任层面和政府决策有用层面。

确认或解除受托责任层面职能定位源于解决社会公共管理契约执行中的委托代理冲突的需要,此职能要求实施受托责任审计:在原有政策目标框架下,具体对照有关法规,评价政府的执行力,确定其是否实现了预定的绩效与行政目标;着重评价政府财政资金的使用效果,旨在实现效用最大化。在绩效审计中,应该注意审查和评价政府是否有效履行了其公共受托责任,即是否实现了公共财产和资源的经济性、效率性、效果性,并且是否及时、准确地报告了其行为效果。

受托责任职能无法挽回已经形成的决策失误和偏离绩效目标的后果,不能充分实现绩效审计的效用最大化。针对受托

责任职能的不足,政府绩效审计又引入了第二个层面的职能:决策有用职能。此职能要求在绩效审计中应该对不符合公共受托管理责任“三性”(经济性、效率性、效果性)标准的政策、法规和项目决策提出改进意见,重视通过事前的审查对政府的计划决策提供建议。并且应该注意事后对审查出的问题进行归因,寻求改进办法,为以后的决策提供指导。决策有用职能又可分为三个层面:①事前决策有用性。包括计划、预算、建设项目的可行性研究、成本预测等内容,作用是在事前纠正和剔除可能出现的问题和不利因素,避免可能造成的损失。②事中决策有用性。作用是通过正在进行的项目的实施情况和事先预测的情况的比较、分析,找出差距和存在的问题,通过修正、调整使其运行更合理。③事后决策有用性。作用是对完成的活动的经济效益、效果、效率进行分析评价,找出问题原因,为下次决策做指导。此职能更强调一种事前机制,不仅关注政策的实施结果,更注重对标准、目标的实际执行过程,强调对支出标准本身的科学性、合理性和引致结果的归因分析。

政府绩效审计的目标是为立法机构提供对被审计单位是否经济、高效或有效执行有关政策进行独立检查服务,并提供对行政部门所公布的业绩指标或自我评价的有效性和可靠性进行独立分析的服务;确定并分析政府项目在经济性、效率性和效果性方面存在的问题,以便帮助被审计单位或政府部门整体改善经济性、效率性和效果性;对项目有意的、无意的、直接的、间接的影响进行报告,并对既定目标的实现程度、未实现的原因进行报告。

从政府绩效审计的概念和目标就可看出:受托责任观和决策有用观在政府绩效审计中是可以融合的,把融合理论应用于政府绩效审计中确实是可行的。

明确政府绩效审计目标能够深化政府决策有用层面的职能和受托责任层面职能的融合。笔者认为第一个目标是针对立法机关的决策有用性,为立法机构服务。政府绩效审计能够帮助立法机关有效、公正地检查行政部门受托经济责任的履行情况,以及对于行政部门自我表述的受托责任履行情况的真实性加以判断。第二个目标是针对受托人的决策相关性,即为被审计单位或政府部门本身服务,被审计单位承担公共受托社会责任和公共受托经济责任,对其进行绩效审计既有助于其解除受托责任,又有助于其改进工作方法,提高效率,提高决策能力;第三个目标是针对委托人的相关性,即为社会公众服务,能够帮助公众了解政府部门的受托责任履行情况,有助于其决定是否继续确认与受托人的委托代理关系,并且能够通过其代表对政府工作中存在的不足加以干预,实实在在地将人民意志体现在政府工作中。

#### 主要参考文献

1. 王守江.对决策有用观会计目标的思考.财会月刊(理论),2005;9
2. 刘达.价值增值——受托责任观与决策有用观之比较.审计与理财,2005;12
3. 杨锡春.我国开展绩效审计的十大难点.审计研究,2006;2