

# 关于建立我国政府受托责任制的意见

杨时展

(1992?)

杨时展论文集（企业管理出版社, 1997）, 281-294页。

## 一、中国历史的规律

我常认为，中国2000年封建历史的规律，可归纳为14个字，这就是：

天下未乱计先乱，

天下欲治计乃治。

这里的计，也就是会审二计。二计关系到治乱的契机，而中国今天的会计工作，主要是靠编、造、凑、混过日；注册会计师的“审计”工作，则主要是以其事务所，各占一山头，坐收买路钱，可说其乱已甚。再不求治，恐将无以为治。

### （二）当今世界各国经济发展的规律

当今世界各国经济发展的规律亦归纳为两句话，这就是：

未有经济发达的国家而二计不发达的；

亦未有二计不发达的国家而经济能发达的。

我们今要提高经济效益，要发展生产力，没有得力的二计工作，只算空话。

### （三）信息时代和我们的经济信息工作

今天是信息时代，会审二计提供的大量信息，不只关系到中国的生产力，更关系到社会主义的生产关系，关系国本，关系到一代的社会风气。

而今簿据失实，决策多谬，钱可通审，风气凋散。几乎举国而然，信息时代的信息工作，糟到这个程度，国家凭什么来决策和控制？凭什么来考核干部？凭什么来治理？能无忧虑？

### （四）从林则徐的《禁烟疏》说起

林则徐的《禁烟疏》说，如再不禁烟，则几十年之后，中国不特无可筹之饷，抑且无可专之政。

我说：中国的二计工作如再不整治，则若干年后，中国不特无可专之信息，抑且无可专之政。

说远是诸葛亮所云的危急存亡之秋，不是危言耸听么？

国运隆否，系乎二计，二计既臧，国乃富强。

它关系的不是是一枝一叶的事。它关系到根本，国家要千万多操点心。

## （五）当务之急是建立一个以会审二计为中心的国家财政的受托责任（accountability）体制

中国会计的改革，今天已提到财政部的日程上，这是大好的事。我以为会计改革，当从会计管理体制的改革入手，而会计管理体制的改革，又当和

审计管理体制的改革

预算管理体制的改革

国库管理体制的改革

配套，兼筹并举，不能孤立地进行，因而，又不单单是财政部的事。这四种管理体制构成我称为的“政府的受托责任体制（governmental accountability system）；”它们互相配合，互相推动，同时运作。以加强政府受人民之托、用人民的钱、为人民办事的受托责任感或忠“君”爱国心。这个制度在各国情况虽不一样，而其基本精神在于加强受托责任感、在于反对官僚主义、在于维护民主和法治建立一个现代化的国家则一。

## （六）预算的作用

政府受托责任体系的基本是预算。

各级政府的总预算代表人民对其总管家——政府，下达的三项总托付：

1. 托付政府，按照下年度预算及计划所列的项目，为人民办事，凡预算及计划所不列者，不得进行；已列的，必须办到。

2. 托付政府，在预算支出的限度内，把托办的事办成，办好。

3. 托付政府，根据下年度办事所需预算，按照人民批准的税种、税率及各项收入来源向人民收税。

预算，是一切现代化了的国家的基本！

政府对此项托付可有两种抉择：接受或不接受。

如政府觉得：原列税种，税率不足以供下年度支出，可以提请增加；如政府觉得人民托办的事，下年度不能办或不应办，可建议修改。如人大同意，则接受托付。如人大认为预算不能增加，不能修改，而政府觉得以这些钱办这些事不好办，或某些事不应办，无法接受托付，作为一个有受托责任感的政府应辞职，由人大另外受托能胜任其责的人组府。

我国有我国的具体情况，一般不致如此极端，这是优点，但不免因此削弱受托责任精神，不能不说是个缺点。

按照受托责任观点，一个现代政府，一旦接受托付，即须全力以赴，按照预算规定的项目及收支金额的限度，以最大忠心，将钱用好，将事办成，履行好对人民的受托责任，并按此接受人民的考核。

政府的总受托责任，应按照预算，分解为各单位的受托责任。

总受托责任由各级政府对领导该级政府的人民代表大会负责，各单位的受托责任，由各单位对政府负责，责有所归，就官僚主义不起来。

因此，预算，实际上也就是人民对政府，对各单位的受托责任的下达书。一经下达，即须遵办，办而不成，办而不力，办而费用大，效果差，必须负责。这是一个国家的民主与法治精神的根本体现。反官僚主义的根本途径，今后在这个问题上应花大力抓，千万放松不得。

### （七）会计的作用

受托责任的核心是会计。

会计亦分总会计及单位会计二级。

单位会计由各单位负责，总会计由各级政府负责。

单位会计在受托责任系中的作用有二：

1. 记录和监督。平日，将各单位因执行预算而发生的收支数，按法令、规章、制度及会计标准的规定，如实记录，不得有任何编、造、凑、混，隐瞒欺匿情事，如有不情不实使会计信息失实，不能凭信之处，应视其情况，严重者以欺诈或渎职罪论处。

年终，会计应对照预算及计划，根基账册，代单位领导人将本单位执行预算的情况，编成决算，对受托责任的完成情况，加以认定（assertion），单位决算处呈报财政部汇编国家总决算外，并送请该级政府的审计机关审计，通过审计，客观地进行重认定（reassertion）以便决定是否解除各单位领导人的受托责任。

2. 决策和控制。对于本单位执行预算的情况，积极地根据会计信息，密切注视，提请单位领导人随时采取各种对策，严加控制，使其不致自流从而确保受托责任的完成。控制，是现代会计的一个十分重要的手段。会计不行，必然失控。

### （八）审计的作用

如果说，会计的作用在于对本单位受托责任完成的情况给予认定，则审计的作用就在对会计所认定者予重认定。

认定和重认定的对象都是财务报表；认定和重认定所据的法令、规章、制度、预、标准也无不相同，认定之后之所以必须再经重认定，就在于审计人员和会计人员的立场有异。

会计人员听命于单位负责人，在单位领导人的领导、影响和干预下，即使很认真，对单位领导人完成受托责任的业绩，也难免有往好处说的倾向，很难恰如其分。审计不听命于单位领导人，直接对人民代表大会负责，对单位领导人完成受托责任情况的认定，就比较客观可信，足以供出资人（人民、股东等）决定是否继续对受托人给予信托之用。即：让人民据以决定投谁的票；让股东据以决定买卖谁的股票。选票和股票，形式不同，用来反映信任和不信任的作用则一。无论人民和股东，在作出这一根本性的决策时，都必须以确实可信的会计信息为据，会计信息失实，将使整个现代经济社会，政治社会都无法正常运行。

### （九）国库的作用

国库（省库、县库同）的作用在于按照预算，统一收支国家的岁出岁入。岁出，凭经过审计机关会签的拨款通知书；岁入，凭经过审计机关会签的缴款通知书。没有预算的依据，不经过审计机关会签，国库不能执行任何收支。公民或法人，非有经审计机关会签的缴款通知书，一律不负向国库缴款的责任。任何国家工作人员，非依据审计会签的缴款书，不得向任何公民或法人，课取款项。岁出入一律通过国库统一办理。岁入机关的岁入，应如数上缴国库，其经费另由国库拨付，不得坐支、划拨、抵解、转账。

#### **（十）四种制度的共同目的：适应受托责任时代的现代化国家的需要，建立民主和法治的社会主义现代国家**

以上四种制度：

预算负责向政府规定并下达受托责任。

会计负责如实记录并控制受托责任的完成，进行认定。

审计代表人民代表大会对受托责任完成的情况进行重认定。

国库负责统一执行因受托责任而发生的出纳工作。

四种制度，一个目的。即：按照一个现代化国家的要求，监督政府完成受托责任，使国家现代化，它们共同构成受托责任体系里的子体系。是反对、防止官僚主义的有力武器。

美国会计学者梅格斯说：“现在是受托责任时代”一句话说明了现代商品社会民主主义的精神。社会主义民主自然比资本主义民主更优越。但如吃人民的饭、受人民之托、花人民的钱、办人民的事，而可以不向人民交账、报账，不受人民的审计监督，不必请求人民解除自己的责任。或者只走走过场了事。我看，那就说不上什么优越性，只是骑在人民头上！

目前，这四个系统，在中国一应俱全，但看来，由于我们习惯于轻视西方，又习惯于把一些实际上是人类文化的共同财富而自己又不理解的东西贴上“资本主义”的标签，因而，宁愿不惜学费，关起门来，上法上马，自搞一套，甚至以“中国特色”来掩饰其对这一人类文化共同财富的无知，这一受托责任系统，在我国已变形得不成样子了。而今，官僚主义横行，整个系统分崩离析，各个子系统，也都面临着一个十分迫切的改革的问题。

#### **（十一）预算管理制度的改革**

我国预算管理体制亟需改革之处如下：

（1）彻底清除一切预算外收支；

（2）彻底按照一个现代国家的要求将各级政府的所有收入、所有支出，纳入政府预算之中；

（3）彻底发挥预算代表人民的监督作用；

（4）彻底按预算执行的情况来考核各级政府和各级官吏的业绩，使官僚主义者有所忌惮；

(五) 坚决执行将预算这一国家的重大法案于成立后，年度开始前公布，由全国上下一体遵行的制度。

这些措施的唯一目的就是要按照十一届三中全会以后的政治路线的要求，将我国建设成为一个一切收支，统统纳入国家预算，没有预算的依据，不能收支任何分文的民主的现代化的国家。而中国近年来预算外收支，却在逐年增加，从百分之几，到十几，到几十，到超过预算正额。预算中无规定的支出，“首长”们一个条子，可以尽先照拨；预算中无规定的收入，公路上随便设个卡子，可以照收，盖己不知预算为何物、民主为何物、现代国家为何物矣！从这点看，说中国的社会主义民主、中国政治的现代化，由于中国的官僚主义的作祟和阻挠，不是在逐年发展，而是在逐年萎缩，谁曰不宜？这是中国的官僚主义分子为逃避人民对自己的监督而造成的奇迹，是当代民主政治的奇谈，是我国的本来应该是很优越的人民民主专政制度的奇耻！在一个国家里，人民对自己的口袋都没有发言权了，还有点民主的味道？还有点现代国家的气息？从目前全国上下公仆们对预算观念的淡薄看，是不是有理由叫人担心：我们今天这个来之不易的人民政权，正在面临著一场既来自资产阶级又来自官僚主义的“自由化”的危险？甚至，我们在一方面大力反对资产阶级的“自由化”，一方面却又在放手纵容官僚主义者的“自由化”？长此以往，中国是不是会蜕变成一个官僚专政的制度？小平同志在号召我们主要是防止“左”的同时，也要求我们警惕右，这个右，是不是要将这个十分不得人心、十分使我们脱离群众的官僚主义，考虑进去？根据十一届三中全会以后我们一贯的政治路线，我们要和资本主义比赛的，除了富强，还有文明，还有民主，而我们的预算制度烂到这一步田地，我们在这场比赛中能胜利么？我们能够把我们国家的现代化永远建立于人民对我们的宽容乃至官僚主义者对人民的一手遮天上么？退一万步，即是为官僚主义专政的久长计，这样一个不讲效率，不追究责任的专法，又能专多久？苏联的官僚专政，不就几十年？戈尔巴乔夫个人的待从人员，多达50,000人，阔则阔矣，而今安在？

作为党领导下的人民民主专政制度的一个根本内容，我们一定要在我们国家建立起强有力的预算管理体制来，一定要在我们的广大干部中间，从上到下，树立起强烈的预算观念来，在现代国家里，预算作为国家的一个重大法案，一经民意机关通过，无有不公布者，国民党中央的反动无能，至矣，极矣，也不例外，而我中央政府成立至今，迄未正正规规，公布过一次预算案，从一个现代国家的起码要求看，可说是极不正常的，人民民主专政，是四项基本原则之一，党号召全国遵守，看来政府自己在这个问题上，态度首先要坚决。

预算管理体制改革中的另一个问题是建立复式预算体系，1989年春已有所建议，并已实施，不赘。

## (十二) 会计管理制度的改革

会计管理制度改革只有一个目标，这就是要会计信息可信。

1. 使它足以为从外部来考核单位领导人是否确已遵纪、守法、经济、有效地完成了受托责任的依据。

2. 使它足以从内部对经济活动进行决策和控制，来帮忙单位领导人更好地完成人民托付的责任的依据。

3. 使它足以为单位领导人以自己的会计数据为镜子，约束自己，按经济规律运作的依据。而不致妄图以假账假报来谋私，来欺骗上级。

为了满足上述要求，各国通例：会计信息的可信程度，不能低于95%!

而我们瞠乎其后。

我国的会计信息不可信，有技术上的原因，而主要在于官僚主义的干预。所谓“厂长成本，书记利润”就代表这种干预。我们今天的所谓“成本”，所谓“利润”是按照单位领导人的需要，用上海的术语来说，“倒轨”出来的，领导人希望利润有多少，账面利润计就可以有多少；领导人希望扭亏为盈，账面上立刻可以“扭亏为盈”，领导人希望增产节约，产即可增；希望限产压库，库即可压。一切靠编、造、凑、混过日子。处在今天这样一个信息社会中，我们的官僚主义者们竟这样用假信息来肆无忌惮地坑害单位，坑害国家，坑害人民，不改，实无生路。

要会计信息不失实，必须使会计信息从行政的干预下解放出来，在企业实行经济机制转换的条件下，必须实行财账分权的制度。即会计尊重企业领导人的财权，而企业领导人则尊重会计的账权，其具体设想如下：

1. 任何单位的任何会计人员，都不由单位领导人任免、迁调、考核，而由独立于各单位以外的该级政府的专设机构负责。

2. 专设机构派驻各单位的会计人员，在财务收支的调度上，按单位领导人的意见进行，叫收即收，叫付即付，可以提意见，保留意见，可以举报，但不违抗，使财权充分掌握在单位领导人手中。同时，也使单位领导人对一切收支的合法性、合理性、经济性、效果性责无旁贷地负起全部的受托责任来。

3. 于此同时，单位领导人亦应尊重会计的如实计帐之权。单位领导人无权要求会计人员以编、造、凑、混的方式违反事实向外提供不清不实的信息。本单位提出的不清不实的会计信息，应由单位领导人在法律上负欺诈或渎职的责任。

会计屈从于单位领导人的压力而提供不清不实的信息者，负法律上的连带责任。

4. 会计人员的任免、迁调、考核不由驻在单位的领导负责，这一点必须是真格的。会计人员不能由单位领导人推荐，亦不能单因单位领导人的意见撤免、调离。要使会计人员腰杆子硬起来。如果会计人员的帽子、房子、票子、儿子都要仰仗单位领导人来安排，会计是硬不起来的，从这一点看，今后的会计，要有点过去上海搞的“财政驻厂员”那一套，但会计只代表单位领导人认定受托责任，不代表注册会计师作重认定。受托责任要经内外两种会计师作两次认定。这一点是世界通例，值得参考。

5. 这个主管会计人员任免、迁调、考核的机构，以不用“会计”字样的部、署、局，厅等来命名为好。

由于会计工作重点的转移，美国在50年代以后，各单位的主管会计人员，已不再称总会计师、会计主任、会计长等称谓，而改为“总控制师”、“副总控制师”等等，因此，这个任免总控制师、副总控制师的机关，是否即命名为国家控制总署（部局）。

6. 上述办法，有类于所谓“会计独立”“超然会计”的办法，它并不是今天才有的。

国民党政府千反动、万反动，有一件事是作对了的，这就是改变了满清、北洋几届政府在会计上用人唯小舅子的腐败作风，改为会计独立，当时全国各大小机关的会计人员，均由国民政府的主计处统一任命、迁调，一贯到底，会计人员不少是通过考试任用的。

我们党千正确、万正确，有一件事是作错了的。这就是过份地相信“共产党员是特殊材料做成的”，过份相信人治，而放弃了国民党行之有效的“会计独立”。于是，有些单位就索性趁机集领导、会计、出纳于一家。于是，信息的真实性不可问矣、贪污舞弊不可问矣、吏治不可问矣、民心不可问矣！有国如此，谁能不忧心忡忡？

### （十三）审计管理体制的改革

如果说，会计改革的基本目的在于使会计认定的结果可信，则审计改革的基本目的就在于使审计重认定的目的更可信。

信息可信，是信息社会的起码要求，我们只能跟上。如果把国家继续放在一切靠盲目运作的“前信息社会”中，是断然没有出路的。我们国家要现代化，首先就该使自己尽快从这种盲目性中化出来。

信息特忌干扰，一切信息系统都不例外，会计审计亦然。

会计改革的关键，在于排除官僚主义对信息的干扰。审计改革的关键尤在于排除官僚主义的干扰。

无论政府审计、民间审计、内部审计，都是这样。

上文提到我们不注意吸收人类文化共同财富的问题。这一关起门来，自作聪明，土法上马的情况，在审计领域，尤为特殊。

审计信息比会计更忌干扰，因为它具有“终审”性质，一槌定音，再不能改，而我们的审计却无法避免干扰。

根据国外99%以上国家的经验，也根据14世纪初以来我们自己650年的情况，凡是对政府工作进行审计的机关，都不放在政府自身的管辖之下。理由很简单，政府自己是用钱的机关。自己用钱，自己审计，何以昭信于民？何以增加政治的透明度？何以增加人民的“凝聚力”、“向心力”？而我们恰恰把审计署这个对审计的机关放在了国务院的领导下，从而形成一种在理论上最忌讳的自己审计自己的格局。实在是对我们这个人民民主专政制度的又一不光彩的一笔。我们经常和人民相信，社会主义民主比资本主义民主优越，却又经常在行动上把足以表现自己的优越性的东西一一抹倒，不是和自己过不去么？

今天，如果请你站在政府的地位，对人民昭告：“你们委托给我的钱，都已用了；交办的事，也都办了。账目由我自己审查，您们就不用管了。”你说得出口么？如果你站在出钱人的地位，听了这番话，你人得耳么？

审计独立，本不应出于人民的要求，而应该出于受人民之托的政府的主动要求。试想，政府受人民之托，为人民办事，一贯忠心耿耿，涓滴无私，效率高，效

果好，让代表人民独立于政府管辖之外的国家审计机关，客观公正地给予审定，昭告人民，不是比由政府自己吹擂，有力得多？政府自己用钱，又由自己设的机关来审计，哪怕这个审计机关，十分公正，完全不受政府干预，又如何说得清？道得明？使人信？如果不问各方面的意见多大，硬是把审计机关放在自己的支配下，除了说明政府确有无法向人民交代之处以外，还有什么作用？

任何一个政府只要是明智的，现代化的，希望得到人民支持的，我看，都应力求避嫌，办求不过问审计的事，力求把国家审计机关设到政府权力所不及的部门去。各国的通例，是把国家审计机关设在民意机关之下，因为民意机关是责任的托付人。由托付人自己来审计托付责任的完成情况，自然最合理，最放心得下，也最能增加政府工作的透明度的政府的威信。今天，我们的人民，对人民的政府，恐怕不能说完全一心一德。这和我们这个自己审自己的体制，有无关系？值得注意。

请务必设法尽速把审计机关从政府的权力之下独立出来。并且，政府要欢迎一切对自己的审计。而今，我国各级政府的审计机关几乎都审计不了同级政府的财政部门，真是笑话！审计机关的重点审计对象首先就是财政部门，之后是信贷部门，金融部门，还有物质、粮食、外贸、交通运输部门，以及公安部门、国防部门，谁管钱、用钱，审谁。谁用钱多，管得宽，审得严，没有例外，我想这应该也是我们社会主义国家的人民应有的民主权利。用人民的钱，不叫人民查账，天下无此理，这一点，政府要尊重。并且，越快越好，尊重不尊重，就是民主和官主。现代化起来了没有现代化起来的标志。吹是吹不出现代化来的。

如果说，我国国家审计中的主要问题首先是个独立审计，不受干扰的问题，则我国民间公共会计师的审计就更是一个独立审计不受干扰的问题。

我国的民间公共会计师审计有一个不能不使我们感到羞愧、气沮的“中国特色”，这就是，公共会计师事务所必得“挂靠”一个机关，才能成立。这一挂靠，就把审计的独立性挂完了，民间审计机关一变而为不肖官员的权力机关的代理人了。政府官员不能兼任注册会计师的限制在实际上勾销了，权钱交易之门敞开了！

我国的公共会计师事务所一般是这样成立的：在一个系统里，比如财政系统、税务系统、审计系统……有许多老会计、老财务、老税务，甚至不懂会计的老领导离退休了，于是，就组织一个事务所，并且挂靠上自己原来的财政、审计、税务等机关。于是就把自己这个单位所属的企事业单位，有关单位，权力所及单位的一切该由公共会计师来进行的审计工作，如验资、年检、资产评估等“生意”，全由这个不公共的事务所“包”下来了，外系统的事务所是插不上手的。您请了外系统事务所，他那个有力的“挂靠”单位可以不认账，这就使得人们都聪明起来，这就使得这些会计事务所凭挂靠的后台的权力，而不必凭会计标准，审计的知识、本领、道德，就可以占山为王，捞够买路钱，而会计事务所则蜕变而为一个权钱交易的交易所，一条走后门的康庄大道。由于钱好赚，于是在会计事务所之外，审计事务所、资产评估事务所、工商事务所，纷纷成立，彼此明争暗斗，不管是否具备注册公共会计师资格，各抢生意，各不认账，一片乌烟彰气，盖己不知审计为何事，而12亿人口的大国的面子为何物矣。近人动辄“国民党不如”，我是坚决不同意的，但在这一具体问题上，凭我60年的感受，凭我对国家、对人民的责任感，我却不能不承认，并且直说，国民党没有腐败到这个程度！这一说局外人也许就能明了审计



署要在全世界独树一帜，大办审计事务所，而且，紧紧抓住不放的深层原因了！而这一切，都源于“挂靠”！这样的审计结果，如何谈得上可信度，凭这样的“审后报表”来发行股票，来发行公司债券，B股，不把投资人都坑了？审计自然是要讲国际通用的会计标准、审计标准的，但这种占山为王的基本情况不解决，公共会计师事务所根本不成其为一个真正的审计机构，国际通用标准，是不好谈的。

因此，要改进我国的民意的公共会计师事务所的独立审计（即我国审计署文件中称为的“社会审计”。估计，审计署不了解国外已有另一种叫“社会审计”的在先），就要先从保证民间审计的独立性，使审计真正能成其为审计着手。我的设想如下：

1. 所有注册会计师事务所，一律和“挂靠”单位脱钩。任何政府机关，特别是财政、税务、审计部门，如果有通过其离退休人员所组织的会计（审计）事务所搞权钱交易的行为，以贪污、渎职罪，从重议处。离退休人员组成的事务所，如有和行政单位勾结搞权钱交易的活动，一律撤销其公共会计师资格。

2. 注册公共会计师事务所或公司的成立，应由地方主管财政部门审批。只要有一定的资金和主任会计师资格的人员，即应于三个月内批准，由申请人凭批文向工商行政管理部门申请注册开业。为了加重公共会计师的责任感，会计事务所一律照世界通例以其具有公共会计师职称的法定代理人的姓名命名，如张三事务所，李四会计师公司等。

3. 注册会计师事务所可以为无限责任的合伙企业或股份公司，也可以是负有限责任的股份公司。为了保护债权人利益，有限责任公司除必须有一定的注册资本外，必须积满一定的风险基金后，方能分配盈余。

4. 注册会计师事务所或公司应组成注册会计师协会，负责管理会计师资格的审定，公共会计师资格的考试，培训，在职教育、福利、审计质量监督，同业复查、纪律、处分、文件阅读等工作，协会受地方财政部门领导，协会的领导成员由协会会员在现任公共会计师民主选举产生。

审计署成立伊始，人员经验有限，暂时以集中力量管好国家财政部门、金融信贷部门、外贸交通部门、国防公安部门的审计工作就行了。国营大中型企业、国家命脉所系，亦应由审计署负责审计监督，其余各企事业单位，可委托注册公共会计师事务所按国家审计的要求代为审计。至于内部审计，本属各单位内部管理之事，审计署更不必越俎代庖，强令其设置内部审计人员。