

# 非营利组织审计导向问题思考

程博<sup>1</sup> 熊婷<sup>1</sup> 王菁<sup>2</sup>

(1. 浙江农林大学天目学院 浙江临安 311300 2. 上海财经大学国际工商管理学院 上海 200433)

**【摘要】** 本文首先从非营利组织产权界定、审计导向和逻辑推演方面探讨了非营利组织的审计导向问题;然后在理论分析的基础上提出了构建双导向、三审、内外同治的非营利组织审计导向图,进而推演了组织治理、组织使命、审计导向和审计功能的逻辑关系,以期指导非营利组织审计,提高社会捐助的热情和非营利组织的社会公信力。

**【关键词】** 非营利组织 审计导向 公共问责

## 一、问题的提出

传统的二元经济社会结构由政府和市场组成,政府这只“看得见的手”失灵将导致市场价格扭曲和市场秩序紊乱,而市场这只“看不见的手”失灵会导致资源配置无效或低效。为了弥补政府和市场双双失灵所造成的损失,经济社会便产生了非营利组织,为社会提供公共产品和服务配送,与政府和市场一起构筑起现代三元经济社会结构。

进入 21 世纪以后,我国市场经济体制逐步完善、经济实力日益增强,与此同时,非营利组织也得到了快速发展,尤其是在 2008 年,南方冰雪灾害和汶川特大地震使得我国的慈善捐助出现了井喷式的增长。但是,这种蓬勃发展之势喜忧参半,喜在非营利组织在转型社会中扮演着重要的角色,忧在非营利组织治理与发展相脱节。2001 年胡曼莉事件和 2011 年郭美美事件,使非营利组织产生了信任危机。而具有“免疫系统”功能的审计,责无旁贷要为公众揭开非营利组织“运作之谜”,助推非营利组织健康有序发展。审计已由账项基础审计、制度基础审计发展到风险导向审计,2006 年财政部发布了风险导向审计准则,并于 2010 年进行了修订,这标志着审计理论与实践正迈入现代风险导向审计阶段。非营利组织是为了满足公众需要而成立的慈善和人道救助救援组织,这是它能成为公共管理主体的重要依据。那么,企业执行的风险导向审计理论是否适合对非营利组织的审计呢? 本文以此问题为逻辑起点,通过理论分析和逻辑推演,提出以风险和公共问责为双导向的非营利组织审计模式。

## 二、非营利组织概念及其产权界定

非营利组织是有别于政府组织、营利组织的各种非政府、非营利组织的总称,是为了解决政府无暇做或做不了、市场不好做或者交易成本太高的事情,它提供部分公共物品与服务,强调个人奉献、成员互益等价值观念,具有非营利性、民间性、自治性、志愿性、非政治性、非宗教性、非分配约束性等重要特征。从非营利组织定义中可以看出,非营利组织的资产主要是以多元化的形式募集于社会公众,其来源包括非自创性收入和自创性收入,其中非自创性收入占绝对比重。其非自创性收

入主要由政府拨款、社会捐赠、会员会费等组成;其自创性收入包括服务配送、劳务、投资收益等。

根据 Coase (1937, 1960)、Demsetz (1988)、Alchain (1994) 等学者的观点,产权是一种社会工具,是指各行为主体在经济社会运行中围绕财产而建立的责权利关系,它表明一个组织可以做什么、不可以做什么,以及应该如何对其行为负责。非自创性收入是非营利组织收入的主要来源,由于非营利组织筹集资金一般不需要偿还,且具有非分配约束性的特点,因而其拥有这部分资金的支配权,意味着原资产所有者不再享有对该资产的占有、使用、收益、支配等权利。

这里以捐赠为例来说明非营利组织的产权关系。捐赠人提供给受赠人(非营利组织)资产,委托受赠人进行运作,提供公共产品和服务配送。对于捐赠人而言,捐赠成立时意味着捐赠人放弃了资产的所有权;受赠人接受捐赠后对资产拥有控制权,但不拥有剩余索取权;受益人不是受赠人,而是一个特定的群体,是受赠人提供公共产品和服务配送的服务对象,受益人可以从受赠人处获益,但不能成为拥有所有权的实体。非营利组织作为“社会公益人”而非纯粹的“经济人”,其资产具有公益属性。因此,非营利组织资产的所有者是社会公众。捐赠人、受赠人、受益人三方并不是非营利组织产权的完全所有者。上述三方的关系如图 1 所示:



图 1 捐赠人、受赠人和受益人三方关系

## 三、非营利组织的审计导向分析

审计是委托代理的产物,因财产所有权与经营权分离而诞生。其职责是通过取证以证实经济活动与经济事项认定与既定标准的符合程度,并将结果传达给有关使用者。审计主体、审计客体、审计委托人三方关系是现代审计的典型特征,风险导向审计要求注册会计师在审计时实施风险评估程序,识别和评估财务报表重大错报风险。然而,非营利组织的财产所有者属于社会公众,捐赠人、受赠人、受益人三方并不是非

营利组织产权的完全所有者,以其作为审计委托人显然并不适宜。非营利组织旨在实现公益使命,没有与组织利益相关的股东、董事、理事等,没有像营利组织一样的利润和相应的业绩考核。如果直接照搬营利组织的风险导向审计,并不能完全发挥审计的功能。对非营利组织进行审计,不仅要实施风险评估程序、设计和实施进一步审计程序应对评估的错报风险并纠正被审计单位的重大错报、发表恰当的审计意见,而且应对非营利组织内部控制、治理机制等方面进行审计,从而促使非营利组织提高绩效和社会公信力,避免责任缺失和败德行为,推动非营利组织健康和谐发展。

如何实现非营利组织审计上述目标呢?笔者认为,针对非营利组织的特点,可构建双导向审计:风险导向审计和公共问责导向审计。由于风险导向审计前文已提及,在此不再赘述。公共问责导向审计是针对掌握公共权力的部门提出的,这类组织必须以责任为基础。早期的非营利组织问责源自16世纪英国的《普通法》,该法指出政府应该针对慈善信任制定出一套监督机制。非营利组织是提供公共产品和服务配送的部门,包含了大量的社会责任,社会公众逐渐认识到非营利组织商业活动透明的重要性,以公共问责监督运作是切实可行的。Leat(1988)认为非营利组织问责包括财务收支问责、遵守规则过程问责、确保工作质量和工作效率问责和将工作相关性与适当性放在优先位置问责四个方面。Weber(1999)进一步对公共问责进行了扩展,认为应对个人道德、专业伦理、组织绩效、治理能力等问责。对非营利组织所涉及的问责对象虽然是多元的(如政府、社会公众、新闻媒体、捐赠人、志愿者等利益相关者),但是问责内容基本上是一致的。

在对非营利组织开展审计工作时,审计师应树立公共问责导向审计理念,重视非营利组织利益相关者的诉求,以提升组织的责任度、信息透明度为核心,强化监督机制,促使非营利组织以更周全的责任标准来实现公益性使命。借鉴美、日、德、英等国做法,结合我国非营利组织的特点,构建双导向、三审、内外同治的非营利组织审计导向图(见图2)。

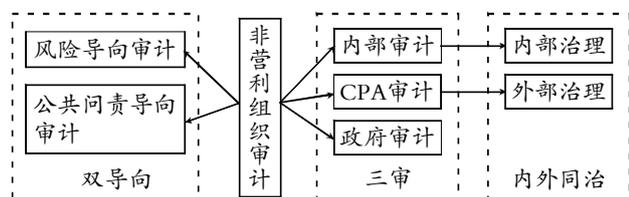


图2 非营利组织的审计导向

由图2可知,在非营利组织审计中要贯彻风险导向审计和公共问责导向审计的双导向理念;建立财务报告三审制度,即实行非营利组织内部审计、注册会计师审计和政府审计三种审计制度的治理模式;实现由内向外、内外结合、内外同治,从而提高社会捐助的热情和非营利组织的社会公信力。

#### 四、非营利组织审计导向的逻辑推演

非营利组织治理应以信息披露机制为基础,坚持公开、公平、公正、透明的原则,协调好捐赠人、受益人等方方面面的关系,最大限度地提供公共产品和有效服务配送,完成公益性使

命。组织治理受内外部环境和资源的约束,在组织制度和管理机制引导下,通过制定战略发挥作用。组织使命是组织在一个特定时期内必须承担的主要任务,即组织的战略目标。良好的组织治理,将使组织的目标更清晰,为组织详细的操作和业务计划执行奠定基础。一个健康的非营利组织,必须有健全的治理机构、完备的治理机制和清晰的战略目标。

非营利组织治理的好坏很大程度上决定了非营利组织的发展方向 and 如何高效完成公益性使命。非营利组织不以营利为目的,旨在完成公益性使命,不进行分红或利润分配,而是将利润用于组织使命的实现,在资金筹集、使用和组织运作等方面都不同于营利组织,从而对审计师提出了更高的要求。为提升非营利组织的社会公信力和持续发展动力,有必要贯彻双导向的审计理念。可以说,非营利组织使命催生审计导向演变,而审计导向又对审计功能产生内在作用力,这种关系可用图3来表示。反过来,审计功能既是审计导向的外在体现,又是组织治理完善的催化剂。图3中的组织治理和组织使命是非营利组织的自身层面,审计导向和审计功能则是其审计层面,两个层面四个维度相辅相成,共同构成“治理——审计——治理——审计”的闭循环。



图3 审计导向演变的逻辑关系

#### 五、结束语

综上所述,非营利组织是不以营利为目的而以慈善和人道救助救援为宗旨的公益性组织,其产权归属于社会公众,捐赠人、受赠人和受益人都不是非营利组织的完全产权所有者。鉴于此,针对我国非营利组织的特点,本文构建了基于风险导向和公共问责导向的双导向审计模式,形成了双导向、三审、内外同治的非营利组织审计架构,以实现“三车齐驱、螺旋渐进”的治理模式,并由内向外,实现内外同治,从而提高社会捐助的热情和非营利组织的社会公信力。

为了进一步认识非营利组织审计导向的重要地位,本文还探讨了非营利组织审计导向演变的逻辑关系,这一方面为非营利组织审计提供指导思想,另一方面也为非营利组织治理机制理论研究提出了新的研究视角。

【注】本文得到教育部人文社会科学青年基金项目(项目编号:11YJC630031)、浙江省自然科学基金项目(项目编号:Y6110042)、杭州市哲学社会科学规划项目(项目编号:C11-GL29)、浙江农林大学青年教师创新团队项目(项目编号:2010-RC05)、浙江农林大学科技发展基金人才启动项目(项目编号:2010FR063)的资助。

#### 主要参考文献

1. 张纯. 非营利组织理财. 上海: 上海财经大学出版社, 2007
2. 程晋武. 非营利组织治理机制研究. 北京: 中国人民大学出版社, 2008
3. 中国注册会计师协会. 审计. 北京: 经济科学出版社, 2011