

基于风险导向的捐赠者意愿审计初探

王 锴 张洪珍(副教授)

(南京理工大学经济管理学院 南京 210094)

【摘要】 公益基金会能否按照捐赠者意愿运用善款是包括捐赠者在内的社会各界关注的问题。本文结合风险导向审计的理论与实践成果,针对这一社会热点,提出了公益基金会捐赠者意愿审计模式,以为公益基金会的审计工作提供一些思路。

【关键词】 公益基金会 意愿审计 审计模式

2013年4月24日,芦山地震抗震救灾期间,香港立法局财委未表决通过香港政府向雅安震区捐款一亿元的议案引发公众关于善款使用问题的强烈关注,2011年的“郭美美事件”使中国红十字会的公众信任遭受空前危机,捐赠者越来越关注所捐助的善款是否是按照捐赠意愿使用。捐赠者意愿审计的实施主体可以是政府审计、捐赠者集体或注册会计师。本文拟对基于风险导向的捐赠者意愿审计模式进行探讨。

一、捐赠者意愿审计与现代风险导向审计的比较

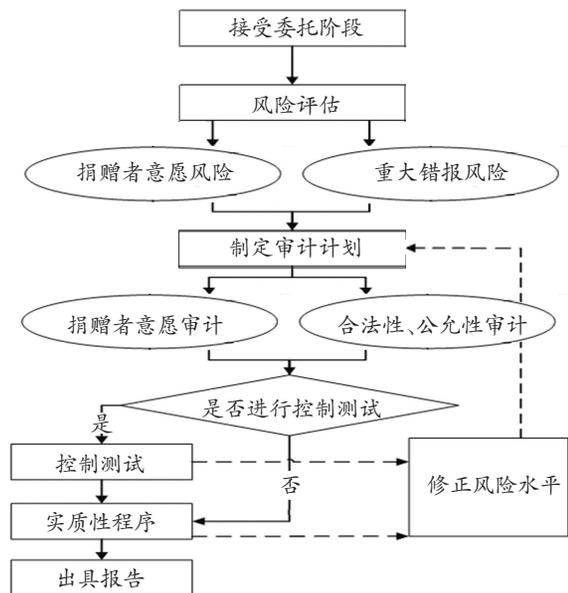
捐赠者意愿审计模式,是在现代风险导向审计基础上增加了审计目标。除了对财务报告是否存在重大错报获取合理保证,还应就善款是否按照捐赠者意愿使用获取合理保证,进而发表审计意见。由表1可知,捐赠者意愿审计模式虽然本质上是现代风险导向审计,并且都是从了解对被审计单位及其环境入手,以风险为导向开展审计工作,但是由于审计目标不同,导致审计方法、风险评估、审计报告都有所不同。

表1 两种审计模式对比

	现代风险导向审计模式	捐赠者意愿审计模式
审计目标	对是否不存在重大错报获取合理保证,发表审计意见	对是否不存在重大错报以及善款未按照捐赠者意愿使用获取合理保证,发表审计意见
审计对象	财务报告	财务报告
审计方法	检查、监盘、观察、查询、函证、分析及计算等方法	更偏重于观察、函证、实地调研、分析等方法
风险评估	评估重大错报风险	评估重大错报风险和捐赠者意愿风险
审计报告	对财务报告的公允性、合法性发表审计意见	对财务报告的公允性、合法性以及善款的使用是否符合捐赠者意愿发表审计意见

二、基于风险导向的捐赠者意愿审计模式的流程

捐赠者意愿审计模式既要对其财务报告的公允性、合法性发表审计意见,又要对善款使用是否符合捐赠者意愿并充分披露发表审计意见。捐赠者意愿风险是指善款使用不符合捐赠者意愿的可能性。捐赠者意愿风险与重大错报风险既有区别又有联系。重大错报往往预示着捐赠者的意愿未达成,捐赠者意愿未达成也通常是重大错报的隐患。捐赠者意愿导向审计流程可以归纳如下图所示。



捐赠者意愿导向审计流程图

下文重点研究捐赠者意愿审计的几个关键环节。

1. 捐赠者意愿风险的评估。注册会计师需要通过了解被审计公益基金会及其环境识别和评估捐赠者意愿风险,捐赠者意愿风险的评估应重点关注以下四个方面:

(1)我国或者相关地区目前公益慈善事业的发展情

况。基金会的类别和数量、公益活动开展水平以及被审计公益基金会在其中所处的地位;经济状况对基金会业务活动的影响;基金会的竞争情况;可获取的社会资源分布;募集资金的规模、来源、途径、类型等。

(2)我国公益基金会监管的政策。①基金会法律规范及监管。包括国家针对公益基金会的立法情况,登记管理机关、业务主管部门制定的监管制度等。②政府相关政策。政府购买服务或政府补贴的规定、被审计基金会适用的税种和税率、基金会公益性捐赠税前扣除等。

(3)公益基金会是否对募集的善款进行公示,是否持续对捐赠善款使用情况进行反馈,是否及时披露募集善款使用进度,社会公众对善款的去向是否关注,社交媒体是否对大型公益活动进行跟踪报道等。

(4)被审计单位对捐赠善款使用的相关内部控制。注册会计师了解内部控制时,不仅要关注内部控制运行情况,还需要考虑一项特定控制(单独或连同其他控制)是否以及如何防止、发现、纠正善款挪用等情况。

注册会计师了解公益基金会内外部环境并评估意愿风险时,可同时结合各类交易、账户余额、披露等程序识别风险及对拟测试的相关控制,将识别出的意愿风险与可能发生的领域相联系。评估识别出的意愿风险应关注是否与公益基金会整体环境相关、善款被挪用的可能性以及是否重大。同时应考虑特别意愿风险,如捐赠者意愿比较复杂、金额重大、涉及关联方比较多等情况。

2. 与捐赠者意愿实现相关的控制测试。评估认定层次捐赠者意愿风险时,注册会计师预期被审计公益基金会内部控制的运行是有效的,或者仅实施实质性程序不能提供认定层次充分、适当的审计证据时,需要设计和实施控制测试,以下通过示例说明相关控制测试过程(表2)。

表2 与捐赠者意愿实现相关的控制测试示例

控制目标	常用的控制活动	常用的控制测试
收到的捐款已按照捐赠者意愿正确分类	出纳接受汇款单,登记该笔汇款目的;会计核算对金额,确认捐款收入,并由专人复核签字;定期核对银行对账单与汇款单登记簿	检查是否在汇款登记簿上登记每笔汇款,汇款登记簿记录是否记录汇款目的,金额是否与银行对账单相符、是否签字
捐赠收入及时记录	财务部门负责人对记账凭证复核、签章	检查记账凭证是否签章;与原始凭证核对信息是否一致
捐赠支出行为真实有效	责任人记录捐赠支出信息;第三方公证出具公证报告	检查捐赠支出记录和第三方公证报告
用于捐赠意愿支出不低于相关收入的一定比例	建立预算制度,定期对预算执行情况进行分析和考核	检查是否有预算制度;是否有制度确保每年用于捐赠意愿支出不低于相关收入的一定比例

注册会计师还需要针对具体业务流程进行穿行测试,以追踪交易从发生到最终是否按照捐赠者意愿来完成,并考虑相关控制是否正确和完整,是否得到执行。

3. 与捐赠者意愿实现相关的实质性程序。一是捐赠资金收支审计。注册会计师应对银行存款余额调节表、银行对账单、与金融机构往来的其他信息进行测试并分析;对金额较大或性质异常的银行付款业务,检查付款业务是否与捐赠者意愿直接相关,该程序可结合成本和管理费用进行测试。在原始凭证无法取得的情况下,宜采用现场调研来验证支出是否满足捐赠者意愿;对大型公益资产购建的捐赠支出,应采用实地调研进行测试,防止名义上修建学校,实际上是建造政府豪华办公大楼等情况;对相关指标进行分析,包括各类公益基金收入比、各类公益基金会支出收入比、公益基金收入增长率、支出增长率等指标。

二是社会信任度审计。注册会计师应对捐赠者、受益人、政府相关部门、公益基金会人员、社会大众等进行调研,调研的项目可包括公益项目数量、捐赠者、受益人增长率、进行报道的媒体数量、公众关注信任度等。获取定量数据及定性信息与历史数据相对比,分析差距较大的原因,判断对捐赠者意愿实现的影响。当发现被审计公益基金会社会信任程度大幅度下降时,注册会计师应扩大测试范围。

4. 基于风险导向的捐赠者意愿审计报告。基于风险导向的捐赠者意愿审计报告应在管理层责任段中增加管理层对募集的善款按照捐赠者意愿使用的责任;在注册会计师责任段中,应增加对捐赠者意愿审计的责任;在审计意见段应结合审计结果,对财务报告的公允性、合法性和捐赠善款的使用是否符合捐赠者意愿分别发表审计意见。本文对影响财务报告公允性、合法性审计意见的因素不再赘述,仅就捐赠者意愿审计结果对审计意见的影响进行分析。

当充分适当的审计证据表明财务报告所有重大方面不存在善款未按照捐赠者意愿使用并实现公允反映时应发表无保留审计意见,否则应发表非无保留审计意见。非无保留审计意见出具的具体条件见表3。

表3 捐赠者意愿审计非无保留审计意见

导致发生非无保留意见的事项	这些事项对于财务报表产生或可能产生的影响	
	重大但不具有广泛性	重大且具有广泛性
善款未按照捐赠者意愿使用	保留意见	否定意见
无法获取充分、适当的审计证据	保留意见	无法表示意见

主要参考文献

- 张勇.经济责任导向审计模式研究.西南财经大学博士学位论文,2009
- 中国注册会计师协会.审计.北京:经济科学出版社,2013