

# 公益审计收费问题浅析

汪佑德 万俊杰

当前,随着公众对公益事业公开透明的要求越来越高,公益事业单位对审计服务的需求也越来越迫切。在国内已有理论文献中,严少斌(2008)在《公益审计的概念与规范》一文中首次给出了定义:所谓公益审计,是指一定的组织及其人员按照特定的规范和要求,对具有公益性质的单位或项目,进行无偿(或免费)审计的活动。按严文的定义,公益审计是免费审计,免费是公益审计的必要条件。2011年12月26日,财政部、民政部联合印发《关于进一步加强和完善基金会注册会计师审计制度的通知》(财会[2011]23号,以下简称《通知》),在官方文件中首次提出“公益审计”一词。财政部、民政部有关负责人在对《通知》有关问题的解读中指出:事务所公益审计是指事务所在不影响审计质量的前提下,免费或以明显低于市场价的较低价格为基金会提供审计服务。两种不同观点,引发了公益审计到底应不应该收取审计费用、以何种价格标准收取费用才算是公益性的争论。笔者认为,公益审计的收费问题不能简单地与免费、非营利或优惠划上等号。

## 一、基于公益视角的公益审计收费

英国是众多国际著名公益性组织的总部所在地,在其《公众利益的法律原则》中,明确了公益性的五大基本原则并具体解释了其内涵。结合这五大基本原则,可以对审计收费解释如下。

6. 综合性分析。从表1的资料来看,2010年销售收入增长23.25%,而与之对应的主营业务成本只增长5.95%,则说明被审计单位存在收入虚增或成本虚减的可能性;收入增长23.25%,应收账款余额却下降72.86%,更不可思议的却是应收账款周转率为310.28,远高于同行业水准,因此应收账款很可能存在重大错报风险。再者,由于收入增长,被审计单位对原材料采购的增加,相应的应付账款也会出现同步增长,2010年应付账款增长率为24.06%,与收入的增幅基本相一致。再从应付账款占流动负债的比例看,2010年应付账款占流动负债的比例也有所上升,所以原材料采购过程所形成的

第一,有益原则。任何慈善组织必须给受益者带来明确的益处,这里所说的益处是指对公众的益处。有时为追求某种益处,可能会导致某种损害,这时就要全面考虑各种因素,若弊大于利就不符合本条原则。从这个角度来说,审计收费与否或收费高低对公益性的影响,取决于由此给公众利益带来的利与弊的均衡。不论审计收费高低,只要审计工作使公众直接或间接获得的利益大于审计收费,就具有公益性。

第二,现实性原则。对给公众带来的益处进行评价一定要从现代社会的实际出发,因为公众利益是同历史文化传统、经济与社会的发展、人类知识的增长、认识水平的进步、整个社会价值观念的变化等息息相关的。从这个角度来说,公益审计收费高低的判断标准也具有一定的时间和空间特性。以2008年汶川大地震救灾款项的专项审计为例,如果由会计师事务所来实施,在当时举国投入人、财、物支援灾区救灾的情况下,公众对于审计收费肯定会特别敏感甚至是反感。

第三,多数受益原则。慈善事业的受益者必须是广大公众,或者是公众群体中足够多的一部分人,但对于到底多少人才算“足够多的一部分人”,要根据申请组织的情况进行具体分析。在这个过程中,数字比例和申请组织的性质非常关键。举例说,如果某住宅小区的某种设施仅供极少数人享用,大多数居民不能受益,就不是为公众利益服务。但若这个设施是为小区里身患罕见传染病的个别人或群体服务,就可能

应付账款基本合理。另外,由于企业的工资奖金与绩效是挂钩的,一般来讲工资增幅要略低于收入增幅,并且在固定资产产能范围内,生产的产品增加则单位固定成本会下降,那么2010年收入增长23.25%就会导致每元工资提供收入与每元固定资产原值提供收入两个指标比2009年有所增长,实际上每元工资提供收入与每元固定资产原值提供收入两个指标年增减变化与这一逻辑关系是相契合的,所以工资科目与固定资产科目存在重大错报的风险较小。■

(作者单位:立信会计师事务所云南分所)

责任编辑 武献杰

符合公益性原则,因为这种服务也同时使小区的所有居民受益。因此,如果公益审计的审计收费能够使广大公众中的大多数人直接或间接受益,就符合公益性原则。

第四,合理惠及个人原则。任何组织所从事的公益事业,如果会同时使个人获益,那么这种带给个人的益处必须在总体上处于次要的、从属的地位。这说明,公益审计如果能够使审计人员获益(前提是带给审计人员个人的益处总体上居于次要地位),就不违背公益性原则。因为,审计人员得到益处,能够有助于审计质量的提高。相反,无视审计人员的利益,一味强调免费(或无偿)提供审计服务,可能会与公益性原则相抵触。

第五,照顾弱势群体原则。绝不能将那些经济条件不够好的人完全排斥在受益者行列以外。在这个原则下,公益审计的收费必须是合理的,这个“合理”的含义包括用收取的费用来支付成本、获取一定利润以有助于其事业的进一步发展。如果审计收费过高,导致有些公益组织或项目承担不起审计费用,并且没有其他措施来缓解这种情况,那就必然会影响到审计的公益性。为此,《通知》也要求财政部门 and 民政部门鼓励事务所为部分确有困难的基金会提供公益审计服务,在进行财政资金补助和排名评比时予以考虑。

从上述分析可知,公益审计是否应该收费,或者以何种标准进行收费,并不能作为判断审计公益性质的直接标准,更不能作为唯一标准,不能简单地把公益与免费、非营利或优惠划上等号。

## 二、基于质量视角的公益审计收费

在财政部、民政部有关负责人对《通知》的解读中,把“不影响审计质量”作为公益审计的前提条件。也就是说,如果审计质量没有保证,无论公益审计是免费、非营利还是有优惠,都不能视为公益审计。因此,在探讨公益审计收费时,不得不考虑公益审计质量这个问题。

根据DeAngelo的理论,审计质量是由注册会计师的专业胜任能力和独立性决定的。从专业胜任能力这一角度看,必要的审计收费有助于事务所选派技术水平更高的注册会计师进行审计,进而提高审计质量。较低的审计收费将直接影响事务所的资源投入能力,在这种情况下,即使注册会计师水平再高,没有事务所的财力、物力作保障,也会影响审计质量。已有实证研究提供的证据表明,审计收费与审计质量存在显著的相关性。

公益审计自身的特殊性决定了公益审计收费问题的复杂性。从公益审计客体角度来说,基金会或公益项目的账目繁杂、数额较大,要保证审计质量,事务所必须花费大量的人力、物力和财力。从公益审计主体来说,长期免费或低价

进行公益审计会导致入不敷出,给事务所业务发展带来直接的负面影响。在业务发展与提供公益之间,理性的事务所会选择前者,因为前者是后者的前提和保障。因此,从审计质量角度来说,适当的公益审计收费是公益审计质量的重要保证。片面强调公益审计的免费或非营利性,会损害公益审计质量。而失去质量这个前提,公益审计的公益性就不复存在。

## 三、公益审计收费的策略

审计收费与否不是判断审计公益性质的必要条件,但这并不意味着公益审计就不能免费。事务所可以针对部分确有困难的基金会和特定公益项目短期进行免费公益审计。事实上,社会上已存在免费公益审计的案例,但是需要强调的是,能否提供免费审计服务需要考虑不同事务所的承受能力。如果公益审计全部免费,就会把部分愿意从事公益审计、但自身支出承受能力较弱的事务所排除在外。

公益审计也可以以非营利作为审计收费的依据。事务所可以根据公益审计所需要耗费的人力、物力、财力费用的总和作为审计收费标准。在此情况下,适当的公益审计亦不会影响事务所的发展,反而会扩大事务所的品牌影响,促进事务所的长远发展。

综上所述,笔者认为,公益审计的审计收费应当是以优惠为主、非营利为辅、免费为补充。实际上,探讨公益审计收费,除了价格高低这个角度外,还存在其他思路。比如,从审计客体费用支付的角度看,可以通过政府对困难基金会或项目的补助、优秀基金会或项目的奖励等方式来全额或部分承担审计费用。从审计主体成本发生的角度看,注册会计师个人可以以志愿者方式进行公益审计,但是允许会计师事务所收取适当的费用弥补行政管理支出。另外,行业管理组织也可以通过物质或精神奖励、年度综合评价加分等方式鼓励会计师事务所在进行公益审计时不收或尽量少收审计费用。■

(作者单位:中南财经政法大学会计学院)

中国注册会计师协会)

责任编辑 武献杰

