

基于会计信息系统的非营利组织绩效评价

姚宝燕

目前,我国事业单位管理的状况不容乐观,不少事业单位不同程度地存在着管理松懈、效率低下、浪费严重等问题。因此,在这种形势下,从非营利组织绩效评价的角度去探讨提高非营利组织管理水平的途径,具有特殊的意义。

一、非营利组织绩效评价主体分析

绩效评价就是通过对效率实际水平与期望水平进行比较,并与其他激励约束机制相结合,建立一种促进效率提高、实现管理目标的引导机制。绩效评价主体,即“由谁来评价”的问题,是绩效评价系统中的主导因素,它决定了绩效评价的依据、原则、模式、内容的选择。虽然不同的视角对绩效评价主体会有不同的认识,但是基于解决受托责任的观点,可以将非营利组织绩效评价主体划分为外部主体与内部主体两类。

董事会可以担当组织内部绩效评价主体,一方面以实现组织使命为最终目标,以提高组织效率、改善管理为直接目标,在组织内部建立绩效评价系统,组织实施以雇员、团队、项目、组织为评价对象的绩效评价;另一方面,以树立公众形象、扩大筹资来源、最终实现组织的可持续发展为己任,将组织内部的绩效信息以适当的方式,公布给捐赠人、客户、纳税人、社区等关注其绩效的社会各方。

政府作为公众利益的保护人,可以通过研究非营利组织的绩效评价报告、调查组织制度、审查其内部控制系统(含内部绩效评价系统)的健全性与有效性、抽查重点项目绩效等方式,担当组织外部绩效评价主体,确保非营利组织受托责任的适当履行,从而解决非营利组织受托责任履行中受托责任界定不清等问题。

此外,捐赠、资助金额较大的捐赠人、资助人也可能出于对资金使用效果的关注,而担当组织外部绩效评价的主体。

再者,国外非营利组织的实践表明,在一些专业性较强的非营利组织行业,如医疗、教育、环境保护,组织可能会通过自愿联合组成行业协会,实行行业自律,以对政府管制做出反应,壮大行业力量。因此,行业协会也可能是潜在的外部绩效评价主体。

二、基于会计信息系统的非营利组织绩效评价系统构建

如果把绩效评价看作一个过程,那么它既是一个管理过程,也是一个信息加工与传递过程。在绩效评价系统中,输入的是非营利组织活动的相关数据,按一定的规则进行加工与分析后,输出的则是有助于组织内外制定支持或管理决策的信息。而其输入的数据正是来源于会计信息系统。

按照当前加工处理会计信息所遵循的规则惯例的不同,会计信息系统又分为管理会计信息系统与财务会计信息系统。因此,根据绩效评价信息不同来源,绩效评价系统可由财务绩效评价系统与管理绩效评价系统两个相对独立而又相互联系的子系统构成。财务绩效评价系统的输入信息主要来源于财务会计信息系统形成的财务报告。为了确保绩效评价信息的可靠性和可获得性,财务报告须经外部独立鉴证机构审计,并对外公开披露。财务绩效评价的具体实施者既可以是组织外部的社区也可以是组织内部的管理者。当然,由于组织内部管理者具有相对信息优势,所以在进行财务绩效评价时,可能会根据需要使用财务报告之外的部分管理数据。这就产生了财务绩效评价系统利用管理会计信息系统部分数据的问题。

非营利组织内部与外部会基于不同的动因关注管理绩效,而且组织内部具有相对信息优势。成本效益原则决定了组织外部主体不可能通过绩效评价对组织运营过程进行直接

控制。因此，只有通过外部管理绩效评价系统，重点对组织活动进行事前与事后的控制。事前控制主要体现在对组织内部控制系统的健全性、有效性进行引导、评价与监督；事后控制则主要体现在对组织重点项目的实施结果进行抽查。

三、我国非营利组织绩效评价制度环境探讨

绩效评价机制发挥作用的机理在于：委托人有关关注受托人绩效的动力与压力；受托人有改善绩效与报告绩效的动力与压力；委托人与受托人之间有良好的信息沟通渠道，以及顺畅的动力压力传导机制。因此，在特定制度环境下的受托责任机制中，委托人的情况、受托人的情况、二者的相互关系、相关运行机制的状况，都会对绩效评价的实际效果产生影响。

1、我国事业单位的独立性问题对绩效评价效果的影响。绩效评价的效果能否正常发挥首先取决于责任机制是否有效。我国的事业单位是传统计划经济的产物，由政府出资举办，当前与政府之间仍表现为一种隶属关系，主要提供教育、医疗、科研、文娱、体育等方面的公共服务。由于带有政府机构的色彩，大量事业单位代行部分政府职能，并造成不同程度的行政性垄断。在这样的一种责任机制中，政府作为代理委托人（代公众行使委托人职责），与作为受托人的事业单位之间进行明确的责任划分显然是不可能的。责任范围的模糊不清，必会导致责任追究无法落实，从而绩效评价只会流于形式。

解决这一问题的关键在于非营利组织应是独立存在的“第三域”。虽然政府资助往往是非营利组织重要的资金来源，但是在提供公共物品方面，它与政府之间应是一种“契约关系”或“合作关系”。政府依赖非营利组织实现传递服务，而非营利组织依赖政府获得财务支持。政府资助有助于非营利组织解决“免费搭车”的问题，而非营利组织通过私人生产方式，可以更有效地帮助政府提供公共服务。

2、我国非营利组织信息披露机制对绩效评价效果的影响。对于大多数提供公共物品的非营利组织来说，政府、捐赠人、服务费用的支付人都可能是外部绩效评价的主体。然而，当前我国非营利组织的信息披露，主要局限于面向主管政府部门和财审部门，在主管政府部门与非营利组织之间没有明确责任划分的情况下，这些部门对非营利组织实施绩效评价的动力会有多大？加上非营利组织数目众多，以及非营利组织绩效评价所固有的技术难度，财审部门是否有足够的人力物力支持？当前对非营利组织绩效评价结果的利用程度如何，是不是真正按照非营利组织的绩效水平而不是行政隶属关系等行政因素给予资金支持？所有这些问题都会对绩效评价的效果产生影响。

基于非营利组织所担负的公共受托责任，充分调动利害相关方对非营利组织绩效的关注，建立一个由社会公众监督、新闻媒体监督、专业组织监督以及行业自律构成的社会监督体系，可以有效地弥补政府监督的局限性。建立这一社会监督体系的前提是非营利组织信息的公开披露，另外还需要一些系统与其相配套，如信息收集系统、评估系统、监督和评估信息的发布系统等。

3、我国的社会捐赠机制对绩效评价效果的影响。理论上讲，良好的绩效评价可以带来较高的社会公信力，并为非营利组织进行社会劝募提供更为有力的说辞，从而对非营利组织产生实质性的激励。然而，在我国当前的社会捐赠机制下，良好的绩效评价结果却不一定能使非营利组织得到更多的捐赠资金。对于这个问题，虽然不能排除当前我国企业实力、个人富裕程度等限制因素的考虑，但是捐赠机制方面的原因也不容忽视。

从税收减免政策对公益捐赠的影响看，我国《企业所得税暂行条例》中规定，纳税人公益、救济性的捐赠支出在年度应纳税所得额3%以内的部分准予税前扣除。而美国准予税前扣除的部分为年度应税所得的10%，有些国家和地区的比例更高。相比之下，我国3%的比例对企业公益捐赠的积极性无疑是一种打击。事实上，公益事业提供的是公共物品和服务，既可以配合政府职能的实现，又能通过私人生产降低政府运作和管理成本，因此，公益捐赠的免税与国家税收之间并不矛盾，都是一种收入的再分配。

4、我国非营利组织内部治理机制对绩效评价效果的影响。非营利组织可以通过完善的内部治理机制，对组织外部的绩效评价作出适当反应，并在其引导下，实施组织内部绩效评价，提高组织效率，实现管理目标。因此，非营利组织内部治理机制是外部绩效评价的结果最终对组织绩效产生影响的重要环节。科学的法人治理结构是建立完善的内部治理机制的前提。我国关于企业的法人治理结构，已经有了较多的理论与实践经验。而我国的非营利组织特别是事业单位尚未成为真正意义上的独立法人，其法人治理结构方面的研究与实践也严重滞后于企业。实际上，许多非营利组织还没有设立理事会、监事会等组织机构，组织内部缺乏分权与制衡，没有设置对内部人的激励约束机制。即使有些非营利组织设有理事会、监事会，但并没有真正行使其最高决策权，也不可能对内部人实行监督。在探讨非营利组织法人治理结构的问题时，企业领域的研究成果与实践可以提供宝贵的经验，但同时还应考虑到非营利组织与企业在运营方面的一些区别。■

（作者单位：厦门大学会计系）

责任编辑 张玉伟