



北京注册会计师协会
BEIJING INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

GUIDE TO NOT-FOR-PROFIT
ORGANIZATIONS AUDITS

民间非营利组织审计实务 操作指南



经济科学出版社

F239.43
02

013033690

编 (910) 目 录 索 引 附 录

民间非营利组织审计 实务操作指南

北京注册会计师协会 编



容 双 黄 : 群 体 升 级
刘 琳 琳 : 技 术 升 级
且 小 升 : 行 业 升 级
大 队 : 情 况 升 级

南 浙 升 级 全 委 行 审 计 师 协 会 非 同 际

会 册 册 册 册 册 册 册 册

册 册 册 册 册 册 册 册

册 册 册 册 册 册 册 册

册 册 册 册 册 册 册 册

册 册 册 册 册 册 册 册

册 册 册 册 册 册 册 册

册 册 册 册 册 册 册 册

册 册 册 册 册 册 册 册

册 册 册 册 册 册 册 册

经济科学出版社

(110000) 北京 朝阳区 惠新东街 100029 经济科学出版社



北航

C1639719

F-239.43
02

023330810 .

图书在版编目 (CIP) 数据

民间非营利组织审计实务操作指南/北京注册会计师协会编. —北京: 经济科学出版社, 2012. 12

ISBN 978 - 7 - 5141 - 2972 - 4

I. ①民… II. ①北… III. ①社会团体 - 民间审计 - 指南 IV. ①F239.43 - 62

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 016877 号

责任编辑: 黄双蓉
责任校对: 刘欣欣
版式设计: 代小卫
责任印制: 邱 天

民间非营利组织审计实务操作指南

北京注册会计师协会 编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编辑部电话: 88191217 发行部电话: 88191537

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: esp@esp.com.cn

固安县保利达印务有限公司印装

787×1092 16 开 15.75 印张 320000 字

2013 年 2 月第 1 版 2013 年 2 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 2972 - 4 定价: 48.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 88191502)

(版权所有 翻印必究)

编委会成员名单

顾 问 王建新

主 编 张文丽

执行主编 邱连强

编 委 刘雪华 刘丰收 郭凤君 彭晖

序 言

2004年，国务院颁布《基金会管理条例》（以下简称《条例》）。《条例》引入了注册会计师审计制度，要求基金会的年度财务报告，换届和更换法定代表人都必须接受注册会计师的审计。但注册会计师在执行审计工作时，相关部门对审计机构、审计范围、财务报告和审计报告的披露没有具体要求，未对审计资金的来源等作出明确规定，导致基金会注册会计师审计制度的执行效力和效果与相关机构要求的目标存在一定差距。

2009年10月3日，国务院办公厅转发财政部《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》（国办发〔2009〕56号，以下简称国办56号文件）中明确提出“将医院等医疗卫生机构、大中专院校以及基金会等非营利组织的财务报表纳入注册会计师审计范围”。2011年12月，财政部、民政部联合发布了《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》），要求基金会聘请会计师事务所进行年度财务报表审计、领导离任审计、理事会换届审计及其他专项审计。《通知》是对《基金会管理条例》及国办56号文件的进一步细化和阐述，对基金会注册会计师审计制度安排提出了明确目标和具体要求。

为了协助注册会计师对基金会、社会团体、民办非企业单位、境外非营利组织代表机构等民间非营利组织的审计，北京

注册会计师协会郭文杰会长积极倡导，北京注册会计师协会王建新秘书长大力支持，北京注册会计师协会张文丽副秘书长亲自主持，组织北京地区行业专家编写了《民间非营利组织审计实务操作指南》（以下简称“本指南”）。本指南旨在按照风险导向审计理念，在审计准则的基本框架下，针对民间非营利组织的特点，为注册会计师的审计工作提供详细的、有针对性的、操作性强的指导，也充分参考和借鉴了中注协《基金会财务报表审计指引》的部分思路，在实务层面给予了大量的指导意见和建议。

本指南共八章。第一章，简要概述了民间非营利组织行业特征、发展现状以及注册会计师所涉主要审计业务；第二章，以基金会年报审计为例，详细介绍了民间非营利组织审计实务及注意事项，包括特殊审计流程、特殊审计程序以及审计工作底稿实务操作；第三章及第四章，以基金会为例，介绍民间非营利组织离任及换届审计、专项审计实务中的特殊考虑；第五章至第七章，介绍社会团体、民办非企业单位、境外非营利组织代表机构在审计过程中常见的问题和特殊审计风险及应对策略；第八章，分类列明民间非营利组织审计所涉法规。

本指南第一、三章由中通会计师事务所郭凤君编写；第二、六章由天职国际会计师事务所刘雪华编写；第四、七章由致同会计师事务所刘丰收编写，第五章由致同会计师事务所党小民编写，天职国际会计师事务所胡瑜涛，致同会计师事务所张蕾、聂琳等专家协助。致同会计师事务所邱连强进行了总撰。北京注册会计师协会彭晖对本书进行了审阅，张文丽副秘书长负责审定。在编写过程中，我们还向中证天通会计师事务所、中平建华浩会计师事务所、瑞明杰会计师事务所、中泽永诚会计师事务所、中宣育会计师事务所和神州会计师事务所征求意见，并得到诸多帮助。在此，我们谨对所有关注和支持本书编写的领导和专家表示衷心的感谢。

由于编者水平有限，实务操作中难免出现各种特殊的情况，本指南所述内容仅供会计师事务所和注册会计师参考。欢迎各界专业人士对本指南提出修改意见和建议，届时我们将根据相关规定和政策的变化适时进行修订。

北京注册会计师协会

2012年12月

使用说明

一、本操作指南的编写原则

(一) 贯彻风险导向的审计理念

风险导向审计要求注册会计师以重大错报风险的识别、评估和应对为审计工作主线，将其贯穿于从项目承接到出具审计报告的审计业务全过程。审计中运用“自上而下”和“自下而上”相结合的审计思路，判断被审计单位可能存在的重大错报风险，根据风险评估结果分配审计资源，做到有的放矢，提高审计效率。

从2006年审计准则发布以来，风险导向审计理念的推广和实施已经6年，但实际应用效果与预期尚存在一定差距，主要体现在风险评估程序（包括对内部控制的了解和测试）与实质性程序脱节，实务中存在不分析、不识别重大错报风险，仅机械地执行审计程序的思维惯性，造成风险导向审计加大审计成本、降低审计效率的认识误区，致使风险导向审计理念没有得到普遍运用。为解决这个问题，《民间非营利组织审计实务操作指南》（以下简称“本操作指南”）按照审计逻辑先介绍民间非营利组织审计中的重大风险领域以及常见问题，然后有针对性地提出应对方法，以帮助注册会计师正确理解风险导向审计的理念，真正应用风险导向审计的方法，保质高效地完成民间非营利组织审计工作。

(二) 注重可操作性和实用性

1. 增强可操作性

为了增强可操作性，本操作指南先介绍民间非营利组织审计中的重大风险领域以及常见问题，然后有针对性地提出应对方法。例如，在民办医院收入审计中的特殊考虑中，以常见的问题，如收入完整性问题、收入截止性测试问题及 HIS 信息系统审计问题为重点，然后再分别列示

实务中常用的应对方法，使审计逻辑连贯、可操作性强。

2. 强调审计程序的针对性

注册会计师执行的所有程序必须有针对性，应针对重大错报风险以及所有重大类别的交易、账户余额和披露实施必要的审计程序。本操作指南在分析不同的民间非营利组织的不同审计业务的特殊性的基础上，有针对性地提出了常用的审计程序。

3. 强调体系的完整性

本操作指南以基金会年度审计、离任和换届审计、专项审计为重点，同时也涵盖了实务中常见的民非审计业务，如社团审计、民办非企业单位审计，覆盖了主要的民间非营利组织的审计业务。

4. 强调实用性

为方便理解和实际运用，本操作指南提供了大量执业过程中应用的业务参考模板，如业务约定书模板、重要底稿模板、管理层声明书模板、审计报告模板等，并附有详细的说明以提示使用者正确理解和选择。

（三）充分参考和借鉴中注协《基金会财务报表审计指引》要求，强调民间非营利组织审计的特点

2012年12月10日，中注协印发了《基金会财务报表审计指引》，对注册会计师执行基金会财务报表审计业务和专项信息审核业务进行了规范，将于2013年1月1日起施行。该指引是对民政部、财政部于2011年12月26日联合发布的《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》精神的贯彻落实。

《基金会财务报表审计指引》针对基金会的民间非营利组织特性和业务活动特点，以风险为导向，加强对重大风险的识别、评估和应对，在初步业务活动、审计计划、风险评估、控制测试、实质性程序和出具审计报告等各个环节，作出详尽指导。同时，还针对民政部门和社会公众所关注的专项信息，规范了对基金会当年公益事业支出占上年度总收入比例、工作人员工资福利和行政办公支出占当年总支出比例等信息的审核和报告工作，以满足相关各方对特殊信息的需求。

本操作指南充分参考和借鉴了中注协审计指引的部分思路，在实务层面给予了大量的指导意见和建议。同时，本操作指南并未完整列示民间非营利组织审计的程序，为了体现民间非营利组织审计实务的特色，凡与其他营利企业一致的审计程序及相关底稿均予以省略，如需进一步

了解，请参阅《审计工作底稿指引》（北京注册会计师协会编，2011年修订版）。

二、本操作指南的主要内容

民间非营利组织的范围包括基金会、社会团体、民办非企业单位、境外非营利组织代表机构、宗教活动场所等组织形式；而民间非营利组织的主要审计业务类型包括年度审计、离任和换届审计、专项审计。本操作指南详细介绍了基金会审计实务操作，探讨了对社会团体审计、民办非企业单位、境外非营利组织代表机构的特殊考虑。

从常见的民间非营利组织的形式出发，本操作指南主体包括六部分内容：一是“基金会年度审计操作实务”；二是“基金会离任审计和换届审计操作实务”；三是“基金会专项审计操作实务”；四是“社会团体审计的特殊考虑”；五是“民办非企业单位审计的特殊考虑”；六是“境外非营利组织代表机构的特殊考虑”。另外，为了便于了解民间非营利组织，本操作指南在开始部分单独编写了“概论”；为了便于查询民间非营利组织相关监管要求，本操作指南在结尾部分单独编写了“民间非营利组织审计所涉主要法规”。

（一）概论的主要内容

本部分内容主要是对民间非营利组织的概念、范围及特征、民间非营利组织的行业概述及发展现状、民间非营利组织主要审计业务类型、民间非营利组织其他相关服务进行了提纲挈领的概述。为了解民间非营利组织审计提供了简明扼要的论述。

（二）基金会年度审计操作实务的主要内容

基金会年度审计实务工作与一般营利企业相比，有很多相同或相似的地方，但对于首次承接基金会年度审计业务的注册会计师来说，还需考虑基金会行业特性、会计核算特殊要求、监管环境等特点，以充分识别、评估与应对基金会年度财务报告审计中所存在的审计风险。本部分按审计业务流程的顺序展开，但为了节约各位读者的阅读时间，仅着重介绍基金会年报审计各流程中的注意事项及特殊考虑。

本部分内容主要包括年度审计业务流程、初步业务活动、计划审计工作、风险评估、了解内部控制、控制测试、实质性测试、特殊项目的

考虑、完成阶段主要工作和审计报告的出具。

(三) 基金会离任审计和换届审计操作实务

2011年12月,财政部、民政部联合发布了《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》),《通知》明确规定:(1)基金会在法定代表人变更时,应当向登记管理机关报送注册会计师出具的对法定代表人任职期间经济责任履行情况作出审计评价并提出审计建议的报告,并按照登记管理机关的要求向社会公布。(2)基金会在理事会换届时,应当向登记管理机关报送注册会计师出具的对理事会任期内财务收支真实、合法和效益等情况作出审计评价并提出审计建议的审计报告,并按照登记管理机关的要求向社会公布。本部分分为基金会离任审计和基金会换届审计,对上述两种业务的流程、工作底稿、审计报告进行了有针对性的阐述。

本部分内容主要包括基金会离任审计和换届审计业务流程、基金会离任和换届审计相关底稿和基金会离任和换届审计报告。

(四) 基金会专项审计操作实务

2011年12月,财政部、民政部联合下发的《通知》中首次明确提出基金会“专项审计”概念,并要求重大公益项目结束后,基金会必须接受注册会计师的专项审计。

实务中,存在一些针对基金会项目执行情况的“专项审计报告”、“专项审核报告”,这些报告所对应的业务属于《中国注册会计师鉴证业务基本准则》中提及的“其他鉴证业务”,由于缺乏明确的鉴证对象信息(即按照标准对鉴证对象进行评价和计量的结果),此类业务属于“直接报告业务”,在直接报告业务中,注册会计师直接对鉴证对象——某项活动本身或项目执行情况,进行评价或计量。由于缺乏统一的评价标准,不同的注册会计师对鉴证对象按照既定标准进行评价或计量的结果可能不一致,因此此类报告不能满足《通知》的要求。

本部分所述的“专项审计”定位于“基于责任方认定的业务”,被审计基金会管理层对鉴证对象(重大公益项目、专项募捐活动)进行评价或计量,鉴证对象信息(项目收支表)以管理层认定的形式为预期使用者获取。

本部分内容主要包括基金会专项审计业务流程和专项审计报告及参考格式。

（五）社会团体审计的特殊考虑

社会团体的业务活动特征不同于一般企业和事业单位，执业过程中的具体的审计程序侧重点也有所不同，针对社会团体业务活动的特征，注册会计师应采取不同的应对方法。本部分基于对社会团体业务活动特征、财务报表特殊性、内部控制的特殊性的分析，提出了社会团体审计中初步业务活动、计划审计工作、风险评估、了解内部控制、进一步审计程序需要考虑的特殊事项。

本部分内容主要包括社会团体特殊风险及应对和社会团体特殊的审计程序及相关底稿。

（六）民办非企业单位审计的特殊考虑

民办非企业单位除了具备民间非营利组织的所有特性外，尚有一个显著特色——“多行业性”。由于民办非企业单中，以民办学校与民办医院居多，故本部分所列举的审计特殊考虑主要与该两个行业相关。

本部分内容主要包括民办非企业单位财务报告编制基础的审计、收入的审计、成本的审计、固定资产的审计、应交税金的审计和审计报告。

（七）境外非营利组织代表机构的特殊考虑

境外非营利组织代表机构系指经批准的，外国慈善组织、基金会、贸易和行业协会、教育性研究机构和商业联盟协会等非营利组织等类型的团体在中国内地设立的代表机构。目前，针对境外非营利组织在中国内地代表机构的监管要求较少，同时，对这些机构的审计活动开展也较少。本部分梳理了现有的对该类机构的主要法律、法规规定，并结合其特点提示了审计的主要风险。

本部分内容主要包括境外非营利组织代表机构概述、境外非营利组织代表机构的特点和境外非营利组织代表机构的审计风险。

（八）民间非营利组织审计所涉主要法规

为了便于查询民间非营利组织相关监管要求，本部分列示了民间非营利组织审计所涉主要法规。

本部分内容主要包括民间非营利组织审计通用法规、基金会审计所涉相关法规、社会团体审计所涉相关法规和民办非企业单位审计所涉相关法规。

三、使用本操作指南的注意事项

第一，本操作指南不能代替《中国注册会计师审计准则》及其指南。本操作指南与《中国注册会计师审计准则》及指南若有冲突，应当以准则和指南为准。本操作指南侧重于说明风险导向审计模式下民间非营利组织审计的总体思路和实务操作。

第二，本操作指南不能代替注册会计师的职业判断。职业判断是注册会计师的灵魂，是提高审计效率和质量的根本所在，注册会计师应该在理解风险导向审计实质的基础上，充分运用职业判断，根据被审计单位的实际情况和具体执业需要，开展风险评估、风险应对和复核与报告。

第三，本操作指南借鉴了中注协《基金会财务报表审计指引》中计划审计工作、风险评估、了解内部控制、进一步审计程序、审计报告的内容，本操作指南未明确的事项，请参见中注协《基金会财务报表审计指引》。

需要说明的是，本操作指南针对常见的民间非营利组织，如基金会、社会团体、民办非企业单位、境外非营利组织代表机构等，为上述单位的审计提供了有针对性的指引，对于其他类型民间非营利组织的审计，也可以借鉴。但是在具体应用中，不能机械套用本操作指南的底稿和程序，需要注册会计师根据业务的具体情况，进行风险评估和风险应对。

目 录

第一章 民间非营利组织审计业务概述	1
一、民间非营利组织的概念、范围及特征	1
二、民间非营利组织的行业概述及发展现状	6
三、民间非营利组织主要审计业务类型概述	11
四、民间非营利组织其他相关服务概述	16
第二章 基金会年度审计操作实务	20
一、年度审计业务流程	20
二、初步业务活动	23
三、计划审计工作	27
四、风险评估	34
五、了解内部控制	42
六、控制测试	44
七、实质性测试	53
八、特殊项目	88
九、完成阶段	98
十、审计报告	105
十一、基金会年报审计工作底稿的整理	108
第三章 基金会离任审计和换届审计操作实务	136
一、基金会离任审计和换届审计业务流程	136
二、基金会离任审计和换届审计相关底稿	142
三、基金会离任审计和换届审计报告	142
第四章 基金会专项审计操作实务	153
一、基金会专项审计业务流程	154
二、专项审计报告及参考格式	161

第五章 社会团体审计的特殊考虑	183
一、初步业务活动	183
二、计划审计工作	184
三、风险评估	185
四、了解内部控制	190
五、进一步审计程序	195
第六章 民办非企业单位审计的特殊考虑	203
一、财务报告编制基础的审计	204
二、收入的审计	206
三、成本的审计	215
四、固定资产的审计	216
五、应交税金的审计	217
六、审计报告	218
第七章 境外非营利组织代表机构审计的特殊考虑	229
一、境外非营利组织代表机构概述	229
二、境外非营利组织代表机构的特点	229
三、境外非营利组织代表机构的审计风险	230
第八章 民间非营利组织审计所涉主要法规	232
一、民间非营利组织审计通用法规	232
二、基金会审计所涉相关法规	232
三、社会团体审计所涉相关法规	233
四、民办非企业单位审计所涉相关法规	233

第一章 民间非营利组织审计业务概述

改革开放 30 多年来, 社会生活最为引人注目的变化之一, 就是出现了为数众多的“民间组织”——民间非营利组织。民间非营利组织是指由民间出资举办的、不以营利为目的, 从事教育、科技、文化、卫生、宗教等社会公益活动的社会服务组织, 主要包括社会团体、基金会、民办非企业单位、寺院等。

随着我国市场经济体制的不断完善和社会公益事业的蓬勃发展, 捐赠人和社会公众对基金会等民间非营利组织的公信力和透明度提出了更高的要求。注册会计师的审计监督, 有利于增加基金会运作的透明度, 有利于加强基金会等民间非营利组织财务管理和内部控制, 有利于提高其社会公信力, 有利于促进社会力量积极参与公益事业。

本章主要是对民间非营利组织的概念、范围及特征、民间非营利组织的行业概述及发展现状、民间非营利组织主要审计业务类型、民间非营利组织其他相关服务进行简要论述。

一、民间非营利组织的概念、范围及特征

著名的管理学大师彼得·德鲁克 1994 年提出现代社会包括三大部门: 第一部门是政府。政府是行使统治、立法和管理职能的机关、职能部门, 包括国家和地方政府的权力机关、行政机关、公安、司法、检察机关等; 第二部门是企业。企业是以营利为目的的组织, 包括私营企业、合伙企业、有限责任公司、股份有限公司等; 第三部门是非营利组织, 包括学校、医院、慈善机构、基金会、行业协会、学术协会、宗教组织等。当政府不能有效地配置社会资源(政府失灵)、企业又因为营利动机而不愿意提供公共产品(市场失灵)时, 非营利组织作为一种新的资源配置体系, 比政府和企业更有效率和效果。非营利组织不仅是一种组织结构, 同时也是一种新的社会价值观。非营利组织财务报告的主要目标是帮助捐赠人、政府、受益人、社会公众等信息使用者了解组织的财务状况和现金流量, 评价组织提供产品或服务的质量及持续性, 评价组织管理层受托责任的履行情况, 作出合理的捐赠和其他资源分配决策。本指南主要探讨民间非营利组织审计实务问题。

（一）民间非营利组织的概念

1. 各国非营利组织的含义

非营利组织是一个外来语，是英文 Non - Profit Organization (NPO) 的中译。各国对非营利组织的称谓不尽一致，如美国称为非营利组织 (Non - Profit Organization, NPO)，英国称为公共慈善组织 (Public Charitable Sector)，德国称为志愿者组织 (Voluntary Organization, VO)，法国称为社会经济组织 (Social Economy Sector)，意大利称为基金组织 (Fund Sector)，泰国称为慈善组织 (Charitable Sector) 等。另外，还有“第三部门” (The Third Sector)、“独立部门” (Independent Sector)、“免税组织” (Tax - Exempt Sector)、“非政府组织” (Non - Government Organization, NGO)、“公民社会” (Civil Society)、草根组织 (Grass Roots Organization, GRO) 等不同的称谓。这些不同的概念涵盖的基本上就是介于政府组织和营利性组织之间的一切社会组织，但各自有所侧重。^①

2. 我国民间非营利组织的概念

我国民间非营利组织是指在中国境内依法设立登记、不以营利为目的、具有一定的自治性、志愿性、公益性或互益性的民间社会组织。在理解此概念时要注意以下几点：

(1) 注意民间非营利组织与企业的相同点和不同点。

相同点：民间非营利组织与企业执行的会计制度趋同。

财政部于 2004 年 8 月颁布了《民间非营利组织会计制度》(财会 [2004] 7 号)，并于 2005 年 1 月 1 日开始实施，标志着民间非营利组织会计制度的改革和发展逐步向企业会计制度趋同，目前事业单位的会计制度也有和企业趋同的趋势。

不同点：①民间非营利组织不是以营利为主要目的的社会组织，而企业是以营利为目的的经济组织；②民间非营利组织的资源提供者向该组织所投入资源不取得经济回报，而企业投资者的投资目的就是取得投资回报；③民间非营利组织的资源提供者不享有该组织的所有权，而企业投资者按投资份额享有所有权。

国务院颁布的《基金会管理条例》(国务院令第 400 号，2004 年)、《社会团体登记管理条例》(国务院令第 250 号，1998 年)、《民办非企业单位登记管理暂行条例》(国务院令第 251 号，1998 年) 等有关规定中，分别限定了民间非营利组织的“非营利性”，同时《民间非营利组织会计制度》第二条中也规定了非营利组织应当同时具备的特征，即非营利性、不取得经济回报、不享有所有权。

^① 参考文献：吴东民、董西明：《非营利组织管理》，中国人民大学出版社 2003 年版，第 21 页。