

高等教育 管理审计

徐宏峰 著

河海大学出版社



高等教育管理审计

徐宏峰 著

河海大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

高等教育管理审计 / 徐宏峰著. —南京: 河海大学出版社, 2007. 11

ISBN 978-7-5630-2436-0

I. 高… II. 徐… III. 高等教育—财务审计—研究
IV. G647.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 185077 号

书 名 / 高等教育管理审计

书 号 / ISBN 978-7-5630-2436-0/G·695

责任编辑 / 谢业保

封面设计 / 张世立

出 版 / 河海大学出版社

发 行 / 江苏省新华书店

地 址 / 南京市西康路 1 号(邮编: 210098)

电 话 / (025)83737852(总编室) (025)83722833(发行部)

印 刷 / 南京玉河印刷厂

开 本 / 850 × 1168 1/32

印 张 / 10.625

字 数 / 278 千字

版 次 / 2007 年 11 月第 1 版 2007 年 11 月第 1 次印刷

定 价 / 30.00 元

前 言

近几年,在高等教育系统整合扩招的大环境下,各个高校为解决“扩招”瓶颈约束的困难,在国家资金投入有限的情况下通过向银行贷款等渠道筹措学校发展基金,使学校动用的总经费大幅度增加。高等教育的发展需要加强管理,而管理得以强化,得到有效实施和不断完善的重要途径是开展高等教育管理审计,通过管理审计,能使高校降低管理风险,提升经济实力和管理水平。

高等教育管理审计研究的是高等教育行政管理过程中与经济活动有关的领域,它宏观上涉及到高等教育财政,高等教育投资与成本,微观上涉及到高等学校内部的各项经济活动。因此,高等教育管理审计的概念是:高等教育管理审计是由教育行政部门审计组织和高等学校审计机构,对高等教育管理过程中效率和效益的审查以及对有关职能部门履行受托经济责任的管理业绩和管理方法的审查,向管理决策层提供建设性和批评性管理建议,以实现改善高等教育管理,增加高等教育价值,提高高等教育效益的目的。

高等教育管理审计从教育经济学、教育管理学、审计学三门学科交叉中脱胎而来,主要用于提升高等教育管理过程中经济活动方面的管理水平。本书从高等教育管理审计的定义出发构建其基本框架,理论联系实际,注重实务操作,使本书能够较好地指导高校内部审计机构工作人员开展管理审计需要,全面提升教育系统内部审计水平和质量。本书承蒙江苏省教育厅社政处大力支持,因为它源于2003年12月被立为当年江苏省教育厅高校社科基金的重大项目(项目编号:03SJB790011)。历经三年耕耘,拙作终于

和大家见面了。本书在撰写过程中引用参考了同仁高水平的学术观点和一些相关文献与资料,在此深表谢意。由于本书对高等教育管理审计研究仅仅是个开始,不足之处在所难免,敬请专家和读者不吝赐教。

徐宏峰
2007.5.6

目 录

第一章 高等教育管理审计的概念和本质	1
第一节 管理审计的产生和发展	1
第二节 管理审计的概念、目标、职能	6
第三节 高等教育管理审计的概念和本质	11
第二章 教育财政审计	23
第一节 高等教育财政概述	23
第二节 高等教育金融与筹资	27
第三节 教育财政效率	36
第三章 高等院校教育成本投资决策审计	45
第一节 高等院校教育成本投资	45
第二节 教育成本投资决策概述	48
第三节 教育成本投资决策程序	56
第四节 高等院校教育成本投资决策项目后评估	64
第四章 高等学校财务审计	75
第一节 高等学校财务评价体系概述	75
第二节 财务管理工作审计评价	78
第三节 财务工作评价指标体系	95
第五章 建设工程的风险管理与跟踪审计	108
第一节 建设工程风险概述	108
第二节 建设工程审计的风险管理	115
第三节 建设工程施工阶段跟踪审计	125

第六章 高等学校招标管理审计	151
第一节 高校实行招标的现状.....	151
第二节 对招标及招标监督的认识.....	156
第三节 高校招标审计监督的范围、内容、程序和方法	164
第四节 审计监督基本方法在高校招标中的具体应用	167
第七章 高等学校经济合同管理审计	175
第一节 高校经济合同审计概述.....	175
第二节 经济合同审计的基本内容.....	180
第三节 买卖合同的审计.....	209
第四节 建设工程合同的审计.....	215
第五节 高校租赁合同的审计.....	222
第八章 高校产业资产安全管理审计	226
第一节 增强高校产业资产安全的思路.....	226
第二节 保障高校产业经营安全的思路.....	236
第三节 高校产业安全评价指标体系.....	250
第九章 高等学校经济责任审计	266
第一节 高校经济责任审计的理论基础	266
第二节 高校经济责任审计的内容	275
第三节 高校经济责任审计评价及评价指标体系	281
第四节 高校经济责任审计报告的撰写	293
第十章 价格审计	298
第一节 价格审计的概念.....	298
第二节 采购比价审计的标准和原则.....	306
第三节 采购比价审计的方法	310

第四节	采购比价审计的种类和主体	315
第五节	采购比价审计的风险和策略	319
第六节	采购比价审计工作底稿及审计意见书	323
第七节	采购比价审计的基本条件	328
参考文献		331

第一章 高等教育管理审计的概念和本质

第一节 管理审计的产生和发展

一 管理理论和实践对管理审计产生和发展的影响

管理科学理论和实践的发展始终对管理审计的发展产生着深刻的影响。人们进行管理实践、提出管理理论,是为了提高管理水平,更好地达到管理目标。管理的目的,就是通过计划、组织、领导、协调、控制等活动调动所有资源,以达到既定目标。管理本身不是目的,而是手段。管理作为达到目的的手段,在人类经济和社会发展中起着重要的作用。因此,对管理系统、管理业绩和管理质量进行评价就显得非常必要,只有如此,才能防止和发现问题,使管理达到预定的目标。管理学家们指出:管理控制的主要内容之一是审计,特别是管理审计;没有审计对管理系统质量的检查和评价,就不会有良好的管理效率和管理效果。可以说,管理科学理论和实践的发展,导致了管理审计科学的出现,并促进了它的发展。孔茨和韦里克在第九版《管理学》中明确指出:控制有直接控制和预防性控制之分。预防性控制原理的运用直接影响了管理审计的发展。预防性控制包含这样一种思想,即对大部分脱离标准的负偏差应承担的责任可以运用管理的基本原理来加以确定。这种控制是在业绩报告和判定主管人员履行其职责时是否按既定原则办事两者之间划出界限。预防性控制可表述为,主管人员及其

下属的素质越高,就越不需要从事直接控制。预防性控制的存在依赖于三个基本假设:(1)合格的主管所犯的错误最少;(2)管理工作业绩是可以计量的,管理的概念、原理和方法在计量管理业绩上是有用的,可依其设计诊断标准;(3)对管理基本原理的应用情况是能够评价的。预防性控制原理带动了管理审计工作。管理审计与其他管理方法相比,其宗旨不在评价主管人员个人,而是评价管理工作的质量和管理系统的质量。管理学家指出,强化科学控制职能的管理风格和管理循环,是管理审计发挥作用的基础,没有科学的管理,就不会有科学的管理审计。由于预防性方法比直接性方法更利于排除管理方面的缺陷,因此在管理实践中被大量运用,而这就要求对管理工作和管理系统不断加以审计,以随时了解管理现状和控制效果。这也使人们对管理审计的兴趣日增。

二 管理审计产生和发展过程

20世纪30年代到40年代,是管理审计活动和管理审计科学的萌芽时期,其推动力量主要在内部审计领域和管理职业界。内部审计有很长的历史,它的重要性却在20世纪30年代才得到承认。原因有二:(1)经济衰退使企业的管理当局无法通过扩大销售来增加利润,而只能通过控制成本来增加利润;(2)经济衰退使公众呼吁责任人承担更大的受托责任。它们导致审计的重大发展:1943年美国证券交易委员会(SEC)成立。SEC要求上市公司提供经独立审计师审查的财务报表,而这一要求促使上市公司成立内部审计部门,帮助独立审计师工作。但当时内部审计师的工作只是检查会计记录、发现财务错弊、作为外部审计的协助者。尽管他们积极地从事财务事项审计和内部控制检查,从而为管理当局提供了极有价值的服务,从事着后来出现的管理审计概念所涵盖的某些工作内容,但在当时的审计职业界仍未得到广泛承认。倒是管理职业界在两次世界大战之间提出了“管理审计”的概念,

并率先系统地讨论了管理审计的理论和方法。若干年后,管理审计的理论研究和实践活动才由管理职业界转向审计职业界。在1932年,英国机械工程师协会、生产工程师协会和管理协会等三大协会会员、管理专家罗斯撰写的《管理审计》(*The Management Audit*)一书出版,这是第一部管理审计的著作。他认为:应将企业划分为若干职责不同的部门,并建立用效率来衡量管理的技术程序。罗斯主张的是以职能部门业绩评价为核心的管理审计,即使今天来看,这也是先进的审计思想。在同一年代,美国的麦金瑟创造性地提出对企业定期实行管理审计的思想,即按企业当下及未来的环境,对企业的各个方面作出评价。由于这种审计的目的和方式在于揭示并纠正管理中存在的问题,所以曾被评论为在“众多探索问题的方法中最具综合性也最得力的一种说法”。20世纪40年代到50年代,在罗斯思想的影响下,管理职业界创立和发展了访谈式管理审计,成为当时管理审计的基本形式。其间,美国管理协会不仅为管理审计理论提供了学术阵地,而且对数百家大公司实施了管理审计,并注重总结实践经验,推动了管理审计实务的发展。自50年代后半期,受美国管理协会的影响,内部审计领域开始从理论和实践上对管理审计进行大量的探讨。管理审计研究的中心由管理职业界转向审计职业界。内部审计职业界对管理审计的研究是在内部财务审计扩展为内部经营审计的基础上开始的。1957年,国际内部审计师协会(IIA)发布了第2号《内部审计师责任说明书》,这是内部审计发展的一个里程碑。该说明书认为内部审计的目的是通过客观的分析、评价、建议和检查等活动,帮助所有的管理人员发现其应尽的职责。因此,内部审计师的参与能为管理者提供更为详尽的服务。换句话说,应将管理审计的内容视为内部审计的一个方面,这成为内部审计师工作的基本方针。该协会的有关调查也表明,内部审计师充当管理审计师是经济社会的客观需要。在内部审计大力发展管理审计的同时,政

府审计也加入了这一行列。1945 年美国通过的《政府公司控制法》要求会计总署审计政府公司的财务报表和内部控制,向国会报告公司的财务状况,并对政府报酬和股利支付提出建议,还要进一步对公司是否按照既定目标有效经营进行评价。按照 1981 年政府审计准则的规定,政府审计范围包括:财务和合法性审计、经济效率性审计、项目效果审计。其中的经济性、效率性和效果性审计属于管理审计的范畴。在美国,政府管理审计的实质是政府对国会赋予责任的履行情况的结果进行鉴证,这种鉴证既包括财务信息,也包括管理业绩。20 世纪 50 年代,民间审计也开始宣传和实施管理咨询服务,有组织地拓展审计鉴证职能,许多国际会计公司开展了管理咨询业务。可以说,管理审计的产生和发展是两大职业力量共同作用的结果。

三 管理审计在我国产生和发展的社会基础

随着我国经济体制改革的不断深化和现代企业制度的建立,要求企业必须建立和完善内部控制制度,以适应市场经济发展的要求,提高企业的经济效益和社会效益。尤其是加入 WTO 后,我国的经济进一步融入世界经济全球化的潮流,企业所面对的市场是更加广阔的国际市场;同时,WTO 的基本原则、协定与协议以及有关的国际惯例将成为约束和规范我国企业行为的依据和准则。对企业进行有效的指导和监督,必须借助各种力量转换企业管理人员的理念,提高管理水平,重塑管理人员的综合素质。在这一过程中,管理审计不失为一种有效的手段。通过管理审计的监督检查,可以发现管理中的问题,及时分析原因,提出改进措施,从而实现管理审计的效益。因此,管理审计的实施是历史与现实的必然选择,管理审计在理论上的发展和实践上的推进,犹如一个有力的“助推器”,推动我国经济体制改革的进程和完善现代企业制度。管理审计的实施为单位领导摸清家底、强化内部控制、促进增收节

支起到了积极作用,成为部门、单位内部严肃财经纪律、促进规范会计核算、加强管理、提高效益的重要力量。在实践中,广大内部审计人员积极探索法制化、制度化和规范化的路子,总结出不少好的经验。据统计,近几年来,全国内部审计机构每年审计 40 多个项目,纠正违纪违规金额 300 多亿元,在维护国家财经法规,加强内部控制,促进增收节支,提高经营管理水平等方面发挥着重要作用。

四 管理审计产生和发展的必然性

管理审计是随着企业生产经营管理不断深入和进步而产生和发展起来的。管理审计产生和发展的必然性表现在下面几个方面:首先,管理审计是企业发展的内在需要。企业发展需要管理,管理的发展又需要审计的支撑。企业管理主要体现在计划、组织、指挥、协调和控制五个职能上。随着企业规模扩大、层次增多、投资多元化、市场竞争更加激烈,竞争的核心是效益(利润),要有效益,就要加强管理。我们常说的“管理出效益”、“向管理要效益”,充分说明管理在企业发展中处于非常重要的核心地位。在现代企业制度下,有了科学的管理,要让管理得到强化,得到有效实施和不断完善,就需要内部审计的支撑。在企业内部的各种职能部门中,内部审计地位超脱,最适合担任这一角色。这正是国际上不是审计界而是管理界首先提出开展管理审计的原因所在。同时这也证明,管理审计是管理当局的需要,是企业发展的必然。其次,开展管理审计是内部审计自身发展的需要。内部审计发展的初级阶段是财务审计。财务审计发展到一定阶段后,会计信息、财务信息的真实性和可靠性基本得到保证,矛盾不那么突出了,此时,虽然财务审计仍要进行,但其在管理当局的关注点中逐渐淡化,相应地,内部审计如仍止步不前,其在管理当局眼中的地位和价值也就降低了。在探讨应对 21 世纪的挑战时,国际内部审计师协会前主

席安东尼·瑞德里曾指出:“我们(内部审计)是改善公司管理水平的力量。我们的业务与其他管理组织相比正逐口增加。如果能继续保持这种势头,这将成为下一世纪的职业。否则下世纪将没有我们的位置。”这就是说,内部审计要立足于 21 世纪,就必须从传统的财务审计向管理审计发展。内部审计要充分发挥自己的独特作用,充分体现自身的价值,就必须向管理当局所关注的重点倾斜,积极主动地向管理审计进军。开展管理审计,对我国内部审计的发展有很现实的意义。从我国内部审计目前发展的水平看,内部审计进入 21 世纪后总体上可以说已由财务收支审计迈向管理审计、效益审计为主的新的发展阶段。对这一判断,李金华署长也给予肯定,他在 2003 年召开的中国内部审计协会四届二次理事会上说,内部审计定位就是“管理、效益”四个字。因此,当前提倡开展管理审计,是符合我国内部审计的实际的,是符合与时俱进的需要的,是很有现实意义的。

第二节 管理审计的概念、目标、职能

一 管理审计的概念

从 1932 年管理专家罗斯在《管理审计》一书中对管理审计作了阐述之后,学术界和职业界对管理审计的概念一直众说纷纭,至今未能达成共识,主要有以下几种表述:(1)国际注册内部审计师协会于 1975 年在佛罗里达发布的第 19 号研究报告提出的定义为:管理审计是内部审计师对各层次管理活动进行面向未来、独立的和系统的评价,其目的是通过审计促进各种管理职能、项目目标、社会目标及员工发展的实现来增强组织的获利能力,并增强其组织目标的实现。(2)美国管理协会认为:对整个管理业绩进行系统的检查、分析和评价就是管理审计。管理审计不仅能从主观

上、客观上对一公司进行彻底评估,而且还可以对管理本身的有效性作出权威的判断。(3)英国 Santocki 认为:“管理审计是为鉴别组织内的所有职能部门和经营活动中现存的和潜在的薄弱之处,而对管理人员在实现组织目标的效果方面所进行的客观的、独立的建设性评价。”(4)劳伦斯·索耶认为:管理审计就是以管理者或管理咨询师的眼光去审查组织的各种活动,它与其他审计形式的区别在于它的思维方式而不是它的技术方法。(5)王光远教授认为,管理审计是内部审计人员或 CPA(注册会计师)为了维护股东、投资者、债权人及其他委托人的利益,对组织内部的各种管理活动或资金状况、盈利能力及组织结构等的独立的、客观的、综合的、建设性的、面向未来的检查、评价或分析研究,以帮助管理当局这一资金受托人改进决策、提高获利能力和经营能力,或者就受托人对受托管理责任的履行情况发表评判性意见,并对外报告。综上所述,笔者认为,管理审计是指为了明确一个组织中所有职能部门和经营环节中现存的和潜在的薄弱之处,而对管理人员在实现企业目标和效果方面所进行的客观的、独立的和建设性的评价,以帮助管理人员科学决策、提高获利能力和经营能力,更好地完成受托管理责任。通俗地说,管理审计主要是审查和评价企业管理水平和管理效率。

二 管理审计的本质和基本特征

管理审计是一种与财务审计相对的审计,是在财务审计基础上发展起来的。财务审计以审查基本财务信息为主,管理审计以审查管理信息为主。不同的认识形成不同的管理审计。内部审计界强调对业务活动、管理控制制度的审查,强调服务管理当局;管理职业界强调对整体管理过程、管理活动、管理质量的审查;政府审计界强调对管理业绩或经济业绩的审查,强调对经济性、效率性、效果性甚至公平性和环保性的审查;民间审计界强调对管理陈述、管理业绩、管理控制和管理活动的审查,强调这种审查的独立

性和客观性。以上种种管理审计现象的背后是“受托责任”思想,它是一种支配会计审计发生与发展的思想。伴随社会政治经济的发展,受托责任逐渐由受托财务责任发展到受托管理责任,管理审计是受托责任发展的必然产物。目前,管理审计正朝着“3E”(即经济性、效率性和效果性审计)和“5E”(即经济性、效率性、效果性、公平性和环保性)审计方向发展。会计是对受托责任的履行过程和结果进行认定、计量和报告,审计是对受托责任的履行过程和结果进行重认定、重计量和重报告。财务审计的目的是鉴证受托财务责任,管理审计的目的是审查受托管理责任。委托人和受托人之间应相互沟通、相互信任,共同优化投资行为,优化资源利用。对受托管理责任不同的重认定、不同的重计量和不同的重报告,就构成了不同的管理审计类型。服务于组织内部各个受托人,以审查内部受托管理责任为对象的管理审计,可以称做内向型管理审计;服务于组织外部各个受托人,以鉴证外部受托管理责任为对象的管理审计,可以称做外向型管理审计。组织外部的各个委托人是自定的标准评价组织管理当局履行受托管理责任的情况,管理当局也会依据委托人的标准,评价下属各部门受托管理责任的情况。管理当局对外是一个“受托人”,对内是一个“委托人”,这种一身兼二任的现实,说明内部受托管理责任的多层化,是外部受托管理责任向组织内部的延伸,内部受托管理责任的基本目标就是完成外部受托管理责任。内外部受托责任的一致性,预示着内向型管理审计和外向型管理审计的结合,形成一种新型的综合管理审计。从管理审计和受托责任关系看,管理审计的关键在于对受托管理责任的认知,帮助经营管理者圆满履行受托管理责任是管理审计的本质。管理审计的基本特征可概括为八个方面:(1)审计的目的旨在帮助管理当局改善经营管理;(2)审计的范围是各项业务经营活动及管理活动;(3)时间导向上既包括现在也包括未来;(4)审计是周期性的,但具体时间安排有不确定

性;(5)审计方法多应用管理技术和数量方法;(6)审计标准是评估管理业绩的标准或管理原则;(7)审计工作的必要性是由管理当局决定的,而不是法律所强求的;(8)审计报告的接受者是组织的管理当局决定的。

三 管理审计与财务审计的区别

管理审计与财务收支审计在审计对象和审计重点上迥然不同。

财务收支审计的审计对象是企业的资金收支活动,审计的重点是监督检查企业的财务收支活动,保证资金正常合法收支,杜绝资金运用中的违纪违规行为。

管理审计的过程是对企业的管理进行检查、分析、评价和建议的过程,因而其审计重点就是对企业的管理政策以及政策执行情况进行分析诊断,检查管理当局制定的政策是否健全,政策在运行中是否有效,能否充分调动职工积极性,企业各项资源配置能否达到最优,企业是否实现最大目标利润。具体包括各项计划的制定是否周密细致、科学合理,制定的计划是否有利于管理人员把注意力集中于目标,是否有利于提高组织的工作效率,是否有利于有效地进行控制;组织的控制系统是否健全有效,控制标准是否明确,控制反馈系统是否畅通及时;组织结构设置是否合理,是否能够适应企业内外部环境,分工与协作、权利与责任是否明确;组织领导的行为、方式是否有利于激发职工的积极性等。审计人员不仅要通过审计指出企业管理中存在的问题和不足,还要针对发现的问题,结合企业内外部环境情况,向管理当局提出改进意见和建议。企业管理当局可以借鉴审计人员提出的意见和建议,改进和完善企业管理政策和制度。审计人员在某种意义上说,不仅仅是审计人员,更应是管理专家。因此对审计人员的素质提出了更高的要求,审计人员仅仅掌握财务和审计知识已远远不能胜任审计工作