

学生反映饭菜贵，食堂却说亏损，问题出在哪？ ——大学食堂财务收支审计案例

◆ 太原理工大学审计处

案例背景

食堂饭菜质量和定价是高校饮食管理永恒的主题。鉴于高校饮食“微利运营”的公益性要求，饭菜应根据核算成本合理定价，在不亏损的情况下保证饭菜品质和低价格。近期，A大学不少学生反映饭菜质量差、定价高，而食堂管理部门却说饭菜成本太高，一直在亏本经营。问题究竟出在哪儿？面对这一矛盾，学校决定对食堂2012、2013年度财务收支情况进行审计。

审计组调查了解相关情况 after 制订了审计实施方案，将审计目标确定为：在审查评价A大学食堂2012、

2013年度财务收支合法合规性的基础上，重点关注内部控制管理和成本费用管理情况，指出内部控制和成本管理中的薄弱环节，提出建设性的意见和建议，促进其完善内部管理，有效控制成本。

审计过程与方法

A大学一直采用自办食堂的管理方式，食堂负责统一采购主要食材，供应5个校区9个餐厅的120多个经营组。作为学校二级财务单位的食堂财务部门负责近5万名师生员工餐饮活动的财务核算，收支频繁且金额大，面对审计现场堆积如

山的会计账簿和会计凭证，如何在短短一周内高质高效地完成任务成为审计组面临的一大难题。经过讨论，审计组决定采用有的放矢、直奔主题的工作思路，以财务收支审计为基础，结合内部控制审计的技术方法，在把握基本情况的基础上突出重点内容进行审计，带着问题进行审计。

食堂财务收支审计的内容包括收入、费用、利润、资产、负债、所有者权益，主要是围绕资产负债表和利润表反映的财务信息，从报表出发，对总账、明细账、会计凭证进行逐层审查，然后根据发现的问题

形成审计工作底稿，最后将问题归类汇总形成审计报告初稿。通过财务收支审计，对食堂经营成果和财务状况进行全面审查，并对会计记录、财务报表等资料的真实性和公允性及经济活动的合法性、合规性进行客观评价。与此同时，以财务收支审计为基础，结合内部控制审计的技术方法，先对食堂内部控制情况进行了解和初步评价，再根据餐饮行业特点和管理环境构建理想的控制模式作为评价标准，接下来确定内部控制审计的重点，具体包括内部控制工作组织情况、内部控制机制建设情况、内部管理制度的完善情况、内部控制关键岗位工作人员管理情况、财务信息编报情况、成本费用管理情况、收入管理情况、采购管理情况、资产管理情况、专项资金管理情况和合同管理情况等，然后根据审计重点进行控制测试，将测试结果与理想控制模式进行比较，找出内部控制存在的问题，再与财务收支审计中发现问题相结合找出相互之间的联系，最后从内部控制和管理的角度分析问题发生的原因，提出审计意见和建议。（审计思路详见图1）

合理的分工和明确的工作任务有助于审计项目的顺利进行。审计组对3位成员5天的工作进行了细化分工，并明确了需要密切合作的工作内容。A成员侧重对内部制度建设情况、招投标执行情况、合同执行情况、决策程序的合法合规性等进行审查，同时对食堂内部控制进行测试，找出食堂内部控制和管理中的薄弱环节。B成员侧重审查财务报表和明细账，重点关注成本核算和期间费用核算的合法合规性，找出成本费用管理中存在的问题；二人相互配合。C成员侧重盘点资产，关注

资产管理情况，同时负责审查会计凭证，与B成员配合，对每年中秋节和春节前一个月的支出凭证进行全查，其他月份的会计凭证则重点抽查20%。春节刚过，北方的天气依然寒冷，审计组工作地点位于半地下室，看账久坐后腿脚冻得发麻，审计人员把能穿的衣服都裹在身上，互相支持鼓励，通过审查账目、抽查会计凭证、查阅合同及影像等相关资料、对财务和管理人员进行询问、与基层工作人员交谈、现场盘点资产、查看食堂经营组管理流程等方式，经过5天起早贪黑的奋战，基本掌握了食堂的管理情况和财务情况。

审计结果及成效

（一）内部控制方面发现的问题

A大学食堂在编管理人员较少，新老校区都需要兼顾，管理任务比较重。审计组发现食堂管理中有许多优点，但也发现很多漏洞和问题。

1. 食堂内部管理制度不健全，缺乏章程、岗位职责等基本的内部

管理制度，对重大事项决策程序缺乏明确的规定，关键程序、关键岗位内部控制制度不够细致和明确，且实际执行效果差。

2. 食堂与各经营组之间无成文的经营协议，责权利不明确。经营组承包经营未实现公开竞争上岗，且公共费用在各组间的分摊缺乏科学标准，随意性较强。

3. 非政府采购支出缺乏规范程序与合理的内部控制，具体表现为缺乏招标程序，内部控制程序有漏洞。例如：采购电料等低值易耗品68万元，入库单上采购人、验收人为同一人签字，当天领用该材料，出库单上无保管员签字。采购、验收、保管岗位未实现不相容职务分离，极易导致虚假材料采购、无实物报销的现象。

4. 修理费用等经常性费用支出缺乏规范的控制程序。如2013年6月某餐厅修理门锁、土豆皮机和清理餐厅屋顶油腻等费用支出4.2万元，修理清单上只有食堂经办人一人签字，无餐厅经理或其他验收证明人

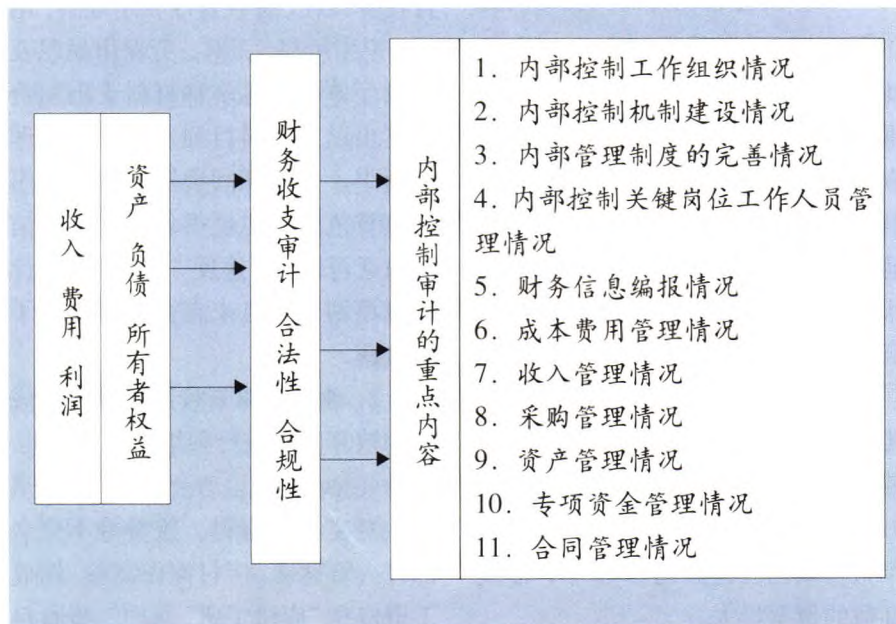


图1 审计思路

签字。餐厅和厨房设备每年大修理维护费用以及日常修理费用是食堂的一项重要支出,在其总支出中占很大比重,应注重规范管理,节约开支,降低成本。

5. 经营组餐费收入有截留不上交食堂的现象。x区餐厅一组未实现一卡通刷卡就餐,餐费以现金形式由餐厅自己收取。食堂成本费用核算报表显示,x区餐厅一组2012年和2013年从食堂领取粮油等材料共计49万元,只上交营业收入0.65万元,大部分营业收入被截留,严重违反学校和食堂财务管理制度。

6. 资产管理制度不健全,管理程序不规范,账实严重不符,固定资产盘点不及时,对盘盈、盘亏资产没有及时查找原因进行处理,遗留问题较多。尤其对2012年11月盘点中发现的517件固定资产有账无物,价值175万元,至审计结束时仍未作处理。

7. 食堂未按照学校规定的标准向职工发放补贴和奖金,补贴和奖金名目繁多且未统一会计科目核算。

(二) 财务管理方面发现的问题

1. 利润表信息不真实。食堂2012年和2013年利润表中净利润分别为全年营业收入的0.5%和0.3%,看似微利运营,但审计人员发现其利润不止这些,食堂在财务核算中通过超额提取福利基金、超额预提水电费、多记应付经营户账款等名目隐匿利润160多万元。

2. 存在多年未清理的沉淀应收账款和个人借款。2013年末应收账款余额13万元、其他应收款余额18万元,账龄均为5年以上,几笔大额个人借款已经挂账达10多年,形成坏账的概率极大。

3. 财务部门未经学校决策程序

从学生一卡通就餐费用中无理由提取管理费,2012年和2013年共计提取9万元,此费用最终计入食堂期间费用,间接加大了学生就餐成本。

4. 私车公费报销,2012年车辆费用支出中有9.5万元属于私车公费报销,经核对固定资产清单,报销车辆并非食堂公用车,违反学校关于公用车管理的相关规定。

5. 违反规定处置资产,造成资产直接流失。2012年红酒应收账款2.8万元和其他应收款0.65万元直接销账计入管理费用,以上两笔支出属于餐费坏账还是其他费用,无相关说明和任何原始凭证,违反“应收账款”发生坏账的会计审批手续和账务处理程序。

(三) 会计核算方面发现的问题

从食堂审计的档案资料看,其财务会计科目设置、业务核算逐步完善,所提供会计信息也更详尽,但账目记录仍存在很多问题,尤其是会计科目之间核算范围分工不清、随意改变核算范围的现象较为普遍。

1. 2013年改变“管理费用”科目核算口径,将各餐厅领用灶具、电料、卫生用品、工具、劳保用品以及各餐厅体检费等多种材料支出和费用支出以二级科目列示记录在管理费用中,混淆期间费用和成本费用的核算范围,也使得各年度财务信息缺乏可比性,违反“一贯性”会计核算原则,并且未在会计报表中予以披露。

2. 业务核算未按照会计科目规定的核算范围进行归纳记录。例如:各种奖励支出、运动会支出、全国烹饪大赛支出原材料、旅费等不应全部计入管理费;应付岗位津贴、绩效工资应在“应付工资”账户二级科目核算;新增设备使用费应在“固定资

产折旧”核算等。

3. “预提费用”账户应该核算企业已经受益、但尚未实际支付应该由本月负担需要进行预提的各项费用,如水电费、煤气费等,不应在此科目直接支付卷闸门、更衣柜等固定资产的购置。

4. 所有者权益类账户中“历年盈余”与“利润分配”账户核算内容相同,不应设置“历年盈余”账户。

(四) 原因分析和审计建议

针对以上发现的问题,审计组分析认为,食堂饭菜成本高的原因包括:食堂缺乏管理目标和切实有效的管理制度;个别餐厅营业收入内部控制失效,导致收入截留;内部控制不完善,跑冒滴漏现象严重;对各经营组的成本核算把关不严;对期间费用的支出缺乏有效控制;经营利润过高;等等。

审计组提出以下审计建议:

1. 建立明确的经营文化理念和年度经济指标,对收入总额、成本总额、盈亏比例等总额目标和经营状况进行目标管理,有效控制成本,更好实现高校饮食微利运营、服务师生的目的。

2. 加强经营活动的内部控制管理,从内部控制工作组织、机制建设、内部管理制度的完善、关键岗位工作人员管理、财务信息编报、成本费用管理、收入管理、采购管理、资产管理、专项资金管理、合同管理等方面入手,结合实际加强内部控制建设,并保证内部控制的有效实施,降低经营风险,避免舞弊和腐败的发生,防止国有资产流失。

3. 建立健全各餐厅和各经营组管理制度和成本费用核算制度,制定间接成本费用在各餐厅、各经营组公平分摊的科学标准,为各餐厅

和各经营组建立公平竞争的管理环境和营业环境,促进食堂管理水平的提高。

4. 建立日常和临时性大额支出多人共同决策签字制度,共担大额支出决策责任,降低决策风险,避免舞弊的发生。同时建立健全资产采购管理制度,按照岗位职责分工牵制原则,对不相容职务严格实行分离。规范采购程序和验收、保管、领用以及财务报销程序,明确各流程相应的责任。

5. 加强经营收入的管理,将餐厅和各经营组就餐收入全部通过一卡通纳入财务核算,杜绝收入截留现象发生。

6. 提高资产管理意识,加强各类资产的账务和实物管理,建立严格的资产处置审批程序和资产领用保管责任制度,定期进行资产盘点,保证资产的完整,防止资产流失。

7. 加强财务管理和会计准则等业务理论知识的教育培训和知识更新,规范财务管理,提高报表编制和会计核算水平,促进食堂资金使用效益最大化。

3个月后,审计组对食堂整改情况进行了后续审计,审计发现的问题已得到多方面整改。首先,食堂修订了内部管理制度,对重要岗位设置进行了调整,对不相容职务进行了分离,对管理人员和财务人员进行业务培训。其次,在经营组中实行竞标上岗,每周按照成本报价重新对饭菜进行定价。再次,设立学生社团专门对饭菜质量和价格进行监督,随时听取学生的意见。

思考和启示

A 大学食堂财务收支审计项目从立项到后续审计结束,历时4个月。学校对审计部门的工作给予肯

定,对食堂积极接受审计意见并整改的效果也比较满意,学生对整改后的饭菜质量和价格也比较认同。总结整个审计过程,审计目标明确,重点突出;审计思路针对性强、审计方法多样;审计程序规范;审计人员分工合理,积极负责,配合默契;审计报告内容详尽、重点突出、证据确凿、评价严谨。本次审计的启示如下。

(一) 内部审计部门作为学校的“免疫系统”和决策管理助手,更适合开展综合审计

内部审计区别于国家审计的最大特点就是内向服务性,其最终目标是改善管理、促进组织增加价值。随着内部审计涉及领域的不断拓展和对审计效率的更高要求,怎样突破审计资源的限制,产出高质量的审计成果,成为当前内部审计发展的重要课题。开展综合审计,即在一次审计中综合运用多种审计技术方法从内部控制、绩效管理、财务管理等多角度进行审计评价,更有利于节约审计资源,实现审计目标。

(二) 各种审计类型必须相辅相成、相互融合

财务收支审计、内部控制审计、绩效审计等审计类型都不是孤立存在的,只是有所侧重而已,各种审计类型是相互融合的,不仅涉及风险管理、内部控制、绩效管理,成本管理等理论知识,而且最终的审计目标也是相同的。面对同一个审计对象,审计人员会从不同的角度形成审计评价,但最终都归结为提出有价值的审计意见和建设性的审计建议,促进改善管理,防范风险,实现增加组织价值的目标,正所谓“涓涓细流终归大海”。所以,对于内部审

计而言,审计思路不应局限于某种审计类型,多角度思考更有利于实现审计高效率、高质量的目标。

(三) 内部审计应开展管理审计,或者将管理审计的技术方法融合到财务审计之中

本案例如果仅局限于财务收支审计,只是从合法合规性方面进行评价,就不能深入地对发现的问题从内部控制的视角分析原因并提出解决问题的建议。因为财务收支审计更关注财务收支的真实性、支出的合法性以及会计核算是否符合会计制度等,侧重于对财务活动的监督和具体业务的错弊查找。因而,只有结合内部控制审计的技术方法,从内部控制和管理的角度分析问题,才能提出具有建设性的意见和建议,从根本上促进食堂管理的改善和成本费用的有效控制,从而更好地履行内部审计的职能。

(四) 充分的审前准备是高效率、高质量完成审计项目不可或缺的步骤

审计人员开展任何类型的审计业务,都需要在各方面充分准备。第一,审计人员先行了解被审计单位的基本情况、行业特点、管理模式、内部环境等,有助于从风险管理和内部控制的视角进行瞄准定位。第二,搜集并熟悉相关行业标准、法规制度、理想的内部控制程序等与审计评价标准相关的资料,有助于快速捕捉到问题线索并准确判断。第三,事先充分准备审计工具资料使得审计过程方便快捷,包括审计底稿模板、调查问卷、抽样计划、记录和计算工具等。特别是对于任务重和时间紧的审计项目,审前准备的重要性更为突出。