

注册会计师业务操作与风险控制丛书

主 审 徐政旦  
主 编 汤云为  
副主编 朱荣恩  
李若山

CPA'

series of operating  
procedure and risk  
control

# 建设项目审计

祁延农 姜荧荧 赵荣英 / 编著

 中国时代经济出版社

注册会计师业务操作与风险控制丛书

# 建设项目审计

祁延农 姜茺茺 赵荣英 编著

中国时代经济出版社

## 图书在版编目(CIP)数据

建设项目审计/祁延农,姜荧荧,赵荣英编著.—北京:中国时代经济出版社,2003.1

(注册会计师业务操作与风险控制丛书/汤云为主编)

ISBN 7-80169-349-3

I.建… II.①祁… ②姜… ③赵… III.基本建设项目—审计 IV.F239.63

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 105519 号

注册会计师业务操作与风险控制丛书

### 建设项目审计

祁延农 姜荧荧 赵荣英 编著

|      |                                 |
|------|---------------------------------|
| 出版者  | 中国时代经济出版社<br>(原中国审计出版社)         |
| 地 址  | 北京东城区东四十条 24 号<br>青蓝大厦东办公区 11 层 |
| 邮政编码 | 100007                          |
| 电 话  | (010)88361317 64066019          |
| 传 真  | (010)64066026                   |
| 发行经销 | 各地新华书店经销                        |
| 印 刷  | 北京昌平百善印刷厂                       |
| 开 本  | 850×1168 1/32                   |
| 版 次  | 2003 年 1 月第 1 版                 |
| 印 次  | 2003 年 1 月第 1 次印刷               |
| 印 张  | 7.75                            |
| 字 数  | 155 千字                          |
| 印 数  | 1~5000 册                        |
| 定 价  | 15.00 元                         |
| 书 号  | ISBN 7-80169-349-3/F·121        |

版权所有 侵权必究

# 总 序

---

近年来,上市公司会计造假的恶性案件屡有披露,从较早的“琼民源”案件到最近的“中天勤”案件,都给证券市场的发展造成了非常消极的影响,严重动摇了市场经济的诚信基础,相关的注册会计师也不断遭到社会各方的责难。一方面,我们应该认识到,建立健全企业内部控制制度,按照相关会计规范的要求出具真实公允的财务报告,是企业管理当局的会计责任。由于注册会计师的审计采取事后重点抽查,加上委托方内部控制制度固有的局限性和其他客观因素的制约,难免存在会计报表的某些重要方面反映失实,而注册会计师又可能在审计中未予发现的情况。因此受托方的审计责任并不能替代、减轻或免除

委托方的会计责任。但是另一方面,我们也应该充分认识到当前的审计环境是非常严峻的,注册会计师如果对社会公众的要求置之不顾,将严重损害注册会计师的形象和社会地位,进而威胁到它生存和发展的基础。而要解决这个问题,除了从职业道德的角度加强整个注册会计师队伍的诚信观念外,同时对我们的审计技术提出了更高的要求。会计师事务所只有提高风险意识,加强风险控制,完善风险审计技术,才能巩固自己在证券市场中的地位。正是基于这一认识,我们才组织编写了这一套《注册会计师业务操作与风险控制丛书》。

风险控制应该体现在注册会计师业务操作的全过程。有些人认为,注册会计师业务风险控制的重点在于现场审计,只要现场审计很好地贯彻了审计程序就可以规避审计风险了。而大量审计失败的案例告诉我们仅将风险控制重点放在现场审计是不够的,风险控制措施必须贯彻在从接受客户到出具审计报告的全过程。在接受客户之初,会计师事务所就应该收集有关客户的资料,了解客户的历史情况和财务状况,深入了解客户的诚信度和委托目的,同时要分析自己的胜任能力,以最终决定是否接受该客户。有些事务所为了争客户、抢业务恰恰忽略了这一点。

全过程控制要求严格执行三级复核制度。三级复核制度必须保证各级复核都是有效的而不能依赖于其

他复核的有效性。我国事务所业务的季节性比较强,年度审计的高峰使得某些事务所有意无意地放松了三级复核的标准,为审计报告埋下了风险隐患。第一层复核是项目经理对已完成工作的详细复核,第二层复核是部门经理对工作底稿的重点复核,第三层复核是合伙人对整套工作底稿的总体复核。三级复核应该分工明确并严格执行才能保证审计质量。目前有些事务所实行了四级复核制度,增加了独立合伙人的重点复核,在我国证券市场审计风险较高的现状下,这是一种积极的措施。

风险控制必须贯彻到参加现场审计的每一个人和每一项工作。每一个人都应该了解审计计划阶段和符合性测试阶段所得出的结论以及与自己分工的工作相关的前期工作。这样不仅有助于将审计策略贯彻到各个具体的业务操作中,还有助于审计人员根据发现的意外情况及时调整审计程序和审计策略。现场审计是风险控制的基础,所有参加现场审计的人都应该保持高度的职业谨慎,将既定审计程序作为最低标准而不是最高标准,切忌由于评估的固有风险和控制风险比较低而使审计程序流于形式。

风险控制应该贯彻到会计师事务所所有的业务中。年报审计是会计师事务所的主要业务,风险控制措施相对比较成熟。而对于验资、资产重组审计、资产评估、专案审计等业务,有些事务所缺乏比较完善的质

量控制措施,而这些业务由于涉及的法规范围比较广、业务状况比较复杂,同样具有较高的风险。

这套丛书的编写,偏重于实务操作中的风险控制,即不仅全面涉及注册会计师的各种业务,而且侧重阐述各个业务环节的风险所在及其控制措施。希望能对广大注册会计师有所帮助。

汤云为

2002年6月

# 目 录

|                                   |         |
|-----------------------------------|---------|
| 总序 .....                          | 汤云为 (1) |
| 第一章 绪 论 .....                     | (1)     |
| 第一节 建设项目审计概述 .....                | (3)     |
| 第二节 建设项目审计的特点、职能和作用 .....         | (7)     |
| 第三节 建设项目审计的分类和内容 .....            | (12)    |
| 第四节 建设项目审计业务操作的方法和程序 .....        | (16)    |
| 第二章 以盈利为目的建设项目开发单位会计报表审计 .....    | (21)    |
| 第一节 审计计划编制时应当注意的问题 .....          | (21)    |
| 第二节 销售与收款循环的符合性测试<br>与实质性测试 ..... | (28)    |
| 第三节 生产与费用循环的符合性测试<br>与实质性测试 ..... | (60)    |
| 第四节 筹资与融资循环的符合性测试<br>与实质性测试 ..... | (81)    |
| 第五节 审计报告阶段的注意事项 .....             | (88)    |
| 第三章 非盈利为目的建设项目财务收支审计 .....        | (97)    |
| 第一节 自用建设项目财务收支审计的概述 .....         | (97)    |

|             |                                                                       |              |
|-------------|-----------------------------------------------------------------------|--------------|
| 第二节         | 自管方式的建设项目财务收支审计 .....                                                 | (106)        |
| 第三节         | 总承包管理方式的建设项目财务收支审计 .....                                              | (138)        |
| 第四节         | 工程托管、三角管理、BOT 方式的<br>的建设项目简介 .....                                    | (141)        |
| <b>第四章</b>  | <b>建设项目概算 预算 决算审计 .....</b>                                           | <b>(145)</b> |
| 第一节         | 建设项目概算审计 .....                                                        | (146)        |
| 第二节         | 建设项目预算审计 .....                                                        | (158)        |
| 第三节         | 建设项目结算与决算审计 .....                                                     | (175)        |
| <b>第五章</b>  | <b>建设单位法定代表人经济责任审计 .....</b>                                          | <b>(190)</b> |
| 第一节         | 建设单位法定代表人任期经济责任<br>审计的概念 .....                                        | (191)        |
| 第二节         | 建设单位法定代表人任期经济责任审计的<br>基本原则和特点与审计方法 .....                              | (192)        |
| 第三节         | 建设单位法定代表人任期经济责任<br>审计业务的种类 .....                                      | (195)        |
| 第四节         | 建设单位法定代表人任期经济责任审计<br>主要的审计报告形式 .....                                  | (197)        |
| <b>第六章</b>  | <b>建设单位审计业务操作与风险控制 .....</b>                                          | <b>(200)</b> |
| 第一节         | 建设单位审计业务风险的产生 .....                                                   | (200)        |
| 第二节         | 建设单位审计业务的法律责任 .....                                                   | (205)        |
| 第三节         | 建设单位审计业务风险控制途径 .....                                                  | (210)        |
| <b>附录一:</b> | <b>财政部关于印发《会计师事务所从事<br/>    基本建设工程预算结算决算审核暂行<br/>    办法》的通知 .....</b> | <b>(213)</b> |
| <b>附录二:</b> | <b>国有企业及国有控股企业领导人员<br/>    任期经济责任审计暂行规定 .....</b>                     | <b>(223)</b> |

|                                       |       |
|---------------------------------------|-------|
| 附录三:实行建设项目法人责任制的暂行规定 .....            | (226) |
| 附录四:国务院关于固定资产投资项目试行资本金<br>制度的通知 ..... | (232) |

# 第一章 绪 论

建设项目是指国家固定资产的再生产,它包括简单再生产和扩大再生产。它是国家或企业增加固定资产的一种经济活动,这种活动包括固定资产的新建、扩建、改建、恢复和更新改造等多种形式。而每一种形式又都包括固定资产建造和购置的全过程,以及相关联的其他各项工作。这些工作是保证基本建设项目正常建设、施工、竣工和投产所不可分割、不可缺少的工作。

在我国,建设项目有时也被称之为投资项目、工程项目、叫法不同,但没有实质性的区别,都是指需要一定量的投资,经过决策和实施(包括可行性研究、设计、施工、管理等)等一系列的程序,在一定的约束条件下,以形成固定资产为明确目标的一次性事业。建设项目也可以称为基本建设工程项目。它是指经批准包括在一个总体设计或者初步设计范围内进行建设的,经济上实行统一核算,行政上有独立组织形式,实行统一管理的基本建设单位。从建设项目的概念上看,它应当包含两层意思:一是它是属于固定资产扩大再生产中的新建、扩建、改建、恢复建设及与其相关的建设项目;二是列入某一个建设项目的

各个单位工程在设计、经济核算以及管理上均具有统一性的完整的设计任务书。

建设项目管理是指从投资主体、业主、建设单位的立场和角度,对项目建设实施一种专业化的管理工作,而不是参与项目建设单位对建设项目本身的管理。

长期以来,我国在建设项目上一直存在着投资规模过大,建设周期过长,损失浪费情况比较严重,投资者投资效益无法达到预期目标等问题。建筑施工企业中长期存在着经营管理水平低,不讲经济核算,消耗过高,施工质量差、工期长,高估冒算等问题。近年来,特别是十五届三中全会以来,国家在基础设施方面的基本建设投入逐年增加,城市现代化建设速度飞跃猛进。为此,如何加强建设项目的管理,不断增强投资效益,按照建设项目可行性研究报告预期计划,实现投资目标,已经是投资方或资产所有者、建设方等多方面均予以十分关注和重视的一项工作。

近年来,随着投、融资体制改革的不断深化,建设项目法人制度和建设项目法人资本金制度的建立和健全,我国建设项目管理体制的改革,已经有了十分突出的发展。政府部门制定了一系列有关基本建设、建设项目等方面的方针、政策、法规和各项管理制度,出台了一系列的配套改革措施和控制手段,取得了一定的效果,建设项目的管理方式也发生了很大的变化。按国际惯例与我国国情,目前我国建设项目的管理方式,主要有建设单位自管管理方式、总承包管理方式、工程托管管理方式、三角管理方式、BOT方式等多种管理方式。

建设项目的不同管理方式,也决定了建设项目审计的不同形式、方法和审计的侧重点。为了加强对国家重点建设项目和相关建设项目的管理、监督工作,真正实现预期投资目标,审计作为对经济活动的经济监督、经济评价、经济鉴证的基本职能,日益显得更加突出和重要。国家审计机关、企业内部审计部门和社会民间审计组织在各个领域和各个方面,为达到与完成投资者的建设目标与要求,发挥着越来越大的审计监督作用。

## 第一节 建设项目审计概述

目前,我国建设项目的投资活动涉及国家国民经济各部门,包括物资生产部门和非物资生产部门。既有宏观经济领域,也涉及微观经济领域。因而,建设项目审计,既可以从宏观经济角度对国家、一个地区、一个部门和一个企业的投资规模、投资效益等方面进行审查、评价和鉴证。又可以从微观经济角度对某一项具体的建设项目的建设程序、可行性研究、项目概算预算、资金来源与使用、项目竣工决算,以及项目的投资效益等方面进行检查、评价和鉴证。

为了维护投资者或建设项目所有者的投资利益,正确向投资者或建设项目所有者反映或揭示建设项目的建设成本以及建设经济目标的预期实现情况等,对建设项目实施的审计监督、评价和鉴证活动应运而生。建设项目审计是指对建设项目投资活动实施的监督、鉴证和评价工作。具体地说,它是指由审计人员依据国家制定的法律、法规、规定,以投资活动为主线,以建设项目为审计对象,采用经济、技术等方法,对基本建

设项目和基本建设投资活动进行审计监督、评价和鉴证,并提出改进和加强基本建设和建设项目管理的建设性意见。目前,我国的建设项目审计主要是通过对建设项目投资活动是否合法、合规和有效所进行的监督、评价和鉴证,通过对相关审计证据及其资料,来实现计划确定的审计目标,并提出改善宏观管理方面的意见和建议,达到严肃财经纪律,提高建设项目投资效益的目的。

建设项目审计也是指由独立机构及其派出人员,依据一定的审计标准,运用特定的审计评价指标体系,对建设项目全过程的投资结果进行监督、评价、鉴证的活动。具体来讲,它包含这样几层含义:一是建设项目审计应当由独立的审计机构以及该机构所派人员进行,其中包括国家审计机关、企业内部审计机构、社会民间审计组织。而不具备审计职能和资格的非审计组织或审计人员,则不能进行建设项目的审计;二是建设项目审计的对象应当是建设项目的全过程,即从审计项目可行性研究和可行性报告的拟订、项目融资,到建设项目竣工验收和项目后评估全过程;三是建设项目审计,既是对建设项目的法人的管理等情况的鉴定、评价,也是为建设项目投资者做好投资的服务,同时,也是对建设项目施工者的监督、检查与评价。

综上所述,建设项目的审计活动是投资者、建设单位和施工单位从其主观和客观上需要的一种经济监督、评价和鉴证活动,它即符合投资者的经济利益,也对建设单位和施工单位所进行的建设活动中的经济行为予以客观的评价。

注册会计师在建设项目这一领域的审计中,除了接受委托

对建设单位、施工单位会计报表审计和财政财务收支等审计外,对具备相关资质的会计师事务所还可以承接建设项目的其他特定目标的审计。因此,注册会计师在建设项目这一特定领域的审计业务可以概括为:依法取得注册会计师从业资格的注册会计师或有关专门的独立人员,依照相关的法律、法规、规章、制度,接受建设项目投资者、所有者或其他委托人的委托,对建设单位、施工单位等所进行的建设项目的财政财务收支、会计报表、财政财务咨询服务、建设项目概算预算、经济责任等相关业务以及特定业务所进行的审计活动。从上述内容看,注册会计师在对建设项目审计与其他审计业务相比较,具有以下的特点:

1. 审计对象的多样性。由于各部门、各行业、各系统都有建设项目,既有生产性建设项目,又有非生产性建设项目;既有规模大、建设周期长的大型建设项目,又有大量的一般企业事业单位的小型建设项目。各种建设项目都有其不同的投资主体和投资目标,各有其不同的投资内容和投资特点。因而建设项目审计涉及面广,审计工作量相对较大,且涉及各行各业的建设特点。

2. 审计内容的复杂性。由于建设项目的内容与一般企业事业单位的生产和经营内容有所不同,建设项目的筹资、融资活动以及资金来源、资金运用、资金运动的过程都具有不同的特点。在不同类型的建设项目中,它的投资内容也有所不同。对不同投资主体的建设项目,它的投资目的不同,投资方式不同。同时,建设项目的结果不同于生产产品的企业生产的产

品,也不同于其他的生产程序,建设项目程序一般需要经过勘察、可行性研究、设计、建设、施工、完工验收、交付使用等阶段,需要多个不同类型、不同专业的单位和人员相互配合,共同完成。因而,注册会计师对建设项目所进行的审计内容具有相当的复杂性。

3. 审计时间的长期性和阶段性。由于建设项目一般具有投资额大、建设周期长、建设阶段可以分段进行的特点,特别是大中型建设项目一般要三至五年才能完成,有的甚至更长才能完成。因此,注册会计师在对大中型建设项目的审计时间就会比较长,有的可以从建设项目开始到竣工验收结束。另外,一般建设项目的建设可以分为建设前期阶段、施工建设阶段、建成交付使用阶段,那么,注册会计师也可以按照建设项目的分段特点进行分段审计。

综上所述,建设项目审计与其他财务报表审计相比较,它们相同点在于:审计对象相同;审计目标相同;审计结果的运用相同。它们的不同之处在于:建设项目的审计需要各个专业人员的协同性不同,对各专业人员的专业要求不同;评判和鉴证的标准和依据不同;对审计事务所的资质认定与受托的业务不同;审计人员及专门人员资格认定的专业化不同等。

在我国会计师事务所要从事建设项目造价咨询审计业务时,还必须取得建设工程项目造价咨询资质。不同资质等级的事务所的执业人员中应当具有相应数量的高级工程师、造价工程师等相关执业资格的人员,以满足建设项目审计业务的需要。

## 第二节 建设项目审计的特点、职能和作用

建设项目以形成固定资产为特定目标,具有一次性的组织形式,在一个总体设计或初步设计范围内,由一个或若干个互相有内在联系的单项工程组成,实行统一核算、统一管理,遵循必要的建设程序和经过特定的建设过程为特点。

建设项目也是一项涉及面较广,建设周期较长,投资数额较大,需要多方合作并应当按照一定程序进行的工作。长期以来,人们一般较注重建设项目投资活动的管理和监督,较侧重于工期、质量,而忽略了建设项目的投资决策、投资过程、投资效果的评估鉴证等。许多事实都已证明,建设项目全过程的各个环节的决策、控制、指挥、协调、调整等是一项完整的系统工程,只有注重科学管理、注重效果,才能取得预期结果。对建设项目实施审计的内在含义,是根据建设项目本身的特点所体现出来的,使其具有以下特点:

1. 独立性。这是建设项目审计的基本特点。建设项目审计不仅要求审计组织严格遵循独立审计的准则要求和行为规范,还应当注意与项目管理的各具体部门保持相对独立的关系,不参与建设项目的决策制定、资金运用、物资采购等事项,也不对设计、施工、监理等事项予以协调。投资者和所有者的利益,它着眼于财务收支的合法、合规、合理性,从完成和实现建设项目的预期目标入手,旨在把更好地保障和发挥建设项目投资者和所有者的项目投资效益。独立性可以保证审计结论和评价意见的客观公正性。