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产生。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。

2. 客观性。建设项目的直接审计目的是为了维护建设项目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,并从完成和实现建设项目的预期目标入手,志在公允、客观地反映委托人提出的需求和达到预期的审计目标。在我国目前涉及的建设项目大都与国家、地方政府的计划投资建设整体规划相联系，因此，建设项目审计还必须体现国家宏观经济管理和产业结构的整体要求，体现国家宏观投资政策的要求。

3. 综合性。建设项目审计的综合性是就审计范围和审计内容而言的。建设项目审计不仅要对其经济方面进行审核，而且还需要根据审计目标与需求对相关技术、投资管理等的审核。即审核建设项目本身的合理性、投产后的效益性，还要对与建设项目有关的技术、施工、设计、监理、投资等各单位相关的财政财务收支的真实、合法、公允性进行检查 即审核微观经济部门的技术经济活动，还需要对宏观经济部门建设项目规划、建设方向、结构等方面相关事项予以核查 即要审核建设项目准备阶段，也应当根据委托对其在建过程、竣工结算和决算以及项目建成后经济效益等进行审计。为此，建设项目审计范围与内容较为广泛，它始终贯穿于建设项目的全过程的每一个环节。同时，建设项目审计范围的综合性还体现在由于项目的实施，所产生的其他连锁关系，以及项目完成后的综合效果及整体影响。

4. 协调性。建设项目投资不仅由某一项单项投资的结果自身所决定,还取决于国家、地区、行业等诸多因素,特别还取决于国家的宏观投资活动的影响和作用。同时，随着建设项目

投资、融资体制的改革发展，一些具体的经济关系和管理体制尚未理顺,各类法律、法规、规章的建立健全尚滞后于经济的发展，在实际审计过程中，经常会遇到部门规章相矛盾等情况和棘手的问题。这些客观存在的问题，要求审计组织、审计人员实事求是，善于准确应用各类政策法规，做好各方面的协调工作。为此，建设项目审计的内容还应当考虑微观投资效益和宏观投资环境方面等诸多因素。

5. 审计技术与方法的特殊性。建设项目本身是聚集诸多知识、技术的综合体,既要对建设项目单位的财务收支、建设项目资金来源、使用等进行审计，也可以按照委托需求和审计目标,对建设项目的概算、预算、结算、决算以及投资效益等进行审计,因此,审计的性质、范围和内容决定了建设项目审计是一项较为复杂的工作，为了实现审计目标，就要求审计人员除了需要采用一般的审计方法外，还应当根据委托事项的审计目标和计划实施的审计程序的要求，选择其他相关的专业审计方法，如微观审计与宏观审计相结合的方法、财务收支与技术经济审核相结合的方法等。一般来讲，除了通用的审计方法外，在建设项目经济效益评价过程中，还可以选用经济活动分析法、技术经济分析法、数量分析法等对相关数据予以论证,在建设项目预算、概算、结算、决算审计中,一般可以选用恰当的计算机软件，运用计算机辅助审计方法，对所审事项予以检查和审核；在特定事项的鉴别与鉴定过程中以及按不同需求要求获取特殊审计证据时，还可以包括聘请专门机构和专职技术人员，运用各项经济技术方法来完成特定目的的审计任务，审计

人员选择适当的审计技术方法可以准确评价和鉴证建设项目的结果，满足建设项目投资者或所有者的需要。

审计的职能是审计的本质属性，也是它本质属性的客观反映，它不受人们的主观意志所支配，是审计内在的、固有的功能。随着社会经济的发展，人们对审计的职能的认识将日益深化，因而审计的职能并非是一成不变的。建设项目审计属于审计整个领域中的一个部分。因此，建设项目审计的职能不会也不可能脱离于审计的基本职能。

1. 经济监督职能。根据社会发展的需要，我国在经济领域活动中已经建立了一个包括计划、财政、税务、银行、物价、证券、保险、会计、审计监督等在内的国民经济监督体系。随着经济体制改革的不断深化，市场经济必将进一步得到发展。与此同时，经济领域各种弄虚作假，行贿受贿，违法乱纪，坑害国家和消费者利益或其他法人或单位利益的行为也将不断发生。因而充分发挥审计监督职能是势在必行。目前，对建设项目中所实施的审计监督是建设项目管理体系中一项十分重要和不可缺少的监督活动。而审计的经济监督职能在国家审计机关的基本职能中显得尤为突出和重要。

2. 经济公证职能。建设项目审计的经济公证职能，是指审计机构和人员对被审计单位的会计报表或其他资料进行检查和验证，确定其财务状况和经营活动是否真实、正确、合法、合规、有效，并出具书面证明，以便为审计事项的委托者或授权者提供确凿的信息资料，并取信于社会公众的一种职能。审计的经济公证职能是由审计的监督职能派生出来的，它区别于法律

公证，它是一种经济公证，一种经济鉴证。随着社会经济发展的需要，建设项目审计的经济公证和鉴证职能，已经得到并将不断受到社会和各个阶层的重视和需要，并日益显示出它的重要作用。

3. 经济评价职能。建设项目审计的经济评价职能是指审计机构或审计人员通过对被审计单位或被审计的建设项目的经济活动的审查，根据一定的审计依据和审计标准,检查其财务收支计划和预算或概算的执行情况，是否实现预期的决策或目标，并对建设项目的经济效益及其相关的经营管理活动是否有效，进行分析、判断与评价。经济评价职能在国家审计机关授权的建设项目竣工决算审计，以及社会民间组织的各类委托业务审计中显得比较突出。

综上所述，建设项目审计的作用除了通过审计的基本职能在审计实施过程中所产生的客观效果，具有常规审计的基本作用以外,还具有以下两方面的作用：

1. 防护性作用。主要是指通过对建设项目审计,有利于投资者或所有者适度控制投资规模，有利于监督建设项目建设支出的预算和概算控制，有利于建设计划投资的控制和实施。同时，通过审查和评价，对被审计单位或建设项目的财政财务收支、经营管理活动进行经济监督、和公证鉴证,维护投资者或所有者的合法利益。

2. 建设性作用。主要是指通过对被审计单位或建设项目的经济活动和经营管理的审查、评价，揭露其存在的薄弱环和问题。对是否实现建设项目预期的目标和效果，做出客观公

正的鉴定和评价。同时，审计人员和其他专业人员可以依据客观的事实和依据，提出能予以改进和实现预期效果的建设性建议。这一作用在建设项目后评估审计中显得格外突出。

第三节　建设项目审计的分类和内容

对建设项目实施审计，首先应当了解建设项目的分类情况。由于建设项目种类繁多，为了适应科学管理的需要，国家从不同角度反映建设项目的行业结构、有关比例关系，对建设项目的分类也作出了规定。一般来讲，建设项目的分类大致有以下几种方法：

1. 按管理需要分类。可以划分为基本建设项目和技术改造项目(或称更新改造项目),而这样的划分仅限于国有企业事业单位，对非国有企事业单位和非生产性部门的建设项目，一般不做这样的划分。

2. 按行业构成或用途分类。主要是按建设项目建成投产或交付使用的主要经济和业务活动及主要产品种类或工程用途进行，可以分为生产性建设项目、非生产性建设项目以及产业划分等。

3. 按建设性质分类。可以划分为新建、改建、扩建、恢复和迁建等。若按这样的划分，一项建设项目只能有一种性质，在项目按照总体设计全部建成之前，其建设性质是始终不变的。新建项目在完成总体设计之后，再进行扩建或改建的，则另作为一个扩建或改建项目。

4. 按建设规模分类。这样的分类主要是为了正确反映建

设项目的建设规模，适应对建设项目分级管理的需要，一般基本建设项目划分为大、中型和小型，技术改造项目分为限额以上和限额以下两类。而这限额也因各种情况分别设定。

5. 按照投资主体分类。主要是按照已经形成的投资主体多元化的格局,按照投资主体分类,可以分为:一是中央政府投资的建设项目，也称国家投资建设项目。如全部或主要由国家财政性资金、国家直接安排的银行贷款资金和国家通借通还的外国政府或国际金融组织及其其他资金投资的建设项目；二是各级地方政府(包括省、地、市、县、乡)投资的建设项目。主要是以各级政府财政性资金及其他资金投资的项目；三是企业投资的建设项目。主要是指各类企业用自有资金或自筹资金投资的建设项目 四是‘三资’企业的建设项目,这种形式主要是指中外合资企业、中外合作企业和外商独资企业投资的建设项目；五是各类投资主体联合投资的建设项目。这类联合投资的建设项目主要形式有 生产联合体、资源开发联合体、科研和生产联合体、产销联合体等。随着改革开放的进程和市场经济的发展趋势，这种分类方式已经作为一种主要且重要的分类方法。

6. 按照项目管理体制分类。这主要是指按隶属关系和按管理系统的分类。

7. 按照工作阶段分类。这样的分类主要是对建设项目所处的不同阶段进行划分的，一般可以分为预备项目（可行性研究项目）、筹建项目、建设项目(施工项目)、竣工项目(建设投产项目)、收尾项目(尾工项目)。

根据不同的要求和需要进行建设项目的分类，这是国家宏观管理和经济发展目标的要求。比较系统地了解建设项目的分类情况，有助于建设项目审计的合理分类，对贯彻国家有关方针、政策,实现预期的审计目标具有重要的意义。

与任何其他事物一样，从不同的角度加以考察，会做出不同的审计分类。建设项目审计的分类方法，除了应当按照审计分类原则和行业一般惯例外，还应当结合建设项目投资主体、建设项目所有者等具体情况进行。在确定按照投资主体或建设项目所有者为前提的情况下，为了更加清晰地反映建设项目建设整个过程，以下主要按照建设项目的建设过程对建设项目审计进行分类：

1. 建设项目决策阶段的审计。包括建设项目可行性研究报告的财务资料以及相关经济数据的咨询服务审计，建设项目法人单位成立的前期相关审计，建设项目设计单位、施工单位等资信度的审计，建设项目预期盈利审计，建设项目筹资融资服务等。

2. 建设项目实施阶段的审计。主要包括建设单位、施工单位财政财务收支审计，建设单位、施工单位年度财务会计报表审计，建设项目资金来源与资金使用审计，建设项目工程建设概算、预算、决算审计,建设项目工程建设造价监理审计,建设单位或施工单位法人经济责任审计，建设项目资金管理审计，建设项目物资采购及管理审计，建设项目建设造价的审计，建设项目经济责任承包审计，建设项目投资包干及工程招标投标审计，以及建设项目投资者或所有者需求的其他特定内容的审

计。

3. 建设项目结束或投产使用期的审计。主要包括建设项目竣工决算审计，建设项目经济效益审计，建设项目经济效益后评估审计,建设项目经济责任审计,建设项目决策审计,建设项目单位清算审计等。

4. 其他特定内容的审计。包括司法鉴定审计,建设项目清算审计等建设项目投资人、所有者等委托人要求的其他特定内容的审计项目。

建设项目审计业务的分类方法，还可以按照建设项目投资结果的性质分类。如：可以分为公益性建设项目和非公益性建设项目。公益性建设项目一般是指国家投资的基础建设项目，如铁路、公路、水利、电力、社会公共设施等大型基础建设项目；非公益性建设项目一般是指由企业投资的，按照一定投资目标,预期获得效益的建设项目,如房地产建设项目等。

建设项目的内容是由建设项目投资者或所有者的建设目的和具体要求所决定。由于建设项目审计委托人的不同，建设项目审计的法律依据、内容和目的也有所不同。

《中华人民共和国注册会计师法》规定,社会民间审计组织及注册会计师可以承办除了审查企业会计报表并出具审计报告、验证企业资本并出具验资报告、办理企业合并、分离、清算事宜中的审计业务并出具有关报告外，还可以进行法律行政法规规定的其他审计业务。包括承办会计咨询、会计服务业务，以及对建设项目实施的常规财务会计报表审计、验资等业务。同时，随着经济体制改革的不断深化，我国政府机构职能的不

断转变，各地区、各部门原有的行政所属经济鉴证类的机构与原有行政主管部门脱钩等各种因素，形成了一部分具有建设工程造价咨询资质的会计师事务所等社会中介组织，能够从事建设项目的可行性研究报告概算咨询、建设工程预决算、建设项目造价监理、建设项目招标投标代理等业务。而且随着我国进入世界贸易组织，以及逐年增加的对基本建设和社会基础设施的投入规模，西部大开发等各种因素，社会中介机构在这一业务领域的活动和业务将不断的发展和扩大。因此，注册会计师行业应当把握机会，找准自己的位置和活动领域，切切实实地做好工作。

第四节　建设项目审计业务操作的方法和程序

一、建设项目审计业务操作的方法

审计方法是注册会计师实现审计目标，执行审计职能，审查、评价和鉴证审计对象，完成审计任务的重要手段。审计方法是注册会计师在长期工作实践过程中不断总结、提高和积累起来的。近几年来，随着审计对象和审计内容的发展变化延伸，以及现代化科技事业的迅猛发展，审计方法将不断改进和日臻完善。

随着审计实践的发展和审计理论的不断丰富，审计方法也日趋多样化，也越来越体现其科技化和现代化。现代化的审计方法已经超越了传统的事后查账的账目基础审计技术，发展到广泛运用审计调查、内部控制制度审计、抽样审计和审计分析

技术等制度基础审计技术，并正在向风险基础审计技术迈进，并已形成了一个完整的审计方法体系。

1. 审计方法的选用原则

审计人员正确地运用恰当的审计方法，是有效实现审计目的的重要条件和保证。要做到方法运用正确，首先必须方法选用得当。为了保证恰当地选用审计方法，注册会计师在建设项目审计业务操作中应当遵循以下原则：

(1)依据不同的审计对象和审计所要实现的目标以及具体情况选择审计方法。建设项目审计的对象较为复杂，接受委托的审计业务类别多样化，注册会计师应当根据不同的审计对象，按照不同的审计目的，充分做好与相关专业技术人员的工作方法配合协调。

(2)按照不同的被审计单位或不同的建设项目，以及不同的建设项目审计内容,正确选择审计方法。

(3)根据审计程序需要获取的审计证据的不同类型选择审计方法,以保证审计证据的充分性、客观性和有效性。

(4）根据不同素质的审计人员和不同专业的人员选择审计方法,力求做到专业互补,人尽其力,人尽其才。

(5)根据不同审计方式选择审计方法。

(6)根据审计结论的保证程度或审计目标的实现要求与审计成本来选用审计方法，以保证审计工作质量和审计资源的有效配置和利用。

2 主要的审计方法

为了使注册会计师在进行建设项目审计过程中，能够有序