

中汇观点

软件企业进项税额抵扣涉税风险及防范措施

软件企业根据《财政部、国家税务总局关于软件产品增值税政策的通知》（财税[2011]100 号）文件规定，可以享受增值税实际税负超过 3% 部分即征即退优惠政策，但进项税额抵扣正确与否会直接影响纳税人享受即征即退优惠政策的最终结果。实务中存在较多软件企业不能正确抵扣进项税额，从而导致存在税务风险。

一、通过一个案例看软件企业进项税额抵扣存在哪些风险

A 公司是一家软件企业，主营业务为销售自主研发的纯软件产品。2022 年 6 月，软件产品不含税销售额 100 万元，提供技术服务不含税销售额 200 万元，6 月全部进项税额为 10 万元，其中因购买软件产品开发使用的电脑取得进项税额 3 万元，购买员工端午福利取得进项税额 1 万元，其他进项税额均无法对应到具体销售业务。A 公司会计小王对 6 月增值税申报如下（单位：万元）：

项目	一般项目	即征即退项目
销售额	200	100
销项税额	12	13
进项税额转出	-	-
抵扣进项税额	10	-
应交增值税	2	13
即征即退退税	-	10
实缴增值税	2	3
实缴增值税合计		5

从小王的申报情况我们可以看出存在以下问题：

1. 购买员工端午福利取得进项税额 1 万元未作进项税额转出。根据《增值税暂行条例》第十条规定，该进项税额属于购进货物用于集体福利取得的进项税额，不能抵扣。但小王未作转出。

2. 购买软件产品开发使用的电脑取得进项税额 3 万元抵扣项目错误。根据财税[2011]100 号文件第六条规定，增值税一般纳税人销售软件产品的同时销售其他货物或者应税劳务的，对于无法划分的进项税额，应按照实际成本或销售收入比例确定软件产品应分摊的进项税额；对专用于软件产品开发生产设备及工具的进项税额，不得进行分摊。因此购买软件产品开发使用的电脑取得的进项税额只能在即征即退项目抵扣，但小王将其抵扣在一般项目。

3. 剩下无法划分的进项税额 6 万元未在一般项目与即征即退项目之间进行分摊。根据财税[2011]100 号文件第六条规定，增值税一般纳税人销售软件产品的同时销售其他货物或者应税劳务的，对于无法划分的进项税额，应按照实际成本或销售收入比例确定软件产品应分摊的进项税额。但小王将其全部抵扣在一般项目。

关于中汇


中汇是一家全国性的大型专业服务机构，在审计、税务、咨询、评估、工程服务领域具有专业领先性。我们具有财政部、证监会批准的从事证券、期货相关业务的审计与评估资格等行业最高等级的专业资质，具有中国注册会计师协会认定的税务师事务所最高等级 AAAA 资质。在全国二十多个城市设有办公机构，共有 2000 多位员工，帮助客户在商业活动与资本市场中取得成功。

专业服务

中汇凭借领先的专业知识、丰富的行业经验、出色的分析能力，以及与客户深入沟通，能为客户提供强有力的专业支持，协助客户提升价值。

IPO 与资本市场	审计
税务	评估
工程	风险咨询
人力资源咨询	培训

现在我们对小王的申报进行更正：

1. 购买员工端午福利取得进项税额 1 万元，对其作进项税额转出；
2. 购买软件产品生产设备及工具取得进项税额 3 万元，将其全部在即征即退项目进行抵扣；
3. 对剩余的无法划分的进项税额 6 万元，按照软件产品销售收入和其他业务销售收入的比例进行分摊，其中一般项目分摊抵扣进项税额 4 万元（ $200/300 \times 6$ ），即征即退项目分摊抵扣进项税额 2 万元（ $100/300 \times 6$ ）。

更正后申报如下：

项目	一般项目	即征即退项目
销售额	200	100
销项税额	12	13
进项税额转出	1	-
抵扣进项税额	4	5
应交增值税	8	8
即征即退退税	-	5
实缴增值税	8	3
实缴增值税合计		<u>11</u>

我们可以看出，更正申报后 A 公司 6 月实际缴纳的增值税税款从 5 万元增加至 11 万元，原先的错误申报使得 A 公司 6 月少缴纳了 6 万元增值税税款，给 A 公司带来了较大的税务风险。

二、软件企业抵扣进项税额税务风险防范措施

我们建议软件企业财务人员通过以下几步对进项税额进行分析，正确申报进项税额，合规享受软件产品增值税即征即退优惠政策。

步骤	内容
1	将当月进项税额与增值税暂行条例第十条及财税[2016]36 号文件附件 1 第二十七条所列情况进行分析对比，对不能抵扣的进项税额作转出处理。
2	将当月进项税额中 专用于软件产品生产设备及工具的进项税额以及其他专用于软件产品业务的进项税额 单独归集统计，全部申报抵扣在即征即退项目。
3	将当月 专用于一般项目的进项税额 单独归集统计，全部申报抵扣在一般项目。 如果销售的是嵌入式软件产品，则相关计算机设备硬件的进项税额应全部抵扣在一般项目。
4	对剩下无法划分的进项税额，将其按软件产品销售收入和其他销售收入的各自占比进行分摊，计算各自应抵扣的进项税额。

作者：中汇（浙江）税务师事务所经理 郭红伟

本文版权属于作者所有，更多与本文有关的信息，请联系我们：

电话：010-57961169

中汇动态

热烈祝贺我所客户上海索辰信息科技股份有限公司科创板（首发）获通过

上海证券交易所科创板上市委员会 2022 年第 97 次审议会议于 11 月 24 日召开，我所客户上海索辰信息科技股份有限公司科创板（首发）获通过。

客户简介——索辰科技

上海索辰信息科技股份有限公司是一家专注于 CAE 软件研发、销售和服务的高新技术企业，已与中国航发、中国船舶、航空工业、航天科技、航天科工、中国电子、中国电科、中核集团、中国兵工等军工集团及其下属单位建立了良好而稳定的合作关系，并参与了六项国家级重点科研专项。公司拥有软件著作权 196 项，发明专利 21 项，期刊发表专业论文 13 篇，同时还被评定为软件企业和上海市“专精特新”企业。

专业服务，中汇品质

近三年来，中汇已助力 82 家客户 IPO 成功过会；2022 年，助力 24 家客户首发过会，17 家客户挂牌上市成功，位列今年挂牌上市数量统计全国事务所排名第 7 名。

中汇拥有综合素质高、专业能力强的执业团队，充分了解市场环境，不断沉淀市场经验，可以为企业在资本市场服务方面提供强有力的专业支持。中汇致力于通过提供高品质的专业服务，协助客户提升价值。

精诚合作，携手共赢

借此机会，我们对在索辰科技申报过程中密切合作的海通证券股份有限公司、北京市中伦律师事务所等中介机构团队表示衷心的感谢！

热烈祝贺我所客户宁波舜宇精工股份有限公司北交所（首发）获通过

北京证券交易所上市委员会 2022 年第 67 次审议会议于 11 月 23 日召开，我所客户宁波舜宇精工股份有限公司北交所（首发）获通过。

客户简介——舜宇精工

宁波舜宇精工股份有限公司是一家集汽车内饰功能件设计、开发、制造于一体的高新技术企业，服务客户包括延锋汽饰、佛吉亚、一汽富维、新泉股份等国内外知名汽车零部件一级供应商，覆盖的车企品牌包括一汽红旗、上汽通用、比亚迪、梅赛德斯奔驰、法国标致等；同时与一汽集团、上汽集团、小鹏、理想等汽车厂商保持着稳定的合作关系。公司目前拥有专利 146 项，被中国模具工业协会评为“中国精密注塑模具重点骨干企业”，是浙江省及宁波市专精特新“小巨人”企业。

专业服务，中汇品质

近三年来，中汇已助力 81 家客户 IPO 成功过会；2022 年，助力 23 家客户首发过会，17 家客户挂牌上市成功，位列今年挂牌上市数量统计全国事务所排名第 7 名。

中汇一直倡导全方位的服务理念，凭借勤勉尽责的执业态度，依托丰富的项目经验，助力客户成功过会。中汇将继续发展积淀，精益求精，结合强大的专业背景和丰富的行业经验，为有意进入资本市场的企业提供高品质高效率的专业服务，助力企业高质量发展。

精诚合作，携手共赢

借此机会，我们对在舜宇精工申报过程中密切合作的德邦证券股份有限公司、北京市竞天公诚律师事务所等中介机构团队表示衷心的感谢！

热烈祝贺我所客户昆山佳合纸制品科技股份有限公司北交所（首发）获通过

北京证券交易所上市委员会 2022 年第 67 次审议会议于 11 月 23 日召开，我所客户昆山佳合纸制品科技股份有限公司北交所（首发）获通过。

客户简介——佳合科技

昆山佳合纸制品科技股份有限公司是一家集纸质包装与展示产品的研发、设计、生产和销售为一体的高新技术企业，已与沃尔玛、家得宝、劳氏、塔吉特、百思买等国内外知名品牌建立了稳定的业务合作关系。公司拥有 30 项实用新型专利，4 项计算机软件著作权，已通过 GMI 认证、G7 认证、ISTA 实验室认证、FSC 认证、ISO9001、ISO14001、ISO45001 管理体系认证，并先后获得“苏州市企业技术中心”、“昆山市创新型中小企业”、“昆山市科技研发机构”等称号。

专业服务，中汇品质

近三年来，中汇已助力 81 家客户 IPO 成功过会；2022 年，助力 23 家客户首发过会，17 家客户挂牌上市成功，位列今年挂牌上市数量统计全国事务所排名第 7 名。

中汇的服务网络遍布全国各大商业城市，服务客户跨越多个行业领域，服务质量受到广泛认可和肯定。中汇将秉持初心，注重综合的专业能力，倡导全方位的服务理念，坚持一贯的进取精神，竭诚为客户提供高效专业的资本市场服务

精诚合作，携手共赢

借此机会，我们对在佳合科技申报过程中密切合作的东吴证券股份有限公司、国浩律师（上海）事务所等中介机构团队表示衷心的感谢！

行业资讯

财政部会计司发布 2022 年第二批政府会计实施问答

一、关于预付款项的会计处理

问：某事业单位与供应商签订合同购买一批物资，合同约定，供应商负责将该批物资运送至指定地点并承担运输费用，物资发出后单位支付全部货款。合同签订当日，供应商发出该批物资并提供了发货单，该单位据此支付了全部货款，请问是记入“预付账款”科目，还是“在途物品”科目？

答：根据《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号）规定，“预付账款”科目核算单位按照购货、服务合同或协议规定预付给供应单位（或个人）的款项，以及按照合同规定向承包工程的施工企业预付的备料款和工程款；“在途物品”科目核算单位采购材料等物资时货款已付或已开出商业汇票但尚未验收入库的在途物品的采购成本。本问题中，供应商已经发货，该事业单位也向供应商支付了货款，但物资尚未验收入库，该事业单位应当记入“在途物品”科目。

问：某事业单位与网络服务公司签订了为期一年的服务器租赁合同。合同约定，该单位在服务期内可使用网络服务公司的服务器资源，服务器使用费按季缴纳，于每季度第 1 个工作日结算。合同签订后，该单位向网络服务公司支付了首期费用，请问支付时该笔费用在财务会计下应记入“预付账款”科目，还是“待摊费用”科目？

答：根据《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号）规定，“待摊费用”科目核算单位已经支付，但应当由本期和以后各期分别负担的分摊期限在 1 年以内（含 1 年）的各项费用。网络服务公司提供的服务器资源在合同履约期内持续向该单位提供服务，支付的该笔费用应当在支付当月和本季度剩余月份内平均摊销。故支付该笔费用时，该单位在财务会计下应当记入“待摊费用”科目，并按月予以摊销。在实务中，如果单位不要求编制中期财务报告，对于未跨年的服务费用，简化起见，单位在财务会计下可以于支付款项时直接计入相关费用。

问：某事业单位职工预借差旅费，借款发生时，在财务会计下通过“其他应收款”科目核算，能否同时在预算会计下借记“事业支出”等科目、贷记“资金结存”科目？

答：根据《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号）规定，该单位在借款发生时，在财务会计下，按照实际发生的金额，借记“其他应收款”科目，贷记“银行存款”等科目，预算会计可不作处理。单位根据管理需要，也可以在借款发生时即在预算会计下进行相应会计处理，按照实际发生的金额，借记“事业支出”等科目，贷记“资金结存”科目。根据《政府会计准则制度解释第 1 号》（财会〔2019〕13号）规定，年末结账前，单位应当对暂收暂付款项进行全面清理，并对纳入本年度部门预算管理的暂收暂付款项进行预算会计处理。

问：某事业单位因工作需要为公务用车的加油卡充值，报销时财务会计是做预付账款还是库存物品？

答：根据《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号）规定，“预付账款”科目核算单位按照购货、服务合同或协议规定预付给供应单位（或个人）的款项，以及按照合同规定向承包工程的施工企业预付的备料款和工程款；“库存物品”科目核算单位在开展业务活动及其他活动中为耗用或出售而储存的各种材料、产品、包装物、低值易耗品，以及达不到固定资产标准的用具、装具、动植物等的成本。单位为加油卡充值时，并未实际取得油料，在财务会计下应当记入“预付账款”科目，后续在使用加油卡加油时，根据加油凭证将预付账款转入相关费用。

二、关于投资的会计处理

问：某事业单位持有一项长期股权投资，按照政府会计准则制度规定，应当采用权益法核算。该项长期股权投资的账面余额是否一定等于按照单位持有被投资企业的股权比例计算确定的应享有或应分担的被投资企业所有者权益的份额？

答：根据《政府会计准则第2号——投资》（财会〔2016〕12号）规定，长期股权投资在取得时，应当按照实际成本作为初始投资成本，因长期股权投资取得方式不同，事业单位确认的长期股权投资初始入账成本不一定等于按照持股比例计算确认的被投资企业所有者权益的份额。因此，权益法下长期股权投资的账面余额不一定等于按照单位持有被投资企业的股权比例计算确定的应享有或应分担的被投资企业所有者权益的份额。

但是，根据政府会计准则制度规定，事业单位在新旧会计制度转换时按照权益法调整长期股权投资账面余额的，应当根据单位持有被投资企业的股权比例计算确定的应享有或应分担的被投资企业所有者权益的份额，调整新账中长期股权投资的账面余额，即此时长期股权投资的账面余额等于按照单位持有被投资企业的股权比例计算确定的应享有或应分担的被投资企业所有者权益的份额。

问：某事业单位在资产清查过程中，发现该单位持有的一项公司股权，因历史原因尚未入账，该项股权符合长期股权投资的确认条件，且单位并无出售计划。自该单位持有股权至今该公司实现净利润但未分配股利，因其他股东增资，单位所占股权比例下降、股权价值上升。该事业单位应当如何进行会计处理？

答：根据《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号）“待处理财产损益”科目使用说明，对于资产清查过程中盘盈的非流动资产，如属于以前年度取得的，按照前期差错处理，具体会计核算应当按照《政府会计准则第7号——会计调整》（财会〔2018〕28号）相关规定进行处理。

具体而言，该事业单位应当首先按照《政府会计准则第2号——投资》（财会〔2016〕12号）的相关规定，确认该长期股权投资的核算方法。如果该长期股权投资采用成本法核算，按照确定的成本，借记“长期股权投资”科目，贷记“待处理财产损益”科目。如果该长期股权投资采用权益法核算，按照确定的成本，借记“长期股权投资——成本”科目，按照自该单位持有股权至今该公司实现净利润中单位应享有的份额，借记“长期股权投资——损益调整”科目，按照因其他股东增资导致该公司所有者权益增加中该单位应享有的份额，借记“长期股权投资——其他权益变动”科目，贷记“待处理财产损益”科目。

相关股权投资报经批准后，该单位应当按照记入“长期股权投资——成本”及“长期股权投资——损益调整”科目的金额，借记“待处理财产损益”科目，贷记“以前年度盈余调整”科目；按照记入“长期股权投资——其他权益变动”科目的金额，借记“待处理财产损益”科目，贷记“权益法调整”科目。经上述调整后，借记“以前年度盈余调整”科目，贷记“累计盈余”科目。

单位编制财务报表时，还应当按照《政府会计准则第7号——会计调整》（财会〔2018〕28号）相关规定对相关财务报表予以调整。

问：某市政府向本省市属国有企业划拨原属本级政府部门的固定资产作为该国有企业的注册资本金，该划拨业务形成的国有企业股权投资的会计核算主体是政府还是政府国资管理部门？

答：《政府会计准则第2号——投资》（财会〔2016〕12号，以下简称2号准则）所称“股权投资”，是指政府会计主体持有的各类股权投资资产，包括国际金融组织股权投资、投资基金股权投资、企业股权投资等。根据《政府会计准则制度解释第3号》（财会〔2020〕15号）规定，政府财政总会计应当按照财政总会计制度相关规定对本级政府持有的各类股权投资资产进行核算。根据国务院和地方人民政府授权、代表本级人民政府对国家出资企业履行出资人职责的单位，与其履行出资人职责的国家出资企业之间不存在股权投资关系，其履行出资人职责的行为不适用2号准则规定，不作为单位的投资进行会计处理。因此，本问题中对国有企业股权投资的会计核算主体应当是政府财政总会计。

三、关于固定资产的会计处理

问：某事业单位在资产清查中，盘盈一批以前年度购入的自用图书。按照资产管理相关规定，未要求对此类资产进行评估。请问该单位对于盘盈的图书应当如何确定其入账价值？

答：根据《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号）规定，盘盈的固定资产，其成本按照有关凭据注明的金额确定；没有相关凭据、但按照规定经过资产评估的，其成本按照评估价值确定；没

有相关凭据、也未经过评估的，其成本按照重置成本确定。如无法采用上述方法确定盘盈固定资产成本的，按照名义金额（人民币1元）入账。按照上述规定，该单位能够取得该批图书购入时开具的发票的，应当按照发票注明的金额确定其入账成本；如果无法取得购入发票但标注定价的，应当按照所标注定价的金额确定；没有发票也无法确定定价，但能够在市场上购买到相同图书的，应当按照市场价格确定；如无法采用上述方法确定其入账成本的，按照名义金额（人民币1元）入账。

问：某事业单位购入一批无需安装的固定资产，款项已支付，且该批固定资产在收到后已入账。因疫情原因，该批固定资产在收到后一直存于仓库并未启用，请问这期间固定资产是否需要计提折旧？

答：根据《政府会计准则第3号——固定资产》（财会〔2016〕12号）规定，政府会计主体应当对固定资产计提折旧，但本准则第十七条规定的固定资产（包括文物和陈列品，动植物，图书、档案；单独计价入账的土地，以名义金额计量的固定资产）除外。此外，固定资产提足折旧后，无论是否继续使用，均不再计提折旧；提前报废的固定资产，也不再补提折旧。除上述情形外，固定资产都需要计提折旧。因此，单位购入的固定资产虽未启用，但不符合不计提折旧的条件，需要按规定计提折旧。

问：某科学事业单位承担一项科研项目，因研究需要购置一台仪器设备，该设备预计使用年限为十年，但该项目执行期为三年，项目到期后该仪器设备的折旧应如何进行会计处理？

答：根据《政府会计准则第3号——固定资产》（财会〔2016〕12号）及《〈政府会计准则第3号——固定资产〉应用指南》（财会〔2017〕4号）规定，政府会计主体应当合理确定固定资产的使用年限并按月计提折旧，折旧应当根据用途计入当期费用或者相关资产成本。固定资产折旧年限与项目执行期无直接关系，无需保持一致。如果该单位按项目进行核算，在该科研项目执行期间，该仪器设备的折旧费用应当计入该项目的业务活动费用。项目结束后，该仪器设备应当继续计提折旧，并根据用途计入当期费用或者相关资产成本。

问：根据某市政府部署，市机关事务管理部门拟在新城区新建一批办公楼，该机关事务管理部门决定由其下属事业单位代为建设，项目预决算均由该事业单位填报。该事业单位是应当作为建设单位还是代建单位进行会计处理？

答：根据《基本建设财务规则》（财政部令第81号）规定，基本建设项目预决算由建设单位填报。根据《政府会计准则制度解释第2号》（财会〔2019〕24号）规定，基本建设项目应当由负责编报基本建设项目预决算的单位（即建设单位）作为会计核算主体。因此，该事业单位应当作为建设单位进行会计处理。

问：基建项目发生的江河清障、航道清淤、飞播造林、补助群众造林、水土保持、城市绿化等支出，是否应当全部作为待核销基建支出处理？

答：根据《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号）规定，“在建工程——待核销基建支出”科目，核算建设项目发生的江河清障、航道清淤、飞播造林、补助群众造林、水土保持、城市绿化等不能形成资产的基建投资支出。因此，基建项目发生的上述支出，符合资产确认条件的，应当计入资产价值；不符合资产确认条件的，应当作为待核销基建支出处理。

问：某事业单位所在办公楼是以前年度由其他政府部门无偿调拨给其使用，该单位在接收办公楼时并未进行相关的会计处理。现在如果要对该办公楼进行账务处理，应该怎么入账？

答：根据《政府会计准则第3号——固定资产》（财会〔2017〕4号）规定，通常情况下，单位购入、换入、接受捐赠、无偿调入不需安装的固定资产，在固定资产验收合格时确认。单位应当按照《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号）及《政府会计准则制度解释第1号》（财会〔2019〕13号）关于无偿调入资产的规定进行会计处理。

未按照上述规定执行的，应作为前期差错，根据《政府会计准则第7号——会计调整》（财会〔2018〕28号）相关规定进行会计处理，借记“固定资产”科目，贷记“以前年度盈余调整”科目。

问：某行政单位已交付使用但尚未办理竣工财务决算手续的固定资产，在以前年度一直在该单位“在建工程”科目核算，现已办理竣工决算手续，并将在建工程转为固定资产。按照政府会计准则制度规定，单位自行建造的工程项目在竣工验收合格交付使用时就应当转为固定资产，并开始计提折旧。请问在竣工决算后转为固定资产时是否需要补提以前年度未计提的折旧？

答：根据《政府会计准则第3号——固定资产》（财会〔2016〕12号）规定，已交付使用但尚未办理竣工财务决算手续的固定资产，应当按照估计价值入账。单位应当对暂估入账的固定资产计提折旧（根据政府会计准则制度

规定无需计提折旧的除外)。该行政单位未按照准则执行,应作为前期差错,根据《政府会计准则第7号——会计调整》(财会〔2018〕28号)相关规定进行会计处理。

四、关于无形资产的会计处理

问:在政府会计核算中,政府网站域名是否应当单独确认为一项无形资产?

答:根据《政府会计准则第4号——无形资产》(财会〔2016〕12号,以下简称4号准则)规定,无形资产是指政府会计主体控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。资产满足下列条件之一的,符合无形资产定义中的可辨认性标准:(1)能够从政府会计主体中分离或者划分出来,并能单独或者与相关合同、资产或负债一起,用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换。(2)源自合同性权利或其他法定权利,无论这些权利是否可以从政府会计主体或其他权利和义务中转移或者分离。政府网站域名是政府网站的基本组成部分和重要身份标识,按照国家有关政府网站域名管理的规定,政府网站主管单位统一审核把关政府网站域名的注册、变更和注销工作,政府网站主办单位要按照“谁开设、谁申请、谁使用、谁负责”的原则管理政府网站域名,不得将已注册的政府网站域名擅自转给其他单位或个人使用。因此,政府网站域名不符合无形资产定义中的可辨认性标准,在政府会计核算中不应单独确认为一项无形资产。

问:某事业单位委托一家公司设计开发一款应用程序并由该公司负责后期维护,合同约定开发期限为1年,后期维护期限为5年。该事业单位支付了相关款项,公司开具了发票,发票内容为“技术服务费”。请问开发该应用程序支付的款项是直接计入费用还是计入无形资产?应如何进行账务处理?

答:根据《政府会计准则第4号——无形资产》(财会〔2016〕12号)规定,政府会计主体委托软件公司开发的软件,视同外购无形资产。如果合同能够明确区分开发价格和后期维护价格,且后期维护可以作为公司一项单独服务对外出售的,该事业单位应当按照合同确定的开发价格,借记“无形资产”科目,按照合同确定的后期维护价格,借记“长期待摊费用”科目,按照合同总金额,贷记“银行存款”等科目。如果合同无法明确区分开发价格和后期维护价格,或虽然区分了开发价格和后期维护价格,但后期维护与该应用程序高度相关、无法作为一项单独服务对外出售的,单位应当按照合同价格,借记“无形资产”科目,贷记“银行存款”等科目。

五、关于公共基础设施的会计处理

问:某市政府将本级政府部门管理的部分公共基础设施交由相关国有企业运营,这些基础设施是应该由本级政府相关部门作为会计主体进行确认,还是由运营企业作为会计主体进行确认?

答:按照《政府会计准则第5号——公共基础设施》(财会〔2017〕11号)等相关规定,通常情况下,政府会计主体控制的公共基础设施,应当由按规定对其负有管理维护职责的政府会计主体予以确认;负有管理维护公共基础设施职责的政府会计主体通过政府购买服务委托企业或其他主体代为管理维护公共基础设施的,该公共基础设施应当由委托方予以确认。对于政府将其特许经营权授予企业的公共基础设施,政府方应当按照《政府会计准则第10号——政府和社会资本合作项目合同》(财会〔2019〕23号)及其应用指南的相关规定确定记账主体;对于企业控制的公共基础设施,由企业按照企业会计准则制度进行核算。

对于公路水路、水利等公共基础设施记账主体的确定,还应遵循《关于进一步加强公路水路公共基础设施政府会计核算的通知》(财会〔2020〕23号)、《关于进一步加强水利基础设施政府会计核算的通知》(财会〔2021〕29号)等规定。

问:某事业单位负责城市绿化管理,购买了一批用于绿化储备的林木,养在林场,单价每株几千元到几万元不等,其购买的林木是否记入“公共基础设施”科目?如果林木被用于公园、行政事业单位内部及市政道路应记入什么科目?

答:负责城市绿化管理的事业单位购入的用于绿化储备的林木,养在林场,不应记入“公共基础设施”科目,可以参照《政府会计准则第6号——政府储备物资》(财会〔2017〕23号)相关规定,作为政府储备物资进行会计核算。储备的林木用于公园、市政道路绿化的,应当由公园、市政道路管理部门作为公共基础设施(市政基础设施)进行会计核算;储备的林木用于行政事业单位内部绿化,符合固定资产入账条件的,应当由相关行政事业单位作为固定资产进行会计核算。

六、关于应付职工薪酬的会计处理

问：高等学校等事业单位在职人员发放的年终一次性绩效奖励、平时发放的课时费等纳入绩效工资范围的薪酬，在财务会计处理中应当通过“应付职工薪酬”科目核算，还是在发放时直接计入费用？

答：根据《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号）规定，“应付职工薪酬”科目核算按照有关规定应付给职工（含长期聘用人员）及为职工支付的各种薪酬，包括基本工资、国家统一规定的津贴补贴、规范津贴补贴（绩效工资）、改革性补贴、社会保险费（如职工基本养老保险费、职业年金、基本医疗保险费等）、住房公积金等。因此，年终一次性发放的绩效奖励、平时发放的课时费均属于绩效工资的范围，应通过“应付职工薪酬”科目核算。

问：行政事业单位在职人员出差取得的差旅费补助，在财务会计处理中应当通过“应付职工薪酬——其他个人收入”科目核算吗？

答：根据《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号）规定，“应付职工薪酬——其他个人收入”核算除基本工资（含离退休费）、国家统一规定的津贴补贴、规范津贴补贴（绩效工资）、改革性补贴、社会保险费（如职工基本养老保险费、职业年金、基本医疗保险费等）、住房公积金以外的其他应付给职工（含长期聘用人员）及为职工支付的薪酬。通常情况下，通过“应付职工薪酬”科目核算的支出在“部门预算支出经济分类科目”中属于“工资福利支出”或“对个人和家庭的补助”。差旅费补助在“部门预算支出经济分类科目”中属于“商品和服务支出”，财务会计处理中应当在发生时直接计入相关费用，不通过“应付职工薪酬——其他收入”科目核算。

七、关于净资产及预算结余的会计处理

问：根据《事业单位财务规则》和政府会计准则制度有关要求，事业单位应当按照规定计提专用基金。某科学事业单位预算会计本年结余为正数，财务会计本期盈余为负数时，是否需要计提专用基金？

答：按照《事业单位财务规则》（财政部令108号）规定，专用基金包括职工福利基金和其他专用基金。职工福利基金是指按照非财政拨款结余的一定比例提取以及按照其他规定提取转入，用于单位职工的集体福利设施、集体福利待遇等的资金。其他专用基金是指除职工福利基金外，按照有关规定提取或者设置的专用资金。专用基金余额较多的，应当降低提取比例或者暂停提取。各项基金的提取比例和管理办法，国家有统一规定的，按照统一规定执行；没有统一规定的，由主管部门会同本级财政部门确定。

根据《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号）规定，年末，该科学事业单位根据相关规定从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取专用基金的，按照预算会计下计算的提取金额，在财务会计下，借记“本年盈余分配”科目，贷记“专用基金”科目。同时，在预算会计下，借记“非财政拨款结余分配”科目，贷记“专用结余”科目。

问：《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》中规定，从科研项目预算收入中计提项目管理费或间接费时，按照提取金额，预算会计借记“非财政拨款结转”科目，贷记“非财政拨款结余”科目；《政府会计准则制度解释第2号》第三点“关于从财政科研项目中计提项目间接费或管理费的账务处理”规定，在计提项目间接费或管理费时预算会计不做处理。上述规定中的“科研项目”和“财政科研项目”如何进行区分？

答：《政府会计准则制度解释第2号》（财会〔2019〕24号）所称“财政科研项目”，是指从本级政府财政部门直接拨款的科研项目；《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号）中所称“科研项目”，是指“财政科研项目”以外的项目，二者以是否直接从本级政府财政部门获得拨款为区分依据。

问：事业单位预算会计专用结余的计提数必须与财务会计下的专用基金的计提数一致吗？

答：专用结余核算的是事业单位按照规定从非财政拨款结余或经营结余中提取的资金；专用基金核算的是事业单位按照规定提取或设置的具有专门用途的净资产，包括从非财政拨款结余或经营结余中提取、从收入中提取、以及按有关规定设置的专用基金，二者核算范围不完全一致。其中，对于从非财政拨款结余或经营结余中提取的专用基金和专用结余，两者计提数应当是一致的。

八、关于收入的会计处理

问：政府会计制度下，事业单位收到的科研项目课题经费，应当在何时确认收入？事业单位为科研项目提供配套经费应当如何进行会计处理？

答：根据政府会计准则制度相关规定，事业单位收到科研项目课题经费时，接收到的资金金额，在财务会计下借记“银行存款”等科目，贷记“预收账款”科目；在预算会计下借记“资金结存”科目，贷记“事业预算收入”科目。单位按照科研合同完成进度确认收入时，在财务会计下借记“预收账款”科目，贷记“事业收入”科目；预算会计不作处理。单位确定合同完成进度，应根据业务实质，选择累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例、已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例、已经完成的时间占合同期限的比例、实际测定的完工进度等方法。

事业单位为科研项目提供的配套经费，在单位内部批准立项并建立独立的课题账号后，单位预算管理部门在预算额度内划转课题预算，以保证项目执行过程中单独核算与实时监控，财务部门不确认收入。

问：某科学事业单位作为牵头单位承担国家科技专项项目，单位实有资金账户收到相关部门（非本级政府财政部门）拨付的项目经费，其中部分经费需转拨给其他单位，该单位应当如何进行会计处理？

答：根据《关于科学事业单位执行〈政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表〉的补充规定》（财会〔2018〕23号），如果其他单位属于项目任务书或合同书中明确注明的合作单位，牵头单位收到付款方拨付的款项时，在财务会计下，按照收到的款项金额，借记“银行存款”等科目，贷记“预收账款”科目；同时，在预算会计下，按照相同的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“事业预算收入”科目。按照合同规定将合作项目款转拨合作单位时，在财务会计下，按照实际转拨的金额，借记“预收账款”科目，贷记“银行存款”等科目；同时，在预算会计下，按照相同的金额，借记“事业预算收入”科目〔转拨当年收到的合作项目款〕或“非财政拨款结转”科目〔转拨以前年度收到的合作项目款〕，贷记“资金结存——货币资金”科目。

如果其他单位不属于项目任务书或合同书中明确注明的合作单位，牵头单位转拨给其他单位的款项应当按照向其他单位购买商品或服务进行会计处理。在财务会计下，按照收到的款项金额，借记“银行存款”科目，贷记“预收账款”科目；在预算会计下，按照收到的款项金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“事业预算收入”科目。单位向其他单位支付款项时，按照支付的金额，在财务会计下，借记“业务活动费用”、“预付账款”等科目，贷记“银行存款”科目；在预算会计下，按照支付的金额，借记“事业支出”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

问：某事业单位在本年12月与企业签订一项技术服务合同，合同约定该项目于下年度1月启动，且该合同相关收入已纳入该单位下一年度部门预算。本年末，该单位按合同约定收到企业支付的首期合同款，已存入该单位实有资金账户。对于该笔款项，该单位应该如何进行会计处理？

答：根据《政府会计准则制度解释第1号》（财会〔2019〕13号）规定，对于应当纳入下一年度部门预算管理的暂收款项，事业单位在收到款项时，借记“银行存款”等科目，贷记“其他应付款”科目；本年度不做预算会计处理。待下一年，财务会计中，单位应当按照合同完成进度分期确认相关收入，借记“其他应付款”科目，贷记有关收入科目；同时在预算会计中，按照暂收款项的金额一次性确认相关收入，借记“资金结存”科目，贷记有关预算收入科目。

九、关于预算管理一体化的会计处理

问：某事业单位实行预算管理一体化改革后，财政部门不再向单位零余额账户下达用款额度，该单位按规定不再使用“零余额账户用款额度”会计科目，但单位在代理银行开立的零余额账户仍有发生额，是否还需登记零余额账户银行存款日记账？

答：本问题中，该单位零余额账户仅用于资金支付，并不反映资产存量。因此，单位可以不登记零余额账户银行存款日记账。

来源：财政部会计司

广东省注册会计师协会关于会计师事务所执行房地产企业审计业务的风险

粤注协〔2022〕190号

各会计师事务所：

近年来，受房地产市场宏观调控及相关政策影响，房地产行业出现周期性变化，部分房地产企业信用风险、经营风险和财务状况风险暴露。为提高会计师事务所执行房地产企业审计业务的执业质量，防范执业风险，广东省注册会计师协会专业指导委员会提示如下：

风险提示 1：重点关注收入确认领域存在的重大错报风险。

中国注册会计师审计准则要求注册会计师在识别和评估与收入确认相关的重大错报风险时，可以考虑基于收入确认存在舞弊风险的假定，识别哪些类型的收入、交易或认定可能导致舞弊风险。收入是审计的高风险领域，具体在房地产企业审计中，注册会计师应关注以下内容并实施有效的应对措施。

(一) 关注收入确认的舞弊风险

近年来，受政策调控影响，房地产行业集中爆发流动性危机，大中型房地产企业经营、融资压力及业绩考核压力增大；注册会计师应关注被审计单位是否存在高估或提前确认收入的舞弊风险。实地了解被审计单位项目开发的基本情况、销售模式和业务流程、收入确认的具体原则等事项。尤其应关注房地产企业是否存在为虚增收入而进行的虚假或不真实销售，如交易方案、条件和价格以及商业逻辑是否合理；是否属于关联交易；交易资金的划转、交易手续的办理、产权的过户等是否符合合同约定；期后是否存在退房或其他争议及诉讼事项等。

(二) 关注收入确认的准确性

收入确认应当在客户取得相关商品或服务的控制权时确认。具体到商品房销售业务，判断控制权转移时点，注册会计师应关注项目是否竣工备案验收通过、是否达到合同约定的可交付状态以及客户是否已接受商品房，如合同约定的寄发交付通知、签收收房确认书等。注册会计师应综合考虑财务信息以及非财务指标等多项因素判断收入确认的条件是否满足，包括项目销售是否已取得预售许可证、销售备案等相关文件；房产销售是否存在违规操作；是否存在如延期交楼等可能无法履行合同情况或者因按揭断供等导致房地产企业需承担其担保责任的风险；相关业务数据是否与财务数据相匹配，如销售代理机构的销控数据、物业交房或入住信息数据等；网上登记信息是否与业务数据及财务数据相匹配等。在对中小型房地产企业审计过程中，应重点关注其收入确认的合规性。

风险提示 2：重点关注存货可变现净值的评估及相关关键参数预计的合理性。

受房地产市场宏观调控及相关政策影响，国内部分地区房地产市场出现价格波动或滞销现象。房地产行业存在存货建造周期较长、建造过程中的存货不易随时变现等特殊性的，进一步增加了存货价值随市场波动的风险。

注册会计师应关注房地产宏观调控政策和开发项目所在地区的限价政策以及房地产市场行情等信息，根据被审计单位自身的变化进行行业对标，并对包括毛利率、净利率、存货周转率、现房库存占比等重要指标进行分析，识别并考虑被审计单位是否按照《企业会计准则第 1 号——存货》的相关规定足额、及时计提存货跌价准备。注册会计师应关注被审计单位在资产负债表日对存货可变现净值的评估及相关关键参数的预计是否合理，包括但不限于：

(一) 关注被审计单位所预计的销售房地产存货的估计售价是否合理，是否充分考虑下列相关信息

1. 项目所在地出现多家房企打折销售现象，房地产市场价格预期大幅下降；
2. 项目开发出现因资金周转或其他原因造成的非正常停工或已形成烂尾；
3. 所开发项目销售进度远未达到预期或较长期处于滞销；
4. 开发项目进入司法程序，被强制拍卖或清算等。

(二) 被审计单位在预计开发中物业至完工时估计将要发生的成本及可变销售开支等本身存在不确定性或主观性的指标时，是否充分考虑下列相关信息

1. 项目建造开发进度以及是否存在因工期延长导致成本增加；
2. 在同行业均大力去库存的情况下，因被审计单位加大推广力度而导致销售费用不降反升的情况，从而对存货跌价金额的估计产生影响。

此外，对于被审计单位对存货跌价准备的估计，注册会计师除关注是否存在跌价准备计提不足、不及时的情况外，还应关注被审计单位是否存在在业绩亏损年度空降巨额存货跌价准备，借机进行盈余管理的情形。

风险提示 3：重点关注财务报表合并范围的准确性。

房地产企业出于降低资产负债率、获得融资或改善主营业务收入、净利润等盈利指标等目的，存在通过股权投资架构设置、合同条款安排等方式改变财务报表合并范围的可能。注册会计师在审计过程中应保持合理职业怀疑，执行包括询问被审计单位及被投资单位相关人员，查看会议纪要、合同等程序了解被投资单位设立的商业背景和商

业目的，根据实质重于形式原则对参股公司股权投资合同中保护性条款和实质性条款进行判断，并制定有效的应对措施判断合并范围的准确性。防范以下涉及合并报表范围的问题：

(一) 直接和间接持有被投资单位 50%以上股份，经判断拥有控制权但未纳入合并范围。

(二) 仅以签订一致行动协议或其他表决权委托、受托经营协议等个别事实为依据做出判断，随意改变合并范围。

(三) 设立结构化主体，根据需要设计投资协议，改变合并范围。

(四) 表决权比例未发生变化或发生微小变化，仅通过修改公司章程部分条款或调整董事会席位占比，随意改变合并范围。

对于通过类似上述特殊交易安排改变合并范围的情形，注册会计师应根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》关于控制的定义和原则，综合考虑所有相关事实和情况，按照控制定义的各项要素进行实质判断。

风险提示 4：重点关注房地产企业融资来源及其合规性、借款费用核算的准确性以及利息费用资本化处理的恰当性。

房地产开发是资金密集型业务，当房地产开发行业融资渠道受限，资金回笼缓慢，部分房地产开发企业爆发债务危机，导致项目施工进度放慢，延期交付，甚至长期停工，为了保交楼可能采用复杂的融资方式获取项目开发资金。

注册会计师应关注房地产企业融资来源及其合规性、借款费用核算的准确性以及利息费用资本化处理的恰当性等事项并制定有效的应对措施。

(一) 关注房地产企业融资来源及其合规性

房地产开发行业的常见融资方式有银行贷款、债券融资、股权融资、融资租赁、信托融资、合作开发、挂靠经营以及民间借贷等。注册会计师应特别关注包括合作开发、挂靠经营以及民间借贷等融资模式，分析其实质，必要时征询律师的专业意见了解其合规性。

此外，受房地产市场调控政策影响，企业直接申请房地产开发贷款的难度较大，房地产企业可能出现通过关联方向金融机构融资，再无息或低息提供给房地产开发项目使用的情况。注册会计师应关注关联方将外部借款变相提供房地产开发项目使用是否违反借款用途的约定，从而导致触发潜在的债务违约条款，进一步加剧房地产企业流动性风险；以及当关联方向房地产企业提供无息或低息贷款时，需要考虑关联方定价是否公允以及潜在的税务影响。

(二) 关注借款费用金额的准确性

被审计单位多项目同时开发或分期开发时，注册会计师应关注借款分类是否准确、借款费用的计算与分摊是否恰当。将指定项目的专门借款，全部或部分用于非指定的其他项目，违反了专门借款的规定，需评估可能存在的法律后果及相应的财务影响。此外，该部分借款挪用部分的借款应当视同一般借款，核算借款费用。对于分期开发项目或者同时开发多个项目的，发生的一般借款费用应当按照各个项目的资本化期间，结合企业资金的实际使用和管理情况，按照实际的累计资产支出加权平均数核算应进行借款费用资本化的金额。

(三) 关注借款费用资本化的期间和范围

受房地产市场影响，部分房地产开发企业存在土地囤积，推迟或暂停开发的情况，注册会计师应关注企业是否持有未开发土地及其持有目的，其购置土地资金对应的借款费用是否资本化。一方面，应关注当地监管政策和土地转让合同是否要求房地产开发企业使用合规自有资金购置开发项目用地，应关注房地产企业借款购地的合规性风险。另一方面，如果持有目的为出租或后续转让，应视具体情况，分析其购地借款的利息费用是否可以资本化。此外，注册会计师还应关注房地产开发企业是否存在将逾期还款罚息资本化的情形。对于因逾期还款发生的罚息支出，属于企业资金周转不当而额外承担的成本费用不满足资本化条件。

房地产开发企业可能因资金链断裂、工程质量纠纷、安全事故、工程材料供应不足、拉闸限电、施工方拖欠农民工工资引发劳务纠纷等原因导致待开发土地闲置、项目开发非正常中断的情形，注册会计师可以通过实地观察施工进度，获取工程监理记录等支持性文件判断项目开发是否存在非正常中断情形，以及是否存在应当暂停资本化的情形。要特别关注房地产企业是否存在已达到预售条件、已实际开发完成、开发项目各部分分别完工的，部分项目已实质完工等情形，通过检查项目监理报告、验收报告、以及现场观察开发项目，判断房地产企业是否及时停止借款费用资本化。

此外，房地产企业接受金融机构贷款服务时，可能需要提前预付利息或者一次性向贷款方支付投融资顾问费、手续费、咨询费等费用，注册会计师应关注相关借款辅助费用是否根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定，按照实际利率法所确定的金融负债交易费用对每期利息费用进行调整。

风险提示 5：根据实质重于形式原则对权益与债务的分类进行判断。

在房地产行业信贷收紧情况下，权益与负债的准确分类存在一定困难，房地产行业存在“明为股权实为债权”、“明为投资实为借贷”、“明为买房实为借贷”、“明为联营实为借贷”等现象，通过“明”和“实”的转换，房地产开发企业在实现融资目的的同时调整资产负债率，而出借人在保障权益前提下既借出了资金，又能获得稳定收益。在降杠杆、去影子银行的大背景下，明股实债的做法对房地产企业权益与债务的准确分类及实际资产负债率的计算带来了更高的考验。

注册会计师在审计过程中应保持合理职业怀疑，不应仅局限于法律形式，需要在综合考虑所有相关因素后，根据实质重于形式原则对被审计单位权益与债务的分类进行判断，并制定有效的应对措施。

(一) 投资人不参与被投资企业经营管理，没有实质性权利，通过设定固定收益、回购安排或强制分红等条款，投资方实质获得了保本保收益的承诺，如投资人在被投资企业的董事会拥有席位，对于包括抵押项目公司的开发项目等重大事项具有一票否决权等。注册会计师应关注该权利是实质性权利还是保护性权利。

(二) 明股实债结构中底层股权的退出普遍以股东或实际控制人承诺远期回购实现退出，在此基础上也有增加对回购的连带担保，或由高信用等级主体对本金回购支付金额与预期收益的补足承诺等措施保证远期退出。除回购外，通常保证投资人退出的措施还有对赌条款、强制定期分红条款等方式。注册会计师应关注上述安排的本质，即是否实质为向投资人做出保底保收益或者变相保底保收益的承诺，是否直接或者通过利益相关方间接向投资人提供财务资助或者其他补偿。

明股实债常被多层嵌套，现金交付义务的主体不同，不同层级的单体和合并报表中负债和权益的划分可能不同，注册会计师应根据实质重于形式原则，按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》第七条“企业应当根据所发行金融工具的合同条款及其所反映的经济实质而非仅以法律形式，结合金融资产、金融负债和权益工具的定义，在初始确认时将该金融工具或其组成部分分类为金融资产、金融负债或权益工具”的规定，检查被审计单位权益与债务分类的准确性，避免被审计单位借此降低负债率的同时美化财务报表，误导财务报表使用者的投资决策。必要时，还应利用包括律师等专业人士的专家意见，并与被审计单位的治理层沟通。

风险提示 6：重点关注持续经营能力受到的重大不利影响。

在“三道红线”等调控政策影响下，房地产行业外部融资渠道受限，近年来多家房企债务违约现象频发，房地产行业产生的经营风险以及房地产企业未来融资需要达到的财务指标压力都导致房地产企业的持续经营能力被重点关注或质疑。对于已不适用持续经营能力的房地产企业，注册会计师应关注其财务报表编制基础以及其资产负债项目会计后续计量的恰当性。同时，根据房地产行业政策变化等情况，注册会计师应充分结合被审计单位稳定性、可持续性等方面情况，关注并考虑被审计单位的持续经营能力是否受到重大不利影响。

(一) 关注对外担保、未决诉讼以及负面舆情对被审计单位持续经营的影响

注册会计师应关注所获得的与被审计单位相关的对外担保、未决诉讼和重大负面舆情等信息的完整性，包括但不限于无法兑付到期债券、为大股东或其他关联方提供担保、项目非正常停工、项目被强制执行、延迟支付工程款和兑付商业汇票等情况。此外，受房地产市场影响，部分房地产开发企业囤积的土地推迟或暂停开发，注册会计师应关注企业是否存在触发土地闲置相关的罚金甚至被政府收回土地的风险。上述事项均有可能对被审计单位持续经营造成重大的不利影响。

(二) 关注债务合同中的限制性条款，充分、审慎分析负债交叉违约导致的持续经营风险

在计划和实施房地产企业审计工作时，注册会计师应认真阅读债务合同条款内容，审慎分析被审计单位与偿债能力相关的关键财务比率，特别是“三道红线”对应的财务比率：即现金短债比、剔除合同负债后的资产负债率、净负债率是否发生不利变动等。注册会计师应关注被审计单位是否已触发相关限制性条款，导致需要提前偿还债务，从而触发其他负债交叉违约，导致对被审计单位持续经营构成重大不利影响。

(三) 关注债务预计偿付时点分布情况与流动性风险

注册会计师应充分分析债务到期时点与预计偿付时点分布情况，除有息债务外，还可以考虑被审计单位是否有充足的资金偿还到期债务，包括应付账款，应付票据，应交税金、及应付工程款和工程质保金等，充分考虑被审计单位的账面资金是否因被监管、抵押或质押等原因不可随时动用。在评价被审计单位针对流动性风险分析编制的现金流预测时，注册会计师应关注其拟定的销售回款计划的合理性、所持有的银行贷款授信额度和展期权利是否真实可行(除检查授信合同外，还可能需要通过向银行函证银行贷款授信的未用额度、剩余期限及是否存在限制的贷款使用范围等)，所预估的销售回款与预测期的预计建造投入是否匹配，预测的融资额度是否会导致超出三道红线的要求等。此外，注册会计师还应关注被审计单位为未来融资需求而需达到的财务指标压力，如被审计单位对未来再融资的假设是否合理，被审计单位是否存在为达到再融资相关指标而在某些重要的会计估计和判断上存在倾向等。注册会计师应以职业怀疑态度评价所获取证据的充分性，并对相互矛盾的证据保持职业警觉。

本提示函仅供会计师事务所及其从业人员在执业过程中进行参考，并未涵盖房地产企业审计业务的全部审计关注领域以及可能面临的全部风险，也不能替代相关法律法规、执业准则的规定以及注册会计师的职业判断。会计师事务所及其从业人员在执业中仍需结合项目实际情况以及注册会计师的职业判断开展审计工作。

广东省注册会计师协会
2022年11月10日

广东省注册会计师协会关于会计师事务所执行高新技术企业认定专项审计业务的风险提示

粤注协〔2022〕191号

各会计师事务所：

有关政府部门及省注协持续加强会计师事务所执行高新技术企业认定专项审计(以下简称高企专项审计)业务的专业指导和监管，近年来全省会计师事务所执行高企专项审计业务质量明显提升，为广东加快落实创新驱动发展战略和建设科技强省作出了积极的贡献。为进一步提高会计师事务所执行高企专项审计业务的执业质量，防范执业风险，结合高新技术企业认定工作新情况、新要求，广东省注册会计师协会专业指导委员会提示如下：

风险提示 1：充分了解被审计单位的组织架构及其分支机构的人员配置和财务核算情况。

根据《中华人民共和国企业所得税法》第五十条“居民企业在中国境内设立不具有法人资格的营业机构的，应当汇总计算并缴纳企业所得税”及《高新技术企业认定管理办法》(国科发火〔2016〕32号)第二条“本办法所称的高新技术企业是指：在《国家重点支持的高新技术领域》内，持续进行研究开发与技术成果转化，形成企业核心自主知识产权，并以此为基础开展经营活动，在中国境内(不包括港、澳、台地区)注册的居民企业”规定，高企专项审计的对象为居民企业，审计的范围包括被审计单位及其分支机构。如被审计单位在异地设立有独立核算的分公司，且总、分公司企业所得税分别在属地办理汇算清缴，应将总、分公司的数据汇总后作为专项审计的审计范围。注册会计师在高企专项审计时应充分了解被审计单位的组织架构及分公司的人员配置和财务核算情况。

风险提示 2：在判断被审计单位高新产品(服务)收入比例是否符合要求过程中，应重点关注被审计单位同期总收入及被审计单位存在视同销售收入、公允价值变动收益以及按照权益法确认的投资收益等情况下总收入的范围。

根据《高新技术企业认定管理工作指引》(国科发火〔2016〕195号)，总收入是指收入总额减去不征税收入。《中华人民共和国企业所得税法》第六条和第七条分别对收入总额和不征税收入作出了明确规定，除此之外，注册会计师应重点关注以下情形：

(一)《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十五条规定，企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。因此，被审计单位如果存在视同销售收入应纳入总收入的范围。

(二)《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第五十六条规定，企业的各项资产，包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等，以历史成本为计税基础。前款所称历史成本，是指企业取得该项资产时实际发生的支出。企业持有各项资产期间资产增值或者减值，除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外，不得调整该资产的计税基础。因此，被审计单位资产的公允价值变动不需要纳入总收入的范围。

(三)《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第十七条规定，股息、红利等权益性投资收益，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，按照被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现。因此，在会计上按权益法确认的，但被投资方未作出利润分配决定的投资收益是不纳入总收入范围的。

风险提示 3：在对被审计单位归集研发项目“研究开发费用——人员人工”包含的科技人员股权激励部分进行审计过程中，应重点关注研发费用归集口径与会计准则的规定是否一致。

根据《高新技术企业认定管理工作指引》，研究开发费用中人员人工费用包括企业科技人员的工资薪金、基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费和住房公积金，以及外聘科技人员的劳务费。根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》应用指南第二条，等待期内每个资产负债表日，企业应将取得的职工提供的服务计入成本费用，计入成本费用的金额应当按照权益工具的公允价值计量。因此，股权激励是为了取得职工提供的服务而发生的成本费用，属于工资薪金的组成部分，将其纳入高企研发费用归集符合要求。

风险提示 4：在对被审计单位派遣到境外工作的科技人员在境外开展研发项目发生的费用进行审计过程中，应重点关注是否按属于被审计单位境内研发费用处理。

被审计单位派遣到境外工作的科技人员在境外开展研发项目发生的费用属于被审计单位内部研究开发活动实际支出，并非委托境外机构或个人完成的研究开发活动所发生的费用，因此属于被审计单位在中国境内发生的研究开发费用。

根据《高新技术企业认定管理工作指引》，企业在中国境内发生的研究开发费用，是指企业内部研究开发活动实际支出的全部费用与委托境内其他机构或个人进行的研究开发活动支出的费用之和，不包括委托境外机构或个人完成的研究开发活动所发生的费用。因此，在中国境内发生的研究开发费用不是以研发活动发生的地点是境内或境外，而是以是否属于被审计单位内部开展(或实施)的研发活动来界定。

风险提示 5：应对被审计单位部分研发工作由集团或上级单位进行集中研发的情况实施特定的审计程序，以获取充分、适当的审计证据，判断被审计单位研发费用归集是否恰当。

集中研发指集团企业根据生产经营和科技开发的实际情况，对技术要求高、投资数额大、单个企业难以独立承担，或者研发力量集中在集团公司、由其统筹管理集团研发活动的研发项目进行集中研发。其中，实际发生的研发费用可以按照合理的分摊方法在受益集团成员公司间进行分摊。企业应当由相应的内部研发项目技术资料作为支撑。此类费用应作为委外研发费用进行列报，且取得相应的合同及发票，必要时需要取得集团的相应支出明细进行确认。

风险提示 6：重点关注被审计单位将价值不超过 500 万元的研发专用设备一次性计入当年研发费用情况，并实施特定的审计程序，以获取充分、适当的审计证据，判断被审计单位研发费用核算是否恰当。

根据《企业会计准则第 4 号——固定资产》第三条“固定资产是指同时具有下列两个特征的有形资产：(一)为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的；(二)使用寿命超过一个会计期间”和第十四条“折旧，是指在固定资产使用寿命内，按照确定的方法对应计折旧额进行的系统分摊”的规定，对符合固定资产特征的设备应确认为固定资产并恰当计提折旧，计提的折旧费符合用于研究开发活动的仪器、设备和在用建筑物的，属于高企研发费用归集范围。

根据《企业会计准则第 4 号——固定资产》第十五条“企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的使用寿命和预计净残值”和第十七条“企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式，合理选择固定资产折旧方法”的规定，注册会计师应充分运用职业判断，评价企业采用的折旧政策是否恰当；如存在不符合会计准则的情况，注册会计师应提出审计调整意见。

《财政部 税务总局关于设备、器具扣除有关企业所得税政策的通知》(财税〔2018〕54 号)规定，企业在 2018 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间新购进的设备、器具，单位价值不超过 500 万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧。注册会计师应关注上述规定适用范围仅限于企业所得税申报扣除。

风险提示 7：重点关注在新租赁准则下，被审计单位对租入研发用途固定资产使用权资产的会计处理是否恰当，如存在对当期研发支出的核算产生重大影响的情况，注册会计师应提出调整意见。

根据《企业会计准则第 21 号——租赁》有关规定，承租人不再将租赁区分为经营租赁或融资租赁，而是采用统一的会计处理模型，对所有租赁均确认使用权资产和租赁负债(短期租赁和低价值资产租赁除外)，并分别计提折旧

和利息费用”。《企业会计准则第 21 号——租赁》第五十三条规定“租赁负债的利息费用在财务费用项目列示”。因此，对于按新租赁准则计提的折旧费用，可作为研发费用核算，归集为“高新技术企业研发费用——折旧与长期待摊费用摊销”；对于按新租赁准则计提的利息费用，计入财务费用核算，不能归集为高新技术企业研发费用。

本提示函仅供会计师事务所及其从业人员在执业过程中进行参考，并未涵盖高企专项审计业务的全部审计关注领域以及可能面临的全部风险，也不能替代相关法律法规、执业准则的规定以及注册会计师的职业判断。会计师事务所及其从业人员在执业中仍需结合项目实际情况以及注册会计师的职业判断开展审计工作。

广东省注册会计师协会

2022 年 11 月 10 日

广东省注册会计师协会关于会计师事务所执行预算绩效评价业务的风险提示函

粤注协〔2022〕193 号

各会计师事务所：

随着我国预算绩效管理的全面实施，会计师事务所作为独立的专业机构，已广泛参与到以绩效评价为主的预算绩效管理的多个环节和领域，为财政改革工作作出了积极贡献。为引导会计师事务所积极开展预算绩效评价业务，提高会计师事务所服务质量，广东省注册会计师协会专业指导委员会提示如下：

风险提示 1：关注被评价单位的绩效管理环境对评价工作的影响。

（一）被评价单位人员绩效管理意识及能力不强的风险

被评价单位人员绩效管理理念薄弱、对绩效管理制度的要求理解不充分，或无法准确理解评价方面的工作要求，将会影响绩效评价工作配合效率，进而影响绩效评价工作成果质量。

（二）被评价单位预算绩效管理制度不健全的风险

被评价单位的绩效管理制度是绩效管理工作的主要依据，一般由被评价单位根据各级党委、政府的部署和财政部门关于预算绩效管理的框架性指导意见，结合自身实际情况制定。被评价单位可能出现未制定预算绩效管理制度，或制度未与其实际履职情况和预算特点相结合、责任分工不明确难以形成约束效应等现象，会计师事务所绩效评价项目负责人（也称主评人，以下简称项目负责人）难以有针对性地对部门（单位）的产出和效益进行对标衡量，将无法深入开展评价，从而提出针对性的评价意见和建议。

（三）被评价单位预算绩效管理制度执行不到位的风险

预算绩效管理制度的有效执行是部门实现履职效能、行政效率最大化的基本保障。在实践中，被评价单位可能出现制度建立与执行脱节、制度执行不到位的现象，为会计师事务所开展绩效评价工作带来潜在风险。具体应关注以下风险：

1. 绩效目标和标准申报不科学的风险。被评价单位申报预算时编制的绩效目标和标准是会计师事务所制定评价指标体系时的主要依据，被评价单位如果未按要求设定绩效目标或设定不完整，指标没有细化量化、可衡量性不强，关键指标的标准低于规划要求或远低于实际完成值、与单位履职任务、年度重点工作不相匹配、未能客观反映实际项目内容等情况，评价团队在设置绩效评价指标体系时容易产生指标不细化、不科学、评分规则不够客观合理的风险，甚至与被评价单位无法就绩效评价指标达成一致意见而产生无法开展绩效评价工作的风险。

2. 绩效运行监控执行不到位的风险。在实践中，由于被评价单位的政务信息、行政数据公开不够充分，绩效评价中的预算、项目数据主要依赖被评价单位提供，若单位绩效运行监控执行不到位，无法提供绩效运行的相关数据，将影响绩效评价工作的质量。

3. 绩效自评结果实用性差的风险。被评价单位未能根据单位实际情况和评分标准客观地进行评价，自评结果不能客观反映预算资金的使用成效，特别是对预算执行较慢、绩效目标偏离较大、已经造成重大损失的项目未深入分析成因，评价的问题仅浮于表面，相关建议不够科学、合理，操作性和适用性较差，不能为事务所的评价工作提供有价值的参考。

（四）被评价单位信息、档案管理不善风险

被评价单位缺少连贯的绩效管理痕迹、全面的绩效管理信息，无法完整、及时提交绩效评价所需的材料，造成评价方与被评价方信息不对称，评价团队对材料缺少充分的整理和分析，将影响绩效评价工作成果质量。

风险提示 2：关注会计师事务所及评价团队配置对评价工作的影响。

(一) 独立性不利影响的风险

会计师事务所在绩效评价过程中，可能会对以往商业业务中所作出的判断和结论进行自我评价，或对密切关系人承担的项目进行绩效评价，从而影响绩效评价结果的客观和公正。绩效评价中对独立性产生不利影响的情形主要包括：

1. 会计师事务所或评价团队成员与被评价单位存在其他重要且密切的商业关系，对会计师事务所自行承接或参与的项目进行绩效评价，或需承接被评价单位其他项目。
2. 评价团队成员或所聘请专家的主要近亲属或其他近亲属在被评价单位中担任项目负责人或主管领导，在对密切关系人承担的项目进行绩效评价中，过于偏向被评价单位的利益或过于认可项目负责人的工作。
3. 会计师事务所协助被评价单位绩效自评，又以会计师事务所名义出具该单位的项目或部门整体绩效评价报告，例如，既编写《绩效报告》，又出具《绩效评价报告》。
4. 会计师事务所参与被评价单位项目入库的事前绩效评估，又参与该项目的绩效目标管理和事后续绩效评价。

(二) 会计师事务所绩效评价专业人才储备不足的风险

绩效评价业务不同于审计、评审等业务，更多是对产出和效果的评价及政策完善的建议，需要评价人员具有较强的政策理解、项目管理和沟通协调能力。目前，会计师事务所专业从事评价工作的人员数量偏少，且由于业务收费标准偏低、专业人员培养困难等原因，会计师事务所专业绩效评价人才可能储备不足，可能不能完全满足政府部门对第三方机构绩效评价的数量、质量和效率等需求。

(三) 专业胜任能力不足影响绩效评价质量的风险

会计师事务所和评价团队的专业胜任能力、资源不足会直接影响绩效评价质量。专业胜任能力和资源不足主要体现在以下方面：

1. 项目负责人不具备绩效评价专业胜任能力，绩效评价工作的组织、沟通能力和经验不足。
2. 未建立绩效评价专家库，或未聘请专家执行专家评审。
3. 聘请专家数量不足，或聘请的专家数量为偶数，无法得出评价结论。
4. 绩效评价中，一般需聘请 3-5 名专家，至少需要财务专家、业务专家和绩效专家。所聘请专家与被评价项目或政策专业不对口、经验不足、责任心不强，评价质量将无法保障。

风险提示 3：关注评价团队执业行为规范对评价工作的影响。

(一) 前期准备工作不足的风险

前期准备工作是绩效评价工作的基础，也是做好评价、确保评价质量的前提。在前期准备工作中，评价组要了解评价项目的立项背景、主要内容、预期解决的问题或带来的价值，为编制绩效评价工作方案、设计绩效评价指标体系等后续工作做准备。会计师事务所及评价团队对前期准备工作不重视，准备工作不足，可能带来评价工作方案设计不当的风险。

(二) 绩效评价指标体系设计不当的风险

绩效评价指标体系设计是绩效评价的核心和难点，包括评价指标、指标权重和评价标准等方面，该项工作直接影响绩效评价的结果和工作质量。评价团队在绩效评价指标体系设计方面，应关注以下风险：

1. 在评价指标设置方面，凭借主观感受、现有经验、借鉴指标库选择评价指标，共性指标多，个性指标少，设计个性指标时，未综合考虑被评价对象本身和内外环境的影响，导致指标体系无法全面综合反映项目绩效。
2. 在权重设置方面，过分依赖现有的体系框架，未将“关键指标”作为关注重点，可能导致评价工作失去焦点而无法实现预期评价目标。
3. 在评价标准设置方面，直接采纳被评价单位申报预算时编制标准，未对评价指标进行修正，导致评价标准缺乏数据支持和科学的分析测评。

(三) 绩效评价工作程序实施不规范性的风险

会计师事务所接受绩效评价工作委托后，应按工作方案计划的时间和要求开展书面评审、现场评价和综合评价，在评价过程中，应关注以下风险：

1. 指标打分比较随意，尺度松紧不一。对于资金量大、项目多的评价对象，评价团队分组进行，可能会存在各组打分尺度松紧不一，尤其是定性指标方面，指标打分比较随意，汇总数据可能无法客观反映项目整体情况。

2. 选择的样本不具有代表性，现场核查走过场。现场评价侧重于核查资金使用的真实绩效，评价团队未根据项目属性、区域分布、资金额大小、书面评审结果等因素，选取核查样本，导致样布不具有代表性。此外，评价团队可能因要核查的项目多，时间紧，不聘请技术专家，简化现场核查程序，使现场评价流于形式。

3. 问卷调查实施不规范。评价团队未对参与调查的人员进行事前社交礼仪、沟通技巧、问卷程序等方面培训，甚至1个组就派1名调查人员，或者直接把问卷发给被评价单位内部人员分发和收回，导致问卷收集的数据无效、雷同，样本量少，对评价工作支持不足。

(四) 绩效评价报告不严谨的风险

评价报告是评价工作团队的工作成果，评价团队在撰写绩效评价报告应逻辑清晰、内容完整、依据充分、数据详实、分析透彻、结论准确、建议可行，应关注以下导致报告不严谨的风险：

1. 绩效分析及结论与评价得分不一致。如某项绩效指标得分对应的等级为中，但分析结论又总结该方面做得很好；总体评价得分对应的等级为良，但报告结论部分绩效总结肯定得少，问题批露得多，得分与结论不匹配，没有体现评价得分与主要绩效内容、篇幅及影响力呈正相关，与存在问题的严重性等呈负相关的关系，报告存在逻辑不严密的风险。

2. 问题以偏概全，夸大塌相关质量管理制度，将可能影响绩效评价工作的质量和效率，导致绩效评价效率低、质量差或结论失实。会计师事务所应建立培训机制和相应的业务承接、过程管理、问题问责、质量考核、报告审核等管理制度。

(三) 质量复核不到位的风险

绩效评价政策性强，涉及面广。报告涵盖评价目标、评价范围、评价方法和资料来源，以及评价分析、评价结论和评价建议等内容；绩效评价报告要求依据充分、真实完整、数据准确、分析透彻、逻辑清晰、客观公正。会计师事务所的质量复核人员对部门规章、政策法规、评价指标体系、评价标准和方法等方面不熟悉，在对绩效评价工作底稿和报告结论的复核过程中抓不住重点，可能无法落实绩效评价报告的质量控制，导致出具报告存在法规引用不恰当、报告逻辑不自洽、评价标准不统一、评价结论不正确等问题。

本提示函仅供会计师事务所及其从业人员在执业过程中进行参考，并未涵盖预算绩效评价业务的全部关注事项以及可能面临的全部风险，也不能替代相关法律法规、执业准则的规定以及注册会计师的职业判断。会计师事务所及其从业人员在执业中仍需结合项目实际情况以及注册会计师的职业判断开展评价工作。

广东省注册会计师协会

2022年11月11日

法规速递

关于进一步推动政府和社会资本合作（PPP）规范发展、阳光运行的通知

财金〔2022〕119号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局：

为贯彻落实党中央、国务院决策部署，进一步推动政府和社会资本合作（PPP）规范发展、阳光运行，现就有关事项通知如下：

一、做好项目前期论证

（一）充分做好项目前期工作。地方财政部门应会同有关方面科学把握PPP模式的适用范围，对于属于公共服务领域、需求长期稳定、回报机制清晰、收益水平合理、具有运营内容的项目，可采用PPP模式实施，优先实施具有强运营属性、具有长期稳定经营性收益的项目。项目实施机构应会同有关方面依法依规做好项目规划、立项、用地、环评等前期工作，科学编制项目实施方案，合理设置项目风险分担机制和投资回报机制，探索开展绿色治理（ESG）评价，充分挖掘项目潜在经济效益、社会效益、环境效益，算好整体账和长远账，持续增强项目决策的科学性、严谨性、规范性。

（二）规范开展财政承受能力论证。省级财政部门应压实辖内市县财政部门财政承受能力论证责任，指导市县财政部门规范开展财政承受能力论证工作，严守每一年度本级全部 PPP 项目从一般公共预算列支的财政支出责任不超过当年本级一般公共预算支出 10% 的红线（以下简称 10% 红线）。合理分担跨地区、跨层级项目财政支出责任，严禁通过“借用”未受益地区财政承受能力空间等方式，规避财政承受能力 10% 红线约束。审慎合理预测一般公共预算支出规模和增长率，严禁脱离项目实际通过“报小建大”等方式调整项目财政支出责任，规避财政承受能力 10% 红线约束。PPP 项目财政支出责任超过 10% 红线的地区，不得新上 PPP 项目；PPP 项目财政支出责任超过 5% 的地区，不得新上政府付费 PPP 项目。

（三）压实项目库管理责任。财政部授权财政部政府和社会资本合作中心（以下简称财政部 PPP 中心）负责全国 PPP 综合信息平台项目管理库（以下简称 PPP 项目库）的建设、管理及信息统计、发布、筛查等工作。PPP 项目库分为准备库和执行库，处于项目准备、采购阶段的项目纳入准备库，主要用于项目储备和交易撮合；处于项目执行阶段的项目纳入执行库，重点加强项目全生命周期预算管理、绩效管理、履约管理。PPP 项目库项目坚持“属地管理”原则，地方财政部门负责本级 PPP 项目的入库审核、动态调整、监督管理以及项目信息的录入、更新、筛查等工作，对本级入库 PPP 项目的规范性以及项目信息的真实性、完整性、准确性、及时性负责。省级财政部门对辖内项目库项目管理负总责。

（四）健全项目入库联评联审机制。地方财政部门要认真把好项目入库审核关，会同有关方面建立健全项目入库联评联审机制，加强 PPP 项目入库审核与地方政府隐性债务风险防范工作协同和信息共享，重点审核项目是否适宜采用 PPP 模式实施，项目规划、立项、土地、环评等前期手续是否完备，实施方案编制和财政承受能力论证是否规范，PPP 项目财政承受能力是否超过 10% 红线，按照穿透式监管原则审核项目是否存在其他影响 PPP 项目规范运作、增加地方政府隐性债务的情形，对于存在上述情形之一的项目不得入库。地方财政部门应组织相关方面及时将相关评审意见上传全国 PPP 综合信息平台存档备查。

二、推动项目规范运作

（五）保障社会资本充分竞争。项目实施机构应坚持公平、公正、公开原则，依法择优选择具有投资、运营能力的社会资本参与 PPP 项目。鼓励国有企业、民营企业、外资企业等各类市场主体作为社会资本方平等参与 PPP 项目。地市级、县区级地方人民政府实际控制的国有企业（上市公司除外）可以代表政府方出资参与 PPP 项目，不得作为本级 PPP 项目的社会资本方。地方财政部门应会同有关方面加强对 PPP 项目社会资本方资质的穿透管理，防止内幕交易、关联交易，防止政企权责不清和地方保护主义。

（六）规范存量资产转让项目运作。拟采用转让-运营-移交（TOT）等方式盘活存量资产的项目，应具有长期稳定经营性收益，严格履行国有资产评估、转让程序，合理确定转让价格。TOT 项目不得由本级政府实际控制的国有企业作为社会资本方搞“自我循环”，不得通过将无经营性收益的公益性资产有偿转让或者分年安排财政资金支付资产转让成本等方式虚增财政收入。

（七）完善项目绩效管理。项目实施机构应结合行业特点和项目实际科学设定 PPP 项目绩效目标及指标体系，健全绩效运行监控机制，加强绩效评价及其结果应用，将 PPP 项目绩效评价结果作为按效付费的重要依据，强化对社会资本的激励约束。

（八）强化项目履约管理。政府和社会资本双方应切实增强诚信守约意识，依法依规履行合同义务，保障项目有序实施和公共服务持续稳定供给。政府方和社会资本方应当依据合同约定按时足额缴纳项目资本金和项目公司注册资本，不得以任何方式抽回、挪用。政府方应带头诚信履约，维护良好营商环境，不得以拖延竣工验收时间、延迟绩效考核等方式，拖欠政府付费。

三、严防隐性债务风险

（九）加强项目合同审核。地方财政部门应会同有关方面严格做好本级 PPP 项目合同审查，严禁在项目合同及相关补充协议中约定由政府方或政府方出资代表向社会资本方回购投资本金、承诺固定回报、保障最低收益、承担社会资本方投资本金损失、承担项目融资偿还责任以及以其他名股实债方式融资等兜底条款。严禁通过签订抽屉协议、阴阳合同等方式规避监管。

（十）加强项目执行信息复核。地方财政部门应督促已签约 PPP 项目相关参与方按规定在 PPP 项目库上传项目合同等材料并更新项目相关信息。省级财政部门应组织对项目合同内容、社会资本方资格条件等进行复核，对于存

在违反地方政府债务管理规定情形、社会资本方不符合资格条件的项目，不得纳入执行库。未纳入执行库的项目，不得安排财政预算。

（十一）规范项目预算管理。PPP项目政府方按照PPP项目合同约定承担的股权投资、运营补贴等财政支出责任，以及取得的资产权益和特许经营权转让收入、股息、超额收益分成、社会资本违约赔偿等收入，依法依规全面纳入预算管理。对于已进入付费期的PPP项目，应按照预算编制程序和要求，将项目合同约定的年度财政支出责任纳入预算。

四、保障项目阳光运行

（十二）推动项目信息公开。地方财政部门应依托全国PPP综合信息平台，加快推动PPP项目全生命周期信息公开，压实项目各参与方信息公开责任，强化项目信息动态更新，真实、完整、准确、及时反映项目实施进展情况，保障社会公众知情权，主动接受审计监督、社会监督。

（十三）强化财政承受能力动态监测。省级财政部门应组织辖内市县财政部门定期、据实做好入库PPP项目的财政支出责任数据和本级财政一般公共预算支出数据更新，动态反映PPP项目财政支出责任情况，切实发挥财政支出责任监测预警机制作用。

（十四）强化信息公开监督管理。省级财政部门应定期对本地区入库PPP项目信息录入、更新和公开情况进行筛查和监督管理；财政部PPP中心不定期开展PPP项目库信息质量抽查；对于未按《政府和社会资本合作（PPP）综合信息平台信息公开管理办法》（财金〔2021〕110号）规定更新信息的项目，应督促有关方面予以整改。

地方财政部门要充分认识到推动PPP规范发展、阳光运行的重要意义，加强组织保障，压实各方责任，完善工作机制，强化工作协同，持续推动PPP项目规范运作，不断提升项目管理水平和信息质量，助力扩大有效投资、提升公共服务质效。

财 政 部

2022年11月11日

北京·上海·杭州·深圳·广州·成都·南京·
苏州·无锡·济南·宁波·长春·海口·香港·洛杉矶
更多联系方式 · <http://www.zhcpa.cn/>

