

中汇观点

公告送达的涉税风险亟待关注

近年来，税务部门通过公告送达方式进行税务文书送达较为常见，在提高征管便利性、化解送达难题的同时，也提高了纳税人遵从税法的风险。近日，笔者查阅文书时发现了两起与公告送达相关的司法判例，具有较大的代表性，因此稍作分析并提醒纳税人予以关注。

一、相关案例主要内容

案例一中，税务局于 2018 年 1 月对纳税人偷税行为作出 5 倍处罚，举行听证会后进行处罚决定书送达。因纳税人不在注册地址经营导致直接送达、代为送达和邮寄送达方式均无法送达，税务局于当月通过电视台公告送达。2019 年 12 月纳税人针对处罚决定提起复议，复议机关认为已超过复议申请期限，纳税人提起诉讼，一审二审法院都认为已经超过复议申请期限。

案例二中，税务局于 2004 年作出税务处理决定书，因纳税人已于 2003 年搬迁并将原址出租，无法直接送达、代为送达和邮寄送达，遂于 2007 年 3 月 11 日公告送达。纳税人于 2019 年 5 月 31 日得知该行政行为，10 月 10 日缴纳税款和滞纳金，12 月 4 日提起复议。复议机关和一审法院都认为应自纳税人知道该具体行政行为之日起 60 日内提出行政复议申请，明显已超期。二审法院认为，纳税人既未按照处理决定书确定的税额及期限缴纳税款或提供担保并自税务局确认之日起 60 日内提出行政复议申请，也未自知道该具体行政行为 60 日内提出复议申请，已超法定复议申请期限，故驳回上诉。

二、公告送达条件及后果分析

（一）无法直接送达、代为送达或者邮寄送达的，即可公告送达

公告送达最早出现于 1991 年公布施行的《中华人民共和国民事诉讼法》，对于下落不明或者无法通过其他方式送达的，公告送达。税收立法借鉴了公告送达方式，《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》中专章对“送达”作出了规定，在第八章“文书送达”中规定税务文书优先采用直接送法方式，无法直接送达时采用代为送达，或者邮寄送达方式。有下列情形之一的，税务机关可以公告送达税务文书，自公告之日起满 30 日，即视为送达：（一）同一送达事项的受送达人众多；（二）采用本章规定的其他方式无法送达。

特别需要注意的是：第一，按照上述规定，税务文书无法直接送达、代为送达或者邮寄送达的即可采用公告送达，规定中未明确需要以无法电话联系为前提，纳税人事后以税务机关未曾事先电话通知法定代表人、财务负责人或者办税人员进行抗辩，难以得到法院支持。第二，《中华人民共和国税收征收管理法》未曾规定公告送达的具体形式和标准，实务中通过电视、报纸、网络形式进行公告一般都合法有效，而实际上纳税人往往难以及时关注到公告信息。

（二）公告送达对纳税人救济主张的主要影响

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 AAAAA 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

中汇凭籍领先的专业知识、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 |

按照前述规定，公告之日起满 30 日即视为送达。由于公告送达的特殊性，被送达人只是被推定为知道，其实际知道具体行政行为的日期往往远远滞后。但复议申请期限的起始点在一些复议和诉讼的判例中往往自视为送达之日起算，这就对纳税人主张权利造成了显著影响：

1. 对于非复议前置事项的影响。

非复议前置事项中，纳税人本可以同时主张复议和诉讼两种救济方式，但在公告送达方式下，这两种救济方式多难以适用，原因如下：

《中华人民共和国行政复议法》规定，“公民、法人或者其他组织认为具体行政行为侵犯其合法权益的，可以自知道该具体行政行为之日起 60 日内提出行政复议申请”。公告送达情况下，视为送达之日起超过 60 日就不能再申请行政复议，也就意味着纳税人只能通过行政诉讼的方式进行救济。

《中华人民共和国民事诉讼法》规定，“因不动产提起诉讼的案件自行政行为作出之日起超过二十年，其他案件自行政行为作出之日起超过五年提起诉讼的，人民法院不予受理”。实务中如果纳税人知情时已经超过了五年，往往无法实现救济。

2. 对复议前置事项的影响。

《中华人民共和国税收征收管理法》和《税务行政复议规则》规定，纳税争议必须复议前置，即纳税人、扣缴义务人必须依照税务机关确定的税额、期限，先行缴纳或者解缴税款和滞纳金，或者提供相应的担保，才可以在缴清税款和滞纳金后或者所提供的担保得到作出具体行政行为的税务机关确认之日起 60 日内提出行政复议申请。

按照《最高人民法院关于执行〈中华人民共和国民事诉讼法〉若干问题的解释》（法释[2000]8 号）第 62 条“人民法院审理行政案件，可以在裁判文书中引用合法有效的规章及其他规范性文件”。也就是说，对于是否引用《税务行政复议规则》，法院有选择权。从案例来看，如果税务局对复议前置事项不予受理，法院可能直接适用《中华人民共和国行政复议法》“自知道该具体行政行为之日起 60 日内提出行政复议申请”的规定，判定复议申请超期，也可能参照《税务行政复议规则》的规定，判定纳税人未在规定日期内缴纳税款或提供担保而导致无法申请复议。如果法院采用上述判罚，会导致纳税人无法主张权利。

三、对改进公告送达方式的建议

由以上分析可知，公告送达容易对纳税人的知情权产生实质性损害，并且纳税人往往难以实现有效救济，亟需引起大家关注。对此现象，我们建议征纳双方采取以下措施：

第一，进一步完善相关法律规定。在《中华人民共和国税收征收管理法》及《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》修订过程中，应当修改完善公告送达的前置条件，将税务部门无法联系纳税人的法定代表人、财务人员等作为公告送达实施的前提，将相关联系记录留痕并纳入稽查案卷正卷，以切实保护纳税人的知情权。避免案例一中开过听证会后却无法联系的情形再次出现。

税务机关在邮递方式的时候，应在邮递内容中注明“税务通知书、处理决定书”等字样，以便更好的提醒当事人。

第二，切实保障纳税人的救济权利。《中华人民共和国税收征收管理法》及《税务行政复议规则》与《中华人民共和国行政复议法》对提起复议期限的计算起点不尽一致，究竟是“缴清税款和滞纳金后或者所提供的担保得到作出具体行政行为的税务机关确认之日起”还是“自知道该具体行政行为之日起”容易产生纠纷，也常引起行政诉讼。我们认为，在复议和诉讼的时候，将纳税人缴纳税款或者提供相应担保作为提起复议期限的计算起点，更符合立法本意，也更有利于维护纳税人的合法权益。

第三，纳税人及时更新相关信息。纳税人应当及时变更相关登记信息，确保登记地址信息与实际经营地址信息一致，法定代表人和财务人员联系电话实时更新。这既是纳税人依法应履行的义务，也有利于纳税人维护自身权益。

第四，纳税人主动加强与税务机关沟通。主动沟通能够更好的赢得税务机关的信任，特别是在与税务机关有纳税争议时，更要积极主动与税务机关做好沟通工作，咨询涉税专业机构意见，避免抱有侥幸心理消极等待的行为。

《国家税务总局关于欠税追缴期限有关问题的批复》（国税函[2005]813 号）早已明确，税务机关追缴欠税行为不受追征期限限制，一味逃避是无效的。

作者：中汇江苏税务师事务所总监 曹江锋

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：

专家咨询费税前扣除要点

笔者在实务中经常遇到很多公司存在支付外部专家劳务费的情况，大多数公司的处理方式是代扣个税，根据劳务费发放表直接支付税后劳务费给专家个人，未取得代开的增值税发票。支付给外部专家劳务费代扣个税是肯定的，是否可以直接以劳务费发放明细作为企业所得税税前扣除的依据存在疑义。同时，公司是否可以为外部劳务人员代开发票也存在疑义。

一、公司员工劳务费以劳务费发放明细企业所得税税前扣除

对于支付公司员工的劳务费，如支付员工培训课时费等，可直接以劳务费发放明细作为税前扣除的依据，并需要与工资合并代扣代缴个税。笔者实务中遇到一些公司以员工年底进行个人所得税汇算清缴为理由，不履行代扣代缴个税的义务。员工年底个人所得税汇算清缴不能与公司代扣代缴个税混为一谈，公司支付员工劳务费时，应当履行代扣代缴义务。

根据国家税务总局关于发布《个人所得税扣缴申报管理办法（试行）》（国家税务总局公告 2018 年第 61 号）第八条规定，扣缴义务人向居民个人支付劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得时，应当按次或者按月预扣预缴税款；居民个人办理年度综合所得汇算清缴时，应当依法计算劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得的收入额，并入年度综合所得计算应纳税款，税款多退少补。因此，公司应履行代扣代缴义务，员工应履行个人所得税汇算清缴义务，两者不应混淆。

二、超过 300 元或 500 元以上的外部人员劳务费以增值税发票企业所得税税前扣除

支付外部劳务人员（专家、实习生等）劳务费未超过 300 元-500 元的部分，以劳务费发放明细作为企业所得税税前扣除的依据，超过 300 元-500 元的部分，以发票作为企业所得税税前扣除的依据。支付外部人员劳务费需按规定代扣代缴个税。

根据《企业所得税税前扣除凭证管理办法》（国家税务总局公告 2018 年第 28 号）第九条规定：企业在境内发生的支出项目属于增值税应税项目（以下简称“应税项目”）的，对方为已办理税务登记的增值税一般纳税人，其支出以发票（包括按照规定由税务机关代开的发票）作为税前扣除凭证；对方为依法无需办理税务登记的单位或者从事小额零星经营业务的个人，其支出以税务机关代开的发票或者收款凭证及内部凭证作为税前扣除凭证，收款凭证应载明收款单位名称、个人姓名及身份证号、支出项目、收款金额等相关信息。

小额零星经营业务的判断标准是个人从事应税项目经营业务的销售额不超过增值税相关政策规定的起征点。根据《财政部国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36 号）文件附件一《营业税改征增值税试点实施办法》第五十条规定，按次纳税的增值税起征点，为每次（日）销售额 300-500 元（含本数）。因此劳务费不达 300 元或 500 元起征点，可以不开发票，以收款凭证及内部凭证作为税前扣除凭证即可。各地起征点由省、自治区、直辖市财政厅（局）和国家税务局在规定的幅度内，根据本地区实际情况确定。因此，公司需向当地主管税务机关咨询适用的起征点。

三、公司是否可以为外部劳务人员代开发票存在疑义

根据《国家税务总局关于纳税人申请代开增值税发票办理流程的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 59 号）规定，外部劳务人员可以申请代开增值税发票。纳税人代开发票办理流程为（一）在办税服务厅指定窗口 1. 提交《代开增值税发票缴纳税款申报表》；2. 自然人申请代开发票，提交身份证件及复印件；（二）在同一窗口缴纳有关税费、领取发票。由于劳务报酬纳税人为外部劳务人员；因此我们推断外部劳务人员需由本人到税务机关代开增值税发票。

保险公司、证券经纪人、信用卡和旅游等行业的个人代理人存在例外情况，可以由公司汇总申请代开增值税发票。根据《国家税务总局关于个人保险代理人税收征管有关问题的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 45 号）第三条及第七条规定，接受税务机关委托代征税款的保险企业，向个人保险代理人支付佣金费用后，可代个人保险代理人统一向主管国税机关申请汇总代开增值税普通发票或增值税专用发票；证券经纪人、信用卡和旅游等行业的个人代理人比照上述规定执行。

由于存在特殊情况，建议公司支付外部劳务人员劳务费，需结合自身所属行业，向当地主管税务机关咨询是否可以由公司汇总申请代开增值税发票，以便做出准确判断。对于明确无法由公司汇总代开发票的公司，建议在与外部劳务人员签订合同时，明确外部劳务人员有提供劳务费发票的义务，以降低税务风险。

温馨提示：按次纳税和按期纳税，以是否办理税务登记或者临时税务登记作为划分标准。未进行税务登记的自然人按次纳税，增值税起征点为按次 300 元或 500 元。因此，不超过 300 元或 500 元的外部人员劳务费可以不开发票，以收款凭证及内部凭证作为企业所得税税前扣除凭证；超过 300 元或 500 元的外部人员劳务费以增值税发票作为企业所得税税前扣除凭证。根据国家税务总局的相关问题答复，未进行税务登记的自然人，可以适用小规模纳税人免征增值税优惠，但达到起征点的，仍然需要开具免税普通发票。

作者：中汇税务师事务所合伙人 佟毅/经理 王汝静

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

从事股权投资业务的企业业务招待费及广宣费企业所得税税前扣

在进行企业所得税汇算清缴申报时，基础信息表的填报往往得不到企业的重视，尤其是从事股权投资业务的企业，往往会在基础信息表中忘记勾选“从事股权投资业务”。什么情况下需要勾选“从事股权投资业务”，勾选与否对企业所得税汇算清缴申报会有什么影响？接下来笔者将一一揭晓答案。

一、什么情况下需要在基础信息表中勾选“从事股权投资业务”

不论会计上如何进行核算，工商经营范围是否包含股权投资业务，只要企业从事股权投资业务，在企业所得税汇算清缴申报时，都应该在基础信息表中勾选“从事股权投资业务”。

政策依据：《〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类，2017年版）〉部分表单及填报说明》（2021年修订）：有关涉税事项情况所列项目为条件必填（必选）内容，当纳税人存在或发生相关事项时，必须填报。纳税人未填报的，视同不存在或未发生相关事项。

二、从事股权投资业务企业与一般企业业务招待费在企业所得税税前扣除上存在差异

一般企业业务招待费的扣除基数为当年销售（营业）收入与视同销售（营业）收入额之和。

政策依据：《企业所得税法实施条例》第四十三条：企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出，按照发生额的 60%扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的 5%；《关于企业所得税执行中若干税务处理问题的通知》（国税函[2009]202号）第一条：企业在计算业务招待费、广告费和业务宣传费等费用扣除限额时，其销售（营业）收入额应包括《实施条例》第二十五条规定的视同销售（营业）收入额。

如果勾选从事股权投资业务，业务招待费的扣除基数为当年销售（营业）收入、视同销售（营业）收入额、股权投资分红金额（包括成本法投资分红及权益法投资分红，不包括权益法投资收益损益调整金额）、股权转让收入金额四项之和。

政策依据：《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函[2010]79号）第八条：对从事股权投资业务的企业（包括集团公司总部、创业投资企业等），其从被投资企业所分配的股息、红利以及股权转让收入，可以按规定的比例计算业务招待费扣除限额。

北京市税务局回复：非专门从事股权投资业务企业业务招待费计算基数问题（2019.11.12）

国税函〔2010〕79号第八条对从事股权投资业务的企业未限定于专门从事股权投资业务的企业。从相关性分析，企业进行股权投资会发生业务招待行为，相应发生的业务招待费与因股权投资而产生的经济利益流入（包括股息、红利以及转让股权收入）有关。依据上述分析，国税函〔2010〕79号第八条规定不应限定于专门从事股权投资业务的企业，从事股权投资业务的各类企业从被投资企业（含上市公司）所分配的股息、红利以及股权（股票）转让收入，均可以作为计算业务招待费的基数。

三、从事股权投资业务企业与一般企业广告宣传费在企业所得税税前扣除上一致

一般企业广告宣传费的扣除基数为当年销售（营业）收入与视同销售（营业）收入额之和。对于勾选从事股权投资业务的公司，没有税收政策规定扣除基数包含股权投资分红及股权转让收入金额。

政策依据：《企业所得税法实施条例》第四十四条：企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，不超过当年销售（营业）收入 15% 的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

《国家税务总局关于企业所得税执行中若干税务处理问题的通知》（国税函[2009]202 号）第一条：企业在计算业务招待费、广告费和业务宣传费等费用扣除限额时，其销售（营业）收入额应包括《实施条例》第二十五条规定的视同销售（营业）收入额。

结论：

企业从事股权投资业务，在企业所得税汇算清缴申报时，都应该在基础信息表中勾选“从事股权投资业务”。勾选后，业务招待费的扣除基数为当年销售（营业）收入、视同销售（营业）收入额、股权投资分红金额（包括成本法投资分红及权益法投资分红，不包括权益法投资收益损益调整金额）、股权转让收入金额四项之和。广告宣传费的扣除基数为当年销售（营业）收入与视同销售（营业）收入额之和。

作者：中汇税务师事务所合伙人 佟毅/经理 王汝静

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

热烈祝贺我所客户播恩集团股份有限公司主板（首发）获通过

中国证券监督管理委员会第十八届发行审核委员会 2022 年第 144 次审议会议于 12 月 29 日召开，我所客户播恩集团股份有限公司主板（首发）获通过。

客户简介——播恩集团

播恩集团股份有限公司主营业务为饲料的研发、生产和销售，致力于为下游客户提供健康安全的饲料产品。公司先后获评“2020 三十强饲料企业”、“2020 二十强饲料添加剂企业”、“2020 畜牧饲料行业十大生物饲料领军企业”，多项产品获得“中国畜牧业博览会科技创新产品银奖”、“江西名牌产品”、“广东省高新技术产品”等荣誉。同时，作为行业优质企业，公司还参与起草了多项国家标准及团体标准。

专业服务，中汇品质

近三年来，中汇已助力 88 家客户 IPO 成功过会；2022 年，助力 30 家客户首发过会，21 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 6 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，我们对在播恩集团申报过程中密切合作的海通证券股份有限公司、北京市君合律师事务所等中介机构团队表示衷心的感谢！

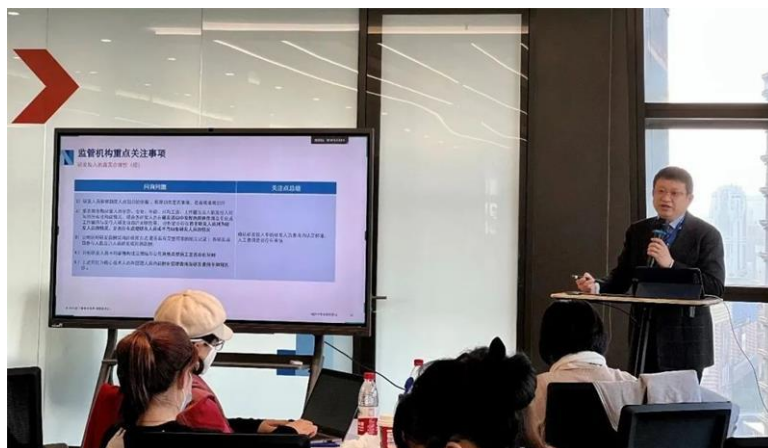
中汇会计师事务所成功举办“上市审核及私募基金涉税热点问题探讨”研讨

在注册制大背景下，中国资本市场进入加速发展的快车道，同时，越来越多的私募股权机构被投资企业为了提升自身竞争力和抗风险能力，实现转型升级和创新发展，主动适应经济发展新常态，正积极对接资本市场，纷纷选择上市；另一方面，私募基金设立、交易结构设计、运作实务及税务规划也是近期机构关注重点。鉴于上述热点问题，12 月 14 日下午，中汇会计师事务所联合上海市国际股权投资基金协会成功举办了“上市审核及私募基金涉税热点问题探讨”研讨会。会议选择坐落在黄浦江边的时代金融广场 22 楼的中汇会计师事务所上海办公室新址举行，毗邻黄浦江，偌大的落地玻璃窗，高雅现代风格的布局，40 多名来自上海知名的投资机构的股权基金协会单位成员与中汇会计师事务所的专家们这样轻松优雅的环境下针对“上市审核及私募基金涉税热点问题探讨”的主题展开了观点交锋与思维碰撞的智慧盛宴。

上海市国际股权投资基金协会副理事长、领中资本管理合伙人黄岩以及中汇会计师事务所上海分所所长李宁分别为这次研讨会做了开场致辞。



研讨会第一部分由中汇会计师事务所全国市场与品牌管理合伙人吴晓辉为会员机构代表分享A股IPO市场近况。在近90分钟的分享中，吴晓辉分别从A股基本情况介绍、各板块申报标准及实际数据比较、首发情况分析、失败案例及原因分析以及资本市场实操案例分享等方面带来详尽阐述。通过对以上A股市场审核的系统化的讲解，吴晓辉给将要上市的企业家们提出以下寄语：第一，企业需要在初创时期就做好自身的合规体检，越早介入成本越少，越是后期成本越大，企业早期做好合规可以避免今后IPO审核过程中的种种障碍；第二，上市板块定位要准确，了解自身的行业属性及业务模式，在早期就要做好底层设计，精准定位上市板块；第三，确定上市板块后，下一步需要了解各板块的条款立项，包括普遍性与一些行业特殊性的精准调研，商业合理性，关联交易，股权代持，商务往来流水稽查等方面的问题都要定点梳理。现场的基金机构对于本次的主题分享表示非常受用，并积极参与了讨论及交流。



研讨会第二部分由中汇会计师事务所的税务专家堵鹤鸣带来私募基金架构设计与税负优化的专题演讲。鹤鸣老师从私募基金设立、交易结构设计、运作实务及税务规划方面为机构代表分享各类实务内容。鹤鸣老师同时担任上

海交通大学高级金融学院、海外学院、安泰学院、中国证券业协会税务主讲老师，这次的税务专题，他秉承一贯的交互式讲课风格，引导大家在思考与讨论中对切身税务问题找出专业系统的解决方案。



研讨会最后的答疑环节，机构代表畅所欲言，与两位主讲嘉宾积极交流，探讨被投资企业上市、基金运作等热点问题，现场气氛热烈。



研讨会结束后，现场的基金机构纷纷表示了解到了详实的 A 股 IPO 情况，在私募基金构架与设计上的税务优化方面收获了非常宝贵的专业观点，希望以后能多一些机会再次参与这样干货满满的专题研讨会。中汇会计师事务所团队也衷心希望通过此次的研讨会能为各位企业家及公司管理者们传递相关行业信息，对企业的 IPO 进程有所助力。

行业资讯

福建注协：专家提示第 33 号——房地产开发企业审计中相关法律法规的考虑

本专家提示由福建省注册会计师协会起草，不能替代中国注册会计师执业准则及其应用指南的相关要求，仅供注册会计师在执业过程中参考。由于被审计单位的情况千差万别，专家提示亦并非对所有可能出现问题的全面描述，其结论亦可能会因不同情况而有所改变，注册会计师在使用时应当合理运用职业判断。

房地产行业与国民经济息息相关，其发展对经济增长有较大的拉动作用，房地产开发企业是国家经济发展的重要力量，而房地产开发经营有其独特性，主要体现在：第一，受政策性影响较强，从征地、拆迁、勘察、设计、销售到售后服务全过程受法规高度制约，且涉及的法规多；第二，房地产开发地域性强，由于房地产是不可移动的，房地产的供求状况、价格水平和价格走势等都具有区域性特征，受地方性房地产政策的影响大；第三，开发经营的复杂程度高，房地产开发企业除了土地和房屋开发外，往往还要建设相应的基础设施和公共配套设施；第四，开发

经营周期长、投资数额大；第五，经营风险大，房地产单位价值高，建设周期长、负债经营程度高、不确定因素多，一旦决策失误、销售不畅，将造成大量开发产品积压，使开发企业资金周转困难，导致开发企业陷入困境。

注册会计师在执行房地产开发企业财务报表审计时，除了涉及《中华人民共和国注册会计师法》《中国注册会计师审计准则》及《企业会计准则》等专业领域的法律法规外，还需要考虑适用于被审计单位的法律法规，不同的法律法规对财务报表的影响差异较大，有的对决定财务报表中的重大金额和披露有直接影响，有的需要管理层遵守，或规定了允许被审计单位开展经营活动的必要条件。注册会计师对房地产开发企业的审计需特别考虑相关法律法规的影响，主要有以下几方面：

风险提示一：注册会计师在了解被审计单位及其环境，识别重大错报风险时，应关注房地产开发是否遵守法律法规的规定。

房地产开发政策性强，环节较多，从房地产开发立项到房地产竣工、交付使用，被审计单位是否取得符合法律法规要求的合同、审批、备案等文件对财务报表可能产生重大影响。在房地产开发立项阶段，需要编制项目建议书及可行性研究报告，取得发改部门的《项目备案登记表》；在招拍挂取得土地出让使用权时，需与政府部门签订国有土地使用权出让合同，办理《国有土地使用权证》；在进行规划和设计阶段，需取得国土资源部门的《建设用地规划许可证》及住房和城乡建设部门的《建设工程规划许可证》《工程施工许可证》；建设工程竣工后，应由建设单位、勘察单位、设计单位、监理单位、施工单位组织对工程项目进行竣工验收合格验收，取得《竣工验收备案证明书》；在房地产开发过程中，当符合预售条件进行预售时，应取得《商品房预售许可证》；在房地产开发时，开发项目资本金应符合相关规定，保障性住房和普通商品住房项目的最低资本金比例为 20%，其他房地产开发项目的最低资本金比例为 25%等。这些规定涉及的法律法规包括《中华人民共和国城市房地产管理法》《中华人民共和国土地管理法》《中华人民共和国物权法》《中华人民共和国招标投标法》《中华人民共和国土地管理法实施条例》《中华人民共和国建筑法》《建设工程勘察质量管理办法》《建设工程安全生产管理条例》《工程建设项目施工招标投标办法》《城市房地产开发经营管理条例》《中华人民共和国城市规划法》《中华人民共和国民法典》《城市商品房预售管理办法》等。注册会计师应当根据这些法律法规，观察和检查项目开发进度与相应的手续办理情况，识别重大的不确定性及错报风险，并进行风险应对。

风险提示二：注册会计师实施分析程序时，应考虑房地产“因城施策”“一城一策”政策的影响，使用财务和非财务信息应充分考虑区域性的政策和因素。

房地产开发企业深受国家房地产政策总体趋势的影响，特别是在“房住不炒”的背景下，维持房价平稳的调控基调不会变，但更重要的是，由于房地产的不可移动性，更需要考虑地方政府“因城施策”“一城一策”的政策影响。房地产市场受区域经济发展情况、人口流向及增速、人口老龄化、新增家庭数量、城镇化速度、投资需求等多重因素的影响，全国市场与区域市场有很大不同。注册会计师在使用财务和非财务信息实施分析程序时，不仅要了解全国市场的政策，更应关注区域性的政策，使用与房地产开发项目相关的数据，才能更为精准地识别出可能存在的异常，以识别重大错报风险，特别是由于舞弊导致的重大错报风险。

风险提示三：需特别关注房地产开发企业的资金来源与使用的政策规定。

房地产开发企业的资金来源及使用，除了需符合《中华人民共和国商业银行法》《中华人民共和国中国人民银行法》《中华人民共和国银行业监督管理法》《中华人民共和国反洗钱法》《中华人民共和国外汇管理条例》及《中华人民共和国担保法》等规定外，还需考虑《国务院关于调整和完善固定资产投资项目资本金制度的通知》《中国人民银行关于进一步加强房地产信贷业务管理的通知》《国务院办公厅转发建设部等部门关于调整住房供应结构稳定住房价格意见的通知》等有关规定。

在资金来源方面，房地产开发项目的资金主要来自银行贷款。对于资金较为紧张的房地产开发企业，往往会有大额的银行借款且多为担保借款和抵押借款。房地产开发企业的固定资产较少，注册会计师要关注取得贷款的担保方式，抵押物的资产清单、类型、价值、所在地点，是否将已售出的楼盘用于抵押，贷款金额与项目规模是否匹配，是否利用项目重复或超额申请贷款，导致贷款金额超过项目投资额等情况。

在资金使用方面，注册会计师要关注贷款资金是否实际使用到相关的项目，通过分析资金流向，调查是否存在将贷款资金以往来款等形式经过多次循环（如与房地产开发企业的关联方之间通过虚假关联交易套取贷款资金等）用于购置土地、充当资本金等违规行为；关注在银行收缩贷款的情况下，是否存在通过较容易取得贷款的房地产开

发企业取得贷款后，将贷款资金拆借发放高利贷（包括开发企业之间、开发企业和施工企业或其他单位之间）等问题。

在商品房预售资金方面，注册会计师要关注被审计单位是否遵守商品房预售资金监督管理的有关规定，如《城市商品房预售管理办法》《福建省住房和城乡建设厅关于加强商品房预售资金监管工作的指导意见》；关注其是否遵守房地产行政主管部门会同银行关于对商品房预售资金实施第三方监管的办法，房地产开发企业须将预售资金存入银行专用监管账户，只能用作本项目房地产开发建设，不得随意支取、使用。

房地产开发资金的合规使用，确保资金筹集专款用于相关项目建设，是为了防止资金被挪作他用，从而减少和避免“烂尾楼”的发生，确保房地产开发企业按时交付竣工验收合格的商品房，保护购房人合法权益，防范化解房地产金融风险，保持房地产市场平稳和社会安定稳定；同时，也是房地产开发企业持续经营的前提，是注册会计师识别与财务报告目标相关经营风险的重要领域。

风险提示四：关注开发产品风险承担的规定与收入确认的可靠性。

《企业会计准则第14号——收入》第四条：企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。房地产开发企业的商品房与一般货物交付有较大的不同，必须结合《商品房买卖合同》的有关约定、是否符合交房条件以及考虑法律法规对开发产品风险转移的有关规定进行综合判断。《中华人民共和国民法典》第六百零四条：标的物毁损、灭失的风险，在标的物交付之前由出卖人承担，交付之后由买受人承担，但是法律另有规定或者当事人另有约定的除外。《最高人民法院关于审理商品房买卖合同纠纷案件适用法律若干问题的解释》第十一条：对房屋的转移占有，视为房屋的交付使用，但当事人另有约定的除外。房屋毁损、灭失的风险，在交付使用前由出卖人承担，交付使用后由买受人承担；买受人接到出卖人的书面交房通知，无正当理由拒绝接收的，房屋毁损、灭失的风险自书面交房通知确定的交付使用之日起由买受人承担，但法律另有规定或者当事人另有约定的除外。另外，房地产开发企业在履行交房义务之前，根据《建设工程质量管理条例》，应符合以下条件：一是，工程通过竣工验收符合交房条件，取得《商品房竣工验收合格证》《建设工程竣工验收备案表》等；二是，按照约定提供《住宅质量保证书》和《住宅使用说明书》。因此，对于房地产开发企业的商品房销售收入确认应符合交房条件、符合《商品房买卖合同》的约定、并考虑开发产品风险转移交付情况来确认，而商品房交付通常是与业主办理入住交房手续时签署的《房屋验收交接单》为依据；如果不符合上述条件、约定或开发产品风险尚未转移交付而确认收入，就可能存在确认收入不可靠、虚增收入的情况。

风险提示五：关注房地产开发企业成本的合理性、可靠性和取得凭证的合规性。

房地产开发工程发包及施工过程中，主要涉及的法律法规有《中华人民共和国民法典》《中华人民共和国建筑法》《中华人民共和国招标投标法》《建设工程工程量清单计价规范（GB 50500—2003）》《建设工程质量管理条例》《建筑业企业资质管理规定》《建筑安装工程总分包实施办法》《最高人民法院关于审理建设工程施工合同纠纷案件适用法律问题的解释》《建设工程施工发包与承包价格管理暂行规定》《工程建设项目实施阶段程序管理暂行规定》等。有关工程承包项目涉及的房地产开发企业成本费用主要包括：土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、公共配套设施费、开发间接费用及销售费用、管理费用、财务费用等期间费用。建设工程通常是采取总承包方式，即发包人将建设工程的勘察、设计、施工等工程建设的全部发包给一个具备相应的总承包资质条件的承包人，由该承包人对工程建设的全过程向发包人负责，直至工程竣工，向发包人交付经验收合格，符合发包人要求的建设工程的发承包方式；承包合同的计价有总价或单价方式。而建设工程实际施工情况更为复杂，经常存在挂靠、转包及违法分包行为。注册会计师审计时，应走访工程现场，审查项目部施工资料，访谈项目部人员、监理、施工单位人员，注意项目经理是否符合合同约定，工程项目是否存在挂靠、转包行为，工程项目是否定标前就已进场施工等情况；应注意根据工程承包合同的约定、工程施工进度、工程签证单、工程价款的结算与取得票据的情况，判断工程成本发生的合理性和可靠性，对于取得货物销售的增值税发票，应查明是否有甲供材料的约定，材料的消耗量是否与项目工程量清单及耗材相匹配，防止取得不合规的票据，虚假列支、重复计算成本。

注册会计师要分析账面是否有大额的预付账款挂账，对房地产开发企业来说，预付账款大多数是开发成本的组成部分，但为了少转成本，开发企业往往以未结算为借口在预付账款挂账；要获取开发企业完整的预算资料及大项变更资料，从工程部门获取工程完工进度报告，从合同管理部门获取开发企业与施工方或供应商签订的合同，如为已完工程，应获取施工方报审的结算资料，分析核算的工程成本与工程实际进度是否相匹配；获取借款合同，关注

借款合同是否与开发房地产有关，借款利率、借款期限以及利息资本化计算是否正确；获取开发企业的成本结转表，复核所采用的结转方法是否合理，是否存在成本与收入的不配比问题。

风险提示六：特别关注房地产税收政策对财务报表的影响。

房地产开发企业涉及的税种较多，除了增值税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加、印花税、企业所得税、房产税、土地使用税外，还有土地增值税、契税、耕地占用税。特别是土地增值税、企业所得税相对于其他税种而言，计算较为复杂，计算的正确与否对企业的净利润影响较大，关系到注册会计师对财务报表是否公允反映的判断。

房地产开发企业的增值税、土地增值税与企业所得税是按预收的售房款的一定比例预缴，房地产开发企业收到购房人的定金，一般应视同收到预收款，但对在项目开盘之前，或取得预售许可证之前收取的订金、认筹金、诚意金，因销售行为还没有产生，购房人只是表达买房的意愿，双方还未签正式的商品房买卖合同，不属于预收款，也无须预缴税金。

注册会计师需关注会计上确认收入时间与税法上规定的差异，比如，《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第六条规定：企业通过正式签订《房地产销售合同》或《房地产预售合同》所取得的收入，应确认为销售收入的实现；第九条规定：企业销售未完工开发产品取得的收入，应先按预计计税毛利率分季（或月）计算出预计毛利额，计入当期应纳税所得额。开发产品完工后，企业应及时结算其计税成本并计算此前销售收入的实际毛利额，同时将其实际毛利额与其对应的预计毛利额之间的差额，计入当年度企业本项目与其他项目合并计算的应纳税所得额。这些规定与企业会计准则的规定的差异，应按税法的规定正确计算应缴的税款。

另外，注册会计师要关注纳税义务所在地对税收政策的特殊规定，比如，2019年国家税务总局福建省税务局、福建省住房和城乡建设厅发布的《关于福建省房地产开发项目工程造价计税成本标准的公告》中对房地产开发企业的土地增值税、企业所得税的成本扣除标准进行了规范，对申报的工程造价成本扣除金额高于按照《工程造价计税成本标准》测算的金额，应当提供相关证据，经税务机关认定后，才能予以据实扣除。

注册会计师审计时，应特别关注房地产行业有关税收的这些特殊规定，由于增值税及附加、土地增值税、企业所得税在工程完工之前是采取预缴办法，预缴的税款与实际应缴税款可能相差很大，注册会计师应对预计的税金及附加、企业所得税进行测算，以便合理确认应预缴或计提的税金，确保不致于出现重大错报风险，使注册会计师能够在审计风险处于可接受的低水平对财务报表发表意见。

来源：福建注协

中国注册会计师协会关于印发《关于地方注协开展会计师事务所综

各省、自治区、直辖市注册会计师协会：

为深入贯彻落实国务院办公厅《关于进一步规范财务审计秩序 促进注册会计师行业健康发展的意见》（国办发〔2021〕30号）精神，构建全行业上下贯通的会计师事务所综合评价制度体系，切实引导事务所提升执业质量，推动行业高质量发展，我们在深入调研和广泛听取意见的基础上，制定了《关于地方注协开展会计师事务所综合评价工作的指导意见》，现予印发，自发布之日起施行。

请结合本地实际，认真贯彻落实，执行中有何情况和问题，请及时反馈中国注册会计师协会。

附件： [《关于地方注协开展会计师事务所综合评价工作的指导意见》](#)

中国注册会计师协会
2022年12月15日

广东省注册会计师协会关于发布会计师事务所上市公司审计业务监管案例集

粤注协〔2022〕227号

各地级以上市注册会计师协会、各会计师事务所：

为贯彻落实《国务院办公厅关于进一步规范财务审计秩序 促进注册会计师行业健康发展的意见》（国办发〔2021〕30号）有关要求，加强会计师事务所警示教育，引导注册会计师树立风险意识、法律意识、底线意识，省注协会同广东证监局编制了《会计师事务所上市公司审计业务监管案例集（2022）》（附件），现予印发。

省、市注协运用案例集适时开展相关案例警示教育或纳入继续教育课程，各会计师事务所应充分利用案例集开展职业道德和业务学习。

广东省注册会计师协会
2022年12月12日

点击下载：[会计师事务所上市公司审计业务监管案例集\(2022\)](#)

财政部关于中瑞审计准则与审计监管等效的公告

2022年第37号

为深化中瑞经贸交流与财金合作，中华人民共和国财政部与瑞士联邦审计监管局开展了审计准则与审计监管等效互评工作，相关工作现已完成。按照对等原则，根据《中华人民共和国注册会计师法》和其他相关规定，现将有关事项公告如下：

一、瑞士审计准则及其认可的国际审计准则与中华人民共和国审计准则等效。

二、对于分别在瑞士联邦和中华人民共和国注册成立并对经济主体财务报表出具审计报告的会计师事务所，瑞士联邦与中华人民共和国的审计监管体系等效。

特此公告。

财政部
2022年11月30日

法规速递

关于严格执行企业会计准则 切实做好企业2022年年报工作的通知

财会〔2022〕32号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）、国资委、银保监局、证监局，新疆生产建设兵团财政局、国资委，财政部各地监管局，有关企业，有关单位：

为贯彻落实党中央、国务院决策部署，强化国家统一的会计制度的贯彻实施，全面提升企业会计信息质量，加大对企业会计准则实施环节的管理和指导力度，扎实推动相关企业做好2022年年报编制工作，现将有关事项通知如下：

一、充分认识做好企业2022年年报工作的重要意义

党中央、国务院领导同志高度重视会计审计工作，近年来就加强会计审计监管工作、严厉打击财务造假、提高资本市场信息披露质量多次作出重要指示批示。企业依据国家统一的会计制度的规定，真实、完整反映其有关交易和事项，提供高质量的会计信息，是引导资源有效配置、发挥市场在资源配置中的决定性作用的基本保障；是提高资本市场信息披露质量、维护广大投资者权益的必然要求；是服务我国加快构建新发展格局、着力推动经济社会高质量发展的重要基础。

近年来，财政部会同有关方面共同推动会计准则有效实施，取得积极成效，但同时也存在部分企业执行会计准则不严格、部分企业会计信息失真、会计师事务所职责履行不到位等问题。2022年是进一步巩固提升近年来出台的收入、金融工具、租赁等准则全面实施质量的关键之年，企业年报信息将直接反映上述准则的实施效果；2022年是巩固深化常态化退市机制的关键之年，上市公司财务信息披露质量将直接影响常态化退市制度改革的落地效果。当前正处于企业编制2022年年报的关键时期，各地各部门和有关单位要深入学习贯彻党的二十大精神，坚决贯彻落实党中央、国务院决策部署，准确把握会计工作在社会主义市场经济中的重要地位和面临的新形势新要求，切实提高思想认识，积极采取措施，强化国家统一的会计制度的贯彻实施，督促相关企业和会计师事务所严格执行企业会计准则等各项要求，扎实做好2022年年报工作。

二、编制2022年年报应予关注的准则实施重点技术问题

国家统一的会计制度是企业进行会计处理、生成会计信息的唯一标准，是规范会计行为和会计秩序的重要依据。根据《中华人民共和国会计法》的有关规定，企业应当按照国家统一的会计制度编制财务报告，向有关各方提供的财务报告，其编制基础、编制依据、编制原则和方法应当一致，不得对外提供不同口径的财务报告。企业编制年报

应当严格执行财政部发布的企业会计准则、企业会计准则解释、企业会计准则应用指南、会计处理规定等有关规定，不得编制或提供不符合国家统一的会计制度要求的会计信息。在此基础上，需要特别关注以下重点问题：

1. 企业应当按照《企业会计准则第 1 号——存货》（财会〔2006〕3 号）、《企业会计准则第 4 号——固定资产》（财会〔2006〕3 号，以下简称固定资产准则）等相关规定，将不符合固定资产资本化后续支出条件的固定资产日常修理费用，在发生时按照受益对象计入当期损益或计入相关资产的成本。与存货的生产和加工相关的固定资产日常修理费用按照存货成本确定原则进行处理，行政管理部门、企业专设的销售机构等发生的固定资产日常修理费用按照功能分类计入管理费用或销售费用。

企业应当按照固定资产准则、《企业会计准则第 6 号——无形资产》（财会〔2006〕3 号）等相关规定，在停工停产期间继续计提固定资产折旧和无形资产摊销，并根据用途计入相关资产的成本或当期损益。例如，企业因需求不足而停产或因事故而停工检修等，相关生产设备应当继续计提折旧，并计入营业成本。

2. 企业应当按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》（财会〔2014〕14 号）、《企业会计准则第 40 号——合营安排》（财会〔2014〕11 号）的相关规定，判断是否对被投资单位具有重大影响或共同控制，并进行相应会计处理和披露。在判断对被投资单位是否具有重大影响时，企业应当综合考虑所有事实和情况，对其是否具有对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力来作出恰当的判断，不应仅以撤回或委派董事、委派监事、增加或减少持有被投资单位的股份等个别事实为依据作出判断。

3. 企业应当按照《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》（财会〔2006〕3 号，以下简称投资性房地产准则）等相关规定，必须有确凿证据表明房地产用途发生改变，才能将投资性房地产转换为其他资产或者将其他资产转换为投资性房地产，并在附注中披露房地产转换情况、理由以及对损益或所有者权益的影响等相关信息。例如，企业将自用房地产转换为投资性房地产的，应当结合业务实质严格判断，必须有确凿证据表明房地产从自用状态改为出租状态发生了实际状态上的改变，通常该房地产应有诸如功能、性能变化等实质性的变化和重大的结构性调整。

企业应当按照投资性房地产准则的相关规定，对投资性房地产采用成本模式或者公允价值模式进行后续计量，计量模式一经确定，不得随意变更。成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更，按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》（财会〔2006〕3 号，以下简称会计政策、会计估计变更和差错更正准则）处理。已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式。

4. 企业应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》（财会〔2006〕3 号，以下简称资产减值准则）等相关规定，根据企业具体情况对固定资产、使用权资产、长期股权投资、商誉等资产减值准备进行职业判断和会计处理，企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象，存在减值迹象的，应当合理确定关键参数，估计可收回金额，充分、及时计提减值并披露与减值相关的重要信息。

5. 企业赋予职工在满足可行权条件后以约定价格（授予价格）购买本企业股票的权利实质上为股票期权，企业应当将该交易作为以权益结算的股份支付进行会计处理。

6. 企业应当合理审慎进行债务重组相关会计处理。债权人在判断是否具有收取债权现金流量的合同权利时，应基于资产负债表日已存在的、具有法律效力的协议及相关事实，审慎判断资产负债表日债权人是否取得合法有效的债权人资格、是否具有向债务人主张债权的权利。债务人在判断相关债务的现时义务是否解除时，除非债务豁免协议后续不可撤销，且豁免债务附加的条件完全满足，否则债务人仍对该项债务负有现时义务，相关负债不得终止确认。

7. 企业应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号，以下简称收入准则）第十一条的相关规定，结合业务实际情况，判断履约义务是否满足在某一时段内履行的条件，如满足，则该履约义务属于某一时段内履行的履约义务，相关收入应当在履约义务履行的期间内确认；如不满足，则该履约义务属于在某一时点履行的履约义务，相关收入应当在客户取得相关商品或服务（以下简称商品）控制权的时点确认。企业不得通过随意调整收入确认方法提早、推迟确认收入或平滑业绩。

对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入。企业应当判断是否能合理确定合同履约进度，并考虑商品的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度。企业在评估是否采用产出法确定履约进度时，应当考虑具体事实和情况选择能够如实反映企业履约进度和向客户转移商品控制权的产出指标。对

于每一项履约义务，企业只能采用一种方法来确定履约进度，并加以一贯运用，不得在同一会计期间内或不同会计期间随意变更确定履约进度的方法。

8. 当企业向客户销售商品涉及其他方参与其中时，企业不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况，评估特定商品在转让给客户之前是否控制该商品，确定其自身在该交易中的身份是主要责任人还是代理人。控制该商品的，其身份为主要责任人，用总额法确认收入；不控制该商品的，其身份为代理人，用净额法确认收入。部分行业如贸易、百货、电商、广告营销等应予以特别关注，应当结合业务商业模式等相关事实和情况，严格按照收入准则的相关规定进行判断和会计处理。

为便于准则实施，企业在判断时通常也可以参考如下三个迹象：企业承担向客户转让商品的主要责任；企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险；企业有权自主决定所交易商品的价格。需要强调的是，企业在判断其是主要责任人还是代理人时，应当以该企业在特定商品转移给客户之前是否能够控制该商品为原则，上述三个迹象仅为支持对控制权的评估，不能取代控制权的评估，也不能凌驾于控制权评估之上，更不是单独或额外的评估。

9. 企业应当按照收入准则第二十六条、第二十七条、第二十八条等规定合理区分合同履约成本、合同取得成本和应计入当期损益的支出。企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应当作为合同取得成本确认为一项资产，采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益；但是，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。对于合同取得成本的安排较为复杂等情形，应予特别关注并按照收入准则进行恰当判断。

10. 企业应当按照收入准则的相关规定，根据与客户的合同条款、并结合其以往的习惯做法确定合同的交易价格。企业与客户合同中存在可变对价、应付客户对价的，企业应当根据收入准则第十六条、第十九条等规定进行会计处理。企业在销售商品时给予客户的现金折扣，应当按照收入准则中关于可变对价的相关规定进行会计处理，不应作为财务费用列示。

11. 企业应当按照《企业会计准则第 16 号——政府补助》（财会〔2017〕15 号）的相关规定，根据交易或事项的实质对来源于政府的经济资源所归属的类型作出判断，对于符合政府补助的定义和特征的，正确区分与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助，并按照该准则的要求进行确认、计量、列示与披露。对同时包含与资产相关部分和与收益相关部分的政府补助，应当区分不同部分分别进行会计处理；难以区分的，应当整体归类为与收益相关的政府补助。企业应当按照经济业务实质对政府补助是否与日常活动相关进行恰当判断，并进行相应会计处理，不得经判断随意将政府补助计入营业外收支。企业应当根据该准则第六条至第十五条等有关规定，合理确定将与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助计入当期损益的时点，不得提前或延后。

12. 企业应当按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》（财会〔2006〕3 号，以下简称借款费用准则）等相关规定，合理确定借款费用资本化期间开始、暂停和停止时点，将借款费用分别计入符合资本化条件的资产成本或当期损益。承租人根据《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号，以下简称租赁准则）所确认的租赁负债发生的利息费用适用借款费用准则。

13. 企业应当按照《企业会计准则第 18 号——所得税》（财会〔2006〕3 号）等相关规定，在资产、负债的账面价值与其计税基础存在差异的情况下，确认所产生的递延所得税资产或递延所得税负债。企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减，应当以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损和税款抵减的未来应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产。

14. 承租人向出租人支付的租金等款项中包含应缴纳的增值税的，相关增值税税额不属于租赁付款额的范畴，不应纳入租赁负债和使用权资产的计量。

15. 出租人为确保承租人履行合同相关义务收取租赁保证金的，该租赁保证金不属于出租人的租赁收款额和承租人的租赁付款额，出租人和承租人应当分别将其作为单独的负债和资产进行会计处理。

16. 承租人在首次执行租赁准则时，按照该准则第六十三条的规定，对亏损的经营租赁合同采用按照亏损准备金额调整使用权资产的方法替代使用权资产减值测试的，由预计负债转入使用权资产减值准备的部分，应当适用资产减值准则的相关规定，在以后会计期间不得转回。

17. 银行将开展信用卡分期还款业务形成的金融资产分类为以摊余成本计量或以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，如果银行向合作第三方支付的服务费用属于可直接归属于形成信用卡分期资产的增量费用（即交易费用），则该费用应当构成相关金融资产的实际利率组成部分，银行应当以此为基础计算利息收入。

18. 企业通过不同部门或不同时间点取得并持有的对同一被投资单位的权益工具投资整体不构成控制、共同控制或重大影响并适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7 号，以下简称金融工具确认计量准则）的，企业可以基于“单项”权益工具投资进行金融资产分类，即可以分别作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产进行会计处理。

19. 企业应当按照金融工具确认计量准则的规定，以预期信用损失为基础对以摊余成本计量的应收账款、其他应收款等进行减值会计处理并确认损失准备，不得以应收账款尚处于信用期内或信用卡年费未逾期等为由不对其确认损失准备。

企业在对应收账款的预期信用损失准备进行估计时，应当充分考虑客户的类型、所处行业、信用风险评级、历史回款情况等信息，判断同一账龄组合中的客户是否具有共同的信用风险特征。若某一客户信用风险特征与组合中其他客户显著不同，或该客户信用风险特征发生显著变化，企业不应继续将应收该客户款项纳入原账龄组合计提损失准备。

20. 银行保险机构应当准确识别信托计划、债权计划等非标资产的底层资产和风险，充足计提减值准备，提高非标资产信息披露透明度。执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2006〕3 号）的保险公司应利用单项测试和组合测试相结合的方式对非标资产进行减值测试，对单独测试未发生减值的金融资产（包括单项金额重大和不重大的金融资产），应当包括在具有类似信用风险特征的金融资产组合中再进行减值测试。

21. 企业持有由中国人民银行发行的数字人民币的，可以增设“数字货币——人民币”科目进行核算，在资产负债表中将其列报在“货币资金”项目，并根据《企业会计准则第 31 号——现金流量表》（财会〔2006〕3 号，以下简称现金流量表准则）等规定判断是否属于现金及现金等价物并进行相应列报。

22. 企业按照《关于进一步加大增值税期末留抵退税政策实施力度的公告》（财政部 税务总局公告 2022 年第 14 号）等规定收到或缴回的增值税期末留抵退税相关现金流量，应当根据现金流量表准则的有关规定进行列示。企业收到或缴回留抵退税款项产生的现金流量，属于经营活动产生的现金流量，应将收到的留抵退税款项有关现金流量在“收到的税费返还”项目列示，将缴回并继续按规定抵扣进项税额的留抵退税款项有关现金流量在“支付的各项税费”项目列示。

对于归集至集团母公司账户的资金，企业应当按照现金流量表准则等有关规定，结合资金集中管理的具体情况，对归集至集团母公司账户的资金是否属于现金及现金等价物进行判断和列报，如不属于现金及现金等价物，应当分析判断相关现金流出的性质为经营活动还是投资活动并在现金流量表内列报；如属于现金及现金等价物，则归集至集团母公司账户时不涉及现金流量列报问题。

23. 企业应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》（财会〔2014〕10 号，以下简称合并财务报表准则）的相关规定，综合考虑所有相关事实和情况，按照控制定义的各项要素判断企业是否控制被投资方。企业不应仅以子公司自愿破产、一致行动协议或修改公司章程等个别事实为依据作出判断，随意改变合并财务报表范围。对控制的评估是持续的，当环境或情况发生变化时，投资方需要评估控制的三项要素中的一项或多项是否发生了变化，是否影响了投资方对被投资方控制的判断。

需要强调的是，合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定，不仅包括根据表决权（或类似权利）本身或者结合其他安排确定的子公司，也包括基于一项或多项合同安排决定的结构化主体。在判断是否将结构化主体纳入合并范围时，如证券化产品、资产支持融资工具、部分投资基金等，企业应当严格遵循上述有关要求，按照合并财务报表准则的相关规定，综合所有事实和情况进行判断和会计处理。

母公司应当以自身和其子公司的财务报表为基础，根据其他有关资料，编制合并财务报表，将整个企业集团视为一个会计主体，正确抵销内部交易的影响，依据相关企业会计准则的确认、计量和列报要求，按照统一的会计政策，反映企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量。

24. 企业应当按照《企业会计准则第 36 号——关联方披露》（财会〔2006〕3 号）、《企业会计准则解释第 13 号》（财会〔2019〕21 号）的相关规定，正确判断关联方关系和关联方交易，并在报表附注中进行相应披露。企业出现大股东抽逃资金或者违规占用子公司资金等情况应予以特别关注。

25. 企业应当按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（财会〔2017〕14 号）和《永续债相关会计处理的规定》（财会〔2019〕2 号）等，根据永续债合同条款及其所反映的经济实质而非法律形式，在初始确认时分类为金融负债或权益工具。发行方与投资方对于同一项永续债的分类应当保持匹配。

一些情况下，企业发行的永续债附有或有结算条款，对应的或有事件包括：发生净资产一定比例以上的重大损失；收入、利润、资产负债率等财务指标未达标；受到超过一定金额的处罚或受到政府机构、监管部门的调查；会计、税收或其他法规政策变动导致发行方财务状况受到影响；首次公开发行（IPO）失败；股票停牌超过一定期限；发布 IPO 招股说明书；发行人未能偿还其他到期债务；信用评级降级等。这些事件往往不是极端罕见、显著异常且几乎不可能发生的情况，也不仅限于清算事件，如果发行方不能无条件地避免交付现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算，应当将该永续债分类为金融负债。

“股利制动机制”（企业如果不宣派或支付永续债利息则不能宣派或支付普通股股利）和“股利推动机制”（企业如果宣派或支付普通股股利也须宣派或支付永续债利息）本身不会导致永续债被分类为金融负债。

发行方发行分类为权益工具的永续债，所承担的承销费应当冲减资本公积；相关永续债的利息支出应当作为发行方的利润分配，计入应付股利。

26. 企业因执行财政部发布的企业会计准则、企业会计准则解释、会计处理规定等有关规定而调整会计处理方法的，应当按照有关新旧衔接规定以及会计政策、会计估计变更和差错更正准则执行。企业因对照财政部发布的企业会计准则实施应用案例、实施问答而调整会计处理方法的，按照会计政策、会计估计变更和差错更正准则等相关规定，应当对财务报表可比期间信息进行调整，并在财务报表附注中披露相关情况。

27. 企业应当按照《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》（财会〔2014〕7 号）、现金流量表准则、《财政部关于修订印发 2018 年度金融企业财务报表格式的通知》（财会〔2018〕36 号）、《财政部关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2019〕6 号）、《财政部关于修订印发合并财务报表格式（2019 版）的通知》（财会〔2019〕16 号）等相关规定，按照规定的报表格式和报表项目等要求编制 2022 年年度财务报表，例如，固定资产与在建工程在资产负债表上不得合并列示等。同时，企业应当按相关准则要求对财务报表附注信息进行充分披露。

三、切实加强组织实施与监督检查，认真扎实做好企业 2022 年年报工作

（一）企业应当严格执行会计准则，加强内部控制，全面提升 2022 年年报质量。执行企业会计准则的各类企业应当切实履行会计信息质量主体责任，建立健全会计信息质量治理架构。单位负责人要高度重视并切实加强对会计工作的组织领导，对会计资料的真实性、完整性负责。企业应当加强对企业会计准则以及近年来年报工作通知相关重点内容的学习理解，准确把握有关具体要求，严格按照企业会计准则要求，结合企业实际情况和业务实质，综合所有相关事实和情况，合理作出职业判断，并进行会计处理和信息披露，提供真实、完整的会计信息。企业应当扎实做好巡视、审计、财会监督等各类监督检查发现的会计信息质量问题整改，坚持“整改全覆盖、问题零容忍”原则，在年报编制中全面反映整改效果。上市公司应当充分关注收入确认、债务重组、破产重整、大股东捐赠、政府补助、会计政策变更等事项对企业财务状况和经营成果等的影响，不得通过违规调节会计信息规避退市等监管要求。执行企业内部控制规范体系的上市公司应当按照《财政部 证监会关于进一步提升上市公司财务报告内部控制有效性的通知》（财会〔2022〕8 号）的有关要求，建立健全公司内部控制体系，重点提升资金资产、收入、成本费用、投资活动、关联交易、重要风险业务和重大风险事件、财务报告编制等领域内部控制的有效性，并对公司内部控制有效性进行评价，科学认定内部控制缺陷，强化内控缺陷整改，充分发挥内部控制在提升上市公司会计信息质量、防范上市公司财务造假等方面的重要作用。

（二）会计师事务所应当提高审计质量，充分发挥社会审计鉴证作用。会计师事务所应当认真学习、领会、贯彻《国务院办公厅关于进一步规范财务审计秩序促进注册会计师行业健康发展的意见》（国办发〔2021〕30 号），紧抓质量提升主线，守住诚信操守底线，筑牢法律法规红线，充分发挥审计鉴证作用，持续提升审计质量。会计师事务所在进行年报审计时，应当密切关注企业内外部环境对企业经营产生的影响，切实贯彻落实风险导向审计理念

和方法，重点关注业绩大幅波动、债务风险较高的企业、以及从事贸易业务的非贸易企业和贸易业务规模较大的其他企业，对财务舞弊等风险因素保持警觉，特别注意货币资金、存货、在建工程和购置资产、资产减值、收入、境外业务、企业合并、商誉、金融工具、滥用会计政策和会计估计、关联方关系及交易等 11 个近年来财务舞弊易发高发的领域，按照审计准则和《财政部关于加大审计重点领域关注力度 控制审计风险 进一步有效识别财务舞弊的通知》（财会〔2022〕28 号）有关要求，保持职业怀疑，有效识别、评估及应对重大错报风险；注意甄别交易的商业实质、是否为当年新开展业务、上下游关联关系、货物流转、毛利率合理性、贸易业务收入增速过快等方面；严格执行审计程序，审慎评价专家工作成果，确保获取充分适当的审计证据，独立、客观、公正地发表审计意见；审慎考虑上期非标审计意见事项对本期审计意见的影响，恰当披露本期非标审计意见事项的相关说明，以及上期非标审计意见事项对本期财务报告的影响，同时不得以保留意见代替无法表示意见或否定意见；对于财务造假高发领域、需要作出重大职业判断的事项、重大非常规交易等应当加大审计资源投入、加大审计力度，持续保持特别关注和谨慎，提高发现财务舞弊的执业能力，持续提升行业公信力。按照内部控制审计规范的要求，保持独立性，对财务报告内部控制有效性进行审计。会计师事务所在对企业如上市公司、挂牌公司等年报审计业务中应当严格执行签字注册会计师轮换相关规定。

（三）监督检查部门应当加强协同配合，持续强化监管，有效促进提升企业会计信息质量。财政部、国务院国资委、银保监会、证监会将继续深入实施部门间年报通知工作机制，按照职责分工，加大协同配合力度，持续强化监督检查，密切跟踪企业和会计师事务所 2022 年年报编制、审计、决算等相关情况，加强信息共享与沟通，加大对企业进行财务造假、有关机构配合造假等违法违规行为的处罚力度，切实压实企业财务报告编制者主体责任、会计师事务所审计责任、银行等机构出具不实证明材料、其他中介机构有关责任。各地方和有关单位应当按照职责分工，强化宣传贯彻，加强协同配合，督促辖区内有关企业严格执行企业会计准则，将企业 2022 年年报工作中的有关情况、问题建议等，及时向财政部及有关部门报告。对地方及企业反映年报编制过程中的会计准则实施问题，财政部将牵头会同有关部门，持续加强企业会计准则实施指导，及时回应市场关切，促进提升企业会计信息质量。

财政部 国务院国资委
银保监会 证监会
2022 年 12 月 6 日

关于印发《财政总会计制度》的通知

财库〔2022〕41 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：

为加强财政预算管理，提升国家财政治理效能，进一步规范各级政府财政总会计核算，保证会计信息质量，充分发挥财政总会计职能作用，财政部根据深化预算管理制度改革、政府会计改革工作要求，研究制定了《财政总会计制度》，现印发给你们，请遵照执行。

新制度自 2023 年 1 月 1 日起施行，我部 2015 年制定的《财政总预算会计制度》（财库〔2015〕192 号）同时废止，执行中如有问题，请及时向财政部反馈。

附件：1. [《财政总会计制度》](#)

2. [《财政总会计制度》与《财政总预算会计制度》有关衔接问题的处理规定](#)

财政部
2022 年 11 月 18 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/>

