

## 中汇观点

## 合同能源管理项目涉税分析与探讨

### 一、概述

合同能源管理（EPC）是指节能服务公司（ESCO）与用能单位以契约形式约定节能项目的节能目标，节能服务公司为实现节能目标向用能单位提供必要的服务，用能单位以节能效益支付节能服务公司的投入及其合理利润的节能服务机制。

合同能源管理作为一种面向市场的节能服务新机制，其实质就是以减少的能源费用来支付节能项目全部成本的节能业务方式。这种节能投资方式允许用能单位以未来的节能收益为工厂和设备升级，以降低运行成本；或是节能服务公司以承诺节能项目的节能效益或承包整体能源费用的方式为客户提供节能服务。因此，其有着广阔的应用发展前景，当前也越来越多地被企业所关注和接受。

合同能源管理模式包括节能效益分享型、节能量保证型、能源费用托管型、融资租赁型和混合型等，其中节能效益分享型是最常见的合同能源管理模式。

### 二、主要合同条款

在当前的税收政策下，原则上只有“节能效益分享型”合同能源管理项目能享受税收优惠政策。因此我们以“节能效益分享型”合同为例，进行主要合同条款介绍。

#### 01 项目建设内容

节能改造项目：分布式光伏发电项目、余热发电项目、高温超高压煤气发电项目、干熄焦及余热利用项目和中央空调控制系统项目等。节能服务公司通过节能改造使能源系统或设备达到合同规定的节能能力，降低能耗，减少用能企业的能源费用支出。

项目的投资全部由节能服务公司负责，即节能服务公司负责设备采购、安装和调试，同时对用能单位的运行管理人员进行设备操作、维护等技术培训。

#### 02 节能效益计算与分享

根据合同确定的节能量，结合项目所在地能源供应单位向用能单位的供应价格，作为双方分享节能效益的计算依据。

节能效益分享期限：共计 N 年，自 202\* 年 1 月 1 日（从项目验收报告签署之日或项目移交用能单位之日）开始计算至 202\* 年 12 月 31 日为止。

节能效益分享比例：节能效益分享期内，节能服务公司分享 N% 的项目节能效益

#### 03 设备权属约定

在合同到期且用能单位付清合同项下全部款项之前，项目中所有由节能服务公司采购并安装的设备、设施和仪器等财产（简称“项目财产”）的所有权属于节能服务公司。合同顺利履行完毕之后，该等项目财产的所有权将无偿转让给用能单位。

### 三、涉税分析

### 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，以及与客户的深入沟通，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

合同能源管理项目主要是依据节能设备、节能技术或其他相关资产的建设，以达到节能的效果。对于节能服务公司而言，会计上主要核算：项目建设形成的资产、运营产生的效益以及项目结束资产的无偿移交。目前，企业会计准则和制度对相关会计核算并未提供明确的指引，不同企业在实务操作中也不尽相同。但比较有代表性的主要是固定资产核算模式、融资租赁核算模式和 BOT 模式。

税收政策上，虽有相关规定，即对节能服务公司实施的符合条件的合同能源管理项目，可以免征增值税，同时可以享受企业所得税“三免三减半”政策。但在政策执行层面，部分事项仍值得探讨。

## 01 税收政策

### 1. 增值税

《财税[2010]110号》规定，节能服务公司实施符合条件的合同能源管理项目，将项目中的增值税应税货物转让给用能企业，暂免征收增值税；《财税[2016]36号》规定，节能服务公司实施符合条件的合同能源管理服务免征增值税。

上述文件所称“符合条件”是指同时符合以下两个条件：（1）节能服务公司实施合同能源管理项目相关技术，应当符合国家质量监督检验检疫总局和国家标准化管理委员会发布的《合同能源管理技术通则》（GB/T24915-2010）规定的技术要求；（2）节能服务公司与用能企业签订节能效益分享型合同，其合同格式和内容，符合《中华人民共和国合同法》和《合同能源管理技术通则》（GB/T24915-2010）等规定。

综上，节能服务公司实施的合同能源管理项目，同时符合“技术要求”和“合同格式要求”，则可以享受免征增值税。

### 2. 企业所得税

《财税[2010]110号》和《国家税务总局、国家发展改革委公告2013年第77号》规定，对实施“节能效益分享型”合同能源管理项目的节能服务企业，凡是实行查账征收所得税的居民企业且符合规定的，自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，该项目可享受企业所得税“三免三减半”政策。如节能服务企业的分享型合同约定的效益分享期短于6年的，按实际分享期享受优惠。上述优惠期限，应连续计算。同时，文件还明确了以下事项：

（1）节能服务企业、节能效益分享型能源管理合同和合同能源管理项目应同时符合下列6个条件：

①具有独立法人资格，注册资金不低于100万元，且能够单独提供用能状况诊断、节能项目设计、融资、改造（包括施工、设备安装、调试、验收等）、运行管理、人员培训等服务的专业化节能服务公司；

②节能服务公司实施合同能源管理项目相关技术应符合规定的技术要求（同增值税）；

③节能服务公司与用能企业签订《节能效益分享型》合同，其合同格式和内容，符合相关规定（同增值税）；

④节能服务公司实施合同能源管理的项目符合《环境保护、节能节水项目企业所得税优惠目录（2021年版）》（财政部税务总局发展改革委生态环境部公告2021年第36号）规定的节能减排技术改造项目，即以下12类项目：

①既有建筑节能与可再生能源利用项目②热泵技术改造项目③工业锅炉、工业窑炉节能改造项目④数据中心节能改造项目⑤通信基站节能改造项目⑥电机系统节能改造项目⑦能量系统优化技术改造项目⑧余热余压利用项目⑨高效精馏设备和系统改造项目⑩绿色照明项目⑪供热系统节能改造项目⑫碳捕集、利用与封存（CCUS）项目；

⑤节能服务公司投资额不低于实施合同能源管理项目投资总额的70%；

⑥节能服务公司拥有匹配的专职技术人员和合同能源管理人才，具有保障项目顺利实施和稳定运行的能力

（2）合同能源管理项目确认由国家发展改革委、财政部公布的第三方节能量审核机构负责，并出具《合同能源管理项目情况确认表》，或者由政府节能主管部门出具合同能源管理项目确认意见；

（3）节能服务企业投资项目所发生的支出，应按税法规定作资本化或费用化处理。形成的固定资产或无形资产，应按合同约定的效益分享期计提折旧或摊销；用能企业按照能源管理合同实际支付给节能服务公司的合理支出，均可以在计算当期应纳税所得额时扣除，不再区分服务费用和资产价款进行税务处理；

（4）节能服务企业应分别核算各项目的成本费用支出额。对在合同约定的效益分享期内发生的期间费用划分不清的，应合理进行分摊，期间费用的分摊应按照项目投资额和销售（营业）收入额两个因素计算分摊比例，两个因素的权重各为50%。

### 3. 印花税

合同能源管理服务是指节能服务公司与用能单位以契约形式约定节能目标，节能服务公司提供必要的服务，用能单位以节能效果支付节能服务公司投入及其合理报酬的业务活动。在税收分类编码选择上，它属于“研发和技术服务-合同能源管理服务”，编码为 30401030，适用 6% 增值税税率。

因此，合同能源管理项目应按技术合同，就合同所载价款按 0.03% 缴纳印花税。如应税合同未列明金额，则按照实际结算金额确定。

## 02 涉税问题探讨

### 1. 节能服务公司如何判定？

增值税层面规定了节能服务公司执行符合条件的合同能源管理项目可免征增值税；企业所得税层面则明确了节能服务公司需具有独立法人资格、注册资金不低于 100 万元，且能够单独提供用能状况诊断、节能项目设计、融资、改造（包括施工、设备安装、调试、验收等）、运行管理、人员培训等服务（该定义与《合同能源管理技术通则》的规定一致）。

企业所得税文件虽对执行主体即节能服务公司进行了一定程度的解释，但未明确享受优惠政策的节能服务公司，是否需要取得相应资质证书，公司的主营业务是否应以合同能源管理为主（占比超过 50%），是否需要取得相关部门对主体资格的备案手续等问题。

### 2. 技术符合要求如何判定？

增值税和企业所得税层面均规定实施合同能源管理项目相关技术应当符合《合同能源管理技术通则》的要求，企业所得税层面又单独强调合同能源管理项目确认由国家发展改革委、财政部公布的第三方节能量审核机构负责，并出具《合同能源管理项目情况确认表》，或者由政府节能主管部门出具合同能源管理项目确认意见。

增值税上并未明确符合技术要求需如何证明，企业所得税上则明确了需由特定机构出具确认意见，同时《企业所得税优惠政策事项办理办法》留存备查资料中也包括了确认意见这一项资料。因此，原则上增值税和企业所得税均需第三方机构或政府主管部门出具确认意见，以证明技术符合相关要求。

### 3. 是否仅“节能效益分享型”合同能享受税收优惠？

文件规定节能服务公司与用能企业签订的“节能效益分享型”合同，如合同格式和内容符合规定可以享受免征增值税和企业所得税“三免三减半”政策。那么，节能量保证型、能源费用托管型、融资租赁型和混合型等合同能源管理项目是否不能享受税收优惠？

因相关税收政策中明确提及享受税收优惠政策的是“节能效益分享型”合同，因此其他类型的合同能源管理项目原则上不允许享受。

### 4. 项目结束无偿移交设备是否需要视同销售？

合同履行完毕后，合同能源管理项目执行过程中的财产，一般都将无偿转让给用能单位。无偿转让过程中，是否需要视同销售？如需视同销售，那么计税依据如何确定？

因上述设备的所有权属于节能服务公司，当无偿转让给用能单位时，原则上增值税需要做视同销售处理。企业所得税层面规定，能源管理合同期满后，节能服务公司转让给用能企业的因实施合同能源管理项目形成的资产，按折旧或摊销期满的资产进行税务处理。参照企业所得税处理，增值税视同销售的计税依据可以是资产的净值。

### 5. 免征增值税是否一定有利？

合同能源管理项目的投资全部由节能服务公司负责，包括设备采购、安装和调试等，而项目投资则以设备投入为主。

税法规定，用于增值税应税项目的购进货物或劳务，可以抵扣进项税额；而用于免征增值税项目的购进货物或劳务，不允许抵扣进项税额。合同能源管理项目属于典型的“硬转服”项目，投资建设期增值税税率以 13% 为主，而效益分享期增值税税率为 6%。因此，是否需要享受免征增值税，要视项目毛利情况而定。当毛利较低时，征税可能比免税更有利于公司。

## 四、总结

综上，合同能源管理项目在税收层面虽已下发了相应的文件，但在实务操作中仍存在较多值得探讨的问题。当前，对于合同能源管理税收优惠事项已由备案改为留存备查，为了规避税收风险，企业应重视相关税收细节。

政策援引：

①《合同能源管理技术通则》

②《关于促进节能服务产业发展增值税、营业税和企业所得税政策问题的通知》（财税[2010]110号）

③《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》（财税[2016]36号附件3）

④《关于落实节能服务企业合同能源管理项目企业所得税优惠政策有关征收管理问题的公告》（国家税务总局 国家发展改革委公告2013年第77号）

⑤《中华人民共和国印花税法》

作者：中汇（浙江）税务师事务所合伙人 杭建伟

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

## 以数治税下全电发票的管控与探究

在《关于进一步深化税收征管改革的意见》文件中第二条提到，全面推进税收征管数字化升级和智能化改造；2021年建成全国统一的电子发票服务平台，24小时在线免费为纳税人提供电子发票申领、开具、交付、查验等服务。2025年基本实现发票全领域、全环节、全要素电子化，着力降低制度性交易成本。

随着互联网技术的不断进步，数字经济也日新月异，特别是区块链技术、元宇宙等新业态的蓬勃发展，传统的纸质发票很难满足经济社会发展的时代需求。与此同时，纸质发票的缺点也逐渐暴露无遗，成本高、时间长、管理难，这对企业来说既增加了负担，也降低了效率。相比之下，全电发票突破了时间、空间的限制，给企业和广大消费者带来了巨大的便利。伴随税务信息化基础的进一步完善，全电发票的推广应用实践经验丰富、技术成熟，既有利于税务机关进行发票管理和统计，又可以让企业经营成本降低，具有无可比拟的优势。

**全电发票主要体现在以下几个优点：**

### （一）降低企业成本方便管理

全电发票的推广和深度应用将直接有利于企业降低开具成本，全电发票以信息技术为载体，以电子发票服务平台税务数字账户的形式展示，包含了一连串的交易信息和财务信息。发票的传输和使用，大大节约了时间成本和人力成本，也避免了纸质发票可能发生的遗失、毁损等风险。全国统一的电子发票公共服务平台即将建成，对企业发票的开具、传输及检验都会产生有利的影响。规模较大的企业，可以根据企业自身需求，进行定制个性化开发，与电子发票服务平台进行对接，即可无缝衔接应用；对大部分中小型企业来说，可以直接使用国家税务总局开放的技术接口，不再产生额外的成本和其他负担。

### （二）加快企业数字化转型升级

全电发票的应用有利于带动企业实现数字化和一体化，全电发票自开具开始便可以实现电子化。发票的填制、核准、数据传输等一系列的环节均可在线上完成。发票开具完成后也可以进入电子发票服务平台税务数字账户进行查看，同时也可以与企业的财务软件系统对接，进行后续的流转和记账。这对开票企业来说，节约了财务人员往返税务局所耗费的大量时间和精力。此外，对受票企业来说，不需再利用邮箱、手机等电子设备完成接收发票的操作，受票企业直接进入电子发票服务平台税务数字账户进行查看，同时运用国家税务总局建立的电子发票服务平台进行查验发票的真伪校验，完成发票的认证和抵扣等事宜。这既不需要开票企业去邮寄，也不要受票企业专门去接收和查验。全电发票的推广使用对企业经营管理数字化、一体化发展有促进作用。发票完全电子化有利于带动企业各项会计凭证和其他会计档案的电子化。届时，企业业务数据可以实现电子化，一键进入企业财务系统进行处理，财务系统成为企业管理的中心。企业的各项业务单据、财务单据均可以在系统内查询和追踪，从而加快企业信息流通，有利于企业全面实现数字化和信息化。

### （三）加强税源监管减少损失

全电发票本质上是通过互联网技术在线上传输，利用电子发票服务平台税务数字账户与企业间的交易可以同步生成，相对于纸质发票，用时少，处理快，效率高，更快捷，还有记录，不宜篡改的优点。传统的纸质发票，小型企业和部分商家可能会因为发票领购的麻烦而不开具发票或者拒绝开具发票，税务局无法对其监管，也容易造成税

收流失。发票实现完全电子化后，全电发票记载的交易数据和财务数据可以完成实时上传，有利于税务局随时对企业的纳税信息展开查阅、统计和监管，及时监控国家的税款，保证国家财政收入，实现纳税人之间的税负平衡，从根本上消除发票伪造、变造以及和虚开发票的情况。另一方面，全电发票的应用也利于把国民经济活动信息纳入电子化监管，实现国民经济大数据，助力政府决策，也有利于营造良好的营商环境。

### **全电发票解决了之前电子发票无法解决的几个难点：**

#### **（一）解决了重复报销、重复列支成本费用问题**

电子发票因打印次数不受限制，可反复打印，重复列支成本、费用，让不法企业达到少缴企业所得税的目的。虽然税务机关开发出所得税扣除凭证的系统，可以统计相关发票的金额，但是企业所涉普通发票的业务往往众多，税务机关在后期核查、稽查中再不使用大数据发票运用统计平台，往往很难完全掌握并剔除重复报销的发票，严重扰乱了国家税收安全 and 经济秩序，同时增加了税务机关的负担。但是利用电子发票服务平台税务数字账户可以解决重复报销与列支的问题。

#### **（二）解决了“查无此票”的问题**

在目前的稽查协查案件中，“查无此票”的情况占比很高。接受虚开的企业迟迟不将收到的发票入账，或在税务稽查查账时将发票撕掉，税务稽查很难核实其是否恶意接受虚开发票，更难以要求其补缴企业所得税，待税务稽查协查结案后虚开企业才将发票入账，或粘回发票。有部分地区税务局提议对“未收到此发票”的企业进行台账登记，并要求企业写“承诺书”，如存在企业反复上榜，则将移送稽查局。全电发票利用电子发票服务平台税务数字账户的优势，可以将发票的进销情况管理的非常清晰，并利用了区块链不可篡改的技术，使“查无此票”变为了历史。

#### **（三）解决了发票的真实性问题**

电子发票与全电发票相比，在真伪辨别方面存在较大风险。财务人员需要通过专门的网站进行查询，并从经验角度加以判断，单凭肉眼难以快速鉴别电子发票，进而加剧虚假报销风险。目前可篡改信息的软件很多，PDF 文件一旦被修改，就会使发票的代码、金额、日期等信息出现问题，加大财务人员的识别难度，而且对虚假发票的识别也需投入更多的时间成本。全电发票破除特定格式要求，增加了 XML 的数据电文格式便利交付，同时保留 PDF、OFD 等格式，降低发票使用成本，提升纳税人用票的便利度和获得感。全电发票样式根据不同业务进行差异化展示，为纳税人提供更优质的个性化服务。电子发票虽然可以规避发票损坏、丢失风险，通过重复打印进行弥补，但由此也造成一份发票多次打印的文件之间没有互斥特征。全电发票利用电子发票服务平台税务数字账户的优势，将发票交易的全流程与支付的全流程进行监控，使得发票虚假情况得到了有效的遏制。

### **全电发票面临急需解决的问题：**

全电发票的推广和使用是互联网技术快速发展的必然结果。电子发票尤其是全电发票的推广使用对我国社会发展具有划时代的意义。但是，由于全电发票的应用在我国尚处于几个省市试点阶段，我国相关的法律法规尚不健全，有些规则还未制定，这对企业内部控制来说是一个新的挑战。

#### **（一）发票开具的智能化问题**

现有的开具发票与之前的电子发票开具模式还是异曲同工，但是作为一个全新的平台，全新的操作方式，应该加大发票开具的智能化，如项目名称的编号自动匹配，税率自动提示提醒，开票风险自动提示以及开具风险发票自动熔断的机制建立，这些都是我们需要在后面的平台升级搭建中需要考虑的。

#### **（二）发票数据信息安全问题**

企业应用全电发票必然会通过互联网与税务局的发票电子底账系统进行数据交换。全电发票本身承载了企业的多项基础数据，囊括了企业的许多商业秘密，甚至与企业的收入、成本、往来客户和供应商都息息相关。全电发票开具和使用均基于发票信息系统，依赖发票信息系统来传输，发票信息系统有其便捷性，同时也有开放性，存在着信息被泄露的风险。虽然全电发票是利用电子发票服务平台使用数字信封技术，但是发票系统受到恶意网络攻击，企业的发票信息和内部数据会因此被篡改和盗取，对企业来说是一项重大的安全隐患。如何确保发票信息数据的安全性，也为企业带来了新的挑战。

全电发票全国推广使用，发票全面电子化是大势所趋。企业应顺应这一趋势，尽早制定应对和管理的方案。企业要顺应趋势，以此为契机，提升管理模式。运用信息化、智能化技术手段，推动管理模式向精细化发展，推动提升业务流转的速度，提高企业的运转效率，不断优化管理，做到更加集成高效。

作者：中汇（武汉）税务师事务所经理 黎明

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

### 传承百年志，喜迎二十大——学党史悟思想

为庆祝中国共产党成立 101 周年，迎接党的二十大胜利召开，中汇开展了“传承百年志，喜迎二十大”系列主题活动，以丰富多样的形式增强诚信执业意识，学习多维知识，重温党的光辉历程，厚植爱党爱国精神，进一步激励基层党组织和广大党员更好地发挥战斗堡垒和先锋模范作用。

7 月 29 日上午，中汇北京党支部党员、入党积极分子赴中国共产党历史博物馆，参观“‘不忘初心、牢记使命’中国共产党历史展览”，感受先辈们的革命精神以及党的百年历史变迁，从中汲取前进的智慧与力量。



中国共产党历史展览馆位于北京市朝阳区奥林匹克公园中心区，外形俯瞰整体呈“工”字形，寓意着中国共产党是工人阶级的先锋队，同时也是中国人民和中华民族的先锋队；展馆东西两面共立 28 根廊柱，象征着中国共产党经过了 28 年的浴血奋战，最终建立起新中国。

“不忘初心 牢记使命”中国共产党历史展览共 4 部分，分别为“建立中国共产党 夺取新民主主义革命伟大胜利”、“成立中华人民共和国 进行社会主义革命和建设”、“实行改革开放 开创和发展中国特色社会主义”、“推进中国特色社会主义进入新时代 全面建成小康社会 开启全面建设社会主义现代化国家新征程”，2600 余幅经典历史图片、3500 多件珍贵文物实物，全方位、全过程、全景式、史诗般展现了中国共产党苦难辉煌的百年奋斗历程。



通过本次的参观学习，中汇北京的党员们深刻感悟到中国共产党人为人民谋幸福、为中华民族谋复兴的初心与使命，更加深刻地理解了中国共产党为什么能、马克思主义为什么行、中国特色社会主义为什么好，纷纷表示在今后的工作中，要更加自觉地坚定理想信念、传承红色基因、赓续红色血脉，勇敢承担起时代赋予的职责与使命。让我们铭记党的奋斗历程，传承党的红色种子，发扬党的革命精神，不忘初心、牢记使命，让党的光辉照亮每个中国人的心，以高昂的斗志迎接党的“二十大”胜利召开。



### 传承百年志，喜迎二十大——追寻“红色记忆”

为庆祝中国共产党成立 101 周年，迎接党的二十大胜利召开，中汇开展了“传承百年志，喜迎二十大”系列主题活动，以丰富多样的形式增强诚信执业意识，学习多维知识，重温党的光辉历程，厚植爱党爱国精神，进一步激励基层党组织和广大党员更好地发挥战斗堡垒和先锋模范作用。

2022 年 6 月 29 日，中汇工程党支部赴杭州市上城区小营巷红色教育基地追寻“红色记忆”，开展以“迎七一，看新上城”为主题的党员活动。





小营巷素有“江南红巷”之称，也是新上城重点打造的红色景区之一。工程支部党员同志们先后参观了小营街道党群服务中心、毛主席视察小营巷纪念馆、中共杭州小组纪念馆、钱学森故居等景点，深入体验“红色记忆”。最后，在红巷精神的感染下，中汇工程支部党员同志们还重温了入党誓词，“我志愿加入中国共产党，拥护党的纲领，遵守党的章程，履行党员义务……”，句句铿锵的誓言，让同志们再一次深刻体会到作为一名中国共产党员的责任感和使命感。



通过此次追寻“红色记忆”活动，大家感受到了历史洪流，小营红巷精神触动了每位支部党员的心，内心充满了景仰之情。我们更应该坚定信念，提高自身修养，不忘初心，牢记使命，发挥党员的先锋模范作用。

重庆市注册会计师协会专业技术委员会专家提示（第四期）——关于执行破产管理人业务的风险提示函

渝会协函〔2022〕3号

担任破产管理人是注册会计师的法定业务之一，《企业破产法》不仅赋予了会计师事务所担任破产管理人的权利，也明确了破产管理人的责任。目前我市部分会计师事务所已入选破产管理人名册，并参与执行破产管理人业务。为强化会计师事务所担任破产管理人的责任意识，防范执业风险，协会专业技术委员会特别提示各会计师事务所及注册会计师在执行破产管理人业务中关注以下相关风险：

**一、胜任能力的风险**

管理人业务不同于传统鉴证业务，是一项具有司法委托性质的综合性业务。管理人身份由法院指定，管理人需要具备法律、财务、市场、投融资等多领域专业知识和能力，包括财产清查、审核账目等事项中的财务专业服务能力；催收债权、处理债权债务争议、诉讼纠纷等方面的法律专业服务能力；决定营业事务、编制重整计划草案（或清偿方案）等环节的综合协调管理能力。如管理人团队相关执业能力不足，可能因无法胜任管理人工作而产生履职风险，可能面临罚款、除名等处罚，甚至被追究法律责任。

拟申请入围及已入选破产管理人名册的会计师事务所，应当根据《企业破产法》等法律法规有关管理人履职要求，审慎评价胜任能力，均衡配置团队专业人才，并在执行管理人业务时，根据企业实际情况组建合适的项目组。

**二、财产状况及营业事务调查的风险**

调查债务人企业财产状况、营业事务，是管理人开展工作的重要基础。调查涉及面广泛，包括债务人企业工商信息、股权结构及其变化、营业事务、破产原因、职工关系、资产、负债、出资权益、取回权、撤销权、涉诉涉执等方面。尤其在债务人企业管理不规范、资料移交不完整、抗拒配合等情况下，调查债务人财产可能出现重大遗漏，例如印章遗漏接管、或前期被滥用而未发现，财产追回权、撤销权未能充分识别，未关注到账外资产，应收款项调查不力或消极对待导致丧失诉讼时效影响债权人受偿权益等。

为确保调查全面、深入，管理人在接管企业时应当制作财产移交清单等详细资料，必要时协同法院、政府等相关人员予以共同见证，或是通过录像的方式对接管过程予以记录。接管后，管理人应结合移交企业历史经营情况的有关资料、债权申报、协作中介机构工作发现的有关线索，通过向各类资产登记（或拍卖）机构查询、财务账册审计、实地勘察、现场走访、询问调查等多种方式开展调查，对调查结果登记造册，并与债务人企业确认，确保勤勉、忠实履责，以有效控制履职风险。

**三、实质合并破产论证不当的风险**

针对一些大型企业集团或存在众多关联交易的债务人企业，随着尽职调查的深入，管理人通常会发现某些债务人与其关联单位之间利益牵扯复杂、关联交易频繁，可能存在因法人人格混同、财产难以区分等导致广大债权人无法公平受偿的情况。为顺利推进破产程序，解决广大债权人公平受偿问题，管理人通常需要对各主体间法人人格混同、财产区分成本、损害债权人受偿的程度进行论证，进而研判是否适用实质合并破产。实质合并破产论证是对债务人及其关联企业之间的行为、过程、结果的集合判断，现尚无明确的法律规定，实务中多以《全国法院破产审判工作会议纪要》（法〔2018〕53号）规定的实质合并情形认定标准执行，即“法人人格高度混同”“区分关联企业财产的成本过高”“严重损害债权人公平清偿利益”。管理人在参考以上标准论证实质合并破产时，应当注意客观论证不足或主观引导论证结果导致的管理人履职风险。客观论证不足，即因胜任能力不足或未勤勉尽责未能发现关联企业间实际存在实质合并破产情形；主观引导论证结果，即牵强论证、弱化论证，将混同程度较低的关联企业强行论证达到实质合并标准或将高度混同的关联企业间关联关系弱化不进行实质合并破产。无论是客观论证不足，还是主观引导论证结果，都可能让案件推进脱离实际，进而影响破产案件的办理质效，招致债权人等利害相关方的质疑。

对此，管理人实质合并破产论证时，应当严格按照《全国法院破产审判工作会议纪要》（法〔2018〕53号）规定的实质合并破产情形认定标准，从债务人及其关联企业间股权结构、管理职能设立、员工聘用关系、办公场所

设置、业务及资产独立性、投融资决策、资金运用管理、财务核算环境、互连互保、涉诉涉执关系等关联情形进行解析、研判，过程应保持论证思路清晰、论据要点严密、周全，避免不当研判结果，防范实质合并破产论证不当的风险。

#### **四、管理、处分财产的风险**

管理人应重视债务人财产保管、价值维护，避免因管理不当致使债务人财产遭受损失或价值贬损可能面临的赔偿风险。管理人可根据财产性质、状态采取不同保管和维护措施，如鲜活易腐品应及时报告并处置后提存；土地、矿产、房屋、场所、设备等重大资产，聘请安保人员专门保管，并定期核查；施工工地、矿山等特殊场地，设立警告牌，并安排人员定期巡视；商标、专利等特殊资质资产，关注有关权利期限，避免因履职过失导致权利过期失效等。例如，以某机械厂破产清算一案为例，该案管理人接管一批存放于他人库房的财产，接管后未及时转移，后因库房被拆导致财产损毁，最终法院判处该管理人承担赔偿责任。

另外，在财产处置环节，还应重点关注权利瑕疵资产处置、资产或股权不当价格变现等风险。对于权利瑕疵资产处置应当厘清权利义务关系，识别和分析风险影响下拟定处置方案并做充分披露。例如处置租赁标的物或设定他项权利的资产，应当谨慎评价处置行为有关影响，充分披露权利瑕疵，并报经债权人会议决议通过。对于资产或股权变现风险，应当公开聘请评估机构寻求专业把关，避免不当低价处置带来涉诉纠纷风险。

#### **五、债权通知及审查的风险**

根据《企业破产法》相关规定，人民法院裁定受理破产申请后应当通知已知债权人，并予以公告。实务中，通知已知债权人的工作基本交由管理人具体执行。债权申报及审核是管理人工作核心，管理人履职纠纷诉讼中债权争议诉讼占比较高，主要集中在程序执行和审核标准两方面。管理人在处理债权申报、核查实务时，应对程序与实体保持同等重视。

程序方面，管理人应严格按照规定履行债权申报通知、接收程序。已知债权人，以企业财务账面列示的债权人明细清单为基础，结合股东、董监高等人员沟通反馈的信息进行通知；其他潜在债权人，可通过破产重整信息网、微信公众号发布债权申报公告，同时在债务人营业场所、法定代表人及股东住所、管理人办公地点张贴公告方式进行告知。债权申报过程中，管理人应高度重视证据留存的重要性，根据债权申报方式选择证据留存形式。现场申报的，应核对并留存申报资料原件；线上申报的，应先对线上资料进行审查，同时通过邮寄等方式接收纸质资料，并确保线上、纸质资料一致。对特别重大债权和资料异常债权，可通过录音、录像等方式核实并记录；涉及债权人主动放弃债权申报的，管理人应确认债权人已收到债权申报通知书，并尽可能获取债权人放弃申报的书面承诺，确保全程留痕佐证。

实体方面，管理人应按照有关法律法規要求的统一标准进行仔细审核。管理人在工作开始前，可对债权类型进行分析，针对担保、职工、税收、普通经营性债权等常规债权制订适用的一般审查规则；针对个案中存在的明股实债、票据追索纠纷、执行回转债权认定、消费购房权益确定、产品质量索赔等疑难法律问题提前研究，明确处理思路，并就思路与政府（如适用）、人民法院、债权人等充分沟通形成统一审核标准，避免不同审查人员因对相同法律或事实的认识不同得出不同审核结论。管理人除审核债权申报证据材料外，还应考虑已掌握的其他资料，对各类资料中载明信息的一致性和矛盾点保持关注。管理人还应建立适当的多级复核制度和质量控制流程，对某一债权的确认经不同人员逐级复核，确保对债权申报材料的全面审查、对债权事实的认定和金额测算逻辑正确。最后，管理人将经内部逐级复核后的债权申报材料提交第一次债权人会议核查、人民法院裁定确认。

#### **六、档案资料管理的风险**

档案资料管理既包括接受债务人企业资料管理，也包括管理人履职形成的底稿资料管理。如档案管理不善，可能引发管理人过失纠纷，管理人在面对涉事纠纷时处于被动，同时影响破产程序的推进效率。管理人应当勤勉尽责、规范档案管理，提升自身履职的规范性和高效性，有效应对法院、债权人、债务人等各方监督。履职过程中，管理人应对接收的债务人档案资料和履职形成的档案资料区分保管，对于接收债务人企业的资料，应当建立档案管理制度，重点明确归档立卷、日常管理、保密级别设计、借阅流程、销毁授权、档案盒填制、档案移交等；对于管理人履职形成的底稿等资料，应全程保留轨迹，形成工作日志，妥善保存履职成果，完整归档履职证据链条。如管理人不具备保管条件和能力的，可以聘请外部的档案管理专业机构专门保管。

#### **七、管理人决策及廉洁的风险**

《企业破产法》规定了管理人在履职过程中享有多项权利，管理人应严格按照《企业破产法》及相关司法解释、法律法规的要求厘清决策权限边界，对管理人、债委会、法院各自决策范围予以区分，严防越权、决策过度或决策不足风险。

管理人履职过程中涉及众多经济利益，如商业合作方选择、债权核查、财产清收、资金管理、违法舞弊行为调查、抵销权（追回权）处理、处置变现资产等，如管理人缺乏职业道德造成债务人、债权人等利益相关者损失或谋取不当利益，可能面临民事赔偿、刑事诉讼的风险。因此，管理人执业过程应高度重视履职行为的合法性、合规性，规范执业行为，加强职业道德教育，提高管理人队伍素质，透明管理人工作机制，建立、强化内部监督机制。

本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执行管理人实务时参考，在执业中需结合项目实际情况以及注册会计师的职业判断认真履行管理人职责，不能替代相关法律法规、执业准则、职业道德守则以及注册会计师职业判断。

重庆市注册会计师协会  
2022年7月22日

## 关于征求《政府会计准则制度解释第5号（征求意见稿）》意见的函

### 财办会〔2022〕29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，有关中央预算单位办公厅（室），财政部各地监管局：

为了健全和完善政府会计准则制度，确保政府会计准则制度平稳有效实施，根据《政府会计准则——基本准则》（财政部令第78号），我们起草了《政府会计准则制度解释第5号（征求意见稿）》。现印发你们，请组织征求意见，并于2022年8月30日前将书面意见纸质材料或电子文本反馈我部会计司。同时，欢迎有关方面提出宝贵意见。

联系人：财政部会计司制度一处 赵劼

通讯地址：北京市西城区三里河南三巷3号 100820

电话：010-61965108（带传真）

电子邮件：zhiduyichu@163.com

附件下载：

[附件1：政府会计准则制度解释第5号（征求意见稿）](#)

[附件2：关于《政府会计准则制度解释第5号（征求意见稿）》的起草说明](#)

财政部办公厅  
2022年7月25日

## 关于征求《关于行政事业单位划转撤并有关会计处理规定（征求意见稿）》意见的函

### 财办会〔2022〕28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，有关中央预算单位办公厅（室），财政部各地监管局：

为规范行政事业单位划转撤并的会计处理，进一步落实财务、资产管理有关要求，更好地服务党和国家机构深化改革需要，根据《中华人民共和国会计法》、《行政事业性国有资产管理条例》、《行政单位财务规则》、《事业单位财务规则》和政府会计准则制度等相关规定，我们研究起草了《关于行政事业单位划转撤并有关会计处理规

定（征求意见稿）》，现印发你们，请组织征求意见，并于 2022 年 8 月 20 日前将书面意见纸质材料或电子文本反馈我部会计司。同时，欢迎有关方面提出宝贵意见。

联系人：财政部会计司制度一处 张强

通讯地址：北京市西城区三里河南三巷 3 号 100820

电话：010-61965148

传真：010-61965108

电子邮件：zhiduyichu@163.com

附件下载：

[附件 1：关于行政事业单位划转撤并有关会计处理规定（征求意见稿）](#)

[附件 2：关于《关于行政事业单位划转撤并有关会计处理规定（征求意见稿）》的起草说明](#)

财政部办公厅  
2022 年 7 月 19 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/>

