DOI:10.19641/j.cnki.42-1290/f.2019.07.014

PPP项目财务报表审计研究

杜 丽

【摘要】在政府和社会资本合作模式中,项目公司披露的财务报表是否真实可靠会影响项目开展的进程。基于对PPP项目风险敞口与财务报表审计的特殊性的分析,以河南省民权县垃圾焚烧发电项目为例,对该项目财务报表审计的特殊性展开研究,并提出在此过程中出现重大错报风险时的解决措施和下一步的审计程序,不仅可以为PPP项目公司解决相关问题提供理论依据,还可以帮助审计人员改进工作方法、完善财务报表审计程序。

【关键词】财务报表审计;PPP项目;风险导向;审计程序

【中图分类号】F239 【文献标识码】A 【文章编号】1004-0994(2019)07-0094-7

一、引言

随着我国经济的快速发展,供给和需求都出现了一些问题,但主要问题还是集中在供给侧,供给侧结构性改革已成为进一步释放经济发展活力的重要手段。因此,为加快经济转型,实现经济发展战略,必须提高供给质量,解决供给与需求不平衡的现状。经过长期实践证明,政府和社会资本合作(PPP)可以有效推动供给侧结构性改革,随着政府投资和社会资本的不断投入,PPP模式实现了巨大突破,但在PPP模式的发展过程中也暴露出了诸多问题。由于PPP项目涉及不同来源资本的合作,因此PPP项目公司财务报表的真实性以及报表数据的准确性对项目的发展具有重要的影响作用[1]。

目前,学者们对PPP项目的财务审计研究主要围绕会计核算过程、公司内部审计以及国家审计展开,针对财务报表的审计研究较少,无法帮助PPP项目公司完善财务报表审计体系。本文通过对河南省民权县垃圾焚烧发电项目财务报表审计特殊性的分析,在遵循企业会计准则要求的基础上,研究了在财务报表审计过程中发现重大错报风险时应如何处理,以及如何对出现重大错报风险的财务报表执行下一步的审计程序。

本文的贡献在于:一是,可以弥补PPP项目公司财务报表审计这一领域研究文献的不足,并为其他学者进行财务报表审计问题的研究提供参考。二是,本文对重大错报风险提出的优化建议可以作为相关企业在处理财务报表审计问题时的理论依据,同时对出现重大错报风险的财务报表设置的进一步审计程序,可以帮助审计人员改进审计工作,提高工作效率。三是,可以帮助相关企业建立和完善财务报表审计体系,进而推动PPP项目的发展,有助于调节我国市场经济中供给和需求的失衡,提高供给质量,推进供给侧结构性改革。

二、PPP项目风险敞口与财务报表审计的特殊性

(一)PPP项目风险敞口的特殊性

PPP项目公司的利益相关方主要有:政府部门、外部融资方、社会公众、投资者、项目供应商以及企业的内部员工。政府部门和外部融资方由于与项目的利益关系较为密切,因此对项目财务报表提出了

【基金项目】江西省高校人文社会科学项目"'互联网+'战略下注册会计师审计风险管理行为研究"(项目编号:GL162048)

更高的要求。政府部门重点关注公共利益的维护和运行，同时关注项目的进度、质量、资金和效果对社会宏观绩效的影响。外部融资方重点关注项目公司的投融资和盈利能力，同时对企业的债务风险进行识别和评估。投资者主要关注财务绩效，对建设期间的费用支出和运营期间的项目管理进行跟踪，项目的盈亏、运营稳定性和政策对项目的影响也是投资者着重考虑的因素。

不同的利益相关者对于财务报表所反映内容的需求不同，注册会计师需要对被审计单位的经营状况，尤其是项目的实际情况进行充分考察，对被审计单位的整体风险进行掌握，对重大错报风险进行识别和评估，根据风险级别对审计资源进行合理分配[2]。PPP项目风险敞口的特殊性如表1所示。

（二）PPP项目财务报表审计的特殊性

1. 资产类型的确认方面。常规审计的重点是应收账款，主要对期末应收账款的真实性和可回收性进行重点关注。而对于PPP项目而言，无形资产或长期应收款项的确认并不是依据真实历史交易，而是依据合作协议中特许经营期限内的现金流量，因此在审计过程中，重点关注事项为对未来现金流的确认及其准确性。

2. 融资方面。一般项目主要采取传统的融资方式，审计时需注意银行借款的本金、利率和期间等数值，此外还应对合同中财务指标的限制性约定和质押抵押情况进行重点关注。PPP项目未来的现金流入较为固定，因此能吸引新型的融资方式，对于融资的合法性、资产的终止确认和披露的充分性需要重点审计。

3. 收入方面。常规审计需要对收入项实施反舞弊审计程序，对整个采购流程和结算流程中的出库单和发票等原始资料进行查阅，对审计证据保持职业怀疑态度。PPP项目的收入来源比较单一，通常为政府部门或其下属单位的服务费，项目建成后特许经营期限内收取款项的基本信息在项目实施之前所签订的PPP项目协议中已经明确，因此这部分产生舞弊的可能性较小。鉴于PPP项目的特殊性，在开展审计工作时需要对现金流在经营服务收入和金融资产收回之间的分摊进行重点关注。此外，审计小组也需要对建造期内建造收入的确认给予重视。

4. 预计负债方面。常规审计中对于预计负债的核算一般是企业对在售商品的质量保证，审计重点关注原始数据对预计金额的支撑情况和管理层会计估计是否中立。PPP项目在运营结束进行资产移交时，应将项目进行恢复性大修理，而此项支出并没有历史数据作为支撑，因此对会计估计的审计存在很大的难度[3]。

表1　PPP项目风险敞口的特殊性

序号	特殊性	相关描述
1	外部融资风险	企业的多业务开展和规模扩大不能满足PPP项目整个建设运营周期中的资金需求，项目的特殊性对外部融资产生了较大影响，导致外部融资风险加大
2	特许经营权协议的判断	对于特许经营期限内的费用支出金额，根据PPP项目的合作协议中不同的条款说明，财务报表中将其确认为无形资产或金融资产
3	单价调整滞后的风险	在按照合同约定进行价格调整时，PPP项目客户主体的特殊性（政府或其实体企业）导致审批难度大和时间长，其复杂性对单价调整的及时性产生了很大影响
4	业绩较为固定	项目一旦运营，很难在现有基础上进行扩建，且一般营运时间为20～30年，业绩长时间内不会出现较大波动
5	毛利率具有波动性	项目所处环境的外部因素及企业内部管理因素等都会对营业收入及毛利率产生较大影响
6	产品达标受政策影响	国家相关标准的提高对项目现有设施及技术水平都会产生一定影响，直接关系到产品和服务的达标情况。企业面临加大项目投资或违约处罚的风险
7	企业扩张与内控脱节	PPP项目的数量多且分布较为广泛，分公司不能进行规范管理，内部控制制度不能及时跟进，组织架构也不能适应企业的发展变化
8	税收政策的变化	采用PPP模式的多为社会公益类的事业项目，其税收减免有很大的政策支持，但政策的变动和项目年限的增加对于公司是否符合税收优惠条款有很大的影响
9	国家政策的影响	行业特性与税收政策一样，受到政策变动的影响很大，同时相关法律法规等的实际执行也具有很大的不确定性
10	违约风险	PPP项目合同的金额一般较大，其违约成本对于项目公司而言，无论是经济效益还是社会影响都是非常大的

5. 应交税费方面。企业的税务内部控制制度的主要作用是防止所得税和增值税等税费的逾期申报和缴纳。审计过程中应重点关注用于税费申报的财务报表和会计账面数据的一致性，以及是否存在“内账”和“外账”并存的现象。目前PPP项目处于国家大力推广阶段，大多数项目公司都能够享受到各种税收减免的优惠政策，审计时应重点关注项目是否符

合税收优惠的各项条件，以及是否按照规定进行了备案登记。

三、PPP项目财务报表审计的案例分析

（一）民权县垃圾焚烧发电项目简介

2015年中国天楹股份有限公司（以下简称“中国天楹”）与河南省民权县人民政府（以下简称“民权县政府”）签订了《民权县垃圾焚烧发电项目特许经营协议》。此BOT项目位于民权县310国道与西环路交叉口西侧，总占地面积约96.2亩，规划建设规模为1000t/d，分两期建设。一期工程建设2×300t/d机械炉排垃圾焚烧炉，配套1×12MW抽凝式汽轮发电机组；二期工程建设1×400t/d机械炉排垃圾焚烧炉，配套1×6MW抽凝式汽轮发电机组，主要工艺为“机械炉排式垃圾焚烧炉+余热锅炉+汽轮发电机组+半干法烟气处理装置”。项目建成后可对民权县的城乡生活垃圾和一般性工业垃圾进行无害化、减量化和资源化处理。

根据项目实际情况，中国天楹设立了民权天楹环保能源有限公司（以下简称“民权天楹”），该项目公司成立于项目合同签订之初，负责民权县垃圾焚烧发电项目的设计、建设和运营工作，以及项目建成后的蒸气、炉渣、渣砖瓦等产品的销售等。项目特许经营期限为30年（自合同签订之日算起），期满后即交于民权县政府运营管理。

（二）民权县垃圾焚烧发电项目财务报表审计的特殊性

1. BOT业务的确定。中国天楹在签订民权县垃圾焚烧发电项目的有关协议时，公司管理人员和审计人员应该重视对此项目是否属于BOT项目的判断。通过对该项目的合作协议与会计准则中相关规定的逐条比对识别公司的业务模式，为下一步的工作做好准备。在判定民权县垃圾焚烧发电项目的属性时，可以将签订合同双方的性质和合同中有关投资建设及投入经营事项的具体规定作为判断依据。

（1）BOT模式应满足的条件。BOT即“建设—经营—转让”（build-operate-transfer），是指通过契约的形式，政府授予私营企业特许经营权，期限一般为20～30年，对特定的公共基础设施进行融资建设和经营，并以出售商品或收取费用的形式回收投资、偿清贷款并获得企业利润；特许经营权期满后，将该设施移交给合同的授予方，实现由社会资本建设运营，后期转让给政府的新模式[4]。BOT模式应满足以下条件：政府及其有关部门或政府授权招标的企业为合同的授予方，按照有关程序取得该特许经营权合同的企业为合同的投资方，投资方在项目所在地设立分公司进行项目的建设和运营，项目公司具有建造有关基础设施的权利，项目建设完成之后进入经营服务阶段；特许经营权合同对所建项目的工期、质量标准、项目规模等都有明确规定，对运营阶段的收费标准和服务范围等也进行了约定；特许经营权期满后，投资方应将基础设施进行大修后交给合同的授予方，移交时应保证设施的各项指标达到合同的相关规定。

（2）合同双方管理层的分析。民权县垃圾焚烧发电项目是河南省民权县的市政公用工程，符合《企业会计准则解释第2号》关于“公共基础设施”的有关规定。根据相关准则的要求和该项目的具体情况，合同双方管理层的分析如下：①BOT项目合同授予方为民权县政府，属于政府及其有关部门；②根据签订的BOT项目合同，投资方中国天楹按照合同约定享有民权县垃圾焚烧发电项目的特许经营权，项目建设完成后，由中国天楹设立的民权天楹在合同约定的30年特许经营期内进行后续的经营服务工作；③项目合同中对基础建设的质量标准进行了明确规定，必须达到环保部门或第三方检测机构的要求，垃圾处理产生的污水、废气等的后续处理应符合国家相关规定，杜绝二次污染；④项目合同对特许经营期内的收费标准、服务对象及其他调整事项都有明确规定，特许经营期满后将工程交于授予方，对移交过程中设施的完备性和系统的整体性也进行了明确的规定。

根据BOT模式应满足的条件、合同双方管理层的分析以及项目合同条款的具体情况，可以判定中国天楹和民权县政府签订的垃圾焚烧发电项目属于BOT的会计核算范围。

2. 在建造阶段确认建造收入。根据相关会计准则的要求，对于自行承担项目建造工作的企业，在项目建造期间收取的服务费用的会计核算应参考《企业会计准则第15号——建造合同》。当项目建设完成以后，项目公司在收取后续经营收入时，应根据《企业会计准则第14号——收入》（CAS 14）的相关要求进行会计核算。在签署项目合同时，应以公允价值作为计价标准制定应收对价。

由于中国天楹将民权县垃圾焚烧发电项目的建设工作承包给了其他的建造商完成，因此其在收取

民权县垃圾焚烧发电项目的建造服务费用时，应考虑自身在项目建造阶段承担的风险和责任，根据实际担任的角色收取相应的服务费用。根据国际财务报告准则的相关内容，可以判定中国天楹在民权县垃圾焚烧发电项目的建造阶段扮演委托人的角色。其原因如下：

（1）对产品和服务承担首要责任。合作双方签订项目合同之后，将项目建设过程中的具体工作分包给不同的供应商完成。如将土建工程的主体工作承包给一级供应商，设备的采购和安装承包给多个单项供应商，同时还与一个监督单位进行合作，保证民权县垃圾焚烧发电项目的各项建造工作高质量高标准完成。此外，在垃圾焚烧发电处理项目上，中国天楹对垃圾焚烧发电处理的整个方案进行了设计调整，并负责采购发电项目过程中所需要的设备和处理工艺的调试。总而言之，对于整个BOT项目，该公司完成了建造工作的主体部分。

（2）承担存货风险。根据签订的项目合同，中国天楹在项目建造期承担建设工程的所有费用和风险，负责对未通过性能测试的设备进行调整补救，承担这个阶段的所有责任。因此，项目合同规定中国天楹对建造期的存货风险负有主要责任。

（3）拥有定价权利。中国天楹在选择项目建设的承包商时，主要考虑土建工程和设备采购的价格以及每个承包商所能提供的工程质量，同时在制定标底价格时，其具有完全的自主决定权，政府部门不会参与。因此，中国天楹拥有完全的定价权利。

（4）承担信用风险。中国天楹在支付承包商分包对价时，主要依据的是各承包商的工程进度和合同中约定的支付期限，而垃圾焚烧发电处理委托单位是否支付给企业垃圾处理费用并不作为支付承包商费用的依据，但垃圾处理委托单位应付的垃圾处理费用是企业投资回笼的主要来源。因此，在项目建设期内，中国天楹承担主要的信用风险。

3. *建造合同收入对应的资产确认问题*。《企业会计准则解释第2号》明确规定，在项目建设完成后的一段时间内，如果无法做到无条件向服务接受方收取货币资金，此时建造合同收入对应的资产为无形资产。如果可以无条件地从合同签订对方处取得货币资金或其他形式的资产，抑或是项目公司要求的服务费用较低时对方会将差价补给项目公司，在这两种情况下项目公司收取的建造合同收入可归为金融资产[5]。

民权天楹与生活垃圾处理委托单位签订的合同中规定了基本垃圾处理量和基础单价。项目公司保底量内的服务费用可以无条件获得，同时由于定期价格调整机制的存在，使得项目公司可以避免出现因垃圾处理委托单位的垃圾焚烧量小于基本保底量而造成费用损失的情况。因此，民权天楹应将保底量内的收入确认为金融资产，对于超过保底量的部分可以按照约定价格销售给政府，这部分收入应确认为无形资产。

4. *运营阶段现金流的分摊*。民权天楹与生活垃圾处理委托单位签订的合同中规定，在垃圾焚烧发电项目开始运作时，该企业就可以获得垃圾焚烧发电的运营收入，同时采用实际利率法计量在建造期内产生的长期应收款的利息。从理论上来讲，民权天楹应按照相关会计准则的规定，将运营期间所获得的现金收入按所提供的建造服务、垫资服务和运营服务的比例在公允价值的基础上进行分摊。在实际操作中，管理人员将运营期间的收入扣除长期应收款产生的利息和每月分摊的金额后，作为本月的运营收入进行账务处理。由于合同中的价格是根据每项服务的公允价值确定的，因此理论核算和实际操作中得到的会计结果应是相同的。

5. *维修义务的核算*。根据《企业会计准则解释第2号》和《企业会计准则解释第13号——或有事项》第四条的规定，民权天楹应将对破损设备进行修理过程中发生的费用计入损益类科目；对于某些设备的重置费用应在会计核算期内按最佳估计重置费用金额计入成本和负债类科目；对于设备移交前进行的修复性大修过程中发生的费用，应按照最佳估计恢复性大修金额进行折现，将其视为金融资产和预计负债，并采用实际利率法在经营期内对金融资产进行摊销处理。

（三）民权县垃圾焚烧发电项目财务报表审计的重点

如前文所述，PPP项目的风险敞口较之普通项目存在一定的特殊性，故而在民权县垃圾焚烧发电项目财务报表审计中，应将该项目风险敞口的特殊性和特定潜在风险点作为重中之重，逐一进行排查督导。

1. *外部融资是否存在风险*。中国天楹在投标该项目时，就缴纳了1000万元的投标保证金，在项目建造阶段投入了大量资金，其必然对外部融资存在较高依赖性。中国天楹是在深交所上市的企业，其在

外部融资构成方面除了来自建行、招行和国开行的银行债务性融资，还包括资本市场的权益性融资，故而其资产负债率尚能维持在一个合理的水平。鉴于中国天楹同时在江苏、深圳、山东、黑龙江、吉林、辽宁等多地运营和建立垃圾焚烧发电项目，一旦管理失控必然会引起较大的偿债风险，此为后续项目财务报表跟踪审计应当特别关注的潜在风险点。

2. *对特许经营权的判断和相关会计处理是否准确得当。*中国天楹与民权县政府签订的合作合同中，明文约定了特许经营期间的费用支付问题，即中国天楹设立的项目公司民权天楹能够无条件地自民权县政府收取确定金额的款项，项目公司在提供经营服务后收取的费用低于定额时，民权县政府将给予差额补偿，因此项目公司在确认此项收入的同时将之确认为一项金融资产的会计处理方法并无不妥。需要说明的是，假如合同中约定项目公司在特许经营期间有权向服务对象收取金额不确定的费用，那么项目公司在确认收入的同时应将之确认为一项无形资产。

3. *是否存在单价调整滞后的问题。*PPP项目运营期间项目公司收入的主要来源是依据特许经营权协议向政府方收取的费用，由于合作期限一般都大于20年，特许经营权协议往往只约定运营期开始几年的初始单价和后续单价调整办法。考虑到项目公司的合作方是政府或政府所属实体，后续单价调整时多会面临繁琐的行政审批环节，由此会产生单价调整滞后的风险。具体到民权县垃圾焚烧发电项目，由于中国天楹设立的项目公司在经营期内是定额收费、不足部分由民权县政府补齐差额，故而不存在后续单价调整问题。

4. *是否存在业绩增长较慢和毛利率波动较大的问题。*民权县垃圾焚烧发电项目的服务区域特定为民权县，由于合作期内业务量相对稳定，故而经营业绩预期不会有大幅升降；县域内城市生活垃圾的产生量存在季节性变化，这决定了该项目各期毛利率必然存在规律性波动。在进行项目财务报表审计时应对上述规律性问题有所考量。

5. *是否存在产品服务质量受国家标准调整的影响而难以达标的风险。*垃圾焚烧发电作为公益产业，其主要目的还在于控制有毒气体排放、为区域内民众提供公共服务，因此产品服务质量必须有所保障。由于国家对层状燃烧、流化床燃烧和旋转燃烧三类垃圾焚烧技术的技术标准和要求可能会逐年变化和提高，特别是对二噁英排放标准的控制日趋严苛，倘使中国天楹管理措施不能及时跟进，极有可能产生产品服务质量不达标的风险。

6. *盲目扩张之下是否存在管理缺位的风险。*中国天楹的主要业务包括投资、建设、运营、维护环保基础设施项目和环保设备的研发、生产、销售及售后服务，业务范围涉及生活垃圾焚烧发电及蒸汽生产、污泥处理、垃圾分类收运体系投资及运营等诸多领域，在多省多地运营和在建垃圾焚烧发电项目的同时，也在多地甚至海外建设运营餐厨和建筑垃圾处理厂。近几年来中国天楹的规模越来越大，下属分公司、子公司多达32家，倘若其管理机制和管理能力不能同步提升，那么一旦内部控制失效，将会对包括民权县垃圾焚烧发电项目在内的所有运营项目产生负面影响。

7. *项目运营中是否存在税收和政府优惠政策变化、政策法规执行落实差异所导致的政策性风险。*垃圾焚烧发电属于公共服务范畴，是事关公共安全的高风险产业，近年来国家对此出台了不少税收优惠减免政策。中国天楹在充分争取享受税收优惠和政府优惠政策的同时，也应对未来税收优惠政策变化可能导致的企业盈利能力下降的问题有所预判，同时对政府各项政策执行落实力度的差异性和不确定性也要有所考虑。

8. *特许经营项目是否存在违约风险。*民权县垃圾焚烧发电项目是中国天楹与民权县政府签订的特许经营项目，合同中自然包含相关违约事项处理的约定。即便如此，鉴于该项目涉及的投融资金额巨大，一旦实际经营过程中发生违约行为，对于中国天楹而言不啻为“伤筋动骨”的重大利空消息，理当成为财务报表审计的重点。

四、强化PPP项目财务报表审计的建议

（一）针对财务报表层次重大错报风险的总体建议

1. *审计人员应始终保持职业怀疑态度。*对于审计过程中的审计证据，审计人员应时刻保持审慎的职业精神，出现引发质疑的审计内容时，应与项目组人员及时进行沟通，必要时展开进一步的取证。对于审计人员自身不熟悉的领域，可以寻求相关专家的帮助来开展审计工作。在PPP模式的各项制度尚未完善的情况下，审计人员的职业怀疑态度对于审计结果的准确性具有重要的作用[6]。

2. 合理安排审计小组人员，注意其专业性。PPP模式的环保项目在经营风险、商业模式和法律规定等方面都有其特殊性，因此审计小组开展审计工作时，应指派具有一定项目经验的注册会计师共同进行，或者从第三方机构聘请专业人员加入到审计小组中。相较于传统采购方式的环保项目，PPP模式的环保项目因特许经营权协议产生的资产属性问题、税收问题等影响因素较多，对于税收和评估等方面也应该予以重视。

3. 进一步加大审计督导力度。对于财务报表中的重大错报风险审计项目。项目经理应加强项目的质量复核，对其他成员定期进行详细的指导与监督。整个项目小组的专项能力较弱时，可以考虑对成员进行PPP模式的相关培训，了解项目的构架和进程，便于下一步工作的开展。

（二）针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序

根据风险评估结果，本文列示了项目公司的认定层次重大错报风险以及审计程序的重点，并根据审计程序的重点进一步设计了具体审计程序，如表2所示。

（三）针对项目公司财务报表审计的具体建议

1. 合理配置内部审计组织架构。PPP项目公司应注重内部审计发挥的作用，保持内部审计的权威性和独立性，提高内部审计组织架构的地位和层次。同时，内部审计人员、审计工作和审计经费等均要保持独立性，使审计业务的开展不受其他部门和管理层的约束，保持审计工作的公正性、有效性和客观性。在上述原则的基础上，配置科学有效的内部审计组织架构，有利于审计工作的顺利开展和提高审计

表 2　　PPP项目风险及具体审计程序的审计

PPP项目风险	认定层次错报风险	审计程序的重点	具体审计程序
特许经营协议的判断	资产属性的存在性和估价准确性	对两项资产属性的评估	查阅所有PPP业务协议，判断其业务模式，确认资产属性的合理性
			关注折现率的合理性，检验项目公司实际利率计算的准确性
			获取评估报告、假设和数据，分析其合理性
			关注资产属性的减值情况
外部融资	融资的披露程度	融资租赁和售后回租等融资方式在财务报表附注中的披露是否符合相关会计准则	获取期末银行借款明细，注意财物指标的违约以及约束性条款
			借款合同中的担保和抵质押、关联方提供担保交易的披露程度
			对重大融资项目的披露情况进行关注
单价调整滞后	收入的发生、准确性	检查公司的建造合同收入是否按照公允价值进行计量，是否按照资产属性进行后续计量	对于能够可靠估计建造合同的结果，检查费用支付比例与项目完工程度
			运营期间BOT项目按照CAS 14确认后续收入和费用
毛利率波动			检查公司的建造合同收入是否按照公允价值进行计量，是否按照资产属性进行后续计量
		已运营的项目获取处理量数据和收到运营费用明细及银行流水，是否按照协议执行审计程序的重点	已运营的项目获取处理量数据和收到运营费用的明细及银行流水，是否按照协议执行
业绩较为固定			按月份对比本期与上期的毛利异常情况，分析其合理性
项目违约风险、恢复性大修	预计负债的完整性	获取公司对移交前恢复性大修支出的预计方式，对其合理性进行分析，按照实际利率法进行摊销的情况，与同行业企业的预计负债进行比较，确认其合理性	检查协议对未来资产转移的规定以及实际会计处理的合理性
			获取移交前恢复性大修支出预计方法，并分析其合理性
税收优惠的变动风险	应交税费的完整性、所得税费用的准确性	获取税收减免的证明文件	检查业务是否符合国家税收优惠政策，获取其证明文件
			检查递延所得税资产和负债计算的准确性
			检查公司的税费明细以及完税证明
			复核公司的应交税费和所得税情况
扩张导致的管理风险	合并范围内的子公司	根据子公司经营情况和资产状况，参与到组成部分会计师的工作之中	对于PPP业务较多的公司，开展对多个子公司的现场审计工作，掌控PPP项目的进度和实际经营情况

结果的准确度，充分发挥内部审计部门的职能作用[7]。

2. 强化风险意识，建立人员培训机制。PPP项目公司的内部审计风险主要包括经营风险和财务风险，审计人员的职业道德水平和专业技能也对其有影响。建立有效的风险评估机制能够有效降低内部审计风险，管理者通过风险评估可以发现项目存在的风险类型和了解风险强弱程度，从而采取相应措施，减弱或规避风险对项目经营造成的影响。内部审计人员应与PPP项目公司管理层就决策目标、经营环境和未来企业战略进行沟通，以此来确定审计的方法、范围和重点。同时，加强对内部审计人员的培训，更新其现有知识体系，提高其技能和专业素养，进而提高整个审计部门的沟通和管理能力。培养复合型知识结构人才，有助于提高PPP项目财务报表审计结果的准确度。

3. 加强对审计质量的控制。加强对审计质量的控制主要从两个方面入手：一是加强审计前的准备工作。依据PPP项目的实际情况，围绕审计的重点和难点，制定总体的审计规划和策略[8]。针对PPP项目财务报表审计的特殊性展开工作，不仅可以提高工作效率，还可以提高审计工作的质量。二是运用大数据和云技术。利用大数据和云技术对业务和财务数据进行采集，通过对比同行业和相似PPP项目的情况，对项目融资、单价调整等上述财务报表审计的重点进行关注。

4. 完善项目公司的内部控制制度。企业内部控制制度的缺失会导致资产流失、会计信息失真和经营不善等情况的发生，建立不相容职务相分离和内部审计制度能够有效避免上述问题的出现。通过执行内部审计制度可以发现经营过程中的问题，提高会计信息质量，为管理者制定企业长期规划提供可靠依据。对于PPP项目公司而言，加强其内部控制制度，有助于PPP项目各项活动的开展，在PPP项目工程的建设、运营和维护阶段，根据财务报表审计的特殊性，检查项目进行外部融资和在特许经营期限内开展经济活动可能存在的风险。

五、小结

通过分析PPP项目中普遍存在的风险敞口及其财务报表审计的特殊性，选取PPP项目中经常采用的BOT模式，以垃圾焚烧发电这一环保项目为具体案例，对BOT业务的确定以及项目建造、运营、维护阶段的收入和资产确认等进行探讨，总结项目公司财务报表审计的特殊性，进一步分析该项目财务报表审计的重点并设计具体的审计程序。PPP模式的应用对公益项目建设具有很大的推动作用，此模式的成熟及推广很好地弥补了公益项目周期长、投资大的缺点，通过研究PPP项目财务报表审计的特殊性，能够引导审计人员完善财务报表审计框架，对类似工程项目审计工作的开展具有一定的指导作用。

主要参考文献：

[1] 时现. 公私合伙(PPP)模式下国家建设项目审计问题研究[J]. 审计与经济研究，2016(3)：3～9.

[2] 方俊，任素平，黄均田. PPP项目全过程跟踪审计评价指标体系设计[J]. 审计研究，2017(6)：14～21.

[3] 刘骅，卢亚娟，陈涵. PPP项目审计的协同治理模式与机制研究[J]. 中国行政管理，2018(1)：24～29.

[4] 吴艳芳. PPP不同运作方式下政府财务信息披露[J]. 财会月刊，2018(13)：81～86.

[5] 杨俊龙. PPP模式的效应、问题及优化对策研究[J]. 江淮论坛，2017(3)：40～46.

[6] 刘骅，陈涵. 政府和社会资本合作(PPP)项目运营绩效审计研究[J]. 金融理论与实践，2017(6)：45～50.

[7] 许亚，张弛，夏胜权，陈丙欣. 公共投资审计视角下的PPP模式研究[J]. 财政研究，2017(6)：18～25.

[8] 庞艳红，王瑶瑶. PPP模式下审计组织方式创新研究[J]. 财会通讯，2017(25)：82～86.

作者单位：江西农业大学南昌商学院，南昌 330013