

## 北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2019]第5号—利用税务专家的工作

发文机关：北京注册会计师协会

发布日期：2019.10.17

生效日期：2019.10.17

时效性：现行有效

### 北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2019]第5号—利用税务专家的工作

近年来，随着“营改增”等各类税收改革政策相继出台，“金税三期”信息系统在税收征管体系中的全面运用，被审计单位税收合规性要求渐次升高。同时，资本市场上，IPO审核中因税务方面的问题被否决，或者因税务问题而被处罚的上市公司也逐年增多。因此，注册会计师在财务报表审计中，对被审计单位税务风险的关注愈加增强。实务中，越来越多的会计师事务所，对于复杂或异常的涉税问题，依据《中国注册会计师审计准则第1421号—利用专家的工作》的相关要求，更多的通过借助税务专家的工作来复核相关审计项目，保证审计质量、防范重大审计风险。

本提示仅供会计师事务所及相关从业人士在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则及注册会计师职业判断。提示中所涉及的审计时间、范围和程度等，会计师事务所及相关从业人员在执业中需结合实际情况、风险导向原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。

对于注册会计师在财务报表审计中，如何充分考虑、合理利用税务专家工作，北京注协非鉴证服务专业技术委员会做如下提示：

#### 一、利用税务专家工作的程序

##### （一）确定是否需要利用税务专家的工作

注册会计师对发表的审计意见独立承担法律责任，税务专家工作的作用仅为协助注册会计师获取充分、适当的审计证据，注册会计师的审计责任并不因利用税务专家的工作而有所减轻。因此，注册会计师需充分考虑利用税务专家的工作，是否能够实现预期的审计目的。注册会计师在考虑是否需要利用税务专家工作时，应着重考虑以下因素：对承接业务相关的重大涉税风险的评估；需要进行涉税风险复核的业务种类和情形；对税务专家专业胜任能力的评价。

##### （二）税务专家的工作范围

注册会计师对拟承接项目可能面临的涉税事项相关的重大错报进行评估后，应审慎评价审计组成员应对该涉税事项的专业知识和以往经验，综合判断需要利用税务专家的工作，并在总体审计策略中记录拟利用税务专家工作的性质、范围和目标。注册会计师利用税务专家的工作时，应结合涉税事项的复杂性与税务专家就工作范围进行充分沟通。沟通事项通常包括：进一步确定被审计单位需提供的相关信息；确定税务专家的工作范围；确定税务专家工作成果的交付形式。

##### （三）利用税务专家工作的流程

注册会计师利用税务专家进行税务方面的复核工作，可由税务部门指定负责税务复核事项的税务复核负责合伙人，以便总体负责所有税务复核项目的复核计划制定、复核人员安排、复核实施和复核报告等工作，并在税务复核表和项目税务复核记录上签署意见。有关税务复核具体流程建议如下：

1.税务复核人员应当参与到整个审计过程中，在预审、年审过程中加强与项目组沟通；

2.复核工作底稿范围由税务复核负责合伙人与审计合伙人共同商议确定；

3.对于需要税务专家进行税务复核的审计项目，审计项目组应尽早，如预审进场前，通知税务复核负责合伙人；

4.税务复核负责合伙人应参与需复核项目的业务承接与保持评价工作，根据客户税务资料或审计合伙人提供情况，对财务报表税务风险和税务事项复杂程度形成初步评价意见，并考虑税务复核业务对客户审计收费的影响；

5.在以IPO为目的的改制审计等业务中，如审计客户有如“税务交易支持服务”等专项税务服务需求，税务部门应与审计项目合伙人进行商议，并在委托前进行独立性调查；

6.税务复核合伙人根据税务事项的复杂程序和风险情况，委派具备相应业务经验和技能的税务复核人员；

7.税务复核人员根据计划实施税务复核工作，形成税务复核意见及有关工作底稿。经税务复核负责合伙人复核并签署后，将税务复核意见提交审计项目组，作为审计底稿的一部分进行存档；

8.税务复核形式包括现场复核与非现场复核，尤以现场复核为推荐的最佳复核形式。无论采用哪种复核形式，税务复核人员与项目组之间都应建立便捷的互动双向沟通渠道，以提高复核效率和效果；

9.注册会计师利用事务所外部税务专家工作的，应在对外部税务专家的诚信、独立性及胜任能力进行评价的基础上确定所聘用的外部专家，由外部税务专家成立税务复核小组，作为审计项目组的小组成员，比照上述流程执行。

#### （四）评价税务专家的工作

注册会计师取得税务专家交付的工作成果时，应与税务专家就其使用的原始数据、执行程序、基于假设性基础方式的运用、执行实务经验判断的理由等进行充分沟通，以判断税务专家的工作是否足以实现审计目标。

当税务专家的意见与注册会计师不一致时，注册会计师应就此不同意见与被审计单位和税务专家进行共同讨论，考虑是否有必要进一步追加审计程序，以及基于涉税事项实际执行的重要性水平判断是否需要采纳税务专家的意见等。

对于涉税事项审计中发现的被审计单位涉嫌违反国家税收法规的行为，注册会计师应充分考虑税务专家的意见，判断违法违规行为对财务报表及审计意见可能产生的影响，并考虑是否有责任就该违法违规事项向被审计单位治理层、审计委员会、监事会等更高层级的机构，或被审计单位以外的其他机构或人员通报。

## 二、对税务相关事项的风险评估

### （一）不同税种的风险评估

为充分防范税务风险，审计项目组应结合各税种的具体特性，对被审计单位主要涉税事项的涉税风险进行评估。

## 1.增值税

对增值税的评估内容一般应包括：

（1）是否为税收政策较为复杂的行业，例如房地产行业、金融行业、农业等；

（2）是否享受增值税税收优惠，如存在出口退税占总收入的50%以上、软件行业即征即退、免税农产品销售等；

（3）增值税项目账面金额与增值税申报表是否存在差异，并分析差异合理性；

（4）计算增值税税负，即当期增值税税负=当期应纳税额累计/当期营业收入，并与行业税负水平比较，以判定是否合理；

（5）当期增值税销项税与进项税变化的比率是否超过10%，指标值=(进项税额变动率-销项税额变动率)/销项税额变动率；进项税额变动率=(本期进项-上期进项)/上期进项；销项税额变动率=(本期销项-上期销项)/上期销项。

## 2.企业所得税

对企业所得税的评估内容一般应包括但不限于以下内容：

（1）是否为税收政策较为复杂的行业；

（2）是否享受所得税税收优惠，如高新技术企业减按15%税率征收企业所得税、高新技术企业和科技型中小企业亏损结转年限延长至10年、国家规划布局内重点软件企业减按10%税率征收企业所得税等；

（3）所得税项目账面金额与所得税申报表、增值税申报表核对是否存在差异，并分析差异合理性；

（4）计算所得税税负，即当期所得税税负=当期应纳税所得额/当期营业收入，并与行业税负水平比较，以判定是否合理；

（5）应纳税所得额调整事项是否调整，例如资产盘亏、毁损支出、非正常损失、非公益性捐赠等。

### （二）特殊事项的税务风险评估

除各税种的风险评估外，还应关注被审计单位是否存在可能存在风险的特殊事项。一般来看，特殊事项的内容包括但不限于以下方面：

1.被审计单位或者其子公司的重组活动，是否涉及现行税收法规规定的重组交易，适用特殊重组或一般性重组的税务处理是否正确；

2.被审计单位营运模式的重大改变所对应的税务处理是否正确；

- 3.被审计单位是否存在股权激励业务，被审计单位以及大股东的税务处理是否存在风险；
- 4.是否存在重大关联方交易，以及关联方交易定价的合理性；
- 5.是否存在税务机关或海关对被审计单位的检查、质询或争议等。

### （三）重点报表项目的税务风险评估

针对不同的报表项目，应考虑其可能涉及到的税务风险。以下表述中涉及到的科目名称，指与该科目名称相关性质的核算内容，并不局限于具体核算的会计科目。相应的税务风险因素包括但不限于以下内容：

#### 1.长期股权投资

（1）长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，计入当期损益的差额部分是否已做纳税调整；

（2）被审计单位是否从上市公司取得股息、红利且持有时间超过12个月，是否适用被审计单位所得税免税政策；

（3）被审计单位处置长期股权投资，是否以正确的计税基础作为成本进行扣除；

（4）被审计单位对外投资期间，除追回或收回投资应当调整长期股权投资的计税基础外，长期股权投资的计税基础是否出现特殊事项导致的变化。

（5）被审计单位对外投资涉及海外投资，因税制、税率、投资分红、投资收回等方面存在差异，是否会对个别报表或合并报表的账面价值与计税基础的差异产生影响。

#### 2.应收账款和其他应收款

（1）对关联方的其他应收款中，是否包括资金融通业务；

（2）其他应收账款中是否包括除加工贸易台账保证金外的其他海关保证金。

#### 3.固定资产

（1）固定资产的折旧政策是否符合税法规定；

（2）是否存在将固定资产移送他人的下列情形，如用于市场推广或销售、交际应酬、职工奖励或福利、股息分配、对外捐赠或者其他改变资产所有权属的用途；

（3）固定资产的计税基础是否符合税法相关规定。

#### 4.存货

是否存在将存货移送他人的下列情形，如用于市场推广、交际应酬、职工奖励或福利、股息分配、对外捐赠或者其他改变资产所有权属的用途。

## 5.无形资产及其它资产

- (1) 无形资产的摊销方法和年限是否符合税法规定；
- (2) 无形资产的计税基础是否符合税法规定。

## 6.长期待摊费用

- (1) 已足额提取折旧的固定资产的改建支出，是否在固定资产预计尚可使用年限分期摊销；
- (2) 租入固定资产的改建支出，是否按照合同约定的剩余租赁期限分期摊销；
- (3) 固定资产的大修理支出，是否按照固定资产尚可使用年限分期摊销；
- (4) 其他应当作为长期待摊费用的支出，是否自支出发生月份的次月起，分期摊销，摊销年限不低于3年。

## 7.其他应付款

- (1) 超过一年（含一年）以上仍不退还的因销售货物出租、出借包装物而收取的押金，是否需要确认为应税收入；
- (2) 对于确实无法偿付的应付款项，是否已并入被审计单位所得税应纳税所得额；
- (3) 长期挂账的应支付给个人股东的款项是否已视同股利分配计缴个人所得税；
- (4) 如果审计期间内客户存在对境外实际支付或者应付未付的利息、服务费、特许权使用费等款项，是否已代扣代缴预提所得税及增值税（如适用）。

## 8.预收账款

- (1) 如采取预收货款方式销售货物，是否在货物发出时确认为增值税的应税收入；
- (2) 如采用预收款方式转让土地使用权或者销售不动产，是否在收到款项时确认为增值税的应税收入。

## 9.预提费用

预提向外国被审计单位支付的利息、租金、特许权使用费等款项时，被审计单位的税务处理是否符合规定，是否以收入全额作为应纳税额（不得扣除其他税费支出）代扣代缴了相应的预提所得税，是否代扣代缴了增值税（如适用）。

## 10.应付职工薪酬

- (1) 发生的职工福利费是否超过工资薪金总额的14%；

- (2) 拨缴的工会经费是否超过工资薪金总额的2%；
- (3) 发生的职工教育经费是否超过工资薪金总额的8%；
- (4) 被审计单位向职工提供购房、购车或其他补贴是否已经按规定代扣代缴了个人所得税。
- (5) 职工福利费、工会经费、职工教育经费是否计提完整、准确。

#### 11.未分配利润

- (1) 如有对自然人股东的利润分配，是否正确代扣代缴了个人所得税；
- (2) 如有对非居民股东的利润分配，是否正确代扣代缴了预提所得税。

#### 12.主营业务收入/其他业务收入

- (1) 关注被审计单位所得税以及增值税税法规定的纳税义务发生时点；
- (2) 关注不同收入类型适用的增值税税率是否正确；

(3) 被审计单位是否存在售后回购、以旧换新、商业折扣、现金折扣、销售折扣的情况，相关税务处理是否符合相关规定，销售折扣是否与销售额开具在同一张发票上，并在同一张发票上的“金额”栏分别注明；

- (4) 若发生销售退回和折让，销售方是否凭购买方提供的《通知单》开具红字专用发票。

#### 13.主营业务成本/其他业务成本

- (1) 关注成本事项的合理有效票据问题；
- (2) 是否存在税法中规定不允许企业所得税前扣除的成本支出。

#### 14.销售费用

- (1) 业务招待费的税前列支额是否在税法规定的扣除限额内；
- (2) 广告费和业务宣传费是否在税法规定的扣除限额内；
- (3) 是否存在税法中规定不允许企业所得税前扣除的费用支出。

#### 15.管理费用

- (1) 审计期间是否扣除了在境内工作的职工的境外社会保险费；
- (2) 我国保险法律、法规规定不得在境外机构投保的境外保险费支出是否未在税前扣除；

(3) 审计期间研发费用加计扣除是否符合规定；

(4) 是否存在税法中规定不允许企业所得税前扣除的费用支出。

## 16.财务费用

(1) 审计期间列支的贷款利息是否高于金融机构同期同类贷款利率；

(2) 被审计单位实际支付给关联方的利息支出，其接受关联方债权性投资和权益性投资的比例是否超过限额。一般而言，可以考虑金融单位5：1，其他单位2：1；

(3) 重点关注利息支出的合理有效票据问题；

(4) 是否存在税法中规定不允许企业所得税前扣除的费用支出。

## 17.资产减值损失

审计期间如计提了下列各项减产减值损失，是否已做纳税调整：坏账准备、存货跌价准备、投资性房地产减值准备、生产性生物资产减值准备、贷款损失准备、抵债资产跌价准备、长期股权投资减值准备、持有至到期投资减值准备、可供出售金融资产减值准备、固定资产减值准备、无形资产减值准备、在建工程/工程物资减减值准备、商誉减值准备、其他减值准备。

## 18.营业外收入/营业外支出

下列营业外支出的税务处理是否按照税法规定需要进行纳税调整：捐赠、赞助、固定资产处置损益、无形资产处置损益、存货的非正常损失、未经核定的准备金支出、政府部门行政罚款或没收财物损失、税收滞纳金和罚款。

## 19.递延收益/补贴收入

(1) 被审计单位审计期间取得的各类财政资金（除符合条件的不征税收入外）属于贷款贴息、专项经费补助、弥补亏损、救助损失或者其他用途的，是否已计入实际收到当期的企业所得税应纳税所得额；

(2) 被审计单位收到的各类政府补助是否符合税法规定的不征税收入的条件，若符合条件，相关的不征税收入对应的支出是否进行了纳税调整。

## 20.预计负债

审计期间被审计单位是否确认下述预计负债，如有，是否已进行纳税调整：未决诉讼或仲裁、债务担保、产品质量保证、承诺、环境污染整治、亏损合同、重组义务、被审计单位制定正式的解除劳动关系计划或提出自愿裁减建议，并即将实施，而确认因解除与职工的劳动关系给予补偿而产生的预计负债。

## 21.公允价值变动损益

审计期间计入当期损益的下述公允价值变动是否已进行纳税调整：交易性金融资产公允价值变动、套

期工具公允价值变动、以公允价值计量的投资性房地产公允价值变动。

## 22.投资收益

下述投资收益的税务处理是否符合规定：按照权益法确认的投资收益或损失是否已做纳税调整、股权转让所得或损失是否需要做纳税调整、股息所得是否享受税收优惠、从境外子公司取得的股息所得是否已做补税和抵免境外已纳所得税额的处理。

### 三、事务所内部相关管理机制的考虑

基于保证审计业务质量的前提，注册会计师在考虑如何就涉税相关事项获取充分的审计证据时，需结合涉税事项复杂程度以及审计项目组成员的相关知识经验，判断利用税务专家工作的工作范围、工作方式，建立有效的沟通机制，并就相关安排与税务专家达成一致意见。实务中，建议事务所在内部质量控制制度中，对需要由税务团队专家对审计工作底稿进行涉税风险复核的业务种类和情形进行明确规定，并制定适当的激励政策，以鼓励审计项目组在审计项目涉税风险超出注册会计师和审计项目组的专业知识范围时寻求税务专家的帮助。

会计师事务所制定相关激励政策时，考虑的因素一般包括：税务专家工作的时间投入；审计项目组的时间投入；注册会计师与税务专家分别在审计项目中承担的责任；注册会计师的业绩考评因素等。



扫一扫，手机阅读更方便