

Laws and Regulations Express (China)

法规快讯（中国）

——北注协发布出庭质证及房地产行业审计专家提示

【2015 年第 40 期（总第 192 期） - 2015 年 11 月 23 日】





北注协发布出庭质证及房地产行业审计专家提示

2015 年 11 月，北京注册会计师协会陆续发布了《北注协专家提示[2015]第 4 号—关于出庭质证》、《北注协专家提示[2015]第 5 号—房地产行业存货审计提示》、《北注协专家提示[2015]第 6 号—房地产企业存货跌价的审计》及《北注协专家提示[2015]第 7 号—房地产企业土地增值税、企业所得税审计》。



专家提示[2015]第 4 号提示：2013 年 1 月 1 日起施行的新《中华人民共和国民事诉讼法》第七十八条规定：“当事人对鉴定意见有异议或者人民法院认为鉴定人有必要出庭的，鉴定人应当出庭作证。经人民法院通知，鉴定人拒不出庭作证的，鉴定意见不得作为认定事实的根据；支付鉴定费用的当事人可以要求返还鉴定费用；”第七十九条规定：“当事人可以申请人民法院通知有专门知识的人出庭，就鉴定人作出的鉴定意见或者专业问题提出意见。”上述条款充分保障了当事人对鉴定意见提出异议的权利，同时也让司法鉴定人出庭质证接受当事人的质询和法庭询问变成了一项法定义务。由于司法程序的特殊要求，司法鉴定人应保持应有的职业谨慎，慎重做好出庭质证工作。

专家提示[2015]第 5 号提示：针对房地产行业存货审计中存在的重大错报风险，重点关注成本费用的真实性和完整性、借款费用资本化、存货减值等领域。应对措施方面，需认真查看与土地出让相关的所有文件，确认是否存在企业未识别的非货币性义务，确认企业延期支付土地出让金的行为是否符合土地出让合同的约定；通过询问、观察等程序对被收购项目进行了解，并复核股权收购协议、合作框架协议等与项目收购相关的协议，分析被收购项目是否构成业务；通过控制测试，对企业成本计提相关控制运行的有效性进行评估；并通过实质性测试，进一步复核成本计提结果的合理性；取得项目建设用地规划许可证、建筑工程规划许可证等规划文件及其附图，结合项目总平面图，复核企业对于配套设施的识别是否完整；注册会计师需注意复核企业提供的项目开工的支持性文件，以判断企业开始借款费用资本化的时点是否正确。

专家提示[2015]第 6 号提示：房地产企业存货主要包括开发成本和完工开发产品。开发成本主要含拟开发土地和在建开发产品。对于房地产存货跌价审计，应紧密结合房地产存货审计、收入审计、会计估计审计，在准确确定被审计单位各类房地产存货账面成本、



可变现净值的基础上，确定其计提存货跌价准备是否充分、适当。

专家提示[2015]第 7 号提示：在土地增值税和企业所得税汇算清缴环节，由于可能面临较大金额的现金流出，房地产企业可能推迟对符合清算条件项目的清算，或以少计收入、加大扣除项目等方式少缴土地增值税，导致企业财务报表存在较高的错报风险。审计中，注册会计师应对两税金额计提的准确性、完整性进行审核；对土地增值税和企业所得税的汇算清缴情况进行复核，应重点关注企业计提税金的准确性、完整性，及可能的税务风险。

相关概要如下：

一、北京注册会计师协会专家委员会专家提示[2015]第 4 号——关于出庭质证

一、牢固树立“接受法庭审查”的意识

司法鉴定人在执行司法会计鉴定工作时，在思想上要牢固树立“接受法庭审查”的意识。因此，在执行鉴定程序时把“接受法庭审查”作为检验工作成果的重要环节，时刻保持谨慎的职业态度。

二、出庭前的准备

（一）接到出庭通知后，司法鉴定人应将原鉴定档案调出，认真查阅鉴定工作底稿，熟悉相关资料，再一次对原鉴定意见进行严格审查，做到对案件中所涉及的鉴定材料和鉴定程序了如指掌，并准备好出庭时要用的司法鉴定意见书和鉴定材料。

（二）及时与本案的承办法官联系，详细了解承办法官、案件的双方当事人及其代理人对鉴定意见所提出的疑点、难点和争议焦点。针对提出的疑点、难点和争议焦点问题，准备详细的解答方案。

（三）应针对所出具的司法鉴定意见书以及案情的具体情况预测可能出现的发问，尤其对具有专门知识的人员可能提出的专业性、技术性很强的问题，进行充分的准备。防止由于准备不充分，成为出庭时的“症结”，影响出庭效果。

（四）出庭前还应当准备好鉴定委托书、事务所的司法鉴定许可证、司法鉴定人的身份证、专业职称、司法鉴定人执业证书等各种证件的原件和复印件，以备开庭时接受查验。

三、出庭质证现场应关注事项

（一）法院下发出庭通知的，司法鉴定人应按出庭通知上规定的时间、地点准时出庭；对于案件双方当事人通知的，司法鉴定人可不予出庭。



(二) 司法鉴定人出庭时, 应向法庭提供司法鉴定单位和司法鉴定人资格相关证明材料。

(三) 出庭时, 司法鉴定人可以让鉴定助理人员将全部司法会计鉴定工作底稿带在法庭外等候, 以备需要时查用。

(四) 司法鉴定人在质证过程中, 要沉着冷静地应对来自法庭各方的询问, 紧紧抓住本案委托鉴定的范围、要求以及鉴定方法、会计审计准则理论等专业知识, 采用法庭术语客观、公正、实事求是地陈述鉴定过程及作出鉴定意见的充分依据。

(五) 司法鉴定人出庭质证, 仅限于对司法会计鉴定委托范围内的问题进行回答, 回答问题注意把握节奏, 阐明鉴定结论正确性及得出鉴定结论的客观依据。对于假设和推理情况下的问题, 司法鉴定人可不予回答。如发问的内容与鉴定意见无关、涉及国家机密、技术秘密或当事人隐私等, 司法鉴定人有权向法庭提出拒绝回答。对于听不懂或未考虑成熟的问题不轻率回答, 避免出现人为错误或被动局面。

(六) 对于双方当事人或代理人在质证现场法庭上提供补充资料要求回答的问题, 司法鉴定人可不予当庭答复, 也不应轻易发表任何鉴定意见。要明确说明这个问题不在原鉴定范围内, 要求将补充证据提供给法院, 由法院质证后, 重新委托司法鉴定人作鉴定。

四、质证后的注意事项

(一) 司法鉴定人对质证笔录应认真进行核实, 慎重签名。如发现笔录有遗漏、表述不准确甚至有错误的情况, 应立即提请改正后再签名, 同时要求复印后留存, 并留档整理到司法会计鉴定工作底稿中。

(二) 司法鉴定人对质证笔录签名后, 在征得法官同意后, 方可退庭。

(三) 退庭后, 司法鉴定人应将出庭质证情况及时向所在事务所的有关领导进行汇报。

二、北京注册会计师协会专家委员会专家提示[2015]第 5 号——房地产行业存货审计提示

一、关注重点

(一) 成本费用的真实性和完整性

房地产行业的存货建造周期较长, 涉及的成本项目类别较多, 部分成本项目的合同



结算、付款及发票取得等滞后于存货建造活动。因此，注册会计师需特别关注存货相关成本费用的发生是否真实、完整。

（二）借款费用资本化

房地产行业存货建造的资金需求量大，通常会存在银行借款、信托借款及关联方借款等多种形式的资金来源，需关注相关借款费用的资本化是否符合《企业会计准则第 17 号-借款费用》的相关规定。

（三）存货减值

房地产行业存货的建造周期较长，存货价值随市场波动的风险随生产周期的长度而加大。同时，建造过程中的房地产存货由于其不容易随时变现的特殊性，也进一步加大了可能存在的减值风险。注册会计师需关注房地产行业的存货是否按照《企业会计准则第 1 号-存货》的相关规定，恰当的计提了存货跌价准备。针对房地产企业存货跌价审计中存在的重大错报风险及应对措施，房地产企业审计专家委员会做出的相关提示请参考[2015]第 6 号—房地产企业存货跌价的审计。

二、实务中存在的难点及应对

（一）土地成本的完整性

2. 应对措施

（1）注册会计师需认真查看与土地出让相关的所有文件，如土地招拍挂公告、成交确认书、土地使用权出让合同、储备土地开发补偿协议、项目开发合作框架协议等，确认是否存在企业未识别的非货币性义务；

（2）如若存在非货币性义务，需要根据《企业会计准则第 7 号-非货币性资产交换》的相关规定，复核企业是否已经正确核算了相关义务对于土地成本的影响。

（二）因延期支付土地出让金所产生的利息及滞纳金

2. 应对措施

（1）复核土地出让合同，确认企业延期支付土地出让金的行为是否符合土地出让合同的约定；

（2）对于符合土地出让合同约定而延期支付的土地出让金，实质上构成了企业的有息债务，因此所产生的利息在符合《企业会计准则第 17 号-借款费用》的相关规定时，企业可以进行资本化；

（3）企业因违反土地出让合同延期付款而产生的不符合资本化要求的罚息及滞纳金，需检查企业是否已经正确列示在营业外支出中。



（三）并购形式下的存货成本

2. 应对措施

（1）通过询问、观察等程序对被收购项目进行了解，并复核股权收购协议、合作框架协议等与项目收购相关的协议，分析被收购项目是否构成业务；

（2）如被收购项目在收购时点构成业务，则需复核企业是否按照《企业会计准则第 20 号-企业合并》的相关规定进行处理。注意取得被收购公司资产公允价值的估值文件，复核估值方法及相关参数的合理性，必要时考虑根据《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》的相关规定利用专家的工作。同时，关注企业是否已经按照估值结果在合并财务报表中对相应资产的价值进行了调整，并且正确核算了相关的递延所得税；

（3）如被收购项目在收购时点不构成业务，则需复核企业是否已经按照购买资产正确进行了会计核算。

（四）存货成本的计提

2. 应对措施

通过控制测试，对企业成本计提相关控制运行的有效性进行评估；并通过实质性测试，进一步复核成本计提结果的合理性。可以考虑以下审计程序：

（1）检查管理层是否定期取得第三方监理报告；

（2）检查监理报告是否已由施工方、监理公司和开发商三方审核后签字确认并妥善保存；

（3）对监理公司的资质进行了解，评价其专业胜任能力、专业素质和客观性；

（4）对于在建项目，取得报告期末的项目监理报告，并结合对项目现场工程进度的观察，复核监理报告的工程进度是否存在重大不合理；

（5）结合工程合同台账，检查企业是否根据合同签订及结算情况，定期对项目总成本预算进行复核及更新；并复核项目总预算的合理性；

（6）结合项目成本预算及工程合同台账，复核在建项目期末监理报告的工程报量金额是否存在重大遗漏或是不合理；

（7）将监理报量的造价金额核对至存货及应付账款科目明细账，确认在建项目工程报量是否已经正确计提；如监理报量不能体现造价金额的，则需进一步取得基于监理报量做出的工程造价金额，核对相关成本是否已经正确计提，必要时考虑利用专家的工作；



(8) 必要时, 考虑对监理公司实施函证;

(9) 对于完工项目, 复核项目总成本与工程合同台账的差异, 逐项分析差异原因, 以确认是否存在遗漏或是超额计提的成本项目。

(五) 配套设施

2. 应对措施

(1) 取得项目建设用地规划许可证、建筑工程规划许可证等规划文件及其附图, 结合项目总平面图, 复核企业对于配套设施的识别是否完整;

(2) 参考当地政府关于配套设施的相关政策文件, 复核企业对于各项配套设施是否需要移交, 是否能够有偿转让的判断是否正确;

(3) 对于能够有偿转让(包括出售方式或出租方式)的配套设施, 复核企业是否已经对其成本单独归集, 合理分配;

(4) 对于不能转让或是需要无偿移交的配套设施, 需结合项目规划, 分析其所对应的产品受益范围; 复核企业是否已经按照恰当的产品受益范围, 将相应的配套设施成本合理分摊到对应的可销售产品成本中。

(六) 借款费用资本化

2. 应对措施

(1) 根据借款费用准则, “为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始”时, 借款费用才可以资本化。对于房地产项目而言, 购建活动开始的标志不一定是物理上的开工, 如挖坑、打桩等, 而需要根据项目具体情况进行判断。注册会计师需注意复核企业提供的项目开工的支持性文件, 以判断企业开始借款费用资本化的时点是否正确;

(2) 根据借款费用准则, 专项借款和一般借款的利息资本化原则各不相同。注册会计师应检查企业的借款合同, 复核企业对于专项借款和一般借款的划分是否正确, 与专项借款和一般借款相对应的利息支出是否按照各自的资本化原则进行核算;

(3) 借款费用准则对于外币借款的汇兑差额及借款辅助费用的资本化原则也进行了规定, 注册会计师应当检查企业是否按照准则规定对于汇兑差额及辅助费用进行了正确核算;

(4) 在对房地产集团公司审计时, 还需要考虑集团层面资金投入及调拨对于合并财务报表中利息资本化金额的影响。例如, 母公司将借款作为实收资本投入子公司用于存货的建造, 母公司应在合并财务报表层面反映借款利息的资本化金额。



三、北京注册会计师协会专家委员会专家提示[2015]第 6 号——房地产企业存货跌价的审计

一、 房地产企业存货跌价审计的总体思路

房地产企业存货主要包括开发成本和完工开发产品。开发成本主要含拟开发土地和在建开发产品。由于房地产企业的开发经营涉及从征地、拆迁、勘察、设计、施工、销售、售后服务等全过程，具有开发周期长、投资数额大、经营风险大，受政策环境影响大等特点，而这些因素都有可能加大房地产存货审计的风险。

对于房地产存货跌价审计，应紧密结合房地产存货审计、收入审计、会计估计审计，在准确确定被审计单位各类房地产存货账面成本、可变现净值的基础上，确定其计提存货跌价准备是否充分、适当。在审计全过程中应贯穿风险导向审计思路，在了解被审计单位及其环境、内部控制的基础上，识别和评估与存货跌价准备、存货跌价损失在财务报表层面及其相关认定层面可能存在的重大错报风险，从而设计和实施进一步审计程序，以将识别出的重大错报风险降低至可接受水平。

三、关注可能导致房地产企业存货存在跌价的情形

由于房地产企业具有受国家政策影响较大、项目建设周期较长、建设过程较为复杂等特点，审计人员应特别关注以下可能导致房地产企业存货存在跌价的情形：

（一）房地产项目受国家宏观经济政策、经济环境、市场环境、设计落后等因素的影响，可能导致已开发产品不能及时销售，或销售价格低于成本，产生存货跌价。

（二）由于受资金、土地条件、征地补偿中存在纠纷等因素的影响，可能导致开发项目长时间停滞，产生存货跌价。

（三）由于施工质量问题，可能导致开发项目未能通过验收，产生存货跌价。

（四）“停工”、“烂尾”“空置”项目，周边地区房产已经滞销，难以按成本价销售，导致产生存货跌价。

（五）项目所在地区房地产市场价格持续下跌，并且在可预见的未来无回升的希望，导致可变现净值低于账面成本，产生存货跌价。

（六）开发项目未取得《建设用地规划许可证》、《建设工程规划许可证》、《建筑工程施工许可证》、《国有土地使用证》和《商品房预售许可证》，导致开发项目长期搁置、无法销售，产生存货跌价。



（七）开发项目户型不好、配套设施不全、所在地区环境不好，导致售价低于成本，产生存货跌价。

（八）在建开发项目根据已支出的成本及预算估计将要开发支出的成本后，估计在建开发项目开发的总成本高过市价的，导致产生存货跌价。

（九）表明存货发生跌价的其他情形。

四、房地产企业存货跌价审计风险的应对

审计人员在充分识别、评估房地产企业存货跌价可能存在的重大错报风险后，应与管理层充分沟通其所作出的有关存货跌价准备的会计估计是否适当；复核其会计估计方法是否适当；相关控制是否健全；必要时是否利用了专家的工作；会计估计所依据的假设是否合理，会计估计方法是否发生重大变更以及变更原因是否合理，并在此基础上针对不同存货类型且考虑区分已签约和未签约情况，分别设计和实施进一步审计程序，获取充分、适当的审计证据，将相关重大错报风险减低至可接受的水平。

（一）开发成本跌价的进一步审计程序

1. 结合开发成本审计的结果确定其账面成本。
2. 结合现场盘点程序确定在建项目的现状是否属于正常的建设状态，对于盘点中发现的异常停建项目应特别关注其是否存在跌价情形。
3. 由于房地产行业专业性较强，审计人员在对在建项目进行盘点时可能无法判断项目进展或建设状态，应考虑利用专家的工作。如提请被审计单位聘请房地产评估师或造价师对在建项目的建设状态、完工程度进行确认，以确定其是否存在跌价情形。
4. 复核企业计提开发成本跌价的方法、相关控制、依据及假设、结果，特别是应通过以下措施检查其确定可变现净值的合理性。

（1）获取与在建项目相同、类似地区、同质项目的市场价格、企业定价，确定被审计单位采用估计售价的合理性；

（2）结合在建项目开发成本审计结果，获取该项目预算资料，利用专家工作复核被审计单位确定的该项目至完工时估计将要发生成本的合理性；

（3）结合销售费用和税项的审计结果，复核被审计单位对于在建项目估计销售费用、相关税费的合理性；

（4）结合期后事项，复核被审计单位在进行存货可变现净值测试时的会计估计是否合理；



(5) 实施实质性分析程序，以判断其开发成本可变现净值测试是否恰当。

5. 在实施前述程序的基础上，整体复核被审计单位各项在建项目开发成本跌价计提的合理性。

(二) 开发产品跌价的进一步审计程序

1. 结合开发产品审计的结果确定其账面成本。

2. 结合现场盘点程序确定开发产品是否存在户型陈旧、建筑质量低劣、周边环境较差等情况，关注是否存在跌价情形。

3. 结合收入审计结果确定开发产品扣除销售相关税费后的价格是否低于账面成本，参考相同地段、类似项目的市场价格，关注是否存在跌价情形。

4. 复核企业计提开发产品跌价的方法、相关控制、依据及假设、结果，特别是应通过以下措施检查其确定可变现净值的合理性。

(1) 获取与开发产品相同、类似地区、同质项目的市场价格、企业销售价格，及其变动趋势，确定被审计单位采用估计售价的合理性；

(2) 结合销售费用和税项的审计结果，复核被审计单位对于开发产品估计销售费用、相关税费的合理性；

(3) 结合期后事项，复核被审计单位在进行存货可变现净值测试时的会计估计是否合理；

(4) 实施实质性分析程序，以判断其开发产品可变现净值测试是否恰当。

5. 在实施前述程序的基础上，整体复核被审计单位各项开发产品跌价计提的合理性。

(三) 针对评估的舞弊风险考虑增加的审计程序

审计人员在审计过程中应进行持续的风险识别、评估和应对，根据评估出的舞弊风险增加针对性审计程序。如：增加分析性程序，就同一地区、同质性的开发产品获取同行业其他企业计提跌价的情况进行对比分析，判断被审计单位存货跌价准备的计提是否存在重大异常。

(四) 检查披露和列报是否恰当

检查存货跌价准备、存货跌价损失是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的披露和列报。



四、北京注册会计师协会专家委员会专家提示[2015]第 7 号——房地产企业土地增值税、企业所得税审计

一、关注重点

(一) 可能的舞弊动机

目前,多数房地产企业为了减少资金流出,通过签订“阴阳合同”的方式来达到少缴各类税费的目的。在开发项目清算前,企业管理层为平衡房地产开发项目清算前各年度的利润,对土地增值税和企业所得税的预缴计提可能存在低估风险。

在土地增值税和企业所得税汇算清缴环节,由于可能面临较大金额的现金流出,房地产企业可能推迟对符合清算条件项目的清算,或以少计收入、加大扣除项目等方式少缴土地增值税,导致企业财务报表存在较高的错报风险。

(二) 税额计提的准确性、完整性

土地增值税和企业所得税的汇算清缴是一项复杂、政策性较强的工作,企业一般聘请税务师事务所执行。审计中,注册会计师应对两税金额计提的准确性、完整性进行审核;对土地增值税和企业所得税的汇算清缴情况进行复核,应重点关注企业计提税金的准确性、完整性,及可能的税务风险。

(三) 递延所得税存在性、完整性及准确性的认定

房地产企业所得税费用计算复杂,存在大量成本、费用扣除项目,根据《企业会计准则第 18 号—所得税》的要求,对于资产及负债的账面价值与其计税基础进行比较,对存在暂时性差异的,确认递延所得税资产或者递延所得税负债。对于房地产企业来说,目前对损益影响较大的递延所得税项目主要有:

1. 预收款收入预交企业所得税;
2. 应收款项计提坏账准备;
3. 房地产企业的各类预提费用,如预提的土地增值税等;
4. 税前弥补亏损。

二、土地增值税审计

对于符合收入确认条件的房地产项目在确认收入的同时,应配比结转预缴的土地增值税;对于达到清算或可以清算条件的开发项目,按照税法的规定,计算增值额,测算需补缴的土地增值税。由于项目尚未全部竣工决算,对增值额的测算存在一定难度,可能导致计提的土地增值税不完整或出现重大偏差,也可能成为企业调节利



润的“蓄水池”。

根据相关规定，对房地产开发项目全部竣工、完成销售的、整体转让未竣工决算房地产开发项目的、直接转让土地使用权的，企业应当在满足条件之日起 90 日内到主管税务机关办理清算手续；对已竣工验收的房地产开发项目，已转让的房地产建筑面积占整个项目可售建筑面积的比例在 85%以上，或该比例虽未超过 85%，但剩余的可售建筑面积已经出租或自用的等情况，主管税务机关可要求企业进行土地增值税清算，具体按主管税务机关下达的清算通知要求办理相关清算手续。在这一环节重点关注对符合清算条件应清算的房地产项目，企业是否按规定及时进行土地增值税的清算工作，并对清算的结果进行复核。

三、企业所得税审计

房地产企业所得税的计算缴纳与其他企业相比有其特殊性，主要表现在：一是销售未完工开发产品取得收入应计算预计毛利额计入当期应纳税所得额；二是开发产品完工或视同完工时，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，计入当期应纳税所得额。在这一环节重点应关注企业是否及时预缴企业所得税。

年度企业所得税的汇算清缴较为复杂、专业性强，如在出具审计报告前企业未聘请税务师事务所进行所得税汇算清缴鉴证并出具鉴证报告，注册会计师需对企业所得税的汇算结果进行审核；如已由税务师事务所出具了鉴证报告，注册会计师需对鉴证报告进行复核。对于已完工或视同完工的开发产品，对于毛利差的审核是难点，并且其结果对当期所得税的影响较大。

更多精彩内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业技术部沟通，谢谢！

附件 1：北注协专家提示[2015]第 4 号—关于出庭质证 20151103

附件 2：北注协专家提示[2015]第 5 号—房地产行业存货审计提示 20151116

附件 3：北注协专家提示[2015]第 6 号—房地产企业存货跌价的审计 20151123

附件 4：北注协专家提示[2015]第 7 号—房地产企业土地增值税、企业所得税审计



20151130

附件 5: 北注协专家提示 [2015] 第 3 号—访谈在经济责任审计的应用 20151019

附件 6: 北注协专家提示 [2015] 第 2 号—对坏账准备的相关考虑 20151008

附件 7: 北注协专家提示 [2015] 第 1 号—对连锁超市类企业租金摊销的考虑 20150909