

企业所得税汇算清缴鉴证中的税会差异风险导向 审计程序研究

徐余安

佛山市恒生会计师事务所（普通合伙），广东 佛山 528200

DOI:10.61369/ER.2025040025

摘 要： 随着企业会计准则与税收法规差异日益复杂，企业所得税汇算清缴鉴证业务面临显著的合规风险。本文基于风险导向审计理论，系统分析税会差异的主要类型及其风险特征，构建以重大错报风险识别为核心的差异排查框架。通过聚焦收入确认、资产计价、费用扣除等关键领域，提出差异化的风险评估方法与审计程序，旨在提升汇算清缴鉴证工作的精准性与效率，有效控制企业税务风险与注册会计师执业风险。

关 键 词： 企业所得税；汇算清缴；税会差异；风险导向审计；鉴证程序

Research on Risk-Based Auditing Procedures for Accounting-Tax Differences in Corporate Income Tax Final Settlement Attestation

Xu Yu'an

Foshan Hengsheng Accounting Firm (General Partnership), Foshan, Guangdong 528200

Abstract： As the differences between corporate accounting standards and tax regulations become increasingly complex, the attestation of corporate income tax final settlements faces significant compliance risks. Based on risk-based auditing theory, this study systematically analyzes the main types of accounting-tax differences and their risk characteristics, constructing a framework centered on identifying material misstatement risks for discrepancy screening. By focusing on key areas such as revenue recognition, asset valuation, and expense deductions, differentiated risk assessment methods and auditing procedures are proposed. The aim is to enhance the precision and efficiency of final settlement attestation work, effectively mitigating corporate tax risks and certified public accountants' practice risks.

Keywords： corporate income tax; final settlement; accounting-tax differences; risk-based auditing; attestation procedures

引言

企业所得税汇算清缴鉴证是确保企业纳税申报合规性的关键环节，其复杂性主要源于会计准则与税法规定的目标差异所形成的税会差异。随着企业交易模式日趋复杂及税收法规持续更新，传统核对式审计程序已难以有效应对潜在的税务风险。将风险导向审计理念系统化引入汇算清缴鉴证，有助于注册会计师聚焦高风险差异领域，优化审计资源配置，提升鉴证工作的针对性与有效性。本文旨在构建一套完整的风险导向审计程序框架，为实务工作者提供理论支持与方法指引。

一、税会差异的理论基础与风险特征

（一）税会差异的成因与分类体系

税会差异的本质源于会计准则与税法规定在目标定位上的根本差异。会计准则强调权责发生制和谨慎性原则，旨在真实、公允地反映企业财务状况和经营成果；而税法则遵循法定性原则和税收公平原则，侧重于保障财政收入和调节经济运行^[1]。这种目

标差异导致了在收益确认、费用扣除、资产计量等多个方面产生了系统性的处理差异。

从差异性性质角度，可将其划分为永久性差异和暂时性差异两大类。永久性差异源于确认口径的不同，主要包括：一是会计确认为收入而税法规定免税的项目，如国债利息收入、符合条件的股息红利等；二是会计确认为费用或损失而税法不允许扣除的项目，如税收滞纳金、罚款支出、非公益性捐赠等；三是会计不

确认收入而税法要求计税的项目，如视同销售业务；四是会计不确认费用而税法允许扣除的项目，如加计扣除的研发费用。这类差异具有不可逆性，一旦发生即永久存在。

暂时性差异则源于确认时点的差异，主要体现在资产、负债的账面价值与计税基础之间的暂时性差异。具体包括：一是资产折旧和摊销差异，如固定资产加速折旧政策的适用；二是资产减值准备的计提，如坏账准备、存货跌价准备等；三是预计负债的确认，如产品质量保证、未决诉讼等；四是长期股权投资差异，如权益法核算的投资收益^[2]。这类差异具有时间性特征，会在未来期间实现转回。

从业务实践角度，税会差异还呈现出明显的行业特征。制造业企业主要面临固定资产折旧、研发费用加计扣除等差异；金融企业重点关注资产减值准备、投资收益确认等差异；房地产企业则主要涉及收入确认时点、预缴税款等差异。这种行业特性的差异要求审计人员必须具备相应的行业专业知识，才能准确识别和评估相关风险。

（二）税会差异的风险特征分析

税会差异的风险特征可以从多个维度进行深入分析。在风险重要性维度，差异金额的大小直接影响风险等级。通常将超过重要性水平的差异界定为高风险事项，需要实施更为严格的审计程序。例如，单个差异项目金额超过整体纳税调整额10%的，应当

列为重点审计领域。

在业务复杂性维度，涉及复杂业务模式的税会差异往往具有较高风险。企业合并、债务重组、金融工具等复杂业务涉及的税会差异，由于业务本身的复杂性和会计处理的特殊性，容易出现理解偏差和处理错误。这些领域的差异需要审计人员具备更高的专业判断能力。

在政策敏感性维度，税收优惠政策适用相关的差异具有特殊的风险特征。近年来，国家出台了一系列税收优惠政策，如高新技术企业优惠、研发费用加计扣除、固定资产加速折旧等。这些政策在适用条件、计算方法、备案要求等方面都有严格规定，任何理解偏差或执行不到位都可能导致重大的税务风险。

在发生频率维度，常规性差异与非常规性差异具有不同的风险特征。经常发生的差异项目，如业务招待费、广告宣传费等限额扣除项目，由于处理经验的积累，风险相对可控；而偶发性差异，如资产损失、政策性搬迁等，由于缺乏处理经验，往往存在较大的风险隐患^[3]。

基于上述分析，我们可以构建一个完整的税会差异风险评估矩阵。该矩阵从差异金额、业务复杂度、政策敏感度和发生频率四个维度建立评分体系，通过对每个差异项目进行量化评分，最终确定风险等级，为后续的审计程序设计提供科学依据。

表1：税会差异风险矩阵评估表

差异类别	典型事项	固有风险等级	控制风险重点	审计应对策略
收入类差异	政府补助、债务重组收益	高	确认时点与政策适用	实质性分析程序
资产类差异	加速折旧、无形资产摊销	中	资产分类与折旧方法	细节测试
费用类差异	业务招待费、广告宣传费	高	凭证合规性与限额计算	控制测试+实质性程序
准备金差异	坏账准备、存货跌价准备	中高	计提依据与转回处理	分析性程序

二、风险导向审计在税会差异鉴证中的实施框架

（一）风险识别与评估阶段

风险识别与评估是风险导向审计的起点，也是决定审计成效的关键环节。在这一阶段，审计人员需要采用系统化的方法，全面识别和准确评估税会差异相关的重大错报风险。

1. 要进行深入的业务环境分析。

审计人员应当充分了解企业的行业特点、经营模式和发展战略。对于制造业企业，要重点关注固定资产折旧政策、研发费用归集等差异；对于商贸企业，要特别关注收入确认时点、存货计价等差异；对于跨国企业，则要重点关注转让定价、境外税收抵免等特殊差异。通过行业分析，审计人员可以预判可能存在的重大差异领域，为后续审计程序的针对性设计奠定基础。

2. 要实施全面的内部控制评估。

审计人员应当通过询问、观察、检查、重新执行等审计程序，评估企业与税会差异相关的内部控制设计和运行的有效性。重点包括：会计政策的选择和变更流程、重大交易的审批程序、纳税调整的计算和复核机制、税收优惠的申请和备案流程等。对于内部控制薄弱的环节，应当评估其对税会差异处理的影响，并相应调整审计策略。

3. 要建立科学的风险评估模型。

审计人员可以运用定量和定性相结合的方法，对识别出的税会差异风险进行评估。在定量方面，可以考虑差异金额占应纳税所得额的比例、差异项目的数量分布、差异变动趋势等指标；在定性方面，则需要考虑差异的复杂性、管理层的偏向、以往年度的审计经验等因素^[4]。通过建立多因素评分模型，将风险量化为高、中、低三个等级，为审计资源的合理配置提供依据。

4. 要形成系统的风险评估文档。

审计人员应当将风险识别和评估的过程、依据和结论完整地记录于审计工作底稿中。这不仅是审计质量控制的要求，也为后续的审计程序实施和审计结论形成提供支持。风险评估文档应当包括：企业的基本情况、重要税会差异的识别过程、风险评估的方法和标准、最终的风险评估结论等要素。

（二）差异化审计程序设计

基于风险评估结果，审计人员应当设计差异化的审计程序，确保将有限的审计资源投入到风险最高的领域。这种差异化的设计体现了风险导向审计的核心思想，也是提升审计效率的关键所在。

对于高风险领域的税会差异，应当实施以实质性程序为主的审计策略。具体包括：首先，要进行详查式的凭证检查，对支持

差异计算的所有原始凭证进行百分之百的检查，确保业务真实性和金额准确性；其次，要实施深度的分析性程序，通过趋势分析、比率分析、合理性测试等方法，验证差异金额的合理性；第三，要进行外部证据的获取，如向税务机关函证政策适用问题，向专家咨询复杂业务处理等；最后，还要实施期末截止测试，确保差异归属于正确的会计期间。

对于中等风险领域的税会差异，可以采取控制测试与实质性程序相结合的审计策略。在评估相关内部控制有效性的基础上，确定实质性程序的性质、时间和范围。如果控制测试结果表明内部控制有效运行，可以适当减少实质性程序的范围；反之，则需要增加实质性程序的覆盖面。这种策略既保证了审计效果，又提高了审计效率。

对于低风险领域的税会差异，则可以主要依赖控制测试和分析性程序。通过测试相关内部控制的有效性，获取对差异处理合规性的合理保证。同时，运用分析性程序验证差异总体的合理性，如发现异常波动，再追加必要的实质性程序。这种策略最大限度地节约了审计资源，使审计人员能够将主要精力投入到高风险领域。

此外，审计程序设计还需要考虑企业的特定情况。对于首次接受委托的业务，应当适当扩大审计程序的范围；对于连续审计业务，则可以更多依赖以往年度的审计经验。对于集团审计，还需要考虑不同组成部分之间的差异，设计相应的审计程序。

（三）审计证据评价与风险应对

审计证据的评价是形成审计结论的基础，在税会差异鉴证中具有特殊的重要性。审计人员需要建立多层次的证据评价体系，确保获取充分、适当的审计证据。

1. 要确立证据的质量标准。

对于税会差异相关的审计证据，要特别关注其相关性和可靠性。相关性的判断要考虑证据与特定差异项目的关联程度，可靠性的判断则要基于证据来源的独立性、证据形成的规范性等因素。例如，税务机关的备案通知比企业内部的计算表格具有更高的可靠性；外部专家意见比管理层声明更具证明力。

2. 要建立证据的量化评价机制。

审计人员可以运用职业判断，对获取的审计证据进行量化评分。例如，可以按照证据的证明力强弱划分为三个等级：直接证据、间接证据和辅助证据。对于高风险差异项目，必须获取足够数量的直接证据；对于中低风险项目，则可以接受适当比例的间接证据。

3. 要实施动态的风险应对机制。

在审计过程中，审计人员应当持续评估已获取审计证据的充分性和适当性。如果发现新的风险点或原有风险评估需要修正，应当及时调整审计程序。例如，在审计过程中发现某重大差异项目的内部控制存在重大缺陷，应当立即将风险评估等级调高，并相应扩大实质性程序的范围。

4. 要建立完善的证据归档制度。

所有与税会差异相关的审计证据都应当完整、系统地归档保存。这不仅是为了满足审计质量控制的要求，也是为了应对可能

的监管检查和法律诉讼。审计工作底稿应当清晰地展示审计证据与审计结论之间的逻辑关系，形成完整的证据链条。

三、关键领域的风险导向审计程序设计

（一）收入类差异审计程序

收入类税会差异由于其金额重大、业务复杂，往往被列为高风险领域。审计人员需要设计针对性的审计程序，确保收入确认的税会差异得到正确处理。

1. 在收入确认时点差异方面，审计人员应当实施以下程序：

首先，要全面检查重大销售合同的关键条款，重点关注所有权风险和报酬转移的约定条件，判断会计收入确认时点与增值税、企业所得税纳税义务发生时间是否存在差异；其次，要对临近资产负债表日的大额销售交易实施截止测试，通过检查出库单、运输单据、验收报告等原始凭证，验证收入确认期间的恰当性；第三，对于分期收款销售、委托代销等特殊销售方式，要复核企业是否严格按照会计准则和税法规定进行差异调整。

2. 在政府补助收入差异方面，审计人员应当重点关注：

一是补助性质的判断，区分与资产相关和与收益相关的政府补助，验证会计处理和税务处理的差异性；二是补助确认时点的判断，检查企业是否按照收付实现制确认应税收入，按照权责发生制确认会计收入；三是补助金额的准确性，核对补助文件规定的金额与实际到账金额的一致性，复核递延收益摊销计算的正确性。

3. 在债务重组收益差异方面，审计程序应当包括：

首先，要检查债务重组协议的法律效力，确认债务重组的真实性；其次，要复核债务重组收益的计算过程，验证会计上确认的债务重组利得与税法上确认的应税收入之间的差异调整；第三，要关注特殊性税务处理的适用条件，检查企业是否按要求进行备案，相关证明材料是否完整。

4. 在视同销售业务差异方面，审计人员需要实施：

一是检查存货、固定资产等资产的使用情况，识别是否存在用于捐赠、赞助、职工福利等视同销售行为；二是复核视同销售行为的计税价格确定是否合理，是否按照税法规定的顺序确定公允价值；三是验证进项税额转出的正确处理，确保会计处理与税务处理的差异得到恰当调整。

（二）资产类差异审计程序

资产类税会差异涉及金额大、持续时间长，需要审计人员实施系统性的审计程序。

1. 在固定资产折旧差异方面，审计程序应当包括：

首先，要抽样检查重要固定资产的购置凭证，验证资产原值确定的准确性；其次，要复核固定资产分类的恰当性，检查企业是否按照税法规定的最低折旧年限计提折旧；第三，对于采用加速折旧方法的资产，要检查是否符合税法规定的条件，相关备案手续是否完备；第四，要测试折旧计算的准确性，核对会计折旧与税务折旧的差异调整金额。

2. 在无形资产摊销差异方面，审计人员应当：

一是检查无形资产的确权文件，确认无形资产的存在性和所

有权；二是复核摊销年限的确定，验证会计摊销年限与税法规定的最低摊销年限之间的差异；三是对于研发费用资本化形成的无形资产，要重点关注加计扣除的处理，检查研发费用的归集和分配是否合理；四是检查土地使用权等特殊无形资产的摊销政策，验证其是否符合税法规定。

3.在资产减值准备差异方面，需要实施更为严格的审计程序：

首先，要评估资产减值测试方法的适当性，检查企业是否按照会计准则规定进行减值测试；其次，要复核减值金额计算的准确性，验证计提依据的充分性；第三，要检查纳税调整的完整性，确保所有计提的资产减值准备都进行了纳税调增；第四，对于减值准备的转回，要验证转回条件的满足性和转回金额的准确性。

4.在长期待摊费用差异方面，审计程序应当包括：

一是检查长期待摊费用的组成内容，确认其是否符合资本化条件；二是复核摊销政策的合理性，验证会计摊销年限与税法规定的差异；三是关注开办费等特殊项目的税务处理，检查其是否按照税法规定在不少于3年的期限内摊销。

（三）费用类差异审计程序

费用类税会差异虽然单项金额相对较小，但发生频率高、涉及范围广，容易形成重大的汇总风险。

1.在限额扣除费用差异方面，审计人员应当实施以下程序：

首先，要建立重要性水平，确定需要详细测试的费用项目范围；其次，对于业务招待费，要实施双重测试，既验证实际发生额的准确性，又测试扣除限额计算的正确性；第三，对于广告费和业务宣传费，要区分不同行业的扣除政策，检查特殊行业企业是否按照税法规定执行特定扣除比例；第四，对于公益性捐赠支出，要检查受赠单位的资质证明，验证扣除限额计算的准确性。

2.在工资薪金及相关费用差异方面，审计程序应当包括：

一是检查工资计提和发放的凭证，验证工资总额的真实性；二是复核职工福利费、工会经费、职工教育经费的计提和使用情

况，验证其是否在税法规定的限额内扣除；三是关注股权激励费用的税务处理，检查会计确认的费用与税法允许扣除的金额之间的差异调整；四是检查补充养老保险和补充医疗保险的扣除情况，验证其是否符合税法规定的条件和标准。

3.在准备金计提差异方面，需要实施针对性的审计程序：

首先，要检查各项准备金计提政策的合理性，验证其是否符合会计准则规定；其次，要复核准备金计提金额的准确性，测试计提方法和假设的适当性；第三，要验证纳税调整的完整性，确保所有计提的准备金都进行了纳税调增处理；第四，对于实际发生损失时准备的冲销，要检查相关证据的充分性，验证税务处理是否符合规定。

4.在其他费用扣除差异方面，审计人员应当关注：

一是利息支出的资本化与费用化划分，检查关联方债权性投资与权益性投资比例是否符合规定；二是手续费及佣金支出的扣除，验证其是否在税法规定的限额内列支；三是资产损失的处理，检查专项申报和清单申报的规范性，验证损失金额确定的合理性；四是研究开发费用的归集，检查加计扣除的基数计算是否正确，相关备查资料是否完整。

通过以上系统化的审计程序设计，审计人员能够有效地识别和评估各类税会差异的风险，获取充分、适当的审计证据，为企业所得税汇算清缴鉴证提供合理保证，同时帮助企业完善税务风险管理体系，实现合规经营目标。

五、结论与展望：迈向智能化的税会差异审计

风险导向审计程序是提升企业所得税汇算清缴鉴证质量的有效路径。未来应进一步融合智能审计工具与税务专业知识，构建覆盖风险识别、程序执行、结果评价全流程的智能化鉴证体系。通过持续优化风险评估模型与审计程序方法，推动汇算清缴鉴证工作向精准化、高效化方向发展，更好地适应复杂经济环境下的税务监管要求与企业合规需求。

参考文献

- [1] 包志法. 企业所得税汇算清缴管理探讨 [J]. 中国总会计师, 2020, (01): 56-57.
- [2] 李志娟. 基于企业所得税年度汇算清缴鉴证业务的企业纳税风险管理研究 [J]. 财会学习, 2017, (19): 168.
- [3] 陈德良. 企业所得税汇算清缴纳税调整后的账务处理 [J]. 注册税务师, 2015, (10): 49-51.
- [4] 孟佳. 《企业所得税汇算清缴纳税申报鉴证业务指引》解读 [J]. 注册税务师, 2024, (03): 36-37.