

中国注册税务师后续教育指导用书

企业财产损失所得税税前扣除 鉴证实务

中国注册税务师鉴证实务编写组 编

主 编:郭洪荣 曲 军

副主编:朱 晔 许云雄 许 芳

本书编写相关法律、法规的依据

《注册税务师管理暂行办法》

《企业财产损失所得税税前扣除管理办法》

《注册税务师管理暂行办法》

《金融企业呆账损失税前扣除管理办法》

《涉税鉴证基本准则》

《企业财产损失所得税税前扣除鉴证业务准则》

《企业财产损失所得税税前扣除鉴证业务指南》



中国市场出版社
China Market Press

企业财产损失 所得税税前扣除鉴证实务

中国注册税务师鉴证实务编写组

主 编:郭洪荣 曲 军

副主编:朱 晔 许云雄 许 芳

江苏工业学院图书馆
藏书章

中国市场出版社

图书在版编目(CIP)数据

企业财产损失所得税税前扣除鉴证实务/郭洪荣主编.

- 北京:中国市场出版社,2007.11

ISBN 978-7-5092-0276-0

I. 企… II. 郭… III. 企业-所得税-税收管理-中国

IV. F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 172803 号

书 名:企业财产损失所得税税前扣除鉴证实务

主 编:郭洪荣

责任编辑:郝向前

出版发行:中国市场出版社

地 址:北京市西城区月坛北小街 2 号院 3 号楼(邮编:100837)

电 话:编辑部(010)68032104 读者服务部(010)68022950

发 行 部:(010)68021338 68020340 68053489

68024335 68033577 68033539

经 销:新华书店

印 刷:河北省高碑店市鑫宏源印刷包装有限责任公司

规 格:787×1092 毫米 1/16 8.5 印张 30 千字

版 本:2008 年 2 月第 1 版

印 次:2008 年 2 月第 1 次印刷

书 号:ISBN 978-7-5092-0276-0

定 价:30.00 元

编者说明

《企业财产损失所得税税前扣除鉴证实务》是根据《企业财产损失所得税税前扣除管理办法》《金融企业呆账损失税前扣除管理办法》《注册税务师管理暂行办法》《涉税鉴证基本准则》《企业财产损失所得税税前扣除鉴证业务准则》和《企业财产损失所得税税前扣除鉴证业务指南》及其有关规定编辑出版的鉴证业务的工具书,也是注册税务师后续教育的专用书。

本书与中国税务出版社出版的《企业所得税申报审核指南》《企业所得税汇算清缴法规指南》和中国市场出版社出版的《企业所得税汇算清缴申报鉴证业务讲义》是四位一体的姊妹篇。

本书具有以下特点:

一、主要篇章编排系统化,并注意各知识点之间的链接关系。

在篇章结构上,本书由鉴证总则、鉴证方法和程序、鉴证实务、鉴证报告等四部分组成,并以鉴证实务为重点。并对相关鉴证事项的鉴证依据、鉴证标准、鉴证方法、鉴证程序、鉴证说明等内容作了详细说明。另外对财税损失鉴证有关的知识也作了必要的补充说明。

二、编写内容上与以上所列3本《指南》相呼应,避免重复。

本书与《指南》在内容上相互补充,为避免重复,删除了与其相同的部分内容。

三、本书鉴证依据内容以国家税务总局的文件规定为主,以地方文件规定作为必要补充,两者相辅相成,构成本书写作特色。

编者

2008年1月

目 录

第一章 总 则	1
第一节 财产损失鉴证的目的	1
1.1 财产损失鉴证业务定义	1
1.2 财产损失鉴证的目的	1
1.3 《损失业务准则》关于财产损失鉴证业务的定义	1
第二节 财产损失鉴证的目标	2
2.1 财产损失的真实性	2
2.2 财产损失的合法性	3
2.3 财产损失的合理性	3
第三节 财产损失鉴证的范围	3
3.1 证据的范围	3
3.2 主体的范围	3
3.2.1 委托方企业	4
3.2.2 受托方企业	4
第二章 鉴证方法与程序	5
第一节 财产损失鉴证业务的准备工作要求	5
1.1 关于了解业务环境的规定	5
1.2 承接条件	5
1.2.1 属于企业财产损失鉴证项目	5
1.2.2 职业道德规范的要求	6
1.2.3 获取证据并出具报告	7
1.2.4 与委托人协商签订涉税鉴证业务约定书	7
第二节 财产损失鉴证的鉴证对象	7
2.1 鉴证对象和鉴证对象信息的规定	7
2.2 鉴证对象的分类	8
2.2.1 内资企业一般财产损失的鉴证对象	8
2.2.2 金融企业呆账损失的鉴证对象	8
2.2.3 停止实物分房后的出售住房损失的鉴证对象	8
2.3 鉴证对象信息的分类	8
2.3.1 一般企业财产损失的鉴证对象信息	8
2.3.2 金融企业呆账损失的鉴证对象信息	8

2.3.3 停止实物分房后的出售住房损失的鉴证对象信息	8
第三节 财产损失鉴证的评价标准	9
3.1 鉴证评价标准的规定	9
3.2 鉴证评价标准的分类	9
3.2.1 正式标准和非正式标准	9
3.2.2 定性标准和定量标准	9
3.2.3 财产损失鉴证的定性标准和定量标准	9
3.3 运用标准特征对鉴证标准的适用性进行评价	10
3.3.1 注册会计师鉴证标准的特征	10
3.3.2 注册税务师标准特征的含义与注册会计师鉴证准则不同	10
3.3.3 注册税务师标准特征的内容和适用要求与注册会计师鉴证准则不同	10
3.4 法定鉴证标准与其他鉴证标准的选择次序	11
第四节 财产损失鉴证的证据	11
4.1 财产损失鉴证证据的规定	11
4.2 职业怀疑态度	11
4.3 财产损失鉴证证据	12
4.3.1 鉴证证据的定义和分类	12
4.3.2 一般企业财产损失认定的证据	12
4.3.3 金融企业呆账损失的认定证据	13
4.3.4 停止实物分房后的出售住房损失的认定证据	14
第五节 重要性原则和法定性原则	14
5.1 审计重要性的含义	14
5.2 财产损失鉴证重要性的含义	14
5.3 重要性原则和法定性原则的选定次序	15
第六节 证据的取得与评价分析	16
6.1 审计证据的充分性和适当性	16
6.2 财产损失鉴证证据的充分性和适当性	16
6.3 执行鉴证业务的程序选择	16
6.3.1 内部控制的调查与初步评价	16
6.3.2 内部控制的符合性测试	17
6.3.3 实质性测试	17
6.3.4 财产损失鉴证业务的程序选择	17
6.3.5 实质性测试的性质、时间和范围	18
6.4 证据的取得与评价	18
6.4.1 会计核算证据的取得	18
6.4.2 纳税调整证据的取得	18
6.4.3 法定证据的取得	18
6.4.4 证据的可靠性	19
6.4.5 鉴证证据的评价	19

第三章 财产损失鉴证实务	20
第一节 货币资产损失鉴证实务	20
1.1 鉴证标准	20
1.2 现金损失鉴证程序	21
1.3 坏账损失鉴证程序	21
1.3.1 证据的取得	21
1.3.2 会计核算证据分析评价	22
1.3.3 纳税调整证据分析评价	22
1.3.4 《坏账损失明细表》证据来源科目	25
1.4 鉴证说明编写要求	25
1.4.1 现金损失说明要点	25
1.4.2 坏账损失说明要点	25
1.5 案例分析	26
1.6 财务常识	28
1.6.1 现金	28
1.6.2 银行存款	28
1.6.3 应收票据使用	28
第二节 存货损失鉴证实务	29
2.1 鉴证标准	29
2.1.1 内资企业存货损失的所得税处理	29
2.1.2 外资企业财产损失的范围	29
2.1.3 取消外资企业财产损失审批的后续管理	30
2.2 存货损失鉴证程序	30
2.2.1 证据取得	30
2.2.2 存货损失发生情况的鉴证	30
2.2.3 所有权的鉴证	31
2.2.4 取得存货初始计价差异事项的鉴证	31
2.2.5 存货减值准备	31
2.2.6 不允许税前扣除的存货损失	31
2.3 鉴证说明编写要求	32
2.3.1 盘亏的存货	32
2.3.2 报废、毁损的存货	32
2.3.3 被盗的存货	32
2.3.4 存货永久或实质性损害	32
2.3.5 不具备确认条件的财产损失	32
2.4 案例:有明显疑点的证据应核实补证	32
2.5 存货常识	33

第三节 固定资产损失鉴证实务	34
3.1 鉴证标准	34
3.1.1 固定资产损失的定义	34
3.1.2 固定资产损失的认定证据	34
3.1.3 报废、毁损的固定资产损失的认定证据	34
3.1.4 被盗的固定资产损失的认定证据	34
3.1.5 永久或实质性损害的认定条件	35
3.2 固定资产损失鉴证程序	35
3.2.1 固定资产损失发生情况的鉴证	35
3.2.2 查验固定资产的所有权	35
3.2.3 取得固定资产初始计价四点差异事项的鉴证	36
3.2.4 固定资产减值准备	36
3.2.5 固定资产折旧以前年度纳税调整	36
3.2.6 损失金额的计算方法不同	36
3.2.7 不允许税前扣除的存货损失	37
3.3 鉴证说明编写要求	37
3.3.1 盘亏的固定资产	37
3.3.2 报废、毁损的固定资产	37
3.3.3 被盗的固定资产	37
3.3.4 固定资产永久或实质性损害	37
3.3.5 不具备确认条件的财产损失	37
3.4 案例:取证不当违规执法的后果	38
3.4.1 案情介绍	38
3.4.2 涉案证据	39
3.4.3 案情分析	39
3.4.4 鉴证结论	41
3.5 财务常识	41
3.5.1 固定资产的认定条件	41
3.5.2 固定资产初始计量	41
3.5.3 固定资产后续计量	42
第四节 在建工程和工程物资损失鉴证实务	42
4.1 鉴证标准	42
4.2 在建工程和工程物资损失鉴证程序	43
4.2.1 证据的取得	43
4.2.2 会计核算证据分析评价	43
4.2.3 停建、废弃和报废、拆除的在建工程损失鉴证	44
4.2.4 自然灾害和意外事故毁损的在建工程损失鉴证	44
4.2.5 在建工程减值准备	44
4.3 鉴证说明编写要求	44

4.3.1 停建、废弃和报废、拆除的在建工程	44
4.3.2 自然灾害和意外事故毁损的在建工程	44
4.3.3 工程物资损失	44
第五节 无形资产损失鉴证实务	44
5.1 鉴证标准	44
5.2 无形资产损失鉴证程序	45
5.2.1 无形资产损失发生情况的鉴证	45
5.2.2 所有权的鉴证	45
5.2.3 取得无形资产初始计价四点差异事项的鉴证	45
5.2.4 无形资产减值准备	46
5.2.5 无形资产摊销以前年度纳税调整金额	46
5.2.6 损失金额的计算方法不同	47
5.2.7 不允许确认财产损失的无形资产	47
5.3 鉴证说明编写要求	47
第六节 投资损失鉴证实务	47
6.1 鉴证标准	47
6.2 投资损失鉴证程序	48
6.2.1 投资损失发生情况的鉴证	48
6.2.2 所有权的鉴证	48
6.2.3 计算投资损失应注意投资减值准备	48
6.2.4 不允许确认财产损失的投资	48
6.3 鉴证说明编写要求	48
第七节 资产评估损失鉴证实务	49
7.1 鉴证标准	49
7.2 资产评估损失鉴证程序	49
7.2.1 资产评估损失发生情况的鉴证	49
7.2.2 所有权的鉴证	49
7.2.3 资产减值准备、折旧摊销等差异调整事项	49
7.3 鉴证说明编写要求	49
第八节 其他财产损失鉴证实务	50
8.1 鉴证标准	50
8.1.1 搬迁、征用资产损失	50
8.1.2 担保资产损失	50
8.1.3 抵押资产损失	50
8.2 其他财产损失鉴证程序	50
8.2.1 其他财产损失发生情况的鉴证	50
8.2.2 所有权的鉴证	50
8.2.3 资产减值准备、折旧摊销等差异调整事项	51
8.3 鉴证说明编写要求	51
第九节 资产永久或实质性损害的损失金额计算和证据的文件规定	51

第四章 债务重组鉴证实务	52
第一节 债务重组损失的鉴证要求	52
1.1 以低于债务账面价值的现金清偿债务	52
1.2 以非现金资产抵偿债务	52
1.3 以债务转为资本清偿债务	52
1.4 修改条件债务重组	52
1.5 债权人计提坏账准备的可转回时间性差异	53
第二节 债务重组损失的案例分析	53
2.1 以低于债务账面价值的现金清偿债务	53
2.2 以非现金资产抵偿债务时债务人的处理	53
2.3 以非现金资产抵偿债务时债权人的处理	55
2.4 以债务转为资本清偿债务	56
2.5 修改条件债务重组	57
第五章 金融企业呆账损失鉴证实务	59
第一节 金融企业呆账损失的鉴证标准	59
1.1 金融企业呆账损失的鉴证对象	59
1.2 金融企业呆账损失税前扣除的审批权限和审批程序	60
1.3 呆账损失的申报期限及需报送的资料	60
第二节 金融企业呆账损失鉴证程序	61
2.1 会计核算证据来源科目	61
2.2 不良贷款的纳税调整	61
2.3 呆账准备的纳税调整	61
2.4 呆账损失认定条件的差异调整	61
2.5 呆账准备提取范围差异调整	62
2.6 不允许税前扣除的呆账	62
第三节 鉴证说明编写要求	63
第六章 出售住房损失鉴证实务	64
第一节 出售住房损失的鉴证标准	64
第二节 出售住房损失鉴证程序	64
2.1 鉴证证据	64
2.2 出售住房损失发生情况的鉴证	65
2.3 查验住房的所有权	65
2.4 出售住房的减值准备	65
2.5 出售住房折旧以前年度纳税调整	65
2.6 损失金额的计算方法不同	65
第三节 鉴证说明编写要求	65

第七章 鉴证工作底稿和鉴证报告	66
第一节 鉴证工作记录	66
第二节 编制鉴证工作底稿	66
第三节 复核鉴证工作底稿	66
3.1 扣除管理不同	67
3.2 投资损失处理方法不同	67
3.3 扣除时限不同	67
3.4 扣除范围不同	67
3.5 各类准备损失列支	67
3.6 损失金额的计算方法不同	67
第四节 《损失业务准则》对鉴证报告的规定	68
4.1 鉴证报告的基本内容	68
4.2 鉴证报告的分类与适用	68
第五节 出具鉴证报告应注意的几个问题	69
第八章 附 录	70
附件 1:《企业财产损失所得税税前扣除鉴证业务准则(试行)》指南	70
附件 2:鉴证报告说明编写要求	97
附件 3:工作底稿	102
附件 4:国家税务总局令第 13 号	115
附件 5:国家税务总局令第 4 号	123
附件 6:国家税务总局令第 6 号	125

第一章 总 则

第一节 财产损失鉴证的目的

1.1 财产损失鉴证业务定义

中国注册税务师协会 2007 年 12 月 26 日发布的《企业财产损失所得税税前扣除鉴证业务准则(试行)》指南(以下简称财产损失准则指南)指出,制定《财产损失准则》的目的,是“为了规范企业财产损失所得税税前扣除鉴证业务”。对其理解如下:

- (1)《财产损失准则》是企业财产损失所得税税前扣除项目的鉴证规范;
- (2)企业财产损失以外的税收扣除项目鉴证,不适用《财产损失准则》;
- (3)注册税务师执行企业财产损失所得税税前扣除鉴证,应执行《财产损失准则》。

《中国注册会计师鉴证业务基本准则》(财会[2006]4号)第五条规定:“鉴证业务是指注册会计师对鉴证对象信息提出结论,以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息信任程度的业务。”

1.2 财产损失鉴证的目的

对比以上两个概念,不难看出中国注册税务师纳税鉴证的目的与中国注册会计师的鉴证目的是不同的。涉税鉴证的目的是为证实有关征收缴纳事项具有真实性、合法性、合理性提供证明,而注册会计师鉴证的目的是增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息信任程度。目的的差异决定目标和范围也存在差异。

我们强调,纳税鉴证不能以增强鉴证报告使用者的信任为目的,只主张以为证实财产损失事项具有真实性、合法性、合理性,提供证明为目的。只要对鉴证事项的真实性、合法性、合理性能够作为证据,起到证明作用就达到了鉴证目的。至于是否增强了使用者的信任,不是我们涉税鉴证所追求的目标。

1.3 《损失业务准则》关于财产损失鉴证业务的定义

2007 年 2 月国家税务总局发布了《企业财产损失所得税税前扣除鉴证业务准则(试行)》(国税发[2007]9号)(以下简称《损失业务准则》)。看该准则的内容,主要有三部分:一是执业原则;二是鉴证方法;三是鉴证实务。由于涉税鉴证业务的基本准则还没有发布,故在执业原则方面只写了应属于基本准则规定的一些内容,这些内容在下一步的修订当中会作出调整。在鉴证实务部分,对鉴证记录没有提出明确的要求,这些内容属于今后制定基本准则应考虑的范围。

《损失业务准则》总则部分共有(一)至(八)条,(一)、(二)条讲的是制定《损失业务准则》的目的和范围。具体规定是:“(一)为了规范企业财产损失所得税税前扣除鉴证业务(以

下简称财产损失鉴证),根据企业所得税法规和《注册税务师管理暂行办法》及其有关规定,制定本准则。(二)财产损失鉴证是指税务师事务所接受委托对企业财产损失所得税税前扣除的信息实施必要的审核程序,并出具鉴证报告,以增强税务机关对该项信息信任程度的一种业务。”

规定明确了三个问题:一是制定《损失业务准则》的法律依据为“企业所得税法规和《注册税务师管理暂行办法》及其有关规定”;二是制定《损失业务准则》的目的是“为了规范企业财产损失所得税税前扣除鉴证业务”;三是《损失业务准则》的适用范围是“企业财产损失所得税税前扣除鉴证业务”。

对企业财产损失所得税税前扣除鉴证业务的定义的理解,应把握以下几个方面:

- (1)属于企业所得税汇算清缴的内容,是一项特殊的企业所得税税前扣除项目鉴证业务;
- (2)应以税务师事务所的名义接受委托;
- (3)应实施必要的程序,运用税收应用技术进行鉴别和判断,出具鉴证报告并发表鉴证意见;
- (4)目的是:为证实财产损失事项具有真实性、合法性、合理性,提供证明,以增强税务机关对该项信息信任程度。

第二节 财产损失鉴证的目标

注册税务师鉴证业务和注册会计师鉴证业务的总目标,在文字表述上都包括真实性、合法性、合理性等三方面内容。

在定义中,财产损失鉴证是“为证实财产损失事项具有真实性、合法性、合理性提供证明”。其中:真实性、合法性、合理性的含义如下:

2.1 财产损失真实性

《财产损失准则》的真实性,是强调法律的真实性。在纳税鉴证活动中,鉴证人按照鉴证程序,依据法定的鉴证评价标准,对取得的有关证据资料,进行鉴别和判断后,没有发现纳税人申报不实的证据,就应确认所鉴证的财产损失申报事项具有法律真实性。

财产损失税前扣除项目的真实性是指除税法规定的加计扣除项目外,除非确属已经真实发生,否则申报扣除就可能被认定为偷税行为;任何不是实际发生的费用,也就没有继续判断其合法性与合理性的必要。纳税人申报扣除的任何费用必须能够提供证明确属已经实际发生的“足够”的“适当”凭据,“足够”和“适当”要根据实际情况来判定。

这里的真实性强调的是法律的真实性,而不是客观的真实性。法律真实说认为,裁判中认定的事实是法律上视为真实的事实。

在诉讼过程中,法律的真实性是法官依照诉讼程序,运用证据规则和高度盖然性的证明标准,主要依据当事人主张的事实、提供的证据和通过对证据的审查判断加以确认的,是经过程序操作而形成的真实。

在纳税鉴证活动中,法律的真实性是指鉴证人依照鉴证程序,依据鉴证准则和法定的鉴证标准,对纳税人提供的有关资料,运用税收应用技术进行鉴别和判断加以确认的,同样是经过程序操作而形成的真实。

2.2 财产损失合法性

财产损失扣除项目的合法性是指确认财产损失税前扣除项目必须符合税法规定的条件,并符合税法规定的程序。不管税前扣除项目是否实际发生或合理与否,如果是非法支出,不符合税法的有关规定,即使按财务会计法规或制度规定可以作为财产损失的,也不能作为企业所得税税前扣除项目。

2.3 财产损失的合理性

注册会计师鉴证业务准则强调合理性,是指实质的合理性,符合一般的经营常规和财务会计惯例;而注册税务师鉴证业务准则强调的是形式的合理性,符合征收纳税的程序和税务会计惯例。

合理性原则是对涉税事项计算和分配方法所提出的要求。合理性是形式合理性,而不是实质合理性。换句话说,只要纳税申报的会计核算证据按照财务会计的程序取得,纳税调整证据按照税务会计的程序取得,对收入和税前扣除项目的计算和分配就具备了形式的合理性。

《财产损失准则》的真实性,是强调法律的真实性。在纳税鉴证活动中,鉴证人按照鉴证程序,依据法定的鉴证评价标准,对取得的有关证据资料,进行鉴别和判断后,没有发现纳税人申报不实的证据,就应确认所鉴证的财产损失申报事项具有法律真实性。

对财产损失税前扣除项目事项,真实性是指除税法规定的加计扣除项目外,除非确属已经真实发生,否则申报扣除就可能被认定为偷税行为;任何不是实际发生费用,也就没有继续判断其合法性与合理性的必要。

我们这里主张的是形式的合理性或程序的合理性,而不是实质的合理性。实质的合理性不考虑程序是否正义,而强调最终结果或目的必须符合某种标准。这个标准,不同国家、不同种族、不同信仰,有不同的选择。如宗教、政治、道德等等价值理念都有可能成为某种实质合理性的评价标准。

第三节 财产损失鉴证的范围

根据《财产损失准则》规定的“财产损失鉴证”定义,财产损失鉴证范围,有两层含义,一是证据的范围,包括法定证据、会计核算证据和纳税调整证据;二是企业的范围,包括委托方企业和受托方企业。

3.1 证据的范围

财产损失鉴证证据范围,也可以称为鉴证对象信息范围。涉税鉴证的证据范围,包括法定证据、纳税调整证据和会计核算证据三部分内容。鉴证的重点是法定证据和纳税调整证据,而不是会计核算证据。

3.2 主体的范围

财产损失鉴证主体的范围,包括委托方企业和受托方企业。

3.2.1 委托方企业

(1)内资企业。《财产损失准则》一般适用于内资企业的财产损失鉴证业务,如果外资企业或当地主管税务机关委托,对有关的财产损失进行鉴证,也可参照本《财产损失准则》执行。

(2)查账征收企业。注册税务师对实行查账征收企业所得税的纳税人,进行财产损失事项鉴证时,执行《财产损失准则》。

3.2.2 受托方企业

从事财产损失鉴证的受托方企业,应是有涉税鉴证业务资格的中介机构。对于不具备注册税务师行业执业资质、未纳入注册税务师行业监管的单位和其他中介机构一律不得承办财产损失鉴证业务。

《损失业务准则》中总则(二)关于财产损失鉴证概念的规定,有两个重要内容:一是应是税务师事务所从事的专营业务,二是属于涉税鉴证业务。根据《国家税务总局关于非涉税中介机构从事涉税鉴证业务有关问题的批复》(国税函[2006]682号)文件规定,对没有涉税鉴证资格的中介机构不能从事财产损失鉴证业务。具体规定如下:“国家对从事涉税鉴证业务,实行严格的准入制度。《注册税务师行业管理暂行办法》第七条规定,“对税务师事务所按有关规定从事涉税鉴证业务出具的鉴证报告,税务机关应当承认其涉税鉴证作用”。涉税鉴证业务涉及到国家税收利益,政策性强,质量要求高,对于不具备注册税务师行业执业资质、未纳入注册税务师行业监管的单位和其他中介机构,一律不得承办涉税鉴证业务。

第二章 鉴证方法与程序

第一节 财产损失鉴证业务的准备工作要求

财产损失鉴证业务的准备工作要求:一是了解业务环境;二是承接业务应具备的条件。

1.1 关于了解业务环境的规定

在《损失业务准则》总则的(三)中对了解业务环境问题作出了规定。具体内容是:“在接受委托前,税务师事务所应当初步了解业务环境。业务环境包括:业务约定事项、鉴证对象特征、使用的标准,预期使用者的需求、责任方及其环境的相关特征,以及可能对鉴证业务产生重大影响的事项、交易、条件和惯例等其他事项。”

在接受委托前,税务师事务所应当按照《损失业务准则》的要求,初步了解鉴证业务的下列业务环境:

(1)鉴证业务约定书,应将鉴证年度、鉴证事项、评价标准、证据要求等内容作为特殊事项,作出专项约定。

(2)注册税务师承接鉴证业务,应了解鉴证对象的特征,如,时限、核准或备案程序、形成的原因等内容。

(3)注册税务师执行鉴证业务,应充分了解财产损失情况鉴证对象信息,如,申报资料、会计资料和有关损失证据等内容。

(4)注册税务师实施鉴证业务、发表鉴证结论,应以现行有效的有关税收法规为审核鉴证的主要评价标准。

(5)注册税务师出具鉴证报告,应以依法进行纳税申报为主要目的,被鉴证单位和主管税务机关是报告的预期使用者。

1.2 承接条件

在《损失业务准则》总则的(四)中对财产损失鉴证承接条件作出了规定,具体内容是:“承接财产损失鉴证业务,应当具备下列条件:①属于企业财产损失鉴证项目;②税务师事务所符合独立性和专业胜任能力等相关专业知识和职业道德规范的要求;③税务师事务所能够获取充分、适当的证据以支持其结论,并出具书面鉴证报告;④与委托人协商签订涉税鉴证业务约定书。”对此,承接条件适用问题作如下说明。

1.2.1 属于企业财产损失鉴证项目

“属于企业财产损失鉴证项目”这个条件有两层含义:一是属于法定的财产损失事项;二是纳税人在法定期限内允许扣除的财产损失事项。

所谓法定的财产损失事项,是指国家税务总局令第13号规定的一般企业的财产损失,国家税务总局令第4号规定的金融企业呆账损失和国税发[2001]39号文件规定停止实物分房

后的住房损失。

法定期限内允许扣除的财产损失事项,是指纳税人必须在法定的期限内确认、计量和申请报批的财产损失。国家税务总局令第13号第四条规定:“企业的各项财产损失,应在损失发生当年申报扣除,不得提前或延后。非因计算错误或其他客观原因,企业未及时申报的财产损失,逾期不得扣除。按本办法规定须经有关税务机关审批的,应按规定时间和程序及时申报。”这项规定主要有四个内容:一是财产主体规定,允许扣除的是“企业的各项财产损失”,不属于本企业的财产损失不得税前扣除;二是时限规定,必须在损失发生当年申报扣除,不得提前或延后;三是处罚规定,非因计算错误或其他客观原因,企业未及时申报的财产损失,逾期不得扣除;四是审批程序规定,经有关税务机关审批,并应按规定时间和程序及时申报。

1.2.2 职业道德规范的要求

关于职业道德规范的要求,是指注册税务师在执业过程当中应遵守的几个重要的职业道德规范。实际操作当中注册税务师还应注意遵守客观原则、公正原则,不承办不能胜任的业务,对客户负责、对同行负责和对职业形象负责等职业道德规范。对此,《损失业务准则》规定的有关内容介绍如下:

(1) 独立性。

独立原则的要求有两层含义,即实质上的独立与形式上的独立。所谓实质上的独立,又称精神上的独立,是指注册税务师在鉴证过程中应当不受任何个人或外界因素的约束、影响和干扰,保持独立的精神态度和意志。注册税务师只有保持实质上的独立,才能够以客观、公正的心态发表意见。所谓形式上的独立,又称面貌上的独立,是针对第三者而言的,即注册税务师必须在第三者面前呈现一种独立于客户的身份,注册税务师同客户之间不应存在直接或某种重大的间接财务利益关系。因此,在他人看来注册税务师是独立的。如果注册税务师连形式上的独立性都不具备,就无法让人相信他们具有实质上的独立。可见,形式上做到独立是保证实质独立的前提。由于注册税务师的鉴证意见是外界人士决策的依据,因此,独立原则强调注册税务师除了保持实质上的独立外,还必须在外界人士面前呈现出形式上的独立,只有这样才能得到社会公众信任。

(2) 专业胜任能力。

注册税务师专业胜任能力是指执业税务师应当具备胜任其专业职责的能力,包括专门知识、职业经验、专业训练和业务能力等四个方面。业务能力是指注册税务师的分析和判断能力。分析、判断是注册税务师应有的一种重要技能,它贯穿于鉴证过程的始终。分析和判断能力的强弱是注册税务师素质的综合反映。注册税务师必须就鉴证结果出具报告,因此必须具有充分表达意见的说明能力。

(3) 技术规范。

注册税务师执行鉴证业务过程中,应遵守一定的技术规范,并有责任、有义务遵守各项准则、规范等,合理运用会计准则、税务会计及国家其他相关技术规范,解决实际问题。

(4) 职业道德。

职业道德是指某一职业组织以公约、守则等形式公布的,其会员自愿接受的执业行为标准。注册税务师的职业道德是指鉴证人员的职业品德、职业纪律、专业胜任能力及职业责任等方面的总称。其中,职业品德是指执业税务师所应具备的职业品格和道德行为,它是职业道德体系的核心部分,其基本要求是独立、客观和公正。职业纪律是指约束注册税务师执业行为的