## 广东省注册会计师协会关于会计师事务所执行高新技术企业认定专项审计业务的风险提示函

粤注协〔2022〕191号

各会计师事务所：

有关政府部门及省注协持续加强会计师事务所执行高新技术企业认定专项审计(以下简称高企专项审计)业务的专业指导和监管，近年来全省会计师事务所执行高企专项审计业务质量明显提升，为广东加快落实创新驱动发展战略和建设科技强省作出了积极的贡献。为进一步提高会计师事务所执行高企专项审计业务的执业质量，防范执业风险，结合高新技术企业认定工作新情况、新要求，广东省注册会计师协会专业指导委员会提示如下：

**风险提示1：充分了解被审计单位的组织架构及其分支机构的人员配置和财务核算情况。**

根据《中华人民共和国企业所得税法》第五十条“居民企业在中国境内设立不具有法人资格的营业机构的，应当汇总计算并缴纳企业所得税”及《高新技术企业认定管理办法》(国科发火〔2016〕32号)第二条“本办法所称的高新技术企业是指：在《国家重点支持的高新技术领域》内，持续进行研究开发与技术成果转化，形成企业核心自主知识产权，并以此为基础开展经营活动，在中国境内(不包括港、澳、台地区)注册的居民企业”规定，高企专项审计的对象为居民企业，审计的范围包括被审计单位及其分支机构。如被审计单位在异地设立有独立核算的分公司，且总、分公司企业所得税分别在属地办理汇算清缴，应将总、分公司的数据汇总后作为专项审计的审计范围。注册会计师在高企专项审计时应充分了解被审计单位的组织架构及分公司的人员配置和财务核算情况。

**风险提示2：在判断被审计单位高新产品(服务)收入比例是否符合要求过程中，应重点关注被审计单位同期总收入及被审计单位存在视同销售收入、公允价值变动收益以及按照权益法确认的投资收益等情况下总收入的范围。**

根据《高新技术企业认定管理工作指引》(国科发火〔2016〕195号)，总收入是指收入总额减去不征税收入。《中华人民共和国企业所得税法》第六条和第七条分别对收入总额和不征税收入作出了明确规定，除此之外，注册会计师应重点关注以下情形：

(一)《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十五条规定，企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。因此，被审计单位如果存在视同销售收入应纳入总收入的范围。

(二)《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第五十六条规定,企业的各项资产,包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等,以历史成本为计税基础。前款所称历史成本,是指企业取得该项资产时实际发生的支出。企业持有各项资产期间资产增值或者减值,除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外,不得调整该资产的计税基础。因此,被审计单位资产的公允价值变动不需要纳入总收入的范围。

(三)《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第十七条规定，股息、红利等权益性投资收益，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，按照被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现。因此，在会计上按权益法确认的，但被投资方未作出利润分配决定的投资收益是不纳入总收入范围的。

**风险提示3：在对被审计单位归集研发项目“研究开发费用——人员人工”包含的科技人员股权激励部分进行审计过程中，应重点关注研发费用归集口径与会计准则的规定是否一致。**

根据《高新技术企业认定管理工作指引》，研究开发费用中人员人工费用包括企业科技人员的工资薪金、基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费和住房公积金，以及外聘科技人员的劳务费。根据《企业会计准则第11号——股份支付》应用指南第二条，等待期内每个资产负债表日，企业应将取得的职工提供的服务计入成本费用，计入成本费用的金额应当按照权益工具的公允价值计量。因此，股权激励是为了取得职工提供的服务而发生的成本费用，属于工资薪金的组成部分，将其纳入高企研发费用归集符合要求。

**风险提示4：在对被审计单位派遣到境外工作的科技人员在境外开展研发项目发生的费用进行审计过程中，应重点关注是否按属于被审计单位境内研发费用处理。**

被审计单位派遣到境外工作的科技人员在境外开展研发项目发生的费用属于被审计单位内部研究开发活动实际支出，并非委托境外机构或个人完成的研究开发活动所发生的费用，因此属于被审计单位在中国境内发生的研究开发费用。

根据《高新技术企业认定管理工作指引》，企业在中国境内发生的研究开发费用，是指企业内部研究开发活动实际支出的全部费用与委托境内其他机构或个人进行的研究开发活动支出的费用之和，不包括委托境外机构或个人完成的研究开发活动所发生的费用。因此，在中国境内发生的研究开发费用不是以研发活动发生的地点是境内或境外，而是以是否属于被审计单位内部开展(或实施)的研发活动来界定。

**风险提示5：应对被审计单位部分研发工作由集团或上级单位进行集中研发的情况实施特定的审计程序，以获取充分、适当的审计证据，判断被审计单位研发费用归集是否恰当。**

集中研发指集团企业根据生产经营和科技开发的实际情况，对技术要求高、投资数额大、单个企业难以独立承担，或者研发力量集中在集团公司、由其统筹管理集团研发活动的研发项目进行集中研发。其中，实际发生的研发费用可以按照合理的分摊方法在受益集团成员公司间进行分摊。企业应当由相应的内部研发项目技术资料作为支撑。此类费用应作为委外研发费用进行列报，且取得相应的合同及发票，必要时需要取得集团的相应支出明细进行确认。

**风险提示6：重点关注被审计单位将价值不超过500万元的研发专用设备一次性计入当年研发费用情况，并实施特定的审计程序，以获取充分、适当的审计证据，判断被审计单位研发费用核算是否恰当。**

根据《企业会计准则第4号——固定资产》第三条“固定资产是指同时具有下列两个特征的有形资产：(一)为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的；(二)使用寿命超过一个会计期间”和第十四条“折旧，是指在固定资产使用寿命内，按照确定的方法对应计折旧额进行的系统分摊”的规定，对符合固定资产特征的设备应确认为固定资产并恰当计提折旧，计提的折旧费符合用于研究开发活动的仪器、设备和在用建筑物的，属于高企研发费用归集范围。

根据《企业会计准则第4号——固定资产》第十五条“企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的使用寿命和预计净残值”和第十七条“企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式，合理选择固定资产折旧方法”的规定，注册会计师应充分运用职业判断，评价企业采用的折旧政策是否恰当；如存在不符合会计准则的情况，注册会计师应提出审计调整意见。

《财政部 税务总局关于设备、器具扣除有关企业所得税政策的通知》(财税〔2018〕54号)规定，企业在2018年1月1日至2020年12月31日期间新购进的设备、器具，单位价值不超过500万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧。注册会计师应关注上述规定适用范围仅限于企业所得税申报扣除。

**风险提示7：重点关注在新租赁准则下，被审计单位对租入研发用途固定资产使用权资产的会计处理是否恰当，如存在对当期研发支出的核算产生重大影响的情况，注册会计师应提出调整意见。**

根据《企业会计准则第21号——租赁》有关规定，承租人不再将租赁区分为经营租赁或融资租赁，而是采用统一的会计处理模型，对所有租赁均确认使用权资产和租赁负债(短期租赁和低价值资产租赁除外)，并分别计提折旧和利息费用”。《企业会计准则第21号——租赁》第五十三条规定“租赁负债的利息费用在财务费用项目列示”。因此，对于按新租赁准则计提的折旧费用，可作为研发费用核算，归集为“高新技术企业研发费用——折旧与长期待摊费用摊销”；对于按新租赁准则计提的利息费用，计入财务费用核算，不能归集为高新技术企业研发费用。

**本提示函仅供会计师事务所及其从业人员在执业过程中进行参考，并未涵盖高企专项审计业务的全部审计关注领域以及可能面临的全部风险，也不能替代相关法律法规、执业准则的规定以及注册会计师的职业判断。会计师事务所及其从业人员在执业中仍需结合项目实际情况以及注册会计师的职业判断开展审计工作。**

广东省注册会计师协会

2022年11月10日