抽样分析在税务风险识别中的运用

谭光荣(教授)　康　乐

(湖南大学经济与贸易学院　长沙　410082　湖南大学工商管理学院　长沙　410082)

【摘要】随着企业经营范围的不断扩大以及业务结构的日益复杂化,企业所面临的税务风险不断加剧。企业税务风险的控制机制必须建立在对税务风险充分识别的基础之上,因此,税务风险的识别将成为企业进行税务风险控制的首要环节。本文将借鉴审计抽样理论,提出了抽样分析方法在企业税务风险识别中的具体运用。

【关键词】税务风险　识别　控制　审计抽样　可容忍错报

一、抽样分析的基本原理

以审计抽样为理论基础的税务抽样在企业规模扩大和经营复杂程度不断上升的情况下为企业税务风险管理部门在合理的时间内以合理成本完成税务风险识别提供了必要的技术手段。税务风险识别抽样旨在帮助税务风险管理部门确定实施检测事项的范围,以获取充分、适当的证据保证企业税务风险的最小化。笔者拟对税务风险的识别分两步进行:第一步,税务控制测试;第二步,税务细节测试。

在税务控制测试和细节测试中,我们将着重依赖分层抽样技术。分层抽样,也叫类型抽样,就是将总体单位按其属性特征分成若干类型或层,然后在类型或层中随机抽取样本单位。抽样的特点是:由于通过划类分层,增大了各类型中单位间的共同性,容易抽出具有代表性的调查样本。该方法适用于总体情况复杂,各单位之间差异较大,单位较多的情况。分层抽样技术的使用将大大提高税务风险识别中抽样的有效性。

二、审计抽样在税务控制测试中的运用

根据审计原理,在控制测试中应用审计抽样有两种方法:一种是发现抽样,即在控制高度有效的前提下使用。在检查样本时,一旦发现一个偏差立即停止抽样。如果在样本中没有发现偏差,则可以得出总体偏差率可以接受的结论。另一种是属性估计抽样,用以估计被测试控制的偏差发生率,或控制未有效运行的频率。本文仅结合案例对第二种方法进行介绍。

1. 控制运行有效性的评估。在进行控制测试前,税务风险管理部门需要对企业税务风险控制的有效性进行评估,评估的结果将直接影响控制测试的性质和范围,并且该结果也将与最后测试得出的数值进行比较以确定两者差值与可容忍偏差率之间的关系。可容忍偏差率,指的是拟对存在控制的信赖程度与实际控制运行有效性之间的偏差。信赖过度风险是指将税务风险识别用于控制测试时,推断的控制有效性高于其实际有效性的风险,而信赖过度在通常情况下会成为企业税务控制风险的主要来源。税务风险管理部门需要根据上一年的纳税情况并且结合自身经验对企业的了解对预计总体偏差率进行评估。可容忍偏差率和计划评估的控制有效性之间的关系见下表:

表1　可容忍偏差率和计划评估的控制有效性之间的关系

计划评估的控制有效性	可容忍偏差率(近似值,%)
高	3~7
中	6~12
低	11~20
最低	不进行控制测试

2. 样本规模的确定。实施控制测试时,可以使用统计抽样或非统计抽样。在统计抽样中,税务风险管理部门可以使用样本量表确定样本规模。样本规模的大小由三个因素构成:可容忍偏差率,预计总体偏差率,信赖过度风险。下表示例了在控制测试中确定的可接受信赖过度风险为10%时所使用的样本量表。例如:当税务风险管理部门确定可接受信赖过度风险为10%,可容忍偏差率为7%,预计总体偏差率为1.75%的情况下所需样本规模为55。

表2　控制测试统计抽样样本规模——信赖过度风险10%

	可容忍偏差率(%)					
预计总体偏差率(%)	2	3	4	5	6	7
1.5			132	77	64	55
1.75			132	105	64	55

3. 样本选取。根据样本规模的大小在总体样本中进行系统抽样,抽取出符合要求的样本单据。(本文中的有效单据包括凭证、销售发票等)

4. 评价样本结果。本文将使用统计公式对样本结果进行评价。总体偏差率上限=风险系数/样本量。假设税务风险管理部门对56个项目实施了既定的检查程序,且未发现偏差,则在既定的可接受信赖过度风险下,根据样本结果计算总体最大偏差率为:总体偏差率上限=风险系数/样本量=2.3/56=4.1%(可接受的信赖过度风险为10%,且偏差数量为0,在下表中查得风险系数为2.3)。

表3　　控制测试中常用的风险系数表

样本中发现偏差的数量	信赖过度风险	
	5%	10%
0	3.0	2.3

税务风险管理部门对可容忍偏差率的确定为7%,高于实际测试出的偏差率,证明该企业税务风险控制情况良好,税务风险管理部门可以暂不对所有涉税凭证进行细节测试，并且得出该企业涉税风险低的结论。倘若实际测出的可容忍偏差率高于7%,则税务风险管理部门需要扩大控制测试的样本规模以获取税务风险控制有效性的结论，同时应当进行细节测试并对发现的错误及时纠正。

三、审计抽样在税务风险细节测试中的运用

1. *税务风险识别细节测试样本规模的确定。*

样本规模=总体账面金额/可容忍错报×保证系数

表4　　保证系数表

评估的重大错报风险	其他实质性程序未能发现重大错报的风险			
	最高	高	中	低
最高	3.0	2.7	2.3	2.0
高	2.7	2.4	2.0	1.6
中	2.3	2.1	1.6	1.2
低	2.0	1.6	1.2	1.0

2. *税务风险识别细节测试样本选取与检查程序。*在具体审核企业可能存在的税务风险上，税务风险管理部门应当着重关注企业营业收入与营业成本的纳税处理。以A生产型企业为例,该企业2011年的营业收入总额共计2 430 000元,由1 451笔事项组成。重大交易共11笔,涉及营业收入2 000 000元,交易金额极小的共40笔,涉及营业收入10 000元。剔除重大交易和金额极小交易事项后抽样总体为420 000元,共计1 400笔交易。假设企业将对11笔重大交易实施全部项目测试,忽略40笔金额极小的交易。将营业收入金额在20 000元以上的交易定义为重大纳税事项,将整体分层如下：

表5　　抽样总体

项目分类	项目数量	总金额(元)
重大项目(全部测试)	11	2 000 000
极不重要项目(放弃测试)	40	10 000
抽样总体(抽样测试)	1 400	420 000
合　计	1 451	2 430 000

对1 400笔交易中存在错误纳税的可能性评估为“中”,对“其他实施实质性程序的检查风险”评估为“最高”,借助审计中的保证系数表查到保证系数为2.3。根据公式计算出1 400笔交易的抽样规模=420 000/20 000×2.3=48.3≈49(笔)。这意味着税务风险管理部门将使用随机数表法或系统抽样法在1 400笔交易中抽取49笔业务考察其收入与成本的会计记录以及纳税处理的合理性。

假设在这49笔交易中,税务风险管理部门仅发现1笔交易的纳税处理存在缺陷。49个样本中发现的错报具体内容如下：企业2011年12月10日发出商品给S企业市价1 000万元,成本800万元，合同规定发货当天付款，但S企业12月10日发生火灾，损失严重。企业管理人员可以判断在近半年无法收回货款。根据《企业会计准则第14号——收入》第四条规定,可以暂时不确认收入。该企业也未确认应税所得。

根据《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函[2008]875号)第一条的规定,应确认“其他视同销售收入”1 000万元,“其他视同销售成本”800万元，调增200万元企业应税所得。也可以直接按“未按权责发生制原则确认的收入”200万元调增企业应税所得。企业在税收上漏记了收入和应税所得。

再结合审计中的控制测试原理，我们假设A企业信赖过度风险为10%。如上所述,企业在抽取的营业收入样本中发现的偏差数为1,根据控制测试中常用的风险系数表查表得出对应的风险系数为3.9。于是,企业总体偏差率的上限为7.96%(3.9/49)。我们假设企业对营业收入部分应交所得税可容忍的差错率为7%。在此情况下,为尽可能地避免企业的税务风险，税务风险管理部门应当对1 400个样本再次进行分层,按照交易金额的大小顺序排列，从上至下挑选出10~30个单元进行全部项目测试，再扩大对剩余单元实施检测程序的样本规模以保证企业将营业收入部分的应交所得税的差错控制在可容忍范围之内。在企业税务风险控制中,企业可以根据自身特点和情况选取预计总体偏差率、可容忍偏差率、可接受信赖过度风险和保证系数。

3. *税务风险识别细节测试应注意的问题。*与注册会计师审计不同,企业税务风险控制不以发现税务处理差错为目标,而以提高企业整体税务风险控制效率为目的，细节测试仅为企业对其税务风险进行控制测试得出的效果不佳时才不得已实施的纠错行为。换言之,企业在仅实施控制测试即可得到满意结果时无需进行细节测试。

然而,当检测行为必须延伸至细节测试这一程序时,税务风险管理部门不仅应当对接下来的细节测试投入更多精力,还应当对企业整体纳税环境进行重新的测评和考核,从整体角度出发,根据细节测试中检测出的具体差错,对企业的各个涉税环节进行税务风险管理,尤其对出错环节加大税务风险管理的控制力度。其具体操作如下：①重新审核处理该出错环节的程序设计，对该环节程序设计的不当之处及时予以调整。②在确保设计合理的情况下,加强对出错环节的控制力度并加强该环节操作人员的业务教育,对出错两次以上的经办人员停职培训,在培训期满通过业务考核后重新上岗。③提高该环节不定期涉税业务抽查的频率。

【注】本文系2011年国家自然科学基金项目“企业税务风险的测度与控制研究”(课题主持人：谭光荣,项目编号：71140005)的阶段性研究成果。

主要参考文献

金勇进,杜子芳,蒋妍.抽样技术.北京：中国人民大学出版社,2008