

风险导向的大企业税务审计

——澳大利亚大企业税务审计经验借鉴

喻凯(副教授), 王婷婷

(中南大学商学院, 长沙 410083)

【摘要】在全球经济一体化背景下,新型组织结构和商业模式为大企业提供了更多且更隐蔽的避税途径和手段,而如何提高大企业纳税遵从度已成为世界各国税务机关最关注的问题之一。本文结合澳大利亚风险导向的税务审计流程,分析了我国当前税务审计存在的不足,并提出了完善我国税务审计模式的意见。

【关键词】税务审计; 风险管理; 风险分类框架; 澳大利亚经验

一、引言

大企业是国民经济的支柱,对国家税收收入做出了巨大贡献。据统计,全国最大的**45**家企业集团贡献了超过**25%**的税收收入,而最大的**4 000**个企业集团贡献了高达**70%**的税收收入。国家税务总局于**2008**年成立了大企业税收管理司,但目前我国大企业遵从管理仍然面临着较大的困难,全面的大企业税务审计制度尚未建立。

如何提高大企业纳税遵从度成为世界各国税务机关最关注的问题之一。本文结合澳大利亚的纳税遵从管理办法和税务审计流程,分析了我国当前税务审计存在的

不足,并提出了完善我国税务审计模式的意见。

税务审计是税务机关运用现代审计技术方法,结合企业整体税务风险状况及其他相关信息,对风险程度较高的企业进行全面系统的分析、审核和评价的过程。大企业税务审计是大企业纳税遵从管理的重要组成部分和核心环节。随着我国税收体系的不断完善,大企业遵从管理逐渐成为各级税务部门的工作重点。**2011**年,国家税务总局发布《国家税务总局大企业税收服务和管理规程(试行)》(简称《规程》),要求各级税务机关大企业税收管理部门通过信息采集,识别大企业涉税风险,并根据风险评

表2 补价含与不含增值税的区别

项目		补价含税	补价不含税
概念		含税公允价值之差	不含税公允价值之差
认定		分子、分母均含税	分子、分母均不含税
补价和增值税的业务处理	收到补价方	借:银行存款 (含税公允价值之差)	借:银行存款(补价) 借:银行存款(销项-进项) 或: 贷:银行存款(进项-销项) 贷:银行存款(补价)
	支付补价方	贷:银行存款 (含税公允价值之差)	借:银行存款(销项-进项) 或: 贷:银行存款(进项-销项)
换入资产成本	公允价值	换入资产公允价值(借贷差额)	换入资产公允价值(借贷差额)
	账面价值	换出资产的账面价值+支付的补价(-收到的补价)+应支付的相关税费(借贷差额)	换出资产的账面价值+支付的补价(-收到的补价)+应支付的相关税费(借贷差额)

从表2可以看出,非货币性资产交换中的增值税无论是否包含在补价中,交换双方收到或者支付的银行存款

也都是一致的,既包括公允价值之差,也包括增值税之差;换入资产的成本也是一致的,所不同的是处理过程和复杂程度不一样。

本文认为,非货币性资产交换中的增值税的处理包含在补价中,从而影响如下相关内容:①概念中补价为双方公允价值及增值税两部分;②非货币性资产交换认定式中的分母为公允价值加上增值税。

由于增值税已经包含在补价之中,因此,会计处理时只需借记增值税的进项税额和贷记增值税的销项税额,不用再单独考虑双方增值税差额的处理,这样,业务处理既全面规范,又简单易行;并且使得非货币性资产交换的概念、认定及业务处理涉及补价的内容前后一致。

主要参考文献

- 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解[M].北京:人民出版社,2007.
- 财政部.企业会计准则2006[M].北京:经济科学出版社,2006.
- 财政部.企业会计准则——应用指南2006[M].北京:中国财政经济出版社,2006.

估报告,按照大企业风险等级,对企业实施针对性管理措施,主要包括纳税服务、约谈企业、案头审计、布置企业自查、反避税调查等。《规程》的出台进一步规范了我国大企业风险管理和税务审计流程,提高了对风险识别、风险评估和风险应对的重视程度,但依然有一些薄弱环节亟待改进。本文系统地分析了澳大利亚大企业风险管理和税务审计流程,以期寻找值得借鉴的经验。

二、澳大利亚大企业纳税遵从和税务审计方法

1. 风险识别。风险导向的税务审计主要利用风险分类框架来区分大企业的风险类别,并将税务风险不遵从可能性和不遵从后果严重程度作为风险识别的两大重要指标。其中,税务风险不遵从可能性指标主要取决于企业自身税务管理风险和外部环境风险,不遵从后果的严重程度由企业规模大小、员工人数多少、企业每年纳税金额及所占比重等方面因素决定(见表1)。

表1 风险识别模型

风险识别指标	指标判别内容
不遵从可能性	内部风险:①故意逃税漏税,做假账做错账的低端会计行为;②控制机制不健全、不明确;③主动制造的税务风险,企业的涉税信息不对称、不透明;④企业涉税人员的素质、专业水平较低 外部风险:①税务系统监管环境风险;②政策外部环境的变化因素,政策的动态调节
不遵从严重程度	①企业规模;②企业注册资金;③企业纳税金额;④企业纳税金额占当地税务总额比重

2. 风险分类框架(RDF)。以风险识别设定的不遵从可能性和不遵从严重程度作为风险评估指标,按照风险分类框架(如下图)将大企业纳税人分为高风险纳税人、重点纳税人、中等风险纳税人和低风险纳税人四大类,这是进行税务风险管理的基础。



风险分类框架图

(1) 高风险纳税人。上图框架将不遵从可能性大、不遵从后果严重的纳税人归为高风险纳税人。澳大利亚税务局对该类纳税人投入了大量资源,进行持续审查。采取全面审计、风险评估等措施,及时了解和发现相关风险点,掌握更多潜在问题的信息;同时,让纳税人能够在信

息更加充分的情况下选择恰当的税法遵从方式。

(2) 重点纳税人。风险框架图将不遵从可能性低、不遵从后果严重的纳税人归为重点纳税人,大多数特大型企业归入此类。由于重点纳税人对整个税收体系影响重大,因此澳大利亚税务局特别将该部分纳税人纳入降低税法遵从风险管理和治理框架。重点纳税人应在潜在的争议事项出现时及时向税务局完整地披露相关事宜。澳大利亚税务局一直重视投入必要的资源与重点纳税人建立良好的征纳关系,以便及时了解企业的生产经营情况。如果识别了潜在的争议事项,税务局将与该类纳税人共同解决问题,并评估他们的税法遵从度。

(3) 中等风险纳税人。风险框架图将不遵从可能性高,不遵从后果轻微的纳税人归为中等风险纳税人。澳大利亚税务局采取特定措施来处理识别出的遵从问题,包括风险复评、审计等。根据识别的风险,国家税务总局对存在同类型问题的纳税人采取特定类型的风险评估方式,确保在风险处理过程中保持较高的一致性。

(4) 低风险纳税人。风险框架图将不遵从可能性低、不遵从后果轻微的纳税人归为低风险纳税人,多数大企业归为此类。对这类纳税人主要采取定期监控方式,确保分类的正确性。主要遵从活动包括:询问特定事件情况、了解企业的生产经营情况、进行常规内部检查等。

3. 风险处理。在自我评税的大环境下,澳大利亚税务局将工作重点确定为:为大企业纳税人自愿遵从国家税法提供支持和帮助。如果发现交易事项存在潜在涉税问题,国家各级税务局将采取一系列措施包括提供服务和帮助,使纳税人自愿遵从税务管理。

税务风险的处理过程也就是税务审计程序,针对处于不同级别的税务风险的企业,采用差异化的应对政策,其审计流程主要分为三个阶段:

(1) 风险分析与选案。其主要目的是确定实施风险复评的纳税人、主要风险点以及应对措施。首先通过对所有大企业进行初步筛查,采用量化分析和数据系统参数来选取存在潜在风险的案件,其关注领域通常是澳大利亚税务局已经公开发布的年度遵从方案中所概括的领域。然后进一步确定或调整纳税人在风险分类框架中的位置。通过分级流程,将所有不遵从后果较高的纳税人确定为持续风险复评对象,而选定为不遵从后果较低的纳税人,则要接受一次性的风险复评。

(2) 风险复评。风险复评是遵从管理工作的重要环节,也是税务审计的前置环节,澳大利亚税务局利用风险复评程序鉴别企业是否存在涉税风险,判断税法遵从事项是否需要进一步进行税务审计。风险复评过程中,税务局会利用BISEP模型(见表2)重点了解企业的业务范围、经营环境以及公司税务治理结构,并根据“不遵从的可能性”和“不遵从的后果”对企业税务风险进行评估。

表2 BISEP模型

因素	举 例
企业	企业集团经营活动、交易的范围和性质;产业的位置和规模;商业计划和战略;实体和集团结构;资本结构,财务表现和财务比率;企业组织结构和业务流程控制的有效性
行业	影响行业的情况——区域、规模以及行业参与者;行业协会 产业边际利润和成本结构;行业竞争性;行业技术水平;技术和业务变化的影响;财务表现;行业标准和监管环境
社会	专家或企业集团的知识体系和行为准则;组织和管理文化业务、专家网络和声誉;与公众和企业的沟通方式;集团管理资金和支付税款的方式;与控制人、决策人以及咨询方的联系
经济	国内环境、国际环境以及贸易环境;重大海外扩张;政府政策——利率、通胀率、财税改革
心理	管理目标和理念;对于组织内部管理的看法和反应;风险管理的方法及风险战略的驱动因素;对税务局的态度以及与税务局的关系
对于大企业,澳大利亚税务局还会考虑以下因素:	
税法遵从体系	决策系统,决策过程以及组织结构;质量担保标准和记录;税法遵从小组从管理体系中获得的支持和授权;信息获取的便捷性;交易性质和目的,即价格、类型、安排、方法、时间、成本和利润;遵从历史;交易事项的税务分析以及税收结果的期望区间

在风险复评结束后,澳大利亚税务局与大企业共同讨论复评的结果,并告知大企业是否需要采取进一步的措施。如果风险重大,税务局很有可能会实施审计程序。如果风险不重大,一般不会进行审计。根据风险的性质,税务局还会与企业进行一次约谈,讨论可供企业选择的降低审计可能性或降低潜在负面影响的策略。

(3)税务审计。税务审计是对已识别的特定风险展开的深入检查程序,包括审计计划、收集信息、确定审计意见、沟通和结束四个环节。

一是审计计划。审计负责人在风险假设的基础上制定审计计划,并检查大企业是否与税务局存在其他交涉事项,尽量协调时间。在准备和制定审计计划阶段,案件负责人需要通过电话告知大企业审计事项,并安排约谈时间,在约谈时并要做好会议纪要。

二是收集信息。制定收集信息的策略,一般情况下,税务局采用非正式的途径获取信息。在特殊情况下使用正式途径。需要使用正式途径时,提前通知大企业并确定具体过程。澳大利亚税务局收集纳税人的信息既来自于纳税人自身的信息,也包括来自于第三方的信息。

三是确定审计意见。审计负责人和遵从小组对大企业的信息进行检查和分析,并咨询技术专家,对已确认的风险事项形成意见书向大企业通报。税务局将回复大企业提出的问题,并告知大企业最终审计意见。

四是通报与结案。案件负责人以信件形式告知大企业审计结果,包括税务局对每一个实质问题的最终审计意见、处罚和行政收费的原因。如果大企业提出和解方案,案件负责人和主管负责人对和解方案进行考虑,并与大企业讨论,适用《争议和解法》。在审计结束阶段,税务局组织总结性约谈,并结束审计程序。

三、进一步完善我国大企业税务审计方法的意见

1. 加强风险防控,提高纳税人自主参与度。澳大利亚税务局在税务审计过程中非常注重事前管理和风险防控。该国的税收参与度非常高,95%的税收收入来自于自主申报,查补收入仅占5%左右。可见,税务审计并非澳大利亚税务局广泛实施的遵从管理措施,而打造合作、互信、透明的税收环境,建立良好的征纳关系才是澳大利亚税务局的最终目的。通常,澳大利亚税务局每年会对30%的大企业进行正式的风险复评,复评的重点是不遵从可能性较大、不遵从后果严重的高风险纳税人。接受风险复评的纳税人中,仅有18%会接受进一步的税务审计,也就是说,澳大利亚每年审计的大企业仅占所有大企业的5.4%。因此我国应借鉴澳大利亚先进的管理理念,通过加强政策发布与传递、事先裁定制度、申报前检查制度、定期发布行业税务检查指引、要求纳税人建立税务风险内控程序、主动披露等措施,降低纳税人不遵从风险。

2. 完善审计系统,规范税务审计流程。在信息技术迅速发展的背景下,大企业存在结构复杂、业务繁多、信息量大等特点。而以风险为导向的税务审计在风险识别和风险评估的基础上对大企业进行差别化的税务管理,可以帮助税务机关鉴别重点审计对象,合理配置管理资源。国家税务总局将风险导向的税务审计作为大企业税收管理的核心业务后,如何开发现代化的软件工具,为税务审计提供信息技术支撑是当前大企业税收管理部门面临的重要任务。毫无疑问,现代化税务审计系统应集合数据收集、数据分析和测试、持续监控、舞弊侦测等多项功能,为审计人员提供规范和高效的工作平台。

3. 利用风险分类框架,加强大企业的分类管理。澳大利亚税务局风险分类框架以不遵从税法的“后果”和“可能性”为横纵坐标,将大企业划分到四个不同象限中,税务局根据大企业在框架中确定的位置,有针对性地采取管理手段。而充分利用风险分类框架有助于税务机关采取一致的、确定的税务风险管理方法,增加了税收管理透明度,利于更有效地配置审计资源等。但是,风险分类框架建立在健全的信息体系基础之上,我国目前大企业管理部门信息系统尚不善,因此,我国可以在初期采用简化的风险分类框架对纳税人进行分类,确定投入资源和应对措施,并不断完善大企业遵从管理体系,建立系统的、全面的“风险库”,加强大企业的分类管理。

主要参考文献

杭州市国家税务局课题组.大企业税务风险管理国际经验及其借鉴[J].涉外税务,2011(6).

刘磊,钟山.大企业税务审计软件开发研究[J].国际税收,2014(5).

王福凯,钟山.以税务审计为核心的大企业税收风险管理[J].中国税务,2014(11).