

# 棉纺织行业特有的税务风险与审计方法

叶邦银

(南京人口管理干部学院 南京 210042)

**【摘要】** 本文针对棉纺织行业的供产销特点和特有的税务风险,提出了八种审计模型,并对棉纺织行业的涉税问题和审计方法进行了探讨。

**【关键词】** 棉纺织行业 税务风险 审计模型

## 一、棉纺织行业特有的税务风险及其表现形式

### 1. 材料采购和领用环节存在的税务风险。

(1)混淆抵扣标准,虚开发票,虚列成本。①混淆抵扣标准。棉纺织企业在原材料的采购尤其是棉花的采购方面,供货方包括一般纳税人、小规模纳税人以及棉农,所取得的发票形式多,抵扣税率也不一致,给税收管理带来一定困难。一些棉纺织企业为了偷逃税款,采用多种形式虚开收购发票,在多抵扣增值税的同时,也虚列了成本。主要有以下四种形式:一是收购价格不实。棉花等农产品的收购价格市场波动性大,使得税务机关难以及时和准确地掌握有关价格变动情况,企业在

开具发票时,往往人为多开收购款项,长期挂账或虚报亏损,一方面多列进项,少缴增值税;另一方面少计利润,少缴所得税。二是收购数量不实。企业往往通过虚增收购数量来虚增进项税额,从而达到偷骗税的目的。三是扩大开票对象范围。现行政策规定,向自产自销农业生产个人收购免税农产品的,凭收购专用发票抵扣税款;向农业生产单位收购免税农产品或向小规模纳税人收购农产品的,只能凭普通发票抵扣税款。现实中,收购企业出于自身利益考虑,即使明知出售人是农产品经营者,也向其开具农产品收购专用发票,有意偷逃税款。四是混淆抵扣范围。有的收购企业将应税农产品当做初级免税

合并净利润=母公司净利润+对子公司净利润分享部分=100+60×0.75=145(万元),合并每股收益=145÷800=0.18(元),母公司所确认的投资收益=145-100=45(万元);少数股东收益=子公司净利润×0.25=60×0.25=15(万元),少数股东每股收益=15÷250=0.06(元)。编制合并财务报表时作抵销分录如下:

(1)借:库存股 20 万元;贷:长期股权投资——对母公司投资 20 万元。

(2)借:股本 50 万元,未分配利润 60 万元;贷:长期股权投资——子公司 45 万元(60×75%)、——损益调整 45 万元,少数股东权益 20 万元。

(3)借:投资收益 45 万元,少数股东收益 15 万元;贷:未分配利润 60 万元。

一般来讲,库藏股不是公司的一项资产,而是股东权益的减项,而子公司所持有的母公司股份被视为母公司的库藏股,应作为所有者权益的备抵项列示于合并资产负债表的“股本”项下。从上述计算来看,因为交叉持股的存在,子公司的少数股东对母公司的净利润也产生了要求权,带来的经济影响是子公司少数股东利润比没有交叉持股时的少数股东利润要多得多,而合并净利润则相反,这是子公司对母公司投资形成的结果。库藏股法建立的基础相当于只承认母公司对子公司的投资行为,所以在计算结果上除合并每股收益外,其余的与不存在交叉持股时是相同的。

## 四、两种会计处理方法的比较

库藏股法的理论基础是母公司理论,而交互分配法的理论基础是实体理论。从根本上说,交互分配法与库藏股法不同体现在关于子公司对母公司投资的定位上。库藏股法完全忽视子公司对母公司的事实投资,而交互分配法则将子公司对母公司的投资与母公司对子公司的投资同等对待。库藏股法是美国会计学会和美国注册会计师协会所推崇的方法,认为子公司所持有的母公司发行在外的股票在资产负债表中不应作为流通在外的股份来处理,因而不涉及利润分配问题,同不存在子公司持有母公司股票时的情况是一样的。虽然库藏股法简化了交叉持股问题的会计处理,但是与经济实质不符。交互分配法是美国实务界采用得较多的一种针对交叉持股的利润分配方法,即以建立联立方程的形式计算母子公司各自对对方利润的分享和要求权,并将重复计算的部分扣除,是处理交叉持股情况下利润分配问题的相对科学的方法。但有学者认为,交互分配法违背了编制合并财务报表的持续经营假设,采用的是中止经营基础,它过分强调相互持股的法律形式,而忽略了其经济实质。笔者认为,两种方法各有其利弊,而交互分配法更为科学准确,也更符合现行会计准则的实体理论思想,应是今后会计实务操作的方向。

### 主要参考文献

郝立红.母子公司之间交叉持股会计处理刍议.财会月刊,2004;A11

农产品,违规抵扣进项税额;或将一些无法取得发票的费用及支出,如运杂费、包装费、装卸费、仓储费等并入收购价格,虚增收购金额;或将本应取得而未取得发票的购进货物或劳务金额改开农产品收购专用发票入账,多计进项税额。②虚开发票。部分小棉纺织企业为了获取最大利益,采取从棉纺织品专门交易市场虚开发票等形式,偷逃增值税和所得税。③虚列成本。棉纺织企业为了从纺织品市场上购入低成本棉、纱等材料,不要求供货方开具发票,企业以暂估材料入账,且不及时冲转,也不设专门台账,导致多结转材料成本,降低利润。

(2)应税与非应税项目划分不清,多抵扣增值税。在棉纺织企业,煤或蒸汽等辅助材料的使用量大、金额高,而这些材料用于生产的同时,也用于食堂、浴室等福利类项目,企业一般不明确划分,用于非应税项目的辅助材料进项税额不转出。

#### 2. 产品生产环节存在的税务风险。

(1)部分半成品直接销售,不计收入。在纺纱过程中,精梳环节形成的精梳棉可用于直接销售,一些企业往往销售后不入账,将其成本直接计入生产成本。

(2)销售废料、边角料不计收入。①在气流纺环节形成的下脚料可以直接用于一些菌菇类作物的培植,企业销售后不入账。②在纺纱、织布环节形成的断头纱、回丝以及次品布和刀口布,企业销售后不入账。③棉、纱等材料包装物一般为蛇皮袋、铁丝以及纸管等,企业直接销售不入账。

(3)将购入的固定资产以低值易耗品或修理费形式入账,从而既抵扣了税金又减少了利润。部分企业新增设备以备品、备件或修理配件名义购入,一般以低值易耗品入账摊销或直接计入制造费用,申报抵扣进项税额。

3. 产品收发存环节存在的税务风险。企业在生产过程中会形成积压的次品布或次品纱,企业将其部分成本转嫁到已销产成品成本中,从而减少利润。

#### 4. 销售及收款环节存在的税务风险。

(1)以产品抵加工费不开发票。棉纺织企业的委托加工现象比较普遍,一些委托加工企业与受托加工企业之间存在以产品抵加工费互不开发票、不计销售的问题。

(2)账外经营,偷逃税款。大量规模较小的棉纺织企业为了最大限度地获取利润,销售不开发票,购销基本都以现金交易,取得的收入纳入小金库或以公司所有者私人的名义挂“其他应付款”往来账。

### 二、棉纺织行业审计模型

1. 原材料投入产出模型。掌握企业原材料的耗用情况对审计至关重要,而且相关测算数据较容易取得,在棉纺织行业审计中主要适用于纺纱、织造等行业。具体可通过以下公式测算原材料使用后应有的产量:①按生产产品使用的原材料(棉花、棉纱等)数量估算应有的产品销售数量=(生产领用原材料数量-在产品数量)×(1-损耗率)-库存成品。②产品销售数量差异=估算应有的产品销售数量-申报的产品销售数量。③估算应补缴的增值额=产品销售数量差异×该产品的平均价格(不含税价)×17%。

在实际操作中,应注意掌握各类原材料制成产品的损耗

率标准(或掌握原材料的成品率指标),还应当掌握生产成本中的原材料耗用比例及各产品单位成本使用原材料的数据。

2. 行业税负率比较分析模型。关于棉纺织行业的增值税税负率,省局掌握的标准是2.78%,如企业税负率与标准税负率差异较大且无正当理由,则可能存在涉税问题。

在税负率分析过程中,不能光看当年的税负率,应当结合以前年度的数据进行综合分析比较,还应当考虑多种影响税负率指标的因素。

3. 生产能力推算法模型。该方法是根据企业的生产规模、经营状况,按其拥有的生产设备(正常使用中的设备),根据上述纺织业相关工艺、数据(主要按设备的产量指标)来推算其应有的产量,扣除库存产品等因素后与申报的销售数量比较,测算其应补税款。

采用该方法时应注意的问题:一是需到生产现场实地察看,了解真实的生产情况;二是要充分掌握生产流程、生产设备的产能,掌握充分的审计证据;三是该方法不能单独采用,要综合应用各种辅助方法进行分析测算。

4. 耗用电量测算法模型。由于棉纺织企业的生产设备需使用较多的电力,按其实际使用电力情况,根据相关数据(每台设备使用电力数量指标)来测算其应当生产出的产品数量,从而可测算其应补缴的增值税税额。

5. 毛利率分析法模型。该方法主要是按各棉纺织企业产品一般的市场价格确定其相应的收入水平,进而测算保本点的增值额,可适用于织造业、整理业。

采用该方法时应当注意的问题:一是该方法一般适用于委托加工的织造企业;二是每种产品应当收取(支付)的加工费数据指标要真实可信;三是在实际计算过程中,加工费不都是增值额,还应考虑加工费中增值额的减少因素。

6. 计件工资测算法模型。通过参考工资水平,审计人员可以进行以下分析。①根据挡车工、络纬工、加梭工、上轴工的工资支出数计算出各工序的开工时间,然后通过机器台时产量进一步换算出产产量,与企业账面记载情况进行比较分析。②根据穿经工的计件工资计算出浆轴的使用量,进一步推算出产产量。根据修布工的计件工资也可以计算出坯布的产产量。③将计算出的各工种产产量与实际产量进行对比,对差异明显的,应进一步核实企业工资支出的真实性,核实完工产品成本。④将机修工、保养工、揩车工的工资与企业机器设备的数量进行对比,核实企业工资支出的真实性,分析判断机器设备的开工程度。

7. 定额成本法。参阅国家相关部门定额成本计算办法。

6. 其他简易测算指标(以70英寸6060型坯布为基准)。  
①百米坯布增值税贡献率 $\geq 12.40$ 元;百米坯布企业所得税贡献率 $\geq 4.14$ 元。  
②百度用电增值税贡献率 $\geq 70.86$ 元;百度用电企业所得税贡献率 $\geq 23.66$ 元。  
③每台织机的下脚料收入 $\geq 15$ 元/月。

### 三、棉纺织行业主要涉税问题及审计方法

#### 1. 收入的确认。

(1)涉税问题一:以产品抵加工费,不作销售处理。审计方

法:审计人员可以查核企业委托加工材料明细账、发外加工记录表和加工合同,根据投入产出率或加工合同注明的损耗率、成品率,核对发外加工数量和加工收回数量是否匹配,从而确定以产品抵加工费的金额,据以确定补税额。

(2)涉税问题二:半成品销售不入账,偷逃税款。审计方法:掌握棉纺织企业生产工艺流程,核对生产流程记录(车间原始记录)、入库单和出库单,对生产环节各项制度进行内控测试;必要时可以向车间统计人员进行询问调查,根据投入产出法测算企业产品数量,并与企业账面数据进行核对,确定是否存在账外销售行为。

(3)涉税问题三:废料、刀口布、材料包装物等销售不入账。审计方法:①对生产环节的内部控制制度进行测试。②询问车间管理人员对废料的处理方式,查看相关废料处理台账和有关记录,如果废料通过仓库处理,还必须查看仓库相关台账和记录,并与财务上其他业务收入账户进行核对,如有差异,应作补税处理。③对一些长期挂账的“其他应付款”科目,要查明原因,必要时可以通过函证或实地调查的形式进行核实。④可以对企业的保险箱等进行突击检查,以防企业私设小金库。

(4)涉税问题四:现金交易销售收入不入账。审计方法:①审计人员可以根据企业实际情况,对企业的投入产出率、能耗率等数据指标进行测算。②将企业出库单(发运记录)、送货单、销售合同与财务账册反映的往来客户信息进行核对,根据仓库明细账和盘点表等原始资料对存货内容进行真实性测试,以确认是否存在未及时开票申报收入或产品发出未作销售处理的行为。③可结合“其他应付款”、“预收账款”“其他应收款”贷方科目对预收款项目进行跟踪审计。④对于发外加工业务,可参照产品抵加工费审计方法。

## 2. 产品成本的核算。

(1)涉税问题一:成本转嫁。棉纺织企业在生产过程中,会积压一部分次品布和废布,对于企业来说,这部分产品的市场价值一般要低于成本,企业往往将其成本转嫁到实现销售的合格品的成本中,从而调减利润。审计方法:审计人员可以对企业产成品明细账进行比较分析,将不同型号产成品的期初单位成本余额与当期入库的产成品单位成本进行比对,差异较大的且属于成本转嫁性质的,应重新进行正确的成本核算。

(2)涉税问题二:改变存货计价方法,多结转成本。为了调节利润,一些棉纺织企业在各年度之间或年度内改变存货计价方法。审计方法:审计人员可以通过遵行性测试,审查企业选择存货计价方法的依据以及前后各期的一贯性。对企业销售成本率年度或月度间有明显异常的,应该进行重点测试,以确定企业是否存在人为改变存货计价方法的情况。

(3)涉税问题三:计划成本核算不规范。棉纺织企业为了应对棉花市场价格的经常性波动,采用计划成本法进行成本核算。按照现行有关规范,利用计划成本法进行存货核算时,企业对存货的计划成本和实际成本之间的差异应当单独核算,按期结转应承担的成本差异,将计划成本调整为实际成本。而企业为了人为调节成本,通过频繁调控计划成本和年终

一次性结转成本差异等方法,减少企业利润。审计方法:①检查企业有没有制定各种存货的计划成本目录。检查存货的分类,各种存货的名称、规格、编号、单位和计划单位成本。除一些特殊情况外,计划单位成本在年度内一般不作调整,如果进行了调整,应考虑是否进行了利润操纵。同时应关注计划成本制定的合理性,比如与同行业水平进行比较。②检查企业收到存货时,有没有按计划单位成本计算计划成本并填入收料单内,将实际成本与计划成本的差额作为材料成本差异分类登记。③发出存货负担的成本差异必须按月分摊,不得在季末或年末一次分摊。检查企业的核算过程是否存在违规的会计处理。

(4)涉税问题四:食堂、浴室耗用的煤、蒸汽的成本直接在制造费用中列支。棉纺织行业生产过程中需要用到蒸汽,其一般有两种来源方式:一是通过自用煤锅炉生产蒸汽,二是购买热电厂的管道蒸汽。对食堂、浴室等福利部门耗用的煤和蒸汽,企业往往不进行单独核算,而是一并作为生产用辅助材料计入生产成本,并抵扣税金。审计方法:①获取企业领料单,核实各部门领用煤的数量,对照企业账务处理情况,确定企业福利用煤实际数量,据以确定补税额,同时调整成本项目。②对于外购蒸汽,通过实地查核企业蒸汽计量总表和分表,将企业浴室、食堂计量分表上记录的用汽量作为增值税进项税额计税依据,同时调整成本项目。

## 3. 固定资产的管理。

(1)涉税问题一:任意改变折旧方法或折旧年限,多结转成本。审计方法:审计人员在对固定资产和累计折旧项目进行审计时,应对照企业固定资产和累计折旧明细账,核实企业折旧年限和折旧率是否正确,折旧方法是否遵循一贯性原则。

(2)涉税问题二:以低值易耗品或修理配件名义购入固定资产,抵扣税金,增加成本。审计方法:①对企业制造费用和低值易耗品项目进行分析性复核,对当期金额增长较大的月份进行重点审计。②审计人员可以从设备管理部门获取相关合同、协议以及设备管理台账,与设备实际状况以及财务记录进行核对,从而进一步发现企业存在的问题。

## 4. 期间费用的确认。

(1)涉税问题一:利息费用资本化问题。棉纺织企业为了增强市场竞争力,不断扩大生产规模。购建固定资产的借款利息一般允许计入相关资产的成本,但有些企业将应资本化的利息全部计入当期损益,从而减少当期利润。审计方法:关注借款合同是否与购建的固定资产有关,结合固定资产交付使用记录及质检、消防等相关部门的验收记录,确定资本化的利息是否确认合理。

(2)涉税问题二:外币业务核算不规范。棉纺织企业引进国外先进设备时,往往涉及外币业务,部分企业在将外币金额折算为记账本位币时,选用的方法不规范,其汇兑损益往往在设备安装竣工前后全部计入当期损益,未计入相关固定资产的成本。审计方法:查核企业外币业务的核算是否与制度规定相符,前后各期采用的折算方法是否一致,对汇兑损益的处理方法是否符合规定。○