

零售企业增值税税务风险评估实证研究

曹晓丽 罗剑群 陈海声(教授)

(华南理工大学工商管理学院 广州 510640)

【摘要】 本文首先对零售企业增值税税务风险评估模型及其评估指标体系的构建进行了探讨,然后运用该评估模型及其评估指标体系实证分析了15家零售业上市公司的增值税税务风险,最后提出了零售企业增值税税务风险的防范措施。

【关键词】 零售企业 增值税 税务风险评估

增值税因其处理复杂、税负率波动性较大,常常使零售企业面临较高的税务风险。增值税税务风险是指企业的增值税涉税行为未能正确、有效地遵守税法规定而导致企业未来利益的可能损失。如何评估并防范增值税税务风险,已成为零售企业亟须解决的一个重要问题。

一、增值税税务风险的构成

1. 增值税税款负担风险。纳税人纳税的直接后果就是可支配收入的减少。当增值税纳税人未能有效地遵守税法规定时,企业便会面临承担较大增值税税款负担的风险。

2. 增值税税收处罚风险。纳税人违反增值税税收法律法规的规定偷税逃税,除了必须补交所偷逃的税款,还会被税务机关课处所偷逃税款50%以上5倍以下的罚款,并按日加收0.5‰的滞纳金,情节严重的,还将被课处刑罚。

二、构建零售企业增值税税务风险评估模型

增值税税款负担率(以下简称“增值税税负率”)是指增值税纳税义务人应纳增值税占应税销售收入的比重。零售企业可从增值税税负率入手,构建其增值税税务风险评估模型。

增值税税负率=应纳增值税额÷应税销售收入=(销项税额-进项税额)÷应税销售收入×100%

结合零售企业的经营特点,可以将增值税税负率公式继续分解为:

增值税税负率=(应税销售收入×增值税适用税率-应税采购成本×增值税适用税率)÷应税销售收入=(应税销售收入-应税采购成本)×增值税适用税率÷应税销售收入=(1-应税采购成本÷应税销售收入)×增值税适用税率=(1-应税采购成本÷销售成本×销售成本÷应税销售收入)×增值税适用税率=(1-购销比例×收入成本率)×增值税适用税率=[1-购销比例×(1-销售毛利率)]×增值税适用税率

其中:销项税额=应税销售收入×增值税适用税率;进项税额=应税采购成本×增值税适用税率;购销比例=应税采购成本÷销售成本;收入成本率=销售成本÷应税销售收入=1-销售毛利率;销售毛利率=销售毛利÷应税销售收入=(应税销售收入-销售成本)÷应税销售收入

基于上述分析,笔者结合零售企业的经营特点构建了零售企业增值税税务风险的评估模型,即:增值税税负率=[1-

购销比例×(1-销售毛利率)]×增值税适用税率。

三、构建零售企业增值税税务风险评估指标体系

1. 零售企业增值税税务风险评估指标。由上述零售企业增值税税务风险的评估模型可知,增值税税负率的变动主要受购销比例、销售毛利率、增值税适用税率的影响。

(1)购销比例。它通常是指一定时期内购进货物与销售货物之间的数量、金额等比例关系。购销比例一般有三种情况:①购销比例等于1,即购销比例正常;②购销比例小于1,即购进商品小于销售商品;③购销比例大于1,即购进商品大于销售商品。购销比例与增值税税负成反比例关系,即在其他条件不变的情况下,购销比例大于1,增值税税负就低于正常水平;购销比例小于1,增值税税负就高于正常水平;购销比例趋于1,增值税税负就趋于正常水平。

(2)销售毛利率。销售毛利率是指毛利占应税销售收入的百分比,其中毛利是应税销售收入与销售成本的差额。销售毛利率在一定程度上反映了商品的增值情况,与增值税税负呈正相关关系,即销售毛利率越大,商品增值便越多,增值税税负便越重,反之则越轻。

(3)增值税适用税率。税率是计算应纳税额的尺度,也是衡量税负轻重的主要指标,《增值税暂行条例》对此已经作出了明确的规定。

2. 构建零售企业增值税税务风险评估指标体系。根据增值税税负率公式,可构建零售企业增值税税务风险评估指标体系,如图1所示。

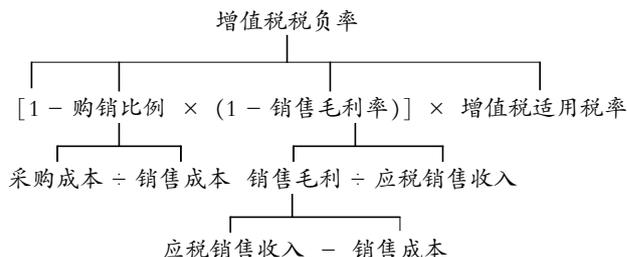


图1 零售企业增值税税务风险评估指标体系

3. 零售企业增值税税务风险评估指标体系说明。

(1)本期销售成本。本期销售成本是指本期销售商品的成本,用本期主营业务成本表示。

(2)本期采购成本。由于在零售企业的财务报告中无法直接获得本期采购成本的数据,所以需要从财务报告中获取间接数据以计算得出本期采购成本。本期采购成本=期末存货成本+本期主营业务成本-期初存货成本。

(3)存货成本的计算。①期末存货成本=期初存货成本+本期购进存货成本-本期销售存货成本;②本期购进存货成本=期末存货成本+本期销售存货成本-期初存货成本。

(4)本期销售收入。本期销售收入是指应税销售收入,用本期主营业务收入表示。

(5)增值税适用税率。增值税适用税率按企业财务报告中列明的增值税税率确定,若存在多个适用税率,则取其平均数构成平均增值税适用税率。

根据以上说明,可以把图1制作成表1:

表1 零售企业增值税税务风险评估指标体系表

项 目	第一年	第二年	……	第n年
期初存货成本①				
期末存货成本②				
本期主营业务成本③				
本期采购成本④				
本期主营业务收入⑤				
平均增值税适用税率⑥				
购销比例⑦=④/③				
销售毛利⑧=⑤-③				
销售毛利率⑨=⑧/⑤				
评估增值税税负率⑩ =[1-⑦×(1-⑨)]×⑥				

四、零售企业增值税税务风险评估实证分析

1. 零售企业增值税税务风险评估样本的选择。根据上述零售企业增值税税务风险评估指标体系,笔者选取了15家零售业上市公司作为实证分析的样本,如表2所示。

表2 15家零售业上市公司排序表

序号	证券代码	证券简称	序号	证券代码	证券简称
1	000564	西安民生	9	600814	杭州解百
2	000715	中兴商业	10	600824	益民商业
3	000759	武汉中百	11	600828	*ST成商
4	000987	广州友谊	12	600830	大红鹰
5	600306	商业城	13	600861	北京城乡
6	600327	大厦股份	14	600865	S百大
7	600628	新世界	15	600898	三联商社
8	600723	西单商场			

从表2所列示的15家零售业上市公司2007年年度财务报告中直接选取了相关数据,根据表1列示的零售企业增值税税务风险评估指标体系,我们分别对各公司的增值税税务风险评估,求出各公司所对应的各指标值,然后将其整理

成零售业上市公司2007年度增值税税务风险评估相关指标统计表,具体见表3。

表3 零售业上市公司2007年 增值税税务风险评估相关指标统计表

证券代码	购销比例	销售毛利率	评估增值税税负率	证券代码	购销比例	销售毛利率	评估增值税税负率
000564	1.0078	4.28%	0.53%	600814	1.0023	5.73%	0.83%
000715	0.9923	5.33%	0.91%	600824	1.0206	12.35%	1.58%
000759	1.0920	17.35%	1.46%	600828	1.0096	2.58%	0.25%
000987	1.0106	12.30%	1.71%	600830	1.0063	8.25%	1.15%
600306	0.9732	0.18%	0.43%	600861	0.9977	8.22%	1.26%
600327	1.0075	4.36%	0.55%	600865	0.9975	6.38%	0.99%
600628	1.0260	4.40%	0.29%	600898	0.9965	6.06%	0.96%
600723	1.0135	2.04%	0.11%				

2. 零售企业增值税税务风险的评估结果及分析。

(1)增值税税务风险评估的结果。税务机关进行税务稽查通常以行业税负率作为参考标准,采用税负对比法(即将企业税负与行业税负进行对比),对单个企业税负背离行业税负的异常现象进行有效监控。行业税负率通常由税务机关根据各地区各行业平均税负水平确定。2007年国家税务总局提供的全国零售业增值税税负率预警值下限为0.75%。

税负对比法模型:增值税税负差异率=(企业评估增值税税负率-行业增值税税负率)÷行业增值税税负率×100%。

根据表3的相关评估数据以及零售业的行业增值税税负率,运用税负对比分析法对15家零售业上市公司的增值税税务风险水平作出判断,得出评估结果如表4所示。

表4 零售业上市公司增值税税务风险评估结果

证券代码	评估增值税税负率	行业增值税税负率	增值税税负差异率	证券代码	评估增值税税负率	行业增值税税负率	增值税税负差异率
000564	0.53%	0.75%	-29.33%	600814	0.83%	0.75%	10.67%
000715	0.91%	0.75%	21.33%	600824	1.58%	0.75%	110.67%
000759	1.46%	0.75%	94.67%	600828	0.25%	0.75%	-66.67%
000987	1.71%	0.75%	128.00%	600830	1.15%	0.75%	53.33%
600306	0.43%	0.75%	-42.67%	600861	1.26%	0.75%	68.00%
600327	0.55%	0.75%	-26.67%	600865	0.99%	0.75%	32.00%
600628	0.29%	0.75%	-61.33%	600898	0.96%	0.75%	28.00%
600723	0.11%	0.75%	-85.33%				

表4说明:①增值税税负差异率为负,说明该公司的增值税税负率比行业增值税税负率低,此时公司存在增值税收处罚风险,税负差异率为负且其绝对值越大,则增值税收处罚风险越大,从而导致整体增值税税务风险越大;②增值税税负差异率为零,说明该公司增值税税负率等于行业增值税税负率,此时公司的增值税税务风险为零。以上评估结果可以通过图2来表示。

在比较各企业增值税税务风险水平时,需要比较增值税税负差异率的绝对值,绝对值越大,其增值税税务风险就越

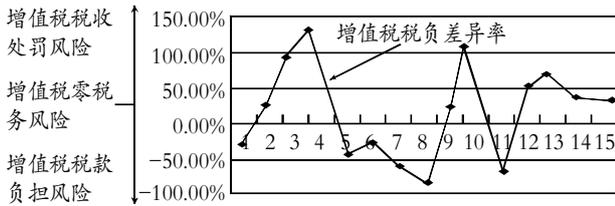


图2 零售业上市公司增值税税务风险评估结果

大。这15家零售业上市公司按照增值税税务风险从大到小排列为：广州友谊(000987)、益民商业(600824)、武汉中百(000759)、西单商场(600723)、北京城乡(600861)、*ST成商(600828)、新世界(600628)、大红鹰(600830)、商业城(600306)、S 百大(600865)、西安民生(000564)、三联商社(600898)、大厦股份(600327)、中兴商业(000715)、杭州解百(600814)。

(2)对零售企业增值税税务风险评估结果的分析。根据前述的零售企业增值税税务风险评估模型可知，增值税税负率的高低主要受购销比例、销售毛利率、增值税适用税率这三个因素的影响。由表3可知，15家零售业上市公司的平均购销比例都非常接近1，并且平均增值税适用税率相同，其平均增值税适用税率为： $(17\%+13\%) \div 2 = 15\%$ 。这说明，销售毛利率是影响零售企业增值税税负率的一个非常重要的因素。销售毛利率差异率与增值税税负差异率之间存在相关性。

销售毛利率差异率的计算公式可套用税负差异率的计算公式，即： $\text{销售毛利率差异率} = (\text{实际销售毛利率} - \text{行业销售毛利率}) \div \text{行业销售毛利率} \times 100\%$ 。行业销售毛利率可由“ $\text{增值税税负率} = [1 - \text{购销比例} \times (1 - \text{销售毛利率})] \times \text{增值税适用税率}$ ”的公式求得。当行业的购销比例正常（即购销比例等于1）、增值税税务风险为零（即企业增值税税负率等于行业增值税税负率0.75%）以及平均增值税适用税率为15%时，就可以求出行业销售毛利率，即由算式“ $0.75\% = [1 - 1 \times (1 - \text{销售毛利率})] \times 15\%$ ”可得出行业销售毛利率为5%。

15家零售业上市公司销售毛利率差异率与增值税税负差异率的相关数据及其分析见表5和图3。

由图3可以看出，销售毛利率差异率与增值税税负差异率呈相关关系，说明销售毛利率的变动对增值税税负率会造成影响。通过以上分析可知，销售毛利率是影响企业增值税税负率的重要因素，企业的销售毛利率偏离行业销售毛利率越远，其增值税税务风险越大。

五、零售企业增值税税务风险的防范措施

1. 规范销售终端管理。为了防范增值税税务风险，零售企业重点管理应放在现金收入环节上。从目前零售企业税收管理上看，最行之有效的办法就是在零售企业中使用税控收款机，它的优点在于零售企业每日的销售数量、销售金额、每笔销售收入是否打印发票等都有不可更改的完整记录，可避免零售企业在处理销售收入时可能出现的失误。

2. 加强收入和成本管理。零售企业具有商品种类繁多、交易频繁的特点，而个别零售企业税法意识不强，往往通过不计或少计收入来达到少缴纳增值税的目的，导致形成增值税税务风险。为防范增值税税务风险，零售企业应严格收入和成

表5 零售业上市公司销售毛利率差异率与增值税税负差异率

证券代码	实际销售毛利率	行业销售毛利率	销售毛利率差异率	增值税税负差异率
000564	4.28%	5%	-14.40%	-29.33%
000715	5.33%	5%	6.60%	21.33%
000759	17.35%	5%	247.00%	94.67%
000987	12.30%	5%	146.00%	128.00%
600306	0.18%	5%	-96.40%	-42.67%
600327	4.36%	5%	-12.80%	-26.67%
600628	4.40%	5%	-12.00%	-61.33%
600723	2.04%	5%	-59.20%	-85.62%
600814	5.73%	5%	14.60%	10.67%
600824	12.35%	5%	147.00%	110.67%
600828	2.58%	5%	-48.40%	-66.67%
600830	8.25%	5%	65.00%	53.33%
600861	8.22%	5%	64.40%	68.00%
600865	6.38%	5%	27.60%	32.00%
600898	6.06%	5%	21.20%	28.00%

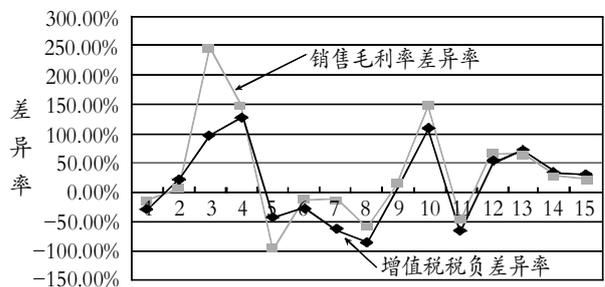


图3 零售业上市公司销售毛利率差异率与增值税税负差异率的关系

本管理，并对其认真做好测算工作，包括：①测算收入与成本的变化趋势；②测算收入与存货的变化趋势。当以上测算结果出现异常时，应严格按照税法以及相关会计政策的规定，及时进行整改，以降低增值税税务风险。

3. 强化企业会计核算和财务管理。规范的核算制度和有效的监督管理是正确核算销售收入和销售成本的重要保证。针对当前零售企业财务会计核算混乱和金融结算纪律松弛等普遍存在的问题，建议零售企业制定规范的财务管理、会计核算流程，严格按照规定进行会计核算。

主要参考文献

- 何雪珍,王碧.商品促销的会计处理与增值税纳税筹划.财会月刊(综合),2007;6
- 施徐景.零售企业增值税实务存在的问题及其改进.商场现代化,2006;1
- 刘锋.商业零售环节增值税管理存在的问题.税务研究,2007;8
- 陈振谦.建立纳税分析制度加强商业企业增值税管理.科学咨询,2006;5
- 林凤羽.企业税收风险产生的原因及控制对策.金融经济,2007;16