增值税审计方法概要

昆明　张 洪　刘方乐

我国的增值税以商品流转额为基础确定计税依据，采用购进扣税法计算应纳税额。和其他流转税相比，增值税在税收征管方面难度大，管理更加复杂，增值税也因此成为企业偷逃税款的一个重要税种。审计人员在对增值税进行审计时，应针对企业常用的偷税手段采取相应的审计程序。本文拟对商业企业增值税审计进行探讨。

一、企业惯用偷税手段分析

1. 销项税额造假手段。

（1）销售不入账或少入账，减计销项税额。特征是大笔非销售来源的现金存入银行、经常大量坐支现金、存货账面余额持续大于实存数。

（2）错误处理视同销售业务，不确认销项税额。对于商业企业来说，将购进的商品用于投资、捐赠和企业利润分配的，应视同销售，计算销项税额。由于企业不常发生以上行为，所以企业在进行相关账务处理时可能不确认销项税额，类似的舞弊行为较为隐蔽，难以被发现。

（3）错误进行价外费用、混合销售的税务处理。商业企业销售时收取的价外费用以及混合销售中的劳务、运输收入按税法规定应计入增值税计税依据计算销项税额。企业可能将价外费用确认为其他应收款或其他业务收入，税务处理时不计入销项税额；混合销售时可能将劳务收入确认为营业税的计税依据，将本应为17%的增值税税率调减为5%的营业税税率，达到减少税负的目的。

2. 进项税额造假手段。

（1）取得虚开增值税发票确认进项税额。相关企业可能通过关联方或支付手续费的方式取得没有购进事实的增值税专用发票进行抵扣，这种行为将导致企业存货账实不符，同时可能虚增应付账款或短期内有相似金额的可疑资金进出。

（2）错误抵扣不得抵扣的进项税额。《增值税暂行条例》规定了六种情形的进项税额不得从销项税额中抵扣，即商业企业购进商品用于固定资产、非应税项目、免税项目、集体福利或者个人消费用途的，按规定不得抵扣。企业有可能违反规定进行了抵扣或不作进项税额转出处理。

二、应交增值税审计的业务循环法

应交增值税审计应采用业务循环法，企业的应交增值税涉及销售与收款、购货与付款等多个业务循环。

在销售方面，企业销售部门接到客户订单或购买要求，审核批准后与客户达成销售意向，向相关业务部门发出一式多联的销售通知单进行业务授权：通知会计部门收款并开具发票；仓库管理部门经销售部门授权，在核对相关手续后发出货物并填制一式多联的出库单，送交销售部门、会计部门及本部门留存；会计部门根据销售通知单、销售发票及商品出库单记录销售业务，确认收入及增值税销项税额，同时确认已销商品的成本。在这个业务循环中，涉及的科目有“银行存款”、“库存现金”、“应收账款”、“主营业务收入”、“主营业务成本”、“库存商品”、“应交税费——应交增值税（销项税额）”等。

在存货的购进方面，企业采购部门发出订单进行订购，购进存货经验收部门验收后交由仓库存放，仓库根据入库的存货编制一式多联的入库单，送交采购部门、会计部门及本部门留存。会计部门核对购货发票、订购单、验收单、入库单等凭证后付款并记录商品采购业务，确认存货成本及增值税进项税额。在该业务循环中，涉及的科目有“库存商品”、“原材料”、“应交税费——应交增值税（进项税额）”、“银行存款”、“库存现金”、“应付账款”等。

三、应交增值税的审计程序

审计人员在进行应交增值税审计时应针对增值税的管理特点、不同企业的经营特点采取适当的审计程序，在了解被审计单位有关商品销售、购进业务流程及相关内部控制的基础上，实施相应的实质性测试程序，查明企业的纳税情况。下面以商品批发企业为例进行说明。

商品批发企业在经营上具有销售商品品种少、销售批次少、销量大、商品毛利率较低等特点，相对于其他企业，其业务流程简单、存货存在形态较为稳定，可以从存货的角度对企业的增值税进行深入分析。进行增值税审计时应注意存货账面变动状况及库存现金、银行存款的账面记录，以便发现疑点，正确确定企业的应交增值税税额。

1. 观察相关部门的业务流程、询问被审计单位的工作人员，了解被审计单位发票开具、库存管理及商品购销的会计处理方法，评估企业在销售、购进会计记录方面内部控制的薄弱环节；了解企业客户的总体情况，对现金购货和不需开具发票的客户比例做出估计，为计划下一步测试提供帮助。

2. 执行分析程序，寻找被审计单位在销售、购进及税务处理活动中存在的疑点，从总体上判断其是否存在偷税的可能，提供进一步的审计线索。分析程序是注册会计师对被审计单位重要的比率或趋势进行的分析，包括调查异常变动以及这些重要比率或趋势与预期数额和相关信息的差异。可以引入以下几个比率进行分析：销售额变动率=（本年累计应税销售额－上年同期应税销售额）÷上年同期应税销售额×100%；

税负率=本年累计应纳税额÷本年累计应税销售额×100%;销售毛利率=(销售收入-销售成本)÷销售收入×100%;成本毛利率=本年累计毛利额÷本年累计销售成本×100%。

另外,应重视对经销商品毛利率的分析。我国目前采用生产型增值税,在购进商品符合抵扣条件,且购销税率一致时,应交增值税=(销售收入-购进商品)×税率。我们可以得出这样的结论:在商品购销较为稳定的一个较长时期内,税负率应近似等于销售毛利率与税率的乘积。因此,审计人员可以对比企业的实际税负率大致判断企业的纳税状况。通过计算比较,如发现销售额增加而纳税额反而减少,或者是税负率同上年同期相比大幅下降的,极有可能存在偷漏税行为。

企业若不确认已销商品收入或虚增进项税额,将会导致库存商品账存数大于实存数。为了消除偷税痕迹,企业有可能虚增已销商品成本以减少库存商品账存数,但这样会导致商品账面毛利率降低。审计人员应对比主要商品进、销价格,估算商品毛利率,再将其与账面毛利率水平进行对比,如果证实账面毛利率水平经常不正常地小于估计毛利率,或者本期销售毛利率较以前各期或上年同期有较大幅度下降,在产销价格较为稳定的情况下,则很可能存在销售收入不入账,而相应的库存商品却"正常"转出确认销售成本的问题。此时应初步判断企业有偷税的可能。

3. 检查凭证、账簿等会计资料和纳税申报资料。

(1)检查库存现金的账存数是否经常超过库存现金限额标准,了解销售商品的库存现金流入是否及时送存银行,是否存在长期坐支现金的情况。注意企业所得税限额扣除项目中相应费用支出是否偏低,例如企业员工工资支出长期以来一直作企业所得税限额扣除处理,企业可能会减计实发工资的账面数,以账外现金计发减计部分的工资,从而在不影响企业所得税费用扣除的情况下,达到掩盖账外现金收支和配合员工偷逃个人所得税的非法目的。销售不开发票不入账的情形大部分以收入现金的方式进行,由于没有通过银行转账,所以查处起来难度较大。但如果企业长期发生账外现金收入,除了会导致存货账面流入量大于流出量,销售毛利率持续低于正常水平外,还将导致企业账面现金流产生较大缺口,影响企业的正常经营。因此,企业可能以借款、集资或投资等名义集中将大笔现金存入银行。应检查其他应付款、短期借款等账户,了解业务的真实性。

(2)了解、检查企业除基本账户以外的其他所有银行存款账户,核对企业的银行对账单、银行存款日记账、总账是否一致。检查企业是否有收支不入账的情况。注意企业以投资款、集资款等非销售原因的银行存款收入,以及经常性存入银行的现金是否以非销售收入的名义入账。如有疑点,就会存在瞒报收入的可能,应以现场询问相关人员、检查对应会计账户及相关原始凭证等方式深挖细查。

经过上述对银行存款和现金的审计,审计人员可以了解企业是否存在销售不入账、虚假购进及与关联企业间往来收支均不入账、商品购销账外循环等舞弊行为,可以合理确定企业的当期销售额。

(3)核对库存商品的跨年结转是否正确,检查是否存在企业少转存货余额的现象。企业的偷税行为很可能导致库存商品的账存数持续大于实存数,企业有可能大幅减少库存商品余额的跨年结转以消除偷税痕迹;结合对现金及银行存款检查中发现的疑点及分析程序中发现的毛利率偏低等可能存在问题的月份,检查库存商品的出库凭证、记账凭证和明细账,重新计算已销商品的收入及成本,以防止成本与收入不配比、少计收入多计成本的错误发生;关注企业是否对非销售用途的库存商品减少进行了正确的账务处理,此时企业应视同销售确认销项税额或进项税额转出。

4. 实施存货监盘程序。在实际审计工作中,存货监盘是一项最为费时、费力的工作,但在增值税详细审计中,存货监盘工作不可或缺。企业偷逃增值税,采用瞒报收入或杜撰购进商品的方法达到减少销项税额和虚增进项税额的目的,但这样将会导致存货账存数与实存数的缺口不断扩大。通过存货监盘可以了解存货盘亏的情况,结合其他审计方法就可以较为准确地确定企业的应纳税额。

在盘点前,审计人员应观察盘点现场,确定应纳入盘点范围的存货是否遗漏,盘点时应关注以下几方面:①注意所有权不属于企业的库存商品的存放位置和标识,防范企业虚增库存商品实存数的可能,应避免将其纳入盘点范围。②如果存在已经入库但尚未记账的库存商品,应调整其账存数。③检查变质、毁损、报废的库存商品是否属于非正常损失并反映在盘点记录中,根据税法规定,库存商品的非正常损失不能抵扣,应进行进项税额转出。

经以上相关程序的审计,可以分析出企业偷逃的增值税额与库存商品的消长变动两方面高度相关。笔者认为,从库存商品的消长变动可以推断出企业偷逃的增值税额大致由下列几部分组成:①收入不入账导致账存数大于实存数的库存商品应计销项税额;②多计销售成本部分的库存商品的进项税额;③以捐赠、投资、分红等原因转出的应视同销售的库存商品应计未计的销项税额;④以非应税项目、集体福利、个人消费用途支出库存商品及非正常损失等原因应转未转出的进项税额。

5. 审计时需要注意的其他事项。首先是发票的核查。目前国家税务机关在增值税专用发票的管理上已形成了一整套完整、有效的控制体系,通过发票认证及网络比对措施可以有效防止虚开增值税专用发票行为。因此,审计人员没有必要将核查精力过多投入到发票比对、金额汇总等具体事务中,应将注意力集中到开具与销售事实不符的专用发票及取得与购进事实不符的专用发票的舞弊行为上。应抽查大额的或与重要客户及关联方有关的专用发票,检查有无商品出库或入库的合法凭证,检查收付款情况等。其次,应注意一些销售滑坡、收入达不到一般纳税人认定标准的被审计企业。为通过一般纳税人年审,这些企业可能会杜撰销售业务、虚增收入,同时为不增加纳税负担,会从关联方取得虚开的抵扣凭证。再次,必要时应对应收账款、应付账款等账户记录进行针对性的函证,以证实企业购销业务的真实性。○