

关于强化税收审计以应对偷逃税问题的对策研究

■ 潘海天, 徐 凡, 盛霄磊, 唐新龙, 张 衍
(南京审计大学金审学院, 江苏 南京, 210023)

税收是国之重器, 作为国家最主要的财政收入来源, 税收是国家治理的基础和重要支柱, 在经济生活中发挥着巨大的作用。税收的稳定运行, 有利于调节收入, 稳定就业, 合理分配资源, 引导经济健康发展。不过, 由于偷税、逃税有利可图, 公民纳税意识较为淡薄, 税收征管存在缺漏, 因此偷逃税等违法现象时有发生, 导致财政收入流失, 不利于纳税公平, 影响税收职能发挥。

本文基于税收审计视角, 尝试实施风险重点导向的分类税收审计, 并在此基础上, 以工作室的税收审计为例, 探讨税收审计流程, 以期对税收现存问题的解决提供参考性建议。

一、税收概述

税收是我国财政收入的主要来源。随着经济的快速发展, 财政收入的同步增长有利于增强国家的财政实力, 并为提高各级政府公共服务和社会管理能力, 促进社会和谐稳定发展提供财力保障。

(一) 税收的含义

税收是国家组织财政收入的重要途径, 是国家按照法律规定向经济单位和个人无偿征收财物的一种形式。

税收与其他财政收入形式相比, 具有强制性、无偿性、相对固定性这三个基本特征。强制性是指税收是依靠国家的政治权力强制征收的。无偿性是指国家征税后, 税款即为国家所有, 不再归还纳税人, 也不向纳税人支付任何报酬。相对固定性是指国家通过法律形式明确规定征税的范围和标准等, 非经国家批准, 任何单位和个人不能随意改变。税收的三个基本特征相互联系、不可分离, 这也是税收区别于其他财政收入的基本标志。

税收的基本职能是财政职能。财政职能亦称“收入手段职能”。国家要想实现该职能, 需要大量的财政资金。税收作为国家依照法律规定参与剩余产品分配的活动, 需承担起筹集财政收入的重要任务。税收自产生起就具备了筹集财政收入的职能, 并且是最基本的职能。

(二) 税收的意义

1. 有利于调节收入, 稳定就业, 维护社会和谐

税收作为参与国民收入分配最主要的形式, 其对收入调节发挥着重要作用。如个人所得税施行

超额累进税率, 高收入群体适用高税率, 低收入群体适用低税率或不征税, 有助于达到调节个人收入分配、促进社会公平的效果。整体来看, 因为中低档收入群体占大多数, 所以在现行税制下可减轻纳税负担, 促进个人消费乃至社会消费水平的提高。

同时, 财政税收是调节社会就业率的重要方式。在经济发展过程中, 社会就业率一直是人们高度重视的问题。良好的社会就业率对维持社会稳定与和谐具有重要作用。一般来说, 当税收较低时, 就业率会明显提升, 这可以促进国家经济发展, 维护社会稳定和谐。

2. 有利于合理分配资源, 推动产业发展

随着社会经济的不断发展, 市场竞争愈发激烈, 开始逐渐出现资源分配不平衡的现象。政府基于市场经济的发展情况, 可准确评估产业发展状态, 制订产业发展战略和实施计划, 并施行倾向性与针对性的税收政策, 引导企业在竞争、合作和“走出去”中发展壮大, 实现良性发展。

此外, 财政税收政策也是产业发展和区域平衡的调节手段。因为我国的经济发展呈现各地经济水平不一, 贫富差距较大的现状, 所以政府需采取合理的财政税收政策, 充分发挥国家财政税收的宏观调控作用, 抑制资源垄断和产业过剩等不良现象, 引导区域之间公平竞争、均衡发展, 在增添市场活力的同时缩小贫富差距。

3. 有利于监督经济活动, 引导经济发展

由于税收涉及社会生产、流通、分配与消费等众多领域, 因此能够综合反映国家经济的发展质量与运行效率。

从税收征管活动中的纳税人行为变化, 可以看出微观经济状况。因此, 在税收环节发力, 可以发现并纠正纳税人在生产经营及财务管理中存在的问题, 从而促进国民经济持续健康发展。

从税收收入的增减变动与税源构成的变化, 可以洞悉宏观经济的发展变化趋势。现行社会经济结构下, 各行业的发展方向、发展前景与发展水平均不相同。国家从发展全局的高度着眼, 应加大对高新技术、绿色能源等新兴行业的政策支持力度, 吸引更多的投资者, 并推动我国第二、三产业发

展,促进经济全面协调可持续增长。

二、偷逃税收等乱象的原因分析

(一)偷逃税收有利可图

随着社会经济的发展,市场竞争局面越发严峻,企业的注意力都放在能否盈利和盈利多少上。在强调企业与个人利益的背景下,各企业所做决策的出发点大多是出于自身利益的考量,但是,由于某些企业过度追求利益,因此引发各种违法乱纪行为,偷逃税收便是其中一类。随着企业规模的不断扩大,经营收入不断增多,企业需缴纳的税款不断增加,对利润的影响越来越大,因此部分企业会被利润蒙蔽双眼,不愿依法纳税,想方设法地偷逃税收以获得更大的利润。

(二)公民纳税意识仍然淡薄

纳税意识是指公民正确了解税收对国家建设和社会发展的作用,在提高对国家和社会责任感的基础上产生的照章纳税的意愿。自1980年个人所得税开征以来,公民的纳税意识仍较为薄弱,这一点从个税纳税方式中代扣代缴占多数可以看出。我国个税的缴纳方式主要有两种:代扣代缴与主动申报,而代扣代缴一直占多数,少有主动申报,部分纳税人绞尽脑汁,只为逃税,只有强制要求才会配合纳税。如今的税收不再是古代的横征暴敛,而是国家“取之于民,用之于民”集中力量办大事的方式。因此,如果能做好公民的税收宣传和引导,使其充分认识到税收于国于民的重要意义,则可促使公民主动申报纳税,减少偷逃税收的行为。同时,还能树立公民依法纳税、打击逃税的法制意识和社会责任心,使公民主动通过批评、检举及控告等方式对企业单位和公众人物进行监督,形成良好的社会监督环境。

(三)纳税人权责匹配有待完善

因为一些纳税人并不完全清楚他们所缴的税用于何处,即纳税人应享有的“知情权”和“监督权”未充分体现,所以他们主动纳税的意愿不强。对此,国家政府工作者若能提高税款用途透明度,切实赋予纳税人享有的“知情权”和“监督权”,及时公布税款使用信息,则能使纳税人逃税行为由法律层面的不敢为、不能为转变为思想层面的不愿为,从而积极主动配合缴税。

(四)税收征管仍有不合理之处

我国目前的税收政策仍存在一些漏洞,因为部分高收入人群难以被税务征收部门全面监控,所以出现了各种偷税、漏税的社会乱象。现阶段,明显偷税逃税行为屡屡被爆出,经调研,工资薪金和股

权激励、广告劳务收入、房地产投资等理财收入及独立工作室收入是明星的四类主要收入形式,但因为现阶段仍存在税收法规不健全、税收征收手段落后、管理监督不到位、信息传递不及时与纳税奖惩不合理等问题,所以明星易出现偷逃税收的现象。

三、实施风险重点导向的分类税收审计

为提高税收审计的针对性,对有限的税务机关人力物力等资源进行充分运用,可实施风险重点导向的分类税收审计。不同类型的纳税主体,其经营特点与税法遵从不一。现阶段虽然中小企业数量占企业大多数,但税收审计资源有限,因此,通过对相关纳税主体进行风险识别与评估,能合理划分不同类型的纳税主体,进而明确重点审计对象与重点审计项目,区分各类纳税人,实施有针对性的税收审计,实现资源效用最大化。

在对相关纳税主体进行分类时,可围绕国内与跨国,按照行业及企业特点进行划分。对国内企业进行税收审计时,重点审计对象为有大量现金往来的企业,它们在隐瞒销售收入等事项上存在风险。对跨国企业进行税收审计时,审计重点为其国际税务事项的税务遵从等。按照行业及企业特点划分,以服务业为例,可进一步细分为餐饮、住宿、广告与事务所等。恰当的分类,对明确各审计对象的审计目标,优化审计资源配置及提升税收审计质量等方面均具有重要作用。

风险重点导向的税收审计,首先要进行风险识别,确定最需要实施税收审计的纳税主体与纳税事项。在识别风险时,可综合使用风险分级与风险赋值等量化管理,并结合企业规模与影响大小进行分析。在对中小企业进行税收审计时,可将企业风险等级由高到低分为税收欺诈、高级、中级、低级与新设立公司五个级别。并对企业注册登记、纳税申报、财务管理及税收遵从等多个方面存在的风险进行识别,然后客观合理地开展风险赋值。

此外,对风险进行识别与评定时,应与企业规模相结合。面对同样类型的错误,大型企业与小企业相比具有“放大效应”,即产生的负面影响更大。同时,根据成本效益原则,由于审计资源有限,因此需根据企业的应纳税额大小,将潜在税额较高和税收欺诈风险较大的企业列为税务审计重点,放弃风险高但潜在税额低的企业。

四、完善税收审计的实现路径:税收审计流程设计——以A工作室为例

注册会计师接受预期信息使用者委托,对被审计单位——A工作室是否按照税法规定及时足额

申报缴纳相关税款进行审计。

(一)明确总体审计目标等要素

总体审计目标:注册会计师对A工作室是否存在舞弊或疏漏等现象即导致其未按照税法规定及时、足额申报纳税款获取合理凭证发表审计意见,出具审计报告。

(二)审计流程重点设计—风险识别与应对

审计流程是审计人员在审计过程中采取的行动与步骤,科学有效的审计流程可以减少获取审计证据的工作量,压缩审计时间,节约审计成本,减少审计失误,优化审计质量。整体而言,审计流程包括事前审计、审计实施与审计终结三个阶段,具体由检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行及分析程序等环节组成。

1. 风险识别

概括而言,偷逃、税收等行为往往发生在生产费用、营业收入的错误核算及发票的滥用等方面。

生产费用核算的偷税漏税风险点在于表面上增加生产成本,实际上虚构成本,以此少报利润,减少企业所得税,进而达到偷税漏税的目的。一些企业在制订生产计划、上报费用预算时,会通过虚增生产费用的方式牟取不法利益。因此,在审计中,需对将福利列为投资项目,缩短资产使用年限等可能存在的虚增费用问题给予高度重视。

由于经营收入越大,相应的税负也越重,因此一些不法企业便试图通过虚报或少报营业收入、隐瞒收入等方式减少税负,获得更大的利益。在审计中,需对本期与上期的业务收入比较情况,产品销售的结构和价格变动情况及本期重要产品的毛利率等审计证据给予充分关注。

发票原本是报销与核对账目的重要凭证,但是一些不法企业会通过虚开发票金额或不主动为客户开票等方式,利用发票偷逃税款,牟取不法利益。在审计中,需重点审核原始发票的“要素”“编号及日期”“填写内容”“收支凭证”等关键信息。

2. 风险应对

针对收入的完整性认定,应审查工作室的业务合同是否真实规范,评估业务合同的商业理由是否合理,调查业务执行的相关合作方的性质,并利用审计抽样、检查、函证与分析等相关程序获取业务执行的相关凭证,确定工作室是否根据合同约定及相关会计准则及时完整地确认收入。

针对成本费用的发生认定,应根据成本费用的明细账追查相关成本费用产生的相关凭证,以此考核相关采购业务的合同合法性,与工作室业务的相

关性及交易的商业理由。同时,还应核查与生产相关的采购业务发票及凭证的真实性、合法性。

实时关注工作室的货币资金流向及往来账务的处理流程,以此评价是否与工作室的业务活动性质相符。尤其是与关联企业之间的交易,需评价是否存在利用关联企业将一份业务合同拆分成几个合同从而达到转移工作室收入目的的行为。另外,还需评价工作室与关联企业之间交易的商业理由是否合理,是否存在关联企业间虚构交易或超出正常价交易使工作室成本费用增加等情况。

根据工作室的经营业务活动及相关税法规定确定工作室应缴纳的税种及税额。调查工作室的税款申报和缴纳情况,应根据错报、漏报发生的可能性,分析工作室是否按照税法规定及时、足额缴纳各类税款,发表审计意见,出具审计报告。对于工作室可能存在的严重违反法律法规的情形,注册会计师应及时通过相关渠道向有关部门反映。

五、结语

规章易拟,沉痾难医。虽然相关政策法规陆续出台,各类企业也多次发布自律声明,但对于遏制偷逃税违法违规行为的效果并不显著。因此,还需精准把脉、对症下药。国家税收主管部门应在加强市场主体法规宣传和促进行业自律的基础上,尽快出台针对偷逃税收的专项治理政策,明确企业及个人偷逃税收违法行为的法律责任和惩戒措施,并辅以相应的行业管理手段提高执行效果。

同时,需加大税收监管力度,将有多次偷逃税收记录的企业或个人列为重点监控对象,定期核查、严防严控。并引入第三方审计监督机制,如由政府、税务与审计等部门组成的联合工作机制,对相关企业和重点人群进行不定期、不定时的巡检、抽查。另外,证券监管部门、金融部门应对资本流向进行监管,确保资本渠道合规和可追溯,共同防范偷逃税收等违法违规行为的发生。

【作者简介】潘海天(2001—),男,江苏盐城人,本科在读,初级会计师,南京审计大学金审学院,研究方向为会计学。

徐凡(1999—),女,江苏连云港人,本科在读,初级会计师,南京审计大学金审学院,研究方向为财务管理。

盛霄磊(2000—),男,江苏昆山人,本科在读,初级会计师,南京审计大学金审学院,研究方面为税收学。

唐新龙(2000—),男,江苏泰州人,本科在读,初级会计师,南京审计大学金审学院,研究方向为审计学。

张衍(2001—),男,江苏常州人,本科在读,初级会计师,南京审计大学金审学院,研究方向为审计学。