

刘 昆 主编 · 广东财政改革理论与实务丛书 ·

税 务 审 计

SHUI WU SHEN JI LI LUN KUANG JIA YAN JIU

理论框架研究



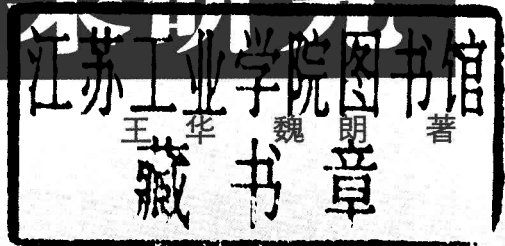
王 华 魏 朗 著

廣東省出版集團
廣東人民出版社

广东财政改革招标研究课题

税务审计

理论框架研究



广东省出版集团
广东人民出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税务审计理论框架研究 / 王华, 魏朗著. —广州: 广东经济出版社, 2008. 9

(广东财政改革理论与实务丛书 / 刘昆主编)

ISBN 978-7-80728-981-4

I. 税… II. ①王…②魏… III. 税收—审计—研究
IV. F239. 65

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 137344 号

出版发行	广东经济出版社 (广州市环市东路水荫路 11 号 11~12 楼)
经销	广东新华发行集团
印刷	佛山市浩文彩色印刷有限公司 (南海区狮山科技工业园 A 区)
开本	730 毫米×1020 毫米 1/16
印张	16.25 2 插页
字数	255 000 字
版次	2008 年 9 月第 1 版
印次	2008 年 9 月第 1 次
书号	ISBN 978-7-80728-981-4
定价	35.00 元

如发现印装质量问题, 影响阅读, 请与承印厂联系调换。

发行部地址: 广州市环市东路水荫路 11 号 11 楼

电话: (020) 38306055 38306107 邮政编码: 510075

邮购地址: 广州市环市东路水荫路 11 号 11 楼

电话: (020) 37601950 邮政编码: 510075

营销网址: <http://www.gebook.com>

广东经济出版社常年法律顾问: 屠朝锋律师、刘红丽律师

· 版权所有 翻印必究 ·

总 序

2008年适逢改革开放三十周年，回顾三十年的辉煌发展，是一部不断解放思想、推动发展的伟大历史画卷。从计划经济到有计划的商品经济，再到后来的建立社会主义市场经济，每一次改革都给当时的经济发展注入了巨大的活力。而在这当中，财政体制改革每每作为整个经济体制改革的突破口，在推动经济发展和社会事业发展方面发挥了关键性作用。“滔滔江水日趋东，万法从新要大同”。一百多年前，广东人黄遵宪为自己的维新、改革信念写下这样的诗句，一百多年后，广东人秉承先辈们的改革信念，在众多方面进行着持之以恒的不懈探索。作为改革开放的第一股浪潮涌动的地方，广东的财政改革与探索一开始就走在全国前列。1979年，广东人就以“杀开一条血路”的精神，率先改革高度集中的“统收统支”财政管理体制，实行“财政包干制”；1994年，广东坚决执行中央分税制改革的决定，采取切实措施保证了中央税和地方税的增长，实现了税制改革的平稳过渡；1996年，广东省对市县实行了“分税分成，水涨船高”的财政体制改革，提高地方政府组织收入的积极性。在公共财政探索方面，广东一直是全国财政改革和发展的排头兵，财政改革年年有新亮点，以部门预算、国库集中支付制度改革、收支两条线管理、政府财政制度等为主线的财政支出管理制度改革处于全国前列，财政支出绩效评价、行政事业

性资产管理等更创全国改革先河。

随着改革的深入和开放范围的扩大，广东经济实现了多年的持续快速发展，从改革开放前的不起眼的位置，到经济总量连续十八年居全国首位，近年来更是占据重要地位，2006年广东GDP约占全国的八分之一，财政总收入约占全国的七分之一，2007年GDP首次超过台湾，达30606亿元，财政总收入达7750亿元，创造了历史的新辉煌。在这个创造辉煌的过程中，广东的众多财税会计学者和财税干部有幸亲身参与和经历了这场翻天覆地的变革和发展。理论来源于实践，广大财税干部在各项财税会计工作中亲身实践，不断探索，不断创新，在很多项业务改革中都走在全国前列，为全国其他地方的同类改革做出了示范，也为广大财税会计学者的理论研究培育了肥沃的土壤。众多的财税学者和财政干部植根于这块实践丰富的沃土，总结研究各种改革的新生事务，上升到理论层面，经过升华后更好地指导实际工作，并通过这些理论和知识的传播，使全国同行更加清楚地了解广东的实践探索经验，也得到了他们的赞扬和肯定。广东的财税会计学者和实践工作者的共同努力，相得益彰，共同推动了广东财税工作向前发展，开创了广东财政会计工作的新局面。

广东经济经过多年的高速增长，为小康社会的建设打下了雄厚的物质基础，但是一些深层次的矛盾和问题开始显现，主要是粗放式的增长方式难以为继，高投入、高消耗和高污染现象突出，见物不见人，经济社会发展与人口、资源、环境之间的关系失衡，没有形成一套科学发展的体制和机制，可持续发展的压力越来越大。经济决定财政，财政反作用于经济，在新的条件下，面对新问题，财政支持经济发展的方式、财政政策作用的方式以及财政自身管理方式也需相应进行调整和改革，以破解当前发展面临的新问题。在当前严峻的国际经济形势下，作为改革开放的排头兵，尽管在财政税收的实践探索方面积累了许多经验，但作为改革开放的排头兵，广东更需要率先研究解决许多财政税收工作中出现的新情况、新问题，为探索和实践科学

发展观作出实践和表率。因此，总结实践经验，解决现实问题，探索发展方向推动广东财税体制的改革与发展，为全国财税制度的发展与完善提供理论成果，是广东财税理论工作者光荣而神圣的使命。解放思想是改革的先导，广大财税干部和财税会计学者，要以“解放思想、实事求是、与时俱进”作为自己的重大责任和突出品格，敢于实践，敢于开拓，不断研究和解决广东财政改革和发展中的新情况、新问题，不断探索和创造财政工作的新思路、新经验，不断促进财政软实力的提高，为实现广东科学发展、和谐发展提供理论支撑和智力保障。

在这个背景下，为进一步有效促进广东财政的改革与发展，按照科学发展观的要求推动和实现财政工作的科学化和民主化，实现广东财政与社会经济、政治以及文化的协调发展，建设和谐社会，充分调动广东财政理论工作者与实际工作者开展调查研究的积极性，促进和提升广东财政理论界的科研水平和在全国的影响力，广东省财政厅决定在“十一五”期间编辑出版这套《广东财政改革理论与实务》丛书。整套丛书的选题与广东省财政改革紧密结合，既有理论研究，又有基于广东实践的案例分析，内容涉及财政、会计的各个层面，理论与实践紧密结合，数据翔实，具有较高的理论价值和实践指导意义。编辑和出版《广东财政改革理论与实务》系列丛书，既能总结过去广东财政会计工作取得的成就，促进学者们研究现实当中的问题，也能向世人展示广东财政理论和实务工作者的风采，为广东建设“经济强省”“文化大省”服务，为我国财政工作做出实践和理论的双重贡献。

刘昆

2008年8月

丛书编辑说明

为进一步有效促进广东财政的改革与发展，按照科学发展观的要求推动和实现财政工作的科学化和民主化，实现广东财政与社会经济、政治以及文化的协调发展，建设和谐社会，充分调动广东财政理论工作者与实际工作者开展调查研究的积极性，促进和提升广东财政理论界的水平和在全国的影响力，广东省财政厅决定在“十一五”期间编辑出版一套《广东财政改革理论与实务》丛书。编辑和出版《广东财政改革理论与实务》丛书能为广东建设“文化大省”服务，为国家财政改革的不断深化作出实践和理论的双重贡献。

通过开展《广东省财政改革理论与实务》丛书选题招标工作，共收到标书 54 份（财政类标书 34 份，财务与会计类标书 20 份）。丛书编委会特别邀请丛书学术顾问组对这些标书进行评审，共有 22 个题目中标（包括 16 个财政类和 6 个财务与会计类项目）并分别开展调研和写作。这些选题与广东省财政改革紧密结合，既有理论研究，又有基于广东实践的案例分析，内容涉及到财政、会计的各个层面，都具有相当的研究价值。

各中标项目的课题负责人组织了强大的研究队伍，对所承担的项目开展了深入调研，并在专家的指导下进行写作。2007 年中，各项目已经开始陆续完成书稿。这些书稿，有些是在作者的论文基础上修改完成的，有些则是在实际工作中深有体会而作。从项目完成的情况看，这些项目选题紧扣现实，理论与实践紧密结合，数据翔实，具有较高的理论价值和实践指导意义。

《广东财政理论与实务》系列丛书编写委员会主要领导成员名单和构成如下：

编委会主任：刘昆（广东省财政厅党组书记、厅长，中山大学、暨南大学兼职教授）

编委会副主任：

曾志权（广东省财政厅党组成员、副厅长）

李朝明（广东省财政厅党组成员、副厅长）

陈德萍（广东财经职业学院院长、教授）

林江（中山大学岭南学院财税系主任、教授）

於鼎丞（暨南大学财税系主任、教授、博士生导师）

郭小东（中山大学岭南学院财税系教授、博士生导师）

于海峰（广东商学院副院长、教授）

执行副主任：

黎旭东（广东省财政科学研究所所长）

指导和评审专家组成员包括：

丁学东（财政部副部长）

高培勇（中国社会科学院财贸研究所）

杨灿明（中南财经政法大学副校长）

贾康（财政部科研所所长）

张馨（厦门大学财政金融学院院长）

苏明（财政部科研所副所长）

白景明（财政部科研所副所长）

史耀斌（财政部税政司司长）

刘玉廷（财政部会计司司长）

于中一（财政部科研所）

王世定（财政部科研所）

文宗瑜（财政部科研所）

前 言

税务审计的历史几乎与税收的历史一样悠久。据史书记载，早在西周，我国就设有“地官”一职，一类专司税收的征收，另一类专司审计审查。后者除了审查税务官员有无贪污之外，还有一个重要职能就是审查纳税人有无偷税逃税行为发生。到了宋代，刑部也设有“税务审计”部门，职能也是审查纳税人有无足额交缴。但是，税务审计的理论研究几乎是一片空白。毋庸置疑，税务审计一直是在非理性条件下发展，税务审计理论长期以来只是存在于人们的潜意识里。

在人类社会发展的奴隶社会和封建社会的历史长河里，统治阶级可以任意定税征税，农民和平民只有纳税义务毫无纳税权利，缴纳多少税往往由收税官认定，税务审计实务就如同一般审计实务一样，时隐时现，时强时弱。资产阶级革命以后，专制社会逐渐进步到法制社会，税收不再是随意制定而是必须依法制定。“税法的确立，就是税收价格的确定，就是社会公众愿意支付公共产品价格的契约的签署，是对国家征税权的认可和授予，从而使税收缴纳从根本上看是一种自愿行为，而国家课税则必须依法进行。”^{〔1〕}这样，纳税人和征税人才真正做到了税法面前都是平等的，两者都必须依法纳税和依法征税，因此税务审计变得重要起来，通过对纳税人纳税行为的直接监督和对征税机关税收管理行为的间接监督而成为税务管理框架中的有力制约机制，成为维护和完善税法不可或缺的制度。

随着税务审计在税收征纳关系中发挥着越来越重要的作用，人们也越来越关注税务审计的存在和发展。税务审计的发展不但使自身获得了法律地位，同时也加重了自身的任务和风险。在法律上，税务审计获得独立行政执法权

〔1〕 张馨，税收价格论：理念更新与现实意义 [J]，税务研究，2001，（6），第40页。

的同时，也承担了越来越大的责任。税务审计历史演进到 20 世纪时，人们突然发现，高高在上的税务审计居然会面临纳税人的法律诉讼。这说明非理性的税务审计已经走到了历史尽头。

怎样才能同时满足征纳双方对税务审计的客观需要？理性的税务审计是什么？这正是本书试图回答的问题。因此，我们才希望在前人研究的基础上，为税务审计理论研究作出些微贡献。

目 录

上篇 理论篇

第一章 导论	3
第一节 税务审计的产生和发展	3
一、税务审计的概念	3
二、税务审计的发展	5
第二节 文献综述	8
一、审计理论的含义	8
二、关于审计理论的基本结构的研究成果	10
三、关于税务审计与纳税人遵从关系的研究成果	19
第三节 对本论题研究的几点说明	28
一、本论题的研究意义	28
二、研究思路	30
三、研究方法	33
四、本书的创新之处	33
第二章 税务审计的理论基础	35
第一节 税收征纳关系	35
一、税收的理念	35
二、公共财政视角下的税收征纳关系	39
三、税务审计组织在税务部门机构中的地位	43
第二节 受托责任	44
一、受托责任的定义	44
二、受托经济责任的成因分析	46

三、受托经济责任的表现形式	48
四、受托责任与审计的关系	50
第三节 制度及交易成本	51
一、制度的内涵	52
二、制度的起源	56
三、税收的交易成本	60
第三章 税务审计的本质	63
第一节 审计的本质	63
一、关于审计定义的不同认识	63
二、审计的本质	68
第二节 税务审计的本质	70
一、税务审计产生的原因	70
二、税务审计的本质	73
三、税务审计的职能	75
第三节 税务审计与几个相关概念的区别	76
一、税务审计与税收审计的区别	76
二、税务审计与民间审计的区别	77
三、税务审计与内部审计的区别	78
第四章 税务审计的目标	81
第一节 审计目标	81
一、审计目标的含义	81
二、审计目标的特点	82
三、研究审计目标的意义	83
四、审计目标的演变	84
第二节 税务审计的目标体系	90
一、税务审计的目标	90
二、税务审计目标体系的结构	91
三、税务审计实务界目标定位的思考	94
第五章 税务审计主体	98
第一节 税务审计主体	98

一、税务审计主体	98
二、税务审计主体的特征	98
第二节 税务审计主体的独立性	100
一、审计的独立性	100
二、税务审计主体的独立性	107
第三节 影响税务审计主体独立性的因素和对策	108
一、影响政府审计机构独立性的因素和对策	108
二、影响税务审计人员独立性的因素和对策	110
三、影响审计组织和审计人员工作上独立性的因素和对策	111
第四节 税务审计组织结构的国际比较	112
一、美国税务审计组织结构	112
二、加拿大税务审计组织结构	114
三、德国税务审计组织结构	115
四、我国税务审计组织结构	116
五、国外经验的启示	119
第六章 税务审计风险	121
第一节 审计风险	121
一、审计风险的概念	121
二、审计风险的特点	124
三、审计风险的分类	125
四、研究审计风险的意义	127
第二节 税务审计风险的特征	129
一、税务审计风险的含义	129
二、税务审计风险的主要表现形式	130
三、税务审计风险的特征	131
第三节 税务审计风险管理	133
一、税务审计风险形成原因	133
二、税务审计风险的控制	135

下篇 制度篇

第七章 税务审计制度概述	143
第一节 税务审计制度产生的经济学解释	143
一、用委托代理理论解释税务审查制度产生的原因	143
二、用博弈论解释税务审计制度产生的原因	144
第二节 税务审计制度的构成和功能	149
一、税务稽查制度的构成	149
二、税务审计制度的功能	154
第八章 我国税务审计制度变迁分析	156
第一节 我国税务审计制度变迁的路径分析	156
一、第一阶段：税务管理制度建立期	156
二、第二阶段：税务管理制度失效期	159
三、第三阶段：税务审计制度萌芽期	160
四、第四阶段：税务审计制度的建立	164
第二节 税务审计制度变迁的思考	166
一、税务审计制度变迁的条件	166
二、税务审计制度变迁的主体	167
第九章 我国税务审计制度的实证研究（一）：理论模型	169
第一节 纳税人不遵从行为的基本模型	169
一、纳税人不遵从模型的前提条件	169
二、模型分析	170
第二节 影响税务审计制度功效发挥的因素分析	172
一、纳税人对税法理解程度的影响	172
二、审计概率政策的影响	178
三、税务审计能力的影响	182
四、法律约束的影响	185
第十章 我国税务审计制度的实证研究（二）：问卷调查	186
第一节 调查背景	186
一、纳税人问卷调查说明	187

二、征税人问卷调查说明	187
第二节 纳税人调查问卷统计结果	189
一、纳税人对税务审计的态度	189
二、纳税人申报行为调查	194
第三节 征税人调查问卷统计结果	196
一、对税务稽查地位作用的认识	196
二、对影响纳税人申报行为因素的看法	197
三、税务稽查行为调查	200
四、对稽查岗位考核指标的评价	203
第四节 小结	203
第十一章 我国税务审计制度的实证研究（三）：绩效评价	207
第一节 我国税务审计制度绩效评价标准	207
一、税务审计制度绩效评价标准选择	207
二、税务审计制度的直接收入效果考察	209
第二节 税务审计选案行为有效性模型建立	212
一、基本模型	212
二、修正模型 I：参数变动模型	215
三、修正模型 II：允许不遵从水平跨时期变化	217
四、模型小结	219
第三节 税务审计选案行为有效性的评价	221
一、数据来源	221
二、模型的估计方法	222
三、模型结论	223
四、小结	224
参考文献	227
附 录	233
附录 1 纳税人调查问卷	233
附录 2 征税人调查问卷	237

表格目录

表 1-1	纳税人遵从及不遵从类型一览表	20
表 4-1	英国公司审计目标的演变	89
表 9-1	模型 II 中纳税人的可支配收入	173
表 9-2	模型 IV 中纳税人可支配收入	183
表 10-1	纳税人调查问卷样本特征统计结果 (%)	187
表 10-2	税务部门调查问卷样本特征统计结果 (%)	188
表 10-3	被调查的纳税人以前接受税务稽查的基本情况	189
表 10-4	被调查的纳税人对税务稽查的各项具体工作的满意度 评价 (%)	191
表 10-5	被调查的纳税人对稽查工作行风建设的评价 (%)	192
表 10-6	税务稽查工作需要改进的地方	194
表 10-7	被调查的税务人员对税务稽查作用看法的平均打分	196
表 10-8	各类被调查的税务人员对影响纳税人申报行为因素的评价	199
表 10-9	被调查者对稽查案件经历时间的看法	201
表 10-10	当税法存在模糊性时, 征纳双方行为的调查结果	205
表 11-1	1994—2002 年税务审计查补额情况	210
表 11-2	国地税查补税额比较	211
表 11-3	税务审计选案政策与纳税人不遵从水平关系方程	219
表 11-4	可察觉的纳税人不遵从水平的计算	220
表 11-5	各因变量的观测值	221
表 11-6	纳税人不遵从方程的实证结果	223

图表目录

图 1-1 莫茨和夏拉夫的审计理论结构	11
图 1-2 安德森的审计理论结构	13
图 1-3 蔡春的审计理论结构	16
图 1-4 王文彬、林钟高的审计理论结构	17
图 1-5 陈建明的审计理论结构	18
图 1-6 税务审计理论框架	31
图 2-1 税收征纳循环图	39
图 2-2 诺思对制度产生的原因分析	58
图 3-1 税收审计与税务审计关系图	74
图 4-1 征纳双方的受托经济责任及其要求	92
图 4-2 税务审计目标体系的结构	94
图 5-1 审计的独立性	106
图 5-2 税务审计独立性的内容	108
图 5-3 国家一税务稽查组织委托代理关系图	116
图 7-1 税务审计人员的支付矩阵	145
图 7-2 三种不同类型的支付矩阵	146
图 7-3 改变了支付情况的支付矩阵	147
图 7-4 制度产生前后的支付矩阵比较	148
图 7-5 制度产生前后的支付矩阵	149
图 9-1 模型Ⅲ中纳税人预期支付与纳税人类型的关系图	179
图 10-1 接受税务审计后,对纳税人申报纳税收入的影响大的审计信息 ..	190
图 10-2 被调查的纳税人认为影响税务稽查绩效的原因	193