

税务审计概论

李霁友 编著



上海交通大学出版社
SHANGHAI JIAO TONG UNIVERSITY PRESS

前言

2018年新修订的宪法明确规定,中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。2017年中国共产党第十九次全国代表大会报告指出,要“加强宪法实施和监督,推进合宪性审查工作,维护宪法权威”。2019年10月中国共产党的十九届四中全会决定指出,要“健全以税收、社会保障、转移支付等为主要手段的再分配机制,强化税收调节,完善直接税制度并逐步提高其比重”。要“健全党和国家监督制度……发挥审计监督、统计监督职能作用”。可见,公民和企业依法纳税是宪法规定的责任和义务,同时征税纳税也是需要监督的。

但是在税收征纳实践中如何体现宪法所说的“依照法律纳税的义务”精神,即税法的遵从性呢?具体而言,人们需要监督税收征管机关征税的税法遵从性,也需要监督纳税人(包括代扣代缴义务人)纳税的税法遵从性。

从理论上讲,同一个税务法律体系,无论是征税方,还是纳税方,只存在一种法律意思表达。但由于征纳税双方经济利益的不一致和法律文本的缺陷(原则导向或者规则导向),有可能会出现对税法的遵从性或者遵从度的不同理解。因此,有必要对税法的遵从性(税法的合法合规性)进行权威的解释和经济监督。简单地说,税务审计就是对税法遵从性的经济监督。

随着我国社会主义市场经济的不断发展和财政税收体制改革的不断深化,税务审计已经成为市场经济监督体系中一项重要的制度安排,在服务国家经济建设、完善社会经济监督体制、规范征纳税双方权利和义务、提高社会经济配置效率等方面发挥了重要的作用。

虽然税务审计在国家经济建设中的作用很大,但人们对它并不是十分的了解。很多人把税务审计理解成税务机关在税收征管过程中实施的审计式税务检查和税务稽查。甚至认为,只有纳税评估、税务检查和税务稽查,没有严格意义的税务审计,而忽略了国家审计部门对税收机关的税收征管审计、企事业单位的内部税收审计和税收机关对纳税人实施的税务审计等。这种认识不利于税务审计的发展与创新,也不利于社会主义市场经济监督体制建设。

基于此,本书以税务审计为研究对象。主要内容包括:①税务审计的基本概念和基本理

论;②税务审计的基本程序和方法;③税务审计的报告与管理等。在阐述基本概念的基础上,本书重点阐述了税收征管审计、纳税审计、民间税务审计和企业内部税务审计的一般程序、方法和审计要点。

本书的特点体现在三个方面:①对税务审计的概念进行了概括和总结,对其内涵和外延有所拓展;②根据国家审计机关、税收机关和企事业单位内审部门等审计主体,对税务审计进行了分类,并根据税收机关税收征管的特点,对税收机关的税收检查和审核进行了归类;③初步构成了一个较为完整的税务审计框架体系。

笔者在高校工作二十余年,一直从事《税法》《审计学》和 ACCA《税务》《审计与认证业务》等课程的教学工作,在《管理世界》等经济管理类期刊发表了多篇相关的科研论文,在科学出版社出版了三本财经类专著。税务审计不同于纳税筹划,它是从应收尽收的角度来考虑税法遵从性的。撰写一本有关税务审计方面的图书,是笔者多年的心愿。

在本书的写作过程中,参考了大量的文献,多数已经列出,但由于篇幅等原因,没有全部列出。在这里,作者对所有相关文献的作者表示感谢。同时,也感谢家人、单位领导和同事对本书写作的支持。特别要感谢上海交通大学出版社编辑在出版过程中提供的大量帮助。

由于作者的能力和水平有限,不足和疏漏之处肯定不少,敬请读者批评指正。

李霁友

2020年2月于上海

目录

绪论	1
0.1 税务及税务审计的现状与问题	1
0.2 加强税务审计研究和制度建设的现实意义	5
第1章 税务审计概述	9
1.1 税务审计的定义与本质	9
1.2 税务审计的产生与发展	16
1.3 税务审计的职能与作用	22
1.4 税务审计基本假设	27
第2章 税务审计的组织和人员	30
2.1 国家审计机关	30
2.2 国家税收机关	31
2.3 民间税务审计组织	32
2.4 内部税务审计组织	32
2.5 税务审计人员的职业要求	33
第3章 税务审计职业道德与法律责任	35
3.1 税务审计职业道德概述	35
3.2 国家审计机关人员的职业道德	36
3.3 国家税收机关人员的职业道德	36
3.4 民间税务审计人员职业道德	37
3.5 内部审计人员职业道德	38
3.6 税务审计人员的法律责任	38

第4章 税务审计的对象、目标和分类	40
4.1 税务审计的对象与范围	40
4.2 税务审计的目标	43
4.3 税务审计的分类	43
第5章 税务审计的基本理论与框架	49
5.1 财政税收理论	49
5.2 审计理论	50
5.3 税务审计理论	51
5.4 税务审计基本框架	52
第6章 税务审计的依据、证据和工作底稿	54
6.1 税务审计依据	54
6.2 税务审计证据	56
6.3 税务审计工作底稿	65
第7章 税务审计的基本程序	67
7.1 税务审计程序概述	67
7.2 审计机关税收征管审计程序	69
7.3 税收机关纳税审计程序	71
7.4 民间税务代理审计程序	82
7.5 企业内部税务审计程序	83
第8章 税务审计的基本方法和技术	85
8.1 税务审计的主要方法	85
8.2 基本审计技术	90
8.3 计算机辅助审计技术	94
8.4 审计抽样技术	97

第 9 章 基于风险导向的税务审计	99
9.1 风险导向税务审计概述	99
9.2 风险导向税务审计的含义与特征	101
9.3 风险导向税务审计的程序和方法	103
第 10 章 税收征管审计	109
10.1 税收征管审计概述	109
10.2 对税务机关的审计	114
10.3 对海关的审计	122
10.4 对国库的审计	123
10.5 税收政策跟踪审计	124
第 11 章 纳税审计	126
11.1 税收征管视角下的纳税审计	126
11.2 分行业的纳税审计	130
11.3 分税类税种的纳税审计	134
第 12 章 民间税务审计和企业内部税务审计	158
12.1 民间税务审计	158
12.2 内部税务审计概述	159
12.3 内部税务管理审计	160
12.4 流转税类内部审计	161
12.5 所得税类内部审计	162
12.6 其他税类内部审计	164
12.7 多税种内部税务审计	166
第 13 章 税务审计报告	168
13.1 税务审计报告及其种类	168
13.2 税务审计报告的内容与格式	169
13.3 税务审计报告的撰写	170

第 14 章 税务审计管理	181
14.1 税务审计管理概述	181
14.2 税务审计计划管理	182
14.3 税务审计质量管理	183
14.4 税务审计档案管理	184

参考文献	188
-------------------	-----

绪 论

0.1 税务及税务审计的现状与问题

21 世纪以来,随着税收征管制度不断完善,纳税人逃避缴纳税款的总规模正在逐步减少,但由于偷税漏税规模的基数不小,仍给我国的财政税收造成重大损失。“地下经济”、电子商务、跨国贸易和新经济组织的不断出现,导致避税的范围日渐扩大,避税的方法更加隐蔽,税收缺位,税款流失,加大了税收征管和稽查的难度。重要的方面包括:

其一,我国逃税偷税情况严重,特别是增值税、所得税和关税,对财政收入造成严重影响。企业在增值税和所得税作假方面包括:关联公司人为提高采购价,致使虚假提高原材料开票价格,导致多抵扣增值税金额。加计扣除的研发费,归集了不符合有关规定的加计费用,从而致使多加计扣除,需要调增纳税所得额,补缴企业所得税。

其二,电子商务因部分交易主体(虚拟企业)具有不确定性、交易空间不受到空间时间的限制、结算方式新异,给征税及税务检查、税务审计带来了很大的困难。具体表现为按目的地原则征税难,课税对象(如电子性质的书籍、报纸、电脑软件、无形资产、特许专营权等商品和劳务)性质模糊不清,跨国征税难,属地和属人管辖权很难落实,因传统的纸质账簿凭证的缺失导致税收审计无账可查,网络技术落后更加增加了稽查审计成本。

其三,相关法规对电算化管理企业的检查权不够明确。目前,大型跨国公司普遍采用财务软件进行电算化管理,计算机的使用改变了会计记录的存储与处理方式,原始凭证或记账凭证一经输入计算机,账簿登录及汇总报表等都通过程序自动完成,使税务审计人员难以像在手工作环境下那样对经济业务进行直观的对比追踪审查。现有的法律文件不足以保障在税务、企业之间电算化审计过程中税企双方的权利和责任。

实现电算化管理的企业,有的采用 MRP、ERP 和 SAP 等大型管理信息系统,包含了分销、制造、财务三大部分,涉及数十个功能模块,财务管理系统只是整个企业管理系统的一部分。在现场审计阶段,审计人员需调阅企业生产、销售、财务各方面的资料,被审计企业往往以商业秘密或管理权限为由拒绝审计人员直接登录财务系统或限制大量的查询功能,使现

场审计工作难以顺利开展。

为了有效地促进税收的财政收入和经济调节,税务机关必须加强措施,提高税收遵从性,而税务审计是促进税收遵从性的有力工具。

税务审计是提高税收遵从度的有效手段,其发挥作用的机理核心在于:通过税务审计程序的开展,改变纳税人的成本收益,全面提高纳税人税收不遵从的行为成本,进而影响纳税人的纳税策略。因此,加强税务审计,提升纳税人的税收遵从度,在减少逃税偷税方面具有很强的现实意义。

然而,我国税务审计存在审计意识薄弱、审计人员素质偏低、审计程序不够规范、税务审计的威慑较低,税控数据的信息化建设不高、与纳税人合作程度低、综合性规制纳税人逃避缴税措施和长效机制不多等方面的问题。具体而言,税务审计存在的问题包括:

其一,人们税务审计意识薄弱,对税务审计缺乏整体的认识和具体的理解。

其二,涉税信息分散且分析困难。企业税务信息分散,搜集、分析税务信息的成本相当高。由于税务信息不完备,使得审计人员在案头准备阶段需要花费大量的精力搜集整理纳税人信息,尤其是涉外企业和大企业,其经营规模一般很大,牵涉到的关联方关系较为复杂,信息的搜集更为繁杂,从而大大降低了审计效率。

工商、银行、外经贸委、海关、中国驻外机构等有关部门也掌握了企业涉税的部分信息,但税务机关并未设立专门负责搜索企业涉税信息的组织或机构,信息未实现完全共享。

另外,审计人员在对涉税企业实地检查时,一般仅与企业的财务部门接触,而仓管、运输、采购、销售也掌握了大量信息,但很少接触这些部门。

当审计人员须核对企业仓管、运输、采购、销售等方面的资料时,被审计企业会以商业秘密为由拒绝审计人员直接登录其相关采购系统和财务系统。税务部门现场获得的信息便不完整。由于税务信息不完全、不对称,选案人员对账外经营和虚假申报等情况难以辨别,使得审计人员在准备阶段需要花费大量的时间和精力。

其三,税务审计信息化程度不高。大部分案头分析都是依照工作人员的经验判断做出的,并没有形成一整套科学量化的审计体系,无法运用既定的分析方法快速地发现问題。当前缺少科学合理的审计软件以及一整套完备的评价机制。

其四,税务审计人员业务技术欠缺和素质有待提高。在税务审计实施过程中,除了传统的查账手段以外,审计人员还需要运用分析性复核、内部控制测试、抽样审计等技术,这些审计技术都需要审计人员掌握一定的专业知识。

审计人员的工作能力、专业素养和技术水平都对税务审计的效果起着决定性的作用。因为审计人员运用专业技术才能解决问题,而技术的好坏决定着审计结果的精确性。目前看来,审计人员专业素养和职业素养影响到了工作的正常开展。一般从事税务审计工作的都是资历较深的,他们虽然经验丰富,但没有接受过专业培训,不是很了解新技术,审计方法单一且老旧,工作效率较低。而伴随着信息化的发展,税务审查工作方式的转变是不可阻挡的,传统的审查方式不能满足审计工作的需要,错误率比较高。

在我国的很多大型企业中,大多数已经实现了会计电算化,用于避税的方法相对来说更加隐蔽,要求相关人员必须要具备较强的专业性。

没有良好的审计意识,对税务审计的重视不足,都会影响企业税务审计的发展。企业的税务审计意识欠缺,导致政令不通,监督不力,执行不畅,往往导致一系列问题。只有企业的管理人员具备足够的审计意识,以至于形成企业文化,税务审计才能真正落到实处。税务审计意识提升面向企业广泛的受众,其内容涵盖信息安全相关各个领域,重点针对员工日常工作和个人行为,关注各种可能因个人行为不当或警惕性不强而引发的财务事故。因为目标对象不同,税务审计意识提升内容会以不同的形式及程度来展现,从简洁明了的宣传语,到浅显易懂的提示,再到全面具体的审计手册,甚至建立企业专门的审计部门,从而满足不同方面和不同层次的需要。

对于多数企业来说,审计人员的素质决定了单位的长远发展。社会还没有形成重视审计的氛围。就目前的状况来看,不少企业的税务审计人员十分匮乏。很多企业没有专门的税务审计机构,因此也没有配备相应的税务审计人员。就目前来看,只有少数企业认识到税务审计的重要性,设立了相应的税务审计机构。但多数企业的税务审计管理机构十分简陋,相关设备也不够健全,专业人员的配备也存在缺失。

有的企业虽然有一些税务审计人员,但大多数没有接受过系统的知识培训,经验也不够丰富,责任心不强,不能履行好作为一名税务审计管理人员的基本职责。税务审计人员素质的降低和专业人才的缺失,对于企业的发展是不小的阻碍,严重影响了企业的长远发展。

在企业内部,审计队伍的构成主要是审计机构的工作人员,审计人员的专业能力、政治涵养直接决定了税务审计工作的执行效果。税务审计工作是一项较为繁琐的工作,税务审计工作人员在进行工作时要运用一定的专业知识,例如内部控制的测试技术与分析性的复合技术等,只有将这种基本的技术运用好,才能获得有效精确的审计结果,但在大多数的企业中,大多数税务审计工作人员的专业程度不高,一方面是由于大多数的税务审计工作人员年龄都偏老化,虽然工作经验丰富,但是没有经过专门的训练,对新技术都不是很了解,尤其是对于信息技术的学习尤为欠缺,依旧沿用传统的技术来开展工作,这样不仅影响了工作效率,还影响了正确的工作决策,甚至对工作的开展也带来不便。另一方面,有些企业的税务审计工作人员并不具有一定的审计方面的工作经验与知识,大多数工作只是做做样子,流于形式。

其五,税务审计体制不够系统全面,现行税收机制不健全。从目前我国税务审计的现状来看,一方面是税务审计的定位不够明确统一,依法执行强制力也不够。另一方面是已出台法律的针对性较差,原则性规定较多,可操作性较差。这就造成了税务审计人员在操作中的执法标准也较少,基本上依靠个人的理解和认识来操作。审计人员缺乏工作的方向性和统一性。制度内没有规范税务审计人员的行为,将导致审计工作效率低下的后果。

税务审计依据不健全。在划分地方和中央税收管理权限的时候缺乏足够的法律依据,税收行政人员也不具备监查等权利,并且也无法在法律的基础上去划分事权。我国缺乏系

统的税法,一般税法都是由国务院直接颁布。财政税收管理缺乏完善的法律体系的保障。

由于我国税收监管机制缺乏,关于税收监管的法律法规也十分缺乏,因此无法有效地监管出现的漏税、偷税行为。

完善、科学的审计监管制度对于企业的发展具有十分重要的意义和作用。制度规范行为,是指导工作人员进行相关操作的准则和办法。只有具有一套系统的税务审计监管制度,才能规范信息税务审计人员的行为,使得操作有依据,税务审计人员才能对自己的行为负责。但是,根据目前我国的情况来看,税务审计制度不够健全,不少企业没有建立起一套完善的税务审计制度,使得很多行为没有操作依据,税务审计人员的行为得不到约束,出现了许多不负责任的行为。除了企业的内部监管不够到位,企业的外部监管也存在缺失。没有充分发挥媒体和社会大众的监督作用,致使不少企业存在税务审计问题。这些行为不仅阻碍了企业的发展,也影响了企业的声誉,不利于后续工作的开展。因此,必须建立健全税务审计监管制度,为企业后续活动的开展提供良好的依据。

按照我国目前的税务审计相关的制度来看,在税务审计方面的法律法规并不健全,在这种不健全的法律法规之下,企业的税务审计管理制度显然也会存在着相关的问题。首先,没有制度约束企业内部的税务审计人员,在这种企业环境下,有效地完成税务审计工作是非常困难的,税务审计人员往往按照自身的经验来对工作进行判断,缺乏相关规范制度的具体要求,导致企业在一定程度上承担着巨大的风险。其次,没有科学合理的制度也会造成企业对税务审计工作的认知不清晰,大多数企业甚至觉得税务审计工作是可有可无的,忽视了税务审计工作的重要性。

其六,税务审计的技术还不成熟。特别是对一些大型企业,传统的税务审计技术无法满足对避税手段的侦查。而相关人员并没有掌握一流的审计技术,在实际工作中更加无法应对。审计软件往往落后于会计软件。

电算化税务审计的推出,有效地解决了大企业电算化会计系统背景下税务审计的操作问题,使税务审计有了长足进步。一是成功利用企业电子会计数据,重建企业电子账,解决了无账可查的窘境。二是电算化审计使工作效率得到了质的飞跃,大大缩短了现场审计工作时间。三是开展电算化审计后,重点税源企业基本做到了一年一审,其他企业两到三年一审,形成了管户三年内必查的良性循环。四是将审计人员从繁重的手工操作中解放出来,使其有足够的时间与精力更多关注深层次问题,更好控制审计风险。目前,电算化税务审计仍存在的问题包括:

一是相关软件和工具设计存在缺陷。由于在技术上存在一定的缺陷和劣势,就会导致行业内部在推行会计电算化税务审计过程中,使用的相关软件和工具不统一,影响了税务审计的效率。

二是网络安全存在漏洞。会计电算化税务审计虽然在一定程度上能够提高公司税务审计的工作效率,保证工作内容的准确性,但同时也在某种程度上为公司带来了风险。公司在进行税务审计时,必定会将一些属于自己公司的秘密文件存储到电脑当中,这就对网络安全

有很大的要求。如果公司推进了会计电算化税务审计,却不能在网络安全上得到保障,那么,网络病毒、黑客、对手公司等因素都有可能威胁电子数据的安全。如何保障会计电算化税务审计能在较为安全的网络环境中发展且还拥有一些保护、防御措施,这都是税务审计行业的工作人员需要思考的问题。

0.2 加强税务审计研究和制度建设的现实意义

税务审计是审计主体对被审计主体是否遵从税法的监督、评估与鉴证。由于经济活动的日趋复杂,税收体制的不断变革和税法体系的不断发展,税务审计也越来越重要并且越来越复杂。

当前税务会计与财务会计差异逐渐增大,呈现出独立的趋势,有必要对税收进行单独审计,包括对税收征收和管理机关的相关税收征收管理活动及纳税单位税款计算和缴纳的准确性、合法性、合规性进行审计。前者由审计部门进行,后者由税务部门进行,也可由会计师事务所接受委托进行审计。

在我国,税务审计至少有两方面含义:一是针对作为征税主体的税务机关和海关部门的相关税收征收管理活动所进行的审计;二是针对作为纳税主体的各种企事业单位的计算和缴纳税款、履行纳税义务的活动所进行的审计。

税务审计是税收征管的主要内容之一,是提高税收合规性的一种途径和有效的工具。在实际中,正是因为税法所确立的审计依据与公众实际的税收遵从度之间存在较大差距,这才体现了税务审计的现实意义。

开展税务审计,有利于推进我国税收管理体制改革;有利于学习国际税收管理经验;有利于完善企业税务风险管理的内控机制,提高企业税法遵从度;有利于建立和谐的税企关系;有利于全面掌握企业生产经营和财务管理状况,提高征管效率;有利于对企业进行定期、全面检查,凸显税收管理的保障作用;有利于探索大企业和集团经营企业的专业化税收服务管理体系;有利于防范税务风险、增强企业纳税遵从、提高税收征管效率等。

从研究的角度看,开展税务审计的现实意义在于企业、税务机关、审计机关等方面。

对企业的意义在于:强化纳税意识,防范企业税务风险,提高企业经营管理效率。企业内部税务审计的主要目的是杜绝税务风险,创造税收价值,最大化企业的社会服务效益。

所有企业的运营活动都是涉税活动,存在着税务风险。税务风险严重影响了企业目标的实现,企业要想实现自身价值就必须对其进行识别、评估并采取相应的措施。税务风险只是一种利益受损的概率性事件,只要企业提高税务风险防范意识,深入分析影响企业税务风险发生的各因素,采取措施对其进行监控,做好税务风险防范工作,就可降低税务风险,保障企业正常健康经营。

对企业而言,一是有利于提高税务审计意识。企业的管理者必须深切意识到税务审计

对于企业发展的重要性和必要性,及时发现企业税务审计中存在的问题和不足。要加大税务审计的资金投入,确保企业税务审计的良好运作。管理层应将涉税内部控制工作视为改善控制的有力工具。

二是有利于完善内控制度,将企业信息化成果应用于企业税务管理系统。完善的制度规定了税务审计的原则和框架,保障企业内部税务审计的有序进行,对于企业税务核算体系至关重要。通过税务审计,将企业的经济行为控制在合法的范围内,设立税务审计部门,将税务风险防范工作常态化,不仅对于管理者具有一定的约束作用,也会影响企业的机构设置和人力资本的配备。优化税务审计管理制度,制定合理合规的管理框架,使企业的各部门和各职员都能明确自身的职责,形成内在约束。

三是有利于通过税务规划提升企业的税务管理效率。在遵循合理合法性的基础上也要遵循成本效益原则,综合分析税款的升降和纳税金额的变化,依靠内部的规章制度和外部的行政机关的监督,最大限度地杜绝企业的机会主义行为,使企业的纳税管理工作科学化、常态化。企业的纳税工作复杂繁琐,内部税务审计部门不可能对所有的环节都有效把握,这需要管理者具备严格的自律能力,完善问责制度,将企业的税务管理与各层管理者的绩效挂钩,有利于从思想上进行税务风险控制,降低税务审计的工作成本。

企业的内部审计部门同样有必要对纳税行为进行自我评价和监督检查,将税务审计从一种被动的服务模式转变为主动服务。

管理人员普遍把内部控制工作当作强化管理的必备手段,其对税务审计工作越关注,税务风险减少的概率就越大。唯有企业管理人员提高税务风险防范意识,重视内部税务审计在税务风险防范中的关键作用,才能够发挥税务管理工作的有效性。

企业中不仅包含有关税务的审计,还应包含其他事项的审计,包含税务程序、税务制度规范、税收风险管理等方面。这些审计内容都要顾及,不能存在偏差、失去平衡,影响企业正常的税务工作,进而有碍于企业的整体发展。另外,还要特别关注的是,审计有关的内容要伴随企业的成长持续更新,一旦企业的税务制度产生变化,审计内容及标准也须及时变更,以顺应公司税收制度的改变。

四是有利于控制税收成本以减少税务风险造成的经济损失。企业设置税收风险控制体系是出于最大程度上为企业节约税收成本的目的,但在税收风险控制阶段难免会产生成本支出,比如基本成本、违法成本及税收计划未落实的成本,在这种情况下,企业必须在缴税的过程中尽力限制成本,防止纳税风险带来经济损失。企业税务人员要紧密合作,管理人员拟定目标之后,各部门就要立刻把目标转化为详尽的计策,让纳税风险负责人对纳税风险担责,依靠企业信息沟通和共享机制,帮助纳税工作进行。企业应当设立纳税风险控制授权制度,将纳税风险控制负责人的权利与责任相联系,如此可以在税收过程中大大缩减税收计划成本以及违法成本,同时,也会减少税收计划过程中因为工作上的错误而导致的损失。此外,企业还需强化内部管理,确保会计账簿的准确性,这不但是税务机关查阅账簿的根据,同时,也是企业控制税收风险的依据,能够避免被税务机关核查出问题进而受到处罚。

所有企业的运营活动都包含税务活动,同时也存在着税务风险,应该引发管理者的关注。企业必须掌握其在运营过程中可能遇到的各种各样的税务风险,以坚定严谨的立场分析风险,采用多种手段、结合各部门的努力强化企业的税务风险控制工作,尽力减少税务风险。

当前,各企业的内部税务审计仍存在许多问题,如对于税务审计的认识不全面,内部税务审计业务缺失或者专职审计人员的综合素质有待提升、税务审计工作不到位等。但税务风险只是一种利益受损的概率性事件,只要企业提高税务风险防范意识,深入分析影响企业税务风险发生的各因素,采取措施对其进行监控,做好税务风险防范工作,就可降低税务风险,保障企业平稳、健康的经营。

对税务机关的意义在于:提高企业和个人的纳税意识,提高征税的效率,特别是提高对大企业征税的效率。可以说,在我国,税务审计是大企业税收风险管理的一个重要工具。

从理论上讲,税务审计作为一个成熟的税收风险管理工具,可以针对任何类型的纳税人实施,但由于实施税务审计的成本较大,目前阶段以对大企业、跨国企业为主。

发挥好税务审计的科学、规范和程序性优势。税务审计采用了分析性复核、会计制度及内部控制评价和审计抽样等科学方法,通过确定重点审计项目进行重点审计,从而使税务审计工作有的放矢。从税务审计流程看,审计对象确定以后,从整体评价到局部分析,再到重点审计,从人员安排到审计结论汇总,每个环节和程序都有规范的工作底稿和审计方法,环环紧扣,使审计工作更加规范化和程序化。我们要充分发挥税务审计的科学性、规范和程序性优势,避免稽查的随意性和盲目性。

一是健全完善大企业基础信息管理平台。要建立规范、统一的大企业税收管理基础信息平台,将分布在各个信息管理系统中的数据,按照规定方式进行归集,支撑大企业税收经济分析与动态监控工作。同时完善数据传递功能,确保涉密信息安全、便捷地进行交流,从技术手段上对数据资料进行保密监控。二是健全完善大企业税收风险监控系統。根据大企业管理特点,设立税收风险监控指标体系,及时发现涉税高风险企业,为大企业税收审计的发起提供科学依据。三是大力加强大企业税收审计软件建设。要进一步完善现有审计支撑软件功能,在企业风险自查、电子数据抽取、风险识别等关键环节实现技术突破,为大企业税务审计工作提供有力支撑。

对审计机关的意义在于:检查、监督税务机关对税法的遵从度,防范税收执法机关的贪腐行为。

总体上看,加强税务审计制度建设的意义在于:

其一,建立系统的财税指标审计体系。

建立科学系统的同行业财务指标对比信息库,从而切实提高税务审计的效率与准确度。传统纳税检查的质量主要依靠工作人员自身的经验判断来保证,而税务审计作为一种系统性的审计方法,需要一整套科学完整的财务指标评级体系。通过与同行业之间的横向对比以及与同个企业不同时期的纵向对比来科学地评价企业的财务信息。这就需要税务机关建

建立一个系统性的数据库,通过运用信息技术提高审计的效率与准确度,切实降低税务审计的风险。

其二,建立税务机关之间的信息共享机制。

整合现有不同机构的税务信息,合理运用电子技术加强不同部门间的税务信息联系。税务信息的分散必然会使税务机关进行税务审计的信息收集难度加大,而且企业需要重复地提供相关的纳税资料,增加企业税收遵从的成本。而建立一个统一的信息平台有利于不同税务机关的信息共享,不仅能方便税务机关开展进一步的审计工作,同时也有利于企业在日常工作中更加便捷地配合税务机关开展相关的纳税检查工作。

政府部门应当重视税务审计工作开展的重要性,建立审计工作的整改联动机制,法院、检察院、审计部门、公安部门以及统计部门等都应当参与其中,共同就税务审计中经常出现的问题进行探讨和研究,对税务审计制度进行整改,保证企业的税务审计问题得以解决。甚至可以利用会计师事务所等中介机构,来参与企业内部的税务审计、政府审计部门的税收征管审计和税务部门的纳税审计,及时、准确地进行申报纳税,降低税务审计成本,在解决了税务审计人手不足的问题的同时,还提高了税收征管的质量。

其三,拓宽税务审计的思路理念。

税务审计实质上就是一种具有独立性、客观性、权威性、一定强制性的监督、评价和鉴证活动。这种活动一方面体现在监督、评价税收征收行为,也就是国家审计机关,反映为税务机关内部上级对下级机构实行监督评价;另一方面主要体现在监督评价纳税行为。在纳税义务上,该监督评价也可以表现为政府监督,在促进企业自身增值方面,其是企业内部监督,而在维护社会的公平竞争方面,其又是社会监督。履行纳税义务、促进企业增值、维护公平竞争,三者是相辅相成,不可分离的。

税务审计不应仅仅局限于税务机关对于纳税人的税务审计,而应该将国家审计、社会审计以及内部审计融合在当下的税务机关执行的税务审计工作中,形成相互制约、相互监督的税务审计体系。

其四,推动税务审计工作信息化。

应该不断引入先进的国外审计技术或者自主开发审计软件来加强完善我国的审计技术,尽快地让各个企业建立完整的基本信息库和成熟的税务审计制度体系,充分利用计算机审计技术进行审计抽样,测定审计风险,使税务审计走向电子化、信息化的道路。

应加快开发税务审计软件、信息处理工具。尽量将有大数据的工作交给机器完成,利用网络技术不仅可以降低工作的出错率,也可以提高工作的效率,节约时间和人力物力。

第 1 章 税务审计概述

税务审计是审计主体以税法为标准度对税收征收缴纳的真实性、合法性与效益性的经济监督。税务审计根据审计主体不同分为纳税审计和税收征管审计两种,纳税审计把税务机关作为审计主体,税收征管审计把审计机关作为审计主体。从语义学的角度,税务审计又可以分为广义的税务审计和狭义的税务审计两种,广义上的税务审计包括纳税评估、涉外税务审计、税务检查和税务稽查,如果不特别说明,本书主要以广义的税务审计为研究对象。

税务审计的本质是一种具有独立性、客观性、公正性、权威性、强制性的法定监督、评价和鉴证活动。我国审计历史可以分为古代、近代和现代三个阶段论述,我国审计由夏商时期萌芽,经过一次次改革,我国构建了以明晰征纳双方权利和义务为前提,以风险管理为导向,以专业化管理为基础,以重点税源管理为着力点,以信息化为支撑的现代税收征管体系。

税务审计提升了税收管理水平、规范了税收执法行为、实现了深层次的纳税服务并且有益于国家权益保护。对于企业来说,税务审计可以帮助企业建立有效的税务风险管理机制,为企业依法合规经营、培养强大竞争力和良好公信力创造条件,企业内部税务审计更是内部审计与税务管理的有机结合,帮助企业从内部提升企业的风险管理水平、监督企业运营活动并保障持续健康发展。

1.1 税务审计的定义与本质

1.1.1 税务审计的定义

首先是审计的定义。最具代表性的是美国会计学会(AAA)审计基本概念委员会在1973年发表的《基本审计概念说明》中的定义:“审计是一个系统化过程,即通过客观地获取和评价有关经济活动与经济事项认定的证据,以证实这些认定与既定标准的符合程度,并将结果传达给有关使用者。”

然后是税务审计的定义。税务审计是审计主体(可能是国家审计机关,也可能是税务机关)依据国家税法、法规和有关规定,通过对纳税人、纳税义务人或扣缴义务人的征税纳税申

报缴纳以及有关会计核算情况,进行分析、审查,以确认和评价其经济活动和会计核算及纳税或扣缴义务履行情况的真实性、合理性、合法性、正确性、有效性的行为。也就是说,税务审计既可能是国家审计机关对税务机关等征税人的征税情况的审查审计(如果认为只是对征税人的审计没有完全查明征税情况,可以对纳税人进行延伸审计),也可能是税务机关对纳税人的纳税情况的审查审计。

换句话说,税务审计是人们以税法为标准对征纳双方的征纳水平进行的检验和评价,对税收征收缴纳的真实性、合法性与效益性进行的经济监督。

一般来说,国家税收机关对企事业单位和个人纳税人应缴税款依法进行的审核、稽查,被称为纳税审计;而国家审计机关对税收机关的审计、检查,如审查对方是否按税法规定征税、有无越权减税和免税,有无弄虚作假、截留税款现象,有无有效执行国家税务法规等,被称为税收征管审计。

通常情况下,税收征管审计主要是通过对税务部门税收征管行为的合规性、合法性审计来实现的。在审计工作中,由于税务部门大量的税收业务主要是对纳税企业和纳税人应缴税款进行征收和管理,税务审计必须延伸调查相当数量的纳税单位,才能达到预期的审计目的,因此税务审计不同于一般的财务收支审计。税务审计必须在抽查这些纳税单位的有关税款征收入库的账表凭证的基础上,与税务部门内部税收征收管理的相关账目、文书等资料相核对,来验证税务部门征收管理行为的合规性、合法性,对其征管行为做出客观公正的审计定性。

税收征管审计不仅局限于税务部门自身的征管会计资料,还应在对税收征收管理中足够的风险因素进行客观分析的基础上,选取调查对象进行延伸,只有这样,才能对税收管理中的漏洞和问题,进行独立、客观的风险分析、评估,并揭示税务征收管理中较深层次的问题,这是税务审计区别于一般财务收支审计的特殊性。从这个意义上讲,税务审计属于政府审计,或者说比较特殊的政府审计。

税收征管审计,把审计机关作为审计主体,税务审计是指由国家法定的审计机关根据宪法和审计法的规定,依照现行税收法规、政策、制度,对税务机关贯彻执行税收计划、各项税收法规和税收征管制度的情况所进行的审查、监督行为。它是财政审计范畴内一门相对独立的专业审计,是维护国家税法尊严、确保财政收入、严肃财经法纪、促进税制顺利运行的有效手段。

审计机关对本级政府的税务部门 and 下一级政府预算收入特别是税收收入的执行情况和决算进行税务审计监督。

纳税审计把税务机关作为审计主体,税务审计是指税务机关依法对纳税人、扣缴义务人履行纳税义务、扣缴义务情况所进行的税务稽查和处理工作的总称。进行税务审计的目的是监督和维持以自我评估为原则的税收体系,鼓励自愿遵从,保持公众对税收体系的信任,确保纳税人按照财政部颁发并管理的法律要求,履行他们的纳税义务,同时负责征收税款。

在很多情况下,我们把纳税审计看成是税务机关进行税收评估、税务检查和稽查等各种