

浅议分析性复核 在增值税审计中的运用

□ 梁红星 付彬

分析性复核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。例如,注册会计师可以对被审计单位的会计报表和其它会计资料中的重要比率及其变动趋势进行分析性复核以发现其异常变动项目。对异常变动项目,注册会计师应重新考虑其所采用的方法,必要时,应追加适当的程序,以获取相应的证据。我们认为目前运用分析性复核是进行增值税审计的一个较为简捷、有效的方法。

采用分析性复核可以从总体上对企业会计记录的真实性做定性分析。增值税审计实施这一方法的程序是:

1、了解各经济变量之间的互动关系,如一般情况下,库存产成品减少相应的销售成本上升,销售费用上升,这反映出业务量增加,因而销售收入也应上升进而引起相关销项税上升。

2、选取一定的会计科目,根据该科目的明细账数字编制分析表,进行多期间的比较或与同行业比较,也可以根据各科目间的勾稽关系将有内在联系的几种比率进行比较。

3、比较本年各月或季度该项目的波动情况,分析其变动趋势是否正常,并查明异常现象和重大波动的原因,以核实该项目是否存在漏记、隐瞒或虚记现象。

分析性复核可以循序渐进,逐步缩小分析的范围,获取更详尽的资料,层层深入直至找到症结所在。

例如,销售成本、运杂费、包装费的变化一般来说与销售收入、销项税额是正相关的。基于这种关系,在增值税审计时可以从运杂费入手对销项税额进行分析性复核,编制分析表如下(单位:万元)

	上年发生额(1)	本年发生额(2)	变动率[(2)-(1)]/(1)
运杂费	7.8	13.6	74.36%
销售收入	461	646	40.13%
销项税额	79	110	39.24%

可以看出运杂费的增长明显高于销售收入和销项税额的增长,属于异常变动。审计人员应向该企业会计人员进行询问并查阅相关资料,如未发现运费调价等特殊状况则可以判定运杂费的增加是由于企业当期业务量增加。业务量增加而销售收入和增值税销项税额没有相应的增加,该企业可能存在账外销售或隐匿收入等问题。这时审计人员应缩小范围进行重点检查,以查明原因。

在分析性复核时除可以进行多期比较观察某项比率的正常峰值及值域,也可以与同行业数据进行比较,得出相应的同幅增长的比率。此外,还可以参照税务机关对某些指标的控制数。如国税发[1998]44号关于印发《增值税日常稽查办法》的通知中引入的几个比率:

$$\text{销售额变动率} = \frac{\text{本年累计应税销售额} - \text{上年同期应税销售额}}{\text{上年同期应税销售额}} \times 100\%$$

$$\text{税负率} = \frac{\text{本年累计应纳税额}}{\text{本年累计应税销售额}} \times 100\%$$

$$\text{销售毛利率} = \frac{\text{销售收入} - \text{销售成本}}{\text{销售收入}} \times 100\%$$

$$\text{成本毛利率} = \frac{\text{本年累计毛利额}}{\text{本年累计销售成本}} \times 100\%$$

在编制分析表时应优先抽取以上几个最容易反映问题的比率。通过对税负率的复核可以发现销售收入与销项税额不配比的问题,如开具大头小尾发票。通过对销售毛利率和成本毛利率的考核可以看出销售收入是否与成本费用配比,是否存在成本费用多计由此增大进项税额或将部分收入不入账或少入账使销售收入减少以减少销项税额。各比率中销售额变动率是最基本的,它反应企业的业务情况,其

证服务,对企业管理当局揭示的信息提供全面的评价,以降低信息风险。而社会的进步使审计技术和方法的创新及审计能力的提高成为可能。在这种形势下,审计的目标应定位于降低信息风险,向审计报告使用者提供多方面的审计

信息,从而满足更多的审计报告使用者的需求。

(作者单位:青岛海洋大学经贸学院会计系)

责任编辑 袁蓉丽

美国的会计研究与公司治理



□ 王立彦

当前在美国与公司治理有关的财务会计研究重点包括:(1)审计委员会成员的专门技能——财务理解力,成员的独立性,以及设计委员会的责任;(2)审计人员的实际独立与形式独立,以及在非审计服务上的争论;(3)盈余管理,指管理层就一套给定的财务报告标准的实践抉择。

(一)审计委员会

1999年美国公司董事联合会的蓝带委员会提出了提高公司审计委员会效率的建议,与财务理解力密切相关。报告中的建议1指明独立董事的含义。建议2和3要求审计委员会应当至少由三名独立董事组成,他们中的每一个人在财务上都具备或能逐渐具备读写能力(这种财务上的读写能力看上去意味着能够读并理解所有基本财务报表)。建议指明外部审计人员应对董事会和审计委员会负责。建议8针对外部审计人员应同审计委员会就“审计人员对公司会计原则质量,而不是可接受性的判断”进行讨论。建议9认为公司年报和10K报告应包含一封来自审计委员会的信,揭示就使用的会计原则质量的讨论(例如在管理层与审计委员会之间,在审计委员会与外部审计人员之间,在审计委员会内部)。

后来被纳斯达克(NASD)和纽约证券交易所(NYSE)建议或采纳的原则变化有:(1)定义审计委员会成员的独立

性;(2)专家意见和财务理解力;(3)书面特许执照的采纳。

被证券交易委员会(SEC)建议或采纳的原则变化有:(1)审计人员应该注意季报五大国际会计公司已经这样要求它们的注册会计师;(2)审计委员会关于他们复查和(与外部审计人员和管理层)讨论的程度的声明,以及关于财务报告和审计人员独立性的声明;(3)对于书面特许执照的采纳;(4)审计委员会的报告应包括一个声明,此声明说明凡是使委员会相信财务报告是欺骗性的(误导的、不完全的)事项是否已经引起审计委员会的注意。

这方面当前的主要研究课题是:审计委员会的专家意见和(或者)独立性是如何与财务报告的质量联系在一起的?采用的方法一:分析财务报告的失误之处(例如欺诈,SEC强制执行的案例),与极度高质量的报告相比很容易被识别出来。对错误的分析引发对财务报告产出分发的极端部分的关注,从而引出通用性的问题。方法二是分析盈余管理,使用任意性(酌量)应计项目来衡量财务报告的质量,服从于用约定俗成的任意性(酌量)应计项目来衡量产出的考虑。

设计和度量问题包括:对报告质量的定义并度量,连续度量(任意性(酌量)应计项目水平)与对分散程度的确认(报告欺诈),对审计委员会专家意见的定义并度量,对审计

它比率的变动幅度都应以销售额变动率为参照。

此外还可通过“本期进项税额控制数”分析进项税额是否有误,具体公式是:

本期进项税额控制数=[(期末存货-期初存货)+本期销售成本+(期初应付账款-期末应付账款)]×主要外购货物增值税税率+本期运费支出数×7%

通过将账载的进项税额与控制数比较可以发现是否存在异常。如控制数为156万元而企业账载的当期进项税额为115万元,审计人员就可以考虑对进项税额进行详细审计。

值得注意的是,发现异常时首先要确定是不是由市场、季节、政策的变化引起的合理的偏离。例如,某企业正常情况下包装费占总销售费用的0.1%左右,而本期突然升至0.8%。通过对该企业人员的询问可能会了解到,包装费上涨是由于该企业改善产品包装希望由此提高产品的档次增加附加值。如果发现异常变动后就马上认为存在问题并进行详细审阅,会浪费宝贵的时间。

(作者单位:沪江德勤会计师事务所北京分所税务部)

责任编辑 许达谊