

税收分析指标体系的设计与运用

高允斌 ■

摘要：企业的税负分析可以分为以税额为主要对象的绝对值分析和以税负率为主要对象的相对值分析，设计税负分析指标的路径和方法是层层递进的要素分解法，分析目的是找到影响税负的制度性因素、经营性因素和管理性因素，以及它们之间的主次关系。本文分别企业整体综合税负、分税种税负，探讨了税务分析指标的设计逻辑、机理、方法，以增值税和企业所得税这两个最重要的税种为例，说明了分析指标的形态以及设计与使用过程中要注意的问题。

关键词：税负分析；要素分解法；影响因素

中图分类号：F234 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2023)04-0053-04

税收分析指标可分为两大类：一类是税负分析类指标，用于分析说明纳税人纳税申报、缴纳税款结果的变动情况及影响因素，以及其主次关系；另一类是预警类指标，用于及时提示纳税人可能存在、可能产生的税收风险事项，发出相应的警讯，以便纳税人进行税收风险排查、识别、排除与化解。前者侧重于事后环节，后者侧重于事前、事中环节，组合而成一套税收分析体系。本文拟讨论税负分析类指标体系的设计与运用问题。

一、税收分析类指标的设计路径

此类指标既然是用于分析说明纳税人存在的税负状态或结果的，首先就要明确什么是企业的税负。税负也被称为税收成本，是纳税人按税法规定必须对国家承担纳税义务而产生的财务支出。但需要指出的是，在日常具

体经济生活中，人们对“税负”这一概念会有不同的认知。以增值税为例，它的性质是间接税，即销售方通过价格将其转嫁给购买方承担，所以，购买商品所产生的进项税额可以理解为负担了的税收成本，但这个“成本”在会计报表上体现为一项流动资产，企业管理层也不视之为一项成本，他真正关心的是用销项税额抵扣掉进项税额之后实际解缴到税务机关的税款，并视之为一项实际的成本。所以，本文以下表述的税负或税收成本不采用过于理论化的观点，而是回到现实经济生活中来，即企业实际应缴纳的各种税款以及由此而计算出的负担程度。

按照管理层的思维与需求：第一步，他要了解企业某一时期（通常是某一年度）的纳税总额，并认为这是一项刚性的财务成本。第二步，他要知悉这个成本是否处于一个正常、合理水平。对此，我们可以以上年纳税

总额为基数进行增减额、增减变动率的计算。这个指标的分析说明能力有不足之处，因为参与计算的变量都是“纳税总额”，有必要让其他关联的变量指标参与计算。由于税收与企业的营业收入关联度最高，因此，用纳税总额与收入总额进行比较，形成一个所谓“综合税负率”的指标，管理层便掌握了企业每百元营业收入所对应的税收成本，再用这个指标与上期同一指标进行比较，观察其变动趋势，就能够更好地说明企业税收成本的变动趋势。

当然，管理层的需求不止于此，他还会考虑：综合税负为何上升或下降？哪些是主要的甚至是决定性的因素？哪些是次要因素？这就要进入分析说明的第三步。我们首先设计一个各税种税额占比指标。因为纳税总额是一家企业在特定时期各税种纳税之和，因此，通过各税种税额占纳税总

作者简介：高允斌，天赋国瑞兴光（江苏）税务师事务所有限公司所长，正高级会计师。

额之比,就可以看出一家企业各税种在纳税总额中的影响权重。在此基础上,再与同期各税种税额占比指标进行比较,又可以看出其动态趋势。将横向的结构指标与纵向的变动指标进行叠加,就找到了具有分析说明价值的具体指标。例如,在纳税总额中占比最高的某税种,其占比相对数比上年又有上升,说明该税种的重要性、影响力进一步增强。同理,税额占比指标采用的变量是单一的税额,有必要引入收入或其他变量,用各税种纳税总额与收入总额(或其他变量)进行比较,进而计算各税种的税负率,再与以往同期指标进行纵向比较,计算出各税种税负率的变动趋势。至此,可以很清晰地锁定影响综合税负变动的主要税种及其主要数量特征。

从管理需要信息的颗粒度上看,还需要深度挖掘影响主要税种税负率异常的成因,创建更丰富、更具体、更有针对性的分析指标。我们暂停对此问题的探讨,先对税收分析类指标的设计思路或方法作一总结,笔者将其称为要素分解法(见图1),即先确定需要分析说明的税收现象或结果,再来分解影响、形成这一税收现象或结果的若干因素(此为“因”);再将“因”作“果”,找出影响、形成下一层税收现象或结果的若干因素。如此抽丝剥茧,层层递进,从而设计、构建出一套税收分析类指标体系。

二、税收分析类指标的深层筑底

承接上文暂停讨论的问题,当某一个税种的税负率异常变化后,需要深度挖掘影响其异常变化的成因。这里必然引出另一个问题——这个过程递进到哪一层才是一个尽头呢?答案

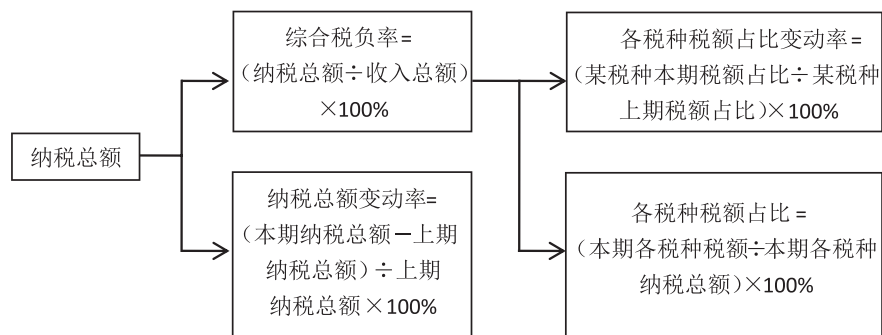


图1

是:取决于企业税务管理目标及管理精细度。

企业税务管理的重要目标,是在综合税负、某些税种税负发生异常变动之后,找出制度性因素、经营性因素、管理性因素三个方面的影响因素。

制度性因素是指我国及其他国家(地区)税收制度的某些变化导致企业税收成本发生一定程度的变动。对于纳税人而言,此方面的影响是外在的、客观的,企业虽然主观上可以积极应对,但总体上来说难以改变大的影响格局。对制度性因素的分析一般要分解、落实到具体的税收要素上,即税收制度变化对本企业特定税种计税依据、税率、计税方法、税收优惠、纳税义务发生时间等要素产生的具体影响。

经营性因素是从企业日常生产经营活动、投资活动、融资业务等方面分析出影响特定税种税负变化的具体原因。税收是由企业的业务活动、财务状况和结果决定的,从中找出影响税负变化的原因属于“内因”。对经营性因素的分析也要分解、落实到具体的税收要素上,例如采用一般计税方法的一般纳税人,如果业务毛利上升,在其他因素不变的情况下,此阶段的增值税税负必然增加,因为销项税额与进项税额之间的差距随着毛利的上

升而加大。又如,如果一家企业进行大规模的固定资产投资或商品的集中采购,形成了大量增值税进项税额,会导致此后一阶段增值税税负的下降或者形成进项留抵退税。

管理性因素则是企业通过加强内部的税收风险事项管理、积极进行有效的税务规划与纳税筹划从而对某些税收要素产生一定方向与额度的影响。管理性因素可以控制、降低税负,例如企业严格要求业务部门在采购业务商务谈判及合同阶段,积极争取在含税价不变的前提下获取合法的高税率(本文中的税率为泛称,包含征收率)增值税专用发票,或者在税率下降的情况下压低含税采购价,便会产生有利的税收与经营结果。管理性因素也可能导致税负阶段性的增加,当企业要求强化纳税合规意识、风险意识,加强税收管理内控,落实“应缴尽缴”理念时,就可能有如此结果。

企业税务管理的目标之一就是找出影响税负状况的不同因素,为企业的经营管理决策、组织实施提供支持性服务,为改进和完善企业税务管理找出具体的着力点。与这个目标相应的另一个问题就是要设定影响因素的重要性水平,这个水平要根据企业的规模、企业管理的精细化程度、对管理效率与成本效益关系的把握等而

表1

税收要素分解					
一	应交增值税额				
二	销项税额-进项税额(含期初留抵)-进项税额转出-减免增值税额-预缴增值税额				
三	销项税额分解	进项税额分解	进项税额转出分解	减免税分解	备注
	商品销售额×13% a类服务销售额×9% b类服务销售额×6% c类服务销售额×3% 免税销售额×0	(存货采购额-应付暂估余额变动)×税率 (固定资产采购额-应付暂估余额变动)×税率 (在建工程发生额-应付暂估余额变动)×税率 (费用发生额-应付暂估余额变动)×税率 普通发票采购额(无进项税额)	用于免税项目转出额 用于福利项目转出额 无法划分用途转出额		1.假定本期仅有购买税控设备抵减税额的优惠,金额较小,不作减免税优惠分解分析 2.假定该企业无预缴增值税
四	同上	(存货买价-应付暂估余额变动)×13% (存货采购运费-应付暂估余额变动)×13% (存货采购运费-应付暂估余额变动)×9% (存货采购运费-应付暂估余额变动)×3% 存货采购运费普通发票采购额(无进项税额)	同上		企业业务特点为存货采购运费占存货采购成本比重较高,故作本层解析。之所以出现13%的运费税率,是因为供应商提供送货服务且对运费单独报价,但作为混合销售开票。同理,如果在建工程等成本构成对应多种税率且各具一定影响权重,也可分别解析

有所不同。重要性水平的设定主要落实在计税依据、税收优惠这两个要素上,例如企业对应纳税所得额时间性差异、永久性差异调增、调减项目的分析与锁定,便可以设定一些绝对数指标或相对数指标,在此之下的项目可忽略不计。当分析结果达到了定性分析与定量目标,就可以将这一层的分析指标作为最下层的指标收官筑底了。

三、单一税种税负分析指标的设计

企业应纳税额是由各个税种的应纳税额构成的,所以税负分析必然要进入到单个税种层面。与税收整体分析思路相似,单个税种的分析既要分析其绝对税额形成的过程、原因,也要分析相对税负水平的高低以及影响因素,分析方法依然采用要素分解法,需要分析的影响因素也无外乎制度性因素、经营性因素和管理性因素。

(一) 绝对税额分析

每个税种应纳税额的计算都可以

归纳为:应纳税额=计税依据×税率-税额优惠。在该公式中,“计税依据”包含了税基优惠与纳税义务发生时间等税收要素,税率则包含了税率优惠要素。以此为出发点,可以结合每个税种实体税法规定的具体计税规则,以及企业分析目标、管理需求,将其向下作层层分解剖析。兹以增值税为例,且不考虑出口退税业务、增值税加计抵减等事项(见表1)。

如果要对比分析本期税额比上期同期变动情况,就可以分别从销项税额同期增减(与本期税额变动正相关)、进项税额同期增减(与本期税额变动负相关)、进项税额转出同期增减(与本期税额变动正相关)等方面逐一进行比较,找出影响额度大小的具体因素,并归之于制度性、经营性、管理类三类因素。

上述通过对税额进行层层分解分析的方法,其不足之处在于可比性方面。一家公司的增值税绝对税额高于另一家公司,这说明不了什么问

题,所以,对单一税种的分析同样要引入税负率等相对数指标。实务中,由于税务机关纳税评估时往往测评一家公司在同行业中的税负率水平,所以企业更加偏好分析这类指标。不过,对税负率等相对数指标功能应作辩证看待,不能因为一家企业当期的某税种税负率比同行企业高,就认为税务管理水平差。首先,企业之间经营性的因素是千差万别的。比如,本企业都是内销业务,同行企业则有大量出口业务,而企业相互之间税收信息、经营信息不可能充分公开、交换,在比较时不可能准确剔除那些不可比因素,进行简单的税负率比较便是没有意义的。其次,税负率等税收分析指标不像财务分析指标那样有确定的、统一的公式,由此必然导致不可比性。所以,这些指标要慎用于横向比较分析。不过,将单个税种税负率等相对数指标在同一家企业进行同期纵向比较是有意义、有价值的。因为同一家企业的环境是相对稳定的,对

自身经营活动的变化情况也有充分认知,并且使用的计算公式也是相对确定的。

如何设定单个税种税负率分析指标,这是单一税种分析时需要解决的首要问题。在《纳税评估管理办法(试行)》(国税发[2005]43号)附件中,列举了诸多相对数分析指标,但企业如果直接套用这些指标,往往会问题多多。以增值税为例,文件中规定的公式是:税负率=(本期应纳税额÷本期应税主营业务收入)×100%。该公式的分子是按税法规定计算出的应纳税额,一家公司的管理层经常会质疑财务部门,本期会计收入不大,何以缴纳了如此多的增值税?实际原因可能是企业销售业务尚不符合确认会计收入条件,但“先开具发票的业务先缴纳增值税”了,也可能是预收了大量租金,按税法规定产生了纳税义务等。上述原因都属于制度性因素,或制度性因素与业务类因素相交织,是企业税收分析中需要认知的。出于这样的分析目的,不妨将此公式改为:增值税税负率=[本期应纳税额÷(本期主营业务收入+其他业务收入)]×100%。该公式的分母采用会计收入指标,就会引发对会计收入与应税收入差异的分析。或许有人要问,产生增值税纳税义务可能与某些投资收益、营业外收入等有关,分母是否要将其包括进去?笔者认为,将相互联结的变量组合起来构建某一分析指标,一定要考虑这些变量是强相关还是弱相关,是经常相关还是偶然相关,弱相关、偶然相关的变量不必纳入,当其在某一期呈强相关时,指标值的异动恰恰可以激发人们去寻找偶发因素,所以,并非公式中不纳入这些变量就会导致对这些

变量分析的遗漏。

国税发[2005]43号文列示的企业所得税税负率=应纳税所得额÷利润总额×100%。这个公式也存在几个问题。首先,一家企业的利润总额可能是负值,但经过纳税调整后的应纳税所得额却可能是正值,进而产生应纳税额,此时,这个公式怎么使用呢?其次,分子应纳税额是当期所得税,企业应当还要关注递延所得税。再次,分母利润总额是企业的经营成果,以此为分析基础便省略了从经营收入变化到利润总额的很多经营性因素,而这显然是管理层非常关注的,所以将分母改为“收入总额”不失为另一个分析视角。所以,设计分析指标一定要从企业的需求与管理目标出发,税负率指标如此,其下层细分指标亦如此。

现以增值税为例,说明对税负率指标变动进行要素分解的方法。假定一工业企业的应交增值税都是其存货采购、生产与销售活动而产生的,且无应取得而未取得的发票,则:增值税税负率=[(增值税销售额×销售税率-存货成本×成本税率-费用×费用税率)÷(本期主营业务收入+其他业务收入)]×100%。又假定本期主营业务收入加其他业务收入等于增值税销售额,则公式变为:增值税税负率=(销售税率-销售成本率×成本税率-销售费用率×费用税率)×100%。

现以T表示税负率,R表示计算销项税额的税率(假定只有一个税率),R^{a,n}表示计算进项税额的税率,RSC表示销售成本率,RES表示销售费用率,RSC^{a,n}、RES^{a,n}表示不同税率对应的不同类别成本、费用项目的销售成本率、销售费用率,

“1”表示本期,“0”表示上期,则:

$$T_1 = R_1 - (RSC_1^a \times R_1^a + RSC_1^b \times R_1^b + \dots + RSC_1^n \times R_1^n) - (RES_1^a \times R_1^a + RES_1^b \times R_1^b + \dots + RES_1^n \times R_1^n); T_0 = R_0 - (RSC_0^a \times R_0^a + RSC_0^b \times R_0^b + \dots + RSC_0^n \times R_0^n) - (RES_0^a \times R_0^a + RES_0^b \times R_0^b + \dots + RES_0^n \times R_0^n)。T_1 - T_0 即为上下年的税负变动率,等于: (R_1 - R_0) - [(RSC_1^a \times R_1^a - RSC_0^a \times R_0^a) + (RSC_1^b \times R_1^b - RSC_0^b \times R_0^b) + \dots + (RSC_1^n \times R_1^n - RSC_0^n \times R_0^n)] - [(RES_1^a \times R_1^a - RES_0^a \times R_0^a) + (RES_1^b \times R_1^b - RES_0^b \times R_0^b) + \dots + (RES_1^n \times R_1^n - RES_0^n \times R_0^n)]。$$

如果某一类销售成本率或销售费用率对应的税率上下年不变,则可以直接计算出此类销售成本率或销售费用率变动对税负率的影响比率。如果上下年的税率同时发生变化,就需要对公式作进一步分解,例如a类成本对应的税率发生变动,则: $RSC_1^a \times R_1^a - RSC_0^a \times R_0^a = (RSC_1^a \times R_1^a - RSC_1^a \times R_0^a) + (RSC_1^a \times R_0^a - RSC_0^a \times R_0^a) = RSC_1^a \times (R_1^a - R_0^a) + R_0^a \times (RSC_1^a - RSC_0^a)。$

$(RSC_1^a \times R_1^a - RSC_1^a \times R_0^a)$ 为a类成本对应的税率变动对增值税税负率的影响; $(RSC_1^a \times R_0^a - RSC_0^a \times R_0^a)$ 为a类销售成本率变动对增值税税负率的影响。

如果企业存在会计收入与增值税销售额的差异、销售端税率的变动、购买固定资产等长期资产的偶发性进项税额、增值税减免税、出口退税、未取得进项发票的应付暂估等某些事项,则将相应事项添加到上述公式中,就可以得出分析结果。不过需要说明的是,分析因素的取舍还是取决于企业自己确定的重要性水平,以及前一步的税额绝对值变动水平,不必陷入没有意义的琐碎分析中。☐

责任编辑 武献杰