

税收遵从评价指标体系及其模型初探*

童广印

(枣庄学院 经济与管理学院, 山东省、枣庄市, 277160; 新罗大学 税务会计系, 韩国、釜山, 612-022)

摘要: 衡量税收遵从水平是提高税收遵从的首要环节。目前, 尚未找到对我国税收遵从水平进行系统评价的理论和方法。对影响税收遵从水平的社会文化、税制税法、征管服务、用税效率以及纳税人特质等因素系统分析后, 设计了税收遵从评价指标体系; 进而介绍了确定各评价指标权重的变异系数法; 最后建立了税收遵从评价的理论模型。为税收遵从管理信息系统的开发设计提供了理论和方法支持。

关键词: 税收遵从 评价指标体系 税务管理现代化

中图分类号: F8 **文献标识码:** A

一、引言

税收遵从问题与国家税收相伴而生, 从古至今, 每个政府无不重视这一问题, 其主要原因是税收遵从度的提高, 不仅能够促进政府税收收入的增加和税负公平, 而且能够大大提高资源配置效率。我国政府在《2002年—2006年中国税收征收管理战略规划纲要》中, 首次正式提出了纳税人需依照税法的规定履行纳税义务, 即税收遵从。这一概念涵盖了现代社会国家意识和公民意识提升的基本思想, 反映了一个国家的税收征纳关系的和谐程度, 体现了我国当前提出的财税体制现代化的目标。从征纳主体上看, 税收遵从可以分为征税遵从和纳税遵从。从税收征管角度看, 税收遵从评价指标体系可以系统衡量我国税收征缴机关工作的效率和质量水平; 从纳税人角度看, 它还可以衡量企业或个人依法诚信纳税的法制意识和道德水平。

在税收征管理论和实践中, 着眼于构建科学有效的评价指标体系对税收遵从度进行科学的衡量, 有助于财税政策制定部门采取不同的税收征管策略、对税制设计做出系统性安排, 从源头上把握税收政策法律和相关规定的制定; 有利于税收征管工作的高效实施、财税使用全过程的公正公开公平, 维护税制税法的严肃性和权威性, 提高税制运行效率; 还有利于税务部门准确把握影响税收遵从的诸多因素, 为完善税收相关法律和管理规定提供客观依据, 减少税收流失和征管成本。诚然, 税收遵从是一个囊括了社会、经济、文化等综合性因素的系统性动态指标, 要准确评价税收遵从是一件十分困难的事情。因此, 税收遵从评价指标体系和模型问题的基础性研究对构建我国“和谐税收”环境具有重要的理论和现实意义。

二、税收遵从评价指标分析和设计

影响纳税遵从的因素主要是纳税主体在经济上的预期效用判断, 其中, 税收稽查率和处罚力度、税率高直接决定了税收成本。同时, 税收遵从还受到诸如社会传统、税制公平、征管服务、公共品供给和税收道德等非经济因素的影响。此外, 纳税人自身的知识、心理、能力等也影响其纳税行为, 进而也对纳税遵从产生重要影响。在系统分析影响税收遵从的社会、经济、文化等综合因素的基础上, 设计的一级评价指标如下:

税收遵从评价一级指标: $S_1 = (\text{社会文化 } S_1、\text{税制税法 } S_2、\text{征管服务 } S_3、\text{用税效率 } S_4、\text{纳税人特质 } S_5)$ 。

* 本文为山东省软科学研究计划项目“科技型企业创新绩效评价指标体系设计与应用”(项目编号: 2018RKB01130)的阶段性研究成果。

（一）社会文化评价指标分析和设计

国家税收所面临的社会文化环境的优劣程度对整个纳税人的遵从行为、税收质量起着无形的、深入人心的重要影响。纳税主体如何认识自我和社会角色定位，如何看待国家的税制税法体系，在纳税决策过程中如何树立正确的纳税理念、态度和规范自身行为，这些税收领域的个体属性无不根植于特定国家和地区、特定历史阶段的社会文化。社会文化评价维度包含了国家税收是否建立和引导了正确的社会舆论、税收征管机关和纳税人之间是否存在着信息的不对称、纳税人是否感受到社会的公平对待和与纳税文化相关的纳税人纳税意识是否形成等。

社会文化评价次子目标： $S_{i,j}$ （社会舆论 $S_{i,1}$ 、信息不对称程度 $S_{i,2}$ 、纳税人社会公平感 $S_{i,3}$ 、税收文化 $S_{i,4}$ ）。

1、社会舆论指标（ $S_{i,1}$ ）涵义：该指标考核的内容主要包括社会和国家税务部门对税制税法的宣传力度、对征税人和纳税人双方的税收行为的正确引导以及发现偷逃税行为后的曝光及时性和取得的效果等。并且，确保全社会对税收信息正当的知情权和舆论监督权。

评价标度=（优、良、中、差）

2、信息不对称程度指标（ $S_{i,2}$ ）涵义：税收征管过程中的信息不对称产生的逆向选择和道德风险，一方面体现在纳税人的偷税、漏税行为的增加，另一方面体现在税务执法人员滥用职权、违反税法造成的税收流失。该指标考察税收政策法律和实施细则的制定、评估、实施和控制的全过程是否形成系统的管理体系，程序和内容是否公正、公开、公平等。

评价标度=（低、较低、较高、高）

3、纳税人社会公平感指标（ $S_{i,3}$ ）涵义：税收对于每一个纳税个体来讲是无偿的，但对于每个纳税个体所组成的社会系统来讲又是有偿的。政府适当增加公共产品供给、公平分配公共服务，可以使得税款能够“买到”令纳税主体满意的公共服务和产品，能够增加其社会公平感。社会公平感对纳税人税收遵从行为具有重要影响，一旦感受到税收征管过程中的不公平对待，纳税人会通过逃税来为自己的不满情绪找到出口，从而降低了税收遵从度。反之，纳税人便会积极主动纳税来弥补自身对社会的愧疚感。该指标考察税收征管中一系列制度安排和税制结构所形成的税收环境是否合理；税法对社会各个阶层利益的二次分配原则和分配结构是否得到优化等。

评价标度=（高、较高、较低、低）

4、税收文化指标（ $S_{i,4}$ ）涵义：纳税观念和纳税意识的形成主要受到我国税收文化的影响。一方面，如果社会税收文化建设工作滞后，人们主动纳税的意识没有很好地形成，偷逃税收的社会风气盛行，会严重影响纳税遵从行为。另一方面，税收执法过程中的“廉洁奉公，依法行政”文化氛围一定会影响税收遵从度的提高。所以，该指标考察税收文化背景中的税务机关的征管文化和纳税人的意识及观念。

评价标度=（优、良、中、差）

（二）税制税法评价指标分析和设计

税制是国家以政策、法规等形式确定的各种课税办法的总和，反映了国家财政制度的主要框架。税法是国家以法律形式规定的各种具体税种征收法令和征管办法的总称。税制决定税法，税法是税制的具体法律体现。社会透明度高而又易于纳税人理解和遵从的税制税法能够最大程度的降低诸如税务机关工作人员的薪酬、津贴、差旅费以及税务机关的办公经费等税务管理成本。而模糊、复杂的税制税法不仅增加了纳税主体的遵从成本，而且给与了税务机关在计算应纳税款上的较大的自由度，降低了纳税主体对税法权威的信服，进而降低了税

收遵从度。税法税制税法的评价维度主要包含了税制税法体系的完善程度、政府公信力、税法的威慑力度等。

税制税法评价次子目标： $S_{i,j}$ = (税收立法 $S_{2,1}$ 、政府公信力 $S_{2,2}$ 、税法威慑力 $S_{2,3}$)。

1、税收立法指标 ($S_{2,1}$) 涵义：国家税制税法的完善程度对税收遵从度影响很大，税制税法的法治化水平的高低直接影响着纳税遵从所面临的环境。该指标主要考察纳税人因为税法的不足和漏洞进行偷、逃税行为和税收执法人员是否有法可依、是否能够严格执行法律程序、是否具有人情税等灰色行为等。

评价标度= (合理、较合理、一般、差)

2、政府公信力指标 ($S_{2,2}$) 涵义：政府公信力体现在纳税者对政府公权力实施过程中的感知，政府官员群体的公共形象的好坏，特别是是否存有腐败行为直接影响着纳税人对政府的评价。相关研究表明，政府行政机关铺张浪费的程度越高，纳税人的纳税意愿越低，反之，就会越高，带来较高的税收遵从度。

评价标度= (高、较高、较低、低)

3、税法威慑力指标 ($S_{2,3}$) 涵义：纳税人拒不承担纳税义务带来的后果会促使纳税人主动纳税，这就是税法的威慑作用。特别是违反税法的惩罚力度的越大，体现了税法的威慑力度越大，严格的惩罚措施增加了纳税人违法成本，从而减少了纳税不遵从行为。

评价标度= (高、较高、较低、低)

(三) 征管服务指标分析和设计

税收征管服务质量是影响纳税遵从最为重要的因素之一。通常，排除纳税人差异方面的因素，在税法不变、税源稳定的前提下，税源真正转化为实际税收的多少主要取决于税收征管能力和服务质量的高低。如果税务机关征管服务模式科学，使纳税服务的方式和内容更具针对性，并且能够切实健全各项纳税服务机制、畅通纳税信息传递渠道、拓宽纳税服务领域、减少纳税人的纳税成本，各项征管要素有机组合、相互制约，尽最大可能使纳税主体产生人际和信息公平感，就会提升其纳税遵从度。反之，如果税务机构职能重叠和数量冗余、业务边界不清晰，就会造成征管漏洞，降低纳税遵从度。所以，征管服务评价维度主要包含了税收稽查、征管模式和征管人员素质等。

征管服务评价次子目标： $S_{i,j}$ = (税收稽查强度 $S_{3,1}$ 、征管模式 $S_{3,2}$ 、征管人员素质 $S_{3,3}$)。

1、税收稽查强度指标 ($S_{3,1}$) 涵义：税收稽查频率高低和对偷逃税者惩罚力度决定了纳税遵从度的高低。一般来说，税收稽查频率越高，纳税人偷逃税的风险越大，作为理性人的纳税者就会相应地规范其纳税行为。同时，对纳税不遵从行为惩罚力度越大，纳税人纳税遵从度也会越高。因此，面对税务稽查频率不定和查获后处罚力度不确定的前提下，纳税主体如果人为的少缴纳税收，所产生的预期收益超过成本，纳税主体就会想方设法的逃避税收；反之，则会选择如实申报。

评价标度= (高、较高、较低、低)

2、征管模式指标 ($S_{3,2}$) 涵义：税收征管模式是税收征管过程中，税务机关在税收征管机构、税收征管形式和税收征管方法等方面所采取的规范形式，其具体表现是税务征收、税务管理、税务检查，即税务征、管、查的有机组合形式。征管模式的创新、征管手段的现代化水平以及征管方式的多样性，在一定程度上提高了征管效率，促进了纳税人依法纳税行为，从而有力地促进纳税遵从。

评价标度= (优、良、中、差)

3、征管人员素质指标 ($S_{3,3}$) 涵义：征管人员素质包括征管人员的道德水平、业务水平

和文化水平,不仅要具备较高的税收专业技能,还应有财务会计、统计分析、法律意识、计算机应用等方面的综合素质。征管人员素质会影响税收征管的效率,高素质的征管人员可以更好地适应税收现代化的建设、减少税收腐败行为、提高税务机关的形象,从而影响纳税人遵从行为。

评价标度=(高、较高、较低、低)

(四) 用税效率指标分析和设计

国家税收的本质是政府用缴纳的税款给纳税人提供一个良好的社会环境、秩序和公益事业,包括稳定的社会治安,便利的交通设施,发达的科技、教育、文化、卫生、体育休闲娱乐设施,优美的自然环境等。只有政府高效地提供这些公共产品和服务,才会使纳税人真切地感到税有所值,从而提高税收遵从水平。所以,用税效率评价维度主要包含了税收支出透明度、公共产品和服务质量以及征税成本等。

用税效率评价次子目标: $S_{4,j}$ =(税收支出透明度 $S_{4,1}$ 、公共产品和服务质量 $S_{4,2}$ 、征税成本 $S_{4,3}$)。

1、税收支出透明度指标 ($S_{4,1}$) 涵义: 纳税人对于政府财税支出的去向具有法定的知情权, 财政支出信息越透明, 纳税人就越能切实地感受到税收给社会给个人带来的益处, 从而降低对税务部门征税工作的抵触情绪, 提高税收遵从度。相反的, 当一个纳税主体认为其缴纳的税款没有被合理的开支或者开支不透明、不规范时, 就会产生一种被欺骗之感, 并可能拒绝履行其全部或部分的纳税义务。

评价标度=(高、较高、较低、低)

2、公共产品和服务质量指标 ($S_{4,2}$) 涵义: 从市场交换理论的角度看, 政府作为市场中公共物品的供给者, 纳税人是市场中公共物品的消费者。政府提供的公共产品和服务的质量优劣很自然地影响了税收遵从, 公共产品和服务的质量越高, 纳税遵从度也会越高。否则, 纳税人会选择消极纳税来应对, 降低纳税积极性和主动性。

评价标度=(优、良、中、差)

3、征税成本指标 ($S_{4,3}$) 涵义: 征税成本是指税务部门在行使征税权、组织税收收入过程中所花费的各种直接成本和间接成本。直接成本包括税务设计成本如税法、政策研究设计和宣传等的支出和其他成本如人员工资、办公经费、设备投资和其它相关支出等。间接成本指有关部门为配合税务机关征税而花费的必要费用, 也叫做税收的社会成本。

评价标度=(高、较高、较低、低)

(五) 纳税人特质指标分析和设计

纳税人包括自然人和法人, 对于法人纳税者而言, 法人决策者特征决定了法人的纳税行为, 一般来说, 企业规模大、社会影响力强的企业在纳税时会考虑到偷逃税对企业产生的不良后果, 因而其纳税遵从度会相应较高; 对于自然人而言, 其个体特征包括年龄、受教育程度、道德观念、职业、收入水平和风险偏好都会成为影响其纳税行为的重要因素, 直接反映出对税法的不同遵从程度。在这里, 我们把法人纳税人人格化后, 纳税人特质评价维度主要包含了纳税人价值取向、法制观念和认知心理等。

纳税人特质评价次子目标: $S_{5,j}$ =(价值取向 $S_{5,1}$ 、法制观念 $S_{5,2}$ 、心理认知 $S_{5,3}$)。

1、价值取向指标 ($S_{5,1}$) 涵义: 纳税人的价值取向决定其行为选择, 纳税人的价值观决定了其是否履行作为纳税人依法纳税的义务, 在享用国家提供的公共物品时, 能否从大局出发, 实现义务和权利的对等。具有一定道德水平的纳税主体亲自报税, 企图少报时他可能会感到内疚, 其后被查获而受到相应处罚时他会感到羞愧, 羞耻感和负罪感会影响税收遵从,

所以，培养全社会的公民责任感在提高税收遵从方面具有十分积极的正面影响。

评价标度=（优、良、中、差）

2、法制观念指标（ $S_{5,2}$ ）涵义：纳税人法制观念主要表现为纳税者对税收相关法律知识的掌握程度，纳税人对相关法律知识熟悉程度越高，他们对税收的理解和支持程度就会越高。同时，纳税人还可以更好地利用掌握的税收知识维护自身权益，减少因为不懂税收知识而导致少纳税和漏税的行为。

评价标度=（优、良、中、差）

3、心理认知指标（ $S_{5,3}$ ）涵义：当一个社会存在大量的偷税漏税现象时，有些纳税人就会产生从众心理，认为法不责众。研究表明，大多数中小企业主往往对照周围相同或相近情况的其他企业的缴税情况，或者用自己近期的缴税情况来衡量未来交税数额的指南，而偷逃税现象也会被他们认为是理所当然。相反的，基于这种从众心理的认知也会产生正面效应，当社会成员普遍积极主动纳税时，纳税人会认为纳税是自己应当承担的义务，从而纳税遵从度也会越高。

评价标度=（合理、较合理、一般、差）

三、税收遵从度评价指标框架、权重和模型

（一）税收遵从评价指标框架

通过以上系统分析，得到的税收遵从评价指标体系框架如图 1 所示：

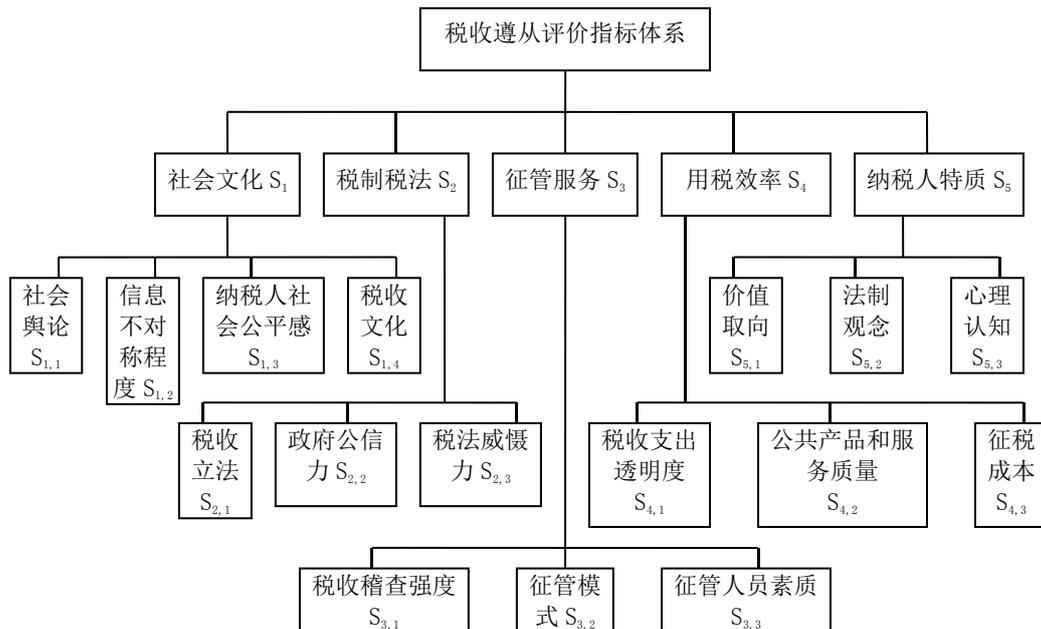


图 1：税收遵从评价指标体系图

（二）用变异系数法确定评价指标的权重

变异系数法(Coefficient of variation method)是一种客观赋权的方法，直接利用各项指标所得到的数据信息，通过计算得到指标的权重。此方法的基本原理是：

首先，根据各个维度的指标数据，通过计算得到各指标的均值（ $\bar{X}_{i,j}$ ）和标准差（ $\delta_{i,j}$ ）；其次，根据获得的各指标均值和标准差，利用如下公式计算变异系数（ $V_{i,j}$ ）：

$$V_{i,j} = \delta_{i,j} / \bar{X}_{i,j};$$

第三，将各项指标的变异系数加总，得到： $\sum V_{i,j}$ ；

最后，根据公式计算构成评价指标体系的各指标权重 $w_{i,j}$ ：

$$W_{i,j} = V_{i,j} / \sum V_{i,j}$$

(三) 构建税收遵从评价模型

采用变异系数法确定了每个指标的权重以后, 税收遵从评价模型设计如下:

$$\text{综合评价模型: } U_i = U_{i1} + U_{i2} + U_{i3} + U_{i4} + U_{i5} \quad (1)$$

$$U_1 = W_{1,1}U_{1,1} + W_{1,2}U_{1,2} + W_{1,3}U_{1,3} + W_{1,4}U_{1,4} \quad (2)$$

$$U_2 = W_{2,1}U_{2,1} + W_{2,2}U_{2,2} + W_{2,3}U_{2,3} \quad (3)$$

$$U_3 = W_{3,1}U_{3,1} + W_{3,2}U_{3,2} + W_{3,3}U_{3,3} \quad (4)$$

$$U_4 = W_{4,1}U_{4,1} + W_{4,2}U_{4,2} + W_{4,3}U_{4,3} \quad (5)$$

$$U_5 = W_{5,1}U_{5,1} + W_{5,2}U_{5,2} + W_{5,3}U_{5,3} \quad (6)$$

按照上述指标所涵盖的内容, 进行指标数据的收集和评价打分, 通过公式(1) — (6)的运算, 即获得税收遵从度的综合评分, 从而给税务管理决策提供支持。

四、结论与展望

税收遵从度评价模型无论在理论上还是在操作层面都具有一定的应用价值。随着相关研究的深入和完善, 税收遵从评价指标体系将会得到进一步的丰富和发展。在可以预见的将来, 税收遵从评价模型会真正形成像金融领域的信用等级评级一样的评价信息系统, 由第三方社会机构组织实施, 评级结果必将成为我国税务管理现代化建设中不可或缺的科学决策依据。

本文的局限主要有两个方面, 一是评价指标不够详细和具体。税收遵从根植于复杂的社会现象和社会关系中, 本文仅着眼于对税收遵从问题系统性和整体性的综合分析, 而对评价指标的深入分析方面不够, 未来可以针对评价指标体系中的某一个维度进行专门分析; 二是大部分指标的量化困难。这是由于社会的税收遵从度存在相当大部分非经济因素的影响, 现阶段的研究和实践难以克服, 但未来随着物联网特别是区块链技术的发展和成熟, 评价指标的准确量化问题有望得以解决。

参考文献

- [1] 袁延文.我国税收遵从问题研究[D].云南财经大学,2015.
- [2] 袁红兵.企业税收遵从行为影响因素研究:公司治理的视角[J].特区经济,2012,10:246-247.
- [3] 谭韵.税收遵从、纳税服务与我国税收征管效率优化[J].中南财经政法大学学报,2012,06:43-47.
- [4] 谷成.基于税收遵从的道德思考[J].税务研究,2012,09:67-70.
- [5] 吴旭东,姚巧燕.基于行为经济学视角的税收遵从问题研究[J].财经问题研究,2011,03:84-89.
- [6] 黄立新.税收遵从的影响因素探究[J].税务研究,2013,05:59-62.
- [7] 王玮.纳税人权利与我国税收遵从度的提升[J].税务研究,2008,04:70-74.
- [8] 孙玉霞,毕景春.税收遵从成本最小化视角的小微企业纳税服务优化[J].国际税收,2014,11:66-68.
- [9] 赵磊.税收遵从行为的社会心理学分析[J].税务研究,2016,07:127-129.
- [10] 刘华, 阳尧等.税收遵从理论研究评述[J].经济学动态,2009,08:116-120.
- [11] 杨德前.税制特征与税收遵从:一个经验分析[J].华东经济管理,2012,01:72-76.

[12] 童疆明.多视角下的税收遵从研究——国外文献综[J].生产力研究,2009,12:245-247.

[13] 刘振彪.我国税收遵从影响因素的实证分析[J].财经理论与实践,2010,05:93-96.

The evaluation index system and model of tax compliance

Tong Guangyin

(Department of economics and management, Zaozhuang University, Zaozhuang / Shandong, 277160;
Department of tax accounting, Silla University, Busan / Korea, 612-022)

Abstract: Measuring the level of tax compliance is the first step to improve tax compliance. At present, the theory and method of systematic evaluation of tax compliance level have not yet been found. After systematically analyzing the social culture, tax system and tax law, tax collection and management service, tax efficiency and taxpayer's characteristics, this paper designs the evaluation index system of tax compliance, then introduces the coefficient of variation method to determine the weight of each evaluation index, and finally establishes the theoretical model of tax compliance evaluation. It provides theoretical and method support for the development and design of tax compliance management information system.

Keywords: Tax Compliance Evaluation Index System Modernization of tax administration

作者简介:童广印(1978-),男,山东济宁人,枣庄学院经济与管理学院副教授,管理学硕士,新罗大学税务会计系会计学专业2017级在读博士研究生,主要从事公司财务与税收研究。E-mail: tgy@uzz.edu.cn。