

重构衡量税务行政管理效率的多元指标体系

文/赵丽萍

一、税务行政管理效率的内涵

在经济学中，效率是指资源配置问题，即如何运用有限资源满足人们的需要。效率，是为了使每个人收入最大化而针对资源配置或分配而言的，其核心是资源的优化配置。同理，税务行政管理效率就是税收征管资源的配置问题。具体来讲，税收征管资源是在贯彻各项税收政策、提高纳税人遵从水平而开展的税收管理活动中能够起主体作用的各种资源的总称，特指对税收行政管理活动中所能够投入和控制的各项资源要素，这些要素包括人力、物力、财力等。税务行政管理效率的核心是税收征管资源的优化配置，即是按照一定的原则、技术和手段，通过对各项税收管理资源在时间、空间和数量、结构等方面的配备和调整，以求取得最好的社会效果和最优的经济效果。

税务部门的行政管理与私人部门的行政管理在基本原理上是相通的，实质都是管人，即寻求将人力资源与其他可用资源有效整合，使之发挥最大的整体效能。私人部门评价资源配置状态的标准一般被界定为投入与产出之间的比率，这是由其本身的特点所决定的。私营企业以营利为目标，追求自身价值最大化、成本最小化。然而单纯从投入、产出的角度反映税务部门的行政管理效率并不合适，这是由于：首先，上面所讲比率过分注重收入。税务部门的产出主要是指税收收入，但税收收入不同于利润，并非越大越好，它必须遵循公共需要总量要求及经济发展水平的约束。如果税收收入过高造成纳税人负担过于沉重反而是效率低下的表现；另外一方面，税务部门从社会资源中取得的份额过大也会影响整个社会的经济效率。其次，税务部门的特点在于目标多元性和目标弹性。除税收收入外，非市场性税务部门产出通常是一些中间产出，比如运用税收优惠调节经济所产生的社会效益，这对最终产出的贡献程度是难以捉摸和难以度量的。另外税务部门的投入，即税收成本信息不够透明、难以核算，投入产出之间缺乏直接的联系。再次，从税务部门自身的特点来看，它既是组织收入的部门，又是执法和服务部门。其最重要的功能是维护社会公众的利益，这不仅包括取得足额的税收收入，以使公共产品的提供成为可能，而且还包括维护社会公平和为社会公众提供良好的纳税服务。因而，税务部门应建立多维而非单维的衡量行政管理效率的指标体系。

二、现阶段衡量税务行政管理效率的指标选择及其缺陷

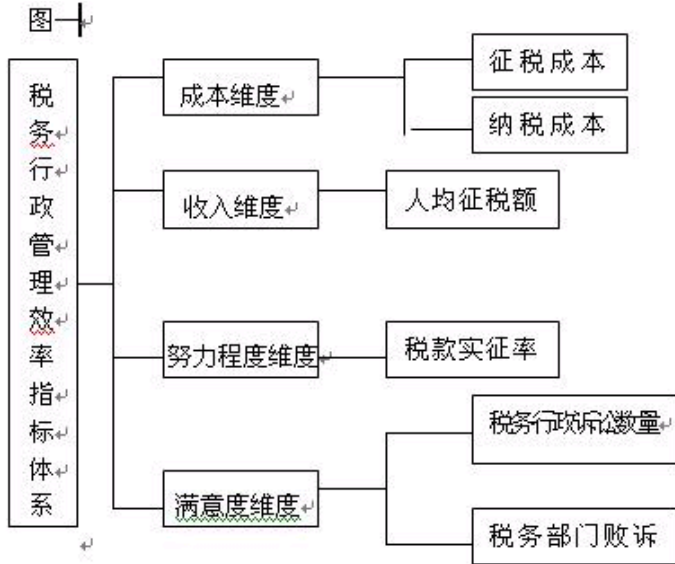
目前，根据学者研究，衡量税收征管资源的配置是否高效有几个不同的角度：一是成本维度，即财力和物力资源的相对节省程度，在基本完成收入目标的状况下税收成本较之于往年越低，税收征收管理资源的配置效率越高。二是收入的维度，即选择人均征税额作为衡量指标。税收收入仍然是体现效率的一个重要指标，一般情况下，人均征税额高表示行政效率较高。三是努力程度维度，即通过对征管资源的配置所取得的实际税收与税收能力的趋近程度来测度，在执法公正的前提下，这两个数字越接近，征管资源的配置效率就越高。努力程度维度主要反映了人力资源配置的效果，配置高效体现在最大化的发挥税务人员的努力程度，最大限度的激发其积极性和创造性。

可以说，这三个维度构成了目前税务行政管理效率指标的基本框架，体现了对税收行政管理效率的一般理解，但忽视了税务行政管理效率的特殊性，片面追求经济效益，容易扭曲税务组织的目标并对其人员行为造成误导。根据以上对效率的理解，税收征管资源来源于社会总体资源，与社会公众是委托代理关系，公众为委托人，税务部门是代理人，征税权来自公众，其管理活动具有公共性价值取向，公共性使得税务部门不得不关注其服务和执法水平、追求管理公平的目标；另外，税务部门自身服务部门的特点也要求它关注纳税人满意这一问题。在私人领域，效率问题总是一个技术问题，决不能上升为一个价值问题。但是在公共领域中，效率问题首先是一个价值问题，其次才是一个技术问题，忽视“公共性”是传统税务行政效率指标研究中的一个重要缺陷。它主要表现为税务行政效率研究与管理学效率研究的雷同，即对经济效率的过分倚重。综上所述，从税务部门本身的管理特点出发，我们在税务行政管理效率原有的三个维度中加入纳税人满意度维度，并明确这一维度在指标体系中的重要地位。

三、衡量税务行政管理效率的指标体系建议

鉴于税务行政管理效率的多元价值目标，故衡量税务行政管理效率的指标应从四个维度入手，一是成本维度，二是收入维度，三是努力程度维度，四是满意度维度。本文对税务行政管理效率指标体系的构建如（图一）所示：

图一： 税务行政管理效率指标体系



(一) 成本维度

成本维度主要包括以下两个指标：征税成本率和纳税成本率。征税成本是指某一地区在一定时期内（通常为一年）税务部门为组织税收收入所耗费的征税成本总额占税收收入的比重。用公式表示为：

$$\text{征税成本率} = \text{征税成本额} / \text{税收收入额} \times 100\%$$

纳税成本率是指某一地区在一定时期内（通常为一年）纳税人为缴纳税款而耗费的各项费用占税收收入总额的比率。用公式表示即为：

$$\text{纳税成本率} = \text{纳税成本总额} / \text{税收收入总额} \times 100\%$$

一般情况下，两个指标越低代表税务行政管理效率越高。当然征税成本和纳税成本在实际使用中还存在一定的局限性，主要有（1）数据的稀缺性。（2）科学性的欠缺。从征税成本方面看，影响征税成本高低的主要因素有：税源状况、税制状况、机构设置状况、征管方式、征管手段状况等。从纳税成本方面看，影响纳税成本高低的主要因素有税制状况、纳税方式手段、纳税人自身素质等。因此指标使用的科学性也受到一些影响和限制。

(二) 收入维度

收入维度主要是指人均征税额这一指标。人均征税额是指一定时期的税收收入总量与税务人员数量的比例。用公式表示即为：

$$\text{人均征税额} = \text{一定时期的税收收入} / \text{一定时期税务人员数量} \times 100\%$$

一般来说，人均征税额越低，税务行政管理效率就越低；反之，税务行政管理效率就越高。

(三) 努力程度维度

努力程度维度主要通过征管努力程度指标来体现。所谓征管努力程度是指在税收征管过程中税务部门及其税务人员的主观能力付出状况。税务人员的努力既可以是体力的运用，也可以是脑力的运用，可以把努力看成是税务人员个体对他自己的精神和由外部环境确定的动机做反应的结果。决定努力程度的因素除了生理原因外，制度因素和工作环境也是影响这一变量取值的重要因素。从量化的角度看，税收征管努力程度不论在何种口径下都应该是实际税收征管努力指标与理想税收征管努力指标的比值，即：

$$\text{税收征管努力程度} = \text{实际税收征管努力指标} / \text{理想税收征管努力指标}$$

目前理论界所采取的将征管努力程度定量化的方法为：根据税法规定，用官方统计数据，客观地估算一个地区在未来一定时期内潜在的税收能力，并以之与实际收入数相比较，相应估算出该地区的“当期”实际征收率。

(四) 满意度维度

纳税人满意度并非是个新鲜事物，只是过去未能明确它与其它行政效率维度之间的关系及其重要性。传统对税收成本的关注，主要是要降低征税成本，忽略纳税成本，甚至有时是通过牺牲纳税人的利益，增加其税收的额外负担而达到降低征税成本的目的，这是忽略纳税人满意度的一个表现。

目前，我国税务行政诉讼案件绝对数量不断增加，这一方面反映纳税人的心理满足感降低；另一方面，越来越多的纳税人维权意识增强，通过法律手段表达自己的不满。当然有相当多的税务纠纷并没有走上诉讼的道路，一直隐藏在“后台”，这是由于以下几个原因的存在：一是一部分税务纠纷经由税务行政复议等行政救济手段已在庭外解决；二是一些税务纠纷中的税收争议标的额不大，税务当事人认为不值得花费时间、精力起诉，或者标的额虽大但当事人能通过各种手段使之降低或取消，当事人可以接受从而放弃诉讼；三是“旧中国留给我们的封建专制传统比较多，民主法

制传统比较少”，这种状况在观念上的表现，一方面是牢固的国家本位、权力本位观念，另一方面是极其淡漠的公民意识、权利意识和过于浓烈的权力崇拜意识。因此，衡量纳税人满意度可以从两个角度考虑，一方面，是纳税人对税务部门服务质量的总体感受，可以通过发放调查问卷并对调查结果进行统计的方式得到数据。另一方面，选择税务行政诉讼率和税务部门败诉率两个指标综合考察。纳税人对税务行政行为是否满意要以合理性、合法性为基本前提。纳税人提起税务复议或诉讼受多种因素的影响，如纳税人的个性、纳税人对政策理解有偏差、因而不能准确的反映纳税人的满意程度，只有结合税务部门败诉率才能客观的反映问题（作者单位：广东商学院）

相关链接

纳税人与税务机构的博弈分析
浅析对个人所得税法的修改
税务筹划在ERP中的运用
消费税调整的思考
随机利率模型与认股权证的定价
如何学习运用新的所得税会计准则
我国所得税会计准则新旧对比分析研究
重构衡量税务行政管理效率的多元指标体系

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心