

分类号  
UDC

密级  
编号 10741

兰州财经大学

LANZHOU UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

硕士学位论文

论文题目 F 制药企业税务风险管理研究

研究生姓名: 王淞

指导教师姓名、职称: 史正保 教授

学科、专业名称: 应用经济学 税务

研究方向: 税收理论与政策

提交日期: 2024年6月1日

## 独创性声明

本人声明所呈交的论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。尽我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示了谢意。

学位论文作者签名： 王沁 签字日期： 2024.5.27

导师签名： 史三得 签字日期： 2024.5.31

导师(校外)签名： 陈科军 签字日期： 2024.5.31

## 关于论文使用授权的说明

本人完全了解学校关于保留、使用学位论文的各项规定，同意（选择“同意”/“不同意”）以下事项：

1. 学校有权保留本论文的复印件和磁盘，允许论文被查阅和借阅，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文；

2. 学校有权将本人的学位论文提交至清华大学“中国学术期刊（光盘版）电子杂志社”用于出版和编入 CNKI《中国知识资源总库》或其他同类数据库，传播本学位论文的全部或部分内容。

学位论文作者签名： 王沁 签字日期： 2024.5.27

导师签名： 史三得 签字日期： 2024.5.31

导师(校外)签名： 陈科军 签字日期： 2024.5.31

# **Study on Tax Risk Management in F Pharmaceutical Enterprises**

**Candidate: Wang Song**

**Supervisor: Shi Zhengbao**

## 摘 要

制造业是立国之本、强国之基。《中华人民共和国国民经济和社会发展第十四个五年规划和 2035 年远景目标纲要》强调要深入实施制造强国战略，医药制造业对国民经济健康发展具有重要影响。药品作为一种特殊商品，科技含量高，生产周期长，与人民群众关系密切，故而医药制造企业面临较为严格的监管，2023 年多省市税务局发布的重点稽查对象随机抽查对象名单中多家医药制造企业被列入其中。与此同时，随着智慧税务的建设税收征管水平越来越高，税务机关发现企业的涉税疑点变得更加容易，如果医药制造企业不能加强税务风险管理，涉税风险暴露的可能性将会加大，会影响其高质量发展，因此，能否进行有效的税务风险管理成了医药制造企业亟待解决的问题。

本文首先对税务风险管理领域的既有文献从风险界定、影响因素、企业税务风险管理等方面分门别类的进行全面深入的回顾与总结。接着，从宏观角度着重分析了医药制造业的发展现状，对医药制造业税收政策进行了梳理，同时针对医药制造业生产环节介绍了主要税务风险点。在此基础上，选取案例企业展开微观分析，由于国家当前高度重视中医药的发展，党的十九大报告提出实施健康中国战略，在“十四五”开局之年又出台了《关于加快中医药特色发展的若干政策措施》，为中医药产业的发展提供了有力的政策和制度保障，因此选取了以中成药制药为主营业务的 F 制药企业为作为案例企业，同时选取了与医药制造企业主营业务类似的十家企业来计算综合税负以此作为行业税负，利用 F 制药企业 2018 年至 2022 年的年度报告数据，对企业的税收负担率和财务报表风险点进行评估。其次，分析 F 制药企业税务风险管理存在的问题，主要存在三方面的问题，第一是税务风险内部控制环境不完善；第二是税务风险控制系统不健全；第三是税务风险信息沟通缺乏有效性。最后，根据问题给出了针对性的建议，第一是构建良好的税务风险管理控制环境，包括增设税务合规部门和加强管理部门税务风险管控意识；第二是健全税务风险控制系统，包括识别系统和关键税种监控系统以及税务风险评估系统；第三是增强税务风险沟通的有效性，包括内外沟通的有效性。

**关键词：**医药制造企业 税务风险 F 制药企业 税务风险管理

## Abstract

The manufacturing industry is the foundation of a nation and the basis of a strong nation. The Outline of the Fourteenth Five-Year Plan for National Economic and Social Development of the People's Republic of China and the Vision 2035 emphasizes the need for in-depth implementation of the strategy of manufacturing a strong country, and the pharmaceutical manufacturing industry has an important impact on the healthy development of the national economy. As a special commodity with high technological content, long production cycle and close relationship with the public, pharmaceutical manufacturing enterprises are subject to more stringent supervision, and a number of pharmaceutical manufacturing enterprises have been included in the list of randomly selected key inspection targets issued by the tax bureaus of many provinces and cities in 2023. At the same time, with the construction of smart tax administration level is higher and higher, the tax authorities to find the enterprise's tax-related suspects become easier, if the pharmaceutical manufacturing enterprises can not strengthen the tax risk management, the possibility of exposure of tax-related risks will be increased, which will affect its high-quality development, therefore, the ability to carry out effective tax risk management has become a pharmaceutical manufacturing enterprises need to be resolved.

In this paper, we first systematically sort out and summarize the relevant research on tax risk management to lay a solid foundation for theoretical research. Then, it focuses on analyzing the development status quo of the pharmaceutical manufacturing industry from a macro point of view, combing the tax policy of the pharmaceutical manufacturing industry, and at the same time, introducing the main tax risk points for the production link of the pharmaceutical manufacturing industry. On this basis, the case study enterprises are selected to carry out micro-analysis, because the state attaches great importance to the development of traditional Chinese medicine, the 19th CPC National Congress report puts forward the implementation of the Healthy China strategy, and in the "14th Five-Year Plan" the first year of the "a number of policies and measures to accelerate the development of traditional Chinese medicine characteristics", which provides a strong policy and institutional protection for the development of the traditional Chinese medicine industry. and institutional safeguards, so the F pharmaceutical enterprises with the main business of pCm pharmaceuticals were selected as the case enterprises, while ten enterprises with similar main business of pharmaceutical manufacturing enterprises were selected to calculate the comprehensive tax burden as the industry tax burden, using the annual report data of the F pharmaceutical enterprises from 2018 to 2022 to assess the tax burden rate and financial statement risk points of the enterprises, and summarized the case enterprises may have

behaviors that will trigger tax risks, such as over-listing costs and expenses or improperly expanding the scope of pre-tax deductions. Secondly, the problems of tax risk management of the case enterprise are analyzed, and it is found that there are problems of imperfect internal control environment of tax risk, imperfect tax risk control mechanism, and lack of effectiveness of tax risk information communication. Finally, specific suggestions are put forward: firstly, to build a good tax risk management control environment to create favorable conditions for the control of enterprise tax risk; secondly, to improve the tax risk control system, including the identification system and the monitoring system of key tax types as well as the tax risk assessment system; and thirdly, to enhance the effectiveness of the tax risk communication.

**Keywords:** pharmaceutical manufacturing enterprises; tax risk; F Pharmaceutical Manufacturing Company; tax risk management

# 目 录

<b>1 引言</b> .....	<b>1</b>
1.1 研究背景及意义 .....	1
1.1.1 研究背景 .....	1
1.1.2 研究意义 .....	2
1.2 文献综述 .....	2
1.2.1 国外研究文献综述 .....	2
1.2.2 国内研究文献综述 .....	4
1.2.3 文献综述评述 .....	7
1.3 研究方法及思路 .....	8
1.3.1 研究方法 .....	8
1.3.2 研究思路 .....	9
1.4 研究的创新点与不足 .....	10
1.4.1 研究的创新点 .....	10
1.4.2 研究的不足 .....	10
<b>2 基本概念界定与相关理论基础</b> .....	<b>11</b>
2.1 基本概念界定 .....	11
2.1.1 医药制造企业 .....	11
2.1.2 企业税务风险 .....	12
2.1.3 企业税务风险管理 .....	13
2.2 相关理论基础 .....	14
2.2.1 风险管理理论 .....	14
2.2.2 风险内部控制理论 .....	15



2.2.3 税收遵从理论.....	16
<b>3 医药制造行业现状分析.....</b>	<b>17</b>
3.1 医药制造业发展现状.....	17
3.1.1 医药制造业收入规模.....	17
3.1.2 医药制造业税收收入情况.....	18
3.2 医药制造业税收政策梳理.....	19
3.2.1 医药制造业增值税税收政策.....	19
3.2.2 医药制造业企业所得税税收政策.....	20
3.3 医药制造业主要税务风险点.....	21
3.3.1 采购环节税务风险点.....	22
3.3.2 生产研发环节税务风险点.....	22
3.3.3 销售环节税务风险点.....	23
<b>4 F 制药企业税务风险管理案例分析.....</b>	<b>24</b>
4.1 F 制药企业基本情况.....	24
4.1.1 F 制药企业简介.....	24
4.1.2 F 制药企业的内部组织情况.....	24
4.1.3 F 制药企业生产经营情况.....	26
4.2 F 制药企业涉税情况分析.....	26
4.2.1 F 制药企业涉及的税种及税率分析.....	26
4.2.2 F 制药企业适用的税收优惠政策.....	27
4.2.3 F 制药企业纳税情况.....	27
4.3 F 制药企业税务风险点评估.....	28
4.3.1 基于税收负担率的税务风险点评估.....	28
4.3.2 基于财务报表的税务风险点评估.....	33

4.3.3 税务风险点评估结论.....	38
<b>5 F 制药企业税务风险管理存在的问题 .....</b>	<b>40</b>
5.1 税务风险内部控制环境不完善.....	40
5.1.1 缺少税务合规管理部门.....	40
5.1.2 管理部门税务风险管控意识缺位.....	40
5.2 税务风险控制系统不健全 .....	41
5.2.1 税务风险识别存在滞后性.....	41
5.2.2 缺乏对核心税种风险监控.....	42
5.2.3 缺乏有效的税务风险评估系统.....	42
5.3 税务风险信息沟通缺乏有效性.....	43
5.3.1 企业内部沟通缺乏有效性.....	43
5.3.2 企业外部沟通缺乏有效性.....	43
<b>6 优化 F 制药企业税务风险管理的建议 .....</b>	<b>45</b>
6.1 构建良好的税务风险管理控制环境.....	45
6.1.1 增设税务合规管理部门.....	45
6.1.2 加强管理部门的税务风险管控意识.....	45
6.2 健全税务风险控制系统.....	46
6.2.1 健全税务风险识别系统.....	46
6.2.2 加强对核心税种风险监控.....	47
6.2.3 构建有效的税务风险评估系统.....	47
6.3 增强税务风险信息沟通的有效性.....	48
6.3.1 增强企业内部信息沟通的有效性.....	48
6.3.2 增强企业外部信息沟通有效性.....	48
<b>结 语 .....</b>	<b>49</b>

<b>参考文献</b> .....	<b>50</b>
<b>致 谢</b> .....	<b>56</b>

# 1 引言

## 1.1 研究背景及意义

### 1.1.1 研究背景

近年来,我国在不断加强税务风险管理。2009年国家税务总局颁布了《大企业税务风险管理指引(试行)》。紧接着,2014年税务总局进一步发布了《关于加强税收风险管理工作的意见》,明确指出我国税收风险管理工作机制已初步确立。随后,2016年税务总局又发布了《关于进一步加强税收风险管理工作的通知》,强调税收风险管理是提升纳税遵从度的核心手段,并提出对纳税人实施差异化管理,对中高风险纳税人实施重点监管,对低风险纳税人则进行提醒与辅导。2021年3月24日,中共中央办公厅、国务院办公厅印发了《关于进一步深化税收征管改革的意见》,提出要实现精准监管,首先要实施科学监管,其次建立健全以“信用+风险”为基础的新型监管体系。税收征管改革尤其是信息化手段的运用,特别是“金税三期”的运行和即将全面运行的“金税四期”系统,税收征管进入“以数治税”时代,对企业强化税务风险管理提出了更高的要求。

医药行业的产业综合性强,涉及国民经济体系分类中的第一第二和第三产业。本文的研究重点聚焦于属于第二产业的医药制造业,这一产业紧密连接着上下游的第一和第三产业。根据国家统计局数据显示,2023年规模以上的医药制造企业超1万家,同时近年来医药制造业的营业收入呈现出稳步增长,从2018年的24264.70亿元增长到2022年的29111.40亿元,增长了19.97%,医药制造业发展态势向好。基于医药制造业对于国计民生的重要性,我国出台了各类税收优惠政策来推动医药制造业的发展。同时,医药制造业也成为国家重点规范的行业之一,近年来,各级税务部门公布的典型税案中,不乏医药企业的身影。2023年5月,国家税务总局新闻发布会公布医药依然是监管的重点领域。

所以,考虑到医药行业涉税风险频发的现状和医药制造企业对经济民生的重要性,研究优化医药制造企业的税务风险管理,在提升企业对税务风险的重视程度、健全企业风险管理体系、助力企业及时发现潜在的税务危机、实现税务合规、

促进企业发展的同时可以助力国民经济的平稳运行，造福国计民生。

## 1.1.2 研究意义

### (1) 理论意义

第一，促进我国税务风险理论的研究。我国税务风险理论研究相较于国外起步较晚，在梳理各国学者关于税务风险管理的研究后，总结出成果与不足。这些成果和不足将为我国税务风险理论的研究提供借鉴，同时也为本文在一定基础上继续深化我国税务风险理论的研究提供了参考，有助于推动相关理论体系的进一步完善和发展。

第二，丰富特定领域税务风险管理的理论研究。进入 21 世纪税务风险管理的重要性被世界各国广泛认知，税务风险管理在风险管理体系中重要性得到凸显，目前多数研究从宏观上整体分析，针对特定领域的微观分析也多集中在建筑和地产领域。本文针对医药制造企业的税务风险进行探究，能够为该类企业提供有效的税务风险管理建议，还能在一定程度上丰富医药行业税务风险管理的理论研究，推动该领域的发展。

### (2) 现实意义

第一，有助于 F 制药企业完善税务风险管理体系。本文立足于国际国内税务风险相关理论，并结合我国现行税收法规政策开展研究，结合 F 制药企业的涉税情况分析税务风险点以及税务风险管理中的问题，提出优化建议，以有效防控税务风险，为 F 制药企业完善税务风险管理体系提供有益借鉴。

第二，有助于中医药制造企业稳定发展。十四五时期将大力推进中药产业振兴，以 F 制药企业作为中医药制造企业的代表，分析其在税务风险管理方面的问题，可以为同行业企业税务风险管理提供借鉴，助力于医药行业尤其是中医药制造企业的稳定发展。

## 1.2 文献综述

### 1.2.1 国外研究文献综述

#### (1) 企业税务风险的界定

英国学者 Sanford (1995) 是目前已知最早进行税务风险研究学者, 他把税务风险界定一种费用支出, 即在发生涉税行为时, 为最大程度避免被处罚而采取措施所产生的费用总和。Kerim (2003) 认为风险即不确定性因素, 企业税务风险即企业在日常生产经营过程中涉及税务相关的不确定性因素。Elgood and Tony (2004) 对税务风险作了更加细致的阐述, 他认为税务风险是指税务有关结果与期望之间存在的差别, 将其划分为交易、财会、信誉、税务合规及运营五类风险。Ernst and Young (2007) 税务风险是指在选择税务策略、进行经营活动或编制财务报告上出现的问题, 使企业的税务或其它经营活动不能达到既定目标, 从而损害企业的利益或声誉。Brendan et al (2016) 认为从宏观上来看, 税务与财务的关系紧密, 税务风险可被视为一种贯穿于企业生产经营各个阶段由于财务处理不当带来的涉税风险。Nikolaos (2018) 认为税务风险是指企业在依法纳税及执行税务机关有关规定时, 所产生的各项费用总和。Eva et al (2021) 认为税务风险是指未能预见到的对公司造成负面影响的税收后果。Bruhne and Schanz (2022) 通过和 42 位专家进行访谈得出企业税务风险是个多层面与具体情况相关的概念, 由 6 个要素组成财务风险、声誉风险、合规风险、政治风险、税务流程风险和个人责任风险。

## (2) 企业税务风险的影响因素分析

国外学者关于税务风险影响因素的分析主要从企业内部与外部进行探究。Michael Carmody (2003) 认为税务风险来自于内部与外部的不确定性, 内部主要是企业自身的制度缺陷造成的内部监管系统不完善, 而外部则是因为所处的大环境每时每刻都在发生变化, 会计准则的改变导致会计处理方法也在不断地变化, 税收政策的频繁颁布以及对它的理解存在差异等。Robason R D (2012) 通过分析两种外部原因, 提出税务风险来自于外部因素的观点。一是从国际层面进行分析, 不同国家间的税务信息共享有助于提高对跨境企业的税务监督效率; 二是对税收政策进行分析, 税收政策变化频繁, 而企业税务人员的业务素质还有待提高。Walicka (2014) 在对大型企业从事税务工作的从业人员进行调查后, 得出了产生税收风险的原因可以分为企业的内外两个方面, 其中, 复杂多变的税收政策和国际双重征税等是外在的税务风险; 而其内在风险则是由于企业的内部控制不够完善, 以及大部分企业人员都没有经过专门的培训等。Hogarth (2018) 认为内

部因素和外部因素单独或共同作用会引起税收风险,并且从大量调查研究中得出内部因素是主导因素。Stevanie et al (2020)认为税务风险的产生主要与经济风险有关,与税收法律法规本身的不确定性以及信息披露的不准确有关。

### (3) 企业税务风险管理的研究

在国外众多风险管理的研究中,对于税务风险管理的研究开始时间相对较晚,进入 21 世纪税务风险管理研究才被提出并开始发展。美国于 2002 年颁布实施的《萨班斯法案》,首次阐述了税务风险管理的重要性。Tom Neubig (2004)提出了企业进行税务风险管理需要与税务机关进行更多的沟通和交流,让企业熟悉税务机关检查工作的重点。Ernst et al (2007)认为,企业在开展内部审计工作时,必须对自己所面临的税务风险进行全面的评估,以保证企业在未来的发展中能够更好地规避税务风险。Donald T Nicolaisen (2012)主要研究领域是企业税务风险管理。在他看来,税务风险管理最关键的是要遵守税收法律法规,不能钻法律漏洞谋取不法利益,更不能因违反税法规定而被税收机关处罚。Mv Shtiller (2017)提出,为了有效实现对税务风险的控制,必须对税务风险进行量化处理。整合多样经济指标信息,搭建风险预测模型,进而对税务风险可能带来的损害程度进行精准评估。在此基础上,针对不同风险层级的特性,采取针对性的干预措施。Dhawan (2020)关于税务风险管理提出了四大流程包括识别、评估、沟通、应对策略。S.Griffin (2020)提出,在进行税务风险管理的过程中,需要对控制环境进行优化,建立信息交流渠道,加强风险识别和评价等。综上所述,国外的研究多集中在宏观理论层面对于具体行业企业的税务风险管理很少有涉及。

## 1.2.2 国内研究文献综述

### (1) 企业税务风险的界定

尽管我国学者对税务风险的研究从整体上来说晚于国外,但通过借鉴学习国外研究成果再结合我国国情进行研究,已经取得了一些进步与突破。蔡昌(2007)认为税务风险主要是由于企业未按照税法规定纳税,导致事后补缴税款及滞纳金,从而增加了企业的税负。盖地,张晓(2009)指出企业的税务风险指的是企业在涉税行为方面存在的一些问题,这些问题都是由于不符合税法规定而引起的。张

平平（2010）认为企业的税务风险有两种，一种是没有按照规定的纳税义务进行纳税，另一种是由于没有充分地运用税收政策而多纳税，从而造成了企业利润的流失。朱广俊，张林海（2014）将税务风险归结为一种偶发事件，这种事件发生在企业的日常生产经营活动中，对规模较大的企业而言，因为其违规成本较高，声誉影响较大，因此对其进行管理与控制的难度也比较大。曹俊世（2020）指出企业税务风险是企业在办理纳税申报、缴纳税款等方面存在的违规之处，从而导致企业遭受经济利益损失的一种情形。黄奕涵（2021）将税务风险划分为两类，一类是由于企业违反了相关规定，恶意少纳税、不纳税，因此会面对罚款和信用损失等风险，另一类则是由于没有进行适当的纳税策划，从而导致了更高的税收负担。刘怡（2023）认为企业税务风险是财务风险问题的集中体现，是由于忽视税务风险管理所导致的。

## （2）企业税务风险的影响因素分析

税务风险产生的原因方面，我国学者指出了各种不同引发税务风险的因素。高金平（2010）提出企业税务风险是由于内部业务部门脱离了税收管理，财务部门全方位管理企业涉税事项，但是企业的财务部门和业务部门之间又是彻底的分离开来的，业务部门与财务部门缺乏沟通交流容易导致税务风险。蔡昌（2015）认为税务风险的影响因素主要有内因和外因两方面：一是企业的内部因素，包括专业人才的缺乏、风险管理体系不健全、高层认知不全面等；二是企业的外部因素，税收法律法规制度的缺陷以及税务岗位人员的整体素质偏低等。黄庆泉（2016）认为税务风险的成因有三个：一是企业内部管理制度不完善，二是由于税务人员的工作失误，三是涉税人员的风险意识不强。孙其晓（2019）和郭霞（2020）从法制视角出发来看待这一问题的，将企业的税务风险归类于法律风险，其产生税务风险的主要原因是企业在经营过程中不正确地适用税法，产生了未纳税、少纳税、延迟纳税等现象。张志刚（2021）把税务风险的成因归结为五个因素，即企业风险管理意识不强，风险管理效率不高，财务会计核算不正确，纳税人的素质不高，税制变动频繁等。陈红萍（2022）在其研究中分析了企业税务风险产生的原因。从内部因素来看，企业税务风险主要源于三个方面：首先，管理者对税务风险的认知和管理意识相对薄弱；其次，企业在财务管理方面缺乏具备专业知识和技能的专业人才；最后，税务风险内部控制体系尚未建立健全。而从外部因素



考虑,企业税务风险则主要受到我国税收政策不断更新和调整的影响。这些内外因素的交织作用,使得企业在税务管理方面面临着诸多挑战和风险。金文英(2024)认为企业风险管理意识欠缺、组织结构不完善、内部沟通缺乏、税收筹划不当等会导致税务风险。

### (3) 企业税务风险管理的研究

虽然我国税务风险管理研究起步的时间较晚,但对于税务风险管理我国学者也有不同的见解。李琳(2009)指出,企业在各个阶段都要按照自己的运营管理状况来强化自己的内部治理,确保有效的税收筹划,这也是企业开展税务风险管理的一个主要目标。张德志(2011)指出,企业的税务风险是非常细致的,要想避免税务风险,就需要从管理层到各部门之间进行密切的合作,全体员工都要认真地对待。冯秀娟(2016)提出,企业可以借助税务风险管理识别系统来增强自己的税务管理水平,从而让企业更好应对在运营过程中所遭遇的税务风险,这对于企业的发展有着重要的作用。陈燕(2018)提出,强化税务风险管理的关键在于增强企业财务人员的计算机操作水平,唯有全面、准确的业务流程,才能减少企业的税务风险。于姗姗(2017)在企业税务风险管理中,引入了多层分析方法(AHP),通过设定三个层级的指数,为企业观察和规避税务风险提供可视化的量化基础。姚玲玲(2020)通过对案例企业的分析,说明要实现税务风险的最优控制,就必须要有有一个完善的税务风险控制体系,增强企业的税务风险管理意识和完善税务信息交换制度。文武康(2021)认为,企业要通过健全内控制度,加大企业涉税事项管理,防范税务风险。林方治(2023)认为,在金税四期背景下企业要重视财务人才的培养,要建立完善的内控制度来强化税务风险管理。

### (4) 不同类型的企业税务风险管理研究

有部分学者针对不同类型的企业展开了税务风险管理的研究。高英(2012)针对房地产企业税务风险管理研究提出要加强税务内控体系的构建以此防范税务风险。刘建明,安长英(2013)用实证的方式分税种分析了房地产企业的税务风险,指出外部环境对税务风险影响较大。孟军(2014)通过梳理海油大企业进行税务风险管理的举措提出深化大企业税务风险管理的建议。汪朝忠(2016)针对水电企业在并购中的税务风险进行分析并提出具体解决方法。李玉兰(2017)针对高新技术企业提出存在研发费用会计核算不规范等税务风险同时分析其成

因并提出防范措施。万佩刚（2018）从“放管服”背景入手对建筑企业的涉税风险成因进行分析提出加强税务风险管理的建议。张太邦（2022）从现金流的视角出发，针对房地产企业提出现金流管理与税务管理进行融合的税务风险防范对策。海建利（2023）在金税四期背景下针对煤炭企业面临的新风险提出加强税务风险的建议。

#### （5）医药制造企业税务风险管理问题研究

我国医药制造企业涉税案件频发，在一定程度上是由税务风险的管理存在问题导致的。刘峻峰（2018）从税务风险管理理念、税务风险管理体系、各经营环节和税务风险管理方法等方面分析我国医药制造企业税务风险管理存在的问题。任函玉（2019）认为医药制造企业税务风险管理存在“税务管理组织缺失、管理层税务风险认识不足、缺乏有效的税务风险识别和监控机制、发票管理存在缺陷、税务筹划不当”等问题。高玉霞（2020）认为我国医药制造企业税务风险管理存在“管理层对税务风险管理认识不到位、税务风险管理体系不完善、缺乏有效的管理方法”等问题。孙淑娴（2021）从管理层面和技术层面两个维度出发，剖析了医药制造企业在税务风险管理方面所面临的问题和挑战。黄俊雯（2022）从内外两个方面分析了医药制造企业税务风险管理存在的问题。伯健平（2023）认为目前我国医药制造企业税务风险管理存在“税务风险管理体系和组织架构不完备，税务风险识别、评估与预警机制不健全，企业内外部涉税信息沟通不畅，税务风险管理人才欠缺”等问题。

### 1.2.3 文献综述评述

对国内外现有文献进行整理分析，可以发现当前税务风险管理研究主要围绕几个方面进行探究与发展：一是关于税务风险界定，学者们已经基本上认定了，税务风险是一种企业的财务风险，这是由于在生产运营过程中，企业的一些涉税事项不清楚，从而造成了将来可能发生的损失。二是关于税务风险的影响因素，学者们基本上从内外两个角度进行了影响因素的探究，其中的内部因素主要是企业在生产运营中会遭遇到的种种意外情况以及纳税义务的不确定性，而外部因素包括税收法律法规、税务机关的征管工作强度等。三是税务风险的管理，大部分的学者都提出了建立健全内控体系和完善监管体系，这样才能更好地防范税务风

险；四是对于医药制造企业税务风险的研究，国内外很少有人涉及，而我国对于医药制造企业税务风险的研究也很少。

从目前的国内外研究来看，可以发现以下两个方面的缺陷：一是分析缺乏针对性，目前的研究主要集中于对税务风险的理论构建与健全，缺少具体的实践与个案研究，从而使得相关的机制缺少操作性。二是针对医药制造企业的研究较少，现有的税务风险研究主要集中在建筑、房地产和高新技术企业，难以满足医药制造企业不断提升税务风险管理能力的需求。因此，本文基于现有行业税务风险管理研究成果和医药制造企业的涉税风险特性，选取 F 制药企业作为研究案例，深入剖析其税务风险点及其在风险管理中存在的问题。在此基础上，进一步提出针对性的税务风险管理优化建议，帮助该企业明确风险管理的方向，实施科学且合理的税务风险管理策略，从而保障其在未来实现稳健、可持续发展。

## 1.3 研究方法思路

### 1.3.1 研究方法

#### （1）文献研究法

本文第一章至第三章采用文献研究法。主要通过查阅大量的相关文献，在第一章形成文章框架思路，梳理国内外相关研究，对学者们提出的有关研究结果进行了分析与吸收，为本文接下来的研究打下理论基础。在第二章与第三章查找资料熟悉我国医药制造行业的宏观发展情况。

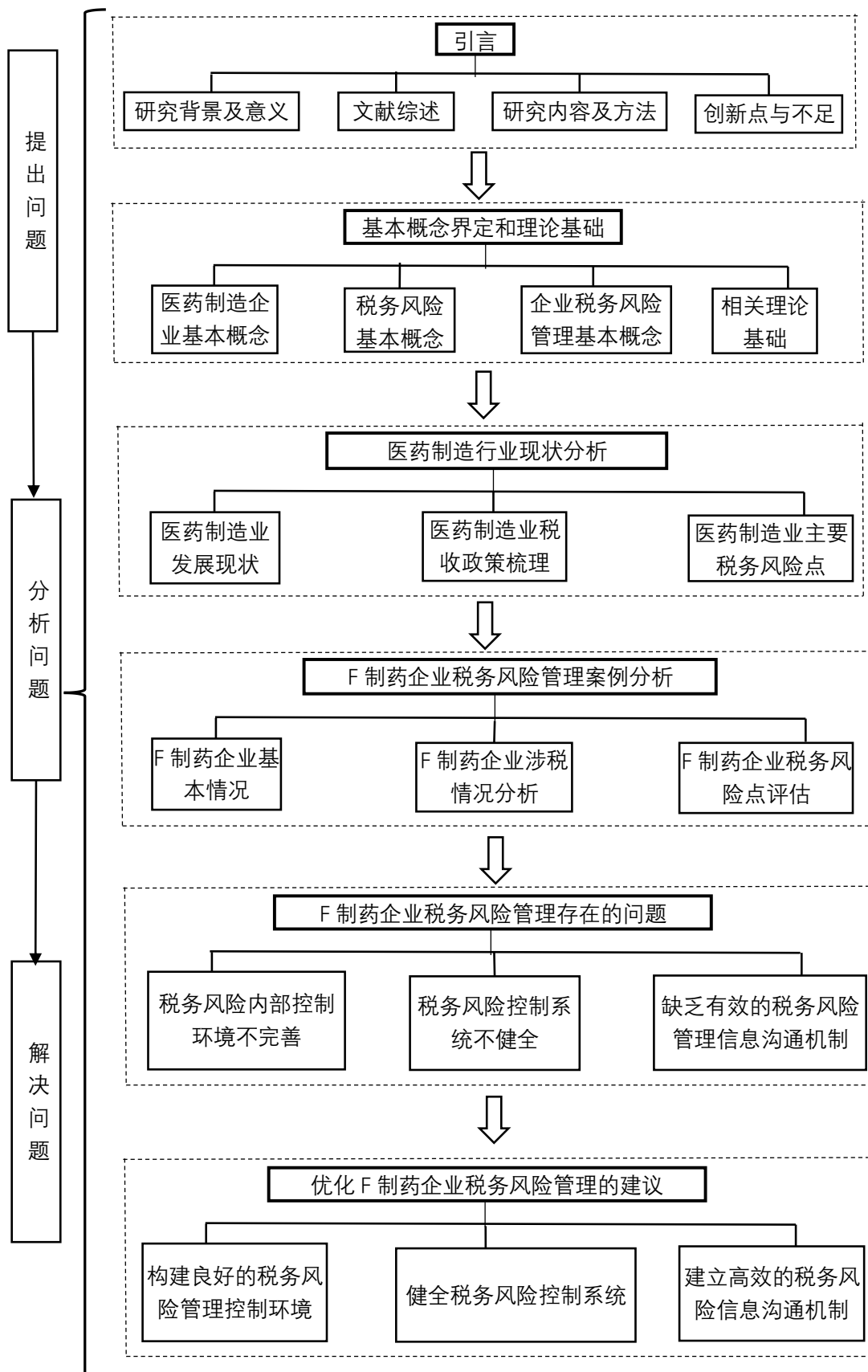
#### （2）案例分析法

第四章采用案例分析法。本文选取一家具有百年制药历史的 F 制药企业作为研究的案例，收集企业的相关资料，通过企业年报数据分析其近几年的运营情况、涉税情况及税务风险点，归纳总结出当前 F 制药企业税务风险管理中存在的问题并提出具有针对性、可操作性的措施。

#### （3）定量分析法

在第四章进行案例分析过程中，根据税务风险相关理论对医药制造企业的涉税风险情况进行判断，再通过收集企业相关财务资料对其具体风险现状进行定量分析，从而得出综合全面的研究结果。

### 1.3.2 研究思路



## 1.4 研究的创新点与不足

### 1.4.1 研究的创新点

第一，研究视角的创新。2015 年医药制造业被列入了国家今后发展的战略性新兴产业，药品关系到民生，关系到人民的切身利益，在经济发展和民生问题中占据着非常重要的位置。由于医药行业是事关国计民生的重点行业，因此医药制造业也成为国家重点监管的行业之一，在税务领域也频繁出现涉税通报案件，而当前关于医药制造企业的税务风险管理的研究还很少。因此，本文对医药制造企业的税务风险管理进行研究，在研究视角上有所创新。

第二，研究内容的创新。在探究医药制造企业税务风险成因的过程中，本文运用了内外因素分析法，并结合了最新的税收政策及医药制造业监管体制动态。在分析外部因素时，特别强调了现行税收政策与医药制造业最新监管制度的影响，同时选取了同行业的有类似业务的企业综合测算行业税负，为更新行业税负预警值提供参考。

### 1.4.2 研究的不足

第一，税种分析不能全面。鉴于不同税种在企业纳税总额中所占的比例有所差异，本文在税务风险研究中，主要聚焦于税额占比较大的增值税和企业所得税进行深入分析，而并未对所有税种进行逐一探讨。这一选择可能会导致研究结果在全面性上存在一定偏差。

第二，收集数据缺乏广度和深度。案例企业的相关数据主要来源于年度报告，部分数据未及时披露需要经过推算得出，因而会对研究产生影响。

## 2 基本概念界定与相关理论基础

### 2.1 基本概念界定

#### 2.1.1 医药制造企业

医药企业可分为药品生产和经营企业，这里的医药制造企业指药品生产企业，按照《中华人民共和国药品管理法》中第一百零二条的定义，所谓药品生产企业，是指生产药品的专营企业或者兼营企业。医药制造企业具体是指将原料进行一定的物理或化学加工后再进行生产出新的医药类产品的企业，也被称为医药工业企业。所生产的药品可以分为天然药物和合成药物，通常包括化学药品原料药等多种药品、饮片以及材料。在国家统计局发布的《国民经济行业分类》（GB/T 4754—2017）中将医药制造业划分为八个子行业。表 2.1 反映的是医药制造企业具体分类情况。

表 2.1 医药制造企业细分行业

大类名称	行业代码	类别	具体说明
化学类	271	化学药品原料药制造	指供进一步加工化学药品制剂、生物药品制剂所需的原料药生产活动
	272	化学药品制剂制造	指直接用于人体疾病防治、诊断的化学药品制剂的制造
中药类	273	中药饮片加工	指对采集的天然或人工种植、养殖的动物、植物和矿物的药材部位进行加工、炮制，使其符合中药处方调剂或中成药生产使用的活动
	274	中成药生产	指对采集的天然或人工种植、养殖的动物和、植物和矿物的药材部位进行加工、炮制，使其符合中药处方调剂或中成药生产使用的活动
生物类	276	生物药品制品制造	指利用生物技术生产生物化学药品、基因工程药物和疫苗的制剂生产活动
		生物药品制造	指利用生物技术生产生物化学药

续表 2.1 医药制造企业细分行业

大类名称	行业代码	类别	具体说明
			品的生产活动
		基因工程药物和疫苗制造	
其他类	275	兽用药品制造	
	277	卫生材料及医药用品制造	指卫生材料、外科敷料以及其他内、外科用医药制品的制造
	278	药用辅料及包装材料	指药品用辅料和包装材料等制造

资料来源：国家统计局《2017 国民经济行业分类注释》

### 2.1.2 企业税务风险

目前，关于企业税务风险的概念众多学者从不同角度对其进行了深入探讨，但至今仍未达成一致的意见。但普遍认为，企业税务风险是企业涉税活动中未能完全遵照税收法规，从而导致企业未来经济利益有受损的可能性。通过梳理各学者的观点意见，本文认为企业税务风险的内涵包含两个层面：一方面，企业在处理涉税业务时，操作不够准确规范，导致被税务机关认定其存在违法行为。这种违法行为一旦被确认，企业将面临税务处罚。这些处罚不仅会对企业的经济利益造成直接损失，还可能影响企业的声誉和长期发展；另一方面，则表现为企业在合法合规的前提下，由于对税款计算的错误或对税收优惠政策的不当使用，导致超额缴纳的税款而无法退回，或是未能充分利用税收优惠而间接引发经济损失。若企业未能有效管控这些涉税风险，未来极有可能触发一系列连带的税务风险损失。

根据税种的不同企业面临不同的税务风险。我国现有的 18 个税种基于不同的征税对象划分，企业在其生产经营全过程中往往会涉及多种税种，甚至某一项具体业务活动也可能同时关联多个税种。每一个税种都有可能为企业带来特定的税务风险挑战。因此，企业在进行税务风险管理时，应当依据各个税种所对应的法律法规，实施分门别类的风险防控措施。

根据企业生命周期的不同企业面临不同的税务风险。初始成立阶段，企业由于组织架构设计不合理可能导致税务风险的产生，未能在税法规定的时限内办理税务登记手续，可能遭受税务机关的处罚，形成税务登记风险。进入正常运营阶

段，企业在交易过程中进行税收筹划，可能会面临筹划不当的风险。日常经营活动中，由于各类涉税事项处理不慎，会导致税务风险，如关联交易中的转让定价风险、合并重组过程中的税务风险等。在财务核算环节，税法与会计处理规则的差异可能引发财会核算风险，同时，涉税政策选择不适宜或税务处理方式不合适也会增加风险。纳税申报及税务管理层面，企业必须谨防合规申报风险与发票管理风险。到了清算阶段，尤其是破产清算，企业同样会面临特定的税务风险。

### 2.1.3 企业税务风险管理

目前学术界虽未对税务风险管理给出一致的定义表述，但对该概念的基本含义和涵盖范围已有共识。企业税务风险管理是企业整体风险管理的一个组成部分，它关注企业在各个生产经营阶段中可能涉及涉税事项，因为只要有涉税活动就有可能存在税务风险。企业根据自身发展目标、内部、外部环境等多种变量，精心设计并执行风险应对策略，通过对内部可控因素的有效管控、生产经营活动的合理布局，以及对外部环境的适应与合理利用，尽可能减少总体税负，或通过资金时间价值的原理延缓税款缴纳时间，从而降低税务风险。其最终目标是确保企业远离法律纠纷，维护企业声誉，这就是企业税务风险管理的核心所在。

在医药制造企业实施税务风险管理的过程中，有几个核心原则应当遵循。首先是成本效益原则，这一原则要求企业在构建税务风险管理体系时，务必结合自身的实际情况，既要确保税务风险管理的成本投入得到有效控制，又要确保该体系能够降低税务风险。换言之，既要避免盲目投入导致的成本浪费，也要确保能够控制税务风险。其次是预防优于控制原则，这一原则倡导企业在税务风险管理实践中，将重心前置至风险预防阶段，即在税务风险实际发生之前，通过强化内部管理和制度建设，对可能出现的税务风险点进行前瞻性识别和有效干预。从一开始就阻断风险发生的可能性，而不是等到税务问题出现后再行补救。最后是有效沟通原则，该原则强调企业须在税务风险管理全过程中建立并维护顺畅的信息传递机制，确保内外部信息交流的及时性和有效性。在企业内部，应当强化不同层级、不同职能部门间有关涉税事务的沟通交流，降低因信息不对称造成的税务风险。在企业外部，应与主管税务机关保持密切联系，确保企业紧跟税收政策变化，正确理解和运用税收法规。同时，积极寻求与第三方专业涉税服务机构合作，借



助其专业知识和丰富经验，以助力企业更有效地预防和控制税务风险，确保企业税务管理工作的合规性和稳健性。以及加强与同行业间进行交流，共享税务风险管理信息。这些原则共同构成了医药制造企业税务风险管理的基础框架，有助于企业更有效地识别、评估和控制税务风险。

## 2.2 相关理论基础

### 2.2.1 风险管理理论

无论是古代中国社会还是西方社会均有风险管理的思想的体现，古代中国留下的名言警句诸如“防患于未然”、“居安思危”、“积谷防饥”等语句跨越千年，均警醒世人重视风险管理防范。国外的谚语“不要把鸡蛋放在同一个篮子里”同样蕴含着风险管理思想。

进入近现代，随着企业的发展，风险管理被企业更加重视，20世纪30年代美国爆发经济危机，风险管理逐渐从思想开始转变成理论，这一时期企业更加重视进行风险管理，提前控制风险，自此风险管理理论经历了以下几个发展阶段：

第一，传统理论阶段。20世纪50年代至20世纪70年代是传统风险管理理论诞生阶段，这一阶段主要是进行两方面的风险管理，即财务风险管理和信用风险管理，由于其只关注单一的风险，缺乏系统性，常常处于被动局面，因此存在一定的局限性。

第二，现代理论阶段。20世纪90年代现代风险管理理论萌芽。这一新理论的出现，源于传统风险管理理论无法处理随着经济业务更加复杂而衍生出的风险，现代风险管理理论从整合企业各类风险出发，提出一体化的风险管理理念，强调将风险管理过程融入企业运营的全链条。其中，全面风险管理理论作为广泛应用的理论分支，依据其侧重点不同，逐渐分化为两大核心理论体系，一是以价值创造为核心的理论体系，二是以风险决策为核心的理论体系。以价值创造为核心的理论体系强调在企业经营管理的各个阶段和各个层面全面推行风险管理，要求企业在日常生产经营的各个环节中，都应当将风险管理的理念和方法有机融入。以风险决策为核心的理论体系更加注重在风险识别与评估的基础上，对企业所面临的风险进行科学合理的决策管理。全面风险管理理论强调了构建完整、严密的风

险防控机制对于企业有效应对各类潜在风险的重要性, 税务风险作为企业风险的一部分也不例外。该理论主张, 企业必须构建一个覆盖各个层面、各个环节的精细化税务风险管理体系, 以确保在复杂的税收环境中, 能够对各种潜在的税务风险做到及时发现、准确评估和有效控制。

医药制造企业因其兼具知识和技术密集性质以及大规模的资金投入, 其业务活动复杂多样, 尤其对于上市医药制造企业而言, 研发投入大、广告宣传开支频繁, 这些特点使其在成本计算和费用抵扣等领域面临较高的税务风险挑战。因此, 为了对 F 制药企业的税务风险管理进行深入探讨, 本文采用了以价值创造为导向的全面风险管理理论框架作为研究基础。通过运用这一理论框架, 我们可以更加深入地分析 F 制药企业在税务风险管理方面存在的问题和不足, 提出针对性的改进建议, 为企业的稳健发展提供有力支持。

## 2.2.2 风险内部控制理论

最早的内部控制理论是 2004 年美国反欺诈交易委员会 (简称 COSO 委员会) 发布的 COSO-ERM 框架, 2017 年 COSO 委员会对 2004 年发布的 COSO-ERM 框架理论进行了更新完善, 最主要的变化是在 2017 年版本的框架理论中重新定义了企业内部控制与风险管理之间的关系, 企业风险管理被独立出来。为更好的分析医药制造企业税务风险主要借鉴了该理论框架以下五个方面的内容:

第一, 风险管理活动的开展是否有良好的内部控制环境。优良的内部控制环境是 COSO-ERM 框架的基础, 也是开展风险管理的重要前提。内部控制环境的好坏主要体现在企业内部组织架构、企业文化等多方面。

第二, 能否有效评估税务风险。税务风险是企业生产经营过程中涉税活动带来的风险, 是每一个企业必然面对的风险, 税务风险评估在内部控制体系中至关重要, 它是确保企业有效管理和控制税务风险的关键之一。税务风险评估包括税务风险的识别、分析以及应对策略的制定与实施。

第三, 企业自身是否进行完善高效的控制活动。控制活动作为企业内部管理的重要环节, 是确保企业风险防控有效的具体举措。这些措施并非盲目实施, 而是在风险评估基础上进行的, 根据风险评估的结果选择控制风险的具体方法。控制措施包括授权、审批、岗位调整、绩效考核等多方面的措施。

第四，企业内部的风险信息沟通是否通畅。内部风险信息沟通关系着整个控制流程能否高效进行，通畅的风险信息沟通可保证企业生产运营管理等方面的信息得到及时有效传递，能对风险信息做出及时处置。

第五，是否能够对企业经营活动和内部控制全流程实现监督。监督是风险内部控制的重要一环，进行监督能使企业不断发现问题，进而不断调整完善内部控制制度。

### 2.2.3 税收遵从理论

税收遵从主要体现在纳税人是否能够按照法律法规的规定进行纳税申报、缴纳税款，提供真实有效的涉税事项材料，配合税务部门的检查，以及主动提供自身真实经营信息等方面。税收遵从理论主要关注纳税人的心理、行为以及社会、经济、法律等多重因素对税收遵从的影响，经历了以下几个发展阶段。

第一，起源阶段。税收遵从理论起初在 20 世纪 70 年代由经济学家 Allingham 和 Sandmo 通过预期效用理论模型（A-S 模型）加以阐述，他们开创性地将经济理性原则应用于纳税行为分析，揭示了纳税人根据预期成本和收益来决定是否遵从税法的现象。

第二，发展阶段。随着时间的推移，税收遵从理论在全球范围内得到了进一步深化和扩展。学者们从微观经济学、行为经济学、组织理论等角度探讨了影响纳税人遵从意愿和行为的各种因素。

第三，深化阶段。进入 21 世纪，尤其是在信息化和数字化背景下，税收遵从研究更加关注技术进步对纳税人遵从行为的影响，如通过大数据分析、云计算、人工智能等技术手段提升税务管理效率，同时也增强了对纳税人行为预测和规制的能力。

国家税务总局 2003 年印发的《2002 年-2006 年中国税收征收管理战略规划纲要》对税收遵从概念进行了解释，所谓税收遵从，即纳税人依据税收法规的要求，积极、主动地履行其纳税义务的行为。这种遵从不仅体现在纳税人按时缴纳税款，更体现在其能够准确、及时地进行纳税申报，确保税收信息的真实性和完整性。要达到税收遵从的理想化状态，纳税人首先需具备扎实的税收法律法规知识基础，全面理解和掌握其应履行的纳税责任，并在此基础上形成对税法公正性

和合法性的高度认知和内心认同。此外，纳税人还需深刻意识到不遵守税收遵从原则可能带来的系列风险和潜在后果，从而增强主动遵从税法的积极性和主动性。这一系列内在和外在的因素共同构成了确保税收遵从得以有效实施的前提条件。

### 3 医药制造行业现状分析

下面将从宏观整体的视角对医药制造行业的现状进行分析，医药制造业整体来看发展呈现上升趋势，国家也出台了多项税收优惠政策激励其发展，同时也不可避免的面临税务风险。

#### 3.1 医药制造业发展现状

##### 3.1.1 医药制造业收入规模

近年来，我国医药卫生体制改革步伐不断加快，全民医保体系与医疗费用控制制度日益完善。在 2020 年医药对于社会民生的作用得到空前凸显，国家不断加大对全民医药医疗卫生体系的建设力度，这为医药制造业带来了前所未有的发展机遇。图 3.1 展示的是 2018 年至 2022 年国家统计年鉴中我国医药制造业主营业务收入和利润总额数据情况及增长趋势，从 2017 年到 2021 年，医药制造业主营业务收入从 24264.7 亿元增长至 29583.0 亿元，2021 年医药制造业利润总额达到 6430.7 亿元，整体来看呈现出上升趋势。根据中医药行业发展报告数据显示，中医药市场规模呈上升发展态势，2021 年市场规模达 6250 亿元，2022 年市场规模达 6970.3 亿元，中药行业营业收入从 2020 年开始稳中有升，2021 年的销售规模达 6919 亿元，2022 年的销售规模达 7027 亿元。

2017 年医药领域进行两票制改革，2018 年医药行业不断深化改革，受医保控费、招标降价等政策压力，医药制造业主营业务收入和利润总额较 2017 年均有所下滑，2018 年医药制造业主营业务收入较 2017 年下滑 2851.9 亿元，利润总额下滑 230.6 亿元，2019 年医药制造企业主营业务收入较 2018 年略有下降，同比下降 1.5%，利润总额略有上升，同比上升 2.9%；2020 年医药制造业出现逆势增长，主营业务收入和利润总额分别同比增长了 4.9% 和 16%。以 2019 年为分水岭，在此之后国民对医药的需求上升，我国医药制造业主营业务收入与利润总

额也呈现出增长趋势，2021 年主营业务收入和利润总额分别同比增长了 18%和 74.1%，实现大幅增长。

进入十四五时期，健康中国和制造强国战略不断推进，国家大力促进医药工业的发展，可预测医药制造业的发展将迎来新的增长点。

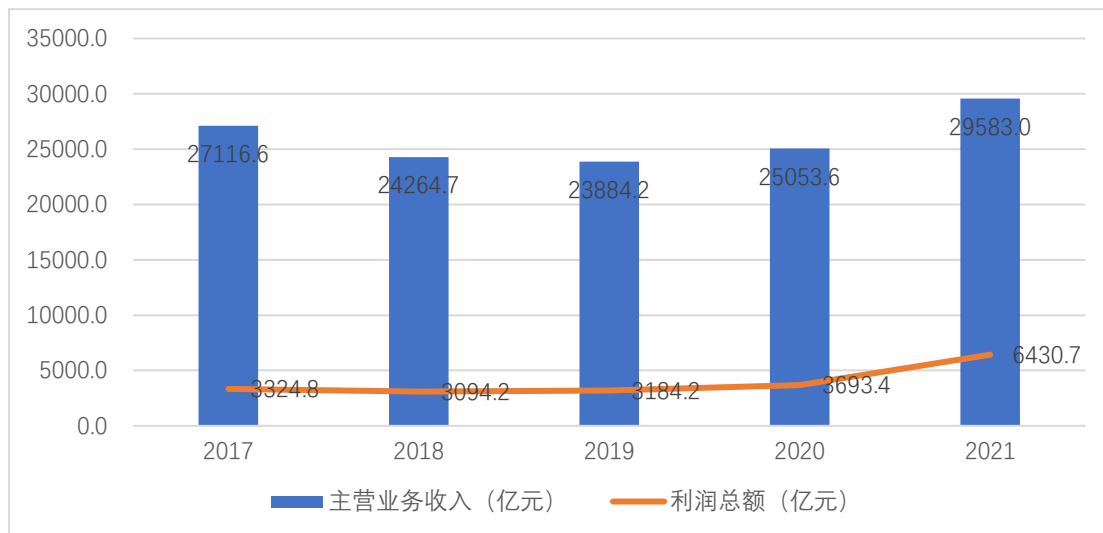


图 3.1 我国医药制造业主营业务收入和利润总额情况

数据来源：《(2018-2022 年) 国家统计年鉴》

### 3.1.2 医药制造业税收收入情况

在我国 18 个税种中，医药制造业主要涉及增值税和企业所得税两大税种。表 3.1 为医药制造行业 2017-2021 年行业总税收收入及增值税和企业所得税税收收入情况。通过表 3.1 的数据可知，在 2017-2021 年 5 年间，医药制造行业增值税和企业所得税税收收入之和占行业总税收收入的 80%以上，显而易见，增值税和企业所得税是医药制造企业的关键税种。同时还可以看到，2017-2018 年我国医药制造行业税收收入规模呈扩大状态，而到了 2019 年和 2020 年，医药制造行业的税收收入出现了下降的情况，其中，企业所得税税收收入在稳步增长，而增值税出现了明显的下降，主要原因在于增值税税率的下调，即自 2019 年 4 月 1 日起，增值税一般纳税人发生增值税应税销售行为或者进口货物，原适用 16% 和 10% 税率的，分别调整为 13% 和 9%。因此，医药制造行业 2019 年和 2020 年增值税税收收入分别减少了 34.93 亿元和 117.26 亿元。

表 3.1 2017-2021 年医药制造行业税收收入情况 (单位: 亿元)

时间	总税收收入	增值税		企业所得税	
		税收收入	占比	税收收入	占比
2017	1472.89	914.1	62.06%	341.86	23.21%
2018	1660.81	1030	62.02%	382.58	23.04%
2019	1625.94	995.07	61.20%	402.08	24.73%
2020	1538.12	877.81	57.07%	417.57	27.15%
2021	1903.33	949.54	49.89%	632.56	33.23%

数据来源: 2018 年-2022 年《中国税务年鉴》

## 3.2 医药制造业税收政策梳理

### 3.2.1 医药制造业增值税税收政策

在建设制造强国和健康中国以及减税降费的背景下, 促进医药制造业的发展符合我国发展战略规划, 医药制造业除享受普遍性税收优惠外, 我国还出台了专门针对该行业特定税收优惠政策, 下表 3.2 是整理出的医药制造业在增值税方面享受的特定税收优惠。

表 3.2 医药制造业增值税税收优惠政策

税种	优惠政策	政策内容	政策来源
增值税	制造业增值税期末留抵退税	加大“制造业”等六大行业增值税期末留抵退税政策力度, 将先进制造业按月全额退还增值税增量留抵税额政策范围扩大至符合条件的制造业等行业企业(含个体工商户), 并一次性退还制造业等行业企业存量留抵税额。	《关于进一步加大增值税期末留抵退税政策实施力度的公告》(财政部 税务总局公告 2022 年第 14 号)
	一般纳税人销售自产生物制品可简易计税	一般纳税人销售自产的用微生物、微生物代谢产物、动物毒素、人或动物的血液或组织制成的生物制品, 可选择按照简易办法依照 3%征收率计算缴纳增值税。	《财政部、国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》(财税〔2009〕9 号)
	创新药后续免费使用不征收增值税	自 2015 年 1 月 1 日起, 药品生产企业提供给患者后续免费使用自产的相同创新药, 不属于增值税视同销售范围。	《关于创新药后续免费使用有关增值税政策的通知》(财税〔2015〕4 号)

续表 3.2 医药制造业增值税税收优惠政策

税种	优惠政策	政策内容	政策来源
	罕见病药品 增值税优惠	自 2019 年 3 月 1 日起, 增值税一般纳税人生产销售和批发、零售罕见病药品, 可选择按照简易办法依照 3%征收率计算缴纳增值税。上述纳税人选择简易办法计算缴纳增值税后, 36 个月内不得变更。	《关于罕见病药品增值税政策的通知》(财税〔2019〕24 号)

资料来源: 税务总局官网

### 3.2.2 医药制造业企业所得税税收政策

在我国税费结构中, 企业所得税占据重要地位, 成为仅次于增值税的第二大税种。尤其对于医药制造企业而言, 企业所得税更是其税费支出中占比较高的关键税种。为了推动医药制造业的健康发展, 我国已出台多项税收优惠政策, 从税率和税基以及纳税期限方面专门针对企业所得税进行优惠, 旨在减轻企业负担, 激励其创新与发展。表 3.3 是整理出的和医药制造业相关的企业所得税优惠政策。

表 3.3 医药制造业所得税优惠政策

税种	优惠政策	政策内容	政策来源
企业所得税	设备、器具税前加速折旧	对生物药品制造业, 专用设备制造业, 铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业, 计算机、通信和其他电子设备制造业, 仪器仪表制造业, 信息传输、软件和信息技术服务业等 6 个行业的企业 2014 年 1 月 1 日后新购进的固定资产, 可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。	《财政部 国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税〔2014〕75 号)

续表 3.3 医药制造业所得税优惠政策

税种	优惠政策	政策内容	政策来源
	制造业企业研发费用税前加计扣除	1. 企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，自 2023 年 1 月 1 日起，再按照实际发生额的 100% 在税前加计扣除；形成无形资产的，自 2023 年 1 月 1 日起，按照无形资产成本的 200% 在税前摊销； 2. 委托境外进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的 80% 计入委托方的委托境外研发费用。委托境外研发费用不超过境内符合条件的研发费用三分之二的部分，可以按规定在企业所得税税前加计扣除。	《财政部 税务总局关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》（2023 年第 7 号）
	高新技术企业减按 15% 的税率征收企业所得税	国家重点扶持的高新技术企业减按 15% 的税率征收企业所得税	《中华人民共和国企业所得税法》第 28 条第 2 款规定
	高新技术企业或科技型中小企业结转年限延长政策	自 2018 年 1 月 1 日起，当年具备高新技术企业或科技型中小企业资格（以下统称资格）的企业，其具备资格年度之前 5 个年度发生的尚未弥补完的亏损，准予结转以后年度弥补，最长结转年限由 5 年延长至 10 年。2018 年以后年度具备资格的企业，依此类推，进行亏损结转弥补税务处理。	《关于延长高新技术企业和科技型中小企业亏损结转年限的通知》（财税〔2018〕76 号）
	医药制造企业广宣费支出税前扣除	自 2021 年 1 月 1 日起至 2025 年 12 月 31 日，医药制造企业发生的广告费和业务宣传费支出，不超过当年销售（营业）收入 30% 的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。	《关于广告费和业务宣传费支出税前扣除有关事项的公告》（财政部税务总局公告 2020 年第 43 号）

资料来源：税务总局官网

### 3.3 医药制造业主要税务风险点

医药制造企业业务流程复杂，流程趋于产销一体，业务的流程的复杂性导致了涉税风险的多样。从整体的角度来看主要在采购、生产研发和销售环节面临较大的税务风险。



### 3.3.1 采购环节税务风险点

在采购环节的税务风险主要集中在增值税方面。我国目前增值税实行抵扣制度，有凭票抵扣和计算抵扣两种。采购环节涉及增值税进项税额抵扣问题，各种药品的原料采购源有很大差异，根据生产工艺的不同，药品可分为化学药、生物技术药和中成药。化学原料和化学制剂是从基本化学原料供应商处购买的，而中成药则是从中药材生产企业或农户处购买的。由于供应商身份的差异，其适用的抵扣规则也存在差异。当企业从种植中药材的农户处采购时，由于农户受限于生产和管理能力，往往无法提供发票。因此，企业需自行开具农产品收购发票，并据此进行计算抵扣，以满足农产品低税率的抵扣要求；如果一家企业从药材种植生产企业处购买中药材，被采购企业是一家大型企业，符合一般纳税人的条件，可以开具增值税专用发票，采购方获取发票后可以凭票抵扣。正是由于存在适用税率的高低不同，若企业的税务风险管理意识不足，在采购环节很有可能虚构采购产品数量和金额，甚至虚假获取或虚开增值税发票。例如，甘肃 HL 药业公司就被税务稽查发现捏造收购中药材业务假象，虚开农产品收购发票，且因虚开金额较大涉嫌刑事犯罪而被移交公安机关。该企业正是由于不重视采购环节税务风险的控制，酿成大错。

### 3.3.2 生产研发环节税务风险点

在生产研发环节的税务风险主要集中在企业所得税方面。为了激励创新，鼓励企业增加研发投入，国家出台了研发费用加计扣除的企业所得税税收优惠政策。在我国医药制造企业属于生产研发周期长、资金投入高的企业，可以从研发费用加计扣除政策中受益，但如果适用不当，就会产生虚列成本费用、减少税基偷税的税务风险。

第一，研发支出处理方式是否恰当。应当费用化处理还是资本化处理，这取决于研发活动是否形成了无形资产，已经研发成功的进行资本化处理，没有研发成功费用化处理，不同处理方法适用的所得税研发扣除处理不同，其中，费用化的部分允许在费用实际发生的当期进行扣除处理，对于资本化的部分则需要经过分期摊销的方式来处理。若企业生产研发过程中不注意处理细节，就容易陷入税

务风险中。

第二，研发费用是否正确归集。正确归集研发费用对于有效避免非必要的税务风险至关重要。医药制造企业药品研发是漫长且充满挑战的过程，不仅投资规模大，且伴随着较高的失败风险，对企业资本实力、人才储备、科研能力和管理水平等方面均有高标准的要求。相较于管理成熟的常规生产业务，企业在研发费用管理上面临着更大挑战。妥善管理研发费用能够为新药研发提供充足的税收方面的支持。值得注意的是，在研发费用的归集处理上，税法与会计准则间存在差异。通常情况下，税法所界定的研发费用范围相对更窄，通过列举的形式确定可扣除的研发费用项目。因此，企业在享受研发费用加计扣除的税收优惠时应当遵循税法的具体规定来进行操作。

### 3.3.3 销售环节税务风险点

医药制造企业的销售环节不仅是其盈利能力的体现，同时也是税务风险频发的重点环节，其中增值税和企业所得税的涉税问题尤为突出。

第一，计算企业所得税时是否按企业所得税法规定的标准确认销售收入。由于税法与会计准则在收入确认时点上存在差异，因此，会计上认定收入的时间节点与税法规定的收入确认时点并不完全一致。会计按权责发生制原则确认收入，但在企业所得税法是以权责发生制为主、收付实现制为辅确认收入，会存在一定程度的税会差异。若不进行企业所得税纳税调整，将存在面临少缴企业所得税的风险。

第二，销售费用是否合规进行税前扣除。在医药制造企业的产品推广及销售收入取得过程中，普遍存在着销售费用偏高以及凭据管理不规范的风险问题。这些风险不仅可能影响企业的财务稳健性，还可能带来潜在的税务合规风险，需要企业加强管理和控制。

## 4 F 制药企业税务风险管理案例分析

在健康中国以及人口老龄化的背景下，医药行业发展迎来新的机遇，同时我国深入推进制造强国建设，医药制造业的重要性被进一步凸显，医药制造行业规模巨大，根据主营生产药品的不同可以分为不同类型的企业，由于十八大以来中医药振兴行动的推进以及在十四五期间出台了各项文件提出将加大对中医药发展的支持力度，中医药制造企业的发展将迎来行业利好，所以本文选择了主营产品为中成药的 F 制药企业，帮助其分析识别潜在的税务风险，提升其税务风险管理能力，促进在新时期以稳中有进的姿态持续发展。

### 4.1 F 制药企业基本情况

#### 4.1.1 F 制药企业简介

F 制药企业是一家具有近百年制药历史的“中华老字号”企业，主要从事中成药、西药、中药材的生产、加工和销售。成立于 1929 年，原址位于上海，1956 年迁移至现今地址，于 2011 年在深圳证券交易所主板首次公开发行股票并上市。目前，该企业拥有多家参控股公司。F 制药企业已获得国家药品监督管理部门颁发的 467 个药品生产批准文号，并通过了国家药品 GMP 认证，同时也取得了多项国际认证，多年来持续名列中国中成药出口企业十强。F 制药企业属于 2023 中国中药协会公布的中成药工业企业百强企业之一。

#### 4.1.2 F 制药企业的内部组织情况

图 4.1 展示的是 F 制药企业的组织情况，可以看出 F 制药企业的组织结构比较完整，生产和管理条线清晰，主要有四大企业负责人管理下设职能部门，一是物资储运等部副总经理，管辖下设的物资采购部、储运部和一个中药材经营公司；二是生产负责人，管辖下设的六个职能部门，分别是设备工程管理部、维修车间、动力车间、包装车间、生产技术部和两个药品生产地；三是信息财务副总经理，管辖下设的信息中心和财务部；四是质量负责人，下设质量管理部和研究院。从图中可以发现，F 制药企业重视生产和研发，同时除财务部外单独设置了审计部，

通过 F 制药企业官网可查询到每年的内部控制审计报告，内控工作做得比较好，但作为一家大型制药上市公司，各项业务复杂涉税事项较多，在组织结构上却未专门设置税务部门，推测其涉税事项是通过财务部处理的，财务部门处理事项较多，其涉税情况复杂，可能无法满足税务事项处理的要求。

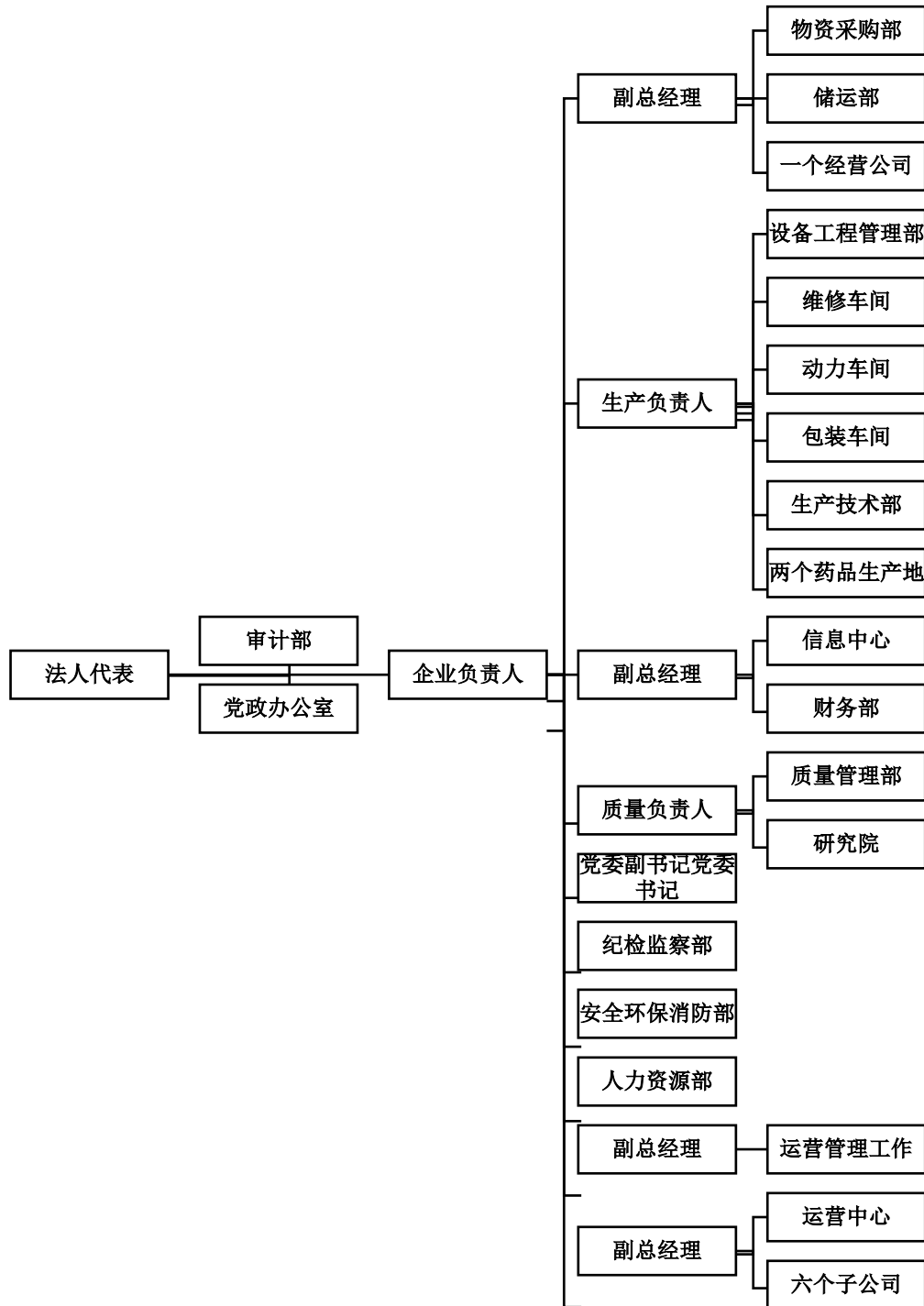


图 4.1 F 制药企业生产组织架构图

资料来源：F 制药企业官网

### 4.1.3 F 制药企业生产经营情况

表 4.1 是从 F 制药企业 2018 至 2022 年年度报告中选取的主要财务指标数据，可以看出企业发展稳中有进。从表中各项财务指标来看，2022 年 F 制药企业各方面表现良好，总资产规模呈波动上升趋势，截至 2022 年 F 制药企业的总资产达 25 亿元；营业收入持续上升，呈现明显增长，税金及附加科目稳定增长且 2022 年与 2021 年相比出现小幅下降，原因可能是享受了 2020 年期间的税收优惠政策；经营活动产生的现金流量净额科目波动较大，2021 年与 2020 年相比出现大幅下降，主要是报告期销售商品、提供劳务等应收账款增加，采购原料金额增加。总体来看，F 制药企业生产经营较为稳定，发展势头较好。

表 4.1 F 制药企业 2018-2022 年基本财务数据

单位：万元

时间 财务指标	2022	2021	2020	2019	2018
总资产	258,656.88	235,209.37	238,718.18	240,068.70	252,400.12
营业收入	101,917.63	81,764.08	66,805.10	62,881.52	54,458.10
营业成本	73,296.43	59,449.44	50,266.12	46,162.32	36,973.39
税金及附加	1,449.74	1,481.53	1,381.62	1,314.42	866.35
净利润	10,592.81	9,351.77	10,771.15	7,092.22	7,291.82
经营活动产生的现金流量净额	7,237.00	1,185.46	6,288.82	4,782.30	3,666.31

资料来源：F 制药企业 2018-2022 年年度报告

## 4.2 F 制药企业涉税情况分析

### 4.2.1 F 制药企业涉及的税种及税率分析

通过 F 制药企业年度报告中得知，其生产经营活动中所涉及的税种比较多，主要包括增值税、房产税、城市维护建设税和企业所得税以及教育费附加和地方教育费附加等，具体如表 4.2 所示：

表 4.2 F 制药企业涉及的主要税种及税率

主要税种	计税依据	税率
增值税	销售货物或提供劳务	13%
城市维护建设税	实际缴纳的流转税	7%、5%
企业所得税	应纳税所得额	25%、15%
教育费附加	实际缴纳的流转税	3%
地方教育费附加	实际缴纳的流转税	2%
房产税	房屋建筑物余值或租金收入	1.2%、12%

资料来源：F 制药企业 2018-2022 年年度报告

#### 4.2.2 F 制药企业适用的税收优惠政策

F 制药企业除享受表 3.2 和表 3.3 梳理的我国医药制造业在增值税和企业所得税方面的税收优惠政策外，由于其位于西部的特殊位置，还享受西部大开发企业所得税减按 15% 税率的税收优惠。

#### 4.2.3 F 制药企业纳税情况

F 制药企业 2018 年至 2022 年的主要税种纳税情况如表 4.3 所示，考虑到年度报告中的资产负债表下的“应交税费”科目所提供的仅仅是某一时间节点的数据，即期末余额与期初余额之差，不足以体现全年增值税的实际缴纳状况。因此，在对增值税纳税情况取数时，本文转而采用年度报告中税金及附加明细表下“教育费附加”科目数额，并结合年度报告给出的适用税率，倒退估算当年增值税的实际缴纳情况。

表 4.3 2018-2022 年 F 制药企业主要纳税情况

单位：万元

税种	2022	2021	2020 年	2019 年	2018 年
增值税	8,895.32	8,702.15	6,191.59	3,712.65	3,543.82
企业所得税	2,106.86	1,729.65	2,281.19	781.06	1,356.04
城市维护建设税	276.78	268.26	190.76	110.80	139.12
教育费附加	266.86	261.06	185.75	111.38	106.31
房产税	741.23	773.86	781.64	829.07	311.56
土地使用税	117.65	129.52	178.07	226.63	249.04
车船使用税	3.21	3.01	2.52	2.51	2.57
印花税	44.01	45.60	42.28	30.39	52.50
合计	8,893.80	8,432.24	7,377.16	4,319.43	4,343.45

资料来源：根据 F 制药企业 2018-2022 年年度报告整理所得

通过对 F 制药企业在 2018 年至 2022 年期间的纳税数据分析，可以发现企业所得税与增值税两项税种在纳税总额中的占比超过了 80%，显示出这两种税种在 F 制药公司的税负结构中占据了主导地位，这也符合我国整体税费占比情况。由此推断，F 制药企业所面临的税务风险从税种角度来看主要源自增值税和企业所得税。这意味着，该公司在这两类税种上的税务风险管理效果将直接决定其整体税务风险水平的高低。

### 4.3 F 制药企业税务风险点评估

#### 4.3.1 基于税收负担率的税务风险点评估

##### (1) 指标的选取与计算

税收负担率的高低可直观反映出该企业是否存在税务风险，同时经过前文的梳理分析，可以明显看出增值税和企业所得税是 F 制药企业缴纳税费中占比最高的税种，基于重要性原则选择分析这两大税种的税负率，具体的指标及计算方式如下表 4.4 所示。为比较分析 F 制药企业税收负担率的情况，本文在医药制造类企业中选取了十家和 F 制药企业主营业务相似、涉税情况类似的企业作为样本企业，以样本企业为代表计算出的税负率作为行业税负率。选取的十个样本企业的近五年主营业务收入、利润总额、增值税和企业所得税数据如下表 4.5 所示，通过计算得出行业税负率如下表 4.6 所示。

表 4.4 税务风险衡量指标

指标	公式	说明
增值税税负率	$\text{应纳增值税} / \text{应税销售收入} \times 100\%$	应纳增值税数据通过教育费附加倒推得出，应税销售收入对应主营业务收入
行业增值税税负率	$\Sigma \text{样本企业应纳增值税} / \Sigma \text{样本企业应税销售收入} \times 100\%$	
所得税税负率	$\text{应纳所得税额} / \text{利润总额} \times 100\%$	应纳所得税额对应财务报表中的当期所得税费用
行业所得税税负率	$\Sigma \text{样本企业应纳所得税额} / \Sigma \text{样本企业利润总额} \times 100\%$	

续表 4.4 税务风险衡量指标

指标	公式	说明
所得税贡献率	应纳税所得税额/主营业务收入×100%	
所得税贡献率差异率	(所得税贡献率—所得税贡献率预警值)/所得税贡献率预警值×100%	

资料来源：根据《纳税评估分税种特定分析指标及其使用方法》整理所得

表 4.5 2018 年样本企业相关数据

单位：万元

时间	证券代码	主营业务收入	利润总额	增值税	企业所得税
2022 年	600085	1,529,021.07	271,693.79	148,838.43	51,214.45
	600422	771,982.04	47,728.66	45,249.94	11,055.65
	600750	377,182.77	75,100.64	28,355.77	10,746.89
	002424	352,973.06	15,905.62	29,762.68	3,554.40
	600285	299,841.86	51,703.45	28,414.64	8,528.72
	002287	204,015.98	51,920.23	31,743.09	5,802.93
	002107	101,293.21	11,079.31	11,175.22	1,872.73
	002412	91,238.04	18,185.25	14,982.55	1,361.97
	002566	82,906.33	10,122.61	7,937.29	1,076.83
000952	79,485.22	6,008.31	2,769.57	1,468.63	
2021 年	600085	1,449,988.52	232,727.49	138,715.63	48,545.38
	600422	804,475.95	63,128.88	39,253.79	11,814.46
	600750	285,609.03	62,313.96	23,843.68	9,837.39
	002424	308,004.64	14,775.80	25,046.97	3,235.37
	600285	269,002.78	41,335.14	25,751.15	6,736.59
	002287	176,642.16	78,791.41	31,640.64	4,567.61
	002107	94,179.61	18,995.57	9,968.56	2,729.78
	002412	89,033.07	14,990.07	14,411.07	1,348.50
	002566	87,513.99	12,336.79	7,982.54	1,597.74
000952	78,510.41	12,434.00	3,443.92	2,124.92	
2020 年	600085	1,272,542.11	198,291.70	118,785.07	40,088.21
	600422	760,632.27	54,048.65	40,409.35	10,812.73
	600750	243,455.21	57,939.50	21,188.97	9,865.81
	002424	307,817.20	20,877.00	25,991.44	7,009.96
	600285	232,813.81	36,420.10	21,609.00	5,889.16
	002287	147,163.56	44,670.23	28,271.75	5,698.26
	002107	100,584.15	22,045.07	10,606.10	3,190.85
	002412	73,996.77	11,763.17	10,402.03	1,184.48
002566	84,150.87	10,503.82	8,435.87	1,713.27	



表 4.5 2018 年样本企业相关数据

单位：万元

时间	证券代码	主营业务收入	利润总额	增值税	企业所得税
	000952	68,691.21	8,814.84	3,058.22	2,199.49
2019 年	600085	1,318,051.29	196,669.09	129,183.54	39,963.99
	600422	801,535.69	54,443.35	43,085.95	14,046.40
	600750	244,350.87	56,599.94	24,140.58	8,738.72
	002424	284,458.37	36,573.66	26,439.23	7,750.62
	600285	215,370.45	34,128.39	23,297.40	5,237.76
	002287	140,062.95	40,125.87	26,246.67	3,991.68
	002107	86,007.63	11,292.04	9,386.21	1,317.14
	002412	88,617.55	18,878.50	16,225.78	2,515.46
	002566	100,708.90	10,811.44	18,483.98	1,706.17
	000952	72,080.21	9,989.65	4,684.22	1,574.43
2018 年	600085	1,411,790.86	225,457.01	155,524.46	46,348.47
	600422	693,564.48	41,713.81	93,407.83	11,040.50
	600750	175,030.90	54,794.35	19,462.71	7,647.36
	002424	313,016.52	66,582.40	33,925.84	10,301.37
	600285	205,098.28	28,335.54	22,241.85	3,331.59
	002287	121,114.53	35,033.25	29,124.49	2,868.04
	002107	77,426.19	4,360.07	9,957.70	650.04
	002412	92,093.20	16,588.92	18,304.56	1,953.17
	002566	96,941.63	10,012.88	8,048.81	1,575.33
	000952	83,679.84	20,706.46	8,252.06	3,076.77

数据来源：样本企业 2018 年-2022 年年报数据整理得出

表 4.6 2018-2022 年行业税负

单位：%

指标 \ 时间	时间				
	2022 年	2021 年	2020 年	2019 年	2018 年
增值税行业税负率	8.98	8.79	8.77	9.58	12.18
企业所得税行业税负率	17.28	16.77	18.83	18.5	17.63

数据来源：根据表 4.5 计算得出

## (2) 增值税税务风险分析

在分析增值税税务风险时把计算得出的样本企业增值税税负率作为行业增值税税负率，同时参照国家税务总局公布的行业税负率预警值进行分析 F 制药企业近五年的增值税税负情况。根据 F 制药企业 2018-2022 年的年度报告，整理计

算出以下数据，具体数值如表 4.7 所示：

表 4.7 F 制药企业增值税税负分析

时间 指标	2022	2021	2020	2019	2018
增值税（万元）	8,895.32	8,702.15	6,191.59	3,712.65	3,543.82
主营业务收入 （万元）	101,917.63	81,764.08	66,805.10	62,881.52	54,458.10
增值税税负率%	8.73	10.64	9.27	5.90	6.51
行业税负率%	8.98	8.79	8.77	9.58	12.18
税负差异值%	-0.25	1.85	0.50	-3.68	-5.67
税负差异率%	-2.81	21.08	5.68	-38.37	-46.57
税负预警值%	8.5	8.5	8.5	8.5	8.50
税负预警差异值%	0.23	2.14	0.77	-2.60	-1.99
税负预警差异率%	2.68	25.21	9.04	-30.54	-23.44

数据来源：F 制药企业及样本企业 2018-2022 年年度报告整理

通过上表对计算分析结果的展示，可以发现近五年 F 制药企业的增值税税负率较为波动，其中 2021 年税负率较高达 10.64%，2019 年税负率较低仅 5.9%，结合行业税负率分析，一方面存在低于行业税负率的情况，2022 年和 2019 年以及 2018 年 F 制药企业的税负率低于行业税负率，税负差异率为负值，其中 2018 年的负差最大，负差异值为 5.67，负差异率为 46.57%，2022 年的税负率虽然也低于行业税负率但差距不大。F 制药企业增值税税负率低于行业税负率，若无其他因素干扰，较低的增值税税负率意味着缴纳的增值税要比同行业少，不排除面临少缴增值税的税务风险。企业可自我检查是否存在多计进项，少计销项的情况，考虑是否使用低税率计算增值税导致滥用税收优惠的情况。另一方面存在高于行业税负率的情况，2021 年和 2020 年 F 制药企业的税负率高于行业税负率，其中 2021 年正差较大，正差值为 1.85，正差异率为 21.08%。高于行业差异率 21%意味着可能存在应享未享的增值税税收优惠的情况，导致多承担税款，考虑是否存在适用高低不同税率的情况未分别核算。结合税务局公布的行业预警值分析，F 制药企业 2019 年和 2018 年的税负率低于预警值，2019 年税负预警值差异率为负差 30%，2018 年为负差 23%，与预警值负差较大，需要企业注意自查这两年的增值税纳税情况，避免出现低于税务局公布的预警值而被税务检查。

### （3）企业所得税税务风险分析

以同样的方法分析 F 制药企业所得税税务风险,把样本企业的所得税税负率作为行业所得税税负率,同时参照国家税务总局公布的行业税负率预警值进行分析 F 制药企业近五年的所得税税负情况。根据 F 制药企业及样本企业 2018-2022 年的年度报告,整理计算出企业所得税税负的相关数据,具体数值如表 4.8 所示:

表 4.8 F 制药企业所得税税负分析

时间 指标	2022	2021	2020	2019	2018
所得税额(万元)	2,106.86	1,729.65	2,281.19	781.06	1,356.04
利润总额(万元)	12,699.68	11,081.41	13,052.33	7,873.28	8,605.42
税负率%	16.59	15.61	17.48	9.92	15.76
行业税负率%	17.28	16.77	18.83	18.50	17.63
税负差异值%	-0.69	-1.16	-1.35	-8.58	-1.87
税负差异率%	-3.99	-6.93	-7.18	-46.38	-10.62
税负预警值%	2.50	2.50	2.50	2.50	2.50
税负预警差异值%	14.09	13.11	14.98	7.42	13.26
税负预警差异率%	563.60	524.34	599.09	296.82	530.32

数据来源: F 制药企业 2018-2022 年年度报告

通过上表对计算分析结果的展示,可以发现在 2018-2022 年期间, F 制药企业的企业所得税税负率与测算出来的行业税负率相比,这五年期间均低于行业税负率,其中 2019 年远低于行业税负率,税负差异值为负差 8.58,税负差异率负差高达 46.38%,和同行业相比 F 制药企业的所得税税负较低意味着缴纳的企业所得税比同行业少,排除其他因素的干扰情况下, F 制药企业需要注意是否存在少计收入或多列成本费用的情况。但结合税务局公布的所得税预警值来看, F 制药企业远高于预警值,税务局公布的预警值常年未变可能会滞后于行业的发展,企业应当重点比较行业税负情况。

除了分析企业所得税税负率外还可以通过分析企业所得税贡献率来评估企业的税务风险,下表 4.9 是对 F 制药企业的所得税贡献率的计算。

表 4.9 F 制药企业所得税贡献率

时间 指标	2022	2021	2020	2019	2018
所得税额(万元)	2,106.86	1,729.65	2,281.19	781.06	1,356.04
主营业务收入(万元)	101,917.63	81,764.08	66,805.10	62,881.52	54,458.10

续表 4.9 F 制药企业所得税贡献率

时间 指标	2022	2021	2020	2019	2018
所得税贡献率%	2.07	2.12	3.41	1.24	2.49
所得税贡献率预警值%	2.50	2.50	2.50	2.50	2.50
所得税贡献率差异值%	-0.43	-0.38	0.91	-1.26	-0.01
所得税贡献率差异率%	-17.31	-15.38	36.59	-50.32	-0.40

数据来源：F 制药企业 2018-2022 年年度报告

上表反映的是 F 制药企业的企业所得税贡献率情况，所得税贡献率预警值采用的是税务局公布的指标数据，计算得出所得税贡献率差异率，当所得税贡献差异率为正值时说明税负较重，当所得税贡献差异率为负值时说明可能存在多列成本费用或扣除项目的情况，通过对数据的分析可以看出 2019 年负差较大，所得税贡献差异率为负差 50.32。结合表 4.8 可以分析得出 2019 年 F 制药企业需要注意所得税项目是否存在扣除不当的情况。

#### 4.3.2 基于财务报表的税务风险点评估

税务机关在进行评估对象的选择与重点分析时，常是基于财务报表数据采用通用指标作为分析工具。企业在日常经营管理中也可充分利用这一工具，分析财务报表上的数据，从整体上对税务风险进行把控。常见的企业财务指标，诸如收入、成本、费用、利润及资产等，均为税务风险分析的关键要素。利用公式对这些指标进行分析，企业能够更准确地识别潜在的税务风险，具体计算公式如下表 4.10 所示：

表 4.10 通用指标计算公式

指标名称	计算公式
主营业务收入变动率	$(\text{本期主营业务收入} - \text{上期主营业务收入}) / \text{上期主营业务收入} \times 100\%$
主营业务成本变动率	$(\text{本期主营业务成本} - \text{上期主营业务成本}) / \text{上期主营业务成本} \times 100\%$

续表 4.10 通用指标计算公式

指标名称	计算公式
主营业务费用变动率	$(\text{本期主营业务费用} - \text{上期主营业务费用}) / \text{上期主营业务费用} \times 100\%$
主营业务利润变动率	$(\text{本期主营业务利润} - \text{上期主营业务利润}) / \text{上期主营业务利润} \times 100\%$
收入利润配比值	主营业务收入变动率/主营业务利润变动率
收入成本配比值	主营业务收入变动率/主营业务成本变动率
收入费用配比值	主营业务收入变动率/主营业务费用变动率
成本利润配比值	主营业务成本变动率/主营业务利润变动率

资料来源：根据《纳税评估分税种特定分析指标及其使用方法》整理所得

根据 F 制药企业 2017 年至 2022 年的相关年度报告，整理得出该企业各项财务指标的具体数据，如表 4.11 所示。进一步根据表 4.10 中的公式和表 4.11 中的财务数据，计算得出 F 制药企业各个指标的变动率，表 4.12 展示的是具体结果。

表 4.11 F 制药企业 2017-2021 年财务指标数据

单位：万元

时间 指标	2022	2021	2020	2019	2018	2017
主营业务收入	101,767.73	80,938.96	65,995.96	62,498.13	54,211.14	49,941.83
主营业务成本	73,174.74	59,179.63	50,196.61	45,497.41	36,946.62	35,181.86
主营业务费用	15,985.70	12,422.65	10,932.07	13,334.55	8,799.21	6,451.33
主营业务利润	27,143.24	21,759.18	14,317.82	17,000.58	15,882.91	14,759.83

数据来源：F 制药企业 2017-2021 年年度报告计算整理所得

表 4.12 F 制药企业 2018-2021 年通用指标变动率

单位：%

时间 指标	2022	2021	2020	2019	2018
主营业务收入变动率	25.73	22.64	5.60	15.29	8.55

续表 4.12 F 制药企业 2018-2021 年通用指标变动率

单位：%

时间 指标	2022	2021	2020	2019	2018
主营业务成本变动率	23.65	17.90	10.33	23.14	5.02
主营业务费用变动率	28.68	13.63	-18.02	51.54	36.39
主营业务利润变动率	24.74	51.97	-15.78	7.04	7.61

数据来源：根据表 4.11 计算整理所得

## (1) 收入与利润变动率配比分析

表 4.13 F 制药企业 2018-2021 年收入利润配比分析表

单位：%

时间 指标	2022	2021	2020	2019	2018
主营业务收入变动率	25.73	22.64	5.60	15.29	8.55
主营业务利润变动率	24.74	51.97	-15.78	7.04	7.61
配比值	1.04	0.44	-0.35	2.17	1.12

数据来源：根据表 4.12 计算整理所得

根据《纳税评估通用分析指标及其使用方法》(以下简称纳税评估使用方法)的规定,在企业运营正常的条件下,主营业务收入与主营业务利润通常表现出同步变化的趋势,即利润应当随收入的增加而增加。然而,当两者变动率的配比关系出现特定情况时,这提醒企业可能存在过度列支成本费用或不当扩大税前扣除范围的问题。具体来说,以下几种特定情况值得警惕:第一是配比值小于 1 的情况,同时两者变动率均为负数且差异显著时;第二是配比值大于 1 的情况,同时两者变动率均为正数且差距较大时;第三是配比值小于 0 的情况,同时收入变动率为正而利润变动率为负时。这些异常情况都可能指向企业在税务处理上的不当行为。

表 4.13 计算结果反映出 F 制药企业在 2020 年的配比值小于 1,同时两者变动率差距较大,仅从数据指标上可以推测企业可能存在过度列支成本费用或不当扩大税前扣除范围的税务风险(但不排除在 2020 年期间享受税收优惠政策较多)。2019 年变动率配比值大于 1,同时两者变动率差距大,2019 年的数据指标存在

异常，需要进一步探究。2018 年和 2022 年的配比值大于 1，二者也都为正值，但是差距不大，在正常范围之内。

### (2) 收入与成本变动率配比分析

表 4.14 F 制药企业收入成本配比分析表 单位：%

时间 指标	2022	2021	2020	2019	2018
主营业务收入变动率	25.73	22.64	5.60	15.29	8.55
主营业务成本变动率	23.65	17.90	10.33	23.14	5.02
配比值	1.09	1.27	0.54	0.66	1.70

数据来源：根据表 4.12 计算整理所得

通常情况下，企业的收入与其对应的成本应保持大致同步的变动，并且二者的比率应接近 1。若这两者变动差异显著，即可初步推测企业可能面临一定的税务风险隐患。根据纳税评估使用方法规定，当收入与成本变动率出现以下几种特定情况，企业可能存在过度列支成本费用或不当扩大税前扣除范围的问题：第一是配比值大于 0 小于 1，同时两者变动率的差额显著且均为负数；第二是配比值大于 1，同时两者变动率的差额显著且均为正数；第三是配比值小于 0，且收入变动率是正数成本变动率是负数。

表 4.14 计算结果显示 F 制药企业 2018-2022 年的收入成本配比值分别为 1.09、1.27、0.54、0.66、1.70，2022 年与 2021 年结果较接近 1，且两者变动率的差额不显著，说明收入与成本的变动趋势基本一致，不属于异常情况。2018 和虽然配比值大于 1，但变动率差额不显著，也不属于上述规定中的异常情况。2019 年和 2020 年虽然配比值大于 0 小于 1，两者变动率的差距也较大但是变动率均为正数，也不属于异常情况。因此，从收入与成本配比指标数据看，F 制药企业未存在明显的税务风险。

### (3) 收入与费用变动率配比分析

表 4.15 F 制药企业收入费用配比分析表 单位：%

时间 指标	2022	2021	2020	2019	2018
主营业务收入变动率	25.73	22.64	5.60	15.29	8.55
主营业务费用变动率	28.68	13.63	-18.02	51.54	36.39
配比值	0.90	1.66	-0.31	0.30	0.23

数据来源：根据表 4.12 计算整理所得

正常情况下企业的收入与费用应该保持同步的变动趋势，且两者变动率的比值接近于 1。根据纳税评估使用方法的规定，当收入与费用变动率出现以下几种特定情况，企业可能存在过度列支成本费用或不当扩大税前扣除范围的问题：第一是配比值大于 0 小于 1，同时两者变动率为负数且差额显著；第二是配比值大于 1，同时两者变动率为正数且差额显著；第三是配比值小于 0，且收入变动率为正，费用变动率为负。

由表 4.15 可以看出，F 制药企业 2018 年和 2019 年及 2022 年收入与费用的配比值虽然均小于 1，但 2022 年两者的差额较小，2018 年和 2019 年两者差额虽然较大，但两者均为正值，因此 F 制药企业 2018 年和 2019 年以及 2022 年在收入与费用配比指标上不存在异常情况；同时可以看出 F 制药企业 2020 年收入与费用的配比值为负，且费用变动率为负，收入变动率为正，属于上述异常情形三，反映出来的是该年度 F 制药企业收入虽然出现正向变化，但费用却呈现负向变化，应当注意该企业是否通过预收账款科目挂账，通过查阅该企业报表 2020 年预收账款科目确实出现了较大变动，可能存在通过挂账少确认收入减少税款的确认缴纳。

#### (4) 成本与利润变动率配比分析

表 4.16 F 制药企业成本利润配比分析表 单位：%

时间 指标	2022	2021	2020	2019	2018
主营业务成本变动率	23.65	17.90	10.33	23.14	5.02
主营业务利润变动率	24.74	51.97	-15.78	7.04	7.61



续表 4.16 F 制药企业成本利润配比分析表

单位：%

时间 指标	2022	2021	2020	2019	2018
配比值	0.96	0.34	-0.65	3.29	0.66

数据来源：根据表 4.12 计算整理所得

根据纳税评估使用方法的规定，出现以下两种情况会被判定为可能过度列支成本费用或不当扩大税前扣除范围等异常：第一是当成本与利润变动率的配比值大于 1，同时两者都为正数；第二是成本变动率为正数，但利润变动率为负数。

表 4.16 计算结果反映出 F 制药企业 2019 年成本与利润变动率的配比值指标大于 1，且两者均为正值，根据纳税评估方法的规定属于异常情况，2019 年 F 制药企业成本变动率 23.14，利润变动率 7.04，成本与利润变动不匹配，成本变动率远高于利润变动率，正常情况成本增加意味着收入应当增加，收入的增加带来的应该是利润同比增加，但是该企业两项指标变动率情况差异大，说明可能存在过度列支成本费用或不当扩大税前扣除范围的问题；同样 2020 年的虽然成本变动率是正值 10.33，但利润变动率却是负值 15.78，依然属于异常情况，存在过度列支成本费用或不当扩大税前扣除范围的问题。其余年份均属于正常范围。

通过分析 F 制药企业近五年中主要财务指标的变动率及相关的配比关系，发现了在某些年度，某些指标存在异常，这暗示了该企业在该年度可能存在过度列支成本费用、违规扩大税前扣除范围的潜在税务风险。对这些财务指标的分析具有重要意义，它们为识别评估企业可能存在的问题提供了预警信号。国家税务总局制定并公布此类指标，旨在为税务稽查工作提供参照，帮助税务机关通过查找指标中的异常表现发现案源。F 制药企业同样可以参照这些指标进行深入剖析，找出指标背后所反映的经营问题，并对其真实性进行验证和确认，以此判断自身是否真正面临税务风险的挑战。

### 4.3.3 税务风险点评估结论

通过以上对 F 制药企业税收负担率及财务报表税务风险点的评估分析，从指标上 F 制药企业反映出有一定的税务风险可能，具体结论如下：

第一，是增值税税务风险。从增值税税收负担率指标来看，2018 年和 2019 年以及 2022 年增值税税收负担率均低于行业税负率，且 2018 年和 2019 年的增

值税税负差异明显，与同行业相比，较大的增值税税负差异率容易被怀疑在接受虚开增值税发票从而多计提进项税税额以此减少缴纳增值税税收的情况，由于 F 制药企业主要生产制造的产品属于中医药产品，中药材原料采购来源渠道不同会产生不同的税款抵扣效果，F 制药企业需要自查 2018 年和 2019 年这两年在采购中药材时是否错误的适用了低税率的政策。

第二，是企业所得税税务风险。从企业所得税税收负担率指标来看，近五年 F 制药企业的企业所得税税收负担率均低于行业企业所得税税负率，2019 年企业所得税税负差异率明显，结合 F 制药企业注册地所属位置来看，F 制药企业位于西部，享受西部大开发企业所得税税率优惠，不排除是由于享受低税率导致 F 制药企业的企业所得税税收负担率低于行业税负率，同时通过 F 制药企业的官方新闻了解到近几年该企业在加大中药产品的研发力度并且 2018 年对生产线进行优化升级，自动化智能化的生产线投入使用，不断有新药获批上市，国家对研发费用加计扣除的税收优惠力度较大，该企业需要注意研发费用资本化和费用化处理是否合理，由于生产线优化升级投入购入较多固定资产，需要注意固定资产折旧年限是否税法规定。

第三，是财务指标配比风险。通过对收入、费用、成本和利润变动率及相互之间的配比分析，可以发现 F 制药企业在财务指标上存在异常的情况，财务指标异常的背后反映的是税务异常，2020 年收入与费用变动率的配比值属于纳税评估方法中列明的异常情况，需要注意是否存在少计收入，通过查阅到该企业 2020 年财务报表从数据上确实反映出该年度预收账款科目出现增加，因此不排除该企业有少确认收入，少计算税收的情况；同时成本与利润变动率的配比值在 2019 年和 2020 年也存在异常，需要注意是否存在多列成本、扩大税前扣除的情况。

综上所述，F 制药企业年报数据指标显示出在 2019 年增值税和企业所得税税负差异率较大，税收负担率均远低于行业税负率，该年度可能存在少缴增值税和企业所得税的税务风险，同时财务数据指标也反映出 2019 年成本与利润变动率配比值存在异常，结合增值税和企业所得税税负率异常情况，该企业需要自查是否存在多列成本、扩大税前扣除的情况。

## 5 F 制药企业税务风险管理存在的问题

### 5.1 税务风险内部控制环境不完善

#### 5.1.1 缺少税务合规管理部门

企业在生产和运营的各个方面都与税收有着密切的联系,遵守法律是规避风险的一个关键条件,所以必须保证与生产经营相关的所有涉税事项都符合规定,这样才能促进公司的稳定和长期的发展。从第四章的图 4.1 看出,F 制药企业在当前的组织体系中,该企业尚未设立专门的税务合规管理部门,税务人员被整合于财务部门之下,导致职能分工不够清晰。由于专业领域的局限以及工作时间的紧张,税务人员主要聚焦于日常的申报缴纳税款工作,对于潜在的税务风险缺乏足够的警觉性和控制力。F 制药企业作为一家大型的上市医药制造企业,其财税环境错综复杂,基础性的税务工作已经让财务人员应接不暇。此外,管理层对税务风险的忽视以及资金分配的不均衡,使得财务部门人员在高压的工作环境下难以有充足的动力去自我提升税务专业知识,这导致财务人员在面临潜在的税务风险时,缺乏应对能力。

在医药制造业所面临的税收环境中,由于国家大力振兴实体经济,打造制造强国,出台了较多的税收优惠政策,相关政策频繁较为变动,如果企业单纯依赖财务人员来管理税务风险显然力不从心。F 制药企业目前尚未设立税务合规管理部门,这在一定程度上反映出其在组织架构设置上对税务风险管理重视程度的不足。这种组织结构上的缺陷,导致企业在推进税务风险管理工作的进程中面临障碍,这对于公司提升税务合规性及风险管理能力造成了不利影响。

#### 5.1.2 管理部门税务风险管控意识缺位

企业管理部门对税务风险的关注程度对于税务风险管理是否具有成效有决定性影响。近年来,医药购销领域虽然在“两票制”改革下利润空间被压缩,但是在国家战略的影响下,医药制造业的发展迎来了黄金时期。外部环境的利好,使得企业管理部门更加注重通过生产能力提升促进市场占有率的提升、通过发展

规模的扩大促进盈利能力的提升,倾向于将资源更多地投入到技术创新、商业模式创新以及管理模式创新等方面。企业管理部门对技术研发关注较多,税务风险管理的投入往往被忽视,对税务风险管理属于系统性管理缺乏认识,对涉税活动与生产经营各环节的联系认识不足,未能充分认识到各个环节都可能潜藏税务风险。

企业发展战略规划可以反映出企业管理部门生产经营管理的重点,经过对 F 制药企业历年公布的发展战略深入剖析,发现 F 制药企业管理层在制定企业发展目标时,主要聚焦于拓展市场和科研创新,虽然有列明要提升企业抗风险能力,但列出的主要风险是研发风险、价格风险等生产经营风险。当前,企业的税务风险管理主要集中于对财务部门内从事纳税申报工作的员工施加约束,然而在跨部门协同处理税务风险方面明显不足,这导致了税务风险意识在企业内部从顶层至基层的普遍缺失。随着税收法规日益完善,税收征管越来越智能化,税务机关内部税务风险预警系统算法越来越精准,企业税务风险暴露的可能性逐渐加大。因此,对企业而言,构建积极的税务风险内部管理环境,并从源头上增强税务风险管理意识,是有效进行税务风险管理的关键所在。

## 5.2 税务风险控制系统不健全

### 5.2.1 税务风险识别存在滞后性

在有效的税务风险识别框架内,企业能够通过系统性的财务数据分析,对涵盖涉税事项的财务指标数据进行定量以及定性考察,从而根据发现的异常信息或潜在疑点进行深度自我审查,在税务风险暴露前纠正可能存在的税务隐患,做到防患于未然。近年来,医药制造业的发展又重新展现出强劲增长势头,经营规模急速扩张,这无疑增加了企业日常运营管理的复杂性和挑战性,对企业内部控制有效性的需求也随之提升。

通过前文对 F 制药企业潜在的税务风险进行剖析,可以发现在过去五年间,该企业的增值税税收负担率和企业所得税税收负担率在不同年度均存在低于行业税收负担率的情况,并在其财务数据多项配比指标中出现异常状况。该企业不能及时识别潜在的税务风险,可能使其面临被税务机关约谈,要求自行核查提交

检查报告等风险。F 制药企业在对待税务风险的问题上显得不够敏锐，未能及时识别并把握这些风险信号，显示出其尚未构建起一套与其实际情况相匹配的税务风险识别机制。对于正处在转型升级关键时期的 F 制药企业而言，建立健全税务风险识别体系是极其关键的一步，它有助于最大程度地减轻和抵御各类税务风险，确保企业在转型升级过程中行稳致远。

### 5.2.2 缺乏对核心税种风险监控

通过前文对医药制造业宏观税收收入情况分析，结合对 F 医药制造企业微观纳税情况的分析，可以发现在我国现行的 18 个税种中，增值税和企业所得税是普遍占比较高的两大税种，基于重要性原则把这两大税种称作关键核心税种，相应的税务风险亦集中在这两个税种上。F 制药企业在增值税和企业所得税方面风险的暴露显示出该企业缺乏对关键核心税种监控。

在增值税方面，进项税额与销项税额的准确界定以及增值税发票的规范管理是税务风险防控的关键环节。F 制药企业尤其需要注意原材料采购带来的进项税问题，F 制药企业生产产品的主要原材料为中药材，虽然每一年都公布了中药材采购招标公告，但并未区分采购对象，容易导致增值税税率错用从而带来增值税风险。在企业所得税方面，正确划分扣除项目是防范税务风险的关键。医药制造业因其研发项目周期长，往往伴随着大量的初期资本投入且短期难见回报，这一特性使得企业在所得税处理时，尤其需谨慎对待成本费用的归集与核算、营业收入的确认时点、税收优惠政策的应用以及税额计算等环节，这些方面常常存在税法与会计准则之间的差异。结合前文对 F 制药企业财务报表数据的配比分析，反映出 F 制药企业可能存在税务风险，这些问题反映出企业对关键核心税种的税务风险监控存在不足，亟待加强自查自纠与风险防控工作。

### 5.2.3 缺乏有效的税务风险评估系统

税务风险评估是控制税务风险的关键一环。在企业的各个运营阶段和业务流程中，税务风险潜伏其中且程度各异，因此，企业有必要评估税务风险发生的可能性及其可能带来的经济损失，以便准确锁定那些破坏性的风险源，并迅速采取有针对性的风险防控措施，力求最大程度减少税务风险对企业的负面影响。F 制

药企业作为大型上市医药制造企业，各分支机构遍布各地，具有不同地域文化背景，这种地理分散性和管理多元性容易导致集团公司控制力度不足，从而带来包括税务风险在内的管理风险。

通过查阅 F 制药企业的相关信息，发现 F 制药企业尚未形成具备针对性的税务风险评估系统，难以针对各类税务风险进行等级划分并据此制定周全的应对策略。各关联控股公司在税务风险管理实践中，通常仅在风险事件显现并对企业长期利益构成威胁时才采取补救行动，而非事前主动预防。伴随金税工程的全面升级推进，税务机关能够更为精准地捕捉到企业的税务风险点，能更为精准地锁定企业的税务薄弱环节，并实施严格的涉税监管。因此，构建一套有效的税务风险评估系统，对于 F 制药企业全面提升税务风险管理能力至关重要。此系统旨在推动企业定期进行自我审查和纠错，以前瞻性的方式预见并规避税务风险，从而有效地减少税务违法行为的发生概率。

## 5.3 税务风险信息沟通缺乏有效性

### 5.3.1 企业内部沟通缺乏有效性

企业生产经营过程中涉税事项众多，而内部沟通缺乏有效性往往成为税务风险形成的影响因素之一。这种沟通缺乏有效性主要体现在两个方面。一方面是业财税法四部门之间的信息交流缺乏有效性。F 制药企业部门相对独立，部门间缺少沟通交流，导致业务部门在日常经济活动中难以在发生前评估风险，无法从根源上对风险进行有效控制。同时，F 制药企业各部门内部实现了办公自动化，但尚未搭建部门之间的实时信息交流平台。另一方面，母子公司之间的业财税信息交流也存在问题。F 制药企业下属较多子公司，然而，母公司获取子公司信息有所滞后。子公司的涉税信息经常出现无法及时汇总和处理的情况，这样增加了母公司识别税务风险的难度。

### 5.3.2 企业外部沟通缺乏有效性

企业若在税务风险管理实务中缺乏与外界的有效沟通互动，那么这种孤立状态将在一定程度上增加税务风险产生的可能性。企业外部税务信息沟通可以分为

向税务机关沟通和同行业沟通。在当前的外部税务信息沟通环节，F 制药企业主要聚焦于与税务机关的联系互动，其财务部门的税务人员会按时与负责本企业的税收专管员保持沟通，就近期企业涉及的各项税务事务进行交流，针对在税务操作过程中遇到的问题积极寻求官方解读和指导，并全力支持配合税务机关的各项举措实施。但是，相较于与税务机关的密切沟通，F 制药企业在与其他外部单位的税务信息交流方面则表现得相对较弱。主要体现在以下两个方面，一方面，F 制药企业在与第三方税务专业服务机构互动方面存在局限性，未构建稳固且持续的合作模式。第三方税务专业服务机构具备提供一系列深度涉税服务的能力，涵盖税务鉴证、咨询服务、税收筹划以及税务风险管理等方面。通过与第三方机构的有效沟通，F 制药企业可高效开展税收筹划活动合理有效降低税负，在税务风险管理效能上取得显著提升。另一方面，F 制药企业与同行业的沟通互动上也显得不够充分。尽管同行业企业间存在竞争关系，这通常限制了税务信息的常规交流，通过与其他同行企业交换信息和学习先进做法，F 制药企业能更全面地把握税收政策动态和行业发展方向，确保实时跟进和适应税收政策的新变化，并对其进行合理应用。

## 6 优化 F 制药企业税务风险管理的建议

### 6.1 构建良好的税务风险管理控制环境

#### 6.1.1 增设税务合规管理部门

构建一个健全的税务风险管理架构有助于企业全方位地识别和有效控制税务风险。对于 F 制药企业而言，建议在现行组织架构下增设税务合规管理部门，该部门主要承担统一管理和协调企业所有涉税事项。在此基础上，可根据税务风险管理的四大核心领域——风险识别与防控、纳税申报管理、发票审核与管理以及合同涉税条款审阅，进一步细化部门内的岗位职责分配，确保税务管理工作的专业化与精细化。

在税务合规管理部门内部，可设立税务总监和税务经理职务，分别承担不同的责任。税务总监作为全局掌控者，承担监督和规划职责，对企业的重大税务事务实施有效管理，根据潜在风险情况，选择相应的税务风险管理策略。税务经理的主要职责在于统辖企业的日常税务事项，着力协调并推动四个核心职能岗位工作的有序进行，并对各岗位涉税操作进行监督。

税务合规部门的四大核心岗位各司其职，风险识别和防控岗专职于识别并评估企业隐性与显性的税务风险，并及时采取防控措施。纳税申报岗位的核心任务是对企业的纳税义务进行准确判断和及时申报缴纳税款，同步跟踪并传达税务机关发布的涉税政策变动信息。发票管理岗位严格按照国家发票管理法规，对企业开出和收取的所有涉税凭证进行严谨审核和归档管理，特别是加强对增值税进项与销项税抵扣凭证的合规性审查。合同管理岗位则与法务部紧密协作，负责保管与审查企业签署的各类合同原件，着重审查涉税合同条文是否有法律瑕疵，确保税法应用的精确性和税额计算的可靠性。通过税务部门各职能岗位间的紧密协作，打造一个结构严谨、运作高效的组织体系，为企业全面提升税务风险管理效能提供了稳固的组织支撑。

#### 6.1.2 加强管理部门的税务风险管控意识



F 制药企业管理部门应当重视税务风险管理的意义，积极承担起统筹税务风险管控的重任，在规划企业发展战略和做出涉税决策时，全面考量潜在的税务风险的影响。与此同时，要依据政策环境的变化趋势，灵活调整企业的税务风险管理战略，始终保持税务风险可接受和可控的状态。此外，管理部门需发挥示范作用，构建起逐级落实的税务风险管理责任制，确保每年度结束后，依据税务风险事件的实际发生情况，明确将责任分配至各部门管理人员，并将其与绩效考核挂钩，形成绩效与税务风险管理相融合的刚性约束机制。

另外，管理部门应在企业内部营造出重视税务风险管控的氛围。一方面，F 制药企业可邀请税务领域的专家学者，举办系列涉税知识讲座，以此充实管理部门及员工的税务风险管理知识储备。另一方面，在企业内部应大力推广税务风险管理活动，如举办税务风险知识竞赛和风险应对策略研讨会，让税务风险防控理念自然而然地渗透到每一位员工心中，逐步提升全员的税务风险管理意识，从而在日常工作中自觉践行税务风险管控措施。

## 6.2 健全税务风险控制系统

### 6.2.1 健全税务风险识别系统

税务风险的有效识别至关重要，不仅可以使企业对自身经营状况情况有深入了解，还可以实现站在税务机关的审视自身。加强税务风险识别系统的建设通过运用专业知识和丰富经验，使企业能够精准辨识出潜藏的税务风险点，从而科学制定应对策略，最终达到有效降低税务风险的目的。

为了健全税务风险识别系统，F 制药企业需深入结合企业整体战略目标与各部门的具体工作实践。在此基础上，进行全面细致的业务流程梳理和涉税事项审查，以识别企业在各生产运营环节潜藏的税务风险因子。首要步骤是对可能产生税务风险的项目进行筛选，结合企业业务特征设定相应的税务风险识别指标体系。接下来，对每个指标进行量化计算，并与预设的预警阈值进行对比，一旦检测到指标数值明显偏离预警值，应及时启动分析与自查程序。即使数值处于正常区间，也需通过历史数据的纵向对比分析，揭示其变化趋势，以便准确判断并识别潜在的税务风险点。

## 6.2.2 加强对核心税种风险监控

通过前文的分析可以看出 F 制药企业在增值税和企业所得税方面面临一定的风险,因此有必要加强这两大核心税种的风险监控。建议根据因素分析法对税率、税收优惠及纳税期限等核心税制要素进行详尽列举并分析,识别各个环节在关键税种方面可能潜在的税收风险,并实施针对性的监控措施。

具体来说,涉税流程有不同阶段,税务风险监控应当覆盖全阶段。首先,在税务登记环节,需关注纳税主体的确立,包括确认纳税义务人的身份、界定征税对象及适用税种税率的准确性。其次,在税款核算阶段,关键是恰当应用税收优惠政策,并确保税款计算的准确性。最后,在税收管理阶段,务必重视对纳税期限的遵守,以及发票管理的合规性。针对涉税流程,制定 F 制药企业关键税种的三项风险监控,具体如下:一是监控税务登记存在的风险,F 制药企业下属公司多样,须明确区分是否各自作为独立纳税主体,同时监控适用税率是否准确,特别是增值税税率多样,需核实所选税率的合理性;二是监控税款核算阶段的风险,企业是否及时掌握并充分利用最新的税收优惠政策,以及在税收筹划中对优惠政策的选用是否恰当,在计算企业所得税税款时确保扣除项目符合法定标准,警惕虚构扣除项目;三是监控税收管理阶段的风险,企业是否遵循税法在规定的时限完成纳税申报、税款缴纳以及申请退税等事项。

## 6.2.3 构建有效的税务风险评估系统

构建税务风险评估系统是税务风险管理的关键环节之一,其有效性直接影响企业对税务风险的控制能力。为此,基于内部控制理论,F 制药企业首先应当明确目标,并根据目标编制详尽管理制度,厘清各部门在风险管理中的权责界限。接下来,企业需构建税务风险识别网络,通过各部门间的协同配合,对所有涉税事项进行全程追踪监控,以期及时识别潜在的税务风险。其次,建议构建一套完备的税务风险等级评估系统,对风险级别进行量化评定。当风险等级较低时,侧重关注并分析异常指标,制定针对性的风险防范策略;而在面对高风险等级情况时,企业需加强重点防护,深入自查生产经营活动,设计出科学的税务风险应对预案,从而有效地规避风险。最后,总结经验,针对已成功控制的税务风险案例,

F 制药企业应进行总结，分析风险产生的根源，并从中提炼出有效的风险应对措施。以此为鉴，杜绝类似税务风险的再次发生，确保税务管理工作的持续优化和提升。

## 6.3 增强税务风险信息沟通的有效性

### 6.3.1 增强企业内部信息沟通的有效性

企业内部的沟通交流在税务风险管理中扮演着关键角色，医药制造企业产业链条长，税务风险可能潜藏于采购、研发、生产到销售的各个环节，链条长环节多彼此信息沟通不通畅会导致信息不对称，因此，企业应增强企业内部信息沟通的有效性，以消除信息不对称，及时识别并控制税务风险，实现风险的早期发现与防范。

F 制药企业在增强企业内部信息沟通有效性方面需要促进各部门间信息的共享。一方面，加强业财税法部门间的沟通，搭建并优化信息交流平台，确保涉税信息资料的实时更新与传递。另一方面，增强总分公司之间的信息沟通联动，确保总公司税务风控人员能迅速捕捉到分公司在各生产经营环节中可能存在的税务风险，适时进行策略调整，使集团公司整体有效避免税务风险的发生。

### 6.3.2 增强企业外部信息沟通有效性

F 制造企业要继续保持同税务机关的高效交流，及时关注税收政策动态，同时要从以下两方面做好同其他外部单位的税务信息交流。一方面，F 制药企业需要与第三方税务专业服务机构建立稳定的合作关系。第三方税务专业服务机构专业性较强，能够从专业视角帮助企业优化财务管理、增强涉税流程控制从而降低企业的税务风险，因此，建议 F 制药企业聘请第三方税务专业服务机构中的专业人员作为日常税务风险管理顾问，可以及时识别出税务风险并可以在其指导下进行税收筹划，减轻税负。另一方面，加强与外部同行业企业进行信息交流。医药制造行业市场发展空间大，行业内企业众多，F 制药企业专攻中医药制造，在中医药领域属于百强企业，与其他大型中医药制造企业就税务风险管理信息进行交流，对于提升自身的税务风险管理水平具有良好的效果。

## 结 语

医药制造业企业的发展面临着机遇与挑战，一方面随着制造强国和健康中国战略的推进，2020 年过后国民对健康更加重视，医药制造业作为医疗行业的根基，将迎来更大的发展机遇，另一方面随着“信用+风险”模式的税收征管体系逐渐建立，数字技术在税收征管的运用使税收征管进入到“以数治税”时代，企业税务风险暴露的可能性加大。本文以 F 制药企业为研究案例，利用该企业 2018 年至 2022 年的年报数据，分析其涉税风险点，并指出其税务风险管理存在的问题，就此提出相关完善建议。F 制药企业应当加强自身税务风险管理，一是构建良好的税务风险管理控制环境，为企业税务风险的控制创造有利条件；二是健全税务风险控制系统，重点关注增值税与企业所得税的监控，做好税务风险评估工作；三是增强税务风险信息沟通的有效性，强化企业内外部税务风险信息交流。

由于自身研究水平有限和数据分析不够全面，可能存在一定局限，为此还要进行更加深入的研究。

## 参考文献

- [1] Abdelkhalik A R E. The impact of ontology-based knowledge management on improving tax accounting procedures and reducing tax risks[J]. *Future Business Journal*,2023,9(1).
- [2] Anirudh Dhawan, Liangbo Ma, Maria H. Kim. Effect of corporate tax avoidance activities on firm bankruptcy risk[J]. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*,2020,16(2):1-23.
- [3] Aslett J,González G,Hamilton S,et al.Tax Administration: Essential Analytics for Compliance Risk Management[J].*Technical Notes and Manuals*,2024,(001).
- [4] Brendan Epstein, Rahul Mukherjee, Shanthi Ramnath. Taxes and international risk sharing[J]. *Journal of International Economics*,2016,102:310-326.
- [5] Donald T.Nicolaisen.Speech by SEC Staff: Remarks before the 2012 Thirty-First AICPA National Conference on Current SEC Developments [J].*Business & Economics*, 2012.
- [6] Elgood, Tony. Tax risk management[M]. Price Water House Coopers LP,2004.
- [7] Ernst and Young. Tax Risk Management[J].*The Tax Executive*,2007.
- [8] Ernst Young, Freehills Corrs Revenue Group Greenwoods. Tax Risk Management[M].*Bibliographic Details*,2007(16):17-18.
- [9] Eva Eberhartinger, Maximilian Zieser. The Effects of Cooperative Compliance on Firms' Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs[J]. *Schmalenbach Journal of Business Research*,2021,73(1):125-178.
- [10] Forum on Tax Administration. Corporate Governance and Tax Risk Management[R]. Deloitte,2009.
- [11] Hogarth K, HutchinsonM,Scaife W. Corporate philanthropy, reputation risk management and shareholder value: a study of Australian corporate giving[J]. *Journal of Business Ethics*,2018(2):1-16.
- [12] Kerim Peren Arin. An empirical investigation of tax policy in G-7 countries

- s[J]. *Journal of Women Health*, 2003, 24(21): 54-55.
- [13] Kerim Peren Arin. An empirical investigation of tax policy in G-7 countries[J]. *Journal of Women Health*, 2003, 24(21): 54-55.
- [14] Michael Carmody. Large Business And Tax Compliance :A Corporate Governance Issue' Leader's Luncheon Address [J].*Commissioner of Taxation* ,2003.
- [15] MV Shtiller, VL Nazarova. Tax Risks in the Company's Accounting System Essence Identification and Control[J].*International Journal of Economics and Financial Issues*,2017,6(4):1791-1797.
- [16] Mwalicka. Taxes risks sources and consequences as a part of intercultural management at family companies [J].*Journal of Intercultural Management*,2014.
- [17] Nikolaos D. Goumagias, Dimitrios Hristu-Varsakelis, Yannis M. Assael. Using deep Q-learning to understand the tax evasion behavior of risk-averse firms [J]. *Expert Systems With Applications*,2018,101:258-270.
- [18] Philip S. Griffin. General tax structures for a Lévy insurance risk process under the Cramér condition[J]. *Stochastic Processes and their Applications*,2020, 130(3):1368-1387.
- [19] Robason R D. Avoiding the Consequences of Poor Tax Risk Oversight[J]. *Tax Executive*,2012, 28-30.
- [20] Robbert Hoyng. Sander Kloosterhof. Alan Macpherson. Tax Risk Management : From Risk to Opportunity-Tax Control Framework[J]. *Deloitte*, 2009.
- [21] Sanford. Tax risk and strong corporate governance[J]. *Tax Executive*, March,1995.
- [22] Stevanie S. Neuman,Thomas C. Omer,Andrew P. Schmidt. Assessing Tax Risk: Practitioner Perspectives[J]. *Contemporary Accounting Research*,2020,37(3): 1788-1827.
- [23] Tom Neubig, Balvinder Sangha. Tax risk and strong corporate governance [J]. *Tax Executive*,2004,(5):3-4.
- [24] 白玉明,黄盛阳. 从税务遵从报告视角探析大企业税务风险管理[J]. *税务研究*, 2017(11):110-115.

- [25] 伯建平. 医药制造企业税务风险评估与防范对策研究[J]. 企业改革与管理, 2023(07):79-82.
- [26] 蔡昌,王道庆. 业财法税融合: 理论框架与行动指南[J]. 税务研究, 2020, (12):122-128.
- [27] 蔡昌. 基于企业税务风险的内部控制体系建设研究[J]. 中国内部审计, 2015(7):44-47.
- [28] 蔡昌. 税务风险研究规范、化解与控制[M]. 北京:机械工业出版社, 2007.
- [29] 陈红萍. 企业税务风险分析以及防范对策探讨[J]. 现代商业, 2022, (16):187-189.
- [30] 陈燕. 税务风险成本在企业财务管理中的分析[J]. 经贸实践, 2018(19):114.
- [31] 程黎,陈盈. 试论我国小微企业税务风险内控体系的构建[J]. 税务研究, 2017(09):126-129.
- [32] 单文苑. 探路税务风险防控:税务自查“治未病”[N]. 中国经济时报, 2015-06-23(003).
- [33] 樊勇,彭雪. OECD 国家的大企业税务风险管理[J]. 国际税收, 2014(02):62-65.
- [34] 冯秀娟. “互联网+税务”助力降低中小企业纳税遵从风险[J]. 中国财政, 2016(22):64-65.
- [35] 盖地,张晓. 企业税务风险管理:风险识别与防控[J]. 财务与会计, 2009(16):11-12.
- [36] 盖地. 税务筹划[M]. 高等教育出版社, 2009.
- [37] 国家税务总局湖南省税务局和长沙理工大学联合调研组,曾光辉,陈懿赟等. 促进医药制造业高质量发展的税收政策与服务建议——基于湖南省医药制造业的调研[J]. 税务研究, 2023, (12).
- [38] 韩灵丽. 公司的税务风险及其防范[J]. 税务研究, 2008(07):61-64.
- [39] 何涛. 企业税务风险及其案例分析[J]. 税务研究, 2013(10):79-82.
- [40] 黄俊雯. C 制药企业税务风险管理研究[D]. 贵州大学, 2022.
- [41] 黄庆泉. 中小企业税务风险管理探析[J]. 商场现代化, 2016(20):177-178.
- [42] 黄奕涵. 增值型内部审计、税务风险与企业价值[J]. 财会通讯, 2021(03):46

-49+87.

- [43] 黄宗彦. ESG 相关报告披露率 32.8% A 股医药制造行业近三成公司评级 A [N]. 每日经济新闻, 2023-05-29 (005).
- [44] 李慈强. 企业税务合规的法理逻辑与制度构建[J]. 江汉论坛, 2024, (04): 133-138.
- [45] 刘越. 浅谈金税四期监管下企业的税务风险防范[J]. 中国总会计师, 2024, (01): 96-98.
- [46] 刘世媚. 以数治税背景下企业加强税收风险管理的措施[J]. 上海企业, 2024, (03): 131-133.
- [47] 李嘉亮. 智慧税务助企业加速实现税务管理数字化转型[N]. 中国会计报, 2022-05-20 (014).
- [48] 李淑萍, 孙莉. 建立健全规避税务风险的管理体系[J]. 税务研究, 2005(02): 96-97.
- [49] 李晓曼. 税收风险管理策略[M]. 第 1 版. 北京: 中国税务出版社, 2015.
- [50] 李玉兰. 论高新技术企业税务风险防范[J]. 税务研究, 2017, (10): 48-50.
- [51] 梁丹琳. 医药行业税务风险分析——以汉森制药为例[J]. 河北企业, 2023(01): 91-93.
- [52] 林天义. 关于加大大企业税务风险管理的思考[J]. 税务研究, 2010(09): 89-91.
- [53] 刘峻峰. 医药制造业的税务风险管理研究[D]. 电子科技大学, 2018.
- [54] 栾庆忠. 增值税发票税务风险解析与应对[M]. 中国人民大学出版社, 2020.
- [55] 罗正媛, 马之超. 浅议大企业税务风险内控机制的构建[J]. 税务研究, 2013(06): 94-96.
- [56] 马晓颖. 税收风险管理方法与实务[M]. 第 1 版. 大连: 东北财经出版社, 2015.
- [57] 孟军. 中国海油大企业税务风险管理的探索之路[J]. 国际税收, 2014, (06): 67-70.
- [58] 彭喜阳. 中小企业税务风险成因与应对策略[J]. 江西社会科学, 2014, 34(08): 220-225.
- [59] 饶明晓. 大数据分析识别企业税务风险思路探究[J]. 财会通讯, 2020(14): 1



31-133.

- [60] 任函玉. J 制药公司税务风险管理研究[D]. 北京交通大学, 2019.
- [61] 孙其晓. 浅谈如何加强集团企业的税务风险管控[J]. 中国商论, 2019(16): 38-39.
- [62] 孙瑞. 医药行业涉税风险浅谈[J]. 纳税, 2018(18): 20.
- [63] 孙淑娴. 医药制造业税务风险管理研究[D]. 内蒙古财经大学, 2021.
- [64] 谭光荣, 黄保聪. 税务风险、税收规避与企业资本结构调整[J]. 财经理论与实践, 2021, 42(02): 82-89.
- [65] 万佩刚. “放管服”环境下建筑企业涉税风险及应对[J]. 税务研究, 2018, (12): 126-129.
- [66] 汪朝忠. 水电企业并购中的涉税风险及其解决办法[J]. 西南交通大学学报(社会科学版), 2016, 17(02): 121-124.
- [67] 王亮. 基于大数据背景下制造业税务风险管理研究[J]. 上海商业, 2023(04): 163-165.
- [68] 温导宇. 关于医药制造业的税务风险管理的探讨[J]. 纳税, 2021, 15(21): 36-37.
- [69] 文武康, 王玉涛. 内部控制、税收征管与企业税务风险[J]. 当代财经, 2021(08): 41-52.
- [70] 徐谈春雯, 邓夕. 基于双向协同的制药企业税务风险管理研究[J]. 现代商贸工业, 2022, 43(14): 89-90.
- [71] 杨健. 医药企业税务风险管理研究[D]. 广东财经大学, 2019.
- [72] 杨静. 财税大数据背景下企业税务风险的成因及管控措施研究[J]. 财会学习, 2024, (13): 143-145.
- [73] 叶晓春. 医药企业税务风险管理研究[J]. 纳税, 2020, 14(21): 15-16.
- [74] 于姗姗. 大企业税务风险预警体系的构建——基于 AHP 分析法[J]. 税务与经济, 2017(03): 95-101.
- [75] 张达欣. 医药制造业的税务风险管理策略探讨[J]. 当代会计, 2021(09): 177-178.
- [76] 张德志. 基于岗位推进税务风险管理的实践与思考[J]. 税务研究, 2011(01):

80-82.

[77] 张恒. 金税四期下企业税务风险管理的思考[J]. 纳税, 2023, 17(08):13-15.

[78] 张云华. 企业税务风险原因分析与制度设计[J]. 税务研究, 2010(09):81-83.

[79] 张志刚. 企业税务风险原因分析与优化策略探究[J]. 投资与创业, 2021, 32(24):197-199.

[80] 周美华, 林斌, 熊凌云. 首席执行官组织认同与企业税务风险[J]. 税务研究, 2018(12):87-92.

[81] 朱广俊, 张林海. 大企业税务风险内控机制研究[J]. 税收经济研究, 2014, 19(05):20-27.

[82] 朱云. 中小企业税务风险管理存在的问题及完善对策[J]. 财务与会计, 2018(16):44-45.

[83] 左璇. 中小企业税务风险管理存在问题与对策探讨[J]. 企业改革与管理, 2021(24):150-151.

## 致 谢

行文至此，思绪万千，在学校学习生活即将迎来终点。三年的硕士研究生生涯即将结束，回首兰财的过往，点点滴滴如一帧一帧画面在脑海中浮现，与兰财结缘于 2021 年的初秋即将终于 2024 年的盛夏，如此有幸能以此为证在兰财留下我的足迹，在离校之际，我心中满是感激和不舍。

饮水思其源，学成念吾师。首先，我诚挚地感谢我的导师史正保教授，在我的论文选题及撰写过程中，给予了我耐心、细致、专业的指导。史老师学识渊博，教学严谨，在学术上求真务实、严谨治学的作风让我十分敬佩，在生活中平易近人、谦虚达观的态度让我倍感亲切。感谢史老师提供科研锻炼的机会，参与课题、参与案例分析研讨、参与立法工作，在这一过程中，得到老师指导，润物无声提升了科研能力，为我完成这篇论文打下基础。感谢在生活上为我们提供关怀的老师及师母，端午节为我们提供粽子，让在外求学的我们感受到家的温暖。其次，感谢每一位为我们传道授业解惑的专业课老师，为我们打下坚实的理论基础，为我们带来最新的研究动态。最后，感谢兰财的每一位研究生秘书及工作人员，兰财三年，封闭管理占一年半，感谢你们在封闭管理期间守护我们的健康，为我们学习生活提供保障。

殚竭心力终为子，可怜天下父母心。感谢我的父母和一直惦记着我的亲人，漫漫求学路，家人从物质和精神上给予了我大量的鼓励和支持。在抉择时给我建议，尊重着我的每一个决定，让我的内心充满力量，陪伴我顺利完成学业。养育之恩，无以回报！在此，愿我的家人永远平平安安，健康快乐，未来我将努力成为你们的靠山。

山水一程，三生有幸。感谢朝夕相处的同门们，一起学习，共同成长，感谢每一次为我们找资料、校对文章提意见的师兄、师姐、师弟、师妹们，感谢你们给予我的帮助！愿岁并谢，与友长兮，感谢我可爱的室友们，很高兴和大家在同一屋檐下共同生活了三年，一起被封闭管理在宿舍让我们 24 小时待在一起，开怀大笑和被封闭管理的苦恼历历在目！感谢我研究生期间遇到的所有人，因为有你们，才使得我的研究生生活更加精彩，平淡的生活也能熠熠生辉。祝你们所有人心中有憧憬，所盼皆所愿！

终点亦是新的起点，虽有千万般不舍，我们也将要开始人生新的征途与旅程！