

● 胡 怡 建

关于企业负担的指标体系和评判标准的研究

摆脱企业所面临的经济滑坡、效益下降的困境，增强企业活力，是当前我国经济改革和发展进程中所必须解决的一个核心问题。同时，它又是一项涉及面广、影响深远的系统工程。而选择合理的企业负担政策、减轻企业负担、调整负担结构，则是整个工程中的重要环节。

一、企业负担的指标体系

正确地估计我国企业负担的实际情况，是合理地选择企业负担政策的前提和依据。然而，理论界和政策实务部门对于企业负担是偏重还是太轻却存有很大的认识分歧。一些人从财政角度进行分析，认为由于减税让利过头，企业负担太轻，导致了财政收入减少，财政比重下降，财政赤字严重，要摆脱财政困难，必须提高企业上缴比重。而另一些人却从企业角度进行分析，认为市场疲软、经济滑坡、企业活力不足，很重要的原因是由于企业负担偏重、留利水平偏低、再生产资金不足，特别是国营大中型企业矛盾更加突出，要求能够进一步扩大企业自主权、减轻企业负担，以增强企业活力。那么为什么对同一的企业负担事实却有着完全不同的结论？这有多种因素所致，但其中很重要的原因是由于不同的利益主体，从不同的利益要求，选择不同的负担指标和评判标准分析企业负担状况。因此，建立统一的企业负担指标体系和评判标准，对于正确估计企业负担状况、合理选择企业负担政策、理顺国家与企业的分配关系具有重要意义。

在我国现行的经济条件下，企业所承受的负担是多方面的，有财政性的，也有非财政性的，财政性负担中又有税收的和非税收的，因此，难以用一种指标来概括反映企业负担，而需要用系列的指标体系来反映不同层次和不同性质的企业负担。根据企业实际负担情况及其负担性质，我们主张建立“所得负担”、“税收负担”、“财政负担”和“社会负担”四个基本指标。

1、所得负担。是指企业纯收入中用于缴纳所得税和利润的比例，具体公式为：

$$\text{所得负担率} = \frac{\text{所得税额和上缴利润额}}{\text{企业纯收入}}$$

理论上的企业纯收入应是指企业利税总额，也可指收益所得额，即利税总额减去间接税。为了分析的需要，实践中企业所得负担还可进一步分解为名义负担和真实负担。

第一，所得名义负担。是企业所得的法定负担，即通过企业上缴所得税和上缴利润同企业应税所得额比较来反映企业负担状况。公式为：

$$\text{所得名义负担率} = \frac{\text{所得税额和上缴利润额}}{\text{应税所得额}}$$

由于应税所得额是企业实现利润额减去税前允许扣除项目的余额，而不同行业、不同性质企业，甚至同一行业、同一性质企业的不同时期，税前扣除项目有所不同，因此，以应税

所得额反映的所得负担，不能真实地或公平地再现不同企业的负担状况，故称之为名义负担。

第二，**所得真实负担**。是指以企业上缴所得税和利润额同企业实现利润的比例反映企业负担状况的指标。公式为：

$$\text{所得真实负担率} = \frac{\text{所得税额} + \text{上缴利润额}}{\text{实现利润}}$$

由于该指标以企业利润而不是应税所得额为指标依据，对于不同行业 and 不同性质的企业一视同仁，因此，能够比较客观地反映不同企业所得实际负担状况。

2、**税收负担**。是指企业纯收入或税利总额中用于上缴流转税、所得税和上缴利润以及其他税收的状况。公式为：

$$\text{税收负担率} = \frac{\text{流转税额} + \text{所得税和上缴利润} + \text{其他税收}}{\text{利税总额}}$$

我国现行税制大约由40个税种组成，就一个企业而言，通常要缴纳10种以上的税，其缴纳的税种按顺序大致可分为四种类型：在企业产品销售或营业服务取得收入时缴纳的流转税；在企业成本费用结算时缴纳的地方税；在企业利润分配时缴纳的所得税和上缴利润；在企业基金使用时缴纳的行为税。尽管企业生产经营不同环节缴纳的税收会对企业产生不同影响，但最终都必然减少企业可自行支配的财力，从而构成企业负担。因此，衡量企业负担不仅要反映企业直接缴纳的所得税和利润，而且要反映企业缴纳的全部税收情况。显然，企业税收负担是反映企业负担状况的最主要的综合性指标。但是，作为反映企业负担水平的重要指标，尚存在流转税是否转嫁、能否作为企业负担的争议。我们认为，税收负担和税负转嫁确实存在密切关系。如果由企业缴纳的税款能转嫁给消费者，那么自然就不能视为企业负担。但是，税负转嫁是一个复杂的有争议的问题。首先，税负转嫁是有条件的，只有在竞争市场，完全无弹性的商品才能完全转嫁，否则就不能转嫁或不能完全转嫁。其次，在计划价格条件下流转税能否转嫁的命题是否成立本身就有分歧，国家设计流转税更多考虑的是调节产品的利润。最后，在流转税能否转嫁不明确、转嫁多少不可测的情况下，把流转税视为企业负担，对于研究税负分布、税负水平、合理设计税制体系、确定国家与企业的分配关系更有积极意义。

3、**财政负担**。国家对企业依法征税外，还通过专项基金和附加等形式从企业取得收入，例如我国目前征集的能源交通重点建设基金、预算调节基金、教育费附加等。虽然从国家角度分析，专项基金具有不同于税收的特征，但从企业角度分析，税收与专项基金没有实质区别。所以，我们认为财政负担是衡量企业负担的又一综合性指标，它是企业上缴税收、利润以及基金总额同企业纯收入即利税总额之比。公式为：

$$\text{财政负担率} = \frac{\text{上缴利税总额} + \text{上缴基金总额}}{\text{利税总额}}$$

4、**社会负担**。社会负担是由于企业除了向国家财政缴纳各种税利和基金外，还向社会各类组织和机构缴纳与企业生产经营活动无直接关系的社会性费用，从而进一步增加了企业负担水平。企业实际缴纳的各种社会性费用很多，如清洁费、绿化费、副食品津贴、平抑粮价基金、副食品基金、退休职工工资统筹、资助中小学基金、幼儿托费等。企业社会负担是企业上缴税利、基金和社会性费用同企业纯收入即利税总额之比，也是衡量企业负担的综合性指标。公式为：

$$\text{社会负担率} = \frac{\text{企业上缴税利、基金} + \text{企业支付的社会费用}}{\text{利税总额}}$$

以上，我们建立了所得负担、税收负担、财政负担和社会负担等四个基本指标，从而构

成了衡量企业负担状况的指标体系。在该指标体系中，各指标表现为递进式的负担水平，即由所得负担到税收负担，再由税收负担到财政负担，最后由财政负担到社会负担。以公式表示为：

$$t = \frac{F}{M} \rightarrow \frac{F+T}{M} \rightarrow \frac{F+T+G}{M} \rightarrow \frac{F+T+G+S}{M}$$

上述公式中F为企业上缴所得税和利润，T为企业上缴所得税以外的其他各税，G为企业上缴的基金和附加，S为企业支付的各项社会费用，t为负担率。企业负担指标体系能较为全面地反映企业实际负担状况，为处理好国家与企业的分配关系提供依据。

二、企业负担的分析

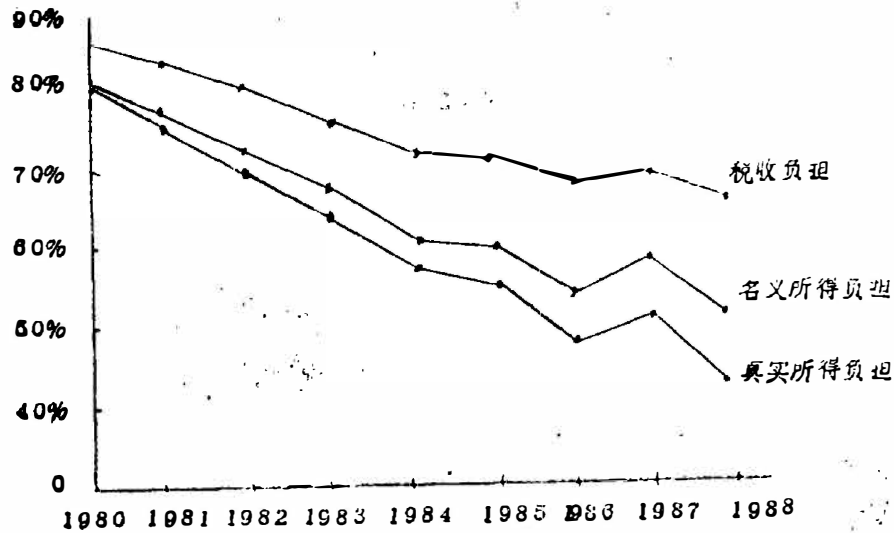
如果我们运用企业负担的指标体系对有关统计资料进行整理计算，大致能反映不同层次的企业负担的实际状况。见下图所示：

全国企业税收负担状况 单位：亿元

年份	利 税 总 额	实 现 利 润	税 前 还 贷	应 所 得 税	上 缴 所 得 税	上 缴 流 转 税	上 缴 税 利 合 计	名 义 所 得 负 担	真 实 所 得 负 担	税 收 负 担
	1	2	3	4=2-3	5	6	7=5+6	8=5÷4	9=5÷2	10=7÷1
1980	1192.4	810.0	17.8	792.2	648.2	382.4	1030.6	81.8%	80.0%	86.4%
1981	1177.2	769.9	21.1	748.8	580.3	407.7	988.0	77.5%	75.4%	83.9%
1982	1267.2	828.4	34.6	793.8	577.7	438.8	1016.5	72.8%	69.7%	80.2%
1983	1391.9	936.4	48.2	388.2	597.4	455.5	1052.9	67.3%	63.8%	75.6%
1984	1503.5	988.9	66.3	922.6	566.8	514.7	1081.5	61.4%	57.3%	71.9%
1985	1952.6	1257.7	98.3	1159.4	697.6	694.9	1392.5	60.2%	55.5%	71.3%
1986	1957.5	1212.2	138.7	1073.5	584.2	745.2	1392.7	54.4%	48.2%	67.9%
1987	2328.3	1463.2	164.1	1298.1	760.6	865.1	1625.7	58.5%	52.0%	69.8%
1988	2736.2	1685.5	246.6	1438.9	738.4	1050.6	1789.0	51.3%	43.8%	65.4%

该表为全国企业税收负担状况表，反映了企业名义所得负担、实际所得负担和税收负担（只包括流转税和所得税）三个指标的情况。如果从静态分析，1988年我国企业名义所得负担率为51.3%，真实所得负担率为43.8%，税收负担率为65.4%。指标横向比较：企业名义所得负担高于真实所得负担，主要是由于税前还贷因素，使税基缩小；企业税收负担高于所得负担，主要是流转税的因素，使税额扩大。企业应税所得的51.3%、企业纯收入中的65.4%以税收形式上缴财政，反映了实行体制改革后，国家与企业的分配关系中国家仍得大头的事实。如果从动态分析，1980年至1988年我国企业名义所得负担由81.8%降为51.3%，真实所得负担由80.0%降为43.8%，税收负担由86.4%降为65.4%。指标纵向比较：企业各项税收负担指标都普遍下降，主要是由于实行经济体制改革，扩大了企业自主权，增加企业财力，减轻企业负担，使国家、企业分配关系中的国家财政过于集中、企业缺乏自主权的不合理状况有了根本性的改变。80年代企业负担指标普遍下降，但各项指标下降的情况不完全相同，所得负担下降的幅度大于税收负担，8年中所得负担下降了30个百分点以上，而税收负担只下降20个百分点左右，所得负担中真实所得负担下降的幅度大于名义所得负担，分别下降了36个百分点和30个百分点。说明企业税收负担下降的原因，主要是由于企业所得税负担减轻和税前还贷份额增加。为使印象更加直观，我们将企业负担各项指标以图表反映如下：

全国企业税收负担



从该图表可以进一步看出，企业各项负担指标呈下降趋势，而指标之间的“剪刀差”在日益扩大：企业名义所得负担重于企业真实所得负担，税收负担重于所得负担。如果我们有条件进一步反映企业的财政负担和社会负担，那么，由于财政负担高于税收负担、社会负担高于财政负担，必然是指标之间的“剪刀差”更加扩大。由于企业负担的不同指标之间“剪刀差”比较大，选择不同的负担指标就会得出不同结论。例如，以企业真实所得负担为衡量企业负担指标，由于企业真实所得负担在各指标体系中相对较低，就给人负担较轻的印象。而以企业总负担为衡量企业负担指标，而企业总负担在各项指标体系中相对较高，就给人负担较重的印象。对于企业负担的不同结论不但在于指标的选择，也在于评判标准不同。如果我们仅从收入负担指标本身看，不管我们选择哪一种指标去衡量，企业负担都是减轻的，只是各指标负担减轻的情况不同，因此，我们很容易得出企业目前的负担比较轻的结论。然而，如果我们联系企业的支出就会发现，减少企业收入上缴比重是为了增加企业支出的责任。实行经济体制改革由于扩大了企业自主权，企业的定额流动资金、基本建设和更新改造投资由财政无偿拨款改为银行贷款，企业职工收入由基本上进企业成本改为很大一部分由企业用税后留利支付，这样，减轻企业收入负担，却加重企业责任，不能由此认为企业负担是轻的。

三、企业负担的政策选择

通过分析我国企业负担的实际情况，我们大致能得到这样的结论，我国企业负担的总水平随着体制改革不断得到减轻，而这种减轻企业负担、扩大企业财权、增加企业责任的改革应该说是一种合理的政策选择。但是我国企业负担的结构却没有随着体制改革而得到合理调整，各项负担指标的“剪刀差”不断扩大，特别是企业社会负担的加重，使企业财政负担减轻部分地被社会负担加重所抵销，既不利于企业体制改革，也不利于转换财政职能和理顺国家与企业的责权关系。这就要求我们进一步改善企业负担状况，合理地选择企业负担政策。

(一) 企业负担水平的政策选择

近年来，我国财政收入比重连年下降，财政支出居高不下，财政赤字较为严重，而企业也正面临资金紧张、市场疲软、活力不足的困难。在这种情况下，企业负担水平的政策选择

已处于两难的境地：进一步减轻企业负担有利于增强企业活力，但会加重财政困难；而增加企业负担有利于摆脱财政暂时困难，但将抑制企业发展。因此，很难就企业负担的本身作出减轻企业负担或增加企业负担的政策选择，而比较可行的政策选择是把企业负担的调整同进一步理顺国家与企业的责权关系相联系。或者是顺应改革的总趋势，进一步减轻企业负担，减少财政收入比重，同时增加企业的责权，减少财政支出，主要财政措施是把企业的税前还贷改为税后还贷，降低企业所得税或利润承包上缴比例，以实现企业在扩大再生产方面的完全的自主权，实现财政职能的转换；或者是从适当集权来摆脱财政困境，适当提高企业上缴比重，增加企业负担，同时增加财政支出，减少企业自主权，主要政策措施是把累退的企业所得税或利润上缴改为累进的所得税或利润上缴，逐步提高企业上缴比重。应该说，前一种政策选择是进一步理顺国家、企业分配关系的理想选择，但由于同时涉及企业收入的存量 and 增量调整，难度较大；而后一种政策选择是缓解财政困难的现实选择，尽管影响对企业的激励效果，但由于只涉及对企业收入的增量调整，相对来说阻力较小，而且随企业收入增加，财政收入比重也将逐步回升。

（二）企业负担结构的政策选择

在企业负担水平的政策选择处于两难境地的情况下，不失时机地进行企业负担的结构调整，有利于合理企业负担，理顺国家与企业的分配关系。

第一，调整企业各种负担的构成比例。企业负担的结构矛盾主要是各类负担的构成不合理：企业所得税（或利润上缴）负担降低，流转税负担提高，税收负担降低，非税收负担提高；财政负担降低，非财政的社会负担提高。合理企业负担结构的政策可选择：首先，提高企业所得税负，降低流转税负。所得税是一个比较公平、合理的税种，弹性比较大；而流转税尽管刚性约束较强，但弹性小。提高所得税负、降低流转税负有利于合理企业税收负担，增强企业对税收的适应性。其次，提高企业税收负担，降低非税收负担。税收是比较稳定、规范的财政收入形式，受法律的约束比较强，而非税收的基金和附加作为临时性收入，具有很大的随意性。提高企业税收负担、降低非税收负担有利于稳定国家与企业的分配关系，稳定财政收入。再次，提高企业财政负担，降低非财政的社会负担。企业的财政负担反映国家与企业的分配关系，而非财政的社会负担反映企业与社会之间同生产经营没有直接关系的经济联系，这种社会负担具有更大的随意性，而且很大程度上是由于财政支出减少、拨款不足所引起。提高企业财政负担，降低社会负担，有利于稳定企业负担，减少企业负担的随意性。

第二，调整不同类型的企业的负担水平。企业负担结构不合理的另一个矛盾是不同类型的企业负担不合理。从所有制结构看，国营企业负担重，非国营企业负担轻；从产业结构看，生产领域企业负担重，流通领域企业负担轻。合理企业负担结构的政策可选择：首先，降低国营企业负担，提高非国营企业负担。由于国营企业大都是国民经济的骨干企业，是国民经济发展的主要力量，而国营企业负担重于非国营企业，使国营企业在竞争中处于不利地位，降低国营企业负担、提高非国营企业负担有利于企业间公平竞争、经济稳定发展。其次，降低生产领域企业负担，提高流通领域企业负担。这不但有利于改变生产领域和流通领域企业负担不平衡的矛盾，也有利于减少国家税收对企业生产过程的直接干预，减少税收对生产价格扭曲，合理比价关系。再次，根据产业结构调整发展的需要，按产业发展序列，调整企业负担水平，从根本上改变根据企业利润设计企业负担的做法，以避免企业间苦乐不均，并以负担政策促进产业结构的合理调整，促进企业经济发展。