

●左敏

对九十年代深化企业

利润分配制度改革的设计

十一届三中全会以来,我国对国营企业(以下简称企业)利润分配制度进行了一系列改革,并取得了一定的成就。但是,在以往的改革中,由于对改革的理论准备不充分,对现实经济条件的分析不准确,因而在改革模式的选择及操作细节的设计上均存在许多偏差和失误。本文试图在总结八十年代企业利润分配制度改革的经验教训的基础上,对九十年代企业利润分配制度的改革模式及实施步骤作一些粗略的设计。

进入八十年代,我国对企业利润分配制度进行了一系列改革。从1980年的利润留成,1983年开始的两步利改税,到1987年利改税基础上的承包责任制,对完善国家与企业的分配关系,促进生产力的发展均产生了积极作用。但是也不可否认,利润分配制度在八十年代的改革中,也存在着诸多教训和失误。认识这一点,对九十年代深化改革具有突出的意义。下面仅对利改税和承包制的缺陷作简要剖析。

1. 利改税尽管在企业利润分配中以税收形式固定了国家与企业的分配关系,使企业利润分配步入较为规范的轨道,但其在理论上和很多操作环节的设计上均存在明显的不足:首先,所得税率设计过高使企业不堪重负,导致实践中所得税征收软化,形成高税率、低税负、宽减免的畸型纳税格局。其次,调节税性质模糊,似税非税,似利非利;一产一率,操作过于繁琐和缺乏效率。再次,由于所得税率过高,只得允许企业用所得税前利润归还固定资产投资贷款,从而弱化了企业、银行借贷双方的投资风险约束,也敞开了财政收入流失的口子。第四,以单一的税收形式分配企业利润,混淆了国家双重身份与企业之间的不同分配关系,使国家对国营企业的财产权力在分配上失去了体现形式;在实践中,则由于在市场机制不健全、比价关系极不合理的现实背景下,用税收对企业利润施以单纯调节,而导致资源配置的非均衡化,加剧产业结构的失衡。

2. 承包制尽管以其较高的透明度及利益激励效应对调动企业及其职工的生产积极性产生了刺激作用,但也由于其固有机理缺陷及设计偏差,对现实经济生活产生了不良影响:首先,基数承包模式割断了国家收入、企业收入与经济发展的同向关联。由于国家收入是以绝对数(基数)形式预先确定并包死的,因而形成了财政收入的累退调节机制,出现了财政收入与经济发展异向变动的反常现象。其次,承包目标单一化(单纯强调利润指标)、承包时间短期化及前述目标任务固定化的特征,刺激了企业急功近利的行为冲动。国有资产因此而受到侵蚀,企业经济效益特别是远期效益的提高也因此而失去了保障。再次,在利益激励使企业留利迅速增加的同时,相应的利益约束机制并未真正形成,加之保留了税前还贷的政

策,使投资膨胀机制存在的同时,又滋生了个人收入膨胀机制,企业正常的内部积累机制受到破坏。第四,承包制恢复了以单一利润形式确定国家与企业分配关系的做法。国营企业所得税名存实亡。国家政治权力在利润分配中失去了形式上的体现,因而也是不符合理论逻辑的。

上述分析表明,利改税和承包制均不是企业利润分配制度的理想模式。

九十年代企业利润分配制度的改革,必须在总结八十年代改革经验教训的基础上,将承包制与利改税真正融合起来,兴利除弊,形成集两者优点于一身的新型分配模式。显然,目前在部分地区进行试点的“税利分流、税后还贷、税后承包”制度在基本方向上符合上述要求,但其在关键环节的设计上仍没有脱离承包制的基本框框,税利仍然难以真正做到分渠分流。具体分析如下:

试点中的“税利分流、税后还贷、税后承包”制度,尽管各地所行具体办法不同,但有一点却是共同的,即对企业实现利润均保持着先纳税、次还贷、后承包(“税、贷、包”)的分配顺序。而这种顺序不管在理论上,还是实践中都存在明显的缺陷:首先,“税、贷、包”的分配流程,颠倒了正常的分配顺序,使属于初次分配的所有者利润占有与属于再分配的政治权力征税在时间上错位,由于征税在先,税后又先保还贷,因而从实践中反映的情况来看,尽管降低了所得税率,仍有相当部分企业税后无利可包,这不但难以保留承包的激励机制,国家的产权收入也无从取得,国有资产的有效运营因之而缺乏必要的体现和保障。其次,按“税、贷、包”的分配顺序,所得税基是包括国家产权收入在内的利润,而非企业自身的直接收入,这不但在理论上异化了国营企业所得税的直接税性质,也为企业在税后的利润分配中向作为所有者的国家转嫁所得税负担提供了机会。再次,按“税、贷、包”的分配顺序,税利之间仍然互相牵扯、藕断丝连,企业一方面通过压低承包利润上缴数来向国家转嫁所得税负担,另一方面,在税后利润不足以归还贷款时,所得税还要退库倒流企业,以维持企业原有留利水平,因而税利很难真正分渠分流。第四,按“税、贷、包”的分配顺序,企业借款归还被置于税后、承包利润上缴之前,这实际上仍保留着企业向国家转嫁还贷负担的缺口。由于还贷额大小仍然是企业向国家讨价还价的砝码,因而,企业投资膨胀机制并未从根本上被消除。

基于上述分析,笔者认为,作为深化改革的方向,税利分流的基本思路是正确的,但必须对拟议方案进行调整,切实将利改税与承包制的优点结合起来,具体而言,是要建立一种以利税分流为基本特征,以先承包、次纳税、后还贷为分配顺序,以累进调节为基本手段的“利税分流、包后纳税、税后还贷”的新型制度模式。

“利税分流、包后纳税、税后还贷”(以下简称“包、税、贷”)制度的目标模式可这样设计:第一,企业实现利润先上缴承包利润,完成利润在国有资产所有者(国家)和经营者(企业)之间的初次分配;承包方式以比例承包为主,承包比例可参考行业的平均利润率,企业对国有资产的平均占有量及国家在一定时期的产业政策等因素按行业确定。第二,企业实现利润扣除上缴承包利润后的余额即为企业所得,以此为税基向国家缴纳所得税,所得税征收实行超额累进税制。第三,实现利润在上缴利税后的剩余为企业留利,可用于企业生产发展归还各种专项贷款及设立职工福利和奖励基金,在实施目标模式的同时,废止税前还贷政策。

这种完善后的税利分流制度，较之前述各种制度具有以下优越性：首先，利税分流的制度特征，体现了国家双重身份与企业之间不同的分配关系，因而在理论上是合理的；在实践中，则为国家双重职能的分离、国有资产两权分离创造了条件。其次，交利在先、纳税在后，所得税基为企业的直接收入，便堵住了企业在利润分配中转嫁所得税负的口手，硬化了所得税约束。第三，先交利、后缴税，经过利润分配的初次调节，不同企业的盈利水平也趋于均衡，这对公平所得税负也将有明显的效率。第四，“包、税、贷”的分配顺序，将贷款归还置于国家与企业分配关系确定的终端，即要求企业用留利还贷，这就从根本上堵死了企业向国家转嫁还贷负担的缺口，实化了企业投资风险。第五，“包、税、贷”的分配顺序，使国家与企业的分配关系明晰化。利、税在分配顺序上规范化；比例承包和超额累进税调节均保持了财政收入、企业收入与经济发展的同向关联，这对扭转财政收入持续下降和基数承包的软约束格局也有明显的效果。第六，以行业平均利润率等因素分行业确定承包比例，消除了一对一谈判时的扯皮现象。

“利税分流、包后纳税、税后还贷”制度的全面实施不可能一蹴而就。目标模式的推出在目前尚不完全具备条件：首先，目前国有资产的数量及分布情况尚不清楚，承包比例的确定仍缺乏科学的依据，因而比例承包的时机尚不成熟。其次，目前产业结构畸化态势并未扭转，企业技术构成也处于较低层次，设备更新改造的任务十分繁重，因而，全面实施税后还贷，会使基础产业发展受到抑制而加剧产业结构失衡，企业技术改造的完成也将遇到困难。所以，该制度的实施，应该根据国民经济的客观情况分步有序地进行，其实施的具体步骤可分两步进行：第一步方案可在治理整顿期间实行。方案的内容主要是：①企业实现利润先以承包方式在企业与国家之间进行分配，承包方式仍以基数法为主，但要建立起包括利润上缴、资产积累（包括固定资产和自有流动资产）、资产完好、设备更新、产品升级、经济效益等指标在内的复合承包体系，并与企业留利挂钩。②完成承包上缴利润后的利润余额按10~35%的五级超额累进税率上缴所得税，同时统一国内所得税制。③实行税前与税后相结合的还贷双轨制，即对企业的更改贷款及基础产业的基建贷款仍允许企业用税前利润归还，对一般性产业的基建贷款则实施税后还贷。

在实施第一步方案的同时，结合治理整顿，应重点做好以下工作：第一，在县以上政权普遍建立下属财政部门的国有资产管理机构，作为国家对国有资产所有权的人格化代表履行职责，具体负责国有资产的管理、监督及发包工作，处理国有资产运营中出现的问题。第二，由国有资产管理部門与有关部门协作，在全国范围内开展国有资产的清理、核定和评估工作，摸清家底，为基数承包向比例承包的过渡创造条件。第三，财政、银行及相关部门共同协作，对企业固定资产贷款进行全面清理，对经营管理不善、预期效益不佳、确无偿还能力的企业，要下决心进行拍卖或兼并，重新建立债权债务关系；对贷款余额过大，已超过其偿还能力的企业，则应在一定时期内冻结其借款权，以均衡债务，提高资金使用效益。第四，突出结构调整工作，抓住商品供求矛盾缓解的契机，深化价格体制及其他相关体制的配套改革，理顺比价关系，矫正失调的产业结构。

在上述工作取得实质性进展，治理整顿目标基本到位之后，可全面推行第二步方案，即前述目标模式。