

2007年会计从业考试有关“费改税”的几个认识问题 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/271/2021_2022_2007_E5_B9_B4_E4_BC_9A_c42_271436.htm

经过一个时期的讨论，在“费改税”的问题上，社会各界的意见已经渐趋一致，研究正在逐步深入。但有几个方面的认识，有待于进一步澄清。一、要站在宏观的层次上看待“费多税少”的矛盾“费改税”问题的提出，首先是缘于对我国政府部门收入规模的判断。起初，人们用改革以来财政收入占GDP的比重大幅度下降

（1978年为31.3%；到1995年仅为10.7%），来论证政府部门集中的社会财力过少了。但是，令人难于理解的是：在财政性质的收入如此之少的条件下，为什么庞大的政府机器仍能运转？各方面政府职能的履行亦未因此而陷于停顿？后来，随着研究视野的放宽，人们注意到：财政收入占GDP的比重并不是判断现时我国政府部门收入规模的唯一标准。事实上，目前我国政府部门收入口径，除了预算内的规范性财政收入之外，还须计入：预算外收入、没纳入预算外管理的制度外收入以及财政收入退库，等等。按最保守的估计，各种游离于预算之外的非规范性政府收入和预算内的规范性财政收入之比，大约为3：2。以1996年预算内财政收入占GDP的10.9%推算，游离于预算之外的非规范性政府收入占GDP的比重，为16.35%、也就是说，目前我国政府部门收入在GDP中的占比，实际上已达到25%以上。进一步说，非规范性政府收入的来源，基本上是各种各样、形形色色的政府收费（如行政事业性收费和基金性收费、对农民收取的乡统筹和村提留以及各级政府的集资摊派等），非规范性的政府收入又大多于

规范性的政府收入，于是，便产生了所谓“费多税少”的特殊矛盾现象。也正因为如此，才有了“费改税”（或称“改费为税”）的政策主张。从表面上看，“费多税少”是所谓的“费税之争”或财税部门与其他政府部门的“权力之争”。然而，如果跳出部门或微观的局限，站在整个经济社会发展的宏观层次上考虑问题，就会发现，“费多税少”矛盾的实质，是政府部门收入机制的不规范以及由此引发的政府部门行为的不规范。可以说，这一问题已经成为我国改革事业进一步推进的极大障碍。非财政部门介入财政性分配，导致国民收入分配渠道混乱。政出多门的各种政府收费的一个共同特征是自收自支，不纳入预算管理。既然能够自收自支，那么收费项目的多少和收费规模的大小，就同各部门、各地区的利益特别是同有关人的个人利益挂上了钩，其收费的积极性自然会越来越高；既然能够不纳入预算管理，其支出去向又脱离了各级人民代表大会的监督审查，也促使其收费积极性愈加高涨。如此演化下去，各种政府收费日益扩展，非财政部门大规模地介入财政性分配，使得整个国民收入分配渠道陷于混乱状态。各个政府职能部门的行政、执法与来自其管理对象的资金上缴有了直接联系，以权谋钱、以权换钱等不规范行为也就由此产生并蔓延开来。换一个角度，各类腐败现象之所以屡禁不止，一个重要原因，就在于政府部门收入机制的不规范为其提供了土壤和温床。形式多样的税外收费，干扰了企业的改革和经营。国有企业的困难状况与其负担的沉重是有关系的。但负担重并非是税负重。1996年，全国各项税收相加，不过6901亿元，占当年GDP（67700亿元）的比重，仅为10.2%。这样的宏观税负水平，无论作哪样

的比较，都不算高。其实，造成国有企业负担重的真正原因，还是政府部门的乱收费、我前不久见到这样一份材料（《北京晚报》1997年10月2日）：根据有关部门对北京地区6个国有企业的初步调查，他们所承受的来自各个政府职能部门的收费项目，多达206项。这其中，有节日摆花费、亮灯费、禁烟牌费、驱赶叫花子费、精神文明建设费、精神文明知识大赛培训费、树木打药费、排放雨水河道清淤费、河道维修排水费、旧人防拆除补偿费、卫生费、保洁费、道路清扫费、门前三包卫生罚款。环卫设施费、修垃圾站费，垃圾桶胸置费、垃圾清运费、委托垃圾渣土清运费、垃圾消纳费。门前三包责任书镜框工本费，等等。五花八门的收费，使得本已陷入资金不足、机制不活、产品不适销对路、人员负担过重等困境之中的国有企业。雪上加霜，不堪重负。国家经贸委的调查还表明，国有工业企业的各种不合理负担，大体占到当年其实现利税之和的20%，甚至超过了当年实现的利润，严重干扰了企业的改革。“弱干强枝”的财力分配格局，削弱了政府的宏观调控能力。这些年，在政府部门财力分配上所存在的“弱干强枝”现象，一直困扰着我们。所谓“弱干强枝”，是将政府部门的财力分配格局比喻为一棵树，这棵树的“树干”是弱的，经不起风吹草动；而它的“树枝”繁茂，致使头重脚轻、这种分散的财力分配格局。不仅存在于中央政府与地方政府之间，而且，在各个不同级次的政府与其所属的职能部门（如省一级政府与其所属的各厅、局）之间，甚至每一级次的政府与其下属级次的政府（如省一级政府与市、县级政府）之间，也都有类似的表现。中国有一句老话叫做“只有吃皇粮，才能给皇帝办事”。财力分散

了，各部门、各地区的支出，除了依靠政府集中调配的那一块儿规范性的资金外、还分别拥有各自非规范性的财源，可以自立规章，自收自支。其结果肯定是中央政府以及各个不同级次的政府宏观调控能力的削弱。人家常说的自所谓“诸侯经济”、“王爷经济”，也就是在这样一种背景下出现的。长此以往，势必危及国家的政令统一和经济社会的稳定发展。政府部门收入机制的不规范。加剧了政府机构膨胀和行政管理费用猛增的势头。对于政府机构膨胀和行政管理费支出增势迅猛的问题，人们通常把它归结为行政管理体制的改革滞后，其实，除此之外，更为重要的原因，还在于政府部门的收入机制不规范。在政府部门收入机制规范化的条件下。每年可取得或可供其使用的收入便是一个既定不变的量。其支出的规模，便不能不受其收入规模的约束。无论从历史上看，还是就现实来说，对政府支出约束最强的因素就是税收。税收所具有的特性之一“数额的相对固定性”，实质是一把双刃的剑。一刃是针对纳税人的，即要求纳税人把该交的税全部如数交上来，另一刃则是针对政府的，即征税的额度必须控制在法律所允许的范围之内，不允许有超越法律之外的征收。我们现在面临的问题是：税收对政府支出的约束是强的，但政府部门可以突破税收的限制，在税收之外通过收费取得收入，各种收费还可以自立章法，按需而征。规范性的税收与非规范性的收费同时存在，后者又大大多于前者，并已可以在相当程度上“随意”上调，处于如此宽松环境中的政府机构和行政管理费支出，怎么能不膨胀和增势迅猛？站在这样的高度来认识，“费改税”不过是为规范政府部门收入机制，从而规范政府部门行为，完善整个社会主义市

场经济体制而必须采取的一个重大举措。二、要清楚地认识“费多”和“税少”之间的关系。我的基本看法是：“费多”和“税少”是一种因果关系。最初，“税少”是“因”，“费多”是“果”。“费多”是由“税少”而引发的。但事情演化下去，“费多”又进一步加剧广“税少”。在这个时候，“费多”变成了“因”，“税少”则成为了“果”。循着这样的线索回顾改革以来我国政府部门收入机制所发生的变化，可以更清晰地透视隐含在其后的深刻的经济和社会背景。

在传统经济体制下，我国政府收入机制呈现两大特征：一是税利并存，税少利多。二是来自国有经济单位的缴款占大头儿。以1978年为例，在当年全国财政收入总额中，来源于国有经济单位上缴的税收和利润份额分别为35.8%和51.0%，两者相加是86.8%。从这几个数字中，我们看不到农民和城市职工对财政收入的贡献。国家机器的运转和政府职能的履行，似乎就是依赖于国有经济上缴的税利。但深入一步看，如此的政府收入机制之所以能够在那个时期存在并维持下来，显然有其特定的制度基础。这就是：农副产品统购统销制度、国家统管城市职工工资制度和财政统收统支体制。1953年颁布的《关于实行粮食的计划统购和计划供应的命令》，赋予了政府按相对偏低的垄断价格统一收购和销售农副产品的权力。在农副产品统购统销的制度下，农民要按国家规定的相对偏低的价格标准将剩余的农副产品统一卖给国家，并由政府按计划统一供应给城市工业部门和城市居民消费。低价的农副产品、不仅直接降低广工业的原材料投入成本，也使城市居民获得实物福利（生活费用降低）并间接降低了工业的劳务投入成本，在低成本的基础上，工业部门获得了高的利

润。1956年出台的《国营企业、事业和机关工资等级制度》，赋予了政府统一掌管城市职工工资标准，并统一组织城市职工工资调配的权力。在国家统管城市职工工资的制度下，政府可以通过压低工资标准、减少升级频率的办法，直接或间接地降低工业的劳务投入成本（事实上，从1956年至1977年的20年间，我国只进行了三次小幅度、小范围的工资升级工作）。在原材料投入成本和劳务投入成本被人为降低了的同时，那一时期工业品实行计划价格。工业品的计划价格又长期偏高于农副产品的收购价格（即工农产品“剪刀差”）。于是，在低成本和高价格的基础上，工业部门获得了高的利润。在自建国初期就已实施下来且几十年基本未变的财政统收统支管理体制下，国有经济单位（其中主要是国有工业企业）的纯收入，基本上都交由财政集中支配，其本身能够自主支配的财力极其有限。于是，通过财政上的统收，“汇集”在国有经济单位中的高利润便转移到了政府手中，形成了财政收入的主要来源。上述的政府部门收入机制，带给我们两个结果。在普通百姓的眼中，不管是税还是利，都是单位交的，与个人无关（实际上，那一时刻的农副产品低价统购和城市职工低工资制度正是农民和城市职工向政府缴纳税收的两个“隐含”的渠道）。纳税意识淡薄或基本上没有纳税意识，就在情理之中了，此其一。在政府部门的眼中，无论是税还是利，都是主要由国有经济单位上缴的钱。既然彼此都姓“公”，税利不分或只问财政收入的“量”而不问它的“源”，也是一件自然的事情，此其二。这便为改革以后“费多税少”矛盾的产生和政府收入机制的不规范，埋下了祸根。改革以后，伴随着市场化的进程，农副产品统购统

销制度、国家统管城市职工工资制度和财政统收统支体制的格局相继被打破。原有的政府部门收入机制基本上不复存在了，所有制成份也发生了很大的变化。经济体制环境的变化自然要求政府部门收入机制的相应调整：由主要从隐含的渠道收取非规范性的“暗税”转到基本以公开的形式征收规范性的“明税”。进入80年代以来，我国税制建设的力度明显加大，个人所得税、中外合资经营企业所得税、外国企业所得税、国营企业所得税。集体企业所得税、城乡个体工商业户所得税、私营企业所得税等一系列新的税种，陆续出台。到1994年税制改革之时，税种的总数达到34个，正是政府为此而采取的积极行动。然而，长期“无（明）税”的惯性作用，加上种种因素的制约，给税收制度的正常运行带来了严峻挑战：普通百姓、多年生活在“无（明）税”的环境之中，一旦须拿出本已装人兜中的一部分钱缴税时，出于心理和行为上的不适应，一个本能的反应便是“躲”。能躲就躲，能躲多少躲多少。在税收严管重罚的力度未能相应跟上、依法治税的社会环境远未确立的条件下，各种偷漏税的行为犹如“病毒”，附着于“明税”的肌体上繁衍而生。由最初只发生在先富起来的个体经济的少数人身上，到逐渐在个体户中普遍扩展，进而几乎把全民和集体所有制单位统统卷入其中，致使大量该征的税不能如数征收上来。政府部门，多年习惯于以行政命令的办法、非税的方式组织收入，明税的建立步伐又多少有些慢于暗税的消失速度，在各方面的政府支出增势迅猛、规范化的税收渠道不畅、财政部门所能提供的资金存在较大缺口的情况下，一个自然的反应，就是转而操用非规范性的行政命令，去另外找钱。于是，在“创收”的

旗号下，各个政府职能部门开始自立收费项目，介入财政性分配。以收费形式取得的收入，既然被视为非规范性的“创收”范畴，由各个部门自收自支，游离于预算之外，也就变为顺理成章的事情。问题还不止于此。非规范性的政府收费趋势的蔓延及其规模的日渐增大，又从两个方面加剧了税收制度运行的困难：其一，有些收费对象，本来就是税基的构成部分，这类收费项目显然会冲击税基。其二，政府部门的收入，既然有了规范性和非规范性两个来源，并且，前者纳入预算，不可随意改变；后者游离于预算之外，可以自收自支，人们（特别是一部分地方政府领导人）对税收的注意力（或称“重视度”）便会在相当程度上转移到收费。各级、各个政府部门的收费之门越开越大，不少地方领导人出于发展地方经济的考虑，擅定减免税条款，并且，利用体制转轨过程中的漏洞截留中央税收，甚至采取非法手段鼓励企业偷漏税款等等，都是在这种背景下出现的。作为上述诸方面矛盾的综合反映，在政府部门的收入体系中，税收的“缺位”与各种收费的“越位”同时并存、规范性的财政收入占GDP比重的持续下滑和非规范性的政府收入在GDP中的占比逐年加大同时并存。国家机器的运转，政府职能的履行，越来越离不开非规范性政府收入的支持。政府部门收入机制以至整个国民收入分配机制，由此陷入了不规范状态。

三、市场经济要求走政府收入机制规范化的道路 如果说，今天的政府部门收入机制不规范是为改革而付出的代价，那么，在改革已经历时19个年头，各方面的体制框架已经基本构建起来的条件下，下一步的工作重心，应当也必须转到规范政府部门收入机制上来。应当看到，市场经济体制相对于计划经济体制

的一个显著的变化，就是各个经济行为主体之间的利益边界越来越明晰广。在这样的环境中，政府取得收入的方式和数量或说政府部门的收入机制。必须是规范化的。所谓政府部门收入机制的规范化，从大的方面讲，至少有三个方面的标志：第一，以法制为基础。即是说，政府取得收入的方式和数量要建立在法制的基础上，不能想收什么就收什么，想收多少就收多少。无论哪一种形式、哪一种性质的收入，都应当先立法，后征收。第二，全部政府收入进预算。预算的实质是政府收支的公开、透明，并非简单地由哪一个部门管理或列入哪一类表格反映。也就是说，政府的收与支。必须全部置于各级人民代表大会的监督之下，不允许有不受监督审查、游离于预算之外的政府收支。顺便指出，在国外的经济文献中是很难找到“预算外资金”这个概念的、我国所使用的“预算外资金”概念还是建国初期从前苏联和东欧国家那里引进的。即便不作更深一步的考察，也会发现，预算外资金是同计划经济密切相关的范畴，只有在计划经济体制下才有存在的必要。退一步讲，就是在计划经济体制下。预算外资金亦属于补充性或辅助性的财源。如果其规模庞大，甚至庞大到超越预算内资金的地步，那也不是本来意义的预算外资金了。从这个意义上讲，随着市场经济体制的日益完善，在我国，预算外资金终归是要走向消亡的。第三，财税部门总揽政府收支。即所有的政府收支完全归日于财税部门管理。不论是税，还是费，或是其他别的什么形式的收入，都要由财税部门统一管起来。即便出于工作便利的考虑、把某些形式的收入，如关税、现费交由特定的政府职能部门征收那至多也是一种“代收”、“代征”。这样做的好处，就是要

切断各个政府职能部门的行政、执法同其经费来源的直接联系，从根本上铲除“以权谋钱、以权换钱”等腐败行为的土壤。说到这里，已不难看出：中国在选择市场经济体制的同时，也就注定了要走政府部门收入机制规范化的道路。事实上，党的十五大报告已经对规范政府部门收入机制作出了战略部署。江泽民同志在谈到“完善分配结构和分配方式”问题时，涉及到两个方面的分配：一是居民的收入分配，再一就是政府的收入分配，而且，一个值得注意的提法是“集中财力，振兴国家财政”。更为重要的是，从根本上看，在目前的中国、规范政府部门收入机制.还是完善整个社会的分配结构和分配方式的基础或前提条件。没有政府部门分配结构和分配方式的规范化，就不可能有家庭、企业部门分配结构和分配方式的规范化。况且，今天我国分配领域所存在的种种不规范状况，在相当程度上，也是由政府部门收入机制的不规范所带动或引发的。看起来，以规范政府部门的收入机制为着眼点，将各种非规范性的政府收入转变为规范性的政府收入，是迟早要建设而已是非建设不可的一项跨世纪工程。

四、规范政府收入机制关键是要寻找积极而稳妥的办法 说规范政府部门的收入机制难，是因为，它要牵涉到沿袭多年的既得利益格局。更何况，与非规范性政府收入有关的各方面的既得利益，又是以部门利益、地方利益的形式发现出来的。说规范政府部门的收入机制不难，是因为，我国是由共产党领导的社会主义国家。中国共产党又是一个拥有6000多万党员的大党.代表着全国人民的根本利益，只要全党上下统一认识，采取步调一致的行动，在全国范围内实现政府部门收入机制的规范化，并非一件做不到的事情。其实，在这方

面，我们也曾有过成功的先例。新中间成立之初，那时各地的税收制度很不统一：有各个革命根据地沿用下来的原各自单独制定的税制，也有新解放区所实行的在税种、税目、税率和征管办法等方面差异很大的五花八门的税制。但是，随着1950年1月《全国税政实施要则》的颁布，一个全国统一的新的税收制度很快建立起来，并在全国范围内统一执行。关键的问题是。要在下定决心的基础上，寻找积极而稳妥的办法。注意一下各国特别是实行市场经济国家政府收入结构的统计文献，可以看到这样两个现象；其一、中央一级政府基本没有收费，税收（包括社会保障税）是其收入的基平来源，其二，以收费的形式取得收入，并且在收入结构中居于举足轻重的地位，通常发生在地方各级政府那里。在市场经济条件下，规范化的政府收费只有两类：一是规费。再一是使用费。无论规费还是使用费，所具有的一个共同特性是，收费的项目同家庭、企业的日常生活密切相连，并具有一种直接的服务报偿关系，毋庸赘言，同家庭、企业的日常生活密切相连的公共事项，本来就是地方政府的职责范围。根据上述的认识，由此可以引申出如下几点启示：第一，“费改税”的工作，可以从中央政府做起。既然实行市场经济国家的中央一级政府基本没有收费，那么，中央政府各部门现存的大部分收费项目，都可以纳入“费改税”的范围。追根寻源，在我国，非规范性政府收费的兴起，最初也是发生在中央一级政府。所以，只要中央政府率先实现了中央一级政府收入机制的规范化，规范政府部门收入机制便可延伸到地方各级政府，从而在全国范围逐步推开。第二，“费改税”与“规范费”要同时并举。政府部门收入机制的非规范性、固然主要

反映在“费多税少”这一特殊的矛盾现象上，但这并不意味着所有的“费”都应改为“税”也绝不是说。“费”就没有存在的必要性。实际上，税有税的内涵和外延，费有费的地位和作用，两者之间并不能互相替代，对那些具有税收性质（名为“费”实为“税”）且宜于纳入税内管理的收费项目，可以通过“费改税”的办法，尽可能纳入税收的轨道。或扩大现有税种的税基，将其并入现行有关税种统一征收；或根据其性质，改设新的税种另外征收。对那些不宜于纳入税收轨道的收费项目，则须通过“规范费”的办法，按照规范化政府收费的内涵和外延，分别归入“规费”和“使用费”系列。并相应实行规范化的管理。第三，先清理，后规范，分步纳入预算。对现存的各种政府收费项目，应当首先进行全面的清理，区分为合理的与不合理的收费两大类。坚决取消那些不合理、纯属乱收费的项目，并将那些合理的且已构成政府部门运转的必要前提的收费项目，纳入“费改税”和“规范费”的范围。以此为基础，将通过“费改税”纳入税内管理以及通过“规范费”分别归入规费和使用费系列的政府收入，或作为过渡办法，暂时单独编制预算（亦可称第二、第三预算）；或一步到位，纳入统一的政府预算。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com