

改革开放以来的税制改革： 实践路径、逻辑主线与经验分析

岳树民 王怡璞

摘要：本文试图通过一个全新的视角，基于税制改革的实践路径，从税制自身的规范性、与市场之间的互动出发，来把握我国税制改革的逻辑主线，并对税制改革的经验进行总结，力争对未来税制改革的方向指明方向。

关键词：税制改革逻辑主线规范市场

一、导言

改革开放以来，我国的税收制度历经多次改革，积累了丰富的实践。对我国税制改革的实践进行总结，会促进税制改革理论的完善。相应的，税制改革的理论又不断指导和完善下一阶段税制改革。税制改革的理论和实践是相辅相成，互相促进的。

我国的税制改革是与改革开放的历史进程结合在一起的。对税制改革进行研究，可以为研究改革开放提供一个独特的分析视角，即税制改革是如何在市场化取向改革下进行的？虽然我国的税制改革具有一定的复杂性与特殊性，每次改革都呈现出不同的特点，但是通过深入分析其中的主旨与思想，可以发现，税制改革从整体上是沿着两条逻辑主线不断发展的。一方面，税收制度在构建现代税收制度的目标下，沿着法制化、简化、透明化的思路不断的进行自身的规范。另一方面，作为调节资源配置的另一种手段，政府在对税收制度这一政策工具的使用中，其对社会经济的影响逐步得到重视，从对市场资源配置的“适应性”调整，演进到“治理性”功能的强调，进而成为国家治理的基础。具体而言，税制改革结合市场经济的发展特点，发挥着维护市场秩序，优化市场发展环境的作用。相应的，随着我国政府在对政府与市场之间关系认识的不断深化过程中，政府对税收职能也在不断调整，十八届三中全会对财税体制赋予了“优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障”这一新的职能性地位。

总体而言，本文在对改革开放以来近四十年税制改革的实践路径进行归纳的基础上，对贯穿于税制改革的逻辑主线进行分析，继而分析税制改革的特点与规律，总结税制改革的基本经验，以期对未来税制改革提供借鉴。

二、税制改革的实践路径

根据改革开放的阶段性,并结合我国社会主义市场经济体制建设的重点,本文将税制改革分为四个阶段,分别是1976到1993年的税制改革初期,1994到2001年的税制改革重构期,2002到2011年税制改革的巩固期与2012年之后税制改革的全面深化期。

(一) 税制改革初期(1976-1993)

随着对内改革、对外开放政策的实施,我国社会主义经济理论的发展有了重大突破,从十二届三中全会提出发展有计划的社会主义商品经济开始,逐步推进市场化取向的经济改革,奉行“国家调节市场,市场引导企业”¹的经济运行机制。相应的,税制建设的目标就是“充分发挥税收在增加财政收入和宏观经济调控中的职能作用”²,一方面,“保证国家有稳定而充足的财政收入”,另一方面“做到公平税负和鼓励竞争”,通过对税种的合理设置和税率的调整,“引导各类产业、事业的发展符合扬长避短的原则和适应社会的需求,合理调节国家、集体和个人收入的分配”。³这一期间我国税制经历了恢复性建设,建立了多税种、多环节的税制调节体系以适应多种经济成分共存的新趋势。具体而言,我国一方面,相继颁布了《中外合资经营企业所得税法》《外国企业所得税法》,建立了基本完整的涉外税制,适应了我国改革开放初期吸引外资、开展对外经济合作的需要;另一方面,坚持市场化取向的改革,推动两步利改税和工商税制的改革。税收深入社会再生产的绝大部分环节,可以对社会生产和生活实施较为广泛的、有效的调节。

(二) 税制改革的重构期(1994-2001)

十四届三中全会提出,建立社会主义市场经济体制,就是要使市场在国家宏观调控下对资源配置起基础性作用。在这一阶段,税制体系在保证“逐步提高财政收入占国民生产总值的比重”的前提下,按照“统一税法、公平税负、简化税制和合理分权”⁴的原则,纠正了政府对经济运行的过度干预,进行了全新的改革,建立了现代税制体系的雏形。流转税领域确立了增值税、消费税与营业税并存的体系,所得税领域推行内资企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税和个人所得税等,财产与行为税则包括农业税、资源税、城镇土地使用税、印花税等税种。分税制改革使得市场机制得到发挥,加快了产业结构和产品结构的调整,焕发了企业的活力;同时也发挥了一定的公平分配对促进国民经济协调、稳定发展起到了重要的意义。

(三) 税制改革的巩固期(2002-2012)

在这一阶段,我国已经初步建立了社会主义市场经济体制。十六届三中全会提出,要更大程度地发挥市场在资源配置中的基础性作用。在这一期间,税制改革在“实行有利于科学发展的财税制度”⁵的目标⁵下,遵循“简税制、宽税基、低税率、严征管”⁶的原则取得了较多突破。首先体现在税制的统一上,内外资企业在企业所得税、城镇土地使用税、车船税、房产

¹1987年十三大报告

²1991年八五规划

³1986年七五规划

⁴十四届三中全会

⁵十七大报告

⁶十六届三中全会

税、城建税等多个税种上实现了统一。其次,针对税费改革的混乱关系,先后进行了车辆税费改革和农村税费改革,从根本上治理了交通税费关系混乱和对农民的各种乱收费问题。同时,结合新兴的市场经济状况,对各个税种进行了进一步完善。流转税领域,增值税成功实现了转型,将企业的新增固定资产纳入了抵扣范围;消费税的征收范围与税率进行了较大幅度的调整,使之更能发挥促进收入公平分配的功能。所得税领域,企业所得税规范了工资薪金的扣除标准,并运用多种优惠手段,进一步加大了对研究开发、公益性捐赠、环境保护等方面的税收激励;个人所得税不断提高费用扣除的标准,并将超额累进税率的档次降为七级。财产与行为税领域,取消了固定资产方向调节税,并对资源税中部分应税产品大幅提高了税率。

(四) 税制改革的深化期(2013年之后)

目前,我国的改革已经进入攻坚期和深化期,资源环境、民生、收入分配差距等方面还存在较为突出的矛盾和问题。十八届三中全会指出,深化经济体制改革应紧紧围绕使市场在资源配置中起决定性作用。“税种科学、结构优化、法律健全、规范公平、征管高效的现代税收制度”成为这一阶段税制建设的主要目标。截止到目前为止,税制改革已经在以下几个方面取得重要进展。一是“营改增”已经在我国全面铺开,所有行业基本都纳入了增值税的征收范围。二是从税率、免征额等角度出发,不断对小型企业给予增值税、企业所得税等方面税收优惠。三是结合简政放权的背景,在税务登记、发票的认证上推行了一系列便利措施。五是全面启动资源税的改革,扩大征税范围,全面推行从价计征等方式。

税制改革的四个时期随着改革开放的深入,市场经济环境的变化,呈现出不同的实践路径。可以看出,税制改革一方面从制度自身的角度不断的进行着自我规范,另一方面从税收对社会经济影响的角度,税收作为政府调控资源配置的手段,不断优化着市场对资源配置的作用。

三、税收制度的规范化进程

纵观几十年的税制改革进程,税收制度的规范化体现在:构建上注重分配关系的规范化,政策制定上落实法制化的原则,设计上维持税种税率的简并,运行中加强调控方式的规范化,并且推进透明化的建设。

(一) 分配关系的规范

国家、企业、居民是收入体系中分配的三大主体。分配关系的构建,直接关系到国家与企业、居民的经济利益,关系到经济发展和社会的稳定,关系到一个国家的长治久安。税收制度的规范首先体现在政府参与收入分配方式上的规范,包括国家与企业之间、国家与居民之间以及中央政府与地方政府之间的分配关系这三个层面。对分配关系的规范,遵循着从整体完善到局部各个击破的线路。改革初期分别围绕着现代企业制度和分税制财政体制的构建,集中在对国家与企业、中央与地方政府之间分配关系的规范上。随着改革的推进,分配体系整体上的日益规范,改革的重点逐渐转移到了多个层面中税费关系的解决和地方政府税权的完善。

1. 国家与企业之间分配关系的规范

国家与企业之间分配关系的规范体现在两个层面，一是对企业所得税税制地位的承认，将企业上缴的利润改为缴纳企业所得税；二是税费关系的理顺。我国在80年代分两步在全国范围内实行了两步“利改税”的改革，先对盈利的国营企业征收所得税，再由“税利并存”逐步过渡到完全的“以税代利”。这就在国营企业对利润的分配中，建立了所得税体系。“利改税”突破了统收统支的财政分配关系，重新确立了国家与企业之间的分配关系。但是也应注意到，此次改革中，企业“利”与“税”之间的区别依然存在着混淆。分税制改革后，新企业所得税制度进行了重新构建，取消了长期以来用承包所得税代替政府征税的办法，进一步理顺和规范了政府与企业的分配关系。企业在全面实行会计准则的基础上，依法缴纳企业所得税，税后利润按资分配，直接对自身的生产经营行为负责，基本实现了政企分开、利税分流的目的，同时也增强了企业其自我约束、自主经营、自负盈亏、自我发展的压力和动力。

在现代企业制度框架的确立下，税制改革逐渐将重点转移到税费关系的理顺上。二十世纪初，地方政府和主管部门用多种名义从企业征收数量可观的管理费、基金和提留等，导致大量企业出现“税负不重，但整体负担偏重”的现象。收费形式的大量存在，既降低了税收的严肃性，又分散了政府的财力，造成分配秩序的混乱和分配行为的不规范，严重影响了税收地位与职能作用的发挥。为了解决这些问题，税费改革屡屡被提上改革日程。比如“十五”规划明确要“积极稳妥地推进税费改革，清理整顿行政事业性收费和政府性基金”，“十二五”规划再次将规范分配关系纳入税制改革的目标中，强调“全面推进资源税和耕地占用税改革”。“十三五”规划标明要继续“清理规范相关行政事业性收费和政府性基金”。在这些目标的推动下，政府相继推行了包括车辆税费改革、成品油税费改革与资源税改革在内的多种费改税的措施，不仅提高了国家的财政收入，加强了政府对宏观经济的调控作用，更规范了国家与企业之间的收费分配方式。

2. 国家与居民之间分配关系的规范

国家与居民关系的重点是国家与农民的关系（刘尚希，2013）。针对农村居民负担长期过重，城乡税制不统一的局面，农村税费改革先后开展了“正税清费”、逐步降低农业税与附加税税率的各项政策活动，不仅取消了农民身上承担的各种不合理的负担，并在此基础上加大了改革力度，全面取消了农业税。这就从根本上减轻了农民负担，规范了国家、集体与农民的利益关系，把农民负担纳入规范化、法制化的管理轨道。

从更广阔的范围上讲，国家以税收形式参与国民收入分配，其中将国家与居民收入的取得直接联系在一起的主要税种是个人所得税。个人所得税的真正开征是在1980年，主要针对外国来华人员。80年代后期又开始对国内居民征收个人收入调节税。1994年分税制改革将上述两税与城乡个体工商业户所得税合并，并通过了个人所得税法，形成了目前个人所得税制的基本框架。

3. 中央和地方政府分配关系的规范

政府间财政关系的调整与分配，也一直是我国税制改革的重点之一。理顺中央与地方政府之间的分配关系，是税制科学运转的前提之一。税制改革初期，我国一改“统收统支”的体制，给予了地方政府极大的自主权，采取分级包干的财政体制。然而，在具体实施过程中，对地方利益的过分强调，影响了中央财政调控的力度，加剧了地区间的经济割据和市场封锁，导致资源配置的低效。

94年的分税制改革进而首次从制度上划分了中央和地方政府之间的收入分配关系，明

确了中央税、地方税与共享税三种不同的税收安排。直到税制改革的巩固期，中央政府都在不断提升税收分享的比例，比如证券交易税与 2002 年实施的所得税分享改革。税制改革的深化期，随着“营改增”中地方政府主体税种营业税的取消，地方政府在对增值税的分享比例上首次提高。与此同时，地方税体系的构建屡次被提上改革的议程，完善税权配置被纳入“十二五”规划中。

围绕中央与地方政府之间的分配原则，学术界和政界也展开了多种讨论。十七大报告提出应进行“财力与事权相匹配”，十八届三中全会又指出应“建立事权和支出责任相适应的制度”。由此可见，理顺事权关系，是规范中央与地方政府之间分配关系的前提。以科学界定各级政府的事权与公共物品和公共服务的供给责任为基础，匹配相应的地方税与共享税，才能建立起科学的政府间财政关系体系。

（二）法制化的加强

税收法制化涉及多个层面，税收制度的实施必须在法律框架内运行，税收手段的运用需要通过法律的形式加以确定。对于税收法制化的强调，在税制改革初期过多集中在了依法征税上面。随着改革开放的深入，法制化思想逐渐普及。“十二五”规划提出要加强税收法制化建设，十八届三中全会将“落实税收法定原则”纳入“加强社会主义民主政治制度建设”的范畴，这是在党的纲领中首次明定税收法定原则。在实践中，从 2011 年车船税成为我国由国务院条例上升为法律的第一个税种，到税收征管法修订与环保税法的起草，说明税制改革正在逐渐步入法制化轨道。

（三）税制设计的简化

税制设计的简化体现为税种设计的简化和税率水平的简并。

税种设计的简化要求把税制作为一个整体考虑，权衡拟通过税制改革达到的各种目标，协调各税种的地位、作用和税种之间的关系，在合理设置税种的前提下，对性质相近，征收有交叉的税种进行合并。八十年代之初，税收的调控作用开始得到政府的高度重视，针对特定的政策目的，推行了多个税种，包括国营企业奖金税、集体企业奖金税、事业单位奖金税、国营企业工资调节税、固定资产投资方向调节税、烧油特别税、筵席税、城市维护建设税、特别消费税等。可以看出，为限定特定类型的行为，政府会专门出台一个税种来进行调控。针对这种局面，分税制改革之初提出了“简化税制”的原则，工商税制中的税种由 32 个减少到 18 个，集市交易税、牲畜交易税、奖金税和工资调节税被相继取消，同时特别消费税和烧油特别税并入消费税，盐税并入资源税。2003 年又进一步废止了农业税、屠宰税、筵席税、城市房地产税等税种。二十一世纪以来，讨论较为热烈的燃油税和物业税的流产，从某种层面也体现出来了税种设计简化这一思想。物业税被税制改革中的房地产税体系代替，燃油税的功能并入消费税框架中进行调节。政府很少再开征新的税种，而是将新的调控功能赋予给现有的税种。

从改革开放之初并存着几十个税种，到现在不到 20 个税种。税种设计简化的背景下是税种功能的复合化。税制改革之初，虽然政府开征的税种较多，但是这些税种的征收范围较小，税率水平与优惠政策也较为单一，调控力度十分有限，基本上政府为了达到一个调控目的便会开征一个税种。目前，税种数量虽然大为减少，但是一个税种同时发挥着多种调控功能。通过对税基、税收优惠等多种税制要素的科学性设计，将调节收入公平分配、促进民生、技术创新、环境保护等多种功能揉进不同的税种中。

税率水平同样存在简并的趋势。最为明显的就是2014年增值税统一将征收率调整为3%，一方面降低了税收负担，另一方面也使得征管更加便利，增强了纳税人的遵从度。

（四）调控方式的规范化

在税制改革中，调控方式的规范化主要体现在渐进式改革手段的推行。也就是在税制改革的实施中采用试点制，给予试点地区或行业一段政策效应释放期，让政策执行的正、负面效果充分显现，继而总结其经验和教训，推广至其他地区或行业，最后为全国推行提供全面可靠的理论指导。最早的试点手段运用的雏形，可以回溯至所得税领域，政府于80年代最先对外国企业进行了所得税的征收，其次在两步利改税的实践中，选取了有盈利的国营企业进行试点，进行了所得税制度构建的尝试。在增值税的改革中，这种试点手段体现的更为明显。增值税转型改革选取了重工业比重较高的东北地区进行了试点，“营改增”改革先是选取了第三产业发展水平较好的上海进行了试点，继而再分行业分地区逐步扩展增值税的征收范围，从而保证了税制改革的平稳性。

（五）透明化的推进

税收的透明化建设包括用税透明与征税透明两个层面。税收的透明性对于税收政策的有效实施，政府行政能力的提升，纳税人税收遵从度的提高发挥着积极的影响。

用税的透明性是指对税收收入用途的透明化。目前，我国部分税种已经实现了这一目标。比如2000年证券交易印花税的分享比例调整为97:3，中央增加的收入主要用于支持西部贫困地区的发展，并作为补充社会保障资金的一个来源。

征税的透明性建设，重点在于增强纳税人对未来税制变化的可预期性，使得纳税人可以根据未来的税制变化调整自身的税收行为，保证其利益在长期内实现最大化。税制改革巩固期以来，我国在这一方面做了很多积极性探索。比如在将车船税上升为法律时，制定了税法草案，来征求社会公众意见。之后，各种税收法律法案征求意见稿，比如税收征管法和环保税法草案，也开始频繁出台，说明我国的税制透明化步骤在加快。公众引起的热烈反应也反映了立法透明度的现实需要，而引起争议的许多问题，又反映出税收制度在立法程序上透明度的欠缺。同时，征税透明性建设也是迎合国际税制改革的趋势的。比如，BEPS行动计划就包含了具有透明性和包容性的协商程序，例如为了给各方提供一个可靠和可预期的环境，邀请所有感兴趣的人士进行年度高层政策对话，BEPS计划会相应的根据企业和公共社会的意见制定切实可行的解决方案。

四、税收优化市场对资源配置的作用（重视税收与市场的关系）

十八届三中全会指出“经济体制改革是全面深化改革的重点，核心问题是处理好政府和市场的关系”。税收承担政府角色的职责，可以通过弥补市场失灵来达到促进资源优化配置的目的，主要包括对市场秩序的维护和对市场发展环境的营造。

（一）市场秩序的维护

建设统一开放，竞争有序的市场体系，是市场调节资源配置的基础。相对应的，我国的税制改革也致力于维护市场的统一、开放与稳定。

1. 维护市场的统一

可以说,统一这一思想一直贯穿着我国税收制度的改革。维护市场的统一,就是要保证市场要素与各类经济行为主体之间税收待遇的公平,分别对应着流转税与所得税改革的重点。为了彻底解决对市场要素重复征税的问题,流转税领域进行了三次改革。第一次重大改革是94年分税制,统一了内外资企业的流转税,消除了原产品税和工商统一税产生的双重征税问题,确立了对生产与销售企业征收增值税,对服务企业征收营业税的流转税体系。然而,增值税与营业税的并存,不仅将固定资产、无形资产、不动产与有形动产的税收待遇进行强制区分,而且会导致对同一商品或劳务流转额的部分组成课征两次或两次以上的税收,人为的破坏了增值税的抵扣链条。因此,流转税又分别进行了增值税转型和“营改增”两次重大改革,基本实现了所有行业都纳入增值税的征收范围,保证了市场要素税负的统一。

所得税的改革重点放在了市场主体上,即不同所有制形式企业之间的税负统一。我国先是在每个所有制形式的企业内部进行了统一,比如1985年开征的集体企业所得税,1986年开征的城乡个体工商户所得税,1988年实施的私营企业所得税。之后在94年分税制改革中,将国营企业、集体企业与私营企业进行了国内企业所得税条例的合并,同时将涉外的两部企业所得税法进行合并,分别实现了国内和国外企业所得税的统一。2008年又统一了国内企业所得税与外资企业所得税的征收制度,终于实现了内外资企业所得税税收待遇的平等。个人所得税方面,94年分税制改革也将个人所得税、个人收入调节税与城乡个体工商业户所得税,统一纳入了个人所得税的征收框架。

2. 维护市场的开放性

随着经济全球化的快速发展,市场的开放度越来越高,构建开放型经济新体制的要求也越来越迫切。在税源已日趋国际化的背景下,我国的税制改革也进行了国际化改革。将税制的国际要素放入考虑范围内,并参与新的国际规则的制定与发展。具体而言,在维护市场的开放性方面,税制改革呈现出以下几方面特点。

一是我国的税制改革经历了从“引进来”到“走出去”的改变。税制改革前半段的主要目的在于吸引外资、引进先进技术。相应的,在税收制度的设计上,更多的是对外资企业实施大量的税收优惠,比如对外资企业征收15%的优惠税率,以达到吸引外资企业入驻的目的。随着经济全球化的加速与我国经济发展水平的提高,尤其是“一带一路”战略的推广,我国在深化改革开放中正在实行从“引进来”到“引进来”和“走出去”并重的重大转变。相应的,税制改革的重点就转移到了税制国际竞争力的增强上。税制国际竞争力是指税制吸引国际经济资源和促进国内企业及其产品参与国际竞争的能力(贾康等,2015)。一方面通过不断完善出口退税制度,提高产品的国际竞争力;另一方面,通过对境外企业的投资实施税收抵免,并提供相应的税收服务,激励企业“走出去”。

二是国际税收交流与合作中广度和深度的拓展。经济、贸易的国际化以及跨国公司的出现会使得国家之间的税收利益发生矛盾和冲突。协调国家之间的税收利益,就成为各国政府必须面对和解决的问题,税收协定的签订就是解决措施之一。目前我国国际税收协定体系已初具规模。税收协定签订的初期更多选择的是经济发达国家,目的在于促进技术与人才的流入,税收饶让的条款相对较多。随着经济全球化的发展与国内经济发展水平的提高,在“一带一路”的背景下,如今的国际税收协定签订的对象大多是经济发展中国家,围绕促进区域性合作展开,开始发挥促进劳务输出和推进企业“走出去”的作用。

也应注意到,开放型水平越来越高的市场体系对我国的税制改革不断提出着挑战。WTO的加入,使得我国大幅降低关税的税率水平,可能会对国内的消费品带来冲击。同时税基侵蚀和利润转移(BEPS)项目也对跨国企业的走出去带来了一定的税收风险。

3.维护市场的稳定

税收维护市场的稳定首先体现在税负稳定上。税负稳定,又包括宏观与微观两个维度。宏观税负稳定作为税收政策安排的一个重要约束条件,是保证税收政策持续性的重要前提,也是税制基本稳定的前提。宏观税负稳定,是对税负进行有增有减的结构性调整,既能满足政府履行职能,又能稳定市场预期。在微观上,考虑到纳税人的可接受程度,使得税负的变化在纵向上保持稳定。在内外资企业合并中,通过科学设置优惠政策,实现了我国的外资企业从15%到25%税率水平的平稳过渡。在“营改增”中,针对改革可能给纳税人带来过高税负的问题,在一些特殊情况下,延续了营业税的征收方式,规定一般纳税人可以采取简易计税方式,从而降低了改革的成本。

另一方面,市场的稳定还需要立足于税制的常态化设计。即税制的设计应基于经济的运行常态而达到取得收入的目标,而非基于非常态。税收制度在运行时,应考虑非常态因素,但不能将其固化在税制中。以我国增值税体系为例,1994年在税制改革时选择实行生产型增值税,一方面是出于保证收入的需要,另一方面是考虑到当时投资膨胀、经济过热是社会经济中的主要矛盾,生产型增值税有利于抑制投资膨胀。对于当时的经济情况而言,投资过热问题属于经济发展的非常态因素。而当非常态因素消失后,税收制度却没有回归应有的常态,生产型增值税继续实施,产生了严重的重复课税问题,抑制了扩大投资、设备更新和技术进步,造成基础产业和高新技术产业税负重于其他产业,对经济的发展造成了阻碍。直到2009年我国为了鼓励投资,促进技术进步在全国范围内开展增值税转型改革,将机器设备等纳入增值税的抵扣范围,才消除了对机器设备的重复征税。

(二)市场发展环境的营造

1.激发市场主体的活力

一是不断强化企业在技术创新中的主体作用。尤其是当税制改革步入巩固期后,对企业技术创新的税收激励力度不断加强。采用优惠税率、加速折旧、加计扣除等多种方式,多环节激发企业创新的活力。

二是不断出台税收政策应对复杂多变的经济环境,这是和市场资源配置功能的进一步发挥相匹配的。从企业的改组改制到重组,政府采取了一系列税收政策,以适应企业以市场为导向下新经济形势中的需求。同时,还对个人取得的股权性收入等个人所得税。这些不断更新的税收政策,既可以提高市场效率,充分发挥资本市场推动企业的发展,又能够优化企业发展环境,支持企业资源整合,促进经济发展方式转变和经济结构调整。

三是不断减轻中小企业的税收负担。在税制的设计上,对于小规模企业,增值税采用简易计税方法,企业所得税采用核定征收方式,以减轻给小规模企业带来不必要的负担。税制改革深化期,结合供给侧改革的背景,对于中小企业主要负担的两大税种,增值税和企业所得税,国家几度扩大税收优惠的适用范围。

四是不断降低税收遵从成本,保证最大程度地激发市场活力。税收遵从成本降低的背景是政府职能的转变。从最初的十二届三中全会提出的“实行政企职责分开,正确发挥政府机构管理经济的职能”,到十四届三中全会强调要“转变政府经济管理的职能”,“建立以间接手

段为主的完善的宏观调控体系”，再到十六届三中全会将服务纳入政府的职能范围，要“把政府经济管理职能转到主要为市场主体服务和创造良好发展环境上来”，十八届三中全会继而提出应“加强和优化公共服务”，建设服务型政府。由此可见，政府的职能定位逐渐从经济管理方向转移，公共服务职能越来越得到重视。相应的，作为税制改革的重要组成部分之一的税收征管，也从打击偷税漏税行为为重点转变为税收服务。《税收征收管理法》及其实施细则将税收服务写进了法律，正式确立了税收服务的法律地位。国税总局先后发布了多个纳税服务工作的规范，各地税务机关也纷纷开展了对优化税收服务的探索。此外，在简政放权的目标下，我国还对企业的税务登记与进项税额认证等方面进行了简化。

2. 维护经济的可持续发展

实施可持续发展的绿色经济战略已成为我国经济发展的重要模式。在经济增长的资源环境约束逐渐强化的背景下，税收制度也相应进行了“绿色化”改革。比如企业所得税中专门设置了对于企业从事环保与节能减排项目，购置设备与资源综合利用等方面的税收优惠。资源税也几经改革，征收范围不断扩大，税率形式以从量征收为主变为从价计征的全面推行，征收目的也从最初的调节资源级差收入，发展到旨在资源集约利用水平的提高和对自然生态环境的保护等。税制改革的“绿色化”，通过运用低税率、税额减免等多种税收优惠的政策工具，可以一方面鼓励环境保护性、资源节约型产业的发展，体现税收在促进资源合理配置中的积极作用；另一方面，引导纳税人进行科学合理的消费决策，调节消费结构，更进一步促进社会公众的生态意识和可持续发展观念的形成。

税收维护经济的可持续发展不仅包括维护绿色经济的发展，还应包括对税源的培养。因为税收制度会对经济增长的多种要素产生影响。税收收入水平、税收结构、税收管理的质量、税收法规的复杂性、税收遵从成本、税收协定的安排，以及不同的税基选择等，都可能对国家的经济增长产生影响。在这一方面，我国的税制改革主要针对战略性新兴产业这一新的经济增长点进行了税收扶持。

3. 确保社会公平

社会公平包括两个层面，收入的公平与竞争的公平。目前，收入分配差距的不断扩大引起的社会关注越来越多。税制的设计要与按劳分配为主体的分配制度相结合，一方面要有利于鼓励一部分人通过诚实劳动先富起来；另一方面，又要通过税收的调节避免社会成员收入差距过分悬殊，从社会公平的角度促进和谐社会建设。目前发挥促进收入公平分配作用的主要是消费税与个人所得税两个税种。消费税不断将奢侈型的消费品纳入征收范围。个人所得税几度提高工资薪金的免征额，同时将七级税率结构简并为五级。个人所得税在个人取得收入的环节征收，可以适当缩小收入差距；消费税则是通过对高档消费品、奢侈品征收消费税，在个人消费环节对高收入者进行再次调节。

在竞争公平方面，应避免税收政策手段成为地方保护、非公平竞争、分割市场的工具。为了更快发展当地经济，一些地方政府存在对税收优惠政策过度依赖的情况。这种地方性的税收优惠过多过滥，不仅会肢解税基，影响财政收入的稳定性，而且政策倾斜造成的“税收洼地”，不利于公平竞争和统一市场环境建设。针对企业的税收优惠往往在最后却变成为对大企业的优惠，形成不正当竞争。税收优惠政策并非内生动力，长期依赖税收优惠会导致地方产业的竞争意识减弱，会扭曲区域开发的目的和初衷，阻碍了市场在资源配置中发挥决定性作用。为了解决这一现象，政府曾两度对税收优惠进行了清理。早在八十年代初期，政府

严格规定了政策性减免税，同时取消了困难性、临时性减免税，以往过多、过乱的随意性减免税、越权减免税的现象得到了有效的抑制，既树立了税法的权威，又使税收对资源配置的不当干预得到了有效遏制。第二次税收优惠的清理是在税制改革的深化期。十八届三中全会提出，应加强对税收优惠特别是区域税收优惠政策的规范管理。税收优惠政策统一由专门税收法律法规规定，并对税收优惠政策进行清理规范。

五、税制改革的经验分析

纵观我国的税制改革，是一个对税收职能不断调整，功能定位不断深化的过程。在税制改革的不同期间，政府对税收制度的作用与地位有过不同层次的认识，相应的税收制度也承担过多种角色。在税制改革初期，税收是作为政府组织财政收入的工具与一种调节经济的杠杆。之后的税制改革都是在市场化改革引导之下进行的，税制的构建要符合社会主义市场经济要求，要为经济建设这个中心服务。十七大报告中指出要“实行有利于科学发展的财税制度”，这里的科学发展开始将税收与社会发展挂钩，表明政府已经注意到税收制度并不仅仅是一种经济手段，但政策文件中尚没有明确的说明。直至十八届三中全会将财税改革进行了战略性定位，“财政是国家治理的基础和重要支柱，科学的财税体制是优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障”。现代税收制度的构建成为推进国家治理体系和治理能力现代化的必然要求。

（一）强调税收的治理功能

税收具有多重属性，包括经济属性、社会属性、政治属性和法律属性等。但是过去对税收制度的设计，主要是从税收的经济属性出发的，并未凸显税收的社会属性和政治属性。比如很多教科书将税收定义为一种经济活动，属于经济范畴。从经济视角对税收制度进行定位，就会导致对税制承载的政府职能的忽视。从本质上讲，税收不仅是经济范围内，政府为实现其职能的需要，取得公共收入的一种形式；更是社会范围内，一个事关国家治理和整个经济社会事务的基本要素，是国家治理的手段和工具。国家治理是从经济、政治、文化、社会、生态等多角度入手，作为国家治理基础并渗透于政治、经济、社会方方面面的税收，其多维属性在国家治理框架中同等重要，不可偏废。同样的，税制改革不仅仅是经济体制改革的重要内容之一，还是全面深化改革的重点之一，会牵动经济、社会、政治、文化、生态文明等所有领域的改革。税制改革的成果，不仅会对社会的资源配置产生影响，还会影响社会的和谐统一，更关乎国家的稳定。

对税收治理功能的强调，第一，应重视税收的组织收入功能，为我国深化改革开放奠定物质基础。只有建立在一定税收能力基础上的国家治理，才能做到运行稳定，作用有效，功能到位；同时，税收能力还会影响到国家治理的作用空间。第二，突出税制改革促进社会公平的功能。市场经济条件下，市场不能自动达成社会公平，而社会公平是社会稳定、社会发展的重要前提条件。特别是考虑到收入公平分配越来越成为我国面临的重大挑战，而税收直接置身于国民财富分配领域，对促进分配正义的作用最为明显和直接。

（二）强调税收调控的科学性

税收调控的科学性是指税收制度应在不干扰市场正常运行的前提下，在市场失灵的领域，

发挥促进资源优化配置、社会公平等方面的作用。税收调控手段的核心是对纳税人一定条件下既得利益的调整,主要是通过税收的征与不征、征多征少影响纳税人的经济活动能力和经济活动行为。这种区别对待和差别征税是对市场配置资源的一种“扭曲”,但这种“扭曲”应是对市场失灵的一种矫正,只有科学运用,才不至于影响市场对资源配置的决定性作用。

在对税制改革与市场关系认识的逐渐深化过程中,对税收调控的定位难免会存在偏差。在税制改革初期,“税收万能论”的思想开始出现,强调政府应充分运用税收杠杆广泛调节社会经济活动。政府出台了多个税种,试图引导不同类别的企业与产品适应社会需求,造成了以税代价调节、以税代利调节,甚至以税代纪的现象大量存在。可以说,“税收万能论”是对刚刚结束的高度集中的计划经济体制中税收调节严重弱化现象的一种矫枉过正,对税收调控过度依赖,使得市场的功能严重受阻。

尽管分税制改革对多个税种进行了简并,结束了“税收万能论”的局面。但是税收对经济的杠杆作用依然存在过分夸大的现象。政府面对重大的经济生活中存在的突出问题,比如经济发展水平甚至某一行业或地区发展低迷或过热时,往往会“税收先行”。这种税收调控措施的频繁出台,对经济问题解决的有效性有限,反而会在一定程度上加剧市场波动的幅度,扭曲了市场的正常运行。

需要明确的是,税收调控是从组织收入这一基本职能中延伸出来的。在制定税收政策时,应科学分析税收在问题成因及问题解决当中的影响程度,不应赋予税收制度过多的调控任务,尤其是不能让税收承担其无法承受的调控任务。应充分评估税收的有效性,税收调控经济运行在很多情况下取决于纳税人对税负增减变化的敏感程度,取决于经济环境是否形成对税收的应答机制,取决于经济运行中其他“干扰项”的影响程度和其他政策手段的配合程度,税收调控绝非万能,而是有其局限性。

参考文献

- 高培勇. 由适应市场经济体制到匹配国家治理体系——关于新一轮财税体制改革基本取向的讨论[J]. 财贸经济, 2014(3):5-20.
- 刘尚希. 分配改革主线:国家、企业和居民三者关系[J]. 党政干部参考, 2013(3):38-39.
- 刘佐. 社会主义市场经济中的中国税制改革[M]. 中国税务出版社, 2013.
- 岳树民, 尹磊. 中国税收制度改革与税收能力建设——基于税收能力视角的中国税制改革[J]. 中国人民大学学报, 2015(6):1-9.

我国政府预算体系的演进轨迹与未来取向

王秀芝

(中国人民大学财政金融学院 北京 100872)

摘要：我国政府预算体系的演进与公共财政改革、经济体制改革和国家治理现代化的推进有着密切的联系。改革开放以来政府预算体系的发展与演变过程，正是从带有浓厚计划经济色彩的传统单式预算体系向与社会主义市场经济相适应、与国家治理现代化相匹配的现代复式预算体系的转变过程，至今我国基本建立了全口径预算体系框架，但与匹配国家治理现代化的要求仍有一定差距。建议未来政府预算体系改革的重心为拓展现有的复式预算体系框架，从近期看，在现有四本预算的基础上，增加政府性债务预算、税式支出预算两本预算，一个准财政活动报告，形成 6+1 政府预算体系，覆盖政府的全部收入和支出，落实全口径预算管理，保障政府预算体系完整性，为国家治理的财政支柱打好地基。从远期看，可以将政府性基金预算和国有资本经营预算融入一般公共预算中，构建包含一般公共预算、社会保险基金预算、政府性债务预算、税式支出预算和准财政活动报告的 4+1 政府预算体系。

关键词：政府预算体系 复式预算 完整性 全口径预算管理

一、引言

完整性是现代预算最基本的要求，也是编制政府预算，进行预算管理必须遵守的重要原则之一。陈共（2015）对预算的完整性原则表述如下，“该列入国家预算的一切财政收支都要反映在预算中，不得打埋伏、造假账，国家允许的预算外收支，可以另编预算外收支预算，也应在国家预算中有所反映”。政府收入和支出全部纳入预算，实行全口径预算管理，设置完善的政府预算体系，是建立现代预算制度的基本前提。

2003 年以来，关于政府预算体系的完善，党中央及国务院、财政部相继发布文件，预算法也予以明确。2003 年 10 月党的十六届三中全会《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》中，提出了“实行全口径预算”，积极构建公共财政体制框架并致力于将所有政府收支纳入预算管理，旨在以规范政府收支为突破，进而重构政府预算体系。2013 年 11 月党的十八届三中全会对于深化财税体制改革作出了系统部署，提出财政是国家治理的基础和重要支柱，而现代政府预算制度是现代财政制度的基础（楼继伟，2013）。预算编制科学完整、预算执行规范有效、预算监督公开透明，三者有机衔接、相互制衡，是现代预算管理制度的核心内容。其中预算编制科学完整，是现代预算管理制度的基础，是在国家治理视域下建立政府预算体系、落实全口径预算的基本要求。2014 年修正的预算法第四条规定，政府的全部收入和支出都应当纳入预算。第五条规定，我国预算体系包括一般公共预算、

政府性基金预算、国有资本经营预算、社会保险基金预算，从法律上明确了我国政府预算体系的组成。2014年9月26日，国务院印发《关于深化预算管理制度改革的决定》，根据修订的预算法部署进一步深化预算管理制度改革的具体措施，把完善政府预算体系作为**全面推进深化预算管理制度改革的首要工作**。2014年11月《财政部关于完善政府预算体系有关问题的通知》等文件相继发布，进一步细化了预算体系的范围、内容等，加快了以全口径预算管理为基础建立现代预算制度的改革步伐。

专家学者关于政府预算体系的相关研究大致可以分为三个方面：一是就现有预算体系中的四本预算进行研究。寇铁军、高巍（2013）认为，现行政府复式预算体系尚不完整、不完全，主要体现在公共财政预算、政府性基金预算、社会保险基金预算、国有资本经营预算中有的收入不是全部，有的支出项目不全，应逐步补充完善，真正做到全口径。二是就每本预算进行单独分析。李燕（2014）认为，要实现一般公共预算的完整性，关键在于支出结构的调整，以预算的公共性特征为目标，着重部门预算，确保部门预算自行组织的收入、部门上下级资金的划转、年终结转结余等划入一般公共预算中。刘尚希（2013）认为，目前的国有资本经营预算只是针对独资国企和国有资本经营的部分收益或资产、股权变现收益，并没有覆盖所有的国有企业，尤其是受益比较高的银行、矿产等国有企业。邓秋云、邓力平（2016）分析了政府性基金预算存在之现状，认为政府性基金预算是中国特色社会主义财政在现阶段的重要载体，是中国特色社会主义预算体系的组成部分。林治芬（2013）认为，要健全社会保险基金预算，必须首先打通各种制度间的沟壑，构建适用于各类人群的统一的社会保险制度架构。三是将预算体系作为政府预算管理制度或财税体制改革的一部分进行研究。杨志勇（2015）分析了1979-2014我国预算管理制度的演进，指出未来预算管理制度将在中期财政规划、预算体系等方面同时展开，为国家治理现代化提供制度支撑。高培勇和汪德华（2016）通过对2013-2016年期间财税体制改革进程评估、高培勇（2018）研究了中国财税改革40年的基本轨迹、基本经验和基本规律，认为以四本预算构建的全口径政府预算体系已经基本建立。

从已有的有关文件、法律法规，以及专家学者的相关研究来看，对于如何将财政管理实际中属于政府收支的内容，比如债务收支、税收支出、准财政活动全部纳入预算体系，研究较少。而债务收支、税收支出、准财政活动都属于政府收支内容的重要组成部分，需要纳入政府预算体系进行管理，以保障政府预算的完整性。本文接下来的内容将回顾改革开放以来我国政府预算体系演进的过程，对我国预算体系存在的问题进行分析，提出完善我国政府预算体系的政策建议。

二、我国政府预算体系的演进轨迹

（一）考察政府预算体系演进需要关注的几个基本点

1. 政府预算体系的形式。政府预算体系从预算管理形式上表现为预算收支表的编制形式，具体来说包括两种形式：单式预算和复式预算，单式预算将预算年度内全部政府预算收支汇总编制在一个预算平衡表内，即国家的财政收支计划通过统一的一个计划表格来反映，年度预算收支全貌和平衡状况可一目了然，但由于不加区分地把不同性质的预算收支项目统编在

一个预算内,不利于财政部门对不同性质的财政收支进行分别管理。复式预算是将预算年度内全部预算收入和预算支出按经济性质进行划分,分别加以汇集,编制成两个或两个以上的预算收支平衡表,即国家的财政收支计划通过两个或两个以上的计划表格来反映,采用复式预算制一方面便于考核预算资金的来源和用途,另一方面也有利于分析预算收支对社会需求的影响,但是随之而来是预算编制出现难题,如经常预算和资本预算科目的划分标准就很难统一等等。

2.政府预算体系的基础。政府预算体系的基础是预算收支范围的确定,无论是单式预算还是复式预算,都必须明确每种预算形式包括哪些收入和哪些支出,收入—钱从哪里来、支出—钱向何处去,具体规定收入来源及支出用途,预算收支范围的确定是预算体系完整性的保障。

3.政府预算体系的核心。政府预算体系的核心是财政资金管理权的归属,即政府收支管理特别是支出预算由谁统筹安排,财政资金是否集中于政府财政部门。

(二) 1978-1993年:单式预算体系阶段

1.计划经济时期的单式预算。我国在整个计划经济时期,强调国家预算是国家的基本财政收支计划,实行统收统支、高度集中的财政体制,国家预算收支规模相对较小,功能单一,预算管理奉行的是收支平衡略有结余的原则,1978年以前基本未出现财政赤字,没有因财政赤字而举借国债的情况出现,在一般不举债的条件下,单式预算能够适应当时国家编制预算的要求。

2.改革开放初期的单式预算,预算外资金¹如影随形。

1978年我国的经济体制改革以分配领域为切入点,以财税体制改革为突破口,以“放权让利”为主要措施,调动了各方的积极性,整体改革平稳推进。但给财政收支运行带来巨大影响,可以从预算内资金和预算外资金两个方面进行一下具体探讨,预算内资金和预算外资金虽然在性质上同属财政性资金,但在管理方式上存在不同,预算内资金放在预算内管理,资金管理由财政部门统筹,花钱是财政部门说了算,而预算外资金放在预算外管理,资金管理权归属拥有预算外资金的部门,谁拥有谁花钱。

从预算内资金来的状况来看,财政收入占GDP的比重由1978年的31.1%下降到1993年的12.3%,中央财政收入占全国财政收入的比重1993年降至22.0%。与财政收入的两个比重下降情况不同,同时期的财政支出不降反升,由1978年的1122.09亿元一路攀升至1993年的4642.20亿元,年均增速9.93%。财政收入两个比重连年降低与财政支出持续攀升的结果,不言而喻,财政赤字出现并逐年加大,举借国债已经不可避免,而且规模越来越大,至1993年债务收入已达739.22亿元。预算内收支出现捉襟见肘的现象。

与预算内收支的状况不同,同期的预算外资金从改革开放之后,一路欣欣向荣。1978年国家在经济体制进行了调整。对预算外资金的调整主要包括:将企业上交国家财政的基本折旧基金50%中的20%列为预算外资金进行管理;恢复企业基金制度;实行盐税提成。从1978年的347.11亿元、相当于预算收入的30.66%,迅速上升至1992年的3854.92亿元、相当于预算收入的110.67%,预算外收入总量超过了当年的预算收入总量(见表1)。当时

¹ 预算外资金是指根据国家财政制度、财务制度规定,不纳入国家预算,由各地方、各部门、各企事业单位自收自支的财政资金。

的预算外资金,被称作“第二预算”,与国家预算“分庭抗礼”。预算外资金规模的快速膨胀及管理方式的滞后,导致财政收入大量流失,也扰乱了经济秩序。

在这个时期,对于预算外资金的管理是完善单式预算体系的重头戏,主要是通过合理界定预算外资金的范围,并采取征集国家能源交通重点建设基金¹、预算调节基金²将预算外资金转化为预算收入,进行总量调节。1982年12月,中共中央、国务院发布了《国家能源交通重点建设基金征集办法》,决定从1983年1月1日起开征国家能源交通重点建设基金,将一定数量的预算外资金转化为预算收入。1983年财政部下发了《关于颁发〈预算外资金管理试行办法〉的通知》,1986年国务院发出《关于加强预算外资金管理的通知》,要求切实加强对预算外资金的管理,更好地发挥其在国民经济建设中的作用。同时,国务院对预算外资金的口径作了重新界定。国家为了加强宏观调控能力,以调节预算外资金为主要目的,1989年国务院颁发了《国家预算调节基金征集办法》规定,将部分预算外资金调入预算内管理。

1993年调整了预算外资金的口径,规模有所下降。1993年中共中央办公厅、国务院办公厅转发了财政部《关于对行政性收费、罚没收入实行预算管理的规定》,将83项行政收费项目纳入财政预算。同时,1993年实行企业财务与会计制度改革,国有企业折旧基金和税后留用资金不再作为预算外资金管理,预算外资金的范围有所缩小,1993年为1432.54亿元,比上年减少2422亿元,相当于预算收入的32.94%(见表1)。

考察本阶段我国政府预算体系变迁的过程,可以看到对预算外资金的管理是一个不可回避的重要问题,本阶段主要采取了“合”的方式,将一部分预算外资金通过征集国家能源交通重点建设基金、预算调节基金、将行政收费项目纳入预算内管理作为提升单式预算体系完整性的途径。

¹ 国家能源交通重点建设基金是我国为加强能源和交通重点建设,控制和引导预算外资金的使用,促进国民经济稳定协调地发展,而由国家财政征集的专项资金。属于中央预算收入,实行专款专用。1982年12月,中共中央、国务院发布了《国家能源交通重点建设基金征集办法》,决定从1983年1月1日起开征国家能源交通重点建设基金。其缴纳义务人为一切国营企事业单位、机关、团体、部队和地方政府,以及这些单位所属的城乡集体企业、个体工商业户等。计征对象是缴纳义务人的各项预算外资金,包括:地方财政的预算外资金,行政事业单位的预算外资金,国营企业及其主管部门提取的各项专项基金和其它设有纳入预算管理的资金以及城乡集体企业、个体工商业户交纳所得税后的利润。年缴纳比例为全年各项预算外资金收入额的15%(原定为10%,1983年7月改为15%)。

² 根据国务院1989年2月17日颁发的《国家预算调节基金征集办法》规定,预算调节基金缴纳的单位和征集的范围包括:所有国营企事业单位、机关团体、部队和地方政府的各项预算外资金,所有集体企业、私营企业以及个体工商业户缴纳所得税后利润。具体的征收范围为:(1)地方财政的预算外资金;(2)事业行政单位的预算外资金;(3)国营企业及其主管部门提取的各项专项基金;(4)其他没有纳入预算管理的资金;(5)集体企业、私营企业以及个体工商业户缴纳所得税后的利润。但对下列项目免征调节基金:(1)地方财政的农(牧)业税附加;(2)中小学校的杂费、勤工俭学收入、高等院校和中专技校学校基金;(3)企业的大修理基金;(4)煤矿维检费和油田维护费;(5)林业部门的育林基金;(6)其他经国务院或者财政部批准免征的项目。预算调节基金按征集项目当年收入的10%计征,采用按季或按月预缴,年终汇算清缴方法征收。具体征集工作,由税务机关负责。

表1 1978~2010年我国预算外资金规模

单位: 亿元

年份	预算外收入	预算收入 ¹	预算外收入相当于 预算收入的比例(%)
1978	347.11	1132.26	30.66
1979	452.85	1146.38	39.50
1980	557.40	1159.93	48.05
1981	601.07	1175.79	51.12
1982	802.74	1212.33	66.21
1983	967.68	1366.95	70.79
1984	1188.48	1642.86	72.34
1985	1530.03	2004.82	76.32
1986	1737.31	2122.01	81.87
1987	2028.80	2199.35	92.25
1988	2360.77	2357.24	100.15
1989	2658.83	2664.90	99.77
1990	2708.64	2937.10	92.22
1991	3243.30	3149.48	102.98
1992	3854.92	3483.37	110.67
1993	1432.54	4348.95	32.94
1994	1862.53	5218.10	35.69
1995	2406.50	6242.20	38.55
1996	3893.34	7407.99	52.56
1997	2826.00	8651.14	32.67
1998	3082.29	9875.95	31.21
1999	3385.17	11444.08	29.58
2000	3826.43	13395.23	28.57
2001	4300.00	16386.04	26.24
2002	4479.00	18903.64	23.69
2003	4566.80	21715.25	21.03
2004	4699.18	26396.47	17.80
2005	5544.16	31649.29	17.52
2006	6407.88	38760.20	16.53
2007	6820.32	51321.78	13.29
2008	6617.25	61330.35	10.79
2009	6414.65	68518.30	9.36
2010	5794.42	83101.51	6.97

数据来源: 各年《中国统计年鉴》。

¹ 国家财政决算收入。

（三）1994-至今：复式预算体系阶段

1. 复式预算初见：经常性预算¹+建设性预算²，二本预算

1991年，为加强国家预算管理，强化国家预算的分配、调控和监督职能，促进经济和社会的稳定发展，国务院发布了《国家预算管理条例》（以下简称《条例》），并于1992年1月1日起施行。《条例》要求：各级人民政府、各部门、各单位应在每一预算年度之前按照规定编制预算草案；国家预算按照复式预算编制，分为经常性预算和建设性预算两部分，1992年在中央和省级预算中开始试编制复式预算。这是在我国首次出现复式预算体系。预算体系不够完整，未涵盖当年预算外收入，而当年预算外收入相当于当年国家预算收入的110.67%。

2. 复式预算改进：政府公共预算³+国有资本金预算+社会保障预算，三本预算

1992年党的十四大确立了社会主义市场经济目标，1993年《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》要求改进和规范复式预算制度，建立政府公共预算和国有资本经营预算，并可根据需要建立社会保障预算和其他预算。1994年通过的《预算法》要求各级政府预算按照复式预算编制。1995年的《预算法实施条例》进一步将复式预算分为政府公共预算、国有资产经营预算、社会保障预算和其他预算。1998年，国务院印发的财政部“三定”方案要求改进预算制度，强化预算约束，逐步建立起政府公共预算、国有资本金预算和社会保障预算制度。所以，为适应社会主义市场经济体制下不同资金管理需要，我国初步形成了复式预算体系。在1992年编制经常性预算与建设性预算的基础上，从1993年开始，对复式预算进行了改进，形成了包括政府公共预算+国有资本金预算+社会保障预算等三本预算在内的复式预算体系。1994-1999年的预算外资金相当于各年预算收入的比例均达30%以上（见表1），这个阶段的预算体系仍不完整，没有将事实上存在且规模颇大的未纳入一般预算的政府收支涵盖进来，持续分成预算内资金管理与预算外资金管理状态。

3. 复式预算逐步健全：一般公共预算+政府性基金预算+国有资本经营预算+社会保险基金预算，四本预算

2000年以后，为了规范公共资金管理，预算管理制度逐步健全，复式预算体系进一步完善。2003年10月党的十六届三中全会《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》中，提出了“实行全口径预算”，积极构建公共财政体制框架并致力于将所有政府收支纳入预算管理，以规范政府收支为突破口，进而重构政府预算体系，除一般公共预算外，政府性基金预算、国有资本经营预算和社会保险基金预算登台亮相。

编制政府性基金预算。编制政府性基金预算主要是将预算外资金中的政府性基金通过编制政府性基金预算的方式纳入预算管理（见表2、表3），某种程度上可以说是预算外资金管理方式的改革。1996年至2011年逐步将预算外资金中政府性基金项目纳入预算管理，2009年财政部开始编制中央和地方政府性基金预算，2010年起正式向全国人大编报政府性基金

¹ 经常性预算收入是指政府以社会管理者的身份取得的各项税收收入和其他一般收入。主要收入包括：各类税收（城市维护建设税、固定资产投资方向调节税、耕地占用税除外）、经常性专项收入、其他收入等。经常性预算支出，指政府用于维持政府活动、保障国家安全和社会秩序、发展各项社会公益事业的事业费、国防费及其他支出等。

² 建设性预算收入，是指政府以国有资产所有者身份取得的收入，各项专项建设基金和国家明确规定属于建设方面的收入。主要包括：经常性预算结余、城市维护建设税、固定资产投资方向调节税、耕地占用税、国有企业上交利润、基本建设贷建设性。预算支出包括：生产性基本建设支出，企业挖潜改造和新产品试制费，地质勘探费，支援农业生产支出，支援经济不发达地区的发展资金等。

³ 曾称“一般预算”。因此，长期以来，所谓的预算管理指的就是一般公共预算管理。

预决算。2010年财政部发出《关于印发〈政府性基金管理暂行办法〉的通知》。《政府性基金管理暂行办法》要求政府性基金收支纳入政府性基金预算管理，并对预算管理作了全面的规定，2011年起正式实行。

表2 1979-2011年我国预算外资金项目的演变

年份	预算外资金项目
1979-1985	企业基金、企业利润留成、企业折旧基金、一部分税后利润、行政事业性收费（教育费附加、车辆购置费附加）、学校基金（中小学在教育改革中开办的工厂、农场经营所得收入）
1986-1992	地方财政部门按国家规定管理的各项附加收入；事业、行政单位自收自支的不纳入国家预算的资金；国营企业用其主管部门管理的各种专项资金；地方和中央主管部门所属的预算外企业收入；其他按照国家规定不纳入预算的各种收入
1993-1995	法律法规规定的行政事业性收费、基金和附加收入等；国务院或省级人民政府及其财政、计划（物价）部门审批的行政事业性收费；国务院以及财政部审批建立的基金、附加收入等；主管部门从所属单位集中的上缴资金；用于乡镇政府开支的乡自筹和乡统筹资金；其他未纳入预算管理的财政性资金。社会保障基金，在国家财政建立社会保障预算制度以前，先按预算外资金管理制度进行管理。
1996-2001	行政事业性收费、政府性基金收入、乡镇自筹统筹资金、国有企业和主管部门收入和其他收入，其中主要是行政事业性收费
2002-2010	实行“收支两条线”管理，以非税收入取代预算外资金
2011以后	2011年1月1日起，将按预算外资金管理的收入全部纳入预算管理，全部取消预算外资金。2014年修正的预算法删除了“预算外资金”的表述

资料来源：作者根据相关资料整理而得。

表3 1996-2010年预算外资金中纳入政府性基金预算的项目

年份	纳入政府性基金预算的项目
1996	养路费、车辆购置附加费、铁路建设基金、电力建设基金、三峡工程建设基金、新菜地开发基金、公路建设基金、民航基础设施建设基金、农村教育事业附加费、邮电附加、港口建设费、市话初装基金和民航机场管理建设费13项数额较大的政府性基金纳入预算管理
2002	财政部将公布保留的33项基金全部纳入预算管理
2007	国有土地出让收入全部缴入地方国库，支出一律通过地方基金预算
2008	彩票收益金等纳入基金预算管理
2011	交通运输部集中的航道维护收入纳入政府性基金预算管理
2011	2011年1月1日起，将按预算外资金管理的收入全部纳入预算管理，全部取消预算外资金。2014年修正的预算法删除了“预算外资金”的表述

资料来源：作者根据相关资料整理而得。

编制国有资本经营预算。2003年4月国务院国资委成立，就明确规定其职责之一是，对所监管的国有资产进行预算管理，条件成熟时按国家有关预算编制规定，负责所监管企业国有资产经营预算的编制工作。2003年，《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》提出“建立国有资本经营预算制度”，正式确立了国有资本经营预算的提法。2005

年,《中共中央关于制定国民经济和社会发展第十一个五年规划的建议》提出:坚持和完善基本经济制度,加快建立国有资本经营预算制度。2007年9月,国务院发布《关于试行国有资本经营预算的意见》,中央本级国有资本经营预算从2008年起试行。2010年,中央国有资本经营预算首次提交全国人大审议。2011年地方试编国有资本经营预算。

编制社会保险基金预算。随着经济社会迅速发展,社会保险制度逐步完善,覆盖面不断扩大,社会保险基金规模越来越大,放在预算外实行“收支两条线”管理,缺乏有效的计划性和约束力。2010年1月2日,国务院发布了《国务院关于试行社会保险基金预算的意见》,明确建立社会保险基金预算制度。2010年,国务院决定试行社会保险基金预算。在预算体系中,社会保险基金预算单独编报,与公共财政预算和国有资本经营预算相对独立、有机衔接。社会保险基金不能用于平衡公共财政预算,公共财政预算可补助社会保险基金。2013年,财政部首次向全国人大报送社会保险基金预算。

这一阶段,包括一般公共预算、政府性基金预算、国有资本经营预算和社会保险基金预算在内的政府预算体系形成,复式预算体系进一步完善。不同性质的公共资金有了更适合的子预算加以管理,而预算外资金淡出历史舞台。

4. 建立适应国家治理现代化的复式预算体系。

2013年11月党的十八届三中全会对于深化财税体制改革作出了系统部署,将财政定位于国家治理的基础和重要支柱,在国家治理视域下,政府预算体系作为财政的基础,需要匹配国家治理现代化和预算管理现代化的要求,进一步提高预算体系的完整性,落实全口径预算的基本要求。2014年修正的预算法第四条规定,政府的全部收入和支出都应当纳入预算。第五条规定,我国预算体系包括一般公共预算、政府性基金预算、国有资本经营预算、社会保险基金预算,从法律上明确了我国政府预算体系的组成。2014年9月26日,国务院印发《关于深化预算管理制度改革的决定》,根据修订的预算法部署进一步深化预算管理制度改革的具体措施,把完善政府预算体系作为全面推进深化预算管理制度改革的首要工作。2014年11月《财政部关于完善政府预算体系有关问题的通知》等文件相继发布,进一步细化了预算体系的范围、内容等。预算体系改革的总方向定位于“全面规范、公开透明”。

本阶段,以取消预算外资金和新预算法明确规定“我国预算体系包括一般公共预算、政府性基金预算、国有资本经营预算、社会保险基金预算”为标志,我国以四本预算构建的全口径政府预算体系基本建立。

(四) 我国政府预算体系演进的分析

1.从政府预算体系演进的轨迹来看,它始终作为整体改革、预算管理改革的一个重要组成部分,服从于、服务于整体改革、预算管理改革的需要(高培勇,2018)。以单式预算体系匹配高度集中的财政体制、计划经济体制,以复式预算体系匹配公共财政体制、社会主义市场经济体制,以全口径复式预算体系匹配现代财政制度、现代国家治理体系和治理能力。

2.对预算体系进行改革,大多涉及对其预算收支的范围、收入来源及支出用途的改变,设置新的子预算时,需要首先明确其预算收支的范围、收入来源及支出用途,而且还需明确新预算板块与预算体系中其他子预算的关系,以防每个子预算出现缺口及其与预算体系中其他子预算的重叠,提高每个子预算本身的完整性以及整个预算体系的完整性。

3.从形式上看,我国政府预算体系经历了从单式预算到复式预算转变、复式预算体系经历了由经常性预算、建设性预算二本预算到一般公共预算、政府性基金预算、国有资本经营

预算、社会保险基金预算四本预算的改进。复式预算的出现与政府开支大幅度增加有直接的关系，政府职能的变化以及预算功能的扩大，是我国采用复式预算的重要原因。

4.从实质上看，完善预算体系的过程是财政资金管理权收归政府财政部门的过程。预算外资金的改革，将预算外资金纳入财政预算管理，预算外资金统筹管理的权限相应从拥有预算外资金的部门和单位收归于财政部门，为我国政府预算体系的完善扫清了障碍，而“收支两条线”管理改革使得财政资金管理的规范性得到了有效提升，二者对我国政府预算体系的改革起到了极为重要的推进作用。

三、现行政府预算体系面临的问题

改革开放以来经过40年的改革，至今我国已经形成包含一般公共预算、政府性基金预算、国有资本经营预算和社会保险基金预算在内的比较完整的政府预算体系，但与匹配现代财政制度、现代国家治理体系和治理能力的要求相比，仍然存在一些问题。

(一)新预算法关于预算收支范围的规定存在不足。从预算体系来看，新预算法的一大亮点是从法律上拓宽了预算体系，由原来的一本预算到现在的四本预算，但在每本预算的收支范围的规定上明确度不一，无法从内涵上保障预算体系完整性的实现。其中一般公共预算的收支范围规定比较明确¹，但其他三本预算政府性基金预算、国有资本经营预算和社会保险基金预算收支范围的规定比较模糊，没有具体规定各本预算的收入从哪里来，支出用到什么用途上去，仅是按照法律、行政法规和国务院的规定执行。而且至今尚未出台新预算法的实施细则。

(二)现行四本预算：缺口与重合并存

1.现行四本预算存在缺口，未达到全口径管理。现行四本预算中，一般公共预算是政府预算体系的基础，其收支具有统一的制度，而且必须经过各级人民代表大会审议批准，资金在各级政府层面统筹使用，规范程度最高，但由于财政专户的存在，这本预算并未实现全口径预算管理，在实际中部分财政专户的资金并未纳入预算管理，非税收入通过非税收入汇缴专户²或财政专户收缴，导致非税收入滞留财政专户不缴入国库。而地方政府性债务未完全纳入预算等是一般公共预算难以实现完整性的主要现实障碍（华国庆，2014）。已经纳入政府预算体系的政府性基金预算按照以收定支、专款专用、收支平衡、结余结转下年安排的原则编制³，为特定公共事业发展提供了稳定的资金来源，但是专款专用会使政府预算得不到全口径管理，资金未能达到统筹使用，其中用于提供基本公共服务以及主要用于人员和机构运转支出的资金，应该列入而未列入一般公共预算。国有资本经营预算的不足在于：从中央层面来看，中央国有资本经营预算范围完整性不足，国有资本经营预算只涵盖非金融部门，金融部门的国有资本也尚未纳入预算管理；中央企业国有资本收益上缴国有资本经营预算的

¹ 新预算法第二十七条规定：“一般公共预算收入包括各项税收收入、行政事业性收费收入、国有资源（资产）有偿使用收入、转移性收入和其他收入。一般公共预算支出按照其功能分类，包括一般公共服务支出，外交、公共安全、国防支出，农业、环境保护支出，教育、科技、文化、卫生、体育支出，社会保障及就业支出和其他支出。一般公共预算支出按照其经济性质分类，包括工资福利支出、商品和服务支出、资本性支出和其他支出。”

² 非税收入汇缴专户是指财政部门在代理银行或执收单位设立的用于政府非税收入收缴的专用账户。

³ 财政部：《关于印发〈政府性基金管理暂行办法〉的通知》（财综〔2010〕80号），

http://www.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/caizhengwengao/2010nianwengao/wengao8/201011/t20101117_349215.html。

比例较低。¹从地方来看，地方国有资本经营预算范围未实现全覆盖。而从我国目前的社会保险基金预算来看，预算收入包括社会保险缴款、一般公共预算安排和其他方式筹集的非税收入，预算支出只包括用于社会保险的支出，并没有将社会救济和社会福利纳入，因此仅属于一种小口径的社会保障预算（李燕，2014）。

2.不同预算间科目设置重合。从2017年和2018年政府收支分类科目可以发现，现行四本预算科目之间存在重合现象，例如：中央财政预算科目，在一般公共预算和国有资本经营收入预算中均设置了“国有资本经营收入”款级科目等。四本预算之间形成有机衔接是必需的，但科目设置重合、错综复杂，会使各本预算的完整性大打折扣。

（三）现行四本预算中关于地方政府债务的管理不够规范

我国地方政府性债务余额非常庞大（见表4），地方政府债务率非常高，2015年达到90.75%（刁伟涛，2015），2016年为80.5%²，这说明政府性债务已经是我国政府收支的重要组成部分，全口径预算管理要求所有政府收支均纳入预算管理，政府性债务也不能例外。从我国现行债务预算编制的内容来看，仅仅包含了直接显性债务，只有一般性政府债务和专项性政府债务纳入预算管理，对地方政府的或有债务尚未纳入预算的编制范围。从债务预算编制的模式来看，采用的是嵌入式预算编制模式，编入预算的债务信息分散在不同的预算中，不能直观反映债务的完整状况。

表4 2016年和2017年地方政府一般债务余额情况表

项目	单位：亿元	
	预算数	执行数
1.2015年末地方政府一般债务余额实际数		92619.04
2.2016年末地方政府一般债务余额限额	107072.40	
3.因预算管理变化调整余额和限额		116.82
4.调整后2016年末地方政府一般债务余额限额	107189.22	
5.2016年地方政府一般债务发行额		35495.16
中央转贷地方的国际金融组织和外国政府贷款		155.32
2016年地方政府一般债券发行额		35339.84
6.2016年地方政府一般债务还本额		30363.24
7.2016年末地方政府一般债务余额预计执行数		97867.78
8.2017年地方财政赤字	8300.00	
9.2017年末地方政府一般债务余额限额	115489.22	

注：1.2015年末地方政府一般债务余额实际数比2016年预算草案中列示的2015年末地方政府一般债务余额预计执行数有所减少，主要是一些地区处理存量政府债务时，根据实际情况核减了一部分债务。

2.由于地方政府性基金中的政府住房基金、南水北调工程基金、新增建设用地土地有偿使用费转列一般公共预算，对应专项债务的余额和限额应当相应转入一般债务，不影响总的地方政府债务余额和限额。

资料来源：财政部：《2016年和2017年地方政府一般债务余额情况表》，http://yss.mof.gov.cn/zhuantilanmu/dfzgl/sjtj/201704/t20170401_2573824.html

¹ 财政部：《关于进一步提高中央企业国有资本收益收取比例的通知》（财企[2014]59号），http://www.gov.cn/xinwen/2014-05/06/content_2673061.htm。

² 财政部：《去年政府债务负债率为36.7% 低于警戒线》，<http://www.chinanews.com/jingwei/07-28/63819.shtml>

（四）现行四本预算未能涵盖全部政府收支：两个板块未纳入预算

1. 税式支出未纳入预算。税式支出是政府为实现特定政策目标而发生的支出，主要表现为对于某些纳税人或其特定经济行为给予不同的税收优惠（如优惠税率、税收抵免和加速折旧等）待遇，把一部分税收收入让渡给纳税人而形成的一种间接性政府支出。在实际中，税式支出政策承担了多方面公共政策功能，从这种意义上来说，政府实际支出=直接财政支出+税式支出。我国税式支出规模也非常庞大，2014 年仅小微企业减免税款已达到 612 亿元（吴秋余，2015），为 2014 年全国公共财政支出 151662 亿元的 0.4%。美国联邦政府直接财政支出预算占联邦实际支出（直接财政支出+税式支出）的 75%，有 25% 的联邦政府支出不在国会控制范围（邢树东，2004），根据 1974 年美国预算法案，税式支出项目成为联邦预算的一部分，税式支出正式纳入预算化管理。因此控制政府支出不仅要考虑财政支出，而且还要考虑税式支出。我国财税等部门已在多个地区开展了多个税种税式支出测算和分析的试点工作，但当前我国尚未将税式支出纳入具体的预算范围，破坏了政府预算的完整性。

2. 准财政活动未纳入预算。准财政活动主要由中央银行、公共金融机构和非金融公共企业实施，最终影响到财政资金收支的“隐性”的财政活动¹。我国中央银行的准财政活动表现在两方面：一是管理外汇储备并为汇率担保，二是中国人民银行对问题金融机构实行救助。因此，可以用央行管理外汇储备净损失与中国人民银行对各类金融机构的再贷款之和估算我国央行准财政活动的成本。

表 5 1994-2014 年中国人民银行准财政活动规模

单位：亿元

年份	管理外汇储备损失	再贷款	准财政活动规模
1993	0		
1994	188	0	188
1995	283	0	283
1996	524	0	524
1997	780	16430	17210
1998	418	16021	16439
1999	423	19207	19630
2000	611	22120	22731
2001	679	19859	20538
2002	708	19528	20235
2003	861	19239	20100
2004	1186	19289	20475
2005	2888	25918	28807
2006	4009	28466	32476
2007	8197	20835	29032

¹ 例如中央银行实施的有补贴的贷款（有管理的贷款利率、优惠再贴现做法、担保不足的和低于标准的贷款、贷款担保）、低报酬的准备金要求、信贷限额、救援操作等，对财政收支资金流的影响表现在准财政活动实施者对财政系统的显性利税贡献，而财政系统对准财政活动实施者隐性的利益输送。对财政的影响表现在：（1）在准财政活动规模很大的情况下，预算差额不再是政府财政收支状况的一个可靠指标，这使财政政策的设计变得更为复杂；（2）政府收入和支出统计并不准确反映政府的实际规模；（3）准财政活动可能带来隐含的或有负债；（4）准财政活动往往具有再分配效应。而这些准财政活动中实际价格与平均价格的差额形成的损益并未在预算报告中呈现，也未在预算程序中申报。

2008	11278	20285	31563
2009	4509	18692	23201
2010	9863	20812	30674
2011	14811	20892	35703
2012	6572	26740	33312
2013	7315	22055	29370
2014	6743	32834	39577

资料来源：赵瑞芬：《央行准财政活动成本测算与治理研究》，《技术经济与管理研究》2017年第2期。

1996年以后我国央行准财政活动规模迅速增长，2014年达到39577亿元（见表5），相当于同期财政收入的比重为28.19%。央行准财政活动影响到财政状况、财政赤字的真实性，同时也掩盖了政府的整体债务和财政风险，导致财政政策的失真（赵瑞芬，2017）。准财政活动具有预算含义（王雍君，2010），但基于准财政活动产生的资金流量并未纳入政府预算中，准财政活动报告未包含年度预算文件中。准财政活动具有政府性质，并且创造或消耗公共资源，应该纳入政府预算管理。

四、政府预算体系改革取向

党的十八届三中全会将财政定位为国家治理的基础和重要支柱，预算管理制度作为现代财政制度的重要内容之一，必须匹配国家治理现代化的要求。现代意义上的政府预算，不仅指政府年度收支计划表格，更是指通过一定程序和手段对政府财政性资源使用的控制和监督。因此，就需要将政府财政性资源全部纳入预算体系，政府全部收支包括一般公共预算收支、政府性基金预算收支、国有资本经营预算收支、社会保险基金预算收支、政府性债务、税式支出以及准财政活动等。现代化政府预算体系的目标是实现政府收支的全覆盖，以保障政府预算的完整性，为国家治理的财政支柱打好地基。然而我国目前政府预算体系还不够完整，现行四本预算缺口与重合并存，而且尚有三个板块的政府财政性资源未纳入或未全面纳入预算。

基于此，建议我国政府预算体系的改革取向如下：

（一）修订预算法的相关条款，尽快出台预算法实施细则，明确四本预算的收支范围。特别是对于政府性基金预算、国有资本经营预算和社会保险基金预算的收支范围予以具体规定，从法律上明确各本预算的收入和支出的范围有多大，包括哪些收入和哪些支出，实现各本预算各自的完整性，减少预算管理运作中的不确定性，为完善我国政府预算体系夯实基础。

（二）构建6+1政府预算体系，落实全口径预算管理。在现行一般公共预算、政府性基金预算、国有资本经营预算和社会保险基金预算基础上，增加政府性债务预算、税式支出预算两本预算，一个准财政活动报告，形成6本预算+1个报告的6+1政府预算体系，覆盖政府的全部收入和支出，保障政府预算体系完整性。

1.处理好现行四本预算缺口与重合并存问题，落实现行四本预算的全口径管理。弥补四本预算缺口的重要节点在于，一般公共预算解决好非税收入直接缴入国库的问题，尽快取消财政专户；政府性基金预算中用于提供基本公共服务以及主要用于人员和机构运转支出的资

金,列入一般公共预算;国有资本经营预算逐步扩大覆盖范围,直至全面覆盖;社会保险基金预算需要将社会救济和社会福利纳入其预算支出范围,最终实现一揽子社会保障预算,将政府强制性实施的各项保障资金全部纳入社会保障预算,把来自社会保障基金的收支和来自一般公共预算安排的收支合为一体,全面反映社会保障收支、结余投资及调剂基金的使用情况。

同时对现行四本预算科目之间存在重合现象进行调整,在不影响四本预算之间有机衔接的前提下,对有关科目进行整合。

2.建立政府性债务预算,将中央政府的内外债务和地方政府性债务纳入预算管理。债务本身取决于政府发债的能力,包括显性债务和隐性债务,成为目前影响代际公平的最为重要的因素,因为政府性债务是对以后年度财政性资金的提前使用,需要今后年度以预算资金来偿还,从可持续性角度看,政府的债务收入应该从原来的一般公共财政预算中单列出来(赵福昌、李成威,2014),结合地方政府性债务,构建政府性债务预算。

3.建立税式支出预算及提交准财政活动报告。税式支出和准财政活动均属于政府财政性资源的重要组成部分,是政府为实现特定政策目标而发生的财政预算行为,应该把税式支出纳入预算范围,将准财政活动记录在预算或预算报告中,补充完善我国的政府预算体系,真正做到全口径预算。

(三)从远期来看,6+1政府预算体系可以调整为4+1政府预算体系。现行政府性基金预算和国有资本经营预算均存在融入一般公共预算的可能性和必要性,主要是考虑到现行政府性基金预算收入与一般公共预算收入下的“专项收入”性质完全相同,均为非税收入;而一般公共预算支出涵盖了所有政府性基金预算支出的范围。国有资本经营预算亦属于类似情况。又如,专项转移支付预算资金来源包括一般公共预算、政府性基金预算和国有资本经营预算¹。因此,可以在一般公共预算中设置关于政府性基金预算和国有资本经营预算的相应科目,将政府性基金预算和国有资本经营预算并入一般公共预算中。如此以后,6+1政府预算体系将转变为包含一般公共预算、社会保险基金预算、政府性债务预算、税式支出预算四本预算和一个准财政活动报告的4+1政府预算体系。

参考文献:

- 1.陈共:《财政学》,中国人民大学出版社2015版。
- 2.邓秋云、邓力平:《政府性基金预算:基于中国特色财政的理解》,《财政研究》2016年第7期。
- 3.刁伟涛:《我国地方政府债务分类纳入预算管理的初始状况分析:2014-2015》,《财政研究》2016年第8期。
- 4.高培勇:《中国财税改革40年:基本轨迹、基本经验和基本规律》,《经济研究》2018年第3期。
- 5.高培勇、汪德华:《本轮财税体制改革进程评估:2013.11-2016.10(上)》,《财贸经济》2016年第11期。
- 6.华国庆:《全口径预算:政府财政收支行为的立法控制》,《法学论坛》2014年第3期。
- 7.寇铁军、高巍:《建立政府全口径预算与完善政府复式预算体系的思考》,《中国财政》2013年第21期。
- 8.李燕:《我国全口径预算报告体系构建研究——制约和监督权力运行视角》,《财政研究》2014年第2期。

¹ 详见:财政部关于印发《中央对地方专项转移支付管理办法》的通知(财预[2015]230号)
http://www.mof.gov.cn/mofhome/yunnan/lanmudaohang/zhengcefagui/201603/t20160310_1900064.html

期。

- 9.林治芬:《中国社会保障预算前行方向与路径》,《中国社会保障》2013 年第 3 期。
- 10.刘尚希:《我国预决算体系基本实现全口径》《中国经济周刊》2013 年第 9 期。
- 11.楼继伟:《建立现代财政制度》,《人民日报》2013 年 12 月 16 日。
- 12.王雍君:《公共预算管理》,经济科学出版社 2010 年版。
- 13.吴秋余:《国家出台一系列优惠政策小微企业去年减税 6 12 亿元》,《人民日报》2015 年 2 月 22 日。
- 14.邢树东:《税式支出优化理论研究》,《当代经济研究》2004 年第 7 期。
- 15.杨志勇:《我国预算管理制度的演进轨迹:1979-2014 年》,《改革》2014 年第 10 期。
- 16.赵福昌、李成威:《完整性——政府预算体系改革的方向》,《中国财经报》2014 年 10 月 25 日。
- 17.赵瑞芬:《央行准财政活动成本测算与治理研究》,《技术经济与管理研究》2017 年第 2 期。