



2010年第 9 期 / 总第 91 期

主办单位：中国人民大学中国财政金融政策研究中心

Public Economic Review

郭庆旺/主编

# 公共经济评论

China Financial Policy Research Center Renmin University of China

[www.frc.com.cn](http://www.frc.com.cn)

## 中国税收高速增长的源泉：税收能力和税收努力框架下的解释

本文在税收能力和税收努力的理论框架下，深入分析了中国税收高速增长的源泉，认为在分税制改革后，中国税收之所以能够保持长时间高速增长，其原因主要表现在三个方面：分税制的税收分权契约性质具有强烈的税收激励作用；间接税的制度设计放大了纳税人的纳税能力；我国正处于“税收增长红利”集中释放期。未来第一种因素的作用将减弱，第二种因素的作用部分消失，第三种因素的作用依旧存在。因此，短期内受经济周期特别是投资周期的影响，中国税收增长幅度会有一定回落。但是，从长期看，由于税收增长红利仍将持续很长一段时期；在后金融危机时代，随着民间投资的高涨，税收仍可能保持较高速增长的增长。

## 预算管理改革与政府效率

预算管理改革是当前世界范围内政府公共管理领域的热点。1990年以来的我国财政管理改革由原来以收入为主向以支出为重点的政府预算管理改革转型，对预算编制、预算执行、政府收支分类、预算会计等预算管理各个层面各个环节进行变革，启动实施了部门预算改革、国库集中收付制度改革、政府采购制度改革、“收支两条线”改革、政府收支分类改革以及将要推行的政府会计改革等六项大的改革，逐步摆脱了传统预算管理方式的束缚，确立了新的预算管理制度和运作机制，逐步确立了我国现代预算管理制度框架体系。本文对我国预算管理制度改革进行全面的回顾和分析。

# 胡锦涛总书记亲临中国人民大学及附属中学考察 殷切希望人民大学建成“人民满意、世界一流”大学

9月9日，在第26个教师节前夕，在中国人民大学命名组建六十周年之际，中共中央总书记、国家主席、中央军委主席胡锦涛亲临中国人民大学及附属中学，亲切看望师生员工，实地考察学校教育改革 development 情况，代表党中央、国务院向全国广大教师和教育工作者致以节日的问候。

中共中央政治局委员、国务委员刘延东，中央书记处书记、中央办公厅主任令计划，教育部部长袁贵仁、北京市市长郭金龙等领导陪同考察，中国人民大学校长纪宝成、党委书记程天权陪同，校领导袁卫、牛维麟、林岗、冯惠玲、马俊杰、陈一兵、王利明、杨慧林、薛浣白和师生代表参加。

在接见中国人民大学师生代表时，胡锦涛同志指出，中国人民大学是我们党创办的第一所新型大学。60年来，中国人民大学始终秉承“立学为民、治学报国”的宗旨，培养了一大批优秀人才，取得了一系列重大科研成果，为党和国家事业发展作出了重要贡献。

胡锦涛同志指出，人大的全体师生员工要弘扬光荣传统，不断改革创新，突出办学特色，提高办学质量，培养更多创新型人才，创造更多人文社会科学成果，为我们国家的现代化建设事业作出更大的贡献。胡锦涛同志殷切希望中国人民大学建设成为“人民满意、世界一流”大学。

当日下午，胡锦涛同志首先考察了中国人民大学附属中学开展素质教育的情况，鼓励人大附中为基础教育作出更大的贡献。随后，胡锦涛同志到中国人民大学考察，与师生亲切交流。

图书馆正在举办中国人民大学命名组建六十周年成就展。展厅里的一幅幅照片、一件件实物、一段段视频，集中展示了学校60年来发展壮大的历程。1950年命名组建的中国人民大学，是党亲手创办的第一所新型正规大学。60年来，中国人民大学广大师生发扬“立学为民、治学报国”的宗旨，始终与党和人民同呼吸、共命运，使学校成为我国人文社会科学高等教育的重要基地，为马克思主义在中国的传播和普及，为我国人文社会科学的发展和繁荣，为我国社会主义革命、建设和改革事业作出了重要贡献，被誉为“我国人文社会科学高等教育领域的一面旗帜”。胡锦涛同志一边观看展品，一边听取介绍，对学校在教学、科研和管理方面取得的突出成绩给予充分肯定。

面对图书馆外翘首期待、热情迎候的人大师生，胡锦涛同志与他们一一握手，希望同学们继续努力，把自己培养成国家、社会所需要的杰出人才。

(下转封三)

# 中国税收高速增长的源泉： 税收能力和税收努力框架下的解释

郭庆旺 吕冰洋\*

本文在税收能力和税收努力的理论框架下，深入分析了中国税收高速增长的源泉，认为在分税制改革后，中国税收之所以能够保持长时间高速增长，其原因主要表现在三个方面：分税制的税收分权契约性质具有强烈的税收激励作用；间接税的制度设计放大了纳税人的纳税能力；我国正处于“税收增长红利”集中释放期。未来第一种因素的作用将减弱，第二种因素的作用部分消失，第三种因素的作用依旧存在。因此，短期内受经济周期特别是投资周期的影响，中国税收增长幅度会有一定回落。但是，从长期看，由于税收增长红利仍将持续很长一段时期；在后金融危机时代，随着民间投资的高涨，税收仍可能保持较高速度的增长。

关键词：税收增长 税收分权 税收能力 税收努力

## The Source of China's Tax high Growth: Explain under the Frame of Tax Capacity and Tax Effort

**Abstract:** Under the framework of tax capacity and tax effort, this article studies the source of China's tax high growth. We think there are three reasons of China's tax revenue keeping high growth rate for long time: First, the contract of intergovernmental tax decentralization embodied in tax sharing system has intense tax incentive role; Second, the indirect tax system enlarges the taxpayer's ability; Third, China tax growth is impelled by "tax growth bonus". In the future, the role of first factor will lower and the second will partially vanish and the third still exist. So in short time, the growth rate of China's tax will decrease for the reason of economic cycle especially investment cycle. In long time, because of the tax growth bonus still in existence, tax will keep high growth rate with private sector investment upswing after the economic depression.

**Keywords:** Tax Growth; Tax Decentralization; Tax Capacity; Tax Effort

\* 本文是教育部重大攻关课题（08JZD0012）、国家自然科学基金（项目号：71073161）、教育部人文社会科学重点研究基地重大项目（项目号：2009JJJ790050）、国家社会科学基金重大项目（项目号：07&ZD012）的阶段性成果，并感谢中国人民大学“明德青年学者培育计划项目”的支持。作者感谢匿名评审专家提出的建设性意见。

作者郭庆旺，经济学博士，中国财政金融政策研究中心、中国人民大学财政金融学院教授（北京 100872）；吕冰洋，经济学博士，中国人民大学财政金融学院副教授（北京 100872）。

## 一、引言

自 1994 年分税制改革以来，我国税收收入呈现长达十多年的高速增长态势（如图 1 所示）。首先从税收增长与 GDP 增长关系来看，税收弹性高。1986—1992 年税收弹性（税收增长率/GDP 增长率）仅为 0.43<sup>1</sup>，而 1995—2009 年达到 1.39。其次从不同时期的税收增长状况来看，分税制改革后税收增长率远高于分税制改革前。1986—1992 年税收收入年均增长率仅为 7.2%，而 1995—2008 年高达 18.4%。2009 年中国经济遭遇巨大困难，从 2008 年第四季度起税收滑坡明显，社会各界对国家税务总局 2009 年初制订的税收增长计划 8% 目标的实现普遍持怀疑态度。然而，2009 年税收同比增长 9.1%，这还是在大力度实施结构性减税 5000 亿元下取得的。进入 2010 年，税收再现高速增长趋势，2010 年上半年，全国税收收入同比增长 30.8%！

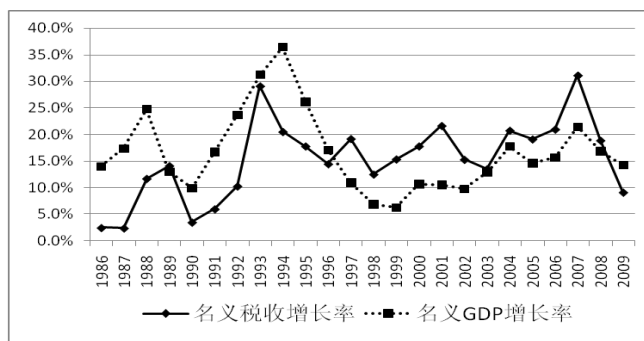


图 1 名义 GDP 和税收收入增长率（1986—2009 年）

如此强劲的税收高速增长势头，引起了社会各界的广泛关注，特别是近年来，以税收收入增长为主要支撑的政府支出扩张深入到经济各个角落，人们开始质疑税收高速增长的合理性及其可持续性。为此，学术界就税收高速增长的推动因素或原因，展开了多层次、多角度的分析，试图回答税收这种高速增长的客观性和必然性。从已有的研究成果来看，我国税收收入高速增长的原因可归结为四类因素：

**一是经济因素。**包括经济增长、物价上涨、产业结构升级、外贸持续快速增长、企业经济效益的持续好转和居民收入的快速增长、所有制结构的优化以及市场化程度不断提高等<sup>2</sup>。曹广忠等还指出<sup>3</sup>，地方政府为追求政绩和财政收入，低价出让土地从而推动高税行业如制造业、建筑业、房地产业等快速发展，这是税收高速增长的主要原因。

**二是管理因素。**普遍认为，分税制以来税务部门加强税收征收管理对税收高速增长起到了重大作用<sup>4</sup>。高培勇进一步指出<sup>5</sup>，之所以加强税收管理能不断促进税收增长，根本原因

<sup>1</sup> 这里我们不考虑 1993 年和 1994 年税收增长异常因素的影响。1993 年，地方政府得知实行分税制后，原来属于地方财政收入的一部分将上缴中央，并且增值税返还基数是 1993 年税收收入，于是地方政府采取各种措施促使税款入库，包括清缴欠税甚至寅吃卯粮等，这导致 1993 年税收高速增长后，1994 年增幅又迅速回落。

<sup>2</sup> 金人庆：《中国当代税收要论》，北京：人民出版社，2002 年。安体富：《如何看待近几年我国税收的超常增长和减税的问题》，《税务研究》2002 年第 8 期。许宪春：《税收收入增长与 GDP 增长》，《税务研究》2005 年第 3 期。

<sup>3</sup> 曹广忠、袁飞、陶然：《土地财政、产业结构演变与税收超常规增长——中国‘税收增长之谜’的一个分析视角》，《中国工业经济》2007 年第 12 期。

<sup>4</sup> 安体富：《如何看待近几年我国税收的超常增长和减税的问题》，《税务研究》2002 年第 8 期。米建国：《税收仍会持续高增长》，《中国税务》2005 年第 2 期。

在于中国现行税制在诞生时,预留了很大的“征管空间”。而之所以分税制改革以后“征管空间”能够得到充分利用,是因为分税制改革加强了中央征收集权,这对税收增长具有积极作用<sup>6</sup>。

**三是政策因素。**从既有的研究结论看,税收政策调整因素对税收超 GDP 增长的作用是次要的,并且其影响作用大多属于一次性<sup>7</sup>。

**四是税制因素。**比如,现行税制累进税率设计、GDP 结构与税收结构差异等,也都是中国税收高速增长的原因<sup>8</sup>。

不过,综合这些分析可以发现,尽管解释颇多,但仍不足以深刻说明税收长期高速增长的原因。经济增长、物价上涨、产业结构变动、累进税率设计、GDP 与税收结构差异等因素都是世界各国影响税收的普遍因素,我国在分税制改革前也存在这些因素,但当时税收增长速度长期低于 GDP 的增长速度。就加强税收管理而言,尽管研究者一般都注意到分税制改革以来以“金税工程”为代表的税源监控体系加强起到了重要作用,但很少有研究者分析为什么分税制改革能够促使税务部门加强征管?而在这之前的财政包干制却会造成税收收入占 GDP 比重不断下滑?巨大的税收“征管空间”来自何处?

此外,本文重新深入探究税收高速增长的原因,除了弥补上述已有研究成果的不足之外,还与当前社会各界关注的两大问题有关:一是国民收入分配格局发生重大变化,二是民生财政建设时不我待。首先,从国民收入分配格局变化来看,居民、企业、政府三部门的收入比重从 1996 年的 69.3%、13.6%、17.1%,改变为 2007 年的 57.5%、18.4%、24.1%<sup>9</sup>;居民收入比重迅速下降,而政府收入比重明显上升。研究税收高速增长的原因有助于我们从税收角度分析国民收入分配格局变动的内在机理。其次,我国在落实科学发展观、构建和谐社会的进程中,民生财政建设至关重要。而民生财政建设又需要殷实的财力作后盾,研究税收高速增长的原因及其可持续性,旨在分析民生财政建设的财力保障问题。

因此,为了更加深入地分析我国税收增长的源泉,特别是为科学地分析后金融危机时代,我国税收收入还能否持续高速增长,本文另辟视角,在构建一个税收能力和税收努力的理论框架基础上,重点探讨以下几个重要问题:第一,从税收分权角度,阐释征税能力和税收努力提高的原因;第二,从间接税制对纳税能力的放大作用角度,阐明税收超 GDP 增长的作用机制;第三,从近十年来中国经济发展历程角度,探讨增长红利,寻找纳税能力提高的源泉。最后,综合前面的分析,给出未来数年税收增长的科学判断。

## 二、税收能力和税收努力：一个分析框架

### (一) 税收增长源泉的理论分析

在既定的税制下,税收的征纳双方的能力和意愿对税收收入会产生巨大影响。比如,

<sup>5</sup> 高培勇:《中国税收持续高速增长之谜》,《经济研究》2006 年第 12 期。

<sup>6</sup> 王剑锋:《中央集权型税收高增长路径:理论与实证分析》,《管理世界》2008 年第 7 期。

<sup>7</sup> 贾康、刘尚希、吴晓娟、史兴旺:《怎样看待税收的增长和减税的主张——从另一个角度的理论分析与思考》,《管理世界》2002 年第 7 期。胡怡建:《我国财政收入超常增长中的虚增问题分析》,《涉外税务》2003 年第 6 期。孙玉栋:《中国税收负担问题研究》,北京:中国人民大学出版社,2006 年。

<sup>8</sup> 李方旺:《2000-2005 年我国税收收入增长的数量特征与新一轮税制改革》,《税务研究》2006 年第 8 期。唐登山、吴宏:《税收增速大于 GDP 增速的产业结构分析》,《数量经济技术经济研究》2008 年第 10 期。

<sup>9</sup> 这些数字是作者根据 1999 年和 2009 年《中国统计年鉴》中“资金流量表(实物交易)”的相关数据计算而得。

倘若税务机关的征收管理是高效的，那么可以保证税收最大限度地接近足额征收；反之，税收的偷、逃、骗、欠行为就会增加，实际的税收收入就会减少。为说明这些税制之外的因素对税收增长的影响，我们需要引入税收能力和税收努力概念。

税收能力(tax capacity)是指一国应当能征收上来的税收数额，它包括两种能力：一是纳税人的纳税能力（简称纳税能力）；二是政府的征税能力（简称征税能力）。纳税能力主要取决于税源的多寡，征税能力主要取决于税务人员的人数、技能、敬业精神以及信息化水平等。税收努力(tax effort)是指税务当局征收全部法定应纳税额的程度，或者说是税收能力被利用的程度。<sup>10</sup>在理论上，可以把税收比率表达为税收能力和税收努力的函数：

$$\frac{T}{Y} = f\left(\frac{T'}{Y}, E\right) \quad (1)$$

(1) 式中， $T$  为现实税收收入； $Y$  为 GDP； $T'$  为预期（应征）税收收入； $E$  为税收努力。根据 (1) 式，可推导出税收努力比率或税收努力指数：

$$E = \frac{T}{Y} / \frac{T'}{Y} = \frac{T}{T'} \quad (2)$$

可见，税收努力比率是现实税收收入与潜在（预期）税收收入的比率<sup>11</sup>。

尽管国际货币基金组织专家对税收努力进行了多次实证分析，但是从既有研究成果看，存在两大缺陷：一是引入税收能力的概念仅是为说明税收努力的内涵，没有进一步剖析纳税能力、征税能力和税收努力三者之间的关系；二是计算税收努力的传统方法是回归分析法，囿于方法限制，得到的税收努力指数一定会有不少样本大于 1，由此得出实证税收超过潜在税收的“收过头税”结论。为克服这两点缺陷，我们从税收能力和税收努力概念出发，构建一个税收增长模型说明影响税收增长各因素的作用（如图 2 所示）。

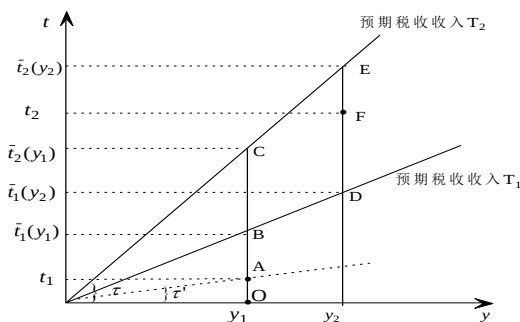


图 2 纳税能力、征税能力与税收努力

在图 2 中，横轴表示纳税人纳税能力的高低，纵轴表示税收，假定税收是比例税，那

<sup>10</sup> 税收努力概念是国外学术界特别是国际货币基金组织的经济学家在 20 世纪 60 年代末提出的，之后学术界进行了大量的分析，旨在比较各国间税收努力指数的高低。J. H. Leuthold, Tax shares in developing economies: a panel study, *Journal of Development Economics*, 35, 1991, pp.173-185. A. A. Tait and B. J. Eichengreen, Two alternative approaches to the international comparisons of taxation, IMF Departmental Memorandum, 78/73, International Monetary Fund, Washington, 1978. V. Tanzi, A statistical evaluation of taxation in Sub-Saharan Africa, Taxation in Sub-Saharan Africa, International Monetary Fund, Washington D.C., 1981. V. Tanzi, Quantitative characteristics of the tax systems of developing Countries, in D. Newbery and N. Stern (eds), *The theory of taxation for developing countries*, New York: Oxford University Press, 1987, pp. 205-241. .

<sup>11</sup> 郭庆旺、赵志耘：《财政学》，北京：中国人民大学出版社，2002 年。

么税收就是过原点的一条射线。假定税率为 $\tau$ 。当纳税能力是 $y_1$ 时,若税务部门的征税能力为100%,应征的税款就是OC,相应地税收负担就为税率 $\tau$ 。可是,由于税务部门征税能力的不足,譬如说税收征管的信息化建设程度不够,在税务部门付出100%的税收努力情况下,预期应征的税收只为OB,因而预期税收收入线 $T_1$ 表示在税务部门现有的征税能力下,付出全部税收努力所能征收的税收收入。如果税务部门没有付出全部的税收努力,那么实征的税款会落在OB之间的某一点上,比如A点,宏观税负相应的就为 $\tau'$ 。于是,税务部门的征税能力和税收努力分别为:

$$\text{征税能力} = \frac{OB}{OC}, \text{ 税收努力} = \frac{OA}{OB}$$

因此,在既定的税制下,征税方的征税能力和税收努力、纳税方的纳税能力变动都会极大地影响税收收入规模。

假定这个经济体在两个时期征税,纳税人的纳税能力分别为 $y_1$ 和 $y_2$ ,实际税收收入分别为 $t_1$ 、 $t_2$ ,税收努力水平分别为 $\theta_1$ 和 $\theta_2$ ,那么1期和2期的预期税收收入分别为 $\bar{t}_1(y_1)=t_1/\theta_1$ 和 $\bar{t}_2(y_2)=t_2/\theta_2$ 。在图2中,A、B、C、D、E、F点分别对应着 $t_1$ 、 $\bar{t}_1(y_1)$ 、 $\bar{t}_2(y_1)$ 、 $\bar{t}_1(y_2)$ 、 $\bar{t}_2(y_2)$ 和 $t_2$ 。根据定义有:

$$\frac{t_2}{t_1} = \frac{\theta_2}{\theta_1} \times \frac{\bar{t}_2(y_2)}{\bar{t}_1(y_1)} \quad (3)$$

(3)式右边同时乘除 $\bar{t}_1(y_2)$ 。<sup>12</sup>经变换有:

$$\frac{t_2}{t_1} = \frac{\theta_2}{\theta_1} \times \frac{\bar{t}_2(y_2)}{\bar{t}_1(y_2)} \times \frac{\bar{t}_1(y_2)}{\bar{t}_1(y_1)} \quad (4)$$

(4)式中,税收收入 $\frac{t_2}{t_1}$ 变动可分为三部分:第一, $\frac{\theta_2}{\theta_1} > 1$ 表示税收努力提高;第二, $\frac{\bar{t}_2(y_2)}{\bar{t}_1(y_2)} > 1$ 表示税务部门征税能力提高,即预期税收收入线由 $T_1$ 向 $T_2$ 运动;第三, $\frac{\bar{t}_1(y_2)}{\bar{t}_1(y_1)} > 1$ 表示税基增加(纳税能力提高)对税收增长的影响,即税收沿着预期税收收入线的运动。从(4)式可看出,税收增长的原因可以归为税收努力、征税能力和纳税能力提高的乘积。

## (二) 征税能力、税收努力和纳税能力的关系

从图2和公式(4)中可以看出,征税能力、税收努力和纳税能力这三种影响税收增长的因素是互不交叉的。这是为了理论分析的简明起见,但在现实中,在某种条件下,这三者之间存在一定的互相影响关系。

**1. 征税能力与税收努力的关系。**征税能力主要体现为税收征管技术水平和征税人员素质这样的客观变量,而税收努力主要体现为征税人员的敬业精神这样的主观变量。但是如果征税人员的敬业精神体现在提高税收征管能力上(如税收信息化建设、业务培训、管理制度改革等),那么主观上的税收努力就会在一定程度上转化为客观的征税能力提高。

**2. 征税能力、税收努力与纳税能力的关系。**征税能力和税收努力体现为税务部门的征

<sup>12</sup>  $\bar{t}_1(y_2)$ 的含义是,税务部门利用1期的征税能力,在税基为 $y_2$ 情况下的预期税收收入。

税效率，一般与其他宏观经济变量无关，而纳税能力取决于经济发展水平、税源结构、纳税人纳税意识等变量。但在一定条件下，税收征税效率和纳税能力彼此之间存在一定的内生关系。一方面，纳税能力影响征税效率。在我国，税收的增长主要是通过税收计划而非应收尽收的原则完成的，在税源充足即纳税能力强的地区，税务部门在完成税收任务后为避免抬高未来税收计划基数，往往采取消极征税政策；在税源不充足即纳税能力弱的地区，税务部门会加大税收努力来完成上级部门制定的税收计划。另一方面，税收征税效率也会在在一定程度上影响纳税能力。我们知道，在经济增长理论中，税收负担是影响经济增长的一个因素，而税收征税效率的高低无疑对税收负担产生一定的影响，从而影响纳税能力。

尽管征税能力、税收努力和纳税能力存在一定的互相影响关系，但这并不会动摇本文分析的稳健性：一是因为本文从税收分权角度解释征税能力和税收努力提高的动力，注重解剖税收分权的契约改变对税收征税效率的影响，并不对征税能力和税收努力作进一步的数量分解；二是本文论证的我国纳税能力提高的源泉，主要是来自税制结构、人口红利、技术模仿红利、工业化和城市化进程等因素，税制结构和人口红利完全是税收征管水平的外生因素，技术模仿红利主要取决于国内外技术落差和经济开放政策，工业化和城市化进程与经济发展的阶段性变化高度相关，它们与税收征管水平的关联度微乎其微。

### 三、税收分权：征税能力和税收努力提高的动力

对于分税制改革以来税收的高速增长，研究者都注意到了加强税收征管对税收增长的重要作用。国家税务总局的分析报告表明，1994年中国税收的综合征收率只有50%左右，而到2003年达到70%以上<sup>13</sup>。但是，需要深入探讨的问题是：为什么在财政包干制下能够预留下那么大的征管空间？分税制下税务部门加强征管动力来自何处？“加强征管”这个“黑箱”里，还可以作进一步分解吗？为此，我们从税收分权角度，研究分税制中蕴含的税收分权契约性质和税收激励。

#### （一）理论分析

税权包括税收立法权、税收征管权（或称税收行政权、税收执法权）、收益权（收入归属权），这些税权在中央政府和地方政府之间的划分称之为纵向税收分权。在经济运行中，税收立法权一旦确定下来很难变更，产生税收激励作用的主要是税收征管权和收益权。在文献中，一般认为国家税务局是中央政府的代理机构，地方税务局是地方政府的代理机构，因而，政府间纵向税收分权的不同形式会在很大程度上影响着税务部门的税收激励。

理论上，税权的纵向划分主要采取三种合同形式：一是定额合同，税收征管权归属于地方政府，而税收收益权的定额部分归中央，剩余归地方政府所有；二是分成合同，税收征管权归地方政府或中央政府所有，税收收益权按分成比例划归中央政府和地方政府；三是分税合同，地方政府和中央政府各自完全拥有某一税种税收征管权，税收收益权按税种划归中央政府和地方政府，这是最彻底的分税制<sup>14</sup>。

现在我们通过一个简单的博弈模型说明不同税收分权的税收激励差别。假定税收是比例税，税率为 $t$ ，税基为 $Y$ ，地方政府分享分成比例为 $p$ ，需上交的税收定额为 $F$ ，那么三种合同形式可用一个统一公式表示，即地方政府税收所得为： $ptY - F$ 。原因在于：当 $F=0$ ，

<sup>13</sup> 许善达：《在中国税收高层论坛 2004 上的演讲》，<http://www.finance.sina.com.cn/roll/20040424/1551737>。

<sup>14</sup> 吕冰洋：《政府间税收分权的配置选择和财政影响》，《经济研究》2009 年第 6 期。

$p \neq 1$  时, 为分成合同; 当  $p=1, F \neq 0$  时, 为定额合同; 当  $p=1, F=0$  时, 为分税合同 (中央政府需另外独自设立税种征收)。假定中央政府委托地方政府征收税款, 在地方政府税收努力是  $e$  情况下, 边际税收收入一般会随着税收努力上升而递减, 如反复的税收稽查并不会使税收同步增长。因此, 税收收入是税收努力的凹函数, 可设定税收收入为  $e^\theta tY$ ,  $0 < \theta < 1$ 。地方政府征税需付出征税成本, 税收成本与税收努力正相关, 可写为  $AetY$ ,  $A$  为征税成本系数, 可理解为它与征税能力、公民纳税意识等因素有关。中央政府的目标是决定税收分成比例和税收定额使中央财政收入规模最大化, 而地方政府目标是决定税收努力使地方财政收入规模最大化。中央政府和地方政府的目标函数可分别写为:

$$\text{中央政府目标: } \underset{p}{\text{Max}} (1-p)e^\theta tY + F$$

$$\text{地方政府目标: } \underset{e}{\text{Max}} pe^\theta tY - F - AetY$$

由于在现实中, 税收分权形式一般确定下来就会在较长时间内维持不变, 因而可以理解为中央政府先行动决定税收分成比例, 地方后决定税收努力程度, 即属于古诺博弈。通过求偏导可得出地方政府目标最大化的一阶条件, 可得:

$$e = \left( \frac{p\theta}{A} \right)^{\frac{1}{1-\theta}}$$

即地方政府的税收努力与税收分成比例高度相关。毫无疑问, 当  $p=1$  时, 地方政府税收努力程度最高, 此时实行分税合同和定额合同。需要注意的是, 定额合同的高低尽管在数学上不影响地方政府的边际税收努力, 但实际上, 定额合同与分税合同对地方政府的税收激励不会完全一样, 分税合同对地方政府的税收激励一般高于定额合同。

将  $e$  值代入中央政府的目标函数可得:  $p = \theta$ 。即中央政府为维持中央财政收入规模, 就要规定一定的分成比例。中央政府面临着提高地方政府税收努力和加强中央财政收入集中的一对矛盾, 折衷的办法就是采取分税合同。故此, 在现实经济中, 中央政府一般将易于征管、能取得大宗收入的税种划为中央税, 而将其他税种划为地方税, 使各自的边际税收努力能够 100% 体现在边际税收收入上, 这也是分税制在世界各国得以广泛采用的原因之一。

## (二) 现实解释

根据理论分析的结果, 分税制改革以来税务部门为何不断加强征管, 以及改革之初为何存在巨大的税收“征管空间”问题也就迎刃而解了。分税制改革前, 我国财政实行的是“分灶吃饭”为特征的财政收入包干体制, 它是分成合同和定额合同的结合, 以分成合同为主, 如“收入递增包干”、“总额分成”、“总额分成加增长分成”基本属于分成合同 (共 16 个地区适用), “定额上解”属于定额合同 (共 3 个地区适用)。而分税制改革主要属于分税合同, 其中又对增值税等个别税种实行小幅度的分成。在财政包干制下, 由于隐含的税收分权合同对地方政府税收激励不足, 在当时财政体制退让的大背景下, 成为当时财政收入占 GDP 的比重不断下降的重要原因, 同时也留下很大的税收征管力度提高空间。分税制改革使得税收分权向分税合同为主契约转变, 与财政包干办法相比较, 这种契约形式使得税收风险和收益基本由双方自己承担, 税收激励比较明显。

分税制改革以来, 较强的税收激励与较大的征管空间结合在一起, 促使税务部门的征税能力和税收努力不断提高, 由此带动税收连年高速增长。从现实来看, 征税能力的提高

主要体现在两方面，一方面是以税收信息化为主的税务部门硬件建设。具有代表性的是连续三期的增值税“金税工程”建设，其中卓有成效的是1998年8月起的“金税二期工程”建设，建设内容涵盖了增值税防伪税控开票系统、防伪税控认证系统、计算机交叉稽核系统和发票协查系统，从而使增值税的管理上升到网络化、系统化层面。据国家税务总局的报告《增值税征收率变动与金税工程二期效果宏观分析》数据显示，增值税率征收率从1994年的57.5%上升到2004年的85.7%，极大地提高税务部门对增值税的征税能力。另一方面是税务人员队伍建设，包括税收稽征人员扩大和素质提高两方面。1994年分税制改革时全国共有正式税务人员34.05万人，大专以上学历占32.4%，而到2004年全国共有正式税务人员84.4万人，大专以上学历为74.7%。刺激税务部门提高税收努力的形式主要有：每年各级地方政府下达税收增收计划任务（一般高于经济计划增幅2~3个百分点），税务工作强调以“组织收入为中心”，确保税收计划完成；国家税务局和地方税务局普遍加强税收稽查力量，对企业不断进行常规检查和专项检查；对超额完成税收任务的税务部门，地方政府往往给予不菲的奖励。

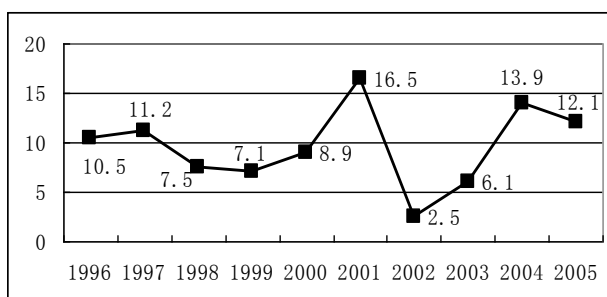


图3 1996—2005年我国历年税收征管效率提高程度(%)

吕冰洋和李峰曾利用数据包络分析方法<sup>15</sup>，测算出1996—2005年我国历年各省税收征管效率提高程度。在他们的研究基础上，我们求出全国平均征管效率提高值（见图3）。显然，分税制改革以来我国历年税收征管效率都有较大提高，这证实了税收分权变化提高了税务部门征税能力和税收努力的论点。

#### 四、间接税制：纳税能力的放大器

我国的税制结构中，以增值税和营业税为代表的间接税占主体地位，以企业所得税为代表的直接税处于次要地位。1995—2008年，国内增值税（以下简称增值税）和营业税占总税收收入的比重总计为50.5%，而企业所得税仅为16.7%。在这种税制结构下，增值税和营业税的增长对整体税收增长起着非常关键的作用。从图4看出，1995—2009年，增值税和营业税增长速度在绝大多数年份远高于GDP名义增长率。因此，我们有必要从税制设计中解剖这两大主体税种的增长源泉。

<sup>15</sup> 吕冰洋、李峰：《中国税收超GDP增长之谜的实证解释》，《财贸经济》2007年第3期。

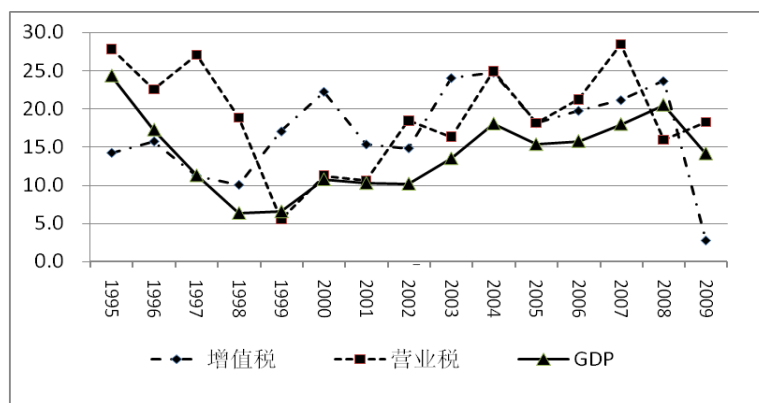


图4 国内增值税、营业税增长率与GDP名义增长率比较(%)

### (一) 增值税设计对税收高速增长的影响

从增值税类型划分上,可供选择的形式有生产型增值税、收入型增值税和消费型增值税三种,世界上普遍采用是消费型增值税,而我国在2008年前采用的是生产型增值税。生产型增值税以销售收入减除中间性产品价值的余额为课税增值额,其税基相当于国民生产总值;而消费型增值税以销售收入减除投入生产的中间性产品价值和同期购入的固定资产全部价值为课税增值额,其税基相当于全部消费品的价值。生产型增值税与消费型增值税的主要差别是前者对购入固定资产的已纳税款不予抵扣,即对固定资产折旧存在重复征税问题,这会使得增值税增长速度成倍于固定资产投资速度增长。结合我国分税制改革后经济发展历程,生产型增值税设计的税收放大器作用主要通过三个途径完成:

**1. 垂直专业化分工的发展。**在近年国际制造业向我国转移过程中,我国制造业的产业间分工逐步向产业内分工转化<sup>16</sup>,即由水平专业化分工转向垂直专业化分工。一般来讲,垂直专业化分工在加快技术进步同时,对固定资产投资的需求增加;而“全能性”工厂生产具有规模经济,固定资产利用率高。随着垂直专业化生产程度提高,固定资产投资增长迅速,对固定资产折旧的重复征税将导致增值税成比例增加。

**2. 工业化步伐的加快。**近十年,我国工业化建设步伐加快,工业化建设需进行大量厂房建设和购置大量设备,但是这些固定资产折旧无法通过增值税进项税抵扣来分摊一部分成本,因而在工业化的背景下,将导致税基迅速扩大。比如1996—2007年,设备投资的年均增长率达18.4%,高于GDP名义增长率6个百分点;制造业固定资产投资增长率2004—2007年平均为32%;固定资产折旧占GDP的比重从1996年的12.8%上升到2008年的14.2%。在这种背景下,由于生产型增值税的设计,工业化进程将带来增值税税基的扩大,增值税增长速度必然高于经济增长速度。

**3. 经济结构的变动。**随着我国经济发展和资本积累,生产要素中资本、劳动和技术的相对丰裕度会发展变化,据测算,2006年我国劳均资本为1995年的3.6倍,这推动劳动密集型产业向资本和技术密集型产业转移。在生产型增值税设计下,对劳动密集型企业而言,购进的投入品主要是原材料、辅助材料等流动资产,固定资产所占比重较小,因而产品价值中所含折旧额比较小,重复征税程度也较低;而对资本和技术密集型企业而言,产品价

<sup>16</sup> 刘世锦:《传统与现代之间——增长模式转型与新型工业化道路的选择》,北京:中国人民大学出版社,2006年。

值中固定资产折旧所占比重较大，重复征税程度也较高。因此，经济结构的变动也会使增值税增长速度高于经济增长速度。

我们可以通过反证法来说明增值税这种税收的放大器作用。从我国增值税税基看，它主要是工业增加值与第三产业中的批发零售业增加值之和，增值税实行比例税率，那么理论上讲，增值税对税基的税收增长弹性应严格为 1。但是根据测算，1996～2008 年增值税的税收增长弹性平均为 1.36，说明增值税确实存在税收放大器作用。

实际上，增值税这种纳税能力放大器作用在分税制改革之前就存在。我国从 1985 年开始开征增值税和产品税，核定计税依据时采用的是账簿法而非发票法，这使得税收监控能力较弱。但是即使是在当时减税让利的财政政策背景下，并且加上税收监控能力弱等不利因素，增值税和产品税的增长幅度依然远远高于平均税收增长幅度。分税制改革前 9 年，增值税和产品税之和的平均增长率为 27.6%，高于同期税收平均增长率 16.5 个百分点，也高于同期名义 GDP 平均增长率 6.8 个百分点，说明重复征税的税收机制设计对税收增长的影响还是很明显的。<sup>17</sup>

## （二）营业税设计对税收高速增长的影响

在 1994 税制设计中，为保证地方财力需要，税制中保留了营业税，它的收入归地方政府所有。增值税和营业税都属于间接税，它们并存的后果是对一些税目存在重复征税行为，这导致税收会超 GDP 增长。

**1. 营业税与增值税重复征税的影响。**在欧洲国家，增值税征税对象范围包括生产、批发、零售以及服务等所有交易活动，而我国 1994 年采用的增值税设计没有把所有服务交易都列入征税范围，只列入加工和修理修配服务，大多数服务交易属于营业税计征范围。营业税的税基是销售劳务和销售财产收入，进项税不能抵扣，换句话说，营业税税制设计强化了对生产投入的重复征税问题。这种情况主要体现在营业税九大税目中对交通运输业（税率 3%）、建筑业（税率 3%）、销售不动产（税率 5%）的征税上，这三种服务生产投入的费用大。营业税和增值税并存的后果是，政府在对这些行业的生产投入征收了一次增值税后，又对它们的销售收入征收了一次营业税，即对生产投入存在双重征税问题。

**2. 营业税税目间重复征税的影响。**在营业税九大税目中，建筑业和销售不动产业属于两个不同税目，这样会对建筑收入存在双重征税问题。比如，房地产商建设一个价值 1 亿元住宅小区对外销售，房地产公司需交纳销售不动产营业税 500 万元（税率 5%）。同时，假定房地产公司需付给建筑公司建设支出 8 千万，那么建筑公司又需交纳建筑业营业税 240 万元（税率 3%）。由于对建筑收入的双重征税，会使得房地产业营业税增幅高于 GDP 增幅。在房地产业繁荣时期，营业税这种制度设计特点将大大推动地方税收高速增长，如 2007 年建筑业和销售不动产业营业税占总营业税 50%，而在个别地区，如北京市密云区，甚至 63.1% 的营业税来自房地产业<sup>18</sup>。2009 年，营业税同比增长 18.2%，而房地产和建筑业营业税同比分别增长 38.6% 和 23.8%，2009 年税收增长任务的完成，很大程度上也得益于房地产市场的活跃。

<sup>17</sup> 之所以要将增值税和产品税合并计算，一是因为从 1986 年起，国家把原征收产品税的部分工业产品陆续改征增值税，增值税数据无法剔除税制改革的影响；二是因为产品税按产品销售总额征税，也存在明显的重复征税机制。

<sup>18</sup> 数据来源：北京市地税局研究报告《“十一五”期间北京地方税源结构与产业发展研究》。

除了增值税和营业税的重复征税机制外,我国还有两个比较重要的重复征税机制:一是消费税和增值税的重复征税机制,消费税是在增值税普遍征收的基础上,对应税消费品的再征税,这样就会存在对应税消费品的双重征税问题;二是对股息所得的双重征税,按照法人虚拟说的理论基础,对公司课税就是对股东课税,因此企业所得税和个人所得税一并征收会造成对股息的重复征税。

总而言之,我国 1994 年的税制改革,背景是中央财政收入占国家财政收入的比重和国家财政收入占 GDP 的比重不断下滑(即“两个比重下滑”)问题,因而当时税制改革的一个主要目的是确保“两个比重上升”。这样,在税收制度设计上,比较强调税收的组织收入功能,随着近十年来外在经济环境的急剧变化,这种税制设计放大了纳税人的纳税能力。

## 五、增长红利:纳税能力不断提高的源泉

纳税人纳税能力提高的原因除了经济增长外,其中一个重要原因由于某种因素的作用,能使纳税人在特定经济发展阶段税源迅速扩大,我们称这种与特定经济发展阶段相关联、并且能极大促进税源增长的因素为“增长红利”。有研究者指出,我国税收高速增长分成两个阶段:1995~1999 年的税收增长势头平缓,需严盯死守,得来不易;2000 年后税收增长态势猛烈,有点始料不及、水到渠成味道<sup>19</sup>。其原因正在于“增长红利”的迅速释放对税收增长产生重要影响。这种促进税源增长的“红利”主要是人口红利、技术模仿红利、工业化和城市化红利。

### (一) 人口红利

所谓人口红利,是一个国家在由高出生率、高死亡率转向低出生率、低死亡率过程中,一段时期社会劳动力在总人口中出现较高比例,同时又由生育率下降,出现总人口“中间大,两头小”的结构。年龄结构的这种变化将带来劳动力增加、储蓄增长等,从而引起的经济增长就是“人口红利”。从我国的现实看,我国 20 世纪 60 年代是人口出生高峰期,八九十年代大量劳动力进入就业期,随后生育率下降使这些劳动力需要供养的子女和老人比较少,劳动力的充足供给和高储蓄率,为中国经济增长带来了可观的人口红利。据估算,我国人口红利对人均 GDP 增长的贡献超过 1/4<sup>20</sup>。人口学家指出,我国在进入 21 世纪后,“人口红利”的作用急剧扩大<sup>21</sup>。

人口红利对税收高速增长的影响主要有两方面。一方面,劳动力的充分供给使得劳动力长期维持较低的成本,使得企业利润率能够维持较高水平,带动企业所得税增长。研究者指出,东亚奇迹的发生,很大程度上是因为东亚经济曾经有着劳动力无限供给的特征,又通过恰当的经济政策开发出人口红利,从而在很长时期里避免了资本报酬递减的困扰<sup>22</sup>。另一方面,由于人口红利带来的高储蓄率,使得“高储蓄—高投资—高增长”的增长过程得以持续。从图 5 可看出,投资在 2000 年后以远高于 GDP 的增长速度增长。在具有税收放大器作用的间接税税制设计和高投资增长率双重作用下,间接税增长速度就会大大高于 GDP 增长速度。

<sup>19</sup> 高培勇:《中国税收持续高速增长之谜》,《经济研究》2006 年第 12 期。

<sup>20</sup> 蔡昉:《人口转变、人口红利与经济增长可持续性——兼论充分就业如何促进经济增长》,《人口研究》2004 年第 3 期。

<sup>21</sup> 马瀛通:《人口红利与日俱增是 21 世纪中国跨越式发展的动力》,《中国人口科学》2007 年第 1 期。

<sup>22</sup> 蔡昉:《人口转变、人口红利与刘易斯转折点》,《经济研究》2010 年第 4 期。

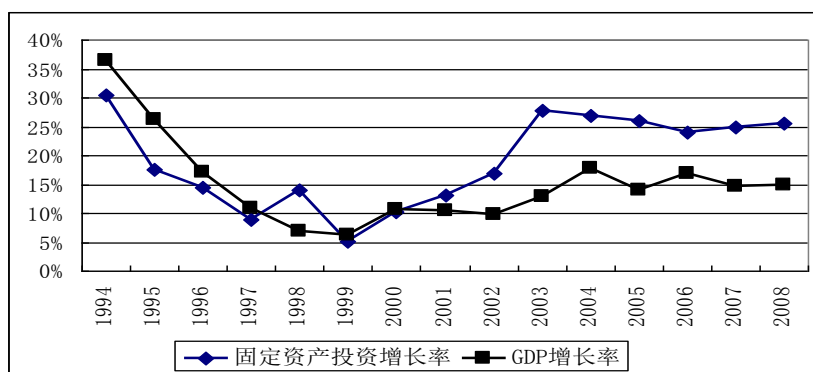


图5 全社会固定资产投资增长率与名义 GDP 增长率比较

## (二) 技术模仿红利

中国整体生产技术水平落后于发达国家，这决定了中国企业在长时间内技术进步以技术模仿为主。自 1994 年汇率并轨以来，中国快速吸收了国际产业转移分工，变成了一个出口导向的国家，从而形成了一个具有全球强大竞争力的“低价工业化”的生产模式。即一家企业通过引进设备，生产一种产品获利后，这一模仿产品的市场被开发出来，大量的后发企业会跟进，模仿性地引进设备，挖一些现成企业的成熟人员，进行该产品的生产获利后，大量模仿者进入就形成套利扩散机制。

技术模仿红利带来的技术低成本与人口红利带来的劳动力低成本，使得企业平均利润率能够较长时间的维持在较高水平，由此带来企业所得税的高速增长。在对 中国资本回报率估测中，北京大学中国经济研究中心的学者发现<sup>23</sup>，近十年来中国工业资本回报率确实发生了真实而非虚构的强劲增长，以权益作为资本存量计算，净资产净利润率从 1998 年 2.2% 上升到 2005 年 12.6%，税前利润率从 3.7% 上升到 14.4%，总回报率从 6.8% 上升到 17.8%。白重恩等也有类似的发现<sup>24</sup>。在工业化进程中，设备制造业是技术进步的后发优势最易发挥的领域，历年的统计数据显示，各种设备制造业的资本平均利润率水平普遍高于整体行业平均水平，这部分体现了技术模仿红利的作用。在这种背景下，纳税人的企业所得税纳税能力提高是不言而喻的。进入 2000 年以来，企业所得税年均增幅高达 30.7%，出乎大多数人的意料。

## (三) 工业化和城市化红利

前文指出，我国间接税的税制设计使得投资增长能够带来充足的间接税税源。而我国自 20 世纪 90 年代后期固定资产投资的迅速增长，是与我国在这个阶段工业化和城市化提速分不开的。以机械工业的快速增长为主体，包括钢铁、化学、有色等一批带有明显“重化工业”特征的高增长产业群在国民经济中的主导地位日益突出，由此产生了大量的固定资产投资特别是设备投资，由上文对增值税税制分析可知，工业化进程产生大量投资会促使增值税高速增长。

与此同时，我国城市化进程也开始提速，1980 年，全国有 223 座城市，其中人口规模

<sup>23</sup> 中国经济观察课题组：《中国资本回报率：事实、原因和政策含义》，北京大学中国经济研究中心研究报告，2006 年。

<sup>24</sup> Bai, Chong-En, Chang-Tai Hsieh and Yingyi Qian, The Return of Capital in China, NBER, Working Paper, 12755, 2006.

超过 100 万的城市只有 15 座。到了 2004 年,全国共有 661 座城市,其中人口规模超过 100 万的城市有 174 座。一般认为,城市化率(城市人口占总人口的比重)与工业化率(工业增加值占 GDP 的比重)之比值的合理范围在 140%~250%之间,我国 2004 年这一比值为 89.5%,城市化仍明显地滞后于工业化。城市化进程需要大量的基础设施和商品住房投资,这推动了建筑业及租赁业、房地产业等市场的繁荣,由此带来营业税的迅速增长。

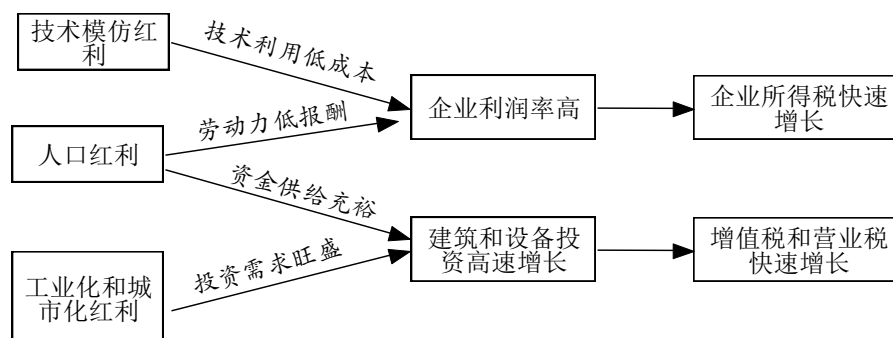


图6 三大红利对税收增长的推动作用

图6综合显示了三大红利对税收增长的推动作用,说明分税制改革以来税收高速增长,是与近十年来我国处于纳税人纳税能力提高的“红利”期分不开的:技术模仿红利使用企业技术利用低成本,人口红利使得企业雇用劳动力低成本,两者结合在一起使得企业可以保持较高的利润率水平,从而使纳税人企业所得税的纳税能力提高<sup>25</sup>;人口红利带来高储蓄,从而使得资金供给充裕,而工业化和城市化红利带来旺盛的建筑和设备投资需求,两者结合在一起,在特定的增值税和营业税制度安排下,使纳税人两税纳税能力提高。这三大主体税种合在一起,促使整体税收高速增长。

## 六、未来展望：税收还会不会高速增长？

我们更为关心的问题是,我国税收在未来能否继续高速增长?根据本文的研究,这主要看上述支撑税收高速增长的三大因素能否持续下去。

从税收激励角度观察,分税制以来各级税务部门征税能力和税收努力有了很大提高,但是其提高空间不是无限的,提高程度只会随着时间而递减。首先就征税能力而言,经过连续三期的“金税工程”的建设使得增值税征收率大幅提高后,短期内征税能力再提高难度较大,它受多种客观条件限制,如征管信息化水平、税制的复杂性、纳税人的配合程度等。就税收努力而言,根据以往经验,刺激税务部门提高税收努力的最有效措施就是税务任务施压,但是这种手段只有在企业有大量欠税的情况下才奏效,只能作用于一时,并且经济不景气时税收任务加压可能加剧经济不景气局面。因此,从长期来看,由征税能力和税收努力提高带来的税收高速增长的作用效果将降低。

从间接税税制设计看,随着 2009 年增值税允许设备投资的进项税款抵扣政策实施,增

<sup>25</sup> 国家统计局最新数据显示,2010 年 1-5 月份,全国规模以上工业企业(年主营业务收入 500 万元以上的企业)实现利润同比增长 81.6%,主营业务税金及附加同比增长 34.3%,工业利润增长较快的行业除了与能源相关的行业外(这些行业利润增长很大部分来自能源价格提高),主要集中在化纤制造业和电子、运输等设备制造业上,金融危机刚过这些行业就能保持强劲增长势头,我们认为这种现象不是偶然的,而是“增长红利”这样带有长期性的规律在发挥着重要作用。(数据来源:国家统计局官网)

增值税的纳税能力放大器作用将减弱很多；而营业税和增值税之间、营业税税目之间、消费税和增值税之间、企业所得税和个人所得税之间的重复征税机制仍旧存在，它是推动未来税收高速增长的一个动力。事实也支持了这一判断，2010年上半年国内增值税同比增长率仅为12.9%，远低于增值税转型前增长率；而同期消费税、营业税的同比增长率分别高达42.4%和33.4%，意味着消费税和营业税重复征税机制仍在发挥着作用。

从税收增长“红利”看，人口红利、工业化和城市化红利还会释放相当长的一段时间<sup>26</sup>，而技术模仿红利将会随着国内技术水平的提高而逐渐减少。但是，税收增长红利的释放需要依托两个主要条件：一是实行生产型增值税，二是民间部门投资需求的扩张。前者随着增值税转型已减弱很多，就后者而言，投资需求最终取决于国内外消费需求。从进入21世纪中国经济发展看，国内居民消费需求持续下降，对经济增长的贡献率由2000年的48.5%下降到2008年的33.2%。中国经济增长最快、经济发展水平最高的地区，恰恰是经济外向度最高的地区，如2007年广东、上海出口外向度（出口占GDP的比重）高达90%。表面上看，由于出口退税因素的影响，出口对税收的拉动作用有限，但是在内需迟迟不振的情况下，出口的扩大，会带动企业利润水平、就业水平、职工工资水平提高，以及大量相关产业的繁荣，它是三大红利能够释放出来的一个重要途径。正因为如此，我国税收收入2/3来自东部地区。

根据以上讨论，未来影响税收高速增长的因素有正反两方面：抑制税收高速增长的因素有征税能力和税收努力的作用效果降低，增值税的纳税能力放大器作用减弱；促进税收高速增长的因素是税收增长红利和间接税重复征税机制仍旧存在。但是税收增长红利的释放需要以生产型增值税和投资需求的扩张为依托，这两个条件中前者已消失，后者受经济周期影响很大。因此，尽管结构性减税政策导致增值税收入大幅度减少，但是只要人口红利、技术模仿红利、工业化和城市化红利仍存在，在世界金融危机过去后，随着企业部门投资需求的扩张，税收仍可能保持高速增长。

最后，我们可以通过一个简单测算来推测未来税收增长趋势。前文指出，由于增值税存在税收放大器作用，1996—2007年增值税对税基的税收增长弹性平均为1.37，同期增值税增长对税收增长的贡献平均为33%。但是随着增值税转型，这种税收放大器作用已消失不少。消费型增值税为比例税，理论上税收增长弹性为1；如果假定过去实行的是消费型增值税，增值税对税收增长的贡献就会降至24.1%（33%/1.37），整体税收增长率下降8.9%。1996—2008年整体税收对GDP的增长弹性平均为1.47，若是消费型增值税，税收增长弹性降为1.34。根据吕冰洋、李峰（2007）的实证结果，分税制改革后我国税收征管效率提高每年促进税收增长约4.1%。假定过去实行消费型增值税并且税收征管效率不提高，那么税收增长弹性应为1.28。这样，未来数年税收增长弹性可能在1.28—1.34之间——税收收

<sup>26</sup> 蔡昉(2010)指出，“如果我们把劳动年龄人口增长快、比重高，因而有利于劳动力供给和形成高储蓄率的人口结构优势称作是第一次人口红利，而把未来伴随着老年人口比重提高可能产生新的储蓄动机和新的人力资本供给称作是第二次人口红利，那么现在第一次人口红利尚未发掘殆尽，第二次人口红利有着巨大的开发潜力。”这意味着第二次人口红利仍会带来高储蓄，并且人力资本的提升仍可阻止资本边际报酬递减趋势，根据前文的分析，这对保持税收增长是有利的。（蔡昉：《人口转变、人口红利与刘易斯转折点》，《经济研究》2010年第4期。）

入的增速仍会较高。

## 七、结语

本文在税收能力和税收努力框架下，深入分析了中国税收增长的源泉，并对未来税收增长进行了展望。本文得到以下几点结论：

第一，税收分权的变动提高了税务部门征税能力和税收努力。分税制改革实际上是一种税收分权改革，它从以定额合同和分成合同为主的契约形式向分税合同为主的契约形式转变，由此对各级税务部门产生了强烈的税收激励作用。这种激励作用促进税务部门征税能力和税收努力的提高，进而带动税收高速增长。

第二，间接税的税制设计放大了纳税能力。这种间接税的放大器表现为：一是生产型增值税规定购入固定资产的进项税不能抵扣增值税，二是增值税与营业税、营业税税目之间存在重复征税。随着我国专业化分工的发展、工业化进程的加快、资本的不断积累、房地产市场的繁荣，间接税的税制设计导致税收增幅高于 GDP 增幅。

第三，税收增长“红利”对税收高速增长影响巨大。近十年来，我国经济增长正处于人口红利、技术模仿红利、工业化和城市化红利的集中释放期，这促使了企业所得税、增值税、营业税三大主体税种的收入高速增长。

第四，未来数年税收增长弹性可能在 1.28—1.34 之间。在未来不发生较大的税制改革情况下，抑制税收高速增长的因素有征税能力和税收努力的作用效果降低，增值税的纳税能力放大器作用部分消失；而支撑税收高速增长的因素——税收增长红利和营业税重复征税机制依旧存在。因此从短期看，在金融危机时期税收增长幅度会有回落，但在后金融危机时代，随着民间投资的高涨，税收收入仍可能保持较高速度的增长。

# 预算管理改革与政府效率

王秀芝\*

摘要：预算管理改革是当前世界范围内政府公共管理领域的热点。1990 年以来的我国财政管理改革由原来以收入为主向以支出为重点的政府预算管理改革转型，对预算编制、预算执行、政府收支分类、预算会计等预算管理各个层面各个环节进行变革，启动实施了部门预算改革、国库集中收付制度改革、政府采购制度改革、“收支两条线”改革、政府收支分类改革以及将要推行的政府会计改革等六项大的改革，逐步摆脱了传统预算管理方式的束缚，确立了新的预算管理制度和运作机制，逐步确立了我国现代预算管理制度框架体系。本文对我国预算管理制度改革进行全面的回顾和分析。

关键词：部门预算 国库集中收付制度 政府采购制度 “收支两条线” 政府收支分类

现代预算管理制度既是政府公共管理的核心内容，又是制约政府效率的政策工具和制度保障。预算管理改革是当前世界范围内政府公共管理领域的热点。1980 年代中期以来，为了走出持续的财政压力及避免由此造成的宏观经济失衡，发达国家兴起了改革政府预算和支出管理的浪潮，许多发展中国家也加入其中。在最近 10~15 年中，以新西兰和澳大利亚为代表的一批 OECD 国家以政府预算管理为核心，进行了一系列影响深远、被誉为“新公共管理”的改革，将传统的“投入预算”转向“产出预算”，取得了良好效果。

1990 年以来的我国财政管理改革由原来以收入为主向以支出为重点的政府预算管理改革转型。长期以来，我国政府预算主要是按支出性质而不是按部门、单位编制，一个部门或单位需要多种不同性质的经费，如行政、教育、科技、基建投资等，由财政部门内部的不同职能司局切块管理，层层进行分配。国务院部委下属司局、基层单位分别到财政部的相应部门要钱，各有各的渠道，有时还有多个渠道。财政部不知道一个部门到底能拿到多少钱，有的部门负责人也不掌握本单位从财政部到底拿到了多少钱。这种做法使财政部门难以优化资源配置，用钱部门和单位也不能进行统一管理和控制，同时由于多层次分配，层层留机动，造成预算的随意性，既不利于充分发挥预算资金的使用效益，也不利于立法机构和审计部门对预算的监督。1998 年以来，通过预算制度创新，我国对预算编制、预算执行、政府收支分类、预算会计等预算管理各个层面各个环节进行变革，启动实施了部门预算改革、国库集中收付制度改革、政府采购制度改革、“收支两条线”改革、政府收支分类改革以及将要推行的政府会计改革等六项大的改革，逐步摆脱了传统预算管理方式的束缚，确立了新的预算管理制度和运作机制，为财政管理科学化精细化管理奠定了制度基础，逐步确立了我国现代预算管理制度框架体系。这不仅对于深化公共财政管理改革，而且对于提高政府效率及社会领域的重大改革都具有重大而深远的意义。

虽然我国预算管理制度改革取得了很大的进展，但还存在诸多问题，预算法定约束不强、预算编制科学性准确性不高、预算执行中规范性有待提高、预算监督体系尚需完善、

\* 王秀芝，中国人民大学财政金融学院副教授。

预算考评缺乏有效的手段和机制、预算的科学民主决策仍需强化、财政信息化建设相对滞后、财政透明度不高等等,有待于我国预算管理制度进一步完善。

## 一、部门预算改革

1994年的分税制改革,从收入方面初步界定了政府的活动范围,以及中央与地方之间的财政关系,增强了中央政府的宏观调控能力,但支出改革没有同时启动。支出改革的滞后带来许多问题,预算不完整、支出程序不科学、支出范围不明晰、支出使用不透明、支出效益不高等问题。针对传统预算编制存在的问题,政府财政部门借鉴国际通行做法,结合我国财政支出改革实践,积极探索建立符合社会主义市场经济体制要求的预算编制制度,在理论和实践上为实施部门预算改革做准备。

1999年6月国家审计署代表国务院在第九届全国人民代表大会常务委员会第十次会议上所作的《关于1998年中央预算执行情况和其他财政收支的审计工作报告》中,以及全国人民代表大会常务委员会在审议1998年中央决算和中央财政审计报告中都提出要改进和规范中央预算编制工作,“要严格执行预算法,及时批复预算”,财政部“要细化报送全国人大审查批准的预算草案内容,增加透明度”。全国人大常委会预算工作委员会具体要求财政部2000年在向全国人大提交中央预算草案时,要提供中央各部门预算收支等资料,报送部门预算。财政部根据全国人大的指示,以公共财政为指导,从改革预算编制入手,在深入研究的基础上,1999年7月24日向国务院报送了《关于落实全国人大常委会意见 改进和规范预算管理工作的请示》,正式提出了细化政府预算编制,实施部门预算的设想。

### (一) 部门预算改革的进程

#### 1. 部门预算改革试点阶段(1999年至2000年)

1999年8月,财政部两次召开了国家计委、国家经贸委、国务院机关事务管理局等有预算分配权的部门及教育部等11个中央预算部门会议,征求关于改进和细化2000年中央预算编制意见。1999年9月20日,财政部出台了《关于改进2000年中央预算编制的意见》,开始启动部门预算改革。1999年9月29日,财政部召开中央部门2000年部门预算编制工作会议,正式向中央各部门布置2000年部门预算编制工作,主要内容包括:一是细化报送全国人大预算草案的内容。二是改变预算编制方法,试编部门预算,中央部门按财政部统一规定和标准表格,编制反映本部门所有收支的预算,一个部门一本预算的部门预算基本框架初步形成。三是2000年所有中央一级预算单位全部编制了部门预算,并选择了农业部、教育部、科学技术部、劳动和社会保障部四个部门作为部门预算的试点单位,向全国人大报送2000年预算草案时,同时报送这四个部门的部门预算。四是统一规定预算编制、报送时间。

#### 2. 部门预算改革推广阶段(2001年至2003年)

2001年,除国防部、安全部和中国人民银行等三个特殊部门外,国务院其他26个部门的部门预算全部上报全国人民代表大会审议,上报的内容进一步细化,形式作了改进。在总结2000年部门预算编制经验的基础上,财政部制定颁发了《关于在国家计委等十个部门进行基本支出预算和项目支出预算试点工作的通知》,第一次提出按照基本支出和项目支出编报部门预算,对部门预算中的基本支出实行定员定额管理,对专项支出实行项目审核管理,使原来按基数法编制预算的情况初步改变。2001年7月,为进一步细化预算编制,

财政部对 2002 年政府预算的目级科目进行了调整，将原一般预算支出中的 12 个目级科目修改并细化为 44 个目级科目，并进一步将这 44 个目级科目归并划分为四部分：人员支出、日常公用支出、对个人和家庭的补助支出、固定资产购建和大修理。同时，财政部下达了《中央部门基本支出预算管理暂行办法》和《中央部门项目支出预算管理暂行办法》，要求所有中央部门都按照基本支出和项目支出编报部门预算。2001 年 12 月，财政部进一步加大综合财政预算改革的力度。对各种预算外收支严格按照收支两条线管理，对公安部等 5 部门的行政性收费全部纳入预算管理，收入全部缴入国库，相应支出由财政部根据其履行职能的需要通过预算进行安排；对国家质检总局等 28 个部门实行真正的收支两条线管理，预算外收入全部纳入专户管理，相应的支出由财政部根据其履行职能的需要通过预算进行安排；改变国税系统和海关系统按照收入比例提取经费的办法，实行预算制，按部门预算的统一要求核定经费支出。2002 年 6 月，财政部对政府预算收支科目作进一步的修改，将 44 个支出目级科目归并为 35 个，同时对农业、教育、科学等部分支出的类、款、项科目进行修改，以适应预算管理的需要。为配合中央部门预算改革的要求，财政部对预算报表填报和软件操作进行了很大的改进。2002 年 7 月，财政部制发了《财政部中央部门预算编制规程（试行）》，对预算编制、执行、调整各阶段的时间安排、具体工作事项、预算编制流程中不同责任主体的职能权限等做出具体明确的规定，以使部门预算编制进一步规范。2003 年，编制部门预算的部门，在包括中央级所有行政单位和部分依照公务员制度管理的事业单位的基础上，又新增加了 127 个事业单位。

### 3. 部门预算普及阶段（2004 年至今）

到 2004 年，160 多个中央一级预算单位全部编制了部门预算，国务院向全国人大提交的部门预算从最初的几个扩大到 34 个<sup>1</sup>，2005 年，扩大到 35 个<sup>2</sup>。

同时，地方财政的部门预算试编工作也在进行之中，1998 年 8 月，河北省制定《改革预算管理推进依法理财的实施意见》，并于 1999 年 3 月按新模式编制了 2000 年省级预算。天津、陕西、安徽等省市根据本地区的情况，进行了预算管理制度改革的创新。天津市借鉴市场经济国家预算管理经验，于 1999 年实行了标准周期预算管理制度。安徽省从 1999 年起，在全省实行了综合财政预算。截至 2002 年，全国 36 个省、自治区、直辖市和计划单列市本级财政已全部实行了部门预算，地（市）级、县级正在逐步推开。这些改革举措为推行我国预算管理制度改革积累了丰富经验。

## （二）部门预算的内容

部门预算是反映政府部门收支活动的预算。部门预算是市场经济国家政府预算管理的基本组织形式，根据国际经验，部门预算是由政府各部门依据国家有关政策规定及其行使职能的需要，由基层单位编制，逐级上报、审核、汇总，经财政部门审核后提交立法机关依法批准的涵盖部门各项收支的综合财政计划。部门预算之“部门”有严格的资质要求，限定那些与财政部门直接发生经费领拨关系的一级预算会计单位为预算部门。政府预算从部门编制，从基层单位编制。政府预算要落实到每个具体部门，预算管理以部门为依托，财政将各类不同性质的财政性资金统一编制到使用这些资金的部门。部门预算由本部门所属各单位预算组成。

<sup>1</sup> 丛明：《积极稳妥地推进财税体制改革》，河北经济信息网，2005 年 6 月 22 日。

<sup>2</sup> 北京日报，2005 年 3 月 11 日。

## 1. 部门预算的含义

部门预算是由政府各部门编制,经财政部门审核汇总后报立法机关审议通过,反映各部门所有收入和支出的预算,即一个部门一本预算。

具体而言,部门预算包括以下几个方面的内容:

(1)从编制范围看,部门预算涵盖了部门或单位所有的收入和支出,不仅包括财政预算内资金收支,还包括各项预算外资金收支、经营收支以及其他收支;既包括一般预算收支,还包括政府性基金收支,体现了“大收入、大支出”的原则,也就是通常讲的“一个部门一本预算”。

(2)从支出角度看,部门预算包括部门或单位所有按支出功能分类的不同用途的资金,无论是基本建设经费,还是各项事业费,或是其他经费,全部按规定的格式和标准统一汇总编入一本预算,可以全面地反映一个部门或单位各项资金的使用方向和具体使用内容。

(3)从编制程序看,部门预算是汇总预算,它是由基层预算单位编制,逐级审核汇总形成的。具体编制时,由基层预算单位根据本单位承担的工作任务、部门发展规划以及年度工作计划测算编制,经逐级上报、审核并按单位或部门汇总形成。

(4)从细化程度看,部门预算既细化到了具体预算单位和项目,又细化到了按预算科目划分的各支出功能。经部门或单位汇总后,预算既反映了本部门所有收支预算总额,还反映了收支按单位和项目的具体构成情况,以及单位及项目的收支按支出功能分类的具体构成情况。

(5)从合法性看,部门预算必须在符合国家有关政策、规定的前提下按财政部核定的预算控制数编制,预算在呈报上级部门前,必须经单位领导同意;财政总体预算在上报全国人大前必须报经国务院批准;全国人大按法定程序批准年度预算后,由财政部门将预算批复到部门,部门再逐级批复到基层预算单位。根据现行的预算分类方法,部门预算由一般预算和基金预算构成,两类预算之下又分为收入预算和支出预算。其中,一般预算收入包括财政预算拨款、预算外收入、其他收入;一般预算支出包括基本支出和项目支出。

## 2. 部门预算与传统预算的区别

我国过去长期使用的传统预算,也称为功能预算,是采取收入按类别、支出按功能的方法编制的,即在编制预算时,不以预算部门为划分标准,而是根据政府职能和资金的使用方向对支出加以分类进行编制。部门预算时按部门编制预算的基础上汇总而成,在部门之下还有支出的功能分类和经济分类。部门预算与传统预算相比,既有相同点又有区别。部门预算与传统预算的相同点主要有二:一是“二上二下”的编报方法未变,由部门先编制预算建议数上报财政部门(一上),再由财政部门和有预算分配权的宏观管理部门进行审核并下达预算控制限额(一下),部门根据预算控制限额进行调整,编报正式预算报送财政部门,财政部门汇总后上报人民代表大会审批(二上),财政部门再根据人民代表大会批准的预算批复部门预算(二下)。二是仍由财政部门和国家发改委、科技部、国防科工委等有预算分配权的部门,审核部门预算建议数和下达预算控制限额。

部门预算与传统预算的区别主要有以下几个方面:

(1)预算编制的分类基础不同。传统预算是以政府经济建设、公共服务、公共安全、文化、教育、医疗卫生、社会保障、环境保护等职能为分类基础,在此基础上将预算按支出功能分类,分别测算,最后汇总形成按支出功能分别列示的总体预算。部门预算则是以部门分类为基础,将预算按部门或单位分解,部门或单位将涉及本部门或单位的所有按功能分类的资金统一编入部门预算,财政部门将各部门预算审核汇总后再形成传统的按功能

列示的财政总体预算。

(2) 预算涵盖的范围不同。传统预算的编制范围仅限于财政预算内资金收支,没有涵盖部门、单位依据国家法律组织的基金性收支、预算外收支以及其他资金收支。部门预算则涵盖了预算部门的全部收支,既包括一般收支预算,又包括基金收支预算,在一般收支预算中,既包括财政预算内资金收支,又包括预算外资金收支和其他收支。

(3) 预算管理的方式不同。传统预算是一个部门不同功能的经费在财政和各部门均分别由不同的机构进行管理,在财政部门是一个机构管理若干部门同一功能的经费,同一部门的不同功能的经费分别由不同的主管机构审核和批复,并且其他有预算分配权的部门也参与预算的审核和批复。部门预算则是一个部门不同功能的经费在财政和部门均由同一机构管理,在财政是一个机构管理一个部门的所有经费,同一部门所有经费的预算全部由一个机构审核和批复。

(4) 预算管理的侧重点不同。传统预算在管理上侧重于财政收入、支出结构分析和政府宏观调控,强调预算分配的计划性。部门预算是以部门为基础,在管理上侧重于反映细化的某一部门的全部收支情况,强调对部门行使职能过程中各项预算的全过程管理,实现了预算向微观管理层次的延伸。

(5) 预算的细化程度不同。传统预算只是按功能、按预算科目对支出进行细化,预算资金并未落实到具体单位和项目。部门预算以部门为基础,列出部门内的各项资金,再按功能、按预算科目把各项支出内容细化到具体支出项目。

(6) 预算编制的程序不同。传统预算的编制程序是自上而下,由财政部门先确定财政收支规模和支出结构,然后把按功能分类的预算控制指标分解给各部门,由主管部门代下属单位编制预算,层层代编、汇总,最后形成财政总预算。部门预算的编制程序是自下而上,从基层编起,逐级审核汇总,最后形成财政总预算。

(7) 预算编制的时间不同。传统预算每年都是在 11 月前后布置预算编制工作,预算的编制时间一般只有 2~3 个月,预算编制时间仓促,造成预算执行中随意追加,弱化了预算约束。而部门预算编制的时间是每年 3 月份开始,预算编制时间充分,更能细化预算内容,提高预算的准确性。<sup>3</sup>

### 3. 部门预算的基本框架及具体内容

#### (1) 基本框架

根据现行的预算分类体系,部门预算由部门一般预算和部门基金预算两大部分构成,而每一部分预算又都由收入预算和支出预算构成。其中一般预算的收入内容包括财政拨款收入、预算外资金收入和其他收入;一般预算的支出内容由基本支出和项目支出构成;基金预算的收支内容主要是政府性基金收入和支出。部门预算的基本框架见图 1。

<sup>3</sup> 财政部预算司:《中央部门预算编制指南》,中国财政经济出版社 2002 年。

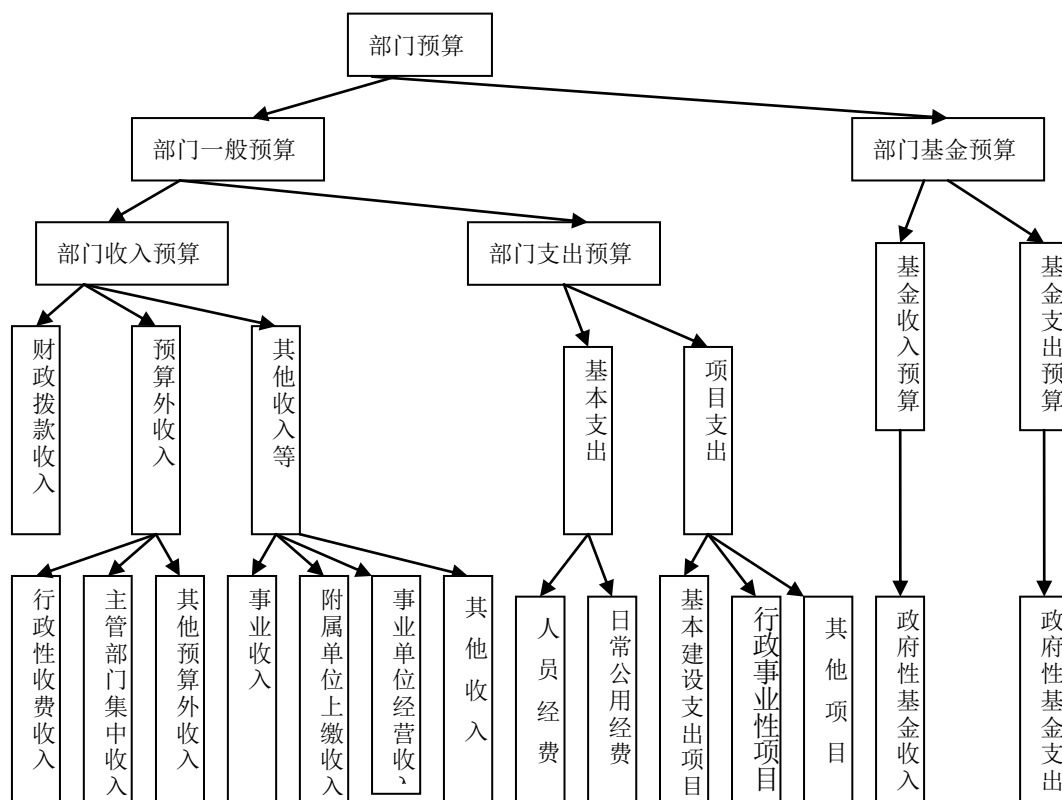


图1 部门预算基本框架

资料来源：《中央部门预算编制指南（2002年）》，财政部预算司编著，中国财政经济出版社2002年。

## （2）具体内容

部门预算由部门收入预算、部门基本支出预算和专项支出预算组成。

部门收入预算是指部门及所属单位所有的预算内收入和预算外收入。具体包括：部门及所属事业单位的财政拨款、行政性收费收入、罚没收入、预算外资金、事业收入、事业单位经营收入、纳入预算管理的政府性基金收入、其他收入、上级补助收入、附属单位上缴收入等所有收入。

部门基本支出预算是指部门及所属单位的人员经费和机关运转的公用经费。具体包括如下内容：

——人员经费支出：部门单位人员的基本工资、津贴、奖励工资、取暖降温费、福利费、住房公积金、养老保险基金、医疗保险基金、离退休费、离休人员特需费、生活费、遗属补助、抚恤金、丧葬费、救济费、生活补贴、独生子女费、幼托补助、编制外长期聘用人员及临时工工资等。

——日常公用经费支出：包括部门单位的办公费、印刷费、水电费、邮电费、取暖费、交通费、差旅费、会议费、培训费、招待费、劳务费、租赁费、小型维修费等。

——专项支出：是指部门单位在基本支出预算之外为完成特定的工作任务或事业发展目标，编制年度各类专项支出计划。包括大型的会议、修缮、设备购置费用以及生产建设性支出。

## 4. 部门预算在现行预算制度体系中的地位

根据有关法律法规的规定，我国预算构成包括三方面，一是中央政府预算由中央各部

门（含直属单位）的预算组成。二是地方预算由各省、自治区、直辖市总预算构成，地方各级总预算由本级政府预算和汇总的下一级总预算组成。没有下一级预算的，总预算即本级预算。地方各级政府预算由本级各部门（含直属单位）的预算组成。三是各部门预算由本部门所属的各单位预算组成。单位预算则是指列入部门预算的国家机关、社会团体和其他单位的收支预算。

### （三）部门预算的作用与成效

#### 1. 部门预算的作用

部门预算是与市场经济体制相适应的现代政府预算管理方式，也是市场经济国家的通行做法。我国过去长期采用的预算编制方法是在计划经济体制下建立起来的，它在一定的历史时期曾经发挥过积极的作用。但是，在新的形势下，这种预算编制方法已经不能适应实际需要，弊端不断显现。要彻底解决这个问题，就必须按照市场经济体制和公共财政的总体要求，充分吸收国际先进经验，积极采用新的、更为科学的部门预算编制方法。

（1）实行部门预算有利于实现政府预算管理的统一性。传统的预算是按支出功能编制，分配存在着层层切块、层层分配、层层留机动，预算资金管理分散、混乱等问题。财政部门和各预算部门预算管理效率不高，资金在部门之间的分配不透明，部门资金管理的责任不清。财政部门内部一个处室管理一个或几个预算支出科目、而一个部门可能对应多个支出科目的“分块”管理模式，使得内部处室都只负责部门由自己安排的那块资金，无法准确掌握一个部门全部预算资金使用情况；部门在资金分配中按照资金用途“条条”分配到基层与项目，层层都预留机动；部门预算资金来源渠道五花八门，一个部门的预算要对口若干个资金分配部门，预算工作十分困难、矛盾十分突出。实行部门预算，有利于克服这种条块分割管理模式造成的弊端，实现预算的统一管理，也有利于提高预算的透明度，增强部门管理资金的责任心。

（2）实行部门预算有利于保证政府预算的完整性。在传统的预算管理中，大量财政资金滞留在预算外，脱离预算的监管，导致财政预算约束软化、部门之间重复建设、大量经济资源被浪费，财政提供社会公共服务、加强宏观调控能力削弱等问题，实行部门预算，有利于将所有政府财政性资金全面纳入预算管理的范围，建立完整、全面的政府预算收支管理体系。

（3）实行部门预算有利于统一预算编制标准，采取科学的预算分类方法，细化预算编制。传统的预算编制由于资金管理不统一，资金范围不完整，管理不透明，很难在预算编制中采取统一的预算编制标准和科学的分类方法，无法真正达到细化预算编制的要求。实行部门预算，由于各项政府性资金统一纳入部门预算的编制范围，按照统一标准，一个部门编制一本预算，从而使预算的科学分类和充分细化成为可能。

（4）实行部门预算有利于提高预算编制的科学性。我国传统的预算编制方法主要采用基数加增长的办法，简称“基数法”。即年度支出预算以上年支出为基数，考虑本年变化因素，作适当调增或调减。这种方法形式简单，便于操作，但因缺乏科学依据，在实际执行中往往形成只增不减的“增量预算”。这种编制方法不仅导致部门、单位之间分配不公，预算监督不力，而且还会严重影响财政支出的效率，造成财政资源的大量浪费。部门预算采用按具体支出因素逐项据实核定的方法，可有效克服“基数法”存在的问题，使预算分配更加科学、合理。

## 2. 我国部门预算制度改革的成效

可以说经过几年的艰苦努力,部门预算改革已经取得重大突破,在实际的预算管理中取得了一定的效果。从理论上来看,实行部门预算增强了政府预算的计划性和科学性、归一性和集中性、公开性和法制性等,编制部门预算所引起的这些变化,依靠全社会和人代会监督、约束政府的财政活动,有助于克服财政支出的随意性、人为性和缺乏监督的状态,大大提高财政支出的效率。从实践上来看,实行部门预算的成效主要表现在:

(1) 初步统一了预算分配权,增强了预算的计划性和严肃性。实行部门预算,一方面改变了按经费性质设置预算机构的传统做法,将每一个部门都归口到财政部门的一个业务机构,避免了财政部门内部相互交叉管理的弊端,保证了预算分配的规范性和完整性。另一方面,将分散的财政管理职能交还给财政部门,改变了传统的切块资金分配方式,增强了财政预算部门的综合调控能力。同时,部门预算提高了预算的年初到位率,改变了过去层层预留机动资金的做法,减少了资金在中间环节的滞留,提高了各部门资金使用的透明度,增强了预算的计划性和严肃性。

(2) 初步构建了部门预算框架,有助于实现预算的统一性。实行部门预算克服了传统功能预算编制方法的缺点,将一个部门所有的收入和支出都按照统一的编报内容和形式在了一本预算中进行反映,解决了预算编报时间不统一,编报内容和形式不规范,资金不能统筹安排等问题,强化了政府预算的统一性。

(3) 采取自下而上的编制程序,细化预算编制。部门预算采取自下而上的编制方式,一般经过“两上两下”的过程,从基层预算单位编起,逐级汇总,基本上将部门预算编制到具体支出项目,避免了代编预算的随意性。

(4) 延长预算编制时间。1999年以前,中央部门预算编制一般从11月开始进行,编制时间为2~3个月;2000年部门预算编制提前到9月进行,编制时间为4个月;2001和2002年继续提前,从7月开始,编制时间为6个月。同时,各地方政府的部门预算改革在这方面也有很大进展,如天津市的标准周期预算制度将预算编制时间延长为12个月,河北省的预算改革将预算编制时间提前到每年的3月。预算编制时间的延长,有助于预算编制质量的提高。

(5) 初步实现部门预算的数据化管理。2003年以来,为配合中央部门预算基本支出和项目支出改革的要求,对报表填报和软件操作进行了重大改进和完善,广泛推行和运用计算机管理,提高了预算编制和批复工作的效率,为以后预算管理的细化以及建立预算管理信息系统奠定了基础。

## 二、国库集中收付制度改革

### (一) 国库集中收付制度的含义

国库集中收付制度是对财政资金实行集中收缴和支付的制度,其核心是通过国库单一账户对现金进行集中管理,所以这种制度一般又称作国库单一账户制度。这种制度具有三个基本特征:一是财政统一开设国库单一账户;二是所有财政收入直接缴入国库,主要财政支出由财政部门直接支付到商品或劳务供应者;三是建立高效的预算执行机构,科学的信息管理系统和完善的监督检查机制。在这项制度下,财政收支管理比较规范,收入不能随意退库,支出得到事前监督,资金使用效益提高,财政监督力度加大,政府调控能力增强。

## (二) 国库集中支付制度的主要内容

2000 年, 经国务院批准, 中央粮库建设资金率先尝试了财政国库管理制度, 到 2005 年中央各部委已全面铺开。财政国库管理制度包括三个方面: 一是集中收入管理; 二是集中支出管理; 二是集中账户管理。在这种制度下, 虽然预算单位的预算执行主体地位不变、预算资金使用权不变、财务管理权和会计核算权不变, 但效率却得到了极大提高。

### 1. 国库单一账户体系

国库单一账户体系由下列银行账户构成:

(1) 财政国库存款账户, 财政部门在中国人民银行开设的国库单一账户, 简称国库单一账户, 国库存款账户, 用于记录、核算和反映纳入预算管理的财政收入和支出活动, 并用于与财政部门在商业银行开设的零余额账户进行清算, 实现支付;

(2) 财政零余额账户, 是财政部在商业银行开设的零余额账户, 简称财政部零余额账户, 用于财政直接支付和与国库单一账户支出清算;

(3) 预算单位零余额账户, 是财政部为预算单位在商业银行开设的零余额账户, 简称预算单位零余额账户, 用于财政授权支付和清算;

(4) 预算外资金专户, 是财政部在商业银行开设的预算外资金财政专户, 简称预算外资金专户, 用于记录、核算和反映预算外资金的收入和支出活动, 并用于预算外资金的日常收支清算;

(5) 特设专户, 是经国务院批准或国务院授权财政部批准为预算单位在商业银行开设的特殊专户, 简称特设专户, 用于记录、核算和反映预算单位的特殊专项支出活动, 并用于与国库单一账户清算。

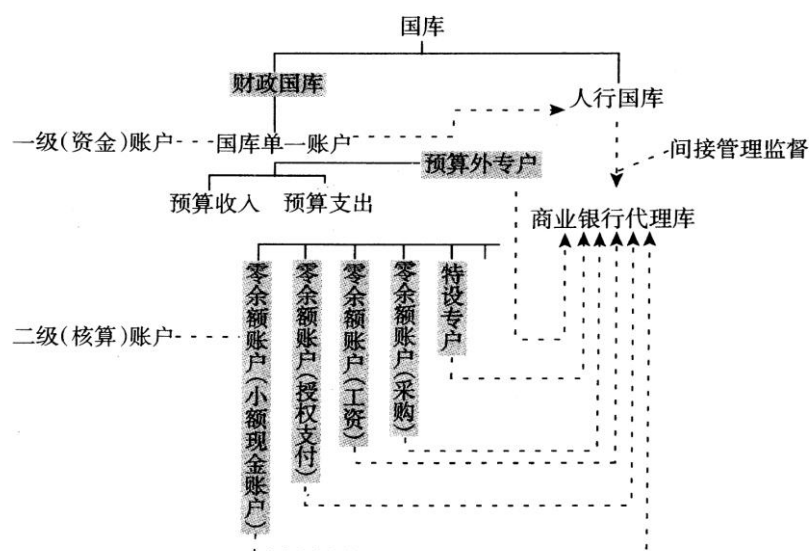


图2 我国财政国库单一账户结构

上述账户和专户要与财政部门及其收付执行机构、中国人民银行国库部门和预算单位的会计核算保持一致性, 相互核对有关账务记录。

我国财政国库单一账户结构如图2。

### 2. 收入收缴程序

(1) 收入分类。按经济性质划分, 将财政收入分为六类: 税收收入、社会保障缴款、非税收入、转移和赠与收入、贷款回收本金与产权处置收入、债务收入。

(2)收缴方式：现行财政收入的缴款方式，分为就地缴库、集中缴库两种。

一是直接缴库方式。是由缴款单位或缴款人按有关法律法规规定，直接将应缴的收入缴入国库单一账户或预算外资金财政专户。实行这种收缴方式的收入，包括税收收入、社会保障缴款、非税收入、转移和赠与收入、贷款回收本金与产权处置收入、债务收入。

二是集中汇缴方式。是由征收机关（有关法定单位）按有关法律法规规定，将所收的应缴收入汇总缴入国库单一账户或预算外资金财政专户。实行这种缴库方式的收入包括小额零散税收和非税收入中的现金缴款。

(3)收缴程序：

第一，直接缴库程序。直接缴库的税收收入，由纳税人或税务代理人提出纳税申报，经征收机关审核无误后，开具缴款书，送交纳税人开户银行，纳税人开户银行将税款缴入国库单一账户。直接缴库的其他收入，比照上述程序缴入国库单一账户或预算外资金财政专户。

第二，集中汇缴程序。小额零散税收收入，由征收机关开具汇总缴款书缴入国库单一账户。非税收入中的现金缴款，比照本程序缴入国库单一账户或预算外资金财政专户。

### 3. 支出拨付程序。

(1)支出类型。财政支出总体上分为购买性支出和转移性支出。根据支付管理需要，具体分为：工资支出，即预算单位的工资性支出；购买支出，即预算单位除工资支出、零星支出之外购买服务、货物、工程项目等支出；零星支出，即预算单位购买支出中的日常小额部分，除《政府采购品目分类表》所列品目以外的支出，或列入《政府采购品目分类表》所列品目，但未达到规定数额的支出；转移支出，即拨付给预算单位或下级财政部门，未指明具体用途的支出，包括拨付企业补贴和未指明具体用途的资金、中央对地方的一般性转移支付等。

(2)支付方式。按照不同的支付主体，对不同类型的支出，分别实行财政直接支付和财政授权支付。

第一，财政直接支付。由财政部门开具支付令，通过国库单一账户体系，直接将财政资金支付到收款人（即商品和劳务供应者，下同）或用款单位账户。实行财政直接支付的支出包括：

①工资支出、购买支出以及中央对地方的专项转移支付，拨付企业大型工程项目或大型设备采购的资金等，直接支付到收款人。

②转移支出（中央对地方专项转移支出除外），包括中央对地方的一般性转移支付中的税收返还、原体制补助、过渡期转移支付、结算补助等支出，对企业的补贴和未指明购买内容的某些专项支出等，支付到用款单位（包括下级财政部门 and 预算单位，下同）。

第二，财政授权支付。预算单位根据财政授权，自行开具支付令，通过国库单一账户体系将资金支付到收款人账户。实行财政授权支付的支出包括未实行财政直接支付的购买支出和零星支出。

财政直接支付和财政授权支付的具体支出项目，由财政部门在确定部门预算或制定改革试点的具体实施办法中列出。

(3)支付程序。

第一，财政直接支付程序。预算单位按照批复的部门预算和资金使用计划，向财政国库支付执行机构提出支付申请，财政国库支付执行机构根据批复的部门预算和资金使用计划及相关要求对支付申请审核无误后，向代理银行发出支付令，并通知中国人民银行国库

部门，通过代理银行进入全国银行清算系统实时清算，财政资金从国库单一账户划拨到收款人的银行账户。

财政直接支付主要通过转账方式进行，也可以采取“国库支票”支付。财政国库支付执行机构根据预算单位的要求签发支票，并将签发给收款人的支票交给预算单位，由预算单位转给收款人。收款人持支票到其开户银行入账，收款人开户银行再与代理银行进行清算。每日营业终了前由国库单一账户与代理银行进行清算。

工资性支付涉及的各项预算单位人员编制、工资标准、开支数额等，分别由编制部门、人事部门和财政部门核定。

支付对象为预算单位和下级财政部门的支出，由财政部门按照预算执行进度将资金从国库单一账户直接拨付到预算单位或下级财政部门账户。

第二，财政授权支付程序。预算单位按照批复的部门预算和资金使用计划，向财政国库支付执行机构申请授权支付的月度用款限额，财政国库支付执行机构将批准后的限额通知代理银行和预算单位，并通知中国人民银行国库部门。预算单位在月度用款限额内，自行开具支付令，通过财政国库支付执行机构转由代理银行向收款人付款，并与国库单一账户清算。

上述财政直接支付和财政授权支付流程，以现代化银行支付系统和财政信息管理系统的国库管理操作系统为基础。在这些系统尚未建立和完善前，财政国库支付执行机构或预算单位的支付令通过人工操作转到代理银行，代理银行通过现行银行清算系统向收款人付款，并在每天轧账前，与国库单一账户进行清算。

### （三）实行国库集中收付制度的成效

实行国库集中收付制度，建立了财政国库单一账户体系，初步实现了财政资金收支管理的集中性、系统性和规范性。

**1. 集中性。**集中性主要是指账户、财政收支及其管理的集中性。账户的集中性是财政国库单一账户体系主要包括财政国库存款账户（财政国库单一账户）和零余额账户，预算单位零余额账户和小额现金账户，预算外资金专户和特设专户五类。其中前四类为财政开设，第五类为财政批准预算单位开设。财政国库单一账户体系是财政资金的保存、支付和清算账户，归财政持有管理，任何部门、单位不得擅自设立、变更或撤销其中账户。

财政收支的集中性，即财政国库单一账户体系设立后，财政资金通过该体系直接收付。财政收入实行集中缴库或集中汇缴，集中缴库即预算单位或缴款人将款项直接缴入单一账户，集中汇缴即取消原有过渡户缴库，征收机关和法定执收单位将所征收入（包括零散税收和现金缴款）直接缴入单一账户。工资和工程、物品、服务采购等财政支出实行直接支付，由代理银行根据财政国库支付机构（支付局或支付中心）的直接支付令，直接将款项划给收款人或用款单位，并于当日内与国库单一账户（人行）清算。不足 10 万元的单一物品、服务和工程等零星支出实行授权支付，由代理银行根据财政按月下达的授权支付令，执行支付并与单一账户清算。

改革前，财政国库账户按部门、单位设置管理，设财政收入待报解户、总预算账户和部门、单位库账户。其中待报解户和总预算账户按国家行政级次设置，部门、单位账户按行业或管理属性设置，加上多头开户，类型极其复杂。实行财政国库单一账户后，财政收支按性质主要存放于单一账户、零余额账户、预算外专户和特设专户等，部门、单位多头开户被取消。

财政国库管理改革的集中效应如图3。

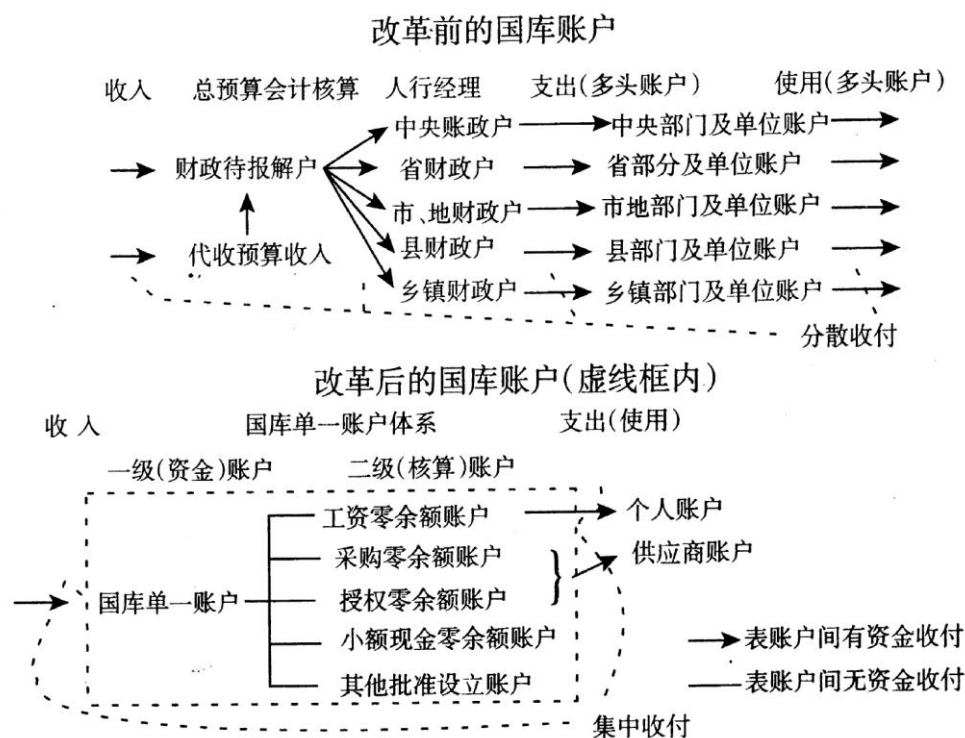


图3 财政国库管理改革的集中效应

**2. 系统性。**财政国库改革系统性主要指财政国库双结构及其系统性。如我国财政国库单一账户结构图所示，我国财政国库由单一人行国库和总预算会计体系转向财政国库和人行国库双结构体系，表明财政对财政国库管理地位与作用的加强。①簿记核算与资金收付双结构。财政国库主要负责财政与部门、单位缴拨款证账表核实、审批和传递。人行国库主要负责单一账户与个人工资账户、供应商账户的资金清算。②公共管理与金融管理双结构。财政国库通过单一账户体系强化部门、单位的财政资金管理。人行国库通过代理国库单一账户（资金账户），增强中央银行的基础货币和货币政策控制力，通过与商业银行的财政资金清算，增强商业银行信用指导和金融监控。

财政收支的复杂性决定财政国库管理的系统性(集中管理下的层次性)。①账户系统性。一级账户（单一账户）为资金账户，由财政国库直接管理、人行代理。二级账户（零余额账户）为核算账户，由财政国库为部门、单位开立，商业银行代理。②管理系统性。财政国库既要满足政府宏观职能履行，负责财政收支执行；又要满足部门职能，监督部门、单位收支执行。人行国库既要满足货币政策运用和金融调控，又要强化商业银行监管。

**3. 规范性。**财政国库改革运用网络技术对财政资金账户及收支实行集中系统管理，确立了公开、透明和相对严密的财政资金管理方式。对一些部门、单位利用分散开户、分散收付，乱收滥罚、设小金库、随意开支、“黑箱操作”、“一支笔”，甚至成为各种“寻租”的资金来源等具有源头治理和控制作用，对规范经济秩序和廉政建设具有深刻的制度效应。

### 三、政府采购制度改革

我国的政府采购实践是从1996年开始的。当时，上海市利用世界银行贷款，根据规定

必须通过公开招标购买，开始引入政府采购制度。《政府采购法》由全国人大财经委员会于1999年4月成立起草组，2002年6月29日第九届全国人大常委会第二十八次会议通过，2003年1月1日起施行。政府采购主要运用的法律法规及规章制度：《中华人民共和国政府采购法》、《中华人民共和国招标投标法》、《合同法》、《中小企业法》、《预算法》、《政府采购进口产品管理办法》、《自主创新产品政府首购和定购管理办法》、财政部第18号、19号、20号以及地方性法规、规定、制度。

我国实行政府采购制度的当时意义是节约资金，加强资金管理。后来发展为反腐败源头治理的措施，建立公共财政框架支出改革的措施。现在已发展成为政府调控经济的，实现政府政策导向功能的必要手段。

### （一）政府采购制度的特点

政府采购是指各级政府及其它公共部门为满足提供公共产品之需要，主要运用财政性资金，以法定方式和法定程序从国内、国际市场上采购所需货物、工程和服务的活动。政府采购不同于其他消费主体开展的使用活动，它的资金来源于纳税人缴纳的税金，因此，采购资金的使用也要满足纳税人的要求，需要做到配置合理，所以，采购活动要坚持公开、公正、公平的原则。政府采购的基本特点如下：

**1. 政府采购的公共性以及非营利性。**政府采购的公共性是由它的资金来源的公共性决定的，其资金主要来源于财政拨款和公共借款等，而其最终来源是纳税人的税收和政府公共收费。政府采购是财政支出的组成部分，需要通过财政预算，政府采购旨在满足全社会的公共需要，所谓“取之于民，用之于民”，政府采购必须围绕社会公众利益与要求的需要，对社会公众负责。由这里又可以看出，政府采购活动不同于商业性活动，它的目标是非营利性的。政府采购的目的不是为了卖而买，其采购是终极的，没有商业目的。恰恰因为这一点，使得政府采购活动中很容易滋生滥用资金以及贪污腐化问题，因此各国都建立了政府采购制度，对政府采购行为进行严格的管理以保证采购过程的公开、透明及效率性。

**2. 政府采购的市场性、竞争性。**虽然政府采购活动不同于商业性活动，但是政府采购是在市场中进行的商业化运作。这体现在两个方面，首先，政府采购要按市场规则进行商业化运作，采购者与供应商之间是具有平等地位的市场主体，他们结成的关系是平等的民事关系。在市场上，政府与其他经济活动主体没有本质区别，他也是市场交易的参与者，必须遵守市场法则而不能凌驾在市场之上，体现出“公开、公平、公正”的原则。其次，政府也必须遵循效率、竞争的原则，追求财政支出的效率性。由于政府采购规模大，就必须审慎合理地调动、使用资金，政府采购要求实现规模效益，做到物美价廉，最基本的要求是物有所值。

**3. 政府采购的政策性。**政府采购由于其规模庞大，它的政策性很强，是国家宏观经济政策的一个重要组成部分。首先，它能够确保政府基本职能得以实现，能够保证经济社会生活正常运转。政府采购的过程也是执行国家宏观经济管理政策的过程，通过国家财政预算批准的就应按照批准的内容进行采购，采购主体不得随意更改或变动。其次，政府采购制度能最大限度地节约财政资金、扶植中小企业、鼓励创新以及保护民族工业等。

**4. 政府采购的法制性。**政府采购活动不同于一般的购买行为，要实现既定的目标，需要通过一套完整的采购程序来完成。各国都建立了或力图建立一套完善的政府采购法律体系规范政府采购活动，它包括采购的基本法以及各项实施细则，力求政府采购的规范化、秩序化和制度化，充分体现政府采购的三公原则与物有所值原则，同时要接受全社会的监

督。法制化管理是政府采购最根本的特征之一。

## (二) 政府采购的方式

按照《政府采购法》的规定, 政府采购方式分为五种方式: 公开招标、邀请招标、竞争性谈判、单一来源采购、询价采购。

**1. 公开招标。**公开招标是指以招标公告的形式邀请不确定的供应商投标的采购方式。采购人或采购代理机构(统称招标人)在政府采购监督管理部门制定的媒体上发布招标公告, 吸引众多的供应商(投标人)参加投标竞争, 招标人按照事先规定的程序 and 标准从中标择优选择中标供应商的方式。

公开招标应作为政府采购的主要采购方式。采购人不得将应当以公开招标方式采购的货物或者服务化整为零或者以其他任何方式规避公开招标。

**2. 邀请招标。**邀请招标是政府采购其中的一种方式。是指招标采购单位依法从符合相应资格条件的供应商中随机邀请三家以上的供应商, 并以投标邀请书的方式, 邀请其参加投标。邀请招标方式采购项目应符合的基本条件:

- 一是采购项目具有特殊性, 只能从有限范围的供应商处采购的;
- 二是采用公开招标方式的费用占政府采购项目总价值的比例过大的。

**3. 竞争性谈判。**竞争性谈判是指谈判小组与三家以上符合相应资格条件的供应商通过谈判采购货物或服务的一种采购方式。竞争性谈判在我们现在的政府采购工作中占有很大的比重, 主要优点是时间短、效率高、价格低(实行几次报价)、能够把项目谈得更细致, 但不足的是容易产生部分主观因素。采用竞争性谈判方式采购必须符合下列条件:

- 一是招标后没有供应商投标或者没有合格标的或者重新招标未能成立的;
- 二是技术复杂或者性质特殊。不能确定详细规格或者具体要求的;
- 三是采用招标所需时间不能满足用户紧急需要的。
- 四是不能事先计算出价格总额的。

**4. 单一来源采购。**单一来源采购是指在项目构成、质量要求、服务要求确定的前提下, 由政府集中采购机构组织, 采购人与单一供应商协商价格、合同的条款内容的一种采购方式。采用单一来源方式进行采购相对来说在实际工作中是比较少的, 因为按照《政府采购法》规定, 采用单一来源采购必须要符合必要的条件:

- 一是只能从唯一供应商处采购的;
- 二是发生了不可预见的紧急情况不能从其他供应商处采购的;
- 三是必须保证原有采购项目一致或者服务配套的要求, 需要继续从原供应商处添购的, 且添购总金额不超过原合同采购金额的 10%。

**5. 询价采购。**询价采购方式是指由政府项目的询价小组从符合相应资格条件的供应商中, 选择三家以上的供应商, 并向其发出询价通知书的采购方式。主要是对采购的货物规格、标准统一、现货货源充足的, 价格变化幅度小的政府采购项目, 采用询价的方式进行采购。这是政府采购活动中最频繁最常见的一种采购方式。

## (三) 政府采购的运作程序

(1) 确定采购需求。采购需求由采购主体提出, 报财政部门审核并列入年度采购计划内。财政部门在审核时既要考虑采购预算的限额, 又要考虑采购主体采购要求的合理性, 同时要预测与采购相关的风险。

(2) 选择采购方式。各国一般对本国政府适用的采购方式及条件制定有详细的规定, 必须根据采购的性质、数量、时间等因素来选择。恰当的采购方式可以节约采购时间和采购成本。

(3) 签订采购合同。确定采购方式后, 要严格按照既定的程序和要求操作, 与供应商签订采购合同。被授予合同的供应商必须是合格的。供应商签订合同时, 必须按照标准交纳一定数额的履约保证金, 作为对履行合同规定义务的必要保证。

(4) 履行采购合同。合同供应商在合同执行阶段, 必须按照合同规定提供货物、工程或劳务; 双方均不得单方面修改合同。采购主体对采购合同执行的阶段性成果要进行检查和评估, 并由以专业人员组成的验收小组出具验收证明书和结算验收证明书, 财政部门据此与供应商进行资金结算。

(5) 效益评估。采购主体以及有关管理部门、监督部门对已采购项目的运行情况、效果进行评估, 检验项目运行效果是否达到了预期目的, 并判定采购主体的决策、管理能力以及供应商的履约能力, 为以后办理政府采购业务积累有关采购主体和供应商的相关信息。

#### (四) 实行政府采购制度的成效

(1) 实行政府采购制度, 可节约政府性资金, 提高财政资金的利用率。建立效益财政是我国财政改革的目标, 效益财政最明显的标志就是实现财政支出效益最大化。目前财政收支矛盾已成为财政工作的主要矛盾, 而在财政支出中政府采所占比重大。政府通过集中采购, “货比三家”, 好中选优, 使有限的财政资金可以购买到物美价廉的商品或得到高效、优质的服务, 大大缓解了财政收支矛盾。

(2) 实行政府采购制度可增强政府对整个国民经济宏观调控能力, 实现政府的调控目标。政府作为国内最大的消费者, 政府采购的数量、品种和频率将对宏观经济运行产生较大的影响。首先, 政府采购可以贯彻政府在总量控制方面的意图。政府根据宏观经济冷热程度及发展态势, 可利用弹性区间适时适量安排政府采购行为。比如: 当经济过热时, 可适当压缩或推迟政府采购, 减少社会总需求, 相反, 经济偏冷时, 可适当增加或提前政府采购, 刺激总需求。其次, 政府采购可以贯彻政府在结构调整方面的意图, 体现政府某种政策倾向。政府采购客观上对不同产品和行业有一定的选择余地, 可以据此体现不同的政策倾向。如: 对于需要给予一定扶持的新兴产业或技术项目, 可以考虑在政府招标方案安排中多包含它们的产品。政府采购可以发挥稳定物价的调控作用。政府在统一采购中以招标竞争方式压低供给价格的行为和效应, 一般将体现为对同类商品价格乃至价格总水平的平抑和稳定。

(3) 实行政府采购制度可增加采购中的透明度, 消除分散采购中的腐败现象, 促进我国的廉政建设。政府采购遵循公开、公正、公平原则, 多以招标的形式公开竞价, 公平竞争, 并按严格的采购程序进行。实施政府采购后, 形成财政、审计、纪检监察、供应商和社会公众全方位的监督机制, 财政资金由财政部门直接拨付给供应商, 减少了分散采购环节的腐败行为, 促进了廉政建设。

(4) 实行政府采购制度有利于我国尽快实现与国际经济接轨, 开拓国际市场。加强财政支出管理, 提高财政资金的使用效益是政府采购的首要功能, 除此之外, 政府采购还能以最低的财政资金为政府提供最好的产品和服务, 并在这一过程中, 供应商为了赢得市场上最大的消费者的买单, 必然会不断提高自己的产品质量或服务水平以增强其竞争力, 这种交易本身具有“双赢”的性质; 在政府采购的过程中, 政府可通过对供应商的选择及调整

采购量来实现宏观调控的目标；政府采购具有高度的透明性，能够有效地防范采购中的“暗箱操作”，具有反腐倡廉的功能，能够产生良好的社会效应。

#### 四、非税收入“收支两条线”改革

所谓收支两条线，是一种资金管理制度，是指政府在对财政性资金的管理中将取得的收入与发生的支出相脱钩，即收入上缴国库或财政专户，支出则由财政根据各部门、各单位完成工作任务的需要审核批准，对收入、支出分别进行核定的资金管理方式。具体地说，是指各级执收执罚部门和单位将其代行政府职能所收取的收、罚收入全额上缴国库或财政专户，其所需经费支出，由财政部门根据实际情况纳入本级财政部门预算予以核拨。

说到收支两条线改革，人们首先想到的是预算外资金的管理。长期以来，我国一直使用“预算外资金”的概念和口径。在国家正式文件里，最早出现“非税收入”一词是在《财政部、中国人民银行关于印发财政国库管理制度改革试点方案的通知》（财库[2001]24号）中。其后，《关于2002年中央和地方预算执行情况及2003年中央和地方预算草案的报告》提出要“切实加强各种非税收入的征收管理”，2003年5月发布的《财政部、国家发展和改革委员会、监察部、审计署关于加强中央部门和单位行政事业性收费等收入“收支两条线”管理的通知》的（财综[2003]29号）文件中，第一次对“非税收入”概念提出了一个较明确的界定：“中央部门和单位按照国家有关规定收取或取得的行政事业性收费、政府性基金、罚款和罚没收入、彩票公益金和发行费、国有资产经营收益、以政府名义接受的捐赠收入、主管部门集中收入等属于政府非税收入。”这种从“预算外资金”到“非税收入”的转变，标志着我国在建立公共财政体系、规范政府收入机制上认识的深化。非税收入与预算外资金相比，既有区别又有联系。非税收入是按照收入形式对政府收入进行的分类；预算外资金则是对政府收入按照资金管理方式进行的分类。现在提非税收入概念，表明随着预算管理制度改革（部门预算和综合预算的实施）和政府收入机制的规范，可以逐渐淡化预算外资金概念。

改革前，行政事业单位取得的非税收入实行自收自支，由于缺乏财政管理和监督，收费、罚款和集资等财务管理混乱，各种违法违纪现象时有发生，损失浪费严重，各单位为增加收入进行乱收费、乱罚款、乱摊派。非税收入“收支两条线”是指国家机关、事业单位、政府或行政事业单位委托机构，依据国家规定以及凭借国有资产、国家投入取得的收入要全额上缴财政，纳入部门综合预算；支出由财政部门按照执收单位职能、资金规定用途及年初批准的预算予以核拨。政府非税收入的“收支两条线”改革就是由过去的“谁收谁管、谁收谁用、收支挂钩”改为“收缴分离、收支脱钩、财政统管、纳入财政综合预算”。

##### （一）“收支两条线”改革的进程

“收支两条线”的提出。“收支两条线”管理制度，作为规范财政资金资金管理的一种有效方式，以及防止和治理腐败，在实践中不断充实、完善和发展。1990年，为治理“三乱”，建立健全收费、罚款和“集资”资金财务管理，中共中央、国务院发布了《关于坚决制止乱收费、乱罚款和各种摊派的决定》（中发〔1990〕16号），规定“对行政事业性收费，要按照资金性质分别纳入财政预算或预算外管理。对集资的资金实行收支两条线管理”。这是党中央、国务院首次在有关文件中提出“收支两条线”的概念。1993年，为进一步治理乱收费，中央办公厅、国务院办公厅转发财政部文件，规定对行政性收费和罚没收入要实行“收支两条线”。

“收支两条线”内容的明确。1996年，国务院下发了《关于加强预算外资金管理的决定》（国发〔1996〕29号），对预算外资金的概念予以明确，即“预算外资金，是指国家机关、事业单位和社会团体为履行或代行政府职能，依据国家法律、法规和具有法律效力的规章而收取、提取和安排使用的未纳入国家预算管理的各种财政性资金。其范围主要包括：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等”，并指出“预算外资金是国家财政性资金，不是部门和单位自有资金，必须上缴财政专户，实行收支两条线管理”。从而进一步明确了“收支两条线”的内容。

“收支两条线”内涵的不断完善。1999年，中央办公厅、国务院办公厅转发监察部等五部委《关于1999年落实行政事业性收费和罚没收入“收支两条线”规定工作的意见》（中办发〔1999〕21号）明确提出，“财政部门安排预算时将执收执罚部门上缴的行政事业性收费和罚没收入与支出脱钩”，“所有行政事业性收费收入都及时、足额缴入国库或预算外资金财政专户”。

“收支两条线”改革的深化。2001年，国务院办公厅转发了《财政部关于深化收支两条线改革进一步加强财政管理意见的通知》（国办发〔2001〕93号）。这是我国正在实施财政预算制度改革的背景下出台的，标志着“收支两条线”改革的进一步深化。文件明确提出将公安、法院、工商、海关、环保、计划生育6个行政执法部门按规定收取的预算外资金收入全部纳入预算管理，支出按照部门预算要求核定；对质检等28个中央部门的预算外资金实行“收支脱钩”管理，即支出按核定的综合定额标准统筹安排，不再与其收入挂钩。

## （二）“收支两条线”改革的内容

收入全额上缴财政。1990年，中央和国务院出台的决定，其核心就是改变过去单位取得的收费、罚款等收入实行自收、自支、脱离财政管理和监督的做法，实行收入全额上缴财政国库或专户。随着改革的不断深入，非税收入上缴财政的规模和范围也不断扩大，最终实现单位所有的收入都要全额上缴财政，这是“收支两条线”改革的基本内容。

收入逐步纳入预算内管理。1993年，中央和国务院再次下发文件，明确提出要将行政性收费和罚没收入逐步纳入预算内管理。按照上述规定，从1994年1月1日开始，财政部将83项行政性收费纳入了预算管理。随着改革的不断深入，财政部分别于1997年1月1日起将养路费等13项政府性基金以及地方财政部门按国家规定收取的各项税费附加纳入了预算管理、2000年9月1日起将51项行政性收费、政府性基金和罚没收入纳入了预算管理。2002年至2003年，财政部又先后下发2个文件，将194项行政性收费纳入了预算管理。

实施非税收入“收缴分离”改革。实施非税收入“收缴分离”，即收缴管理制度改革，实质是“收支两条线”改革的重要组成部分。1999年，中办发21号文件提出，“各项行政事业性收费逐步实行单位开票，银行代收，财政统管的管理体制”，这是首次以中央文件形式对“收缴分离”管理进行具体概括。2002年，《财政部中国人民银行关于印发〈预算外资金收入收缴管理制度改革方案〉的通知》（财库〔2002〕37号）规定，“随着财政国库信息系统和银行支付系统的建立和完善，逐步取消财政部门为执收单位开设的财政汇缴专户，实现预算外资金收入直接缴入财政专户”。改革的具体内容包括：

1. **取消执收单位收入过渡账户。**执收单位不再设立收入账户，非税收入直接上缴财政。改变由执收单位自行开票、自行收费、自行存储的做法。

**2. 实行收缴分离的征管方式。**执收单位负责向缴款人开出票据,缴款人通过代理银行网点将应缴款项直接上缴财政。但对于零星分散、必须现场征收的收费项目,经同级财政部门批准可由执收单位将所收款项汇总后缴入财政。

**3. 建立收入项目库。**确定合理合法收入项目,建立全省非税收入项目库,并实行统一编码,定期向社会公布。凡是未纳入项目库的收入,执收单位无法通过微机开具收费票据,从而确保各执收单位按规定项目和标准进行收费。

**4. 建立信息网络系统。**建立起财政部门、执收单位、代理银行及各级财政部门联网的非税收入收缴信息网络,实现信息化管理,做到实现收费网上操作、账务微机核算、网络自动监管。

**5. 缴款凭证与执收票据合二为一。**实行收缴分离征管方式的执收单位,统一使用《非税收入一般缴款书》,做到缴款凭证与执收票据合二为一。实行集中汇缴管理的执收单位,首先向缴款人开具《非税收入收缴统一票据》收款,然后使用《非税收入一般缴款书》汇总上缴财政。

### (三) “收支两条线”改革的深化

继续深化“收支两条线”改革,一是要将部门的预算外收入全部纳入财政专户管理,有条件的纳入预算管理,任何部门和单位不得坐支、截留和挪用;二是部门预算要综合反映部门及所属单位预算内外资金收支状况,提高预算支出的透明度;三是财政部门要科学合理核定分类分档支出标准,按标准足额提供经费;四是要完善账户管理,清理和规范预算单位的银行账户,保障各项预算外资金及时足额上缴财政,严防转移截留预算外资金、“小金库”和“账外账”等问题的发生。五是要根据新的情况,修订、完善有关法规和规章制度,使“收支两条线”管理工作法制化、制度化、规范化。

此外,实行“收支两条线”后,单位的所有支出经由统一的预算安排,其财力的供给根据实际需要来核定,这样执收执罚单位没有了原来收支挂钩时候直接利益的“激励”,在法规和制度不完善、监督不严密的情况下,有可能使执收执罚单位对非税收入在征收前转移或非法、违规减免。相对税收来说,非税收入非稳定性、非普遍性和征收的灵活程度更大,从而使这种转移收入和任意减免行为变得更加容易和不易被监督。这样,非税收入部门和单位所掌握的减收和免收权就有可能转化为一种权力租金,从而诱发寻租行为与权钱交易,导致非税收入不能应收尽收。因此,实现收支两条线后,不可避免地要考虑重新设计对执收执罚单位合理、规范的激励机制。

### (四) “收支两条线”改革的成效

**1. 有利于完善公共财政体制。**从政府可供利用的财力看,通过“收支两条线”管理,能够将大量游离于财政预算之外的预算外资金、制度外资金等非预算资金都逐渐纳入预算管理,这将大大增加政府可支配的收入规模;从财政体制的透明度看,“收支两条线”管理将部门的收入、支出通过一本明细的账反映出来,高度透明;从财政的宏观调控看,深化“收支两条线”制度,可以实现财政部门对财政性资金的统一协调权力,以更好地实现财政职能;从财政收入分配秩序看,严格预算外资金及罚没收入收支控管,规范了政府收入分配行为。

**2. 有利于促进政府与市场的合理分工。**深化“收支两条线”制度能够加速解决长期困扰我国财政管理的政府与市场合理分工与定位的问题。经济生活中,如将市场性收费划为

政府性收费，就是财政“越位”，造成政企职责不分；如将政府性收费划为市场性收费，就是财政“缺位”，导致财政收入流失。通过“收支两条线”管理，对不同的收费确定合理的资金管理模式，将大大有利于促进政府与市场的合理分工。

**3. 提高了财政资金使用效益。**改革前，大部分单位设有收入过渡性账户，资金往往滞留国库外时间较长，甚至发生坐支。改革后，资金直接上缴财政部门，一方面加快了资金的拨出速度，另一方面缓解了国库资金周转压力，大大提高了资金使用效益。

**4. 规范了收入管理。**改革前，由于统计渠道不畅，口径不统一，非税收入数据难以掌握。改革后，通过信息网络化管理，各地区的收入规模及构成一目了然。同时，通过清理收费项目，被保留的项目做到了项目名称、征收标准、征收范围、收入票据的统一，使非税收入管理更加趋于规范。

**5. 有效遏制了腐败行为。**执收单位通过微机开票，财政和主管部门可通过网络自动监管，所有非税收入直接上缴财政，从源头上有效防止了坐收坐支、贪污挪用、私设“小金库”等违法违纪行为。

## 五、政府收支分类改革

政府收支分类，就是对政府预算收入和支出进行类别和层次划分，以全面、准确、清晰地反映政府收支活动。政府预算收支分类科目是编制政府预决算、组织预算执行以及预算单位进行会计明细核算的重要依据。如何对政府预算收支进行科学的分类，涉及政府预算管理的各个环节、层次，关系预算管理的水平与质量。从表面上看，政府收支分类只是根据政府职能，对于公共供给过程进行的技术上、形式上的划分。从根本上看，政府收支分类将政府公共产品和服务划分为不同类别，确定不同的财政供给数量，是提高政府透明度的基础技术条件。政府收支是政府公共服务最准确、最客观的描述。公共产品和服务分类是政府收支分类的基础；科学的政府收支分类是政府透明度的前提；较高的政府透明度、准确的收支分类，是政府公共产品和服务绩效考核的保障；公共产品和服务绩效评价，是提高政府服务效率的关键。

我国以往政府收支分类不合理，导致政府收支“内行说不清，外人看不懂”，预算公开确实有一定困难。因此，必须通过改革，将政府支出进行科学分类，是增加透明度的必要条件。这对人大代表、整个社会对公共服务绩效进行评价和监督也是必不可少的。2000年以后，我国通过部门预算、国库集中支付、政府采购、收支两条线等改革，财政支出的公共性增强。但是作为财政改革基础的收支分类体系依然沿袭前苏联计划经济时期的模式，对财政改革的不适应性突出。根据政府公共产品和服务理论，改革政府公共职能分类，进行政府收支分类改革的迫切性增强。

### （一）政府收支分类改革的背景

随着社会主义市场经济体制的完善、公共财政管理框架的逐步确立，以及部门预算、国库集中收付、政府采购等各项财政改革的逐步深入，我国2007年以前实行的原有政府收支科目体系的弊端也越来越明显，主要存在四个方面的问题：一是支出仍按经费分类，不能完整反映政府职能活动。我国原有的支出类款项科目主要是按经费性质设置的，也就是把政府各项支出划分为行政费、事业费、基建支出等。这种分类方法便于有关部门按不同经费对财政资金进行切块分配管理，但无法反映政府履行某项职能总共花了多少钱。另外，由于原有的政府收支分类体系是从计划经济时期沿袭下来的，仍然带有较强的计划经济和

生产建设型财政色彩。如原 34 个支出类级科目中,排在前 5 位的支出大类科目是基本建设支出、企业挖潜改造资金、地质勘探费、科技三项费用、流动资金。这显然不符合市场经济条件下转变政府和财政职能的总体要求。二是涵盖范围偏窄,不能准确反映政府收支活动全貌,不利于有效实施全口径预算管理与监督。原有《政府预算收支科目》只反映财政预算内收支,不包括应纳入政府收支范围的预算外收支和社会保险基金等收支,给财政预算全面反映政府各项收支活动、加强收支管理带来较大的困难。尤其是不利于按照党的十六届三中全会的要求,构建综合预算体系,实施全口径预算管理,也不利于从制度上、源头上预防腐败。三是体系设置不全,缺乏一套完整、统一的支出经济分类体系。体系不完整,缺少一套统一、规范的支出经济分类,不利于做细、做实政府预算。四是口径不够规范,与国际通行分类方法和国民经济核算体系不相适应,不利于宏观分析决策和国际比较交流。由于我国政府收支科目在涵盖范围和分类标准等方面与国际通行做法存在较大差别,国内外财政统计口径不衔接、不可比的问题一直无法妥善解决。财政部门和国家统计部门虽然每年要作大量的口径调整和数据转换工作,但仍难保证有关数据的准确性以及与其他国家之间的可比性。上述问题造成我国预算“内行看不清,外行看不懂”。

全国人大、国务院、中纪委等有关方面对政府收支分类改革提出了明确要求。1999 年,国务院有关领导明确提出,要着手进行政府收支分类改革,为细化预算编制、推行集中收付和政府采购制度创造有利条件。全国人大财经委在《关于 2003 年中央决算的审查报告》中特别指出,科学规范的政府预算科目体系,对于加强预算管理具有重要意义,建议抓紧制定并推行新的政府预算收支科目体系。全国人大预工委表示,政府收支分类改革是一项非常重要的工作,它不仅对预算编制、预算执行具有十分重要的意义,也将对今后各级政府职能的调整、建立公共财政制度起到十分重要的推动作用。中纪委指出,新的政府收支分类是加强预算管理,促进源头反腐的一项重大财政改革。

为解决原有预算科目存在的主要问题,财政部从 1999 年底开始启动政府收支分类改革研究工作,并于 2004 年底形成了《政府收支分类改革方案(征求意见稿)》。2004 年 12 月 14 日,财政部部长办公会议原则通过了政府收支改革方案。2005 年 12 月 27 日,国务院领导批准于 2007 年 1 月 1 日起全面实施政府收支分类改革。为保证从 2006 年 6 月份起,正式启用新的政府收支分类科目编制 2007 年度政府预算,2006 年 2 月 10 日,财政部及时制发了已报经国务院批准的《政府收支分类改革方案》(财预[2006]13 号)。

## (二) 政府收支分类改革的主要内容

政府收支分类改革遵循四项原则:一是要有利于公共财政体系的建立;二是要有利于预算的公正、公开、细化、透明;三是要有利于加强财政经济分析与决策;四是要有利于国际比较与交流。新的政府收支分类主要包括三个方面的内容:即收入分类、支出功能分类和支出经济分类:

政府收支分类改革主要包括以下 3 项内容:

**1. 规范及细致地反映政府各项收入。**对政府收入进行统一分类,全面、规范、细致地反映政府各项收入。改革后的收入分类要全面反映政府收入的来源和性质,不仅包括预算内收入,还包括预算外收入、社会保险基金收入等应属于政府收入范畴的各项收入。从分类方法上看,原有收入分类只是各种收入的简单罗列,如各项税收、行政事业性收费、罚没收入等。新的收入分类按照科学标准和国际通行做法将政府收入划分为税收收入、社会保险基金收入、非税收入、贷款回收本金收入、债务收入以及转移性收入(6 类),这为进一步

步加强收入管理和数据统计分析创造了有利条件。从分类结构上看,原有收入科目分类、款、项三级(如增值税—国内增值税—国有企业增值税),改革以后分设类、款、项、目四级(如税收收入—消费税—国内消费税—国有企业消费税),多了一个层次。四级科目逐级细化,以满足不同层次的管理需求。

**2. 建立新的政府支出功能分类体系,更加清晰地反映政府各项职能活动。**这是此次科目改革的核心。新的支出功能分类按政府的职能和活动设置科目,设类、款、项三级科目,分别为17类、170多款、1100多项。类级科目反映政府的某一项职能,款级科目反映为完成某项政府职能所进行的某一方面工作,项级科目反映某一方面工作的具体支出。政府各项支出究竟做了什么事,就能直接从科目上看起来。支出功能分类设置类、款、项三级。类级科目综合反映政府职能活动,具体包括:一般公共服务、外交、国防、公共安全、教育、科学技术、文化体育与传媒、社会保障和就业、社会保险基金支出、医疗卫生、环境保护、城乡社区事务、农林水事务、交通运输、工业商业金融等事务、其他支出。款级科目反映为完成某项政府职能所进行的某一方面的工作,如“教育”类下的“普通教育”。项级科目反映为完成某一方面的工作所发生的具体支出事项,如“农林水事务”类、“水利”款下的“抗旱”、“水土保持”等。新的支出功能科目能够清楚地反映政府支出的内容和方向,从根本上解决社会各界所提出的政府支出预算“外行看不懂、内行说不清”的问题,使社会公众能读懂政府预算。

**3. 建立新型的支出经济分类体系。**支出经济分类体系主要是对原来的支出目级科目进行了扩充和完善,全面、规范、明细反映政府各项支出的具体用途。支出经济分类科目设类、款两级,分别为12类和90多款。类级科目具体包括:工资福利支出、商品和服务支出、对个人和家庭的补助、对企事业单位的补贴、转移性支出、赠与、债务利息支出、债务还本支出、基本建设支出、其他资本性支出、贷款转贷及产权参股、其他支出。款级科目是对类级科目的细化,主要体现部门预算编制和单位财务管理等有关方面的具体要求。如资本性支出进一步细分为房屋建筑物购建、专用设备购置、大型修缮、土地资源开发等。全面、明细的支出经济分类是进行政府预算管理、部门财务管理以及政府统计分析的重要手段。

新的政府收支分类体系完整、反映全面、分类明细、便于操作。新的分类科目与部门分类编码和基本支出预算、项目支出预算相配合,在财政信息管理系统的有力支持下,可对任何一项财政收支进行“多维”定位,也就是可以看出一笔资金的多个特征,比如这笔钱是哪个部门花的,做了什么事,是怎么去做的,都清清楚楚。为预算管理、统计分析、宏观决策和财政监督等提供全面、真实、准确的经济信息。

### (三) 政府收支分类改革的成效

2007年政府收支分类改革,有效克服了原政府预算收支分类的弊端,基本实现了“体系完整、反映全面、分类明细、口径可比、便于操作”的改革目标,充分体现了国际通行做法与国内实际的有机结合以及市场经济条件下建立健全我国公共财政制度的总体要求。从长远看,随着政府收支分类改革的顺利实施,我国预算编制、预算执行乃至预算审批等各个环节管理与改革将会进一步深化。

**1. 政府收支分类改革形成了一个政府预算内外资金共用的统一、规范的收支分类体系,将使政府预算的编报更为完整、准确。**从长远看,必须按照党的十六届三中全会关于实行全口径预算管理的要求,对政府预算内外各类收支由长期分散统计、分散管理转向综合统

计、综合管理。相应地,报各级人大审批的政府预算,从报表形式到涵盖内容都将发生重大变化。

**2. 由于新的政府收支分类可清晰反映政府收支总量与结构,财政实施宏观调控、优化资源配置的能力将显著增强。**一旦真正实行全口径政府预算管理,就可对财政收入占 GDP 的比重以及教育、科技、农业、社会保障等重点支出占全部政府支出的比重等形成更加清晰的判断,这是准确把握宏观调控力度、合理配置财政资源、不断优化财政支出结构的重要依据。

**3. 新的政府收支分类清晰反映了公共收入和服务供给状况。**新的支出功能分类和支出经济分类可清晰反映政府各项职能活动以及各项支出的具体用途,将使政府预算更加透明、预算监督更加有力。新的支出分类客观上促使政府预算编制的出发点由便于管理向便于监督转变。在新的支出功能分类能够清楚反映政府国防、教育、农业等支出的基础上,支出经济分类可以进一步告诉公众办教育的钱究竟是建了校舍,还是支付了教师的工资。

**4. 新的政府收支分类体系可以满足政府强化公共服务供给财务管理的需要。**政府支出的功能分类和经济分类是政府公共产品供给状况进行财务分析的基础。通过政府功能分类中,不同公共服务资金金融通的财务分析,我们可以了解公共服务供给状况及问题。通过公共收支经济分类,我们可以对每项公共产品和服务的资源消耗、执行绩效等进行分析。在此基础上,采取措施提高公共服务供给效率。

**5. 新的政府收支分类体系实现了与国际财政统计口径的有效衔接,更有利于进行宏观分析决策与国际比较交流。**新的政府收支分类除包含预算内外收支外,还按国际通行做法,纳入了具有“准财政资金”性质的社会保险基金收支,从而实现了与国际通行政府全部收支口径的总体衔接。另外,由于遵循了国际通行分类原则,我国政府收支分类科目尽管设置较细,但都能与国际财政统计口径实现很好的衔接。

政府收支分类的改革,大大提高了财政预算信息的有用性,有利于审计部门和社会公众的监督。同时,政府收支分类的改革,对我国政府会计改革有着深远地影响,为在预算报告的基础上构建政府会计报告体系提供了有力支持。

## 六、我国政府会计改革

会计最基本的功能是反映和监督,一个完善的政府会计体系可以对政府履行行政职能过程耗费的资源、取得的成效加以确认、计量、记录和报告,以如实反映各级政府和部门履行政府职能和实现政府职能的情况,监督、评价政府工作,优化政府机构设置和行政职责配备,建立高效的政府。公共财政体制的建设,一般都有政府会计准则和政府财务报告制度、政府财务管理法规等相配套。

### (一) 我国预算会计体系的现状

我国现行预算会计体系的基本部分由财政总预算会计(简称总预算会计)、行政单位会计、事业单位会计构成,其中,财政总预算会计是核心,行政单位会计和事业单位会计是总预算会计的延伸,合称为单位预算会计。除此之外,还有参与预算管理的国库会计、税收征解会计和基本建设拨款会计都是我国的现行预算会计的有机组成部分。

我国现行收付实现制下的总预算会计制度对于反映政府财政收支、加强公共财政资金管理,发挥了十分重要的作用。但是,我们也必须看到,随着我国改革开放的不断深入,

经济改革的不断深化，现行的总预算会计制度在适应我国经济发展和改革的需要方面存在的差距也越来越大。收付实现制是以收到或支付现金作为确认收入和费用的依据。这种核算方式主要特征就是以当年的现金收付为基础确认收支。当年预算收入是以实际收到的收入来确认，当年预算支出按实际支出来确认，这种核算方法已经不适应我国当前经济和财政改革的需要。主要表现在：一是不能全面、客观的反应政府资产状况。二是不能全面反映政府的负债。三是政府财务会计报告失真，不能全面反映政府财务收支状况，不能客观反映财政实际结余和预算执行成果，不能满足政府经济决策的需要。四是预算会计核算的一般原则难以保证。收付实现制是以现金收付为核算的标准，不是根据业务发生的实际情况进行应收应付的，因此，造成收付实现制核算下的政府预算提供的财务数据缺乏充分的可比性。不同部门会计指标相互可比性较差，造成政府部门业绩不明，无法正确评价政府的持续经营能力，不利于提高政府效率。五是不适应当前预算改革的需要。如：部门预算改革需按部门分项目核算，如果一些项目当年无法支出，按收付实现制就形成当年结余，造成财政结余资金虚增。同样政府采购，如果采购和支款时间不一，一方面资产增加，而另一方面账面没有反映增加的负债，导致账实不符。不适应当前建立公共透明的政府预算体制的改革要求。

## （二）公共财政改革对预算会计的要求

**1. 收支两条线改革要求将全部财政性收支逐步纳入财政预算管理。**收支两条线改革的推行要求按照公共财政管理的需要，将全部财政性收支逐步纳入财政预算管理。

**2. 部门预算改革对现行预算会计基础产生根本性的影响。**部门预算改革要求完整反映部门及所属单位全部财政资金收支状况，预算编制进一步细化、公开和透明。为进行绩效评价，它将要求逐步引入以权责发生制为基础的政府会计体系。这将有利于强化政府会计责任，明确政府的受托责任，增加财政透明度，全面、准确、完整地反映一个国家的综合财政经济状况，解决以往长期存在的拖欠工资、拖欠工程款项和隐性债务等问题。

**3. 国库集中收付制度改革，要求通过国库单一账户体系对财政资金的运行进行管理，对预算会计发生重大影响。**国库集中收付制度的逐步推行，使现行财政总预算会计和行政单位会计又一次面临深刻的变革。财政部门将对财政支出资金实施全过程管理，财政总预算会计的监控对象已延伸到原来的单位预算会计，对单位预算会计的依赖减弱，财政支出就是实际的购买支出或转移支出。各行政单位由于它只是政府组成部分，其所有的资金都是财政资金，都要通过国库单一账户收付，其资金活动已通过总预算会计反映。因此，财政总预算会计和行政单位会计可以说是总和分的关系，它们共同构成了政府会计，其会计目标是为财政管理服务。而事业单位，除了财政资金外还有其他性质的资金，这部分资金收付不需通过国库单一账户，其会计系统的独生性相对较强。只是由于与政府会计有共同的非营利性、公共性特征以及现阶段我国事业单位仍以国有为主的实际，而与财政总预算会计有比较密切的关系。

**4. 政府采购制度的实施，对行政事业单位支出的核算产生了较大的影响。**实施的政府采购制度，使财政总预算会计对部分财政资金支出数的列报直接以向供货商或劳务提供者的实际拨付数为依据。作为1997年我国预算会计改革的一项重要内容，财政总预算会计对预算包干财政资金支出数的列报口径，从银行支出数改为财政拨款数。而在政府采购制度下，凡是列入政府采购计划、编制政府采购预算的货品和劳务，均由政府采购部门组织对外采购，财政部门通过国库直接向供货商或劳务提供者支付款项。这将使得财政部门的职

责不仅仅是按预算和各单位用款进度层层下拨经费,还要根据采购机构提交的预算拨款申请书和有关采购文件,按实际发生数并通过政府采购资金专户支付给供应商。

**5. 政府预算收支科目分类的改革要求预算会计作出相应调整和变革。**根据社会主义市场经济条件下政府职能活动情况及国际通行做法,配合建立公共财政管理框架、推进预算管理改革的需要,对政府收支科目分类进行改革。改革后的政府预算收支科目分类体系由“收入(经济分类)”、“支出功能分类”、“支出经济分类”三部分构成。由于我国现行预算会计制度是服务于预算管理的,所以,我国预算会计科目设置多年来与预算管理部门对于政府预算收支科目的分类密切相关,政府预算收支科目分类的改革势必影响我国预算会计改革。

#### **6. 政府预算体系的完善要求预算会计改革**

我国现行复式预算的进一步改革,要求将公共预算、国有资本预算、社会保险预算和政府基金预算等分开编制。因此,现行财政总预算会计制度,需要按照上述复式预算的要求进一步改革,为核算完整的政府预算活动分别设置资产、负债净资产、收入和支出等五类会计科目,将公共预算、国有资本预算、社会保险预算和政府基金预算等都分别看成是一个会计主体,使“资产=负债+净资产”的会计等式分别成立,并为它们分别编制资产负债表和预算执行情况表。对于复式预算子预算之间的资金转移等业务活动,预算会计也要分别在相应的会计主体中做出会计处理,以完整地反映政府预算的运行状况及结果。

### **(三) 实行权责发生制会计**

我国预算改革已经进入关键阶段,改革的重点要求政府建立公共透明的预算制度,政府预算提供完整、公正、全面、反映财务收支状况的财务报告。要求政府预算报告和国际财务报告准则相趋同。我国应适时改革政府预算会计的收付实现制,逐步过渡到权责发生制。

目前我国没有实行政府财务报告制度,预算会计信息主要是通过政府的预算和决算形式来间接地传布给立法机关和公众的。政府财务报告和政府预算不同,政府预算反映当年预算收支的现金流量情况,政府财务报告不仅反映预算收支,还要反映政府的资产和负债情况;不仅反映当年预算政策的执行情况,还反映了以往累计的财务效应,是政府决策和公众了解政府绩效的重要信息来源。特别是在权责发生制的基础上,能够使财务报告的信息质量得到进一步的提高,更为真实和确切地反映政府的资产和负债。

实行权责发生制会计,可以正确、及时、完整反映政府财政会计信息,适应财政改革需要,有效制止政府不利行为,使各种政府债务公开化,透明化、对各级政府部门具有一定的约束力,防止超财力上“形象工程”、“政绩工程”,对财政风险起到预防作用,为政府建立绩效评价体系提供平台,有利于政府效率的不断提高,有利于与国际财务报告相趋同。

2009年8月,财政部以财会便〔2009〕61号和财会便〔2009〕62号文件下发新《医院会计制度》(征求意见稿)和新《高等学校会计制度》(征求意见稿),并同时就《小企业会计制度》展开调研,而在此之前已经出台新《工会会计制度》,并将于2010年1月1日起正式实行。引人注目的是,实行以权责发生制为基础的会计核算制度同时出现在上述两份征求意见稿中。

2010年3月,在财政部提交给两会的全国财政预算报告中,专门开辟章节对收付实现制和权责发生制进行比较说明,这或许预示着一场由权责发生制引发的渐进式的政府会计改革将进一步走进公众视野。本次预算报告就收付实现制和权责发生制这两种会计核算方法分别做了解释说明,并指出,对中央预算部分事项实行权责发生制核算是规范预算管理

的必要措施，也是符合预算管理实际的有效做法。

一场由权责发生制引发的预算会计制度变革正在酝酿当中。但是需要注意几个问题：

一是政府会计基础的转换应该与财政管理改革相协调。会计基础本身只是一种技术手段，它是构成政府会计制度和政府财务报告制度的必要元素之一。但是，政府会计制度和政府财务报告制度并不是单纯的会计问题，而是财政管理体系、乃至整个公共管理体系的组成部分，政府会计和财务信息应当和财政管理要求相一致。

二是需要研究使用者对政府会计和财务信息的需求。在我国现阶段，政府会计和财务信息的主要使用者首先是各级政府的财政管理部门，主要用于政府预算的编制和执行，以及对政府财政资金运动的监督管理；其次是宏观经济决策和管理部门，主要是用于制定经济政策和进行宏观经济调控；再次是立法机关和审计部门，用于对政府预算收支的审批和监督。这三方面使用者对政府会计和财务信息的需求各有侧重，又相互关联的。

三是权责发生制的应用与政府会计体系及财务报告制度改革相一致。

## 参考文献：

1. 财政部，《2009 年政府收支分类科目》，中国财政经济出版社，2008 年。
2. 门淑莲、颜永刚，《政府收支分类改革及其对我国财政管理的长远影响》，《经济理论与经济管理》，2008 第 10 期。
3. 财政部国库司：《国库现金管理基础与实务》，经济科学出版社，2007 年。
4. 高培勇：《中国财税体制改革 30 年研究》，经济管理出版社，2008 年。
5. 贾康、苏明：《部门预算编制问题研究》，经济科学出版社，2004 年。
6. 李萍、刘尚希：《部门预算理论与实践》，中国财政经济出版社，2003 年。
7. 李燕：《政府预算管理》，北京大学出版社，2008 年。
8. 刘有宝：《政府部门预算管理》，中国财政经济出版社，2006 年。
9. 王秀芝：《部门预算制度研究》，经济科学出版社，2007 年。
10. 王雍君：《国库改革与政府现金管理》，中国财政经济出版社，2006 年。
11. 谢旭人：《中国财政改革三十年》，中国财政经济出版社，2008 年。
12. 国际货币基金组织，《财政透明度》，人民出版社，2001 年。
13. 袁星侯：《政府预算改革对预算会计改革的影响》，《财务与会计》2002 年第 12 期。
14. 黄远远：《政府预算会计制度改革浅析》，<http://www.chinaacc.com/2009-11-2>。
15. 蔡芳宏、匡小平：《对公共预算改革与政府会计改革协调推进的思考》，《当代财经》2009 年第 1 期。
16. 王东伟：《制度创新：现代预算管理制度建设的重要引擎》，《财政研究》2009 年第 10 期。

（上接封二）

随后，胡锦涛同志来到新闻学院考察。新闻学院网真演播室里，一堂电视新闻直播节目采访课正在进行。学生们扮作嘉宾、主持人，在老师指导下模拟采访，学习现场采访、演播室访谈、演播室连线的方法和技巧。胡锦涛同志怀着浓厚兴趣观摩了课堂教学，他对在场的老师和学生们说：“现在各种新型传播手段的出现，给新闻工作带来许多新变化新挑战，同学们要认真研究信息化时代的新闻传播规律，努力掌握新闻工作的新知识、新本领，还要在实践中巩固学到的知识，不断完善和提高自己的。”

明德楼三层学术报告厅里，经济学院和财政金融学院老中青 10 多位教授围坐在一起，正热烈研讨当前宏观经济形势，讨论的议题包括当前中国宏观经济形势的分析与预测、中国宏观经济外部环境分析、中国经济结构调整与发展模式的转换。整合两个甚至多个院系的知名学者一起开展教授沙龙，研讨经济形势、判断经济走向、提出政策建议，是经济学院和财政金融学院定期举办的常规学术活动。

胡锦涛同志走进报告厅，认真听取了教授们关于宏观经济形势的判断和下一步发展趋势的研判，并同大家就经济形势、财政政策、宏观调控等问题一道研讨，他希望教授们继续加强研究，拿出更多高水平的研究成果，为中央科学决策提供参考。

胡锦涛同志走进法学院院史陈列室，仔细了解中国人民大学开展法学教育的历程。胡锦涛同志边走边看，高度评价法学院取得的成绩，勉励他们在建设社会主义法治国家进程中再立新功。

随后，胡锦涛同志看望了人民大学师生代表，希望大家努力把中国人民大学建设成“人民满意、世界一流”的高等学府，更好地为国家现代化建设服务。

胡锦涛同志还在中国人民大学世纪馆北大厅接见了全国教书育人楷模和教育系统抗震救灾先进集体、先进个人代表。

九月的人大校园绿意盎然、生机勃勃，闻讯赶来的师生在道路两旁热情欢迎、热烈鼓掌。

胡锦涛总书记的到来，在中国人民大学师生中引起强烈反响。广大师生一致认为，胡锦涛总书记在教师节前夕，在中国人民大学命名组建 60 周年之际，亲临学校考察并与师生交流，充分体现了党中央国务院对广大教育工作者，对中国人民大学的亲切关怀和高度肯定，不仅是对中国人民大学师生，也是对所有全国高校师生、对所有教育工作者的巨大鼓舞和激励。中国人民大学师生表示，一定要更加努力地学习和工作，将学校建成“人民满意、世界一流”大学，不辜负胡锦涛总书记的殷切期望。

## 历届诺贝尔经济学奖得主简介

### ——里奥尼德·赫维茨(Leonid Hurwicz)

里奥尼德·赫维茨教授是犹太人,1917年出生于波兰,他是明尼苏达大学经济学名誉教授。20多年以来,一直被提名为经济学诺贝尔奖候选人。一直没有获得。终于在2007年因为机制设计理论的提出获得诺贝尔经济学奖。

赫维茨在经济学理论方面进行了先锋性的探索,其主要研究领域包括机制和机构设计以及数理经济学。他曾于1990年由于“对现代分散分配机制的先锋性研究”获得美国国家科学奖。

赫维茨做了许多其它开创性的工作:上世纪40年代中后期对动态计量模型的识别问题作出了奠基性的工作;早在1947年就首先提出并定义了宏观经济学中的理性预期概念;赫维兹对如何从需求函数的存在来证明效用函数的存在这一可积性结果也作出了重要工作。其学术著作包括:著作:《设计中的经济机制》、《市场经济的缺陷与政府干预》等。

内部交流 仅供参考 未经许可 不得转载

地址:北京市海淀区中关村大街59号中国人民大学明德楼(主楼)0816室 邮编:100872

电话:(010) 82509290 网址:[www.frc.com.cn](http://www.frc.com.cn)

传真:(010) 82509289 E-mail: [frc2000@sina.com](mailto:frc2000@sina.com)

执行主编:吕冰洋