

中国预算法实施的现实困境、功能限度与改革进路 ——基于财政可持续视角的考量

The Plight, the Limit and the Reform of Budgeting Law in the Perspective of Fiscal Sustainability

陈 治

CHEN Zhi

【摘 要】 在现代社会，资源稀缺性与支出扩张之间的矛盾不断加剧，如何在较长时期内使政府具备实现财政可持续发展的能力成为社会普遍关注的问题。立足于财政可持续的维度审视现有预算法制度，发现预算法实施过程中存在无法有效控制财政活动的现实困境，对财政可持续发展带来消极影响。预算法并非应对财政可持续问题的唯一工具，预算法自身存在由其程序规则与实体约束构成的功能限度。为适应财政可持续发展要求，预算法的完善应当是在其功能限度内寻求改革进路，包括事前建立与总额控制相契合的预算程序，事中将风险控制引入政府债预算管理过程，事后强化绩效控制、促进结果与预算的整合。对于预算法功能限度之外的财政可持续任务，则需要借助其他法治力量共同推动完成。

【关键词】 预算法 现实困境 功能限度 改革进路 财政可持续

【中图分类号】 DF431 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 2095-9206(2017)01-0005-12

Abstract: With the intense contradiction between scarce resources and expanded spending, the problem of fiscal sustainability which means the government has the ability of maintaining balance of nowadays needs and future responsibilities becomes a main concern of the whole world. Budgeting as a basic way of controlling allocation plays an important role in ensuring fiscal sustainability. However, the existing budgeting legal systems are facing the plight for lacking of spending and debt controlling mechanism as well as deficit covering and performance budgeting mechanism. The Budgeting Law is not the only way to guarantee the goal of sustainability and has its own limit in developing controlling mechanisms. As the reform of Budgeting Law as concerned, it may be administered by establishing budgeting process in advance to adapt to overall totals controlling, reflecting debt responsibilities in the budget management in the course of administration and strengthening performance budgeting in respect of administration results.

Key words: Budgeting Law The Plight The Limit The reform approaches
Fiscal sustainability

【收稿日期】 2016-11-07

【作者简介】 陈治，女，1978年9月生，法学博士，西南政法大学经济法学院副教授，研究方向为财税法学。

【基金项目】 重庆市社会科学规划项目（项目编号：2014YBFX104）；重庆市教委“十二五”规划项目（项目编号：2012-GX-098）；西南政法大学2014年“两江学者”团队研究课题。

各国预算法治的改革大都经历了一个从“前预算时代”向“预算时代”转型的过程。“预算时代”的重要法治任务就是让预算成为政府各项财政收支的依据，克服在“前预算时代”政府随意支取、挥霍公共收入的弊端。^{〔1〕}然而，“有一套好的预算运行体系并不能保证获得好的财政效果”^{〔2〕}。前期已经承诺的民生福利支出、现实危机之中的反周期支出以及未来人口老龄化趋势下的预期支出等多重因素叠加，导致预算对支出、债务、赤字的实质控制能力明显下降。在此背景下，如何维系财政可持续发展进而保持公共服务稳定供给成为各国共同面临的课题。而“预算时代”的制度设计已经无法适应财政可持续发展诉求，亟待进一步转型。

一、基于财政可持续视角考量预算法实施的现实困境

财政可持续（fiscal sustainability）概念最早是由经济学者 Buiter 在 20 世纪 80 年代针对公共部门扩张和债务增长问题提出的，用于分析政府偿债能力与财政存续状况。他认为政府如果有能力清偿到期债务，财政即为可持续，反之即为不可持续。^{〔3〕}世界银行《财政可持续的理论与实践手册》（Fiscal Sustainability in Theory and Practice: A Handbook）将财政可持续的认知维度从特定时间节点的偿债能力扩展到更长时期内政策实施的可行性上，认为如果政府在维持偿债能力的同时，能够持续性保障政策实施，从而促进经济增长，则表明财政处于可持续状态；反之，即使债务能够清偿但是无力调配多余资源支持政策实施，亦不能认为财政是可持续的。^{〔4〕}美国马里兰大学 Schick 教授在考量债务清偿与经济增长要素的基础上，进一步强调了资源汲取的适度性与代际利益的公平性，从而形成包含政府债务清偿能力（solvency）、维持经济持续增长能力（growth）、稳定现有税负能力（stability）及保障代际公平能力（fairness）的多维度财政可持续理论体系。^{〔5〕}概括起来，财政可持续反映的是一种在较长时期内政府能够通过财政收支活动满足当前和未来财政责任的状态，它既要求防控当期债务风险，亦追求远期收支平衡；既能回应现实发展需求，又能为未来资源分配与经济增长提供持续动力。

从财政可持续的视角衡量，我国现有以规范性控制为导向的《预算法》并不能有效控制支出扩张，对债务融资规模与赤字水平的控制亦存在局限。

（一）预算编制过程实体性约束的缺失与碎片化、年度性决策模式导致对支出增长的控制有限

首先，预算编制过程事先并无明确的、自上而下的规则对支出安排进行实体性约束。尽管《预算法》修订后规定预算编制应当考虑支出标准、绩效管理的要求，但是实

〔1〕 See Naomi Caiden, A New Perspective on Budgeting Reform, *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 48, 1989, pp. 54~59.

〔2〕 Allen Schick, Post-crisis rules: Stabilizing public finance while responding to economic aftershocks, *OECD Journal on Budgeting*, Volume 2010, 2, p. 48.

〔3〕 See Willem H. Buiter, A Guide to Public Sector Debt and Deficits, *Economic Policy*, Vol. 1, 1985, p. 36.

〔4〕 See Craig Burnside, Fiscal Sustainability in Theory and Practice, *The World Bank*, 2005, p. 11.

〔5〕 See Allen Schick, Sustainable budgeting: Concept and Approaches, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 5, No. 1, 2005, pp. 109~110.

践中预算编制仍然是在以往预算规模基础上进行渐进性调整，使政府支出呈现整体扩张的趋势。

其次，某些支出需求并不与其他需求处在同等的资源竞争地位上。它们可能凭借独立的资金“储备池”以专款专用的形式得到“特别照顾”，可能借助中长期项目的固有特性以持续性支出的形式避开年度预算的权衡，还可能依托预算外的正式立法或其他政策性因素以法定支出、担保支出等形式提前将部分资源“锁定”。由于免除了在预算分配的整体格局中进行竞争的压力，预算决策过程实际上被分裂成若干自成一体的“微型预算体系”（mini-budgets），〔6〕这种预算碎片化现象表明预算程序不具有对支出的实质控制能力。

最后，年度化审议不能实质性改变预算分配格局。年度化审议程序从形式上看缩短了政府支出合法存续的时间，但事实上，本身具有中长期运作特点的支出项目以及具有法定受益条件的权利性支出计划，都要求预算安排应当连续而不能随意中断，因而，即便是年度化审议也往往无法实质性改变既有的资源分配格局。

（二）预算执行过程制度安排失当导致追加支出不受控制

一是预算调整制度对预算追加难有实质控制。《预算法》规定“在预算执行中，各级政府一般不制定新的增加财政收入或者支出的政策和措施”，但如果属于“必须作出并需要进行预算调整的”，则“在预算调整方案中作出安排”。预算调整的程序性意味较浓，对收支变动的实质影响不大。更何况在一些虽引起收支变动但并未纳入预算调整的情形下，行政机关拥有更大的追加收支的自由裁量权。因此，在预算执行中行政机关制定新的政策或措施，要求增加财政收支的，几乎不存在制度性障碍。

二是预算赤字弥补制度缺乏可操作性程序。《预算法》针对省级预算执行中可能出现的短收问题，规定可以增列赤字并在下一年度弥补。但由于缺乏弥补赤字的具体规定，尤其是对省级以下财政赤字的控制不足，在下一年度预算安排时很可能出现为弥补赤字而增加收入、扩大公债发行或者寻求其他财政救助的情况，从而对未来财政可持续发展产生消极影响。

（三）预算执行后的绩效结果对预算支出不具有控制力

在《预算法》修订之前，财政部于2003年、2011年分别出台《财政支出绩效评价管理暂行办法》、《关于推进预算绩效管理的指导意见》，进一步明确绩效评价指标、方式等核心内容。但是社会实践及制度供给的焦点放在政府内部的绩效管理尤其是预算执行中绩效信息的形成（即绩效评价问题）上，而并未触及绩效信息与预算支出的关系，尚未形成以绩效控制预算的运行机制。支出绩效仍然主要作为行政机关内部的管理对象存在，负责绩效管理的财政部门督促支出部门落实绩效评价机制，〔7〕引导支出部门在一定资源条件下最大限度提高资金使用效益，其局限性是：一方面行政机关之外的其他主体在绩效信息形成及应用环节参与不足，绩效信息主要是在负责预算编制的财政部门及具体形成编制草案的支出部门之间流动；另一方面，支出绩效目标与其他宏观控制目标之间缺乏关联，同时绩效结果对预算分配——要不要支出及支出规模大小并未产生实质影响。

〔6〕 参见前注〔1〕，p.56。

〔7〕 《预算法》第57条第3款规定“各级政府、各部门、各单位应当对预算支出情况开展绩效评价”。

（四）债务融资阶段的制度安排未能控制政府债务的持续增长

《预算法》及国务院颁布的《关于加强地方政府性债务管理的意见》（以下简称《债务管理意见》），正式确认了从中央到省级政府的适度举债融资权，并形成了规范的公债运作机制。但不容忽视的是，前期累积债务、新增债务及到期需偿还债务的规模十分庞大。从2010年到2015年，国债和地方债余额分别从6.7万亿、10.7万亿增长到11.2万亿、16万亿。2016年国债、地方债余额上限进一步提高到12.59万亿和17.18万亿。^{〔8〕}国家审计总署2013年对全国政府性债务的审计结果显示，负有偿还责任的债务增长较快，^{〔9〕}部分省级以下（包括省级）地方政府债务率超过100%，偿债负担较重。^{〔10〕}而大量用于偿还债务的资金来源于与经济、政策等因素密切相关的土地出让收入，^{〔11〕}高度依赖土地出让收入的偿债资金结构无疑使地方政府的财政可持续面临压力。从债务累积与债务类型角度分析，现有关于举债、用债和还债程序的规定对公债融资的风险控制存在不足。按照规定，省级政府根据国务院确定的分地区年度限额举借债务，并列入本级预算调整方案，报本级人大常委会批准，换言之，举债限额及预算调整的审批程序都是在年度预算范围内进行设置并实施的，^{〔12〕}缺乏对中长期债务累积的预算管理 with 风险评估；国务院颁布的《债务管理意见》与财政部制定的《关于对地方政府债务实行限额管理的实施意见》中对或有债务的处置都做出了规定，但二者都采取事后规制的路径，主要目的是为存量或有债务提供规范化的转化或清偿机制，而对或有债务的整体性风险控制缺乏应对措施。

（五）收支平衡阶段的赤字控制难以实现目标

《预算法》修订后收支平衡并非必须在预算编制时体现出来，而是可以事后通过赤字弥补实现，但是，这种仅仅局限于事后弥补的平衡机制可能使赤字成为一种常态化的存在。一旦上一年度预算出现短收，在无法通过调入预算稳定调节基金、削减支出方式实现平衡时，就可以在下一个预算年度内弥补，而在下一年度预算执行过程中同样可能出现新的赤字，于是又将赤字弥补的责任推到第三个预算年度，由此周而复始，赤字演变成为一种常态化的现象，对财政可持续产生消极影响。

〔8〕 参见《2016年政府工作报告》。

〔9〕 截至2013年6月底，省市县三级政府负有偿还责任的债务余额达到10.5万亿余元，自2010年以来债务年均增长19.97%，其中县级债务增长最快，达到26.5%。参见《2013年全国政府性债务审计结果公告》。

〔10〕 债务率是指年末债务余额与当年政府综合财力的比值，是衡量债务规模大小的指标，国际货币基金组织确定债务率控制标准参考值为90%~150%。截至2012年底，全国政府负有偿还责任的债务率为105.66%，有3个省级、99个市级、195个县级、3465个乡镇政府负有偿还责任的债务率高于100%。参见《2013年全国政府性债务审计结果公告》。

〔11〕 截至2012年底，11个省级、316个市级、1396个县级政府承诺以土地出让收入偿还的债务余额34865.24亿元，占省市县三级政府负有偿还责任债务余额93642.66亿元的37.23%。参见《2013年全国政府性债务审计结果公告》。

〔12〕 2015年8月第十二届全国人大常委会第十六次会议表决通过了《全国人大常委会关于批准〈国务院关于提请审议批准2015年地方政府债务限额〉的议案》，这是新《预算法》规定地方债务实行余额限额管理以来通过的首个地方债务限额议案，也可以由此看出地方债务年度管理的特点。

二、预算法实现财政可持续的功能限度

从财政可持续的角度审视，在预算编制、预算执行、执行后评价、债务融资、收支平衡的各个运行阶段，都不同程度存在预算控制失效的问题，财政可持续面临制度障碍。然而，应当指出的是，预算只是控制工具箱中的一种选择，并不代表全部。预算法实现财政可持续存在自身的功能限度。

预算法的程序性限度。预算法的运作特点是通过预算形成、预算执行、预算调整、预算监督等一系列程序机制实现预算对政府财政活动的控制，它本身并不能形成预算控制的实体性标准，例如支出规模增长究竟应当保持在何种水平内才是合理的，举债规模或者债务结构应当控制在什么标准内才是安全的，赤字财政应当设定怎样的指标作为支撑可持续发展的条件，支出项目应当如何进行优先性选择以符合绩效目标等，此类问题无法在预算法中找到答案。在财政可持续视野下，总额控制、风险控制、绩效控制都应当与预算法相应的程序机制关联起来才能转变为预算法可以操作实现的目标，而实体性标准的设定需要交由其他法律形式加以解决。

预算法的约束内容限度。预算法所提供的预算支出控制机制是以强化预算本身的约束力为内容，但是实践中影响预算控制的支出因素是多元的，预算法无法对这些支出活动实施全面有效控制。主要包括：一是法定支出（mandatory expenditure），是由预算外的立法对受益者的资格及接受资助的条件、方式等进行直接规定，而支出金额通常与工资水平、通货膨胀率、物价涨幅、人口结构、公众观念等因素挂钩，不受年度预算拨款程序的影响。该类支出在西方福利国家主要表现为养老、医疗、贫困救助等权利性支出计划，占其全部政府预算支出的比例达到50%以上；在我国主要表现为教育、农业、科技等基础领域的扶持性支出，占我国预算总支出的30%以上。法定支出的预算决策具有自动性而非年度性的特点，除非对决定支出的立法进行修订，否则支出本身自动延续，并且，在未来可预期的社会结构变迁的背景下，该类支出还将呈现刚性增长的趋势。因此，对法定支出的控制不能依赖预算法的单一力量，还必须借助授权支出的相关立法的修订。二是周期性支出（cyclical expenditure），主要表现为两种形式：一种是顺周期支出（pro-cyclical expenditure），即在经济上升或增长期持续扩大支出；另一种是反周期支出（anti-cyclical expenditure），即在经济危机发生时通过扩大支出、降低税负以尽快恢复经济。在经济形势较好时如果一直实行顺周期政策，就会使经济在转入下降甚至衰退时实施反周期政策的空间受到抑制，因为前期运行的结果可能已经导致财政收支存在较大缺口，债务、赤字处于较高水平，在此情况下实施反周期政策无疑会使财政状况进一步恶化。但失去反周期财政政策的支持，又会对经济复苏产生不利影响。这种两难处境在2008年金融危机后的一些高负债国家得到印证，表明预算本身对支出的控制事实上只是诸多作用机制之一，特定经济发展阶段的公共政策意图对政府财政活动产生至为关键的影响。三是其他偏离预算控制的支出（off-budgeting expenditure），主要由政府借款、信用担保、财政补贴等并未纳入预算控制范围的支出形式构成。其中，信用担保是政府或有负债的主要来源，政府是否承担特定支出责任取决于未来担保人的行为及经济环境等因素，具有极大的不确定性，亦不在预算中加以反映。控制政府债务有赖于财政权力格局的调整，政府债务问题的形成在很大程度上源于政府职能定位与可用资源

有限性之间的矛盾，与政府间财政分权体制的弊端具有密切关联，^{〔13〕}因而要控制政府举债、化解债务风险不能仅仅局限于预算法层面，还需要进一步完善政府间财政分权体制。此外，偏离预算的支出固然可以通过重新归入预算的方式实现控制，但不可否认公共政策调整（例如减少政府对市场的干预）、政府职能重塑（从注重经济建设投资转向公共服务供给）有利于从根本上减少此类支出。^{〔14〕}

三、财政可持续下的预算法事前改革进路：建立与总额控制相契合的预算程序

如何将总额控制目标纳入预算编制程序，在实践中，有两种典型模式：

一种是以立法机关为主导的预算决议程序（budgeting resolution）模式，这是美国采用的一种独特机制。1974年通过的《预算和扣押法》在既有的授权——拨款程序（authorization-appropriation）基础上，增设了一项新的国会预算程序——预算决议程序。国会在总统提交预算草案之后、做出具体的授权拨款之前，启动该项程序。它由两部分组成：第一部分先结合当前财政政策问题以及对未来经济形势的预期确定一个恰当的税收和支出水平，并就是否需要减少或消除联邦预算赤字、是否应当提高或降低收入、是否需要债务融资等问题做出决议。第二部分是在已经确定的总额、支出、直接贷款、担保承诺等的基础上，在大约20个功能项——每一个功能项代表诸如农业、能源、收入保障、国防和交通等部门中分配资源。预算决议做出之后才通过税收和支出法案，对分配给各个功能项目的资源总额做进一步细分，并完成最终拨款。这套预算决议程序的特点在于立法机关发展出自己的一套预算计划，即“国会预算”，^{〔15〕}从而使其在面对“行政预算”时不是局限于对有无预算或者其覆盖范围的规范性审查上，而是能够深入到资源分配的实体问题上，影响行政部门的优先性选择；同时，由于预算决议具有支出控制导向，后续的授权和拨款程序是在预算决议的基础上实施的，因而在最终预算批准之前，可以确保支出控制在一定水平内；此外，为解决国会年度审议与中长期控制的矛盾，预算决议程序涵盖三个预算年度，对来年预算收支安排产生直接约束，同时影响两个后续年度的预算计划。

另一种是以行政机关为主导的先准备预算程序（budgeting preparation）模式，主要在英联邦国家、欧洲国家采用。如澳大利亚在财政年度开始前的一个较早时期，政府内阁就根据总的财政控制目标制定该年度的财政战略计划，然后财政部通过一份名为“过程与指南”的文件详细解释该计划，并将允许的最高支出增长限额通知各支出机构。按照其预算法的规定，预算编制并非仅仅覆盖一个预算年度，而是在年度计划基础上以三年为一个周期形成中期支出框架（medium expenditure framework），持续性地对当前

〔13〕 主要表现在现有的财政分权体制下，地方政府的财力与事权不匹配、事权与支出责任不适应，再加上GDP增长率、政绩考核等指标体系的驱动，因而，地方政府偏好通过发债解决融资问题，弥补地方政府履行事权及上级政府转移支出责任形成的收支缺口。

〔14〕 Allen Schick, Off-budget Expenditure: An Economic and Political Framework, *OECD Journal of Budgeting*, Vol. 7, 2007, p. 35.

〔15〕 See Stanley Bach, CRS Report for Congress: An Introduction to the Spending and Budget Process in Congress, 1990, p. 15.

已开展项目的未来成本进行评估预测，这样在每一个预算年度，所面对的就并非限于本年度的资源分配问题，而是将后续预算年度的可用资源及支出安排亦纳入考量范围。加拿大的内阁政策委员会在预算编制开始之前，也引入了一套行政机关内部自上而下的“政策与支出管理体系”（policy and expenditure management system），在确定可用资源上限的基础上，再进行具体分配。这套预算程序的特点是，在行政机关准备预算草案之前通过内部的行政管理机制植入一个“先准备”环节，确定控制目标并形成支出框架，以此约束预算编制过程，同时立法机关对预算草案及相应战略计划、支出框架一并进行审议。

两种方式下的预算程序体现出一些共性：首先，通过形成旨在约束预算编制过程的财政战略、中期框架或者预算决议，确定总额控制的目标，从而克服碎片化的预算程序所带来的扩张冲动。其次，将预算编制周期从特定年度延伸到若干年度，在更长的时间维度考量现行政策的预算成本，这对于解决一些法定支出项目的预算控制问题具有特殊的意义。例如社会保障支出项目，由于其预算安排本身就不是基于对各部门提出请求的加总，而是对各种外部因素进行综合考量的结果，因此传统的预算程序起不到控制的作用，而自上而下的集中性预算程序可以利用相关的经济及人口统计上的信息更好地预测、控制该类支出。再次，确保程序的公开透明。在立法机关主导的预算决议程序中，预算决议报告在国会参众两院公开辩论，形成的预算决议结果向社会公布；行政机关主导的先准备预算程序中，国会将全面审议预算草案及相关战略计划，同时还会跟踪预算执行情况。^{〔16〕}

我国《预算法》修订之后，为进一步改进预算管理和控制，颁布了《国务院关于实行中期财政规划管理的意见》（以下简称《中期规划意见》），就编制三年滚动财政规划、引入中长期重大财政收支变动情况分析、强化财政规划对年度预算编制的约束性问题做出了规定。这是目前我国支撑财政可持续的最具相关性亦是最具操作性的规范文本。但是《中期规划意见》更多强调了财政规划与预算编制的衔接，支出控制的导向性并不明显。一方面，按照制度设计，财政规划本身是基于分析预测形成的未来财政收支改革方案，财政规划的目的是支持更为宏观层面的经济发展战略的实施，而不是在可用资源范围内控制支出的增长，因而，财政规划的建立并不意味着确定了控制目标；另一方面，在实践中，各级政府部门2016年预算草案的编制过程已经不同程度地显示出中期财政规划管理的特点，^{〔17〕}使预算编制过程承载的收支信息在时间广度上有一定延展，有利于克服年度化审议的弊端，增强中长期的财政预期性，但是自下而上、“碎片化”的基本运行格局并未改变，预算编制仍然遵循由各个支出部门先行上报预算建议数进而财政部门向各部门下达预算控制数的基本程序，对支出控制的效果有限。

基于此，中期财政规划管理制度有待向两个方向延展：一方面是向上延展，通过在预算法之外建立长期稳定的实体性控制规则，如规定支出、赤字、债务等在GDP中的比例上限或者支出增长限额等，确保财政活动的规划性与可预期性，同时强化财政可控

〔16〕 例如瑞典预算法规定政府向国会提交关于政府财政收入、支出、资产负债表、债务发展情况的预测跟踪与实际结果的报告，并要求政府就实际结果与预算数额之间存在的重大偏差做出解释。

〔17〕 如财政部启动编制2016—2018年全国财政规划，并在水利投资运营、义务教育等五个领域开展三年滚动规划试点；一些地方县级政府在既有的预算编制程序之外也增加了制定中期财政规划的环节，如规定财政部门在支出部门上报预算编制建议数之后，应当根据县级中期财政规划、部门三年滚动规划、部门需求等综合平衡后下达预算控制基数。参见“预算管理体制改革取得决定性进展”，载《经济日报》2016年2月17日。

性与可持续性；另一方面是向下延展，通过预算程序机制的完善，在预算法内形成约束年度预算编制过程的中期支出框架体系，以三年为一个运行周期，每年自动向前滚动，并且支出框架可根据经济状况以及对各个项目开支估计的变化而调整，但不能突破前述实体性控制规则所设定的上限，在此基础上确定年度预算计划和支出重点，约束部门的预算申请。^{〔18〕}在《预算法》的层面，相关预算程序的建立不必等到实体性控制规则完全定型后才启动，而是可以先形成自上而下、集中性、跨期性的程序性框架，为总额控制目标的建立提供预算运行基础。在具体模式的选择上，行政主导的预算程序模式与我国既有的预算权力格局较为接近，引起的相关制度变迁成本相对较小，更容易实施，因此，建议采纳此种模式。首先，建立三年期的支出框架形成程序及其具体运行机制，规定在该支出框架中确立覆盖相应年度的预算控制目标；其次，建立立法机关对支出框架及其控制目标的审议程序机制，规定以立法机关批准通过的支出框架及控制目标作为行政机关预算编制的行动基准，并向社会公布，接受公众监督；最后，建立具体支出功能项的额度授权与拨款程序机制，规定行政机关在支出框架及控制目标范围内细化各个支出功能项的授权限额，由各支出部门根据相应限额提出具体请求，在此基础上形成预算草案并报立法机关审议，完成最终拨款。

四、财政可持续下的预算法事中改革进路：将风险控制引入政府债预算规制过程

（一）举债规模控制

针对《预算法》及相关实施细则在政府债控制上的局限，存在两种改革路径：一种是通过专门立法的形式规定举债的实体性控制规则，例如规定地方债发行规模累计不得超过本地可征税财产价值的一定比例；另一种是在预算法层面完善举债程序机制，主要表现为举债决策环节的公众参与程序与具体发债过程中的市场化评级及信息披露程序。相对于实体性控制而言，美国、日本等国家更加依赖公开、透明和市场化的举债程序机制控制债务风险，主要原因是在其财政体制下，地方政府被赋予较大的自主发债权，只要符合总额控制的目标，具体举债规模由本级政府确定，无须报上级政府批准；同时不少实体性控制规则本身存在一定弊端，如规则过于僵化、不适应现实发展要求、扭曲政府间财政关系、纳税人监督职能弱化等，这也在一定程度上使得实践中更加放松了实体性控制要求。^{〔19〕}在这种情况下，有必要通过强化外部控制的方式对发债权进行一定制约，而债券市场即是提供这种外部控制的重要途径。程序机制的优势是在不妨碍地方财政自主权的前提下，通过强化发债自主、偿债自担、市场监督的方式有效控制债务风险。

对我国《预算法》的改革而言，受制于固有的财政体制及政府债券市场发展的程度，债务风险的控制不能完全依靠举债程序的公开、透明与市场化方式实现，应当将实

〔18〕 参见马骏、赵早早：《公共预算：比较研究》，中央编译出版社2011年版，第247页。

〔19〕 美国政府间关系咨询委员会认为，目前宪法和制定法关于地方政府举债上限的规定已经使地方自治体制受到严重影响，增加了地方政府对州和联邦政府的依赖，并且导致地方债务运行的复杂性。委员会认为州采取行动矫正这种形势是必要并且是紧迫的。实践中表现为美国不少州选择调高举债上限。See Frances L. Starner, *Local obligation bond financing by local governments: a survey of state controls*, Bureau of Public Administration University of California Berkeley, 1961, p. 2.

体控制纳入举债过程。在我国尚未建立有关举债规模或者债务率、负债率等指标控制体系的情况下,《预算法》可以将国际上公认的债务风险指标(如《马斯特里赫特条约》规定的负债率60%及国际货币基金组织确定的债务率90%~150%作为债务风险控制标准参考值)纳入举债程序的各个运行环节,在此基础上增强程序的参与度与透明度。结合现有的举债程序来看,在举债初始环节,即行政机关确定地方举债限额时,可以增加规定负债率、债务率、偿债率、逾期债务率以及债务融资对未来财政收支的跨期影响等作为确定限额的法定因素,使举债限额符合中期支出框架及总额控制目标的要求。进入人大批准程序环节,同样需要考虑控制目标,以使人大对举债限额的审批从单纯的程序性审议转为结合实体性标准的更具约束效力的审议,这将有利于强化人大对地方举债过程的监督。在地区限额分配程序环节,行政体系内部设置各地区举债限额应当全面评估当期新增债务、累积债务、到期偿还债务对地方预算收支的影响,在此基础上分配地区限额,并且将结果向社会公布,以克服资源分配中的行政恣意,减少政府间因竞争稀缺额度而产生的利益博弈。

(二) 债务预算管理控制

将债务收支分门别类纳入一般公共预算和政府性基金预算管理的做法实现了债务收支与一般公共预算收支、政府性基金预算收支的联结,为债务收入、债务支出、债务投资回报、债务清偿的预算管理提供了制度支持。但是从实践情况看,纳入一般公共预算或政府性基金预算的债务收支预算主要反映的是有关确定债务及显性债务的还本付息信息,^[20]并未统计产生于或有债务及隐性债务的风险信息。将或有债务及隐性债务纳入预算管理的方式主要有:

其一,在预算过程中提交反映有关上述债务的基本信息(如举债规模、结构、期限等)与其他风险信息(如债务率、负债率等),但是预算决策并不对上述债务成本进行预测,立法机关亦不会针对或有债务或其他风险信息进行表决,因而不会对债务规模及风险控制产生直接影响。这种方式的预算管理主要承担信息汇总与披露的使命,帮助立法机关、社会公众评估政府的预算动机和目标。目前多数国家采取此种模式。

其二,设计单独的政府债预算管理程序,所形成的独立的政府债务预算由立法机关直接表决,对涵盖一定财政年度的债务支出做出授权,同时限定债务规模,为本年度可能出现的偿付请求储备现金资源。20世纪80年代美国曾采用这种模式,此后被更新的程序所取代。原因是单独债务预算是以现金收付实现制为基础形成的,在核算由财政担保产生的或有负债时,由于担保支出相比于直接的授权支出不会在行为做出时立刻反映在预算中,而是等到违约等情形出现才产生相应支出,这就可能导致行政部门在授权支出、担保支出方式之间进行人为选择,以担保支出替代授权支出,从而在当年预算中显示更低的支出规模。因此,即便形成单独的政府债务预算,如果不在预算收支的会计核算基础上进行变革,同样无法起到风险控制的作用。

其三,建立成本预测基础上的政府债预算管理程序,对或有负债或隐性负债收支预算做进一步细分。美国在1992年改革了先前的政府债预算管理程序,将现金收付实现制改为权责发生制,对授权支出、担保支出等各类支出方式的成本进行预测评估,淡化

[20] 参见财政部官网对实践中政府性债务预算管理情况的介绍, http://www.mof.gov.cn/xinwenlianbo/guangdongcaizhengxinjianbo/201311/t20131114_1011580.html, 最后访问时间:2016年9月28日。

不同方式之间的成本差异，进而全面反映债务风险信息。在此基础上，其政府债预算管理程序还规定建立项目账户与现金账户两种账户，前者用于拨付那些未来确定发生的债务支出，并将这部分支纳入一般公共预算体系；后者用于拨付那些不能确定发生的债务支出，其现金流不进入一般公共预算体系，而进行单独预算管理。^{〔21〕}换言之，根据债务支出是否确定来划分预算管理程序。我国《债务管理意见》中规定的“或有债务确需地方政府或其部门、单位依法承担偿债责任的，偿债资金要纳入相应预算管理”，与此做法有相似之处。但债务能否确定除取决于经济条件等外部因素之外，与前述会计核算方式亦有密切的关系，如果采取收付实现制仍然无法对债务成本做出准确预测；此外《债务管理意见》对不能确定承担责任的债务部分如何进行预算管理亦未做出规定。

结合已有的实践经验，建议《预算法》在推进政府债务会计核算方式改革的基础上，依据债务支出的确定性、偿债资金的来源将债务收支分别纳入一般公共预算（债务支出确定发生并以公共预算收入偿还）、政府性基金预算（债务支出确定发生并以对应的政府性基金或专项收入偿还）和单独债务预算（债务支出不确定发生并以一定偿债储备资金偿还）进行管理，形成多种程序并行的“伞状”结构的预算管理机制，^{〔22〕}反映各种政府债务类型，尤其是或有债务、隐性债务成本信息，促进债务规模的合理增长与风险控制。

（三）债务风险控制

《预算法》偏重行政内部性的风险监控妨碍了其对债务风险的控制能力。《预算法》授权国务院建立地方政府债务风险评估和预警机制、应急处置机制以及责任追究制度，并由国务院财政部门对地方政府债务实施监督，制度重心放在以财政部门为主导的行政控制上。而事实上，行政主体之外提供债务信用评级的市场机构、作为债务收支决策重要利益相关者的社会公众以及在行政权力体系内承担特殊监督职责的审计机构都在不同程度上起到风险监控的作用。《债务管理意见》对建立地方政府信用评级制度、发展地方政府债券市场亦做出了原则规定，明确了制度改革的方向。围绕债务风险监控，《预算法》应当增加对政府信用评级、债务定期审计及风险信息披露的原则规定，尤其是在债务审计上应当建立具有约束力的运行机制。债务审计在实践中产生了广泛的影响，针对地方债务相关信息的汇总、诊断，接受职能部门整改的意见反馈以及全程的信息披露构成社会公众了解地方债务风险的权威渠道，但是目前这一重要的风险监控途径在《预算法》上缺乏明确的规定，应当在《预算法》中建立债务定期审计及风险信息披露机制，确保社会公众对债务运行信息的知情权。

同时现有立法在偿债储备机制上存在明显不足。按照《预算法》及《债务管理意见》的规定，中央政府对地方政府举借的债务实行不救助原则，从而阻断了中央政府为地方政府的债务风险埋单的制度通道，这无疑有助于强化地方政府的风险意识与责任观念。但是规定本身偏重风险的事后应急处置，对事前的偿债资金储备缺乏必要的强制性规定。关于偿债资金储备问题，在其他国家立法及实践经验中非常普遍，如瑞典、哥伦比亚授权政府的债务管理机构跟踪和管理或有债务，要求政府财政担保的受益人按预期成本的大小缴纳一定资金作为风险储备，印度的联邦储备银行和财政部建立专门的偿债基金，预备未来中央政府的担保支出，在地方政府层面也设立了相应的偿债基金，为地

〔21〕 See Brixi & Schick, *Government at risk: contingent liabilities and fiscal risk*, A copublication of the World Bank and Oxford University Press, 2002, p. 92.

〔22〕 参见前注〔14〕，p. 38。

方政府未来的担保支出储备资金。^[23]《预算法》应当建立偿债资金储备机制，提供该储备资金建立程序、收入来源、支出方式等方面的基本规定。

五、财政可持续下的预算法事后改革进路：基于绩效控制的结果与预算的整合

在已经确定总额控制或风险控制目标的基础上，如果不能通过实际项目的运行结果反馈资金配置效率并影响新一轮预算分配决策，那么控制目标也将最终落空，并会妨碍财政对整个经济稳定发展的支撑能力。结果与预算的整合程度在本质上是理性因素与政治因素在预算过程中权衡的结果。实践中既无法将理性因素推向极端，完全以技术性 or 效率因素作为分配资源的标准，亦不能将预算分配完全视为政治力量博弈的主观性选择过程，^[24]而是将理性因素与政治因素进行不同程度的融合。

在理论上有以下模式可供选择：第一种是将绩效信息包含在预算文件中，但并不作为分配预算资源的考虑因素；第二种是在确定预算的过程中考虑到项目的绩效信息，但实际决策中这些信息仅作为次要考虑因素；第三种是在资源分配中，绩效信息与其他因素一并发挥着重要作用；第四种是资源分配直接而明确地与绩效相联系。其中，第一种模式仅仅基于信息披露的角度在绩效评价与预算分配之间形成极其宽松的联结，缺乏对结果信息运用的任何实质性要求，可能使绩效评价变成行政机关在预算方案之外的“装饰品”，^[25]对支出控制与绩效提升作用有限；第四种则是过于理想化的选择，实践中影响预算分配的因素众多并且相互作用，在绩效评价与预算分配之间要实现一种高度整合状态存在客观障碍。^[26]介于最低整合和最高整合之间的两种模式，是设定绩效信息影响预算分配的不同权重，实践操作的可能性更大。

鉴于结果与预算的整合存在不同程度的选择，从《预算法》层面讲，不宜在立法中进行“一刀切”式的强制性规定，而是可以考虑多种不同的制度供给路径：一是原则规定与实施细则。在《预算法》中确定结果与预算整合的原则框架，明确绩效信息作为预算草案编制、审批依据的法定地位；在《预算法》之外通过专项立法细化操作规则，还可以根据不同支出类别（例如公共投资类支出、社会民生类支出等）的特点及结果信息的可靠程度，设定其在预算分配中的不同权重。二是权责配置与操作程序。《预算法》应当着力解决结果与预算整合过程中相关主体的权责配置问题，例如赋予财政部门统一的预算分配权，以提升财政部门的预算能力，促使其全面掌握各支出部门绩效信息，推

[23] 参见前注〔21〕，pp. 27~28。

[24] 参见〔美〕爱伦·鲁宾：《公共预算中的政治：收入与支出，借贷与平衡》，叶娟丽、马骏等译，中国人民大学出版社2001年版，第25~26页。

[25] 参见〔美〕戴维·奥斯本、彼得·哈钦森：《政府的价格》，商红日等译，上海译文出版社2011年版，第82页。

[26] 比如政府部门的目标任务难以准确界分，某些目标很难归功于某个单一的机构；对某些项目的产出及效果难以评估，评估技术的局限使得人们对评估结果的可靠性、准确性乃至绩效信息运用于预算决策产生疑虑；项目规模的大小及其社会影响力也会左右结果与预算的联系，有些规模小的项目受绩效评估结果的影响大，规模大的项目即使绩效评估结果不理想，但因为存续时间较长、对社会经济具有较大影响也不一定被调整或取消；此外，预算支持不足本身可能就成为预算活动绩效不佳的原因，减少乃至取消对该项目的支持对于改善绩效反而不利。

动结果与预算的整合过程；强化立法机关与社会公众的预算监督权，为其提供介入这一整合过程的机会和途径，增强整合过程的透明度和民主参与性；赋予支出部门在预定目标下弹性使用资金的自由裁量权，提高资金利用效率。关于如何实现整合的操作性程序则可由《预算法》之外的行政立法解决。三是授权性规定与约束性规定。《预算法》可以做出若干授权性规定，赋予整合过程必要的弹性，同时可就整合过程中应当遵循的一般义务，如绩效目标履行义务、绩效信息提供义务、结果与预算整合的报告义务等做出规定。四是主体规则与配套措施。有关结果与预算整合的基本原则、权责配置、一般义务等都属于主体规则范畴，宜在《预算法》层面完成内容制定；配套措施主要涉及绩效信息形成机制问题，直接关系到绩效信息的可靠性，“只有当绩效信息质量比较高时，政治家和管理者才会接受这些绩效信息，进而才会在预算决策中使用这些信息，只有到这个时候，绩效信息才可能变成一个能够影响预算决策的重要因素”〔27〕。它进一步包括绩效核算会计准则与绩效评价程序等，对此，有赖于《预算法》外的专门立法予以完善。

参考文献

- [1] 2016年政府工作报告[A].
- [2] 2013年全国政府性债务审计结果公告[A].
- [3] 预算管理制度改革取得决定性进展[N]. 经济日报, 2016-02-17.
- [4] 马骏, 赵早早. 公共预算: 比较研究[M]. 北京: 中央编译出版社, 2011.
- [5] [美] 爱伦·鲁宾. 公共预算中的政治: 收入与支出, 借贷与平衡[M]. 叶娟丽, 马骏, 等译. 北京: 中国人民大学出版社, 2001.
- [6] [美] 戴维·奥斯本, 彼得·哈钦森. 政府的价格[M]. 商红日, 等译. 上海: 上海译文出版社, 2011.
- [7] 马骏. 中国公共预算面临的巨大挑战: 财政可持续性[J]. 国家行政学院学报, 2013(5).
- [8] 实践中政府性债务预算管理情况的介绍[EB/OL]. [2016-09-28]. http://www.mof.gov.cn/xinwenlianbo/guangdongcaizhengxinxilianbo/201311/t20131114_1011580.html.
- [9] Naomi Caiden. A New Perspective on Budgeting Reform[J]. Australian Journal of Public Administration, Vol 48, 1989.
- [10] Allen Schick. Post-crisis rules: Stabilizing public finance while responding to economic aftershocks[J]. OECD Journal on Budgeting, Volume 2010, 2.
- [11] Willem H. Buiter. A Guide to Public Sector Debt and Deficits[J]. Economic Policy, Vol. 1, 1985.
- [12] Craig Burnside. Fiscal Sustainability in Theory and Practice[J]. The World Bank, 2005.
- [13] Allen Schick. Sustainable budgeting: Concept and Approaches[J]. OECD Journal on Budgeting, Vol. 5, No. 1, 2005.
- [14] Allen Schick. Off-budget Expenditure: An Economic and Political Framework[J]. OECD Journal of Budgeting, Vol. 7, 2007.
- [15] Stanley Bach. CRS Report for Congress: An Introduction to the Spending and Budget Process in Congress, 1990.
- [16] Frances L. Starner. Local obligation bond financing by local governments: a survey of state controls[M]. Bureau of Public Administration University of California Berkeley, 1961.
- [17] Brixi, Schick. Government at risk: contingent liabilities and fiscal risk[M]. A copublication of the World Bank and Oxford University Press, 2002.

(责任编辑: 邢会强 赵建蕊)

〔27〕 马骏：“中国公共预算面临的巨大挑战：财政可持续性”，《国家行政学院学报》2013年第5期，第26页。