

# 我国地方政府债务会计核算改进思考

孙芳城(教授) 俞潇敏

(重庆三峡学院 重庆 404000 重庆理工大学会计学院 重庆 400054)

**【摘要】** 基于现有地方政府债务会计系统存在的不足,应着重满足会计信息质量要求中的及时性、完整性和明晰性。本文提出将其他举债主体与地方政府的债务合并报告,而引入权责发生制有利于反映非收现债务,将融资平台债务与地方政府债务合并以及向债权人提供决策有用的信息。同时,可参照企业会计准则中对负债的会计处理方法,根据政府的偿债责任,对地方政府债务分类进行会计处理。

**【关键词】** 地方政府债务 会计信息质量要求 会计主体 会计基础

从审计署报告的数据来看,庞大的债务总量使我国地方政府面临巨大的财政风险。由于会计具有反映和监督两大基本职能,在揭示和防范债务风险方面有天然优势。基于现有地方政府债务会计系统存在的不足,本文拟从会计信息质量要求、会计主体、会计基础和具体会计处理四个方面对地方政府债务会计系统的改进进行探讨。

## 一、地方政府债务会计信息质量要求

会计信息质量要求是会计概念框架的重要组成部分,是具体会计处理形成的会计信息需要达到的质量标准,能够指导具体的会计实务。《企业会计准则——基本准则》中对会计信息的质量要求共有八项,包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性。政府会计概念框架构建中可以借鉴企业会计中的有用部分,同时在具体的政府债务会计子系统中还应着重关注会计信息的及时性、完整性和明晰性质量要求。

由于现有的地方政府会计系统在对债务进行会计处理时采用收付实现制,只反映本期借款和归还利息的情况,不对本期对外担保或对外承诺以及由于前期对外担保或对外承诺引起的偿债义务的改变等非收现债务进行及时反映,会计信息的及时性不能得到满足。同时,不将上述隐性负债反映在政府会计系统中,会计信息的完整性要求也不能得到满足。另外,融资平台公司、公益事业单位等举债主体由于主要收入来源是地方政府的拨款,它们自身负担的债务实际上最后还是归属于地方政府,基于完整性要求,也需要将这些负债在地方政府会计系统中反映。

由于现有的政府会计科目没有对负债按期限长短进行分类设置,现有的政府资产负债表也没有按负债的流动性分类列示,这不利于地方政府债务会计信息使用者清楚了解债务的期限长短,不符合会计信息质量中的明晰性要求。

## 二、地方政府债务会计主体

从地方政府性债务审计公告中我们考察了地方政府的举债主体,如表1所示。

表1 2010年底全国地方政府性债务举债主体情况 单位:亿元

举债主体	融资平台公司	地方政府部门	经费补助事业单位	公用事业单位	其他单位
债务额	49 710.68	24 975.59	17 190.25	2 498.28	12 800.11
比重	46.38%	23.31%	16.04%	2.33%	11.94%

从表1我们可以发现,地方政府性债务的举债主体分散,其中地方政府部门的债务额只占债务总额的23.31%,而46.38%是融资平台公司举借的。以融资平台公司为主体进行举债,原因是地方政府不能对外融资,需要借助政府主导成立的融资平台。这其实加大了统计和会计核算的工作难度,多头举债也不利于对地方政府性债务的统一管理。

融资平台公司能够融资是地方政府以自身所获得的当期及未来的财政收入为担保的,且融资所得的资金也主要用于地方社会经济建设。融资平台公司只是作为一个收付结算的平台,公司所有的会计负债最终都归属于地方政府。另外,其他以地方政府财政拨款为主要来源的地方公共事业单位的借款很多也是由地方政府担保,有必要将其统一反映在地方政府会计系统中。

笔者建议将会计主体分为会计核算主体和会计报告主体进行考虑。地方政府和融资平台公司以及其他公共事业单位分别作为会计核算主体在各会计期间核算自身的债务,而在期末将融资平台公司、地方公共事业单位与地方政府作为一个会计报告主体,将各自的债务合并反映,以完整揭示地方政府真实的负债情况。这与企业会计中母子公司在会计期末编制完个别报表之后编制集团整体的合并财务报表有相似之处。

## 三、地方政府债务的会计基础

确定会计基础是对具体会计要素进行确认、计量和报告的前提,会计基础包括权责发生制和收付实现制。我国政府会计改革已经启动,其中一个热点和焦点就是逐步将权责发生制引入政府会计体系。收付实现制是过去行政事业单位长期采用的会计基础,在满足预算管理方面发挥了重要的作用。

但是随着我国政府改革的深化,现有的收付实现制会计系统不能准确反映政府会计主体的财务状况和运营成果,不能满足政府绩效考评的需要,而权责发生制恰恰能够解决这些问题。

引入权责发生制,首先能够将许多非收现债务纳入政府会计体系,比如地方政府对外提供担保义务的债务。其次,由于融资平台公司作为市场经济主体,应当采用权责发生制会计基础,而如果地方政府采用权责发生制,便于两者的债务合并,统一对外报告。再次,通过考察地方政府债务的资金来源(见表2),可以发现地方政府债务主要来源于银行等市场主体,而银行等债权人借款的前提是了解债务人的财务状况和盈利能力。现有的政府债务系统不能完整反映地方政府真实的负债水平,不利于市场主体的经济决策,可以设想随着中央逐步放开各地方政府发行债券的限制,地方政府债务会计系统采用权责发生制成为必然要求。

表2 2010年底全国地方政府性债务资金来源情况 单位:亿元

债权类别	银行贷款	上级财政	发行债券	其他单位和个人借款
债务额	84 679.99	4 477.93	7 567.31	10 449.68
比重	79.01%	4.18%	7.06%	9.75%

笔者建议地方政府会计系统引入权责发生制,将归属于地方政府的债务及时、完整地列示于资产负债表中,同时继续保留收付实现制。政府会计系统可以考虑参照企业会计准则中按权责发生制编制资产负债表和利润表、按收付实现制编制现金流量表的做法,按照收付实现制编制预算收支表等预算报表,按照权责发生制编制财务状况表(即资产负债表)、运营成果表等财务报表。由于企业现金流量表中现金流入、现金流出要素并未作为会计要素进行日常核算,现金流量表是在期末对权责发生制生成的会计信息按照收付实现制重新调整后编制的。与企业会计不同,政府会计可以将预算收入、预算支出、资产、负债、净资产等都作为会计要素进行日常核算,无须在期末重新调整。

#### 四、地方政府债务的具体会计处理

我国企业会计准则对于负债的处理,主要有三种做法:第一种是按照借款期限长短、借款对象不同确认负债;第二种是按照很可能在未来承担债务的数额大小确认预计负债,并在会计报表附注中披露;第三种是作为或有负债,根据未来经济利益流出可能性的大小选择是否在会计报表附注中披露。

为分清政府偿债责任,按照法律责任主体,地方政府债务审计报告将地方政府性债务划分为三类(见表3)。基于此,我们可以借鉴企业会计准则对负债的处理,对地方政府债务分类进行具体会计处理。

表3 2010年底全国地方政府性债务余额分布情况 单位:亿元

债务类型	政府负有偿还责任的债务	政府负有担保责任的债务	其他相关债务
金额	67 109.51	23 369.74	16 695.66
所占比例	62.62%	21.80%	15.58%

1. 政府负有偿还责任的债务。政府负有偿还责任的债务是由政府或政府部门等单位举借,以财政资金偿还的债务。相

对而言这些债务是显性债务,存在的风险比较容易辨别。

地方政府作为这类债务的直接债务人,可以参照企业会计准则确认负债的方法对其进行会计处理,即在借入时根据未来要偿还的金额大小、借款对象、借款期限长短确认负债。另外从地方政府性债务审计结果公告中可以得知,2010年底地方政府性债务余额中,2011年、2012年到期偿还的占24.49%和17.17%,2013~2015年到期偿还的分别占11.37%、9.28%和7.48%,2016年以后到期偿还的占30.21%。现有的政府会计系统没有对债务按偿还期限长短进行分类,即不设立细分的负债科目,这不利于政府财务报告使用者利用报表进行财务分析,不利于政府内部管理者的偿债安排,有必要按债务期限的长短分类设置负债科目,并在地方政府期末的资产负债表中按债务的期限长短分类列示。

2. 政府负有担保责任的或有债务。政府负有担保责任的或有债务是由非财政资金偿还,地方政府提供直接或间接担保形成的或有债务,债务人出现偿债困难时,地方政府要承担连带责任。这类债务在现有的政府会计信息系统中往往不能得到及时完整的反映,但是从表3中可以发现这类债务在地方政府债务中所占的比例是21.80%,如果不能准确地反映,会隐藏地方政府大量潜在的付款义务。

政府不是这类债务的直接债务人,只是承担担保责任,可以参照企业会计准则中或有事项准则确认预计负债的规定进行会计处理。根据地方政府在未来承担的担保义务的可能性大小及该义务的金额大小,判断是否确认预计负债。如果确认了预计负债,还应对预计负债进行详细披露,说明预计负债形成的原因,期初、期末余额和本期变动的情况等。

3. 其他相关债务。其他相关债务是由相关企事业单位自行举借用于公益性项目、以单位或项目自身收入偿还的债务,地方政府既未提供担保,也不负有任何法律偿还责任,但当债务人出现偿债困难时,政府可能需给予一定救助。

对于其他相关债务,地方政府根据承担的责任,可以参考企业会计准则中或有事项准则对或有负债的会计处理进行处理。根据未来经济利益流出可能性的大小选择是否披露,如果未来极小可能导致经济利益流出,可以不披露相关信息。披露的信息可以包括:一是该项经济利益流出形成的原因;二是该项经济利益流出不确定性的说明;三是该项经济利益流出预计产生的财务影响,无法预计的,应当说明原因。

【注】本文得到教育部人文社会科学研究项目(项目编号:09XJA790022)的资助。

#### 主要参考文献

1. 财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解 2010. 北京: 人民出版社, 2010
2. 肖鹏. 基于防范财政风险视角的中国政府会计改革探讨. 会计研究, 2010; 6
3. 王彦, 王建英, 赵西卜. 政府会计中构建二元结构会计要素的研究. 会计研究, 2009; 4
4. 张琦, 王森林, 李琳娜. 我国政府会计改革重大理论问题研究. 会计研究, 2010; 8