

我国地方政府债务信息重分类研究

姜宏青(教授), 于红

【摘要】我国地方政府究竟承担了多少债务,到目前为止尚未建立一个规范有效的衡量系统。在新《预算法》颁布和政府会计改革的现实背景下,基于公债理论及地方政府债务的本质内涵,构建可以连续系统反映地方政府债务资金运营情况的会计系统成为亟待解决的问题。而债务会计的基础问题就是要对债务事项进行科学分类,以形成债务信息的体系。我国地方政府债务涉及面广、规模大、结构复杂、信息统计或核算口径混乱,因此,应该对地方政府债务按照“多元分层法”进行分类,建立多元会计主体不同层次的债务信息体系,旨在全面反映地方政府债务资金的来龙去脉,以满足信息使用者的需求。

【关键词】地方政府债务;会计学;债务信息分类

【中图分类号】F810;F230

【文献标识码】A

【文章编号】1004-0994(2016)17-0061-5

一、引言

据审计署公布的消息,截至2010年底,全国地方政府性债务余额10.7万亿元。国际评级机构穆迪2011年7月5日则称,审计署关于银行对地方政府贷款规模的数据可能少报了3.5万亿元,并且不良贷款规模大于预期。而按照央行2011年6月公布的《2010中国区域金融运行报告》,截至2010年年末,平台贷款规模的上限为14.4万亿元左右。较早前媒体广为引述的另一数据则来自银监会,同期地方政府融资平台贷款的规模约为9.1万亿元。这一组数据说明我国的地方政府债务究竟有多少是个谜,相关权威机构针对我国地方政府的债务数据的统计居然有如此大的差距,令人费解。为了全面弄清地方政府债务的真实数据,审计署花费大量的人力物力到各地方政府去摸底核查,最终公布截至2013年6月底,全国各级政府负有偿还责任的债务有20.7万亿元人民币。这个事实说明,我国尚未构建一个可以全面系统核算地方政府债务的会计系统,如果要知道地方政府到底有多少债务就要大费周章地下去核查,而且不同机构核查出来的数据存在差异,这就更具迷惑性。究其原因:

1. 国家对地方政府债务的评估缺乏标准管理口径,不同机构衡量债务的口径不同。比如财政部和审计署因统计口径不一对债务测算结果就存在差异。财政部的数据多是自上而下报告得来,主要由预算司和经济建设司提供。其中,预算司的数据来源于地方政府财政预算口径,主要包括显性债务和

直接债务,而经济建设司的数据则来源于各类政府投融资平台,包括投融资平台企业担保等。审计署的数据是自上而下,一级一级核查得来。债务统计口径方面,地方政府债务包括负有偿还责任的债务、负有担保责任的债务和可能承担一定救助责任的债务三类。不同的数据来源、不同的计量口径导致数据的差异,而信息的不准确会直接导致决策结果的偏差,也难以客观预警债务所带来的财政和经济运行的风险,难以评价各地方政府和各债务资金使用单位的资金使用绩效,难以区分政府、银行、融资平台等债务主体间的责任与风险,势必引起更大的混乱。

2. 受法律环境影响,我国地方政府债务融资具有自发性和多样性。1995年起实施的《预算法》明确规定,除国务院另有规定外,地方政府不得发行地方债券。受制于预算法规定,地方政府以变通的方式举借的债务(包括地方政府成立的不同形式的融资平台为政府项目的举债融资等)是游离在地方政府财务报告之外的。2014年8月31日通过的新《预算法》明确地方政府拥有合法的举债权。规定省级政府可以为自己或代表市、区、县等有举债需求的下级政府发行债券,同时包括地方融资平台在内的部分债务开始被视为正式的地方政府债务,地方政府债务的法律规定范畴发生重大变化,举债成为地方政府筹措资金的方式之一。但是,与新《预算法》相关的债务核算和管理体系并未建立。鉴于此,建立一个政府债务会计信息系统,作为地方政府债务的信息载体,连续、系

【基金项目】财政部中国会计学会2015年招标课题“政府性债务会计确认、计量和报告及风险管理问题研究”(项目编号:2015KJB011);山东省社会科学规划办重点项目“政府性债务会计研究”(项目编号:15BKJ05)

统、全面反映地方政府债务的信息,实现债务信息的规范化和透明化,具有重要的理论价值和现实意义。完整真实的债务数据的搜集与披露需要建立在明确的债务定位和口径清晰的债务分类基础之上,要全面客观地核算地方政府债务信息,首先要对地方政府债务充分分类,以构建其基础信息体系。

二、现行地方政府债务分类方法及存在的问题

目前,我国关于地方政府债务的分类方法主要有以下几种:

(一)“财政风险矩阵”分类法

世界银行高级经济学家Hana Polackova(2001)从法律责任和道义责任、债务责任确定性和非确定性两个维度提出了著名的“财政风险矩阵”。该方法将政府债务分成四类,即:①直接显性债务,是指由特定的法律或合同规定的政府债务;②或有显性债务,是指由法律规定的当某特定事件发生时必定由地方政府承担的债务;③直接隐性债务,不是由合同或法律规定的,而是由中长期公共支出政策中预先确定的责任所形成的债务;④或有隐性债务,通常是指没有正式确认的、在某一事件发生后才发生的债务,是迫于公众和道义压力而接受的债务。

这个分类方法按照确定性程度对债务进行分类,首次将“不确定性”的概念引入政府债务内涵中,认为政府债务不仅要立足“现在”,而且要面向“未来”(刘尚希,2005)。从公共风险视角出发,将政府因承担和化解公共风险形成的、将导致财政资源流出的政府的现时和未来义务,均纳入政府债务范畴,同时也是对财政风险来源的完整全面分类。该风险矩阵分类法一经提出便被大多数国家政府债务管理机构采用,学术界也在此基础上构建了不同类型的地方政府债务风险评价体系。“财政风险矩阵”对财政风险的研究具有里程碑的意义,为地方政府债务风险研究奠定了坚实的基础,为判断、规避地方政府债务风险提供了更多的思路,同时也为形成信息提供了依据。

但是从会计视角来看,这种分类存在如下问题:①忽略了时间序列因素。“财政风险矩阵”对债务分类时未明确债务发生和偿还的时间性,即没有本期和非本期或者流动和非流动之分,这会对政府负债信息的决策有用性产生影响,使得无法依照负债信息合理统筹偿债资金,影响对债务的风险管理,也无法据此评估政府的偿债能力。②分类过于笼统,明晰性不够。“财政风险矩阵”是从经济和社会的角度看待政府债务问题,范围宽泛,没有构成信息组成的基础性项目,因此在设置相应的会计科目对债务进行核算时,可能依然存在口径和分类方面的混乱,不方便建立具体的信息系统传递信息。③未形成明确的债务信息的类属体系。“财政风险矩阵”未形成明确的债务层级和确认标准,在政府庞大的组织机构和多样的债务类型的管理方面,存在信息归类方面的问题,进而

影响债务确认在财务报告中的列报。另外,该分类下的许多债务(例如隐性债务及或有债务)的可靠性不确定,在计量上存在难度,无法获得此类债务的明确具体的数据,不利于债务的会计确认和计量,更无法在会计报告中反映。

(二)审计实务中的分类方法

在审计实务中,根据政府对债务的偿还责任和法律责任不同,一般将“政府性债务”划分为三类,即:①政府负有偿还责任的债务,是指地方政府(含政府部门和机构)、经费补助事业单位、公用事业单位、政府融资平台公司和其他相关单位举借,确定由财政资金偿还的债务。②地方政府负有担保责任的债务,是指因地方政府提供直接或间接担保,当债务人无法偿还债务时,政府负有连带偿债责任的债务。③其他相关债务,是指由政府融资平台公司、经费补助事业单位和公用事业单位为公益性项目举借,由非财政资金偿还,且地方政府未提供担保的债务。当债务人出现偿债困难时,政府可能需要承担一定救助责任。

审计实务中分类方法是基于明确政府承担责任的视角,统计比较各级政府应该承担的债务并评价。该分类方法一是明确了债务主体,按照地方政府承担债务的责任归类债务,体现了债务义务承担和偿还的本质内涵;二是为审计目的服务,属于摸清家底的行为,即对债务资金数据的真实合法性做出判断,使之既能够揭示政府举债的实际数额,又能揭示举债过程中的违规现象,从而有利于维护财经法制的良好运行,抑制地方政府的非理性行为,促进廉政建设。审计署对政府债务有自己的统计口径,对于摸清我国地方政府债务实际情况有重要的参考价值。

但是这种分类方法存在如下问题:①政府债务的范围过于广泛。该分类方法下部分债务并不属于会计意义上的地方政府债务。例如一些事业单位或国有企业的债务,政府在法律上对该类债务不承担偿债责任,不应划到地方政府债务范畴。另外,以政府为债务主体的界定过于宽泛,忽略了其他债务主体的责任,既不利于债务责任的划分,也不利于债务资金使用绩效的评估。②无法评价政府举借行为的合规与合理性。该分类方法只反映政府应该承担责任的债务,是一个结果性信息,并不能表现政府的举借决策与债务资金的管理行为,因此无法对债务资金获取的合法性、合理性及合规性做出科学评价。③无法反映债务资金的来龙去脉。审计的关注点主要是债务资金使用的结果,即真实性、合法性、合规性。该方法无法沿着资金流向、轨迹和运行脉络对债务资金的收、支等环节进行及时的核算监督,因此没有形成反映债务资金来龙去脉的信息。

(三)会计实务中的分类方法

《财政总预算会计制度》(1997年版)规定:负债包括暂存款、与上级往来、借入款和借入财政周转金;行政单位会计规定,负债包括应缴预算款、应缴财政专户款和暂存款;事业单

位会计规定,负债包括借入款、应付及预收款和应缴款。这个分类口径过于狭窄,已经不能适应现在地方政府对债务核算和管理的需要。新颁布的《财政总预算会计制度》(2015年版)规定:总会计核算的负债具体包括应付国库集中支付结余、暂收及应付款项、应付政府债券、借入款项、应付转贷款、其他负债、应付代管资金等,并按照流动性分为流动负债和非流动负债。

在政府债务方面,新版《财政总预算会计制度》为适应新《预算法》增设了会计科目,核算不同类型的政府负债,如“应付长期政府债券”、“应付地方政府债券转贷款”、“应付政策性负债”、“应付代管资金”等;采用“双分录”会计核算方法,在核算预算收支的同时,也核算反映与预算收支变动密切相关的资产负债情况。同时还完善了资产、净资产、收支核算内容,以及会计报表体系和报表格式。新的制度对于提升财政财务信息质量、深化预算管理制度改革、建立现代财政制度具有重要意义。

会计制度分类方法存在如下问题:①债务主体不明确。地方政府债务结构复杂,不仅承担债务义务的主体多元化,而且债务资金流动涉及多个主体,“借款”、“用款”、“还款”三个主体时常不一致。现行会计实务中确认债务的政府主体,只是一个合并总主体或者称为报告主体,不是对债务资金进行全面反映和控制的核算主体。对债务主体的确认模糊不明确,导致无法全面客观地确认债务,也不能完整反映债务资金的来龙去脉。②债务内容不完整。新版《财政总预算会计制度》进一步扩大了债务的范围,但仍旧存在内容不完整的问题。例如,地方政府有时会利用行政命令及政府担保来举借资金,这些资金最后都必须由政府财政来偿还,实际上已构成政府债务。对于这些担保债务并没有设置相应的会计科目,未纳入政府会计核算的范围之内,使得无法真实记录并全面反映政府负债情况。此外,地方政府托管的基金运营负债比如社保基金负债等都未纳入债务核算体系。

三、对地方政府债务重分类的理论依据

(一)公债理论决定政府债务资金的范畴

根据公债理论,政府是否应该举债获得资金收入,历史上有不同的观点。亚当·斯密认为国家通过税收把人民收入的一部分转为政府开支,这主要是把非生产性支出从一个项目转移到另一个项目,而公债将产业资本转用于非生产性用途,则减少了已有资本,会妨碍再生产的正常进行。因此,只有在战争期间内举债制度才优越于其他制度。李嘉图认为:举债的弊病除了把生产资本用于非生产性支出,还有掩饰真实情况,使人民不知节俭。如果一个负债累累的国家不采取措施减轻公债负担,这个国家必然陷入困境。可见,古典经济学家不主张政府举债,原因是政府举债一方面会导致政府支出的增加,另一方面会挤压社会资金的运营空间,导致整个社会资金运营效率的下降。

凯恩斯认为,政府举债无害而有益。因为借发行公债来扩大政府的支出,可以创造追加的国民收入,扩大就业人数,造福社会;国家的资产和负债可以相互抵消。政府取得公债的同时也增加了其资产,资产在运营过程中可能会增值,因此,举债不一定是净负债,也可能是净资产。从政府举债的结果来看,凯恩斯的主张不无道理,政府举债能够增加政府的资产,但是,债务的偿还也一定会导致资产的减少。因此,西方学者根据公债负担的世代转移理论,提出并形成了“世代间的公平理论”,即:政府支出资金是通过举债还是征税方式来筹措,应当按照受益原则来确定。如果政府筹措资金用于消费性支出,使当代人受益,就应当采取征税的方式,由当代人承受支出的负担;如果政府筹措资金用于投资性支出,提高未来生产力,使后代人得到利益,则应采取举债方式,把支出的负担转移给后代承担。这个理论说明,政府可以通过举债获得资金,但是政府举债的资金只能用于资本性支出而不能用于消费性支出,消费性支出的资金来源只能是税收。因此,公债理论实质上界定了政府举借债务的理由和债务资金的用途。我国新《预算法》也明确了政府举债范围仅指预算中必需的建设投资资金且债务资金用于公益性、资本性支出而非经常性支出。

(二)地方政府债务的本质内涵

按照《政府会计准则》(2015年版),地方政府债务是指政府会计主体(各级政府、各部门、各单位)过去的经济业务或者事项形成的,预期会导致经济资源流出政府会计主体的现时义务。同时应满足:履行该义务很可能导致含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出政府会计主体;该义务的金额能够可靠地计量。

这个定义的内涵包括:明确债务的主体包括纳入政府会计准则规范的机构和部门,界定债务的形成与未来影响并辅可以计量的条件作为会计学债务确认计量的范畴。这个定义包含了债务主体运营过程中形成的各种负债。除了日常结算过程中形成的债权债务关系,政府债务主要是依据债务理论和《预算法》规范形成的长期公共项目融资形成的负债。这部分债务的特点包括:①时间长、规模大。政府债务资金大多投向基础设施项目建设,项目建设具有长期性,资金规模巨大。②资金涉猎领域广泛,用途上依托不同的项目呈现多元化运营目标。地方政府举借的债务用于经济建设和社会发展急需的交通运输、农林水利、城市公用设施等基础设施建设,发展教育、科学技术、文化、卫生、环保、扶贫等公益事业,自然灾害救助等按照国家 and 自治区有关规定需要由政府偿还的债务。③项目运营涉及多个主体,不同主体权责不同。一个基础设施项目从立项、融资、建设、监管到完工移交涉及从政府到企业多个部门机构的分工与合作。④债务管理存在风险性。债务管理风险性主要体现在:债务立项决策不完善导致的结构风险;债务规模过大可能导致到期债务无法完全支付

□ 财政·税务

引发的违约风险;债务资金的使用效率不高导致无法达到预期目标;各合作部门基于各自的利益或目标做出有损项目运营的事情;政府或相关机构在项目运营过程中的舞弊和浪费行为。

因此,地方政府长期债务是以公共项目为依托联结了不同部门或机构的资金管理行为,如果按照准则规范仅以部门或机构为主体核算债务,难以反映债务资金的全貌,也不能反映与项目有关的各主体在项目运营方面的权责关系。将项目债务和部门或机构自身的债务混淆核算,难以清晰界定各债务项目的边界,在信息分类汇总时不能避免因核算口径不同产生的债务数据统计差异。因此,对这类债务应建立独立的地方政府债务会计体系,将项目资金运营和托管项目的机构或部门的资金运营分开,以项目为核算主体,全面反映项目资金的来龙去脉,反映政府在项目运营方面承担的债务,将各项目债务进行汇总即可形成地方政府承担的长期项目债务,确定债务的同时确认相关资产,并根据不同的项目确定债务偿还的资金来源,为项目建成移交以及后续运营打下基础。

(三) 地方政府债务会计的目标

政府债务会计的目标仍然在政府会计目标的涵盖范畴内,即为债务信息的使用者提供有用的会计信息,以利于其做出经济决策和评价政府的受托责任。但是,政府债务会计目前是从无到有的构建过程,债务信息既有微观管理意义,又有宏观决策价值,在目标的设定上需要分出层次:①准确界定债务范围,全面、真实地反映债务信息。这是地方政府债务会计信息系统要实现的基础目标。②满足各级地方政府内部债务管理要求,提高资金使用效率。地方政府债务会计信息系统能够为政府做出正确债务管理决策提供必要的信息,包括:各个会计期间的债务总量、债务期限及结构、每个项目的债务资金占用和偿还来源等,确认债务资金增减的同时也确认了政府资产项目的增减,为评估债务风险和合理利用债务资金提供了数据支持。③为宏观经济管理提供基础性数据。地方政府举债不仅是一个地方政府的筹资行为,更是宏观经济调控政策的重要组成部分,在风险管控、信用评级以及货币政策的选用方面,政府债务信息都具有一定的参考价值。④满足信息使用者评价政府绩效和政府受托责任履行情况的需求。建立地方政府债务会计信息系统有助于会计信息使用者全面了解债务资金的规模、用途、结构以及偿还情况,并根据这些信息评价政府的债务决策、资金配置、使用绩效以及法律法规遵守等情况。

四、对地方政府债务重分类的方法

地方政府债务从内容上说包括各政府部门及机构自身承担的债务、因筹建公共项目承担的债务,以及各种托管基金形成的债务。不同领域资金管理目标不同,运营方式也不同,这些资金通常被政府相关的部门归口管理。按照公债理

论和我国地方政府债务的特点,应当建立地方政府债务会计,以“多元分层法”构建债务会计信息体系。多元分层法是对政府债务进行重新分类的方法,其内容如下:

(一) 多元会计主体

按照债务资金的管理机构不同分设不同的会计主体,包括:①项目会计主体,以项目为主体筹措的资金应建立项目主体会计,单独设置会计科目和财务报表,独立全面核算债务资金的来龙去脉,政府相关部门作为债务会计的托管部门负责项目会计的核算与管理;②部门(单位)会计主体,核算以部门为主体在运营过程中形成的债务;③基金会计主体,核算政府托管的各项基金以及该基金的资金管理情况,比如建立养老基金会计,全面核算养老基金的来龙去脉,政府社会保障机构成为养老基金的托管机构和组织管理部门,而不是养老金的会计主体,在养老金会计中按照权责发生制核算政府应该承担的养老金债务;④地方政府合并债务主体,是指一级地方政府为债务报告主体,将所属部门自身债务和所托管的债务予以合并,形成本级政府债务报表,对这个报表进行分析,形成一级地方政府的债务报告,作为政府综合财务报告的子报告予以披露。

(二) 多层债务项目

1. 项目债务。项目债务是指地方政府为基础设施项目及公益性项目建设借入的借款,项目类别可以具体分为:市政建设、土地收储、交通运输设施建设、保障性住房、教科文卫、农林水利建设、生态建设和环境保护、工业、能源和其他。一个项目就是一个会计主体,项目主管部门托管政府资金,通过该主体对其政府债务资金的举借、使用、偿还进行完整核算。按照债务形成与新《预算法》实施的时间联系,把项目债务分为存量债务、未来规范债务和在建工程后续债务。

(1) 存量债务。存量债务是指截至2014年12月31日尚未清偿完毕的债务。存量债务结构复杂,从举债单位考虑包括政府部门和机构、融资平台公司、经费补助事业单位、自收自支事业单位、公用事业单位和其他单位;按债务资金的来源可分为银行借款、BT融资、信托融资、中央代政府发行的债券、外债和国债等财政转贷、证券和保险业及其他金融机构融资和其他借款。存量债务按照流动性可进一步划分为流动负债和非流动负债。

流动性负债是指一年以内到期偿还的债务。例如:银行等金融机构的短期贷款,可通过“短期借款”科目核算;中央代发的短期债券,可按债券面值通过“应付短期政府债券”科目核算;对借入款应负担的利息费用,应采用权责发生制,根据约定利率和借款期限分年按月计提利息费用,通过“应付利息”科目核算,并设置明细科目。

非流动负债是指流动负债以外的负债,可包括政府部门或融资平台等从银行、信托融资、证券、保险业及其他金融机构获得的长期贷款,或向其他单位和个人的贷款、中央代发

的长期债券、外债转贷、国债转贷、政府的融资租赁款项、政府依法担保款项。

(2) 未来规范债务。未来规范债务是指在新《预算法》实施后生成的依法纳入地方政府债务范畴的地方政府债务。新《预算法》赋予地方政府依法适度举债权限,剥离融资平台公司政府融资职能,地方政府不得通过政府债券以外的方式举债。因此,举债主体只限于政府部门和机构,举债方式只限于政府债券。未来规范债务按照流动性分为流动负债和非流动负债。

(3) 在建工程后续债务。对使用债务资金的在建项目,原贷款银行等要重新进行审核,凡符合国家有关规定的项目,要继续按协议提供贷款,纳入存量债务范围;对在建项目确实没有其他建设资金来源的,应主要通过PPP模式和地方政府债券解决后续融资,对于PPP模式,即社会资本与政府共同成立特别目的公司进行建设和运营合作项目所形成的债务,既不属于政府债务,又不属于政府或有债务,对于地方政府债券形式,应作为未来规范债务。

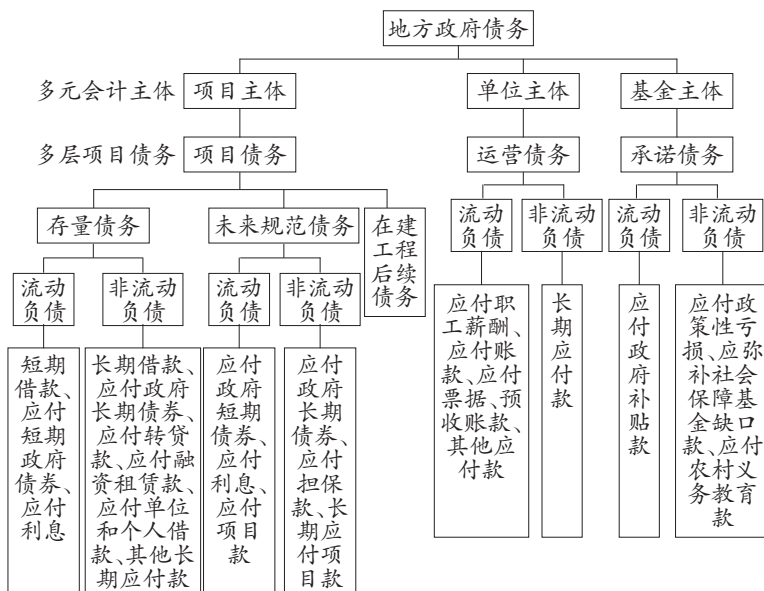
2. 运营债务。运营债务是指政府在运营管理中形成的债权债务关系。其会计主体是按照政府承担的经济职能划分形成的部门,即一个部门就是一个会计主体。运营债务按照流动性分为流动负债和非流动负债。包括购买货物、服务及构建固定资产等政府采购过程中发生的应付未付款,财政供养人员的欠发工资,公务员法定养老金等。

3. 承诺债务。承诺债务是指政府出于基本责任或政治性因素而承担的债务,政府是最终的责任人。其会计主体设置为基金主体,如保障基金、权益基金等,通过不同类型基金主体核算相应债务。承诺债务按照流动性分为流动负债和非流动负债。流动债务主要是应付政府补贴款。非流动债务主要包括为保护农民的利益实施粮棉价格倒挂政策导致粮食企业的政策性亏损挂账、为维护社会稳定建立社会保障制度形成的社会保障基金缺口、农村九年义务教育政策债务等。

综上所述,地方政府债务的会计学分类如右上图所示。该图的最底下一层是会计科目,按照会计科目的外延和内涵归集相关信息,然后逐级向上汇总形成不同层级的债务信息,一直到最顶层构成一级地方政府承担的债务资金的来龙去脉。

五、结论

本文以“多元分层法”对地方政府债务进行分类:一是明确地方政府债务的会计主体,以债务资金涉猎的项目为会计主体,将政府举债项目的托管主体、债务资金的筹措主体和政府债务报告主体分开,基于各自的立场核算和管理债务资金,利于分别评价责任。二是对债务资金信息充分分层归类,利于满足不同信息使用者的决策要求。三是构建了基础的债



地方政府债务的会计学分类

务信息核算科目体系,能够更准确地界定不同债务科目的口径。四是兼顾了债务管理制度转型期对存量债务和新增债务的信息归类核算问题。因此,“多元分层法”能更全面地反映地方政府债务资金的来龙去脉信息,实现债务信息的规范化和透明化,满足各方利益相关者的需求。

主要参考文献:

杜丽娟. 两部委地方债统计口径存差异,结果未定难公布[N]. 中国经营报,2013-11-30.

叶振鹏,张馨. 公共财政论[M]. 北京:经济科学出版社,1999.

魏杰,于同申. 现代财政制度通论[M]. 北京:高等教育出版社,1998.

陈均平. 地方政府债务的确认、计量和报告[M]. 北京:中国财政经济出版社,2010.

苗庆红. 地方政府偿还机制研究[J]. 经济体制改革,2015(4).

胡一帆. 新预算法与地方政府债务[J]. 中国改革,2015(5).

温来成. 中国地方政府债务管理改革的里程碑[J]. 理论视野,2014(10).

朱久霞,宜轩,高妍. 地方政府债务及其核算和信息披露问题研究[J]. 会计之友,2014(11).

张子荣. 我国地方政府债务风险研究——从资产负债表角度[J]. 财经理论与实践,2015(1).

蒋媛. 我国地方政府自主发债的法制化思考[J]. 地方财政研究,2015(1).

作者单位:中国海洋大学管理学院,青岛266100