



政府或有负债与企业或有负债的比较及启示

王芳 曹军 ■

为满足政府债务监管的需求,有效控制政府债务风险,政府会计系统需要提供充分的政府负债信息。政府或有负债是政府债务风险的重要来源,然而目前会计界对如何核算和披露政府或有负债较少进行研究。与之相比,企业或有负债经过多年的理论探讨和实际运用,其会计处理日趋成熟。政府会计与企业会计在技术层面具有较多的共性,因此,借鉴企业或有负债的理论成果和实践经验,加快研究政府或有负债的会计规范,充分披露政府或有负债信息,对于提高我国财政透明度、防范政府债务风险具有重要的意义。

一、我国政府或有负债与企业或有负债的差异

(一) 或有负债的界定不同

《企业会计准则》对企业或有负债作出了如下界定:或有负债是过去的交易或者事项形成的潜在义务,其存在仅通过不完全由企业控制的一个或多个未来不确定事项的发生或不发生予以证实;或者是过去的交易或者事项形成的现时义务,履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠计量。

在政府或有负债方面,我国学者多采用 Polackova(1998)对政府或有负债的界定和分类,即或有负债是由某一可能发生或不发生的偶然事件引起的负债,或有负债发生的概率以及政府需要

偿付的金额数较难预测。政府或有负债分为或有显性负债和或有隐性负债:或有显性负债是在某一特定事件发生的条件下政府应履行的法定或合同约定的责任;或有隐性负债是在某一特定条件下政府承担的非法定性义务。

由此可见,企业或有负债和政府或有负债的界定存在较大的差异。企业或有负债的概念既体现了“或有”这一本质特征,也考虑了会计核算的现实要求。对企业会计而言,企业的潜在义务一定是企业的或有负债,但即使企业承担了一项现时义务,该义务若不符合确认条件,即经济利益不是很可能流出或金额不能可靠计量,仍属于或有负债的范畴。与之相比,政府或有负债的界定是财政意义上的,它仅揭示出或有负债的“或有性”特征,却未能体现出会计核算的特点。

(二) 或有负债的核算基础不同

《企业会计准则》和政府会计规范在核算基础上的差异造成了企业或有负债和政府或有负债在会计处理上的差异。《企业会计准则》采用权责发生制作为核算基础,无论或有负债是表内确认还是表外披露,均以义务的发生作为确认依据。只要引起或有负债的义务已经发生,并符合确认的条件,就应该确认为预计负债。即使是一项潜在义务或者是不符合确认条件的现时义务,也可以在会计报表附注中披露。而我国政府会计系统采用收付实现制作

为核算基础,只有引起当期现金流入的负债才能确认为政府负债。因此,政府会计系统只能反映政府借款和发行债券等直接显性负债,却无法反映政府因担保、未决诉讼等或有事项引起的或有负债。由于权责发生制下的义务范畴比收付实现制下的现金范畴更为广泛,企业会计系统几乎能够涵盖所有的或有负债,而政府会计系统却将或有负债排除在外。

(三) 或有负债的边界不同

企业或有负债源于过去的交易或事项,这种交易或事项主要是由企业自身经营行为引起的。企业是自主经营、自负盈亏的法律主体,在承担和偿付或有负债时一般以法律或契约作为依据,因此企业的或有负债具有明确的边界,企业可以对之进行有效的控制。政府的责任边界较企业更为广泛,或有负债既可能源于政府行为所产生的交易或事项,也可能源于市场主体行为带来的风险和损失。作为公共部门,政府的职能是弥补市场的缺陷。当市场主体存在经营风险时,政府可能会为之提供各种担保。例如,当金融机构发生支付危机时,政府会提供最终的支付承诺;当国有企业经营不善时,政府会给予一定的财政补贴。这无疑大大增加了政府的或有负债和债务风险。因此,与企业或有负债相比,政府或有负债的边界更为模糊和广泛,这在一定程度上增加了核算和披露政府或有负债的难度。

二、企业或有负债的会计实践对政府或有负债的启示

由于企业或有负债的会计理论和实践比较成熟,国际公共部门会计准则理事会(IPSASB)在制定《国际公共部门会计准则——准备、或有负债和或有资产》时,参考了《国际会计准则——准备、或有负债和或有资产》中的相关规定。我国也可以效仿IPSASB的做法,借鉴我国企业会计准则对或有负债的相关规定,对现行政府会计规范进行改进。

(一) 科学界定政府负债和或有负债,拓宽政府负债的核算范围

目前,我国《财政总预算会计制度》、《行政单位会计准则》和《事业单位会计准则》均将政府负债定义为:“单位所承担的能以货币计量、需以资产或劳务偿付的债务”。这一概念没有反映负债的本质特征,以致政府会计仅对国债和政府借款等直接显性负债进行核算,未涵盖政府担保等或有负债。与之相比,企业会计从“过去事项”和“现时义务”两个维度对负债进行了限定,将负债定义为“主体因过去事项而承担的现时义务,该义务的履行预计将导致含有经济利益的资源流出主体”。在此基础上,采用非此即彼的逻辑方法推导出或有负债的定义,即“过去的交易或者事项形成的潜在义务,或不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠计量的现时义务”。这一定义在内涵上反映出负债的“义务性”这一本质特征,在外延上则扩大了负债的范畴。因此,我国政府会计也应借鉴企业会计的“义务观”,对政府负债和政府或有负债进行科学的界定。但需要注意的是,由于政府的运营目标是提供公共产品和公共服务,在履行义务时既可能引起体现为经济利益的现金流量的流出,也可能导致具有服务潜能的公共设施的耗用,因此,政府负债应定义为



“主体因过去事项而承担的现时义务,该义务的履行预计将导致含有经济利益或服务潜能的经济资源流出主体”。同时,将政府或有负债定义为“过去的交易或者事项形成的潜在义务,或不是很可能导致经济利益或服务潜能流出主体或该义务的金额不能可靠计量的现时义务”。这样,符合负债定义的现时义务在满足确认条件时可以作为一般负债或预计负债在资产负债表内得到确认,不符合负债定义的潜在义务则可以作为或有负债在报表附注中得到披露,从而将政府或有负债也纳入政府会计系统之中,扩大了政府负债的披露范围。

(二) 运用权责发生制作为核算基础

核算基础是会计处理的前提。权责发生制的运用使得企业会计可以将没有资金来源的或有负债纳入企业会计系统,从而构建了完善的企业负债信息披露体系。而政府会计采用的收付实现制以现金收入作为负债的确认依据,将没有带来现金收入的或有负债排除在政府的负债范围之外,难以提供全面的政府负债信息,不利于政府债务的监管,因此,政府负债的核算基础应该由收付实现制向权责发生制转变。权责发生制有“低度”、“中度”、“强

度”和“完全”之分。权责发生制的强度越高,风险就越大,需要解决的计量问题就越多,也越缺乏理论支持,结果将会更加主观(陈立齐等,2003)。笔者认为,由于我国政府会计改革尚处于起步阶段,实行由收付实现制到完全的权责发生制的“一步到位式”改革存在较大的改革风险和改革成本,因此,目前不必与《企业会计准则》一样采用完全的权责发生制,而应该设立一个由收付实现制到完全权责发生制的过渡期间。在过渡期间内,可以先后采用中度和强度等修正的权责发生制,先确认重要的、确认和计量具有可行性的政府或有负债,例如政府承担的养老金缺口;对在确认上存在技术难度、计量成本过高的政府或有负债,例如政府对金融机构和国有企业的担保,可以先不予确认。在实施权责发生制的具体路径上,可以借鉴企业会计将股票期权、套期保值等信息由表外披露逐步转向表内列报的做法,先在表外披露各种或有负债信息,再在合适的时机将符合确认条件和可计量的或有负债在表内加以确认。

(三) 明确政府或有负债的确认条件

《企业会计准则》明确提出了负债的确认条件,并适用于或有负债的确认,即:该义务是企业承担的现时义务;履行该义务很可能导致经济利益流出企业;该义务的金额能够可靠地计量。如果上述条件均满足,企业担保、未决诉讼等或有负债均可以确认为预计负债(准备)。因此,企业负债既包括具有确定性的借款和应计负债,也包括具有不确定性(很可能发生)的预计负债。企业会计系统也因此能够提供不同类型、不同层次的企业负债信息。我国政府会计规范尚未明确规定负债的确认条件,只是列出了各种政府负债的类型和构成。财政总预算会计规定,政府负债包括暂存款、与上级往来、借入款和借入财政周转金等;行政单位

会计规定,政府负债包括应缴预算款、应缴财政专户款和暂存款等;事业单位会计规定,政府负债包括借入款项、应付及预收款项和应缴款项等。这种列举式的政府负债确认方法容易将一些特殊政府债务排除在政府会计系统之外。笔者建议,政府会计应借鉴企业会计关于负债的确认条件,并结合政府负债偿还方式的特点,明确规定政府负债的确认条件,即:由过去的交易或事项引起政府的现时义务(包括法律义务和合同义务);该义务的履行会导致体现经济利益或服务潜能的经济资源很可能流出政府主体;义务的金额能够可靠地计量。在此基础上,只要符合确认条件的政府或有负债,都应确认为预计负债并列入政府资产负债表中;不符合负债确认条件的政府或有负债,则在政府资产负债表附注中披露。

(四) 采用多重计量属性

历史成本是目前计量政府负债时采用的唯一计量属性。当前政府负债只包括借入款、与上级往来等直接显性负债。这些显性负债在进行计量时就已经产生了相应的现金流入,因此,政府负债可以按照债务发生时收到的实际款项即历史成本入账。与之相比,或有负债发生的概率及其金额必须由某些未来事项决定。或有负债的确认和计量先于实际的现金流入,而基于过去交易或事项的历史成本无法满足或有负债的计量要求,因此,需要借鉴企业会计准则运用多重计量属性的做法,采用可变现净值法和现值法来计量政府或有负债。其中,可变现净值法是指政府在正常运营中为偿还负债,将会支出的现金和现金等价物的不予贴现的金额入账,适用于货币时间价值不重要的政府或有负债;现值法则是以政府在正常运营中为偿还负债所需未来现金流量的贴现价值入账,适用于货币时间价值影响重大的政府或有负债。在计量政府或有负债时,还需要根据交

易事项的风险和不确定性调整或有负债的金额。

(五) 完善政府或有负债的信息披露

企业的财务报告由会计报表和报表附注两部分组成。企业会计将符合会计确认条件的或有负债在资产负债表列报,将不符合确认条件的或有负债在报表附注中披露,从而构建了不同层次的企业或有负债信息披露体系。在政府会计系统中,只有事业单位的会计报告既包括会计报表也包括报表附注,财政总预算会计和行政单位会计仅包括资产负债表和收入支出表等会计报表,没有报表附注等表外披露内容。有限容量的政府会计报表将大量的政府负债信息排除在外,难以满足政府内部和外部信息使用者对政府负债信息的需求。为充分披露政府或有负债,政府会计需要与企业会计一样建立完善的信息披露体系。首先,将政府或有负债的披露分为表内列报和表外披露两部分。将符合确认条件的政府或有负债在资产负债表中加以确认,将不符合确认条件的政府或有负债在报表附注中以文字叙述或数字描述的方式进行披露。其次,在资产负债表中将预计负债与一般负债区分开来,分类反映具有不同风险程度的政府负债,以满足不同信息使用者的需求。再次,在报表附注中披露预计负债和其他或有负债的相关信息。预计负债的信息包括预计负债的种类、形成原因以及经济利益流出不确定性的说明;预计负债的期初、期末余额和本期变动情况;与预计负债有关的预期补偿金额和本期已确认的预期补偿金额。其他或有负债的信息包括或有负债的种类及其形成原因,如未决诉讼、未决仲裁、对其他法律主体提供担保等形成的或有负债;经济利益流出不确定性的说明;或有负债预计产生的财务影响,以及获得补偿的可能性;无法预计的,应当说明原因。此外,还应对外披露的政府或有负债进行持

续评价,以确定经济利益的流出或服务潜能的耗用是否已变为很可能,如果变为很可能,应当将或有负债确认为预计负债在表内进行列报。

政府或有负债的披露还需要遵循适度原则。这是因为政府承担的义务广泛,政府债务边界无法像企业债务边界一样明确。尤其在特定期限,政府对市场和社会公众的救助承诺会导致政府或有负债空前增加。披露所有的政府或有负债一方面会增加政府的信息披露成本,不符合成本效益原则;另一方面也会引发市场和社会公众的道德风险,导致市场主体和社会公众对政府的援助形成预期。■

(本文系湖北省会计学会会计科研课题《基于政府债务风险防范控制的政府会计改革研究》的阶段性成果,项目编号:HBKJ201109)

(作者单位:中南财经政法大学会计学院 武汉军事经济学院军队审计系)

责任编辑 张璐怡

参考文献

1. 赵西卜,王建英,王彦,曹越. 2010. 政府会计信息有用性及需求情况调查报告, 会计研究, 9
2. 张娟. 2010. 政府会计与企业会计: 概念框架差异与启示——基于IPSASB与IASB最新研究成果的分析. 会计研究, 3
3. 陈立齐,李建发. 2003. 国际政府会计准则及其发展评述. 会计研究, 9
4. 全国预算与会计研究会课题组. 2010. 政府会计推行权责发生制的研究. 财务与会计, 12
5. Hana Polakova Brix. 1998. Contingent Government Liabilities: A Hidden Risk for Fiscal Stability. The World Bank