

债务政策逐渐由风险化解型转变为风险防控型,相对应的,PPP模式也由原先的鼓励推动转变为规范应用。同时,从政策文本出发,发现政策话语体系更多地将隐性债务与项目中的违规融资、变相举债行为相联系,从而将政府隐性债务划分为两种类型:(1)救助型隐性债务,即地方政府基于市场预期、公共责任及社会道义所需承担的政府救助义务及其相应的支出责任。(2)违规型隐性债务,即地方政府违法违规或变相举借形成的债务。同时,该学者基于债务冰山模型,对PPP项目中隐性债务的类型、特性等进行初步探讨,并提出需要对其进行穿透识别、分类应对。具体来说,针对救助型隐性债务,需要强化前期工作,加大深度与精度,同时加强风险应对能力,降低项目失败概率及救助型隐性债务的转化概率;针对违规型隐性债务,关键在于甄别PPP项目中的违规财政支出责任,防控违规事件发生。进一步地,基于鉴证、监督、评价、建议与指导五大审计功能,研究提出了基于审计视角的PPP项目债务管理体系和穿透式债务风险动态管理模式。在当前PPP模式推广应用热潮下,PPP模式在实施过程中出现的异化现象,大体可分为向新的融资平台演化、模式滥用、“公公合作”三种。为了防止PPP模式异化为新的地方政府融资平台,遏制住隐性债务风险的增长,有学者认为政府监管部门应采取以下措施:(1)进一步规范PPP综合信息平台项目库管理。(2)深化地方政府对PPP模式的认识。(3)完善相关的法律规范。(4)健全项目风险管理与内部控制。(5)完善项目绩效考核与责任审计。

目前,我国地方政府显性债务规模增长相对平稳、风险可控,隐性债务的规模占债务总规模比重较大,增长较快,其风险主要表现为存量高、增量快、结构复杂、融资成本高、投资收益低以及无法偿还等方面。因此,对地方政府隐性债务进行治理将会对我国国家治理能力的提升以及防范化解政府重大风险具有重要影响。为此,有学者对我国地方政府隐性负债形成路径和会计控制进行了考察。研究发现,地方政府隐性负债的形成主要包括以下路径:社会保障基金缺口、农村社会保障缺口等形成直接负债,投融资平台违规举债形成隐性或有负债,利用政府与社会力量、社会资本合作方式形成隐性或有负债,政府隐性担保形成隐性或有负债,其他违规举债项目形成隐性或有负债。按照形成路径对隐性负债进行了重分类,并提出了我国地方政府隐性负债的会计控制策略。有学者对地方政府隐性债务的边界、分类估算和治理路径进行了研究。地方政府隐性债务包括财政风险矩阵中的或有显性债务、直接隐性债务和或有隐性债务。地方政府隐性债务规模可以分为两大类进行估算,一方面是地方政府直接隐性债务估算,包括养老保险缺口形成的刚性兑付类隐性债务、公共投资项目形成的未来经常性支出和资本性支出;另一方面是地方政府或有隐性债务估算,包括违法违规类隐性债务、地方政府承担一定救助责任的债务。不同类型隐性债务的形成机理不一,因此,要建立分类治理路径,全面提升财政资金统筹使用能力,完善养老金全国统筹及医疗费用增长约束机制,将PPP风险分担机制合理化,强化行政问责,优化债务主体治理结构,对地方政府隐性债务进行有效治理。另有学者对地方政府隐性

债务风险及防范措施提出了自己的观点,认为应该建立和完善政府债务管理的各项机制,坚决遏制隐性债务增量,严格控制债务规模,积极稳妥的化解存量隐性债务,加强政府工作人员的思想作风建设,完善德、勤、绩考核标准,健全监管体系,建立地方政府债务风险预警机制,从而有效防范化解地方政府隐性债务风险。还有学者结合地方政府债务的发展历程,对化解地方政府隐性债务风险进行了分析。目前,我国地方政府隐性债务风险主要的形成原因有三点:财权与事权不匹配导致收支失衡,制度缺陷和对经济增长的考核方式迫使债务趋向隐形化,供需环境和经营能力导致隐性债务风险增大。化解地方政府债务风险所要面临的主要问题是隐性债务风险正在转化为金融风险,且其风险化解是一个长期的过程。为此,该学者建议应摸清债务底数,严格管控债务发行条件,有效控制债务增量、化解存量,逐渐转变政府职能,改善支出结构,明确各级政府事权,减轻地方政府支出压力,强化金融监管,规范市场秩序,从而实现化解地方政府隐性债务风险的目标。

近年来国家审计在地方政府债务监管中发挥了重要作用,有学者基于我国30个省区市(未含西藏)2010至2015年的地方政府债务和审计数据进行分析,发现地方政府债务风险与国家审计功能发挥显著负相关,国家审计功能发挥越好,地方政府债务风险越低。进一步研究发现,财政透明度越低的地区,国家审计对地方政府债务风险的作用越显著,意味着较高的财政透明度能够降低地方政府债务风险防范对国家审计的高度依赖。因此,该学者提出在防范地方债务风险时应当明确国家审计监督的重要地位,充分发掘国家审计潜力,并且要做好信息披露,有效提升财政信息的公开性和透明性。

五、政府成本会计理论研究

随着中国社会主义市场经济体制的发展,政府的职能范围也越来越广,公共支出日益庞大,政府也面临着巨大的支出和债务压力,传统的政府会计已经难以反映政府的运营结果以及满足政府绩效管理的需求。因此,成本会计的构建是国家治理现代化过程中重要的一环,伴随着我国政府会计改革的不断深入,政府会计体系也要与我国的治理模式相适应。国务院批准了《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》,提出了要在2020年之前完成建立具有中国特色的政府会计准则体系和权责发生制政府财务报告制度的基本目标,在此基础上,要加强推进包括政府成本会计在内的有关改革任务,从而进一步降低行政成本、提高政府行政效率以及优化配置资源。

(一)基于内部控制的政府成本会计研究。近几年,随着我国政府会计制度的不断完善,越来越多的学者开始对政府成本会计体系的构建进行研究。一方面,这些研究成果有助于降低政府成本、优化资源配置;另一方面,可以提高政府工作人员的节约意识。有学者认为,内部控制在制度保障和实施条件方面对于政府部门成本会计构建具有深远影响,将内部控制科学的管控理念和技术方法引入政府部门成本会计构建意义重大。鉴于此,该学者基于内部控制着重从三