

# 公共部门资产：基于产权理论的会计认识

厦门大学管理学院 张国清

**【摘要】** 本文首先分析了资产的定义及重要性,然后借助产权理论研究了公共部门资产的产权属性,认为资产是经济资源和产权的“交集”,并基于公共产权提出了社区资产的概念,最后探讨了社区资产的会计核算难题。

**【关键词】** 公共部门资产 公共产权 社区资产

人民英雄纪念碑是政府资产吗?应当包括在政府的资产负债表里吗?有人认为,纪念碑的维护和管理成本超过了它所带来的收入,只会带来支出和现金净流出,因此是报告主体的一项负债;也有人认为,纪念碑是中华民族的瑰宝,当然是一项资产,应当出现在政府的资产负债表中。其实对于公共部门,还有许多类似于文化遗产的项目。只要依靠税收或捐赠提供资金的设施,并且能够持续地对主体的目标做出贡献,都属于这一类。鉴于这些设施对公共部门的重要性,公共部门财务报告应当予以适当呈报。

## 一、社区资产概念的引入

许多文献探讨了资产的定义,各种定义都有两个共同点:①资产是经济资源;②存在相应的产权和义务(所有权或控制方面)。资产具有资源和产权这两个维度,但是公共部门中的利益类型和产权模式不同于私人部门,因此将私人部门的资产概念毫无保留地引入公共部门是不恰当的。

为了实现盈利目标,企业必须具备各种有助于实现其目的的财产。公共部门也要具备类似的财产,它们基本上可分为两类:①只用于对外提供服务的财产;②用于对内转移资金的财产。这两类财产看上去类似,但是其目的和所带来的效果完全不同。有些资产类似于企业的财产;其他的则会被视作损失,但是它们对公共部门实现其目的至关重要。由于存在这样的差异,有必要分离这两类资产。经济学家告诉我们,财产的价值就是其未来净现金流量的现值。如果我们将公共部门服务设施所产生的未来净现金流量折现,就会得到一个负价值,这与资产具有的正价值不相符。那么这些服务设施如何才能称为资产呢?这需要新的分类标准并引入一个只适用于公共部门的新概念——设施,也有人称之为社区资产。设施是公共部门的重要财产,它们的购建是为了对外转移资源。

## 二、公共产权与社区资产

产权是一系列权利的集合,或者说是一束权利,主要包括保管权、使用权和转让权等。不愿意分离所有权的各个组成部分,也许是会计中诸多争论的根源。在私人部门中,资产的销售权被赋予管理层,这是适应市场所必需的;而在公共部门,资产的销售权受到严格限制,只能以特定的方式使用资产。根据公共物品理论,非纳税人也可能使用政府提供的社区

资产。

由于缺乏对公共部门产权性质的具体调查,我们假定政府主体以类似于私人部门或个人的方式拥有财产,也即资产是私人财产。为了有效利用资源,私人产权系统具有以下特征:①广泛性,也即所有的资源已经或者可以被某人拥有;②排他性,也即其他人不可以享用产权;③可转让性。值得指出的是,排他性关系到权利、义务以及技术可行性。例如,对于私人图书馆以及政府机构的普通固定资产,权利主体能够排除他人使用;而公共图书馆却不同,因为政府有义务让大众享用这些资源。当然,世界上的所有产权安排并非都能够提高效率,因此如果要提高效率,就要构造适当的产权。Macpherson (1978)认为,只有在17世纪资本主义市场社会全面显现后,产权概念才等同于私人产权。如果要让市场承担资源配置的所有事情(很明显这不是政府会计的一个适当假定),财产可自由转让是必然的要求。既然将会计与资本主义的兴起相联系,那么资产概念所基于的产权概念是私人产权就不足为奇,这一点在会计文献中也得到论证。例如,Tjiri(1975)指出,在我们的经济中,经济资源的私人所有被认可为基本原则。但是这些文献的评论仅限于企业,而没有深入地探讨公共部门中的所有权问题。

将产权等同于私人产权,这意味着某些公共部门设施(A\*)就不满足资产的传统定义。例如,Hendriksen(1992)推论,“在公共高速公路上驾驶而享有的权利不会导致一项资产产生,因为它不具有排他性。”一种选择是,将A\*包括在私人产权的概念内,使其成为资产(A)的成员。这可以通过两种方法实现:①使得这些资产成为真实或虚拟个人的私人财产,正如国有资产民营化那样。②国家像其他真实或虚拟个人那样拥有同样的产权(即使用、管理和处置权)。若将私人部门会计模式不加修改就适用于公共部门,就有这种效果。

另外一种选择是,不强迫公共部门设施(A\*)必须包括在私人产权的概念内,而是扩大产权(P)的范围,使得A\*成为A的一员。这样处理是否合理,取决于产权是否等同于私人产权。共同产权这个概念一直都存在。Macpherson通过排他性这一标准区分私人产权和共同产权,也即私人产权具有排除性,共同产权则没有。对于使用权赋予给某特定群体的这种情

形,Reeve使用“共同产权”这一术语,并且进一步区分国家产权和公共产权。为了推论公共部门资产的性质,他对权利和实益用途进行区分。对于某些设施,比如车辆、办公设施、办公大楼以及政府企业中的资产,政府机构同时拥有权利和实益用途,这样的财产可以称为国家资产,也即国家或政府单位的私人财产;对于某些设施,比如公共图书馆、公园、高速公路,实益用途归属于公众,而不是归属于名义上的所有者(政府机构)。在私人产权体制下,所有者一般具有排除他人使用财产的权利,在授权他人使用时一般可以获得相应回报;而对于公共部门资产,政府主体有义务管理这些资产并供大众使用。因此,公共产权与私人产权并行存在,并且在许多社会主义国家占主导地位。

公共产权背景下的社区资产,具有以下三个特征:①它们是为了社会目的而存在的,也即它们不会产生现金净流入;②它们供大众直接使用,政府机构持有的办公大楼、办公设备、车辆等不是社区资产,因为它们被管理层使用;③一般而言,它们不能被出售,或者因为没有市场,或者因为被禁止。

### 三、社区资产会计处理和报告

笔者认为,对于公共部门资产应当区分普通固定资产和社区资产进行管理,并根据其本质进行相应的会计处理和报告。

1. 应当对全国的基础设施进行全面的清产核资,在此基础上按国家有关国有资产产权界定和管理的法律规章制度,界定和确认应当隶属于各级政府的静态基础设施产权。如果各级政府都能够按照国家规定,切实做好基础设施产权登记,那么通过政府会计体系记录、反映和报告基础设施状况及其变动就有了坚实的基础。理清基础设施产权后,接下来的问题就是基础设施的初始入账。由于各级政府缺乏对所属基础设施的动态追踪,因此需要对各种基础设施进行估价。如果做好了初始入账,那么后续维护和改良支出的处理、折旧的计提就可以比照企业的方法。

2. 对于文物文化设施或环境资产,财政拨款中的确有一类称为“文物文化事业费”的支出,但是当前的预算会计体系没有提供关于文物文化遗产状况的有关信息。笔者认为,有必要对文物文化设施或环境资产进行清产核资,并让各级政府做好产权登记,但是,既然公共文物文化设施的作用是保护国家的文物、文化和环境,因此不宜采用类似于企业固定资产的会计处理和报告方法。可以参照美国政府将文物文化设施作为信托资产单独报告,不包括在管理主体的资产负债表中,并且受托人也即各级政府应当将信托资产与其自身的资产相分离,主要提供非财务信息。

3. 社区资产的存在必然要发生一些成本,特别是实物损耗。尽管社区资产的基本服务潜力应当得到持续维护,但是实务中并非如此。折旧也许并不是记录实物损耗的最佳方法。各种折旧方法不可能与资产的实物损耗相一致。虽然资产的维护水平影响其效率和寿命,但是会计上的折旧也许与工程上

的数据不匹配。使用一项资产未必意味着把它用完,滥用和使用都可能导致损耗。既然折旧存在诸多问题,甚至连其概念都有些混乱,因此直接计量资产的维护成本也许更可取。

### 四、启示

如果资产概念以公共产权为基础,那么公共部门会计的理论框架的构建就可以得到一些启示:①承认资产概念以私人产权和公共产权为基础,将社会看成是由共同关切点和共享价值观凝结而成的共产主义观,就有更大的用武之地,特别是当采用“社区资产”概念时。②公共产权能够增强社会的凝聚力,任何国家都必然存在一些共同财产,否则就无所谓社区,国家也不复存在。③基于公共产权定义的社区资产概念,有助于区分以下两个领域:决策(比如资产的重置和销售)是广大公众所关切的领域,因此进行折旧是不恰当的,以及决策权属于管理层的领域。在后一种情形下,计提折旧也许是恰当的,因为管理层负责资产的重置,并且可以与私人组织的相应实务进行比较。

在财务报告中,将社区资产与普通固定资产相区分,有几个好处:①能够针对不同的项目采用不同的会计处理。将社区资产与普通固定资产相区分,使得报告主体能够采用不同的方式处理折旧。②能够更清晰地分析财务状况。债务偿付能力已经成为公共会计中的一个重要问题。分离出不可销售的资产有助于提高评估主体的偿付能力和适应能力。当具备潜在的购买者,但可销售性还是一个公共政策问题时,就可以在财务报表中披露社区资产的潜在市场价值,以便标识公共政策的机会成本。③能够更好地评价管理业绩。管理层不应当对他们无法控制的事项负责。如果管理层不能处置某些资产,或者无法做出重置决策,而这种权利又是提高使用效率的必要条件,那么从这些资产的使用效率角度来评估管理业绩就是不公平的,特别是当公众使用这些资产而不是政府单位本身使用时。对于这类资产,使用公众对资产的可获得性这样的标准来评估管理业绩也许更恰当。

既然关于公共部门资产的会计处理存在诸多争论,因此有必要探讨公共部门资产的本质。聚焦于公共资产的财产维度和资源维度,为我们提供了一种新的视角,它与受托责任观优于决策有用观以及主体理论更适合于政府会计等观点相一致。将管理层能够控制和不能够控制的相区分,将普通固定资产与社区资产相区分,使得我们拥有更公正的受托责任体系,也能够解决公共部门中的折旧难题。将私人部门的规范和价值观毫无保留地引入公共部门,这是错误的做法。基于公共产权的资产概念,如果辅之以适当的表述,就能够提供反映公共部门另类世界观的一个机会,甚至会改变会计理论。

### 主要参考文献

1. 财政部会计司.政府会计研究报告.大连:东北财经大学出版社,2005
2. 财政部会计司译.国际公共部门会计文告手册.大连:东北财经大学出版社,2003