

论政府会计“资产”的定义

高绍福 胡志勇

(集美大学工商管理学院 厦门 361021 集美大学财经学院 厦门 361021)

【摘要】 加强对政府资产的核算与监督是深化公共财政体制改革的需要,要达到这一目的,必须对政府资产进行明确的界定。本文阐述了西方国家政府会计中“资产”定义的产生与发展过程,并对我国目前政府会计中“资产”定义的局限性进行剖析,提出了修正建议。

【关键词】 资产 政府会计 公共财政

一、西方国家政府会计“资产”的概念界定

20世纪80年代,在新公共管理运动的推动下,西方国家的政府会计加快了变革速度。新公共管理运动核心理念是“公共治理”,而“公共治理”的四大目标是受托责任、信息透明、法律规章确定性与公共资源可预见性、关系人参与。四大目标使政府会计的会计目标、会计核算基础、会计主体、会计科目、政府财务报告等等均受到来自企业会计深刻而全面的影响,而政府会计中“资产”的定义也几乎是完全借鉴企业会计关于资产的定义。

西方国家企业会计“资产”的定义在20世纪经历了产生与发展的过程。1922年佩斯在《会计理论》中将资源、资产、财产等同为一个概念,并指出各类资产具有同一特征——对特定企业有价值。1929年坎宁在《会计工作中的经济学》中提出:一项资产是任何用货币或任何可转换为货币的未来服务。在未来服务中的利益性的权益是按法律或公平原则由某人或一群人获得,此种服务成为一项资产仅仅由于某一个人或一群人在运用它。1953年《会计名词公报第1号——回顾与摘要》中提出:资产是代表借方余额的某一东西……上述余额或代表一项财产权利,或为已获得的价值,或是产生财产权的耗费。以上三种定义都是处于探索阶段的定义,表述含糊,大都只抓住了资产的表征,采用罗列资产的特征来进行定义。1962年美国注册会计师协会(AICPA)会计研究部的斯普罗斯和莫立茨在合著的《试论企业广泛适用的会计原则》中提到:资产代表一个企业由于现在和过去的交易而获得的未来经济利益的权利。这一定义已经相当接近目前国际财务报告准则关于资产的定义,即资产是由过去的交易或事项形成并由企业控制、预期会带来未来经济利益流入企业的资源。企业会计对“资产”定义的逐步成熟反映了市场经济发展的要求与企业管理水平的提高,为政府借鉴企业管理经验与技术做好了铺垫。

1985年,美国财务会计准则委员会(FASB)在第6号概念公告中提出了关于资产的定义:资产是特定主体由于已发生的交易和事项的结果而取得或能控制的可能的未来经济

利益。1999年,英国会计准则委员会颁布的财务报告原则公告指出:资产是由于已发生的交易和事项的结果而使一个主体能够控制的未来经济利益的权利或使用权。英国的资产定义关注的是资产的各种财产权,这一定义很符合当前的“会计是反映各经济主体之间产权关系与关系变化”的观点。而美国“资产”的定义更多的关注于“未来经济利益”,并未关注“财产权利”。澳大利亚借鉴了国际财务报告准则中关于资产的定义:资产是指因过去的交易或事项产生的受主体控制的未来经济利益。“控制”一词别有深意,其中暗含对资源的各种权利。加拿大“资产”的定义与澳大利亚的基本一致。这里特别要提到的是国际公共部门会计准则中“资产”的定义:资产是指因过去的交易或事项产生的受主体控制的,预期会导致未来经济利益流入与服务潜能增加。“服务潜能”是为了适应政府活动的性质与特征而添加的。

二、西方国家政府会计“资产”定义的启示

西方国家政府会计“资产”定义从无到有,是“边际革命”相关理论、“新公共管理运动理念”等在预算管理上的反映,也是企业管理技术与方法在政府管理上的应用,给我们也带来了一些启示。首先,政府会计“资产”的核算扩大了政府的受托责任。在很长的时期内,许多西方国家的议会努力地控制政府的收入与支出,政府的受托责任主要是保证收支的合法性。随着西方市场经济的发展,议会监督的视线延伸到了政府会计中的“资产”,而定义政府会计“资产”是实现有效核算与监督的前提。

其次,政府会计“资产”定义进一步从会计法律制度的角度解释了政府活动的合法性。尽管早在19世纪末,政府活动的合法性已经在经济理论上得到充分解释,但政府会计“资产”的定义只有得到法律制度的认可后,才可以与私人经济被平等地放置在市场经济框架下看待。

再次,政府会计“资产”定义有助于明确政府资源的产权,减少政府资源的浪费与流失。在政府资产被列入政府会计核算之前,政府资源产权不明,政府资源经常遭受侵蚀。政府资源并不都属于公共产权资源,其中有不少是私人产权,比如退

体基金中的资产等。政府会计“资产”定义的产生也意味着“负债”、“基金余额”概念的产生,“负债”与“基金余额”概念明确了政府资源产权是由公共产权与私人产权组成的。

最后,政府会计“资产”定义有助于提高政府资源使用效率。对政府会计“资产”的定义及其分类、确认、计量、折旧等提高了政府资产的管理水平与政府资源使用效率。

三、我国政府会计“资产”定义的局限性与修正

1. 我国政府会计“资产”定义的局限性。我国政府会计一直较重视预算收支活动,但未重视对资产的核算。1950年颁布的《各级人民政府暂行总预算会计制度》规定的五个会计要素包括资产、负债、资产负债共同类、岁入、岁出。1953年修订的预算会计要素是:金库存款、预算支出、预算收入、往来款项、预算执行结果。从1966~1989年,预算会计要素包括资金来源、资金运用、资金结存。以上各种会计要素的规定与我国当时政府资源紧缺、政府资源大部分应用于国营企业经营、公共产权等因素有关。目前,我国政府会计“资产”因《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计准则(试行)》三套不同制度(或准则)而存在三种不同的定义。

《财政总预算会计制度》规定:“资产是一级财政掌管或控制的能以货币计量的经济资源。”定义中的“掌管”说明一些财政资源并非受财政部门控制,而具有代管性质,比如财政性存款。从定义上区分“掌管”与“控制”是没有实际意义的,因为在规范公共财政体制下政府资源的产权并不属于财政部门,而在不规范的公共财政体制下,政府资源的实际控制权属于具体主管部门,在“人治”的体制下这些资源的产权甚至属于主管官员。该定义没有解释政府资产合理、合法的来源,这与我国公共财政体制建设的要求极不相符。定义的范围也有局限性,并未包括固定资产(尤其是土地),既不利于上级政府对下级政府的监督与管理,也不利于人大监督政府履行受托责任的情况。资产定义的过于简单、资产分类的单一不利于财政部门对政府资产的监督与管理。

《行政单位会计制度》规定:“资产是行政单位占有或使用的,能以货币计量的经济资源,包括流动资产与固定资产。”这明显借鉴了企业会计关于“资产”的定义,但该定义也存在不少问题,比如未对行政事业单位资产的合理、合法的来源进行解释,资产缺乏明确确认标准。定义的范围有限,流动资产主要指现金、银行存款、暂存款、库存材料,固定资产主要指房屋、建筑物、专用设备、一般设备、文物和陈列品、图书、其他固定资产等。而国际公共部门会计准则将资产划分为金融资产与非金融资产,非金融资产分为实物资产与无形资产,这无疑更符合目前经济发展的实际情况。简单化的资产核算制度不利于行政单位履行职能,也弱化了人大、财政部门、上级主管部门对政府资产的监督与管理。

《事业单位会计准则(试行)》规定:“资产是事业单位占有或者使用的,能以货币计量的经济资源,包括各种财产、债权和其他权利,分为流动资产、对外投资、固定资产、无形资产。”这一定义最接近企业资产的定义,但同样未解释资产合理、合法的来源。由此可见,以上三种定义都没有解释政府会计资产

的实质——提高政府未来收益或服务潜能。

2. 我国政府会计“资产”定义的修正。1998年我国政府正式提出公共财政体制的建设要求,而现行政府会计“资产”的三种定义产生于1997~1998年的预算会计改革实践,借鉴了当时我国企业会计准则关于资产的定义。而1997~1998年的预算会计改革缺乏前瞻性,不能适应从1998年至今的一系列公共财政体制建设的需要。政府会计“资产”定义的各种局限性反映了预算会计改革的滞后性,这种滞后阻碍了公共财政体制的进一步改革。我国预算会计进行再次改革实属必然,且必须在市场经济与公共财政体制框架下进行改革。关于如何定义我国政府资产,理论界有一种观点认为:“资产是指由过去的交易或事项引起的,由政府控制的可以向政府提供服务潜力或未来经济利益的经济资源”(贝洪俊,2004年)。其实,该观点就是《国际公共部门会计准则》中“资产”定义的引入。当然,也有观点反对这种定义中提及的“未来经济利益”,认为“未来经济利益”对企业是正确的,但对政府单位却未必正确。因为“政府单位经济资源的支用并不能给它带来未来的经济利益”(李建发,1999)。

笔者认为,我国政府会计“资产”的定义应借鉴国际公共部门会计准则中“资产”的定义。首先,经济理论已经解释了公共产品是有价值的,政府活动虽然不能简单、直接地被等视为私人经济活动,但同样适用市场等价交换与效率原则;其次,市场经济体制与公共财政体制的建设必然要求预算管理的民主性与法律性,政府会计概念框架也必须具备民主性与法律性,政府会计“资产”与其他会计要素的定义必须解释政府资产来源的合法性,反映政府资产多元化产权结构,会计法律制度、政治程序的设计要以保护各种产权为目的;最后,随着经济全球一体化进程的加快,采用国际公共部门会计准则中“资产”的定义有利于政府会计的国际协调与趋同,为建立一个良好的政府会计概念框架及制定我国政府会计准则做好准备。

我国政府会计“资产”定义的修正不是对国际会计准则资产定义的简单引入,而是包括资产定义、资产分类、资产确认、资产计量等一系列内容的改革,还包括其他会计概念的修正以及预算管理体制的修正,甚至包括政治程序与其他法律制度改革。在注重与国际会计准则协调与趋同的同时,我国政府会计“资产”定义的修正应更多地关注国情的差异,在分类、确认、计量等具体规定方面坚持修正的渐进性。

主要参考文献

1. 贝洪俊.新公共管理与政府会计改革.杭州:浙江大学出版社,2004
2. 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
3. 财政部会计司.积极开展会计国际协调 完善我国会计准则体系.大连:东北财经大学出版社,2004
4. 李建发.政府会计论.厦门:厦门大学出版社,1999
5. 王雍君.政府预算会计问题研究.北京:经济科学出版社,2004