

“修正的双基础制”下的政府债务会计核算

刘小芳 章新蓉(教授)

(重庆工商大学会计学院 重庆 400067)

【摘要】 政府债务会计基础的选择影响政府确认的债务规模,从而影响政府决策。本文在分析政府会计基础改革程度及具体应用范围的基础上,结合我国政府债务的特点,提出政府债务会计基础可以选择“修正的双基础制”的建议,同时通过举例进行“修正的双基础制”下政府债务会计核算的探讨。

【关键词】 政府债务 修正的双基础制 会计核算

随着环境和人口老龄化问题的加剧,我国政府债务的外延大大扩展,因此现行预算会计中收付实现制基础已不能满足政府债务核算的需求,政府债务会计核算基础向权责发生制改革的趋势已成为共识,但究竟在多大程度上引进权责发生制还有待进一步探讨。

一、我国政府债务信息特点

我国现行预算会计中,财政总预算会计以收付实现制为基础,通过“借入款”、“暂存款”、“与上级往来”及“借入财政周转金”账户核算负债的增减变动情况,提供的政府债务信息不仅滞后而且不透明。一方面,收付实现制基础下确认交易的时间是所有会计基础中最晚的,对于跨年度的交易或事项无法提供政府债务未来信息,反映的债务情况具有严重的滞后性。另一方面,那些未被法律明确规定的以及政府“道义上”应该承担的债务在收付实现制核算基础下没法得到及时确认与反映,政府债务信息不透明,使得信息使用者无法了解政府真实的债务水平。

二、政府债务会计核算基础的选择

1. 国外政府采用的会计核算基础。国外政府在会计核算基础改革进程中,对权责发生制的采纳有后进派、中庸派,也有激进派。会计核算基础分四种类型,即:完全收付实现制、修正的收付实现制、修正的权责发生制和完全权责发生制,反映了政府会计核算基础改革的不同程度。

2. 我国政府会计核算基础改革的主要观点。①采用修正的收付实现制或修正的权责发生制。主张采用修正的收付实现制的学者认为应延长库款报解整理期,将原设置的10天延长至30天;主张采用修正的权责发生制的学者提出的方案则是对那些计量存在技术困难或者计量成本过高的资产和负债的确认范围做出限制。②依政府活动采用不同的会计基础。这种观点的主要做法是依照政府业务活动的特点,将其区分为政务型活动、商业型活动和受托责任活动,然后对不同的政府活动和各种会计要素采取不同的会计核算基础。③采用“双基础制”。对基本业务采用收付实现制,对个别事项采用权责发生制,对部分项目采用收付实现制和权责发生制相结合的“双

基础制”。例如,对于预算收入、预算支出和预算结余按收付实现制加以全面核算;对于期末发生的应收未收、应支未支事项则采用权责发生制进行核算;对于借入或归还外债的项目,一方面应当按收付实现制确认为债务收入或债务支出,另一方面应当按权责发生制确认为应付债务的增加或减少。

3. 政府债务会计核算基础改革评价。根据上述主要观点,我国政府会计核算基础向权责发生制改革是必然的趋势,而权责发生制实施程度不同,会计所核算的负债范围也不同(见下表)。结合我国政府债务的实际情况,我国目前尚未达到轻度权责发生制标准。

权责发生制实施程度与对应的负债核算范围

程 度	确认的负债
轻度权责发生制	直接显性负债
中度权责发生制	直接显性负债+直接隐性负债
强度权责发生制	直接显性负债+直接隐性负债+或有负债(准备)
激进权责发生制	直接显性负债+直接隐性负债+或有负债(准备)+政策性承诺等

(1)轻度权责发生制。轻度权责发生制下主要确认的是直接显性负债,即国债(包括内债和政府主权外债)本息、欠发财政供养人员工资形成的债务、应付未付贷款、粮食收购和流通中的亏损挂账、公务员养老金负债等。对于直接显性债务的计量,除公务员养老金负债需要借助保险学中的精算法以未来养老金支付额折现后的现值计量外,其他直接显性负债可以借鉴企业会计的做法。相对而言,我国政府直接显性负债的核算范围比较确定,计量难度也较低,故轻度权责发生制是我国政府债务会计改革所要达到的初级目标。

(2)中度权责发生制。中度权责发生制下,负债核算范围扩展到直接隐性负债,即需要核算政府出于“道义”责任或政治压力需要清偿的已发生债务,主要包括社会保障基金支付缺口以及地方政府违规借款。其中,地方政府变相突破和绕道规避有关负债限制、背负为数不小的债务但实际债务情况却不明已是不争的事实,且2009年由财政部代理发行2000亿

元地方政府债券揭开地方政府隐性债务显性化的序幕。因此,加深权责发生制的应用程度,对增加债务的透明度有重要的意义,是我国政府债务会计改革力争达到的目标。

(3)强度与激进权责发生制。这两种权责发生制应用程度加深,政府债务核算的外围进一步延伸,反映的债务信息更为丰富。针对或有债务,我国可以借鉴国际做法:政府或有债务满足条件(即:是现实义务,很可能需要资源流出以清偿该义务,且可以合理估计发生时间和发生金额)时应该确认为预计负债,对于不满足条件的或有债务在报表附注中披露,对于隐蔽性更强的或有债务则无需披露。强度权责发生制是我国政府债务会计深层次改革应达到的目标,至于激进权责发生制需要等到时机成熟时再予以考虑。

4.我国政府债务会计核算基础的“修正的双基础制”选择。本文对上文“双基础制”进行改进,提出“修正的双基础制”。“修正的双基础制”的思想为:以强度权责发生制为依托,将政府债务分为直接债务、预计负债和或有负债,对纳入债务预算收入的政府直接债务要同时确认预算收支和负债,采用“双分录”核算方式,对于不纳入债务预算的政府直接债务和预计负债则无需采用“双分录”核算方式,只要反映它对政府债务状况的影响即可。同时,需要改变原有的政府债务核算科目,设置新的政府债务会计核算科目。选择“修正的双基础制”的优点在于,在尽量简化政府债务会计核算工作的基础上,同时反映政府财政资金的筹集支配情况以及政府财务责任变动情况。

三、政府债务会计核算举例

1.政府债务会计核算科目的设置。在“修正的双基础制”下,设置“政府直接债务”总账科目,按其核算的具体内容设置明细科目,比如向国际金融组织贷款债务,设置“政府直接债务——国际金融组织借款”科目进行核算。同时,按照复式记账原理增设借方余额科目“债务偿债资金”科目,与“政府直接债务”对应确认政府债务存量。对于应付而未付的利息,如果是按年支付则通过“应付利息”科目核算,如果到期还本付息则通过“政府直接债务——应计利息”科目核算。对于政府按照最佳估计数应当确认的“预计负债”,则通过“预计负债”科目核算。另外,对于政府债务对预算收支情况的影响,通过设置“债务预算收入”和“债务预算支出”科目核算,余额则通过“债务预算结余”科目反映,期末将其与“债务偿债资金”余额核对,以加强政府债务的管理。

2.政府债务会计核算过程。

(1)以政府向国家银行借款形成债务为例说明“双分录”核算过程。当政府借入款项时,借记“国库存款”科目,贷记“债务预算收入”科目;同时,借记“债务偿债资金”科目,贷记“政府直接债务——银行借款”科目。对借款应负担的利息,按照规定的利率按期计提利息费用,并分情况处理。若是分期付息,在计提利息时,借记“一般预算支出——利息支出”科目,贷记“应付利息”科目,支付利息时冲减“应付利息”科目。当政府归还借款本金时,借记“债务预算支出”科目,贷记“国库存款”科目;同时,借记“政府直接债务——银行借款”科目,贷记

“债务偿债资金”科目。若是到期一次还本付息,则计提利息时,借记“债务偿债资金”科目,贷记“政府直接债务——应计利息”科目。当政府归还借款本息时,借记“债务预算支出”、“一般预算支出——利息支出”科目,贷记“国库存款”科目;同时,借记“政府直接债务——银行借款”、“政府直接债务——应计利息”科目,贷记“债务偿债资金”科目;期末,将“债务预算收入”科目和“债务预算支出”科目余额转入“债务预算结余”科目。

(2)以政府为公共部门借款担保为例说明“预计负债”核算过程。当借款者财务状况恶化,申请对债务提供保护时,政府就义务的最佳估计数应确认一项预计负债。确认预计负债时,借记“一般预算支出——债务担保支出”科目,贷记“预计负债——债务担保”科目。支付时,借记“预计负债——债务担保”科目,贷记“国库存款”科目。此处由于预计负债支付相当于政府的纯支出,与企业会计中预计负债相似,因此为了简化会计工作,没有再用“双分录”进行会计核算。

3.具体会计处理示例。

例1:2010年初,按面值200亿元平价发行三年期政府债券,该政府债券年利率为3%,每年生成6亿元利息,三年后归还本息218亿元。

2010年初发行政府债券时(会计分录单位:亿元):借:国库存款200;贷:债务预算收入200。同时,借:债务偿债资金200;贷:政府直接债务——政府债券200。每年年末计息时,借:债务偿债资金6;贷:政府直接债务——应计利息6。2013年还本付息时,借:债务预算支出200,一般预算支出——利息支出18;贷:国库存款218。同时,借:政府直接债务——政府债券200、——应计利息18;贷:债务偿债资金218。

例2:2009年,政府为其下属一个提供公共服务并收取费用的单位向银行借款2亿元提供全额担保,该单位当年财务状况良好,但到2010年财务状况迅速恶化,2010年11月30日该单位申请就债务提供保护。

2009年12月31日,政府不确认预计负债。在经济利益流出的可能性不是极小的情况下,于表外作为或有负债披露该担保事项。

2010年12月31日,确认预计负债(会计分录单位:亿元):借:一般预算支出——债务担保支出2;贷:预计负债——债务担保2。支付时,借:预计负债——债务担保2;贷:国库存款2。

【注】本文系重庆工商大学研究生创新型科研项目“政府债务会计信息的生成及披露研究”(编号:yjscxx2011-14)的阶段成果。

主要参考文献

- 1.王彦.改进政府债权债务核算的意见.预算管理会计,2005b;8
- 2.王瑶.公共债务会计问题研究.北京:经济管理出版社,2009
- 3.财政部会计准则委员会.政府绩效评价与政府会计.大连:大连出版社,2005