

中国政府资产负债表:理论框架与现实选择*

汤林闽

〔摘要〕政府资产负债表对于中国财政政策的实施、政府债务风险的应对以及政府间财政关系的进一步调整均十分重要,但目前中国尚无真正意义上的政府资产负债表。本文通过综合国民账户体系、国外政府财务会计准则、政府财政统计、中国现行政府会计相关制度和国内外相关研究等多方面资料,并结合中国实际,构建了体系完整、内涵清晰的中国政府资产负债表理论框架。

关键词:政府资产负债表 理论框架 政府资产

JEL 分类号:H11 H63 H82

一、引言

政府资产负债表是全面反映政府资产负债状况的会计报表。一张完整、清晰的政府资产负债表对于当前中国施行财政政策、应对政府债务风险以及调整政府间财政关系等,都具有重要意义。

从财政政策角度看,中国是以社会主义公有制为主体的国家,政府持有或支配大量存量资产,因而与许多其他国家,尤其是实行资本主义私有制的欧美等国相比,中国实施财政政策的财力基础有很大不同,突出体现在财力基础的存量部分即政府资产方面。财力基础不同,财政政策运作方式相应会有所差异,中国财政政策运作方式应当符合中国政府财力基础的特点。政府资产负债表能够清晰地反映出中国政府财力基础的存量部分,因而对中国财政政策的制定和运作具有基础性作用。

从债务风险的角度看,与多数西方国家不同的是,中国政府资产的规模要庞大的多,抗衡债务危机的能力也应较强。政府资产负债表既涵盖了政府可用于抵御债务风险的所有资源,又全面反映了政府面临的各种负债。在政府资产负债整体框架下进行分析判断,有助于中国政府有效应对债务风险。

从政府间财政关系看,中国 1993、1994 年分税制改革及之后的若干相关调整,对财政资源的划分大都集中于税收,而对国有矿产资源收入、国有土地相关收入、国有经济收益等政府可支配财力的重要部分则较少涉及,使得大量的政府可支配财力事实上游离于财政分配体制外,不利于政府间财政关系的规范。产生这些可支配财力的源泉是国有土地、国有资源等政府资产,都是政府资产负债表中的重要内容。政府资产负债表从根本上体现了政府间财政关系进一步调整所需要划分的财力总量和层次。

然而,中国现行所谓政府资产负债表存在许多缺陷,无法全面反映政府资产负债状况^①,可以说目前中国尚无真正意义上的政府资产负债表^②。因此,中国的政府资产负债表应当首先解决“有

* 汤林闽,中国社会科学院财经战略研究院,经济学博士,助理研究员,财政部财政科学研究所,博士后。作者感谢匿名审稿人的推荐和意见,当然,文责自负。

① 许多学者的研究都指明了这一点,如赵建勇(1999)、陆建桥(2004)、李建发等(2006)、张国生(2006)等。

② 财政部 2010 年制定发布了《权责发生制政府综合财务报告试编办法》,并于 2010 年和 2011 年分别在全国 11 个省试编以权责发生制为基础的政府综合财务报告。这是很好的改革尝试,但毕竟仍处于试点阶段,并且是局部性的而非全局性的,并未改变目前中国尚无真正意义政府资产负债表的状态。下文将提到的 2013 年新实行的政府会计制度则并未从根本上消除既有缺陷,政府资产负债表的编制方面依然缺乏操作层面的实质性内容。

无”问题,继而逐步细化完善。目前已有许多学者进行了相关的研究,一部分学者进行了涉及自行构建中国政府资产负债表的研究,较有代表性的有张春霖(2000),丛树海、郑春荣(2002),赵志耘、张德勇(2002),张海星(2006),李迅雷、王虎(2009),沈沛龙、樊欢(2012)等。他们分别基于各自的研究侧重点,从不同角度和范围构建了中国政府资产负债表。另一部分学者则从国家资产负债表或主权资产负债表的角度进行了研究,较有代表性的是曹远征等(2012)、马骏等(2012a、2012b)和李扬等(2012a、2012b)。他们的研究极大地拓展了中国国家资产负债表的研究深度和广度,将中国国家资产负债表的相关研究推到了一个新的高度。

已有研究取得了许多重要成果,为中国政府资产负债表的理论和实践均提供了丰富的有益借鉴和参考。但是,中国的政府资产负债情况十分复杂。与多数其他国家相比,中国政府部门的范畴、规模和涉及领域都要大的多;相应地,中国政府资产的范畴、规模和存在领域,以及在国民经济中的地位 and 影响等与国外相比也有很大差异。更重要的是,中国政府本身十分复杂,客观上使得政府资产的内涵很不明晰,一些重要的基本问题如政府资产的定义、范畴等长期模糊不清,似是而非,这给学者们的研究造成了很大的困难。因此,涉及自行构建中国政府资产负债表的研究,几乎都没有对这些基本问题进行深入的剖析和阐述,从而这些自行构建的政府资产负债表缺乏坚实的基础,具有较大的争议性,也难以纳入一个较统一的框架体系之中。对国家资产负债表的研究也存在类似的不足,主要是对于政府(主权)资产概念的论述或者比较简略,或者没有明确的界定,也基本没有阐述将相应资产作为政府(主权)资产考虑的理由。并且,国家资产负债表与政府资产负债表毕竟有所不同,将国家资产负债的相关研究运用于中国政府资产负债表有着较大的局限性。

综上所述,当前中国政府资产负债表方面,亟需建立起一个具有较为坚实的理论基础的、统一的框架体系。这一体系在理论上应当解决中国政府资产的定义、范畴等长期模糊不清的重要基本问题,在实践上应当与中国目前实际紧密结合。基于此,本文力图构建出这样的一个中国资产负债表的理论框架,尽可能为理论研究和实际运用提供有益的参考。

二、构建基础、原则及思路

(一)主要构建依据

由于没有统一的标准,需要借鉴国内外各种相关资料和研究成果,作为本文构建中国政府资产负债表框架的依据。从影响性、重要性和代表性等方面考虑,国际方面的参考主要包括:国民账户体系^①、政府财政统计体系^②、国际公共部门会计准则^③、美国联邦财务会计概念和准则^④。国内方面的参考则主要包括:国内现行政府会计相关制度^⑤、中国国民经济核算体系^⑥。此外还包括国内外已有相关研究等^⑦。

(二)主要构建原则及思路

首先,本文旨在确立一个具备可操作性的分析框架,主要目的在于尽可能系统、全面、清晰地

① 包括 1993 年国民账户体系(下称 SNA1993)、2008 年国民账户体系(下称 SNA2008)。本文对国民账户体系的参考以 SNA1993 为基础,仅在 SNA2008 有实质变动的地方参考 SNA2008。

② 指以 IMF 的《2001 年的政府财政统计手册》为代表的政府财政统计体系,下称 GFSM2001。

③ 即 International Public Sector Accounting Standards,下称 IPSASs。

④ 即 Federal Financial Accounting Concepts and Standards,下称 FFACS。

⑤ 主要包括:《财政总预算会计制度》、《行政单位财务规则》(2012 年财政部令第 71 号)和《事业单位会计准则》(2012 年财政部令第 72 号)。

⑥ 指中国国民账户体系 2002(下称中国 SNA2002),以及国家统计局曾于 1996 年开始试编的中国国家资产负债表。

⑦ 主要包括前文所述的已有研究等。

反映出中国政府的资产负责状况。如果完全按照财务报表的要求进行构建,很可能不能涵盖相当一部分政府资产负债的重要信息^①,这将严重影响本文的研究目标。因此,财务报表乃至政府财务会计准则是本文的重要参考,但本文不可能也没有必要完全拘泥于它们的要求来构建政府资产负债表,这是本文构建工作的第一个原则。

本文构建工作的第二个原则是注重实证分析,而相对弱化规范研究。也就是说,本文构建工作主要依据“是不是如此”,而并非“应不应该如此”、“如此是好还是坏”。设立这一原则是出于反映政府资产负债全貌的需要。构建过程可能遇到某些项目是否应当纳入资产负债表的争议。按照这一原则,本文进行权衡时,将主要考虑现实中这些项目是否已或正在被当作政府资产或负债进行处理,而不是主要考虑这些项目应不应该被当作政府资产或负债来处理。这可降低因遗漏重要信息而对政府的实际资产负债状况产生误判的几率。

本文构建工作的第三个原则是充分考虑现实性,重视所构建资产负债表与中国现实的契合度。尤其在相关概念界定、范畴选择和类别划分等方面,本文注重密切联系中国实际。这既是降低构建难度的内在需要,也是提高所构建的资产负债表实用性和可操作性的必然要求。这与第二个原则具有内在一致性。

另外,中国政府资产的状况并不清晰,相关研究还处于起步阶段,而政府负债的研究相对较多^②。因此,本文的分析重心在于政府资产,对于政府负债,本文主要是直接借鉴和利用已有的研究成果进行分析。

基于以上考虑,本文构建中国政府资产负债表的总体思路为:将国内外各种可供参考的资料作为构建的理论参考和现实依据。在这些资料的基础上,依照本文的侧重点和研究目标,综合考虑各种因素,选择并调整资产负债表中的组成项目,构建中国政府资产负债表。

三、对资产方构建的讨论

(一)对政府资产概念和范畴的界定

前文已述,中国政府资产的范畴十分复杂且长期模糊不清,因此首先必须对其进行定义,并明确相关范畴的内涵和界限。

1.国内外有关资料中对政府资产的定义

按照 IPSASs 的定义,资产是指作为过去事项的结果(as a result of past events)而由主体控制,并且其所带来的未来经济利益(future economic benefits)或服务潜能(service potential)被预期会流入主体的资源(IFAC,2010,第 30 页)。其中,用来按照主体的目标提供货物和服务、但不直接产生净现金流量的资产,通常被描述为体现(embody)服务潜能;用来产生净现金流量的资产,通常被描述为体现(embody)未来经济利益(IFAC,2010,第 32 页)。

根据 FFACS 的定义,资产是“体现(embody)了联邦政府控制的经济利益或服务的资源”(FASAB,2010,第 184 页)。FFACS 中还对资产定义作了进一步的解释,认为一项资源是否是联邦政府资产,要考察其是否同时具备两个基本特征:一是该项资源必须体现能在未来使用的经济利益或服务。二是联邦政府控制着对这些经济利益或服务的使用许可,从而既能够取得(obtain)这些经济利益或服务,也能够拒绝(deny)或限制(regulate)其他主体对这些经济利益或服务的使用(FASAB,2010,第 185 页)。

① 这一点可从后文论述的内容中看出。

② 有关政府负债的已有研究情况,后有较详细的阐述。

IPSASs 中对“控制一项资产”(control of an asset)的解释是:“对一项资产的控制,产生于某主体在实现其目标时能够使用该资产或从该资产中获利,并且能够排除(exclude)或制约其他主体从该资产中获利之时”(IFAC, 2010, 第 684 页)。并强调排除或制约其他主体从该资产中获利的能力,是将一项主体的资产从所有主体都能够从中获利的公共产品(public goods)中区分出来的基本要素(IFAC, 2010, 第 692 页)。显然,IPSASs 和 FFACS 的定义虽然分别强调对资源本身和对来自于资源的经济利益或服务的控制,但实则都强调了主体(如联邦政府)对资产所包含经济利益或服务在获得和使用上的排他性。因此IPSASs 与 FFACS 对资产的定义,实质上十分接近。

GFSM2001 规定政府财政统计中记录的资产都是经济资产。这里的经济资产是具有两类特点的实体。一是机构单位对这些资产行使单个或集体所有权;二是这些资产的所有者通过在一定时期内持有或使用这些资产获得经济利益(IMF, 2001, 第 103 页)。

从国内来看,《财政总预算会计制度》(财预字[1997]287号)中将资产定义为:“一级财政掌管或控制的能以货币计量的经济资源。”。《行政单位财务规则》(2012年财政部令第71号)中将资产定义为:“资产是指行政单位占有或者使用的,能以货币计量的经济资源,包括流动资产、固定资产、在建工程、无形资产等”。《事业单位会计准则》(2012年财政部令第72号)中将资产定义为:“资产是指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”。

中国国家资产负债表中,资产负债核算的资产是经济资产。其政府部门的资产核算对象也是经济资产。这里的经济资产必须同时具备三个基本条件:第一,资产的所有权已界定。第二,资产所有者能够在一定时间内持有、使用或处置,即能有效控制其拥有的资产。第三,资产所有者通过控制资产,能够在现在或可预见的将来获得经济利益(国家统计局国民经济核算司,2007,第103页)。

国内相关研究涉及政府资产定义的较少。黎旭东(1998)认为财政分配和再分配结果所形成的资产就是政府资产。殷士浩、刘小兵(2004)将政府资产定义为政府拥有所有权的那部分资产,即国有资产。张媛(2006)将政府资产定义为政府拥有或控制的具有服务潜能的资源。黄赟(2007)认为中国政府资产主要具有两个特征:一是由政府管理或控制,二是具有服务潜能。

对比以上各种定义(或特征),不难发现,国内外各方面对政府资产的定义有几个共同点:第一,都强调是一种资源。第二,都强调主体的控制或占有(除FFACS外,其他均指主体对资源本身的直接控制或占有)。第三,都强调或隐含未来能获得经济利益或提供服务。总体上看,对政府资产定义的一致程度较高,且大都可纳入IPSASs和FFACS所定义的资产范畴中^①。

2. 本文对中国政府资产的定义及相关范畴的界定

由于国内外对政府资产定义的一致程度较高,基本上都体现了几个共同要素,即资源、主体、控制或拥有、经济利益或服务潜能,因而本文对政府资产的定义主要基于这几个要素。

(1) 第一个要素——资源

政府资产是一种资源。所有定义都明确确定或实际上指向这一概念。基于此,本文采用“资源”作为定义中的中心词。

(2) 第二个要素——主体

主体,是本文定义中的最难以界定清楚,但又最需要明确界定的部分。中国政府资产主体突出体现了政府资产这一范畴的复杂性。

IPSASs 中对主体的界定十分简单,认为“公共部门主体一般包括国家政府、地区性政府(如

^① 以 GFSM2001 定义的资产为例,如果政府对某项资产行使所有权,自然可获得该资产所体现的经济利益或服务,并能够禁止或制约其他主体对相应经济利益和服务的获得或使用。这符合 IPSASs 和 FFACS 对控制的界定。IPSASs 和 FFACS 对资产的定义中使用“经济利益或服务”。从字面意义理解,“或”意味着二者有一即可,不包括服务但包括经济利益的情况当然满足。因此,可认为 GFSM2001 下的资产范畴,是包含在 IPSASs 和 FFACS 的资产范畴中的。

州、省、管区)、地方政府(如市、镇)和它们的组成主体(如部门、机构、理事会、委员会)”(IFAC, 2010,第13页)。这体现了将各级政府及其组成主体,分别作为主体进行考虑的思想。

FFACS的界定比较复杂。一方面,其突出报告主体的概念。FFACS规定一个主体要成为“联邦会计概念公告第2号:主体与表述”(即SFFAC2)中所定义的报告主体,需同时满足三个条件(FASAB,2010,第85页)。报告主体包括的范围可能出现不确定性和不一致性,因而联邦政府、一个组织、一个附属组织或是一个项目都可能成为报告主体(FASAB,2010,第88-90页)。另一方面,FFACS指出“所有主体的最终集合(ultimate aggregation)就是整个联邦政府,事实上,它是唯一的独立经济主体——虽然有些人认为整个国家才是最终的经济主体”(FASAB,2010,第87页),并且“联邦政府主体包含所有存在于其组成主体——不论它们是行政机关、司法机关或立法机关的一部分——中的资源和责任”(FASAB,2010,第87页)。同时,“这一集合还包括联邦政府对其负有财务责任(financial accountable)的组织,以及那些(它们)与联邦政府之间关系的性质和重要性使得把它们排除可能会导致联邦政府财务报表变得具有误导性或不完整的其他组织”(FASAB,2010,第87页)。可见,FFACS中主体的内涵非常宽泛。这既可从宏观上理解为整个联邦政府,也可从微观上分解为联邦政府的各个组成部分。

本文认为,分别从总体和组成部分两个层面对主体进行考虑,对于理解中国政府资产的内涵、保证政府资产信息的完整性都具有重要意义。基于此,本文将主体界定为中国政府。这包含两个层面的含义:一是政府总体。二是政府组成部分。前者是后者的最终集合。本章所构建的政府资产负债表,在资产方面反映的是中国政府总体的资产状况。

需要进一步界定政府组成部分的范畴。国民账户体系中有关广义政府部门的界定已成为国际通用标准^①,所涵盖的内容非常广泛,为国际特别是IMF财政统计所认同。中国SNA2002则以之为参考,按照中国实际做出相关界定。因此,本文以中国SNA2002所界定的政府部门作为确定政府组成部分的主要参考。总的看来,中国SNA2002下的政府部门应包括各种行政单位、非营利性事业单位、社会团体、民办非企业单位、基金会以及可能存在的其他组织(主要是自治组织,如社区居委会等)^②。显然,该范畴的这些内容是否都可归入作为政府主体的政府组成部分需进一步考察。

首先,行政单位纳入作为主体的政府组成部分应无疑问。

其次,其他几类单位是否纳入政府组成部分的问题比较复杂,需多方面考虑。非营利性事业单位、社会团体和民办非企业单位和基金会等都是非营利性组织,可视同非营利机构^③。根据GFSM2001和SNA1993,只有由政府单位控制并主要由政府单位提供融资的非市场非营利机构,才归入广义政府部门。GFSM2001进一步解释:“当一个政府单位有能力决定非市场非营利机构的一般政策或项目时,它就控制该非营利机构”、“当一个非营利机构的经营资金的主要部分由一个政府单位提供时,它就主要由政府单位提供融资”,并指出政府单位对非营利机构的控制可通过对该机构管理官员的任命权和财务手段来实现(IMF,2001,第9页)。SNA2008重新界定了归入广义政府部门的非市场非营利机构,规定由政府单位控制的非市场非营利机构归入广义政府部门(UN, etc., 2008,第80页);对某一非营利机构的控制被定义为决定该非营利机构的一般政策或项目(programme)

① 广义政府部门即 the general government sector,又译一般政府部门。

② 中国SNA2002中规定,政府部门由所有政府单位归并而形成,而政府单位主要包括各种行政单位和非营利性事业单位(中华人民共和国国家统计局,2003,第5页。),该表述是比较含糊的。本文对此进行了较为详尽的辨析,给予了具体的细化,但限于篇幅只能省略,如需要了解细化的过程,可与作者联系索取。

③ GFSM2001和SNA下所谓非营利机构,并不意味着该机构不能创造营业盈余,而是指控制该机构的联合团体成员不得从该机构的经营中谋取金融利益,也不能享有其创造的任何盈余(联合国等编、国家统计局国民经济核算司译,1995,第97页)。中国的非营利性组织或机构的非营利性与SNA下的有不同之处,但可视作符合SNA下对非营利性的界定。

的能力(UN, etc., 2008, 第 73 页);主要由政府单位提供融资不再作为与政府单位控制同等重要的因素,而是与对非营利机构管理官员的任命权一起,被归入判断非营利机构是否被政府控制时应考虑的五个控制指标(indicators of control)当中(UN, etc., 2008, 第 74 页)。综合 GFMS2001 和 SNA2008 的相关规定,可认为只有由政府单位控制的非市场非营利机构——即政府单位具有决定该非营利机构的一般政策或项目的能力——才应当被归入广义政府部门。

可见,对于非营利性事业单位、社会团体等几类机构来讲,如果仅考虑应当被归入广义政府部门,只需要限定其由政府单位控制即可。但这里要确定的是政府资产的主体,由政府控制就不应成为唯一的决定因素,还应该从影响政府资产信息完整性的方面加以考虑。FFACS 设立了指示性标准(indicative criteria)来保证与联邦政府之间关系的性质和重要性的组织不被排除出报告主体的范畴,以免联邦政府财务报表变得具有误导性或不完整,这提供了有益的参考。按照 FFACS (FASAB, 2010, 第 89~90 页),指示性标准按重要性程度逐渐降低的顺序排列如下(但判断时仍需考虑所有的指标):

(1)该组织行使了政府的主权权力(sov^{er}ei^gn power)来实现联邦职能。运用主权权力的表现有强制性征收款项(如税收、罚款的权力)、使用警察权等。

(2)该组织归联邦政府所有,特别是当这种所有是指对该组织而非该组织财产的所有时;也可通过考察当该组织无法发挥作用(fail)时谁将承当风险,或辨别该组织的雇员为谁工作,来确认所有权。

(3)该组织受到报告主体直接或持续的管理控制,这种控制通过一系列特征被显示^①。

(4)该组织执行联邦任务和目标。

(5)该组织决定一些事项的结果和安排。这些事项影响联邦政府提供之服务的接受者。

(6)该组织与报告主体之间存在信托关系。一些因素可说明这种关系,如报告主体有能力在财务上委托其他主体或能够控制资金的筹集和补偿;其他表明财务上相互依存性(interdependency)的因素,如报告主体对(该组织的)债务或其他义务提供担保或负有“道义上的责任”(moral responsibility)等。

结合上述各方面的规定及标准,并基于中国实际,可进行较全面的分析。非营利性事业单位整体上具有较明显的官方性质。从政府控制方面看,可认为由国家机关举办的非营利性事业单位处于政府控制之下。其他组织举办的非营利性事业单位,一定涉及国有资产,并且一般都符合FFACS 标准中的(2)至(6),即符合六个标准中的五个。总地来看,政府控制的非营利性事业单位应当归入作为主体之政府组成部分;而可能存在的不由政府控制的非营利性事业单位,从资产信息完整性的角度考虑,也不宜被排除。因此,非营利性事业单位都应当纳入作为主体的政府组成部分。

对于社会团体,从政府控制方面看,中央政府门户网站上的表述确认“中国目前的社会团体都带有准官方性质”、“社会团体实际上附属在业务主管部门之下”^②。按照这一确认,可认为中国目前所有社会团体都受政府影响。但这并不意味着全部社会团体都由政府控制,毕竟与事业单位不同,整体上社会团体只是“带有准官方性质”。从影响政府资产信息完整性方面看,社会团体也不像事

① 意思是指这种控制具有一系列特征,从而可通过这些特征来判断这种控制是否存在。这些特征包括:(1)有能力选择或免除该组织的权力官员(governing authority)或有能力委派管理人员;(2)有权复核(review)和修改或批准预算要求、预算调整、或修正或比率或费用改变(or amendments or rate or fee changes);(3)否决、推翻或修改该组织管理层(governing body)的决策,或其他显著影响正常运营的能力。(4)有权作为合同的授权方(as the contracting authority)签订合同。(5)有权雇佣、改派和免除关键人员。(6)有权对(该组织的)设施和财产实施控制,或可转移这种权力。(7)有权要求审计。该审计不仅仅是支持授予合同的程度(do more than support the granting of contracts)。

② 中华人民共和国中央政府门户网站:《主要社会团体》,http://www.gov.cn/test/2005-05/24/content_18314.htm。业务主管部门指县级以上各级人民政府有关部门及其授权的组织。

业单位那样可明确分类,要按照 FFACS 的标准来判断数量庞大的社会团体并不现实。因此,逻辑上可推知应对纳入政府组成部分的社会团体做进一步限定。

上述中央政府门户网站上的表述还提到:“中国有全国性社会团体近 2000 个。其中使用行政编制或事业编制,由国家财政拨款的社会团体约 200 个。在这近 200 个团体中,中华全国总工会、共青团、全国妇联等社会团体虽然是非政府性的组织,但在很大程度上行使着部分政府职能。一些社会团体的工作任务、机构编制和领导职数由中央机构编制管理部门直接确定,实行全额财政拨款”。按照这一表述,显然中华全国总工会、共青团、全国妇联等行使政府部分职能的社会团体,以及工作任务、机构编制和领导职数由中央机构编制管理部门直接确定,实行全额财政拨款的社会团体,既符合 GFSM2001 和 SNA2008 下由政府控制的界定,又符合 FFACS 下指示性标准(2)至(6)的内容,都应当纳入政府组成部分。使用行政编制或事业编制,由国家财政拨款的社会团体比较符合由政府控制的界定;也符合 FFACS 下的指示性标准(2)、(3)、(6),其他指标较难判断,这些社会团体总体看也应当被纳入政府组成部分。因此,综合考虑,可将纳入政府组成部分的社会团体进一步限定为使用行政事业编制或经费来源主要是国家财政拨款的社会团体。

再考虑民办非企业单位和基金会。一般来讲,民办非企业单位由政府控制的可能性较低。对政府资产信息完整性的影响也较小。本文认为民办非企业单位不宜作为政府组成部分考虑。基金会的情况类似,一般也不宜作为政府组成部分考虑。但如果存在由国家拨款建立、主要资金来源为国家拨款的基金会,则情况比较特殊。这类基金会与其他的基金会不同,其资产并非主要来源于捐赠,而是国家拨款。这类基金会由政府控制的可能性较大,且符合 FFACS 下的指示性标准(3)、(4)、(6)。出于完备性考虑,本文认为可在政府组成部分的界定中包括这类基金会。

最后考虑其他组织(社区居委会等)。从政府控制方面看,社区居委会数量较大,例如 2010 年全国的社区居委会数量达 87057 个^①。经过多年的改革、转变,许多这类组织过去带有的政府色彩都可能已淡化。但本文很难对具体情况进行分析。从影响政府资产信息完整性方面看,这些组织本质是自治组织。如果将它们包括进政府资产主体,很可能造成政府资产范畴不合理的扩大;而不把它们包括进政府资产主体,对政府资产信息完整性的影响其实比较有限。因此,本文认为不宜将这些组织纳入作为主体之政府组成部分。

综上,本文将作为主体之政府组成部分界定为包括各种行政单位,非营利性事业单位,使用行政事业编制或经费来源主要是国家财政拨款的社会团体,以及由国家拨款建立、主要资金来源为国家拨款的基金会。

对于这一范畴,还有几个问题需要说明。第一,无论是在 SNA1993、GFSM2001 还是中国 SNA2002 中,中央银行都没有被归入政府部门。SNA1993 将中央银行划入金融公司部门(联合国等编、国家统计局国民经济核算司译,1995,第 101 页)。GFSM2001 中中央银行被归为货币性公共公司(monetary public corporations)^②。中国 SNA2002 则把中央银行划归金融机构部门(中华人民共和国国家统计局,2003,第 5 页)。因此中央银行并不属于本文所界定之主体的范畴。尽管中国人民银行是国务院的组成部门之一,本文依然认为应将其从政府部门中独立出来,即作为主体的政府组成部分不包括中央银行^③。另外有一些研究将政府资产负债表与央行的货币当局资产负债表合并,形

① 《中国民政统计年鉴 2011》,表 B-3-4 “自治组织与上年比较”。

② 货币性公共公司是公共公司中的一类,公共公司与广义政府部门一同构成公共部门(IMF, 2001,第 14 页)。

③ 本文这种处理的另一个重要原因在于央行与政府之间存在许多债权债务关系,如政府在央行存款、央行在公开市场上购买国债等。如将央行纳入政府资产主体的政府组成部分,将会使许多政府资产负债关系复杂化,不利于本文进一步的分析。并且,前述国内学者自行构建政府资产负债表的研究,也少有包含央行的做法。另外,这一调整所引致的对央行资产的处理,将在后文中论述。

成中国公共部门资产负债表(如郑春荣,2003;王丽娅,2008),从本文的视角看并不合适,故本文也不采取这一做法。

第二,中国SNA2002对政府部门的描述中,未见有关社会保障基金的内容(中华人民共和国国家统计局,2003,第5页)。而在SNA1993和GFSM001中,对社会保障基金有两种处理方法(联合国等编、国家统计局国民经济核算司译,1995,第106~107页;IMF,2001,第11页)。一是将社会保障基金与经营其的广义政府单位合并。二是将全部社会保障基金划为一个单独的分部门,各级政府包括除了社保基金外的所有其他政府单位。考虑到中国的实际情况,本文将地方社保基金分别归入管理其的各级政府中,不作为单独的主体处理;同时将全国社会保障基金视作中央政府一级的政府组成部分,作为单独的主体处理。

第三,事业单位改革的影响。按照2011年《中共中央 国务院关于分类推进事业单位改革的指导意见》(中发[2011]5号)的规定,今后五年将基本完成事业单位分类改革。现有事业单位将按照社会功能划分为承担行政职能、从事生产经营活动和从事公益服务三个类别。承担行政职能的,或将行政职能划归行政机构,或转为行政机构;从事生产经营活动的,将逐步转为企业;从事公益服务的则将继续留在事业单位序列。这样,改革完成之后,本文界定的政府组成部分中,行政单位和非营利事业单位的内容将会发生变化。按该指导意见应划归或转为行政机构的事业单位,将进入行政单位。非营利事业单位中,将仅剩余按该指导意见应归类为从事公益服务的事业单位。目前改革尚未完成,故本文仍按照现行框架进行分析。

第四,需要强调这里界定政府组成部分的范畴,不能简单地等同于界定政府资产的范畴。将作为主体的政府组成部分界定为各行政单位和非营利性事业单位等,也并不意味着将政府资产的范畴局限于这些政府组成部分的界限之中。二者有十分密切的联系,但并不等价。主体仅是本文政府资产定义中的一个要素,政府资产的范畴事实上是由定义整体所决定的。

(3)其他的要素——控制或拥有、经济利益或服务潜能

除了FFACS的定义外,主体的控制或拥有都是中心词上附加的第一层修饰。即强调由主体控制或拥有的是资源本身。FFACS定义中,包含经济利益或服务是中心词上附加的第一层修饰。FFACS中强调由主体控制的,是资源所包含的经济利益和服务。

首先,需要明确是同时强调经济利益和服务潜能,还是仅强调服务潜能。有研究认为仅强调服务潜能更为合适(如张媛,2006;黄赞,2007)。本文认为二者择其一并非必要。即使是国际政府财务会计准则也并未完全倾向于其中一方,如IPSASs和FFACS中对资产的定义。而且,如果仅强调服务潜能,可能对中国政府资产的范畴产生误解或模糊的认识,因此本文在定义中同时强调二者。

其次,需要明确的是应当强调主体与资源的关系,还是强调主体与经济利益或服务潜能的关系。应当采用采取IPSASs等的定义,强调主体对资源的控制呢?还是采取FFACS下的定义,更强调主体对经济利益或服务的控制呢?前文已述,这二者实质无区别,因此本文参照多数定义的做法,确认经济利益或服务潜能由资源本身具有,并直接强调主体与资源的关系。

再次,需要明确是强调拥有还是强调控制,又或者同时强调二者。对这一点的讨论彰显了中国政府资产这一范畴的争议性,也是其复杂性的又一反映。本文认为仅强调控制比较适合。理由主要有两点,一是如果强调拥有,则涉及所有权问题,争议性较大且辨析困难。就中国实际看,有许多观点不同程度地否定政府对资产的所有权。有观点站在政府不应浪费公共资源的角度,认为公共资源暨国家财产不等于政府资产,政府对公共资源只有管理权(如一,2005)。这相当于否定了中国政府对公共资源(国家财产)的所有权。有观点认为,按照政府中性原则,不存在属于政府的产业,其资产应当属于全体人民(黎旭东,1998);以及有观点认为从产权意义上看,政府不能拥有某项资

产,但负有管理和有效使用资产的职责(黄贇,2007)。这些等于完全否定了中国对资产的所有权。还有一些研究从法律的角度进行探讨,部分地否定政府对某些资产的所有权。例如,肖泽晟(2007)认为国有自然资源并不必然成为《物权法》第4条规定的国家物权的客体。应根据不同用途将自然资源区分为社会公共财产和国家私产。政府对前者无权随意处置或利用其获得收入。后者是具有私人财产性质的政府财产。这相当于部分地否定政府对自然资源的所有权。可见政府对资产的所有权问题争议较大,且很可能需要从法律角度深入探讨。这种辨析超出了本文的学科范畴,也并非本文题中的应有之意。二是没有必要强调拥有。单独强调控制不会导致缺漏,因为所有(或拥有)可视为一种较高级别的控制,如果承认政府对资产的所有权,那么强调控制事实上已包含了对所有的强调,无须再单独强调。

最后,是否应强调资产是过去事项的结果?IPSASs中的定义进行了强调。FFACS中的定义则没有进行强调。张媛(2006)、黄贇(2007)均指出政府资产并非全部由过去交易或事项形成,如矿藏等自然资源和文化遗产。本文赞同这一看法,故不强调资产是作为过去事项的结果。

总结以上所有论述,本文将政府资产定义为:由中国政府控制的包含经济利益或服务潜能的资源。其中,中国政府作为主体,包含两层含义。一是指政府总体,二是指政府组成部分。前者是后者的集合,是最终主体。政府组成部分包括各种行政单位,非营利性事业单位,使用行政事业编制或经费来源主要是国家财政拨款的社会团体,以及由国家拨款建立、主要资金来源为国家拨款的基金会。还包括社会保障基金,其中全国社会保障基金作为单独的主体,但不包括中央银行。控制参照IPSASs和FFACS中的界定,是指中国政府能够从该资源中获得经济利益或服务,并且能够排除、禁止或制约其他主体从该资源中获得相应的经济利益或服务。这样,本文所构建政府资产负债表中的资产方实质上是政府组成部分控制的包含经济利益或服务潜能的资源的归并,汇集了由中国政府总体控制的包含经济利益或服务潜能的资源。

(二)本文对政府资产的分类

对政府资产的分类需要按照一定标准进行。由于各方面的划分标准不同,各参考对象对政府资产的分类一致程度较低。鉴于事实上并无统一的分类标准,本文对政府资产的分类将以本文的研究视角为主,以其他参考对象的分类情况为辅。

政府资产最重要的作用之一是被用来提供公共服务。但各类政府资产提供公共服务的方式不一样。有的资产,尤其是包含服务潜能的资源,可直接用来提供服务;有的资产,尤其是包含经济利益的资源,就需要先转化为政府的可用财力,然后由政府通过运用可用财力,间接地提供公共服务。由此,本文将政府资产分为两个大类:财力性资产和服务性资产。财力性资产是指转化为可用财力的可能性较大和蕴含的财力潜能较高的资产。从目前的现实情况看,这部分资产的主要用途一般是被转化为可用财力,或者主要被用来产生可用财力。其原本存量中,有许多已或者正在被转化为可用财力。这部分资产更加接近中国政府财力基础的存量部分^①。服务性资产是指转化为可用财力的可能性较小和蕴含的财力潜能较低的资产。其最主要用途是用于向社会提供公共产品(服务),维持政府日常运营等方面。一般不会或难以转化为可用财力,也不会或较少用于产生可用财力。

这一分类所依据的主要标准是转化为可用财力的可能性和蕴含的财力潜能的大小。但在具体归类时并不绝对。各项资产转化为可用财力的可能性和蕴含的财力潜能的相对大小,是基于本文

^① 当然这并不是说服务性资产不构成财力基础的存量部分。这里的表述是为了说明,相对而言财力性资产更符合财力基础的性质。

的主观判断。某些被归入服务性资产的资产,实际转化为可用财力的可能性或者蕴含的财力潜能的大小,可能会超过某些被归入财力性资产的资产。因此,本文在具体划分时会仔细甄别,以尽量减少这种情况出现。当可能出现这种情况时,本文将予以说明。

(三)对纳入资产方各项目的讨论

首先对前述各方面来源的政府资产项目进行总结,具体如表1所示。

表1共有十七个资产项目,基本都符合本文对政府资产的定义,故满足纳入资产方的基本要求。但这些资产项目是否进入资产方,需要进一步分析。

表1 各种政府资产项目的总结

来源 资产项目	(1) IPSASs	(2) FFACS	(3)国内现行制度			(4) 国民账户体系 (政府部门)	(5) 国内相 关研究
			总预算	行政	事业		
①现金和现金等价物/ 其他货币性资产	√	√	√	√	√	√	√
②应收账款	√	√	放款	√	√	√	√
③其他金融资产(各种 证券等)	√	√	国债	可能有国债	短期投资	√	√
④应收税金	√	√				归入③	
⑤存货和相关资产	√	√		√	√	√	√
⑥不动产、厂场和设备 (包括关联土地)	√	√		√	√	基本包含在 固定资产中	√
⑦自然资源/资源性资 产(如森林、矿藏等)		√				√	√
⑧未来税收等收入的 贴现							√
⑨国有企业净值		有类似的内容					√
⑩国有金融机构净值		有类似的内容					√
⑪非经营性资产	主要体现在⑥中	主要体现在⑥中		√	√		√
⑫继承资产/遗产资产	部分归入⑥	附注披露		文物	文物		√
⑬无形资产	√	√		√	√	√	√
⑭基础设施	归入⑥	可能不包含		无法判断	无法判断	部分包含在 固定资产中	√
⑮国防或军事资产	归入⑥	归入⑥					√
⑯托管土地		附注披露					
⑰国外资产/储备资产	√	部分归入①					√

资料来源:如表中第一行所示。“√”表示有,放空表示无,其他如表中所述。

第一,对于五方面来源都包含的六项资产,即现金及现金等价物(其他货币性资产),应收账款,其他金融资产,存货及相关资产,不动产、厂场和设备,以及无形资产,都应当纳入资产方。前五项资产应无争议,可能产生争议的是无形资产。因为某些无形资产无法或难以计量,不应或不宜在资产负债表中列报。本文认为应将纳入资产方的无形资产,限定为能够或已得到合理计量的无形资产,其他的无形资产则在附注中反映。

第二,有四方面来源包含的继承资产(遗产资产)是比较特殊的一项资产。继承资产(遗产资产)是否应当纳入资产方?FFACS规定在附注中予以披露,即不进入资产负债表主表。IPSASs不要求主体确认遗产,但如果确认则需披露(IFAC,2010,第485页),言下之意即是否列报均可,依主体的处理方式而定。从财力基础的角度考虑,这些资产更应该被视作包含服务潜能,而非经济利益。虽然继承资产中的一部分经过商业开发,可给政府带来收入,但是这种直接收入很大程度上是出于维护和管理这些资产成本的直接要求^①,对政府财力的提升程度和提升潜力都非常有限。综合考虑,本文不将其纳入资产方,但认为可将其纳入资产负债表的附注予以披露。

第三,考虑有三方面来源包含的资产项目。国防和军事资产事关国家安全,可能涉及国家机密,本文认为不宜纳入资产方^②。基础设施的界定并不统一,但纳入资产负债表争议不大,本文将其纳入资产方。应收税金是由于应税事项的发生时点与税款收取的发生时点不一致而产生的。其金额的确定是一个难点。需要通过建立可靠的统计模型来计量。该项资产在保持政府资产信息的完整性等方面具有一定意义。但该项资产不应当属于存量资产的部分,并且从目前中国的实际情况看,缺乏确认该项资产的现实基础。因此本文不将其纳入资产方。国外资产与储备资产并不一定相同,如从中国国家资产负债表的角度来看,国外金融资产与储备资产为不同的两类资产,前者包括直接投资、证券投资和其他投资三项,后者包括黄金储备和特别提款权、外汇两项(国家统计局国民经济核算司,2007年,第14~16页),且政府部门的资产类别中有国外金融资产(负债),而无储备资产。本文认为储备资产应该是以中央银行为主体的资产,考虑到本文将中央银行从政府资产主体中排除,以及中央银行作为货币当局的特殊性质,储备资产不宜归入政府资产范畴。因此,本文认同国家资产负债表的分类方法,将国外资产纳入资产方,剔除储备资产,同时在附注中反映储备资产。

第四,仅有两方面或一方面来源的资产项目一共六项。共同涵盖这些资产的来源较少,说明各方面分歧较大。争议最大的当属自然资源(资源性资产),由于计量困难,不纳入资产负债表主表的情况占大多数。国有企业净值和国有金融机构净值也有一定争议。本文认为,自然资源(资源性资产)、国有企业的净值、国有金融机构净值三项资产是中国政府资产的重要内容。这三者规模巨大,无论是在国家财富中的相对比例,还是在国民经济中所能够发挥的作用,都十分重要。显然,构建中国的政府资产负债表更应该从中国的实际情况出发,注重全面反映中国政府的资产状况,因此本文将这三项资产都纳入资产方。

对于剩余的三项资产,即非经营性资产、未来税收等收入的贴现和托管土地,其中托管土地是土地资源(资产)的一种,属于自然资源(资源性资产),因而纳入资产方。《行政事业单位国有资产管理暂行办法》规定,非经营性资产是指行政事业单位为完成国家行政任务和开展业务活动所占有、使

^① 对于政府而言,此类资产的转让通常是受制约甚至是不可取的。从目前实际情况看,这种转让也是几乎不存在的。故本文认为直接收入中应考虑转让收入。

^② 这种做法是出于保密性考虑。其他资产项目中可能涉及国防或军事有关资产,这些资产一般不违反或不涉及保密性要求。因而对其他资产项目中可能包含的国防或军事有关资产,本文不做剔除。

用的资产^①,纳入资产方应无疑问。未来税收等收入的贴现是使用一定贴现率贴现的预期收入流量,与应收税金类似,因此本文不将其纳入资产方。

在确定了表1中哪些资产项目应纳入资产方后,由于现实中各资产项目之间存在不同程度的交叉重复等情况,还需要进行合并、重新归类等进一步调整。经过调整后纳入资产方的项目共六个^②:国有经济(包括企业的国有净资产、金融机构的国有净资产)、金融资产(包括财政性金融资产、全国社保基金、其他金融资产)、存货及相关资产、固定资产(包括基础设施,以及其他固定资产,)、资源性资产(包括土地资产、矿产资产、森林资产和水资产)和无形资产。

四、对负债方构建的讨论

(一)对政府负债项目的总结

与政府资产的情况不同,国内外对政府负债已经有了许多共识,国内对中国政府负债的研究已经形成了较为统一的框架。因此对负债方的构建思路主要是借鉴和利用已有研究成果,通过直接整合各政府负债项目来构建负债方。综合已有的政府负债相关研究,可以得到目前可能纳入中国政府资产负债表负债方的负债项目。详细情况如表2所示。

(二)对纳入负债方各项目的讨论

表2列出了大多数国内已有研究所涉及的主要的政府负债项目,基本上涵盖了我国目前主要的政府负债项目。但与政府资产的情况类似,这些政府负债项目也有许多交叉重复,特别是地方政府负债这一项目中,有许多内容是与其它政府负债项目重复或重合的;还有一些负债则在不同程度上不宜纳入资产负债表主表,因此需要进一步调整。限于篇幅,本文主要论述与地方政府负债有关的调整,省略其他调整^③。地方政府负债的主要项目构成如表3所示。

根据表2和表3,需进行以下调整:

(1)乡镇政府负债自然并入地方政府债务。

(2)内债和外债中,属于地方政府承担的部分,并入地方政府负债。

(3)国有商业银行、政策性银行等金融机构的不良资产、呆坏账中,属于地方金融机构的部分,可归入地方政府负债。但考虑到金融机构的不良资产主要存在于大型国有商业银行、政策性银行。这些金融机构的不良资产等不应由地方政府承担。并且不良资产、呆坏账对于地方政府来说只是可能而非必然成为其负债。因此本文对这一项不做调整,其包括地方金融机构的不良资产。

(4)政府财政欠发行政事业单位工资均在基层政府,对中央政府来说并不构成直接债务(刘尚希、赵全厚,2002)。因此欠发工资可归入地方政府负债。

(5)未弥补政策性补贴,包括粮食亏损等。从表3来看,这些基本属于地方政府负债。有些研究(如刘少波、黄文清,2008)在计算地方政府负债规模时,假设粮食企业亏损挂账的一部分由中央政府承担,不计入地方政府负债。这并不影响本文将这一部分完全归入地方政府负债。因为最终中央政府是否会负担以及负担多少这部分负债不得而知,单从负债本身看是应当归入地方政府负债的。

(6)其他公共部门中的各部委等,其借款、发行的债券不是地方政府负债。若是由地方公共部门发行的债券则应当归入地方政府负债。

① 国家国有资产管理局、财政部:关于印发《行政事业单位国有资产管理暂行办法》的通知(国资事发[1995]17号)。

② 由于篇幅所限,本文省略进一步调整的过程,如需了解详细的调整过程,可与作者联系索取。

③ 如需了解相关调整过程,可与作者联系索取。

表 2 各种政府负债项目总结

可能纳入负债方的政府负债项目	主要涉及文献
(1) 国债内债余额	樊纲(1999);马拴友(2001);张春霖(2000);刘尚希、赵全厚(2002);刘尚希(2005);孙涛、张晓晶(2007);沈沛龙、樊欢(2012)
(2) 国有商业银行、政策性银行等金融机构的不良资产、呆坏账等	樊纲(1999);张春霖(2000);贾康、赵全厚(2000);马拴友(2001);刘尚希、赵全厚(2002);刘尚希(2005);孙涛、张晓晶(2007);沈沛龙、樊欢(2012)
(3) 全部外债(包括部委所借外债、政府担保的外债)	樊纲(1999);张春霖(2000);刘尚希、赵全厚(2002);刘尚希(2005);孙涛、张晓晶(2007);沈沛龙、樊欢(2012)
(4) 欠发工资	贾康、赵全厚(2000);马拴友(2001);刘尚希、赵全厚(2002);刘尚希(2005)
(5) 粮食等未弥补政策性亏损	贾康、赵全厚(2000);马拴友(2001);刘尚希、赵全厚(2002);刘尚希(2005)
(6) 其他公共部门借债(包括(原)铁道部发行的债券等)	贾康、赵全厚(2000);刘尚希、赵全厚(2002);刘尚希(2005);孙涛、张晓晶(2007)
(7) 社会保障基金缺口	贾康、赵全厚(2000);张春霖(2000);刘尚希、赵全厚(2002);刘尚希(2005);孙涛、张晓晶(2007);沈沛龙、樊欢(2012)
(8) 政府及部门的各种担保	刘尚希、赵全厚(2002);刘尚希(2005);沈沛龙、樊欢(2012)
(9) 国债投资项目的配套资金及缺口	刘尚希、赵全厚(2002);刘尚希(2005)
(10) 国有企业未弥补亏损	刘尚希、赵全厚(2002);刘尚希(2005)
(11) 地方政府负债(包括乡镇政府债务)	刘尚希、赵全厚(2002);刘尚希(2005);孙涛、张晓晶(2007);沈沛龙、樊欢(2012)
(12) 其他负债(如供销社、农村互助基金的坏账,人民币升值造成外汇储备损失等)	贾康、赵全厚(2000);孙涛、张晓晶(2007)

(7)由表 3 可知,社保基金缺口应属于地方政府负债。但该项负债比较特殊,不列入地方政府负债。

(8)政府及部门的各种担保中,属于地方政府的部分,自然是地方政府负债。由各部委等单位做出的各种担保则不应列入地方政府负债。

(9)与国债投资配套的资金,大多数是由地方政府实现的。缺口则应该属于地方政府债务中的或有债务,因此这一项列入地方政府负债。

(10)国有企业未弥补亏损中,地方国有企业的未弥补亏损应属于地方政府负债。而从近年来的实际情况看,中央国有企业一般经营业绩都比较好,可认为未弥补亏损的规模已减少许多。因此这一项完全列入地方政府负债中。

(11)供销社、农村互助基金的不良资产、呆坏账,属于表 3 中的地方金融机构相关债务。应列入地方政府负债。

通过以上合并的步骤,表 2 中剩余的负债项目为:国债内债余额,国有金融机构的不良资

表3 地方政府负债具体构成项目总结

地方政府负债具体构成项目	主要涉及文献
(1)地方政府及下属机构直接举借的债务	樊丽明等(2001);朱大兴、郭志强(2001);贾康、刘微等(2010)
(2)欠发工资	林国庆(2003);马海涛、吕强(2004);张海星(2006)
(3)粮食、棉花等各种政策性挂账	樊丽明等(2001);林国庆(2003);马海涛、吕强(2004);冯兴元、李晓佳(2005);张海星(2006);贾康、刘微等(2010)
(4)乡、镇、村负债	林国庆(2003);贾康、刘微等(2010)
(5)国债转贷	林国庆(2003);马海涛、吕强(2004);张海星(2006)
(6)国债投资项目地方配套及资金缺口	林国庆(2003);刘少波、黄文青(2008)
(7)外债(包括地方政府担保的外债)	财政部《规范地方政府融资》课题组(1999);林国庆(2003);马海涛、吕强(2004);刘少波、黄文青(2008)
(8)地方政府的担保	张强、陈纪喻(1995);樊丽明等(2001);马海涛、吕强(2004);张海星(2006);贾康等(2010)
(9)地方国有企业相关债务(如国企发行的债券,国企改制、破产的支出,金融风险转嫁,国企累计亏损等)	张强、陈纪喻(1995);樊丽明等(2001);林国庆(2003);马海涛、吕强(2004);冯兴元、李晓佳(2005);张海星(2006);刘少波、黄文青(2008)
(10)社保基金缺口(主要是养老保险金)	林国庆(2003);马海涛、吕强(2004);刘少波、黄文青(2008)
(11)地方金融机构相关债务(如地方政府强制发放的贷款、不良资产等)	张强、陈纪喻(1995);樊丽明等(2001);林国庆(2003);张海星(2006)
(12)地方政府不规范行为导致的负债(如地方政府发起或组织的社会集资活动所形成的债务)	张强、陈纪喻(1995);马海涛、吕强(2004);
(13)地方融资平台债务	封北麟(2009);发改委宏观经济研究院“地方政府融资研究”课题组(2009);安国俊(2010)

产,外债中不属于地方政府负债的部分,其他公共部门发行的债券,社会保障基金缺口,政府担保中不是由地方政府所做的担保。这些负债项目与地方政府负债一起,构成了全部主要的政府负债项目。

再经过进一步调整后,最终纳入负债方的负债项目共九项,分别归属直接负债、隐性和或有负债两部分。

直接显性负债包括:(1)国债余额。(2)地方政府负债中的直接显性负债。(3)国务院部委所借外债。(4)中资金融机构承担的外国政府贷款。隐性和或有负债包括:(1)其他公共部门发行的债券。按照贾康、赵全厚(2000)、刘尚希、赵全厚(2002)和刘尚希(2005)的口径,主要包括政策性银行、原铁道部发行的债券等。(2)地方政府债务中的隐性和或有负债。(3)国有金融机构不良资产。包括按照孙涛、张晓晶(2007)口径的以不良资产转化形式存在的或有负债。(4)外债余额中的其他部分。包括中外资银行、中外资企业等私人部门所欠外债余额中,除了外国政府贷款外的其他部分。(5)政府和部门的担保(非地方)。另外,由于是否将隐性养老金负债纳入资产负债表的争议较大,因此本文在理论框架的构建中,将以隐性养老金负债为主的社保基金缺口放入附注中反映。

五、简短的结论

综合前文论述的有关资产方构建和负债方构建的内容,就可以得到完整的中国政府资产负债表理论框架,具体如表4所示。

表4 构建的中国政府资产负债表框架

资产		负债	
服务性资产	财力性资产	直接显性负债	或有和隐性负债
金融资产:	国有经济:	国债余额:	其他公共部门发行的债券:
财政性金融资产	企业的国有净资产		政策性银行发行的债券
全国社保基金	金融机构的国有净资产	内债余额	原铁道部发行的债券
其他金融资产			
固定资产:	资源性资产:	地方政府负债:	地方政府负债:
基础设施	土地资产	政府负有偿还责任的债务	政府负有担保责任的或有债务;
其他固定资产	矿产资产	财政部代地方发行债券	政府可能承担一定救助责任的其他相关债务
	森林资产	国务院部委所借外债	国有金融机构的不良资产:
	水资产		当前国有商业银行的不良资产;
			以不良资产转化形式存在的或有负债
存货及相关资产		中资金融机构承担的外国政府贷款	政府及部门担保(非地方)
无形资产	无形资产		外债余额中的其他部分
其他政府资产		其他政府负债	
政府净值			

注:政府净值为政府资产和政府负债之差,其他政府资产和负债为调整项目,用于反映本文可能遗留的政府资产和负债项。本表不包括附注部分。

最后应当指出,表4反映的中国政府资产负债表基本框架,还不是政府资产负债表的全部,而仅仅是主表的部分。完整的政府资产负债表除了主表,还应包括资产负债表附注。因篇幅限制,本文省略了与附注有关的内容,但并非否定附注的重要性。附注是(政府)基本财务报表不可缺少的一部分,附注所反映的内容往往是不应或不适合在资产负债表主表中反映的内容,但这些内容又十分重要,如果缺少将可能导致对资产负债表内容的误判。

参考文献

- IMF(2001):《2001年政府财政统计手册》,http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/chi/index.htm。
- 安国俊(2010):《地方政府融资平台风险与政府债务》,《中国金融》,第7期。
- 财政部《规范地方政府融资》课题组(1999):《地方政府融资与债务问题研究》,《经济研究参考》,第47期。
- 曹远征等(2012):《重塑国家资产负债能力》,http://misc.caijing.com.cn/chargeFullNews.jsp?id=111886688&time=2012-06-11&cl=106。
- 丛树海、郑春荣(2002):《国家资产负债表:衡量财政状况的补充形式》,《财政研究》,第1期。
- 樊纲(1999):《论“国家综合负债”——兼论如何处理银行不良资产》,《经济研究》,第5期。

- 樊丽明、李齐云等(2001):《中国地方财政运行分析》,经济科学出版社。
- 封北麟(2009):《地方政府投融资平台与地方政府债务研究》,《中国财政》,第18期。
- 冯兴元、李晓佳(2005):《论城市政府负债与市政债券的规则秩序框架》,《管理世界》,第3期。
- 国家发展和改革委员会宏观经济研究院“地方政府融资研究”课题组(2009):《地方政府建设性债务的可持续性研究》,《宏观经济管理》,第11期。
- 国家统计局国民经济核算司(2007):《中国资产负债表编制方法》,中国统计出版社。
- 贾康等(2010):《我国地方政府债务风险和对策》,《经济研究参考》,第14期。
- 贾康、赵全厚(2000):《国债适度规模与我国国债的现实规模》,《经济研究》,第10期。
- 黄赞(2007):《论政府资产的界定与确认》,《预算管理会计》,第9期。
- 李建发等(2006):《政府财务报告研究》,厦门大学出版社。
- 黎旭东(1998):《政府的自然属性和经济属性》,《财政研究》第1期。
- 李迅雷、王虎(2009):《从资产负债表角度来看我国财政政策空间》,国泰君安证券研究报告。
- 李扬等(2012a):《中国主权资产负债表及其风险评估(上)》,《经济研究》,第6期。
- 李扬等(2012b):《中国主权资产负债表及其风险评估(下)》,《经济研究》,第7期。
- 联合国(1995):《国民经济核算体系(SNA1993)》,中国统计出版社。
- 林国庆(2003):《公共债务·地方财政·经济发展》,厦门大学博士学位论文。
- 刘尚希、赵全厚(2002):《政府债务:风险状况的初步分析》,《管理世界》,第5期。
- 刘尚希(2005):《财政风险:从经济总量角度的分析》,《管理世界》,第7期。
- 刘少波、黄文青(2008):《我国地方政府隐性债务状况研究》,《财政研究》,第9期。
- 陆建桥(2004):《关于加强我国政府会计理论研究的几个问题》,《会计研究》,第7期。
- 马海涛、吕强(2004):《我国地方政府债务风险问题研究》,《财贸经济》,第2期。
- 马骏等(2012a):《化解国家资产负债中长期风险》, <http://misc.caijing.com.cn/chargeFullNews.jsp?id=111886697&time=2012-06-11&cl=106>。
- 马骏等(2012b):《中国国家资产负债表研究》,社会科学文献出版社。
- 马拴友(2001):《中国公共部门债务和赤字的可持续性分析——兼评积极财政政策的不可持续性及其冲击》,《经济研究》,第8期。
- 如一(2005):《公共资源不等于政府资产》,《经济参考报》,7月15日第001版。
- 沈沛龙、樊欢(2012):《基于可流动性资产负债表的我国政府债务风险研究》,《经济研究》,第2期。
- 孙涛、张晓晶(2007):《开放视角下的国家综合负债风险与市场化分担》,《经济研究》,第7期。
- 王丽娅(2008):《宏观经济风险部门间分担与转移研究》,西南财经大学博士学位论文。
- 肖泽晟(2007):《社会公共财产与国家私产的分野——对我国“自然资源国有”的一种解释》,《浙江学刊》,第6期。
- 殷士浩、刘小兵(2004):《政府资产风险:地方财政风险分析的一个新视角》,《财贸研究》,第4期。
- 张春霖(2000):《如何评估我国政府债务的可持续性》,《经济研究》,第2期。
- 张国生(2006):《改进我国政府资产负债表的思考》,《财经论丛》,第3期。
- 张海星(2006):《政府或有债务问题研究》,东北财经大学博士学位论文。
- 张强、陈纪喻(1995):《论地方政府债务风险及政府投融资机制》,《财经理论与实践》,第5期。
- 张媛(2006):《政府资产计价相关问题探讨》,《广西财经学院学报》,第4期。
- 赵建勇(1999):《中美资产负债表比较研究》,《经济科学》,第1期。
- 赵志耘、张德勇(2002):《论地方政府或有负债》,《财贸经济》,第12期。
- 郑春荣(2003):《中国公共部门财力研究》,复旦大学出版社。
- 中华人民共和国国家统计局(2003):《中国国民经济核算体系(2002)》,中国统计出版社。
- 中华人民共和国中央政府门户网站(2005):《主要社会团体》, http://www.gov.cn/test/2005-05/24/content_18314.htm。
- 朱大兴、郭志强(2001):《关于建立地方政府债务预算的构想》,《财政研究》,第12期。
- FASAB (2010): *Statements of Federal Financial Accounting Concepts and Standards (as of June 30 2010)*, <http://www.fasab.gov/codification.html>。
- IFAC(2010): *2010 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, <http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board>。
- UN, etc. (2008): *System of National Accounts 2008*。

(责任编辑:罗 滢)