

新《预算法》下的政府债务会计核算

陈美宁

(广西科技大学财经学院, 广西柳州 545006)

【摘要】2014年8月修订颁布的《预算法》对政府债务的主体、会计核算、报表披露、风险揭示及防范等方面提出了更高要求。本文主要探寻新形势下我国政府债务的会计核算基础、债务分类、会计核算账务、报表信息披露等问题,并提出改进建议。

【关键词】新预算法; 政府债务; 分类; 会计核算; 信息披露

政府债务在给政府财政提供资金来源、弥补财政赤字、调节经济运行等方面发挥着重要作用的同时,也给政府带来了债务偿还的风险。近年来,我国以地方融资平台等方式积累的地方政府性债务的规模急剧扩大,包括自2011年起财政部开始推动地方政府自行发债。经国务院批准,2014年上海、浙江、广东、深圳等10省市试点地方政府债券自发自还,虽取得了一定的经验,但从全国来看所形成的政府性债务风险日益凸显。面对地方债务快速增长膨胀的情形,准确客观真实核算、及时披露政府债务信息就显得尤为重要。

一、现行政府债务会计核算存在的缺陷

政府债务核算属于“政府预算会计”的内容,现行的《财政总预算会计制度》中涉及政府债务核算、风险监控、债务责任披露方面的内容较少,与现实政府债务发展情况有一定距离,其缺陷主要有:

1. 会计核算基础有待完善。现行的财政总预算会计是基于“收付实现制”核算基础的,即只核算披露实际发生了的直接显性债务,例如发行的债券本金、借入的其他借款本金等,在发生时确认并在期末资产负债表中披露,而对于到期必须支付的应付利息不进行预先确认核算。另外对于很多或有债务,例如政府和政府单位承担的一些或有负债(担保协议和贷款以及赔款等),只要还没有支付,就不作为负债确认核算,也不在报表中披露。

2. 不能披露政府债务对财政政策产生的未来影响。目前政府预算会计基于“收付实现制”基础,对于政府债务的到期必须支付的应付利息是不进行预先确认核算的,在政府资产负债表中也不进行披露,至于政府是否有财力偿还债务本金以及偿债资金准备情况等方面就更是缺乏信息披露了。对于或有负债(如担保协议、担保贷款等),除了不进行确认核算外,在资产负债表中也不进行表外披露。这样的核算处理显然不利于政府债务风险识

别和风险控制。

3. 政府债务的预算监控管理较弱。目前我国大多数地方政府债务未纳入预算管理,脱离中央和同级人大监督,其核算、监控管理、风险揭示无从谈起。

二、新《预算法》下的政府债务会计核算

(一)新《预算法》下的相关规定

我国2014年8月31日发布的《预算法》将于2015年1月1日起执行。新《预算法》的一大亮点是实行“全口径预算管理”。

新《预算法》第4条明确规定“政府的全部收入和支出都应当纳入预算”,即政府全部收支纳入预算接受人民监督。预算包括一般公共预算、政府性基金预算、国有资本经营预算、社会保险基金预算,并明确规定:将地方政府债务纳入预算管理,避免地方政府债务游离于预算之外、脱离人大监督。

新《预算法》第35条明确规定:经国务院批准的省、自治区、直辖市的预算中必需的建设投资的部分资金,可以在国务院确定的限额内,通过发行地方政府债券举借债务的方式筹措。举借的债务应当有偿还计划和稳定的偿还资金来源,只能用于公益性资本支出,不得用于经常性支出。

同时,新《预算法》在“附则”中对各级政府提出了按年度编制以“权责发生制”为基础的政府综合财务报告的要求。权责发生制政府会计不仅可以提供完整的政府财务状况信息,还关注了当前财政政策产生的未来财政影响。

总体来说,新《预算法》从法律上对地方政府债务举借主体、用途、规模、方式、监督制约机制和法律责任等多方面做了规定,对于地方政府债务“怎么借、怎么管、怎么还”等问题就需要我们进一步思考解决,探寻既可以按照“收付实现制”的要求反映政府的实际预算收入、支出情

况,满足政府预算管理的要求,又可以保证政府债务能够准确入账并在资产负债表中进行披露,解决现阶段所欠缺的政府应付债务的偿债资金安排、债务风险信息披露问题,进而提供比较真实、完整的政府债务信息。

(二)政府债务会计核算改进建议

1. 明确政府债务的会计核算基础。虽然新《预算法》在附则中对各级政府提出了按年度编制以“权责发生制”为基础的政府综合财务报告的明确要求,但目前尚未出台新《预算法》相关的实施细则,因此对政府债务的核算基础、债务分类、核算账户体系设置并没有可参照执行的明确规定。结合新《预算法》的精神,对政府债务的核算应以“权责发生制”为基础成为重点。同时建议将政府债务分为三类:直接债务类(如中央政府代理发行的地方政府债券、外国政府贷款和国际金融组织贷款、中央转贷地方政府、地方政府发行的债券等)、显性或有负债类(如政府在未来承担的担保义务的可能性较大的担保协议、担保贷款、赔款等)、隐性或有债务类(指政府在未来承担偿还义务的可能性较小,暂时不能确认为负债的事项)。不同类别负债采用不同办法进行会计核算及信息披露。

以“权责发生制”为会计核算基础,对明确规定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。对于政府显性或有负债(即常说的“预计负债”)则应通过会计核算,直观反映政府应承担的负债责任及未来将要发生的支出,反映其对政府近期债务状况的影响。对于隐性或有负债,未来偿还可能性亦小,可将其在报表附注中加以披露。提供全面反映政府的受托责任,并引起各方对当前财政政策产生的未来财政影响产生关注,全面客观地提供对政府管理决策有用的相关信息,才能顺应控制政府债务风险的要求。

2. 政府债务核算的会计账户设置。

(1)直接债务核算的账户设置。考虑到新《预算法》“政府的全部收入和支出都应当纳入预算,将地方政府债务纳入预算管理”的规定,结合“政府收支分类科目”文件中政府收入、支出的功能分类的类、款、项、目的四级分类设置,针对反映政府直接债务对预算收支情况的影响,增设“债务收入”(收入类)账户和“债务还本支出”(支出类)账户,用于核算政府债务预算收支情况。债务应计利息通过“一般预算支出”(支出类)账户列支,在“应付利息”(负债类)账户反映。考虑到协调政府债务财务状况与政府债务预算收支情况的双面反映要求,应增设“待冲偿债基金”(净资产备抵调整)账户,其余额一般在借方,反映将来应该用于偿还债务的资金数额。期末,政府预算收支净余额通过“预算结余”(净资产类)账户贷方余额和“待冲偿债基金”(净资产备抵调整)账户的借方余额相互抵减反映,两账户余额的“差额”表示期末政府偿债后的预算结余净额。同时,期末政府债务状况通过原有“借入款”(

负债类)账户和“国库存款”(资产类)账户,反映政府债务的管理及偿还情况。以上核算涉及“政府债务收支预算”、“政府债务财务状况”两方面的分录核算,可以称其为“双分录”核算。现举例说明如下:

例:某地方政府发行地方债券获得100万元款项,存入国库,年利率3%,每年末付息,3年期。

会计核算如下:发行地方债券时,反映政府债务预算收支情况,借:待冲偿债基金100;贷:债务收入100。同时,反映政府债务财务状况,借:国库存款100;贷:借入款——政府债券100。对于期间每年债务应负担的利息,按照规定的利率按期计提利息费用3万元,计提利息时,借:一般预算支出——债务利息支出3;贷:应付利息3。实际支付利息款时,借:应付利息3;贷:国库存款3。第3年末债务到期,政府归还地方债券本金时,反映政府债务预算收支变动情况,借:债务还本支出100;贷:待冲偿债基金100。同时,反映政府债务减少的财务状况,借:借入款——政府债券100;贷:国库存款100。每期期末,将“债务收入”和“债务还本支出”科目的余额分别转入“预算结余”科目,与其他预算收支一起共同反映政府预算收支执行情况。

(2)显性或有负债核算的账户设置。由于该类负债偿还可能性较大,可以参照企业会计准则中或有事项准则确认预计负债的规定进行判断。相应增设“预计负债”(负债类)账户,按照政府预计偿债义务的金额,借记“待冲偿债基金”科目,贷记“预计负债”科目,以反映政府应承担的预计负债责任及因此将要抵减净资产的数额。实际偿付债务时,按实际偿还金额,借记“预计负债”科目,贷记“国库存款”科目,同时,借记“一般预算支出”科目,贷记“待冲偿债基金”科目,以反映其对政府债务偿还情况,及对预算支出的影响。

(3)隐性或有负债核算的账户设置。由于该类负债的未来偿还可能性较小,无需设置专门账户核算,将其在资产负债表的报表附注中加以说明披露即可。

三、新《预算法》下政府债务会计报表的信息披露

会计报表信息披露主要涉及资产负债表、预算收支表中相关信息的列示。期末“借入款”账户贷方余额反映政府债务实际余额,列示于资产负债表的债务方,“国库存款”账户借方余额反映政府存款实际余额,列示于资产负债表的资产方。每月月末(除年末),分析“债务收入”科目和“债务还本支出”科目的本月发生额、期末余额,分别列示于每月末预算收支表的本月数、累计数栏,与其他财政收支一起反映本月、累计的政府一般预算收支执行情况。预算年度末进行全年结算时,将“债务收入”账户和“债务还本支出”账户的余额分别反向结转“预算结余”账户,与其他预算收支类账户信息一起共同反映含债务收支在内的政府预算收支执行情况,即政府全部收支纳

企业合并业务处理口诀

李刚

(郑州成功财经学院, 河南巩义 451200)

【摘要】企业合并业务知识点繁多,合并方式多样化,不同的合并方式有着不同的会计处理,并且容易混淆。本文将企业合并业务的处理进行归纳并整理为口诀,该口诀适用于任何形式下的企业合并业务处理。

【关键词】企业合并; 口诀; 处理; 账面价值; 公允价值

一、企业合并业务处理口诀

企业合并按照不同的标准有多种分类形式,在业务处理中要按照层次进行划分并处理:第一层次,把企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。第二层次,把企业合并分为吸收合并、新设合并和控股合并,由于吸收合并和新设合并后都是一个法律主体,所不同的是吸收合并后被合并方解散,由合并方进行业务处理,新设合并后合并前双方均解散,由第三方进行业务处理,所以业务处理以吸收合并代表吸收合并和新设合并。这样就产生了4类不同的业务处理。第三层次,合并方是以何种合并对价方式进行企业合并,常用的合并对价有资产、债权性证券、权益性证券三种,这样就产生了12小类不同的业务处理。

在这些业务处理中,笔者结合容易混淆的问题及其实质进行分析,按步进行业务处理并归纳整理为如下口诀:

入预算,接受人民监督。

同时,政府债务其实质是“政府将来必须用资产偿还的债务”,其与非返还性的“财政收入”是有本质区别的,只是我国从预算管理监控角度将政府债务收支列入预算管理。因此应从权责发生制出发,财务报表中必须客观反映期末政府所承担的债务责任及偿债资金准备情况。因此期末,资产负债表的净资产类下,分别列示“预算结余”项目(根据期末“预算结余”账户余额填列,一般为贷方余额)、“减:待冲偿债基金”项目(根据期末“待冲偿债基金”账户余额填列,一般为借方余额,列为减项),两项目余额的“差额”表示期末政府偿债后的预算结余净额。这样从资产负债表中直接比较观察政府的“国库存款”项目金额与“待冲偿债基金”项目金额大小,即可了解期末政府是否有足够存款资金偿还现有债务,从而揭示政府债务的管理及偿还情况。

显性或有负债类负债偿还可能性较大,在资产负债

判定同非同,同账非公允;

判定吸或控,吸借净资产,控借长股投;

对价资负权,同一按账面,非同账调公;

合并中费用,借记管券资,等额贷银存;

借贷差有别,同资非商誉;

同一资转留,吸会控调整;

商誉何时入,吸取控合并。

上述口诀的解释如下:

“判定同非同,同账非公允”:企业合并的第一步,判定该合并业务的性质是同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并。如果是前者,那么业务处理的借贷方都要以账面价值入账;如果是后者,那么业务处理的借贷方就以公允价值入账。

“判定吸或控,吸借净资产,控借长股投”:企业合并的第二步,判定该合并业务是吸收合并、新设合并还是控

表负债下的“预计负债”项目进行披露。本期所实际偿还的金额通过预算收支表“一般预算支出”项目进行列示,其间通过“待冲偿债基金”账户协调反映因此而导致的净资产较少。

隐性或有负债的未来偿还可能性较小,无需设置专门账户核算,在资产负债表的报表附注中加以说明披露即可。

主要参考文献

财政部.2013年政府收支分类科目[M].北京:中国财政经济出版社,2013.

财政部.中华人民共和国预算法(2014年修正版)[M].北京:中国法制出版社,2014.

刘小芳,章新蓉.“修正的双基础制”下的政府债务会计核算[J].财会月刊,2011(25).

孙芳城,俞满敏.我国地方政府债务会计核算改进思考[J].财会月刊,2012(22).