

基于PPP项目的政府隐性负债形成与确认

崔志娟(教授), 朱佳信

【摘要】 依托财政风险框架与会计视角,通过规范分析,得出政府隐性负债是未列示和披露在财务报告中的支出责任,政府隐性负债可分为直接隐性负债和或有隐性负债两种。在此基础上,结合政府对PPP项目的四种支出责任,得出PPP项目政府隐性负债的形成过程和确认标准,发现可用性付费方式下产生政府直接隐性负债的概率最大,风险承担与配套投入承诺易产生政府或有隐性负债。

【关键词】 隐性负债; PPP项目; 政府债务; 政府负债

【中图分类号】 F812.7 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 1004-0994(2019)15-0071-7

一、引言

2013年十八届三中全会提出“允许社会资本通过特许经营等方式参与基础设施的投资和运营”,国务院发布的国发[2014]43号文《关于加强地方政府性债务管理的意见》中,鼓励运用PPP模式防范和化解地方政府性债务风险。国务院及各组成部门针对PPP模式颁布了一系列推广和规范政策,PPP项目数量和投资(含管理库与储备清单)在2017年年末达到顶峰,共计14424个,总投资额18.2万亿元。财办金[2017]92号文《关于规范政府和社会资本合作(PPP)综合信息平台项目库管理的通知》下发,PPP项目急转直下,进入清理整合阶段,管理库项目和投资额增速下降,储备清单项目退库数量不断攀高。一些地方政府滥用PPP、变相融资等问题日益凸显,如支出责任“固化”问题,通过政府回购、承诺固定投资回报等明股实债方式实施PPP项目,提前锁定了大部分支出责任,加剧了地方政府隐性债务风险。

1994年预算法颁布以后,我国形成了收付实现制的预决算会计体系,根据预算会计制度确认和计量政府债务,但未确认政府未来固定支出责任且需要偿还的政府负债。我国于2014年修订了预算法,要求建立权责发生制的政府综合财务报告体系,随后国务院以国发[2014]63号批转财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》,紧接着2015

年《政府会计准则——基本准则》正式发布,提出实行预算会计和财务会计双轨并存的政府会计体系。由于现阶段我国政府财务会计体系尚未完全建立,依然还是以债务管理为主,PPP项目导致的隐性负债披露方面存在缺失,如2017年《关于建立政府综合财务报告制度情况调查报告》中提到,政府综合财务报告的组成部分“政府财政财务管理”板块中应如何披露PPP项目导致的政府隐性债务问题亟需解决。按照政府综合财务报告制度改革方案的要求,2020年开始全面开展政府财务报告编制工作,其中政府负债作为反映政府财务状况的重要方面,将成为防范并化解债务风险的有效手段。同时,随着PPP项目逐步进入运营期,将面临约定的财政支出责任,隐性负债逐步呈现显性特征,增加了财政风险。

二、政府负债与政府债务辨析——基于会计视角

(一)政府负债基于权责发生制财务会计

负债是会计语言的体现,具有特定的应用环境。会计具有四项基本假设^[1],政府负债是基于会计主体假设,添加了“政府”这一会计主体进而界定的。这就需要先明确政府的范围。一般人们提到的政府主要指狭义的政府,也就是行政机关,按照宪法第三十条对行政区域的划分,我国政府可分为中央与地方政府两层,地方政府又可分为省、地级市、县、乡四级。各级政府若按照组织机构划分,又可分为组成部

门(财政部门、交通部门等)、直属特设机构(国资委)、直属机构(海关、工商部门等)、事业单位等。本文采用狭义政府范围。

由此看来,不同的政府会计主体具有不同的政府负债,不同级次的政府会计主体通过合并抵销等会计处理方法可得到政府的总负债。那么如何定义一项经济事项是否产生了政府负债呢?这需要提及我国政府会计的发展脉络、包含关系。在我国改革开放初期,政府采用的是收付实现制的会计核算体系

和决算报告制度,也就是传统意义上的预算会计体系,且不同政府部门依据的准则有所不同,主要反映年度预算执行情况,无法全面、真实地反映资产负债、成本费用^[2]。为了建立现代财政制度和推进国家治理现代化,我国借鉴国外公共部门会计制度体系,在第十八届三中全会提出,适度分离政府财务会计和预算会计。因此,政府负债需要基于财务会计与预算会计分开界定,预算会计又需要区分政府部门预算会计与财政预算会计。

表 1 政府负债的相关概念规定

内容	政府财务会计	政府部门预算会计	财政预算会计
核算基础	权责发生制	收付实现制	一般为收付实现制,部分经济业务或者事项应当按照规定采用权责发生制
会计要素	资产、负债、净资产、收入和费用	预算收入、预算支出与预算结余	资产、负债、净资产、收入和支出
负债定义	政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的,预期会导致经济资源流出政府会计主体的现时义务	-	政府财政承担的能以货币计量、需以资产偿付的债务
确认原则	履行该义务很可能导致含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出政府会计主体;该义务的金额能够可靠地计量	-	应当在财政对其承担偿还责任并能够可靠地进行货币计量时确认;政府财政承担或有责任(偿债责任需要通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实)的负债,不列入资产负债表,但应当在报表附注中披露
核算科目	流动负债:应付及预收款项、应付职工薪酬、应缴款项等; 非流动负债:长期应付款、应付政府债券和政府依法担保形成的债务等	-	应付国库集中支付结余、暂收及应付款项、应付政府债券、借入款项、应付转贷款、其他负债、应付代管资金
计量属性	历史成本、现值和公允价值	-	按照承担的相关合同金额或实际发生的金额进行计量
报告	政府财务报告(政府综合财务报告和政府部门财务报告)	政府决算报告	-

注:资料来源于《政府会计准则——基本准则》(2015)、《财政总预算会计制度》(2015)。

由表 1 可知,政府财务会计与财政预算会计制度对政府负债都有所规定,但对其定义、核算基础和报告的规定则不完全相同。政府财务会计准则下,各级行政事业政府单位的财务部门进行会计核算和列报,2015 年财政部令第 78 号《政府会计准则——基本准则》对政府负债的定义与 2014 年修订的《企业会计准则——基本准则》对企业负债的定义基本相同,由此看来,政府各部门的财务会计将与企业会计准则趋同,侧重于反映和监督各主体的财务状况、经营成果。只有满足各级政府主体负债的定义特征确认条件,才能称为政府的负债。财政预算会计准则下,各级财政部门核算、反映、监督本级政府的一般公共预算资金、政府性基金预算等资金。出于政府预算资金管理目的,采用收付实现制核算原则,根据其

对负债的定义可知,财政预算会计下的负债实质是一项债务,按照承担的相关合同金额或实际发生的金额进行计量,也就是说财政只有负有直接确定的支出责任才能称为财政预算下的负债,这体现了以现金的实际收付为标志的收付实现制,与我们所讲的各级、各部门政府负债是不同的。

由此看来,政府负债的特征有以下几个:①适用政府会计准则核算体系,符合负债的一般确认条件;②政府各级行政单位由于过去的经济业务或者事项,在现行条件下已承担了义务;③预计会导致经济资源流出政府。

(二)政府债务基于收付实现制预算会计

“债务”一词,源于法律关系的界定^[3],如今债务广泛应用于各方面,往往是在债务前加一定的限定

词来表述不同的口径,以示区分。按照债务人的性质,可划分为公共部门债务和私营部门债务,这两项也可进一步细分责任主体,明确最终的债务人,如私营部门下的自然人、法人,公共部门下的地方政府事业单位等。纵览政府债务的研究范围,常以财政统计

核算口径予以界定,如全国财政决算中的“中央财政国债”“地方政府一般债务”“专项债务”。国际上政府债务一般也等同于公债^[4]。各国政府债务情况因国情而异,目前我国政府债务的外延尚未达成统一口径,表2为不同层次政府债务的口径范围统计。

表2 我国政府债务范围统计

项 目	内 容	来 源	
定 义	债务	按照合同的约定或者依照法律的规定,在当事人之间产生的特定的权利和义务关系,享有权利的人是债权人,负有义务的人是债务人	民法通则(1986)第86条
	政府债务	政府及其部门举借的债务,不包含企事业单位等举借的债务	国发[2014]43号
	政府性债务	政府负有偿还责任的债务、政府负有担保责任的债务、政府可能承担一定救助责任的债务	全国政府性债务审计结果(2013年12月30日公告)
统 计 口 径	政府债务	中央财政国债、地方政府债务(地方政府一般债务、地方政府专项债务)	全国财政决算报告
	中央政府性债务	中央财政债务、中央部门及所属单位债务	全国政府性债务审计结果(2013年12月30日公告)
	地方政府性债务	政府部门和机构、融资平台公司、经费补助事业单位、国有独资或控股企业、自收自支事业单位、公用事业单位、其他单位举借的债务	

注:以举借债务的主体作为统计口径的划分标准。

由表2可以看出,债务是基于债的权利义务关系确定的,其中政府债务仅指政府及其部门举借的债务和2013年经审计的存量债务。很明显我国当前的政府债务管理不仅仅是针对这部分政府债务,尤其是在我国地方政府层面,地方政府性债务由于举借主体的多样性,其范围大于政府债务。同时,往往非政府及其部门举借主体的债务风险更高。因此,当前我国对于政府债务的研究口径基本以政府性债务为主。

结合财政预算会计制度下的负债定义可知,政府财政预算对政府债务只确认了预算会计负债,但未对其他政府性债务确认负债。

(三)政府负债、政府债务、政府性债务的关系

梳理政府负债和政府债务可知,本文政府负债是基于政府财务会计界定的,政府债务是基于财政预算会计界定的,而政府性债务的概念强调政府等相关主体作为债务人的义务,它们都作为政府负担的义务,相互之间存在一定的关系。

1. 政府负债与政府债务。第一,政府负债的核算内容并非都是政府债务事项,例如应付职工薪酬是政府部门对员工劳务付出形成的现时义务,并不形成政府债务。第二,政府负债与政府债务有时可以彼此转换,政府及其部门作为债务人,对某一债权主体形成了一项未来可预期的现时义务,这形成了一项政府负债。但当这项支出义务最终由政府财政实际负担时,在政府预算会计中需要安排预算支出,形

成了财政预算会计负债,也就是一项政府债务。同时,政府及其部门发行国债或地方政府债券等债务工具,对于政府财政来说形成了一项政府债务,政府部门形成了一项应付政府债券的政府负债。

2. 政府债务与政府性债务。由表2政府债务的不同口径可知,财政预算会计仅对政府债务确认负债,而不对融资平台、国有企业等举借的债务确认负债^[3]。这不得不提及我国地方债务的管理背景,旧预算法(1994年)规定地方政府没有举借权限,于是地方政府指定融资平台代为融资。这部分不属于政府部门举借的债务,自然也就不纳入财政预算会计的核算范围,但政府因担保等负有或有偿还责任,会形成一定的财政支付风险^[5]。国发[2014]43号文要求地方政府债务应被分门别类地纳入全口径预算管理,且2013年审计后融资平台等企业的举债不能推给政府偿还^[6]。所以,当政府财政预算对政府性债务负有支付责任时,就属于一项政府债务。

3. 政府负债和政府性债务。这里的政府性债务特指除政府债务外的其他部分,按现行会计准则不仅不纳入政府债务范畴,也因为不能满足确定的现时义务而不纳入政府负债的范围。

综上,政府性债务存在政府资产负债表外特征,由于满足政府负债确认条件才能确认财务会计负债、满足财政预算负债确认条件才能确认预算会计负债,对于隐性的、或有的政府支出责任,则不列报在政府部门和财政预算的资产负债表中。

三、PPP项目政府隐性负债的形成与确认

PPP项目是政府隐性负债的重要来源,其原因在于地方政府性债务资金投向与PPP模式适用范围较为契合,地方政府性债务资金的投向主要为基础设施建设和公益性项目。因此,需要明确PPP项目是怎样导致政府隐性负债产生的,确认标准是什么,才能确定当前PPP项目政府隐性负债的规模,从而为政府财务报告披露和隐性负债管理提供指导。

(一)PPP项目的政府支出责任与隐性负债

PPP项目合作期的财政支出责任有四种类型,分别是股权投资支出、运营补贴支出、风险承担支出、配套投入支出。在项目识别阶段进行支出责任的识别、测算和能力评估;在执行阶段按照权责发生制财务会计原则,对政府资产、负债的流入、流出进行会计核算,并在政府财务报告中予以反映;按照收付实现制预算会计原则,对政府相关的预算收入与支出进行会计核算,并在政府决算报告中予以反映。

1. 股权投资支出。政府对于一些PPP项目会负有股权投资支出责任,按照政府方是否占有项目公司股权、出资形式等差别,存在以下几种情况:

情形1:PPP项目公司股权只由社会资本方等主体占有,政府方不持有股权,此情况下无论是政府(主要指实施机构)还是受托代替政府执行的平台公司,均不产生支出责任,不形成政府负债和隐性负债。

情形2:PPP项目公司股权由社会资本方等机构和政府方共同持股,股权投资支出责任=PPP项目资本金×政府方占有项目公司股权的比例,这两个变量在财政承受能力论证中一般以项目实施方案为依据,在政府会计确认中以项目合同的规定为依据,政府“股权投资”科目初始确认的金额是一定的,但项目准备和执行阶段中变量的约定有时不同。同时,出资形式不同,政府经济利益流出也有所不同,政府财政支出责任情况如表3所示。

政府主体承担PPP项目股权投资的财政支出责任相对固定,若政府的股权投资支出分不同年度支付,那么在每个支付年度会纳入预算会计核算范围。在政府部门采用财务会计准则前,由于在预算会计中只列支了某一年度的支出责任,一定程度上会形成政府隐性负债。

情形3:PPP项目公司股权由社会资本方等机构和政府方出资代表(通常是政府平台公司)共同持股,政府不承担股权投资的财政支出责任。在财政承

表3 PPP项目的政府股权投资支出会计处理

股权投资形式	政府财务会计处理步骤	政府预算会计处理步骤
货币性资产支付	政府负债 ①政府股权支出责任确定:增加股权投资,增加政府负债;②政府实际支付股权投资支出:减少政府负债,减少政府货币资金	①政府股权支出责任确定:安排预算支出(本期或多期);②政府实际支付股权投资支出:确认预算支出
非货币性资产支付	政府负债 ①政府股权支出责任确定:增加股权投资,增加政府负债;②评估股权投资资产(有形资产、无形资产)价值;③政府实际支付股权投资支出:减少政府负债,减少政府存量资产	①政府股权支出责任确定:无需安排预算支出;②政府实际支付股权投资支出:无需确认预算支出

注:资料来源于财政部财金[2015]21号文《关于印发〈政府和社会资本合作项目财政承受能力论证指引〉的通知》。

受能力论证和项目实施方案中,通常也不纳入管理范围。国发[2014]43号文发布后,平台公司与政府在法律层面脱离财务关系,但平台公司承担项目公司成立的股权支出责任,出资来源分为平台公司自有资金和政府资金转移支付。若资金来源于平台公司自有资金,则政府没有支出责任,不形成政府隐性负债;若资金来源于政府资金转移支付,则政府没有将这部分支出责任纳入PPP项目管理和政府会计的核算范围,会形成政府直接隐性负债。

2. 运营补贴支出。政府对PPP项目的付费方式不同,负有的运营补贴责任的程度也不同,在某些情形下会形成政府隐性负债。PPP项目付费机制一般有三种,在政策性文件中的规定有不同的侧重点。如财政部财金[2014]156号文《关于规范政府和社会资本合作合同管理工作的通知》中主要介绍了不同付费情况下的内容条款、适用范围,分析PPP项目合同条款情况有利于得出政府运营补贴支出与政府隐性负债的关系。

由表4可知,三种付费模式下PPP项目运营阶段财政支出责任会因付费类型的不同而有所不同。

(1)政府付费。根据风险分配方案,政府付费可分为可用性付费、使用量付费、绩效付费三种方式,其中绩效付费在实践中常与前两种搭配使用。

①可用性付费。在PPP项目合同中通常直接约定“可用性付费+运营绩效付费”为政府付费总额,其中可用性付费总额一般为“项目投资总额+融资成本+社会资本合理收益”,以竣工验收合格为依

表4 PPP项目的付费机制规定内容梳理

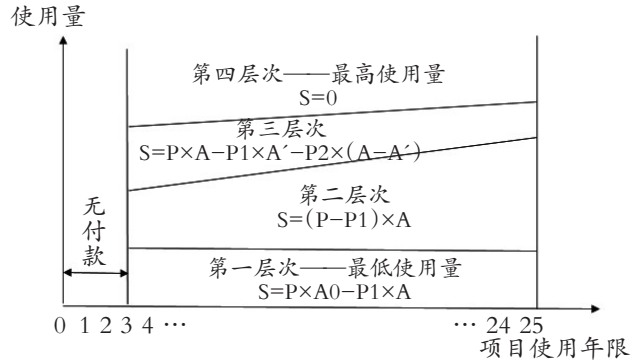
付费机制	政府付费	可行性缺口补助	使用者付费
含义	由政府直接付费购买公共产品或服务	政府承担部分直接付费责任	由最终消费用户直接付费购买公共产品和服务
特点	财政承担全部运营补贴支出责任	财政承担部分运营补贴支出责任	财政不承担运营补贴支出责任
类型及适用范围	可用性付费 大部分社会公共服务类项目(例如学校、医院等)以及部分公用设施和公共交通设施项目	投资补助 项目投资较大,无法通过使用者付费完全覆盖时,政府无偿提供部分建设资金,缓解前期资金压力	适用高速公路、桥梁、地铁等公共交通项目以及供水、供热等部分公用设施项目
	使用量付费 污水处理、垃圾处理等部分公用设施项目	价格补贴 公共产品指导价导致使用者付费无法覆盖成本和合理收益,政府给予价格补贴	
	绩效付费 公共服务类项目,常与可用性付费或使用量付费搭配使用	其他 无偿划拨土地,提供优惠贷款、贷款贴息,放弃项目公司股东的分红权,授予项目周边的土地、商业等开发收益权等	

注:资料来源于财金[2014]156号文。

据,自PPP项目运营日起逐年向社会资本方支付。从财金[2014]156号文等文件的规定来看,可用性是指项目全生命周期的可用性,而非仅是建设期的可用性。建设期可用性的绩效考核指标同以往工程建设行为相同,政府实际是按照一个固定的金额分期支付。但固定的政府付费责任在需要支付的财政预算年度安排预算,没有确认政府负债,形成了一项没有纳入资产负债表的政府直接隐性负债。

②使用量付费。PPP项目合同签订前,实施方案通常根据项目的性质、预期使用量、融资结构等设置分层级的使用量付费机制,再由社会资本和政府双方就合同进行谈判,最终确定使用量付费条款,比较典型的使用量付费机制如下图所示。

PPP项目使用量付费下,项目建设期内政府不付费,项目运营期内使用量从0到A1,根据社会资本方中标单价,政府按照合同约定扣除使用者付费,



注:资料来源于财金[2014]156号文。图中假设:P为中标单价,P1为 $0 < A < A'$ 的使用者付费单价,P2为 $A' < A < A1$ 的使用者付费单价,A为实际使用量,A0为最低使用量,A1为最高使用量,A'为阶梯使用量,S为政府付费金额。

PPP项目使用量付费典型示意图

分层级支付运营补贴,其中 $A < A0$ 时的政府付费金额最高,随着使用量的增加,政府付费金额随之降低。从图中可以看出,政府补贴来自两部分:一是使用量补贴,二是价格补贴。当 $A < A0$ 时,政府需要对第一层次按照 $P \times (A0 - A)$ 支付用量补贴;当 $P1 < P2 < P$ 时,政府需要对第一、第二、第三层次进行价格补贴,分别按照 $P \times A0 - P1 \times A$ 、 $(P - P1) \times A$ 、 $P \times A - P1 \times A' - P2 \times (A - A')$ 金额予以补贴。由于第一层次既含有用量补贴又含有价格补贴,因此第一层次的政府付费总额为: $P \times A0 - P1 \times A$,而第二层次和第三层次仅含有价格补贴。在支付政府付费时,是否形成隐性债务,取决于政府是否承诺固定的经济利益流出,具体分析如下:

情形1:PPP项目的最低使用量固定,此时实际使用量处于第一层次。若政府结算单价为中标单价,价格相对固定,意味着政府每年针对最低使用量提前约定了固定的运营补贴,已经构成了政府的一项现时义务,形成了政府直接隐性负债;若政府根据社会资本方提供的公共产品(服务)的质量进行绩效考核,形成与之对应的结算单价,意味着政府针对最低使用量并未承诺固定的运营补贴,因而尚未构成政府的现时义务。

情形2:PPP项目的实际使用量超过最低使用量,此时实际使用量处于第二或第三层次,政府付费只包括价格补贴。这意味着政府每年按照中标单价和使用者付费单价差额支付价格补贴。不管每年的实际使用量是否变动,只要政府的结算单价为中标单价,价格相对固定,则政府付费会基于使用量形成一项按照固定单价支付的提前承诺补贴支出,形成政府直接隐性负债。

情形3:PPP项目的实际使用量不管是否变动,若政府根据社会资本方提供的公共产品(服务)的质量进行绩效考核,形成与之对应的结算单价,虽然尚未构成政府的现时义务,没有固定的最低财政支出责任,但政府未来需要按照考核的结算单价和实际使用量扣除使用者付费部分予以支付,形成了政府或有负债,若现行政府财务报告编制要求进行披露,则是显性或有负债;若未要求披露,则是隐性或有负债。

③绩效付费。如果采用政府绩效付费方式,则项目合同应约定项目的绩效指标和考核方式,并将政府付费金额与项目绩效表现挂钩,那么就存在符合绩效和不符合绩效标准两种情形。因此,绩效付费发生的可能性和金额都具有不确定性,不确认政府负债,形成政府或有负债。若满足绩效条件,则政府负有绩效付费责任,但公共服务供给质量的提高往往会带来社会和经济利益流入。实践中,绩效付费一般为运营维护绩效付费,依据合同约定的考核标准及程序支付,在整个政府付费金额中的占比较少。

(2)使用者付费。使用者付费按照财金[2015]21号文和PPP项目合同内容的约定,不接受财政运营补贴支出。在使用者付费的PPP项目财政承受能力论证中,也基本将运营补贴支出测算为零,但是使用者付费下政府真的不承担支出责任吗?其实不然,PPP项目往往提供的是基础设施和公共服务,定价一般接受国家指导和监督,若项目需求或价格发生变动等,政府出于道德救助往往会选择签订补充合同,提供补贴支出。但这部分运营补贴没有被纳入财政承受能力论证范围和政府会计核算范围,因为补助存在不确定性,形成了政府或有隐性负债。

(3)可行性缺口补助。可行性缺口补助兼具以上两种付费机制的特征,政府付费和使用者付费下的政府支出责任与隐性负债的形成关系都可适用。

综上,可用性付费方式下政府会提前锁定支出责任,若可用性付费占总付费金额的比重较高,支出责任固定,则形成政府直接隐性负债,隐性负债最容易显性化。正是由于可用性付费的隐性债务风险较高,财办金[2017]92号文规定,PPP项目建设成本不参与绩效考核,或实际与绩效考核挂钩部分占比不足30%,固化政府支出责任的新项目不得入库。

3. 风险承担支出。PPP项目由于具有合作期限长、投资金额大、相关利益方复杂等特点,会出现许多不确定性,需要合作双方合理分担风险,承担一定的风险支出责任。根据项目合同条款,政府一般要分

担相应的风险,例如当政策改变风险发生时,如果政府需要承担这项风险支出责任现时义务,风险支出责任的履行符合政府负债的确认条件,则会形成政府的预计负债,政府确认显性负债;如果政府需要承担这项风险支出责任潜在义务,或者承担风险的概率、需要支付的金额无法合理估计和确定,则会形成政府的或有负债,与企业或有事项类似,若在财务报告中有所披露,则会形成政府显性或有负债,有利于信息使用者使用信息、做出决策,若未在财务报告中披露,则会形成政府隐性或有负债,信息使用者无法知悉政府风险承担支出义务,不利于会计信息决策有用观的实现,政府面临支出责任显性化风险。

4. 配套投入支出。配套投入支出是政府为推动PPP项目的实施和落地而提供配套措施的支出。在PPP项目合同中,一般会约定政府承担配套投入的义务,如土地划拨、贷款贴息等,但财政承受能力论证中一般认为“支出责任已纳入项目总投资范围内”或“配套投入支出来源为投资补助资金”,从而不测算配套投入支出责任。

当政府将配套投入支出预测的总额纳入项目总投资时,这部分支出责任在后续PPP项目管理中易造成漏洞,使总投资与分类支出责任不明晰。如政府已负担项目公司的贷款贴息义务,政府履行该义务会造成确定的经济利益流出,只在真正需要支付的年度财政才会安排预算支出,这实质上已经形成了政府直接隐性负债,却不在财政承受能力论证和PPP项目财政管理中列示这项支出责任。尤其是在使用者付费项目中,社会资本方通过使用支付获得项目总投资和合理回报,从而造成政府支出责任减少的假象。

(二)PPP项目政府隐性负债的确认标准

1. 政府直接隐性负债的确认标准。参考Hana、Allen^[7]在财政风险矩阵中对直接和或有负债的划分标准、政府需要支付的几种情况,以及权责发生制的财务会计原则,PPP项目的政府直接负债也可界定为PPP项目中政府在任何情况下都需要负担的支付责任。由于我国政府会计准则体系尚未完全建立,一些PPP项目的直接支出责任隐藏于财务报告体系之外,笔者认为政府直接隐性负债的确认标准可从以下两方面考虑:①按照现有政府会计准则的要求,对于该项PPP项目支出责任不进行列报。从政府会计和财政管理角度来看,政府隐性负债最大的特点是没有被纳入政府管理的范围,如政府会计准

则不完善、披露事项不明晰等,而未来支出责任将呈显性化趋势,一般有两种情况:一是会计主体主动将隐性负债显性化,这往往伴随着政策、制度的先行完善;二是会计主体的隐性负债被动显性化,这往往伴随着收付实现制下经济利益的实际流出。②政府对于PPP项目的未来支出责任最终很可能导致经济利益的流出。基于PPP项目合同,政府方与社会资本方长期进行着交易,一些交易安排规定为由政府承担相对确定的未来支出责任,在会计学达到了“长期非流动”的标准,造成政府长期、稳定的经济利益流出。

2. 政府或有隐性负债的确认标准。相对于政府直接隐性负债,PPP项目的政府或有隐性负债同样具有隐性负债的特征,不同之处在于政府是否都需要支付,政府经济利益的流出更具有不确定性。其确认标准也可以从以下两方面考虑:①政府财务报告中不披露PPP项目支出责任。由前述可知,政府财务报告包括政府部门财务报告和政府综合财务报告,两份财务报告的附注中都应逐笔披露政府部门或本级政府的“或有和承诺事项”,包括事由和金额。然而,PPP项目的支出责任有时不纳入政府财务管理范围,同时出于维护社会经济稳定的职责,政府会对PPP项目的公共产品供给承担一定的救助责任,很明显,这些PPP项目支出目前不在财务报告附注中披露。②PPP项目的政府经济利益流出存在不确定性,包括发生概率和支出金额的不确定性。支出责任的发生概率可分为很可能、可能和不太可能,其中可能和不可能两种不满足政府预计负债的确认标准,这也是美国联邦政府在综合财务报告对“或有负债和承诺”列报和披露采取的方式^[8]。随着项目合作的推进,PPP项目的支出责任是否发生会逐步确定,如使用量付费下预计政府不太可能承担支出责任,在会计核算和财政管理中都未进行记录和管理,当使用者需求量减少或未达到预期,而政府又有一定承诺时,就可能造成政府经济利益的流出,由于前期管理的缺失,在真正发生前没有进行披露,易造成隐性负债突然显性化的情况。

四、结论

政府直接隐性负债产生的财政风险较大,因为在任何情况下政府都要承担支出责任,但却没有进行列报,就像我国当期养老金支出负有相对固定的

支出义务,但未综合、全面地反映在政府管理之中。在PPP项目支出中,常见于以下几种情况:①企业代政府对项目公司股权出资,且最终占用政府财政资金;②可用性运营补贴支出,一旦PPP项目主要采用可用性的政府付费方式,就很可能面临长期而固定的支出责任;③使用量付费相对稳定的运营补贴支出,使用量和单价预期波动较小,可能形成长期固定的支出责任。

PPP项目政府或有隐性负债的形成方式不同,引发的财政风险程度也不同,主要有以下几种情况:①或有隐性负债形成于PPP模式规范操作之中,符合PPP模式内涵。项目公司经营存在不确定性,造成某些情况下政府负有支出责任,如绩效付费下的运营补贴支出,政府在形成隐性负债的同时,一般也会增加公共资产或社会经济效益,财政风险水平较低。②或有隐性负债由PPP项目管理漏洞造成,会增加财政风险。政府对于一些PPP项目实质已构成了某些情况需要支付的责任,如使用者付费下的政府救助补贴、未披露的风险承担支出和配套投入支出。

主要参考文献:

- [1] 李海波. 会计学原理[M]. 上海:立信会计出版社,2007:17~18.
- [2] 哈维·S. 罗森. 公共财政(第七版)[M]. 北京:中国人民大学出版社,2006:520~530.
- [3] 舒惠好,王鹏. 学习国外成功经验,推进中国政府及非营利组织会计改革——政府及非营利组织会计讲座综述[J]. 会计研究,2002(5):53~62.
- [4] 伊特韦尔. 新帕尔格雷夫经济学大辞典[M]. 北京:经济科学出版社,1996:688~691.
- [5] 陈均平. 中国政府会计问题研究——基于地方政府债务管理视角[D]. 北京:财政部财政科学研究所,2010.
- [6] 傅道忠. 政府隐性负债分析[J]. 中央财经大学学报,2001(6):19~22.
- [7] Hana Polackova, Allen Schick. Government at Risk: Contingent Liabilities and Fiscal Risk[M]. Washington D. C.: World Bank, Oxford University Press,2002:99~100.
- [8] 黄亦炫. 隐性或有负债下的主权债务风险研究[D]. 北京:对外经济贸易大学,2017.

作者单位:北京国家会计学院教研中心,北京 101312