

# 新政府会计准则下 交通公共基础设施资产核算研究

钱红 秦义林 姜凤翼

**摘要：**本文介绍了常州市交通运输局实施新政府会计准则后在公共基础设施资产的会计明细科目设置，增量资产的确认时间与价值确认，存量资产价值确认，日常维护、大中修、改扩建的确认，建设形成利息的资本化确认，折旧确认，资产处置确认等方面的做法，在此基础上提出了促进交通公共基础设施准则落地的管理建议。

**关键词：**交通公共基础设施资产；会计科目设置；价值确认时间与方法；折旧与处置

**中图分类号：**F810.6；F285 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019)09-0055-04

2019年1月1日《政府会计准则第5号——公共基础设施》(下称5号准则)开始执行，公共基础设施被全面纳入政府会计体系核算，但准则多是原则性要求，在会计主体的确定、资产范围的界定、初始计量、后续计量等方面存在诸多难点，且尚无经验可供借鉴。江苏省交通系统对公共基础设施资产没有进行财务核算的先例，常州市交通运输局及其所管理的单位虽有一定的管理基

础，但仍然存在交通公共基础设施资产原有财务账面数据不全面，不需要单位出钱的资产未入账的情况。而且现有的交通公共基础设施资产信息有的具有完整竣工资料，有的无历史资料可查，因此摸清存量交通公共基础设施资产的价值，是应用5号准则的一大难点。为此，常州市交通运输局结合下属常州市公路管理处、常州市航道管理处、常州市运输管理处等单位财务与业务管理现状，通过对各类交通公共基础设施存量资产进行梳理，依据科学的方法结合政府会计准则的要求，研究了交通公共基础设施资产在确认、初始计量、后续计量、折旧、报废报损等环节的会计处理原则与方法，为5号准则落地提供了可供借鉴的做法。

## 一、交通公共基础设施资产应用5号准则的内容及成果

(一) 交通公共基础设施资产的会计明细科目设置方案

公路资产内涵丰富，不仅指公路本身，还包括与之一起长期使用、实现服务能力的相关设施，如构筑物、公路沿线设施等。常州市交通运输局依据核算交通公共基础设施的账面价值、计

提折旧的需要，对于资产类型、资产属性、资产功能分别设置会计核算的明细科目。

1. 公路资产的会计明细科目设置。公路基础设施资产设置“公共基础设施”一级科目，“公路基础设施资产”二级科目，“公路”三级科目，四级科目按照公路统计口径的不同设置，如按公路技术等级、公路行政等级、路面技术状况等，五级及以下科目根据公路资产的道路名称、公路资产所处标段、公路资产完工时间等设置相关明细科目。

2. 构筑物资产的会计明细科目设置。构筑物设施与公路主体相配合实现运输服务，建设过程中存在单独立项建设的情况，应对此类资产单独核算，设置“构筑物”三级科目，再根据构筑物类型，主要包括桥梁、隧道、跨道路建筑物、其他等设置四级科目。五级及五级以下会计科目的设置应与业务部门管理所需信息口径保持一致，可以根据构筑物资产的分类、名称、资产完工时间等增设明细科目。

3. 公路沿线设施的会计明细科目设置。公路沿线设施类别包括安全设施、收费设施、道路绿化、环保设施、养护工区、服务区、停车场等。设置“公路

**作者简介：**钱红，天衡会计师事务所(特殊普通合伙)副总经理，江苏省会计领军人才(第三期)；秦义林，江苏省交通运输厅财务处副处长；姜凤翼，常州市交通运输局财务处处长。

沿线设施”三级会计科目,根据公路沿线设施类别设置四级科目。单位结合业务需要可以考虑按资产名称、级别、竣工验收时间等要素,增设五级及以下会计科目。

4.公路运输场站基础设施资产的会计明细科目设置。公路运输场站基础设施资产包括为社会提供公路客货运输服务的车站、库场及其附属设施。设置“公路运输场站基础设施资产”二级会计科目,根据公路运输场站基础设施资产具体类别设置三级科目,根据三级科目资产的名称、竣工时间设置四级或四级以下科目。

5.内河航道基础设施资产的会计明细科目设置。内河航道基础设施资产包括航道、航道通航建筑物、整治建筑物及设施。设置“内河航道基础设施资产”二级会计科目,按内河航道基础设施资产类别设置三级科目,按航道等级、航道资产类别设置四级科目,按航道名称、标段、竣工时间设置五级及以下会计科目。

6.港口基础设施资产的会计明细科目设置方案。港口基础设施资产包括沿海港口和内河港口,由码头泊位、仓库堆场和其他港务设施组成。设置“港口基础设施资产”二级会计科目,按港口基础设施资产类别分别设置“码头泊位”“仓库堆场”“其他港务设施”三级科目,其他港务设施资产可以按资产功能(防坡堤、锚地、进出港航道、铁路专用线、运输管道、滚装连接桥、港口道路、进出港道路、灯塔、安全设施、监控设施等)不同设置四级科目,按港口类别、名称设置五级及以下会计科目。

7.沿海航道助航设施(航标设施)的会计明细科目设置方案。沿海航道助航设施(航标设施)包括航行标志、信号标志、专用标志三类。设置“沿海航道助航设施”二级科目,按类别分别设置“航行标志”“信号标志”“专用标志”

三级科目,根据三级科目资产对应的产品名称、型号设置四级及以下科目。

(二)增量交通公共基础设施的确认时间

1.自建或委托建造的增量交通公共基础设施的确认。自建或委托建造的增量交通公共基础设施应于验收合格并交付使用时确认。政府会计主体对交通公共基础设施按照权责发生制基础核算,符合以下情况之一,应作为增量交通公共基础设施进行确认:(1)当前竣工验收合格形成的交通公共基础设施;(2)尚未完成竣工验收但已完成交工验收并投入使用的交通公共基础设施。

2.外购(转让、回购)取得资产的确认。外购(转让、回购)取得资产应于验收合格并交付使用时确认。

3.调拨、划拨、捐赠和置换取得资产的确认。调拨、划拨、捐赠和置换取得资产在该交通公共基础设施的管理权限移交时予以确认。

4.取得无建设成本的特殊资产。天然航道等没有建设成本的资产应于取得时确认价值。

(三)增量交通公共基础设施的价值确认方法

交通公共基础设施资产在取得时应当按照成本进行初始计量。

1.自建或委托建造。(1)已交付使用尚未完成竣工财务决算成本按估计价值确定成本,估计价值依据账面已经投入的成本加上未来估计需要投入的成本。其中:已经投入成本=前期规划费用+征地拆迁补偿费用+符合资本化条件的地方政府债券利息等;未来估计需要投入的成本主要考虑以下因素:一是合同已经签订,施工单位已经完工,尚未支付的款项。财务部门需要掌握业务部门所签订的合同履行情况、合同追加减情况、合同累计已经支付款项情况。二是未签订合同,属于预算事项,且施工单位已经完工。财务部门需要及

时掌握业务部门提供预算执行情况。未来估计需要投入的成本,应由业务部门提供,财务部门进行审核,相关领导确认后,进行记账。(2)经批准取得竣工财务决算成本按批准后的竣工财务决算资料确认成本,对于前期已经估计价值入账的,按已经竣工财务决算资料进行成本调整。

2.外购(转让、回购)取得资产。成本包括购买价款、相关税费以及交通公共基础设施交付使用前所发生的可归属于该项资产的费用。

3.调拨、划拨、捐赠和置换取得资产。成本按照该项交通公共基础设施在调出方的账面价值加上归属于调入方的相关费用确定。(1)单位接受捐赠的交通公共基础设施,其成本按照有关凭据注明的金额加上相关费用确定。(2)没有相关凭据可供取得,但按规定经过资产评估的,其成本按照评估价值加上相关费用确定。(3)没有相关凭据可供取得也未经资产评估的,其成本比照同类或类似资产的重置价格加上相关费用确定。

4.取得无建设成本的特殊资产。取得无建设成本的特殊资产(天然航道)等按照名义金额(即人民币1元)进行计量。

(四)政府存量交通公共基础设施的价值确认方法

存量交通公共基础设施是指在对交通公共基础设施按照权责发生制基础进行核算前政府投资建造形成且在当前仍在使用的交通公共基础设施。存量交通公共基础设施应于按权责发生制基础进行核算时确认。

1.依据竣工财务决算确定价值。竣工财务决算资料完备,投入使用后的养护活动清晰,依据经批准的竣工财务决算和相关原始资料确定其价值。

2.依据重置成本确定价值。建成时间久远,数据庞大且资料缺乏,不足以

确定交通公共基础设施价值,应评估交通公共基础设施近期状态,以重置成本入账。重置成本法是指在现时条件下重新购置一辆全新状态的被评估交通公共基础设施所需的全部成本(即完全重置成本,简称重置全价),减去该被评估交通公共基础设施的各种陈旧贬值后的差额作为被评估交通公共基础设施现时价格的一种评估方法。重置成本应考虑本地区的价格水平、不同技术等级的交通公共基础设施单位造价成本等因素,参照当前建造或者取得相同或者相似交通公共基础设施所需支付的现金或者现金等价物的金额,制定本地区分类别的定额标准,并最终确定资产的重置成本。计算公式为:重置成本=交通公共基础设施资产数量×此类交通公共基础设施单位定额标准-实体性贬值-功能性贬值-经济性贬值,或重置成本=完全重置成本×成新率。

#### (五) 日常维护、大中修、改扩建的确认方法

1. 日常维护。日常维护是为了保持资产经常处于完好状态,维持现有使用能力,在交通基础设施等级和服务能力等方面均无提升,通常是在一年小修保养定额经费内,根据气候特点,因地制宜,按月安排计划,经常进行工作,支出计入当前费用。

2. 中修工程。中修工程是对一般性损坏部分进行定期修炼加固,以恢复原有技术状况。中修一般是公路经过使用,每隔几年进行一次周期性修理工作,其支出计入当前费用。中修工程的界定标准可以定性或定量方法确定,其中定性标准以省级主管部门文件为依据,定量标准依据单位业务部门与财务部门共同拟定标准。常州市交通运输局确定2 000万元以下支出列入当前费用。

3. 大修工程。大修工程是对较大损坏进行周期性的综合修理,以全面恢复

原有技术标准,以及在原设计标准内局部改善和个别增建以提高通行能力。大修工程的界定标准可以定性或定量方法确定,其中定性标准以省级主管部门文件为依据,定量标准依据单位业务部门与财务部门共同拟定标准,常州市交通运输局确定2 000万元以上、5 000万元以下的支出列入当前费用。

4. 改扩建工程。改扩建工程是对因不适应现有交通量增长和载重需要而提高技术等级指标,显著提高其通行能力的较大工程项目,通常须具有发改部门审批文件,走工程立项审批程序。常州市交通运输局确定5 000万元以上的支出列入资产成本。

5. 新建工程。新建工程是经过技术扩充建设,以增加新生产能力或新使用效益的建设项目,其单项工程投资或分段工程投资,支出在发生当前计入资产成本。

#### (六) 建设形成利息的资本化确认方法

1. 建设期间利息、资产交付使用前发生的借款利息计入成本。

2. 投入使用后利息支出计入当前费用。

3. 工程中断期利息:若是必须的程序或事先可预见的不可抗力因素导致正常中断,此间发生的利息费用计入成本;若是发生了由于管理决策或其他不可预见原因导致的非正常中断,此间发生的利息费用计入当前费用。

#### (七) 折旧的确认方法

交通公共基础设施资产能够持续进行良好的维护,使其性能得到永久维持的,可不计提折旧,若不能得到永久维持,应当计提折旧。

1. 公路构筑物设施折旧。路基主要以灾害损毁为主。在正常使用条件下,路基只需进行日常维护保养,即使大中修也很少对路基进行重新碾压,多是对路面层进行更换,基于此路基不

予折旧。路面需通过局部轮番大中修,以保证持续进行良好的维护使得其性能得到永久维持,基于此路面不予折旧。桥梁、隧道、涵洞工程设计时考虑的是饱和和通行量情况下的承载能力,应予以折旧。

2. 对于公路沿线设施折旧。安全实施主要是依附路面因车辆通行造成磨损或自然毁损,部分受到交通事故影响,有一定的更新可能性,按照一定标准进行折旧。收费设施的使用有一定期限,收费期满则将成为不需资产,应在收费期内对其进行折旧。监控设施考虑到基本设计与可能的更新,应进行折旧。环保设施主要是日常维护,一般没有系统更新需要,不折旧。道路绿化本身具有特殊性,不折旧。养护工区、服务区、停车场考虑通过持续良好的维护,可以得到永久使用,基于此可以不计折旧。

3. 折旧确认方法。采用年限平均法或者工作量法计提交通公共基础设施折旧。

4. 折旧年限。交通公共基础设施设计使用年限确定折旧年限,折旧年限一经确定,不得随意变更。

5. 改扩建折旧。因改建、扩建等原因而延长交通公共基础设施资产使用年限的,应按照重新确定的交通公共基础设施资产的成本和重新确定的折旧年限计算折旧额,不需要调整原已计提的折旧额。

#### (八) 处置的确认方法

交通公共基础设施资产处置指交通公共基础设施资产处于移交、报废或毁损的状态。

1. 无偿调出。按规定报经批准无偿调出交通公共基础设施的,将相关交通公共基础设施的账面价值予以转销,无偿调出发生的归属于调出方的相关费用计入当前费用。

2. 报废或重大毁损。报经批准后将

交通公共基础设施账面价值予以转销，并将残值扣除相关费用后差额为净收益的做应缴款项处理，差额为净损失的则计入当前费用。

3. 权益转让。转让交通公共基础设施权益，转让方将账面价值予以转销，发生归属于转让方的相关费用计入当前费用，并在备查台账上记录转让交通基础设施权益的价格、年限、受让方等信息。权益转让时转让方与受让方须完成资产交接手续，双方在《交通基础设施资产交接表》上签字盖章，明确转让方与受让方单位名称、交通基础设施资产名称、类别、建设年限、折旧年限、与交通基础设施资产有关的技术资料、财务档案资料清单、实物资产交接人与交接日期、财务交接人与交接日期等。交通基础设施资产清单作为《交通基础设施资产交接表》附件。

## 二、促进交通公共基础设施准则落地的管理建议

(一) 确定存量资产价值的统计调查方案

以5号准则为依据，深刻理解准则中对于公共基础设施的定义，明确本单位应作为会计主体予以确认的交通基础设施，特别是关注多个政府会计主体共同管理维护的交通基础设施、分多个组成部分由不同政府会计主体分别管理维护的交通基础设施、负有管理维护公共基础设施职责的政府会计主体通过政府购买服务方式委托企业或其他会计主体代为管理维护的交通基础设施。根据对准则的理解并结合实际情况，在业务部门的协助下，整理出本单位交通基础设施存量列表，明确交通基础设施的建造时间、资金来源、是否有竣工决算材料、是否已经在财务账面体现等内容。

(二) 确定存量资产价值评估方案

基于现有存量交通基础设施资产



图 / 中铁大桥局

的历史资料可能存在不完备的情况，应确定具体交通基础设施资产的价值确认与价值评估方案。

(三) 进行实地盘点，确定盘点差异，处理盘盈盘亏

业务部门应组织人员进行交通基础设施资产的全面盘点，财务人员进行监盘，做到有账必查实，有实必查账。对于有账无实物资产的情况，列入盘亏；对于有实物无账的资产，列入盘盈。财务部门会同业务部门查找盘盈盘亏原因，由财务部门提出处理建议，按有关程序履行审批手续。

(四) 设计资产编码规则

依据财务核算要求，财务部门会同业务部门设计交通基础设施资产编码规则，编码规则应具有唯一性。

(五) 建立财务管理与内部控制规范

以政府会计准则与会计制度的推进为契机，建立完善交通基础设施资产会计核算制度。根据前期统计的本单位应该作为政府会计主体予以确认的交通基础设施存量情况，设置会计明细科目，同时基于会计核算要求，反向推动业务部门加强交通基础设施资产的管理。另外，要研究单位以往财务部门、

业务部门及其工作人员存在处置不当、资料保管不当、资产使用不当、滥用职权等违法违纪等行为，从内控管理规范的角度建立交通基础设施资产财务管理与内部控制规范，从建立系统的管理标准上予以规范，从而提升交通基础设施资产的管理水平和效率提升。

责任编辑 陈利花

## 主要参考文献

[1] 崔强, 崔或煊. 公共基础设施会计核算的思考与建议[J]. 预算管理与会计, 2016, (06): 34-36.

[2] 顾玉萍. 权责发生制下政府交通基础设施资产会计核算[J]. 财会通讯, 2015, (25): 70-73.

[3] 苏力. 公共基础设施的会计核算探讨—基于美国政府会计准则的应用[J]. 财政监督, 2016, (10): 88-90.

[4] 常州市交通运输局. 2017常州市交通统计资料.