

政府会计视角下 融资平台会计核算的几个问题

周林林 ■

摘 要：实践表明，导致融资平台会计核算混乱的焦点集中在土地出让主体、土地出让金的性质和委托代建界定这三个问题上，本文从实务角度出发，对这三个问题的性质进行了分析，试图为政府债务准则的制定寻求理论依据。

关键词：政府债务；融资平台；会计核算；基础理论

一、土地出让主体

按照我国现有土地制度的规定，土地归国家所有，并由各地人民政府负责土地使用权的出让。目前土地流转的形式有两种：一是出让。即国家以土地所有者的身份将国有土地使用权在一定年限内通过一级土地市场出让给土地使用者，由土地使用者向国家支付土地使用权出让金。二是转让，即土地使用者将通过交易获得的土地使用权通过二级市场再转移的行为，包括出售、交换和赠与。

目前融资平台开发的土地大多先由政府划拨获得，通过融资平台的拆迁安置、土地整理后再由国土部门代表政府出让。实务操作中，融资平台为了使土地成为质押品，往往先由其交纳土地出让金，在获得土地使用权证后再用于贷款抵押。正是这一环节使一些会计人员误认为这时的土地使用权已归融资平台，误认为该地块的土地出让金也应归为融资平台的开发收入。

通过对融资平台土地出让过程的剖

析可以看出，因融资平台的土地是通过划拨获得而非交易获得，虽然其交纳了土地出让金并获得土地使用权证，但并不具备出让资格，只能由国土部门挂牌出让。按照这种流转方式获得的土地出让金应当属于政府收入，而不是融资平台的收入。

上述结论在《政府收支分类科目》中也得到印证。以2015年《政府收支分类科目》为例，在“政府性基金预算收支科目”中，103/01/48号科目列收项目为“国有土地使用权出让收入”；212/08号列支项目为“国有土地使用权出让收入安排的支出”。其中列支的内容有：征地和拆迁补偿支出、土地开发支出、城市建设支出等。可见，在总预算会计核算内容上，土地出让收入已列入政府预算收入；征地拆迁补偿支出、土地开发支出和城市建设支出已列入政府预算支出。从支出的内容看，融资平台从事的土地开发和城市公共基础设施建设正是政府应当行使的职能，只不过融资平台代为行使了这部分职能。

土地出让与转让的区别列示如表1所示。

区分出让和转让对制定会计准则有重要意义：政府是土地出让的主体，法人或自然人是土地转让的主体；通过一级市场交易的土地出让收入属政府基金收入；通过二级市场将有偿方式获得的土地使用权转让的收入属企业收入；融资平台为了融资，用划拨的土地挂牌自摘，土地使用权未发生本质转移，其费

用不应列入土地开发成本，应由财务费用承担。

二、土地出让金的性质

要想弄清政府拨付给融资平台的土地出让金的性质需厘清以下三个问题：

第一，土地出让金的所有者，即这是谁的钱？从前面讨论结果看，土地出让金是地方政府通过一级市场出让土地使用权获得的政府基金收入。与收入对应的支出是征地拆迁补偿支出、土地开发支出和城市建设支出。可见，在总预算会计核算内容上，已将土地出让收入和支出列入其中。因此接收土地出让金的融资平台不能再第二次计作收入或支出，除非政府与融资平台间发生政府回购或租赁等交易行为才能将拨入的土地出让金作为政府的支出和融资平台的收入。

第二，土地出让金的用途，即准备作什么用？笔者认为，平台公司的产生和发展是我国分税制改革不彻底所导致的中央和地方事权与财权不对称的直接后果。在地方政府无法进行“赤字预算”和政府贷款的情况下，平台公司成为地方政府获得贷款和其他形式融资的选择。对于我国一些地县级政府而言，预算财政是“吃饭财政”，“土地财政”成为地方基础设施建设的主要资金来源。因此，划拨的土地出让金扣除融资平台已经垫付的开发成本后，其结余款项则是地方政府用于基础设施建设的准备金。

第三，土地出让金的使用方法，即

表 1

交易类别	出让	转让
出售主体	国土部门	法人或自然人
交易级别	一级市场	二级市场
土地来源	划拨	有偿购入
收入归属	政府	法人或自然人

如何使用? 财政资金进入融资平台的渠道包括注资、追加投资、交易、代建和经营补贴五种方式。上述各种渠道可以归为两类: 资本性投入(如注资、追加投资)和开发性投入(如代建、回购、租赁等)。如果政府将土地出让金作为资本性投入, 划拨的土地出让金则转化为融资平台的资本金; 如果政府将土地出让金作为无偿代建项目成本的补偿, 则划拨的土地出让金应按国有建设单位会计制度的要求予以核销; 如果政府将土地出让金作为有偿代建费用或回购资产的购买款, 划拨的土地出让金则成为融资平台的收入。因此土地出让金作为政府用于公共基础设施建设的准备金的方向是确定的。至于各个建设项目是采用交易方式还是行政方式则取决于政府的意志或双方约定。从土地出让金的使用方向看是确定的, 从其使用具体内容看它又是不确定的。应当明确的是: 无论政府采用何种方式, 土地出让金是财政资金的属性是不可改变的, 都应当按财政口径列支, 都应当接受财政部门的审核。因此, 政府拨入的土地出让金在其列支前应作为“专项应付款”视为负债, 专项应付款这时便起了“蓄水池”的作用。

明确土地出让金性质对制订政府会计准则有重要意义: 一是通过一级市场出让的土地出让金收入属于政府收入。二是拨入的土地出让金须待政府项目的结算方式确定后, 才能确定资金的使用性质以及融资平台的账务处理思路。三是在投资模式下, 土地出让金转化为融资平台资本金; 在代建模式下, 土地出让金是对成本的补偿, 应当予以核销;

在交易模式下, 土地出让金转化为融资平台收入。四是政府项目完工后应当按基建程序编制竣工财务决算, 经财政部门审核后, 作为融资平台与政府结算的依据。

三、委托代建的界定

1. 财政资金进入融资平台的渠道

融资平台通过代替政府融资人的角色, 完成了应由财政完成的社会再分配过程, 而不是一般工商企业的商品交换过程, 这仅是从职能角度作出的结论, 其实, 在政府赋予融资平台代行部分财政职能的同时, 还存在着经济方面的联系。要想厘清政府与融资平台的经济关系, 必须从经济角度分析政府资产或资金进入企业的渠道和性质。如前所述, 政府资金进入融资平台的方式有注资、追加投资、交易、代建和经营性补助五种, 这五种方式可以分为行政行为、交易行为两种性质。其中: 注资、投资、无偿代建属于非市场的政府行政行为; 回购、租赁、有偿代建属于交易行为。经营性补贴虽然是无偿的, 但那是在市场做不了或市场做不好的条件下, 政府为了保证公共产品的供应而对经营此类业务的企业给予亏损性补贴, 所以它依然应当属于市场行为。因注资、追加投资、交易、补贴属于一般工商企业的行为, 在《企业会计准则》中已有所规范, 故不列入本文研究范畴, 本文重点讨论的是融资平台与政府间发生的特殊行为——委托代建。

2. 委托代建的涵义和判别标准

委托代建是融资平台特殊职能的

体现。尽管目前我国已在试行委托代建制, 但这种代建与融资平台为政府代建是不同的: 前者没有融资的职能, 后者需同时承担融资和建设职能; 前者必须通过招投标程序确定代建人, 后者由政府直接指定代建人。在现有会计专业教材、论著、词典中几乎没有从会计角度对融资平台的代建行为作过表述, 因此笔者借用了《企业会计准则——应用指南》中“委托加工物资”科目的描述, 由此推导出政府委托代建的涵义: 委托代建是由政府下达建设计划, 由融资平台建设, 完工后交给政府作为社会公益项目使用, 政府以土地或土地出让金为建设成本补偿的一种建设方式。

通过一般工商企业的“委托加工”与政府“委托代建”的对比, 笔者认为委托代建项目有以下判别标准: (1) 建设项目由政府确定。(2) 完工项目产权归政府所有, 由政府确定完工资产接收人。(3) 项目用途属社会基础设施或社会公共产品。(4) 建设成本由政府补偿, 或由政府支付代建费。前者为无偿代建, 后者为有偿代建。当上述判别标准同时满足时, 则可判别为政府投资项目。

3. 判别委托代建对界定政府债务的意义

一是明确政府与融资平台的建设责任。政府是建设方, 融资平台是加工方。二是为政府债务提供判别标准: 政府委托代建项目形成的债务是政府债务, 以交易方式建设的政府项目所形成的债务是企业债务。三是指明正确的账务处理思路。融资平台为政府代建的项目应区分为有偿代建和无偿代建。二者账务处理的区别在于: 有偿代建时, 代建管理费应包含利润, 代建管理费计入损益表; 无偿代建时, 代建管理费不含利润, 代建管理费不进损益表, 直接列入政府项目成本。

(作者单位: 江苏省淮安市审计局)

责任编辑 武献杰