

公共基础设施资产 价值管理与会计核算探析

——以厦门市为例

王淑霞

摘要：本文分析了厦门市公共基础设施资产价值管理与会计核算中存在的问题，包括资产最终使用管理单位不明确、部分项目竣工决算和资产移交工作不及时、项目建设过程中会计处理规范不明确、公共基础设施入账成本难以确定、将公益性资产作为资本金注入代建企业、公共基础设施资产价值管理的信息化程度不高。从明确主体责任、理顺财务核算关系、规范全流程会计处理、解决存量资产入账难题、清理公益性资产注资问题以及建立信息化管理平台六个方面提出规范公共基础设施资产价值管理与会计核算的对策。

关键词：公共基础设施；价值管理；会计核算

中图分类号：F235.1 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)18-0065-04

各地政府财政投融资形成的政府资产，包括固定资产、无形资产等政府会计主体自用资产以及为社会公众管理的经管资产（包括公共基础设施、保障性住房、文化文物资产等），在以收付实

现制为基础的预算会计体制下，对固定资产等政府会计主体自用资产的核算较为规范，但未重视对公共基础设施等经管资产的入账核算与管理，特别是原来基建账单设，基建项目建设过程未并入单位大账核算，基建项目会计核算游离于政府会计主体账外，各地普遍存在资产管理和预算管理、财务管理脱节，资产使用和处置管理权责模糊，价值核算和价值管理缺位，部分管理制度滞后等问题，导致家底不清，公共基础设施等资产的社会经济效益难以充分发挥。因此，财政投融资项目特别是公共基础设施资产的价值管理和会计核算成为政府会计改革的难点之一。笔者以厦门市为例，对其公共基础设施资产价值管理与会计核算进行探析。

一、公共基础设施资产价值管理与会计核算存在的问题及原因

为了更好地摸清厦门市财政投融资项目特别是公共基础设施资产价值管理与会计核算现状，厦门市财政局组建课题组展开调研。调研中发现，部分财政投融资项目存在资金拨付、项目建设及项目资产形成过程游离于政府会计主体

（业主单位）账外，项目基建成本核算不完整，致使政府资产未能真实体现，基建项目存在内控风险等问题。主要表现及原因分析如下：

（一）资产最终使用管理单位不明确，会计主体难以认定

一是发改部门在基建项目立项时未明确最终的资产使用管理单位，部分项目建设单位与资产的最终使用管理单位不统一，会计主体难以认定。

二是部分项目由发改部门直接立项给国企代建单位，财政资金直接拨付代建单位，行政事业单位的业主单位（资产使用管理单位）账上未体现公共基础设施项目资金拨付及在建工程资产，代建单位已完工的项目难以确定最终的资产使用管理单位，进而无法移交。

三是目前还有不少基建项目形成的公共基础设施资产（如路、桥、隧道等）产权不明确，导致会计主体难以认定，核算不明。

四是有些公共基础设施多头管理，按照规定，各个组成部分应由各自负责管理维护的单位进行价值管理，但在实务中缺乏可操作性。

五是原公共基础设施的相关会计制

作者简介：王淑霞，厦门市财政审核中心，高级会计师，全国高端会计人才（企业类一期）。

度缺失,导致会计主体难以认定。《事业单位会计制度》未要求核算公共基础设施,《行政单位会计制度》虽有设定“公共基础设施”会计科目,但公共基础设施的核算缺乏核算主体的确认原则、核算标准及价值量评估标准,致使行政事业单位不知如何核算财政投融资项目形成的公共基础设施资产。

(二) 部分项目竣工决算和资产移交工作不及时,资产价值核算缺失

一是建设单位未及时办理竣工财务决算而未能移交价值量,项目资产接收单位(管养单位)无法入账。主要原因是基建项目通常工期长、建设过程复杂,部分项目因建设单位(代建单位)存在超概算、合同单位注销、主体工程未决算、资料手续不齐全等原因未能及时报送财政审核中心办理项目竣工财务决算审核,或是建设单位未将相关资料及时报送财政部门出具竣工财务决算批复件。

二是项目资产最终使用管理单位没有竣工财务决算批复件而无入账依据。发改部门立项的单位不一定是资产最终使用管理单位,财政部门在竣工财务决算批复时只批复给代建单位,没有抄送管养单位,管养单位不知工程决算数,公共基础设施的核算缺乏入账依据。代建单位和业主单位(管养单位)只移交实物,不移交账务,项目资产移交衔接缺乏会计处理,导致双方账上都未体现该项资产。

(三) 项目建设过程中会计处理规范不明确,项目基建成本核算缺失

代建工程项目资金主要来源于财政拨款,大部分国企代建单位遵循企业会计准则进行会计核算,但企业会计准则对企业代建工程没有会计处理规定,对核算此类业务,缺乏统一的一级会计科目。具体来说,目前,代建企业对代建项目大多自设一级会计科目,例如,在取得项目建设资金时计入“预收账款”

科目(有些单位计入“其他应付款”“长期应付款”或设“代建工程拨款”科目);实际发生施工、设计、监理、改迁、拆迁补偿、可行性研究、规费等工程建设成本时,计入“代建工程开发”科目(有些单位设“代建工程支出”科目),分别列报于资产负债表相应负债项目及流动资产“存货”项目中,项目完工移交及办理竣工财务决算后申请财政拨款多退少补,并根据决算报告批复数对账面“代建工程开发”与“预收账款”等科目进行对冲核销。有些单位将“代建工程支出”列于“其他非流动资产”项目中,“代建工程拨款”列于“其他非流动负债”项目中,竣工决算时对冲。也有部分国有代建单位由业主单位直接支付项目建设资金给施工单位,代建单位只做工程备查台账,不在账务和报表中体现建设工程成本;还有部分代建单位对代建项目资金仅作代收代付,没有核算归集项目建设过程基建成本。总之,不论采用何种核算形式,代建单位与业主单位都仅进行了实物移交,而未进行公共基础设施价值量的账务移交。

(四) 公共基础设施入账成本难以确定,存量价值难以确认

一是建设单位(代建单位)对公共基础设施往往侧重于实物管理而非价值管理。在会计核算上简单地作为往来款核算,没有归集核算项目建设成本,账上无法体现该项资产的存在,导致“资产真空”,公共基础设施的价值量难以溯源。

二是存量公共基础设施入账在实际操作中难度较大。特别是代建单位的许多存量资产在代建时未能明确转移给哪个业主,无法贸然入账,而管养单位也不认为自己是产权单位,没有入账意识,导致这些存量资产无账可查,缺乏原始凭证。而要评估这些没有相关凭证的存量基础设施的成本又较高,难以由财政预算承担。如此,对无法进行资产

评估的相关公共基础设施按照重置成本确定,在实务中操作难度较高。

(五) 将公益性资产作为资本金注入代建企业,“一钱两用”隐患大

2014年以前,部分国有代建单位充当政府公共基础设施建设的融资平台公司,财政部门将部分代建单位代建的道路、市政等无收费的基建项目财政拨款作为资本金注入代建单位(国企),导致基建项目投入的资金“一钱两用”——既形成公益性资产,又形成注入企业的国家资本金。2017年,财政部等六部委联合发布的《关于进一步规范地方政府举债融资行为的通知》明确规定,公益性资产不得作为资本注入融资平台公司。这部分资金需要核查处理,即竣工后转出资产并相应减资,但减资将严重影响代建单位的资产规模和筹融资能力。故部分作为政府投资的代建项目即使已办理竣工财务决算并移交实物量也无法移交价值量,账挂在代建单位账上(“在建工程”或“固定资产”或“开发工程支出”),造成账实不符,虚增国资。

(六) 公共基础设施资产价值管理的信息化程度不高,无法全程反映资产走向

一是资产最终归属不明。代建单位的基建项目完工后移交给相关部门或者自己直接运营管理,财政并未参与这一过程。又因无完整的基建项目管理系统,资料缺失、部门变动或资产灭失,导致财政部门不清楚资产的最后归属。

二是项目信息备案情况不理想。2016年厦门市财政局印发《厦门市市级财政投融资项目资产管理暂行办法》,规定基建项目在概算批复、资产移交时应向财政备案,并配套开发了厦门市政府资产综合管理平台,旨在实现基建项目概算批复、完工移交阶段的项目信息备案。该系统需由业主(代建)单位录入,但实际录入情况并不理想,财政部门难以全面掌握基建项目移交情况。

二、解决思路

为完善公共基础设施资产价值管理问题,规范项目建设过程游离于账外的现象,需要构建更加符合公共基础设施资产运行特点和政府资产管理规律、从“入口”到“出口”全生命周期的公共基础设施资产管理体制。

应解决公共基础设施的完整入账问题,即规范基建项目全流程的会计核算。基建项目应分为自建与代建两种方式。按照政府会计准则制度规定,自建项目在业主单位从资金投入至资产形成的价值流转均能直观体现在业主单位账上。代建项目因资金流与资产流价值管理在不同的单位滞留,往往各自核算,代建单位在移交完工资产、竣工决算后自行冲销代建项目挂账,而业主单位接收实物工程资产,没有同时接收资产价值量依据,业主与代建单位缺乏沟通,致使最终工程完工后没有会计主体反映公共基础设施资产。笔者认为,解决这个问题关键在于设置一套既能反映基建项目全流程核算又能避免政府资产重复反映的会计核算体系,即通过会计处理保证公共基础设施建设项目的主体责任,理顺基建项目内部流程,围绕财政性资金的流向,建立健全资金流、财务管理、资产管理与部门职责相匹配的会计核算体系,体现财政部门、业主单位、代建单位、管养单位账务核算的有序衔接,将预算事项、支出事项最终体现在会计处理的过程中,反映财政投融资项目从立项、建设(购置)到资产形成、使用、处置全过程的会计核算与价值管理。

三、规范公共基础设施资产价值管理与会计核算的对策

(一)明确业主单位对公共基础设施管理与核算的主体责任,实现项目全流程闭环管理与核算

为提升厦门市财政投融资建设项目管理质量、效率以及投资效用,明晰和强化业主职责,厦门市人民政府办公厅发文《关于进一步完善市级财政投融资建设项目业主确定机制的通知》(厦府办[2018]44号,以下简称44号文),明确原则上资产最终使用、管养或运营单位为基建项目业主单位,项目业主的管理职责包括项目前期手续、建设全过程管理、建设资金支付及监管、工程验收、结算、财务决算、产权办理、保修管理等工作。在具体执行中,笔者建议,应严格执行44号文要求,新申报的基建项目在立项之时必须明确业主单位,由资产最终使用、管养或运营单位作为业主单位,对于实行代建的项目,业主单位与代建单位签订代建合同,确定具体代建事项。此外,建议厦门市财政局发文进一步强调与规范市级财政投融资项目全流程会计核算,明确44号文规定的业主单位为财政投融资项目核算的核心会计主体,规范业主单位从项目资金拨付、在建工程、竣工财务决算形成资产到资产移交、使用、管养、运营、修缮或报废的全过程价值管理与核算,同时规范项目存量资产的会计核算。这样,以业主单位为主线,可真正实现财政资金投入到政府资产形成全过程“资金流——资产流”的闭环管理与核算。

(二)理顺项目移交过程中的主体责任与财务核算关系,强化竣工决算和资产移交工作

一是应解决管养单位不明确项目无法移交问题。建议财政部门牵头组织清理44号文发布之前已经立项给国企的在建项目以及已完工尚未移交的项目,按照文件要求确认业主单位,若存在暂时无法确定业主单位的项目,由发改委、财政部门等提出业主建议单位,报市政府研究确定。

二是应明确项目移交过程中的责任主体。建议对已竣工决算的项目,确

定项目建设单位(代建单位)为项目实物量与价值量移交的责任主体。要求接到竣工财务决算批复件的建设单位(代建单位)负责移交实物追踪价值量,要在原移交清单上注明价值总量,并附上竣工财务决算批复件,交由接收管养单位入账。对部分已完工移交实物、因各种原因无法办理竣工财务决算的项目,建议要求建设单位(代建单位)追溯查找实物移交清单,在实物移交清单上注明该项目账上已投入费用总额,或出具该项目账上已投入费用总额证明(附上项目投资预算、项目投资概算等为据),交由接收管养单位作资产暂估入账价值,待竣工财务决算批复件下达后再做账务调整。不论什么情况,均应强调项目实物量与价值量的同时移交与接收,即代建单位移交实物量的同时必须移交价值量,接收单位不仅要接收实物量,也要接收价值量,据以形成账上资产。

三是应解决无竣工财务决算批复件无法入账问题。建议财政部门抓紧对历年未办理竣工财务决算的项目进行清理,改进竣工结算流程,加快竣工结算进程。市财政审核中心应加快审核进度,对基本符合条件的竣工财务决算项目出具审核意见函,作为资产移交入账暂估价的依据;对于已经交付业主单位使用,但尚未办理竣工决算的项目,业主单位应按照建设成本暂估计入账,待接到竣工财务决算批复件再做账务调整。

四是应建立督办督察机制,对逾期未进行资产移交的单位进行问责处理。《厦门市人民政府关于调整市政园林管理维护事权和支出责任的通知》规定,市级新建的市政道路及附属设施在建成验收并投入使用后的半年内完成移交工作;建设周期较长的,可按分段移交原则进行移交;逾期办理移交,市财政原则上不予审核安排管理和维护经费。建

议对于其他类型的基建项目(大型桥梁、隧道,市政综合管廊,防洪排涝排水系统,路灯及夜景,环境卫生,供水污水,园林绿化等)应参照此规定明确移交时限,建立督办督察机制,对逾期未进行资产移交的单位进行问责处理,并从财政资金安排项目管理和维护经费上给予限制。

(三) 统一规范项目建设全流程会计处理,强化基建成本核算

无论是自建项目或代建项目,业主单位的账务处理均应体现业主单位对项目从预算到资金拨付、建设成本归集到形成资产的全过程所负有的主体责任。即,项目资金均应通过业主单位拨付与核算,项目建设成本在业主单位归集,最终在业主单位账上形成资产;业主单位若将相关资产再调拨给下属或其他管养单位管理使用或养护,应通过资产调拨流程进行实物管理与价值量核算。

其中代建方式应体现有别于自建方式的特殊账务处理。即,业主单位每年至少年终与代建单位结算一次工程进度款,归集“在建工程”成本,业主单位账上体现财政资金与形成的“在建工程”政府资产相匹配;代建单位设“代建项目”归集代建项目建设成本,与业主单位相对应的,根据政府会计制度要求,按照工程性质和类型设置“建筑安装工程投资”“设备投资”“待摊投资”“其他投资”“待核销基建支出”“基建转出投资”等明细科目,对所承担的财政投融资建设项目建设成本进行会计核算,全面反映工程的资金资源消耗情况;同时,设置“代建项目——转出”贷方科目,通过工程结算或年终对账确认在建工程成本的方式,将“代建项目”成本转出,体现在业主单位“在建工程”账上。这样,方能便于全面核算项目基建成本,准确报告行政事业性国有资产的实际数。

(四) 解决存量公共基础设施入账成本确定难题,逐步完善公共基础设施核算

为确保政府资产的全面完整核算,应严格按照财政部有关规定规范存量公共基础设施的账务处理。对于已经竣工投入使用但未做资产完整账务处理的财政投融资项目存量资产,建议严格要求以44号文规定的业主单位(管养单位)为资产会计核算主体,指导业主单位从实际管养的实物量项目入手,追查其价值量来源,首先查找竣工财务决算报告;其次查找建设单位(代建单位)账上工程支出;实在无据可查的,可采用重置成本;如果实在无据可查,采用重置成本也难以确定的,建议由业主单位(管养单位)设置查簿记录实物量,并在会计报表附注披露。

在确定重置成本时,业主单位可参照《财政部关于进一步做好政府会计准则新旧衔接和加强行政事业单位资产核算的通知》(财会[2018]34号)所列参考步骤,测算存量公共基础设施重置成本,经内部报批程序后(建议报经单位主管部门批复),将重置成本计算的依据作为存量公共基础设施初始入账的原始凭据,逐步完善公共基础设施核算。

(五) 财政注入新的经营性资产作为企业增资,逐步替换公益性资产投资项目

国有代建单位原作为融资平台公司注入本金的公益性项目,已竣工且实物已移交出去的,建议代建单位应如实进行账务处理,将代建工程项目转出,同时对本金进行减资处理。为保持企业原有规模,避免减资对企业产生不利影响,建议财政应注入新的经营性资产作为企业增资,逐步替换公益性资产投资项目,使其减资增资部分能互补,从根本上解决原以公益性项目资产注资国企、竣工无法账务移交问题,消除“一

钱两用”隐患,在账上体现资产资本的实际状况。

(六) 以信息化手段管理公共基础设施项目资金拨付与资产形成全过程

建议考虑建立公共基础设施资产管理信息化平台,确保在建项目相关信息的实时录入并安全储存。厦门市现有涉及基建项目管理的相关信息系统模块包括财政一体化系统的基建拨款模块、财政投融资审核业务管理系统的工程预决算审核模块以及市政府资产管理系统的财政投融资项目资产移交及账务处理报备管理模块。建议把这些模块作对接,以实现项目资金管控信息系统、项目工程预决算管理信息系统与项目资产管理信息系统的无缝连接,形成市财政投融资项目信息综合系统,完善财政部门、代建单位、业主单位的信息共享,同时,应建立内控机制,明确三方的权责,确保及时录入相关信息,以便于全程实时了解监控项目财政资金拨付、项目工程预决算及项目政府资产形成等情况,及时动态地监控基建项目管理与核算全过程。□

责任编辑 李卓

主要参考文献

- [1] 古尚宣. 交通基础设施试用政府会计准则制度相关问题的探讨[J]. 交通财会, 2020, (1): 7-11.
- [2] 俸芳, 王满良. 对政府会计制度中基本建设会计处理的思考[J]. 交通财会, 2019, (8): 9-16.
- [3] 宋晓敏. PPP模式下社会资本方会计处理探讨[J]. 财务与会计, 2018, (10): 59-60.
- [4] 顾小龙, 顾艳. 基本建设项目EPC总承包组织模式及会计核算实务分析[J]. 商业会计, 2017, (5): 31-33.