

公共基础设施准则实施过程中存在的问题及建议研究

王莹 苏旭

摘要：《政府会计准则第5号——公共基础设施》为公共基础设施资产的确认与计量提供了指导，但由于实际情况的多样性，准则在运用过程中仍然存在一些问题，本文针对这些问题进行了研究并提出了解决建议：一是按照“谁管理维护，谁入账”的原则确认政府会计主体；二是出具公共基础设施组成范围指南并制定明细科目目录；三是制定公共基础设施支出及折旧年限参考标准；四是创新存量公共基础设施初始成本确认方式。

关键词：公共基础设施；初始确认；后续计量；存量资产

中图分类号：F235.1 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)22-0044-03

《政府会计准则第5号——公共基础设施》(以下简称公共基础设施准则)对我国公共基础设施纳入政府会计核算体系提出要求并提供了原则上的指导。但准则在实践过程中仍存在着会计主体难以确认、公共基础设施包含的范围及分类不明确、后续支出应当费用化或资本化的标准不明确以及存量基础设施初始入账成本难以确定等问题。本文针对这些问题进行分析并提出促进准则落地的建议，以期提高我国公共基础设施核算的准确性。

一、公共基础设施准则在实践层面存在的问题

(一) 会计主体难以划分

公共基础设施的建设及运营往往由多个部门合作完成，而准则未能根据较

为复杂的实际情况继续细化，这导致了如普通公路、通过PPP方式建设运营的公共基础设施以及政府还贷公路等公共基础设施会计主体难以确定的问题。

1. 普通公路会计主体确认问题。公共基础设施准则中规定，公共基础设施“应当由按规定对其负有管理维护职责的政府会计主体予以确认”，但公路基础设施的管理维护从资金申请到后续维修一般由多个部门负责。在具体规定中，我国部分省级交通运输厅(如陕西省)仅负责该省高速公路的管理维护，其下辖的县级交通运输局(如凤翔县)仅负责该县农村道路的管理维护，对于除高速公路及农村道路之外公路的管理维护职责由谁承担并无明确规定，因此在实际进行会计核算时无法明确应将哪一级政府确认为会计主体。

2. 通过PPP方式建设运营的公共基础设施会计主体确认问题。在2019年12月我国出台《政府会计准则第10号——政府和社会资本合作项目合同》(以下简称PPP准则)前，以PPP方式共建的公共基础设施由于项目完成后的运营管理权不属于政府部门，因此政府在项目合作期间未对此类公共基础设施进行确认，使得这部分资产游离于政府监管之外。PPP准则的出台解决了这一问题，准则规定政府在项目建设完成后应及时将公共基础设施确认为政府资产。但此类公共基础设施的日常修理、改扩建等支出由社会资本方负责，而对这类设施的核算由政府会计人员完成，两者之间信息传递不及时、不准确等都易造成会计数据失真、更新滞后等问题。

3. 政府还贷公路会计主体确认问题。

作者简介：王莹，经济日报社计划财务部高级会计师；
苏旭，中国财政科学研究院硕士研究生，通讯作者。

政府还贷公路是由交通运输部门通过贷款筹集资金建设的交通公共基础设施,而资金的筹集离不开当地投融资平台。实际工作中,诸多政府还贷公路尤其是高速公路的建设与运营均依托于各地交通基础设施建设投融资平台。这类公路虽然产权属于政府,但实际从前期筹资到中期建设再到后期一定年限内的运营维护都由投融资平台完成,导致此类公共基础设施的会计主体难以确认。

(二) 公共基础设施构成范围不明确

公共基础设施准则第七条指出“政府会计主体应当根据公共基础设施提供公共产品或服务的性质或功能特征对其进行分类确认”。在实际核算中,一项公共基础设施往往由众多组成部分构成。如公路基础设施由安全防护设施、行道树、隧道照明设备、通风设备,公路道班房、公路服务区,交通量观测、调查设备等众多部分构成;航道基础设施由航道构筑物、助航设施、监控设施以及安全设施等构成,其中,航道构筑物又由航道及驳岸、跨航道建筑物、船闸等构成。

在公共基础设施的组成部分中,有些是公共基础设施发挥其功能的必要组成部分,有些则是事业单位完成自身职能的必要设施,因此对公共基础设施的会计核算,需要明确哪些部分应计入公共基础设施,哪些部分应分类为其他资产单独进行核算。

公共基础设施组成部分在不同情况下又可能有不同的用途。如,随大坝建设的水电站,若主要为内部或大坝安全运行服务,应分类作公共基础设施;若主要用于经营发电,则应分类作固定资产。对公共基础设施的作用进行判断进而确定公共基础设施的构成需要一定的专业知识,难度较大。

(三) 后续支出及折旧计提的标准不明确

1. 公共基础设施后续支出费用化或资本化标准不明确。在公共基础设施的

后续运营中,会进行众多工程量不同、支出数额不同、类别不同的管理维护,如公路基础设施中针对不同组成部分会进行日常维修、养护、大修、改扩建等,由于会计人员对大修、改扩建等后续支出进行职业判断时可能存在的认知偏差,会使这类支出入账时的科目、金额出现偏差。

2. 不同组成部分的使用年限难以确定。公共基础设施不同的组成部分使用寿命不同,应计提的折旧费用不同。但政府会计人员往往缺乏对各种用途的公共基础设施组成部分使用年限的专业知识,若仅由政府会计人员通过职业判断对不同公共基础设施的众多组成部分进行折旧的计提,难免不够精确。

(四) 存量资产初始计量入账价值难以确定

在公共基础设施准则出台前,我国早已积累了数额庞大却未进行过准确核算的公共基础设施。相当部分的公共基础设施使用寿命长,使用期间经过了多次修缮、扩建,而诸多存量公共基础设施存在原始资料保管不妥的情况,部分公共基础设施建设成本的历史数据无从查考。由于货币具有时间价值,重新入账的公共基础设施价值难以精确核算,如果采用重置成本法来核算公共基础设施的入账价值,不仅难以保证计量的客观性,而且评估工作量大,资金耗费多,不符合成本效益原则。

此外,部分存量公共基础设施由于具有历史意义,需进一步判断其是否应计入公共基础设施资产。例如,重庆市歌乐山上有一处经文物部门鉴定属于抗战文物的山洞隧道,相关养护管理单位曾计划对该隧道进行改造扩建,但却遭到文物管理部门制止,最终只能对其进行简单的修复,这一处隧道就应记入“文物文化资产”科目。因此,对于此类具有历史意义的桥梁、隧道等,根据相关部门规定应确认为文物资产而非公共基础

设施,从而进一步加剧了存量公共基础设施入账的复杂性。

二、促进公共基础设施准则落地的建议

(一) 按照实际情况确认会计主体

1. 在普通公路基础设施的建设与管理维护中,应根据公共基础设施准则“谁管理维护,谁入账”的原则确认政府会计主体。实际工作中,若省级交通部门负责公路管理维护支出相关资金的申请与划拨并实际承担对公路基础设施进行维护的职责,则应将省级交通部门确认为会计主体;若省级交通部门仅负责资金的申请与划拨,公路后续的实际维护职责以及相关支出主要由县级交通部门承担,则应将县级交通部门确认为会计主体。同样,若存在其他多级政府共同对某一公共基础设施承担管理维护职能的情况,也应将后续实际负责管理维护及相关财政资金支出的部门确认为会计主体。由于会计主体的确认意味着相应职责的承担,因此政府还需进一步明确某项公共基础设施管理维护职责的真实权属,据此确定会计主体,避免相互推诿。

2. 对于采用PPP方式建设运营的公共基础设施,PPP准则已经明确提出此类公共基础设施应由政府方确认,因此无论后续实际运营方是否为政府,政府均应在公共基础设施竣工后作为会计主体将此类资产确认为“公共基础设施”。对于因该类基础设施在运营过程中发生的改扩建等支出由社会投资方支付,而会计主体为政府方,极易产生会计信息更新不及时、数据不准确等问题,政府需加强会计信息系统建设,建立一套由政府方与社会投资方共同负责的会计账簿,相关数据由企业通过会计信息系统上报,由政府会计人员进行核对检查后确认入账。通过加强会计信息系统的建设,并充分利用“物联网+”等新信息技

术,使公共基础设施始终处于被监控状态,实现对资产的管理维护等全程监管,从而保证政府会计信息的及时性与准确性,并为相关决策提供更加有用的信息。

3.对于政府还贷公路会计主体的确认,同样应由对其负有管理维护职责的会计主体予以确认。若公路建成后交由政府交通运输部门进行管理维护,则交通部门应作为会计主体对公路资产进行确认;若公路建成后由投融资部门进行管理维护,则应由投融资部门对公路资产进行确认,同时政府将公路资产记入“长期股权投资”科目,避免形成表外资产。当政府还贷公路收费结束时,投融资部门将政府还贷公路的全部资产和负债移交政府,政府以合理价格对企业出资部分进行回购,此后政府还贷公路则全部属于政府资产。对于会计主体为投融资部门的公路,可能产生由于政府与投融资部门不同的折旧政策导致政府还贷公路的价值及后续计量口径不统一的问题,双方应提前就公路基础设施的入账方式、折旧政策等问题进行商定,选择对双方均公平合理的方案,以避免后续入账价值不一致的问题。

(二)出具公共基础设施组成范围指南并制定明细科目目录

公共基础设施资产关系到国计民生且数额巨大,对其进行严格的监管很有必要,并且同一类别的公共基础设施往往由相似部分组成,如公路、铁路等公共基础设施。针对此类公共基础设施出具组成范围指南可为政府会计人员进行会计核算时提供一般性的参考,具有较高的可行性。指南中应包含公共基础设施组成部分及每一组成部分在公共基础设施中发挥的作用。政府会计人员结合指南及资产实际用途确定哪些应当计入公共基础设施,哪些应当作为其他资产进行单独核算。

同时,为了提高不同省市、不同部门核算的公共基础设施会计信息的可比

性,还需会计主管部门根据公共基础设施不同组成部分的用途及使用情况等制定可供选择的具体到二级、三级会计科目,如在“公共基础设施”一级科目下设“公路基础设施”“桥梁基础设施”等二级科目,在“公路基础设施”二级科目下设“安全防护设施”“公路行道树”等三级科目。进一步细化科目、统一科目名称、完善相关规定,有利于提高政府会计核算的准确性与可比性。

(三)制定公共基础设施支出及折旧年限参考标准

1.制定公共基础设施支出费用化或资本化的参考标准。在公共基础设施日常的管理维护中,政府部门需根据不同组成部分的历史支出金额设定支出费用化或资本化的参考标准,当支出小于这一标准时可计入当期费用,大于这一标准时可计入公共基础设施成本,为政府会计人员的会计核算提供参考。

2.制定公共基础设施折旧年限参考标准。政府应出具公共基础设施不同组成部分的折旧方式及折旧年限参考目录,会计人员根据职业判断并参考政府部门制定的标准来确定公共基础设施折旧年限,精确计提折旧,从而进一步提高会计信息的准确性与可比性。

(四)创新存量公共基础设施初始成本确认方式

对于存量公共基础设施的确认,政府部门应在全国范围内选取一批具有代表性的公共基础设施作为前期试点,组织专业人员进行实地勘察,根据不同情况科学选择公共基础设施确定初始成本的方式,形成可供全国参考的公共基础设施初始成本确认模式。

如对于存在经过审计无误的竣工决算书或符合法律规定的其他取得依据的公共基础设施,应按决算书或其他依据记载的工程造价或取得价款作为公共基础设施建造或取得时的成本,减去使用期间应计提的折旧额来计量。对于竣

工决算书或其他取得依据已缺失的公共基础设施,如按规定进行过资产评估的,则应以当时评估的价值为依据进行计量。对于既缺乏经审计的竣工决算书及其他合法合规取得依据,也未进行资产评估的公共基础设施,应采用重置成本对其进行计量,既可以按照相近区域内功能相同或相近的其他公共基础设施成本进行对比计量,也可以按照现在时点建造或者取得相同或相似的公共基础设施所需的现金或现金等价物的金额对其进行计量,即按照评估计量与重置成本计量相结合的方式确认存量公共基础设施初始成本。对于既无竣工决算书及其他取得依据,又未经资产评估,同时也难以采用重置成本进行计量的公共基础设施,例如建成时间已不可考或建成时间可考但使用时间已远超过预期寿命的公共基础设施,对其进行评估已不符合成本效益原则。再如作为文化遗产的古水利工程、古陂塘、古运河、古桥等公共基础设施,尽管可能仍然作为公共基础设施发挥其价值,但其本体价值功能已经与其旅游或文化功能糅合,其价值更多地体现在历史、文化和科学研究方面,从会计方面难以对其进行计量。对于此类具有历史意义但仍发挥公共基础设施功能的资产,则需当地文物管理部门协助判断,在进行会计核算时可采用人民币1元的名义金额对其进行计量,再通过表外以额外记录等方式来反映该类公共基础设施的具体状况。

责任编辑 武献杰

主要参考文献

[1]徐昊.政府还贷公路资产核算问题探讨[J].财会月刊,2020,(17):64-67.

[2]邵瑞庆.《公共基础设施准则》实施中的若干问题探讨[J].财务与会计,2018,(1):77-79.