

地方政府专项债券项目 资产核算管理问题探究

韦小泉 ■

摘要：目前我国对于专项债项目资产核算管理尚无统一的制度规范，大量的专项债项目资产未纳入行政事业单位即政府会计主体核算，而由地方融资平台公司或地方国企进行核算管理，导致预算管理与管理脱节，资产游离于政府财务报告之外，未能完整反映我国公共基础设施等资产“家底”。本文拟对这些问题进行分析，并以水利公共基础设施专项债项目为例，参照现有相关规定进行会计核算分析，同时进一步提出完善专项债项目资产核算管理的建议。

关键词：地方政府专项债券；资产核算管理；预算管理
中图分类号：F812 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-

286X(2022) 20-0063-05

一、专项债项目资产核算管理存在的问题

《国务院关于进一步深化预算管理制度改革的意见》(国发[2021]5号)明确要求，严格各类资产登记和核算，所有资本性支出应当形成资产并予以全程登记，各级行政事业单位要将资产使用管理责任落实到人，确保资产安全完整、高效利用。但笔者在调研中发现，用于公益性资本支出的专项债券项目形成的资产(以下简称专项债项目资产)中，有大量未纳入行政事业单位即政府会计主体核算，而是由地方融资平台公司或地方国企进行核算管理，导致预算管理与资产管理脱节，资产游离于政府财务报告之外，从而引发专项债项目资产核算管理的各种问题。

(一) 政府综合财务报告资产“家底”不完整

新预算法明确规定地方政府举债资金只能用于公益

性资本支出(即公益性项目投资)。此类支出是政府为了满足社会公众公共需要的项目进行的投资，支出主体为政府，形成的资产应纳入政府会计主体核算。《政府会计准则第8号——负债》规定，政府举借的债务纳入政府综合财务报告负债事项。但实际上当前部分专项债资金投资形成的资产却由地方国有企业进行登记、核算、管理，未纳入政府会计主体核算，导致国有资产“家底”未得到全面、真实反映。

(二) 项目资产管理和收益实现责任难以落实

《关于试点发展项目收益与融资自求平衡的地方政府专项债券品种的通知》(财预[2017]89号)规定：“地方各级财政部门应当会同行业主管部门、项目单位等加强专项债券项目对应资产管理。”但是对于专项债项目资产具体管理主体、方式等缺乏明确和可操作的制度规范。此外，《政府会计准则第5号——公共基础设施》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。但是当前大多数专项债项目资产登记在地方国有企业名下，而不是政府会计主体名下，导致专项债项目资产管理责任难以落实，进而可能导致资产运营管理不到位、运营效益不高，影响项目预期收益的实现，造成偿债风险。

(三) 资产脱离政府监管易造成隐性债务风险

专项债项目投资规模动辄上亿元，为保证项目资产、收益闭环运作，主要是通过实施主体出具承诺函的形式，承诺其不得将项目资产、收益进行抵质押。但在实操中，专项债项目资产是具有收益的公益性资产，资产优质，地方国有企业可能因融资需要将该项目资产、收益进行抵质押，这极易造成新增政府隐性债务风险。

作者简介：韦小泉，北京大学经济学院博士后。

二、专项债项目资产会计核算案例

为规范专项债项目资产核算,必须规范会计核算主体及核算方式。目前我国对于专项债项目资产核算管理还未有统一的制度规范,鉴于此,笔者以水利公共基础设施专项债项目资产为例,参照现有相关政策规定进行具体会计核算分析。

例:某水利公共基础设施专项债项目概算总投资118 750万元,其中:发行专项债券50 000万元、财政配套资金68 750万元。项目实施主体即项目单位/建设单位为M水利局,项目代建单位为N建设工程管理中心(事业单位),项目建成后,M水利局负责工程的运行管理。项目自2020年开工建设,2021年年底验收合格,完成竣工决算并交付M水利局。(注:为简化处理,本案例不考虑税费等其他因素;实行财政授权支付。)相关业务账务处理如下(单位:万元,下同):

1. 2020年X月M财政局收到上级转贷专项债券收入30 000万元。

参照《关于印发〈财政总预算会计制度〉的通知》(财库[2015]192号,以下简称《总会计制度》)关于地方政府财政向上级政府财政借入转贷资金的处理原则,财政总预算会计账务处理为:

借:国库存款	30 000
贷:债务转贷收入——地方政府专项债务转贷收入	30 000

根据债务管理部门转来的相关资料,按照到期应偿还的转贷款本金金额,账务处理为:

借:待偿债净资产——应付地方政府债券转贷款	30 000
贷:应付地方政府债券转贷款	30 000

2. 2020年X月建设单位取得财政部门拨付的政府专项债券资金30 000万元。

根据《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》(以下简称《政府会计制度》)“1101零余额账户用款额度”科目使用说明以及《政府会计准则制度解释第3号》关于政府债券的会计处理原则,建设单位账务处理为:

财务会计:	
借:零余额账户用款额度	30 000
贷:财政拨款收入	30 000
预算会计:	
借:资金结存——零余额账户用款额度	30 000

贷:财政拨款预算收入	30 000
------------	--------

代建单位不作账务处理。

3. 2020年X月建设单位拨付代建单位工程款30 000万元。

根据《政府会计准则制度解释第2号》关于代建制项目会计处理原则,建设单位账务处理为:

财务会计:	
借:预付账款——预付工程款	30 000
贷:零余额账户用款额度	30 000
预算会计:	
借:事业支出	30 000
贷:资金结存	30 000

代建单位账务处理为:

财务会计:	
借:银行存款	30 000
贷:预收账款——预收代建工程款	30 000

预算会计不作账务处理。

4. 2020年X月代建单位使用资金6 500万元,其中,建筑工程5 000万元,安装工程300万元,需安装的设备投资1 000万元,项目设计费200万元。

根据《政府会计准则制度解释第2号》规定,代建单位为事业单位的,设置“1615代建项目”一级科目,具体明细科目按照工程性质和类型设置,并与建设单位相对应。账务处理为:

财务会计:	
借:代建项目——建筑安装工程投资——建筑工程	5 000
——建筑安装工程投资——安装工程	300
——设备投资——需要安装设备	1 000
——待摊投资——设计费	200
贷:银行存款	6 500

预算会计不作账务处理。

建设单位不作账务处理。

5. 2020年年末对账确认在建工程成本,其中建筑工程30 000万元,安装工程2 000万元,设备购置8 000万元,累计待摊费用20 000万元。

(1) 根据《政府会计制度》“1613在建工程”科目使用说明以及《基本建设财务规则》“将待摊投资支出按合理比例分摊计入交付使用资产价值”规定,按分摊率计算,建筑工程、安装工程、设备分摊的待摊投资分别为15 000万元、

1 000 万元、4 000 万元。

(2) 根据《政府会计准则制度解释第2号》，建设单位按照工程进度结算工程款或年终代建单位对账确认在建工程成本时，建设单位按照确定的金额，在“在建工程”科目下核算。代建单位年终与建设单位对账确认在建工程成本并转出。

建设单位的账务处理为：

财务会计：

借：在建工程——建筑安装工程投资——建筑工程		
	(30 000+15 000)	45 000
——建筑安装工程投资——安装工程		
	(2 000+1 000)	3 000
——设备投资——需要安装设备		
	(8 000+4 000)	12 000
贷：预付账款——预付工程款		60 000

预算会计不作账务处理。

代建单位的账务处理为：

财务会计：

借：代建项目——代建项目转出		60 000
贷：代建项目——建筑安装工程投资——建筑工程		
		45 000
——建筑安装工程投资——安装工程		
		3 000
——设备投资——需要安装设备		12 000
借：预收账款——预收工程款		60 000
贷：代建项目——代建项目转出		60 000

预算会计不作账务处理。

6. 2021 年 X 月确认代建管理费 1 000 万元。

(1) 根据《政府会计制度》“1613 在建工程”科目使用说明，代建管理费在“待摊投资”科目中核算。根据《政府会计准则制度解释第2号》，确认代建管理费时，按照确定的金额，贷记“预付账款——预付工程款”等科目。建设单位的账务处理为：

财务会计：

借：在建工程——待摊投资——代建管理费		1 000
贷：预付账款——预付工程款		1 000

预算会计不作账务处理。

(2) 根据《政府会计准则制度解释第2号》，代建单位确认代建费收入时，按照确定的金额，借记“预收账款——预收工程款”科目，贷记有关收入科目。根据《政府会计制

度》“4101 事业收入”科目使用说明，事业单位开展专业业务活动及其辅助活动实现的收入在此科目核算。代建单位的账务处理为：

财务会计：

借：预收账款——预收工程款		1 000
贷：事业收入		1 000

预算会计：

借：资金结存		1 000
贷：事业预算收入		1 000

7. 2021 年 X 月 XX 财政局偿还上级财政转贷的专项债券利息 525 万元。

参照《总会计制度》关于偿还本级政府财政承担的地方政府债券转贷款的利息相关规定，财政总预算会计账务处理为：

借：政府性基金预算本级支出		525
贷：国库存款		525

实际支付利息金额中属于已确认的应付利息部分，还应根据债务管理部门转来的相关资料，进行如下账务处理：

借：应付地方政府债券转贷款		525
贷：待偿债净资产——应付地方政府债券转贷款		525

8. 2021 年年底，在建工程转交付。代建单位转来在建工程成本中尚未确认入账的金额，其中建筑工程 45 000 万元，安装工程 3 500 万元，需安装的设备投资 8 200 万元（注：代建单位待摊投资已进行分摊）。代建单位交付建设单位资产价值 116 700 万元，其中公共基础设施 114 200 万元，固定资产 2 500 万元。

(1) 根据《政府会计准则制度解释第2号》，按照代建单位转来在建工程成本中尚未确认入账的金额，借记“在建工程”科目下的“建筑安装工程投资”等明细科目，贷记“预付账款——预付工程款”等科目。2021 年建设单位确认的代建管理费 1 000 万元、建设期利息 1 050 万元从“在建工程——待摊投资”分摊到“在建工程”的明细科目“建筑工程”（1 627 万元）、“安装工程”（127 万元）、“需要安装设备”（296 万元）。同时，按照在建工程成本，借记“固定资产”“公共基础设施”等科目，贷记“在建工程”科目。代建单位交付公共基础设施 114 200 万元，建设单位代建管理费 1 000 万元、建设期利息 1 050 万元由在建工程转入公共基础设施，最终公共基础设施价值为 116 250 万元。建设单位账务处理为：

财务会计：

借：在建工程——建筑安装工程投资——建筑工程	45 000
——建筑安装工程投资——安装工程	3 500
——设备投资——需要安装设备	8 200
贷：预付账款——预付工程款	56 700
借：在建工程——建筑安装工程投资——建筑工程	1 627
——建筑安装工程投资——安装工程	127
——设备投资——需要安装设备	296
贷：在建工程——待摊投资	2 050
借：公共基础设施——水利基础设施——水库工程	116 250
固定资产	2 500
贷：在建工程——建筑安装工程投资——建筑工程	91 627
——建筑安装工程投资——安装工程	6 627
——设备投资	20 496

预算会计不作账务处理。

(2) 根据《政府会计准则制度解释第2号》，项目完工交付使用资产，按照代建项目未转出的在建工程成本，借记“代建项目——代建项目转出”科目，贷记“代建项目”科目下的“建筑安装工程投资”等明细科目，同时按照代建项目未转出的在建工程成本，借记“预收账款——预收工程款”等科目，贷记“代建项目——代建项目转出”科目。代建单位账务处理为：

财务会计：

借：代建项目——代建项目转出	56 700
贷：代建项目——建筑安装工程投资——建筑工程	45 000
——建筑安装工程投资——安装工程	3 500
——设备投资——需要安装设备	8 200
借：预收账款——预收工程款	56 700
贷：代建项目——代建项目转出	56 700

预算会计不作账务处理。

三、完善专项债项目资产核算管理的建议

(一) 完善专项债项目资产核算管理顶层设计

完善专项债项目资产核算管理顶层设计，对项目实施主体即项目资产登记、项目核算主体予以明确，同时进一步规范专项债项目预算管理，加强专项债项目的立项与预算管理一体化的衔接，将立项的专项债项目作为特定目标类项目同步纳入预算项目库，完善以项目库为源头的预算管理机制。坚持“先有项目储备、再作预算安排”的基本原则，新增债券资金安排的项目支出要与政府预算项目、本级部门预算项目、转移支付项目保持一致，并且应当全部纳入部门预算统一编制，而不应由财政代编预算支出，即新增专项债项目预算必须在部门预算中体现，按照部门预算要求进行编制。

(二) 加快实现专项债项目资产预算管理一体化

专项债作为政府法定债务，其投资形成的资产应纳入政府会计主体进行核算，建议将项目资产管理登记单位、项目资产类型、对应的政府收支预算科目等信息纳入预算管理一体化的范围，做好预算管理与资产管理的衔接，建立健全政府债务与项目资产相对应的管理制度。同时考虑将产出数量、质量和效果等资金绩效指标一并纳入预算管理一体化，为全面实施预算绩效管理、优化财政资源配置、提升公共服务质量提供支撑。

(三) 科学进行专项债项目资产会计核算

专项债项目资产会计核算坚持预算管理与资产管理并重原则，从预算会计及财务会计角度做好核算工作，即从预算会计角度强化专项债监管、硬化预算，从财务会计角度做好资产负债核算工作，全面反映政府专项债形成的公共基础设施等资产“家底”，提高预算管理水平、促进资源优化配置、防范政府债务风险。专项债项目资产的确认和计量，要严格按照《政府会计准则第5号——公共基础设施》《政府会计准则制度解释第2号》《政府会计制度》等相关政策规定执行。

(四) 依托信息化系统强化专项债项目穿透式监测

加强专项债券项目穿透式监测，将财政部门、主管部门、建设单位、资产登记管理单位、运营单位、金融机构等相关单位全部纳入监测系统，开展全生命周期绩效管理，压实主管部门和项目单位管理责任，提高债券资金使用效益与财政资金配置效率。通过信息化手段，将监管工作延伸到项目最底层，穿透掌握资金使用、项目建设进度、运营管理等情况，确保专项债券资金及时投入项目资产建设，全面客观反映专项债债务、项目资产、收益实现等情况，切实防范政府债务风险。

(五) 加强专项债项目国有资产管理

行政事业单位作为专项债项目资产管理登记单位,应规范设置台账,依法进行会计核算,坚持资产管理与预算管理、绩效管理相结合原则,根据相关制度要求及时、真实、完整、准确登记项目资产相关信息,比如资产种类、名称、形成日期、原价、使用年限、使用人、管理人、资产经营收入等,并随资产全生命周期动态更新。以夯实资产核算基础,提升资产管理质量及水平,落实预算绩效管理制度,优化财政资源配置,提升公共服务质量。

(六) 积极发挥市场主体在专项债项目中的作用

专项债已成为政府拉动投资、推动构建现代化基础设施体系的重要工具。为提高专项债资金使用效率,必须厘清政府和市场边界,积极发挥包括中央企业、地方国企以及民营企业在内的多种市场主体在专项债项目谋划、设计、投资、建设和运营等方面的优势,积极扩大有效投资,促进经济平稳健康发展。具体而言,中央企业、地方国企以及民营企业等市场主体可作为委托代建单位负责项目的管理和组织工作,严格控制项目的投资、质量和工期,提升项目管理水平、工作效率,也可以委托运营的方式参与专项债项目,提升公共产品与服务质量,提高项目预期收益可实现

性,防范专项债偿债风险。此外,在合理确定资产、收益和风险边界基础上,探索企业法人项目单位的市场化融资与专项债的有机结合,以撬动社会投资,有效支持重大项目落地实施,为稳投资稳增长提供有力支撑。□

责任编辑 李卓

主要参考文献

[1]《〈行政事业性国有资产管理条例〉解读》编写组.行政事业性国有资产管理条例解读[M].北京:中国财政经济出版社,2022.

[2]王小龙,李敬辉,等.预算管理一体化规范实用教程[M].北京:经济科学出版社,2021.

[3]周国光.规范专项债用于发展路桥基础设施的会计对策分析[J].交通财会,2020,(9):4-10+28.

[4]刘慧芳.新《预算法》背景下地方政府债务管理分析[J].经济研究参考,2018,(28):68-73.

[5]王银梅,陈志勇.地方政府性债务预算管理研究[J].经济研究参考,2016,(32):29-40.

简讯

政府会计准则制度建设与实施部门沟通联系机制2022年第二次会议召开

2022年9月27日,政府会计准则制度建设与实施部门沟通联系机制2022年第二次会议在线上召开。来自16个机制成员单位、10个省级财政厅(局)会计处和有关部门的代表等参加了会议。

此次会议聚焦公共基础设施政府会计核算相关问题。交通运输部及相关单位总结了公路水路公共基础设施政府会计核算的执行情况与工作成果,围绕加强组织落实指导、开展资产全面清查、充分利用管理信息系统等方面分享推动公路水路公共基础设施登记入账工作的有效经验。水利部及相关单位介绍了水利基础设施政府会计核算情况,在制定水利基础设施分类体系、明确重置成本应用办法、升级水利财务管理信息系统等措施的基础上,水利基础设施政府会计核算工作取得了一定成效。住建部、地方财政部门介绍了市政基础设施政府会计核算基本情况,并对面临的困难与问题及相关建议进行了探讨。

会议指出,近年来,财政部会计司将加强公共基础设施政府会计核算作为一项重点工作,陆续出台了《财政部 交通运输部关于进一步加强公路水路基础设施政府会计核算的通知》《财政部 水利部关于进一步加强水利基础设施政府会计核算的通知》等文件,对有关公共基础设施的范围、记账主体、分类、明细核算和计量等方面不断作出细化规定。会议强调,有关主管部门和各级财政部门要紧密协作、形成合力,发挥好政府会计准则制度建设与实施部门沟通联系机制作用,紧紧围绕权责发生制政府综合财务报告制度改革的总体目标和任务,继续深化政府会计标准建设与实施,夯实政府财务报告和行政事业性国有资产报告的核算基础,高质量完成“十四五”期间政府会计改革任务。

(本刊记者)