

# 谈政府会计改革中公共基础设施核算的难点

——以公路基础设施为例

庞文群

**【摘要】** 2015年10月23日,《政府会计准则——基本准则》正式发布,自2017年1月1日开始施行。公共基础设施是首次被全面纳入政府会计体系核算,尚无经验可供借鉴,其纯公益性的特点又导致许多经济业务的会计处理难以遵循《企业会计准则》。为此,本文以公路资产的确认、计量、记录和报告为例,对公共基础设施会计主体的确定、资产范围的界定、初始计量、后续计量等方面的一些难点问题进行分析,并提出解决思路和处理办法。

**【关键词】** 政府会计改革; 公共基础设施; 会计主体; 会计核算

**【中图分类号】** F812

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2016)07-0043-5

## 一、引言

公共基础设施,是政府向社会提供相关公共服务所运行、维护、管理的工程性基础设施资产。在原先以预算会计为核心、收付实现制为基础的政府会计体系下,我国绝大部分公共基础设施未纳入会计核算与财务报告。但随着政府会计改革研究和实践的深入,这一状况逐渐发生改变。财政部于2010年底启动的权责发生制综合财务报告试编工作,要求对行政事业单位的固定资产按非公共基础设施、公共基础设施分类,调整部门决算。2013年新修订的《行政单位会计制度》中增加了对行政单位直接负责管理的、为社会提供公共服务的公共基础设施资产核算的相关规定。2014年12月,国务院批转财政部发布的《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》中要求对政府部门代表政府管理的公共基础设施进行核算和反映,并将其纳入政府综合财务报告列报范围。2015年10月,财政部正式发布了《政府会计准则——基本准则》(简称《基本准则》),确立了我国政府会计“双体系、双基础、双报告”的基本模式,公共基础设施正式全面纳入政府会计核算体系。

《基本准则》从制度上实现了公共基础设施核算方面会计理论与实务的重大突破:一是在资产的经济属性方面,将“预期能够产生服务潜力”为主要特征的公共基础设施这一经济资源列入了资产核算范围。二是在资产的法律属性方面,将公共基础设施归属于“政府会计主体控制”的经济资源,摒弃了原先“单位占有和使用”的表述。例如公路管理部门既不能占有,也不能独自使用公路,只是履行受托运营管理责任,但其仍应将公路纳入资产核算。三是在资产核算主体方面,原来仅对执行《行政单位会计制度》的单位进行了公

共基础设施核算的规定,现已扩展到了政府会计主体所包含的各级政府、各部门、各单位。

公路是政府为完成受托责任、履行法定职能而为社会提供的重要公共服务产品,具有资产数量大、覆盖范围广、服务人口多、公益性强等特点。目前,我国逐步形成了以高速公路为主体的收费体系和以普通公路为主体的非收费体系,完善的公路路网逐渐形成。到2014年末,全国公路总里程达446.39万公里,公路密度46.5公里/百平方公里,仅2014年就完成公路建设投资15460.94亿元(交通运输部《2014年交通运输行业发展统计公报》)。

本文拟在《基本准则》相关规定的基礎上,以公路资产的确认、计量、记录和报告为例,探讨政府会计改革中有关公共基础设施会计实务中的几个难点问题,以期抛砖引玉,为具体实务操作提供建议。

## 二、公共基础设施会计主体的确定

政府会计主体包括各级政府、各部门、各单位。公路事权范围广,一条公路可能由多级政府管理,与多个部门、单位发生财政预算拨款关系,应该确定这一基础设施由哪一级别的政府、哪一具体的部门或单位进行核算和报告。

### (一)同一公路的多项事权分别被授予不同层级政府

《公路法》将公路划分为国道、省道、县道、乡道和专用公路。公路事权包括公路的规划、建设、养护、保护等。县道和专用公路的各项事权归属明确,分别由县级人民政府和专用公路的主管单位负责。而国道、省道、乡道的不同事权,往往由不同层级的政府负责。《公路法》第十四条规定:国务院、省级交通主管部门分别负责国道、省道的规划工作;第八条规定:县级以上地方人民政府交通主管部门对国道、省道的管理、

## □ 工作研究

监督职责,由省、自治区、直辖市人民政府确定。对乡道的各项事权,《公路法》及相关条例规定,县级人民政府交通主管部门负责保护工作并协助乡级人民政府编制规划,乡级人民政府负责本行政区域内乡道的建设和养护工作。同一条(或者其中一段)公路的不同事权,往往被分配到不同层级政府,支出责任由不同层级政府承担,就会出现多个财政预算拨款关系。若各级政府均确认公路资产,则会造成资产的重复核算。

### (二)同一事权因法律规定不明确,各地实施方式不同

对国道、省道的管理和监督,按《公路法》规定由省级人民政府确定。2008年修订的《公路管理条例》中规定:“国道、省道由省、自治区、直辖市公路主管部门负责修建、养护和管理;国道中跨省、自治区、直辖市的高速公路,由交通部批准的专门机构负责修建、养护和管理。”但该条例于2011年被废止。因法律无明确规定,对于同一事权,不同地域由不同层级的政府或其下属部门、单位行使。

例如,在公路建设方面,陕西省人民政府发布的《关于进一步加快全省公路建设的决定》(陕政发[2011]50号)规定:高速公路以省为主、省市共建、社会参与,普通国省干线公路以市为主、省市共建。湖北省人民政府发布的《关于促进全省普通公路持续健康发展的意见》(鄂政办发[2012]9号)规定:国省道干线公路建设由省、市、县三级政府共同负责。河南省人民政府发布的《关于印发河南省普通干线公路建设养护管理一体化改革试点方案的通知》(豫政办[2015]128号)则要求重心下移、切块包干,按照属地管理的原则,将普通干线公路的建设、养护、管理权限同步下放到试点县。在国省道干线养护方面,陕西省与相邻的甘肃省、重庆市分别采用不同的管理体制:甘肃省实行垂直管理体制(省级统管),陕西省实行条块结合管理体制(以市为主,市以下垂管),重庆市实行的则是属地管理体制(所在县区管理)。一条公路穿越不同的省、市、县、乡域,由不同层级的政府或其部门进行核算,使得不同区域的资产负债表不具备可比性。

对政府会计主体的确定,西方市场经济国家采用的主要有受托责任法、控制法和基金授权分配法等方式。我国在试编阶段采用受托责任法和基金授权分配法界定政府综合财务报告范围。《基本准则》对会计主体进行了原则性的规定,包括各级政府及与“本级政府财政部门直接或间接发生预算拨款关系”的各部门、单位。鉴于公路事权分割、预算拨款关系相互交织的状况,笔者认为,在实际工作中界定公共基础设施的会计主体时,应遵循以下三个原则:

1. 重要性原则。确定主要事权,在规划、建设、养护、保护等公路事权中,应区分主要的支出责任。建设、养护的支出责任最重,其中“建设”形成了公路的实体资产,“养护”通过经常性的预算拨款来保障公共设施服务职能的发挥,两者应该作为主要事权。

2. 受托责任原则。确定主管的政府层级:由哪一级政府承担并实际履行主要事权;由哪一级政府作为政府会计主体报告该项资产,以全面分析、预测公共基础设施的建设、运行成本,判断公共服务满足社会需要的程度,进一步加强对公共基础设施的建设、维护与管理。

3. 预算拨款关系原则。确定具体核算单位,与承担受托责任的政府财政部门发生预算拨款关系的各部门、单位,应全面确认、计量、记录、报告公共基础设施的取得、运行和处置情况。

但是,目前实际工作中存在的建设、养护事权分离的现象,使得某级政府建设公共基础设施形成债务,设施移交养护单位后资产在另外一个层级政府的资产负债表上体现,出现资产、负债不匹配的情况。因此,要积极推进十八届三中全会提出的“建立事权和支出责任相适应的制度”,逐步理顺资产的事权关系,避免此类现象的发生。

## 三、公共基础设施核算范围的界定

公路的类别多,且承载的公共服务功能差别大。除《公路法》规定的国、省、县、乡道四种行政等级的公路,还有暂未纳入法律规定的村道;国道、省道又称干线公路,县道、乡道、村道又称为农村公路。按是否收费,公路又可分为收费公路和非收费公路。哪些公路应该作为公共基础设施纳入政府会计主体核算和报告范围?下文对照《基本准则》进行具体分析。

### (一)收费公路

收费公路在我国路网中具有重要地位,包括收费高速公路、一级公路及独立隧道、桥梁。截至2014年底,全国收费公路里程16.26万公里,占公路总里程的3.6%。按收费属性划分,政府还贷公路约10.4万公里,经营性公路约5.85万公里,分别占收费公路里程的64%和36%。收费高速公路10.67万公里,其中政府还贷高速公路6.01万公里,经营性高速公路4.66万公里,分别占收费高速公路里程的56.3%和43.7%(交通运输部《2014年全国收费公路统计公报》)。

1. 经营性收费公路。经营性收费公路是指由依法成立的公路企业法人建设、经营和管理,满足社会需要并获取盈利的公路。公路的经营风险和相应责任完全由其经营管理单位承担,与政府没有预算拨款关系,政府对其建设、经营影响较小,因此不应纳入政府会计核算范围。但经营性公路收费的期限届满时必须终止收费,向交通主管部门办理移交手续,接管的交通主管部门承担日常养护管理责任,此时必须将公路纳入政府会计核算范围。

2. 政府还贷收费公路。这一类公路在建设期间需要政府给予一定的补助,再融资进行建设。投入运营后,所收的通行费上缴财政,实行收支两条线管理,还本付息和养护资金主要靠收取的通行费承担;不能正常还本付息时,需要政府偿还。收费期限届满或还清债务后终止收费,向交通主管部门办理公路移交手续。因此,在政府还贷收费公路的建设、运

营、移交的整个过程中,其经营管理单位一直都与政府财政部门存在预算拨款关系,公路资产也受政府及其部门、单位的控制,因此应纳入政府会计体系核算。

应注意的是,《收费管理条例》要求“建设和管理政府还贷公路,应当按照政事分开原则,依法设立专门的不以营利为目的的法人组织”;而实际管理运行过程中,由事业单位或者公路经营企业运营管理公路的现象普遍存在。根据《基本准则》中关于已纳入企业财务管理体系的单位不适用政府会计准则的规定,运营管理政府还贷收费公路的企业就不能按本准则核算公路资产。综合考虑政府还贷公路的公益属性、同级政府的投资和还本付息兜底责任、通行费收入纳入政府性基金预算、项目债务纳入政府债务限额管理等因素,笔者认为,政府还贷收费公路的经营企业按照《基本准则》的要求,不执行本准则,但政府作为会计主体在编制综合财务报告时,为全面反映履行受托责任、判断支出责任、开展信用评价、控制债务限额情况,应将这部分资产、负债纳入合并报告范围。

## (二)村道

村道建设大都占用集体土地,而不征用土地,资金来源中较大部分为群众集资。多年来,村道在我国一直处于一个比较尴尬的境地,在法律法规中,管理监督事权不明确,资金投入没有保障。政府提供的公共产品和服务有较大缺失,广大农民出行困难,严重影响了基本公共服务均等化进程,成为公共财政的短板。那么,村道是否应纳入政府会计核算体系呢?

《农村公路养护管理办法》(交通运输部令2015年第22号)规定,农村公路包括县道、乡道和村道,村道是指除乡道及乡道以上等级公路以外的连接建制村与建制村、建制村与自然村、建制村与外部的公路。但《公路法》中所述公路的内涵没有包含村道。《2014年交通运输行业发展统计公报》中所公布的各行政等级公路里程汇总只有223.94万公里,分别为国道17.92万公里、省道32.28万公里、县道55.2万公里、乡道110.51万公里、专用公路8.03万公里,与全国公路总里程446.39万公里相差222.45万公里,这正是该公报后面所列举的农村公路中村道的里程。直到2011年2月国务院发布的《公路安全保护条例》(国务院令593号)中才正式将村道的保护列入公路安全保护的范畴,并在第七十五条规定,“村道的管理和养护工作,由乡级人民政府参照本条例的规定执行。”

近年来,国家财政加大了对村道建设养护的投入,中央投资车辆购置税用于西部地区农村水泥路建设的补助标准提高到了每公里50万元。国务院办公厅印发的《农村公路管理养护体制改革方案》(国办发[2005]49号)规定汽车养路费(2009年改革为燃油价格和税费改革转移支付)用于村道养护工程的资金每年每公里不低于1000元,日常养护经费也逐

步纳入市、县财政预算。因此,村道已经有相对明确的管理单位,以及相应的财政预算拨款来源,应纳入政府会计体系公共基础设施核算范围。

## (三)专用公路

按照《公路法》对专用公路的定义“专用公路是指由企业或者其他单位建设、养护、管理,专为或者主要为本企业或者本单位提供运输服务的道路”可知,专用公路是否按公共基础设施核算,应由专用公路主管单位的性质决定,其主管单位属于政府会计主体范围的,则纳入公共基础设施核算。需注意的是,当专用公路主要用于社会公共运输并改划为省道、县道或者乡道时,应根据预算拨款关系的具体情况,纳入政府会计主体核算范围或者合并入政府综合财务报告。

## 四、公共基础设施的初始计量

由于公共基础设施的工程性、公益性,以及投资金额大、投资来源多元化等特点,公共基础设施的计量与固定资产有一定的区别。政府会计主体除通过BT、BOT或PPP等模式接受移交、回购经营性公路收费权取得公共基础设施外,其他主要是由政府会计主体通过建造而取得。公路建筑产品按组成部分,分为路基、路面、桥涵、隧道、路线交叉、交通工程及沿线设施等。目前各级政府部门及单位建造公共基础设施仍然执行《国有建设单位会计制度》(财会字[1995]45号),公共基础设施的建设成本按建筑安装工程投资、设备投资、待摊投资三个部分进行核算。该制度出台时间较早,执行已超过20年,并且当时的会计概念里还没有出现公共基础设施,与现行的政府会计制度不能有效衔接。因此,建造公路工程确认公共基础设施时,有三个问题应该注意。

### (一)部分工程建设成本不应计入公共基础设施

1. 配套管理养护设施设备。《公路工程基本建设项目概算预算编制办法》(JTG B06-2007)将工程造价划分为建设安装工程费、设备工具器具及家具购置费、工程建设其他费用三部分。公路工程中交通工程及沿线设施又划分为交通安全设施、服务设施、管理设施。设备工具器具与服务设施、管理设施中部分资产没有供社会公众直接使用,而是被运营单位占有、使用,这与公共基础设施的管理方式差别较大,所以应当作为政府会计主体的固定资产进行核算。此类设备包括为满足公路的营运、管理、养护需要,供政府会计主体自行使用的房屋建筑物(如办公楼、宿舍楼等);购置的达到固定资产确认标准的设备(如隧道照明、消防、通风的动力设备,高等级公路的收费、监控、通信、供电设备,养护用的机械、运输设备和工具、器具等)。为公路的营运、管理、养护需要而准备的,未达到固定资产标准的工具、器具、家具等应作为流动资产核算。

2. 所占用的土地的土地使用权。公共基础设施的公益属性决定了其用地均为国家无偿划拨用地。但公路建设管理部门在取得土地使用权时,必须按法定程序征用,支付土地征用

## □ 工作研究

及拆迁补偿费,并进行登记确定土地使用权。土地征用及拆迁补偿费属工程造价的工程建设其他费用,在国有建设单位会计制度中属于待摊投资,竣工验收后摊入交付使用资产,没有进行单独确认。借鉴企业会计准则关于固定资产核算的规定,应当将公路所占用的土地使用权确认为无形资产,这样更有利于公共基础设施用地确权,有利于路田分家,保护路产路权,杜绝侵占公路用地、破坏公路设施的现象发生;也有利于保持路容路貌,保障社会公众使用路产的安全。公路所占用的土地的主要支出包括:土地补偿费、征用耕地安置补助费、拆迁补偿费、复耕费、耕地开垦费、森林植被恢复费、失地农民保险金等。同时,建议尽快修订《国有建设单位会计制度》,并将其作为政府会计准则的一项具体准则公布,与现行《基本准则》衔接。

### (二)各组成部分及其构件使用年限不同或未规定使用年限

为了控制运行成本、计提折旧和方便后续计量,公共基础设施的会计核算应当同固定资产一样,分别将各组成部分确认为单项公共基础设施。建设工程项目从大到小可分为单项工程、单位工程、分部工程和分项工程。公路建设项目的工程设计、概预算编制、工程结算、经济核算基本上都是按此分类开展的。《公路工程技术标准》(JTGB01-2014)中明确规定了路面、桥涵、隧道等工程结构的设计使用年限,但没有规定路基等工程的设计使用年限。规定设计使用年限的各种工程结构并不一定在概预算、结算的同一个分类层级上,可能有的是单位工程,有的是分部工程;而且部分工程结构已规定了总的设计使用年限,同时又对其部分构件的设计使用年限进行了规定。

《公路工程技术标准》中规定,对于路面工程的水泥混凝土路面,高速公路和一级公路设计使用年限为30年,二、三、四级公路的设计使用年限分别为20年、15年、10年。对于沥青混凝土路面,高速公路和一级公路的设计使用年限为15年,二、三、四级公路的设计使用年限分别为12年、10年、8年。在桥涵工程中,特大桥、大桥的设计使用年限为100年;中桥在高速公路和一级公路中设计使用年限为100年,二级及以下为50年;小桥、涵洞在高速公路和一级公路中设计使用年限为50年,二级及以下为30年。同时又规定,所有等级公路的斜拉索、吊索、系杆等部件设计使用年限为20年,栏杆、伸缩缝、支座等部件设计使用年限为15年。对于隧道工程,高速、一级、二级公路的隧道主体结构设计使用年限为100年;三级公路的特长、长、中隧道设计使用年限为100年,短隧道为50年;四级公路的特长隧道设计使用年限为100年,长、中、短隧道为50年;所有等级公路的特长、长、中、短隧道的可更换、修复的构件的设计使用年限为30年。

因此,确认公共基础设施时,可以将没有设计使用年限也没有折旧年限的工程结构按单位工程确认,没有设计使用

年限但有折旧年限的工程结构按单位工程或者分部工程确认为单项公共基础设施;对单独规定设计使用年限的部分构件应从单位工程或者分部工程中分离出来,单独确认。实际工作中,会计部门应与其他有关部门沟通,督促其提供按设计使用年限分类的工程资料、结算资料。

### (三)投资来源多元化

在现行的财政管理体制下,各级政府千方百计筹集资金推进公路建设,以缓解供需矛盾。除使用组建融资平台、发行政府债券、推进PPP模式等方式的债务融资外,各地还积极探索“拼盘项目”,实行不同层级配套、整合各行业专项资金,通过接受社会捐助、村民集资等方式筹集资金。例如国道建设往往由受益县区负责征地、拆迁的相关费用或者提供配套资金,市级政府负责主体工程的建设;或者市级政府给予配套资金,县区负责建设。县乡道建设中,鼓励沿线受益矿山企业参与共建;或者由国土部门负责公路沿线滑坡等地质灾害治理,水利部门负责江堤河堤建设,旅游部门实施旅游项目等。村道建设中,动员群众集资,鼓励外出成功人士捐助。

以上不同资金的整合,按处理方式可以归纳为两种情况:一是资金集中,即由公路建设管理单位统一建设、统一计量支付,公共基础设施由公路建设管理单位确认;二是各整合部门、单位按照项目管理的要求,各自设计施工、计量办理支付手续,支出体现在各部门、单位。在这种情况下,参与整合部门有可能形成资产,也可能不形成资产,建议按照形成资产的单位是否仍然承担后期运行维护管理职责,确定资产的确认单位。如果参与配套单位后期不再承担运行维护管理职责,则整合资金形成的资产交由公路建设管理单位确认;反之,由参与配套单位确认为其他公共基础设施,不再确认为公路资产。

## 五、公共基础设施的后续计量

### (一)后续支出的资本化

参照《企业会计准则第4号——固定资产》的处理方法,为维护公共基础设施的正常使用而发生的日常维护等后续支出,应当在发生时计入当期损益;如为增加公共基础设施的服务潜力、经济利益或延长使用年限而发生的改建、扩建或修缮等后续支出,应当计入公共基础设施成本。公路在使用过程中,发生的后续支出称之为公路养护支出。但《公路养护技术规范》(JTGH10-2009)确定的相关工程技术标准与会计准则的规定有较大的差别,应区别对待。

1. 按《公路养护技术规范》对养护工程的定义,只有改建工程后续支出可计入资产成本。公路养护就是对公路的保养与维护,是为保持公路处于完好状态,防止其使用质量下降所进行的作业。《公路养护技术规范》按工程性质、技术复杂程度和规模大小,将公路养护分为小修保养、中修工程、大修工程、改建工程四类。小修保养是对公路及其沿线设施进行经常性的维护保养和修补其轻微损坏部分的作业;中修工程

是对公路及其沿线设施的一般性损坏部分进行定期的修理加固,以恢复公路原有技术状况的作业;大修工程是对公路及其沿线设施损坏较大的部分进行周期性的综合修理,促使其恢复到原技术标准的作业;改建工程是对公路及其沿线设施因不适应现有交通量的增长和荷载需要而进行全线或逐段提高技术等级指标,显著提高其通行能力的较大工程项目。小修属于日常维护和轻微修补,中修、大修是对公路及其设施的定期或周期性的修理。按照固定资产后续支出对不能延长使用年限、提高使用效能的支出不予资本化的处理原则,小修、中修、大修工程支出均不能计入公路资产成本。只有改建工程能显著提高公路的使用效能,增加公路的服务潜力,其后续支出应计入公路资产成本。

2. 按照《公路养护技术规范》相关工程作业内容的规定,大修工程和部分中修工程支出也应计入资产成本。《公路工程技术标准》对设计使用年限的定义是:“在正常设计、正常施工、正常使用和正常养护条件下,路面、桥涵、隧道结构或结构构件不需进行大修或更换,即可按其预定目的使用的年限。”也就是说,正常情况下,在设计使用年限内公路路面、桥涵、隧道结构不会发生大修或更换指定的结构构件,大修就意味着原产品设计寿命周期的终结,其折余价值归于零,需要重新设计、建造,重新确定使用寿命。那么,大修工程相当于公共基础设施的更新,其支出应该计入资产成本。同时,根据《公路养护技术规范附录B》对中修工程作业内容的规定,部分中修工程的作业内容包括修理更换中小桥支座、伸缩缝等结构构件,如果该资产单独核算且具有独立的设计使用年限,这部分支出应计入资产成本。

3. 部分建筑结构以及建筑结构加固尚无统一规定的目标使用期。公路工程中修、大修作业内容有很大一部分涉及建筑结构加固。在实际工作中,桥涵、隧道加固的工程量和支出都比较大。按前所述,当将养护支出计入资产成本时,应确定资产的目标使用期,以便于资产的价值管理、后续计量。但建筑结构的加固是一项受诸多因素制约、不定性多而繁杂的综合工程,目前国内公路工程加固规范和标准均没有对此规定设计使用年限。因此,在修订公共基础设施的具体准则和指南时,应与相关专业部门共同研究做出规定,或者参照已公布的《混凝土结构加固设计规范》(GB 50367-2006)的规定,结构加固后的设计使用年限由业主与设计单位共同商定。同时,在《公路工程技术标准》及交通安全设施设计规范中,对防护栏、标志牌等交通安全设施也没有规定设计使用年限,但这部分资产事实上是有使用年限的,也建议由业主和设计单位共同商定使用年限,并在设计文件中明确。

## (二) 折旧和摊销

1. 路基是否提取折旧。公路路基是按照路线位置和一定技术要求,用土或石料等材料修筑的作为路面基础的线形结构物。在公路构筑物中,直接被车辆碾压、承受荷载、易于损

坏的是路面;而路基是间接受荷载,主要以自然灾害损毁为主。一般来说,排除非自然灾害等不确定性因素的影响,在正常使用条件下,路基只需进行日常维护保养就可一直使用。在公路工程技术标准及设计规范中,均没有规定路基结构的设计使用年限。《高速公路公司财务管理办法》(财工字[1997]59号)要求对路基按20~30年计提折旧,但该办法主要是基于高速公路公司有限的经营期,其初始投资应予以补偿的思路确定的。因此,对路基不应计提折旧。

2. 折旧方法。《行政单位会计制度》规定,对公共基础设施计提折旧一般采用年限平均法或工作量法。固定资产的折旧方法一般为平均年限法,但《高速公路公司财务管理办法》规定对公路及构筑物可采用工作量法计提折旧,目前该方法适用较普遍,一般按车流量计提折旧。但由于公路资产的特殊性,采用车流量法并无必要,原因如下:

第一,车流量对公路工程各结构使用寿命的影响程度不同。路面及路面标线、标志的使用寿命和损耗主要受行驶汽车荷载及空气、温度、水等自然因素的影响。而影响桥梁使用寿命的桥梁荷载包括恒载(桥梁自身)、活载(车辆、行人等)和其他荷载(风、地震等),隧道承受的荷载主要来自于围岩体周边应力,受车辆荷载的影响相对较小。

第二,公路工程在规划和设计时,确定设计使用年限和主要技术指标已充分考虑车流量因素。根据《公路工程技术标准》的规定,公路按照功能确定公路技术等级和主要技术指标,而公路功能根据公路的区域特点、交通特性、路网结构综合分析确定。交通特性中已考虑汽车、行人、自行车等各自的交通量以及车辆类型、出行距离、交通量变化特征、速度分布等。

第三,由于目前车流量预测手段、技术的局限,实际车流量与预测车流量差距较大,按预测数据确定的单位车流量折旧额与实际相差甚远。因此,在公路资产的设计使用年限内,政府会计主体按照平均年限法提取折旧更合适。

《高速公路公司财务管理办法》还规定,对通讯、收费、监控设施,可以采用双倍余额递减法或者年数总和法计提折旧。如前所述,笔者认为这些设施应该确认为固定资产,故应借鉴固定资产的折旧提取方法。同时,公路工程不适合规定统一综合折旧率,因为每个公路资产都具有唯一性,不同地域、不同行政等级、不同技术等级的公路结构组成差别非常大,使用统一综合折旧率将产生很大误差。

3. 土地使用权摊销。因公路用地没有使用年限限制,故可参照无法预计使用年限的无形资产的管理,不予摊销。

## 主要参考文献:

财政部.政府会计准则——基本准则.中华人民共和国财政部令第78号,2015-10-23.

作者单位:陕西汉中市交通运输局,陕西汉中723000