

【交通运输经济与管理】

# 公路经营业务会计核算办法

俸芳<sup>1</sup>, 王满良<sup>2</sup>

(1. 长安大学 经济与管理学院, 陕西 西安 710064;

2. 陕西交通职业技术学院 资产管理科, 陕西 西安 710021)

**摘要:** 伴随着中国公路交通的迅猛发展, 公路收费经营业务的全面拓展使得现行会计制度已经无法满足其衍生的特殊业务核算的需要。为有效实施资产保全、持续经营、资产减值准备、公路资产折旧或价值摊销、成本费用核算等一系列会计核算, 分析衍生的公路经营业务对会计核算的价值影响。分析认为: 构建新的会计核算框架应当包括会计核算的范围、固定资产的确定、收益的确认, 同时涉及新增会计科目、合并调整原有会计科目和会计报表的编制。

**关键词:** 公路运输经济; 工商管理; 会计学; 公路经营业务; 会计核算办法; 资本保全; 持续经营

**中图分类号:** F540 **文献标志码:** A **文章编号:** 1671-6248(2007)03-0026-05

## Rules of accounting calculation in highway operation

FENG Fang<sup>1</sup>, WANG Man-liang<sup>2</sup>

(1. School of Economics and Management, Chang'an University, Xi'an 710064, Shaanxi, China;

2. Asset Management Department, Shaanxi College of Communication Technology, Xi'an 710021, Shaanxi, China)

**Abstract:** The current accounting system cannot meet the needs of special transactions in the development of highway tolling operation. So there is a need to analyze such accounting issues as the asset maintenance, sustainable operation, provision for impairment of assets, provision for depreciation or amortization of highway assets, and highway operation costs and expenses. The basic idea given by the conclusion is that the new accounting framework should be established, which includes the accounting range, the recognition of fixed assets and revenues, the addition of new accounts, the adjustment of the original accounts and the preparation of accounting reports.

**Key words:** highway transport economy; administration of industry and commerce; accounting; highway operation; rules of accounting calculation; capital maintenance; sustainable operation

## 0 引言

公路经营企业是中国深化投融资体制改革的产物。公路收费经营业务的广泛开展对出台有行业特色的会计规范提出了迫切要求, 财政部会同交通部于1998年6月10日出台了《公路经营企业会计制度》(以下简称《企业会计制度》)。由于对公路收费权属性以及会计核算处理的看法不同, 不少学者对

此进行了讨论。在《企业会计制度》中, 公路收费权按照取得途径的不同分别记入了固定资产和无形资产。对此, 刘文成提出公路收费权是无形资产并应该按照无形资产进行核算的观点<sup>[1]</sup>, 马贤明、郑朝晖则对公路收费权的初始计量、摊销以及后续支出无法适用无形资产准则进行了分析<sup>[2]</sup>, 周国光在《公路经营企业财务管理与会计核算有关问题的探讨》一文中, 就收费经营业务对公路经营企业财务管理与

会计核算的影响、中国财务会计改革的发展对收费经营业务的要求进行了阐述,并在资本保全、固定资产折旧等方面提出了新思路<sup>[3]</sup>。本文在借鉴众多专家研究成果的基础上,结合公路收费经营业务的发展以及新会计准则出台对特殊业务核算的规范要求,论述了资本保全、公路资产折旧与价值摊销、成本费用等核算问题,并对完善公路经营业务会计核算办法的框架和内容提出了新的建议。

从目前会计改革的思路来看,中国将以统一的企业会计准则规范企业的会计核算行为,而对于具有行业特点的业务核算则需要通过专业会计核算办法来规范。为了适应快速发展的收费经营业务对财务会计的特殊要求,需要加快研究公路经营企业会计核算办法的步伐,因此对该会计核算办法的研究显得尤为重要。

## 1 公路经营企业业务特色

公路经营企业是深化公路投融资体制改革的产物,是属于政府特许经营的一种新型企业,它以收取车辆通行费为主营业务,因此在经营期限、资产的构成以及资产折旧等方面有着与一般工商企业不同的特色,具体表现在以下4个方面。

### 1.1 公路经营企业实行特许经营

公路作为一种重要的公益性基础设施,其产权归属国家。为了解决中国现有财政投资能力与日益增长的公路投资需求之间的矛盾,国家允许国内外经济组织经省级以上人民政府特许、以投资修建公路的方式或以投资购买的方式取得公路有期限的收费经营权。收费经营期届满时,公路经营权由国家无偿收回。因此,公路经营企业的收费经营属于特许经营的范畴<sup>[4]</sup>。

### 1.2 公路经营企业有明确的收费期限

根据《收费公路管理条例》(以下简称《管理条例》)的规定,经营性公路的收费期限按照收回投资并有合理回报的原则确定,最长不得超过25年。国家确定的中西部省、自治区、直辖市经营性公路的收费期限最长不得超过30年。这项规定意味着公路经营企业如果只经营一条收费公路,当收费期满时,经营企业将随之解体,那么会计核算四大假设之一的持续经营就有可能不适合公路经营企业。

### 1.3 公路经营企业资产构成的特殊性

以收费经营业务为主的公路经营企业,其经营资产主要是依附在公路资产实体上的公路收费权,例如现代投资股份有限公司的收费权是以无形资产

入账的,占到总资产的76%以上。从这个意义上来说,公路经营企业的经营资产并不像一般的工商企业那样是以实物资产作为经营资产。

### 1.4 公路经营企业资产价值摊销方式的特殊性

根据有关规定,公路的设计通行能力需要满足未来20年的车流量发展要求。这一规定意味着对以公路为经营资产的企业而言,前期的车流量并不理想,从而使通行费收入也呈现先少后多的现象。根据会计核算的收入与费用相配比的原则,公路经营企业的公路资产折旧方法选用的是减速折旧法(工作量法),而不是加速折旧法。

## 2 公路经营企业关于财务会计特殊核算问题的解决思路

由于受到公路经营业务特色的影响,公路经营企业在资本保全、持续经营、资产减值准备、公路资产折旧等方面有着特殊的核算要求,因此需要从一种全新的角度分析这些特殊问题<sup>[5]</sup>。

### 2.1 资本保全原则

根据《中华人民共和国公司法》(以下简称《公司法》)的规定,除法律、行政法规另有规定外,企业的投资人不得抽回投资。这就是资本保全原则的体现。实行资本保全,除了保障企业正常经营以外,主要是为了维护企业债权人的合法权益。正如上述,公路经营企业无法按照《公司法》的要求“以其全部资产对公司的债务承担责任”;公路经营企业是以收费公路预期的经营现金净流量对外承担债务偿还责任的一种特殊企业。因此,当公司投资人通过分配折旧或者价值摊销提前收回投资时,不会影响公司债权人的合法权益。

此外,如果公路经营企业只经营一条收费公路,就有可能出现经营现金净流量闲置的情况。在这种情况下,维护投资人权益的理想做法也许就是按期对现金净流量(包括公路资产折旧或公路收费权价值摊销以及经营净利润)进行合理分配。如果这种做法是合理的,那么公路经营企业就可以不实行资本保全原则,这与《公司法》的规定显然是矛盾的。考虑到公路经营企业是中国深化公路投融资管理体制改革的产物,而且实行特许经营,因此对只经营一条收费公路的企业可以不实行资本保全,这样既可以保护公司债权人的合法利益(以公司的未来经营现金流量作为偿还债务的保证),又可以保护公司投资人的合法权益(通过分配现金净流量保证投资人的资金不可闲置)。

## 2.2 持续经营

持续经营是进行会计核算的四大假设之一。作为会计核算的一个前提条件,持续经营是指企业的生产经营活动在可以预见的将来会长期按照现在的形式、目的和方向持续不断地经营下去。这意味着企业现在不会面临破产的威胁,不会被迫清算,各种资产不需要削价变现。

根据《管理条例》的规定,公路经营企业特许经营期最长也不过 30 年,对于那些只经营一条收费公路的公路经营企业,是否意味着其会计核算无法遵循持续经营的假设呢?根据对持续经营的假设描述,可以将其换一个角度理解,也就是当企业面临破产威胁并被迫清算资产,而且各种资产需要削价变现时,该企业不能再适用持续经营的假设,各种资产不得再用正常的实际成本计价。对于只经营一条收费公路的公路经营企业来说,其经营期是可以预见的,企业在经营期内的经营目标就是通过吸引更多的车辆、提高收费标准等,实现收入最大化的财务管理目标。由于公路经营企业实行特许经营收费,其公路养护成本约占公路经营收入的 15%~25%,而且车辆通行费收入基本上都是现金收入,若企业不扩大经营规模,那么并不需要通过贷款而依其经营效益就可以维持其正常的经营活动。换言之,公路经营企业完全可以正常地生产经营,并不会面临破产的威胁,而且当经营期满时,企业的财务核算是一种正常的资产清算,充足的现金存量无须企业通过削价变现来偿还债权人的债务。

综上所述,公路经营企业除了可预见的经营期限不符合持续经营的假设条件外,其他条件基本上是吻合的。在此基础上,即使只经营一条收费公路的企业也是可以适用持续经营的假设<sup>[6]</sup>。

## 2.3 资产减值准备

根据《企业会计制度》第 51 条的规定,企业应当定期或者至少每年年终对各种资产进行全面核查,并根据谨慎性原则的要求,合理地预计各项资产可能发生的损失,对可能发生的各项资产损失计提资产减值准备。计提的资产减值准备包括:坏帐准备、存货跌价准备、短期投资跌价准备、长期投资减值准备、固定资产减值准备、在建工程减值准备、无形资产减值准备和委托贷款减值准备。由于大部分公路经营企业是以收费经营业务为主要业务,不存在或很少存在应收账款,其存货主要是为了满足日常公路养护所需,因此企业总资产中所占的比重也很小。此外,公路经营企业的固定资产主要是公路资

产,其跌价的可能性微乎其微;无形资产也是以公路收费权为主体,也不太可能减值。鉴于上述特点,如果公路经营企业继续计提相应的资产减值准备显然不符合会计核算的重要性原则,因此公路经营企业不必计提坏帐准备、存货跌价准备和固定资产减值准备。

## 2.4 公路资产折旧或摊销

公路资产作为公路经营企业的主要资产,其价值的损耗需要在企业的经营成本里得到补偿。在会计实务中,公路资产入账存在 2 种做法:一种是将修建公路取得的公路收费权作为固定资产入账;另一种是将收购的已建成公路的收费权作为无形资产入账。因此,对公路资产进行折旧或摊销时,列入固定资产的公路收费权的摊销额计入了公路经营成本,而列入无形资产的公路收费权的摊销则在管理费用中列示。同为公路收费权,进行价值补偿时却存在不同的口径,从而导致企业披露的信息有失偏颇。由于公路收费权的摊销额占企业成本的较大份额,将这部分摊销额在管理费用中列示时,就会出现利润表中管理费用大于主营业务成本的结果,这是让人难以理解的现象。例如,现代投资股份有限公司的经营性资产主要表现为路桥收费权,该公司对路桥收费权摊销的处理方法是计入管理费用。2005 年该公司的主营业务成本为 21 834 万元,由于记入管理费用的路桥收费权摊销额为 23 403 万元,使得管理费用达到 26 288 万元,超过主营业务成本 4 454 万元。这样列示既夸大了企业的管理费用,又使得企业的经营成本没有充分披露。因此,对公路经营企业无形资产中公路收费权的价值摊销应在公路经营成本中列示<sup>[7-8]</sup>。

## 2.5 公路收费权转让

《管理条例》第 21 条规定,转让政府还贷公路权益中的收费权,可以申请延长收费期限,但所延长的期限不得超过 5 年。转让经营性公路权益中的收费权,不得延长收费期限。

根据规定,经营性的收费公路是可以转让其收费权的,但《管理条例》中没有明确收费权的转让主体是政府还是公路经营企业,而在经营实务中已经存在类似问题。2003 年 3 月 18 日深圳高速公路股份有限公司与深圳市交通局签订了《关于深圳高速广深分公司、惠深分公司产权转让协议书》,将全长 31.7 km 的 107 国道、全长 35.5 km 的 205 国道深圳段的全部产权以 19.3 亿元的价格转让给深圳市交通局。但深圳高速公路股份有限公司与深圳市交通局

的这一行为是否可以理解为经营性收费公路的转让,或者是一种政府提前收回投资的行为。但无论是哪一种思路,都对相关的会计业务产生一定的影响。因此,在制度和法规还未完全明确公路经营企业能否成为经营性收费公路的转让主体之前,对相应行为则视为政府提前收回投资。而国家也应该尽快对此类问题做出合理的规定,从而避免实务操作中的无序状态。

### 3 会计核算办法框架及相关业务处理

从已经发布的专业会计核算办法看,其框架都是以企业为主体设计的,考虑到目前不少公路经营企业开始进行多元化投资和经营,企业的业务除了路桥收费之外,还有其他的主营业务。如果专业核算办法的制定围绕公路经营企业全部业务进行,必然使得制定的办法面面俱到,从而失去专业核算办法所强调的行业特殊性。如果只针对路桥收费业务进行规范,不仅可以让公路经营企业有规范可循,而且可以让从事路桥收费业务的其他行业的企业有章可循。

参考已出台的专业会计核算办法的模式,制定《公路经营业务会计核算办法》的思路应为:《公路经营业务会计核算办法》以《企业会计制度》为蓝本,对具有行业特点的业务在办法中核算和规范;在会计科目的设置上,只要《企业会计制度》中有的科目,就不再重复设置,如果《企业会计制度》中没有适合公路经营业务的科目,则采取重新设立的方法。

#### 3.1 《公路经营业务会计核算办法》框架

根据前面的思路,《公路经营业务会计核算办法》的总体框架可以设计为以下几个部分。

第一部分为总说明。总说明包括办法的使用范围、对固定资产的确认、收入的确认条件等。

第二部分为会计科目调整使用说明。这一部分具体包括会计科目的设置和补充会计科目的使用说明。会计科目的设置包括新增会计科目的设立和需要调整核算内容的会计科目的罗列。补充会计科目的使用说明包括对新增会计科目以及需要调整核算内容的已有会计科目的使用说明。

第三部分为补充报表项目及编制说明。这一部分主要包括:一是补充科目表,二是补充报表项目编制说明。补充科目表中主要列示增加和调整核算内容的会计科目及其二级明细科目的名称以及相应的编号。补充报表项目编制说明则主要说明新增会计科目在相应报表中的披露。

#### 3.2 相关的会计处理

##### 3.2.1 新增“周转材料”科目

由于公路经营企业是集经营与建设为一体的企业,在建设过程或经营时期进行日常维护或保养工作中必然会使用一些可以反复使用的周转材料,这与一般工商企业是不同的,因此需要单独设置“周转材料”科目进行相关核算。

##### 3.2.2 新增“进款往来”科目

目前不少省份已经实行省内高速公路联网收费。在这种情况下,公路经营企业的收费站所收取的车辆通行费收入并不完全属于该企业,这就涉及到只有在联网中心拆分款项后才能确认收入的分配问题,为此需要通过一个过渡科目反映公路经营企业收到的款项。

公路经营企业收到由下属收费站上交的车辆通行费时,借记“银行存款”等科目,贷记“进款往来”科目;根据联网中心的收费款项拆分单确认本企业的收入时,借记“进款往来”科目,贷记“主营业务收入”科目;转出应属于外单位的款项时,借记“进款往来”科目,贷记“银行存款”科目<sup>[9]</sup>。

##### 3.2.3 新增“应付资本”科目

公路经营企业在经营过程中存在将提取的公路资产的折旧费或收费权的摊销额分配给投资者的业务,可以通过修改“已归还投资”科目的核算内容,结合“应付资本”科目核算相关内容。

“已归还投资”科目是用来核算中外合作经营企业按照合同规定在合作期间归还投资。由于公路经营企业向投资人分配公路资产的累计折旧额或收费权的摊销额也属于按照相关规定归还投资的行为。因此,可以保留该科目的名称并修改其核算内容以满足公路经营企业核算的需要。

公路经营企业按照合同约定分配公路固定资产累计折旧额或公路收费权摊销额时,借记“已归还投资”科目,贷记“应付资本”、“银行存款”等科目<sup>[10]</sup>。

##### 3.2.4 调整“固定资产”科目核算内容

对固定资产内容的调整主要涉及公路经营企业固定资产的界定问题。在《高速公路公司财务管理办法》中,公路经营企业的固定资产分为公路及构筑物、安全设施、通讯设施、监控设施、收费设施、机械设施、车辆、房屋及其附属建筑物以及其他固定资产。在同一个办法里,对清算资产的界定中出现的“公路及附属设施”概念容易引起混淆。在会计实务中,安全设施通常很难与公路及构筑物区分开来,可以通过合并公路及构筑物和设施为公路及构筑

物,既解决了实务中不易区分二者的难题,又在理论上解决了2个相似概念的问题。因此,核算办法中将固定资产分为:公路及附属设施、通讯设施、监控设施、收费设施、机械设施、车辆、房屋及其附属建筑物以及其他设施。

### 3.2.5 调整“无形资产”科目核算内容

对无形资产的调整主要在于对公路收费权摊销额的归属问题。如前所述,作为公路经营企业的经营性资产,公路收费权的摊销如果按一般无形资产的处理方式计入管理费用,这将夸大管理费用的金额而导致企业经营成本的失真。所以,对公路收费权的摊销应记入“主营业务成本”科目,而不是“管理费用”科目。

### 3.2.6 对企业转让路桥收费权的考虑

由于国家尚未出台关于特许收费权益转让的有关规定,对于现实中已经存在的权益转让问题,可以视为公路经营企业收回占用资产的投资。在这种思路下,公路经营企业出让路桥收费权,如果路桥收费权作为固定资产入账,则企业应当按照该项固定资产的账面净值借记“固定资产清理”科目,按照该项固定资产已计提的折旧借记“累计折旧”科目,按照该项固定资产已计提的减值准备借记“固定资产减值准备”科目,按照该项固定资产的账面原值贷记“固定资产”科目。同时,对实际取得的转让收入,借记“银行存款”科目,贷记“固定资产清理”科目。清理结束后,应将转让损益进行结转;若“固定资产清理”科目为借方余额,则借记“营业外支出——出售固定资产损失”科目;贷记“固定资产清理”科目;若“固定资产清理”科目为贷方余额,则借记“固定资产清理”科目,贷记“营业外收入——出售固定资产收益”科目。

如果路桥收费权作为无形资产入账,则企业应当按照实际取得的转让收入借记“银行存款”科目,按照该项无形资产已计提的减值准备借记“无形资产减值准备”科目,按照该项无形资产的账面余额贷记“无形资产”科目,按照应支付的有关税费贷记“银行存款”、“应交税金”等科目,按照其差额贷记“营业

外收入——出售无形资产收益”科目或借记“营业外支出——出售无形资产损失”科目。

## 4 结 语

中国公路收费经营业务的迅猛发展使现行会计制度无法满足特殊业务核算的需要,笔者在分析公路经营业务特色对会计核算影响的基础上,对资产保全、持续经营、公路资产折旧或价值摊销等方面进行了深入的分析,提出了制定《公路经营业务会计核算办法》的框架以及有关会计业务核算的基本思路。但应该看到,一个专业会计核算办法的制定和出台,必须考虑制定的可行性和迫切性,并在制定过程中充分考虑公路收费实务中出现以及可能出现的各种问题,只有在深入调研的基础上,并结合相关的理论研究,才能制定出科学的、符合实际的《公路经营业务会计核算办法》。

### 参考文献:

- [1] 刘文成.论公路收费权是公路经营企业的无形资产[J].交通财会,2003,16(5):13-16.
- [2] 马贤明,郑朝晖.用益物权会计初探:以路桥收费权为例[J].会计研究,2004,16(7):35-38.
- [4] 王利彬,吴群琪.关于中国收费公路收费理论的探讨[J].长安大学学报:社会科学版,2005,7(3):12-15.
- [3] 周国光.公路经营企业财务管理与会计核算有关问题的探讨[J].交通财会,2002,15(11):4-9.
- [5] 周国光.公路上市公司可持续发展的基本思路[J].长安大学学报:社会科学版,2005,7(1):9-12.
- [6] 周国光.中国路桥收费问题透视[J].长安大学学报:社会科学版,2005,7(4):1-5.
- [7] 中华人民共和国财政部.企业会计制度(2001)[S].
- [8] 汪洋耀,邓川.国际会计准则与财务报告准则——研究与比较[M].北京:立信会计出版社,2005.
- [9] 周国光.公路上市公司财务管理实证研究[J].交通财会,2004,17(5):3-12.
- [10] 冯利荣.浅谈经营性收费公路的会计核算[J].交通财会,2005,18(9):4-6.