

财政部会计司有关负责人就印发 《政府会计准则第 10 号——政府和社会资本合作项目合同》答记者问

2019 年 12 月 24 日 来源：会计司

为了积极贯彻落实国务院批转财政部的《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》（以下简称《改革方案》），建立健全政府会计准则体系，规范政府方对政府和社会资本合作（PPP）项目合同的确认、计量和相关信息的列报，近日，财政部制定发布了《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 会计准则）。财政部会计司有关负责人就 PPP 会计准则有关问题回答了记者的提问。

问：制定 PPP 会计准则的背景和意义是什么？

答：在公共服务领域推广运用 PPP 模式，引入社会力量参与公共服务供给，提升供给质量和效率，是党中央作出的一项重大决策部署。早在 20 世纪 80、90 年代中期，我国 PPP 的具体实践就已经逐步出现。2013 年底，我国借鉴国际经验，立足本国国情，自上而下系统推进 PPP 改革。经过近六年改革，PPP 已成为公共服务的重要供给方式，项目覆盖十九个行业，中国已成为全球最大的 PPP 市场。PPP 项目涉及复杂

的合同关系和多种运作方式,科学、准确、完整地核算和反映 PPP 项目各方主体的权利和义务,是 PPP 模式健康发展的重要保障。因此,研究制定 PPP 会计准则,规范 PPP 模式形成的政府资产和相关净资产或负债的会计处理,具有重要和深远的意义。

第一,制定本准则是构建保障 PPP 模式持续健康发展的制度体系的明确要求。

为了大力推广 PPP 模式,2015 年国务院办公厅印发通知(国办发〔2015〕42 号)转发了财政部、发展改革委、人民银行《关于在公共服务领域推广政府和社会资本合作模式指导意见》,指导意见在“构建保障政府和社会资本合作模式持续健康发展的制度体系”部分明确提出,“要建立完善公共服务成本财政管理和会计制度,创新资源组合开发模式,针对政府付费、使用者付费、可行性缺口补助等不同支付机制,将项目涉及的运营补贴、经营收费权和其他支付对价等,按照国家统一的会计制度进行核算,纳入年度预算、中期财政规划,在政府财务报告中进行反映和管理,并向本级人大或其常委会报告。项目资产移交时,要对移交资产进行性能测试、资产评估和登记入账,并按照国家统一的会计制度进行核算,在政府财务报告中进行反映和管理”。

第二，制定本准则是规范 PPP 业务政府方会计处理的迫切需要。

在我国现行会计准则制度体系中，除了 2007 年印发的《企业会计准则解释第 2 号》从企业方角度对 BOT 业务的会计处理进行规定外，在国家层面缺乏统一的关于 PPP 业务政府方会计处理的规范。从目前实务情况来看，绝大多数政府方未对 PPP 项目形成的政府控制的资产登记入账，造成政府资产核算的缺失，同时一些企业方也未依据《企业会计准则解释第 2 号》将 PPP 项目中有关权利作为无形资产或金融资产，而是作为固定资产核算，造成 PPP 业务核算的混乱。此外，PPP 不仅涉及基础设施的设计、融资、建设、拥有、运营等多个环节，还涉及有关风险、收益在公共部门与私人部门之间的分担及共享等问题，这些环节和问题的叠加使得 PPP 业务的会计处理更为复杂。因此，社会各方迫切期待国家层面对 PPP 业务政府方的会计处理作出规范。

第三，制定本准则是建立健全政府会计标准体系的内在要求。

2015 年以来，财政部积极贯彻落实党中央关于建立权责发生制政府综合财务报告制度的要求，加快推进政府会计改革，力争在 2020 年之前建立起具有中国特色的政府会计标准体系。从国外政府会计改革实践情况来看，很多国家很早

就针对 PPP 业务政府方的会计处理制定了相关的会计准则。国际公共部门会计准则理事会（IPSASB）也于 2012 年制定发布了《国际公共部门会计准则第 32 号——服务特许权协议：授予方》（以下简称 IPSAS32），就 PPP 业务授予方的会计处理提供了处理原则。因此，从建立健全我国政府会计标准体系的内在要求出发，也迫切需要在立足国内 PPP 实务、积极借鉴国际相关会计准则的基础上制定本准则。

问：PPP 会计准则起草发布经历了哪些过程？对各方反馈意见是如何采纳吸收的？

答：PPP 业务不仅涉及多个会计主体和复杂的合同关系，而且政策性很强，因此其会计处理比较复杂。我们在 2017 年就组织开展了《政府方 PPP 会计问题研究》课题研究，对国内外有关 PPP 业务的政策、理论和实务问题进行了系统梳理，并对 IPSAS32 进行了深入细致的研究，在此基础上形成了本准则讨论稿并不断进行修改。2019 年 6 月中旬，我们联合财政部 PPP 中心组织座谈会，邀请多名理论界、实务界、会计师事务所的专家和部分地方财政部门负责 PPP 工作的同志，对本准则讨论稿进行了深入研讨。根据座谈会上相关专家提出的意见和建议，我们对讨论稿进行了修改完善，于 7 月中旬形成征求意见稿。

7月22日，我们印发了《政府会计准则第10号——政府和社会资本合作安排》及应用指南征求意见稿（财办会〔2019〕22号），面向中央部门（单位）、地方财政部门和社会公众征求意见，同时征求部内相关司局、各地监管局和政府会计准则委员会咨询专家意见。本准则征求意见稿受到各方关注，截至公开征求意见期结束，我们共收到108份书面反馈意见，在所有反馈意见中，58份表示无不同意见，其余50份共提出了275条具体意见。此外，很多咨询专家和社会公众还通过电子邮件、电话等方式提出了意见建议。在公开征求意见的同时，我们于9月、10月份赴青海财政厅、北京市交通委，实地调研了交通领域PPP项目管理和会计核算现状，当面听取有关各方对本准则征求意见稿的意见和建议。

10月份以来，我们对所有反馈意见和建议一一进行了梳理，逐条对是否采纳情况进行了分析，并根据有关反馈意见和建议对本准则征求意见稿进行了修改和完善，形成了送审稿。反馈意见总体上认为，制定本准则非常有必要，有利于规范PPP业务中政府方的会计核算，更加全面准确地反映政府财务状况，对于我国PPP业务行稳致远、实现政府科学决策和管理具有重要的意义。绝大多数反馈意见对本准则征求意见稿表示赞同，认为准则规范的对象较为明确，有关会计处理既借鉴了国际准则，又充分体现了国内PPP实务特点，

既填补了政府方会计核算的空白，又兼顾了与社会资本方会计处理的对称，基本能够满足目前实务中政府方对于 PPP 项目会计处理的需要。但是，部分反馈意见也针对本准则征求意见稿有关术语、部分条款、体例、新旧衔接及生效日期等内容提出了具体的修改意见和建议。11 月初，我们召集多名 PPP 实务和理论专家座谈，专门就准则修改过程中梳理的一些重点难点问题进行研讨，根据研讨结果，我们进一步修改完善了准则送审稿，11 月底至 12 月初，经会计司技术小组讨论和司务会审议、部内相关司局会签后，最终于 12 月 17 日由部领导签发。

问：制定 PPP 会计准则遵循了哪些原则？

答：在制定 PPP 会计准则过程中，我们主要遵循了以下原则：

（一）立足国情、借鉴国际。PPP 概念是个舶来品，国际公共部门会计准则和其他很多国家的会计准则体系中对 PPP 项目的会计处理已经做出了规定。在制定本准则时，我们在充分调查研究的基础上，适当借鉴了 IPSAS32 中关于授予方对服务特许权协议的会计处理原则，特别是关于“双控制测试”的规定。但是，中国 PPP 实践拓展丰富了传统 PPP 模式的内涵和运用，具有明显的中国特色。因此，本准则中有关适用范围、术语的界定和具体会计处理规定，如资产计

量属性、净资产和负债的确认与计量等，充分考虑了我国的 PPP 实务特点及相关法规要求，不完全与国际准则趋同。

（二）与社会资本方“镜像互补”。PPP 业务的会计处理主要涉及政府方和社会资本方两个主体，为了科学、准确、完整地核算和反映 PPP 项目合同中的权利义务关系，通常情况下，政府方的会计处理应当与社会资本方的会计处理保持对称，即“镜像互补”原则，以确保 PPP 项目资产确认在双方不重复、不遗漏。国际会计准则理事会（IASB）制定的《国际会计准则解释第 12 号——服务特许协议》（IFRIC12）与 IPSAS32 也保持了“镜像互补”原则。

（三）与现有政府会计标准体系相协调。在 PPP 项目中，相关各方围绕 PPP 项目合作会订立一系列合同来确立和调整彼此之间的权利义务关系，共同构成 PPP 项目的合同体系，因此很难通过一项会计准则来规定所有与 PPP 项目有关的经济业务和事项的会计处理。由于 PPP 项目合同是整个 PPP 合同体系的基础和核心，本准则着力解决的是政府方对 PPP 项目合同的确认、计量及相关信息的列报，所规定的内容与《政府会计准则第 2 号——投资》《政府会计准则第 3 号——固定资产》《政府会计准则第 5 号——公共基础设施》《政府会计准则第 8 号——负债》（以下简称《负债准则》）等具体准则和《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报

表》《财政总预算会计制度》等现行政府会计标准中的规定相辅相成、协调一致，共同构成了规范政府方关于 PPP 项目的会计核算标准体系。

问：关于 PPP 会计准则，有哪些需要说明的重要事项？

答：PPP 会计准则分为六章 28 条，主要规范了政府方对 PPP 项目合同的确认、计量和相关信息的列报。需要重点说明的事项有以下几个方面：

一是关于准则适用范围。首先，本准则规范的是政府方对 PPP 项目合同的会计处理。第二，本准则所称的 PPP 项目合同，是政府方与社会资本方依法依规就 PPP 项目合作所订立的合同。第三，本准则所称的 PPP 项目合同应当同时具有以下两个特征：（1）社会资本方在合同约定的运营期间内代表政府方使用 PPP 项目资产提供公共产品和服务；（2）社会资本方在合同约定的期间内就其提供的公共产品和服务获得补偿。第四，本准则规范的 PPP 项目合同应当满足“双控制”条件：（1）政府方控制或管制社会资本方使用 PPP 项目资产必须提供的公共产品和服务的类型、对象和价格；（2）PPP 项目合同终止时，政府方通过所有权、收益权或其他形式控制 PPP 项目资产的重大剩余权益。此外，为了保证政策协调，本准则第四条对适用范围以外的有关会计处理问题进行了原则性规定。

二是关于 PPP 项目资产的确认和计量。这是本准则规范的重点内容。按照本准则规定，符合本准则第二条“双特征”、第三条“双控制”条件的 PPP 项目资产，在同时满足两个确认条件时，应当由政府方予以确认，并且一般应当按照成本进行初始计量，按规定需要进行资产评估的，应当按照评估价值进行初始计量。本准则第二章和第三章对不同方式下形成的 PPP 项目资产的确认和计量问题进行了规范。在征求意见过程中，有部分意见对政府方在 PPP 项目资产运营期满移交之前确认资产的会计处理提出质疑，认为与企业方会重复确认资产。我们认为，这是本准则最基本最核心的会计处理原则，也是国际通行的关于服务特许权协议的会计处理方法。按照会计原理，资产确认的关键在于会计主体是否能够“控制”该项经济资源，在 PPP 项目合同中，相关基础设施满足“双控制”条件的，应当由政府方来确认，而社会资本方按照“镜像互补”原则确认对应的无形资产或金融资产（这一点在我国《企业会计准则解释 2 号》中已经明确），从形式上看两方都确认了资产，但两种资产性质不同，实质上是政府方与社会资本方因 PPP 业务发生了非货币性资产交换而导致的会计结果。

三是关于 PPP 项目净资产的确认和计量。按照本准则规定，政府方除使用其现有资产或由社会资本方对其现有资产进行改建、扩建形成 PPP 项目资产的情况以外，政府方在确

认 PPP 项目资产时，应当同时确认一项 PPP 项目净资产，PPP 项目净资产的初始入账金额与 PPP 项目资产的初始入账金额相等。在 PPP 项目资产运营期间，政府方按月对该 PPP 项目资产计提折旧（摊销）的，应当于计提折旧（摊销）时冲减 PPP 项目净资产的账面余额。这种会计处理方法，不同于 IPSAS32 中根据不同付费方式分别确认金融负债或（和）递延收益的规定，具有典型的中国特色。之所以作出这样的规定，主要考虑以下两方面原因：一是根据党中央、国务院关于政府债务管理的有关文件精神 and 现行 PPP 管理制度规定，地方政府不得对社会资本方承诺保底收益、固定回报等，必须依据绩效考核情况支付政府付费，因此，政府方在初始确认 PPP 项目资产时不应存在国际准则中所谓的“无条件支付款项的义务”，即依法依规签订的 PPP 项目合同不会也不应增加政府债务；二是在有关 PPP 项目合同中，政府方对社会资本方的一系列付费其实质是购买社会资本方提供的公共产品和服务，政府方在初始确认 PPP 项目资产的同时，很难从对社会资本方的付款义务中拆分出与 PPP 项目资产成本相关的金额，因此也不符合政府负债的确认条件。

四是关于 PPP 项目中政府支出责任的会计处理原则。根据本准则规定，政府方承担向社会资本方支付款项的义务的，相关义务应当按照《负债准则》有关规定进行会计处理，会计处理结果不影响 PPP 项目资产及净资产的账面价值。在

很多 PPP 项目合同中，政府方也承担了向社会资本方支付款项的义务，但这种义务在项目运营期开始时并不属于《负债准则》所规定的现实义务，更多是一种或有义务，因此不能确认为政府负债。在 PPP 项目开始运营后的每一个付款期间内，政府方按照《负债准则》有关规定不确认负债的，应当在支付款项时计入当期费用；按照《负债准则》有关规定确认负债的，应当同时确认当期费用，在以后期间支付款项时，相应冲减负债的账面余额。

问：为了确保 PPP 会计准则有效实施，下一步还有哪些工作要做？

答：PPP 会计准则自 2021 年起施行，为了确保该准则有效实施，下一步我们还将开展以下工作：

一是会同有关方面积极研究存量 PPP 项目合同会计处理的新旧衔接办法，进一步明确本准则适用范围以外的有关 PPP 业务的会计处理规定。

二是抓紧制定出台本准则应用指南，明确有关会计科目设置和列报要求，详细规定 PPP 项目合同的账务处理，补充完善 PPP 会计业务处理示例，提高本准则的可操作性。

三是在《企业会计准则解释 2 号》关于企业方对 BOT 业务的会计处理基础上，抓紧研究出台社会资本方对 PPP 项目合同的会计处理规定。

四是加强对 PPP 会计准则及相关内容的宣传和培训，确保本准则自 2021 年起有效施行。

发布日期：2019 年 12 月 24 日