

中华人民共和国财政部办公厅

财办会〔2019〕22号

财政部办公厅关于征求《政府会计准则第10号——政府和社会资本合作安排》及应用指南意见的函

党中央有关部门办公厅(室)，国务院各部委、各直属机构办公厅(室)，全国人大常委会办公厅机关事务管理局，全国政协办公厅机关事务管理局，高法院行装局，高检院计财局，各民主党派中央财务部门，有关人民团体财务部门，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅(局)，新疆生产建设兵团财政局，有关单位：

为了加快推进政府会计改革，建立健全政府会计准则体系，根据《国务院关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知》(国发〔2014〕63号)和《政府会计准则——基

本准则》(财政部令第78号),我们起草了《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,现印发给你们,请组织征求意见,并于2019年9月22日前将书面意见或电子文本反馈我部会计司。同时,欢迎有关方面提出宝贵意见。

联系人: 财政部会计司制度一处 杨海峰

通讯地址: 北京市西城区三里河南三巷三号 100820

电话: 010-68552898 传真: 010-68552531

电子邮件: yanghaifeng@mof.gov.cn

- 附件: 1. 政府会计准则第10号——政府和社会资本合作安排
(征求意见稿)
2. 《政府会计准则第10号——政府和社会资本合作安排》应用指南(征求意见稿)
3. 关于《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)的说明



附件 1:

政府会计准则第 10 号——政府和社会资本合作安排 (征求意见稿)

第一章 总则

第一条 为了规范授予方对政府和社会资本合作 (PPP) 安排的确认、计量和相关信息的披露, 根据《政府会计准则——基本准则》, 制定本准则。

第二条 本准则所称 PPP 安排, 是指 PPP 项目中授予方与运营方之间签订的同时具有以下特征的约束性协议或合同:

(一) 运营方在规定的期间内代表授予方使用 PPP 服务资产提供公共服务;

(二) 运营方在规定的期间内就其提供的公共服务获得补偿。

本准则所称的授予方, 是指向运营方授予使用 PPP 服务资产提供公共服务权利的政府会计主体 (具体指 PPP 项目实施机构, 通常为政府有关职能部门或事业单位)。

本准则所称的运营方, 是指在授予方授权范围内使用 PPP 服务资产提供公共服务的企业 (具体指项目公司或社会资本方)。

本准则所称 PPP 服务资产，是指在 PPP 安排中用来提供公共服务的资产。该资产有以下两方面来源：

（一）由运营方投资建造或者从第三方购买，或者是运营方的现有资产；

（二）授予方现有资产，或者对授予方现有资产进行改建、扩建。

第三条 本准则适用于同时满足以下条件的 PPP 安排：

（一）授予方控制或管制运营方使用 PPP 服务资产提供公共服务的类型、对象和价格；

（二）协议或合同结束时，授予方通过所有权、收益权或其他形式控制 PPP 服务资产的重大剩余权益。

第四条 PPP 项目中涉及的不满足本准则第三条规定的其他协议或合同的会计处理，不适用本准则。

第二章 PPP 服务资产的确认

第五条 符合本准则第二条、第三条规定的 PPP 服务资产，在同时满足下列条件时，应当由授予方予以确认：

（一）与该资产相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体；

（二）该资产的成本或者价值能够可靠地计量。

第六条 PPP 服务资产的各组成部分具有不同使用年限或者以不同方式提供公共产品或服务的，应当分别将各组成部分确认为一个单项 PPP 服务资产。

第七条 授予方委托运营方投资建造 PPP 服务资产的，如果授予方对 PPP 服务资产按完工进度进行验收，应当在资产建造过程中按照验收进度予以确认；否则，应当在 PPP 服务资产验收合格交付使用时予以确认。

授予方委托运营方购买 PPP 服务资产的，应当在资产验收合格交付使用时予以确认。

使用运营方现有资产形成 PPP 服务资产的，授予方应当在协议或合同开始日予以确认。

授予方使用其现有资产，或者委托运营方在其现有资产基础上进行改建、扩建形成 PPP 服务资产的，应当在协议或合同开始日将现有资产重分类为 PPP 服务资产。

第八条 在 PPP 服务资产运营过程中发生的后续支出，符合本准则第五条规定的确认条件的，授予方应当计入 PPP 服务资产成本；不符合本准则第五条规定的确认条件的，应当在发生时计入相关会计主体的当期费用。

通常情况下，为增加 PPP 服务资产的使用效能或延长其使用年限而发生的改建、扩建等后续支出，授予方应当计入 PPP 服务资产的成本；为维护 PPP 服务资产的正常使用而发

生的日常维修、养护等后续支出，应当计入相关会计主体的当期费用。

第九条 根据 PPP 安排，协议或合同结束时，PPP 服务资产移交至授予方的，授予方应当根据 PPP 服务资产的性质和用途，按其账面价值将该资产重分类为公共基础设施等资产。

第三章 PPP 服务资产的计量

第十条 授予方在取得 PPP 服务资产时应当按照成本进行初始计量。

第十一条 授予方委托运营方投资建造的 PPP 服务资产，其成本包括该项 PPP 服务资产至验收合格交付使用前所发生的全部必要支出，包括建筑安装工程投资支出、设备投资支出、待摊投资支出、其他投资支出，以及运营方的建造利润等。

第十二条 授予方委托运营方购买的 PPP 服务资产，其成本包括购买价款、相关税费以及交付使用前发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

第十三条 使用运营方现有资产形成的 PPP 服务资产，其成本按规定以该项资产的评估价格确定。

第十四条 授予方使用其现有资产形成的 PPP 服务资产，其成本按照协议或合同开始日该资产的账面价值确定。

授予方委托运营方在其现有资产基础上进行改建、扩建形成的 PPP 服务资产，其成本按照协议或合同开始日该资产账面价值加上改建、扩建等发生的支出以及运营方的建造利润等，再扣除被替换部分的资产账面价值后的金额确定。

第十五条 除本准则第二十一条规定外，授予方应当参照《政府会计准则第 5 号——公共基础设施》，对 PPP 服务资产进行后续计量。

第四章 净资产、负债的确认和计量

第十六条 授予方应当根据 PPP 安排中对运营方作出补偿的方式，在确认 PPP 服务资产的同时确认净资产或负债。

按照 PPP 安排，授予方可以按以下任一方式或以下方式相结合的方式对运营方就 PPP 服务资产的成本和提供的服务作出补偿：

（一）向运营方支付款项；

（二）通过其他方式向运营方作出补偿，包括授予运营方向 PPP 服务资产的第三方使用者赚取收入的权利，或授予运营方使用其他能够产生收益的资产的权利。

授予方确认的净资产或负债的初始入账金额，或净资产与负债合计的初始入账金额，应当与根据本准则第十条至第十四条确定的 PPP 服务资产的初始入账金额相等，并按授予方给予运营方或运营方给予授予方的其他对价金额进行调

整。

第十七条 授予方因取得 PPP 服务资产不具有向运营方无条件支付款项的义务，但通过其他方式向运营方做出补偿的，应当在确认 PPP 服务资产的同时确认一项净资产。

如果授予方保证向运营方支付以下金额，则表明授予方具有向运营方无条件支付款项的义务：

（一）规定或可确定的金额；

（二）应收公共服务使用者的金额与本条（一）中的规定或可确定金额之间的差额（如果有的话），即使支付的金额取决于运营方能否确保 PPP 服务资产符合规定的质量或效率要求。

第十八条 授予方因取得 PPP 服务资产而具有向运营方无条件支付款项义务的，应当在确认 PPP 服务资产的同时确认一项负债。

授予方以预定的一系列支付补偿 PPP 服务资产的成本和运营方提供的服务的，预定的一系列支付中涉及资产成本的部分确认为一项负债，涉及补偿运营方提供的服务的部分应当在发生时确认为当期费用。

授予方在 PPP 服务资产确认之前向运营方进行支付的，应当将该类支付金额作为预付款进行会计处理。

第十九条 授予方以部分向运营方支付款项、部分通过其他方式向运营方作出补偿取得 PPP 服务资产的，应当分别以下情况进行会计处理：

（一）授予方能够确定负债金额的，应当按照应支付的金额确认负债，并将 PPP 服务资产初始入账金额与所确认的负债金额的差额确认为净资产。

（二）授予方不能确定负债金额的，应当在确认 PPP 服务资产的同时，全部确认为净资产；在以后期间，当负债金额可确定时，按照应支付的金额确认负债，同时冲减净资产。

第二十条 授予方向运营方支付款项的义务，取决于通过其他方式不足以就 PPP 服务资产的成本和提供的服务对运营方作出补偿的（如授予方按照保底消费量向运营方支付款项或补足收费不足差额），应当在确认 PPP 服务资产的同时，全部确认为净资产，相关义务应当按照《政府会计准则第 8 号——负债》有关或有事项的规定进行处理。

第二十一条 授予方应当在运营方代表授予方利用 PPP 服务资产提供公共服务的期间内，按月对 PPP 服务资产计提折旧（摊销）时，相应冲减依据本准则第十七条、第十九条确认的净资产的账面余额。初始确认的净资产金额小于 PPP 服务资产初始入账金额的，授予方应当按照净资产初始入账金额占 PPP 服务资产初始入账金额的比例计算确定当期应当

冲减净资产的金额；当期计提的折旧（摊销）金额与所冲减的净资产金额的差额，应当计入当期费用。

协议或合同结束时，授予方在对 PPP 服务资产重分类的同时，应当将尚未冲减完的净资产账面余额转入累计盈余。

第二十二条 授予方应当在运营方代表授予方利用 PPP 服务资产提供公共服务的期间，合理分摊依据本准则第十八条、第十九条确认的负债金额，每期支付给运营方的金额与本期应分摊的负债金额之间的差额应当确认为当期费用。

第五章 列示和披露

第二十三条 授予方应当在财务报表中单独列示 PPP 服务资产及相应的净资产和（或）负债。

第二十四条 授予方应当在附注中披露与 PPP 安排有关的下列信息：

（一）对 PPP 安排的总体描述；

（二）PPP 安排中的重要条款：

1. PPP 服务资产的来源；
2. 授予方的付费方式；
3. 运营服务要求；
4. 在合同或协议到期时收回资产的权利；
5. 其他权利和义务。

（三）报告期间所发生的 PPP 安排的变更情况；

(四) 相关会计信息:

1. 报告期间授予方确认的 PPP 服务资产及其类别;
2. PPP 服务资产初始入账金额及其确定依据;
3. 协议或合同价格在各项资产和服务之间进行分摊的依据;
4. 净资产、负债初始入账金额及其确定依据;
5. 净资产模式下, 在后续运营期间折旧(摊销)费用抵减净资产的金额;
6. 负债模式下, 在后续运营期间负债分摊金额及实际支付金额;
7. 其他需要披露的会计信息。

第二十五条 授予方除应遵循本准则第二十四条的披露要求外, 还应遵循其他政府会计准则制度关于 PPP 安排的披露要求。

第六章 附则

第二十六条 对于应当确认为 PPP 服务资产, 但已确认为政府公共基础设施、固定资产或无形资产的, 授予方应当在本准则首次执行日将该公共基础设施、固定资产或无形资产按其账面价值重分类为 PPP 服务资产。

第二十七条 对于应当确认但尚未入账的 PPP 服务资产，授予方应当在本准则首次执行日将该资产确认入账，并按照以下原则确定其初始入账成本：

（一）可以取得相关原始凭据的，其成本按照有关原始凭据注明的金额减去应计提的累计折旧（摊销）后的金额确定；

（二）没有相关凭据可供取得，但按规定经过资产评估的，其成本按照评估价值确定；

（三）没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的，其成本按照重置成本确定。

本准则首次执行日以后，授予方应当对存量 PPP 服务资产按其在首次执行日确定的成本和剩余折旧（摊销）年限计提折旧（摊销）。

第二十八条 按照本准则规定应当由授予方确认为 PPP 服务资产，但已由运营方确认为固定资产、在建工程或其他非流动资产的，授予方应当在本准则首次执行日按照本准则第二十七条的规定，确认一项 PPP 服务资产。

第二十九条 授予方在本准则首次执行日按规定确认一项 PPP 服务资产、同时确认一项净资产的，应当按照 PPP 服务资产的初始入账成本，确定该项净资产的初始入账金额。

第三十条 授予方在本准则首次执行日按规定确认一项 PPP 服务资产、同时确认一项负债的，应当按照 PPP 安排中

明确的固定或可确定的剩余支付金额，确定该项负债的初始入账金额。PPP 服务资产初始入账成本与负债初始入账金额之间的差额确认为净资产。

第三十一条 授予方在本准则首次执行日按规定确认一项 PPP 服务资产，同时部分确认净资产、部分确认负债的，应当按照本准则第三十条规定确定负债的初始入账金额后，将 PPP 服务资产初始入账成本与负债初始入账金额之间的差额确认为净资产。

第三十二条 本准则自 2020 年 1 月 1 日起施行。

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。

PPP 项目一般都要涉及复杂的合同关系和多种运作方式（如 BOT、TOT、ROT、MC 等），科学、准确、完整地核算和反映 PPP 项目各环节政府方和社会资本方的权利和义务，是 PPP 模式健康发展的重要保障。但是，在我国目前的会计准则制度体系中，除了《企业会计准则解释第 2 号》对 BOT 业务从企业方的会计处理进行规范外，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，

没有从授予方（政府方）的角度对 PPP 业务形成的政府控制的资产登记入账。作为 PPP 运营方的企业可能依据《企业会计准则解释第 2 号》的相关规定将有关权利作为无形资产核算，也有企业在《企业会计准则解释第 2 号》出台前，将相关的资产确认为固定资产之后又没有进行更正，进而导致政府资产不完整。同时由于政府没有确认相关 PPP 业务形成的资产，使得政府对其将来应给予运营方的补贴或相关负债未能完整反映。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不仅增加了 PPP 合同履行中的变数，还使 PPP 业务的会计处理更为复杂。因此，社会各方迫切需要对 PPP 业务政府方的会计处理作出规定。

第三，制定本准则是健全政府会计标准体系的迫切要求。

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）于 2012 年制定了《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），该准则为其他国家规范 PPP 业务的会计处理提供了统一的原则。2015 年以来，为了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，财政部先后印发了《政府会计准则——基本准则》，存货、

投资、固定资产、无形资产、公共基础设施、政府储备物资、负债、会计调整、财务报表编制和列报等 9 项具体会计准则和《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》），力争在 2020 年之前建成起具有中国特色的政府会计标准体系。此前，由于我国的 PPP 模式正在大力推广之中，相关的法规制度尚未健全，政府会计标准体系中尚未对 PPP 业务政府方的会计处理作出规定。从目前的情况来看，制定本准则是健全我国政府会计标准体系的迫切要求。

二、起草过程

（一）课题研究阶段。为了充分研究 PPP 业务中政府方的相关会计处理问题，财政部会计司于 2017 年设立了《政府方 PPP 会计问题研究》课题，委托有关会计事务所进行了研究。本课题对国内外有关 PPP 业务的政策、理论和实务问题进行了梳理，并对 IPSAS32 进行了深入细致的研究，在此基础上对 PPP 业务各环节政府方的会计处理进行了分析并提出处理建议。课题报告为本准则的起草奠定了坚实的理论基础。此外，我们在制定其他政府会计准则制度的同时，也对政府方 PPP 业务的会计处理进行了研究，并在有关准则制度中预留了政策空间，以备与本准则协调。

（二）讨论稿起草阶段。2019 年，我们将制定 PPP 政府方会计准则列入财政部会计司的工作要点，并于 2 月份正式

启动本准则的起草工作。在大量调查研究基础上于5月底形成本准则讨论稿，并在会计司内部进行了多次讨论。

（三）形成征求意见稿阶段。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，形成了征求意见稿草案。7月中旬，会计司技术小组对本准则征求意见稿草案进行了讨论和审议，我们在此基础上修改完善形成了征求意见稿。

三、需要说明的几个问题

（一）关于本准则规范的内容、范围及体例

PPP项目涉及多个环节和多种运作方式，很难通过一项准则或制度规范所有与PPP有关的经济业务和事项的会计处理，因此，本准则坚持问题导向，着力规范PPP业务中最核心、最需要解决的问题，即PPP安排中由政府方控制的资产及不同付费方式下相应净资产或负债的确认、计量和相关信息的披露。PPP安排中涉及的其他经济业务或事项的会计处理，不属于本准则规范的内容，其中，属于政府方会计核算范围的，应当按照《政府会计准则第2号——投资》《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》等具体准则和《政府会计制度》《财政总预算会

计制度》等现行政府会计标准进行处理；属于企业方核算范围的，应当按照相关企业会计准则制度进行处理。

此外，本准则立足现实需要，按照原则性和规则性相结合的原则，采用了“准则正文+应用指南”的体例。准则正文主要规范授予方对 PPP 安排的确认、计量和相关信息的披露，应用指南主要规定本准则的适用范围、有关会计科目设置和有关报表项目。

（二）关于本准则与相关国际公共部门会计准则的关系

鉴于我国 PPP 模式尚处于起步阶段，在 PPP 业务会计规范制定方面可以借鉴的经验和做法不多，因此，我们在充分调查研究的基础上，适当借鉴 IPSAS32 中关于授予方对特许经营权协议的会计处理原则，特别是关于“双控制测试”要求及有关 PPP 服务资产的确认和计量规定，但在准则名称、有关术语界定和具体业务处理等方面充分考虑我国情况。比如，在本准则名称上，没有采用国际准则“特许经营权协议：授予方”的名称，而是突出政府和社会资本合作安排；在 PPP 安排、授予方、运营方、PPP 服务资产等术语界定上，充分体现了我国 PPP 相关制度规范及实务惯例；在 PPP 服务资产初始计量时，未采用国际准则中规定的公允价值计量原则，而是按照成本计量；在具体会计处理上，本准则创新引入了净资产模式，即当授予方不具有向运营方无条件支付款项的义务时，授予方在确认 PPP 服务资产的同时确认净资产，而

不是国际准则中所规定的全部确认为政府负债，这与我国推广 PPP 模式和政府债务管理的相关政策保持协调。

（三）关于本准则与企业会计准则的关系

PPP 业务主要涉及政府（授予方）和社会资本方（运营方），为了科学、准确、完整地核算和反映 PPP 合同中的权利义务关系，政府方的会计处理应当与运营方的会计处理保持对称，即“镜像互补”原则，以确保资产及相关净资产或负债在两方不重复、不遗漏。国际会计准则理事会（IASB）制定的适用于运营方的《国际会计准则解释第 12 号——服务特许协议》（IFRIC12）与国际公共部门会计准则理事会制定的适用于公共部门的 IPSAS32 也保持了“镜像互补”原则。本准则的内容与我国《企业会计准则解释第 2 号》关于企业方对 BOT 业务的会计处理基本对称，下一步也将与企业方有关 PPP 业务的会计准则或规定相辅相成。

四、需要征求意见的问题

1. 本准则规定的对象是否明确？所规定的内容是否能够有效解决当前 PPP 业务中政府方会计核算亟待解决的问题？

2. 本准则名称是否合适？“PPP 安排”这一术语的界定是否合适？如果不合适，您有何修改建议？

3. 本准则规定的范围是否明确？应用指南中关于本准则与其他会计准则适用范围的厘定是否清晰？

4. 本准则中关于 PPP 服务资产的概念、确认和计量原则是否合适？如不合适，您有何修改建议？

5. 本准则第十条关于 PPP 服务资产初始计量原则是否合适？是否应当引入公允价值或交易价格？实务中是否存在明确的交易价格？如存在，请提供相关案例。

6. 本准则相关条款中“在规定的期间内”“协议或合同开始日”“协议或合同结束时”“运营方代表授予方利用 PPP 服务资产提供公共服务的期间”“PPP 服务资产运营过程中”等时间节点或阶段的表述是否准确？如果不准确，您有何修改建议？

7. 本准则中与 PPP 服务资产相关的净资产的确认和计量原则是否合适？如不合适，您有何修改建议？

8. 本准则中与 PPP 服务资产相关的负债的确认和计量原则是否合适？如不合适，您有何修改建议？

(1) 本准则第二十二条款中关于负债的后续计量方法是否合适？对于“合理分摊”您有何建议？如平均分摊、按照实际利率法分摊，或是按照实际支付数冲减负债账面金额？

(2) 本准则第三十条中关于存量负债的初始入账方法是否合适？如不合适，您有何建议？对于存量负债是否应当引入现值计量属性？如果引入，对于折现率的确定您有何建议？

9. 本准则中关于 PPP 安排的列示和披露要求是否合适？

如不合适，您有何修改建议？

10. 本准则中关于首次执行日存量资产及相关净资产和负债的会计处理是否合适？如不合适，您有何修改建议？

11. 本准则应用指南中关于 PPP 安排应当设置的会计科目、报表项目是否合适？如不合适，您有何修改建议？

12. 您认为本准则及应用指南还有哪些应当补充和完善的重要内容？请具体说明。

13. 如您目前正在从事或曾参与过相关 PPP 项目，请力所能及提供有关实务案例及会计处理建议。

信息公开选项：主动公开

抄送：财政部各地监管局。

财政部办公厅

2019年7月24日印发

