

附件 2:

关于《〈政府会计准则第 10 号——政府和社会资本合作项目合同〉应用指南（征求意见稿）》的说明

为了建立健全政府会计标准体系，规范政府方对政府和社会资本合作项目合同的确认、计量和列报，2019 年 12 月财政部印发了《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《10 号准则》），并要求准则自 2021 年 1 月 1 日起施行。为保证《10 号准则》的顺利实施，我们在课题研究、集中研讨和征集专家意见的基础上，研究起草了《〈政府会计准则第 10 号——政府和社会资本合作项目合同〉应用指南》（以下简称《应用指南》）征求意见稿。有关情况说明如下：

一、制定《应用指南》的必要性

制定《应用指南》，主要有以下几个方面的考虑：

一是进一步解释和明确准则相关条款，以提高准则可理解性。《10 号准则》第二条的双特征、第三条的双控制标准和第二十条的“政府方承担向社会资本方支付款项的义务”等原则性规定，关系到准则的适用范围和 PPP 项目合同权责义务的确认，是本准则的核心内容。为了使会计人员更好地理解和应用这些原则性较强的条款内容，有必要通过《应用指南》做进一步的解释和明确。

二是规范会计科目和报表项目，以提高准则可操作性。《10号准则》明确了PPP项目资产和PPP项目净资产的确认、计量和披露等，而对于需要新增设的会计科目和报表项目，以及与其相关的PPP项目合同的账务处理，需要通过《应用指南》予以规定，以进一步提高准则的可操作性。

三是明确存量PPP项目会计处理新旧衔接规定，以提高准则适用性。《10号准则》主要适用于2021年1月1日该准则生效后政府方与社会资本方依法依规所订立的PPP项目合同的会计处理。为了提高本准则的适用性，有必要通过《应用指南》对存量PPP项目的范围以及新旧衔接的会计处理统一作出规定。

二、起草过程

截至目前，《应用指南》的起草主要经历了以下过程：

（一）课题研究阶段。为了深入分析研究《10号准则》执行过程中的问题与难点，我司于2020年2月设立了《PPP会计相关问题研究》课题，委托有关研究机构对相关问题进行专题研究。本课题通过问卷调查、案例分析等方法，较为全面的了解了当期实务中存量PPP项目合同的会计处理情况以及不同付费模式下PPP项目的具体开展情况和核算全流程，分析了存在的问题，提出了政策建议，为《应用指南》的起草奠定了理论基础。

（二）形成讨论稿阶段。7月份以来，我们在课题研究基础上确定了《应用指南》拟规范的内容和框架，分别在财政部和北京国家会计学院组织两次座谈会，邀请来自会计师事务所、高校

院所的专家和 PPP 中心、地方财政部门负责 PPP 工作的同志，对应用指南起草过程中的重难点问题以及存量项目的范围界定与衔接规定等相关问题进行了深入研讨。在此基础上，通过多次讨论和修改完善，于 9 月底形成了《应用指南》讨论稿。

（三）形成征求意见稿阶段。为了进一步提高《应用指南》的质量，我们于 9 月底就讨论稿向来自会计师事务所、PPP 咨询机构、评估机构和高校院所的 12 位资深专家征求了意见，截至 10 月 10 日，共收到书面反馈意见 99 条。专家们总体上对讨论稿的框架与主要内容予以认可，同时提出了很多进一步优化的建议。近期，我们根据专家意见和建议对讨论稿进行了修改完善，形成了《应用指南》征求意见稿。

三、主要内容

《应用指南》征求意见稿主要包括以下四方面内容：

（一）适用范围。该部分主要明确了《10 号准则》的适用范围，并阐释了不适用《10 号准则》的具体情况。

（二）准则条款的解释。该部分进一步解释了《10 号准则》第二条中 PPP 项目合同的特征的要点、第三条中的双控制标准的具体含义和在实务中的应用、第二十条中的“政府方承担向社会资本方支付款项的义务”的主要情形及会计处理原则。

（三）新增会计科目设置和财务报表项目。该部分规定了政府方应当增设的会计科目，即“PPP 项目资产”、“PPP 项目净资产”和“PPP 项目资产累计折旧”，规定了在资产负债表和净资产

产变动表中应当增加的报表项目，同时详细规定了 PPP 项目资产取得、持有和合同终止时的相关账务处理。

（四）存量 PPP 项目会计处理的新旧衔接规定。明确了存量 PPP 项目的范围和新旧制度衔接时的会计处理规定。

四、需要说明的几个问题

（一）关于双特征、双控制标准的解释。

《10 号准则》第二条的双特征、第三条的双控制标准，关系到准则的适用范围和 PPP 项目合同权责义务的确认，是本准则的核心内容。《10 号准则》对上述内容做出了原则性规定，有关各方在该准则印发前后建议对双特征、双控制标准做进一步明确。因此，我们立足国内有关 PPP 项目合同的法规政策文件的规定，并积极借鉴《国际公共部门会计准则第 32 号——服务特许权协议：授予方》有关规定，在《应用指南》征求意见稿中对双特征、双控制标准的关键术语及其应用进行了阐述，并就有关条款内容进行了举例说明。

（二）关于政府方承担的向社会资本方支付款项的义务。

《10 号准则》第二十条规定，按照 PPP 项目合同约定，政府方承担向社会资本方支付款项义务的，相关义务应当按照《政府会计准则第 8 号——负债》有关规定进行会计处理。根据 2019 年征求意见反馈，部分意见担心政府方承担的向社会资本方支付款项的义务会增加政府债务。为了打消社会公众的疑虑，我们在《应用指南》征求意见稿中明确了政府方承担的支付义务的情形

及不同情形下的会计处理。按照我国 PPP 有关规章制度规定，规范的 PPP 项目应建立完全与项目产出绩效相挂钩的付费机制，不得通过降低考核标准等方式，提前锁定、固化政府支出责任。因此，本准则中“政府方承担的向社会资本方支付款项的义务”，是指在项目运营期的每一个会计期间内，当社会资本方提供的公共产品或服务满足合同约定的绩效考核要求时，政府方根据合同约定按期应向社会资本方进行补偿的义务。

（三）关于增设的会计科目和报表项目。

《应用指南》征求意见稿基本保留了 2019 年《10 号准则》征求意见稿中关于会计科目及报表项目的规定，这部分内容已于 2019 年向社会公开征求意见，反馈意见基本认可（因工作计划调整，这部分内容未同准则正文一起印发）。同时，我们在《应用指南》征求意见稿中补充了 PPP 项目资产的主要账务处理，涵盖了从 PPP 项目资产取得、持有，到项目合同终止全周期的情形，以提高《10 号准则》的可操作性。

（四）关于存量 PPP 项目的新旧衔接问题。

1. 关于存量 PPP 项目合同的范围。适用《10 号准则》的 PPP 项目合同，是指政府方与社会资本方依法依规就 PPP 项目合作所订立的满足双特征、双控制标准的合同。按照规定，依法依规的 PPP 项目合同应当纳入全国 PPP 综合信息平台统一管理。因此，满足双特征、双控制标准且已纳入全国 PPP 综合信息平台项目库的 PPP 项目应属于存量 PPP 项目。同时，在 PPP 相关法律法规出

台前已经签订的满足双特征和双控制标准的部分特许经营项目协议，由于不满足现行的法律法规，未被纳入综合信息平台项目库。因此，《应用指南》征求意见稿中规定的存量 PPP 项目合同包括两类，一类是符合本准则双特征和双控制标准且已纳入全国 PPP 综合信息平台项目库的 PPP 项目合同，另一类是符合本准则双特征和双控制标准但未纳入全国 PPP 综合信息平台项目库的特许经营项目协议。

2. 关于第一类存量 PPP 项目的会计处理。对于第一类存量 PPP 项目在本准则首次执行日的新旧衔接，《应用指南》征求意见稿分三种情况进行了规定：一是已经由政府确认资产的，主要涉及重分类处理；二是已经由社会资本方按照企业会计准则相关规定确认为无形资产或固定资产的，政府方应当按照社会资本方已确认的资产原值进行确认和计量；三是政府方和社会资本方均未入账的存量资产，参照《政府会计准则第 5 号——公共基础设施》中有关存量公共基础设施的新旧衔接规定。

3. 关于第二类存量项目的会计处理。对于第二类存量项目，协议内不含提前锁定、固化政府支出责任等兜底条款的，其会计处理原则上应当与第一类存量 PPP 项目没有差异，但考虑到这类项目尚未纳入 PPP 项目库管理，因此，《应用指南》征求意见稿规定，在本准则首次执行日，政府方应当参照第一类存量项目的新旧衔接规定进行会计处理。

在第二类存量 PPP 项目合同中，含有政府方兜底条款、且未

入库的特许经营项目协议不适用《10号准则》。根据我国PPP有关规章制度规定，地方政府不得对社会资本方承担兜底责任，必须依据当期所提供服务的绩效考核情况支付款项。遵循这一原则，我们认为第二类存量PPP项目合同中，包含政府方兜底条款的特许经营项目协议，政府方应当按照《政府会计准则第5号——公共基础设施》和《政府会计准则第8号——负债》相关规定进行账务处理，不确认PPP项目资产。

4. 关于存量PPP项目新旧衔接时的折旧问题。为保证本准则与现有政府会计标准体系相协调，存量PPP项目资产在首次执行日入账时，应当参照公共基础设施的新旧衔接规定进行会计处理，具体如下：《关于进一步做好政府会计准则制度新旧衔接和加强行政事业单位资产核算的通知》（财会〔2018〕34号）对折旧（摊销）做出如下规定，“在国务院财政部门对公共基础设施折旧（摊销）年限作出规定之前，单位在公共基础设施首次入账时暂不考虑补提折旧（摊销），初始入账后也暂不计提折旧（摊销）。”目前政府会计准则制度仅对公共基础设施的折旧作出原则性规定，并未明确各类公共基础设施的折旧年限，即目前存量公共基础设施首次入账不考虑折旧（摊销）。因此，在本准则首次执行日，政府方将存量PPP项目资产首次入账时，应当以项目资产的账面原值确定入账价值，除非该资产已经由政府方确认入账并计提折旧。