

PPP丛书



PPP项目

会计核算方法探讨

财政部政府和社会资本合作中心 编著



经济科学出版社
Economic Science Press

PPP 项目会计核算方法探讨

财政部政府和社会资本合作中心 编著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

PPP 项目会计核算方法探讨/财政部政府和社会资本合作中心编著.
—北京: 经济科学出版社, 2015. 12

(PPP 丛书)

ISBN 978 - 7 - 5141 - 6424 - 4

I. ①P… II. ①财… III. ①会计学 - 研究 IV. ①F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 296093 号

责任编辑: 王长廷 刘 莎

责任校对: 徐领弟

责任印制: 邱 天

PPP 项目会计核算方法探讨

财政部政府和社会资本合作中心 编著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京密兴印刷有限公司印装

787 × 1092 16 开 11.5 印张 180000 字

2015 年 12 月第 1 版 2015 年 12 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 6424 - 4 定价: 48.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn))

前 言

政府和社会资本合作（Public - Private Partnerships, PPP）是一次在公共产品和服务领域转变政府职能、放宽市场准入、引进竞争机制，利用社会资本的投融资、技术、管理和创新能力，增加、改善和优化公共产品和服务供给的体制机制变革。它是一种积极的财政政策，是稳增长、促改革、调结构、惠民生、防风险的重要抓手，是落实创新、协调、开发、共享发展理念的一项改革举措。

随着 PPP 模式在国内各领域的推广和应用，如何进行 PPP 项目的会计核算也成为 PPP 制度建设中的一重要课题。考虑到政府和社会资本对 PPP 项目适用不同的会计准则体系，且目前政府会计准则正面临改革，仅颁布基本准则，具体准则还在征求意见阶段，故本书仅从社会资本层面、依托基本成熟的企业会计准则及国际会计准则并结合相关的行业经验，对 PPP 项目的会计核算进行介绍、归纳、总结和提炼。

目前，我国的企业会计准则（CAS）体系，包括 1 项基本准则，41 项具体准则和有关应用指南及会计准则解释文件。其中，财政部于 2008 年颁布了企业会计准则解释第 2 号，针对满足一定条件的 BOT 业务处理予以规定。鉴于 PPP 模式在我国的运用尚处在初期阶段，具体项目的开展会涉及多种情况，需要大量的职业判断，同时，PPP 模式也是国际通行的运营模式，因此，在不违背企业会计准则规定的前提下，本书对准则没有详细规定的部分判断原则和处理方法引用了《国际财务报告解释公告第 12 号——服务特许权协议（IFRIC 12）》的相关规定，供在学习中参考。

本书中绪论部分主要对 PPP 模式推广背景、常见的 PPP 项目运作方

式以及社会资本对 PPP 项目进行会计核算的重要性进行了阐述。第一章则主要对国内外 PPP 项目会计核算的现行规定做了简要分析及对照比较。由于 PPP 项目是一项全生命周期的活动，不仅资金规模大、涉及范围广、运营周期长，而且参与方众多。我们在书中第二章按照项目发起、项目筹备谈判、项目融资及项目公司设立、项目建设及完工验收、项目运营、项目移交、政府补贴及移交后绩效评价这些 PPP 项目的业务流程，对 PPP 项目全生命周期的社会资本会计核算方法进行了探讨，这也是本书的重点章节。第三章则对目前 PPP 项目会计核算中存在的诸多热点问题及国际会计实务进行了梳理和阐述，这也是今后我们会重点研究的方向。

本书可为 PPP 项目参与方，尤其是社会资本方，在进行 PPP 项目会计核算时提供参考。同时我们也希望本书能起到抛砖引玉的作用，为广大财会人员掌握 PPP 项目各个业务环节的会计核算提供帮助。

财政部政府和社会资本合作中心

2015 年 12 月

目 录

绪论	1
第一节 背景	1
第二节 常见的 PPP 项目运作方式	2
第三节 社会资本对 PPP 项目会计核算的重要性	5
第一章 PPP 项目会计核算的现行规定	7
第一节 中国企业会计准则体系中的相关指引	7
第二节 国际财务报告准则体系中的相关指引	9
一、国际财务报告解释公告第 12 号——服务特许权安排	10
二、解释公告第 29 号——服务特许权安排：披露	16
三、IFRIC 12 和 SIC 29 重点内容理解	18
第三节 IFRIC 12 与解释第 2 号的比较	35
第四节 不同资产模式下的会计核算比较及举例	36
第二章 PPP 项目全生命周期社会资本会计核算	41
第一节 PPP 项目业务流程	41
第二节 项目发起	43
一、发起方式	43
二、项目发起涉及的会计核算	44
第三节 项目筹备谈判	45
一、政府项目准备	45

二、社会资本甄选	46
三、PPP 项目合同签署	47
四、PPP 项目的回报机制——三种支付方式	49
五、项目筹备谈判涉及的会计核算	50
第四节 项目融资及项目公司成立	51
一、融资来源	51
二、融资结构	56
三、成立项目公司	59
四、项目融资及项目公司成立涉及的会计核算	60
第五节 项目建设及完工验收	63
一、项目建设	63
二、项目公司对项目设施的权利性质	64
三、项目建造对价确认模式	65
四、项目完工验收	66
五、项目建设及完工验收涉及的会计核算	66
第六节 项目运营	76
一、项目运营维护	76
二、运营阶段的融资	78
三、项目运营涉及的会计核算	78
第七节 项目移交	88
一、项目终止移交	88
二、项目移交涉及的会计核算	90
第八节 政府补贴	95
第九节 移交后绩效评价	99
第十节 其他 PPP 项目运作方式会计核算概述	99

第三章 行业热点探讨及国际会计实务研究..... 103

第一节 概述.....	103
第二节 范围.....	103

一、适用 IFRIC 12 核算范围的两个控制条件	103
二、特许服务权涉及的基础设施	108
三、其他	110
第三节 会计核算	111
一、金融资产模式	111
二、无形资产模式	113
三、其他	115
第四节 现金流量表列示与披露	120
第五节 总结	121

附录

附录一 财政部关于推广运用政府和社会资本合作模式有关问题的 通知（财金〔2014〕76号）	122
附录二 关于印发政府和社会资本合作模式操作指南（试行）的 通知（财金〔2014〕113号）	127
附录三 国务院办公厅转发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的 通知（国办发〔2015〕42号）	140
附录四 企业会计准则解释第2号	148
附录五 国际财务报告解释公告第12号——服务特许权安排	150
1. 准则正文	150
2. 实施指南	154
3. 注释	156
4. 示例	157
附录六 解释公告第29号——服务特许权安排：披露	169
后记	171

图 表 目 录

图表绪 1	PPP 主要运作方式下社会资本的风险承担及参与程度	3
图表 1-1	IFRIC 12 范围决策路径图	20
图表 1-2	各类 PPP 参照的国际财务报告准则列表	21
图表 1-3	各类收款结构对应的需求风险和资产核算模式	26
图表 1-4	IFRIC 12 与解释第 2 号的比较	35
图表 1-5	金融资产和无形资产模式下会计核算的比较	36
图表 2-1	社会资本角度下 PPP 项目业务主要流程图	42
图表 2-2	社会资本角度下 PPP 项目业务流程及参与方	42
图表 2-3	典型的 PPP 项目运作及合同体系	49
图表 2-4	PPP 项目融资来源	52
图表 2-5	融资结构一	57
图表 2-6	融资结构二	58
图表 2-7	融资结构三	58
图表 2-8	不同 PPP 项目运作方式各阶段会计核算矩阵	102

绪 论

第一节 背 景

政府和社会资本合作模式（Public - Private Partnerships，以下简称“PPP”）是指在基础设施及公共服务领域，政府和社会资本基于合同建立的一种合作关系，旨在利用市场机制合理分配风险，提高公共产品和服务的供给数量、质量和效率。其中，政府是指政府或政府授权机构；社会资本是指已建立现代企业制度的境内外企业法人，但不包括本级政府所属融资平台公司及其他控股国有企业。

公共服务基础设施行业以往通常是由政府负责建造、经营和维护的，资金主要来源于财政支出。近年来为充分利用社会资本在融资、运营管理方面的优势，PPP 模式被逐步运用到上述领域，且日益广泛，成为政府改善公共设施、提供高品质公共服务战略的重要组成部分。

适宜采用 PPP 模式的项目，一般具有价格调整机制相对灵活、市场化程度相对较高、投资规模相对较大、需求长期稳定等特点。根据财政部 2014 年 9 月发布的《关于推广运用政府和社会资本合作模式有关问题的通知》（财金〔2014〕76 号，以下简称“76 号文”），PPP 需要重点关注的城市基础设施和公共服务领域，主要包括：城市供水、供暖、供气、污水和垃圾处理、保障性安居工程、地下综合管廊、轨道交通、医疗和养老服务设施等。2015 年 5 月，国务院办公厅转发财政部、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的通知》（国

办发〔2015〕42号，以下简称“42号文”）将此范围进一步扩大至能源、交通运输、水利、环境保护、农业、林业、科技、保障性安居工程、医疗、卫生、养老、教育、文化等旨在增加公共产品和公共服务的领域。

PPP 将社会资本引入基础设施及公共服务行业的融资、设计、建造、经营中，为公共服务引入了市场竞争机制，在打破行业准入限制的同时，激发经济活力和创造力。应用 PPP 的主要目标包括：提供更多的公共资产（即公共服务基础设施），加快基础设施的建设进度同时保证建设质量，降低公共服务项目的全生命周期成本，通过风险分配提升项目价值，提升公共服务的质量及管理水平，推动相关行业的改革等。

PPP 通过契约方式在政府和社会资本之间建立一个平等合作的长期伙伴关系，双方能够利益共享、风险分担，实现物有所值。政府能够通过 PPP 分担投资风险，降低融资难度，并协调不同利益主体的不同目标，降低公共服务项目的全生命周期成本。社会资本通过承担自身资本风险，并向公众长期提供层次分明的服务，可以充分利用社会资本的效率和专业技能，同时也使得社会资本可以获得长期稳定的利润回报。这对加快转变政府职能，实现政企、政事分开有很好的促进作用。同时，PPP 无须通过提高税收为基础设施建设融资，有助于政府有效实现政策目标，更好地满足公众对公共服务的需求。在完善财政投入和管理方式、提高财政资金使用效益方面也大有裨益。

PPP 的推广是我国加强城镇化建设、基础设施建设，促进经济结构调整和转型升级，转变政府职能、深化财税体制改革，适应中国经济新常态的重要举措。正如 76 号文指出，推广运用 PPP 模式是促进经济转型升级、支持新型城镇化建设的必然要求；是加快转变政府职能、提升国家治理能力的一次体制机制变革；也是深化财税体制改革、构建现代财政制度的重要内容。

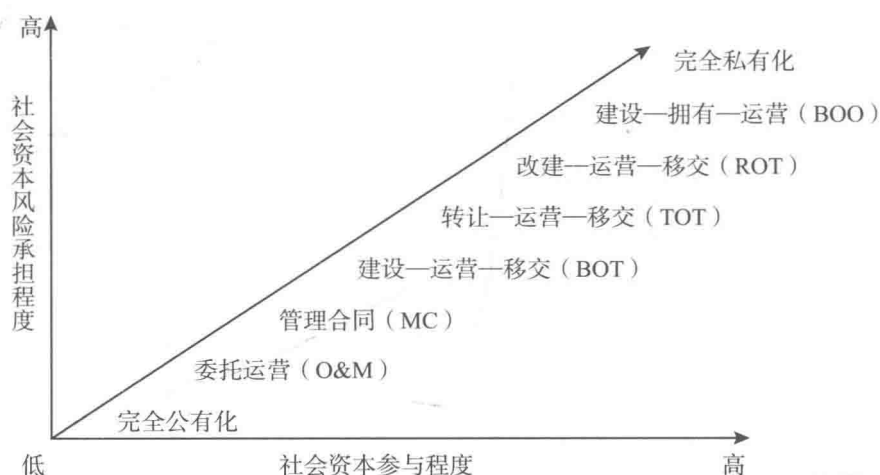
第二节 常见的 PPP 项目运作方式

根据财政部于 2014 年 11 月发布的《政府和社会资本合作模式操作指

南（试行）》（财金〔2014〕113号）（以下简称《操作指南》），PPP项目运作方式主要包括：委托运营、管理合同、建设—运营—移交、建设—拥有一运营、转让—运营—移交和改建—运营—移交等。

按照公共责任（规划、设计、建造、融资、运营管理、维护、用户服务）和项目风险（通常随同公共责任一并转移）向社会资本转移的程度，这些运作方式的关系参见图表绪1。这些方式可以单独应用，也可以组合应用。

图表绪1 PPP主要运作方式下社会资本的风险承担及参与程度



具体PPP项目运作方式的选择主要由收费定价机制、项目投资收益水平、风险分配基本框架、融资需求、改扩建需求和期满处置等因素决定。根据《操作指南》，常见的PPP项目运作方式包括：

1. 委托运营（Operations & Maintenance, O&M）

委托运营是指政府将存量公共资产的运营维护职责委托给社会资本或项目公司，社会资本或项目公司不负责用户服务的PPP项目运作方式。政府保留资产所有权，只向社会资本或项目公司支付委托运营费。O&M通常采用中期合同的方式（一般不超过8年，可续签），目的在于引入运营管理公共资产的团体，以解决新建成的基础设施缺乏具备相应运营管理技能和经验的人员的问题。

2. 管理合同 (Management Contract, MC)

管理合同是指政府将存量公共资产的运营、维护及用户服务职责授权给社会资本或项目公司的项目运作方式。政府保留公共资产所有权,只向社会资本或项目公司支付管理费。MC 通常采用中短期合同的方式(合同期限一般不超过3年),其目的在于引入先进的运营管理技能和经验,改进存量公共资产的运营管理效率,通常作为后续与社会资本进行更为深入的转让—运营—移交(TOT)合作的过渡方式。

3. 建设—运营—移交 (Build - Operate - Transfer, BOT)

建设—运营—移交是指社会资本或项目公司承担新建项目设计、融资、建造、运营、维护和用户服务职责,合同期满后项目资产及相关权利等移交给政府的项目运作方式。社会资本通过政府或使用者付费实现投资运营回报。BOT 的合同期限一般为20~30年,是政府获得可持续稳定运营的公共资产的一种有效路径。

4. 建设—拥有一运营 (Build - Own - Operate, BOO)

建设—拥有一运营由BOT方式演变而来,与BOT方式下社会资本和项目公司承担的公共职责和投资运营回报机制基本一致。二者区别主要是BOO方式下社会资本或项目公司拥有项目所有权,但必须在合同中注明保证公益性的约束条款,一般不涉及项目期满移交。BOO方式的目的是政府通过该等项目获得持续稳定的公共服务而非掌握公共资产;在双方没有发生提前终止合同情形的情况下,可通过续约实现持续经营。

5. 转让—运营—移交 (Transfer - Operate - Transfer, TOT)

转让—运营—移交是指政府将存量资产所有权有偿转让给社会资本或项目公司,并由其负责运营、维护和用户服务,合同期满后资产及其所有权等移交给政府的项目运作方式。社会资本通过政府或使用者付费实现投资运营回报。TOT 的合同期限一般为20~30年,其项目资产所有权/经营权通常会在运营期末无偿移交给政府,其目的在于政府通过盘活固定资产融资,同时引入先进的管理经营。

6. 改建—运营—移交 (Rehabilitate - Operate - Transfer, ROT)

改建—运营—移交是指政府在TOT模式的基础上,增加改扩建内容

的项目运作方式。ROT 的合同期限一般为 20 ~ 30 年，除增加了建造和融资功能外，其他属性和特征均与 TOT 方式一致。

第三节 社会资本对 PPP 项目 会计核算的重要性

随着 PPP 项目在国内的不断推广，越来越多的社会资本参与到相关项目实践中，也随之引发了社会资本在会计核算上的一系列问题。例如，对于需要期末移交的基础设施是否应该确认为自有资产？对于全生命周期内提供的各项服务（如建造服务、运营服务、维修服务等）如何分配对价、何时确认收入？对于长期的收款权利、付款义务如何体现时间价值？对于政府承诺的未来最低收款担保如何计量？对于社会资本承诺的修复修缮义务是否需要提前计提准备？

由于 PPP 安排涉及的会计核算通常较为复杂，我国财政部于 2008 年发布了《企业会计准则解释第 2 号》（以下简称“解释第 2 号”）对 BOT 业务提出了在现行企业会计准则体系下的具体核算指引。上述解释公告的发布有效消除了实务中相同业务在会计处理和披露上的分歧，为不同行业、不同地域的 PPP 安排提供了可比的核算数据，有助于政府及其他利益相关方了解 PPP 项目的进程及财务效果。

本书主要从社会资本角度，基于企业会计准则解释第 2 号，参考对国际财务报告准则中的《国际财务报告解释公告第 12 号——服务特许权安排》和《国际会计准则解释公告第 29 号——服务特许权：披露》的相关规定的理解^①（详见本书第一章），对 PPP 项目所涉及的全生命周期的会计核算进行探讨（详见本书第二章）；结合相关的行业经验，对 PPP 项目全生命周期中常见的实务问题进行梳理和阐述；并针对实务中的一些热点

^① 解释第 2 号与国际财务报告解释委员会 2006 年发布的《国际财务报告解释公告第 12 号——服务特许权安排》核算要求基本一致，两者的准则异同比较参见第一章“三、IFRIC 12 与解释第 2 号的比较”。

议题进行探讨（详见本书第三章）。

PPP 项目可以采用多种运作方式，会涉及不同的 PPP 业务流程。由于实务中，PPP 运作方式的具体安排可能更为复杂，社会资本需要基于实质重于形式的原则，结合企业会计准则的相关内容具体分析，而不应机械套用本书内容。

社会资本应当分析不同 PPP 项目合同下的具体权利和义务关系，在相关法律法规框架下判断其业务实质及如何进行相关会计核算；而不是仅仅以法律上的所有权是否转移等条款的形式，作为其进行相关会计核算的依据。对于法律形式上相同的项目运作方式，可能由于其项目合同条款约定的权利义务性质存在经济实质上的区别，进而导致适用不同的会计核算方式。同理，不同的项目运作方式也可能由于其项目合同条款约定的权利义务性质在经济实质上相同，而应当采用相同的会计核算方式。

财政部政府和社会资本合作中心于 2014 年 12 月出版的《政府和社会资本合作项目会计核算案例》作为本书的姊妹篇，阐述了社会资本对 PPP 项目的会计核算的概述以及社会资本开展 PPP 项目会计核算的四个案例，可作为阅读理解本书的有益参考。

第一章 PPP 项目会计核算的 现行规定

第一节 中国企业会计准则 体系中的相关指引

我国财政部在 2008 年发布了《企业会计准则解释第 2 号》（以下简称“解释第 2 号”），其中对企业^①采用建设—经营—移交方式（BOT）参与公共基础设施建设的业务发布了相应的会计处理指引。该指引后被整合在《企业会计准则讲解 2010》的“第 15 章收入”的第四部分。

以下是解释第 2 号对“企业采用建设经营移交方式（BOT）参与公共基础设施业务应当如何处理？”的具体规定^②：

“五、企业采用建设经营移交方式（BOT）参与公共基础设施业务应当如何处理？”

答：企业采用建设经营移交方式（BOT）参与公共基础设施业务，应当按照以下规定进行处理：

^① 根据财政部 2014 年 11 月发布的《政府和社会资本合作模式操作指南（试行）》（财金〔2014〕113 号），PPP 中的社会资本是指“已建立现代企业制度的境内外企业法人，但不包括本级政府所属融资平台公司及其他控股国有企业”，除特别说明，本书中的“企业”与“社会资本”含义相同。

^② 引自《关于印发〈企业会计准则解释第 2 号〉的通知》（财会〔2008〕11 号）。

(一) 本规定涉及的 BOT 业务应当同时满足以下条件:

1. 合同授予方为政府及其有关部门或政府授权进行招标的企业。
2. 合同投资方为按照有关程序取得该特许经营权合同的企业(以下简称合同投资方)。合同投资方按照规定设立项目公司(以下简称项目公司)进行项目建设和运营。项目公司除取得建造有关基础设施的权利以外,在基础设施建造完成以后的一定期间内负责提供后续运营服务。

3. 特许经营权合同中对所建造基础设施的质量标准、工期、开始经营后提供服务的对象、收费标准及后续调整作出约定,同时在合同期满,合同投资方负有将有关基础设施移交给合同授予方的义务,并对基础设施在移交时的性能、状态等作出明确规定。

(二) 与 BOT 业务相关收入的确认。

1. 建造期间,项目公司对于所提供的建造服务应当按照《企业会计准则第 15 号——建造合同》确认相关的收入和费用。基础设施建成后,项目公司应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》确认与后续运营服务相关的收入。

建造合同收入应当按照收取或应收对价的公允价值计量,并分别以下情况在确认收入的同时,确认金融资产或无形资产:

(1) 合同规定基础设施建成后的一定期间内,项目公司可以无条件地自合同授予方收取确定金额的货币资金或其他金融资产的;或在项目公司提供运营服务的收费低于某一限定金额的情况下,合同授予方按照合同规定负责将有关差价补偿给项目公司的,应当在确认收入的同时确认金融资产,并按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定处理。

(2) 合同规定项目公司在有关基础设施建成后,从事经营的一定期间内有权利向获取服务的对象收取费用,但收费金额不确定的,该权利不构成一项无条件收取现金的权利,项目公司应当在确认收入的同时确认无形资产。

建造过程如发生借款利息,应当按照《企业会计准则第 17 号——借