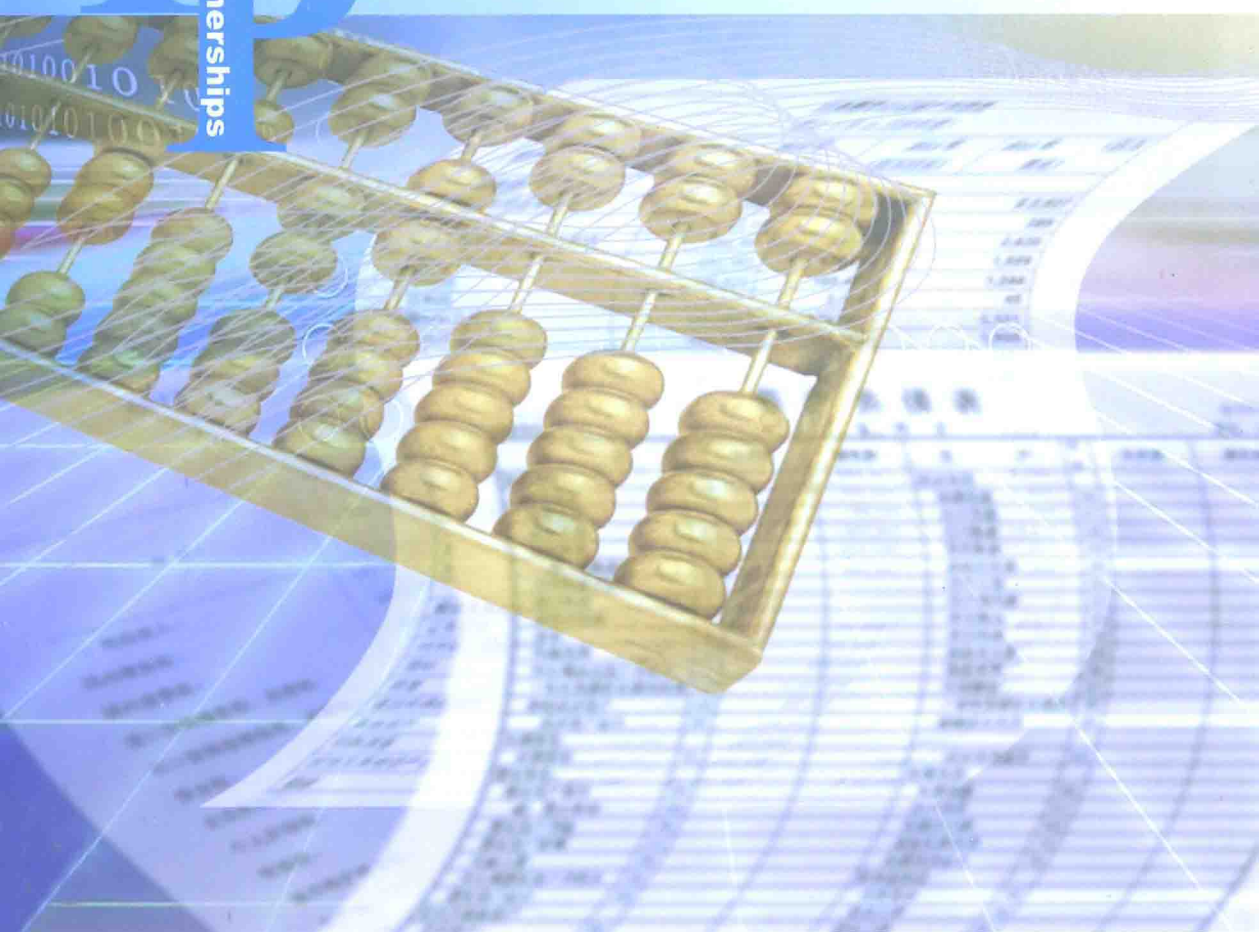


PPP丛书



政府和社会资本合作项目 会计核算案例



财政部政府和社会资本合作中心 编著

政府和社会资本合作项目 会计核算案例

财政部政府和社会资本合作中心 编著

图书在版编目 (CIP) 数据

政府和社会资本合作项目会计核算案例 / 财政部
政府和社会资本合作中心编著. —北京: 中国商务
出版社, 2014. 12

(PPP 丛书)

ISBN 978 - 7 - 5103 - 1212 - 0

I. ①政… II. ①财… III. ①基本建设会计 - 案例
IV. ①F285

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 300065 号

政府和社会资本合作项目会计核算案例

财政部政府和社会资本合作中心 编著

出 版: 中国商务出版社

发 行: 北京中商图出版物发行有限责任公司

社 址: 北京市东城区安定门外大街东后巷 28 号

邮 编: 100710

电 话: 010 - 64269744 64218072 (编辑一室)

010 - 64266119 (发行部)

010 - 64263201 (零售、邮购)

网 址: [Http: //www. cctpress. com](http://www.cctpress.com)

网 店: [http: //cctpress. taobao. com](http://cctpress.taobao.com)

邮 箱: [cctp@cctpress. com](mailto:cctp@cctpress.com) [bjys@cctpress. com](mailto:bjys@cctpress.com)

照 排: 北京亮杰技贸有限公司

印 刷: 北京密兴印刷有限公司

开 本: 787 毫米 × 1092 毫米

印 张: 8 字 数: 120 千字

版 次: 2014 年 12 月第 1 版 2014 年 12 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 5103 - 1212 - 0

定 价: 31.00 元

版权所有 侵权必究

盗版侵权举报电话: 010 - 64245984

如所购图书发现有印、装质量问题, 请及时与本社出版部联系, 电话: 010 - 64248236

前 言

党的十八届三中全会《决定》指出，经济体制改革是全面深化改革的重点，核心问题是处理好政府和市场的关系，使市场在资源配置中起决定性作用和更好发挥政府作用。当前，我国在基础设施和公共服务领域大力推行的政府和社会资本合作（Public-Private Partnerships，简称 PPP）模式，将有利于提高财政资金使用效率、降低政府债务风险、提高社会公共产品供给数量和质量。随着 PPP 模式在国内各领域的推广和应用，PPP 项目会计核算标准成为 PPP 制度建设一项非常重要的工作。考虑到政府和社会资本对 PPP 项目的会计核算适用不同的会计标准，即政府适用政府会计准则制度，社会资本适用企业会计准则。而本书仅对社会资本开展 PPP 项目的会计核算实践进行归纳、总结、提炼和介绍。

PPP 模式涉及的行业领域众多，通常包括城市供水、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。运作方式多种多样，结构较为复杂。常用的具体运作方式包括建设—运营—移交（BOT）、建设—拥有一运营（BOO）、转让—运营—移交（TOT）和改建—运营—移交（ROT）等，行业的不同将会产生更多的运作方式。

PPP 项目也是一项全生命周期的活动，资金规模大、涉及范围广、运营周期长，参与方众多。为更好地做好 PPP 项目的会计核算，财会人员应该熟悉 PPP 项目的识别、准备、采购、执行、移交等环节，并掌握各环节在融资、建设、运营等各项活动中形成的资产、负债、权益、收入、费用和利润情况，根据企业会计准则进行恰当的会计核算，以真实、公允地反映 PPP 项目的财务状况、经营成果和现金流量。PPP 项目的会计核算

对象复杂，时间跨度大，如果会计核算不恰当，将会给包括监督管理部门在内的财务报告的使用者带来极大的困难。

目前，我国已经出台的企业会计准则（CAS），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。PPP项目的会计核算也应根据企业会计准则的相关规定进行处理。2008年，财政部出台的企业会计准则解释第2号（以下简称“解释第2号”），针对满足一定条件的BOT业务处理予以规定。对于PPP模式中的各运作方式，企业可参照解释第2号中的相关规定予以判断并进行适当的会计处理。鉴于PPP项目在我国运用尚处在初期阶段，具体PPP项目的开展会涉及众多不同的情况，需要大量的职业判断，同时，PPP项目也是国际通行的运营模式，因此，在本书的编写过程中，在严格执行企业会计准则规定的前提下，为保证PPP项目会计核算的完整性，对于企业会计准则没有详细规定的部分判断原则和处理方法，引用《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。

考虑到大部分PPP项目生命周期结束后的资产最终会移交给政府，可能导致社会资本对项目资产不具有控制权，因此，PPP项目运作过程中形成的项目资产，根据解释第2号的规定，不应确认为固定资产；而应根据社会资本对项目资产所享有权利的性质分别确认为金融资产、无形资产或二者兼有，并以此进行后续计量。本书在对大量PPP项目会计核算实践案例的分析、整理、归纳、总结和提炼的基础上，介绍了PPP项目重点环节的会计核算要点，并通过四个案例具体展示实务应用。

本书分为六部分：绪论主要介绍PPP主要运作方式、相关的现行会计准则及会计核算概述；第一章介绍污水处理厂项目会计核算案例；第二章介绍高速公路项目会计核算案例；第三章介绍生活垃圾卫生填埋场项目会计核算案例；第四章介绍垃圾焚烧发电项目会计核算案例；附录主要是财政部和国际财务报告解释委员会发布的与PPP业务直接相关的企业会计准则解释公告和国际财务报告解释公告。

本书是以已经开展的PPP项目为基础完成的，而我国尚处PPP项目开展初期，缺乏完善的制度约束和规范，部分PPP项目并未参照完整的

业务操作流程开展，因此可能与财政部刚刚发布的《政府和社会资本合作模式操作指南（试行）》（财金〔2014〕113号）中的操作流程不完全相同，请大家在阅读、理解和参照使用时，依据已颁布的 PPP 相关办法和指南对 PPP 项目各业务环节进行处理。

本书可供 PPP 项目参与方包括政府部门、社会资本、金融机构、研究机构进行参考。特别希望本书的出版能够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。由于时间和水平所限，本书还存在很多不足之处，诚恳地欢迎专家和读者批评指正，并提出宝贵的意见。

财政部政府与社会资本合作中心

2014 年 12 月

目 录

绪 论	1
一、背景	1
二、常见的 PPP 项目运作方式	2
三、社会资本对 PPP 项目会计核算概述	3
(一) 现行会计准则	4
(二) 现行会计准则在 PPP 业务流程中的应用	4
四、适用解释第 2 号的 BOT 业务的会计核算	9
(一) 项目公司需要自行建造基础设施的项目安排	9
(二) 项目公司未提供实际建造基础设施的项目安排	12
五、其它 PPP 项目运作方式的会计核算概述	14
六、案例汇总说明	18
第一章 案例一——污水处理厂项目	19
一、基本情况	20
(一) 案例背景	20
(二) 项目结构	20
(三) 成立项目公司	24
二、会计核算	24
(一) 项目适用模式	24
(二) 项目建设及运营期间的会计核算	24
(三) 特许经营期满时的会计核算	34

第二章 案例二——高速公路项目	36
一、基本情况	37
(一) 案例背景	37
(二) 项目结构	37
(三) 成立项目公司	39
二、会计核算	40
(一) 项目适用模式	40
(二) 项目建设及运营期间的会计核算	41
(三) 移交日之前的最后恢复性大修的会计核算	47
(四) 特许经营期满时的会计核算	49
第三章 案例三——生活垃圾卫生填埋场项目	51
一、基本情况	52
(一) 案例背景	52
(二) 项目结构	52
(三) 成立项目公司	54
二、会计核算	54
(一) 项目适用模式	54
(二) 项目建设及运营期间的会计核算	55
(三) 移交日之前的最后恢复性大修的会计核算	60
(四) 特许经营期满时的会计核算	61
三、案例对财务数据的影响汇总	62
第四章 案例四——垃圾焚烧发电项目	64
一、基本情况	65
(一) 案例背景	65
(二) 项目结构	66
(三) 成立项目公司	70

二、会计核算	70
(一) 项目适用模式	70
(二) 协议的分割	71
(三) 项目建设及运营期间的会计核算	74
(四) 移交日之前的最后恢复性大修的会计核算	81
(五) 特许经营期满的会计核算	84
三、案例对财务数据的影响汇总	85
 附录一 企业会计准则解释第 2 号	90
附录二 国际财务报告解释公告第 12 号—服务特许权安排	92
1. 准则正文	92
2. 实施指南	96
3. 注释	98
4. 示例	99
附录三 解释公告第 29—服务特许权安排：披露	111
附录四 《国际财务报告解释公告第 12 号》与解释第 2 号的比较	113
后记	114

图表目录

图表绪 1	社会资本角度下 PPP 项目业务主要流程图	5
图表绪 2	企业会计准则在 PPP 业务流程中的应用	6
图表绪 3	金融资产和无形资产模式下会计核算的比较	12
图表绪 4	不同 PPP 项目运作方式各阶段会计核算矩阵	17
图表 1-1	项目的框架结构图	23
图表 1-2	建设项目的的基本参数	25
图表 1-3	建设期间的会计核算	26
图表 1-4	融资业务的会计核算	30
图表 1-5	月度费用发生明细表	33
图表 1-6	利润分配的会计核算	34
图表 2-1	项目的框架结构图	40
图表 2-2	建设项目的的基本参数	41
图表 2-3	建设期间的会计核算	42
图表 2-4	融资活动中计提利息的会计核算	44
图表 2-5	月度费用发生明细表	45
图表 2-6	预计负债测算表	48
图表 3-1	项目的框架结构图	53
图表 3-2	建设项目的的基本参数	55
图表 3-3	金融资产的测算	55
图表 3-4	建设期间的会计核算	56
图表 3-5	融资活动中计提利息的会计核算	57
图表 3-6	运营期间收入现金流的分配	57

图表 3-7 应收金融资产利息收入的测算	58
图表 3-8 月度费用发生明细表	59
图表 3-9 预计负债测算表	61
图表 3-10 对资产负债表的影响	62
图表 3-11 对利润表的影响	62
图表 3-12 对现金流量表的影响	63
图表 4-1 项目的框架结构图	70
图表 4-2 对价的分割	72
图表 4-3 金融资产的测算	72
图表 4-4 建设项目的参数	74
图表 4-5 建设期间各年对价的分割	74
图表 4-6 建设期间的会计核算	75
图表 4-7 融资活动中计提利息的会计核算	77
图表 4-8 金融资产利息收入的测算	79
图表 4-9 运营期间收入现金流的分配	79
图表 4-10 月度费用发生明细表	81
图表 4-11 预计负债测算表	82
图表 4-12 对资产负债表的影响	85
图表 4-13 对利润表的影响	86
图表 4-14 对现金流量表的影响	88

绪 论

一、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，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，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 方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。常见的 PPP 项目包括：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。

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。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 通过要求社会资本承担自身资本风险，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。同时，PPP 有助于政府有效实现政策目

标，更好的满足公众对公共服务的需求，且无需通过提高税收为基础设施建设融资。

二、常见的 PPP 项目运作方式

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，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 分为不同的运作方式。

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 至 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 至 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 至 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。

三、社会资本^①对 PPP 项目会计核算概述

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

^① 如未特别指出，本书中适用“社会资本”的会计核算也同样适用于“项目公司”，反之亦然。

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、以及何时确认收入？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？

PPP 核算的核心是判断社会资本对提供公共服务的基础设施所拥有的权利性质。对于所建造或购入的基础设施，如果在特许服务权^①期间及期满后，社会资本能够始终控制该基础设施的使用，那么就应当确认为自有的固定资产；但是，如果在特许服务权期间，政府能够通过政策监管及/或合同约定的方式对该基础设施的使用以及期满移交实施控制，那么社会资本就应当根据《企业会计准则解释第 2 号》的具体规定，或者作为一项向公众收取费用的权利而确认为无形资产，或者作为一项无条件向政府收取可确定金额的收款权利而确认为金融资产，亦或是无形资产及金融资产两者兼而有之。这也是现行会计准则中对特许服务权核算的特别之处。

（一）现行会计准则

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》^②（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 项目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。

（二）现行会计准则在 PPP 业务流程中的应用

从社会资本的角度，以 PPP 中最为典型和完整的 BOT 运作方式为例，

① 本书所述的“特许服务权”在附录一解释第 2 号中称为“特许经营权”，在附录二国际财务报告解释公告第 12 号中称为“服务特许权”。

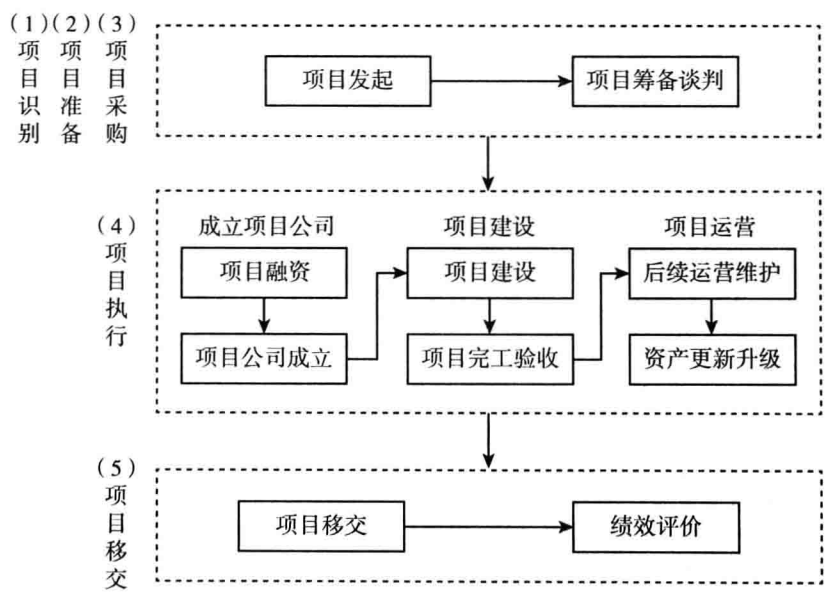
② 参见附录一。解释第 2 号与国际财务报告解释委员 2006 年发布的《国际财务报告解释公告第 12 号—服务特许权安排》（参见附录二）核算要求基本一致，两者的准则异同比较参见附录四。

PPP 项目中涉及会计核算的主要流程包括以下几个阶段：（1）项目识别阶段；（2）项目准备阶段；（3）项目采购阶段，具体包括项目发起、项目筹备谈判；（4）项目执行阶段，可细分为：成立项目公司，具体包括项目融资、项目公司成立；项目建设，具体包括项目建设、项目完工验收；项目运营，具体包括后续运营维护、资产更新升级；（5）项目移交阶段，具体包括项目移交、绩效评价。

根据《操作指南》附件中的“政府和社会资本合作项目操作流程”，从政府的角度，PPP 项目的操作还会涉及其他流程，比如项目筛选、物有所值评价、财政承受能力论证等流程。鉴于这些流程与社会资本的运作 PPP 项目的会计核算不直接相关，故此处为示例起见，略去上述相关流程。

涉及会计核算的主要流程如图表绪 1 所示。

图表绪 1 社会资本角度下 PPP 项目业务主要流程图



BOT 以外的其他 PPP 运作方式可能仅涉及图表绪 1 中的部分流程，比如：BOO 方式不会涉及移交阶段，而 TOT 方式可能不会涉及项目建设阶段等。因而，为完整示范起见，图表绪 2 从社会资本的角度，对 PPP 业务各阶段的具体流程以及可能涉及的主要会计核算进行了概括。

图表绪2 企业会计准则在 PPP 业务流程中的应用

流程	主要经济事项及会计核算要点	企业会计准则 ^① 体系下
项目发起	社会资本发起方式下，社会资本在项目发起阶段通常会发生调研费、咨询费、中介机构费、业务招待费等各类费用；上述费用通常情况下不满足资本化的条件，一般应在发生时直接进行费用化处理。	CAS 13 或有事项 CAS 22 金融工具确认和计量
项目筹备谈判	- 项目合同签署之前，社会资本为准备响应文件以及进行谈判过程中，通常会发生调研费、咨询费、中介机构费、业务招待费等各类费用；上述费用在合同签署之前通常不满足资本化的条件，应在发生时进行费用化处理。 - 社会资本在提交响应文件时根据要求提交的投资竞争保证金，在提交时应当将支付的保证金金额确认为金融资产应收款项，在退还时冲回（或冲抵后续的建设期履约保证金）。对于因提交其他形式担保（如履约保函）而产生的费用，应视具体情况在合适期间计入费用。 - 项目合同签署之后，发生的与建造合同直接相关的支出在满足资本化条件时，予以资本化。 - 对于项目合同约定的尚未支付的现时义务，应预提准备或根据项目合同约定计提应付款项。	CAS 15 建造合同 CAS 13 或有事项 CAS 22 金融工具确认和计量
项目融资	- 股本金和其他权益融资： 项目公司的普通股股东和/或其他权益工具（包括权益类优先股/永续债/永续中票等）投资者向项目投入权益资本，项目公司按股本金或其他权益融资工具发行价格扣减符合条件的交易成本后计入权益，无需对权益进行后续计量。 - 债务融资： 项目公司通过发行企业债券或债务类优先股/永续债/永续中票等工具或直接取得银行贷款时，初始应按公允价值并扣减符合一定条件的交易成本后计为负债的初始成本，并按摊余成本法进行后续核算（指定为以公允价值计量的除外）。	CAS 22 金融工具确认和计量
项目公司成立	- 项目公司： 股本金会计核算方法见本表“项目融资”部分。 项目合同签署后，为筹建项目公司而发生的费用，在发生时计入当期费用。 - 社会资本： 社会资本控制项目公司时，应当合并项目公司。对于非全资设立的项目公司（如政府与社会资本分别持有一定股份，但社会资本控制项目公司），社会资本的合并报表应体现少数股东权益。社会资本对项目公司投资在个别财务报表处理，应根据 CAS 2 长期股权投资进行会计核算。社会资本共同控制项目公司或对项目公司具有重大影响时，应根据 CAS 2 长期股权投资进行会计核算。	CAS 2 长期股权投资 CAS 33 合并财务报表

① 以下具体企业会计准则均简称为 CAS。