

附件 1:

《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)

一、关于本准则规范的范围

(一) 本准则规范的范围。

本准则主要规范了政府方对依法依规签订的 PPP 项目合同的确认、计量和相关信息的列报。

本准则所指的 PPP 项目合同应具有如下两个特征（以下简称双特征）：（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（以下简称特征一）；（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（以下简称特征二）。

本准则适用于满足如下双控制标准的 PPP 项目合同：（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（以下简称控制标准一）；（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（以下简称控制标准二）。

政府方应当按照图 1 所示来判断确定本准则的适用范围。

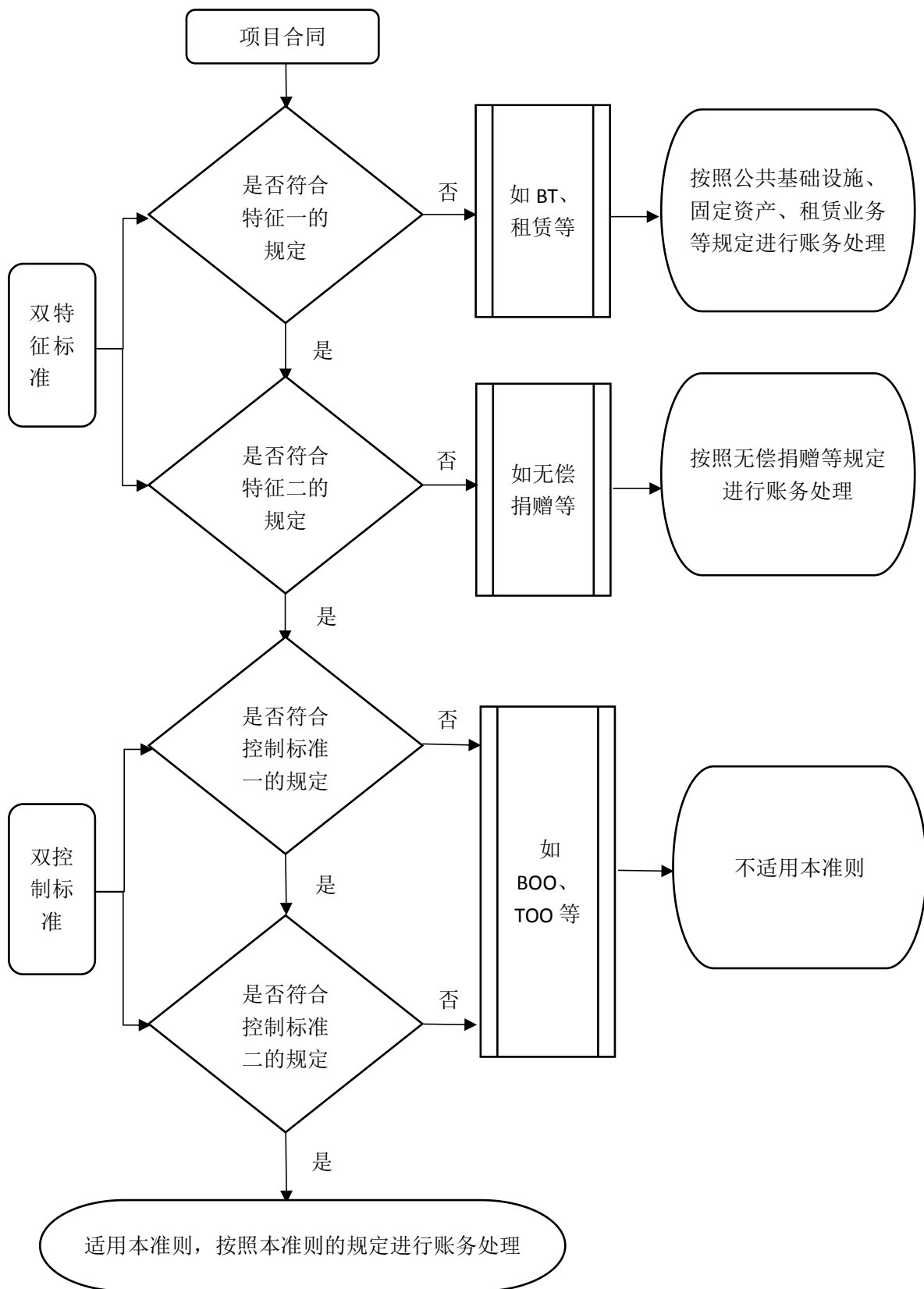


图 1 本准则适用范围判断流程图

通常情况下，采用建设-运营-移交（BOT）、转让-运营-移交（TOT）、改建-运营-移交（ROT）方式运作的 PPP 项目合同，同时满足 PPP 项目资产确认的双特征与双控制标准，适用本准则。

（二）不适用本准则的有关情形。

PPP 项目合同如不满足双特征或（和）双控制标准的，则适用其他相关会计准则规定，包括但不限于以下情形：

1. 不满足双特征的情形。

（1）采用建设-移交（BT）方式的合同，因只有建设环节，没有运营管理环节，不存在“合同约定的运营期间”，不满足特征一的规定，不适用本准则。政府方应当按照其他相关政府会计准则制度的规定等进行会计处理。

（2）租赁合同，因承租方虽然可能使用 PPP 项目资产提供公共产品和服务，但并非代表政府方来提供公共产品和服务，不满足特征一的规定，不适用本准则。政府方应当按照租赁业务相关规定进行会计处理。

（3）无偿捐赠合同，因捐赠方未获得补偿，不满足特征二的规定，不适用本准则。政府方接受捐赠取得的资产，应当按照接受捐赠业务等相关规定进行会计处理。

2. 满足双特征，但不满足双控制标准的情形。

（1）采用建设-拥有-运营（BOO）方式的合同，社会资本方拥有项目资产所有权，政府方不能控制资产的重大剩余

权益，不满足双控制标准，不适用本准则。项目资产应当由政府方确认，应当由社会资本方按照相关企业会计准则进行会计处理。

(2) 采用转让-拥有-运营 (T00) 方式的合同，政府将基础设施资产所有权有偿转让给社会资本方，并由其负责运营、维护且社会资本方拥有项目所有权，政府方不控制资产的重大剩余权益，不满足双控制标准，不适用本准则。政府方转让资产时应当按照资产处置等相关规定进行会计处理。

二、关于本准则第二条的双特征

(一) 关于特征一。

1. 关于“合同约定的运营期”，指的是社会资本方对 PPP 项目资产的使用期或运营期，合同约定的运营期加上必要且合理的建设期原则上不低于十年，不超过三十年，通常在 PPP 项目合同中有明确约定。

2. 关于“社会资本方代表政府提供公共产品和服务”，指的是根据政府授权，社会资本方享有使用 PPP 项目资产的权利，并承担提供公共产品和服务的义务。例如，经市政府批准，市城管局依照合同授予项目公司在 PPP 合作期内行使和享有合同约定的投融资、建设、运营、管理、维护及移交本项目设施的权利，并并按照合同条款提供公共产品和服务。

3. 关于“公共产品和服务”，指的是通过公共设施为社会公众提供的物品和服务，涉及保障性安居工程、城镇综合开发、农业、教育、科技、林业、旅游、能源、社会保障、生态建设和环境、体育、市政工程、文化、养老、医疗卫生、政府基础设施、水利建设等公共服务行业。

（二）关于特征二。

特征二中的“社会资本方就其提供的公共产品和服务获得补偿”，指的是社会资本方就其在运营期内运营或维护资产等按照合同约定获得的回报。回报机制主要包括使用者付费（即第三方用户付费）、政府付费和可行性缺口补助（即混合付费）等。

1. 使用者付费。使用者付费是指由最终消费用户直接付费购买公共产品和服务的回报机制。社会资本方直接从最终用户处收取费用，以回收项目的建设和运营成本并获得合理收益。

2. 政府付费。政府付费是指政府直接支付费用获取公共产品和服务的回报机制。在政府付费机制下，政府可以依据项目设施的可用性、产品或服务的使用量以及质量向社会资本方付费。

3. 可行性缺口补助。可行性缺口补助是指最终消费用户付费不足以满足项目公司成本回收和合理回报时，由政府补充支付部分财政资金或授予相关开发经营权益的回报机制。

三、关于本准则第三条的双控制标准

（一）关于控制标准一。

1. 关于“控制”，指的是政府方通过具有法律效力的合同条款等方式，有权决定社会资本方提供的公共产品和服务的类型、对象和价格。通常情况下，政府方和社会资本方在 PPP 项目合同中应当明确规定社会资本方提供的公共产品和服务的类型、对象和价格。

2. 关于“管制”，是指社会资本方提供的公共产品和服务的类型、对象和价格，虽未在 PPP 项目合同中进行明确规定，但受有关法律法规或监管部门规章制度的约束。

3. 在某些情况下，政府方对价格的“控制或管制”不需要完全控制价格，只要定价的基础或框架受到监管约束，如存在政府指导价，即满足控制标准一的价格控制要求。如果项目合同条款给予社会资本方自主定价权，但约定政府方有权参与分享 PPP 项目资产的超额收益部分，则仍然满足控制标准一中的价格控制要求。例如某医疗 PPP 项目合同约定，社会资本方（医院）对医疗服务项目享有自主定价权，但同时约定了社会资本方可享受的最高收益率，超过部分的收益归属政府方，这种情况也符合控制标准一。

（二）关于控制标准二。

控制标准二中的“重大剩余权益”，指的是 PPP 项目合同终止时，在项目资产剩余寿命期内使用、处置该资产所能

获得的权益。政府方对“重大剩余权益”的控制主要体现在以下两方面：

1. PPP 合同终止时，社会资本方应当将项目资产移交给政府方，且移交的项目资产预期仍能为政府方带来经济利益流入或者产生服务潜力。

2. 政府方能够通过合同条款限制社会资本方处置或抵押项目资产，保障重大剩余权益不受损害。例如，项目合同条款约定合同届满时，社会资本方需无偿移交或有偿移交资产，且移交时资产需未设置有任何抵押、质押等担保权益或产权约束，亦不得存在任何种类和性质的索赔权等，确保不存在影响项目资产移交给政府方的任何权利瑕疵。

（三）双控制标准的应用。

1. 关于项目资产更新改造时双控制标准的应用。

双控制标准用来认定 PPP 项目资产（包括更新改造的资产）在其整个经济寿命内何时由政府方控制。在 PPP 项目合作期间，对不可分离的项目资产的一部分或部分设施设备必须进行更新改造的，则更新改造前后的资产应被视为一个整体来考虑。如果政府方控制了更新改造或更换部分资产的重大剩余权益，则包括更换部分资产在内的整个资产的重大剩余权益都受到政府方的控制。

2. 关于项目资产部分受政府方控制时双控制标准的应用。

PPP 项目资产部分受政府方控制的，分为以下两种情况：

（1）资产在物理上可分割且能独立运营的，应当单独进行分析。如果政府方不能控制该部分资产，则该部分资产不适用本准则。例如，某采用“BOT+B00”方式运营的医养结合 PPP 项目分为受政府方控制的公共医疗服务（BOT 部分）和受社会资本方控制的养老服务（B00 部分），两项服务在物理上可以分割且独立运营，政府方仅就公共医疗服务部分按照本准则进行账务处理。

（2）使用少量 PPP 项目资产提供不受政府方控制的辅助性服务，并不减损政府方对 PPP 项目资产的控制，在应用双控制标准时不应当考虑该项服务。例如，医院 PPP 项目中其附属商店提供的商品和服务的类型、对象和价格不受政府方控制，但并不影响政府方对医院的控制。

3. 关于运营期占项目资产全部可使用寿命时双控制标准的应用。

对于运营期占项目资产全部可使用寿命的项目合同，项目合同结束时项目资产不存在重大剩余权益，即资产的整个使用寿命在合同期内已被完全消耗，如果该项目合同满足前述双控制标准中的控制标准一，则仍然适用于本准则。

四、关于本准则第二十条“政府方承担向社会资本方支付款项的义务”

本准则第二十条规定，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，会计处理结果不影响PPP项目资产及净资产的账面价值。政府方按照《政府会计准则第8号——负债》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。

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。提前锁定、固化政府支出责任的兜底条款包括由政府或政府指定机构回购社会资本投资本金或兜底本金损失、政府向社会资本承诺固定收益回报、政府及其部门为项目债务提供任何形式担保和其他违法违规举债担保行为。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。对于这种义务的会计处理，分为以下两种情况：（1）政府方在义务发生的当期及时向社会资本方支付款项的，在支付款项时确认当期费用，同时在预算会计中确认预算支出。（2）政府方在义务发生的当期未及时向社会资本方支付款项的，应当按照应付未付的金额确认当期费用和负债（应付账款或其他应付款等）；

在后续实际支付款项时冲减负债的账面余额，同时在预算会计中确认预算支出。

对于 PPP 项目合同中政府承担的法律风险、政策风险以及因政府方原因导致项目合同终止的违约风险等，不属于政府方应承担的现时义务，不满足负债的确认条件。但是，当政府方承担的潜在义务满足预计负债的确认条件时，政府方应当按照政府会计准则制度中有关预计负债的规定进行会计处理。

五、关于会计科目设置及主要账务处理

（一）应增设的会计科目。

1. 政府方应当设置“1841 PPP 项目资产”一级科目，核算按照本准则规定确认的 PPP 项目资产，并按照资产类别、项目等进行明细核算。本科目的期末借方余额，反映 PPP 项目资产的账面余额。

2. 政府方应当设置“1842 PPP 项目资产累计折旧(摊销)”一级科目，核算按照本准则规定计提的 PPP 项目资产累计折旧(摊销)，并按照资产类别、项目等进行明细核算。本科目期末贷方余额，反映政府方计提的 PPP 项目资产折旧(摊销)的累计数。

3. 政府方应当设置“3601 PPP 项目净资产”一级科目，核算按照本准则规定所确认的 PPP 项目净资产。本科目的期末贷方余额，反映 PPP 项目净资产的账面余额。

（二）主要账务处理。

1. PPP 项目资产取得时的账务处理。

（1）社会资本方投资建造形成的 PPP 项目资产，政府方应当在资产验收合格交付使用时，按照确定的成本（包括该项资产至验收合格交付使用前所发生的全部必要支出），借记“PPP 项目资产”科目，贷记“PPP 项目净资产”科目。

对于已交付使用但尚未办理竣工财务决算手续的 PPP 项目资产，政府方应当按暂估价值，借记“PPP 项目资产”科目，贷记“PPP 项目净资产”科目；待办理竣工财务决算后，政府方应当按照实际成本与暂估价值的差额，借记或贷记“PPP 项目资产”科目，贷记或借记“PPP 项目净资产”科目。

（2）社会资本方从第三方购买形成的 PPP 项目资产，政府方应当在资产验收合格交付使用时，按照确定的成本（包括该项资产的购买价款、相关税费以及验收合格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），借记“PPP 项目资产”科目，贷记“PPP 项目净资产”科目。

（3）使用社会资本方现有资产形成的 PPP 项目资产，政府方应当在 PPP 项目开始运营日，按照该项资产的评估价值，借记“PPP 项目资产”科目，贷记“PPP 项目净资产”科目。

(4) 使用政府方现有资产形成的 PPP 项目资产，无需评估的，政府方应当在 PPP 项目开始运营日，按照该资产的账面价值，借记“PPP 项目资产”科目，按照资产已计提的累计折旧，借记“公共基础设施累计折旧”等科目，按照资产的账面余额，贷记“公共基础设施”等科目；按照相关规定需要评估的，政府方应当按照资产评估价值，借记“PPP 项目资产”科目，按照资产已计提的累计折旧，借记“公共基础设施累计折旧”等科目，按照资产的账面余额，贷记“公共基础设施”等科目，按照资产评估价值与账面价值的差额贷记“其他收入”科目或借记“其他费用”科目。

(5) 社会资本方对政府方原有资产进行改建、扩建形成的的 PPP 项目资产，政府方应当在资产验收合格交付使用时，按照资产改建、扩建前的账面价值加上改建、扩建发生的支出，再扣除资产被替换部分账面价值后的金额，借记“PPP 项目资产”科目，按照资产已计提的累计折旧，借记“公共基础设施累计折旧”等科目，按照资产的账面余额，贷记“公共基础设施”等科目，按照 PPP 项目资产初始入账金额与原有资产账面价值的差额，贷记“PPP 项目净资产”科目。

2. PPP 项目资产持有期间的账务处理。

(1) 对于为维护 PPP 项目资产的正常使用而发生的日常维修、养护等后续支出，应由社会资本方按照企业会计准

则进行核算，政府方不确认 PPP 项目资产。

（2）对于为增加 PPP 项目资产的使用效能或延长其使用年限而发生的大修、改建、扩建等后续支出，政府方应当在资产验收合格交付使用时，按照相关支出扣除资产被替换部分账面价值的差额，借记“PPP 项目资产”科目，贷记“PPP 项目净资产”科目。

（3）在 PPP 项目运营期间，政府方应当按月对 PPP 项目资产计提折旧，但社会资本方持续进行良好维护使得其性能得到永久维护的 PPP 项目资产除外。作为 PPP 项目资产单独计价入账的土地使用权政府方按照规定进行摊销。

政府方初始确认的 PPP 项目净资产金额等于 PPP 项目资产初始入账金额的，按月计提 PPP 项目资产折旧（摊销）时，应当按照计提的 PPP 项目资产折旧（摊销）金额，借记“PPP 项目净资产”科目，贷记“PPP 项目资产累计折旧（摊销）”科目。

政府方初始确认的 PPP 项目净资产金额小于 PPP 项目资产初始入账金额的，按月计提 PPP 项目资产折旧（摊销）时，应当按照计提的 PPP 项目资产折旧（摊销）金额的相应比例（即 PPP 项目净资产初始入账金额占 PPP 项目资产初始入账金额的比例），借记“PPP 项目净资产”科目，按照计提的 PPP 项目资产折旧（摊销）金额，贷记“PPP 项目资产累计折旧（摊销）”科目，按照当期计提的折旧（摊销）金额与

所冲减的 PPP 项目净资产金额的差额，借记“业务活动费用”等科目。

3. PPP 项目合同终止时的账务处理。

(1) PPP 项目合同终止时，PPP 项目资产按规定移交至政府方的，政府方应当根据 PPP 项目资产的性质和用途，将其重分类为公共基础设施等资产。无需对所移交的 PPP 项目资产进行资产评估的，政府方应当按移交日 PPP 项目资产的账面价值，借记“公共基础设施”等科目，按照已计提的累计折旧（摊销），借记“PPP 项目资产累计折旧（摊销）”科目，按照 PPP 项目资产的账面金额，贷记“PPP 项目资产”科目；按规定需要对所移交的 PPP 项目资产进行资产评估的，政府方应当按照评估价值，借记“公共基础设施”等科目，按照已计提的累计折旧（摊销），借记“PPP 项目资产累计折旧（摊销）”科目，按照 PPP 项目资产的账面金额，贷记“PPP 项目资产”科目，按照评估价值与 PPP 项目资产账面价值的差额，贷记“其他收入”科目或借记“其他费用”科目。

(2) PPP 项目合同终止时，政府方应当按 PPP 项目净资产的账面余额，借记“PPP 项目净资产”科目，贷记“累计盈余”科目。

六、关于财务报表项目

(一) 关于资产负债表。

1. 政府方应当在“保障性住房净值”和“长期待摊费用”项目之间依次增加“PPP项目资产”“减：PPP项目资产累计折旧（摊销）”“PPP项目资产净值”项目。

2. 政府方应当在“权益法调整”项目和“无偿调拨净资产”项目之间增加“PPP项目净资产”项目。

（二）关于净资产变动表。

1. 政府方应当在“本年数”“上年数”两栏中的“权益法调整”和“净资产合计”项目之间增加“PPP项目净资产”列项目。

2. 政府方应当在“（六）权益法调整”和“五、本年年末余额”项目之间增加“PPP项目净资产”行项目。

七、关于存量PPP项目资产的新旧衔接规定

（一）关于存量PPP项目合同范围。

本应用指南所指的存量PPP项目合同包括以下两类：

1. 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。

2. 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。

（二）存量PPP项目资产会计处理的衔接规定。

1. 对于第一类存量PPP项目，在本准则首次执行日，有关衔接规定如下：

（1）存量项目资产已由政府方确认为固定资产或公共

基础设施的，政府方应当按照所确认资产的账面价值，将其重分类为 PPP 项目资产。具体账务处理时，按照资产的账面价值，借记“PPP 项目资产”科目，按照计提的累计折旧（如果有），借记“固定资产累计折旧”科目、“公共基础设施累计折旧”科目，按照资产账面余额，贷记“固定资产”、“公共基础设施”科目。

（2）存量项目资产未由政府方确认，但已由社会资本方确认为固定资产或无形资产的，政府方应当按照社会资本方确认的资产账面原值，确认 PPP 项目资产，同时确认 PPP 项目净资产。具体账务处理时，按照确定的资产入账成本，借记“PPP 项目资产”科目，贷记“PPP 项目净资产”科目。

（3）政府方和社会资本方均未确认的存量 PPP 项目资产，政府方应当及时确认入账，并按照以下原则确定其初始入账成本：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确定；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；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。具体账务处理时，按照确定的资产入账成本，借记“PPP 项目资产”科目，贷记“PPP 项目净资产”科目。

2. 对于第二类存量项目，在本准则首次执行日，有关衔接规定如下：

（1）协议内不含提前锁定、固化政府支出责任等兜底

条款的，在本准则首次执行日，政府方应当参照第一类存量项目的的新旧衔接规定进行会计处理。

（2）协议内含有提前锁定、固化政府支出责任等兜底条款，政府方应当按照《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》等准则规定，对政府方控制的公共基础设施及相应的负债进行会计处理。

3. 在国务院财政部门对PPP项目资产折旧（摊销）年限作出规定之前，政府方在PPP项目资产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）。