附件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**

一、起草背景及意义

政府和社会资本合作（PPP）模式是公共服务供给机制的重大创新，即政府采取竞争性方式择优选择具有投资、运营管理能力的社会资本，双方按照平等协商原则订立合同，明确责权利关系，由社会资本提供公共服务，政府依据公共服务绩效评价结果向社会资本支付相应对价，保证社会资本获得合理收益。PPP模式作为一项重要的供给侧结构性改革措施，正在我国社会经济发展和政府转变治理模式过程中发挥积极作用。根据财政部PPP中心统计显示，截至2019年1月31日，进入全国PPP综合信息平台项目管理库的项目累计8734个、入库项目投资总额超过20.7万亿元。我国已成为全球规模最大、最具影响力的PPP市场。因此，研究制定《政府会计准则第 10号——政府和社会资本合作安排》（以下简称本准则），规范PPP模式形成的政府资产和相应政府负债或净资产的会计处理，具有重要和深远的意义。

**第一，制定本准则是构建保障PPP模式持续健康发展的制度体系的明确要求。**

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服务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“特许服务权协议：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。

1. 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。