

IPSAS 32在中国的适用性分析

徐玉德

摘要：PPP项目资产大多为政府方所控制并由政府方承担相应负债与支出责任。IPSAS 32主要规定不同收入来源方式下，PPP项目资产负债的确认、计量、信息披露与衔接等。我国目前尚无关于PPP会计处理的具体规范，IPSAS 32关于公共部门资产和负债的会计处理方法值得我国制定相关制度规范时借鉴。

关键词：PPP；权责发生制；适用性；经济后果

《国际公共部门会计准则第32号——特许协议安排：授予方》(下称IPSAS 32)将符合特许协议安排的PPP资产按照“控制”方法确认为资产并确认对应负债，较好地反映了资产的权属和政府方的支出责任，主要用于规范特许服务资产和负债以及其他收入的确认、计量和列报。我国目前尚无关于PPP会计处理的具体规范，IPSAS 32关于公共部门资产和负债的会计处理方法是否适用于我国值得深入研究。

一、IPSAS 下如何记录 PPP 项目资产和负债

我国《公共基础设施准则》中提到涉及PPP模式的资产在其他准则规范，因此在PPP准则制定过程中首先需明确准则规范的范围是仅包含特许服务资产，还是涵盖其他PPP模式。IPSAS 32无意囊括所有PPP模式，仅将符合特许协议的PPP模式作为核算对象，不符合条件的在其他准则中进行核算。分析IPSAS 32在我国的适用性需结合现有实践进行。核

算对象上，IPSAS 32对公共部门的认定标准是：为公众提供服务或者提供收入和财富再分配的实体，实体的活动资金直接或间接来源于税收、其他各层级政府的转移支付、社会捐助、负债或者收费以及主要的目标不是盈利。这比我国政府会计准则认定的各级政府、各部门、各单位更为宽泛，因此在探讨我国政府方会计处理时认为公共部门即指政府方。《财政部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)(下称113号文)将PPP模式主要的模式分为六大类：“委托运营”(O&M)、“管理合同”(MC)、“建设—运营—移交”(BOT)、“建设—拥有—运营”(BOO)、“转让—运营—移交”(TOT)、“改建—运营—移交”(ROT)。《国家发展改革委关于印发<传统基础设施领域实施政府和社会资本合作项目工作导则>的通知》(发改投资[2016]2231号)提出，新建项目还包括“建设—拥有—运营—移交”(BOOT)、“设计—建设—

融资—运营—移交”(DBFOT)，存量项目优先采用“改建—运营—移交”(ROT)方式。《国家发展改革委关于加快运用PPP模式盘活基础设施存量资产有关工作的通知》(发改投资[2017]1266号)提到，PPP模式还包含“转让—拥有—运营”(TOO)、股权合作等模式，其中BOOT\DBFOT实际上是BOT模式的变种。截至2017年年末，BOT方式占据了全部项目入库总数的75.12%，ROT方式占2.4%，TOT占4.45%，BOO与TOO项目占8.57%，其他项目合计占比9.46%。整体来看我国PPP项目按照是否新建主要划分为存量项目和新增项目两类，IPSAS 32判断项目资产所有权归属与是否发生转移对会计核算影响重大，本文将PPP模式主要划分为三类：不涉及产权转移(包括O&M与MC模式)；最终产权归属于政府方(主要包括BOT、TOT、ROT模式)；最终产权归属于社会资本方(包括BOO、TOO模式)。

IPSAS 32提出，政府会计在确认

表1 不同模式PPP项目的资产权属

PPP模式	控制测试	资产权属	适用准则	初始计量	后续计量
BOT、TOT、ROT	符合	政府方	《国际公共部门会计准则第32号——特许协议安排：授予方》(IPSAS 32)	特许服务资产	按资产类别折旧摊销
O&M、MC	不符合	政府方	《国际公共部门会计准则第17号——不动产、厂场和设备》(IPSAS 17)	固定资产	固定资产折旧
BOO、TOO	不符合	社会资本方	《国际公共部门会计准则第13号——租赁》(IPSAS 13)	使用权资产	按资产类别折旧摊销

表2 PPP负债的确认与计量

PPP模式	控制测试	业务模式	适用准则	初始计量	后续计量
BOT、TOT、ROT	符合	政府付费	《国际公共部门会计准则第32号——特许协议安排：授予方》(IPSAS 32)	金融负债	摊余成本法确认支出
		使用者付费		授予特许权负债	确认收入、结转负债
O&M、MC	不符合	政府方付费	《国际公共部门会计准则第9号——交换交易收入》(IPSAS 9)	不确认	每期确认支出
BOO、TOO	不符合	政府方特许期补贴	《国际公共部门会计准则第29号——金融工具：确认和计量》(IPSAS 29)	金融负债	摊余成本法确认支出
		使用者付费	《国际公共部门会计准则第19号——准备、或有负债和或有资产》(IPSAS 19)	不确认	满足条件时确认预计负债

特许服务资产的判断时需采用控制模型，替代原先的风险报酬模型，这也更加符合《公共部门主体一般目的财务报告概念框架》中政府方资产关于“资产是反映过去事项结果的现阶段由政府方主体控制的资源”的定义。在资产确认方面，政府会计与企业会计的最大不同是，政府方资产不一定要求产生现金流量，而更加看中达到实现主体目标的提供潜在服务的能力。对于特许服务资产需要满足两项控制条件：一是授予方控制或监管经营方利用资产必须提供的服务类型、提供服务的对象和服务的价格；二是在服务合同期末，授予方通过所有权、收益权或其他形式控制资产的所有重大剩余权益。满足上述两项条件的，应确认为政府方特许服务资产。

其中BOO及TOO模式下，项目资产从建设完成开始的特定期限内，政府方可以控制其提供服务的类型、对象与价格，但不能获得所有权，也不能控制资产的所有重大剩余权益，资产不计

入授予方。但此时可视为授予方作为承租人向社会资本方租赁资产，政府方在特许期内控制资产，同时由于多数BOO项目包含了相当于租金的公共部门付费，因此可按租赁准则确认为租赁资产，新租赁模型与《国际财务报告准则第16号——投资性房地产》(IFRS 16)一样采用了单一租赁模型，可计入使用权资产。TOO模式可视为一项售后租回交易，采用与BOO类似的会计处理方法。如果租赁是由政府方将资产租赁给社会资本方使用，但不控制其经营范围和价格，按照租赁准则处理（按照国际公共部门会计准则IPSAS 32的规定，仅就满足特许权协议条件的PPP项目做出规定，购买管理和运营服务以及私有化等模式都不在该准则的核算范畴内）。O&M与MC模式下，运营服务资产的维护与社会资本方无关，仅就运营提供服务，因此资产始终属于政府方。各种不同模式下PPP项目的资产权属情况如表1所示。

按照国际公共部门会计准则的设

计，政府方与社会资本方之间的会计处理应采用对称原理。其逻辑是政府方确认PPP资产的同时应确认对应的负债，同时符合IPSAS 32条件的政府方负债与社会资本方确认的资产等额确认。对称不是对等，因为负债将会在特许期内减少至零值，但项目资产折旧多数长于特许期，剩余权益最终转移给授予方。对于一项涉及政府主体与私人主体的业务，对称的记录能够更好地反映业务的经济实质。按照IPSAS 32对于政府方负债的确认要求，依照运营方收到补偿方式的不同确认金融负债、授予特许经营权负债与混合模式三种类型。BOT、ROT模式下项目资产为新增资产，负债按照新增资产账面价值等额确认，TOT模式下政府方将原固定资产或无形资产重分类为特许服务资产，但不应就原资产账面价值确认负债。O&M与MC模式下，支出在发生当期确认费用，私有化模式下就固定支出部分确认金融负债，差额补足及风险承担支出在满足

条件时确认预计负债。各种不同模式下PPP项目负债的确认与计量情况如表2所示。

二、过度披露与披露不足的经济后果如何应对

公共部门会计信息最终需要为公共治理服务,在制定准则时其经济后果需要得到合理评估。IPSAS 32在很大程度上受到IFRIC 12采用“双控测试”模型的影响。资产权属确认标准并不是完美无缺,风险回报模型增加了私人部门将PPP资产入表的可能性,相反,“双控测试”增加了公共部门确认资产和相关负债的可能性。这样的设计没有考虑宏观经济的影响,是缺乏常识的表现(Heald and Georgiou, 2011)。虽然控制模型看上去操作更加简单也更加可靠,但实际上很可能会对PPP协议的经济实质进行错误的呈现,带来消极的市场影响。控制测试方法存在诸多局限,一是对于控制的定义过于广泛,甚至包含了公共部门独有的“监管控制权”,这种权力显然与特许经营服务协议无关;二是将“日常管理”与“控制”相区分,该方法认为社会资本方仅仅管理资产,但并不控制它,即使社会资本方影响到项目的设计、建设和运营;三是打破了现有的控制和风险暴露的关系(HoTARAC, 2005);四是与风险和回报模型一样,控制模型下PPP资产的权属要么属于公共部门,要么属于社会资本方,两分法忽略了PPP协议所蕴含的“风险分担”思想,没有全部考虑到PPP合同的复杂性,对于公允地呈现项目的财务状况非常不利(IMF, 2006)。在出现经济萧条或者主权债务危机时,全面执行IPSAS 32将会对政府部门的投资决策造成影响。

控制法一定程度上解决了PPP模式单一一方为确保达成想要的结果而

人为选择遵循特定会计准则或者指引所造成会计处理套利问题,但其很可能带来顺周期的经济后果。IPSAS 32通过与IFRIC 12的对称处理,从理论上来说不会遗漏PPP资产,但其对于对称会计的苛求,让公共部门在确认了资产的同时(无论收入来源于使用者付费还是公共部门),均需确认等额负债。这样的处理安排与会计要素的定义存在逻辑矛盾。《公共部门主体一般目的财务报告概念框架》中对负债的定义是:“政府会计主体过去的交易或事项形成的,预期会导致经济利益流出政府会计主体的现时义务。”但由于授予特许权本身是一项向使用者收费的权力让渡,具有不确定性,因此公共部门的支出责任依据未来的收入情况适时确认,并不构成一项现时义务。那么按照对称原理确认的负债一定程度上扩大了公共部门报告负债的水平。IPSAS 32要求公共部门需要在财务报告中反映与资产等值的负债,增加了公共部门整体的赤字水平和整体债务水平。应用IPSAS 32会无意间产生顺周期的经济效果,经济增长迅速而债务率较低的情况下,基础设施投资加大,而在杠杆率攀升、经济下行时政府部门将在想要维持经济持续增长扩大基建投资时变得无能为力。另一方面,现有准则也存在信息披露不足的问题。IPSAS 32并没有采用PPP模式而是运用了特许经营服务的概念限定核算范围,排除了单纯作为服务和管理的长期合同,如O&M与MC模式下的长期负债,仅在负债发生时记录支出,导致部分业务没有反映在会计报表上,造成披露不足。从负债占比角度看,由于不涉及与资产对等的负债记录,对宏观经济决策影响较小。

在我国,PPP会计核算的宏观经济影响问题与当下地方政府债务问题的交织显得更为复杂。2017年12月,中

央经济工作会议提出三大攻坚战,“防范化解重大风险”是其中之一,地方政府债务风险又是重大风险的关键环节。有的地方政府运用PPP模式进行融资,债务不在政府方报表列示。为提高会计信息在地方债务管理中的作用,可采用IPSAS 32按照对称原理记录相关负债,或进一步扩大PPP准则核算的业务范围。但在提高政府债务透明的同时也会给PPP业务带来冲击,因此在制定相关准则时还应结合我国实际情况综合权衡。

三、会计准则与经济统计的差异如何协调

政府方财务报告不是治理主体唯一的信息来源,国民经济核算与财政统计形成与会计信息的协同互补效果。PPP在宏观和微观经济领域都扮演了重要的角色,政府方会计信息列报与国民经济统计共同构成宏观管理信息来源。在PPP领域经济统计与政府部门会计核算有交汇之处,国民经济核算也在资产负债表上反映授予特许权形成的资产与负债。2009年联合国等五大国际组织公布了国民经济核算体系SNA2008(SNA, System of National Accounts),我国于2017年对国民经济核算体系进行修订,发布了《中国国民经济核算体系(2016)》。在IPSAS 32之前,宏观经济统计与公共部门会计核算的标准具有一致性,均采用了风险回报标准判定资产的权属,公共部门会计采用控制模型之后SNA体系依然保留了风险回报认定标准,这将导致核算编制方法和统计列报结果与会计产生差异。

以欧洲为例(见图1),IPSAS并不是被欧盟各国所自动接受,欧盟拟采用IPSASB为标准制定欧洲公共部门会计准则(EPSAS),为欧洲公共部门引入协调统一的宏观会计系统标准。欧

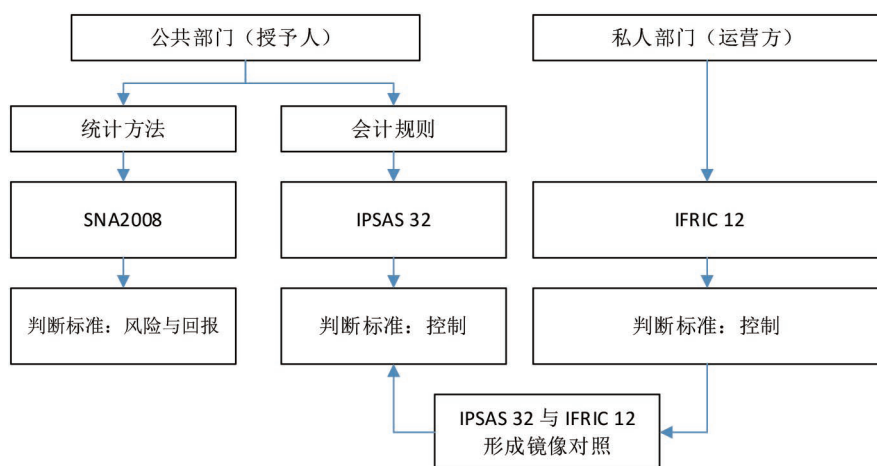


图1 欧洲PPP项目核算规则

洲统计局使用国民经济账户ESA2010 (European System of Accounts) 以及欧洲统计局指引 (Guidance notes) 规范统计核算, 而英国国民经济核算与ESA保持高度一致。按照欧洲统计局指引的要求, 如果建设风险加上可用性风险或者需求风险转移给私人部门, 则相应资产可以采用出表处理。这一宽松的标准下多数的英国PFI项目都不确认为政府方资产。由于计量标准不同不能够直接采用会计资料直接编制资产负债表, 获取数据增加了新的成本, 还带来统计与会计列报资产与负债的差异。政府负债的评估直接影响到未来的财政决策, 双重列报标准使选择决策依据变得困难。英国2015年按照政府会计标准核算的政府债务约380亿欧元, 而采用ESA2010核算的PPP债务仅70亿欧元。与之相反的是尽管存在过度报告产生的负债和赤字问题, 德国仍选择单一报告方案。

当前我国预算会计是基于收付实现制的, PPP模式的政府债务不能得到完全反映。2016版国民经济核算尚未概括SNA2008下特许权核算中涉及PPP的部分, 因此目前还不存在上述差异。但是在未来国民经济核算改革过程中, 可以借鉴发达经济体对PPP模

式下确认计量正反两方面的经验, 提高宏观经济统计信息的可靠性与会计核算标准下数据的可比性。

(作者单位: 中国财政科学研究院)

责任编辑 张璐怡

主要参考文献

- [1]IPSAS32 Service Concession Agreements: Grantor.
- [2]GASB Statements No.60. Accounting and Financial Reporting for Service Concession Arrangements.
- [3]SFFAB 49. Public-Private Partnerships: Disclosure Requirements.
- [4]David Heald and George Georgiou.The substance of accounting for public-private partnerships[J]. Financial Accountability & Management.2011,05,PP:217-247.
- [5]Nicola Moscariello,Ettore-Cinque.The economic effects of new PPP accounting treatments: a critical analysis of the IPSAS 32[J]. Global Business and Economics Review, 2016, 18 (3/4): 310.

法规资讯

中国证监会《上市公司治理准则》(中国证券监督管理委员会公告[2018]29号) 2018年9月30日

财政部 税务总局 民政部《关于公益性捐赠税前扣除资格有关问题的补充通知》(财税[2018]110号) 2018年9月29日

财政部 税务总局 国家发展改革委 商务部《关于扩大境外投资者以分配利润直接投资暂不征收预提所得税政策适用范围的通知》(财税[2018]102号) 2018年9月29日

财政部 税务总局 商务部 海关总署《关于跨境电子商务综合试验区零售出口货物税收政策的通知》(财税[2018]103号) 2018年9月28日

中国证监会《证券公司和证券投资基金管理公司境外设立、收购、参股经营机构管理办法》(证监会令第150号) 2018年9月25日

财政部 税务总局 科技部《关于提高研究开发费用税前加计扣除比例的通知》(财税[2018]99号) 2018年9月20日

财政部 税务总局《关于基本养老保险基金有关投资业务税收政策的通知》(财税[2018]95号) 2018年9月20日

财政部 税务总局《关于中国邮政储蓄银行三农金融事业部涉农贷款增值税政策的通知》(财税[2018]97号) 2018年9月12日