

第四章 PPP项目净资产的确认和计量

第十八条 除本准则第十九条规定外,政府方在确认PPP项目资产时,应当同时确认一项PPP项目净资产,PPP项目净资产的初始入账金额与PPP项目资产的初始入账金额相等。

第十九条 政府方使用其现有资产形成PPP项目资产的,在初始确认PPP项目资产时,应当同时终止确认现有资产,不确认PPP项目净资产。

社会资本方对政府方现有资产进行改建、扩建形成PPP项目资产的,政府方应当仅按照PPP项目资产初始入账金额与政府方现有资产账面价值的差额确认PPP项目净资产。

第二十条 按照PPP项目合同约定,政府方承担向社会资本方支付款项的义务的,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》有关规定不确认负债的,应当在支付款项时计入当期费用。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。

第二十一条 在PPP项目合同约定的期间内,政府方从社会资本方收到款项的,应当按规定做应缴款项处理或计入当期收入。

第二十二条 在PPP项目运营过程中,政府方因PPP项目资产改建、扩建等后续支出增加PPP项目资产成本的,应当依据本准则第十八、十九条的规定同时增加PPP项目净资产的账面余额。

第二十三条 政府方按照本准则规定在确认PPP项目资产的同时确认PPP项目净资产的,在PPP项目运营期间内,按月对该PPP项目资产计提折旧(摊销)的,应当于计提折旧(摊销)时冲减PPP项目净资产的账面余额。

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,应当按照计提的PPP项目资产折旧(摊销)金额,等额冲减PPP项目净资产的账面余额。

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,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),冲减PPP项目净资产的账面余额;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,应当计入当期费用。

PPP项目合同终止时,政府方应当将尚未冲减完的PPP项目净资产账面余额转入累计盈余。

第五章 列 报

第二十四条 政府方应当在资产负债表中单独列示PPP项目资产及相应的PPP项目净资产。

第二十五条 政府方应当在附注中披露与PPP项目合同有关的下列信息:

- (一)对PPP项目合同的总体描述。
- (二)PPP项目合同中的重要条款:
 - 1.PPP项目合同主要参与方;
 - 2.合同生效日、建设完工日、运营开始日、合同终止日等关键时点;
 - 3.PPP项目资产的来源;
 - 4.PPP项目的付费方式;
 - 5.合同终止时资产移交的权利和义务;
 - 6.政府方和社会资本方其他重要权利和义务。
- (三)报告期间所发生的PPP项目合同变更情况。
- (四)相关会计信息:
 - 1.政府方确认的PPP项目资产及其类别;
 - 2.PPP项目资产、PPP项目净资产初始入账金额及其确定依据;
 - 3.政府方确认的与PPP项目合同有关的负债金额及其确定依据;
 - 4.报告期内PPP项目资产折旧(摊销)冲减PPP项目净资产的金额;
 - 5.报告期内政府方向社会资本方支付的款项金额,或者从社会资本方收到的款项金额;
 - 6.其他需要披露的会计信息。

第二十六条 政府方除应遵循本准则第二十五条的披露要求外,还应遵循其他政府会计准则制度关于PPP项目合同的披露要求。

第六章 附 则

第二十七条 对于不满足本准则第三条规定条件的PPP项目合同,政府方应当按照本准则第二十五条(一)至(三)的规定披露与该合同相关的信息。

第二十八条 本准则自2021年1月1日起施行。政府方关于存量PPP项目合同会计处理的新旧衔接办法,由财政部另行规定。

政府会计准则制度解释第2号

(2019年12月17日 财政部 财会[2019]24号)

一、关于归垫资金的账务处理

行政事业单位(以下简称单位)按规定报经财政部门审

核批准,在财政授权支付用款额度或财政直接支付用款计划下达之前,用本单位实有资金账户资金垫付相关支出,再通过财政授权支付方式或财政直接支付方式将资金归还原

垫付资金账户的,应当按照以下规定进行账务处理:

(一)用本单位实有资金账户资金垫付相关支出时,按照垫付的资金金额,借记“其他应收款”科目,贷记“银行存款”科目;预算会计不做处理。

(二)通过财政直接支付方式或授权支付方式将资金归还原垫付资金账户时,按照归垫的资金金额,借记“银行存款”科目,贷记“财政拨款收入”科目,并按照相同的金额,借记“业务活动费用”等科目,贷记“其他应收款”科目;同时,在预算会计中,按照相同的金额,借记“行政支出”“事业支出”等科目,贷记“财政拨款预算收入”科目。

二、关于从本单位零余额账户向本单位实有资金账户划转资金的账务处理

单位在某些特定情况下按规定从本单位零余额账户向本单位实有资金账户划转资金用于后续相关支出的,可在“银行存款”或“资金结存——货币资金”科目下设置“财政拨款资金”明细科目,或采用辅助核算等形式,核算反映按规定从本单位零余额账户转入实有资金账户的资金金额,并应当按照以下规定进行账务处理:

(一)从本单位零余额账户向实有资金账户划转资金时,按照划转的资金金额,借记“银行存款”科目,贷记“零余额账户用款额度”科目;同时,在预算会计中借记“资金结存——货币资金”科目,贷记“资金结存——零余额账户用款额度”科目。

(二)将本单位实有资金账户中从零余额账户划转的资金用于相关支出时,按照实际支付的金额,借记“应付职工薪酬”“其他应交税费”等科目,贷记“银行存款”科目;同时,在预算会计中借记“行政支出”“事业支出”等支出科目下的“财政拨款支出”明细科目,贷记“资金结存——货币资金”科目。

三、关于从财政科研项目中计提项目间接费用或管理费的账务处理

单位按规定从财政科研项目中计提项目间接费用或管理费的,应当按照以下规定进行账务处理:

(一)从财政科研项目中计提项目间接费用或管理费时,按照计提的金额,借记“业务活动费用”“单位管理费用”等科目,贷记“预提费用——项目间接费用或管理费”科目;预算会计不做处理。

(二)按规定将计提的项目间接费用或管理费从本单位零余额账户划转到实有资金账户的,按照本解释“二、关于从本单位零余额账户向本单位实有资金账户划转资金的账务处理”的相关规定处理。

(三)使用计提的项目间接费用或管理费时,在财务会计下,按照实际支付的金额,借记“预提费用——项目间接费用或管理费”科目,贷记“银行存款”“零余额账户用款额度”“财政拨款收入”等科目。使用计提的项目间接费用或管理费购买固定资产、无形资产的,按照固定资产、无形资产的成本金额,借记“固定资产”“无形资产”科目,贷记“银行存款”“零余额账户用款额度”“财政拨款收入”等科目;同时,按照相同的金额,借记“预提费用——项目间接费用或管理

费”科目,贷记“累计盈余”科目。

同时,在预算会计下,按照实际支付的金额,借记“事业支出”等支出科目下的“财政拨款支出”明细科目,贷记“资金结存”“财政拨款预算收入”科目。

四、关于事业单位按规定需将长期股权投资持有期间取得的投资收益上缴财政的账务处理

事业单位按规定需将长期股权投资持有期间取得的投资收益上缴本级财政的,应当按照以下规定进行账务处理:

(一)长期股权投资采用成本法核算的,被投资单位宣告发放现金股利或利润时,事业单位按照应收的金额,借记“应收股利”科目,贷记“投资收益”科目;收到现金股利或利润时,借记“银行存款”等科目,贷记“应缴财政款”科目,同时按照此前确定的应收股利金额,借记“投资收益”科目或“累计盈余”科目(此前确认的投资收益已经结转的),贷记“应收股利”科目;将取得的现金股利或利润上缴财政时,借记“应缴财政款”科目,贷记“银行存款”等科目。

(二)长期股权投资采用权益法核算的,被投资单位实现净利润的,按照应享有的份额,借记“长期股权投资——损益调整”科目,贷记“投资收益”科目;被投资单位宣告发放现金股利或利润时,单位按照应享有的份额,借记“应收股利”科目,贷记“长期股权投资——损益调整”科目;收到现金股利或利润时,借记“银行存款”等科目,贷记“应缴财政款”科目,同时按照此前确定的应收股利金额,借记“投资收益”科目或“累计盈余”科目(此前确认的投资收益已经结转的),贷记“应收股利”科目;将取得的现金股利或利润上缴财政时,借记“应缴财政款”科目,贷记“银行存款”等科目。

五、关于收取差旅伙食费和市内交通费的账务处理

接待单位按规定收取出差人员差旅伙食费和市内交通费并出具相关票据的,应当按照以下规定进行账务处理:

(一)单位不承担支出责任的,应当按照收到的款项金额,借记“库存现金”等科目,贷记“其他应付款”科目或“其他应收款”科目(前期已垫付资金的);向其他会计主体转付款时,借记“其他应付款”科目,贷记“库存现金”等科目。预算会计不做处理。

(二)单位承担支出责任的,应当按照收到的款项金额,借记“库存现金”等科目,贷记相关费用科目;同时在预算会计中借记“资金结存”科目,贷记相关支出科目。

单位如因开具税务发票承担增值税等纳税义务的,按照《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》)相关规定处理。

六、关于专利权维护费的会计处理

单位应当按照《政府会计准则第4号——无形资产》规定,将依法取得的专利权确认为无形资产,并进行后续摊销。在以后年度,单位按照相关规定发生的专利权维护费,应当在发生时计入当期费用,原确定的无形资产摊销年限不据此调整。

七、关于公费医疗费用的会计处理

享受公费医疗待遇的单位从所在地公费医疗管理机构取得的公费医疗经费,应当在实际取得时计入非同级财政拨款收入(非同级财政拨款预算收入),在实际支出时计入相关费用(支出)。

八、关于单位基本建设会计有关问题

(一)关于基本建设项目会计核算主体。

基本建设项目应当由负责编报基本建设项目预算决算的单位(即建设单位)作为会计核算主体。建设单位应当按照《政府会计制度》规定在相关会计科目下分项目对基本建设项目进行明细核算。

基本建设项目管理涉及多个主体难以明确识别会计核算主体的,项目主管部门应当按照《基本建设财务规则》相关规定确定建设单位。

建设项目按照规定实行代建制的,代建单位应当配合建设单位做好项目会计核算和财务管理的基础工作。

(二)关于代建制项目的会计处理。

建设项目实行代建制的,建设单位应当要求代建单位通过工程结算或年终对账确认在建工程成本的方式,提供项目明细支出、建设工程进度和项目建设成本等资料,归集“在建工程”成本,及时核算所形成的“在建工程”资产,全面核算项目建设成本等情况。有关账务处理如下:

1.关于建设单位的账务处理。

(1)拨付代建单位工程款时,按照拨付的款项金额,借记“预付账款——预付工程款”科目,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目;同时,在预算会计中借记“行政支出”“事业支出”等科目,贷记“财政拨款预算收入”“资金结存”科目。

(2)按照工程进度结算工程款或年终代建单位对账确认在建工程成本时,按照确定的金额,借记“在建工程”科目下的“建筑安装工程投资”等明细科目,贷记“预付账款——预付工程款”等科目。

(3)确认代建管理费时,按照确定的金额,借记“在建工程”科目下的“待摊投资”明细科目,贷记“预付账款——预付工程款”等科目。

(4)项目完工交付使用资产时,按照代建单位转来在建工程成本中尚未确认入账的金额,借记“在建工程”科目下的“建筑安装工程投资”等明细科目,贷记“预付账款——预付工程款”等科目;同时,按照在建工程成本,借记“固定资产”“公共基础设施”等科目,贷记“在建工程”科目。

工程结算、确认代建费或竣工决算时涉及补付资金的,应当在确认在建工程的同时,按照补付的金额,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目;同时在预算会计中进行相应的账务处理。

2.关于代建单位的账务处理。

代建单位为事业单位的,应当设置“1615 代建项目”一级科目,并与建设单位相对应,按照工程性质和类型设置“建筑安装工程投资”“设备投资”“待摊投资”“其他投资”“待

核销基建支出”“基建转出投资”等明细科目,对所承担的代建项目建设成本进行会计核算,全面反映工程的资金资源消耗情况;同时,在“代建项目”科目下设置“代建项目转出”明细科目,通过工程结算或年终对账确认在建工程成本的方式,将代建项目的成本转出,体现在建设单位相应“在建工程”账上。年末,“代建项目”科目应无余额。有关账务处理规定如下:

(1)收到建设单位拨付的建设项目资金时,按照收到的款项金额,借记“银行存款”等科目,贷记“预收账款——预收工程款”科目。预算会计不做处理。

(2)工程项目使用资金或发生其他耗费时,按照确定的金额,借记“代建项目”科目下的“建筑安装工程投资”等明细科目,贷记“银行存款”“应付职工薪酬”“工程物资”“累计折旧”等科目。预算会计不做处理。

(3)按工程进度与建设单位结算工程款或年终与建设单位对账确认在建工程成本并转出时,按照确定的金额,借记“代建项目——代建项目转出”科目,贷记“代建项目”科目下的“建筑安装工程投资”等明细科目,同时,借记“预收账款——预收工程款”等科目,贷记“代建项目——代建项目转出”科目。

(4)确认代建费收入时,按照确定的金额,借记“预收账款——预收工程款”等科目,贷记有关收入科目;同时,在预算会计中借记“资金结存”科目,贷记有关预算收入科目。

(5)项目完工交付使用资产时,按照代建项目未转出的在建工程成本,借记“代建项目——代建项目转出”科目,贷记“代建项目”科目下的“建筑安装工程投资”等明细科目,同时,借记“预收账款——预收工程款”等科目,贷记“代建项目——代建项目转出”科目。

工程竣工决算时收到补付资金的,按照补付的金额,借记“银行存款”等科目,贷记“预收账款——预收工程款”科目。

代建单位为企业的,按照企业类会计准则制度相关规定进行账务处理。

3.关于新旧衔接的规定。

建设单位在首次执行本解释时尚未登记应确认的在建工程的,应当按照本解释规定确定的建设成本,借记“在建工程”科目,贷记“累计盈余”科目。代建单位在首次执行本解释时已将代建项目登记为在建工程的,应当按照“在建工程”科目余额,借记“累计盈余”科目,贷记“在建工程”科目。建设单位应与代建单位做好在建工程入账的协调,确保在建工程在记账上不重复、不遗漏。

(三)关于“在建工程”科目有关账务处理规定。

1.工程交付使用时,单位应当按照合理的分配方法分配待摊投资,借记“在建工程——建筑安装工程投资、设备投资”科目,贷记“在建工程——待摊投资”科目;待摊投资中有按规定应当分摊计入转出投资价值和待核销基建支出的,还应当借记“在建工程——待核销基建支出、基建转出投资”科目,贷记“在建工程——待摊投资”科目。

2.建设项目竣工验收交付使用时,按规定直接转入建设单位以外的会计主体的,建设单位应当按照转出的建设项目的成本,借记“在建工程——基建转出投资”科目,贷记