

# 关于PPP项目中政府方相关会计处理的几点探讨

丁永志 牛卫红

**摘要：**本文从会计实务出发，对《政府会计准则第10号——政府和社会资本合作项目合同》的适用范围、不同交易模式下PPP项目合同净资产的确认、PPP项目合同负债的确认进行了探讨，建议PPP准则中增加对项目合同进行分拆的规定，同时政府方在进行会计处理时应考虑相关的多笔合同或交易是否具有“一揽子交易”的性质，另外政府方确认相关负债方面的规定也应作调整。

**关键词：**PPP准则；适用范围；合同资产；合同负债

**中图分类号：**F233 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2021)20-0047-03

《政府会计准则第10号——政府和社会资本合作项目合同》(财会[2019]23号，以下简称PPP准则)的发布，填补了政府会计在政府和社会资本合作项目合同(以下简称PPP项目合同)核算方面的制度空白，规范了政府方对PPP项目的确认、计量和列报。笔者从会计实务出发，对实际工作中遇到的三个问题进行探讨。

## 一、准则的适用范围

PPP准则的核算对象是PPP项目合同，但并未对PPP项目合同进行定义，只是特别指出PPP项目合同需要依法依规订立。目前，我国并没有从法律和法规的层面上对PPP项目合同作出明确规范，实务中更多的是依据各部委的规范性文件订立PPP项目合同，而不同部委的文件存在差异，没有一个标准的定义。鉴于此，PPP准则第二条从经济实质的角度对PPP项目合同进行了特征描述，即社会资本方代表政府使用PPP项目资产提供公共产品和服务，并获得补偿。由于PPP项目涉及不同的行业，项目涉及环节多，运作方式复杂，合同条款繁多，各个项目的合同条款差异较大，通过一项PPP准则来规范所有

PPP项目合同的会计处理，显然较难。因此，PPP准则规定并非所有的PPP项目合同都适用本准则，除了满足PPP准则第二条外，还需要满足第三条要求才能适用，即政府方能够控制公共产品和服务的类型、对象和价格，并且在项目合同终止时政府方能够控制PPP项目资产的重大剩余权益。2021年1月，财政部印发《企业会计准则解释第14号》，对社会资本方的PPP项目合同会计处理作了规定。该解释中对PPP项目合同特征的描述与PPP准则完全相同，并且规定了符合2个条件的PPP项目合同才适用该解释，这2个条件与PPP准则第三条完全相同。但实务中仍有一些特殊情况值得探讨。

例1：2018年，X市政府决定采用BOT的模式运作甲医院迁建工程。市卫生局作为政府出资方与社会资本方成立项目公司，并签订了PPP项目合同。项目总投资65 000万元，政府方出资1 300万元、社会资本方出资11 700万元作为项目公司的资本金，项目公司再融资52 000万元用于完成项目建设并承担偿债责任。项目建设期4年，运营期18年。运营期内由项目公司提供医疗业务以外的非核心服务业务并取得一定的收入，包括物业管理服务费、食堂(不含营养餐厅)营业收入和停车场运

**作者简介：**丁永志，承德医学院附属医院计划财务处处长；  
牛卫红，北京天正华会计师事务所。

营业收入,此外,项目公司有权依据合同测算情况从政府取得可行性缺口补助收入。经测算,医疗业务以外的非核心服务业务每年收入2 800万元,相应的成本2 400万元,收益400万元,据此测算出政府每年应给予项目公司的可行性缺口补助为6 000万元。合作期满后项目全部资产无偿移交给X市卫生局。

上述合同采用BOT模式,合作期满后项目全部资产无偿移交给X市卫生局,并且合同约定,市卫生局有权对物业管理服务、食堂和停车场的收费价格进行测算和控制。这些条款似乎表明该合同满足PPP准则的相关要求,应该适用PPP准则。但笔者认为,该合同虽然形式上为PPP项目合同,但深入分析后不能简单适用PPP准则。PPP准则第二条规定,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,并就其提供的公共产品和服务获得补偿。从例1项目资料可知,甲医院迁建项目按照三级综合医院标准进行规划建设,规划病床数量1 000床,主要包括急诊、门诊、医技科室、住院、行政管理、地下停车场等设施。医疗相关的设施是项目建设的主要组成部分,而这部分资产并非由项目公司运营来对外提供服务并获得补偿。由项目公司运营的资产仅是一小部分,每年收益也仅有400万元,这也是政府每年给予项目公司高达6 000万元补助的原因。这种情况下,将整个项目合同适用PPP准则显然不符合经济实质。

笔者建议PPP准则中增加对项目合同进行分拆的相关规定。如例1中应以是否由项目公司运营为标准将项目资产进行区分,由项目公司运营并获取补偿的资产适用PPP准则,其余的资产适用其他会计准则。总之,即使某一个项目从形式上看是PPP项目合同,也不能简单将整个项目合同适用PPP准则核算。

## 二、不同交易模式下PPP项目合同净资产的确认

PPP准则第十八条规定,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,二者初始入账金额相等。同时,第十九条规定了例外情况,如果政府方使用其现有资产形成PPP项目资产的,应当终止确认现有资产,确认为PPP项目资产,但不能确认PPP项目净资产。如果是对政府方现有资产进行改扩建的,政府方应按照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。也就是说,PPP项目资产形成的来源不同,其记账方式不同。

例2:政府方与社会资本方采用PPP模式新建某条高速公路,社会资本方投资10亿元建设,建成后由社会资本方运营30年之后无偿移交给政府。公路验收合格交付使用后政府方会计处理为(单位:亿元,下同):

借:公共基础设施——PPP新高速公路 10

贷:PPP项目净资产 10

假设原本就存在一条旧高速公路,归政府所有,账面价值5亿元,由社会资本方投资5亿元对其改扩建,完工后由社会资本方运营25年,则公路验收合格交付使用后政府方确认PPP项目资产,同时终止确认原有的资产,差额计入PPP项目净资产,政府方会计处理为(不考虑在建工程阶段):

借:公共基础设施——PPP新高速公路 10

贷:公共基础设施——旧高速公路 5

PPP项目净资产 5

如果该条旧高速公路先由社会资本方从政府方购买,产权转移到了社会资本方,则政府方会计处理为:

借:银行存款 5

贷:公共基础设施——旧高速公路 5

之后再通过PPP模式运作,由社会资本方对已经购入的旧高速公路进行改扩建后由社会资本方运营30年,之后无偿移交给政府,则验收合格交付使用后政府方会计处理为:

借:公共基础设施——PPP新高速公路 10

贷:PPP项目净资产 10

通过例2可以看出,以不同方式形成的PPP项目资产,虽然经济业务的实质一样,但政府方的财务报表却不一样,这会不会影响政府方对PPP业务的模式选择,值得探讨。如例2中,假设政府原本计划通过直接将旧高速公路由社会资本方进行改造的方式订立PPP合同,但采用先出售旧高速、再由社会资本方进行改扩建的方式订立PPP合同会使得政府方多确认5亿元的PPP项目净资产,进而对政府方的财务报表产生影响,政府方会不会因此改变原计划而选择后一种PPP合同方式呢?笔者认为,会计报表的目标是反映政府的财务状况、运行情况和现金流量等有关信息,不应该影响会计主体对经济业务模式的选择。

笔者建议,对PPP项目的会计处理应考虑相关的多笔合同或交易是否具有“一揽子交易”的性质,如果是“一揽子交易”,则应将多笔合同或交易作为一项合同或交易来进行会计处理。例2中,社会资本方与政府方签订购买旧高速所有权的合同时,就签订了后续的改扩建PPP项目合同,则应将两个合同视为“一揽子交易”,不对出售旧高速所有权单独进行会计处理,而应在新高速交付使用后终止确认旧高速公路资产,同时确认新的PPP高速公路资产并将新高速与旧高速的资产价值之差确认为净资产。

## 三、PPP项目合同相关负债的确认

PPP准则规定,除了政府方使用现有资产形成PPP资产之外,其他方式形成PPP资产的,政府方在确认PPP资产的同时,

需要同时确认等额的净资产。如果政府方承担向社会资本方支付款项的义务，相关义务应当按照《政府会计准则第8号——负债》(以下简称负债准则)有关规定进行会计处理，但负债的确认不能影响PPP项目资产及净资产的账面价值。

例3：S市政府采用PPP的方式新建垃圾焚烧发电厂项目，项目总投资8亿元。S市政府授予社会资本方特许经营权，负责本项目的投融资、建设和运营维护，30年特许经营期满后项目设施无偿移交给政府指定机构。在特许经营期间，社会资本方可获得电力销售收入以及按照政府规定的单价向服务对象收取垃圾处理费。但由于这些收入不足以弥补建设成本和运营成本，政府还需要承担部分补贴责任。根据测算，30年特许经营期内政府每年还需要向社会资本方支付大约1000万元的可行性缺口补助，具体金额需要根据当年实际入厂垃圾量确定。

根据PPP准则，该发电厂验收合格后政府方会计处理为：

借：公共基础设施——发电厂 8  
贷：PPP项目净资产 8

对于政府每年承担的大约1000万元的可行性缺口补助，应该根据负债准则相关规定处理。假设本例中，基本确定了30年特许经营期内政府每年都需要承担可行性缺口补助，并且能够确定补贴金额的最佳估计数为1000万元，30年共计需支付3亿元。根据负债准则及PPP准则的应用指南，政府方需要将此项补贴确认为预计负债。由于负债准则并没有像企业会计准则一样考虑货币的时间价值，所以政府方记账时可将3亿元确认为预计负债：

借：业务活动费用 3  
贷：预计负债——发电厂补贴 3

这样的会计处理存在两个问题：一是没有和社会资本方的记账形成“镜像互补”。根据《企业会计准则解释第14号》，如果社会资本方在项目运行期间有权向服务对象收取费用，但收费的金额并不是确定金额的，则应在PPP项目资产达到预定可使用状态时将相关PPP项目资产确认为无形资产。所以，本例中社会资本方应该确认8亿元的无形资产，同时确认建造收入，建造收入通过结转最终体现在所有者权益中。如此，该发电厂项目既体现在政府方的净资产中，也体现在社会资本方的净资产中，从社会整体的角度上看，该资产出现了重复记账，不符合“镜像互补”的原则。二是政府方将未来30年特许经营期内需要承担的可行性缺口补助一次性计入了费用，导致当年的政府方收入费用表中费用金额异常增大，而以后年度的费用金额又有所减少，收入支出不匹配，没有合理地反映政府方各年的收入和费用情况，对政府财务运行结果的评价就会出现偏差。

另外，PPP准则的规定与国际公共部门会计准则的规定有着明显的差异。《国际公共部门会计准则第32号——服务特许权协议：授予方》(IPSAS32)规定，授予方(相当于PPP准则中的政府方)在一定条件下可以将特许服务协议资产在报表中确认为资产，但需要满足两个条件：一是要求授予方控制附属于特定资产的服务内容、服务对象和服务价格，二是要求授予方能够控制资产服务期满后的剩余收益。这两个条件和PPP准则的第三条基本相同。IPSAS32还规定，如果授予方确认了资产，还应该确认一项负债，初始确认的负债金额与资产金额相同，并根据授予方给社会资本方或者社会资本方给授予方的任何其他代价进行调整。如果授予方有无条件向社会资本方支付现金或者其他金融资产的责任，则授予方应确认为金融负债；如果授予方没有无条件向社会资本方支付现金或者其他金融资产的责任，并且授予社会资本方从第三方用户获得收益的权利或另一项创收资产，则授予方应将确认的负债确认为授予方与社会资本方之间交换资产产生收入的未实现部分。参照IPSAS32的规定，例3会计处理应为(假设不考虑货币的时间价值)：

借：公共基础设施——发电厂 8  
贷：递延收益 8

同时，根据《国际财务报告解释公告第12号——服务特许权协议》(IFRIC12)，社会资本方应将发电厂项目确认为一项无形资产。这样IFRIC12与IPSAS32形成了“镜像互补”，避免了资产和负债的重复和遗漏。

综合考虑，笔者建议对PPP准则进行相应的调整。如果政府方有义务对PPP项目的运行进行补贴，则预计的补贴金额应从项目净资产中扣除。这样例3中政府方承担的3亿元补贴应做如下会计处理：

借：PPP项目净资产 3  
贷：预计负债——发电厂补贴 3

另外，PPP项目一般涉及的年限较长，货币的时间价值影响较大。企业在进行会计计量的时候会考虑这一点，但PPP准则中对此并未提及，建议进一步明确。

责任编辑 陈利花

### 主要参考文献

- [1] 李化龙, 徐玉德. IPSAS32 及其在中国的适用性分析[J]. 会计之友, 2019, (4): 12-15.
- [2] 孙永尧. PPP项目授予方会计研究[J]. 财政科学, 2019, (2): 64-73.