

财政部发布 PPP 项目合同社会资本方会计处理实施问答

(财政部 2021 年 8 月 10 日发布)

一、问：社会资本方执行《企业会计准则解释第 14 号》时，应当如何应用“双特征”？

答：《企业会计准则解释第 14 号》（财会〔2021〕1 号）规范的 PPP 项目合同应当同时符合下列特征（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；

（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。

“合同约定的运营期间”，指的是社会资本方对 PPP 项目资产的使用期或运营期，通常在 PPP 项目合同中有明确约定。“社会资本方代表政府方使用 PPP 项目资产提供公共产品和服务”，指的是根据合同约定或政府方授权，社会资本方享有建设、运营、管理、维护本项目设施等权利，同时承担代表政府方提供公共产品和服务的义务。社会资本方至少需要负责基础设施管理和相关服务中的一部分工作，而不能仅为政府方的代理人。“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项目资产等按照合同约定获得回报。

二、问：社会资本方执行《企业会计准则解释第 14 号》时，应当如何应用“双控制”条件（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”？

答：“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。“管制”，指的是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。如果某 PPP 项目合同涉及政府方及与政府方相关联的代表公共利益的监管方，则在应用“双控制”条件（1）时应当将这些主体一起考虑。

“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”的情形，既包括由政府方购买项目资产的全部产出，也包括由其他使用者购买项目资产的全部或部分产出。

如果定价的基础或框架受到监管约束，政府方对价格的“控制或管制”不需要完全控制价格，这种情况下仍然符合控制或管制标准。如设定政府调价机制，社会资本方进行调价前应当经过政府方审核同意，或者设定有实质性的价格上限机制，即满足“双控制”条件（1）中的价格控制或管制要求。如果项目合同条款给予社会资本方自主定价权，但约定超额收益全部归政府方所有，社会资本方的收益被限定，则仍然满足“双控制”条件（1）中的价格控制或管制要求。

三、问：社会资本方执行《企业会计准则解释第 14 号》时，应当如何应用“双控制”条件（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”？

答：“重大剩余权益”，指的是 PPP 项目合同终止时，在项目资产剩余使用寿命内使用、处置该项目资产所能获得的权益。社会资本方应当按照假定 PPP 项目资产已经处在 PPP 项目合同期末时预期的寿命和状况，对其现值进行估计，以确定项目资产的剩余权益。

政府方对“重大剩余权益”的控制具体表现为以下两种情形：一是 PPP 项目合同终止时，社会资本方应当将项目资产移交给政府方或者政府指定的第三方，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。二是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，并拥有在合同期内持续控制项目资产使用的权利，保障重大剩余权益不受损害。

对于运营期占项目资产全部使用寿命的 PPP 项目合同，即使项目合同结束时项目资产不存在重大剩余权益，如果项目合同符合“双控制”条件（1）的，仍符合“双控制”条件。

当政府方满足了“双控制”条件（1）规定的控制条件并保留了 PPP 项目资产的重大剩余权益时，表明社会资本方只是代表政府方管理 PPP 项目资产，尽管很多情况下社会资本方有一定管理自主权，但是此时社会资本方的“管理”不应视为“双控制”条件中的“控制”。

在合同约定的运营期间，社会资本方对不可分离的 PPP 项目资产进行更新改造的（包括更换部分设施设备 etc），应当将更新改造前后的项目资产视为一个整体来考虑。如果政府方控制了更新改造后项目资产的重大剩余权益，则该项目合同整体满足“双控制”条件（2）。

四、问：社会资本方执行《企业会计准则解释第 14 号》时，当 PPP 项目资产部分受到政府方控制时，应当如何应用“双控制”条件？

答：PPP 项目资产部分受政府方控制的，分为以下两种情形：

一是项目资产在功能设置和空间分布上可分割且能独立运营，并且满足《企业会计准则第 8 号——资产减值》（财会〔2006〕3 号）中资产组的定义，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《企业会计准则解释第 14 号》（财会〔2021〕1 号）。

二是社会资本方使用 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”条件时不应当考虑该项服务。

社会资本方如果有权使用上述情形一中不受政府控制的项目资产组成部分，或者有权使用情形二中用于提供不受政府方控制的辅助性服务的项目资产时，应当根据其业务性质判断适用的企业会计准则，例如对于实质上构成政府方对社会资本方的租赁，则应按照《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号）进行会计处理。

五、问：社会资本方执行《企业会计准则解释第 14 号》时，社会资本方在 PPP 项目建造期间形成的合同资产应当如何列报？

答：根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）和《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2019〕6 号）的相关规定，对于社会资本方将相关 PPP 项目资产的对价金额或确认的建造收入金额确认为无形资产的部分，在相关建造期间确认的合同资产应当在资产负债表“无形资产”项目中列报；对于其他在建造期间确认的合同资产，应当根据其预计是否自资产负债表日起一年内变现，在资产负债表“合同资产”或“其他非流动资产”项目中列报。

六、问：社会资本方执行《企业会计准则解释第 14 号》时，社会资本方在 PPP 项目建造期间发生的借款费用，应当如何进行会计处理和列报？

答：根据《企业会计准则第 17 号——借款费用》（财会〔2006〕3 号）和《企业会计准则解释第 14 号》（财会〔2021〕1 号）的相关规定，对于社会资本方将相关 PPP 项目资产的对价金额或确认的建造收入金额确认为无形资产的部分，相关借款费用满足资本化条件的，社会资本方应当将其予以资本化，计入“PPP 借款支出”科目，期末，“PPP 借款支出”科目的借方余额应在资产负债表“无形资产”项目中列报；待 PPP 项目资产达到预定可使用状态时，将计入“PPP 借款支出”科目的金额结转至“无形资产”科目。除上述情形以外的其他借款费用，社会资本方应将其予以费用化，计入财务费用。

七、问：社会资本方执行《企业会计准则解释第 14 号》时，社会资本方在 PPP 项目建造期间发生的建造支出在现金流量表中应如何列示？

答：根据《企业会计准则第 31 号——现金流量表》（财会〔2006〕3 号）的相关规定，对于社会资本方将相关 PPP 项目资产的对价金额或确认的建造收入金额确认为无形资产的部分，相关建造期间发生的建造支出应当作为投资活动现金流量进行列示。除上述情形以外的社会资本方在 PPP 项目建造期间发生的建造支出，应当作为经营活动现金流量进行列示。社会资本方应当将 PPP 项目建造期间发生的重大建造支出的现金流量信息在财务报表附注中披露。

八、问：社会资本方执行《企业会计准则解释第 14 号》时，集团合并范围内甲公司（发包方）承接 PPP 项目，但将实质性建造服务发包给集团合并范围内乙公司（承包方）的，在编制集团合并财务报表时，是否应抵销承包方的建造服务收入及发包方对应的成本？

答：根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》（财会〔2014〕10 号）的相关规定，合并财务报表是站在企业集团的角度，以纳入合并范围的企业个别财务报表为基础，根据其他有关资料，抵销集团合并范围内公司相互之间发生的内部交易，考虑了特殊交易事项对合并财务报表的影响后编制的，旨在反映企业集团作为一个整体的财务状况、经营成果和现金流量。因此，集团合并范围内甲公司（发包方）自政府方承接 PPP 项目，并发包给集团合并范

围内的乙公司（承包方），企业集团编制合并报表时应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》有关规定对内部交易进行抵销，以体现企业集团整体对外提供的建造服务收入和成本。如甲公司作为主要责任人的，从企业集团角度看，在会计处理上需要抵销发包方成本和承包方收入等；如甲公司作为代理人的，从企业集团角度看，在会计处理上不存在需要抵销的发包方成本和承包方收入等。

九、问：社会资本方执行《企业会计准则解释第 14 号》时，如何确定履约义务的单独售价？

答：社会资本方应当根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）的相关规定，识别合同中的单项履约义务，将交易价格按照各项履约义务的单独售价的相对比例分摊至各项履约义务。如果单独售价无法直接观察的，或者缺少类似的市场价格的，企业可以考虑市场情况、企业特定因素以及与客户有关的信息等相关信息，采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法合理估计单独售价。

十、问：社会资本方执行《企业会计准则解释第 14 号》时，社会资本方应当如何对 PPP 项目合同进行合并披露？

答：根据《企业会计准则解释第 14 号》（财会〔2021〕1 号）的相关规定，社会资本方应当按照重要性原则，在附注中披露各项 PPP 项目合同的相关信息，或者将一组具有类似性质的 PPP 项目合同合并披露。一组具有类似性质的 PPP 项目是指一组包含类似性质服务的 PPP 项目合同（如高速公路收费、污水处理服务、垃圾处理项目等）。例如，社会资本方同时承接多项高速公路收费的 PPP 项目合同，则社会资本方可以将该类合同的会计信息和合同信息分别进行合并披露。

十一、问：社会资本方执行《企业会计准则解释第 14 号》时，如何对 2020 年 12 月 31 日前开始实施且至解释施行日尚未完成的 PPP 项目合同进行衔接处理？

答：根据《企业会计准则解释第 14 号》（财会〔2021〕1 号，以下简称《解释第 14 号》）的相关规定，2020 年 12 月 31 日前开始实施且至《解释第 14 号》施行日尚未完成的有关 PPP 项目合同，未按照《解释第 14 号》及 PPP

项目合同社会资本方会计处理实施问答和应用案例等相关规定进行会计处理的，应当进行追溯调整，追溯调整时社会资本方需要合理估计 PPP 项目合同历史期间的折现率、单独售价等信息；追溯调整不切实可行的，社会资本方应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用《解释第 14 号》的相关规定。社会资本方应当将执行《解释第 14 号》形成的累计影响数，调整 2021 年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，对可比期间信息不予调整。

社会资本方为了向财务报表使用者提供与理解当期财务报表有关的信息，可以披露与追溯调整有关的信息，如假设调整可比期间信息，对财务报表相关项目的影晌等。

根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》的相关规定，不切实可行，指的是企业在采取所有合理的方法后，仍然不能获得 PPP 项目合同追溯调整所必需的相关信息，从而导致对追溯调整无法应用《解释第 14 号》的相关规定。

PPP 项目合同尚未完成，指的是 PPP 项目合同的建造、运营和移交等一项或多项义务在《解释第 14 号》施行日之前尚未全部完成。