

广东省财政厅

粤财会函〔2019〕38号

关于征求《〈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》、 《行政事业单位成本核算基本指引 (征求意见稿)》意见的函

各地级以上市财政局（不含深圳市），省直各单位：

为了加快推进政府会计改革，建立健全政府会计准则体系，加强行政事业单位成本核算工作，财政部起草了《〈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》及《行政事业单位成本核算基本指引（征求意见稿）》，现转发给你们，请组织征求意见，并于9月13日前将意见反馈至我厅（会计处）。

联系人：省财政厅会计处，郭钊

通讯地址：广州市越秀区北京路376号

电话：020-83170215, 83170087

电子邮件：czt_kjc@gd.gov.cn

- 附件：1. 《政府会计准则第 10 号——政府和社会资本合作
安排（征求意见稿）》及应用指南
2. 行政事业单位成本核算基本指引（征求意见稿）



政府会计准则第 10 号——政府和社会资本合作安排 (征求意见稿)

第一章 总则

第一条 为了规范授予方对政府和社会资本合作（PPP）安排的确认、计量和相关信息的披露，根据《政府会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称 PPP 安排，是指 PPP 项目中授予方与运营方之间签订的同时具有以下特征的约束性协议或合同：

（一）运营方在规定的期间内代表授予方使用 PPP 服务资产提供公共服务；

（二）运营方在规定的期间内就其提供的公共服务获得补偿。

本准则所称的授予方，是指向运营方授予使用 PPP 服务资产提供公共服务权利的政府会计主体（具体指 PPP 项目实施机构，通常为政府有关职能部门或事业单位）。

本准则所称的运营方，是指在授予方授权范围内使用 PPP 服务资产提供公共服务的企业（具体指项目公司或社会资本方）。

本准则所称 PPP 服务资产，是指在 PPP 安排中用来提供公共服务的资产。该资产有以下两方面来源：

（一）由运营方投资建造或者从第三方购买，或者是运营方的现有资产；

（二）授予方现有资产，或者对授予方现有资产进行改建、扩建。

第三条 本准则适用于同时满足以下条件的 PPP 安排：

（一）授予方控制或管制运营方使用 PPP 服务资产提供公共服务的类型、对象和价格；

（二）协议或合同结束时，授予方通过所有权、收益权或其他形式控制 PPP 服务资产的重大剩余权益。

第四条 PPP 项目中涉及的不满足本准则第三条规定的其他协议或合同的会计处理，不适用本准则。

第二章 PPP 服务资产的确认

第五条 符合本准则第二条、第三条规定的 PPP 服务资产，在同时满足下列条件时，应当由授予方予以确认：

（一）与该资产相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体；

（二）该资产的成本或者价值能够可靠地计量。

第六条 PPP 服务资产的各组成部分具有不同使用年限或者以不同方式提供公共产品或服务的，应当分别将各组成部分确认为一个单项 PPP 服务资产。

第七条 授予方委托运营方投资建造 PPP 服务资产的，如果授予方对 PPP 服务资产按完工进度进行验收，应当在资产建造过程中按照验收进度予以确认；否则，应当在 PPP 服务资产验收合格交付使用时予以确认。

授予方委托运营方购买 PPP 服务资产的，应当在资产验收合格交付使用时予以确认。

使用运营方现有资产形成 PPP 服务资产的，授予方应当在协议或合同开始日予以确认。

授予方使用其现有资产，或者委托运营方在其现有资产基础上进行改建、扩建形成 PPP 服务资产的，应当在协议或合同开始日将现有资产重分类为 PPP 服务资产。

第八条 在 PPP 服务资产运营过程中发生的后续支出，符合本准则第五条规定的确认条件的，授予方应当计入 PPP 服务资产成本；不符合本准则第五条规定的确认条件的，应当在发生时计入相关会计主体的当期费用。

通常情况下，为增加 PPP 服务资产的使用效能或延长其使用年限而发生的改建、扩建等后续支出，授予方应当计入 PPP 服务资产的成本；为维护 PPP 服务资产的正常使用而发

生的日常维修、养护等后续支出，应当计入相关会计主体的当期费用。

第九条 根据 PPP 安排，协议或合同结束时，PPP 服务资产移交至授予方的，授予方应当根据 PPP 服务资产的性质和用途，按其账面价值将该资产重分类为公共基础设施等资产。

第三章 PPP 服务资产的计量

第十条 授予方在取得 PPP 服务资产时应当按照成本进行初始计量。

第十一条 授予方委托运营方投资建造的 PPP 服务资产，其成本包括该项 PPP 服务资产至验收合格交付使用前所发生的全部必要支出，包括建筑安装工程投资支出、设备投资支出、待摊投资支出、其他投资支出，以及运营方的建造利润等。

第十二条 授予方委托运营方购买的 PPP 服务资产，其成本包括购买价款、相关税费以及交付使用前发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

第十三条 使用运营方现有资产形成的 PPP 服务资产，其成本按规定以该项资产的评估价格确定。

第十四条 授予方使用其现有资产形成的 PPP 服务资产，其成本按照协议或合同开始日该资产的账面价值确定。

授予方委托运营方在其现有资产基础上进行改建、扩建形成的 PPP 服务资产，其成本按照协议或合同开始日该资产账面价值加上改建、扩建等发生的支出以及运营方的建造利润等，再扣除被替换部分的资产账面价值后的金额确定。

第十五条 除本准则第二十一条规定外，授予方应当参照《政府会计准则第 5 号——公共基础设施》，对 PPP 服务资产进行后续计量。

第四章 净资产、负债的确认和计量

第十六条 授予方应当根据 PPP 安排中对运营方作出补偿的方式，在确认 PPP 服务资产的同时确认净资产或负债。

按照 PPP 安排，授予方可以按以下任一方式或以下方式相结合的方式对运营方就 PPP 服务资产的成本和提供的服务作出补偿：

（一）向运营方支付款项；

（二）通过其他方式向运营方作出补偿，包括授予运营方向 PPP 服务资产的第三方使用者赚取收入的权利，或授予运营方使用其他能够产生收益的资产的权利。

授予方确认的净资产或负债的初始入账金额，或净资产与负债合计的初始入账金额，应当与根据本准则第十条至第十四条确定的 PPP 服务资产的初始入账金额相等，并按授予方给予运营方或运营方给予授予方的其他对价金额进行调

整。

第十七条 授予方因取得 PPP 服务资产不具有向运营方无条件支付款项的义务，但通过其他方式向运营方做出补偿的，应当在确认 PPP 服务资产的同时确认一项净资产。

如果授予方保证向运营方支付以下金额，则表明授予方具有向运营方无条件支付款项的义务：

（一）规定或可确定的金额；

（二）应收公共服务使用者的金额与本条（一）中的规定或可确定金额之间的差额（如果有的话），即使支付的金额取决于运营方能否确保 PPP 服务资产符合规定的质量或效率要求。

第十八条 授予方因取得 PPP 服务资产而具有向运营方无条件支付款项义务的，应当在确认 PPP 服务资产的同时确认一项负债。

授予方以预定的一系列支付补偿 PPP 服务资产的成本和运营方提供的服务的，预定的一系列支付中涉及资产成本的部分确认为一项负债，涉及补偿运营方提供的服务的部分应当在发生时确认为当期费用。

授予方在 PPP 服务资产确认之前向运营方进行支付的，应当将该类支付金额作为预付款进行会计处理。

第十九条 授予方以部分向运营方支付款项、部分通过其他方式向运营方作出补偿取得 PPP 服务资产的，应当分别以下情况进行会计处理：

（一）授予方能够确定负债金额的，应当按照应支付的金额确认负债，并将 PPP 服务资产初始入账金额与所确认的负债金额的差额确认为净资产。

（二）授予方不能确定负债金额的，应当在确认 PPP 服务资产的同时，全部确认为净资产；在以后期间，当负债金额可确定时，按照应支付的金额确认负债，同时冲减净资产。

第二十条 授予方向运营方支付款项的义务，取决于通过其他方式不足以就 PPP 服务资产的成本和提供的服务对运营方作出补偿的（如授予方按照保底消费量向运营方支付款项或补足收费不足差额），应当在确认 PPP 服务资产的同时，全部确认为净资产，相关义务应当按照《政府会计准则第 8 号——负债》有关或有事项的规定进行处理。

第二十一条 授予方应当在运营方代表授予方利用 PPP 服务资产提供公共服务的期间内，按月对 PPP 服务资产计提折旧（摊销）时，相应冲减依据本准则第十七条、第十九条确认的净资产的账面余额。初始确认的净资产金额小于 PPP 服务资产初始入账金额的，授予方应当按照净资产初始入账金额占 PPP 服务资产初始入账金额的比例计算确定当期应当

冲减净资产的金额；当期计提的折旧（摊销）金额与所冲减的净资产金额的差额，应当计入当期费用。

协议或合同结束时，授予方在对 PPP 服务资产重分类的同时，应当将尚未冲减完的净资产账面余额转入累计盈余。

第二十二条 授予方应当在运营方代表授予方利用 PPP 服务资产提供公共服务的期间，合理分摊依据本准则第十八条、第十九条确认的负债金额，每期支付给运营方的金额与本期应分摊的负债金额之间的差额应当确认为当期费用。

第五章 列示和披露

第二十三条 授予方应当在财务报表中单独列示 PPP 服务资产及相应的净资产和（或）负债。

第二十四条 授予方应当在附注中披露与 PPP 安排有关的下列信息：

（一）对 PPP 安排的总体描述；

（二）PPP 安排中的重要条款：

1. PPP 服务资产的来源；
2. 授予方的付费方式；
3. 运营服务要求；
4. 在合同或协议到期时收回资产的权利；
5. 其他权利和义务。

（三）报告期间所发生的 PPP 安排的变更情况；

(四) 相关会计信息:

1. 报告期间授予方确认的 PPP 服务资产及其类别;
2. PPP 服务资产初始入账金额及其确定依据;
3. 协议或合同价格在各项资产和服务之间进行分摊的依据;
4. 净资产、负债初始入账金额及其确定依据;
5. 净资产模式下, 在后续运营期间折旧(摊销)费用抵减净资产的金额;
6. 负债模式下, 在后续运营期间负债分摊金额及实际支付金额;
7. 其他需要披露的会计信息。

第二十五条 授予方除应遵循本准则第二十四条的披露要求外, 还应遵循其他政府会计准则制度关于 PPP 安排的披露要求。

第六章 附则

第二十六条 对于应当确认为 PPP 服务资产, 但已确认为政府公共基础设施、固定资产或无形资产的, 授予方应当在本准则首次执行日将该公共基础设施、固定资产或无形资产按其账面价值重分类为 PPP 服务资产。

第二十七条 对于应当确认但尚未入账的 PPP 服务资产，授予方应当在本准则首次执行日将该资产确认入账，并按照以下原则确定其初始入账成本：

（一）可以取得相关原始凭据的，其成本按照有关原始凭据注明的金额减去应计提的累计折旧（摊销）后的金额确定；

（二）没有相关凭据可供取得，但按规定经过资产评估的，其成本按照评估价值确定；

（三）没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的，其成本按照重置成本确定。

本准则首次执行日以后，授予方应当对存量 PPP 服务资产按其在首次执行日确定的成本和剩余折旧（摊销）年限计提折旧（摊销）。

第二十八条 按照本准则规定应当由授予方确认为 PPP 服务资产，但已由运营方确认为固定资产、在建工程或其他非流动资产的，授予方应当在本准则首次执行日按照本准则第二十七条的规定，确认一项 PPP 服务资产。

第二十九条 授予方在本准则首次执行日按规定确认一项 PPP 服务资产、同时确认一项净资产的，应当按照 PPP 服务资产的初始入账成本，确定该项净资产的初始入账金额。

第三十条 授予方在本准则首次执行日按规定确认一项 PPP 服务资产、同时确认一项负债的，应当按照 PPP 安排中

明确的固定或可确定的剩余支付金额，确定该项负债的初始入账金额。PPP 服务资产初始入账成本与负债初始入账金额之间的差额确认为净资产。

第三十一条 授予方在本准则首次执行日按规定确认一项 PPP 服务资产，同时部分确认净资产、部分确认负债的，应当按照本准则第三十条规定确定负债的初始入账金额后，将 PPP 服务资产初始入账成本与负债初始入账金额之间的差额确认为净资产。

第三十二条 本准则自 2020 年 1 月 1 日起施行。

附件: 2:

《政府会计准则第 10 号——政府和社会资本合作安排》

应用指南

(征求意见稿)

一、关于本准则适用范围

(一) 不同时满足本准则第二条第一款规定的两个特征的协议或安排, 如建设-移交 (BT)、租赁、无偿捐赠、政府购买服务等, 不适用本准则, 应当按照其他政府会计准则和《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》有关规定进行会计处理。

(二) 通常情况下, 采用建设-运营-移交 (BOT)、转让-运营-移交 (TOT)、改建-运营-移交 (ROT) 方式运作的 PPP 项目, 满足本准则第三条规定的条件, 应当适用本准则。

(三) 采用建设-拥有-运营 (BOO)、转让-拥有-运营 (TOO) 方式运作的 PPP 项目, 通常仅满足本准则第三条规定的条件 (一), 但不满足条件 (二)。这种情况下, PPP 安排中涉及的公共基础设施, 应当由运营方按照相关企业会计准则进行会计处理。

(四) 满足本准则第三条规定的条件 (二)、但不满足条件 (一) 的 PPP 安排中涉及的公共基础设施, 应当由授予

方按照租赁业务相关规定进行会计处理。

(五) 采用委托运营(O&M)、管理合同(MC)方式运作的PPP项目,不满足本准则第三条规定的条件,PPP安排中涉及的公共基础设施应当由授予方按照《政府会计准则第5号——公共基础设施》进行会计处理。

(六) PPP安排中政府方对项目公司投资的会计处理,适用《政府会计准则第2号——投资》。

(七) 运营方对PPP中PPP公共服务安排的确认、计量和披露,适用相关企业会计准则。

二、关于会计科目设置

(一) 授予方应当设置“1841 PPP服务资产”一级科目,核算按照本准则确认的PPP服务资产,并按照资产类别、项目等进行明细核算。

PPP安排中涉及建造(包括改建、扩建)业务的,授予方应当在“PPP服务资产”科目下设置“在建工程”明细科目,核算建设过程中的PPP服务资产。建设项目验收合格交付使用时,授予方应当将“PPP服务资产——在建工程”科目余额结转至“PPP服务资产”相关明细科目。

(二) 授予方应当设置“1842 PPP服务资产累计折旧(摊销)”一级科目,核算按本准则规定计提的PPP服务资产折旧(摊销)。

(三) 授予方应当在“长期应付款”科目下设置“PPP

负债”明细科目，核算按照本准则确认的负债。

（四）授予方应当增设“3601 PPP 净资产”一级科目，核算按照本准则规定所确认的 PPP 净资产。根据 PPP 公共服务安排，协议或合同结束时 PPP 服务资产移交至授予方的，授予方在资产重分类的同时，应当将“PPP 净资产”科目余额转入“累计盈余”科目。

三、关于财务报表项目

（一）关于资产负债表

1. 授予方应当在“保障性住房净值”和“长期待摊费用”项目之间依次增加“PPP 服务资产”“其中：在建工程”“减：PPP 服务资产累计折旧（摊销）”“PPP 服务资产净值”项目。

2. 授予方应当在“长期应付款”项目和“预计负债”项目之间增加“其中：PPP 负债”项目。

3. 授予方应当在“权益法调整”项目和“无偿调拨净资产”项目之间增加“PPP 净资产”项目。

（二）关于净资产变动表

1. 授予方应当在“本年数”“上年数”两栏中的“权益法调整”和“净资产合计”项目之间增加“PPP 净资产”列项目。

2. 授予方应当在“（六）权益法调整”和“五、本年年末余额”项目之间增加“PPP 净资产”行项目。

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经营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“特许经营权协议：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。

（三）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。

信息公开选项：主动公开

抄送：财政部各地监管局。

财政部办公厅

2019年7月24日 印发

附件2

行政事业单位成本核算基本指引

(征求意见稿)

第一章 总则

第一条 为了加强行政事业单位成本核算工作，完善预算绩效管理体系，提高行政运行和财政资源配置效率，根据《中华人民共和国会计法》等，制定本指引。

第二条 本指引适用于执行政府会计准则制度的行政事业单位（以下称单位）。

第三条 行政单位和医院、高等学校、科学事业单位等行业事业单位的成本核算具体指引等，应当遵循本指引。

第四条 本指引所称的成本，是指单位特定的成本核算对象所发生的资源耗费，包括房屋及建筑物、设备、材料、产品等有形资源的耗费，知识产权等无形资源的耗费，以及人力资源耗费等其他耗费。

第五条 本指引所称成本核算，是指单位对实现其职能目标过程中实际发生的各种耗费按照确定的成本核算对象和成本项目进行归集、分配，计算确定各成本核算对象的总成本、单位成本等，向有关使用者提供成本信息的成本管理活动。

第六条 单位进行成本核算、提供成本信息，应当满足

特定的成本信息需求。单位的成本信息需求主要包括：

（一）成本控制。为满足该需求，单位应当准确核算、全面反映特定成本核算对象的成本，以便对成本发生和形成过程以及影响成本的各种因素条件施加影响或干预，将实际成本控制在预期目标内。

（二）公共服务或产品定价。为满足该需求，单位应当完整准确记录并核算定价服务或产品的成本，以便为政府定价机构制定相关价格提供依据和参考。

（三）绩效评价。为满足该需求，单位应当设置成本等绩效目标，以便衡量单位整体运行效率、核心业务实施效果、政策和项目预算资金使用效果。

（四）资源配置。为满足该需求，单位应当设置成本、效益等绩效目标，以便财政部门等将其评估结果作为预算资金安排、定额标准制定的重要参考依据。

第七条 单位应当以权责发生制财务会计数据为基础进行成本核算。

第八条 单位应当建立健全成本费用相关原始记录，充分利用现代信息技术，加强和完善成本数据的收集、记录、传递、汇总和整理等基础工作，为成本核算提供必要的数据库。

第九条 单位进行成本核算时，应当遵循以下原则：

（一）相关性原则。单位选择成本核算对象、提供成本

信息应当与满足成本信息需求相关，有助于成本信息使用者依据成本信息作出评价或决策。

（二）可靠性原则。单位应当以实际发生的经济业务或事项为依据进行成本核算，保证成本信息真实可靠、内容完整。

（三）适应性原则。单位进行成本核算时，应当与单位行业特点、特定的成本信息需求相适应。

（四）一致性原则。单位进行成本核算所采用的方法、程序和依据等前后各期间应当保持一致，确保各期的成本信息相互可比。若确有必要变更，应当在成本报告中说明变更的原因、影响等。

（五）成本效益原则。单位在进行成本核算时，应当权衡成本信息的取得成本和其满足相关成本信息需求的效益，采取合理的方法和工具，在成本信息的精确性和核算成本可承受性间取得平衡。

第十条 单位应当根据成本信息需求、成本核算对象等确定成本核算周期，并按照成本核算周期编制成本报告，全面反映单位成本核算情况。成本报告包括成本报表和相关说明等。

单位成本报告的提供应当符合政府信息公开等有关要求。

第二章 成本核算对象

第十一条 单位应当根据其职能目标、所处行业特点，以及不同的成本信息需求等确定成本核算对象。

第十二条 单位确定的成本核算对象主要包括：

- （一）按业务活动类型确定的成本核算对象。
- （二）按项目确定的成本核算对象。
- （三）按提供的公共服务或产品确定的成本核算对象。
- （四）按单位整体、内部组织部门、业务团队等确定的成本核算对象。

第十三条 单位一般按照其职能目标确定主要的业务活动类型，将其作为基本的成本核算对象。同时，可以根据不同的成本信息需求确定其他成本核算对象：

为满足成本控制需求的，一般以业务活动类型、项目、内部组织部门等作为成本核算对象。

为满足公共服务或产品定价需求的，一般以公共服务或产品作为成本核算对象。

为满足绩效评价需求的，一般以单位整体、项目作为成本核算对象。

为满足资源配置需求的，一般以业务活动类型、单位整体、项目等作为成本核算对象。

第十四条 单位可以多维度、多层次地确定成本核算对象。

多维度，是指单位根据不同的成本信息需求，确定业务活动类型、公共服务或产品、内部组织部门等不同维度的成本核算对象。

多层次，是指单位根据不同的成本信息需求，确定单位整体、内部组织部门、业务团队等不同层面的成本核算对象。

第三章 成本项目和范围

第十五条 单位应当根据成本信息需求设置成本项目，并对每个成本核算对象按照其成本项目进行数据归集。

成本项目，是指将归集到成本核算对象的成本按照一定标准划分的反映成本构成的具体项目。

单位可以根据具体成本信息需求，按照成本经济用途等设置成本项目。

第十六条 单位按照经济用途设置的成本项目一般包括：工资福利费用、商品和服务费用、对个人和家庭的补助费用、对企业补助费用、固定资产折旧费、无形资产摊销费、计提专用基金等。

单位可以根据需要，在以上成本项目下再设置明细项目。

第十七条 不属于成本核算对象耗费的项目，一般不计入成本。

成本核算对象为业务活动类型的，与单位开展业务活动耗费无关的费用，如资产处置费用、上缴上级费用、对附属

单位补助费用等，一般不计入成本。

成本核算对象为单位整体的，单位负有管理维护职责但并非为满足其自身开展业务活动需要所控制资产的折旧（摊销）费用，如公共基础设施折旧（摊销）费、保障性住房折旧费等，一般不计入成本。

成本核算对象为公共服务或产品的，不符合有关法律、法规、制度等规定的费用，如超出开支范围和标准的费用等，一般不计入成本。

第四章 成本归集和分配

第十八条 单位一般通过“业务活动费用”“单位管理费用”等会计科目，按照成本项目归集实际发生的各种费用。

当成本核算对象为自制或委托外单位加工的各种物品、建设工程项目、自行研究开发项目时，应分别通过“加工物品”“在建工程”“研发支出”等会计科目，按照成本项目归集实际发生的各种费用，并按政府会计准则制度的规定结转。

第十九条 单位应当根据成本信息需求，对具体的成本核算对象分别选择完全成本法或制造成本法进行成本核算。

完全成本法，是指将业务活动中所发生的全部耗费按照成本核算对象进行归集和分配，计算出总成本和单位成本的方法。

制造成本法，是指只将与产品制造或业务活动有直接联

系的费用计入成本核算对象，不将单位管理费用等向成本核算对象分配的方法。

第二十条 单位所发生的费用，按照计入成本核算对象的方式不同，分为直接费用和间接费用。

直接费用是指能确定由某一成本核算对象负担的费用，应当按照所对应的成本项目类别，直接计入成本核算对象。

间接费用是指不能直接计入成本核算对象的费用，应当选择合理的分配标准分配计入各个成本核算对象。

第二十一条 单位应当根据业务特点，按照资源耗费方式确定合理的间接费用分配标准。

间接费用分配标准一般遵循因果关系和受益原则，将资源耗费根据资源动因分项目追溯或分配至相关的成本核算对象，如根据工作量占比、耗用资源数量占比、收入占比等。

间接费用分配标准一旦确定，各期间应当保持一致，不得随意变动。

第二十二条 行政单位依法履职所发生的各项费用，应当区分直接费用和间接费用，归集、分配计入各类业务活动等成本核算对象。

有条件的行政单位，可以区分行政运行成本、行政履职成本等成本核算对象，进行成本归集和分配。其中，行政运行成本，反映单位维持正常运转所发生的资源耗费；行政履职成本，反映单位为实现职能目标所发生的资源耗费。

第二十三条 事业单位内直接开展专业业务活动的业务部门所发生的业务活动费用，如直接开展专业业务活动人员的工资福利费用、开展专业业务活动领用的库存物品成本、业务部门所使用资产的折旧（摊销）费用等，应当区分直接费用和间接费用，归集、分配计入各类业务活动等成本核算对象。

第二十四条 事业单位内为业务部门提供服务或产品的辅助部门所发生的业务活动费用，应当采用合理的标准和方法分配计入各类业务活动等成本核算对象。

辅助部门之间互相提供的服务、产品成本，应当采用合理的方法，进行交互分配。互相提供服务、产品不多的，可以不进行交互分配，直接分配计入成本核算对象。

第二十五条 事业单位本级行政及后勤管理部门开展管理活动发生的单位管理费用，如单位行政及后勤管理部门发生的人员经费、公用经费、资产折旧（摊销）等费用，以及由单位统一负担的费用，可以根据成本信息需求，采用合理的标准和方法分配计入相关成本核算对象。

第二十六条 成本核算对象为公共服务或产品的，可以合理选择品种法、分批法、分步法等方法进行成本核算。

第五章 附则

第二十七条 参照执行政府会计准则制度的非政府会计

主体，可参照执行本指引。

第二十八条 本指引由财政部负责解释。

第二十九条 本指引自 201X 年 X 月 X 日起施行。

附件 2:

关于《行政事业单位成本核算基本指引 (征求意见稿)》的说明

为了贯彻落实党中央、国务院有关全面实施预算绩效管理、建立权责发生制政府综合财务报告制度的工作部署，加强行政事业单位成本核算工作，我们研究起草了《行政事业单位成本核算基本指引（征求意见稿）》（以下简称《基本指引》），拟于未来正式印发后要求行政事业单位参照执行。有关情况说明如下：

一、起草背景及意义

近年来，党中央、国务院从推进国家治理体系和治理能力现代化的高度，在多份文件中从不同角度对加强行政事业单位成本核算提出了要求。如《中共中央 国务院关于印发党政机关厉行节约反对浪费条例的通知》（中发〔2013〕13号）要求“推进政府会计改革，进一步健全会计制度，准确核算机关运行经费，全面反映行政成本”；《中共中央 国务院关于推进价格机制改革的若干意见》（中发〔2015〕28号）规定“公用事业和公益性服务的经营者应当按照政府定价机构的规定公开成本，政府定价机构在制定和调整价格前应当公开成本监审结论”；《中共中央 国务院关于全面实

施预算绩效管理的意见》（中发〔2018〕34号，以下称《意见》）在总体要求中提出“更加注重结果导向、强调成本效益、硬化责任约束”；《国务院关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知》（国发〔2014〕63号，以下称《通知》）提出“条件成熟时，推行政府成本会计，规定政府运行成本归集和分摊方法等，反映政府向社会提供公共服务支出和机关运行成本等财务信息”。

因此，加强行政事业单位成本核算，是贯彻落实党中央、国务院上述重大决策部署的必然要求，具有重要和深远的意义：

一是控制行政成本的需要。习近平总书记指出“党和政府带头过紧日子，目的是为老百姓过好日子”，就是要求政府将钱更多地省下来用于保障改善民生。近年来，历届政府一直强调严控政府行政开支，不断压减“三公”经费、公用经费、一般性支出等。通过加强行政事业单位成本核算，将有助于准确核算行政运行成本，明确成本影响因素，找到资源耗费的主要环节，从而便于有针对性地开展成本控制活动，减少公共资源不必要的耗费，提升单位运行效率。

二是公共服务或产品定价的需要。我国对于政府定价的公共服务或产品采取成本监审方式，即定价机关通过审核经营者成本核定政府定价成本，作为政府制定价格的基本依据。

《政府制定价格成本监审办法》（国家发展和改革委员会令 第 8 号）对于定价成本核定作了较细致的规定，但主要基于企业成本核算而未充分考虑行政事业单位的特点，致使部分公共服务或产品的成本核算和政府定价不够准确。加强行政事业单位成本核算有助于提高政府定价成本核算的准确性，为定价和成本补偿提供更科学的依据。

三是完善预算绩效评价的需要。《意见》提出，要从运行成本等方面衡量部门和单位整体及核心业务实施效果，从成本等方面综合衡量政策和项目预算资金使用效果，绩效目标要包括成本等指标。为满足上述评价要求，需要核算清楚部门和单位、政策和项目等的实际成本。加强行政事业单位成本核算有助于打牢成本数据基础，提高预算绩效评价的准确性，为完善预算绩效管理体系做好支撑。

四是有效配置资源的需要。当前我国经济发展进入新常态，缓解财政中长期压力必须从调整优化支出结构、提高资金使用效益等方面寻找对策，为此《意见》提出强调成本效益，并提出要实现绩效评价结果与预算安排和政策调整挂钩。通过加强行政事业单位成本核算，将有助于树立成本效益的理念，更科学地服务项目取舍、资产购置等决策事项，引导财政资金配置到成本效益较高的领域。同时，通过加强成本核算还有助于确定通用业务活动或项目的实际耗费标准，从

而为制定定额标准等提供重要参考依据。

此外，已于2019年1月1日起实施的新政府会计准则制度较为全面引入了权责发生制基础，为行政事业单位全面开展成本核算提供了可行条件和基础。

二、起草原则

一是借鉴企业成本会计经验。《基本指引》适当借鉴了企业成本会计领域的研究成果和实务经验，并参考了《企业产品成本核算制度（试行）》的相关内容。

二是考虑行政事业单位特点。与企业相比，行政事业单位的成本信息需求更多元，成本核算对象也不局限于产品，《基本指引》总结归纳各类成本信息需求，规范了相应的成本核算对象、成本归集和分配的一般性做法。此外，针对行政事业单位的特点，还列出了一些不计入成本范围的项目。

三是紧密结合政府会计准则制度。《基本指引》紧密结合政府会计准则制度的相关要求，以提高相关内容的可操作性，如规定单位应当以权责发生制财务会计数据为基础进行成本核算，按照经济用途设置的成本项目与财务会计明细核算的要求相一致，明确了成本归集的会计科目等。

四是提炼各类行政事业单位共性。行政事业单位分布广泛、数量众多、类型各异，不同单位由于行业性质、业务内容等差异而存在多样化的成本核算需求和特征。《基本指引》

从多样化中提炼出共性需求，为各类行政事业单位的成本核算工作提供通用的指引。

三、起草过程

截至目前，《基本指引》的起草主要经历了以下过程：

一是课题研究阶段。为做好《基本指引》的制定工作，我们早在 2016 年就设立了“政府成本费用会计问题研究”课题，委托有关单位围绕政府成本会计的国际经验、信息需求、管理模式、核算实务等开展了深入研究，为起草《基本指引》奠定理论基础。

二是调研和起草讨论稿阶段。为了充分了解我国行政事业单位成本核算有关情况，2018 年、2019 年以来，我们利用调研政府会计准则制度实施准备和实施情况的机会，赴部分中央部门、地方、政府会计准则制度建设和实施工作联系点单位广泛调研成本核算有关问题。通过调研，了解了不同类型行政事业单位成本信息需求和成本核算现状等情况，据此起草并不断修改完善形成《基本指引》讨论稿。

三是形成征求意见稿阶段。针对讨论稿中有关重大难点问题，我们于 2019 年 6 月召开座谈会，与我部预算司、预算评审中心、国管局财务司的代表，以及医院、高等学校、科学事业单位、学术界、会计师事务所的专家进行了深入研讨。根据研讨情况，对讨论稿进行多次内部讨论和反复修改

完善。2019年7月中旬，提交会计司技术小组审议通过后，形成了《基本指引》征求意见稿。

四、需要说明的几个问题

（一）关于《基本指引》的定位

《基本指引》定位为行政事业单位成本核算的顶层设计，旨在为行政事业单位引入成本的理念，明确成本核算的基本概念和基本方法，统御各类行政事业单位具体指引的制定。下一步，我们还将结合各单位成本核算的具体需求，研究制定行政单位和医院、高等学校、科学事业单位等行业事业单位的成本核算具体指引。

（二）关于成本核算与会计核算的关系

行政事业单位的成本核算与会计核算紧密相关又有所区别，主要体现在以下几个方面：一是成本核算以会计核算为基础，成本核算所需的相关基础信息数据主要由财务会计核算产生。二是部分成本核算结果在会计核算上反映，通过“加工物品”“在建工程”“研发支出”等会计科目归集的成本，需要在财务会计报表中列示并按会计核算的要求进行结转。三是大量成本核算活动独立于会计核算，行政事业单位的费用大多通过“业务活动费用”“单位管理费用”等财务会计科目归集，上述费用在成本核算时也会分配到业务活动等特定对象，但无需进行会计核算也无需在财务会计报表

中反映。四是强制性不同，会计核算属于法定义务具有强制性，而成本核算需要单位根据有关要求和自身情况因地制宜开展。

（三）关于行政事业单位成本的定义

《基本指引》定义的成本为“单位特定的成本核算对象所发生的各项资源耗费”，这既是强调与行政事业单位传统上“支出”概念的区别，也与《医院财务制度》中“成本核算是指医院将其业务活动中所发生的各种耗费按照核算对象进行归集和分配”，《高等学校财务制度》中“费用是高等学校为完成教学、科研、管理等活动而发生的当期资产耗费和损失”，《科学事业单位财务制度》中“成本费用是指科学事业单位为完成专业业务活动及其他活动而发生的资产耗费和损失”的规定保持协调。

（四）关于成本信息需求和成本核算对象

与企业成本核算聚焦于产品成本不同，行政事业单位由于职能目标、所处行业特点的差别，对成本信息的需求更为多元，成本核算对象也更加多样化。为此，《基本指引》提出了成本信息需求的概念，并根据行政事业单位业务特点总结归纳出了四类通用的成本信息需求：成本控制、公共服务或产品定价、绩效评价、资源配置。

为满足不同的成本信息需求，客观上要求单位设置不同

的成本核算对象。《基本指引》归纳出了四类行政事业单位较为普遍的成本核算对象：业务活动类型，项目，公共服务或产品，单位整体、内部组织部门、业务团队。并规定单位一般将主要业务活动类型（如高等学校的教学活动、科研活动，医院的医疗活动、科教活动等）作为基本的成本核算对象。同时，针对不同的成本信息需求，分别指出了一般情况下的成本核算对象。

（五）关于成本项目和范围

《基本指引》规定，单位可以根据具体成本信息需求，按照成本经济用途等设置成本项目，这一要求与现行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（以下称《政府会计制度》）的明细科目设置和附注披露要求保持衔接。成本项目中，工资福利费用、商品和服务费用、对个人和家庭的补助费用、对企业补助费用、固定资产折旧费、无形资产摊销费、计提专用基金一般计入单位各类业务活动的成本。同时，《基本指引》还规定不属于成本核算对象耗费的项目一般不计入成本，并列出了一些具体的情形。

（六）关于业务活动等成本核算对象的成本分配方法

《基本指引》对事业单位的费用按照发生的部门，区分为业务部门的业务活动费用，辅助部门的业务活动费用，本级行政及后勤管理部门的单位管理费用，并分别规定了相应

的成本分配方法。其中，对单位管理费用应当根据成本信息需求，合理选择完全成本法或制造成本法处理，即选择分配计入成本核算对象或不向成本核算对象分配。

《政府会计制度》规定行政单位不使用“单位管理费用”科目，其为实现其职能目标，依法履职发生的各项费用均计入“业务活动费用”科目，因此《基本指引》只要求行政单位区分直接费用和间接费用，归集、分配计入各类业务活动等成本核算对象。此外，为了全面反映政府向社会提供公共服务支出和机关运行成本，《基本指引》要求有条件的行政单位，可以区分行政运行成本、行政履职成本等成本核算对象，进行成本归集和分配。其中，行政运行成本，反映单位维持正常运转所发生的资源耗费；行政履职成本，反映单位为实现职能目标所发生的资源耗费。

五、征求意见的问题

1. 本指引关于适用主体和参照执行主体的规定是否合适？如不合适，您有何意见和建议？
2. 本指引关于成本和成本核算的定义是否合适？如不合适，您有何意见和建议？
3. 本指引关于成本信息需求的规定是否合适？如不合适，您有何意见和建议？
4. 本指引关于成本核算原则的规定是否合适？如不合

适，您有何意见和建议？

5. 本指引关于成本核算对象的规定是否合适？如不合适，您有何意见和建议？

6. 本指引关于成本项目和范围的规定是否合适？如不合适，您有何意见和建议？

7. 本指引关于成本分配的规定是否合适？如不合适，您有何意见和建议？您认为是否需要引入作业成本法的概念？

8. 除上述问题外，您对本指引还有何意见和建议？

公开方式：主动公开

抄送：省档案馆。