

**Laws and Regulations Express (China)**  
**法 规 快 讯 (中 国)**  
**——财政部发布《企业会计准则解释第 14 号（征求意见稿）》**

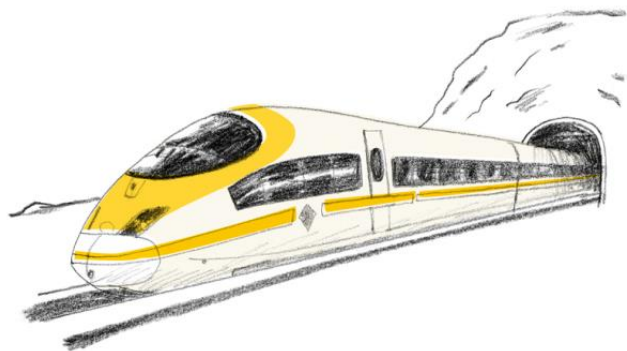
【2020 年第 30 期（总第 360 期）- 2020 年 11 月 27 日】





## 财政部发布《企业会计准则解释第 14 号（征求意见稿）》

2020 年 11 月 27 日，财政部发布了《[企业会计准则解释第 14 号（征求意见稿）](#)》，对社会资本方对政府和社会资本合作（PPP）项目合同的会计处理、基准利率改革导致相关合同现金流量的确定基础发生变更的会计处理进行了规范。《企业会计准则解释第 2 号》（财会〔2008〕11 号）中关于“五、企业采用建设经营移交方式（BOT）参与公共基础设施建设业务应当如何处理”的内容同时废止。



本解释自 2021 年 1 月 1 日起施行，允许提前执行。意见反馈截止日为 2020 年 12 月 25 日。

与《解释 2 号》相比，《解释 14 号》ED 与《国际财务报告解释公告第 12 号——服务特许权协议》（IFRIC 12）趋同。社会资本方在 PPP 项目资产建造和运营阶段的收入确认等方面与新收入准则协调一致，社会资本方将建造服务（含建设和改扩建）发包给其他方时，应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》确定其身份是主要责任人还是代理人，并进行会计处理，确认合同资产。此前《解释 2 号》明确要求项目公司未提供实际建造服务的，不应确认建造服务收入。《解释 14 号》ED 强调社会资本方确认为金融资产的前提是收取固定或可确定金额对价的权利仅取决于时间流逝的因素。

对仅因基准利率改革导致的金融资产或金融负债合同现金流量的确定基础发生的变更，《解释 14 号》ED 要求先判断变更前后合同现金流量的确定基础在经济上是否相当，若在经济上相当时，企业无需评估该变更是否导致终止确认，也不调整该金融资产或金融负债的账面余额，而应当按照变更后的未来现金流量重新计算实际利率。若同时发生了其他变更，再根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定评估其他变更是否导致终止确认该金融资产或金融负债。

对仅因基准利率改革导致的租赁变更，《解释 14 号》ED 要求先判断变更前后未来租赁付款额的确定基础在经济上是否相当，若在经济上相当时，不适用租赁变更的规定，而应当以调整后的折现率、按照变更后租赁付款额的现值重新计量租赁负债，并相应调整使用权资产的账面价值。若同时发生了其他变更，应当将所有租赁变更一并适用《企业会计准则第 21 号——租赁》有关租赁变更的规定。



## PPP 项目合同的会计处理内容概要：

项目	《解释14号》ED	《解释2号》	主要差异（By致同）
适用范围	<p>本解释规范的PPP项目合同应当同时符合下列条件（以下简称<b>双控制</b>）：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服务的类型、对象和价格；2. 该合同终止时，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。</p> <p>本解释所称PPP项目合同，是指社会资本方和政府方依法就PPP项目合作所订立的合同，该合同应当同时符合下列特征（以下简称<b>双特征</b>）：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项目资产提供公共服务，并承担PPP项目资产相关的管理和服务工作；2. 社会资本方在合同约定的期间内就其提供的公共服务获得补偿。</p>	<p>（一）本规定涉及的BOT业务应当同时满足以下条件：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 合同授予方为政府及其有关部门或政府授权进行招标的企业。</li> <li>2. 合同投资方为按照有关程序取得该特许经营权合同的企业（以下简称合同投资方）。合同投资方按照规定设立项目公司（以下简称项目公司）进行项目建设和运营。项目公司除取得建造有关基础设施的权利以外，在基础设施建造完成以后的一定期间内负责提供后续经营服务。</li> <li>3. 特许经营权合同中对所建造基础设施的质量标准、工期、开始经营后提供服务的对象、收费标准及后续调整作出约定，同时在合同期满，合同投资方负有将有关基础设施移交给合同授予方的义务，并对基础设施在移交时的性能、状态等作出明确规定。</li> </ol>	<p>“双控制”与IFRIC 12.5一致。</p> <p>根据社会资本参与程度，PPP项目可以分为外包型、特许经营型、私有化型等运作模式，其中BOT属于重点推广的特许经营模式中的一种。</p> <p>根据“国办发[2015]42号”，PPP模式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，<b>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。</b></p>
收入确认	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 社会资本方提供建造服务（含建设和改扩建，下同）或<b>发包给其他方</b>等，应当按照《企业会计准则第14号——收入》<b>确定其身份是主要责任人还是代理人</b>，并进行会计处理，确认合同资产。</li> <li>2. 社会资本方根据PPP项目合同约定，提供多项服务（如既提供PPP项目资产建造服务又提供建成后的运营服务、维护服务）的，应当按照《企业会计准则第14号——收</li> </ol>	<p>（二）与BOT业务相关收入的确认。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 建造期间，项目公司对于所提供的建造服务应当按照《企业会计准则第15号——建造合同》确认相关的收入和费用。基础设施建成后，项目公司应当按照《企业会计准则第14号——收入》确认与后续经营服务相关的收入。</li> <li>2. <b>项目公司未提供实际建造服务，将基础设施建造发</b></li> </ol>	<p><b>社会资本方在PPP项目资产建造和运营阶段的收入确认等方面与新收入准则协调一致。</b></p> <p>与IFRIC 12.5一致。</p> <p>《解释2号》明确要求项目公司未提供实际建造服务的，不应确</p>



项目	《解释14号》ED	《解释2号》	主要差异 (By致同)
	入》的规定, 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。 8. PPP项目资产达到预定可使用状态后, 社会资本方应当按照《企业会计准则第14号——收入》确认与运营服务相关的收入。	包给其他方的, 不应确认建造服务收入, 应当按照建造过程中支付的工程价款等考虑合同规定, 分别确认为金融资产或无形资产。 (四) 按照特许经营权合同规定, 项目公司应提供不止一项服务(如既提供基础设施建造服务又提供建成后经营服务)的, 各项服务能够单独区分时, 其收取或应收的对价应当按照各项服务的相对公允价值比例分配给所提供的各项服务。	认建造服务收入。但根据新收入准则, 如果项目公司能够主导第三方代表其向客户提供服务, 项目公司从事交易时的身份是主要责任人, 应当按照已收或应收对价总额确认收入。
预计支出	9. 为使PPP项目资产保持一定的服务能力或在移交给政府方之前保持一定的使用状态, 社会资本方根据PPP项目合同而提供的服务不构成单项履约义务的, 应当将预计发生的支出, 按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定进行会计处理。	(三) 按照合同规定, 企业为使有关基础设施保持一定的服务能力或在移交给合同授予方之前保持一定的使用状态, 预计将发生的支出, 应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定处理。	与IFRIC 12.5一致。 保持服务能力或使用状态的预计支出(如预计大修义务, 不含改良部分)若不构成单项履约义务的, 按或有事项处理。
借款费用	3. 在PPP项目资产的建造过程中发生的借款费用, 社会资本方应当按照《企业会计准则第17号——借款费用》的规定进行会计处理。对于本部分第4项和第5项中确认为无形资产的部分, 社会资本方在满足借款费用资本化条件时, 应当将其予以资本化, 并在PPP项目资产达到预定可使用状态时, 结转至无形资产。除上述情形以外的其他借款费用, 社会资本方均应予以费用化。	建造过程如发生借款利息, 应当按照《企业会计准则第17号——借款费用》的规定处理。	与IFRIC 12.5一致。 进一步明确无形资产对价类型下, 在满足借款费用资本化条件时, 应当将建造过程中发生的借款费用予以资本化。
无形资产/金融资产	4. 社会资本方根据PPP项目合同约定, 在项目运营期间, 有权向获取公共服务的对象收取费用, 但收费金额不确定的, 该权利不构成一项无条件收取现金的权利, 应当在PPP项目资产达到预定可使用状态时, 将相关PPP项目资	建造合同收入应当按照收取或应收对价的公允价值计量, 并分别以下情况在确认收入的同时, 确认金融资产或无形资产: (1) 合同规定基础设施建成后的一定期间内, 项目公	根据新收入准则, 两种对价类型(金融资产或无形资产)在建造或改良服务阶段都被分类为合同资产。





项目	《解释14号》ED	《解释2号》	主要差异 (By致同)
	<p>产的对价金额或确认的建造收入金额确认为无形资产, 并按照《企业会计准则第6号——无形资产》的规定进行会计处理。</p> <p>5. 社会资本方根据PPP项目合同约定, 在项目运营期间, 满足有权收取固定或可确定金额的现金 (或其他金融资产) 条件的, <b>应当在社会资本方拥有收取该对价的权利 (该权利仅取决于时间流逝的因素) 时确认为金融资产</b>, 并按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定进行会计处理。社会资本方应当在PPP项目资产达到预定可使用状态时, 将相关PPP项目资产的对价金额或确认的建造收入金额, 超过有权收取固定或可确定金额的现金 (或其他金融资产) 的差额, 确认为无形资产。</p>	<p><b>司可以无条件地自合同授予方收取确定金额的货币资金或其他金融资产的</b>; 或在项目公司提供经营服务的收费低于某一限定金额的情况下, 合同授予方按照合同规定负责将有关差价补偿给项目公司的, 应当在确认收入的同时确认金融资产, 并按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定处理。</p> <p>(2) 合同规定项目公司在有关基础设施建成后, 从事经营的一定期间内有权利向获取服务的对象收取费用, 但收费金额不确定的, 该权利不构成一项无条件收取现金的权利, 项目公司应当在确认收入的同时确认无形资产。</p>	<p><b>强调确认为金融资产的前提是收取固定或可确定金额对价的权利仅取决于时间流逝的因素。IFRIC 12下, 即使支付是依经营方确保基础设施符合规定的质量或效率要求而定, 如果授予方从合同上保证向经营方支付:</b></p> <p><b>(1) 规定或可确定的金额, 或者 (2) 应收公共服务使用者的金额与规定或可确定金额之间的差额 (如果有的话), 经营方具有无条件收取现金的权利。</b></p>
非自有资产	6. 社会资本方不应将本解释范围的PPP项目资产确认为其固定资产。	(五) BOT业务所建造基础设施不应作为项目公司的固定资产。	<p>与IFRIC 12.5一致。</p> <p>因为签订的服务协议没有将用于提供公共服务的基础设施的控制权移交给经营方, 因此经营方不能确认固定资产。</p>
取得其他资产	7. 社会资本方根据PPP项目合同, 自政府方取得其他资产, 该资产构成政府方应付合同对价的一部分的, 社会资本方应当按照《企业会计准则第14号——收入》的规定进行会计处理, 不作为政府补助。	(六) 在BOT业务中, 授予方可能向项目公司提供除基础设施以外其他的资产, 如果该资产构成授予方应付合同价款的一部分, 不应作为政府补助处理。项目公司自授予方取得资产时, 应以其公允价值确认, 未提供与获取该资产相关的服务前应确认为一项负债。	<p>与IFRIC 12.5一致。</p> <p>授予方也可能提供其他项目给经营方保留或按照其想法处理。如果这些资产构成了因提供的服务授予方应付对价的一部分, 就不是政府补助, 而应按照新收入准则中定义的交易价格计量。</p>



相关内容如下：

## 一、关于社会资本方对政府和社会资本合作（PPP）项目合同的会计处理

该问题主要涉及《企业会计准则第6号——无形资产》、《企业会计准则第13号——或有事项》、《企业会计准则第14号——收入》、《企业会计准则第17号——借款费用》、《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》等准则。

本解释规范的PPP项目合同应当同时符合下列条件（以下简称双控制）：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服务的类型、对象和价格；2. 该合同终止时，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。

本解释所称PPP项目合同，是指社会资本方和政府方依法就PPP项目合作所订立的合同，该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项目资产提供公共服务，并承担PPP项目资产相关的管理和服务工作；2. 社会资本方在合同约定的期间内就其提供的公共服务获得补偿。

本解释所称PPP项目资产，是指PPP项目合同中确定的用来提供公共服务的资产；社会资本方，是指与政府方签署PPP项目合同的社会资本或项目公司；政府方，是指政府授权或指定的PPP项目实施机构。

不同时符合双控制和双特征的PPP项目合同，社会资本方应当根据其业务性质按照相关企业会计准则进行会计处理。

### （一）相关会计处理。

1. 社会资本方提供建造服务（含建设和改扩建，下同）或发包给其他方等，应当按照《企业会计准则第14号——收入》确定其身份是主要责任人还是代理人，并进行会计处理，确认合同资产。

2. 社会资本方根据PPP项目合同约定，提供多项服务（如既提供PPP项目资产建造服务又提供建成后的运营服务、维护服务）的，应当按照《企业会计准则第14号——收入》的规定，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。

3. 在PPP项目资产的建造过程中发生的借款费用，社会资本方应当按照《企业会计准则第17号——借款费用》的规定进行会计处理。对于本部分第4项和第5项中确认为无形资产的部分，社会资本方在满足借款费用资本化条件时，应当将其予以资本化，并在PPP项目资产达到预定可使用状态时，结转至无形资产。除上述情形以外的其他借款费用，社会资本方均应予以费用化。



4. 社会资本方根据PPP项目合同约定，在项目运营期间，有权向获取公共服务的对象收取费用，但收费金额不确定的，该权利不构成一项无条件收取现金的权利，应当在PPP项目资产达到预定可使用状态时，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，并按照《企业会计准则第6号——无形资产》的规定进行会计处理。

5. 社会资本方根据PPP项目合同约定，在项目运营期间，满足有权收取固定或可确定金额的现金（或其他金融资产）条件的，应当在**社会资本方拥有收取该对价的权利（该权利仅取决于时间流逝的因素）**时确认为金融资产，并按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定进行会计处理。社会资本方应当在PPP项目资产达到预定可使用状态时，将相关PPP项目资产的对价金额或确认的建造收入金额，超过有权收取固定或可确定金额的现金（或其他金融资产）的差额，确认为无形资产。

6. 社会资本方不应将本解释范围的PPP项目资产确认为其固定资产。

7. 社会资本方根据PPP项目合同，自政府方取得其他资产，该资产构成政府方应付合同对价的一部分的，社会资本方应当按照《企业会计准则第14号——收入》的规定进行会计处理，不作为政府补助。

8. PPP项目资产达到预定可使用状态后，社会资本方应当按照《企业会计准则第14号——收入》确认与运营服务相关的收入。

9. 为使PPP项目资产保持一定的服务能力或在移交给政府方之前保持一定的使用状态，社会资本方根据PPP项目合同而提供的服务不构成单项履约义务的，应当将预计发生的支出，按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定进行会计处理。

## （二）附注披露。

社会资本方应当按照重要性原则，在附注中披露各项PPP项目合同的下列信息，或者将一组具有类似性质的PPP项目合同合并披露下列信息：

1. PPP项目合同的相关信息，包括PPP项目合同的概括性介绍；PPP项目合同中可能影响未来现金流量金额、时间和风险的相关重要条款；社会资本方对PPP项目资产享有的相关权利（包括使用、运营、续约或终止选择权等）和承担的相关义务（包括购买或建造、移交等）；本期PPP项目合同的变更情况；PPP项目合同的分类方式等。

2. 社会资本方除应当按照相关企业会计准则对PPP项目合同进行披露外，还应当披露相关收入、资产等确认和计量方法；相关合同资产、金融资产、无形资产的金额等会计信息。



### （三）新旧衔接。

本解释施行日尚未完成的有关PPP项目合同，未按照以上规定进行处理的，应当进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。

符合本部分解释双控制和双特征但未纳入全国PPP综合信息平台项目库的特许经营项目协议，应当按照本部分解释进行会计处理。

《企业会计准则解释第2号》（财会〔2008〕11号）中关于“五、企业采用建设经营移交方式（BOT）参与公共基础设施建设业务应当如何处理”的内容同时废止。

## 二、关于基准利率改革导致相关合同现金流量的确定基础发生变更的会计处理

该问题主要涉及《企业会计准则第21号——租赁》、《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》等准则。

基准利率改革是金融市场对基准利率形成机制的改革，包括以基于实际交易的无风险基准利率替代银行间报价利率、改进银行间报价利率的报价机制等，例如针对伦敦银行间同业拆借利率（LIBOR）的改革。

### （一）相关会计处理。

1. 基准利率改革导致金融资产或金融负债合同现金流量的确定基础发生变更的会计处理。

基准利率改革可能导致金融资产或金融负债合同现金流量的确定基础发生变更，包括修改合同条款以将参考基准利率替换为替代基准利率、改变参考基准利率的计算方法、触发现行合同条款（该条款对参考基准利率无法取得时如何确定替代基准利率作出约定）等情形。

#### （1）对仅因基准利率改革导致变更的会计处理。

当仅因基准利率改革直接导致以摊余成本计量的金融资产或金融负债合同现金流量的确定基础发生变更，且变更前后的确定基础在经济上相当时，企业无需评估该变更是否导致终止确认该金融资产或金融负债，也不调整该金融资产或金融负债的账面余额，而应当按照变更后的未来现金流量重新计算实际利率，并以此为基础进行后续计量。

企业应当根据变更前后金融资产或金融负债的合同现金流量整体是否基本相似判断其确定基础是否在经济上相当。企业可能通过以下方式使变更前后的确定基础在经济





上相当（下同）：在替换参考基准利率或变更参考基准利率计算方法时增加必要的固定利差，以补偿变更前后确定基础之间的基差；为适应基准利率改革变更重设期间、重设日期或票息支付日之间的天数；增加包含前两项内容的补充条款等。

## （2）同时发生其他变更的会计处理。

除仅因基准利率改革导致的上述变更外，以摊余成本计量的金融资产或金融负债同时发生其他变更的，企业应当先根据上述规定对基准利率改革导致的变更进行会计处理，即按照变更后的未来现金流量重新计算实际利率，再根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定评估其他变更是否导致终止确认该金融资产或金融负债。导致终止确认的，企业应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》有关终止确认的规定进行会计处理；未导致终止确认的，企业应当按照更新的实际利率重新计算金融资产或金融负债的账面余额，并将相关利得或损失计入当期损益。

### 致同解读

根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》应用指南，企业与交易对方修改或者重新议定合同而且构成实质性修改的，将导致企业终止确认原金融资产，同时按照修改后的条款确认一项新金融资产。企业（借入方）与借出方之间签订协议，以承担新金融负债方式替换原金融负债（或其一部分），且合同条款实质上不同的，企业应当终止确认原金融负债（或其一部分），同时确认一项新金融负债。其中“实质上不同”是指按照新的合同条款，金融负债未来现金流量（包括支付和收取的任何费用）现值与原金融负债的剩余期间现金流量现值之间的差异至少相差10%。有关现值的计算均采用原金融负债的实际利率。

与金融负债的终止确认不同，金融资产的合同的实质性修改的判断可包括定量和定性分析，如：现金流量折现值的变化；重大的展期；固定利率与浮动利率的转变；定价币种的变化；转换条款的变更；债转股等。

但对仅因基准利率改革导致的变更，《解释14号》（征求意见稿）要求先判断变更前后合同现金流量的确定基础在经济上是否相当，若在经济上相当时，企业无需评估该变更是否导致终止确认，也不调整该金融资产或金融负债的账面余额，而应当按照变更后的未来现金流量重新计算实际利率。若同时发生了其他变更，再根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定评估其他变更是否导致终止确认该金融资产或金融负债。

## 2. 基准利率改革导致的租赁变更的会计处理。

基准利率改革可能导致租赁变更，包括修改租赁合同以将租赁付款额的参考基准利率替换为替代基准利率，从而导致租赁合同现金流量的确定基础发生变更等情形。



### （1）对仅因基准利率改革导致变更的会计处理。

当仅因基准利率改革直接导致未来租赁付款额的确定基础发生变更，且变更前后的确定基础在经济上相当时，承租人不适用《企业会计准则第21号——租赁》有关租赁变更等的规定，而应当按照变更后租赁付款额的现值重新计量租赁负债，并相应调整使用权资产的账面价值。在重新计量租赁负债时，承租人应当根据租赁付款额的确定基础因基准利率改革发生的变更对原折现率进行相应调整。

### （2）同时发生其他变更的会计处理。

除基准利率改革导致的上述变更外，同时发生其他租赁变更的，承租人应当将所有租赁变更一并适用《企业会计准则第21号——租赁》有关租赁变更的规定。

#### 致同解读

根据《企业会计准则第21号——租赁》，租赁变更未作为一项单独租赁进行会计处理的，在租赁变更生效日，承租人应当按照租赁分拆和合并的规定分摊变更后合同的对价，重新确定租赁期，并按照变更后租赁付款额和修订后的折现率计算的现值重新计量租赁负债。

但对仅因基准利率改革导致的变更，《解释14号》（征求意见稿）要求先判断变更前后未来租赁付款额的确定基础在经济上是否相当，若在经济上相当时，不适用租赁变更的规定，而应当以调整后的折现率、按照变更后租赁付款额的现值重新计量租赁负债，并相应调整使用权资产的账面价值。若同时发生了其他变更，应当将所有租赁变更一并适用《企业会计准则第21号——租赁》有关租赁变更的规定。

### （二）附注披露。

为使财务报表使用者理解基准利率改革对财务报表和风险管理的影响，企业应当披露以下相关信息：

1. 参考基准利率替换的进展情况，以及企业对该替换的管理情况；
2. 按照重要基准利率并区分非衍生金融资产、非衍生金融负债和衍生工具，分别披露截至报告期末尚未完成基准利率替换的金融工具的定量信息；
3. 企业因基准利率改革而面临风险导致其风险管理策略发生变化的，还应当披露风险管理策略的变化。



### （三）新旧衔接。

本部分解释不要求追溯调整。

更多详细内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业技术部沟通，谢谢！

附件 1：《企业会计准则解释第 14 号（征求意见稿）》20201127

附件 2：《企业会计准则解释第 2 号》“五、企业采用建设经营移交方式（BOT）参与公共基础设施建设业务应当如何处理”

附件 3：《政府和社会资本合作（PPP）项目绩效管理操作指引》（财金〔2020〕13 号）

附件 4：贷款市场报价利率（LPR）简介