

第十七章收入、费用和利润

知识点 5: 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 (★★)

本例中, 甲公司向政府方提供建造高速公路的服务, 并获得在合同约定的运营期内运营该高速公路的权利。虽然甲公司在运营期间有权向通行车辆收取高速公路通行费, 但是其金额不确定, 取决于通行车辆的类型、数量以及通行距离等, 因此该权利不构成一项无条件收取现金的权利, 应当按照上述无形资产模式进行会计处理。

甲公司通过向政府方提供建造服务取得高速公路运营权, 属于非现金对价安排, 甲公司应当按照收入的相关规定, 通常按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格, 确认建造服务的收入。

由于该无形资产的公允价值不能合理估计, 甲公司采用成本加成法确定建造服务的单独售价, 从而确定交易价格。考虑市场情况、行业平均毛利水平等因素之后, 估计建造服务的合理毛利率为 5% 甲公司预计其提供建造服务的成本和收入如表 17-3 所示。

表 17-3 单位: 万元

项目	年份	成本	收入
建造服务 (每年)	2×21-2×22 年	4000	4200

注: $4000 \times (1+5\%) = 4200$ (万元)。

甲公司在建造期间每年确认建造服务收入 4200 万元, 同时确认合同资产, 在项目资产达到预定可使用状态时, 将合同资产结转为无形资产, 并按照无形资产的规定进行会计处理。在运营期间, 甲公司将收到的通行费确认为运营服务收入。

甲公司在合同期间各年的账务处理如下:

1. 2×21 年的账务处理

确认建造服务收入和成本:

借: 合同履行成本 40 000 000
贷: 原材料、应付职工薪酬等 40 000 000

借: 合同资产 42 000 000
贷: 主营业务收入 42 000 000

借: 主营业务成本 40 000 000
贷: 合同履行成本 40 000 000

注: 由于现金流在年末发生, 因此第一年没有借款费用资本化的影响。

2. 2×22 年的账务处理:

(1) 确认建造服务收入和成本 (与 2×21 年相同)。

(2) 确认资本化的借款费用:

借: PPP 借款支出 (40 000 000 × 6.7%) 2680 000
贷: 短期借款/长期借款 2680 000

(3) 在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时, 将合同资产及 PPP 借款支出结转为无形资产。

借: 无形资产 (84 000 000 + 2 680 000) 86 680 000
贷: 合同资产 84 000 000
PPP 借款支出 2680 000

3. 2×23 年的账务处理

(1) 确认运营服务收入和成本:

借: 合同履行成本 800 000
贷: 原材料、应付职工薪酬等 800 000

借: 银行存款 16 000 000
贷: 主营业务收入 16 000 000

借: 主营业务成本 800 000
贷: 合同履行成本 800 000

(2) 对无形资产进行摊销:

借: 主营业务成本 (86 680 000 ÷ 8) 10 835 000

4.2×24 年及以后账务处理比照 2x23 年进行账务处理

【2022 年·综合题】甲公司从事高速公路建设及相关设施服务，2×20 年发生的相关事项如下：

(1) 2×20 年 1 月 1 日，甲公司与某地政府就当地某段高速公路的建设以及维护签订 PPP 项目合同，该项目的期限为 21 年，其中一年为建设期间，20 年为运营期间。甲公司按照政府标准，收取高速公路通行费用，政府不对未来能够取得的车辆通行费或者通过的车流量提供保证。在协议期满后，甲公司按照约定将高速公路无偿交给政府。

2×20 年项目建设期间，甲公司建造服务成本支出为 8000 万元。该年年末，甲公司如期完成相关建设并按照标准投入使用。市场上类似建造收入的成本加成率为 10%。

(2) 甲公司为建设高速公路，占用了一笔一般长期借款，该借款年利率为 6%（等于实际利率），利息于每年末支付。2×20 年 1 月 1 日、7 月 1 日和 12 月 31 日分别支付给工程承包方高速公路的建设费为 2000 万元、5000 万元和 1000 万元。

(3) 2×21 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订协议，约定共同出资设立丙公司，从事高速公路广告服务业务，协议期限为 10 年。协议约定，甲公司和乙公司分别出资 500 万元设立丙公司，丙公司的所有重大事项均需要甲公司和乙公司的共同批准。甲公司出资的 500 万元，用于广告配套设施的建设和维护，享有丙公司经营收入的 50%，建设资产归甲公司所有。

乙公司负责丙公司的日常运营，享有丙公司经营收入的 50%，承担丙公司日常运营产生的所有费用、支出和损失。2×21 年 1 月 1 日，甲公司通过银行转账向丙公司出资 500 万元，其中 400 万元于当年用于建设高速公路广告配套设施，剩余 100 万元用于协议期间的维护费用。2×21 年 6 月 10 日，甲公司完成配套设施建设，达到预计使用标准并投入使用。甲公司预计该设施的使用年限为 10 年，该资产采取年限平均法计提折旧，预计净残值为零。

(4) 2×21 年 6 月 20 日，丙公司与客户签订高速公路广告服务协议，为该客户提供高速公路投放广告服务，该协议自 2×21 年 7 月 1 日起生效，服务期限为 5 年，该客户每年向丙公司支付 100 万元的固定服务费，并根据高速公路通行费收入的 1% 支付变动服务费。丙公司为了优惠首批客户，免除了该客户半年的固定服务费。2×21 年 7 月至 12 月期间，丙公司发生并由甲公司承担的高速公路广告设施维护费用为 10 万元。甲公司 2×21 年取得高速公路通行费收入 9000 万元，其中上半年 3000 万元，下半年 6000 万元，支付高速公路维护费用 5800 万元。

其他资料：(1) 所有收入和费用均通过银行转账进行结算。(2) 本题不考虑相关税费和其他相关因素。

【要求】(1) 根据资料 (1) 和资料 (2)，计算甲公司 2×20 年 PPP 项目建设期间的建造服务收入，编制甲公司与建造服务成本和收入相关的会计分录。

(2) 根据资料 (1) 和资料 (2)，计算甲公司 PPP 项目期间的借款费用的资本化金额，编制甲公司与借款费用、PPP 项目完工相关的会计分录。

(3) 根据资料 (3)，从甲公司的会计处理角度，判断甲公司投资设立丙公司的性质，并说明理由，编制甲公司的相关会计分录。

(4) 根据资料 (3) 和资料 (4)，计算 2×21 年甲公司的高速公路广告费收入，编制甲公司运营高速公路成本和收入的相关会计分录。

【答案】(1) 甲公司 2×20 年 PPP 项目建设期间的建造服务收入 = 8000 × (1 + 10%) = 8800 (万元)。相关会计分录如下： 2×20 年 1 月 1 日：

借：合同履约成本 2000
 贷：银行存款 2000

2×20 年 7 月 1 日：
 借：合同履约成本 5000
 贷：银行存款 5000

2×20 年 12 月 31 日：
 借：合同履约成本 1000
 贷：银行存款 1000

借：合同资产 8800

贷：主营业务收入 8800

借：主营业务成本 8000

贷：合同履约成本 8000

(2) 甲公司 PPP 项目期间的借款费用的资本化金额 = $(2000 + 5000 \times 6/12) \times 6\% = 270$ (万元)。

借：PPP 借款支出 270

贷：应付利息 270

借：无形资产 9070

贷：合同资产 8800

PPP 借款支出 270