

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 (★★)

(4) 2×21 年甲公司的高速公路广告服务收入 = $[(100 \times 4.5) / 5 \times (6/12) + 6000 \times 1\%] \times 50\% = 52.5$ (万元)。相关会计分录为:

借: 银行存款 52.5
 贷: 主营业务收入 52.5
借: 主营业务成本 (400/10/2) 20
 贷: 累计折旧 20
借: 主营业务成本 10
 贷: 长期待摊费用 10

甲公司运营高速公路成本和收入的相关会计分录:

借: 合同履行成本 5800
 贷: 银行存款 5800
借: 银行存款 9000
 贷: 主营业务收入 9000
借: 主营业务成本 5800
 贷: 合同履行成本 5800
借: 主营业务成本 453.5
 贷: 累计摊销 (9070/20) 453.5

【总结】无形资产模式

【金融资产模式和混合模式】在项目运营期间, 满足有权收取可确定金额的现金 (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 (该权和仅取决于时间流逝的因素) 时确认为**应收款项**, 并按照金融工具的规定进行会计处理 (“**金融资产模式**”)。

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 (“混合模式”)**。

【教材例题-45】甲公司在境外某地从事各类公路的投资建设和运营业务。2×21 年 1 月, 甲公司与当地政府签订 PPP 项目合同, 甲公司作为社会资本方负责当地高速公路的建设、运营和维护。根据 PPP 项目合同约定, PPP 项目合同期间为 10 年, 其中项目建设期为 2 年、运营期为 8 年。根据 PPP 项目合同约定, 合同期间的第 8 年末 (即 2×28 年末), 甲公司需要对路面进行翻修, 以使该道路保持一定的使用状态。

运营期满后, 甲公司将 PPP 项目资产无偿移交给政府方。甲公司的履约义务包括提供道路建造、运营和路面翻修的服务, 假设上述服务均构成单项履约义务, 均满足在某一时段确认收入的条件, 且甲公司从事 PPP 项目的身份是主要责任人。假设该合同满足上述“双特征”和“双控制”条件。

按照 PPP 项目合同约定, 政府方需要对甲公司提供的 PPP 项目资产进行验收, 包括满足道路如期完工通车、符合当地环保要求, 并在运营期间持续保持道路的使用状态和正常通行等要求。如果未满足验收条件, 政府方则有权要求甲公司进行整改, 直至验收合格。政府方验收合格后, 在运营期间每年末向甲公司支付 1600 万元。甲公司合理估计其能够达到验收条件。

甲公司采用成本加成法确定各单项履约义务的单独售价, 考虑市场情况、行业平均毛利水平等因素之后, 估计建造、运营以及路面翻修服务的合理毛利率分别为 5%、20%和 10%。甲公司预计其提供建造、运营和路面翻修服务的成本和收入如表 17-4 所示。

表 17-4 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
运营服务 (每年)	2×23-2×30 年	80	96
路面翻修服务	2×28 年	800	880

注： $4000 \times (1+5\%) = 4200$ （万元）

$80 \times (1+20\%) = 96$ （万元）

$800 \times (1+10\%) = 880$ （万元）

假设合同期间各年的现金流均在年末发生，通过插值法（使在合同开始日各项履约义务确认的收入现值等于各期现金流量现值的折现率）计算出该 PPP 项目的实际利率为 6.18%；假设该实际利率体现了合同开始时甲公司与政府方进行单独融资交易所反映的利率）。假定不考虑其他因素和相关税费。

本例中，根据 PPP 项目合同约定，在项目运营期间，甲公司每年自政府方取得 1600 万元的对价，即甲公司在项目运营期间有权收取可确定金额的现金，应当按照上述金融资产模式进行会计处理。

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，并在以后年度甲公司拥有收取对价的权利（该权利仅取决于时间流逝的因素）时，将合同资产转为应收款项。

甲公司在运营期间每年确认的运营服务收入为 96 万元，在 2×28 年确认的路面翻修服务收入为 880 万元。

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：合同履约成本	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：合同履约成本	40 000 000

注：由于现金流在年末发生，因此第一年没有融资成分的影响。

2. 2×22 年的账务处理

（1）确认融资成分的影响：

借：合同资产	$(42\,000\,000 \times 6.18\%)$	2595 600
贷：财务费用、利息收入等		2595 600

（2）确认建造服务收入和成本（与 2×21 年相同）

3. 2×23 年的账务处理

（1）确认融资成分的影响：

借：合同资产	5 351608
贷：财务费用、利息收入等	5 351608

注： $5351608 = [42\,000\,000 \times (1+6.18\%) + 42\,000\,000] \times 6.18\%$

（2）确认运营服务收入和成本：

借：合同履约成本	800 000
贷：应付职工薪酬等	800 000
借：合同资产	960 000
贷：主营业务收入	960 000
借：主营业务成本	800 000
贷：合同履约成本	800 000