

## 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 (★★)

(3) 甲公司在拥有收取对价的权利 (该权利仅取决于时间流逝的因素) 时, 本例为政府方承担向甲公司支付款项的义务时, 将合同资产转为应收款项。

借: 应收账款 16 000 000  
贷: 合同资产 16 000 000

(4) 从政府方收到款项:

借: 银行存款 16 000 000  
贷: 应收账款 16 000 000

4. 2×24 年至 2×27 年比照 2×23 年进行账务处理

5. 2×28 年的账务处理

(1) 确认路面翻修服务收入和成本。

借: 合同资产 8 800 000  
贷: 主营业务收入 8 800 000  
借: 合同履约成本 8 000 000  
贷: 原材料、应付职工薪酬等 8 000 000

借: 主营业务成本 8 000 000  
贷: 合同履约成本 8 000 000

(2) 其余账务处理比照 2×23 年的会计分录进行。

6. 2×29 年及以后比照 2×23 年进行账务处理

【教材例题-46】承【教材例题-44】，假设按照 PPP 项目合同约定，运营期间甲公司有权向通行车辆收取通行费，但由于该条高速公路尚未全线贯通，对车流量可能有一定的不利影响，为保证甲公司的投资回报，政府方向甲公司保证甲公司在运营期间收到的金额不少于 5600 万元，以及按 6% 利率确定的利息金额以补偿甲公司取得收益的货币时间价值。甲公司预计运营期间每年收取的通行费用是 1600 万元。

本例中，甲公司为政府方提供建造高速公路的服务，其有权收取的对价包括两部分：一是自政府方收取 5600 万元现金的收款权利；二是在运营期间向通行车辆收取通行费的权利。

由于确认的建造收入金额超过有权收取可确定金额的现金，因此应当按照上述混合模式进行会计处理。

甲公司建造期间每年确认收入金额为 4 200 万元【 $4000 \times (1+5\%)$ 】，两年合计金额为 8400 万元，甲公司在确认建造收入的同时确认合同资产，其中未来将分别确认为应收款项和无形资产的部分分摊如表 17-5 所示。

表 17-5 单位：万元

年份	履约义务	收入	合同资产分摊	
			应收款项	无形资产
2×21 年	建造服务	4200	2800	1400
2×22 年	建造服务	4200	2800	1400
合计		8400	5600	2800
分摊比例			67%	33%

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

## 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) 确认融资成分的影响：

借：合同资产 (28 000 000×6%) 1 680 000  
 贷：财务费用、利息收入等 1 680 000

(3) 确认资本化的借款费用：

借：PPP 借款支出 (40 000 000×6.7%×33%) 884 400  
 贷：长期借款——应计利息（或应付利息） 884 400

注：2×22 年的其余借款费用 1 795 600 万元（40 000 000×6.7%×67%）按照借款费用的相关规定计入财务费用。

(4) 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 28 884 400  
 贷：合同资产 28 000 000  
 PPP 借款支出 884 400

**【分析】**甲公司提供建造服务取得对价中对应收款项的部分包含重大融资成分，应当考虑货币时间价值的影响，由于本例中假定现金流均在年末发生，在建造期间应确认的利息收入为 168 万元（2800×6%）。因此，在建造期结束时，甲公司未来应确认为应收款项的合同资产金额为 5768 万元（5600+168）。

建造期结束后，“合同资产”科目的余额为 5768 万元（4 200×2+168-2 800），该部分合同资产属于在未来收取可确定金额的部分（即 5600 万元），并按照实际利率法确认融资成分的影响，在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）时确认为应收款项；“无形资产”科目余额为 2 888.44 万元，该部分无形资产在运营期间按照直线法进行摊销。

运营期间甲公司收到的通行费需要在应收款项和无形资产之间进行分摊，其中，分摊至应收款项的部分，视为应收款项的收回；分摊至无形资产的部分，确认为运营服务收入。分摊计算如表 17-6 所示。

表 17-6 单位：万元

项目	数值
运营期初合同资产余额	5768 万元
实际利率	6%
运营期年数	8 年
每年分摊至应收款项的部分	929 万元
每年分摊至无形资产的部分	671 万元

注：通过年金方法计算每年分摊至应收款项的部分，为便于计算，本题年金现值系数取整数，即  $929=5768/(P/A, 6\%, 8)$ 。1600-929=671（万元）。

## 3. 2×23 年的账务处理

当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，将取得无条件收款权的对价转为应收款项。当甲公司收到款项时，确认应收款项的收回。

(1) 确认融资成分的影响：

借：合同资产 (57680 000×6%) 3460 800  
 贷：财务费用、利息收入等 3 460 800

借：应收账款 9 290 000  
 贷：合同资产 9 290 000

借：银行存款 9 290 000  
 贷：应收账款 9 290 000

(2) 确认运营服务收入和成本：

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

借：银行存款	6 710 000	
贷：主营业务收入		6 710 000
借：主营业务成本	800 000	
贷：合同履行成本		800 000
(3) 对无形资产进行摊销：		
借：主营业务成本	(28 884 400 ÷ 8)	3 610 550
贷：无形资产—累计摊销		3 610 550