## (二) 相关会计处理

社会资本方提供建造 服务(含建设和改扩 建)或发包给其他方 等 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。 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,应当识别合同中的单项履约义 务,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

PPP 项目资产的<mark>建造过程中发生的借款费用</mark>社会资本方应当按照借款费用的规定进行会计处理

对于下述确认为无形资产的部分,社会资本方在相关借款费用满足资本化条件时,应当将其予以资本化,记入"PPP借款支出"科目,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,计入财务费用。

项目	账务处理
1. 建造期间	(1) 确认建造服务收入和成本:
	借: 合同履约成本
	贷:原材料、应付职工薪酬
	借: 合同资产
	贷: 主营业务收入
	借: 主营业务成本
	贷: 合同履约成本

项目	账务处理	
1. 建造期间	有权收取对价,但收取的金额不确定,	(2) 确认资本化的借款费用:
	该权利不构成一项无条件收取现金的权	借: PPP 借款支出
	利,应当在 PPP 项目达到预定可使用状	贷:长期借款——应计利息
	态时,将相关的 PPP 项目资产的对价金	(3) 在 PPP 项目资产达到预定可使用
	额确认为无形资产(无形资产模式)	状态时:
		借: 无形资产
		贷: 合同资产
		PPP 借款支出

项目	账务处理
2. 运营期间	(1) 确认运营服务收入和成本:
	借: 合同履约成本
	贷:原材料、应付职工薪酬
	借:银行存款
	贷: 主营业务收入
	借: 主营业务成本
	贷: 合同履约成本
	(2) 对无形资产进行摊销:
	借: 主营业务成本
	贷: 累计摊销

【例 17-47】甲公司在境内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。甲公司有权在运营期内向通行车辆收取高速公路通行费,政府不对未来能够收取的车辆通行费或者通过的车流量提供保证。运营期满后,甲公司 将PPP项目资产无偿移交给政府方。

假设甲公司的建造服务和运营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 项目的身份为主要责任人。假设该合同满足上述"双特征"和"双控制"条件。

甲公司预计其提供建造和运营服务的成本如表 17-2 所示。

项目	年份	成本
建造服务 (每年)	2×21-2×22 年	4000
运营服务 (每年)	2×23-2×30 年	80

甲公司从事该 PPP 项目的资金全部来源于银行借款,借款年利率为 6.7%;假设市场类似建造服务的合理毛利率为 5%;公司 2×23 年和 2×24 年根据实际车流量收取的通行费用均为 1600 万元(以后年度略);合同期间各年的现金流均在年末发生。假定不考虑其他因素和相关税费。

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×(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 00000

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:长期借款——应计利息(或应付利息) 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:合同履约成本

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:合同履约成本 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

贷:累计摊销 10 835 000

4.2×24年及以后账务处理比照 2x23年进行账务处理

【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")。

【例 17-48】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× (1+5%) =4 200 (万元)

80× (1+20%) =96 (万元)

800× (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。

【分析】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 (42 000 000×6.18%) 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× (1+6.18%) +42 000 000】×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

(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:合同履约成本 8 000 000

贷:原材料、应付职工薪酬等 8 000 000

借:合同资产 8 800 000

贷:主营业务收入 8 800 000

借:主营业务成本 8 00000

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