

第一节 收入

（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 建造过程中发生的借款费用 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	<table border="1"> <tr> <td> 有权收取对价，但收取的金额不确定，该权利不构成一项无条件收取现金的权利，应当在 PPP 项目达到预定可使用状态时，将相关的 PPP 项目资产的对价金额确认为无形资产（无形资产模式） </td><td> （2）确认资本化的借款费用： 借：PPP 借款支出 贷：长期借款——应计利息 （3）在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时： 借：无形资产 贷：合同资产 PPP 借款支出 </td></tr> </table>	有权收取对价， 但收取的金额不确定，该权利不构成一项无条件收取现金的权利 ，应当在 PPP 项目达到预定可使用状态时，将相关的 PPP 项目资产的对价金额确认为无形资产（ 无形资产模式 ）	（2）确认资本化的借款费用： 借：PPP 借款支出 贷：长期借款——应计利息 （3）在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时： 借：无形资产 贷：合同资产 PPP 借款支出
有权收取对价， 但收取的金额不确定，该权利不构成一项无条件收取现金的权利 ，应当在 PPP 项目达到预定可使用状态时，将相关的 PPP 项目资产的对价金额确认为无形资产（ 无形资产模式 ）	（2）确认资本化的借款费用： 借：PPP 借款支出 贷：长期借款——应计利息 （3）在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时： 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 42 000 000

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

(2) 对无形资产进行摊销：

4. 2×24 年及以后账务处理比照 2x23 年进行账务处理

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。

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

$$800 \times (1 + 10\%) = 880 \text{ (万元)}$$

甲公司在合同期间各年的账务处理如下：

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 5 351 608

贷：财务费用、利息收入等 5 351 608

注： $5\,351\,608 = [42\,000\,000 \times (1 + 6.18\%) + 42\,000\,000] \times 6.18\%$

（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

（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 8 000 000

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