

企业会计准则实施问答（第五批）及应用

案例——PPP 项目合同社会资本方

会计处理实施问答和应用案例

一、PPP 会计处理实施问答

1.问：社会资本方执行《企业会计准则解释第 14 号》时，应当如何应用“双特征”？

答：《企业会计准则解释第 14 号》（财会〔2021〕1 号）规范的 PPP 项目合同应当同时符合下列特征（以下简称“双特征”）：（1）社会资本方在合同约定的运营期间内代表政府方使用 PPP 项目资产提供公共产品和服务；（2）社会资本方在合同约定的期间内就其提供的公共产品和服务获得补偿。

“合同约定的运营期间”，指的是社会资本方对 PPP 项目资产的使用期或运营期，通常在 PPP 项目合同中有明确约定。“社会资本方代表政府方使用 PPP 项目资产提供公共产品和服务”，指的是根据合同约定或政府方授权，社会资本方享有建设、运营、管理、维护本项目设施等权利，同时承担代表政府方提供公共产品和服务的义务。社会资本方至少需要负责基础设施管理和相关服务中的一部分工作，而不能仅为政府方的代理人。“社会资本方就其提供的公共产品和服务获得补偿”，指的是社会资本方就其在运营期内运营或维护项目资产等按照合同约定获得回报。

2.问：社会资本方执行《企业会计准则解释第 14 号》时，应当如何应用“双控制”条件（1）“政府方控制或管制社会资本方使用 PPP 项目资产必须提供的公共产品和服务的类型、对象和价格”？

答：“控制”，指的是政府方通过具有法律效力的合同条款等方式，有权决定社会资本方提供的公共产品和服务的类型、对象和价格。通常情况下，政府方和社会资本方在 PPP 项目合同中应当明确规定社会资本方提供的公共产品和服务的类型、对象和价格。“管制”，指的是社会资本方提供的公共产品和服务的类型、对象和价格，虽未在 PPP 项目合同中进行明确规定，但受有关法律法规或监管部门规章制度的约束。如果某 PPP 项目合同涉及政府方及与政府方相关联的代表公共利益的监管方，则在应用“双控制”条件（1）时应当将这些主体一起考虑。

“政府方控制或管制社会资本方使用 PPP 项目资产必须提供的公共产品和服务的类型、对象和价格”的情形，既包括由政府方购买项目资产的全部产出，也包括由其他使用者购买项目资产的全部或部分产出。

如果定价的基础或框架受到监管约束，政府方对价格的“控制或管制”不需要完全控制价格，这种情况下仍然符合控制或管制标准。如设定政府调价机制，社会资本方进行调价前应当经过政府方审核同意，或者设定有实质性的价格上限机制，即满足“双控制”条件（1）中的价格控制或管制要求。如果项目合同条款给予社会资本方自主定价权，但约定超额收益全部归政府方所有，社会资本方的收益被限定，则仍然满足“双控制”条件（1）中的价格控制或管制要求。

3.问：社会资本方执行《企业会计准则解释第 14 号》时，应当如何应用“双控制”条件（2）“PPP 项目合同终止时，政府方通过所有权、收益权或其他形式控制 PPP 项目资产的重大剩余权益”？

答：“重大剩余权益”，指的是 PPP 项目合同终止时，在项目资产剩余使用寿命内使用、处置该项目资产所能获得的权益。社会资本方应当按照假定 PPP

项目资产已经处在 PPP 项目合同期末时预期的寿命和状况，对其现值进行估计，以确定项目资产的剩余权益。

政府方对“重大剩余权益”的控制具体表现为以下两种情形：一是 PPP 项目合同终止时，社会资本方应当将项目资产移交给政府方或者政府指定的第三方，且移交的项目资产预期仍能为政府方带来经济利益流入或者产生服务潜力。二是政府方能够通过合同条款限制社会资本方处置或抵押项目资产，并拥有在合同期内持续控制项目资产使用的权利，保障重大剩余权益不受损害。

对于运营期占项目资产全部使用寿命的 PPP 项目合同，即使项目合同结束时项目资产不存在重大剩余权益，如果项目合同符合“双控制”条件（1）的，仍符合“双控制”条件。

当政府方满足了“双控制”条件（1）规定的控制条件并保留了 PPP 项目资产的重大剩余权益时，表明社会资本方只是代表政府方管理 PPP 项目资产，尽管很多情况下社会资本方有一定管理自主权，但是此时社会资本方的“管理”不应视为“双控制”条件中的“控制”。

在合同约定的运营期间，社会资本方对不可分离的 PPP 项目资产进行更新改造的（包括更换部分设施设备等），应当将更新改造前后的项目资产视为一个整体来考虑。如果政府方控制了更新改造后项目资产的重大剩余权益，则该项目合同整体满足“双控制”条件（2）。

4.问：社会资本方执行《企业会计准则解释第 14 号》时，当 PPP 项目资产部分受到政府方控制时，应当如何应用“双控制”条件？

答：PPP 项目资产部分受政府方控制的，分为以下两种情形：

一是项目资产在功能设置和空间分布上可分割且能独立运营,并且满足《企业会计准则第 8 号——资产减值》(财会〔2006〕3 号)中资产组的定义,应当单独进行分析。如果政府方不能控制该部分资产,则该部分资产不适用《企业会计准则解释第 14 号》(财会〔2021〕1 号)。

二是社会资本方使用 PPP 项目资产提供不受政府方控制的辅助性服务,并不减损政府方对 PPP 项目资产的控制,在应用“双控制”条件时不应当考虑该项服务。

社会资本方如果有权使用上述情形一中不受政府控制的项目资产组成部分,或者有权使用情形二中用于提供不受政府方控制的辅助性服务的项目资产时,应当根据其业务性质判断适用的企业会计准则,例如对于实质上构成政府方对社会资本方的租赁,则应按照《企业会计准则第 21 号——租赁》(财会〔2018〕35 号)进行会计处理。

5.问:社会资本方执行《企业会计准则解释第 14 号》时,社会资本方在 PPP 项目建造期间形成的合同资产应当如何列报?

答:根据《企业会计准则第 14 号——收入》(财会〔2017〕22 号)和《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》(财会〔2019〕6 号)的相关规定,对于社会资本方将相关 PPP 项目资产的对价金额或确认的建造收入金额确认为无形资产的部分,在相关建造期间确认的合同资产应当在资产负债表“无形资产”项目中列报;对于其他在建造期间确认的合同资产,应当根据其预计是否自资产负债表日起一年内变现,在资产负债表“合同资产”或“其他非流动资产”项目中列报。

6.问：社会资本方执行《企业会计准则解释第 14 号》时，社会资本方在 PPP 项目建造期间发生的借款费用，应当如何进行会计处理和列报？

答：根据《企业会计准则第 17 号——借款费用》（财会〔2006〕3 号）和《企业会计准则解释第 14 号》（财会〔2021〕1 号）的相关规定，对于社会资本方将相关 PPP 项目资产的对价金额或确认的建造收入金额确认为无形资产的部分，相关借款费用满足资本化条件的，社会资本方应当将其予以资本化，计入“PPP 借款支出”科目，期末，“PPP 借款支出”科目的借方余额应在资产负债表“无形资产”项目中列报；待 PPP 项目资产达到预定可使用状态时，将计入“PPP 借款支出”科目的金额结转至“无形资产”科目。除上述情形以外的其他借款费用，社会资本方应将其予以费用化，计入财务费用。

7.问：社会资本方执行《企业会计准则解释第 14 号》时，社会资本方在 PPP 项目建造期间发生的建造支出在现金流量表中应如何列示？

答：根据《企业会计准则第 31 号——现金流量表》（财会〔2006〕3 号）的相关规定，对于社会资本方将相关 PPP 项目资产的对价金额或确认的建造收入金额确认为无形资产的部分，相关建造期间发生的建造支出应当作为投资活动现金流量进行列示。除上述情形以外的社会资本方在 PPP 项目建造期间发生的建造支出，应当作为经营活动现金流量进行列示。社会资本方应当将 PPP 项目建造期间发生的重大建造支出的现金流量信息在财务报表附注中披露。

8.问：社会资本方执行《企业会计准则解释第 14 号》时，集团合并范围内甲公司（发包方）承接 PPP 项目，但将实质性建造服务发包给集团合并范围内乙公司（承包方）的，在编制集团合并财务报表时，是否应抵销承包方的建造服务收入及发包方对应的成本？

答：根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》（财会〔2014〕10 号）的相关规定，合并财务报表是站在企业集团的角度，以纳入合并范围的企业个别财务报表为基础，根据其他有关资料，抵销集团合并范围内公司相互之间发生的内部交易，考虑了特殊交易事项对合并财务报表的影响后编制的，旨在反映企业集团作为一个整体的财务状况、经营成果和现金流量。因此，集团合并范围内甲公司（发包方）自政府方承接 PPP 项目，并发包给集团合并范围内的乙公司（承包方），企业集团编制合并报表时应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》有关规定对内部交易进行抵销，以体现企业集团整体对外提供的建造服务收入和成本。如甲公司作为主要责任人的，从企业集团角度看，在会计处理上需要抵销发包方成本和承包方收入等；如甲公司作为代理人的，从企业集团角度看，在会计处理上不存在需要抵销的发包方成本和承包方收入等。

9.问：社会资本方执行《企业会计准则解释第 14 号》时，如何确定履约义务的单独售价？

答：社会资本方应当根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）的相关规定，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。如果单独售价无法直接观察的，或者缺少类似的市场价格的，企业可以考虑市场情况、企业特定因素以及与客户有关的信息等相关信息，采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法合理估计单独售价。

10.问：社会资本方执行《企业会计准则解释第 14 号》时，社会资本方应当如何对 PPP 项目合同进行合并披露？

答：根据《企业会计准则解释第 14 号》（财会〔2021〕1 号）的相关规定，社会资本方应当按照重要性原则，在附注中披露各项 PPP 项目合同的相关信息，或者将一组具有类似性质的 PPP 项目合同合并披露。一组具有类似性质的 PPP 项目是指一组包含类似性质服务的 PPP 项目合同（如高速公路收费、污水处理服务、垃圾处理项目等）。例如，社会资本方同时承接多项高速公路收费的 PPP 项目合同，则社会资本方可以将该类合同的会计信息和合同信息分别进行合并披露。

11.问：社会资本方执行《企业会计准则解释第 14 号》时，如何对 2020 年 12 月 31 日前开始实施且至解释施行日尚未完成的 PPP 项目合同进行衔接处理？

答：根据《企业会计准则解释第 14 号》（财会〔2021〕1 号，以下简称《解释第 14 号》）的相关规定，2020 年 12 月 31 日前开始实施且至《解释第 14 号》施行日尚未完成的有关 PPP 项目合同，未按照《解释第 14 号》及 PPP 项目合同社会资本方会计处理实施问答和应用案例等相关规定进行会计处理的，应当进行追溯调整，追溯调整时社会资本方需要合理估计 PPP 项目合同历史期间的折现率、单独售价等信息；追溯调整不切实可行的，社会资本方应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用《解释第 14 号》的相关规定。社会资本方应当将执行《解释第 14 号》形成的累计影响数，调整 2021 年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，对可比期间信息不予调整。

社会资本方为了向财务报表使用者提供与理解当期财务报表有关的信息，可以披露与追溯调整有关的信息，如假设调整可比期间信息，对财务报表相关项目的影响等。

根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》的相关规定，不切实可行，指的是企业在采取所有合理的方法后，仍然不能获得 PPP 项目合同追溯调整所必需的相关信息，从而导致对追溯调整无法应用《解释第 14 号》的相关规定。

PPP 项目合同尚未完成，指的是 PPP 项目合同的建造、运营和移交等一项或多项义务在《解释第 14 号》施行日之前尚未全部完成。

二、PPP 会计处理应用案例

（一）PPP 项目合同社会资本方会计处理应用案例——无形资产模式

【例】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。运营期间，该高速公路需要保持一定的使用状态，假定运营期间对道路的磨损是平均发生的，当路面磨损程度低于特定标准时，甲公司需要对路面进行翻修。甲公司预计其将在 2×28 年末进行路面翻修的支出为 1 000 万元。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；甲公司对路面翻修不构成单项履约义务。假设该合同满足《企业会计准则解释第 14 号》（财会〔2021〕1 号）的“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下：

单位 :万元

项目	年份	成本
建造服务（每年）	2×21 年-2×22 年	4 000
运营服务（每年）	2×23 年-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%；甲公司 2×23 年和 2×24 年根据实际车流量收取的通行费用均为 1 600 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。

分析：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，应当适用《企业会计准则解释第 14 号》（财会〔2021〕1 号）第一部分相关会计处理第 4 条的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《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）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下：

单位 :万元

项目	年份	成本	收入
建造服务 (每年)	2×21 年-2×22 年	4 000	4 200 (=4 000× (1+5%))

甲公司在建造期间每年确认建造服务收入 4 200 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《企业会计准则第 6 号——无形资产》(财会〔2006〕3 号)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。

甲公司承担的路面翻修义务 ,是由于在运营期对高速公路的使用和磨损导致的 ,不构成单项履约义务 ,应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》(财会〔2006〕3 号)的相关规定 ,按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数确认一项预计负债 ,并考虑货币时间价值 (本例假定折现率为 6%)。因为甲公司预计在运营期间对道路的磨损是平均发生的 ,则在进行道路翻修前的 6 年运营期间内平均每年的金额约为 167 万元 (即 1000/6 ,考虑折现影响前) ,路面翻修义务预计负债按下表计算确定 :

单位 : 万元

年份	当期确认的预计负债	当期确认的利息费用	预计负债余额
	①	②=期初③×6%	③=期初③+①+②
2×23 年	125*	—	125
2×24 年	132	8	265
2×25 年	140	16	421
2×26 年	149	25	595
2×27 年	158	36	789
2×28 年	167	44**	1000
合计	871	129	

*125=167/(1+6%)⁵,以此类推。

****做尾数调整：44=1000-789-167**

甲公司在合同期间各年的账务处理如下（单位：万元）：

1. 2×21 年的账务处理：

确认建造服务收入和成本。

借：合同资产 4 200

贷：主营业务收入 4 200

借：合同履约成本 4 000

贷：原材料、应付职工薪酬等 4 000

借：主营业务成本 4 000

贷：合同履约成本 4 000

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 268（=4 000×6.7%）

贷：短期借款/长期借款 268

（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 8 668（=8400+268）

贷：合同资产 8 400

PPP 借款支出 268

3. 2×23 年的账务处理：

(1) 确认运营服务收入和成本。

借：银行存款 1 600

贷：主营业务收入 1 600

借：合同履约成本 80

贷：原材料、应付职工薪酬等 80

借：主营业务成本 80

贷：合同履约成本 80

(2) 对无形资产进行摊销。

借：主营业务成本 1 084 (=8668/8)

贷：无形资产——累计摊销 1 084

(3) 确认路面翻修义务预计负债。

借：主营业务成本 125

贷：预计负债 125

4. 2×24 年的账务处理：

(1) 确认运营服务收入和成本(与 2×23 年相同)。

(2) 对无形资产进行摊销(与 2×23 年相同)。

(3) 确认路面翻修义务预计负债。

借：主营业务成本 132

财务费用 8

贷：预计负债 140

5. 2×25 年及以后账务处理略。

分析依据：《企业会计准则解释第 14 号》，《企业会计准则第 14 号——收入》第十二条、第十四条、第十七条、第二十一条、第四十一条等相关规定；《〈企业会计准则第 14 号——收入〉应用指南 2018》第 64-65 页、第 66-68 页、第 112-118 页等相关内容。

（二）PPP 项目合同社会资本方会计处理应用案例——金融资产模式

【例】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《企业会计准则解释第 14 号》（财会〔2021〕1 号）的“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 1 600 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下：

单位：万元

项目	年份	成本	收入
建造服务（每年）	2×21 年-2×22 年	4 000	4 200（=4 000×（1+5%））
运营服务（每年）	2×23 年-2×30 年	80	96（=80×（1+20%））
路面翻修服务	2×28 年	800	880（=800×（1+10%））

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 1 600 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，应当适用《企业会计准则解释第 14 号》（财会〔2021〕1 号）第一部分相关会计处理第 5 条中的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 4 200 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（单位：万元）：

1. 2×21 年的账务处理：

确认建造服务收入和成本。

借：合同资产 4 200

贷：主营业务收入 4 200

借：合同履约成本 4 000

贷：原材料、应付职工薪酬等 4 000

借：主营业务成本 4 000

贷：合同履约成本 4 000

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 260（=4 200×6.18%）

贷：财务费用、利息收入等 260

3. 2×23 年的账务处理：

（1）确认运营服务收入和成本。

借：合同资产 96

贷：主营业务收入 96

借：合同履约成本 80

贷：应付职工薪酬等 80

借：主营业务成本 80

贷：合同履约成本 80

（2）确认融资成分的影响。

借：合同资产 535

贷：财务费用、利息收入等 535

注：535=[4 200×(1+6.18%)+4 200]×6.18%。

(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 1 600

贷：合同资产 1 600

(4) 从政府方收到款项。

借：银行存款 1 600

贷：应收账款 1 600

4. 2×24 年至 2×27 年比照 2×23 年的会计分录进行账务处理，此处略。

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 880

贷：主营业务收入 880

借：合同履约成本 800

贷：原材料、应付职工薪酬等 800

借：主营业务成本 800

贷：合同履约成本 800

(2) 其余账务处理比照 2×23 年的会计分录进行，此处略。

6. 2×29 年及以后账务处理略。

分析依据：《企业会计准则解释第 14 号》，《企业会计准则第 14 号——收入》第十二条、第十四条、第十七条、第二十一条、第四十一条等相关规定；《〈企业会计准则第 14 号——收入〉应用指南 2018》第 60-64 页、第 66-68 页、第 112-118 页等相关内容。

（三）PPP 项目合同社会资本方会计处理应用案例——混合模式

【例】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某段高速公路的建设、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。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 项目的身份为主要责任人。假设该合同满足《企业会计准则解释第 14 号》（财会〔2021〕1 号）的“双特征”和“双控制”条件。

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。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 5 600 万元，以及按 6%年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 1 600 万元。

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，估计建造的合理毛利率为 5%。甲公司预计其提供建造和运营服务的成本如下：

单位：万元

项目	年份	成本
建造服务（每年）	2×21 年-2×22 年	4 000
运营服务（每年）	2×23 年-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。

分析：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 5 600 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，因此应当适用《企业会计准则解释第 14 号》（财会〔2021〕1 号）第一部分相关会计处理第 5 条中的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（ $4\,000 \times (1+5\%)$ ），两年合计金额为 8 400 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下：

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	4 200	2 800	1 400
2×22 年	建造服务	4 200	2 800	1 400
合计		8 400	5 600	2 800
分摊比例			67%	33%

甲公司提供建造服务取得对价中对应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,在建造期间应确认的利息收入为 168 万元(2 800 ×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 5 768 万元 (5 600+168)。

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。

分摊计算如下:

单位:万元

运营期初合同资产余额	5 768
实际利率	6%
运营期年数	8
每年分摊至应收款项的部分	929*
每年分摊至无形资产的部分	671(=1 600-929)

*注:通过年金方法计算, $929=5768/(P/A, 6\%, 8)$ 。

甲公司在合同期间各年的账务处理如下(单位:万元):

1. 2×21 年的账务处理:

确认建造服务收入和成本。

借:合同资产 4 200

贷:主营业务收入 4 200

借:合同履约成本 4 000

贷:原材料、应付职工薪酬等 4 000

借：主营业务成本 4 000

贷：合同履约成本 4 000

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 168 ($=2800 \times 6\%$)

贷：财务费用、利息收入等 168

(3) 确认资本化的借款费用。

借：PPP 借款支出 88 ($=4000 \times 6.7\% \times 33\%$)

贷：短期借款/长期借款 88

注：2×22 年的其余借款费用 180 万元 ($=4000 \times 6.7\% \times 67\%$) 按照《企业会计准则第 17 号——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 2 888

贷：合同资产 2 800

PPP 借款支出 88

建造期结束后，“合同资产”科目的余额为 5 768 万元 ($4200 \times 2 + 168 - 2800$)。该部分合同资产属于在未来收取可确定金额的部分 (即 5 600 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 万元，该部分无形资产在运营期间按照直线法进行摊销。

3. 2×23 年的账务处理：

(1) 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。

借：应收账款 929

贷：合同资产 929

借：银行存款 929

贷：应收账款 929

(2) 确认融资成分的影响。

借：合同资产 346 (=5768×6%)

贷：财务费用、利息收入等 346

(3) 确认运营服务收入和成本。

借：银行存款 671

贷：主营业务收入 671

借：合同履约成本 80

贷：原材料、应付职工薪酬等 80

借：主营业务成本 80

贷：合同履约成本 80

(4) 对无形资产进行摊销。

借：主营业务成本 361 (=2888/8)

贷：无形资产——累计摊销 361

4. 2×24 年及以后账务处理略。

分析依据：《企业会计准则解释第 14 号》，《企业会计准则第 14 号——收入》第十二条、第十四条、第十七条、第二十一条、第四十一条等相关规定；《〈企业会计准则第 14 号——收入〉应用指南 2018》第 60-64 页、第 66-68 页、第 112-118 页等相关内容。