

# 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**	1 000
合计	871	129	

\*125=167/(1+6%)<sup>5</sup>，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: 合同履行成本 80

贷: 原材料、应付职工薪酬等 80

借: 主营业务成本 80

贷: 合同履行成本 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。