

## Laws and Regulations Express (China)

### 法规快讯（中国）

# ——财政部发布 PPP 项目合同社会资本方会计处理实施 问答和应用案例

【2021 年第 030 期（总第 399 期）– 2021 年 8 月 10 日】

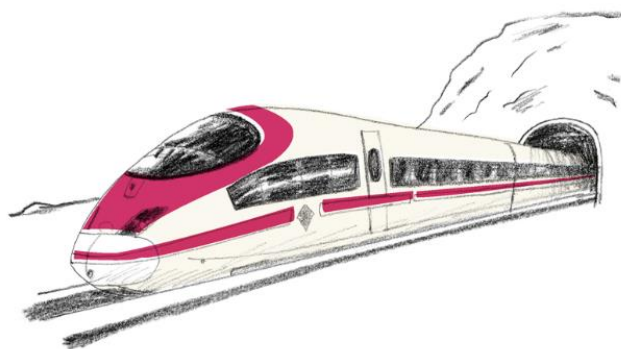




## 财政部发布 PPP 项目合同社会资本方会计处理实施问答和应用案例

2021 年 8 月 10 日，财政部会计司发布 PPP 项目合同社会资本方会计处理[实施问答](#)（11 个）和[应用案例](#)（3 个）。

PPP 会计处理实施问答涉及的问题包括：如何应用“双特征”；如何应用“双控制”条件；建造期间形成的合同资产应当如何列报（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）；建造期间发生的借款费用，



应当如何进行会计处理和列报（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）；建造支出在现金流量表中应如何列示；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；如何确定履约义务的单独售价；如何对 PPP 项目合同进行合并披露；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。

PPP 会计处理应用案例包括无形资产模式、金融资产模式和混合模式三个案例。

相关内容如下：

### 一、PPP 会计处理实施问答（部分）

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。

**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。

**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。

**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。

**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。

## 二、PPP 会计处理应用案例

### 无形资产模式

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。

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%）。

### 金融资产模式

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%。

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）。

### 混合模式

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%。

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（ $2800 \times 6\%$ ）。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（ $5600+168$ ）。

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。

## 三、国际财务报告解释公告第 12 号——服务特许权协议

AG2 条件（1）所指控制或管制可能是合同约束或其他类似约束（如通过监管者），并且包括授予方购买所有产出以及部分或全部产出被其他使用者购买的情况。在应



用这个条件时，授予方和任何关联方应该合并考虑。如果授予方是公共部门主体，出于本解释公告的目的，整个公共部门以及代表公共利益的监管者，应被视为与授予方相关联。

AG3 就条件（1）而言，授予方不需要完全控制价格：价格可以由授予方、合同或监管者共同制定，比如说通过限价机制。然而，这个条件应针对协议的实质。非实质特征（比如说限价只在极少数情况下发生）应予忽略。相反，比如说合同赋予经营方有定价的自由，但是任何额外的利润都返还给授予方，那么经营方的收益被限定，且满足控制测试的价格因素。

AG4 就条件（2）而言，授予方对所有重大剩余权益的控制既限制了经营方出售或抵押基础设施的能力，也赋予授予方在协议期间持续使用的权利。对基础设施的剩余权益按照其假定已处在协议期末预期的寿命和状况的现行价值进行估计。

AG5 控制应与管理区分开来。如果授予方保留了第 5 段（1）中规定的控制程度和基础设施的重大剩余权益，则经营方只是代表授予方管理基础设施——尽管在很多情况下，经营方有广泛的管理自主权。

AG6 条件（1）和条件（2）一起用来认定何时基础设施（包括规定的替换，参见第 21 段）在其整个经济寿命内被授予方控制。例如，如果经营方在协议期内必须更换基础设施某项目的一部分（比如路面或者楼基），则该基础设施项目应被视为整体来考虑。因此，如果授予方控制该部分被最终更换时的重大剩余权益，则整个基础设施（包括被更换的部分）都满足条件（2）。

AG7 有时候基础设施的使用，部分按第 5 段（1）中规定的方式被管制，其他部分则未被管制。然而，这些协议有多种形式：

（1）物理上可分离的且能独立运营的，并且符合《国际会计准则第 36 号》定义的现金产出单元的基础设施应单独进行分析，前提是它整体出于非管制的目的被使用。例如，这可以适用于医院的私营部分，而医院的其他部分由授予方使用来医治公共病人。

（2）当纯辅助性的活动（比如医院的商店）不受管制时，控制测试应视这些服务好像不存在而予应用，因为在授予方以第 5 段所规定的方式控制服务时，辅助性活动的存在并不影响授予方对基础设施的控制。

AG8 经营方有权利使用本应用指南第 7 段（1）中规定的可分离基础设施，或者本应用指南第 7 段（2）中规定的用于提供不受管制的辅助性服务的设施。在这两种情况下，实质上存在授予方给经营方的租赁，如果这样的话，应按照《国际会计准则第 17 号》进行会计处理。



更多详细内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业技术部沟通，谢谢！

附件 1：PPP 会计处理实施问答 20210810

附件 2：PPP 项目合同社会资本方会计处理应用案例——无形资产模式 20210810

附件 3：PPP 项目合同社会资本方会计处理应用案例——金融资产模式 20210810

附件 4：PPP 项目合同社会资本方会计处理应用案例——混合模式 20210810

附件 5：企业会计准则解释第 14 号 20210202

附件 6：国际财务报告解释公告第 12 号——服务特许权协议