

高速公路 PPP 项目相关事项会计处理探讨 ——以社会资本方视角

李春会

(四川高速公路建设开发集团有限公司财务管理部,四川 成都 610041)

摘要:引入社会资本进入高速公路领域已经成为一种常见的公路建设模式,作为 PPP 运作方式之一的 BOT(建设-运营-移交)在全国范围更被广泛应用。在高速公路建设和营运中引入社会资本对促进高速公路快速发展起到了关键作用,与此同时,PPP 业务的会计处理也更加复杂,尤其对社会资本方而言涉及诸多难点。本文参考国际准则在 PPP 业务会计处理上的先进经验,结合财政部发布的《政府会计准则第 10 号——政府和社会资本合作项目合同》(以下简称政府会计准则第 10 号)和《企业会计准则解释第 14 号(征求意见稿)》(以下简称解释 14 号(征求意见稿)),对社会资本方在高速公路 PPP 业务中的相关事项会计处理作出探讨。

关键词:高速公路 PPP 项目;社会资本方;会计处理

[DOI]10.12231/j.issn.1000-8772.2020.33.009

1 PPP 业务简介及运作方式

PPP(政府和社会资本合作模式)是指政府和社会资本在基础设施及公共服务领域基于合同建立的一种合作关系,目的在于提高公共产品和服务的供给数量、质量和效率。社会资本方是 PPP 项目的实际出资人,但通常不是项目的实施主体,社会资本方独立出资或与政府共同出资设立项目公司,由项目公司负责项目的具体实施。

根据公共责任和项目风险向社会资本转移的程度,PPP 分为许多运作方式。高速公路 PPP 项目应用最多的运作方式是 BOT,即社会资本(或项目公司)承担新建公路项目设计、融资、建造、运营和养护,合同期满后社会资本方将项目移交给政府。

按照回报机制不同,PPP 项目可分为使用者付费方式、政府付费方式和可行性缺口补助方式(VGF)三种。使用者付费方式是指由使用者向项目公司付费的一种模式,大部分高速公路 PPP 项目都是采用这种模式,例如四川省凉山州德昌至会理高速公路。政府付费方式是指由政府向项目公司付费的一种模式,通常一级、二级公路以及交通枢纽等采用这种机制,例如四川省雅安市成雅快速通道(雅安段)新建项目。可行性缺口补助方式是指用户付费不足部分由政府以财政补贴等方式给予社会资本经济补助的模式,通常交通流量不足的收费公路会采用这种模式,例如四川省巴中市巴中至万源高速公路。

2 PPP 项目国内外会计准则

英美国国家收费公路是 PPP 项目的发源地,PPP 项目的出现有力推动了基础设施的建设,缩小了公共基础设施供需之间的差异,从而在全球范围内得以推广和应用。我国 PPP 项目起步较晚,国际上对 PPP 项目的会计处理经验,对我国有重要的借鉴意义。

现阶段国际上对 PPP 项目社会资本方会计处理规范最具影响力的是国际财务报告解释委员会于 2006 年发布的《国际财务报告解释公告第 12 号——服务特许权》(以下简称 IFRIC12),IFRIC12 明确了以“控制权”作为标准判断 PPP 项目资产的归属,进而规定了合作双方对项目权益的具体确认和计量方法。IFRIC12 的颁布,是国际公共会计理事会(IASB)对 PPP 项目授予人会计处理规范的基础,英国政府也以 IFRIC12 作为基础,以“镜像处理”手段明确了 PPP 项目的会计处理原则。

一直一来,我国 PPP 业务社会资本方会计处理规范主要参照 2007 年《企业会计准则解释第 2 号》(以下简称解释 2 号)中企业方对 BOT 业务的会计处理规定。2019 年 12 月 17 日,财政部印发的

政府会计准则第 10 号,对政府方对 PPP 项目确认、计量和相关信息的列报做出规定。2020 年 11 月 25 日,财政部印发了解释 14 号(征求意见稿),对社会资本方的相关会计处理做出修订和完善。

3 高速公路 PPP 项目中社会资本方个别报表会计处理

3.1 项目准备阶段相关费用会计处理

PPP 项目的前期准备工作主要包括项目识别、项目准备和项目采购。通常前两项主要由政府及相关部门主导实施,社会资本方在项目采购阶段参与招投标或项目谈判,最终与政府签署项目合同。社会资本方在筹备谈判期间发生的调研费、咨询费、中介费与 PPP 价值无关,应在发生时进行费用化处理。

3.2 项目建设阶段的会计处理

3.2.1 建设期间的 PPP 项目资产确认

IFRIC12 对项目资产的归属和确认标准做出规定,对 PPP 项目是否能确认有形资产取决于是否控制该项资产的产权,拥有项目资产控制权的一方,以不动产等内容进行确认,后续计量则遵循固定资产相关准则处理。反之,不拥有控制权的一方,需要将自身拥有的相关权益确认为无形资产、金融资产或两者的结合。

政府会计准则第 10 号 and 解释 14 号(征求意见稿)中对控制权做出相同的规定。对于满足“双控制”标准的高速公路 PPP 项目,社会资本方根据付费方式的不同进行处理。采用使用者付费回报机制的项目因为收费金额不确定,在资产达到预定可使用状态时,应将高速公路 PPP 项目资产确认为一项无形资产;采用政府付费或者可行性缺口补助方式的项目,在营运期间有权收取固定或可确定金额的现金(或其他金融资产的)的权利,应确认为金融资产,相关 PPP 项目资产的对价金额或确认的建造收入金额超出固定或确定金额的对价的部分,应该确认为无形资产。

3.2.2 PPP 项目资金筹集会计处理

PPP 高速公路项目的建设资金来源通常有三部分,一是项目资本金,二是固定资产贷款,三是专项建设补助资金。项目公司发行企业债券等工具或直接取得银行贷款时,应按照公允价值并扣减符合一定条件的交易成本后计为负债的初始成本,并按照摊余成本法进行后续计量。

专项建设补助资金用于为项目建设筹集部分资金以达到项目建成的目的,国省干线 PPP 项目的专项补助资金通常来源于中央车辆购置税专项转移支付资金和省级财政配套的项目建设补助资金。专项建设补助取得并非无偿,而是建立在社会资本方修建高速公路项目并提供车辆通行服务的前提下,因此不适用《企业会计准

则第 16 号——政府补助》。虽然投资协议中可能会约定政府方不占股,不分红,但从项目公司视角,收到的专项建设补助资金应作为对该基础设施建设项目的资本金投入,计入资本公积更合适。

3.3 项目运营维护阶段的会计处理

高速公路 PPP 项目建成后,项目公司根据向使用者收取的费用确认通行费收入。对 PPP 项目确认的无形资产、金融资产,应分别摊销无形资产或对金融资产以摊余成本进行后续计量。

3.4 项目移交阶段的会计处理

根据财政部印发的 PPP 合作模式操作指南和发改委颁布的特许经营管理办法,社会资本方在移交 PPP 项目资产时均应进行性能测试,若 PPP 项目资产无法符合合同约定或者满足主管部门颁布的相关行业标准,则需要大修,否则将有违约风险。因此,在营运期间社会资本方应对高速公路 PPP 项目资产使用状态进行判断,并考虑是否应于当期计提恢复至支付标准状态所需要的支出。

4 高速公路 PPP 项目中社会资本方合并报表会计处理

4.1 对 PPP 项目公司股权的处理

PPP 项目经营到期后,社会资本方要将 PPP 项目资产无偿移交政府,在项目公司个别报表中,PPP 项目资产已经摊销完毕,只需将资产下账处理。若社会资本方对项目公司的股权按照长期股权投资列报,那么在 PPP 项目资产移交时将会产生大额损失。因此,社会资本方对项目公司的股权,应该确认为一项非流动资产并按经营期计提折旧,与项目公司摊销无形资产的方式一致,避免资产移交时产生大额损失。当然,在这种情况下,母公司和项目公司的报表会出现对 PPP 项目资产的重复摊销,因此在合并报表层面,应当将母公司确认的其他非流动资产摊销金额冲回。

4.2 专项建设补助资金的处理

在项目公司的个别报表中,收到的专项建设补助资金计入了资本公积,但在社会资本方的合并报表层面,这项建设补助资金本质上是一项负债,因此在合并报表层面,建议将专项建设补助资金计入递延收益并在特许经营期间摊销。

4.3 内部交易抵销的处理

实务中,很多参与高速公路 PPP 项目的社会资本方都是企业集团,集团承接高速公路 PPP 项目后通常将实质性建设服务发包给同一集团内其他企业,这引发出一个关于合并报表中内部交易抵销的问题,即是否应当按要求的抵销施工收入、成本以及发包方的资产成本。从前文关于 PPP 资产的控制权的描述可见,企业并没有取得 PPP 资产的所有权,PPP 资产的所有权仍归政府所有。从企业集团角度而言,交易的本质是企业向授予方(政府)提供了建造合同服务,服务的对价是一项特许经营权。建造合同的收入、成本伴随着服务的提供已经实现,因此建造收入、成本应该完整的反映在合并报表中,不应抵销营业收入、成本和资产。

5 结束语

本文站在社会资本方的角度,依照 PPP 项目的运作流程,侧重进行了个别报表和合并报表的会计处理问题探讨,希望给实务工作者提供一定的参考,同时为我国高速公路 PPP 模式的推广和发展中遇到的会计处理问题贡献微薄之力。

参考文献

- [1]陈舒.PPP 公共基础设施会计处理的国际经验与借鉴[J].财会通讯,2020(15):158-162.
- [2]李有贵.PPP 项目政府补助资金账务处理[J].财务与会计,2020(7):64-67.