

PPP项目会计核算中的问题及对策探析

刘科

(中铁水务集团有限公司,陕西 西安 710000)

摘要:近年来,伴随着经济发展,社会各界资本聚集的规模愈发庞大。在社会发展的过程中,诸多建设领域的背后都能看到社会资本的身影,政府部门也逐渐意识到在开展基础设施建设、构建良好社会环境等方面,社会资本起到不可估量的作用,于是推行了PPP模式,希望达成社会企业与政府之间互利互惠、合作共赢的局面。随着PPP项目的深入发展,问题随之而来,如项目会计核算中存在着会计业务处理方式繁琐、缺乏详尽的行为准则以及操作风险高发等问题,诸如此类,都严重阻碍了PPP项目的顺利进行。本文旨在从项目中的会计核算角度出发,浅议其中出现的问题并提出对应措施,希望能够对其发展产生帮助。

关键词:PPP项目;会计核算;问题与对策

【DOI】10.12231/j.issn.1000-8772.2022.26.052

1 引言

PPP模式,是一种政府部门与社会资本进行合作的模式,公共基础设施和公共服务是其主要合作的领域所在。迄今为止,地方政府通过PPP项目与社会资本开展合作的案例不胜枚举,同时,社会资本也非常积极主动地向公共基础设施建设和公共服务等项目投入了大量资源。然而,PPP项目不同于其他项目的独特之处在于:其一,投资PPP项目的资金规模巨大;其二,项目具有较长的生命周期;其三,项目每一阶段的业务核算方法复杂多变。PPP项目中出现大量的会计核算的问题得不到相关支持和指导,其中包括:会计信息简陋且质量较低,致使财务风险频发,对项目中的经济主体——政府和社会企业在项目效益管理和财务管理水平上产生不良影响。为避免影响扩大,政府和企业对PPP项目会计核算上投入大量精力,如何在项目中进行精准的会计核算成为当前的重中之重。

2 相关定义

2.1 PPP项目的起源及发展

Public-Private Partnership 又称PPP模式,最初是为了帮助英国政府解决在公共基础设施建设中出现的资金短缺问题。后来,由于英方取得显著成效,诸多国家开始注意到这一模式并且引入国内运行,效果突出。PPP项目从其合作主体来看,政府主体授予企业主体相应经营权,企业主体为公共设施建设提供技术和资金支持。

2.2 会计核算对PPP项目的影响

PPP项目中,会计核算的主要价值体现在其完整、真实地反馈了产权在项目中的活动路径,定义了各方主体的资产产权,保证了需求的多样性,最终实现政府、资本、

社会工作等多方利益共赢的局面。另外,会计核算可以对整个项目进行实时监督,保证项目公平公正、公开透明。关于PPP项目中属于国有资产的部分,会计核算可以对其进行严格管控,为主体双方提供真实有效的财务报表以保证决策的正确性。会计核算为PPP项目健康运行提供了强有力的数据保障,其作用不容小觑。

2.3 PPP项目对会计核算的作用

特许经营权是PPP项目得以运行发展的核心成分,它是政府和企业开展合作的基石,我们已知,PPP项目中的设施产权完全归政府所有,然而要使政企合作顺利进行,企业就必须拥有该项目的相对控制权,这一权利同样需要得到法律的认可和保障。尤其在后期,项目建造过程中会出现产权变更的情况,这种情况对现有会计方法产生了挑战也制造了转机,它推动了会计方法的进步和革新。PPP项目改变了传统会计核算的方向,促使其从实物流动发展向价值流动转变,符合现阶段多元化发展的趋势。PPP项目同时也反向推动了会计核算理论和方法的扩展,补充和完善了会计学理论。

3 政府针对PPP项目的会计处理方法

3.1 资产确认

从上文可知,PPP项目中包含两个会计主体——政府主体和企业主体。我国早年颁布的法规文件明确指出,企业资产里的无形资产和金融资产是不得包括承建PPP项目中的公共基础设施的。企业对PPP项目建造的设施只享有收益权,政府才对其拥有完整的产权,所以企业不能将其列入自家固定资产进行会计核算。从已有的法律条文来看,以PPP项目模式建造起来的公共基础设施并不在我国公共基础设施准则规定的范畴内,所以在以往公开的政府

资产负债表中,基本无法看到此类资产的身影。

3.2 负债确认

PPP项目因其不可替代性重新定义了政府在项目中扮演的角色以及负债的类型。原本股权投资支出责任指的是政府在项目建造运行过程中所要承担支付的部分建造费用,然而这笔费用在会计学领域代表着权益投入,因而无法被判定为政府负债。另外,PPP项目是企业被授予了特许经营权而参与建造的项目,为了保障企业可以从受益,政府会对其进行运营补贴,补贴方法可分为三类:政府付费、使用者付费以及可行性缺口补助等。上述方式中,政府付费和使用者付费属于金融负债行列,可行性缺口补偿不同于前两者,它被归类在经营负债的行列之中。

3.3 资产计量

众所周知,PPP项目中常使用两种计量属性来计量项目资产,它们分别被称为初始计量、后续计量,项目建造费用被划归到初始计量中。前文已知,PPP项目是政府为了缓解财政压力而与企业合作建设公共基础设施的产物,因而设施在建设中乃至使用后势必会出现物料折旧损耗的现象,所以政府在后期的会计核算中必然需要对这一部分的资产设施进行折旧计费处理。譬如高速公路的建设及养护,承建公司除了前期需要对公路进行修建外,后期公路建成并正式运营后,仍需要经常对其进行日常养护及改建工作。关于这方面的后续费用,若公司对公路的维护和保养支出费用符合资本化定义,政府作为会计主体之一当然应该将这类支出记入贷记经营负债类科目之中。倘若这部分费用不属于资本化条件之列,政府则应该把它借记进单位管理费用之中。

3.4 负债计量

PPP项目中的负债同资产一样,被划分为初始计量和后续计量两部分。其中企业获取的特许经营权会在项目建造期满后重新交回给政府,为了确保企业能够获得足够的净利润,政府会对其采取一定的补偿办法。其中政府付费这类补偿机制被认定为金融负债,在会计主体中贷记金融负债类科目。负债后续计量的确定取决于PPP项目中的政府付费方式,摊余成本法更是常用的几种用来计算负债后续计量的方式之一。

4 PPP项目中存在的会计核算问题

4.1 PPP项目中会计核算范围界定不够精准

随着经济的高速发展,PPP项目的投入使用范围变得越来越广泛。而PPP项目被运用得越广泛,其包含的社会主体的数量越是庞大,想要界定清晰的会计核算方法越是不易。很少有社会主体对PPP项目理解深刻,于是导

致项目在推行的过程中经常会出现无法判定其范围的业务情况,由于企业的会计人员缺乏丰富的PPP项目经验和专业的鉴别能力,所以会出现会计核算范围判定不清,无法准确入账的情况。另一方面则是支撑PPP项目的规章制度稀少,用来判断业务类型的法律条款成功率较低,企业难以管控项目资金。而导致PPP项目中会计核算不易的主要原因在于会计核算的范围难以判断,数据的准确性差,凡此种种,造成了企业无法获得项目准确的财务情况和真实的经营成果。此种结果降低了PPP项目的运行效率和整体质量,在一定程度上对项目的财务监督和财务管理水平都造成了恶劣影响。

4.2 政府主体在PPP项目中的会计核算问题

从PPP项目中的会计主体之一——政府的角度来看,也能发现其在会计核算中的问题。通常情况下,政府对绝大多数的PPP项目中的建造设施具有完全意义上的所有权。但同样,参与项目建设的社会主体拥有项目运行的收益权。由此可知,政府主体在PPP项目中会遇到的会计核算问题主要出现在产权变更、移交的时期,政府在收回基础设施的所有产权后,必须明确项目中的这部分固定资产不可以用全额投资的名目作为后续会计处理工作的基础,有些会计人员在核算这部分业务时,忽略了应该刨除资产中的PPP项目份额,从而产生了资产虚增的情况。并且,PPP项目中可能会出现部分权益由社会资本控制的特许经营权的情形,因而在确认项目时还要逐字逐句检查特许权协议中的对应标准。倘若在特许权协议中没有上述情况发生,该项目即可直接算作政府固定资产;若是符合上述条件,则需要根据协议中的对应标准按比例分配资产。若是政府会计人员忽略了这点,则会导致资产认定不清、利益分配不均、会计核算结果与实际情况存在巨大误差的情况发生。

4.3 企业主体在PPP项目中的会计核算问题

企业主体能否在PPP项目中获益包含两个前提条件:一是政府赋予的特许经营权,另一个则是收益权。企业主体贯穿于PPP项目运行的整个生命周期,其生命周期大致可以分为四个阶段,每一个阶段中都隐藏着财务隐患。

在项目成立之初,企业很难对各个产权的归属问题进行准确的区分,这会导致核算结果无法反馈真实的经济效益,企业无法对项目运行效果进行准确的监测和管控。

项目建设时期,经常会出现特许经营权标注的资产和企业自身产权认定不清的情况,此外,还会出现用于项目中的借款费用处置不清、划分类型不准确的问题,会计

核算方法难以判定,会计人员在资本化等专业问题的处理上没有达到预期效果等,都会对整个PPP项目的会计核算结果产生影响。

项目进入运营期,此时的项目已经开始盈余,这时的企业也不再一味支出,但这种情况下,很多会计人员会主观的将其视为投资回报,这种行为有时会产生不小的财务风险。因为PPP项目的特殊性,后期工作还会出现资产摊销、资本化等问题,若是操作不当,整个项目中的会计核算结果都会产生巨大误差。另外,由于不同的政府付费类型对应着不同的账务处理方式及税费缴纳比例,所以在确认收益时,要牢记政府付费和政府补助区别,以免造成损失。

最后是产权变更阶段,这时因为将要进行会计主体的变更,所以企业在进行会计核算时需要确认好以下几种情况:确定变更方式,是项目期满后变更还是提前进行产权变更;确定变更客体,是属于资产变更还是股权变更,更重要的是,这种变更属于有偿变更还是无偿变更,这都是需要区分清楚的。另外,企业针对不同的移交形式在对账务的处理上也会有不同的需求,所以在清算处理的过程中若是缺乏其合理性和规范性,则会导致会计核算结果的科学有效性降低。

5 完善PPP项目会计核算的建议

5.1 界定清晰的会计核算范围

首先,建议对社会资本主体内资产产权构成较为复杂的资产进行重新认定,将PPP项目资产和自有资产区分开来,独立核算,这一做法可以使经营者对各项资产的变动情况一目了然。另外,社会资本必须本着公开透明的原则在每个会计期末公示相关的资产信息、资产来源及使用情况,保证资产用途合理合规。其次,因为PPP项目本身的特殊性,导致了不同阶段可能会变更为不同主体,所以在建设过程中,分主体类别进行管理,有助于二者互相监督、相互制衡。

5.2 针对政府主体会计核算的建议

上文已知,政府是PPP项目建造设施的所有者,社会资本通过与政府合作承包相应的设施建设并从中获益。由此可知,在PPP中,政府和企业是两个独立的主体,互相合作的关系。因而,政府在项目期满,主体移交后重新对基础设施掌握所有权时,需要重视资产处置的问题,因为资产处理的办法并不是简单的对全部投资额的合计。所以政府在对资产进行会计核算时,要将一部分PPP项目的资产扣除后再进行核算,这样才能得出一个准确真实的数据,以免出现资产虚增的情况。除此之外,因为PPP项目是分主体建造的,政府方面并不十分了解投入

资产的总额,所以在最后进行使用和分配资产效益时可能会有失公允,而这也极有可能会影响到公共基础设施的投入使用。

5.3 针对企业主体会计核算的建议

企业会计人员是PPP项目中主要的核算者,因而会计人员在项目的每个阶段都需要抱有专业客观、小心审慎的心态。想要会计核算成果取得质的飞跃,首先要对企业内部产权进行合理划分;将归属于特许经营权的资产与企业自有资产区分开来,处理好PPP项目的借款费用;完善项目的立项工作,成本、费用归集条理分明,实事求是、分门别类地分析PPP项目中的经营所得,不能照本宣科简单的将其记为投资收益;对无形资产和金融资产的定义了了然于心,根据不同模式确定不同的核算方法;对无形资产进行适时合理的摊销;开展核算工作时要符合相关条例的规定。一言以蔽之,会计人员要密切关注PPP项目的展开,采用恰当的会计办法进行会计核算,提升会计信息来源的精准度,为会计核算产生质变添砖加瓦。

6 结束语

时至今日,随着PPP项目的广泛应用,项目中会计核算业务面临着越来越大的挑战,但是我国现阶段涉及PPP项目的政策和制度还有待完善,不管是政府还是企业内的会计人员可以参考的资料较少,所以导致他们不得不采用更加谨慎小心的态度对待项目中的会计业务,除了要加强各阶段的业务管理之外,还要重新明确项目的范围,对每个阶段进行管理监督,提供真实有效的信息数据帮助主体双方在PPP项目会计核算工作中取得长足进步。

参考文献

- [1]周丽文.PPP项目财务管理与会计核算研究[J].财经界,2021(30):102-103.
- [2]杨小红.PPP项目会计核算及账务处理分析[J].财经界,2021(29):94-95.
- [3]王淼.关于PPP项目会计核算的思考[J].财会学习,2021(16):84-86.
- [4]孔云熊.PPP项目会计核算问题研究[J].企业改革与管理,2021(07):153-154.
- [5]刘李福,孟禹衡,杜敏瑞.PPP项目会计核算体系研究[J].商业会计,2021(07):67-71.

作者简介:刘科(1986-),男,汉族,籍贯:陕西省渭南市,本科,审计师,财务经理。