

金融资产模式下 PPP 项目各阶段会计核算及政策解读

——基于《企业会计准则解释第 14 号》

蔡 青

(平安建设投资有限公司,上海 200000)

摘 要:PPP 项目作为一种新型融资手段,广泛应用在公共基础设施建设上,它将社会资本方和政府服务职能连接在一起,在合理的投资回报机制下,它能够使项目价值最大化。不管从政府方还是社会资本方出发,PPP 模式都具有一定的优势,如减少财政负担、保证建造质量等,但因为其运作周期长、投资规模大,其会计核算内容也愈发复杂化,在相关会计准则不断变动的情况下,对财务人员提出了更高的要求。本文基于《企业会计准则解释第 14 号》,从不同阶段下 PPP 项目会计核算处理实操出发,对金融资产模式下 PPP 项目会计核算的政策要求进行充分解读,以期后续会计核算提供一定借鉴。

关键词:企业会计准则解释第 14 号;金融资产模式;PPP 项目;会计核算

【DOI】10.12231/j.issn.1000-8772.2023.11.097

1 引言

在市场经济体制下,传统的融资模式已经无法满足多方的实际需求,市场结构和竞争环境也发生了很大的变化。PPP 模式的出现刚好能够弥补传统融资模式中的不足,充分调动社会资本,发挥市场配置资源的优势,转换政府角色,促进非公有制经济的发展。同时,在政府监督与支持下,能够进一步提高融资可能性、降低企业投资风险,不断提高项目的完成效率。

2 PPP 项目内容界定

PPP 模式全称政府和社会资本合作模式,这种模式可以有效地提高基础设施和公共服务的投资效率和运营效率。在这种管理模式下,政府制定规则,在市场准入、价格形成以及公共服务方面发挥监管作用,而社会资本方则追求稳定回报、发挥资金筹集和管理方面的优势^[1]。早在 20 世纪 80 年代,我国开始探索 PPP 模式,但当时参与的资本大多是外资企业。直到 1994 年后,我国 PPP 模式正式进入试点运营。及至 2004 年,中国式 PPP 迎来了发展的高峰期。随着住建部《大力推进市政公用市场化指导意见》和《市政公用事业特许经营管理办法》的颁布与实施,特许经营概念被正式引入市政公用事业,并在城市供水、污水处理及燃气供应等领域发起大规模的项目实践。2014 年后,我国 PPP 项目相关政策密切出台,PPP 开始进入规范化发展阶段^[2]。

目前我国的 PPP 行业根据项目经营性质可分为三类:管理外包、特许经营与私有化类。管理外包项目一般由政府方投资经营,社会资本方承包建设、维护。特许经营类项目由社会资本方参与部分或全部投资,公共部门则负责协调项目收益性与公益性之间的关系。私有化类项目需要社会资本负责项目的全部投资,所有权归私人所有,社会资本方承担全部风险,在政府的监管下,通过

向用户收费收回投资实现利润。特许经营类项目是目前应用范围最广的 PPP 模式^[3]。

3 企业会计准则解释第 14 号的出台背景

企业会计准则第 1 号到 13 号的发布,着重保障 2007 年以来企业会计准则体系的稳定实施。近些年,通过对企业会计实务的实际需求进行分析,发现如下两方面的发展:第一,多个国家和地区纷纷推进以基于实际交易的无风险基准利率替代银行间报价利率等基准利率改革,很有可能导致金融资产或金融负债合同现金流量的确定基础变更或租赁发生变更等。第二,相关部门对公共服务领域政府和社会资本方合作模式(即 PPP 模式)的管理进一步加强,PPP 业务相关的监管规定和法律环境都发生了相应变化,运作方式也更为多样化,其会计核算处理需要进一步充实完善。因此,为了规范有关业务的会计处理,高效优质解决企业出现的会计实务问题,与国际财务报告准则保持趋同,《企业会计准则解释第 14 号》应运而生。

4 不同阶段下 PPP 项目会计核算处理

4.1 项目建设期会计处理

金融资产模式下,项目建设期的账务处理主要包括如下几方面:

(1)社会资本方在确认建造服务收入时,应借记“合同资产”科目,贷记“主营业务收入”科目,并结转建造服务成本,借记“主营业务成本”,贷记“合同履约成本”科目。

(2)对于政府方分期支付款项结算建造服务对价的安排,社会资本方需要识别重大融资成分,并进行会计处理。即在合同资产向应收账款(票据)转化的等待期内,融资收入(例如财务费用——利息收入)会引起合同资产金额的变动,即借记“合同资产”,贷记“财务费用——利息收入”。

(3)对于项目建造期间发生的借款费用,不应当资本

化,应在发生时确认为费用,借记“财务费用”,贷记“银行存款”。

4.2 项目运营期会计处理

金融资产模式下,项目运营期的账务处理主要包括如下几方面:

(1)当社会资本方有权向政府方收取金额确定的服务费用时,应借记“应收账款”或“长期用收款”,贷记“合同资产”科目。

(2)运营期间收入确认,借记“银行存款”,贷记“主营业务收入、应交税费——应交增值税——销项税额”。

(3)运营期间成本确认,借记“主营业务成本、应交税费——应交增值税——进项税额”,贷记“银行存款、应付职工薪酬等”。

4.3 项目移交期会计处理

PPP项目移交期,主要有如下几种情况:第一,特许经营权确认为金融资产,假设项目公司在运营期已将债权全部收回,则进行实物移交即可,无须进行会计处理。第二,若是股权移交方式,则在项目运营期结束、社会资本方退出后,由政府方单独进行股权收购的部分,借记“实收资本——社会资本方”,贷记“实收资本——政府方”。若是以减资方式让社会资本方股权退出,则借记“实收资本——社会资本方”,贷记“银行存款”。第三,若是因为特殊情况,PPP项目资产在合作期满前需提前移交至政府方,若项目公司收到补偿金额,则相应冲减账面债权金额,差额部分则计入营业外收支^[4]。

5 《企业会计准则解释第14号》政策解读

2021年1月26日,财政部发布了《企业会计准则解释第14号》(财会〔2021〕1号)(以下简称“14号文”),对PPP项目的会计处理要求进行解答,以下将根据具体的政策要求对14号文的适用范围、会计处理原则以及具体会计条件等进行简单解读。

5.1 适用范围

在了解其适用范围时,必须明确两个概念,即“双特征”和“双控制”,如表1所示。

14号文清晰列明,只有同时符合“双特征”和“双控制”的PPP项目,才能作为其使用范围。之所以做具体区分,笔者认为,主要是为了区分企业以自有固定资产参与PPP项目的情况。“双特征”和“双控制”主要是强调政府方对PPP项目资产的所有权与控制权,社会资本方只是受托管理运营PPP项目资产。此外,虽然PPP项目从操作上来看有很多形式,但从后续具体会计处理条文要求上,

主线基本围绕BOT模式展开。

5.2 会计处理原则

从14号文的具体条文上来看,其主要是以新收入准则为主线对PPP项目进行规范和引导。PPP项目所涉及的资产建造服务、建成后的运营服务,视为一份合同中的两项单项履约义务,合同中规定的所有可收回价款,都需要先进行合计,再按照各单项履约义务的单独售价的相对比例分摊至各项履约义务,以此来确定各自收入。但是其中约定的可收回价款,通常并不明显,属于可变对价问题,需要企业自行进行会计估计。

项目资产建造服务收入和运营服务收入的确定,这里认为通常都满足按期间确认的条件。首先是建造服务,笔者认为其符合按期间确认条件2(即客户能够控制企业履约过程中的在建商品)。其次是运营服务,笔者认为其符合按期间确认条件1(客户边取得边消耗)。政府PPP项目的根本价值在于服务公众,在项目运营期间内,社会资本方一边提供满足运营要求的服务、一边协助政府方实现合同目的。

5.3 14号文与原解释2号的主要区别

第一,会计处理方式的差异。首先看建造收入的确认范围。14号文中,社会资本方是否可以确认建造收入,在于其是主要责任人还是代理人。即便社会资本方将所有的建造活动全部承包出去,只要其是以主要责任人形式向政府方负责的,仍然可以确认建造收入,这点与新收入准则保持了一致。而解释2号中,合同主体方确认建造收入的前提是要求其必须有实质性的建造活动。由此可见,14号文扩大了建造收入确认的适用范围。其次看利息资本化问题。和解释2号对比,14号文一方面明确了资本化的金额计入无形资产科目,另一方面增加了利息资本化范围的限制说明,即仅限于无形资产对应部分。

第二,核算科目的差异。首先看建造收入对应的科目。14号文明确了建造收入如系非现金对价的,对应核算科目应为合同资产。解释2号对此科目未进行特别说明,但根据原建造合同准则,这部分应当在工程施工——合同成本及合同毛利中核算,在实务处理上,多数列报在存货科目。其次看建造投入成本对应的科目。对于建造投入成本,14号文未明确说明核算和列报科目。解释2号对建造成本的核算和列报没有明确规定,在实务处理上多数在在建工程科目中进行核算和列报。

6 金融资产模式下PPP项目各阶段会计核算现存问题

6.1 缺乏规范化、标准化的会计核算制度

表1 “双特征”与“双控制”

双特征	特征一	社会资本方在合同约定的运营期间内代表政府使用PPP项目资产提供公共产品和服务
	特征二	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
双控制	控制一	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
	控制二	PPP项目合同终止时,政府方通过所有权、收益权以及其他形式控制PPP项目资产的重大剩余权益(或运营期占项目资产全部使用寿命)

金融资产模式下,利用 PPP 项目融资的企业,可根据 PPP 合同约定好的内容,成立独立项目公司,通过独立会计核算方式进行核算。但是部分项目公司并未在短时间内形成健全的会计核算制度,一定程度上导致会计核算失控。一方面,对会计核算主观意识依赖较强,缺乏客观会计核算制度的约束。若核算人员的工作能力有限,那么很有可能会做出错误的判断,损害项目既定利益,造成资金流失;另一方面,会计核算监督机制不健全。除了对会计核算行为起到约束作用的核算制度外,监督机制的作用主要用来发现会计核算中的违规操作,但目前来看,金融资产模式下的一些 PPP 项目会计核算尚未展开有效的监督审核,存在一定资金违规空间,造成了资金流失,降低了会计核算的准确性。

6.2 会计核算人员能力有限

金融资产模式下,PPP 项目各阶段的会计核算添加了诸多的前缀限制词,但就目前 PPP 项目各阶段会计核算人才配备情况来看,部分会计人员只能满足基本核算要求,高端型核算人才还较为缺失。一方面,尽管财会人员对事前业务内容有所涉猎,但各 PPP 项目合同条款间存在较大区别,导致与之相连的会计核算实际处理也存在很大不同,部分财会人员长期拘泥于事后工作,或对金融资产模式以及其他辅助性政策的了解学习不深入,导致会计核算质量不高;另一方面,对财会人员的培训不够重视。现如今,各经济主体对财会人员的能力要求越来越高,但部分项目公司不注重人才的储备工作,忽略了在职人员的持续教育与学习,不利于 PPP 项目各阶段会计核算的精进。

6.3 会计核算沟通缺位

会计核算数据产生于业务项目,但业财间的天生壁垒拉长了彼此的沟通战线,且在各种信息技术和软件系统等应用不成熟的情况下,容易滋生业财矛盾,导致业务部门不积极配合财会工作。尤其是金融资产模式下 PPP 项目各阶段会计核算不尽相同,如若不及时提供准确信息,极易降低会计核算的时效性,进而影响后续各项工作的开展,如税务处理、账款统计等。

7 金融资产模式下 PPP 项目各阶段会计核算优化建议

7.1 建立健全会计核算相关制度

金融资产模式下,PPP 项目各阶段会计核算必须有严格且健全的核算制度进行约束,对会计人员行为进行指导。第一,持续更新会计核算制度内容,强调其对金融资产模式下 PPP 项目各阶段会计核算的指导作用,与时俱进,加强对相关政策的解读以及 PPP 项目的了解,保证会计核算制度能够发挥在会计实务处理上的作用价值。第二,丰富会计核算监督边界,形成全过程动态跟踪的监督管理机制。PPP 项目各阶段会计核算涉及科目多,其建设期、运营期以及移交期都有可能存在违规行为,必须加大监督力量,并保证监督管理的独立性,避免从事会计核

算的人员兼任,保证监督客观、公正。

7.2 强调高端会计人才培养

专业化的会计人才始终是建设发展的刚需,金融资产模式下的 PPP 项目各阶段会计核算,对会计人才提出的要求更高,项目公司必须注重人才能力的培养与知识框架的形成。一方面,做好财务人才的管理工作,通过内部孵化、外部引进,双管齐下,全面提升会计核算质量,满足 PPP 项目各阶段会计核算的要求;另一方面,注重会计人员的持续培训教育工作,根据财会人员能力现状,结合 PPP 项目需求,为其设计有针对性的培训计划,进行培训效果考核,加以警醒,督促会计人员更新知识架构。

7.3 强调业财融合

业财融合不仅是金融资产模式下 PPP 项目各阶段会计核算的客观要求,更是现代大环境发展的必然趋势。一方面必须强调线下沟通,统一业财目标,发挥其合力作用,提高会计核算的准确度,抽调人员进行交叉学习,培养对方思维,在 PPP 项目实际展开中可站在对方逻辑思考问题,侧面提高业财信息的对称性;另一方面可从线上进行优化,打通业财间系统的沟通渠道,统一数据标准、规格,实现数据无差别转换,保证会计核算与业务实质内容的匹配度,更准确、及时地反映出业务项目情况。

8 结束语

本文从 PPP 项目基本概念出发,简述了金融资产模式下 PPP 项目全过程的会计核算与处理。由于《企业会计准则解释第 14 号》出台时间尚短,各种 PPP 项目合同条款存在较大差异,从而导致金融资产模式下 PPP 项目所涉及的会计核算与处理仍有一定争议。此外,笔者资历尚浅,对相关政策和文献的解读不够深入,提出的部分观点和策略的实用性还有待进一步考察。未来会进一步加强该方面的学习,力求提出更具说服力的观点,将理论真正应用到实践上,不断提高会计核算质量,努力保障政府方和社会资本方双方的合法权益。

参考文献

- [1]濮舒清.新收入准则对 PPP 项目会计核算的影响[J].纳税,2021,15(33):131-132.
- [2]许晓红.PPP 项目会计核算及账务处理分析[J].中国集体经济,2020(15):150-151.
- [3]邢海福.PPP 项目会计核算模式存在的问题及对策[J].纳税,2019,13(36):75-76+81.
- [4]肖坤明.PPP 项目采用金融资产模式的会计核算探讨[J].知识经济,2019(33):36-37.
- [5]徐玉德,田琳.我国 PPP 项目会计核算分析及完善建议[J].经济研究参考,2017(61):49-53.

作者简介:蔡青(1991-),女,汉族,湖北仙桃人,硕士研究生,中级会计师,研究方向:基础设施 PPP 项目投融资、财务管理。