

政府和社会资本合作项目 会计核算探析

晏敏 杨万里

摘要：近年来，我国在公共基础设施和公共服务领域大力推行政府和社会资本合作。但是，会计制度滞后，与相关财政政策不够协调，导致企业会计核算不规范、政府资产会计核算失实。本文通过梳理政府和社会资本合作流程，分析会计核算主体，对政府与企业双方的会计核算规程进行探讨，并结合实例对会计分录操作进行说明。

关键词：政府和社会资本合作；公共基础设施；会计核算

中图分类号：F235 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019)23-0057-06

为进一步发挥政府的引导作用，更好地撬动市场资源投入公共服务领域，有效提高供给效率，近年来，一种全新的社会公共服务提供方式——政府和社会资本合作（Public-Private-Partnership，简称PPP）模式不断兴起。特别是在当前我国财政收支趋向紧平衡、财政资金使用越来越注重绩效的大环境下，各级政府越来越多地在基础设施和公共服务领域应用PPP模式，期望能够更加高效地配置市场资源，提高公共服务效率，并缓解财政支出压力。

根据财政部PPP中心数据显示，截至2019年7月底，财政部PPP项目库在库项目累计达到9104个，总规模13.7万亿元。然而，与蓬勃发展的PPP模式相比，现行各类法律法规对PPP项目会计核算的规定不够具体明确，再加上PPP项目因内部与外部的产权结构较为复杂，会计核算难度较高，实务操作中仍存在很多疑点难点问题。本文将结合PPP业务流程及当前相关政策规定，对规范PPP项目会计核算提出建议，以供参考。

一、PPP项目流程及会计核算主体

政府和社会资本合作，涉及政府方，也涉及社会资本方，各方在政府和社会资本合作过程中发挥着不同的作用。根据《财政部关于印发政府和社会资本合作模式操作指南（试行）

的通知》（财金[2014]113号）规定，PPP项目的生命周期可分为项目识别、项目准备、项目采购、项目执行和项目移交五个阶段。

（一）项目识别阶段

该阶段的主要工作是初步选取适宜运用PPP模式的项目，一般为公共基础设施和公共服务类项目。项目征集通常由政府方主动发起，社会资本方也可通过向政府方提交建议书的方式推荐项目。政府方通过项目筛选、物有所值评价和财政承受能力论证等步骤对项目进行评估，初步确定项目。

（二）项目准备阶段

项目初步确定后，即进入准备阶段。政府方建立专门协调机制，指定有关职能部门或事业单位作为项目实施机构，负责项目准备、采购、监管和移交等工作，并明确项目概况、风险分配基本框架、项目运作方式、交易结构、合同体系、监管架构、采购方式选择等。

（三）项目采购阶段

相关条件明确后，政府方发布资格预审公告，邀请社会资本方参与预审。超过一定数量的社会资本方通过预审后，政府方组织评审小组，通过公开招标、邀请招标、竞争性磋商等方式开展采购，初步选定符合条件的候选社会资本方，一般为2~3家。然后，政府方成立采购结果确认谈判工作

作者简介：晏敏，北京兴华会计师事务所（特殊普通合伙）；
杨万里，浙江省台州市财政局。

组,按照候选社会资本方排名依次与其进行确认谈判,确定中选合作方,签订政府和社会资本合作合同。合作方确定后,通常会设立专门的项目公司推动项目实施。项目公司可由社会资本出资设立,也可由政府和社会资本共同出资设立,但政府方不得对其控股或具有实际控制力及管理权。

(四) 项目执行阶段

PPP项目合同的签订标志着项目进入了实质性的执行阶段。通常而言,PPP项目生命周期的绝大部分时间均处于该阶段。进入该阶段后,项目公司全面推进项目实施,包括确定项目实施方案、组织项目实施人员、确定项目建设流程、根据项目需要进行融资、具体组织项目建设,推动项目顺利运营。藉由项目的运行,社会资本方取得平稳收益,政府方实现公共利益,双方各取所需,共享项目带来的利益。在项目运行阶段,社会资本方主要通过三种方式收取报酬:一是政府付费,政府方依据项目的可用性、使用量和绩效等中的一个或多个要素的组合向项目公司付费;二是使用者付费,政府方向项目公司授予特许经营权,项目公司直接向最终消费用户收取购买公共产品或服务的费用;三是可行性缺口补助,这种模式可以视为政府付费和使用者付费两种模式的结合,当使用者付费不足以满足项目公司成本回收并取得合理回报时,由政府方给予项目公司一定的经济补助及资源补偿,以弥补使用者付费不足形成的缺口部分。

(五) 项目移交阶段

项目合同约定的运营期限到期后,PPP项目即进入其终结阶段——项目移交阶段。政府方与社会资本方根据合同约定,对相关资产进行清算移交,解散项目公司,并处理相关扫尾事项。

从PPP项目生命流程的五个阶段来看,政府方和社会资本方共同推进项目实施,双方深入合作、密切配合,对PPP项目目标的实现发挥着同等重要的作用。其中,社会资本方控股项目公司直接主导运营,为项目的直接实施方,对项目运行负有不可取代的主体责任;而政府方虽然不直接参与项目具体运营,但是由于绝大部分PPP项目事关公共利益,所以在整个生命周期中通常采取直接掌控项目定价权、施加强力行业监管、定期对项目运行情况进行绩效评价等举措对项目施加影响,确保对项目的控制权与影响力。此外,PPP项目通常具有投资体量巨大、运营期限较长的特点,其运营过程中的不确定因素很多,潜在风险较大,单单依靠政府方或者社会资本方其中之一做好风险防范工作不具可行性,需要双方充分发挥各自在行政、市场领域的优势,共同应对项目运行中的意外事件,有效防范项目运行风险。

总体而言,相较于传统的政府投资项目,PPP项目的主

要优势在于能够充分发挥市场对资源配置的主导作用,更加高效地使用资金和资源。在运行过程中,政府方和社会资本方共同施加影响,并根据自身职能优势分担风险,在项目运行中都发挥着无可替代的作用,双方的影响交织纠缠、密不可分,必须予以统筹考虑,缺一不可。因此,在会计核算中,理应将双方都视为会计核算主体,并根据其各自职能范畴和运营特点,分别对所涉经济业务进行会计核算。

二、PPP项目会计核算的内容

在PPP项目会计核算中,除社会资本方按照企业会计准则、政府方按照政府会计准则操作外,国家关于政府和社会资本合作的政策规定也会对PPP项目的会计核算产生重大影响。在PPP项目生命周期中,早期的项目识别和项目准备阶段没有需要特别处理的实质性经济业务发生,项目移交阶段主要涉及项目公司清算和项目资产移交问题,因此,会计处理主要集中在采购阶段和执行阶段。

(一) 项目采购阶段

该阶段主要涉及的经济业务为社会资本方独立出资或与政府方合资成立项目公司。社会资本方中,投资方应将投资设立项目公司视为一项长期股权投资进行核算,以支付的货币资金、提供的非货币资产的资产评估价值等计入股权投资成本;项目公司则应将收到的货币资金和非货币资产计入实收资本,设立时发生的各类费用则应计入管理费用开办费科目。政府方应按照《政府会计准则第2号——投资》相关规定,按照实际成本作为初始投资成本,计入长期股权投资科目。

(二) 项目执行阶段

1. 项目建设。在项目建设时,项目公司需要对项目建设过程中发生的相关成本费用进行核算,并在项目建设完成后对政府方授予的特许经营权或者收费权予以确认;政府方应在项目工程竣工验收后确认相关资产。

(1) 社会资本方。

①项目建设融资。项目公司因项目建设需要而借入的资金,属于企业的一项负债,且往往期限远超一年,应当计入长期借款科目,产生的利息费用按照《企业会计准则第17号——借款费用》的规定,在项目竣工验收前发生的部分,符合条件的予以资本化。

②项目建设成本费用核算。在当前实务操作中,项目公司一般将项目建设发包给第三方进行。第三方可能是具有工程施工资质的母公司(即投资方),也可能是通过招标选择的其他建筑施工企业。在这种模式下,项目公司作为独立法人,应当按照建造过程中支付的工程价款等对价,计入在建

工程科目。

③资产确认。《企业会计准则解释第2号》特别对以BOT(即建设-运营-移交)模式运营的PPP项目公司相关资产的确认做出了规定,具体包括以下三方面内容:一是“合同规定基础设施建成后的一定期间内,项目公司可以无条件地自合同授予方收取确定金额的货币资金或其他金融资产的,或在项目公司提供经营服务的收费低于某一限定金额的情况下,合同授予方按照合同规定负责将有关差价补偿给项目公司的”,应当确认为金融资产,并按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定处理;二是“合同规定项目公司在有关基础设施建成后,从事经营的一定期间内有权利向获取服务的对象收取费用,但收费金额不确定的”确认为无形资产;三是“BOT业务所建造基础设施不应作为项目公司的固定资产”。

实务操作中,当前部分企业机械地执行上述规定,简单以项目收费模式作为确认资产类型的依据,即:在使用者付费模式下,企业取得收入具有不确定性,确认为无形资产;而政府付费模式和可行性缺口补助模式取得收入相对确定,确认为金融资产。但是,国家发展改革委、财政部等部委联合印发的《基础设施和公用事业特许经营管理办法》第21条规定,“政府可以在特许经营协议中就防止不必要的同类竞争性项目建设、必要合理的财政补贴、有关配套公共服务和基础设施的提供等内容作出承诺,但不得承诺固定投资回报和其他法律、行政法规禁止的事项”;财政部等六部委根据中央防范化解地方政府债务风险相关文件精神联合印发的《关于进一步规范地方政府举债融资行为的通知》(财预[2017]50号)也规定,“地方政府及其所属部门参与PPP项目、设立政府出资的各类投资基金时,不得以任何方式承诺回购社会资本方的投资本金,不得以任何方式承担社会资本方的投资本金损失,不得以任何方式向社会资本方承诺最低收益”。在当前规范运行的政府付费和可行性缺口补贴项目中,政府方即使对社会资本方做出保障最低需求的承诺,也需将绩效考核确定为履行公共服务支出责任的一项必要依据,根据社会资本方提供的公共服务数量和质量,以及绩效考核的结果确定付费金额,使得企业从政府方取得的收入也具有不确定性。因此,《企业会计准则解释第2号》中“无条件地收取确定金额的货币资金或其他金融资产”的行为,实质上是政府方以固定回报的方式给予社会资本方收益保障,使得会计制度的设计有悖于相关财政政策的要求,在实际中已不可行。

根据政府和社会资本合作的原理,对项目合作存在的风险按照合适原则由政府方或社会资本方实行“分担”,而不

是双方“共担”。因此,无论社会资本方采取何种方式收取报酬,PPP项目资产带来的收益都存在风险因素,是不确定的,应将取得的特许经营权或收益权确认为无形资产,而不应确认为金融资产。

(2)政府方。对于政府方资产的确认,《政府会计准则第5号——公共基础设施》明确规定“采用政府和社会资本合作模式(即PPP模式)形成的公共基础设施的确认和初始计量,适用其他相关政府会计准则”,但当前已出台的其他政府会计准则中也并未做出明确规定,相关制度存在空白。

在实务操作中,许多地方政府部门在项目竣工验收后以经营管理权不在政府方为由,先不确认资产,待项目清算相关公共基础设施移交完成后再予以确认。如在某市调研时,我们发现该市的两个PPP项目都存在这种情形:项目甲为厨余垃圾处理项目,该项目在建设运营期间,资产所有权和经营管理权都在项目公司,合作期届满后,再由社会资本方将所持有的股份全部无偿转让给政府方,政府方通过全资持股项目公司的形式实现对项目资产所有权和经营权的收回;项目乙为生活垃圾焚烧发电项目,建设完成时由政府方登记项目资产产权,企业负责经营管理,当地政府认为该项目存在资产所有权和经营管理权“两权分离”的情形,故并未在项目竣工验收时在会计上对资产进行确认,直至合作期届满收回经营管理权时才对其予以确认。

项目资产待合作期届满移交时才确认的操作模式,对政府而言,会导致在长达10~30年的项目运营过程中,出现数额巨大的公共基础设施游离于账外的现象,造成政府资产报告严重失真。

鉴于政府和社会资本合作建设运营的资产一般具有所有权与经营权“两权分离”的特征,政府方应当对项目资产在竣工验收时确认产权归属,计入“公共基础设施”科目,同时作为“待确认净资产”,待运营期结束资产经营权移交时,再确认政府享有的净资产。

2.项目运营。该阶段社会资本方会计核算涉及的业务主要包括项目运营成本费用核算、项目资产修理维护、无形资产摊销、融资费用核算、项目公司股权转让等。政府方涉及的业务较少,主要为政府付费和可行性缺口补助模式下的补助。

(1)社会资本方。

①项目资产核算。项目核心资产:对运营到期后需移交政府方的项目核心资产,运营期间发生的小额维护修理支出通常直接计入当期损益。但由于项目运营期限通常较长,对其进行费用较高、周期较长、影响较大的大修维护难以避免,对于此类支出,列入“长期待摊费用”科目,并在合理期限内进行摊销。

项目运营资产：对不属于运营期末移交政府方范围，能够独立计量、产权属于项目公司且企业运营必要的资产，如车辆、办公设备、办公家具等，项目公司购置时，应将其计入固定资产等资产类科目，并按照规定计提折旧。

②项目运营成本费用核算。项目公司应在日常运营业务发生时，将实际取得的使用者支付的对价或政府支付的对价计入相关收入科目，并将运营过程中耗费的原材料、人工工资、相关税费等计入相关成本费用科目。

③特许经营权或收益权的摊销。对于项目公司确认为无形资产的特许经营权或向政府收费的收益权，根据《企业会计准则第6号——无形资产》相关规定，一般按照PPP合同约定的建成后经营年限采取直线法进行摊销，计入相关成本费用科目。

④融资费用核算。项目运营阶段产生的项目建设借款利息，由于发生在项目竣工验收后，不符合资本化的条件，应当计入当期损益。

⑤项目公司股权转让。在PPP项目运营过程中，投资方基于减少资金占用等因素考虑，在不影响项目公司控制权的前提下，可以转让项目公司部分股份。发生此类业务时，项目公司需按股东变化情况调整实收资本明细科目；投资方则根据转让股权的溢价或折价情况，收回部分长期股权投资，同时确认当期投资收益或投资损失。

(2) 政府方。政府方对项目运行阶段相关业务的会计核算，正常情况下属于一般公共预算收支会计处理业务，在此不再赘述。

(三) 项目移交阶段

PPP合同约定的运营期限届满，如政府方与社会资本方确认不再延续合同，PPP项目将进入清算移交阶段。

1. 社会资本方。项目公司需将PPP项目核心资产即公共基础设施的经营管理权移交政府方，并进行清算。由于公共基础设施产权本来就在政府方，移交时如政府方验收确认符合合同约定的移交条件，双方按照约定履行交接手续即可。同时，项目公司确认的无形资产此时也应全部摊销完毕，无需进行特别的会计处理。项目公司按照企业解散清算程序，结清账面尚存的资产、负债、未分配利润等，并将清算的剩余财产按公司章程规定全部交由投资方收回。

2. 政府方。政府方对项目资产验收合格后，将原来未确认的“待确认净资产”转入“净资产”科目即可。

三、具体账务处理示例

A市政府批准，由市文旅局与社会资本方B公司合作通过BOT方式建设美术馆，预计投资总额为2亿元。该项目

建设期1年，运营期20年。A市文旅局与B公司约定：B公司全额出资设立项目公司C，专门负责项目建设运营；项目收费模式为可行性缺口补助，A市政府授予C公司特许经营权，C公司在运营期间可向A市美术馆项目的使用者收取费用，包括馆内饮食商品消费、艺术商品消费、展览收费等，使用者付费不足以覆盖建设运营成本及保障合理利润的部分，由A市政府预算予以补贴，具体金额根据绩效考核情况确定。该项目简要的会计核算流程如下：

(一) 项目采购阶段

B公司出资3 600万元，设立项目公司C。

B公司(单位：万元，下同)：

借：长期股权投资——C公司	3 600
贷：银行存款	3 600

C公司：

借：银行存款	3 600
贷：实收资本——B公司	3 600

(二) 项目执行阶段

1. C公司向银行融资，取得贷款16 000万元，年利率6%，贷款期限21年，每年付息到期一次还本。

C公司：

借：银行存款	16 000
贷：长期借款——银行贷款	16 000

2. C公司将A市美术馆项目承包给某建筑公司建设，建设合同价款18 000万元。

C公司：

借：在建工程	18 000
贷：应付账款——应付工程款	18 000

3. 项目建设期间产生贷款利息960万元(16 000×6%)，对其进行资本化。

C公司：

借：在建工程	960
贷：应付利息	960

4. 年末项目竣工，A市政府验收合格并办理产权登记，依照合同约定向C公司确认美术馆经营权，双方各自对相关资产进行确认，C公司结清工程款及利息。此时在建工程科目余额为18 960万元(18 000+960)。

C公司：

借：应付账款——应付工程款	18 000
应付利息	960
贷：银行存款	18 960

借：无形资产——美术馆经营权	18 960
----------------	--------

贷：在建工程	18 960
--------	--------

A市文旅局：

借：公共基础设施 18 960
 贷：待确认净资产 18 960

5.项目运营第3年年初，经A市文旅局同意，B公司以800万元的价格将C公司20%的股权转让给D公司，D公司属于财务投资，不参与项目公司经营管理。此前，B公司持有的C公司股权账面余额没有变动，其20%的股权账面价值为720万元(3 600×20%)，应确认投资收益80万元(800 - 720)。

B公司：

借：银行存款 800
 贷：长期股权投资——C公司 720
 投资收益 80

D公司：

借：长期股权投资——C公司 800
 贷：银行存款 800

C公司：

借：实收资本——B公司 720
 贷：实收资本——D公司 720

6.C公司全年共取得餐饮服务收入371万元，艺术品销售收入113万元，展厅出租收入327万元，美术展门票收入2 100万元。其中，餐饮服务收入中包含增值税21万元(餐饮服务增值税税率为6%， $371 \div 1.06 \times 6\%$)，艺术品销售收入中包含增值税13万元(工艺品销售增值税税率为13%， $113 \div 1.13 \times 13\%$)，展厅出租收入中包含增值税27万元(不动产出租增值税税率为9%， $327 \div 1.09 \times 9\%$)。根据《财政部国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号)，美术馆在自己的场所提供文化体育服务取得的第一道门票收入免征增值税。

C公司：

借：银行存款 371
 贷：主营业务收入——餐饮服务 350
 应交税费——应交增值税 21

借：银行存款 113
 贷：主营业务收入——美术作品销售 100
 应交税费——应交增值税 13

借：银行存款 327
 贷：主营业务收入——展厅租赁 300
 应交税费——应交增值税 27

借：银行存款 2 100
 贷：主营业务收入——美术展门票 2 100

7.C公司全年共发生饮食销售成本120万元，艺术品销

售成本20万元，展厅出租布置成本20万元，美术展举办成本700万元，并支出工作人员工资200万元。

C公司：

借：主营业务成本——餐饮服务 120
 ——美术作品销售 20
 ——展厅租赁 20
 ——美术展 700
 ——员工工资 200

贷：银行存款等 1 060

8.C公司全年共支付管理人员工资60万元，支付银行贷款利息960万元，计提无形资产摊销948万元(18 960 ÷ 20)，并对美术馆电梯进行了维修，维修费用50万元。

C公司：

借：管理费用——管理人员工资 60
 ——无形资产摊销 948
 ——维修费用 50
 财务费用——贷款利息 960

贷：银行存款等 1 070

累计摊销 948

9.根据PPP合同约定，A市文旅局每年根据绩效考核评分核定并向市财政申请拨付相应年度的可行性缺口补助，实付金额为：补助基数×绩效考核分数÷100，补助基数为460万元。该年度美术馆绩效考核分数为90分，应取得补助金额为414万元(460×90÷100)。由于美术馆项目具有示范效应，C公司还收到上级政府给予的PPP项目奖补资金100万元。

C公司：

借：银行存款 514
 贷：营业外收入——政府可行性缺口补助 414
 ——奖补收入 100

10.年末，C公司对成本费用进行结算，并核算利润。

C公司：

借：主营业务收入 2 850
 营业外收入 514
 贷：本年利润 3 364

借：本年利润 3 078

贷：主营业务成本 1 060
 管理费用 1 058
 财务费用 960

当年利润总额为286万元(3 364-3 078)，应计企业所得税71.5万元(286×25%)。

借：所得税费用 71.5

贷：应交税费——应交所得税 71.5
借：本年利润 71.5
贷：所得税费用 71.5
结转利润，当年净利润为214.5万元(286 - 71.5)。
借：本年利润 214.5
贷：利润分配——未分配利润 214.5

11.C公司上一年度未分配利润余额为0，本年度应提取法定盈余公积21.45万元(214.5×10%)。

C公司：
借：利润分配——未分配利润 21.45
贷：盈余公积——法定盈余公积 21.45

12.C公司按照持股比例将剩余未分配利润全部分配给B公司和D公司，其中应向B公司分配利润154.44万元[(214.5 - 21.45) × 80%]，向D公司分配利润38.61万元[(214.5 - 21.45) × 20%]。

C公司：
借：利润分配——未分配利润 193.05
贷：应付股利——B公司 154.44
——D公司 38.61
借：应付股利——B公司 154.44
——D公司 38.61
贷：银行存款 193.05

B公司：
借：银行存款 154.44
贷：投资收益——C公司 154.44
D公司：
借：银行存款 38.61
贷：投资收益——C公司 38.61

(四) 项目移交阶段

合同约定的运营期限届满，A市文旅局收回美术馆经营管理权，B公司、D公司通过股东会决议，对C公司实施清算。C公司根据股东会决议，编制资产清单，与相关档案材料等一并交付A市文旅局。A市文旅局对照C公司提交的相关材料，依约对美术馆实物资产进行验收，确认符合要求后，与社会资本方共同履行交接手续。由于美术馆在建成之初已由A市文旅局确认为公共基础设施，且C公司确认为无形资产的经营权已在20年的经营期内全部摊销完毕，C公司清算组将其他全部资产作为清算财产，对结清所有负债后的剩余财产，交由投资方B公司和D公司收回，公司办理注销登记。相关会计核算，按企业清算相关规定处理即可。

同时，随着政府和社会资本合作关系终止，美术馆实现所有权、管理权“两权合一”，A市文旅局将“待确认净资产”转入“净资产”科目，该合作项目了结。

责任编辑 曹媛媛

封面图片·封面读说



封面图片：上海
(供稿：全景网)

第二十三封信：来自都市里的楼群 ——致阳光

王桺

我经常幻想：我是一望无际的荷塘，摇曳的浑圆的绿叶，在你抚摸之下，大方舒展，腰身处，是深深浅浅的水，我乐于照顾细鳞闪闪的鱼儿；我能用足够的诗意和敬意，不辜负你的热，你的光，你的胸怀和力量。但我不是。

正如我不是柔情连绵的草原，不是松涛响亮的森林，也不是绿叶田田的荷塘。我不会萌芽，不会开花，不会结果，没有种子可以分享天下，也没有诗人对我乐而忘俗。

我是市井，是街巷，是永不停息的商业运转，我代表人间繁荣，不是洒满阳光的春季田园，但我在你的照耀下伸开双臂，仰起头。

我一样拥有你的惠赠，一样直对你的笑脸。我以宽阔的路面为叶子，以变幻的楼顶为花朵，来去人群是不止的流水，而不知疲惫的车辆，其活泼也不亚于游鱼。

你照耀过建设者，照耀过经营者，凡是你照耀过的地方，力量都从中升起，希望都从中绽放。我能用足够的成就和实力，不辜负你，而不只是表达诗意和敬意。

然而我还是经常幻想，我是一片广阔的荷塘，在你的照拂之下我的怀抱里，每日每夜，都有令人惊喜而欢笑的生机。