

政府和社会资本合作项目合同应用案例

——关于某厨余垃圾处理 PPP 项目合同的会计处理

一、案例材料

（一）项目基本情况。

XX 市某厨余垃圾处理厂 PPP 项目，采用 BOT 方式运作，回报机制为可行性缺口补助。项目的合同期 20 年，其中，建设期 2 年，运营期 18 年。该市政府授权市城市管理局作为厨余垃圾处理厂 PPP 项目的实施机构，乙公司为项目公司。2016 年 7 月 1 日，市城市管理局和乙公司签署厨余垃圾处理厂 PPP 项目合同。乙公司负责该厨余垃圾处理厂项目的设计、投资、融资、建设、运营和维护，向社会公众提供厨余垃圾处理服务，满足绩效考核等要求后按合同约定收取厨余垃圾处理服务费。合作期满后，乙公司将厨余垃圾厂及其配套设施资产权利无偿移交给市城市管理局。（为简化处理，本案例不考虑税费等其他因素）

（二）项目建设情况。

项目自 2016 年 7 月 1 日开工建设，至 2018 年 7 月 1 日

1. 本应用案例涉及具体案例均由已纳入全国 PPP 综合信息平台管理库项目合同改编形成，仅供政府方会计处理参考。

2. 根据《〈政府会计准则第 10 号——政府和社会资本合作合同〉应用指南》相关规定，在国务院财政部门对 PPP 项目资产折旧（摊销）年限作出规定之前，政府方对 PPP 项目资产暂不计提折旧（摊销）。本案例中 PPP 项目资产折旧（摊销）业务基于特定项目实际情况确定折旧（摊销）方法和使用年限，不具有普适性，仅作为折旧（摊销）会计处理示例。

验收合格、完成竣工决算并交付使用。根据竣工验收报告，项目投资总额 3 亿元，其中，支付厨余垃圾处理厂场地土地使用权 6 000 万元，建筑安装工程投资支出 6 000 万元，设备投资支出 15 000 万元，待摊投资支出 2 000 万元，其他投资支出 1 000 万元。其中，待摊投资支出按规定直接分配至建筑安装工程投资明细，其他投资支出在交付使用时按规定转入厂房相关资产中。

（三）项目运营期内相关业务。

1. 政府方按绩效考核支付款项。

该项目的回报机制为可行性缺口补助，2018 年某月，按照合同条款和绩效考核情况，当月市城市管理局对垃圾处理费（由乙公司向社会公众收取）未完全弥补的乙公司人员经费、消耗的各类制剂药品、设备的日常保养等经常性支出进行缺口补助，当月支付乙公司垃圾处理运营服务费补贴款项 13.5 万元。

2. 相关资产折旧（摊销）。

厨余垃圾处理厂项目 PPP 项目资产按各组成部分入账，运营期内，市城市管理局每月计提 PPP 项目资产累计折旧（摊销），折旧计提方法分别为：设备采用工作量法，其余资产采用年限平均法。设备预计总工时为 150 000 小时，2019 年某月设备使用工时 200 小时。按照各组成部分资产价值和折旧计提方法，各组成部分资产计提的折旧（摊销）额如表 1

所示。

表 1 PPP 项目资产各组成部分的月度折旧（摊销）额计算表 单位（万元）

资产名称	初始成本	折旧年限/总工时	折旧方法	月工作量	月折旧额
土地使用权	6 000	50 年	年限平均法	—	10
厂房建筑物	9 000	50 年	年限平均法	—	15
机器设备	15 000	150 000 小时	工作量法	200 小时	20
合计	30 000	—	—	—	45

3. PPP 项目的后续支出。

2019 年 7 月份，乙公司支出厨余垃圾处理管道日常保养等日常维护费 6 000 元，支出为延长电气设备使用寿命而发生的大修维护费用 1 000 万元。2023 年 7 月 31 日，验收合格并交付使用。

（四）项目合同终止时的情况。

PPP 项目合同约定，PPP 合作期于 2036 年 6 月 30 日届满（移交日），乙公司向市城市管理局无偿移交厨余垃圾处理厂项目设施等合同约定的相关资产与资料。假设移交日 PPP 项目资产原值 3.1 亿元，PPP 项目资产累计折旧（摊销）1.44 亿元，按照相关规定聘请评估机构对项目资产进行评估，评估价值为 1.48 亿元。PPP 项目净资产的账面价值 1.66 亿元，各组成部分的明细资料见表 2。

表 2 移交日 PPP 项目资产各组成部分明细 单位（万元）

资产名称	PPP 项目资产 余额	PPP 项目资产 累计折旧（摊销）	PPP 项目净资产 余额	PPP 项目资产 评估价值
土地使用权	6 000	2 160	3 840	3 800
厂房建筑物	9 000	3 240	5 760	4 500
机器设备	16 000	9 000	7 000	6 500
合计	31 000	14 400	16 600	14 800

二、案例分析及账务处理

（一）适用范围判断。

分析：该项目为采用 BOT 方式运作的合同，乙公司在合同约定的运营期间内代表市城市管理局使用新建的厨余垃圾处理厂提供厨余垃圾处理服务，并取得厨余垃圾处理服务费，获得补偿，符合《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《10 号准则》）第二条，《〈政府会计准则第 10 号——政府和社会资本合作项目合同〉应用指南》（以下简称《应用指南》）“二、关于本准则第二条‘双特征’的说明”对“**双特征**”的相关规定；合同中约定了乙公司向社会公众提供厨余垃圾处理服务，满足绩效考核等要求后按合同约定收取厨余垃圾处理服务费，即市城市管理局能够控制乙公司提供公共服务的类型、对象和价格；期满后厨余垃圾厂及配套设施的资产无偿移交给市城市管理局，即市城市管理局能够控制项目资产的重大剩余权益，符合《10 号准则》第三条，《应用指南》“三、关于本准则第三条‘双控制’标准的说明”对“**双控制**”标准的相关规定。综上，市城市管理局对该项目合同的会计处理适用《10 号准则》和《应用指南》。

（二）PPP 项目资产取得时的会计处理。

分析：1. 土地管理部门收取乙公司土地使用权相关款项，按照《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》相

关规定处理。

2. 根据《10号准则》第七条、第十二条、第十八条，以及《应用指南》“五（二）1. PPP项目资产取得时的账务处理”的相关规定，社会资本方投资建造形成的PPP项目资产，政府方应当在资产验收合格交付使用时，按照确定的成本（包括该项资产自建造开始至验收合格交付使用前所发生的全部必要支出）确认PPP项目资产和PPP项目净资产。

2018年7月1日，市城市管理局账务处理如下：（单位：万元）

借：PPP项目资产——土地使用权	6 000
——厂房	9 000
——设备	15 000
贷：PPP项目净资产	30 000

（三）PPP项目运营期间的会计处理。

1. 政府方支付款项的会计处理。

分析：根据《10号准则》第二十条，《应用指南》“四、关于本准则第二十条……的说明”相关规定，在项目运营期的每一个会计期间内，当社会资本方提供的公共产品或服务满足合同约定的绩效考核要求时，政府方根据合同约定按期向社会资本方进行补偿。政府方在义务发生的当期及时向社会资本方支付款项的，在支付款项时确认当期费用，同时在预算会计中确认预算支出。

2018年某月，市城市管理局账务处理如下：（单位：万元）

预算会计：

借：行政支出	13.5
贷：财政拨款预算收入	13.5

财务会计：

借：业务活动费用	13.5
贷：财政拨款收入	13.5

2. PPP项目资产折旧（摊销）会计处理。

分析：根据《10号准则》第二十三条，《应用指南》“五（二）2. PPP项目资产在项目运营期间的账务处理”的相关规定，政府方初始确认的PPP项目净资产金额等于PPP项目资产初始入账金额的，按月计提PPP项目资产折旧（摊销）时，应当按照计提的PPP项目资产折旧（摊销）金额，等额冲减PPP项目净资产的账面余额。

2019年某月，市城市管理局账务处理如下：（单位：万元）

借：PPP项目净资产	45
贷：PPP项目资产累计折旧（摊销）	
——土地使用权	10
——厂房	15
——设备	20

3. PPP 项目运营期后续支出。

分析：根据《10号准则》第八条，《应用指南》“五（二）2. PPP 项目资产在项目运营期间的账务处理”的相关规定，对于为维护 PPP 项目资产的正常使用而发生的日常维修、养护等后续支出，不计入 PPP 项目资产的成本。对于为增加 PPP 项目资产的使用效能或延长其使用年限而发生的大修、改建、扩建等后续支出，政府方应当在资产验收合格交付使用时，按照相关支出扣除资产被替换部分账面价值的金额，同时增加 PPP 项目资产和 PPP 项目净资产的账面余额。

乙公司发生的厨余垃圾管道维护费属于日常维修、养护后续支出，政府方不确认 PPP 项目资产。乙公司发生的电气设备大修费用，政府方应当在资产验收合格交付使用时，按照相关支出扣除资产被替换部分账面价值的金额确认 PPP 项目资产和 PPP 项目净资产。

2019 年 7 月 31 日，市城市管理局账务处理如下：（单位：万元）

借：PPP 项目资产——设备 1 000

贷：PPP 项目净资产——设备 1 000

（四）PPP 项目合同终止时的会计处理。

分析：根据《10号准则》第九条、第十七条、第二十三条，《应用指南》“五（二）3. PPP 项目合同终止时的账务处理”的相关规定，PPP 项目合同终止时，PPP 项目资产按规

定移交至政府方的，政府方应当根据 PPP 项目资产的性质和用途，将其重分类为公共基础设施等资产。按规定需要对所移交的 PPP 项目资产进行资产评估的，政府方应当按照资产评估价值作为重分类后资产的入账价值，评估价值与 PPP 项目资产账面价值的差额计入当期收入或当期费用，同时应当将尚未冲减完的 PPP 项目净资产账面余额转入累计盈余。

2036 年 6 月 30 日，市城市管理局账务处理如下：(单位：万元)

借：公共基础设施——土地使用权	3 800
—— 厂房	4 500
—— 设备	6 500
PPP 项目资产累计折旧（摊销）	14 400
其他费用	1 800
贷：PPP 项目资产	31 000
借：PPP 项目净资产	16 600
贷：累计盈余	16 600