

合同能源管理会计处理有关问题探讨

刘俊峰

随着国家对节能减排工作的重视,各级政府、各行业已将节能工作提到了前所未有的高度。国内外实践证明,实行合同能源管理可以大大降低用能单位的节能改造资金和技术风险,充分调动用能单位节能改造的积极性,是行之有效的节能措施。作为一种新的业务模式,企业应如何进行会计处理,目前尚没有明确规定,各单位在会计实务中的处理方式也不尽相同。本文拟根据笔者参与该项业务的实际工作经验对其进行探讨。

一、合同能源管理及其特征

合同能源管理(Energy Performance Contracting)简称EPC,我国也称EMC(Energy Management Contracting),其实质是以减少的能源费用来支付节能项目全部成本的节能投资方式。这种节能投资方式允许用能单位使用未来的节能收益为企业节能设备升级,同时降低运行成本。具体操作是指节能服务公司与用能单位签订能源管理合同,为用能单位提供节能诊断、融资、节能改造、运营维护等服务,并通过分享节能效益方式回收投资并获得合理利润。项目合同结束后,节能设备无偿移交给用能单位,用能单位享有以后产生的全部节能收益。合同能源管理的主要特征:一是所有权与使用权相分离。节能服务公司与用能单位签订能源管理合同后,在项目合同期限内,节能服务公司出让的只是节能项目资产的使用权,其所有权仍归属节能服务公司。项目合同期满,节能项目资产的所有权无偿转移给用能单位,并由其独享以后的全部节能收益。二是融资与融物相统一。节能服务公司采用合同能源管理模式进行节能改造,需要节能服务公司先行提供资金为用能单位提供整体解决方案(包括节能技术和设备更新换代),然后按照合同约定在分享期限内通过分享节能收益形式分期回收投资成本和利润,用能单位不需要投入资金和承担风险。

二、合同能源管理会计处理方式探讨

(一) 相关规定

1. 2010年4月,《国务院办公厅转发发展改革委等部门

关于加快推行合同能源管理促进节能服务产业发展意见的通知》(国办发[2010]25号)规定,企业采用合同能源管理方式实施节能改造,如购建资产和接受服务能够合理区分且单独计量的,应当分别予以核算,按照国家统一的会计准则制度处理。如不能合理区分或虽能区分但不能单独计量的,企业实际支付给节能服务公司的支出作为费用列支,能源管理合同期满,用能单位取得相关资产作为接受捐赠处理,节能服务公司作为赠与处理。该通知对会计处理进行了简单规定,但实际工作中存在一些值得商讨的问题:一是如果节能项目形成资产尤其是实物资产但不能单独计量时,计入当期费用不符合权责发生制的确认基础;二是在节能项目资产公允价值较大的情况下,用能单位接受节能资产转移时如果做接受捐赠处理,对用能单位当期利润影响很大,并且用能单位很容易利用其调节利润。

2. 2010年12月,财政部和国家税务总局印发《关于促进节能服务产业发展增值税、营业税和企业所得税政策问题的通知》(财税[2010]110号),对实施合同能源管理项目涉及的增值税、营业税和企业所得税政策问题进行了明确规范。此文主要是解决税收问题,对合同能源管理的会计处理并没有涉及。

(二) 会计实务中的两种处理方式

在会计实务中,合同能源管理会计处理存在两种方式:一是参照租赁准则进行会计处理,二是按BOT(build—operate—transfer)模式进行会计处理。

1. 参照租赁准则进行会计处理。持此种观点者认为:合同能源管理模式与租赁模式相类似。根据《企业会计准则第21号——租赁》、《企业会计准则讲解(2010)》以及《国际财务报告准则解释公告第4号——确定一项协议是否包括租赁》,在确定一项协议属于或包括租赁业务时应考虑两个因素:一是履行该协议依赖某特定资产,二是协议转移了资产的使用权。合同能源管理符合这两个因素,因此合同能源管理可参照租赁准则进行会计处理。

2. 按BOT模式进行会计处理。持此种观点者认为:合同能源管理有着明显的建造——经营——转移这一过程,与《企业会计准则解释第2号》和《国际财务报表准则解释公告

第12号——服务特许权协议》规定的BOT模式一致，故可参照《企业会计准则解释第2号》进行会计处理。

(三) 笔者观点

1. 合同能源管理按BOT模式进行会计处理存在以下不妥之处。一是《企业会计准则解释第2号》规定的BOT要求“合同授予方为政府及其有关部门或政府授权进行招标的企业”，按照《国际财务报告解释公告第12号——服务特许权协议》，BOT是一种“公共——私营”服务特许协议。而合同能源管理业务是一种“私营——私营”协议，不适用上述规定。二是在参照BOT进行会计处理时需要确认一项无形资产——特许权。在BOT业务中，特许权是真实存在的，即政府部门授予公司特许经营的权力。而在合同能源管理中，如果确认特许权，就变成用能单位给了节能服务公司为他提供服务的权力，与合同能源管理实质含义不符。三是如果参照BOT进行处理，用能单位要确认一项固定资产。但项目合同期内该资产相关的风险报酬并未从节能服务公司转移给用能单位，故不符合固定资产的定义，用能单位不能将其确认为本单位的固定资产。

2. 合同能源管理参照租赁准则进行会计处理较为合理。一方面，合同能源管理特征与租赁特征有很大的趋同性，即都具有所有权与使用权相分离、融资与融物相统一等特征，这就使其参照租赁准则进行会计处理具备可能性；另一方面，合同能源管理符合国际财务报告准则对租赁应考虑的两个因素的要求：在合同能源管理业务中，能源管理合同的履行需依赖特定资产（即节能技改设备）；在节能效益分享期内虽然该设备所有权仍属于节能服务公司，所有权和主要风险并未转移，但是由于该设备属于为用能单位定制，受到用能单位的限制，使用权实质上已经转移给用能单位。

因此，笔者认为合同能源管理可视为租赁的特殊表现形式，应参照《企业会计准则第21号——租赁》进行会计处理。在实际工作中可根据节能项目具体情况和企业的不同情况，分别参照经营租赁和融资租赁对其进行会计处理。

三、融资租赁与经营租赁的选择

(一) 合同能源管理同时满足经营租赁与融资租赁的认定条件

首先，在能源管理合同约定的效益分享期间内，节能设备主要风险报酬并未发生转移，仍归属于节能服务公司，所以合同能源管理可认定为经营租赁，参照经营租赁进行会计处理。

其次，《企业会计准则第21号——租赁》第六条列举了五项融资租赁的确认标准，符合一项或数项标准的即可认定为融资租赁。合同能源管理在以下几方面均符合条件：(1)

合同能源管理在项目合同期满时，节能项目资产的所有权无偿转移给用能单位。符合融资租赁认定条件“在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人”。(2) 能源管理合同约定的分享效益期限占节能项目资产寿命比例较小，所以用能单位拥有节能项目资产使用寿命的绝大部分。符合融资租赁认定条件“即使资产的所有权不转移，但租赁期占租赁资产尚可使用年限的大部分”。(3) 节能项目资产为用能单位量身定做，一般不通用。符合融资租赁认定条件“租赁资产性质特殊，如果不做较大改动，只有承租人才能使用。”所以合同能源管理也可以认定为融资租赁的一种特殊表现形式，参照融资租赁进行会计处理。

(二) 具体的会计处理方法

1. 参照经营租赁会计处理。按这种方式，节能服务公司收到的节能分配收益应确认为当期收入，节能项目资产等初始投资据实确认为固定资产或其他长期资产，在合同约定效益分享期内全额分摊，不留残值，无偿转移时按固定资产清理进行会计处理。用能单位支付节能收益确认为当期成本费用，接收节能服务公司无偿转移的节能项目资产不做任何账务处理，但需设置“合同能源管理节能项目资产”备查簿作备查登记，以反映和监督节能项目资产的使用、接受和结转情况，并在财务报告中披露。

2. 参照融资租赁会计处理。按这种方式，会计处理难点是节能效益分享款金额的确定。因为合同能源管理尤其是节能效益分享型的合同能源管理只约定分享比例和分享期限，并没有明确的分享金额。在实务中，可以以双方确认的节能项目验收时节能测试的节能效益作为节能效益分享的基础（即租金），节能服务公司以其计算节能项目内含报酬率和未实现的收益，并设置“递延收益”核算待分配的节能收益；用能单位以其折现值和节能项目资产公允价值较低者确认节能项目资产成本，可设置“固定资产——合同能源管理项目资产”科目进行核算，在受益期内计提折旧。对于以后各期实际节能效益与其差额，双方均直接确认为当期损益。另外，合同能源管理一般不会约定折现率，但一般情况下用能单位能获得节能服务公司项目内含报酬率，因此，应采用节能服务公司项目内含报酬率作为折现率。如果因特殊情况不能获得，可采用同期银行贷款利率。

(三) 不同会计处理方式的利弊分析

按经营租赁进行会计处理，会计处理简单并且与财税[2010]110号文中规定的税务处理一致，不需要进行所得税纳税调整。但此种处理方式会造成用能单位的收入和费用不配比：在效益分享期支付了全部费用，但确认的收入只占其所应获得节能收入的一小部分，而在项目合同结束时，基本不再支付成本费用，但这时确认的收入却占其节能收入的

股权激励成本会计问题探讨

潘琼芳

股权激励是公司按照约定给予高级管理人员公司股权,使其能够以股东身份参与公司决策、分享公司利润、承担公司风险,从而更加勤勉尽责地为公司的长期发展服务的一种激励方法。公司股权激励按照基本权利义务关系的不同,可分为现股激励、期股激励和期权激励。我国目前使用较为广泛的是期权激励。为逐步规范和完善股权激励的实施,我国相关部门陆续出台了一系列法规政策,为企业实施股权激励创造了条件。但是,对于如何进行相关股权激励成本的会计处理,目前还存在一些问题。本文拟就这些问题进行讨论,希望对完善法规建设和规范实务有所裨益。

一、股权激励成本会计的处理依据

2006年发布的《企业会计准则第11号——股份支付》规范了企业按规定实施的职工期权激励计划的会计处理和有关信息的披露要求,证监会随后陆续出台的股权激励备忘录1至3号和2010年8月财政部颁布的《企业会计准则解释第4号》(财会[2010]15号,以下简称《解释4号》),这些备忘录和解释均对股权激励的会计核算作出了进一步的规定。其中,《解释4号》对企业集团内涉及不同企业的股份支付交易应当如何进行会计处理做了详尽解答:企业集团(由母公司和其全部子公司构成)内发生的股份支付交易,应当按照

以下规定进行会计处理:(一)结算企业以其本身权益工具结算的,应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理;除此之外,应当作为现金结算的股份支付处理。结算企业是接受服务企业的投资者的,应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资,同时确认资本公积(其他资本公积)或负债。(二)接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其本身权益工具的,应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理;接受服务企业具有结算义务且授予本企业职工的是企业集团内其他企业权益工具的,应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付处理。

二、股权激励成本会计核算中存在的问题

例:某公司是一家境内主板上市公司,集团内有若干控股子公司和孙公司。2010年公司股东大会审议通过公司股权激励计划,公司于2010年12月向包括母公司、控股子公司及孙公司的高管授予本公司股票期权。假定2010年年底经测算母公司的股权激励成本为300万元,控股子公司A公司(母公司持有60%股权)的股权激励成本为200万元,孙公司B公司(A公司持有55%股权,母公司未持有B公司股权)的股权激励成本为100万元。如在根据现行相关制度和规定对

绝大部分。此外,此种方式没有考虑前期大量支付的货币的时间价值。

参照融资租赁进行会计处理,符合会计确认的权责发生制基础,考虑了货币时间价值,不管节能服务公司还是用能单位,节能项目所带来的收入和发生的费用都比较均衡配比。但不利之处是融资租赁会计处理需要计算项目内含报酬率或选择折现率,会计处理比较复杂;与财税[2010]110号文中规定的税务处理要求不一致,需要进行纳税调整。

从节能项目规模角度看,经营租赁方式比较适用于各期

节能效益不稳定,投资额较小,项目效益分享期较短或效益分享期占节能设备寿命比例较大的合同能源管理项目;融资租赁方式比较适用于投资额较大,各期节能效益比较稳定,项目效益分享期较长或效益分享期占节能设备寿命比例较小的合同能源管理项目。企业可结合项目特征,选择适合自己企业的方式进行会计处理。■

(作者单位:中国水利电力物资有限公司)

责任编辑 武献杰