

不同会计核算依据下 BT项目的会计处理比较

□ 丁剑辉 徐璐璐

一、何为 BT

BT 是政府利用非政府资金来承建某些基础设施项目的一种投资方式,是 Build(建设)和 Transfer(转让)两个英文单词的缩写,其含义是:政府通过合同约定,将拟建设的某个基础设施项目授予建筑商,在规定的时间内,由建筑商负责该项目的投融资和建设,合同期满,建筑商将该项目有偿转让给政府。

BT 具有以下显著特点:第一,它是一种投资方式;第二,只有政府的基础设施项目才能采用 BT 方式;第三,政府利用的是非政府资金,即不由政府直接投入而由建筑商自己筹集资金(包括自有资金和出面借取的资金等)。第四,项目的投融资和建设者是建筑商(通常所说的施工单位);第五,项目在规定的时间建成后(是指按法定建设程序竣工验收备案后)立即有偿转让给政府,收回投资并赚取一定的利润。

二、BT 项目的会计处理方式比较

目前,实务中对 BT 项目的会计核算,因依据有所不同,有的以建造合同会计核算为依据,有的依据一般收入确认原则,故会计处理也各异。下面,从具体示例入手,就不同会计核算依据下所反映的 BT 项目会计处理的相关问题作出分析,并对 BT 这一特殊建设方式的会计核算谈些笔者的看法。

(一) 以建造合同会计处理原则为依据的 BT 会计核算及相关问题分析

例 1:某城建公司由公司本部与工程分公司共同负责 BT 工程。公司本部负责与政府城建部门签订 BT 工程合同,负责筹措资金,内部发包给工程分公司具体施工。公司本部将工程分公司视同工程包工方,在“长期股权投资”科目中核算向工程分公司支付的进度款;工程分公司按照建造合同会计处理原则核算 BT 项目的工程施工业务,公司整体年度报表将两者简单加计合并。公司本部在收到政府每期支付的项目回购款时,按照收到的回购款项占全部回购款项的比例计算相应的投入项目建设资金的本金归还部分和利息收入部分,本金归还部分冲减长期债权投资的账面价值,利息收入部分计入当期收益。

分析:1、按照建造合同会计处理原则,工程分公司对 BT

项目的工程施工业务应作如下账务处理:(1)支付工程的材料费用、直接人工费用、施工机械使用费、其他直接费用及相应的工程施工间接费用时,按实际支付金额借记“工程施工—成本”科目,贷记“银行存款”等科目;(2)收到总公司转来工程结算款时,按内部转付金额借记“银行存款或内部往来”科目,贷记“工程结算”科目;(3)年末,根据工程监理、政府有关部门确认的工程进度结算收益时,按进度成本金额借记“主营业务成本”科目、按进度收益金额贷记“主营业务收入”科目,两者的差额借(或贷)记“工程施工—毛利”科目。相应地,总公司只是在与工程分公司结算时作账务处理:按内部转付金额借记“长期股权投资”科目,贷记“银行存款(或内部往来)”科目

需要特别指出的是:因 BT 项目工程的发包方是总公司,工程结算款项与分公司确认的进度应是同步的,如果有不同步现象,可认为差额是内部相互垫支行为,只要挂入内部往来科目即可;建造合同会计处理原则下,工程毛利是随 BT 工程进度,分期转入利润的。

2、按照建造合同会计处理原则,BT 会计核算在总部按投资项目核算,同时在工程分公司按工程项目核算,那么年末报表合并编制采用简单加计,会不会造成同一 BT 项目在资产负债表内重复挂账或虚列挂账呢?答案是否定的。根据建造合同准则,个别建造合同工程累计已发生的成本和累计已确认的毛利(亏损)超过已办理结算价款的列为流动资产,账列“工程施工”;个别建造合同工程已办理结算的价款超过累计已发生的成本和累计已确认的毛利(亏损)的金额列为流动负债,账列“工程结算”,故建造合同工程是按累计已发生的工程施工成本和累计已确认的毛利(亏损)减已办理结算的价款金额列账。由前所述工程分公司的账务处理可以发现“工程施工”科目和“工程结算”科目是抵销完毕的,最后在资产负债表中的列示余额为零。而合并后报表只会列示长期股权投资,故不会造成同一 BT 项目在资产负债表内重复挂账或虚列挂账。

(二) 一般收入确认原则下 BT 项目的会计核算及相关问题分析

例 2:上海浦东路桥建设股份有限公司(以下简称浦东路桥)依据 BT 公司代理政府实施投融资职能的实质,将支付施工单位的工程进度款以及发生银行借款的利息作为投资活

动,计入“长期应收款”科目。工程完工并审价后,“长期应收款”科目余额(实际投资额)与回购基数之间的差额于工程审价后一次计入损益,回购基数由“长期应收款”转入“长期债权投资”,投资回报(回购资金超出回购基数的部分)于实际收到回购资金时确认。工程审价尚未结束,根据回购协议公司已收到回购资金,将按照合同暂定价计算的回购基数结转入“长期债权投资”。

例 3:上海建工股份有限公司(以下简称上海建工)以“长期应收款”核算本公司及其附属子公司直接参与政府基础设施项目的建设,在建设过程中累计已发生的成本账列“长期应收款”;本公司及其附属子公司通过组建项目公司的形式参与政府基础设施项目的建设,累计投入项目子公司的资金账列“长期应收款”,项目子公司在建设过程中累计已发生的成本账列“长期应收款”。本公司及其附属子公司或项目子公司在收到政府每期支付的项目回购款时,按照收到的回购款项占全部回购款项的比例计算相应的投入项目建设资金的本金归还部分和利息收入部分,本金归还部分冲减长期应收款的账面价值,利息收入部分计入当期收益。

分析:1、浦东路桥和上海城建依据一般收入确认原则对 BT 项目的会计核算与例 1 相同的是最终确认的工程施工利润(与政府所签订合同标示的本金剔除工程实际发生的成本)在资产负债表中记入了“长期债权投资”科目;不同的是例 1 中的工程毛利是随 BT 工程进度分期转入利润的,而浦东路桥和上海城建是在外部(政府)认定后才将毛利记入账内的,即浦东路桥在工程未完工和审价前资产中所列示的是工程公司实际支付的工程施工成本余额,工程毛利暂不确认,工程完工并审价后,实际投资额与回购(本金)之间的差额(工程毛利)于工程审价后一次计入损益;上海城建在收到款项前是按建设过程中累计已发生的成本,账列“长期应收款”。笔者认为,依据一般收入确认原则对 BT 项目所进行的会计核算较之建造合同会计处理原则下对 BT 项目所进行的会计核算更为稳健。

2、例 2、例 3 中浦东路桥和上海城建对 BT 项目的会计核算采用的是依据 BT 工程项目整体所有权、风险转移的情况确定经济利益能够流入后,再确认收益的方法。如果完全按投资业务处理,应将实际支付的工程成本款项(实际投资额)作为投资本金,回购基数与实际投资额之间差额作为长期债权投资-投资差额,在回收年限里分期摊入投资收益,即依据投资准则来进行 BT 项目的会计核算,更为谨慎。

(三)不同会计核算依据下 BT 项目工程毛利会计处理方式比较

不同会计核算依据下对 BT 项目的会计核算中,有关投资回报(回购资金超出回购基数的部分)的收益的核算区别不大,主要区别是在工程毛利(实际投资额与回购基数之间的差额)的处理上。

1、根据所依据的会计核算原则不同,对工程毛利的处理

有三种选择:第一,以建造合同核算办法为主,分年按工程进度结算工程毛利的收益,如例 1 中的会计处理方式;第二,将项目视为商品,依据一般收入确认原则,在所有权、风险全部转移后,确定经济利益能够流入后再确认工程毛利的收益,如浦东路桥、上海城建的会计处理方式;第三,完全按投资准则做出的会计处理方式,即将回购基数与实际投资额之间的差额作为长期债权投资-投资差额,在回收年限里分期摊入投资收益。

2、不同会计核算依据下 BT 项目工程毛利会计处理方式的合理性比较。对比来看,上述三种 BT 项目工程毛利的会计处理方式中,第二种优于第一种,因为从例 1 中工程分公司和总公司的会计分录可知,对于整个公司而言,长期债权投资对应的真实经济事项是工程分公司的工程施工-成本和工程施工-毛利,而工程施工-成本才是整个公司实际支付的 BT 项目款项,工程施工-毛利则形成了一个内部利润,这部分利润是总公司对工程分公司工程进度予以结算并确认的,并且从公司整体的角度看,公司所发生的业务是 BT 投资项目,其未来收入要靠工程总体完成后政府根据回购协议在规定的期限内支付的回购资金(含投资回报)来确认,工程整体完工前是没有经济利益流入的,而第二种工程毛利的处理方式倾向于整体项目的风险转移后才允许安全确认收益,在收益的确认上更为稳健。第三种工程毛利的处理方式,是以回报的现金(经济利益)流入为确认收益时点,完全没有风险,虽收益(权利)确认远远滞后于业务(义务)发生的时点,但较之第一、二种方式,最符合投资的性质。需要特别说明的是,第二种处理方式虽不是最符合投资的性质的,但这种在工程完工后按市场价值计入长期债权投资,以市场价值与实际投出款项的差额确认收益的方式较为折衷,符合国际会计通行的市场公允价值原理。

(作者单位:上海立信长江会计师事务所新疆分所
新疆石河子广播电视大学)
责任编辑 张智广

·简讯·

2005 年 MPAcc 《税务筹划》研讨会召开

近日,“2005 年 MPAcc《税务筹划》研讨会”在天津财经大学召开。来自全国 21 所 MPAcc 试点院校的专家教授、部分实务界嘉宾以及《财务与会计》、《中国税务报》等专业媒体的代表参加了研讨会。本次研讨会以向 MPAcc 学员教授税务筹划课程中的难点为中心,对相关学术问题进行了深入探讨。会上,天津财经大学盖地、北京大学黄慧馨等四位教授作了主题发言。与会代表围绕税务筹划课程的基本框架、教学内容、教学方法等问题进行了分组讨论,并在部分问题上达成了一致意见,增进了共识。

(本刊记者)