

合同能源管理会计核算方法比较

王威■

摘要：合同能源管理目前我国发展较快，但是缺乏统一的会计核算规范。为规范节能服务公司对合同能源管理业务的会计核算，增强行业内不同企业之间财务信息的可比性，本文通过分析实务中节能服务公司采取的会计核算方法的优缺点，为合同能源管理的会计核算工作提出切实可行的建议。

关键词：合同能源管理；节能服务公司；会计核算

合同能源管理(EPC, 曾用名EMC)是一种源于西方的新型市场化节能机制。在我国经济社会发展对环境保护要求日益严格的今天，获得了长足的发展。在此背景下，节能服务公司(ESCO)如何对其业务进行会计核算，特别是如何对EPC业务进行收入确认以公允反映其财务状况和经营成果，是财务报告使用者普遍关注的问题。但由于EPC业务较为特殊，其不同于一般意义上的商品销售、提供劳务、建造合同以及让渡资产使用权等，加之《企业会计准则》及其指南、讲解等也未专门对EPC业务的会计核算确认提供明确的指引，致使在实务中ESCO财务人员按照自己的理解进行操作，会计处理方法存在较大差异，导致各ESCO之间的会计信息缺乏可比性。因此深入分析实务中ESCO对EPC业务采取何种核算方法具有重要的现实意义。

一、EPC的概念与特点

ESCO与用能单位以契约形式约定节能项目的节能目标，ESCO为实现节能目标向用能单位提供必要的服务，用能单位以节能效益支付ESCO的投入及其合理利润的节能服务机制。其实质就是以减少的能源消耗费来支付节能项目全部成本。这种节能投资方式允许客户用未来的节能收益为工厂和设备升级，以降低运行成本；或者ESCO以承诺节能项目的节能效益或承包整体能源费用的方式为客户提供节

能服务。

徐华新(2012)总结EPC具有如下特点：1.用能单位在零投资、零资金风险的前提下实现节能效益，以减少的能源费用支付节能改造项目成本，合同期满后可免费获得该节能设备；2.能源服务公司先垫付资金为用户进行节能改造，因此承担了资金使用成本和投资回收的风险，但EPC模式下投资的收益往往比节能设备即时卖断方式的利润空间要大；3.节能设备由能源服务公司投资建设，在合同期内设备的所有权归属于ESCO，使用权属于用能单位。合同期满，节能设备一般免费赠送给用能单位。

节能效益分享型EPC为最典型的代表，本文以节能效益分享型EPC为基础，进行会计核算方法的研究。

二、EPC的会计核算方面的法规规范

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)中有关于完善相关会计制度的内容：“各级政府机构采用合同能源管理方式实施节能改造，按照合同支付给节能服务公司的支出视同能源费用进行列支。事业单位采用合同能源管理方式实施节能改造，按照合同支付给节能服务公司的支出计入相关支出。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。”但是这一规定比较粗糙,在实务中缺乏可行性。目前,大多数企业都处于摸索阶段。因此,ESCO的自主权非常大,可根据自身的需要选择适当的会计核算方式,但是其会计处理是否符合企业会计准则的相关要求却是值得商榷的。

三、ESCO 在实务中采取的会计处理措施

在缺乏企业会计准则的指引下,ESCO根据自身对其他相关准则和业务实质的了解,选择多种会计核算方法。实务中ESCO选择的核算方法主要有以下几种。

(一) 当作自建固定资产核算

此观点认为ESCO应当把EPC项下的资产当作自建固定资产进行处理,在建设期通过在建工程项目进行成本核算,建设期结束以后转入固定资产进行核算,后续的会计处理与一般固定资产相似;后续的折旧费用进入营业成本之中,收到的分享收入计入营业收入,发生的运维支出计入当期费用或成本;合同结束后当作固定资产处理对待。

这种方式的优点是操作简单易行,ESCO可以很好地规划收入与成本的结转,并且这一方法和相关税收优惠政策建议的会计处理方法保持一致,减少了税法与会计的差异,降低了纳税成本,便于企业申请优惠政策。缺点是没有考虑EPC业务的特殊之处,收入与成本的配比严重脱节,忽视企业在EPC业务中可能面临的风险。

(二) 当作融资租赁核算

此观点认为ESCO虽然在合同期内对其购建的节能项目拥有所有权,但合同期满后所有权将归用能单位所有,且节能项目资产系专为用能单位设计和建造,性质特殊,只有用能单位才能使用。由此看来,EPC业务符合租赁会计准则规定的满足融资租赁条件的五种情况中的至少两种,因此认为其具有融资租赁业务的特点,而对其按照融资租赁业务进行会计处理。

但是笔者认为,企业会计准则是站在常规租赁业务的角度进行的列举式的规范,不能说满足其中一条就一定要确认为融资租赁。考虑到EPC业务的特殊性,其本身不具有常规租赁的形式要素,当作融资租赁业务核算笔者认为并不恰当。同时,EPC的未来收入是不确定的,最低租赁付款额的现值是没有办法具体测算的,而节能效益分享型EPC需要在满足一定的节能效益的情况下才能够取得客户的费用分享收

入,其支付费用的义务必须在严格满足标准的条件下才能够成立,这一情况和租赁业务是有本质区别的,因此把EPC业务作为融资租赁进行核算,不符合实际情况,也不符合相对原则。因为交易的对手方,即用能单位往往不做任何会计处理,除非在节能效益满足的前提条件之下。

(三) 当作BOT模式核算

此观点认为ESCO从事的EPC业务,首先是进行建造活动,其次是提供运行管理服务,最后是将节能项目无偿移交于用能单位,“建设—经营—移交”这一模式类似于BOT业务,因此认为EPC业务应参照BOT业务进行会计处理。

笔者认为,EPC业务和BOT项目具有相似之处,有建设—运营—移交的流程,从形式上看与BOT还是比较接近的;但缺点是ESCO公司如果按照BOT项目来处理EPC业务,那么用能单位就应该确认固定资产才对,但是对用能单位来说,该资产的风险与报酬并不由其承担,无法满足资产的确认条件。

(四) 当作建造合同处理

此观点认为ESCO一般是专门从事新能源技术开发和能源工程安装的公司,其并非商品制造销售企业,节能项目的盈利点主要来自公司的新能源技术和能源工程安装方面的专长和经验,所以ESCO实质上主要是在为用能单位建造节能项目,因此应将EPC业务作为建造业务,确认建造合同收入。

这种方式的优点在于,ESCO一般属于工程施工企业,对工程施工的会计处理十分熟悉,选择按照建造合同进行处理,可以满足收入与成本配比的要求,使ESCO在建设期内依然可以确认收入,对在会计期间内有大量EPC项目开工的企业来说更是如此。因为如果按照其他会计处理方法来进行业务核算会造成EPC公司的收入波动加大。缺点是不符合EPC业务的经济实质,没有充分考虑项目的风险完全在ESCO身上,没有把经济风险转移到用能单位。

通过以上分析,笔者认为EPC会计核算在实务中处于探索阶段,各公司根据自己的喜好、利益诉求选择不同的会计核算方法,造成相关会计信息的混乱与不透明,降低了相关会计信息的可比性,不利于会计信息使用者了解ESCO真实的财务状况与经营成果,存在弊端。因此本文建议会计准则制定部门应该组织相关专家,深入企业实际,采用全新的思维对EPC的会计核算进行专门的会计准则规范,解决乱象丛生的会计核算方法选择问题,同时加强关于EPC会计核算方面的信息披露。

(作者单位:上海大学管理学院)

责任编辑 鲍双双