

# 新收入准则下合同能源管理业务的经济实质与核算探讨

万昱 ■

**摘要：**近年来合同能源管理业务取得了长足发展，但围绕其会计处理仍有较多争议。本文从具体案例出发，指出合同能源管理业务会计处理方式的争议之所以存在，根本原因是对其经济实质的认识存在差异，只有厘清该类业务的经济实质，才能形成符合逻辑的会计处理方式，确保业务收支核算准确。

**关键词：**合同能源管理；新收入准则；会计处理

**中图分类号：**F275 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2021)09-0056-03

## 一、引言

合同能源管理业务指节能服务公司与耗能企业之间签订合同，通过节能设备建造（或改造）和运营来实现节能减耗目标。这类服务一般会由节能服务公司提供建造和运营服务，而耗能企业则以实际产生的节能效益为标准，补偿节能公司的成本和合理利润（赵海荣，2020）。具体而言，节能公司为客户提供融资服务、节能设备设计、节能设备建造或者改造（包括施工服务、设备安装服务、设备调试服务）、设备运营管理服务等，并从节能设备运营过程获得的节能效益中取得成本和合理利润的对价。合同能源管理业务缓解了项目融资约束，对我国节能服务产业的发展具有重要的现实意义（段小萍和陈奉功，2018）。

在合同能源管理业务方兴未艾、蓬勃发展的同时，各单位对合同能源管理业务实质的理解有较大分歧。此外，由于业务实践情境纷繁复杂，尽管《企业会计准则第14号——收入》（以下简称新收入准则）已于2021年1月1日在全国范围内施行，但原则导向制的会计准则对合同能源管理实务缺乏具体规范，实务中对合同能源管理业务采用何种会计处理方法仍有比较大的争议和分歧。厘清合同能源管理经济实质，对于明确合同能源管理业务的会计处理，确保业务收支核算准确等具有重大的理论和实践意义。

## 二、主要会计处理方法及经济实质

现行企业会计准则并未对合同能源管理业务的收入确认、计量和报告提

供明确的指引，各企业的实务处理也存在较大差异。总体而言，主要有四种会计核算方法：一是将节能项目的设备改造支出全部（或按投资比例）确认为固定资产，按合同年限平均计提折旧，并按照公司固定资产管理办法进行日常卡片管理。项目期结束，节能公司将资产移交用能单位，节能公司按自有固定资产进行财税处理。二是将项目设备建造、改造和设备安装调试整体视为建造服务，随着项目建设进度，按照新收入准则采用投入法或产出法确认收入、成本和费用，并在后续提供节能服务期间，确认节能服务收入。三是合同能源管理项目的建设、运行及最终移交流程全部参考BOT项目进行，在节能改造项目的投资建设期，节能公司不确定收入，而是在项目的运营期确认收入。四是将改造后的节能资产视为具有高度

作者简介：万昱，国网江西省电力有限公司建设分公司总会计师，高级会计师。

专用性的资产,按照《企业会计准则第21号——租赁》的相关要求进行会计处理。从实践上看,节能合同条款中一般会规定,在合同期限内,经改造的节能设备所有权一般属于节能公司,而合同到期后节能公司会将节能设备进行移交,合同中实际上隐含着租赁成分。

这四类会计处理方法的分歧本质上是由于各单位对合同能源管理业务的经济实质存在认识偏差。方法一和方法三认为,按照产权归属的法律形式,节能资产本质上为自建固定资产,企业仅为客户提供节能服务。方法二认为,企业本质上为客户提供节能设备建造服务,并在后续节能设备使用过程中提供节能服务,而企业在一段时间内拥有设备所有权这一事实并不具有经济实质。方法四则认为,按照《企业会计准则第21号——租赁》,从客户的角度出发,节能资产性质上符合使用权资产的确认条件,实质上节能公司为客户提供了租赁业务(马勇,2013)。

### 三、案例剖析

为详细说明采用以上四种不同的会计处理方法蕴含的经济实质,以及在实际应用中如何进行职业判断,本文拟结合《XX市高新区“煤改电”项目合同能源管理协议》,以案例的方式对此进行分析。

#### 1. 案例基本情况

某节能公司主要从事节能环保与能源高效开发利用投资、建设与运营,业务范围涵盖综合能源服务、新能源及储能、节能改造、电能替代等领域。节能公司通常与客户签订节能服务合同,在客户所在地进行节能设备改造。某化工企业设备老化,生产成本较高,每年电费支出2 000万元,此外,废气排放给企业带来了较大的节能减排压力。于是,其委托节能公司提供节能改造服务,并签订了10年期合同《XX市高新

区“煤改电”项目合同能源管理协议》(以下简称《合同能源管理协议》),约定:设备在客户土地进行改造,节能改造项目的审批和立项、竣工验收及最后的并网发电等政府审批手续均由客户方负责。节能公司负责节能设备的整体建设,具体包括对改造设备的设计、材料采购、建筑安装和节能设备调试。在建造和改造完毕后,节能设备需转让给客户指定的运营方(即节能公司)。自节能设备投运之日起,节能公司负责设备运营,10年后将节能设备运营权利转让给客户。为保证节能公司收回成本和合理利润的对价,节能设备每年的效益如低于1 000万元,则按1 000万元结算;否则按实际情况进行结算。

#### 2. 业务模式分析

如上所述,该项目中节能公司提供的服务包括节能设备改造设计、材料采购、建筑安装和节能设备调试等服务。但在其他具体案例下也可能存在节能公司向客户销售节能设备或其他设备的情形。在会计处理实务中,节能公司需要考虑《合同能源管理协议》的具体内容,对合同描述业务的经济实质进行判断并进行会计处理。

根据《合同能源管理协议》的约定,其业务实质具有以下特点:一是节能公司首先负责设备改造;设备在建成后所有权移交给节能公司。二是节能公司负责设备日常运营,按照实际产生的节能效益收取成本和利润的对价。三是在运营期间,节能公司的实际收入具有不确定性,属于或有收入,可按照新收入准则进行估计确认。这是一种特殊的、类似于BOT的业务模式,新收入准则并未对其会计处理方法作出明确规定。实务中各单位应根据合同约定的业务特点,借鉴不同的思路进行会计处理,具体分析如下:

(1) 将设备确认为自建固定资产。在这类方法下,企业应按照建造成本确

认在建工程,并按照新收入准则在设备达到预定可使用状态时确认固定资产,并按照核算办法计提折旧。运营期间,节能公司根据具体的节能效益确认服务收入。最后进行设备移交,按照自有固定资产的处置进行财税处理。这类处理方法的核心观点在于,其认为资产并非为客户建造。显然,该案例的合同条款中明确,设备在客户土地进行改造,节能改造项目的审批和立项、竣工验收及最后的并网发电等政府审批手续均由客户方负责,综合上述业务实质可知,资产本质上是为客户建造的。因此,不应视为自建固定资产进行会计处理。

(2) 将设备改造和运营区分开,分别视为为客户提供建造服务,并在后续期间提供运营服务。在对节能公司收入确认政策进行选择时,应考虑其主营业务和合同约定的经济实质。根据案例中对节能公司业务模式的描述,其主要经营活动包括节能设备改造和后续的运营服务,其主营业务是节能服务而非发电服务(尽管建造合同对价可能是由后续电量确定)。因此,本案例中,节能公司可在提供建造服务时,即按照新收入准则的规定确认建造收入,并在以后运营期间分期确认节能服务收入。

(3) 按照BOT确认收入。有学者认为该案例所述合同能源管理业务应按照BOT模式进行收入确认。但笔者认为,节能公司并不是政府有关部门,节能设备改造项目并不是基础设施建设项目,从定义和主体上讲均不符合BOT定义。此外,节能公司对节能设备拥有所有权,不同于BOT中描述的特许经营权。因此,笔者认为,不应采用BOT模式进行煤改电协议的收入确认。

(4) 按照新修订的租赁准则确认收入。此时,需要判断该项安排是否构成租赁。本案例中,合同履约的确取决于节能设备的使用,且其为特定资产。但合同中也约定,设备由节能公司

负责后续运营,其使用权并没有让渡给客户,不符合租赁确认的条件。因此,节能公司应在运营期间根据节能效益确认节能服务收入,而不能视为租赁确认租赁收入。

### 3. 新收入准则下的会计处理

如上所述,节能公司应按照方法二进行会计处理。根据新收入准则,按五步法确认和计量有关收入(识别客户合同已在前面阐述,本部分不再赘述):

(1) 识别履约义务。节能公司主要业务有建造服务、节能服务和其他相关服务。首先看合同约定的建造活动。在建造合同中,节能公司实际上对有关设备改造的各项服务提供了重大整合,具体内容无法明确区分。因此,应参照总承包合同,将该项建造活动整体视为一项履约义务。此外,合同约定设备运营10年后要将使用权转让给客户。此种情况下,在建造期客户能够从单独使用建造活动中受益,在运营期客户能够从节能服务中获益。综上,根据新收入准则第十条的标准判断,建造服务和节能服务应视为可明确区分的商品,将其拆解为两项单项履约义务。

(2) 确定交易价格。案例中将合同对价约定为:10年设备运营期内,年节能效益收入如果低于1 000万元,则节能公司与客户将按1 000万元结算;如果节能效益高于1 000万元,则节能公司和客户应按实际收益结算。可见,该对价为可变对价,节能公司应根据具体运营情况,对节能效益收入进行估计,并按期暂估确认节能收入。由于10年期的合同存续时间较长,所以合同对价中极可能存在重大融资成分,节能公司应当按照新收入准则第十七条的规定,根据现付价格确定交易价格。现付价格与合同对价间的差额,应在合同期内用实际利率法实现摊销。

(3) 将交易价格分摊至合同中的履约义务。根据新收入准则第二十条至第

二十二条规定,节能公司应将上一步骤确认的对价在建造和运营服务之间分摊。如节能公司在平时对两项履约义务均存在单独销售,则应当将交易价格按其相对比例分摊。如果履约义务单独售价无法获取,节能公司可以采用市场调整法或者成本加成法估计履约业务的单独售价。此外,如果不能获得市场价或未进行过相关服务以至于不能可靠确定售价,则公司可以使用恰当方法估计服务的单独售价,再采用余值法确定另一项服务的单独售价。

(4) 在主体履行履约义务时确认收入。首先,节能设备在客户设备原址上进行改造,说明客户能控制在建设备。从另一角度看,此种节能设备属于专用设备,不能轻易改为其他用途。这满足新收入准则中“企业履约过程中所产出的商品(或服务)具有不可替代用途”的条件。其次,合同规定,在客户原因导致合同终止时,节能公司有权就累计已履约部分收取成本和合理利润的对价。这项权利对双方均具有法律约束,满足新收入准则“企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项”的约束条件。由此可以判断,节能公司提供的建造服务在一段时间内履行,应按时段法确认收入。

对于后续运营服务而言,其满足新收入准则第十一条“客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益”这项条件,同样属于在一段时间内履约的合同义务。因此,节能公司应在设备运营期内按运营服务的提供情况按期确认收入。

## 四、总结

综上所述,合同能源管理中四种不同的收入确认方法蕴含了对业务不同的经济实质的思考,方法不同给节能公司带来的收支核算影响自然不尽相同。方法一中的收入确认方法不需

要很多会计估计和会计判断,可操作性较强,但有可能造成收入确认的延后,违背了业务的经济实质和会计上收入成本的配比原则;方法二在新收入准则规定下可能会涉及较多的会计判断和会计估计,但可以提前确认建造活动的有关收入,有利于改善财务指标、提高会计信息质量;方法三中合同能源管理的主体资质要求和业务实质一般不符合BOT要求,因此笔者认为其不适合参照BOT进行收入确认;方法四在一定程度上体现了合同能源管理的经济实质,但需要严格按照新修订的租赁准则有关条款判断是否符合租赁的确认条件。□

责任编辑 陈利花

## 主要参考文献

- [1] 赵海荣. 合同能源管理的会计处理问题探讨[J]. 财会通讯, 2020, (7): 88-91.
- [2] 段小萍, 陈奉功. 基于全生命周期的合同能源管理项目融资风险研究[J]. 科技管理研究, 2018, 38(23): 235-243.
- [3] 何召滨. 合同能源管理业务的会计核算解析[J]. 财务与会计, 2014, (11): 32-34.
- [4] 李瑞, 穆久壮. 浅谈节能效益分享型合同能源管理会计核算[J]. 财务与会计, 2017, (17): 61.
- [5] 王威. 合同能源管理会计核算方法比较[J]. 财务与会计, 2016, (18): 18-19.
- [6] 韩秀秀. 合同能源管理会计处理[J]. 财务与会计, 2018, (17): 35-38.