

BOT 高速公路建造服务阶段 会计处理优化分析

——基于项目业主方视角

刘大远 谭德彬 尹崇懿

摘要：本文立足BOT(建设—经营—移交)高速公路项目业主方视角，针对BOT高速公路项目建造服务阶段现行会计处理方式与会计准则间存在的收入确定依据差异和收入确定公允性争议等问题，基于BOT建造服务业务开展实际、相关会计准则和国内外相关案例，提出业主方在BOT高速项目建造服务阶段会计处理的优化方案。

关键词：BOT高速公路；建造服务；会计处理；业主方；收入确认

中图分类号：F230；F542 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2025)23-0056-03

BOT(建设—经营—移交)模式作为交通基础设施建设的重要组成部分，通过引入社会资本缓解政府财政的资金压力，推动路网扩张。BOT高速公路相关会计处理一直是企业关注的重点。本文聚焦BOT高速公路业主方在建期的建造服务管理业务，针对现行会计处理进行探讨，提出合理优化方案。

一、BOT高速公路建造服务业务背景

BOT高速公路模式大体可分为两个阶段：一是建造阶段，即项目业主方从政府方或政府相关机构中标相关项目(一般通过公开招投标方式中标)，通过多种方式引入施工企业对项目开展施工建设，此阶段项目业主方将对项目进行建造服务管理，主要内容包括但不限于融资、项目管理、安全管理、质量管理、风险控制等多个方面；施工企业则按施工合同和项目施工图进行施工。二是运营阶段，在协议规定的特许经营期(一般接近30年)内，项目业主方主要

通过收取通行费或其他方式获取收入与回报，特许期满后根据合同约定无偿移交给政府。

在建造服务期间，我国BOT高速公路普遍由集团公司、板块公司和项目公司(有的模式不存在板块公司，直接由集团公司和项目公司参与)共同对BOT高速公路项目进行多条线、多层级的全方位管控。企业往往需要投入大量人力及物力资源开展复杂的管理工作，承担重大的责任风险。

二、BOT高速公路建造服务会计处理及不足

(一)当前会计处理模式

从国际范围来看(包括我国的境外上市公司)，按照《国际财务报告解释公告第12号——特许服务权协议》(IFRIC 12)，自2008年起符合条件的相关BOT高速公路业主企业普遍于在建期根据施工进度确认收入和成本。从我国范围来看，2021年以前按照《企业会计准则解释第2号》，BOT

基金项目：四川省财政厅会计科研项目(2025-sckjkt-007)

作者简介：刘大远，蜀道投资集团有限责任公司党委委员、财务总监，高级经济师；

谭德彬，蜀道投资集团有限责任公司财务管理部部长，全国高端会计人才(企业类14期)，四川省会计高端人才，正高级经济师；

尹崇懿，蜀道投资集团有限责任公司财务管理部。

高速公路项目公司未参与具体施工业务的,在建设期不确认建造服务收入。2021年财政部发布《企业会计准则解释第14号》(以下简称解释第14号),要求满足“双特征”“双控制”的BOT高速公路项目公司于在建设期根据施工进度同时确认收入和成本。自解释第14号出台后,部分符合条件的BOT高速公路企业于在建设期同时确认收入和成本,且以成本规模作为收入确定的依据,即根据项目的建造成本(即项目建设的各类成本之和)等额确定建造收入,但这种方式并未体现该业务的盈亏。

(二) 当前会计处理模式的不足

1. 当前会计处理与会计准则存在差异。一是收入确定的依据存在问题。根据新收入准则(CAS 14),收入确认的第一步是“识别与客户订立的合同”,而建造服务的合同依据理应是与BOT高速公路项目发包人(即交通厅或地方政府等)签定的协议,而不应是履约合同。但目前的处理方式为:在BOT高速公路项目建造过程中,根据履约合同和项目建设进度,由项目的建安成本、融资成本、管理费用、征迁成本等构成项目公司的建造服务成本,再由此得出项目公司的建造收入。此模式确定的建造服务收入并非以协议作为合同进行确认,对合同的识别有误,违背了CAS 14中的收入确定原则第一步。二是收入确定的公允性存在争议。按照CAS 14规定,“客户支付非现金对价的,企业应当按照非现金对价的公允价值确定交易价格。”BOT高速公路作为典型的非现金对价模式,应以公允价值作为确定收入的依据,而非以成本金额作为确定收入的依据。项目的总成本是业主方为项目建造所形成的对价成本,而非政府给业主方对价的公允价值,以成本直接确定收入是不公允的。

2. 当前会计处理不利于发挥管理会计作用。一方面,收入的确认方式不能完全体现相关效益和风险。企业各个环节耗费大量人力物力从事建造服务管理,无论是高效管理所形成的效益和低效管理所导致的亏损皆不能通过现有会计处理得以呈现,不利于反映企业真实情况。另一方面,会计处理应为企业内部的经营管理、战略决策和绩效管理提升提供充分的财务信息和支持,但当前会计处理方式无法完全反映建造服务管理业务的开展情况,缺乏及时、准确的会计信息作为基础,管理者难以更好地对项目进行规划、决策、控制和评价。

三、优化依据

根据CAS 14“五步法”对BOT高速公路建造服务收入

的确认进行分析:第一步,识别合同。企业与地方政府签订投资协议,约定双方权利义务。第二步,识别单项履约义务。投资协议要求企业负责高速公路的建造。第三步,确定交易价格。第四步,将交易价格分摊至各单项履约义务。第五步,确认收入。值得注意的是,在确定交易价格时,会计准则中明确应按照公允价值确定收入,而非以成本确定收入。按照CAS 14“客户支付非现金对价的,企业应当按照非现金对价的公允价值确定交易价格”的规定,具体可将投资协议等相关合同文件中的项目中标金额作为公允价值的参考。

同时,根据财政部会计司发布的《PPP项目合同社会资本方会计处理应用案例》,特许经营者在建造服务阶段可体现盈亏。案例中,甲公司作为社会资本方负责当地高速公路的建设、运营和维护,其在建造期间每年确认建造服务收入4200万元,建造服务成本4000万元,采用成本加成法估计建造服务的合理毛利率5%,形成利润200万元。

另外,国外也有BOT高速公路体现建造服务收入的案例。西班牙企业阿伯蒂斯基建公司在2019年合并损益表中确认建造收入5.48亿欧元、建造成本5.22亿欧元,体现建造服务利润0.26亿欧元,毛利率约4.74%。

四、优化方案

本文结合建造服务的具体内容、准则规定、案例支撑形成优化方案,与之前常规做法的主要差别在于收入的确认逻辑不同,具体如下。

(一) 总体思路

1. 收入确定。按照BOT高速公路项目的招投标中标金额确定总收入。一方面,招投标价格经设计咨询单位研究测算、地方政府参与、交通主管部门审核、发改委批复或备案,其价格依据充分,通过多方重重把控;另一方面,招投标是通过市场公开进行的,由各企业通过充分竞争后最终得出结果。因此,可将中标金额作为公允价值确定总收入。另外,如因增加建设施工范围等因素影响,按相关流程通过概算调整,收入应作相应调整。

2. 成本确定。按实际成本构成确定成本金额,具体包括项目的建安成本、征地拆迁费用、财务费用和其他费用。

3. 损益确定。按照收入和成本费用的差额,确认相应损益即可,若收入大于成本则形成合理利润,若收入小于成本则形成亏损。

(二) 具体处理

1.过程中会计处理。在过程中根据项目的形象工程履约进度,结合项目工作量进度比例,基于当前确定的收入总额确认当期相应的收入规模;根据项目工程实际发生的成本确认相应成本;根据确定的收入和成本差额在合理范围内确认损益。以下几点须特别注意:一是收入的确认须根据实际情况进行定期调整。根据交通主管部门意见,若项目概算有所调整,那么项目总体收入及工程履约进度也应作相应调整。二是如非往期差错导致的问题,则应作为会计估计调整。如因概算调整等新增事项导致收入总额变化,使得当期收入、损益发生变化,应参考会计估计变更,在当期对收入、损益等相关数据进行调整。三是会计损益的确认应遵循谨慎性原则。在会计处理时,若当期收入小于成本,则直接确认相应亏损;若当期收入大于成本,则理应确定利润。但为防止极端情况的出现或业主方采用成本跨期确认等手段进行当期盈余管理,可将过程中(一般指年度)利润率与合理利润率对比,并以合理利润率为限进行控制。合理利润率可借鉴《PPP项目合同社会资本方会计处理应用案例》中选取的5%作为建造服务业务的合理利润率进行过程控制。

2.完工时会计处理。鉴于项目概算和工程形象进度实时更新,由BOT高速公路项目业主方持续跟踪管控,并进行相应调整反映在财务报表中。因此,若竣工当年相关项目情况发生变化,该业务情况也应属于新发生事项,可参照会计估计变更进行处理,对当年财务情况进行调整。竣工当年,BOT高速公路项目业主方相关会计处理分为两步:一是按照竣工当年所确认的项目总概算得出项目总收入,按照竣工当年确认的累计总成本确认项目总成本,按照竣工当年收入与成本的差额在合理范围内确认项目总损益。二是按照竣工当年该BOT项目会计各科目总额与以前年度会计各科目累计额的差额,确认竣工当年收入、成本和损益。

以A高速公路为例(中标价格为100亿元),若该项目投入超出概算,项目实际成本开支105亿元,在项目建设期间,项目业主方甲公司应按照履约进度确认收入、成本、利润和资产。待项目建成完工后,甲公司确认无形资产(特许经营权)100亿元,同时确认100亿元建造服务收入、105亿元建造服务成本和5亿元建造服务亏损。若A项目投入不超出概算,项目实际成本开支96亿元,在项目建设期间,甲公司应按照履约进度确认收入、成本、利润和资产。待项目建成完工后,甲公司确认无形资产(特许经营权)100亿

元,同时确认100亿元建造服务收入、96亿元建造服务成本和4亿元建造服务利润。

五、结语

当前,企业对BOT高速公路项目建设管理需投入大量人力物力,花费的成本费用、形成的潜在贡献和承担的责任风险越来越高。但目前BOT高速公路建造服务业务会计处理方式尚存在优化空间。建议财政部门规范建造服务收入的确认方式,避免会计处理产生争议;企业方面研究优化建造服务各主体间的权责利分布;交通、国资、税务、审计等相关方面进一步完善相关政策规定。通过优化BOT高速公路项目会计处理,合理体现企业建造服务盈亏,促进高速公路项目投资建设的良性循环。□

责任编辑 林荣森

主要参考文献

- [1]高亚莉.项目公司BOT业务会计核算问题研究[J].经济研究参考,2021,(7):120-127.
- [2]周国光.论PPP项目合同经营方会计处理的改进——基于高速公路PPP项目的思考[J].交通财会,2021,(4):4-11.
- [3]包锦君.BOT业务中若干会计处理问题[J].中国注册会计师,2022,(10):104-106.
- [4]王霞.BOT模式下高速公路行业建造收入确认的探析[J].今日财富(中国知识产权),2023,(3):80-82.
- [5]刘畅.试析PPP项目建造收入会计处理[J].商讯,2023,(21):33-36.
- [6]岳贤峰.收入准则修订对BOT项目会计核算的影响研究[J].现代审计与会计,2020,(11):26-27.
- [7]李晓鹏.BOT模式下建造合同收入确认的再思考[J].国际商务财会,2025,(6):40-43.
- [8]林香山,梁跃建.浅析BOT项目利润的会计处理——以A公司为例[J].财会月刊,2017,(25):61-64.
- [9]赵军亮.BOT模式投资的高速公路资金管理研究[J].财讯,2024,(21):98-100.