



BT项目会计核算之我见

中铁十六局 陈必磊

【摘要】 本文在分析BT项目特点的基础上,通过分析当前BT项目会计处理所面临的问题,提出了BT项目会计核算的思路。

【关键词】 BT项目 会计处理 探索

BT模式(Build-Transfer,建设-转让),即项目由建筑承包商(或投资方)自筹资金建设,建成后移交给政府或回购方,政府或回购方按合同约定向建筑承包商(或投资方)支付项目总投资加合理的回报率。在BT模式下,建筑承包商(或投资方)如何对建设项目进行会计处理?本文在分析BT项目特点的基础上,提出了BT项目会计核算的思路。

一、BT项目的特点

1. BT模式是一种融资方式。这种模式是由某一投资方作为发起人,独立或者联合其他方共同组建项目公司,项目公司负责项目的融资、设计、建造等全部工作,项目建成后移交给政府或回购方,同时收回投资用于归还项目借款,并获得相应利润。

2. 能减轻政府的直接财政负担。BT项目的资金完全由投资方、项目公司负责筹集,政府无须保证、担保或承诺支付项目的借款。

3. 有利于转移和降低风险。BT项目的投资方通过组建项目公司,投入一定量的资本金,其余资金则从金融机构、国内外企业、外国政府、国际金融组织、社会公众筹措,从而将利益相关人与BT项目紧密联系起来,各方承担各自出资额部分的有限责任,享受相应的收益。

4. 有利于提高项目的运作效率。BT项目主要是建设基础设施,资金投入大、建设期间长、投资风险大。投资方为了降低风险、获取较多的利益,客观上会更重视项目管理、控制造价,提高生产效率。

5. 提前满足社会公众的需求。采用BT模式可使一些本来急需建设而政府目前又无力投资建设的基础设施项目得以建成,从而加速社会生产力的提高。

二、BT项目的会计核算原则

BT项目可以分为投资方投资并且自行施工建设和投资方投资自己不施工建设两种情况。

1. 投资方投资并且自行施工建设的情况。

(1) 应执行《企业会计准则第15号——建造合同》(以下简称“建造合同准则”)。目前,各企业对BT项目的会计实务操作方法有很大不同。大部分投资方将其作为一项“在建工程”,将所投入资金在“在建工程”科目下分明细科目核算;也有将其作为“长期投资”,在“长期投资”科目下分明细

科目核算;还有投资方按照《国有建设单位会计制度》的规定进行会计核算。以上三种方法的共同点就是认为BT项目不属于建造合同范畴,不应当执行建造合同准则。对此,笔者通过对建造合同定义和特征的分析,提出了不同的观点。

建造合同准则规定,建造合同是指为建造一项或数项在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的资产而订立的合同。这里所讲的资产是指房屋、道路、桥梁、水坝等建筑物,以及船舶、飞机、大型机械设备等。建造合同有其自身的特征,主要表现在:①先有买主(客户),后有标的(资产),建造资产的造价在签订合同时已经确定;②资产的建设期长,一般都要跨越一个会计年度,有的长达数年;③所建造的资产体积大、造价高;④建造合同一般为不可撤销的合同。

综观BT项目,买主(客户)要建设某一基础设施、大型建筑物等,必须通过向社会媒体发布信息,在国家法律法规规定的条件下,公开举行招标活动。承包商获得该信息后参加招标投标活动,经过资格评审、投标竞争、合同谈判等程序,最终与买主(客户)签订BT项目合同。承包商在投标过程中已将自己能够承担的合同造价在投标书中给予了明示,买主(客户)对所有承包商的报价经过评审,确定最优报价为合同造价,并在BT项目合同中以书面形式予以确认。BT项目主要是基础设施和大型建筑物等项目,其建造期往往较长,实物资产属于体积庞大、占地面积多、造价高的工程。BT项目合同为合同主体双方规定了相应的权利和义务以及违约责任,并明确了该项合同是不可撤销的合同,任何一方违约将承担违约责任。笔者认为BT项目合同与建造合同的特征完全吻合,应当属于建造合同。那么,承包商就应当执行建造合同准则。

(2) 建设期间要确认合同收入。目前比较普遍的认识是BT项目在建设期只有资金投入,不产生经济效益,回购期满并且收回全部投资时才有经济效益,所以不应确认合同收入。投资方在建设期投入的全部资金作为资产核算,直到政府或回购方回购时,才根据合同价款确认合同收入和合同费用,计算合同毛利。但是,笔者认为根据建造合同准则的规定,BT项目在建设期间应该确认合同收入和费用。具体理由如下:

建造合同准则规定,在资产负债表日,建造合同的结果能够可靠估计的,应当根据完工百分比法确认合同收入和合同费用。同时规定,固定造价合同的结果能够可靠估计,是指同

时满足下列条件:①合同总收入能够可靠地计量;②与合同相关的经济利益很可能流入企业;③实际发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量;④合同完工进度和为完成合同尚需发生的成本能够可靠地确定。成本加成合同的结果能够可靠估计,是指同时满足下列条件:①与合同相关的经济利益很可能流入企业;②实际发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量。

BT项目合同具有固定造价合同或成本加成合同的形式;投资方按照施工组织计划安排BT项目施工进度,在资产负债表日能够可靠地确定合同完工进度;投资方签订BT项目合同时已经明确合同价款,对于合同总收入能够可靠地计量;投资方自行组织施工建设,对合同总成本经过测算,当期实际发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量,尚需发生的合同成本也能够可靠地确定。政府或回购方在签订BT项目合同时,已经对履行合同所需回购资金的来源予以肯定,并在BT项目合同中以书面形式确定下来。由此可以认定,BT项目完成后在符合合同约定的情况下,与之相关的经济利益能够流入企业。只要回购期满,政府或回购方能够支付合同价款,就说明BT项目合同的结果能够可靠地估计,企业应当确认合同收入和合同费用。

(3)BT项目合同应区别确认合同收入的部分。《国际会计准则第11号——建筑合同》规定,承包商可能已经发生了与合同未来活动有关的合同成本。这类成本如果将来可能得到补偿,应作为资产予以确认。这类成本代表了应向客户收取的款项,通常应归类为合同的在建工程。而建造合同准则对此并未做出相应规定,其仅对施工领域的合同成本做出了规定。然而,BT项目是一个综合性的总承包建筑项目,其合同内容包括可行性研究、前期准备工作、征地拆迁、规划设计、地质勘察、三通一平、建筑施工、物资供应、提供劳务、监理服务、项目管理、技术咨询等。因此,笔者建议对于BT项目合同中建筑施工部分,参照建造合同准则的规定确认合同收入和合同费用;对于非建筑施工部分应当作为一项将来可能得到补偿的资产予以确认,代表向客户收取的款项。

2. 投资方投资但自己不施工建设的情况。在这种情况下,投资方自己并不参与施工建设活动。投资方通过公开招标,择优选择符合招标条件的施工建设单位(承包商)。因此,投资方无需执行建造合同准则,而应执行《企业会计准则第2号——长期股权投资》。但是,负责BT项目建设的承包商应当执行建造合同准则。

如前所述,BT项目有其特殊性。首先,BT项目是一项建造物,投资期涵盖了整个建设期和回购期,跨越的时间较长;其次,投资方在签订BT项目合同和与之相关的施工合同等之后,投资总回报基本上已经确定,对该项投资成本能够合理预计,并且对实际发生的成本能够清楚地区分和可靠地计量;最后,它所包含的投资收益是通过建筑施工活动逐步产生的。根据BT项目合同限制,回购款在建设期结束后在符合合同约定的条件时,方可支付。但是,这并不构成影响投资方收回投资款的实质性条件,只是在收回投资款的时间上做出了规定。因此,投资方应当在建设期间按照BT项目完工进度分期确认投资合同毛利,即投资收益。

三、BT项目的账务处理

1. 投资方投资并且自行施工建设的情况。投资方建设BT项目应当执行建造合同准则。投资方应当设置“工程成本”科目核算、归集建设期间的投入费用,根据《国有建设单位会计制度》规定的科目、BT项目的合同内容或者概算细目,在“工程成本”科目下设置明细科目。

“工程成本”科目比“工程施工”科目更符合建筑承包商的核算需要。通常,建筑承包商有施工总承包,施工、设计总承包,施工、设计、物资供应总承包等形式,“工程施工”是为施工企业设置的会计核算科目,不能涵盖建筑承包商的全部经济活动,不能满足建筑承包商的核算要求。“工程成本”科目除了归集建筑施工活动费用,还应将与建设项目有关的除计入当期损益以外的费用均纳入“工程成本”科目核算。

在发生建设费用开支时,借记“工程成本”科目,贷记“银行存款”、“应付工资”、“应付账款”等科目。发生与合同未来活动有关的合同成本,借记“工程成本”科目,贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

在资产负债表日,投资方确定建造合同的结果能够可靠估计的,应当根据完工百分比法确认合同收入和合同费用,借记“主营业务成本”、“工程成本——合同毛利”科目,贷记“主营业务收入”科目。

在建设期结束时,基本确定很可能收回合同价款的,应根据客户开出合同价款结算账单上列明办理结算的价款,借记“应收账款”科目,贷记“工程结算”科目。收到合同价款时,借记“银行存款”科目,贷记“应收账款”科目。在回购期满时,投资方收回全部合同价款,应当将“工程结算”科目和“工程成本”科目余额对冲,借记“工程结算”科目,贷记“工程成本”科目。对冲后,两个科目均无余额。

2. 投资方投资但自己不施工建设的情况。投资方投资BT项目,应当通过“长期股权投资”科目核算、归集建设期间的投入费用。根据《国有建设单位会计制度》规定的科目、BT项目的合同内容或者概算细目,在“长期股权投资”科目下设置明细科目。

在发生建设费用开支时,借记“长期股权投资”科目,贷记“银行存款”、“应付工资”、“应付账款”等科目。发生与合同未来活动有关的合同成本时,借记“长期股权投资”科目,贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

在资产负债表日,投资方确定建造合同的结果能够可靠估计的,应当根据完工百分比法确认投资合同毛利,借记“长期股权投资”科目,贷记“投资收益”科目。

在建设期结束时,基本确定很可能收回合同价款,客户开出合同价款结算账单上列明办理结算的价款,此时不作账务处理。在收到合同价款时,作为投资收回,借记“银行存款”科目,贷记“长期股权投资”科目。最后收回合同价款的剩余部分,超过“长期股权投资”科目借方余额的部分,应于当期确认“投资收益”。

主要参考文献

- ①戴大双.项目融资.北京:机械工业出版社,2005
- ②丁剑辉,徐璐璐.不同会计核算依据下BT项目的会计处理比较.财务与会计,2005;12