



“延期付款EPC项目”的会计核算

财政部财政科学研究所 冯兆杰 崔金满

【摘要】 EPC业务在业务性质、结算方式等方面与一般的货物销售、工程建设、提供劳务等业务有较大的差别。在我国还没有出台专门针对EPC业务的会计规范,对于应如何对其进行会计核算存在较多争议,这些争议主要集中在“延期付款EPC项目”的会计核算方法上。在本文中,笔者在分析比较实务中存在的一些会计核算方法的基础上,针对如何核算“延期付款EPC项目”提出了自己的意见。

【关键词】 EPC 谨慎性原则 会计核算

一、“延期付款EPC项目”的业务流程及特点

EPC为Engineering(工程设计)-procurement(采购)-Construction(建设)的缩写。EPC业务是一种由业主选择一家总承包商负责整个工程项目的设计、设备和材料的采购、施工以及试运行的全过程、全方位的总承包服务。“延期付款EPC项目”是EPC总承包项目的一种,之所以称其为“延期付款EPC项目”是因为在这类业务下,总承包商通过“卖方信贷”为工程项目融资,业主根据商务合同或延期付款保函的规定延期支付工程款。与一般的货物销售、工程建设、提供劳务等业务相比,“延期付款EPC项目”在业务内容、性质及结算方式上有如下特点:

1.业务内容与性质方面的特点。 EPC合同业务包括了前期的规划、勘探、设计,建造中的施工分包、设备分包、工程监理,建造后期的设备调试、试生产、人员培训及合同期内的融资服务等。在这一过程中,总承包商不进行具体的设备生产、工程设计、工程施工活动,也不组织劳务出口,只是根据业务的要求在国内外选择供货分包商、设计分包商、施工分包商、监理分包商来完成工程建设,最后在工程竣工时负责向业主“交钥匙”(因而EPC项目又被称为“交钥匙”项目)。总承包商在其中所扮演的角色更像是代理商。由此看来,EPC合同业务在内容与性质上与一般工程施工企业的业务有很大的不同。

2.在结算方式方面的特点。 “延期付款EPC项目”的结算方式归结起来有以下特点:①业主和总承包商一般签订固定的总价合同,合同一旦签订,其价格基本确定,一般不随工程建设中工程的变化而变化。②在合同签订后,项目正式实施前,业主支付部分款项,作为项目启动的首笔资金,用于前期的勘测设计费用;项目正式启动后,承包商根据合同规定的进度开展工作。③总承包商向业主提供卖方信贷,业主延期支付工程款。合同款的支付进度不与合同的执行进度挂钩。“延期付款合同”中一般会给业主一段时间的付款宽限期,且通常会规定一个长达5~6年的收款期。一般情况下,大部分工程款要递延到工程“交钥匙”后才能收回。

二、实务中出现的“延期付款EPC项目”收入核算方法
在实务中出现的“延期付款EPC项目”收入核算方法主要

有以下两种:①将EPC总承包业务视同一般工程建设业务,根据《企业会计准则——建造合同》的规定,采用完工百分比法确认收入与成本。在这种方法下,收入与成本在工程“交钥匙”时全部确认完毕,不递延确认收入;将累计实际发生的成本支出占预计总成本的比例作为完工程度(以下称这种方法为“第一种方法”)。②将EPC总承包业务视同分期收款销售业务,根据《企业会计准则——收入(分期收款销售)》的规定,总承包商按照合同或保函约定的收款时间及其金额逐期确认收入,并按照收入和成本配比的原则同比例结转销售成本(本期应确认成本=项目总成本×截止期末累计约定收汇占总收入的比例-前期累计确认的主营业务成本)。工程的成本支出归集到“分期收款发出商品”科目中(以下称为“第二种方法”)。相比较而言,这种方法在实务中运用得较多。

三、对以上两种方法的评价

在我国还没有出台专门针对“延期付款EPC项目”业务的会计规范,而“延期付款EPC项目”业务与一般工程建设业务及商品销售业务都有很大差别,单纯按《企业会计准则——建造合同》或《企业会计准则——收入》的规定进行会计核算会产生一些问题。以下是笔者对上面两种方法的看法:

1.“延期付款EPC项目”存在一定程度的收汇风险,递延确认工程毛利更符合谨慎性原则与会计惯例。从这点上看,第二种方法比第一种方法更合理。在我国的实务中,“延期付款EPC项目”一般都是面向贫穷的第三世界国家进行的总承包服务。这些国家一般正处在经济发展与工业化的起步阶段,国内有大型工程项目建设的需求,但是缺乏相关的物资与技术支持以及一次性付清大型项目工程款的能力。因而,我国国际工程承包企业在承接此类业务时通常会与业主签订“延期付款EPC合同”,在提供勘察、设计、施工、安装等服务和提供物资、设备的同时,通过延期付款条款向对方提供融资服务。

虽说在与业主的商务合同中,承包商一般都要求业主通过具有一定信用等级金融机构(一般为业主所在国的金融机构)开出延期付款保函,保证在承包商履约的情况下按规定的进度支付工程款,但业主还是有可能因经济状况恶化等原因不(或不按期)向承包商支付工程款,使承包商遭受损失。

美国财务会计准则委员会(FASB)在其发布的CON5的第84段指出:如果出售商品或提供劳务应收项目的可回收性存在不确定性,则应当以现金收付制为基础确认收入与利得。FASB所发布的具体准则公告中与收入确认有关的条款也正反映了这一点。其中最典型的是SPAS NO.66“房地产销售会计”中对非土地零售房地产销售收入确认的规定。SPAS NO.66要求房地产销售商在有证据表明购买者会按约付款的情况下才采用完全权责发生制法,如果应收责任的回收性存在不确定性,则应视不确定性的程度使用分期付款法、成本恢复法等。

第一种方法要求总承包商在一般情况下按工程进度确认收入与成本,并在“交钥匙”时基本确认完毕;而第二种方法是将收入与成本的确认递延到合同约定的收款时点。从这一点看,第二种方法似乎比第一种方法更符合谨慎性原则与会计惯例。

2.按第二种方法核算“延期付款EPC项目”存在的问题。在以上的讨论中,笔者认为第二种方法似乎更符合谨慎性原则与会计惯例。那么是不是应该用第二种方法对“延期付款EPC项目”进行核算呢?经过仔细研究,笔者发现第二种方法至少还存在以下几方面的问题:

(1)按照合同或保函约定的收款时间及其金额逐期确认收入的方法并没有真正贯彻谨慎性原则。递延确认工程毛利的依据是谨慎性原则,目的是等到收款风险消除时再确认收益。但事实上,在合同约定的收款时点,收款风险并没有消除,业主仍可能不按合同约定付款,只有当业主真正付款时,潜在的收款风险才会消除。由此可见,只有在实际收到业主付款时确认收入与成本才能真正贯彻谨慎性原则。国外会计界所提到的分期付款法也是以实际收到现金为确认收入与成本的时点。

(2)无法及时、客观地反映总承包商在项目中的债权。在与业主签订了商务合同并且收到延期付款保函的情况下,只要总承包商按合同进度发货和提供相关劳务,实质上他就获得了相应的工程款索取权,只不过这种索取权的执行要等到一定时点(即合同约定的收款时点)后。因而总承包商应在“交钥匙”时将应收债权确认完毕。

在第二种方法下,总承包商在实际上获得了工程款索取权时并不能及时确认应收债权,只有当业主未按合同约定的时间付款时才确认应收债权。在这种方法下设置的“分期收款发出商品”科目反映的只是归集的合同成本费用,并不包括合同项目毛利,因而“分期收款发出商品”科目无论从性质上还是金额上都无法完整地反映总承包商对业主的债权。

(3)无法及时反映总承包商在项目中的债权的直接后果之一是无法全面反映整个合同期内汇率变动所产生的损益。在“延期付款EPC项目”中,延期付款合同明确规定了合同价款及支付的时点,汇率的变动对总承包商的影响贯穿于整个合同期内(包括工程建设期和收款期)。而在第二种方法下,只有在业主不按合约或保函规定的时点付款的情况下才确认应收账款,同时核算与应收债权相关的汇兑损益。这与应收账款相关的汇兑损益仅反映合同约定收款时点至实际收款时点之间汇率变化对承包商的影响。

四、为了解决以上问题而对第二种方法的调整

从以上的分析我们知道,按第二种方法核算“延期付款

EPC项目”的三个缺点是:①没有在实际收到工程款时确认收入与成本;②没有及时、客观地反映应收债权;③无法全面反映汇率变动产生的损益。为了解决这几个问题,笔者对这种方法做出了调整,将调整后的核算方法暂称为“第三种方法”。以下是对第三种方法的详细介绍:

1.不设置“分期收款发出商品”科目,将发生的工程成本费用归集到“工程施工”科目(或类似科目);在“交钥匙”之后,总承包商还有可能因为与分包商结算尾款、为业主培训技术人员、修理、提供合同规定的配件等原因发生支出。如果这些支出有确定的合同价款或可以合理估计,应在“交钥匙”时借记“工程施工”科目,贷记“预提费用”科目。在“交钥匙”之后,如果实际支出与估计数有差额(或是发生了未估计到的与合同相关的费用),则应将差额(或未估计到的费用)记为当期发生的期间费用。

2.设置“应收合同款”科目(或相似科目)和“递延收入”科目核算应收债权及工程毛利。具体核算方法如下:

(1)如果业主按期支付在“交钥匙”之前到期的合同款,承包商则应当在付款之时按实际收到的合同款确认收入,并且同比结转成本(当期成本=预计总成本×已收合同款占合同总价的比例-累计已结转成本)。此时应借记“银行存款”科目,贷记“主营业务收入”科目;同时借记“主营业务成本”科目,贷记“工程施工”科目。

(2)如果业主未按期支付在“交钥匙”之前到期的合同款,承包商则应当将工程利润计入“递延收入”,待实际收到款项时再转入当期利润。此时应借记“应收合同款”科目,贷记“递延收入”科目及“主营业务收入”科目;同时,借记“主营业务成本”科目,贷记“工程施工”科目(工程施工=预计总成本×已到期合同款占合同总价的比例-累计已结转成本=主营业务成本)。

(3)在“交钥匙”时,应当将未确认的合同收入及未确认的成本全部确认完毕,同时确认“递延收入”。此时应借记“应收合同款”科目(应收合同款=合同总价款-已确认的应收合同款),贷记“递延收入”科目及“主营业务收入”科目;同时借记“主营业务成本”科目,贷记“工程施工”科目。至此,“工程施工”科目结转完毕。

(4)在“交钥匙”后,于收到工程款时,按收到款项占合同总价的比例结转“递延收入”。此时,借记“银行存款”科目,贷记“应收合同款”科目;同时借记“主营业务利润”科目,贷记“递延收入”科目。

经调整后,总承包商在实际收到货款时才确认工程毛利,真正体现了谨慎性原则;而“应收合同款”的设置使得承包商可以及时确认应收债权,能及时反映汇率变化对企业的影响,从而促使承包商更有效地对汇率风险进行控制。

主要参考文献

①财政部会计司.企业会计准则——建造合同.北京:经济科学出版社,2003

②财政部会计司.企业会计准则——收入.北京:经济科学出版社,2003