

对 BT 项目会计核算的几点看法

王 芬(博士)

(中国人民大学财政金融学院 北京 100872)

城市化进程加快给我国城市基础设施建设提出更迫切的需求。在政府财政资金有限的情况下,采取 BT 项目模式,运用非政府资金进行高速公路、大型场馆、港口、隧道等基础设施建设,已经成为各地政府普遍采用的模式。企业财务人员在实践中对 BT 项目会计核算仍存在诸多疑虑。为此,我们从工程企业的角度出发,对 BT 业务流程进行了梳理,并对其会计处理进行了探讨说明。

一、BT 项目定义和特点

BT 是指建设——移交,即由承包商承担项目工程建设,并负责工程项目费用的融资,工程验收合格后移交给项目业主,业主按协议向承包商分期支付工程建设费用、融资费用及项目收益。

一般来说,BT 模式涉及如下合同主体:合同授予方为政府及其有关部门或政府授权进行招标的企业,项目所有权属于政府(或其授权机构),政府(或其授权机构)仅将项目的融资和建设特许权转让给投资方。合同投资方为按照有关程序取得该合同的企业,合同投资方按照规定设立项目公司进行项目建设。项目公司除取得建造有关基础设施的权利以外,在基础设施建造完成以后的一定期间内不提供后续经营服务。

从上述定义可以看出,BT 模式是 BOT 模式的一种变换形式,具有以下特点:①政府利用的是非政府资金,即通过投

资方(即建设方)进行融资。从这点上看,它区别于政府利用自有资金建设。②投资者在建成后不存在经营行为,而是将项目移交给政府。从这点上看,它区别于 BOT 模式。③项目建成移交后,政府一次性或按比例分期支付合同约定价款。从这点上看,它给予了政府资金支持,付款延后。

二、BT 项目会计核算

BT 项目应按照以下原则确认收入和成本:在建期间应按照《企业会计准则第 15 号——建造合同》的规定进行处理,合同的其他收益应按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定进行处理。

正如前面 BT 项目定义和特点分析中指出的,与一般建造合同不同,BT 合同同时具有融资和建造合同的性质,会计处理应反映其融资的实质。在实践中,根据与政府签订的 BT 合同的具体内容,大致包括了两种计算垫资成本的方法:一种是规定了垫资利率,根据每期垫资金额计算垫资成本(即企业的利息收入),归入将来政府应还款;另一种是没有规定垫资利率,而是直接给出了固定合同总价(该固定合同总价中已经包含了垫资成本)。下面按上述两种情况分别进行会计核算的列示说明。

1. 合同中规定了垫资利率的情况。

(1)合同成本的归集:借:工程施工——合同成本;贷:银行存款、应付账款等。

费用为:

直接材料=4 000×50%=2 000(元)

直接人工=4 000×25%=1 000(元)

制造费用=4 000×25%=1 000(元)

将上述式子进行转化如下:

直接材料=4 000×(3 000÷6 000×100%)=2 000(元)

直接人工=4 000×(1 500÷6 000×100%)=1 000(元)

制造费用=4 000×(1 500÷6 000×100%)=1 000(元)

再进行转化:

直接材料=4 000÷6 000×3 000=2 000(元)

直接人工=4 000÷6 000×1 500=1 000(元)

制造费用=4 000÷6 000×1 500=1 000(元)

我们将上式中的“4 000÷6 000”称为成本还原率。

根据上式得出:成本还原率=本期产成品耗用上一步骤本产品成本合计/本期生产该种半成品成本合计

还原后各个成本项目=成本还原率×本月生产该种半成品成本中各个成本项目

以图表形式表示为:

产品成本还原计算表					单位:元
项 目	甲半成品	直接材料	直接人工	制造费用	合计
还原前的成本	4 000		3 200	1 600	8 800
一车间所产半成品成本		3 000	1 500	1 500	6 000
成本还原率					4 000÷6 000 =2/3
成本还原	-4 000	3 000×2/3 =2 000	1 500×2/3 =1 000	1 500×2/3 =1 000	0
还原后产成品成本	-	2 000	4 200	2 600	8 800

因此,成本还原率法其实是成本结构还原法的一种变形计算方法,成本结构还原法浅显易懂,成本还原率法操作计算简便。○

(2)按完工百分比法确认收入、成本和毛利。借:主营业务成本,工程施工——合同毛利;贷:主营业务收入。同时,确认长期应收款或应收账款。借:长期应收款(或应收账款);贷:工程施工——合同成本、——合同毛利。

(3)确认资金占用利息(按照项目实际占用的资金计算利息收入)。借:长期应收款(或应收账款);贷:财务费用——利息收入。

(4)收到业主支付的工程款。借:银行存款;贷:长期应收款(或应收账款)。

2. 合同中规定了到期以固定金额还款的情况。

举例说明如下:合同总价:1 000 万元(3年后收取);合同预计总成本:800 万元;完工百分比:第一年 50%;第二年 100%。

预计项目应收款(1 000 万元)中 900 万元为工程施工收入,100 万元为长期应收款的时间价值也即应计算的利息部分。

第一年:合同成本的归集。借:工程施工——合同成本 400;贷:银行存款、应付账款等 400。

在合同总价折现后金额的基础上,按完工百分比法确认收入、成本和毛利。借:主营业务成本 400,工程施工——合同毛利 50[(900-800)×50%];贷:主营业务收入 450(900×50%)。

在本期按完工百分比应确认合同总价的基础上,按照其折现后金额,确认长期应收款,差额计入利息收入。借:长期应收款(或应收账款)450(1 000×50%折现至第一年末=900/2);贷:工程施工——合同成本 400,工程施工——合同毛利 50。

第二年:合同成本的归集。借:工程施工——合同成本 400;贷:银行存款、应付账款等 400。

在合同总价折现后金额的基础上,按完工百分比法确认收入、成本和毛利。借:主营业务成本 400,工程施工——合同毛利 50[(900-800)×50%];贷:主营业务收入 450(900×50%)。

在本期按完工百分比应确认合同总价的基础上,按照其折现后金额,确认长期应收款,差额计入利息收入。借:长期应收款(或应收账款)450(1 000×50%折现至第二年末=900/2);贷:工程施工——合同成本 400,工程施工——合同毛利 50。借:长期应收款 33;贷:财务费用——利息收入 33。(考虑第一年确认的长期应收款 450 万元在第二年底的时间价值即应计算的利息)

第三年:借:长期应收款 67;贷:财务费用——利息收入 67。(考虑第一、二年确认的长期应收款 900 万元在第三年底的时间价值即应计算的利息)。借:银行存款 1 000;贷:长期应收款(或应收账款)1 000。

三、BT 项目在财务报表中的反映

1. 资产负债表。项目建设期:形成的资产根据合同规定记入“长期应收款”和“应收账款”等项目;取得的借款分别记入“货币资金”和“长期借款”、“短期借款”等项目;其他业务根据业务性质分别记入相关项目,如预收账款、预付账款等。项目移交时:按合同约定收回货币资金,减少长期应收款等。

2. 利润表。项目公司设立时,开办费用记入“管理费用”项目,不符合资本化条件的利息支出等记入“财务费用”项目,

其他与资产有关的支出直接记入资产负债表有关项目。项目公司建设期:项目公司提供了实际建造服务,相应取得的收入和发生的费用,按照《企业会计准则第 15 号——建造合同》的规定确认相关的收入和费用;若项目公司未提供实际建造服务,但承担了总承包方的角色,则可以确认建造服务收入;若项目公司既未提供实际建造服务,也未承担总承包方的角色,则不应确认建造服务收入。

3. 现金流量表。项目公司建设期:项目公司提供了实际建造服务而取得的收入和发生的费用,一般属于“经营活动产生的现金流量”;为项目建造活动发生的支出应记入“经营活动产生的现金流量”项目;项目建设期的融资应记入“筹资活动产生的现金流量”项目;业主支付的工程款应记入“经营活动产生的现金流量”项目。

四、BT 项目核算中的常见问题

1. BT 项目完工达到合同规定的回购条件后是否确认为持有至到期投资。根据会计准则的规定,持有至到期投资为到期日固定、回收金额固定或可确定,且企业有明确意图和能力持有至到期的非衍生金融资产,若持有期间处置或者重分类的金额占处置或者重分类前的比重较大(一般为 5%),则剩余持有至到期投资应重分类至可供出售金融资产。

通常情况下,BT 项目的回购款中包括投资款项和应支付的相应收益,并由业主分期支付相应款项,从 BT 项目的经营特点和企业持有 BT 项目形成的长期应收款(或应收账款)的意图看,不完全符合持有至到期投资的定义。因此,BT 项目的回购款现值不应确认为持有至到期投资,应确认为长期应收款或应收账款。

2. BT 项目建设期是否产生存货。通常情况下,在项目建设期,报告期末的财务报表中不形成存货,在“长期应收款”或“应收账款”项目中进行反映。

实践中也存在不符合 BT 项目定义,但又具有某些类似特点的约定延期付款项目,可参照上述标准 BT 项目核算方法进行核算。同时,其他约定延期付款项目还应参照《企业会计准则第 15 号——建造合同》的规定进行账务处理,报告期末的财务报表中可能会有“存货”、“应收账款”、“长期应收款”等项目,不同于标准 BT 项目没有“存货”项目。

3. BT 项目涉及的重点关注事项。①与建安费用无关的代垫款项,不构成 BT 项目的收入和成本。②项目进入回购期后应收的资金利息应计入财务费用——利息收入。③符合资本化条件的借款费用应计入开发成本。可资本化的借款费用包括借款利息、折价或者溢价的摊销、辅助费用及因外币借款而发生的汇兑差额等。借款费用的资本化期间一般是从项目开工直至项目完工达到可移交状态为止。④若项目公司未提供实际建造服务但实际承担了总承包方的角色,则可以确认建造服务收入;若项目公司既未提供实际建造服务,也未承担总承包方的角色,则不应确认建造服务收入。但项目公司的其他收益仍属于主营业务收入,此时项目公司的费用应确认为主营业务成本、管理费用等;项目公司的收益在建设期按项目完工进度分期确认为主营业务收入。○