

基建项目 BT 业务会计处理初探

邬永东

(国富浩华会计师事务所 杭州 310012)

【摘要】 本文重点从 BT 业务的特征入手,根据企业会计准则及相关解释等规定对 BT 相关业务的收入确认等会计处理进行了初步分析,为 BT 相关会计实务操作提供参考。

【关键词】 BT 项目公司 建造合同

一、BT 的含义及特征

BT 是英文 Build-Transfer 的缩写,通常翻译为“建设-移交”,是基础设施项目建设领域的一种投资建设模式,通常指项目发起人与项目投资人签订合同,由项目投资人负责项目的融资、建设,并在规定时限内将竣工后的项目移交项目发起人,项目发起人根据事先签订的回购协议分期向项目投资人支付项目总投资及确定的回报。

BT 项目一般具有如下特征:①项目发起人为政府及其有关部门或政府授权进行招标的企业;②项目投资人为按照有关程序取得合同的企业,负责项目的融资、建设等;③项目在规定时限内竣工后,移交项目发起人,项目发起人根据事先签订的回购协议分期(一般在 1 年以上)向项目投资人支付项目总投资及确定的回报。

二、BT 业务相关会计处理依据及原则

现行企业会计准则对 BT 业务的会计处理无具体的描述和说明,只有证监会在 2011 年 1 月发布的《上市公司执行企业会计准则监管问题解答(2011 年第 1 期)》(以下简称“监管问题解答”)和财政部在 2011 年 12 月发布的《企业会计准则解释第 5 号(征求意见稿)》(简称“5 号解释”)中对 BT 业务的相关会计处理作了原则性的规定。

1. BT 业务认定标准。认定标准是:①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。②合同投资方为按照有关程序取得合同的企业。合同投资方按照规定设立项目公司进行项目建设和运营。③合同中对所建造公共基础设施的质量标准、工期、移交的对象、合同总价款及其分期偿还等作出约定,同时在合同期满,合同投资方将有关公共基础设施移交给合同授予方或其指定的单位,并对基础设施在移交时的性能、状态等作出明确规定

2. BT 业务收入确认等会计处理原则。应参照企业会计准则对 BOT 业务的相关会计处理规定对 BT 业务进行核算:项目公司同时提供建造服务的,建造期间,对于所提供的建造服务按照《企业会计准则第 15 号——建造合同》确认相关的收入和成本,建造合同收入按应收取对价的公允价值计量,同时确认长期应收款。项目公司未提供建造服务的,应按照建造

过程中支付的工程价款等考虑合同规定,确认长期应收款。长期应收款应采用摊余成本计量并按期确认利息收入,实际利率在长期应收款存续期间内一般保持不变。

三、BT 业务会计处理的举例

例:A 公司于 2011 年 6 月中标取得 B 县生活污水处理厂的建设项目,并于与 B 县环保局签订的合同。合同主要条款为:项目总投资(合同总额)为 3 000 万元,A 公司负责整个项目的筹资和建设,项目工期为 2011 年 6 月至 2012 年 6 月,项目竣工验收后,B 县环保局分期支付 A 公司 3 000 万元,其中竣工验收后第一年支付项目总投资的 30%,第二年和第三年分别支付 30%,第四年支付 10%。

本项目符合 BT 业务认定标准,会计处理如下:

1. A 公司提供建造服务时的会计处理。所有的工程均由 A 公司自行提供,A 公司应确认建造合同收入。由于项目的付款期达 4 年,则在该合同中 A 公司取得回报包括建造合同收益和资金回报收益,因此 3 000 万元项目总投资应分解为公允价值的建造合同收入和资金回报收入。

根据监管问题解答和 5 号解释,建造合同收入公允价值应以应收取对价的公允价值予以计量,该合同中应收取的对价分 4 年支付,对 B 县来说实际系向 A 公司进行了融资,融资期限为 4 年,故按照同期的贷款利率将分期收款予以折现后的现值即相当于应收取对价的公允价值。

4 年期同期银行贷款利率为 5.96%,折现后的现值为 2 645.48 万元,同时假设合同预算成本为 2 000 万元。具体的会计分录为:①2011 年度该项目累计发生成本 1 000 万元,确认合同成本,借:工程施工——合同成本 1 000;贷:应付账款(银行存款)1 000。②2011 年 12 月 31 日,根据实际发生成本占预算成本比例,确认完工进度为 50%,确认建造合同收入,借:工程施工——合同毛利 322.74,主营业务成本 1 000;贷:主营业务收入 1 322.74。③2011 年 12 月 31 日,根据项目投资总额,按照完工百分比确认应收款,借:长期应收款——B 县环保局 1 500;贷:工程施工——工程结算 1 322.74,长期应收款——未实现融资收益 177.26。④2012 年 6 月,项目完工,确认收入和应收款的分录如上述②和③。⑤2012 年 6 月,项目

“应交税费”余额报表列示的两点疑问

荣树新

(湖南工程职业技术学院管理工程系 长沙 410151)

【摘要】 基于资产、负债的概念,在填列资产负债表“应交税费”项目时,应根据“应交税费”明细账户余额分析填列:期末“应交税费”贷方余额的明细账户,其余额填列资产负债表“应交税费”项目;期末“应交税费”借方余额的明细账户,其借方余额填列“其他流动资产”项目,而不填入“其他非流动资产”项目。“未交增值税”明细账户也不例外。

【关键词】 应交税费 资产负债表 增值税

会计实务中,对“应交税费”账户余额在资产负债表中如何填列存在两个疑惑:一是应直接填列还是应分析填列?二是应否区分存货增值税待抵扣金额和固定资产增值税待抵扣金额,并分别在资产负债表填列?本文对此予以探讨。

一、“应交税费”账户余额在资产负债表中应直接填列还是分析填列

对资产负债表的“应交税费”项目期末余额栏的填列,《企业会计准则第30号——财务报表列报》及其应用指南并未详细说明。有关权威资料一般是这样描述的:“应交税费”项目反映企业按照税法规定计算应交纳的各种税费,本项目应根据

“应交税费”科目的期末贷方余额填列,如“应交税费”账户期末为借方余额,应以“-”号填列。即“应交税费”项目根据“应交税费”总账账户期末余额直接填列:“应交税费”总账账户期末如为贷方余额,以正数填列;如为借方余额,以负数填列。笔者认为,直接填列法有违资产、负债的概念,不利于正确分析企业偿债能力。

“应交税费”账户余额在资产负债表中如何填列,取决于“应交税费”明细账户余额性质,应采用分析填列法填列。具体来说,“应交税费”明细账户贷方余额表示企业应交未交的税费,履行交纳义务会导致经济利益流出企业,因此“应交税费”

完工时,结转工程施工各明细,借:工程施工——工程结算 2 645.48;贷:工程施工——合同成本 2 000、——合同毛利 645.48。⑥项目完工后,在项目回款期内,按照摊余成本对长期应收款进行后续计量,并确认利息收入。回款期内第1年的会计分录:借:银行存款 900.00,长期应收款——未实现融资收益 157.67;贷:长期应收款——B县环保局 900,财务费用——利息收入 157.67。回款期内第2年的会计分录:借:银行存款 900,长期应收款——未实现融资收益 113.43;贷:长期应收款——B县环保局 900,财务费用——利息收入 113.43。回款期内第3年的会计分录:借:银行存款 900,长期应收款——未实现融资收益 66.55;贷:长期应收款——B县环保局 900,财务费用——利息收入 66.55。回款期内第4年的会计分录:借:银行存款 900,长期应收款——未实现融资收益 16.87;贷:长期应收款——B县环保局 900,财务费用——利息收入 16.87。

2. A公司未提供建造服务时的会计处理。此情况下,A公司不应确认建造合同收入,应按照建造过程中支付的工程价款等,确认长期应收款。长期应收款应采用摊余成本计量并按期确认利息收入,实际利率在长期应收款存续期间内一般保持不变。

具体的会计处理如下:①2011年度该项目累计发生成本1 000万元,确认长期应收款:借:长期应收款——B县环保局

1 500;贷:应付账款(银行存款)1 000,长期应收款——未实现融资收益 500。②2012年1~6月,累计发生成本1 000万元,确认长期应收款:借:长期应收款——B县环保局 1 500;贷:应付账款(银行存款)1 000,长期应收款——未实现融资收益 500。③项目完工后,在项目回款期内,计算出该项目的内含报酬率为21.19%,按照摊余成本对长期应收款进行后续计量,并确认利息收入。回款期内第1年的会计分录:借:银行存款 900,长期应收款——未实现融资收益 423.83;贷:长期应收款——B县环保局 900,财务费用——利息收入 423.83。回款期内第2年的会计分录:借:银行存款 900,长期应收款——未实现融资收益 322.93;贷:长期应收款——B县环保局 900,财务费用——利息收入 322.93。回收期内第3年的会计分录:借:银行存款 900,长期应收款——未实现融资收益 200.65;贷:长期应收款——B县环保局 900,财务费用——利息收入 200.65。回款期内第4年的会计分录:借:银行存款 900,长期应收款——未实现融资收益 52.59;贷:长期应收款——B县环保局 900,财务费用——利息收入 52.59。

主要参考文献

1. 赵琨. BT项目会计核算与税收业务处理. 冶金财会, 2010;11
2. 王芬. 对BT项目会计核算的几点看法. 财会月刊, 2011;10