

BOT 业务收入确认问题探微

冷琳

(湖南财政经济学院会计系 长沙 410205)

【摘要】近年来,我国应用 BOT 模式投资、运营基础设施项目越来越普遍,但由于 BOT 业务具有特许经营、政府与企业的结算方式多样等特征,使得该类业务的收入确认有一定特殊性。本文就 BOT 业务收入确认问题,结合具体案例提出个人观点。

【关键词】 BOT 基础设施 特许经营 收入 确认

BOT 是英文“Build-Operate-Transfer”的缩写,通常直译为“建设—经营—移交”。BOT 实质上是基础设施投资、建设和经营的一种方式,即政府通过招标的方式,给予中标企业特许权,允许其在一定时期内筹集资金建设某一基础设施,并在建成后经营该设施。政府对该企业提供的公共产品或服务的数量和价格可以有所限制,但保证私人资本具有获取利润的空间。当特许期限结束时,中标企业按约定将该设施移交给政府部门,转由政府指定部门经营和管理。作为一种有效的融资运营基础设施项目方式,BOT 模式在我国的运用越来越广泛,但在其收入确认上还存在一些不甚明确的地方,本文结合案例对此提出自己的观点。

一、BOT 业务中建造和运营这两部分收入该如何确认?

在 BOT 业务中,通常中标企业会按照规定设立项目公司进行项目建设和运营。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还负责提供后续经营服务。因此它的收入要分两部分分别确认:项目公司提供的建造服务按照《企业会计准则第 15 号——建造合同》确认相关的收入和费用;基础设施建成后提供的后续经营服务按照《企业会计准则第 14 号——收入》确认相关的收入和费用。

建造合同收入应当按照收取或应收对价的公允价值计量,并视以下情况在确认收入的同时,分别确认金融资产或无形资产:①合同规定基础设施建成后的一定时间内,项目公司可以无条件地自合同授予方收取确定金额的货币资金或其他金融资产,或在项目公司提供经营服务的收费低于某一限定金额的情况下,合同授予方按照合同规定负责将有关差价补偿给项目公司的,应当在确认收入的同时确认金融资产。项目公司应根据已收取或应收对价的公允价值,借记“银行存款”、“应收账款”等科目,贷记“工程结算”科目。②合同规定项目公司在有关基础设施建成后,从事经营的一定期间内有权向获取服务的对象收取费用,但收费金额不能确定的,该权利

不构成一项无条件收取现金的权利,项目公司应当在确认收入的同时确认无形资产。项目公司应根据应收对价的公允价值,借记“无形资产”科目,贷记“工程结算”科目。

例 1:乙污水处理厂是由甲环保工程有限公司投资实施的 BOT 项目。于 2010 年开始建设,2011 年底完工,2012 年 1 月开始通水运行。该厂总规模为月处理污水 120 万吨,建设总投资 3 600 万元,包括 40 亩土地、5 公里截污管网和污水处理厂厂内设施。乙污水处理厂工程由甲公司投资、设计、建设和经营,特许经营期为 25 年。经营期间,当地政府按 0.8 元/立方米支付处理污水的运营费用,特许经营期满后,该污水处理厂将无偿地移交给政府。2010 年 12 月 31 日,甲公司实际发生合同费用 1 080 万元,预计完成该项目还将发生成本 2 520 万元;2011 年底项目完工,实际发生合同成本 3 600 万元。

2012 年乙污水处理厂每月实际平均处理污水 100 万吨,每月发生成本费用 20 万元(不包括特许权摊销费用)。

合同完工进度按照累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定,建设期间按实际发生的合同费用确认合同收入,不考虑相关税费。

分析:根据合同规定,项目建成经营期间,当地政府按 0.8 元/立方米支付处理污水的运营费用,但这只是一个付费标准。由于企业经营期间实际处理污水数不能合理预计,导致企业从政府处收取的金额不能确定。按前述规定,项目公司应当在确认建造合同收入的同时确认无形资产,相当于项目公司自筹资金 3 600 万元进行污水处理项目投资,从政府处得到了 25 年的特许经营权,并在经营期间由政府按固定标准给予一定补贴。这 3 600 万元的投资相当于项目公司获得的特许经营权成本,在项目建设完工时作为无形资产入账。相关会计处理如下:

(1)2010 年:完工百分比=1 080÷(1 080+2 520)×100%=30%,确认合同收入=3 600×30%=1 080(万元),确认合同成本=1 080(万元)。

借:工程施工——合同成本 1 080;贷:银行存款等 1 080。
借:主营业务成本 1 080;贷:主营业务收入 1 080。

(2)2011年:确认合同收入=3 600-1 080=2 520(万元),
确认合同成本=3 600-1 080=2 520(万元)。

借:工程施工——合同成本 2 520;贷:银行存款等 2 520。
借:主营业务成本 2 520;贷:主营业务收入 2 520。借:无形资产——特许经营权 3 600;贷:工程结算 3 600。借:工程结算 3 600;贷:工程施工——合同成本 3 600。

2012年污水处理厂利润总额=(100×0.8-20)×12-3 600÷25=576(万元)。

例 2:假设上例其他条件不变,只在合同中作如下修改:政府在污水处理厂建成投产验收合格后,拨付 2 000 万元建设资金;经营期间,当地政府按 0.5 元/立方米支付处理污水的运营费用。

分析:政府拨付 2 000 万元的建设基金用于补偿工程款,相当于 3 600 万元的建设投资从政府处收回了 2 000 万元,余下的 1 600 万元作为 25 年的特许经营权成本。相关会计处理如下:

(1)2011年:借:应收账款 2 000,无形资产——特许经营权 1 600;贷:工程结算 3 600。

(2)2012年:借:银行存款 2 000;贷:应收账款 2 000。

2012年污水处理厂利润总额=(100×0.5-20)×12-1 600÷25=296(万元)。

二、在 BOT 业务中,如果中标后项目公司未提供实际建造服务,而是将基础设施建设发包给第三方,项目公司是否确认建造服务收入?

在 BOT 业务中,如果中标后项目公司未提供实际建造服务,而是将基础设施建设工程发包给第三方,那么按照实质重于形式原则,由基础设施实际建造方确认建造服务收入,项目公司不应确认此项建造服务收入,但应当按照建造过程中支付的工程价款,确认无形资产。

例 3:宁长高速公路是湖南省交通厅对外招标的项目,高速公路全长 60 公里,采取 BOT 方式建设经营。甲公司以 20 亿元中标,组建冬林高速公路有限公司,对高速公路项目进行建设和经营,建设期 2 年,经营期 20 年,经营期结束后,将该高速公路移交给湖南省交通厅。经营期间收入按 7:3 的比例进行分配,冬林高速公路有限公司占 70%,地方政府占 30%,经营费用由冬林高速公路有限公司承担。该工程中标后,甲公司通过招标方式选择乙公司实施建造。

分析:虽然该高速公路的建设和经营权由甲公司中标获得,但其并未提供实际的建造服务,所以甲公司不应确认建造服务收入,而应将支付给乙公司的工程价款确认为取得高速公路 20 年特许经营权的成本,分期摊销。

相关会计处理如下:

(1)工程发包后,乙公司按招标合同的规定向冬林高速公路有限公司进行结算时,经监理、财务部门审核确认:借:无形

资产——特许经营权;贷:应付账款。支付款项时:借:应付账款;贷:银行存款。

(2)高速公路经营期间:借:银行存款等;贷:主营业务收入(70%自留部分),其他应付款(30%政府部分)。借:其他应付款;贷:银行存款。借:主营业务成本;贷:累计摊销(特许权摊销),应付职工薪酬等(经营费用)。

三、在 BOT 业务中,政府可能向项目公司提供除基础设施以外的其他资产,这些资产收到后能否作为政府补助核算?

根据《企业会计准则第 16 号——政府补助》的规定,政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产,但不包括政府作为企业所有者投入的资本。在 BOT 业务中,政府可能向项目公司提供除基础设施以外的其他资产,如果这些资产构成政府应付合同价款的一部分,作为对项目公司提供的建造服务和后续经营服务的一种补偿,则不符合政府补助的无偿性特征,不应作为政府补助处理。项目公司自政府处取得资产时,应以其公允价值确认,未提供与获取该资产相关的服务前应确认为一项负债,提供服务后可转为相关收入。但如果这些资产不构成政府应付合同价款的一部分,属于政府无偿拨付给项目公司使用的,则可按政府补助的相关规定进行核算。

例 4:长浏高速公路是湖南省交通厅对外招标的项目,高速公路全长 100 公里,采取 BOT 方式建设经营。甲公司以 30 亿元中标,组建长海高速公路有限公司,对高速公路项目进行建设和经营,建设期 3 年,经营期 30 年,经营期结束后,将该高速公路移交给湖南省交通厅。合同规定:在建设初期,交通厅提供 20 台重型机械用于项目建设,折合人民币 4 000 万元,抵偿项目完工后部分应付工程款。

分析:在此 BOT 业务中,政府提供的 20 台重型机械作为应付工程款的一部分,不具备政府补助的无偿性,应按公允价值入账,在未提供建造服务前作为一项负债确认,在项目公司提供建造服务后转为工程结算收入。

相关会计处理如下:

(1)收到重型机械时:借:固定资产 4 000;贷:其他应付款 4 000。

(2)工程结束时:借:其他应付款 4 000;贷:工程结算 4 000。

如果上述重型机械不构成工程价款的一部分,属于政府无偿拨付给项目公司使用,则可按政府补助的相关规定进行处理(假设重型机械使用寿命为 10 年):收到重型机械时:借:固定资产 4 000;贷:递延收益 4 000。重型机械使用寿命期内(按年核算):借:工程施工 400(4 000÷10);贷:累计折旧 400。借:递延收益 400;贷:营业外收入 400。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.2011 年度注册会计师全国统一考试辅导教材·会计.北京:中国财政经济出版社,2011
2. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006