

合同能源管理财税政策分析

孙希珍 山东电力集团公司

【摘要】节能服务公司主要以合同能源管理模式开展业务。但在实务中,合同能源管理业务会计处理方法仍然处在探索阶段,相关的财税法律法规也缺乏具体的、可实施的细则。本文从合同能源管理概念和性质出发,就合同能源管理业务的会计核算、涉税问题进行探讨分析。

【关键词】合同能源管理 会计核算 税收政策

一、合同能源管理的基本概念及性质

1. 合同能源管理的定义。合同能源管理(Energy Performance Contracting,简称 EPC)始于二十世纪 70 年代的美国,此后陆续在北美、欧洲、日本以及一些发展中国家逐步得到推广和应用。合同能源管理是节能服务公司与用能单位以契约形式约定节能项目的节能目标,节能服务公司为实现节能目标向用能单位提供用能状况诊断、节能项目设计、融资、改造(施工、设备安装、调试)、运行管理等服务,用能单位以节能效益支付节能服务公司的投入及其合理利润的节能服务机制,是一种基于市场的全新的节能改造模式,其实质就是将减少的能源费用来支付节能项目全部成本。

1997 年,随着国家发改委会同世界银行、全球环境基金共同开发和实施了“世界银行/全球环境基金中国节能促进项目”,合同能源管理正式进入中国。通过示范、引导和推广,节能服务产业迅速发展,专业化的节能服务公司不断增多,服务领域覆盖工业、建筑、交通、公共机构等多个领域,对推动节能改造、减少能源消耗、增加社会就业发挥了积极作用。

为加快推行合同能源管理,促进节能服务产业发展,2010 年 4 月 2 日,国家出台了《关于加快推行合同能源管理促进节能服务产业发展的意见》(国办发[2010]25 号),提出通过完善促进节能服务产业发展的加大资金支持力度、实行税收扶持政策、完善相关会计制度、改善金融服务的四项措施,以实现“到 2012 年,扶持培育一批专业化节能服务公司,发展壮大一批综合性大型节能服务公司,建立充满活力、特色鲜明、规范有序的节能服务市场;到 2015 年,建立比较完善的节能服务体系,专业化节能服务公司进一步壮大,服务能力进一步增强,服务领域进一步拓宽,合同能源管理成为用能单位实施节能改造的主要方式之一”的发展目标。为鼓励企业运用合同能源管理机制,加大节能减排技术改造工作力度,2010 年 12 月 30 日,财政部、国家税务总局发布《关于促进节能服务产业发展增值税、营业税和企业所得税政策问题的通知》(财税[2010]110 号),对符合条件的节能服务公司实施合同能源管理项目给予营业税、增值税、企业所得税政策优惠支持。

2. 合同能源管理的类型。节能服务公司(energy services company; ESCO)是指提供用能状况诊断、节能项目设计、融资、改造(施工、设备安装、调试)、运行管理等服务的专业化公司。节能服务公司主要是以合同能源管理模式开展业务。实务中,合同能源管理主要有三种运作模式:节能效益分享型、节能量保证型和能源费用托管型。除此之外,已经有一些企业或金融机构在尝试融资租赁等模式运作合同能源管理项目。

2.1 节能效益分享型。在这种模式下,节能服务公司负责项目投资,用能单位利用未来的节能效益为现在的设备升级,引进新型节能技术,降低运行成本。节能改造项目投入由节能公司支付,客户无需投入资金;项目完成后,在合同期内,经双方共同确认节能率(或节能量),节能服务公司与用能单位双方按比例分享由项目产生的节能效益;合同期满后,节能设备的所有权无偿转交给用能单位,之后产生的节能效益全部归用能单位。

2.2 节能量保证型。在这种模式下,既可由节能服务公司提供项目投资,也可由用能单位自行投资,节能服务公司向用能单位承诺一定比例的节能量。在合同期内,项目的节能收益达不到承诺节能量的部分,由节能公司负担;超出承诺节能量的部分,双方分享。合同期满,节能设备无偿移交给用能单位使用,之后所产生的节能收益全部归用能单位。

2.3 能源费用托管型。在这种模式下,节能服务公司负责改造用能单位的高耗能设备,并管理其用能设备。在项目合同期内,双方按约定的能源费用和管理费用承包用能单位的能源消耗和维护,能源服务质量标准达不到合同约定的标准时,节能公司按合同给予补偿;节能服务公司的经济效益来自能源费用的节约,客户的经济效益来自能源费用(承包额)的减少。项目合同结束后,节能设备无偿移交给用能单位使用,以后所产生的节能收益全部归用能单位。

2.4 融资租赁型。该种模式将融资租赁介入节能服务项目,解决用能单位担心节能效果,项目初期不敢投资,而节能公司担心收款风险,初期投资存在顾虑的博弈局面,使双方快速切入合作。在融资租赁型项目中,将金融领域对债务人的风险审查、风险规避、风险控制能力引入到节能服务业务中,提高资金安全性,是未来合同能源管理项目可以发展的方向之一。

目前,在我国节能服务公司开展的大多是效益分享型的合同能源管理业务。《合同能源管理技术通则》(GB/T 24915—2010)中仅给出了节能效益分享型合同能源管理合同范本。根据目前出台的《合同能源管理财政奖励资金管理暂行办法》(财建[2010]249 号)、《财政部 国家税务总局关于促进节能服务产业发展增值税、营业税和企业所得税政策问题的通知》(财税[2010]110 号),也仅针对节能效益分享型的合同能源管理项目规定了财政支持办法。可以预见,目前及今后一段时间内,节能效益分享型合同在节能服务公司的业务中仍将占有较大的份额。

3. 合同能源管理业务属于现代服务业。国办发[2010]25 号文件指出:“合同能源管理是发达国家普遍推行的、运用市场手段促进节能的服务机制。”可见,合同能源管理应确认为是提供节能服务的方式,相对于为客户优选采购节能设备而言,节能服务公司更多的是为用能单位提供优质节能服务。文件同时指出:“对节能服务公司实施合同能源管理项目,取得的营业税应税收入,暂免征收营业税,对其无偿转让给用能单位的因实施合同能源管理项目形成的资产,免征增值税。”由此更加明确,应将合同能源管理纳入服务业的行业划分,节能服务公司提供的节能服务收入属服务业收入。

二、合同能源管理会计实务分析

因为合同能源管理业务客户范围较窄,项目的持续期比较长,大众在接受程度不高,为提升公司运营效率,节能服务公司在进行合同能源管理业务的同时,也进行了部分非合同能源管理的业务(一般为技术服务、设备销售),对非合同能源管理业务不展开分析,以下主要对合同能源管理业务进行分析。

1. 合同能源管理业务不同于融资租赁。从形式上看,合同能源管

理与融资租赁有一定的趋同性,如设备提供、资金分期回收、约定合同期、合同期满后资产转移等,因此有节能公司参照融资租赁核算模式处理合同能源管理业务。但从实质上看,两者在风险和报酬的转移程度、合同期限、回收资金的方式、设备的采购方式等方面都存在很大的区别。

1.1 风险和报酬的转移程度不同。融资租赁,是指实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁。在合同能源管理期间,与资产所有权有关的全部风险存在于整个合同期,并没有完全转移给客户,节能服务公司承担了与节能项目有关的大部分风险。一方面,节能服务公司的收益与节能量挂钩,节能设备的使用效率、磨损老化等因素都使得节能收入具有较大的不确定性,并且节能服务公司承担节能资产运营的风险。合同期内,与资产相关的风险和报酬几乎全部留在节能服务公司。另一方面,融资租赁期间出租人并不保证出租设备的使用效果,且承租人承担租赁期间的维修改造费用;而合同能源管理的任务是保证节能效果,且节能服务公司承担在合同期内出现的非因客户违规操作而导致的设备故障的维修义务以及必要的保养、改造。

1.2 合同期限不同。融资租赁租赁期往往和租赁物的经济寿命相当,至少是设备生命期的75%。而合同能源管理是节能服务公司帮助用能单位实现节能改造,合同期相对于设备生命期较短,是设备生命期的1/3甚至更短。

1.3 回收资金的方式不同。融资租赁中每期收取的租金,包括租赁资产的原价、利息和租赁手续费。考虑货币时间价值因素,将各次支付的租金按照一定的利息折算为现值,是一个确定的数额。节能服务公司每次回收的资金与所达到的节能量挂钩,只有达到或超过合同规定的节能量才能如数收回合同中的金额,且因为客户生产量能、市场需求变化、气候等因素都会影响到回收金额的变化。

1.4 设备的采购方式不同。融资租赁是出租人根据承租人对租赁物的选择,向出卖人购买租赁物,向承租人交付设备。节能服务公司的设备采购是基于对用能单位所做的节能设计,节能设备往往由节能服务公司选择采购或自主提供;而且以技术为依托的节能服务公司不是像制造商或供应商那样提供某种单一的设备,而是节能改造所需的全部技术、原材料及设备。

2. 节能设备折旧政策的确定。节能服务公司为合同能源项目购入的设备,因为与之相关的权利和义务还未实现转移,应作为自有设备计提折旧。企业会计准则规定:企业应当根据固定资产的性质和使用情况,合理确定固定资产的使用寿命和预计净残值;企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式,合理选择固定资产折旧方法。基于节能设备,合同期满往往无偿移交给用能单位、经济利益实现方式难以确定,建议按合同年限确定折旧年限、折旧方法选择年限平均法。

3. 合同能源管理项目实施各阶段的会计处理。

3.1 项目拓展阶段。在该阶段,节能服务公司通过走访、洽谈、调研等方式,为用能企业出具诊断方案。开展上述工作中发生的工资、办公费、差旅费、印刷费、聘请专家的劳务费、交际应酬费等费用,因合同能源管理项目还没有正式确立,上述相关费用应直接计入期间费用。

3.2 项目方案阶段。在该阶段,节能服务公司与项目单位达成节能电量测算方案,按方案确定节电率对用能企业的节能电量进行实地测算,根据用能企业能源系统现状提出如何利用成熟的节能技术来提高能源利用效率、降低能源成本的更为详细的方案和建议,同时与用能企业进行方案的探讨、修改方案,若双方认可这一方案,则正式确定方案,节能服务公司进行项目立项。如项目拓展阶段,开展上述工作中发生的相关费用,应直接计入期间费用。

3.3 项目合同阶段。在该阶段,与客户协商,节能服务公司就拟议中的节能项目草拟节能服务合同,与用能单位谈判确定节能效益分享

的比例、节能量的保证、违约事项等内容,并与对方签订合同,明确双方的权利和义务。该阶段发生的工资、办公费、差旅费、印刷费、交际应酬费等费用,直接计入期间费用。

3.4 项目建设阶段。在该阶段,节能服务公司根据项目设计的要求采购原材料和设备,组织项目施工、安装和调试,会同用能企业、设计、施工、设备供应单位及工程质量监督部门对该项目进行验收。项目资产购建可分为两种情况,一种不需要安装,购买后能直接投入使用,在这种情况下,直接按购买固定资产入账,借记“固定资产”,贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。另一种企业购入需要安装的固定资产,按在建工程进行处理。

值得注意的是,因合同能源管理业务为服务业,购入设备、材料等取得的增值税进项税额不得抵扣。

3.5 项目实施阶段。在该阶段,节能服务公司应对项目的运行管理和操作人员进行培训,以保证达到预期的节能效果,此外还需组织安排好项目资产的管理、维护和检修;与用能企业共同监测和确认节能项目在合同期内的节能效果,分享收益。

发生的管理、维护和检修费用等后续支出,借记“生产成本”,贷记“应付职工薪酬”、“原材料”等科目(值得注意的是,原材料等已抵扣进项税的,应作进项税转出);项目资产计提折旧,借记“生产成本”科目,贷记“累计折旧”科目;月末结转成本,借记“主营业务成本”,贷记“生产成本”。分得节能收益,借记“银行存款”或“应收账款”,贷记“主营业务收入”。

3.6 项目期满移交资产。合同能源管理项目合同期满之后,将节能设备从节能服务公司转移到用能单位是必须的环节。按照《关于加快推进合同能源管理促进节能服务产业发展的意见》规定:能源管理合同期满,用能单位取得相关资产作为接受捐赠处理,节能服务公司作为赠与处理。

按照以上规定,合同期满后,节能服务公司应将资产账面余额全部转入“固定资产清理”账户,再结转转入“营业外支出”科目,即:先借记“累计折旧”、“固定资产清理”、贷记“固定资产”;再借记“营业外支出”、贷记“固定资产清理”(若不为零)。

三、合同能源管理业务涉税分析

1. 合同能源管理业务应缴纳营业税。根据上面的叙述,合同能源管理业务属于现代服务业;同时,《关于促进节能服务产业发展增值税营业税和企业所得税政策问题的通知》(财税[2010]110号)文规定:“对符合条件的节能服务公司实施合同能源管理项目,取得的营业税应税收入,暂免征收营业税”,因此合同能源管理业务收入应当缴纳营业税,但符合规定条件的可以免征。

2. 与合同能源管理项目有关的优惠政策。国家对合同能源管理领域的政策扶持力度较大,主要财政及税收优惠政策如下:

2.1 财政奖励。《合同能源管理财政奖励资金管理暂行办法》(财建[2010]249号)规定:财政对实施节能效益分享型合同能源管理项目按年节能量和规定标准给予一次性奖励。奖励资金主要用于合同能源管理项目及节能服务产业发展相关支出。中央财政奖励标准为240元/吨标准煤,省级财政奖励标准不低于60元/吨标准煤。有条件的地方,可视情况适当提高奖励标准。申请财政奖励资金的合同能源管理项目,节能服务公司必须符合财建[2010]249号第七、八条所规定条件。

2.2 营业税、增值税优惠。《关于促进节能服务产业发展增值税、营业税和企业所得税政策问题的通知》(财税[2010]110号)规定:对符合条件的节能服务公司实施合同能源管理项目,取得的营业税应税收入,暂免征收营业税。节能服务公司实施符合条件的合同能源管理项目,将项目中的增值税应税货物转让给用能企业,暂免征收增值税。“符合条件”是指同时满足文件第一条第三款规定。

2.3 企业所得税优惠。财税[2010]110号文规定:①对符合条件的节能服务公司实施合同能源管理项目,符合企业所得税税法有关规定的,自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起,第一年至第三年免征企业所得税,第四年至第六年按照25%的法定税率减半征收企业所得税。②能源管理合同期满后,节能服务公司转让给用能企业的因实施合同能源管理项目形成的资产,按折旧或摊销期满的资产进行税务处理,用能企业从节能服务公司接受有关资产的计税基础也应按折旧或摊销期满的资产进行税务处理。③能源管理合同期满后,节能服务公司与用能企业办理有关资产的权属转移时,用能企业已支付的资产价款,不再另行计入节能服务公司的收入。“符合条件”是指同时满足文件第二条第三款规定。

3. 享受优惠政策应注意合规性问题。

3.1 合同拟定问题。按照财建[2010]249号、财税[2010]110号文,节能服务公司享受财政奖励、税收优惠的前提是必须与用能企业签订“节能效益分享型”合同。按照节能效益分享型合同的定义,节能服务公司的获利模式只能是按照一定的比例分享用户节能收益。在合同拟定过程中,必须注意这一点,以免失去争取优惠的可能。

3.2 账务分开的问题。财税[2010]110号文规定:“节能服务公司同时从事适用不同税收政策待遇项目的,其享受税收优惠项目应当单独计算收入、扣除,并合理分摊企业的期间费用;没有单独计算的,不得享受税收优惠政策。”由此可见,节能服务公司必须完善自身的会计核

(下接第46页)适用该条款后,再进行开票业务,避免工程分包不能抵扣,造成税金损失。

3. 从纳税义务地点入手。根据营业税暂行办法:纳税人提供应税劳务应当向机构所在地或者居住地的主管税务机关申报纳税。但是,纳税人提供的建筑业劳务以及国务院财政、税务主管部门规定的其他应税劳务,应当向应税劳务发生地的主管税务机关申报纳税。由于铁路施工企业的特殊性,一条施工线路往往跨越多个市县,甚至是多个省份,并且每个区段的金额难以确定,同时营业税附加如城建税,共三档税率,在不同地点税率不一样,其中市区7%、县城和建制镇5%、其他地区1%,以及地方性税费不一样,这就为税务筹划提供的可行的良机,施工企业一般会选择施工沿线的其他地区或提供了税收优惠政策的税所进行申报纳税。

4. 从纳税时间上入手。税法规定:营业税纳税义务发生时间为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产并收取营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。国务院财政、税务主管部门另有规定的,从其规定。其中收取营业收入款项,是指纳税人应税行为发生过程中或者完成后收取的款项;取得索取营业收入款项凭据的当天,为书面合同确定的付款日期的当天;未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的,为应税行为完成的当天;纳税人提供建筑业或者租赁业劳务,采取预收款方式的,其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

《国家税务总局关于营业税若干征税问题的通知》(国税发[1994]159号)关于建筑业纳税义务发生时间区分是否为一次性结算价款办法,实行月末或月中预支、月终结算、竣工后清算办法,实行按工程形象进度划分不同阶段结算价款办法,实行其他结算等四种方式的规定从2009年1月1日起不再执行。

根据以上规定,施工企业在收到预收工程款时纳税义务即已发生,需办理营业税金额的缴纳;在施工过程中办理的验工计价,应明确付款时间,且尽量将付款日期往后推迟,这就使得营业税纳税义务发生时间也相应向后延迟。因税款缴纳时限的暂时延缓,增加了施工企业的运营资金,使企业获取了资金的时间价值,从而为施工企业的经营活动提供了便利。

算体系,分清效益分享型合同和其他业务发生的收入和支出。同时,虽然税法中提到在免税和纳税收入间“合理分摊企业的期间费用”,但是实际工作中往往难以找到以何种依据“合理分摊”期间费用;现行法规中也无具体细则,容易发生争议。

为在争取税收优惠的同时降低纳税风险,节能服务公司财务人员需要不断研究政策,准确把握政策,分清各种优惠政策的条件差异;将财务基础工作做实、做细,做到每一笔业务都合理分配到具体项目,所有凭证都有合理的依据,确保能够合理划分各种税收政策下的收入支出,只有这样才能保证既享受到合法合理的优惠政策,也严格履行了纳税义务。

合同能源管理是一种新型的业务,企业会计准则并未对这种业务的会计处理进行特别的说明,资产、收入、成本的确认在实务中做法并不统一;虽然国家出台了一系列优惠的政策法规来推动节能服务公司的发展,但是在政策执行的过程中,依然存在模糊不清的中间地带,不同地区税务机关、不同税务执法人员、不同的企业对于政策理解不同。以上,仅为作者个人认识,难免有不当之处,敬请读者指正。

参考文献:

[1] 国家质量监督检验检疫总局、国家标准化管理委员会. GB/T 24915—2010 合同能源管理技术通则.
 [2] 中华人民共和国财政部 www.mof.gov.cn.
 [3] 国家税务总局 www.chinatax.gov.cn.

四、税收筹划的意义

1. 有利于有助于降低企业的税负。企业通过科学、合理、合法的税务筹划,有助于延长纳税时间、选择较低的税率以及降低税赋的基础,以帮助企业降低税负,减少资金的流出,从而提高资金使用效率,增强企业的获利能力和回报率。

2. 有利于提高企业财务管理水平。要想合理进行纳税筹划,财务人员必须对相关法律、法规有深入的了解、全面掌握,根据纳税筹划的基本思路 and 原则,遵循合理的程序,认真把握铁路施工企业的实际情况,确立纳税筹划的重点目标,制定切实可行的纳税计划,并通过参与经营策划活动和建立严明的内部控制制度,指导和督促相关部门和人员协同作战,共同落实税务筹划的方案,这就要求财务人员具有较高的业务水平和较强的沟通能力,通过税收筹划这个大舞台,必将大大提升铁路建筑施工企业的财务管理水平。

3. 有利于提高企业的竞争力。税收筹划,有利于实现“精细化管理”,精细化管理是一种理念,也是一种管理方式,它要求企业管理的每一个细节、每一步骤和程序都要做细、做精,精益求精,以便最大限度的减少浪费,节约成本,从而提高企业的效益。当今世界,普遍实行“多税种、多次征”的复税制征收环境中,流转税的高低直接影响了企业营业成本的大小,企业实行税收筹划,将会产生多重效应,促使企业精打细算,增强企业投资、经营、理财预测、决策能力和准确度,走出一条“精细化管理”的路子,有利于提高企业整体实力、增加企业竞争力。

4. 有助于增强企业依法纳税意识。税务筹划与偷税、漏税有着本质的区别,税务筹划是利用国家相关法律法规或行业政策来为企业减轻税负,进而提高企业的盈利水平,而偷税、漏税是在违背国家法律法规的基础上为企业节约经营成本。合理合法的税务筹划是企业实现税收零风险的基础,一方面有助于增强合法纳税意识,另一方面则有助于提高企业的名誉和商誉,为企业树立优秀的形象,创立自己的品牌,避免造成不必要的经济损失。

参考文献:

[1] 中华人民共和国国务院令 第540号《中华人民共和国营业税法暂行条例》2008.11.
 [2] 财政部 国家税务总局 第52号令《中华人民共和国营业税法暂行条例实施细则》2008.12.