

2014年

新智慧财经

工作研究

## 浅析企业集团内部在建工程交易的抵销

【作者】

王宇长

【作者单位】

(河北建投水务投资有限公司财务管理部 石家庄 050051)

【摘要】

【摘要】企业集团内部工程建造活动会产生未实现的内部交易损益。对于编制合并财务报表时如何抵销在建工程中未实现的内部交易损益存在不同的观点,本文对此进行了梳理和探究,并用实例对集团内部在建工程交易的合并抵销处理方法予以说明。

【关键词】在建工程 企业集团 内部交易 合并抵销 集团内部在建工程交易是企业集团内部工程建造活动所引起。在建造活动中,承建方以提供的工程劳务作为收入,并核算成本计算利润;建设方则是以接收的工程劳务作为其成本计入在建工程。这样建设方在建工程账面价值中包括了两部分内容:一是承建方发生的真实工程成本;二是承建方的工程施工毛利。而从整个企业集团来看,集团内部企业之间的工程建造可以理解为企业的自建活动,既不会实现利润,也不会增加在建工程的价值,其工程施工毛利就是未实现的内部交易损益。

《企业会计准则讲解》及相关教材对于集团内部在建工程交易中形成的未实现内部交易损益,在编制合并财务报表时的抵销处理没有实例说明。笔者在实务中接触到多种观点:

观点一:未实现的内部交易损益不做合并抵销处理

观点一认为,内部承建方如同集团外公司一样,也是通过公开招标取得集团内部工程,最终结算的工程造价也是公允的,抵销工程施工毛利后,反而合并报表不能真实反映在建工程的价值。显然,这种观点是站在个别报表的角度看待问题,如不抵销未实现的工程施工毛利,合并报表中的在建工程造价基础就是市场价值,这违背了历史成本计价原则。

根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》的规定,母公司与子公司、子公司相互之间销售商品(或提供劳务,下同)或以其他方式形成的存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等所包含的未实现内部销售损益应当抵销。因此,在编制合并财务报表时,对于集团内部在建工程交易中形成的未实现内部交易损益,应进行合并抵销处理。

观点二:既要抵销工程施工毛利,又要抵销期间费用

例1:A公司是一家从事供水业务的企业集团,控股一家从事水务工程建筑施工企业B。2014年A公司与B公司签订了一份施工合同,建造一座水厂。截至2014年底,A公司按工程进度结算确认在建工程5 000万元,B公司按工程完工百分比法确认营业收入5 000万元、营业成本4 500万元、营业税金及附加165万元、管理费用150万元。B公司2014年不存在集团外部工程。

观点二认为,站在企业集团的角度,B公司视同A公司所属的工程管理部或工程项目部,其发生的一切费用理所当然应计入A公司的在建工程价值。因而编制合并财务报表时,抵销分录如下:借:营业收入5 000;贷:营业成本4 500,管理费用150,在建工程350。

这样最终合并财务报表中反映的“在建工程”项目为4 650万元(5 000-350)。

笔者认为,不管如何合并抵销,在合并报表层面最终结果也不应改变在建工程的初始计量,应视同自行建造固定资产,按B公司发生的工程实际成本确认。根据《企业会计准则第4号——固定资产》的规定:自行建造固定资产的成本,由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。B公司的管理费用是必要支出吗?显然

查看版面大图

### 版面导航

财经论坛  
改革探索  
工作研究  
参考借鉴

### 工作研究

以百分制为基础的审计评价方法探微——以工业企业类的国有企业领导人  
环境会计核算体系构建设想  
谈高校会计资料无纸化管理  
物流企业“营改增”决策模型的拓展及应用——以上海万科危险品物流有限公司  
广西NF银行全面预算管理体系探究  
医院设备融资租赁资金成本之测算与会计处理  
高校预算管理存在的问题及对策  
财务报销过程中的常见问题及解决途径  
跨区域物流集团财务管理存在的问题及对策  
企业存货管理探析  
基于线性加权的高校财务评价体系构建  
房地产企业之纳税筹划  
浅析企业集团内部在建工程交易的抵销

不是，可以从两个角度来理解：一是B公司会计核算执行《企业会计准则第15号——建造合同》“合同成本不包括应当计入当期损益的管理费用、销售费用和财务费用”。二是如果此项工程由A公司所属的工程管理部或工程项目部承担，那么为组织和管理生产经营活动所发生的管理费用也应由A公司的企业行政管理部门承担，不应影响在建工程的计量。

观点三：工程施工毛利直接抵销在建工程

例2：A公司是一家从事供水业务的企业集团，控股一家从事水务工程建筑施工企业B。2014年A公司与B公司签订了一份施工合同，建造一座水厂。截至2014年底，A公司按工程结算进度确认在建工程4 200万元，B公司按工程完工百分比法确认营业收入5 000万元、营业成本4 500万元、工程施工——合同毛利500万元。

实务当中存在这样一种做法：A公司确认的在建工程与B公司确认的营业收入不等，因为一般来说，A公司是按照监理工程师审核并经合同双方确认的工程进度结算单记录在建工程，而B公司是依照《企业会计准则第15号——建造合同》的完工百分比法确认合同收入。在编制合并财务报表时，忽略了这一差异，直接用工程施工毛利抵销在建工程，抵销分录如下：借：营业收入5 000；贷：营业成本4 500，在建工程500。

这种处理方法下，最终合并财务报表中反映的“在建工程”项目为3 600万元（4 200-500）。这种做法虽然按《企业会计准则第33号——合并财务报表》抵销了内部在建工程交易未实现的损益，但是在合并报表中反映的在建工程项目有失偏颇。

笔者认为，理解这种差异还是要站到合并报表主体角度考虑，把它视为自建固定资产活动，而非对外发包行为，始终认定合并报表层面在建工程确认以B公司实际发生的工程成本为准，而不是按双方确认的工程进度结算单反映。B公司“工程结算”项目在资产负债表中应作为“工程施工”项目的抵减项目列示在“存货”项目中，恰好等于A公司账面反映的在建工程。因此，编制合并报表抵销分录时，对于内部在建工程交易未实现损益，先比较出A公司在建工程项目与B公司实际发生的工程成本差异调增或抵销在建工程，再抵销存货。

以下分两种情况举例说明如下：

1. 当B公司实际发生的工程成本为4 300万元，大于A公司在建工程4 200万时，先调整在建工程，抵销分录如下：①借：在建工程100；贷：存货（工程施工）100。②借：营业收入5 000；贷：营业成本4 500，存货（工程施工）500。
2. 当B公司实际发生的工程成本为4 100万元，小于A公司在建工程4 200万元时，抵销分录如下：借：营业收入5 000；贷：营业成本4 500，在建工程100，存货（工程施工）400。

#### 四、小结

本文通过对上述三种不同观点的剖析，认为在编制合并财务报表时，应抵销内部在建工程交易未实现的损益，不应扩大抵销范围至期间费用，要通过分析个别报表中在建工程项目与实际发生的工程成本差异，编制恰当的分录进行合并抵销。

主要参考文献

财政部会计司.企业会计准则讲解.北京：人民出版社，2007

立即下载

下一篇

返回本期

返回标题