

合同履行成本的 界定与相关会计处理分析

沈颖玲 丁琴丽 陆喜阳

摘 要：企业能否恰当列报利润表项目会影响其经营业绩的构成，从而影响财务报表使用者进行分析决策。本文结合实务案例，围绕与合同有关但未取得正式合同前发生的支出、取得合同时即为亏损合同的履约支出、合同履行成本与销售费用的区别，对合同履行成本的界定进行分析，探讨按履约进度确认收入时合同履行成本结转的会计处理。

关键词：合同履行成本；支出；费用；营业成本；期间费用

中图分类号：F275.2 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X (2023) 02-0061-04

2017年财政部将《企业会计准则第14号——收入》《企业会计准则第15号——建造合同》(以下简称原建造合同准则)合并修订为《企业会计准则第14号——收入》(以下简称新收入准则)。新收入准则除了规范收入的确认与计量，还包括合同成本的确认、摊销、减值等相关会计处理，并在准则应用指南中规定了合同履行成本会计科目的具体账务处理。但实务中，部分企业往往更关注收入确认和计量的会计处理，而忽略了成本端会计处理的合理性与恰当性。有些企业对所发生的支出应当计入营业成本

还是期间费用仍存在困惑，对于与合同有关的支出能否确认为合同履行成本也存在疑议。笔者拟对这些问题进行探析。

一、合同履行成本的界定

(一) 与合同有关但未取得正式合同前发生的支出

新收入准则第二十六条规定：“企业为履行合同发生的成本，不属于其他企业会计准则规范范围且同时满足下列条件的，应当作为合同履行成本确认为一项资产：(一) 该成本与一份当前或预期取得的合同直接相

关，包括直接人工、直接材料、制造费用(或类似费用)、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本；(二) 该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源；(三) 该成本预期能够收回。”

从上述规定可知，合同履行成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。准则应用指南进一步指出，预期取得的合同应当是企业能够明确识别的合同，如现有合同续约后的合同、尚未获得批准的特定合同等。实务中，有些企业根据现有客户或潜在客户的要求，双方先口头达成合作意向，

作者简介：沈颖玲，天健会计师事务所(特殊普通合伙)技术总部高级合伙人，正高级会计师；

丁琴丽，天健会计师事务所(特殊普通合伙)技术总部高级经理，会计师；

陆喜阳，天健会计师事务所(特殊普通合伙)技术总部经理，会计师。

由企业按其要求开发产品直到符合其要求时才正式签订合同,那么在签订合同前企业所发生的支出能否计入合同履约成本,实务中存在不同观点。

例:甲公司是一家人工智能语音处理公司,于2×21年年初了解到某城市地铁项目需要配置语音处理功能,甲公司在现有技术基础上经过一定的开发后能够满足该项目的需求。但由于地铁项目的特殊性,在甲公司技术达到地铁集成商要求前,集成商不会与其签订正式合同。合同签订前,研发人员针对该项目在甲公司进行了技术开发工作,并在地铁项目现场进行了测试、调试工作,即实际上在正式协议签订前,与该项目有关的工作已经基本实施完毕,合同签订后仅发生少量成本。

2×21年11月甲公司技术达到要求,集成商与其签订了价值1 985万元(不含税)的产品销售合同,并于2×21年12月出具项目验收单,产品控制权转移给集成商。甲公司确认了1 985万元收入,但对于结转成本的具体金额,即项目签订前的支出是否应认定为合同履约成本存在两种观点。

观点一:虽然尚未签订正式合同,但甲公司认为项目签订的可能性较大才进行前期投入,因此该成本属于与一份预期取得的合同直接相关且实际增加了企业未来用于履行合同约定义务的资源,在预期能够签订合同的情况下,该成本预期能够收回,因此该前期投入从实质上看应作为合同履约成本。签订合同时甲公司实际履约义务已经基本完成,如果从正式合同签订后开始计算合同履约成本,则归集的成本金额很小,导致甲公司毛利很高,不符合配比原则,所以甲公司应在初始投入开始时点就计算合

同履约成本。

观点二:虽然甲公司认为项目签订合同的可能性较大才进行前期投入,但客户未就具体合同条款与公司达成一致,且即使合同条款已经达成一致,客户审批流程较长(1~2个月),仍存在不能签订正式合同的可能性,不属于预期取得的合同范畴。因此,在正式签订合同前,应将研发部门在该项任务中归集分摊的费用计入当期损益。

笔者认为,本案例问题的关键在于正式签订合同前是否存在能够明确识别的合同。如果甲公司能够提供相应的证据表明合同存在,且事实上已经开始履约,并在开发测试过程中预期技术很可能在地铁集成商规定的时点前达到要求,将后续发生的支出确认为合同履约成本具有合理性,更符合配比原则。如果甲公司不能提供明确的证据证明存在可识别合同,或者历史经验表明,类似的情形存在未能获得合同的情形,则不应将取得合同前发生的支出确认为合同履约成本。尽管在取得合同后收入成本存在无法匹配的不合理现象,但仍符合新收入准则相关规定。

(二)取得合同时即为亏损合同的履约支出

例:乙公司是一家信息技术软件开发公司,在业务推广过程中会根据客户的需求进行技术开发,但存在签订单一合同时明显亏损的情况。例如,乙公司与某客户签定了一份价值10万元的合同,但完成该项合同预计需发生约15万元的成本。乙公司之所以会接下这单业务,更多的是考虑到同类客户也会存在类似需求,其在满足该客户需求的同时可进行相关方面的研究,积累相关技术。针对此类具

有研发性质的合同履约支出的会计处理,实务中存在两种观点。

观点一:与合同履约相关的支出应全部确认为合同履约成本,并在确认收入时结转营业成本。本案例中,因乙公司发生的15万元支出是在与客户签订正式协议后为履行合同约定义务而发生的支出,与合同直接相关,因此应作为合同履约成本。对于预期无法收回的成本,应按照《企业会计准则第13号——或有事项》中亏损合同相关规定进行会计处理,即按预期亏损确认资产减值损失,如果预计亏损超过该资产减值损失,则将超过部分确认为预计负债。

观点二:与合同履约相关的支出应在成本和研发费用之间进行划分。本案例中,乙公司在承接项目时已经对合同的预期收益进行了评估,而预期收益并非仅来源于该合同。针对此明显亏损的合同,乙公司承接的初衷是为了研发新技术,满足客户的需求的支出仅占研发成果的一部分。而且根据新收入准则第二十七条规定:“企业应当在下列支出发生时,将其计入当期损益:(一)管理费用。(二)非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用(或类似费用),这些支出为履行合同发生,但未反映在合同价格中。(三)与履约义务中已履行部分相关的支出。(四)无法在尚未履行的与已履行的履约义务之间区分的相关支出。”履行合同发生的15万元支出中包含非正常的人工、材料和其他费用,该成本与合同价格明显不匹配。因此,应对履约支出进行划分:将属于研发性质的支出确认为研发费用计入当期损益;将可直接归集到该合同的支出作为合同履约成本,在确认收入时结转为营业成本。

笔者认为：上述两种观点中，观点一将合同履约支出全部作为合同履约成本从形式上符合准则规定，但因在承接业务时就已明确是亏损合同，并不属于因某些不确定性因素导致出现资产减值迹象而引起的减值，属于合同义务明显大于合同权利的情形。如果能合理划分成本与费用，则观点二的做法更能合理地反映该交易的实质。

（三）合同履约成本与销售费用的界定

新收入准则对合同履约成本的规定导致部分原在销售费用核算和列报的支出应在合同履约成本科目归集，并摊销计入营业成本。实务中，对于某项支出应列报于销售费用还是营业成本存在较大困惑，导致不同企业相同或相似业务的会计处理存在不一致的情形。

例如，经主要责任人与代理人分析测试，联营模式下百货公司仅具有代理人身份，采用净额法确认收入。实务中，部分百货公司在联营模式下只有代理费收入而没有对应成本，部分公司则将原在销售费用核算的租赁费、房屋及设备折旧、装修费摊销等类似费用列报于营业成本中。

以2020年年报披露情况为例。2020年12月31日所有A股上市公司中，属于国民经济行业分类中“零售业”之“综合零售”中的“百货零售”子行业的公司共37家。其中：在2020年年报中明确披露因执行新收入准则而将原在销售费用、管理费用中列支的与联营或租赁业态直接相关的房屋和设备折旧费、土地使用权摊销费、长期待摊费用摊销费、租赁费、物业费、合同履约成本分类至营业成本中列报的共11家，占比29.73%；其他公

司未明确披露是否将上述费用从期间费用分类至营业成本，部分公司仍延续以前年度做法列报在期间费用。

根据《企业会计准则应用指南（2006）》附录会计科目和主要账务处理相关内容，销售费用核算企业销售商品和材料、提供劳务的过程中发生的各种费用，包括保险费、包装费、展览费和广告费、商品维修费、预计产品质量保证损失、运输费、装卸费以及为销售本企业商品而专设的销售机构（含销售网点、售后服务网点等）的职工薪酬、业务费、折旧费等经营费用。实施新收入准则后，上述费用清单中与履行合同相关的运输费与装卸费已明确作为合同履约成本，并在确认收入时结转为营业成本。但对于其他有关的支出目前未有明确规定。

笔者认为：新收入准则下，在销售费用中核算列报的费用应为企业在销售商品和提供服务过程中与产品或合同履约义务无关的一些支出，如为取得合同而发生的销售佣金、广告推广费、销售机构的职工薪酬、业务费、折旧费等经营费用等。新收入准则下，营业成本反映的是与履行合同相关的支出。这些支出在发生时若满足资产的定义，应通过原材料、制造费用、在产品、合同履约成本等科目归集，最终随着对应产品或服务收入的确认结转至营业成本。

二、按履约进度确认收入时合同履约成本结转的处理

新收入准则下，工程施工企业在采用产出法确定履约进度的情况下，截至资产负债表日归集的合同履约成本（施工成本）应如何结转至营业成本，实务中存在不同观点。

例：2×21年1月1日，丙建筑公司与某公司签订了一项大型设备建造工程合同。根据双方约定，该工程造价12 000万元，工程期限为3年，预计2×23年12月31日竣工。丙公司预计完成该合同将发生总成本8 000万元。假定该建造工程整体构成单项履约义务，并属于在某一时段履行的履约义务，丙公司以监理公司确认的工程完工量作为产出指标，采用产出法确定履约进度，按照履约进度确认收入，并以按履约进度计算的累计成本结转至主营业务成本。工程履约情况如表1所示。

上述案例背景下，截至各资产负债表日，丙公司应如何结转营业成本在实务中存在不同的处理。

观点一：按产出法计算的履约进度乘以预计总成本扣除以前期间累计已结转的营业成本后确认当期应结转的营业成本。当期应结转的营业成本大于归集的施工成本的，差额贷记负债；反之，差额保留合同履约成本余额。故上述案例中，截至2×21年12月31日，丙公司确认主营业务收入4 800万元，以按履约进度计算的累计成本结转主营业务成本3 200万元，并将累计发生的实际成本超过结转部分的200万元合同履约成本在存货项目列报。

该观点认为，对于成本结转，新收入准则及其应用指南仅指出，与合同成本有关的资产应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础（即在履约义务履行的时点或按照履约义务的履约进度）进行摊销，计入当期损益。因此仍可延续原建造合同准则下关于成本结转的处理。即在资产负债表日，应当按照合同总收入乘以完工进度扣除以前会计期间累计

已确认收入后的金额确认为当期合同收入,同时按照合同预计总成本乘以完工进度扣除以前会计期间累计已确认成本后的金额确认为当期合同成本。

观点二:按照资产负债表日累计归集的施工成本结转至营业成本,不保留合同履约成本余额,且当按产出法计算的履约进度乘以预计总成本扣除以前期间累计已结转的营业成本后金额大于当期归集的施工成本时,也无需暂估成本。故上述案例中,截至2×21年12月31日,丙公司按累计发生实际成本3 400万元结转营业成本,不保留合同履约成本余额。

该观点认为,相比原建造合同准则,新收入准则对合同成本应确认为一项资产还是在发生时计入当期损益作出了具体规定。例如,对于与履约义务中已履行部分相关的支出以及无法在尚未履行的与已履行的履约义务之间区分的相关支出,应在发生时直接计入当期损益,不能确认为一项资产。如果一项履约义务满足在一段时间内履约义务(而不是在某一时点)的条件,表明商品控制权是在企业履约的同时持续转移的。在履约期间任一确认收入的时点,如果发生的施工成本为与履约义务中已履行部分相关的支出,其控制权均已转移至客户处,则资产负债表日企业资产负债表中不应产生任何与该履约支出相关的重大资产,如合同履约成本等,因此不应延续原建造合同的做法,而应将归集的施工成本全部结转至当期营业成本中。

笔者认为:上述两种观点中,观点一未考虑新收入准则对合同成本应确认为一项资产还是在发生时计入当

表1 工程各履约期间按履约进度确认的累计收入和成本 单位:万元

截至时点	履约进度	按履约进度确认的累计收入	累计发生的实际成本	按履约进度计算的累计成本
2×21年12月31日	40%	4 800	3 400	3 200
2×22年12月31日	60%	7 200	4 700	4 800
2×23年12月31日	100%	12 000	8 000	8 000

注:假设不考虑增值税及其他相关因素

表2 工程在履约各期间按实际成本结转的毛利率

期 间	当期确认收入(万元)	当期确认成本(万元)	毛利率
2×21年度	4 800	3 400	29.16%
2×22年度	2 400	1 300	45.83%
2×23年度	4 800	3 300	31.25%
合 计	12 000	8 000	33.33%

期损益的具体规定。根据观点一,如果预计合同总成本不发生重大变动,项目总体毛利率在整个项目期间会保持基本稳定。而根据观点二,在不同的施工阶段,项目的毛利率与实际施工的内容紧密相关,可能会出现较大波动。上述案例中,按照实际发生的施工成本结转主营业务成本后,丙公司对该合同在各履约期间的毛利率如表2所示。

从表2可以看出,丙公司在工程项目的各履约期间,项目毛利率出现较大波动。但这是各阶段施工内容不同所致,如实反映了丙公司在项目各阶段的真实盈利水平。因此观点二更符合新收入准则的相关规定,更能如实反映各会计期间真实的盈利情况。

总之,工程施工企业在执行新收入准则时面临的上述成本结转问题,也会存在于按履约进度确认收入的其他行业。笔者认为,新收入准则下,无论是按产出法还是投入法确定履约进度,结转的成本一般情况下为实际归集的合同履约成本,资产负债表日不会出现大额的合同履约成本余额;

项目前期利润高的,也无需通过暂估成本来平滑毛利率。■

责任编辑 李卓

主要参考文献

[1] 财政部.关于修订印发《企业会计准则第14号——收入》的通知[EB/OL].(2017-07-19)[2022-10-20].http://kjs.mof.gov.cn/zhengcefabu/201707/t20170719_2653110.htm.

[2] 财政部会计司编写组《企业会计准则第14号——收入》应用指南2018[M].北京:中国财政经济出版社,2018.

[3] IFRS Foundation. Conceptual Framework for Financial Reporting[S/OL].2018,[2022-10-20].<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2022/issued/cf/>.