

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，从而会影响财务报表使用者进行分析决策。本文首先阐释合同履约成本的有关基本概念，着重结合实务案例探析合同履约成本的界定，进一步探讨按履约进度确认收入时合同履约成本结转的会计处理问题。

关键词

合同履约成本；支出；费用；营业成本；期间费用

2017年财政部将《企业会计准则第14号--收入》（财会〔2006〕3号）《企业会计准则第15号--建造合同》（财会〔2006〕3号，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**》（财会〔2017〕22号，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约成本会计科目的具体账务处理。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存在困惑，对于与合同有关的支出能否确认为合同履约成本也存在疑议。

一 合同履约成本有关基本概念

(一) 支出、费用与成本

企业在日常活动中会发生各种支出，其中有些支出属于资本性支出，初始确认为企业的长期资产，如固定资产与无形资产，初始以支出的金额（即成本）计量，后续根据系统合理的方式分摊计入相关资产的成本或期间费用；有些支出直接在存货项下的具体科目归集核算，在存货实现营业收入的期间结转为营业成本；而有些支出在发生时已消耗、不能带来经济利益，或者无法归集到特定的成本对象而与发生期间相匹配，应该在发生当期计入期间费用。此外，有些支出与履行合同有关但又不属于固定资产、无形资产或存货准则的规范范围，根据新收入准则的规定，这些支出在满足条件的前提下，应当作为合同履约成本确认为一项资产，不满足条件的，应当在发生时计入期间费用。

《企业会计准则——基本准则》（财政部令第76号，以下简称基本准则）界定的利润表会计要素包括收入、费用。第三十三条规定：“费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。”由此可见，费用是经济资源的流出，会导致所有者权益减少，表现为资产减少或负债增加但又不是利润分配，是利润表中计算企业营业利润的扣减项，主要包括营业成本与期间费用两大类。

基本准则未单独界定成本的定义，其中第三十五条指出：“企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用，应当在确认产品销售收入、劳务收入等时，将已销售商品、已提供劳务的成本等计入当期损益。”我们认为，成本可以从两个维度理解，其一是计量属性中的历史成本，通常是指企业为了获得某项资产所放弃的资源的公允价值；其二是利润表中与营业收入相对应的营业成本，反映出企业为获取日常活动产出的收入而直接付出的代价，营业收入与营业成本的差额为日常活动产出的毛利。在计算得出营业利润之前，还需要扣减当期发生的管理、销售、财务费用等期间费用。

期间费用是指企业日常活动发生的不能计入特定核算对象的费用，而应计入发生当期的损益。之所以不计入特定的成本核算对象，主要是因为期间费用是企业为组织和管理整个经营活动所发生的费用，与可以确定特定成本核算对象的材料采购、产成品生产等没有直接关系，因而期间费用不计入有关核算对象的成本，而是直接计入当期损益。期间费用具体包含以下两种情况：一是企业发生的支出不产生经济利益，或者即使产生经济利益但不符合或者不再符合资产确认条件的，应当在发生时确认为费用，计入当期损益；二是企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债，而又不确认为一项资产的，应当在发生时确认为费用计入当期损益。

(二) 支出、费用与成本的关系

支出、费用与成本三者既有重合之处，但对财务信息又有不同的影响。从三者涉及的范畴看，支出的外延最广，费用次之，而成本（营业成本）最小。支出更强调是资源流出这个行为，支出可能获得另一项资产，也可能直接耗费；支出不仅与利润表有关，还会涉及资产负债表项目，有些支出先资本化为资产，后续通过费用形式再转入利润表。而费用仅涉及利润表项目，具体又包括营业成本与期间费用两大类。成本（营业成本）是对象化的费用，在确认营业收入之前，以资产的形态列报，确认营业收入后，原以资产形态归集的成本转为营业成本；而期间费用不能对象化，在发生时直接计入当期损益，不存在以资产形式列报的过程。

下期探讨

二 合同履约成本的界定