

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争议。**

二 | 合同履约成本的界定

（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，应当作为合同履约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，合同履约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，例如，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，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。

1. 案例背景

甲公司是一家人工智能语音处理公司，甲公司于2×21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要求。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，集成商不会与甲公司签订正式合同。在合同签订前，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。在甲公司技术达到集成商要求后，双方就协议条款进行商议确认后，双方签订了正式合同。集成商的合同审批流程时间约为1-2个月。

2×21年11月甲公司技术达到要求，集成商与甲公司签订了价值1985万（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，甲公司确认了收入1985万元，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。

2. 案例分析

观点一：虽然正式合同尚未签订，但是甲公司认为项目签订的可能性较高才进行前期投入，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履约义务的资源，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，本案仅归集了9.8万职工薪酬等履约成本，导致甲公司毛利很高，不符合配比原则，所以在甲公司初始投入开始时点就应计算合同履约成本。

观点二：虽然甲公司认为项目签订合同的可能性较高才进行前期投入，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，也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，在合同正式签订前，将研发部门在该项任务中归集分摊的费用计入当期损益。

根据案例背景，本案问题的关键在于在正式签订合同之前，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达到地铁集成商要求的时点，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。

尽管在合同取得后，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的规定。

（二）取得合同时即为亏损合同的履约支出

1. 案例背景

乙公司为一家信息技术软件开发公司，在业务推广过程中，乙公司根据客户的新需求进行技术开发，但存在签订单一合同时明显亏损的情况。例如，乙公司与客户签定了一份价值10万元的合同，但乙公司完成该项合同预计需发生约15万的成本。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的需求，乙公司在满足该单个客户需求的同时，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，实务中存在不同的观点。

2. 案例分析

观点一：与合同履约相关的支出应该全部确认为合同履约成本，并在确认收入时结转营业成本。本案中，因乙公司发生的支出15万元是在乙公司与客户签订正式协议后为了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》亏损合同相关规定进行会计处理，即按预期亏损计提资产减值损失，如果预计亏损超过该资产减值损失的，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该在成本和研发费用之间进行划分。本案中，乙公司在承接项目时，内部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15万支出中包含了非正常的人工、材料和其他费用，该成本与合同的价格存在明显的不匹配。因此，应对履约支出进行划分，将属于研发性质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。

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的规定，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。如果能对成本与费用进行合理划分，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的困惑，导致不同企业相同或相似业务会计处理存在不一致的情形。

例如，百货公司的联营模式下，经主要责任人与代理人分析测试，百货公司仅作为代理人身份，从而采用净额法确认收入。实务中，部分百货公司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，共有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。据了解，部分公司并未因执行新收入准则而调整上述相关费用的列报科目，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。但其他有关的支出目前未有明确规定。

根据我们理解，新收入准则下，对于一般的制造企业，在销售费用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，例如为了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，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而结转至营业成本。

下期探讨