

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 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），应如何结转营业成本，实务中存在不同观点。

1. 案例背景

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，丙公司以监理单位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主营业务成本。工程履约情况具体如表1所示：

表1 工程各履约期间按履约进度确认的累计收入和成本

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
2×21.12.31	40%	4,800.00万元	3,400.00万元	3,200.00万元
2×22.12.31	60%	7,200.00万元	4,700.00万元	4,800.00万元
2×23.12.31	100%	12,000.00万元	8,000.00万元	8,000.00万元

注：假设不考虑增值税及其他相关因素

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。

2. 案例分析

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；当期应结转的营业成本小于归集的施工成本的，差额保留合同履约成本余额。

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4,800.00万元，以按履约进度计算的累计成本结转主营业务成本3,200.00万元，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施工成本结转营业成本，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。上述案例中，截至2×21年12月31日，丙公司以累计发生实际成本3,400.00万元结转营业成本，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更为具体的规定。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（而不是在某一时间点）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，因此资产负债表日，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，而应该将归集的施工成本全部结转至当期营业成本中。

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，项目的毛利率可能会出现较大波动。以上述案例为例，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。

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	当期确认成本	毛利率
2×21年度	4,800.00万元	3,400.00万元	29.16%
2×22年度	2,400.00万元	1,300.00万元	45.83%
2×23年度	4,800.00万元	3,300.00万元	31.25%
合计	12,000.00万元	8,000.00万元	33.33%

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。但项目毛利率出现较大波动是因为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。我们认为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。

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。我们认为，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