

中级会计职称

中级会计实务

教材精讲班

第三节 合同成本

知识点 1 合同履约成本确认条件

合同履约成本确认条件	该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关
	该成本增加了企业未来用于履行（或持续履行）履约义务的资源
	该成本预期能够收回

【提示】

财务报表的列示要求，满足上述条件确认为资产的合同履约成本：

1. 初始确认时摊销期限不超过一年或一个正常营业周期的，在资产负债表中列示为存货；
2. 初始确认时摊销期限在一年或一个正常营业周期以上的，在资产负债表中列示为其他非流动资产。

企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益：

1. 管理费用，除非这些费用明确由客户承担。
2. 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。
3. 与履约义务中已履行（包括已全部履行或部分履行）部分相关的支出，即该支出与企业过去的履约活动相关。
4. 无法在尚未履行的与已履行（或已部分履行）的履约义务之间区分的相关支出。

【例 10-25】甲公司与乙公司签订合同，为乙公司信息中心提供管理服务，合同期限为 5 年。在向乙公司提供服务之前，甲公司设计并搭建了一个信息技术平台供其内部使用，该信息技术平台由相关的硬件和软件组成。甲公司需要提供设计方案，将该信息技术平台与乙公司现有的信息系统对接，并进行相关测试。该平台并不会转让给乙公司，但是，将用于向乙公司提供服务。甲公司为平台的设计、购买硬件和软件以及信息中心的测试发生了成本。

除此之外，甲公司专门指派 2 名员工，负责向乙公司提供服务。

本例中，甲公司为履行合同发生的上述成本中，购买硬件和软件的成本应当分别按照固定资产和无形资产的规定进行会计处理；设计服务成本和信息中心的测试成本不属于其他章节的规范范围，但是这些成本与履行该合同直接相关，并且增加了甲公司未来用于履行履约义务（即提供管理服务）的资源，如果甲公司预期该成本可通过未来提供服务收取的对价收回，则甲公司应当将这些成本确认为一项资产。

甲公司向 2 名负责该项目的员工支付的工资费用，虽然与向乙公司提供服务有关，但是由于其并未增加企业未来用于履行履约义务的资源，因此，应当于发生时计入当期损益。

满足上述条件确认为资产的合同履约成本，初始确认时摊销期限不超过一年或一个正常营业周期的，在资产负债表中列示为存货；初始确认时摊销期限在一年或一个正常营业周期以上的，在资产负债表中列示为其他非流动资产。

【例 10-26】甲公司经营一家酒店，该酒店是甲公司的自有资产。甲公司除发生餐饮、商品材料等成本外，还需要计提固定资产折旧（如酒店、客房以及客房内的设备家具等）、无形资产摊销（如酒店土地使用权等）费用等，这些费用中哪些应确认为合同履约成本，哪些不能确认为合同履约成本。

本例中，甲公司经营一家酒店，主要通过提供客房服务赚取收入，而客房服务的提供直接依赖于酒店物业（包含土地）以及家具等相关资产，即与客房服务相关的资产折旧和摊销属于甲公司为履行与客户的合同而发生的成本。该成本需先考虑是否满足上述资本化条件，如果满足，应作为合同履约成本进行会计处理，并在收入确认时对合同履约成本进行摊销，计入营业成本。此外，这些酒店物业等资产中与客房服务不直接相关的，例如财务部门相关的资产折旧等费用或者销售部门相关的资产折旧等费用，则需要按功能将相关费用计入管理费用或销售费用等。

知识点 2 合同取得成本

合同取得成本	企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应当作为合同取得成本确认为一项资产。
	企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出应当在发生时计入当期损益。
	企业因现有合同续约或发生合同变更需要支付的额外佣金，也属于为取得合同发生的增量成本，企业需要运用职业判断，对发生的合同取得成本进行恰当的会计处理。

【提示 1】

财务报表的列示要求，满足上述条件确认为资产的合同取得成本

1. 初始确认时摊销期限不超过一年或一个正常营业周期的，在资产负债表中列示为其他流动资产；
2. 初始确认时摊销期限在一年或一个正常营业周期以上的，在资产负债表中列示为其他非流动资产。

【提示 2】

为简化实务操作，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。企业采用该简化处理方法的，应当对所有类似合同一致采用。

【提示 3】

企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出。例如，无论是否取得合同均会发生的差旅费，投标费、为准备投标资料发生的相关费用等，应当在发生时计入当期损益，除非这些支出明确由客户承担。

【提示 4】

企业因现有合同续约或发生合同变更需要支付的额外佣金，也属于为取得合同发生的增量成本。

【例 10-27】甲公司是一家咨询公司，其通过竞标赢得一个新客户，为取得和该客户的合同，甲公司聘请外部律师进行尽职调查支付相关费用为 15 000 元，为投标而发生的差旅费为 10 000 元，支付销售人员佣金 5 000 元。甲公司预期这些支出未来均能够收回。此外，甲公司根据其年度销售目标、整体盈利情况及个人业绩等，向销售部门经理支付年度奖金 10 000 元。

本例中，甲公司因签订该客户合同而向销售人员支付的佣金属于为取得合同发生的增量成本，应当将其作为合同取得成本确认为一项资产。甲公司聘请外部律师进行尽职调查发生的支出、为投标发生的差旅费，无论是否取得合同都会发生，不属于增量成本，因此，应当于发生时直接计入当期损益。

甲公司向销售部门经理支付的年度奖金也不是为取得合同发生的增量成本，这是因为该奖金发放与否以及发放金额还取决于其他因素（包括公司的盈利情况和个人业绩），其并不能直接归属于可识别的合同。

【例题·多选题】企业为取得销售合同而发生且由企业承担的下列各项支出中，应在发生时计入当期损益的有（ ）。

【2019】

- A. 投标活动交通费
- B. 尽职调查发生的费用
- C. 招标文件购买费
- D. 投票文件制作费

【答案】 ABCD

【解析】企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出，例如，无论是否取得合同均会发生的差旅费、投标费、为准备投标资料发生的相关费用等，应当在发生时计入当期损益，除非这些支出明确由客户承担。

知识点 3 合同履行成本和合同取得成本的摊销和减值

合同履行成本和合同取得成本的摊销和减值	(一) 摊销	确认为企业资产的可履行合同成本或合同取得成本（以下称“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。
	(二) 减值	<p>与合同成本有关的资产，其账面价值高于下列第一项减去第二项的差额的，超出部分应当计提减值准备，并确认为资产减值损失。</p> <p>(1)企业因转让与该资产相关的商品预期能够取得的剩余对价；</p> <p>(2)为转让该相关商品估计将要发生的成本。</p> <p>以前期间减值的因素之后发生变化，使得第一项减去第二项的差额高于该资产账面价值的，应当转回原已计提的资产减值准备，并计入当期损益，但转回后的资产账面价值不应超过假定不计提减值准备情况下该资产在转回日的账面价值。</p>