

第三节 合同成本

一、合同履约成本

企业为履行合同可能会发生各种成本，企业在确认收入的同时应当对这些成本进行分析，属于本书其他章节（例如，第二章、第三章以及第四章等）范围的，应当按照相关章节的要求进行会计处理；不属于本书其他章节范围且**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：

1. 该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关	直接人工	支付给直接为客户提供所承诺服务的人员的工资、奖金等
	直接材料	为履行合同耗用的原材料、辅助材料、构配件、零件、半成品的成本和周转材料的摊销及租赁费用等
	制造费用或类似费用	与组织和管理生产、施工、服务等活动发生的费用，包括管理人员的职工薪酬、劳动保护费、固定资产折旧费及修理费、物料消耗、取暖费、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、排污费、临时设施摊销费等
	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	支付给分包商的成本、机械使用费、设计和技术援助费用、施工现场二次搬运费、生产工具和用具使用费、检验试验费、工程定位复测费、工程点交费用、场地清理费等
2. 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		
3. 该成本预期能够收回		

下列支出发生将其计入当期损益	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

【提示1】核算时应设置“合同履约成本”科目。与“生产成本”核算方法基本相同。

【提示2】“合同履约成本”报表列示

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

二、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。

增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本。例如销售佣金等。

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（销售费用）。

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（如无论是否取得合同均会发生的差旅费、投标费等），应当在发生时计入当期损益。

【提示】会计核算时，应设置“合同取得成本”科目。

【提示】“合同取得成本”报表列示

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
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

三、合同履约成本和合同取得成本的摊销和减值

（一）摊销

对于确认为资产的合同履约成本和合同取得成本，企业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。

借：主营业务成本

 合同履约成本减值准备/合同取得成本减值准备

贷：合同履约成本/合同取得成本

（二）减值

1. 合同履约成本和合同取得成本的账面价值高于下列两项的差额的，超出部分应当计提减值准备，并确认为资产减值损失：

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；

②为转让该相关商品估计将要发生的成本。

【提示】①-②=合同履约成本和合同取得成本的公允处置净额

资产减值损失=账面价值-（预期能够取得的剩余对价-估计将要发生的成本）

2. 以前期间减值的因素之后发生变化，使得“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”减去“为转让该相关商品估计将要发生的成本”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。

【提示】在确定上述资产的减值损失时，企业应当首先对相关的**其他资产**（如：固定资产等）确定减值损失，然后再按**本节要求**确定上述资产的减值损失。