

中级会计职称 中级会计实务 精讲班

三、合同成本

(一) 合同履约成本

1.企业为履行合同发生的成本，不属于其他章节【存货、固定资产和无形资产】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：(1) 该成本与一份当前或预期【能够明确识别】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；

(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。

(一) 合同履约成本

2.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。

(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。

3.账务处理

企业发生合同履约成本时：

借：合同履约成本

 贷：银行存款

 应付职工薪酬

 原材料

对合同履约成本进行摊销时：

借：主营业务成本/其他业务成本

 贷：合同履约成本

例题 27

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。

分析

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。

(二) 合同取得成本

1.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。

其中：

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（包括新签约或续约）等。

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。

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。

4.除上述规定外，当合同变更时，如果客户在原合同的基础上，向公司支付额外的对价以购买额外的商品，公司需根据该新增的合同金额向销售人员支付一定的提成，此时，无论相关合同变更属于本节合同变更的哪一种情形，公司均应当将应支付的提成视同为取得合同（变更后的合同）发生的增量成本进行会计处理。

例题 28

甲公司是一家咨询公司，通过竞标赢得一个服务期为 5 年的客户，该客户每年末支付含税咨询费 1 908 000 元。为取得与该客户的合同，甲公司

(1) 聘请外部律师进行尽职调查支付相关费用 15 000 元

(2) 为投标而发生的差旅费 10 000 元

(3) 支付销售人员佣金 350 000 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。

分析

本例中

1.甲公司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。

2.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。

3.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。【直接计入当期损益】

(1) 支付相关费用：

借：合同取得成本	50 000	
管理费用	25 000	
销售费用	10 000	
贷：银行存款		85 000

(2) 每月确认服务收入，摊销销售佣金：

服务收入=1 908 000÷(1+6%)÷12=150 000(元)

销售佣金摊销额=50 000÷5÷12=833.33(元)

借：应收账款	159 000	
贷：主营业务收入		150 000
应交税费——应交增值税（销项税额）		9 000
借：销售费用	833.33	
贷：合同取得成本		833.33