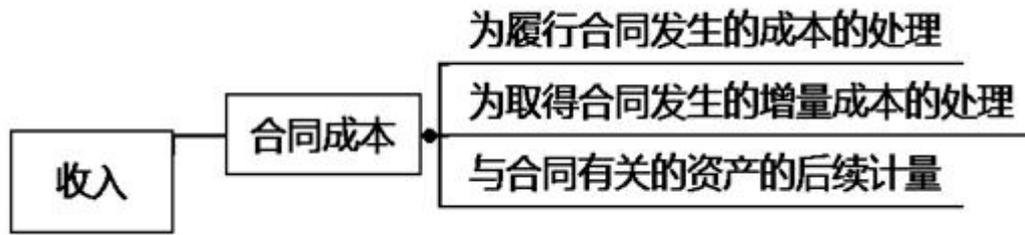


知识点框架



知识点 2：合同成本（★★）

一、为履行合同发生的成本的处理

项目	合同履约成本
账 户 性质	成本类会计科目
核 算 内容	<p>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、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：</p> <p>(1) 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。</p> <p>(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。</p> <p>(3) 该成本预期能够收回。</p>
后 续 计量	<p>摊销：应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。【合同履约成本——主营业务成本】</p> <p>减值：类比存货的减值。</p>

【提示】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部分相关的支出。
- (4) 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。

【例 15-19】

2x18 年 1 月 1 日，甲建筑公司与乙公司签订一项大型设备建造工程合同，根据双方合同，该工程的造价为 6 300 万元，工程期限为一年半，甲公司负责工程的施工及全面管理，乙公司按照第三方工程监理公司确认的工程完工量，每半年与甲公司结算一次；预计 2×19 年 6 月 30 日竣工；预计可能发生的总成本为 4 000 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，甲公司采用成本法确定履约进度，增值税税率为 9%，不考虑其他相关因素。

2x18 年 6 月 30 日，工程累计实际发生成本 1 500 万元，甲公司与乙公司结算合同价款 2 500 万元，甲公司实际收到价款 2 000 万元；

2x18 年 12 月 31 日，工程累计实际发生成本 3 000 万元，甲公司与乙公司结算合同价款 1 100 万元，甲公司实际收到价款 1 000 万元；

2x19 年 6 月 30 日，工程累计实际发生成本 4 100 万元，乙公司与甲公司结算了合同竣工价款 2 700 万元，并支付剩余工程款 3 300 万元，上述价款均不含增值税额。

假定甲公司与乙公司结算时即发生增值税纳税义务，乙公司在实际支付工程价款的同时支付其对应的增值税款。

【答案】

(1) 2x18年1月1日至6月30日实际发生工程成本时:

借: 合同履行成本 15 000 000
贷: 原材料、应付职工薪酬等 15 000 000

(2) 2x18年6月30日:

履约进度 = $1\ 500 \div 4\ 000 = 37.5\%$

合同收入 = $6\ 300 \times 37.5\% = 2\ 362.5$ (万元)

借: 合同结算—收入结转 23 625 000
贷: 主营业务收入 23 625 000

借: 主营业务成本 15 000 000
贷: 合同履行成本 15 000 000

借: 应收账款 27 250 000
贷: 合同结算—价款结算 25 000 000
应交税费—应交增值税(销项税额) 2 250 000

借: 银行存款 21 800 000
贷: 应收账款 21 800 000

当日,“合同结算”科目的余额为贷方137.5万元($2\ 500 - 2\ 362.5$),表明甲公司已经与客户结算但尚未履行履约义务的金额为137.5万元,由于甲公司预计该部分履约义务将在2x18年内完成,因此,应在资产负债表中作为合同负债列示。

(3) 2x18年7月1日至12月31日实际发生工程成本时:

借: 合同履行成本 15 000 000
贷: 原材料、应付职工薪酬等 15 000 000

(4) 2x18年12月31日:

履约进度 = $3\ 000 \div 4\ 000 = 75\%$

合同收入 = $6\ 300 \times 75\% - 2\ 362.5 = 2\ 362.5$ (万元)

借: 合同结算—收入结转 23 625 000
贷: 主营业务收入 23 625 000

借: 主营业务成本 15 000 000
贷: 合同履行成本 15 000 000

借: 应收账款 11 990 000
贷: 合同结算—价款结算 11 000 000
应交税费—应交增值税(销项税额) 990 000

借: 银行存款 10 900 000
贷: 应收账款 10 900 000

当日,“合同结算”科目的金额为借方1125万元($2\ 362.5 - 1\ 100 - 137.5$),表明甲公司已经履行履约义务但尚未与客户结算的金额为1125万元,由于该部分金额将在2x19年内结算,因此,应在资产负债表中作为合同资产列示。

(5) 2x19年1月1日至6月30日实际发生工程成本时:

借: 合同履行成本 11 000 000
贷: 原材料、应付职工薪酬等 11 000 000

(6) 2x19年6月30日:

合同当日已竣工结算,其履约进度100%。

合同收入=6 300-2 362.5-2 362.5=1 575 (万元)

借：合同结算—收入结转 15 750 000
 贷：主营业务收入 15 750 000
 借：主营业务成本 11 000 000
 贷：合同履约成本 11 000 000

借：应收账款 29 430 000
 贷：合同结算—价款结算 27 000 000
 应交税费—应交增值税（销项税额） 2 430 000
 借：银行存款 35 970 000
 贷：应收账款 35 970 000

当日，“合同结算”科目的金额为0（1 125+1 575-2 700）。

二、为取得合同发生的增量成本的处理

项目	合同取得成本
账户性质	成本类会计科目
核算内容	<p>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。</p> <p>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。</p> <p>【提示】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。</p>
后续计量	<p>摊销：企业应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。【合同取得成本——销售费用】</p> <p>【提示】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。</p> <p>减值：类比存货的减值</p>

【提示】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。

【例题】

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，甲公司发生下列支出：（1）聘请外部律师进行尽职调查的支出为15 000元；（2）因投标发生的差旅费为10 000元；（3）销售人员佣金为5 000元，甲公司预期这些支出未来能够收回。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。

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。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。

三、与合同履约成本和合同取得成本有关的资产的摊销和减值

项目	说明
摊销	企业应当根据预期向客户转让与上述资产相关的商品的时间， 对资产的摊销情况进行复核并更新 ，以反映该预期时间的重大变化。此类变化应当作为 会计估计变更 进行会计处理。
减值	1. 计提减值准备：账面价值 VS 【差额=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】孰低计量。

2. 转回：【①减②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**。

知识点回顾

