



考点4·合同成本



# 合同取得成本 VS 合同履约成本





## 一、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，如**销售佣金**等。

考点

2. 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、投标费和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**，明确由客户承担的支出除外。

## 合同取得成本

发生的合同取得成本	摊销的合同取得成本
企业尚未结转的合 同取得成本	

## 【合同取得成本——账务处理】

阶段	账务处理
发生相关费用时	借：合同取得成本（销售佣金、提成） 管理费用（差旅费、投标费、为准备投标资料发生的相关费用） 贷：银行存款
确认收入、摊销合同取得成本时	借：应收账款等 贷：主营业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额） 借： <b>销售费用</b> 等 贷：合同取得成本

## 【龙龙妙招】

企业对已确认为资产的合同取得成本，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。

为简化实务操作，合同取得成本摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。

判断题

### 例题7-1

甲公司是一家**咨询公司**，为增值税一般纳税人，对外提供咨询服务适用的增值税税率为6%。2023年甲公司通过竞标赢得一个服务期为5年的客户，该客户每年年末支付**含税**咨询费1 908 000元。为取得与该客户的合同，甲公司聘请外部律师进行尽职调查支付相关费用15 000元，为投标而发生的差旅费10 000元，支付销售人员佣金60 000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。甲公司应编制如下会计分录：

**(1) 支付与取得合同相关的费用:**

<b>借: 合同取得成本</b>	<b>60 000</b>	
<b>    管理费用</b>	<b>25 000</b>	
<b>贷: 银行存款</b>		<b>85 000</b>

(2) 每月确认服务收入，摊销合同取得成本：

每月服务收入 =  $1\ 908\ 000 \div (1+6\%) \div 12 = 150\ 000$  (元)

每月销售佣金摊销额 =  $60\ 000 \div 5 \div 12 = 1\ 000$  (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 1 000

贷：合同取得成本 1 000

**(3) 确认销售部门经理年度奖金时:**

<b>借: 销售费用</b>	<b>10 000</b>	
		<b>贷: 应付职工薪酬</b>
		<b>10 000</b>

**(4) 发放销售部分经理奖金时:**

<b>借: 应付职工薪酬</b>	<b>10 000</b>	
		<b>贷: 银行存款</b>
		<b>10 000</b>

## 二、合同履约成本

### 1. 合同履约成本的概念

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，若不属于存货、固定资产、无形资产等规范范围且同时满足下列条件，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，包括：

**直接人工：**如支付给直接为客户提供所承诺服务人员的工资、奖金等

**直接材料：**如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：**如组织和管理相关生产、施工、服务等活动发生的费用，包括车间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、财产保护费、工程保修费等

(2) 该成本增加了企业未来用于履行（包括持续履行）履约义务的资源。

(3) 该成本预期能够收回。

## 【龙龙妙招】

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。



## 【练一练·单选题】

下列各项中，应计入合同履行成本的是（ ）。

- A.与企业过去的履约活动相关的差旅费
- B.非正常消耗的直接材料
- C.企业承担的管理费用
- D.本期发生直接为客户提供承诺服务且预期能够收回的人员工资



【答案】 D

【解析】 选项ABC， 计入当期损益， 不计入合同履行成本。

## 2. 合同履约成本的账务处理

企业对已确认为资产的合同履约成本，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。

### 合同履约成本

发生的合同履约成本

摊销的合同履约成本

反映企业尚未结转的  
合同履约成本

阶段	账务处理
发生相关成本时	<p><b>借：合同履约成本</b></p> <p>贷：银行存款/应付职工薪酬/累计折旧等</p>
确认收入、摊销合同履约成本时	<p>借：银行存款等</p> <p>贷：主营业务收入等【合同交易价格总额×履约进度-累计已确认的收入】</p> <p>    应交税费——应交增值税（销项税额）</p> <p>借：主营业务成本等【预计合同履约成本×履约进度-累计已确认的成本】</p> <p><b>贷：合同履约成本</b></p>

### 例题7-2

甲公司为增值税一般纳税人，装修服务适用增值税税率为 9%。2022年12月1日，甲公司与乙公司签订一项为期3个月的装修合同，合同约定装修价款为 500 000 元，增值税税额为 45 000 元，装修费用每月末按完工进度支付。2022 年 12 月 31 日经专业测量师测量后，确定该项劳务的完工程度为 25%；

乙公司按完工进度支付价款及相应的增值税款。截止2022年12月31日，甲公司为完成该合同**已发生劳务成本**100 000元（假定均为装修人员薪酬），**估计还将发生劳务成本**300 000元。假定该业务属于甲公司的主营业务，全部由其自行完成；该装修服务构成单项履约义务，属于在某一时段内履行的履约义务；甲公司按照实际测量的完工进度确定履约进度。

甲公司应编制如下会计分录：

(1) 实际发生劳务成本 100 000 元：

借：合同履行成本	100 000	
贷：应付职工薪酬		100 000

(2) 2022年12月31日确认劳务收入并结转劳务成本：

借：银行存款	136 250	
贷：主营业务收入		125 000
应交税费——应交增值税（销项税额）		11 250
借： <b>主营业务成本</b>	100 000	
贷：合同履行成本		100 000

### 承例题7-2

2023年1月31日,经专业测量师测量后,确认该项劳务的完工程度为70%:乙公司按完工进度支付价款同时支付对应的增值税款。2023年1月,发生本月劳务成本180 000元(假定均为装修人员薪酬),为完成该合同估计还将发生劳务成本120 000元。甲公司应编制如下会计分录:

(1) 实际发生劳务成本180 000元:

借: 合同履约成本	180 000	
贷: 应付职工薪酬		180 000



2023年2月28日，装修完工，乙公司验收合格，按完工进度支付价款同时支付对应的增值税款。2023年2月，为完成该合同**发生劳务成本 120 000 元**（假定均为装修人员薪酬）。甲公司应编制如下会计分录：

(1) 实际发生劳务成本 120 000 元：

借：合同履约成本	120 000	
贷：应交职工薪酬		120 000





## 【练一练·单选题】

甲公司 2023 年 4 月初与乙公司签订一项为期 3 个月的装修合同。当月以银行存款支付装修人工费用 30 000 元。4月底,甲公司按完工进度确认应结转的劳务成本为 25 000元。不考虑其他因素,下列各项中,甲公司当月结转装修人工成本的会计处理正确的是 ( )。



- A.借：主营业务成本 25000  
    贷：银行存款 25000
- B.借：主营业务成本 25000  
    贷：合同履约成本 25000
- C.借：合同履约成本 30000  
    贷：银行存款 30000
- D.借：合同履约成本 30000  
    贷：主营业务成本 30000

**【答案】 B**

## 【合同取得成本的摊销vs合同履约成本的摊销】

1. 合同取得成本：

借：销售费用等

贷：合同取得成本

2. 合同履约成本

借：主营业务成本、其他业务成本

贷：合同履约成本

# 合同成本

## 合同取得成本

增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本，如销售佣金等

借：销售费用  
贷：合同取得成本

企业为履行合同可能会发生各种成本

借：合同履约成本  
贷：银行存款/应付职工薪酬/累计折旧等

## 合同履约成本

借：银行存款等  
贷：主营业务收入等  
    应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本等  
贷：合同履约成本

不属于合同履约成本的：

1. 管理费用（除非由客户明确承担）
2. **非正常消耗**...
3. 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的履约义务之间**区分**的相关支出