



考点4：合同成本

合同取得成本



合同履约成本



每卖出去一套房子，奖励10万元。



(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。

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。





(1) 支付相关费用时：

借：合同取得成本（增量成本）

管理费用（差旅费、尽职调查费用等）

贷：银行存款等

(2) 确认收入，摊销合同取得成本

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：销售费用等

贷：合同取得成本



【例题·单选题】甲公司为增值税一般纳税人。通过竞标方式获得一个为某客户提供3年服务的合同。为取得该服务合同。甲公司支付外部律师尽职调查费5万元。为投标发生的差旅费2.8万元。销售人员佣金6万元。预期这些支出未来均能收回。该公司根据年度业绩，向销售部门经理支付年度奖金1.5万元。不考虑税费等其他因素，下列各项中，该项目的合同取得成本为()万元。(2022年)

- A.7.8
- B.15.3
- C.13.8
- D.6

【答案】D



(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：



合同履约成本

该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关

与合同直接相关的成本：
①直接人工
②直接材料
③制造费用或类似费用

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。

该成本预期能够收回



【避坑指南】

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。



2. 合同履约成本的账务处理



盖房子过程当中我需要粉刷墙壁，用到5桶涂料，成本1300元，我要收3000元，赚了1700。

发生履约成本

活干完了，确认收入，结转成本



阶段	账务处理
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/累计折旧等
确认收入，摊销合同履约成本时	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：主营业务成本等 贷：合同履约成本



【例题·单选题】下列各项中，应计入合同履约成本的是
（ ）。

- 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



总结

妙招甜甜圈





考点5：特定交易的会计处理

(一) 附有销售退回条款的销售

企业将商品控制权转让给客户之后，可能会因为各种原因（如客户对所购商品的款式不满意等）允许客户依照有关合同、法律要求、声明或承诺、以往的习惯做法等选择退货，此销售为附有销售退回条款的销售。



我卖衣服取得收入100万，成本是60万，但是预计退货率为30%，我能确认100万的收入吗？



附有销售退回条款销售的处理原则

收入	<p>①按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额确认收入；</p> <p>②按照预期因销售退回将退还的金额确认负债（预计负债）</p>
成本	<p>①收回该商品预计发生的成本确认为一项资产（应收退货成本）；</p> <p>②转让商品的账面价值扣除应收退货成本后的净额结转成本</p>



附有销售退回条款销售的账务处理

预估→重估→实际发生

项目	账务处理	
客户取得商品 控制权	借：应收账款等 贷：主营业务收入 预计负债（售价 × 预期退货数）	借：主营业务成本 应收退货成本（成本 × 预期退货数） 贷：库存商品等



2024.1.1，我卖衣服取得收入100万，
成本是60万，预计退货率为30%



项目	账务处理	
重估退货率时	借或贷：预计负债 贷或借：主营业务收入	借或贷：主营业务成本 贷或借：应收退货成本



2024.1.31退货率我又重新评估
了一下，只有10%了

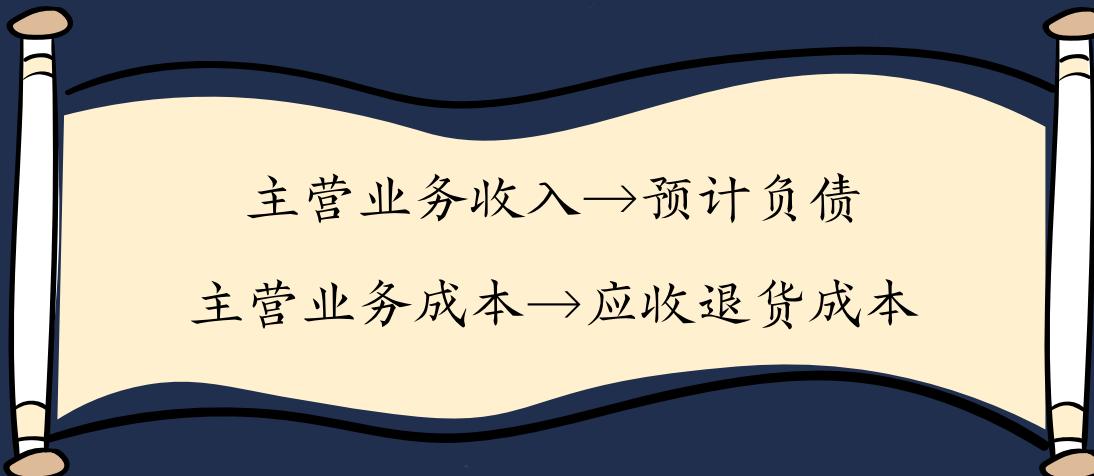


项目	账务处理	
实际退货时	借：预计负债（冲销余额） 贷：银行存款（售价 × 实际退货数） 差额：主营业务收入	借：库存商品（成本 × 实际退货数） 贷：应收退货成本（冲销余额） 差额：主营业务成本



2024.3.1, 实际退货率为3%, 水落石出了,
不用再预计负债了, 把预计负债结转走





主营业务收入→预计负债

主营业务成本→应收退货成本



例题

甲公司是一家健身器材销售公司，2023年10月1日，甲公司向乙公司销售5 000件健身器材，单位销售价格为500元，单位成本为400元，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为250万元，增值税税额为32.5万元。健身器材已经发出，但款项尚未收到。根据协议约定。乙公司应于2023年12月1日之前支付货款，在2024年3月31日之前有权退还健身器材。甲公司根据过去的经验，估计该批健身器材的退货率约为20%。

(1) 2023年10月1日发出健身器材时：

借：应收账款 2 825 000

贷：主营业务收入 2 000 000

预计负债——应付退货运费 500 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 325 000

借：主营业务成本 1 600 000

应收退货成本 400 000

贷：库存商品 2 000 000

(2) 2023年12月1日前收到货款时：

借：银行存款 2 825 000

贷：应收账款 2 825 000



例题

在 2023 年 12 月 31 日，甲公司对退货率进行了重新评估，认为只有 10% 的健身器材会被退回。甲公司为增值税一般纳税人，健身器材发出时纳税义务已经发生，实际发生退回时取得税务机关开具的红字增值税专用发票。假定健身器材发出时控制权转移给乙公司。

(3) 2023 年 12 月 1 日，甲公司对退货率进行重新评估：

借：预计负债——应付退货款	250 000
贷：主营业务收入	250 000
借：主营业务成本	200 000
贷：应收退货成本	200 000



例题

2024 年 3 月 31 日发生销售退回，实际退货量为 400 件退货款项已经支付。（单位销售价格为 500 元，单位成本为 400 元）

(4) 2024 年 3 月 31 日发生销售退回

借：预计负债	250000
贷：银行存款	200000
主营业务收入	50000
借：库存商品	160000
主营业务成本	40000
贷：应收退货成本	200000
借：应交税费——应交增值税（销项税额）	26000
($500 \times 400 \times 13\%$)	
借：银行存款	26000



（二）附有质量保证条款的销售

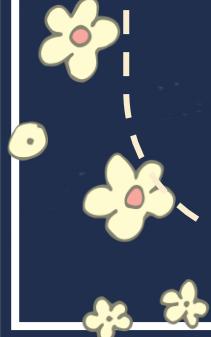
企业在向客户销售商品时，根据合同约定、法律规定或本企业以往的习惯做法等，可能会为所销售的商品提供质量保证。

对于客户能够选择单独购买质量保证的，表明该质量保证构成单项履约义务；对于客户虽然不能选择单独购买质量保证，但如果该质量保证在向客户保证所销售的商品符合既定标准之外提供了一项单独服务的，也应当作为单项履约义务。



【例题·判断题】 2024年12月5日，甲公司和乙公司签订了销售一批手机的合同，同时额外赠送为期1年的“碎屏险”服务，商品控制权当日转移给乙公司。该“碎屏险”应作为单项履约义务进行会计处理。 ()

【答案】 √



(三) 附有客户额外购买选择权的销售

企业向客户授予的额外购买选择权的形式包括销售激励、客户奖励积分、未来购买商品的折扣券以及合同续约选择权等。

对于附有客户额外购买选择权的销售，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项重大权利。



我今天买了一件衣服花了1000元，服装店送我一张6折的券，我下次来买衣服可以用。



如果客户只有在订立了一项合同的前提下才取得了额外购买选择权，并且客户行使该选择权购买额外商品时，能够享受到超过该地区或该市场中其他同类客户所能够享有的折扣，则通常认为该选择权向客户提供了一项重大权利。



对于该项重大权利，企业应当将其与原购买的商品单独区分，作为单项履约义务。按照各单项履约义务的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。

其中，分摊至重大选择权的交易价格与未来的商品相关，企业应当在客户未来行使该选择权取得相关商品的控制权时，或者在该选择权失效时确认为收入。



附有客户额外购买选择权的账务处理

情形	账务处理
商品控制权 转移时	借：银行存款 贷：主营业务收入（商品分摊的交易价格） 合同负债（相关权利分摊的交易价格） 应交税费——应交增值税（销项税额）
相关权利被 消费时	借：合同负债 贷：主营业务收入（按履约进度）



例题

2023年1月1日，甲公司开始推行一项奖励积分计划。根据该计划，客户在甲公司每消费10元可获得1个积分，每个积分从次月开始在购物时可以抵减1元。截至2023年1月31日，客户共消费100 000元，可获得10 000个积分，根据历史经验，甲公司估计该积分的兑换率为95%。

上述金额均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响(计算结果保留整数)。

客户购买商品的单独售价合计为100 000元，考虑积分的兑换率，甲公司估计积分的单独售价为9 500元($10000 \times 1 \times 95\%$)。

$$\text{商品分摊交易价格} = [100\ 000 \div (100\ 000 + 9500)] \times 100\ 000 = 91\ 324(\text{元})$$

$$\text{积分分摊的交易价格} = [9\ 500 \div (100\ 000 + 9500)] \times 100\ 000 = 8\ 676(\text{元})$$

借：银行存款	100 000
贷：主营业务收入	91 324
合同负债	8 676



例题

截至 2023 年 12 月 31 日，客户共兑换了 4 500 个积分，甲公司对该积分的兑换率进行了重新估计，仍然预计客户总共将会兑换 9 500 个积分。因此，甲公司以客户已兑换的积分数占预期将兑换的积分总数的比例为基础确认收入。

积分应当确认的收入 = $4\ 500 \div 9\ 500 \times 8\ 676 = 4\ 110$ (元)

剩余未兑换的积分 = $8\ 676 - 4\ 110 = 4\ 566$ (元)，仍然作为合同负债。

借：合同负债 4 110

贷：主营业务收入 4 110



