

第一节收入

知识点合同成本

【理解】“合同资产”和“合同负债”是从客户应收或已收的对价，而“合同成本”则是企业发生的支出。注意区分。



（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，若不属于存货、固定资产、无形资产等范围的，且同时满足下列条件的（3条），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的人员的工资、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、财产保险费、工程保修费、临时设施摊销费等）。

（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。

【多选题】下列有关为履行合同而发生的各种成本，可以作为合同履约成本确认为一项资产的有（ ）。

- A. 支付给直接为客户提供所承诺服务的人员的工资
- B. 为履行合同耗用的原材料
- C. 非正常消耗的制造费用
- D. 与企业过去的履约活动相关的支出

答案：AB

解析：选项CD应将其计入当期损益。

“合同履约成本”科目，该科目核算**企业为履行当前或预期取得的合同所发生的**、不属于其他企业会计准则规范范围且按照收入准则应当确认为一项资产的成本。该科目可按合同分别设置“服务成本”“工程施工”等明细科目进行明细核算。

合同履约成本

发生的合同
履约成本

摊销的合同履
约成本

账务处理

(1) 实际发生成本时

借：合同履约成本

贷：银行存款、应付职工薪酬等

(2) 确认收入并结转成本时

借：银行存款

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

贷：合同履约成本

【例7-5】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%。2024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500000元，增值税税额为45000元，装修费用每月月末按完工进度支付。2024年12月31日，经专业测量师测量后，确定该项劳务的完工进度为25%；乙公司按完工进度支付价款及相应的增值税税款。

截至2024年12月31日，甲公司为完成该合同累计发生劳务成本100000元（假定均为装修人员薪酬），估计还将发生劳务成本300000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，并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：

借：合同履约成本100000

贷：应付职工薪酬100000

(2) 2024年12月31日，确认劳务收入、结转劳务成本：

2024年12月31日应确认的劳务收入=500000×25%-0=125000（元）

借：银行存款136250

贷：主营业务收入125000

应交税费——应交增值税（销项税额）11250

借：主营业务成本100000

贷：合同履约成本100000

2025年1月31日，经专业测量师测量后，确定该项劳务的完工进度为70%；乙公司按完工进度支付价款同时支付对应的增值税税款。2025年1月，为完成该合同发生劳务成本180000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120000元。甲公司应编制如下会计分录：

（1）实际发生劳务成本：

借：合同履约成本180000

贷：应付职工薪酬180000

（2）2025年1月31日，确认劳务收入、结转劳务成本：

2025年1月31日应确认的劳务收入=500000×70%-125000=225000（元）

借：银行存款245250

贷：主营业务收入225000

应交税费——应交增值税（销项税额）20250

借：主营业务成本180000

贷：合同履约成本180000

2025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税款。2025年2月，为完成该合同发生劳务成本120000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：

借：合同履约成本120000

贷：应付职工薪酬120000

（2）2025年2月28日，确认劳务收入、结转劳务成本：

2025年2月28日应确认的劳务收入=500000-125000-

225000=150000（元）

借：银行存款163500

贷：主营业务收入150000

应交税费——应交增值税（销项税额）13500

借：主营业务成本120000

贷：合同履约成本120000

（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（如销售费用）。

“合同取得成本”科目，该科目核算企业**取得合同发生的、预计能够收回的增量成本**（主要指业务费或佣金）。

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	

账务处理

(1) 发生合同取得成本

借：合同取得成本

贷：银行存款，应付职工薪酬

(2) 对合同取得成本进行摊销时

借：销售费用（销售佣金的情形）

贷：合同取得成本

【例7-6】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%。2025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1908000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15000元，为投标而发生的差旅费10000元，支付**销售人员佣金**60000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10000元。

在本例中，甲公司因签订该客户合同而向销售人员支付的佣金属于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以及向销售部门经理支付的年度奖金（不能直接归属于可识别的合同）不属于增量成本，应当于发生时直接计入当期损益。甲公司应编制如下会计分录：

(1) 支付相关费用：

借：合同取得成本60000

管理费用25000

贷：银行存款85000

(2) 每月确认服务收入，摊销销售佣金：

每月服务收入=1908000÷(1+6%)÷12=150000（元）

每月摊销合同取得成本=60000÷5÷12=1000（元）

借：应收账款159000

贷：主营业务收入150000

应交税费——应交增值税（销项税额）9000

借：销售费用1000

贷：合同取得成本1000

(3) 确认销售部门经理奖金时：

借：销售费用10000

贷：应付职工薪酬10000

（4）发放销售部门经理奖金时：

借：应付职工薪酬10000

贷：银行存款10000