



## 考点2：合同成本

### 一、合同履约成本

#### （一）处理原则

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，属于存货、固定资产、无形资产等规范范围的，应当按照相关章节进行会计处理；

不属于其他章节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取得的合同直接相关。
- 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。



## 考点2：合同成本

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，除非这些费用明确有客户承担。

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。



## 考点2：合同成本

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。对于企业在一段时间内履行的履约义务，在采用产出法计量履约进度时，如果企业为履行该履约义务实际发生的成本超过了按照产出法确定的成本，这些成本是与过去已履行的履约情况相关的支出，因此，不会增加企业未来用于履行（包括持续履行）履约义务的资源，**不应当**作为资产确认。

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。



## 考点2：合同成本

### （二）报表列示要求

满足上述条件确认为资产的合同履约成本：

- 1.初始确认时摊销期限**不超过**一年或一个正常营业周期的，在资产负债表中列示为存货；
- 2.初始确认时摊销期限在一年或一个正常营业周期以上的，在资产负债表中列示为其他非流动资产。



## 考点2：合同成本

### 二、合同取得成本

#### （一）处理原则

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。

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。

解释：

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。



## 考点2：合同成本

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，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。

3.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。



## 考点2：合同成本

**【计算分析·教材例题13—28】**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15000元；
- (2) 因投标发生的差旅费为10000元；
- (3) 销售人员佣金为5000元，甲公司预期这些支出未来能够收回；
- (4) 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。



## 考点2：合同成本

### 解析：

本例中，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了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。



## 考点2：合同成本

### （二）报表列示要求

满足上述条件确认为资产的合同取得成本：

- 1.初始确认时摊销期限不超过一年或一个正常营业周期的，在资产负债表中列示为其他流动资产；
- 2.初始确认时摊销期限在一年或一个正常营业周期以上的，在资产负债表中列示为其他非流动资产。



## 考点2：合同成本

### 三、合同履约成本和合同取得成本的摊销和减值

#### （一）摊销

确认为资产的合同履约成本和合同取得成本，应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础（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。

。



## 考点2：合同成本

### （二）减值

#### 1. 计提减值准备

合同履约成本和合同取得成本的账面价值高于下列第一项减第二项的差额的，应按超出部分应当计提减值准备，并确认为资产减值损失：（类似于可变现净值）

（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。



## 考点2：合同成本

### 2.减值转回

以前期间减值的因素之后发生变化，使得前款第一项减第二项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。



## 考点2：合同成本

### 3.确定减值顺序

在确定合同履约成本和合同取得成本的减值损失时，企业应当首先确定其他资产减值损失；然后，按照本节的要求确定合同履约成本和合同取得成本的减值损失。



## 考点3：附销售退回条款的销售

### 一、概述

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。



## 考点3：附销售退回条款的销售

### 二、处理原则

1.企业应当在客户取得相关商品控制权时，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（即不包含预期因销售退回将退还的金额）确认收入；按照预期因销售退回将退还的金额确认负债（预计负债——应付退货款）；

2.同时，按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，确认为一项资产（应收退货成本），按照所转让商品转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本。

3.每一资产负债表日，企业应当重新估计未来销售退回情况，如有变化，应当作为会计估计变更进行会计处理。



### 考点3：附销售退回条款的销售

**【计算分析·教材例题13—29】**甲公司是一家健身器材销售公司。2024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2024年12月1日之前支付货款。

在2025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%。



### 考点3：附销售退回条款的销售

在2024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。



### 考点3：附销售退回条款的销售

解析：

甲公司的账务处理如下：

(1) 2024年10月1日发出健身器材时

借：应收账款	2825 000
贷：主营业务收入 【 $5\,000 \times (1-20\%) \times 500$ 】	2 000 000
预计负债——应付退货款 【 $5\,000 \times 20\% \times 500$ 】	500 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	325 000
借：主营业务成本 【 $5\,000 \times (1-20\%) \times 400$ 】	1 600 000
应收退货成本                      ( $5\,000 \times 20\% \times 400$ )	400 000
贷：库存商品	2 000 000



### 考点3：附销售退回条款的销售

(2) 2024年12月1日前收到货款时

借：银行存款	2825 000
贷：应收账款	2825 000

(3) 2024年12月31日，甲公司对退货率进行重新评估

借：预计负债——应付退货款 $(5\ 000 \times 10\% \times 500)$	250 000
贷：主营业务收入	250 000
借：主营业务成本 $(5\ 000 \times 10\% \times 400)$	200 000
贷：应收退货成本	200 000



### 考点3：附销售退回条款的销售

(4) 2025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（预计退10%）

借：库存商品	(400件×400)	160 000
主营业务成本	(100件×400)	40 000
贷：应收退货成本		200 000
借：应交税费——应交增值（销项税额）		26 000
	(400件×500×13%)	
预计负债——应付退货款		250 000
贷：主营业务收入	(100件×500)	50 000
银行存款	(400件×500×1.13)	226 000



### 考点3：附销售退回条款的销售

补充：

1.如果实际退货量超过预计退货量（假设为600件），则

进项以下会计分录：

借：库存商品	240 000
贷：应收退货成本	200 000
主营业务成本	40 000
借：应交税费——应交增值税（销项税额）	39 000
预计负债——应付退货款	250 000
主营业务收入	50 000
贷：银行存款	339 000



### 考点3：附销售退回条款的销售

2.如果实际退货量等于预计退货量（500件），则进行以下会计处理：

借：库存商品	200 000
贷：应收退货成本	200 000
借：应交税费——应交增值税（销项税额）	32 500
预计负债——应付退货款	250 000
贷：银行存款	282 500



## 考点3：附销售退回条款的销售

注意：

1.客户以一项商品换取类型、质量、状况及价格均相同的另一项商品，**不应被视为退货**。

2.如果合同约定客户可以将质量有瑕疵的商品退回以换取正常的商品，企业应当按照**附有质量保证条款的销售**进行会计处理。