

第一节 收入

知识点：关于合同资产和合同负债

项目	合同负债	合同资产
核算内容	是指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。 尚未向客户履行转让商品的义务而已收或应收客户对价中的增值税部分,因不符合合同负债的定义,不应确认为合同负债。	因履行履约义务,有条件的收款权 合同资产发生减值的,应当记入“资产减值损失”科目。
报表列示	按流动性分别列示: “合同负债”或“其他非流动负债”。	按流动性分别列示: “合同资产”或“其他非流动资产”

项目	合同负债	合同资产
是否可以抵消以净额列示	不同合同下的合同资产和合同负债不能互相抵销	
	同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示	可以设置“合同结算”科目 ①设置“合同结算——价款结算”:反映定期与客户进行结算的金额; ②设置“合同结算——收入结转”:反映按履约进度结转的收入金额。

【提示】资产负债表日,“合同结算”科目:

①期末余额在借方的,根据其流动性,在资产负债表中分别列示为“合同资产”或“其他非流动资产”项目;

②期末余额在**贷方**的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“**合同负债**”或“**其他非流动负债**”项目。

知识点：关于合同成本（合同履约成本、合同取得成本）

项目	合同履约成本
账户性质	资产类会计科目
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>

项目	合同履约成本
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：**【费用化的合同成本】**

- （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。

【注意】

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。

【例 17-26】甲公司与乙公司签订合同，为其信息中心提供管理服务，合同期限为 5 年。在向乙公司提供服务之前，甲公司设计并搭建了一个信息技术平台供其内部使用，**该信息技术平台由相关的硬件和软件组成**。

甲公司需要提供设计方案，将该信息技术平台与乙公司现有的信息系统对接，并进行相关测试。**该平台并不会转让给乙公司，但是将用于向乙公司提供服务**。甲公司为该平台的设计、购买硬件和软件以及信息中心的测试发生了成本。除此之外，甲公司专门指派两名员工，负责向乙公司提供服务。

本例中，甲公司为履行合同发生的上述成本中，**购买硬件和软件的成本**应当分别按照**固定资产和无形资产**进行会计处理；

设计服务成本和信息中心的测试成本不属于其他章节的规范范围，但是这些成本与履行该合同直接相关，并且增加了甲公司未来用于履行履约义务(即提供管理服务)的资源，如果甲公司预期该成本可通过未来提供服务收取的对价收回，则甲公司应当将这些成本确认为一项资产。

甲公司向**两名负责该项目的员工支付的工资费用**，虽然与向乙公司提供服务有关，但是由于**其并未增加企业未来用于履行履约义务的资源**，因此，应当于发生时计入当期损益。

【多选题】下列各项中，不应作为合同履约成本确认为合同资产的有()。(2018 年)

A. 为取得合同发生但预期能够收回的增量成本

- B. 为组织和管理企业生产经营发生的但非由客户承担的管理费用
- C. 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支出
- D. 为履行合同发生的非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用

答案： ABCD

解析： 选项 A，为取得合同发生但预期能够收回的增量成本应作为合同取得成本确认为一项资产；选项 BCD，企业为履行合同发生的成本，不属于其他企业会计准则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，包括直接人工、直接材料、制造费用（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；②该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源；③该成本预期能够收回。

项目	合同取得成本
账户性质	资产类会计科目
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>

项目	合同取得成本
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。</p> <p>【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。</p> <p>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 17-28】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。

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。

与合同履行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

	<p>核并更新，以反映该预期时间的重大变化。</p> <p>此类变化应当作为会计估计变更进行会计处理。</p>
减值	<p>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。</p> <p>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。</p>

【提示】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：确定与合同成本有关的资产（如：固定资产、无形资产等）的减值损失；

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。

企业按照《企业会计准则第8号——资产减值》测试相关资产组的减值情况时，应当将按照上述规定确定上述资产减值后的新账面价值计入相关资产组的账面价值。

建筑施工企业会计处理：

①实际发生成本：

借：合同履约成本

贷：原材料、应付职工薪酬等

②确认收入，结转成本：

借：合同结算【体现为合同资产】

贷：主营业务收入

借：主营业务成本

贷：合同履约成本

③结算合同价款

借：应收账款

贷：合同结算 【体现为合同负债】

④实际收到合同价款

借：银行存款

贷：应收账款

⑤发生亏损合同：预计损失为或有事项，适用《企业会计准则第 13 号 ——或有事项》，

存在标的资产时，应对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，

借：资产减值损失

贷：合同履约成本减值准备

如果预计亏损超过减值损失或不存存在存货等标的资产的，则应将超过部分确认为预计负债：

借：主营业务成本

贷：预计负债