



## 第一节 收入

### 三、合同成本

#### （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，属于存货、固定资产、无形资产等规范范围的，应当按照相关准则进行会计处理；



## 第一节 收入

不属于其他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（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。
- 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。



## 第一节 收入

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。



## 第一节 收入

### （二）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，应当作为合同取得成本确认为一项资产。

其中，

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。



## 第一节 收入

2.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。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。

3.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。



## 第一节 收入

（三）与合同履约成本和合同取得成本有关的资产的摊销和减值

### 1. 摊销

对于确认为资产的合同履约成本和合同取得成本，企业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。



## 第一节 收入

### 2.减值

合同履约成本和合同取得成本的账面价值高于下列两项的差额的，超出部分应当计提减值准备，并确认为资产减值损失：  
（类似可变净值）

- （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。



## 第一节 收入

提示：

### ①减值转回

以前期间减值的因素之后发生变化，使得前款（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。



## 第一节 收入

### ②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。

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。



## 第一节 收入

### （四）建筑施工的处理

通常情况下，企业对其已向客户转让商品而有权收取的对价金额应当确认为合同资产或应收账款；对于其已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务，应当按照已收或应收的金额确认合同负债。



## 第一节 收入

由于同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，企业也可以设置“合同结算”科目（或其他类似科目），以核算同一合同下属于在某一时段内履行履约义务涉及与客户结算对价的合同资产或合同负债，并在此科目下设置“合同结算——价款结算”科目反映定期与客户进行结算的金额（可理解为发票上的收入），设置“合同结算——收入结转”科目反映按履约进度结转的收入金额（可理解为财务意义上的应收）。



## 第一节 收入

资产负债表日，“合同结算”科目的期末余额在借方的，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；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。



## 第一节 收入

【计算分析·教材例题14—19】2×21年1月1日，甲建筑公司与乙公司签订一项大型设备建造工程合同，根据双方合同，该工程的造价为6 300万元，工程期限为一年半，甲公司负责工程的施工及全面管理，乙公司按照第三方工程监理公司确认的工程完工量，每半年与甲公司结算一次；预计2×22年6月30日竣工；预计可能发生的总成本为4 000万元。假定该建造工程整体构成单项履约义务，并属于在某一时段履行的履约义务，甲公司采用成本法确定履约进度，增值税税率为9%，不考虑其他相关因素。



## 第一节 收入

2×21年6月30日，工程累计实际发生成本1 500万元，甲公司与乙公司结算合同价款2 500万元，甲公司实际收到价款2 000万元；

2×21年12月31日，工程累计实际发生成本3 000万元，甲公司与乙公司结算合同价款1 100万元，甲公司实际收到价款1 000万元；



## 第一节 收入

2×22年6月30日，工程累计实际发生成本4 100万元，乙公司与甲公司结算了合同竣工价款2 700万元，并支付剩余工程款3 300万元，上述价款均不含增值税额。

假定甲公司与乙公司结算时即发生增值税纳税义务，乙公司在实际支付工程价款的同时支付其对应的增值税款。



## 第一节 收入

解析：

甲公司的账务处理:

(1) 2×21年1月1日至6月30日实际发生工程成本时:

|          |            |
|----------|------------|
| 借：合同履约成本 | 15 000 000 |
|----------|------------|

贷：原材料、应付职工薪酬等 15 000 000



## 第一节 收入

(2) 2×21年6月30日

$$\text{履约进度} = 1\,500 \div 4\,000 = 37.5\%$$
$$\text{合同收入} = 6\,300 \times 37.5\% = 2\,362.5 \text{ (万元)}$$

借：合同结算——收入结转 23 625 000

|          |            |
|----------|------------|
| 贷：主营业务收入 | 23 625 000 |
|----------|------------|

|          |            |
|----------|------------|
| 借：主营业务成本 | 15 000 000 |
|----------|------------|

|          |            |
|----------|------------|
| 贷：合同履约成本 | 15 000 000 |
|----------|------------|

|        |            |
|--------|------------|
| 借：应收账款 | 27 250 000 |
|--------|------------|

|              |            |
|--------------|------------|
| 贷：合同结算——价款结算 | 25 000 000 |
|--------------|------------|

应交税费——应交增值税（销项税额） 2 250 000



## 第一节 收入

借：银行存款                      21 800 000

贷：应收账款                      21 800 000

当日，“合同结算”科目的余额为贷方137.5万元（2 500－2 362.5），表明甲公司已经与客户结算但尚未履行履约义务的金额为137.5万元，由于甲公司预计这部分履约义务将在2×21年内完成，因此，应在资产负债表中作为合同负债列示。



## 第一节 收入

(3) 2×21年7月1日至12月31日实际发生工程成本时:

借: 合同履约成本 15 000 000

贷: 原材料、应付职工薪酬等 15 000 000

(4) 2×21年12月31日

履约进度 =  $3\,000 \div 4\,000 = 75\%$

合同收入 =  $6\,300 \times 75\% - 2\,362.5 = 2\,362.5$  (万元)

借: 合同结算——收入结转 23 625 000

贷: 主营业务收入 23 625 000

借: 主营业务成本 15 000 000

贷: 合同履约成本 15 000 000



## 第一节 收入

借：应收账款 11 990 000

贷：合同结算——价款结算 11 000 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 990 000

借：银行存款 10 900 000

贷：应收账款 10 900 000

当日，“合同结算”科目的金额为借方1 125万元（ $2\,362.5 - 1\,100 - 137.5$ ），表明甲公司已经履行履约义务但尚未与客户结算的金额为1 125万元，由于该部分金额将在2×22年内结算，因此，应在资产负债表中作为合同资产列示。



## 第一节 收入

(5) 2×22年1月1日至6月30日实际发生工程成本时:

借: 合同履约成本 11 000 000

贷: 原材料、应付职工薪酬等 11 000 000

(6) 2×22年6月30日

由于合同当日已竣工结算, 其履约进度100%。

合同收入=6 300-2 362.5-2 362.5=1 575 (万元)

借: 合同结算——收入结转 15 750 000

贷: 主营业务收入 15 750 000

借: 主营业务成本 11 000 000

贷: 合同履约成本 11 000 000



## 第一节 收入

借：应收账款 29 430 000

贷：合同结算——价款结算 27 000 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 2 430 000

借：银行存款 35 970 000

贷：应收账款 35 970 000

当日，“合同结算”科目的金额为0（1 125+1 575—2 700）。



## 第一节 收入

【单选·2021】甲公司与乙公司2020年6月签订固定造价合同，为乙公司建造一栋厂房，合同价款为600万元。合同约定，该项工程的完工日期为2020年12月31日，如果甲公司提前完工，每提前一天，合同价款将增加2万元；相反，每推迟一天，合同价款将减少2万元。甲公司预计各种结果可能发生的概率如下：提前4天的概率为40%，提前2天的概率为30%，按期完工的概率为20%，延期2天的概率为10%。假定不考虑相关税费，甲公司按照期望值估计可变对价，最终确定的该合同的交易价格为（ ）万元。

A.484

B.608

C.604

D.600



## 第一节 收入

答案：C

解析：合同的交易价格 $=600+2\times 4\times 40\%+2\times 2\times 30\%+0\times 20\%-2\times 2\times 10\%=604$ （万元）。