

收入准则解释

—— 合同成本（一）

应唯■

一、合同取得成本

（一）合同取得成本会计处理的一般原则

原收入准则对于与收入合同相关成本的会计处理仅提供了有限的指引，如原《企业会计准则第15号——建造合同》规定，“因订立合同而发生的有关费用，应当直接计入当期损益”，并且在相关讲解中特别说明，“建造承包商为订立合同而发生的差旅费、投标费等，能够单独区分和可靠计量且合同很可能订立的，应当予以归集，待取得合同时计入合同成本；未满足上述条件的，应当计入当期损益”。实务中，因会计准则指引有限，对于取得合同所发生的成本，有些企业按照其他准则的原则采用资本化的方法，有些企业则采用费用化的方法，导致实务处理存在差异。国际会计准则理事会（IASB）在制定《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》（IFRS 15）时，考虑到如将企业取得合同的所有成本均在发生时确认为费用，可能会对财务报表使用者产生误导。例如，如果在某些长期服务合同开始时将销售佣金全额确认为费用，而实务中企业与客户签订合同确定的合同定价实质上包含了合同取得成本

且预计能够收回的，将会导致一项符合资产定义和确认条件的支出没有确认为资产的情形。为此，新收入准则规定，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，如销售佣金等。与原收入准则（建造合同准则）不同的是，新收入准则将企业为取得合同而发生的差旅费、投标费等确认为费用，将为取得合同而发生的增量成本（如销售佣金）在符合条件情况下确认为一项资产。例如，高尔夫球俱乐部接纳会员，按每取得一个会员实际支付的入会金额的一定比例给予推销人员的提成，属于增量成本，即高尔夫球俱乐部不取得会员就不会发生给予推销人员的提成支出，该提成预期会从高尔夫球俱乐部未来为会员提供的服务的收入中得到补偿。

企业无论是否取得合同均会发生的取得合同成本不应资本化确认为资产，应于发生时确认为当期费用，即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，应当在发生时计入当期损益，除非无论是否取得合同此类成本均已明确是向客户收取的以外（如合同约定由客

户承担的投标费用）。例如，企业为投标发生的差旅费、投标费、标书印刷费、外部律师费、广告费、支付给销售人员的工资，以及为准备投标资料发生的其他相关费用等，这些费用虽然是企业为取得合同而发生的，但企业只要参与投标活动均会发生这些费用，且这些费用并不一定确保企业最终能够取得合同，即企业无论是否能够取得合同均需发生的费用不属于增量成本的概念。

例1：甲公司拟通过竞标方式选择供应商为其提供某项金融投资咨询服务，为此，甲公司2020年11月1日在其网站上公开招标，要求包括为其提供目前及未来证券市场趋势、投资策略、投资组合方式等内容的一份详细的研究报告，时间自2021年12月1日至2022年3月31日止。甲公司于2020年11月25日组织专家对投标单位进行评估并选出为其提供服务的供应商。

根据甲公司竞标要求，乙公司在规定时间向甲公司提供其投标文件，甲公司于2020年11月25日通过专家评估选择乙公司为其提供金融投资咨询服务。双方于2020年11月30日签订了咨询服务合同，合同价格总额为50万元（不含增值税）。假定，甲公司与乙公司不存在关联关系，以前年度

作者简介：应 唯，财政部会计司原巡视员。

也未曾发生业务往来。

乙公司为取得甲公司咨询服务合同累计发生支出3.5万元,其中,发生差旅费1.2万元,标书印刷费0.1万元,投标费0.2万元,支付销售人员佣金1.2万元,聘请相关机构收集甲公司投资相关信息0.8万元。另外,乙公司根据年度考核情况给予其内部高级管理人员以外的个人支付年度奖金30万元,并按实现净利润的2%支付给高级管理人员激励10万元。乙公司预计上述费用能够收回。

本例中,乙公司为取得甲公司咨询服务合同发生差旅费、标书印刷费、投标费、收集甲公司投资相关信息发生支出合计2.3万元(1.2+0.1+0.2+0.8),这些费用无论是否取得合同都会发生,不属于合同取得成本的组成部分,应在其发生时直接计入当期损益(销售费用)。乙公司因取得甲公司咨询服务合同而向销售人员支付的佣金1.2万元,是乙公司不取得该合同就不会发生的成本,属于为取得该合同发生的增量成本,并预期能够通过为甲公司提供的金融咨询服务取得的50万元收回,该项增量成本应确认为一项资产。

至于乙公司根据年度考核情况给予其内部高级管理人员以外的个人支付年度奖金和按实现净利润的2%支付给高级管理人员激励合计40万元,该奖金或激励主要取决于乙公司的整体盈利情况、个人业绩、内部考核等(尽管取得甲公司合同也构成乙公司整体盈利、个人业绩考核的一部分),但并不与取得甲公司咨询服务合同直接相关,即乙公司支付给其个人或高级管理人员的奖金或激励并非可直接归属于可辨认的特定合同,不属于为取得合同而发生的增量成本。

例2:丙公司为扩大销售量,拟定内部销售人员奖励政策包括:(1)销售人员每取得一份新合同,可以获得合同价格总额0.1%的提成;(2)销售人员在现有合同基础上每份合同每续约一次,可以获得续约合同价格总额0.05%的提成;(3)因客户在原合同基础上进行变更的,如果客户向丙公司支付额外的对价以额外购买其产品的,丙公司根据每份合同变更后新增合同金额的0.02%给销售人员提成。2020年度,丙公司因推销其产品,实际发生支出10.8万元,其中,为投标而发生的差旅费2万元,为解决合同纠纷聘请外部律师费2.5万元,标书印刷费0.3万元,取得新合同给予销售人员提成3.5万元,因合同续约给予销售人员提成1.7万元,因合同变更给予销售人员的提成0.8万元。乙公司预计发生的上述费用可以通过未来向客户提供产品收取的对价收回。

根据上述增量成本的概念,本例中,只有支付给销售人员提成才构成增量成本,丙公司为取得新增合同、续约合同、在原合同基础上变更增加合同金额给予销售人员的提成合计为6万元(3.5+1.7+0.8)为合同增量成本,而发生的投标差旅费、为解决合同纠纷聘请外部律师费、标书印刷费不属于增量成本,应直接计入当期损益。由于丙公司给予销售人员的提成预计能够收回,丙公司应当将为取得的新增合同而给予销售人员的提成3.5万元确认为一项资产,因合同续约而给予销售人员的提成1.7万元应在每次续约且合同成立时确认为一项资产,因合同变更给予销售人员的提成0.8万元在合同变更且变更的合同成立时确认为一项资产。

(二) 合同取得成本会计处理应特

别关注的几个问题

1.实务中,企业是否支付佣金取决于企业能否取得若干合同或者能够执行若干合同等因素,企业可能难以确定其支付的佣金是否属于为取得合同而发生的增量成本。为此,IASB曾考虑是否应允许对合同取得成本的会计处理作为一项会计政策,由企业自主选择对合同取得成本是确认一项资产还是将其确认为当期费用并同时披露该会计政策的选择,这一做法符合此前美国公认会计原则中针对公共主体的收入确认要求。但是,IASB经研究后认为,在IFRS 15中引入会计政策选择将削弱会计信息的可比性,因而无法实现新收入准则旨在改进各类企业和各行业之间的可比性的关键目标。因此,IASB决定不允许企业针对合同取得成本作为会计政策选择,即符合增量成本的概念且预期能够收回的合同取得成本,应资本化确认为一项资产,否则确认为当期费用。同时,新收入准则允许企业对于合同取得成本采用简化处理方法,即对于合同取得成本形成的资产,其摊销期限不超过一年的,可以在发生时计入当期损益。

2.新收入准则规定的合同取得成本,仅为企业取得合同所发生的增量成本,该增量成本为能够明确辨认与合同相关的成本,并且企业预期能够收回这些成本的,才能作为一项资产进行会计处理。该合同取得成本除包括初始取得合同所发生的增量成本,也包括因现有合同续约或发生合同变更需要支付的额外增量成本,这是因为如果不发生合同续约、合同变更就不会支付相应的成本。企业取得合同所发生的增量成本,除销售佣金外,可能还包括其他属于增量成本且预期

能够收回的成本。

实务中,有些企业设置的销售目标比较笼统,难以对应到具体合同。IASB认为,能够作为增量成本的情形是按区间给予的提成,比如少于10个合同不给予提成,达到10~19个合同则全部合同都提成2%,达到20个以上则全部合同都提成5%。这种情况下,企业虽然设置了总目标,但对每个销售人员来说,每单合同的提成比例其实是一样的,佣金仍然可以对应到具体合同。

3. 只有企业为取得合同预期能够收回的增量成本才能资本化确认为一项资产;如果企业为取得合同预期不能收回的增量成本,应当费用化确认为当期费用,除非无论是否取得合同此类成本均已明确是可向客户收取的。

4. 合同变更发生的增量成本,无论相关合同变更属于哪种情形(新收入准则第八条所述的合同变更情形),均应当将应支付的增量成本视为取得合同(变更后的合同)发生的增量成本进行会计处理。

5. 如果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明确由客户承担的,则不属于企业为取得合同而发生的增量成本。实务中,某些合同安排可能会约定企业取得合同发生的部分费用由客户承担,在这种情况下,由客户承担的这些费用并非是企业为取得合同而发生的直接成本,也不是企业为取得合同而发生的增量成本。例如,招标方承诺投标方为投标而发生的住宿费用由其负担,因投标方并未承担该住宿费用,无论投标方是否获得此合同,投标方账面不会反映相关费用,如果投标方垫付了相关费用,则应反映为对

招标方的应收款项。

6. 如果企业所涉及的合同取得成本的安排比较复杂的,企业应当根据合同条款、事实进行判断,对发生的合同取得成本进行恰当的会计处理(如首先应判断该合同取得成本能否资本化,能够符合资本化条件形成资产的,应确定资本化的时间和金额,同时识别所对应的合同和判断适当的摊销方法和期间)。当企业发生的合同取得成本与多份合同相关,可以按照各项合同价格总额的一定比例(或其他更合理的方法)分摊合同取得成本,并在各项合同履约时或履约过程中分摊合同取得成本。某些情况下企业支付的佣金金额取决于客户未来的履约情况;或者取决于累计取得的合同数量或金额等。例如,企业内部规定,只有取得合同金额累计达到500万元(多份合同)时才向销售人员支付佣金,佣金的比例是合同金额的1%。企业应当估计能否达到该销售金额,如果预计能达标,则在销售人员签订每一份合同时,就要按照1%的比例计提合同

取得成本。合同取得成本是否资本化确认为一项资产,可以根据图1进行判断。

例3:沿用例2,假定丙公司除新增合同、合同续约、修改合同增加的合同金额所给予销售人员提成外,还按照当年所有已履约合同的累计合同金额的0.1%给予销售人员提成;另外,向销售部门的负责人酌情支付年度奖金2万元。

本例中,丙公司按照当年已履约所有新增合同、续约合同和修改合同增加的合同金额计算的累计合同金额的0.1%给予销售人员提成,属于丙公司为取得合同而发生的增量成本,该增量成本与多份合同相关,可以按照每份合同价格总额(交易价格)的比例分摊至每一合同。向销售部门的负责人酌情支付的年度奖金2万元,是基于对销售部门业绩的年度考核、销售部门负责人年度个人的业绩情况给予的综合奖金,不属于为取得合同或续约合同而发生的增量成本。

7. 企业为取得合同需要支付的佣

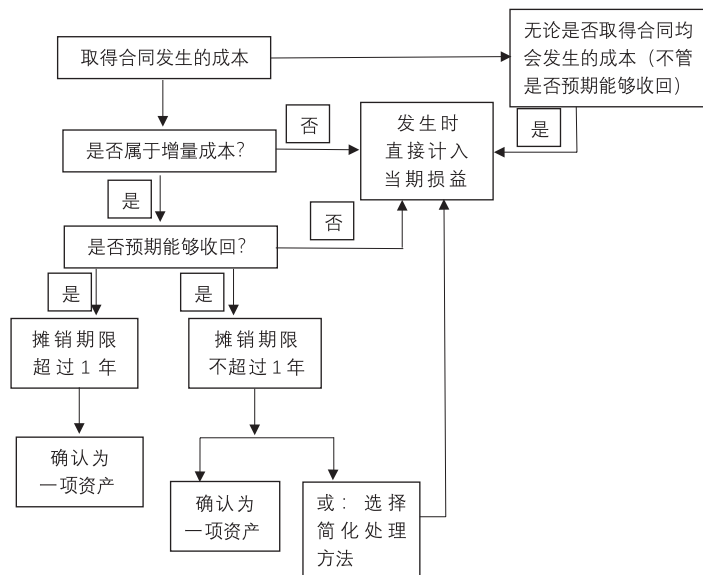


图1

金在履行合同的过程中分期支付,并且客户违约时企业无需支付剩余佣金的,应分情况进行处理:

(1) 合同开始日经评估满足合同成立条件的(即满足新收入准则第五条规定的五项条件),如果企业预期该合同支付的佣金能够从客户支付的对价中获得补偿,并且取得合同后,收取佣金的一方不再为企业提供任何相关服务,企业应当将应支付的佣金全额作为合同取得成本,确认为一项资产。例如,企业通过某中介机构取得一份合同,按与中介机构的协议约定应支付给该中介机构佣金15万元,佣金随着客户的回款金额分期支付,若客户违约,则剩余佣金无需支付;中介机构为企业取得合同后不再为其提供任何服务。这种情况下,如果企业预期所支付的佣金能够从所取得的合同中得到补偿,应将应支付的15万元佣金确认为一项资产。

(2) 合同开始日经评估满足合同成立条件的(即满足新收入准则第五条规定的五项条件),如果后续期间,客户的履约情况发生变化,企业应当重新评估该合同是否依然成立,如果合同依然成立,企业还应当考虑已确认为资产的合同取得成本是否发生减值,如发生减值的,按合同取得成本减值进行会计处理;如果经重新评估合同不再成立,可能需要分析具体情况,比如合同因对方违约取消,评估违约金或赔偿款能否覆盖合同成本等因素,并考虑是否发生减值。

(3) 根据合同约定,如果客户违约企业将收回已经支付佣金的,应先重新评估合同是否成立,对于尚未摊销的合同取得成本进行减值测试。但是在做减值的时候,会同时考虑从销售人员那里收回的佣金和执行剩余

合同预期有权从客户收到的对价中是否能够弥补合同取得成本。例如,甲公司与乙公司新签订一份服务合同约定,甲公司为乙公司提供一项服务,合同价格总额1 000万元,合同同时约定,乙公司按照甲公司履约进度付款。为取得该合同,甲公司支付销售人员佣金10万元并在合同成立时一次性支付(假定甲公司与其销售人员约定,如果合同对价不能执行的,需退回部分已支付的佣金),为此,甲公司确认一项资产(合同取得成本)。乙公司在甲公司履约50%前均能按照履约进度付款,甲公司已按履约进度确认了50%的收入,并且摊销了50%的合同取得成本。其后,因乙公司信用状况开始恶化,不能再按甲公司的履约进度支付合同对价,因而甲公司重新评估该合同,经重新评估后认为该合同不再成立,不能再确认收入。在这种情况下,甲公司对合同取得成本的账面余额进行减值测试时,应当考虑销售人员退回的佣金对合同取得成本减值的影响,本例中假定销售人员应退回佣金3万元,则合同取得成本应计提的减值为2万元(合同取得成本的账面价值5万元-退回的佣金3万元),对于销售人员应退回的佣金从合同取得成本转入“其他应收款”。

8. 企业因取得合同而发生的合同取得成本,确认为一项资产,在账务处理时,应设置“合同取得成本”科目进行单独核算,该科目核算企业为取得合同发生的、预期能够收回的增量成本,包括初始取得合同所发生的增量成本,也包括因现有合同续约或发生合同变更需要支付的额外增量成本,但不包括由客户承担的费用。

二、合同履约成本

(一) 合同履约成本会计处理的一般原则

企业编制的利润表(综合收益表)中,营业收入的指标非常重要,因此,企业按照新收入准则确认和计量的收入金额,应能客观反映企业因履行合同义务预期交付商品或服务而有权获得的对价。然而,利润表中确认利润的金额与确认收入的金额同样重要,在确认和计量收入的同时,不可避免地会涉及确认和计量与收入相关的成本。原收入准则中也涉及了某些合同成本的确认和计量规定(如原《企业会计准则第15号——建造合同》中规定了合同成本的构成、确认和计量要求)。由于其他会计准则也涉及某些资产成本的确认和计量规定(如存货成本的确定),而某些履约合同成本的确认和计量并未有相应会计准则的规定,因此新收入准则对企业为履行合同而发生的成本分以下情况处理:

1. 企业履行合同而发生的成本,属于其他会计准则规范范围的,应当按照相关企业会计准则的规定进行会计处理。例如,企业履行合同而发生的成本,属于《企业会计准则第1号——存货》(以下简称存货准则)、《企业会计准则第4号——固定资产》(以下简称固定资产准则)、《企业会计准则第5号——无形资产》(以下简称无形资产准则)等规范范围的,应当分别按照上述有关存货准则、固定资产准则、无形资产准则关于成本确认和计量的规定进行会计处理,按这些准则规定企业发生的不应计入资产成本的费用不应确认为一项资产。例如,企业为了让自己的员工更好地为客户提供服务,对自己的员工提供有关了解客户设备的操作方法的培训而发生的费用,因企业无法控制这些员工所

带来的预期未来经济利益,其发生的培训费用不符合无形资产的定义,根据无形资产准则,培训费不能确认为一项无形资产。

2.企业履行合同而发生的成本,不属于其他会计准则规范范围,并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。

直接人工包括企业为履行客户合同而支付给直接为该合同客户提供服务人员的工资、奖金等;直接材料包括企业为履行客户合同而耗用的原材料、燃料、其他辅助材料、零配件、半成品的成本,以及发生的周转材料等的摊销或租赁费用;制造费用或类似费用包括企业为组织和管理与为履行客户合同相关的生产、施工、服务等活动发生的费用,如生产车间管理人员的职工薪酬、劳动保护费、固定资产折旧费及不符合资本化条件的修理费、物料消耗、水电费、取暖费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、排污费、临时设施摊销费等。

明确由客户承担的成本。例如,A公司为B公司提供咨询服务,根据新收入准则,应在某一时点确认收入。合同约定,A公司为B公司提供咨询服务前期需进行的调研费用由B公司承担,该项调研支出是A公司提供咨询服务所发生的费用,应计入合同履约成本,由B公司承担的该调研费用将作为支付A公司对价的一部分。

仅因该合同而发生的其他成本。包括支付给分包商的成本、机械使用费、设计和技术援助费用、施工现场

二次搬运费、生产工具和用具使用费、检验试验费、工程定位复测费、工程点交费用、场地清理费等。

值得注意的是,该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关,即与企业预期取得且能够明确识别的合同相关(如现有合同续约后的合同、尚未获得批准的特定合同等)。实务中常会出现合同尚未获得批准但企业已开始为客户生产或建造或提供服务的情况,即合同签订并经批准滞后于企业提供商品或服务。例如,某公司中标后就开始为客户提供服务,因而发生了相关支出,但合同细节双方尚在商讨还未正式签约。

另外,属于新收入准则规范范围内、为履约进行生产准备活动而发生的成本,如果该生产准备活动(如企业为履约需预先调动设备和人员、准备生产场地、设计新工艺等活动)并不是客户合同中所承诺的一项商品或服务,则该发生的成本应当作为合同履约成本进行会计处理。但是,企业为履行合同而开展的初始活动通常不构成履约义务(如为订立合同而发生差旅费等行政费用),不应确认为合同履约成本,除非该活动向客户转让了可明确承诺的商品或服务。

(2)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。例如,甲公司与乙公司签订的合同约定,甲公司为乙公司订制大型专用设备。甲公司为履行与乙公司的合同,专门搭建了建造该大型专用设备所需的基础平台,该基础平台不仅能为建造乙公司大型专用设备所用,也可以用于其他公司订制类似设备所需,或者也可用于甲公司自身建造大型通用设备,但向乙公司提供的其定制的大型专用设备则不包括该基础平

台。在这种情况下,甲公司履行合同义务而建造的基础平台所发生的成本,实质上增加了企业未来用于履行履约义务的资源,在满足固定资产确认其他条件的基础上可以确认为甲公司的一项固定资产。而如上所述,企业对自己的员工提供培训而发生的费用,因企业无法控制这些员工所带来的预期未来经济利益(如这些员工离职等),企业为对自己的员工进行培训而发生的成本并未增加企业未来履行履约义务的资源,因而不能确认为一项资产。

(3)该成本预期能够收回。这里的成本是指只有与合同直接相关的成本才应纳入相关资产的成本(如企业为履行客户合同而发生的直接材料)。通常情况下,企业与客户签订的合同所确定的交易价格不仅能够收回因履约而发生的成本,而且能够取得合理利润,但在某些情况下,企业与客户签订的合同可能是一项亏损合同,此时,企业在履行履约义务时所发生的成本预期大于合同确定的交易价格而产生的亏损,应按照亏损合同会计处理的原则进行处理。

为了避免企业将收入和成本平均分摊至合同存续期而平滑整个合同期间的利润,新收入准则实质上规定了只有满足资产定义的成本才能确认为一项资产,也就是企业为履行客户合同而发生的相关成本,只有能够形成用于在未来履行履约义务的资源且预计可收回的成本才满足确认为资产的条件;如果未来履行履约义务时不能形成用于在未来履行履约义务的资源或者预计不能收回相关成本,不符合资产确认条件的,不能确认为一项资产(如企业为履行客户合同而发生的经营亏损、企业在履约合同时发生的

非正常消耗)。

企业为履行合同发生的合同履约成本,单独设置“合同履约成本”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,并且按照新收入准则应当确认为一项资产的成本,企业因履行合同而产生的毛利不在该科目核算。在具体进行账务处理时,企业可按合同性质,在“合同履约成本”科目下分别设置“服务成本”“工程施工”等明细科目进行核算。

例4:2020年6月15日,甲公司与乙公司签订的合同约定,甲公司为乙公司提供全球同行业的相关信息资料,包括数据信息和其他重要的非数据信息,合同期限为5年,每年合同固定价格为300万元(不含增值税)。合同于2020年6月30日经双方管理层批准,双方约定甲公司应于2020年10月1日起开始向乙公司提供同行业相关信息资料。

为履行与乙公司的合同,甲公司首先需搭建一个信息技术平台,该信息技术平台由相关硬件和软件组成。为此,甲公司与丙公司签订的合同约定,由丙公司为搭建的信息技术平台提供整体设计方案、相关硬件设备和软件系统并进行整合、测试,合同价格总额为780万元(不含增值税),其中整体设计方案价格为130万元,硬件设备价格为450万元,软件系统价格为200万元;甲公司预计该信息技术平台可以使用15年,预计软件系统可以使用6年。丙公司于2020年8月10日为甲公司设计方案,搭建信息技术平台、提供相关硬件和软件系统并整合、测试,经甲公司验收达到预定可使用状态。假定甲公司搭建的信息技术平台以及相关的硬件和软

件均符合资产定义和确认条件。

甲公司对其搭建的信息技术平台只为客户提供信息服务,客户需要甲公司提供相关信息时,甲公司需要提供设计方案,将其信息技术平台与客户信息系统对接并测试。2020年,甲公司为乙公司提供信息服务累计发生成本330万元,其中,设计费50万元、购买硬件和软件以及测试发生的成本120万元、人工成本80万元、收集信息成本50万元、其他成本30万元。本例不考虑增值税及其他因素。

本例中,甲公司为履行合同发生的各种成本,应分别情况处理:甲公司为支付丙公司为其搭建的信息技术平台提供整体设计方案、相关硬件设备和软件系统并进行整合、测试的780万元,属于甲公司为能给予客户提供信息所需的基础平台,并不出售给乙公司,也不会出售给其他客户,该平台不仅为乙公司提供服务,未来还可以为其他客户提供类似服务。甲公司为搭建该信息技术平台所发生的支出,符合资产定义和确认条件,应分别按照固定资产和无形资产准则进行会计处理。甲公司为此发生的780万元支出,其中信息技术平台整体设计130万元可以确认为无形资产,取得硬件设备支付450万元确认为固定资产,取得软件系统支付的200万元确认为无形资产,并按各自的预期使用期限进行折旧或摊销。2020年,甲公司为履行合同义务发生的设计费、购买硬件和软件测试费、人工成本、收集信息成本和其他成本330万元,确认为合同履约成本。

值得注意的是,企业在生产某些产品或者提供服务的过程中,鉴于对生产或服务过程技术、流程等掌握情况,先期的成本会比较高,随着时间

的推移其生产技术、流程等改进会提高生产或服务效率,由此成本也可能逐渐下降,这种情况可能并非与客户合同有关。针对上述情况,新收入准则已经涵盖了在同时满足“企业具有交付指定数量单位的单项履约义务”以及“该履约义务是在一段时间内履行”两个条件的情况下的情形,即企业应选择一种能够反映其在某一时段内向客户转让商品或服务的计量进度的方法来确认收入,而企业很可能选择一种方法(如投入法)以对相对于较晚生产的产品而言,对较早生产的产品确认更多收入和费用,以反映企业在合同早期的履约具有更高价值,因为如果企业只出售一个单位数量,理论上企业向客户收取的价格将会高于客户购买多个单位数量时所支付的平均单价。因此,企业选择的向其客户转让指定数量单位的商品或服务的计量进度的方法确认收入并结转相应的成本处理方法是恰当的。满足上述两个条件情况之外的情形,可能适用于其他相关准则的规定,如对生产标准化产品的企业而言,可以按照存货准则的规定选择一种销售产品成本的计量方法(如加权平均法等)。

(二) 预期先期亏损的合同

实务中,企业与客户签订的某些合同中所能取得的对价金额不仅不能获得合理利润,而且还不能补偿其所发生的成本(亏损合同),在这种情况下,首先应考虑先期亏损合同与后续其他合同是否应进行合同合并。如需合同合并,应根据合并后的合同进行判断并进行相应的会计处理。如不应合并,但预期先期合同的亏损可以由后续合同收回时,可考虑亏损的部分是否符合资本化条件,如不符合资本化条件,即使从经营的延续性看该

业务整体上是盈利的,也仍然需要在亏损合同发生时根据准则确认相关损失。在多数情况下,若合同中的履约义务要求交付产品的,与该产品相关的成本应根据存货准则规定的成本确认和计量方法进行会计处理,在产品的控制权转移给客户时,其相关的成本结转至当期损益。因此,当企业与客户签订的合同中明确知道向客户转移一项可明确区分的商品或服务的控制权时会发生亏损,应根据存货准则的规定先确认存货减值损失,超过该合同下已确认存货金额的亏损计入当期损益。

例5:甲公司与乙医院签订的合同约定,甲公司销售给乙医院一台医用测试设备,并同时赠送1万份与该设备一起使用的配套试剂,销售合同价格总额为1 200万元(不含增值税),假定医用测试设备和配套试剂都是可明确区分的,甲公司销售一台医用测试设备的单独售价为1 000万元,1万份配套试剂的单独售价为600万元(每份试剂600元);销售一台医用设备的销售成本为800万元,1万份配套试剂的销售成本为480万元(每份试剂成本480元)。合同同时给予了乙医院一项选择权,即如果乙医院继续购买与该设备相关的配套试剂,甲公司将按照每个配套试剂0.055万元(每份试剂550元,不含增值税)的价格出售给乙医院。甲公司基本确定乙医院将会在以后3年内购买8万个配套试剂。

本例中,从甲公司与乙医院签订的合同看,该合同为一份亏损合同,即甲公司可获得的对价1 200万元,减去成本1 280万元(800+480),亏损80万元。但因合同中给予乙医院未来3年继续购买配套试剂的选择权,且继续购买每份试剂的单位销售价

格550元低于600元的市场价格。因乙医院购买了甲公司的医用测试设备,当赠送的1万份配套试剂使用完后,乙医院为继续使用从甲公司购买的该医用测试设备,在市场中没有比甲公司更好使用的相关试剂的情况下,必然会继续购买甲公司的配套试剂,为此甲公司基本确定乙医院将会在未来3年内继续购买8万个配套试剂。因此,从整体上看,如果乙医院行使该购买选择权,并且3年内购买了8万份配套试剂的情况下,甲公司为销售设备及其配套试剂是有利益可得的,按本例所给资料计算可获得的毛利为480万元 $[(1\ 200+8\times 550)-(800+480+8\times 480)]$ 。然而,甲公司在签订设备销售合同时,并未与乙医院签署试剂销售合同,甲公司不能将该份亏损合同与后续预期签订的合同一并计算利润,因为对乙公司而言,合同中承诺甲公司将以低于市场价格的价格销售试剂仅为提供给乙医院的一项选择权,并非合同中承诺的商品或服务。因此,不应将该合同的80万元亏损结转至以后3年。假定该合同签订后立即履行,相关设备和1万份设备的控制权已转移,则应在甲公司将医用测试设备和配套试剂的控制权转移给乙医院时确认收入1 200万元时,按存货准则规定将销售成本1 280万元结转至当期损益,并确认80万元的亏损。

(三)不应确认为合同履约成本的支出

企业发生的下列各项支出,应当在其发生时计入当期损益:

1.管理费用,除非这些费用明确由客户承担。例如,企业聘请会计师事务所进行年报审计发生的审计费用应计入企业的管理费用。

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),这些支出是为履行合同而发生的,但在合同价格中通常不会包括这些非正常消耗发生的支出。例如,企业在履约过程中发生的超过正常范围内的废品损失属于非正常消耗。

3.与履约义务中已全部履行或已部分履行相关的支出,即该支出与企业过去的履约活动相关。例如,企业发生了与已履行履约义务的合同相关的产品调换费用(假定该调换不属于质保的范围)。

4.无法在尚未履行的与已全部履行或已部分履行的履约义务之间区分的相关支出。例如,企业为客户提供服务的过程中与客户一起召开会议,总结以往服务成果并对后续服务做出具体安排,该会议发生的会议费用无法区分与已履约或未履约部分相关,应计入当期损益。

新收入准则明确了不属于其他会计准则规范范围的合同履约成本确认为一项资产的条件,并且规定了合同履约成本不仅包括直接人工、直接材料、制造费用(或类似费用),还包括由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本;原收入准则(建造合同准则)则指出合同成本包括从合同签订开始至合同完成止所发生的、与执行合同有关的直接费用和间接费用,不包括管理费用、销售费用和财务费用,并且考虑到由于工程领用材料时已将领用材料的价值直接计入了工程成本,材料下脚料已包括在合同成本中,因此规定了合同完成后处置残余物资取得的收益等与合同有关的零星收益,应当冲减合同成本。(未完待续) 

责任编辑 王词