



第 28 讲 合同成本、费用

三、合同成本

企业在与客户之间建立合同关系过程中发生的成本主要有合同取得成本和合同履约成本。

(一) 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。企业取得合同发生的增量成本已经确认为资产的，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。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。

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。

【综合例题】甲公司是一家咨询公司，通过竞标赢得一个服务期为 5 年的客户，该客户每年末支付含税咨询费 1 908 000 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 15 000 元，为投标而发生的差旅费 10 000 元，支付销售人员佣金 50 000 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 10 000 元。

【解析】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	50 000
	管理费用	25 000
	销售费用	10 000
贷：	银行存款	85 000

(2) 每月确认服务收入，摊销销售佣金：

服务收入=1 908 000 ÷ (1+6%) ÷ 12=150 000 (元)

销售佣金摊销额=50 000 ÷ 5 ÷ 12=833.33 (元)

借：	应收账款	159 000
	销售费用	833.33
贷：	合同取得成本	833.33
	主营业务收入	150 000
	应交税费—应交增值税（销项税额）	9 000

(二) 合同履约成本

1. 合同履约成本的确认条件



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（如，与组织和管理生产、施工、服务等活动发生的费用等）、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。

如：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。

(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。

会计分录为：

借：合同履约成本

 贷：原材料、应付职工薪酬、银行存款等

借：主营业务成本

 贷：合同履约成本

2. 计入当期损益的支出

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。

【综合例题】甲公司经营一家酒店，该酒店是甲公司的自有资产。2×19年12月甲公司计提与酒店经营直接相关的酒店、客房以及客房内的设备家具等折旧120 000元、酒店土地使用权摊销费用65 000元。经计算，当月确认房费、餐饮等服务含税收入424 000元，全部存入银行。

【解析】甲公司经营酒店主要是通过提供客房服务赚取收入，而客房服务的提供直接依赖于酒店物业（包含土地）以及家具等相关资产，这些资产折旧和摊销属于甲公司为履行与客户的合同而发生的合同履约成本。已确认的合同履约成本在收入确认时予以摊销，计入营业成本。甲公司应编制如下会计分录：

①确认资产的折旧费、摊销费：

借：合同履约成本 185 000
 贷：累计折旧 120 000
 累计摊销 65 000

②12月确认酒店服务收入并摊销合同履约成本：

借：银行存款 424 000
 贷：主营业务收入 400 000
 应交税费—应交增值税（销项税额） 24 000

借：主营业务成本 185 000
 贷：合同履约成本 185 000

第二节 费用



费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。



【例题 1•多选题】下列会计科目中，符合费用定义的有（ ）。

- A. 财务费用
- B. 税金及附加
- C. 生产成本
- D. 营业外支出

【答案】ABC

【解析】费用是企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出，营业外支出不是日常活动中发生的，所以不符合费用定义。

【例题 2•多选题】下列关于费用的说法中，正确的有（ ）。

- A. 费用会导致所有者权益减少
- B. 费用是企业日常活动中形成的
- C. 费用导致的经济利益总流出，与向所有者分配利润无关
- D. 企业在筹建期间发生的支出不属于费用

【答案】ABC

【解析】企业筹建期间发生的不符合资本化条件的支出应当计入管理费用，所以选项 D 的说法不正确。

一、营业成本

营业成本是指企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、服务成本等的费用，应当在确认收入时，将已销售商品、已提供服务的成本等计入当期损益。营业成本包括主营业务成本和其他业务成本。

（一）主营业务成本

主营业务成本是指企业销售商品、提供服务等经常性活动所发生的成本。企业一般在确认销售商品、提供服务等主营业务收入时，或在月末，将已销售商品、提供服务的成本转入主营业务成本。

会计分录为：

借：主营业务成本

 存货跌价准备

 贷：库存商品、合同履约成本等

期末，应将“主营业务成本”科目余额转入“本年利润”科目，借记“本年利润”科目，贷记“主营业务成本”科目，结转后本科目无余额。

【例题 3•多选题】下列各项中应列入利润表“营业成本”项目的有（ ）。（2018 年）

- A. 随同商品出售不单独计价的包装物成本
- B. 商品流通企业销售外购商品的成本
- C. 随同商品出售单独计价的包装物成本
- D. 销售材料的成本



【答案】BCD

【解析】营业成本包括主营业务成本和其他业务成本。选项 A 随同商品出售不单独计价的包装物，应按其实际成本计入销售费用；选项 B 计入主营业务成本；选项 CD 计入其他业务成本。

（二）其他业务成本

其他业务成本是指企业确认的除主营业务活动以外的其他日常经营活动所发生的支出。其他业务成本包括销售材料的成本、出租固定资产的折旧额、出租无形资产的摊销额、出租包装物的成本或摊销额等。采用成本模式计量投资性房地产的，其投资性房地产计提的折旧额或摊销额，也构成其他业务成本。

会计分录为：

借：其他业务成本

 贷：原材料

 周转材料

 累计折旧

 累计摊销

 应付职工薪酬

 银行存款等

期末，本科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本科目无余额。

【例题 4•单选题】下列各项中，制造业企业应计入其他业务成本的是（ ）。(2018 年)

- A. 经营性出租固定资产的折旧费
- B. 存货盘亏净损失
- C. 台风造成的财产净损失
- D. 公益性捐赠支出

【答案】A

【解析】选项 B 管理不善导致的存货盘亏净损失计入管理费用，自然灾害等原因导致的存货盘亏计入营业外支出；选项 CD 计入营业外支出。

【例题 5•多选题】下列各项中，应计入工业企业其他业务成本的有（ ）。(2017 年)

- A. 结转销售原材料的成本
- B. 结转销售商品的成本
- C. 计提以成本模式计量的投资性房地产的折旧额
- D. 结转随同产品出售单独计价的包装物成本

【答案】ACD

【解析】选项 B，结转销售商品的成本计入主营业务成本。

【例题 6•多选题】下列各项中，工业企业应计入其他业务成本的有（ ）。

- A. 销售材料的成本
- B. 结转出售单独计价包装物的成本
- C. 出租包装物的成本
- D. 自有固定资产计提的折旧

【答案】ABC



【解析】固定资产折旧根据收益对象可以是“制造费用”“管理费用”等。

二、税金及附加

税金及附加是指企业经营活动应负担的相关税费，包括消费税、城市维护建设税、教育费附加、资源税、土地增值税、房产税、城镇土地使用税、车船税、印花税等。

企业应通过“税金及附加”科目，核算企业经营活动相关税费的发生和结转情况。该科目借方登记企业经营业务发生的各项税费，贷方登记期末结转入本年利润的税费，结转后该科目应无余额。

【注】房地产开发企业销售商品房交纳的土地增值税记入“税金及附加”科目中，其他企业销售作为固定资产核算的不动产交纳的土地增值税记入“固定资产清理”科目中，最终影响资产处置损益。

会计分录为：

(1) 计算应交消费税、城市维护建设税、教育费附加、资源税、房产税、城镇土地使用税、车船税、印花税等。

印花税不通过“应交税费”科目核算，交纳时应借记“税金及附加”科目，贷记“银行存款”等科目。

借：税金及附加

贷：应交税费—应交消费税
—应交城市维护建设税
—应交教育费附加
—应交资源税
—应交房产税
—应交车船税
—应交城镇土地使用税等

(2) 期末结转到本年利润。

借：本年利润

贷：税金及附加

【例题 7·单选题】2018 年 12 月，某企业当月实际应交增值税 15 万元，经营用房屋应交房产税 5 万元，应交城市维护建设税 1.05 万元，应交教育费附加 0.45 万元。不考虑其他因素，该企业当月计入“税金及附加”科目的金额为（ ）万元。（2019 年）

A. 21.5 B. 16.5 C. 1.5 D. 6.5

【答案】D

【解析】企业当月计入“税金及附加”科目的金额=5+1.05+0.45=6.5（万元）。

【例题 8·单选题】某企业生产资源税应税项目产品用于销售，应交资源税借记（ ）。(2018 年)

A. 管理费用 B. 营业外支出
C. 税金及附加 D. 生产成本

【答案】C

【解析】借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费—应交资源税”科目。

【例题 9·单选题】2017 年 12 月份，某公司发生相关税金及附加如下：城市维护建设税为



3.5 万元，教育费附加为 1.5 万元，房产税为 20 万元，车船税为 3 万元，不考虑其他因素，2017 年 12 月份利润表“税金及附加”项目本期金额为（ ）万元。（2018 年）

- A. 25 B. 23 C. 28 D. 5

【答案】C

【解析】税金及附加包括消费税、城市维护建设税、教育费附加、资源税、房产税、车船税、城镇土地使用税、印花税等。2017 年 12 月份利润表“税金及附加”项目本期金额=3.5+1.5+20+3=28（万元）。

【例题 10•单选题】2015 年 10 月，某企业销售应税消费品确认应交增值税 20 万元、消费税 30 万元、应交城市维护建设税 3.5 万元。不考虑其他因素，该企业 2015 年 10 月份利润表“税金及附加”项目本期金额为（ ）万元。（2016 年）

- A. 53.5 B. 23.5 C. 50 D. 33.5

【答案】D

【解析】该企业 2015 年 10 月份利润表“税金及附加”项目本期金额=30+3.5=33.5（万元）。

【例题 11•单选题】2020 年 5 月，甲公司销售商品实际应交增值税 38 万元，应交消费税 35 万元，转让办公楼交纳的土地增值税为 15 万元；适用的城市维护建设税税率为 7%，教育费附加为 3%。假定不考虑其他因素，甲公司当月应列入利润表“税金及附加”项目的金额为（ ）万元。

- A. 7.3 B. 38.5 C. 42.3 D. 80.3

【答案】C

【解析】利润表“税金及附加”项目的金额=35+（38+35）×（7%+3%）=42.3（万元）。

【例题 12•多选题】下列各项中，应列入利润表中“税金及附加”项目的有（ ）。
（2014 年）

- A. 销售应税矿产品计提的应交资源税
- B. 经营活动中计提的应交教育费附加
- C. 经营活动中计提的应交城市维护建设税
- D. 销售应税消费品计提的应交消费税

【答案】ABCD

【解析】税金及附加是指企业经营活动应负担的相关税费，包括消费税、城市维护建设税、教育费附加、资源税、房产税、车船税、城镇土地使用税、印花税等，以上四个选项均正确。