



税务师

财务与会计

教材精讲班

主讲老师：杨菠老师



第十五章

收入、费用、利润和产品成本

1. 会计分期
2. 权责发生制

本章考情分析

本章属于非常重要章节，近年考试平均分18分左右，每年出一道主观题。

重点内容

(1) 收入的确认与计量



(2) 政府补助的会计处理

(3) 计算月末在产品成本和本月完工产品成本

(4) 期间费用的核算

(5) 计算营业利润及利润总额

本章的学习建议是先听课，后做题。涉及教材例题必须学

懂学会！

重点内容

本章的学习难度较大，需要花费较多时间，可以在熟练掌握教材内容后，通过做题来强化对知识点的掌握。可以与各个章节不同的知识点结合出题，本章可考性极高，应该熟练掌握本章涉及各个知识点。

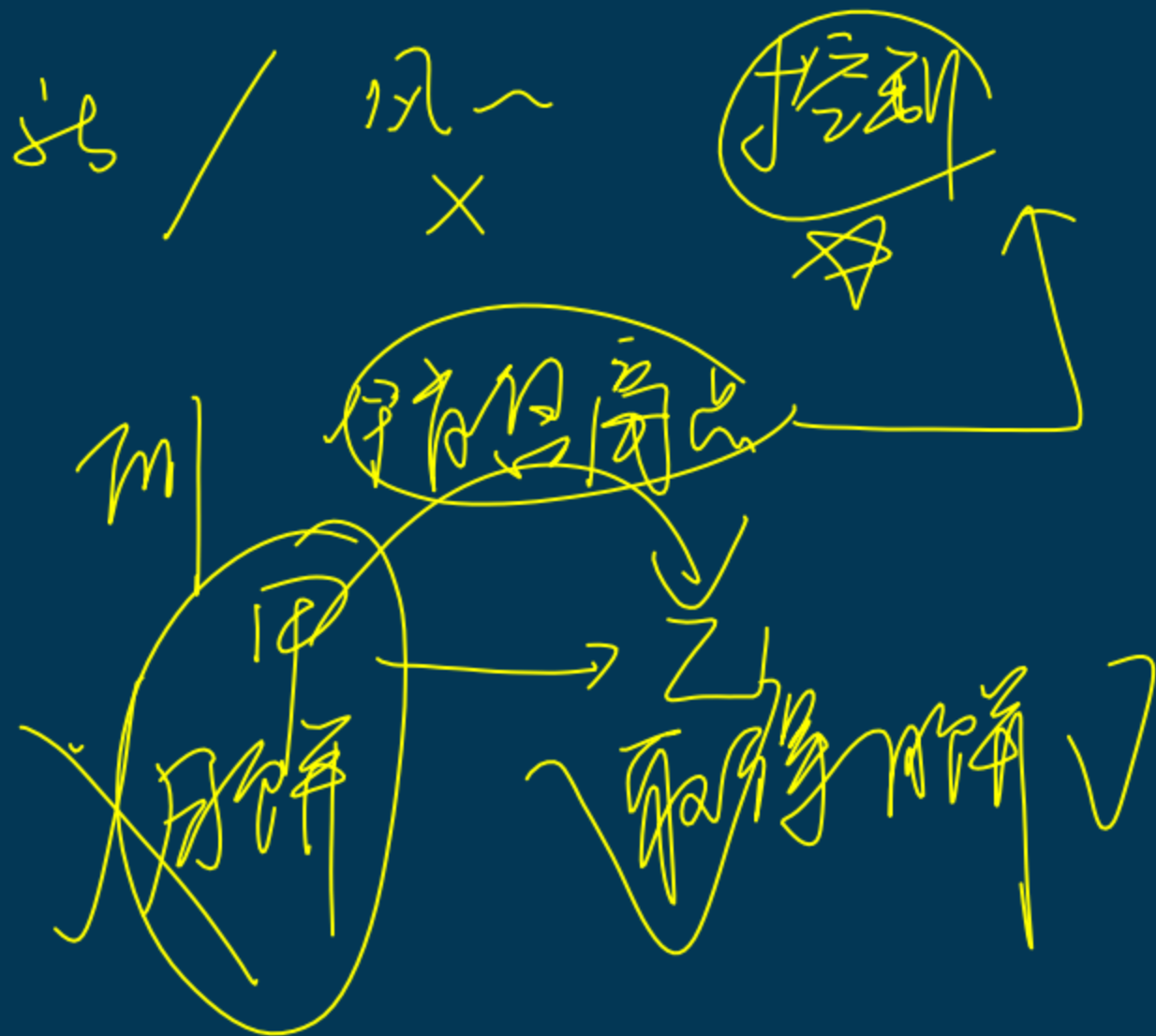
2022年教材变化

1. 调整“营业外收入、营业外支出”的定义；
2. 调整“政府补助的主要形式”的相关表述；
3. 调整“政府补助的核算”，进行了内容扩充和细节性规定的补充；
4. 删除“财政贴息的政府补助会计处理原则”的相关内容；
5. 删除“企业生产车间不满足资本化条件的日常修理费用和大修理费用计入管理费用”的相关表述。

【说明】与存货的生产和加工相关的固定资产日常修理费用按照存货成本确定原则进行处理。即，生产车间固定资产日常修理费，应计入“制造费用”。



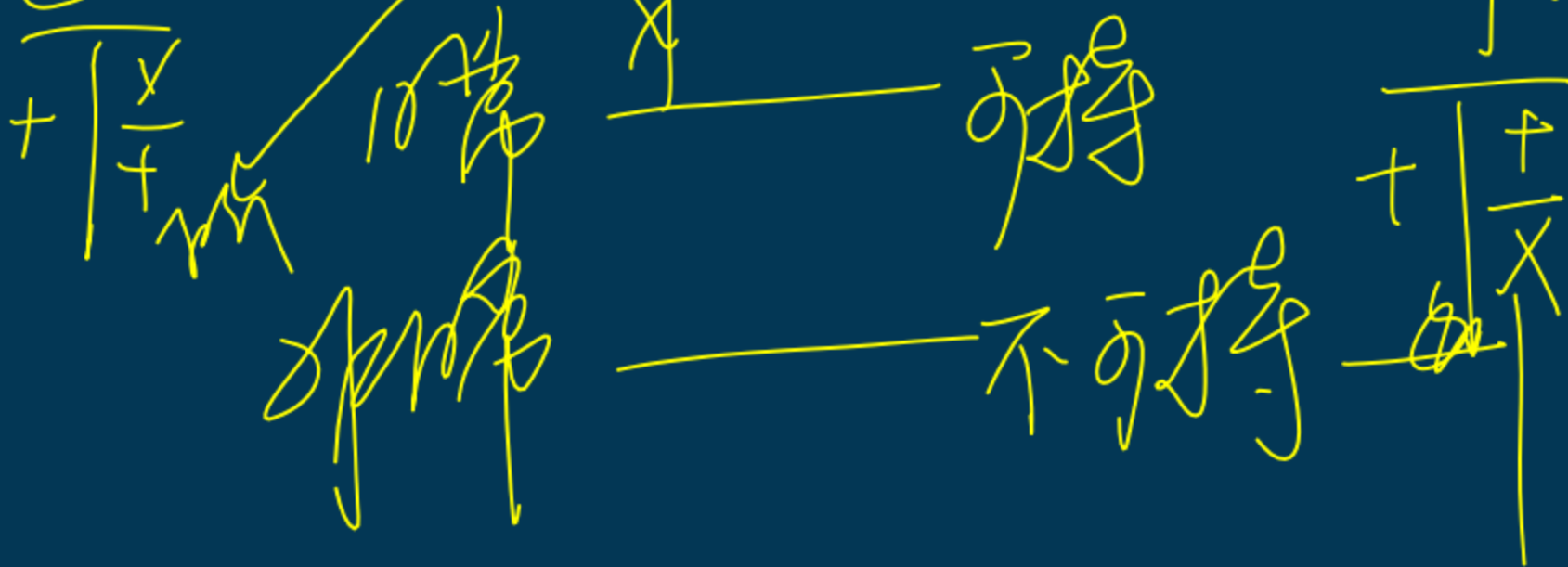
第一节 收入



一、收入的概念

收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

区分
负债



二、收入的确认和计量

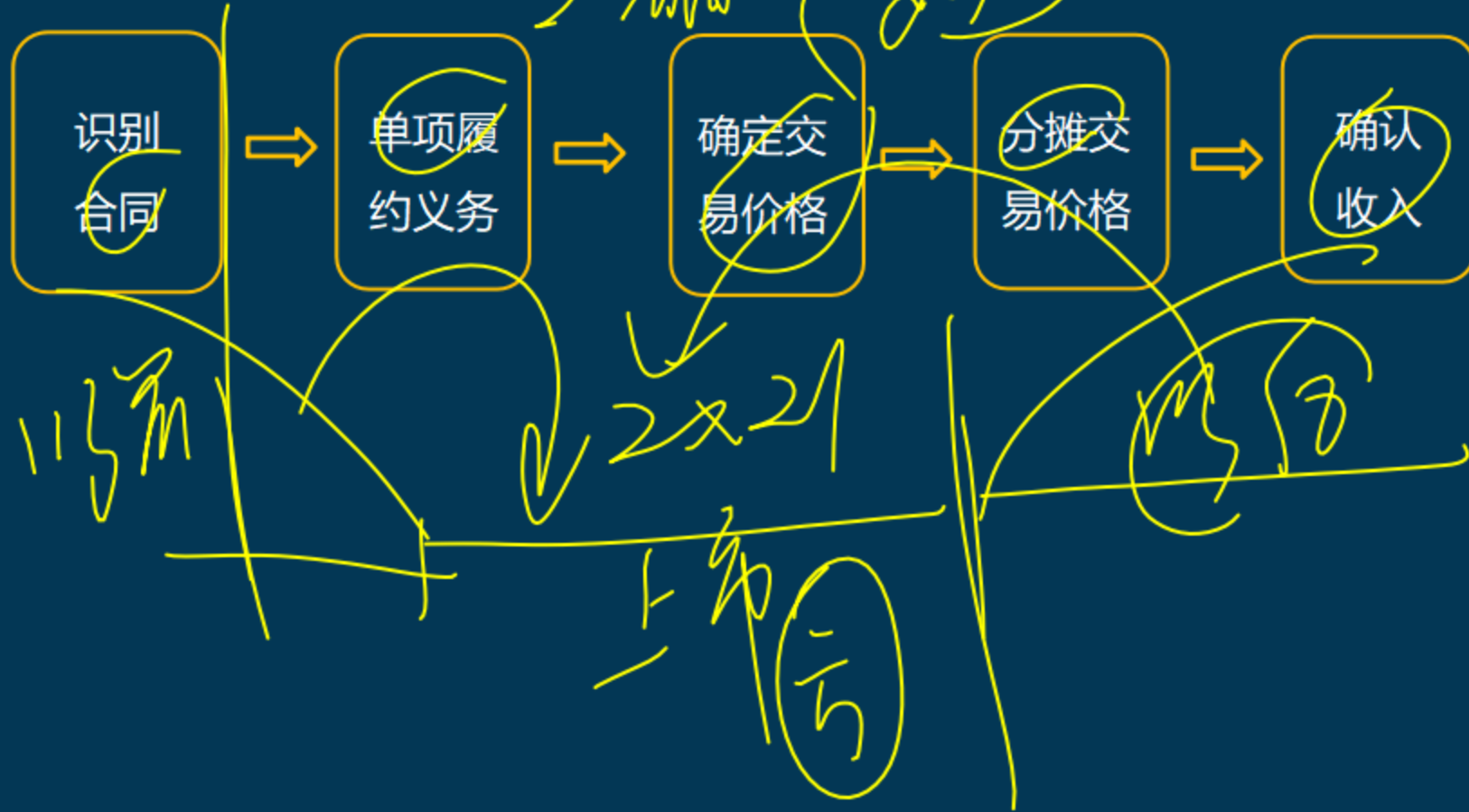
☆ 借/贷

100
100

(一) 收入的确认

何时确认收入

收入的确认和计量的五步法模型



二、收入的确认和计量

1. 识别与客户订立的合同

项目	确认
确认原则	在履行了合同中的 <u>履约义务</u> ，即在 <u>客户取得相关商品控制权时</u> 确认收入
5 收入确认的条件	当企业与客户之间的 <u>合同</u> 同时满足下列条件时，企业应当在 <u>客户取得相关商品控制权时</u> 确认收入： (1) 合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务 (2) 该合同明确了合同各方与所转让的商品或提供的服务（以下简称 <u>转让商品</u> ）相关的 <u>权利和义务</u> (3) 该合同有明确的与所转让的商品相关的 <u>支付条款</u> (4) 该合同具有 <u>商业实质</u> ，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额 (5) 企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回

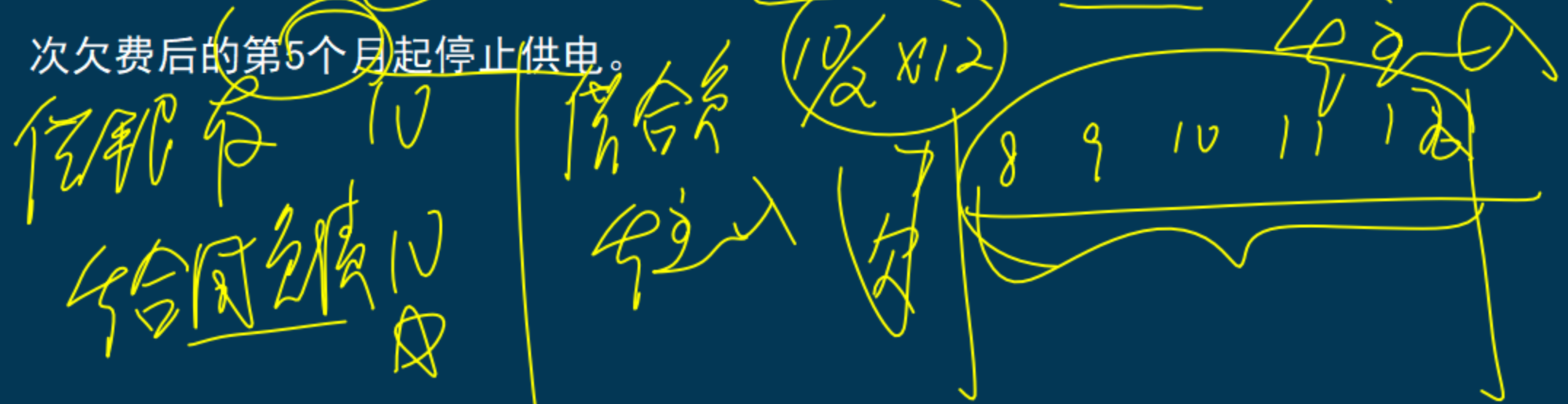
二、收入的确认和计量

【教材例15-1】某供电公司与客户签订2年的供电合同，合同约定：供电公司自2×21年1月1日起每月向客户供电，并在月末收取电费，合同签订日向客户一次收取入网费10万元，合同期限为2年，并预期能够取得2年的全部电费收入。客户从2×21年7月起未支付电费，根据地方政府规定，不能立即停止供电，需要先履行催告程序。经催告后仍不缴费的，则可自首次欠费后的第5个月起停止供电。

供电
，
新供电

供电
新供电
合同

2
供电
合同



二、收入的确认和计量

本例中的合同在合同开始日满足合同成立的5个条件，直到2×21年7月出现了新情况，即客户停止缴费。但是供电公司经评估后认为仍很有可能取得对价，故此时仍满足合同成立的条件，仍可继续确认供电收入，但同时需要考虑计提应收账款的坏账准备。

2×21年9月，客户已持续2个月未缴费，供电公司经评估后认为不是很可能收回对价，此时已不满足合同成立的条件，不能继续确认供电收入。

二、收入的确认和计量

虽然供电公司收取的一次入网费未摊销部分无须退还，但根据地方政府规定，供电公司仍负有向客户转让商品的剩余履约义务（持续到12月），所以此时不能将未摊销的入网费确认为收入，而应继续作为负债处理。

2×21年12月，供电公司已不再负有向客户转让商品的剩余履约义务，供电公司收取的一次入网费未摊销部分也无须退还，所以此时可将未摊销的入网费确认为收入。

借：银行存款 10
贷：合同负债 10

借：合同负债 10
贷：主营业务收入 10

借：银行存款 10
贷：主营业务收入 10

会员
10
20x12
10
未
20x12

二、收入的确认和计量

项目	确认
* 合同的 合并	<p>企业与同一客户（或该客户的关联方）同时订立或在相近时间内先后订立的两份或多份合同，在满足下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理：</p> <ul style="list-style-type: none">（1）该两份或多份合同基于同一商业目的而订立并构成一揽子交易（2）该两份或多份合同中的一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况（3）该两份或多份合同中所承诺的商品（或每份合同中所承诺的部分商品）构成单项履约义务

二、收入的确认和计量

【教材例15-2】A酒店与B公司于2×21年3月3日签订了一份会议室租赁合同，每天5000元共4天。3月4日又签订了一份增加会议室投影仪、音响、会议主持和会务服务等内容的合同，在原租赁合同的基础上，每天增加500元。

A酒店与B公司签订的两份合同的商业目的一样，都是服务于客户的会议；两份合同的价格构成了承办会议的总收入；两份合同的义务又必须同时履行，其形成了单项履约义务。因此应将两份合同合并，成为一项办理“会议服务”的合同。

AA

二、收入的确认和计量

会计

项目	确认
合同变更	<p>合同变更，是指经合同各方批准对原合同范围或价格作出的变更。</p> <p>(1) 合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款，且新增合同价款反映了新增商品单独售价的，应当将该合同变更部分作为一份单独的合同进行会计处理；</p> <p>(2) 不属于上述(1)规定的情形，且在合同变更日已转让的商品或已提供的服务（以下简称“已转让的商品”）与未转让的商品或未提供的服务（以下简称“未转让的商品”）之间可明确区分的，应当视为原合同终止，同时，将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理；</p>

二、收入的确认和计量

项目	确认
合同变更	<p>(3) 不属于上述(1)规定的情形，且在合同变更日已转让的商品与未转让的商品之间不可明确区分的，应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理，由此产生的对已确认收入的影响，应当在合同变更日调整当期收入</p> <p>【要点提示1】企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的，应当作为可明确区分商品</p> <ol style="list-style-type: none">① 客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益；② 企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分。

二、收入的确认和计量

项目	确认
合同 变更	<p>【要点提示2】 下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺不可单独区分：</p> <ul style="list-style-type: none">①企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品整合成合同约定的组合产出转让给客户②该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制③该商品与 合同中承诺的其他商品具有高度关联性

二、收入的确认和计量

合同变更

3✓

【教材例15-3】某健身房执行的会员政策为：月度会员150元，季度会员400元，年度会员1500元，会员补差即可升级。某客户2×21年1月1日缴纳150元加入月度会员；2月1日补差250元，升级为季度会员；4月1日又补差1100元，升级为年度会员。

客户会员资格升级前后，健身房提供的商品不可区分，故健身房应将会员升级变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理。假设收入金额的计量是按月平均计算，则健身房每月确认的收入如下：

二、收入的确认和计量

2×21年1月确认收入：150元

2×21年2月确认收入： $400 \div 3 \times 2 - 150 = 117$ （元）

2×21年3月确认收入： $400 - 150 - 117 = 133$ （元）

2×21年4月确认收入： $1500 \div 12 \times 4 - 400 = 100$ （元）

2×21年5月确认收入： $1500 \div 12 = 125$ （元）

2×21年6—12月每月确认收入： $1500 \div 12 = 125$ （元）



二、收入的确认和计量

2. 识别合同中的单项履约义务

合同开始日，企业应当对合同进行评估，识别该合同所包含的各单项履约义务，并确定各项履约义务是在某一时段内履行，还是在某一时点履行，然后，在履行了各单项履约义务时分别确认收入。



7 → 分别

二、收入的确认和计量

2. 识别合同中的单项履约义务

履约义务是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。下列情况下，企业应当将向客户转让商品的承诺作为单项履约义务：

一是企业向客户转让可明确区分商品（或者商品的机会）的承诺。

二是企业向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺。

企业为履行合同而开展的初始活动，通常不构成履约义务，除非该活动向客户转让了承诺的商品。

二、收入的确认和计量

企业向客户承诺的商品同时满足下列两项条件的，应当作为可明确区分的商品：

一是客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益，即该商品本身能够明确区分。

二是企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分，即转让该商品的承诺在合同中是可明确区分的。

二、收入的确认和计量

企业确定了商品本身能够明确区分后，还应当在合同层面继续评估转让该商品的承诺是否与合同中其他承诺彼此之间可明确区分。下列情形通常表明企业向客户转让商品的承诺与合同中的其他承诺不可单独区分：

①企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品进行整合，形成合同约定的某个或某些组合产出转让给客户。

②该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。

③该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。

二、收入的确认和计量

商/运?

需要说明的是，在企业向客户销售商品的同时，约定企业需要将商品运送至客户指定的地点的情况下，企业需要根据相关商品的控制权转移时点判断该运输活动是否构成单项履约义务。通常情况下，控制权转移给客户之前发生的运输活动不构成单项履约义务，而只是企业为了履行合同而从事的活动，

相关成本应当作为合同履约成本；相反，控制权转移给客户之后发生的运输活动则可能表明企业向客户提供了一项运输服务，企业应当考虑该项服务是否构成单项履约义务。



二、收入的确认和计量

【教材例15-4】 甲公司与乙公司签订合同, 向其销售一批产品, 并负责将该批产品运送至乙公司指定的地点, 甲公司承担相关的运输费用。假定销售该产品属于在某一时点履行的履约义务, 且控制权在送达乙公司指定地点时转移给乙公司。

本例中, 甲公司向乙公司销售产品, 并负责运输。该批产品在送达乙公司指定地点时, 控制权转移给乙公司。由于甲公司的运输活动是在产品的控制权转移给客户之前发生的, 因此不构成单项履约义务, 而是甲公司为履行合同发生的必要活动。

二、收入的确认和计量

权责发生制 / 分期 / 次

3. 履行每一单项履约义务时确认收入

项目	条件
某一时段履约义务	<p>满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务；否则，属于在某一时点履行履约义务</p> <ul style="list-style-type: none">① 客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。② 客户能够控制企业履约过程中在建的商品。③ 企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项

不需支付

（可收款）

二、收入的确认和计量

3. 履行每一单项履约义务时确认收入

项目	条件
某一时段履约义务	<p>【要点提示1】具有不可替代用途，是指因合同限制或实际可行性限制，企业不能轻易地将商品用于其他用途。</p> <p>【要点提示2】有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，是指在由于客户或其他方原因终止合同的情况下，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项，并且该权利具有法律约束力</p>

二、收入的确认和计量

对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入，但是，履约进度不能合理确定的除外。

企业应当考虑商品的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度。

当履约进度不能合理确定时，企业已经发生的成本预计能够得到补偿的，应当按照已经发生的成本金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。

二、收入的确认和计量

判断客户是否已取得商品控制权时，企业应当考虑下列迹

象：

(1) 企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。

(2) 企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。

(3) 企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品。

二、收入的确认和计量

(4) 企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。

(5) 客户已接受该商品。

(6) 其他表明客户已取得商品控制权的迹象。

二、收入的确认和计量

【教材例15-5】甲企业与客户签订合同建造一项设备，有关条款如下：

- (1) 在合同签订之初收取10%的合同价款；
- (2) 50%的合同对价在整个建造期间逐步收取；
- (3) 剩余40%的合同对价在建造完成并且设备已通过测试后收取；
- (4) 除非甲企业违约，否则已收取的合同价款不可退回；
- (5) 如果客户终止合同，甲企业只能获得客户按照相应进度已支付的价款；

二、收入的确认和计量

时段★

(6) 企业没有向客户要求获取合同规定以外的进一步补偿的权力。

从这些条款可以看出，客户在甲企业履约的同时并未获得履约所带来的经济利益；客户不能够控制甲企业履约过程中在建的商品；在任一时点，客户支付的不可返还的款项都低于当时已完工部分的设备项目的售价。因此，甲企业应将该合同的履约义务作为在某一时点履行的履约义务确认收入。

★★★

二、收入的确认和计量

某时点 \Rightarrow 时点

【教材例15-6】2x21年10月，甲公司与客户签订合同，为客户装修一栋办公楼，包括安装一部电梯，合同总金额为100万元。甲公司预计的合同总成本为80万元，其中包括电梯的采购成本30万元。

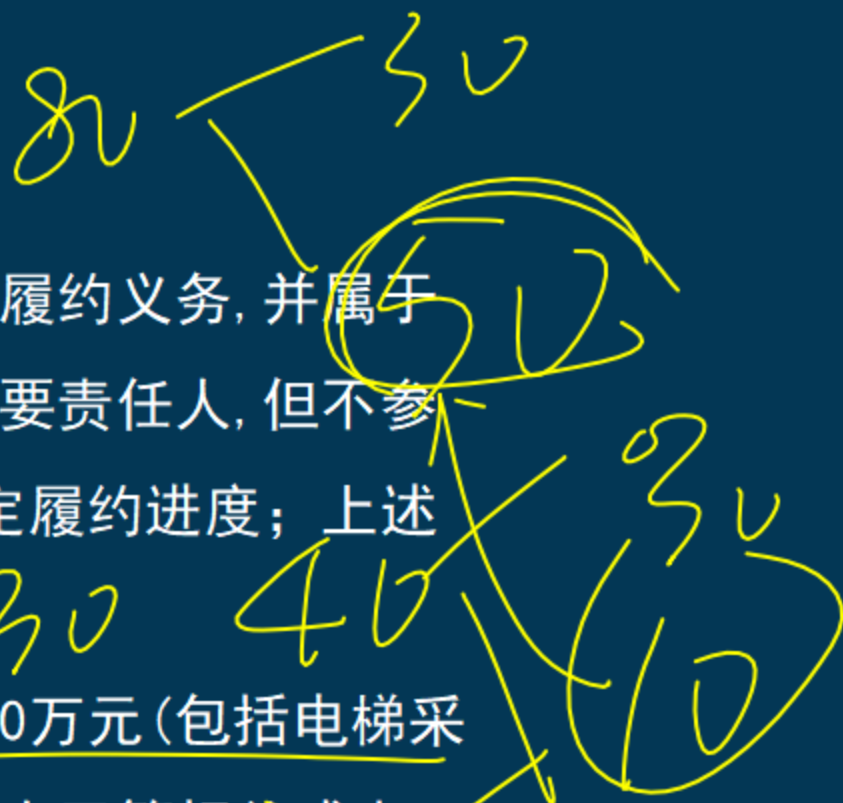
一项 (装 + 电) = 110万

2x21年12月，甲公司将电梯运达施工现场并经过客户验收，客户已取得对电梯的控制权，但是，根据装修进度，预计到2x22年2月才会安装该电梯。截至2x21年12月，甲公司累计发生成本40万元，其中包括支付给电梯供应商的采购成本30万元以及因采购电梯发生的运输和人工等相关成本10万元。

二、收入的确认和计量

假定：该装修服务（包括安装电梯）构成单项履约义务，并属于在某一时段内履行的履约义务，甲公司是主要责任人，但不参与电梯的设计和制造；甲公司采用成本法确定履约进度；上述金额均不含增值税。

本例中，截至2x21年12月，甲公司发生成本40万元（包括电梯采购成本30万元以及因采购电梯发生的运输和人工等相关成本10万元），甲公司认为其已发生的成本和履约进度不成比例，因此需要对履约进度的计算作出调整，将电梯的采购成本排除在已发生成本和预计总成本之外。



二、收入的确认和计量

$$\frac{10}{50} = 20\%$$

$$80 - 30 = 50$$

在该合同中，该电梯不构成单项履约义务，其成本相对于预计总成本而言是重大的，甲公司是主要责任人，但是未参与该电梯的设计和制造，客户先取得了电梯的控制权，随后才接受与之相关的安装服务，因此，甲公司在客户取得该电梯控制权时，按照该电梯采购成本的金额确认转让电梯产生的收入。

$$40 - 30 = 10$$

2x21年12月，该合同的履约进度为20% $[(40 - 30) + (80 - 30)]$ ，应确认的收入和成本金额分别为44万元 $[(100 - 30) \times 20\% + 30]$ 和40万元 $[(80 - 30) \times 20\% + 30]$ 。

$$30 + (80 - 30) \times 20\%$$

$$\begin{array}{l|l} 30 & (100 - 30) \\ & = 70 \\ & \times 20\% = 14 \end{array}$$

二、收入的确认和计量

(二) 收入的计量

会计原则：企业应当首先确定合同的交易价格，再按照分
摊至各单项履约义务的交易价格计量收入。

企业应当按照分摊至各单项履约义务的交易价格计量收入

借：银行存款
贷：主营业务收入

二、收入的确认和计量

1. 确定交易价格

交易价格是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。

【要点提示1】企业代第三方收取的款项（如增值税销项税额）以及企业预期将退还给客户的款项（如质量保证金），应当作为负债进行会计处理，不计入交易价格。

【要点提示2】企业应当根据合同条款，并结合其以往的习惯做法确定交易价格。在确定交易价格时，企业应当考虑可变对价、合同中存在的重大融资成分、非现金对价、应付客户对价等因素的影响。

二、收入的确认和计量

交易价格	计量
可变对价	<p>如果合同中存在折扣、返利、货款抵扣、价格折让、绩效激励或类似条款的，均可能导致交易价格有所不同，使合同中存在可变。合同中存在可变对价的，企业应当对计入交易价格的可变对价进行估计。</p> <p>(1) 估计方法，与《或有事项准则》中对或有事项估计的规定一致</p> <p>A 期望值是按照各种可能发生的对价金额及相关概率计算的概率加权平均数。</p> <p>B 最可能发生金额，当合同仅有两个可能结果（例如，企业能够达到或不能达到某业绩奖金目标）时，按照最可能发生金额估计可变对价金额可能是恰当的。</p>

二、收入的确认和计量

交易价格	计量
可变对价	<p>(2) 计入交易价格的可变对价金额的限制。</p> <p>包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时，累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的金额</p> <p>企业在评估累计已确认收入是否极可能不会发生重大转回时，应当同时考虑收入转回的可能性及其比重，如在销售附有现金折扣条件下，交易价格实际上属于可变对价，如果最终产生现金折扣，应当冲减当期销售收入。</p>

二、收入的确认和计量

交易价格

重大融资成分

【说明】当企业将商品的控制权转移给客户的时间与客户实际付款的时间不一致时，可能合同中包含了重大融资成分，如企业以赊销的方式销售商品，或者要求客户支付预付款等。

(1) 企业采用分期收款方式销售商品时，如果延期收取的货款具有融资性质，其实是企业向购货方批供的一种信贷。在满足收入确认条件时，企业应当按照现行销售价格（或者未来现金流量现值）确定收入的金额。应收的合同或协议价款的公允价值通常应当按照其未来现金流量现值或商品现销价格计算确定。

9月 1500
500-500-500
1300 计量

客户融资
客户融资

132

二、收入的确认和计量

交易价格	计量
重大融资成分	<p>应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额确认为未实现的融资收益，应当在合同或协议期间内，按照应收款项的摊余成本和实际利率计算确定的金额进行摊销，作为财务费用的抵减处理。</p> <p>(2) 合同开始日，企业预计客户取得商品控制权与客户支付价款间隔不超过一年的，可以不考虑合同中存在的重大融资成分。</p>

二、收入的确认和计量

【教材例15-7】2x20年1月1日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售一批产品。合同约定，该批产品将于2年之后交货。合同中包含两种可供选择的付款方式，即乙公司可以在2年后交付产品时支付449.44万元，或者在合同签订时支付400万元。乙公司选择在合同签订时支付货款。该批产品的控制权在交货时转移。甲公司于2x20年1月1日收到乙公司支付的货款。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

1. 先收

400

2. 后收

449.44

400

449.44

400

449.44

乙

449.44

二、收入的确认和计量

本例中，按照上述两种付款方式计算的内含利率为6%。考虑到乙公司付款时间和产品交付时间之间的间隔以及现行市场利率水平，甲公司认为该合同包含重大融资成分，在确定交易价格时，应当对合同承诺的对价金额进行调整，以反映该重大融资成分的影响。假定该融资费用不符合借款费用资本化的要求。

二、收入的确认和计量

甲公司的账务处理为：

(1) 2x20年1月1日收到货款。

借：银行存款

未确认融资费用

贷：合同负债

(2) 2x20年12月31日确认融资成分的影响。

借：财务费用

贷：未确认融资费用

Handwritten calculations and T-account diagram:

- 4000000 (1) (circled)
- $4000000 \times 6\%$ (circled)
- 494400 (circled)
- 4494400 (2) (circled)
- 48.44 (written above the T-account)
- T-account structure:
 - Left side: 4000000 (circled)
 - Right side: 48.44 (circled)
 - Bottom: 494400 (circled)
- Equation: $4000000 - 48.44 = 3999515.56$ (circled)
- Equation: $3999515.56 \times 6\% = 239970.93$ (circled)
- Equation: $239970.93 + 240000 = 479970.93$ (circled)

二、收入的确认和计量

(3) 2x21年12月31日交付产品。

借：财务费用

254400 (4240000 × 6%)

贷：未确认融资费用

254400 ✓

借：合同负债

4494400

贷：主营业务收入

4494400

二、收入的确认和计量

交易价格	计量
非现金对价	<p>客户支付非现金对价的，企业应当按照非现金对价的公允价值确定交易价格。</p> <p>非现金对价的公允价值不能合理估计的，企业应当参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格。</p> <p>单独售价，是指企业向客户单独销售商品的价格。</p> <p>【要点提示1】当企业因转让商品而有权向客户收取的对价是非现金形式时，如实物资产、无形资产、股权、客户提供的广告服务等等。</p>

二、收入的确认和计量

交易价格	计量
非现金对价	<p>【要点提示2】</p> <p>借：银行存款</p> <p> 非现金对价（公允价值）</p> <p>贷：主营业务收入 ✓</p> <p> 应交税费——应交增值税（销项税额）</p>

二、收入的确认和计量

交易价格	100-15=85 计量
应付客户对价	<p>将该应付对价冲减交易价格，并在确认相关收入与支付客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入（应付客户对价是为了自客户取得其他可明确区分商品的除外）</p> <p>企业应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的，应当采用与本企业其他采购相一致的方式确认所购买的商品。企业应付客户对价超过向客户取得可明确区分商品公允价值的，超过金额应当冲减交易价格。</p>

二、收入的确认和计量

交易价格	计量
应付客户对价	<p>向客户取得的可明确区分商品公允价值不能合理估计的，企业应当将应付客户对价全额冲减交易价格。</p> <p>【要点提示2】常见的应付客户对价如：<u>货位费</u>（交易价格减少），<u>合作广告安排</u>（需要分析），<u>价格保护</u>（交易价格减少），<u>优惠券和折扣</u>（交易价格减少），“<u>收费服务</u>”安排（交易价格减少）。</p>

1. 应付客户对价

二、收入的确认和计量

1500

【教材例15-8】甲公司签订一项合同，向大型连锁零售店乙公司销售商品，合同期限为1年，乙公司承诺，在合同期限内以约定价格购买至少价值1 500万元的产品。合同约定，甲公司需在合同开始时向乙公司支付150万元的不可退回款项，用于乙公司更改货架以使其适合放置甲公司产品。

甲公司支付乙公司的款项并非为获取单独可区分商品，因为甲公司不享有改造货架的任何控制权，因此，甲公司支付的款项应作为后续商品销售收入的抵减项。

$$150/1500 = 0.1$$

848 乙

二、收入的确认和计量

根据合同约定，乙公司承诺购货总价为500万元，因此，甲公司支付的150万元相当于给予了每项商品10%的折扣。甲公司在确认商品销售收入时，可按10%的折扣计量收入金额。

500 / 500 ✓

二、收入的确认和计量

2. 将交易价格分摊至各单项履约义务

合同中包含两项或多项履约义务，企业在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。

计算

A 100y

60
150

B 100y

90
150

100	Aα	60	60
	Bα	90	90
		150	150

二、收入的确认和计量

项目	处理
分摊方法	<p>(1) 单独售价，是指企业向客户单独销售商品的价格</p> <p>(2) 企业在类似环境下向类似客户单独销售某商品的价格，应作为确定该商品单独售价的最佳证据</p> <p>(3) 单独售价无法直接观察的，采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法合理估计单独售价</p> <p>市场调整法，是指企业根据某商品或类似商品的市场售价，考虑本企业的成本和毛利等进行适当调整后的金额，确定其单独售价的方法</p>

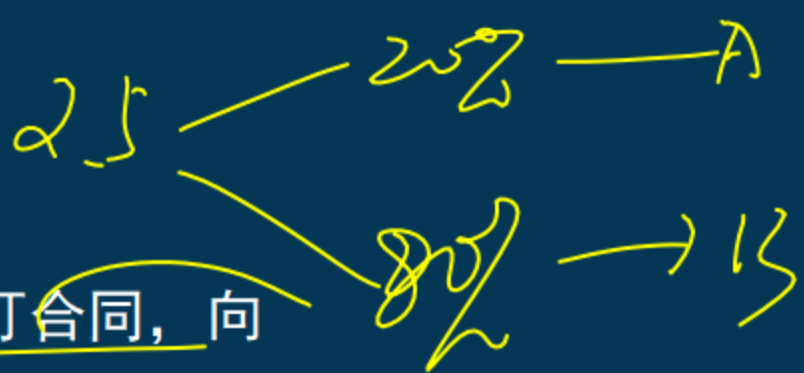
二、收入的确认和计量

100 $\frac{A}{G_0}$
1340

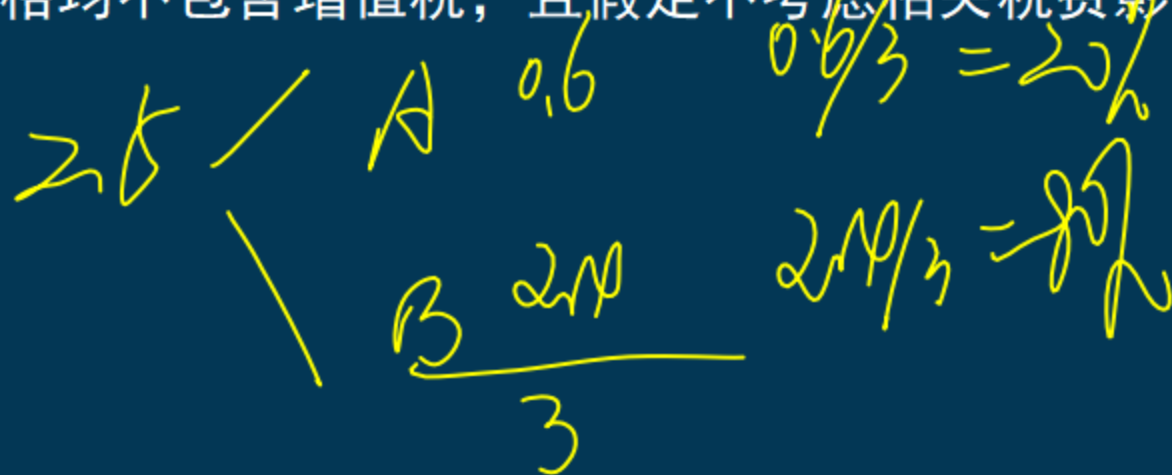
项目	处理
分摊方法	<p><u>成本加成法</u>，是指企业根据某商品的<u>预计成本</u>加上其合理毛利后的金额，确定其单独售价的方法。主要用于新产品的定价，市场上无同类产品售价</p> <p><u>余值法</u>，是指企业根据<u>合同交易价格</u>减去合同中其他商品可观察单独售价后的余额，确定某商品单独售价的方法。</p> <p>【要点提示】余值法适用于下列两种情形：企业在商品近期<u>售价波动幅度巨大</u>，或者因<u>未定价</u>且未曾单独销售而使<u>售价无法可靠确定时</u>（即新产品）。</p>

二、收入的确认和计量

【教材例15-9】2×21年3月1日，甲公司与客户签订合同，向其销售A、B两项商品，A商品的单独售价为6000元；B商品的单独售价为24000元，合同价款为25000元。合同约定，A商品于合同开始日交付，B商品在一个月之后交付，只有当两项商品全部交付之后，甲公司才有权收取25000元的合同对价。假定A商品和B商品分别构成单项履约义务，其控制权在交付时转移给客户。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。



先交付



二、收入的确认和计量

首先分摊至A商品的合同价款为5000元

$[(6000 \div (6000 + 24000)) \times 25000]$ ，分摊至B商品的合同价款为

20000元 $[(24000 \div (6000 + 24000)) \times 25000]$ 。甲公司的账务处理

如下：

借 银行存款
 25000
 贷 主营业务收入
 25000

借 合同负债
 25000
 贷 主营业务收入
 5000
 应付账款
 20000

二、收入的确认和计量

(1) 交付A商品时:

借: 合同资产

贷: 主营业务收入

(2) 交付B商品时:

借: 应收账款

贷: 合同资产

主营业务收入

5000

5000

25000

5000

20000

【知识点】合同资产与应收款项

项目	合同资产	应收款项
概念	是指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素	是企业无条件收取合同对价的权利，该权利应当作为应收款项单独列示
收款条件	合同资产并不是一项无条件收款权，该权利除了时间流逝之外，还取决于其他条件（例如，履行 合同中的其他 履约义务）才能收取相应的合同对价	应收款项代表的是无条件收取合同对价的权利，即企业仅仅随着时间的流逝即可收款

【知识点】合同资产与应收款项

项目	合同资产	应收款项
承担风险	合同资产除信用风险之外，还可能承担其他风险，如履约风险等	应收款项仅承担信用风险
减值的计量、列报和披露	合同资产的减值的计量、列报和披露应当按照相关金融工具准则的要求进行会计处理。	应收款项的减值的计量、列报和披露应当按照相关金融工具准则的要求进行会计处理。

【知识点】合同负债

合同负债，是指企业已收或应收对价而应向客户转让商品的义务。如企业在转让承诺的商品之前已收到的款项。（21教材新增）

借：预

收账款
贷：合同负债

【知识点】合同负债

项目	处理
1. 合同折扣的分摊	<p>(1) 合同折扣，是指合同中各单项履约义务所承诺商品的单独售价之和高于合同交易价格的金额。</p> <p>(2) 有确凿证据表明，合同折扣仅与合同中的一项或多项（而非全部）履约义务相关，且企业采用余值法估计单独售价的，应当首先在该一项或多项（而非全部）履约义务之间分摊合同折扣，然后再采用余值法估计单独售价。（先折扣后余值）</p>

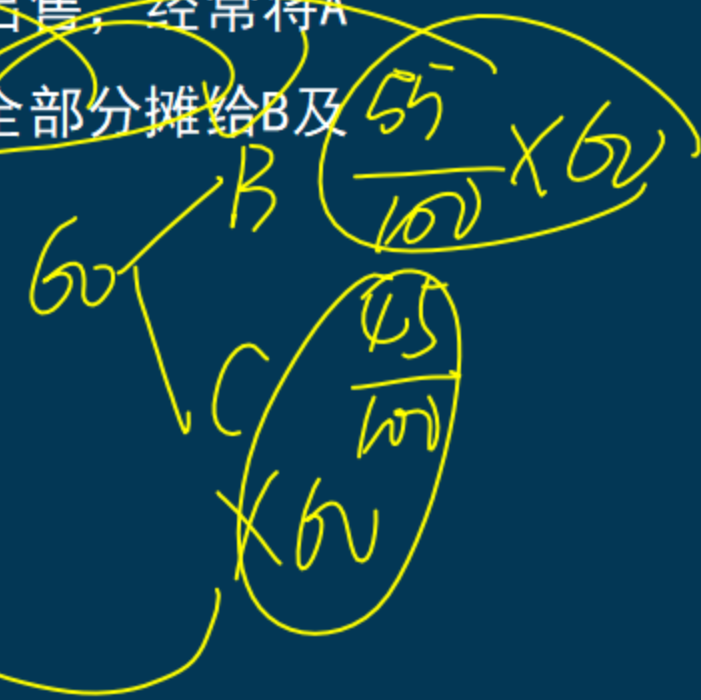
【知识点】合同负债

【教材例15-10】某企业与客户签定一合同以出售A、B、C三种产品，给予折扣后的交易总价为100万元。A、B、C各产品的单独售价分别为40万元、55万元、45万元，合计140万元。假设该企业经常将B及C产品合并按60万元价格出售，经常将A产品按40万元出售，则合同中40万元的折扣应全部分摊给B及C产品：

B产品分配的交易价格=55÷100×60=33（万元）

C产品分配的交易价格=45÷100×60=27（万元）

A产品的交易价格=40（万元）



【知识点】合同负债

项目	处理
2. 可变对价及可变对价后续变动的分摊	<p>合同变更之后发生可变对价后续变动的，企业应当区分下列三种情形分别进行会计处理：</p> <p>(1) 部分作为一份单独合同的，企业应当判断可变对价后续变动与哪一项合同相关，并按照本处的规定进行会计处理。</p> <p>(2) 合同变更时将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同，且可变对价后续变动与合同变更前已承诺可变对价相关的，企业应当首先将该可变对价后续变动额以原合同开始日确定的基础进行分摊，然后再将分摊至合同变更日尚未履行履约义务的该可变对价后续变动额以新合同开始日确定的基础进行二次分摊。</p>

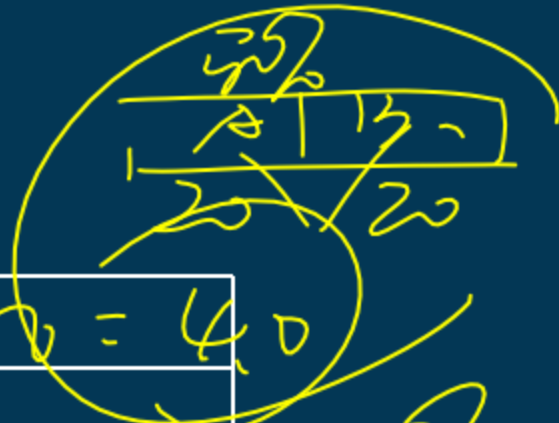
【知识点】合同负债



项目	处理
2. 可变对价及可变对价后续变动的分摊	<p>(3) 合同变更之后发生除上述(1)、(2)规定情形以外的可变对价后续变动的, 企业应当将该可变对价后续变动额分摊至合同变更日尚未履行的履约义务。</p> <p>【例题】 20×8年9月1日, 甲公司与乙公司签订合同, 向其销售A产品和B产品。A产品和B产品均为可明确区分商品, 其单独售价相同, 且均属于在某一时点履行的履约义务。合同约定, A产品和B产品分别于20×8年11月1日和20×9年3月31日交付给乙公司。合同约定的对价包括1 000元的固定对价和估计金额为200元的可变对价。假定甲公司将200元的可变对价计入交易价格, 满足本节有关将可变对价金额计入交易价格的限制条件。因此, 该合同的交易价格为1 200元。假定上述价格均不包含增值税。</p>

【知识点】合同负债

+40



处理

$$240 - 200 = 40$$



项目	处理
2. 可变对价及可变对价后续变动的分摊	<p>20×8年12月1日，双方对合同范围进行了变更，乙公司向甲公司额外采购C产品，合同价格增加300元，C产品与A、B两种产品可明确区分，但该增加的价格不反映C产品的单独售价。C产品的单独售价与A产品和B产品相同。C产品将于20×9年6月30日交付给乙公司。</p> <p>20×8年12月31日，企业预计有权收取的可变对价的估计金额由200元变更为240元；该金额符合计入交易价格的条件。因此，合同的交易价格增加了40元，且甲公司认为该增加额与合同变更前已承诺的可变对价相关。</p>

【知识点】合同负债

项目	处理
2. 可变对价及可变对价后续变动的分摊	<p>假定上述三种产品的<u>控制权均随产品交付而转移给乙公司</u>。</p> <p>本例中，在合同开始日，该合同包含两个<u>单项履约义务</u>，甲公司应当将估计的<u>交易价格分摊至这两项履约义务</u>。由于两种产品的<u>单独售价相同</u>，且<u>可变对价不符合分摊至其中一项履约义务的条件</u>，因此，甲公司将交易价格<u>1 200元平均分摊至A产品和B产品</u>，即A产品和B产品各自分摊的交易价格均为<u>600元</u>。</p>

$$\begin{array}{r} 1000 + 200 \\ = 1200 \\ \hline \begin{array}{l} A \quad 600 \\ B \quad 600 \end{array} \end{array}$$

【知识点】合同负债

项目	处理
2. 可变对价及可变对价后续变动的分摊	<p>20×8年11月1日，当A产品交付给客户时，甲公司相应确认收入600元。20×8年12月1日，双方进行了合同变更。该合同变更属于本节合同变更的第（2）种情形，因此该合同变更应当作为原合同终止，并将原合同的未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理。在该新合同下，合同的交易价格为900元（600元+300元），由于B产品和C产品的单独售价相同，分摊至B产品和C产品的交易价格的金额均为450元。</p> <p><i>Handwritten note: 600 + 300</i></p>

【知识点】合同负债

项目	处理
2. 可变对价及可变对价后续变动的分摊	<p>增加40万元可变对价分摊如下：</p> <p>第一次分摊：A20，B20</p> <p>由于甲公司已经转让了A产品，在交易价格发生变动的当期即应将分摊至A产品的20元确认为收入。</p> <p>第二次分摊（B20）：B10，C10</p> <p>20×9年3月31日，产品B转让给客户，甲公司确认收入=450+10=460（万元）。</p> <p>20×9年6月30日，产品C转让给客户，甲公司确认收入=450+10=460（万元）。</p>

【知识点】合同负债

【2018·真题·单选题】长江公司2017年1月5日与黄河公司签订合同，为黄河公司的办公楼安装6套太阳能发电系统。合同总价格为180万元（不含增值税）。截至2017年12月31日，长江公司已完成2套。剩余部分预计在2018年4月1日之前完成。该合同仅包含一项履约义务，且该履约义务满足在某一时段内履行的条件。长江公司按照已完成的工作量确定履约进度为60%。假定不考虑相关税费，长江公司2017年末应确认的收入为（ ）万元。

2017 2018
180 x 60%

【知识点】 合同负债

- A. 0
- B. 180
- C. 60
- D. 108



【答案】 D

【解析】 长江公司2017年末应确认的收入= $180 \times 60\% = 108$ （万元）。

三、特殊交易的收入确认和计量

方式	收入的确认
1. 附有销售退回条款	<p>(1) 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；</p> <p>【要点提示】有关退货权的判断，可能会在合同中明确约定，也有可能是隐含的。隐含的退货权可能来自企业在销售过程中向客户作出的声明或承诺，也有可能是来自法律法规的要求或企业以往的习惯做法等。</p>

8
6.5
9.47

三、特殊交易的收入确认和计量

方式	收入的确认
1. 附有销售退回条款	<p>(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，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。</p> <p>借：银行存款等科目</p> <p> 贷：主营业务收入（有权收取的对价金额—预期因销售退回将退还的金额）</p> <p> 预计负债——应付退货款（预期因销售退回将退还的金额）</p>

↑ 资产

↓ 负债

1. 净额法

资产

负债

三、特殊交易的收入确认和计量

方式	收入的确认
1. 附有销售退回条款	<p>结转相关成本时，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</p> <p>借：<u>应收退货成本</u>（预期将退回商品的账面价值—收回该商品预计发生的成本—退回商品的价值减损） 主营业务成本（倒挤差额） 贷：库存商品</p>

存货 / 之 成本

分录

三、特殊交易的收入确认和计量

【教材例15-11】零售商以每件200元的价格销售50件甲产品，收到10000元的货款。按照销售合同，客户可以在30天内退回任何没有损坏的产品，并得到全额现金退款。每件甲产品的成本为150元。零售商预计会有3件（即6%）甲产品被退回，而且即使估算发生后续变化，也不会导致大量收入的转回。零售商预计收回产品的成本不会太大，并认为再次出售产品时还能获得利润。假设不考虑相关税费，作如下会计处理：

52 / 3
47

三、特殊交易的收入确认和计量

(1) 将产品的控制权转移给客户时，应确认的收入 = $(50 - 3) \times 200 = 9400$ (元)

借：银行存款

10000

贷：主营业务收入

9400 【47件 × 200】

 预计负债——应付退货款

600 【3件 × 200】

借：主营业务成本

7050 【差额】

 应收退货成本

450 【3件 × 150】

贷：库存商品

7500

50 × 150

三、特殊交易的收入确认和计量

(2) 如果实际退回2件产品，则：

借：库存商品 $2 \times 150 = 300$
 贷：应收退货成本 300

对未退回的1件产品：

借：~~主营业务成本~~ 150
 贷：~~应收退货成本~~ 150

同时冲减预计负债：

借：预计负债——应付退货款 600
 贷：主营业务收入 200【1件】
 银行存款 400【2件】

3 { 款 1
 退 2

$2 \times 150 = 300$

$1 \times 150 = 150$

$600 = 3 \times 200$

三、特殊交易的收入确认和计量

方式	收入的确认
2. 质保业务	<p>质保业务分为三类：</p> <p>第一：法定质保，也就是正常标准之内的质保，不构成额外服务的，比如，企业对产品自身质量问题1年内提供免费保修，不作为单项履约义务，按照或有事项准则规定，对质保责任确认销售费用和预计负债，同时将交易价格一次性确认收入。</p>

三、特殊交易的收入确认和计量

产品

方式	收入的确认
2. 质保业务	<p>第二：保证类质保，即构成<u>额外服务的质保</u>，比如，企业对由于客户使用不当造成的问题2年内提供免费保修，应当作为<u>单项履约义务</u>，对<u>额外服务的价值</u>要进行会计估计，然后对交易价格进行分摊，分摊为销售商品和额外服务两项履约义务，分摊后归属于当期销售商品履约义务的部分，当期确认收入；如果法定质保和<u>保证类质保无法区分的</u>，全部确认为保证类质保，不需要再确认销售费用和预计负债了。</p>

借或有
收入
合同负债

三、特殊交易的收入确认和计量

方式	收入的确认
2. 质保业务	<p>第三：服务类质保，即客户能够单独购买、有单独售价的质保，则直接确认为单项履约义务。</p> <p>对于附有质量保证条款的销售，企业应当评估该质量保证是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务。企业提供额外服务的，应当作为单项履约义务，按照上述规定进行会计处理；否则，质量保证责任应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》规定进行会计处理。</p> <p>在评估质量保证是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务时，企业应当考虑该质量保证是否为法定要求、质量保证期限以及企业承诺履行任务的性质等因素。客户能够选择单独购买质量保证的，该质量保证构成单项履约义务</p>

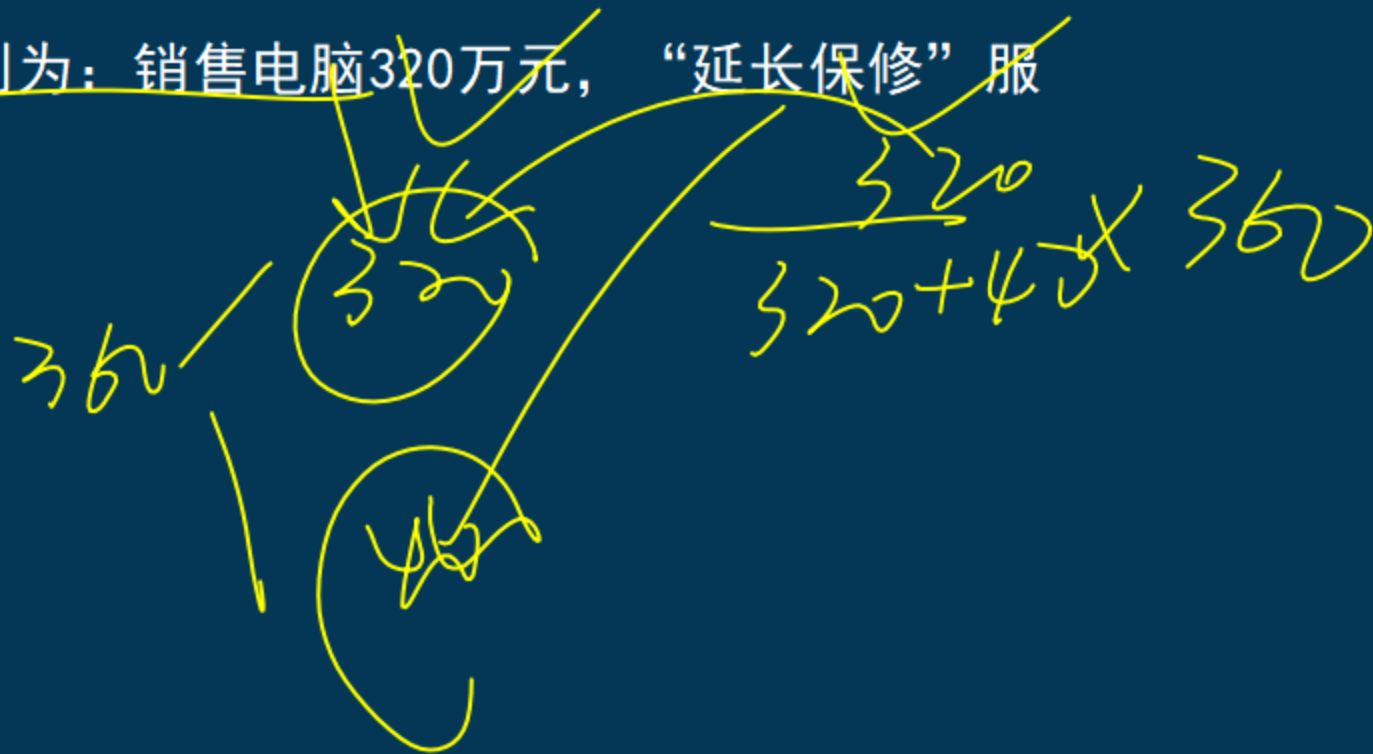
三、特殊交易的收入确认和计量

【教材例15-12】某企业是电脑制造商和销售商，与甲公司签订了销售一批电脑的合同，合同约定：销售价款360万元，同时提供“延长保修”服务，即从法定质保90天到期之后的3年内该企业将对任何损坏的部件进行保修或更换。该批电脑和“延长保修”服务各自的单独售价分别为320万元和40万元。该批电脑的成本为144万元。而且基于其自身经验，该企业估计维修在法定型质保的90天保修期内出现损坏的部件将花费2万元。假设企业在交付电脑时全额收取款项，不考虑相关税费。

320	40
-----	----

三、特殊交易的收入确认和计量

该销售合同存在销售电脑和“延长保修”服务两项履约义务，
分摊的交易价格分别为：销售电脑320万元，“延长保修”服
务40万元。



三、特殊交易的收入确认和计量

交付电脑时：

借：银行存款

360

贷：主营业务收入

320

合同负债

40【服务类质保】

借：主营业务成本

144

贷：库存商品

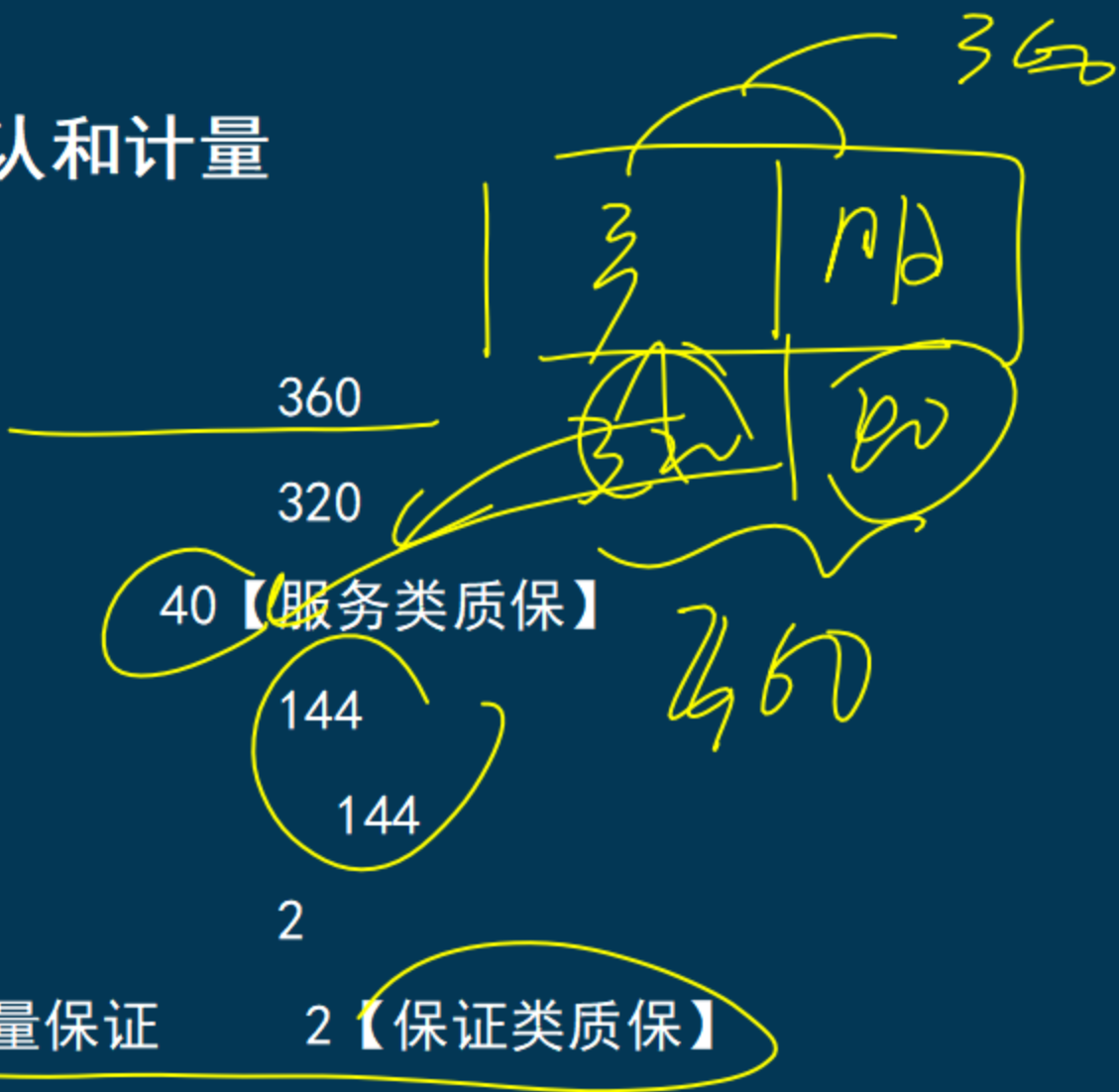
144

借：销售费用

2

贷：预计负债——产品质量保证

2【保证类质保】



三、特殊交易的收入确认和计量

方式	收入的确认
3. 主要责任人和代理人	1. 会计原则 主要责任人按总额法确认收入，代理人按净额法确认收入。
	企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。
	企业在向客户转让商品前能够控制该商品的，该企业为主要责任人，应当按照已收或应收对价总额确认收入；否则，该企业为代理人，应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，该金额应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定

三、特殊交易的收入确认和计量

方式	收入的确认
3. 主要责任人	<p>企业向客户转让商品前能够控制该商品的情形包括：</p> <ol style="list-style-type: none">1. 企业自第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户。2. 企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。3. 企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成某组合产出转让给客户。
和代理人	<p>在具体判断向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权时，企业不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况，这些事实和情况包括：</p> <ol style="list-style-type: none">(1) 企业承担向客户转让商品的主要责任(2) 企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险(3) 企业有权自主决定所交易商品的价格

三、特殊交易的收入确认和计量

【教材例15-13】甲旅行社与东方航空公司协商以折扣价格购买一定数量的机票，并且无论甲旅行社能否转售，都必须对这些机票进行支付。甲旅行社自主决定向哪个旅客出售机票，并自主决定向旅客出售机票时的价格。甲旅行社协助旅客解决针对东方航空公司所提供服务的投诉。但是，东方航空公司将自行负责履行与票务相关的义务，包括对客户不满意服务的补救措施。

三、特殊交易的收入确认和计量

本例中甲旅行社是主要责任人不是代理人，因为：

(1) 甲旅行社向东方航空公司购买了机票后，即取得了乘坐特定航班的权利，然后才向客户销售该项权利。

(2) 甲旅行社可以自主决定以何价格、向哪个旅客出售机票，或者自行使用（如用于提供员工福利）。

(3) 甲旅行社承担了所购机票带来的存货风险。

三、特殊交易的收入确认和计量

方式	收入的确认
3. 主要责任人和代理人	<p>1. 视同买断方式账务处理</p> <p>①如果委托方和受托方之间的协议明确表明，受托方在取得代销商品后，无论是否能够卖出、是否获利，均与委托方无关。在符合销售商品收入确认条件时，委托方应确认相关销售商品收入。</p> <p>借：应收账款、应收票据</p> <p> 贷：主营业务收入</p> <p> 应交税费——应交增值税（销项税额）</p>

三、特殊交易的收入确认和计量

方式	收入的确认
3. 主要责任和代理人	<p>②如果委托方和受托方之间的协议明确标明，将来受托方没有将商品售出时可以将商品退回给委托方，或受托方因代销商品出现亏损时可以要求委托方补偿，那么委托方在交付商品时不确认收入，受托方也不作购进商品处理；受托方将商品销售后，按实际售价确认销售收入，并向委托方开具代销清单；委托方收到代销清单时，再确认本企业的销售收入。</p>

三、特殊交易的收入确认和计量

季

— 夏

方式	收入的确认
3. 主要责任人和代理人	<p>(2) 收取手续费方式</p> <p>委托方应在受托方将商品销售后，并收到受托方开具的代销清单时，确认收入，根据代销清单上注明的已销商品货款的实现情况，按应收的款项</p> <p>借：应收账款、应收票据 贷：主营业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额）</p> <p>借：销售费用 贷：应收账款</p>

三、特殊交易的收入确认和计量

方式	收入的确认
3. 主要责任和代理人	<p>1、委托代销的商品发交受托方时</p> <p>借：发出商品、委托代销商品</p> <p>贷：库存商品</p> <p>↓</p> <p>确认委托代销商品收入时</p> <p>借：主营业务成本</p> <p>贷：发出商品、委托代销商品</p> <p>采用计划成本（或售价）核算的企业，月末应结转售出委托代销商品应分摊的产品成本差异或商品进销差价，调整当期的主营业务成本。</p>

委
不确认
→代

三、特殊交易的收入确认和计量

【教材例15-14】2021年10月5日，A企业委托B企业销售甲商品100件，协议价为100元/件，该商品实际成本为60元/件，适用的增值税税率为13%。A企业收到B企业开来的代销清单时确认销售收入并开具增值税专用发票，发票上注明售价为10000元，增值税税额为1300元。B企业实际销售时开具的增值税专用发票上注明售价为12000元，增值税税额为1560元。假设B企业对代销商品采用进价核算。

100件 $\left\{ \begin{array}{l} 100元 \\ 60元 \end{array} \right.$

三、特殊交易的收入确认和计量

(1) A企业应作如下会计分录：

①A企业将甲商品交付B企业时

借：发出商品

贷：库存商品

②A企业收到代销清单时

借：应收账款——B企业

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本

贷：发出商品

6000

6000

11300

10000

1300

6000

6000

三、特殊交易的收入确认和计量

③收到B企业汇来的货款11300元时

借：银行存款

贷：应收账款——B企业

11300
11300

(2) B企业应作如下会计分录

①收到甲商品时

借：受托代销商品

贷：受托代销商品款

10000
10000

三、特殊交易的收入确认和计量

②实际销售时

借：银行存款	13560
贷：主营业务收入	12000
应交税费——应交增值税（销项税额）	1560
借：主营业务成本	10000
贷：受托代销商品	10000

三、特殊交易的收入确认和计量

③收到A企业开具的增值税专用发票时

借：受托代销商品款	10000
应交税费——应交增值税（进项税额）	1300
贷：应付账款——A企业	11300

④实际向A企业付款时

借：应付账款——A企业	11300
贷：银行存款	11300

三、特殊交易的收入确认和计量

例 奖励积分

方式	收入的确认
4. 客户有额外选择权的销售	<p>(1) 对于附有客户额外购买选择权的销售，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项重大权利。企业提供重大权利的，应当作为单项履约义务，按照“交易价格分摊至单项履约义务”的要求，将交易价格分摊至该履约义务，在客户未来行使购买选择权取得相关商品控制权时，或者该选择权失效时，确认相应的收入。</p>

履约

2项 义务

常附存 100

2 份合同义务
 个主产品加

合同义务

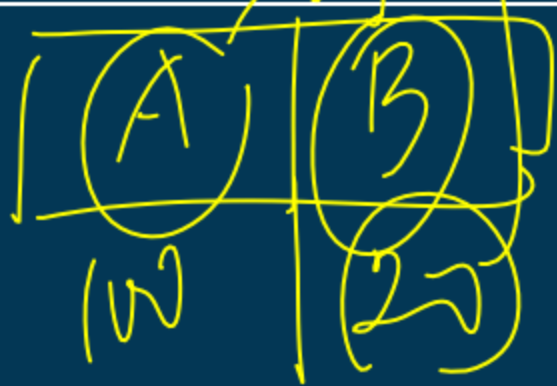
三、特殊交易的收入确认和计量

方式	收入的确认
4. 附有客户额外购买选择权的销售	<p>(2) 客户额外购买选择权的单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑客户行使和不行使该选择权所能获得的折扣的差异、客户行使该选择权的可能性等全部相关信息后，予以合理估计。</p> <p>客户虽然有额外购买商品选择权，但客户行使该选择权购买商品时的价格反映了这些商品单独售价的，不应被视为企业向该客户提供了一项重大权利。</p>

例：促销：加入购物车

三、特殊交易的收入确认和计量

方式	收入的确认
4. 附有客户额外购买选择权的销售	<p>【要点提示1】企业向客户授予的额外购买选择权的形式包括销售激励、客户奖励积分、折扣券以及合同续约选择权等。在考虑授予客户的该项权利是否重大时，应根据其金额和性质综合判断。</p> <p>【要点提示2】选择权的价值有单独售价的按照单独售价进行分摊，没有单独售价的按估计单独售价，然后再进行分摊。</p>



三、特殊交易的收入确认和计量

【教材例15-15】甲公司2×19年起设有一项授予积分计划，客户每购买10元商品即被授予1个积分，每个积分可在未来购买企业商品时按1元的折扣兑现。2×19年度，客户购买了100 000元的商品，获得可在未来购买时的10 000个积分。客户已购买商品的单独售价为100 000元，每个积分的单独售价为0.95元。2×20年甲公司预计共有9 500个积分兑现，至年末客户兑现积分4 500个；2×20年甲公司预计共有9 700个积分被兑现，至年末客户累计兑现积分8 500个。

三、特殊交易的收入确认和计量

2×19年账务处理：

分摊交易价格： $(10 \times \frac{10}{10+0.95})$

商品销售=100 000 / (100 000+9 500) × 100 000=91 324 (元)，

积分价格=100 000 / (100 000+9 500) × 9 500=8 676 (元)。

借：银行存款

贷：主营业务收入

合同负债

$$(10 \times \frac{0.95}{10+0.95}) =$$

100 000

91 324

8 676

10w元

商品 10w
积分 0.95



10w元

10w元 0.95w元

三、特殊交易的收入确认和计量

2×20年账务处理：

积分兑现的收入 = $4\,500 / 9\,500 \times 8\,676 = 4\,110$ (元)

借：合同负债

4 110

贷：主营业务收入

4 110

2×21年账务处理：

积分兑现的收入 = $8\,500 / 9\,700 \times 8\,676 - 4\,110 = 3\,493$ (元)

借：合同负债

3 493

贷：主营业务收入

3 493

至此，合同负债的余额 = $8\,676 - 4\,110 - 3\,493 = 1\,073$ (元)。

$$\left(\frac{4500}{9500} \right) \times 8676$$

$$\left(\frac{8500}{9700} \right) \times 8676$$

$$- 4110$$

三、特殊交易的收入确认和计量

方式	收入的确认
5. 授予知识产权许可	<p>授予知识产权许可，是指企业授予客户对企业拥有的知识产权享有相应权利。</p> <p>常见的知识产权包括软件和技术、影视和音乐等的版权、特许经营权以及专利权、商标权和其他版权等。</p> <p>会计原则：判断知识产权许可是属于在某一时间段内履行的履约义务还是在某一时点履行的履约义务，如果属于某一时间段内履行的履约义务按履约进度确认收入，如果属于某一时点履行的履约义务一次性确认收入。</p>

许可证书

提供服务

某一时点

某一时段

某一时点

三、特殊交易的收入确认和计量

方式	收入的确认
5. 授予知识产权许可	判断知识产权许可是属于在 <u>某一时段内履行的履约义务</u> 还是在 <u>某一时点履行的履约义务</u> 企业向客户授予的知识产权许可， <u>同时满足下列三项条件的</u> ，应当作为在 <u>某一时段内履行的履约义务确认相关收入</u> ；否则，应当作为在 <u>某一时点履行的履约义务确认相关收入</u>

三、特殊交易的收入确认和计量

方式	收入的确认
5. 授予知识产权许可	<p>企业向客户授予知识产权许可，同时满足下列条件时，应当作为在某一时间段内履行的履约义务确认相关收入；否则，应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入：</p> <ol style="list-style-type: none">1. 合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动；2. 该活动对客户将产生有利或不利影响；3. 该活动不会导致向客户转让某项商品。

有重大影响的活动

三、特殊交易的收入确认和计量

方式	收入的确认
5. 授予知识产权许可	<p>企业向客户授予知识产权许可，并约定按客户实际销售或使用情况收取特许权使用费的，应当在下列两项孰晚的时点确认收入：</p> <ol style="list-style-type: none">1. 客户后续销售或使用行为实际发生；2. 企业履行相关履约义务。

考

何时确认收入？

合同 → 义务

三、特殊交易的收入确认和计量

【教材例15-16】甲俱乐部就其名称和队徽向客户授予许可证

。客户为一家服装设计公司，有权在一年内在包括T恤、帽子、杯子和毛巾在内的各个项目上使用该俱乐部的名称和队徽。

因提供许可证，俱乐部将收取固定对价200万元以及按使用队名和队徽的项目的售价5%收取特许权使用费。客户预期企业将继续参加比赛并保持队伍的竞争力。假设客户每月销售100万元，不考虑相关税费。

该授予合同只有一个履约义务，且在一年内履行。合同交易价格200万元，需要分12个月平均分摊确认；与销售量对应的5%特许权使用费，初始无法计量，不能计入交易价格。

其时点

三、特殊交易的收入确认和计量

收到合同固定对价时：

借：银行存款

2 000 000

贷：合同负债

2 000 000

月末，按实际发生的销售额计算确认的特许权使用费

= $100 \times 5\% = 5$ （万元）。

借：合同负债

166 667

应收账款

50 000

贷：主营业务收入

216 667

借 2000000
贷 2000000

三、特殊交易的收入确认和计量

方式	收入的确认
6. 售后回购	<p>售后回购，是指企业销售商品的同时承诺或有权选择日后再将该商品购回的销售方式。</p> <p>被购回的商品包括原销售给客户的商品、与该商品几乎相同的商品，或者以该商品作为组成部分的其他商品。</p> <p>1. 业务性质认定</p> <p>企业和客户约定企业有义务回购该商品，即存在远期安排；或者，企业有权利回购该商品，即企业拥有看涨期权。尽管客户可能已经持有了该商品的实物，但是，由于企业承诺回购或者有权回购该商品，导致客户主导该商品的使用并从中获取几乎全部经济利益的能力受到限制，因此，在销售时点，客户并没有取得该商品的控制权。</p>

三、特殊交易的收入确认和计量

100, < 120
100 > 100



方式	收入的确认
6. 售后回购	<p>会计原则：</p> <p>一是回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易，按照《企业会计准则第21号—租赁》的相关规定进行会计处理。</p> <p>二是回购价格不低于原售价的，应当视为融资交易，在收到客户款项时确认金融负债，而不是终止确认该资产，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。</p> <p>2. 当客户要求时，企业有义务回购该商品，企业应当在合同开始日评估客户是否具有行使该要求权的重大经济动因。当回购价格明显高于该资产回购时的市场价值时，通常表明客户有行权的重大经济动因。</p> <p>客户具有行使该要求权重大经济动因的，企业应当将售后回购作为租赁交易或融资交易，按照上述1的要求进行会计处理。否则，企业应当将其作为附有销售退回条款的销售交易进行会计处理。</p>

如表

售后回购

客户

10

三、特殊交易的收入确认和计量

【教材例15-17】某软件开发企业（适用增值税税率为17%）于2×21年10月5日为客户定制一项软件，工期大约5个月，合同总收入4680 000元（含税），至2×21年12月31日已发生成本200 000元（不考虑进项税额），预收账款2 925 000元。预计开发完整个软件还将发生成本800 000元，2×21年12月31日经专业测量师测量，软件的开发程度为60%。

2×21年确认收入=劳务总收入×劳务的完成程度-以前年度已确认的收入

$$=4\ 000\ 000 \times 60\% - 0 = 2\ 400\ 000 \text{ (元)}$$

468
400
68
292.5
3. 220 → +80
4. 60%

三、特殊交易的收入确认和计量

2×21年确认营业成本=劳务总成本×劳务的完成程度-以前年度已确认的营业成本

$$=(2\ 200\ 000+800\ 000) \times 60\% - 0 = 1\ 800\ 000 \text{ (元)}$$

该企业应作如下会计分录：

(1) 发生成本时：

借：劳务成本 (合同履约成本) 2200 000
 贷：银行存款 2200 000

三、特殊交易的收入确认和计量

(2) 预收款项时:

借: 银行存款 2 925 000

贷: 合同负债 2 925 000

(3) 确认收入时:

借: 合同负债 2 808 000

贷: 主营业务收入 2 400 000

应交税费——应交增值税(销项税额) 408 000

三、特殊交易的收入确认和计量

(4) 结转成本时：

借：主营业务成本

1 800 000

贷：劳务成本

1 800 000

发生的成本为2 200 000元，扣除已结转的成本1 800 000元，
余额400 000元应并入年度资产负债表“存货”项目内反映。

$$\begin{array}{r} 2\,200\,000 \\ \hline = 300\,000 \end{array} \quad y \quad (92) \quad \frac{1}{2}$$

三、特殊交易的收入确认和计量

例 健身

方式	收入的确认
8. <u>不可退还的初始费</u>	<p>会计原则：企业收取该初始费时，关键是判断该初始费相关的<u>履约义务是否已经履行</u></p> <p>企业在合同开始（或接近合同开始）日向客户收取的无须退回的初始费（如俱乐部的<u>入会费等</u>）应当计入交易价格，企业应当评估该初始费是否与向客户转让已承诺的商品相关。</p> <p>该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，并且该商品构成<u>单项履约义务</u>的，企业应当在转让该商品时，按照<u>分摊至该商品的交易价格</u>确认收入；</p>

会员卡

2. 办理会员卡

50元

三、特殊交易的收入确认和计量

方式	收入的确认
8. 不可退还的初始费	<p>该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，但该商品不构成单项履约义务的，企业应当在包含该商品的单项履约义务履行时，按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入；</p> <p>该初始费与向客户转让已承诺的商品不相关的，该初始费应当作为未来将转让商品的预收款，在未来转让该商品时确认为收入。</p> <p>企业在确定履约进度时不应考虑这些初始活动</p>

三、特殊交易的收入确认和计量

【教材例15-18】承【教材例15-1】，假设1—8月客户发生的电费均为10 000元。

供电公司应作如下会计处理：

收到一次性入网费时

借：银行存款

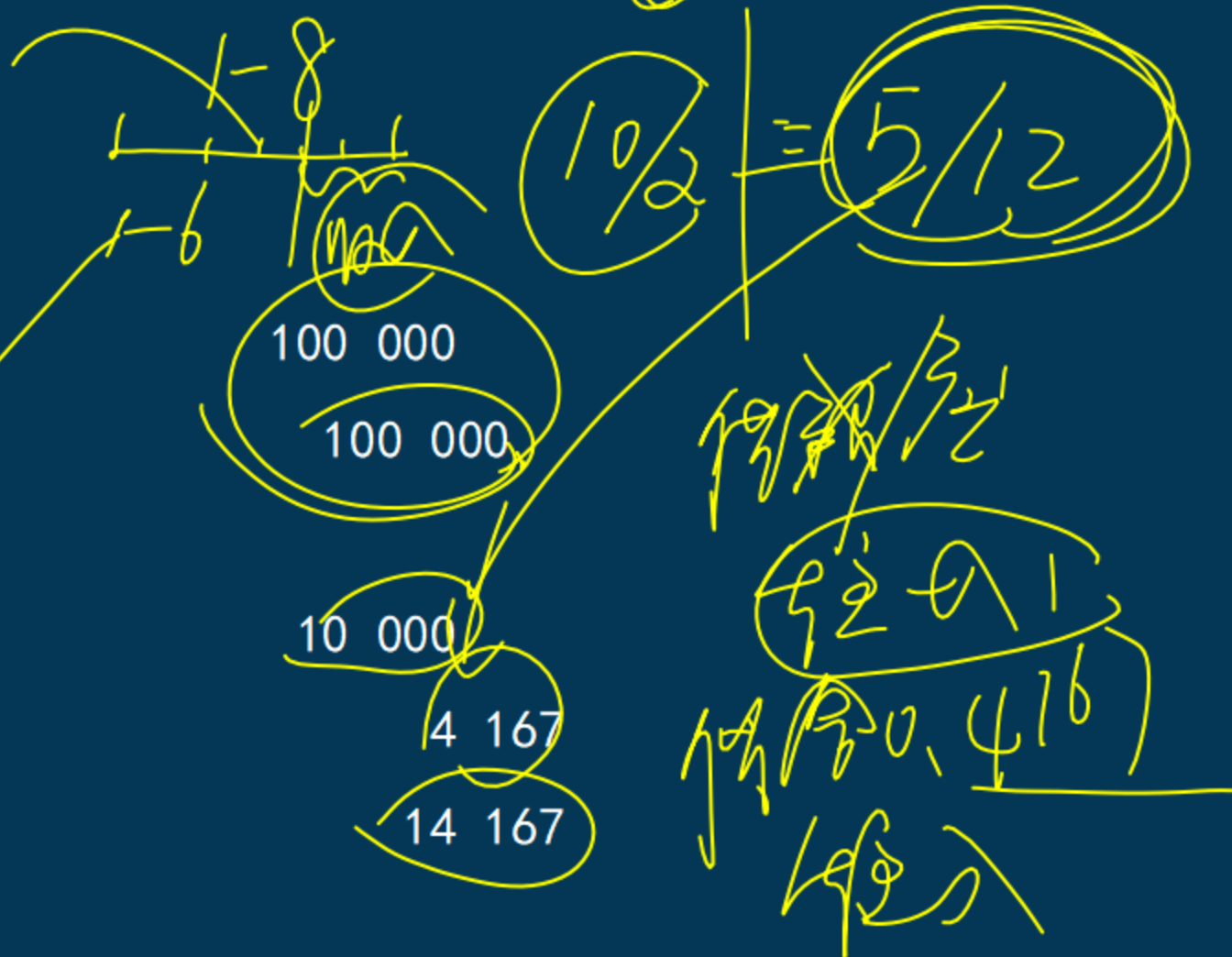
贷：合同负债

1—6月末确认电费收入时：

借：银行存款

合同负债

贷：主营业务收入



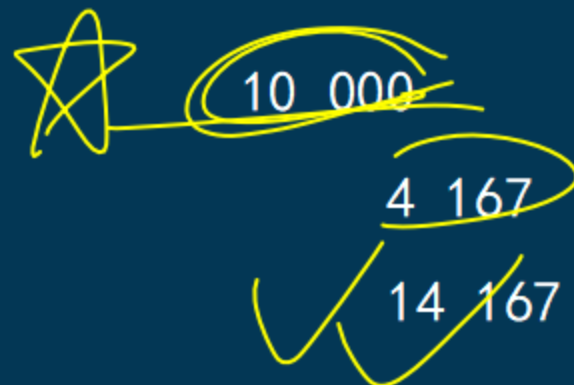
三、特殊交易的收入确认和计量

7—8月末确认电费收入时

借：应收账款

 合同负债

 贷：主营业务收入

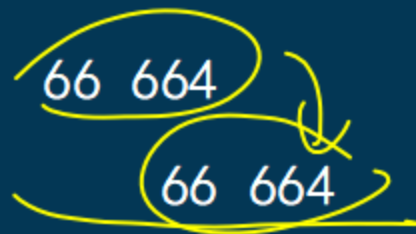


9—11月不作账务处理。

12月末将未推销的入网费确认为收入时：

借：合同负债

 贷：主营业务收入



三、特殊交易的收入确认和计量

【2018·真题·单选题】2017年1月1日，长江公司向黄河公司销售一批商品共3万件，每件售价100元，每件成本80元，销售合同约定2017年3月31日前出现质量问题的商品可以退回。长江公司销售当日预计该批商品退货率为12%。2017年1月31日，小东公司根据最新情况重新预计商品退货率为10%。假定不考虑增值税等税费，1月份未发生退货。则长江公司2017年1月应确认收入（ ）万元。

- A. 300
- B. 6
- C. 264
- D. 270

Handwritten calculation:

30000	12%	3600
	<hr/>	
	88%	26400

Handwritten calculation:

30000	10%	3000
	<hr/>	
	90%	27000

Handwritten notes:

共 3w件
100元 / 80元

三、特殊交易的收入确认和计量

【答案】D

【解析】长江公司2017年1月应确认收入 $=100 \times 3 \times (1-10\%)$
 $=270$ （万元）。

四、合同成本

没有比

十倍

生息资产

资产

项目	
1. 合同履约成本	<p>(一) 合同履约成本</p> <p>1. 企业为履行合同可能会发生各种成本，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</p> <p>(1) 该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关</p> <p>(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</p> <p>(3) 该成本预期能够收回</p>

处理
资产

2

四、合同成本

项目	处理
1. 合同履约成本	<p>【要点提示1】同时满足上述条件</p> <p>【要点提示2】属于其他企业会计准则，例如，《企业会计准则第1号—存货》《企业会计准则第4号—固定资产》以及《企业会计准则第6号—无形资产》等）规范范围的，应当按照相关企业会计准则进行会计处理；</p> <p>2. 企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益：</p> <ul style="list-style-type: none">(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。这些支出与过去的履约活动相关。(4) 无法在尚未履行的与已履行的履约义务之间区分的相关支出。

四、合同成本

成本

项目	处理
2. 合同取得成本	<p>(二) 合同取得成本</p> <p>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。</p> <p>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。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>

四、合同成本

项目	处理
2. 合同取得成本	<p>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。</p> <p>借：合同取得成本（摊销期限超过一年的） 销售费用（摊销期限不超过一年的） 贷：银行存款</p>

↓
摊销

费用化

摊销

四、合同成本

项目	处理
3. 与合同成本有关的资产的后续计量	<p>与合同成本有关的资产，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>与合同成本有关的资产，其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：</p> <ol style="list-style-type: none">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；

1. 100
295 () - ()
D

四、合同成本

项目	处理
3. 与合同成本有关的资产的后续计量	<p>2. 为转让该相关商品估计将要发生的成本。</p> <p>以前期间减值的因素之后发生变化，使得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> <p>在确定与合同成本有关的资产的减值损失时，企业应当首先对按照其他相关企业会计准则确认的、与合同有关的其他资产确定减值损失；然后，再确定与合同成本有关的资产的减值损失。</p> <p>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，应当将与合同成本有关的资产确定减值后的新账面价值计入相关资产组的账面价值。</p>

四、合同成本

【例15-19】2020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1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2021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，并属于在某一时段内履行的履约义务，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。

2020

1231

2021 6 30

5300

4000

四、合同成本

	工程累计实际发生成本	甲公司与乙公司 结算合同价款	甲公司实际 收到价款
2020年6月30日	1 500万元	2 500万元	2 000万元
2020年12月31日	3 000万元	1 100万元	1 000万元
2021年6月30日	4 100万元	2 700万元	3 300万元

借：应收账款 2500
贷：合同负债 2500

1100 | 2700
- | -

借：银行存款 2000
贷：应收账款 2000

2000
2000
5000

借：合同负债
贷：应收账款

四、合同成本

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。假定发生的成本50%为人工成本，另外50%为材料成本。

编制甲公司上述业务的会计分录，说明在资产负债表日合同结算应该如何列报。

四、合同成本

【答案】

(1) 2020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 1 500

贷：原材料、应付职工薪酬等 1 500

借 合同履约成本 1500
 材料 750
 薪酬 750

四、合同成本

(2) 2020年6月30日:

履约进度 = $1\ 500 \div 4\ 000 = 37.5\%$

合同收入 = $6\ 300 \times 37.5\% = 2\ 362.5$ (万元)

借: 合同结算——收入结转	2 362.5	
贷: 主营业务收入		2 362.5
借: 主营业务成本	1 500	
贷: 合同履约成本		1 500
借: 应收账款	2 725	
贷: 合同结算——价款结算		2 500
应交税费——应交增值税 (销项税额)		225

合同收入-收入结转

合同收入

价款结转

2500

四、合同成本

(4) 2020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

2 362.5

贷: 主营业务收入

2 362.5

借: 主营业务成本

1 500

贷: 合同履约成本

1 500

借: 应收账款

1 199

贷: 合同结算——价款结算

1 100

应交税费——应交增值税 (销项税额)

99

Handwritten notes and calculations in yellow:

- Top right: $3000 / 4000 = 75\%$
- Right side: $3000 - 1500 = 1500$
- Bottom right: ≈ 1500
- Arrows and checkmarks indicating the flow of values between the ledger entries.

四、合同成本

借：银行存款 1 090 【1000 × (1+9%)】

贷：应收账款 1 090

当日，“合同结算”科目的余额为借方1125（2362.5—1100—137.5）万元，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1125万元，由于该部分金额将在2021年内结算，因此，应在资产负债表中作为合同资产列示。

(5) 2021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 1 100

贷：原材料、应付职工薪酬等 1 100

合同结算

2362.5	137.5
	1100
<hr/>	
	1125

1125

4100
3000

四、合同成本

(6) 2021年6月30日:

由于当日该工程已竣工决算, 其履约进度为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

贷: 主营业务收入

借: 主营业务成本

贷: 合同履约成本

1 575

1 575

1 100

1 100

四、合同成本

借：应收账款

2 943



贷：合同结算——价款结算

2 700

应交税费——应交增值税（销项税额）

243

借：银行存款

3 597 【 $3300 \times (1+9\%)$ 】

贷：应收账款

3 597

当日，“合同结算”科目余额为0（ $1125+1575-2700$ ）。

四、合同成本

收入准则采用了“五步法”收入确认模型来确认和计量收入，不再区分销售商品、提供劳务和建造合同等具体交易形式，而是按照统一的收入确认模型来确认收入。在该模型下，建造合同的会计核算也发生变化，体现在“合同资产”“合同负债”“合同履约成本”和“合同结算”等会计科目的变化上。



第二节 费用

一、费用的概念

利润分配

概念	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
----	--

共同分配
日常费用 → 共同分配 → 扣除

二、期间费用

1. 含义

期间费用是指企业日常活动发生的不能直接或间接计入特定核算对象的成本，而应计入发生当期损益的费用。它是企业当期发生的费用中的重要组成部分，包括管理费用、销售费用和财务费用。

认知

二、期间费用

管理费用是指企业为组织和管理企业生产经营所发生的费用，包括企业在筹建期间内发生的开办费、董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的或者应由企业统一负担的公司经费（包括行政管理部门职工薪酬、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费、经营租赁费、折旧费等）、工会经费、董事会费（包括董事会成员津贴、会议费和差旅费等）、聘请中介机构费、咨询费（含顾问费）、诉讼费、业务招待费、技术转让费、无形资产摊销、矿产资源补偿费、研究费用、排污费、行政管理部门等发生的不满足资本化确认条件的固定资产日常修理费用和大修理费用等。

二、期间费用

销售费用是指企业在销售商品和材料、提供劳务的过程中发生的各种费用，包括保险费、包装费、展览费和广告费、业务宣传费、商品维修费、长期待摊费用的摊销、预计产品质量保证损失、运输费、装卸费等，以及为销售本企业商品而专设的销售机构（含销售网点、售后服务网点等）的职工薪酬、业务费、折旧费等经营费用。企业发生的与专设销售机构相关的不满足资本化确认条件的固定资产日常修理费用和大修理费用等固定资产后续支出，也在“销售费用”科目核算。

二、期间费用

财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用，包括利息支出（减利息收入）、汇兑损益以及相关的手续费、未确认融资费用摊销、分期收款销售方式下“未实现融资收益”的摊销等。

二、期间费用

【2018·真题·单选题】下列交易或事项，不通过“管理费用”科目核算的是（ ）。(修改)

- A. 排污费
- B. 管理部门固定资产报废净损失
- C. 技术转让费
- D. 无形资产摊销

【答案】B

【解析】管理部门固定资产报废净损失，应通过“营业外支出”科目核算。

营业外支出

营业外支出

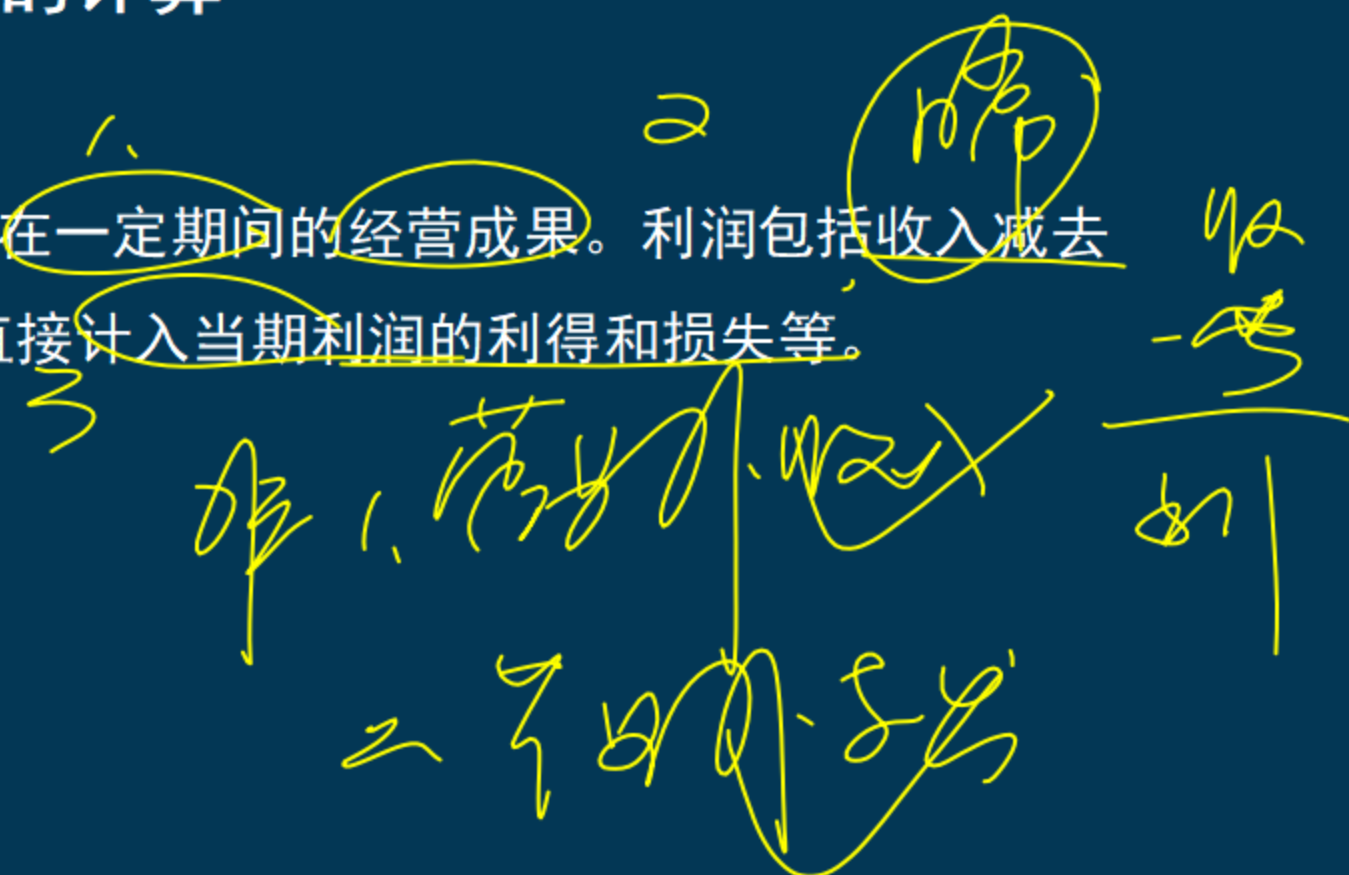


第三节 利润

一、利润总额的计算

1. 含义

利润是指企业在一定期间的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。



一、利润总额的计算

利润的计算公式

	计算方法
营业利润	营业收入-营业成本-税金及附加-销售费用-管理费用-研发费用-财务费用+其他收益+投资收益（-投资损失）+净敞口套期收益（-损失）+公允价值变动收益（-公允价值变动损失）-资产减值损失-信用减值损失+资产处置收益（-损失）
利润总额	营业利润+营业外收入-营业外支出
净利润	利润总额-所得税费用
综合收益总额	净利润+其他综合收益税后净额

二、营业外收支的核算

1. 营业外收入

(1) 营业外收入是指企业发生的营业利润以外的收益。

营业外收入并不是由企业经营资金耗费产生，不需要企业付出代价，不存在与有关费用进行配比。【2022调整】

(2) 营业外收入主要包括：非流动资产毁损报废利得、与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得（现金盘盈）、捐赠利得等。期末应将“营业外收入”科目余额转入“本年利润”科目，结转后应无余额。

5m (12)

二、营业外收支的核算

(3) 账务处理

借：现金、银行存款、待处理财产损溢、应付账款等

贷：营业外收入 +

(4) 期末应将“营业外收入”科目余额转入“本年利润”科目，结转后应无余额。



二、营业外收支的核算

2. 营业外支出

(1) 营业外支出是指企业发生的营业利润以外的支出。

【2022调整】

(2) 营业外支出主要包括：非流动资产毁损报废损失、罚款支出、公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失（固定资产盘亏）等。

非常损失是指企业对于因客观因素（如自然灾害等）造成的损失，在扣除保险公司赔偿后计入营业外支出的净损失。期末应将“营业外支出”科目余额转入“本年利润”科目，结转后应无余额。

二、营业外收支的核算

(3) 账务处理

借：营业外支出 ☆

贷：待处理财产损益、现金、银行存款、固定资产清理等

(4) 期末应将“营业外支出”科目余额转入“本年利润”科目，结转后应无余额。

三、政府补助的核算

政府向企业提供经济支持，以鼓励或扶持特定行业、地区或领域的发展，是政府进行宏观调控的重要手段，也是国际上通行的做法。

(一) 政府补助的概念与特征

(二) 政府补助的分类

(三) 政府补助的确认

(四) 政府补助的计量

(五) 政府补助的会计处理

考1

考2

考2

考1

考1

三、政府补助的核算

概念	<p>政府补助是指企业从政府<u>无偿</u>取得<u>货币性资产</u>或非<u>货币性资产</u></p> <p>【要点提示】<u>不包括政府作为企业所有者投入的资本。</u></p>
特征	<p>(1) <u>来源于政府的经济资源</u>。其他方只起到代收代付作用的，<u>该项补助也属于来源于政府的经济资源。</u></p> <p>(2) <u>无偿性</u>。即企业取得<u>来源于政府的经济资源</u>，<u>不需要向政府交付商品或服务</u>等对价。</p>

货币性资产 + 非货币性资产

无偿

三、政府补助的核算

【要点提示1】企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，不属于政府补助，适用《企业会计准则第14号——收入》等相关会计准则。

【要点提示2】政府补助表现为政府向企业转移资产，通常为货币性资产，也可能为非货币性资产。政府补助的主要形式有财政拨款、财政贴息、税收返还（不包括增值税出口退税和所得税减免）、无偿划拨非货币性资产。

三、政府补助的核算

(二) 政府补助的分类

1. 与资产相关的政府补助

取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助，其中“与资产相关”，是指与购建固定资产、无形资产等长期资产相关

三、政府补助的核算

2. 与收益相关的政府补助

除与资产相关的政府补助之外的政府补助，此类政府补助不是以“购买、建造或以其他方式取得长期资产”作为政策条件或使用条件

三、政府补助的核算

(三) 政府补助的确认

1. 政府补助同时满足下列条件的，才能予以确认

(1) 企业能够满足政府补助所附条件

(2) 企业能够收到政府补助

(有多种动力去)

三、政府补助的核算

2. 政府补助的方法

(1) 与资产相关的政府补助：应当冲减相关资产的账面价值或确认为递延收益。与资产相关的政府补助确认为递延收益的，应当在相关资产使用寿命内按照合理、系统的方法分期计入损益。按照名义金额计量的政府补助，直接计入当期损益



三、政府补助的核算

(2) 与收益相关的政府补助：

①用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，确认为递延收益，并在确认相关成本费用或损失期间，计入当期损益或冲减相关成本；

借：递延收益

贷：当期损益

②用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失的，直接计入当期损益或冲减相关成本

(3) 综合性项目的政府补助：同时包含与资产相关部分和与收益相关部分的政府补助，应当区分不同部分分别进行会计处理；难以区分的，应当整体归类为与收益相关的政府补助

三、政府补助的核算

(四) 政府补助的计量

1. 货币性资产形式的政府补助

(1) 企业取得的各种政府补助为货币性资产的，如通过银行转账等方式拨付的补助，应当按照收到或应收的金额计量；

(2) 存在确凿证据表明该项补助是按照固定的定额标准拨付的如按照实际销量或储备量与单位补贴定额计算的补助等，可以按照应收的金额计量。

三、政府补助的核算

2. 非货币性资产形式的政府补助

(1) 政府补助为非货币性资产的，应当按照公允价值计量；公允价值不能可靠取得的，按照名义金额计量。

(2) 政府补助为非货币性资产的，如该资产附带有有关文件、协议、发票，报关单等凭证注明的价值与公允价值差异不大的，应当以有关凭证中注明的价值作为公允价值；如没有注明价值或注明价值与公允价值差异较大、但有活跃市场的，应当根据有确凿证据表明的同类或类似资产市场价格作为公允价值；如没有注明价值、且没有活跃市场、不能可靠取得公允价值的，应当按照名义金额计量，名义金额为1元。

三、政府补助的核算

(五) 政府补助的会计处理

1. 与企业日常活动相关的政府补助，应当按照经济业务实质，计入其他收益或冲减相关成本费用。与企业日常活动无关的政府补助，应当计入营业外收支。2. 企业应设置“递延收益”科目，核算企业确认的应在以后期间计入当期损益的政府补助。企业应设置“其他收益”科目，核算与企业日常活动相关，但又不宜冲减相关成本费用或损失的政府补助。

→ 其他收益科目

三、政府补助的核算

3. 已确认的政府补助需要退回的，应当在需要退回的当期分情况按照以下规定进行会计处理：

(1) 初始确认时冲减相关资产账面价值的，调整资产账面价值；

(2) 存在相关递延收益的，冲减相关递延收益账面余额，超出部分计入当期损益

(3) 属于其他情况的，直接计入当期损益。

三、政府补助的核算

【2019·真题·单选题】下列关于政府补助的表述中，错误的是（ ）。

- A. 政府作为所有者投入企业的资本不属于政府补助
- B. 有确凿证据表明政府是无偿补助的实际拨付者，其他企业只是代收代付作用，该补助应属于政府补助
- C. 与收益有关的政府补助，应当直接计入其他收益
- D. 与资产有关的政府补助，应当冲减相关资产的账面价值或确认为递延收益

mm 新

mm 80

三、政府补助的核算

【答案】C

【解析】与收益相关的政府补助，应当分情况按照以下规定进行会计处理：①用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，确认为递延收益，并在确认相关成本费用或损失的期间，计入当期损益或冲减相关成本；②用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失的，直接计入当期损益或冲减相关成本。

↑ 竹報

4 道



9 4 道

4 道

9 8

四、利润总额的核算

借：主营业务收入 100
 其他业务收入 50
 投资收益 50
 营业外收入等 20
 贷：本年利润

本年利润

借	贷
	170

本年利润

本年利润

借	贷
170	220
100/50 (主营业务收入/其他业务收入)	100/50 (投资收益/营业外收入)
170	50 (本年利润)

四、利润总额的核算

借：本年利润

170

贷：税金及附加

10

主营业务成本

80

销售费用

10

其他业务成本

30

管理费用

20

财务费用

10

营业外支出等

10

借：本年利润

贷：利润分配——未分配利润

四、利润总额的核算

【教材例15-20】假设某企业2×21年12月末未转账前损益类科目的余额如下(单位:元):

收入科目(贷方余额)

主营业务收入	30 000	投资收益	3 000
其他业务收入	5 000	营业外收入	2 000

支出科目(借方余额)

税金及附加	2 000		
主营业务成本	22 000	管理费用	380
销售费用	1 000	财务费用	200
其他业务成本	2 000	营业外支出	800

四、利润总额的核算

根据上述资料，企业年终应作会计分录如下：

(1) 将所有收入类科目余额转入“本年利润”科目：

借：主营业务收入

30 000

其他业务收入

5 000

投资收益

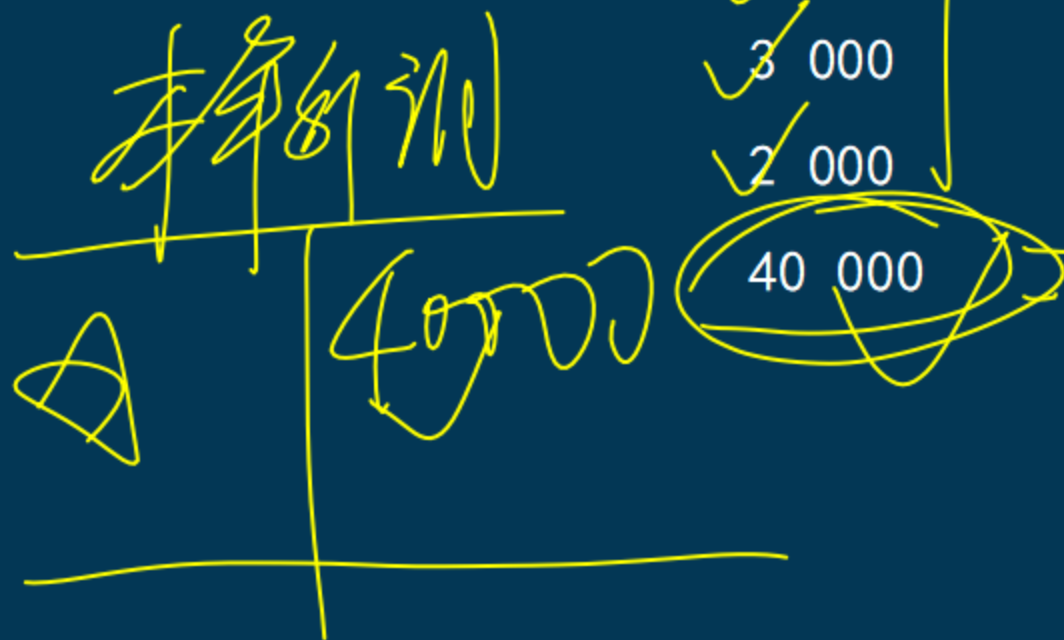
3 000

营业外收入

2 000

贷：本年利润

40 000



四、利润总额的核算

(2) 将所有支出科目余额转入“本年利润”科目：

借：本年利润

28 380

贷：税金及附加

2 000

主营业务成本

22 000

销售费用

1 000

其他业务成本

2 000

管理费用

380

财务费用

200

营业外支出

800

结转

平

本年利润

28380

四、利润总额的核算

经过以上结转后，该企业2×21年12月“本年利润”科目增加贷方余额11 620元（40 000-28 380），即该企业2×21年12月实现的利润总额为11 620元。

五、利润分配的核算

(一) 利润分配的一般程序

考

企业年度净利润，除法律、行政法规另有规定外，按照以下顺序分配：

1. 弥补以前年度亏损。
2. 提取10%法定公积金。法定公积金累计额达到注册资本50%以后，可以不再提取。
3. 提取任意公积金。任意公积金提取比例由投资者决议。
4. 向投资者分配利润。企业以前年度未分配的利润，并入本年度利润，在充分考虑现金流量状况后，向投资者分配。

五、利润分配的核算

(二) 利润分配的账务处理

1. 企业按规定提取的盈余公积

— 借：利润分配（提取法定盈余公积，提取任意盈余公积）

+ 贷：盈余公积——法定盈余公积
——任意盈余公积

借出利润分配
—— 提
—— 提
贷

五、利润分配的核算

2. 外商投资企业按规定提取的储备基金、企业发展基金、职工奖励及福利基金

借：利润分配（提取储备基金、提取企业发展基金、提取职工奖励及福利基金）

贷：盈余公积——储备基金、盈余公积——企业发展基金、应付职工薪酬

3. 企业经股东大会或类似机构决议，分配给股东或投资者的现金股利或利润

借：利润分配（应付现金股利或利润）

贷：应付股利



五、利润分配的核算

4. 经股东大会或类似机构决议，分配给股东的股票股利，应在办理增资手续后

借：利润分配（转作股本的股利）

贷：股本

① 股数 × 1

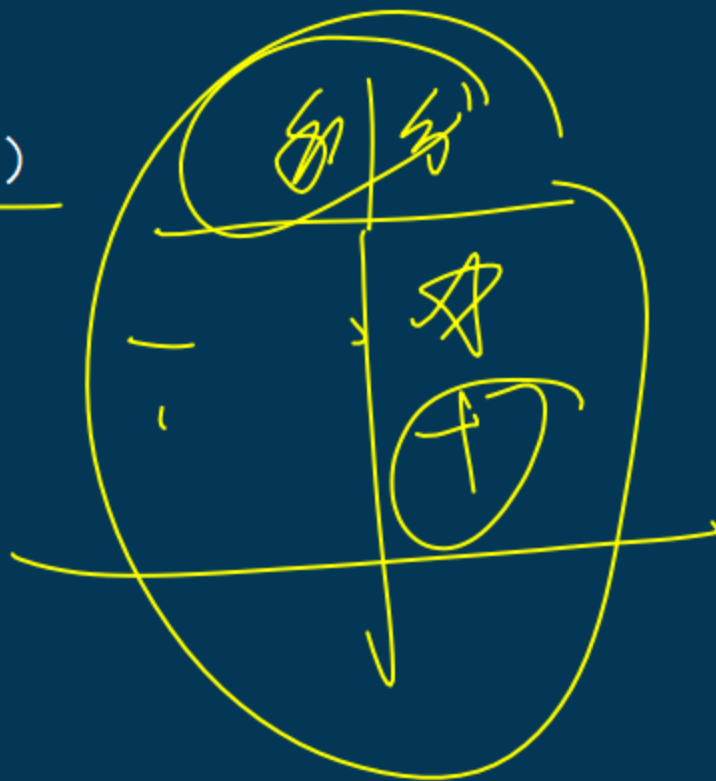
资本公积——股本溢价（差额）

5. 企业用盈余公积弥补亏损，

借：盈余公积——法定盈余公积

盈余公积——任意盈余公积

贷：利润分配（盈余公积补亏）



五、利润分配的核算

6. 中外合作经营企业在经营期间用利润还投资的，应按实际归还投资的金额

借：利润分配（利润归还投资）

贷：盈余公积——利润归还投资

7. 企业实际支付股利（或利润）时

借：应付股利

贷：银行存款

五、利润分配的核算

【2014·真题·单选题】甲公司2013年度利润表各项目如下：

主营业务收入1800万元，其他业务收入360万元，主营业务成

本1500万元，其他业务成本200万元，期间费用共计120万元，

资产减值损失65万元，公允价值变动收益-50万元，投资收益

35万元，营业外收入160万元，营业外支出80万元，则甲公司

2013年度的营业利润为（ ）万元。

A. 260

B. 340

C. 360

D. 440

五、利润分配的核算

【答案】A

【解析】营业利润=营业收入（1800+360）-营业成本（1500+200）-期间费用（120）-资产减值损失（65）-公允价值变动损失（50）+投资收益（35）=260（万元）。



第四节 产品成本

计算
1. 总成本?
2. 单位成本. ? 命

一、产品成本概念

1. 产品，是指企业日常生产经营活动中持有以备出售的产成品、商品、提供的劳务或服务。因此，本章所述的“产品”包括有形产品（产成品、商品）和无形产品（劳务或服务）。

2. 产品成本，是指企业在生产产品过程中所发生的材料费用、职工薪酬等，以及不能直接计入而按一定标准分配计入的各种间接费用。即产品成本包括采购成本、加工成本和其他成本，企业在日常生产经管活动中所发生的耗费，能够归属于使产品达到目前场所和状态的，应当计入产品成本，否则应计入期间费用。

一、产品成本概念

折旧 140
折旧 60

3. 企业生产的产品，通过销售商品、提供劳务等方式对外出售以后，在确认收入的同时结转产品成本，产品成本就转化成营业成本。

借：库存
进
400

~~借：生产成本 60~~
10
贷：库存 20
30

借：销售成本 60
贷：库存 60

二、产品成本核算对象和成本项目

(一) 产品成本核算对象

产品成本核算对象，是指归集和分配生产成本的具体对象，即生产成本的承担者。

二、产品成本核算对象和成本项目

(二) 产品成本核算项目

制造企业一般设置直接材料、燃料和动力、直接人工和制造费用等成本项目。

1. 直接材料，是指构成产品实体的原材料以及有助于产品形成的主要材料和辅助材料。

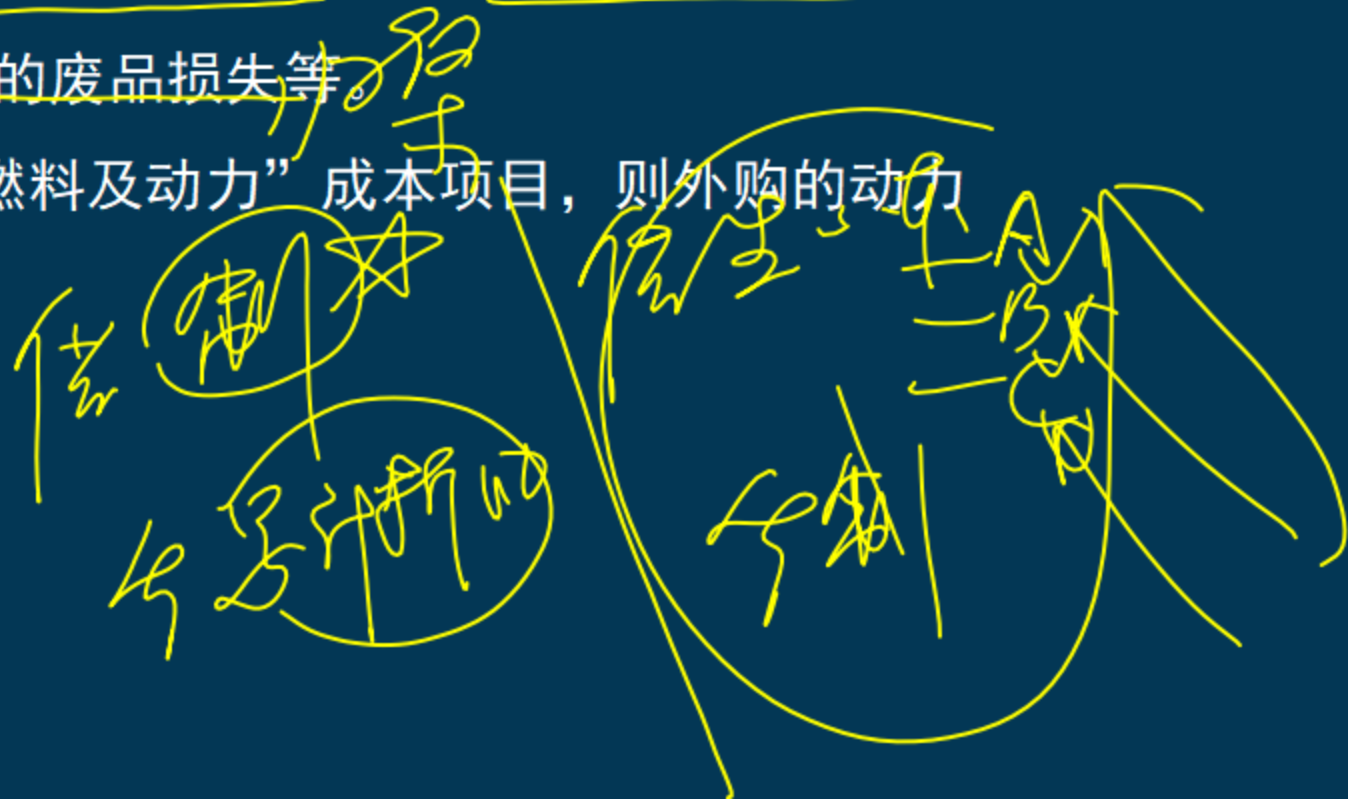
2. 燃料和动力，是指直接用于产品生产的燃料和动力。

3. 直接人工，是指直接从事产品生产的工人的职工薪酬。

二、产品成本核算对象和成本项目

4. 制造费用是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用，包括企业生产部门（如生产车间）发生的水电费、固定资产折旧、无形资产摊销、管理人员的职工薪酬、劳动保护费、国家规定的有关环保费用、季节性和修理期间的停工损失、正常废品范围内的废品损失等。

如果企业不设置“燃料及动力”成本项目，则外购的动力计入直接材料项目中。



三、制造企业产品成本核算的一般程序

1. 归集和分配要素费用

2. 归集和分配辅助生产成本

3. 归集和分配制造费用

4. 结转完工产品成本

直接
制造
费用

~~☆ ☆ ☆~~

四、制造企业生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配

月初在产品成本 + 本月生产费用 = 本月完工产品成本 + 月末

在产品成本

本月完工产品成本

= 月初在产品成本 + 本月生产费用 - 月末在产品成本

A产品	材料	人工	制造
月初	100	50	40
本月	900	1400	200
合计	1000	1500	240
完工产品	1000	1400	200
月末在产品	0	100	40

在产品

已知

四、制造企业生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配

1. 不计算在产品成本法 (产品成本为零)
2. 在产品成本按年初数固定计算
3. 在产品成本按所耗用的原材料费用计算
4. 约当产量比例法定额比例法
5. 定额比例法
6. 在产品成本按定额成本计算

在产品

↑

↓

best

$$\frac{1000}{150+50} = \frac{1000}{200} = 5 \text{元/件}$$

1000

150 × 5 = 750

$$\frac{150}{150+50} \times 1000$$

$$\frac{50}{150+50} \times 1000$$

四、制造企业生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配

1. 不计算在产品成本法 (产品成本为零)

(1) 适用月末在产品数量很小的情况

(2) 本月发生的产品生产费用就是完工产品的成本

月初	材
本	1000
定	1000
耗	材

四、制造企业生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配

2. 在产品成本按年初数固定计算

(1) 适用各月末在产品数量比较稳定、相差不多的情况

(每月初在产品成本与月末在产品成本相同)

(2) 这种方法，某种产品本月发生的生产费用就是本月完工产品的成本。年终时，根据实际盘点的在产品数量，重新调整计算在产品成本，以避免在产品成本与实际出入过大，影响成本计算的正确性

The diagram shows a T-account for 'Material' (材料). The left side (debit) has '年初' (beginning of year) and '定' (fixed). The right side (credit) has 'A' and 'A'. The balance at the end of the year is circled.

材	
年初	A
定	
在	A

四、制造企业生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配

3. 在产品成本按所耗用的原材料费用计算

(1) 适用原材料费用在产品成本中所占比重较大，而且原材料在生产开始时一次投入

(2) 月末在产品可以只计算原材料费用，其他费用全部由完工产品负担

	材	人	制
月初	200	50	40
本月投入	1000	150	200
月末	200	200	200
完工	0	0	0

Handwritten notes: A large 'S' is written vertically on the right side of the table. In the '月末' row, the '材' column has a circled '200' and a downward arrow. The '人' and '制' columns have '200' written over the original values. In the '完工' row, the '材' column has a circled '0'.

四、制造企业生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配

4. 约当产量比例法

(1) 适用月末在产品数量较多且各月变动较大，同时产成品成本中各项费用的比重相差不多的情况

(2) 在产品约当产量 = 在产品数量 × 完工百分比

某项费用分配率 = 某项费用总额 ÷ (完工产品产量 + 在产品约当产量)

完工产品应负担费用 = 完工产品产量 × 费用分配率

在产品应负担费用 = 在产品约当产量 × 费用分配率

材料

$$\frac{1000}{150 + 25} = \frac{1000元}{175元}$$

分录：
借：生产成本—基本生产成本—完工产品 2500
 —基本生产成本—在产品 1500
 贷：生产成本—基本生产成本—约当产量 4000

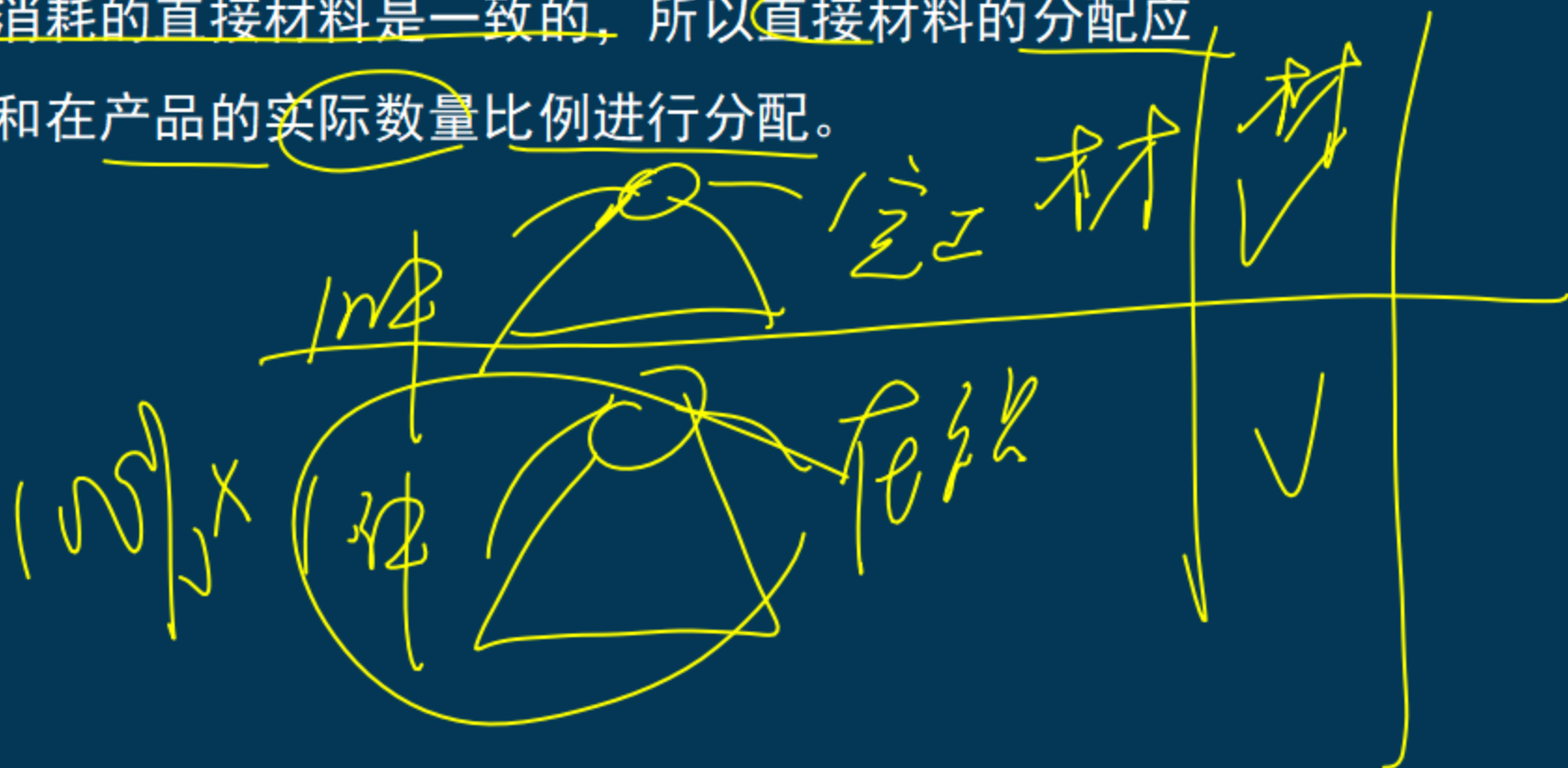
四、制造企业生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配

【要点提示1】

约当产量比例法下直接材料成本分配的三种情况：

$$\text{耗} (50) \times 100\% = \text{约} 50$$

(1) 材料在生产开始时一次投入，表示一件在产品和一件完工产品消耗的直接材料是一致的，所以直接材料的分配应按完工产品和在产品的实际数量比例进行分配。



四、制造企业生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配

【要点提示2】

(2) 多道工序的情况下，如果材料是随着生产过程陆续投入的（往往是在每道工序开始时一次投入），则某工序在产品完工程度（分配材料费用）= $\frac{\text{截止某工序的累计材料定额成本}}{\text{材料的总定额成本}}$ 。

(3) ~~多道工序的情况下~~，如果材料是随着生产过程陆续投入的（在每道工序中也是陆续投入，不是在每道工序开始时一次投入），则在产品完工程度（分配材料费用）按照直接人工和制造费用的完工程度进行计算。

四、制造企业在完工产品和在产品之间的归集和分配

【教材例15-21】某企业基本生产车间生产甲产品，本月完工300件，月末在产品40件。甲产品月初在产品成本和本期生产费用总额为147 500元，其中直接材料为71 400元，直接人工为25 600元，制造费用为50 500元。原材料在开工时一次投入，月末在产品完工程度为50%。按约当产量比例法计算分配如下：

在产品约当产量 = $40 \times 50\% = 20$ (件)

	直接材料	直接人工	制造费用
月初			
本月			
合计	71400	25600	50500
在产品			

71400 / 300 = 238
 238 × 20 = 4760
 4760 × 1/2 = 2380

四、制造企业生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配

直接材料	完工产品300件 在产品40件	$300 + 40$
直接人工 制造费用	完工产品300件 在产品约当20件	25600

$$\frac{25600}{320} = \Delta = 40 \times \frac{50\%}{20} = 20$$

25600 / 定 $300 \times \Delta$
~~花~~
 约 $20 \times \Delta$

四、制造企业生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配

每件产品耗用材料

项目	分配率	完工产品	在产品
直接材料	$71400 \div (300+40) = 210$	$300 \times 210 = 63\ 000$	$40 \times 210 = 8\ 400$
直接人工	$25600 \div (300+20) = 80$	$300 \times 80 = 24\ 000$	$20 \times 80 = 1\ 600$
制造费用	$50500 \div (300+20) = 157.8125$	$300 \times 157.8125 = 47\ 343.75$	$20 \times 157.8125 = 3\ 156.25$
合计	-	134 343.75	13 156.25

四、制造企业生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配

借：库存商品

134 343.75

贷：生产成本——基本生产成本

134 343.75

四、制造企业生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配

5. 定额比例法

(1) 适用各月在产品数量变动较大，有较准确的消耗定额资料的情况

(2) 费用分配率 = $\frac{\text{月初在产品实际费用} + \text{本月实际费用}}{\text{完工产品定额消耗量} + \text{月末在产品定额消耗量}}$

完工产品实际费用 = $\text{完工产品定额消耗量} \times \text{定额费用} \times \text{费用分配率}$

月末在产品实际费用 = $\text{月末在产品定额消耗量} \times \text{定额费用} \times \text{费用分配率}$

Handwritten formula for the定额比例法 (FIFO method):

$$\frac{\sum \text{月初}}{\sum \text{定额}}$$

四、制造企业在完工产品和在产品之间的归集和分配

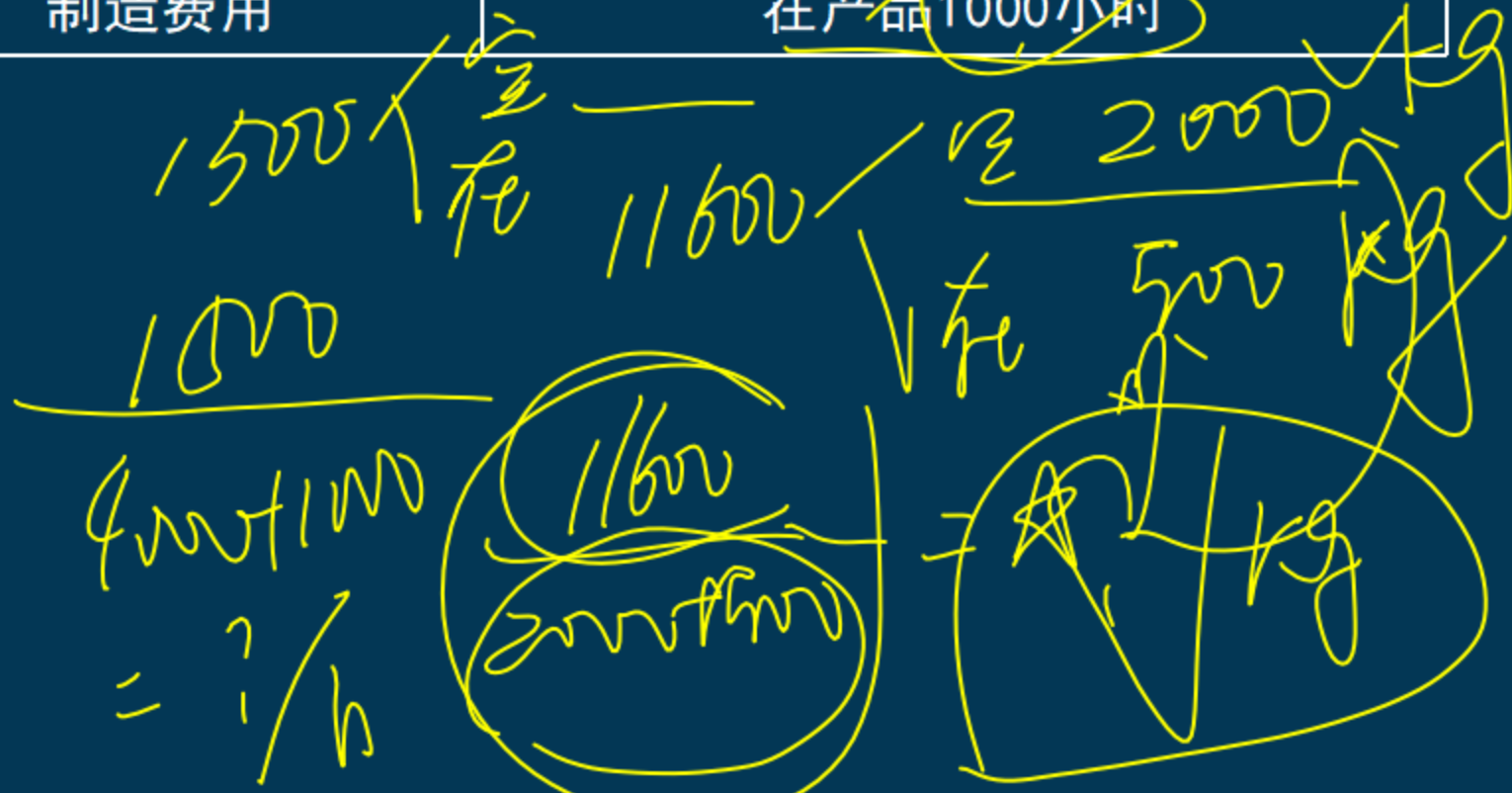
【教材例15-22】某种产品的月初在产品直接材料费用为3 200元，直接人工费用为500元，制造费用为300元；本月内发生的直接材料费用为8 400元，直接人工费用为1 000元，制造费用为600元。本月完工产品400件，每件产品的材料定额消耗量为5千克，工时定额为10小时；月末在产品材料定额消耗量共计为500千克，月末在产品定额工时共计为1 000小时。按定额比例法计算分配如下：

	材料	人工	制造费用
月初在产品	3 200	500	300
本月发生	8 400	1 000	600
合计	11 600	1 500	900
完工产品			
在产品			

400 × 5
 400 × 10
 500 kg
 1000 小时

四、制造企业生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配

直接材料	完工产品2000千克 在产品500千克
直接人工 制造费用	完工产品4000小时 在产品1000小时



四、制造企业生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配

项目	分配率	完工产品	在产品
直接材料	$\frac{(3200+8400)}{(400 \times 5 + 500)} = 4.64$	$2000 \times 4.64 = 9280$	$500 \times 4.64 = 2320$
直接人工	$\frac{(500+1000)}{(400 \times 10 + 1000)} = 0.3$	$4000 \times 0.3 = 1200$	$1000 \times 0.3 = 300$
制造费用	$\frac{(300+600)}{(400 \times 10 + 1000)} = 0.18$	$4000 \times 0.18 = 720$	$1000 \times 0.18 = 180$
合计	-	11200	2800

四、制造企业生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配

6. 在产品成本按定额成本计算

(1) 适用各月在产品数量变化不大，有较准确定额资料的情况。

	材	人	制
月初			
本月			
月末			
月初			
本月			
月末			

四、制造企业生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配

(2) 月末在产品直接人工定额成本 $30h \times 1元 = 30元$

= 月末在产品数量 \times 单位在产品工时定额 \times 单位定额工时

的人工费用

月末在产品制造费用定额成本

= 月末在产品数量 \times 单位在产品工时定额 \times 单位定额工时

的费用

$$30h \times 2元 = 60元$$

四、制造企业生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配

月末在产品定额成本

=月末在产品直接材料定额成本+月末在产品直接人工定额

成本+月末在产品制造费用定额成本

完工产品成本

=月初在产品成本+本月生产费用-月末在产品定额成本

四、制造企业生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配

【要点提示】本月发生的生产成本和月初、月末在产品成本及本月完工产品成本四项费用之间存在下列关系：

月初在产品成本+本月发生的成本=本月完工产品成本+月末在产品成本

或：月初在产品成本+本月发生的生产成本-月末在产品成本=本月完工产品成本

四、制造企业生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配

【教材例15-23】某产品所耗直接材料在生产开始时一次投入

，完工产品的直接材料费用定额就是在产品的直接材料费用定

额为85元；月末在产品300件，定额工时共计1 650小时，单位

定额工时的直接人工定额为4.35元，制造费用定额为3.48元。

月初在产品和本月生产费用累计为：直接材料费用为63 450元

，直接人工费用为15 460元，制造费用为12 580元。按定额成

本计算法分配如下：

直接材料	63450	15460	12580
在产品	2550	6300	5280

Handwritten notes: 直接材料 (Direct Materials), 在产品 (Work in Progress), 63450, 15460, 12580, 2550, 6300, 5280.

四、制造企业生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配

项目	(先) 在产品	完工产品
直接材料63 450	$300 \times 85 = 25\ 500$	$63\ 450 - 25\ 500 = 37\ 950$
直接人工15 460	$1\ 650 \times 4.35 = 7\ 177.5$	$15\ 460 - 7\ 177.5 = 8\ 282.5$
制造费用12 580	$1\ 650 \times 3.48 = 5\ 742$	$12\ 580 - 5\ 742 = 6\ 838$
合计91 490	38 419.5	53 070.5

四、制造企业生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配

借：库存商品	↑	53 070.5
贷：生产成本——基本生产成本	↓	<u>53 070.5</u>

五、产品成本计算的基本方法

A36

(一) 品种法

1. 定义: 品种法是以产品品种为成本计算对象计算产品成本的一种方法。这种方法, 既不要求按产品批别计算成本, 也不要求按生产步骤计算成本。

2. 适用: 大量大批的单步骤生产及管理上不要求分步计算产品成本的大量大批多步骤生产

品种法

批 X

步 X

五、产品成本计算的基本方法

3. 品种法计算产品成本的一般程序如下：

(1) 按产品品种设置明细账，按成本项目设置专栏

(2) 根据各种费用分配表，将各项费用分别按产品品种
计入各有关成本项目

(3) 计算各种产品的总成本和单位成本

五、产品成本计算的基本方法

(二) 分批法

1. 定义：分批法是按产品批别（或订单）计算产品成本的一种方法。由于每批或单件产品的品种、数量以及计划开工、完工时间一般都是按客户的订单确定，所以分批法又称订单法。

2. 适用：适用于单件小批单步骤生产和管理上不要求分步计算成本的多步骤生产，如船舶制造、服装加工等生产；也可用于一般企业中的新产品试制或试验的生产、在建工程以及设备修理作业等

五、产品成本计算的基本方法

3. 分批法计算产品成本的一般程序如下：

(1) 按批别或订单设置成本明细账，按成本项目分设专栏。

(2) 根据各种费用分配表，将各项费用分别按产品批别或订单产品成本明细账计入各有关成本项目。

(3) 根据批别或订单产品完工通知单，将计入已完工的该批或该订单产品成本明细账中的各项费用，按成本项目加以汇总，计算该批或该订单产品总成本，以总成本除以产量计算出产品的单位成本。

五、产品成本计算的基本方法

(4) 如同批或同订单产品中有跨月陆续完工并已销售或提货，需要按计划成本结转已完工产品成本者，可先按完工数量和计划单位成本计算结转“产成品”科目，在该批产品全部完工后，应按实际发生的各项生产费用加以汇总计算出该批或该订单产品的实际总成本，再将实际总成本扣除已按计划成本结转的差额结转“产成品”科目，将原按计划成本结转数自动调整为实际成本。

五、产品成本计算的基本方法

(三) 分步法

1. 定义：分步法是按产品的生产步骤计算产品成本的一种方法。它适用于大量大批多步骤生产，而且管理上要求分步计算产品成本的工业企业。

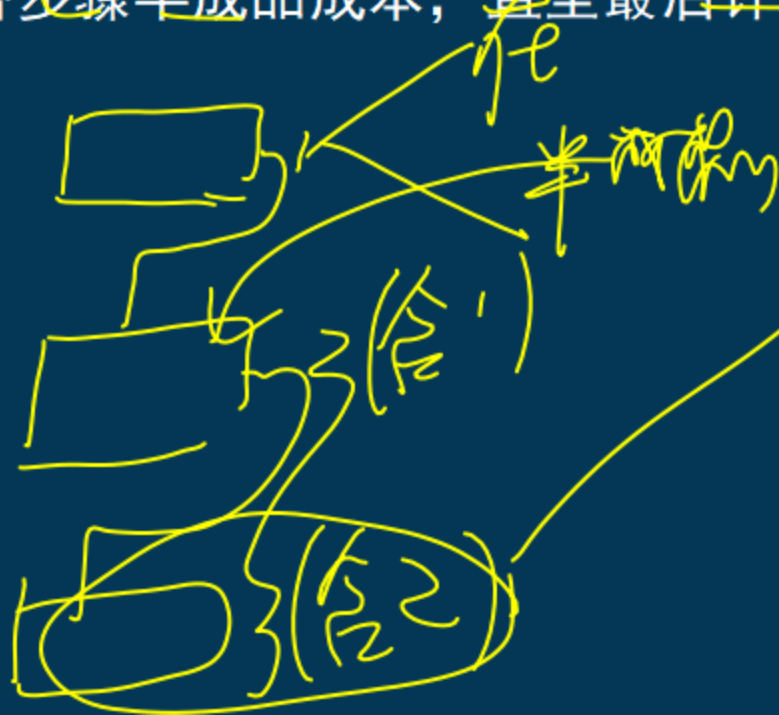
2. 适用于管理上要求分步骤计算成本的大量、大批多步骤生产，如纺织、冶金、大量大批的机械制造等生产

五、产品成本计算的基本方法

3. 分步法按其是否计算半成品成本又可分为逐步结转分步法和平行结转分步法。

(1) 逐步结转分步法

逐步结转分步法是按产品加工步骤的先后顺序，逐步计算并结转各步骤半成品成本，直至最后计算出产品成本的一种方法。



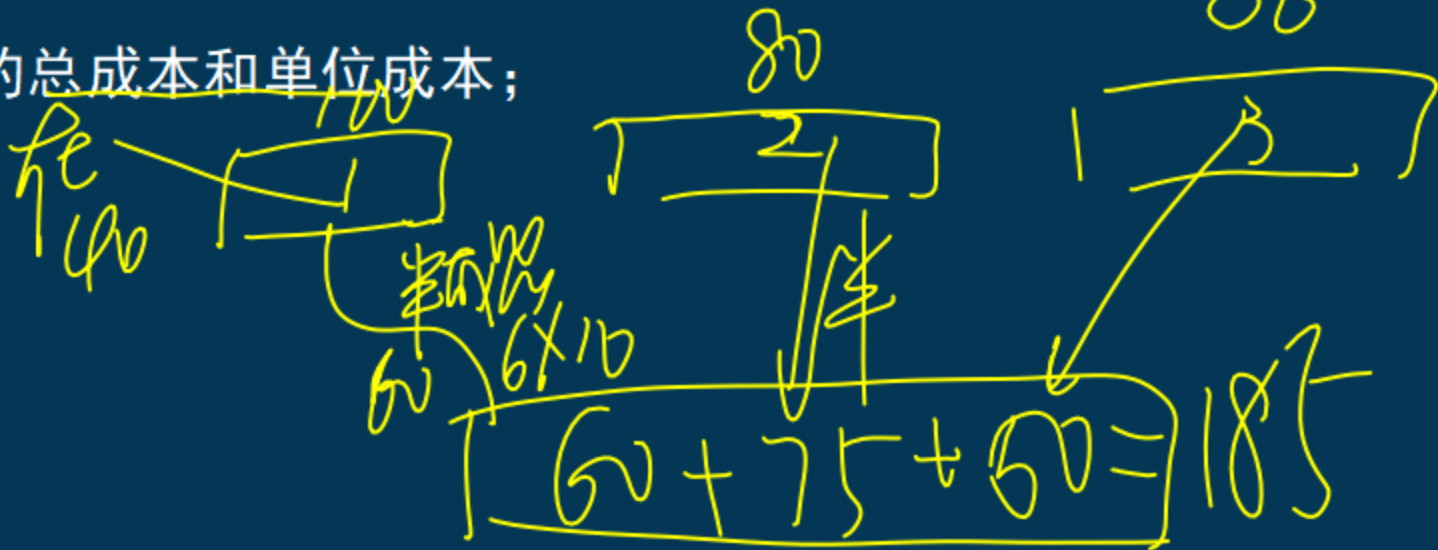
五、产品成本计算的基本方法

(2) 平行结转分步法

平行结转分步法计算产品成本的一般程序如下：

①按照品种法成本计算的程序，根据各种费用分配表和记账凭证登记各步骤半成品成本明细账；

②将各步骤半成品成本明细账所归集的生产费用，在本步骤完工半成品与在产品之间采用适当方法进行分配，计算出完工半成品的总成本和单位成本；



五、产品成本计算的基本方法

③将最终产品耗用本步骤半成品的数量乘以单位成本求得本步骤应转入最终产品的“份额”，并平行结转入最终产品成本明细账；

④将各步骤平行结转入最终产品成本明细账的“份额”加以汇总求得最终产品的总成本和单位成本。

五、产品成本计算的基本方法

$$\text{约当} = \frac{70 + 330}{400}$$

【2016·真题·单选题】甲公司只生产乙产品，2015年12月初在产品数量为零，12月份共投入原材料50000元，直接人工和制造费用共计30000元，乙产品需要经过两道加工工序，工时定额为20小时，其中第一道工序12小时，第二道工序8小时，原材料在产品生产时陆续投入。12月末乙产品完工330件，在产品150件，其中第一道工序100件，第二道工序50件。甲公司完工产品和在产品生产费用采用约当产量法分配，各工序在产品完工百分比均为50%。则甲公司2015年12月份完工产品的单位产品成本是（ ）元/件。

$$\frac{80000}{400} = 200$$

五、产品成本计算的基本方法

A. 220

B. 230

C. 210

D. 200

【答案】D

【解析】2015年12月末乙产品的约当产量

$= [100 \times 50\% \times 12 + 50 \times (12 + 8 \times 50\%)] / 20 = 70$ (件), 则甲公司2015年12月份完工乙产品的单位成本 $= (50000 + 30000) / (330 + 70) = 200$ (元/件)。

或乙产品的完工产品的总成本 $= (50000 + 30000) \times 330 / (330 + 70) = 66000$ (元), 则甲公司2015年12月份完工产品的单位成本 $= 66000 / 330 = 200$ (元/件)。

五、产品成本计算的基本方法

$$\text{第一道} \quad \underline{210} \times \frac{10}{30} = 70$$

【2014·真题·单选题】某工业企业生产甲产品，甲产品的工时定额为30小时，其中第一道工序的工时定额为20小时，第二道工序的工时定额为10小时，期末在产品300件，其中第一道工序在产品210件，第二道工序在产品90件，假定各工序在产品的加工程度均为50%，该企业甲产品的完工产品和在产品成本分配采用约当产量法计算，则期末甲在产品的约当产量为（）件。

$$\begin{aligned} \text{第二道} & \quad 90 \\ & \times \frac{20}{30} \\ \hline & = 60 \end{aligned}$$

- A. 140
- C. 115

- B. 145**
- D. 120

$$\begin{aligned} 20 \times 50\% & = 10 \\ \frac{10}{30} & \\ \hline 20 + 5 & = 25 \\ \frac{25}{30} & \end{aligned}$$

五、产品成本计算的基本方法

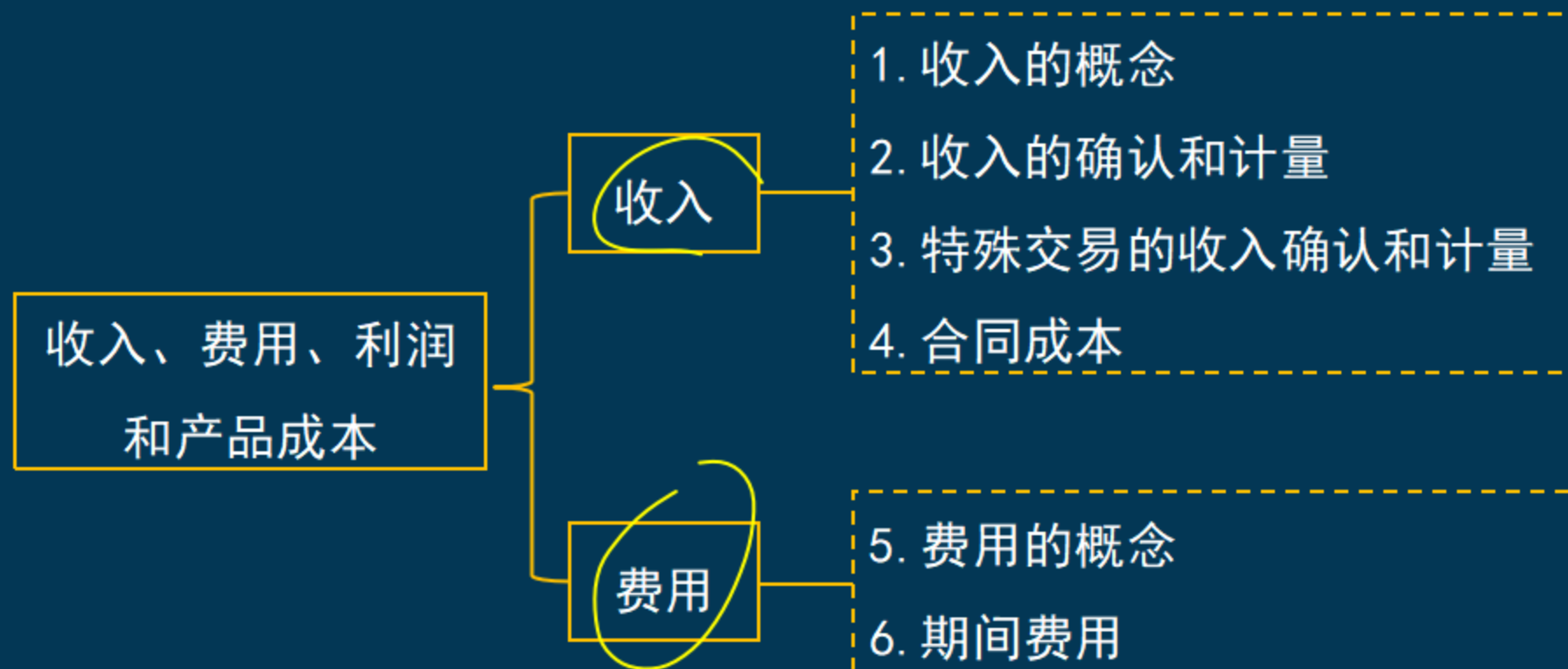
【答案】B

【解析】期末甲在产品的约当产量

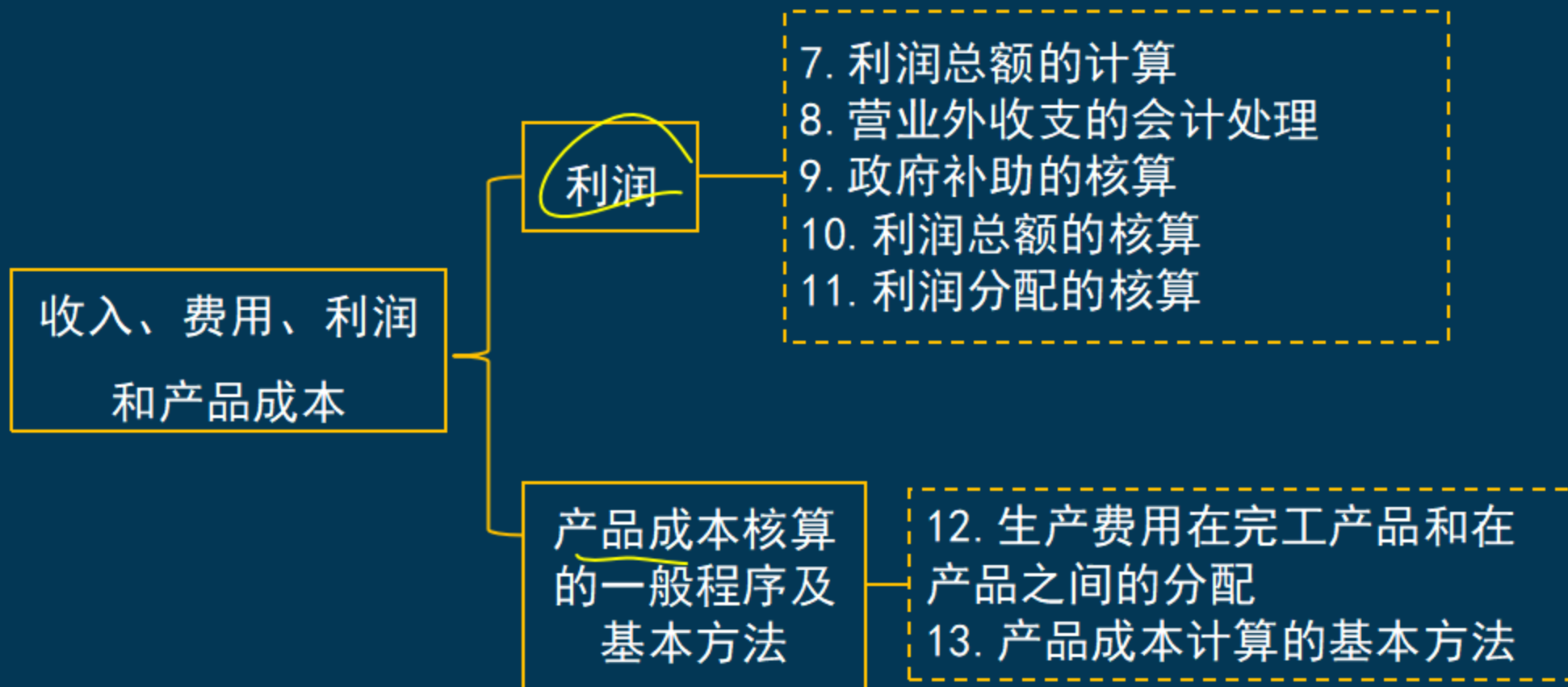
$$=210 \times 20 \times 50\% / 30 + 90 \times (20 + 10 \times 50\%) / 30$$

$$=70 + 75 = 145 \text{ (件)}。$$

【本章小结】



【本章小结】





谢谢 观看
THANK YOU