



## 第十五章 收入、费用、利润和产品成本

## 一、收入的确认和计量

第一步：识别与客户订立的合同；——收入的确认

第二步：识别合同中的单项履约义务；——收入的确认

第三步：确定交易价格；——收入的计量

第四步：将交易价格分摊至各单项履约义务；——收入的计量

第五步：履行各单项履约义务时确认收入。——收入的确认

## (一) 识别与客户订立的合同

合同，是指双方或多方之间订立有法律约束力的权利义务的协议，包括书面形式、口头形式以及其他形式。

## 1. 收入确认的原则

企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。

## 2. 收入确认的前提条件（合同成立的条件）

当企业与客户之间的合同同时满足下列条件时，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入：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商品或提供劳务（以下简称转让商品）相关的权利和义务；③该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；④该合同具有商业实质，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。

【提示】没有商业实质的非货币性资产交换，不确认收入。

## 3. 合同合并与变更

## (1) 合同合并

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：

- 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，如一份合同在不考虑另一份合同的对价的情况下将会发生亏损；
- 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，如一份合同如果发生违约，将会影响另一份合同的对价金额；
- 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。

## (2) 合同变更

合同变更，是指经合同各方同意对原合同范围或价格（或两者）作出的变更。企业应当区分下列三种情形对合同变更分别进行会计处理：

	条件	处理方法
情形一	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	合同变更部分作为单独合同进行会计处理
情形二	合同变更不属于上述第一种情形，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间可明确区分	合同变更作为原合同终止及新合同订立进行会计处理，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（未来适用法）
情形三	合同变更不属于上述第一种情形，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间不可明确区分	将该合同变更部分作为原合同的组成部分，在合同变更日重新计算履约进度（在某一时段内确认收入），并调整当期收入和相应成本等（累计追补调整法）

## (二) 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的商品：

- 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。

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的其他承诺不可明确区分：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**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**。

### (三) 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。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（如未抵扣价款的**保证金**），应当作为负债进行会计处理，不计入交易价格。

确定交易价格考虑因素	交易价格的确定
可变对价	考虑收入转回的风险
重大融资成分	按剔除融资成分的 <b>现销价格</b> 作为交易价格计量收入
非现金对价	按合同开始日 <b>非现金对价的公允价值</b> 作为交易价格计量收入
应付客户对价	冲减交易价格或按购买商品处理

#### 1. 可变对价

合同中存在可变对价的，企业应当按照**期望值或最可能发生金额**确定可变对价的最佳估计数，对计入交易价格的可变对价进行估计。

【提示】如在销售附有**现金折扣**的条件下，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（冲减交易价格）**。

#### 2. 合同中存在的重大融资成分

##### (1) 交易价格的确定

合同中存在重大融资成分的，企业应当按照假定客户在取得商品控制权时即以**现金支付的应付金额**（即，现销价格）确定交易价格。

##### (2) 会计处理原则

交易价格与合同对价之间的差额，应当在合同期间内采用**实际利率法摊销**。

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。

①客户后付款（即分期收款销售商品）	②客户先付款
销售商品时： 借：长期应收款（合同价款） 贷：主营业务收入（现值） 未实现融资收益 借：主营业务成本 贷：库存商品 每期期末收款时： 借：银行存款 贷：长期应收款 借：未实现融资收益 贷：财务费用	企业收款时： 借：银行存款 未确认融资费用 贷：合同负债（合同价款） 每期期末分摊未确认融资费用 借：财务费用 贷：未确认融资费用 企业发货销售时： 借：合同负债 贷：主营业务收入 借：主营业务成本



贷：库存商品

## 3. 非现金对价

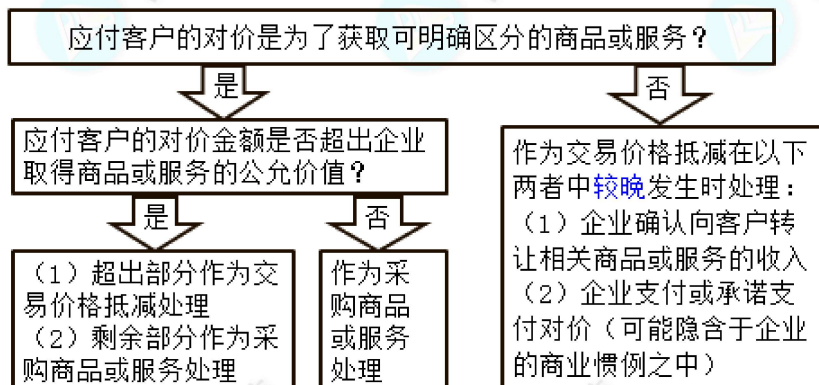
企业应当按照非现金对价在**合同开始日的公允价值**确定交易价格（确认收入）。

非现金对价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。

## 4. 应付客户对价

企业存在应付客户对价的，应当将该应付对价**冲减交易价格**，但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。

应付客户对价处理流程图



## （四）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的，企业应当在合同开始日，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。

合同折扣：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。

一般情况下，合同折扣应在各单项履约义务之间按单独售价比例分摊。但有确凿证据表明合同折扣**仅与合同中一项或多项（而非全部）履约义务**相关的，企业应当**将合同折扣全部分摊至合同中的一项或多项（而非全部）履约义务**。

【提示】合同资产与应收款项的区分

	含义	权利的决定因素	承担的风险
合 同 资 产	企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利 <b>取决于时间流逝之外的其他因素</b>	该权利取决于时间流逝之外的其他因素，例如，履行合同中的其他履约义务	除信用风险之外，还可能承担其他风险，如履约风险等
应 收 账 款	企业无条件收取合同对价的权利	无条件收取合同对价的权利，企业仅仅随着时间的流逝即可收款	仅承担信用风险

## （五）履行每一单项履约义务时确认收入

企业应当根据实际情况，首先判断履约义务是否满足在某一时段内履行的条件，如不满足，则该履约义务属于在某一时点履行的履约义务。

## 1. 在某一时段内履行的履约义务

（1）在某一时段内履行履约义务的收入确认条件（满足下列条件之一）：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**。



## (2) 在某一时段内履行的履约义务的收入确认方法

## ① 履约进度不能合理确定

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。

## ② 履约进度能够合理确定

企业应当在该段时间内按照**履约进度**确认收入。

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。对于每一项履约义务，企业只能采用一种方法来确定履约进度，并加以一贯运用，不得在同一会计期间内或不同会计期间随意变更确定履约进度的方法。

本期确认的收入金额 = 合同的交易价格总额 × 履约进度 - 以前会计期间累计已确认的收入

本期结转的成本金额 = 合同预计总成本 × 履约进度 - 以前会计期间累计已结转的成本

## 2. 在某一时点履行的履约义务

对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在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。

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、特定交易的会计处理

## (一) 附有销售退回条款的销售

会计处理规定	会计分录
企业应当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；	借：应收账款等 贷：主营业务收入【估计不会发生退货】 <b>预计负债【估计会发生退货】</b> 应交税费——应交增值税（销项税额）
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。	借：主营业务成本【估计不会发生退货】 <b>应收退货成本【估计会发生退货】</b> 贷：库存商品

## (二) 附有质量保证条款的销售

## 1. 服务类质保

客户能够选择单独购买质量保证的，或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（额外服务），属于**服务类质保**，该质保构成**单项履约义务**，需要**分配一部分交易价格**，在提供质保服务的期间内确认已分配的收入。

借：银行存款等

贷：主营业务收入

**合同负债**

## 2. 保证类质保

如果仅仅是为保证商品符合既定标准，并未向客户提供额外的商品或服务，不构成单项履约



义务，该质保应当按照**或有事项**准则进行会计处理。

借：销售费用

贷：预计负债

### （三）主要责任人和代理人

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。

#### （1）视同买断方式

视同买断方式委托代销商品，是指由委托方和受托方签订协议，委托方按协议价收取所代销商品的货款，实际售价可由受托方自定，实际售价与协议价之间的差额归受托方所有的销售方式。

在这种销售方式下，委托方在交付商品后，根据收入确认条件判断何时确认收入。

#### （2）收取手续费方式

业务	具体会计处理	
	委托方	受托方
交付商品	借：发出商品 贷：库存商品	借：受托代销商品 贷：受托代销商品款
受托方实际销售商品，委托方收到代销清单	借：应收账款 贷：主营业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额）	借：银行存款 贷：应付账款 应交税费——应交增值税（销项税额）
受托方实际销售商品，委托方收到代销清单	借：主营业务成本 贷：发出商品	借：应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：应付账款 借：受托代销商品款 贷：受托代销商品
结算货款和手续费	借：销售费用 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：应收账款 借：银行存款 贷：应收账款	借：应付账款 贷：银行存款 其他业务收入（手续费） 应交税费——应交增值税（销项税额）

### （四）附有客户额外购买选择权的销售

主要包括：销售激励、**客户奖励积分**、未来购买商品的折扣券、合同续约选择权等。

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**，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。

借：银行存款

贷：主营业务收入

**合同负债**

### （五）授予知识产权许可

应评估该知识产权许可是否构成单项履约义务，构成单项履约义务的，应当进一步确定其是

在某一时段内履行还是在某一时点履行。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：

- |  |
|--|
| (1) 合同要求或客户能够 <b>合理预期</b> 企业将从事对该项知识产权有 <b>重大影响</b> 的活动。 |
| (2) 该活动对客户将产生 <b>有利或不利影响</b> 。                           |
| (3) 该活动 <b>不会导致</b> 向客户转让某项商品。                           |

#### (六) 售后回购

对于不同类型的售后回购交易，企业应当区分下列两种情形分别进行会计处理：

企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利	回购价 < 原售价	应当视为 <b>租赁交易</b> ，每个期间内租赁收入额 = (回购价 - 原售价) / 回购期间
	回购价 ≥ 原售价	应当视为 <b>融资交易</b> ①，在收到客户款项时确认金融负债，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
负有应客户要求回购商品义务	具有行使该要求权重大经济动因	比较回购价与原售价的关系，视为租赁交易或融资交易
购商品义务	不具有行使该要求权重大经济动因	应当将其作为 <b>附有销售退回条款的销售交易</b> 进行会计处理

标注①的会计处理：

商品时：

借：银行存款

贷：**其他应付款**

应交税费——应交增值税（销项税额）

**回购价大于原售价的差额**，应在回购期间按期计提利息费用，计入当期**财务费用**。

借：财务费用

贷：其他应付款

回购时：

借：财务费用

贷：其他应付款

借：其他应付款

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款

#### (七) 客户未行使的权利

企业向客户预收销售商品款项的，应当首先将该款项确认为**负债（合同负债）**，待未来履行了相关履约义务时再转为收入。

当企业预收款项无须退回，且客户可能会放弃其全部或部分合同权利时（例如，**放弃储值卡的使用**等），企业**预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额的**，应当按照客户行使合同权利的模式按比例将上述金额确认为收入；否则，企业只有在客户要求其履行剩余履约义务的**可能性极低**时，才能将上述负债的相关余额转为收入。

#### (八) 无需退回的初始费

企业在合同开始（或临近合同开始）日向客户收取的无须退回的初始费通常包括入会费、接驳费、初装费等。

具体包括以下 3 种情形：

情形	会计处理方法
(1) 初始费与向客户转让已承诺的商品相	在转让该商品时，按照 <b>分摊至该商品的交易</b>



关, 并且该商品构成 <b>单项履约义务</b>	<b>价格</b> 确认收入
(2) 该初始费与向客户转让已承诺的商品相关, 但该商品 <b>不构成单项履约义务</b>	在包含该商品的单项履约义务履行时, 按照 <b>分摊至该单项履约义务的交易价格</b> 确认收入
(3) 该初始费与向客户转让已承诺的商品 <b>不相关</b>	该初始费应当作为未来将转让商品的 <b>预收款</b> , 在未来转让该商品时确认为收入

企业收取了无须退回的初始费且为履行合同应开展初始活动, 但这些活动本身并没有向客户转让已承诺的商品的, 例如, 企业为履行会员健身合同开展了一些行政管理性质的准备工作, 该初始费与未来将转让的已承诺商品相关, 应当在未来转让该商品时确认为收入, 企业在确定履约进度时不应考虑这些初始活动; 企业为该初始活动发生的支出应当按照合同成本部分的要求确认为一项资产或计入当期损益。

### 三、合同成本

#### (一) 合同履约成本

合同履约成本确认为资产应满足的条件如下:

- (1) 该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。
- (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。

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**已履行部分相关**的支出;
- (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。

#### (二) 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, 如**销售佣金**等。

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, 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。

#### (三) 与合同成本有关的资产的后续计量

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。

借: 主营业务成本/销售费用

贷: 合同履约成本/合同取得成本

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: (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。

如果将来价值恢复, 可以转回减值损失。

#### (四) 建造合同收入的账务处理

(1) 发生合同成本

借: 合同履约成本

贷: 原材料、应付职工薪酬等

(2) 确认收入

借: **合同结算——收入结转**

贷: 主营业务收入

## (3) 结转成本

借：主营业务成本

贷：合同履约成本

## (4) 结算工程款

借：应收账款

贷：合同结算——价款结算

## (5) 收到工程款

借：银行存款

贷：应收账款

【提示】年末若“合同结算”科目的余额为贷方，表明公司已经与客户结算但尚未履行履约义务，由于公司预计该部分履约义务将在下一年年内完成，因此，应在资产负债表中作为**合同负债**列示。

若“合同结算”科目的余额为借方，表明公司已经履行履约义务但尚未与客户结算，由于该部分金额将在下一年年内结算，因此，应在资产负债表中作为**合同资产**列示。

## 四、期间费用

科目	核算内容
管理费用 (关键词 “管理”)	筹建期间发生的开办费、筹建期间不满足资本化条件借款费用
	<b>企业合并发生的直接相关费用</b>
	研发无形资产 <b>费用化支出</b> 、闲置未使用设备的折旧费
	行政管理部门职工薪酬、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费等
	工会经费、董事会费(董事会成员津贴、会议费和差旅费等)、 <b>辞退福利、残疾人就业保障金</b>
	聘请中介机构费、咨询费(含顾问费)、 <b>诉讼费</b> 、业务招待费
	管理不善造成的存货盘亏、毁损; 存货盘盈
销售费用 (关键词 “销售”)	行政管理部门发生的固定资产日常维修费用等后续支出、高危行业安全生产费
	保险费、包装费、展览费、广告费、商品维修费、运输费、装卸费等
	<b>预计产品质量保证损失</b>
	为销售本企业商品而 <b>专设销售机构</b> 的职工薪酬、业务费、折旧费、固定资产日常修理费用等
	随产品出售但不单独计价的包装物成本
财务费用 (关键词 “理财”)	委托代销商品所支付的手续费
	利息支出(减利息收入)、汇兑损益以及相关的手续费
	应收票据贴现的 <b>贴现息</b>
	未确认融资费用或未实现融资收益的摊销
	<b>赎回分类为金融负债</b> 的金融工具的赎回价与账面价值的差额

## 五、利润的核算

## (一) 利润的计算

不同层次利润指标的计算公式如下:

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-资产减值损失-信用减值损失±公允价值变动收益±净敞口套期收益±投资收益±资产处置收益+其他收益

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

## (二) 营业外收支的核算



### 1. 营业外收入的核算

营业外收入是指企业发生的营业利润以外的收益，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利得**、盘盈利得、捐赠利得等。

【提示 1】企业接受控股股东（或控制股东的子公司）或非控股股东（或非控股股东的子公司）直接或间接代为偿债、债务豁免或捐赠，经济实质表明属于控股股东或非控股股东对企业的**资本性投入**，应当将相关利得计入所有者权益（**资本公积**）。

【提示 2】企业发生破产重整，其非控股股东因执行人民法院批准的破产重整计划，通过让渡所持有的该企业部分股份向企业债权人偿债的，企业应将非控股股东所让渡股份按照其在让渡之日的公允价值计入所有者权益（资本公积），减少所豁免债务的账面价值，并将让渡股份公允价值与被豁免的债务账面价值之间的差额计入当期损益（营业外收入）。控股股东按照破产重整计划让渡了所持有的部分该企业股权向企业债权人偿债的，该企业也按此原则处理。

### 2. 营业外支出的核算

营业外支出是指企业发生的营业利润以外的支出，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（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）等。

#### （三）政府补助的核算

##### 1. 政府补助的概念、特征、形式

（1）政府补助，是指企业从政府无偿取得的货币性资产或非货币性资产。

（2）政府补助的特征：①来源于政府的经济资源。②无偿性。

【提示】有确凿证据表明政府是无偿补助的实际拨付者，其他方只是起到代收代付作用，该补助也属于来源于政府的经济资源。

（3）政府补助的主要形式：无偿拨款、财政贴息、**税收返还、无偿划拨非货币性资产**。

【提示】不属于政府补助的情形：

①**直接减征、免征、增加计税抵扣额**、抵免部分税额等不涉及资产直接转移的经济资源，不适用政府补助准则。

②**增值税出口退税**不属于政府补助。

③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。

④政府如以企业所有者身份向企业投入资本，享有相应的所有者权益，政府与企业之间是投资者与被投资者的关系，属于**互惠性交易**，**不适用**政府补助准则。

##### 2. 政府补助的分类

政府补助在会计处理上应当划分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。

【提示】对于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。

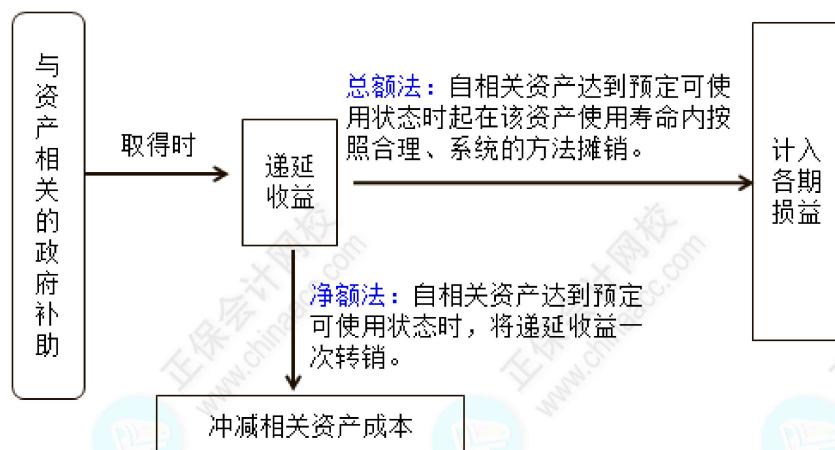
##### 3. 政府补助的计量

政府补助为货币性资产的，应当按照**收到或应收的金额**计量；

政府补助为非货币性资产的，应当按照**公允价值**计量，公允价值不能可靠计量的，按照**名义金额**计量。

##### 4. 政府补助的会计处理

（1）与资产相关政府补助的会计处理。



会计分录如下：

借：银行存款

贷：递延收益

借：递延收益

贷：其他收益/营业外收入（总额法，分期摊销）

固定资产/无形资产等（净额法，一次摊销）

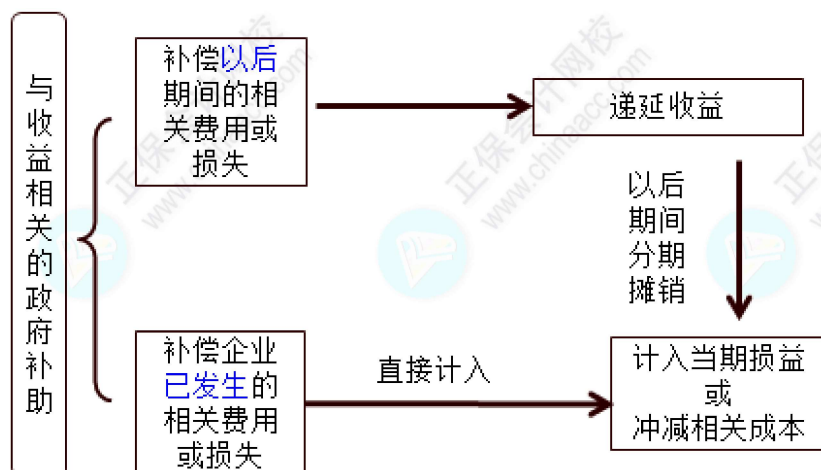
【提示 1】总额法与净额法

总额法	将政府补助 <b>全额确认</b> 为收益
净额法	将政府补助确认为对相关 <b>资产账面价值或者所补偿成本费用</b> 等的 <b>扣减</b> ，以反映真实的资产成本或费用
注意问题：对同类或类似政府补助业务只能选用一种方法，并一贯的运用，不得随意变更。增值税即征即退、经营亏损的补贴等政府补助，只能采用总额法核算。	

【提示 2】

与企业日常活动 <b>相关</b> 的政府补助	应当按照经济业务实质， <b>计入其他收益或冲减相关成本费用</b>
与企业日常活动 <b>无关</b> 的政府补助	计入 <b>营业外收支</b>
说明：通常情况下，若政府补助补偿的成本费用是营业利润之中的项目，或该补助与日常销售等经营行为密切相关（如增值税即征即退等），则认为该政府补助与日常活动相关。	

（2）与收益相关政府补助的会计处理。



会计分录如下：





①补偿以后期间的成本费用或损失

借：银行存款

贷：递延收益

在以后成本费用或损失发生的期间分摊递延收益

借：递延收益

贷：其他收益（总额法）

生产成本/管理费用等（净额法）

②补偿已发生的成本费用或损失

借：银行存款

贷：其他收益/营业外收入（总额法）

生产成本/管理费用/营业外支出等（净额法）

（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。

## 六、产品成本

### （一）生产费用在完工产品和在产品之间的分配

1.不计算在产品成本（即在产品成本为零）

计算思路	在产品成本为零
	本月发生的产品费用，全部由其完工产品成本负担
适用范围	适用于在各月末的在产品数量很少，在产品成本计算与否对完工产品成本影响不大时，为简化核算工作，可以不计算在产品成本

2.在产品成本按年初数固定计算

计算思路	每月初在产品成本与月末在产品成本相等
	当月发生的费用全部由当月完工产品成本负担
适用范围	适用于在各月末在产品数量比较稳定、相差不多的情况下

3.在产品成本按其所耗用的原材料费用计算

计算思路	在产品成本按其所耗用的原材料费用计算
	其他费用全部由完工产品成本负担
适用范围	适用于原材料费用在生产成本中占的比重大，而且原材料是在生产开始时一次就全部投入，为了简化核算工作，可以采用这种方法

4.按约当产量比例法计算

计算思路	将实际结存的在产品数量按其完工程度折合为大约相当的完工产品产量，即在产品的约当产量，然后按照在产品约当产量和完工产品产量的比例分配生产费用
计算公式	<p>①在产品约当产量=在产品数量×完工百分比</p> <p>【提示】如果企业具备较健全的产品工时定额资料，可以按每道工序累计单位工时定额计算在该工序的在产品完工程度：某道工序在产品完工程度（完工率）=（前工序累计工时定额+本工序工时定额×该工序在产品完工百分比）/单位产品工时定额×100%</p> <p>②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）</p> <p>【提示】原材料是分次投入，则直接材料按上式进行分配；原材料是生产开工</p>



	时一次投入，则按在产品 <b>实际数量</b> 与完工产品产量的比例直接分配材料费用。 ③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
适用范围	适用于在产品 <b>数量较多</b> ，各月在产品数量 <b>变动也较大</b> ，同时产品成本中各项费用的比重又相差不多的企业

## 5. 定额比例法

计算思路	完工产品和月末在产品成本按照 <b>定额消耗量或定额费用的比例</b> 进行分配
计算公式	①定额比例（费用分配率）=（月初在产品实际费用+本月实际费用）/[完工产品定额消耗量（定额费用）+月末在产品定额消耗量（定额费用）] <b>【提示】</b> 采用该法分配时，直接材料一般按 <b>定额消耗量或定额费用比例</b> 分配，加工费用一般按 <b>定额工时比例</b> 分配。 ②完工产品实际费用=完工产品定额消耗量（定额费用）×费用分配率 月末在产品实际费用=月末在产品定额消耗量（定额费用）×费用分配率
适用范围	适用于在各月在产品 <b>数量变动较大</b> ，但各项消耗定额比较准确、稳定

## 6. 在产品按定额成本计算

计算思路	根据月末实际结存的在产品数量和各项费用的单位定额，计算出月末在产品定额成本。再将月初在产品费用加上本月生产费用，减去按定额成本计算的月末在产品成本，即为完工产品成本
计算公式	月末在产品直接材料定额成本=月末在产品数量×单位在产品材料消耗定额×材料计划单价 月末在产品直接人工定额成本=月末在产品数量×单位在产品工时定额×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×单位在产品工时定额×单位定额工时的制造费用 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
适用范围	适用于在各月在产品 <b>数量变动不大</b> 、各项消耗定额比较准确、稳定的情况下采用

## （二）产品成本计算的基本方法

产品成本计算方法	成本计算对象	生产类型		
		生产组织特点	生产工艺特点	成本管理
品种法	产品品种	大量大批生产（发电、采掘）	单步骤生产	不要求分步计算成本
			多步骤生产	
分批法	产品批别	单件小批生产（精密仪器和船舶制造、服装加工）	单步骤生产	不要求分步计算成本
			多步骤生产	
分步法	生产步骤	大量大批生产（纺织、冶金、造纸、机械制造）	多步骤生产	要求分步计算成本

【说明】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。它适用于各步骤半成品有独立的经济意义，**管理上要求核算半成品成本**的企业。

### (2) 平行结转分步法

平行结转分步法是指**不计算各步骤的半成品成本**，而只计算本步骤发生的费用和应由产成品负担的份额，将各步骤成本计算单中产成品应负担的份额平行汇总来计算产品成本的一种方法。

