

## 第一节 收入

### 二、提供劳务收入

【例 5-11】甲公司为增值税一般纳税人，装修业务适用的增值税税率为 11%。2017 年 11 月 30 日，甲公司和乙公司签订一项为期 3 个月的装修合同，合同约定装修价款为 500 000 元，增值税税额为 55 000 元。合同签订当日预付合同总价款（含增值税）的 50%，新装修完成时支付剩余 50% 的款项；当日，收到乙公司预付款项 277 500 元。2017 年 12 月 31 日，经专业测量师测量后，确定该项劳务的完工程度为 25%。截至 2017 年 12 月 31 日，甲公司为完成该合同累计发生劳务成本 100 000 元，

估计还将发生劳务成本 300 000 元。假定该业务属于甲公司的主营业务，全部由甲公司自行完成，适用的增值税税率为 11%。适用一般计税方法计税的项目预征率为 2%。

（1）2017 年 11 月 30 日甲公司应编制如下会计分录：

借：银行存款 277 500  
贷：预收账款 277 500

（2）甲公司收到预收款时，按照规定的预征率预缴增值税：

借：应交税费——预交增值税 5 000  
贷：银行存款 5 000

根据《关于建筑服务等营改增试点政策的通知》（财税〔2017〕58 号），纳税人提供建筑服务取得预收款，应在收到预收款时，以取得预收款扣除支付的分包款后的余额，按照规定的预征率预缴增值税。适用一般计税方法计税的项目预征率为 2%，适用简易计税方法计税的项目预征率为 3%。本例中，甲公司适用一般计税方法计税的项目预征率为 2%，且未将装修业务分包，其收到预收款 277 500 元时，应预缴增值税  $= 277\,500 \div (1 + 11\%) \times 2\% = 5\,000$ （元）

（3）2017 年 12 月 31 日甲公司应编制如下会计分录：

借：预收账款 138 750  
贷：主营业务收入  $125\,000 (500\,000 \times 25\%)$   
    应交税费——应交增值税（销项税额）  $13\,750 (125\,000 \times 11\%)$   
借：主营业务成本 100 000  
贷：劳务成本 100 000

#### 2. 提供劳务交易结果不能可靠估计

如劳务的开始和完成分属不同的会计期间，且企业在资产负债表日提供劳务交易结果不能可靠估计的，即不能同时满足上述 4 个条件的，不能采用完工百分比法确认提供劳务收入。此时，企业应当正确预计已经发生的劳务成本能否得到补偿，分别下列情况处理：

（1）已经发生的劳务成本预计全部能够得到补偿的，应按已收或预计能够收回的金额确认提供劳务收入，并结转已经发生的劳务成本。

（2）经发生的劳务成本预计部分能够得到补偿的，应按能够得到部分补偿的劳务成本金额确认提供劳务收入，并结转已经发生的劳务成本。

（3）经发生的劳务成本预计全部不能得到补偿的，应将已经发生的劳务成本计入当期损益（主营业务成本或其他业务成本），不确认提供劳务收入。

【例 5-12】甲公司为增值税一般纳税人，培训业务适用的增值税税率为 6%，于 2016 年 12 月 25 日接受乙公司委托，为其培训一批学员，培训期为 3 个月，2017 年 1 月 1 日开学。协议约定，乙公司应向甲公司支付不含增值税的培训费总额为 60 000 元，分三次支付，第一次在开学时预付 25 000 元，第二次在 2017 年 2 月 28 日支付 15 000 元，第三次在培训结束时支付 20 000 元。

2017 年 1 月 1 日，乙公司预付第一次培训费，甲公司开具的增值税专用发票上注明的培训费金额为 25 000 元，增值税税额为 1 500 元。甲公司 1 月、2 月各发生培训成本 15 000 元（假定均为培训人员薪酬）。2017 年 2 月 28 日，甲公司得知乙公司经营发生困难，后两次培训费能否收回难以确定。假定此时已发生纳税义务，甲公司的会计处理如下：

（1）2017 年 1 月 1 日收到乙公司预付的培训费：

借：银行存款 26 500  
贷：预收账款 25 000  
    应交税费——应交增值税（销项税额） 1 500

（2）2017 年 1 月实际发生培训成本 15 000 元：

借：劳务成本 15 000  
贷：应付职工薪酬 15 000

（3）2017 年 1 月 31 日确认提供劳务收入并结转劳务成本：

借：预收账款 20 000  
贷：主营业务收入 20 000  
借：主营业务成本 15 000  
贷：劳务成本 15 000

(4) 2017年2月实际发生培训成本 15 000元:

借: 劳务成本

贷: 应付职工薪酬

(5) 2017年2月28日确认提供劳务收入、结转劳务成本:

借: 预收账款 5 000

贷: 主营业务收入 5 000

借: 主营业务成本 15 000

贷: 劳务成本 15 000

借: 应收账款 900

贷: 应交税费——应交增值税(销项税额) 900

本例中, 甲公司已经发生的劳务成本 30 000元预计只能部分得到补偿, 即只能按预收款项得到补偿, 应按预收账款 25 000元确认劳务收入, 并将已经发生的劳务成本 30 000元结转转入当期损益。甲公司虽然预计无法收回后两次培训费用, 但合同约定的付款日期为 2月 28日。

根据《营业税改增值税试点实施办法》的有关规定, 增值税纳税义务发生时间为: 纳税人发生应税行为并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天, 取得索取销售款项凭据的当天是指书面合同所明确应缴纳的增值税销项税额。

【例题·单选题】某企业 2007年 10月承接一项设备安装劳务, 劳务合同总收入为 200万元, 预计合同总成本为 140万元, 合同价款在签订合同时已收取, 采用完工百分比法确认劳务收入。2007年已确认劳务收入 80万元, 截至 2008年 12月 31日, 该劳务的累计完工进度为 60%。2008年该企业应确认的劳务收入为 ( ) 万元。(2009年)

- A. 36
- B. 40
- C. 72
- D. 120

【答案】 B

【解析】 2008年该企业应确认的劳务收入 =  $200 \times 60\% - 80 = 40$  (万元)。

### 三、让渡资产使用权收入(★★)

让渡资产使用权主要包括: 出租无形资产、出租固定资产、债权投资的利息收入、股权投资的股利收入。

【注意】 让渡资产使用权不包括: 处置债权投资的净收益、处置股权投资的净收益、处置固定资产净收益、处置无形资产的净收益。

如果合同或协议规定一次性收取使用费, 且不提供后续服务的, 应当视同销售该项资产一次性确认收入; 提供后续服务的, 应在合同或协议规定的有效期内分期确认收入。

如果合同或协议规定分期收取使用费的, 应按合同或协议规定的收款时间和金额或规定的收费方法计算确定的金额分期确认收入。

借: 银行存款、应收账款

贷: 其他业务收入

应交税费——应交增值税(销项税额)

借: 其他业务成本

贷: 累计折旧、累计摊销

【例 5-13】 甲公司为增值税一般纳税人, 转让专利权的使用权适用的增值税税率为 6%。2017年 1月 1日向丙公司转让某专利权的使用权, 协议约定转让期为 5年, 每年年末收取使用费 200 000元, 开具的增值税专用发票上注明的价款为 200 000元, 增值税税额为 12 000元。2017年该专利权计提的摊销额为 120 000元, 每月计提金额为 10 000元。

(1) 2017年年末确认使用费收入:

借: 应收账款(或银行存款) 212 000

贷: 其他业务收入 200 000

应交税费——应交增值税(销项税额) 12 000

(2) 2017年每月计提专利权摊销额:

借: 其他业务成本 10 000

贷: 累计摊销 10 000

【例 5-14】 甲公司为增值税一般纳税人, 转让商标使用权适用的增值税税率为 6%。甲公司向丁公司转让某商品的商标使用权, 约定丁公司每年年末按年销售收入的 10%支付使用费, 使用期 10年。第一年, 丁公司实现销售收入 1 200 000元; 第二年, 丁公司实现销售收入 1 800 000元。假定甲公司均于每年年末收到使用费, 并开具增值税专用发票。甲公司确认使用费收入的会计处理如下:

(1) 第一年年末确认使用费收入:

借: 银行存款 127 200

贷：其他业务收入	120 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	7 200
（2）第二年年末确认使用费收入：	
借：银行存款	190 800
贷：其他业务收入	180 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	10 800

【例题·单选题】下列各项中，应列入利润表“营业收入”项目的是（ ）。 （2013年）

- A. 销售材料取得的收入
- B. 接受捐赠收到的现金
- C. 出售专利权取得的净收益
- D. 出售自用房产取得的净收益

【答案】 A

【解析】 销售材料取得的收入计入其他业务收入，构成营业收入。其余选项在营业外收入核算，不构成营业收入。

【例题·单选题】下列各项中，关于收入确认表述正确的是（ ）。 （2010年）

- A. 采用预收货款方式销售商品，应在收到货款时确认收入
- B. 采用分期收款方式销售商品，应在货款全部收回时确认收入
- C. 采用交款提货方式销售商品，应在开出发票收到货款时确认收入
- D. 采用支付手续费委托代销方式销售商品，应在发出商品时确认收入

【答案】 C

【例题·多选题】下列各项中，关于采用支付手续费方式委托代销商品会计处理表述正确的有（ ）。 （2013年）

- A. 委托方通常在收到受托方开出的代销清单时确认销售商品收入
- B. 委托方发出商品时应按约定的售价记入“委托代销商品”科目
- C. 受托方应在代销商品销售后按照双方约定的手续费确认劳务收入
- D. 受托方一般应按其与委托方约定的售价总额确认受托代销商品款

【答案】 ACD

【解析】 选项 B，委托方发出商品应按商品成本记入“委托代销商品”科目。

【例题·计算分析题】（2009年）甲公司为增值税一般纳税人，增值税税率为 17%。商品销售价格不含增值税，在确认销售收入时逐笔结转销售成本。假定不考虑其他相关税费。2008年 6 月份甲公司发生如下业务：

（1）6 月 2 日，向乙公司销售 A 商品 1 600 件，标价总额为 800 万元（不含增值税），商品实际成本为 480 万元。为了促销，甲公司给予乙公司 15% 的商业折扣并开具了增值税专用发票。甲公司已发出商品，并向银行办理了托收手续。

（2）6 月 10 日，因部分 A 商品的规格与合同不符，乙公司退回 A 商品 800 件。当日，甲公司按规定向乙公司开具增值税专用发票（红字），销售退回允许扣减当期增值税销项税额，退回商品已验收入库。

（3）6 月 15 日，甲公司将部分退回的 A 商品作为福利发放给本公司职工，其中生产工人 500 件，行政管理人员 40 件，专设销售机构人员 60 件，该商品每件市场价格为 0.4 万元（与计税价格一致），实际成本 0.3 万元。

（4）6 月 25 日，甲公司收到丙公司来函。来函提出，2008 年 5 月 10 日从甲公司所购 B 商品不符合合同规定的质量标准，要求甲公司在价格上给予 10% 的销售折让。该商品售价为 600 万元，增值税额为 102 万元，货款已结清。经甲公司认定，同意给予折让并以银行存款退还折让款，同时开具了增值税专用发票（红字）。

要求：

（1）逐笔编制甲公司上述业务的会计分录。

（2）计算甲公司 6 月份主营业务收入总额。

【答案】

（1）

借：应收账款	795.6
贷：主营业务收入	680
应交税费——应交增值税（销项税额）	115.6
借：主营业务成本	480
贷：库存商品	480
借：主营业务收入	340
应交税费——应交增值税（销项税额）	57.8
贷：应收账款	397.8
借：库存商品	240
贷：主营业务成本	240
借：生产成本	234
管理费用	18.72

销售费用	28.08
贷：应付职工薪酬	280.8
借：应付职工薪酬	280.8
贷：主营业务收入	240
应交税费——应交增值税（销项税额）	40.8
借：主营业务成本	180
贷：库存商品	180
借：主营业务收入	60
应交税费——应交增值税（销项税额）	10.2
贷：银行存款	70.2

（2）主营业务收入总额 = 680 - 340 + 240 - 60 = 520（万元）。

【例题·计算分析题】（2011年）甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%，商品销售价格不含增值税；确认销售收入时逐笔结转销售成本。

2010 年 12 月份，甲公司发生如下经济业务：

（1）12 月 2 日，向乙公司销售 A 产品，销售价格为 600 万元，实际成本为 540 万元。产品已发出，款项存入银行。销售前，该产品已计提跌价准备 5 万元。

（2）12 月 8 日，收到丙公司退回的 B 产品并验收入库，当日支付退货款并收到经税务机关出具的《开具红字增值税专用发票通知单》。该批产品系当年 8 月份售出并已确认销售收入，销售价格为 200 万元，实际成本为 120 万元。

（3）12 月 10 日，与丁公司签订为期 6 个月的劳务合同，合同总价款为 400 万元，待完工时一次性收取。至 12 月 31 日，实际发生劳务成本 50 万元（均为职工薪酬），估计为完成该合同还将发生劳务成本 150 万元。假定该项劳务交易的结果能够可靠估计，甲公司按实际发生的成本占估计总成本的比例确定劳务的完工进度，该劳务属于增值税应税劳务。

（4）12 月 31 日，将本公司生产的 C 产品作为福利发放给生产工人，市场销售价格为 80 万元，实际成本为 50 万元。

假定除上述资料外，不考虑其他相关因素。

要求：根据上述资料，逐项编制甲公司相关经济业务的会计分录。（答案中的金额单位用万元表示）

【答案】

（1）	
借：银行存款	702
贷：主营业务收入	600
应交税费——应交增值税（销项税额）	102
借：主营业务成本	535
存货跌价准备	5
贷：库存商品	540
（2）	
借：主营业务收入	200
应交税费——应交增值税（销项税额）	34
贷：银行存款	234
借：库存商品	120
贷：主营业务成本	120
（3）	
借：劳务成本	50
贷：应付职工薪酬	50
完工程度 = 50 / (50 + 150) = 25%	
确认的劳务收入 = 400 × 25% = 100（万元）	
借：应收账款	117
贷：主营业务收入	100
应交税费——应交增值税（销项税额）	17
借：主营业务成本	50
贷：劳务成本	50
（4）	
借：生产成本	93.6
贷：应付职工薪酬	93.6
借：应付职工薪酬	93.6
贷：主营业务收入	80
应交税费——应交增值税（销项税额）	13.6
借：主营业务成本	50
贷：库存商品	50