

## 第五章 收入、费用和利润

### 【考点 3】提供劳务收入

【例题·单选题】2018年 11月 20日，甲公司与乙公司签订一项为期 3个月的劳务合同，合同总价款为 70万元（不含增值税）；当日收到乙公司预付合同款项 30万元。该劳务符合按完工百分比法确认收入的条件。2018年末经过专业测量师测量，劳务的完工程度为 40%。甲公司 2018年末应确认的该劳务收入为（ ）万元。（2016年改编）

- A. 12
- B. 28
- C. 30
- D. 70

【答案】 B

【解析】 甲公司 2018年末应确认的劳务收入  $=70 \times 40\%=28$ （万元）。

【例题·单选题】2014年 11月 1日，甲公司接受乙公司委托为其安装一项大型设备，安装期限为 3个月，合同约定乙公司应支付安装费总额为 60000元（不含增值税）。当日收到乙公司 20000元预付款，其余款项安装结束验收合格后一次付清。截至 2014年 12月 31日，甲公司实际发生安装费 15000元，预计至安装完成还将发生安装费用 25000元；该公司按已发生的成本占估计总成本的比例确定完工进度。不考虑其他因素，甲公司 2014年应确认的收入为（ ）元。（2015年）

- A. 20000
- B. 22500
- C. 15000
- D. 60000

【答案】 B

【解析】 2014年年末的完工进度  $=15000 / (15000+25000) \times 100\%=37.5\%$ ，2014年应确认的收入  $=60000 \times 37.5\%=22500$ （元）。

【例题·单选题】下列各项中，关于收入表述不正确的是（ ）。（2012年）

- A. 企业在商品销售后如能够继续对其实施有效控制，则不应确认收入
- B. 企业采用交款提货方式销售商品，通常应在开出发票账单并收到货款时确认收入
- C. 企业在资产负债表日提供劳务交易结果能够可靠估计的，应采用完工百分比法确认提供劳务收入
- D. 企业销售商品相关的已发生或将发生的成本不能可靠计量，但已收到价款的，应按照已收到的价款确认收入

【答案】 D

【解析】 企业销售商品相关的已发生或将发生的成本不能够合理地估计，此时企业不应确认收入，若已收到价款，应将已收到的价款确认为负债，选项 D错误。

【例题】甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 11%。2018年 11月 30日，甲公司与乙公司签订一项为期 3个月的装修合同，合同约定的装修价款为 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的 50%（含增值税），装修完成时支付剩余 50%的款项。当日，乙公司收到预付款 277 500元。2018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 2018年 12月 31日，甲公司为完成合同累计发生的劳务成本为 100 000元，估计还将发生劳务成本为 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。甲公司选择按一般计税方法计算增值税，根据税法规定该项目的预征率为 2%。

【答案】

借：银行存款	277500
贷：预收账款	277500
借：应交税费——预交增值税	5000
	【 $277\ 500 / (1+11\%) \times 2\%$ 】
贷：银行存款	5000
借：预收账款	138750
贷：主营业务收入	125000
	$(500\ 000 \times 25\%)$
应交税费——应交增值税（销项税额）	13750 $(125\ 000 \times 11\%)$
借：主营业务成本	100000
	$(100\ 000+300\ 000) \times 25\%$
贷：劳务成本	100000

【延伸】该公司当月取得的增值税专用发票认证相符的进项税额为 3 750元。则月末应编制的会计分录为：

借：应交税费——应交增值税（转出未交增值税） 10 000

贷：应交税费——未交增值税	10 000
借：应交税费——未交增值税	5 000
贷：应交税费——预交增值税	5 000

## 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不能可靠地估计所提供劳务的交易结果，即不能同时满足前面所讲的四个条件，则不能按完工百分比法确认收入。此时企业应正确预计发生的劳务成本能否得到补偿，并按以下方法处理：

（1）如果已经发生的劳务成本预计全部能够得到补偿，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）如果已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。

**【提示】** 确认的提供劳务收入金额小于已经发生的劳务成本的差额反映为损失。

（3）如果已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确认为当期损益（主营业务成本或其他业务成本），不确认提供劳务收入。

**【例题·单选题】** 2013年 4月 12日，某企业与客户签订一项工程劳务合同，合同期为一年，合同收入总额为 3000万元（不含增值税），预计合同总成本为 2100万元，至 2013年 12月 31日该企业实际发生总成本为 1400万元，但提供的劳务交易结果不能可靠估计，估计只能从工程款中收回成本 1050万元，2013年度该企业应确认的劳务收入为（ ）万元。（2014年）

- A. 1400
- B. 2100
- C. 2900
- D. 1050

**【答案】** D

**【解析】** 由于企业提供的劳务交易结果不能够可靠地计量，已经发生的劳务成本预计能够部分得到补偿，所以按照能够得到补偿的 1050万元来确认劳务收入，所以 2013年度该企业应确认的劳务收入的金额为 1050万元。

**【例题·判断题】** 企业对外提供的劳务分属不同会计期间且资产负债日提供劳务的交易结果不能可靠估计的，不能采用完工百分比法确认其当期劳务收入。（ ）（2017年）

**【答案】** √

**【例题·判断题】** 资产负债表日，提供劳务结果不能可靠估计，且已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劳务收入，并结转已经发生的劳务成本。（ ）（2013年）

**【答案】** √

**【例题·判断题】** 企业资产负债表日提供劳务交易结果不能可靠估计，且已发生的劳务成本预计全部不能得到补偿的，应按已发生的劳务成本金额确认收入。（ ）（2011年）

**【答案】** ×

**【解析】** 企业资产负债表日提供劳务交易结果不能可靠估计，且已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。

**【举例】** 甲公司于 2017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，2018年 1月 1日开学。协议约定，乙公司应向甲公司支付的培训费总额为 60 000元（不含税，税率 6%），分三次支付，第一次在开学时预付 25 000元，第二次在 2018年 2月 28日支付 15 000元，第三次在培训结束时支付 20 000元。

2018年 1月 1日，乙公司预付第一次培训费。甲公司向乙公司开具增值税专用发票，注明的增值税税额为 1 500元。至 2018年 2月 28日，甲公司发生培训成本 30 000元（假定均为培训人员薪酬，每月均为 15 000元）。2018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。假定不考虑相关税费。

**【答案】**

（1）2018年 1月 1日收到乙公司预付的培训费：

借：银行存款	26500
贷：预收账款	25000
应交税费——应交增值税（销项税额）	1500

（2）2018年 1月实际发生培训成本 15 000元：

借：劳务成本	15000
贷：应付职工薪酬	15000

（3）2018年 1月 31日确认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 ) 2018年 2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
( 5 ) 2018年 2月 28日确认收入并结转成本		
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：预（应）收账款		900
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）		900 (15 000× 6%)

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元结转入当期损益。甲公司虽然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。根据财税 [2016]36号文件规定，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，是指书面合同确定的付款日期。因此，甲公司 2月 28日应确认增值税销项税额。

