

第一节 收入

二、提供劳务收入

(一) 在同一会计期间内开始并完成的劳务

对于一次就能完成的劳务，或在同一会计期间内开始并完成的劳务，应在提供劳务交易完成时确认收入，确认的金额通常为合同或协议金额，确认原则可参照销售商品收入的确认原则。



基本账务处理：

借：劳务成本（归集劳务成本发生额）
 应交税费——应交增值税（进项税额）
 贷：银行存款等
借：银行存款等
 贷：主营（其他）业务收入
 应交税费——应交增值税（销项税额）
借：主营（其他）业务成本
 贷：劳务成本

(二) 劳务的开始和完成分属于不同会计期间

1. 提供劳务交易结果能够可靠估计

劳务的开始和完成分属不同的会计期间，且在资产负债表日能对提供劳务交易的结果作出可靠估计地，应按完工百分比法确认提供劳务收入。



同时满足下列条件，则交易的结果能够可靠地估计：

(1) 收入的金额能够可靠地计量

收入的金额能够可靠地计量，是指提供劳务收入的总额能够合理估计。通常情况下，企业应当按照从接受劳务方已收入或应收入的合同或协议价款确定提供劳务收入总额。随着劳务的不断提供，可能会根据实际情况增加或减少已收或应收的合同或协议价款，此时，企业应及时调整提供劳务收入总额。

(2) 相关的经济利益很可能流入企业

相关的经济利益很可能流入企业，是指提供劳务收入总额收回的可能性大于不能收回的可能性。企业在确定提供劳务收入总额能否收回时，应当结合接受劳务方的信誉、以前的经验以及双方就结算方式和期限达成的合同或协议条款等因素，综合进行判断。通常情况下，企业提供的劳务符合合同或协议要求，接受劳务方承诺付款，就表明提供劳务收入总额收回的可能性大于不能收回的可能性。

(3) 交易的完工进度能够可靠地确定

企业可以根据提供劳务的特点，选用下列方法确定提供劳务交易的完工进度：

- ① 已完工作的测量，要由专业的测量师对已经提供的劳务进行测量；
- ② 已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例；
- ③ 已经发生的成本占估计总成本的比例。

(4) 交易中已发生和将发生的成本能够可靠地计量

交易中已发生和将发生的成本能够可靠地计量，是指交易中已经发生和将要发生的成本能够合理的估计。企业应当建立完善的内部成本核算制度和有效的内部财务预算及报告制度，准确地提供每期发生的成本，并对完成剩余劳务将要发生的成本做出科学、合理的估计。

在采用完工百分比法确认收入时，收入和相关的费用应按以下公式计算：

本期确认的收入 = 劳务总收入 × 本期末止劳务的完工进度 - 以前期间已确认的收入

本期确认的费用 = 劳务总成本 × 本期末止劳务的完工进度 - 以前期间已确认的费用

基本账务处理：

借：银行存款
 贷：预收账款
借：劳务成本（归集劳务成本发生额）
 应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款
借：预收账款
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：劳务成本

【提示】与在同一会计期间内开始并完工的劳务会计分录基本相同。

【例题·单选题】2015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。2015年末经过专业测量师测量，劳务的完工程度为40%。甲公司2015年末应确认的该劳务收入为（ ）万元。（2016年）

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

【答案】B

【解析】甲公司2015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。

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。

已发生劳务成本 10000
① 10000
② 8000
③ 0
收入 10000
8000
0

【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 60000 元（不含税，税率 6%），分三次支付，第一次在开学时预付 25000 元，第二次在 2018 年 2 月 28 日支付 15000 元，第三次在培训结束时支付 20000 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 1500 元。至 2018 年 2 月 28 日，甲公司发生培训成本 30000 元（假定均为培训人员薪酬，每月均为 15000 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 15000 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	20000
贷：主营业务收入	20000
借：主营业务成本	15000
贷：劳务成本	15000

（4）2018 年 2 月实际发生培训成本 15000 元

借：劳务成本	15000
贷：应付职工薪酬	15000

（5）2018 年 2 月 28 日确认收入并结转成本

借：预收账款	5000
贷：主营业务收入	5000
借：主营业务成本	15000
贷：劳务成本	15000
借：预（应）收账款	900
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）	900

（150000×6%）

本例中，甲公司已经发生的劳务成本 30000 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 25000 元确认劳务收入，并将已经发生的劳务成本 30000 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。

【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，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，不考虑增值税等因素，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。

三、让渡资产使用权收入

(一) 让渡资产使用权收入的确认和计量

1. 让渡资产使用权收入通常包括：

- (1) 让渡无形资产等资产使用权而取得的使用费收入；
- (2) 出租固定资产取得的租金；
- (3) 进行债券投资收取的利息；
- (4) 进行股权投资取得的现金股利等。

【例题·多选题】下列各项中，属于让渡资产使用权收入的有（ ）。(2012年)

- A. 债券投资取得的利息
- B. 出租固定资产取得的租金
- C. 股权投资取得的现金股利
- D. 转让商标使用权取得的收入

【答案】 ABCD

【解析】让渡资产使用权收入包括出租无形资产收入、出租固定资产收入、进行债权投资收取的利息、进行股权投资取得的现金股利等。

【例题·判断题】企业债券投资获得的利息收入属于让渡资产使用权收入。() (2017年)

【答案】 √

2. 收入确认条件

- (1) 与交易相关的经济利益很可能流入企业；
- (2) 收入的金额能够可靠地计量。

【例题·多选题】某制造企业以经营租赁方式出租一台大型设备，租赁期为 2 年，每年年末收取租金，按月计提折旧。下列各项中，关于该企业出租设备的会计处理表述正确的有（ ）。(2016年)

- A. 租金收入确认为其他业务收入
- B. 计提的出租设备减值准备确认为资产减值损失
- C. 计提的出租设备折旧确认为其他业务成本
- D. 租赁期满时一次性确认收入

【答案】 ABC

【解析】企业经营租出设备取得租金收入应计入其他业务收入，设备折旧应计入其他业务成本，选项 A 正确，选项 C 正确；出租设备计提减值准备应计入资产减值损失，选项 B 正确；租赁期内应分期确认收入，选项 D 错误。

3. 让渡资产使用权收入的计量

(1) 利息收入

企业应当在资产负债表日，按照其他单位使用本企业货币资金的时间和实际利率计算确定利息收入金额。

(2) 使用费收入

会计处理原则：

- ①如果合同或协议规定使用费一次收取，且不提供后续服务的，视同销售该资产一次性确认收入；
- ②如果合同或协议规定使用费一次收取，但需要提供后续服务的，在合同协议规定的有效期内分期确认收入；
- ③如果合同或协议规定分期收取使用费的，按合同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。

(二) 让渡资产使用权收入的账务处理

企业让渡资产使用权的使用费收入，一般记入“其他业务收入”科目；所让渡资产计提的摊销额等，一般记入“其他业务成本”科目。

基本账务处理为：

①出租包装物

取得租金收入：

借：银行存款

贷：其他业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

摊销时：

借：其他业务成本

贷：周转材料

②出租固定资产（不含不动产）

取得租金收入：

借：银行存款

贷：其他业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

计提折旧时：

借：其他业务成本

贷：累计折旧

③出租无形资产（不含土地使用权）

取得租金收入：

借：银行存款

贷：其他业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

计提摊销时：

借：其他业务成本

贷：累计摊销

【举例】甲公司向乙公司转让某软件的使用权，一次性收取使用费 60000元（不含税），不提供后续服务，款项已经收回。已知增值税税率为 6%，甲公司确认使用费收入的会计分录：

【答案】

借：银行存款	63600
贷：其他业务收入	60000
应交税费——应交增值税（销项税额）	3600

【举例】甲公司于 2018年 1月 1日向丙公司转让某专利的使用权，协议约定转让期为 5年，每年年末收取使用费 200000元（不含税）。2018年该专利权计提的摊销额为 120000元，每月计提金额为 10000元。增值税税率为 6%，甲公司会计分录为：

【答案】

（1）2018年年末确认使用费收入：

借：应收账款（或银行存款）	212000
贷：其他业务收入	200000
应交税费——应交增值税（销项税额）	12000

（2）2018年每月计提专利权摊销额：

借：其他业务成本	10000
贷：累计摊销	10000

【举例】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（不含税），使用期 10年。第一年，丁公司实现销售收入 1200000元，第二年，丁公司实现销售收入 1800000元。假定甲公司均于每年年末收到使用费。增值税税率为 6%，甲公司应编制的会计分录为：

【答案】

（1）第一年年末确认使用费收入：

应确认的使用费收入 = $1200000 \times 10\% = 120000$ （元）

借：银行存款	127200
贷：其他业务收入	120000
应交税费——应交增值税（销项税额）	7200

（2）第二年年末确认使用费收入：

应确认的使用费收入 = $1800000 \times 10\% = 180000$ （元）

借：银行存款	190800
贷：其他业务收入	180000
应交税费——应交增值税（销项税额）	10800

【例题·判断题】企业转让无形资产使用权时，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，应视同销售该项无形资产一次性确认收入。（ ）（2015年）

【答案】√