

分期确认收入的税务与会计处理会计从业资格考试 PDF转换
可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/536/2021_2022__E5_88_86_E6_9C_9F_E7_A1_AE_E8_c42_536091.htm

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（以下简称《条例》）第二十三条第（二）项规定，企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机，以及从事建筑、安装、装配工程业务或者提供其他劳务等，持续时间超过12个月的，按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。这一规定与现行会计制度相互衔接，进一步增强了税法的可操作性。现行会计制度对跨会计年度劳务收入确认的规定根据《企业会计制度》第八十八条规定，在同一会计年度内开始并完成的劳务，应当在完成劳务时确认收入。如果劳务的开始和完成分属不同的会计年度，在提供劳务交易的结果能够可靠估计的情况下，企业应当在资产负债表日按完工百分比法确认相关的劳务收入。此外，《企业会计制度》第九十五条规定，如果建造合同的结果能够可靠地估计，建造承包商建造工程合同应当根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收入和费用。类似规定在《企业会计准则第14号收入》、《企业会计准则第15号建造合同》中也有体现。会计及税务处理的实例分析实践中，建造合同具有其自身的特殊性。例如：建造标的造价高且造价在合同签订时就已确定、建造周期一般都在一个会计年度以上。本文以建造合同业务为例对《条例》第二十三条第（二）项所涉及的相关会计处理问题进行分析。例：A飞机制造厂2008年1月与某客户签订一项总额为1170万元（含增值税）的飞机建造合同（固定造价合同），工程于2008年2月开工

，合同约定2010年12月完工。起初该厂预计工程总成本为950万元，至2009年底，由于铝材涨价等因素，该厂将预计总成本调增至1010万元。该厂于2010年9月提前3个月完成合同，客户同意支付奖励款58.50万元（含增值税）。该厂为增值税一般纳税人，适用增值税率17%，适用企业所得税率为25%，该厂建造该飞机的有关资料如下表（确定合同完工进度选用累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例，不考虑其他税费）：

1.2008年的账务处理登记当期发生的合同成本：借：生产成本 320 贷：原材料、累计折旧、应付工资等 320 登记当期结算的合同价款：借：应收账款 340 贷：工程结算 290.60 应交税金应交增值税（销项税额） 49.40 登记实际收到的合同价款：借：银行存款 330 贷：应收账款 330 确认、计量和登记该会计年度的收入、费用和毛利：2008年的完工进度= $320/950 \times 100\%=33.68\%$ ；2008年应确认的合同收入= $1170/(1+17\%) \times 33.68\%=336.80$ 万元；2008年应确认的合同费用=320万元；2008年应确认的毛利= $336.80 - 320=16.80$ 。借：生产成本毛利 16.80 主营业务成本 320 贷：主营业务收入 336.80

2.2009年的账务处理登记当期发生的合同成本：借：生产成本 360 贷：原材料、累计折旧、应付工资等 360 登记当期结算的合同价款：借：应收账款 370 贷：工程结算 316.24 应交税金应交增值税（销项税额） 53.76 登记实际收到的合同价款：借：银行存款 365 贷：应收账款 365 确认、计量和登记该会计年度的收入、费用和毛利：2009年的完工进度= $(320+360)/1010 \times 100\%=67.33\%$ ；2009年应确认的合同收入= $1170/(1+17\%) \times 67.33\% - 336.80=336.50$ 万元；2009年应确认的合同费用=360万元；2009年应确认的毛利= $336.50 - 360=$

- 23.50万元；2009年应确认的合同预计损失= $[1010 - 1170 / (1 - 17\%)] \times (1 - 67.33\%) = 3.27$ 万元；2009年应确认的可抵减时间性差异影响纳税金额= $3.27 \times 25\% = 0.82$ 万元。借：主营业务成本360 贷：主营业务收入336.50 生产成本毛利23.50 登记合同预计损失：借：管理费用合同预计损失 3.27 贷：存货跌价准备预计损失准备 3.27 同时登记：借：递延税款 0.82 贷：应交税金应交所得税 0.82.

3.2010年的账务处理登记当期发生的合同成本：借：生产成本 325 贷：原材料、累计折旧、应付工资等 325 登记当期结算的合同价款：借：应收账款 518.50 贷：工程结算 443.16 应交税金应交增值税（销项税额）75.34 登记实际收到的合同价款：借：银行存款 520 贷：应收账款 520 确认、计量和登记该会计年度的收入、费用和毛利：2010年应确认的合同收入=合同总金额 已确认的奖励款= $(1170 - 58.50) / (1 - 17\%) - 336.80 - 336.50 = 376.70$ 万元；2010年应确认的合同费用=当期实际发生的成本 - 当期应转销的合同预计损失= $325 - 3.27 = 321.73$ 万元；2010年应确认的毛利=当期应确认的合同收入 - 当期实际发生的成本= $376.70 - 325 = 51.70$ 万元；2010年应转销的可抵减时间性差异影响纳税金额= $3.27 \times 25\% = 0.82$ 万元。借：主营业务成本321.73 存货跌价准备预计损失准备 3.27 生产成本毛利51.70 贷：主营业务收入376.70 同时登记：借：应交税金应交所得税 0.82 递延税款 0.82.

4.2010年工程全部完工，应将“工程结算”科目与“生产成本”科目备抵结平“工程结算”科目余额= $290.60 - 316.24 - 443.16 = -1050$ 万元：“生产成本”科目余额= $320 - 360 - 325 = -1005$ 万元：“生产成本毛利”科目余额= $16.80 - 23.50 + 51.70 = 45$ 万元。借：工程结算 1050 贷：生产成本 1005 生产成本毛利45.

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问
www.100test.com