

第二节 一般纳税人纳税审核与纳税申报代理

【考点 1】销项税额的审核

1. 销项税额 = 不含税销售额 × 税率

2. 账务处理：

借：应收账款/应收票据/银行存款等

贷：主营业务收入/其他业务收入等

 应交税费——应交增值税（销项税额）

3. 发生的销售退回，作相反的会计分录，但注意用红字贷记销项税额。

销项税额的审核要点：

在对销项税额进行审核时，关键是销售额和税率的审核

销售额：全部价款和价外费用，但不包括收取的销项税额

不含税销售额 = 含税销售额 / (1 + 增值税税率)

销售额的审核要点：

（一）审核销售收入的结算方式

1. 增值税纳税义务发生时间

纳税人发生应税行为并收讫销售款项或取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。

结算方式	纳税义务发生时间
托收承付、委托银行收款	发出货物并办妥委托收手续的当天
赊销、分期收款	书面合同约定的收款日期的当天；无书面合同的或者书面合同没有约定收款日期的，为货物发出的当天
预收货款	货物发出的当天；但生产销售、生产工期超过 12 个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天
先开具发票的，纳税义务发生时间为发票开具的当天	

【注意 1】

（1）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；先开具发票的，为开具发票的当天。

收讫销售款项：纳税人销售服务、无形资产、不动产过程中或者完成后收到款项；

取得索取销售款项凭据的当天：书面合同确定的付款日期；未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。

（2）纳税人提供租赁服务采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

【注意 2】收到预收款时增值税纳税义务发生的：

（1）生产销售、生产工期超过 12 个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天；

（2）租赁服务。

【注意 3】纳税人提供建筑服务，被工程发包方从应支付的工程款中扣押的质押金、保证金，未开具发票的，以纳税人实际收到质押金、保证金的当天为纳税义务发生时间。

【注意 4】如果会计上收入确认时间早于增值税纳税义务发生时间，应通过“应交税费——待转销项税额”核算增值税。

2. 增值税纳税义务发生时间、税会差异

销售方式	纳税义务发生时间	税会差异
直接收款	不论货物是否发出，均为取得销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天	企业收款时，如果客户尚未收到该商品（客户未及时提货或商品在途）： ①会计上不确认为收入； ②增值税纳税义务已经发生，应纳税
托收承付和委托银行收款	为发出货物并办妥委托收手续的当天	企业收款时，如客户尚未收到商品（客户未及时提货或商品在途）： ①会计上不应确认为收入； ②增值税纳税义务已经发生，应纳税

赊销和分期收款	为书面合同约定的收款日期的当天，无书面合同的或者书面合同没有约定收款日期的，为货物发出的当天	(1) 客户已接受商品，由于未到合同约定的收款时间： ①会计上应确认收入； ②增值税纳税义务尚未发生，计入“应交税费—— 待转 销项税额” (2) 货物已发出，但客户尚未收到，由于无书面合同或合同未约定收款日期： ①会计上不确认收入； ②增值税纳税义务发生
预收货款	为货物发出的当天。 特殊规定： (1) 生产销售生产工期超过 12 个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天； (2) 租赁服务，在收到预收款当天。	(1) 预收货款后，在商品发出当天，如客户尚未收到货物： ①会计上不确认收入； ②增值税纳税义务发生。 (2) 生产工期超过 12 个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，预收款日至期末结算前： ①会计上按履约进度确认收入； ②增值税纳税义务已发生 (3) 租赁服务： ①会计上按期确认收入； ②增值税纳税义务已发生
委托他人代销货物	收到代销单位的代销清单、收到全部或者部分货款的当天、发出代销货物满 180 天的当天 三者中较早一方	如货物并未销售给第三方： ①会计上不应确认为收入； ②增值税纳税义务发生——比如发出货物满 180 天
销售应税劳务	销售劳务同时收讫销售款或者取得索取销售款的凭据的当天	基本无差异
除委托代销之外的其他视同销售货物	货物移送的当天	会计上按照会计准则确认收入；如果会计上确认收入，一般无差异； 如果会计上不确认收入，但增值税视同销售，则有差异。
先开具发票的，为开具发票的当天		会计上如果未达到收入时间，有差异

【2021·单选题】纳税人的下列业务，属于会计应确认收入但增值税纳税义务尚未发生的是（ ）。

- A. 以预收款方式销售货物，款项已收到、货物尚未发出
- B. 委托他人代销货物，货物已交付受托方，尚未收到代销清单和销售款项
- C. 直接收款方式销售货物，发票已开具但货物尚未发出、款项尚未收取
- D. 分期收款方式销售货物，货物已交付购买方，但尚未到合同约定收款日期且未收款

答案：D

解析：选项 A，会计不确认收入，增值税纳税义务也尚未发生；选项 B，会计不确认收入，增值税纳税义务是否发生未知，取决于发出货物是否满 180 天；选项 C，会计不确认收入，增值税纳税义务发生