**区小微基地培训**

**会计与税收常见问题解析**

**（2018年8月17日）**

**主要内容：**

**1-会计与税收基本概念；**

**2-公司与实收资本；**

**3-财务处理与企业所得税、增值税等税种之间的关系；**

**4-存货的会计与税收问题分析；**

**5-固定资产的会计与税收问题分析；**

**6-收入的会计与税收问题分析；**

**7-长期股权投资的会计与税收问题分析。**

**一、基本概念**

1、会计反映经济活动，主要反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，并对企业经营活动和财务收支进行监督。

2、会计基本假设：会计主体、持续经营、会计分期、货币计量。

3、会计基础：企业会计的确认、计量和报告应当以权责发生制为基础。

4、会计信息质量要求包括：可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性。

例：上海宝禾公司系2016年初由香港设立的外商独资企业，注册在闸北区，公司内部管理完善，账务处理规范严谨。2017年3月委托会计事务所对其2016年度报表进行审计。审计人员发现管理费用—审计费10万元，系计提2016年度审计费。审计人员提出异议。

企业财务人员认为，事务所和审计费在年前已确定，且系对2016年度的审计，按照权责发生制原则，理应计入当年度费用。

财务人员的解释是否合理？

**二、会计与税收法规、民商事法规**

**1、会计：根本宗旨-公允性；适用会计制度、涉及会计估计。**

税法：强调义务性-刚性（按具体法规执行）。会计实务与企业所得税、增值税等法规密切相关。

公司法：对投资、实收资本、盈余公积、分配利润等均有具体规定。

其他：合同法、物权法、破产法、甚至于安全环保（提取安全基金）等民商事法律法规。

相互结合才能更深入地看清经济业务本质，准确界定，系统把握，提升财务人员水平，更好地发挥财务部门的作用。

**2、需要准确理解公司及财务报表**

企业关系人：股东、管理者、社会关系（股民、工商、税务、银行、社保）等。

**三、企业必经的三个时期 ：筹办期、经营期、清算期。**

（一）筹办期：企业会计准则和小企业会计准则规定，筹办期间发生费用（开办费）计入管理费用。

筹办期税收规定：不确认亏损年度，所以应纳税所得额全部调增。原因：筹办期不论几年，对企业所得税而言均作为一个纳税年度。该期间只产生费用（开办费）没有收入，报表反映亏损。而待进入经营期（一般指开具第一张发票）才计算税收盈亏。即筹办期间所产生的开办费在步入经营期的当年一次摊销或分期摊销。

（二）经营期：会计与税收处理均按相关规定进行。

（三）清算期：会计上已打破“持续经营”的假设，围绕变现资产，偿还债务为中心。清算收入、清算费用、清算盈余。

清算期的税收规定：以整个清算期间作为一个纳税年度，可以弥补前期亏损。清算期的企业所得税不得享受优惠政策，统一按25%计算企业所得税。

**四、会计主体与资本**

（一）企业分类

1、按经济类型分：国有企业、集体企业、私营企业、其他。

2、按规模分，企业分为：大型企业，中型企业，小型企业，微型企业。

3、公司与其他经济组织的区别

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 经济组织 | 地位 | 责任 | 两权分离 | 规模 | 所得税 | 其他… |
| 公司 | 法人 | 有限 | 分离明显 | 大 | 企业所得税 | 不可抽资… |
| 合伙企业 | 非法人 | 无限 | 基本重叠 | 小 | 个人所得税 | 可以抽资… |
| 个人独资企业 | 非法人 | 无限 | 高度统一 | 小 | 个人所得税 | 申报制… |

（二）公司与资本

◆有限责任公司，简称[有限公司](https://baike.baidu.com/item/%E6%9C%89%E9%99%90%E5%85%AC%E5%8F%B8)，中国的有限责任公司是指根据《[中华人民共和国公司登记管理条例](https://baike.baidu.com/item/%E4%B8%AD%E5%8D%8E%E4%BA%BA%E6%B0%91%E5%85%B1%E5%92%8C%E5%9B%BD%E5%85%AC%E5%8F%B8%E7%99%BB%E8%AE%B0%E7%AE%A1%E7%90%86%E6%9D%A1%E4%BE%8B/7954838)》规定登记注册，由五十个以下的[股东](https://baike.baidu.com/item/%E8%82%A1%E4%B8%9C)出资设立，每个[股东](https://baike.baidu.com/item/%E8%82%A1%E4%B8%9C/876529)以其所[认缴](https://baike.baidu.com/item/%E8%AE%A4%E7%BC%B4/6154164)的出资额为限对公司承担[有限责任](https://baike.baidu.com/item/%E6%9C%89%E9%99%90%E8%B4%A3%E4%BB%BB/8922294)，公司法人以其全部[资产](https://baike.baidu.com/item/%E8%B5%84%E4%BA%A7/781173)对公司债务承担全部责任的[经济组织](https://baike.baidu.com/item/%E7%BB%8F%E6%B5%8E%E7%BB%84%E7%BB%87/10329036)。

股东会对公司增加或者减少注册资本、分立、合并、解散或者变更公司形式作出决议，必须代表三分之二以上表决权的股东通过。

公司可以修改章程。修改公司章程的决议，必须经代表三分之二上表决权的股东通过。

**第三十三条** 股东有权查阅、复制公司章程、股东会会议记录、董事会会议决议、监事会会议决议和财务会计报告、会计账簿。

**三十四条** 股东按照实缴的出资比例分取红利；但是，全体股东约定不按照出资比例分取红利的除外。

**第三十五条** 公司成立后，股东不得抽逃出资。

《[公司法司法解释（三）](http://www.shui5.cn/article/f8/48001.html)》第二十五条 有限责任公司的实际出资人与名义出资人订立合同，约定由实际出资人出资并享有投资权益，以名义出资人为名义股东，实际出资人与名义股东对该合同效力发生争议的，如无[合同法](http://www.66law.cn/tiaoli/4.aspx)第五十二条规定的情形（合同无效），人民法院应当认定该合同有效。

《[公司法司法解释（三）](http://www.shui5.cn/article/f8/48001.html)》第12条规定：“第十二条：公司成立后，公司、股东或者公司债权人以相关股东的行为符合下列情形之一且损害公司权益为由，请求认定该股东抽逃出资的，人民法院应予支持：

(一)将出资款项转入公司账户验资后又转出;

(二)通过虚构债权债务关系将其出资转出;

(三)制作虚假财务会计报表虚增利润进行分配;

(四)利用关联交易将出资转出;

(五)其他未经法定程序将出资抽回的行为。

案例：最高人民法院，黑龙江省绥棱农场、黑龙江农垦建工有限公司与黑龙江省绥棱农场、黑龙江农垦建工有限公司等建设工程施工合同纠纷申请再审民事裁定书，[（2015）民申字第2996号]认为：足额向公司缴纳出资是股东的法定义务。绥棱农场作为冰雪公司股东，将5500万元新增资本转入冰雪公司账户完成验资后，未经法定程序，即以”返还验资”的形式将新增资本的本金及利息全额予以收回，未对”返还验资”作出合理解释；其虽提出冰雪公司实有净资产达一亿四千万元，不低于注册资本，应认定其已履行了出资义务，显然是混淆了公司注册资本与公司资产的区别，缺乏法律依据。因此，一、二审法院认定绥棱农场的行为构成抽逃出资的事实，具有相应的事实和法律依据，并无不当。

例：2005年自然人甲拟成立一家公司，由于公司法对设立有限责任公司股东人数的限制，邀好友自然人乙加入。公司章程规定，注册资本人民币500万元，甲方出资490万元（98%），乙方出资10万元（2%）。实质所需注册资本500万元全部由甲出资。

公司成立后经营良好，经济效益逐年提高，到2017年12月，公司净资产已达5000万元。此时甲又获得重大商机，雄心勃勃，准备大干一场。与乙商量，给乙100万元，让其退股。乙方未同意。

甲方表示，乙方对公司未投入任何资金，其股东身份无非是受当时政策制约而取得，支付乙方100万元完全是考虑双方友情，让其分享公司现有成果，已做到仁至义尽。乙方表示，虽然未出资金（同意现在补出），但其股东身份决定了其始终处于承担风险的危机之中，现在公司发展全景广阔，也不应一退了之。

双方协商不成，诉至法院。

1. 法院会如何判决？
2. 如乙方同意甲方的方案，此性质是什么？
3. 乙方如何计算个人所得税？
4. 基于甲方而言，教训是什么？

例：2016年甲公司与乙公司共同成立A公司，注册资本200万元，章程规定双方各出资100万元，缴纳期限为2046年。2016年末甲方已按规定缴付出资100万元，乙方尚未出资。

2017年，公司涉及重大赔偿200万元（债权人为B公司），面临破产倒闭的境地。其时公司资产负债表情况（未含赔偿）如下：

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 资产 | 金额 | 负债及权益 | 金额 |
| 货币资金 | 35万元 | 短期借款 | 200万元 |
| 其他应收款-甲方 | 100万元 | 应付工资及税费 | 50万元 |
| 固定资产 | 25万元 | 实收资本 | 100万元 |
| 其他 | 20万元 | 未分配利润 | —170万元 |
| 资产合计 | 180万元 | 负债和权益合计 | 180万元 |

1、A公司认为有限责任公司以公司财产承担有限责任，公司已资不抵债，更无力承担此赔偿，如不考虑报表情况，A公司解释是否合理？

2、如A公司进行清算，B公司能否获得赔偿？该如何主张债权？

3、这个案例告诉了我们什么？

**五、相关规定**

（一）例：2018年1月5日，公司在编制上月财务报表时发现一笔银行未达账，系2017年12月31日银行已扣款当年软件维护费10万元，发票正在途中，企业未做账。当月已完成的报表货币资金比银行对账单多了10万元。财务人员认为发票未收到无法做账，差异已体现在银行余额调节表里，且金额对本企业影响较小，况会计上有个“重要性原则”，所以此笔在2018年1月进账。

1. 会计上有无不妥？
2. 税收上会面临什么问题？
3. 如何理解会计原则？

（二）例：坐落于开发园区的某汽车贸易公司在2017年12月31日存货盘点情况：

（1）存放在备件库的部分汽车配件已于市面上的车辆不再匹配，此批配件共计30万元；

（2）小五金库遭到盲流人员蚂蚁搬家式的偷盗，共计4万元；

（3）轮胎库，由于大雪导致库房坍塌，造成20万元的损失。

则2017年12月31日，针对上述情况如何进行财务及税收处理？

（三）例、甲公司于2015年开始建造仓库（用于出租），2017年6月底已完工可使用（此时在建工程账面2400万元），但尚未决算审价。2017年9月开始签订租赁合同并取得收入。其2017年度1-9月每月发生银行利息费用为20万元。其中与乙公司签订的合同期限为2017年9月至2018年8月，租金为240万元，发票于2017年9月开具并一次性收款入账。

企业账务处理：在建工程共计2440万元（2400+20\*2）于2017年8月31日结转至固定资产并于下月开始计提折旧（按20年），并将9月份的利息费用20万元计入财务费用。由于租金全部开票，因此流转税和企业所得税全额在第三季度申报并交纳。当季利润为400万元，无其他调整因素，交纳企业所得税100万元。

分析：

1、结转固定资产的时间：不是取得发票时。

2、计提折旧：不要与税收折旧年限的最低限混淆。

3、利息处理：注意计入在建工程和当期损益的时点区别。。

4、租金收入：会计上权责发生制；税收上不是（利息收入和租金收入）。

5、实际第三季度应纳税所得额：

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 项目 | 企业 | 实际 | 减少利润 |
| 折旧 | 2440/240=10.17 | 10\*3=30 | 19.83 |
| 利息 | 20 | 20\*3=60 | 40 |
| 租金 | 240 | 240/12=20 | 220 |
| … |  |  |  |
| 利润合计 | 400 | 120.17=400-279.83 | 279.83 |

（四）例：在审计国有企业A公司的过程中，审计人员发现其他应收款—B公司500万元，账龄3年以上。经询问，企业解释是B公司已注销，当时将长期股权投资成本500万元转入其他应收款。后经审计人员通过工商公示信息查询，发现C公司的股东之一为A公司，显示A公司实缴资本为1000万元。A公司账面未反映该长期股权投资。

审计人员追问A公司财务人员，B公司与C公司有无关联？财务人员表示，重大问题由公司领导层决定，财务部门无法知晓。

1. 如B公司与C公司无关联，则A公司账务处理是否存在问题？
2. 如B公司与C公司有关联，则A公司该如何进行账务处理？
3. 是否会产生税收风险？

**（五）、营业收入**

**应了解视同销售行为：会计处理、企业所得税、增值税的具体规定**

**企业所得税法实施条例第25条规定：企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利费或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或提供劳务，但国务院、税务主管部门另有规定的除外。**

**增值税暂行条例视同销售规定：**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 序 号 | 情 况 | 备 注 |
| 1 | 将货物交付其他单位或者个人代销 |  |
| 2 | 销售代销货物 |  |
| 3 | 非同一县（市）的统一核算的机构的移送 |  |
| 4 | 将自产、委托加工的货物用于非增值税应税项目 | 除外购 |
| 5 | 将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费 | 除外购 |
| 6 | 将自产、委托加工、外购的货物作为投资 |  |
| 7 | 将自产、委托加工、外购的货物分配给股东 |  |
| 8 | 将自产、委托加工、外购的货物无偿赠送 |  |

**分析**

自产产品用于捐赠的视同销售——会计与增值税、企业所得税不一致。

如将自产产品作为捐赠的账务处理为：

会计：借：营业外支出 97

贷：库存商品 80

应交税费-应交增值税（销项税额）17

企业所得税——则要将市场价100万元填入视同销售收入，将80万元填入视同销售成本，差额20万元最终形成应纳税所得额增加。

外购货物用于福利的视同销售

例8：如酒厂将外购生产原料用的枸杞（如赠送，增值税视同销售）作为职工福利发放：如采购成本80万元（市场价80万元）

增值税方面——不得抵扣：进项税转出80\*17%=13.6万元

账务处理：借：存货80万

应交税费-应交增值税（进项税额）13.6万

贷：银行存款 93.6万

借：应付职工薪酬-非货币性福利93.6万

贷：存货80万

应交税费-应交增值税（进项税额转出）13.6万

企业所得税方面：填入视同销售收入80万元，视同销售成本80万元，此时无差价，即不调增应纳税所得额。国税函【2008】828号及后续规定，外购资产对外赠送、发放等，按照公允价值（有时近视于买价）作为收入处理。

**（六）长期股权投资**

**（1）、（企业会计准则第2号****）**　第二条 本准则所称[长期股权投资](https://baike.baidu.com/item/%E9%95%BF%E6%9C%9F%E8%82%A1%E6%9D%83%E6%8A%95%E8%B5%84)，是指投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资，以及对其合营企业的权益性投资。

比例 20-50% 50% 50%以上

影响 重大影响 共同控制 控制

后续计量 权益法 权益法 成本法

性质 联营企业 合营企业 子公司

例：甲公司于2016年2月以货币资金700万元取得A公司股权70%，对其产生控制，则甲公司采用成本法。

借：长期股权投资-A公司700万，贷：银行存款700万

2016年12月31日A公司股东会决议分红100万元，甲公司收到70万元。

借：银行存款70万，贷：投资收益70万

企业所得税处理：投资收益70万系收到的免税股息红利，应纳税调减70万。客户端投资收益纳税调整表-持有收益中，账载金额70万，税收金额70万。然后在符合条件的居民之间股息红利优惠明细表体现。

如当年不分红，而将未分配利润100万转增资本，

则会计上——甲公司不做账。

税收上——长期股权投资计税成本增加70万元。同时企业所得税将70万元转增资本的净利润视同分红，作为免税股息红利处理。投资收益纳税调整表-持有收益不填。

**（2）投资企业撤回或减少投资、转让、清算的税务处理**  
1、国税总局2011年第34号公告：投资企业从被投资企业撤回或减少投资，其取得的资产中，相当于初始出资的部分，应确认为投资收回；相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得；其余部分确认为投资资产转让所得。

例9：A公司原投资B公司（B公司实收资本400万元）100万元，2014年度允许A公司撤资40万元，取得价款90万元。如此时B公司未分配利润200万元，盈余公积100万元，则90万元中的40万元确认投资成本收回，（200+100）\*10%=30万元是免税股息，90-40-30=20万元是转让所得。

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| A公司 | 投资额 | 减资 | B公司 | 账面 | 免税股息 | A公司确认转让所得 |
| 股权投资 | 100 | 40 | 实收资本 | 400 | 40/400=10% |  |
|  |  |  | 盈余公积 | 100 | 10 |  |
|  |  |  | 未分配利润 | 200 | 20 |  |
| 收到90 |  |  | 合 计 | 700 | 30 | 90-40-30=20 |

2、国税函〔2010〕79号 ：企业转让股权收入，应于转让协议生效、且完成股权变更手续时，确认收入的实现。转让股权收入扣除为取得该股权所发生的成本后，为股权转让所得。企业在计算股权转让所得时，不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。

注意：在此种情况下，一般先分利，再转让。

3、关于清算所得

企业所得税法第五十五条所称清算所得，是指企业的全部资产可变现价值或者交易价格减除资产净值、清算费用以及相关税费等后的余额。

财税2009年60号文：投资方企业从被清算企业分得的剩余资产，其中相当于从被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中应当分得的部分，应当确认为股息所得；剩余资产减除上述股息所得后的余额，超过或低于投资成本的部分，应当确认为投资资产转让所得或损失。