企业开办费的会计及税务处理

江苏涟水县财政局　王庆山　陶中华

根据企业会计准则的规定，企业开办费是指，筹建期间发生的人员工资、办公费、培训费、差旅费、注册登记费以及不计入固定资产成本的借款费用等。企业筹建期间发生的开办费，应在发生时直接计入当期损益，不再分期摊销或留待以后一次摊销。根据税法的规定，2008年以后企业筹建期间发生的开办费，自支出发生月份的次月起，可以分期摊销，但摊销年限不得低于3年。

开办费发生时其账面价值(0)小于计税基础(开办费金额)的差额，会随税法上认定的长期待摊费用摊销而逐月减少直至完全消除，其相应的递延所得税资产也会逐月转回直至结清。

开办费形成的可抵扣暂时性差异，正常情况下均符合确认递延所得税资产的条件。

在开办费发生并计入当期损益的当年，计税时应按照当年发生的开办费合计减去当年按税法规定应分月摊销的金额后的余额，调增应纳税所得额。如果开办费发生在筹建期的第2年或以后，且当年按税法计算的应摊销金额超过当年发生的开办费，则按其差额调减应纳税所得额。在完全没有收入的筹建年度，开办费发生在当年11月份及以前的，尽管存在调增应纳税所得额的情况，但纳税调整后所得仍为负数，这一负数应等于当年应摊销的开办费，因此这时无须计算应交所得税。从全面进入生产经营阶段即不再确认开办费的年度开始，均应按当年税法上确认的往年开办费摊销额，调减应纳税所得额，直到按税法规定摊销完毕为止。

现以摊销年限3年、筹建期只涵盖两个纳税年度的企业为例，介绍与开办费相关的纳税调整：

第1年，即筹建开始的年度，因开办费的发生和摊销而应调增应纳税所得额=本年度发生的开办费合计－Σ[本年度各月份发生的开办费÷36×(12－月份序号)]。第2年，即筹建与生产经营相衔接的年度，因开办费发生和摊销而应调增应纳税所得额=本年度发生的开办费合计－上年度发生的开办费合计÷3－Σ[本年度各月份发生的开办费÷36×(12－月份序号)]。以上公式计算结果如为负数，则应调减应纳税所得额。第3年，全面进入生产经营阶段，当年不再确认开办费。计税时，因开办费摊销而应调减应纳税所得额=第1、2年发生的开办费合计÷3。第4年(第1年发生的开办费本年度应摊销完毕)，因开办费摊销而应调减应纳税所得额=Σ(第1年各月份发生的开办费÷36×月份序号)+第2年发生的开办费合计÷3。第5年(摊销完毕)，因开办费摊销而应调减应纳税所得额=Σ(第2年各月份发生的开办费÷36×月份序号)。如果实际筹建持续时间跨越3个年度甚至更长，上述计算公式则应作相应调整，但其基本原理不变。

开办费的所得税会计处理为：

筹建期间，应按发生的开办费，借记“管理费用——开办费”科目，贷记“银行存款”等科目。

在筹建期的第1年，应按当年计税时因开办费的发生和摊销而应调增的应纳税所得额和预计所得税税率计算的所得税金额，借记“递延所得税资产”科目，贷记“所得税费用——递延所得税费用”科目。以后年度计税时涉及开办费的纳税调整如果仍为调增应纳税所得额，也应按调增的应纳税所得额和预计所得税税率或适用所得税税率计算的所得税金额，做与第1年相同的会计分录。在完全没有收入的筹建年度由于无当期所得税费用，确认的递延所得税费用又属于贷方发生额，因此填报利润表时，“减：所得税费用”项目的金额应当用“－”列示。这样的情况，在所得税会计中称为“所得税收益”。

以后年度计税时涉及开办费的纳税调整如果属调减应纳税所得额，应按调减的应纳税所得额和适用所得税税率计算的所得税金额，转回递延所得税资产，借记“所得税费用——递延所得税费用”科目，贷记“递延所得税资产”科目，直至相关递延所得税资产结清为止。递延所得税资产存续期间，如果所得税税率发生变动，应按新所得税税率对递延所得税资产进行重新计量，因此产生的收益或损失计入变动当期的所得税费用。

例：执行企业会计准则的W公司自2008年10月经批准筹建，至2009年4月建成并开始生产经营。2008年10、11、12月份和2009年1、2、3月份发生的开办费分别为2.7万元、3.96万元、4.5万元和1.8万元、9.9万元、12.6万元，均已在发生时计入当期损益，决定在税法上按3年(36个月)分月摊销并作纳税调整。

2008～2012年，W公司各年度利润表中的利润总额分别为－11.16万元、56万元、60万元、76万元、80万元。各年度纳税调整时，2008年未发生业务招待费，其他年度发生的业务招待费只能在税前扣除60%且不能超过按税法规定允许在税前扣除的限额，因此2009～2012年分别应在纳税调整时调增应纳税所得额4万元。

假定：①各年度除涉及上述开办费、税前补亏以外，无其他纳税调整事项；②开办费的暂时性差异及2008年年度亏损

均符合递延所得税资产的确认条件；③2008 年预计所得税税率、2009～2012 年的适用所得税税率均为 25%；④2008 年年度亏损在 2009 年实现的税前所得中弥补；⑤各年度均不存在预缴所得税的情况。

试做 2008～2012 年各年度的所得税处理、所得税会计处理并进行相关分析（发生开办费并计入当期管理费用——开办费的会计分录省略）。

1. 所得税处理。

（1）2008 年度：①因开办费直接计入当期损益和摊销，应调增应纳税所得额=11.16－[2.7÷36×(12－10)+3.96÷36×(12－11)+4.5÷36×(12－12)]=10.9（万元）；②税法上认定的可在税前弥补的亏损额=会计上的亏损额－应调增的应纳税所得额=当年按税法规定应摊销的开办费=11.16－10.9=0.26（万元）。

（2）2009 年度：①因业务招待费而应调增应纳税所得额 4万元；②因开办费直接计入当期损益和摊销，应调增应纳税所得额=24.3－11.16÷3－[1.8÷36×(12－1)+9.9÷36×(12－2)+12.6÷36×(12－3)]=14.13（万元）；③应纳税所得额=56+4+14.13－0.26=73.87（万元）；④应交所得税=73.87×25%=18.47（万元）。

（3）2010 年度：①因业务招待费而应调增应纳税所得额 4 万元；②因开办费摊销而应调减应纳税所得额=(11.16+24.3)÷3=11.82（万元）；③应纳税所得额=60+4－11.82=52.18（万元）；④应交所得税=52.18×25%=13.045（万元）。

（4）2011 年度：①因业务招待费而应调增应纳税所得额 4 万元；②因开办费摊销而应调减应纳税所得额=2.7÷36×10+3.96÷36×11+4.5÷36×12+24.3÷3=11.56（万元）；③应纳税所得额=76+4－11.56=68.44（万元）；④应交所得税=68.44×25%=17.11（万元）。

（5）2012 年度：①因业务招待费而应调增应纳税所得额 4 万元；②因开办费摊销而应调减应纳税所得额=1.8÷36×1+9.9÷36×2+12.6÷36×3=1.65（万元）；③应纳税所得额=80+4－1.65=82.35（万元）；④应交所得税=82.35×25%=20.59（万元）。

2. 所得税会计处理。

（1）相关计算：①2008 年应确认递延所得税资产=(10.9+0.26)×25%=2.79（万元），当年净利润 =－11.16+2.79=－8.37（万元）；②2009 年应确认递延所得税资产=14.13×25%=3.53（万元），应转回递延所得税资产=0.26×25%=0.065（万元），当年净利润=56－(18.47－3.53+0.065)=40.995（万元）；③2010 年应转回递延所得税资产=11.82×25%=2.955（万元），当年净利润=60－(13.045+2.955)=44（万元）；④2011 年应转回递延所得税资产=11.56×25%=2.89（万元），当年净利润=76－(17.11+2.89)=56（万元）；⑤2012 年应转回递延所得税资产=1.65×25%=0.41（万元），当年净利润=80－(20.59+0.41)=59（万元）。

（2）会计分录见表 1、表 2。

表 1　W公司2008、2009年度涉及开办费和所得税的会计分录表　单位：万元

年度	摘　要	借　方		贷　方	
		科　目	金额	科　目	金额
2008年	确认递延税款	递延所得税资产	2.79	所得税费用①	2.79
	结转所得税费用	所得税费用①	2.79	本年利润	2.79
	结转本年亏损	利润分配②	8.37	本年利润	8.37
2009年	确认递延税款	递延所得税资产	3.53	所得税费用①	3.53
	转回递延税款③	所得税费用①	0.065	递延所得税资产	0.065
	计算应交税款	所得税费用④	18.47	应交税费⑤	18.47
	结转所得税费用	本年利润	15.005	所得税费用④	18.47
		所得税费用①	3.465		
	结转本年净利润	本年利润	40.995	利润分配②	40.995

表 2　W公司2010～2012年度涉及开办费和所得税的会计分录表　单位：万元

年度	摘　要	借　方		贷　方	
		科　目	金额	科　目	金额
2010年	转回递延税款	所得税费用①	2.955	递延所得税资产	2.955
	计算应交税款	所得税费用④	13.045	应交税费⑤	13.045
	结转所得税费用	本年利润	16	所得税费用①	2.955
				所得税费用④	13.045
	结转本年净利润	本年利润	44	利润分配②	44
2011年	转回递延税款	所得税费用①	2.89	递延所得税资产	2.89
	计算应交税款	所得税费用④	17.11	应交税费⑤	17.11
	结转所得税费用	本年利润	20	所得税费用①	2.89
				所得税费用④	17.11
	结转本年净利润	本年利润	56	利润分配②	56
2012年	转回递延税款	所得税费用①	0.41	递延所得税资产	0.41
	计算应交税款	所得税费用④	20.59	应交税费⑤	20.59
	结转所得税费用	本年利润	21	所得税费用①	0.41
				所得税费用④	20.59
	结转本年净利润	本年利润	59	利润分配②	59

注（表1、表2）：①为“所得税费用——递延所得税费用”科目；②为“利润分配——未分配利润”科目；③因上年认定的可在税前弥补的亏损已在本年度弥补，因此原确认的递延所得税资产0.065万元（0.26×25%）应予转回；④为“所得税费用——当期所得税费用”科目；⑤为“应交税费——应交所得税”科目。

3. 简单分析。

以上处理结果：①计入损益的“所得税费用——递延所得税费用”科目借方发生额 6.32 万元（2.955+2.89+0.41+0.065）与贷方发生额（2.79+3.53）相等；计入损益的“所得税费用——当期所得税费用”科目余额与“应交税费——应交所得税”科目余额相等，均为 69.215 万元（18.47+13.045+17.11+20.59）。②递延所得税资产自 2008 年开始确认，到 2012 年已全部转回结清（2.79+3.53－0.065－2.955－2.89－0.41=0）。○