

会计核算与纳税调整 企业开办费之

刘忠梅

(乐山师范学院 四川乐山 614004)

根据企业会计准则的规定,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。

一、企业开办费会计与税务处理相关规定

《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》(国税函[2009]98号)给予企业三种选择性的处理方式:①按照长期待摊费用的规定处理。根据《企业所得税法实施条例》第七十条的规定,开办费可作为长期待摊费用的支出,自支出发生月份的次月起,分期摊销,摊销年限不得低于3年。②在开始经营之日的当年一次性扣除。《财政部

关于印发〈企业会计准则——应用指南〉的通知》规定,企业在筹建期间内发生的开办费,从发生的当月直接扣除。这里“从发生的当月直接扣除”与国税函[2009]98号文件所规定的企业可以在开始经营之日的当年一次性扣除存在一定的差异,企业对此项的差异处理应予以关注。③企业在新企业所得税法实施以前年度的未摊销完的开办费,也可根据上述规定处理。即未摊销完的开办费可以一次计入当年的损益。《企业所得税法》第十三条规定:在计算应纳税所得额时,企业发生的下列支出作为长期待摊费用,按照规定摊销的(《企业所得税法实施条例》第七十条明确规定,摊销期限不少于三年),准予扣除:已足额提取折旧的固定资产的改建支出;租入固定资产的改建支出;固定资产的大修理支出;其他应当作为长期待摊费用的支出。

根据会计准则的规定,开办费在实际发生时直接列入“管理费用——开办费”,不再通过“长期待摊费用”科目进行核算,因为开办费不符合资产的定义。开办费包括筹办人员职工薪酬、办公费、培训费、差旅费、印刷费、注册登记费以及不计入固定资产成本的借款费用等。开办费的账务处理程序为:首先在“管理费用”科目核算,然后计入当期损益,不再按照摊销处理。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二年或以后,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,因此这时无需计算应交所得税。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。

二、举例说明

例:甲公司2010年2月份经相关部门批准开始筹办,至2010年12月31日正式结束。开办期间发生相关的人员工资10万元,办公费用5万元,业务招待费用10万元,购买固定资产30万元,无形资产10万元。计提累计折旧4万元,无形资产摊销2万元。企业所得税税率为25%。假设上述款项均以银行存款支付。

甲公司的会计处理为:借:管理费用——开办费用——工资及办公费15、——开办费用——业务招待费10;贷:银行存款25。借:固定资产30,无形资产10;贷:银行存款40。借:管理费用——累计折旧4、——无形资产摊销2;贷:累计折旧4,累计摊销2。

会计上计入当期损益的金额为31万元,确认递延所得税资产5.25万元($21 \times 25\%$) (因为业务招待费在2011年扣除多少无法确定,故暂时不予确认):借:递延所得税资产5.25;贷:所得税费用5.25。

1. 一次扣除。假设甲公司2011年全年业务收入为1800万元,会计利润为400万元。由于企业采用一次扣除法,所以2010年确认的递延所得税资产全部转回。借:所得税费用5.25;贷:递延所得税资产5.25。

《企业所得税法实施条例》第四十三条规定,企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出,按照发生额的60%扣除,但最高不得超过当年销售(营业)收入的5‰。根据上述规定,甲公司2011年按收入计算的业务招待费扣除限额为9万元($1800 \times 5\%$),按发生额比例为6万元($10 \times 60\%$)。所以,2011年应扣除业务招待费6万元。

甲公司2011年应纳税所得额= $400 - 31 + (10 - 6) = 373$ (万元),应交所得税= $373 \times 25\% = 93.25$ (万元)。借:所得税费用93.25;贷:应交税费——应交所得税93.25。

2. 分次扣除。假设甲公司分四年扣除,则每年扣除的开办费用为7.75万元($31 \div 4$)。业务招待费也得分四年列支,2011年列支的业务招待费为2.5万元($10 \div 4$),甲公司2011年按收入计算的业务招待费扣除限额为9万元($1800 \times 5\%$),按发生额比例为1.5万元($2.5 \times 60\%$)。因此2011年应纳税所得额为393.25万元[$400 - 7.75 + (2.5 - 1.5)$],应交所得税为98.3125万元($393.25 \times 25\%$),同时转回递延所得税资产1.3125万元($5.25 \div 4$)。借:所得税费用1.3125;贷:递延所得税资产1.3125。借:所得税费用98.3125;贷:应交税费——应交所得税98.3125。

2012年至2014年采用2011年同样的方式处理,企业在选择采用一次方式扣除还是分期方式扣除时一定要合理预计未来年度的收入。○