浅谈开办费会计与税务处理的差异

陈恩余

(海口锦信税务师事务所有限公司 海口 570206)

【摘要】企业筹建期发生的开办费,由于会计核算与税收规定不同,而产生纳税时间性差异、计算损益年度差异。本文侧重从纳税申报操作角度对上述差异进行分析,并提出具体处理方法,具有很强的实用性、指导性。

【关键词】开办费 会计与税收差异 纳税申报处理

企业筹建期是指企业已经工商、税务等登记注册了,但是尚未进行生产经营的特殊阶段。企业在筹建期内会发生很多支出,包括购置固定资产、无形资产、存货等资本性支出,也包括人员工资、福利费、办公费、差旅费、注册登记费、财务费用、业务招待费、广告费、业务宣传费等支出。而开办费是指在筹建期为筹建企业而使其具备生产经营条件所发生的支出(除资本性支出外)。

一、新办企业开办费的会计核算与税收规定差异

按照《企业会计制度》的规定,除购建固定资产以外,所有筹建期所发生的开办费,先在"长期待摊费用"中归集,待企业开始生产经营当月起一次计入开始生产经营当月的损益。根据《财政部关于印发〈企业会计准则——应用指南〉的通知》(财会[2006]18号)的规定,企业在筹建期发生的开办费,不再通过"长期待摊费用"进行归集核算,而是直接通过"管理费用(开办费)"计入当期损益。具体的财务处理是,企业在筹建期内发生的开办费(包括人员工资、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)在实际发生时,借记"管理费用(开办费)"科目,贷记"银行存款"等科目。

根据《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)第九条规定,新税法中开(筹)办费未明确列作长期待摊费用,企业可以在开始经营之日的当年一次性扣除,也可以按照新税法有关长期待摊费用的处理规定处理,但一经选定,不得改变。新税法有关长期待摊费用的处理规定主要是指按照《企业所得税法实施条例》第七十条规定,企业所得税法第十三条第(四)项所称其他应当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。

现行企业会计准则主要从资产定义的角度来定性开办费是资本化还是费用化,而税收则更强调开办费计入损益的方式。由于开办费不符合资产定义,企业会计准则将开办费以费用化形式于发生时作为"管理费用"的一个项目直接计入当期损益,而税法文件规定,企业发生的开办费可以选择以"长期待摊费用"形式进行分期摊销计入经营期损益,也可选择在开始经营之日的当年一次性扣除,也即对筹建期的全部开办费集中归集,待开始生产经营之日一次性计入经营期损益。

对于开办费税务处理选择在开始经营之日的当年一次性扣除的,如果筹建期很短的新办企业来说,企业会计核算与税务处理没有差异;企业选择以长期待摊费用分期摊销,或者新办企业筹建期跨季度(尤其是1年以上)的,就会存在会计核算与税务处理不一致。很显然,对于选择以长期待摊费用分期摊销,会计在开办费发生时计入当期损益,而税法先计入"长期待摊费用"于经营期分期计入损益,从而产生纳税时间性差异;新办企业筹建期跨季度(尤其是1年以上)的,会计在开办费发生时通过"管理费用(开办费)"直接计入当期损益,而税收规定无论是选择于开始生产经营之日的当年一次性扣除,还是选择以长期待摊费用分期摊销,只能于经营期开始计入损益,从而产生纳税时间性差异。

二、新办企业筹建期是否作为计算损益年度

按照企业会计准则的规定,企业在筹建期发生的开办费,不再通过"长期待摊费用"进行归集核算,而是直接通过"管理费用(开办费)"计入当期损益。由此可见,企业会计处理是将新办企业筹建期按正常核算期间计算损益并进行报告,开办费用也只是筹建期管理费用的其中一项费用。

而《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79号)第七条规定,企业自开始生产经营的年度,为开始计算企业损益的年度。企业从事生产经营之前进行筹办活动期间发生筹办费用支出,不得计算为当期的亏损,应按照《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)第九条规定执行。按照该文件规定理解,企业筹建(办)期不能作为计算企业损益的年度,此间发生开(筹)办费用支出,不得计算为当期的亏损。

三、关于开办费的纳税申报处理

通过以上分析可以看出,新办企业筹建期发生开办费存在纳税时间性差异及筹建期计算损益的年度差异。如果新办企业开办费只是纳税时间性差异,按照正常会计与税收时间性差异处理皆可(即以会计利润为基础进行纳税申报、纳税调

企业所得税税前扣除凭证规范化要求

王炳志

(湖州职业技术学院工商管理分院 浙江湖州 313000)

【摘要】本文在苏地税规[2011]13号文件的基础上,详细阐述了税前扣除凭证应具备的条件、种类及把握要点,并以案例形式说明不同情形下税前扣除凭证的认定问题,最后列举了22种常见争议凭证事项及关注重点,在所得税税前扣除凭证规范管理方面进行了初步探索。

【关键词】企业所得税 税前扣除凭证 应纳税所得额

一、问题的提出

企业所得税汇算清缴时成本费用的扣除是重点,而真实、合规、合理的税前扣除凭证是计算应纳税所得额时最基本的依据,也是征管实务中最常见、最混乱、最有争议的难点。凭证是税前扣除的重要依据和证明材料,而企业所得税法却没有对税前扣除凭证做出明确、详细地规定,在实际征管中难以把握。

为加强企业所得税税基管理,规范税前扣除凭证,2011年11月21日江苏省地方税务局出台了《企业所得税税前扣除凭证管理办法》(苏地税规[2011]13号),自2012年2月1日起施行。该文件是对《企业所得税税前扣除办法》的补充和完善,是我国第一个对所得税税前扣除凭证进行明确并细化管理的地方性文件。

所得税税前扣除凭证的理论研究并不多,实务操作中也相对比较混乱,且主观性较强,本文将以该文件为基础,结合企业所得税法及其实施细则进行探讨。

二、税前扣除凭证应具备的条件

企业所得税法不再"唯发票论",而是倾向于淡化凭证,对于税前扣除凭证更加注重真实性、相关性和合理性。第一,没有发票并不意味着不能税前扣除。只要有充分证据证明支出是实际发生、与企业生产经营有关且合理,在不违反其他税收法律法规,造成其他税种的漏、逃或给其他税种的征管造成困难的前提下,也可以在计算应交所得税时扣除。第二,有正式发票也不意味着能够税前扣除。如果仅仅凭发票不足以证明支出的"三性",税务机关有权要求纳税人提供其他佐证,假如纳税人无法提供或提供的佐证无法证明,或取得的发票不符合税法规定,涉及的支出也不得税前扣除。

税前扣除凭证理应具备一般会计凭证的特征和要求,如记录要真实,内容要完整,手续要完备,书写要清楚、规范等等要求外,还应符合以下三个条件:

第一,相对权威。如果纳税人能轻松随意地取得和填制税前扣除凭证,极易造成税前扣除的混乱与不实,扰乱企业所得

整)。但按照《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79号)第七条规定,企业筹建(办)期间不作为计算企业损益的年度。这样会导致会计核算有损益,而纳税申报没有损益(即零申报),二者差异难以通过纳税申报表项目调整处理,即企业季度纳税申报数为0,而会计利润表中却有损益,导致纳税申报不实。由此可见,该文件第七条的规定既不符合新办企业筹建期的实际情况,又给企业筹建期间纳税申报及年度企业所得税汇算清缴带来操作困难。

由于企业筹建期长短不一,而对于大多数生产型新办企业筹建期一般都较长,甚至有跨几个年度的,那么企业筹建期间发生的支出就不会仅仅是开办费。企业会计准则已体现了这个事实,只是将开办费作为管理费用的一个子项目处理。而该文件就这方面的规定存在前后不协调之嫌。一方面,以排除法的方式规定企业筹建期间不作为计算企业损益的年度;另一方面,又强调企业筹建期间发生筹办费用支出,不得计算为当期的亏损。那么,企业筹建期发生的除开办费以外的其他费用又该如何处理?

笔者认为,应该对该文件进行修订,新办企业筹建期与会计准则规定一样可以计算损益,而企业筹建期发生筹办费用支出,不得计算为当期的亏损,应按照《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)第九条规定执行。由于企业筹建期按正常年度计算损益,日常纳税申报就可以直接以会计利润进行纳税申报。而开办费会计核算与税收规定存在差异,可以通过《企业所得税年度纳税申报表附表九》的长期待摊费用中其他长期待摊费用做纳税调增、调减处理加以解决。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则——应用指南2006.北京:中国财政经济出版社,2006

2. 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,2009-02-27