

企业筹建费用会计处理方法研究

<http://www.criifs.org.cn> 2006年1月19日 吕学典

【摘要】在企业筹建费用的会计处理中，诸如核算口径、核算原则、涉税处理等问题都值得思考，而这些问题的核心是筹建费用到底需要不需要进行摊销。本文拟对此进行探讨。

企业筹建期间所发生的人员工资、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和无形资产购建成本的汇兑损益、利息支出等费用支出的会计处理方法，《企业会计制度》（财政部财会[2000]25号）作了“除购建固定资产以外，所有筹建期间所发生的费用，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”的明确规定。此项规定，值得探讨和研究。

一、筹建费相关概念的界定

筹建费是指企业筹建期间所发生的、不计入财产价值的各项费用，属于支付在先受益在后的待摊费用。待摊，顾名思义“等待摊销”，行业术语是指，本期已经支付，应由本期或以后相关期间负担而等待摊销的费用。由于费用摊销期长短不同，一般可分为待摊费用和长期待摊费用两种。

财政部财会[2000]25号《企业会计制度》第十九条规定：“待摊费用，是指企业已经支出，但应当由本期和以后各期分别负担的、分摊期在1年以内（含1年）的各项费用，如低值易耗品摊销、预付保险费、一次性购买印花税票和一次性购买印花税税额较大需分摊的数额等”，该条同时规定：“待摊费用应按其受益期限在1年内分期平均摊销，计入成本、费用”。

财政部财会[2000]25号《企业会计制度》第五十条规定：“长期待摊费用，是指企业已经支出，但摊销期限在1年以上（不含1年）的各项费用，包括固定资产大修理支出、租入固定资产的改良支出等”，该条同时规定：“长期待摊费用应当单独核算，在费用项目的受益期限内分期平均摊销”。待摊费用和长期待摊费用的概念内涵，包含了两个共同点：

第一，两者都应确定一个受益期。西方学者认为，受益期的长短，应按照稳健性原则（谨慎性原则）予以确认，当未来不可预测因素较多且影响较大时，受益期能短则短。我国习惯的处理方法是把这些待摊费用按受益期的长短不同，分别列于流动资产和非流动资产（长期资产）管理，即一年以内列入流动资产，称待摊费用，超过一年列入非流动资产，称长期待摊费用。

第二，两者都以受益期作为摊销期，且实行平均摊销。不管是待摊费用还是长期待摊费用，受益期的长短和待摊销费用的总额决定了费用摊销的额度，即受益期与费用摊销额度成反比，待摊销费用与费用摊销额度成正比。很显然，待摊费用和长期待摊费用两者性质不同，管理的要求不同，核算方法也不应该相同。

二、筹建费会计处理方法的思考

《企业会计制度》对筹建费用的会计处理方法，无论是从制度自身角度分析，还是从理论依据上解剖，都有值得思考的问题：

思考之一：筹建费用会计处理方法的核算口径问题

《制度》第五十条对长期待摊费用的核算作了“应当单独核算，在费用项目的受益期限内分期平均摊销”的明确规定，同时规定“除购建固定资产以外，所有筹建期间所发生的费用，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”，“如果长期待摊的费用项目不能使以后会计期间受益的，应当将尚未摊销的该项目的摊余价值全部转入当期损益”。这样的处理，产生了两个不一致：

其一，筹建费用属于长期待摊费用的范畴，长期待摊费用必须在“受益期限内分期平均摊销”，而“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”的处理，是没有进行会计分期的。按照制度规定的处理方法，筹建费用的受益期只有一个月，单一的一个月，不存在一年以内（含一年）的“待摊费用”和一年以上的“长期待摊费用”。因此，也就不需要“先在长期待摊费用中归集”，可直接计入管理费用，这样更符合企业“会计核算和编制的财务会计报告应当清晰明了，便于理解和利用”的原则。

其二，筹建费用“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”的规定，明确了筹建费用必须毫无保留的、全额的计入当期损益，不存在平均摊销的问题。制度规定，筹建费用属于其他长期待摊费用，“其他长期待摊费用应当在受益期内平均摊销”。很显然，两者的口径是不一致的，与其第十九条、第五十条有关“待摊费用”和“长期待摊费用”的核算内容是不相吻合的。

思考之二：筹建费用会计处理方法的核算原则问题

权责发生制原则和收支配比原则是确定企业经营损益的基本原则。权责发生制原则明确了收支的归属期，即：凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用，不论款项是否收付，都应当作为当期的收入和费用；凡是不属于当期的收入和费用，即使款项已在当期收付，也不应当作为当期的收入和费用。收支配比原则要求企业进行会计核算时，收入与其成本、费用应当相互配比，同一会计期间内的各项收入和与其相关的成本、费用，应当在该会计期间内确认。

按照持续经营会计假设的理论，企业筹建费用的受益期应当是企业从生产经营开始至企业生产经营终结（合并、兼并、倒闭、破产等）的时间，依据权责发生制和收支配比原则，企业筹建费用应该在这个时间段内进行平均摊销。理论上讲是合情合理的，但实际做起来是困难的，因为企业从生产经营开始至企业生产经营终结的时间是一个不确定的时间，谁都无法预测企业到底能够经营多长时间。因此，我国有关的法规采用了一种比较折衷的处理方法，规定一个受益期（或摊销期），这样既体现了持续经营假设的理论，又符合权责发生制和收支配比原则的要求。制度对筹建费用实行的开始生产经营时的“一次性计入”办法，对新建企业来讲，如果企业筹建费用较大，必定会影响投产当月的损益，对老企业来讲，如果筹建费用账面摊余价值较大，采用追溯调

整法调整后，尽管对调整月份损益没有影响，但它将影响未分配利润及股利政策。

思考之三：筹建费用会计处理方法的涉税处理问题

制度规定，筹建费用“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”，《中华人民共和国企业所得税暂行条例实施细则》第三十四条规定，企业在筹建期发生的开办费，应当从开始生产、经营的次月起，在不短于5年的期限内分期扣除。很明显，企业会计制度规定与所得税条例实施细则规定的口径是不一致的。主要表现在：第一，两者的时间起点不一致。现行会计制度规定从生产经营的当月开始摊销，现行税收制度规定从生产经营的次月开始扣除，时间起点相差一个月；第二，两者的时间长度不一致。会计制度规定只有一个月，税收制度规定至少5年，两者相差至少59个月。由于上述两个不一致的口径，使税前会计利润和应税所得额出现较大差异。某公司2001年4月份正式投入运营，按税法规定，筹建费用

180万元在五年内平均扣除，每月3万元，所得税税率为33%。

三、筹建费用会计处理方法的探讨

《企业会计制度》对筹建费用的会计处理方法确有需要进一步完善的问题。如何解决筹建费用的会计处理方法，其核心问题是解决筹建费用到底需要不需要进行摊销的问题。

（一）筹建费用不需要摊销

如果筹建费用不需要摊销，也就无需通过“长期待摊费用”科目，可直接计入“管理费用”科目。其核算过程是：

1. 筹建期间发生费用时，直接根据有关原始凭证：

借：管理费用

贷：有关科目

2. 生产经营开始当月，连同本月管理费用于月末一并结转本年

利润：

借：本年利润

贷：管理费用

事实上，一个新建企业在筹建期间是不计算经营损益的（本身就无经营损益可言），平时所发生的筹建费用直接归集在“管理费用”科目上，待企业开始生产经营当月末一次性结转“本年利润”，在会计核算上既简化了核算手续，又符合“清晰明了，便于理解和利用”的原则。但这种处理方法对筹建时间长、费用支出大的企业在投入生产经营的当月，会产生“实盈虚亏”的假象，同时，也不符合权责发生制和收支配比原则。

（二）筹建费用需要摊销

筹建费用按照权责发生制和收支配比原则的要求，本着“谁受益谁负担，何时受益何时负担”的宗旨，长期待摊费用单独核算，设置“长期待摊费用”科目，并在费用项目的受益期限内分期平均摊销。其核算过程是：

1. 筹建期间发生费用时，根据有关原始凭证：

借：长期待摊费用

贷：有关科目

2. 从生产经营当月或次月开始，分期平均摊销时：

借：管理费用

贷：长期待摊费用

3. 每月月末连同当月管理费用一并结转本年利润：

借：本年利润

贷：管理费用

两种处理方法哪一种更合适呢？笔者认为：不实行分期摊销的处理方法适合于筹建费用较小的企业，实行分期摊销的处理方法适合于筹建费用较大的企业。但筹建费用的大小要有一个度量的

标准，比如可以采用资本筹建费用率（筹建费用总额÷注册资本×100%）来确定，资本筹建费用率低于一个比率时不实行分期摊销，否则实行分期摊销。经测算，依据资本筹建费用率确定是否摊销及费用摊销期，可按下表的区间确定：

企业筹建费用的会计处理方法，既是个技术问题，又是一个比较严肃的政策导向问题，应寻求更好的解决方法，以符合会计法规的要求，满足经营管理的需要，便于理解和利用。●

文章来源：会计之友 （责任编辑： x1）