

研发费用的税收优惠与会计核算

陈丽琴¹(副教授), 张芳²

(1.湖北工业职业技术学院, 湖北十堰 442000; 2.湖北十堰市国家税务局所得税管理科, 湖北十堰 442000)

【摘要】业务部门产生纳税义务,会计部门计算纳税义务。如何充分享受税收优惠政策,对研发支出的涉税事项进行正确的会计核算,是企业会计人员需要解决的问题。本文在分析研发费用税前加计扣除政策、高新企业研发费用认定范围、会计核算要求的基础上,根据以终定始的思路,针对企业研发项目的界定与管理、研发支出账户设置与使用等方面存在的问题,提出具有操作性的意见和建议。

【关键词】研发费用; 加计扣除; 研发方式; 会计核算

一、引言

《企业所得税法》和《企业所得税法实施条例》明确规定,企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,未形成无形资产计入当期损益的,在按照规定据实扣除的基础上,按照研究开发费用的50%加计扣除;形成无形资产的,按照无形资产成本的150%摊销。

2014年企业所得税汇缴清算中要求填报的研发费用加计扣除优惠明细表(表A107014)主要依据为《企业研究开发费用税前扣除管理办法(试行)》(国税发[2008]116号)和《财政部 国家税务总局关于研究开发费用税前加计扣除有关政策问题的通知》(财税[2013]70号)。如果是高新技术企业还需根据《高新技术企业认定管理办法》(国科发火[2008]172号)和《高新技术企业认定管理工作指引》(国科发火[2008]362号)填列高新技术企业优惠情况及明细表(A107041)。

《财政部关于企业加强研发费用财务管理的若干意见》(财企[2007]194号)对企业研发费用的核算范围也进行了规范。

这三个方面所要求反映的研发费用信息不尽相同,但从研发费用核算的总体要求来看,三者又基本是一致的,都要求研发项目必须分开核算、专账管理、准确归集、如实申报。

如何同时满足三个方面的核算要求,减少会计人员工作量,同时充分享受税收优惠政策,是会计人员迫切需要解决的问题。本文对企业在研发费用核算中经常遇到的问题进行了分析,并给出了具体操作建议。

二、研发项目的界定与管理

研发项目在研发费用核算中相当于一个成本计算对象,研发项目确定的研发范围直接限定了研发费用的投入规模。

1. 企业研发项目的界定。企业只要进行研发活动都必须对研发费用进行会计核算,会计上核算的研发项目范围要远远大于高新企业认定和税前加计扣除的认定中的范围,即必须是有价值、有目标、可持续、符合目录的研发项目对应的研发费用才能享受税前加计扣除优惠。

税前加计扣除研发项目申报立项时应把握以下三点:①如果国家有关部门、国际性行业组织或全国性行业组织等具备相应资质的机构提供了最新的技术参数(标准),研发项目应当优于最新技术参数(标准);②如果没有相应的技术参数(标准),研发项目应当优于行业竞争对手,是该技术领域内真正的、有价值的进步;③如果很难说明是否有价值的进步,则至少应该同时符合三个要素,即创新的目的性很强、有计划地投入资源、能形成以知识产权为主要形式的最终成果或中间性成果。简言之,就是要使研发活动具有“独立时间、财务安排和人员配置”的特性,且不重复。即使生产过程与研发过程合在一起,也应当保证研发活动是有“独立时间、财务安排和人员配置”的。

2. 企业研发项目的管理。企业对研发项目一般应实行课题管理制。企业应尽可能建立独立的研发部门,围绕国家科技规划确定的重点领域和关键技术,构建完整的研发项目体系,制定中长期研发规划。要做好研发项目筹划,无论是计划的还是在生产过程中临时起意的研发活动,均应由技术研发人申请立项,组织专家团队对可行性报告进行内部评价、评议,做到“六明确”:明确研发项目名称、明确研发目标、明确研发方式、明确研发时限、明确研发人员、明确研发费用开支范围。企业决策投入研发后,会计部门应向税务部门备案。另外,建议研发项目应涵盖技术、产品、工艺、材料、标准等,将工艺开发纳入研发阶段。

三、研发支出核算的账户设置与使用

《企业会计准则》和《小企业会计准则》都要求进行研究与开发无形资产过程中发生的各项支出通过“研发支出”科目进行核算。笔者认为,在解读会计、税法、高新技术企业认定相关政策的基础上,应理清三个方面需反映的会计信息,以终定始,通过科学合理的账户设置,尽可能地同时满足三方面的要求。“研发支出”专账管理要求企业在一套总账的基础上,必须设置明细账进行辅助核算。具体明细账设置可参见表1:

表 1 “研发支出”明细账设置

一级科目	二级子科目	三级子科目	四级子科目
研发支出	研发项目 RD01	费用化支出	研发材料费用 研发人工费用 固定资产费用 无形资产摊销 中试与试制费 研发成果费用 其他费用
		资本化支出	同上

“研发支出”四级科目下可设置五级子科目或核算项目,进行明细分类核算。

1. 研发材料费用核算项目设置。研发材料费用下可设“直接材料”、“直接燃料”、“直接动力”三个核算项目,分别核算从事研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用,会计核算要求与税前加计扣除规定范围完全一致,高新技术企业认定该项费用归集在“直接投入”栏目。

研发活动的试制品或研发产品直接对外销售或作为企业用于销售产品的组成部分的,其研发试制品或产品成本中的材料、燃料及动力等费用不能加计扣除;研发活动领用的材料、燃料等未消耗完尚有使用价值的,移交生产部门或对外转让,原已记入“研发支出”、“管理费用”等科目的费用,应按账面价值或合理分摊价值转出处理,不得作为研发费用扣除。无法确定价值的,按取得的转让收入冲减研发费用。

2. 研发人工费用核算项目设置。人才是最活跃的技术创新要素,也是决定技术创新成败的最关键、最核心的要素,在研发费用中所占比例通常较大。对于该项费用,会计核算、税前加计扣除、高新技术企业认定口径差异很大,包括人员认定和薪酬项目归集。实际核算中可以设置“工资薪金”等核算项目,分别与税前加计扣除、高新技术企业认定对应。具体设置可参见表2。

3. 固定资产费用和无形资产摊销核算项目设置。对于该项费用,会计核算、税前加计扣除、高新技术企业认定口径差异也很大,实际核算中可以设置“仪器设备折旧费”等核算项目,分别与税前加计扣除、高新技术企业认定对应。具体设置可参见表3。

表 2 研发人工费用核算项目

四级子科目	五级子科目(项目)	归集内容	对应加计扣除优惠明细表(表A107014)	对应高新技术企业认定归类
研发人工费用	工资薪金	在职直接从事研发活动人员的工资、薪金	第3栏	人员人工
	津贴补贴	在职直接从事研发活动人员的津贴、补贴	第3栏	人员人工
	加班工资、奖金、年终加薪	在职直接从事研发活动人员的奖金、加班工资、年终加薪	第3栏	人员人工
	基本保险、住房公积金	在职直接从事研发活动的本企业在职人员基本社会保险费用住房公积金	第3栏	人员人工
	补充保险	在职直接从事研发活动的本企业在职人员补充保险、公积金补助费	不可加计扣除	人员人工
	外聘人员劳务费	累计实际工作时间在183天以上的外聘人员劳务费	不可加计扣除	人员人工
其他人员人工	研发人员与其任职或者受雇有关的其他支出,包括:其他外聘研发人员的劳务费用等。	不可加计扣除	不认定	

表 3 固定资产费用核算项目

四级子科目	五级子科目(项目)	归集内容	对应加计扣除优惠明细表(表A107014)	对应高新技术企业认定归类
固定资产费用	仪器设备折旧费	专门用于研发活动的仪器、设备的折旧费	第4栏	折旧费用与长期待摊费用
	仪器设备租赁费	专门用于研发活动的仪器、设备的租赁费	第4栏	直接投入
	仪器设备运行维护费	专门用于研发活动的仪器、设备的运行维护调整、检验、维修等费用	第4栏	直接投入
	房屋建筑物折旧费	用于研发活动的房屋建筑物折旧费	不可加计扣除	折旧费用与长期待摊费用
	房屋建筑物租赁费	用于研发活动的房屋建筑物租赁费	不可加计扣除	直接投入
	房屋建筑物运行维护费	用于研发活动的房屋建筑物运行维护费	不可加计扣除	直接投入
长期待摊费用	研发设施改建、改装、装修和修理过程中发生的长期待摊费用	不可加计扣除	折旧费用与长期待摊费用	
其他固定资产费用	非专门用于研发活动的仪器设备房屋等相关费用	不可加计扣除	不认定	

无形资产摊销应将专门用于研发的无形资产和非专门用于研发活动的无形资产分开进行核算,只有专门用于研发活动的软件、专利权、非专利技术所发生的费用摊销才能在税前加计扣除。

4. 中试与试制费的核算。中试与试制费的核算需注意中试阶段与生产阶段的区分。“中试与试制费”下可设置“模具费”等核算项目进行明细分类核算,具体见表4。

表4 中试与试制费核算项目

四级子科目	五级子科目(项目)	归集内容	对应加计扣除优惠明细表(表A107014)	对应高新企业认定归类
中试与试制费	模具费	专门用于中间试验和产品试制的模具	第6栏	直接投入
	工艺装备开发及制造费	专门用于中间试验和产品试制的工艺装备开发及制造费	第6栏	装备调试费
	样品样机	专门用于中间试验和产品试制的不构成固定资产的样品、样机	第6栏	直接投入
	一般测试手段购置费	一般测试手段购置费	第6栏	直接投入
	试制产品的检验费	试制产品的检验费	不可加计扣除	直接投入
	其他中试与试制费	非专门用于中间试验和产品试制的相关费用	不可加计扣除	不认定

专门用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备等移交生产部门或对外转让的,原已记入“研发支出”、“管理费用”等科目的费用,应按账面价值或合理分摊价值转出处理,不得作为研发费用扣除。无法确定价值的,按取得的转让收入冲减研发费用。

5. 研发成果费和其他研发费用的核算。只有研发成果的论证、评审、验收、鉴定费用等可税前加计扣除,企业可将这些项目设置为辅助核算项目。以下费用是不能税前加计扣除的:①研发成果申请专利,知识产权的申请费、注册费、代理费等;②研发成果评估费;③高新科技研发保险费。邀请外聘评审机构或专家参与论证、评审、验收,需外聘评审机构或专家给出书面意见并盖章或签字。可加计费用包括外聘评审机构开具的论证、评审、验收费,或者邀请专家评审的专家费,但是不能包括邀请专家的差旅费、住宿费、业务招待费。其中,专家费要执行一定的标准。企业依法取得知识产权后,在境内外发生的知识产权维护费、诉讼费、代理费、“打假”及其他相关费用支出,从管理费用据实列支,不应纳入研发费用。

其他研发费用中与研发活动直接相关的图书资料费、资料翻译费、设计制定费、新产品设计费、新工艺规程制定费、勘探开发技术的现场试验费、新药研制的临床试

验费可税前加计扣除,企业可以设置核算项目分别进行核算。但是实际核算中,新产品设计费等费用因与研发人工费用、委托外部研发费等项目重叠,很难归集,因此一般认定为0。以下费用是不能税前加计扣除的:①其他进行工序、技术规范、操作特性方面的设计的费用;②会议费、差旅费、办公费、外事费、研发人员培训费、培养费、专家咨询费等。

6. 委托外部研发费用。委托外部研发项目的研发费用由委托方按照规定计算加计扣除,委托方可要求受托方按上述方法进行专账核算,并向其提供该研发项目的费用明细账。委托方需分别核算“委托境内单位研发费用”、“委托境外单位研发费用”、“其他委托外部研究开发费用”。委托外部研发费用中,委托个人的研发费用是不能加计扣除的。高新企业认定过程中,需单独填列“境内的外部研发投入额”,委托外部研究开发费用发生额的80%计入研发费用总额。

四、研发支出会计核算与税前加计扣除需要注意的问题

1. 研发方式的选择与判断。研发方式决定了享受加计扣除的主体。税前加计扣除对研发方式的判断不仅看法律形式,更重要的是看实质——研发成果由谁享受。自主研发:研发成果由企业独占,研发企业在一个纳税年度中实际发生的相关研发费用可加计扣除。合作研发:研发成果由合作方共享,由合作各方就自身承担的研发费用分别按照规定计算加计扣除。委托研发:研发成果由委托方独享,委托方按照规定计算加计扣除,由受托方提供清单。集团公司集中研发:研发成果由集团公司共享,其实际发生的研究开发费用,根据签订集中研发项目的协议或合同,按权利和义务、费用支出和收益分享一致的原则在受益成员企业间进行分摊。

自主研发会计核算为基础、根本;合作研发双方各自按自主研发方式进行核算;委托研发由委托方出钱,受托方按自主研发方式进行核算;集团公司集中研发,集团总部与各分公司分别按自主研发方式进行核算。

2. 研发阶段与生产阶段的区分。企业的研发活动一般可分为全新型和改进型两大类,总的来说都可分成调研设计、立项、试验研究、小试中试、量产几个阶段。每个阶段要达成什么目标,一般由企业技术研发部门明确,一般来说量产以前是研发阶段。例如:软件产品《软件著作权证书》登记证书取得前为研发阶段;新药研发向药监局取得新药证书之前为研发阶段;用来出售的专利权获得《专利证书》之前为研发阶段;如果是企业自己投入生产使用的专利权,在进行大规模商业生产之前都可视为研发阶段。

3. 研发支出费用化和资本化的合理划分。研发支出的费用化和资本化,与研究阶段和开发阶段的划分相关。

虽然《企业会计准则》对研究与开发阶段的划分做出了明确规定,但是实际操作中主要依赖于会计人员的职业判断,因此争议较大。一般业绩好、研发项目多的企业费用化比例较高,当期加计扣除的金额较大。其实如果研发费用符合加计扣除条件,费用化和资本化带来的只是时间性差异。因此,建议会计核算中不要只考虑盈余管理,还要从资产负债表角度进行综合考虑。一般认为中试以后属于开发阶段,符合条件的研发费用应当资本化,例如新药研发进入临床实验(志愿者实验、少数患者、大是患者)为开发阶段。

采用委托研发方式的,如果研究开发费委托方是在合同签订时一次性支付给受托方的,企业无法划分研究阶段和开发阶段的支出,则支付的研究开发费应全部费用化进入当期损益。如果委托方是根据受托方开发进度分期支付研究开发费的,委托方应密切关注受托方的开发进度:对于在研究阶段支付的支出,费用化进入当期损益;对于开发阶段支付的支出,资本化记入“研发支出——资本化支出”科目,待专利申请成功后,将申请注册阶段发生的各项支出连同开发阶段的支出全部转入无形资产的成本。

4. 研发费用独立核算“四区分”。在企业账套系统内对研发费用单独设置总账与明细账进行会计算算是税前加计扣除基本前提,在此基础上要做到“四区分”。

(1)区分研发材料、燃料和非研发材料、燃料,材料、燃料需要有明确的领用指向,即在领料单上注明“××研发项目耗用”,材料费用所占比重应合理,不能将生产材料挤入研发材料费用。

(2)区分研发用动力费用和非研发用动力费用,研发部门动力费用最好是单独设计量表,如电表、燃气表,税务复核时会查验计量依据。如果是总表分摊,税务可能会认为无法确定,很容易被剔除。

(3)区分研发人员和非研发人工工资薪金,对研发人员的薪酬分配模式要事先进行筹划,例如:采用项目工资制模式、提成工资制模式还是技术承包工资制等模式;提高研发人员工资,会使与工资有关的三项费用(职工福利费、职工教育经费、工会经费)增加,这三项费用是不能税前加计扣除的;研发人员的通讯费、汽油费一般不能税前扣除,能否转换为货币补贴;次年发放给研发人员的年终奖当年不能加计扣除,能否改变发放办法等。

(4)区分研发设备与非研发设备等,在研发立项时就应注明研发需要购买的设备和研发活动所需的软件、专利权、非专利技术等无形资产的名称,购入时申购单、购

入后制作固定资产卡片等也应注明是研发专用。

专属研发费用采用直接对应核算办法,公共费用采用总量计量再分摊的办法,对不同的费用采用不同的分摊依据。例如:某一研发人员同时参与多个研发项目,其人工费用应当在研发项目间进行分配,分配标准可选择各项目人月时。即先计算出所有研发项目总人员时(研发项目时间×平均参与研发人员数),然后计算出分配率(单位人月时的人工费=总人工费÷总人月时),最后计算出每个项目应分摊的人工费(该项目应分摊的人工费=每个项目的人月时×单位人月时的人工费)。其他各项费用的分配可参照研发项目人工费的分配,切忌平均分配。

5. 研发过程证据档案保管“分阶段”。企业会计人员应当明确一个观点:业务部门产生税收,会计部门计算税收。要想充分享受研发费用税前加计扣除政策,必须抓好会计基础工作,切实做到根据入账原始凭证就能认定归属某一研发项目的经费支出,分阶段设计保管好原始凭证等档案材料。

研发立项阶段的档案材料包括决议文件、研究开发项目计划书、研究项目预算报告(项目预算和年度预算)、研发团队材料、委托研发决议、研发合同等;研发执行过程中的档案材料包括研发人员劳动合同、出勤情况统计表、缴纳“五险一金”的相关资料、工资发放记录、奖金核准及发放记录、个人所得税代扣代缴相关资料、人工费用在各研发项目之间的分摊计算表、研发领用材料领料单、以经营租赁方式租入的专门用于研发的仪器、设备合同或协议、租赁费付款记录等。研发结束后的档案材料包括研发项目的论证、评审、验收、鉴定材料、研发费用决算、技术转让、承包、服务合同及收入证明记录等。

主要参考文献

吴寿仁.企业技术创新手册:从技术研发到成果转化的188个问题解读[M].上海:上海科学普及出版社,2008.

财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2010[M].北京:人民出版社,2010.

国家税务总局.关于印发《企业研究开发费用税前扣除管理办法(试行)》的通知.国税发[2008]116号,2008-12-10.

财政部,国家税务总局.关于研究开发费用税前加计扣除有关政策问题的通知.财税[2013]70号,2013-09-29.

李平.新旧准则下研发费用会计处理对高科技企业的影响[J].审计月刊,2008(6).

【基金项目】十堰市社会科学研究立项课题“十堰市科技研发活动财务管理研究”(十社科[2015]5号)