

# 追溯加计扣除研发费用之财税处理

骆剑华

**【摘要】** 研发费用加计扣除新政,不但完善了原研发费用加计扣除政策,而且允许企业对过去3年内未及时享受加计扣除优惠的研发费用进行追溯加计扣除,这将进一步鼓励和推动企业无形资产研发活动的开展。企业享受追溯加计扣除研发费用优惠政策时,应进行相应的企业所得税纳税调整,同时按照会计政策变更规定进行会计调整处理,并追溯调整当期财务报表相关项目的年初金额。

**【关键词】** 研发费用; 加计扣除; 追溯调整

**【中图分类号】** D922.222

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2016)04-0096-3

为进一步完善研发费用加计扣除政策,推动企业加大研发力度,财政部、国家税务总局、科技部联合发布《关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》(财税[2015]119号),该文件重新对研发费用加计扣除相关问题作出明确规定:从2016年1月1日起,放宽享受加计扣除政策的研发活动范围,扩大研发费用加计扣除范围;允许企业追溯过去3年应扣未扣的研发费用予以加计扣除;简化对研发费用的归集和会计核算管理程序等。2016年1月1日以后未及时享受研发费用加计扣除优惠的,可以追溯享受并履行备案手续,追溯期限最长为3年。对企业在追溯期内(3年,下同)发生的符合该文件优惠政策的研发费用进行追溯加计扣除时,将涉及相应的税务和会计调整,本文拟就此问题进行分析、探讨,以期为实务工作提供借鉴。

## 一、追溯调整加计扣除研发费用的税务分析

由于财税[2015]119号文件规定追溯调整加计扣除优惠政策从2016年1月1日开始实施,因此,本文假设企业相关研发活动发生在2016年1月1日后,研发支出属于文件规定的可以享受加计扣除优惠的研发费用项目。

根据规定,企业符合追溯加计扣除研发费用条件的包括两类情况:①在追溯期内,研发费用属于应享受而未享受加计扣除政策的费用化研发支出,在发生当期,因各种原因企业将其作为一般性研发费用(即未能享受加计扣除优惠政策的研发费用,下同)在税前扣除,后在追溯加计扣除时(在追溯期内,下同),该研发费用在性质上符合文件规定的可加计扣除的费用化研发支出的条件,可再按其金额的50%加计税前扣除。②在追溯期内,研发费用属于应予以资本化计入无形资产计税基础的研发支出,但在发生当期企业将其作为一般性研发费用税前扣除,后在追溯加计扣除时,可享受资本

化研发费用加计扣除优惠政策,应将该研发费用按其金额的150%调增无形资产计税基础。另外,还要确定该无形资产截至追溯调整当年年初调增计税基础部分的相应累计摊销额,将该累计摊销额与原税前一次性扣除的研发费用金额比较,以两者差额调增或调减追溯调整年初的应纳税所得额,据此调增或调减追溯加计扣除当年年初应交的企业所得税金额。

## 二、追溯调整加计扣除研发费用的会计处理性质分析

财税[2015]119号文件从2016年1月1日起实施,原研发费用税前扣除的相关文件《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)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)已废止。企业2016年以后发生的研发支出将适用财税[2015]119号文件规定,对过去3年内发生的应扣未扣的符合规定的研发费用可以进行追溯加计扣除。由此涉及对该类业务的追溯会计调整,符合会计政策变更条件中“法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更”的情形。

造成追溯期内企业研发费用应扣未扣的原因是多样的,比如企业当时对研发费用加计扣除政策的理解不准确、未及时取得相关加计扣除税收证明、会计核算制度不健全等。待准确把握了研发费用优惠政策,在加强和完善研发活动的税务处理和会计工作之后,追溯期内的相关研发支出符合加计扣除政策条件,允许企业通过追溯加计扣除享受该优惠政策。这实质上是对企业研发活动所实际发生的研发费用的肯定,对该类加计扣除业务进行追溯会计处理,能全面、客观地反映企业发生的直接和间接归属于研发活动的研发支出。因此,对加计扣除业务的追溯会计处理满足“会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息”的条件。

综上所述,对追溯期内研发费用进行加计扣除的会计处理,笔者认为其性质为会计政策变更,应采用追溯调整法进行会计处理,以为财务报表相关使用者提供更加真实、准确、全面的企业研发费用会计信息。

### 三、追溯加计扣除研发费用的具体财税处理

#### (一)追溯加计扣除费用化研发支出的财税处理

**1. 税务处理。**对于追溯期内符合财税[2015]119号文件规定的加计扣除条件的费用化研发支出,在发生时由于暂不符合优惠政策,企业未将其计入加计扣除的研发支出项目,而是作为一般性研发费用在发生当期税前扣除。在追溯调整时,若这类研发支出符合文件所规定的费用化加计扣除条件,可以按其金额的150%在税前一次性扣除。由于该类研发支出发生时已按一般性研发费用的100%标准从当期应纳税所得额中扣除。因此,在追溯加计扣除时,企业还可再按该研发支出额的50%在税前扣除,调减追溯调整当年年初的应纳税所得额。

**2. 会计处理。**在追溯加计扣除前,上述研发支出由于不满足《企业会计准则第6号——无形资产》费用化核算条件,因此,在发生当期并未通过“研发支出——费用化支出”科目归集,而是直接计入当期损益(“管理费用”科目,下同)。后在税务追溯加计扣除时,对该研发费用金额加计50%税前扣除。根据上述分析,先应根据会计政策变更规定进行会计处理,即通过“研发支出——费用化支出”科目归集,然后结转当期损益。由于该调整业务先通过“研发支出——费用化支出”科目归集,再结转当期损益,与该研发费用在追溯期内发生时直接计入当期损益的做法相比,两种会计处理本质上是一致的。因此,对该类研发费用在进行追溯加计扣除调整时,不需另外进行会计调整。

**3. 财税差异处理。**对于符合财税[2015]119号文件规定的加计50%扣除条件的研发费用,由于其仅属于税收优惠范畴,因此,会计上不予确认。根据该文件的规定,在追溯加计扣除该研发费用50%金额时,应调减当期应纳税所得额,不考虑其他税金差异将导致调整后当期会计利润大于应纳税所得额,该差额即为加计扣除的研发费用。因此,在追溯调整时,企业应调整减少年初应交企业所得税、调整增加年初未分配利润,根据会计政策变更规定,该调整业务的会计处理过程为:①根据调减应交企业所得税额,借记“应交税费——应交企业所得税”科目,贷记“利润分配——未分配利润”科目。②根据前步骤未分配利润增加额(贷方)按规定比例10%计提年初的盈余公积,会计处理时,借记“利润分配——未分配利润”科目,贷记“盈余公积——法定盈余公积”科目。③根据前述会计处理后相关账户金额,调整当期资产负债表相关项目年初金额,其中“应交税费”项目调减、“未分配利润”项目调增、“盈余公积”项目调增。此外,还应调整当期利润表中“净利润”项目上年金额。

#### (二)追溯加计扣除资本化研发支出的财税处理

**1. 税务处理。**在追溯期内,企业发生符合财税[2015]119号文件规定的加计扣除的资本化研发支出条件的,由于当时不符合税收优惠政策等原因而将其作为一般性研发费用税前扣除的部分,在追溯加计扣除时,该类研发支出符合资本化加计扣除条件的,可以按其金额的150%在无形资产摊销期内分期享受税前扣除优惠。在追溯加计扣除当期,根据符合条件的资本化研发支出金额的150%,计算按税法规定该无形资产截至追溯调整年初累计应计提摊销额,按其余额调增年初无形资产计税基础。对于该加计扣除业务对追溯调整年初应纳税所得额的影响,分析如下:在追溯加计扣除时,将无形资产截至调整年初的累计应摊销额,与该类研发费用发生时已一次性税前扣除额比较。当前者大于后者时,应调减年初应纳税所得额;反之,应调增年初应纳税所得额。

**2. 会计处理。**在追溯期内,对符合财税[2015]119号文件规定的资本化研发费用,在发生时企业已按会计准则作为非资本化研发支出计入当期损益。因此,在追溯加计扣除会计调整时,企业应将符合规定的资本化研发费用纳入资本化核算,调整增加无形资产账面原值,并补提截至调整年初无形资产的累计摊销额。具体来说,根据会计政策变更规定,在追溯调整当期,对上述追溯加计扣除业务,应按以下步骤对无形资产原值、累计摊销额进行会计调整:①将原计入当期损益的非资本化研发支出转出,按其金额的100%确认增加无形资产账面原值。会计处理时,借记“无形资产”科目,贷记“利润分配——未分配利润”科目。②确定资本化研发支出新增无形资产账面价值部分截至追溯调整年初应计提累计摊销金额。会计处理时,借记“利润分配——未分配利润”科目,贷记“累计摊销”科目。

**3. 财税差异处理。**对符合财税[2015]119号文件规定的按成本的150%税前摊销扣除的资本化研发费用,在发生当期作为非加计扣除研发支出已在税前一次扣除,根据文件规定,在追溯加计扣除时,应将其由税前一次扣除调整为按该金额的150%以无形资产分期摊销形式税前扣除。由此,“一次扣除额”(税法)与“无形资产截至追溯加计扣除年初累计应计提摊销额”(会计)存在差异,该差异即为追溯加计扣除年初应调整增加或减少的应纳税所得额,并以此确定追溯调整年初应调增或调减的应交企业所得税额。

根据会计政策变更规定,会计处理时,借记“利润分配——未分配利润”科目,贷记“应交税费——应交企业所得税”科目,或作相反分录。完成上述会计处理后,根据“利润分配——未分配利润”账户余额,计提或冲销追溯调整年初盈余公积,会计处理时,借记“利润分配——未分配利润”科目,贷记“盈余公积——法定盈余公积”科目,或作相反分录。最后,根据前述会计处理,对当期资产负债表相关项目年初金额进行追溯调整,其中以“无形资产”(借方)减去“累计摊销”

## □ 说法读规

(贷方)后的金额调增报表“无形资产”项目,根据“应交税费——应交企业所得税”、“利润分配——未分配利润”、“盈余公积”账户余额分别调整报表“应交税费”、“未分配利润”和“盈余公积”项目。此外,还需根据规定对追溯调整当期利润表中的“净利润”项目的上年金额进行调整。

### 四、案例解析

金山科技股份有限公司,属于国家认定的高新技术企业,公司从2016年1月1日起开始执行研发费用加计扣除税收新政。假设2018年4月在进行所得税汇算清缴时,公司发现过去2年里在某项无形资产研发过程中,存在未加计扣除的研发费用200万元,其中属于新规中费用化研发支出40万元、资本化研发支出160万元。上述两类研发支出发生时因多种原因不符合加计扣除优惠政策,已作为一般性研发费用在发生当年进行税前扣除。

假设公司该项无形资产于2017年7月研发完成,税法与会计均规定该无形资产从2017年7月开始摊销,摊销期均为10年,均采用直线法。该公司适用15%的企业所得税税率。

2018年4月,公司对追溯期内符合规定的研发费用进行加计扣除业务的追溯调整财税处理。

#### (一)追溯加计扣除费用化研发支出的财税处理

追溯期内,对研发支出中40万元的部分,在发生时已作为一般性研发费用在税前扣除,并未按其金额的50%加计扣除。因此,在追溯调整当期(2018年4月,下同)应按该费用的50%加计税前扣除,即以20万元( $40 \times 50\%$ )调减追溯调整年初(即2018年年初,下同)的应纳税所得额。会计处理上,根据会计政策变更规定,对因加计扣除而减少追溯调整年初应交企业所得税3万元( $20 \times 15\%$ )进行追溯调整,其会计分录为:借:应交税费——应交所得税3;贷:利润分配——未分配利润3。

#### (二)追溯加计扣除资本化研发支出的财税处理

1. 税务处理。追溯期内,对研发支出中的160万元部分,在发生时作为一般性研发费用已在税前一次性扣除。在追溯调整时,该支出属于资本化研发费用,可以按其发生额的150%以无形资产摊销方式分期税前扣除。由此,在追溯调整当期,应将无形资产按一次性扣除额与累计摊销额的差额调整应纳税所得额,其中一次性扣除额为160万元,累计摊销额为12万元 $[160 \times (1+50\%) \div 10 \times 0.5]$ (0.5万元为无形资产形成至追溯调整年初累计摊销期限,即2017.7~2017.12,共计0.5年,下同)。因此,应调整增加追溯调整年初应纳税所得额148万元( $160-12$ ),以及调增相应的应纳企业所得税22.2万元( $148 \times 15\%$ )。

2. 会计处理。追溯调整时,首先,对上述税务处理涉及的企业所得税进行会计处理:借:利润分配——未分配利润22.2;贷:应交税费——应交所得税22.2。然后,将属于资本化研发费用的160万元追溯调整年初无形资产账面原值(调增),会计分录为:借:无形资产160;贷:利润分配——未分配

利润160。再次,根据增加的无形资产原值,核算其截至追溯调整年初的累计摊销额为8万元( $160 \div 10 \times 0.5$ ),会计处理为:借:利润分配——未分配利润8;贷:累计摊销8。最后,根据“利润分配——未分配利润”账户余额 $132.8$ 万元 $[3+(-22.2)+160+(-8)]$ (贷方),补提盈余公积13.28万元( $132.8 \times 10\%$ ),会计分录为:借:利润分配——未分配利润13.28;贷:盈余公积——法定盈余公积13.28。

(三)对追溯调整当期财务报表相关项目的年初金额进行调整。

1. 资产负债表相关项目年初金额调整。根据“无形资产”账户借方金额160万元、“累计摊销”账户贷方金额8万元,调增“无形资产”项目152万元( $160-8$ );根据“应交税费——应交企业所得税”账户贷方金额19.2万元( $22.2-3$ ),调增“应交税费”项目19.2万元;根据“盈余公积——法定盈余公积”账户贷方金额13.28万元,调增“盈余公积”项目13.28万元;根据“利润分配——未分配利润”账户贷方金额119.52万元( $132.8-13.28$ ),调增“未分配利润”项目119.52万元。

2. 利润表相关项目上年金额调整。根据利润表“净利润”项目的含义(所得税后净利润,未考虑计提盈余公积、利润分配等因素),本例中追溯加计扣除业务需调增“净利润”项目上年金额为132.8万元 $[3+(-22.2)+160+(-8)]$ 。

### 五、小结

按照财税[2015]119号文件规定,对企业研发活动中因各种原因未及时享受加计扣除政策的研发支出,在追溯期内进行加计扣除财税处理时,需判断其属于费用化支出还是资本化支出。对属于费用化加计扣除项目的,税务上要求在追溯调整期期初加计扣除50%研发费用,会计上要求根据会计政策变更规定,调减期初未分配利润。对属于资本化加计扣除项目,税务上首先需按其金额150%调增无形资产计税基础,然后确定该无形资产截至追溯调整当期年初累计摊销金额,将原一次性扣除研发支出与该累计摊销额比较,以确定调整期期初应交企业所得税金额。根据会计政策变更规定,会计上需冲销原计入损益的研发支出金额、调增无形资产原值、补提累计摊销、计提(冲销)盈余公积、结转未分配利润等。此外,还需根据前述会计处理,调整追溯当期资产负债表、利润表相关项目的年初数或上年金额。

#### 主要参考文献:

财政部,国家税务总局,科技部.关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知.财税[2015]119号,2015-11-02.

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.

财政部会计资格评价中心.中级会计实务[M].北京:经济科学出版社,2015.

作者单位:重庆电子工程职业学院财经学院,重庆401331