

# 对研发支出加计扣除新政的理解

刘宇, 薛涛涛, 郑爱华(教授)

**【摘要】** 为贯彻国务院完善研发支出加计扣除政策的精神,2015年11月2日,财政部、国家税务总局、科技部联合下发了《关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》。本文通过分析该文件的具体内容,对研究开发费用税前加计扣除政策进行了思考,并对企业提了几点建议。

**【关键词】** 研发支出; 加计扣除; 税收优惠

**【中图分类号】** F275

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2016)07-0097-2

## 一、政策回顾

2015年11月2日,财政部、国家税务总局、科技部联合出台了《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)。该文件与国家税务总局下发的《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、国家税务总局发布的《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)相比,在企业研发活动的范围、享受税收优惠政策费用范围、费用的归集和核算管理、追溯享受政策、审核程序等五个方面做出了调整,具体内容如下表所示。

研发费用加计扣除新政内容汇总表

做出调整的五个方面	国税发[2008]116号文件和财税[2013]70号文件	财税[2015]119号文件
研发活动范围	正列举:规定应该享受税收优惠政策的研发活动范围	反列举:除规定的不得享受加计扣除政策的研发活动外,其他的都可享受该优惠政策
享受税收优惠政策费用范围	专职研发人员的费用;专门用于研发的材料费用、仪器设备折旧费、无形资产摊销等	外聘人员劳务费;试制产品检验费;专家咨询费;技术图书资料费等与研发活动直接相关的其他费用,但此项费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的10%
费用的归集和核算管理	必须设置专账	可设置专账或者辅助账
追溯享受政策	无	符合研发费用的加计扣除条件而没有及时享受税收优惠的,可向前追溯3年
审核程序	提供全部有效证明;存在异议时,企业需提供科技部门的鉴定书	事后备案管理,税务机关查证时再提供相关资料;存在异议时,税务机关直接与科技部门协商、鉴定

## 二、对财税[2015]119号文件理解

1. 如何设置研发费用归集和管理中所指的专账和辅助账?国税发[2008]116号文件和财税[2013]70号文件要求企业必须单独设置研发费用专账,并且必须按照规定项目准确归集填写年度可加计扣除的各项研发费用实际发生金额。财税[2015]119号文件将此项规定调整为对享受加计扣除的研发费用按研发项目设置辅助账,准确归集核算当年可加计扣除的各项研发费用实际发生额。

国税发[2008]116号文件和财税[2013]70号文件中规定的专账指的是明细分类账,即在明细分类账中专设“研发支出”会计科目,并按照具体用途下设二级、三级科目核算本企业的研发费用。在实际运用中,对于未设立专门的研发机构或者设立研发和生产经营一体化机构的企业,应该对研发费用进行准确的归集,划分不清的费用不得加计扣除。而财税[2015]119号文件中规定的辅助账就是备查账,主要用来对专账中没有登记、不便登记或登记不完全的研发支出项目进行补充。辅助账形式灵活、核算简单,简化了企业的核算管理工作。

财税[2015]119号文件施行以后,企业可以根据自身实际情况选择设置专账或者辅助账进行费用的归集和核算管理。现举例对两种核算方式下的会计处理进行说明。

例1:A公司2016年开发一款软件,截至2016年12月31日,公司发生各项资本化支出200万元,另发生外聘研发人员工资5万元和差旅费1万元尚未入账。其中,外聘研发人员工资符合资本化条件,差旅费不符合资本化条件。

(1)设置专账。采用这种方式需要设置“研发支出”科目。

外聘人员工资发生时:

借:研发支出——资本化支出——应付职工薪酬 5

贷:应付职工薪酬

5

## □ 说法读规

支付外聘人员工资时:	
借:应付职工薪酬	5
贷:银行存款	5
年底结算时:	
借:无形资产	205
贷:研发支出——资本化支出	205
差旅费发生时:	
借:研发支出——费用化支出	1
贷:银行存款等	1
年底结算时:	
借:管理费用	1
贷:研发支出——费用化支出	1

(2)设置辅助账。采用这种方式不需专门设置相关会计科目,按项目设置备查账即可。

外聘人员工资发生时:	
借:管理费用	5
贷:应付职工薪酬	5
备查账中“应付职工薪酬”科目下记录为研发支出。	
差旅费发生时:	
借:管理费用	1
贷:银行存款等	1
备查账中“管理费用”科目下记录为研发支出。	

2.“追溯期限最长为3年”应该如何理解?财税[2015]119号文件规定,企业符合规定的研发费用加计扣除条件而在2016年1月1日以后未及时享受该项税收优惠的,可以追溯享受并履行备案手续,追溯期限最长为3年。此项规定是指,2016年1月1日以后发生的研发支出符合规定的条件而没有享受税收优惠政策的,可以追溯享受该优惠政策,追溯期为3年。而不是指2016年1月1日政策一旦实行,企业就可以依据该政策对2013~2015年符合条件的研发支出追溯享受优惠。对于2016年1月1日以前发生的研发支出,即使符合规定的条件也不得追溯享受税收优惠。

例2:企业2018年发现其2015年研发人员工资3万元记入“应付职工薪酬”科目,未享受加计扣除政策;同时发现其2016年进行研发活动发生的会议费3000元记入“管理费用”科目,也未享受加计扣除政策。

就2015年研发人员工资3万元来看,由于2015年财税[2015]119号文件并未施行,因此不能在2018年对该笔支出进行追溯加计扣除。对于2016年进行研发活动发生的会议费3000元,由于财税[2015]119号文件于2016年1月1日起施行,因此,可以在2018年对该项费用进行追溯加计扣除并履行备案手续。

3. 财税[2015]119号文件对企业有哪些不利影响?财税[2015]119号文件规定,税务部门应加强研发费用加计扣除优惠政策的后续管理,定期开展核查,年度核查面不得低于

20%。一旦企业因政策放宽而降低对研发费用的归集核算标准,或者因对政策解读有误、有偏差而做出不正确的核算,则后续税务部门查账时有可能给企业带来税务风险。

4. 委托外单位研发有何改进?国税发[2008]116号文件和财税[2013]70号文件规定,对企业委托给外单位进行研发活动所发生的费用,凡符合规定条件的,由委托方按照规定计算加计扣除,受托方不得再进行加计扣除。对于委托开发的项目,受托方向委托方提供该研发项目的费用支出明细情况,否则,该项目的费用支出不得实行加计扣除。该项规定在实际执行中存在诸多问题:①由受托方向委托方提供研发项目的费用支出明细,委托方按照规定进行加计扣除。但由于研发支出明细可能涉及受托方的商业机密,使得受托方不愿提供或不愿如实提供相关信息,因而无法享受该项税收优惠。②对于加计扣除的基数指代不明。委托方、受托方对研发活动的支出定义是不同的。如A公司委托B公司研发一项技术,支付给B公司500万元,B公司实际使用了400万元做研发。对于A公司而言,研发支出是500万元,而对于B公司而言,研发支出为400万元。③国税发[2008]116号文件和财税[2013]70号文件只规定委托外单位研发也可以享受加计扣除政策,但是委托境外机构研发形成的技术容易外流,不利于技术本土化、本国化。

财税[2015]119号文件规定,委托外单位或个人进行研发活动所发生的费用,按研发费用实际发生额的80%计入委托方研发费用并计算加计扣除。委托境外机构或个人进行研发活动所发生的费用,不得享受此项优惠。可见,财税[2015]119号文件很好地解决了以上三个问题:①受托方与委托方存在关联关系时才需向委托方提供研发支出明细,而存在关联关系的双方之间的成本、研发细节不属于商业机密,较容易获取;②明确表示研发支出实际发生额的80%可以享受加计扣除政策;③委托境外机构研发的项目不得享受优惠政策,保护了国内研发项目。

### 三、对企业的建议

1. 加强对员工的政策培训。研发费用加计扣除政策涉及企业的会计、税务、研发、生产等部门,企业应加强对员工的政策培训,在享受研发费用加计扣除优惠政策的同时,降低企业的税务风险。

2. 加强内部控制。财税[2015]119号文件规定的年度核查制度,要求企业准确解读财税[2015]119号文件,做好会计核算,保管好与研发支出相关的文件、证据,以便日后在税务机关查证时出具,以证明研发支出的真实性。

### 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.

作者单位:中国矿业大学管理学院,江苏徐州221116