

研发费用税前扣除与会计处理方法研究

景华昀

(山西兰花科技创业股份有限公司财务部)

摘 要:目前随着国内企业同质化经营趋势的加剧,企业如果想在市场中占有一席之地,单纯降低产品成本的营销方式已经无法解决竞争问题,需要企业每年花费一定规模的资金用于新产品研发、新工艺升级,通过专利技术来提升企业整体产品或服务竞争能力。由此可见,研发资金的投入将成为企业未来持续发展的重要保障。随着近些年国家鼓励企业加强研发投入政策的陆续出台,使企业在税收优惠、财政补助等方面得到了实惠。但企业在处理研发费用税前扣除过程中,将会遇到新会计准则与税务处理口径不统一的问题,使企业财务人员避免因政策不统一出现主观判断错误而增加法律与税务风险,使企业会计信息更加准确。本文将通过对新准则背景下,研发费用会计核算与税前扣除税务处理进行分析的基础上,提出企业优化研发支出会计处理与税前扣除的具体措施。

关键词:研发费用;税前扣除;科技;无形资产

一、前言

随着科学技术的发展,企业在产品研发及技术创新方面取得了长足的发展,研发与技术创新已经成为衡量现代企业综合竞争能力的重要标准。国家为了鼓励企业加大研发与技术创新投入,于2008年出台了《企业研究开发费用税前扣除管理办法(试行)》(以下简称“扣除办法”),旨在通过提高企业所得税税前抵扣幅度,来调动起企业强化研发及技术创新的积极性。企业应重视优惠政策的应用,并科

学地处理加计扣除在税法方面与会计核算方法之间的差异,使企业可以在提高会计信息质量及合法性的前提下,享受国家税收优惠政策。

早在2017年,财政部就联合有关部门印发了《提高科技型中小企业研究开发费用税前加计扣除比例的通知》,对我国符合条件的中小型企业实施了研发费用按照75%加计扣除的优惠。2018年,国家又将其优惠条件扩大至所有类型的企业,并印发《关于企业委托境外研究开发费用税前加计扣除有关政策问题的通知》,使我国所有企业通过研发费用享受

税前扣除优惠,大大地调动起了国内企业科技创新的积极性^[1]。以上政策的主要内容包括:一是企业在研发过程中所支付的职工工资和奖金、材料费用、租赁费用、评审费用等可以在企业所得税申报前进行加计扣除,以抵扣企业所得税。二是企业所得税前加计扣除时应关注的问题为:企业应建立起科学、规范的研发费用管理办法与制度,对研发支出过程进行科学的核算与处理,使申报资料更加完整、科学、准确,同时,还要将研发费用按照申报项目名称进行单独分类,如果无法按照项目进行划分将无法享受抵扣优惠。

二、企业研发费用扣除的具体范围

(一)从事研发工作人员的费用。费用指直接从事新产品研发、技术创新工作人员的工资、社会保险等五险一金,同时,也包括了外聘的一些专家所支出的相关费用。所谓直接人员是参与到某个研发项目的研发人员或技术人员、辅助人员,不能直接判别是否参与科研项目则不在此范围内。如果科研人员既参与到了科研项目,也参与到了其他非科研项目,企业财务人员或科研人员应详细记录其实际参与科研项目工作的时间,并将其工资费用总额在实际参与时间及非研发时间之间进行分配,如果企业无法合理、科学的分配,则无法享受加计扣除优惠政策。如果研发人员同时参与到多个科研项目的,则应按照实际工作小时数进行分摊。

(二)研发过程中直接领用的材料、动力费用。该费用主要是指企业在研发过程中所消耗的各种原材料或动力所发生的费用;对于试验产品所领用的一些模具、装备等不构成实际产品的样品、样机等购置费用;将研发的产品向有关部门进行检验所发生的费用;研发产品过程中租赁某个仪器、设备的租赁费;研发中使用的仪器、设备所发生的维护、维修、检

验、检修等费用。如果以上材料费用、动力费用同时用于研发项目及非研发项目时,应按照如时间、定额等标准进行分摊,如果企业无法准确分摊的,按照税法规定则无法享受研发费用加计扣除优惠。如果企业在研发产品中实现了部分收入时,企业应将收入冲减材料领用的费用,如无法事先抵扣销售收入的,则无法进行加计扣除^[2]。

(三)研发项目应分担的固定资产折旧费用。该费用是指研发产品或创新工艺时所使用的专用仪器、设备的资产折旧费用。如果某项固定资产既被研发项目所使用,又被非研发项目所使用的,则企业应按照固定资产使用时间进行分摊。如果企业未能对其进行科学、准确分摊的,则不得享受加计扣除优惠政策。扣除办法中还规定,如果某项固定资产的资产折旧符合规定的,可以使用加速折旧法将折旧额进行加计扣除。

(四)使用无形资产分摊的费用。研发项目如果在开发中使用了相关信息化软件、专利权,则应将使用的无形资产摊销额计入研发费用,允许进行加计扣除。同固定资产相同,还应将无形资产摊销额在研发项目与非研发项目之间按照使用时间进行分配,其符合规定的加速摊销额也可被允许进行加计扣除。

(五)研发过程中发生的设计费用。这些费用主要是指研发新产品过程中所发生的产品设计费用、新工艺规划费、临床试验费及勘探费等。这些费用需要是被研发产品或技术所直接领用,方可加计扣除。

(六)发生的其他费用。这些费用主要包括了与研发产品、技术创新相关的资料、翻译、会议、差旅、申请等费用。按照税收法律规定,这些杂费只允许在研发费用总额的10%内加计扣除,超出部分则不享受扣除政策^[3]。

三、新准则下企业研发费用会计处理方法分析

(一)企业研发费用会计处理方法。

1. 研发阶段会计处理。在2006年准则修改前,所有企业的研发费用均是通过费用化进行会计核算的,但其在长期的实践中被认为是存在诸多问题的。按照新准则的要求,将研发过程划分为研究阶段与开发阶段,按照不同阶段其会计核算与计量的规定是不同的。其中,对于研究阶段由于存在一定的未知性,无法确保研究费用在未来能够得到回报且形成资产,因此,将其列入当期损益。具体的会计分录为:借记“研发支出-费用化支出”,贷方记录人员工资、原材料、资金等科目。在年底将“研发支出”科目下“费用化支出”二级科目发生额全部转入相关损益科目进行冲销。

2. 开发阶段会计处理。对于开发阶段,由于其很可能会将研发支出转化为专利权,为企业未来经营带来经济利益,因此,如果企业财务人员可以提供资料证明其满足了确认无形资产或费用资本化条件的,则应将开发阶段的费用计入到无形资产科目。具体的会计分录为:在企业发生开发费用时,应借方计入“研发支出-资本化支出”科目,贷方记录相关人员、原材料、资金等科目。在期末,财务人员应对费用总额按照性质进行划分,将应予费用化的从“研发支出-费用化支出”科目转入“管理费用”科目,同时,将符合资本化条件的金额从“研发支出-资本化支出”转入“无形资产”科目。

(二)研发支出会计处理方式的适用性分析。

2006版的会计准则中对企业研发支出予以资本化提出了较多限制条件,这些条件均无法通过财务数字指标进行量化判断,而采用费用化处理则没有限制条件,对于企业内部研发支出的会计处理,准则规定是偏向费用化的。但是对研发支出资本化的规定条件更多的是指导性意义,涉及主观判断较多,企业

可以根据自身发展情况及财务状况选择适用。

1. 研发支出费用化的优缺点。企业在研发过程中将伴随着极大的风险,研发后能否形成专利具有一定未知性,即便是形成了无形资产也无法保证能够产生一定的经济利益。按照财务谨慎性原则对研发支出进行费用化的处理比较合适,且在操作上也较资本化要简单的多。在研发支出可形成无形资产的情况下,将研发支出于发生年度费用化处理,并且该研发支出为企业带来的经济利益流入能够在以后年度确认,这并不符合收入费用之间的配比原则,也可影响企业的资产负债结构,降低了会计报表披露质量的相关性。

2. 研发支出资本化的优缺点。企业进行研发活动在于形成相关知识产权、创造经济收益等目的,研发支出资本化也符合企业的经济实质。研发支出资本化的结果是增加企业资产,改善企业资产负债结构,资产带来的经济效益与资产摊销成本之间具有配比关系。无形资产形成后也将彰显企业的综合竞争实力,使报表使用人,特别是合作方、潜在投资人可以看到企业未来的发展前景。但由于税务机关审查严格把关及会计准则中存在一定的主观判断性,研发支出进行资本化后,将使企业增加一定的风险,加之,会计核算要较费用化更加复杂,其合规性方面受到了威胁^[4]。

四、企业在处理研发支出税前扣除与会计处理时遇到的困难

(一)没有明确划分研发阶段。在研发过程中,主要包含了研究与开发两个阶段,研究阶段主要是侧重于发现与探索,而开发阶段则是认为项目可行、具备条件后开始着手准备。新会计准则虽然也对研究与开发阶段如何划分进行了明确的规定,但由于过于宽泛,需要财务人员主观判断的地方过多,既增

加了工作量也容易出现会计差错。首先,研发活动具有很高的专业性及多样性,如果单纯地依靠企业会计准则作为判断指导,财务人员很难找到适应的条款;其次,在真正的研发过程中,多数的项目在研究过后直接进入到了开发阶段,两者甚至有时候还会出现交叉,并没有明显的界限,哪怕是专业技术人员一时间也无法辨别。例如,准则中规定,研发活动资本化的条件为同时满足技术可操作、市场上能够发挥经济效益及成本能够可靠地计量。而从实际操作中看,这几条资本化条件都无法进行量化,所以,在实际操作中,要求会计人员具有很高的相关职业素养,否则对两个阶段的划分将具有主观性和片面性,而且会导致企业对研发支出的处理有多种选择,对企业的收益与负债产生一定影响,最重要的还影响了会计信息的质量。

(二)成本归集工作量大且十分困难。按照企业会计准则的规定,财务人员在研发项目进行会计处理时应坚持历史成本原则、谨慎性原则,而一些中小型企业研发阶段时,多是几个研发项目共同开展研究、开发,由于项目十分复杂且具有较高的风险性,加之,各项目之间存在较高的关联性,增加了财务人员核算难度。例如,多个研发项目具有一定的相似性,在研发阶段也会共同使用某仪器设备和材料,同时,研发人员也参与若干个研发项目工作,且各个项目之间也存在着相互借鉴、成果关联,这些都极大地增加了企业研发会计核算的难度。

五、企业优化研发支出会计处理与税前扣除的具体措施

(一)进一步细化研发各个阶段标准。为了降低财务人员主观判断所带来的不便,建议国家进一步出台实施细则,针对研发项目如何划分不同阶段制定量化指标。同时,结合不同企业类型、研发项目特

点细化会计准则,使财务人员可以准确、及时地在准则中找到与本企业研发项目适应的规定,减少财务人员工作量及会计差错率。例如,在准则中规定,研究阶段就是指从项目进行可行性分析后到正式审批通过之间的过程,立项批准后的活动应认定为开发阶段,这样才能使财务人员在判断研究阶段与开发阶段时更加容易把握,提高财务核算的效率。再如,企业也可通过研发机构、无形资产评估机构,由第三方对研发项目进行划分与判断,以达到减少企业财务人员主观判断错误的目的。

(二)提升企业财务人员专业技术能力。企业研发阶段的划分、节点的确认都离不开会计工作人员的职业判断,由此可见,提高会计工作人员的职业素养以及职业判断能力尤为重要,针对会计人员的培养,主要包括以下几个方面:首先是应加强对会计人员专业能力培养的重视,组织研发人员、税务机关工作人员和会计师事务所等专家对财务人员进行培训,使财务人员既了解研发流程、专业技术,又使财务人员真正掌握研发过程中有关会计准则应用及税务处理要点,降低税务与财务之间的差错,提高研发项目会计信息质量。其次,财务人员平时也要注重对国家新出台的有关研发项目相关财经法规学习,并按照业财融合工作要求,深入生产车间、研发部门学习专业知识,为日后开展研发项目会计核算提供实践基础^[5]。

(三)建立、完善企业研发费用管理制度体系。首先,企业财务人员应结合自身研发项目流程、特殊性,在内部建立研发项目管理办法,并将研发流程与财务管理制度缜密结合起来,既帮助财务人员可以准确地判断研发过程,方便会计核算,又可以通过制度来规范研发流程,提高管理效率。其次,企业应将内部控制与研发费用管理制度相结合,以实现开发支出的合理分类与归集,还应当明确日常会计核算、加计扣除以及研发费用三者之 (下转第 20 页)

又必须满足工艺需求,确保改造完成后操作简便,同时还要兼顾日常性的检修工作,最终和设计院反复商讨后确定改造方案如下:

1)因改造后煤气压力提升,目前使用的水封高度无法与新工艺匹配,需进行改造。起初我公司设想在电捕焦进出口加装蝶阀,并加装盲板阀,用于日常检修的隔离。但4台电捕焦经过核算,改造过程中需加装的阀门费用高昂,并且阀门在使用一段时间后就会出现不同程度的泄漏,同样给安全检修带来隐患。通过现场测绘,最终决定利用现有电捕焦出口煤气总管的位差优势,将电捕焦出口选用管道U型水封替代原由的阀门设计方案,U型水封高度设置为标高5.7米,而改造完成后进口压力为35Kpa,5.7米的水封高度足以阻断工艺气。但进口由于受煤气管道位差限制,仍只能选用阀门替代现有的水封进行使用,同时为便于日后的检修,在阀后加装电动盲板阀。

2)该方案的优点:投资小、改动相对简单、同时便于电捕焦的日常操作。因正常生产过程中电捕焦需隔离进行冲洗,若进出口均使用阀门,DN700的阀

门开关一次给操作工增加大量的工作强度,同时阀门的故障率较高,出现泄漏的风险也相对较高。而水封在老装置的隔离作用已经运行多年已经得到验证,相对安全并且操作也相对简便。

3)改造完成后当电捕焦需要进入检修时,由于进口配置的有电动盲板阀,可先将蝶阀关闭,然后远程将电动盲板阀导入盲位,出口加好水封后,出口保留现有的软连接,在软连接法兰处手动加装盲板进行彻底隔离。

3 结语

随着国家环保政策的日益收紧,对于间歇式气化炉的升级改造已然成为企业生存的必然条件。气化炉的升级改造对于我公司来说,是一个系统性的工程,也是一个全流程匹配性改造的过程,涉及到的点多面广,同时也是新旧装置有机融合,无缝衔接的过程。需要企业根据自身特点在改造过程中主动出击,本着改造后装置的长周期稳定运行描绘发展的蓝图。

(上接第46页)

间的区别,以实现对其收费用的严格把控。最后还应当对费用支出和资本支出的区别有一个精准把握,以实现规范企业会计核算与税务处理的目标。

综上,随着我国企业对科技创新能力提升的重视,越来越多企业开始将大量资金用于产品研发、技术升级方面。同时,随着企业会计准则修订、管理会计工作的应用及业财融合目标的实现,财务人员也应该抓住改革的契机,创新财务管理模式,在确保研发费用会计核算质量的同时,避免财务与税务之间出现较大差异,为企业税收筹划选择适合的方案,确保企业各项经营费用的降低。

参考文献:

- [1]李玲:企业研发费加计扣除会计和税务处理注意问题[J].大众投资指南,2019(15):20-21.
- [2]张亚珍:企业研发费用税前加计扣除及税收筹划分析[J].纳税,2018(12),36-38.
- [3]史庆兰,王礼红:高新技术企业研发费用归集和税前加计扣除[J].今日财富,2022(14),124-126.
- [4]刘新燕:关于研发费用税前加计扣除业务的难点处理[J].财会学习,2022(20),7-9.
- [5]白云:研发费用加计扣除对企业创新绩效的影响[J].中国高新科技,2022(10),149-151.