

对研发费用税前加计扣除新政的解读与建议

荣树新(副教授)

【摘要】 本文对《关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》进行分析,并对企业如何执行新政策提出建议,认为研发费用归集账户应设置合理,记账凭证摘要应详细具体,原始凭证应合规且手续严谨,此外企业还应注意收集与研发费用归集有关的佐证材料。

【关键词】 研发费用; 加计扣除; 自行研发; 委托研发

【中图分类号】 F275

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)10-0092-3

财政部、国家税务总局、科技部于2015年11月联合下发了《关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》(财税[2015]119号)。该文件明确了研发活动和研发费用归集范围以及不适用税前加计扣除政策的行业和活动。本文尝试解读该文件,并提出建议,以期对企业有所裨益。

一、财税[2015]119号文件解读

财税[2015]119号文件的出台是建设创新型国家的重要举措,有利于推动大众创业、万众创新,有利于提高企业竞争力。与之前的政策相比,新政策按照“受益原则”和“完全成本原则”扩大了可加计扣除的研发费用范围和可享受加计扣除政策的研发活动范围,允许企业在一定期间内追溯加计扣除,并且对加计扣除实行事后备案管理,从而简化了手续。由于财税[2015]119号文件体现了国家税收政策取向,涉及国家税收利益和企业利益,因此其限制了适用的行业和活动范围,也限定了时间范围,并对企业会计核算和企业类型提出了要求。

1. 财税[2015]119号文件具有行业限制性。财税[2015]119号文件不适用于危害民众身心健康的行业,如烟草制造业;也不适用于创新意义不大的行业,如娱乐业、住宿和餐饮业、房地产业、批发和零售业、租赁和商务服务业等。这些行业以“负面清单”的方式列出。受限的企业是指以上述行业业务为主营业务,即当年的营业额占企业总收入额50%以上的企业。

2. 财税[2015]119号文件具有活动限定性。即使是适用财税[2015]119号文件的企业,其有些活动也不适用该文件。财税[2015]119号文件列举了七项活动,如企业产品(服务)的常规性升级、对某项科研成果的直接应用等,这些活动要么不符合研发活动的定义,要么创新性不足。

为支持创意产业的发展,财税[2015]119号文件特别规

定企业进行创意设计活动发生的相关费用可税前加计扣除,并对创意设计活动进行了列举解释。

3. 财税[2015]119号文件对企业会计核算和企业类型提出了要求。要享受税收优惠政策,必须是会计核算健全、实行查账征收并能够准确归集研发费用的企业。该项规定是为了保证研发费用的核算真实准确,从而确保税收政策落到实处,充分发挥其应有的作用。享受税收优惠政策的企业还必须是居民企业,显然该项规定的目的在于“肥水不流外人田”。

4. 财税[2015]119号文件限定了时间范围。财税[2015]119号文件自2016年1月1日起施行。企业执行新政策后,由于某种原因应享受而未享受加计扣除优惠的,可以在3年内追溯享受。这可以简化企业加计扣除申报手续,同时使企业在一定期间内可以“安心”研发。

二、对企业充分利用扣除新政的建议

财税[2015]119号文件列示了可加计扣除的费用项目,并对各项目进行了解释。研发费用加计扣除涉及国家税收利益,也是企业可以享受的重要税收优惠政策。企业应怎样做才能充分地享受此税收优惠政策呢,本文分别就自行研发、委托研发、共同研发和集团集中研发等情形予以探讨。

(一)自行研发发生的研发费用

财税[2015]119号文件规定:企业必须准确、合理归集研发费用;生产经营费用和研发费用划分不清的企业,不得实行加计扣除。因此企业应合理设置账户,记账凭证或账簿的摘要宜适当详细,原始凭证应当合规且手续严谨,并注意收集佐证资料,以备企业所得税汇算清缴使用和税务机关核查。

1. 账户设置应同时满足税务和会计要求。对于发生的研发费用,设置“研发支出”成本类总账科目,并在该总账下按“某研发项目(费用化支出)”、“某研发项目(资本化支出)”分

别设置多栏式明细账,前者核算研究阶段的研发费用,后者核算开发阶段的研发费用。明细账均按费用项目设置专栏,明细账的专栏设置是核心,至少应按财税[2015]119号文件列出的费用项目设置专栏,从而严格遵守国家财经法规,并便于纳税申报和汇缴清算,同时也便于对研发费用进行实际与预算的对比分析、实际研发费用的内部结构分析。

具体可按下列项目设置专栏:①“人员人工费用”专栏。该专栏归集直接从事研发活动人员的工资薪金、五险一金以及外聘研发人员的劳务费用。②“直接投入费用”专栏。直接投入费用包括:研发活动直接消耗的动力、燃料和材料费用,用于研发活动的设备、仪器的租赁费,用于研发活动的设备、仪器的运行维护、调整、检验和维修费用,用于产品试制和中间试验的工艺装备、模具开发及制造费,不构成固定资产的样机、样品及一般测试手段购置费,试制产品的检验费等。③“折旧费用”专栏。该专栏归集用于研发活动的固定资产的折旧费,包括:仪器折旧费、设备折旧费。④“无形资产摊销”专栏。该专栏归集用于研发活动的无形资产的摊销费,包括:非专利技术摊销费、专利权摊销费、软件摊销费。⑤“新产品设计费”专栏。该专栏归集为新产品的构思、开发和制造进行工序、技术规范、操作特性等方面的设计而发生的费用。此外,药品制造企业设“临床试验费”专栏,勘探开发企业设“现场试验费”专栏,有新工艺规程制定的企业设“工艺规程制定费”专栏。⑥“其他相关费用”专栏。该专栏归集与研发活动直接相关的其他费用,包括知识产权的代理费、注册费、申请费,研发成果的检索、分析、评议、论证、鉴定、评审、评估、验收费用,资料翻译费、专家咨询费、技术图书资料费、高新技术研发保险费,与研发项目有关的差旅费、会议费等。由于存在不可加计扣除的研发费用,因此还应设置“不可加计扣除的研发费用”专栏,该专栏归集按规定不符合加计扣除条件的研发费用。

专栏①~⑥的项目与“研发支出辅助账”大栏目保持一致,并细化摘要,便于向税务部门提交各项研发支出辅助账、辅助账汇总表和研发项目可加计扣除研究开发费用情况归集表,既能满足税务部门的要求,又能满足会计核算的要求。这样一账两用,简化了核算(减少设置税务部门规定的研发支出辅助账),也可以说是将独立的研发支出辅助账上升为存在勾稽关系的明细账,使得向税务部门提交的各项研发支出辅助账、辅助账汇总表和研发项目可加计扣除研究开发费用情况归集表更准确。

研发支出明细账专栏设置的另一种方法是直接按研发支出辅助账的栏目设置以下专栏:①工资薪金;②五险一金;③外聘劳务费;④动力费;⑤燃料费;⑥材料费;⑦模具、工艺装备开发及制造费;⑧样品、样机及一般测试手段购置费;⑨试制产品检验费;⑩设备、仪器运行费;⑪仪器、设备租赁费;⑫仪器折旧费;⑬设备折旧费;⑭非专利技术摊销费;

⑮专利权摊销费;⑯软件摊销费;⑰新产品设计费;⑱药品临床试验费;⑲现场试验费;⑳工艺规程制定费;㉑其他相关费用(可视企业具体情况进一步细化为更多专栏);㉒不可加计扣除的研发费用。这样即使不借助摘要,也能够向税务部门提交各项研发支出辅助账、辅助账汇总表和研发项目可加计扣除研究开发费用情况归集表。

值得注意的是,研发项目名称应当与申请立项的项目或新产品名称一致,以方便研发费用的归集,同时便于税务机关检查,避免误解。

对研发费用的核算,企业除设置“研发支出”账户之外,还应设置“无形资产”账户,并在“管理费用”的明细账中设置“研发费用”和“无形资产摊销”专栏。对于研究阶段的研发费用,由于其在未来通过开发,是否会形成无形资产具有很大的不确定性,因此研究阶段的研发支出在发生的当期予以费用化,即期末将“研发支出——某研发项目(费用化支出)”账户余额转入“管理费用(研发费用)”。对于开发阶段的研发费用,不符合资本化条件的(研发失败),应将“研发支出——某研发项目(资本化支出)”账户余额转入“管理费用(研发费用)”账户;符合资本化条件的(研发成功),应将“研发支出——某研发项目(资本化支出)”账户余额转入“无形资产”账户。

2. 记账凭证或账簿的摘要宜详细具体。由于财税[2015]119号文件涉及企业利益和政府税收,税务机关核定审查会较严格(每年核查面不低于20%),并要求企业提交详细资料,因此,企业在严格按上述费用项目设置专栏的同时,应注意详细准确地填写记账凭证的“摘要”栏和账簿的“摘要”栏。特别是对“直接投入费用”、“其他相关费用”下的具体费用,应在记账凭证“摘要”栏写清具体费用名称,如支付研发项目设备租赁费、成果鉴定费、专家咨询费,摘要可以分别填写“支付设备租金”、“支付成果鉴定费”、“支付专家咨询费”,费用名称尽可能与财税[2015]119号文件列举的费用名称及原始凭证上填列的费用名称一致,以减少税务部门的误解。

3. 原始凭证应当合规且手续严谨。企业向税务部门报送的研发项目可加计扣除研究开发费用情况归集表中的费用项目要有据可查,研发支出相关原始凭证必须合规。对于外来原始凭证,必须是正规发票(委托个人研发亦应取得发票),在相关手续办理过程中,应在支付费用的原始凭证上写明或注明费用名称和用途。对于自制原始凭证,如与研发项目有关的出差,其差旅费报销单的“事由”栏应注明与研发项目有关的出差事由;再如研发项目领用原材料、低值易耗品,领料单的用途栏应注明“用于某研发项目”字样。

研发费用中的“人员人工费用”应以单位职能部门按月编制的工资结算表(或工资结算汇总表)、五险一金计提表作为有效原始凭证(对身兼研发工作和其他工作的员工,还应有工资费用分配表及分配标准统计表),并且工资结算表的

□ 说法读规

名单应与研发机构设置、人员调配的文件一致。“直接投入费用”中的材料费,以注明用途的领料单和发料凭证汇总表作为有效原始凭证;燃料、动力费以发票和分配表作为有效原始凭证;租赁费以租赁合同、发票作为有效原始凭证。“折旧费用”以折旧计提表作为有效原始凭证(同时用于研发活动和非研发活动的固定资产的折旧费还应有折旧费用分配表及分配标准统计表),其计提依据应与固定资产明细账相吻合。无形资产、长期待摊费用和低值易耗品的摊销费(同时用于研发活动和非研发活动的无形资产的摊销费还应有摊销费用分配表及分配标准统计表)以摊销表作为原始凭证,摊销的依据应与无形资产、长期待摊费用和低值易耗品明细账相吻合。

4. 其他资料的收集与整理。为了向税务机关提交详细的资料,认定更多符合规定的、可加计扣除的研发费用,维护企业的正当利益。企业还应做好以下工作:

针对“研发支出”账户的设置,应收集研究开发项目的研究成果报告、效用情况说明、研究开发费用预算、研究开发项目立项的决议文件、研究开发项目计划书等资料。针对“人员人工费用”项目,应收集研发机构设置和岗位编制的文件、人员调配的调令、与外聘人员签订的劳务用工合同,收集既从事生产经营管理又从事研发的人员各占工时的统计资料。对租入用于研发活动的仪器、设备,应注意收集仪器设备租赁合同。针对“折旧费用”项目,应收集调入研发机构的设备的调拨单,同时固定资产明细账应按使用部门(包括研发部门)设户、按类别设专栏进行明细核算,以便正确计算包括研发部门在内的各部门固定资产折旧费。类似地,为了使“无形资产摊销”核算准确,无形资产明细账应按使用部门(包括研发部门)设户、按无形资产项目设专栏进行明细核算,以便正确计算包括研发部门在内的各部门各期的无形资产摊销额。并注意收集生产经营等活动和研发活动共用的仪器、设备的折旧费用分摊标准(如台时)统计资料,以及共用的无形资产的摊销费用分摊标准(如工时)统计资料。

(二) 委托研发发生的研发费用

财税[2015]119号文件规定:企业委托外部机构或个人进行研发活动所发生的费用,委托方只能按费用实际发生额的80%计入研发费用并计算加计扣除。委托外部研究开发费用实际发生额应按照独立交易原则确定(目的是反避税)。笔者认为:①企业应妥善收集委托研究开发项目的研究成果报告、效用情况说明、研究开发费用预算、研究开发项目立项的决议文件、委托研发的合同等资料,以备纳税申报和税务机

关检查核对;②即使是委托研发,委托方还可能发生相关的前期和后期研发费用,因此委托研发的,委托方亦应在“研发支出”总账账户下,按“某研发项目(费用化支出)”、“某研发项目(资本化支出)”分别设置明细账户,并按费用项目设置专栏(前述专栏加“委托研发费用”专栏)进行明细核算。

委托研发有两点值得注意:一是为便于税务部门掌握研发费用的真实性和准确性,同时反避税,财税[2015]119号文件规定,委托方与受托方存在关联关系的,受托方应向委托方提供研发项目费用支出明细情况。二是为鼓励企业购买国内的研发服务,促进国内就业,财税[2015]119号文件规定,企业委托境外机构或个人进行研发活动所发生的费用,不得加计扣除。

(三) 共同研发和集团企业集中研发发生的研发费用

财税[2015]119号文件规定:对于多家企业共同合作研发发生的研发费用,由合作各方就自身实际承担的研发费用分别计算加计扣除。为此,对于共同承担的研发费用除应按前述方法正确归集核算、收集类似自行研发的佐证资料外,各企业还应注意收集合作研发的合同、研发费用分摊协议等资料。

对于集团各成员企业集中研发发生的研发费用,亦应在按前述方法正确归集核算的基础上,按权利义务配比、费用收入配比原则在集团成员企业之间分摊,由相关成员企业分别计算加计扣除金额。各成员企业除应收集类似自行研发的佐证资料外,还应注意收集集团企业研发费用分摊决议等资料。

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.

国家税务总局.关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告.国家税务总局公告2015年第97号,2015-12-29.

景卫东.高新技术企业享受税收优惠与企业年度研发项目的关联性级操作实务[J].财会月刊,2015(22).

王学军.研发费用税前扣除管理办法解读[J].财会月刊,2009(31).

朱惠娟.试析企业研发费的会计和税务处理[J].金融经济,2011(6).

作者单位:湖南工程职业技术学院管理工程系,长沙410151