# 完善企业研究开发支出会计处理之我见

谢海娟（副教授），王婉茹

【摘要】随着以高新技术为核心的竞争模式的兴起，企业的研发投入与日俱增，研究开发过程中形成下脚料、残次品、中间试制品等和直接形成产品或作为组成部分形成产品的现象也成为常态，但是企业会计准则未对相关处理做出明确的规定。虽然财税[2015]119号文件和国家税务总局2015年第97号公告及其解释对此进行了规范，但是仍然存在会计核算不及时、规定不全面等问题，从而降低了企业会计信息质量。本文在分析此类资产特征的基础上，提出了完善会计处理的建议。

【关键词】研发支出；存货；及时性；会计处理

【中图分类号】F234　　【文献标识码】A　　【文章编号】1004-0994(2017)01-0070-3

随着科学技术的发展，企业竞争已由传统的竞争模式逐步转变为以高新技术为核心的竞争模式。为及时、高效地推出新产品，企业必须加大研发投入，而研究开发过程中形成下脚料、残次品、中间试制品等现象也屡见不鲜。对于下脚料、残次品、中间试制品等的会计处理，《企业会计准则第6号——无形资产》没有做出明确的规定，尽管《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）和《国家税务总局关于企业研究开发费用税前扣除政策有关问题的公告》（国家税务总局2015年第97号公告）及其解释对此进行了规范，但是仍然存在会计核算不及时、规定不全面等问题，从而降低了企业会计信息质量。笔者拟对该问题做以下探讨，以期为实务界对此类业务的处理提供参考。

## 一、研究开发支出会计处理的相关规定

对于企业研究开发支出的会计处理，目前我国相关规定如下：

**1.** 会计准则相关规定。《企业会计准则第6号——无形资产》第十三条规定："自行开发的无形资产，其成本包括自满足本准则第四条和第九条规定后至达到预定用途前所发生的支出总额，但是对于以前期间已经费用化的支出不再调整。"《企业会计准则讲解》中进一步指出：内部开发活动形成的无形资产，其成本由可直接归属于该资产的创造、生产并使该资产能够以管理层预定的方式运作的所有必要支出组成。

**2.** 税法相关规定。《企业所得税法实施条例》第六十六条规定："自行开发的无形资产，以开发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为计税基础。"国家税务总局2015年第97号公告规定：企业在计算加计扣除的研发费用时，应扣减已按财税[2015]119号文件规定归集计入研发费用，但在当期取得的研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入；不足扣减的，允许加计扣除的研发费用按零计算。企业研发活动直接形成产品或作为组成部分形成的产品对外销售的，研发费用中对应的材料费用不得加计扣除。

虽然我国企业会计准则和相关的税收法规明确规定了企业在当期取得的研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入和直接形成产品或作为组成部分形成的产品对外出售的处理，但是还存在着不足。

## 二、研究开发支出会计处理存在的问题

如果企业在研究开发过程形成的下脚料、残次品、中间试制品等在研究开发结束之前不用入库就直接对外出售，按照规定处理是没有问题的。但是，企业实务中出现下列情况不宜按上述规定处理：①在研究开发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等，在研究开发结束之前先入库再对外出售；②在研究开发结束时没有对外出售且被放入仓库进行保管；③在研究开发过程中直接形成产品或作为

组成部分形成的产品需验收入库等。上述情况若按相关规定处理可能存在如下问题：

**1.** *不利于履行会计职能*。按照规定，企业研究开发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等只有在对外出售时才能以其收入冲减研发费用，故企业研究开发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等在售出前即使办理了验收入库的手续，也无须进行会计处理。货物验收入库后，按理应该由仓库部门对其安全性、完整性承担责任，但是由于没有进行会计处理，这些货物在会计信息中不属于应该由仓库部门负责的存货，企业在会计信息上未划分清楚各部门的责任。这样做的结果是一方面无法实现会计核算职能，即未对研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等的验收入库活动进行会计处理，不能全面、及时、系统地反映该业务的本质；另一方面，无法实现会计监督职能，即由于没有分清楚各部门责任，无法对这些资产进行监督，以保证其安全完整与合理使用。

**2.** *不符合会计核算的及时性要求*。按照规定，企业研究开发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等在没有对外售出并取得收入之前，会计上并不对其进行核算。如果企业对研究开发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等在售出前办理了验收入库的手续，但按规定不进行会计处理，这显然违背了会计信息质量要求的及时性。

**3.** *对具体业务的规定不够全面*。国家税务总局2015年第97号公告没有考虑企业研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等在出售前验收入库情况的处理问题。同时，对于企业研发活动直接形成产品或作为组成部分形成的产品对外销售的情况，只规定了研发费用中对应的材料费用不得加计扣除，但是对于直接形成产品或者作为组成部分形成的产品对外销售应如何处理没有规定。

**三、研究开发支出会计处理的完善**

**1.** *研究开发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等验收入库时的会计处理*。根据上述分析，笔者认为如果企业对研究开发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等办理了验收入库手续，则应该在验收入库的时候及时对其进行会计处理。对于研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等的会计处理，可从会计确认、计量、记录和报告等方面进行分析。

（1）确认。《企业会计准则第1号——存货》中规定，存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。研究开发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等验收入库后，一般都会很快被出售或进一步加工，变现能力强，且具有实物形态，故其具有存货的特征。因此，研究开发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等在验收入库时应该确认为存货，至于应该确认为存货中的原材料还是库存商品则应该视情况而定。如果用于直接出售则应该确认为存货中的“库存商品”，如果计划用于下次的研究开发或者产品生产则应该列为“原材料”等，出售时按一般销售业务处理，前者记入“主营业务收入”科目，后者记入“其他业务收入”科目。

（2）计量。根据财税[2015]119号文件，企业应当按照研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等的销售收入冲减当期研发费用。对于研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等验收入库时的计量可参照该规定。故笔者认为，研究开发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等验收入库时应该按照其可变现净值计入存货。

（3）记录。如前所述，企业在研究开发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等验收入库时，应该按照其可变现净值确认存货，会计分录如下：借：原材料/库存商品等；贷：研发支出。

对于已验收入库的开发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等，出售时应按照一般的商品销售业务处理，在确认收入的同时结转成本，会计分录如下：借：银行存款/应收账款等；贷：主营业务收入/其他业务收入，应交税费——应交增值税（销项税额）。借：主营业务成本/其他业务成本；贷：原材料/库存商品等。

（4）报告。由于研究开发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等验收入库时按可变现净值计量，这与《企业会计准则第1号——存货》中存货应当按照成本（包括采购成本、加工成本和其他成本等）进行初始计量规定不一致，企业应该在报表附注中对当期研究开发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等按照可变现净值计量的情况进行解释说明，包括存货的种类、按照可变现净值计量的原因、计量金额等。

**2.** *企业研发活动直接形成产品或作为组成部分形成的产品的会计处理*。企业研发活动直接形成产品或作为组成部分形成的产品的会计处理比较简单，因为按照规定，研发费用中对应的材料费用不得

加计扣除，所以该类产品验收入库时，应该按其所耗费的材料成本确认存货，会计分录如下：借：库存商品（研发费用中对应的材料费用）；贷：研发支出。

销售时确认销售收入，会计分录如下：借：银行存款/应收账款等；贷：主营业务收入/其他业务收入，应交税费——应交增值税（销项税额）。

**四、举例说明**

**1.** 研究开发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等。

例1：红星公司在2015年进行一项技术开发活动，截至2015年12月31日，该项技术开发活动共发生研发支出120万元，且符合资本化条件，最终开发出一项非专利技术，生成中间试制品400件（市场售价为250元/件）。假设400件中间试制品的销售有以下几种情况：

第一种情况：2015年12月25日，企业直接对外出售400件中间试制品。

第二种情况：2015年12月10日，企业将400件中间试制品验收入库，2015年12月25日，企业对外出售400件中间试制品。

第三种情况：2015年12月31日，企业研发任务正式完成，将400件中间试制品验收入库，2016年2月10日，企业对外出售400件中间试制品。

第一种情况的会计处理：

（1）2015年发生研发支出。借：研发支出——资本化支出120万；贷：银行存款等120万 。

（2）2015年12月25日，直接对外出售400件中间试制品。借：银行存款11.7万（400×0.025+400×0.025×17%）；贷：研发支出——资本化支出10万（400×0.025），应交税费——应交增值税（销项税额）1.7万（400×0.025×17%）。

（5）2015年12月31日，结转研发支出。借：无形资产——非专利技术110万（120-10）；贷：研发支出——资本化支出110万。

第二种情况的会计处理：

（1）2015年发生研发支出。借：研发支出——资本化支出120万；贷：银行存款等120万。

（2）2015年12月10日，企业将400件中间试制品验收入库。借：原材料/库存商品10万（400×0.025）；贷：研发支出——资本化支出10万。

（3）2015年12月25日，企业直接对外出售400件中间试制品。借：银行存款/应收账款等11.7万（400×0.025+400×0.025×17%）；贷：主营业务收入/其他业务收入10万（400×0.025），应交税费——应交增值税（销项税额）1.7万（400×0.025×17%）。借：主营业务成本/其他业务成本10万；贷：原材料/库存商品10万。

（4）2015年12月31日，结转研发支出。借：无形资产——非专利技术110万；贷：研发支出——资本化支出110万（120-10）。

第三种情况的会计处理：

（1）2015年发生研发支出。借：研发支出——资本化支出120万；贷：银行存款等120万。

（2）2015年12月31日，企业将400件中间试制品验收入库并结转研发支出。借：无形资产——非专利技术110万（120-10），原材料/库存商品10万（400×0.025）；贷：研发支出——资本化支出120万。

（3）2016年2月10日，销售400件中间试制品。借：银行存款11.7万（400×0.025+400×0.025×17%）；贷：主营业务收入/其他业务收入10万（400×0.025），应交税费——应交增值税（销项税额）1.7万（400×0.025×17%）。借：主营业务成本/其他业务成本10万；贷：原材料/库存商品10万。

**2.** 企业研发活动直接形成产品或作为组成部分形成的产品。

例2：红星公司在2015年进行一项技术开发活动，截至2015年12月31日，该项技术开发活动共发生研发支出120万元且符合资本化条件，最终开发出一项非专利技术，同时生成产品400件（每件产品耗费的材料成本为200元/件）。

（1）2015年发生研发支出。借：研发支出——资本化支出120万；贷：银行存款等120万。

（2）2015年12月31日，企业将400件产品验收入库并结转研发支出。借：无形资产——非专利技术110万（120-10），原材料/库存商品10万（400×0.025）；贷：研发支出——资本化支出120万。

**主要参考文献：**

财政部会计司. 企业会计准则讲解[M]. 北京：人民出版社，2013.

中国注册会计师协会. 2015年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计[M]. 北京：经济科学出版社，2015.

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.

**作者单位：**桂林电子科技大学商学院，广西桂林541004