

企业研发支出中的“中间品”财税处理

刘艳妮(副教授)

【摘要】2017年11月国家税务总局印发了《关于研发费用税前加计扣除归集范围有关问题的公告》，对研发费用下脚料、残次品、中间试制品收入处理等方面均进行了一定的补充和完善。但研发支出中下脚料、残次品、中间试制品等会计初始和后续处理在实务中存在着多种情况，而相关政策并没有全面覆盖，不统一的会计处理可能会导致会计信息质量不高，难以满足预期使用者的经济决策需求，因此有必要对其财税处理进行分析。

【关键词】研发支出；存货；及时性；无形资产；会计信息质量

【中图分类号】F234 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2018)13-0074-4

国内经济结构的转型及竞争的不断加剧，使得企业在研发方面的投入大幅增加。企业研发过程中各种费用支出的会计处理问题不断得到规范化，但《企业会计准则第6号——无形资产》(CAS 6)中关于企业研发中产生的残次品、下脚料、试制品等资产形成的收入和相对应发生的研发费用的会计处理并没有明确的规定。

2017年11月8日，国家税务总局印发了《关于研发费用税前加计扣除归集范围有关问题的公告》(国家税务总局2017年第40号公告，简称“40号公告”)，指出：“企业取得研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入，在计算确认收入当年的加计扣除研发费用时，应从已归集研发费用中扣减该特殊收入，不足扣减的，加计扣除研发费用按零计算。”显然，该公告明确了在确认特殊收入与研发费用的发生可能不在同一年度的处理问题，即如果确认特殊收入与研发费用的发生不在同一年度，在确认收入当年冲减研发费用。虽然该公告对研发费用归集范围、细化费用口径等方面均进行了一定的补充和完善，但研发支出中下脚料、残次品、中间试制品等会计初始和后续处理在实务中存在着多种情况，而相关政策并没有全面覆盖，因此不统一的会计处理可能会导致会计信息质量不高，难以满足预期使用者的经济决策需求。鉴于此，本文对其财税处理

进行分析，以期为实务界的此类业务处理提供参考。

一、研发支出会计处理相关规定

(一)企业会计准则的有关规定

根据CAS 6第13条的规定，企业自行开发的无形资产成本由其达到预定使用状态之前所发生的一切合理的资本化支出总额构成，之前费用化处理的部分不允许再纳入该无形资产成本。《企业会计准则讲解2010》中进一步细化指出，企业自行开发的无形资产成本必须是必要的且可直接归属于该无形资产的各种支出^[1]。

(二)税法的有关规定

《企业所得税法》规定，企业无形资产成本是开发过程中符合资本化条件后至达到其预定使用状态前所发生的一切必要支出，将其作为计税基础。《税法》规定，企业在研发中计入损益的部分，在计算企业所得税时按照50%的比例加计扣除，对于形成无形资产的部分，按照150%的比例进行摊销。2015年国家税务总局印发的《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2015年第97号公告，简称“97号公告”)中对企业研发中的特殊收入进行了规范，该公告中要求企业纳税调整加计扣除研发费用时，将企业在研发过程中的残次品、下脚料、试制品等资产收入在研发费用中

扣除;不足扣减的,加计扣除的研发费用按零计算。该公告进一步规定,若研发形成的产品(包括直接形成或作为组成部分形成的产品以及研发过程中形成的残次品、下脚料、试制品等)对外销售,则对应的研发费用中的材料费用不允许加计扣除^[2]。

综上,无论法律法规还是相关税法,都对研发中的残次品、下脚料、试制品(下文统称“中间品”)等特殊资产收入(及其对应的研发费用)和对外销售的研发中形成的产品做出了相应的会计处理规定,但是仍面临着较多的问题。

二、研发支出会计处理存在的问题

按现行有关法律法规的规定,若企业在自行研发中产生的各种中间品未入库而是直接对外出售,且发生在研发结束前,则不会面临各种会计处理上的不确定性。但现实中绝大多数研发中产生的中间品难以满足研发前不入库直接对外出售这一苛刻条件,常见的情形有以下三种:其一,企业研发形成的中间品虽在研发结束前出售但往往会先做入库处理;其二,研发结束前尚未出售做入库处理;其三,按照规定将研发形成的产品验收入库。针对这三种情形,若按照现行有关规定处理可能会面临以下问题:

1. 会计职能正常履行受阻。按照现行法律法规的规定,企业研发中的中间品在出售前无论是否办理了入库手续,均无需做相应的会计处理。当这些中间品真正对外销售时,以其取得的销售收入冲减此前的研发费用。按照有关规定,中间品验收入库后需要仓储部门对其完整性、安全性负责。但考虑其并未入账进行相应的会计处理,导致企业未从会计信息上划清相关部门的责任,在是否应由仓储部门对此类中间品负责有所分歧。研发过程中的中间品未来即使入账处理,也不能全面系统地反映经济业务实质,会计核算职能未得到实现。同样,由于没有相应的会计处理,各个部门对中间品的权责未有效划分,导致会计监督职能无法实现,更无法保证入库后的中间品的完整性及安全性。

2. 违背会计信息质量的“及时性”要求。现行规定不要求企业对研发中的中间品在出售前进行各种核算,但不核算又要进行验收入库处理。这样的处理方式严重违反了会计信息质量的“及时性”要求,导致此类经济业务形成的会计信息难以满足预期使用者的需求,降低了信息质量。

3. 现行法律法规的规定不够完善。现行法律法

规对上述业务的规定仍不够完善及全面,并未考虑研发中各种中间品在验收入库后再出售的情形。此外,研发中直接形成的产品或者作为组成部分形成的产品在出售时,现行法律法规仅对其中研发费用对应的材料费用进行限额扣除,但并未涉及出售活动相应的会计处理,在相关准则中也未涉及。因此,相关的法律法规仍需完善,以适应更多种情形的需要。

三、研发支出的财税处理

(一)各种中间品在验收入库时的账务处理

为弥补现行相关法律法规的不全面及不完善,实现会计核算和会计监督职能,需要对企业研发中形成的各种中间品在办理验收入库手续后及时进行相应的会计处理。本文从确认、计量、记录和报告四个方面进行分析。

1. 确认。《企业会计准则第1号——存货》(CAS 1)中指出,可以归集为企业各种存货的包括:日常经营活动持有待售的完工产品(或商品)、为生产产品或提供劳务而准备耗用的材料物资、生产过程中的未完工产品等。针对研发中形成的各种中间品,验收入库后可直接或待进一步加工后对外销售,符合CAS 1对存货的规定。因此笔者建议,企业在研发中形成的各种中间品在进行验收入库时可确认为企业的存货,具体存货的分类(原材料、库存商品等)需要视不同情况进行针对性的确认。比如,若验收入库后的各种中间品在后期直接用于对外出售,可确认为“库存商品”;若该验收入库的中间品可进一步用于其他产品的生产或者其他研发活动,则可确认为“原材料”。在确认为不同的存货后,对外出售时相应的会计处理问题将大大简化,作为“库存商品”的中间品出售对应的收入需确认为企业的“主营业务收入”,而作为“原材料”的中间品出售收入对应的则是企业的“其他业务收入”。

2. 计量。根据财政部、国家税务总局、科技部联合发布的《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),企业研发过程中中间品的销售收入应冲减到期的研发费用。为此,企业对确认为存货的中间品验收入库时的计量可参考该类法律法规。笔者建议,既然确认为企业的存货,可采取可变现净值对其进行初始计量和后续计量。

3. 记录。在解决确认及计量问题后,企业的各种中间品在登记验收入库时可根据存货的可变现净值做出如下账务处理:借:库存商品,原材料;贷:研

发支出。

当企业将此前验收入库的各种研发形成的“中间品”对外销售时,按照企业正常的销售业务做出如下账务处理:借:库存现金/银行存款/应收票据/应收账款;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:库存商品/原材料。

4.列报与披露。CAS 1明确要求存货初始计量应按照其取得成本(购买、加工、价外费用等各种合理的支出)进行。对此差异,需要企业在财务报告列报的基础上,在附注中进一步对研发中的中间品采取可变现净值进行初始计量的原因以及计量的金额进行说明。

(二)直接形成产品或作为组成部分形成产品的账务处理

由97号公告可知,此类产品对外出售时研发费用对应的材料费用不得扣除。因此,此类产品验收入库时可直接按照其耗费的各种材料成本确认为相应的存货。①验收入库时的账务处理为:借:库存商品(该库存商品的计量以其耗费的材料费用作为计量基础);贷:研发支出。②对外销售时确认销售收入并结转成本的账务处理为:借:库存现金,应收账款;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:库存商品等^[3]。

四、案例分析

(一)各种中间品在验收入库时的账务处理

案例一:某企业在2018年1月进行某些高新技术产品研发,截至当年年底,该项技术研发费用化部分支出为350万元,资本化部分支出合计750万元,在该项技术研发过程中产生的各种下脚料价值合计为50万元。假设2018年12月,无形资产达到预定可以使用状态。该无形资产的摊销时间为10年,无残值,采用直线法进行摊销。假设2018年企业的净利润为8000万元,企业所得税税率为25%,企业当年的递延所得税为0。

针对案例一,首先需要将2018年当年研发支出的费用化、资本化部分分别进行入账处理,相关会计处理如下。①费用化处理会计分录:借:研发支出——费用化支出350;贷:库存现金/银行存款/原材料(等)350。借:管理费用350;贷:研发支出——费用化支出350。②资本化处理会计分录:借:研发支

出——资本化支出750;贷:库存现金/银行存款/原材料(等)750。

针对资本化支出750万元是否全部待研发结束时计入“无形资产”,需针对研发产生下脚料的处理方式的不同情形进行不同的会计处理。

1.情形一。在2018年11月初,该企业直接在研发结束前将该下脚料对外出售且未入库,当年年底研发结束。

(1)该情形下应直接作销售处理。由上述分析可知,未入库的下脚料不应记入企业的“库存商品”科目,应按收到的款项直接冲减“研发支出”科目余额。①销售下脚料时的会计分录为:借:银行存款/应收账款(等)58.5;贷:研发支出——资本化支出50,应交税费——应交增值税(销项税额)8.5。②当年研发结束,结转研发的各种资本化支出至“无形资产”科目,每年按直线法进行摊销,会计分录为:借:无形资产700;贷:研发支出——资本化支出700。借:管理费用70(700/10);贷:累计摊销70。

(2)税务处理。根据企业所得税政策,形成无形资产的按照150%进行摊销,在年度所得税汇算清缴时,应调减应纳税所得额350万元(700×50%)。研发费用化部分按照175万元(350×50%)进行扣除。企业当年的应纳税所得额为7475万元(8000-700×50%-350×50%),应交所得税为1868.75万元(7475×25%)。由于当期该企业的递延所得税为0,因此该企业的所得税费用为1868.75万元,会计分录为:借:所得税费用1868.75;贷:应交税费——应交所得税1868.75。

2.情形二。在2018年12月21日,该企业将此前验收入库的研发中产生的下脚料在研发结束前对外出售,当年研发结束。

(1)因为企业研发产生的下脚料在出售前先验收入库,故需要先确认为存货,之后再按照存货出售进行相应的账务处理。①验收入库时将其确认为企业的“库存商品”,会计分录为:借:库存商品50;贷:研发支出——资本化支出50。②销售该批库存商品时的会计分录为:借:银行存款/应收账款(等)58.5;贷:主营业务收入50,应交税费——应交增值税(销项税额)8.5。借:主营业务成本50;贷:库存商品50。③当年研发结束,结转研发的各种资本化支出至“无形资产”科目,会计分录为:借:无形资产700;贷:研发支出——资本化支出700。借:管理费用70(700/10);贷:累计摊销70。

(2)税务处理。同情形1中的税务处理。

3. 情形三。2018年在研发过程中该企业直接将该批下脚料入库,并且该项研发于当年12月30日结束;次年1月,该批下脚料实现对外销售。

(1)考虑该研发产生的下脚料在研发结束后销售,故需要做如下账务处理。①当年研发结束,结转研发的各种资本化支出至“无形资产”科目,会计分录为:借:无形资产700,库存商品50;贷:研发支出——资本化支出750。②销售该批库存商品时的会计分录为:借:银行存款/应收账款(等)58.5;贷:主营业务收入50,应交税费——应交增值税(销项税额)8.5。借:主营业务成本50;贷:库存商品50。借:管理费用70(700/10);贷:累计摊销70。

(2)税务处理。用情形1中的税务处理。

(二)直接形成产品或作为组成部分形成产品的账务处理

案例二:延续“案例一”,假设当年并没有产生下脚料,而是研发后直接形成某一产品,其价值为100万元。

1. 账务处理。具体账务处理如下:①当年费用化处理的会计分录为:借:研发支出——费用化支出350;贷:库存现金/银行存款/原材料(等)350。②当年资本化处理的会计分录为:借:研发支出——资本化支出750;贷:库存现金/银行存款/原材料(等)750。③年底研发直接形成产品验收入库及研发支出结转的会计分录为:借:管理费用350;贷:研发支出——费用化支出350。借:无形资产650,库存商品/原材料(等)100;贷:研发支出——资本化支出750。借:管理费用65(650/10);贷:累计摊销65。

2. 税务处理。根据97号公告的规定,若研发活动直接形成了企业的产品或者作为组成部分形成产品进行对外销售,此类产品在研发中所消耗的料、工、费不能进行加计扣除。因此,直接形成产品或作为组成部分形成产品的价值100万元不能加计扣除。企业应调减应纳税所得额325万元 $[(750-100) \times 50\%]$,研发费用部分按照175万元 $(350 \times 50\%)$ 进行扣除。企业当年的应纳税所得额为7500万元 $[8000 - (750-100) \times 50\% - 350 \times 50\%]$,应交所得税为1875万元 $(7500 \times 25\%)$ 。由于当期该企业的递延所得税为0,因此该企业的所得税费用为1875万元,会计分录

为:借:所得税费用1875;贷:应交税费——应交所得税1875。

五、结论

综上所述,在会计核算方面,企业研发中产生的中间品等资产的会计处理在不同的情况下,其核算略有不同。同时值得注意的是,本文认为:若企业研发支出中产生的中间品的情况是偶尔发生且金额较小,那么可以根据重要性原则,在企业出售这些中间品时,参照《成本会计》中生产产品产生的“边角料”的会计处理方法进行处理。因边角料的价值一般较小且是企业正常生产产品中产生的,在产生边角料时可不作入库处理。在边角料出售时,直接冲减该产品的成本,借记“现金”科目,贷记“生产成本”科目。因此,研发支出中针对中间品的会计处理,企业应根据自身的财务管理需要,结合产出中间品的金额大小,按照重要性原则选择合适的方法进行处理。同时注意,不管选用哪种方法都要保证选用的核算原则符合《企业会计准则》,还要保证其符合97号公告、税法等相关规定。

根据上文案例可以看出,无论企业在会计上如何核算,中间品的税务处理思路都是一致的,其理论依据完全依照97号公告,企业的应纳税所得额并不受下脚料等资产是否入库等因素的影响。但是生产企业一定要特别注意的是,若研发活动直接形成了企业的产品或者作为组成部分形成产品进行对外销售,按照税法规定其研发产品中此类产品所消耗的料、工、费将不能加计扣除。

主要参考文献:

- [1] 财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解 2010 [M]. 北京:人民出版社,2010:125~126.
- [2] 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,2015-12-02.
- [3] 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,2015:256~257.

作者单位:陕西财经职业技术学院会计二系,陕西咸阳712000