

# 谈企业研发支出的会计处理及纳税调整

四川南充 徐勇

**【摘要】** 随着科学技术的迅速发展,研发活动对企业发展所起的作用越来越大。本文结合新《企业所得税法》探讨了新会计准则下研发支出的会计处理及纳税调整,并就实务中存在的问题提出了处理建议。

**【关键词】** 研发支出 会计处理 纳税调整

## 一、企业研发支出的会计处理

1. 企业研发支出会计处理方法的类型。从目前国际上对研发支出的会计处理来看,主要有以下三种方法:全部资本化、全部费用化和有条件的资本化。

(1)全部资本化,是将研发支出全部确认为无形资产投资支出。全部资本化的做法符合权责发生制原则,在一定程度上可以消除企业短期行为的发生。但由于研发项目能否成功、能否为企业带来未来经济利益流入具有很大的不确定性,不加区别地将其全部资本化可能导致虚增资产和收益,有违配比原则和谨慎性原则。

(2)全部费用化,是将当期发生的研发支出全部列作费用,计入当期损益,研发活动结束后不论成功与否均不确认无形资产投资支出。全部费用化的做法符合谨慎性原则,会计处理也相对比较简单。但研发支出往往金额较大,若全部列作费用处理,直接计入当期损益,会使企业在研发期间利润偏低;而在研发成功产生经济效益时,因没有与其相配比的费用,又使得利润偏高。

(3)有条件的资本化,是将符合条件的研发支出资本化,不符合条件的研发支出在发生当期计入损益。《国际会计准则第9号——研究和开发费用》把研发活动分为研究活动和开发活动两个阶段,相应地把研发费用分为研究费用和开发费用,因特定的研究费用而形成的未来经济利益能否实现不具有足够的确定性,因此研究费用应在发生当期确认为费用。而开发阶段比研究阶段更进一步,在某些情况下,企业具有获得未来经济利益的可能性,如果开发费用满足某些标准,即表明这些费用产生的未来经济利益可能实现,则可资本化。此法虽可避免上述“一刀切”的刻板做法,但操作中对会计人员的职业判断能力提出了更高的要求,尤其体现在研究与开发阶段的划分和对资本化实施条件的把握上。

2. 我国企业研发支出的会计处理。我国对研发支出的会计处理主要借鉴了国际会计准则的相关做法,将研究开发项目区分为研究阶段和开发阶段,同时,相应地把研发支出分为研究阶段的支出和开发阶段的支出。《企业会计准则第6号——无形资产》就我国企业研发支出的会计处理做出了如下规定:企业内部研发项目研究阶段的支出,应当于发生时计

入当期损益。企业内部研发项目开发阶段的支出,同时满足下列条件的,才能确认为无形资产:①完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性;②具有完成该无形资产并使用或出售的意图;③无形资产产生经济利益的方式,包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场,无形资产将在内部使用的,应当证明其有用性;④有足够的技术、财务资源和其他资源支持,以完成该无形资产的开发,并有能力使用或出售该无形资产;⑤归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

例1:甲公司研发一项新技术,2007年2~6月为新技术的研究阶段,共发生调查、研究、试验等费用1 500 000元,2007年7~10月为新技术的开发阶段,共发生人工费用1 000 000元、材料费用500 000元(不考虑增值税)、场地设备租金等其他费用800 000元。2007年11月1日经专家鉴定该新技术达到预定可使用状态,满足无形资产的确认标准。

2007年2~6月发生的研发支出属于研究阶段的支出,发生时应作为费用化支出处理。借:研发支出——费用化支出1 500 000元;贷:应付职工薪酬1 500 000元。期末,将费用化的研发支出转入当期损益:借:管理费用1 500 000元;贷:研发支出——费用化支出1 500 000元。

2007年7~10月发生的研发支出属于开发阶段的支出,若发生时满足资本化条件则应作为资本化支出处理。借:研发支出——资本化支出2 300 000元;贷:应付职工薪酬1 000 000元,原材料500 000元,银行存款800 000元。

2007年11月1日该新技术达到预定可使用状态,满足无形资产的确认标准。借:无形资产2 300 000元;贷:研发支出——资本化支出2 300 000元。

## 二、企业研发支出的纳税调整

1. 会计上计入当期损益的研发支出。对于盈利企业的研发支出,由于会计准则与税法规定的口径不一致,导致产生了使会计利润大于应纳税所得额的永久性差异,这种永久性差异需进行纳税调整。对于亏损企业的研发支出,按税法规定只能据实列支,但企业形成的亏损可在以后连续5年用税前利润弥补,这时该研发支出就形成可抵扣暂时性差异,若能预计企业在以后经营期间内有足够应纳税所得额转回,则应将可

抵扣暂时性差异确认为递延所得税资产。

例 2:甲公司 2008 年会计利润为 2 000 000 元,经审查,管理费用中列支研究开发费用 500 000 元,所得税税率为 25%,假设无其他纳税调整项目。

甲公司属于盈利企业,按税法规定其当年实际发生的研究开发费用除据实列支外,经主管税务机关审核批准后,还可以按实际发生额的 50%加扣。这时会形成永久性差异 250 000 元,需进行纳税调整,即将会计收益调整为应税收益,计算所得税费用。应纳税所得额=2 000 000-500 000×50%=1 750 000(元),应纳税额=1 750 000×25%=437 500(元)。借:所得税费用 437 500 元;贷:应交税费——应交所得税 437 500 元。

例 3:若甲公司 2008 年会计利润为-3 000 000 元,其中:管理费用中列支研究开发费用 500 000 元,所得税税率为 25%,假设无其他纳税调整项目。

甲公司为亏损企业,按税法规定其当年实际发生的研究开发费用只能据实列支,但企业形成的亏损可在以后连续 5 年用税前利润弥补,若能预计企业在以后经营期间内有足够应纳税所得额转回,这时该研发支出形成一项可抵扣暂时性差异,应确认为递延所得税资产。应确认的递延所得税资产=3 000 000×25%=750 000(元)。其中:包括了 500 000 元研发支出形成的可抵扣暂时性差异应确认的递延所得税资产 125 000 元。借:递延所得税资产 750 000 元;贷:所得税费用——补亏减税 750 000 元。

2. 会计上资本化的研发支出。当会计上将研发支出资本化时,该研发支出不会影响当期会计利润,也不会影响当期所得税费用,但当该无形资产摊销时就会使以后各期会计利润和所得税费用减少。按现行税法规定,不管会计上对研发支出是计入当期损益还是资本化,企业发生的研发支出不受比例限制,都可以计入管理费用并在税前扣除,而当会计上将该无形资产摊销时,税法并不允许摊销的管理费用抵扣当期应纳税所得额,这时资本化的研发支出就会形成应纳税暂时性差异,应确认为递延所得税负债。另外,对于盈利企业来说,按实际发生额加扣的 50%还会形成永久性差异,需进行纳税调整。

例 4:甲公司 2008 年会计利润为 2 000 000 元,当期发生可资本化的研发支出 500 000 元,所得税税率为 25%,假设无其他纳税调整项目。

甲公司属于盈利企业,按税法规定其当年实际发生的研究开发费用除据实列支外,经主管税务机关审核批准后,还可按实际发生额的 50%加扣。这时资本化研发支出 500 000 元就会形成应纳税暂时性差异,应确认为递延所得税负债。按实际发生额的 50%加扣的 250 000 元形成永久性差异。应纳税所得额=2 000 000-500 000-500 000×50%=1 250 000(元),应纳税额=1 250 000×25%=312 500(元),应确认的递延所得税负债=500 000×25%=125 000(元),所得税费用=312 500+125 000=437 500(元)。借:所得税费用 437 500 元;

贷:应交税费——应交所得税 312 500 元,递延所得税负债 125 000 元。

例 5:若甲公司 2008 年会计利润为-3 000 000 元,当期发生可资本化的研发支出 500 000 元,所得税税率为 25%,假设无其他纳税调整项目。本例可分两部分考虑:一是甲公司的亏损可在以后连续 5 年用税前利润弥补,若能预计企业在以后经营期间内有足够应纳税所得额转回,应将亏损确认为递延所得税资产;二是发生的可资本化的研发支出会形成应纳税暂时性差异,应确认为递延所得税负债。

因亏损而确认的递延所得税资产=3 000 000×25%=750 000(元)。借:递延所得税资产 750 000 元;贷:所得税费用——补亏减税 750 000 元。

发生可资本化的研发支出应确认的递延所得税负债=500 000×25%=125 000(元)。借:所得税费用 125 000 元;贷:递延所得税负债 125 000 元。当期所得税费用=-750 000+125 000=-625 000(元)。

### 三、实务中需完善的问题

我们对例 2 的情况进行深入讨论,若甲公司按 10%提取公积金,将 80%分配给投资者,则:甲公司税后利润=2 000 000-437 500=1 562 500(元),提取盈余公积=1 562 500×10%=156 250(元),应付利润=1 562 500×80%=1 250 000(元),未分配利润=1 562 500-156 250-1 250 000=156 250(元)。

从表面上看,上述会计处理没有什么问题,但仔细思考则会发现这种处理违背了国家鼓励企业进行研究开发的初衷。税法允许加扣的 250 000 元不需缴纳所得税,就形成了税后利润,而税后利润大部分都分配给了投资者,没有用于以后年度的研究开发活动,没有达到鼓励企业加大研发投入的目的,投资者甚至可利用此政策避税。因此,建议把加扣的 50%单独进行会计处理。一方面,这部分加扣额是税后利润的一部分,应通过“利润分配”账户核算;另一方面,将它作为企业的积累,通过“盈余公积”账户核算,并要求其只能用于研究开发活动。未来发生研发支出时,借记“研发支出——费用化支出”或“研发支出——资本化支出”等科目,贷记“银行存款”科目;同时,借记“盈余公积——研究开发积累”科目,贷记“盈余公积——任意盈余公积”科目。

所得税的账务处理同上,此处略。将加扣额 250 000 元转作专门用于研究开发活动的企业积累时:借:利润分配——研究开发利润 250 000 元;贷:盈余公积——研究开发积累 250 000 元。可用于分配的税后利润=2 000 000-437 500-250 000=1 312 500(元),提取盈余公积=1 312 500×10%=131 250(元),应付利润=1 312 500×80%=1 050 000(元),未分配利润=1 312 500-131 250-1 050 000=131 250(元)。

### 主要参考文献

1. 孟焰,王素荣.企业所得税纳税调整研究.北京:中国人民大学出版社,2005
2. 李伟,燕星池.企业研发支出会计处理探讨.财会月刊(会计),2006;6