

论高新企业研发费用加计扣除的税会处理

应敏晓

(浙江伊利康生物技术有限公司, 浙江 温州 325011)

摘要: 国家近年来主要发展动能已从土地、能源、劳务等资源领域过渡至科技、发明、创造为主的动力板块, 同时资本也流向高科技、新创造等全新维度, 在这样的经济背景下, 创新研发已成为社会各界普遍热议的焦点话题之一。“万众创新”理念稳步发展, 而作为国内自主创新的主体中的决胜力, 高新企业属创新组织领跑者的关键。在经济新常态发展形势下, 税务总局针对创新主题再次颁布了系列税收优惠政策, 借此鼓励企业大力研发, 其中优惠力度较大的政策红利之一就是研发费用加计扣除政策。所以, 本文选取高新企业为研究主体, 对现阶段的研发费用加计扣除的税会处理进行对比分析, 望对高新企业清晰辨识二者的实际差异有所助益。

关键词: 高新企业; 研发费用; 税会处理

0 引言

近年来, 国家创新驱动发展战略正稳步推进, 科技兴国理念亦深入人心, 同时在科创板、核心技术的比拼也成为世界各国智力发展的主要驱动力。届时, 国家为了促进优秀高新企业不断涌现, 正积极释放更多政策红利并在红利催化作用之下, 形成监管规范不断完善, 政策指引逐步清晰的良性氛围。

1 最新研发费用加计扣除相关政策关注

纵观国内近几年的发展, 从地域来看, 发达、前沿化的一二三线及沿海城市, 积极主动参与创新研发并自发享受研发费用加计扣除优惠政策的企业较多。而从发展趋势分析, 越是发达地区, 其技术水平便更加先进, 同时技术的先进水平会更进一步地带动技术频繁更新换代的诉求, 从而使市场敏感度更加灵敏, 也更能发现企业新的商机, 以带动其经济的崭新发展。所以, 对于高新企业而言, 如此良性的循环发展不仅利于企业自身, 还更有利于社会经济的深层次革新^[1]。

国家基于科技带动经济的先行理念, 持续在高新企业中深入释放税收红利。根据相关法律和实施条例的细则规定, 企业从事“三新”(新技术、新产品和新工艺)活动时所实际支出的研发费用, 在尚未形成无形资产阶段可按实际支出的75%加计扣除; 而对于可形成无形资产的开发环节, 将需要按照资产成本的175%进行分期摊销, 该政策的细化规定依据源于国家财政部、国税总局和科技部的三方联合官宣文件, 除此之外, 该文件同时规定本项加计扣除政策的享受对象不仅仅单一局限于高新企业, 而是更为广泛地适用于致力于研发且满足独立核算的任何民营企业。

目前, 对于符合研发费用加计扣除条件的企业判定主要有三个口径。无论何种口径均要求企业要准确划分研发费用与日常生产经营的支出, 即满足独立建账, 合理归集的核算原则, 才能符合享受加计扣除的基本条件。除此之外, 对于研发费用的理解, 亦存在科技部、税务政策和相关书籍的简单定义三种形式。财务规定最为简单, 仅由财务人员凭借经验和业务素质进行初步判定, 做账时区分明细科目即可; 科技部认定相对复杂, 主要需从企业是否具有研发能力视角加以分析评判; 最后是税务部门的具体认定, 由于该费用的加计扣除一定程度上会影响到国家的财税收入, 所以税务认定是三项认定中最为严格和精准详细的官方认定之首。由此不难看出, 对于研发

费用加计扣除政策的切实应用与财务分录的核算编制, 会由于认定维度或认为主观性等因素制约而存在一定税会差异, 提请相关企业的财务人员应给予高度重视, 防止企业陷入财务与经营双重风险^[2]。

2 高新企业研发费用加计扣除的税会处理对比

国家为了大力推进科技强国发展战略, 在税收、补助等领域均释放优惠红利, 用以引导企业自主创新并为企业发展赋能。尤其是从政府层面给予资源倾斜, 更是为技术企业发展营造百花齐放的生存氛围与振兴兴邦的良策指引。所以常规情形下, 高新企业为了享受研发费用加计扣除政策, 其前期的基础准备工作将会略显繁琐。特别在会计核算实务工作中, 财政部和税务局亦会针对加计扣除项目进行专项严格管控, 防止部分不法企业采用欺诈手段恶意造假的情形发生, 所以, 前期基础工作的开展尚需十分谨慎。

具体而言, 筹备工作常包括项目备案、发布财务核算政策、整理收集与研发项目有关的财务数据, 构建研发费用的辅助账单明细等详细过程。而实务中研发项目专项资料收集并非仅属于财务部门一家之事, 还需联合研发等各业务部门达成全员共识和高度统一的专项理念。特别是税务界定与财务口径在某种程度上会形成差异, 不加注意可能会使企业陷入涉税风险, 所以, 高度关注高新企业研发费用加计扣除的税会处理差异尤为关键。

2.1 加计扣除的会计核算

高新企业的研发活动会计核算较为简单, 均通过“研发支出”进行核算分录的具体编制。在具体细化编制中, 财务人员需按照研发活动的阶段性分类, 将编制分录具体划分为研究、开发两个维度, 并逐一根据研发活动时段划分进行对应的费用化与资本化账务处理。同时, 研发支出的辅助帐登记也要十分精准。具体细化到人工成本、直接投入、折旧与摊销、设计试验费及其他费用等, 才能满足研发费用会计核算口径, 其涵盖内容虽最为宽泛, 但也要求更加细致的核算初衷。

对于研发费用是否满足资本化条件的具体判定, 亦不再是一个如表象一般直接判定且看似简便明了的客观问题, 而极有可能始终掺杂较强的复杂性与主观性特质, 所以, 何时满足资本化条件一直是困扰实务界的关键瓶颈之一。另外, 基于财务核算基本原则, 财务人员在实务核算中始终不忘谨慎性原则。

当完全符合无形资产确认条件时,即满足资本化条件并能提供合规举证的前提下方可予以“研发支出一资本化”处理,否则,其他情形均采用“研发支出一费用化支出”科目进行核算,进而核算结果直接影响当期损益。具体会计核算分录如下:

(1) 研发费用的财务核算始于研究阶段,依据规定,研究阶段的会计核算:借记“研发支出一费用化支出”,而对方贷记银行存款等科目,月末结账时,将费用化科目转入管理费用之中,实现当期损益科目的月末结转。

(2) 当研发活动进入开发阶段时,与之对应的会计核算便可以记作:借:“研发支出一资本化支出”,贷方按照支出形式进行具体分析。到期末,再将上一分录中的资本化支出转入无形资产科目,进而实现资产核算的进度归集处理。

2.2 加计扣除税务处理

高新企业的研发费用加计扣除的税会差异在于税务部门对其监管的程度要明显更为严格、细致。首先,国税总局对研发费用及其对应收入的确定给出了明确的规定,以特殊收入为例进行举例说明。当高新企业取得对应的政府补助收入时,税务处理与财务核算会形成一定差异。税务规定取得的特殊收入直接冲减研发费用,故当年研发费用加计扣除的计算依据应以余额列示。而对于研发项目中产生的下脚料、残次品等特殊收入,也不能算作收入核算,应冲减当年研发费用,因此,加计扣除的依据也要依据扣减后的余额进行计提。

除此之外,研发费用税务加计扣除中对会计核算中的辅助明细账中的细化科目均作出了详细规定。人工费用对应的人员必须是直接从事研发活动的人员;同时,直接投入费用(如发生的房屋租赁费等),其符合加计扣除的税务口径也要求该笔支出直接用于研发活动,故对于会计口径基于成本费用分摊原理,分摊至研发活动的、隶属于项目本身应承担的房屋租赁费不可在税务口径实现加计扣除。但是对于研发项目中与上述房屋租赁相关的、企业日常发生的水电费,税务口径除认可研发活动直接动力费以外,由于合理分摊至该研发项目所发生的水电费金额可作为税务口径计算研发费用加计扣除的基数,因此,在水电费的分摊中税会又没有差异。所以,具体问题具体分析,并抓住大类趋势仔细研究,才能为税会差异的说明和完善提供基础素材。

另外,税务总局仍需逐项列举诸多特殊事项,并保持随时地修订与完善,才能利于高新企业研发项目的政策宣贯与企业的精准执行。以共同研发特例事项为例,税务口径有如下的具体规定:企业从事研发工作的人员和用于研发活动的仪器、设备,当同时用于研发活动与非研发项目之时,应视具体情况按适度的比例进行合理分配;对于未分配或划分不清的处理,税务口径规定该研发费用一律不得进行加计扣除处理。同时,所有研发费用的支出明细也要有有效凭证与之对应,因此,税务体系显然比财务口径更为严谨^[1]。再有,税收政策中还会涉及一系列加计扣除的限额规定,对于不符合限制条件的研发费用,可以在所得税税前进行扣除但不得继续享受加计扣除政策。而这样的研发费用在实际执行中,确有23项之多,主要包括未按合理方法分配、委托研发项目费用超出80%限额、各项费用超范围支出、申报资料不齐全等情形。一旦财务人员未全面了解税务政策,也会造成人为的税会差异,所

以,由此可见,高新企业研发费用加计扣除的税会处理需要更为精准的细化探究。

3 高新企业研发费用加计扣除的方案落实

3.1 制定企业内部会计制度

研发费用加计扣除相关制度的细化制定,需以明确项目核算范围和各职能部门主要职责为前提。以此为基础,针对专项研发设置财务核算流程,实现会计制度层面研发费用与生产费用分别核算的管控思路,方能加强各项支出的归集管理。同时,依据国家规定,对享受加计扣除政策的具体研发项目还需展开明细核算,若企业在一个年度同时进行多项研发,还需按不同项目进行分项归集,并将费用梳理汇总至各个部门,以便为日后税务相关资料的填写提供支撑依据。另外,由于税企对加计扣除的认可程度存有差异,需比照差异完成差异调整处理,届时,财务部门更要认真梳理核算制度,将差异原因详细说明,以便后期取数,从而有效降低税务机关检查风险。

3.2 建立业财部门协同机制

高新企业财务部门要根据研发项目成本单独建账,以应对研发与生产经营地分别核算管理问题。但财务核算数据的采集并非源于财务本体,而是来自各部门数据的合理归集,所以,各业务部门务必要做好与财务的协同工作。业务部门在项目筹备之初必须及时通知财务部门相关信息,同时,财务部自身也要深入研习相关税收法律规定,对立项过程和相关制度进行协同检查,发现确有出入之处,与研发、人资等部门实现实时沟通,并形成书面材料向企业高层提出合理化建议,以消除政策风险的隐患问题。

3.3 加强税务政策准确把握

当前形势,高新企业财务人员应及时了解政策指引,助力企业享受红利的同时,规范与之对应的各项财税处理方式,以降低企业涉税风险。具体而言:首先,项目负责人要时刻关注税局、财政等相关政策宣导,留意新政发布与截止时间,并在企业内部同步信息以降低纳税成本。同时,在最新政策的相关发布后,财务部门要结合实际,进行纳税筹划与评估,既要做好会计准则与税法规定的对接,也要做好企业有关部门和税局等相关主体的沟通。另外,除了相关人员要及时了解政策内容外,还应做好定期组织培训,使企业上下共同关注研发项目细致划分,才能实现支撑企业研发活动的构建初衷。

4 结语

于高新企业而言,研究研发费用加计扣除政策十分必要。相关负责人应全面了解当下加计扣除政策细则,并制定高度适配的内控制度,同时通过税企互动与政策学习,深入研究研发费用的税会差异,进而借助国家优惠政策,促进高新企业的持续长效发展。

参考文献

- [1] 贺健.企业研发费用加计扣除政策的实施与完善[J].财经界(学术版),2020(6):98-99.
- [2] 龚倩.高新企业研发费用加计扣除税务风险分析[J].现代商业,2020(4):177-178.
- [3] 张艳.关于对烟草企业实施内部会计控制制度的思考[J].首席财务官,2020(19):121,123.