

# 企业技术开发费优惠政策执行中的问题及对策

张 敏

2006年9月,财政部和国家税务总局出台了《关于企业技术创新有关企业所得税优惠政策的通知》(财税[2006]88号)。2008年1月1日新企业所得税法开始执行,该法第三十条规定,企业发生的研究开发费用可享受优惠政策。但很多企业在实际运用这一政策时,因不能准确核算技术开发费,未能充分发挥该政策的作用。笔者结合近年来从事的所得税汇算清缴工作,就企业技术开发费核算过程中存在的问题进行分析,并提出解决对策。

## 一、税法与会计准则中有关企业技术开发费核算的区别

《企业会计准则第6号——无形资产》第七条规定,企业内部研究开发项目的支出,应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。研究阶段的支出应当费用化计入当期损益,会计上计入“研发支出”,期末再将研发支出科目归集的费用化支出金额转入“管理费用”科目。在开发阶段的支出,满足资本化条件至达到预定用途前所发生的支出总额,作为无形资产。即前期将研发费用确认为一项费用,而当期将其确认为一项资产。

而税法政策上,不管是企业发生的研究阶段费用支出还是开发阶段费用支出均可享受优惠政策,未形成无形资产计入当期损益的,在按照规定据实扣除的基础上,再按照研究开发费用的50%加计扣除;对于形成无形资产的,按照无形资产成本的150%摊销。

根据所得税汇算清缴提供的资料,目前企业在实际操作过程中,不管是研究费用还是开发费用,统一计入管理费用中的技术开发费用,并在当年一次性按费用的150%进行加计扣除,而不是按开发阶段和研发阶段进行区分。从企业发生的研究阶段费用和开发阶段费用分析来看,开发阶段费用占的比重较大,特别是原材料的试用,用于中间试验和产品试制的模具(模具的价值比重高)、样品、样机及一般测试手

段购置费,试制产品的检验费等费用。这些费用应该形成无形资产,按照规定应按形成无形资产成本的150%摊销。如果该无形资产摊销期限10年,每年应摊销15%。

## 二、企业技术开发费核算过程中存在的问题

1. 科技投入管理体系建立不完善,技术开发费支出得不到完整归集。在一些企业,技术开发费核算通常被管理层认为纯属财务问题,只对财务部门提出核算要求,未对业务部门提出管理要求。实际上,财务部门仅对技术开发费支出进行事后反映,如果企业不建立一套科技投入管理体系对技术开发投入的计划、立项、事中管理进行规范,财务核算只能是“无本之木”。一些企业在加大科学技术投入以提高企业竞争力的同时,忽视了科技投入管理体系的建立,使渗透于企业各个环节的技术开发费支出得不到完整归集,财务部门无法做到准确核算。

2. 未建立单独的技术开发费会计核算体系,不能做到充分反映。目前一些企业的会计核算体系没有对企业技术开发费的支出进行充分核算和反映,技术开发费的反映分散于不同的会计科目,具体表现为:(1)技术开发机构人员的工资,企业一般计入“管理费用”下的工资。(2)研究设备的折旧,计入“管理费用”下的折旧。(3)新产品试制失败材料损失,计入“制造费用”或“生产成本”。(4)咨询费中的技术咨询费,计入“管理费用”下的咨询费。(5)科研人员的福利费支出,列入“管理费用”下的福利费。企业用于研发活动的仪器、设备、房屋等固定资产的折旧等反映在“管理费用”中的折旧和“制造费用”中的折旧中。涉及到开发新产品多个项目的,对于新产品的论证、评审、验收、评估以及知识产权的申请费、注册费、代理费等费用企业直接通过“无形资产”核算,或者通过“管理费用”进行核算,且不分新产品项目进行分类,所有项目都归在一起,造成技术开发费核算混乱现象。

3. 因技术开发费核算不规范,造成不能够充分享受税收

加计扣除优惠政策。企业根据其会计核算的实际情况,从不同的会计科目下汇总属于“技术开发费用”核算范围的费用后,调整汇总后填报,这一方面增加了填报的难度,另一方面也影响了统计填报的准确性。因而由于技术开发费核算不规范,造成不能够充分享受税收加计扣除优惠政策。

### 三、现行政策中尚待明确规范的方面

1. 新产品、新技术、新工艺如何定义尚未予以明确。政策规定,开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用可以享受优惠政策,但对于新产品、新技术、新工艺未作定义,造成企业与管理部政策执行的难度。比如,某企业研制生产的汽车刮雨器,在性能等方面比老产品有所提高,但这样的新产品,在市场上仍属于一般性的产品。这样的产品是否属于新产品、新技术,是否可以享受加计扣除?又比如新工艺,企业在工艺要求、加工方法等工艺流程某一方面比老工艺有改进,但在产品的实体上未能体现出来,那么税务机关如何对企业内部的新工艺进行鉴定,如何认定为新工艺?

2. 新技术、新产品、新工艺的鉴定部门尚待明确。对于计划内立项的科技项目,可以科委立项的项目为依据,确定为新技术、新产品、新工艺;但是对于企业的自立项目,是否属于三新产品(即企业自行或委托研发的新产品、新技术、新工艺),无相关部门或相应中介机构进行鉴定。另外,如果新产品开发不成功,是否仍可享受优惠政策?上述问题均需在规定中予以细化明确。

3. 研制阶段和生产阶段如何明确划分。原材料和半成品的试制费,企业在试制产品时如何确定其是试制还是生产?如某公司生产汽车的刮雨器,对经过改良后的产品进行小批量的试生产,产出1 000至2 000个刮雨器,作为样品投放到集团公司的下属企业进行试用,然后根据客户反映的问题再进行改进。企业将这部分原材料和半成品的试制费全额计入技术开发费用。再如,有些设备既可以用于研究也可以用于生产,这部分设备的折旧如何区分研究阶段和生产阶段?

4. 对产品一般性的技术处理以及售后技术上维修服务与新产品开发相混淆。在实际技术开发费用中,企业用于现有生产线技术维护和支持发生的费用以及用于售后维修服务的费用和用于新产品的技术研发费用归集在一起,税务机关如果不是实地核实,单从企业的账上难以区分。

### 四、几点建议

1. 建立健全技术开发投入管理体系。为准确核算企业的技术开发费支出和加强经费支出的管理,结合企业的研究开发活动,企业应建立技术开发项目的事前事中事后评估管理

体系,将技术开发项目的管理责任落实到具体部门,并建立预算和决算管理制度,即由某一部门负责全企业技术开发项目的计划审核、立项、计划下达、预算执行等事前事中管理,项目结束到财务部门统一办理决算。

2. 加强部门间的协调和沟通。企业各部门应充分认识到国家相关技术开发费政策给企业带来的好处,认识到技术开发费的核算不单单是财务部门的事情,以实现企业价值最大化为工作指导方针,加强沟通意识,保证技术开发费的准确归集与核算,维护企业合法权益。

3. 规范会计核算体系。企业在核算技术开发费支出时,结合规定要求,可以在相关发生技术开发费支出的科目(一般有管理费用、核算技改项目的在建工程等科目)下设置二级科目,对企业的研究开发活动进行全面完整系统地核算。对于技术开发费用账务处理要求企业分项目进行操作,即通过“管理费用——技术开发费——某项目”、“制造费用——技术开发费——某项目”,月末对每个项目的开发费按发生明细(工资、设计费、原材料等)列表。

4. 完善税法政策规定,清晰界定“技术开发费”核算范围。对于技术开发项目的认定工作,明确到具体部门(如可以是科委),同时应明确如何认定新产品、新技术、新工艺;税务机关依据相关部门认定的文件进行优惠政策享受的审核;对于企业既用于研究又用于生产设备的折旧,区分研究阶段和生产阶段,对于用于研究阶段的折旧可以计入研发费用,用于生产阶段的折旧不计入。另外,要求企业立项后立即报税务机关备案,明确新产品是在原产品功能上的改进还是原未涉足的产品,明确新技术应用于何产品,有何实质性改进,新工艺和老工艺区别何在等;企业应说明一般性技术处理、技术维护的具体内容以及与新产品、新技术、新工艺的实质区别。

(作者单位:宁波开发区(保税区)国家税务局)

责任编辑 武献杰

