

企业试运行销售会计与税务处理解析

吉光 赵新贵

摘要：根据企业会计准则解释第15号，企业试运行销售包括将固定资产达到预定可使用状态前或者研发过程中产出的产品或副产品对外销售。试运行销售相关的收入和成本应当计入当期损益，而不应将收入抵销相关成本后的净额冲减固定资产成本或研发支出。企业会计准则解释第15号减少了固定资产达到预定可使用状态前试运行销售的会计与税法的差异，本文对此展开解析并阐述注意事项。同时对企业研发活动试运行销售会税处理进行解析，认为研发活动试运行销售冲减的研发费用金额与税法上冲减加计扣除的研发费用并不一致，也不影响高新技术企业认定中研发费用的核算。

关键词：试运行销售；会计处理；税务处理；研发费用；高新技术企业

中图分类号：F235 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2025)18-0046-04

企业会计准则解释第15号（以下简称解释第15号）规定，企业试运行销售包括将固定资产达到预定可使用状态前或者研发过程中产出的产品或副产品对外销售。试运行销售相关的收入和成本应当计入当期损益，而不应将收入抵销相关成本后的净额冲减固定资产成本或研发支出。该规定减少了固定资产达到预定可使用状态前试运行销售会计与税法的差异，但实务中仍存在研发活动试运行销售冲减的研发费用金额与税法上冲减加计扣除的研发费用不一致的问题，本文据此展开解析。

一、企业固定资产达到预定可使用状态前试运行销售会税处理

根据解释第15号，企业试运行销售应当按照《企业会计准则第14号——收入》《企业会计准则第1号——存货》等规定，对试运行销售相关收入和成本分别进行会计处理，计入当期损益，而不应将试运行销售相关收入抵销相关成本后的净额冲减固定资产成本或研发支出。这一规定消弭了以往试运行销售会计处理上存在的争议，也减少了固定

资产达到预定可使用状态前试运行销售会计与税法的差异。

例1：甲公司于20X4年1月购建一条生产线以扩大产能。20X4年5月，甲公司对新生产线进行试车，试车生产产品100件并入库。试车料、工、费投入450万元，对外销售不含税价500万元。

（一）甲公司会计处理

1. 甲公司试运行投入在“在建工程”科目归集。借记“在建工程”科目450万元，贷记“原材料”“应付职工薪酬”等科目450万元。

2. 试车生产产品100件入库的会计处理。根据企业会计准则应用指南，在建工程进行负荷联合试车发生的费用，借记“本科目（待摊支出）”科目，贷记“银行存款”“原材料”等科目；试车形成的产品或副产品对外销售或转为库存商品的，借记“银行存款”“库存商品”等科目，贷记“本科目（待摊支出）”科目。

这样的处理主要基于以下考虑：根据《企业会计准则第4号——固定资产》，建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出应计入固定资产成本。试运行属于固

作者简介：吉光，湖南开放大学审计处；
赵新贵，连云港市科技服务中心。

定资产达到预定可使用状态前的必要环节，所以其净支出应计入固定资产成本。但这样处理也存在以下问题：一是不能准确反映企业的经营业绩，将试运行收入抵减在建工程，相当于虚减了企业的期间损益；二是在试运行收入大于投入的情况下，这种处理又将虚减资产的账面价值。因此实务中对上述处理存有争议。

国际会计准则理事会于2020年发布了《<国际会计准则第16号——不动产、厂场和设备>的修订》，该修订改变了原有试运行销售收入冲减固定资产成本的做法，规定按相关准则确认试运行销售收入和成本。为实现企业会计准则持续趋同和等效，解释第15号对企业试运行销售的会计处理作了与国际会计准则基本一致的规定。因此，甲公司试车生产的100件产品入库时，应将试车所投入的费用从“在建工程”科目中转出，会计处理如下（单位：万元，下同）：

借：库存商品 450
贷：在建工程 450

产品对外销售时确认收入同时结转成本，会计处理如下：

借：银行存款 565
贷：主营业务收入 500
 应交税费——应交增值税（销项税额）
 (500×13%) 65
借：主营业务成本 450
贷：库存商品 450

3. 固定资产达到预定可使用状态前试运行会计处理需注意的问题。

一是关于试运行费用的归集。有观点认为，固定资产达到预定可使用状态前试运行发生的料、工、费等投入应在“生产成本”科目中归集。笔者认为，此观点并不恰当。根据《企业会计准则第30号——财务报表列报》，“生产成本”科目的期末余额应作为“在产品”列报在“存货”科目中，而根据《企业会计准则第1号——存货》，存货的确认条件之一是与该存货有关的经济利益很可能流入企业。试运行产出的产品或副产品相关经济利益能否流入企业具有高度不确定性，因此试运行中发生的料、工、费等投入应先在“在建工程”科目中归集，只有当与试运行中产出的产品或副产品有关的经济利益很可能流入企业时，才能将其确认为存货，并冲减“在建工程”科目。

二是关于试运行中产出存货的成本构成。固定资产达到预定可使用状态前仍属于在建工程，根据《企业会计准则第4号——固定资产》应用指南，固定资产应当从增加的

下月起计提折旧，因此试运行中产出的存货成本并不包括固定资产折旧费用，这也是试运行与正常生产情况下存货成本的区别。

三是关于试运行期间实际投入金额超出正常生产情况下存货成本的处理。假设例1中甲公司按正常生产情况生产100件产品投入料、工、费，但只产出80件可对外销售的合格品，此时应从“在建工程”转入存货的金额是多少呢？

证监会在2023年2月发布的《监管规则适用指引——会计类第3号》强调：固定资产达到预定可使用状态前试生产的存货，应以正常设计生产能力下的必要合理支出为基础，确认相关存货成本，试运行期间实际投入金额超出存货成本的部分计入在建工程。正常设计生产能力下的必要合理支出，应结合固定资产达到预定可使用状态后的正常设计产能、产品正常生产投入产出比等因素考虑。

因此，如果例1中甲公司按正常生产情况下生产100件产品投入料、工、费，但只产出80件可对外销售的合格品，此时从“在建工程”转入存货的金额应该是360万元（ $450 \div 100 \times 80$ ）。剩余的90万元属于固定资产达到预定可使用状态前的必要支出，应记入“在建工程”科目。

（三）甲公司税务处理

根据《企业所得税汇算清缴管理办法》，凡在纳税年度内从事生产、经营（包括试生产、试经营），均应按照企业所得税法及其实施条例和办法的有关规定进行企业所得税汇算清缴。因此，固定资产达到预定可使用状态前试运行销售收入和相关成本均应计入当期应纳税所得额。

例1中，甲公司20X4年试运行税法上应确认收入500万元，成本450万元，与解释第15号的会计处理一致。而解释第15号发布前，试运行销售相关收入抵销相关成本后的净额50万元应冲减固定资产成本，使得固定资产的账面价值比计税基础少50万元，产生可抵扣暂时性差异50万元。因此，解释第15号减少了会税处理差异。

二、企业研发活动试运行销售会税处理

企业研发活动试运行与固定资产达到预定可使用状态前试运行实质上基本相同，因此解释第15号出台前，实务中一般也是以研发活动试运行销售收入或预计可变现净值作冲减已归集的研发费用处理。解释第15号对固定资产达到预定可使用状态前试运行和研发活动试运行的会计处理作了统一规范，但研发活动试运行的会计处理与税法上冲减加计扣除的研发费用仍存在差异。

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。产品销售与对应的材料费用发生在不同纳税年度且材料费用已计入研发费用的,可在销售当年以对应的材料费用发生额直接冲减当年的研发费用,不足冲减的,结转以后年度继续冲减。

因此,例2中乙公司试运行销售冲减加计扣除的研发费用既不是不含税销售收入70万元,也不是冲减的研发支出60万元,而应是研发支出中对应的材料费用35万元。这样的处理主要是考虑到样品中材料费用占比较大且易于计量,同时如果耗费的料、工、费全部不得加计扣除,也不符合鼓励企业研发活动的政策本意。当然,冲减税前扣除的研发费用仍应是耗费的料、工、费,这些费用应作为样品的销售成本在税前扣除,会计和税务处理无差异。

2. 研发过程中产生下脚料等所得税处理。根据40号文,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,不足扣减的,加计扣除研发费用按零计算。

因此,例2中乙公司销售研发过程中产生的下脚料,冲减加计扣除的研发费用并不是会计处理冲减的研发支出18万元,而是不含税销售收入20万元。实务中,企业研发活动中废料、下脚料销售收入等往往可能会低于其成本,因此该规定并非一定就对企业不利。

3. 研发活动试运行所得税处理需注意的问题。

一是企业研发过程中对外销售冲减研发费用的顺序。研发过程中直接形成产品或作为组成部分形成的产品对外销售,和研发过程中下脚料等特殊收入,冲减研发费用的规定并不相同:前者如果对应的材料费用从销售当年的研发费用中不足冲减,则不足冲减部分需结转以后年度继续冲减;后者如果当年加计扣除研发费用不足冲减,不足冲减部分无需结转以后年度继续冲减。

如某公司20X4年允许加计扣除的研发费用为50万元,当年研发活动中销售样品对应的材料费用为40万元,销售下脚料收入为20万元。如该公司先冲减样品对应的材料费用40万元,则销售下脚料收入只需冲减10万元,当年研发费用不足冲减下脚料收入部分无需结转以后年度冲减;如先冲减下脚料收入20万元,当年研发费用不足冲减样品对应的材料费用10万元,需结转以后年度继续冲减。显然第一种方法对企业更有利。

虽然目前并无文件规定两种收入冲减研发费用的顺序,但在实务中并不能选择两种收入冲减研发费用的顺序。《企业所得税纳税申报表》“A107012研发费用加计扣除优惠明细表”中明确,企业应先从当年研发费用总额中冲减特殊收入,然后再冲减销售研发活动直接形成产品对应的材料部分。

二是销售研发活动直接形成产品对应材料部分结转以后年度冲减的所得税处理。假设例2中乙公司当年允许扣除的研发费用合计40万元,冲减特殊收入20万元后,当年销售样品对应的材料部分35万元需结转以后年度冲减15万元(35-40+20),将减少以后年度研发费用加计扣除金额,增加以后年度的应纳税所得额。这与结转以后年度扣除的职工教育经费、公益性捐赠等将减少以后年度应纳税所得额不同,会计上应视同应纳税暂时性差异。假设乙公司研发费用按照实际发生额的100%在税前加计扣除,企业所得税税率25%,则应确认递延所得税负债7.5万元(15×25%×200%)。

三是关于高新技术企业认定中研发费用的核算。根据《科技部 财政部 税务总局关于修订印发〈高新技术企业认定管理办法〉的通知》(国科发火[2016]32号),认定为高新技术企业的条件之一就是企业近三个会计年度的研究开发费用总额占同期销售收入总额要达到相应的比例。有观点认为,企业研发活动试运行销售中的研发支出已通过销售收入获得了补偿,故不应再作为高新技术企业认定中的研发费用。

笔者认为,这种观点并不恰当。根据《科技部 财政部 税务总局关于修订印发〈高新技术企业认定管理工作指引〉的通知》(国科发火[2016]195号),企业应按照“企业年度研究开发费用结构明细表”设置高新技术企业认定专用研究开发费用辅助核算账目,提供相关凭证及明细表,并按工作指引要求进行核算。可见,企业研发费用在会计上的处理和在新高新技术企业认定时的核算分别遵循不同的文件规定,解释第15号对试运行销售的规定是会计处理的要求,不应影响高新技术企业认定中研发费用的核算。☐

责任编辑 林荣森

主要参考文献

[1] 管永权,赵新贵.企业研究开发费税前加计扣除若干问题分析[J].财务与会计,2014,(5):49-51.