华南农业大学学报(社会科学版)
2009年第2期 JOURNAL OF SOUTH CHINA AGRICULTURAL UNIVERSITY No. 2 2009
(第8卷) (SOCIAL SCIENCE EDITION) (Vol. 8)

企业研究开发费税前扣除政策的变迁与构建

牟小容

(华南农业大学 经济管理学院,广东 广州 510642)

摘 要:2008年开始实施的研究开发费税收政策是对原技术开发费税前扣除政策的拓展和延伸,其变迁主要体现为以研发费加计扣除50%的税收优惠为核心,逐步放宽扣除主体的限制、会计核算与扣除标准的协调发展、研发费用支出内容的逐步规范和细化、对研究开发活动范围的界定、研发费是否向后结转或追溯抵扣以及集团公司研究开发费的合理分配。在此基础上,总结了我国研究开发费税前扣除政策制度体系的构建,并提出了相应的完善措施。

关键词:技术开发费用;研究开发费用;研究开发活动;费用化;资本化

中图分类号:F275.2 **文献标识码**:A **文章编号**:1672-0202(2009)02-0080-05

一、引言

企业是自主创新的主体,而企业的研究开发活动是提高自主创新能力最为关键的内容。对于企业而言,研发活动具有下列特征:一是研发活动的不确定性。研发活动与其他投资活动不同,研发投入的产出不是确定的,特别是在研发活动的早期,常常会发生失败,这就增加了研发活动的风险性,不利于企业进行创新投资;二是研发活动的溢出效益。当某一企业的研发活动完成后,同一行业的其他企业往往可以进行模仿,创新结果迅速在行业内扩散,缩减了研发企业的技术领先优势,削弱了企业创新活动的战略意义;三是研发活动的外部性。研发活动的一个重要特征就是企业收益和社会收益的不对称性,企业收益往往小于社会收益,企业自主创新动力不足。由于研发活动的这些特征,企业自主研发的数量必然低于社会最优水平。这就要求政府必须通过一定的税收激励政策来刺激企业扩大研发投入规模,使其成为社会科技进步的真正主体,虽然短期内会减少政府的税收数额,但长期来看,随着经济增长,GDP的扩大,税基也会随之扩大,政府的税收收入也会增加[1]。

因此,为鼓励企业开展研究开发活动,加大自主创新的投入力度,提高自主创新能力,增强企业未来的市场竞争力,世界各国普遍都对因研发活动而产生的研发费用在税收方面进行了优惠的抵扣或抵免。同时,在税收计算抵扣或抵免方面给予企业较大的灵活性,如企业研究开发费用准予资本化,可以在规定年限内分年扣除;企业也可以直接将研发费用在当年税前列支;或者企业当年新增加的研发费用给予一定比例的税收抵免;或者企业研究开发费可按实际支出的一定比例超额扣除[2]。

我国从20世纪90年代中开始,就对企业的研究开发费用给予了加计扣除的税收优惠。但是,要贯彻落实和有效实施该政策,最为关键的问题是如何判定研究开发活动和核算研究开发费用,这就需要相关的科技政策和财务政策予以支撑和配套。基于此,本文通过对我国研发费用税前扣除政策变迁的分析,总结了当前我国研究开发费税前扣除政策制度体系的构建,并提出了相应的完善措施。

收稿日期:2009-01-13

基金项目:广东省2008年度科技专项项目(2008B071001021)

作者简介:牟小容(1971—),女,重庆北碚人,华南农业大学经济管理学院讲师,主要研究方向为会计与税务.

二、研究开发费税前扣除政策的变迁轨迹

（一）扣除主体的变迁

享受研究开发费加计扣除的主体从最初的“国有、集体工业企业”逐步放宽条件，经历了“盈利的国有、集体性质的工业企业”、“国有、集体工业企业及国有、集体企业控股并从事工业生产经营的股份制企业、联营企业”，扩大到包括“外商投资企业”、“所有财务核算制度健全、实行查账征收企业所得税的各种所有制的工业企业”，再到所有“对财务核算制度健全、实行查账征税的内外资企业、科研机构、大专院校等”，最终过渡到“财务核算健全并能准确归集研究开发费用的居民企业”，享受优惠扣除的主体不断扩大：从必需满足技术开发费比上年增长超过 10% 以上的限制条件才可享受加计扣除优惠到取消该限制条件。

（二）会计核算与扣除标准的协调：费用化加计扣除到有“条件”资本化加计摊销

会计上，对研究开发费的处理存在三种观点：（1）费用化。即将企业发生的研发费全部作为期间费用，计入当期损益；（2）资本化。即将企业发生的研究开发费在发生期内先归集起来，待其达到预定用途时予以资本化，记入“无形资产”账户；（3）有“条件”的资本化。即符合条件的研发费用资本化，其他则费用化计入当期损益[3]。

我国在 2006 年新企业会计准则出台之前采取的是费用化观点，且将企业研究阶段的研发支出称为“技术开发费”，于发生时直接计入“管理费用”账户。2006 年新修订的《企业会计准则第 6 号——无形资产》则改变了之前的费用化观点，采用有“条件”的资本化观点，即将研究开发项目区分为研究阶段与开发阶段，研究阶段的支出，应当于发生时计入当期损益；开发阶段的支出，符合一定条件确认为无形资产，不符合资本化条件的计入当期损益；若确实无法区分研究阶段的支出和开发阶段的支出，将其全部费用化，计入当期损益。满足资本化支出的条件包括五个方面：（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；（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[4]。换言之，我国研究开发费的会计核算变迁以新企业会计准则为界，经历了费用化处理到有“条件”资本化处理的变迁。

与会计核算方法相对应，我国研究开发费的加计扣除标准是以新企业所得税法及其实施条例为界，经历了费用化的加计扣除到有“条件”资本化摊销的变迁，即原技术开发费于实际发生时计入管理费用，在 100% 据实扣除的基础上，加计扣除 50%。新企业所得税法及实施条例为了协调新企业会计准则允许将一定条件的研发费用资本化的规定，细化了加计扣除标准的规定：对未形成无形资产计入当期损益的研究开发费，在 100% 据实扣除的基础上，加计扣除 50%；对形成无形资产的研究开发费，可按无形资产成本的 150% 摊销。

（三）研究开发活动范围的界定从无到有的变迁

2008 年之前的相关文件从未明确规定企业从事的哪些研究开发活动才可以享受加计扣除政策，通常认为企业只要是开发新技术、新产品、新工艺发生的支出都可以加计扣除，这其实与国家政府倡导的技术创新政策不尽相符，也是以前企业所得税征纳工作中普遍存在的一个认识误区。

国税发[2008]116 号文对研究开发活动进行了严格限制，只有同时符合以下三个方面要求的研究开发活动，才能享受加计扣除。包括：（1）研究开发活动是指企业为获得科学与技术（不包括人文、社会科学）新知识，创造性运用科学技术新知识，或实质性改进技术、工艺、产品（服务）而持续进行的具有明确目标的研究开发活动；（2）企业通过研究开发活动在技术、工艺、产品（服务）方面的创新应

取得有价值的成果,且应对本地区(省、自治区、直辖市或计划单列市)相关行业的技术、工艺领先具有推动作用,不包括企业产品(服务)的常规性升级或对公开的科研成果直接应用等活动(如直接采用公开的新工艺、材料、装置、产品、服务或知识等);(3)企业只有从事《国家重点支持的高新技术领域》和国家发展改革委员会等部门公布的《当前优先发展的高技术产业化重点领域指南(2007年度)》规定项目的研究开发活动,其在一个纳税年度实际发生的相关研究开发费用方能加计扣除。

(四)研究开发费用支出内容从原则、交叉和笼统到规范、细化和可操作性的变迁

企业从事研究开发活动所发生的研发费支出内容最初出现于财工字[1996]41号文,该文件界定了技术开发费的内涵,即"企业研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的各项费用,包括:新产品设计费;工艺规程制定费;设备调整费;原材料和半成品的试验费;技术图书资料费;未纳入国家计划的中间试验费;研究机构人员的工资;研究设备的折旧;与新产品的试制、技术研究有关的其他经费;委托其他单位进行科研试制的费用"。

随着企业研发活动及相应支出日趋复杂,财工字[1996]41号文列举的技术开发费项目较为原则、笼统,互有交叉,且与企业的成本(费用)构成要素衔接不够,不便操作。针对这种情况,国税发[2008]116号文将其按经济内容即劳动对象、劳动者、劳动手段细分为八个方面,即新产品设计费、新工艺规程制定费以及与研发活动直接相关的技术图书资料费、资料翻译费;从事研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用;在职直接从事研发活动人员的工资、薪金、奖金、津贴、补贴;专门用于研发活动的仪器、设备的折旧费或租赁费;专门用于研发活动的软件、专利权、非专利技术等无形资产的摊销费用;专门用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费;勘探开发技术的现场试验费;研发成果的论证、评审、验收费用。

(五)研究开发费向后结转或追溯抵扣的变迁

所谓向后结转或追溯抵扣是指准许企业以某年度的研发费用抵消以后年度的盈利,以减少其以后年度应纳税所得额;或者冲抵以前年度的盈余,申请退还以前年度已纳税的部分税款。一般而言,冲抵或抵消前后年度的盈余,都有一定的年限限制。由于研究开发活动风险大、市场变化迅速,这种做法对企业有极大的激励作用。例如美国,企业当年发生亏损或没有上缴所得税,计算确定的减免税款和研发费用扣除额,可以往前追溯3年,往后顺延(结转)7年,最长可以顺延15年[5]。

我国从1996年到2005年期间都不允许研究开发费的加计扣除额向后结转,而且加计扣除额不得超过当年应纳税所得额。例如,假设某公司1996年发生的技术开发费1000万元,正常扣除研发费后的应纳税所得额为300万元,按此规定,加计扣除的500万只允许抵扣300万元。这一限制条件导致很多企业都无法充分享受技术开发费加计扣除的税收优惠,对企业研发投入的激励效果受到一定程度的打击。

直到2006年国务院发布的《国务院关于印发实施〈国家中长期科学和技术发展规划纲要(2006—2020年)〉若干配套政策的通知》(国发[2006]6号)和财政部和国家税务总局颁布的《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)的出台,才改变不允许向后结转的做法,即从2006年开始,允许"企业年度实际发生的技术开发费当年不足抵扣的部分,可在以后年度企业所得税应纳税所得额中结转抵扣,抵扣的期限最长不得超过五年"。续前例,假设该事项发生的年度在2006年,则2006年未抵扣完的技术开发费加计扣除额200万,可以从2007年度开始,在连续5年内的应纳税所得额中抵扣,如果5年内没有200万的应纳税所得额,则不可再顺延。

但2008年开始,研究开发费的向后结转处理方式有所改变。根据《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表》(国税发[2008]101号)的规定,研究开发费无论企业当年是否亏损,都可以在计算应纳税所得额前直接全额扣除,而不是以前那样在计算出应纳税所得额后再抵扣,因此不再需要以后

年度递延，但是由于弥补亏损仍然有 5 年期限，实际上等于研究开发费 5 年延期的抵扣仍然有效，不过是跟着亏损一起延期而已。续前例，假设该事项发生的年度在 2008 年，则加计扣除的 500 万元研究开发费在计算应纳税所得额前扣除，导致 2008 年度亏损 200 万元，可在以后 5 年内税前弥补。这实质上也是一种递延，保证了企业能够充分享受开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费加计扣除的税收优惠。

（六）集团公司研究开发费由提取制度到分摊制度的变迁

企业的技术开发可以采取自主开发、委托开发和联合开发等形式。为鼓励企业与其他单位进行联合开发，对技术要求高、投资数额大、单个企业难以承担的技术开发项目，可按照联合攻关、费用共摊、成果共享的原则，由集团公司集中进行开发。因此，集团公司与成员企业之间研发费的分配就需以制度形式予以明确。

我国从 1996 年到 2007 年期间对集团公司集中研发的技术开发费采取的是提取制，即先提后用。2008 年颁布的国税发[2008]116 号文则取消了这一规定，改为允许集团公司将集中开发的研究开发项目实际发生的研究开发费，按照权利和义务、费用支出和收益分享一致的原则，合理的分摊到受益集团成员公司，即先用后摊。同时要求企业集团提供集中研究开发项目的协议或合同。

三、研究开发费税前扣除政策制度体系的构建与完善

（一）研究开发费税前扣除政策制度体系的构建

我国研究开发费税前扣除政策始于 1996 年，基于研发费会计核算从费用化处理到有“条件”资本化处理方法的改变，研究开发费税前扣除政策的税务处理也经历了从技术开发费的费用化阶段到研究开发费的有条件资本化阶段的变迁，优惠力度逐步加大；从制度体系的构建来看，经历了从无到有逐步完善的历程，即从 1996 年才开始的散见于财政部、国家税务总局制定的若干有关技术开发费税前扣除政策的单行文件，到 2008 年从法律、法规、规章等多层次规范的研究开发费税前扣除政策制度体系的构建。

至此，我国当前有关研究开发费税前扣除政策的制度框架体系已基本形成，具体来说包括以下四个层次：

第一层次是法律，即 2007 年 3 月 16 日第十届全国人民代表大会第五次会议通过的《企业所得税法》（主席令 2007 年第 63 号）的规定。其第 30 条第一款规定：“开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用可以在计算应纳税所得额时加计扣除。”

第二层次是行政法规，包括国务院 2006 年颁布的《国务院关于印发实施〈国家中长期科学和技术发展规划纲要（2006—2020 年）〉若干配套政策的通知》（国发〔2006〕6 号）和 2007 年颁布的《企业所得税法实施条例》（国务院令第 512 号）对企业所得税税法加计扣除多少的明确，即可享受加计扣除 50% 的税收优惠。

第三层次是全国性的部门规章，即 2008 年 12 月 10 日国家税务总局颁发的《企业研究开发费用税前扣除管理办法（试行）》（国税发[2008]116 号），该文是专门用于规范企业研究开发费用税前扣除及有关税收优惠政策的执行。

第四层次是地方性规章。即各省以国家研究开发费的相关政策为依据，结合本地实际情况所制定的仅在本行政区域内具有法律效力的具体如何实施研究开发费税收优惠的规范性文件。如广东、浙江、江苏、福建、安徽等省份都已制定了研究开发费税前扣除政策的具体实施办法。

（二）与科技、会计、审计、财务等政策的协调配合

研究开发费税前扣除政策在实际执行中最难把握的就是研究开发活动和研究开发费用的认定，

这就需要相关的科技政策、会计政策、审计和财务政策予以支撑和配套。其中:

研究开发活动的界定可通过科技政策予以明确,并且应有效体现我国技术创新的发展方向。因此在具体实施中可由科技部门负责对企业研究开发项目的审核确认,既可减轻税务部门的压力,也可避免税务部门因对研发活动的不熟悉而引发的税企矛盾和不必要的税收流失以及对企业技术创新积极性的打击。

研究开发费用的认定包括三个方面:一是企业确认。企业需按新会计准则要求对研究开发活动单独设账核算,其中明细项目的设置可参照新《企业财务通则》的配套规范《关于企业加强研发费用财务管理的若干意见》(财企[2007]194号)中所规定的研发费用项目;二是中介鉴证。税务师事务所需根据《企业研究开发费用税前扣除管理办法(试行)》中所规定的研发费用项目进行税务鉴证,予以核实研究开发费的加计扣除基数,以增强税务机关对研究开发费用税前扣除金额的信任程度;三是税务部门的审核确认,予以最终落实。

参考文献:

[1] 夏杰长,尚铁力. 自主创新税收政策:理论分析、实证研究与对策建议[J]. 税务研究,2006,(6):6-10.
[2] 安体富,任 强. 税收政策支持企业自主创新的国际经验及其借鉴[J]. 学习与实践,2006,(12):32-36.
[3] 邓小洋,王勇情. R&D会计处理的国际比较及其启示[J]. 财经理论与实践,2003,(3):55-57.
[4] 财会[2006]3号. 企业会计准则第6号——无形资产(2006)[S].
[5] 潘明星. 促进企业自主创新的税收政策研究[J]. 山东财政学院学报,2006,(6):26-29.

The Changes and Implications of the Pre-tax Deduction Policy of Enterprises' Research and Development Expenses

MOU Xiao-rong

(*College of Economics and Management, South China Agricultural University, Guangzhou* 510642, *China*)

Abstract: Based on historical study of the pre-tax deduction of R&D expense policy this article concludes that the new policy enacted from 2008 extends the original policy. The characteristics of the change lie in the tax benefits in the core of 50 percent plus amortization, gradual relaxation the restrictions on the discounting bodies, coordinated development of accounting and discounting standards, gradually standardize and refined of R&D expenses, the scope of R&D activities, the discounting way of the R&D expenses, and the rational allocation of Group's R&D expenses. Then the article sums the building of the pre-tax deduction policy system and the cooperation with the science technology, accounting, auditing and financial policy.

Key Words: technological development expense; R&D expense; research and development activities; cost; capitalization