

Perfect⁺CPA
—— PCAOB注册会员 ——
上海鼎一会计师事务所

鼎力相助 ● 一帆风顺

二零一七年

10月

目录

1. 研发费用微课堂讲解.....	3
2. 视同销售货物和视同销售服务的区别.....	4
3. 全面营改增后的混合销售和兼营.....	5

1. 研发费用微课堂讲解

问题：关于研发过程中形成可对外销售的产品产生的收入，会计上这部分的账务如何处理？是否能计入其他业务收入？如果这部分金额直接冲减研发支出，那么在进行研发费用加计扣除计算的时候，是按照冲减后的研发支出计算？还是按照剔除冲减后的金额计算？

会计部分参考：

对于研发过程中形成的可对外销售的产品，与在建工程达到预定可使用状态前的试运行中产出可对外销售的试生产产品应采用同样的处理原则，即按预计对外销售的可变现净值确认为“其他流动资产”并相应冲减研发支出（借：其他流动资产，贷：研发支出）。

《企业会计准则第 1 号——存货》对“存货”的定义和《企业会计准则第 14 号——收入》对“收入”的定义都强调存货和收入必须来源于“日常活动”，1 号准则的存货定义是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。而《〈企业会计准则第 14 号——收入〉应用指南》第一条对“日常活动”的定义是“企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动”，据此，研究开发活动和固定资产购建活动不属于此处所指的“日常活动”，在研发过程和在建工程试运行中得到可对外销售的产品不能列报为存货，而应作为一项“其他流动资产”，且对外出售时也不确认收入，而是直接冲销相关的“其他流动资产”。如果后续的实际变现净值与原先从研发支出转出时所依据的可变现净值估计额存在差异，则作为会计估计变更处理，将相关的差异影响数计入当期损益。

税务部分参考：

国税 2015 年 97 号——（四）特殊收入的扣减

企业在计算加计扣除的研发费用时，应扣减已按《通知》规定归集计入研发费用，但在当期取得的研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入；不足扣减的，允许加计扣除的研发费用按零计算。

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。

税务总局所得税司负责人就研发费用税前加计扣除政策有关问题答记者问

---关于《国家税务总局关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告》的解读中对该条的解释是：

（五）明确特殊收入应扣减可加计扣除的研发费用

企业开展研发活动中实际发生的研发费用可按规定享受加计扣除政策，实务中常有已归集计入研发费用、但在当期取得的研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入，此类收入均为与研发活动直接相关的收入，应冲减对应的可加计扣除的研发费用。为简便操作，公告明确，此类收入应冲减当期可加计扣除的研发费用，不足冲减的，允许加计扣除的研发费用按零计算。

生产单机、单品的企业，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，产品所耗用的料、工、费全部计入研发费用加计扣除不符合政策鼓励本意。考虑到材料费用占比较大且易于计量，为强化政策导向，公告明确，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。

即会计税务对此问题的处理原则基本一致。

需要说明的是增值税的处理与一般业务相比没有差异。

2. 视同销售货物和视同销售服务的区别

根据《增值税暂行条例实施细则》第四条规定，有 8 种视同销售货物行为的征税规定，其中第 5 条明确规定，单位或者个体工商户将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费视同销售，是要缴纳增值税的。

而根据财税〔2016〕36 号附件 2《营业税改征增值税试点有关事项的规定》第十条 销售服务、无形资产或者不动产，是指有偿提供服务、有偿转让无形资产或者不动产，但属于下列非经营活动的情形除外：

- （一）行政单位收取的同时满足以下条件的政府性基金或者行政事业性收费。
- （二）单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供取得工资的服务。
- （三）单位或者个体工商户为聘用的员工提供服务。

由此可见，单位或者个体工商户为员工提供应税服务免征增值税，而单位或者个体工商户将自产货物作为集体福利或个人消费应当视同销售缴纳增值税。

3. 全面营改增后的混合销售和兼营

全面营改增以后，由于营业税已经被增值税全面所取代，以前的混合销售、兼营和混业经营的概念已经有所变化，因此国家税务总局对混合销售和兼营行为进行了重新界定，现在已经没有了部分营改增时代混业经营的这种叫法。那么现在应当如何界定混合销售与兼营行为呢？这两种行为应当如何缴纳增值税呢？

我们先来看看混合销售是如何界定的，根据《营业税改征增值税试点实施办法》第四十条规定：一项销售行为如果既涉及服务又涉及货物，为混合销售。从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售货物缴纳增值税；其他单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售服务缴纳增值税。

本条所称从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户，包括以从事货物的生产、批发或者零售为主，并兼营销售服务的单位和个体工商户在内。

上述混合销售行为成立有两个要点：一是其销售行为必须是一项（同一项销售行为、同一购买者、同一时间）；二是该项行为必须既涉及服务又涉及货物。如果一项行为只涉及货物不涉及服务、或者只涉及服务不涉及货物都不属于混合销售，混合销售按照其主业进行划分适用税率，主业为销售货物按照销售货物就适用税率，主业为销售服务按照销售服务适用税率。比如：超市在销售货物的同时提供送货上门服务，按“销售货物”缴纳增值税。美容院在提供美容服务的同时销售护肤产品，按“生活服务”缴纳增值税。

但是还是例外规定的，根据国家税务总局公告 2017 年第 11 号 公告规定：纳税人销售活动板房、机器设备、钢结构件等自产货物的同时提供建筑、安装服务，不属于《营业税改征增值税试点实施办法》（财税〔2016〕36 号文件印发）第四十条规定的混合销售，应分别核算货物和建筑服务的销售额，分别适用不同的税率或者征收率。

然后我们再来看看兼营是如何界定的，根据《营业税改征增值税试点实施办法》第三十九条规定：纳税人兼营销售货物、劳务、服务、无形资产或者不动产，适用不同税率或者征收率的，应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额；未分别核算的，从高适用税率。第四十一条 纳税人兼营免税、减税项目的，应当分别核算免税、减税项目的销售额；未分别核算的，不得免税、减税。

上述兼营行为也有两个要点：一是其销售行为不是同一项的（针对不同购买者、不同时发生的、每项行为是相互独立的）；二是兼营既可以是货物、服务，也可以是加工修理修配劳务、销售无形资产或者不动产，而混合销售不涉及加工修理修配劳务、销售无形资产或者不动产。比如：汽车 4S 店销售汽车同时提供汽车保养维修等服务，销售货物同时提供加工修理修配劳务；房地产开发商销售商品房同时赠送家具、家电行为，销售不动产同时销售货物，均不属于混合销售而属于兼营，应当分别核算适用不同税率或者征收率，未分别核算的，从高适用税率。