



研发费加计扣除的审核要点与风险防范

主讲人：张 亮





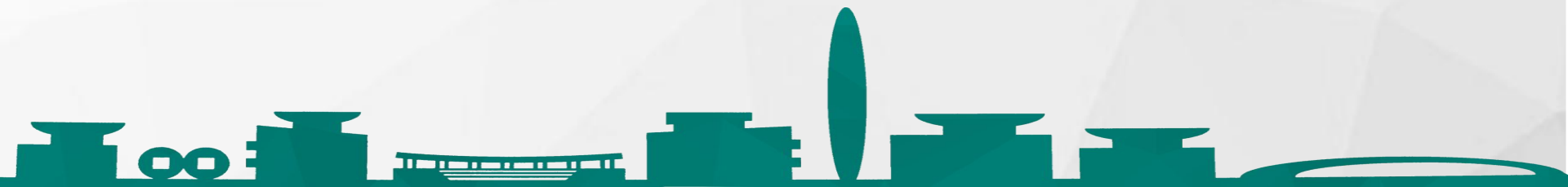
目录

Contents

- 1 研发费加计扣除的历史沿革及最新政策变化要点
 - 2 自行研发的加计扣除的归集范围及审核要点
 - 3 委托研发的加计扣除的审核要点及风险防控
 - 4 研发费辅助帐及汇总表的编制与风险防控
 - 5 税务机关是如何识别假研发”、伪研发”
- 

01

研发费加计扣除的历史沿革及最新政策变化要点



研发费加计扣除比例的历史沿革：

加计扣除比例提高：75%

财税〔2018〕99号、2021年第6号公告

2020年12月31日

2018年1月1日至2023年12月31日期间，研发费用加计扣除比例75%

除负面
清单行业

- 烟草制造业
- 住宿和餐饮业
- 批发和零售业
- 房地产业
- 租赁和商务服务业
- 娱乐业

《国民经济行业分类》
(GB/T 4574-2017)

各项不适用加计扣除行业业务收入 > 50%

收入总额-不征税收入-投资收益

加计扣除比例：100%

2021年第13号公告

没有截止
期限

制造业企业自2021年1月1日起，研发费用加计扣除比例100%

并非所有
制造业

《国民经济行业分类》
(GB/T 4574-2017)

$$\frac{\text{制造业业务收入}}{\text{收入总额}} > 50\%$$

加计扣除比例：100%

2022年第16号公告

没有截止
期限

科技型中小企业自2022年1月1日起，研发费用加计扣除比例

100%

汇算申报当年5
月31日前入库

《科技型中小企业评价办法》
(国科发政〔2017〕115号)

加计扣除比例：100%

2022年第28号公告

2022年4季度
研发费用

现行适用研发费用税前加计扣除比例75%的企业（除负面清单，制造业，科技型中小企业以外），在2022年10月1日至2022年12月31日期间，税前加计扣除比例提高至100%

自行选择计算
方法

可按实际发生数计算，或者按全年实际发生的研发费用乘以2022年10月1日后的经营月份数占其2022年度实际经营月份数的比例计算

最新政策速递



《财政部 税务总局关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》
(财政部 税务总局公告2023年第7号)

2023年起，将**企业**研发费用加计扣除比例提升至100%

所有企业

集成电路企业和**工业母机**企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，在2023年1月1日至2027年12月31日期间，再按照**实际发生额的120%在税前扣除**；形成无形资产的，在上述期间按照无形资产成本的220%在税前摊销。

——财政部 税务总局 国家发展改革委 工业和信息化部公告2023年第44号

研发活动

- 横向：人无我有，人有我优
- 纵向：前所未有，非常规升级

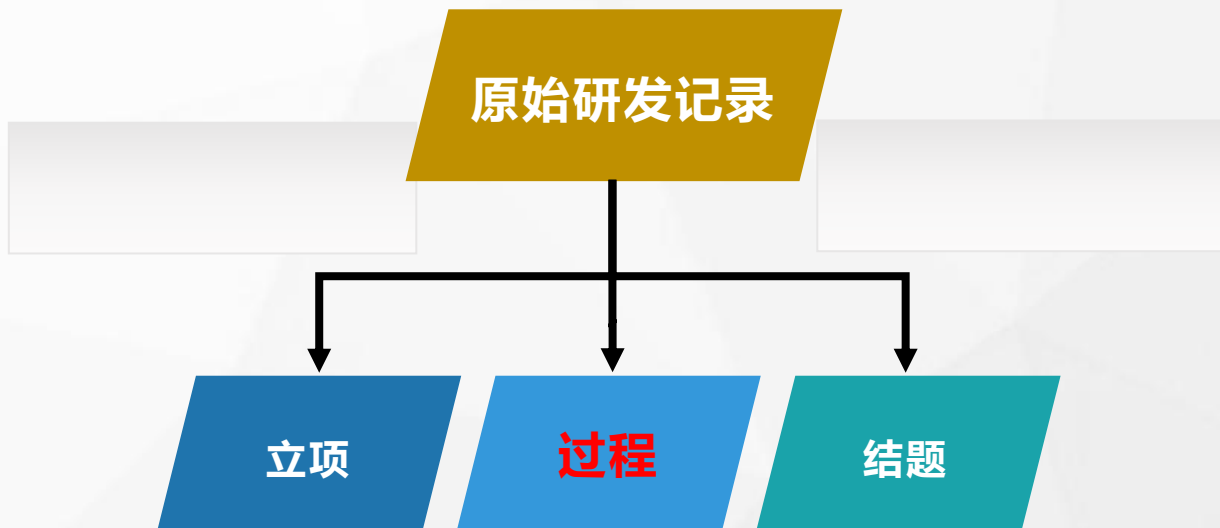
企业为获得科学与技术新知识，**创造性运用**科学技术新知识，或**实质性改进**技术、产品（**服务**）、工艺而**持续进行**的**具有明确目标的系统性**活动。

通过研发形成
前所未有且
具有价值的客体

与生产活动有所区分

- 研发过程记录
- 研发费用单独核算

研发活动



无论成败都要求提供研发记录，有知识产权≠实际开展研发



委托研发也必须提供研发过程记录



技术开发（委托、合作）合同经科技局登记。仅是形式要件

研发活动

是否真实开展

01

在哪个期间
研发

03

是否符合界定
条件

02



☹ 常规性升级

☹ 公开成果直接应用

☹ 商品化后技术支持

☹ 现有产品技术简单改变

☹ 市场调研研究

☹ 常规的质量控制、测试分析

☹ 社会科学、艺术、人文研究

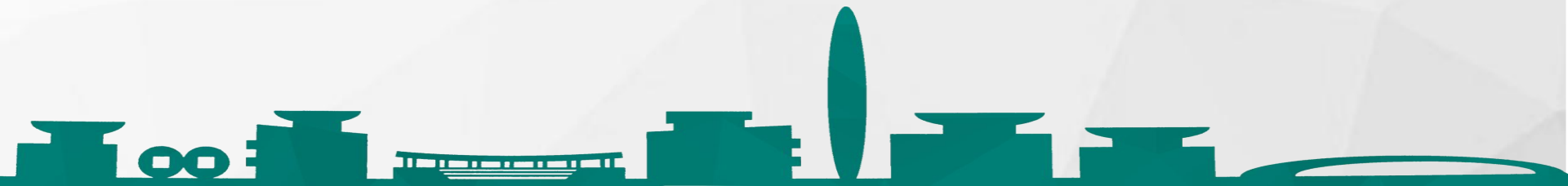
研发活动的范围：争议处理

税务机关对企业享受加计扣除优惠的研发项目有异议的，可以转请地市级（含）以上科技行政主管部门出具鉴定意见，科技部门应及时回复意见。企业承担省部级（含）以上科研项目的，以及以前年度已鉴定的跨年度研发项目，不再需要鉴定。（以前：要求企业提供）

税务机关对鉴定部门的鉴定意见有异议的，可以转请省级人民政府科技行政管理部门出具鉴定意见。

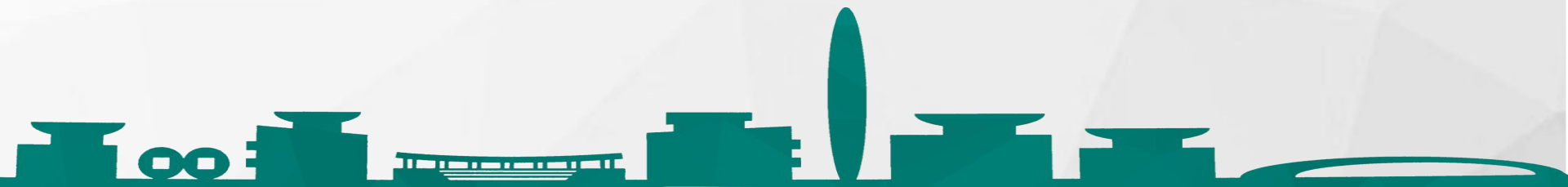
（国科发政[2017]115号）

开展项目鉴定，**不得向企业收取任何费用**。（国科发政[2017]115号）



02

自行研发的加计扣除的归集范围及审核要点

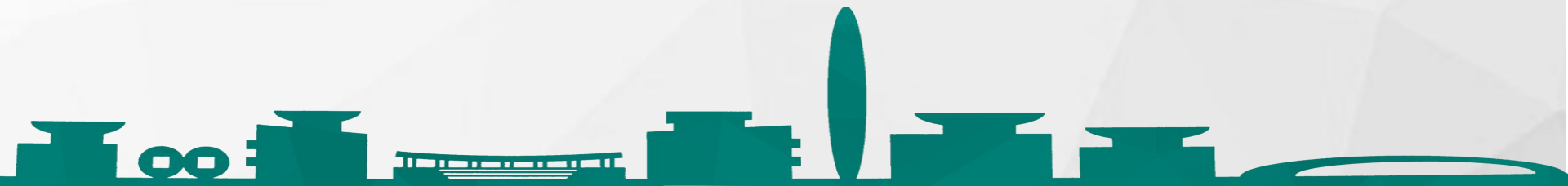


研发费用归集范围

《国家税务总局关于研发费用税前加计扣除归集范围有关问题的公告》

(国家税务总局公告2017年第40号)

- (1) 人员人工费用。
- (2) 直接投入费用。
- (3) 折旧费用。
- (4) 无形资产摊销费用。
- (5) 新产品设计费、新工艺规程制定费、新药研制的临床试验费、勘探开发技术的现场试验费。
- (6) 其他相关费用。



(1) 人员人工费用

直接从事研发活动人员的工资和“五险一金”，以及外聘研发人员的劳务费用。

直接从事研发活动人员包括研究人员、技术人员、辅助人员。

40号公告明确：

①研究人员是指主要从事研究开发项目的专业人员；

②技术人员是指具有工程技术、自然科学和生命科学中一个或一个以上领域的技术知识和经验，在研究人员指导下参与研发工作的人员；

③辅助人员是指参与研究开发活动的技工。不包括为研发活动从事**后勤服务**的人员。

④外聘研发人员是指与本企业或**劳务派遣企业**签订劳务用工协议（合同）和临时聘用的研究人员、技术人员、辅助人员。（包括**劳务派遣**的研发人员）

既从事研发活动又从事生产经营的人员怎么办？（**分配计入**）



人员人工费用

对研发人员的股权激励
支出可以加计扣除

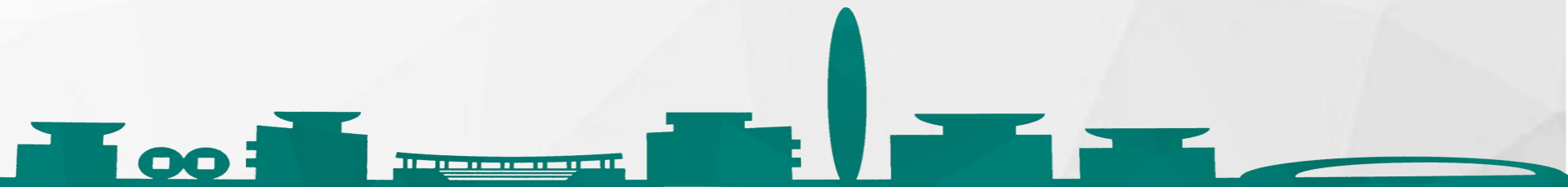
国家税务总局2012年第18号公告

符合条件的股权激励支出可
以作为工资薪金在税前扣除



(2) 直接投入费用：

- ①研发活动**直接消耗**的材料、燃料和动力费用；
- ②用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费，不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费，**试制产品的检验费**；
- ③用于研发活动的仪器、设备的运行维护、调整、检验、维修等费用，以及通过**经营租赁方式租入**的用于研发活动的仪器、设备租赁费。



案例解析

某公司主营业务是生产防护用品，2016年共有8个研发项目，发生研发支出1000万元，加计扣除额为850万元，已经按照要求就研发费用加计扣除做了优惠备案。税务机关在汇算清缴结束后，对A公司进行抽查时，就其中一个项目发生的研发支出50万元进行加计扣除提出质疑。A公司该研发项目就防护用品的耐磨性立项研发，2016年度已经研发成功，并申报了专利，在试产过程中，试制产品600件发生研发支出50万元，其中400件发给本厂职工使用，另外200件发给客户。

税企双方争议点

税务机关观点：试产产品发给本厂职工，应作为劳保用品，不得加计扣除；发给客户的产品应视同销售，发生的支出也不得加计扣除。

企业观点：600件试制品是企业中试阶段，试制品发给本厂职工和客户，目的是进行试戴，符合加计扣除政策要求。

讨论：大家觉得能否加计扣除？

(3) 折旧费用：

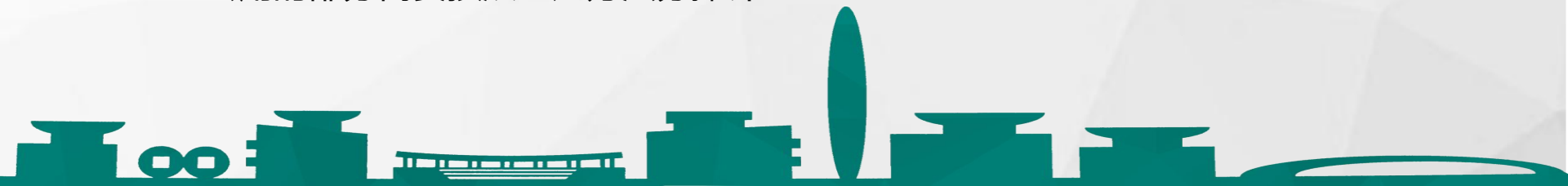
用于研发活动的仪器、设备的折旧费。（不含房屋、建筑物）

(4) 无形资产摊销：

用于研发活动的软件、专利权、非专利技术（包括许可证、专有技术、设计和计算方法等）的摊销费用。（不包括土地）

不强调：“专门用于”（人员、仪器、设备、无形资产）

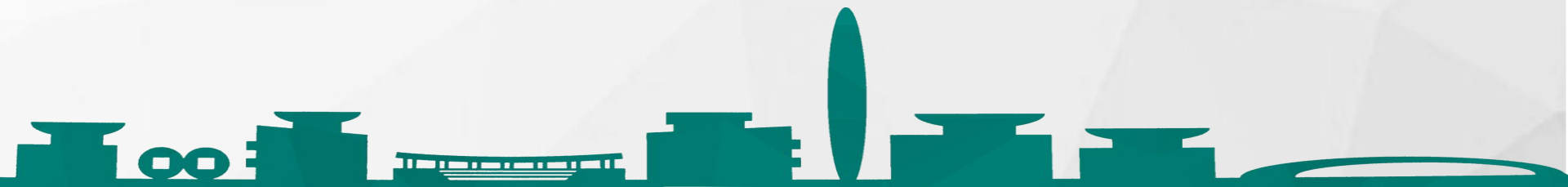
公用的部分需要按照一定方法分摊计入



总局2015年97号公告明确：

企业从事研发活动的人员和用于研发活动的仪器、设备、无形资产，同时从事或用于非研发活动的，应对其人员活动及仪器、设备、无形资产使用情况**做必要记录**，并将其实际发生的相关费用按实际工时占比等**合理方法**在开发费用和生产经营费用间**分配，未分配的不得加计扣除。**

(5) 新产品设计费、新工艺规程制定费、新药研制的临床试验费、勘探开发技术的现场试验费



(6) 其他相关费用

与研发活动**直接相关**的其他费用，如技术图书资料费、资料翻译费、**专家咨询费**、**高新技术研发保险费**，研发成果的检索、分析、评议、论证、鉴定、评审、评估、验收费用，知识产权的申请费、注册费、代理费，**差旅费**、**会议费**、**职工福利费**、**补充养老保险费**、**补充医疗保险费**。（仅包括列举的费用）

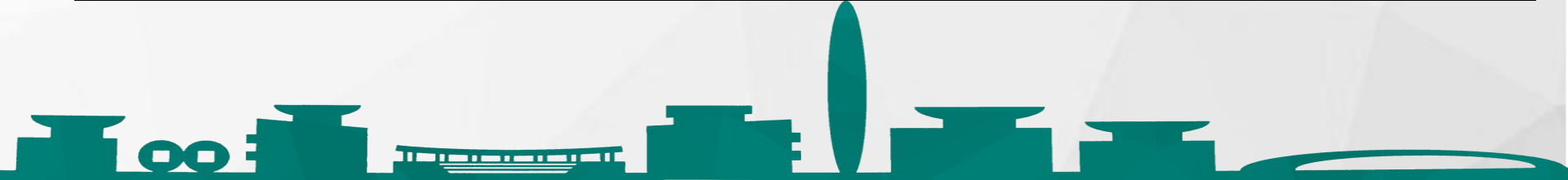
限额 = (人员人工费用 + 直接投入费用 + 折旧费用 + 无形资产摊销 + “三新一勘探” 费用) $\times 10\% \div (1 - 10\%)$

- 企业在一个纳税年度内同时开展多项研发活动的，由原来按照每一研发项目分别计算“其他相关费用”限额，**改为统一计算**全部研发项目“其他相关费用”限额，即全部研发项目的其他相关费用限额 = 全部研发项目的人员人工等五项费用之和 $\times 10\% / (1 - 10\%)$
- 当“其他相关费用”实际发生数小于限额时，按实际发生数计算税前加计扣除额；当“其他相关费用”实际发生数**大于**限额时，按**限额计算**税前加计扣除额（**孰小原则**）



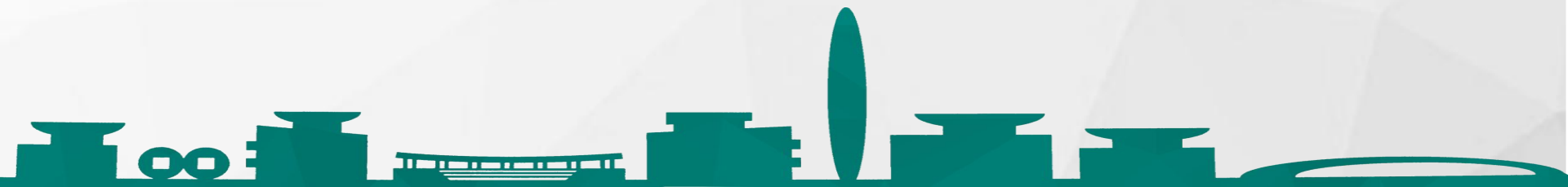
案例：假设某公司2021年度有A和B两个研发项目。项目A人员人工等五项费用之和为90万元，其他相关费用为12万元；项目B人员人工等五项费用之和为100万元，其他相关费用为8万元。

项目	人员人工 五项费用	其他相关 费用	按97号公告（分项目）		按28号公告（不分项目）	
			其他相关费用限额	可加计扣除的 其他相关费用	其他相关费用 限额	可加计扣除的 其他相关费用
项目A	90	12	$90 \times 10\% / (1-10\%) = 10$	10	/	
项目B	100	8	$100 \times 10\% / (1-10\%) = 11.11$	8		
合计	190	20	/	18	$190 \times 10\% / (1-10\%) = 21.11$	20



03

委托研发的加计扣除要点及风险防控



5、委托研发加计扣除政策解析

《财政部、国家税务总局、科学技术部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》

(财税[2015]119号)

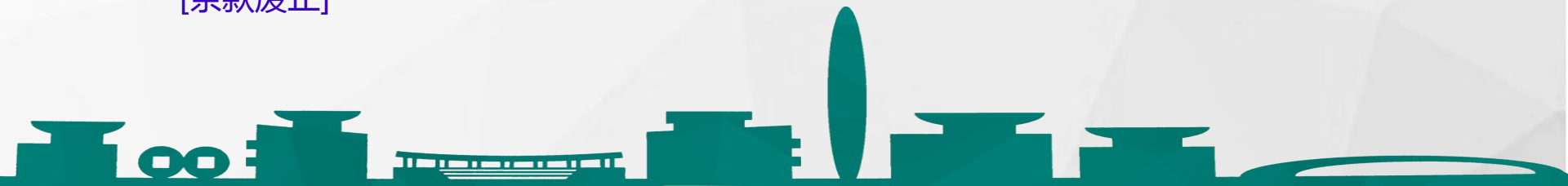
“二、特别事项的处理” 规定：

1.企业委托外部机构或个人进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的80%计入**委托方**研发费用并计算加计扣除，**受托方不得再进行加计扣除**。委托外部研究开发费用实际发生额应按照独立交易原则确定。

委托方与受托方存在关联关系的，**受托方应向委托方提供研发项目费用支出明细情况**。

企业委托境外机构或个人进行研发活动所发生的费用，不得加计扣除。

[条款废止]



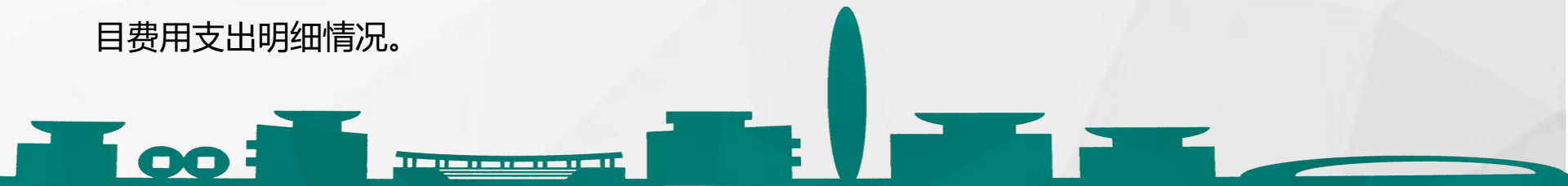
《国家税务总局关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告》

(国家税务总局公告2015年第97号) 第三条规定:

企业委托外部机构或个人开展研发活动发生的费用,可按规定税前扣除;加计扣除时按照研发活动发生费用的80%作为加计扣除基数。委托个人研发的,应凭个人出具的发票等合法有效凭证在税前加计扣除。

(五) 国家税务总局公告2015年第97号第三条所称“研发活动发生费用”是指委托方实际支付给受托方的费用。无论委托方是否享受研发费用税前加计扣除政策,受托方均不得加计扣除。

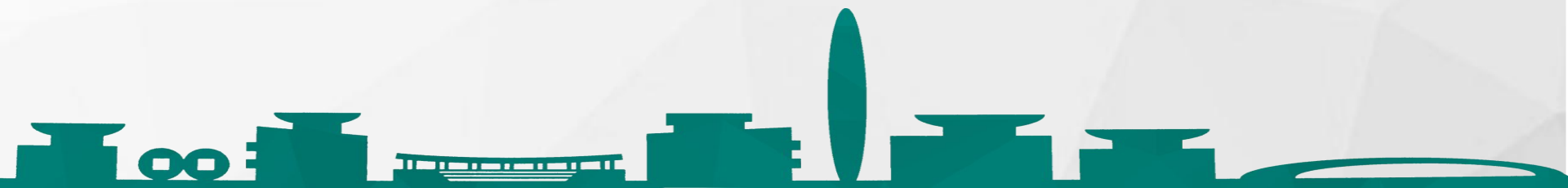
委托方委托关联方开展研发活动的,受托方需向委托方提供研发过程中实际发生的研发项目费用支出明细情况。



举例：

- (1) 支付给受托方的费用 100
- (2) 受托方实际发生的费用 90
- (3) 受托方发生的属于可加计扣除范围的费用 80

谁可以享受加计扣除政策？可加计扣除的金额为多少？受托方应提供哪个金额的明细情况？

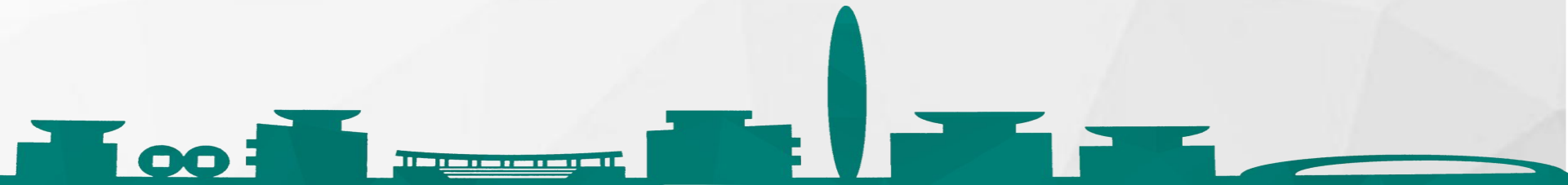


《财政部 税务总局 科技部关于企业委托境外研究开发费用税前加计扣除有关政策问题的通知》
(财税〔2018〕64号)

一、委托境外进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的80%计入委托方的委托境外研发费用。委托境外研发费用不超过境内符合条件的研发费用三分之二的部分，可以按规定在企业所得税前加计扣除。

上述费用实际发生额应按照独立交易原则确定。委托方与受托方存在关联关系的，受托方应向委托方提供研发项目费用支出明细情况。

二、委托境外进行研发活动应签订技术开发合同，并由委托方到科技行政主管部门进行登记。相关事项按技术合同认定登记管理办法及技术合同认定规则执行。

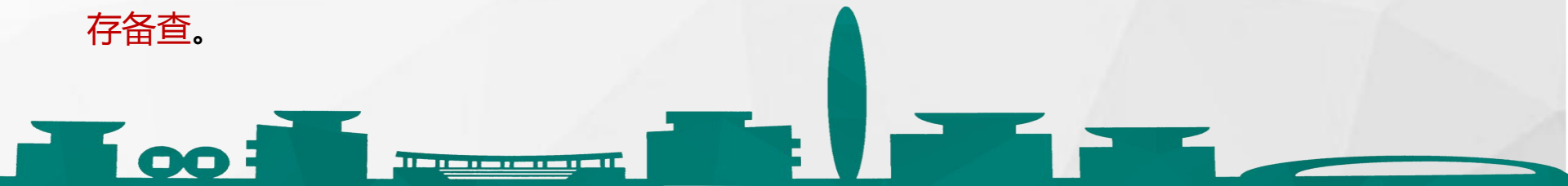


留存备查资料

企业应在年度申报享受优惠时，按照《国家税务总局关于发布修订后的〈企业所得税优惠政策事项办理办法〉的公告》（国家税务总局公告2018年第23号）的规定办理有关手续，并留存备查以下资料：

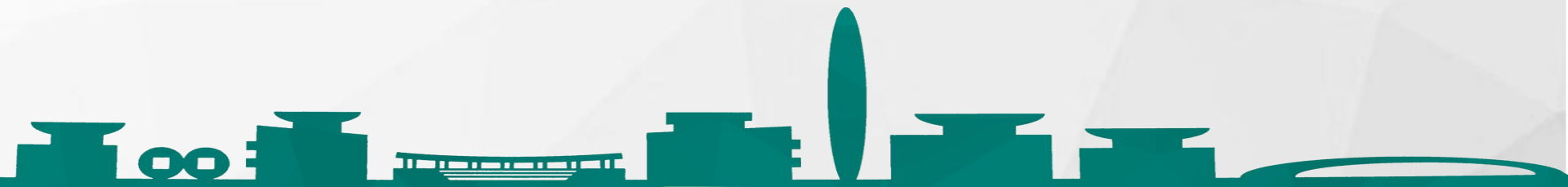
- （一）企业委托研发项目计划书和企业有权部门立项的决议文件；
- （二）委托研究开发专门机构或项目组的编制情况和研发人员名单；
- （三）经科技行政主管部门登记的委托境外研发合同；
- （四）“研发支出”辅助账及汇总表；
- （五）委托境外研发银行支付凭证和受托方开具的收款凭据；
- （六）当年委托研发项目的进展情况等资料。

企业如果已取得地市级（含）以上科技行政主管部门出具的鉴定意见，应作为资料留存备查。



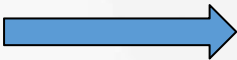
04

研发费辅助帐及汇总表的编制与风险防控



政策变化要点一研发支出辅助账

2015版研发支出辅助账



2021版研发支出辅助账

- 2015版“研发支出”辅助账汇总表
- 2015版合作研发“研发支出”辅助账
- 2015版集中研发“研发支出”辅助账
- 2015版委托研发“研发支出”辅助账
- 2015版自主研发“研发支出”辅助账

- 2021版“研发支出”辅助账汇总表
- 2021版“研发支出”辅助账

不再区分研发方式，但**费用化**和**资本化**必须区分。

2021版研发支出辅助账					
项目编号:	项目名称:	完成情况:	支出类型:	金额单位: 元	
			费用化 资本化		

政策变化要点—研发支出辅助账汇总表

2021版研发支出辅助账汇总表

纳税人识别号（统一社会信用代码）：						纳税人名称：						属期：		金额单位：元	
项目编号	项目名称		人员人工费用	直接投入费用	折旧费用	无形资产摊销	新产品设计费用	前五项小计	其他相关费用及限		委托研发费用及限额				
									其他相关费用合计	经调整的其 他相 关费 用	委托境内个 人或机构发 生活动发生 的费用	允许扣除的 受托机构或 境内个人研 究开发活动 所发生的费 用	计入委托开 发费用的受 托机构研究 开发活动的 费用	境外机构在 中国境内支 付的可抵扣 进项税额	受托境外机 构在中国境 外支付的不 能用于抵扣 增值税进 项税额的应 收账款、票 据和款项
			1	2	3	4	5	6	7.1	7.2	8.1	8.2	8.3	8.4	
资本化金额小计															
.....															
法定代表人（签章）：															

“研发支出”辅助账汇总表

纳税人识别号:		纳税人名称(盖章):				20XX 年度												金额单位: 元(列至角分)																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																									
项目	序号	项目名称	一、人员人工费用		二、直接投入费用						三、折旧费用		四、无形资产摊销		五、新产品设计费等		六、其他相关费用		七、委托机构或个人进行研发所发生的费用	其中: 委托境外进行研发活动的费用	八、允许扣除的研发费用中第1类至第5类费用	其他类别费用=5×10%/(1-10%)	九、当期费用化计入损益的金额	累计摊销费用																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																			
			直接从事研发活动的人员		研发活动直接消耗			用于研发活动的仪器、设备的使用折旧费用	用于研发活动的软件、专利权、非专利技术摊销费用	用于研发活动的无形资产的摊销费用	用于研发活动的专利权的摊销费用	用于研发活动的专利权摊销费用	用于研发活动的专利权摊销费用	用于研发活动的专利权摊销费用	用于研发活动的专利权摊销费用	用于研发活动的专利权摊销费用	用于研发活动的专利权摊销费用																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																										
			工资薪金	五险一金	材料费	燃料费	动力费																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																				

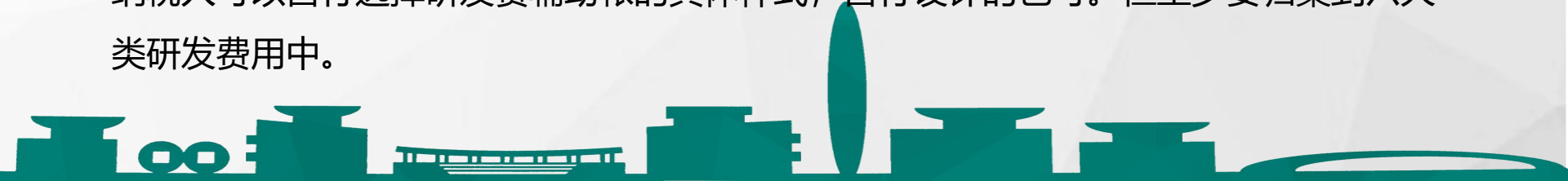


研发费辅助帐能否自行选择？

基础信息表（节选）

模块二、有关涉税事项情况（存在或者发生下列事项时必须填）			
220 发生技术成果投资入股递延纳税事项	☐ 是	221 技术成果投资入股递延纳税年度	☐ 是
222 发生资产（股权）划转特殊性税务处理事项	☐ 是	223 债务重组所得递延纳税年度	☐ 是
224研发支出辅助账样式	2015版 ☐ 2021版 ☐ 自行设计		

纳税人可以自行选择研发费辅助帐的具体样式，自行设计的也可。但至少归集到六大类研发费用中。



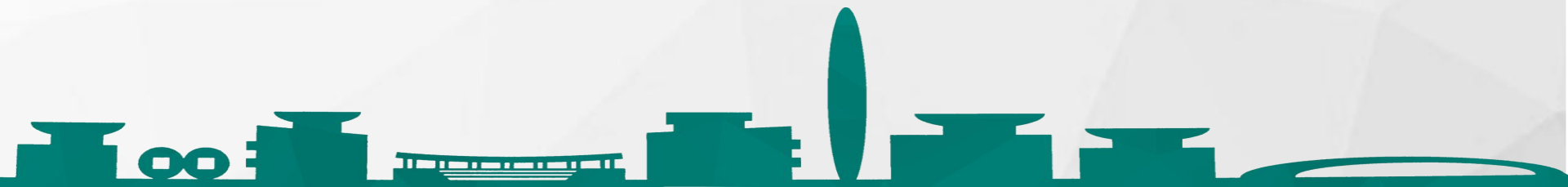
政策变化要点—研发支出辅助账



2021年版辅助账样式的口径

1. 填写口径

除“**会计凭证记载金额**”列按**会计口径**填写外，其余涉及金额的列次**均按税法口径填写**。**辅助账汇总表**各列金额均是由辅助账的**税法口径**汇总而成，**直接计算得出各类费用可加计扣除金额**，填入年度纳税申报表。



政策变化要点一研发支出辅助账



2021年版辅助账样式的口径

2. 股权激励的填写口径

某员工在股权授予年度从事研发，但是在行权年度不再从事研发活动，股权激励在行权年度无法归属到具体的研发项目。

将该员工的股权激励支出直接填入辅助账汇总表“其中：其他事项”行次，纳入行权年度的研发费用可加计扣除额，无须填写具体的研发支出辅助账。

不征税收入遇到研发费加计扣除：

案例



某企业取得了市政府拨付的专门用于环保技术研发的专项资金100万元，该企业当年将100万元全部投入企业的研发活动。

1、作为不征税收入处理：

收到的财政补贴不征收，收到的补贴不征税，发生的费用也不能在税前扣除，该业务利润为零。

2、作为征税收入处理：

收到的财政补贴计入应纳税所得额，发生的费用可以在税前扣除，同时，发生的费用可以加计扣除100%

筹划以后：选择作为征税收入可节约税款：

1、25%税率： $100 \times 25\% = 25$ 万元

2、15%税率： $100 \times 15\% = 15$ 万元

不征税收入遇到弥补亏损：



案例

A企业（不满足小型微利企业条件）2015年亏损，截止2020年底尚有1000万亏损没有弥补。2020年取得专项用途的政府补助1000万元，当年未支出，于2021年支出100万元。2020年会计利润为990万元（含政府补助收入1000万元），2021年会计利润为200万元（已扣除政府补助的支出100万元），适用税率为25%。

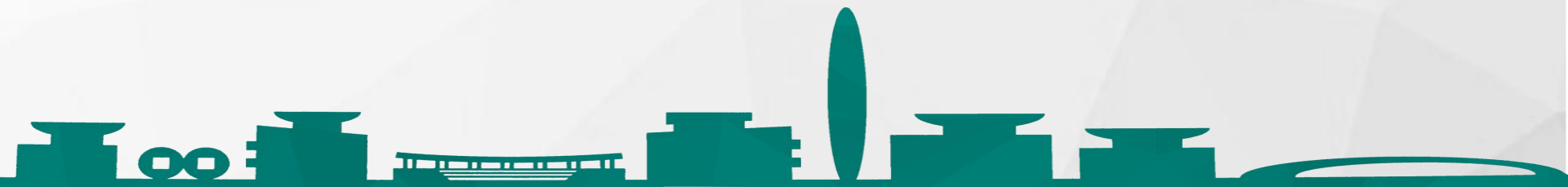
- 1、作为征税收入：2020年不纳税，2021年应纳税额=200×25%=50万元
- 2、作为不征税收入：2020年纳税调减1000万元，2020年应纳税所得额=-10万元，不纳税。

2021年应纳税额=（200+100-10）×25%=72.5万元

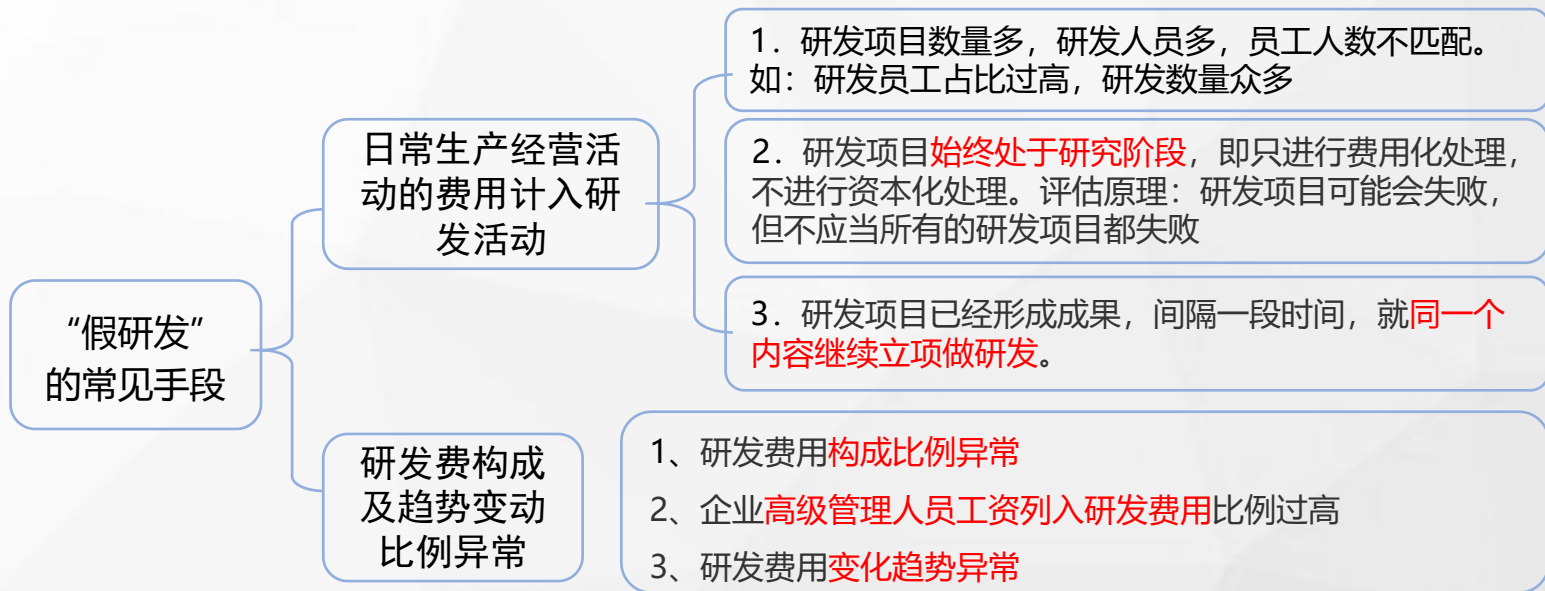
选择征税收入处理税负更低。

05

税务机关是如何识别“假研发”、“伪研发”的？



实务中常见的“假研发”的手段：

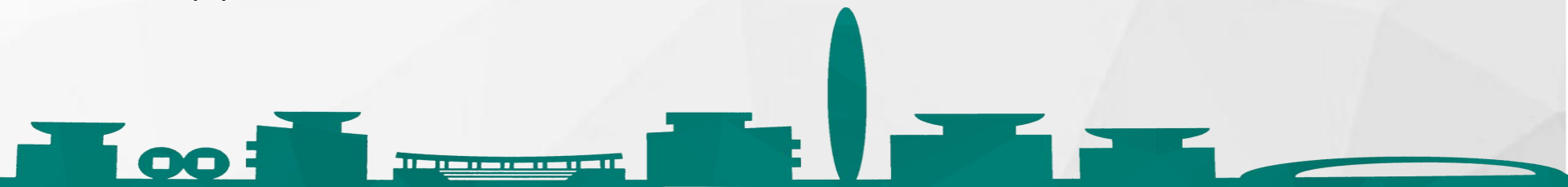


一、研发费用构成比例异常：

- (1) 人员人工费用。
- (2) 直接投入费用。
- (3) 折旧费用。
- (4) 无形资产摊销费用。
- (5) 新产品设计费、新工艺规程制定费、新药研制的临床试验费、勘探开发技术的现场试验费。
- (6) 其他相关费用。

不同行业研发费构成比例是不同的：

- 1、重资产行业：制造业（材料、折旧比重大）
- 2、轻资产行业：服务、软件（人工、摊销比重大）
- 3、某一研发费比例畸高或畸低（不符合营业常规）

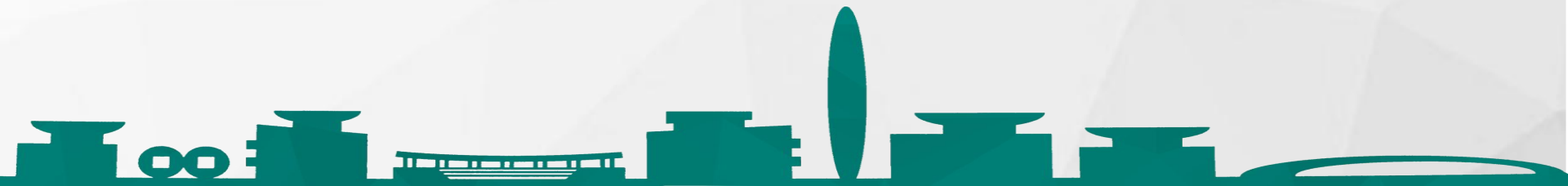




案例

某新能源汽车企业归集的研发费用中，**直接投入费用占比达到95%**，而其中的材料、燃料动力又占直接投入费用的99%。税务人员通过调查确认，该企业将大量生产环节领用的材料计入研发费用中，导致虚列、多列研发费用。常见的多列、虚列研发费用支出是多列、虚列人工费、材料费及设备折旧，原因是这些费用容易从生产成本当中剥离出来，归集到研发费用中去。

某软件生产企业申报研发费用加计扣除，但其研发费用构成中，设备折旧为0。税务人员经过检查发现，该企业所谓的研发活动实际均为生产活动。



二、企业高级管理人员工资列入研发费用比例过高：



案例

某电力企业有数万名员工，其申报研发费用加计扣除，研发费归集的人员工资高达80%，不符合营业常规。其**董事长的工资全额列为研发费用**加计扣除，也不具有合理性。

企业解释：

- 1、企业员工多为兼职研发，故研发人员的比例过高
- 2、企业董事长对研发非常重视，经常深入研发一线知道研发人员工作

由于企业拿不出兼职研发员工参与研发的工时分配表及考勤记录，以及董事长参与研发的证据，税务机关不允许有关工资支出列入企业研发费用加计扣除，进行了纳税调增处理。

三、研发费用变化趋势异常：

一般情况下，企业研发活动，会根据立项要求及预算安排，均衡、持续、稳定地投入研发经费。无特殊情况，研发费用投入不会大起大落，如出现大的起伏，则可能意味着企业某月度的研发费用归集存在问题。



案例

某光伏企业为高新技术企业，其2023年的研发费用投入自年初起到11月均较为稳定，但12月有较大增加，导致当月企业的研发费用投入占企业全年研发费用投入总额的一半以上，研发费增加额异常。

原因：该企业2023年12月发现，企业归集的研发费用有可能不满足研发费用投入占比超过3%的高新技术企业资格要求，于是在当月做了一笔会计分录：借记"研发支出"，贷记"主营业务成本"，金额为数百万元，通过这种方式从"主营业务成本"中拆分出一部分作为"研发费用"，以满足研发费用投入占比要求。

感谢聆听

