# 研发费用加计扣除新政:解读与应对

黄 芳(副教授)

【摘要】完善的企业研发费用税前加计扣除优惠政策,对于促进企业加大研发投入、推动企业创新发展具有重要作用。日前随着《关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》等文件的出台,研发费用加计扣除新政已开始施行。本文分析并解读了政策的最新变化,建议企业及时作出调整,做好充分估计,以便切实享受税收政策变化带来的优惠,进而促进自身的创新发展。

【关键词】研发费用;加计扣除;优惠政策

【中图分类号】F810.42 【文献标识码】A 【文章编号】1004-0994(2016)13-0089-3

企业研发费用税前加计扣除优惠政策的实施,是国家实现结构性减税,加快落实创新驱动发展战略,促进产业升级的重要途径。随着《财政部、国家税务总局、科技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)和《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)的出台,研发费用加计扣除新政已于2016年1月1日开始施行,《国家税务总局关于印发〈企业研究开发费用税前扣除管理办法(试行)〉的通知》(国税发[2008]116号)随即废止。为应对这一政策变更,企业有必要认真分析政策的最新变化,及时作出调整,做好充分估计,以便切实享受税收政策变化带来的优惠,从而促进企业的创新发展。

## 一、研发费用加计扣除新政的主要变化

### (一)放宽研发活动适用范围

国税发[2008]116号文件规定,享受优惠政策的研发活动必须符合《国家重点支持的高新技术领域》和《当前优先发展的高技术产业化重点领域指南(2007年度)》两个目录要求。因此,能够享受优惠政策的企业研发活动范围较窄。财税[2015]119号文件和国家税务总局公告2015年第97号文件反向列举了两个清单,将部分行业和研发活动排除在外,其他只要不在清单之列的研发活动均可享受优惠政策。

**1.** 行业反面清单。以《国民经济行业分类与代码(GB/4754-2011)》为准,有烟草制造业、房地产业、批发和零售业、住宿和餐饮业、租赁和商务服务业、娱乐业六大行业不适用税前加计扣除政策。同时明确指出,上述所列六个行业企业是指以所列举行业业务为主营业务,在研发费用发生当年,主营业务收入占企业按税法规定计算的收入总额(减除不征税收入和投资收益)的比例大于50%的企业。

**2.** 活动反面清单。下列活动即使企业按照研发行为处理,也不享受税前加计扣除优惠:①企业产品(服务)的常规性升级;②对某项科研成果的直接应用;③企业在商品化后为顾客提供的技术支持活动;④对现存产品、服务、技术材料或工艺流程进行的重复或简单改变;⑤市场调查研究、效率调查或管理研究;⑥作为工业(服务)流程环节或常规的质量控制、测试分析、维修维护;⑦社会科学、艺术或人文学方面的研究。企业除了所列举的七项活动之外的研发活动均可加计扣除相关费用。

企业的研发活动只要不在上述两个反面清单范围内,即可享受税前加计扣除优惠。研发费用加计扣除新政大大放宽了享受优惠政策的研发活动范围。

### (二)扩大研发费用归集范围

财税[2015]119号文件和国家税务总局公告2015年第97号文件对研发费用加计扣除项目没有作太大调整,但扩大了每项费用的具体内容范围,主要体现在以下几个方面:

**1.** 扩大人员人工费用范围。扩大研发人员人工费用范围主要体现为研发人员认定的变化。与国税发[2008]116号文件规定的享受优惠的仅限于"专职研发人员费用"的扣除口径相比,财税[2015]119号文件和国家税务总局公告2015年第97号文件范围更宽松,规定"直接从事研发活动人员"的工资薪金和五险一金可加计扣除。这里的"直接从事研发活动人员"包括研究人员、技术人员、辅助人员。研发人员的聘用形式可以是聘用本企业的员工,也可以是外聘研发人员(包括劳务派遣等),同时也强调辅助人员不包括为研发活动从事后勤服务的人员(行政管理人员、后勤人员等)。

**2.** 取消专门性限定。国税发[2008]116号文件规定,只有专门用于研发活动的仪器、设备和无形资产的相关费用才能

享受优惠；财税[2015]119号文件和国家税务总局公告2015年第97号文件取消了“专门用于”的限定。在现实经济生活中，企业（尤其是中小企业）的研发活动与生产经营活动所用仪器、设备及无形资产通常难以明确区分，用于研发活动的也可能会同时用于非研发活动，加计扣除优惠政策如再强调“专门用于”研发活动，不切合企业生产经营实际，也易挫伤企业研发积极性。

**3.** *单列其他相关费用并规定了扣除限额*。其他相关费用项目除了包含国税发[2008]116号文件中列举的资料翻译费、技术图书资料费、知识产权申请维护费和研发成果鉴定验收费用外，还增加列举了专家咨询费、高新科技研发保险费及研发过程中发生的差旅费和会议费等费用项目。并借鉴国家高新技术企业认定的相关要求，限定单列的其他相关费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的10%。

**4.** *新增创意设计活动费用*。财税[2015]119号文件以“特别事项处理”条款强调，企业为获得创新性、创意性新产品进行相关创意设计活动而发生的研发费用可以加计扣除。这里的创意设计活动包含计算机软件开发领域的多媒体软件、动漫游戏软件开发，数字动漫、游戏设计制作；文化创意及设计服务领域的工业设计、多媒体设计、动漫及衍生产品设计、模型设计；房屋建筑工程设计、风景园林工程专项设计等活动。这项规定充分体现了税收政策对相关领域的支持。

**（三）实行按比例扣除委托研发费用**

对于委托研发项目，研发费用的归集方是受托方，但享受研发费用加计扣除的是委托方。国税发[2008]116号文件规定，委托方可据实加计扣除委托研发费用，同时为便于对费用支出真实性、准确性作出判断，也设置了必须由受托方向委托方提供费用支出明细情况的约束条件。

为方便实务操作、减少税企争议，财税[2015]119号文件和国家税务总局公告2015年第97号文件要求对于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。这里的“外部机构或个人”仅限境内机构或个人。针对实务中受托方可能出于信息保密的需要并不十分愿意提供费用支出明细的情况，财税[2015]119号文件和国家税务总局公告2015年第97号文件对于委托非关联受托方进行的研发项目不再要求提供费用支出明细，但如果受托方是关联受托方，则仍需提供。如果受托方是个人，应由个人出具发票等合法有效凭证。

这里特别要注意的是，委托外部研发项目的费用实际发生额应按照独立交易原则确定。也就是在加计扣除新政下，无论交易双方是否具有关联关系，委托研发业务往来都必须遵守交易活动规则，按市场公平价格确定交易价格，否则无法享受研发费用加计扣除优惠政策。这也是税法反避税精神的体现。

**（四）简化研发费用归集与核算**

财税[2015]119号文件和国家税务总局公告2015年第97号文件要求企业对享受加计扣除的研发费用按研发项目设置辅助账，并提供了研发支出辅助账和研发支出辅助账汇总表的参考样式。相较于国税发[2008]116号文件规定的需设立研发支出专门账簿，辅助账的设置更灵活和简便。例如，对于“工资薪金”费用项目，如果按国税发[2008]116号文件的规定，就必须设置专账进行核算，即在一级科目“研发支出”下，区分二级明细科目“费用化支出”与“资本化支出”，再在三级明细科目“工资薪金”下分研发项目进行核算；而按财税[2015]119号文件和国家税务总局公告2015年第97号文件的要求，会计上研发支出只需进行费用化支出或资本化支出核算，同时按研发项目单独设置辅助账，记录归集各研发项目可加计扣除的研发费用。

**（五）简并税务审核程序与要求**

**1.** *相关证明资料由报送改为留存备查*。国税发[2008]116号文件要求企业必须在年度申报的时候向税务机关提供全部的有效证明。财税[2015]119号文件和国家税务总局公告2015年第97号文件要求企业应当在不迟于年度汇算清缴前，向税务机关报送《企业所得税优惠事项备案表》和研发项目立项文件等备案资料完成备案。企业在申报享受优惠政策的同时，需将项目研究计划书、项目立项决议文件、研发人员名单、委托合作研发合同、费用分配说明、集中研发费用决算表及分摊明细、研发支出辅助账、科技部门鉴定文件及要求的其他材料等留存备查。这意味着企业享受加计扣除优惠由事前向税务机关提供全部证明材料简化为备案管理，企业留存备查各项证明资料，在税务机关有需要时提供即可，从而使纳税人更便捷、高效地享受优惠政策。

**2.** *减少有异议项目的审核程序*。国税发[2008]116号文件规定，如果税务机关对企业享受加计扣除优惠的研发项目有异议的，应由企业提供科技部门的鉴定书。财税[2015]119号文件和国家税务总局公告2015年第97号文件规定，税务机关如果对企业申报的研发项目有异议，由税务机关转请地市级及以上科技部门出具鉴定意见。企业承担省部级及以上的科研项目和已经鉴定的跨年度研发项目，不再需要鉴定。也就是说，税务机关对研发项目有异议的，由税务机关直接与科技部门协商，由科技部门提供鉴定，而不再需要企业去联系科技部门，从而减少了企业的工作量，降低了纳税人享受税收优惠政策的难度。

**3.** *可追溯加计扣除*。财税[2015]119号文件和国家税务总局公告2015年第97号文件规定，对于企业发生的研发费用符合规定的加计扣除条件，而企业未及时享受该项税收优惠的，可追溯享受，追溯期限最长为3年。也就是说，对2016年1月1日以后发生的符合条件但没有及时申报加计扣除的研发费用，可以在3年内向税务机关申请追溯加计扣除。

## 二、企业充分享受加计扣除优惠政策的应对策略

企业要充分享受加计扣除优惠政策，应对研发活动进行规范管理，有完整的证明资料证明相关研发费用符合优惠政策的要求。企业应在以下三个方面做好应对安排：

**1.** 事前做好筹划与安排。

（1）设立专门的研发机构。企业要有负责研发的机构或部门，可以单独设立也可以由其他部门兼任。公司管理层应以决议形式明确研发机构的设立及人员的组成。有些企业设有技术中心的，可以公司管理层决议形式明确研发活动由企业技术中心承担。如果企业没有专门的研发机构，容易给人形成研发能力薄弱的印象，还可能使研发费用与生产经营费用难以清晰区分，增加不必要的涉税风险。研发机构应制定与研发有关的规章制度，规范研发活动的管理。

（2）做好立项申请。年初由研发机构做好年度研发计划，提出具体的研发项目或者研发方向，编制研发项目立项任务并经总经理办公会或董事会审议通过。对委托、合作研发项目合同应报科技行政主管部门登记备案。要注意立项名称应该远离反面清单中的字眼，如“对××流水线的技术改造”、“××产品市场调查”等名称与反面清单的内容相似，在备案的时候就很容易引起税务机关质疑。

**2.** 事中完善研发费用的归集与管理。为了准确归集可加计扣除的研发费用，企业在对研发支出进行账务处理时应设置研发支出辅助账。在项目研发过程中，应由研发项目组专人对研发人员进行日常考核管理并做好考核记录。加强对研发活动耗用物料的管理，完善相关手续，如研发所耗物料的领料单、费用报销单上都必须注明研发项目名称或编号。研发活动所使用的无形资产应有专利许可合同或转让合同以及有关服务的发票。

因为取消了对人员、仪器、设备、无形资产等专门用于研发活动才能加计扣除的限制，企业特别要注意对研发费用和生产经营费用分别核算，清楚区分。对既从事研发活动同时又从事非研发活动的人员的活动和既用于研发活动同时又用于非研发活动的仪器、设备、无形资产的使用情况做好记录，将实际发生的混合人工费用和混合折旧费用、摊销费用按实际工时占比等合理方法在研发费用和生产经营费用间分配，并且要有比较详尽的原始记录来证明分配的真实性和合理性。因此企业需要建立相关制度，财务需要对研发过程进行监督和掌握，特别是对混合费用要有原始的分配记录，如人员的工时出勤记录、设备使用时间记录等。

**3.** 事后妥善保管各项备查资料。备查资料是企业证明研发费用符合加计扣除优惠条件的重要依据。按财税[2015]119号文件要求，税务部门会加强对研发费用加计扣除优惠政策的后续管理，定期开展核查，年度核查面不低于20%，也就是说企业最少5年内会被税务机关核查一次。企业一定要妥善保管享受优惠政策的各项证明材料，以免在税务机关核查时因为无法提供备查资料而被取消享受优惠政策的资格，甚至受到处罚。对于未及时享受加计扣除优惠可以向前追溯3年享受的企业，也应重视各种备案资料的记录、整理与保管。根据《企业所得税优惠政策事项办理办法》的规定，企业留存备查资料的保管期限为享受优惠事项后10年；税法规定与会计处理存在差异的优惠事项，保存期限为差异结束后10年。因此企业应对备查资料实行档案化管理，防止因财务人员流动而散失，造成不必要的损失。

企业研发费用税前加计扣除政策放宽了享受优惠政策的研发活动适用范围，进一步扩大了研发费用归集范围，简化了核算管理与审核程序，使得整体上趋严的政策设计走向宽松。企业应高度重视研发工作，提高研发管理能力，加强对研发事项的事前、事中、事后的监控管理，促进研发活动的规范进行。同时，应完善各项财务管理制度，规范研发费用归集与核算，最大限度地享受加计扣除政策的税收优惠，进一步提升科技自主创新能力。

---

**主要参考文献：**

财政部，国家税务总局，科技部. 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，2015-11-02.

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，2015-12-29.

秦长城. 研发费用加计扣除新政解读[J]. 新理财，2015(12).

陈玲. 解读研发费用加计扣除税收优惠政策[J]. 科学咨询，2014(12).

杨洪涛，刘分佩，左舒文. 研发费用加计扣除政策实施效果及影响因素分析——以上海民营科技企业为例[J]. 科技进步与对策，2015(6).

**作者单位：**湖南财政经济学院会计系，长沙 410205