企业研发费用加计扣除政策辅导手册（2019 版）

常 州 市 科 学 技 术 局

国家税务总局常州市税务局

2019 年 12 月

前　言

习近平总书记在党的十九大报告中指出：“创新是引领发展的第一动力，是建设现代化经济体系的战略支撑”，并提出了要“建立以企业为主体、市场为导向、产学研深度融合的技术创新体系”。

科技税收政策是落实国家创新驱动发展战略，服务企业创新发展的重要手段之一。企业研发费用加计扣除政策是覆盖面最广、受益企业最多的科技税收优惠政策。为进一步激励中小企业加大研发投入，2015 年 10 月 21 日，国务院第 109 次常务会议决定，进一步完善研发费用加计扣除政策。2017 年 4 月 19 日国务院常务会议决定，自 2017 年 1 月 1 日至 2019 年 12 月 31 日，将科技型中小企业研发费用税前加计扣除比例由 50%提高至 75%。为落实好企业研发费用加计扣除新政，常州市科技局和税务局结合最新发布的相关政策文件，从方便企业应用的角度出发，修订了《企业研发费用加计扣除政策辅导手册（2019 版）》，旨在通过各类优惠政策的辅导和落实，助力企业创新工作，促进科技成果转化。

由于时间仓促及受知识水平所限，本辅导手册中难免存在疏漏和错误之处，恳请大家甄别参阅，并向我们提出您宝贵的意见或建议。欢迎广大企业访问常州市科学技术局网站（http://kjj.changzhou.gov.cn/）、国家税务总局常州市税务局（http://jiangsu.chinatax.gov.cn/col/col8602/ ），关注并用好各类科技创新政策，着力提升企业创新能力。

本书修订工作得到了常州市生产力促进中心、常州市高新技术企业协会、江苏国瑞会计师事务所的大力支持，在此一并感谢！

目　　录

第一章　加计扣除政策及解读……（1）
一、企业研究开发费用加计扣除政策……（1）
（一）政策规定……（1）
（二）可以享受加计扣除的企业……（1）
（三）执行依据……（2）
二、企业研究开发费用加计扣除政策历史沿革……（3）
三、可加计扣除的研发活动……（9）
四、允许加计扣除的研发费用……（9）
五、可加计扣除的四种研发方式 ……（13）
六、研究开发费用加计扣除申报及备案管理 ……（14）
第二章　企业研发活动……（25）
一、研发活动流程……（25）
（一）研发活动流程……（25）
（二）研发周期……（25）
（三）研发结果……（25）
二、税法上对研发活动的界定……（25）
（一）研发活动的定义……（25）
（二）研发活动的判断依据和方法……（26）
（三）研发活动的方式……（26）
（四）研发活动认定的佐证材料……（26）
三、会计上对研发活动的界定……（27）
（一）研发活动的两个阶段……（27）
（二）研究阶段与开发阶段的比较……（27）

四、企业（研发部门）对于研发活动的管理……（31）
（一）建立健全研发机构……（31）
（二）制定研发项目管理制度，并有效实施……（31）
（三）建立研发部门与财务、人事、知识产权、生产经营等部门的沟通机制
……（31）
第三章　企业研发活动的费用管理……（32）
一、自主研发形式下的研究开发经费管理……（32）
（一）立项阶段的研发费用预算管理……（32）
（二）研发费用预算执行管理……（33）
（三）费用归集阶段的成本费用管理……（34）
（四）结题阶段的研发费用决算……（45）
（五）成果管理阶段的无形资产管理……（45）
二、委托研发形式下的研究开发经费管理……（47）
（一）委托研发立项阶段……（47）
（二）成本费用归集……（48）
（三）存在关联关系的受托方归集研发费用注意事项……（48）
（四）委托研发无形资产的后续管理……（49）
（五）委托研发加计扣除优惠注意事项……（49）
三、合作研发形式下的研究开发经费管理……（50）
（一）合作研发立项阶段……（50）
（二）合作研发的研发阶段……（51）
（三）合作研发成本费用归集……（51）
（四）合作研发结题管理……（52）
（五）合作研发成果管理的无形资产管理……（52）
四、集中研发形式下的研究开发经费管理……（53）
（一）集中研发立项阶段的研发费用预算管理……（54）

（二）集中研发研发阶段的成本费用管理……（54）
（三）集中研发结题阶段的研发费用决算管理……（56）
（四）集中研发成果管理的无形资产管理……（57）
第四章　政府研发经费投入的费用管理……（58）
一、政府投入研发经费的两种方式……（58）
二、政府补助研发经费投入的费用管理……（58）
（一）政府补助的三个主要特征……（58）
（二）政府补助的四种主要形式……（59）
（三）政府补助的会计核算与税务处理……（60）
第五章　研发费用加计扣除政策常见问题释疑……（69）
附件：1. 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）……（79）
2. 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）……（84）
3. 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……（95）
4. 关于提高科技型中小企业研究开发费用税前加计扣除比例的通知（财税〔2017〕34号）……（101）
5. 国家税务总局关于提高科技型中小企业研究开发费用税前加计扣除比例有关问题的公告（国家税务总局公告2017年第18号）……（102）
6. 关于《国家税务总局关于提高科技型中小企业研究开发费用税前加计扣除比例有关问题的公告》的解读……（104）
7. 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）……（108）
8. 关于《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》的解读……（112）

第一章　加计扣除政策及解读

一、企业研究开发费用加计扣除政策

（一）政策规定

依据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例规定，研究开发费用的加计扣除，是指企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的50%加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的150%摊销。

财政部 税务总局 科技部《关于提高研究开发费用税前加计扣除比例的通知》（财税〔2018〕99号）规定，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2018年1月1日至2020年12月31日期间，再按照实际发生额的75%在税前加计扣除；形成无形资产的，在上述期间按照无形资产成本的175%在税前摊销。

（二）可以享受加计扣除的企业

《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，以下简称《通知》）：本通知适用于会计核算健全、实行查账征收并能够准确归集研发费用的居民企业，并且以上企业不得属于财税〔2015〕119号《通知》列举的不适用税前加计扣除政策的行业。

1. 会计核算健全且查账征收

企业应按照国家财务会计制度要求，对研发支出进行会计处理；同时，对享受加计扣除的研发费用按研发项目设置辅助账，准确归集核算当年可加计扣除的各项研发费用实际发生额。企业在一个纳税年度内进行多项研

发活动的，应按照不同研发项目分别归集可加计扣除的研发费用。

企业所得税的征收方式为查账征收。

2. 准确归集研发费用

企业应对研发费用和生产经营费用分别核算，准确、合理归集各项费用支出，对划分不清的，不得实行加计扣除。

3. 居民企业

居民企业：依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。

4. 不适用税前加计扣除政策的行业

财税〔2015〕119 号《通知》列举的不适用税前加计扣除政策的行业：（1）烟草制造业。（2）住宿和餐饮业。（3）批发和零售业。（4）房地产业。（5）租赁和商务服务业。（6）娱乐业。（7）财政部和国家税务总局规定的其他行业。

《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)中明确：财税（2015）119 号《通知》中不适用税前加计扣除政策行业的企业，是指以《通知》所列行业业务为主营业务，其研发费用发生当年的主营业务收入占企业按税法第六条规定计算的收入总额减除不征税收入和投资收益的余额 50%（不含）以上的企业。

（三）执行依据

1. 法律

《中华人民共和国企业所得税法》第三十条规定：“企业的下列支出，可以在计算应纳税所得额时加计扣除：开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用。”

2. 法规

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九十五条规定：“企业

所得税法第三十条第（一）项所称研究开发费用的加计扣除，是指企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的 50%加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 150%摊销。”

3. 部门规章

（1）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）;

（2）《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);

（3）财政部 税务总局 科技部《关于提高科技型中小企业研究开发费用税前加计扣除比例的通知》（财税〔2017〕34 号）;

（4）《国家税务总局关于提高科技型中小企业研究开发费用税前加计扣除比例有关问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 18 号）;

（5）《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）;

（6）国家税务总局《关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》（国税函〔2009〕第 098 号）第八条规定：关于技术开发费的加计扣除形成的亏损的处理。企业技术开发费加计扣除部分已形成企业年度亏损，可以用以后年度所得弥补，但结转年限最长不得超过 5 年;

（7）《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）;

（8）《关于提高研究开发费用税前加计扣除比例的通知》（财税〔2018〕99 号）。

二、企业研究开发费用加计扣除政策历史沿革

为推进企业技术进步，国家从 1996 年开始施行研发费用（即“技术开发费”）税前加计扣除政策，财政部和国家税务总局先后发布了以下政策

规定:

1. 1996 年 4 月 7 日，财政部、国家税务总局以财工字〔1996〕41 号文发布的《关于促进企业技术进步有关财务税收问题的通知》规定，自 1996 年 1 月 1 日起，对国有、集体企业研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的各项费用，不受比例限制，计入管理费用，在所得税税前进行扣除。企业研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的各项费用应逐年增长，增长幅度在 10%以上的企业，可再按实际发生额的 50%抵扣应纳税所得额。具体抵扣办法，由国家税务总局另行制定。该通知适用于国有、集体工业企业，自 1996 年 1 月 1 日起执行。

2. 1996 年 9 月 3 日，国家税务总局以国税发〔1996〕152 号文发布的《关于促进企业技术进步有关税收问题的补充通知》，对相关政策执行口径进行了细化。增加了 3 项补充规定：一是企业研究机构人员的工资，计入管理费用，在年终计算应纳税所得额时，按计税工资予以纳税调整；二是盈利企业可以享受技术开发费加计扣除优惠，亏损企业发生的研究开发费用不实行加计扣除；三是盈利企业研究开发费用比上年增长达到 10%以上的其实际发生额的 50%，如大于企业当年应纳税所得额，可就其不超过应纳税所得额的部分，予以抵扣，超过部分，当年和以后年度均不再抵扣。152 号文对研究开发费加计扣除政策增加了一些限制条件，将财工字〔1996〕41 号文件中“研究机构人员的工资，全额计入管理费，并在税前扣除”的规定变更为“企业研究机构人员的工资，计入管理费用，在年终计算应纳税所得额时，按计税工资予以纳税调整”。并规定，加计扣除部分不得跨年度结转。

3. 1999 年 3 月 25 日，国家税务总局以国税发〔1999〕49 号文发布《企业技术开发费税前扣除管理办法》，将优惠范围扩大为“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”。

4. 1999 年 9 月 17 日，国家税务总局以国税发〔1999〕173 号文发布《关于外商投资企业技术开发费抵扣应纳税所得额有关问题的通知》，规定外商投资企业可享受研发费用加计扣除政策。

5. 2003 年 11 月 27 日，财政部、国家税务总局以财税〔2003〕244 号文发布《关于扩大企业技术开发费加计扣除政策适用范围的通知》,，将享受研发费用加计扣除的主体从“国有、集体工业企业”扩大到“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”。

6. 2004 年 6 月 30 日，国家税务总局以国税发〔2004〕82 号文下发的《关于做好已取消和下放管理的企业所得税审批项目后续管理工作的通知》规定，取消该审批项目后，研究开发费的加计扣除改由纳税人根据政策规定自主申报扣除。主管税务机关应着重以下方面加强管理：一是纳税人享受研究开发费加计扣除的政策，必须账证健全，并能从不同会计科目中准确归集研究开发费用实际发生额。二是纳税人在年度纳税申报时应报送以下材料：技术项目开发计划（立项书）和技术开发费预算；技术研发专门机构的编制情况和专业人员名单；上年及当年技术开发费实际发生项目和发生额的有效凭据。三是主管税务机关应对纳税人的纳税申报表及有关资料的真实性和合理性进行认真审查评估。

7. 国务院“60 条”配套政策（国税发〔2006〕6 号）规定，允许企业按当年实际发生的技术开发费用的 150%抵扣当年应纳税所得额。2006 年 9 月 8 日，财政部和国家税务总局以财税〔2006〕88 号文发布《关于企业技术创新有关企业所得税优惠政策的通知》，取消了增长 10%的限制，将可以享受该优惠政策的企业适用范围扩大到了所有“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”。

8. 2007 年 9 月 4 日，财政部发布《关于企业加强研发费用财务管理的若干意见》（财企〔2007〕194 号），对研发费用列支范围、不予列支范围、研发费用管理等进一步作出了细化的规定。

9. 2008 年《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的实施，将研发费用加计扣除优惠政策以法律形式予以确认。《企业所得税法》第 30 条规定，企业开发新技术、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。《企业所得税法实施条例》第 95 条规定，企业所得税法第 30 条第（一）项所称研究开发费用的加计扣除，是指企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的 50%加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 150%摊销。2008 年 12 月 10 日，国家税务总局以国税发〔2008〕116 号文件印发的《企业研究开发费用税前扣除管理办法（试行）》对研发费用加计扣除政策做出了系统而详细的规定。《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》（国税函〔2009〕98 号），明确新旧税法衔接问题：“企业技术开发费加计扣除部分已形成企业年度亏损，可以用以后年度所得弥补，但结转年限最长不得超过 5 年”。

10. 2013 年初，国家决定在中关村、东湖、张江三个国家自主创新示范区和合芜蚌自主创新综合试验区开展扩大研究开发费用加计扣除范围政策试点。当年 9 月 29 日，在总结中关村国家自主创新示范区试点经验基础上，财政部、国家税务总局发布《关于研究开发费用税前加计扣除有关政策问题的通知》（财税〔2013〕70 号），将试点政策推广到全国，企业研究开发费用税前加计扣除范围扩大，研发人员的五险一金、药品的临床试验费等也可纳入税前加计扣除的研究开发费用范围；企业可以聘请具有资质的会计师事务所或税务师事务所，对当年可加计扣除研发费用出具专项审计报告或鉴证报告；主管税务机关对企业申报的研究开发项目有异议的，可要求企业提供地市级（含）以上政府科技部门出具的研究开发项目鉴定意见书。

11. 为进一步鼓励企业加大研发投入，有效促进企业研发创新活动，

2015 年 10 月 21 日国务院第 109 次常务会议决定，进一步完善企业研发费用税前加计扣除政策。2015 年 11 月，经国务院批准，财政部、国家税务总局和科技部联合下发《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），放宽了享受优惠的企业研发活动及研发费用的范围，大幅减少了研发费用加计扣除口径与高新技术企业认定研发费用归集口径的差异，并首次明确了负面清单制度，同时废止了国税发〔2008〕116 号和财税〔2013〕70 号文件。为进一步明确政策执行口径，简化研发费用在税务处理中的归集、核算及备案管理，降低企业享受优惠的门槛，保证优惠政策的贯彻实施，2015 年 12 月 29 日，国家税务总局根据现行企业所得税法及《通知》的规定，制订了《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），明确了从事研发活动人员的范围、同时享受加速折旧的固定资产加计扣除折旧额的计算、多用途对象的费用归集要求、其他相关费用的归集与限额计算、特殊收入应扣减可加计扣除的研发费用、财政性资金用于研发形成的研发费支出不得加计扣除、允许加计扣除的研发费用的基本要求、委托开发过程中委托方可加计扣除的研发费用金额、不适用加计扣除优惠政策行业企业的具体判定、研发项目辅助账的式样及日常管理、企业享受加计扣除优惠的申报及备案管理、税务机关强化研发费用加计扣除后续管理与核查要求及施行时间。

12. 为进一步激励中小企业加大研发投入，2017 年 4 月 19 日国务院常务会议决定，自 2017 年 1 月 1 日至 2019 年 12 月 31 日，将科技型中小企业研发费用税前加计扣除比例由 50%提高至 75%。5 月，财政部、科技部、国家税务总局联合发布了《关于提高科技型中小企业研究开发费用税前加计扣除比例的通知》（财税〔2017〕34 号），《关于印发<科技型中小企业评价办法>的通知》（国科发政〔2017〕115 号），对提高科技型中小企业研究开发费用税前加计扣除比例、科技型中小企业的条件和管理办法

进行了明确，规定“科技型中小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 2017 年 1 月 1 日至 2019 年 12 月 31 日期间，再按照实际发生额的 75%在税前加计扣除；形成无形资产的，在上述期间按照无形资产成本的 175%在税前摊销。”国家税务总局同时下发了《关于提高科技型中小企业研究开发费用税前加计扣除比例有关问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 18 号），进一步明确政策执行口径，保证优惠政策的贯彻实施。优惠政策的执行时间为 2017 年 1 月 1 日至 2019 年 12 月 31 日，与此相一致，公告适用于 2017—2019 年度企业所得税汇算清缴。

13. 为进一步做好研发费用税前加计扣除优惠政策的贯彻落实工作，切实解决政策落实过程中存在的问题，2017 年 11 月，国家税务总局下又发了《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），公告聚焦研发费用归集范围，在现行规定基础上，结合实际执行情况，完善和明确了部分研发费用掌握口径，在体例上适度体现系统性与完整性，并明确执行时间为 2017 年度及以后年度汇算清缴，以前年度已经进行税务处理的不再调整。涉及追溯享受优惠政策情形的，按照本公告的规定执行。科技型中小企业研发费用加计扣除事项按照本公告执行。

14. 为进一步激励企业加大研发投入，支持科技创新，财政部 国家税务总局 科技部下发了《关于提高研究开发费用税前加计扣除比例的通知》（财税〔2018〕99 号），文件明确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 2018 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间，再按照实际发生额的 75%在税前加计扣除；形成无形资产的，在上述期间按照无形资产成本的 175%在税前摊销。

15. 为进一步激励企业加大研发投入，加强创新能力开放合作，财政

部 国家税务总局 科技部下发了《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),文件明确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。

三、可加计扣除的研发活动

财税〔2015〕119号《通知》规定:本通知所称研发活动,是指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。

财税〔2015〕119号《通知》规定:下列活动不适用税前加计扣除政策。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,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。

财税〔2015〕119号《通知》规定:企业为获得创新性、创意性、突破性的产品进行创意设计活动而发生的相关费用,可按照本通知规定进行税前加计扣除。创意设计活动是指多媒体软件、动漫游戏软件开发,数字动漫、游戏设计制作;房屋建筑工程设计(绿色建筑评价标准为三星)、风景园林工程专项设计;工业设计、多媒体设计、动漫及衍生产品设计、模型设计等。

四、允许加计扣除的研发费用

研发费用的具体范围包括:

1. 人员人工费用

指直接从事研发活动人员的工资薪金、基本养老保险费、基本医疗保

险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金，以及外聘研发人员的劳务费用。

（1）直接从事研发活动人员包括研究人员、技术人员、辅助人员。研究人员是指主要从事研究开发项目的专业人员；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；辅助人员是指参与研究开发活动的技工。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。

接受劳务派遣的企业按照协议（合同）约定支付给劳务派遣企业，且由劳务派遣企业实际支付给外聘研发人员的工资薪金等费用，属于外聘研发人员的劳务费用。

（2）工资薪金包括按规定可以在税前扣除的对研发人员股权激励的支出。

（3）直接从事研发活动的人员、外聘研发人员同时从事非研发活动的，企业应对其人员活动情况做必要记录，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研发费用和生产经营费用间分配，未分配的不得加计扣除。

2. 直接投入费用

指研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用；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；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。

（1）以经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备，同时用于非研发活动的，企业应对其仪器设备使用情况做必要记录，并将其实际发生的租赁费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，未分配的不得加计扣除。

（2）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。

3. 折旧费用

指用于研发活动的仪器、设备的折旧费。

（1）用于研发活动的仪器、设备，同时用于非研发活动的，企业应对其仪器设备使用情况做必要记录，并将其实际发生的折旧费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，未分配的不得加计扣除。

（2）企业用于研发活动的仪器、设备，符合税法规定且选择加速折旧优惠政策的，在享受研发费用税前加计扣除政策时，就税前扣除的折旧部分计算加计扣除。

4. 无形资产摊销费用

指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。

（1）用于研发活动的无形资产，同时用于非研发活动的，企业应对其无形资产使用情况做必要记录，并将其实际发生的摊销费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，未分配的不得加计扣除。

（2）用于研发活动的无形资产，符合税法规定且选择缩短摊销年限的，在享受研发费用税前加计扣除政策时，就税前扣除的摊销部分计算加计扣除。

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

指企业在新产品设计、新工艺规程制定、新药研制的临床试验、勘探开发技术的现场试验过程中发生的与开展该项活动有关的各类费用。

6. 其他相关费用

指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、高新科技研发保险费，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。

此类费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的10%。

与财政部关于企业加强研发费用财务管理的若干意见（财企〔2007〕194号）规定的企业研发费用相比，税收规定的加计扣除费用范围相对较小。

会计核算研发费用与可加计扣除研究开发费比较一览表

项　目	研发费用（财企〔2007〕194号文）	可加计扣除研发费用（财税〔2015〕119号、国家税务总局公告2015年第97号、国家税务总局公告2017年第40号）	不可加计扣除的研发费用
材料费用	研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用。	研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用。	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
人工费	企业在职研发人员的工资、奖金、津贴、补贴、社会保险费、住房公积金等人工费用以及外聘研发人员的劳务费用。	直接从事研发活动人员的工资薪金、基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金，以及外聘研发人员的劳务费用。	
折旧费	用于研发活动的仪器、设备、房屋等固定资产的折旧费以及相关固定资产的运行维护、维修等费用。	用于研发活动的仪器、设备的折旧费及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。	用于研发活动的仪器、设备之外的固定资产折旧费以及运行维护、维修等费用。

租赁费	用于研发活动的仪器、设备、房屋等固定资产的租赁费。	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。	用于研发活动的仪器、设备之外的固定资产的租赁费 。
无形资产摊销费	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。	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。	
中试费	用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费，设备调整及检验费，样品、样机及一般测试手段购置费，试制产品的检验费等。	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。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。	
研发成果管理费及其他费用	研发成果的论证、评审、验收、评估以及知识产权的申请费、注册费、代理费等费用。 与研发活动直接相关的其他费用，包括技术图书资料费、资料翻译费、会议费、差旅费、办公费、外事费、研发人员培训费、培养费、专家咨询费、高新科技研发保险费用等 。	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、高新科技研发保险费，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。此项费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的 10%。	其他费用总额超过可加计扣除研发费用总额 10%的部分。
合作与委托费	通过外包、合作研发等方式，委托其他单位、个人或者与之合作进行研发而支付的费用。	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。	企业委托境外机构或个人进行研发活动所发生的费用。委托外部机构或个人研发费用发生额的 20%不得加计扣除。

注：以下四种情况，企业应按要求对相关情况做必要记录，并将其实际发生的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，未分配的不得加计扣除：（1）直接从事研发活动的人员、外聘研发人员同时从事非研发活动的；（2）以经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备，同时用于非研发活动的；（3）用于研发活动的仪器、设备，同时用于非研发活动的；（4）用于研发活动的无形资产，同时用于非研发活动的。

五、可加计扣除的四种研发方式

企业的研发活动，按照研发的形式主要可以分为自主研发、委托研发、合作研发和集中研发四种。

——**自主研发**。是指企业主要依靠自己的资源、技术、人力，依据自

己的意志,独立研发,并在研发项目的主要方面拥有完全独立的知识产权。加计扣除政策:在一个纳税年度实际发生的研发费用按照规定实行加计扣除。

——**委托研发**。是指被委托人基于他人委托而开发的项目。加计扣除政策: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。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。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。

——**合作研发**。是指立项企业通过契约的形式与其他企业共同对项目的某一关键领域分别投入资金、技术、人力,共同参与产生智力成果的创作活动,共同完成研发项目。加计扣除政策:企业共同合作开发的项目,由合作各方就自身实际承担的研发费用分别计算加计扣除。

——**集中研发**。是指集团企业根据生产经营和科技开发的实际情况,对技术要求高、投资数额大、单个企业难以独立承担,或者研发力量集中在集团公司、尤其统筹管理集团研发活动的研发项目进行集中研发。加计扣除政策:企业集团根据生产经营和科技开发的实际情况,对技术要求高、投资数额大,需要集中研发的项目,其实际发生的研发费用,可以按照权利和义务相一致、费用支出和收益分享相配比的原则,合理确定研发费用的分摊方法,在受益成员企业间进行分摊,由相关成员企业分别计算加计扣除。

六、研究开发费用加计扣除申报及优惠管理

企业应按照国家财务会计制度要求,对研发支出进行会计处理。研发项目立项时应设置研发支出辅助账,由企业留存备查;年末汇总分析填报研发支出辅助账汇总表,并在报送《年度财务会计报告》的同时随附注一并报送主管税务机关。研发支出辅助账、研发支出辅助账汇总表可参照国家税务总局公告2015年第97号所附样式(见附件)编制。

（一）企业年度纳税申报时，根据研发支出辅助账汇总表填报研发项目可加计扣除研发费用情况归集表（见附件），在年度纳税申报时随申报表一并报送。

（二）留存相关资料备查

根据国家税务总局公告2018年第23号文规定，企业享受优惠事项采取“自行判别、申报享受、相关资料留存备查”的办理方式。企业应当根据经营情况以及相关税收规定自行判断是否符合优惠事项规定的条件，符合条件的可以按照《目录》列示的时间自行计算减免税额，并通过填报企业所得税纳税申报表享受税收优惠。同时，按照规定归集和留存相关资料备查。

根据国家税务总局发布的《关于修订〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类，2017年版）〉部分表单样式及填报说明的公告》（国家税务总局公告2018年第57号），享受研发费用加计扣除的纳税人从2018年度企业所得税年度纳税申报开始填报A107012表，表式和填报说明如下。

A107012　　研发费用加计扣除优惠明细表

行次	项　　目	金额（数量）
1	本年可享受研发费用加计扣除项目数量	
2	一、自主研发、合作研发、集中研发（3+7+16+19+23+34）	
3	（一）人员人工费用（4+5+6）	
4	1.直接从事研发活动人员工资薪金	
5	2.直接从事研发活动人员五险一金	
6	3.外聘研发人员的劳务费用	
7	（二）直接投入费用（8+9+10+11+12+13+14+15）	
8	1.研发活动直接消耗材料费用	
9	2.研发活动直接消耗燃料费用	
10	3.研发活动直接消耗动力费用	

11	4.用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费	
12	5.用于不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费	
13	6.用于试制产品的检验费	
14	7.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	
15	8.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	
16	（三）折旧费用（17+18）	
17	1.用于研发活动的仪器的折旧费	
18	2.用于研发活动的设备的折旧费	
19	（四）无形资产摊销（20+21+22）	
20	1.用于研发活动的软件的摊销费用	
21	2.用于研发活动的专利权的摊销费用	
22	3.用于研发活动的非专利技术（包括许可证、专有技术、设计和计算方法等）的摊销费用	
23	（五）新产品设计费等（24+25+26+27）	
24	1.新产品设计费	
25	2.新工艺规程制定费	
26	3.新药研制的临床试验费	
27	4.勘探开发技术的现场试验费	
28	（六）其他相关费用(29+30+31+32+33)	
29	1.技术图书资料费、资料翻译费、专家咨询费、高新科技研发保险费	
30	2.研发成果的检索、分析、评议、论证、鉴定、评审、评估、验收费用	
31	3.知识产权的申请费、注册费、代理费	
32	4.职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保险费	
33	5.差旅费、会议费	
34	（七）经限额调整后的其他相关费用	
35	二、委托研发 (36+37+39)	
36	（一）委托境内机构或个人进行研发活动所发生的费用	
37	（二）委托境外机构进行研发活动发生的费用	
38	其中：允许加计扣除的委托境外机构进行研发活动发生的费用	
39	（三）委托境外个人进行研发活动发生的费用	
40	三、年度研发费用小计(2+36×80%+38)	

41	（一）本年费用化金额	
42	（二）本年资本化金额	
43	四、本年形成无形资产摊销额	
44	五、以前年度形成无形资产本年摊销额	
45	六、允许扣除的研发费用合计（41+43+44）	
46	减：特殊收入部分	
47	七、允许扣除的研发费用抵减特殊收入后的金额(45-46)	
48	减：当年销售研发活动直接形成产品（包括组成部分）对应的材料部分	
49	减：以前年度销售研发活动直接形成产品（包括组成部分）对应材料部分结转金额	
50	八、加计扣除比例（%）	
51	九、本年研发费用加计扣除总额（47-48-49）×50	
52	十、销售研发活动直接形成产品（包括组成部分）对应材料部分结转以后年度扣减金额（当 47-48-49≥0，本行＝0；当 47-48-49＜0，本行＝47-48-49 的绝对值）	

A107012 《研发费用加计扣除优惠明细表》

填 报 说 明

本表适用于享受研发费用加计扣除优惠(含结转)政策的纳税人填报。纳税人根据税法、《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)、《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)、《财政部 税务总局 科技部关于提高科技型中小企业研究开发费用税前加计扣除比例的通知》(财税〔2017〕34 号)、《科技部 财政部 国家税务总局关于印发〈科技型中小企业评价办法〉的通知》(国科发政〔2017〕115 号)、《国家税务总局关于提高科技型中小企业研究开发费用税前加计扣除比例有关问题的公告》(国家税务总局公告 2017 年第 18 号)、《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)、《财政部 税务总局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)、《财政部 税务总局 科技部关于提高研究开发费税前加计扣除比例的通知》(财税〔2018〕99 号)等相关税收政策规定,填报本年发生的研发费用加计扣除优惠情况及结转情况。

一、有关项目填报说明

1. 第 1 行“本年可享受研发费用加计扣除项目数量”:填报纳税人本年研发项目中可享受研发费用加计扣除优惠政策的项目数量。

2. 第 2 行“一、自主研发、合作研发、集中研发”:填报第 3+7+16+19+23+34 行金额。

3. 第 3 行“(一)人员人工费用”:填报第 4+5+6 行金额。

直接从事研发活动的人员、外聘研发人员同时从事非研发活动的,填

报按实际工时占比等合理方法分配的用于研发活动的相关费用。

4. 第 4 行“1.直接从事研发活动人员工资薪金”: 填报纳税人直接从事研发活动人员，包括研究人员、技术人员、辅助人员的工资、薪金、奖金、津贴、补贴以及按规定可以在税前扣除的对研发人员股权激励的支出。

5. 第 5 行“2.直接从事研发活动人员五险一金”: 填报纳税人直接从事研发活动人员，包括研究人员、技术人员、辅助人员的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金。

6. 第 6 行“3.外聘研发人员的劳务费用”: 填报与纳税人或劳务派遣企业签订劳务用工协议（合同）的外聘研发人员的劳务费用，以及临时聘用的研究人员、技术人员、辅助人员的劳务费用。

7. 第 7 行“（二）直接投入费用”: 填报第 8+9+10+11+12+13+14+15 行金额。

8. 第 8 行“1.研发活动直接消耗材料费用”: 填报纳税人研发活动直接消耗的材料费用。

9. 第 9 行“2.研发活动直接消耗燃料费用”: 填报纳税人研发活动直接消耗的燃料费用。

10. 第 10 行“3.研发活动直接消耗动力费用”: 填报纳税人研发活动直接消耗的动力费用。

11. 第 11 行“4.用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费”: 填报纳税人研发活动中用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造的费用。

12. 第 12 行“5.用于不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费”: 填报纳税人研发活动中用于不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费用。

13. 第 13 行“6.用于试制产品的检验费”: 填报纳税人研发活动中用于试制产品的检验费。

14. 第 14 行“7.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”：填报纳税人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。

15. 第 15 行“8.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”：填报纳税人经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备租赁费。以经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备，同时用于非研发活动的，填报按实际工时占比等合理方法分配的用于研发活动的相关费用。

16. 第 16 行“（三）折旧费用”：填报第 17+18 行金额。

用于研发活动的仪器、设备，同时用于非研发活动的，填报按实际工时占比等合理方法分配的用于研发活动的相关费用。纳税人用于研发活动的仪器、设备，符合税收规定且选择加速折旧优惠政策的，在享受研发费用税前加计扣除政策时，按照税前扣除的折旧口径填报。

17. 第 17 行“1.用于研发活动的仪器的折旧费”：填报纳税人用于研发活动的仪器的折旧费。

18. 第 18 行“2.用于研发活动的设备的折旧费”：填报纳税人用于研发活动的设备的折旧费。

19. 第 19 行“（四）无形资产摊销”：填报第 20+21+22 行金额。用于研发活动的无形资产，同时用于非研发活动的，填报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的用于研发活动的相关费用。纳税人用于研发活动的无形资产，符合税收规定且选择加速摊销优惠政策的，在享受研发费用税前加计扣除政策时，按照税前扣除的摊销口径填报。

20. 第 20 行“1.用于研发活动的软件的摊销费用”：填报纳税人用于研发活动的软件的摊销费用。

21. 第 21 行“2.用于研发活动的专利权的摊销费用”：填报纳税人用于研发活动的专利权的摊销费用。

22. 第 22 行“3.用于研发活动的非专利技术（包括许可证、专有技术、设计和计算方法等）的摊销费用”：填报纳税人用于研发活动的非专利技术（包括许可证、专有技术、设计和计算方法等）的摊销费用。

23. 第 23 行“（五）新产品设计费等”：填报第 24+25+26+27 行金额。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等由辅助生产部门提供的，填报按照一定的分配标准分配给研发项目的金额。

24. 第 24 行“1.新产品设计费”：填报纳税人研发活动中发生的新产品设计费。

25. 第 25 行“2.新工艺规程制定费”：填报纳税人研发活动中发生的新工艺规程制定费。

26. 第 26 行“3.新药研制的临床试验费”：填报纳税人研发活动中发生的新药研制的临床试验费。

27. 第 27 行“4.勘探开发技术的现场试验费”：填报纳税人研发活动中发生的勘探开发技术的现场试验费。

28. 第 28 行“（六）其他相关费用”：填报第 29+30+31+32+33 行金额。

29. 第 29 行“1.技术图书资料费、资料翻译费、专家咨询费、高新科技研发保险费”：填报纳税人研发活动中发生的技术图书资料费、资料翻译费、专家咨询费、高新科技研发保险费。

30. 第 30 行“2.研发成果的检索、分析、评议、论证、鉴定、评审、评估、验收费用”：填报纳税人研发活动中发生的研发成果的检索、分析、评议、论证、鉴定、评审、评估、验收费用。

31. 第 31 行“3.知识产权的申请费、注册费、代理费”：填报纳税人研发活动中发生的知识产权的申请费、注册费、代理费。

32. 第 32 行“4.职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保险费”：填报纳税人研发活动人员发生的职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保

险费。

33. 第 33 行“5.差旅费、会议费”: 填报纳税人研发活动发生的差旅费、会议费。

34. 第 34 行“（七）经限额调整后的其他相关费用”：根据研发活动分析汇总填报。

35. 第 35 行“二、委托研发”：填报第 36+37+39 行金额。

36. 第 36 行“(一)委托境内机构或个人进行研发活动所发生的费用”: 填报纳税人研发项目委托境内机构或个人进行研发活动所发生的费用。

37. 第 37 行“（二）委托境外机构进行研发活动发生的费用”：填报纳税人研发项目委托境外机构进行研发活动所发生的费用。

38. 第 38 行“允许加计扣除的委托境外机构进行研发活动发生的费用”：填报纳税人按照税收规定允许加计扣除的委托境外机构进行研发活动发生的研发费用。

39. 第 39 行“（三）委托境外个人进行研发活动发生的费用”：填报纳税人委托境外个人进行研发活动发生的费用。本行不参与加计扣除优惠金额的计算。

40. 第 40 行“三、年度研发费用小计”：填报第 2 行+第 36 行×80%+第 38 行金额。

41. 第 41 行“（一）本年费用化金额”：填报纳税人研发活动本年费用化部分金额。

42. 第 42 行“（二）本年资本化金额”：填报纳税人研发活动本年结转无形资产的金额。

43. 第 43 行“四、本年形成无形资产摊销额”：填报纳税人研发活动本年形成无形资产的摊销额。

44. 第 44 行“五、以前年度形成无形资产本年摊销额”：填报纳税人研发活动以前年度形成无形资产本年摊销额。

45. 第 45 行“六、允许扣除的研发费用合计”：填报第 41+43+44 行金额。

46. 第 46 行“特殊收入部分”：填报纳税人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。

47. 第 47 行“七、允许扣除的研发费用抵减特殊收入后的金额”：填报第 45-46 行金额。

48. 第 48 行“当年销售研发活动直接形成产品（包括组成部分）对应的材料部分”：填报纳税人当年销售研发活动直接形成产品（包括组成部分）对应的材料部分金额。

49. 第 49 行“以前年度销售研发活动直接形成产品（包括组成部分）对应材料部分结转金额”：填报纳税人以前年度销售研发活动直接形成产品（包括组成部分）对应材料部分结转金额。

50. 第 50 行“八、加计扣除比例”：根据有关政策规定填报。

51. 第 51 行“九、本年研发费用加计扣除总额”：填报第（47-48-49）行×第 50 行的金额，当第 47-48-49 行＜0 时，本行填报 0。

52. 第 52 行“十、销售研发活动直接形成产品（包括组成部分）对应材料部分结转以后年度扣减金额”：当第 47-48-49 行≥0 时，填报 0；当第 47-48-49 行＜0 时，填报第 47-48-49 行金额的绝对值。

二、表内、表间关系

（一）表内关系

1. 第 2 行 = 第 3+7+16+19+23+34 行。

2. 第 3 行 = 第 4+5+6 行。

3. 第 7 行 = 第 8+9+10+11+12+13+14+15 行。

4. 第 16 行 = 第 17+18 行。

5. 第 19 行 = 第 20+21+22 行。

6. 第 23 行 = 第 24+25+26+27 行。

7. 第 28 行 = 第 29+30+31+32+33 行。

8. 第 35 行 = 第 36+37+39 行。

9. 第 40 行 = 第 2 行+第 36 行×80%+第 38 行。

10. 第 45 行 = 第 41+43+44 行。

11. 第 47 行 = 第 45-46 行。

12. 第 51 行 =（第 47-48-49 行）×第 50 行，当第 47-48-49 行＜0 时，本行 = 0。

13. 当第 47-48-49 行≥0 时，第 52 行 = 0；当第 47-48-49 行＜0 时，第 52 行 = 第 46-47-48 行金额的绝对值。

（二）表间关系

1. 当表 A000000“210-3”项目未填有入库编号时，第 51 行 = 表 A107010 第 26 行。

2. 当表 A000000“210-3”项目填有入库编号时，第 51 行 = 表 A107010 第 27 行。

第二章　企业研发活动

一、研发活动的流程

（一）研发活动流程

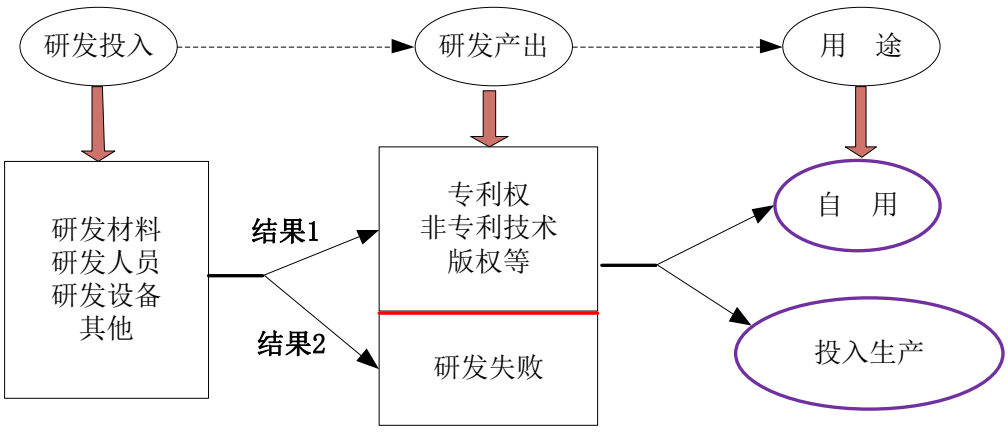

图 2　研发活动流程图

（二）研发周期

从研发项目立项开始，到新知识产权形成或研发项目结束为止。

（三）研发结果

形成新的知识产权或者研发失败。

二、科技部 财政部 国家税务总局修订印发《高新技术企业认定管理工作指引》（国科发火〔2016〕195 号）对研发活动的界定

（一）研发活动的定义

研究开发活动是指，为获得科学与技术（不包括社会科学、艺术或人文学）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活动。不包括企业对产品（服务）的常规性升级或对某项科研成果直接应用等活动（如直接采用新的材料、

装置、产品、服务、工艺或知识等）。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（即应用研究与试验发展），是指企业在技术、产品（服务）、工艺方面的创新取得了有价值的进步，对本地区（省、自治区、直辖市或计划单列市）相关行业的技术进步具有推动作用。

（二）研发活动的判断依据和方法

（1）行业标准判断法

若国家有关部门、全国（世界）性行业协会等具备相应资质的机构提供了测定科技“新知识”、“创造性运用科学技术新知识”或“具有实质性改进的技术、产品（服务）”等技术参数（标准）,则优先按此参数（标准）来判断企业所进行项目是否为研究开发活动。

（2）专家判断法

如果企业所在行业中没有发布公认的研发活动测度标准,则通过本行业专家进行判断。判断的原则是：获得新知识、创造性运用新知识以及技术的实质改进，应当是取得被同行业专家认可的、有价值的创新成果，对本地区相关行业的技术进步具有推动作用。

（3）目标或结果判定法（辅助标准）

检查研发活动（项目）的立项及预算报告，重点了解进行研发活动的目的（创新性）、投入资源（预算）；研发活动是否取得了最终成果或中间成果，如专利等知识产权或其他形式的科技成果。

（三）研发活动的方式

（1）按研发活动的承担者划分：自主研发、合作研发、委托研发、集中研发。

（2）按研发项目资金来源划分：政府立项项目、企业自主立项项目。

（四）研发活动认定的佐证材料

（1）企业总经理办公会或董事会关于自主、委托、合作研究开发项

目立项的决议文件。

（2）自主、委托、合作研究开发项目计划书和研究开发费预算。

（3）自主、委托、合作研究开发专门机构或项目组的编制情况和专业人员名单。

（4）研究开发项目的效用情况说明、研究成果报告等资料。

（5）经科技行政主管部门登记的委托、合作研究开发项目的合同或协议。

（6）“研发支出”辅助账及凭证附件。

（7）其他证明资料（如已取得地市级（含）以上科技行政主管部门出具的鉴定意见）

三、会计上对研发活动的界定（财政部《企业会计准则第 6 号—无形资产》（财会〔2006〕3 号）及《应用指南》）

（一）研发活动的两个阶段

（1）研究阶段：指为获取新的科学或技术知识并理解它们而进行的独创性的有计划调查。

研究阶段是探索性的，可以理解为是基础研究，是对新知识、新理论、新原理的探索，是为进一步的开发活动进行资料及相关方面的准备。

（2）开发阶段：指在进行商业性生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等的阶段。

开发阶段包括试生产研究和推广应用研究。试生产研究是指实验室条件的扩大和中间试验，或小批量生产。推广应用研究是指为了推广应用新材料、新产品，要研究解决推广应用中的科学技术问题。

（二）研究阶段与开发阶段的比较

（1）内涵不同

——研究阶段是探索性的，为进一步开发活动进行资料及相关方面的准备，已进行的研究活动将来是否会转入开发、开发后是否会形成无形资产等均具有较大的不确定性。

研究活动的典型例子：意在获取知识而进行的活动；研究成果或其他知识的应用研究、评价和最终选择；材料、设备、产品、工序系统或服务替代品的研究；新的或经改进的材料、设备、产品、工序系统或服务的可能替代品的配置、设计、评价和最终选择等。

——开发阶段相对于研究阶段而言，开发阶段应当是已完成研究阶段的工作，在很大程度上具备了形成一项新产品或新技术的基本条件。

开发活动的典型例子：生产前或使用前的原型和模型的设计、建造和测试；不具有商业性生产经济规模的试生产设施的设计、建造和运营等。

（2）会计处理方式不同

——研究阶段的支出，于发生时计入当期损益；

——开发阶段的支出，同时满足下列资本化条件的，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。

资本化的五个条件：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能证明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。

例（2-1）：2017.1.1，甲公司经董事会批准研发某项新产品专利技术，该公司董事会认为，研发该项目具有可靠的技术和财务等资源的支持，并且一旦研发成功将降低该公司生产成本。本年度该公司在研究开发过程中发生材料费 500 万元、人工工资 100 万元，以及其他费用 400 万元，总计

1000 万元。假定:

（1）研发费用均不符合资本化条件，全部计入当期损益;

（2）研发费用均符合资本化条件，该专利技术于 2018 年 1 月达到预定用途，并采用直线法按 10 年摊销;

（3）研发费中符合资本化条件的支出为 600 万元，该专利技术于 2018 年 1 月达到预定用途，并采用直线法按 10 年摊销。

（1）第一种情况的处理:

■2017 年，当各种研发费用发生时:

借：研发支出——费用化支出 10000000

贷：原材料 5000000

应付职工薪酬 1000000

银行存款 4000000

■会计期末:

借：管理费用 10000000

贷：研发支出——费用化支出 10000000

■税务处理:

■2017 年度据实扣除研发费 1000 万，可加计扣除 500 万（1000 × 50%），据此可以少缴所得税 125 万（500 × 25%）

（注：取得省级科技管理部门赋予了入库登记编号的“科技型中小企业”，自 2017 年 1 月 1 日至 2019 年 12 月 31 日，税前加计扣除比例为 75%。以下案例可能适用不同加计比例，不作赘述。）

（2）第二种情况的处理:

■2017 年当各种研发费用发生时:

借：研发支出——资本化支出 10000000

贷：原材料 5000000

应付职工薪酬 1000000

银行存款 4000000

■2017 年末，因该专利技术未达到预定用途，无须结转“研发支出——资本化支出”账户。

■2018 年 1 月，该专利技术达到预定用途时:

借：无形资产 10000000

贷：研发支出——资本化支出 10000000

■从 2018 年开始，分 10 年平均摊销:

借：管理费用 1000000

贷：累计摊销（10000000/10）1000000

■税务处理:

■2017 年度研发投入 1000 万，全部资本化，因此 2017 年度不能扣除研发费，也不能加计扣除。

■从 2018 年开始，10 年之内每年在据实摊销 100 万基础上，可加计摊销 50 万，每年少缴所得税 12.5 万（50 × 25%），10 年少缴所得税 125（12.5 × 10）万。

（3）第三种情况的处理:

■2017 年当各种研发费用发生时:

借：研发支出——费用化支出 4000000

——资本化支出 6000000

贷：原材料 5000000

应付职工薪酬 1000000

银行存款 4000000

■2017 年每月末，将费用化支出转入“管理费用”账户（此处做的是一笔汇总分录），由于资本化支出部分未达到预定用途，无须结转“研

发支出——资本化支出”账户。

借：管理费用 4000000

贷：研发支出——费用化支出 4000000

■2018 年 1 月，该专利技术达到预定用途时:

借：无形资产 6000000

贷：研发支出——资本化支出 6000000

■从 2018 年开始，分 10 年平均摊销:

借：管理费用 600000

贷：累计摊销（6000000/10）600000

■税务处理:

■2017 年度研发投入 1000 万:

■对费用化 400 万，2017 年度在据实扣除研发费 400 万基础上，可加计扣除 200 万（400 × 50%），据此可以少缴所得税 50 万（200 × 25%）;

■对资本化 600 万，2017 年度不能扣除，也不能加计扣除。

■2018 年开始，600 万无形资产在 10 年之内：每年在据实摊销 60 万基础上，可加计摊销 30 万，每年少缴所得税 7.5 万（30 × 25%），10 年少缴所得税 75（7.5 × 10）万。

四、企业（研发部门）对研发活动的管理

（一）建立健全研发机构

配备研发人员、研发设施及设备

（二）制定研发项目管理制度，并有效实施

研发规划，年度研发计划和预算，立项管理，过程管理，结题验收，成果保护与专利申请等，政府科研项目的管理，研发项目流程管理

（三）建立研发部门与财务、人事、知识产权、生产经营等部门的沟通机制

第三章　企业研发活动的费用管理

企业的研发活动，按照研发的形式主要可以分为自主研发、委托研发、合作研发和集中研发四种。研发形式的判断主要从研发的方式及其成果的归属权着手。然而，无论采用何种形式进行研发活动，每项研发活动均可被分为立项、研发、结题和成果管理四个阶段，每个阶段又具有各自不同的经费管理要求。因此，企业需要针对每个不同的阶段，结合具体研发形式，采取相应的经费管理措施。

一、自主研发形式下的研究开发经费管理

自主研发是指企业主要依靠自己的资源、技术、人力，依据自己的意志，独立研发，并在研发项目的主要方面拥有完全独立的知识产权。

（一）立项阶段的研发费用预算管理

1. 财务预测。即企业考虑现实的要求和条件，对未来的研发项目涉及的财务活动作出较为具体的预计和测算的过程。

——自主研发的财务预测一个重要内容是预测企业未来的自主研发活动是否属于加计扣除的范围。

2. 财务计划。即企业根据整体战略目标和规划，结合财务预测的结果，对财务活动进行规划，并以指标形式落实到每一计划期间的过程。

——自主研发形式，决定了企业根据实际需求，自制财务计划。

3. 财务预算。财务预算是根据财务战略、财务计划和各种预测信息，确定预算期内各种预算指标的过程，是一系列专门反映企业未来一定预算期内预计财务状况和经营成果，以及现金收支等价值指标的各种预算的总称。

——企业根据自身实际需要，科学制定研发费预算。

4. 立项管理的形式要求

（1）研发项目上报时间的要求

必须对研发项目上报时间有严格的要求。要尽可能早的在年初把企业有权部门发布的年度研究开发计划立项文件及项目清单提供给财务部门，在追加或变更项目后要尽快把立项变更文件、项目名称、编号等提交财务部门。

（2）研发项目立项任务书的规范

研发项目立项任务书是研发经费核算的依据。因此企业在编制研发项目立项书时必须提供以下内容:

项目的内容（包含立项依据、研发内容与目标、方法与路线等）

项目周期（包含时间节点与进度计划）

项目参与人员（包含名单、专业、项目分工）

项目所用到的主要仪器设备清单

项目的经费预算（分年度与主要费用类别）

（二）研发费用预算执行管理

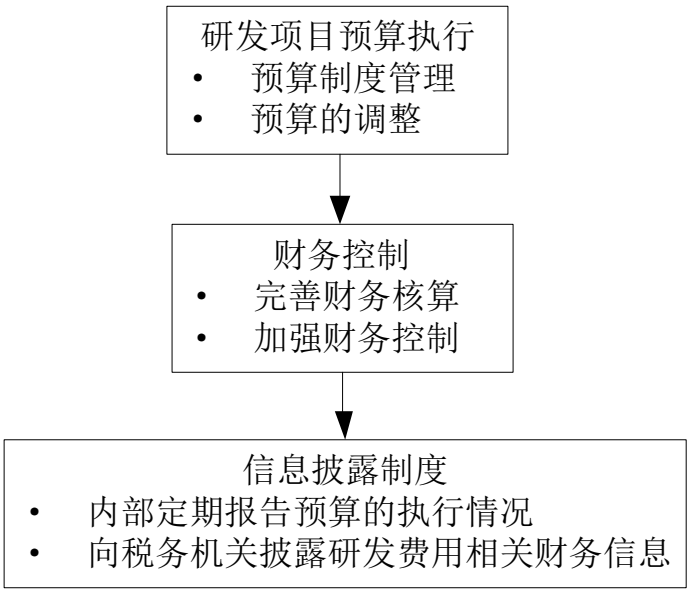

图 3　研发费用预算执行管理

（三）费用归集阶段的成本费用管理

1. 研究开发费用的会计核算

财税（2015）119号《通知》规定：企业应按照国家财务会计制度要求，对研发支出进行会计处理。

（1）研究开发费用的会计处理政策

第一，执行《企业会计准则》的企业实行的会计处理政策。根据《企业会计准则》，将研发活动分为研究和开发两个阶段。研究是指为获取并理解新的科学或技术知识而进行的独创性的有计划调查。研究活动更加侧重于在理论上的探索，其性质是不具备足够的确定性。在这一阶段不会形成阶段性成果，因此，研究阶段的有关支出，在发生时应当费用化计入当期损益。开发是指在进行商业性生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。开发活动则更侧重于在实践上的应用，其性质是在某些情况下，企业能否确定获得未来经济利益的可能性。

研发项目预算执行

•预算制度管理

•预算的调整

财务控制

•完善财务核算

•加强财务控制

信息披露制度

•内部定期报告预算的执行情况

•向税务机关披露研发费用相关财务信息

如果企业能够证明开发支出符合无形资产的定义且同时满足五项资本化确认条件，则可将其确认为无形资产。对于开发阶段发生的各项支出，如果符合资本化的条件，应当确认为无形资产，否则相关支出计入当期损

益。

第二，执行《企业会计制度》的企业实行的会计处理政策。《企业会计制度》规定，自行研发并依法申请取得的无形资产，其入账价值应按依法取得时发生的注册费、律师费等费用确定，依法申请取得前发生的研究与开发费用，应于发生时确认为当期费用。我国《企业会计制度》对研究与开发费用处理原则的规定，与《企业会计准则》有所不同，《企业会计准则》认为，研究与开发应予区分，相应地，研究费用应计入当期损益，开发费用则应在符合一定条件时予以资本化。

（2）研究开发费用的会计处理方法

1）科目设置

为了归集企业从事研究开发活动的各项成本支出，应设置“研发支出”成本科目，就具体的研发项目作为二级科目，“费用化支出”、“资本化支出”设置为三级科目，具体费用支出性质作为四级科目。可参考如下设置：研发支出——××研发项目——费用化／资本化支出——材料费。

2）具体会计核算处理

第一，执行《企业会计准则》的企业实行的会计核算处理。企业自行开发无形资产发生的研发支出，不满足资本化条件的，借记“研发支出——费用化支出”科目，满足资本化条件的，借记“研发支出——资本化支出”科目，贷记“原材料”、“应付职工薪酬”等科目。研究开发项目达到预定用途形成无形资产的，应按“研发支出——资本化支出”科目余额，借记“无形资产”科目，贷记“研发支出——资本化支出”科目。期（月）末，应将“研发支出”科目归集的费用化支出金额转入“管理费用”科目，借记“管理费用”科目，贷记“研发支出——费用化支出”科目。“研发支出”科目期末借方余额，反映企业正在进行无形资产研究开发项目满足资本化条件的支出。

企业从事研究开发活动有关业务的会计处理如下：

（1）相关研发费用发生时:

借：研发支出——费用化支出

——资本化支出

贷：原材料

应付职工薪酬

银行存款

（2）会计期末：将费用化支出结转到“管理费用”科目；对资本化支出部分，则等到该无形资产达到预定用途时，才将其转入“无形资产”科目。

A. 结转费用化支出:

借：管理费用

贷：研发支出——费用化支出

B. 当资本化支出部分达到预定用途时:

借：无形资产

贷：研发支出——资本化支出

（3）对于已形成无形资产的研究开发费用，从其达到预定用途的当月起，按直线法摊销（税法规定的摊销年限不低于10年）。

借：管理费用

贷：累计摊销

例（3-1）：某上市公司甲公司执行新的《企业会计准则》，2017年年初，甲公司经董事会批准研发某项新型技术。该公司在当年研究开发过程中消耗的原材料成本300万元、直接参与研究开发人员的工资及奖金500万元、用银行存款支付的其他费用200万元，共计1000万元，其中研究阶段支出150万元，开发阶段符合资本化条件前发生的支出250万元，符合资本化条件后发生的支出600万元。2017年年底，该项新型技术已经用于产品生产而达到预定用途，预计使用寿命为10年，净残值为0，采用直线法摊销其价值。

（1）发生研究开发支出时:

借：研发支出——费用化支出4000000

——资本化支出6000000

贷：原材料3000000

应付职工薪酬5000000

银行存款2000000

（2）不符合资本化条件的研发支出计入当期损益时:

借：管理费用4000000

贷：研发支出——费用化支出4000000

（3）同时满足无形资产的各项条件确认无形资产时:

借：无形资产6000000

贷：研发支出——资本化支出6000000

第二，执行《企业会计制度》的企业实行的会计核算处理。企业在自行研究与开发无形资产过程中，会发生各种各样的费用，比如，研究与开发人员的工资和福利费、所用设备的折旧、外购相关技术发生的支出等。《企业会计制度》明确要求企业在自行开发无形资产过程中发生的研究与开发费用，应于发生当时确认为当期费用；而依法申请取得时发生的注册费、律师费等费用，则应作为依法申请取得无形资产的成本，并以此入账。

例（3-2）：若（例3-1）中的企业执行会计制度，发生如上费用，同时该企业对该项新型技术依法申请一项专利，为此发生的注册费和律师费等合计4万元。

企业会计分录如下:

（1）相关的研发费用于发生时:

借：管理费用10000000

贷：原材料3000000

应付职工薪酬5000000

银行存款2000000

（2）按法律程序申请取得的无形资产，申请注册过程中的实际支出为4万元:

借：无形资产40000

贷：银行存款40000

2. 研究开发费用的归集程序

（1）确定项目成本费用归集的对象

成本计算对象是指企业为计算某项研发项目的总投入而确定的归集研发费用的承担者。对自主研发项目，企业应以某个具体项目为成本归集对象。

（2）加强核算，按研发项目辅助账的式样进行日常管理

企业开展研发活动，发生的研发费用支出，应与正常的生产经营成本费用支出分别进行会计核算，为准确归集研究开发活动的各项成本支出，应设置“研发支出”成本科目，研发项目立项时按研发项目设置研发支出辅助账，“研发支出”辅助账样式参照国家税务总局2015年第97号《公告》。企业在一个纳税年度内进行多项研发活动的，应按照不同研发项目分别归集可加计扣除的研发费用。

（3）确定项目成本费用归集期间

对于费用化支出的研发费用按月归集，于月末转入“管理费用”科目；对于资本化支出的研发费用，按研发项目的周期归集，其成本计算期为不定期。

3. 自主研发费用的税务政策

（1）研究开发费用的税收优惠政策

《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称《企业所得税法》）第30条规定，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。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（以

下简称《企业所得税法实施条例》）第95条规定，“企业所得税法第三十条第（一）项所称研究开发费用的加计扣除，是指企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的50%加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的150%摊销。”

财政部 税务总局 科技部《关于提高研究开发费用税前加计扣除比例的通知》（财税〔2018〕99号）规定，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2018年1月1日至2020年12月31日期间，再按照实际发生额的75%在税前加计扣除；形成无形资产的，在上述期间按照无形资产成本的175%在税前摊销。

（2）辅助账管理

企业应在研发项目立项时对享受加计扣除的研发费用按研发项目设置研发支出辅助账，准确归集核算当年可加计扣除的各项研发费用实际发生额。为引导企业准确核算，同时便于税务机关后续管理与核查，2015年第97号《公告》对允许加计扣除的研发费用项目设置了“研发支出”辅助账和“研发支出”辅助帐汇总表样式，企业在研发项目立项时参照样式设置研发支出辅助账，年末按样式填报“研发支出”辅助帐汇总表。辅助账由企业留存备查。

（3）自主研发项目允许加计扣除的具体内容

财税（2015）119号《通知》规定允许加计扣除的研发费用的具体范围：A.人员人工费用。B.直接投入费用。C.折旧费用。D.无形资产摊销。E.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。F.其他相关费用。G.财政部和国家税务总局规定的其他费用。

企业开展研发活动，发生的研发费支出，应与正常的生产经营成本费

用支出分别进行会计核算，准确、合理归集各项费用支出，对划分不清的，不得实行加计扣除。公共费用根据相关性、合理、配比的原则分摊，按项目进行核算归集。

企业应当提供证明费用实际已经发生的足够、适当的有效凭证。研发费明细账要与有效凭证一一对应，确保研发费用的真实、准确归集:

（A）研发人员工资薪金等，以职能部门（研发或财务部门）按月单独编制的工资清单（或分配表），作为有效凭证;

（B）为研发项目直接耗用的原材料，以领料单（需注明领用的研发项目）作为有效凭证;

（C）燃料、动力等间接费用，以分配表作为有效凭证;

（D）租赁费以租赁合同、发票及分配表作为有效凭证;

（E）折旧费等，以分配表作为有效凭证;

（F）其他费用根据实际情况凭相关有效凭证进行归集。

另外，国家税务总局2017年第40号《公告》对研发费用的归集的其他事项作了具体要求:

（A）企业取得的政府补助，会计处理时采用直接冲减研发费用方法且税务处理时未将其确认为应税收入的，应按冲减后的余额计算加计扣除金额。

（B）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该特殊收入，不足扣减的，加计扣除研发费用按零计算。

（C）企业开展研发活动中实际发生的研发费用形成无形资产的，其资本化的时点与会计处理保持一致。

（D）失败的研发活动所发生的研发费用可享受税前加计扣除政策。

例（3-3）: 承接（例3-1），假设甲公司2017年度利润表中的利润总额为300万元，2018年度利润表中的利润总额为1000万元，企业所得税适用

税率均为25%，2017，2018年除研发费用外，没有其他纳税调整事项。关于研发费加计扣除的年度所得税会计处理如下:

2017年企业所得税会计处理:

借：所得税费用750000

贷：应交税费——应交所得税750000

2018年企业所得税会计处理:

借：所得税费用2500000

贷：应交税费——应交所得税2500000

（4）研发费加计扣除税法政策与会计核算的差异

1）列支费用的范围差异

税法上允许加计扣除的研发费用要符合财税[2015]119号《通知》、国家税务总局2015年第97号、2017年第40号《公告》中的条件，不符合上述条件的研究开发费用，只要满足企业所得税税前扣除条件的，均可在所得税税前据实扣除，但不可享受加计扣除。

已计入无形资产但不属于《通知》中允许加计扣除研发费用范围的，企业摊销时不得计算加计扣除（此处是指150%或175%并非绝对地相乘即可，需要先甄别为“准予加计扣除的摊销额”后计算加计摊销。在下面列支金额差异中再次说明）。

2）费用划分的标准及范围不同

为了进一步明确会计和税法在研发费核算上的差异，下面将对一些常见费用进行详细说明。

第一，人工费用

会计核算上企业研发人员是指从事研究开发活动的企业在职和外聘的专业技术人员以及为其提供直接服务的管理人员。国家税务总局2017年第40号《公告》明确研发人员包括研究人员、技术人员和辅助人员三类:研发人员既可以是本企业的员工，也可以是外聘的；外聘研发人员明确为

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；上述人员中的辅助人员不包括为研发活动从事后勤服务的人员，并考虑到企业尤其是中小企业，从事研发活动的人员同时也会承担生产经营管理等职能，为有效划分这类情形，税法政策上明确，企业应对此类人员活动情况做必要记录，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研发费用和生产经营费用间分配，未分配的不得加计扣除。

第二，研发活动直接投入的费用

会计与税法都将从事研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用界定为研发活动直接投入的费用。但税法政策上更加强调直接消耗，对于一些共同耗用的费用，如水、电、气等共同耗用的费用，企业只有通过正确的会计方法分摊到每一个研发项目上，在计算应纳税所得额时才能享受研发费加计扣除。税法政策上还明确规定：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。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。

第三，装备调试费

会计核算对工艺装备和装备调试费的内容没有细化，范围比较广，而税法政策对此有限制性规定，如对企业产品（服务）的常规性升级或对公开的科研成果直接应用等活动发生的费用会计核算可计入研究开发费用，但税法政策上明确不能享受研发费加计扣除。

第四，折旧/租赁费用

会计规定较为宽泛，包括所有用于研发活动的仪器、设备、房屋等固定资产的折旧费或租赁费以及相关固定资产的运行维护、维修等费用。税法规定必须是用于研发活动的仪器、设备的折旧费或租赁费，才能享受研发费加计扣除；而对用于研发活动的房屋折旧费或租赁费，则不能享受加计扣除。另外考虑到企业尤其是中小企业，从事研发活动的人员同时也会承担生产经营管理等职能，用于研发活动的仪器、设备、无形资产同时也会用于非研发活动，为有效划分这类情形，国家税务总局公告2015年第97号明确，企业应对此类仪器、设备、无形资产的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研发费用和生产经营费用间分配，未分配的不得加计扣除。

国家税务总局公告2017年第40号最新规定：企业用于研发活动的仪器、设备，符合税法规定且选择加速折旧优惠政策的，在享受研发费用税前加计扣除政策时，可以直接就税前扣除的折旧部分计算加计扣除。废止并简化了原2015年第97号公告中需要比较孰低的方法。

第五，与研发活动直接相关的其他费用

会计核算上对参与研发活动直接相关的包括技术图书资料费、资料翻译费、会议费、差旅费、办公费、外事费、研发人员培训费、培养费、专家咨询费、高新科技研发保险费用等其他费用均可计入研究开发费用，而税收政策正列举与研发活动直接相关的其他费用：技术图书资料费、资料翻译费、专家咨询费、高新科技研发保险费，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，此项费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的10%，其他相关费用限额 =《通知》第一条第一项允许加计扣除的研发费用中的第1项至第5项的费用之和×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数额;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数额。

第六，研发费加计扣除部分形成亏损的处理

《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》（国税函〔2009〕第098号）第八条规定：关于技术开发费的加计扣除形成的亏损的处理。企业技术开发费加计扣除部分已形成企业年度亏损，可以用以后年度所得弥补，但结转年限最长不得超过5年。

第七，其他会计核算上未明确但税法政策有明确规定的研发费用

如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，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，会计核算上未明确，但只要按照税法政策的规定操作，就能享受研发费加计扣除。

3）列支金额差异

《企业所得税法实施条例》第95条规定："…企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的50%加计扣除;形成无形资产的，按照无形资产成本的150%摊销。"由此可见，企业发生的研发支出在满足资本化条件时点之前发生的支出全部费用化，这部分金额可以在当年据实扣除，年终申报所得税时，按"当期费用化支出可加计扣除总额"的50%加计扣除。对于满足资本化条件的时点至无形资产达到预定用途前发生的支出总额，当年不得扣除，需作为无形资产的会计成本，每月摊销，在年终申报所得税时，按"准予加计扣除的摊销额"加计50%摊销。

财政部 税务总局 科技部《关于提高研究开发费用税前加计扣除比例的通知》（财税〔2018〕99号）规定，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2018年1月1日至2020年12月31日期间，再按照实际发生额的75%在税前

加计扣除；形成无形资产的，在上述期间按照无形资产成本的175%在税前摊销。

（四）结题阶段的研发费用决算

所谓结题，即企业研发项目的终止或中止。自主研发项目，企业根据项目的具体进程，确定结题时点。以下情形可能导致企业研发项目的结题：一是科技管理部门下达项目验收证书；二是企业根据市场需要及研发项目本身的情况，自主决定终止或中止研发项目；三是企业研发项目失败。

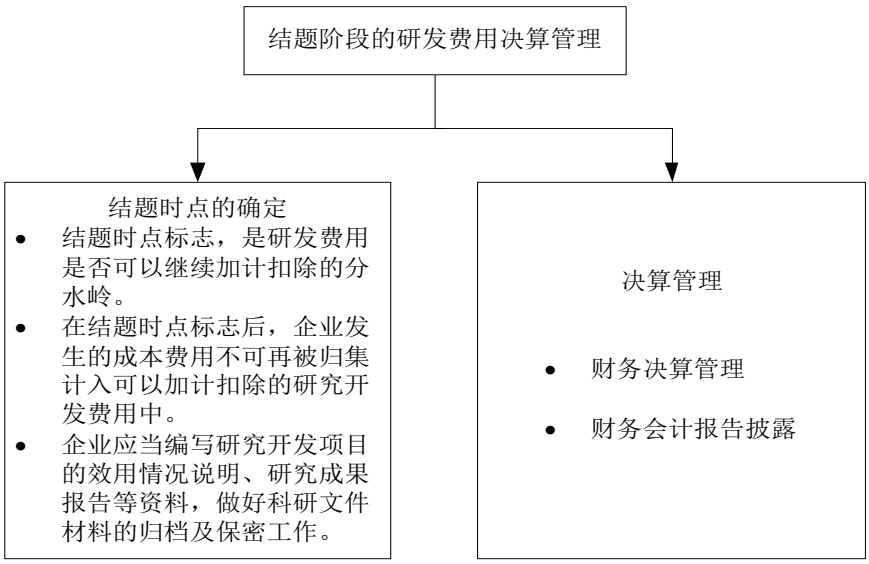

图 4　结题阶段的研发费用决算管理

（五）成果管理阶段的无形资产管理

在研发任务完成、取得研究成果后，一旦将其运用于开发阶段，并符合企业会计准则有关无形资产的条件后，相应的支出就将被确认为企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产，即无形资产。因此，了解与无形资产相关的税收法规，对企业的无形资产管理尤为重要。

1. 无形资产的确认条件

根据企业会计准则规定企业内部研究开发项目开发阶段的支出，同时满足下列条件的，才能确认为无形资产：

（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，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场，无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性;

（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。达到预定用途，是指无形资产能正常发挥预定作用。其发生费用不包括为引入新产品进行宣传发生的广告费、管理费及其他间接费用。

2. 技术转让的管理

技术转让的管理主要涉及买断等方式转让技术所有权或使用权或二次开发而产生的管理。

（1）转让无形资产的所有权

企业转让无形资产的所有权，也就是企业将在法律规定的范围内对其无形资产所享有的占有、使用、收益、处分的权利转让给受让方。企业出售无形资产，应当将取得的价款与该无形资产账面价值的差额计入当期损益。转让时，企业应按实际取得的转让收入扣除相关税费，与无形资产的转让成本即无形资产的摊余价值的差额，根据损益情况分别列入“营业外收入-非流动性资产处置收益”或“营业外支出-非流动性资产处置损失”科目。

（2）转让无形资产的使用权

企业转让无形资产的使用权时，其转让收入的核算与转让无形资产所有权的收入核算不同，应按实际取得的转让使用权收入，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”科目；结转转让成本的方法也不一样。由于企业转让的只是使用权，企业仍保留对此项无形资产的所有权，对其仍

拥有占有、使用、收益、处分的权利，因此，此项无形资产仍为企业的资产，不能从账上冲销掉。企业转让无形资产使用权的成本，只是履行出让合同所规定义务发生的费用（如服务费等）。因而结转转让成本时，应按履行合同所发生的实际费用，借记“其他业务成本”科目，贷记“银行存款”等科目。

（3）税务处理

根据《企业所得税法》及其实施条例规定:“一个年度内，居民企业技术转让所得不超过500万元的部分，免征企业所得税; 超过500万元的部分，减半征收企业所得税。”符合优惠条件的企业可按规定享受优惠。

二、委托研发形式下的研究开发经费管理

委托研发指被委托人基于他人委托而开发的项目。委托人以支付报酬的形式获得被委托人的研发成果的所有权或使用权。委托项目的特点是受委托人支配，项目成果必须体现委托人的意志和实现委托人使用目的。委托研发的知识产权可以由合同约定，如果合同没有约定的，按照我国的相关法律规定（著作权法第17条，专利法第8条），由受托人拥有。

（一）委托研发立项阶段

1. 财务预测

预测企业委托研发中的财务开支

预测企业未来的研究活动是否属于加计扣除的范围

2. 财务计划

企业根据委托研发整体战略目标和规划，结合财务预测的结果，对财务活动进行规划，并以指标形式落实到每一计划期间的过程

3. 财务预算

根据委托研发项目的特点，编制研究开发费预算表。

确定研究开发机构或项目组的编制情况和专业人员。

企业总经理办公会或董事会关于委托研究开发项目立项的决议文件。

4. 立项管理的形式要求

（二）成本费用归集

1. 研究开发费用财务核算要求

核算时一般直接将有关费用计入相应研发项目。共耗费用一般较少，若有，则需按合理的办法进行分摊。核算依据：企业所执行的会计制度及财企〔2007〕194号。

2. 加计扣除的研发费用归集要求

财税〔2015〕119号《通知》规定：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。

国家税务总局公告2015年第97号补充规定：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。

国家税务总局公告2017年第40号进一步说明：“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。

（三）存在关联关系的受托方归集研发费用注意事项

国家税务总局公告2017年第40号规定：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。

比如，A企业2017年委托其B关联企业研发，假设该研发符合研发费用加计扣除的相关条件。A企业支付给B企业100万元。B企业实际发生费用90万元（其中按可加计扣除口径归集的费用为85万元），利润10万元。2017年，A企业可加计扣除的金额为100×80%×50%=40万元，B企业应向A

企业提供实际发生费用90万元的明细情况。

（四）委托研发无形资产的后续管理

1. 无形资产的摊销

无形资产应当自取得当月起在预计使用年限内分期平均摊销计入损益。如预计使用年限超过了相关合同规定的受益年限或法律规定的有效年限，无形资产的摊销年限按如下原则确定:

（1）合同规定受益年限但法律没有规定有效年限的，摊销期不应超过合同规定的受益年限;

（2）合同没有规定受益年限但法律规定有效年限的，摊销期不应超过法律规定的有效年限;

（3）合同规定了受益年限，法律也规定了有效年限的，摊销期不应超过受益年限和有效年限二者之中较短者;

（4）如果合同没有规定受益年限，法律也没有规定有效年限的，摊销期不应超过10年。

（5）用于研发活动的无形资产，符合税法规定且选择缩短摊销年限的，在享受研发费用税前加计扣除政策时，就税前扣除的摊销部分计算加计扣除。

2. 无形资产的处置

（1）转让无形资产的所有权

（2）转让无形资产的使用权

（五）委托研发加计扣除优惠注意事项

1. 对委托研发的项目，应与受托方签订委托开发合同

合同或协议应明确研发周期、研发主要内容及所需要解决的技术关键和研究成果归属，按照独立交易原则确定合同金额的依据，受托方必须提供境内受托方的税务登记号、企业名称、详细地址、征管税务局等内容。委托方支付给受托方的价款属于委托方的研究与开发成本，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。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。

2. 根据《技术合同认定登记管理办法》（国科发政字〔2000〕63号）第六条规定，未申请认定登记和未予登记的技术合同，不得享受国家对有关促进科技成果转化规定的税收、信贷和奖励等方面的优惠政策。据此，涉及委托开发的合同需经科技主管部门登记，该资料需要留存备查。合同文本可以采用由科学技术部监制的技术合同示范文本；采用其他书面合同文本的，应当符合《中华人民共和国合同法》的有关规定。未申请认定登记和未予登记的技术合同，不得加计扣除。

3. 委托境外机构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。

委托境外个人进行的研发活动不适用加计扣除政策。

三、合作研发形式下的研究开发经费管理

合作研发是企业研发活动的一种形式，是指立项企业通过契约的形式与其它企业共同对项目的某一个关键领域分别投入资金、技术、人力，共同参与产生智力成果的创作活动，共同完成研发项目。合作开发共同完成的知识产权，其归属由合同约定，如果合同没有约定的，由合作开发人共同所有（著作权法第13条，专利法第8条）。值得注意的是，这里的合作是指直接产生智力成果的创作活动，而不是其他性质的活动，如提供咨询意见、物质条件，或者进行其他辅助活动等。

（一）合作研发立项阶段

1. 合作立项特殊要求

鉴于合作研发是两个或两个以上的企业共同完成研发项目，合作各方各自承担的研发费用将作为加计扣除的依据。因此对研发项目的市场与财务预测、研发项目计划书，可以由参与企业共同编制，而财务预算则应当按照各个企业将分别归集的成本与费用，分别予以编制，并各自立项。涉及到与外省市企业以及境外企业合作开发的情况，合作开发协议或者合同中一定要明确合作各方的权利义务和成果归属，作为享受税收研发费用加计扣除的依据和无形资产成果管理摊销的重要判断标准。

2. 市场与财务预测

3. 研究开发项目计划书

4. 财务预算

5. 立项管理的形式要求

（二）合作研发的研发阶段

1. 研究开发费用的会计核算

（1）按照《企业会计准则第6号—无形资产》，要求区分研究阶段和开发阶段两个部分分别进行核算。

研究阶段：研究阶段支出应当费用化。

开发阶段：开发阶段的支出，符合资本化条件的，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。

（2）按照《企业会计制度》和《小企业会计准则》，企业内部的研究与开发费用在发生当期直接确认为当期损益，即全部费用化，不需对研究与开发费用加以区别和界定。

2. 研究开发费用的会计处理方法

（三）合作研发成本费用归集

1. 研发费用的组成内容

同自主研发

2. 研发费用加计扣除的税务规定

财税〔2015〕119号《通知》规定，企业共同合作开发的项目，由合作各方就自身实际承担的研发费用分别计算加计扣除。具体归集方法可参见自主研发。

根据《技术合同认定登记管理办法》(国科发政字〔2000〕63号)第六条规定，未申请认定登记和未予登记的技术合同，不得享受国家对有关促进科技成果转化规定的税收、信贷和奖励等方面的优惠政策。据此，合作研究开发的合同需经科技主管部门登记，该资料需要留存备查。

（四）合作研发结题管理

合作研发项目完成后，合作开发各方应当按照各自实际发生的成本费用，对照财务预算，编制财务决算报告，并做好信息披露。

1. 财务决算管理

2. 不成功研发项目费用的归集

许多研发项目的执行是跨年度的，在研发项目执行当年，其发生的研发费用就可以享受加计扣除，不是在项目执行完成并取得最终结果以后才申请加计扣除。投入了研发费用就应该有相应的结果，这个结果可能是最终的结果，可能是阶段性成果，也可能是没有达到预期目的的失败结果。对于不成功研发项目费用，在年底结题中，费用也可以享受加计扣除。

3. 信息披露

（五）合作研发成果管理的无形资产管理

在研发任务完成、取得研究成果后，一旦将其运用于开发阶段，并符合企业会计准则有关无形资产的条件后，相应的支出就将被确认为企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产，即无形资产。因此，了解与无形资产相关的法律规定，对企业的无形资产管理尤为重要。

1. 合作研发成果的归属与分享

从我国目前的已有法律法规来看，会计准则所称无形资产主要涉及的专利技术和非专利技术（专有技术），二者在成果的归属与分享上是有区别的。

（1）专利技术，包括发明、实用新型和外观设计的归属与分享

《中华人民共和国专利法》第15条

《中国人民共和国合同法》第340条

（2）技术秘密成果，即专有技术的归属与分享

《中华人民共和国合同法》第341条

从上述法律条文可以看出，对专利技术而言，专利的申请、使用和利益分配比较侧重于合作开发当事人共有权利的保障，而非专利技术，即专有技术而言，则更侧重于合作开发当事人个体权利的保护。

2. 无形资产的计税基础管理

（1）受让无形资产共有专利申请权，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础。

（2）合作研发的无形资产，以各自开发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为计税基础。

3. 技术转让的管理

（1）转让无形资产的所有权

（2）转让无形资产的使用权

四、集中研发形式下的研究开发经费管理

集中研发指集团企业根据生产经营和科技开发的实际情况，对技术要求高、投资数额大、单个企业难以独立承担，或者研发力量集中在集团公司、由其统筹管理集团研发活动的研发项目进行集中研发。其中，实际发生的研发费可以按照合理的分摊方法在受益集团成员公司间进行分摊。其优点是由于可将集团中的资源、技术、人力进行整合、统筹管理，不易受业务工作的限制，开发水平较高，系统整体较为优化。需要特别提醒的是

集团公司不能借此变相收取管理费用或者避税。

（一）集中研发立项阶段的研发费用预算管理

1. 财务预测

2. 财务计划

3. 财务预算

在制定了的总预算之后，集团公司应当合理估计研发需求，向成员企业统筹的研发资金不应过多偏离实际研发支出。因此，集团公司集中统筹的研发资金总额占集团合并报表销售收入的比例应控制在一个合理区间内。集团公司应当根据研发资金的需求及时调整统筹的标准。

4. 立项管理的形式要求

（二）集中研发研发阶段的成本费用管理

1. 研发费用的会计核算

（1）执行《企业会计准则》的企业

第一，集团本部会计处理

①集团本部内设研发机构发生的研发支出:

借：研发支出——A项目费用化支出

——A项目资本化支出

贷：原材料

应付职工薪酬

银行存款

②集团本部根据项目实际发生的研发费用进行分摊:

借：银行存款

贷：研发支出——A项目费用化支出

——A项目资本化支出

第二，受益企业会计处理

①各受益方分摊到研发费用时:

借：研发支出——A项目费用化支出

——A项目资本化支出

贷：银行存款

②受益方费用化支出结转时：

借：管理费用

贷：研发支出——A项目费用化支出

③受益方资本化支出计入无形资产时：

借：无形资产

贷：研发支出——A项目资本化支出

（2）执行《企业会计制度》的企业

第一，集团本部会计处理

①集团本部内设研发机构发生的研发支出：

借：管理费用——A项目

贷：原材料

应付工资

银行存款

②集团本部根据项目实际发生的研发费用进行分摊：

借：银行存款

贷：管理费用——A项目

第二，受益企业会计处理

①各受益方分摊到研发费用时：

借：管理费用——A项目

贷：银行存款

②受益方资本化支出计入无形资产时：

借：无形资产

贷：银行存款

2. 研发费用的归集

（1）确定成本费用归集的对象。

对集中研发项目，企业应以每一个具体项目为成本归集对象。

（2）加强核算，实行辅助账管理。

针对企业有多个研发项目发生的公共费用应当进行合理分摊。具体分摊办法各企业可根据《企业财务通则》的相关内容自行选择，一旦选定办法在一个会计年度内不得调整。

（3）确定成本费用归集期间。

对于费用化支出的研发费用按月归集，于月末转入管理费用帐户；对于资本化支出的研发费用，按研发项目的周期进行归集，其成本计算时间以满足资产化条件时为准。

3. 集中研发费用的税务政策

（1）研发费用的税收优惠政策

财税（2015）119号《通知》中对于企业集团采取合理分摊研发费的集中开发有如下明确规定：企业集团根据生产经营和科技开发的实际情况，对技术要求高、投资数额大，需要集中研发的项目，其实际发生的研发费用，可以按照权利和义务相一致、费用支出和收益分享相配比的原则，合理确定研发费用的分摊方法，在受益成员企业间进行分摊，由相关成员企业分别计算加计扣除。

（2）集中研发项目允许加计扣除的具体内容

同自主研发。

4. 集中研发费用的税务处理

集中研发项目，其实际发生的研发费用，可以按照权利和义务相一致、费用支出和收益分享相配比的原则，合理确定研发费用的分摊方法，在受益成员企业间进行分摊，由相关成员企业分别计算加计扣除。

（三）集中研发结题阶段的研发费用决算管理

集中研发项目，企业根据项目的具体进程，确定结题时点。以下情形可能导致企业研发项目的结题：一是科技管理部下达项目验收证书；二是企业根据市场需要及研发项目本身的情况，集中决定终止或中止研发项目；三是企业研发项目失败。

（四）集中研发成果管理的无形资产管理

1. 无形资产的计税基础管理

集中研发的无形资产，以研发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为计税基础。

2. 技术转让的管理

（1）转让无形资产的所有权

（2）转让无形资产的使用权

（3）税务处理

转让无形资产的所有权或者使用权，以前年度加计扣除的部分不予以追溯调整。

第四章　政府研发经费投入的费用管理

一、政府投入研发经费的两种方式

企业从事研究开发活动往往需要大量的资金投入，为了弥补企业在研发活动中的部分成本，促进企业加强技术创新，政府常以专项资金形式投入企业进行科学技术研究，主要包括政府补助和资本金投入等方式。

二、政府补助研发经费投入的费用管理

政府补助是企业从政府无偿取得的货币性资产或非货币性资产，但不包括政府作为企业所有者投入的资本。其中，政府包括各级政府及其机构，国际的类似组织也在其范围之内。

（一）政府补助的三个主要特征

1. 无偿的、有条件的

政府向企业提供补助属于非互惠交易，具有无偿性的特点。政府并不因此而享有企业的所有权，企业未来也不需要以提供服务、转让资产等方式偿还。政府补助通常附有条件。主要包括:

（1）政策条件。政府补助是政府为了鼓励或扶持某个行业、区域或领域的发展而给予企业的一种财政支持，具有很强的政策性。因此，政府补助的政策条件（即申报条件）是不可缺少的。企业只有符合相关政府补助政策的规定，才有资格申报政府补助。符合政策规定的，不一定都能够取得政府补助；不符合政策规定、不具备申报政府补助资格的，则一定不能取得政府补助。例如，政府会规定向企业提供的产业技术研究与开发资金补助，其政策条件为企业申报的产品或技术必须是符合国家产业政策的新产品、新技术。

（2）使用条件。企业已获批准取得政府补助的，应当按照政府相关文件规定的用途使用政府补助。否则，政府有权按规定责令其改正、终止

资金拨付，甚至收回已拨付的资金。

2. 直接取得资产

政府补助是企业从政府直接取得的资产，包括货币性资产和非货币性资产，从而形成企业的收益。例如，企业取得政府拨付的补助，先征后返（退）、即征即退等办法返还的税款，行政划拨的土地使用权，天然起源的天然林等。不涉及资产直接转移的经济支持不属于政府补助准则规范的政府补助，如政府与企业间的债务豁免、除税收返还外的税收优惠，如直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等。另外，增值税出口退税也不属于政府补助。

3. 政府资本性投入不属于政府补助

政府以企业所有者身份向企业投入资本，享有企业相应的所有权，企业有义务向投资者分配利润，政府与企业之间是投资者与被投资者的关系，属于互惠交易。财政拨入的投资补助等专项拨款中，国家相关政策明确规定作为“资本公积”处理的部分，也属于资本性投入的性质。政府的资本性投入无论采用何种形式，均不属于政府补助的范畴。例如，按照规定，科技型中小企业技术创新基金对少数起点高，具有较广创新内涵、较高创新水平并有后续创新潜力，预计投产后具有较大市场需求、有望形成新兴产业的项目，可以采用资本金投入方式，这里的“资本金投入”就不属于政府补助的范畴。

4. 企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，适用《企业会计准则第14号——收入》等相关会计准则。直接计入企业相关业务收入，不属于政府补助。

（二）政府补助的四种主要形式

政府补助表现为政府向企业转移资产，包括货币性资产或非货币性资产，通常为货币性资产，但也存在非货币性资产的情况。在实际工作中，

政府补助的形式主要有政府拨款、财政贴息、税收返还和无偿划拨非货币性资产等。

1. 财政拨款

财政拨款是政府无偿拨付给企业的资金，通常在拨款时就明确规定了资金用途。例如，财政部门拨付给企业用于购建固定资产或进行技术改造工程的专项资金，鼓励企业安置职工就业而给予的奖励款项，拨付企业的粮食定额补贴，拨付企业开展研发活动的研发经费等。

2. 财政贴息

财政贴息是政府为支持特定领域或区域发展、根据国家宏观经济形势和政策目标，对承贷企业的银行贷款利息给予的补贴。财政贴息主要有两种方式：（1）财政将贴息资金直接拨付给受益企业；（2）财政将贴息资金拨付给贷款银行，由贷款银行以政策性优惠利率向企业提供贷款，受益企业按照实际发生的利率计算和确认利息费用。

3. 税收返还

税收返还是政府按照先征后返（退）、即征即退等办法向企业返还的税款，属于以税收优惠形式给予的一种政府补助。除税收返还外，税收优惠还包括直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等形式，这类税收优惠体现了政策导向，政府并未直接向企业无偿提供资产，不作为《企业会计准则第16号——政府补助》中规范的政府补助。

4. 无偿划拨非货币性资产

政府无偿划拨非货币性资产在实务中发生较少，有时会存在行政划拨土地使用权、天然起源的天然林等。

（三）政府补助的会计核算与税务处理

1. 政府补助的两种会计核算方法

（1）收益法。收益法是将政府补助计入当期收益或递延收益。包含总额法和净额法。总额法是在确认政府补助时，将其全额确认为收益，而

不是作为相关资产账面余额或者费用的扣减。净额法是将政府补助确认为相关资产账面余额或者费用的扣减。

（2）资本法。将政府补助计入所有者权益。

2. 会计准则对政府补助的处理

（1）政策依据

新修订的《会计准则第16号——政府补助》自2017年6月12日起施行，重新规定了政府补助的会计处理:

与企业日常活动相关的政府补助，应当按照经济业务实质，计入其他收益或冲减相关成本费用。（“其他收益”在利润表中“营业利润”项目之上单独列报）。与企业日常活动无关的政府补助，应当计入营业外收支。

收款时:

借：银行存款

贷：营业外收入/其他收益

支出时:

通过“研发支出”核算

（2）政府补助的三种会计处理方式

——与资产相关的政府补助，指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。应当冲减相关资产的账面价值或确认为递延收益。与资产相关的政府补助确认为递延收益的，应当在相关资产使用寿命内按照合理、系统的方法分期计入损益。按照名义金额计量的政府补助，直接计入当期损益。相关资产在使用寿命结束前被出售、转让、报废或发生毁损的，应当将尚未分配的相关递延收益余额转入资产处置当期的损益。

具体而言，与资产相关的政府补助在实际工作中较为少见，如用于购买固定资产或无形资产的财政拨款、固定资产专门借款的财政贴息等。

假设采用净额法，在收到时直接冲减相关资产的账面价值。

假设采用总额法，则应当分步处理:

第一步，企业实际收到款项时，按照到账的实际金额计量，确认资产（银行存款）和递延收益。

第二步，企业将政府补助用于购建长期资产。该长期资产的购建与企业正常的资产购建或研发处理一致，通过“在建工程”、“研发支出”等科目归集，完成后转为固定资产或无形资产。

第三步，该长期资产交付使用。自长期资产可供使用时起，按照长期资产的预计使用期限，将“递延收益”平均分摊转入当期收益。

例（4-1）：2017年1月5日，政府拨付A企业450万元财政拨款（同日到账），要求用于购买大型科研设备一台。2017年1月31日，A企业购入大型设备（假设不需要安装），实际成本为480万元，其中30万元以自有资金支付，使用寿命10年，采用直线法计提折旧（假设无残值）。假设2025年2月1日，A企业出售了这台设备，取得价款120万元，假定不考虑其他因素。

（1）2017年1月5日实际收到财政拨款，确认政府补助。

借：银行存款4500000

贷：递延收益4500000

（2）2017年1月31日购入设备

借：固定资产4800000

贷：银行存款4800000

（3）自2017年2月起每个资产负债表日，计提折旧，同时

分摊递延收益

①计提折旧（月折旧额=4800000÷10÷12=40000）

借：研发支出40000

贷：累计折旧40000

②分摊递延收益（月摊销额=4500000÷10÷12=37500）

借：递延收益37500

贷：营业外收入——政府补助37500

（4）2025年2月1日出售设备，同时转销递延收益余额

①出售设备

借：固定资产清理960000

累计折旧3840000

贷：固定资产4800000

借：银行存款1200000

贷：固定资产清理960000

营业外收入——处置非流动资产利得240000

②转销递延收益余额（递延收益余额=4500000-37500×12×8=900000）

借：递延收益900000

贷：营业外收入——政府补助900000

——与收益相关的政府补助，指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。应当分情况按照以下规定进行会计处理:

①用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，确认为递延收益，并在确认相关成本费用或损失的期间，计入当期损益或冲减相关成本;

②用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失的，直接计入当期损益或冲减相关成本。

例（4-2）：甲企业为一家储备粮企业，2016年末实际粮食储备量1亿斤。根据国家有关规定，财政部门按照企业的实际储备量给予每斤0.039元/季的粮食保管费补贴，于每个季度初支付。2017年1月10日，甲企业收到财政拨付的补贴款。

（1）2017年1月1日，甲企业确认应收的财政补贴款

借：其他应收款3900000:

贷：递延收益3900000

（2）2017年1月10日，甲企业实际收到财政补贴款

借：银行存款3900000

贷：其他应收款3900000

（3）2017年1月末，将补贴1月份保管费的补贴计入当期收益

借：递延收益1300000

贷：其他收益1300000

2月和3月的分录同上。

——对于同时包含与资产相关部分和与收益相关部分的政府补助，应当区分不同部分分别进行会计处理；难以区分的，应当整体归类为与收益相关的政府补助。

例（4-3）：甲公司2017年12月申请某国家级研发补贴。申请报告书中的有关内容如下：本公司于2017年1月启动数字印刷技术开发项目，预计总投资360万元、为期3年，已投入资金120万元。项目还需新增投资240万元（其中，购置固定资产80万元、场地租赁费40万元、人员费100万元、市场营销20万元），计划自筹资金120万元、申请财政拨款120万元。2018年1月1日，主管部门批准了甲公司的申请，签订的补贴协议规定：批准甲公司补贴申请，并补贴款项120万元，分两次拨付。合同签订日拨付60万元，结项验收时支付60万元（如果不通过验收，则不支付第二笔款项）。

（1）2018年1月1日，实际收到拨款60万元时

借：银行存款600000

贷：递延收益600000

（2）自2018年1月1日至2019年12月31日，每个资产负债表日，分配递延收益（假设按年分配）

借：递延收益300000

贷：营业外收入——政府补助300000

（3）2020年项目完工，假设通过验收，于5月1日实际收到拨付60万

元

借：银行存款600000

贷：营业外收入——政府补助600000

例（4-4）：按照有关规定，2017年9月甲企业为其自主创新的某高新技术项目申报政府财政贴息，申报材料中表明该项目已于2017年3月启动，预计共需投入资金2000万元，项目期2.5年，已投入资金600万元。项目尚需新增投资1400万元（假设不需资本化），其中计划贷款800万元，已与银行签订贷款协议，协议规定贷款年利率6%，贷款期2年。经审核，2017年11月政府批准拨付给甲企业贴息资金总额48万元，在2018年10月和2019年10月分别支付24万元。甲企业的会计处理如下：

（l）2017年11月起，在2年贷款期内按批复金额逐月冲减利息支出（假设按月平均分配=480000÷2÷12=20000）

借：其他应收款　20000

贷：财务费用 20000

（2）2017年11月起，每月支付贷款利息（=贷款额8000000*年利率6%÷12=40000）

借：财务费用 40000

贷：银行存款 40000

（3）2018、2019年10月分别实际收到贴息资金24万元

借：银行存款 240000

贷：其他应收款 240000

（3）政府资本性投入会计处理方式

如果企业取得政府作为企业所有者投入的用于研究开发项目的款项时，应通过“专项应付款”账户核算，不属于政府补助。“专项应付款”科目期末贷方余额，反映企业尚未转销的专项应付款。

（1）收到资本性拨款时：

借：银行存款等

贷：专项应付款

（2）该款项用于研发活动、工程项目时:

借：在建工程/研发支出等

贷：银行存款/应付职工薪酬等

（3）完工形成长期资产部分，

借：专项应付款

贷：资本公积—资本溢价

未形成长期资产需要核销部分

借：专项应付款

贷：在建工程/研发支出等

（4）拨款结余需要返还的:

借：专项应付款

贷：银行存款

（5）资本溢价转增资本

借：资本公积—资本溢价/股本溢价

贷：实收资本/股本

3. 政府补助研发经费投入的税务处理

（1）与财政性资金相关的税收政策

《中华人民共和国企业所得税法》规定的不征税收入包括:财政拨款;依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金;国务院规定的其他不征税收入。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（国务院令第512号）补充：国务院规定的其他不征税收入是指企业取得的，由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政性资金。

财政部 国家税务总局《关于财政性资金 行政事业性收费 政府性基

金有关企业所得税政策问题的通知》（财税〔2008〕151号）规定：企业取得的各类财政性资金，除属于国家投资和资金使用后要求归还本金的以外，均应计入企业当年收入总额。对企业取得的由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政性资金，准予作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除。（2）专项用途财政性资金的企业所得税处理

①政策依据

《财政部 国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》（财税〔2011〕70号）

②政策内容

企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，凡同时符合以下条件的，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除：

a、企业能够提供资金拨付文件，且文件中规定该资金的专项用途；

b、财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；

c、企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

根据实施条例第二十八条的规定，上述不征税收入用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除；用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。企业将上述财政性资金作不征税收入处理后，在5年（60个月）内未发生支出且未缴回财政或其他拨付资金的政府部门的部分，应重新计入取得该资金第六年的收入总额；重新计入收入总额的财政性资金发生的支出，允许在计算应纳税所得额时扣除。

国家税务总局2015年第97号《公告》明确：企业取得作为不征税收入处理的财政性资金用于研发活动所形成的费用或无形资产，不得计算加计

扣除。总局解读：未作为不征税收入处理的财政性资金用于研发活动所形成的费用或无形资产，可按规定计算加计扣除。

国家税务总局2017年第40号《公告》进一步明确：企业取得的政府补助，会计处理时采用直接冲减研发费用方法且税务处理时未将其确认为应税收入的，应按冲减后的余额计算加计扣除金额。

第五章　研发费用加计扣除政策常见问题释疑

一、问：核定征收企业是否可以享受研发费用加计扣除政策？

答：不可以。根据财税〔2015〕119号《通知》规定：“五、管理事项及征管要求”,本通知适用于会计核算健全、实行查账征收并能够准确归集研发费用的居民企业。”

因此，以核定征收方式缴纳企业所得税的企业不能享受此项优惠政策。

二、问：不适用税前加计扣除优惠政策行业的判定标准是什么？

答：根据财税〔2015〕119号《通知》规定：

“四、不适用税前加计扣除政策的行业

1. 烟草制造业。

2. 住宿和餐饮业。

3. 批发和零售业。

4. 房地产业。

5. 租赁和商务服务业。

6. 娱乐业。

7. 财政部和国家税务总局规定的其他行业。

上述行业以《国民经济行业分类与代码（GB/4754-2011）》为准，并随之更新。”

2017年6月30日，国家质量监督检验检疫总局、国家标准化管理委员会批准并发布《国民经济行业分类（GB/4754-2017）》国家标准，代替《国民经济行业分类与代码（GB/4754-2011）》。（中华人民共和国国家标准2017年17号公告）

国家税务总局公告2015年第97号规定：

“四、不适用加计扣除政策行业的判定

《通知》中不适用税前加计扣除政策行业的企业，是指以《通知》所列行业业务为主营业务，其研发费用发生当年的主营业务收入占企业按税法第六条规定计算的收入总额减除不征税收入和投资收益的余额50%（不含）以上的企业。”

三、问：适用研发费用加计扣除政策的研发活动范围是什么？

答：研发活动是指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。为加深对研发活动的理解和准确把握，根据研发活动的定义，将企业发生的一般性的知识性、技术性活动如产品（服务）的常规性升级，对某项科研成果的直接应用，企业在商品化后为顾客提供的技术支持活动，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，市场调查研究、效率调查或管理研究，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，社会科学、艺术或人文方面的研究等7项活动排除在研发活动之外。由于此类活动不属于税收意义上的研发活动，因而此类活动所发生的支出不适用研发费用加计扣除优惠政策。

此外，企业为获得创新性、创意性、突破性的产品进行创意设计活动而发生的相关费用可以税前加计扣除。创意设计活动是指多媒体软件、动漫游戏软件开发，数字动漫、游戏设计制作；房屋建筑工程设计（绿色建筑评价标准为三星）、风景园林工程专项设计；工业设计、多媒体设计、动漫及衍生产品设计、模型设计等。

四、问：哪些研发费用允许在税前加计扣除？

答：根据财税〔2015〕119号《通知》规定，允许加计扣除的研发费用范围包括人员人工费用、直接投入费用、折旧费用、无形资产摊销、新产品设计费、新工艺规程制定费、新药研制的临床试验费、勘探开发技术

的现场试验费以及其他相关费用等6项费用。其中，其他相关费用加计扣除的金额受可加计扣除研发费用总额10%的比例限制。

五、问：研究开发人员的范围如何界定？

答：根据国家税务总局公告2017年第40号规定：

“研发活动人员包括研究人员、技术人员、辅助人员。研究人员是指主要从事研究开发项目的专业人员；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；辅助人员是指参与研究开发活动的技工。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。

接受劳务派遣的企业按照协议（合同）约定支付给劳务派遣企业，且由劳务派遣企业实际支付给外聘研发人员的工资薪金等费用，属于外聘研发人员的劳务费用。”

六、问：企业用于研发活动的房屋折旧费用可以加计扣除吗？

答：财税〔2015〕119号《通知》规定允许加计扣除的折旧费用指用于研发活动的仪器、设备的折旧费，企业用于研发活动的房屋发生的折旧费用，不允许税前加计扣除。

七、问：企业用于研发活动的仪器、设备，符合税法规定且选择加速折旧优惠政策的，实行加速折旧的固定资产折旧额加计扣除口径如何确定？

答：国家税务总局公告2017年第40号规定，企业用于研发活动的仪器、设备，符合税法规定且选择加速折旧优惠政策的，在享受研发费用税前加计扣除时，就税前扣除的折旧部分计算加计扣除。本公告适用于2017年度及以后年度汇算清缴。以前年度已经进行税务处理的不再调整。涉及追溯享受优惠政策情形的，按照本公告的规定执行。

举例说明：甲汽车制造企业2016年12月购入并投入使用一专门用于研

发活动的设备，单位价值1200万元，会计处理按8年折旧，税法上规定的最低折旧年限为10年，不考虑残值。甲企业对该项设备选择缩短折旧年限的加速折旧方式，折旧年限缩短为6年（10×60%=6）。按40号公告口径申报研发费用加计扣除时，若该设备6年内用途未发生变化，每年均符合加计扣除政策规定，则企业在6年内每年直接就其税前扣除“仪器、设备折旧费”200万元进行加计扣除100万元（200×50%=100），不需比较会计、税收折旧孰小，也不需要根据会计折旧年限的变化而调整享受加计扣除的金额。

八、问：研发活动和非研发活动共用的人员及仪器、设备、无形资产对应的研发费用能否税前加计扣除？

答：国家税务总局公告2017年第40号规定，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研发费用和生产经营费用间分配，未分配的不得加计扣除。

九、问：如何归集和计算其他相关费用？

答：税务总局公告2017年第40号明确，其他相关费用指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、高新科技研发保险费，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。

此类费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的10%。

十、问：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，如何处理？

答：根据国家税务总局公告2017年第40号规定：

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该特殊收入，不足扣减的，加计扣除研发费用按零计算。

十一、问：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，其归集的研发费用是否可以加计扣除？

答：根据国家税务总局公告2015年97号规定：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。但实际执行中，材料费用实际发生和产品对外销售往往不在同一个年度，如追溯到材料费用实际发生年度，需要修改以前年度纳税申报。为方便纳税人操作，国家税务总局公告2017年40号又明确：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，应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。

十二、问：企业取得的政府补助用于研发形成的研发支出可否税前加计扣除？

答：《企业所得税法实施条例》规定，企业的不征税收入用于支出所形成的费用或者资产，不得扣除或者计算对应的折旧、摊销扣除。据此，财税〔2015〕119号文明确企业取得作为不征税收入处理的财政性资金用于研发活动所形成的费用或无形资产，也不得计算加计扣除或摊销。国家税务总局公告2017年40号再次明确：企业取得的政府补助，会计处理时采用直接冲减研发费用方法且税务处理时未将其确认为应税收入的，应按冲减后的余额计算加计扣除金额。

十三、问：不允许加计扣除费用的确定原则是什么？

答：根据国家税务总局公告2015年第97号规定：

“（六）不允许加计扣除的费用

法律、行政法规和国务院财税主管部门规定不允许企业所得税前扣除的费用和支出项目不得计算加计扣除。

已计入无形资产但不属于《通知》中允许加计扣除研发费用范围的，企业摊销时不得计算加计扣除。”

国家税务总局政策解读中明确，研发费用的核算无论是计入当期损益还是形成无形资产，可加计扣除的研发费用都应属于《通知》及《公告》规定的范围，同时应符合法律、法规和税务总局税前扣除的相关规定，即不得税前扣除的项目也不得加计扣除。

十四、问：企业委托研发过程中发生的研发费用如何加计扣除？

答：根据国家税务总局公告2015年第97号规定：

“三、委托研发

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。

委托境外机构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。

委托境外个人进行的研发活动不适用加计扣除政策。

国家税务总局政策解读中明确，除受托方与委托方存在关联关系情况外，委托方加计扣除时不再需要提供研发项目的费用支出明细情况。

国家税务总局公告2017年第40号又规定：“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。”

例如：A企业2017年委托其B关联企业研发，假设该研发符合研发费用加计扣除的相关条件。A企业支付给B企业100万元。B企业实际发生费

用90万元（其中按可加计扣除口径归集的费用为85万元），利润10万元。2017年，A企业可加计扣除的金额为100×80%×50%=40万元，B企业应向A企业提供实际发生费用90万元的明细情况。

十五、问：研发费用税前加计扣除政策在预缴时可否享受？是不是一定要到企业所得税汇算清缴的时候才能享受？

答：根据《国家税务总局关于发布〈企业所得税优惠事项办理办法〉的公告》（国家税务总局公告2015年第76号）的规定，研发费用税前加计扣除政策属汇缴享受优惠项目，因此企业实际发生的研发费用，在年度中间预缴所得税时，允许据实计算扣除，在年度终了进行所得税年度汇算清缴纳税申报时，再依照规定享受加计扣除优惠政策。

十六、问：研发费用加计扣除时，会计处理上研发费用必须专账管理吗？

答：企业应对研发费用和生产经营费用分别核算，准确、合理归集各项费用支出，对划分不清的，不得实行加计扣除。企业应按照国家财务会计制度要求，对研发支出进行会计处理；同时，对享受加计扣除的研发费用在研发项目立项时应设置研发支出辅助账，准确归集核算当年可加计扣除的各项研发费用实际发生额，研发支出辅助账由企业留存备查。

企业在一个纳税年度内进行多项研发活动的，应按照不同研发项目分别归集可加计扣除的研发费用。企业年末应汇总分析填报研发支出辅助账汇总表，并在报送《年度财务会计报告》的同时随附注一并报送主管税务机关。研发支出辅助账、研发支出辅助账汇总表可参照国家税务总局公告2015年第97号附件所附样式编制。公司在研发费用核算时，应按上述规定设置辅助账并汇总，无需进行专账管理。

十七、问：享受研发费用加计扣除优惠，年度申报时是否要向主管税务机关报送资料？

答：根据国家税务总局公告2018年第23号文规定，企业享受优惠事项

采取“自行判别、申报享受、相关资料留存备查”的办理方式。企业应当根据经营情况以及相关税收规定自行判断是否符合优惠事项规定的条件，符合条件的可以按照《目录》列示的时间自行计算减免税额，并通过填报企业所得税纳税申报表享受税收优惠。同时，按照规定归集和留存相关资料备查。

十八、问：我单位如果当年应进行研发费用加计扣除但实际未扣，以后年度可以补扣吗？

答：如符合财税〔2015〕119号《通知》规定的研发费用加计扣除条件，而在2016年1月1日以后未及时享受该项税收优惠的，可以追溯享受并履行备案手续，追溯期限最长为3年。

十九、问：请问税收上有没有规定研发费用什么时候开始资本化？

答：税收上对研发费用资本化的时点没有明确规定，因此，国家税务总局公告2017年第40号明确：企业开展研发活动中实际发生的研发费用形成无形资产的，其开始资本化的时点与会计处理保持一致。

二十、问：我单位研发活动失败了，请问研发活动中发生的费用能不能享受加计扣除政策？

答：国家税务总局公告2017年第40号规定，失败的研发活动所发生的研发费用可享受税前加计扣除政策。

二十一、问：2019年度企业所得税汇算清缴，研发费用加计扣除的比例是多少？

答：根据《关于提高研究开发费用税前加计扣除比例的通知》（财税〔2018〕99号），2018年1月1日至2020年12月31日期间，研发费用加计扣除比例从50%提高至75%。

二十二、问：企业申报研发费加计扣除政策，若税务部门提出异议，该如何处理？

答：根据《江苏省企业研究开发费用税前加计扣除核查异议项目鉴定

处理办法（修订版）》（苏科技规〔2019〕274号），若税务部门提出异议，企业应在收到《企业研究开发项目报送资料告知书》之日起10个工作日内，将研发项目鉴定所需资料报送指定县（市、区）科技部门。再由设区市科技部门组织有关专家或委托第三方专业机构进行项目鉴定，根据专家出具的鉴定意见形成《企业研究开发费用税前加计扣除项目鉴定意见书》。对鉴定不属于研发活动的，税务机关应将鉴定结果书面告知企业，并按规定追补已享受的减免税。税务机关或企业对设区市科技部门出具的《鉴定意见书》有异议的，应在收到《鉴定意见书》或鉴定结果之日起7个工作日内向省级税务部门提出复核申请，再由省级税务部门转请省级科技部门出具复核意见。在规定的时间内未提出复核申请的，前述鉴定意见将作为主管税务机关核查结论的依据。省级科技部门组织专家对鉴定结果进行复核，其复核结论为最终裁定意见。

二十三、问：税务部门对企业研发项目提出异议或专家鉴定不通过的理由主要有哪些情况？

答：主要有九个方面的理由：

1. 不符合研发活动的定义。

2. 企业产品（服务）的常规性升级。

3. 对某项科研成果的直接应用，如直接采用公开的新工艺、材料、装置、产品、服务或知识等。

4. 企业在商品化后为顾客提供的技术支持活动。

5. 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。

6. 市场调查研究、效率调查或管理研究。

7. 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。

8. 社会科学、艺术或人文学方面的研究。

9. 税务部门或专家认为不宜通过的其他理由（需要注明）。

二十四、问：异议项目鉴定前，企业应该提供哪些资料？

答: 根据《江苏省企业研究开发费用税前加计扣除核查异议项目鉴定处理办法（修订版）》（苏科技规〔2019〕274号），企业应提供如下资料:

（一）自主、委托、合作研究开发项目

1. 自主、委托、合作研究开发项目计划书和企业有权部门关于自主、委托、合作研究开发项目立项的决议文件;

2. 自主、委托、合作研究开发专门机构或项目组的编制情况和研发人员名单;

3. 经科技行政主管部门登记的委托、合作研究开发项目的合同;

4. 从事研发活动的人员和用于研发活动的仪器、设备、无形资产的费用分配说明（包括工作使用情况记录）;

5. 集中研发项目研发费决算表、集中研发项目费用分摊明细情况表和实际分享收益比例等资料;

6. “研发支出”辅助账;

7. 由法定代表人签字的关于报送资料真实性、完整性和准确性的声明。

（二）委托境外研究开发项目

1. 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;

2. 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;

3. 经科技行政主管部门登记的委托境外研发合同;

4. “研发支出”辅助账及汇总表;

5. 委托境外研发银行支付凭证和受托方开具的收款凭据;

6. 当年委托研发项目的进展情况等资料。

此外，企业还可以提供有关项目立项的主要技术指标和创新点，以及研发项目阶段性进展报告、验收总结报告、检验检测报告、该项目已获得的发明专利证书等佐证材料。

附件1

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

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）、国家税务局、地方税务局、科技厅（局），新疆生产建设兵团财务局、科技局:

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例有关规定，为进一步贯彻落实《中共中央 国务院关于深化体制机制改革加快实施创新驱动发展战略的若干意见》精神，更好地鼓励企业开展研究开发活动（以下简称研发活动）和规范企业研究开发费用（以下简称研发费用）加计扣除优惠政策执行，现就企业研发费用税前加计扣除有关问题通知如下:

一、研发活动及研发费用归集范围

本通知所称研发活动，是指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。

（一）允许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，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，按照本年度实际发生额的50%，从本年度应纳税所得额中扣除; 形成无形资产的，按照无形资产成本的150%在税前摊销。

研发费用的具体范围包括:

1. 人员人工费用

直接从事研发活动人员的工资薪金、基本养老保险费、基本医疗保险

费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金，以及外聘研发人员的劳务费用。

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。

3. 折旧费用

用于研发活动的仪器、设备的折旧费。

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。

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、高新科技研发保险费，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、会议费等。此项费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的10%。

7. 财政部和国家税务总局规定的其他费用。

（二）下列活动不适用税前加计扣除政策

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，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。

二、特别事项的处理

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。

2. 企业共同合作开发的项目，由合作各方就自身实际承担的研发费用分别计算加计扣除。

3. 企业集团根据生产经营和科技开发的实际情况，对技术要求高、投资数额大，需要集中研发的项目，其实际发生的研发费用，可以按照权利和义务相一致、费用支出和收益分享相配比的原则，合理确定研发费用的分摊方法，在受益成员企业间进行分摊，由相关成员企业分别计算加计扣除。

4. 企业为获得创新性、创意性、突破性的产品进行创意设计活动而发生的相关费用，可按照本通知规定进行税前加计扣除。

创意设计活动是指多媒体软件、动漫游戏软件开发，数字动漫、游戏设计制作；房屋建筑工程设计（绿色建筑评价标准为三星）、风景园林工

程专项设计；工业设计、多媒体设计、动漫及衍生产品设计、模型设计等。

三、会计核算与管理

1. 企业应按照国家财务会计制度要求，对研发支出进行会计处理；同时，对享受加计扣除的研发费用按研发项目设置辅助账，准确归集核算当年可加计扣除的各项研发费用实际发生额。企业在一个纳税年度内进行多项研发活动的，应按照不同研发项目分别归集可加计扣除的研发费用。

2. 企业应对研发费用和生产经营费用分别核算，准确、合理归集各项费用支出，对划分不清的，不得实行加计扣除。

四、不适用税前加计扣除政策的行业

1. 烟草制造业。

2. 住宿和餐饮业。

3. 批发和零售业。

4. 房地产业。

5. 租赁和商务服务业。

6. 娱乐业。

7. 财政部和国家税务总局规定的其他行业。

上述行业以《国民经济行业分类与代码（GB/4754-2011）》为准，并随之更新。

五、管理事项及征管要求

1. 本通知适用于会计核算健全、实行查账征收并能够准确归集研发费用的居民企业。

2. 企业研发费用各项目的实际发生额归集不准确、汇总额计算不准确的，税务机关有权对其税前扣除额或加计扣除额进行合理调整。

3. 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。

4. 企业符合本通知规定的研发费用加计扣除条件而在2016年1月1日以后未及时享受该项税收优惠的，可以追溯享受并履行备案手续，追溯期限最长为3年。

5. 税务部门应加强研发费用加计扣除优惠政策的后续管理，定期开展核查，年度核查面不得低于20%。

六、执行时间

本通知自2016年1月1日起执行。《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）和《财政部 国家税务总局关于研究开发费用税前加计扣除有关政策问题的通知》（财税〔2013〕70号）同时废止。

财政部 国家税务总局 科技部

2015年11月2日

附件2

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

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例(以下简称税法)、《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，以下简称《通知》)规定，现就落实完善研究开发费用(以下简称研发费用)税前加计扣除政策有关问题公告如下:

一、研究开发人员范围

企业直接从事研发活动人员包括研究人员、技术人员、辅助人员。研究人员是指主要从事研究开发项目的专业人员;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;辅助人员是指参与研究开发活动的技工。

企业外聘研发人员是指与本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。

二、研发费用归集

(一)加速折旧费用的归集

企业用于研发活动的仪器、设备，符合税法规定且选择加速折旧优惠政策的，在享受研发费用税前加计扣除时，就已经进行会计处理计算的折旧、费用的部分加计扣除，但不得超过按税法规定计算的金额。

(二)多用途对象费用的归集

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研发费用和生产经营费用间分配，未分配的不得加计扣除。

（三）其他相关费用的归集与限额计算

企业在一个纳税年度内进行多项研发活动的，应按照不同研发项目分别归集可加计扣除的研发费用。在计算每个项目其他相关费用的限额时应当按照以下公式计算：

其他相关费用限额 =《通知》第一条第一项允许加计扣除的研发费用中的第 1 项至第 5 项的费用之和×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数额；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数额。

（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。

（五）财政性资金的处理

企业取得作为不征税收入处理的财政性资金用于研发活动所形成的费用或无形资产，不得计算加计扣除或摊销。

（六）不允许加计扣除的费用

法律、行政法规和国务院财税主管部门规定不允许企业所得税前扣除的费用和支出项目不得计算加计扣除。

已计入无形资产但不属于《通知》中允许加计扣除研发费用范围的，

企业摊销时不得计算加计扣除。

三、委托研发

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。

企业委托境外研发所发生的费用不得加计扣除，其中受托研发的境外机构是指依照外国和地区（含港澳台）法律成立的企业和其他取得收入的组织。受托研发的境外个人是指外籍（含港澳台）个人。

四、不适用加计扣除政策行业的判定

《通知》中不适用税前加计扣除政策行业的企业，是指以《通知》所列行业业务为主营业务，其研发费用发生当年的主营业务收入占企业按税法第六条规定计算的收入总额减除不征税收入和投资收益的余额50%（不含）以上的企业。

五、核算要求

企业应按照国家财务会计制度要求，对研发支出进行会计处理。研发项目立项时应设置研发支出辅助账，由企业留存备查；年末汇总分析填报研发支出辅助账汇总表，并在报送《年度财务会计报告》的同时随附注一并报送主管税务机关。研发支出辅助账、研发支出辅助账汇总表可参照本公告所附样式（见附件）编制。

六、申报及备案管理

（一）企业年度纳税申报时，根据研发支出辅助账汇总表填报研发项目可加计扣除研发费用情况归集表（见附件），在年度纳税申报时随申报表一并报送。

（二）研发费用加计扣除实行备案管理，除“备案资料”和“主要留存备查资料”按照本公告规定执行外，其他备案管理要求按照《国家税务总局关于发布〈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 2015 年第 76 号）的规定执行。

（三）企业应当不迟于年度汇算清缴纳税申报时，向税务机关报送《企业所得税优惠事项备案表》和研发项目文件完成备案，并将下列资料留存备查：

1. 自主、委托、合作研究开发项目计划书和企业有权部门关于自主、委托、合作研究开发项目立项的决议文件；

2. 自主、委托、合作研究开发专门机构或项目组的编制情况和研发人员名单；

3. 经科技行政主管部门登记的委托、合作研究开发项目的合同；

4. 从事研发活动的人员和用于研发活动的仪器、设备、无形资产的费用分配说明（包括工作使用情况记录）；

5. 集中研发项目研发费决算表、集中研发项目费用分摊明细情况表和实际分享收益比例等资料；

6.“研发支出”辅助账；

7. 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；

8.省税务机关规定的其他资料。

七、后续管理与核查

税务机关应加强对享受研发费用加计扣除优惠企业的后续管理和监督检查。每年汇算清缴期结束后应开展核查，核查面不得低于享受该优惠企业户数的 20%。省级税务机关可根据实际情况制订具体核查办法或工作措施。

八、执行时间

本公告适用于 2016 年度及以后年度企业所得税汇算清缴。

特此公告。

附表：1. 自主研发“研发支出”辅助账

2. 委托研发“研发支出”辅助账

3. 合作研发“研发支出”辅助账

4. 集中研发“研发支出”辅助账

5. “研发支出”辅助账汇总表

6. 研发项目可加计扣除研究开发费用情况归集表

国家税务总局

2015 年 12 月 29 日

附表1

自主研发“研发支出”辅助账（样式）

项目名称： 项目编号： 资本化、费用化支出选项：◎资本化 ○费用化 项目实施状态选项：◎未完成 ○已完成 研发成果： 研发成果证书号： 金额单位：元（列至角分）

20XX年		凭证		摘要	借方金额	贷方金额	借或贷	余额	费用明细（借方）																					
									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			
									直接从事研发活动人员		外聘研发人员的劳务费用	研发活动直接消耗			用于中间试验和产品试制的模具、工装备开发及制造费	用于不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费	用于试制产品的检验费	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	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	用于研发活动的仪器的旧费	用于研发活动的设备的旧费	用于研发活动的软件的摊销费用	用于研发活动的专利的销费用	用于研发活动的非专利技术（包括许可证、有技术、设和计算方法等）的销费用	新产品设计费	新工艺规程制定费	新药制的临床试验费	勘探发技术现试验费				
月	日	种类	号数						工资薪金	五险一金		材料	燃料	动力费用																	
序号									1.1	1.2	1.3	2.1	2.2	2.3	2.4	2.5	2.6	2.7	2.8	3.1	3.2	4.1	4.2	4.3	5.1	5.2	5.3	5.4	6.1	6.2	6.3	…
				期初余额																											
				期末余额																											

主办会计： 录入人员： 复核人员：

本表适用于自主研发。自主研发是指企业依靠自己的资源、技术、人力，依靠自己的意志，独立研究，并在研发项目的主要方面拥有独立的知识产权。

登记方法说明：

1. 应当在研发项目批准立项后按照《企业（自主）研究开发项目计划书》等类似文件设置本账簿，并留存备查；

2. 自主研发项目“研发支出”辅助账应当按照研究开发项目，分别“费用化支出”、“资本化支出”进行明细核算；

3. 项目名称应当根据《企业（自主）研究开发项目计划书》等类似文件据实填写；

4. 项目编号的编码规则：为确保项目编号的全国唯一性，项目编码由21位序列号组成，前15位为工商登记号，16、17位为立项和设置辅助账的年度号，18至21位为项目序号；

5. 资本化、费用化选项：应当区分研究阶段、开发阶段和是否同时满足确认无形资产的条件来选择，同一个研发项目的资本化支出和费用化支出应当分别设置辅助账簿；当选择费用化的项目因条件发生变化符合资本化条件时，可将已经发生、尚未结转的研发支出结转管理费用或者结转至该项目的资本化支出辅助账（项目编号新设），同时，结束（项目实施状态选项选为“已完成”）该辅助账；当选择资本化的项目因条件发生变化不再符合资本化条件时，可不结束该辅助账，重新选择“资本化、费用化支出选项”为费用化，并将已经发生的全部研发支出（含以前年度发生的）结转管理费用；

6. 项目实施状态选项：在研发成果（含研发失败）已经确认且结平辅助账时，选择“已完成”，其他状态均应选择“未完成”，年度终了后“已完成”项目的项目编号不得再次使用或启用；

7. 研发成果和研发成果证书号：当项目实施状态为“已完成”时，研发成果为必填项；研发成果证书号填写研发成果所对应的证书编号。研发失败的，研发成果选择为“研发失败”，研发成果证书号不需填写；

8. 费用明细可以逐日逐笔登记也可定期汇总登记；可以按照实际情况扩展研发支出明细，但不得合并明细；

9. 序号1.1“工资薪金”、1.2“五险一金”：应当按照《职工工资和五险一金分配表》等类似分配表汇总登记，其中直接从事研发活动人员的补充社会保险、补充医疗保险和补充住房公积金应当作为“六、其他相关费用”登记，间接从事研发活动人员的工资薪金和五险一金等应当通过“二、直接投入费用”和“五、新产品设计费等”间接分配记入；

10. 序号1.3“外聘研发人员的劳务费用”：直接用于研发活动的可以按照相关凭证登记；

11. 序号2.1“材料”、2.2“燃料”、2.3“动力费用”：直接用于研发活动的可以按照相关凭证登记；

12. 序号2.4“用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费”、2.5“用于不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费”、2.6“用于试制产品的检验费”、2.7“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”、2.8“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”：外购专门用于研发活动的可以按照相关凭证登记；内部发生的应当通过内部结算价或者作为费用、成本核算对象进行归集和分摊，按照《其他直接投入费用分配表》等类似分配表汇总登记；

13. 序号3.1“用于研发活动的仪器的折旧费”、3.2“用于研发活动的设备的折旧费”：专门用于研发活动的设备、仪器折旧可以按照相关凭证登记；共用的应当按照《设备、仪器折旧分配表》等类似分配表汇总登记；

14. 序号4.1“用于研发活动的软件的摊销费用”、4.2“用于研发活动的专利权的摊销费用”、4.3“用于研发活动的非专利技术（包括许可证、专有技术、设计和计算方法等）的摊销费用”：专用于研发活动的无形资产摊销可以按照相关凭证登记；共用的应当按照《无形资产摊销分配表》等类似分配表汇总登记；

15. 序号5.1“新产品设计费”、5.2“新工艺规程制定费”、5.3“新药研制的临床试验费”、5.4“勘探开发技术的现场试验费”：外购专门用于研发活动的可以按照相关凭证登记；内部发生的应当按照《新产品设计费等分配表》等类似分配表汇总登记；

16. 序号6其他相关费用：专门用于研发活动的可以按照相关凭证登记，共用的应当按照《××费用分配表》等类似分配表汇总登记；费用明细名称应当据实填写，主要包含：技术图书资料费、资料翻译费、专家咨询费、高新科技研发保险费，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、会议费等；可以按照需要增加费用明细。

与汇总表关系：

1. 根据项目编号，将“项目名称、”“项目编号”、“资本化、费用化支出选项”、“项目实施状态选项”等和相关借方发生额明细逐项目分行过入汇总表“项目明细”内；

2. 期初余额汇总额过入汇总表期初余额对应明细项目行内，期末余额汇总额过入汇总表期末余额对应明细项目行内，贷方发生额中结转“管理费用”的汇总额过入汇总表“结转管理费用”对应明细行内，贷方发生额中结转“无形资产”的汇总额过入汇总表“结转无形资产”对应明细行内。

附表2

委托研发“研发支出”辅助账（样式）

项目名称： **项目编号：** **是否委托境外选项：** ◎委托境外 ○委托境内 **委托方与受托方是否存在关联关系选项：** ◎存在 ○不存在

资本化、费用化支出选项： ◎资本化 ○费用化 **项目实施状态选项：** ◎未完成 ○已完成 **研发成果：** **研发成果证书号：** **金额单位：元（列至角分）**

20XX年		凭证		摘要	借方金额	贷方金额	借或贷	余额	费用明细（借方）																								
									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、委托外部机构或个人进行研发活动所发生的费用
									直接从事研发活动人员		外聘研发人员的劳务费用	研发活动直接消耗			用于中间试验和产品试制的模具、工装开发及制造费	用于不构成固定资产的样品、样机及一般测试手购置费	用于制品试产的检验费	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	通过经营租赁方式租入用于研发活动的仪器、设备租赁费	用于研发活动的仪器的旧费	用于研发活动的设备的旧费	用于研发活动的软件的摊销费用	用于研发活动的专利的销费用	用于研发活动非专利技术（包括许可证、专有技术、设计计算方法等）的摊销费用	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					
月	日	种类	号数						工资薪金	五险一金		材料	燃料	动力费用																			
序号									1.1	1.2	1.3	2.1	2.2	2.3	2.4	2.5	2.6	2.7	2.8	3.1	3.2	4.1	4.2	4.3	5.1	5.2	5.3	5.4	6.1	6.2	6.3	…	7
				期初余额																												
				期末余额																												

主办会计： 录入人员： 复核人员：

本表适用于委托研发。委托研发是指被委托人基于他人委托而开发的项目。委托人以支付报酬的形式获得被委托人的研发成果的所有权或使用权。

登记方法说明：

1. 应当在研发项目批准立项后按照《企业（委托）研究开发项目计划书》和《技术开发（委托）合同》等类似文件设置本账簿，并留存备查；

2. 委托研发项目“研发支出”辅助账应当按照研究开发项目，分别“费用化支出”、“资本化支出”进行明细核算；

3. 项目名称应当根据《企业（委托）研究开发项目计划书》和《技术开发（委托）合同》等类似文件据实填写；

4. 项目编号编码规则：为确保项目编号的全国唯一性，项目编码由21位序列号组成，前15位为工商登记号，16、17位为立项和设置辅助账的年度号，18至21位为项目序号；

5. 是否委托境外选项：应当按照《企业（委托）研究开发项目计划书》和《技术开发（委托）合同》等类似文件选择委托境外、委托境内；

6. 委托方与受托方存在关联关系选项：应当按照《企业（委托）研究开发项目计划书》和《技术开发（委托）合同》等类似文件选择存在、不存在；关联关系应当按照税法的相关规定判定；存在关联关系的，应当按照受托方向委托方提供研发项目费用支出明细情况分别登记在序号1～6对应费用明细中；不存在关联关系的，应当按照相关凭证登记在序号7中；

7. 资本化、费用化选项：应当区分研究阶段、开发阶段和是否同时满足确认无形资产的条件来选择，同一个研发项目的资本化支出和费用化支出应当分别设置辅助账簿；当选择费用化的项目因条件发生变化符合资本化条件时，可将已经发生、尚未结转的研发支出结转管理费用或者结转至该项目的资本化支出辅助账（项目编号新设），同时，结束（项目实施状态选项选为“已完成”）该辅助账；当选择资本化的项目因条件发生变化不再符合资本化条件时，可不结束该辅助账，重新选择“资本化、费用化支出选项”为费用化，并将已经发生的全部研发支出（含以前年度发生的）结转管理费用；

8. 项目实施状态选项：在研发成果（含研发失败）已经确认且结平辅助账时，选择“已完成”，其他状态均应选择“未完成”，年度终了后“已完成”项目的项目编号不得再次使用或启用；

9. 研发成果和研发成果证书号：当项目实施状态为“已完成”时，研发成果为必填项；研发成果证书号填写研发成果所对应的证书编号。研发失败的，研发成果选择为“研发失败”，研发成果证书号不需填写；

10. 费用明细可以逐日逐笔登记也可定期汇总登记。可以按照实际情况扩展研发支出明细，但不得合并明细。

与汇总表关系：

1. 根据项目编号，将“项目名称”、“项目编号”、“资本化、费用化支出选项”、“是否委托境外选项”、“项目实施状态选项”、“委托方与受托方是否存在关联关系选项”等和相关借方发生额明细逐项目分行过入汇总表“项目明细”内；

2. 期初余额汇总额过入汇总表期初余额对应明细项目行内，期末余额汇总额过入汇总表期末余额对应明细项目行内，贷方发生额中结转“管理费用”的汇总额过入汇总表“结转管理费用”对应明细行内，贷方发生额中结转“无形资产”的汇总额过入汇总表“结转无形资产”对应明细行内。

附表3

合作研发“研发支出”辅助账（样式）

项目名称 **项目编号：** **资本化、费用化支出选项：** ◎资本化 ○费用化 **项目实施状态选项：** ◎未完成 ○已完成 **研发成果：** **研发成果证书号：** **金额单位：元（列至角分）**

20XX年		凭证		摘要	借方金额	贷方金额	借或贷	余额	费用明细（借方）																					
									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			
									直接从事研发			研发活动直接消耗																			
月	日	种类	号数						工资薪金	五险一金	外聘研发人员的劳务费用	材料	燃料	动力费用	用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费	用于不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费	用于试制产品的检验费	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	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	用于研发活动的仪器的折旧费	用于研发活动的设备的折旧费	用于研发活动的软件的摊销费用	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	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				
				序号					1.1	1.2	1.3	2.1	2.2	2.3	2.4	2.5	2.6	2.7	2.8	3.1	3.2	4.1	4.2	4.3	5.1	5.2	5.3	5.4	6.1	6.2	6.3	…
				期初余额																										
				期末余额																										

主办会计： 录入人员： 复核人员：

本表适用于合作研发。合作研发是指立项企业通过契约的形式与其他企业共同对项目的某一关键领域分别投入资金、技术、人力，共同参与产生智力成果的创作活动，共同完成研发项目。

登记方法说明：

1. 应当在研发项目批准立项后按照《企业（合作）研究开发项目计划书》和《技术开发（合作）合同》等类似文件设置本账簿，并留存备查；

2. 合作研发项目“研发支出”辅助账应当按照研究开发项目，分别“费用化支出”、“资本化支出”进行明细核算；

3. 项目名称应当根据《企业（合作）研究开发项目计划书》和《技术开发（合作）合同》等类似文件据实填写；

4. 项目编号编码规则：为确保项目编号的全国唯一性，项目编码由21位序列号组成，前15位为工商登记号，16、17位为立项和设置辅助账的年度号，18至21位为项目序号；

5. 资本化、费用化选项：应当区分研究阶段、开发阶段和是否同时满足确认无形资产的条件来选择，同一个研发项目的资本化支出和费用化支出应当分别设置辅助账簿；当选择费用化的项目因条件发生变化符合资本化条件时，可将已经发生、尚未结转的研发支出结转管理费用或者结转至该项目的资本化支出辅助账（项目编号新设），同时，结束（项目实施状态选项选为“已完成”）该辅助账；当选择资本化的项目因条件发生变化不再符合资本化条件时，可不结束该辅助账，重新选择“资本化、费用化支出选项”为费用化，并将已经发生的全部研发支出（含以前年度发生的）结转管理费用；

6. 项目实施状态选项：在研发成果（含研发失败）已经确认且结平辅助账时，选择“已完成”，其他状态均应选择“未完成”，年度终了后“已完成”项目的项目编号不得再次使用或启用；

7. 研发成果和研发成果证书号：当项目实施状态为“已完成”时，研发成果为必填项；研发成果证书号填写研发成果所对应的证书编号。研发失败的，研发成果选择为“研发失败”，研发成果证书号不需填写；

8. 费用明细可以逐日逐笔登记也可定期汇总登记；可以按照实际情况扩展研发支出明细，但不得合并明细；

9. 序号1.1“工资薪金”、1.2“五险一金”：应当按照《职工工资和五险一金分配表》等类似分配表汇总登记，其中直接从事研发活动人员的补充社会保险、补充医疗保险和补充住房公积金应当作为“六、其他相关费用”登记，间接从事研发活动人员的工资薪金和五险一金等应当通过“二、直接投入费用”和“五、新产品设计费等”间接分配记入；

10. 序号1.3“外聘研发人员的劳务费用”：直接用于研发活动的可以按照相关凭证登记；

11. 序号2.1“材料”、2.2“燃料”、2.3“动力费用”：直接用于研发活动的可以按照相关凭证登记；

12. 序号2.4“用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费”、2.5“用于不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费”、2.6“用于试制产品的检验费”、2.7“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”、2.8“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”：外购专门用于研发活动的可以按照相关凭证登记；内部发生的应当通过内部结算价或者作为费用、成本核算对象进行归集和分摊，按照《其他直接投入费用分配表》等类似分配表汇总登记；

13. 序号3.1“用于研发活动的仪器的折旧费”、3.2“用于研发活动的设备的折旧费”：专门用于研发活动的设备、仪器折旧可以按照相关凭证登记；共用的应当按照《设备、仪器折旧分配表》等类似分配表汇总登记

14. 序号4.1“用于研发活动的软件的摊销费用”、4.2“用于研发活动的专利权的摊销费用”、4.3“用于研发活动的非专利技术（包括许可证、专有技术、设计和计算方法等）的摊销费用”：专用于研发活动的无形资产摊销可以按照相关凭证登记；共用的应当按照《无形资产摊销分配表》等类似分配表汇总登记；

15. 序号5.1“新产品设计费”、5.2“新工艺规程制定费”、5.3“新药研制的临床试验费”、5.4“勘探开发技术的现场试验费”：外购专门用于研发活动的可以按照相关凭证登记；内部发生的应当按照《新产品设计费等分配表》等类似分配表汇总登记；

16. 序号6其他相关费用：专门用于研发活动的可以按照相关凭证登记，共用的应当按照《××费用分配表》等类似分配表汇总登记；费用明细名称应当据实填写，主要包含：技术图书资料费、资料翻译费、专家咨询费、高新科技研发保险费，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、会议费等；可以按照需要增加费用明细。

与汇总表关系：

1. 根据项目编号，将“项目名称”、“项目编号”、“资本化、费用化支出选项”、“项目实施状态选项”等和相关借方发生额明细逐项目分行过入汇总表“项目明细”内；

2. 期初余额汇总额过入汇总表期初余额对应明细项目行内，期末余额汇总额过入汇总表期末余额对应明细项目行内，贷方发生额中结转“管理费用”的汇总额过入汇总表“结转管理费用”对应明细行内，贷方发生额中结转“无形资产”的汇总额过入汇总表“结转无形资产”对应明细行内。

附表4

集中研发“研发支出”辅助账（样式）

项目名称　　**项目编号：**　　**资本化、费用化支出选项：**◎资本化　○费用化　**项目实施状态选项：**◎未完成　○已完成　**研发成果：**　　**研发成果证书号：**　　**金额单位：元（列至角分）**

20XX年		凭证		摘要	借方金额	贷方金额	借或贷	余额	费用明细（借方）																			
									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			
									直接从事研发			研发活动直接消耗																		
月	日	种类	号数						工资薪金	五险一金	外聘研发人员的劳务费用	材料	燃料	动力费用	用于中间试验和产品试制的模、工装开发及制造费	用于不构成固定资产的样品、样机及一般试制手段购置费	用于试制产品的检验费	用于研发活动的仪器、设备运行维护、调整、检验、维修等费用	通过经营租赁方式租入用于研发活动的仪器、设备租赁费	用于研发活动的仪器的旧费	用于研发活动设备的旧费	用于研发活动的软件的摊销费用	用于研发活动的专利的销费用	用于研发活动的非专利技术（包括许可证、专有技术、设计和计算方法等）的摊销费用	新产品设计费	新工艺规程制定费	新药制的临床试验费	勘探开发技术现场试验费				
序号					1.1	1.2	1.3	2.1	2.2	2.3	2.4	2.5	2.6	2.7	2.8	3.1	3.2	4.1	4.2	4.3	5.1	5.2	5.3	5.4	6.1	6.2	6.3	…			
				期初余额																										
				期末余额																										

主办会计：　　录入人员：　　复核人员：

本表适用于集中研发。集中研发是指集团企业根据生产经营和科技开发的实际情况，对技术要求高、投资数额大，单个企业难以独立承担，或者研发力量集中在集团公司、由其统筹管理集团研发活动的研发项目进行集中研发。

登记方法说明：

1. 应当在研发项目批准立项后按照《企业（集中）研究开发项目计划书》和《技术开发（集中）合同》等类似文件设置本账簿，并留存备查；

2. 集中研发项目“研发支出”辅助账应当按照研究开发项目，分别“费用化支出”、“资本化支出”进行明细核算；

3. 项目名称应当根据《企业（集中）研究开发项目计划书》和《技术开发（集中）合同》等类似文件填写；

4. 项目编号编码规则：为确保项目编号的全国唯一性，项目编码由21位序列号组成，前15位为工商登记号，16、17位为立项和设置辅助账的年度号，18至21位为项目序号；

5. 资本化、费用化选项：应当区分研究阶段、开发阶段和是否同时满足确认无形资产的条件来选择，同一个研发项目的资本化支出和费用化支出应当分别设置辅助账簿；当选择费用化的项目因条件发生变化符合资本化条件时，可将已经发生、尚未结转的研发支出结转管理费用或者结转至该项目的资本化支出辅助账（项目编号新设），同时，结束（项目实施状态选项选为“已完成”）该辅助账；当选择资本化的项目因条件发生变化不再符合资本化条件时，可不结束该辅助账，重新选择“资本化、费用化支出选项”为费用化，并将已经发生的全部研发支出（含以前年度发生的）结转管理费用；

6. 项目实施状态选项：在研发成果（含研发失败）已经确认且结平辅助账时，选择“已完成”，其他状态均应选择“未完成”，年度终了后“已完成”项目的项目编号不得再次使用或启用；

7. 研发成果和研发成果证书号：当项目实施状态为“已完成”时，研发成果为必填项；研发成果证书号填写研发成果所对应的证书编号。研发失败的，研发成果选择为“研发失败”，研发成果证书号不需填写；

8. 费用明细可以逐日逐笔登记也可定期汇总登记；可以按照实际情况扩展研发支出明细，但不得合并明细；

9. 序号1.1“工资薪金”、1.2“五险一金”：应当按照《职工工资和五险一金分配表》等类似分配表汇总登记，其中直接从事研发活动人员的补充社会保险、补充医疗保险和补充住房公积金应当作为“六、其他相关费用”登记，间接从事研发活动人员的工资薪金和五险一金等应当通过“二、直接投入费用”和“五、新产品设计费等”间接分配记入；

10. 序号1.3“外聘研发人员的劳务费用”：直接用于研发活动的可以按照相关凭证登记；

11. 序号2.1“材料”、2.2“燃料”、2.3“动力费用”：直接用于研发活动的可以按照相关凭证登记；

12. 序号2.4“用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费”、2.5“用于不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费”、2.6“用于试制产品的检验费”、2.7“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”、2.8“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”：外购专门用于研发活动的可以按照相关凭证登记；内部发生的应当通过内部结算价或者作为费用、成本核算对象进行归集和分摊，按照《其他直接投入费用分配表》等类似分配表汇总登记；

13. 序号3.1“用于研发活动的仪器的折旧费”、3.2“用于研发活动的设备的折旧费”：专门用于研发活动的设备、仪器折旧可以按照相关凭证登记；共用的应当按照《设备、仪器折旧分配表》等类似分配表汇总登记；

14. 序号4.1“用于研发活动的软件的摊销费用”、4.2“用于研发活动的专利权的摊销费用”、4.3“用于研发活动的非专利技术（包括许可证、专有技术、设计和计算方法等）的摊销费用”：专用于研发活动的无形资产摊销可以按照相关凭证登记；共用的应当按照《无形资产摊销分配表》等类似分配表汇总登记；

15. 序号5.1“新产品设计费”、5.2“新工艺规程制定费”、5.3“新药研制的临床试验费”、5.4“勘探开发技术的现场试验费”：外购专门用于研发活动的可以按照相关凭证登记；内部发生的应当按照《新产品设计费等分配表》等类似分配表汇总登记；

16. 序号6其他相关费用：专门用于研发活动的可以按照相关凭证登记，共用的应当按照《××费用分配表》等类似分配表汇总登记；费用明细名称应当据实填写，主要包含：技术图书资料费、资料翻译费、专家咨询费、高新科技研发保险费，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、会议费等；可以按照需要增加费用明细。

与汇总表关系：

1. 根据项目编号，将“项目名称”、“项目编号”、“资本化、费用化支出选项”、“项目实施状态选项”等和相关借方发生额明细逐项目分行过入汇总表“项目明细”内；

2. 期初余额汇总额过入汇总表期初余额对应明细项目行内，期末余额汇总额过入汇总表期末余额对应明细项目行内，贷方发生额中结转“管理费用”的汇总额过入汇总表“结转管理费用”对应明细行内，贷方发生额中结转“无形资产”的汇总额过入汇总表“结转无形资产”对应明细行内。

附表5

“研发支出”辅助账汇总表（样式）

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	项目编号	研发形式	资本化、费用化支出选项	项目实施状态选项	委托方与受托方是否存在关联关系选项	是否委托境外选项	研发成果	研发成果证书号	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、委托外部机构或个人进行研发活动所发生的费用	其中：委托境外进行研发活动所发生的费用（包括存在关联关系的委托研发）	八、允许加计扣除的研发费用中的第1至5类费用合计（1+2+3+4+5）	其他相关费用限额=序号8×10%/(1-10%)	九、当期费用化支出可加计扣除总额	当期资本化可加计扣除的研发费用率
											直接从事研发活动人员			研发活动直接消耗																										
											工资薪金	五险一金	外聘研发人员的劳务费用	材料	燃料	动力费用	用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费	用于不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费	用于试制产品的检验费	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	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	用于研发活动的仪器的折旧费	用于研发活动的设备的折旧费	用于研发活动的软件的摊销费用	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	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										
行次、序号											1.1	1.2	1.3	2.1	2.2	2.3	2.4	2.5	2.6	2.7	2.8	3.1	3.2	4.1	4.2	4.3	5.1	5.2	5.3	5.4	6.1	6.2	6.3	…	7	7.1	8	8.1	9	9.1
1	期初余额																																						*	*
2	本期借方发生额																																						*	*
3	本期贷方发生额																																						*	*
4	其中：结转管理费用																																							*
5	结转无形资产																																						*	*
6	期末余额																																						*	*
项目明细（填写项目贷方发生额）	1																																							
	2																																							
	3																																							
	…																																							

法定代表人（签章）： 财务负责人：

填报说明：

1.本表属于年度财务会计报告附注之一，应当随同年度财务会计报告一并报送主管税务机关；

2.本表是根据所有上年未完成及本年新设置的项目的“研发支出”辅助账汇总填报；

3.根据项目编号，将“项目名称”、“项目编号”、“研发形式”、“资本化、费用化支出选项”、“项目实施状态选项”、“委托方与受托方是否存在关联关系选项”、“是否委托境外选项”和相关贷方发生额明细逐项目按序号一至七过入汇总表“项目明细”内。

4.研发形式：《自主研发“研发支出”辅助账》“研发形式”填写为自主研发，《委托研发“研发支出”辅助账》“研发形式”填写为委托研发，《合作研发“研发支出”辅助账》“研发形式”填写为合作研发，《集中研发“研发支出”辅助账》“研发形式”填写为集中研发；

5.委托方与受托方是否存在关联关系选项：研发形式为“委托研发”填写“存在”或“不存在”，研发形式为“自主研发”、“合作研发”、“集中研发”不需填写本选项；

6.是否委托境外选项：研发形式为“委托研发”的填写“委托境内”或“委托境外”，研发形式为“自主研发”、“合作研发”、“集中研发”不需填写本选项；

7.研发成果和研发成果证书号：项目实施状态为“已完成”的填写研发成果和研发成果证书号，项目实施状态为“未完成”的研发成果和研发成果证书号不需填写本选项；

8.序号7.1“其中：委托境外进行研发活动所发生的费用（包括存在关联关系的委托研发）”：
(1)当“委托方与受托方是否存在关联关系选项”为不存在，且“是否委托境外选项”为委托境外时，序号7.1等于序号7;
(2)当“委托方与受托方是否存在关联关系选项”为存在，且“是否委托境外选项”为委托境外时，序号7.1等于序号一至六的合计；

9.序号9“九、当期费用化支出可加计扣除总额”：
（1）当项目明细中“资本化、费用化支出选项”为费用化且“研发形式”为委托研发、“委托方与受托方是否存在关联关系选项”为存在时=[序号8+最小值（其他相关费用序号6合计,序号8.1）-序号7.1]×80%，其中，“最小值”是指其他相关费用序号6合计与序号8.1相比的孰小值（下同）；
（2）当项目明细中“资本化、费用化支出选项”为费用化且“研发形式”为委托研发、“委托方与受托方是否存在关联关系选项”为不存在时=（序号7-序号7.1）×80%;
（3）当项目明细中“资本化、费用化支出选项”为费用化且“研发形式”为自主研发、合作研发和集中研发时=序号8+最小值（其他相关费用序号6合计,序号8.1）；
（4）其他情形不需填写本栏次；

10.序号9.1“当期资本化可加计扣除的研发费用率”：
（1）当项目明细中“资本化、费用化支出选项”为资本化且“项目实施状态选项”为已完成、“研发形式”为委托研发、“委托方与受托方是否存在关联关系选项”为存在时={[序号8+最小值（其他相关费用序号6合计,序号8.1)-序号7.1]×80%}/序号一至六的合计×100%;
（2）当项目明细中“资本化、费用化支出选项”为资本化且“项目实施状态选项”为已完成、“研发形式”为委托研发、“委托方与受托方是否存在关联关系选项”为不存在时=[（序号7-序号7.1）×80%]/序号7×100%;
（3）当项目明细中“资本化、费用化支出选项”为资本化且“项目实施状态选项”为已完成、“研发形式”为自主研发、合作研发和集中研发时=[序号8+最小值（其他相关费用序号6合计,序号8.1）]/序号一至六的合计×100%;
（4）其他情形不需填写本栏次；
（5）“当期资本化可加计扣除的研发费用率”应当记录在对应的无形资产明细账上，以便用于计算归集《研发项目可加计扣除研究开发费用情况归集表》序号10.1“其中：准予加计扣除的摊销额”；

11.第1行“期初余额”：应当按照所有上年资本化支出未完成项目的“研发支出”辅助账期初借方余额对应费用明细项目的汇总额填报；

12.第2行“本期借方发生额”：应当按照所有上年未完成、本年新设置的项目的“研发支出”辅助账借方发生额对应费用明细项目的汇总额填报；

13.第3行“本期贷方发生额”：应当按照所有上年未完成、本年新设置的项目的“研发支出”辅助账贷方发生额对应费用明细项目的汇总额填报；

14.第4行“其中：结转管理费用”：当“资本化、费用化支出选项”为费用化支出时，对应的项目明细合计，其中，对应的序号9“当期费用化支出可加计扣除总额”等于“资本化、费用化支出选项”为费用化支出行次的合计；

15.第5行“其中：结转无形资产”：当“资本化、费用化支出选项”为资本化支出且“项目实施状态选项”为已完成时，对应的项目明细合计；

16.第6行“期末余额”：应当按照所有本年末资本化支出未完成项目的“研发支出”辅助账期末借方余额对应费用明细项目的汇总额填报。

附表6

研发项目可加计扣除研究开发费用情况归集表

纳税人名称（盖章）： **纳税人识别号：**

20XX 年度 金额单位：元（列至角分）

序号	项目		发生额
1	**一、人员人工费用小计**		
1.1	直接从事研发活动人员	工资薪金	
1.2		五险一金	
1.3	外聘研发人员的劳务费用		
2	**二、直接投入费用小计**		
2.1	研发活动直接消耗	材料	
2.2		燃料	
2.3		动力费用	
2.4	用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费		
2.5	用于不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费		
2.6	用于试制产品的检验费		
2.7	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		
2.8	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		
3	**三、折旧费用小计**		
3.1	用于研发活动的仪器的折旧费		
3.2	用于研发活动的设备的折旧费		
4	**四、无形资产摊销小计**		
4.1	用于研发活动的软件的摊销费用		
4.2	用于研发活动的专利权的摊销费用		
4.3	用于研发活动的非专利技术（包括许可证、专有技术、设计和计算方法等）的摊销费用		
5	**五、新产品设计费等小计**		
5.1	新产品设计费		
5.2	新工艺规程制定费		
5.3	新药研制的临床试验费		
5.4	勘探开发技术的现场试验费		
6	**六、其他相关费用小计**		
6.1			
6.2			
6.3			
…			
7	**七、委托外部机构或个人进行研发活动所发生的费用**		
7.1	其中：委托境外进行研发活动所发生的费用（包括存在关联关系的委托研发）		
8	**八、允许加计扣除的研发费用中的第1至5类费用合计（1+2+3+4+5）**		
8.1	其他相关费用限额=序号8×10%/(1-10%)		
9	**九、当期费用化支出可加计扣除总额**		
10	**十、研发项目形成无形资产当期摊销额**		
10.1	其中：准予加计扣除的摊销额		
11	**十一、当期实际加计扣除总额（9+10.1）×50%**		

填表说明：

1. 本表在企业所得税汇算清缴时随申报表一并报送；
2. 本表应当按照“研发支出”辅助账汇总表填报；
3. 序号1“一、人员人工费用小计”：等于序号1.1至1.3的合计；
4. 序号1.1“1.直接从事研发活动人员工资薪金”：取自《“研发支出”辅助账汇总表》序号1.1第4行“结转管理费用”；
5. 序号1.2“1.直接从事研发活动人员五险一金”：取自《“研发支出”辅助账汇总表》序号1.2第4行“结转管理费用”；
6. 序号1.3“2.外聘研发人员的劳务费用”：取自《“研发支出”辅助账汇总表》序号1.3第4行“结转管理费用”；
7. 序号2“二、直接投入费用小计”：等于序号2.1至2.8的合计；
8. 序号2.1“研发活动直接消耗材料”：取自《“研发支出”辅助账汇总表》序号2.1第4行“结转管理费用”；
9. 序号2.2“研发活动直接消耗燃料”：取自《“研发支出”辅助账汇总表》序号2.2第4行“结转管理费用”；
10. 序号2.3“研发活动直接消耗动力费用”：取自《“研发支出”辅助账汇总表》序号2.3第4行“结转管理费用”；
11. 序号2.4“研发活动直接消耗材料用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费”：取自《“研发支出”辅助账汇总表》序号2.4第4行“结转管理费用”；
12. 序号2.5“用于不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费”：取自《“研发支出”辅助账汇总表》序号2.5第4行“结转管理费用”；
13. 序号2.6“用于试制产品的检验费”：取自《“研发支出”辅助账汇总表》序号2.6第4行“结转管理费用”；
14. 序号2.7“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”：取自《“研发支出”辅助账汇总表》序号2.7第4行“结转管理费用”；
15. 序号2.8“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”：取自《“研发支出”辅助账汇总表》序号2.8第4行“结转管理费用”；
16. 序号3“三、折旧费用小计”：等于序号3.1加3.2；
17. 序号3.1“用于研发活动的仪器的折旧费”：取自《“研发支出”辅助账汇总表》序号3.1第4行“结转管理费用”；
18. 序号3.2“用于研发活动的设备的折旧费”：取自《“研发支出”辅助账汇总表》序号3.2第4行“结转管理费用”；
19. 序号4“四、无形资产摊销小计”：等于序号4.1至4.3的合计；
20. 序号4.1“用于研发活动的软件的摊销费用”：取自《“研发支出”辅助账汇总表》序号4.1第4行“结转管理费用”；
21. 序号4.2“用于研发活动的专利权的摊销费用”：取自《“研发支出”辅助账汇总表》序号4.2第4行“结转管理费用”；
22. 序号4.3“用于研发活动的非专利技术（包括许可证、专有技术、设计和计算方法等）的摊销费用”：取自《“研发支出”辅助账汇总表》序号4.3第4行“结转管理费用”；
23. 序号5“五、新产品设计费等小计”：等于序号5.1至5.4的合计；
24. 序号5.1“新产品设计费”：取自《“研发支出”辅助账汇总表》序号5.1第4行“结转管理费用”；
25. 序号5.2“新工艺规程制定费”：取自《“研发支出”辅助账汇总表》序号5.2第4行“结转管理费用”；
26. 序号5.3“新药研制的临床试验费”：取自《“研发支出”辅助账汇总表》序号5.3第4行“结转管理费用”；
27. 序号5.4“勘探开发技术的现场试验费”：取自《“研发支出”辅助账汇总表》序号5.4第4行“结转管理费用”；
28. 序号6“六、其他相关费用小计”：等于序号6明细的合计；
29. 序号6明细：取自《“研发支出”辅助账汇总表》序号6第4行“结转管理费用”明细，应当将明细名称一并填入；
30. 序号7“七、委托外部机构或个人进行研发活动所发生的费用”：取自《“研发支出”辅助账汇总表》序号7第4行“结转管理费用”；
31. 序号7.1“其中：委托境外进行研发活动所发生的费用（包括存在关联关系的委托研发）”：取自《“研发支出”辅助账汇总表》序号7.1第4行“结转管理费用”；
32. 序号8“八、允许加计扣除的研发费用中的第1至5类费用合计（1+2+3+4+5）”：取自《“研发支出”辅助账汇总表》序号8第4行“结转管理费用”；
33. 序号9“九、当期费用化支出可加计扣除总额”：取自《“研发支出”辅助账汇总表》序号9第4行“结转管理费用”；
34. 序号10“十、研发项目形成无形资产当期摊销额”：应当按照以前年度及当期形成无形资产的研发项目当期摊销额填报；
35. 序号10.1“其中：准予加计扣除的摊销额”：应当按照以前年度及本年度对应项目的资本化可加计扣除的研发费用率乘以当年度摊销额合计数填报。

附件 3

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

国家税务总局办公厅

一、公告出台背景

为进一步鼓励企业加大研发投入，有效促进企业研发创新活动，10月21日国务院第109次常务会议决定，进一步完善企业研发费用税前加计扣除政策。根据国务院决定，10月30日，财政部、国家税务总局和科技部制定下发了《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，以下简称《通知》），对研发费用税前加计扣除政策进行了明确。为进一步明确政策执行口径，保证优惠政策的贯彻实施，根据现行企业所得税法及通知的规定，制订本公告。

二、公告主要内容

（一）明确从事研发活动人员的范围

公告明确研发人员包括研究人员、技术人员和辅助人员三类。研发人员既可以是本企业的员工，也可以是外聘的。外聘研发人员明确为与本企业签订劳务用工协议（合同）或临时聘用的研究人员、技术人员、辅助人员，劳务派遣的研究人员、技术人员、辅助人员也包括在内。上述人员中的辅助人员不应包括为研发活动从事后勤服务的人员。

（二）明确同时享受加速折旧的固定资产加计扣除折旧额的计算

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，因此公告明确，企业用于研发活动的仪器、设备，符合税法规定且选择享受加速折旧优惠政策的，在享受研发费用加计扣除政策时，就已经进行会计

处理计算的折旧、费用的部分加计扣除，且不得超过按税法规定计算的金额。

例1：甲汽车制造企业2015年12月购入并投入使用一专门用于研发活动的设备，单位价值1200万元，会计处理按8年折旧，税法上规定的最低折旧年限为10年，不考虑残值。甲企业对该项设备选择缩短折旧年限的加速折旧方式，折旧年限缩短为6年（10×60%=6）。2016年企业会计处理计提折旧额150万元（1200/8=150），税收上因享受加速折旧优惠可以扣除的折旧额是200万元（1200/6=200），申报研发费用加计扣除时，就其会计处理的“仪器、设备的折旧费”150万元可以进行加计扣除75万元（150×50%=75）。若该设备8年内用途未发生变化，每年均符合加计扣除政策规定，则企业8年内每年均可对其会计处理的“仪器、设备的折旧费”150万元进行加计扣除75万元。

例2：接上例，如企业会计处理按4年进行折旧，其他情形不变。则2016年企业会计处理计提折旧额300万元（1200/4=300），税收上可扣除的加速折旧额为200万元（1200/6=200），申报享受研发费用加计扣除时，对其在实际会计处理上已确认的“仪器、设备的折旧费”，但未超过税法规定的税前扣除金额200万元可以进行加计扣除100万元（200×50%=100）。若该设备6年内用途未发生变化，每年均符合加计扣除政策规定，则企业6年内每年均可对其会计处理的“仪器、设备的折旧费”200万元进行加计扣除100万元。

（三）明确多用途对象的费用归集要求

考虑到企业尤其是中小企业，从事研发活动的人员同时也会承担生产经营管理等职能，用于研发活动的仪器、设备、无形资产同时也会用于非研发活动，《通知》对允许加计扣除的研发费用不再强调“专门用于”。为有效划分这类情形，公告明确，企业应对此类人员活动情况及仪器、设备、无形资产的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

占比等合理方法在研发费用和生产经营费用间分配，未分配的不得加计扣除。

（四）明确其他相关费用的归集与限额计算

研发费用的归集范围除其他相关费用外仅限于《通知》列举的项目，考虑到其他相关费用名目不一，不能穷尽列举，因此《通知》参照高新技术企业研发费用的相关规定，明确与研发活动直接相关的其它相关费用，不得超过可加计扣除研发费用总额的10%。公告进一步明确了该限额的计算：应按项目分别计算，每个项目可加计扣除的其他相关费用都不得超过该项目可加计扣除研发费用总额的10%。按照《通知》规定，假设某一研发项目的其他相关费用的限额为X，《通知》第一条允许加计扣除的研发费用中的第1项至第5项费用之和为Y，那么X =（X+Y）×10%，即X=Y×10%/（1-10%）。

例：某企业2016年进行了二项研发活动A和B，A项目共发生研发费用100万元，其中与研发活动直接相关的其他费用12万元，B共发生研发费用100万元，其中与研发活动直接相关的其他费用8万元，假设研发活动均符合加计扣除相关规定。A项目其他相关费用限额=（100-12）×10%/(1-10%)=9.78，小于实际发生数12万元，则A项目允许加计扣除的研发费用应为97.78万元（100-12+9.78=97.78）。B项目其他相关费用限额=（100-8）×10%/(1-10%)=10.22，大于实际发生数8万元，则B项目允许加计扣除的研发费用应为100万元。

该企业2016年可以享受的研发费用加计扣除额为98.89万元[（97.78+100）×50%=98.89]。

（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。

（六）明确财政性资金用于研发形成的研发费支出不得加计扣除

《企业所得税法实施条例》规定，企业的不征税收入用于支出所形成的费用或者资产，不得扣除或者计算对应的折旧、摊销扣除。据此，《公告》明确，企业取得作为不征税收入处理的财政性资金用于研发活动所形成的费用或无形资产，不得计算加计扣除。未作为不征税收入处理的财政性资金用于研发活动所形成的费用或无形资产，可按规定计算加计扣除。

（七）明确允许加计扣除的研发费用的基本要求

研发费用的核算无论是计入当期损益还是形成无形资产，可加计扣除的研发费用都应属于《通知》及公告规定的范围，同时应符合法律、行政法规和国家税务总局的税前扣除的相关规定，即不得税前扣除的项目也不得加计扣除。对于研发支出形成无形资产的，按照无形资产成本的150%摊销，其摊销年限应符合企业所得税法实施条例规定，即除法律另有规定外，摊销年限不得低于10年。

（八）明确委托开发过程中委托方可加计扣除的研发费用金额

委托开发情形下，考虑到涉及商业秘密等原因，《通知》规定，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%由委托方加计扣除，受托方不得再进行加计扣除；除关联方外委托方加计扣除时不再需要提供研发项目的费用支出明细情况。公告进一步明

确，委托方发生的费用，可按规定全额税前扣除；加计扣除时按照委托方发生费用的80%计算加计扣除。公告特别强调委托个人研发的，应凭个人出具的发票等合法有效凭证计算税前加计扣除。

《通知》规定企业委托境外研发不得加计扣除，公告进一步对受托研发的境外机构或个人的范围作了解释，受托研发的境外机构是指依照外国和地区（含港澳台）法律成立的企业和其他取得收入的组织。受托研发的境外个人是指外籍（含港澳台）个人。

（九）明确不适用加计扣除优惠政策行业企业的具体判定

《通知》列明了不适用加计扣除优惠政策的七个行业，考虑到当前企业经营多元化的情况，为合理判断纳税人所属行业，《公告》明确，《通知》所列七个行业企业是指以上述行业业务为主营业务，其研发费用发生当年的主营业务收入占企业按税法第六条规定计算的收入总额减除不征税收入和投资收益的余额50%（不含）以上的企业。

（十）明确研发项目辅助账的式样及日常管理

《通知》规定对享受加计扣除的研发费用按研发项目设置辅助账，准确归集核算当年可加计扣除的各项研发费用实际发生额。为引导企业准确核算，同时便于税务机关后续管理与核查，公告对允许加计扣除的研发费用项目设置了“研发支出”辅助账和“研发支出”辅助帐汇总表样式，企业在研发项目立项时参照样式设置研发支出辅助账，年末按样式填报“研发支出”辅助帐汇总表。

（十一）明确企业享受加计扣除优惠的申报及备案管理

为保证优惠政策正确执行，公告明确，年度纳税申报时，根据研发支出辅助账汇总表，填报研发项目可加计扣除研发费用情况归集表，在年度纳税申报时随申报表一并报送。

研发费用加计扣除实行备案管理，除“备案资料”和“主要留存备查资料” 按照本公告规定执行外，其他备案管理要求按照《国家税务总局关于

发布<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2015年第76号）的规定执行。

根据《技术合同认定登记管理办法》（国科发政字〔2000〕63号）第六条规定，未申请认定登记和未予登记的技术合同，不得享受国家对有关促进科技成果转化规定的税收、信贷和奖励等方面的优惠政策。据此，涉及委托、合作研究开发的合同需经科技主管部门登记，该资料需要留存备查。

若企业的研发项目已取得地市级（含）以上科技行政主管部门出具的鉴定意见，也应作为资料留存备查。

（十二）明确税务机关强化研发费用加计扣除后续管理与核查要求

为进一步落实简政放权放管结合的工作要求，《通知》要求税务部门加强研发费用加计扣除优惠政策的后续管理，公告进一步提出了后续管理的具体要求，即每年汇算清缴期结束后应开展核查，核查面不得低于享受该优惠企业户数的20%。省级税务机关可根据实际情况制订具体核查办法或工作措施。

（十三）明确施行时间

与《通知》的执行时间相一致，公告适用于2016年度及以后年度企业所得税汇算清缴。

附件4

关于提高科技型中小企业研究开发费用税前加计扣除比例的通知

财税〔2017〕34号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）、国家税务局、地方税务局、科技厅（局），新疆生产建设兵团财务局、科技局:

为进一步激励中小企业加大研发投入，支持科技创新，现就提高科技型中小企业研究开发费用（以下简称研发费用）税前加计扣除比例有关问题通知如下:

一、科技型中小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2017年1月1日至2019年12月31日期间，再按照实际发生额的75%在税前加计扣除；形成无形资产的，在上述期间按照无形资产成本的175%在税前摊销。

二、科技型中小企业享受研发费用税前加计扣除政策的其他政策口径按照《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）规定执行。

三、科技型中小企业条件和管理办法由科技部、财政部和国家税务总局另行发布。科技、财政和税务部门应建立信息共享机制，及时共享科技型中小企业的相关信息，加强协调配合，保障优惠政策落实到位。

财政部 税务总局 科技部

2017年5月2日

附件5

国家税务总局关于提高科技型中小企业研究开发费用税前加计扣除比例有关问题的公告

国家税务总局公告2017年第18号

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、《财政部 税务总局 科技部关于提高科技型中小企业研究开发费用税前加计扣除比例的通知》（财税〔2017〕34号，以下简称《通知》）和《科技部财政部 国家税务总局关于印发〈科技型中小企业评价办法〉的通知》（国科发政〔2017〕115号，以下简称《评价办法》）的规定，现就提高科技型中小企业研究开发费用（以下简称“研发费用”）税前加计扣除比例有关问题公告如下:

一、科技型中小企业开展研发活动实际发生的研发费用，在2019年12月31日以前形成的无形资产，在2017年1月1日至2019年12月31日期间发生的摊销费用，可适用《通知》规定的优惠政策。

二、企业在汇算清缴期内按照《评价办法》第十条、第十一条、第十二条规定取得科技型中小企业登记编号的，其汇算清缴年度可享受《通知》规定的优惠政策。企业按《评价办法》第十二条规定更新信息后不再符合条件的，其汇算清缴年度不得享受《通知》规定的优惠政策。

三、科技型中小企业办理税收优惠备案时，应将按照《评价办法》取得的相应年度登记编号填入《企业所得税优惠事项备案表》“具有相关资格的批准文件（证书）及文号（编号）”栏次。

四、因不符合科技型中小企业条件而被科技部门撤销登记编号的企业，相应年度不得享受《通知》规定的优惠政策，已享受的应补缴相应年

度的税款。

五、科技型中小企业享受研发费用税前加计扣除政策的其他政策口径和管理事项仍按照《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）和《国家税务总局关于发布〈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2015年第76号）的规定执行。

六、本公告适用于2017年—2019年度企业所得税汇算清缴。

特此公告。

国家税务总局

2017年5月22日

附件6

关于《国家税务总局关于提高科技型中小企业研究开发费用税前加计扣除比例有关问题的公告》的解读

一、公告出台背景

为进一步激励中小企业加大研发投入，支持科技创新，4月19日国务院常务会议决定，自2017年1月1日至2019年12月31日，将科技型中小企业研发费用税前加计扣除比例由50%提高至75%。根据国务院决定，5月2日，财政部、税务总局和科技部制定下发了《关于提高科技型中小企业研究开发费用税前加计扣除比例的通知》（财税〔2017〕34号，以下简称《通知》），对提高科技型中小企业研究开发费用税前加计扣除比例问题进行了明确。5月4日，科技部、财政部、税务总局联合发布了《关于印发<科技型中小企业评价办法>的通知》（国科发政〔2017〕115号，以下简称《评价办法》），明确了科技型中小企业的条件和管理办法。为进一步明确政策执行口径，保证优惠政策的贯彻实施，根据《通知》《评价办法》及其他相关规定，制订本公告。

二、公告主要内容

（一）明确形成无形资产的研发费用加计扣除口径

考虑到提高科技型中小企业研发费用税前加计扣除比例政策执行期限为3年，而无形资产摊销涉及多个年度，为提高政策的确定性和可操作性，《通知》明确科技型中小企业开展研发活动中实际发生的研发费用形成无形资产的，在2017年1月1日至2019年12月31日期间按照无形资产成本的175%在税前摊销。

为便于理解和把握，公告对形成无形资产并适用《通知》规定优惠政

策的情形做了进一步明确，即：2019年12月31日以前形成的无形资产，包括在2017年以前年度及2017年1月1日至2019年12月31日期间形成的无形资产，在2017年1月1日至2019年12月31日期间发生的摊销费用,均可以适用《通知》规定的提高加计扣除比例的优惠政策。比如，某科技型中小企业在2016年1月通过研发形成无形资产，计税基础为100万元，摊销年限为10年。假设其计税基础所归集的研发费用均属于允许加计扣除的范围，则其在2016年度按照现行规定可税前摊销15（10×150%）万元，2017、2018、2019年度每年可税前摊销17.5（10×175%）万元。再如，某科技型中小企业在2018年1月通过研发形成无形资产，计税基础为100万元，摊销年限为10年。假设其计税基础所归集的研发费用均属于允许加计扣除的范围，则其在2018、2019年度每年均可税前摊销17.5（10×175%）万元。

（二）明确《通知》与《评价办法》的衔接

按照《评价办法》，科技型中小企业是否符合条件，主要依据其上一年度数据进行判断，因此，科技型中小企业经公示并取得入库登记编号说明其上一年度符合科技型中小企业的条件。其中包括两种情况：一是企业上一年度没有取得入库登记编号，本年新取得入库登记编号的；二是上一年度已取得入库登记编号，本年更新信息后仍符合条件从而又取得入库登记编号的。由此，综合考虑《通知》和《评价办法》相关规定的有效衔接问题，公告明确企业在汇算清缴期内按照《评价办法》第十条、十一条、十二条规定取得科技型中小企业入库登记编号的，其汇算清缴年度可享受《通知》规定的优惠政策。企业按《评价办法》第十二条规定更新信息后不再符合条件的，其汇算清缴年度不得享受《通知》规定的优惠政策。

比如，某科技型中小企业在2018年5月取得入库登记编号，2018年5月正值2017年度汇算清缴期间，因此，该企业可以在2017年度享受《通知》规定的优惠政策；如该企业2019年3月底前更新信息后仍符合条件，可以在2018年度享受《通知》规定的优惠政策；如该企业2019年3月底前更新

信息后不符合条件，则该企业在2018年度不得享受《通知》规定的优惠政策。

（三）简化备案要求

按照《评价办法》的规定，省级科技管理部门为入库企业赋予科技型中小企业登记编号。为简化备案报送资料，科技型中小企业按照《国家税务总局关于发布〈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2015年第76号）规定办理备案时，将科技型中小企业的相应年度登记编号填入《企业所得税优惠事项备案表》“具有相关资格的批准文件（证书）及文号（编号）”栏次即可，不需另外向税务机关报送证明材料。

比如，某科技型中小企业在办理2017年度优惠备案时，应将其在2018年汇算清缴期内取得的年度登记编号填入《企业所得税优惠事项备案表》规定栏次即可。

（四）撤销登记编号的科技型中小企业不得享受优惠

享受《通知》规定的优惠政策的主体是科技型中小企业，因此，能否符合科技型中小企业条件是享受优惠政策的前提。按照《评价办法》的规定，科技型中小企业经公示确认并取得登记编号表明其符合科技型中小企业条件，相应地，不符合科技型中小企业条件而被科技部门撤销登记编号的企业，相应年度不得享受《通知》规定的优惠政策，已享受的应补缴相应年度的税款。

（五）明确研发费用口径

《通知》规定的优惠政策主要是提高了科技型中小企业研发费用加计扣除的比例，其他政策口径、管理事项仍按照《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）、《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）和《国家税务总局关于发布

<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2015年第76号）等文件规定执行。

（六）明确施行时间

《通知》规定的优惠政策的执行时间为2017年1月1日至2019年12月31日，与此相一致，公告适用于2017—2019年度企业所得税汇算清缴。

国家税务总局办公厅

2017年05月26日

附件7

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

为进一步做好研发费用税前加计扣除优惠政策的贯彻落实工作，切实解决政策落实过程中存在的问题，根据《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）及《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）等文件的规定，现就研发费用税前加计扣除归集范围有关问题公告如下:

一、人员人工费用

指直接从事研发活动人员的工资薪金、基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金，以及外聘研发人员的劳务费用。

（一）直接从事研发活动人员包括研究人员、技术人员、辅助人员。研究人员是指主要从事研究开发项目的专业人员;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;辅助人员是指参与研究开发活动的技工。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。

接受劳务派遣的企业按照协议（合同）约定支付给劳务派遣企业，且由劳务派遣企业实际支付给外聘研发人员的工资薪金等费用，属于外聘研发人员的劳务费用。

（二）工资薪金包括按规定可以在税前扣除的对研发人员股权激励的支出。

（三）直接从事研发活动的人员、外聘研发人员同时从事非研发活动的，企业应对其人员活动情况做必要记录，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研发费用和生产经营费用间分配，未分配的不得加计扣除。

二、直接投入费用

指研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用；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；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。

（一）以经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备，同时用于非研发活动的，企业应对其仪器设备使用情况做必要记录，并将其实际发生的租赁费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，未分配的不得加计扣除。

（二）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。

三、折旧费用

指用于研发活动的仪器、设备的折旧费。

（一）用于研发活动的仪器、设备，同时用于非研发活动的，企业应对其仪器设备使用情况做必要记录，并将其实际发生的折旧费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，未分配的不得加计扣

除。

（二）企业用于研发活动的仪器、设备，符合税法规定且选择加速折旧优惠政策的，在享受研发费用税前加计扣除政策时，就税前扣除的折旧部分计算加计扣除。

四、无形资产摊销费用

指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。

（一）用于研发活动的无形资产，同时用于非研发活动的，企业应对其无形资产使用情况做必要记录，并将其实际发生的摊销费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，未分配的不得加计扣除。

（二）用于研发活动的无形资产，符合税法规定且选择缩短摊销年限的，在享受研发费用税前加计扣除政策时，就税前扣除的摊销部分计算加计扣除。

五、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

指企业在新产品设计、新工艺规程制定、新药研制的临床试验、勘探开发技术的现场试验过程中发生的与开展该项活动有关的各类费用。

六、其他相关费用

指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、高新科技研发保险费，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。

此类费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的10%。

七、其他事项

（一）企业取得的政府补助，会计处理时采用直接冲减研发费用方法

且税务处理时未将其确认为应税收入的，应按冲减后的余额计算加计扣除金额。

（二）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该特殊收入，不足扣减的，加计扣除研发费用按零计算。

（三）企业开展研发活动中实际发生的研发费用形成无形资产的，其资本化的时点与会计处理保持一致。

（四）失败的研发活动所发生的研发费用可享受税前加计扣除政策。

（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。

八、执行时间和适用对象

本公告适用于2017年度及以后年度汇算清缴。以前年度已经进行税务处理的不再调整。涉及追溯享受优惠政策情形的，按照本公告的规定执行。科技型中小企业研发费用加计扣除事项按照本公告执行。

国家税务总局公告2015年第97号第一条、第二条第（一）项、第二条第（二）项、第二条第（四）项同时废止。

国家税务总局

2017年11月8日

附件8

关于《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》的解读

一、公告出台背景

为进一步做好研发费用税前加计扣除优惠政策的贯彻落实工作，切实解决政策落实过程中存在的问题，根据《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）及《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，以下简称“97号公告”）等文件的规定，制定本公告。

二、公告的主要内容

本公告聚焦研发费用归集范围，在现行规定基础上，结合实际执行情况，完善和明确了部分研发费用掌握口径，在体例上适度体现系统性与完整性。

（一）细化人员人工费用口径

保留97号公告有关直接从事研发活动人员范围的界定和从事多种活动的人员人工费用准确进行归集要求，增加了劳务派遣和股权激励相关内容。

1. 适当拓宽外聘研发人员范围。《国家税务总局关于企业工资薪金和职工福利费等支出税前扣除问题的公告》（国家税务总局公告2015年第34号）将劳务派遣分为两种形式，并分别适用不同的税前扣除规定：一种是按照协议（合同）约定直接支付给劳务派遣公司的费用作为劳务费支出在税前扣除，另一种是直接支付给员工个人的费用作为工资薪金和职工福

利费支出在税前扣除。在97号公告规定的框架下，直接支付给员工个人的工资薪金属于人员人工费用范围，可以加计扣除。而直接支付给劳务派遣公司的费用，各地理解和执行不一。考虑到直接支付给员工个人和支付给劳务派遣公司，仅是支付方式不同，并未改变企业劳务派遣用工的实质，为体现税收公平，公告明确外聘研发人员包括与劳务派遣公司签订劳务用工协议（合同）的形式，将按照协议（合同）约定直接支付给劳务派遣公司，且由劳务派遣公司实际支付给研发人员的工资薪金等，纳入加计扣除范围。

2. 明确对研发人员的股权激励支出可以加计扣除。由于股权激励支付方式的特殊性，对其能否作为加计扣除的基数有不同理解。鉴于《国家税务总局关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告2012年第18号）已明确符合条件的股权激励支出可以作为工资薪金在税前扣除，为调动和激发研发人员的积极性，公告明确工资薪金包括按规定可以在税前扣除的对研发人员股权激励的支出，即符合条件的对研发人员股权激励支出属于可加计扣除范围。需要强调的是享受加计扣除的股权激励支出需要符合国家税务总局公告2012年第18号规定的条件。

（二）细化直接投入费用口径

保留97号公告有关直接投入费用口径和多用途的仪器、设备租赁费的归集要求，细化研发费用中对应的材料费用不得加计扣除的管理规定，进一步明确材料费用跨年度事项的处理方法。

97号公告规定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。但实际执行中，材料费用实际发生和产品对外销售往往不在同一个年度，如追溯到材料费用实际发生年度，需要修改以前年度纳税申报。为方便纳税人操作，公告明确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，应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。

（三）细化折旧费用口径

保留97号公告有关仪器、设备的折旧费口径和多用途仪器、设备折旧费用归集要求，进一步调整加速折旧费用的归集方法。

97号公告明确加速折旧费用享受加计扣除政策的原则为会计、税收折旧孰小。该计算方法较为复杂，不易准确掌握。为提高政策的可操作性，公告将加速折旧费用的归集方法调整为就税前扣除的折旧部分计算加计扣除。

97号公告解读中曾举例说明计算方法：甲汽车制造企业2015年12月购入并投入使用一专门用于研发活动的设备，单位价值1200万元，会计处理按8年折旧，税法上规定的最低折旧年限为10年，不考虑残值。甲企业对该项设备选择缩短折旧年限的加速折旧方式，折旧年限缩短为6年（10×60%=6）。2016年企业会计处理计提折旧额150万元（1200/8=150），税收上因享受加速折旧优惠可以扣除的折旧额是200万元（1200/6=200），申报研发费用加计扣除时，就其会计处理的“仪器、设备的折旧费”150万元可以进行加计扣除75万元（150×50%=75）。若该设备8年内用途未发生变化，每年均符合加计扣除政策规定，则企业8年内每年均可对其会计处理的“仪器、设备的折旧费”150万元进行加计扣除75万元。如企业会计处理按4年进行折旧，其他情形不变，则2016年企业会计处理计提折旧额300万元（1200/4=300），税收上因享受加速折旧优惠可以扣除的折旧额是200万元（1200/6=200），申报享受研发费用加计扣除时，对其在实际会计处理上已确认的“仪器、设备的折旧费”，但未超过税法规定的税前扣除金额200万元可以进行加计扣除100万元（200×50%=100）。若该设备6年内用途未发生变化，每年均符合加计扣除政策规定，则企业6年内每年均可对其会计处理的“仪器、设备的折旧费”200万元进行加计扣除100万元。

结合上述例子，按本公告口径申报研发费用加计扣除时，若该设备6年内用途未发生变化，每年均符合加计扣除政策规定，则企业在6年内每年直接就其税前扣除“仪器、设备折旧费”200万元进行加计扣除100万元（200×50%=100），不需比较会计、税收折旧孰小，也不需要根据会计折旧年限的变化而调整享受加计扣除的金额，计算方法大为简化。

（四）细化无形资产摊销口径

保留97号公告有关无形资产摊销费用口径和多用途摊销费用的归集要求，进一步调整摊销费用的归集方法。

明确加速摊销的归集方法。《财政部 国家税务总局关于进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展企业所得税政策的通知》（财税〔2012〕27号）明确企业外购的软件作为无形资产管理的可以适当缩短摊销年限。为提高政策的确定性，本公告明确了无形资产缩短摊销年限的折旧归集方法，与固定资产加速折旧的归集方法保持一致，就税前扣除的摊销部分计算加计扣除。

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

此类费用是指企业在新产品设计、新工艺规程制定、新药研制的临床试验、勘探开发技术的现场试验过程中发生的全部费用，即，包括与开展此类活动有关的各类费用。

（六）细化其他相关费用口径

保留97号公告有关其他相关费用口径等内容，适度拓展其他相关费用范围。

明确其他相关费用的范围。除财税〔2015〕119号列举的其他相关费用类型外，其他类型的费用能否作为其他相关费用，计算扣除限额后加计扣除，政策一直未明确，各地也执行不一。为提高政策的确定性，同时考虑到人才是创新驱动战略关键因素，公告在财税〔2015〕119号列举的费

用基础上，明确其他相关费用还包括职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保险费，以进一步激发研发人员的积极性，推动开展研发活动。

（七）明确其他政策口径

1. 明确取得的政府补助后计算加计扣除金额的口径。近期，财政部修订了《企业会计准则第16号——政府补助》。与原准则相比，修订后的准则在总额法的基础上，新增了净额法，将政府补助作为相关成本费用扣减。按照企业所得税法的规定，企业取得的政府补助应确认为收入，计入收入总额。净额法产生了税会差异。企业在税收上将政府补助确认为应税收入，同时增加研发费用，加计扣除应以税前扣除的研发费用为基数。但企业未进行相应调整的，税前扣除的研发费用与会计的扣除金额相同，应以会计上冲减后的余额计算加计扣除金额。比如，某企业当年发生研发支出200万元，取得政府补助50万元，当年会计上的研发费用为150万元，未进行相应的纳税调整，则税前加计扣除金额为150×50%=75万元。

2. 明确下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入冲减研发费用的时点。97号公告明确了特殊收入冲减的条款，但未明确在确认特殊收入与研发费用发生可能不在同一年度的处理问题。本着简便、易操作的原则，公告明确在确认收入当年冲减，便于纳税人准确执行政策。

3. 明确研发费用资本化的时点。税收上对研发费用资本化的时点没有明确规定，因此，公告明确企业开展研发活动中实际发生的研发费用形成无形资产的，其开始资本化的时点与会计处理保持一致。

4. 明确失败的研发活动所发生的研发费用可享受加计扣除政策。出于以下两点考虑，公告明确失败的研发活动所发生的研发费用可享受加计扣除政策：一是企业的研发活动具有一定的风险和不可预测性，既可能成功也可能失败，政策是对研发活动予以鼓励，并非单纯强调结果；二是失败的研发活动也并不是毫无价值的，在一般情况下的“失败”是指没有取得预期的结果，但可以积累经验，取得其他有价值的成果。

5. 明确委托研发加计扣除口径。一是明确加计扣除的金额。财税〔2015〕119号要求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。实际执行中往往将提供研发费用支出明细情况理解为委托关联方研发的需执行不同的加计扣除政策，导致各地理解和执行不一。依据政策本意，提供研发支出明细情况的目的是为了判断关联方交易是否符合独立交易原则。因此委托关联方和委托非关联方开展研发活动，其加计扣除的口径是一致的。为避免歧义，公告在保证委托研发加计扣除的口径不变的前提下，对97号公告的表述进行了解释，即：97号公告第三条所称“研发活动发生费用”是指委托方实际支付给受托方的费用。二是明确委托方享受加计扣除优惠的权益不得转移给受托方。财税〔2015〕119号已明确了委托研发发生的费用由委托方加计扣除，受托方不得加计扣除。此为委托研发加计扣除的原则，不管委托方是否享受优惠，受托方均不得享受优惠。公告对此口径进行了明确。三是明确研发费用支出明细情况涵盖的费用范围。由于对政策口径的理解不一，导致对研发费用支出明细涵盖的费用范围的理解也不一致，诸如受托方实际发生的费用、受托方发生的属于可加计扣除范围的费用等口径。在充分考虑研发费用支出明细情况的目的和受托方的执行成本等因素后，公告将研发费用支出明细情况明确为受托方实际发生的费用情况。比如，A企业2017年委托其B关联企业研发，假设该研发符合研发费用加计扣除的相关条件。A企业支付给B企业100万元。B企业实际发生费用90万元（其中按可加计扣除口径归集的费用为85万元），利润10万元。2017年，A企业可加计扣除的金额为100×80%×50%=40万元，B企业应向A企业提供实际发生费用90万元的明细情况。

三、明确执行时间和适用对象

在执行时间上，公告适用于2017年度及以后年度汇算清缴。本着保护纳税人权益、降低税务风险的考虑，明确对以前年度已经进行税务处理的，

均不再调整。财税〔2015〕119号文件中明确了研发费用加计扣除政策可以追溯享受。由于本公告放宽了部分政策口径，本着有利追溯的原则，对企业涉及追溯享受情形的，也可以按照本公告规定执行。从适用对象上讲，科技型中小企业研发费用加计扣除事项也应适用本公告。

国家税务总局办公厅

2017年11月21日

附件9

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

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）、科技厅（局），国家税务总局各省、自治区、直辖市、计划单列市税务局，新疆生产建设兵团财政局、科技局:

为进一步激励企业加大研发投入，加强创新能力开放合作，现就企业委托境外进行研发活动发生的研究开发费用（以下简称研发费用）企业所得税前加计扣除有关政策问题通知如下:

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。

三、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。

四、企业对委托境外研发费用以及留存备查资料的真实性、合法性承担法律责任。

五、委托境外研发费用加计扣除其他政策口径和管理要求按照《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）、《财政部 税务总局 科技部关于提高科技型中小企业研究开发费用税前加计扣除比例的通知》（财税〔2017〕34号）、《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）等文件规定执行。

六、本通知所称委托境外进行研发活动不包括委托境外个人进行的研发活动。

七、本通知自2018年1月1日起执行。财税〔2015〕119号文件第二条中“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”的规定同时废止。

财政部 税务总局 科技部

2018年6月25日

附件10

财政部 税务总局 科技部
关于提高研究开发费用税前加计扣除比例的通知

财税〔2018〕99号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）、科技厅（局），国家税务总局各省、自治区、直辖市、计划单列市税务局，新疆生产建设兵团财政局、科技局:

为进一步激励企业加大研发投入，支持科技创新，现就提高企业研究开发费用（以下简称研发费用）税前加计扣除比例有关问题通知如下:

一、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2018年1月1日至2020年12月31日期间，再按照实际发生额的75%在税前加计扣除；形成无形资产的，在上述期间按照无形资产成本的175%在税前摊销。

二、企业享受研发费用税前加计扣除政策的其他政策口径和管理要求按照《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）、《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）、《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）等文件规定执行。

财政部　税务总局　科技部

2018年9月20日