

关于降低享受研发费用 加计扣除政策风险的思考

周梅锋

摘要：研发费用加计扣除政策是促进企业实现创新发展的重要动力，但如果运用不当，也存在一定的税收风险。本文结合现行政策和管理规定，指出企业在享受政策过程中存在研发活动判断、共同费用分摊、辅助记账等风险点，提出依靠专业人士解决研发活动判断难的问题，让研发部门参与到研发费用分摊，以及提前标记税会差异科目和统一由“研发支出”科目核算研发费用等建议。

关键词：研发费用；加计扣除；风险

中图分类号：F275 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2022)01-0069-03

近年来，国家为促进科技创新，不断完善研发费用加计扣除政策规定、加大政策优惠力度，同时为防范企业滥用优惠政策，还规定了明确的享受条件、享受范围和管理要求。企业需在政策框架内合法合规享受优惠，否则将面临一定的涉税风险。对企业而言，如何在充分享受政策红利的前提下，有效防范涉税风险，是需要面对和解决的重要问题。

一、现行政策和管理规定

（一）政策规定

按照现行政策规定，制造业企业研发费用按100%比例加计扣除，其他行业企业研发费用按75%比例加计扣除。企业开展研发活动发生的研发费用要享受加计扣除政策，需满足以下三个维度的条件：一是企业层面。研发费用加计扣除政策采取负面清单的

形式，除批发和零售业、租赁和商务服务业、烟草制造业、房地产业、娱乐业以及住宿和餐饮业这六大行业以外的其他行业企业均可享受优惠政策。二是研发活动层面。政策采取正面概述和负面列举相结合的方式明确了研发活动的范围，其中正面概述将研发活动界定为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。考虑到正面概述较为原则，在实践中不好把握，政策还明确了企业产品（服务）的常规性升级等七项不属于研发活动的情形，以便于企业和税务机关判断。三是研发费用层面。政策对研发费用采取正列举方式，只有列举的研发费用才能享受加计扣除政策，包括人员人工、直接投入、折旧、无形资产摊销等六项费用。

（二）管理规定

1. 办理方式。国家税务总局发布的《关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关问题的公告》（国家税务总局公告2021年第28号）明确了企业享受研发费用加计扣除政策采取“真实发生、自行判别、申报享受、相关资料留存备查”的办理方式，有以下三方面的含义：一是企业享受优惠时无需税务机关审批或备案，自行判断如符合条件即可通过填报申报表相关行次享受优惠。二是判断是否符合享受优惠条件是企业的责任，如将来发生不应享而享受了的风险也应由企业承担。三是相比其他企业所得税优惠政策，研发费用加计扣除政策的办理方式中新增了“真实发生”，因此企业在政策执行过程中也要重点关注此项要求。

2. 核算要求。准确核算研发费用是证明享受加计扣除的研发费用“真

作者简介：周梅锋，国家税务总局所得税司。

实发生”的一个重要基础。因此，现行政策对享受加计扣除的研发费用提出了明确的核算要求，主要包括三方面：一是要按照国家财务会计制度要求，对研发支出进行会计处理。二是要按研发项目设置辅助账，准确归集可加计扣除的研发费用实际发生额。三是要对研发费用和生产经营费用分别核算，核算不清的，不能享受加计扣除政策。按要求进行会计处理是设置辅助账的基础，设置辅助账是对研发费用和生产经营费用分别核算的结果体现。

3. 后续管理。除按普适性的规定进行后续管理外，与其他政策相比，研发费用加计扣除政策的后续管理还有两项特殊规定：一是关于核查面，即税务机关对研发费用加计扣除政策的后续核查面不得低于20%。二是关于核查方式。考虑到研发活动的鉴定较复杂，需要具备一定的专业知识，因此研发费用加计扣除政策首创了转请核查机制，即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。

二、企业享受加计扣除政策时面临的风险

（一）研发活动判断风险

政策对研发活动的范围采取正面概述加负面列举的方式作了界定，初衷是提高可操作性，但从笔者调研的执行情况来看不尽如人意。理论上而言，相比正面概述，负面列举的活动因有具体指向，故应该是最好判断的，但实际情况并非如此。以负面列举中的第一项“企业产品（服务）的常规性升级”为例，有的企业表示不清楚常规性升级的边界，对于部分升级，如果单看一次，则属于常规性升级，但

多次累计看，产品（服务）却又发生了实质性改变，企业这类活动能否享受研发费用加计扣除政策尚存在争议。

政策制定方在顶层设计时实际已经考虑到判断研发活动的难度，所以建立了由税务机关转请科技管理部门核查的机制。从国家层面来看，此项机制属于事中、事后管理的手段，事前判断能否享受优惠的责任仍在企业。近年来，考虑到企业难以判断研发活动性质的实际情况，不少地区（如深圳、上海等）尝试推出事前鉴定服务，即企业对发生的活动是否属于研发活动有疑虑的，可以提请事前鉴定。这项机制创新在一定程度上解决了企业“不敢享”的问题，但从目前反馈的情况看，因为鉴定是由科技管理部门聘请专家进行，涉及到经费支出，目前鉴定的覆盖面和时效性还难以满足企业需要。

（二）共同费用分摊风险

按照政策规定，研发费用需按研发项目准确归集，且生产经营费用和研发费用分别核算。企业在研发过程中难免会出现项目间或生产和研发共用人员、设备等情形，对于共用的人员、设备等，面临在研发项目间、生产和研发间的分摊。其中，研发项目间的分摊实际是对研发费用在各个项目间分摊，对加计扣除的金额影响不大，因此政策也仅是规定若划分不准确，税务机关有权调整。但对于生产和研发间的费用分摊，分摊不准确会影响享受加计扣除政策。

按照政策规定，生产和研发共同的费用按实际工时占比等合理方法进行分摊。但不少企业在实际执行过程中存在困难，主要体现在两方面：一是按照实际工时占比进行分摊费时费力。企业在开展生产经营或研发过程中要实时记录、全程跟踪实时工时，

需耗费较多的人力和物力，增加了企业负担。二是担忧其他方法不合理。政策对按实际工时占比以外的其他方法“留了口子”，但企业往往对选择的其他方法在合理性和便捷性方面难以平衡，且对是否属于合理方法心中没底，担忧不被税务机关认可。

（三）辅助记账风险

辅助账是帮助企业准确归集研发费用的工具。大多数企业能够准确、便捷地设置辅助账，但仍有小部分企业在设置辅助账方面存在困难，主要有两方面的原因：一是会计核算和税收核算的研发费用范围存在差异。辅助账是在会计核算的基础上准确归集出税收上可加计扣除的研发费用。如果前期工作做得不到位，企业在设置辅助账时需逐笔分析税会差异，增加了工作量。二是企业未将发生的全部研发费用均纳入“研发支出”进行会计核算。一般而言，税前可加计扣除的研发费用应该均来自于会计核算中的“研发支出”科目，即从“研发支出”科目中归集可加计扣除的研发费用。但部分企业在会计核算中将研发费用记入了“生产成本”等科目，如笔者在调研中发现某家企业将研发过程中的人员人工费用记入了“管理费用”，将材料费用记入了“制造费用”等，在设置辅助账时需要从多个会计科目中归集可加计扣除的研发费用，工作量大大增加且容易出现错误。

三、降低风险的建议

对于上述风险，需要从政府部门层面和企业层面解决。近年来，政府部门在进一步优化完善机制、提高服务的针对性等方面做了积极探索，为企业营造了良好的政策环境，比如国家税务总局公告2021年第28号文进

一步简化和优化了研发支出辅助账样式，很大程度上减轻了企业填写辅助账的工作量。未来政府部门在研发活动判断难、研发费用分摊难等方面可研究在全国范围推行事前鉴定并为其提供财力支持，推动解决企业难以判断研发活动的问题，或探索通过文件或案例等方式明确费用分摊的其他合理方法，为企业提供参考等。

对企业而言，企业要充分发挥主观能动性，在现有政策体制机制下最大限度地享受优惠，并将涉税风险降到最低。结合并总结先进企业的经验，笔者认为企业实现优惠最大化和风险最小化的思路为“转变思想，早做准备，形成合力”。“转变思想”是指随着研发费用加计扣除政策力度的加大，对企业整体效益的影响越来越大，企业要充分认识到享受研发费用加计扣除政策并不仅是企业税务部门或财务部门的职责，也不是仅涉及申报享受优惠时点的工作，而应将其作为一项全局性、长期性的工作进行统筹。“早做准备”是指由于研发费用加计扣除政策是一项长期性工作，从研发项目立项开始到研发项目结束，都需要按政策要求做好资料收集、账务核算等工作，避免在申报享受甚至税务机关后续管理时才“临阵磨枪”或“亡羊补牢”。“形成合力”是指由于研发费用加计扣除是一项全局性工作，需要企业研发部门、财务部门、人事部门等多个部门协作配合，有条件的企业还可依托中介机构的专业力量，避免单个部门单打独斗。根据总体思路，可采取如下风控措施。

（一）聘请科技专业人士参与研发活动判断

对于研发活动的判断是个专业性强的问题，也是享受研发费用加计扣

除政策的基础，因此笔者建议依托专业人士予以解决：一是企业专业人士。一般来讲，企业研发人员是研发领域的专业人士，他们一般对所进行的研发活动是否具有创新性、创造性或实质性具有清晰认知，因此在立项之初就可请他们对此项活动进行判断，为后续工作有序开展打下基础。二是中介专业人士。由于研发费用加计扣除政策优惠力度大、受惠面广，不少中介机构都可提供专业服务，他们一般会聘请多个领域具有研发经验、具备判断研发活动性质的专业能力的人员，有条件的企业可以借助中介力量。三是科技部门聘请的专业人士。这类人士是目前最为权威的专业人士，虽目前存在鉴定时间滞后、资源较为紧缺的情况，但却是鉴定最不可或缺的力量。建议企业将最有难度、最有争议的研发项目交由这类专业人士鉴定，同时，为满足享受研发费用加计扣除政策的需要，应尽量将鉴定时间提前：对已经推出事前鉴定服务的地区，企业可在享受优惠前获得政策确定性；对尚未推出事前鉴定服务的地区，可充分利用事中鉴定机制，提早进行年度纳税申报，并请税务机关尽快提请鉴定，以便于汇算清缴期结束前收到反馈，降低企业涉税风险。

（二）研发部门参与共同费用的分摊

准确的共同费用分摊依赖于对研发活动的人力、物力、投入时间的准确掌握，贯穿于研发活动始终。相比于只负责事后核算的财务部门，全程参与研发活动的研发部门更具有发言权，因此研发部门参与到共同费用分摊中是较好的选择。首先，财务部门和研发部门根据共同费用分摊需要，建立相应的规章制度，明确研发部门需记录的信息和时间。其次，研发部门

在研发过程中按照规章制度将工作做在平时，养成“随手记”的习惯。最后，财务部门根据研发部门提供的一手信息，选择合适的方法进行分摊。相比原来事后追溯分摊信息的做法，“随手记”的做法能为分摊费用提供更好的基础信息，且因为将工作分摊到整个研发过程，从每个时点来看增加的工作量并不大，也能为研发部门所接受。

（三）尽早完备辅助账

研发支出辅助账是以企业的财务核算为基础进行填写的，因此，解决辅助账填写难的问题，应在财务核算阶段就早做准备，为填写辅助账打下好的基础。建议从以下几方面进行准备和优化：一是按照辅助账的颗粒度设置会计明细科目。辅助账要求分项编写，且填写费用类型的最大颗粒度为能够区分六大类费用。因此在财务核算阶段，应至少设置研发项目和六大类费用类型的明细科目。二是对存在税会差异的研发费用进行标记。税会差异是导致辅助账填写难的原因之一。相较于辅助账阶段分析追溯，财务核算阶段对每笔研发费用的性质会更为清楚，且将工作量消化在平时，在此时进行标记可大大减少后续辅助账填写的工作量。三是设置“研发支出”科目统一核算，辅助账填写时只需针对该会计科目做相关工作。如将研发费用分散记入“生产成本”等多个科目，在填写辅助账时需从这些科目中区分研发费用，可能还需要特别向税务机关证明记入这些科目的费用确实属于研发费用，增大了工作量。如切实出于其他考虑需要将研发费用记入其他科目的，在财务核算时建议对可加计扣除的研发费用进行标记，适当减轻后续辅助账填写工作量。■

责任编辑 陈利花