

加计扣除政策解读

华财会计股份有限公司
高级咨询师
朱丹

目录

- 一、新政策解读
- 二、扣除内容

一、政策解读

一、政策解读

政策依据

- 财税【2015】119号
- 国家税务总局公告2015年97号
- 国家税务总局公告2017年40号
- 财税【2018】64号，委托境外
- 财税【2018】99号，18-20年，75%
- 财税【2021】13号，制造业100%。季度预缴
- 财税【2021】28号，简化辅助账样式，统一其他费用限额

一、政策解读

新政策

- 财税【2021】13号
- 财税【2021】28号

一、政策解读

财税（2021）13号公告

一、制造业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，自2021年1月1日起，再按照实际发生额的100%在税前加计扣除；形成无形资产的，自2021年1月1日起，按照无形资产成本的200%在税前摊销。

制造业企业，是指以制造业业务为主营业务，享受优惠当年主营业务收入占收入总额的比例达到50%以上的企业。制造业的范围按照《国民经济行业分类》（GB/T 4574-2017）确定，如国家有关部门更新《国民经济行业分类》，从其规定。

一、政策解读

财税（2021）13号公告

注意：

该项政策注明享受优惠的时间是“**自2021年1月1日起**”，符合条件的制造业企业，在2022年加计2021年研发费用时，可享受优惠。

一、政策解读

财税（2021）13号公告

二、企业预缴申报当年**第3季度**（按季预缴）或**9月份**（按月预缴）企业所得税时，可以自行选择就当年**上半年**研发费用享受加计扣除优惠政策，采取“自行判别、申报享受、相关资料留存备查”办理方式。

注意：

1、享受研发费用税前加计扣除优惠，只允许在第3季度（按季预缴）或9月份（按月预缴）享受，其他月份和季度不允许享受！

2、第3季度（按季预缴）或9月份（按月预缴）享受研发费用税前加计扣除优惠时，只允许填写上半年的研发费用支出！

3、企业办理第3季度或9月份预缴申报时，未选择享受研发费用加计扣除优惠政策的，可在次年办理汇算清缴时统一享受

一、政策解读

财税（2021）28号公告

一、时间更早（相对于原规定，至少提前三个月以上）

企业10月份预缴申报第3季度(按季预缴)或9月份(按月预缴)企业所得税时，可以自主选择就前三季度研发费用享受加计扣除优惠政策。对10月份预缴申报期末选择享受优惠的，可以在2022年办理2021年度企业所得税汇算清缴时统一享受。

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，由企业依据实际发生的研发费用支出，自行计算加计扣除金额

一、政策解读

财税（2021）28号公告

二、红利更多

在13号公告的基础上，企业可再多增加享受一个季度的税收优惠。

对10月份预缴申报期末选择享受优惠的，可以在2021年企业所得税汇算清缴时统一享受。

一、政策解读

财税（2021）28号公告

三、核算更便利：简化研发支出辅助账样式

1、简化了辅助账和汇总表样式

2015版 —— “4张辅助账+1张汇总表”

2021版 —— “1张辅助账+1张汇总表”

一、政策解读

财税（2021）28号公告

三、核算更便利：简化研发支出辅助账样式

2、精简了辅助账和汇总表项目

2015版：

(1) 人员人工、直接投入、折旧费用、无形资产摊销、新产品设计费、其他相关费用的各项明细。

(2) 要求填报“借方金额”“贷方金额”等会计信息。

2021版：

(1) 人员人工、直接投入、折旧费用、无形资产摊销、新产品设计费、其他相关费用的合计费用。

(2) 仅需填写会计凭证记账金额。

一、政策解读

财税（2021）28号公告

三、核算更便利：简化研发支出辅助账样式

3、调整优化填报口径

（1）体现研发费用加计扣除政策优化情况。

2015版：没有明确委托境外研发费用的填写问题，需企业自行调整辅助账样式和分析填报。

2021版：增加了委托境外研发的相关列次。

（2）对填写口径进行了详细说明。

2021版研发支出辅助账样式与纳税申报表（研发费用加计扣除优惠明细表）相衔接，保证数据口径的一致。

一、政策解读

财税（2021）28号公告

注意：

1、2015版研发支出辅助账样式继续有效，企业可自主选择使用。继续使用2015版研发支出辅助账样式的，可以参考2021版研发支出辅助账样式对委托境外研发费用、其他相关费用限额的计算公式进行相应调整。

2、2015版和2021版研发支出辅助账样式仅供企业参考使用，企业可以根据实际情况，自行设计辅助账样式。自行设计的辅助账样式应当包括2021版研发支出辅助账样式所列示数据项，且逻辑关系一致。

一、政策解读

财税（2021）28号公告

四、口径更优化：调整“其他相关费用”限额计算方法。

2015版：其他费用限额每个项目分别计算。

2021版：其他费用限额全部项目统一计算。

计算公式：

全部研发项目的其他相关费用限额=全部研发项目的人员人工等五项费用之和*10%/（1-10%）

当“其他相关费用”实际发生数小于限额时，按实际发生数计算税前加计扣除额；当“其他相关费用”实际发生数大于限额时，按限额计算税前加计扣除额。

一、政策解读

财税（2021）28号公告

例1：甲公司2021年度有A、B两个研发项目。A发生人员人工等五项费用之和为90万元，其他相关费用为9万元；项目B发生人员人工等五项费用之和为100万元，其他相关费用为8万元。

2015版计算：

A的其他相关费用限额： $90 \times 10\% \div (1-10\%) = 10$ (万元)

B的其他相关费用限额： $100 \times 10\% \div (1-10\%) = 11.11$ (万元)

按照实际发生额和限额孰小的原则，A实际发生的其他相关费用没有超过限额（9万和10万相比），可加计扣除的其他相关费用金额为9万元；B实际发生的其他相关费用没有超过限额（8万和11.11万相比），可加计扣除的其他相关费用金额为8万元。

两个项目允许加计扣除的其他相关费用：9+8=17（万元）。

一、政策解读

财税（2021）28号公告

例1：甲公司2021年度有A、B两个研发项目。A发生人员人工等五项费用之和为90万元，其他相关费用为9万元；项目B发生人员人工等五项费用之和为100万元，其他相关费用为8万元。

2021版计算：

两个项目的其他相关费用限额： $(90+100) \times 10\% \div (1-10\%) = 21.11$ (万元)

两个项目的实际发生的其他相关费用： $9+8=17$ (万元)

其他相关费用实际发生额没有超过限额，可全部加计扣除，也就是17万元。

甲公司无论按照哪种方法，其可享受加计扣除政策的其他相关费用金额均为17万元，但**新计算方法仅需按公式计算一次，计算更加简便。**

一、政策解读

财税（2021）28号公告

例2：丙公司2021年度有A、B两个研发项目。A人员人工等五项费用之和为90万元，其他相关费用为12万元；B人员人工等五项费用之和为100万元，其他相关费用为8万元。

2015版计算：

A的其他相关费用限额： $90 \times 10\% \div (1-10\%) = 10$ (万元)

B的其他相关费用限额： $100 \times 10\% \div (1-10\%) = 11.11$ (万元)

按照孰小原则，A实际发生的其他相关费用超过限额（12万和10万相比），其他相关费用按照限额加计扣除，共10万元；B实际发生的其他相关费用没有超过限额（8万和11.11万相比），可全额加计扣除，共8万元。

两个项目允许加计扣除的其他相关费用： $10+8=18$ (万元)

一、政策解读

财税（2021）28号公告

例2：丙公司2021年度有A、B两个研发项目。A人员人工等五项费用之和为90万元，其他相关费用为12万元；B人员人工等五项费用之和为100万元，其他相关费用为8万元。

2021版计算：

两个项目的其他相关费用限额： $(90+100) \times 10\% \div (1-10\%) = 21.11$ (万元)

两个项目的实际发生的其他相关费用： $12+8=20$ (万元)

其他相关费用实际发生额没有超过限额，可以全部加计扣除，共20万元。

因计算方法不同，丙公司可以加计扣除的其他相关费用出现了差异，按照2021年28号公告的新方法计算，丙公司发生的其他相关费用可以全部加计扣除，比2015年97号公告规定的计算方法多加计扣除2万元。

一、政策解读

财税（2021）28号公告

综合以上2个案例可以看出，无论是计算结果还是计算次数，28号公告规定的计算方法都是更有利于企业。

不同研发项目的限额可以先汇总，再整体按孰小原则判断，相当于允许限额在不同项目之间调剂使用，企业可以加计扣除的金额更大，进而享受优惠力度也更大。

对于每个项目均未超限额和均超过限额的情形，虽然两种计算方法的结果并无差别，但是新方法只计算一次，也是更加简便的处理方式。

一、政策解读

辅助账需要注意的几个问题：

1、项目编号的确定：

2015版：项目编码必须由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，以确保每个企业的研发项目都有唯一的编号。

2021版：企业的研发项目怎么编号完全由企业自己说了算，想怎么编号就怎么编号。建议企业还是按照高新技术企业认定政策中对研发项目的要求对研发项目编号，按RD01、RD02、RD03.....编写。

2、一个研发项目需要几套辅助账

(1) 一个项目采取不同研发形式的，只需一套辅助账

2015版：如果一个项目同时出现自主研发和委托研发的情况。企业需要把一个项目拆成两个项目（自主研发项目和委托研发项目）分别填写辅助账，相应的留存备查资料也需要准备两套。

2021版：一个研发项目，既有自主研发，又有委托研发，企业不必分别设置自主研发和委托研发两套辅助账，可以在一套辅助账中归集。

一、政策解读

辅助账需要注意的几个问题：

2、一个研发项目需要几套辅助账

(2) 一个项目的不同研发阶段要分别设立辅助账。

如果单个研发项目涉及费用化和资本化两个阶段，应当按照费用化支出和资本化支出分别设置辅助账。

具体操作方法如下：

当研发项目在研发初期采取费用化方式时，支出类型填写“费用化”，按规定设置辅助账。

当该项目进入资本化阶段后，费用化辅助账完成情况选择“已结束”；同时对该项目新设辅助账，将支出类型选择为“资本化”，按规定归集该项目的资本化支出。

同时，对于支出类型为“资本化”的跨年度研发项目，可仅设置一套辅助账，在形成无形资产年度再将相关数据填写汇总表，无需再每年准备一套。

一、政策解读

辅助账需要注意的几个问题：

3、委托境外的研发费用扣除限额到底该如何计算

委托境外机构发生的研发费用，按照费用实际发生额的80%和境内符合条件的研发费用三分之二孰低的原则，计算可以在企业所得税前加计扣除的金额。

境内符合条件的研发费用

= 五项费用 + 经限额调整后的其他相关费用 + 允许加计扣除的委托境内机构或个人进行研发活动所发生的费用（实际发生额的80%）

允许加计扣除的委托境外机构研发费用

= MIN（实际发生额×80%，境内符合条件的研发费用×2/3）

一、政策解读

辅助账需要注意的几个问题：

4、是否一定要在凭证上按不同研发项目明细核算

对于同一凭证涉及多个研发项目的费用的，按合理方法在不同研发项目之间分配后填写。合理方法由企业根据实际情况具体确定。

按照上述说明，企业日常对研发支出进行核算时，凭证上不一定要体现各个具体项目，可以按不同费用类别列示总额。

例：企业把研发人员的工资统一计入“研发支出—费用化支出—工资”科目中，没有按具体研发项目做进一步拆分。假设该企业有3个研发项目，按照上述填报规则，在填写《2021版研发支出辅助账》时，3个研发项目当年所对应的人工费用——工资的凭证号都是一样的，只是企业需要按照各项目的具体参与人员进行拆分后，按不同的金额分别填报。

一、政策解读

财税（2021）28号公告

五、办理方式：

企业享受研发费用加计扣除优惠政策，采取“真实发生、自行判别、申报享受、相关资料留存备查”办理方式。

（一）真实发生

享受研发费用加计扣除优惠政策的前提是企业真实发生了可加计扣除的研发费用。

一、政策解读

财税（2021）28号公告

五、办理方式：

（二）、自行判别

1、负面清单行业范围和判断标准。根据财税〔2015〕119号规定的负面清单，烟草制造业、住宿和餐饮业、批发和零售业、房地产业、租赁和商务服务业、娱乐业及财政部和国家税务总局规定的其他行业属于负面清单行业的，不能享受研发费用加计扣除。负面清单行业，是指以上述业务为主营业务，研发费用发生当年的主营业务收入占企业按《企业所得税法》第六条规定计算的收入总额减去不征税收入和投资收益余额后，占比在50%（不含）以上的企业。

2、制造业的范围和判断标准。19号公告将制造业企业研发费用加计扣除比例由75%提高到100%，进一步加大了优惠扶持力度。制造业企业是指以制造业业务为主营业务，享受优惠当年主营业务收入占收入总额的比例达到50%以上的企业。制造业的范围按照《国民经济行业分类》（GB/T4754-2017）确定，收入总额按照企业所得税法第六条规定执行，即收入总额是企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入。

一、政策解读

财税（2021）28号公告

五、办理方式：

（三）、申报享受

企业预缴享受研发费用加计扣除政策的，只需在《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类）》（A20000000）第7行“减：免税收入、减计收入、加计扣除”项下的明细行次填报有关事项及加计扣除金额即可。

符合条件的制造业企业：填报事项为“企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用加计扣除（制造业企业按100%加计扣除）”；

其他行业企业：填报事项为“企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用加计扣除（非制造业企业按75%加计扣除）”。

~~采用网络方式申报的纳税人，可以直接在下拉菜单中选择，无需人工填写。~~

一、政策解读

财税（2021）28号公告

A200000
中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类）

税款所属期间： 年 月 日至 年 月 日

纳税人识别号（统一社会信用代码）：

纳税人名称：

金额单位：人民币元（列至角分）

优惠及附报事项有关信息									
项 目	一季度		二季度		三季度		四季度		季度平均值
	季初	季末	季初	季末	季初	季末	季初	季末	
从业人数									
资产总额（万元）									
国家限制或禁止行业	<input type="checkbox"/> 是 <input type="checkbox"/> 否				小型微利企业				<input type="checkbox"/> 是 <input type="checkbox"/> 否
	附 报 事 项 名 称								金额或选项
事项 1	(填写特定事项名称)								
事项 2	(填写特定事项名称)								
	预 缴 税 款 计 算								本年累计
1	营业收入								
2	营业成本								
3	利润总额								
4	加：特定业务计算的应纳税所得额								
5	减：不征税收入								
6	减：资产加速折旧、摊销（扣除）调减额（填写 A201020）								
7	减：免税收入、减计收入、加计扣除（7.1+7.2+...）								
7.1	（填写优惠事项名称）								
7.2	（填写优惠事项名称）								
8	减：所得减免（8.1+8.2+...）								
8.1	（填写优惠事项名称）								
8.2	（填写优惠事项名称）								

一、政策解读

财税（2021）28号公告

五、办理方式：

（四）、相关资料留存备查

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（包括外聘人员）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及费用分配计算证据材料）；
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”辅助账及汇总表；
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

二、扣除内容

二、扣除内容

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。

二、扣除内容

- 人员工作时间
- 人工成本不含：培训费
- 研发人员的福利费、补充医疗、补充养老
- 研发人员的股权激励费用
- 间接从事研发的工资、五险一金通过“直接投入费用”“新产品设计费”间接分配计入
- 一人多项的分摊问题（工时）；非全职研发人员

二、扣除内容

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**（**不含房产**），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。

二、扣除内容

特殊事项关注：

(1) 日常研发计入研发费用，但形成的下脚料、残次品、中间试制品等销售的，该收入要冲减当年研发费用。

(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

二、扣除内容

4、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。

5、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。

（1）购买专利形成无形资产

（2）自主研发资本化形成无形资产（摊销额确认）

（3）股东知识产权投资形成无形资产

二、扣除内容

6. 其他相关费用。

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。**

其他费用=第1项至第5项的费用之和×10%/(1-10%)

二、扣除内容

7、委托研发

委托研发：按实际发生额的80%计算加计扣除

费用明细：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、扣除内容

财税【2018】64号

2018.1.1后，**委托境外**研发费的80%可加计

- 受托方不能是个人（境内委托可以）
- 委托方需做技术备案（境内委托，受托方）
- $\text{发生额} \times 80\% \leq \text{境内研发费用} \times 2/3$ （境内研发费用口径；是否包括境内的委外研发）
- 有关联关系的，受托方需提供费用明细

二、扣除内容

（四）常见问题

1、取得知识产权是否一定要资本化

总局2017年40号公告：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

2、失败的研发项目可以加计扣除

二、扣除内容

（五）负面清单——不能加计扣除的活动

- 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。

二、扣除内容

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、扣除内容

(六) 负面清单一行业

- 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。
-

二、扣除内容

(七) 会计核算

财税【2015】119号：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

二、扣除内容

（八）税务管理

1、项目鉴定

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**。

二、扣除内容

2.年度核查

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%**。

税总发〔2015〕104号

谢谢!