

**智能机器人制造企业研发
费用加计扣除税收优惠政策指引**
(2021年版)

国家税务总局广东省税务局
广东省科学技术厅
2021年9月

前 言

《中共中央关于制定国民经济和社会发展第十四个五年规划和二〇三五年远景目标的建议》指出，坚持创新在我国现代化建设全局中的核心地位，提升企业技术创新能力。2021年3月，李克强总理主持召开国务院常务会议，部署实施提高制造业企业研发费用加计扣除比例和改革研发费用加计扣除清缴核算方式。广东税务深入学习贯彻习近平总书记关于科技创新的重要论述，坚决贯彻落实党中央、国务院关于实施创新驱动发展战略的决策部署，认真落实税务总局和省委省政府的工作要求，紧紧围绕广东省委“1+1+9”工作部署和广东省人民政府《关于培育发展战略性新兴产业产业集群和战略性新兴产业集群的意见》，立足于我省产业集群发展情况，编写制造业企业研发费用加计扣除税收优惠政策系列指引，助力我省经济高质量发展。在指引编写的过程中，广东税务按照“规范化、标准化、一体化”的要求，坚持“想企业所想、解企业所需”，广泛邀请相关企业、行业协会和政府机关共同参与本次第三批研发费用加计扣除税收优惠政策系列指引的编写和修订，切实发挥税收服务职能，解决企业享受研究开发费用加计扣除政策过程中的“痛点”“堵点”“难点”。

2021年9月，广东省税务局联合广东省科学技术厅，统筹聚合广州市税务局、珠海市税务局、汕头市税务局、佛山市税务局、惠州市税务局、东莞市税务局、中山市税务局、江门市税务局和茂名市税务局共同完成汽车制造、激光与增材制造、专用设备制造、食品制造、智能机器人制造、精密仪器设备制造、计算机制造、家电制造、现代轻工纺织与石油加工和化学制品制造等制造业企业研发费用加计扣除税收优惠政策指引，并通过广东省税务局和广东省科学技术厅官方网站进行发布。在吸取第一、第二批指引发布后从各个渠道接收到的反馈意见，我们对本批

指引的编写框架和涵盖内容进行了完善和补充，帮助企业用足、用好研究开发费用加计扣除政策。

一、突出实用性，力求政策内容“一目了然”。制造业企业研发费用加计扣除税收优惠政策系列指引从实用性、可操作性出发，以“政策+案例+税务处理解析+热点问答”等多样化的展示形式进行编写，帮助企业“懂政策、会申报”。

二、突出时效性，剖析新政要点“一清二楚”。根据《财政部 税务总局关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》（财政部 税务总局公告2021年第13号）和《国家税务总局关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关问题的公告》（公告2021年第28号）的有关规定，对申报享受制造业企业研发费用加计扣除比例提升政策、在预缴环节申报享受研发费用加计扣除政策、简化研发费用辅助账样式、调整计算其他相关费用限额方法等进行了全面介绍，帮助企业及时、充分享受税收红利。

三、突出针对性，助推企业创新“一臂之力”。本系列指引基于我省战略性新兴产业集群，结合不同制造业企业研发支出和研发活动的特点对企业在享受政策过程中遇到的研发活动判断、各类型研发费用归集、各阶段研发活动税务处理和申报表填报等方面需重点关注的问题，在编写和修订的各个环节充分与企业互动，为不同类型制造业企业量身定制。

四、突出规范性，应知尽知政策“一应俱全”。制造业企业研发费用加计扣除税收优惠政策系列指引编写以规范性为统领，按照统一口径、统一流程、统一样式、统一方法研究编写，让每一个案例解读和分析都有据可依、有章可循。为不同类型制造业企业享受研究开发费用加计扣除政策提供了一份口径统一、规范明确的办税指引。

本系列指引仅旨在方便读者查找和充分享受研究开发费用加计扣除政策，不是税收执法或申请享受政策的直接依据。企业在享受研发费用加计扣除政策中遇到难以解决的问题，请联系主管税务机关进行咨询。由于编写的时间和水平有限，本指引难免有疏漏之处，敬请批评指正。

目 录

第一章 智能机器人制造业企业研发概述	1
第二章 研发费用加计扣除政策与企业研发活动	3
2.1.研发费用加计扣除政策内容	3
2.1.1.政策概述	3
2.1.2.2021 年政策调整	4
2.2.享受研发费加计扣除政策的基本流程	5
2.3 税收方面对研发活动的界定	7
2.3.1.不适用加计扣除的活动	7
2.3.2.不适用加计扣除的行业	7
2.3.3.不适用加计扣除的企业	8
2.4.可加计扣除的研发费用	8
2.4.1.研发费加计扣除政策口径的研发费用	8
2.4.2.研发费用归集的口径及差异比较	9
2.4.3.委托外部研究开发费用的计算	13
2.4.4.可加计扣除的研发费用核算要求	14
第三章 智能机器人制造业企业研发活动中的税务处理	16
3.1.企业各阶段研发费用归集	16
3.1.1.立项阶段	16
3.1.2.研究阶段	18
3.1.3.开发阶段	22
3.1.4.其他阶段	26
3.2.不同研发活动形式的税务处理	29
3.2.1.自主研发	29
3.2.2.委托研发	29

3.2.3.合作研发	31
3.2.4.（集团）集中研发	31
3.2.5.委托研发与合作研发的区别	32
3.3.其他情况的税务处理	33
3.3.1.财政性资金用于研发形成研发费用的处理	33
3.3.2.特殊收入的处理	33
3.3.3.直接形成产品或作为组成部分形成产品对外销售的处理	33
3.3.4.失败研发活动发生研发费用的处理	34
3.3.5.共用的人员、仪器、设备、无形资产的处理	34
3.3.6.叠加享受加速折旧和加计扣除政策	34
3.3.7.研发费用的费用化或资本化的处理	35
第四章 企业申报表填报指引	37
4.1.企业申报享受基本流程	37
4.2.申报办理方式	38
4.3.申报表填列样式	38
4.3.1.预缴申报阶段	38
4.3.2.汇算清缴申报阶段	43
4.4.其他应注意事项	53
4.4.1.企业预缴阶段暂未选择享受研发费加计扣除可在汇算清缴期间统一享受 ..	53
4.4.2.企业预缴阶段申报享受研发优惠无需报送《研发费用加计扣除优惠明细表》	53
4.4.3.企业申报享受研发费用加计扣除政策无需报送《归集表》和《汇总表》	53
4.4.4.盈利企业和亏损企业都可以享受加计扣除政策	54
4.4.5.叠加享受税收优惠的处理	54
第五章 企业申报后的注意事项	55
5.1.主要留存备查资料	55

5.2.研发项目异议鉴定	57
5.3.项目鉴定共性问题	57
5.4.追溯享受规定	59
第六章 智能机器人制造业企业享受研发费加计扣除政策案例解析	60
6.1.立项阶段	60
6.2.研究阶段	61
6.3.开发阶段	63
6.4.其他阶段	65
6.5.整个研发流程其他相关费用	66
第七章 制造业企业享受研发费加计扣除政策的错误处理情形	67
7.1.判断企业所属行业	67
7.1.1.判断是否属于研发费用加计扣除政策适用行业	67
7.1.2.判断是否属于制造业企业	68
7.2.判断是否属于研发费加计扣除政策的“研发活动”	68
7.3.研发费用归集口径有差异	69
7.4.资本化时点把握不当	70
7.5.研发费用归集不合理	70
7.5.1.归集折旧费用、无形资产摊销费用时，未按照税前扣除的固定资产折旧 部分、无形资产摊销金额计算加计扣除	70
7.5.2.其他相关费用的加计扣除金额超过了可加计扣除研发费用总额的 10%	71
7.5.3.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，未从已归集研发费用中扣减 该特殊收入	71
7.5.4.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，未在销 售当年冲减研发费用；不足冲减的，未结转以后年度冲减	72
7.5.5 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，未采用合理方法在研发费用和生产经营费用间分配	72
7.6.委托研发加计扣除不符合规定	73
7.6.1.委托境外单位研发的，可加计扣除金额计算不准确	73
7.6.2.对委托研发的研发费用支出明细情况涵盖的费用范围理解错误	73
7.6.3.委托研发未按规定到科技行政主管部门进行登记	74
附录 1：研发费用加计扣除政策预缴环节享受要点	75
1.政策口径及管理要求	75
2.预缴申报规则	75
3.核算要求	78
4.热点问答	78
附录 2：研发费用加计扣除政策问答汇总	82
1.研发活动方面	82
2.行业规定方面	83
3.研发费用方面	85
4.研发人员方面	93
5.会计核算方面	95
6.委托研发方面	96
7.集团研发方面	99

第一章 智能机器人制造业企业研发概述

工业和信息化部财政部发布的《智能制造业发展规划（2016-2020年）》提出加快智能制造装备发展，研发工业机器人等关键技术装备，同时推动工业机器人向数字化、智能化转型，标志着智能制造正式上升至国家战略层面。根据《中国制造2025》、十九届五中全会提出的新型工业化等政策，我国智能制造对于国家国际竞争力的提高越显重要。2021年，广东省委常委会议审议通过正式印发实施《广东省制造业数字化转型实施方案（2021-2025年）》和《广东省制造业数字化转型若干政策措施》，持续推进“智能机器人与装备制造”专项。随着人工成本的攀升、低端制造业转移、科学技术的发展、人工智能的应用，我省制造业进入大规模机器生产阶段，智能机器人具有自动化、智能化、精密化、绿色化的特点，是实现生产过程和产品使用过程节能减排的重要手段。

智能机器人制造以《国民经济行业分类与代码（GB/4754-2017）》分类，包括3491工业机器人制造、3492特殊作业机器人制造、3964服务消费机器人制造（上述行业以GB/4754-2017为准，并随之更新）。在用途上分为工业智能机器人、服务智能机器人、特种智能人。

1. 工业智能机器人根据具体运用的不同分为焊接机器人、装配机器人、喷漆机器人、码垛机器人、搬运机器人。

2. 服务智能机器人是一种以自主或半自主方式运行的，能为人类的生活、康复提供服务，或者对设备运行进行维护的机器人，目前主要应用于清洁、护理、引导、娱乐和代替人对设备维护保养等场合。

3. 特种智能机器人涉及医疗、海洋探测、巡检、航空航天、核检测等专业领域，一般由经过专业培训的人员操作或使用，是辅助或代替人执行任务的机器人。

为深入贯彻落实研发费税前加计扣除政策，进一步发挥税收职能作用，持续为智能机器人与装备制造领域研发活动提供有力支持，国家税务总

局广东省税务局组织编写了本指引。

本指引第二、四、五、七章是企业享受研发费加计扣除政策存在的共性涉税内容，具有普遍性参考意义；第三章和第六章则是以智能机器人制造企业为代表，根据该行业研发活动的流程和特点组织编写，具有个性化和行业针对性。附录是我们总结归纳的研发费用加计扣除政策预缴环节享受要点以及在编写指引过程中从各渠道所收集到的企业享受研发费用加计扣除政策的常见问题。

第二章 研发费用加计扣除政策与企业研发活动

2.1. 研发费用加计扣除政策内容

2.1.1. 政策概述

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例，企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，可以在计算企业所得税应纳税所得额时加计扣除。上述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。

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，可以按照研发费用加计扣除政策的规定进行税前加计扣除。

根据《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）和《财政部税务总局关于延长部分税收优惠政策执行期限的公告》（财政部税务总局公告2021年第6号）的有关规定：在2018年1月1日至2023年12月31日期间，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，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。

为进一步贯彻落实国务院关于提高制造业研发费用加计扣除比例的决策部署，2021年，财政部、税务总局联合发布了《财政部税务总局关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》（财政部税务总局公告2021年第13号），对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。为方便企业提前享受研发费用加计扣除优惠政策，税务总局发布了《国家税务总局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），企业在 2021 年 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，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。

2.1.2. 2021 年政策调整

2021 年研发费用加计扣除政策的调整主要分为两个方面，一是提高了制造业企业研发费用加计扣除比例至 100%。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。二是增加政策享受时间为在 2021 年 10 月份预缴当年第 3 季度（按季预缴）或 9 月份（按月预缴）时可就当年前三季度研发费用申报享受研发费用加计扣除政策。

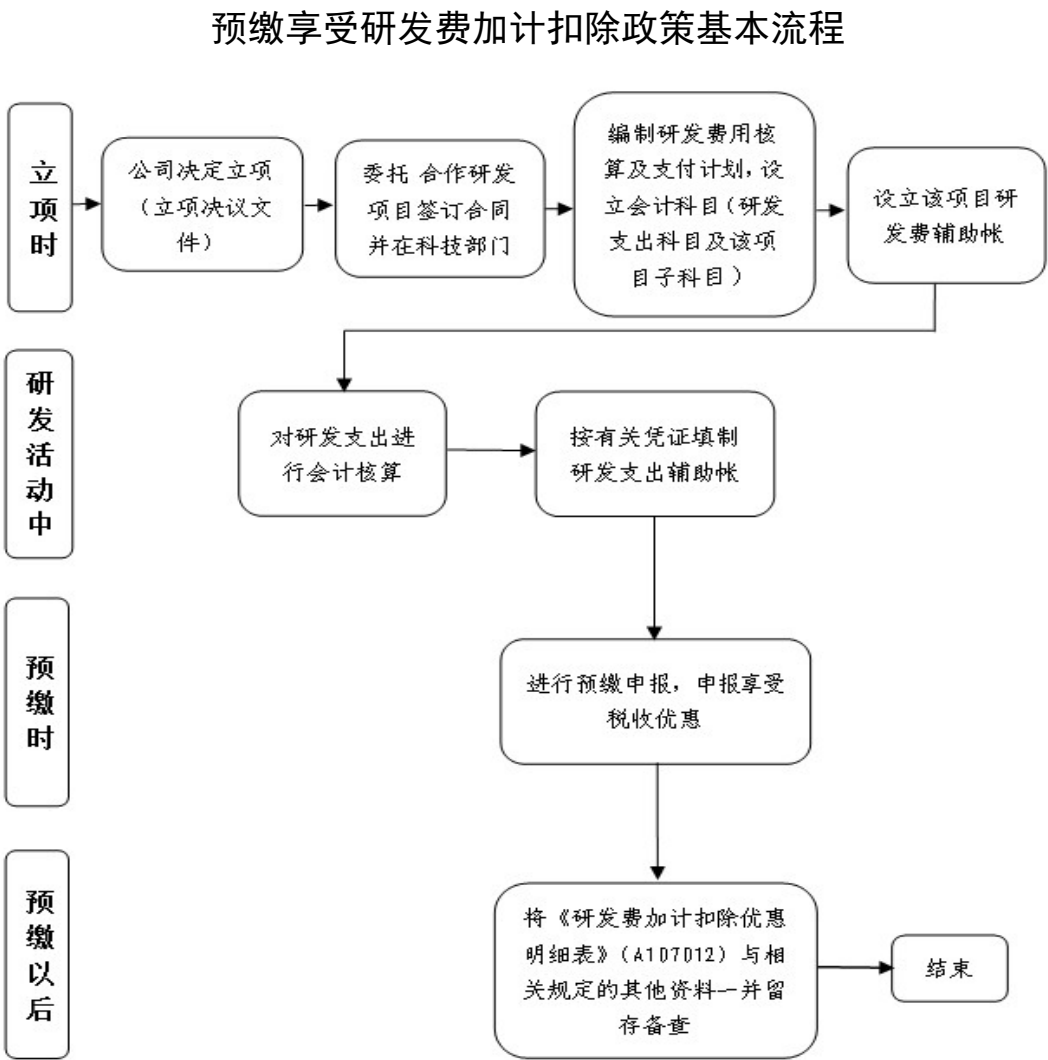
2021 年 3 月 5 日，国务院总理李克强在政府工作报告中提出，延续执行企业研发费用加计扣除 75%政策，将制造业企业加计扣除比例提高到 100%，用税收优惠机制激励企业加大研发投入，着力推动企业以创新引领发展。尤其是今年将制造业企业研发费用加计扣除比例提高到 100%，进一步加大对制造业研发的支持力度，符合加快形成新发展格局、促进科技自立自强、稳定制造业比重等中央重大部署的要求，并对其形成有力支撑。

今年增加了研发费用加计扣除的享受优惠时间节点，企业可自主选择预缴环节享受加计扣除优惠，企业在 2021 年 10 月份预缴申报当年

第 3 季度（按季预缴）或 9 月份（按月预缴）企业所得税时，可就当年前三季度研发费用享受加计扣除优惠政策，尽早受惠。享受优惠的时间提前，为企业节省占用的现金流，极大地减轻了企业的财务负担，建议企业在 10 月份预缴时申报享受研发费用加计扣除政策，充分享受政策红利。

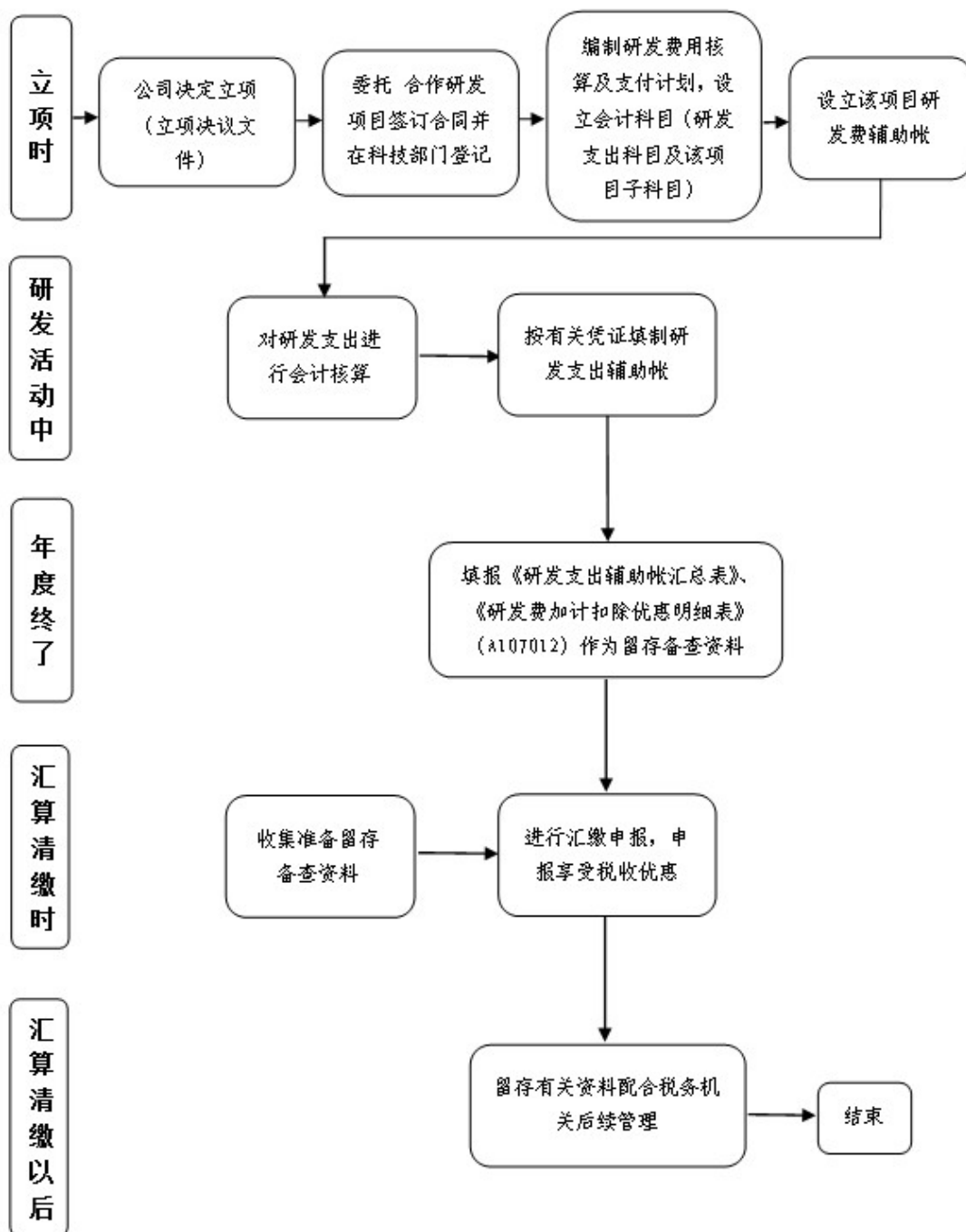
2.2. 享受研发费加计扣除政策的基本流程

在预缴时享受研发费用加计扣除优惠政策基本流程见下图：



在汇算清缴时享受研发费用加计扣除优惠政策基本流程见下图：

汇缴享受研发费加计扣除政策基本流程



2.3 税收方面对研发活动的界定

《财政部国家税务总局科技部关于完善研究开发费用税前扣除政策的通知》（财税〔2015〕119号）规定：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（俗称新技术、新产品、新工艺）而持续进行的具有明确目标的系统性活动。

在享受研发费加计扣除政策时应注意：

2.3.1. 不适用加计扣除的活动

企业发生的以下一般的知识性、技术性活动不属于税收意义上的研发活动，其支出不适用研发费用加计扣除政策：

- （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。

2.3.2. 不适用加计扣除的行业

以下列行业为主营业务的企业，其研发费用发生当年的主营业务收入占企业按《中华人民共和国企业所得税法》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，不适用研发费用加计扣除政策：

- (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/4754-2017）》为准，并随之更新。

例如：某食品贸易公司 2021 年度取得收入 3500 万元，其中零售收入 2000 万元，兼营生产烘烤食品取得销售收入 500 万元，取得投资收益 800 万元，取得作不征税收入 200 万元。

零售收入占比=2000÷（3500-800-200）=80%，投资收益、不征税收入不计算在主营业务收入中，因此，该企业属于批发零售行业，不得享受研发费加计扣除政策优惠。

2.3.3. 不适用加计扣除的企业

- (1) 会计核算不健全、不能准确归集研发费用的企业;
- (2) 企业所得税实行核定征收的企业;
- (3) 非居民企业。

2.4. 可加计扣除的研发费用

2.4.1. 研发费加计扣除政策口径的研发费用

包括人员人工费用、直接投入费用、折旧费用、无形资产摊销费用、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、其他相关费用以及财政部和国家税务总局规定的其他费用。

2.4.2. 研发费用归集的口径及差异比较

目前研发费用归集有三个口径，一是会计核算口径，由《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）规范；二是高新技术企业认定口径，由《科技部财政部国家税务总局关于修订印发〈高新技术企业认定管理工作指引〉的通知》（国科发火〔2016〕195号）规范；三是加计扣除税收政策口径，由财税〔2015〕119号文件、国家税务总局公告2015年第97号和国家税务总局公告2017年第40号等文件规范。三个研发费用归集口径相比较，存在一定差异。形成差异的主要原因如下：

（1）**会计口径的研发费用**，其主要目的是为了准确核算研发活动支出，而企业研发活动是企业根据自身生产经营情况自行判断的，除该项活动应属于研发活动外，并无过多限制条件。

（2）**高新技术企业认定口径的研发费用**，其主要目的是为了判断企业研发投入强度、科技实力是否达到高新技术企业标准，因此对人员费用、其他费用等方面有一定的限制。

（3）**研发费用加计扣除政策口径的研发费用**，其主要目的是为了细化哪些研发费用可以享受加计扣除政策，引导企业加大核心研发投入。可加计扣除范围针对企业核心研发投入，主要包括研发直接投入和相关性较高的费用，对其他费用有一定的比例限制。应关注的是，允许扣除的研发费用范围采取的是正列举方式，即政策规定中没有列举的加计扣除项目，不可以享受加计扣除优惠。

2.4.2.1. 人员人工费用

差异：本项费用的会计核算口径大于加计扣除税收规定口径。加计扣除税收规定口径中可加计扣除人员人工费用归集对象是直接从事研发活动人员，分为研究人员、技术人员和辅助人员三类。研究开发人员既可以是本企业的员工，也可以是外聘研发人员。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。而高新技术企业认定口径中人员人工费用归集对象是直接从事研发和相关技术创新活动，以及专门从事上述活动的管理和提供直接技术服务的科技人员，并且在企业累计实际工作时间在 183 天以上，包括在职、兼职和临时聘用人员。

会计核算	高新技术企业认定	加计扣除税收规定
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。	企业 科技人员 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，以及外聘科技人员的劳务费用。	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。

例如：高新技术企业如果存在累计工作时间未达到 183 天的直接从事研发活动的研发人员，其发生的工资薪金等费用，不计入高新技术企业研发费口径，但该部分人员从事研发工作所发生的工资薪金等费用可以享受加计扣除税收优惠，企业应注意将该部分人员费用按照会计核算受益原则计入研发费用。

2.4.2.2. 直接投入费用

差异：本项费用几个口径的主要差异在于房屋的租赁费、运行维护、维修等费用是否归集。会计核算口径中，用于研发活动的固定资产（包括房屋）的租赁费、运行维护、维修等费用可以计入研发费用；对高新技术企业认定口径，房屋等固定资产的运行维护、维修等费用不计入，通过经营租赁租入的用于研发活动的固定资产租赁费计入高新技术企业认定研发费口径；房屋等固定资产的租赁费、运行维护、调整、检验、维修等费用不计入加计扣除税收规定。

会计核算	高新技术企业认定	加计扣除税收规定
(1) 研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用。	(1) 研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用。	(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，样品、样机及一般测试手段购置费，试制产品的检验费等。	(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。	(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、 房屋 等固定资产的租赁费，设备调整及检验费，以及相关固定资产的运行维护、维修等费用。	(3) 用于研发活动的仪器、设备的运行维护、调整、检验、检测、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固定资产租赁费。	(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。

例如：企业以经营租赁方式租入的办公场所、实验室、试制车间等能合理分摊研发项目与非研发项目，其租金可计入高新技术企业认定口径的研发费用范畴，但不可享受加计扣除政策。

2.4.2.3. 折旧费用与长期待摊费用

差异：会计核算口径中，研发使用的房屋折旧费计入研发支出，但房屋折旧费不计入加计扣除税收规定口径。此外，在用建筑物的折旧费，研发设施的改建、改装、装修和修理过程中发生的长期待摊费用等可计入高新技术企业认定口径，但不计入加计扣除税收规定口径。

会计核算	高新技术企业认定	加计扣除税收规定
用于研发活动的仪器、设备、 房屋 等固定资产的折旧费。	用于研究开发活动的仪器、设备和在用建筑物的折旧费。	用于研发活动的仪器、设备的折旧费。
	研发设施的改建、改装、装修和修理过程中发生的 长期待摊费用 。	

2.4.2.4. 无形资产摊销

差异：会计核算口径和加计扣除税收规定口径的研发费用包含“专利权”摊销，而高新技术企业认定口径的研发费用包含“知识产权”摊销，二者存在一定差异。

会计核算	高新技术企业认定	加计扣除税收规定
用于研发活动的软件、 专利权 、非专利技术(包括专有技术、许可证、设计和计算方法等)等无形资产的摊销费用。	用于研究开发活动的软件、 知识产权 、非专利技术(包括专有技术、许可证、设计和计算方法等)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。

2.4.2.5. 设计试验等费用

差异：会计核算口径中，根据会计核算的相关性原则，研发活动发生的相关支出在研发支出核算。高新技术企业认定口径的研发费用包含装备调试费用和田间试验费，而加计扣除税收规定口径的研发费用范围限于正列举范围。

会计核算	高新技术企业认定	加计扣除税收规定
符合会计核算常规的设计试验费用	符合条件的设计费用、 装备调试费用 、试验费用(包括新药研制的临床试验费、勘探开发技术的现场试验费、 田间试验费 等)。	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。

2.4.2.6. 其他相关费用

差异：会计核算口径中，其他相关费用包括办公费、外事费、研发人员培训费、培养费等，且对其他相关费用总额无比例限制。高新技术企业认定口径中对其他相关费用总额的限制比例为 20%。加计扣除税收规定口径中对其他相关费用总额的限制比例为 10%，并且加计扣除研发费用范围限于正列举范围。

会计核算	高新技术企业认定	加计扣除税收规定
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 。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。	与研究开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、专家咨询费、高新科技研发保险费，研发成果的检索、论证、评审、鉴定、验收费用，知识产权的申请费、注册费、代理费，会议费、差旅费、通讯费等。 此项费用一般不得超过研究开发总费用的 20%，另有规定的除外。	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%。

2.4.3. 委托外部研究开发费用的计算

差异：会计核算口径中，企业实际发生的委托研发支出全额在研发支出中核算。高新技术企业认定口径的委托外部研究开发费用的实际发生额应按照独立交易原则确定，按照实际发生额的 80%计入委托方研发费用总额。加计扣除税收规定口径，委托外部研究开发费用的实际发生额应按照独立交易原则确定，委托境内研发费用按照实际发生额的 80%加计扣除，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。

会计核算	高新技术企业认定	加计扣除税收规定
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实际支付的费用。	企业委托境内外其他机构或个人进行研究开发活动所发生的费用。（研究开发活动成果为委托企业拥有，且与该企业的主要经营业务密切相关）。委托外部研究开发费用的实际发生额应按照独立交易原则确定，按照实际发生额的 80%计入委托方研发费用总额。	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，委托境内研发费用按 80%计算加计扣除；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。 委托外部研究开发费用实际发生额应按照独立交易原则确定。

2.4.4. 可加计扣除的研发费用核算要求

(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。

《国家税务总局关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关问题的公告》(2021年第28号)增设了2021简化版研发支出辅助账和研发支出辅助账汇总表样式(详见下表),2015年第97号公告发布的2015版研发支出辅助账样式仍继续有效,企业可以自主选择使用,也可以参照上述样式自行设计研发支出辅助账样式。企业自行设计的研发支出辅助账样式,应当包括2021版研发支出辅助账样式所列数据项,且逻辑关系一致,能准确归集允许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。

表: 2021 版研发支出辅助账(样式)

项目编号:
项目名称:
完成情况:
支出类型:
金额单位: 元

凭证信息				会计凭证 记载金额	税法规定的 归集金额	费用明细(税法规定)							
日期	种类	号数	摘要			人员 人工费用	直接 投入费用	折旧 费用	无形 资产摊销	新产 品设计费等	其他 相关费用	委托研发费用	
												委托境内 机构或个人进行研 发活动所发生的费 用	委托境外 机构进行研 发活动所发生的 费用
合计金额													

会计主管:

录入人:

表：2021 版研发支出辅助账汇总表（样式）

纳税人识别号（统一社会信用代码）：

纳税人名称：

属期：

金额单位：元

项目 编号	项目 名称	完成 情况	支出 类型	允许加计扣除金额合计	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 等	前五 项小 计	其他相关 费用及限 额		委托研发费用及限额			
											其他 相关 费用 合计	经 限 额 调 整 后 的 其 他 相 关 费 用	委 托 境 内 机 构 或 个 人 进 行 研 发 活 动 所 发 生 的 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	委 托 境 外 机 构 进 行 研 发 活 动 所 发 生 的 费 用	经 限 额 调 整 后 的 委 托 境 外 机 构 进 行 研 发 活 动 所 发 生 的 费 用
					1	2	3	4	5	6	7.1	7.2	8.1	8.2	8.3	8.4
资本化金额小计																
费用化金额小计																
其中：其他事项																
金额合计																

第三章 智能机器人制造业企业研发活动中的税务处理

3.1. 企业各阶段研发费用归集

智能机器人包括原型研发、计算机自动控制软件、人工智能、传感和无线通信、精密机械、光机电一体化等，整体划分为设计研发、模块部件、和自动控制三部分。基本涉及有：项目立项阶段、技术研究阶段、技术开发阶段、成品验收等其他阶段。

3.1.1. 立项阶段

本阶段主要涉及“市场调研”和“项目立项”两大环节。市场调研主要是通过网络、展会、拜访客户等途径了解新品信息、竞品技术信息、市场动态需求，确定研发目标等。项目立项是根据调研分析结果，从技术、成本、竞争对手产品及风险等维度开展产品可行性分析。立项评审通过后出具研发项目决议书，正式立项。

3.1.1.1. 本阶段可加计扣除的研发费用及注意事项

企业本阶段涉及的加计扣除费用主要为人员人工费用和其他相关费用。

3.1.1.1.1. 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。

A. 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。

后勤人员、行政人员、生产工人不能计算为直接从事研发活动人员，该部分人员的相关费用不得计入研发费加计扣除的人员人工费。

B. 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。

C. 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。

3.1.1.1.2. 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。

研发人员的职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保险费在其他相关费用进行核算。

此类费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的 10%。国家税务总局公告 2021 年第 28 号公告明确了该限额的计算：企业在一个纳税年度内同时开展多项研发活动的，统一计算全部研发项目“其他相关费用”限额。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。

3.1.1.2. 备查资料留存及注意事项

企业在立项阶段应注意收集和留存：

研究开发项目计划书和企业有权部门关于研究开发项目立项的决议文件；研究开发专门机构或项目组的编制情况和研发人员名单；从事研发活动人员（包括外聘人员）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）；相关费用税前扣除凭证等。

3.1.1.3. 其他应注意事项

企业在立项阶段一般都会涉及市场调研，要注意企业的市场调查研究活动不适用税前加计扣除政策。

允许扣除的研发费用范围采取的是正列举方式，没有列举的加计扣除项目不可以享受加计扣除优惠。

3.1.2. 研究阶段

本阶段主要涉及“系统设计”和“测试验证及工艺改进”环节。“系统设计”主要进行产品和制作工艺过程的设计和开发，包括：总体方案设计与详细设计评审，开展软件设计、硬件设计、机械设计，进而制定测试计划，建立测试平台，评估新产品可制造性和可装配性；“测试验证及工艺改进”主要是对样机进行迭代、优化及测试，包括功能样机和第1代工程样机的开发、测试与评审，优化制造工艺，以验证基本满足功能需求。

智能机器人在“系统设计”中关键技术研究有：关键传感器技术研究（包括磁性行位置传感器、存在传感器、手势传感器、力扭矩传感器、环境传感器和电源管理传感器）、视觉系统技术研究（线激光、三位成像、2D相机、3D摄影测量）、智能决策技术（构建仿真平台对关键数据

建模并在仿真环境中进行机器人智能决策训练）、人机交互和多机器人协作技术研究及机器人仿生设计。

3.1.2.1. 本阶段可加计扣除的研发费用及注意事项

可扣除的加计扣除费用包括人员人工费用、直接投入费用、折旧费用、新工艺规程制定费、其他相关费用等。

3.1.2.1.1. 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。

A. 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。

后勤人员、行政人员、生产工人不能计算为直接从事研发活动人员，该部分人员的相关费用不得计入研发费加计扣除的人员人工费。

B. 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。

C. 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。

3.1.2.1.2. 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。

A. 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。以经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备不包括房屋建筑物。

B. 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。

3.1.2.1.3. 折旧费用

指用于研发活动的仪器、设备的折旧费。

A. 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。

B. 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。

3.1.2.1.4. 新产品设计费、新工艺规程制定费

指企业在新产品设计、新工艺规程制定过程中发生的与开展该项活动有关的各类费用。

3.1.2.1.5. 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。

研发人员的职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保险费在其他相关费用进行核算。

3.1.2.2. 备查资料留存及注意事项

企业在研究阶段应注意收集和留存：

A. 从事研发活动人员（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）；

B、研究开发专门机构或项目组的编制情况和研发人员名单，如有变动应及时更新。

C. 发生委托研发的：经科技行政主管部门登记的委托研究开发项目的合同；境内受托研发个人出具的发票等合法有效凭证；受托研发关联方提供的研发项目费用支出明细情况；

如：委托方委托关联方开展研发活动的，委托方需保留委托方研发过程中实际发生的研发项目费用支出明细情况，研发活动阶段应注意向委托方索要相关费用支出明细材料；集中研发项目的，保留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；“研发支出”辅助账及汇总表。

D. 相关费用税前扣除凭证等。

3.1.2.3. 其他应注意事项

A. 房屋租赁费和折旧费不属于加计扣除范围。

B. 委托境外研发机构、境内个人和机构进行研发，按实际发生额的80%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扣除。

C. 其他相关费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的10%。

D. 是否取得政府相关补助补贴。

3.1.3. 开发阶段

本阶段主要涉及“测试验证及工艺改进”和“验收认证”环节。“测试验证及工艺改进”是基于研究阶段的成果开展多轮工程样机的迭代试制与工程应用测试，优化改进工艺制造质量，验证产品稳定性和标准化，最终开展产品评审；“验收认证”包括对工装夹检治具、模具进行验收，对整机产品进行认证等，非项目验收研发转产。

3.1.3.1. 本阶段可加计扣除的研发费用及注意事项

智能机器人在“测试验证及工艺改进”环节里主要涉及感知技术（包括各类传感器、神经网络和专用机器视觉硬件应用）、能源材料、移动模块、电机等建模、装配、运行；对控制系统、控制软件、中间件进行测试及改进。

企业本阶段涉及的加计扣除费用包括人员人工费用、直接投入费用、折旧费用、新工艺规程制定费、无形资产摊销费用、其他相关费用等。

3.1.3.1.1. 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。

A. 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。

B. 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。

3.1.3.1.2. 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。

A. 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。

后勤人员、行政人员、生产工人不能计算为直接从事研发活动人员，该部分人员的相关费用不得计入研发费加计扣除的人员人工费。

B. 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。

C. 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。

3.1.3.1.3. 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。

A. 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。以经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备不包括房屋建筑物。

B. 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。

3.1.3.1.4. 折旧费用

指用于研发活动的仪器、设备的折旧费。

A. 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。

B. 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。

3.1.3.1.5. 新产品设计费、新工艺规程制定费

指企业在新产品设计、新工艺规程制定过程中发生的与开展该项活动有关的各类费用。

3.1.3.1.6. 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。

研发人员的职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保险费在其他相关费用进行核算。

3.1.3.2. 备查资料留存及注意事项（同 3.1.2.2.）

3.1.3.3. 其他应注意事项

A. 房屋租赁费和折旧费不属于加计扣除范围。

B. 委托境外研发机构、境内个人和机构进行研发，按实际发生额的 80%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扣除。

C. 其他相关费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的 10%。

D. 是否取得政府相关补助补贴。

E. 自 2021 年 1 月 1 日起,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,再按照实际发生额的 100%在税前加计扣除;形成无形资产的,按照无形

资产成本的 200%在税前摊销。

3.1.4. 其他阶段

本阶段主要涉及“试量产”和“项目验收”环节。“试量产”是指使用正式生产的工装、过程、装置、设备进行小批量试产工作，使新产品设计中的问题能够通过生产的验证而被发现和纠正，确保量产与市场投放活动的正常进行；“项目验收”是指完成研发转化、编制各类技术文件、知识产权申请等。

3.1.4.1. 本阶段可加计扣除的研发费用及注意事项

企业本阶段涉及的加计扣除费用包括人员人工费用、直接投入费用、折旧费用、新工艺规程制定费、其他相关费用等。

3.1.4.1.1. 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。

A. 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。

后勤人员、行政人员、生产工人不能计算为直接从事研发活动人员，该部分人员的相关费用不得计入研发费加计扣除的人员人工费。

B. 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。

C. 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。

3.1.4.1.2. 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。

A. 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。以经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备不包括房屋建筑物。

B. 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。

3.1.4.1.3. 折旧费用

指用于研发活动的仪器、设备的折旧费。

A. 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。

B. 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。

3.1.4.1.4. 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。

研发人员的职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保险费在其他相关费用进行核算。

3.1.4.2. 备查资料留存及注意事项

企业在其他阶段应注意收集和留存：研究开发专门机构或项目组的编制情况和研发人员名单；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）；“研发支出”辅助账及汇总表；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。

3.1.4.3. 其他应注意事项

A. 一般情况下，当企业研发产品达到批量生产条件（或商品化后），则本项目研发阶段结束，在商品化后为顾客提供的技术支持活动不适用税前加计扣除政策。

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

3.2. 不同研发活动形式的税务处理

企业研发活动一般分为自主研发、委托研发、合作研发、集中研发以及以上方式的组合。

3.2.1. 自主研发

模式概述: 自主研发。是指企业主要依靠自己的资源,独立进行研发,并在研发项目的主要方面拥有完全独立的知识产权。自主研发项目会经过立项阶段、研究阶段、开发阶段与后续跟踪阶段。对于新项目的立项,公司根据客户对产品的需求,以及在产品使用过程中存在的痛点出发,居于市场的需求进行自主立项、自主研发,经过一系列的需求分析、可行性研究、确定开发费用预算等阶段,最终以决议方式立项,同步确定项目负责人以及项目团队,对该项目专用费用进行专项归集,辅助费用以及共同费用按照一定的规则进行分摊处理。比如研发人员同时兼顾几个项目的,由项目负责人根据该名员工对本项目的服务工时进行人工成本的分配与归集。

税务处理:《财政部税务总局关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》(财政部税务总局公告 2021 年第 13 号):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。

3.2.2. 委托研发

模式概述: 是指被委托单位或机构基于企业委托而开发的项目。企

业以支付报酬的形式获得被委托单位或机构的成果。

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。委托项目的特点是研发经费受委托人支配，项目成果必须体现委托人的意志和实现委托人的使用目的。

3.2.2.1. 委托境内研发（个人或机构）

税务处理：财税〔2015〕119 号规定，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。

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。

国家税务总局公告 2015 年第 97 号规定，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。

3.2.2.2. 委托境外研发（机构）

税务处理：财税〔2018〕64 号规定，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。

委托境外个人进行的研发活动不适用加计扣除政策。

3.2.2.3. 委托关联方和非关联方

税务处理：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。

委托非关联方研发，考虑到涉及商业秘密等原因，财税〔2015〕119号规定，除委托方与受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。

举例：A企业2019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。2019年，A企业可加计扣除的金额为 $100 \times 80\% \times 75\% = 60$ 万元，B企业应向A企业提供实际发生费用90万元的情况。

3.2.3. 合作研发

模式概述：合作研发是指研发立项企业通过契约的形式与其他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。

合作研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，由合作各方共同所有。可以享受研发费用加计扣除优惠政策的合作方应该拥有合作研发项目成果的所有权。合作各方应直接参与研发活动，而非仅提供咨询、物质条件或其他辅助性活动。

税务处理：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。

3.2.4. （集团）集中研发

模式概述：是指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、单个企业难以独立承担，或者研发力量集中在企业集团，由企业集团统筹管理研发的项目进行集中开发。

税务处理：根据财税〔2015〕119号规定，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。

企业集团采取合理分摊研究开发费的，应向税务机关提供集中研究开发项目的协议和合同，该协议或合同应明确规定参与各方在该研究开发项目中的权利和义务、费用分摊方法等内容，对不提供协议或合同的，研发费不得加计扣除。

3.2.5. 委托研发与合作研发的区别

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。委托项目的特点是研发经费受委托人支配，项目成果必须体现委托人的意志和实现委托人的使用目的。

合作研发是指研发立项企业通过契约的形式与其他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。合作研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，由合作各方共同所有。可以享受研发费用加计扣除优惠政策的合作方应该拥有合作研发项目成果的所有权。合作各方应直接参与研发活动，而非仅提供咨询、物质条件或其他辅助性活动。

除了委托指向的具体技术指标、研发时间和合同的常规条款外，最后还有一条关于知识产权的归属问题，或规定双方共有，或规定一方拥有。只有委托方部分或全部拥有时，才可按照委托研发享受加计扣除政策。若知识产权最后属于受托方，则不能按照委托研发享受加计扣除政策。

合作开发在合同中应注明，双方分别投入、各自承担费用、知识产权双方共有或各自拥有自己的研究成果的知识产权。

3.3. 其他情况的税务处理

3.3.1. 财政性资金用于研发形成研发费用的处理

税务处理：1、国家税务总局公告 2015 年第 97 号规定，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。2、企业取得财政性资金若作为应税收入处理的，用于研发活动所形成的费用或者无形资产，可以计算加计扣除或摊销。企业可自行选择最适宜自身的处理方式。

3.3.2. 特殊收入的处理

税务处理：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。

举例：A 公司 2020 年研发某工艺技术，发生费用化的研发费用 500 万元（均符合加计扣除相关规定），当年处置以前年度研发过程中形成下脚料、残次品、中间试制品一批，取得收入 100 万元，则 2020 年度 A 公司可加计扣除的研发费用为 400 万元（500 万元—100 万元），加计扣除额为 300 万元。

3.3.3. 直接形成产品或作为组成部分形成产品对外销售的处理

税务处理：国家税务总局公告 2017 年第 40 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。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。

举例：2019 年，制造业 C 公司与客户甲公司签订合同生产某设备。该设备某项关键技术需要进行研发，C 公司对该研发项目进行自主研发

项目立项（X 项目）。假设生产周期为 3 年。当年 C 公司发生研发支出 100 万元，其中 X 项目领用材料 30 万元。假设全部费用化，不考虑其他因素。因此可加计扣除的研发费用为 100 万元，当期实际加计扣除额 75 万元。（2019 年研发费加计扣除比例为 75%）

2020 年 C 公司发生研发支出 80 万元，其中 X 项目领用材料 20 万元（研发成功并交付生产部门）。假设全部费用化，不考虑其他因素。因此 C 公司可加计扣除研发费用为 80 万元，当期实际加计扣除额 60 万元。（2020 年研发费加计扣除比例为 75%）

2021 年 10 月完工并安合同约定交付给甲公司，取得设备价款 1000 万元。当年发生研发支出 150 万元。假设全部费用化，不考虑其他因素。2021 年 C 公司可加计研发费用为 100（150-30-20）万元，当期实际加计扣除额 100 万元（2021 年制造业研发费加计扣除比例为 100%）。

3.3.4. 失败研发活动发生研发费用的处理

税务处理：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。

3.3.5. 共用的人员、仪器、设备、无形资产的处理

税务处理：国家税务总局公告 2017 年第 40 号规定，直接从事研发活动的人员、外聘研发人员、仪器、设备、无形资产同时从事非研发活动的，企业应对其人员活动情况、仪器设备使用情况、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。

3.3.6. 叠加享受加速折旧和加计扣除政策

《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，国家税务总局公告 2017 年第 40 号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。

甲制造企业 2020 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（ $10 \times 60\% = 6$ ）。2021 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（ $1200/6 = 200$ ）。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，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。

3.3.7. 研发费用的费用化或资本化的处理

对研究阶段支出与开发阶段支出应分别处理，企业内部研究开发项目研究阶段的支出，应当于发生时计入当期损益，完成研究后进入开发阶段所发生的支出在满足一定条件后允许资本化。研究阶段的支出属于费用化的范畴，支出发生时借记“研发支出—费用化支出”，期末转入“管理费用”；开发阶段分两种情形，第一种情形不符合资本化条件的时候，和研究阶段的处理相同，第二种情形，符合资本化条件，这时借记“研发支出—资本化支出”，“研发支出—资本化支出”科目的余额在编制资产负债表时填入开发支出，达到预定用途之后，结转到无形资产。

3.3.7.1. 内部研究开发项目

3.3.7.1.1. 划分研究阶段支出与开发阶段支出

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。

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。

3.3.7.1.2. 研究阶段的支出，于发生时计入当期损益

开发阶段的支出，同时满足下列条件的，确认为无形资产：

- A. 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；
- B. 具有完成该无形资产并使用或出售的意图；
- C. 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；
- D. 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；
- E. 归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

3.3.7.2. 企业取得的已作为无形资产确认的正在进行中的研究开发项目，在取得后发生的支出按照 3.3.7.1. 处理。

第四章 企业申报表填报指引

4.1. 企业申报享受基本流程

(1) 根据《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》(2018 年第 23 号)、《财政部税务总局关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》(2021 年第 13 号)及《国家税务总局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)等文件的有关规定,企业应当根据实际经营情况以及相关税收规定自行判断是否符合研发费加计扣除优惠享受条件,符合条件的自行计算加计扣除金额,并通过填报企业所得税纳税申报表申报享受税收优惠。

关于 2021 年度预缴申报享受研发费用加计扣除政策,符合条件的企业在 2021 年预缴申报 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,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,填报 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)》享受该项税收优惠,并根据享受加计扣除优惠的研发费用情况填写《研发费用加计扣除优惠明细表》(A107012)(不需报送税务机关),该表与相关政策规定的其他资料一并留存备查。如选择在预缴时未选择享受优惠的,可以在 2022 年办理 2021 年度企业所得税汇算清缴时统一享受。

关于在汇算清缴申报时享受税收优惠,是指符合条件的企业在汇算清缴期间自行计算减免税额,并通过填报 A107010《免税、减计收入及加计扣除优惠明细表》和 A107012《研发费用加计扣除优惠明细表》等申报表享受该项税收优惠。同时,按照国家税务总局公告 2018 年第 23 号及国家税务总局公告 2021 年第 28 号的规定归集和留存相关资料备查。

(2) 办理渠道：电子税务局或办税服务厅。

4.2. 申报办理方式

企业按照“自行判别、申报享受、相关资料留存备查”的办理方式。

4.3. 申报表填列样式

4.3.1. 预缴申报阶段

2021 年，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，填报《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A 类）》享受税收优惠，并根据享受加计扣除优惠的研发费用情况填写《研发费用加计扣除优惠明细表》（A107012）。《研发费用加计扣除优惠明细表》（A107012）与政策规定的其他资料一并留存备查。

4.3.1.1. 预缴申报填报范例

甲公司作为一家财务健全的制造业企业，2021 年前三季度进行了三项研发活动，项目名称分别为 A、B、C。其中 A、B 项目为自主研发、C 项目为委托研发。

2021 年前三季度 A 项目共发生研发费用 100 万元，全部费用化处理。其中：直接从事研发活动的人员工资 40 万元，五险一金 10 万元，直接消耗材料费用 15 万元、燃料 5 万元、动力费用 5 万元，用于研发活动的设备折旧费 5 万元，用于研发活动的专利权摊销费用 2.5 万元，新产品设计费 2.5 万元，其他相关费用 15 万元（包含差旅费 10 万元、会议费 5 万元）。

B 项目共发生研发费用 50 万元，全部费用化处理。其中：直接从事研发活动的人员工资 30 万元，五险一金 5 万元，直接消耗材料费用 2.5

万元、燃料 1.5 万元、动力费用 1 万元，用于研发活动的设备折旧费 2.5 万元，用于研发活动的软件摊销费用 2.5 万元，新工艺设计费 2.5 万元，资料翻译费 2.5 万元。

C 项目委托研发费用总额 50 万元，其中 15 万元由境外机构完成。

填报分析：

（一）其他相关费用的可加计扣除金额

全部研发项目的其他相关费用限额=全部研发项目的人员人工等五项费用之和 $\times 10\% / (1-10\%) = (A$ 项目的人员人工等五项费用之和 $+ B$ 项目的人员人工等五项费用之和 $+ C$ 项目的人员人工等五项费用之和) $\times 10\% / (1-10\%) = (85+47.5+0) \times 10\% / (1-10\%) = 14.72$ 万元；

而“其他相关费用”实际发生数 $=15+2.5=17.50$ 万元。当“其他相关费用” $\pm$ 实际发生数大于限额时，按限额计算税前加计扣除额，因此，A、B、C 三个项目允许加计扣除“其他相关费用”为 14.72 万元。

（二）委托研发费用的可加计扣除金额

C 项目：可加计扣除的研发费用合计 40 万元，其中委托境内研发费用 $=35 \times 80\% = 28$ 万元，委托境外研发费用 $=15 \times 80\% = 12$ 万元（不超过境内符合条件的研发费用三分之二）。

因此，2021 年前三季度研发费用小计 $=85+47.5+14.72+40=187.22$ 万元，其中费用化金额 187.22 万元，资本化金额 0 万元。允许加计扣除的研发费用合计 187.22 万元，因此，前三季度研发费用加计扣除总额 $=187.22 \times 100\% = 187.22$ 万元。

表格填报示例：

A107012 研发费用加计扣除优惠明细表

（金额单位：人民币元（列至角分））

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	3
2	一、自主研发、合作研发、集中研发（3+7+16+19+23+34）	1,472,222.22
3	（一）人员人工费用（4+5+6）	850,000
4	1. 直接从事研发活动人员工资薪金	700,000
5	2. 直接从事研发活动人员五险一金	150,000
6	3. 外聘研发人员的劳务费用	0
7	（二）直接投入费用（8+9+10+11+12+13+14+15）	300,000
8	1. 研发活动直接消耗材料费用	175,000
9	2. 研发活动直接消耗燃料费用	65,000
10	3. 研发活动直接消耗动力费用	60,000
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	0
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	0
13	6. 用于试制产品的检验费	0
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	0
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	0
16	（三）折旧费用（17+18）	75,000
17	1. 用于研发活动的仪器的折旧费	0
18	2. 用于研发活动的设备的折旧费	75,000
19	（四）无形资产摊销（20+21+22）	50,000
20	1. 用于研发活动的软件的摊销费用	25,000
21	2. 用于研发活动的专利权的摊销费用	25,000
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	0
23	（五）新产品设计费等（24+25+26+27）	50,000
24	1. 新产品设计费	25,000
25	2. 新工艺规程制定费	25,000
26	3. 新药研制的临床试验费	0

行次	项目	金额（数量）
27	4. 勘探开发技术的现场试验费	0
28	（六）其他相关费用(29+30+31+32+33)	175,000
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	25,000
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	0
31	3. 知识产权的申请费、注册费、代理费	0
32	4. 职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保险费	0
33	5. 差旅费、会议费	150,000
34	（七）经限额调整后的其他相关费用	147,222.22
35	二、委托研发（36+37+39）	500,000
36	（一）委托境内机构或个人进行研发活动所发生的费用	350,000
37	（二）委托境外机构进行研发活动发生的费用	150,000
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	120,000
39	（三）委托境外个人进行研发活动发生的费用	0
40	三、年度研发费用小计(2+36×80%+38)	1,872,222.22
41	（一）本年费用化金额	1,872,222.22
42	（二）本年资本化金额	0
43	四、本年形成无形资产摊销额	0
44	五、以前年度形成无形资产本年摊销额	0
45	六、允许扣除的研发费用合计（41+43+44）	1,872,222.22
46	减：特殊收入部分	0
47	七、允许扣除的研发费用抵减特殊收入后的金额(45-46)	1,872,222.22
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	0
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	0
50	八、加计扣除比例（%）	100%
51	九、本年研发费用加计扣除总额（47-48-49）×50	1,872,222.22
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)	0

企业在 A200000 表的下拉选项“加计扣除优惠事项”选择对应事项，并根据上表的计算结果填报。

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	☐ 是 ☐ 否				小型微利企业				☐ 是 ☐ 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+...）								1,872,222.22
7.1	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（制造业按100%加计扣除）								1,872,222.22
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）								
9	减：弥补以前年度亏损								
10	实际利润额（3+4-5-6-7-8-9）\ 按照上一纳税年度应纳税所得额平均额确定的应纳税所得额								
11	税率（25%）								
12	应纳所得税额（10×11）								
13	减：减免所得税额（13.1+13.2+...）								
13.1	（填写优惠事项名称）								
13.2	（填写优惠事项名称）								
14	减：本年实际已缴纳所得税额								
15	减：特定业务预缴（征）所得税额								
16	本期应补（退）所得税额（12-13-14-15）\ 税务机关确定的本期应纳所得税额								
汇总纳税企业总分机构税款计算									
17	总机构	总机构本期分摊应补（退）所得税额（18+19+20）							
18		其中：总机构分摊应补（退）所得税额（16×总机构分摊比例%）							
19		财政集中分配应补（退）所得税额（16×财政集中分配比例%）							
20		总机构具有主体生产经营职能的部门分摊所得税额（16×全部分支机构分摊比例%×总机构具有主体生产经营职能部门分摊比例%）							
21	分支机构	分支机构本期分摊比例							

4.3.2. 汇算清缴申报阶段

4.3.2.1. 申报填写要求

（1）一般企业申报填写要求：享受研发费加计扣除优惠的企业需填报 A107010《免税、减计收入及加计扣除优惠明细表》和 A107012《研发费用加计扣除优惠明细表》，其中，企业须先自行填报 A107012《研发费用加计扣除优惠明细表》，填报完成后有关数据会自动带入表 A107010《免税、减计收入及加计扣除优惠明细表》对应行次。

（2）高新技术企业申报填写要求：根据《科技部财政部国家税务总局关于修订印发<高新技术企业认定管理办法>的通知》（国科发火〔2016〕32 号）规定：（1）高新技术企业从事研发和相关技术创新活动的科技人员占企业当年职工总数的比例不低于 10%；（2）高新技术企业近三个会计年度（实际经营期不满三年的按实际经营时间计算）的研究开发费用总额占同期销售收入总额的比例符合如下要求：A. 最近一年销售收入小于 5,000 万元（含）的企业，比例不低于 5%；B. 最近一年销售收入在 5,000 万元至 2 亿元（含）的企业，比例不低于 4%；C. 最近一年销售收入在 2 亿元以上的企业，比例不低于 3%。其中，企业在中国境内发生的研究开发费用总额占全部研究开发费用总额的比例不低于 60%。

高新技术企业不论是否享受优惠政策，在资格有效期内的纳税人均需填报 A107041《高新技术企业优惠情况及明细表》。享受研发费加计扣除优惠的须先自行填报 A107012《研发费用加计扣除优惠明细表》，填报完成后有关数据会自动带入表 A107010《免税、减计收入及加计扣除优惠明细表》对应行次。

4.3.2.2. 汇算清缴申报填报范例（一般企业）

甲公司作为一家财务健全的制造业企业，2021 年度进行了三项研发活动，项目名称分别为 A、B、C。其中 A、B 项目为自主研发、C 项目为委托研发。

A 项目共发生研发费用 200 万元，全部费用化处理。其中：直接从事研发活动的人员工资 80 万元，五险一金 20 万元，直接消耗材料费用 30 万元、燃料 10 万元、动力费用 10 万元，用于研发活动的设备折旧费 10 万元，用于研发活动的专利权摊销费用 5 万元，新产品设计费 5 万元，其他相关费用 30 万元（包含差旅费 20 万元、会议费 10 万元）。

B 项目共发生研发费用 100 万元，2021 年 2 月起开始资本化，至 2021 年 7 月 10 日结束资本化并结转形成无形资产，会计按直线法计算摊销费用，分 10 年摊销。费用明细：直接从事研发活动的人员工资 60 万元，五险一金 10 万元，直接消耗材料费用 5 万元、燃料 3 万元、动力费用 2 万元，用于研发活动的设备折旧费 5 万元，用于研发活动的软件摊销费用 5 万元，新工艺设计费 5 万元，资料翻译费 5 万元。

C 项目委托研发费用总额 100 万元，其中 30 万元由境外机构完成。

填报分析：

（一）其他相关费用的可加计扣除金额

全部研发项目的其他相关费用限额=全部研发项目的人员人工等五项费用之和 $\times 10\% / (1-10\%) = (A \text{ 项目的人员人工等五项费用之和} + B \text{ 项目的人员人工等五项费用之和} + C \text{ 项目的人员人工等五项费用之和}) \times 10\% / (1-10\%) = (170+95+0) \times 10\% / (1-10\%) = 29.44$ 万元；甲公司“其他相关费用”实际发生数=30+5=35 万元，当“其他相关费用” $\pm$ 实际发生数大于限额时，按限额计算税前加计扣除额，A、B、C 三个项目允许加计扣除“其他相关费用”为 29.44 万元。

（二）委托研发费用的可加计扣除金额

C 项目：可加计扣除的研发费用合计 80 万元，其中委托境内研发费用=70 $\times 80\%$ =56 万元，委托境外研发费用=30 $\times 80\%$ =24 万元（不超过境内符合条件的研发费用三分之二）。

因此，年度研发费用小计=170+95+29.44+80=374.44 万元，其中本年费用化金额 274.44 万元，资本化金额 100 万元。本年允许加计扣除的

研发费用合计=274.44+5=279.44 万元，研发费用加计扣除总额=279.44
 $\times 100\%$ =279.44 万元。

表格填报示例：

A107012 研发费用加计扣除优惠明细表

（金额单位：人民币元（列至角分））

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	3
2	一、自主研发、合作研发、集中研发（3+7+16+19+23+34）	2,944,444.44
3	（一）人员人工费用（4+5+6）	1,700,000
4	1. 直接从事研发活动人员工资薪金	1,400,000
5	2. 直接从事研发活动人员五险一金	300,000
6	3. 外聘研发人员的劳务费用	0
7	（二）直接投入费用（8+9+10+11+12+13+14+15）	600,000
8	1. 研发活动直接消耗材料费用	350,000
9	2. 研发活动直接消耗燃料费用	130,000
10	3. 研发活动直接消耗动力费用	120,000
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	0
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	0
13	6. 用于试制产品的检验费	0
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	0
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	0
16	（三）折旧费用（17+18）	150,000
17	1. 用于研发活动的仪器的折旧费	0
18	2. 用于研发活动的设备的折旧费	150,000
19	（四）无形资产摊销（20+21+22）	100,000
20	1. 用于研发活动的软件的摊销费用	50,000
21	2. 用于研发活动的专利权的摊销费用	50,000
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	0
23	（五）新产品设计费等（24+25+26+27）	100,000

行次	项目	金额（数量）
24	1. 新产品设计费	50,000
25	2. 新工艺规程制定费	50,000
26	3. 新药研制的临床试验费	0
27	4. 勘探开发技术的现场试验费	0
28	（六）其他相关费用(29+30+31+32+33)	350,000
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	50,000
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	0
31	3. 知识产权的申请费、注册费、代理费	0
32	4. 职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保险费	0
33	5. 差旅费、会议费	300,000
34	（七）经限额调整后的其他相关费用	294,444.44
35	二、委托研发（36+37+39）	1,000,000
36	（一）委托境内机构或个人进行研发活动所发生的费用	700,000
37	（二）委托境外机构进行研发活动发生的费用	300,000
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	240,000
39	（三）委托境外个人进行研发活动发生的费用	0
40	三、年度研发费用小计(2+36×80%+38)	3,744,444.44
41	（一）本年费用化金额	2,744,444.44
42	（二）本年资本化金额	1,000,000
43	四、本年形成无形资产摊销额	50,000
44	五、以前年度形成无形资产本年摊销额	0
45	六、允许扣除的研发费用合计（41+43+44）	2,794,444.44
46	减：特殊收入部分	0
47	七、允许扣除的研发费用抵减特殊收入后的金额(45-46)	2,794,444.44
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	0
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	0
50	八、加计扣除比例（%）	100%
51	九、本年研发费用加计扣除总额（47-48-49）×50	2,794,444.44
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)	0

企业填报完上表后，第 51 行数据会自动带入表 A107010 对应行次。

A107010 免税、减计收入及加计扣除优惠明细表

行次	项目	金额
.....		
25	三、加计扣除（26+27+28+29+30）	2,794,444.44
26	（一）开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用加计扣除（填写 A107012）	2,794,444.44
27	（二）科技型中小企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用加计扣除（填写 A107012）	0
28	（三）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加计扣除	0
.....		
31	合计（1+17+25）	

4.3.2.3. 汇算清缴申报填报范例（高新技术企业）

乙公司是一家制造业的高新技术企业，2021 年度进行了三项研发活动，项目名称分别为 A、B、C。其中 A、B 项目为自主研发、C 项目为委托研发。

A 项目共发生研发费用 200 万元，全部费用化处理。其中：直接从事研发活动的人员工资 80 万元，五险一金 20 万元，直接消耗材料费用 30 万元、燃料 10 万元、动力费用 10 万元，用于研发活动的设备折旧费 10 万元，用于研发活动的专利权摊销费用 5 万元，新产品设计费 5 万元，其他相关费用 30 万元（包含差旅费 20 万元、会议费 10 万元）。

B 项目共发生研发费用 100 万元，2021 年 2 月起开始资本化，至 2021 年 7 月 10 日结束资本化并结转形成无形资产，会计按直线法计算摊销费用，分 10 年摊销。费用明细：直接从事研发活动的人员工资 60 万元，五险一金 10 万元，直接消耗材料费用 5 万元、燃料 3 万元、动力费用 2 万元，用于研发活动的设备折旧费 5 万元，用于研发活动的软件摊销费用 5 万元，新工艺设计费 5 万元，资料翻译费 5 万元。

C 项目委托研发费用总额 100 万元，其中 30 万元由境外机构完成。

填报分析：

（一）关于《研发费用加计扣除优惠明细表》的填报：

（1）其他相关费用的可加计扣除金额

全部研发项目的其他相关费用限额=全部研发项目的人员人工等五项费用之和 $\times 10\% / (1-10\%) = (A$ 项目的人员人工等五项费用之和 $+ B$ 项目的人员人工等五项费用之和 $+ C$ 项目的人员人工等五项费用之和) $\times 10\% / (1-10\%) = (170+95+0) \times 10\% / (1-10\%) = 29.44$ 万元；乙公司“其他相关费用”实际发生数 $=30+5=35$ 万元，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，A、B、C 三个项目允许加计扣除“其他相关费用”为 29.44 万元。

（2）委托研发费用的可加计扣除金额

C 项目：可加计扣除的研发费用合计 80 万元，其中委托境内研发费用 $=70 \times 80\% = 56$ 万元，委托境外研发费用 $=30 \times 80\% = 24$ 万元，不超过境内符合条件的研发费用三分之二。

因此，年度研发费用小计 $=170+95+29.44+80=374.44$ 万元，其中本年费用化金额 274.44 万元，资本化金额 100 万元。本年允许加计扣除的研发费用合计 $=274.44+5=279.44$ 万元，研发费用加计扣除总额 $=279.44 \times 100\% = 279.44$ 万元。

表格填报示例：

A107012 研发费用加计扣除优惠明细表

（金额单位：人民币元（列至角分））

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	3
2	一、自主研发、合作研发、集中研发（3+7+16+19+23+34）	2,944,444.44
3	（一）人员人工费用（4+5+6）	1,700,000
4	1. 直接从事研发活动人员工资薪金	1,400,000
5	2. 直接从事研发活动人员五险一金	300,000
6	3. 外聘研发人员的劳务费用	0
7	（二）直接投入费用（8+9+10+11+12+13+14+15）	600,000
8	1. 研发活动直接消耗材料费用	350,000
9	2. 研发活动直接消耗燃料费用	130,000
10	3. 研发活动直接消耗动力费用	120,000
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	0
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	0
13	6. 用于试制产品的检验费	0
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	0
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	0
16	（三）折旧费用（17+18）	150,000
17	1. 用于研发活动的仪器的折旧费	0
18	2. 用于研发活动的设备的折旧费	150,000
19	（四）无形资产摊销（20+21+22）	100,000
20	1. 用于研发活动的软件的摊销费用	50,000
21	2. 用于研发活动的专利权的摊销费用	50,000
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	0
23	（五）新产品设计费等（24+25+26+27）	100,000
24	1. 新产品设计费	50,000
25	2. 新工艺规程制定费	50,000
26	3. 新药研制的临床试验费	0

行次	项目	金额（数量）
27	4. 勘探开发技术的现场试验费	0
28	（六）其他相关费用(29+30+31+32+33)	350,000
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	50,000
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	0
31	3. 知识产权的申请费、注册费、代理费	0
32	4. 职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保险费	0
33	5. 差旅费、会议费	300,000
34	（七）经限额调整后的其他相关费用	294,444.44
35	二、委托研发（36+37+39）	1,000,000
36	（一）委托境内机构或个人进行研发活动所发生的费用	700,000
37	（二）委托境外机构进行研发活动发生的费用	300,000
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	240,000
39	（三）委托境外个人进行研发活动发生的费用	0
40	三、年度研发费用小计(2+36×80%+38)	3,744,444.44
41	（一）本年费用化金额	2,744,444.44
42	（二）本年资本化金额	1,000,000
43	四、本年形成无形资产摊销额	50,000
44	五、以前年度形成无形资产本年摊销额	0
45	六、允许扣除的研发费用合计（41+43+44）	2,794,444.44
46	减：特殊收入部分	0
47	七、允许扣除的研发费用抵减特殊收入后的金额(45-46)	2,794,444.44
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	0
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	0
50	八、加计扣除比例（%）	100%
51	九、本年研发费用加计扣除总额（47-48-49）×50	2,794,444.44
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)	0

企业填报完上表后，第 51 行数据会自动带入《免税、减计收入及加计扣除优惠明细表》（A107010）对应行次。

（二）关于《高新技术企业优惠情况及明细表》的填报：

假设本案例中乙公司高新技术企业研发费用与加计扣除研发费用的归集无差异。乙公司填报《研发费用加计扣除优惠明细表》和《高新技术企业优惠情况及明细表》研发费用的主要区别在于“可计入研发费用的其他费用”和“委托外部研究开发费用”。乙公司全部研发项目的其他相关费用虽超过研发费用加计扣除的有关规定，但未超过高新技术企业口径规定的研发费用中其他费用的扣除限额，因此，实际发生的 35 万元其他费用可计入高新技术企业研发费用的其他费用中。因乙公司委托境外发生的研发费用未超过境内符合条件的研发费用三分之二，因此乙公司研发费用加计扣除口径和高新技术企业口径下的委托研发费用均为 80 万元。

乙公司 2021 年从事研发和相关技术创新活动的科技人员共 205 人，占企业当年职工总数 1000 人的比例为 20.5%，符合高新技术企业认定条件中科技人员占比的规定；2021 年度高新研发费用 380 万元，销售（营业）收入总额 6000 万元，占比 6.33%，符合高新技术企业近三个会计年度（实际经营期不满三年的按实际经营时间计算）的研究开发费用总额占同期销售收入总额的比例的要求；中国境内发生的高新研发费用金额 350 万元，高新研发费用总额 380 万元，占比 92.10%，企业在中国境内发生的研究开发费用总额占全部研究开发费用总额的比例不低于 60%。

高新技术企业资格证书在有效期内的纳税人均需要填报 A107041 表。具体如下表所示：

A107041 高新技术企业优惠情况及明细表

行次	税收优惠基本信息				
...		...			
...					
11	人员指标	四、本年科技人员数	205		
12		五、本年职工总数	1000		
13		六、本年科技人员占企业当年职工总数的比例 (11÷12)	20.50%		
14	研究开发费用指标	高新研发费用归集年度	本年度	前一年度	前二年度
			1	2	3
15		七、归集的高新研发费用金额(16+25)	3,800,000.00		3,800,000.00
16		(一) 内部研究开发投入 (17+18+19+20+21+22+24)	3,000,000.00		3,000,000.00
17		1. 人员人工费用	1,700,000.00		1,700,000.00
18		2. 直接投入费用	600,000.00		600,000.00
19		3. 折旧费用与长期待摊费用	150,000.00		150,000.00
20		4. 无形资产摊销费用	100,000.00		100,000.00
21		5. 设计费用	100,000.00		100,000.00
22		6. 装备调试费与实验费用	-		-
23		7. 其他费用	350,000.00		350,000.00
24		其中: 可计入研发费用的其他费用	350,000.00		350,000.00
25		(二) 委托外部研究开发费用[(26+28)×80%]	800,000.00		800,000.00
26		1. 境内的外部研发费	700,000.00		700,000.00
27		2. 境外的外部研发费	300,000.00		300,000.00
28		其中: 可计入研发费用的境外的外部研发费	300,000.00		300,000.00
29		八、销售(营业)收入	60,000,000.00		60,000,000.00
30		九、三年研发费用占销售(营业)收入比例(15行4列÷29行4列)	6.33%		
...		...			
...					

4.4. 其他应注意事项

4.4.1. 企业预缴阶段暂未选择享受研发费加计扣除可在汇算清缴期间统一享受

按照《财政部税务总局关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》（财政部税务总局公告 2021 年第 13 号），企业暂未选择在第 3 季度或 9 月份预缴申报时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。

4.4.2. 企业预缴阶段申报享受研发优惠无需报送《研发费用加计扣除优惠明细表》

对 2021 年度预缴阶段享受研发费用加计扣除政策的，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，填报《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A 类）》享受税收优惠，并根据享受加计扣除优惠的研发费用情况（前三季度）填写《研发费用加计扣除优惠明细表》（A107012）。《研发费用加计扣除优惠明细表》（A107012）与政策规定的其他资料一并留存备查。

4.4.3. 企业申报享受研发费用加计扣除政策无需报送《归集表》和《汇总表》

根据《国家税务总局关于修订企业所得税年度纳税申报表有关问题的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 41 号）第二条规定，企业申报享受研发费用加计扣除政策时，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）的规定执行，不再填报《研发项目可加计扣除研究开发费用情况归集表》和报送《“研发支出”辅助账汇总表》。《“研发支出”辅助账汇总表》由企业留存备查。

4.4.4. 盈利企业和亏损企业都可以享受加计扣除政策

现行企业所得税法第五条明确企业每一纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额，为应纳税所得额，因此，企业发生的研发费用，不论企业当期是盈利还是亏损，都可以加计扣除。

4.4.5. 叠加享受税收优惠的处理

根据《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，所称优惠事项是指企业所得税法规定的优惠事项，以及国务院和民族自治地方根据企业所得税法授权制定的企业所得税优惠事项。包括免税收入、减计收入、加计扣除、加速折旧、所得减免、抵扣应纳税所得额、减低税率、税额抵免等。

按照《财政部国家税务总局关于执行企业所得税优惠政策若干问题的通知》（财税〔2009〕69 号）的规定，企业所得税法及其实施条例中规定的各项税收优惠，凡企业符合规定条件的，可以同时享受。因此，企业既符合享受研发费用加计扣除政策条件，又符合享受其他优惠政策条件的，可以同时享受有关优惠

第五章 企业申报后的注意事项

5.1. 主要留存备查资料

5.1.1. 汇算清缴

企业办理年度汇算清缴享受研发费加计扣除政策，应在年度汇算清缴完成后，将留存备查资料归集齐全并整理完成，以备税务机关核查。

5.1.1.1. 企业享受开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用加计扣除政策应留存备查以下资料

（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。

（8）委托境外进行研发活动发生的研究开发费用，需留存委托境外研发银行支付凭证和受托方开具的收款凭据和当年委托研发项目的进展情况等资料；

（9）科技型中小企业还应取得的入库登记编号证明资料。

关于“研发支出”辅助账及汇总表的温馨提示：

①《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》（2015 年第 97 号，以下简称 97 号公告）发布的研发支出辅助账和研发支出辅助账汇总表样式（以下简称 2015 版研发支出辅助账样式）继续有效。另增设简化版研发支出辅助账和研发支出辅助账汇总表样式（以下简称 2021 版研发支出辅助账样式）。

②企业按照研发项目设置辅助账时，可以自主选择使用 2015 版研发支出辅助账样式，或者 2021 版研发支出辅助账样式，也可以参照上述样式自行设计研发支出辅助账样式。企业自行设计的研发支出辅助账样式，应当包括 2021 版研发支出辅助账样式所列数据项，且逻辑关系一致，能准确归集允许加计扣除的研发费用。2021 版研发支出辅助账及汇总表样式见 2.4.4. 可加计扣除的研发费用核算要求。

5.1.1.2. 企业享受为获得创新性、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加计扣除政策应留存备查以下资料

（1）创意设计活动相关合同；

（2）创意设计活动相关费用核算情况的说明。

企业应当按照税务机关要求限期提供留存备查资料，以证明其符合税收优惠政策条件。企业不能提供留存备查资料，或者留存备查资料与实际生产经营情况、财务核算、相关技术领域、产业、目录、资格证书等不符，不能证明企业符合税收优惠政策条件的，税务机关将追缴其已享受的减免税，并按照税收征管法规定处理。

5.1.2. 预缴申报

2021 年度，企业办理第 3 季度或 9 月份预缴申报时，选择就前三季度研发费用享受加计扣除优惠政策的，根据享受加计扣除优惠的研发费用情况（前三季度）填写《研发费用加计扣除优惠明细表》（A107012）。

《研发费用加计扣除优惠明细表》（A107012）与政策规定的其他资料一

并留储备查。

5.2. 研发项目异议鉴定

根据《科技部财政部国家税务总局关于进一步做好企业研发费用加计扣除政策落实工作的通知》（国科发政〔2017〕211号）的有关规定，税务部门对企业享受加计扣除优惠的研发项目有异议的，应及时通过县（区）级科技部门将项目资料送地市级（含）以上科技部门进行鉴定；由省直接管理的县/市，可直接由县级科技部门进行鉴定。

对企业承担的省部级（含）以上科研项目，以及以前年度已鉴定的跨年度研发项目，税务部门不再要求进行鉴定。

2021年1月，广东省科技厅、省财政厅、省税务局联合印发《关于深入推进企业研发费用税前加计扣除政策落实的若干措施》的通知，立足广东省实际情况，进一步完善企业研发异议项目鉴定处理：对企业承担的地市级科研项目如有异议的，税务机关应先与科技部门进行充分沟通，对确有必要的再转请鉴定；企业自行申报享受政策以前，鼓励有条件的地市科技部门对企业没把握、难判断的存疑项目以企业自愿为原则提供技术鉴定服务，减少企业后顾之忧。对于企业在研发费加计扣除前申请研发项目鉴定的，以企业自愿为原则，依企业需求而开展，税务机关不以申报扣除前企业是否提请鉴定项目作为享受优惠政策的前提。当前已有佛山市、肇庆市等地科技部门对企业存疑研发项目提供事前技术鉴定服务。

5.3. 项目鉴定共性问题

科技部门在鉴定研发项目时，主要发现以下共性问题：

（1）项目计划书只有工作进度安排，无具体技术研发内容；

（2）项目计划书过于简单，研究内容无法体现技术创新性；

（3）提供的科技计划项目合同书不符合财税〔2015〕119号加计扣除政策要求的研发项目，例如技术研发中心项目、实验室建设项目、技

术改造项目等；

（4）提供的科技计划项目合同书或企业自立项项目计划书执行期不在申请享受研发费税前加计扣除的年度，且没有项目实际研发时间变更的相关说明；

（5）企业变更了项目研发时间，但无法提供材料证明项目变更后在申请享受加计扣除年度所开展的真实有效的技术创新研发工作；

（6）政府立项项目只提供项目申报书或提供的合同书无项目签订各方的盖章签字，项目无法证明政府立项的真实性；

（7）企业当年存在多个研发项目的未按照项目为单位，形成每个项目独立完整的留存备查资料；

（8）企业在系统填报上传的留存备查资料，如项目立项决议和项目的一些流程审批文件涉及要签字盖章的地方未盖章签字（须保证上传资料的严谨性和完整性）；

（9）企业提供的项目资料属于企业产品（服务）的常规性升级；

（10）企业提供的项目资料属于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；

（11）企业提供的项目资料属于企业在商品化后为顾客提供的技术支持活动；

（12）企业提供的项目资料属于对现存产品、服务、技术、材料或工艺流程进行的重复或简单改变；

（13）企业提供的项目资料属于市场调研研究、效率调查或管理研究；

（14）企业提供的项目资料属于作为工业（服务）流程环节或常规的质量控制、测试分析、维修维护；

（15）企业提供的项目资料属于社会科学、艺术或人文学方面的研究；

（16）根据企业提供的项目资料，无法判断是否研发项目；

(17) 企业提供的资料属于其它形式的非研发项目；

(18) 企业提供的资料属于受托研发项目；

(19) 企业未按政策要求提供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；

(20) 企业提供的资料前后不一致、逻辑矛盾，如项目名称和项目研发内容前后不一致，项目立项决议文件审批时间在项目完成时间之后等。

5.4. 追溯享受规定

企业符合财税〔2015〕119号文件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，追溯期限最长为3年。例如，2018年度发生了研发支出未享受加计扣除优惠的，最迟需在2021年度汇缴期内，也就是2022年5月31日前更正申报2018年度企业所得税汇缴申报，追溯享受研发优惠的同时做好有关资料的留存备查。

第六章 智能机器人制造业企业享受研发费加计扣除 政策案例解析

甲企业是财务会计核算健全的智能机器人制造业企业，企业所得税实行查账征收，2021 年 1 月立项研发室内喷涂机器人。各研发环节发生支出情况如下（假设企业本项目研发费用发生在同一年度，且该年度未发生其他研发项目）：

6.1. 立项阶段

甲企业在本阶段对国内外竞品技术难点、行业现状以及市场环境开展市场调研活动，制定研发项目质量目标，细化成本目标，进行产品需求分析工作；立项审批阶段，通过购买竞品、查询资料等途径，从室内喷涂机器人应用场景分析、技术分析、成本分析、竞争对手产品分析及风险分析等多维度进行产品可行性分析，制定产品需求规格；立项评审通过后，出具研发项目立项决议书，正式立项。

1. 甲企业在本阶段发生费用情况如下：

（1）进行产品需求分析工作过程中，开展市场调研活动，发生相关部门人员工资 10 万元、“五险一金” 2 万元、职工福利费 1 万元，市场调研费用 2 万元，市场需求调查情况分析报告费用 2 万元。

（2）发生直接从事研发人员工资 50 万元、“五险一金” 5 万元、职工福利费 3 万元、补充养老保险费 1 万元、补充医疗保险费 1 万元，行政和后勤保障人员工资及“五险一金” 8 万元。

（3）发生技术图书资料费、资料翻译费共 7 万元，专家咨询费 3 万元，差旅费、会议费共 5 万元，业务招待费、办公用品费、通讯费共 6 万元。

2. 本环节加计扣除情况如下：

（1）允许加计扣除的研发费用：

①人员人工费用：直接从事研发人员工资 50 万元，“五险一金” 5

万元，允许在按规定据实扣除的基础上，按照本年度实际发生额 100%从本年度应纳税所得额中扣除。即：

允许加计扣除的人员人工费用 = 50 + 5 = 55（万元）

②其他相关费用：该企业发生的技术图书资料费、资料翻译费共 7 万元，专家咨询费 3 万元，直接从事研发人员的职工福利费 3 万元、补充养老保险费 1 万元，补充医疗保险费 1 万元，差旅费、会议费共 5 万元属于其他相关费用，合计 20 万元。此项费用总额不得超过全部研发项目可加计扣除研发费用总额的 10%。

（2）不可纳入加计扣除范围的费用：

①企业的市场调查研究活动不适用税前加计扣除政策，因此甲企业对市场调研环节的相关费用作销售费用处理，不列入研发费用。

②加计扣除人员人工费用归集对象是直接从事研发活动人员，只包括：研究人员、技术人员、辅助人员。行政和后勤保障人员工资及“五险一金” 8 万元，不属于适用加计扣除的范围。

③允许扣除的研发费用范围采取的是正列举方式，业务招待费、办公用品费、通讯费共 6 万元属于政策规定中没有列举的加计扣除项目，不可以享受加计扣除优惠。

6.2. 研究阶段

甲企业在本阶段主要进行产品和制作工艺过程的设计和开发，对室内喷涂机器人样机进行迭代、优化及测试，主要包括：总体方案设计与详细设计评审，开展软件设计、硬件设计、机械设计，进而制定测试计划，建立测试平台，评估新产品可制造性和可装配性；功能样机和第 1 代工程样机的开发、测试与评审，优化制造工艺，以验证基本满足功能需求。

1. 甲企业在本阶段发生费用情况如下：

（1）发生直接从事研发人员工资 50 万元、“五险一金” 10 万元、

职工福利费 4 万元、补充养老保险费 2 万元、补充医疗保险费 2 万元，外聘研发人员的劳务费用 10 万元，行政和后勤保障人员工资及“五险一金” 20 万元。

(2) 用于工艺和技术可实现性验证消耗材料费用 50 万元，消耗动力费用 40 万元，用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费 30 万元。

(3) 研究实验室非自有房产，系以经营租赁方式租入，每年发生租金 100 万元。

(4) 电脑等设备折旧共 15 万元，按实际工时占比分摊，用于研发活动折旧 10 万元，用于其他经营活动折旧 5 万元。

(5) 优化制造工艺，发生新工艺规程制定费用 5 万元，专家咨询费、差旅费、会议费共 10 万元。

2. 本环节加计扣除情况如下：

(1) 允许加计扣除的研发费用：

①人员人工费用：直接从事研发人员工资 50 万元、“五险一金” 10 万元、外聘研发人员的劳务费用 10 万元，允许在按规定据实扣除的基础上，按照本年度实际发生额 100%从本年度应纳税所得额中扣除。即：

允许加计扣除的人员人工费用 = $50 + 10 + 10 = 70$ （万元）

②直接投入费用：用于工艺和技术可实现性验证消耗材料费用 50 万元，消耗动力费用 40 万元，用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费 30 万元，按照本年度实际发生额 100%从本年度应纳税所得额中扣除。即：

允许加计扣除的直接投入费用 = $50 + 40 + 30 = 120$ （万元）

③设备折旧费用：用于研发活动的设备、仪器如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。即：允许加计扣除的设备折旧费用为 10 万元。

④新工艺规程制定费：新工艺规程制定费用按照本年度实际发生额 100%从本年度应纳税所得额中扣除。即：允许加计扣除的新工艺规程制定费为 5 万元。

⑤其他相关费用：该企业发生的职工福利费 4 万元，补充养老保险费 2 万元，补充医疗保险费 2 万元，专家咨询费、差旅费、会议费共 10 万元属于其他相关费用，合计 18 万元。此项费用总额不得超过全部研发项目可加计扣除研发费用总额的 10%

（2）不适用加计扣除的费用：根据国家税务总局公告 2017 年第 40 号，该企业发生的行政和后勤保障人员工资及“五险一金”20 万元不属于可加计扣除的范围；房屋租赁费和折旧费不属于加计扣除范围，因此，经营租赁方式租入的实验室年租金 100 万元不属于可加计扣除范围。

6.3. 开发阶段

甲企业在本阶段进一步优化室内喷涂机器人生产工艺和装配工艺，进行第 2 代工程样机的试制与工程应用测试，验证产品的稳定性和标准化；对工艺制造质量相关问题进行整改和优化，完善测试中的问题，进行第 3 代工程样机的试制、测试与评审；对工装夹检治具、模具进行验收，对整机产品进行认证。

1. 甲企业在本阶段发生费用情况如下：

（1）发生直接从事研发人员工资 120 万元、“五险一金”30 万元、职工福利费 10 万元、补充养老保险费 5 万元、补充医疗保险费 5 万元，外聘研发人员的劳务费用 20 万元，行政和后勤保障人员工资及“五险一金”20 万元。

（2）研究直接消耗材料费用 300 万元，消耗动力费用 200 万元，用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费 100 万元。

（3）发生于研发活动专用的仪器、设备折旧费用 50 万元，研发活动专用的系统软件摊销费用 30 万元，假设会计折旧、摊销金额与按税法

规定的折旧、摊销金额一致。

(4) 发生新工艺规程制定费用 15 万元，发生差旅费、会议费共 10 万元。

2. 本环节加计扣除情况如下：

(1) 允许加计扣除的研发费用：

①人员人工费用：直接从事研发人员工资 120 万元、“五险一金” 30 万元、外聘研发人员的劳务费用 20 万元，允许在按规定据实扣除的基础上，按照本年度实际发生额 100%从本年度应纳税所得额中扣除。即：

允许加计扣除的人员人工费用 = $120 + 30 + 20 = 170$ （万元）

②直接投入费用：研究直接消耗材料费用 300 万元，消耗动力费用 200 万元，用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费 100 万元，按照本年度实际发生额 100%从本年度应纳税所得额中扣除。即：

允许加计扣除的直接投入费用 = $300 + 200 + 100 = 600$ （万元）

③设备折旧费用：研发活动专用的仪器、设备，就税前扣除的折旧部分计算加计扣除。即：允许加计扣除的设备折旧费用为 50 万元。

④无形资产摊销费用：研发活动专用的系统软件，就税前扣除的摊销部分计算加计扣除。即：允许加计扣除的无形资产摊销费用为 30 万元。

⑤新工艺规程制定费：新工艺规程制定费用可按照本年度实际发生额 100%从本年度应纳税所得额中扣除。即：允许加计扣除的新工艺规程制定费为 15 万元。

⑥其他相关费用：该企业发生的职工福利费 10 万元、补充养老保险费 5 万元、补充医疗保险费 5 万元，差旅费、会议费共 10 万元属于其他相关费用，合计 30 万元。此项费用总额不得超过全部研发项目可加计扣除研发费用总额的 10%

(2) 不适用加计扣除的费用：根据国家税务总局公告 2017 年第 40 号，该企业发生的行政和后勤保障人员工资及“五险一金” 20 万元不属于可加计扣除的范围

6.4. 其他阶段

甲企业在本阶段主要进行小批量试产工作，使用正式生产的工装、过程、装置、设备完成小批量试产与测试，以验证产品的成熟度及制程；确保供应链准备情况，收集测试数据，对测量系统进行分析，保证测量系统稳定可靠，其重复性和再现性满足产品质量保证的要求；对量产工艺文件进行更新，监控质量状态，确定质量目标达成情况。小批量试产结束后，项目进入验收，研发转产也完成并顺利转化，为企业的知识产权的形成提供技术基础，产品工艺的稳定运行提供良好的技术支持。

1. 甲企业在本阶段发生费用情况如下：

（1）发生直接从事研发人员工资 8 万元、“五险一金”支出 2 万元。

（2）研究消耗材料费用 10 万元，消耗动力费用 7 万元，用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费 5 万元。企业试产形成的部分样品直接对外销售，该部分样品对应的材料费用 5 万元已计入研发费用。

（3）发生于研发活动专用的仪器、设备折旧费用 10 万元。

（4）发生研发成果的评议、论证、鉴定、评审、评估费用，以及知识产权的申请费、注册费、代理费等合计 10 万元。

（5）发生差旅费、会议费共 5 万元。

2. 本环节加计扣除情况如下：

（1）允许加计扣除的研发费用：

①人员人工费用：直接从事研发人员工资 8 万元、“五险一金” 10 万元，允许在按规定据实扣除的基础上，按照本年度实际发生额 100%从本年度应纳税所得额中扣除。即：

允许加计扣除的人员人工费用 = $8+2=10$ （万元）

②直接投入费用：研究消耗材料费用 10 万元，消耗动力费用 7 万元，用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费 5 万元，按照本年度实际发生额的 100%从本年度应纳税所得额中扣除（本处暂不反映

当年销售研发活动直接形成产品对应的材料部分)。即:

直接投入费用=10+7+5=22(万元)

③固定资产折旧:研发活动专用的仪器、设备,就税前扣除的折旧部分计算加计扣除。即:允许加计扣除的固定资产折旧费用为10万元。

④其他相关费用:该企业发生的研发成果的评议、论证、鉴定、评审、评估费用,以及知识产权的申请费、注册费、代理费等合计10万元,差旅费、会议费共5万元,属于其他相关费用,合计15万元。此项费用总额不得超过全部研发项目可加计扣除研发费用总额的10%。

(2)当年销售研发活动直接形成产品(包括组成部分)对应的材料部分处理:

企业试产形成的部分样品直接对外销售,该部分样品对应的材料费用5万元不得加计扣除,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。

6.5. 整个研发流程其他相关费用

2021年度,该项目执行完毕。该项目各项费用加计扣除金额情况如下:

(1)允许加计扣除的人员人工费用: $55+70+170+10=305$ (万元)

(2)允许加计扣除的直接投入费用: $120+600+22-5=737$ (万元)

(3)允许加计扣除的折旧费用: $10+50+10=70$ (万元)

(4)允许加计扣除的无形资产摊销费用: 30万元

(5)允许加计扣除的新工艺规程制定费用: $5+15=20$ (万元)

按其他相关费用不得超过可加计扣除研发费用总额的10%计算,该企业允许计算加计扣除的其他相关费用限额: $(305+742+70+30+20-5) \times 10\% / (1-10\%) = 129.1111$ 万元>实际发生的其他相关费用83万元。

因此,当年度研发费用加计扣除总额= $(305+742+70+30+20+83-5) \times 100\% = 1245$ 万元。

第七章 制造业企业享受研发费加计扣除政策的错误处理情形

企业在享受研发费加计扣除优惠政策时需注意一些常见的问题。首先，企业在申报享受研发费加计扣除政策的时候应关注**政策适用**问题。主要体现为：未准确界定负面清单行业、研发活动、研发费用、研发人员等概念，需准确归集有关研发费用；未对享受加计扣除的研发费用按研发项目设置辅助账、未分别归集可加计扣除的研发费用等。其次，应注意**研发费管理与财务核算**问题，主要体现为：未按会计制度要求对研发支出进行会计处理；未按照会计准则有关规定区分研究阶段与开发阶段，并将研发支出合理予以费用化或资本化；对研发费用和生产经营费用没有分别核算、准确划分等。再次，应注意**程序**上的问题，主要体现为：未按要求做好留存备查资料或者留存备查资料与实际经营实质不符等。本章通过梳理企业享受研发费加计扣除政策过程中的常见问题，帮助企业进一步厘清和掌握现行政策规定。

7.1. 判断企业所属行业

7.1.1. 判断是否属于研发费用加计扣除政策适用行业

案例一：A 公司主营计算机设备的销售、研发等业务，2021 年度终端设备批发销售收入 15000 万元，兼营出租房屋取得租金收入 5000 万元，投资收益 300 万元，收到市政府拨付的 200 万元财政补贴（符合不征税收入条件）。全年用于计算机设备研发发生的费用支出 500 万元。

2021 年度 A 公司批发销售收入占比 $=15000 \div (15000 + 5000 + 300 + 200 - 300 - 200) \times 100\% = 75\% > 50\%$ ，其 2021 年度主营业务为“批发和零售业”，为不能享受研发费加计扣除优惠政策的行业。

问题分析：并不是所有行业企业发生研发活动都适用研发费用加计

扣除政策，应重点关注 6 个行业负面清单。财税〔2015〕119 号文件规定，不适用加计扣除的行业有烟草制造业、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（以下简称六大行业）。上述行业以《国民经济行业分类与代码（GB/T4754-2017）》为准，并随之更新。对于同时从事多种行业的纳税人，判断是否属于不适用税前加计扣除政策行业的企业，是指以六个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《中华人民共和国企业所得税法》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。

7.1.2. 判断是否属于制造业企业

案例二：B 公司主营计算机设备制造业务，2021 年度生产销售设备 2000 万元，出租厂房取得租金收入 500 万元，下半年同时兼营提供工程设计服务，取得相关服务收入 3000 万元。全年用于产品的研发费用为 500 万元。

2021 年度 B 公司制造业收入占比 $=2000 \div (2000+500+3000) \times 100\% = 36\% < 50\%$ ，提供工程设计服务收入 $=3000 \div (2000+500+3000) \times 100\% = 55\% > 50\%$ ，其 2021 年度主营业务工程设计活动不属于制造业，而属于“专业技术服务业”，因此当年度加计扣除比例按 75%计算。

问题分析：所称制造业企业，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，如国家有关部门更新《国民经济行业分类》，从其规定。根据企业所得税法第六条规定，收入总额是指企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入。

7.2. 判断是否属于研发费加计扣除政策的“研发活动”

案例三：C 公司主营计算机周边设备制造业务，其某款显示器已获

得专利并上市销售。现应客户要求在有产品基础上进行一些简单升级改造，但企业仍将本次简单升级改造的人员人工费、折旧费、无形资产摊销费加计扣除。

问题分析：《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）强调，研发活动，是指企业为获得科技与技术新知识，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，要满足先进性、创新性。个别企业将产品的常规升级或简单集成判断为研发活动，会给企业带来涉税风险。建议企业在判断其行为是否适于研发活动时，重点关注财税〔2015〕119号文件中规定的不适用加计扣除政策的一般的知识性、技术性活动，详见2.3.1.不适用加计扣除的活动。财税〔2015〕119号文件还规定，当税企双方对研发项目产生争议时，由税务机关转请科技部门提供鉴定意见。如果企业确实无法准确把握是否属于“研发活动”，可以向科技部门咨询。

7.3. 研发费用归集口径有差异

案例四：D公司主营计算机产品的研发和生产制造，属于国家重点扶持的高新技术企业。企业在归集研发费用时，将研发费加计扣除和会计核算口径、高新技术企业认定研发费用归集口径相混淆，将办公费、通讯费、研发人员培训费、培养费等归集到其他相关费用加计扣除，导致未能准确计算可加计扣除的研发费用。

问题分析：研发费用的归集口径有多种，通常有会计核算口径、高新技术企业认定口径和加计扣除税收规定口径，不同的口径存在一定差异（详见2.4.2研发费用归集口径及差异比较）。加计扣除税收规定口径对允许扣除的研发费用的范围采取的是正列举方式，对没有列举的项目，不可以享受加计扣除优惠。

7.4. 资本化时点把握不当

案例五：E 公司是计算机设备制造企业，其 4 个研发项目已形成专利权并开始利用该技术进行新产品研制，但企业仍将开发部门的后续支出在“研发支出—费用化支出”科目中归集，全年没有无形资产摊销费用产生，未按照《企业会计准则》的要求作资本化处理。

问题分析：财税〔2015〕119 号文件规定，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。企业按照会计准则把握研发费用归集时的资本化时点，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。

7.5. 研发费用归集不合理

7.5.1. 归集折旧费用、无形资产摊销费用时，未按照税前扣除的固定资产折旧部分、无形资产摊销金额计算加计扣除

案例六：F 计算机制造企业 2020 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。该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（ $10 \times 60\% = 6$ ）。2021 年企业会计处理计提折旧额 150 万元（ $1200 \div 8 = 150$ ），税收上因享受加速折旧优惠可以扣除的折旧额是税前扣除的固定资产折旧 200 万元（ $1200 \div 6 = 200$ ），企业按照会计上计提的 150 万元折旧计算研发费用加计扣除。

问题分析：企业可以叠加享受加速折旧和加计扣除政策的，以税前扣除（即符合税法规定的加速折旧）的折旧部分计算加计扣除，充分享受企业所得税红利。该案例中，企业应以税前扣除的固定资产折旧 200 万元进行计算研发费加计扣除，不需要与会计折旧额比较孰小。

7.5.2. 其他相关费用的加计扣除金额超过了可加计扣除研发费用总额的10%

案例七：G 计算机制造企业 2021 年进行了两项研发活动 A 和 B，A 项目人员人工等五项费用之和为 88 万元，与研发活动直接相关的其他相关费用 12 万元；B 项目人员人工等五项费用之和为 84 万元，与研发活动直接相关的其他相关费用 8 万元，假设研发活动均符合加计扣除相关规定，企业将上述所有费用 192 万元计入 2021 年可加计扣除的研发费用中。

问题分析：可加计扣除的与研发活动直接相关的其他相关费用，不得超过可加计扣除研发费用总额的 10%，超过部分不允许加计扣除。同时，根据《国家税务总局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）的规定，从 2021 年起，企业在一个纳税年度内同时开展多项研发活动的，由原来按照每一研发项目分别计算“其他相关费用”限额，改为统一计算全部研发项目“其他相关费用”限额。

该企业 2021 年度 A、B 两个项目的其他相关费用限额=（88+84）×10%/（1-10%）=19.11 万元，小于实际发生数 20（12+8=20）万元。则该企业当年允许加计扣除的其他相关费用为 19.11 万元，允许加计扣除费用总额=88+84+19.11=191.11 万元。

该制造业企业 2021 年可以享受的研发费用加计扣除额为 191.11 万元（191.11×100%=191.11）。

7.5.3. 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，从未已归集研发费用中扣减该特殊收入

案例八：H 计算机设备生产企业在 2020 年取得高新技术企业资格，在 2021 年度汇缴申报中，申报可加计的研发费用金额为 5000 万元，申

报特殊收入为 0。该企业的研发活动中普遍存在长达数月多次大批量试生产过程，并产生大量试制品对外销售，并未将试制品销售收入从已归集的研发费用中扣减。经纳税调整，该企业 2021 年多列可加计研发费用金额为 1500 万元，按 100%加计扣除比例计算多列研发费用可加计扣除金额为 1500 万元，补缴企业所得税 225 万元（ $1500 \times 15\% = 225$ ）。

问题分析：企业开展研发活动，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，应冲减对应的可加计扣除的研发费用；不足扣减的，加计扣除研发费用按零计算。

7.5.4. 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，未在销售当年冲减研发费用；不足冲减的，未结转以后年度冲减

案例九：I 计算机制造企业为高新技术企业，2021 年开展 A 项目的研发活动，共发生研发费用 1000 万元，已全部申报享受研发费加计扣除政策。该企业在 A 项目研发过程中，进行少量试生产并形成产品对外销售。其对应的材料费用为 100 万元，并未冲减当年的研发费用。经纳税调整，该企业 2021 年多列可加计研发费用金额为 100 万元，按 100%加计扣除比例计算，其多列研发费用可加计扣除金额为 100 万元，补缴企业所得税 15 万元（ $100 \times 15\% = 15$ ）。

问题分析：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。

7.5.5. 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，未采用合理方法在研发费用和生产经营费用间分配

案例十：J 公司从事计算机产品的生产和研发，该公司从事研发活

动的人员同时也从事非研发活动，用于研发活动的仪器、设备、无形资产，同时也用于生产经营，企业未采用合理方法在研发费用和生产经营费用间分配。

问题分析：根据国家税务总局公告 2017 年第 40 号的规定，研发人员、仪器、设备等同时用于非研发活动的，企业应“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。”因此，共用的费用未合理分配不能加计扣除。

7.6. 委托研发加计扣除不符合规定

7.6.1. 委托境外单位研发的，可加计扣除金额计算不准确

案例十一：K 企业 2021 年发生委托境外研发费用 100 万元，当年境内符合条件的研发费用为 110 万元，企业按照 80 万元计入可适用加计扣除的委托境外研发费用。

问题分析：按照政策规定，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，即 80 万元。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。本案例中当年境内符合条件的研发费用 110 万元的三分之二的部分为 73.33 万元，因此委托境外研发费用只有 73.33 万元可以按规定适用加计扣除政策。

7.6.2. 对委托研发的研发费用支出明细情况涵盖的费用范围理解错误

案例十二：L 企业为家电制造业企业，2021 年委托其 H 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。L 企业支付给 H 企业 100 万元。H 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。2021 年，L 企业的加计扣除金额为 $100 \times 80\% \times 100\% = 80$ 万元。但 H 企业只为 L 企业提供 80 万元的研发费用

支出明细情况。

问题分析：研发费用支出明细情况应为受托方实际发生的费用情况，H 企业应提供实际发生费用 90 万元的明细情况。

7.6.3. 委托研发未按规定到科技行政主管部门进行登记

案例十三：M 公司为计算机设备制造业企业，2021 年度开展 A 产品的研发，其中部分项目委托其他单位进行研究，但未就委托开发合同到科技行政主管部门进行登记，导致无法加计扣除。

问题分析：实务中，存在委托开发行为的企业，往往忽略了委托、合作研究开发项目的合同需经科技行政主管部门登记的要求。此要求在财税〔2015〕119 号文件中虽无直接规定，但在企业享受研发费加计扣除政策的“留存备查资料”中，要求企业提供经科技行政主管部门登记的委托、合作研发项目合同。该项要求依据《技术合同认定登记管理办法》（国科发政字〔2000〕63 号）第六条的规定：“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。”因此，经科技行政主管部门登记的委托、合作研发项目合同是享受研发费用加计扣除的要件之一。

7.7. 在三季度预缴时错误申报加计扣除研发费用

案例十四：N 公司为纺织制造业企业，2021 年 1-9 月发生研发费用 500 万元，其中 1-6 月的研发费用 350 万元。当年 10 月份企业进行三季度预缴申报时，按 1-6 月研发费用 350 万元申报享受研发费加计扣除政策。经主管税务机关辅导，更正三季度申报表，按前三季度的 500 万元申报享受加计扣除优惠。

问题分析：企业预缴申报当年第 3 季度企业所得税时，可以自行选择就当年前三季度研发费用享受加计扣除优惠政策，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。

附录 1：研发费用加计扣除政策预缴环节享受要点

2021 年，国家先后制发了《财政部税务总局关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》（财政部税务总局公告 2021 年第 13 号）和《国家税务总局关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关问题的公告》（财政部税务总局公告 2021 年第 28 号）。根据文件规定，2021 年，企业首次可在 10 月份预缴申报当年第 3 季度（按季预缴）或 9 月份（按月预缴）企业所得税时，自行选择就前三季度研发费用享受加计扣除优惠政策。下面，主要从政策口径、申报规则、核算要求、热点问题等角度，对研发费用加计扣除政策预缴环节享受要点进行介绍。

1. 政策口径及管理要求

从政策口径和管理要求上看，研发费用加计扣除政策预缴享受与汇缴享受不存在差异。企业享受研发费用加计扣除政策的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）等文件相关规定执行。

详见正文 2.3. 税收方面对研发活动的界定、2.4. 可加计扣除的研发费用。

2. 预缴申报规则

2021 年，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，可以自行选择就前三季度研发费用享受加计扣除优惠政策，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。

对 10 月份预缴申报期未选择享受优惠的，可以在 2022 年办理 2021

年度企业所得税汇算清缴时统一享受。

具体申报流程和规则：

2.1. 电子税务局申报路径：以企业身份登录广东省电子税务局 → 进入“税费申报及缴纳模块” → 在“按期应申报”清册中选择对应所属期企业所得税预缴申报



2.2. 申报表填报规则：符合条件的企业可以自行计算加计扣除金额，填报《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类）》享受税收优惠，在主表第7行“减：免税收入、减计收入、加计扣除”栏次，点击“增行”，在下拉选项中的加计扣除菜单栏选择企业适用的加计扣除优惠事项，并填报加计扣除的金额。

企业同时根据享受加计扣除优惠的研发费用情况（前三季度）填写《研发费用加计扣除优惠明细表》（A107012），与相关政策规定的其他资料一并留存备查。具体填报案例可见正文 4.3.1. 申报表填列样式（预缴环节）。

3. 核算要求

企业季度预缴享受研发费用加计扣除也应对研发费用进行合理归集，详见正文 2.4.4. 加计扣除研发费用核算要求。

温馨提醒：2021 年，企业 10 月份预缴申报企业所得税时，是就前三季度（1-9 月）发生的研发费用享受加计扣除优惠政策。

案例一：A 公司为医疗仪器设备制造企业，2021 年 1-9 月发生可加计扣除研发费用 550 万元，其中 1-3 月的研发费用 200 万元，3-6 月的研发费用 150 万元，7-9 月的研发费用 200 万元。企业进行 10 月份预缴申报时，可以就前三季度（即 1-9 月）合计发生的研发费用 550 万元享受加计扣除优惠政策。

4. 热点问答

4.1. 我们公司原来享受 75%的研发费用加计扣除优惠政策，听说今年国家对制造业研发费用加计扣除政策又给了新的优惠，新政策与老政策相比，有哪些变化？

答：根据《财政部、税务总局关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》（2021 年第 13 号）第一条规定，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。新政策将制造业企业研发费用加计扣除比例由 75% 提高到 100%，进一步加大对制造业企业的政策支持力度，激励企业加大研发投入。

4.2. 原来研发费用加计扣除优惠都是在汇算清缴时享受，听说现在可以提前到预缴时享受，请问具体是怎样规定的？

答：根据国家税务总局关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关

问题的公告》（财政部税务总局公告 2021 年第 28 号）第一条规定，企业在 2021 年 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，可就本年前三季度实际发生的研发费用按规定享受加计扣除优惠政策。企业如选择享受该政策，可以通过填写《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A 类）》享受政策。如选择暂不享受该政策，那么可以统一在次年办理汇算清缴时再行享受。

4.3. 我公司 2021 年发生了研发费用，想在预缴申报享受研发费用加计扣除政策，需要准备哪些资料？

答：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。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，填报《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A 类）》享受税收优惠，并根据享受加计扣除优惠的研发费用情况（前三季度）填写《研发费用加计扣除优惠明细表》（A107012）。《研发费用加计扣除优惠明细表》（A107012）与政策规定的其他资料一并留存备查。

4.4. 我公司是非制造业企业，是否可以在预缴申报时享受研发费用加计扣除优惠政策？

答：你公司属于非制造业企业，只要你公司不属于烟草制造业、住宿和餐饮业、批发和零售业、房地产业、租赁和商务服务业、娱乐业等负面清单行业，就可以在 2021 年 10 月份预缴申报第三季度或 9 月份企业所得税时，对前三季度的研发费用选择享受加计扣除优惠。

根据《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》（2015 年第 97 号）第四条规定，负面清单企业，是指以上述 6 个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企业所得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。

4.5. 企业如何判断自己是否属于可以享受研发费用 100%加计扣除的制造业企业？

答：按照《财政部、税务总局关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》（2021 年第 13 号）所称制造业企业，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。收入总额按照企业所得税法第六条规定执行。企业所得税法第六条规定，收入总额是指企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入。

案例二：B 公司主营汽车制造业务，2021 年度生产销售小轿车 2000 万元，同时兼营汽车保养服务取得服务收入 500 万元，另外，B 公司取得投资收益 500 万元，还有一笔政府补贴收入（作不征税收入处理）200 万元。B 公司属于“36. 汽车制造业”企业，2021 年度收入总额=2000+500+500+200=3200 万元，制造业收入占比= $2000 \div 3200 \times 100\% = 62.5\% > 50\%$ ，因此该公司当年度发生的符合规定的研发费用加计扣除比例为 100%。

案例三：假设 B 公司虽然行业登记为汽车制造业，但 2021 年度因销路不畅，小汽车销售量大幅缩减，全年生产销售收入仅 800 万元，但汽车保养服务业务量稳定，取得服务收入 500 万元，同时公司取得投资收益 500 万元，还有一笔政府补贴收入（作不征税收入处理）200 万元。B 公司 2021 年度收入总额=800+500+500+200=2000 万元，制造业收入占比= $800 \div 2000 \times 100\% = 40\% < 50\%$ ，该公司的研发费用不得按 100%加计扣除，但可以按 75%的扣除比例享受研发费用加计扣除部分。

4.6. 我们公司今年三季度亏损，还能否在 10 月份预缴时申报享受研发费用加计扣除优惠政策？

答：对于亏损企业而言，如会计核算健全、实行查账征收，能够准

确归集研发费用，且不属于负面清单行业，可申报享受研发费用加计扣除政策。

附录 2：研发费用加计扣除政策问答汇总

1. 研发活动方面

1.1. 我公司目前正在开展科研攻关，请问研发费用加计扣除政策中的研发活动如何界定？

答：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）规定，研发活动是指企业为获得科技与技术新知识，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。其中不适用税前加计扣除政策的活动包括：（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。

企业开展的可适用研发费用加计扣除的活动，都必须符合《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）文件有关研发活动的基本定义等相关条件。企业应对研发项目进行合规管理，重视对“研发活动”实质性把控，如果企业确实无法准确把握是否属于“研发活动”，可以向科技部门咨询。

1.2. 我公司主要是从事创意设计活动，发生的相关费用可以加计扣除吗？

答：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）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。

1.3. 研发项目最终研发失败，相关研发费用是否还可以享受企业所得税税前加计扣除？

答：根据《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）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。

2. 行业规定方面

2.1. 我公司是一家事业单位，公司目前正在开展科研攻关，是否可以享受研发费加计扣除优惠政策？

答：可以。根据《企业所得税法》及实施条例，企业为开发新技术、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。依法在中国境内成立的企业，包括依照中国法律、行政法规在中国境内成立的企业、事业单位、社会团体以及其他取得收入的组织。事业单位属于企业所得税的纳税人，因此其开展研发活动发生的研究开发费，可以按相关规定享受加计扣除优惠政策。

2.2. 我公司是一家房地产开发企业，近年来也会对房屋建筑工程设计投入一些研发，相关的研发费用是否可以享受研发费加计扣除优惠政策？

答：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）文件规定，烟草制造业、住宿和餐饮业、批发和零售业、房地产业、租赁和商业服务业、娱乐业以及财政部和国家税务总局规定的其他行业属于不可以享受研发费加计

扣除政策的行业范围。若贵公司在研发费用发生当年的房地产业务收入占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，则属于房地产产业的企业，不得享受研发费加计扣除优惠。

2.3. 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，研发费用加计扣除政策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，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。

2.4. 我公司既不是高新技术企业，也不是科技型中小企业，能否享受研发费用加计扣除？

答：可以。会计核算健全、实行查账征收并能够准确归集研发费用的（非负面清单行业）居民企业可适用研发费用加计扣除。

2.5. 我们公司主营计算机的生产和制造，但 2021 年同时兼营提供计算机工程设计服务，请问我们公司 2021 年可以按 100%比例享受研发费加计扣除政策吗？

答：根据《财政部税务总局关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》（财政部税务总局公告 2021 年第 13 号）的规定，如你公司 2021 年度计算机制造业收入占企业按《中华人民共和国企业所得税法》第六条规定计算的收入总额 50%以上的，则当年度主营业务为制造业，可按 100%加计扣除比例计算；如当年度提供计算机设备工程服务收入占企业按《中华人民共和国企业所得税法》第六条规定计算的收入总额 50%以上的，则当年度主营业务为“专业技术服务业”，按 75%加计扣除比例计算。

3. 研发费用方面

3.1. 我公司计划在 2021 年度申报时首次享受研发费用加计扣除, 请问哪些研发费用可以税前加计扣除?

答: 根据《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) 规定, 允许加计扣除的研发费用范围包括: (1) 直接从事研发活动的人员或外聘研发人员的人员人工费用; (2) 直接投入研发项目费用; (3) 用于研发活动的仪器设备的折旧费用; (4) 用于研发活动的无形资产摊销费用; (5) 新产品设计费、新工艺规程制定费、新药研制的临床试验费、勘探开发技术的现场试验费; (6) 与研发活动直接相关的其他费用(此类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。

3.2. 我是一家制造业企业, 2021 年取得科技部门一笔财政性资金用于研发, 所形成的研发支出可否税前加计扣除?

答: 分两种情况处理:

(1) 企业取得的财政性资金如作不征税收入处理, 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。

(2) 企业取得的财政性资金若作为应税收入处理的, 用于研发活动所形成的费用或无形资产, 可以计算加计扣除或摊销。

企业可自行选择最适宜的处理方式。

例如, 某制造业企业当年发生研发支出 200 万元, 其中 50 万元是属于政府财政补助, 符合不征税收入条件, 企业选择作不征税收入处理, 则该项研发支出可税前加计扣除金额为 $150 \times 100\% = 150$ 万元; 若企业取得的 50 万元政府补助选择按应税收入处理, 则税前加计扣除金额为 $200 \times 100\% = 200$ 万元。

3.3. 对于同时用于研发活动和非研发活动的仪器、设备、无形资产以及同时参与生产经营管理的研发人员可以享受研发费加计扣除政策吗？

答：根据《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）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，应对共用的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式在研发费用和生产经营费用间分配，可以享受研发费加计扣除政策；未分配的不得加计扣除。企业按照实际工时占比法分配费用存在困难的，可根据自身生产经营情况，如按照受益原则，以作业成本法、最终成果决定法等方法来合理分配各项费用。

3.4. 我公司研发活动中发生“试制试产费用”是否可以享受研发费加计扣除政策？

答：根据《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）的有关规定，企业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，试制产品的检验费属于可加计扣除的研发费用。

企业归集加计扣除研发费用时，需对研发费用和生产经营费用分别核算，例如发生的水费、电费应按合理的方法分摊到各相关研发项目中。划分不清的，不得加计扣除。

3.5. 企业同时有多个研发项目，其他相关费用的限额是如何进行计算？

答：根据《国家税务总局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）：企业在一个纳税年度内同时开展多项研发活动的，由原来按照每一研发项目分别计算

“其他相关费用”限额，改为统一计算全部研发项目“其他相关费用”限额。

企业按照以下公式计算《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）第一条第（一）项“允许加计扣除的研发费用”第6目规定的“其他相关费用”的限额，其中资本化项目发生的费用在形成无形资产的年度统一纳入计算：

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%)

（一）“人员人工等五项费用”是指财税〔2015〕119号文件第一条第（一）项“允许加计扣除的研发费用”第1目至第5目费用，包括“人员人工费用”“直接投入费用”“折旧费用”“无形资产摊销”和“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”。

（二）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。

3.6. 企业取得研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品或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，研发费用应该怎么核算？

答：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。即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。

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，产品所耗用材料费用占比较大且易于计量，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。

3.7. 在企业研发过程中，发生的不在《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）文件列举范围内的其他费用，能否加计扣除？

答：《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）与《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）相比，增加了职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保险费的内容，采取正列举方式规定了其他费用具体范围，对于其它未列明的费用类型，不得作为其他费用在税前加计扣除。

3.8. 企业为研发人员购买的补充医疗保险，能否加计扣除？

答：根据《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）的规定，其他相关费用包括补充医疗保险费，因此企业为研发人员购买的补充医疗保险可以列入其他相关费用，税前加计扣除。

3.9. 企业以融资租赁方式租入的固定资产，用于研发活动发生的折旧费用，能否加计扣除？

答：根据《企业所得税法实施条例》和《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,企业以融资租赁方式租入的固定资产,其租赁费支出通过提取折旧分期扣除;设备若用于研发活动,属于允许加计扣除的研发费用范围,其折旧费用可以加计扣除。

3.10. 我司为进行研发,以经营租赁方式租入了用于研发活动的仪器、设备,并根据需要进行改装,请问在改装过程中发生的长期待摊费用属于研发费加计扣除范围吗?

答:根据《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),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、设备租赁费可享受加计扣除。对于改装过程中发生的长期待摊费用,由于研发费用的归集范围以正列举的方式限定为六大类,长期待摊费用不属于这六大类中的一种,因此无法享受研发费用加计扣除政策优惠。

3.11. 为研发项目新建的化验室或临时搭建的厂房是否可以享受加计扣除?

答: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)文件规定,允许加计扣除的折旧费用为用于研发活动的仪器、设备的折旧费,不包括不动产的折旧费。

3.12. 企业的房屋折旧可以纳入加计扣除范围吗?

答: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)文件规定,允许加计扣除的折旧费用为用于研发活动的仪器、设备的折旧费,不包括不动产的折旧费。

3.13. 企业为研发人员缴纳的年金,能否加计扣除?

答：可以。根据《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）规定，与研发活动直接相关的其他费用包括补充养老保险费。补充养老保险包括企业年金。

3.14. 企业发生的零碎、金额较小的研发费用如何归到研发费的具体项目？

答：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）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。研发项目立项时应设置研发支出辅助账，由企业留存备查。研发费用税前加计扣除归集范围（项目）包括：人员人工费用，直接投入费用，折旧费用，无形资产摊销费用，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，其他相关费用。与研发有关的费用对照文件及会计处理制度，规范归集即可。

3.15. 我公司根据特定客户需求订制产品并开展研发，没有立项的支出能否进行加计扣除？

答：根据《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）规定，享受研发费加计扣除优惠主要留存备查资料包括自主、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，因此没有立项的研发支出不能享受研发费加计扣除优惠。

3.16. 我们是一家从事计算机制造的公司，在研发项目开展过程中，需要对新产品进行设计，请问这部分费用可以享受研发费加计扣除政策吗？

答：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）规定，新产品设计费是
可以享受加计扣除政策的。

3.17. 我们公司主要从事计算机制造，研发过程中需要开发制造一些模
具，该部分费用可以享受加计扣除政策吗？

答：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）规定，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，是可以享受加计扣除政策
的。

3.18. 研发部门在研发活动过程中领用生产车间的原材料进行研究试验，
这部分原材料可以计入研发费用享受加计扣除优惠政策吗？

答：可以。研发部门在研究新产品过程中领用生产车间的原材料进
行研究试制，该部分的费用支出应按照研发活动和生产经营实际情况分
别核算、正确划分，对划分不清的，不得实行加计扣除。

3.19. 研发部门在食品研发活动的开发阶段和生产车间共用一套专用设
备进行产品小试、中试，该阶段生产车间的设备折旧费、生产车间的水
电费可以计入研发费用享受加计扣除优惠政策吗？

答：可以。研发部门在开发阶段过程中和生产车间共用设备，生产
设备实际发生的折旧费及产生的水电费应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。

3.20. 研发部门购入新设备开展研发活动，研发过程中对设备进行调试及
程序编制，程序编制的算法属企业知识产权范畴，需要支付一笔知识产
权许可使用费用，符合税法规定且选择缩短摊销年限，应如何享受研发
费用加计扣除优惠政策？

答：企业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，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。

3.21. 我公司是一家食品制造业企业，2020 年形成了一项计税基础为 100 万元的无形资产，能否适用 2021 年的制造业企业研发费用加计扣除政策？

答：该项优惠政策对无形资产形成的时间没有具体要求。对于制造业企业 2021 年以前形成的无形资产，在 2020 年 12 月 31 日以前可以按照无形资产成本的 175%进行摊销；2021 年 1 月 1 日起按照无形资产成本的 200%在税前摊销。具体到该案例，假设该无形资产的计税基础均属于可加计扣除的研发费用范围，且分 10 年摊销，则在 2020 年按照研发费用加计扣除政策，每年税前摊销 17.5 万元，2021 年起按照制造业企业研发费用加计扣除政策，每年税前摊销 20 万元。

3.22. 研发部门开发一种新产品，产品包装物上印有动漫人物形象涉及版权费，可以计入研发费用享受加计扣除优惠政策吗？

答：可以。根据《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）规定，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。企业在新产品设计过程中，涉及到相关版权费，可以计入研发费用享受加计扣除优惠政策。

3.23. 公司研发出来的专用设备样机直接作为产品移交客户使用的，研发费用加计扣除时如何处理？

答：根据《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）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。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。公司新研发的专用设备样机直接形成产品对外销售的，其研发过程中消耗的材料费用应冲减销售当年的研发费用，不得加计扣除。

3.24. 部分专用设备产品研发上市后，公司为跟踪产品后续使用效果及与其它不同产品搭配使用方式产生的不同效果进行深化研究，这部分费用是否可以纳入加计扣除范围？

答：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）规定，企业在商品化后为顾客提供的技术支持活动不适用税前加计扣除政策。企业须准确把握研发活动结束时点，一般情况下，当企业研发产品达到批量生产条件（或商品化后），则本项目研发阶段结束。因此，企业研发的专用设备产品上市后所发生的活动，不适用税前加计扣除政策。

4. 研发人员方面

4.1. 研究开发人员的范围如何界定？

答：根据《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）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。

研究开发人员的聘用形式，既可以是本企业的员工，也可以是外聘，包括劳务派遣等形式。外聘研发人员包括与本企业签订劳务用工协议（合同）和临时聘用的研究开发人员、技术人员、辅助人员，辅助人员不包括为研发活动从事后勤服务的人员。

4.2. 我公司开展自主研发，研发人员属于外聘人员，该人员还在其他企业兼职，企业发生的此类兼职人员人工费用是否可以享受加计扣除政策？

答：根据《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）规定，可以税前加计扣除的人员人工费用，是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。

其中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。文件未规定外聘研发人员必须是专职人员，因此兼职人员可以享受研发费加计扣除优惠。

4.3. 有很多公司为节省人力成本，研发人员既是生产技术人员又是产品开发人员，研发费归集时是否必须明确区分研发人员和生产人员吗？

答：根据《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）规定，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。

4.4. 研发部门的工作人员兼职生产车间的技术监督，直接从事研发活动，其工资薪金可以计入研发费用享受加计扣除优惠政策吗？

答：可以。企业应对该人员活动情况做必要记录，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。

4.5. 食品制造业企业的公司副总经理，分管研发部门，但不直接从事研发活动，其工资薪金是否可以计入研发费用享受加计扣除优惠政策吗？

答：不可以。企业副总经理不直接从事研发活动，其有关的人员人工费用不能计入可享受加计扣除优惠政策的研发费用。

5. 会计核算方面

5.1. 我是某公司财务人员，想了解一下研发费用加计扣除政策对企业会计核算有什么要求？

答：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）相关规定，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；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。

《国家税务总局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）新增优化简化研发费用辅助账样式。纳税人可以选择使用2021版研发支出辅助账样式，也可以选择使用2015版研发支出辅助账样式。纳税人自行设计辅助账样式的，应至少包括2021版研发支出辅助账样式所列数据项，且逻辑关系一致。

5.2. 研发费用如何设置会计科目？

答：企业应设置“研发支出”科目核算研发费用。对研究阶段支出与开发阶段支出应分别处理，研究阶段支出应当于发生时计入当期损益，开发阶段支出在满足一定条件后允许资本化。研究阶段支出属于费用化的范畴，支出发生时借记“研发支出—费用化支出”，期末转入“管理费用”；开发阶段分两种情形，一是不符合资本化条件时，和研究阶段会计处理相同；二是符合资本化条件时，借记“研发支出—资本化支出”，“研发支出—资本化支出”科目余额在编制资产负债表时填入开发支出，达到预定用途之后，结转到无形资产。

6. 委托研发方面

6.1. 我是企业的财会人员，想了解一下委托境外进行研发活动和委托境内进行研发活动在享受加计扣除时有什么差异？

答：（1）加计扣除金额的限额不同。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《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）相关规定，企业委托境内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；企业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，同时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，才可以计算加计扣除。

（2）企业委托境内个人进行研发活动所发生的费用可适用加计扣除，但是委托境外个人进行研发活动所发生的费用不可加计扣除。

（3）委托境内进行研发活动由受托方到科技部门进行登记，委托境外进行研发活动由委托方到科技行政主管部门进行登记。

6.2. 我公司2020年将某个科研项目委托境外公司进行研发，可加计扣除的研发费用金额应如何计算？

答：根据《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）相关规定，自2018年1月1日起，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税前加计扣除。

例如，某企业2020年境内符合条件研发费110万元，委托境外研发费用100万元，其中 $100 \times 80\% = 80$ 万元计入委托境外研发费，委托境外研发费不超过 $110 \times 2/3 = 73.33$ 万元的可以税前加计扣除，因此，该企业2020年可加计扣除的委托境外研发费用为73.33万元。

6.3. 企业受托开展研发，委托方选择不享受研发费加计扣除优惠政策，我公司作为受托方是否可以就实际发生的研发费用申报享受研发费加计扣除？

答：根据《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）相关规定，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。

6.4. 为什么委托境内和委托境外机构的研发活动需去科技主管部门登记备案的主体分别为受托方和委托方？

答：根据《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）相关规定，企业享受研发费用税前加计扣除政策的留存备查资料包括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。未申请认定登记和未予登记的技术合同，不得享受研发费用加计扣除优惠政策。

由于受托方一般是享受增值税等其他税种税收优惠政策的主体，科技部门为便于管理、统计，避免双重登记，因此明确发生委托境内研发活动的，由受托方到科技部门进行登记。

而委托境外进行研发活动的受托方在国外，不受我国相关法律管辖，要求受托方登记不具有操作性，因此《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）文件对委托境外机构研发进行了调整，将登记方由受托方调整至委托方，以保证委托方能顺利享受政策。

6.5. 委托非关联方研发是否需要提供研发项目费用支出明细？

答：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）相关规定，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。委托非关联方研发，考虑到涉及商业秘密等情况，不再需要提供研发项目费用支出明细，但委托研发费用实际发生额应符合独立交易原则。

6.6. 企业委托境外研发费用不得超过境内符合条件的研发费用三分之二的部分可规定在企业所得税前加计扣除，其中“境内符合条件的研发费用三分之二的部分”是否包括资本化部分？若企业同时存在委托境内研发，“境内符合条件的委托研发费用”是否需要乘以80%来计算“境内符合条件的研发费用三分之二的部分”？

答：境内符合条件的研发费用既包括费用化的研发费用也包括资本化的研发费用，因此，用于计算三分之二限额的基数“境内符合条件的研发费用”包括资本化的研发费用。企业委托境内机构或个人研发，加计扣除时按照研发活动发生费用的80%计入委托方研发费用并计算加计扣除，因此，企业委托境内机构或个人研发活动所发生的费用也应乘以80%，用于计算“境内符合条件的研发费用三分之二的部分”。

6.7. 由于委托研发项目登记在企业内部是由技术部门负责，财务部门在事后归集研发费用是才发现合同未到科技部门备案的情况，请问，事后到科技部门补办备案手续，税务机关是否认可？

答：根据《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）相关规定，企业享受研发费用税前加计扣除政策的留存备查资料包括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。未申请认定登记和未予登记的技术合同，不得享受研发费用加计扣除优惠政策。企业应及时在科技部门履行合同备案手续，如未及时享受研发费用加计扣除政策的，可以追溯享受，追溯期限最长为 3 年。

6.8. 企业研发项目中绝大部分是自主研发支出，但有少部分内容属于委托外部单位进行开发而支付的费用，请问该部分费用如何填报？

答：应当填在《研发费用加计扣除优惠明细表》中的“二、委托研发”栏目中，并按委托相关规定计算加计扣除限额。

7. 集团研发方面

7.1. 对于集团统一进行研发，研发费用在各子公司间分摊，如何确定分配率？

答：例如以研发投入确定分配率。参照合作研发的模式，对集团统一发生的研发费在各个子公司之间进行分摊时，按各子公司在研发过程中的实际投入为标准进行分摊。一方面，按投入进行分配较易量化计算，能合理体现各子公司对研发结果的实际贡献度，符合配比原则；另一方面也能有效解决按销售收入分配不能完全反映出研发成果使用情况的问题，便于后续管理跟踪核实。

7.2. 集团分摊研发费用后，由集团公司还是子公司承担后续管理资料备查工作？

答：遵照“谁享受、谁负责”的原则，由享受优惠政策的主体承担相关工作。集团公司在分摊费用的同时，也应将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交给各子公司，各子公司主管税务机关对分配比例有异议时，可请集团公司主管税务机关对集团公司开展后续管理，重新确认研发费金额及分配率。

7.3. 企业集团集中开发的研发费用分摊需要注意哪些事项？

答：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。

根据《国家税务总局关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 42 号）的规定，企业集团开发、应用无形资产及确定无形资产所有权归属的整体战略，包括主要研发机构所在地和研发管理活动发生地及其主要功能、风险、资产和人员情况等应在主体文档中披露。