

Perfect[★]CPA
—— PCAOB注册会员 ——
上海鼎一会计师事务所

鼎力相助 ● 一帆风顺

二零一七年

11月

目录

1. 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.....	3
2. 防范和降低坏账的发生.....	8
3. 免税收入与不征税收入.....	9

1. 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（ $10 \times 60\% = 6$ ）。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（ $150 \times 50\% = 75$ ）。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（ $200 \times 50\% = 100$ ）。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（ $200 \times 50\% = 100$ ），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 $150 \times 50\% = 75$ 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是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 $100 \times 80\% \times 50\% = 40$ 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。

2. 防范和降低坏账的发生

1、对应收账款收回情况的监督

企业已经发生的应收账款时间长短不一，有的尚未超过信用期，有的则已逾期拖欠。一般来讲，拖欠的时间越长，催收的难度越大，款项收回的可能性越小，形成坏账的可能性也就越高。为此，企业应密切关注应收账款的回收情况，实施对应收账款回收情况的监督。

(1) 对已掌握的客户信息进行分析处理，对已形成欠款的客户进行分类，对重要客户进行重点关注。可以按照客户性质分，分为政府机构、大型企业、普通企业、个人客户等；也可以按建立业务关系的时间来分，分为老客户、新客户；也可以按欠款金额大小来分，分为重要客户、一般客户和零星客户。

(2) 编制应收账款账龄分析表，利用账龄分析表可以了解企业有多少欠款尚在信用期内，这些款项虽然未到信用期，欠款是正常的，但也不能放松管理、监督，预防新的逾期账款发生。有多少欠款超过了信用期，超过时间长短的款项各占多少，有多少欠款会因拖欠时间太久而可能成为坏账，这些信息和分析数据都是企业制定收账政策和采取收账方式的重要依据。物业管理企业对业主的信用期确定为一个月或半年等，但有的业主采取年中或年末一次交款，虽然拖欠了几个月，只要在年内结清，我认为都应视为正常。

2、建立应收账款坏账制度

无论企业采取什么样的信用政策，只要存在着商业信用行为，坏账损失的发生总是不可避免的。既然应收账款的坏账损失无法避免，因此，企业就应遵循谨

慎性原则，对坏账损失的可能性预先进行估计，建立应收账款坏账准备制度。企业应根据客户的财务状况，正确估计应收账款的坏账风险，选择恰当的坏账会计政策。根据现行会计制度规定，只要应收账款逾期未收回，符合坏账损失的确认标准之一的，企业均可采用备抵法进行坏账损失处理。

3. 免税收入与不征税收入

众所周知，企业进行汇算清缴时，需要计算年度应纳税所得额，相应地在收入总额中，总要减除不征税收入、免税收入。那么，不征税收入和免税收入有何区别？各自的范围又是什么呢？

什么是免税收入？

根据《中华人民共和国企业所得税法》第二十六条规定，企业的下列收入为免税收入：

(一) 国债利息收入；

(二) 符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益；

补充说明 1：

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第八十三条规定：“企业所得税法第二十六条第（二）项所称符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益，是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。企业所得税法第二十六条第（二）项和第（三）项所称股息、红利等权益性投资收益，不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足 12 个月取得的投资收益。”

(三) 在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益；

(四) 符合条件的非营利组织的收入。

补充说明 2：

财税〔2009〕122号，将符合条件的非营利组织企业所得税免税收入范围明确如下：

一、非营利组织的下列收入为免税收入：

（一）接受其他单位或者个人捐赠的收入；

（二）除《中华人民共和国企业所得税法》第七条规定的财政拨款以外的其他政府补助收入，但不包括因政府购买服务取得的收入；

（三）按照省级以上民政、财政部门规定收取的会费；

（四）不征税收入和免税收入孳生的银行存款利息收入；

（五）财政部、国家税务总局规定的其他收入。

什么是不征税收入？

《中华人民共和国企业所得税法》第七条，收入总额中的下列收入为不征税收入：

（一）财政拨款；

注释：“企业所得税法第七条第一项所称财政拨款，是指各级人民政府对纳入预算管理的事业单位、社会团体等组织拨付的财政资金，但国务院和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

（二）依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金；

注释：政府性基金，是指企业依照法律、行政法规等有关规定，代政府收取的具有专项用途的财政资金。

1. 企业按照规定缴纳的、由国务院或财政部批准设立的政府性基金以及由国务院和省、自治区、直辖市人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费，准予在计算应纳税所得额时扣除。

企业缴纳的不符合上述审批管理权限设立的基金、收费，不得在计算应纳税所得额时扣除。

2. 企业收取的各种基金、收费，应计入企业当年收入总额。

3. 对企业依照法律、法规及国务院有关规定收取并上缴财政的政府性基金和行政事业性收费，准予作为不征税收入，于上缴财政的当年在计算应纳税所得额时从收入总额中减除；未上缴财政的部分，不得从收入总额中减除。

(三) 国务院规定的其他不征税收入。

注释：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。

补充说明：

财税〔2008〕151号规定：

“一、财政性资金

(一) 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。

(二) 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。

(三) 纳入预算管理事业单位、社会团体等组织按照核定的预算和经费报领关系收到的由财政部门或上级单位拨入的财政补助收入，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，但国务院和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。”

本条所称财政性资金，是指企业取得的来源于政府及其有关部门的财政补助、补贴、贷款贴息，以及其他各类财政专项资金，包括直接减免的增值税和即征即退、先征后退、先征后返的各种税收，但不包括企业按规定取得的出口退税款；所称国家投资，是指国家以投资者身份投入企业、并按有关规定相应增加企业实收资本(股本)的直接投资。

财税〔2011〕70号规定：

一、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：

(一)企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；

(二)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；

(三)企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

相关政策补充

根据财税〔2012〕27号规定：五、符合条件的软件企业按照《财政部国家税务总局关于软件产品增值税政策的通知》（财税〔2011〕100号）规定取得的即征即退增值税款，由企业专项用于软件产品研发和扩大再生产并单独进行核算，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。