

促进科技创新的税收优惠政策效能评价与优化建议

——基于研发费用管理的视角

林志青

惠州市安信会计师事务所有限公司，广东 惠州 516001

DOI:10.61369/SE.2025100044

摘 要： 本文立足于研发费用管理的制度实践，构建“政策激励—费用管理—创新效能”的分析框架，系统审视我国科技创新税收优惠政策的实施效能。研究揭示，当前政策在激励结构与执行机制层面存在显著张力，导致研发费用归集的制度性模糊与企业策略性操纵并存。本文提出应从制度兼容性、治理协同性与管理精准性三重维度进行系统性优化，以提升税收优惠政策的创新引导效率。

关 键 词： 研发费用加计扣除；税收优惠效能；创新激励；费用治理；政策优化；制度张力

Evaluation and Optimization Suggestions for the Efficacy of Tax Incentive Policies Promoting Scientific and Technological Innovation — Based on the Perspective of R&D Cost Management

Lin Zhiqing

Huizhou Anxin Certified Public Accountants Co., Ltd., Huizhou, Guangdong 516001

Abstract： Based on the institutional practice of R&D cost management, this paper constructs an analytical framework of "Policy Incentives – Cost Management – Innovation Efficacy" to systematically examine the implementation effectiveness of China's tax incentive policies for scientific and technological innovation. The study reveals significant institutional tensions in the current policy's incentive structure and implementation mechanisms, leading to the coexistence of institutional ambiguities in R&D cost attribution and strategic corporate manipulation. This paper proposes systematic optimization from three dimensions: institutional compatibility, governance synergy, and management precision, to enhance the efficiency of tax incentive policies in guiding innovation.

Keywords： R&D expense super-deduction; tax incentive efficacy; innovation incentives; cost governance; policy optimization; institutional tensions

引言

科技创新作为国家竞争力核心，亟需税收政策从“数量激励”转向“质量赋能”。尽管我国已形成以研发费用加计扣除为代表的普惠性政策体系，但其效能释放仍受制于费用管理的制度性瓶颈：归集标准模糊、实质创新难以辨识、监管滞后于实践^[1]。本文基于研发费用的管理实践，透析政策激励与微观行为之间的复杂互动，旨在构建更具解释力的效能评价框架，并提出穿透式治理路径。

一、政策演进与制度框架：激励结构的路径依赖与突破

我国激励科技创新的税收政策体系，以研发费用加计扣除为核心载体，其演进历程并非简单的比例调整，而是一场深刻的政策范式变迁。这个过程可以从历史脉络、制度复杂性与初步效能

三个维度，系统审视这一政策工具的演进逻辑与当前面临的结构性张力。

（一）从比例提升到范式转型：政策工具的演进逻辑

研发费用加计扣除政策的演进，清晰地呈现出从特定性、选择性激励向普惠性、实质性引导的范式转型。为清晰展现其演进逻辑，如下图所示，系统梳理政策在三个关键阶段的特征变迁。

作者简介：林志青（1972.04-），会计师，研究方向：审计视角下的研发费用信息质量与风险识别、咨询视角下的政策效能评估与优化路径、治理视角下的企业内控体系与合规性构建。

表 1：研发费用加计扣除政策演进阶段与特征

阶段划分	时间范围	加计扣除比例	政策范围与焦点	阶段特点与范式转型
初步试点阶段	1996-2017	50% (固定)	主要限于国有、集体工业企业。	特定激励：旨在通过税收杠杆初步激发特定主体的研发意识，解决“政策有无”问题。激励范围与力度有限，具有明显的试点和探索性质。
精准扩围阶段	2017-2021	75% (科技型中小企业)	聚焦于科技型中小企业，政策开始结构化细分。	精准滴灌：标志着政策从“一刀切”向结构性调整转变，试图通过扶持创新生力军来提升政策的边际效益和靶向性。
普惠与深化阶段	2021年至今	100% (制造业→科技型中小企业→全行业)	逐步扩大至除负面清单外所有行业，形成普惠性格局。	战略性配置：政策目标从鼓励研发“投入规模”，转向引导全社会资源向创新领域进行战略性配置。标志着政策范式从“税收减免”工具向“创新引导”系统深度转变。

这一演进路径表明，顶层设计正致力于构建一个覆盖面更广、激励力度更强的创新税收环境。然而，比例的提升与范围的扩大，也对政策执行的精准性与费用管理的规范性提出了前所未有的挑战。范式转型的成功，高度依赖于微观层面费用管理制度的清晰与有效^[2]。

（二）制度复杂性下的执行挑战：三套口径的并行与冲突

在政策激励力度空前的背景下，一个深层次的制度性矛盾日益凸显：会计、高新技术企业认定与税收优惠的研发费用口径长

期并存且存在显著差异。这种“三套口径”的并行体系，在实践层面造成了高昂的制度性交易成本与效率耗散。

如表 1 所示，三套口径在核心要素上存在诸多不一致。例如，人员费用方面，会计口径强调“专职”，而高新认定允许统计“兼职与临时人员”，这为企业通过人员结构调整“包装”研发投入提供了空间^[3]；在费用范围上，会计口径最为宽泛，而税收口径最为严格，诸如部分间接费用的排除，使得企业为享受优惠必须进行复杂的费用剥离与重新归集。

表 2：研发费用三套核心口径对比分析表

核心要素	会计口径 (会计准则)	高新技术企业认定口径 (《工作指引》)	税收加计扣除口径 (财税〔2015〕119号等)	主要冲突与影响
人员费用	研发人员薪酬	在职、兼职、临时聘用人员薪酬	直接从事研发活动人员薪酬	统计边界不一：企业可能为满足高新认定或加计扣除，将非研发人员费用进行调整归集。
材料与设备	研发活动直接消耗	用于研发活动的材料、燃料、设备折旧等	直接投入费用、折旧费用（需专用于研发）	专用性要求不同：税收口径对“专用性”要求更严，共用设备分摊存在争议。
无形资产摊销	用于研发的软件等	专门用于研发的无形资产摊销	专门用于研发的软件、专利权摊销	相对一致，但备查要求不同。
设计试验等费用	可资本化或费用化	新产品设计费、新工艺规程制定费等	符合范围的设计、试验、鉴定等费用	范围界定模糊：何为“新”？何为“实质性改进”？判定标准主观性强。
间接费用	可分摊部分间接费用	包含部分相关辅助费用	范围最窄，严格限制	最大冲突点：大量研发相关间接费用（如管理、场地）无法加计扣除，导致企业实际税负优惠缩水。

这种制度复杂性带来的直接后果是，企业必须维持多套研发费用辅助账，并根据不同目的（财务报告、资质申请、纳税申报）进行数据转换与调整。这不仅极大地增加了合规成本，更重要的是，模糊的边界为企业进行策略性的“研发费用归类调整”创造了制度空间，从而偏离了政策激励真实创新的初衷^[3]。

（三）政策效果的初步验证：投入增长是否代表创新提质？

普惠性政策红利的释放，最直观的体现便是宏观数据的变化。统计数据显示，自 2021 年加计扣除比例全面提升至 100% 以来，全国企业研发投入总额保持了年均两位数的增长，政策在激励研发“投入规模”上的效果立竿见影。然而，创新是一个从投入到产出的复杂过程，投入的增长并不必然导向创新效能与质量的提升。为检验这一关系，下图 1 以分析研发投入强度与创新产出质量之间的关联。

该散点图示意性地显示，部分行业（如 A、B）呈现出高投入、高质量的正相关关系，代表了政策激励的有效区间；但同时也存在部分行业（如 C）呈现出高投入、低产出的现象，即“高投入－低效率”象限，这暗示了可能存在为迎合政策而进行的低效

或策略性研发投入^[4]。

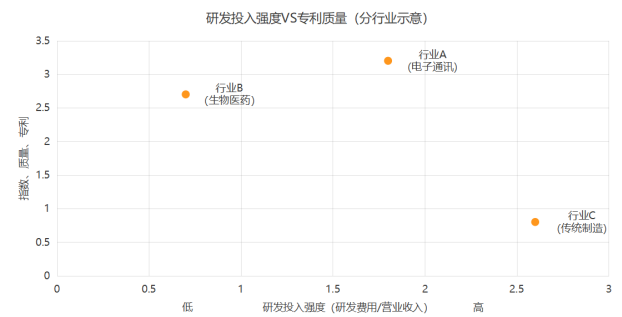


图 1：企业研发投入强度与专利质量关联性散点图（分行业示意）

初步观察表明，政策在激励“量增”上成效显著，但在驱动“质变”上存在结构性失衡。这种失衡恰恰指向了前文所述的制度性症结：当政策红利与易于量化的“投入”指标强关联，而难以衡量的“产出质量”与“创新实质”又缺乏有效甄别机制时，企业的理性选择自然是优先满足可见的投入指标，从而导致政策效能在一定程度上被“稀释”。

二、政策效能的多维审视：激励相容还是制度空转？

在厘清政策演进与制度框架的基础上，需要深入分析税收优惠政策的实际效能，核心问题是判断当前激励设计是与创新规律实现了“激励相容”，还是陷入了“制度空转”的困境。

（一）理论机制与现实困境的张力

传统理论认为税收优惠通过成本补偿效应激励研发投入，但这一线性逻辑难以解释复杂的企业行为。本文构建的整合性理论框架揭示政策通过三大机制影响企业决策：

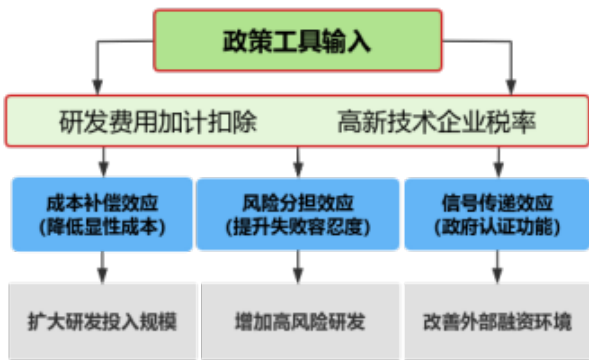


图2：税收优惠政策影响企业研发决策的理论机制

首先，成本补偿效应作为基础性激励，通过加计扣除直接降低研发的显性成本，尤其能激励处于盈亏平衡点附近的企业扩大研发规模。其次，风险分担效应作为深化性激励，当政策明确覆盖失败项目的研发费用时，相当于为高风险探索提供“隐性保险”，激励企业投向更具突破性的领域。最后，信号传递效应作为衍生性激励，通过高新技术企业资质向市场传递积极信号，帮助企业缓解融资约束。

然而，理想化的理论机制在实践中遭遇严峻挑战。核心困境在于政策目标与执行效果之间的制度性偏差^[9]。“实质性创新”的界定模糊使基层税务部门面临专业壁垒，被迫退守至“成果导向”的简化判断标准，依赖“项目成功与否”等表层指标。这系统性地歧视了过程曲折但价值巨大的研发活动，形成“创新风险的制度性抑制”，促使企业转向“短平快”的策略性创新。

（二）典型案例的实证检验

X公司的案例为上述制度性偏差提供了有力证据。如表1所示，该公司在申请高新技术企业资质前，关键研发指标出现异常波动：

表3：X公司研发投入与产出异常对比

指标	2018年	2019年	异常分析
研发投入（万元）	277	2,656	激增858%，与亏损状态不符
研发投入占比	0.58%	4.50%	骤然满足认定门槛
研发人员占比	4.94%	8.56%	人员结构剧烈调整
独立专利申请	0	0	核心产出持续为零
公司净利润（万元）	358.32	-563.72	业绩压力下的动机存疑

数据显示，X公司通过人员结构重组和费用边界模糊化等策略，在研发投入激增858%的情况下，独立专利产出持续为零。这种“创新”策略的动因在于：面临业绩承诺与ST处理风险时，获

取高新技术企业资质成为“救命稻草”，政策的信号效应与成本补偿效应被异化为套取政策红利的工具。

研究表明，税收优惠政策在理论上的三重作用机制因执行层面的制度性偏差而难以充分发挥，导致企业策略性创新泛滥而实质性创新受抑的困境，揭示了从“激励相容”滑向“制度空转”的风险路径。

三、研发费用的治理困境：制度模糊与行为异化

当税收优惠的激励信号在制度模糊中逐渐失真，企业的理性选择便开始偏离创新本意，转而演化为种种旨在迎合政策要求的策略性行为。这一现象的背后，折射出研发费用管理体系中深层次的治理困境。其核心症结在于，制度设计的模糊性与监管的滞后性共同构成了一种逆向激励机制，系统地诱发了企业行为的异化，深入剖析这一困境的内在机理，将为构建更有效的治理体系提供关键洞见。

（一）制度边界模糊：研发费用归集的操作困境

研发费用管理的核心困境源于制度层面的多重模糊性。这种模糊性并非偶然，而是由创新活动的复杂性与政策标准化要求之间的内在张力所决定的。在人员边界层面，核心研发人员与辅助技术人员的身​​份在实践中往往难以严格区分。政策允许将“专门从事研发活动人员”的薪酬纳入加计扣除，但对同时参与研发与生产、管理活动的“复合型人才”，其工时与费用分摊极度依赖企业的主观判断^[10]。正如X公司案例所示，这种模糊性为企业通过人员编制的账面调整来满足研发人员占比要求提供了制度空间。

在资源共用层面，用于研发的仪器、设备、无形资产的折旧与摊销面临更严峻的界定难题。税收政策原则上要求其“专用于”研发活动，但企业运营中共用是常态。一台中试设备、一个测试实验室的服务对象往往横跨在研项目、成熟产品改进与质量控制。由于缺乏统一、透明的成本分摊操作指南，这成为费用归集中争议最大、操纵空间最广的领域之一。此外，失败项目的价值确认同样存在困境，尽管“失败容忍”改革在政策层面明确了失败研发活动的费用可加计扣除，但“失败”的判定标准依然模糊，这使得该政策在执行中存在被滥用的风险。

（二）企业行为异化：策略性操纵的动因与路径

在制度模糊的诱导下，加之巨大的经济利益驱动，企业的研发费用管理行为发生系统性异化。这种异化的内在动因可归结为“推力”与“拉力”的合力作用。从推力角度看，当企业面临亏损、业绩对赌失败或濒临ST边缘时，通过做高研发费用以获取高新技术企业资质，成为其实现“报表盈利”或缓解现金流压力的现实选择。X公司在业绩承压期间研发费用激增858%却无相应专利产出的案例，正是这一动机的直观体现。

从拉力角度看，100%的加计扣除比例与15%的优惠税率构成了直接的现金回报。在激烈的市场竞争中，这不仅是一种降低成本的手段，更是重要的竞争优势。为获取这一红利，企业有充分动机对研发数据进行“优化”。这种优化已形成几种典型路径：其一是费用重分类，将日常生产活动的材料耗用、常规技术升级

的服务费通过变更会计科目归集至研发费用^[7]；其二是人员结构策略性调整，通过将技术人员、管理人员在形式上划入研发部门，快速提升研发人员数量及对应人工成本；其三是项目“包装”，将复杂研发拆分为易成功的“常规改进”项目申报。

（三）监管能力滞后：专业壁垒与治理困境

企业行为的异化之所以能大行其道，根源在于现行监管体系面临的专业壁垒与信息不对称双重约束，导致监管陷入“表面合规”与“实质偏离”的治理困境。税务部门的核心职责是税收征管，其知识结构主要集中于财税法规，而非前沿技术研判。面对生物医药、人工智能等专业领域的研发项目，税务人员难以判断其“创新实质性”与“失败合理性”。这种专业鸿沟迫使监管退守至形式审查，重点关注票据齐全、资料完备等表层要求，而无力

触及研发活动本身的真实性与价值。

更深层的问题在于信息不对称。企业作为研发活动的亲历者，拥有关于项目动机、技术路径、资源投入和真实进展的完全信息。而税务部门作为外部监管者，处于绝对的信息劣势。企业可以精心准备“完美”的备查资料满足形式要求，而监管方却难以穿透文本洞察背后的真实活动。留存备查资料整理增加企业负担，在某种程度上反而强化了这种信息壁垒——企业可以投入资源“优化”文档，而真实创新的中小企业可能因合规成本而放弃优惠。

（四）治理困境的系统性传导：制度—行为—效能模型

上述困境构成一个完整的系统性传导链条，可通过“制度—行为—效能”模型清晰地展示其内在逻辑关系：

表4：研发费用治理的“制度—行为—效能”传导机制模型

制度层面（根源）	传导机制	企业行为层面（表现）	传导机制	政策效能层面（结果）
归集边界模糊 • 人员身份界定不清 • 共用设备分摊标准缺失 • 失败项目认定困难	→	策略性费用归集 • 人员结构调整 • 费用重分类 • 项目包装与拆分	→	资源错配 • 财政资源流向“伪创新” • 创新激励信号失真
监管能力滞后 • 专业壁垒制约实质判断 • 信息不对称导致监管劣势 • 退守至形式审查	→	表面合规与实质偏离 • 精心准备备查资料 • 满足形式要求但规避实质 • 信息伪装与选择性披露	→	政策效能漏损 • 制度空转与激励失效 • 宝贵政策资源被浪费
评判标准结果化 • 依赖“成果导向”简化判断 • 以专利数、项目成败为核心标准 • 忽视研发过程价值	→	规避高风险研发 • 转向“短平快”项目 • 策略性创新替代实质性创新 • 创新风险厌恶型决策	→	实质性创新受抑 • 高质量创新供给不足 • “劣币驱逐良币”效应显现

该模型清晰地表明，政策效能的低下是一个由制度缺陷诱发行为异化，最终导致系统性失效的连贯过程。制度层面的模糊性为企业行为异化提供初始诱因；监管层面的能力滞后则为策略性操纵提供现实可行性。二者共同作用，使研发费用管理演变为围绕“形式合规”的博弈，最终导致政策资源错配与效能漏损。

四、迈向精准治理：基于费用管理的政策优化路径

基于前文分析的研发费用管理困境，亟需推动政策治理范式从粗放式“材料审核”向精细化“精准治理”转型，构建系统化的优化路径。

（一）构建分层分类的激励体系

当前“一刀切”的加计扣除模式难以区分不同研发活动的风险属性与社会价值。应建立基于研发类型与行业特征的差异化激励体系，将政策资源精准引导至关键创新环节。

表5：研发活动分级加计扣除制度设计

研发活动类型	核心特征	建议加计比例	政策目标
基础研究与前沿探索	高风险、长周期、强正外部性	120%–150%	激励长远布局，解决源头创新
共性技术与关键工艺攻关	高失败风险、行业共享价值高	110%	降低行业成本，激励联合攻关
试验发展与产品化研发	市场驱动、风险相对可控	100%	维持普惠激励，促进成果转化
常规性改进与技术适配	风险低、周期短、持续性优化	不适用或更低比例	避免资源消耗于“伪创新”

同时引入“动态负面清单”与“战略正面清单”机制，对国

家重点布局的尖端领域适用更高比例的加计扣除，确保政策与国家战略同频共振。

（二）推动制度兼容与口径统一

针对“三套口径”并行造成的制度复杂性，应致力于推动会计准则、高新认定与税收优惠三大口径的渐进式融合。短期内发布《研发费用归集与分摊操作指引》，明确人工工时记录、设备分摊方法等高频争议点的操作标准。中长期探索“一套数据、多方共享”管理模式，建立企业研发项目库，实现税务、科技、工信等部门数据共享，从根本上消除多头填报负担。

（三）创新监管范式

构建“税务—科技—行业”三方协同的联合鉴证机制，将专业判断职责从税务部门适度剥离，由科技部门和行业专家对研发项目的“实质性”与“失败合理性”进行科学认定。同时利用金税四期系统整合多维度数据，构建研发费用智能风控模型，自动识别研发费用与专利产出背离、人员薪酬结构异常等风险信号，实现精准监管^[8]。

（四）赋能企业内控

推动企业建立研发项目全生命周期管理制度，涵盖立项、预算、过程记录、费用归集、成果评价等环节。重点强化立项环节的创新目标明确性，确保过程记录的可追溯性，并将研发费用专项辅助账从税务备查工具提升为内部管理决策支持工具。明确研发、财务、人力资源等部门的职责边界与协作流程，构建健全的内控体系。

通过上述四方面系统改革，构建“制度清晰、监管智能、企

业内生”的治理生态，实现税收优惠从“数量激励”到“质量赋能”的根本转变。

五、结论

本研究揭示，我国科技创新税收优惠政策虽在激励研发投入规模上成效显著，但其效能释放正受到制度模糊性与治理失衡的严重制约：一方面，“三套口径”并行推高合规成本并创造操纵空间，监管环节对“实质性创新”的识别困境导致政策资源错配；

另一方面，“成果导向”的执行偏差系统性地抑制了高风险研发，反而激励了以获取短期税收红利为目标的“策略性创新”，形成“激励力度越大、扭曲风险越高”的治理悖论。破解此困境需推动治理范式根本转型——从粗放激励转向基于研发类型的“精准滴灌”，从材料审核转向多元协同的过程鉴证，并通过制度协同与企业内控赋能，构建“政策—执行—管理”一体化治理生态，最终实现税收优惠从量变到质变的效能跃升。x

参考文献

[1] 梁文振. 税收优惠政策对制造企业特殊性税务重组的影响研究 [J]. 产业创新研究, 2025, (15): 93–95.

[2] 张先芸. 财政税收政策对工业企业技术创新绩效的影响研究 [J]. 中国产经, 2025, (06): 56–58.

[3] 余官胜, 李坛霖, 郭妙梅. 税收优惠与企业供应链韧性 [J]. 税收经济研究, 2025, 30(01): 23–34.DOI: 10.16340/j.cnki.ssjiy.2025.01.002.

[4] 赵慧茹, 刘伟凡. 税收优惠政策组合对企业研发效率的影响——以高新技术产业为例 [J]. 现代工业经济和信息化, 2025, 15(08): 286–288.DOI: 10.16525/j.cnki.14–1362/n.2025.08.095.

[5] 杨健鹏, 张晗雨, 梅思雨, 等. 失败容忍何以激励企业研发迎难而上? ——基于研发费用加计扣除的视角 [J]. 数量经济技术经济研究, 2025, 42(09): 138–156.DOI: 10.13653/j.cnki.jqte.20250724.002.

[6] 陆明富. 税收优惠新政下企业研发费用归类调整及动因分析——以 X 公司为例 [J]. 科研管理, 2025, 46(05): 102–111.DOI: 10.19571/j.cnki.1000–2995.2025.05.011.

[7] 曹馨文, 吴芬. 关于完善研发费加计扣除税收优惠政策的建议 [J]. 中国注册会计师, 2023, (07): 107–109.DOI: 10.16292/j.cnki.issn1009–6345.2023.07.015.

[8] 刘悦欣. 企业研发所得税优惠政策激励效应研究 [J]. 企业经济, 2022, 41(05): 96–107.DOI: 10.13529/j.cnki.enterprise.economy.2022.05.010.