



企业研发费用核算和认定 法规问题的调研分析

——以河北省工业企业的调查问卷和实地访谈为例

李西文 申富平 祁红梅

党的十八大以来,我国启动实施创新驱动发展战略,对加大企业研发投入、提高科技创新能力提出了新的要求,同时激烈的市场竞争对企业加大研发投入、提高创新能力也提出了更高要求。而现实是,与发达国家相比,当前我国企业研发投入较低,科技创新能力不足,自主创新能力差。除企业自身原因外,享受优惠政策的法规不明确、执行成本高或收益小、监管不到位都是影响政策效果的关键因素。考虑到研发投入的外部性,为了持续激励企业提高研发投入水平,急需完善法律法规为其创新激励政策的执行提供有力的保障。作为京津冀一体化发展的重要纽带,河北省始终面临着研发投入不足、创新能力低下的局面。究竟是什么阻碍了企业研发投入的增加,为什么激励政策效果不佳?为厘清这些问题,笔者以河北省工业企业为主要调研对象,通过问卷和实地访谈,对研发费用核算和认定法规中存在的问题进行了研究。调研选取了河北省具有代表性的高新技术企业和中小型工业企业作为研究对象,共发放调查问卷50份,收回47份,有效问卷44份;组织3次座谈会,座谈对象依次为大型国有企业、高新技术企业、中小企

业的财务负责人和科技代表。

一、调研的基本情况

调研的主要内容分企业及研发投入概况、研发费用会计核算、研发项目财务管理、现行核算和认定法规以及研发费用认定监管问题五部分。本次调研企业基本情况见表1,研发投入情况见表2。

二、研发费用核算和认定法规中存在的问题分析

综合调研情况,29家企业(含25家中小企业)提高研发投入的主动性较差。一方面,很多企业管理人员意识不到研发投入的战略意义,企业研发费用管理和核算不科学、不规范导致享受政策成本高;另一方面,相关法规及执行中的一些突出问题也是重要影响因素。

(一)研发费用的会计核算不规范、主观性大

由于准则的概括性以及相关解释的不全面性,且限于会计人员素能等因素,会计实务中很多企业核算研发费用时不规范,主要表现在原始凭证的设计和收集、明细科目设置及费用归集分配方法的选择等方面。

调研发现,23家企业(含20家中小企业)因研发项目较少,或者不够重视、管理不善等原因导致原始凭证格式杂乱无章、记录不全甚至存在原始凭证不合法等现象。例如当生产人员加入研发队伍提供劳务时,工时记录不清楚,导致期末不仅无法区分生产成本和研发费用,也无法将其在不同项目间合理分配。

17家中小企业反映,研发费用明细科目设置混乱。准则及指引对企业研发费用一级科目和二级明细科目的设置要求较明确,但对三级明细科目设置并未提出明确要求,允许企业结合自身实际情况和需要进行自主设置。再加之税法、高新认定办法、加计扣除等对研发费用的要求和会计核算要求存在差异,导致企业在设置明细科目时随意性较大。

调研还发现,33家企业对研发费用的归集不规范,研发费用分散在不同的会计科目中,只在需要审计或认定时临时拼凑、归集,形成相关部门所要求的辅助账和格式化报表。这不仅增加了会计工作量和核算成本,还会导致审计或鉴证工作流于表面、无法发挥应有的监管作用。

表1 被调研企业基本情况简介

企业分类	企业个数(家)	占比
国有	17	39%
民营	27	61%
其中:高新技术	36	82%
中小企业	24	56%
已设立省级以上研发机构	28	64%

表2 被调研企业研发投入强度

研发投入强度	1%以下	1%~3%	3%~5%	5%~8%	8%~10%	10%以上	合计
企业分布(家)	2	5	28	4	2	3	44

注:研发投入强度是指企业研发投入总量与营业收入之比。

(二)研发项目的财务管理不到位,缺少必要的内控制度

超过40家企业认为,管理者并未意识到研发投入的战略意义以致财务管理不到位是制约企业提高研发创新能力、规范研发费用核算的重要障碍。结合座谈和实地访谈发现,研发项目的财务管理不到位主要表现在两方面:

一是很多企业尤其是中小企业并未设置专门的研发部门,即便设置专门的研发部门,其研发活动往往也要结合企业日常的生产经营活动开展,结果导致研发项目的财务管理较为松散,研发费用难以有效归集。例如企业日常生产经营过程中发生的人工费用、原材料和制造费用等的分配需要依赖企业会计人员的职业判断,不仅客观上容易因会计人员技能和知识不足而出现偏差,还可能因会计人员素养和道德问题出现故意扭曲。

二是缺少对研发项目的内控管理。调研发现,14家企业存在不同研发项目间交叉记录、有形和无形资产记录混乱、费用相互挪用且归属不清等问题,缺少必要的内部控制管理制度。这就导致企业研发费用在不同项目和不同期间分配的困难,使研发费用无法真实反映企业研发投入状况,即便真正为研发而发生的费用也很难在审计认定环节

得到认可。

(三)研发费用核算和认定法规口径不一、协同性差

约38家企业认为,由于研发费用的核算和认定在会计、税务和科技等法规间存在口径不一、认定流程繁琐、重复提供证明材料等不协同问题,导致无法同时享受政策优惠或成本过高。法规的协同性差,就要求企业依据不同法规条款,分别填制不同的报表、提交不同的证明材料等。对此,企业财会人员通常采用以下应对方式:一是为了节约时间和精力,选择最有利的一个法规核算归集研发费用,从而放弃其他优惠;二是将交叉事项剔除,保留适用于研发费用认定的共同项目,以应付复杂的研发费用归集工作;三是鉴于目前政策优惠力度相对于避税收益较小,在管理者默许下对研发优惠置之不理。当然,也存在一些拟上市或已经上市的公司利用这些法规的不同口径或是利用法规细化程度不够的漏洞夸大研发费用、获取经济利益的可能。

(四)中介机构缺乏有效约束,审查鉴证的监督作用较小

实务中,为保证研发费用审查鉴证工作的高效和专业性,主管部门通常委托中介机构如会计师事务所来具体实施。例如,上市公司研发费用的信息披

露需经注册会计师审计;高新技术企业研发费用则由科技部门委托会计师事务所鉴证;企业享受加计扣除的研发费用由税务机关直接或者间接委托会计师事务所鉴证。31家企业认为,中介机构能否严格按照相关法规执行鉴证工作、是否遵守必备的职业道德规范以及是否熟练掌握政策法规缺乏相应的约束力。座谈时企业普遍反映,存在中介机构为了提高收入帮助企业“服务”或主观为企业降低审查标准的现象;也存在受政府部门委托审计因与企业不产生利益关系而故意为难企业,以为后续业务做铺垫的事件。而且,由于法规细化程度不够,不同会计师事务所或者审计人员在掌握认定标准时有较大差异。这些情形不仅加大了会计人员的工作量,更导致中介机构的监督作用显著降低。

三、规范研发费用核算和认定的对策和建议

(一)规范研发项目的会计核算管理、制定研发费用核算办法

企业研发项目核算的不规范行为会导致企业难以有效归集和分配研发费用,从而影响企业享受研发优惠政策的积极性。为此,笔者建议相关部门继续加大力度规范企业研发项目的会计核算管理,细化研发费用科目及相关内容,提高法规政策的适用性,并帮助企业树立科学的研发观念,推动企业强化科技创新能力。

首先,要规范研发项目原始凭证的收集、设计、填制和审核等环节的财务处理。对外来凭证,财会部门应该把好审核关,做到账证相符、账实相符;对于自制凭证,财会部门要合理设计并在签字审核中做到相互牵制,责权分明。例如,应建立外购材料详细的领用、出库、耗用记录,按不同研发项目制作材料领用、耗用明细清单,并附有领料单、

耗用情况说明。再如,人员工资应按人力资源部编制的工资分配表作为有效凭证,而且必须准确区分研发人员、生产人员、其他人员用于研发工作的的工作量,附上明确的分配依据或说明。对于无法直接计入研发费用的燃料动力费、租赁费、折旧费、无形资产摊销费等,应事先确定归集和分配的方法、标准,制作实时或定期记录表单,设计合理的费用分配表。

其次,研究制定分行业分规模的资本化和费用指导意见,细化会计科目设置。建议细化现有会计准则对研发支出资本化和费用化的条件,细化并统一研发支出及相关会计科目的三级明细科目。例如,建议生产成本和管理费用科目下增设“研发费用”科目,并按照企业的不同研发项目进行辅助核算。

第三,要求企业制定研发费用的归集和分配办法,建立研发项目为基础的专账管理制度,明确区分同一项目 and 不同项目中的生产成本和研发支出的界限。建议企业准确划分研发项目不同阶段,以保证企业准确归集资本化和费用化的研发支出并正确划分研发费用和生产成本,明晰地核算和反映企业实际的研发支出信息。

为了实现以上目标,建议主管部门广泛组织企业的负责人和财会人员进行研发费用管理和核算的系统培训,以明确真实可靠反映企业研发活动的意义,提高财会人员实操能力。

(二) 加强企业对研发项目的科学管理

首先,企业应制定规范的研发项目财务管理制度,包括料、工、费的申请、使用及周转等各个环节的变化都应该有明确的负责人、记录人和规范的单据凭证,使研发项目的全过程信息能够得到全面、客观、系统的揭示,为会计核算和信息披露奠定良好的管理基础。一

旦发生问题还可以及时追踪到相关负责人或者记录,便于追责的同时提高工作效率。

其次,建立健全研发项目的内部控制制度。通过明确研发项目内部管理的战略目的和重要性,科学设计研发项目的预算管理、收支管理、资产管理、会计核算等环节的具体流程,使研发项目从立项、过程管理、结题验收到成果的开发和保护等做到责权分明、流程清晰,有据可依、有案可查。严密的研发项目内部控制制度,应做到在企业内部各职能部门或项目团队能够各司其职、互相监管。

此外,建议财政、科技、税务等主管部门广泛组织企业负责人和财会人员学习先进的管理思想和方法,搭建企业间相互学习的平台,加强对企业强化公司治理的引导,积极鼓励产学研的合作共赢,以此来推动企业研发管理水平在理论和实践方面的全面提升。

(三) 统一并细化研发费用核算和认定法规,提升主管部门协同度

综上所述,现行研发费用法规在目的、口径、申报报表内容和格式以及要求等方面均存在差异,而且细化程度不高,不利于严格执行且可操作性空间较大。为此,笔者建议政府主管部门进一步明确各自的职责和分工,财政、科技、税务、统计等部门应尽量在研发费用核算、激励企业加大研发投入方面统一标准和认定口径,简化企业申报流程,实现研发信息共享。同时,还应加大政策宣传力度,以明确法规服务于鼓励创新的目的、强化企业主动意识。

考虑到法规出台的稳定性和实效性,以及研发活动受行业、规模及地区因素的显著影响,笔者建议至少现阶段省级主管部门要出台有关研发费用核算和认定的细化标准,必要时可以聘请外部专家或中介机构提供专业协助,在充分调研论证的基础上研讨实

现。在细化各项认定标准时,应召集所有主管部门负责人和主管业务人员参加,并邀请中介机构、研究专家和企业代表,以保证细化标准在各部门在执行认定时的协同性,也可以使法规具有更强的针对性,真正做到优化企业申报流程、降低企业享受政策优惠的成本。同时,还要适当加大政策优惠力度,加强税收监管,以引导和吸引更多企业积极自发地加大研发投入,提高自身竞争力。

(四) 完善中介机构管理制度,强化其监督作用

当前,中介机构是审查企业研发费用是否真实可靠的首要关口。为了强化中介机构的监督作用,应完善中介机构审查鉴证资格的管理制度。可以建立中介机构资质认定、日常管理和考核制度;要求中介机构制定研发费用鉴证办法,明确鉴证的目的、方法及关键内容,严格限定其在鉴证过程中调整研发费用的数额和比例等。为了有效保证监督力度,还应要求中介机构对其出具的报告承担连带责任,并建立相应的追责机制。已经或后续即将为企业提供其他审计或咨询服务的中介机构,应尽量采取回避原则,以保证鉴证结果的独立性。主管部门也要培育或引入专业人才,以便更有效地对中介机构执业情况进行监督检查;或定期聘请专家组进行监督检查,以及时发现并改进管理制度。

此外,为了降低企业负担,主管部门对于相同研发项目已经提供合法有效的鉴证报告的,应该实行联合认可制,以避免企业研发归集工作的重复劳动,提高研发费用鉴证的社会效益。

(本文为2013年度河北省软科学研究计划项目《河北省工业企业研发费用<R&D>归集问题研究》<13457693D>阶段性成果)

(作者单位:河北经贸大学)

责任编辑 武献杰