

IPO 审核中研发费用的审查焦点及 企业管理关键点

张莉

2023年11月24日,证监会发布《监管规则适用指引——发行类第9号:研发人员及研发投入》(以下简称《适用指引9号》),明确了研发人员和研发投入的指标要求或披露要求。结合国家税务总局、科技部发布的《研发费用加计扣除政策执行指引(2.0版)》(以下简称《研发费加计2.0版》),本文通过分析监管机构对拟IPO企业研发费用的公开问询案例,总结了监管机构对研发费用审核的四大重点领域,以期为拟IPO企业及其他企业的研发投入列报、享受研发费用加计扣除税收优惠等提供合规性参考。

一、研发人员薪酬的归集准确性

监管机构在对拟IPO企业上市审核时,尤其关注与研发人员人工费相关的问题,如研发人员的认定、胜任能力以及人工工时核算的准确性。

例如:上交所在对北京晶亦精微科技股份有限公司上市审核问询函中,要求发行人就研发费用说明“研发人员的核算范围、工作内容、学历构成、人均薪酬、专业背景、工作年限情况,人工费中是否包含非研发部门人员薪酬的情况,将相关薪酬计入研发费用的依据及合理性,是否存在研发人员从事非研发活动的情况;说明与人员薪酬、工时等相关内控制度执行情况及其有效性”。

可以看出,研发人员薪酬的归集是研发费用审核的关键点。《适用指引9号》将研发人员定义为“直接从事研发活动的人员以及与研发活动密切相关的管理人员和直接服务人员”,同时指出“不得将与研发活动无直接关系的人员,如从事后勤服务的文秘、前台、餐饮、安保等人员,认定为研发人员”。企业在组建研发团队时必须选择具有研发能力的人员,并按照《适用指引9号》的规定核算研发人员的薪酬,不得将非相关人员认定为研发人员。

根据2023年度监管机构审核IPO企业与研发人员薪酬归集的问题,笔者认为,监管关注要点包括研发人员的资质、胜任能力,研发人员是否存在董监高,以及研发工时管理系统的完善情况。建议企业在日常管理中根据研发项目的需求和进度,合理安排研发人员,确保研发人员的数量、学历、专业背景和工作履历与项目匹配,保证研发人员能够胜任项目工作。此外,建立完善的工时核算制度对研发费用的核算尤为重要,项目中每个人的工时投入都应准确记录,保存审批制度,并且不得随意删除或修改。

二、研发项目的创新性判定

研发项目的创新性是企业核心竞争力的重要体现,更是创业板、科创板上市审核的关注要点。

例如:深交所在对四川科瑞德制

药股份有限公司上市审核问询函中,要求发行人说明“发行人现有主要产品及在研产品所在行业技术进步的方向和趋势、主要技术指标及与国内外行业内先进技术指标的比较情况,发行人自身技术实力及其先进性、目前研发投入的主要方向及成果等,发行人创新性的具体表现”。

本文结合《研发费加计2.0版》中有关研发活动判定的要点及内涵,对企业应如何体现研发活动的创新性进行简要概括:

1. 阐明研发活动属于技术创新的依据。科技部门在对研发活动的创新性作出专业判断时,对于仅属于产品(服务)的常规性升级或对公开的科研成果直接应用等活动不认定为研发活动。企业开展的各项产品创新活动均是为生产经营提供服务的,企业须分析拟攻克的技术难题、产品(或技术,下同)的设计或生产难度,如何有针对性地开展研发活动,以及攻关后对提高企业经营效率的影响。

2. 提出相关技术相较于同行业公司的创新点。企业须明确产品或技术是否具有行业壁垒、是否为行业通用技术。

3. 列明创新活动的具体体现。企业应组建具备高素质研发能力人员的专业研发团队,积极申请专利或著作权以体现研发成果创新性,推动已研发成功项目的成果转化,提高生产效

率或增加产品收入。对于技术难度大且企业内部难以判断产品的创新性的，必要时可提请相关科技部门进行技术鉴定作为产品创新性的强有力证明。

在对研发费用审核中，笔者发现很多企业的研发项目立项书中未明确研发目标、未详细阐述研发内容，如未包括技术难点或拟解决的关键技术问题、创新点、技术路线等。此外，对于已结题的研发项目，较多企业未编制“结题报告”，或虽已编制但内容较为简单，未在结题报告中详细说明该项目的知识产权成果、研发成果先进性、关键技术突破点等内容。项目立项书是研发活动的起点，而结题报告是研发活动的终点，不详尽的内部资料难以体现研发活动的创新性。建议企业可结合《研发费加计2.0版》的规定，对研发项目从立项、实施到结题建立全流程的管理制度，以便更好地应对监管机构的问询和核查。

三、研发费用与生产成本的明确区分

在企业生产经营活动中，生产部门同时承担研发职责是较为普遍的现象。对于研发活动与其他生产经营活动共用设备、产线、场地等资源的，《适用指引9号》要求“应当准确记录相关资源使用情况，并将实际发生的相关费用按照工时占比、面积占比等标准进行合理分配，无法合理分配或未分配的不得计入研发支出”。

例如：深交所在对杭州微策生物技术股份有限公司上市审核问询函中，要求发行人关于研发费用说明“研发相关内控制度及其执行情况，研发费用的归集对象、是否均与研发项目对应，研发费用与其他费用或生产成本是否能明确区分，相关费用是否确实与研发活动相关”。

生产、研发混同通常包括领料混同、人员薪酬混同、固定资产混同和水电费混同，具体来说可能存在研发和生产领用同一批次的材料、生产或销售人员等兼职研发，研发和生产部门共同使用固定资产、水电等能源费等。针对生产、研发混同的问题，本文结合《适用指引9号》，列示了“研发费用与其他成本费用应明确区分”相关的管理要点：

1. 完善研发项目管理标准并严格执行。企业应结合发展现状和行业特点制定研发管理制度、研发项目管理规定等制度，开展研发活动应按相关标准执行。

2. 明确划分研发部门与其他部门的领料与费用摊销。企业应明确研发、非研发的界限，按照合理标准分配共用费用；明确拆分费用及使用的设备，如房租、水电费、折旧摊销等费用。对于共用的成本费用，可采用工时占比、面积占比等标准进行合理分配。

按照《适用指引9号》的规定，对于研发部门与生产部门共用材料、人员、设备等资源，若可以准确核算，则可按照分摊比例计入研发支出，否则不得计入研发支出。这就要求企业在日常管理中，必须准确核算共用的费用，并以合理的标准进行分摊。

四、委托研发的商业合理性及定价公允性

企业研发活动一般分为自主研发、委托研发、合作研发、集中研发四种形式。如果企业存在委托研发，在IPO审核中监管机构通常关注其委托研发的商业合理性、委托研发主要内容及合同、具体合作形式、服务定价公允性、执行情况以及知识产权的归属和处理。

例如：深交所在对浙江野风药业股份有限公司上市审核问询函中，要

求发行人说明“各期委托开发受托方情况、委托研发的具体内容和项目金额的合理性，与上海康鸣合作研发项目中研发费用的具体构成及项目进展情况，相关支出计入研发费用的依据是否充分”。

企业在决定委托外部单位进行研发活动时，应选择有研发能力的供应商。为确保双方权益的明确性和研发成果的归属，企业应与受托方签订《委托研发合同》，明确研发目标、进度安排、费用支付方式、知识产权归属等关键条款，为研发活动的顺利进行提供法律保障。同时，委托方在合同中应强调对研发成果的所有权，确保在研发完成后能够合法拥有和使用研发成果。需要注意的是，只有经过科技行政主管部门登记的合同，才可以享受企业所得税研发费用加计扣除优惠。

委托关联方进行研发活动时，交易定价是否公允也是监管机构在上市审核中关注的重点。因此，如果企业委托关联方进行研发，需参考独立交易原则下的服务定价，如可以提供转让定价基准分析报告作为服务定价公允性的证明。此外，委托方还应获取受托关联方的费用支出明细，用以佐证服务定价的公允性。

以上是IPO审核中关于研发费用常见问题的观察和简要分析，针对监管机构重点关注领域，建议企业进行相应规范以满足合规要求：一是准确归集研发人员的薪酬，实施有效的工时系统；二是建立研发项目全流程管理制度，留存相关资料，积极申请专利或著作权，推动成果转化；三是准确核算共用费用，进行合理分摊；四是签订委外合同，明确知识产权的归属，合理定价等。□

（作者单位：致同会计师事务所
<特殊普通合伙>）

责任编辑 林荣森