

# 高新技术企业研究开发费用的核算与管控

张瑞龙(副教授)

**【摘要】**研发活动为企业后续发展提供了技术与产品(服务)支持。研发费用的核算既要满足财务信息加工与披露的要求,也要为高新技术企业认定和研发费用税前加计扣除服务。本文利用用友ERP的相关功能,将明细分类核算与项目辅助核算相结合,设计了一套同时满足财务、科技和税务三方面需求的核算体系,并提出了研发费用的管控方法。

**【关键词】**高新技术企业; 研究开发费用; 核算体系; 费用管控

**【中图分类号】** F276

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2016)13-0106-2

科技创新与成果转化是企业未来发展的动力源泉,在国家政策大力支持的同时,企业越来越重视开展研究开发活动。高新技术企业研发费用是指企业在产品、技术、材料、工艺、标准的研究和开发过程中发生的各项费用。其研发费用的核算在实务工作中是会计核算与信息披露的重点内容之一,核算主要依据的是企业会计准则和《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)。

## 一、研究开发费用核算的需求分析

**1. 会计核算与信息披露的要求。**依据《企业会计准则第6号——无形资产》和证监会发布的《公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号——财务报告的一般规定(2014年修订)》(中国证券监督管理委员会公告[2014]54号)的规定,企业内部研究开发项目的支出应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。研究阶段的支出应当于发生时计入当期损益;开发阶段的支出,同时满足5个条件的,确认为无形资产,期末未完成的开发阶段的支出,在资产负债表的开发支出项目中列示。公开发行证券的公司在信息披露时,需披露期末无形资产中通过公司内部研发形成的无形资产占无形资产总额的比例,分项披露研发支出期初余额、期末余额和本期发生额,以及资本化开始时点、资本化的具体依据、截至期末的研发进度等。

**2. 科技部对高新技术企业认定要求。**2016年1月1日起实施的新的《高新技术企业认定管理办法》及后期制定的《高新技术企业认定管理工作指引》要求企业提供近三年研究开发费用的详细数据,以及研究开发费用总额占销售收入总额的百分比。

**3. 享受税收优惠的要求。**财政部、国家税务总局、科技部于2015年11月2日下发的《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)中规定了允许加计扣除的研发费用的具体范围,包括人员人工费用、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、财政部和国家税务总局规定的其他费用等七个方面。同时,要求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。

以上关于研究开发费用核算的规定,在财税[2015]119号文件施行后,除了个别项目(如用于研发活动的房屋的折旧费、租赁费以及维护、维修等费用,与研发活动直接相关的其他费用中的办公费、外事费、研发人员培训费、培养费)存在差异,其他项目趋于一致。

## 二、研究开发费用核算体系设计

本文利用用友ERP中的分级科目核算和项目辅助核算功能,设计了一套核算体系,以满足研发项目的费用明细核算与信息披露、高新技术企业研发费用统计以及研发费用税前加计扣除的要求。具体设计如下:

**1. 科目体系设计。**为了满足会计、科技和税务三方面的要求,在总账科目“5301 研发支出”下设置二级科目“530101 费用化支出”、“530102 资本化支出”,再在每个二级科目下按研发费用的具体范围设置七个三级科目。以“530101 费用化支出”为例,设置的三级科目有“53010101 人员人工费用”、“53010102 直接投入费用”、“53010103 折旧费用”、“53010104 无形资产摊销”、“53010105 新产品设计试验费”、“53010106 研发相关费用”、“53010107 其他费用”。

**【基金项目】**江苏高校哲学社会科学研究基金项目“江苏医药类上市公司融资约束、研发投入与创新绩效”(项目编号:2014SJB642)

在三级科目下再按费用项目的具体内容设置四级科目。如“53010101 人员人工费用”按核算内容可以设置的四级科目有“5301010101 工资薪金”、“5301010102 基本养老保险费”、“5301010103 基本医疗保险费”、“5301010104 失业保险费”、“5301010105 工伤保险费”、“5301010106 生育保险费”、“5301010107 住房公积金”和“5301010108 外聘研发人员费用”。同样,在“53010102 直接投入费用”科目下设置“5301010201 材料动力”、“5301010202 模具和样品”、“5301010203 仪器设备维护及租赁费”科目。在“53010105 新产品设计试验费”下设置“5301010501 新产品设计费”、“5301010502 新工艺规程制定费”、“5301010503 新药临床试验费”、“5301010504 勘探技术现场试验费”科目。在“53010106 研发相关费用”下设置“5301010601 技术图书资料费”、“5301010602 资料翻译费”、“5301010603 专家咨询费”、“5301010604 高新科技研发保险费”、“5301010605 研发成果鉴定评审费”、“5301010606 知识产权申请注册费”、“5301010607 差旅费”、“5301010608 会议费”。将三级科目及其下级科目均在辅助核算中设置为“项目核算”。

为了满足财企[2007]194号文件对研发费用核算的要求,在二级科目下增设一个用于核算财务上计入研发费用、但税务上不允许计入费用的三级科目“53010108 差异性费用”,然后在三级科目下再设置四级科目,如“5301010801 厂房折旧”、“5301010802 办公费”、“5301010803 外事费”、“5301010804 研发人员培训费”、“5301010805 培养费”、“5301010806 直接服务的管理人员费用”、“5301010807 委托境外机构或个人研发费用”。“53010108 差异性费用”及其下级科目均不设置“项目核算”。

**2. 项目辅助核算体系设计。**为了便于按研发项目统计和分析数据,可以建立研发项目档案。在用友ERP U8中可以通过项目目录维护来实现。首先,增加一个项目大类“研究开发项目”,并把前面设置的按“项目核算”进行辅助核算的科目全部纳入其中。然后,在“研究开发项目”大类下设明细分类“1 自行开发”、“2 合作开发”、“3 集中开发”、“4 委托开发”。最后,在项目目录中增加企业经过当地政府科技部门或经济和信息化委员会审核、出具《企业研究开发项目确认书》,并经主管税务机关审核登记、出具《企业研究开发项目登记信息告知书》的项目。

**3. 研发费用分配体系设计。**研发费用发生时,可以分成两种情况:①可以直接确认到具体研发项目的费用,如某研发人员只参与一项研发活动,其人员人工费用可通过“53010101 人员人工费用”科目的下级科目的项目辅助核算直接归集到项目。其他三级科目情况类似,可以明确到具体项目的,在业务发生后填制凭证时直接归集到具体项目。如借记“5301010101 工资薪金”等科目,核算项目选择某具体项目,贷记“221101 应付职工薪酬——工资薪金”等科目。②研

发费用是多个项目共同发生的,如人员人工同时用于研发多个项目、仪器设备,同时为多个项目服务等。这些费用需要按一定的标准在多个项目间进行分配。为了先归集后分配,需要在二级科目“530101 费用化支出”、“530102 资本化支出”下分别再增设一个用于归集共同发生费用的三级科目“53010109 待分配费用”,再按人员人工费用、直接投入费用、折旧费用、无形资产摊销、新产品设计试验费、研发相关费用、其他费用在“53010209 待分配费用”下开设四级科目及其明细科目。待分配的各项研发费用在期末分配时,可以参考作业成本法,按成本动因分配到各个项目。

通过凭证记账,可按科目和项目归集当期发生的研究开发费用,并可通过项目辅助账、项目总账、项目明细账来查询、输出研究开发费用。

### 三、研究开发费用的管控

**1. 从财务核算与信息披露的视角。**按预算对研发项目的各项费用进行核算、标准控制、信息反馈及研发项目投入、产出绩效分析,揭示经费投入与研发任务完成情况,作为研发项目资源配置的参考数据。可采取相应措施,如引进人才、重新调配资源、改进管理机制和组织架构等来加强管理。

**2. 从高新技术企业认定的视角。**对研究开发费用的管控,主要是关注企业是否满足高新技术企业认定的条件。要计算汇总三个会计年度的研究开发费用、提供近三个会计年度的财务报表,并经中介机构鉴证,同时,要提供最近一个会计年度高新技术产品(服务)收入证明(要求其占企业同期总收入的比例不低于60%),并进行专项审计。对研究开发产生的知识产权要加强管控,及时完成权属认定手续。

**3. 从研究开发费用税前加计扣除视角。**关注项目审批程序的合规性,依扣除项目和标准进行控制。要注重允许扣除费用与不允许扣除费用的严格区分,对有额度限制的(如与研发活动直接相关的其他费用不得超过可加计扣除研发费用总额的10%等)费用要加强日常管理;注意研究开发费用资本化的依据;注意委托外部单位或个人进行研究开发活动的,按独立交易原则确定金额。

### 四、结束语

高新技术企业开展研究开发活动是企业持续发展的动力来源,企业自身有加强研发费用管控的需求。本文利用ERP系统中的相关功能,设计了一套核算体系,可以对研究开发费用进行可靠的描述,再依据预算、计划等标准进行衡量,并加以管理,以提高研究开发活动的绩效,同时也为高新技术企业认定和研发费用税前加计扣除服务。

#### 主要参考文献:

邵毅平,孙楹琦.高新技术企业研发费用资本化与费用化情况分析[J].财会月刊,2014(20).

作者单位:淮海工学院商学院,江苏连云港222005