



高新技术企业认定中研发费用的八大构成要素

北京 王学军

测度企业研发费用强度是高新技术企业认定中的重要环节之一。科技部、财政部和国家税务总局发布的《高新技术企业认定管理工作指引》(国科发火[2008]362号,简称“362号文”)对需要国家重点扶持的高新技术企业认定管理的一些测度指标做出了具体规定,这其中就包括对高新技术企业研究开发费用构成项目的详细规定。按照362号文的要求,企业应对包括直接研究开发活动和可以计入的间接研究开发活动所发生的费用进行归集,具体包括八大要素。

一、人员人工

362号文规定,人员人工是指从事研究开发活动的人员(也称研发人员)全年的工资薪金,包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资以及与其任职或者受雇有关的其他支出。界定人员人工,首先必须明确其消耗主体即研发人员的构成。企业研发人员主要包括研究人员、技术人员和辅助人员。研究人员,是指企业内主要从事研究开发项目的专业技术人员。技术人员,是指具有工程技术、自然科学和生命科学中一个或一个以上领域的技术知识和经验,在研究人员指导下参与关键资料的收集整理,编制计算机程序,进行实验、测试和分析,为实验、测试和分析准备材料和设备,记录测量数据,进

行计算和编制图表以及从事统计调查等工作的人员。辅助人员,是指参与研究开发活动的熟练技工。

对研发人员人数的统计主要是统计企业的全职工作人员,可以根据劳动合同来鉴别,对于兼职或临时聘用人员,全年须在企业累计工作183天以上。

本文涉及的研发人员和《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)规定的企业研发人员不完全相同。财企[2007]194号文规定的企业研发人员是指从事研究开发活动的企业在职人员和外聘的专业技术人员以及为其提供直接服务的管理人员。

正确理解研发人员的构成还需要注意其与企业科技人员的区别。企业科技人员是指在企业内从事研发活动和其他技术活动、累计实际工作时间在183天以上的人员,包括直接科技人员及科技辅助人员。也就是说,企业科技人员不仅包括研发人员,还包括科技应用、进行科学化验和科技检验的人员以及其他辅助人员。

另外,人员人工不包括研发人员的福利费、社会保险费、住房公积金等其他职工薪酬。由于研发人员可以外聘,人员人工可以包括外聘研发人员的劳务费用。财企[2007]194号文

的14%计算扣除,而会计上对企业2007年已经计提的职工福利费要予以冲回。同时,在2008年以后发生的福利费,应首先冲减福利费余额,对余额不足以支付实际发生的福利费的,其不足部分只要不超过工资薪金总额的14%,应当准予税前扣除。对未执行新企业会计准则和新《企业财务通则》的企业,企业发生的职工福利费支出,不超过工资薪金总额14%的部分准予扣除。由于2007年及以前年度允许在企业所得税税前扣除的工资包括计税工资、效益工资和提成工资等,因此职工福利费的会计和税务处理也有所不同,会计上是按工资总额的14%计算,而企业所得税法是按允许税前扣除的计税工资、效益工资和提成工资等计算,超过税前允许扣除的部分福利费在所得税汇算清缴时要进行纳税调增处理。所以对于2008年年初的“应付福利费”科目余额,要区别不同情况进行处理。

1. 当“应付福利费”科目为借方余额时,表明福利费的使用超支,超支部分在会计上是依次冲减年初未分配利润、任意公积金和法定公积金等;在所得税汇算清缴时以前年度的超支部分不能在当年税前扣除,只有当年的支出部分才能在当年工资薪金总额14%的范围内扣除。

2. 当“应付福利费”科目为贷方余额时,表明以前年度福

利费有结余,根据国税函[2008]264号文件的规定,2008年实际发生的职工福利费支出应首先冲减以前年度的结余。但如前所述,应付福利费中有一部分在以前年度企业所得税汇算清缴时已进行了纳税调增处理,并没有在税前扣除,那么在以后年度将这部分结余用于发放职工福利时,应允许企业在计算所得税时作纳税调减处理;如果改变用途没有用于职工福利的,由于原来已作纳税调增处理而没有在税前扣除,所以也就不应该调增应纳税所得额。需要特别注意的是:执行新企业会计准则和新《企业财务通则》的企业,其结余的职工福利费不得挪作他用。比如,将结余的福利费用于支付业务招待费,虽然并不影响企业当期应纳税所得额,但为保护职工的合法权益,对企业改变用途的职工福利费部分作纳税调增处理。国税函[2008]264号文强调的是:企业以前年度累计计提但尚未实际使用的职工福利费余额“已在税前扣除”,属于职工权益,如果改变用途的,应调增应纳税所得额。但并非所有结余的福利费都一定可以全额税前扣除,超过计税工资总额14%计提的福利费并不能在税前扣除,对此结余的部分改变用途的,应当不属于税法约束范围。但在实践中福利费结余中哪些为“已在税前扣除”的金额仍有待明确。○

界定的人员人工包括企业在职研发人员的工资、奖金、津贴、补贴、社会保险费和住房公积金等人工费用以及外聘研发人员的劳务费用,这里的社会保险费、住房公积金等人工费用在高新技术企业认定中并不适用。

由于辅助人员往往同时为多个研究开发项目提供辅助服务,在计算不同研究开发项目发生的研发费用时,需要采用合适的比例对辅助人员人工费用进行合理分摊,比如按照辅助人员提供的工时进行分摊。

与《企业所得税法实施条例》第三十四条规定的可以在税前扣除的工资薪金支出不同的是,作为高新技术企业考核指标的研发费用中的工资薪金,不受税前扣除规定中的“合理的工资薪金支出”的要求限制。即使将来国务院财政、税务主管部门对“合理的工资薪金支出”税前扣除金额进行必要的限制,也不会影响高新技术企业认定过程中对研发费用的测度。

二、直接投入

362号文规定,直接投入是指企业为实施研究开发项目而购买的原材料等相关支出,例如:水和燃料(包括煤气和电)的使用费;用于中间试验和产品试制达不到固定资产标准的模具、样品、样机及一般测试手段购置费;试制产品的检验费;用于研究开发活动的仪器设备的简单维护费;以经营租赁方式租入的固定资产发生的租赁费等。在实际工作中,企业要进行研究开发,就必然要进行科学实验,实验耗用的化学药品、实验动物发生的支出都是典型的直接投入。

直接投入的构成内容在财企[2007]194号文中也有类似表述,不过财企[2007]194号文将其分为两类:一类是研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用;另一类是用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备的开发及制造费,设备调整及检验费,样品、样机及一般测试手段购置费,试制产品的检验费等。

三、折旧费用与长期待摊费用

362号文规定,本项目是指为进行研究开发活动而购置的仪器和设备以及研究开发项目在用建筑物的折旧费用,以及研发设施改建、改装、装修和修理过程中发生的长期待摊费用。从财务管理角度而言,这些费用属于间接费用,其发生数额与企业采用的折旧、摊销方法等密切相关,从这个意义上来说,以后在进行高新技术企业认定管理时还可能对折旧(摊销)的方法、年限、残值作一些必要的限定。财企[2007]194号文规定的研发费用包括用于研发活动的仪器、设备、房屋等固定资产的折旧费或租赁费以及相关固定资产的运行维护、维修等费用,在高新技术企业认定中,应将租赁费调整为直接投入项目。

值得强调的是,研发设施改建、改装、装修和修理过程中发生的费用,不一定都按照长期待摊费用进行税务处理,比如不符合资本化条件的一些修理费用支出可能在进行所得税处理时直接在纳税年度当期一次性扣除,这时可以将其作为直接投入项目理解。

四、设计费用

362号文规定,设计费用是指为新产品和新工艺的构思、

开发和制造,进行工序、技术规范、操作特性方面的设计等发生的费用。

五、装备调试费

362号文规定,装备调试费主要包括工装准备过程中进行的研究开发活动所发生的费用。

为大规模、批量化和商业化生产所进行的常规性工装准备和工业工程发生的费用不能计入装备调试费。财企[2007]194号文没有单独设置装备调试费项目。

六、无形资产摊销

362号文规定,无形资产摊销是指因研究开发活动需要购入的专有技术(包括专利、非专利发明、许可证、专有技术、设计和计算方法等)所发生的费用摊销。该规定与财企[2007]194号文规定的用于研发活动的软件、专利权、非专利技术等无形资产的摊销费用基本一致。

七、委托外部研究开发费用

362号文规定,委托外部研究开发费用是指企业委托境内其他企业、大学、研究机构、转制院所、技术专业服务机构和境外机构进行研究开发活动所发生的费用(项目成果为企业拥有,且与企业的主要经营业务紧密相关)。委托外部个人发生的委托费用没有被列入其中,但是按照财企[2007]194号文的规定,研究开发费用包括通过外包、合作研发等方式,委托其他单位、个人或者与之合作进行研发而支付的费用。笔者建议,对于委托外部个人发生的研发费用,可以通过与个人签订服务期超过183天的民事劳务合同将有关费用转化为人员人工。在高新技术企业认定过程中,企业只能按照委托外部研究开发费用发生额的80%计入研发费用总额。

八、其他费用

362号文规定,为研究开发活动所发生的其他费用包括办公费、通讯费、专利申请维护费和高科技研发保险费等。此项费用一般不得超过研究开发总费用的10%,另有规定的除外。

财企[2007]194号文规定,与研发活动直接相关的其他费用,包括技术图书资料费、资料翻译费、会议费、差旅费、办公费、外事费、研发人员培训费、培养费、专家咨询费和高科技研发保险费等。笔者认为,由于其他费用的性质划分存在一定的弹性空间,企业依然可以将362号文没有明确的技术图书资料费、资料翻译费、研发人员培训费、专家咨询费列入其他费用,但是认定中一般只承认研究开发费用总额的10%。同理,财企[2007]194号文规定的研发成果的论证、评审、验收和评估等产生的费用以及知识产权的申请费、注册费和代理费等费用也可以计入其他费用。

财企[2007]194号文规定,企业应当明确研发费用的开支范围和标准,严格审批程序,并按照研发项目或者承担研发任务的单位,设立台账归集、核算研发费用。企业依法取得知识产权后,在境内外发生的知识产权维护费、诉讼费、代理费及其他相关费用支出,通过“管理费用”科目据实列支,不应纳入研发费用。企业研发机构发生的各项开支纳入研发费用管理,但同时承担生产任务的,要合理划分研发费用与生产费用。这些规定在高新技术企业认定中同样适用。○