

# 财政部加强企业研发费用财务管理意见解读

北京 王学军

财政部于2007年9月4日发布了《关于企业加强研发费用财务管理的若干意见》(财企[2007]194号)(以下简称“意见”)。该意见与《企业财务通则》相配套,属于通则下位的具体财务管理指导意见。同时,该意见也是贯彻实施《国家中长期科学和技术发展规划纲要(2006~2020年)》(国发[2005]44号)的重要规范性文件。

## 一、明确了研发费用的基本内容

《企业财务通则》第三十八条规定:“企业技术研发和科技成果转化项目所需经费,可以通过建立研发准备金筹措,据实列入相关资产成本或者当期费用。符合国家规定条件的企业集团,可以集中使用研发费用,用于企业主导产品和核心技术的自主研发。”但是,这条规定并没有明确研发费用的具体构成,使得研发费用的具体管理策略无法实施。意见作为《企业财务通则》的重要配套规范,首先明确了研发费用的基本构成内容。

意见指出,研发费用(即原“技术开发费”),指企业在产品、技术、材料、工艺、标准的研究、开发过程中发生的各项费用,包括:①研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用;②企业在职研发人员的工资、奖金、津贴、补贴、社会保险费、住房公积金等人工费用以及外聘研发人员的劳务费用;③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;④用于研发活动的软件、专利权、非专利技术无形资产的摊销费用;⑤用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费,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;⑥研发成果的论证、评审、验收、评估以及知识产权的申请费、注册费、代理费等费用;⑦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;⑧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、高新科技研发保险费用等。

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、“打假”费及其他相关费用支出,从管理费用中据实列支,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。

意见发布之前,我国并没有文件对研发费用的内容做出

对应一张发票。发票传递到应收系统,调用应收系统的自动转账模板制单。这里需要对应收系统的自动转账模板重新设计,即设计两个自动转账模板:一个是“纳税申报模板”,生成凭证为:借:应收账款;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)。一个是“收入确认模板”,生成凭证为:借:应收账款;贷:主营业务收入。之所以可以将税费和货款分开编制凭证,是因为在ERP环境下,会计信息的存储与输出是分离的,存储过程发生变化不会影响会计的输出方式。在应收系统制单时,会计人员根据销售的实际情况决定何时调用何种模板:对于不符合收入确认条件的销售,按《增值税暂行条例实施细则》的规定只调用“纳税申报模板”;对于符合收入确认条件的销售,需调用“纳税申报模板”和“收入确认模板”。这种分类方法可以确保在纳税申报和收入确认时间不一致的情况下也能实现自动转账。

3. 以先发货后确认收入的销售类型为例演示重组后的会计处理程序(见图2)。通过在存货管理系统和应收系统重新设计模板,使存货的减少能及时反映在存货明细账中,即存货发出时触发自动转账模板将存货成本

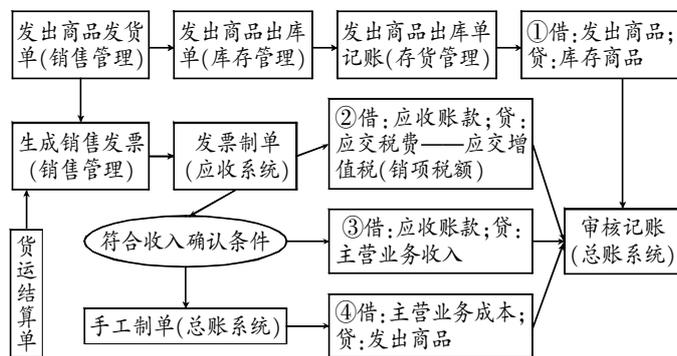


图2 账务处理流程

转入“发出商品”中(见图2①);使税务机关的增值税扣缴及时反映在增值税明细账上,即不论收入能否确认,只要符合税务机关增值税扣缴规定,就可以通过自动转账确认销项税额(见图2②);使收入的确认反映经济实质,即符合收入确认条件时才能调用收入确认模块(见图2③);对于主营业务成本的结转需要手工制单(见图2④)。如此看来,系统经改进后不仅能够处理特殊类型的经济业务,而且能最大限度实现自动转账,正如上例所示,只有最后结转主营业务成本没有实现自动转账。○

如此细致的规定。1992年的《企业财务通则》仅规定技术开发费作为管理费用的组成项目。1996年,财政部、国家税务总局印发的《关于促进企业技术进步有关财务税收问题的通知》(财工字[1996]41号),界定了技术开发费用的内涵,即“企业研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的各项费用,包括新产品设计费,工艺规程制定费,设备调整费,原材料和半成品的试验费,技术图书资料费,未纳入国家计划的中间试验费,研究机构人员的工资,研究设备的折旧,与新产品的试制、技术研究有关的其他经费以及委托其他单位进行科研试制的费用”。随着企业研发活动及相应支出日趋复杂,财工字[1996]41号文列举的技术开发费项目较为原则,互有交叉,且与企业的成本(费用)构成要素衔接不够,不便操作。针对这种情况,意见提出了“研发费用”这一概念。上述按经济内容重新划分的八项研发费用,与原技术开发费对应衔接。

## 二、强调了企业集团集中使用研发费用的原则

意见指出,对技术要求高、投资数额大、单个企业难以独立承担的研发项目,或者研发力量集中在集团公司、由其统筹管理集团研发活动的,集团公司可以在所属全资及控股企业范围内集中使用研发费用。

结合以上意见精神,笔者认为,集团公司集中使用研发费用,至少应当遵循以下原则:

1. 必要原则。即集中使用研发费用的目的应当是研发主导产品和核心技术,而这个目的以集团内单个企业一己之力确实无法达成,或者各企业分散进行研发,缺乏合力。集团公司不能借此变相收取管理费用,或者避税。

2. 适度原则。即集团公司应当合理估计研发需求,向成员企业收取的研发费用不应过多偏离实际研发支出。根据国际经验,企业研发经费占销售收入的比重一般应当在3%以上,而据统计,我国国有企业2000~2004年间,科技经费占销售收入的比重仅在0.5%左右,大型国有企业平均水平也仅为0.6%,2004年该比重达到1%以上的企业仅占2%。根据这种实际情况,意见做出具体规定,集团公司集中收取的研发费用总额,原则上不超过集团合并财务报表销售收入的2%;使用后的年末余额连续三年超过当年集中收取总额的20%或者出现赤字的,集团公司应当调整集中收取的标准。

3. 权责利一致原则。为了避免集团公司集中财力时侵占成员企业权益,或者各企业对集中使用研发费用形成的知识产权归属发生争执,集团公司应当确定研发费用集中收付方式以及研发成果的分享办法,通过与成员企业协商、签订协议等方式,维护集团成员企业的合法权益。

实际进行会计核算时,集团成员企业交纳的研发费用从当期管理费用列支。集团公司集中收取的研发费用作为专项应付款管理,发生的研发支出,形成资产的部分作为集团公司递延收益处理;没有形成资产的部分,据实核销。意见第五条要求,集团公司应当在年度合并财务会计报告中,按规定披露研发费用相关财务信息,包括研发费用支出规模及其占销售收入的比例、集中收付研发费用情况等。注册会计师审计时,

应当对研发费用的使用和管理情况予以关注。

## 三、授权企业可以建立研发准备金制度

意见第四条规定,企业可以建立研发准备金制度,根据研发计划及资金需求,提前安排资金,确保研发资金的需要,研发费用按实际发生额列入成本(费用)。而此前的财务通则并没有关于准备金管理制度的内容。

国发[2005]44号文件中提出,结合企业所得税和企业财务制度改革,鼓励企业建立技术研究开发专项资金制度。为了贯彻落实这项政策,意见规定,企业可以通过建立研发准备金制度,筹措技术研发和科技成果转化项目所需经费。具体研发项目已经确定、预算管理较为成熟的企业,可以根据研发计划及资金需求,按销售收入的一定比例提前安排资金,实行预算管理。建立研发准备金制度,对当年的研发资金提前做出安排,能够增强企业自主创新的规划性,确保企业研发活动的资金需求。为了加强事中控制,企业可以结合自身特点建立研发准备金使用情况的定期报告制度以及追踪反馈制度。例如,要求企业内部研发或者科技部门,每半年向财务部门报送技术研发和科技成果转化费收支情况,年度终了编制年度收支决算上报财务部门,项目完成后编制项目经费决算及项目固定资产清单等上报财务部门。因各种原因中止技术研发和科技成果转化项目的,应要求研发或者科技部门在规定期限内编制经费决算,连同固定资产购置情况,一并报财务部门核批,并缴回剩余的项目经费。为了避免突击花钱的情况发生,同时考虑研发活动有较强的不确定性,技术研发和科技成果转化项目当年结余的资金一般可允许结转下年继续使用,但是已完工并通过验收的项目结余经费必须要求及时缴回。

## 四、界定了企业研发人员的队伍构成,规定了研发费用的管理和处理方法

意见规定,本意见所称企业研发人员,指从事研究开发活动的企业在职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。本意见所称企业研发机构,指按照《国家认定企业技术中心管理办法》(国家发展改革委令53号)认定的企业技术中心及分中心,企业按照国家有关规定组建的国家(重点、工程)实验室、国家工程(技术)研究中心及其他形式的研发机构,以及企业内部设置的、经当地市级以上有关主管部门认定的研发中心、研究所,与高等院校及科研机构联合设立的博士后站、中试基地、实验室等。

这些研发人员和研发机构发生的各项开支,应当纳入研发费用管理,若同时承担生产任务的,要合理划分研发与生产费用。根据研发项目成功的可能性以及最终成果的体现形式,企业研发费用既可能资本化,也可能费用化。换言之,企业应根据实际情况,将发生的研发费用列入相关资产成本或者当期费用。由于研发活动对培养企业核心竞争力至关重要,而且国家对企业研发支出有一系列的财税优惠政策,因此,企业应当规范和加强研发费用管理,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。○