

研发项目费用核算及 相关高新产品收入确认问题

胡黎亚

(浙江正信永浩联合会计师事务所 杭州 310007)

【摘要】企业的技术研发活动是企业为开发新产品或新工艺、新技术所进行的研发活动。不同性质的研发项目对企业研发费用核算及高新产品收入确认是有差异的。本文主要分析了新产品研发项目与新工艺、新技术研发项目的研发费用归集问题,以及相关的高新产品(服务)收入确认问题。

【关键词】研发项目 研发费用 高新产品(服务)收入

根据科技部、财政部、国家税务总局2008年度颁布实施的《高新技术企业认定管理工作指引》,将企业的技术研发活动定义为:为获得科学与技术(不包括人文、社会科学)新知识,创造性运用科学技术新知识,或实质性改进技术、产品(服务)而持续进行的具有明确目标的活动。简言之,可以理解为企业为开发新产品或新工艺、新技术所进行的研发活动。近几年来,笔者参与了不少企业申请高新技术企业认定及复审的专项审计及辅导工作。随着高新技术企业认定及复审工作的开展,企业对于高新技术企业认定的流程及研发活动的管理与核算越来越熟悉,但仍有一些细节值得探讨。本文拟就不同性质的研发项目对企业研发费用核算及高新产品(服务)收入确认的影响问题作一探讨。

一、立项环节确定研发项目的不同性质

研发项目立项是企业根据自身的发展规划、市场前景、技术特点,提出的具体项目的建议文件。具体包含研发项目的总预算、可行性研究报告、项目实施目的、进度以及参与的部门及人员。企业的项目可以是申报国家、省、市政府的科技项目,获得相应部门的财政拨款,也称为外部立项,例如科技部974项目、863项目、火炬计划项目等;也可以是企业内部立项,自行筹资自行研发。企业科技项目的申报及实施完成,需要研发部、生产部、财务部等多个部门的配合。

作为研发项目进行的第一步环节——立项环节,区分研发项目是新产品开发还是对现有的产品及技术进行提升,也就至关重要,相当于明确了研发项目的主旨及目标,也明确了研发项目在财务账上的核算要点。主要区分如下:

1. 研发目标不同。新产品研发立项研发的目标为开

发新产品,作为研发及生产的主体,企业本次立项研发的是以前没有的产品。而新工艺、新技术研发项目研发目标为工艺或技术的改进,是企业在原有产品技术的基础上对生产工艺或技术参数的改进,使原有产品生产过程节省原材料、降低能耗、单位产出率提高,或使得原有产品功能、设计更先进。

对于中介机构人员,在判断企业研发项目的性质上还是有一些诀窍的。比如医药化工企业,在新产品的研制过程中,相关行政部门的干预及准入制度比较严格,需要有众多的小试、中试或者环保、临床等批文。通过查核企业提供的一些批文及文件,就能区分研发项目的分类,进而正确对研发费用进行归集和确认。对于行政准入不严格的企业,则可以查阅企业的以前年度账面记录,看看是否有研发项目对应的产品销售,如果有,则认定为新工艺或新技术研发项目比较合适。

2. 研发项目名称上区分。如果是新产品的开发项目,研发项目名称一般描述为“××产品的研发项目”;而新技术、新工艺的研发项目,研发名称应描述为“××技术或工艺的改进项目”。直接在研发项目名称上予以区分,可为研发开发费用归集核算、项目申报、专家评审环节提供便利。

二、不同性质的研发项目的费用归集

根据《浙江省科技厅关于做好2013年高新技术企业认定复审等工作的通知》的规定,对照申报企业的研发费用用的起止日期、金额与企业的成果转化证明资料,投产后发生的费用应计入相关产品的成本,一般情况下,不得作为研究开发费;对已形成规模化销售的产品(服务)进行后续改进提升的研发活动而发生的费用,企业应给出详细说明。笔者认为,以上规定针对新产品研发项目及部分

无对应原有产品的新工艺、新技术研发项目而言,是合适的;但对于有对应原有产品的新技术及新工艺改进项目,则过于笼统。

1. 不同性质研发项目的研究开发费用归集方式不同。按照企业正常的生产经营规律,一般是先进行研发活动,研发成功后再投入生产经营,新产品研发项目和部分新工艺与新技术研发项目是符合这条规律的。对应的研发费用是自研发立项开始至小试、中试成功,该期间的投入均作为研发费用。该期间所发生的研发材料领料、研发人员及生产辅助人员的工资均作为研发费用归集,无须区分研发与生产,无须分摊。

而大部分新工艺与新技术研发项目,伴随相关生产工艺的改进或技术的提升,生产活动与研发活动是相辅相成,交叉重叠,不易分割的。生产出来的产成品效能是否提高、单位生产成本是否下降,需要不断投料、试验、比照技术参数完成。而且试验活动产生的副产品、等外品可能还能销售,这其中,如何归集研发费用就存在着多种可能。

比如某钢厂针对某种新型硬度钢开展研发,投入了矿石、石灰石、煤、电等材料,其工艺及技术的改进体现在所用原材料的节省、产出品硬度提升。该厂第一炉因控温环节出现失误,试制失败;如果企业还想继续试制,这炉钢水可以循环使用,直至硬度达到客户要求。在一炉炉反复试制过程中,原材料有所损耗。这部分损耗掉的原材料、辅料等,毫无疑问可以归集为该研发项目的研发费。假设某一炉出产的钢硬度达标了,可以正常销售,那总投入扣除损耗掉的材料后还应该分摊一部分材料费、动力费、人工费作为研发费用,剩余的费用作为该特种钢的成本结转比较合适。如果硬度未达标,但其产出的等外品钢仍是特种钢,仍可以对外销售,只是售价偏低。这样的话,等外品的前期投入与收入应分别核算。

2. 新工艺与新技术研发项目的管理应更细节化、规范化。正因为有部分新工艺与新技术研发项目实施过程中存在研发活动与生产活动的重叠,对于企业的生产成本、研发费用核算及合理准确分摊,提出更高的要求。企业应该尽量准确区分研发活动和生产活动,对每次研发的试制投料及结果做出记录,科学地计算出材料的损耗数量及金额,在账务上区分生产成本与研发费用核算。如果真的做到研发活动投入原材料、人员人工、仪器及设备的规范化、精细化核算,如实反映实际研发投入情况,相关政府管理部门也会认可的。

研发及辅助人员、研发设备,相对来说,因其耗用工时较易统计,实现生产与研发的精细化核算并不困难,只要按照耗用工时的比例合理分摊入成本、各个涉及的研发项目费用即可。而作为研发活动投入大项的研发原材

料领用,因为存在与生产环节交叉问题,且材料的形态随着高温、高压、检测、裁剪、锻造等加工环节会发生变化,统计与区分相对困难。正因为有难度,在研发环节更应该是详细记录相关材料的领用、使用、消耗以及废料的去向。在正确记录相关材料去向的基础上,财务核算依据各个研发项目单独核算研发费用的原则,准确分摊每个研发项目的研发费的难题就迎刃而解了。

以某服装设计公司为例,除设计人员的工资外,其大部分研发费用为样衣样料的领用及损耗。对于外购样衣的管理,流程如下:①研发项目组申请采购,填写样衣申请表;②经审批采购后入库统一管理,并登记研发部外购样衣台账;③设计师填写领料单,领用样衣;④设计师使用完后,归还样衣仓库;⑤过季样衣定期整理,完好的人公司统一的样衣仓库,由企业组织低价销售;⑥如果样衣使用完毕后存在破损,则经审批后进行报废处理。研发部门每日应编制样衣的收发明细账、研发人员工时报表,每月编制样衣盘存表。

对于自制样衣的管理,流程如下:①研发部门设计稿经审核后,凭研发试制通知单申请样料采购;②样料采购后入库统一管理,并登记研发部外购样料台账;③设计师填写领料单,领用样料用于打版、剪裁、缝纫、制衣并反复修改直至样衣成形;④样衣交由销售部参加订货会,选中的一部分由销售部留用陈列展厅、另一部分由设计部继续研发,未选中的退回研发部,入研发部样衣库,或销售或清理;⑤研发部对选中的样衣,进行中试,反复修改后由客户试用,确认后封样,入样衣库进行统一管理,或销售或处理。这其中要编制样衣研发生产日报表、样衣收发存及销售报表及研发人员工时报表。

不管是外购样衣还是自制样衣,财务部每月都根据上述部门的报表,核算出样衣样料成本及设计研发人员耗用工时,分摊至各研发项目投入。

三、与不同性质研发项目相关的高新产品(服务)收入确认

1. 项目对应的高新产品收入确认时间点不同。新产品研发项目对应的高新产品收入的起点应是在中试成功后大规模投产并进行销售之时。在科技成果转化列表中填列转化时间应该为项目结束时间或之后。比如A新产品开发项目,起止时间为2012年1月~2013年8月,则成果转化时间应在2013年8月以后,此后的销售可以作为该研发项目对应的高新产品销售收入,当然项目结束时间前期的小额销售也是可以认可的,系新产品小试或中试所产生的产品销售。如果此前就有大批量的销售,则该项目研发已经完成,项目的结束时间仍为2013年8月就不甚合适了。

而部分新工艺与新技术研发项目,有可能在试验、实

施过程中就有产品销售。试制的产品未完全达到研发项目立项最终所定的技术指标要求、产品的性能尚在改进过程中,但所试制出的产品仍能销售或反复使用,理解为等外品或副产品更为合适。此期间产生的销售理应作为该研发项目对应的高新产品销售收入,当然在销售收入的确认时间上也有讲究。

比如**B**新工艺或新工艺开发项目,起止时间为**2012**年**1**月~**2013**年**8**月,则成果转化时间可以在**2013**年**8**月之前。当然该研发项目对应的高新产品收入的销售时间不能太接近**2012**年**1**月,否则该技术改进项目真实性不强。让人感觉项目一开发就有销售,等同于未立项之前的原有产品销售,那么此项目立项的意义不大。

2. 关注相应资料的关联与逻辑性。

(1)高新产品对应的领域与专利的关联。在申报高新技术企业认定时,高新产品收入表一定要写明产品对应的领域,注意区分两种情形:一是产品本身属于“国家重点支持的高新技术领域”;二是产品使用了“国家重点支持的高新技术领域”内的技术。与之相对应,企业取得的专利必须和企业的主营业务收入产品有较紧密联系,要么是确实在生产研发过程中取得该项专利,要么在生产或研发过程中应用了该项专利。

(2)新产品、新技术证书取得时间与研发项目起始时间的关联。一般而言,新产品开发项目的佐证资料应为新产品鉴定证书、省市新产品项目立项书等;新工艺、新技术研发项目的佐证资料应为技术查新报告、省市新技术项目立项书等。在鉴别不同性质项目对应的资料差异的同时,另外也要关注相关证明材料取得时间与研发项目执行期间的关联性。

接上文举例,若**A**项目已于**2012**年**12**月取得新产品鉴定证书,那就相当于产品开发已经结束,该研发项目的结束日期为**2013**年**8**月就不甚合适了。同样,若**B**项目已于**2012**年**12**月取得新技术验收文件或技术查新报告,相当于此项目的技术研发过程也已经完成,该研发项目的结束日期也不能拖延到**2013**年**8**月。

3. 试制产品收入及研发废料的核算。目前对于试制产品收入及研发废料应如何核算有两种观点:一种观点认为,试制产品的投入系研发费用,相关的收入单列,不冲减费用;另一种观点认为,企业发生的处置收入是研发

费用的冲减金额,处置收入应从研发经费中抵减。

(1)新产品研发项目的试制产品收入核算。笔者认为,在新产品项目的研发中,首台套产品的成本势必包含较大的投入。①如果该产品作为样品,不对外销售,则前期的投入就是研发费用,在“管理费用——研发费用”中的借方发生反映,不必结转至“产成品”科目;②若该产品送给外单位试用,视同销售处理;③若该样品销售,其销售收入应冲减研发费用,作为研发费用的贷项发生额。当然,在统计高新技术企业认定研发费用总额时,强调的是研发活动的投入过程,应按研发费用的借方发生额统计。因为首台套样品纯粹是研发的产物,产生前提并非销售,不具备大规模性,只是对于前期投入的相对补偿及肯定。

而税法中涉及的研发费加计扣除优惠政策,倾向于对企业研发活动的补偿与支持,应按研发费用的净值来计算更适宜。即对于研发产品试生产形成样品或产品的,其销售收入应冲减研发费用。

(2)新工艺及新技术研发项目的试制品核算。而对于有原产品对应的部分新工艺及新技术研发项目,这个问题并不难解。研发活动与生产活动相互交叉,达到既定标准或未达既定标准的试制品的成本确认原则为,按相对符合研发与生产的分摊比例厘清产品成本和研发费用;相应取得的处置收入则确定为销售收入,在“营业收入”(适用企业会计准则的企业)或“主营业务收入”(适用企业会计制度的企业)科目中反映。

对于研发废料的会计核算,目前并无明文规定。因废料系研发过程的附属物,减少废料产生的过程较难控制,且废料对应的成本较难归集及核算。一般的做法是将研发中产生的废品收入直接记入“营业收入”(适用企业会计准则的企业)或“其他业务收入”(适用企业会计制度的企业)科目,不需要冲减研发费用。当然,该研发项目是属于新产品研发还是新工艺及新技术研发,在研发废料的核算上不存在差异。

主要参考文献

1. 宋献中,冯敏红.研发费用逐利性研究.财会月刊,2004;1
2. 周艳.科技型企业研发费用会计处理之我见.财会月刊,2005;6