附件

会计师事务所执行审计业务涉及对研发活动的识别与研发费用分类的问题解答

高新技术企业评审和研发费用加计扣除，均涉及研发活动和研发费用的职业判断问题，本问题解答在梳理和归纳研发费用审计业务项目中遇到的一些实务难点基础上，收集了若干案例，供会计师事务所及其从业人员执行高企认定研发费用专项审计和研发费用加计扣除专题咨询等业务时参考。本问题解答不能替代相关法律、法规、执业准则，也不能替代注册会计师的职业判断，在执业过程中注册会计师应结合实际情况合理引用。

# 注册会计师自行判定研发活动时，应从哪几个方面入手？如何借助技术专家的工作？

答：注册会计师自行判断研发活动时，应根据具体的审计目的，结合《高新技术企业认定管理办法》（国科发火〔2016〕32号）、《高新技术企业认定管理工作指引》（国科发火〔2016〕195号）、《研发费用加计扣除政策执行指引（2.0版）》和《研发费用加计扣除项目鉴定案例》进行判定。

依据上述文件规定，注册会计师判断研发活动有三个要点，一是是否有明确创新目标，二是是否有系统组织形式，三是研发结果是否不确定。

**（一）对明确创新目标判断，注册会计师判断方式：**一是与研发负责人沟通，通过询问研发团队在项目开展初期设定的目标，了解他们期望达成的技术突破、功能优化等创新相关内容，以及这些目标如何与行业发展趋势相契合；二是借助技术专家的工作，分析企业研发活动的目标是否不低于行业平均水平，或在行业标准之上，或能够帮助企业的产品在特定领域内具备竞争力。

**（二）对系统组织形式判断，注册会计师判断方式：**一是了解企业的研发团队、仪器设备、研发场地等软硬件配置情况；二是了解企业是否制定相应的研发制度，以规范和推动研发项目从可行性研究、立项、测试/试验，到验收、结题、研发成果申报等全流程开展。

**（三）对研发结果不确定判断，注册会计师判断方式：**一是关注研发全过程的数据资料，研发结果是否呈现出不断优化改进的状态；二是通过查看企业研发活动是否有明确的可计量成果指标，而非含糊的描述式记录，以此判断其研发结果最终能否检验。

因此，“立项依据充分”“研发内容和目标明确”“技术上…先进性、创新性”“完成和验收”“申请专利”这些条件都可以用来判断企业研发项目是否是充分的“研发活动”。

**示例1：**

**智能\*\*多功能办公桌**

本案例选自2023年科技部政策法规与创新体系建设司、税务总局所得税司从研发费用加计扣除提请专家鉴定的项目集，通过本案例有助于注册会计师更好地理解研发活动特征。

某企业提供的项目研发目标和内容是针对市场上办公桌的传统办公单一属性，企业认为“智能\*\*多功能办公桌”项目的研发目标旨在办公智能化、舒适度等方面实现突破性的创新。拟突破的核心技术和技术创新点如“关键技术”“创新点”“技术指标”等介绍内容，均笼统地描述为“包含\*\*\*功能”“实现\*\*\*功能”。拟达到的技术指标未设定定量的技术指标。

专家判断该项目不具有创新性，不属于研发活动。主要理由如下：

**（一）项目目标没有体现创新性**

“智能\*\*多功能办公桌”项目是将现有成熟产品“办公桌”“旋转式抽屉”“USB接口”“电源插座”“LED灯”等组件简单组合，这些组件在当下市场中已经是十分成熟的工业产品。项目的整体设计方案属于对现有成熟工业化产品的简单组合。

**（二）项目组织实施的关键材料缺失，系统性体现不足**

项目技术路线未从技术实现的路径角度充分论证，仅简单介绍为“立项可行性分析——总体设计——技术方案与加工工艺确认——样品制作……”，实施过程中未制定定量的技术指标。

**（三）项目实施过程缺乏实验记录，无法证明研发结果不确**

**定性**

项目完成情况仅简单描述为“按照立项要求完成，且实现了相应技术目标”，未提供任何相关实验测试记录、性能数据、产品照片等佐证材料。在未设定定量的考核指标前提下，结论描述为“各项参数均已达标，满足立项设计要求”。

因此该项目不具有创新性，属于“对现存产品、服务、技术、材料或工艺流程进行的重复或简单改变”的情形，不是符合条件的研发活动。

结合本案例延伸思考，如果对该项目技术创新点，包括“关键技术”“创新点”“技术指标”等内容介绍，不是笼统地描述为“包含桌面自动升降功能”“实现LED灯自动感应功能”等，而是有具体的可计量目标，如“实现桌面5秒内升降30厘米”“实现感应范围内1米LED灯0.5秒启动”“响应速度超过市场同类产品30%”等，则该项目更能符合研发活动特征。

# 注册会计师如何判断研发活动及研发费用管理和核算是否规范，难点在哪些方面？

答：注册会计师需全面了解企业研发流程和内部控制，包括与企业研发、财务等相关部门人员沟通，查阅研发项目文档，如立项报告、可行性研究报告、项目计划书等，了解企业研发活动的流程、组织架构和内部控制制度，从而判断研发费用的管理和核算是否规范，是否符合制度规定。具体可以从以下几方面入手：

**（一）审查会计记录和凭证：**检查研发费用的会计科目设置是否合理，是否按照会计准则的要求对研发费用进行了正确的分类和核算。同时，审查相关的会计凭证，包括发票、收据、报销单等，核实研发费用的真实性和准确性。

**（二）分析研发费用的构成和变动趋势：**对研发费用的各项构成进行分析，如人员人工、直接投入、折旧费用等，了解其在研发活动中的占比和变动趋势。结合企业的研发计划和实际进展，判断研发费用的合理性。

**（三）实地考察和访谈：**实地考察企业的研发场所、设备等，了解研发活动的实际情况。如访谈研发人员，核实其参与研发项目的时间、工作内容等，确认研发费用中人员人工的合理性等。

注册会计师识别研发活动与研发费用关系是否规范的难点：

**（一）研发活动具有复杂性和专业性：**研发活动涉及多个领域和专业知识，注册会计师可能缺乏相关的专业背景和经验，难以准确判断研发活动的性质、范围和进度，从而影响对研发费用的识别和判断。

**（二）费用归集和分摊的困难：**研发费用的归集和分摊涉及多个环节和因素，如人员工时的统计、设备的使用情况、材料的领用等。在实际操作中，这些数据可能难以准确获取和计量，导致研发费用的归集和分摊存在困难。

**（三）企业内部控制的不完善：**企业可能缺乏完善的研发费用内部控制制度，或者内部控制执行不到位，导致研发费用的核算和管理存在漏洞，增加了注册会计师识别的难度。

**（四）企业的利益驱动和财务造假：**个别企业为了达到特定的财务目标，如享受税收优惠、粉饰科研能力等，可能会故意夸大或虚增研发费用，或者将与研发活动无关的费用计入研发费用。注册会计师需要识别这些财务造假行为，难度较大。

**示例2：**

**焦煤企业虚报研发费用**

国家税务总局吕梁市税务局稽查局依法查处XX焦煤有限公司虚报研发费用加计扣除案件，该企业通过虚报研发支出，违规享受研发费用加计扣除税收优惠政策，少缴纳企业所得税。

吕梁市税务局稽查局按照程序依法对XX焦煤有限公司享受研发费用加计扣除优惠政策的有关情况进行核查。被检企业积极提供了25个研发项目的有关资料，从立项决议到查新报告，从研发人员打卡记录到物料领用单，各项资料基本应有尽有。

检查人员并未将目光局限在资料是否齐全、前后逻辑是否对应上，还对各项研发支出的金额进行了全面分析。发现项目的立项书里只提到了3个设备，电费常年高企的异常现象。检查人员查阅了该厂有关电费的全部会计凭证，发现该项目的研发动力电费竟以该厂全年生产经营活动所发生的全部电费作为基数，再按该项目所涉设备研发工时占总工时比例计算转出，这使得计入研发费用的动力电费显著增加。根据研发费用税前加计扣除归集范围的有关规定，列入归集范围的直接投入费用，是指研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用。该企业的电费归集范围明显不符合规定要求。检查人员随即“以点带面、重点突破”，梳理出动力电费、材料耗用、人员工资、设备折旧及维修等几个重点方面，进行深入检查。经检查发现，该企业的各项研发支出均存在不同程度的虚报现象。比如，大量领用立项书中所确定的研发设备无法使用的原材料；又如，将立项书中未提及设备的折旧及维修费计提至该研发项目的设备折旧及维修费支出中；再如，设备有了开机记录，研发人员却未打卡……等。

结合本案例延伸思考，资料完备并不意味着合法合规，注册会计师还是要综合分析研发活动与研发投入的逻辑，对比研发费用与公司整体支出，分析各项研发支出是否合理，对于夸大或虚增研发费用保持职业谨慎。

# 在不同政策规范下，研发费用归集有不同核算的口径，注册会计师需要关注哪几个方面？

答：由于研发费用存在会计核算、高新技术企业申请、研发费用加计扣除等不同政策规范的归集口径，注册会计师在执业中需要关注不同政策规范的差异，也需要关注实务操作层面的差异，以便准确审计研发费用。

**（一）需要关注不同政策规范的差异**

1.在会计核算审计中，注册会计师需关注《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）、《企业会计准则第6号--无形资产》、《企业会计准则解释第15号》和证监会发布的《监管规则适用指引--发行类第9号:研发人员及研发投入》等相关规定。

2.在高新企业认定审计中，注册会计师需在企业会计核算的基础上重点关注《高新技术企业认定管理办法》（国科发火〔2016〕32号）、《高新技术企业认定管理工作指引》（国科发火〔2016〕195号）等政策。

3.在研发费用加计扣除审计中，注册会计师需重点关注企业所得税和《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）、《研发费用加计扣除政策执行指引（2.0版）》等与研发费用加计扣除相关政策。

在不同口径下，尤其需要重点关注研发费用资本化和费用化、研发人员的股份支付、研发过程中形成产品或副产品、固定资产折旧、无形资产摊销等方面。

**（二）需要关注实务操作的细节差异**

主要考虑人员人工归集的主体范围、委托外部研发费用的归集和扣除限额、税收优惠政策（如设备一次性扣除）对研发费用加计扣除的影响等方面。

**示例3：**

**不同口径差异**

某股份有限公司在IPO首轮审核问询时的问题：“请发行人说明报告期研发费用、申请高新技术企业报送的研发费用、申请所得税加计扣除的研发费用间差异及原因。”

发行人回复：

**（一）报告期内发行人研发费用与申请高新技术企业报送的研发费用之间的差异原因（注：高新申报金额＞研发费用金额）**

根据国家税务总局《研发费用加计扣除政策执行指引（2.0版）》的说明，研发费用归集有会计核算、高新技术企业认定和加计扣除三个口径，其中高新技术企业认定口径的研发费用归集范围主要包括人员人工费用、直接投入费用、折旧费用与长期待摊费用、无形资产摊销费用、设计费用、设备调试费用与试验费用、委托外部研究开发费用以及其他费用，相关规则并未要求公司将对外销售的研发成品从研发费用中扣除。公司在会计核算过程中，已按照《企业会计准则解释第15号》进行会计处理，将因研发活动而形成的研发试制品在具体销售时所形成的收入和对应的成本分别进行会计处理，并计入当期损益。在结转存货成本时，按照《企业会计准则第1号-存货》的规定，从研发投入中将与研发试制品相关的材料成本支出转入存货，并按照历史实际成本计量。研发投入其他的部分，继续在研发费用中核算并列报。因此高新技术企业认定中的研发投入高于会计核算中的研发费用，两者存在一定差异。

**（二）报告期发行人研发费用与申请所得税加计扣除的研发费用之间的差异（注：会计核算的研发费用金额＞加计扣除的研发费用金额）**

报告期内，公司会计核算研发费用与申请所得税加计扣除的研发费用存在一定差异，主要系根据《财政部国家税务总局科技部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）文件规定，研发费用中的房租物业费、长期待摊费用、股份支付、建筑物折旧等不属于研发加计扣除范围，故该部分费用在研发费用加计扣除基数中予以扣除。因此会计核算中的研发费用高于申请所得税加计扣除的研发费用，两者存在一定差异。

**示例4：**

**委托外部研发费用的差异**

注册会计师在执行高新技术企业认定专项审计和企业研发费用加计扣除专项审计业务中，通常认为企业委托外部机构研发活动所发生的费用的政策标准是一致的，但实际政策执行是存在差异的。

《高新技术企业认定管理工作指引》（国科发火〔2016〕195号）中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）。委托外部研究开发费用的发生金额应按照独立交易原则确定。认定过程中，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。

《财政部国家税务总局科技部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)企业委托境内的外部机构或个人开展研发活动发生的费用，可按规定税前扣除；加计扣除时按照研发活动发生费用的80%作为加计扣除基数。

从上述政策描述看，两者都以“研发活动发生费用的80%”为归集标准，但实际执行中，加计扣除还需要考虑以下因素：

如《技术合同认定登记管理办法》第六条规定，未申请认定登记和未予登记的技术合同，不得享受税收优惠政策；国家税务总局公告2015年第97号、财税〔2018〕64号明确，委外研发项目备查资料应包含经科技行政主管部门登记的委托、合作研究开发项目的合同。根据《国家税务总局关于发布修订后的<企业所得税优惠政策事项办理办法>的公告》（国家税务总局公告2018年第23号）规定，涉及委托研究开发项目的合同，企业应将经科技行政主管部门登记的合同作为留存备查资料。

《技术合同认定规则》第五十二条规定，合同交易总额是指技术合同成交项目的总金额；技术交易额是指从合同交易总额中扣除购置设备、仪器、零部件、原材料等非技术性费用后的剩余金额，但合理数量标的物的直接成本不计入非技术性费用。

实务中，科学技术行政部门技术合同登记机构发放的《技术合同认定登记证明》反映了其对技术合同金额的审核意见。在税务实操中，多数税务机关认为，技术合同交易总额中超出合理数量的购置设备、仪器、零部件、原材料等非技术性交易金额不符合财税〔2015〕119号等文件规定的可加计扣除的研发费用范围，确有证据表明相关支出用于研发并且合理的除外。因此，对于企业发生的委托研发项目，通常建议企业以科学技术行政部门技术合同登记机构发放的合同认定登记证明中列明的“技术交易额”作为研发费加计扣除的基数，而非简单直接使用“合同交易总额”。

例如：某项目委托外部研究开发费用的发生金额100万元，会计科目核算的研发费用是100万元，高新技术企业认定专项审计确认归集研发费80万元，如果技术合同登记认定“属于技术开发-委托开发合同，合同总金额100万元，其中：技术交易额60万元”，则该项目当年可加计扣除的金额为60万元\*80%=48万元。

**示例5：**

**“创意设计活动”而发生的相关费用**

《财政部 国家税务总局 科学技术部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）将“创意设计活动”而发生的相关费用列入可税前加计扣除政策内，但部分注册会计师并没有注意到，这一条是在政策的“特别事项的处理”条文单独规定的，119号文件虽允许“创意设计活动”适用加计扣除政策，但其属于一项单独的优惠政策，并不代表此类“创意设计活动”属于研发活动。

“企业为获得创新性、创意性、突破性的产品进行创意设计活动”的加计扣除在“企业所得税年度纳税申报表”中，也不是在《研发费用加计扣除优惠明细表》(A107012)中填列的。2023年度及之前汇缴申报是在A107010《免税、减计收入及加计扣除优惠明细表》三、加计扣除栏目与“研发费用加计扣除”、“安置残疾人员所支付的工资加计扣除”并列填报的。2024年度汇缴是在《企业所得税年度纳税申报主表》(A100000)第22行“减：免税、减计收入及加计扣除”的明细行次选择表4事项“序号3企业为获得创新性、创意性、突破性的产品进行创意设计活动发生的相关费用加计扣除（集成电路和工业母机企业按120%加计扣除）”或“序号4企业为获得创新性、创意性、突破性的产品进行创意设计活动发生的相关费用加计扣除（按100%加计扣除）”进行填报。

因此，企业为获得创新性、创意性、突破性的产品进行创意设计活动而发生的相关费用加计扣除相应的创意设计活动要区别研发项目发生的研发费用对待。

# 研发费用审计业务中，研发人员人工费用核查的要点有哪些？

答：研发费用主要包括研发人员人工费用、直接投入费用、折旧费用与长期待摊费用、设计费用、装备调试费、无形资产摊销费用、委托外部研究开发费用、其他费用等，注册会计师应当分项核查。以下就研发人员人工费用的核查要点进行解答：

在研发费用的核查中，人员人工费用是重要的核查内容之一。以下是人员人工费用核查的要点：

**（一）人员身份及工作职能的核查**

1.人员工作职能确认：核查从事研发活动的人员是否符合规定，包括研究人员、技术人员和辅助人员。例如，研究人员应主要从事研究开发，即直接从事研发活动或相关技术创新活动；技术人员需具备相关领域的技术知识和经验。如，注册会计师可通过审阅劳动合同、岗位说明等文档资料，确认研发人员的工作职责是否与研发项目紧密相关。

2.兼职或临时人员的认定：对于兼职或临时聘用人员，需关注其合同形式，如兼职或临时人员需与企业或劳务派遣公司签订劳务用工协议，如未签订合同或协议，则注册会计师要综合判断兼职或临时人员是否存在事实劳动关系，如是否接受用人单位的管理、是否从用人单位获得报酬、能否获取含有兼职或临时人员名字的文件或工作任务单等。

3.非研发人员的排除：确保没有将从事后勤服务等非研发活动的人员工资计入研发费用。

**（二）人员费用的归集与核算**

1.工资及福利费用：核查研发人员的工资薪金、五险一金、外聘人员劳务费用等是否准确归集。同时，需确认是否存在将非研发人员的工资或福利费用错误计入研发费用的情况。

2.费用分摊的合理性：对于同时从事研发和非研发活动的人员，需根据从事研发和非研发活动的工时记录，分配其人工费用。例如，某员工当月总工时为160小时，其中研发活动100小时，非研发活动60小时，那么其当月工资薪金等费用应按62.50%的比例分摊至研发费用，其余37.50%分摊至非研发费用。

3.跨年度费用处理：对于跨年度的人员费用（如年终奖），需确保其按照合理的工时比例在不同项目或期间进行分配。

**（三）工时记录与证据**

1.工时记录的完整性：企业是否建立完善的工时记录台账，记录研发人员参与各项目的具体工时。这些记录是否经过项目负责人、部门主管及人事部门的多重复核。

2.考勤与工时核对：研发人员的工时记录是否可通过考勤系统进行验证，确保工时记录的真实性和准确性。

**（四）政策口径的适用**

1.高新技术企业认定：在高新技术企业认定中，研发人员的累计实际工作时间需满183天，且其人工费用需严格按照工时比例在不同项目间分摊。

2.研发费用加计扣除：加计扣除政策中，允许扣除的人员人工费用仅限于直接从事研发活动的人员，不包括后勤服务人员。也有某些地区的税务部门将兼职研发人员排除在允许扣除的范围之外。

**（五）其他注意事项**

1.福利费用的排除：在高企认定办法中，尚未明确将研发人员的福利费、补充养老保险、工会经费等纳入人员人工归集范围。

2.监管规则适用指引——发行类第9号：《研发人员及研发投入》中明确指出，对于既从事研发活动又从事非研发活动的人员，当期研发工时占比低于50%的，原则上不应认定为研发人员。如将其认定为研发人员，发行人应结合该人员对研发活动的实际贡献等，审慎论证认定的合理性。发行人与客户签订合同，为客户提供受托研发，除有充分证据表明履约过程中形成发行人能够控制的并预期能给发行人带来收益的研发成果外，原则上单纯从事受托研发的人员不能认定为研发人员。研发人员原则上应为与发行人签订劳动合同的人员。劳务派遣人员原则上不能认定为研发人员。发行人将签订其他形式合同的人员认定为研发人员的，应当结合相关人员的专业背景、工作内容、未签订劳动合同的原因等，审慎论证认定的合理性。

**示例6：**

**会计师事务所研发费用处罚案例**

某会计师事务所研发费用审计执行不到位：（1）研发人员方面，发行人未严格执行研发内控制度,较多研发项目存在后期新增研发人员的情况,但未见相应报送记录或审批流程记录,未严格执行研发内控制度。（2）研发人员薪酬分摊方面，报告期内发行人将总经理的薪酬和股份支付费用按照50%计入研发费用,相关会计处理合理性不足。

某会计师事务所研发费用审计执行不到位：研发人员薪酬分摊方面，报告期内发行人将总经理的薪酬和股份支付费用按照50%计入研发费用,相关会计处理合理性不足。

某会计师事务所研发费用审计执行不到位：研发人员方面，现场检查发现，发行人2020年末在册的160名专职研发人员中有18名存在异常情况，包括在截止日前已离职、从事非研发活动、不了解所从事研发项目基本情况等。

某会计师事务所研发费用审计执行不到位：研发费用未关注到公司参与研发的董监高工时占比过高、部分研发助理分配的薪酬远高于同职位水平等情形。

**示例7：**

**特殊形式的研发费用分类认定**

A公司为集团公司的下属企业。A公司在开展研发活动的过程中，需要集团公司派遣技术人员到A公司从事与研发活动有关的设计、测试、检修等工作，A公司与集团公司签署服务协议，实际以被派遣人员的人工成本及其他费用进行结算，且结算金额由集团公司开具“技术服务费”的发票。针对此种情况，被派遣人员能否统计为A公司的研发人员、支付的费用如何进行研发费用分类、是否适用研发费用加计扣除政策？

依据《国家税务总局关于研发费用税前加计扣除归集范围有关问题的公告》（国家税务总局公告2017年第40号），“外聘研发人员是指与本企业或劳务派遣企业签订劳务用工协议（合同）和临时聘用的研究人员、技术人员、辅助人员。接受劳务派遣的企业按照协议（合同）约定支付给劳务派遣企业，且由劳务派遣企业实际支付给外聘研发人员的工资薪金等费用，属于外聘研发人员的劳务费用。”

注册会计师在综合分析后认为，服务协议由集团公司与A公司签订，A公司并未与被派遣人员签订劳务用工协议（合同），且集团公司也非劳务派遣企业，不符合国家税务总局公告2017年第40号的情形。因此，被派遣人员不应算做A公司的研发人员，所发生的费用应按照提供服务的实际情况按照设计费、装备调试费、委托外部研发费用等研发费用的核算，对照可加计扣除的研发费用范围确定能否加计。