研发费用传统核算的局限与流程化重构路径研究

罗丽娟
广东迪美生物技术有限公司，广东 广州 510700
DOI:10.61369/RER.2026010019

摘　　要： 研发费用核算是高新技术企业财务管理的核心课题，但当前实践中普遍面临会计核算、税务加计扣除与高新技术企业认定三大口径并存下的归集困局，以及费用化与资本化界限模糊、业财协同不足等系统性问题。本文以生物技术行业A公司为案例，剖析传统核算模式下研发费用管理的深层局限，提出从立项前端嵌入、过程动态管控、成果精准结转三阶段构建全流程核算体系的重构路径。通过对比传统模式与重构模式在各关键环节的表现差异（如表所示），验证了流程化重构在提升归集准确性、降低税务风险、优化资源分配方面的显著成效，旨在为科技型企业完善研发费用核算机制提供理论参考与实践借鉴。

关 键 词： 研发费用；核算口径；流程重构；业财融合；生物技术企业

Research on the Limitations of Traditional Accounting of R&D Expenses and the Path of Process Reengineering

Luo Lijuan
Guangdong Dimei Biotechnology Co., Ltd., Guangzhou, Guangdong 510700

Abstract: The accounting of R&D expenses is a core financial management issue for high-tech enterprises. However, current practices commonly face difficulties in cost allocation due to the coexistence of three major accounting standards: financial accounting, tax super-deduction for R&D, and recognition under high-tech enterprise accreditation. Additional systemic issues include the ambiguous boundary between expensed and capitalized R&D expenditures, as well as insufficient collaboration between finance and business operations. Taking Company A in the biotechnology industry as a case study, this paper analyzes the deep limitations of R&D expense management under the traditional accounting model and proposes a path for constructing a full-process accounting system through process reengineering, structured in three stages: embedding at the project initiation stage, dynamic control during the process, and precise carryover of outcomes. By comparing the performance differences between the traditional model and the reengineered model across key stages (as illustrated in the table), the study verifies the significant effectiveness of process reengineering in improving allocation accuracy, reducing tax risks, and optimizing resource distribution. The paper aims to provide theoretical reference and practical guidance for technology-intensive enterprises to improve their R&D expense accounting mechanisms.

Keywords: R&D expenses; accounting standards; process reengineering; integration of finance and business; biotechnology enterprise

引言

研发活动是企业创新的核心驱动力，研发费用的准确核算不仅关系到企业财务报表的真实性，更直接影响到高新技术企业资格认定、研发费用加计扣除等重大财税利益的获取。然而，在实践中，研发费用核算面临多重制度性挑战：会计核算口径、高新技术企业认定口径与税务加计扣除口径之间存在显著差异，企业财务部门往往疲于在三个口径之间“辗转腾挪”；研发活动与生产经营活动交织的行业特性，更使得费用边界模糊、业财协同断裂等问题突出。

在生物技术行业，上述矛盾尤为尖锐。以A公司为例，该公司是一家集生物酶制剂、功能微生物产品的研发、生产与销售于一体的高新技术企业，年均研发投入占营业收入比例超过8%，在研项目保持在15个以上，研发人员占总员工比例约30%。在高新技术企业资格复审和年度税务汇算清缴中，该公司屡次出现研发费用归集不准确、加计扣除申报数据与账面数据差异率超过15%的问题，不仅造成了年度审计调整工作量激增，更埋下了税务合规风险。如何突破传统研发费用核算的局限，构建一套符合政策要求、适配企业实际的流程化核算体系，已成为A公司乃至整个生物技术行业亟待解决的现实课题。

作者简介：罗丽娟（1993.11-），广东清远人，会计师，研究方向为企业研发费用核算与财税合规管理、业财融合视角下的财务管理流程重构。

 | Copyright © This Work is Licensed under A Commons Attribution-Non Commercial 4.0 International License.

一、传统研发费用核算的困局分析

（一）制度层面的多重口径困境

当前，我国企业在研发费用核算上面临四大口径并存的基本格局。一是会计核算口径，依据财政部《关于企业加强研发费用财务管理的若干意见》（财企〔2007〕194号），以准确反映企业实际研发支出为目的，范围最为宽泛，企业可依自身生产经营情况自行判断哪些活动属于研发活动并进行核算[1]。二是高新技术企业认定口径，依据《高新技术企业认定管理工作指引》（国科发〔2016〕195号），旨在判断企业研发投入强度和科技实力是否达到高新技术企业标准，在人员费用、费用分类等方面有较为细致的规定，如要求科技人员累计实际工作时间达到183天以上。三是税务加计扣除口径，依据财税〔2015〕119号文件及后续公告，对可享受税收优惠的研发费用范围进行严格限定，如委托研发费用仅按实际发生额的80%计入，房屋租赁费不得计入[2]。四是统计口径，依据国家统计局的相关规范。

四大口径各有其政策定位与制度逻辑，但对企业而言，同一笔研发支出在不同口径下呈现不同数据，极大地增加了核算的复杂性和管理成本。以A公司2023年度的数据为例，其会计核算口径下的研发费用为3,280万元，高新技术企业认定口径归集为3,105万元，税务加计扣除基数仅为2,790万元——口径之间的最大差异达到近500万元。这种“一数多面”的格局，使财务部门不得不在同一基础数据上反复调整，核算效率低下且极易出错。

（二）实务层面的操作难点

除制度层面的困境外，传统研发费用核算在操作层面同样面临多重障碍。

1.研发活动与生产活动的边界模糊

生物技术企业的研发活动往往具有“研产一体”特征，研发实验室与生产车间共用原材料、共用仪器设备、共用人员工时，导致费用归属难以清晰划分。正如实践中常见的情形，研发人员兼做生产工艺优化，研发领用的原材料与生产领用的原材料在仓库账目中混同记录，共用设备的折旧费无法客观分摊到研发与生产两端，只能依赖财务人员的经验估算，缺乏可验证的计量依据。

2.资本化与费用化的判断困难

根据《企业会计准则第6号——无形资产》的规定，企业内部研究开发项目的支出应区分研究阶段与开发阶段，研究阶段的支出全部费用化，开发阶段符合条件的支出可资本化。然而，准则中关于资本化的五个条件——“技术上具有可行性、有使用或出售的意图、能产生经济利益、有足够的技术和财务资源支持、支出能够可靠计量”——在实际操作中高度依赖主观判断。财务人员虽最终负责核算，但缺乏研发领域的专业知识，无法独立判断技术可行性等实质条件，而研发人员又往往不具备会计准则知识，两个部门之间缺乏有效的信息沟通机制。这一困境在生物技术行业尤为突出，因为新药或新产品的研发周期长、技术路径复杂，资本化时点的判定往往成为财务人员与审计师之间的争议焦点。

3.研发样机的会计处理失范

部分企业在研发过程中产出的具备销售价值的样机或中间产品，未按《企业会计准则解释第15号》的要求确认为存货或确认收入，而是全额费用化计入研发费用，导致财务信息失真[3]。

（三）传统核算模式的系统性缺陷

以上制度与实践层面的问题，归根结底源于传统核算模式的结构性缺陷。传统模式将研发费用核算视为一个独立的“后端”环节，即研发活动结束后由财务部门根据报销单据进行归集处理。这种“就核算论核算”的思路，使得核算与研发活动本身脱节，财务人员无法在费用发生的源头进行管控，只能在事后被动接收单据，对单据背后业务真实性的判断能力极为有限。与此同时，传统核算模式缺乏全流程的标准化管理，立项阶段的预算编制与过程管控脱节，费用归集缺乏统一的分类标准和凭证支撑体系，导致“每个项目各自为政、每个财务人员各有理解”的乱象。下表对比了传统模式与流程化重构模式在各关键环节的差异，直观呈现了传统模式的局限所在。

表：传统核算模式与流程化重构模式的环节对比

管理环节	传统核算模式	流程化重构模式
立项阶段	预算编制流于形式，与后续执行脱节	预算强制会审，归集规则前置嵌入
材料领用	研发与生产共用领料单，用途难以区分	专用研发领料通道，按项目自动归集
共用设备折旧	财务人员主观估算分摊比例	实际工时台账记录，按使用时长分摊
费用归集粒度	多项目混同归集，无法按项目核算	项目独立核算单元，辅助账精细管理
资本化判断	财务部门单方判断，缺乏技术支撑	多学科委员会集体决策，技术财务协同
税务合规	事后被动调整，差异率高	过程同步匹配，差异率显著降低

二、流程化重构的理论基础与设计思路

（一）全流程管理视角的引入

流程化重构的核心理论基础是全流程管理理念。这一理念要求管理者不能仅关注研发费用报销或核算环节本身，而要从研发项目立项开始，到项目结束的整个生命周期来审视研发费用的管理活动。它强调统筹考虑各个环节之间的紧密关联和相互影响，将研发费用管理形成一个有机的整体，从而提高管理效率并有效防范管理风险。

（二）重构的整体思路

基于上述理念，本文提出研发费用核算流程化重构的“三阶段”设计思路：立项前端嵌入、过程动态管控、成果精准结转。具体而言，即在研发项目立项阶段即嵌入预算编制与归集规则，明确费用边界与分摊方法；在执行过程中实施动态化的费用跟踪与审批管控；在项目结题或形成成果时，准确进行资本化判断与资产结转。三个环节形成完整闭环，打破传统模式下核算与业务“两张皮”的格局。如表所示，从立项到结题的每一个环节，流程化重构模式都通过规则前置、记录留痕、协同决策等方式弥补了传统模式的关键缺陷。

Copyright © This Work is Licensed under A Commons Attribution-Non Commercial 4.0 International License.

三、A公司研发费用核算的流程化重构实践

（一）重构前的突出问题

在实施流程化重构之前，A公司的研发费用核算存在以下突出问题：一是研发项目立项文件中对费用预算的编制流于形式，预算金额与后续实际发生额差异巨大，缺乏预算约束力；二是研发材料领用与生产材料领用共用同一套领料单据，财务人员无法区分领用材料的真实用途；三是研产共用设备（如发酵罐、分析仪器等）的折旧费用按财务人员主观判断的比例分摊，缺乏客观记录支撑；四是多个在研项目的费用全部归集在“研发支出”一级科目下，无法按项目进行精细化核算，导致加计扣除辅助账编制时需要对历史凭证逐一追溯，工作量巨大且准确率低[4]。在2022年度税务汇算清缴中，A公司因加计扣除基数与账面研发费用差异率超过15%，被税务机关要求补充说明并调整申报，累计补缴税款及滞纳金超过60万元，对企业造成了直接的经济损失和声誉影响。

（二）流程化重构的实施路径

1.立项阶段：规则前置与预算嵌入

A公司首先修订了《研发项目立项管理办法》，在立项阶段即嵌入核算规则。新制度要求每个研发项目在立项时必须编制详细的费用预算，按人员人工费用、直接投入费用、折旧摊销费用、委外研发费用等类别逐项列示，并明确各项费用的归集标准与分摊方法。立项文件需经研发部门、财务部门、技术委员会联合会审，财务部门重点审核预算合理性及归集规则的可操作性。以A公司的“新型耐高温 α－淀粉酶开发”项目为例，立项预算中对研产共用设备明确采用“实际工时占比法”，并在立项文件中载明分摊公式和记录要求，为后续核算提供了前置规范。

2.执行阶段：过程管控与业财协同

在研发项目执行阶段，A公司从三个方面推进过程管控：

一是建立独立的研发领料系统。A公司改造了原有的ERP系统，在物料管理模块中增设“研发领料专用通道”，所有研发领料必须使用专门的研发领料单，单据上必须标注对应的研发项目编号和名称，并由项目负责人审批签字。系统按照“一单一项目”的原则自动将材料费用归集到各项目辅助账下，杜绝了研发材料与生产材料的混同。

二是建立研产共用设备的工时记录机制。A公司为发酵罐、离心机、分析检测设备等主要共用设备建立了使用登记台账，研发人员每次使用设备时须填写《设备使用记录表》，记录使用起止时间、使用项目、操作人员等信息。财务部门定期汇总各项目使用时长，按“实际工时占比法”计算各项目应分摊的折旧费用。这一机制将过去依赖经验估算的分摊方式转变为有客观记录支撑的精准计量。

三是实施研发项目独立核算单元管理。A公司在财务核算系统中为每个研发项目建立独立的辅助核算单元，在“研发支出”科目下按项目设立二级核算维度，并按费用类别设立三级核算维度。例如，某项目的材料费用以“研发支出—材料费—X项目”科目核算，使得各项目的费用归集一目了然，从根本上解决了多个项目费用混同的问题。

3.结题阶段：成果评估与精准结转

在研发项目结题阶段，A公司建立了资本化评估委员会机制。委员会由技术副总、研发项目经理、财务经理和外部技术顾问组成，依据准则规定的五项条件对开发阶段的支出进行集体判断，决定是否资本化及资本化金额。这一机制改变了财务部门单方面判断的模式，通过技术专家的参与使资本化判断更具专业性和可靠性。对于研发过程中产生的样品、样机等中间成果，A公司严格按照《企业会计准则解释第15号》的规定进行会计处理——在满足存货确认条件时确认为存货，实现销售时确认收入，杜绝了将生产销售支出伪装为研发费用的违规操作[3]。

（三）重构后的成效分析

经过上述流程化重构，A公司研发费用核算的规范性和准确性显著提升。在2024年度的高新技术企业复审中，A公司凭借规范的研发费用归集体系顺利通过审核。在税务汇算清缴中，研发费用加计扣除基数与会计核算口径差异率从重构前的15%以上降至5%以内，累计享受研发费用加计扣除税收优惠超过400万元，未再发生因归集不准确导致的税务调整事项。更深远的意义在于，通过流程化重构，A公司建立起了“研发立项—过程管控—费用归集—成果核算”的全链条管控机制，形成了“合规管理—政策适用—创新加强”的良性循环[5]。

此外，从管理效率角度看，重构后财务部门编制年度研发费用辅助账的时间由原来的15个工作日压缩至5个工作日，年度审计调整事项由重构前的平均8项减少为1项，研发项目预算执行偏差率从平均32%下降至12%。这些数据充分说明，流程化重构不仅解决了合规性风险，也显著提升了财务运营效率和研发资源的利用效率。

四、结论与建议

本文以A公司为案例，系统剖析了传统研发费用核算在制度层面与实务层面的双重困境，提出了从立项前端嵌入、过程动态管控、成果精准结转三个阶段构建全流程核算体系的重构路径。研究结论表明：研发费用核算的系统性问题不能仅靠财务部门的“事后修补”来解决，而必须从流程重构入手，将核算规则前置于业务活动之中，通过业财协同实现从“被动归集”到“主动管控”的转变。通过对比表可以直观看出，流程化重构模式在立项管理、材料归集、设备分摊、资本化判断、税务合规等关键环节均实现了质的改进，这为同类企业提供了可复用的实践框架。

基于上述研究，本文提出如下建议：一是企业应充分认识到研发费用核算绝非纯粹的财务技术问题，而是涉及研发管理、内

 | Copyright © This Work is Licensed under A Commons Attribution-Non Commercial 4.0 International License.

部控制、财税合规的系统工程，需要从组织层面建立跨部门协同机制；二是建议主管部门加快推进四大口径的协调统一，在尊重各口径功能定位差异的前提下，尽可能缩小口径间的实质差异，减轻企业的遵从负担；三是建议科技型企业在构建研发费用核算体系时，积极引入信息化工具，将流程化管控内嵌于 ERP 或项目管理系统中，实现规则化、自动化、可追溯化的高效管理 [6]；四是针对生物技术行业研产高度融合的特点，行业组织可出台细化的实务指引，为共用设备工时记录、样机价值计量等特殊场景提供可参照的操作标准。

参考文献

[1] 企业加强研发费用财务管理的若干意见 [J]. 财会月刊 ,2007,(34):73.

[2] 新企业会计准则讲座 (五)[J]. 财务与会计 ,2007,(15):39-42.

[3] 燕凯 .《企业会计准则解释第 15 号》下高新技术企业研发样品会计处理探讨 [J]. 中国总会计师 ,2025,(02):107-109.

[4] 科技部财政部国家税务总局高新技术企业认定管理工作指引 [J]. 中国科技产业 ,2009,(02):263-268.

[5] 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 [J]. 中华人民共和国财政部文告 ,2015,(12):40-44.

[6] 高金平 . 研发费用税前加计扣除新政解析 [J]. 中国税务 ,2021,(11):50-53.DOI:10.19376/j.cnki.cn11-1178/f.2021.11.017.

Copyright © This Work is Licensed under A Commons Attribution-Non Commercial 4.0 International License.