

# 研发投入审计失败的原因及对策探讨

刘利君

**摘要：**本文梳理了2017～2022年A股市场因研发投入舞弊或会计处理不合规问题而被监管的公开案例，分析公司研发投入财务处理以及会计师事务所审计过程中存在的不合规问题，并从实施研发投入有关的风险评估程序、重视研发投入审计基础程序、提升注册会计师执业能力三个方面提出防范研发投入审计失败的建议，包括重视研发投入有关的风险评估、重视审计基础程序、提升注册会计师执业能力等。

**关键词：**研发投入；审计失败；风险评估；审计对策

**中图分类号：**F239.1 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2024)12-0060-04

《上海证券交易所科创板股票上市规则(2023年8月修订)》对发行人申请在科创板上市的市值及财务指标制定了五套标准，第二套标准为“最近三年累计研发投入占最近三年累计营业收入的比例不低于15%”，对研发投入的金额作了量化规定；第五套标准虽没有直接对研发投入提出量化要求，但要求企业需具备明显的技术优势。《深圳证券交易所创业板股票上市规则(2023年8月修订)》虽没有直接对研发投入作量化规定，但要求发行人在技术上“拥有自主研发、国际领先地位”。

企业所得税法规定，高新技术企业减按15%的税率征收企业所得税，公司发生的研究开发费用在计算应纳税所得额时享受加计扣除。我国《高新技术企业认定管理办法》规定，高新技术企业须满足的条件之一是企

近三个会计年度的研究开发费用总额占同期销售收入总额的比例，按收入规模不同分别不得低于5%、4%、3%。

综上，研发投入可以推动企业走向资本市场，还可以为企业带来税收优惠，节省现金支出，因此企业有动机通过操纵或虚构研发投入达到既定的目的。本文拟通过分析2017～2022年国内资本市场中涉及研发投入的监管处罚案例，探讨企业研发投入的常见问题和研发投入审计失败的原因，并提出相关对策。

## 一、企业研发投入事项存在的问题

本文提到的研发投入包含研究阶段计入损益表的研发费用与开发阶段资本化的开发支出。A股市场2017～2022年被证监会及其派出机构、证券交易所监管的公开案例中，21个监管案例中涉及研发投入舞弊或管理不规

范，其中7家公司被出具行政监管措施决定书，7家公司被出具警示函，3家公司被责令改正，2家公司被出具监管函，1家公司被行政处罚，1家公司被终止上市。梳理发现这些公司研发投入事项主要存在以下问题：

### (一) 虚构研发业务，虚增研发业务数据

具体表现为：一是管理层通过虚构研发合同及付款，虚构研发支出和虚增资产，伪造现场应对中介机构走访，编造研发资料应对监管机构审查询问，将虚构的研发业务事项通过造假手段计入财务报表。二是公司故意将应计入产品成本或费用的生产性质支出计入开发支出，虚增利润。三是管理层篡改重要审计证据，并将篡改后的文件作为重要审计证据提供给年审注册会计师。

### (二) 研发投入内控缺失，管理层凌驾内控之上

**作者简介：**刘利君，中汇会计师事务所(特殊普通合伙)，注册会计师，税务师，高级会计师。

从处罚案例看,除舞弊外绝大多数公司研发投入存在的问题可归结于研发内部控制不规范。常见的问题主要有:一是日常生产和研发过程中,由于人员、材料、生产线混用,以及记录不明确,从而导致公司不能准确分配人力、材料成本和设备折旧费用至营业成本和研发投入,或以此为契机故意进行不合理的分摊。二是开发阶段资本化依据不足,将没有充分证据证明为研发使用的原材料及人工成本资本化,多计资本化研发支出。三是任意调节开发阶段的起始点和研发支出资本化政策,调整资本化支出金额。四是随意变更原有的研发费用归集口径,将原先在生产成本中归集的部分费用归集至研发费用。五是委托外部研发项目已终止,但预付账款长期不处理,未将其转入其他应收款核算,未计提坏账准备。六是资本化的研发项目已终止,但未及时对开发支出进行减值测试。

### (三) 研发投入信息披露不准确

一是研发投入信息记录不完整、核算不准确,未真实披露公司存在的风险。二是公司研发费用资本化会计处理不当,致使公司业绩预披露与最终年报出现较大差异。

## 二、研发投入审计中存在的问题

本文梳理2017~2022年证监会、交易所就研发投入事项对各会计师事务所出具的警示函、行政处罚、监管措施、监管谈话的内容发现,共有20个审计项目的会计师事务所在提供审计服务时针对研发投入未能勤勉尽责,未严格遵守审计准则,其中13家会计师事务所被出具警示函,3家被监管谈话,其余4家分别被出具监管

措施、行政处罚、监管函、监管警示。会计师事务所在研发投入审计过程中存在的问题主要有:

### (一) 风险识别和评估程序不规范

根据处罚公告,8个审计项目中注册会计师在对研发投入进行风险评估时存在问题。具体表现为:一是注册会计师在实施风险识别时未充分了解被审计单位研发相关的内部控制。二是未关注到风险识别应注意到的异常情况。如蓝山科技IPO申报项目中,注册会计师执行风险评估审计程序时,未对因财务总监长年不履职而存在由于舞弊导致的重大错报风险进行评估;嘉寓股份2019年年报审计中,注册会计师未进一步了解和析管理层自愿放弃研发费用加计扣除税收优惠的原因,未评估该事项对研发费用金额准确性的影响。三是不当评估是否存在重大错报风险。如泰鹏环保IPO申报项目中,企业各年研发费用率和毛利率均高于同行业可比公司平均水平,公司生产与研发使用同一套设备,生产和研发活动未有明确区分,可能影响到营业成本和研发费用划分的准确性,而注册会计师未将研发费用作为认定层次的重大错报风险。四是穿行测试执行存在缺陷。如赛赫智能IPO申报项目中,公司差旅费根据报销凭据归集至具体研发项目中,但注册会计师相关穿行测试底稿中未见报销内容对应至具体研发项目的信息;凯乐科技2019年年报审计中,注册会计师在研发循环的穿行测试中,未取得与记录研发支出控制点相关的审计证据。风险识别与评估程序的缺陷,会导致注册会计师未能针对重大错报设计和实施恰当的审计程序,偏离了风险导向审计的要求。

### (二) 控制测试审计程序不到位

根据处罚公告,5个审计项目中注册会计师在对研发投入实施内部控制测试时存在问题。具体表现为:一是未充分关注控制测试的异常情况。如赛赫智能IPO申报项目中,公司境内研发投入相关内部控制存在部分异常,个别研发项目领料单存在补签、代签等不合规情况,公司未有相应的研发领料流程,研发请购单也无法对应至具体研发项目;公司未设立专门的研发部门,存在研发人员与其他人员岗位混同等情况。注册会计师未充分关注前述异常情况,未充分获取公司相关研发领料及工时统计等原始记录进行核对验证,也未能获取并核查研发人员各月薪酬计入研发费用比例的有效依据。二是控制测试时未延伸至重要的控制点。如凯乐科技2019年年报审计时,注册会计师在执行研发支出控制测试时,过程记录不完整,且在“记录研发支出”控制点的控制测试中仅选取测试发生金额较小的“其他费用支出”,未选择公司研发支出的主要支出——“材料支出”的相关样本进行测试。三是未实施内部控制测试程序。根据《中国注册会计师审计准则第1231号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施(2019年2月20日修订)》,如确定评估的认定层次重大错报风险是特别风险,并拟信赖针对该风险实施的控制,注册会计师应当在本期审计中测试这些控制运行的有效性。部分审计项目中注册会计师未执行应执行的研发投入内控测试。

### (三) 获取的审计证据不可靠

根据处罚公告,2个审计项目中注册会计师在获取研发投入审计证据时存在问题。主要表现为:一是未对获取的证据保持怀疑并进一步查实,

导致未识别出明显异常。如蓝山科技IPO申报项目中,注册会计师工作底稿中存在合作研发方与公司电话号码号段相邻、地址相近等明显异常情况,注册会计师未关注到该异常情况,导致未识别出合作研发的关联关系问题和研发业务虚假问题。二是获取的重要审计证据缺乏独立性。审计证据不可靠往往涉及财务舞弊,而财务舞弊一般与财务报表多个科目有关。比如研发投入造假时,公司很可能通过供应商采购、货币资金或票据虚构现金支出,甚至可能通过虚构营业收入进行虚假“造血”实现全链条舞弊。因此注册会计师必须对财务报表内项目进行总体分析,注重项目重要审计证据获取的独立性、可靠性。蓝山科技的案例中,公司研发投入造假时,通过虚构收入、银行存款、出售固定资产进行全链条舞弊。注册会计师未严格控制银行对账单、银行函证获取过程,导致未能获取真实的银行对账单与函证;在对客户和供应商进行函证时,未严格按照独立性要求控制发函、收函全过程,未关注到函证地址异常,未对取得的回函进行有效评价,导致函证失效;在访谈时,访谈内容和回答均由蓝山科技制作,注册会计师未对带答案的访谈记录保持职业怀疑。三是注册会计师获取证据的来源和依据不明。如泰鹏环保IPO申报项目中,注册会计师从公司获取了各研发项目耗用电量数情况表,列示出各研发项目当月研发所用设备总折旧和研发机器工时的折旧费用分配表,但电力度数、总折旧和研发机器工时等相关数据的来源及依据不独立。

#### (四) 未实施重要审计程序

根据处罚公告,13个审计项目中注册会计师实施的研发投入审计程序

存在问题。主要表现为:一是未结合公司自身业务实际情况,对研发材料投入、研发人力投入的真实性和准确性给予应有的关注,核查验证程序无效;或虽获取了研发领料单、研发人员花名册,但未对审计证据的合理性如研发材料的投入产出比、研发人员的执业能力等因素给予应有的关注,未发现虚增研发材料成本、研发人员工资等情况。二是未核查计入开发支出的金额,未发现公司通过任意调整开发支出资本化时点调整研发费用和相关利润的情况。如2017年远望谷审计项目中,企业将不符合资本化条件的物料消耗计入开发支出,未直接计入当期损益。注册会计师未针对发现的事实进行分析并重新评估风险,未保持职业谨慎对发现的异常开展进一步的审计程序。三是未专门检查营业成本和研发费用的划分标准。四是公司存在生产、研发设备混用时,未核实公司实际的生产记录,以及相关成本、费用的具体分摊方法。五是未关注研发费用在高新认定、会计报表确认以及研发费用加计扣除税收优惠三者之间的差异原因。六是研发投入分析性程序不到位。七是未获取重要审计证据,如蓝山科技IPO申报项目中,注册会计师未对研发支出立项、验收的真实性获取充分适当的审计证据。八是实际执行的审计程序与计划不一致。

### 三、防范研发投入审计失败的对策

#### (一) 重视研发投入有关的风险评估

注册会计师在研发投入审计风险评估过程中应重视下列程序:

1. 重视研发投入活动相关的内部控制,充分了解公司研发投入活动的

业务模式,设计正确的程序执行穿行测试、内部控制测试,判断公司研发投入可能存在的重大错报风险点,体现风险导向审计思路。具体而言,若研发为委外研发模式,审计人员需取得重要的研发合同并对合同主要条款进行判断,了解公司研发投入内部控制的全流程设计和执行的有效性。若研发为自主研发模式,注册会计师应从项目立项、实施跟踪、验收,以及具体的人力投入、材料投入、设备投入等各个环节了解具体内部控制设计和执行情况。在了解研发业务模式的基础上,识别和评估与研发投入有关的重大错报风险,从而针对性地执行有效的穿行测试、控制测试,最终设计和实施进一步审计程序。

2. 结合其他会计科目总体考虑研发投入审计的错报风险。如常见的研发费用与营业成本的分配口径模糊问题,在公司最终营业利润不变的情况下,公司有动机将应计入营业成本的金额计入研发费用,以增加所得税的加计扣除基数、增加公司毛利率水平,向外界传递公司毛利率水平高、研发投入力度大的正面形象。此时公司会调减营业成本、增加研发费用,导致公司月度投入产出比出现异常变动,且与同行业公司的投入产出比存在差异。因此注册会计师在存货审计时,首先应重视公司各月主要产品的投入产出比实际变动情况,以及投入产出比的真实性。其次应重视公司研发领料的真实性,观察各月研发领料的时间分布、领料人、领料内容和领料去向并与同时间的生产领料进行对比。注册会计师在执行风险评估了解生产与研发活动时,关于生产和研发各自的领料、加工、入库、损失等环节流程的设计与运行,需要重点了解容易引

起舞弊的控制点、重要的控制点以及明显薄弱的控制点,针对这些控制点根据实际情况设计进一步程序,针对性地验证公司投入产出比的真实性,确保研发投入的真实性。针对公司研发与生产同适用一套设备,生产和研发活动在人员安排、设备使用方面不能明确区分的问题,风险评估活动中应针对性地了解公司固定资产的运行管理、折旧政策及费用分配,了解公司工薪与人事循环有关的工作时间记录、工资计算和记录,针对性地设计控制测试以及进一步测试程序,从而有效判断研发投入的真实性。

3. 重视公司财务报表层次的总体风险。舞弊有关的风险一般贯穿于整个审计项目的多个科目中。若公司因高管未履职或管理层凌驾内部控制之上导致财务报表层次风险大,且公司对增加利润、减少税收支出的动机强烈,一般来说研发投入相关的审计风险较高。注册会计师需对风险评估过程中的异常保持必要的怀疑,审计判断时应将财务报表层次的总体风险、认定层次的具体风险统筹考虑、相互补充,以此设计进一步审计程序。

## (二) 重视审计基础程序

注册会计师审计研发投入时,需获取重要的业务合同进行检查,关注研发投入的真实性、准确性。一是获取研发项目的可行性报告、立项报告、研发预算管理情况、项目实施的跟踪报告、项目验收管理办法,关注立项报告中的研发目标、里程碑、时间进度以及各研发项目必需的投入成本,分析研发项目的最新进度情况与立项报告、账面累计投入的差异情况。需要注意的是研发形成的产品和技术并不针对某个特定销售对象,研发成果需具有通用性、可复制性。二是结合

公司研发人员的认定标准、研发人员调用审批程序、研发人员工时记录与复核情况,分析研发人员从事研发工作的真实性。实务中,部分公司的高级管理人员既是公司行政管理者,又是公司研发活动的领头人,这类人员的薪酬在研发费用与其他费用之间进行分配时确定分配比例存在一定困难,常存在公司人为估算一个比例进行分配,无其他相关证明。遇到这类情况,必须获取该人员从事日常管理和具体研发的经审批的工时表,具体哪一天从事哪个研发项目,按照研发项目分配其从事研发工作期间的研发费用。这也督促被审计单位记录生产人员、研发人员工时,通过具体的工时记录对研发人员工资进行分配和归集,完善公司内部控制。三是结合公司研发材料和其他材料的管理制度,关注各研发项目的材料领用记录、领料去向、领料退库记录情况,结合存货的投入产出比分析研发材料投入的真实性与合理性。四是结合委外研发合作合同,关注合作模式和合作的必要性,关注项目的定价机制和定价依据、项目实际进度,获取项目真实性的证明文件,如日常工作过程的持续留痕记录,必要时执行函证、访谈程序。五是关注研发与生产共用产线或设备时,设备用于研发与非研发的工时记录、成本与研发费用的分摊方法、费用归集至具体研发项目的方法。六是分析研发项目资本化的依据,检查资本化的起始点、终止点的明确证据,结合同行业可比公司判断资本化时点的合理性。七是关注研发项目的进度以及资本化研发项目的减值情况。八是关注期末研发领料,判断期末研发领料计入研发费用的合理性。

## (三) 提升注册会计师执业能力

面对不断出现的新经济业务模式,注册会计师需持续提升专业能力。注册会计师应充分利用其天然优势,总结各行业独特的业务模式及审计特点,分析各行业存在的特有经营风险和审计风险,提早发现舞弊迹象并作出有效应对。针对研发投入在不同发展阶段的公司、不同行业公司中发挥的重要作用,注册会计师应充分发挥职业判断,形成不同的审计应对策略。会计师事务所应考虑开展研发投入审计有关的培训课程。培训部门需安排课题组对该课题的理论知识、相关审计失败的案例进行分析研究,向员工传递研发投入在财务报表中的作用,讲解研发投入审计过程中如何通过设计执行审计程序将重大错报风险降至可接受的风险水平。

责任编辑 刘田

## 主要参考文献

[1] 许筱. 基于案例分析视角的企业研发内部控制研究[J]. 当代会计, 2018, (2): 43-44.

[2] 包锦君. 研发企业会计核算及审计方法探讨[J]. 财务与会计, 2018, (8): 61-63.

[3] 罗文敏. 业务接待费用的审计方法探讨[J]. 审计与理财, 2021, (4): 21-22.

[4] 应佩容. 收入审计失败的原因及审计防范对策——基于2012-2021年证监会行政处罚决定[J]. 中国注册会计师, 2022, (9): 65-68+3.