

研究开发成本的会计处理

□文/张信东

在当今国内、国际市场竞争日趋激烈的经济形势下,企业管理者们已不再满足于企业眼前的产品、眼前的市场及眼前的地位,他们在立足于企业稳步发展的基础上,必须策划未来几年甚至几十年以后的产品和市场,才能使企业永立不败之地。为此,许多企业专设研究开发部门,不惜投入巨额研究开发成本,研制新产品、开拓新市场。即使对那些未设专门机构的企业来说,这一部分开支也日趋增加,相当可观。鉴于这样一个非常现实的问题,会计制度关于“技术开发费或研究开发成本于发生时一次记入管理费用”的规定就未免有不妥之处,本文拟就这个问题作一探讨。

一、研究开发成本的计价问题

研究开发成本主要包括:在研究开发过程中所消耗的原材料,有关人员的工资,奖金和津贴,委托其他单位或个人分担一部分研究开发工作所付出的代价以及为科研项目提供物质保障的房屋、设备的折旧费等,若专设科研机构从事研究开发项目的,研究开发成本就是该机构的一切正常的必要的开支。

研究开发成本的计价问题一直是会计界有争议的问题,目前,对研究开发成本的计价有三种观点:一是资本化,即发生时全部记入“无形资产-研究开发成本”帐户,以后会计期按一定方法摊销;二是费用化,即发生时均记入管理费用或另列科目直接冲减当期收入;三是发生时先记入一个过渡帐户“未分配研究成本”,待科研有成果时(即成功时)转入某无形资产帐户,失败了则转入“科研支出损失”帐户。

从理论上讲,第三种观点最正确,但实际操作有一定难度,因为你无法界定何时成功?如何又算失败?成功与失败的标志是什么?即便某项目成功形成一项具体可辨认的无形资产,其研究成本究竟是多少?应追回到哪一天的支出?是否已将其前一部分成本转销?诸多问题在实务中很难确定。比如一项配方,也许在一夜之间有了重大突破,使无望变成一项发明;再者失败是成功之母,失败了的项目支出也有助于后继项目的成功,或者说最终成功是在总结若干次失败的经验教训基础上获得的,难道前面的支出就不该记入该资产成本吗?对未来收益无影响吗?将其一笔转作损失合适吗?还有当企业同时进行几个项目研究和开发时,项目之间的交叉开支,间接费用的分摊,都会给实际操作带来难度。所以作者认为这一观点理论上可行但实务中不可取。至于第二种观点,如同会计制度所规定的,把研究开发成本于发生时全部费用化,虽简便易行,但在理论上却有诸多弊端:其一,不符合配比原则。研究开发成本是企业着眼于未来收益而发生的,理应与未来由此而产生的收入相比,这一点必须在会计处理上予以体现,以反映经济业务的真实性;其二,少计了资产价值。企业帐面实力与实际实力不符,容易使财务分析工作走向误区,特别是掩盖了企业的进取意识和发展潜力。试想,甲乙两个企业,同样的规模,同样的产品,同样的市场,甚至同样的销售规模,经营现状是相似的,但甲企业的管理者竞争意识强,注重未来市场,注重企业的长远发展,因此

每年都要花费一定数额的研究开发成本,而乙企业却相反,其研究开发成本每年发生额甚少,在这种情况下,若采用“费用化”法处理,就会出现甲企业的利润低于乙企业的利润,若拿销售利润率指标衡量企业管理人员的经营业绩的话,会得出与实际恰好相反的结论;其三,少交了当期所得税。因为数额庞大的研究开发成本作为期间费用在税前转销,直接减少了当期的所得税支出,尽管这项减少额会在以后会计期间因少提摊销费用(指研究开发成本这项无形资产的摊销额)而转回,但若考虑货币时间价值的话,也是国家税收的一项负担;其四,费用化法为企业经管人员播弄利润提供了便利之机。研究开发成本与企业本期营业活动联系不大,所以,当企业资金紧张时,这项开支可以少一些,当资金充裕时,可以多投入一些,同样的道理,当经管人员想要利润高的时候,就有意压缩科研费,反之,就增大科研费开销。

因此,在这种氛围下,作者主张采用第一种观点,将科研支出全部资本化。具体做法是:研究费用发生时增加“无形资产-研究开发成本”帐户,同时按项目进行明细核算,其目的是为将来形成的各项具体可辨认无形资产成本计算提供资料,当自行研制开发形成一项专利或非专利技术时,按其可确认成本从“无形资产-研究开发成本”帐户转入“无形资产-专利权”或“无形资产-非专利技术”等帐户,以后根据确定的年限、确定的折旧方法按惯例进行会计处理。将研究开发成本资本化,记入“无形资产”帐户的理论依据还包括:

(一)研究开发成本是为取得某一项无形资产如专利权、专有技术等而发生。既然是为了一项科研项目而进行的研究开发工作,那么,无论是成功还是失败总是对未来某一项无形资产的取得有贡献的,它有助于一个专利或一项专有技术的形成,因此,应予以资本化。

(二)将研究开发成本列为一项资产,有利于纯净费用帐户。研究开发成本是立足于未来收益发生的,不属于费用的范畴。这样处理也不会减少当期所得税的上交,同时也能防止企业乱摊费用,把一些不合理的开支以研究开发为名计入费用帐户,少计利润,逃避税收。

(三)研究开发成本不是企业的一项损失。损失有时以支出的形式出现,如赔款的支付,有时也可能是直接的资财丧失,如火灾焚毁的物资。损失和成本费用不同,成本费用是有意识的耗费,是为了进行具有一定目的生产经营活动,企图从相应换取的收入中得到补偿而发生的;损失则不一样,它的发生是违反经营者意愿的,经营者总是力图避免它发生,或把它减少到最低限度。因此,研究开发成本绝不是一项损失。

既然研究开发成本作为企业的一项支出,不属于企业的一项费用,也不是企业的损失,按会计六大要素划分,只能属于资产一类,且必然是一项长期资产,在固定资产,长期投资,无形资产,递延资产诸项目中,研究开发成本归属无形资产最为合理。

巧妙下台 丘吉尔一次参加一个福利会议,有一个人反反复复地讲了个把钟头还不下台,听者都非常讨厌。

【又一村】 一位老太太对丘吉尔说,有没有办法叫他下台?丘吉尔笑笑,随即写了一张条子叫人交给演讲者,演讲者一看,机关小幽默一束 立即面红耳赤地走下台去。

原来,这张条子上写了一句:“阁下的裤门拉链没拉好。”

企业财务管理目标是企业经营目标在财务上的集中和概括,是财务管理工作的定向机制、出发点和归宿。综合我国目前企业的实际情况和市场经济条件下对企业财务管理的要求,笔者认为,财务状况最优化是市场经济条件下的我国财务管理目标的现实选择。

目前关于企业财务管理的目标,基本有以下三种观点:

一、利润最大化 这种观点认为:利润代表企业新创造的财富,利润越多,越接近企业目标。以利润最大化为目标,能够促使企业讲求经济核算,改进技术,加强管理,提高劳动效率,降低成本,关心市场,提高产品质量,开发新产品。但以利润最大化为目标也存在一些问题:比如它未考虑利润的时间价值;未考虑所获取利润和资本投入量的关系;未考虑所获利润承担风险的大小。因此,片面追求利润最大化,可导致企业各种短期行为,同时还会引起企业因不能科学计量风险因素,导致决策失误的不良影响。

二、股东财富最大化 也称企业价值最大化。即通过企业的合理经营,采用最优的财务政策,在权衡资金的时间价值和风险价值报酬的前提下,使企业的总价值达到最大,进而使股东财富达到最大。财富最大化不仅考虑了取得收益的时间,而且考虑了收益与风险的关系,避免了企业由于盲目追求利润而造成的行为短期化,具有极大的综合性,可以让企业更全面地经营决策。但是,在中国现有条件下,财富最大化存在着不可避免的局限性:
<一> 我国大多数企业还不是股份制企业,而且目前的股份制企业多为国家控股企业,在整个国家经济中占的比例不大,不足以代表我国企业的整体特征,也还没有形成具有普遍意义的股东概念;
<二> 缺乏一个能合理衡量企业股价的机制和市场。当前我国证券市场还不规范,市场非理性的投资远远超过理性投资,股价波动剧烈,较多地偏离了企业的真实价值;
<三> 由于企业投资者很少能参与企业的直接管理。当作为财务管理主体的企业与投资者目标不一致时,企业的财务管理就会偏向于企业本身,背离股东财富最大化目标;
<四>

企业财务状况最优化 管理的现实目标

□文/ 孙易祥

只强调股东财富最大化,势必与其他利益主体如债权人、政府机构、内部职工等的期望值发生矛盾。

三、每股收益最大化 这种观点认为:应当把企业的利润和股东投入资本联系起来考虑,用每股收益来概括企业的财务目标。这种观点的缺点:一是没有考虑到目前收益和长期收益的关系;二是没有反映收益的风险。

总之,以上三种目标都与我国现阶段市场经济发展的现实不相适应。因此,财务状况最优化则是我国企业财务管理目标的现实选择。

根据我国《企业财务通则》第四十三条和《工业企业财务制度》第八十八条规定,企业总结,评价本企业财务状况和经营成果的财务指标包括:流动比率、速动比率、应收帐款周转率、存货周转率、资产负债率、资本金利润率、营业收入利税率、成本费用利润率等。财务状况最优化是从企业的盈利能力、偿债能力、营运能力和发展偿债能力几个方面综合体现的。财务状况具体化为:盈利能力、偿债能力、营运能力和发展能力,从而使财务管理活动的目标变得可以计量:可以用销售利润率、成本费用利润率、资金利润率来衡量企业的营利能力;可以用流动比率、速动比率、资产负债率等指

标来反映企业的偿债能力;用存货周转率、应收帐款周转率、全部资金周转率等来衡量企业的营运能力;用产值增长率、利润增长率、销售增长率等指标来体现企业的发展能力。这些指标可以很容易从企业提供的财务报表中获取。将财务状况最优化作为我国企业财务管理的目标,不仅克服了利润最大化目标和每股收益最优化目标的不足,也比股东财富最大化目标更接近我国国情,体现了财务管理活动的真正目的,而且更全面,更深入地反映了企业提高经济效益的总目标。可见,将财务状况最优化作为我国企业财务管理目标是具有一定的可行性和现实性的。

作者单位:中南财经大学

二、研究开发成本的摊销问题

读者也许会问:按上述方法,“无形资产——研究开发成本”帐户看似等同于自建固定资产中的“在建工程”帐户,迟早会转入某一具体无形资产帐户的,谈摊销问题似无必要。实际上,科研机构每年所花费的为数极为可观的研究费用,其结果未必均有新发明成功,其中一部分仅为一般的研究工作而已,不但带有经常性质,而且对于任何发明或发现上所生效果,仅属一种间接而又不确定的关系,况且无形资产之研制是一项长期性工作,前期归属关系似明确的费用开支到实际形成某项无形资产时,已呈时过境迁之势,记入该项资产价值未免牵强,如果不对“无形资产—研究开发成本”帐户摊销的话,有些费用开支就会长期挂帐,虚增企业的资产。

既然研究开发成本是基于企业未来收益而发生的,其理

应与企业未来的正常收入或主营业务收入相比,由于该项资产形成之特殊性,特别是其价值形成的连续性,对它的摊销就不能以传统的按摊销年限和摊销率等来确定。世界闻名的我国会计学者杨汝梅(众先)博士论无形资产之经济意义“乃某种价值之代表,此种价值,依据企业盈利之剩余(surplus,即所得之利益,超过其资本应得之利息及企业家应得之报酬),将其超过之数据依照相当利率化成资产之价值是也”,道明无形资产之本质是能为企业带来超越寻常报酬之额外收益。立足于这一思想,本文提出一种摊销方法,其公式如下:

本期应计摊销额=无形资产(研究开发成本)帐户平均余额×企业本年预计资金利润率-行业正常资金利润率/企业本年预计成本利润率= $w \times (A - B) / C$ (几点解释略)

作者单位:山西大学

【又一村】

贬值厉害 教授正在课堂上讲俄罗斯的经济和物价问题,忽然发现一个学生正在打盹,就非常生气地问:

“现在世界上贬值最厉害的货币是什么,你说?”

那学生不假思索地答道:“公款呗!这谁不知道。”