

浅议企业研究开发成本的会计处理

张信东

(山西大学, 太原 030006)

文献标识码: C 文章编号: 1004-972X(1999)06-0034-03

在当今国内、国际市场竞争日趋激烈的市场形势下,审时度势的企业管理家们已不在满足于企业眼前的产品、市场及地位,他们在立足于企业稳步发展的基础上,早在策划未来几年甚至几十年以后的产品和市场。惟有不断创新,开拓新产品,才能给企业增加新鲜血液,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,而且这一部门机构庞大,每年都要花费巨额研究开发成本,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,本文拟就会计制度关于技术开发费或研究开发成本的摊销问题作一探讨。

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资保障的房屋、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。

众所周知,研究开发成本的计价问题一直是会计界有争议的问题,由于其是基于未来收益的,而这种收益又具有很大的不确定性,如某研究项目能否成功?何时产生效益?等等。鉴于此,目前人们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”账户,以后会计期间按一定方法摊销;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账户“未分配研究成本”,待科研有成果时(即成功时)转入某无形资产账户,失败了则转入“科研支出损失”账户。

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

收稿日期: 1999-03-10

行,但实务中难以操作。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,不符合合理分配原则。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。企业账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,为企业经营管理人员拨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,当资金宽裕时,可以多投入一些,同样的道理,当经理人员想要利润高的时候,就有意压缩科研费用,反之,就增大科研费用开销。

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”账户,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的成本计算提供资料,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”账户转入“无形资产——专利权”或“无形资产——非专利技术”等账户,以后根据研究的年限、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”账户的理论依据还包括:

1. 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。既是立为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。

2. 将研究开发成本列为一项资产,有利于纯净费用账户。我们知道,费用是资产的耗费,是为本期的收入而发生的,要和本期收入相比以确定本期的经营成果,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。此外,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账户,少计利润,起到逃避税收的作用。

3. 研究开发成本也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,但又不尽然;它也可能是直接的资财丧失,而不通过支出,如火灾焚毁的物资。它和成本费用不同,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。如此看来,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6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。

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”账户似等同于自建固定资产中的“在建工程”账户,迟早会转入某一具体无形资产账户的,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,不仅带有经常性质,且其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附会,如果不对“无形资产——研究开发成本”账户摊销的话,有些费用开支就会长期挂账,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配比,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:

$$\text{本期应计摊销额} = W \times (A - B) / C$$

其中:W表示“无形资产(研究开发成本)”账户平均余额

A表示企业本年预计资金利润率

B表示行业正常资金利润率

C表示企业本年预计成本利润率

这种摊销方法应注意以下几点:

1. 凡有研究开发成本的企业必是规模较大,竞争力较强的大企业,其A一般高于B,所以上式计算值为正。若遇特殊情况 $A < B$,则本年不作摊销。
2. “ $A - B$ ”表示企业超额的获利能力,代表每1元资金占用所带来的超额利润。
3. “无形资产——研究开发成本”对企业超额利润的获得有贡献。 $W \times (A - B)$ 表示该项资产给企业带来的超额利润。
4. $W \times (A - B) / C$ 即转化为这部分超额利润所应承担的成本,也即“无形资产——研究开发成本”账户的应计摊销额。

本文提出的摊销方法具有如下两个优点:一是无形资产的形成和以后提供的效益有较大的不确定性,特别是有效期限更不易测定,况且企业总是在原有专利技术的基础上,不断进行研究和开发,使无形资产的有效期限延续下去,本方法巧妙的回避了年限这一不易确定的因素。二是企业的收入不但应该与直接、间接的有形物质投入相比,如营业成本、费用、税金等,而且还应该与知识投入相比,即无形资产的摊销额。未来世界是知识竞争的世界,智力方面的无形投入是持久的,仅局限于老产品的生产和销售的企业是没有生命力的,本方法正是突出了这一思想。

坚持研究开发成本是企业的一项无形资产,即资本化观点,从根本上避免了企业以科研费支出为借口乱摊费用、拨弄利润的做法(费用化法实不可取),基本上解决了自创无形资产中较复杂的研究开发成本的有关会计处理问题。

(责任编辑:花永兴)