

文章编号: 1005-0523(2002)02-0105-03

企业研究与开发费用会计处理方法的探索

杨金波, 杨菲菲

(华东交通大学 经济管理学院, 江西 南昌 330013)

摘要: 对于企业研究与开发费用的会计处理方法, 目前理论界和实务界仍未达成一致意见. 本文在吸收传统会计处理方法优点的基础上, 提出了一种新的方法, 并对新方法的合理性作了论述.

关键词: 研究与开发费用; 新方法; 研发中无形资产; 无形资产研发失败准备

中图分类号: F231.5

文献标识码: A

0 引言

在市场竞争日趋激烈的情况下, 企业为了生存和发展, 必须不断地开发新产品, 加快产品更新换代的速度, 以占领更大的市场和获取更多的收益, 保持长久的发展能力和旺盛的创造能力. 与此相适应, 企业的研究与开发费用占企业总支出的比例也越来越大, 尤其是在目前世界经济由传统的工业经济向现代的知识经济转变的时代, 许多企业的研究与开发费用更是呈直线上升的趋势. 因此, 可以说研究与开发活动已成为企业生存和发展的生命线. 但是, 关于研究与开发费用的会计处理, 尽管理论界和实务界一直十分重视这个问题, 许多国家以及国际会计准则制定委员会也相继制定了关于研究与开发费用的会计准则, 然而迄今仍未达成一致意见.

1 关于目前研究与开发费用会计处理方法的概述及评价

总的来说, 目前世界各国(包括国际会计准则委员会)对研究与开发费用会计处理方法不外乎如下两种: 1) 全部费用化法, 即将所有的研究与开发费用不分其支出性质和可划分性, 均记入当期损

益. 美国是采用这种方法最典型的代表. 美国 FASB 于 1974 年发表的第 2 号 FASS“研究与开发费用”中列举了四种会计处理方法, 但同时认为, 研究与开发费用的未来收益不确定也不易计量, 支出与收入之间缺乏因果联系, 应将其费用化, 计入当期损益. 2) 有条件资本化法, 即将符合标准的研究与开发费用资本化, 并在一定的期限内摊销, 其余计入当期损益. 这种方法的代表国是英国. 英国 SSAP¹³“研究与开发会计”将研究与开发活动分为基础性研究、应用性研究和开发性活动三种, 并且规定, 对所有的基础性和应用性研究活动中发生的研究与开发费用都应在发生时直接计入当期损益, 只在特定条件下才允许将开发性活动中发生的研究与开发费用予以资本化, 同时还非常严格和详细地规定了资本化的特定条件. 国际会计准则委员会也主张采用有条件资本化的方法, 其发布的 IAS 第 9 号“研究与开发费用”规定研究与开发费用只有在符合一定条件下才确认为资产, 否则应确认为当期费用, 最初已确认为费用的研究与开发费用, 不应再确认为资产, 并且进一步规定, “确认为一项资产的项目开发费用, 不应超过可能从有关的未来经济利益中收回的金额在扣除进一步的开发费用, 有关的生产费用和在销售该产品时直接发生的销售费用和管理费用后的净额.”笔者认为, 不论是全部费用化方法还

收稿日期: 2001-07-09

作者简介: 杨金波, 1976年生, 华东交通大学在读研究生.

是有条件资本化方法,均存在如下不足:

1) 过分强调谨慎原则,忽视了谨慎性原则与其它会计原则的协调和统一.谨慎性原则的基本思想是不高估资产和收益,不低估负债和损失.目前对研究与开发费用的会计处理方法很好地遵循了这一思想,但同时我们也应看到,全部费用化法将所有的研究与开发费用全部计入本期损益,有条件资本化法对研究与开发费用资本化条件的规定极其严格,这些都会导致费用发生当期的资产和收益严重低估,而以后会计期间的收益严重高估,人为地扭曲了各个会计期间的收益,在遵循谨慎性原则的同时却违背了可靠性和可比性原则.另一方面,企业进行研究的目的是为了在以后的期间获取更大的收益,研究开发活动的成功与否影响以后期间的收益而当期的收益,亦即研究与开发费用与以后期间的收益具有很强的相关性,根据权责发生制原则和配比原则,这项费用应由以后的会计期间负担.全部费用法将全部研究与开发费用计入当期费用,部分费用法只将少部分研究与开发费用予以资本化,致使收入和费用不能配比,违背了权责发生制原则和配比原则.

2) 现有的会计处理方法未能体现重要性原则.随着知识经济的不断发展以及企业自身的不断壮大,企业的研究与开发费用也会越来越大,信息使用者也必将关注企业的对科研投资,企业开发新产品、新技术的能力和潜力等方面的信息.现行的会计处理方法只是简单地将研究与开发费用中的全部或绝大部分支出列为当期损益,体现不出研究与开发费用的重要性,降低了会计信息在使用时的相关性.

3) 不利于增强企业的技术创新能力.现代企业中管理者的任期通常不是永久性的,投资者和股东对管理者经营业绩的考察也常常是以利润指标为主,而研究与开发支出是一项资本性支出,具有非常明显的后效性,其投入后的效果要经过数年甚至更长的时间后才能体现出来.在将全部或绝大部分研究与开发费用期间费用化的情形下,管理者为了保证自己在任期内的经营业绩,常常会以缩减研究与开发费用的方式来尽力减少费用支出,以增加利润,避免引起投资者和股东的不满,同时也避免继任者坐享其成,结果是企业的短期利润很高,却制约了企业的技术创新能力,损害了企业的长远发展和长期利益.

2 对研究与开发费用会计处理的一种新方法

由于研究与开发活动的支出金额可合理和可靠地加以确认和计量,不确定性较低,而它对企业未来收益的影响程度和影响期限却无法合理地估计,不确定性较高,因此可以认为研究与开发活动是一种介于低度不确定性事项和中度不确定性事项之间事项(关于对不确定性事项的划分,可参阅林斌著《论不确定性会计》,中国财政经济出版社,2000年1月).在对不确定事项进行会计处理时,如何在谨慎原则与配比原则、重要性原则等其它原则之间进行权衡和选择,确定最佳的度,确实是一个难以把握的问题.传统的会计在这方面则过于偏向选择谨慎性原则.为了在一定程度上克服传统会计在研究与开发费用处理上的这种不尽合理的做法,笔者试着提出了一种新的方法,这种方法的思路主要有如下两点:

1) 将所有的基础性研究开发活动发生的研究与开发费用在发生的当期全部作为期间费用计入当期损益.

2) 设置“研发中无形资产”和“无形资产研发失败准备”两个科目,并在“研发中无形资产”下按研发项目设置明细科目.在进行会计处理时,将应用性研究和开发性活动中发生的研究与开发费用按研发项目分别进行确认和计量,首先予以资本化,计入“研发中无形资产——××项目”.每个会计期末,对各项研究开发项目进行检查,估计各项目未来研究开发成功的可能性,按一定标准和比例单项计提失败准备金^①,并保持其一贯性,借记“管理费用”,贷记“无形资产研发失败准备”.在研究开发活动结束或停止时,若某项目成功,将研究与开发费用全额计入无形资产,借记“无形资产——××无形资产”,贷记“研发中无形资产——××项目”,若该项目失败,将研究与开发费用全额冲减已计提的失败准备,借记“无形资产研发失败准备”,贷记“研发中无形资产——××项目”.

从表面上看,这种方法与有条件资本化法在本质上并无多大的差别,但是,采用这种方法存在着

^①例如,对研发项目成功的可能性大小的划分可参照或有事项发生的可能性大小的划分标准进行,对确定为完全有把握成功的项目,不计提失败准备;对确定为“基本能够成功”的项目(概率范围91%—99%),按15%的比例计提失败准备;对确定为“很可能成功”的项目(概率范围51%—90%),按25%的比例计提;对确定为“可能成功”的项目(概率范围10%—50%),按40%的比例计提;对确定为“极小可能成功”的项目,按70%甚至更高的比例计提.

如下好处:

1) 保留了传统会计处理方法的优点. 基础性研发活动发生的研究与开发费用往往不构成某项具体的无形资产, 且该项支出的受益对象、范围以及期间均无法准确合理地进行划分, 此外, 对于大多数企业而言, 基础性研发活动中发生的研究与开发费用较为稳定, 因此将其直接计入当期损益是一种较为合理和谨慎的做法, 也未违背配比原则. 在这一点上, 新方法与传统方法保持了一致性.

2) 避免了传统方法过于谨慎的缺陷, 较好地实现了谨慎性原则与其它原则之间平衡与协调. 新的方法将应用性研究与开发性活动中发生的研究与开发费用予以资本化, 同时对已资本化但尚未计入无形资产成本的研究与开发费用计提失败准备, 克服了传统方法多计费用、少计资产和收益的缺点, 不仅体现了会计处理中谨慎性原则的要求, 还遵循了权责发生制和配比原则, 在很大程度上消除了研究与开发费用对各期期间费用的影响, 使不同会计期间的收益具有可靠性和可比性, 从而也使不同会计期间的会计信息更具有可靠性和可比性.

3) 传统的方法只是将研究与开发费用与其它期间费用项目在损益表中合并反映, 并以报表附注的形式披露当期计入期间费用的金额. 采用新的方

法后, 研究与开发费用必然要以资产的形式在资产负债表中加以单独列示, 这较为可靠地反映了企业资产的价值, 揭示了资产与企业收益之间的内在联系, 使会计报表披露的信息更充分, 更具有相关性. 利用这些信息, 投资者不但能够正确地评价管理者的经营业绩, 更能客观地评价企业在无形资产上的投资效益和企业的技术创新能力、产品创新能力、持续发展能力等, 从而作出正确的决策.

当然, 这种方法也存在不足之处, 例如, 对会计人员的职业判断能力提出了更高的要求而可能使会计人员无所适从, 计提失败准备可能为管理者提供了更大的操纵利润的空间, 对相关会计信息的加工可能不符合成本效益原则等等. 笔者提出的方法也只是一种探索, 我们需要在实践中不断地进行总结和改进, 找出一种真正恰当的会计处理方法.

参考文献:

- [1] 王德升, 等. 国际会计(第三版)[M]. 北京: 中国审计出版社, 2000.
- [2] 葛家澍, 等. 现代西方会计理论[M]. 福建: 厦门大学出版社, 2001.
- [3] 庄恩岳. 中外会计准则比较[M]. 北京: 中国审计出版社, 2000.