

企业研发费用会计核算之完善

陈志军 金小娟 隋爽

(科学技术部火炬高技术产业开发中心 北京 100045 航天中心医院 北京 100049
北京林业大学经济管理学院 北京 100083)

【摘要】我国对企业研发费用的会计处理采取了部分资本化、部分费用化的方法。但实际中,企业研发费用会计核算仍然存在着诸如研发项目预算缺乏准确性、研发活动两阶段划分缺乏具体量化标准等问题为完善研发费用会计处理,本文提出明晰企业研发费用确认范围、加强研发投入费用的披露等建议。

【关键词】研发费用 会计核算 研发费用披露

随着我国经济发展方式的转变和产业结构的调整,高新技术产业得到了蓬勃的发展。目前,经科技部、财政部和国家税务总局共同认定的国家高新技术企业达4万多家。为了提高企业在国内外市场的竞争能力,高新技术企业必须不断推出新技术、新工艺和新产品。这就需要企业加大研发费用的投入,支持科技创新活动,提升自主创新能力。研发费用能否准确地核算并披露,对企业的绩效评价以及投资者的决策具有重要影响。然而,我国还没有一套专门的企业研发费用会计核算实施细则,企业不能合理地核算和有效地披露研发费用相关信息。随着研发投入费用的不断增加,如何合理确认、计量、记录和报告研发费用,是会计理论与实务界亟待解决的问题。本文根据《企业会计准则第6号——无形资产》(CAS6)的规定,就企业研发费用的会计核算提出一些建议。

一、我国企业研发费用会计核算存在的问题

由于各国对于资本化的条件和标准的规定不同,对企业研发费用支出会计核算方法也不一样。目前国际上基本形成完全费用化与部分费用化、部分资本化两种处理方式并存的局面。此外,即使采用对研究阶段费用支出费用化、开发阶段费用支出资本化的方法,各国对企业研发费用会计处理办法仍各不一致,体现了研发会计本身的复杂性。我国企业研发费用会计核算方法虽然借鉴了国际先进经验,采用将研发费用进行二阶段处理方法,但研究与开发之间的界限十分模糊,费用的归属大多取决于会计人员的主观判断,在实务运用中仍存在问题,亟待改进。

1. 研发费用会计确认缺乏可靠依据。企业的研发活动不确定性较强,因此难以形成成熟的预算管理体系。企业的研发活动在研发过程中面临诸多的不确定性,极易与原有预算发生较大的偏差,给研发会计核算带来一定的困难。此外,企业研发活动一般可以有多重实施方案,尤其是大型研发活动的组织结构都比较复杂,这种结构的复杂性为研发费用的合理预算带来一定的难度。研发活动所需的大型设备,一般涉及金额较高,可能会存在一台设备多个研发项目共同使用的情况,

这为固定资产折旧费用的分配核算带来了一定难度。研发项目结构的复杂性,也会造成参与研发人员数目多、部门广,给研发费用中人员人工、直接投入、设计费等费用的归集和核算造成困难,进而使得研发成本核算缺乏准确性。

2. 研发活动两阶段划分缺乏具体量化依据和标准。CAS6对研发活动两阶段的划分即研发费用何时可以停止费用化以及开始资本化的时点,没有具体的量化指标,在实际执行操作过程中主要依靠会计人员的主观判断。对研发活动两阶段进行人为的划分会导致企业研发费用会计处理缺乏客观性、合理性和准确性,容易出现企业管理者为实现既定利润等指标要求,人为控制研发费用资本化时点,进而对利润进行调节,可能存在故意扩大或减少予以资本化的开发费用的现象,造成企业经营绩效不实的后果。另外,现在企业经常要同时从事多项开发活动,因此研发活动两阶段划分不清,也使得共同费用的分配及处理存在人为操纵的可能性,降低了企业财务绩效信息的可信任程度。

3. 企业研发费用缺乏明细科目。CAS6规定,在最终出具财务报表时,企业费用化的研发费用应在“管理费用”科目下明细列示,而满足资本化五个条件的研发费用应在“开发支出”科目下明细列示,但在日常活动中则缺乏具体科目对研发费用进行详细核算和处理,企业选择用来核算研发费用的科目分散,缺乏统一性。企业对研发费用进行核算并未形成统一的核算科目,这会降低财务报表相关数据的可比性。

另外,企业的研发成果在最终形成无形资产时,研发成本可记入管理费用科目的数额往往较少,而记入无形资产科目的数额较大,导致企业无形资产的账面价值无法真实反映企业实际成本,造成该项无形资产出售时的成交价格被高估。

4. 企业研发费用缺乏具体披露。根据CAS6的规定,企业应在附注中披露计入当期损益和确认为无形资产的研发支出的金额,以使研发费用能够清晰地列示于年报中,便于利益相关者使用报表信息。然而,目前我国企业在对研发费用进行披露时,并没有在统一的科目下进行反映,企业在财务报表附注

中对研发费用的披露情况也不容乐观。

肖琳(2010)、徐茜(2010)分别对信息技术行业上市公司、计算机软件上市公司进行实证统计后发现,我国企业对研发投入费用的披露科目较为混乱,缺乏统一的会计科目选择。笔者在上海证券交易所随机抽取了30家高新技术上市公司,主要分布在包括信息、软件、电子、医药等行业。通过对这些上市公司2011年年报内容进行统计发现,仅有8家上市公司按照企业会计准则的要求,在附注中披露了计入当期损益和确认为无形资产的研发支出的金额,其他22家上市公司均未在财务报表附注中对这一问题进行相关披露。可见,我国企业研发费用信息披露制度还有待于进一步规范和完善。

二、完善企业研发费用会计核算的建议

我国企业研发费用会计核算存在上述问题的主要原因在于现有制度与实务相脱节。一方面是由于不同的企业研发活动具有特殊性,只能采用原则性导向进行规范,另一方面是由于现行企业研发费用会计核算制度不完善,企业会计人员无据可依。因此,结合企业研发投入的特殊性,本文提出以下三个方面的改进建议。

1. 明晰企业研发费用的确认范围。科技部、财政部和国家税务总局在《高新技术企业认定管理工作指引》中规定:企业应对包括直接研究开发活动和可以计入的间接研究开发活动所发生的费用进行归集。可以纳入企业研发费用的科目包括:内部研究开发投入的人员人工、直接投入、折旧费用与长期费用摊销、设计费、装备调试费、无形资产摊销以及其他费用;委托外部研究开发项目的委托外部研究开发投入额,并具体将境内的外部研发投入额进行具体列支。为规范企业对研发费用的计量,我国应明晰研发费用的确认范围,进一步明确计入当期损益与资本化的范畴,防止企业将开发费用在当期费用与资本化之间任意选择,进行盈余操纵。鉴于此,本文建议对开发项目进行单独管理与核算:进行可行性研究后,对符合资本化条件的开发项目单独设置账户进行核算。对于没有通过可行性评估的项目应该停止继续投入,已经发生的费用计入当期损益。对开发项目进行单独管理与核算,可以从制度上限定费用资本化的范围,而且将研究费用单独核算与披露,可以让用户直观地了解企业研发费用的规模与应用效果,有利于社会监督,可大大减少企业操纵费用的随意性。

2. 改进企业研发费用会计核算方法。企业核算研发费用应单独设置“研究支出”和“开发支出”等科目对研发费用进行专项核算,这样有利于企业对研发投入费用进行有效地管理和控制,并设置相应的明细科目,反映各种研发活动的费用支出结构。根据企业研究与开发活动的基本流程,企业应建立如下研发投入费用会计核算过程:

(1)在研究与开发活动初期,企业应设置“研发准备”科目,用以计提日后的研发活动所需资金,具体的会计分录为借记“研发准备”科目,贷记“银行存款”科目。

(2)在研究与开发活动期间,企业应对所发生的各项费用开支进行归集,明细到二级科目,并在做明细账时建立辅助账和明细账,为最终的研发投入开支费用化或者资本化的处理

提供具体的金额依据。具体的会计分录为借记“研发投入”科目(二级科目为具体的研发项目名称),贷记“原材料、应付职工薪酬”等科目。

(3)如若研发投入出现减值准备的迹象,则应参照计提存货减值准备的方法,对研发投入计提研发减值准备,借记“管理费用”科目,贷记“研发减值准备”科目,以有效应对市场上的变化以及研究与开发活动的不确定性,保证研发投入账户账面金额的准确性。

(4)对于开发成功的研发投入费用,应按照规定将其结转至无形资产的成本中,借记“无形资产”科目,贷记“研发投入”科目。同时将已计提的研发减值准备转回,借记“研发减值准备”科目,贷记“管理费用”等。研发活动最终形成无形资产后,要按照无形资产摊销的有关规定对无形资产进行摊销。

(5)针对多个研发项目共同使用一台研发设备的累计折旧费用分配问题,企业应将研发费用会计核算细化,做到特殊固定资产折旧费用按天计算,这样使得折旧费用在多个研发项目中的分配更加合理准确。如果在具体实施过程中存在困难,则可制定相应标准,按照比例在各个研发项目中分摊,明确使用该台设备的每个研发项目所应分配的折旧费用。

3. 加强企业研发投入费用的披露情况。研究证明,研发投入费用的披露情况与投资价值具有很强的相关性。基于我国企业特别是高新技术企业研发费用的披露情况,进一步规范研发费用在报表中的披露十分必要。企业符合资本化条件的研发费用支出应在“无形资产”科目中体现,并列支明细科目;企业不符合资本化条件的研发费用支出应在“管理费用”科目中体现,并列支明细科目。企业还应设置“研发减值准备”等减值科目,以体现研发活动的不确定性,保证最终归集到无形资产科目数额的准确性。

企业还应遵循企业会计准则的规定,在财务报表附注中披露处理诸如研发所采用的会计政策、本期资本化以及费用化的具体金额、本期从研发费用结转成为无形资产的具体金额等具体事项。对于有专门研究部门的企业,应编制研发费用报表,以便于投资者和社会公众监督。

主要参考文献

- 肖琳.信息技术行业上市公司研发费用披露研究.财会月刊,2010;5
- 李晓伟.高新技术企业的研发会计处理.科技进步与对策,2005;10
- 张若如,许敏.信息技术行业上市公司研发费用披露探讨.财会月刊(理论),2007;2
- 科技部,财政部,国家税务总局.高新技术企业认定管理办法,2008
- Aboudy D., B. Lev. The Value Relevance of Intangibles: The Case of Software Capitalization. Journal of Accounting Research, 1998;9
- Barth, M. E., Clinch G.. Revalued Financial Tangible and Intangible Assets: Associations with Share Prices and Non Market Based Estimates. Journal of Accounting Research, 1998;36