

高新技术企业研发支出 信息披露的政策执行情况分析

刘长进

(江西农业大学经管学院 南昌 330045)

【摘要】 本文选取 2010 年和 2011 年被认定为国家火炬计划重点高新技术企业的 92 家 A 股上市公司 2009~2011 年三年的年报,对上市公司有关研发支出信息披露政策执行情况进行了分析,指出了上市公司在研发支出信息披露方面存在的不足,并提出了完善建议。

【关键词】 高新技术企业 研发支出 披露

为规范上市公司研发费用信息披露,中国证监会于 2010 年 1 月修订颁布了《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 15 号——财务报告的一般规定》(简称“第 15 号文件”),明确要求上市公司自 2009 年年度报告起,在财务报表项目附注披露开发支出相关信息。同时,以该文件附件形式发布表格化的《财务报告披露格式》,在报表附注“无形资产”项目下明确以表格形式反映“开发支出”项目的披露要求,其具体格式见下表:

表 公司开发项目支出 单位:币种:					
项目 (可无限添加行)	期初数	本期增加	本期减少		期末数
			计入当期损益	确认为无形资产	
合计					

本期开发支出占本期研究开发项目支出总额的比例_____。
通过公司内部研发形成的无形资产占无形资产期末账面价值的比例_____。

“第 15 号文件”实施三年多来,其落实情况如何?笔者选取了在 2010 年和 2011 年被认定为国家火炬计划重点高新技术企业的 92 家 A 股上市公司 2009~2011 年三年的年报,分析发现大多数上市公司执行情况并不理想。

一、国家火炬计划重点高新技术企业研发支出信息披露现状

为便于分析,笔者将上表要求简称为“披露要求 1”;“披露本期开发支出占本期研究开发项目支出总额的比例”简称为“披露要求 2”;“披露通过公司内部研发形成的无形资产占无形资产期末账面价值的比例”简称为“披露要求 3”。统计发现,“披露要求 1”执行得较好,“披露要求 2”次之,“披露要求 3”最差。连续三年均严格按照要求格式披露的公司只有 5 家,有 53 家公司则连续 3 年都没有按披露要求披露任意一项。

近三年未作任何研发信息披露的这些公司,难道它们连续三年都没有任何开发支出吗?实际上笔者随机检索了几家公司,发现情况并非如此。以某公司 2009 年为例,其董事会报告中明确披露“成功申报了 5 项国家专利”,这说明这家公司当年应该有开发支出资本化发生。笔者仔细检索发现,该公司开发支出资本化直接以“研发支出”列入无形资产之中,并没有说明是何种无形资产。

笔者还发现,凡是按“披露要求 2”披露了开发支出的公司,均按“披露要求 1”进行了披露。于是笔者提取满足这两项要求的 52 个观测样本,剔除当年没有在当期损益有关科目中披露研发费用明细的 14 个观测样本,我们得到 38 个观测样本,以考察“本期开发支出占本期研究开发项目支出总额的比例”计算原理是否一致。企业会计准则规定:企业研究阶段的支出全部费用化,计入管理费用;开发阶段的支出符合条件的才能资本化,不符合资本化条件的计入管理费用。其中有 35 个样本遵循了这一规定,我们采用公式“本期开发支出占本期研究开发项目支出总额的比例=开发支出/(开发支出+计入管理费用的研发费用-计入当期损益的开发支出)”来计算。结果表明,只有 6 个观察样本计算结果与上述公式相符。

由于中兴通讯(000063)等 3 个样本使用“研发费用”一级会计科目反映计入当期损益的研发支出,其会计政策明确说明开发支出只反映满足资本化条件的开发阶段支出,不满足资本化条件的开发阶段支出,于发生时计入当期损益,而研究阶段的支出都计入当期损益,也就是说,该公司未满足资本化条件的开发阶段支出直接计入了“研发费用”。对于该公司,我们采用公式“本期开发支出占本期研究开发项目支出总额的比例=开发支出/(开发支出+研发费用)”来计算。结果显示,这 3 个观察样本计算结果与上述公式相符。其余的观测样本虽然披露了“本期开发支出占本期研究开发项目支出总额的比例”,但令人无法明白数据的计算原理。

二、研发支出信息披露存在的主要问题

1. 对上表中“公司开发项目支出”核算内容认识混乱。上表中“公司开发项目支出”实际上是特指开发阶段的支出,“计入当期损益”栏目应是不满足资本化条件的开发阶段支出,不包括研究阶段的支出。然而,有些公司将此混淆。如烟台万华(600309)2009年在表1项目栏列示“研究费用”244 300 865.21元,同时披露,本期开发支出占本期研究开发项目支出总额的比例为零。对此,笔者的理解只能是本期应计入管理费用的研究费用为244 300 865.21元,本期开发支出为零。在开发支出中列示研究费用,明显是理解上存在问题,未能准确区分计入当期损益的研究阶段支出与计入当期损益的开发阶段支出。还有企业认为,“公司开发项目支出”仅仅只反映满足资本化条件但尚未完成开发的支出。如东方钽业(000962)2009年在表“本期增加”和“期末数”两栏均填列3 591 740.93元,其余栏目无。但是该表下面同时以文字说明“本期公司发生研发支出总额25 402 693.05元,其中:形成无形资产支出9 773 889.72元,计入当期损益12 037 062.40元,期末开发支出3 591 740.93元。”

2. 有关研发支出数据之间关系不正确。按照企业会计准则的规定,研究阶段的支出计入管理费用,开发阶段的支出不符合资本化条件的也计入管理费用,因此,上表中计入当期损益的金额应比计入管理费用中研发费用的金额要小。然而,令人不解的是不少公司披露的情况并非如此。

3. 财务报表有关项目之间无法勾稽验证。目前,上市公司在财务报告中的不同位置披露当期研发支出信息,但是不同位置披露的信息之间无法进行勾稽验证。还有一些公司当期开发支出确认为无形资产,但很难在“无形资产”项目的报表注释部分区分哪些是当期由开发支出资本化转入的数值,即关联的项目之间没有显示出对应关系。这也使得财务报告使用者无法真正识别无形资产中哪些无形资产是依靠内部研发形成的。

4. 开发支出信息披露不充分。不少公司资产负债表中开发支出年初年末金额不相等但并未在开发支出披露其增减变化的情况。有的公司虽然披露了开发支出的减少数,却不披露本年度计入当期损益与资本化的金额。还有公司当年有开发支出,并在无形资产明细中以“研发支出”反映当年资本化的无形资产,然而在反映“披露要求1”的上表中却没有任何开发支出的增减变化信息。

5. 管理费用中研发支出明细披露方式不统一。统计结果显示,共有147个样本通过年报附注中管理费用明细项目披露费用化的研发支出,其中2009年有2家公司,2010年有71家公司,2011年有74家公司。这些样本中,费用化的研发支出明细项目的名称却不够统一,“技术开发费”、“研究开发费”、“科研费用”、“试验费及开发费用”等使用较为混乱。有的企业前后年度还不一致,还有企业同一年度使用两个明细科目。

6. 前后年度报告中披露同一年度开发支出余额不相等。

如山东海龙(000677)2010年年报中披露当年管理费用明细“技术开发费”金额为20 351 904.52元,2011年年报中披露当年管理费用明细“技术开发费”金额为8 221 669.68元,下降幅度达59.6%,而2010年度会计差错更正事项对当年管理费用的调整为-8 886 408.08元。即使调整金额全部是技术开发费,二者仍然不一致。

三、改进研发支出信息披露的建议

1. 强化上市公司执行信息披露规范的执行力。监管部门应制定研发支出信息披露的相关监管措施,加大力度督促上市公司详细披露研发支出。上市公司应充分披露研发支出的有关信息,不管当年有无开发支出,都必须按“第15号文件”及其附件的具体格式要求,在无形资产附注中进行披露。即使当年并无开发支出,也应明确披露“本期开发支出占本期研究开发项目支出总额的比例为0%”。同样,即使企业并无内部研发形成的无形资产,也应明确披露“通过公司内部研发形成的无形资产占无形资产期末账面价值的比例为0%”。

2. 完善有关信息披露规范,充分披露研发支出信息。财务报告中缺少足够的关于研发方面的会计信息,不利于投资者对公司自主创新活动所产生的效益进行客观的评价。因此,上市公司还应同时披露研发强度的有关指标,在无形资产附注中“披露要求3”之后还应增加披露“本年度研发支出总额占公司本期净资产的比例”和“本年度研发支出总额占公司本期营业收入的比例”。在管理费用附注中,则必须单独列示计入当期损益的研发支出,或者在无形资产附注中“披露要求2”之前增加披露“本期研究阶段发生的支出总额”,以全面反映企业研究与开发阶段的全部支出。对于当年资本化确认为无形资产的开发支出,应在无形资产明细中以独立的类别单独列示,以便于财务报告使用者分析公司内部研发形成的无形资产的情况。

3. 在年报的董事会报告中,上市公司除了应披露开发了哪些新项目或新产品、取得了哪些认证、申报了多少专利等信息之外,还应应对项目的应用前景及可能产生的经济效益,提供预期经济利益增加的详细预测信息,而不能泛泛地说“为公司未来持续发展增强了后劲”,“大幅提升了公司产品的竞争力”,等等。

4. 证券交易所进行年度信息披露评奖时,建议增加年报具体项目披露的真实性、准确性、完整性的评比,并评出做得好的典型予以推介。对于披露研发支出信息好的做法、具备推广意义的,应不遗余力加以宣传,以供其他公司学习借鉴。

主要参考文献

1. 崔也光.企业研发费用信息披露方式的改进.经济与管
理研究,2009;2
2. 李莉.上市公司开发支出报表附注披露格式设计.财会
月刊,2010;31
3. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2010.北京:
人民出版社,2010