

高新技术企业研发费用 资本化与费用化情况分析

邵毅平(教授) 孙楹琦

(浙江财经大学 杭州 310018)

【摘要】 本文通过研究108家上市高新技术企业的研发费用资本化和费用化情况,发现大部分高新技术企业在实践过程中并没有按照企业会计准则要求对研发费用进行资本化和费用化的区分,并从主客观两方面分析了没有区分的原因,提出了解决这一问题的对策与建议。

【关键词】 高新技术企业 研发费用 资本化 费用化

随着科技时代和信息时代的来临,企业产品和营销手段的同质化现象变得越来越严重,市场竞争变得愈发激烈,一个企业的持续发展能力越来越取决于企业的创新能力。对于那些以技术为核心的企业而言,研发创新能力更是企业的核心竞争力,是企业的生存之本。而企业研发能力的高低和对研发的重视程度很大程度上体现在企业研发费用的多少。因此对于这些企业而言,研发费用的会计处理就显得尤为重要。企业是否合理地选择了相应的处理方法来体现企业研发业务的实质就成了人们关注的一个焦点。

一、高新技术企业研发费用资本化与费用化现状

1. 样本的选取。 本文根据高新技术企业的定义,在电子信息、生物与新医药技术、航空航天技术、新材料技术、高技术服务业、新能源及节能技术、资源与环境技术以及高新技术改造传统产业等六个领域在沪深股市中进行了样本的选取。为了减少非高新技术企业的关联公司的影响,本文仅选取了母公司为高新技术企业的上市公司,而且只研究其母公司报表中所披露的研发费用。经过筛选,本文在沪深股市中选取了108家高新技术企业作为研究样本。选取的样本中在深交所上市的企业有87家,在上交所上市的企业有23家。

2. 样本的分析。 本文根据108家样本企业2013年年报附注中关于研发费用的披露,对这些企业的研发费用资本化和费用化的情况做了分析。样本企业研发费用处理概况和不同研发强度(研发费用/销售收入)的企业研发费用处理情况的研究结果见表1和表2。根据统计可以发现,在选取的108家上市公司中,有63家企业的研发费用全部予以费用化,占到全部研究样本的58.33%。仅有一家企业浪潮股份(股票代码600756)将全部研发费用资本

化,其余的44家企业将研发费用进行了费用化和资本化的区分,占到全部研究样本的40.74%。在剔除将研发费用全部费用化和全部资本化的企业后,其他企业研发费用资本化的比率平均为30.98%。所有将研发费用进行资本化和费用化区分的企业的平均研发费用为146 385 662.83元,将研发费用全部费用化的企业的平均研发费用为84 646 684.43元,而将研发费用全部资本化的企业的平均研发费用为36 865 086.41元。

表1 样本企业研发费用处理概况

研发费用处理方法	全部费用化	部分费用化 部分资本化	全部资本化
企业数量	63家	44家	1家
占样本总数比例	58.33%	40.74%	0.93%
平均研发费用(元)	84 646 684.43	146 385 662.83	36 865 086.41
平均研发强度	8.24%	13.06%	4.21%

表2 不同研发强度企业研发费用处理情况

研发强度分类	低研发强度企业 (3%~4%)	高研发强度企业 (10%以上)	所有样本企业
企业数量	24家	33家	108家
占样本总数比例	22.22%	30.56%	100%
符合企业会计准则的企业数量	6	21	44
符合企业会计准则的百分比	25%	63.64%	40.74%

进一步研究发现,区分研发费用资本化和费用化的企业的平均研发强度为13.06%,将研发费用全部费用化的企业的平均研发强度为8.24%,而将研发费用全部资本化的浪潮股份的研发强度为4.21%。在所有研究样本中,研发强度高于10%的企业共有33家,占到所有研究样本总数的30.56%。在这些企业研发强度很高的企业中,有21家企业对研发费用进行了资本化和费用化的区分,比例

达到**63.64%**,远远高于所有研究样本的**40.74%**。与之相反,在**24**家相对研发强度较低(研发强度在**3%~4%**之间)的企业中,仅有**6**家对研发费用进行了资本化和费用化的区分,比例仅为**25%**。

我们从研究结果中可以看出,大多数企业并没有按照企业会计准则的要求将符合条件的研发费用资本化,而是直接将所有的研发支出费用化。进一步研究发现,将全部研发费用资本化的企业在三类企业中支出的研发费用最少,按照企业会计准则将研发费用进行资本化和费用化区分的企业所支出的研发费用最多,将全部研发支出费用化的企业的研发费用居中。与之相符的是,将研发费用区分资本化和费用化的企业研发强度最大,其次是将所有研发费用计入“当期损益”的企业,而将研发费用全部资本化的企业研发强度最低。由此可见,研发强度低的企业更偏向于将研发费用全部费用化,而研发强度高的企业则更愿意根据企业会计准则的规定,对研发费用进行资本化和费用化的区分。

二、研发费用处理现状的原因分析

(一)客观原因

1. 多项目研发导致项目成本归集困难。研发项目最主要的成本来自于研发人员的人工成本、研发耗材和研发仪器设备的使用成本。现行企业会计准则要求将一部分研发费用资本化是建立在准确区分每一个研发项目的成本的基础之上的。但是,对于很多高新技术企业来说,为了保证企业的先进性和对核心技术的掌控能力,研发活动的开展非常频繁。这些企业在一段时间内往往同时进行几个甚至几十个研发项目。根据政策规定,如果同时进行多个研发项目,应该分项目归集研发费用,否则不能在税前加计扣除。而实际上,一个研发人员往往要承担多个研发项目的研究与开发,很多研发耗材会同时被多个项目使用,一个实验室的仪器设备也不会仅仅为一个研发项目提供支持,而是同时提供给多个研发项目使用。在这种情况下,要让企业准确地地区分每一个研发项目所需要承担的成本是一件非常困难的事情。

尽管有关规定要求企业对于需要加计扣除的研发项目在研发开始前就要对项目进行内部立项或者外部立项,从而为区分每个研发项目承担的成本提供帮助。但这在企业中实施起来很困难。如果企业按照一个项目配备专门的人员、耗材和设备,则会造成很大程度上的资源浪费。如果企业将这些资源同时提供给多个研发项目,那么每个项目所使用的资源就很难准确地地区分,而且不同的项目之间可能会相互借鉴对方的研发成果,进一步造成项目成本计量的困难。

企业会计准则在研发费用资本化的条件中提到,归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。因此

很多企业在项目的成本无法准确归集的情况下只能选择将所有研发费用直接计入当期损益。

2. 研究阶段和开发阶段区分困难。企业会计准则要求将研发项目区分为研究和开发两个阶段。但在实际操作过程中,很多情况都在准则明确指定的范围之外。企业的财务人员需要根据自己的判断或是研发人员的经验来确定一个项目是处于研究阶段还是开发阶段,这对于没有相关技术知识的财务人员来说非常困难。一般情况下,我们认为研究阶段往往与商业利益的获得没有直接的联系。但企业进行研发活动,往往都是为了获得商业利益,而不是纯粹地追求科技的发展。一项研发活动从开始到最终商业利益的获得,这中间需要经历很多阶段。这些阶段不一定都有明显的先后关系,很多阶段都是相互交错的。因此很难判定在某个时点以后的阶段都是开发阶段,在这个时点以前的研发活动都处于研究阶段。而资本化和费用化的判断首先就是要基于这两个阶段的划分。但在实际生产过程中,要准确区分一个项目的研发费用需要进行费用化还是资本化是非常困难的。

3. 开发阶段资本化条件判断困难。企业会计准则对于将开发阶段的研发费用进行资本化提出了五个条件,只有符合这五个条件的要求才能将这个项目之后的支出进行资本化。但这五个条件都不是量化的条件,都需要依靠企业的主观判断。特别是技术上对于完成这项研发活动的可行性,该项无形资产外部市场的存在性等条件在很大程度上取决于企业的主观判断。在很多情况下,在研发活动最终取得成功以前,没有人能预先准确地判断出该项研发活动在技术上是否可行。在一项刚开发成功的无形资产正式投入市场之前,也没有人能判断出市场对这项研究成果的接受情况。对于这些条件,不同的人很有可能给出不同的看法,没有一个标准的答案。

特别是对于企业的财务人员来说,这五个条件的判断更加困难。对于无形资产的出售和使用意图及公司资源的分配,往往取决于公司领导对市场情况的判断和战略偏好。而研发活动技术上的可行性,需要依靠专业人员根据自己的经验来做出判断。财务人员一般很难对这些情况进行准确的评估与判断。

4. 企业会计准则对研发费用的规定缺乏强制性。企业会计准则对于研发费用的处理方法需要的条件并没有做出非常严格的规定,而是给了企业很大的自主判断的空间。这固然使得企业的合规成本大大下降,也使得会计准则的适用范围更加广泛,但更大的主观判断空间也对财务人员的职业道德提出了更高的要求。企业在没有强制性要求的情况下很可能会选择对自己有利的会计处理,而不是根据对具体情况的客观判断来对研发费用进行资本化和费用化区分。

(二)主观原因

1. 资本化影响当期可加计扣除的金额。根据《关于研发费用税前加计扣除有关政策问题的通知》，当期费用化的研发费用可以按照**150%**在税前进行扣除。研发费用形成无形资产的，应当将无形资产的成本按**150%**在不短于**10年**的时间内摊销。尽管最终所有符合规定的研发费用都能以**150%**在税前进行扣除，但税收优惠的幅度却由于扣除时间点的不同而存在很大的区别。

以浪潮股份为例，该公司**2013**年度研发费用为**36 865 086.41**元。如果公司在研发费用发生当年将所有研发支出费用化，则可以获得**18 432 543.21**元($36\ 865\ 086.41 \times 0.5$)额外的税前列支额，以高新技术企业**15%**的所得税税率为例，可以在当年获得**2 764 881.48**元($18\ 432\ 543.21 \times 0.15$)的税收优惠。如果该企业将这些研发费用全部资本化，并在未来**10年**内进行摊销，那么每年额外获得摊销额为： $36\ 865\ 086.41 \div 10 \times 0.5 = 1\ 843\ 254.32$ (元)，每年可以获得的税收优惠为： $1\ 843\ 254.32 \times 0.15 = 276\ 488.15$ (元)。如果将这**10年**中获得的税收优惠按**3%**的折现率进行折现，则所有税收优惠的现值为： $8.53 \times 276\ 488.15 = 2\ 358\ 443.90$ (元)。这个金额比将研发支出全部费用化获得的税收优惠少了**406 437.58**元($2\ 764\ 881.48 - 2\ 358\ 443.90$)。

不难看出，研发费用的资本化由于时间价值的影响间接降低了税收优惠的幅度。对于研发费用高、研发强度大的高新技术企业来说，不同的会计处理方式的选择会对企业获得税收优惠产生很大的影响。显然，在不考虑其他因素的情况下，企业会选择将所有研发支出费用化以获取最大的税收优惠。

2. 资本化影响高新技术企业资质的认定。高新技术企业可以享受减按**15%**征收企业所得税的税收优惠。但是高新技术企业资质的获得条件比较严格，而且企业获得该资质**3年**后若想继续享受相关税收优惠，则需要重新提出申请。只有复审合格的企业才能继续享受该税收优惠。根据实地走访调查，高新技术企业资质认定中所提到的研发费用是指加计扣除报告中当年可抵扣的研发费用。选择研发支出费用化的企业，当年可抵扣的研发费用会远远高于将研发费用资本化的企业。尽管从长期来看，能够加计扣除的研发费用的总额不变，但从近期来看，选择研发支出费用化能够大大提高加计扣除报告中的研发费用，以利于企业获得高新技术企业资质认定。

根据上述分析，我们就可以解释研发强度越高的企业选择按企业会计准则要求将研发支出进行费用化和资本化区分的比例越高。而研发强度越低的企业利用企业会计准则中对资本化条件主观判断的需求，将全部研发支出费用化的比例越高。因为研发强度高的企业能够较为容易地满足高新技术企业的要求，可以顺利通过高新

技术企业资质的复审。而研发强度低的企业，特别是在高新技术企业资质要求周边徘徊的企业，则更加需要利用研发支出费用化来提高自己的研发强度，进而通过高新技术企业资质的审批。

3. 高新技术企业有足够盈余消化加计扣除的研发费用。对于某些企业来说，研发费用加计扣除并不能够给企业带来实际的优惠。因为这些企业本身就面临着亏损的风险，本身缴纳的企业所得税就非常少，甚至由于亏损不需要缴纳企业所得税。对于这些企业而言，研发费用加计扣除，减按**15%**征收企业所得税等税收优惠并不存在很大的吸引力。但本文所研究的**108**家研究样本中，仅**3**家企业出现了净亏损，仅**10**家企业的净利润率不足**3%**。在这**10**家企业中就有浪潮软件。浪潮软件是**108**家样本企业中唯一一家将所有研发费用资本化的企业。这样的做法不仅与会计谨慎性原则相违背，而且不符合企业会计准则的相关规定。由此看来，浪潮软件存在通过研发费用资本化来修饰利润，推迟税收优惠获取时间的动机。

如果剔除**10**家净利润特别低的企业，其余样本企业的平均净利润率可以达到**17%**左右。可见，一般而言高新技术企业都有足够的利润在当期消化吸收加计扣除的研发费用，不需要因为亏损等原因而通过资本化来推迟税收优惠的获得。

4. 高新技术企业利润率高，利润操纵动机小。尽管研发支出费用化能为企业带来税收优惠，但大量的研发费用直接计入当期损益无疑会给企业当期的利润带来很大的影响。而且大量的研发支出是不能在当期带来显著的商业利益的。对于管理层来说，最大的利益来源是薪酬，而且管理层的薪酬往往与企业的业绩直接相关。根据研究统计，本文选取的**108**个高新技术企业样本的平均毛利润达到**50.3%**，扣除各项费用后平均净利润也达到了**15.24%**。而企业将研发费用资本化的最主要的原因之一就在于能够减少当期的费用化支出，从而提升企业利润。显然，高新技术企业的管理层通过减少当期损益中的研发费用来提升利润的动机比较小。

5. 资产负债率(债务契约)的影响。研发费用资本化不仅会影响企业当期的利润，还会给企业带来大量的无形资产，从而影响企业的资产负债率。尽管资产负债率在不同的行业会有不同的标准，但一般具有高资产负债率的企业会受到众多债务契约的制约。这些企业则具备更强的动机来提高企业的资产总额，降低自身的财务风险，进而降低企业的债务成本。

在**108**家样本企业中有**15**家企业的资产负债率高于**50%**，这**15**家企业中将全部研发支出费用化的企业仅有**6**家。高资产负债率的企业将研发支出全部费用化的比例为**40%**，这个比例要低于全部样本企业将研发支出全部费

用化的比例(58.33%)。所有研究样本的平均资产负债率为26.16%,处于一个较低的水平,这可以很好地解释更多的企业愿意将全部研发支出费用化,而不是通过资本化来进一步降低资产负债率。可见,债务契约也在影响着企业对于研发费用的资本化和费用化的选择。

6. 公司对无形资产重视程度低。研发费用资本化以后形成的主要是无形资产。我国企业对于无形资产的重视程度要远远低于有形资产。这与我国知识产权保护水平较低,我国企业对于无形资产的重要性认识不够,企业的核心技术等无形资产无法得到很好的保护有密切的联系。此外,无形资产对于商业利益获得的确定性要低于有形资产,一旦市场趋势发生变化,很多无形资产往往会很快失去利用价值。在108家样本企业中,无形资产为0的企业有22家,占到样本总数的20.37%。而无形资产占总资产比重大于10%的企业只有6家,仅占到样本总数的5.56%。本文选取的108家企业均为高新技术企业,这些企业的无形资产的比重要比一般企业高,在这些样本中无形资产的比例尚且如此之低,我们可以想见其他普通企业对无形资产的重视程度会更有限。由于企业和投资者对无形资产并没有足够的重视,没有意识到无形资产所代表的企业的发展潜能,因此企业对于研发费用资本化的动力也随之减少。

三、对策与建议

1. 加强企业会计准则运用的指导,提高财务人员的职业判断能力。从上文分析来看,研发项目成本归集困难、研究阶段和开发阶段区分困难、研发费用是否符合资本化条件判断困难是导致企业会计准则没有在实践中得到运用的最主要的客观原因。因此,会计准则委员会应该针对这些困难对企业会计准则做出相应的调整和补充。我国应该对一些比较常见和普遍的情况做出规定,从而降低财务人员做出自主判断的难度。同时,有关部门应该加强对企业的定期的检查和指导,帮助企业提升对各项条件的自主判断的能力。

此外,研发项目成本归集困难等问题可以通过事先立项,并在研发过程中根据研发人员和仪器设备在每个项目花费的时间来分配成本得到一定程度的解决。企业甚至可以通过分析成本驱动因素在各个项目之间进行成本的归集和分配。因为研发费用归集困难在一定程度上与制造费用归集困难有着相似之处,因此也可以采用分配制造费用的方法来分配研发费用。大多数企业的财务人员并不具备复杂的归集成本和费用的能力,因此相关部门对企业财务人员的培训和指导就显得尤为重要。

2. 税收优惠应做出一定的调整。研发费用的资本化代表着研发成功的可能性的提高,更能代表一个企业的研发创新能力。从税收公平的角度来看,在拥有相同研发

费用的情况下,即使研发支出资本化的企业不能得到更多的税收优惠,也不应该比将研发支出费用化的企业获得的税收优惠少。但在实际情况中,将研发支出费用化的企业可以更快、更多地获得加计扣除的税收优惠,而且研发支出的费用化有利于高新技术企业资质的获得,从而得到减按15%征收企业所得税的优惠。显然,这样的税收规定是不符合税收公平原则的,会间接导致企业不遵循企业会计准则的规定,而是将所有的研发支出费用化或者仅仅将很小一部分的研发支出资本化。

税收优惠的调整是维护税收公平,引导企业遵循企业会计准则的一个必要措施。企业高新技术资质应该按照企业实际支出的所有研发费用来进行评定,而不仅仅是按照研发加计扣除报告中的金额加以判断。高新技术企业的评定甚至可以要求企业出具第三方的研发费用审计报告,从而降低企业随意调整研发费用来骗取税收优惠的可能性。对于研发费用加计扣除的税收优惠,有关政策应该考虑到时间价值对税收优惠带来的影响。具体可以通过对资本化的研发费用进行一次性税收补偿,或是在未来进行加计扣除时考虑时间价值的影响等方式来减少对企业的负面引导。

3. 分类指导企业会计处理的选择权。企业会计准则的出台的最终目的是使更多的企业能够准确地反映真实的财务状况和盈利能力。如果相关政策能够根据不同行业的具体情况给出不同的适用方案,可能会对上述目标的实现带来更大的帮助。例如对于研发活动非常频繁,而且研发对企业重要性非常高的企业而言(例如软件开发公司),研发活动就类似于企业的产品制造过程,因此应该全部予以资本化以突显企业的技术创新能力。对于研发活动非常少、研发费用低的企业(例如贴牌加工工厂),研发支出往往是偶然性的,对最终产品的贡献度低,企业对研发活动的成功与否的判断能力弱,因此研发费用在此类企业中应该全部费用化。

当然,在实际情况,不同行业和企业的情况会有千差万别,我们不可能将所有行业都做一个准确的分类。但类似的处理方法可以减少企业利用企业会计准则进行利润操纵的行为。

主要参考文献

1. 刘尚.高科技上市公司研发费用会计核算规定对盈余管理的影响.财会月刊(综合),2008;8
2. 徐峰林,李晨晨.完善企业研发费用加计扣除政策之我见.财会月刊,2011;2
3. 刘登英.高新技术企业研发费用的会计处理.中国高新技术企业,2013;20
4. 刘瑞.研发费用资本化动因研究.合肥工业大学硕士学位论文,2012