

研发支出财务报表附注披露问题研究

浙江树人大学 万 迈

【摘要】随着2006年企业会计准则的颁布及实施,企业内部研究开发项目研发支出的会计处理有较大变化,既基本实现了和国际惯例接轨,又对企业产生了积极影响。与此同时,为了避免研发支出会计处理带来的盈余管理等负面影响,企业如何正确划分研究阶段和开发阶段无疑是当前的研究重点。我国上市公司的现存问题和国际上的先进经验为该项研究的进行提供了些许思路。

【关键词】内部研究开发项目 研发支出 财务报表附注

一、我国企业内部研究开发项目研发支出的处理规定

《企业会计准则第6号——无形资产》对研发支出进行了界定:企业内部研究开发项目的支出,应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。研究是指为获取并理解新的科学或技术知识而进行的独创性的有计划调查。开发是指在进行商业性生产或使用前,将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计,以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。企业内部研究开发项目研究阶段的支出,应当于发生时计入当期损益。企业内部研究开发项目开发阶段的支出,同时满足下列条件的,才能确认为无形资产:①完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性;②具有完成该无形资产并使用或出售的意图;③无形资产产生经济利益的方式,包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场,无形资产将在内部使用的,应当证明其有用性;④有足够的技术、财务资源和其他资源支持,以完成该无形资

产的开发,并有能力使用或出售该无形资产;⑤归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

《企业会计准则第6号——无形资产》还要求企业披露“计入当期损益和确认为无形资产的研究开发支出金额”,并在资产负债表中“无形资产”项目下单列一项“开发支出”项目,专门列示当期按照规定可以资本化的但尚未达到预定可使用状态从而暂时未转入无形资产的金額。

简而言之,企业内部研究开发项目所产生的研发支出的会计处理是:研究阶段的支出一律费用化;开发阶段的支出视满足条件与否决定是费用化还是资本化,并且必须在财务报表附注中予以详细披露。该处理规定对研发支出金额较大的企业产生的经济影响是巨大的,将使部分上市公司财务报表表现出开发期费用减少、利润增加,从而造成所有者权益增加,资产结构随之发生变化,权益比率上升,偿债能力和盈利能力同步提高,有利于增强其市场竞争力。

2×09年12月31日,企业应交所得税为零,应提取的盈余公积为零,应转回的递延所得税资产 $= (1\ 000 - 500) \times 25\% = 125$ (万元)。会计分录为:借:营业外支出 125 万元;贷:递延所得税资产——补亏抵减 125 万元。

2×10年12月31日,企业应交所得税 $= 800 \times 25\% = 200$ (万元),应提取的盈余公积 $= (800 - 200 - 500) \times 10\% = 10$ (万元)。会计分录为:借:利润分配——提取盈余公积 10 万元;贷:盈余公积 10 万元。借:所得税费用 200 万元;贷:应交税费——应交所得税 200 万元。

四、会计核算中应注意的问题

1. “亏损”的内涵。企业所得税法中所指的“亏损”,不是企业财务报表中反映的亏损额,而是企业财务报表中反映的亏损额经主管税务机关按税法规定核实调整后的金额。企业在确定可抵扣亏损时,应与税务部门沟通,并取得税务部门的认可。

2. “亏损弥补”的内涵。企业所得税法中所指的“亏损弥补”包括两层含义:一是自亏损年度的下一年度起连续五年不

间断地计算;二是连续发生亏损,也必须从第一个亏损年度算起,先亏先补,按顺序连续计算亏损弥补期,不得将每个亏损年度的连续弥补期相加,更不得断开计算。

3. 企业的法定盈余公积按照抵减年初累计亏损后的本年净利润提取。

4. 超过五年未转回的递延所得税资产应当计入当期损益。当企业税前可弥补亏损超过税法规定的五年期限,应将尚未抵扣的递延所得税资产计入营业外支出,确认为当期损益。

5. 当适用的企业所得税税率发生变动时,应调整因税率变动减少或增加的递延所得税资产,并按减少额或增加额调整当期所得税费用。

6. 注意在可抵扣亏损超过亏损弥补期限之前,企业是否会因以前期间产生的应纳税暂时性差异转回而产生足够的应纳税所得额;在可抵扣亏损超过亏损弥补期限之前,企业是否可能通过正常的生产经营活动产生足够的应纳税所得额等。○

二、上市公司 2007 年年报中研究开发项目的行业特点

公示 2007 年年报的上市公司共有 1 276 家,其中在 2007 年年度资产负债表中列示“开发支出”项目金额的有 111 家,但这并不意味着其他公司没有类似的会计处理,只能认为只有这 111 家上市公司到 2007 年年末还有已经发生的开发支出尚未转入无形资产。因为年报的披露比较详尽,所以本文选取年报的数据进行比较分析。

按照中国证监会颁布的《上市公司行业分类指引》,我国上市公司主要分成农、林、牧、渔业,采掘业,制造业,电力、煤气及水的生产和供应业,建筑业,交通运输仓储业,信息技术业,批发和零售贸易,金融保险业,房地产业,社会服务业,传播与文化产业,综合类共 13 类。

在这 13 个行业中,制造业属于名目最多的一个行业,又分成食品、饮料,纺织、服装、皮毛,木材、家具,造纸、印刷,石油、化学、塑胶、塑料,电子,金属、非金属,机械、设备、仪表,医药、生物制品,其他制造业。在制造业中,机械、设备、仪表行业所占比重较大。

三、上市公司研发支出财务报表附注披露现状

1. 研究阶段与开发阶段的划分标准缺乏透明度和可比性。按照中国证监会的规定,上市公司对于划分研究阶段与开发阶段的具体标准必须进行披露,其一般应出现在“重要会计政策和会计估计”部分。就上市公司公示的 2007 年年报而言,上市公司对于研究阶段与开发阶段的划分标准总体上可以分成以下几种情况:

情况 1:说明详尽,充分体现行业特色。某些上市公司对于研究阶段与开发阶段的划分标准在财务报表附注部分做了详细的说明。例如,上海汽车集团股份有限公司(代码:600104)在财务报表附注中指出:本集团内部研究开发项目的支出分为研究阶段支出和开发阶段支出。本集团将开发项目立项前发生的调查、咨询等费用划分为研究阶段支出,将项目确定并立项开发后发生的支出划分为开发阶段支出。又如,重庆长安汽车股份有限公司(代码:000625)在财务报表附注中指出:本公司以完成产品各项指标细化、形成最终产品方案并获得批准(目标确定阶段)作为研究与开发阶段的划分点。在目标确定以前阶段发生的费用直接计入当期损益,在目标确定以后阶段发生的费用计入开发支出。

同属于制造业的机械、设备、仪表行业,这两家上市公司对划分研究阶段与开发阶段的标准有着不一样的理解。对这一点其实无可厚非。基于研究开发项目的多元性,研究阶段与开发阶段的划分标准本身带有行业特点,受到会计职业判断的影响。其实只要企业能将这种划分标准明确地在财务报表附注中予以揭示,就能提高会计信息的可靠性和有用性。遗憾的是,有类似做法的上市公司总共只有 8 家,在有相似会计业务的 111 家上市公司中只占了 7.2%。这 8 家上市公司的共同特点是,在企业会计准则的一般规定基础上,结合本公司或行业的特点进行了补充甚至是列举式说明。

情况 2:只有企业会计准则中提到的一般性说明,没有披露具体的划分标准。在统计的 111 家上市公司中,共有 94 家

上市公司对划分标准基本拷贝了企业会计准则里的相关规定,而没有结合公司或行业的特殊情况具体说明。

情况 3:只在财务报表中列示“开发支出”项目的金额,没有在财务报表附注中说明相应的划分标准。有这种做法的上市公司有 9 家。

例如,某上市公司在 2007 年 12 月 31 日合并资产负债表中列示了“开发支出”项目金额为 24 618 635.16 元,而且该公司合并财务报表附注“无形资产”部分也列示了公司内部研究开发项目支出为 24 618 635.16 元,其全部计入开发支出。而该上市公司 2007 年合并利润表中利润总额为-173 544 383.02 元,净利润为-193 431 798.59 元。这些都说明该开发支出对上市公司来说是一个重大项目,而且也确实发生并确认了研发支出,但是在该上市公司年报的“重要会计政策、会计估计和会计差错”部分中竟然没有提到研究阶段与开发阶段的划分标准,显然已经严重违背了有关规定。

2. 研发支出予以资本化和费用化的数据披露详略缺乏可比性。按照企业会计准则的规定,对于企业内部研发支出的数据,信息使用者应该可以通过资产负债表中的“开发支出”、“无形资产”项目以及财务报表附注中重要会计政策的披露以及报表重要项目注释予以了解。但是横向比较这 111 家存在开发支出的上市公司的 2007 年年报,这些数据的披露详略呈现出较大差异。

情况 1:同时存在资本化和费用化的开发支出和研究支出。在这 111 家上市公司中,有 12 家上市公司既在资产负债表中列示了开发支出,又在合并财务报表重要项目注释中披露了研发阶段发生的计入当期损益的研究支出。但是仍存在缺陷的是,没有一家上市公司在“管理费用”项目中做出详细注释,因为研究支出作为当期损益一般计入管理费用,如果在项目注释中能同时列出管理费用的明细项目金额,使得“管理费用”项目列示的金额和“研究支出”项目列示的金额能相互验证,那么信息使用者就能进一步明确管理费用中有多大比例是企业为完成研究开发项目而发生的,有助于信息使用者了解上市公司的成长性。

情况 2:分别列示了资本化和费用化的开发支出,但是没有列示(发生)费用化的研究支出。发生这种情况的共有 6 家上市公司。这些上市公司不仅在资产负债表中列示了“开发支出”项目及其金额,而且在财务报表附注中揭示了开发阶段予以费用化的开发支出金额,但是没有列示(发生)费用化的研究支出金额。对此,大部分上市公司的解释是,该研究开发项目的研究阶段在上个会计期间已经结束,本期进入开发阶段。对于某一个研究开发项目在某一期发生这种情况并不足为奇,但是如果每个会计期间都是如此的话,就很难合理解释了。

情况 3:分别列示了资本化的开发支出和费用化的研究支出,但是没有列示(发生)费用化的开发支出。企业会计准则明确规定,开发阶段的支出必须在满足相应条件后才能予以资本化,达到预定可使用状态后转入无形资产。但是对于绝大多数上市公司而言,往往认为划分为开发阶段就已经意味着

开发支出可以全部资本化了。所以在这 111 家上市公司中,有 23 家上市公司列示了计入当期损益的研究阶段发生的支出,开发阶段发生的支出全部予以资本化。

情况 4:不存在计入当期损益的开发支出和研究支出,只列示(发生)了资本化的开发支出。理论上认为,研究开发一个新项目或新产品,研究阶段和开发阶段都是必需的,而且从实务来看,同时满足研发支出资本化的五个条件并不容易。但是在这 111 家上市公司中,有 46 家上市公司在研发过程中除可予以资本化的开发支出以外,不存在任何研究支出和不符合资本化条件的开发支出,其中当期计入开发支出的金额占当期利润总额的比例最高的达到了 57%,这部分开发支出如果按照旧会计准则继续计入当期损益的话,则对这类上市公司的业绩影响无疑是巨大的。所以在上市公司没有明确解释划分标准或者没有详细列示研发支出的情况下,信息使用者有理由怀疑这部分开发支出是否真的满足了研发支出资本化的五个条件。

情况 5:只在财务报表中列示了“开发支出”项目及其金额,没有在财务报表附注中予以说明。在这 111 家上市公司中,有 23 家上市公司只是在 2007 年合并资产负债表中列示了“开发支出”项目金额,而没有在财务报表附注中说明研发支出的具体金额及其列支情况。其中,个别上市公司开发支出金额占当期利润总额的比例高达 39%,如果这类项目对上市公司来说都不属于重要项目,不在财务报表附注中予以披露的话,那么信息使用者很难知晓究竟什么项目对上市公司来说是重要的了。

情况 6:个别上市公司在年报中出现错误。上市公司年报对信息使用者来说是非常重要的信息获取手段,很多小股东只能通过年报来了解上市公司的财务状况、经营成果和现金流量等,而且正因为年报经过审计,所以信息使用者对它相对比较关注和依赖。但是有一家上市公司居然犯了一个低级错误,在财务报表附注中将本该列示在“计入开发阶段支出金额”放在了“计入研究阶段支出金额”;还有个别上市公司则存在研发支出总额和明细项目金额之和不相等的情况。显然这些都是粗心导致的错误,但是这些明显的错误在注册会计师“无保留意见”的衬托下,难免不让信息使用者心存芥蒂:注册会计师连表层的错误都没有审计出来,更何况隐藏在更深层次的问题呢?

四、国际会计准则对研发支出的规定

1. 内部研发产生的无形资产按形成过程分为研究和开发两个阶段。国际会计准则第 38 号将研究与开发活动分为两个阶段,即研究阶段和开发阶段。相应的,要求研究费用在发生时计入当期损益,而开发费用是否应于发生时计入当期损益则要看开发费用是否符合特定的条件,如符合则确认为无形资产。

2. 对如何判定研究和开发阶段进行列举。国际会计准则第 38 号指出,对于研究阶段,不会产生应予确认的无形资产,相关支出应在发生时确认为费用。列举的研究活动有:以获取新知识为目的的活动;对如何应用研究成果或其他知识的研

究、评价和最终选择;材料、设备、产品、工序、系统或服务的配方、设计、评价和可能替代品的最终选择等。

对于开发阶段,当主体可以证明以下所有各项时,开发或内部研究开发项目的开发阶段发生的支出应确认为无形资产:①完成该无形资产以使其能使用或出售,在技术上可行;②有完成该无形资产并使用或出售它的意图;③有能力使用或出售该无形资产;④该无形资产如何产生很可能流入企业的未来经济利益,主体应能够证明存在无形资产的产出市场或无形资产本身的市场,或者如果该无形资产将在内部使用,那么应证明该无形资产的有用性;⑤有足够的技术、财务资源和其他资源支持,以完成该无形资产的开发,并使用或出售该无形资产;⑥对归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。列举的开发活动有:生产前或使用前的原型和模型的设计、建造和测试;含新技术的工具、夹具、模具和冲模的设计;不具有商业性生产经济规模的试生产的设计、建造和营运;新的或经改进的材料、设备、产品、程序、系统或服务所选定的替代品的的设计、建造和测试等。

显然,我国基本借鉴了国际会计准则对企业内部研究开发项目的会计处理思路,但是对于其列举式的判定方法没有在我国会计准则中予以明示。

五、规范上市公司研发支出财务报表附注披露的建议

1. 划分研究阶段与开发阶段的标准必须具体而明确。研究开发活动在不同行业和性质的企业中有不同的表现,但是对于相对较成熟的一些高新技术行业而言,明确划分研究阶段与开发阶段的标准并不是绝对不可能的。研究阶段和开发阶段在技术研究方面虽然有很多重叠,但仍各有侧重。研究阶段强调学术和技术意义,开发阶段则强调市场价值和经济意义。如果相关职能部门能结合行业特点、借鉴某些上市公司和国际会计准则的划分思路,尤其是对于较普遍发生研发支出活动的上市公司能够制定出一定层次上的切实可行的划分标准,同时要求上市公司强制执行,那么研发支出的会计处理规范将更具可操作性。

2. 当期研究支出、开发支出以及分别计入当期损益和开发支出项目的开发支出金额必须明示。财务报表中的许多指标之间存在着关联性,对于信息使用者而言,由于无法获取上市公司的凭证和账簿资料,所以很多信息需要通过上市公司公示的年报有关项目的对比得到。对于研究开发项目,既然理论上存在着必需的研究阶段和开发阶段,而且对于开发阶段的支出必须在满足五个条件时才能予以资本化,那么信息使用者应该可以通过对资产负债表、利润表和财务报表附注进行综合分析进而了解上市公司在研发过程中发生的相关支出及其处理,从而对该公司的前景进行适当预期,提高会计信息的有用性。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 沈颖玲.国际财务报告准则——阐释与应用.上海:立信会计出版社,2007