

# 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

刘尚 李其泽

(中南大学商学院 长沙 410083)

**【摘要】** 本文揭示了高科技上市公司利用现行会计准则关于研发费用的处理规定进行盈余管理的行为,并对如何防止高科技上市公司利用研发费用进行盈余管理提出了建议。

**【关键词】** 研发费用 高科技上市公司 盈余管理

国内外关于盈余管理的定义有如下几种观点: Schipper (1989)认为,盈余管理是企业管理当局为了获取某些私人利益(而非仅仅为了中立地处理经营活动),有目的地干预对外财务报告过程的“披露管理”; Scott (1997)认为,盈余管理是指经营者在一系列的可选择会计政策中选择那些使自身或公司市场价值最大化的会计政策行为;我国学者陆建桥(1998)认为,盈余管理是企业管理人员在会计准则允许的范围之内,为了实现自身效用的最大化或企业价值的最大化做出的会计选择;张永奎、刘峰(2002)认为,盈余管理是上市公司因特定目的对盈利进行操纵的行为。

可见,学术界对于盈余管理的界定分歧主要集中于盈余管理是否在会计准则或者公认会计原则所允许的范围之内。本文界定的盈余管理是在会计准则所允许的范围之内,上市公司因特定目的对盈利进行操纵的行为。

《企业会计准则第6号——无形资产》关于研发费用的处理规定对盈余管理有何影响?现行会计准则下,高科技上市公司进行利润调节的空间是否增大了?应采取何种措施防止高科技上市公司进行盈余管理、任意调节利润、提供虚假会计信息、误导投资者的行为?客观地讲,对于上述问题目前并没有形成统一的认识。这显然对会计准则的顺利实施不利,对会计准则的进一步完善也不利,对制约盈余管理、提高会计信息质量更不利。基于此,本文拟就上述问题进行探讨。

## 一、高科技上市公司的特点

判定一家上市公司是否为高科技企业,可以依据《国家高新技术产业开发区高新技术企业认定条件和办法》及《国家高新技术产业开发区外高新技术企业认定条件和办法》的相关规定。依照此标准,笔者在沪深两市披露的2006年高科技上市公司年度报告中选取比较有代表性的信息技术、机械设备制造业、化学制造业以及生物制药业四种行业,采用随机抽样的方法各抽取了25家公司(共100家公司),同时随机抽取了100家一般企业作为对比。通过对它们的年度报告的会计报表附注中披露的相关内容进行分析,笔者发现在现行会计准则关于研发费用的处理规定下,高科技上市公司的资产结构相对于一般企业来说,有如下特点:

1. 高科技上市公司的资产中无形资产的比重越来越大,而有形资产的比重越来越小。在美国,有许多高科技企业的无形资产已超过总资产的60%。而随着我国企业越来越重视知识和技术的投入,研发费用资本化的比例增加,无形资产确认的比例也会逐步提高。笔者通过对高科技上市公司财务报表的分析发现,无形资产占总资产的比例大部分为2%左右,虽然远没有达到国外的水平,但是相比一般企业的1%以下来说,高科技上市公司无形资产的比重更大,对资产负债表的影响也更大。而随着知识经济的发展,国家对科学发展愈加重视,高科技上市公司无形资产的比例还将进一步提高。

2. 高科技上市公司对研发活动的投入越来越多。高科技企业普遍具有较强的创新意识,并不断投入大量的资金用于新产品与技术的研发,其研发强度(研发费用/营业收入)比一般企业要大。高科技上市公司的研发强度一般集中在2%~5%区间内,有9%的企业甚至达到了10%以上,与国际水平接近。选作样本的100家高科技上市公司2002~2006年这五年的研发强度平均值一直保持在3.9%左右,并略有上升的趋势,比作为对比的100家一般企业的研发强度2.1%左右的平均水平高出一倍,而且有些对技术要求不高的企业,比如批发、零售业企业,基本上没有研发投入。

高科技上市公司所具有的上述特征使得现行会计准则关于研发费用的处理规定给其进行盈余管理留有很大的空间。

## 二、会计准则关于研发费用的处理规定对盈余管理的影响

我国2001年颁布的《企业会计准则——无形资产》规定:自行开发并依法申请取得的无形资产,其入账价值应按依法取得时发生的注册费、律师费等费用确定,依法申请取得前发生的研究与开发支出应于发生时确认为当期费用。而2006年颁布的《企业会计准则第6号——无形资产》借鉴国际会计准则,将企业内部研发项目的支出区分为研究阶段支出与开发阶段支出分别处理。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。研究阶段的支出,应当于发生时费用化——计入当期损益;开

发阶段的支出,在满足规定条件时,应当资本化——确认为无形资产。

1. 现行会计准则对企业内部研发活动会计确认和计量规定的改变及对企业研发费用的核算产生的影响。原会计准则规定,研发费用计入当期损益,研发支出只有在无形资产得到认同时才能按照注册费、律师费等费用作为无形资产入账,也就是说它给确认为费用还是资产划分了明显的、客观的界限。而按照现行会计准则的规定,开发阶段支出可以有条件地资本化,即要具备五个条件: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。这些条件是否得到满足都是由会计人员主观认定的,所以如何划分资产与费用带有很大的主观随意性,容易被人为操纵。

2. 现行会计准则关于研发费用的处理规定为高科技上市公司通过调节研发支出的费用化与资本化界限来调节利润、实施盈余管理提供了便利条件。①直接增加资产价值和当期收益。由于高科技上市公司无形资产比例较高,无形资产比例的提高对资产负债表的影响会比较大;由于高科技上市公司研发费用多,研发费用确定的多少对利润表的影响也会比较大。对于研发投入多的高科技上市公司来说,以上的处理对企业当期的资产和利润会产生更大的影响。②税收方面享有相当大的优惠。我国目前对研发费用逐年递增的企业实行加计扣除的税收优惠政策,但若按照原会计准则的规定,将内部研发费用计入当期损益,则在企业营业收入相对比较稳定的情况下,因研发费用增长过快,利润常常会出现负值,企业难以享受税收优惠。现行会计准则下企业只要合理地分配资本化和费用化的比例,使当期的期间费用相应减少,利润相应增加,就能在盈利的情况下得到节税的好处。③利用无形资产的摊销,可以使得各期利润波动不至于太大。而且现行会计准则规定,对无形资产的摊销不再仅仅局限于直线法,摊销年限也不再固定,因此企业还可以通过调节无形资产的摊销年限或方法进行盈余管理。要实现以上盈余管理只需要合理地确定费用化和资本化的金额即可,这完全掌控在企业管理层手中。

通过以上分析可以发现,在研发投入大且会计利润与股价直接相关的高科技上市公司,对研发费用的处理是否得当,在很大程度上关系着是否进行了盈余管理,会计信息是否真实及是否会对投资者产生误导作用。那么,防止高科技上市公司利用巨额的研发费用进行盈余管理,就成了现行会计准则下必须解决的问题。

### 三、防止利用研发费用进行盈余管理的建议

1. 现行会计准则及相关制度给管理当局提供了太大的个人判断空间,所以笔者建议尽量减少会计准则(制度)中可供选择的会计程序和会计方法,以缩小会计选择的范围,减少

因会计程序和方法的多种选择性而造成的利润操纵问题。具体做法可以是约束研究阶段和开发阶段支出的划分。根据高科技上市公司的性质,由有关部门统一为每一家企业制定较为具体的定量指标。比如:借助完工百分比法,确定开发计划在期末的完成进度,开发阶段的支出仅允许在完成范围内资本化;或者规定将允许资本化的开发阶段支出限定在营业额的一定比例之内,等等。这些指标由于是独立于企业之外的机构制定的,所以具有一定的公允性、客观性。每年对指标进行一次审核,根据实际情况进行修正。虽然这在一定程度上削弱了企业灵活运用会计准则的能力,但是它能够避免由于初次实施现行会计准则而带来的大量违规行为。

2. 实行无形资产成本核算,应设立“研发成本”科目,用于记录企业研究与开发活动中的各项支出,其借方记录研发项目实际耗费的原材料金额、支付的人员工资金额等,贷方记录项目成功后转入“无形资产”科目的金额或项目失败后转入“管理费用”科目的金额,另设置“研发准备”作为“研发成本”的备抵科目。若在研究与开发过程中,发现已记入“研发成本”科目的某项金额不再归属于该科目,应及时将其从研发成本转入管理费用。同时根据研发项目的名称、实际耗用的资源分别在“研发成本”科目下设置二级科目和三级科目,那么研发费用中资本化的部分并没有直接计入无形资产中,费用化的部分也没有直接计入管理费用中,而是在研发准备中核算。以下为具体的核算方法:

(1)投入原材料、研发人员工资等进行研发,假如为100万元。借:研发成本100万元;贷:原材料、应付职工薪酬100万元。

(2)由于研发失败的风险非常大,根据谨慎性原则,期末应该按照当期发生额的一定比例(由有关部门公允地确定,假定为20%)计提研发准备,计入管理费用。借:管理费用20万元;贷:研发准备20万元。

(3)当研发项目未来经济利益由评估机构进行价值评估后,按评估报告上确定的金额资本化,若研发成本减去研发准备不够则转回研发准备,有剩余则计入管理费用。

假如评估金额为90万元。借:无形资产90万元,研发准备10万元;贷:研发成本100万元。借:研发准备10万元;贷:管理费用10万元。

假如评估金额为70万元。借:无形资产70万元,管理费用10万元,研发准备20万元;贷:研发成本100万元。

(4)如果研发失败,应立即将“研发成本”科目余额转入当期损益。借:管理费用80万元,研发准备20万元;贷:研发成本100万元。

期末进行信息披露时,在资产负债表上,无形资产的列项表示为(以分录进行到第(2)阶段为例):

无形资产	80
其中:研发成本	100
减:研发准备	20

通过以上处理,在资产负债表中即能清楚地看到当期研

# 非营利组织平衡计分卡的设计与应用

宗文龙 胡红霞 段倩

(中央财经大学会计学院 北京 100081)

**【摘要】** 本文提出将平衡计分卡引入非营利组织的绩效评价中,以提高绩效评价的全面性、科学性和可持续发展性。重点论述了非营利组织平衡计分卡的设计与应用。

**【关键词】** 非营利组织 平衡计分卡 绩效评价

在非营利组织管理活动中,绩效评价表现为首先制定绩效指标和产出标准,然后评估实际执行效果与预定目标之间的差异,以此来评议投入资金的使用效果。非营利组织可以利用平衡计分卡、根据战略要求设计一套综合指标体系,作为绩效管理的工具。平衡计分卡将组织战略目标逐层分解转化为各种具体的相互平衡的绩效考核指标,并对这些指标的实现程度进行不同时段考核,从而为组织战略目标的实现打下可靠的实践基础。

## 一、绩效评价的基本原理

绩效评估对象主要包括投入、活动(过程)、产出、效果、影响五个方面:①投入指标:衡量组织投入的资源(如资金、员工时间、物资);②活动(过程)指标:衡量组织从事的活动(如回复时间、等待时间、结案时间),以及人们在活动中所表现出来的态度和行为(如沟通能力、团队精神);③产出指标:衡量

发支出资本化和费用化的金额分别为多少,自然也就让报表使用者很明确地知道,研发费用的确认对企业当期资产和当期收益的影响分别有多大,最重要的是确认比例是由有关机构客观评定的,具有客观性,不易被用来进行盈余管理。

3. 在切实做好前面所提到的两点事前防范后,还应该充分发挥注册会计师的事后监督作用。①强化注册会计师审计的独立性。首先,完善会计师事务所的聘用和更换机制,为注册会计师审计的独立性提供制度上的保障;其次,采取措施使注册会计师审计能够保持真正的独立性,防止出现政府干预上市公司聘请会计师事务所、干预注册会计师执行审计业务和发表审计意见的问题。②完善《注册会计师法》,加强注册会计师审计的法制建设。我国的《注册会计师法》颁布已近十年,注册会计师行业已发生了很大的变化,因此应对这一法规作适当的修订。完善独立审计准则,为注册会计师审计提供更好的技术支持。③加强对注册会计师的监管,净化其执业环境。应尽快制定有关注册会计师监管的工作规则及惩戒办法,建立对监管者的激励和约束机制。此外,在当前审计市场上,竞相压价等不正当竞争行为的存在是注册会计师审计健康发展的主要障碍。为解决这一问题,笔者认为,必须重新制定审计

组织的工作成果(如回答问询的次数、结案数量);④效果指标:衡量组织工作产生的短期影响(如有社会影响的案件数量);⑤影响指标:衡量组织工作产生的长期影响(如对有关立法的影响)。

绩效管理的特性法主要是考虑员工在多大程度上具有某些被认为对组织的成功是非常有利的特性(特点或特征)的方法。在这种方法中被使用的一些技术通常都要对一系列的特性诸如主动性、领导力、竞争力等加以界定,并且根据这些特性来对员工进行绩效评价。在设计有效评估系统时,要注意对绩效的界定应力求精确,要界定有价值的工作结果和带来增值的工作结果,以及超出要求的行为(比如员工为受益群体提供了额外的帮助),还要衡量和纠正环境约束带来的影响。

需要注意的是,绩效评估的过程重在沟通,让员工了解组织的工作重点和工作要求,使员工能够提高他们的绩效。所

市场的准入制度。为抑制审计市场因恶性竞争而出现的“劣币驱逐良币”现象,应通过提高市场准入门槛的办法,促进具有证券期货从业资格的会计师事务所的兼并行为,达到净化执业环境、提高执业质量之目的。

## 四、结论

在现行会计准则初步实施的背景下,在高科技上市公司无形资产日益增多、研发投入与日俱增的情况下,为了切实保证会计准则的顺利实施,防止高科技上市公司利用研发费用进行过度、不当的盈余管理,笔者在分析高科技上市公司利用现行会计准则关于研发费用的处理规定进行盈余管理的便利条件以及实现途径的基础上,提出相应的对策,即在完善会计准则关于研发支出资本化与费用化划分的客观标准以及设置合理的会计科目,全面、详尽地披露研发费用会计信息的基础上,配以严格的注册会计师审计作为事后监督。

### 主要参考文献

1. 丁志强.高科技企业研发费用的会计处理.科技咨询导报,2007;17
2. 龚光明,王燕娜.盈余管理研究的新思路.财会月刊(理论),2007;3