



# 高新技术企业研究开发费用 会计披露的国际比较及启示



广州 张 奕 杨超华

技术是社会进步的动力,而对技术的研究开发(简称 R&D)是提高企业技术竞争力的前提。目前,这方面的研究大多集中在 R&D 费用的确认和计量问题上。本文将重点研究 R&D 费用的会计披露问题,通过国际比较与分析,对我国高新技术企业 R&D 费用的会计披露提出建议。

## 一、高新技术企业 R&D 费用会计披露的国际比较

不同国家对高新技术企业 R&D 费用的披露有不同的要求,主要区别在于企业在利润表和资产负债表中对 R&D 费用的不同处理。详见下表:

国际组织及国家准则规定	报告和披露要求	备注
美国	披露冲减收入的 R&D 费用总额,一般出现在收益表正文或会计报表附注中,如果发布比较财务报表,则还要揭示各期冲减当期收入的 R&D 费用。	政府经营的公司可以递延 R&D 费用,对其应有补充揭示。
国际会计准则委员会	1.对 R&D 费用所采用的会计政策。 2.确认为费用的 R&D 费用的金额。 3.R&D 费用的摊销方法、摊销期限和摊销率,以及未摊销账面总金额和摊销金额。 4.未摊销的 R&D 费用余额的对照。 5.无形资产摊销额的收益表项目。 6.期初和期末账面价值之间调整,要求从中单独列明:因内部开发而增加的减值损失、本期确认的摊销额。	
英国	采取的会计政策,递延的 R&D 费用账户的详细情况,并将 R&D 费用在资产负债表的“无形资产”项目中反映。	只对公营公司、银行、保险公司和大的私营公司才要求分别对当期摊销的和当期发生的 R&D 费用进行揭示。
日本	会计期间内的 R&D 费用摊销金额和递延金额应在企业财务报表中公布。	
中国	会计报表附注中披露已计入损益的 R&D 费用。	

由上表可见,国际会计准则对 R&D 费用的披露最为详细,美国的高新技术企业在 R&D 费用方面的披露也是比较完善的。它们的共同点是:在信息披露上,有相应的会计准则予以规范;在信息披露的时间上,要求创业板公布经审计的季报,时效性较强,经审计的报表可靠性大大提高;在信息披露的质量上,对表外信息有较详细的规定,要求在会计报表附注中披露 R&D 费用的相关信息。英国和日本也根据自己的会计准则制定了相关的披露规定。我们应借鉴国际上的规

定,根据我国证券市场和高新技术企业的发展现状,结合我国具体国情,循序渐进,制定高效、安全的 R&D 费用相关准则,以促进高新技术企业健康、快速地发展。

## 二、建议

由于 R&D 费用的支出在高新技术企业的总支出中占有很大的比重,所以会计信息使用者如果能清楚地知道这些费用的具体支出情况,将有助于他们做出正确决策。然而,我国现有的会计信息披露制度无法使会计信息使用者了解高新技术企业的 R&D 费用,也很难从企业的会计报表中发现其拥有的自主知识产权等资源的价值。笔者认为,我国高新技术企业应在会计报表中详细披露 R&D 费用,这需要从表内和表外两方面对其进行完善。

### 1.关于表内披露部分的内容。

(1)在资产负债表中,“无形资产”项目下应列示“无形资产——研究开发费用”明细项目,以反映尚未摊销和尚未处臵的已资本化的 R&D 费用。同时,列示“待转研究开发费用”、“开发成本”等项目可以客观、全面地反映有关 R&D 费用的无形资产信息,以满足信息使用者的需要。另外,还可以在“无形资产”项目之后增设“在研无形资产”项目,披露企业本年度为正在进行的应用型研究与开发项目所投入的资金。在“在研无形资产”项目下同时增设备抵项目,反映每年对此类研发项目所提取的研究与开发风险准备,两者相抵后得到研发无形资产净值。

(2)在利润表中,“管理费用”项目下应列示“管理费用——研究费用”和“管理费用——开发费用”明细项目,以全面反映企业每年投入的 R&D 费用的总额。在计算营业利润时,应在主营业务利润中再多扣除一项 R&D 费用。另外,可以增加“研究开发费用”明细表作为利润表的附表,以详细揭示高新技术企业 R&D 费用的投入规模、投入方向及现金流量。

(3)在现金流量表中,“经营活动产生的现金流量”项目中应单列“支付的研究开发费用金额”项目,反映本期 R&D 费用的实际现金流出量。如果将 R&D 费用进行资本化处理,则主要会对“投资活动产生的现金流量”项目中的金额产生一定的影响,因此可在“投资活动产生的现金流量”项目下的“投资所支付的现金”项目后增加一项“自行开发无形资产所支付的现金”项目。对于自行开发而转入“无形资产”项目核算的无形资产,处置时应将因出售这些无形资产而收到的现金扣除为出售这些资产而支付的有关费用的净额记入“处置固定资产、无形资产和其他长期资产所收回的现金净额”项目中。



## 中美长期股权投资核算方法之比较

财政部财政科研所 商思争

美国和我国长期股权投资核算的区别实际上是反映在复杂权益法(或完全权益法)和简单权益法(或不完全权益法)上。美国采用的复杂权益法与我国采用的简单权益法主要存在两点不同:一是对股权投资差额的摊销方法不同;二是对未实现的内部交易损益的处理不同。中美两国采用的不同方法体现了两国不同的会计环境和会计理念,本文试对其作以下比较分析。

### 一、关于股权投资差额摊销的比较

权益法下长期股权投资差额包括两部分:①子公司净资产的公允价值与其账面价值的差额中属于母公司股权份额的部分,用公式表示为:股权投资差额 I = (子公司净资产公允价值 - 子公司净资产账面价值) × 母公司股权比率; ②企业投资时所产生的商誉(或负商誉),即母公司购买子公司的购买成本与子公司的可辨认净资产公允价值中属于母公司股权份额部分之间的差额,用公式表示为:股权投资差额 II = (购买子公司成本 - 子公司净资产公允价值) × 母公司股权比率。一般来说,股权投资差额的摊销是基于两方面的原因产生的:

1. 正确核算投资方损益的需要。股权投资差额是由于投资企业投资成本与被投资单位账面价值出现差额造成的,在公允市场中,投资成本是没有问题的,所以被投资单位的账面价值可能存在问题。

如果投资成本大于应享有被投资单位所有者权益而形成差额,那么可能是由于被投资单位低估了某些资产价值或者有未入账的商誉。所以,在这种情况下,被投资单位低估的资产或未入账的商誉在计提折旧、摊销费用时,也按低估的资产价值确定,从而虚增了被投资单位的利润。在按不完全权益法核算的情况下,投资企业的利润也会虚增,所以应通过股权投资差额的摊销(计入损益)来冲减这部分利润。

如果投资成本小于应享有被投资单位所有者权益而形成

2. 关于表外披露部分的内容。应在会计报表附注中予以说明的内容:①在研无形资产的研究现状、名称、用途、开发成本等;②对具体项目的 R&D 活动所采用的会计政策;③研发形成的无形资产摊销时所使用的摊销方法、摊销期限和摊销率等,以及期初和期末未摊销的 R&D 费用余额的对比;④确认 R&D 费用资本化的条件;⑤若考虑到竞争对手与商业保密性,对在研无形资产现状的披露可酌情处理。

3. 对披露细节进行制度规范。我国的准则制定机构和监管部门还应重视信息披露方面的制度建设,增加会计要素的

差额,则可能是由于被投资单位高估了某些资产价值或因经营管理不善等产生了负商誉。在这种情况下,高估的资产或未入账的负商誉在计提折旧、摊销费用时,也按高估的资产价值确定,从而虚减了被投资单位的利润。同时,这也会虚减投资企业的利润,因此也应该通过摊销的方式来弥补账面虚减的这部分利润。

在权益法下,当投资企业占有被投资单位较多股份并具有重大影响时,其在被投资单位中应享有的份额应按照投资企业的标准来确定,长期投资以获得时的公允价值入账,该项经济资源所产生的投资收益也必须与投资成本相匹配。因此,美国财务会计准则规定按照相关资产的折旧、摊销期限进行摊销,并明确区分哪些是被投资单位资产增(减)值、哪些是被投资单位的(负)商誉。这样做符合明晰性、充分揭示和实质重于形式原则,同时与美国市场规范完善、公允价值易于获得、产权清晰、会计人员素质较高等也有密切关系。

但是,对外投资毕竟不是购买被投资单位的有形资产和商誉,也就是说被投资单位增值或减值的资产并没有实际进入投资企业,这当然也包括被投资单位自身通过多年经营而形成的商誉。因此,在没有明确确认相关资产和商誉的情况下,按照被投资单位资产的折旧、摊销率进行摊销的处理方法就不容易被理解。而我国会计准则规定,将投资成本与净资产份额的差额统一称为股权投资差额,不必区分为重估价差和商誉,也不需要各种资产(包括商誉)之间分摊这种差额,而且摊销也是采用直线法按照共同的摊销率进行。这种处理方法把投资行为看做是投资企业的股份购买行为,但由于难以获得可靠的公允价值资料而没有深入分析股权投资差额产生的具体原因,只是通过简单地比较确定股权投资差额,将其作为购买损益并与以后所计投资损益进行配比。这显然没有考虑“投资企业对被投资单位具有重大影响”这个前提,从而把投资双方的联系割裂开来,破坏了权益法的完整含义。

信息披露范围和披露渠道,建立良好的会计信息强制披露制度,有效保障投资者的知情权,减少由于信息不对称而造成的经济损失。

4. 要增加 R&D 费用披露的时效性。高新技术企业的变化因素很多,不确定性很大,风险很高,这就要求企业必须缩短会计信息披露的时间,增强信息披露的时效性。因此,企业可以在中报、年报披露 R&D 信息的同时在季报中也进行披露,还可以借鉴美国财务会计准则委员会颁布的《企业报告信息的电子发布》研究报告,大力发展网络信息披露方式。□