

# 浅析知识型企业研发支出会计确认的划分标准

华南理工大学工商管理学院 李定安(教授) 林志文

## 一、知识型企业研发支出的特征

知识型企业以人力资本投资为主,以科学研究为主要特征,以高新技术产品为主要产出。科学研究和产出相比较,科学研究虽然处于主导地位,但是科研成果必须有助于企业在生产过程中迅速转化为智力密集型企业(陈刚,2003)。因此,研发活动是知识型企业发展的关键。具体来讲,知识型企业的研发活动具有以下特点:①高智力、高智能。知识型企业研究的高新技术具有创造性和突破性,有很高的知识含量和技术含量。②高投入。高新技术的开发需要有高级的科研人员、精密的科学仪器,这一切都有赖于大量的资金投入。③高风险。由于研发活动的特殊性,其所带来的风险将无法通过风险组合来减少或者回避。

## 二、研发支出“费用化”和“资本化”的争论

研发支出是企业开发新产品、改进旧产品或降低企业未来经营成本时发生的支出。由于对研发支出的会计处理直接影响到企业当期的损益,所以当今理论界和实务界都普遍关注这一问题。目前,世界各国对研发支出的会计处理主要有三种意见:费用化、资本化以及有限度地资本化。

事实上,对研发支出无论是“费用化”还是“资本化”,都各有利弊:

1.“资本化”利弊。优势主要体现在:①将研发支出资本化,会使企业的现有价值或现有价值的整体价值增加,从而使企业未来利润增加;②资本化符合权责发生制和配比原则,从而可以更加准确地计算企业损益,反映无形资产价值;③资本化体现相关性原则,根据“决策有用论”,资本化的会计信息更能满足利益相关人的决策需求。劣势主要体现在:①支出与未来经济利益的关系具有较大不确定性;②先资本化再摊销的做法给企业操纵利润提供了空间;③资本化会计处理过程繁琐。

2.“费用化”利弊。优势主要体现在:①符合谨慎性原则;②过程简单。劣势主要体现在:①对当期利润影响较大,可能会影响到公司股价以及管理层对研发的支持;②与权责发生制和配比原则不符,影响国家税收;③影响信息披露的透明度。

会计信息对会计决策起着重要作用。对于研发支出这一特定的事项,如何进行会计处理将直接影响这一特定会计信息的质量特征,也即影响会计信息的可靠性和相关性。所以,研发支出“费用化”和“资本化”的争论,实质上反映了会计信息可靠性与相关性的矛盾。

围绕会计目标,理论界主要有“受托责任论”和“决策有

用论”两种观点。从“受托责任论”出发,会计信息应该能够满足委托人据以对受托人履行受托责任做出评价的要求,而又由于彼此信息的不对称,委托人自然更加倚重会计信息的可靠性,所以研发支出“费用化”的处理方法因为减少了利润操纵空间而颇受青睐。从“决策有用论”出发,会计信息应该能够满足信息使用者预测未来并进行决策的需要,而研发支出“费用化”的处理方法掩盖了许多重要的信息,所以研发支出“资本化”的处理方法更能满足相关性要求。

## 三、成本效益划分思路的提出

既然单独“费用化”或者“资本化”都存在无法弥补的缺陷,国际会计准则就采用了折衷的做法。《国际会计准则第38号——无形资产》将自行开发过程划分为研究和开发两个阶段:“研究,指为获取新的科学或技术知识而进行的具有创造性和有计划的调查”;“开发,指在开始商业性生产或使用前,将研究结果或其他知识应用于新的或具有实质性改进的材料、装置、产品、工序、系统或服务的计划或设计”。准则主要是考虑了研究和开发支出在各个不同会计期间的分配取决于该支出与企业预期从研究和开发活动中获取的经济利益的关系(陈艳,2003)。

如此划分,研究和开发两个阶段的定义并不清晰,而且收益与已发生成本的关系的定义操作性不强,会计人员不容易把握。同时,研发活动是一个连续的过程,往往反复循环进行,而该准则的“具有较广含义”存在太多的可能性,不够严谨。因此,我们需要从另一个角度考虑阶段划分。

由于研发支出的会计确认、计量往往是跨会计期间的,因此每个会计期末我们都需要对研发活动的进展情况进行估计,也即对预计总收入R和预计总成本C进行估计,只有研发最终产生的销售收入大于销售成本时,才有可能算是成功的研发,即研发支出的底线是预计总收入R大于预计总成本C( $R > C$ )。

对于每一项正在进行中的研发活动,企业都需要判断其是否值得继续进行下去。而对一项研发活动来说,要么取得成功,预计总收入R大于预计总成本C;要么不成功,全部投入C成为损失。所以,如果预计总收入R与预计总成本C之差大于两倍预计总成本C,即 $(R - C) > 2C$ 时,企业研发活动仍然很有可能获得成功,此时我们完全有理由相信企业会继续研发活动,而且投资者也会相信企业的研发活动会带来企业价值的增加。

当 $0 < (R - C) < 2C$ 即 $1/3R < C < R$ 时,企业陷入两难境地:①继续研究,仍有可能取得研发成功,获得利润 $(R - C)$ ;②继

# 财务报告虚假陈述民事责任问题研究



厦门大学管理学院 李明辉

提供真实、准确、完整的财务报告,是上市公司的法定义务,否则就侵害了投资者的知情权,是一种侵权行为。但由于证券交易具有特殊性,因而与一般侵权行为相比,财务报告虚假陈述民事责任也有其自身的特殊性。本文拟对此进行简单论述。

## 一、虚假陈述民事诉讼中原告的确

一般来说,只有受虚假陈述影响,实际购买或者出售了证券并遭受了损失的投资者才有权提起诉讼,也即必须是股票交易的买方或者卖方才有权提起诉讼。

具体而言,可以对提供虚假财务报告行为提起民事诉讼的原告的条件包括:①善意的投资者。世界各国证券法都规定,因信息公开文件内容虚假或隐匿而遭受损失的受害者要求民事赔偿时,必须证明其本身为善意。善意是指受害者不知财务报告内容虚假或隐匿,即其损失是因信赖财务报告不实陈述所致。②买卖证券。只有买卖证券的人才能获得赔偿。因为若不加以限定,将导致滥诉。③信赖该报告。只有所受损失与虚假陈述之间存在因果关系,才能获得赔偿。

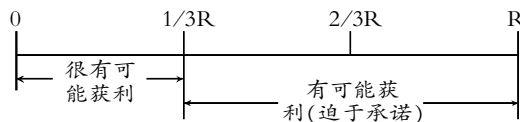
## 二、虚假陈述民事诉讼中被告的确定

诚信义务存在与否,是确定有关主体是否应对财务报告

的真实、准确、完整承担责任的理论依据。没有诚信义务,也就没有披露义务。诚信义务包括注意义务和忠实义务两方面。就财务报告而言,注意义务的要求是:有关信息披露义务人在编制或审核财务报告时给予了合理的注意,而判断其是否给予了合理注意的标准是其行为是否达到了具有相似职位的人在类似情况下予以注意的程度;忠实义务的要求是:有关信息披露义务人忠实地履行披露义务,所提供或审核的财务报告真实而完整,不存在欺诈性。相比而言,注意义务显得更为重要,有关主体是否应当对虚假财务报告承担责任主要是看其是否尽了注意义务。

上市公司法人、董事、经理、控股股东、监事、注册会计师等都对投资者负有诚信义务。如果上述当事人违反诚信义务,导致财务报告存在虚假陈述,并给投资者造成损失的,应当承担民事赔偿责任。我国《关于审理证券市场因虚假陈述引发的民事赔偿案件的若干规定》(以下简称《规定》)第7条规定,虚假陈述证券民事赔偿案件的被告包括:①发起人、控股股东等实际控制人;②发行人或者上市公司;③证券承销商;④证券上市推荐人;⑤会计师事务所、律师事务所、资产评估机构等专业中介服务机构;⑥上述②、③、④项所涉及企业中负有责

任的自然人、法人或者其他组织。如果企业研发失败,损失C;③马上停止,以前的研发投入全都付诸东流。但如同前文对企业研发“负债”的分析,企业在存在研发承诺的条件下,会对研发成功的概率进行估计。也就是说,当企业估计研发活动仍有可能获得成功时,企业会继续进行研发活动,以争取弥补研发的花费(如下图所示)。



可见,企业在研发周期内的每个会计期末都需要对研发结果进行估计。具体来说,如果企业估计研发会失败,则以前的相关投入就应该马上计入当期损益;如果企业估计研发仍然可能获利,则根据划分资本性支出和收益性支出原则以及重要性原则,应该进行“资本化”处理,以正确反映企业的实际财务状况。

## 四、分阶段“资本(费用)化”

综上所述,研发活动过程可划分为三个阶段。这里,假设R为预计研发成功带来的销售收入,C为研发支出总成本。

第一阶段: $C \leq 1/3R$ 。此阶段企业研发属于初始阶段,研发成功的机会还很大,根据划分资本性支出和收益性支出原

则以及重要性原则,我们对研发支出进行“资本化”处理,记入“无形资产——研发支出”科目,以正确反映企业研发活动未来经济利益的流入。如果此时确定研发无法继续进行,应在当月内全部摊销,计入当期损益。

第二阶段: $1/3R < C \leq R$ 。此阶段企业研发属于履行承诺阶段,研发活动已经初见端倪,研发活动与未来收益的关系日益明显,同时考虑到企业的研发活动已经对企业价值产生影响,因此应该对研发支出进行“资本化”处理,记入“无形资产——研发支出”科目。如果在此期间确认研发会失败,尽管研发活动带来未来收益的可能性已经很小,但研发活动不是单一的活动,其给企业带来的潜在收益(如研发过程中产生的一些有商业价值的副产品)还是不可忽视,因此应根据谨慎性原则,将研发失败前所有投入在不少于5年的时间内分摊计入损益。

第三阶段: $R < C$ 。此阶段企业研发属于“鸡肋”阶段,尽管研发成功在即,但研发支出远大于预计收入,根据成本效益原则,研发活动事实上已经等于宣告失败,因此此阶段研发支出应该全部费用化,直接计入当期损益。而对于前面记入“无形资产——研发支出”科目的资本化部分,应在研发失败当月将剩余未摊完部分计入当期损益。☑