

有关软件产品成本核算的设想

浙江温州 周子学 金 瓯

在我国,由于理论界对于软件的成本处理缺乏共识,也没有一套适当的处理方法可以遵循,这在很大程度上阻碍了软件产业的发展。本文从软件产品的特殊性着手,对传统会计核算方法的缺陷进行了分析,并对软件产品的成本核算提出了新的设想。

一、传统会计核算方法不适应性的原因及改进建议

软件产品是指经过研制开发完成的可供批量复制的产品。软件产品的特征主要表现为:一方面,软件产品工作流程的关键是母版的研制过程,子版的批量复制过程周期短、工艺简单,而普通产品的生产重点在于批量生产过程;另一方面,软件产品的关键构成要素是数码元素,而普通产品是物质元素。另外,软件产品成本的构成也不同于普通产品,主要表现为:开发成本很高、产品复制的边际成本很低、沉没成本很高、付现成本很低、人工成本很高、材料成本很低。软件产业的竞争往往是高级脑力劳动力的竞争,软件企业的核心竞争力在于研发,在研发上的投入最终都形成了软件产品的成本。从成本核算的起始阶段来看,传统会计核算方法忽视了形成软件产品的最重要阶段——研发阶段;从成本核算的对象来说,传统会计核算方法忽略了软件产品最为重要的组

成要素——数码元素的料、工、费。因此,传统会计核算方法滞后的根源在于其存在以下缺陷:

1.会计理论在目标定位上的狭隘性。目前,软件企业的外部信息使用者从其财务报告中无法了解企业核心资源的信息,即人力资源信息。这是理论与现实最根本的冲突,主要表现在以下两个方面:

(1)会计目标是会计理论研究的起点。传统会计目标是在工业经济的基础上,以反映物质资源为己任,没有正视高新技术,特别是软件企业的核心资源已发生了变化,因此传统会计目标已经不再适应会计实务的发展。

(2)资产是最基本的会计要素之一。传统会计只承认实物资产而不承认人力资产。理由是:人是崇高无价的,不能与物等同用货币计量;人力资源的所有权当然归属于劳动者本人,所以无法被企业拥有和控制,也就无法被确认为资产。

2.会计制度对研发支出的限定。目前,我国对于研发支出都要求采取费用化的处理方法。这样处理虽然符合稳健性原则,但最终会导致软件成本的构成仅含于版批量复制成本,排除了前期软件母版成本的摊销,导致成本的构成不完整。这样的成本核算势必造成对软件产品成本很大程度上的误解,从

当今财政性资金在采用直接拨付方式支付政府采购的情况下,采用“其他应收款——政府采购款”科目来核算预算外资金、自筹资金等划拨政府采购资金专户的情况,说明现已具有权责发生制的核算基础。

现行的部门预算改革使得预算编制进一步细化、公开和透明,同时实行综合预算。事业单位可以适当采用权责发生制,如事业单位会计人员可以对欠发职工工资、欠发退休养老金、需要分期摊销的大宗服务消耗或购买性支出等会计事项采用权责发生制进行确认。这将有利于强化事业单位会计责任,明确事业单位的受托责任,提高透明度,从而全面、准确、完整地反映事业单位的财务状况。

五、对会计报表的影响

事业单位会计报表主要由资产负债表和收入支出总表组成。《事业单位会计制度》将静态要素(资产、负债和净资产)和动态要素(收入、支出)集中在一张资产负债表上予以反映,使得每一笔收入和支出既在资产负债表中反映,又通过收入支出总表披露,造成两张报表部分内容重复列示。这种做法混淆了时期和时点,加大了会计信息的模糊性,既不利于反映事业单位的财务状况,也不利于反映事业单位预算资金的使用情况。国库集中收付、政府采购、部门预算的实施

以及政府集中监管都要求事业单位改进资产负债表,以提供更明确的财务信息。在预算管理制度下,为了反映事业单位的财务状况、经营成果以及预算执行情况,可以改现行的会计等式“资产+支出=负债+净资产+收入”为“资产=负债+净资产”,并分别编制资产负债表和预算执行情况表。

为了反映政府部门和事业单位之间的预算、资金流动的方向和数量等情况,掌握不同来源渠道资金的增减变动情况,事业单位有必要编制现金流量表。

六、规范化管理制度的要求

实行部门预算,将预算分为基本支出和项目支出两部分。基本支出又分为人员支出和公用支出:人员支出中定员定额是否科学合理对预算的申报十分重要;公用支出中属于经常性的专项业务费,目前也要求按项目管理。因此,应对研究项目的提出和立项的标准、条件、可行性及编报的程序等制定出一套规范化的管理制度。

改革国库集中收付制度后,在财务管理职能、会计核算等方面都会发生新的变化,在执行中会出现一些新的问题,如法人资本金的确认、年终结余资金的处理、会计核算中的原始依据问题等,都需要从政策上、技术上提出办法以适应改革的需要。□

而阻碍了软件产品成本的真实核算及披露,导致会计信息失真。因此,将对研发支出费用化处理的规定运用于高科技企业(特别是软件企业)显然是不合适的。

3.对传统会计理论的改进。考虑到人力资源对于软件产品的重要性,笔者建议对传统会计理论进行适当的修正:

(1)会计目标由总目标和具体任务两个层次组成。基于目前的经济环境,会计目标的具体任务要拓展为:为企业制定经营管理决策及计量盈亏提供会计信息;为企业各部门有效利用和管理人力资源提供会计信息;为企业外部有关利益集团提供人力资源信息。

(2)在知识经济时代,人力资源是推动企业生存和发展的基本因素,知识的运用是企业利润形成的重要来源。因此,资产的范围应当扩大,既包括物质资源又包括人力资源。

4.对现行会计制度的改进。对研发支出资本化持反对意见的人认为,研发支出能否为企业带来未来经济利益存在不确定性。这种不确定性不是反映在研发的目的上,而是表现在这些研发支出是否能够或者能够在多大程度上为企业带来经济利益。由此可见,如果研发投入能够产生未来经济利益的不确定性降低了,即软件产品开发通过了技术可行性测试后,就可以对其研发支出予以资本化。美国对无形资产投资没有费用化的惟一例外就是通过了技术可行性测试的软件开发成本。因此,笔者认为对通过技术可行性测试后的研发支出资本化,可以在一定程度上消除现行会计制度的一些弊端,其主要表现在以下几个方面:①对研发支出的资本化可以使每期成本和收益的确认更符合配比原则,从而使盈利更能反映企业的业绩;②将资本化的研发支出列于资产负债表上,随着其摊销和注销,可以向投资者传递企业在研发投资基础上逐步使用这部分资产的情况;③研发支出资本化为评价企业的创新性活动能否成功提供了基础,便于投资者和管理层对研发的投资回报进行评价。

二、关于软件产品成本核算方法的设想

从软件产品成本的特征来看,其子版批量复制成本的核算方法与其他制造业产品相同,不同的是其母版成本的核算与分摊,这是研究的关键。因此,本文只讨论软件母版成本核算的以下三个问题:

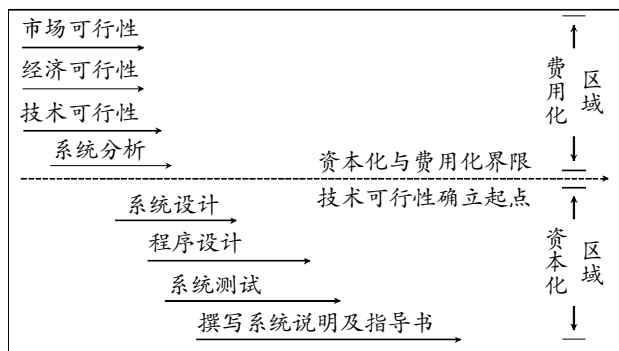
1.弥补传统会计理论的缺陷,将人力资源成本资本化。人力资源成本是指形成资产的人力资源投入即与生产软件产品直接相关的支出,不包括企业行政管理部门为组织和管理经营活动而发生的各项费用。人力资源成本主要来源于两方面:一是源于对资金的耗用,这部分成本主要为人力资源的取得成本、开发成本和使用成本;二是源于对知识、技能等无形资本的耗用。对于第二种来源,可以对技术人才或其技术成果进行评估,将其折合成一定的股份,与投入资本金的企业或个人共同组建企业,并对该企业的经营成果按股权比例享有最终剩余索取权。这部分被享有的最终剩余索取权的非资金资本的转化形式在“人力资产”项目中予以反映。对人力资产的计量一般采用历史成本原则。

2.弥补现行会计制度的缺陷,将研发支出资本化。目前,我国尚未对研发支出的构成项目做出明确的规定,国际上普遍认同的研发支出是指所有能够直接归属于研究与开发活

动的支出,或可以在合理的基础上分配给这类活动的支出,由以下七个部分组成:①从事研发人员的工资;②研发所消耗的材料和劳务费用;③用于研发的固定资产的折旧费用和修理费用;④与研发有关的间接费用;⑤与研发相关的无形资产的摊销;⑥合同服务成本;⑦其他相关费用。对研发支出的计量一般采用历史成本原则。

软件产品的研发支出既不能全部费用化,也不能全部资本化,因此科学地界定研发支出的资本化与费用化区域是十分重要的。FASB第86号公告《对出售、租赁或以其他方式上市的计算机软件成本的会计处理》建议以技术可行性作为资本化的起点,但这样一来,其资本化区域与费用化区域的划分界线在时间上就比较模糊,从而加大了时点划分难度,不利于正确核算成本。

笔者认为,技术可行性确立的时点不是指系统规划阶段的技术可行性研究的完成,而是指系统分析活动结束后的具体逻辑设计方案与物理设计方案的建立,这才能作为技术可行性确立的标志,才能将从系统设计阶段开始发生的开发成本予以资本化。因此,资本化与费用化区域划分如下图所示:



3.软件母版成本的分摊。在FASB第86号公告中,资本化的生产支出应采用适当方法进行摊销,其年摊销额为直线法下(直线法下的年摊销额=软件总生产费用和软件可实现净值中较低者÷预期的有效期限)的摊销额和总收入比例法下[总收入比例法下的年摊销额=当年实际软件销售收入÷(当年实际软件销售收入+预计未来软件销售收入)×软件总生产费用和软件可实现净值中较低者]的摊销额两者中的较大者。在每期的资产负债表上,必须将未摊销的生产支出余额与软件可实现净值相比较,如果可实现净值高于未摊销生产费用支出余额,就要将差异确认为损失,并将其注销,使未摊销的生产支出与可实现净值一致。

笔者认为,美国的做法不符合我国国情。一方面,上述总收入比例法涉及预计未来收入,目前我国市场还不如美国市场那么规范,企业普遍重视业绩而忽略计划。另一方面,我国会计人员素质普遍较低,不能很好地把握“预计”的概念。如果不能准确预计未来收入,那么该方法的实施将不会有任何意义,因此采用直线法分摊软件母版成本较为适宜。其公式为:年摊销额=(人力资产总额+递延研发支出)÷预期有效期限。另外,建议国家制定统一的分类经济使用年限作为参照摊销期,以保证软件产业成本核算的规范与可比性,减少不确定性和随意性。□