

刍探企业研究与开发费用的确认与计量

首都经济贸易大学会计学院 李刚



在发展高科技产业过程中,研究与开发费用是企业一项必不可少的支出。在目前的会计实务中,研究与开发费用是作为期间费用处理的,属于管理费用中的一项。但随着知识经济时代的到来,这一处理已越来越多地暴露出弊端。笔者认为,研究与开发费用是资本性支出而不是收益性支出,应该把研究与开发成果作为无形资产中的专有

技术核算。本文就此作以下探讨。

一、研究与开发费用的性质

1. 研究与开发费用是资本性支出。与当期收益相关的支出属于收益性支出,如产品生产所发生的成本费用支出主要是为了本期获得更多的收益,所以应计入当期损益。而与当期及以后多个期间的收益相关的支出属资本性支出,其带来的收益不仅与当期有关,而且与以后多个期间有关。可见,收益性支出与资本性支出的区分主要看该支出是使企业当期

受益还是多期受益。

企业的研究与开发活动,目的是使企业在未来能更好地发展,与未来各期的收益密切相关,所以研究与开发费用显然是一项资本性支出。

2. 研究与开发成果是无形资产。研究与开发成果作为知识产品,符合无形资产的特征:

(1) 研究与开发成果没有实物形态,但具有价值。知识产品是人类脑力劳动的产物,按照马克思的劳动价值论,知识产品具有价值,其价值量由生产这一产品的社会必要劳动时间决定。

(2) 研究与开发成果能在较长的时期内使企业获得经济效益。抽象地说,知识产品的使用价值是使人们能够更好地认识自然和改造自然。具体地说,知识产品有两种使用方式:一是作为最终产品提供给消费者,满足人们教育、文化、娱乐等方面的需要,企业则获得产品销售收入;二是作为中间产品提供给生产单位或个人,使其能够提高劳动生产率或制造新的产品、新的设备,从而获得经济上的好处。研究与开发成果可以对外转让,也可以自用。

表2 多元线性回归分析结果

样本	β_1	T检验(β_1)		β_2	T检验(β_2)		β_3	T检验(β_3)		β_4	T检验(β_4)		F检验		调整后的R ₂	DW
		T值	Sig		T值	Sig		T值	Sig		T值	Sig	F值	Sig		
全部样本	13.766	1.428	0.167	1.880	2.033	0.054*	-51.532	-1.054	0.303	-17.27	-0.756	0.458	1.769	0.171	0.106	1.961
电子行业	32.875	2.541	0.026**	2.997	2.661	0.021**	-150.35	-2.183	0.05***	11.265	0.364	0.722	3.131	0.056*	0.348	2.275
医药行业	-5.850	-0.516	0.628	1.467	1.280	0.257	64.225	1.274	0.259	12.705	0.378	0.721	0.885	0.534	-0.054	1.185

注: *表示在10%的显著性水平下显著, **表示在5%的显著性水平下显著。

入了 KN_i 、 $DUMMY_i$ 与 $SIZE_i$ 后,电子行业与医药行业两组样本的回归系数 β_1 仍然存在着显著的差异,因此不能否定假设 H_2 。③在模型中,三组样本的回归系数 β_2 均为正值,即员工学历水平与企业经营绩效存在正相关关系。其中样本总体与电子行业样本通过了10%的显著性检验。④ $DUMMY_i$ 与 $SIZE_i$ 相应的回归系数 β_3 、 β_4 在三组样本中正负相间,说明获利能力、企业规模与经营绩效之间的相关关系不明显,呈现出稳定的特征。

四、初步研究结论

1. 从总体上看,企业的R&D支出与经营绩效之间存在着正相关关系。从分组的角度看,电子行业中存在着上述正相关关系,且显著性水平较好。但在医药行业中,上述正相关关系未能得到证实。

2. 员工素质与企业经营绩效存在正相关关系,且显著性水平较好。医药行业R&D支出比率的回归系数在模型中一致反映为负数,与本文所提出的研究假设恰好相反。对这种让人迷惑的结果的合理解释是:医药行业研究开发项目的投资额巨大。

3. 周期长,见效慢。医药产品除本身的研发时限长以外,由于行业还受国家法规的监管,新药即使研发成功待到通过审批后投放到市场仍需要一段较长的时间。本文选择的研发投入时滞期是按所有行业的平均水平确定的。而对于医药行业而言,三年时间显得过短,基期的研发投入还没有产生效果。

4. 风险大。药物本身的特点使药品的研究开发存在着明显的技术风险。正是由于上述原因的存在导致了R&D支出与企业经营绩效负相关。☒

(3)企业持有研究与开发成果的目的是使用而不是出售。企业进行技术创新与开发并取得一定的研究成果是出于促进生产、提高市场竞争力的需要,这时企业既是知识产品的生产者,也是使用者。

(4)研究与开发成果能够给企业提供的未来经济效益的大小具有较大的不确定性。知识产品能够为企业带来经济效益,但如果不能及时、充分地利用知识和信息,知识产品也会过时、老化,不再为企业带来效益。

(5)研究与开发成果是企业有偿取得的,即企业在研究开发中付出了代价。

可见,研究与开发成果符合无形资产的特征,应该对其价值、价值变动以及使用中产生的效益进行核算,以提高无形资产的使用效益。

二、《企业会计准则——无形资产》关于研究与开发费用确认、计量的规定分析

财政部于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费用,应于发生时确认为当期费用。”这样规定是因为企业研究与开发的项目是否能成功、是否能为企业带来经济利益,在研究与开发过程中往往存在较大的不确定性。因此,该项会计准则明确要求企业在自行开发无形资产过程中发生的研究与开发费用,于发生时确认为当期费用。

我国会计准则对研究与开发费用规定的处理原则,与相关国际会计准则有所不同。国际会计准则认为“研究”与“开发”应予区分,研究费用应计入当期损益,开发费用则应在符合一定条件时予以资本化。

研究与开发费用根据《企业会计准则——无形资产》的规定进行处理,存在以下弊端:

1.不能真实反映无形资产的价值。因为有些专利权的研究与开发费用很大,如果仅以最后阶段的申请、注册费用计价,势必使得账面价值与实际价值相差甚远。

2.不符合配比原则。大多数无形资产在尚未开发成功的会计期间里可能不产生任何收益,却要负担大量的研究与开发费用,开发成功后的受益会计期间仅摊销少量的申请、注册费用,显然很不合理。

3.不便于考核无形资产研究开发的效益。一项专利或其他无形资产,一般都需要花费较长时间和较大支出才能开发出来。如果企业没有及时进行无形资产研究开发成本核算,没有建立健全会计核算制度,在研究与开发费用的记录方面就会显示出极大的随意性,以至于项目开发成功时无从查考其投资总额,使得考核无形资产投资效益时失去了一个可靠的分析指标。

4.未能体现重要性原则。随着企业的发展,特别是高新技术产业的发展,知识、技术成果日新月异,企业的研究与开发费用将越来越大,信息使用者也必将关注企业的科研,要求了解企业对科研的投资,评估企业开发新产品、新技术的能力和潜力,而现行的会计核算未能将研究开发活动置于重要地位。

三、研究与开发费用确认、计量的国际比较

《国际会计准则第38号》规定,企业将自行开发过程划分为两个阶段,即研究阶段和开发阶段。研究阶段不会产生应予确认的无形资产,因此这个阶段发生的支出或费用应在发生当期确认为损益。而在开发阶段,则可能产生应予确认的无形资产,因而某些符合无形资产确认条件的开发费用应予资本化。具体而言,只有当企业能够证明具备以下所有各项条件时,开发产生的无形资产才能确认:①从技术和财力的角度讲,可以完成该无形资产的开发,并使其能被使用或销售。②有意向完成该无形资产的研究开发并使用或销售它。③有能力使用或销售该无形资产。④该无形资产很可能为企业带来经济利益。如果该无形资产将在内部使用,那么应证明该无形资产是有用的。⑤对归属于该无形资产开发阶段的支出,能够可靠地计量。

《国际会计准则第38号》指出:内部产生(自行开发)的无形资产的成本是,自首次符合无形资产的基本确认条件(开发费用资本化的条件)后所发生支出的总额。

英国会计准则将研究开发过程分为三个阶段:基础研究阶段、运用研究阶段和开发研究阶段。前两个阶段发生的支出一般应在发生当期列作费用。开发研究阶段发生的支出通常也在发生时计入损益,但若符合某些条件则应递延处理,分期摊销。会计准则还特别规定,如果项目开发成功并且市场前景看好,那么以前已费用化处理的开发费用便可以“扣”出来增加开发成功的无形资产的成本。

美国会计准则规定,研究与开发费用应予费用化而非资本化。但企业内部自创计算机软件发生的研究与开发费用应在发生当期计入损益,直到所开发产品具备了技术可行性为止。

澳大利亚、加拿大会计准则以及我国香港地区的会计准则对研究与开发费用会计处理遵循的原则与相关国际会计准则大体相同。

四、研究与开发费用确认、计量的改进

我国出于稳健性原则考虑,对研究与开发费用一般予以费用化。然而随着知识经济时代的到来,风险投资、高科技产业投资迅速增加,上述会计处理方法面临着很大的挑战。

在借鉴国外一些做法的基础上,结合我国目前实际情况,笔者提出如下建议:应采用国际会计准则的做法,将符合资本化条件的开发费用予以资本化,并作为自行开发无形资产成本的一部分;对于高新技术企业的研究与开发费用,应允许采用部分资本化的会计政策。

在实际工作中,应对企业研究开发项目进行适当的分类,可将研究开发项目分为专利产品开发项目和专有技术开发项目。专利产品开发前企业一般都会进行详细的可行性研究和分析,尽管研究开发过程中难免会失败,研究开发时间可能比预计的要长,但项目最终成功的可能性还是比较大的,加之投资一般较大,因此对这类项目的研究与开发费用应予以资本化。对于专有技术开发项目,由于投资相对较小,一般为企业对原有产品生产技术的改进,且专有技术的取得往往得益于长期生产经验的积累,因此对这类项目的研究与开发费用可在发生当期予以费用化。☒