

研发支出会计处理方法的分析及建议

华南理工大学 杨丽萍

各国现行的有关研发支出会计处理的规定不尽相同,归纳起来主要有全部费用化和部分资本化两种方法。本文试对这两种方法存在的问题作些分析,以提出改进建议。

一、当期全部费用化

这种方法即在研发支出发生的当期将其全部计入损益,不确认为无形资产。目前,我国采用的就是这种方法。我国2001年颁布的《企业会计制度》规定:在研究与开发过程中发生的材料费、直接参与开发人员的工资及福利费、开发过程中发生的租金及借款费用等,直接计入当期损益。美国在研发支出资本化方面的规定与我国基本一致,采用了严格限制的方法,只是在具体的支出项目上稍有不同,如规定为研发活动而发生的材料费、购置的设备及设施等如可用于其他项目,则可予以资本化。此外,用于软件开发的支出在满足一定条件时也可予以资本化。

(一)采用费用化的原因及其适用环境

我国及其他一些国家之所以采用这种较为谨慎的处理方法,主要是基于研发活动本身的不确定性。该方案通过近

素,企业可以根据其生产经营特点选择较低的税负。在税收征管中,由于我国对小规模纳税人实行价内征税的办法,并且征收范围未延伸到劳务领域,税收征管不连贯,使得两类纳税人的税负差异相当明显,从而导致筹划空间较大。

第二,利用一般纳税人和小规模纳税人进行业务往来时的不同选择。在我国,对一般纳税人实行税款抵扣制,使用增值税专用发票,而对小规模纳税人实行简化征收,不使用增值税专用发票,当一般纳税人向小规模纳税人购进商品时,会出现一般纳税人因无法取得增值税专用发票而无法抵扣进项税额的情况。尽管我国允许小规模纳税人申请税务所代开增值税专用发票,但是持有该发票的一般纳税人只能按6%作为进项税额抵扣,因此会出现进项税额抵扣不足的情况。我国的一般纳税人在进行采购活动的税务筹划时不得不考虑这一因素,毕竟两者的税率相差了11%之多,形成了一个明显的税务筹划空间。

3.当前我国生产型增值税和消费型增值税并行所构成的筹划空间。2003年10月,十六届三中全会通过的《关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》提出:逐步推行增值税由生产型向消费型转变,在东北地区部分行业先行试点。这样,我国出现消费型增值税和生产型增值税并行的局面。尽管国家尚未出台相关的具体实施准则,但是如果按照现行的法规,由东北地区的企业购买固定资产,然后将其按照“已使用

乎苛刻的处理方式保证了会计盈利及资产数据的可靠性。同时,近乎刚性的规定也有利于维护政策的统一性。

在早期主要靠企业规模和市场竞争取胜的时代,企业的研发投入有限,研发支出是否计入当期损益对企业的影响不大,所以费用化的处理方式成为较优的选择。

(二)环境变迁及费用化产生的问题

知识经济时代,企业的创新能力成为企业可持续发展的保障,自创核心技术受到空前重视,企业将自主研发活动越来越多地提升到战略层面,从而不断加大对研发的投入。在这种背景下,企业研发支出信息与投资者决策的相关性日益凸显,研发支出费用化处理方式存在的问题也就日渐显露。归纳起来,有如下几点:

1.扭曲企业的财务信息。由于研发活动本身的特点,项目前期的投入一般较大,但其产生效益往往在项目成功后一段时间。如果严格按照收入与费用配比原则,则对于成功的项目,研发支出应该在时滞期后再分期计入费用。而全部费用化方式则正好相反,在项目还没有产生收益的期间就计入费用。对于那

的固定资产”销售给东北地区以外的企业,则东北地区的企业按17%计算进项税额,按4%计算销项税额,而东北地区以外的企业的购买成本会因此大大降低,这样就使双方的应交增值税大大减少,形成一个客观的纳税筹划空间。国际上,绝大多数国家实行消费型增值税,还没有国家并行使用两种类型的增值税,因此要利用增值税类型的差异达到节税的效果是很困难的,甚至是不可行的。

三、流转税缓税空间的国际比较

流转税的缓税空间是指纳税人通过税款的延期缴纳,使税款现金流出与企业的现金流量相配合,从而使企业获得货币时间价值。我国对延缓缴税的控制较严,《税收征管法》将其审批权限限定为省级以上税务机关,且最长不超过一个月,超过期限要按照每天5‰缴纳滞纳金,相当于18%的资金成本,这说明国家给予纳税人进行流转税筹划的缓税空间比较狭小。

但是,根据有关规定,自2003年3月1日起,增值税一般纳税人取得防伪税控系统开具的增值税专用发票的,自该专用发票开具之日起90日内到税务机关认证,在认证通过的当月按照增值税有关规定核算当期进项税额并申报抵扣。这说明,增值税一般纳税人购买货物取得防伪税控系统开具的增值税专用发票时,可以选择在未来的3个纳税月份之一来抵扣,这就相对地给企业的纳税筹划提供了一个较大的选择空间。☐

些研发密集型及拥有自主研发核心技术的企业而言,该方法明显低估了企业早期的资产及盈利水平。

2.信息可比性差。企业外购的专利和技术与企业自主研发取得的专利和技术相比,在其所能产生的经济效益上难分高低,但对于自主研发实力较强的企业,后者的价值一般都远高于前者,按照现行准则二者在成本计量上有天壤之别,这使同类信息在不同企业之间严重缺乏可比性。

3.信号传递作用缺失。在同一期间,不同的研发项目产生的效益相差很大,有些可能在未来给企业带来巨额收益,而有些可能产生不了任何效益,甚至中途夭折。一个好的政策选择应能有效地区分并向投资者传递这些信息,而全部费用化这种不作区分的处理方式起不到信号传递的作用。

4.违背市场的公平原则。除信息的相关性外,有学者还从维护投资者对证券市场公平性信心的角度研究了这种处理方式的弊端。如Jeff.P.Boone和K.K.Raman选取美国158家研发密集型企业在1995~1996年的有关数据所做的实证研究表明,证券市场的交易者为了规避企业信息不对称风险选取了降低市场流动性的交易方式,从而证明由于信号传递作用的缺失导致全部费用化的处理方式,加大了信息的不对称性,有违市场的公平原则。

5.影响企业的长远发展。有研究表明,研发支出属于酌量性支出且金额较大,企业在面临短期利润压力时,往往不惜牺牲企业的长远发展,采取削减研发预算的措施。企业之所以做出这样的决策,主要是受制于研发支出会计处理的刚性规定,是两害相权取其轻的无奈之举。如果企业拥有一定的选择权,就能在研发投入与短期盈利之间做出更好的平衡。

二、部分资本化

与严格费用化相比,国际会计准则及其他一些国家对研发支出资本化的规定则较为宽松。在这些准则中,研发活动基本上被分为研究活动与开发活动两类。其中,研究活动是指“为预期获得新的科学技术知识和认识而进行的具有创造性和有计划的调研”,而开发活动是指“开始商业生产或使用前,把研究成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、工艺、系统或服务”。基于对两类活动所带来的未来经济利益流入企业的可能性的不同评价,研究活动的支出一般在发生的当期计入费用,不允许资本化;而开发活动的支出在不满足特定条件时费用化,满足条件时资本化,确认为无形资产,并在预计有效期内分期摊销。目前,除国际会计准则外,英国、加拿大、瑞典、丹麦、日本等国家也都采用这种允许部分资本化的方法。

(一)部分资本化的优点

1.改善了信息扭曲情况。允许一部分开发成本计入无形资产并在以后期间摊销,这在一定程度上解决了全部费用化方式中存在的收入、费用配比和企业在研发阶段的资产、股东权益、收益被低估的问题,也解决了优势高科技企业在早期报表揭示上处于不利地位的问题。

2.增强了信息的传递作用。采用这种方法实际上是在研发支出的处理上赋予企业一定程度的自主权,企业可以通过确定资本化的范围及摊销期限向市场传递有价值的信息。

(二)部分资本化的适用条件及其问题

选择该方法的出发点无疑是合理的,但要想这种方法达到预期的效果必须满足两个条件:①企业能对研发项目的技术、商业可行性以及未来的经济利益进行较准确的评估;②企业能恪守诚信,进行客观的评估。实际上,美国财务会计准则委员会曾考虑过这种部分资本化的提议,但最终没有采纳也正是基于对上述两点的担心。如果评估的准确性和客观性存在问题,则这一政策的效果可能适得其反,特别是很可能成为企业进行盈余操纵的又一可利用工具。

此外,该方案受到批评的另一个原因是:资本化的金额只包括一部分研发支出,不能反映该项无形资产的真实成本,从而其信息的价值会受到一定影响,且以部分成本为基础的后摊销也不符合配比原则。

三、研究结论及改进建议

本文认为,研发支出会计处理的改革应循序渐进,首先从改善研发支出信息的披露着手,待条件成熟时,再过渡到资本化方法。为此,提出以下建议:

(一)研发支出信息的披露

鉴于目前研发支出信息在报表中披露得极少及披露规则不统一的情况,应尽快制订有关披露的统一规定,除披露当期研发费用总额外,还应适当披露研发项目的性质、状况及已形成的无形资产的摊销等信息。鉴于研发形成的无形资产的市场价值与研发成本可能存在巨大差异,还应由权威机构对研发形成的无形资产的市场价值进行评估,并将有关信息在报表附注中进行披露,为投资者评估企业未来的盈利能力提供更多相关信息。

(二)研发支出资本化建议

1.研究阶段与开发阶段应采用不同的处理方法。由于研究阶段的成果未来是否应用的不确定性较大,与未来经济利益流入之间的间隔期间较长,且其支出较难与其他支出完全分离,所以应采用费用化处理方式。资本化金额应只包括开发阶段的费用支出。

2.仿照国外现行准则制订合理而详细的资本化条件。为保障计入无形资产的研发支出与企业未来经济利益流入之间合理的关系,应统一或分行业制订合理而详细的资本化条件。这一条件不能仅以项目完成、取得专利为标准,还应考虑专利技术的商业化前景及其可实现程度等。

3.对资本化条件进行统一评估或审计。建立统一或分行业的评估机构,对企业是否满足资本化的条件进行统一评估或审计,以防止企业滥用准则将资本化作为盈余管理或操纵利润的工具。

4.允许企业采用费用转回法进行资本化。从谨慎性原则出发,由于研发项目前期的不确定性较大,应将其支出在发生时先计入当期损益,随着项目的开展,不确定性因素逐渐减少,当能合理确定其已满足资本化条件时,应允许企业将前期已计入各期费用的支出转回,作为无形资产入账,并在以后期间摊销,以真实反映无形资产的全部成本,更好地进行收入与费用的配比。☐

