企业研究与开发的成本管理之我见

广东商学院　马玉珍

技术创新与技术进步是经济增长的源泉,也是企业生命之树常青的基础。通过研究与开发取得核心技术、创建自己的知识产权是企业经营活动的重要内容。研究与开发费用是企业自创无形资产方面的支出,对这部分支出如何进行管理?本文对此谈点个人的理解和认识。

一、对研究与开发项目实施全方位的成本管理

在经济全球化的今天,企业为了提高在市场经济中的竞争力,正不断加大对研究与开发项目的投入。随着投资数额的逐年增大,对研究与开发项目实施全方位的成本管理已成为一种客观需要。

(一)成本核算体系的构建

研究与开发项目的运作过程实际上是一种知识资产的生产过程,亦即无形资产的形成过程。企业研究与开发项目成本核算体系的构建, 应以企业知识资产价值的形成为目标,将研发过程中的料、工、费有序地记入不同的核算科目,以便正确地反映不同研究与开发项目的效率、效果以及对企业整个财务状况和经营成果的影响。

1.成本核算对象的确立。《国际会计准则第38号——无形资产》指出:“研究”是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” 是指在开始商业性生产或使用前,将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、工序、系统或服务的计划或设计。由上述定义可见,研究属于原创性的开发,是一种知识产品的创造与创新; 开发则是对部分研究成果的试验、检验、应用,是取得生产开发的数据和经验的过程。所以在项目核算管理中,能够划分“研究”与“开发”的,应尽量分开,按两类项目分别进行管理。

企业应建立健全以项目责任制为核心的研究与开发的成本管理制度:①科研项目的责任人应是项目的预算管理人,应以具体的科研项目为核算单位;②以项目和项目责任人为跟踪对象,详细反映每一研究或开发项目的成本费用和经济效益;③完整归集和合理分配科研项目的成本费用,应根据具体对象和按受益原则进行处理。

2.会计科目的设置应突出特色。为了加强研究与开发项目核算,应设置“研究费用”、“开发成本”两个科目。如果企业研究与开发项目较少,基于简化核算原则也可只设“研究与开发成本”科目。“研究与开发成本”科目借方反映为进行研究与开发活动而发生的料、工、费等支出,贷方反映研究开发获得成功后结转到“无形资产”科目中的实际成本或研究开发宣告失败后结转到“待摊费用”科目中的金额。“研究与开发成本”科目余额在借方,反映企业正在进行的研究、开发活动发生的费用,在资产负债表上应单独设置“研究与开发项目”专栏进行揭示。在“研究与开发成本”科目的基础上,应按具体科研项目设立明细科目进行明细核算。

(二)研究与开发的核算

研究与开发过程,实际上是知识的创新过程,是在特定研究目标下,由科研攻关小组进行的创造价值的工作,因此搞好研发项目的成本核算非常重要。在研究与开发项目立项前,应编制研发预算并筹集研发资金,同时确定项目责任人为成本管理负责人。在研究、开发过程中,应用预算实施控制管理,并根据实际情况调整预算。研究与开发费用主要包括各种物料消耗、调研费、资料费、办公费、实验费、水电费、工资及福利费、研究设备的购置费、协作费、设备的折旧费等。这些支出应按研究项目类别和费用种类进行归集和核算,其中与研究、开发没有直接联系的各项间接费用应计入当期损益。研究、开发成功后申报知识产权的注册费和律师费等,其费用支出较小,按重要性原则应一次性计入当期损益。

企业研究与开发项目完成后,首先,应将项目研制过程中购置的设备按净值转为固定资产,并冲减研发成本;其次,研制过程中购买的图书、资料,按归口管理应转到图书室,并按其净值增加管理费用,冲减研发成本;再次,样品及研究成果资料,应在企业档案室备案登记,并保存成果原件。在做完这些工作的基础上,最后要结转无形资产成本。企业应按自创无形资产名称进行单独的明细核算。

(三)知识资产使用管理

企业对开发成功的知识资产具有知识产权。这些知识产权具有垄断性和扩散性。垄断性所反映的是企业对某种技术或方法的独占性,其他任何单位和个人未经授权都不能使用该技术或方法;扩散性,则是指对知识资产的利用和传播。企业在知识资产上进行巨大投资,其目的就是提高产品和服务的技术含量,提高产品附加值,同时提高社会效益。因此,要通过市场交易来实现其价值,通过市场交易实现市场扩张,进而保证企业在知识资产投资方面的收益。

企业将知识资产投入运用应注意解决以下问题:

1.知识资产的价值评估问题。知识资产的价值评估历来是资产评估中的难点,很多企业无形资产评估准确性较差。为此,企业应根据有关技术在国际国内的领先程度来准确衡量知识资产的价值,然后再请专家进行鉴定。

2.知识要素的组合问题。企业应将知识产品所在价值链的上下游领域快速占领,以便拓展企业的发展空间,避免企

浅议我国注册会计师行业管理模式

广东韶关学院　莫　玲

财政部门是监管我国注册会计师行业的行政机关。财政部于2002年先后发布了财会[2002]19号文《关于进一步加强注册会计师行业管理的意见》、财办发[2002]136号文《关于终止委托中国注册会计师协会行使的行政管理职能的通知》，这是理顺我国注册会计师行业管理体制的重要举措。本文拟对我国注册会计师行业管理体制问题作些探讨。

一、影响行业管理模式的调控机制

对社会的调控机制可以归结为三个方面，即法律责任、政策要求与道德约束。三者之间既有联系又有区别。法律是由国家制定或认可，并以国家强制力保证实施的、体现统治阶级意志的行为规范的总和。法律主要是通过法律责任的特有功能来规范人们的社会行为。政策要求是指政府利用其自身的管理职能，通过制定各种政策和行政处罚措施，或动用各种政治力量，鼓励、引导和规范人们的社会行为和价值取向。道德是指依靠社会舆论、内心信念和传统习惯维持的规范、原则和观念。道德约束是指通过人们的道德观念、思想原则来调整人与人之间的社会行为。职业道德是道德的一个特殊领域，它是从事一定职业的人士在工作过程中应该遵循的道德规则和行为规范。政策要求是介于法律责任与道德约束之间的一种重要措施，它比法律规范更为灵活，更加便于政府行使其管理职能，以引导或限制某一行业的发展。政策要求的强制性比法律规范相对要低一个层次。

作为社会调控的手段，法律责任、政策要求和道德约束都是建立社会主义市场经济体制不可或缺的。三种调控手段各有所长，但都有一定的局限性。结合注册会计师行业来说，理顺三者之间的关系，实际上就是要规范地建立一个合适的注册会计师行业管理模式问题。

在2002年安然事件发生之前，总体上看，国际上的注册会计师行业管理模式大致可以分为三类：

1.行业自律模式。这种模式是由国家通过法律授权或给予支持、注册会计师行业实行自律管理、政府不加干涉的模式，即“法律规范+行业自律+司法监督”的三元结构。其特征是：行业协会掌握专业制度和其他相关制度的制定权，并对注册会计师行业实施全面的管理和监督，行业管理规范主要体

业的发展受到牵制。企业应积极进行知识产品的二次开发，这一般比首次开发较为容易。通过知识要素的重新组合，实现多种知识产品的合理搭配，提高扩散的速度和强化传播的力度，从而达到建立企业技术壁垒的目的。

3.加强成本管理，实施价值链管理模式。价值链是开发、生产、营销和向客户交付产品与劳务等一系列创造价值增值的业务流程。而价值链管理则是对企业所在行业和企业内部整个价值链的战略性分析和对价值链中各作业环节的增值程度进行评价、集中配置资源、打造企业核心竞争力的活动。企业应从单纯核算自身的经营成本转到核算整个价值链的成本上来，以求得企业收益的最大化。同时，应注意人才的合理搭配和使用，充分发挥各自的优势。

二、研究与开发成本管理的措施或建议

(一)建立预算管理系统

无形资产的价值形成过程，既是一个投资、生产、创造的过程，又是一个人力、物力、财力的消耗过程。企业研究与开发项目众多，为了有效地使用研发资金，对项目开发必须实行预算管理，从源头上控制和管理研发资金的投入。同时，企业还应建立健全全面预算管理机制，把研究与开发活动纳入严格的预算管理程序，以便保证企业资金的有效使用。

(二)建立分析评价系统

研究与开发项目的分析评价系统是一个系统工程，通过建立科学、合理的指标评价体系，以便随时监控研究与开发的投入、产出，分析不同项目的经济效率和效果，形成淘汰和更新机制，实现对项目的动态管理。

一般来说，一项研发成果或一种产品都凝结了多项专有技术，其应用可多次转让。由于专有技术具有复制成本少和多用途等特征，分析评价时不仅要考虑研究与开发一项技术的成本和收益，还要考虑技术研发和价值转化过程的全面情况，以使其价值能够得到客观、公正的评价。

(三)建立激励机制，促进企业技术创新

企业的激励机制，是保障企业创新活力的基础。激励机制的建立是一种制度安排，也是一种制度导向，它必须能够充分调动职工创新积极性。激励制度可以有多种方式，如股票期权、年终奖励、按项目提成、按技术能力确认技术股等，使创新者能够分享企业的剩余价值。

激励机制体现的是企业产生增加值后所实施的利润分享制度，这种制度应体现公平性、科学性和效率性，真正做到尊重知识、尊重人才。在实行激励时，应注意物质奖励与精神奖励的有机结合。