

# 科技型企业研发费用会计处理之我见

哈尔滨广播电视大学 周 艳

随着知识经济时代的到来,企业的研发投入对保持企业的竞争力和长远的经济活力有着越来越重大的意义。各企业对研发活动的投入不但能给企业自身带来经济效益,而且在客观上推动了科技进步,有着十分重大的社会效益。

## 一、目前研发费用会计处理的相关规定及存在的问题

我国《企业会计制度》规定,自行开发并按法律程序申请取得的无形资产,按依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用作为无形资产的实际成本。在研究与开发过程中发生的材料费用、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,已经计入各期费用的研究与开发费用,在该项无形资产获得成功并依法申请取得权利时,不得再将已计入费用的研究与开发费用资本化。这一方面使得企业的研发投入作为企业当期的期间费用冲减了收益,另一方面对企业研发活动的成果——无形资产的入账价值确认过低,造成对科技型企业财务状况和经营成果评价的过分谨慎。据此,按照传统的财务报告对外披露

的排污许可证交易市场,尚需以市场价格与评估价格相结合,综合考虑所处区域、交易费用等影响因素合理确定交易价格。转让方式有两种:①转让使用权。按实际取得的租金收入,借记“银行存款”等科目,贷记“其他业务收入”等科目。②转让所有权。按实际取得的转让价款,借记“银行存款”、“无形资产减值准备”、“营业外支出”等科目,贷记“排污许可证”、“应交税金”、“营业外收入”等科目。

4. 交还与没收。企业应在规定期限内向环保部门交还原排污许可证并换取新排污许可证,主要情况有:

第一,因到期或排污标准变更交还原排污许可证。其会计处理为:①原排污许可证是以无偿分配方式取得的,若为无偿换证,不确认为无形资产,只作备查记录;若为有偿换证,按实际支付的价款,借记“排污许可证”科目,贷记“银行存款”等科目。②原排污许可证是以有偿分配方式取得的,若为无偿换证,按原排污许可证的账面价值(剩余指标价值),借记“排污许可证”(新)、“无形资产减值准备”等科目,贷记“排污许可证”(旧)、“银行存款”等科目;若为有偿换证,按原排污许可证的账面价值加上实际支付的价款,借记“排污许可证”(新)、“无形资产减值准备”等科目,贷记“排污许可证”(旧)、“银行存款”等科目。③原排污许可证是以其他交易方式取得的,若为无偿换证,不确认为无形资产,只作备查记录,并将原排污许可证的账面价值转入当期管理费用,借记“管理费用”、“无形资产减值准备”等科目,贷记“排污许可

证”科目;若为有偿换证,按实际支付的价款入账,并将原排污许可证的账面价值转入当期管理费用,借记“排污许可证”(新)、“管理费用”、“无形资产减值准备”等科目,贷记“排污许可证”(旧)、“银行存款”等科目。

## 二、会计界对研发费用问题的新观点及评价

目前,对研发费用会计处理争论的焦点集中在研发费用是费用化还是资本化上。一些国家的会计制度已允许对研发费用进行有条件的资本化,即将研发费用的一部分进行资本化处理。其前提是人为地将整个研发过程一分为二,将研究与开发划为不同的两个部分。即便如此,这种对研发费用“有条件的资本化”的处理方法仍存在诸多缺陷。

第一,对研发成果价值计量的不合理。按照“有条件的资本化”的办法,其最终计入研发成果的价值仅仅是其开发过程中的生产资料和劳动力自身价值的转移,却完全忽略了研发成果在形成过程中研发人员的独创性,而后者往往是该研发成果的主要价值所在。

第二,实务操作的主观随意性。显然,较之完全费用化的处理办法,“有条件的资本化”无疑给了管理人员更大的主观随

证”(旧)科目;若为有偿换证,按实际支付的价款入账,并将原排污许可证的账面价值转入当期管理费用,借记“排污许可证”(新)、“管理费用”、“无形资产减值准备”等科目,贷记“排污许可证”(旧)、“银行存款”等科目。

第二,企业因违法违规被没收排污许可证。若企业因超标排污、非法转让等被没收排污许可证,应将其账面价值与支付的罚款等转入当期营业外支出,借记“营业外支出”、“无形资产减值准备”等科目,贷记“排污许可证”、“银行存款”等科目。

5. 减值。企业应当定期或至少每年年末检查各项排污许可证,根据技术进步、有效期限、市场变化等影响因素预计其未来经济利益能力,逐项进行减值测试及会计处理。①若不能再为企业带来经济利益,应将其账面价值全部转入当期损益,借记“管理费用”、“无形资产减值准备”等科目,贷记“排污许可证”科目;②若预计可收回金额低于其账面价值,发生部分减值,应按其差额计提减值准备,借记“营业外支出”科目,贷记“无形资产减值准备”科目;③若已提减值准备的排污许可证价值得以恢复,应按不考虑减值因素情况下计算确定的账面价值与其可收回金额的较低者,与恢复前账面价值的差额进行转回,借记“无形资产减值准备”科目,贷记“营业外支出”科目。

6. 披露。企业应披露排污许可证的类别、有效期限、当期期初与期末余额、变动情况及其原因、当期确认的减值准备、取得方式、取得成本、重大污染排放的超标或节余等信息。□

意性,可以较之从前在更大程度上操纵研发费用的归属,从而使会计信息的客观性受到破坏。

第三,企业的研发活动具有很大的风险,研发费用在本质上是企业对未来的一项风险投资,属或有资产。即使在研发项目最终完成的情况下,由于无法预计其产品投放市场后的实际效果,因而其风险亦不可低估。所以,将研究阶段之后的可行性测试完成作为研发费用资本化的起点,则与稳健性原则有所不同。

第四,按照这一办法对企业研发活动所形成的无形资产进行摊销也严重不符合实际。众所周知,无形资产可以不受成本限制而大量重复使用,且其价值不会因使用而发生流转,只要未来的技术进步或经营活动不发生重大不利于该项无形资产的事件,那么该无形资产在理论上就可以无限使用下去。相反地,其价值的大小会因市场对其认可程度的上升而提高。因此,仅凭“有条件的资本化”根本无法解决科技型企业资产价值不实的问题。

### 三、科技型企业研发费用会计处理问题的分析

笔者认为,对研发费用资本化或费用化的处理不过是调整企业对研发活动态度的一种手段。从根本上看,研发费用会计处理的关键在于国家如何在不违背传统会计原则的基础上鼓励企业加大对研发活动的投入。随着知识经济的到来,各类企业研发费用迅速增长的趋势将不可逆转,而目前的所谓科技型、知识密集型企业代表的是未来企业发展的一般方向。现行会计制度中不适应当前小部分企业的规定最终将不能适应大多数企业。所以,为今天的科技型企业设计一套能在多数环节上与现行会计制度兼容的研发费用会计处理办法,将有助于会计制度在经济结构的巨大变革中平稳过渡。而将科技型企业作为推进研发费用会计处理方法改革的突破口无疑是较合理的选择。

显而易见,科技型企业需要保持一笔经常性的研发开支,其企业的管理人员通过削减某一期的研发费用来操纵当期利润的做法对本企业造成的不利影响较之其他企业严重。若将这样大的一笔可以期望为企业带来巨大收益的投资全部作为科技型企业在其研发成果最终带来现实收益前的费用,那么这期间恐怕就没有多少经营成果可言了,而实际上,这正是科技型企业创造价值的特有方式。因此,有必要对科技型企业研发成果的价值进行确认和计量,有必要通过财务报告让投资者和债权人了解企业所支出的研发费用的数量和质量。

我国目前对计入期间费用的研发费用的披露并无相关规定,而美国虽然也将研发费用全部费用化,但要求在财务报告中揭示冲减当期收入的研发费用总额。笔者认为,对于一个在企业经营活动中有重大影响、在日常支出中占有很大份额的支出项目,可考虑单独设置研发费用的相关科目对企业的研发活动进行会计核算。

除了对研发费用的单独确认、计量以外,还应对研发活动的成果——无形资产的价值进行特殊考虑。显然,对于科技型企业来说,无形资产在最终为企业带来现实收益以前,其阶段性研发成果是企业经营成果的一部分,应给予确认和计量。而对于某些小型企业来说,最终的研发成果很可能

就是其主要产品,因而更加需要加强相关核算。如前所述,企业自行研发的无形资产为企业带来的收益具有很大的不确定性,因此对其如同在建工程那样进行资本化处理极不符合稳健性原则。若是仅将研发成功的无形资产在通过可行性测试后的成本作为无形资产的价值,那么相对于科技型企业大多数不能成功的研发项目耗费来说,又无异于完全费用化的处理。更何况就研发活动而言,在很多时候投入很大却一无所获,而有的研发成果却又几乎是以极小的代价取得的。

### 四、关于科技型企业研发费用会计处理的构想

为了便于说明科技型企业研发费用的处理过程,现简要分析一下一般的研发过程:①研究阶段。该阶段研究成果为企业带来的收益具有不确定性,以至当今国际上没有一种会计方法将企业在此阶段的支出进行资本化处理。这一阶段的研究多数将不能为企业带来收益。②对研究成果进行技术可行性测试,通过测试的研究项目进入开发阶段。在开发阶段,项目为企业带来收益的不确定性较前一阶段大大降低,可以认为最终能够形成研发成果。尽管这种不确定性在很大程度上依然存在,但“有条件的资本化”的支持者从本阶段开始将研发费用资本化。③开发成功、产品投放市场并为企业带来利润,从而研发项目最终成为企业实实在在的无形资产。当然,在上一阶段还会有些项目不能最终形成成果,而成果一旦形成,该项目即告终结。但是为了确认无形资产的合理价值,必须要考察这一研发阶段。

需要设立的科目有“研发费用”、“研发成本”、“研发项目减值准备”科目。在研究阶段,企业可将发生的相关支出借记“研发费用”科目,贷记相关科目。该科目的意义在于向企业相关各方披露企业当期发生的便于归集到具体项目的研究费用。进入开发阶段,发生的各项相关支出借记“研发成本”科目,贷记相关科目。“研发成本”科目可按项目名称设立明细科目。研发成本可在一定程度上视为企业研发项目的半成品,因此这里参考了期末“制造费用”科目借方余额列入存货的模式。鉴于进入开发阶段的研发项目仍带有很大的不确定性,因此必须根据相关统计数据计提减值准备,计提时借记“研发费用——开发项目减值”科目,贷记“研发项目减值准备”科目;实际有项目失败时,借记“研发项目减值准备”科目,贷记“研发成本——XX项目”科目。期末将“研发项目减值准备”作为“研发成本”的抵减项目列示。

研发项目最终开发成功以后,可借记“无形资产”科目,贷记“研发成本”科目,同时计提无形资产减值准备,并在开始使用该项无形资产时同步摊销其开发成本。待期末再对其公允价值进行评估,据以调整账面价值。对增值的无形资产按其增值部分借记“无形资产”科目,贷记“资本公积——法定资产评估增值”科目。对实际不能取得收益的无形资产,可按现有办法在期末将其尚未摊销的价值一次摊销。对无形资产公允价值的确认可考虑使用收益现值法,对无形资产研发成本的摊销可根据无形资产的特点采用类似加速折旧法的摊销方法。对年度内开发失败的研发项目的开发成本,如果该项目确定与某成功项目为同一研发项目组合的,可将其视为该成功项目的研发成本而不必用前述方法计入研发费用。□