

# 研究与开发费用会计处理的探讨

○钱 健

在市场经济条件下,企业必须在竞争中求生存、谋发展。随着生产集约化程度的提高,经济体制和产业结构的不断优化,企业之间竞争日益激烈,特别是企业之间产品品种和质量的竞争愈演愈烈。在企业产品乃至生产经营的竞争中,先进科学技术的开发占有越来越重要的地位。因此,许多公司不得不投入巨额资金进行研究与开发活动。研究和开发活动已经成为企业生存和发展的生命线。因此,一些企业每年会发生大量的研究与开发费用。这些研究与开发费用往往占企业经营支出的很大比重。因此,对研究与开发费用的会计处理恰当与否,直接关系到财务报告的质量。为此,加强研究与开发费用会计的理论探讨非常必要。

## 一、研究与开发费用的含义及其会计处理方法

正确界定研究与开发活动,是恰当进行相关的会计处理和财务信息揭示的关键。

1. 企业(不包括从事采掘勘探石油、天然气和矿产等的企业)研究与开发活动的含义。企业的研究与开发活动分研究活动和开发活动两部分来界定。研究活动是指为取得新的科学或技术知识而做的努力,这种努力是有计划的、创造性的。把研究活动按是否为解决特定实际问题而展开,又可以分成基础研究和应用研究。前者的费用支出与未来的收益之间通常没有直接的联系;而后的费用支出往往有直接的受益对象。开发活动是指为了在商业生产或使用之前形成新的或实质性改进的产品、工艺等,而把科学技术知识有计划地付诸实践的活动。尽管研究活动与开发活动不同,但它们是紧密相联的:研究活动是开发活动的前奏,通过前者获得新的科学技术知识,再通过后者将新的科学技术知识即研究成果付诸实践。因此,我们常常把企业的研究与开发活动看成一个整体,当作一个项目的两个阶段。

2. 研究与开发活动的会计处理方法。企业在研究与开发活动中,往往要进行计划、设计、论证、研制、实验、定型、测试等一系列活动,这些活动会产生大量的研究与开发费用。例如科研人员、服务人员(如科技管理人员等)的工资费用,耗用的化学试剂、仪器配件等各种材料,自有设备、房屋等固定资产的折旧费、维修费,租赁设备、房屋的租金或使用费等。研究与开发费用的会计处理,就是对企业在研究与开发活动中发生的这些费用进行确认、计量、记录和报告。关键是第一步,即确认,也就是将研究与开发费用确认为资产项目还是作为当期费用。

对确认费用有两条具体标准:(1)按权责发生制标准

来确认本期的费用;(2)按划分收益性支出与资本性支出的标准来确认本期的费用。这两条标准的核心是收入与费用的配比原则。根据研究与开发活动的含义,应把研究与开发费用资本化为资产项目,以后在其收益期分期摊销。但研究与开发活动有其独特的性质,即具有一定的风险性。有的研究与开发项目获得成功,会增加企业未来收益,如形成专利权等;有的研究与开发项目则可能以失败告终。这就是说,研究与开发活动成功与否存在着不确定性,更具体地说,与研究开发活动有关的未来经济利益流入企业具有不确定性。因此,如果将企业研究与开发活动的全部支出资本化为资产项目而后在其收益期间分期摊销,不符合稳健性原则,同时也很可能导致企业财务报表失真,虚增资产、虚增收益;如果将企业研究与开发活动全部支出费用化即从当期收益中立即冲销,又有悖于收入与费用的配比原则。研究活动是开发活动的前奏,与开发活动相比,研究活动带来的未来经济利益具有更高的不确定性。而且,一项研究项目可能与好几个开发项目有关,有的开发项目能取得成功,有的开发项目却遭致失败,又很难辨别哪些研究费用是成功开发项目的花费,哪些研究费用是失败开发项目的花费。因此,企业常把研究费用全部费用化。这样,有关研究与开发费用会计处理的探讨,实质上也就成为开发费用资本化与费用化的争论。

将开发费用资本化的理由主要有:(1)企业投入大量资金用于研究与开发活动,是为了获得未来经济利益,而不是作为当期生产所必需的制造费用。(2)将研究与开发费用从当期收益中冲销,人为地使新产品引进的前期和早期利润降低,有违权责发生制。(3)将研究与开发费用立即从当期收益中冲销,降低了报告利润,会抑制企业管理当局进行研究与开发活动的积极性。

将研究与开发费用当期费用化的理由主要有:(1)能更真实地反映企业的现金流量。(2)将研究与开发费用资本化,要对未来经济利益进行主观判断,相对而言,当期费用化更具有客观性。(3)将研究与开发费用资本化,随后按收入与费用的配比原则分期摊销,在实际操作上有一定的困难,企业也可能通过费用的摊销来控制其各期收益。

3. 两种会计处理方法的各国实务比较。对上述两种方法的使用,世界各国有不同的选择(表见下页)。

从表中可以看出,大多数国家采取谨慎态度,广泛采用研究与开发费用当期费用化的方法。也有在特定条件下采

# 从经济学角度看销售收入的实现和确认

○韦华宁

收入的获取与实现是企业生存、发展和获利的源泉。销售收入直接影响到企业的利润,也体现企业的经营质量与管理水平。因此,销售收入的实现和确认一直是企业的经营者和会计人员以及会计理论研究者关注的一个重要问题。本文试图从经济学的角度入手,探讨销售收入实现和确认的质量层次,并对现行实务的改进提供参考性建议。

## (一)

销售收入是企业在一定时期和一定经营范围内从事生产经营活动综合作用的结果。《企业会计准则—收入》,将“收入”定义为:企业在销售商品、提供劳务及他人使用本企业资产等日常活动中所形成的经济利益的总流入。

从经济学的角度来看,销售收入的获得过程是商品价

值形成、增值和实现过程的统一。“销售收入的实现过程”与“销售收入的实现”在经济学上是有差别的。实现过程是指企业投入货币资金购买原材料,通过生产过程将其转变为产品;企业为产品寻找市场和用户,进行营销;发送产品完成销售并取得债权,直到最终收到货款的全过程。只要销售收入尚未到达终点,销售收入就仍然处于实现过程之中。只有当销售收入实现过程到达终点(即收回全部货款),才是真正的销售收入的实现。目前的会计惯例将处于“应收帐款”形态上的销售收入,视为销售收入的实现,但从经济学的角度来讲,这种形态的销售收入仍处在实现过程之中,并未真正实现。由于销售收入的获得是一个过程,因此,销售收入在获取过程中可以分为三种形态:

用资本化并系统摊销的方法。

国家	资本化并摊销	最大摊销期	当期费用化
美国	否 <sup>c</sup>	没说明	是
英国	否 <sup>a</sup>	没说明	是
法国	否 <sup>a</sup>	5年或更长	是
德国	否	不应用	是
意大利	是	5年	是
荷兰	是 <sup>b</sup>	5年或10年	是
瑞典	是	5年	是
巴西	是	10年	是
加拿大	否 <sup>a</sup>	不应用	是
澳大利亚	是	没说明	是
日本	是	5年	是

注:a.在特定条件下,开发费用除外;b.如果研究与开发费用资本化,那么必须建立准备帐户;c.在特定条件下,计算机软件开发费用除外。

## 二、我国的研究与开发费用准则及其展望

近年来,研究与开发费用的会计处理问题,已经引起我国准则制定机构的足够重视。财政部也曾发布研究与开发费用准则征求意见稿。该征求意见稿要求将企业进行研究与开发活动发生的费用在其发生时直接计入当期损益。我国现行会计实务也将研究与开发费用作为“企业管理费”处理。

从上文对研究与开发费用的含义及其会计处理方法的讨论来看,从理论上讲,企业的开发费用可分两部分进行会计处理,即将成功的开发活动费用资本化以及将失败的开发活动费用直接冲销当期收益。但是,由于与研究开发活动有关的未来经济利益是否流入企业及其金额与时间分布具

有高度的不确定性,难以操作,导致对开发费用会计处理的资本化与当期费用化之争。

从20世纪80年代中期起,我国会计规范的制定开始注重借鉴国际惯例。在当前的市场经济条件下,我国一些规模较大或高新技术企业一般都设有研究开发部,每年花费的研究与开发费用数额较大并逐年增加。鉴于当前企业会计人员和股民素质总体水平不高,应当注意会计处理的可操作性,尽可能使之简便,因而对研究与开发费用采用直接冲销当期收益的做法是可行的,也是符合国际惯例的。但是,应当预见,随着研究与开发活动的广泛和深入及其费用的增加,随着我国企业会计人员和股民素质的提高,对预期成功的开发活动费用进行资本化会计处理更为恰当,也更符合研究与开发活动本身的性质,英国研究与开发费用会计准则的制定过程就反映了这种趋势。笔者认为,尽管研究与开发活动成功与否具有不确定性,但企业对开发费用是资本化还是直接冲销当期收益,应当由企业管理当局根据自身实际情况作出决定并进行解释。因此,我国研究与开发费用会计准则应具有一定的灵活性,不应当强制企业采用一种方法,而应当列举开发费用资本化应符合的条件,允许企业在资本化和费用化之间作出选择;继而再在信息揭示方面进行严格规范,要求企业解释采用资本化的原因,并提供预期经济利益增加的详细预测资料。此外,我们还可以借鉴美国的做法,对一些特殊行业,如计算机行业,另行制定研究与开发费用准则。

(作者单位:厦门大学会计系)