

无形资产研究和开发阶段 划分问题探析

吕洪雁 侯金燕

伴随知识经济的不断发展,无形资产在企业资产中所占的比重日益增加,人们对无形资产会计核算和信息披露的关注度也越来越高。对于如何划分无形资产的研究阶段和开发阶段,国际和国内会计准则并未规定确切的时间界限,本文拟就此作一探讨。

一、无形资产研究与开发支出处理的国际比较

研究与开发支出主要指企业在研究与开发过程中发生的固定资产折旧费、材料费、研究与开发人员的薪酬以及其他相关费用等。从广义上讲,研发活动属于一项投资活动,且由于其未来收益具有较大的不确定性和风险性,各国会计准则以及国际准则对研发支出的会计处理更为谨慎。具体来说,目前国际上对研发支出的会计处理有三种选择:一是直接将研发支出计入当期费用;二是将研究支出计入当期损益,开发支出予以资本化,构成无形资产原始成本;三是将研究支出计入当期损益,仅对符合一定条件的开发阶段支出资本化计入无形资产成本。本文仅以美国财务会计准则、国际会计准则以及我国企业会计准则为例进行简单比较。

1. 美国财务会计准则

《美国财务会计准则第2号——研究开发成本的会计处理》规定,研究开发成本在发生时计入费用。研究指企业为发现有用信息用于开发新产品、服务、生产过程、技术或显著提高现有产品或生产过程所作出的努力。开发指把研究成果

转变为具体的方法来创造一个明显更优秀的产品、服务、生产过程或者技术,包括构思、设计和测试各种替代产品,构建原型和试生产等活动。研究开发费用通常包括用于研发项目的物资、设备、设施的购置和建造;支付给研发人员的工资和相关的人员费用;由第三方提供的用于研究和开发项目相关的服务;合理分配的间接费用以及向第三方购买的无形资产等。一般情况下,研发支出应在发生时计入费用,而不能将这些费用计入存货、制造费用或将这些费用递延到未来期间。如果相关材料、设备、设施可以作为其他用途(包括在其他研究开发项目中使用),则应将其资本化,并在受益年限内计提折旧。对资本化的研发成本的摊销须计入研发费用。《美国财务会计准则第68号——研究开发安排的会计处理》同时规定,研发费用支出应在每个期间的利润表中予以披露。每期的利润表中应披露合同项下的研发服务收入和成本支出。

2. 国际会计准则

《国际会计准则第38号——无形资产》对企业内部产生的无形资产作了专门规定,强调将无形资产形成过程划分为研究阶段和开发阶段。国际会计准则对研究、开发概念的界定主要从前期调查和后期测试及设计两个角度加以区别。研究指为获取新技术和知识而进行的有计划的调查,诸如对相关研究成果应用的研究、评价和最终选择,对新材料或设备、工序的替代品的评价以及选择等。研究阶段的特点在于计划性和探索性,主要是为下一步的开发活动进行资料及相关方面的准备,能否

仅取决于利率因素,更取决于发行人本身的资信水平。如果允许其重分类为以摊余资本计量,则难以通过市场价格约束机制体现债券的风险,容易造成风险积聚。准则可直接规定一定信用等级以下的信用类债券必须始终采用公允价值计量,用市场化手段对其风险进行揭示。

第四,质押品必须以公允价值计量。根据《巴塞尔协议III》的要求,应对质押品建立盯市机制,即利用公允价值每日对担

保品市值进行检查,多退少补。但从我国银行间市场的实际情况看,虽然纸面协议有逐日盯市条款,但实践中逐日盯市机制尚未有效建立起来,在会计准则中要求质押品以公允价值计量可能会促进这一问题的解决。即不论债券如何分类,只要用于质押,就须对其进行逐日盯市并以公允价值进行计量。■

(作者单位:南开大学商学院)

责任编辑 张璐怡

形成未来成果具有很大的不确定性。因此,国际会计准则明确,研究阶段的支出在发生时即确认为当期费用。开发则是指在进行商业性生产或使用前,所进行的样品、模型的设计、制造和测试,为采用新技术而加工的工具、模具和冲模的设计、制造,不具有商业性生产规模的试生产等。开发阶段更具有针对性,形成未来成果的可能性较大,因此,国际会计准则明确,开发阶段的支出如果能有确切的证据表明无形资产形成的条件已然具备,则可以将开发阶段的支出资本化,计入无形资产成本。准则同时规定,财务报表应披露本期确认为费用的研究与开发支出总额。研究与开发支出由直接归属于研究或开发活动或能够以合理和一致的基础分摊给这些活动的所有支出构成。

3. 我国企业会计准则

我国《企业会计准则第6号——无形资产》规定,对企业内部产生的无形资产,应当按其形成过程划分为研究阶段与开发阶段。研究阶段的支出,应当于发生时计入当期损益;开发过程中发生的支出,符合一定条件的情况下,可以进行资本化,计入无形资产。该准则关于开发阶段应具备条件的设定,与国际会计准则基本一致,只是将相应6条条款凝练为5条,合并了国际会计准则中关于无形资产使用或销售能力的规定。

二、无形资产研究与开发阶段划分

由以上比较可以看出,我国会计准则关于研发支出的处理主要借鉴了国际会计准则,其优势在于避免了全部费用化或全部资本化的缺陷,遵循了客观性和配比原则。但由于《企业会计准则第6号——无形资产》并未对企业在进行会计处理时如何正确界定和划分研究阶段与开发阶段进行明确规定,企业只是根据实际情况以及相关信息予以判断,因此会计人员的实务操作存在困难。鉴于此,笔者对研发阶段和支出阶段的划分提出了三种方式。

1. 根据项目研究开发进程划分

一般来讲,一项新产品、新技术的形成需经过以下过程:提出新产品、新技术方案设想——进行可行性研究——小批量生产试验——大型工业化试验——投入使用。事实上,随着研发进程的持续,研究与开发的结果逐渐明朗,风险不断降低。根据一般惯例,最初方案设想的提出以及随之进行的调查研究,以至于小批量的生产试验阶段,是对新产品、新技术的初步分析、调查、试验阶段,属于探索性的研究阶段,形成未来成果的不确定性较大,无法证明是否能够给企业带来未来经济利益,因此,这一阶段应属典型的研究阶段。经过成功的小批量生产试验之后,一般进入大型工业化试验阶段。这一阶段项目成功的可能性已经非常大。实验结果如果能够说明形成该无形资产并使其能够使用或出售在技术上已经具备可行性,并有足够的技术、财务以及其他资源支持,且此过程的支出能

够可靠计量等,则可将这一阶段明确划分为开发阶段。根据《企业会计准则6号——无形资产》的有关会计处理规定,可将这一阶段的开发支出在符合相关条件的前提下予以资本化,计入无形资产成本。

2. 根据研究开发业务的一般流程划分

研究与开发活动属于科学性、技术性较强的业务活动,通常由企业具体的研究开发部门来执行。一般来讲,财务人员很难详细掌握一项研发活动的具体内容,因此需要向研发部门收集有关研发活动的具体资料,了解每一个研发项目的业务流程。通常,研发部门为了控制项目研究进程,会有比较详细的业务记录和标志性文件。例如,项目前期调研阶段会形成诸如市场调查报告、可行性研究报告等,根据报告形成的时间点,会计人员可明确这一阶段的支出应属研究阶段。而当项目进入开发阶段,根据项目管理要求,企业研发部门要提交项目立项报告,并建立研究开发支出专项明细账,会计人员可根据总经理办公会或董事会批准的研究开发项目的立项决议文件审核这一阶段的支出明细,据此确定资本化金额。同时,笔者认为,财务部门和研发部门应建立日常性的协调沟通机制,共享研发业务进程的具体资料,结合具体研发业务特点以及会计准则规定共同确定研究与开发的分界点。对每一项研发业务阶段的划分,最好形成书面记录,且需经研发部门以及财务部门具体执行人员签字确认。

3. 根据权威鉴定机构的鉴定标准划分

鉴于会计人员对企业研发活动技术层面知识的欠缺以及研发活动本身内容和表现形式的复杂多样,笔者建议可借鉴国际经验,由权威部门根据不同行业的研发特点制定并发布合理划分研究与开发阶段的统一标准,同时规定,企业开展的无形资产研发项目,研究与开发阶段的划分必须由相应权威鉴定机构出具鉴定报告,该报告可作为企业接受注册会计师审计时证明已经合理划分研究阶段与开发阶段的依据,也可作为依照税法规定在企业所得税前扣除研发支出(税法称为研发费用)的依据。具体来说,可由科技部、财政部、国家税务总局组成的全国高新技术企业认定管理工作领导小组负责,对企业开展的无形资产研发项目的研究阶段与开发阶段的划分进行鉴定并出具鉴定报告。这样,会计人员在区别研究与开发活动支出内容时,可以参照鉴定标准来确定。同时,为了提高准则的可操作性,财政部还应不断完善《企业会计准则第6号——无形资产》的相关指南和解释,详细列示实务中可能发生的研究与开发活动内容,使会计人员能够根据准则的具体规定明确划分研发支出。 ■

(作者单位:山东工商学院会计学院
山东工商学院财务处)
责任编辑 李卓