

计软件必须适应未来会计复杂化、多样化以及网络化的需求。互联网是继 PC 之后,发生在全球 IT 领域的第二次产业浪潮,它带来了 IT 产业以及全球经济和社会的重大变革。互联网的普及和发展将推动企业经营走向电子商务,使电子商务成为网络时代的商业方式和企业生存方式。Web 技术使“大企业变小,小企业变大”,财务软件必须适应新的网络环境。回顾我国财务软件的发展,在技术上已经走过了 PC 单机→PC 局域网→Windows 平台几个阶段,现在正在迈向互联网阶段。而在上述背景之下,基于互联网的电子商务对财务软件的影响将是最大、最深远的,是财务软件发展过程中最大的一次浪潮。它不同于以往的几次变革,不仅影响软件产品的形态,同时改变用户的应用形态,更带来厂商业形态和方式的变革。

网络财务软件是基于网络计算技术,以整合实现企业电子商务为目标,能够提供互联网环境下财务管理模式、财会工作方式及其各项功能的财务管理软件系统。其中,网络计算是互联网、电子商务、网络财务的核心动力,是网络财务软件借以实现各项功能的技术基础。另外,由于网络财务是电子商务的重要组成部分,网络财务软件必须提供从财务上整合实现企业电子商务的各项功能。鉴于此,网络财务软件是电子商务软件的重要构成。

为适应电子商务的要求,网络财务软件必须提供全新的特性。首先,从管理方式上,它必须实现业务协同、远程处理、在线管理、集中式管理等管理模式,在工作方式上必须支持在线办公、移动办公等方式,同时能够处理电子单据、电子货币、网页数据等新的介质。其次,从软件功能上,网络财务软件必须在现阶段财务软件的基础上提供如远程报表、远程查账、网上支付、网上财务信息查询等功能,支持网上询价、网上采购、网上服务、网上银行等。第三,网络财务软件必须以网络计算为技术核心,采用互联网/电子商务应用系统的主流开发和运行平台开发和运行。正因为网络财务软件具有以上特性,所以说网络财务软件是财务软件发展的一个新的里程碑,它将带来财务软件从技术、产品、服务到厂商组合的又一次变革浪潮。

网络财务下衍生出的信息服务包括网络财务软件和网上理财两种业务。其中,网上理财是以专营网站方式,具备数据安全保密机制,在网上提供的专业财务应用服务。这种网上理财的服务方式,正好能够为那些缺乏会计主体特性或生存期短的虚拟企业或不愿购买财务软件的小型企业提供数字化的财务会计服务。网上理财不仅会对企业的运作形态和方式起到引导作用,给他们带来企业管理水平和运作效率的提高,而且由于各企业采用同样的标准,在一定程度上能增加公平竞争的透明度。

根据信息系统实施的经验,凡是能与管理业务紧密结合,并对不合理业务流程加以改造的信息系统,就会取得成功,否则就会遇到挫折。包括财会软件在内的企业信息系统只有以优化后的企业过程为核心来构造其体系结构才具有生命力,才能更加充分地发挥信息系统的潜在能量。因此,如果旧的管理组织、管理方式不改变,就会日益妨碍企业的发展与更新改造,就会阻碍信息系统的推进。只有整个企业转向 Internet 平台,只有各个环节都实现了计算机自动化管理,财务管理软件的功能才能得到彻底的变革,其管理功能和决策功能才真正为企业所用。一个好的软件,不仅仅要有技术基础支持,还要有管理基础支持,二者缺一不可。而现在企业要用网络财务软件,就必须使财务业务与其他业务进行重新整合。

综上所述,在某种意义上,对企业全面提高管理水平来说,网络财务在电子商务时代是不可或缺的。

(作者单位:中南财经大学会计系)

责任编辑 刘志新

# 计算机软件费用——一个现实的会计课题

彭韶兵

## 一、计算机软件的产品特点

随着计算机的广泛使用,软件产品日新月异、层出不穷。我国目前还未对计算机软件费用问题颁布具体会计准则,如何合理核算软件生产企业的计算机软件费用,这是摆在我们面前的一个现实会计课题。软件产品不同于一般物质产品,它是一种知识产品而独具特性,软件产品对会计核算有实质影响的产品特点主要有:

1. 产品研究开发与生产过程浑然一体。软件产品的研制与生产往往密不可分,产品研制成功则意味着产品生产基本完成。这就给产品生产过程的判定留下疑问:何为软件的生产过程?软件的设计、研究开发活动创造了产品的使用价值,可称为软件的实质性生产;但软件的拷贝、复

制、包装活动,又可谓是软件的批量性生产。生产过程认定的不同,所归集的生产成本也不相同。

2. 产品费用支出的性质独特。软件研制、生产、销售的全过程中所发生的费用支出,按费用性质大致可分五类:(1)设计费用;(2)编译费用;(3)测试费用;(4)准备费用;(5)其他费用。软件产品的这些费用支出无不体现出知识产品的特性;外购原材料等物化劳动少,费用的技术含量高;开发设计等研制费用数额大、比重高,软件复制等批量生产费用花费少;如果软件没有开发成功,所发生的研制费用只能作为损失入账,无法确定产品成本。如此等等,决定了软件费用的核算涉及面广,费用不易合理确认与核算。

3. 产品的资产归属不易划分。对软件生产企业来说,所开发的软件是属于正常产品性质的流动资产,还是专利产品性质的无形资产,这是一个模棱两可的问题。总的来说,软件产品基本上是符合无形资产特征的,但软件生产企业的主营产品业务是生产和销售软件,如果把软件产品确认为无形资产,岂不是企业主营的是产销无形资产?软件产品的资产归属不同,将直接影响软件费用与收入的配比,影响软件费用的补偿。

## 二、软件费用的确认与核算

可供借鉴的核算规范是美国财务会计准则第 86 号公告《对出售、租赁或以其他方式上市的计算机软件成本的会计处理(FASB, SFAS NO.86)》,该公告按费用的核算方式不同,将计算机软件费用划分为四个费用项目:

1. 研究与开发费用项目。包括软件设计费用,取得技术可行性之前的编译费用和测试费用,为取得技术可行性而发生的申请费用。凡技术可行性取得之前所发生的软件费用,均计入研究与开发费用项目,研究与开发费用作为损失直接由当期收益补偿。

2. 软件生产成本项目。取得技术可行性之后发生的编译费用和测试费用归入软件生产成本项目,确认的标准是技术可行性的取得,取得了技术可行性则意味着产品研制成功,费用不再计入研究与开发费用项目。软件生产成本项目资本化为无形资产,并按适当的摊销方法分期摊销。

3. 软件存货费用项目。用于使软件产品处于待售状态而发生的软件准备费用,包括软件复制拷贝费用、软件文档费用、培训资料编写费用、软件包装费用等等。软件存货费用的确认标准为产品实质性调试工作是否完成,软件是否处于待售状态。当软件产品已经准备就绪,即可交付客户时,待售状态成立,软件费用不再计入生产成本项目。软件存货费用在软件产品销售时转作销售成本,由各期收益补偿。

4. 软件其他费用项目。指软件售出后所发生的售后服务费用,如软件维持费用、软件支持费用、其他杂项费用等后续费用。软件其他费用项目的确认标准是销售是否成立,当软件已经被出售、出租或以其他方式上市后,所发生的费用计入其他费用项目。软件其他费用于发生时列作期间费用,由当期收益补偿。

第 86 号公告把软件生产企业所发生的软件费用分别确认为长期资产(软件生产成本)、流动资产(软件存货费用)和当期费用(研究与开发费用、软件其他费用),确认标准有三个:一是技术可行性的取得,这是最重要的确认标准,用以判断所开发的软件是否构成正式的成熟产品,决定了后期费用是否资本化;二是待售状态的成立,决定了软件费用计入长期资产还是流动资产;三是已售状态的成立,决定了软件费用计入流动资产还是期间费用。

至于外购软件再销售给其他顾客,所购入的软件可能有三种用途:或作为单独的产品出售,或作为软件产品序列的一部分配套出售,或将外购软件用于本企业软件产品以外的其他产品上。不论哪种情况,自创软件的核算处理方式都适用于外购软件,重要的确认标准也是技术可行性的取得。当外购软件已具备技术可行性时,不论哪种用途都将软件购价资本化为软件生产成本。当外购软件尚不具备技术可行性时,如果外购软件单独出售或配套出售,软件购价计入研究与开发费用;如果外购软件有其他用途,软件购价按各具体用途入账。

## 三、几点现实的思考

第 86 号公告对计算机软件费用的大部分会计处理都是合理的,值得我们借鉴,如研究与开发费用作为损失处理,分别按长期资产、流动资产、当期费用多途径归集费用等等。但该公告也存在两个明显的问题:

1. 生产成本有名无实。生产成本应当是产品生产过程的费用归集,但该公告并未把软件实质性生产过程和批量性生产过程的费用作为生产成本。其中,软件实质性生产活动的设计、编译等费用确认为研究与开发费用,软件批量性生产活动的拷贝、复制等费用确认为存货费用。实际上,该公告把软件研制成功之后、批量生产之前的费用确认为软件生产成本,这种生产成本与产品生产过程并无直接关系。

2. 生产成本与销售成本无逻辑关系。当产品销售时,由产品生产成本转为产品销售成本,未售产品生产成本构成存货成本,这是成本核算的正常逻辑思路。但第 86 号公告却把生产成本资本化为长期资产,并要求销售成本由待售状态成立后发生的存货费用项目转入,与软件的生产过程和生产成本毫无关系,这又带来了一个会计问题:何为软件的产品成本?产品成本应当是一个总括概念,生产成本、销售成本、存货成本都是产品成本的子项,如果认定存货费用项目为产品成本,那么软件生产成本项目就不能称为产品生产成本,但是,怎么会有不是为生产产品而发生的生产成本呢?如果认定软件生产成本项目为产品成本,那么销售成本又如何不由产品成本转入,产品单位成本又如何与单位售价配比计算产品单位利润呢?

通过对软件产品特点的分析,以及对第 86 号公告现存问题的研究,笔者认为在制订我国的《计算机软件费用具体会计准则》时,要着重解决下列问题:

1. 技术可行性取得应具备的条件。技术可行性是最重

要的费用确认标准,决定了软件产品是否成功,决定了费用能否带来未来经济效益、能否资本化。根据软件本身的产品特点,笔者认为起码应满足以下两个条件,才具备技术可行性:(1)软件产品的操作模型已完成,即要具备可供操作的、用计算机语言编译完成的软件版本;(2)软件产品能通过初级测试,即能按一定步骤确定所完成的软件产品符合产品设计中所提出的功能、特征和技术要求。

2. 开发成功软件的资产归属。技术可行性的取得,决定了软件费用能否资本化;已开发成功的软件费用如何资本化,决定了生产成本和销售成本的归集。既然软件产品需要研制开发,而开发成功的软件又具备了无形资产的大部分特征,软件产品理应归属于无形资产。但是,软件研制开发的目的是作为本企业的辅助生产技术,而是作为流动资产对外批量销售。所以,笔者认为对于软件产品而言,无形资产和流动资产并存归属是明智的选择:确认为无形资产的项目,应当是与软件技术相关的费用(技术可行性取得以后发生的),如设计技术、开发思路等专利权、非专利技术的费用;确认为流动资产即存货的项目,应当是与软件批量生产相关的费用,如拷贝复制费用、软件储存介质费用。

3. 软件产品成本的确定。产品成本的确定,实质上是生产成本的确定问题。第86号公告把待售状态成立之前归集为无形资产的费用项目定义为软件生产成本,无法解释生产成本与销售成本脱节问题。但是,待售状态的成立又确实是生产过程的结束,待售状态成立之前的费用应当称为生产成本。问题的关键在于待售状态的成立时间,笔者认为,当软件的实质性编译调试工作完成时,软件还未处于待售状态,此时销售软件也只能是试销性质,尚未形成生产规模和批量。当软件的拷贝、复制和包装工作完成时,生产过程结束,产品才处于批量待售状态。因此,软件费用的确认标准应当是技术可行性的取得、生产状态(即试销状态)的成立、待售状态的成立。这样,技术可行性取得之后与生产状态成立之前,所发生的费用可称为软件技术成本,包括取得后续编译测试费用、外购软件的购价等;生产状态成立之后与待售状态成立之前,所发生的费用称为软件生产成本,包括软件拷贝复制费用、文档建立费用、储存介质购买费用、软件包装费用等。软件技术成本构成无形资产,按一定摊销方法分期摊销;软件生产成本构成产品成本,于销售成立时转作销售成本。

4. 软件无形资产的摊销。软件产品的技术寿命很短,产品更新换代很快,而且新一代软件推出后,原有软件几乎毫无价值。可以说,软件无形资产不同于一般意义的无形资产,要不要及时确认以及如何及时确认软件的跌价损失,归集为无形资产的软件资本化费用如何迅速地得到摊销,除传统的直线法外有无其它恰当的摊销方法,开始摊销的起点时间如何确定,这些问题都需要认真考虑。

(作者单位:西南财经大学会计学院)

责任编辑 袁蓉丽

## 澳大利亚会计准则

### 制定的机构设置:

## 过去 现在 将来

Stewart Jones 斯图尔特·琼斯 撰稿  
齐君 邵其军 翻译  
刘仲文 审校

#### 一、简介及背景

过去的10年间,人们对澳大利亚会计准则制定机构的组织安排提出很多尖锐的批评。因此,有关方面已经尝试改革准则的制定程序。最初是会计职业界与澳大利亚会计研究基金会(AARF)的尝试,结果发布了《关于澳大利亚会计准则制定机构调整报告—珀瑞森报告(1990)》。该报告虽然赢得了会计职业界和澳大利亚会计研究基金会的支持,但并没有赢得澳政府的赞同。因此,在澳大利亚财政部1997年3月公布的“公司法与经济改革计划(CLERP)”中进行了第二次尝试,终于使澳大利亚财政部将会计准则制定的详细设想提上议事日程。无论“珀瑞森报告”还是“公司法与经济改革计划(CLERP)”,都赞同采用美国财务会计准则委员会制定会计准则的方式,不同的是由谁主办。会计职业界拥护珀瑞森报告的建议,即政府放弃对准则制定过程的实质控制。而财政部的“公司法与经济改革计划”则认为政府应在会计准则制定中占主导地位。过去,会计准则的制定由联邦检查总长主办,现在则由财政部长负责主办。这样,在会计准则制定政策上产生了从法学、行政和法令到国内外经济政策和贸易领域的根本性转变。

财政部的会计准则制定详细设想的一个主要特点是对澳洲会计准则进行国际协调,以及采用美国财务会计准则委员会的准则制定组织程序。与珀瑞森报告不同的是,“公司法与经济改革计划”倡导澳洲国内财务报告应立即采用国际会计准则委员会制定的准则。而一旦与“公司法与经济改革计划”相关的法令草案被通过成为法律,那么,澳大利亚会计准则制定者采用国际会计准则的期限也就到了,人们普遍认为这最早可能会在2000年实现。而且,根据“公司