

高新技术企业 R&D 支出会计政策选择的影响及建议

林颖华

(集美大学 诚毅学院,福建 厦门 361021)

[摘要] 高新技术企业在产业化发展和推动过程中,势必要以技术发展为核心,切实有效落实企业技术发展问题。在推动和落实企业高新技术发展过程中,R&D 支出是衡量高新技术投入资产的重要财务计量指标,高新技术企业在 R&D 支出中的会计选择则直接表明具体投资资产使用的倾向性、高新技术项目资产量化中比重等问题,从而对高新技术产业投资资金使用带来直接影响。研究从高新技术企业 R&D 支出概况进行简要分析,进一步对高新技术企业 R&D 支出会计政策选择影响和建议展开深入分析,以期让高新技术企业 R&D 资产运用更加合理。

[关键词] 高新技术企业;R&D 支出;会计政策;影响与建议

doi:10.3969/j.issn.1673-9477.2021.01.004

[中图分类号] F23

[文献标识码] A

[文章编号] 1673-9477(2021)01-015-05

基于 2006 年我国企业基本会计准则相关的文件再次变更,导致 R&D 会计处理政策出现新变动。2006 年前,企业会计准则中认定企业技术开发相关费用隶属于企业管理费用,实际企业经营过程中,当期产生所有研究开发支出都隶属于管理费用,全部研究开发支出都隶属于费用化项目后,企业 R&D 支出核算模型较为简单,造成企业实际研发风险较大,同样对于高新技术项目研发成果未来现金流量难易评估;2006 年后,企业实行新会计准则后,将 R&D 实际使用分为研究和开发两个阶段,研究阶段支出部分 R&D 资金使用被全部费用化,开发阶段 R&D 资金使用在部分特定条件下,予以资本化处理。新会计准则实行后,高新技术企业 R&D 支出会计政策选择对企业实际发展带来鲜明影响,本文将深入探析会计政策选择影响对企业经营、投入比例等带来的实际影响^[1]。

一、高新技术企业 R&D 支出会计政策的类型

(一) 全部费用化

高新技术企业在实际发展中 R&D 支出会计政策在 2006 年企业新会计准则未落实以前,以全部费用化方式进行处理。如图 1,就高新技术企业而言,全部费用化 R&D 支出处理方式存在以下弊端:(1) 高新技术企业在研发中将 R&D 支出全部费用化后,会造成当期投资利润减少,账外资产额度增大,会计信息统计过程中造成相关信息使用不当,最终资产评估出现偏差,企业短期行为频次增大,对高新技术企业长期发

展带来不利影响;(2) 高新技术企业 R&D 支出全部费用化意味企业前期研发投资资金未被包容到企业无形资产中,无形资产财务会计数据计算过程中存在偏差,研究和开发活动产生费用和收入无法配比;(3) 同传统会计原则发生冲突,会计准则中强调会计数据测算中需要符合一致性、真实性准则。但在企业 R&D 支出中,内部研发无形资产计入费用,无形资产外购实际支出被认定为资产主要成本,无法真实反映企业 R&D 支出,实际情况造成实际高新技术企业经营内部信息和外部使用信息出现不对称^[2]。

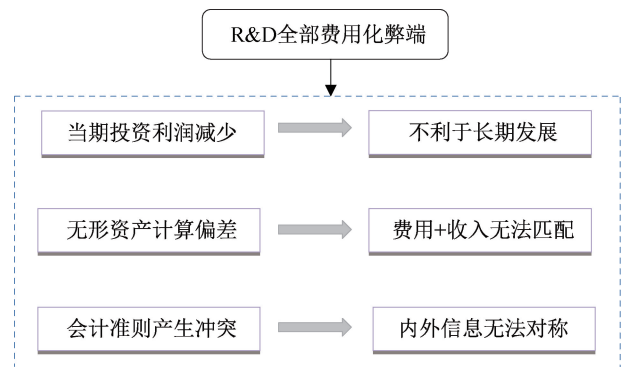


图1 R&D 支出全部费用化弊端

(二) 全部资本化

部分私营高新技术企业在 R&D 支出测算中,将其全部计入到企业无形资产中,实际会计核算中将 R&D 支出全部资本化存在双刃剑问题:就利处出发,会计核算过程中将 R&D 支出全部资本化,不会因为当期对 R&D 的投入干预高新技术企业利益,并能改

[投稿日期] 2020-12-15

[基金项目] 福建省中青年教育科研项目(社科类)编号:JAS170859;福建省社会科学规划项目(编号:FJ2019B100)

[作者简介] 林颖华(1984-),女,福建永春人,副教授,硕士,研究方向:公司理财、金融投资与税收管理。

善企业整体财务状况^[3]。从长远的企业激励制度分析,R&D投入资本化能够促进高新技术企业积极开展研发活动,并降低短期行为出现的频率;但从弊端角度出发,R&D全部资本化的方式完全违背企业财务会计计算谨慎性原则,在实际研发过程中研发是否能成功,研发活动是否能够转化成高回报高收益的成果,尚不确定,直接将研发投入视为全部资本,将可能导致企业资产虚增、收入虚增,造成企业实际经营过程中承受较大风险,完全降低会计信息可靠性,同时也会对企业外部信息使用者决策带来干扰和错误引导。

(三)有条件资本化

将R&D投入进行有条件资本化处理,是指在会计政策选择过程中根据高新技术企业实际项目的研发程度和风险,将R&D支出进行合理的区别,将符合相关研发投入的资产进行资本化处理,而将其他阶段R&D支出视为费用化处理,在此过程中资本化的条件是指研发项目是否能够达到资产确认的标准,其中包括在费用化和资本化处理过程中,研发阶段将技术转化为成果的可靠性、工艺流程的实际可行性、市场的真实需求性、投入市场后的经济合理性、政府对相关研发成果和技术的接受性以及对未来带来经济收益的利益流入基本可能性等等,有条件的资本化从R&D支出会计政策的选择中切实有效避免全部资本化和全部费用化,在实际处理过程中存在的弊端;同时也充分尊重研发过程中,实际企业经营的客观可能性和研发阶段的相关性原则,该种R&D支出处理方式能够切实有效将高新技术企业财务状况进行如实反馈,同时有利于外部信息使用者了解企业相关高新技术研发项目的进展和整体成果情况,降低企业发展中信息不透明存在的可能,强化投资者对高新企业整体经营和盈利的信心。

二、高新技术企业R&D支出会计政策选择的影响

(一)合理会计政策选择对高新技术企业正面的影响

1. 鼓励高新技术企业长期研发投入

在新会计准则之下,R&D支出的会计政策选择存在较为完善的规范,该种规范性可以鼓励高新技术企业开展长期研发投入,并开展合理的研发投资行为。在实际高新技术企业发展过程中,企业长期研发投入需要借助于企业合理的经营策略和R&D支出合理的会计政策选择,在高新技术企业发展过程中,R&D支出能够进行资本化和费用化的会计政策选

择可以直接促进高新技术企业财务价值和市场价格的双重发展。就R&D资本化处理而言,将企业研究开发阶段中部分资产以资本化方式进行处理,能够提高企业基本市场价值,但不利于企业发展中实际财务价值的提高;高新技术企业将R&D部分支出进行费用化处理,能够直接提高企业财务价值,但并不会提高高新技术企业市场价值。在实际会计政策选择过程中,对R&D支出进行资本化和费用化双重处理,能够直接对高新技术企业发展起到双重促进作用,该种促进能够对企业实际发展带来良性影响,能够不断推动和鼓励高新技术企业,在实际发展中以更好更健康的形式参与到企业技术开发和投资阶段^[4]。

而就现实角度展开分析,高新技术企业研发投入过程中R&D支出会计政策选择以部分资本化、部分费用化方式进行会计计算,能够直接对高新技术企业发展带来两个方面的正向影响:第一,在实际高新技术企业发展中,对部分R&D支出进行资本化处理能够对资本市场投资者传递积极的信号,帮助增强相关投资者信心,从而能够提高高新技术企业股票价格;在实际处理过程中R&D支出费用化的处理,会被投资者视为是高新技术企业研发项目失败的成果,对投资者传递消极信号,并不利于高新技术企业股票价格的发展。在高新技术企业实际发展过程中,对R&D支出进行部分费用化和部分资本化的方式,能够保障在增强企业创新能力的同时,强化企业的竞争优势,让企业高新技术企业在市场竞争中取得一定胜利,从而鼓励高新技术企业进入研发投入良性循环,不断产出优秀研发成果,并且能够让相关项目研发成果积极投入到市场中,从而鼓励高新技术企业研发朝着正向发展;第二,从政府角度出发,高新技术企业在实际R&D支出中进行部分费用化和部分资本化的方式,能够让政府企业快速了解到高新技术企业研发阶段和研发成果。近年我国正大力推崇企业创新发展,在实际企业创新发展中予以相关政策的大力支持,主要表现在对高新技术企业予以帮扶制度或税收减免制优惠制度等等,该种政府补助在政府考察后能够被高新技术企业获取。高新技术企业对R&D支出采取费用化和资本化的处理方式,进一步让政府掌握高新技术企业项目研发成果以及研发阶段,能够有效刺激地方政府对高新技术企业不同研发阶段予以不同的政策帮助,例如部分高新技术企业在市场推广中需要政府层面进行大力宣传,在合适环境之下,政府能予以高新技术产业一定帮助。R&D支出会计政策的合理选择,帮助高新技术企业营造良好的研发环境,以更加投入

的态度和精神参与到企业研发中,从而让高新技术企业实际研发走向长期研发道路。

2. 推动高新技术企业会计信息透明化

如果将高新技术企业 R&D 支出会计政策,选择以全部费用化和全部资本化方式进行处理,那么高新技术企业 R&D 支出在企业实际财务报表中的反馈并不真实,且不利于相关投资者以及股票市场投资者对相关信息进行分析和汇总,造成企业内外信息不对等程度加深加大。但高新技术企业 R&D 支出在实际会计政策选择过程中,如果能够对 R&D 支出以部分费用化部分资本化方式进行处理,那么 R&D 支出实际情况将以波动形式,有效反馈在企业财务报表相关会计数据中,便于投资者对相关数据进行汇总和分析,能够帮助投资者更好了解高新技术企业实际经营情况,从而做出合理决策,增强企业实际经营和投资者之间的联动性,帮助企业内部和外部信息透明程度提高^[5]。

(二) 对企业 R&D 支出中无形资产的影响

在高新技术企业发展实际 R&D 支出中,存在相当占比的人才投入和引入支出,人才引入支出作为 R&D 无形资产支出项目,对于高新技术企业整体技术发展起到关键性的推动作用。但对人才在高新技术企业研究开发阶段中实际产生的费用,无法根据会计准则进行清晰和明确的量化,主要原因是人才自身具有较强的官能性,其对科研项目的产生成果,受到个体的心理和生理状态的影响,同时也受到职业发展生涯规划的波动影响,造成人才可能在某一阶段中受到行业积极环境影响,而充分发挥自己专业技能,将自身才能发挥到最大效用从而实现产出井喷;但在另一时期,成果产出呈现出稳定和平缓水平。从另一角度进行分析,人才在实际成果产出中除去能够为市场所用的实体产权专利外,更有可能产生其他无形资产,例如智慧成果等,在企业实际财产清算中难以被一次性或具体量化。上述因素造成高新技术企业实际发展中人才支出资产,无法具体量化。R&D 投入也无法恒定,具有波动水平的无形资产,标志着高新技术企业,在实际 R&D 支出会计政策选择中,需要根据合适情况进行适时调整。

(三) 对企业 R&D 支出中有形资产的影响

在高新技术企业中,R&D 支出会计政策选择实际的研发投入项目具体支出比例也存在一定影响。现阶段就广东、上海、深圳、福建等高新技术企业产业发展而言,政府为推动地区创新创业项目发展,推

动试验性创新项目发展。导致试验发展创新项目相对占比其他创新创业发展项目比例较大,实际创新创业项目发展中存在更多产业都是以试验型形式介入到研发投入阶段,多数高新技术企业实际研究项目尚未达到高成熟项目研究阶段,造成在具体高新技术企业创新项目研发过程中并不能充分考虑实际研究开发阶段失败带来的会计实际清算影响。同时,在高新技术企业发展过程中,整体产业产能发展速度较快,产业在发展过程中整体发展周期较短,当高新技术企业对创新项目研究开发阶段出现失败或实际市场推广转化率较低情况后,就无法再次进入市场中。而造成高新技术企业创新研发项目失败的原因,主要有以下几种:第一,在实际研究阶段就出现失败,造成实际研究阶段出现失败的原因是研究理论尚未达到成熟或客观资源无法满足相关硬件支持的程度,造成实际研究中难以达到预期效果;第二,高新技术企业研发相关内容和研发产品已经进入市场,但是在市场推广阶段由于对相关研发成果市场投入方向和市场调研不足,导致高新技术成果市场投入被迫中断;第三,高新技术企业在资源获取不确定以及市场环境不明朗前提下,造成在进入市场后,项目投放失败。上述三种情况中 R&D 支出会计政策选择存在差异,会计政策选择上的差异最终导致有形资产占比出现差异。

三、高新技术企业 R&D 支出会计政策选择的问题

(一) 实际高新技术企业会计政策选择不明朗

新会计准则在对企业 R&D 支出中给出部分费用化、部分资本化的导向建议,但新会计准则并未对企业实际发展中 R&D 支出实际处理方式进行明确且严苛的规定,造成在实际 R&D 支出的会计政策选择上,各个企业实际选择并不存在客观依据,这一情况构成在不同行业不同企业之间,R&D 支出会计政策选择实际情况大有不同。例如在部分高新企业中实际财务报表中所传达的真实 R&D 支出相关数据信息存在较大出入,部分高新企业获取一定政府研发补助性金额后,并不会将该 R&D 补助金额进行费用化处理,而是将政府补助金额直接视为高新技术企业营业外收入,等同于高新技术企业当期利润值直接增加。

造成该种 R&D 支出会计政策选择问题的原因是复杂且多样的。现阶段高新技术企业 R&D 支出,实际会计选择中并未形成具有可操作性的会计政策选择制度或流程。新会计准则下,对于企业 R&D 支

出会计政策选择仅仅是予以政策性的指导,但缺乏真正有效关联性的指引和真正有效关联性的强制流程或措施,直接造成在高新技术企业发展中 R&D 支出会计政策实际无法通过有效的具有可操作性的方式,确定在企业研发阶段 R&D 支出资本化和费用化。具有可操作框架的缺失,直接意味着在高新技术企业 R&D 支出会计政策选择中,只能够通过高新技术企业本身的会计水平和相关管理人员的认定,才能够让 R&D 支出以费用化或资本化方式呈现在财务报表中。具有较大空间的人为认定,直接造成了 R&D 在实际支出会计政策选择中,容易被选择成为对企业当期发展具有一定优势,但并不一定对企业长期发展具有优势的机动性政策。在实际高新技术企业发展中,如何借助合理合适的会计政策约束,从而达到让不同状态下 R&D 支出,都能够以最合适会计政策方式进行处理,成为高新技术企业发展会计政策选择难题。这一难题体现在无法从技术角度或流程角度,对 R&D 支出进行合理框定,其主要原因是 R&D 实际支出在不同高新技术企业中,会计政策区别、厘清、选择存在差异,例如在软件开发类的高新技术企业发展中 R&D 支出无法以切实有效的开发和研发两个阶段进行区别,在该高新技术企业中软件开发工作是综合性系统性的研发,创新工作无法通过有效方式将创新研究活动分为开发和研发两个阶段,因此在 R&D 支出会计政策选择中也存在无法有效识别问题。

(二) 从业人员水平差异, 判别 R&D 支出会计政策规范较为困难

高新技术企业的会计实务中,需要让相关会计人员根据职业经验和职业思维判断 R&D 投入过程中,所创造的经济利益是否可能流入企业,这一操作以及操作方式,都让高新技术企业 R&D 会计政策选择成为人为政策选择。在人为政策选择之下,需要衡量高新技术企业相关会计从业人员的水平,而就当前高新技术企业发展而言,从业人员水平存在明显差异、从业人员在会计概念理解、会计实务计算中对 R&D 支出会计政策的自我选择,都成为能够直接影响高新技术企业 R&D 支出会计政策选择差异的主要因素,造成从业人员对 R&D 支出会计政策选择差异的原因主要是高新技术企业会计从业人员自身对 R&D 支出理解的差异。例如相比较于同一经营性质高新技术企业,不同会计从业人员对 R&D 支出会计政策的选择会出现差异,会计政策选择在不同阶段和表现上存在差异,主要是会计从业人员自身

素养存在较大差异;其次,会计从业人员对高新技术企业研发阶段了解深入性决定对 R&D 支出会计政策选择的差异,最后,会计从业人员自身判断和理解等主观臆测,也能够对高新技术企业 R&D 支出会计政策选择带来直接影响。

四、高新技术企业 R&D 支出会计政策选择的建议

(一) 细则化的 R&D 支出会计政策选择准则框定

在实际高新技术企业的发展中,R&D 支出会计政策选择需要以细则化的准则进行框定,使高新技术企业 R&D 支出会计政策选择具有可操作性、可指导性的操作规范。如图 2 所示,基于准则的框定,让高新技术企业在实际 R&D 支出中会计政策选择具有相关标准,在具体高新技术企业 R&D 会计政策选择中,实际相关标准的落实需要进行如下工作:(1) 针对行业类型差异,对高新技术企业创新项目研发 R&D 支出会计政策选择进行细则化的设置,在不同行业的高新技术企业具体发展过程中,R&D 支出费用化和资本化要实现合理处理,必须重视两者之间存在的明显差异,例如制造业和软件开发行业,在实际 R&D 支出中会计政策费用化和资本化的选择存在明显差异,造成两种差异的主要因素是行业发展不同下创新项目开展研发活动本身存在明显差异。因此在高新技术企业 R&D 会计政策选择准则框定中,需要针对行业类型差异,设定不同的选择条件,将高新技术企业按照第一产业、第二产业、第三产业中行业类型,规范高新技术企业 R&D 支出会计政策选择方式;(2) 针对同一行业不同项目类型开发和研究制定不同 R&D 支出会计政策选择准则,即便在同一企业中不同项目类型的开发,仍然在具体研发和投入阶段表现出明显差异,例如工程制造类企业在相关平台系统的创新研发和相关产品的创新研发中,具体研发流程和开发环节就存在明显差异,因此对 R&D 支出需要通过会计政策选择差异,体现出项目不同下会计核算方式的差异性。

在落实高新技术企业 R&D 支出会计政策选择细则化准则框定的过程中,需要根据高新技术企业所在行业、所在产业以及不同项目,进行标准化和细则化的处理,这一过程需要在不断摸索中完善和实践会计政策选择的准则,补充和完善高新技术企业 R&D 支出会计政策选择准则内容,才能够让规范系统在高新技术企业 R&D 支出会计核算中发挥最大功用。

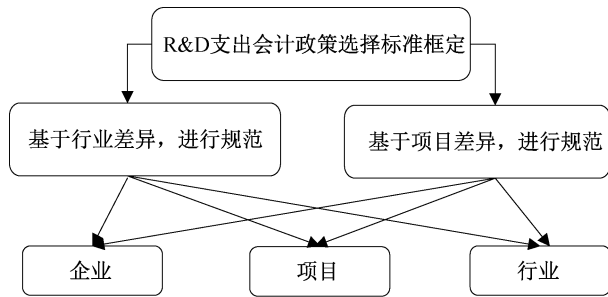


图2 高新技术企业 R&D 支出会计政策选择细则框架

(二) 提高高新技术企业会计从业人员水平

提高高新技术企业会计人员的从业水平,主要目的在于现阶段高新技术企业 R&D 支出会计政策选择无法依靠具体有效流程或标准,进行规范化的操作。会计从业人员水平直接决定最终高新技术企业 R&D 支出会计政策选择正确与否,因此需要从整体上提高高新技术企业会计人员的从业水平,从而能够真正意义上提高高新技术企业 R&D 支出会计政策选择的正确性。

提高高新技术企业会计人员从业水平的主要方法,有以下两点:第一,高新技术企业需要招募大量具有高水平的会计从业人员,能够根据企业、社会、市场需求,制定合理的 R&D 支出会计政策选择策略;第二,高新技术企业对现有会计从业人员需要进行大量强化培训,提高会计从业人员整体从业水平和专业素养能力,从而服务于企业、社会以及市场。

(三) 强化高新技术企业 R&D 会计信息披露

高新技术企业 R&D 支出会计政策选择,不仅仅只利于高新技术企业发展,高新技术企业应该强化 R&D 支出会计的信息透明程度,因此应该进一步强化高新技术企业 R&D 相关会计信息的披露。

基于高新技术企业 R&D 会计信息披露,能够促使高新技术企业 R&D 支出会计政策选择,不仅仅是利于高新技术企业自身发展,更能够利于市场及投资者进行评估。在具体高新技术企业 R&D 会计信息披露中,应该对 R&D 支出过程中政府补助的相关金额使用情况、税收政策对企业支出相关影响、R&D 整体投入时行业水平、R&D 基本投入方向、R&D 支出的基本预期收入、项目研发风险、市场的基本竞争情况、基于创新项目调研的市场容量、企业现阶段市场水平、创新创业项目的预期市场回报率、企业是否具有核心技术的相关产权、在企业研发投入过程中是否对高新技术企业股票价格以及净利润等相关会计指标进行明确披露,强化对高新技术企业创新项目开展过程中预测信息的披露和 R&D 支出的具体项目细则披露。从而,以外部监管的方式对高新技术企业 R&D 支出产生正向引导,敦促高新技术企业在实际发展中选择合理会计政策刻画 R&D 支出。

参考文献

- [1] 林颖华. 创新驱动发展战略下福建省高新技术企业 R&D 支出会计政策选择的影响研究[J]. 武汉商学院学报, 2018, 32(06): 25-29.
- [2] 肖海莲, 周美华. R&D 支出与盈余管理——基于 R&D 会计政策变更的经验证据[J]. 证券市场导报, 2012(10): 48-54.
- [3] 李莉, 曲晓辉, 肖虹. R&D 资本化选择动机与影响因素——来自高新技术行业的经验证据[J]. 税务与经济, 2012(05): 1-8.
- [4] 黄晓春. R&D 支出会计政策变更对我国上市公司经营绩效影响研究[D]. 安徽财经大学, 2013.
- [5] 徐全华. 上市公司 R&D 支出会计政策选择影响因素分析[J]. 财会通讯, 2011(15): 27-29.

[责任编辑 王云江]

Impacts and suggestions on the choice of accounting policies for R&D expenditures of high-tech enterprises

LIN Ying-hua

(Chengyi College, Jimei University, Xiamen, Fujian 361021, China)

Abstract: In the process of industrialization and promotion of high-tech enterprises, it is inevitable to take technology development as the core and effectively implement enterprise technology development issues. In the process of promoting and implementing enterprise high-tech development, R&D expenditure is an important financial measure of high-tech input assets, and the accounting choices of high-tech enterprises in R&D expenditure directly indicate the tendency of specific investment assets use, the proportion in the quantification of high-tech project assets and other issues, thus bringing direct impact on the use of investment funds in high-tech industry. The study will briefly analyze the overview of R&D expenditure of high-tech enterprises, and further carry out an in-depth analysis of the impact of accounting policy choices and recommendations on R&D expenditure of high-tech enterprises, in order to make the use of R&D assets of high-tech enterprises more reasonable.

Key Words: high-tech Enterprises; R&D expenditure; accounting Policy; influence and suggestion