

纪念中国会计与改革开放30年征文选集

北京会计 改革与发展30年

北京市财政局会计处 编
北京会计学会



经济科学出版社

纪念中国会计与改革开放 30 年征文选集

北京会计改革与发展 30 年

北京市财政局会计处 编
北 京 会 计 学 会

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

北京会计改革与发展 30 年 / 北京市财政局会计处,
北京会计学会 编. —北京: 经济科学出版社, 2008. 12
(纪念中国会计与改革开放 30 年征文选集)
ISBN 978 - 7 - 5058 - 7831 - 0

I. 北… II. ①北…②北… III. 会计制度 - 经济体制
改革 - 概况 - 北京市 - 1978 ~ 2008 IV. F233. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 208447 号

责任编辑: 谭志军 崔 维

责任校对: 张长松

版式设计: 代小卫

技术编辑: 潘泽新

北京会计改革与发展 30 年

北京市财政局会计处 编

北京会计学会

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编室电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

汉德鼎印刷厂印刷

华丰装订厂装订

787 × 1092 16 开 28.5 印张 650000 字

2008 年 12 月第 1 版 2008 年 12 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 7831 - 0 / F · 7082 定价: 50.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

从 1978 年改革开放至今，我们已经走过了 30 个春秋！

30 年以来，中国发生了翻天覆地的变化，经济实力不断增强，经济结构不断优化！会计作为我国财政经济工作的基础和重要组成部分，同样也经历了一个改革和发展的历程。30 年来，我们在会计标准建设与实施、会计人才战略、注册会计师行业发展、会计教育、会计信息化、会计理论研究以及会计国际化等诸多方面，都取得了举世瞩目的成就。2006 年，我国颁布和实施了新的企业会计准则，这是会计工作贯彻落实科学发展观、服务改革开放和经济社会发展的重大举措，它顺应了我国市场经济发展的要求，实现了与国际财务报告准则的实质趋同，对于维护市场经济秩序，完善市场经济体制，保障社会公众利益，促进社会和谐，都具有重要意义。同时，新企业会计准则的实施，也将我国的会计改革推向了一个新的高度，为我国的经济发展提供了新的基础和更有力的保证。

随着社会主义市场经济体制的发展，企业、财税、金融、投资改革不断深化，资本市场不断完善，经济全球化趋势日益明显，会计工作也同样面临着新的机遇和挑战！这就需要我们回顾会计与改革开放 30 年的发展历程，总结会计工作的成功经验，宣传会计改革与发展的成就，从而更好地贯彻落实科学发展观，全面规划未来会计改革与发展的目标。

为此，北京市财政局会计处、北京会计学会组织了“纪念中国会计与改革开放 30 年”的征文活动。本次征文活动以北京市各区县财政局，市属各总公司、主管局为单位，作者均以 1978 ~ 2008 年为时间跨度，从不同的角度、不同的侧面，结合其各自所在地区、所在行业以及所在领域的实际特点，全面地总结了改革开放 30 年进程中会计改革的理论与实践，并对中国会计未来的发展进行了深刻的思考和探索。评选出的论文涵盖了高校、企业以及行政事业单位等各个方面，作者中既有专家学者，也有基层的会计人员，文章内容既有理论研究，也有实践总结，

包括了会计理论、会计实务以及会计教育教学等各个方面。可以说，本次征文活动既是对过去会计发展的一个回顾，同时也为未来会计工作的发展提供了依据和重要参考。

本次征文活动既解放了思想，开拓了思路，同时又在总结过去的基础上，筹划了中国会计美好的未来！希望广大会计人员能从本书中汲取到对自己有用的知识，也衷心祝愿我们的会计研究更加繁荣，多出成果，出好成果，取得更大的成绩！

中国会计的明天会更好！

北京市财政局会计处

北京会计学会

2008 年 12 月

目 录

第一部分 首都高校类

试论我国企业研发费用的信息披露方式及改进	崔也先 (3)
中外合资经营企业会计制度的历史贡献及其启示	栾甫贵 (11)
基于价值链理论的经营活动现金流量管理	黄毅勤 (18)
对我国网上交易税收政策的考虑	张 维 (23)
存货计价方法的比较研究	王晓雯 (28)
或有事项有关问题的探讨	刘万杰 (33)
物业管理公司财务关系问题探讨	张彦婷 (40)
高层管理人员对《内部会计控制规范》产生的影响	张彦婷 (46)
会计行为优化与会计信息质量的关系	张彦婷 佟欢欢 (54)
规范原始凭证, 强化小企业会计制度的执行	张彦婷 尹春香 (62)

第二部分 企业类

浅谈煤炭成本的控制与管理	刘立春 (71)
网络会计面临的机遇和挑战	王中伟 (76)
现代企业制度下内部审计问题研究	姜丽丽 (82)
国有资产管理体制改革与完善	赵伟彤 (92)
价值链分析方法在成本控制中的运用	韩金灿 (99)
浅谈企业成本管理	付咏梅 (103)
昨天 今天 明天 ——浅谈环境会计	秦 巍 (108)
改革开放 30 年 ——走向人性化的中国企业财务管理	赵玉梅 (112)

会计专业技术人员职业能力的初步调查分析	朱明亮	郑月清 (116)
资产减值损失转回刍议	朱明亮	(126)

第三部分 行政机关、事业单位类

加强内部审计, 强化行政事业单位财务管理功能	刘新	刘文利 (139)
会计准则的国际趋同与等效	宗君平	(143)
实行会计集中核算的几点体会	王天林	(147)
关于做好代理记账行政许可和行业监督管理的探讨	刘京	李军 (150)
当前会计管理中存在的主要问题及其改进建议	刘京	李军 (159)
探析企业现金流量控制的有关问题	潘甲山	(168)
浅析我国企业成本管理与成本管理会计	冯沙	(182)
加强会计基础管理 提高会计人员素质	赵莹	(189)
杠杆收购的融资风险问题研究	李军耀	(193)
会计新领域之绿色会计	王蕊	(202)
浅谈改革开放 30 年的会计变革	裴丽霞	(209)
论我国预算会计存在的问题与改革的构想	黄雁	(213)
浅析国库集中收付制度	王树忠	(220)
国库集中支付后再论事业单位的财务处理	马雯雯	(224)
改革开放给会计带来新契机	王紫金	王如意 (228)
中国会计与改革开放 30 年回顾与展望	郭金山	(231)
浅论我国的预算会计改革	余璐	(236)
企业成本与管理会计		
——浅析医院成本核算	林馨	(238)
非审计服务与审计独立性关系的研究	陈强	(243)
浅析审计证据的职业判断	杨文博	(256)
北京市教育系统会计集中核算浅析	王静	邢延红 (268)
新型会计核算中心网络电算化架构设想	王静	解文彬 (279)
事业单位会计集中核算制问题研究	王大卫	(290)
会计集中核算下内部控制问题探讨	王静	李冬梅 (301)
建筑行业固定资产管理	张志彬	(308)
环境会计建设的必要性	牛志兰	(312)
衍生金融工具的会计确认和计量	冯宇	(314)
浅析会计信息失真的成因及对策	刘颖	(325)
浅议会计人员管理体制的改革	张忆兰	(332)

走出会计电算化的历史，迈向会计信息化的未来

——改革开放 30 年会计应用 IT 技术的发展与成就	夏山丹 (337)
关于会计配比原则的新诠释和运用	陈雪青 (341)
浅议会计委派制	褚育明 (350)
浅谈事业单位内部控制	李霞 (353)
浅谈我国企业内部控制中存在的问题、成因及其对策	赵妍 (358)
内部审计外部化理论的几点思考	杨欣 (367)
会计工作在教育教学中的作用	苟海宁 (370)
关于加强会计监督体系建设的思考	朱长江 (373)
完善监督检查机制 提高监督检查效率	朱长江 (379)
完善新型农村合作医疗制度，提高保障水平	高司 (384)
对我区行政事业单位会计基础工作的调查与思考	余辉 (390)
浅谈农村财务管理、监督与农村经济发展	李素英 (394)
贯彻企业财务通则 促进报业改革发展	韩景顺 (398)
浅述如何设计出版社的内部岗责和考核机制	邱惠涛 (402)
浅析如何加强出版企业图书成本的管理	张显瑞 (407)
信息化编制现金流量表解决方案初探	文中 (412)
试述新准则中长期股权投资核算的变化及其影响	王海燕 (417)
基于网络环境下财务工作的转变初探	田丽平 (421)
浅议内部控制制度的执行力问题	藏燕红 (425)
浅议管理会计现状及对策	张津 (433)
浅谈会计报表的分析和运用	郭伟 陈刚 (436)
出版社信息系统一体化建设之我见	朱沛林 (440)
后记	(445)

第一
部
分

首都高校类



试论我国企业研发费用的信息披露方式及改进

崔也光

【摘要】 研发费用的投入与效果成为企业乃至社会可持续发展的推进器。本文通过我国高新技术上市公司的调查,对新《企业会计准则》实施前研发费用的披露方式及问题进行了比较分析,进而提出加强我国企业研发费用信息披露内容与格式的改进措施,即强化研发费用的表内披露和表外披露,并提高研发费用披露的时效性。

【关键词】 研发费用 信息披露

进入 21 世纪,科学技术的创新和应用迅猛发展,世界步入了以现代科学技术为核心,对知识与信息的生产、创新、分配和使用的知识经济时代。我国《国家中长期科学和技术发展规划纲要(2006~2020 年)》确定,到 2020 年,全社会研究开发投入占国内生产总值的比重提高到 2.5% 以上,力争科技进步贡献率达到 60% 以上,本国人发明专利年度授权量进入世界前 5 位。可以说,企业的研发费用的投入与效果成为企业乃至社会可持续发展的推进器。2006 年我国新《企业会计准则》出台之前没有强制企业披露此项信息,而实施新会计准则后研发费用的披露仍存在一定问题。

一、新《企业会计准则》实施前研发费用的披露方式及问题

2007 年之前,由于会计准则和相关规定没有强制企业对研发费用进行披露,因此企业披露研发费用信息的情况很少,披露的途径方式也比较混杂,不能统一。归纳起来主要有以下几种披露方式。

1. 在会计报表附注的“管理费用”下披露

由于我国会计准则规定,股份公司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费用直接计入当期损益,该项研发费用主要包括:研究开发活动所耗用的材料成本;用于研究开发活动的固定资产折旧、无形资产摊销;研究开发人员的工资性支出;与股份公司研究开发活动相关的外部劳务成本;研究开发过程中发生的其他费用。如中创信测(600485)在 2003 年会计报表附注中披露如下:

管理费用较 2002 年增加了 21.53%，主要是因为本年加大了研发投入以及人员增加的综合影响所致。

管理费用中研发费用所占销售收入比例如下：（单位：千元）

项 目	2003 年度	2002 年度
研发费用合计	25 637	19 654
其中：工资支出	15 131	10 755
其他支出	10 506	8 899
占销售收入比例	19.23%	13.62%

2. 在附注中“支付的其他与经营活动有关的现金”下披露

由于我国会计准则规定，各项期间费用中除已经在现金流量表中其他项目反映过的以及非付现的，都应该在“支付的其他与经营活动有关的现金”中反映，而且金额大的要单独披露。所以如果公司该项费用支出水平较高，就可在“支付的其他与经营活动有关的现金”中看到研发费用的信息。这一部分占的比例相当大。名称也是多种多样，“技术开发费”、“技术研究费”、“新产品开发费”、“研发费用”、“新产品试制费用”等。应当指出，这一部分归集的并不是全部的研发费用，但也能看出该公司大致的研发费用支出水平。并且由于各年的数据来源一致，符合一贯性原则，不会影响数据的纵向可比性。如国光电器（002045）在 2006 年的财务报表附注中披露：

现金流量表中支付的其他与经营活动有关的现金主要包括：

项 目	2006 年度	2005 年度
研究开发费	7 898 747	11 255 522

3. 在附注中“专项应付款”中披露

由于有的行业比较特殊，如医药行业，研发经费的来源是相关部门的拨款，那么相应的支出就不再计入当期损益了，而我国会计准则规定，专项应付款要说明款项的来源和使用情况，所以在这个项目中也可以发现企业研发费用的支出水平。如达安基因（002030）在 2004 年年度报告中披露如下：

专项应付款

（明细省略）

本公司 2004 年共收到科技三项费用等专项经费 8 笔，共计 588 万元。专项经费使用 969.86 万元（其中：使用以前年度拨款 687.69 万元，使用 2004 年收到的拨款 282.17 万元），期末余额 1 086.83 万元。

4. 在附注中“所得税”项目下披露

根据我国相关税收法律规定，企业支出的研发费用可以据实扣除，如果符合相关加扣的条件，还可以加扣 50%，这样，有的企业在披露所得税的相关信息时，就自然披露的有关研发费用的情况。这部分占的比例不大。如风华高科（000636）

在 2004 年的年报中披露如下：

所得税

项 目	金 额
利润总额	34 004 300.54
减：独立报税子公司利润	(3 216 000.16)
研发费用扣除额	19 475 843.49
(其他明细省略)	

5. 在其他项目中披露

极少企业会在其他项目中，包括：专项应付款、递延收益、预提费用、待摊费用等科目进行披露。这部分披露比较分散和零星，也可以从侧面反映出 2007 年之前我国研发费用信息披露的状态是比较零散和混乱的。

胡立新、齐帅星在《高新技术上市公司 R&D 信息披露抽样分析》(2007 年 11 月)一文中，对深市随机抽取了 106 家高新技术企业上市公司进行分析发现，2005 年样本对研发费用披露的方式主要分布如表 1。

表 1 2005 年深市高新技术企业上市公司研发费用披露科目

披露运用科目	数量 (家)	在披露公司中所占比例 (%)
管理费用	3	11.5
专项应付款	10	38.5
递延收益	1	3.8
补贴收入	1	3.8
所得税	1	3.8
预付账款	1	3.8
长期待摊费用	1	3.8
没有具体说明	8	31
合 计	26	100

从表 1 中我们也可以看出新会计准则出台之前，我国企业对研发费用的披露处于比较自由的阶段。

二、新《企业会计准则》实施后研发费用的披露方式及问题

财政部颁布的《企业会计准则 (2006)》规定，企业应当披露计入当期损益和确认为无形资产的研究开发支出金额。并且设置“开发支出”项目，反映企业开发无形资产过程中能够资本化形成无形资产成本的支出部分。这一统一规定，使得

企业在进行研发费用的披露时有依有据,也有助于投资者节约信息获取的成本,有助于监管部门的统一管理。

笔者选取了 78 家高新技术企业上市公司 2007 年披露的年报,对其研究开发费用的披露情况作出统计分析,其披露方式见表 2。

表 2 2007 年 78 家高新技术企业上市公司披露研发费用的科目

比较项目 \ 披露程度	数量 (家)	所占比例 (%)
设置“开发支出”科目	78	100
在“开发支出”科目中披露	34	43.6
在“支付的其他与经营活动有关的现金”科目中披露	39	50
在“管理费用”中披露	1	1.3
在其他科目中披露	4	5.1

但是,这些样本在研发费用的信息披露中依旧存在下列问题:

(1) 披露方式依然存在不统一的状况。《企业会计准则》规定,研发费用予以费用化的部分应当计入“管理费用”科目中,但是,由于诸多企业并没有将管理费用的明细情况予以披露,因此,体现在“支付的其他与经营活动有关的现金”科目下的研发费用情况仍然较多,并且名称依然不统一,“试验费”、“科研费”、“技术开发费”等较为混乱。还有少量企业将其记录在递延所得税负债科目下,如精伦电子(600355)。

(2) “开发支出”科目利用率不高。虽然新准则规定企业须在资产负债表中设置“开发支出”科目,以反映企业开发无形资产过程中能够资本化形成无形资产成本的支出部分,但是从 2007 年企业财务报告实际情形来看,样本企业真正资本化自创无形资产的比率仍在少数。并且笔者发现,企业对开发支出科目披露的附注信息的内容和格式也不尽相同,仍然需要进一步统一。

(3) 记录研发费用支出的来源科目不一。笔者在调查中发现,许多高新技术企业都会在不同程度上得到政府或者政策上的研发支持,而企业在记录这样的支持来源时科目也不同,计入“营业外收入——政府补助”和“其他流动负债”中的状况都存在。

三、改进企业研发费用披露的建议

新会计准则对研发费用披露的相关规定加强了会计报表的信息透明度,但是,其只是要求披露研发费用的金额,并未要求披露其他与研发费用有关的信息。现实

中,投资者在了解一个企业的研发项目时,所要获知与研发费用相关的信息应该是详细具体的,以便于追踪资金流向,合理保障自身权益。高新技术企业的创新能力及其储备与研发费用的投入息息相关,为了保持企业的核心竞争力,研发费用支出的合理与否对于企业的经营管理决策至关重要,它关系到企业长期、持续的竞争能力和盈利能力的保持。因此,基于当前我国研发费用信息披露的现状和问题,本文提出以下改进建议。

1. 在年报“管理层讨论与分析”单独披露研发总体状况

在年报的构成中,董事会报告是位于报告前部很重要的一部分,而董事会报告的最重要的一个组成就是“管理层讨论与分析”,着重分析企业的经营现状与同期经营的变化、运营机遇和风险以及未来的展望。企业均会在此部分中摘录经营中最关键的指标,诸如资产、营业收入、各项期间费用、现金流量等。目前,我国没有在此强制披露研发费用支出情况的规定,笔者建议,上市企业应当借鉴国外企业的做法,在该部分总体介绍企业研发投入的状况,包括投入的具体项目名称、项目的意义、本年度进展、所利用的技术发明、各项目的市场前景及可能产生的经济效益等,并提供预期经济利益增加的详细预测资料。从这些附注资料中,信息使用者可以看出每项研发项目的进程及未来的可能变化、是否有新的机会或风险出现、是否还有未来的市场发展潜力等。这对评价企业业绩及预测企业未来的发展前景至关重要。查阅高新技术企业上市公司 2005~2007 年年报可以发现,有些企业已经开始重视这些文字信息的披露,这样也可使投资者对于研发项目的风险和收益做出相对客观的估计。

2. 单独设置费用项目列示当期费用化的研发支出

在损益表与现金流量表中,将研究与开发费用作为一个独立的费用项目单独列示,而不将其计入管理费用项目,以解决当前企业会计报表中研究与开发费用信息丢失和企业由于增加研究与开发投入而使管理费用畸高的缺陷。而且,可以将单独列示的研究与开发费用金额与企业的收入进行对比,分析企业的研究与开发投入情况,解决企业用削减研究与开发投入来保证短期利润的问题,以增加企业进行研究与开发的压力与动力。

3. 增加《研发费用明细表》,作为利润表的附表

增加《研发费用明细表》,以详细揭示高新技术企业研发费用的投入规模、方向,以及现金流量、流速。研发费用应列表按种类、实际成本、期初余额、本期增加数、本期减少数、期末余额等分别进行披露,说明研发费用和其相关无形资产(如专利权、非专利技术、商标权、著作权等)的关系,如表 3 所示。

表 3 研发费用明细表

项 目	年初账面余额	本期增加额	本期减少额	年末账面余额
一、专利权类				
1.				
...				
二、著作权类				
1.				
...				
三、商标权类				
1.				
...				
研发费用合计				

4. 在报表附注中详尽披露研发活动

应修订《企业会计准则——财务报表列报》，规定会计报表附注至少应当包括以下内容：

(1) 研发费用应列表披露《研发费用比重表》，即当期其与主营业务收入、技术性收入、期间费用的比例，以及研究开发成功和失败项目的比例，如表 4 所示。

表 4 研发费用比重表

项 目	占主营业务收入 (%)	占技术性收入 (%)	占期间费用 (%)	研发成功项目/ 失败项目
一、专利权类				
1.				
...				
二、著作权类				
1.				
...				
三、商标权类				
1.				
...				
研发费用合计				

(2) 研究费用和开发费用会计处理的会计政策。是否考虑将开发费用资本化。

(3) 披露开发费用予以资本化的具体标准。

(4) 规范内部研究开发信息的披露。编制内部研究开发支出明细表, 见表 5, 包括期初数、本期研发费用的投入量, 本期减少、予以费用化的金额, 以及当期转入无形资产的开发成本金额。

表 5 内部研究开发支出明细表

类 别	年初数	本年 增加	本年 减少	年末数	会计处理	
					计入当期损益	确认为无形资产
研究阶段支出						
开发阶段支出						
合 计						

(5) 开发成本的期初金额、本期增减与期末余额。

(6) 计提开发损失准备的政策。包括计提方式、计提基础和计提比例。

(7) 研发失败后开发成本的摊销, 包括摊销的方法、摊销期限和摊销比率等。

(8) 研发失败的情况说明、原因及对企业财务状况的影响。

5. 加强与研发相关的重要信息的披露

除了上述披露内容外, 企业应当对有关研发的重要信息在相关报告 (如招股说明书) 中予以披露, 包括:

(1) 在招股说明书有关部分充分披露其所属行业在科技含量、初创性与成长性、业务与盈利能力的稳定性以及市场竞争等方面的现状与前景, 并向投资者重申相关的风险。

(2) 核心技术的来源, 是否拥有核心技术的所有权。

(3) 对核心技术没有独立产权的, 则应详细披露核心技术的取得渠道方式及其成本, 说明核心技术在国内外、同行业的先进性。

(4) 对涉及技术的重大事件, 高新技术企业应随时发布临时公告予以披露。比如公司在出售、受让或自主研究获得主要产品的核心技术时需披露; 公司所处行业涉及的核心技术发生重大变化, 对公司现有技术有重大影响时需及时公告, 等等。

主要参考文献

[1] 薛云奎, 王志台. R&D 重要性及其信息披露方式的改进 [J]. 会计研究, 2001, 3: 20-26.

[2] 王小荣. R&D 资本化下高新技术企业价值评估研究 [J]. 科研管理, 2005, 9: 41-46.