

试析企业研发费用会计处理的改进

阮中飞

(东南大学经济管理学院 南京 210000)

【摘要】目前,理论界和实务界对于企业研发费用的会计处理存在两种观点:一是有条件的资本化处理;二是费用化处理。本文认为第一种会计处理方法更为科学合理,并在此基础上提出一些改进建议。

【关键词】研发费用 资本化 费用化

一、研发费用会计处理规定

《企业会计准则第6号——无形资产》(简称《无形资产准则》)规定,企业内部研发项目的支出,应区分为研究阶段支出与开发阶段支出,对于研究阶段的支出,应当于发生时计入当期损益,对于开发阶段的支出,能够满足条件时应当确认为无形资产。这种有条件的资本化处理方法较费用化处理方法更严谨、更科学,其主要的优点是:

1. 符合真实性原则。有条件的资本化处理方法客观地反映了企业的财务状况。将研发费用加以资本化作为企业无形资产的入账价值并在资产负债表中列报,可以使信息使用者通过会计报表了解企业在研发方面的投资力度与投资方向,使投资者做出恰当的投资决策。而费用化处理方法规定无形资产的入账价值按取得时发生的注册费、律师费等费用确认,而这部分费用只占总支出的很少一部分,严重背离了无形资产的真实价值,不能反映企业真实的财务状况与经营成果。

2. 体现谨慎性原则。有条件的资本化处理方法将企业的研发活动分为研究和开发两个阶段,研究活动的实质在于产生一种可以为企业带来未来经济利益的科技成果,项目研发能否获得成功以及能否获得预期的经济利益流入具有较大的不确定性。开发活动的实质是在研究活动形成的科技成果的基础上产生一种专利技术或非专利技术的过程,经过可行性分析,能够确定其为企业带来未来经济利益的可能性。根据资产的定义,研究费用应在其发生的当期确认为费用,而开发费用在符合某些特定标准,即当该费用有可能产生未来经济利益,且这种经济利益可以可靠计量时,就应当确认为一项资产。这样做充分考虑了研发活动的风险性,体现了谨慎性原则。而费用化处理方法则过分强调谨慎性原则,忽视了谨慎性原则与其他会计原则的协调和统一。将研发费用全部计入当期损益,会导致研发费用发生当期的资产和收益被严重低估,而使以后会计期间的收益被严重高估,人为地扭曲了各个会计期间的收益,在遵循谨慎性原则的同时却违背了真实性原则和可比性原则,这不利于对企业不同期间经营成果进行客观评价。

3. 遵循配比原则。项目研发一旦成功往往会在以后若干

会计期间内为企业带来收益。有条件的资本化处理方法将开发支出作为资本性支出并作为企业自创无形资产的账面价值,在未来取得收益期间分期摊销,体现了收入与费用相配比的原则。而费用化处理方法在研发费用发生时将其全部列为费用,扭曲了当期利润,不符合配比原则。

4. 有利于避免企业的短期行为。有条件的资本化处理方法将研发费用资本化,可以避免出现因将研发费用全部费用化而导致的企业当期利润减少的现象,不会影响管理者的经营业绩。这样管理者会乐意进行新产品开发以保持企业的竞争优势。而将研发费用全部费用化导致研发当期利润大幅度降低,给外部决策者企业经营不稳定的假象,因此管理当局可能降低研发力度以平滑利润,这种短期行为会严重制约企业的发展,而且也为管理当局操纵利润提供了方便。

二、改进建议

有条件的资本化处理方法和费用化处理方法相比,大大降低了对当期利润的冲击,无疑会提升企业的经营业绩,减轻经营者在开发阶段的利润指标压力,体现了我国会计准则的国际趋同性,可以鼓励企业增加研发投入,增强技术创新能力。但是仍然存在着以下一些问题:①无形资产研发业务复杂、风险大,将很难明确划分研究和开发两个阶段,尤其是对本身并不精通技术的会计人员来说,其难度是相当大的,所以在实践中难以客观、公正地加以判断,会增加企业的利润调节空间。②对不经常发生研发活动的企业,如果将其发生的开发支出予以资本化,容易给企业留下盈余操纵的空间。③由于研发活动具有极大的不确定性,即使在开发阶段能证明其满足资本化条件,但仍然存在项目研发失败的可能性,对其全部资本化有一定的风险。

基于上述三点,笔者在遵循《无形资产准则》规定的有条件的资本化思想的基础上,提出以下两方面设想:

1. 将国内企业大致分为两类:一是以研发为主要业务活动的企业;二是其他一般企业。对于两种性质的企业应分别规定:对于第一类企业,某一项目研发过程中发生的研发费用可以全部予以资本化处理,如果项目研发失败,可将其费用转入其他成功研发项目负担。对于第二类企业,对其预期开发费用

浅谈会计差错更正

褚颖

(河南农业职业学院 郑州 451450)

【摘要】 本文对各类会计差错的更正原则和方法进行了归纳与总结,并分析了利用会计差错更正进行利润操纵的行为和动机,提出了对利用会计差错更正进行财务舞弊的治理对策。

【关键词】 会计差错更正 财务舞弊 追溯重述法

会计差错是指在进行会计核算时,在计量、确认、记录、列报等环节出现的错误,其行为可能是故意的,也可能是无意的。众所周知,无论在哪个核算环节,也无论出于何种目的,只要存在会计差错,就势必影响会计信息质量,甚至影响信息使用者的决策。因此,会计内部管理部门和外部相关监督机构都必须重视对会计工作的指导和检查,以便减少甚至杜绝差错的发生。一旦发现会计差错,除了相关部门应依法对相关人员进行教育和处理外,会计部门还必须及时地更正差错。

一、会计差错更正的原则

1. 更正会计差错必须遵守有关的法律规范。在财政部发布的《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差

比较高、开发时间比较长、费用能够较为准确和合理地划分且未来的收益在较大程度上可以确定的项目,可予以资本化;对其预期开发费用比较低、开发时间比较短、费用不能够较为准确和合理划分且未来的收益不能够确定的项目,则予以费用化。这集中体现了重要性原则。

2. 对于可以区分具体研发项目的,在判断项目研发成功可能性高低的基础上,进行不同的会计处理。

(1)对于项目研发成功可能性高的无形资产,在开始时就可以将开发阶段的费用予以资本化。可以设置“无形资产——资本化研发无形资产”科目,参照应收账款计提坏账准备的思路,按具体项目研发成功的可能性,根据金额的一定比例计提相应的损失准备,设置“研发无形资产损失准备”科目,作为“无形资产——资本化研发无形资产”的备抵科目。随着各研发项目的推进和对其成功可能性估计的变化,损失准备的计提也要相应变化,在项目研发结束时根据相应的结果做具体的转销处理。初始时,借记“无形资产——资本化研发无形资产”科目,贷记“银行存款”等科目;平时按项目研发成功的可能性计提相应的损失准备,借记“管理费用”科目,贷记“研发无形资产损失准备”科目;项目研发成功时,借记“无形资产——××无形资产”科目,贷记“无形资产——××资本化研发无形资产”科目,同时借记“研发无形资产损失准备——××无形资产”科目,贷记“管理费用”科目;项目研发失败时,借记

错更正》、《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》及《会计基础工作规范》和国家税务总局发布的《增值税日常稽查办法》等法律规范中,分别规定了会计差错的不同更正方法及其适用条件,在更正会计差错时必须遵照执行。只有遵从统一的规定,更正后的信息才会符合会计信息可比性的质量要求。

2. 更正会计差错必须符合会计原理和核算程序的要求。更正会计差错,往往需要做出新的账务处理来纠正原错账,新的账务处理必须符合会计原理和核算程序的要求。只有符合会计原理和核算程序的要求,才能反映错账的来龙去脉,清晰表达调整的思路,才能做到账证相符、账账相符、账实相符和

“管理费用”科目、“研发无形资产损失准备——××无形资产”科目,贷记“无形资产——××资本化研发无形资产”科目。

(2)对于项目研发成功可能性低的无形资产,设置“长期待摊费用——费用化研发无形资产”科目,用来核算无形资产研发过程中发生的人工费、材料费、测试费、注册费等开发费用。借记“长期待摊费用——费用化研发无形资产”科目,贷记相应的会计科目。同时,建立“研发损失准备”科目作为与“长期待摊费用——费用化研发无形资产”科目相对应的研发费用备抵账户。期末通过技术分析项目研发失败的可能性大小,来确定各期应提取的开发风险准备,当期计提的风险准备,记入“管理费用”科目,予以费用化;待项目研发成功时,计提的风险准备与“长期待摊费用——费用化研发无形资产”一起转入无形资产;若项目研发失败,则分期摊销记入“管理费用”科目,以平滑各期利润。

上述设想较好地实现了谨慎性原则与其他会计原则之间的平衡与协调,在很大程度上消除了研发费用对各期间费用的影响,使不同会计期间的收益具有可靠性和可比性。

主要参考文献

1. 刘玉晗,郑佩荣.研发费用中外会计处理之比较.财会月刊(综合),2006;4

2. 何梦园.关于研发费用会计处理的国际比较.商场现代化,2006;14