

研发费用中外会计处理之比较



西安交通大学管理学院 刘玉晗 郑佩荣

【摘要】 研发费用究竟是费用化还是资本化,一直是会计理论界和实务界研究的重要问题。研发费用的会计处理是否适当,将会直接影响到企业当期的损益,进而影响到会计信息使用者的决策。本文通过对研发费用会计处理的中外比较分析,指出了各种处理方法的特点和优劣,并提出适合我国的研发费用会计处理方法。

【关键词】 研发费用 资本化 费用化 比较

一、中外研发费用会计处理概述

国际上研发费用的会计处理方法大致可分为:以美国财务会计准则为代表的全部费用化;以国际会计准则为代表的部分费用化。①全部费用化。美国财务会计准则规定:当期发生的研发费用应全部作为费用处理,计入当期损益,研发活动结束后,不论成功与否,均不确认为无形资产。但惟一例外的是,对于已通过技术可行性测试的软件开发成本,应将其资本化。②有条件部分资本化。国际会计准则指出,为评价自行开发的无形资产是否符合确认标准,企业应将自行开发过程划分为两个阶段,即研究阶段和开发阶段。

一变化都作为一种特殊的作业来处理,以便记录下不同事务处理活动所需的时间。而时间驱动作业成本法将以上假设抛开,引入了一些计算时间的公式来解决复杂运营所带来的问题,从而能够反映出订单和企业活动的不同特点所导致的处理时间的差异。

二、时间驱动作业成本法对传统作业成本法的改进

1.更清楚地反映资源的有效利用率。传统作业成本法需要事先通过调查得到人力资源在各项活动中投入的时间比例,然后根据比例来分摊资源成本。其结果是员工所报告的比例具有很大的主观随意性,并且员工报告的时间比例之和总是100%。

在计算成本发生因素的单位费用时,是基于这样一个假设:公司的资源得到了充分利用。但正如我们所知,公司的产能常常有相当大一部分未得到利用,这意味着人们估计的成本发生因素的单位费用通常会偏高很多。而时间驱动作业成本法不仅避免了把时间浪费在讨论本来主观性就很强的时间分配比例问题上,而且经理能够很清楚地看到实际的产能利用率与理想的产能利用率之间的差距,从而有效提高流程效率。

2.更能满足复杂的现实运营要求。传统作业成本法基于相同的作业具有固定成本的假设,使其无法反映和把握实际运营的复杂性。而在现实的公司运营中,复杂情况往往占绝大多数。时间驱动作业成本法通过采用时间等式能够更精确地计算出某项活动的具体时间从而更为灵活地反映出错综

英国将研发费用分为三类:基础研究费用、应用研究费用和开发费用。基础研究费用、应用研究费用均在发生当期作为费用处理;开发费用一般也按同样方法处理,只有当符合特定条件时才作为递延费用入账,分期摊销即资本化。

我国目前对研发费用的会计处理采用与美国相同的方法,即将其全部计入当期损益。研发费用在发生当期直接予以费用化,等到研发成功后按法律程序申请取得无形资产,再依法将取得时发生的注册费、聘请律师费等中介费用资本化,并在一定期限内进行摊销。

1.费用化处理的分析。

采用这种做法是因为研发项目涉及复杂的实际,能够精确反映出订单和作业活动的不同特点是如何导致处理时间出现差异的,这样不仅提高了核算的准确性,而且可以更好地满足错综复杂的现实运营要求。

3.更易于公司管理层的实施。传统作业成本法基于对员工和作业的调查,在实施时需要涉及较大范围的工作,这对于公司管理层来说是一项难题。而时间驱动作业成本法是基于公司管理层的可靠估算,而并非是基于对员工的调查,从而能够避开这些难题。而且,受益于时间驱动作业成本法下时间等式的灵活性和适应性,管理人员能够通过目前许多公司的资源规划系统中已经存储的相关数据信息,迅速地计算出完成任何订单所需的时间,从而简化整个财务核算系统并提高工作效率。

4.更便于系统建成后的更新。创建和维护大规模的作业成本模型所需投入的时间和耗费的成本极大,企业在传统作业成本系统建成后很少对其进行更新,因为其成本高昂。面对企业外部和内部常变化的经营环境,时间驱动作业成本法能够更容易地更新模式以适应变化,使公司管理层对流程、产品和客户的成本的估算也更准确。当一个部门增加了若干项作业,公司管理层不需要与员工重新进行面谈调查,只要对新增作业的单位作业耗用时间做出估测即可,更新各项单位作业费率时也更方便、快捷。

主要参考文献

李守明,冉秋红.成本与管理会计.武汉:武汉大学出版社,2002;9

及很多不确定因素,未来收益的具体时间和具体货币价值难以确定,其支出与未来可能产生的收益之间缺乏因果联系。全部费用化的会计处理方式符合谨慎性原则。此外,研发支出直接计入当期损益,不需要在以后分期摊销,在一定程度上降低了人为操纵利润、粉饰会计报表的可能性。

2.资本化处理的分析。①将研发费用资本化,作为一项资产处理,会使企业现有资产的整体价值增加。②由于研发费用发生后,企业可以在未来时期受益,因此将研发费用资本化,比较符合权责发生制原则和配比原则,在有效期或受益期内摊销,从而能准确地计算出企业损益,并能准确反映无形资产的价值。③将研发费用资本化处理,避免了对不同渠道取得的资产进行不同的会计处理的状况,符合一致性原则。④研发费用具有明显的后效性,投入效果要经过数年才能体现出来。

3.部分有条件资本化处理的优点。全部费用化的方法虽然符合谨慎性原则,但资本化有着坚实的理论基础。国际上也普遍采用部分资本化的处理方法。这种方法虽然比较繁琐,但它既能使无形资产的处理符合资产定义和配比原则,又考虑了无形资产的风险特性和谨慎性原则,既可以避免费用化带来的资产低估,同时也最大限度地降低了资本化所带来的风险。

二、我国会计处理方法的缺陷

1.严重背离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。自行研发无形资产往往需要花费巨额的研发成本,而注册费、律师费等费用只占总支出的很少一部分。如果其入账价值按取得时发生的注册费、律师费等费用确认,则根本不能代表无形资产的实际价值,不能反映企业的真实财务状况与经营成果。

2.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可靠性原则和可比性原则。这不利于企业不同期间经营成果的客观评价。

3.不利于增强企业的技术创新能力,容易助长企业的短期行为。企业管理者特别是国有资产管理者为保证近期的资产收益率、追求短期的账面高额利润,会减少当期的研发费用,从而影响了企业的发展。

此外,由于企业无法在财务会计报告中反映其在这方面的大量投入,在高风险、高收益的投资理念下也将影响到投资者对企业未来发展潜力的评估。

4.未能体现重要性原则,不利于无形资产研发的投入产出分析。现行的会计处理方法无法体现研发费用的重要性,降低了会计信息的相关性。将无形资产的研发成本计入当期损益,不便于考核其投入情况,也使未来产生的收益失去了分析比较的基础。

三、对我国研发费用会计处理的建议

1.应注意的原则。首先,研究费用和开发费用是很难严格区分的,笔者建议,对研究费用和开发费用的区分不作特别规定,将一项研发项目的有关支出视为一个整体,只对研发

项目成功的可能性作高低的划分。其次,如果无形资产研发成功,则按研发过程中的实际支出来反映其真实价值。同时,为了体现谨慎性原则的要求,也要将研发失败带来的损失和风险在支出的当期进行合理估计并予以费用化。

2.具体的处理建议。

(1)对于研发成功可能性高的无形资产先予以资本化,设置“无形资产——资本化研发无形资产”科目,并按项目成功的可能性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,对其成功可能性的估计也是不断变化的,所以对损失准备的计提要随着研发成功可能性的变化而变化。

(2)对于研发成功可能性低的无形资产先予以费用化,待研发成功时再予以资本化,设置“无形资产——费用化研发无形资产”科目。在研发费用发生时,借记“无形资产——费用化研发无形资产”科目,贷记“银行存款”等科目,并以相同的金额,借记“研发费用”科目,贷记“研发费用化”科目。“研发费用化”是“无形资产——费用化研发无形资产”的抵减科目。研发项目结束时应分两种情况对其进行处理:①若项目取得成功,在依法申请取得该项无形资产时,将投入的研发费用全部予以资本化,借记“无形资产——专利技术”科目,贷记“无形资产——费用化研发无形资产”科目,并同时调整研发费用对无形资产资本化之前各期利润及所得税抵减的影响,即按研发的全部投入金额,借记“研发费用化”科目,按资本化当期发生的研发费用,贷记“研发费用”科目,按以前各期研发的全部投入额扣除其抵减的所得税后的金额,贷记“利润分配——未分配利润”科目,按以前各期研发费用抵减的所得税,贷记“应交税金——应交所得税”科目。②若项目失败,则按研究开发的全部投入额,借记“研发费用化”科目,贷记“无形资产——费用化研发无形资产”科目。

(3)研发费用在财务报告中的披露。“无形资产——资本化研发无形资产”和“研发无形资产损失准备”及“无形资产——费用化研发无形资产”和“研发费用化”科目的期末余额可在资产负债表的无形资产项目中予以单独反映,以完整地揭示企业自创无形资产的开发过程、结果及风险情况。前两个科目备抵后的余额为研发净额,后两个科目相抵减后的余额为零,这既符合谨慎性原则,又有利于正确评价企业的经营业绩。

上述处理弥补了我国现行会计处理过于谨慎的缺陷,较好地实现了谨慎性原则与其他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,从而使不同会计期间的会计信息更具有可靠性和可比性。当然,这种方法也存在不足之处:计提损失准备可能为管理者提供了更大的操纵利润的空间;对相关会计信息的加工可能不符合成本效益原则等。

主要参考文献

- ①祁美云.新经济下研究与开发费用会计处理的思考.现代管理科学,2003;1
- ②郁玉环.研究与开发费用会计处理方法的分析与选择.会计之友,2004;1