

研究开发支出会计处理的改进建议

西南财经大学 邓倩 上海财经大学 李文芳

【摘要】 如何对研究开发支出(简称“研发支出”)进行正确的会计处理,使之能够真实地反映企业无形资产价值是一个值得探讨的问题。《企业会计准则第6号——无形资产》(简称“新准则”)对企业自行开发无形资产的成本计量等问题有了新的规定。本文通过对新准则的分析,提出改进研发支出会计处理的建议。

【关键词】 研发支出 资本化 会计处理

一、新准则研发支出处理规定的局限性

新准则在企业研究开发项目形成的无形资产入账价值的处理上有较大变化,研发支出从费用化处理转变为有条件的资本化处理。这种做法还有一些局限性:一是资本化的金额只包括了一部分开发支出,并不能反映该项无形资产的真实成本,使该信息的价值受到一定影响,这种以部分成本为基础的后期摊销的做法也不符合配比原则。二是研发支出资本化的条件具有一定主观性,很可能为企业操纵利润提供机会。三是研发失败的可能性仍然存在,所以,对研发支出进行资本化有一定的风险。

二、对我国研发支出会计处理的改进意见

笔者认为,随着企业自主研发意识的加强及投入的增大,部分资本化成为研发支出会计处理的发展趋势,但从目前已实施和建议实施的方法来看,具体操作上还不够完善,并会引发新的问题。

近年来,在研究研发支出该如何处理的文章中有不少学者提出了有条件资本化处理的构想。比如,有学者建议设立一个“无形资产开发费用”或“在建无形资产”或“R&D(研究开发)投资”之类的特殊资产账户,在研发费用发生的当期,应先将有关支出归集到这类账户,如项目成功,则将该账户的金额全部转入“无形资产”账户;如项目失败,则将该账户的金额或计入当期损益或在以后期间进行摊销。笔者认为这样处理不妥,项目失败后,将原来归集在特殊资产账户中的金额在当期或以后各期转销的处理,实际上延迟了费用的入账,造成早期利润高估,后期承担前期决策失误的损失,违背了谨慎性原则和权责发生制原则。

此外,也有学者从作业成本法角度提出研发支出成本化的构想。然而,无论研究与开发活动是否成功都将其费用计入成本,必将引起企业产品成本大幅度上升,并造成一定程度的信息歪曲,不利于企业做出正确的决策。况且作业成本法本身对研发支出的处理存在较多的估计因素,研发部门、技术生产部门对项目成本预算、预计产值、产品受益期限等合理的估计是作业成本法处理研发支出的基础。这就需要各个技术部门保证这些估计数的准确性,而在操作上有一定难度。在资本化的具体处理方式上,笔者认为还应考虑以下几

个方面:

1.对资本化条件的完善。综合英国《标准会计实务公告第13号——研究开发会计》(SSAP 13)和国际会计准则委员会《国际会计准则第38号——无形资产》(IAS 38)的规定,基本上可以归纳为以下几个条件:①技术可行性;②有意完成性;③适用性;④经济利益性;⑤资源保障性;⑥货币计量性;⑦对象确定性;⑧单独分辨性;⑨收益大于支出等。鉴于此,笔者认为我国新准则中资本化条件的内容可考虑加入“经济利益性”及“收益大于支出”两方面的规定。即研发支出形成的技术或产品能够为企业带来一定的经济利益,并且能够以收抵支。否则,企业进行的研究与开发活动将造成资源的浪费,不符合成本效益原则。所以,企业在考虑研发支出资本化时,应能对其产生的经济利益进行可靠的预计。

2.在制定研发支出具体处理规定时,考虑重要性原则。企业所属行业不同,无形资产在企业资产中所占比重和重要程度也不同,研发支出的发生频率和金额也相去甚远。在高科技行业,如软件开发企业,研究与开发活动是企业的主要活动,研发支出占企业总支出的比例较高,而且,所开发产品的未来经济利益大多可以合理预期,因此,对这些行业的研发支出进行有条件的资本化不仅是合理的而且是必要的。在劳动密集型企业,由于研究与开发活动并不经常发生,对这些行业的研发支出予以资本化,既没必要,也容易给企业留下利润操纵的空间,费用化处理不仅简便,而且在重要性上也不会影响企业对权责发生制原则和配比原则的遵循。

3.建立专门的评估机构。对企业是否满足资本化条件进行统一评估或审计。这样可以防止企业滥用准则,歪曲财务数据。

4.会计处理流程的设计。研究与开发具有不同特点,这两种活动对企业的作用也是不同的。研究并不直接针对商业目的,因而并不直接为企业带来效益,发生时予以费用化处理,可考虑在“管理费用”科目下设置“研究费用”二级科目进行核算,但是当开发成功时,为了正确反映无形资产的人账价值,也应将其资本化。而开发成果直接转化为生产力,为企业带来经济利益,从权责发生制原则和配比原则的角度来看,有必要将其支出与未来收入进行配比,但若在开发阶段不符合

债务重组会计与税务处理规定的比较

陕西咸阳市地方税务局 陈亮 西安国际信托投资有限公司 马华

【摘要】 笔者分析了重新修订的《企业会计准则第12号——债务重组》(简称“新准则”),认为其在会计处理上与税法的规定更为接近但仍有差异,还需进一步协调。

【关键词】 债务重组 会计处理 税法

2006年2月,财政部发布了重新修订的《企业会计准则第12号——债务重组》。与现行的《企业会计准则——债务重组》(以下简称“现行准则”)相比,新准则在债务重组的定义、方式、利得和损失的计量以及相关的会计处理等方面都有较大的改进。

一、新准则与税法规定的一致之处

对于债务重组涉及的税务处理,国家税务总局下发了《企业债务重组业务所得税处理办法》(以下简称《办法》),明确了债务重组收益和损失的确认方法。

1.对以现金清偿债务和将债务转为资本的债务重组业

资本化条件,直接将其支出记入“管理费用——开发费用”科目;由于开发具有较大的不确定性,尽管在开发阶段能证明其满足资本化条件,为了谨慎起见,笔者建议不直接将开发阶段的支出记入“无形资产”科目,而通过“开发支出”科目进行归集,待开发成功时再将开发支出同开发费用、研究费用的余额转入“无形资产”科目中,并需追溯调整以前年度损益;如果开发失败,则将“开发支出”科目余额转入“管理费用——开发费用”科目。这样处理是为了避免以下情况发生,即一旦研发失败,不仅要追溯调整无形资产的账面价值、以前年度损益,而且以往关于企业无形资产的信息严重误导投资者的后果将难以弥补。而通过“开发支出”科目进行归集时,一是关于无形资产的信息不会对投资者造成较大误导,待开发成功时只对以前年度损益进行调整;二是开发一旦失败,对前期和当期利润不会造成任何影响,处理也简便许多。

开发阶段满足资本化条件的具体处理如下:

(1)各期投入时:借:开发支出——某研发项目;贷:相关科目(如原材料、银行存款、应付工资、累计折旧等)。

(2)研发成功时:借:无形资产;贷:开发支出——某研发项目(本期归集的支出),以前年度损益调整(以前年度归集的支出,包括开发支出、研究费用以及开发费用)。借:递延税款;贷:以前年度损益调整。借:以前年度损益调整;贷:利润分配——未分配利润。调整至本年年初。

(3)开发失败时:借:管理费用——研究费用;贷:开发支出——某研发项目。

由于在该方法下,研发支出发生当期无论其是否符合资

务,新准则与税法规定无差异。即以现金清偿债务的,债务人应当将重组债务的账面价值与实际支付现金之间的差额,计入当期损益(现行准则规定计入资本公积);将债务转为资本的,债务人应当将重组债务的账面价值与股份的公允价值之间的差额,计入当期损益(现行准则规定计入资本公积)。

2.在资产入账价值确认方面,新准则与税法规定基本一致。新准则第十条规定:以非现金资产清偿债务的,债权人应当对受让的非现金资产按其公允价值入账(现行准则规定按重组债权的账面价值作为受让的非现金资产的入账价值)。而《办法》第四条规定:债务人(企业)以非现金资产清偿债

务,新准则与税法规定无差异。即以现金清偿债务的,债务人应当将重组债务的账面价值与实际支付现金之间的差额,计入当期损益(现行准则规定计入资本公积);将债务转为资本的,债务人应当将重组债务的账面价值与股份的公允价值之间的差额,计入当期损益(现行准则规定计入资本公积)。

5.规范信息披露。对于企业研发支出方面的有关信息,企业应在会计报表附注中予以披露,披露的内容应包括:本期确认为费用的研究费用金额以及确认为开发支出的研究费用金额;本年度研发支出资本化金额;追溯调整内容的披露,包括披露事项原因、调整数额、对当期期初未分配利润的影响金额、对所得税的影响金额;研发项目的性质、状态及已形成的无形资产的摊销期限等信息。

由于研发支出在项目开发成功前计入费用,所以,在披露企业当期利润时应注意分别披露包含研发支出的当期利润以及不包含研发支出的当期利润,并结合起来对管理层进行考核,避免研发支出费用化下对管理层进行考核的弊端;投资者对企业研发费用也应当有一个正确的认识,在具体分析企业研发支出的情况下做出投资决策。

另外,还应由权威机构对研发所形成的无形资产的市场价值进行评估,并将有关信息在报表附注中进行披露,为投资者评估企业未来的盈利能力提供更多相关信息。

主要参考文献

- ①曹建新,赵明丽,李丹.基于作业成本法的研发支出成本化研究.财会月刊(理论版),2005;12
- ②潘飞,童卫华,杨慧辉.我国研发支出的成本化研究——一个基于上市公司作业成本法的案例启示.财经研究,2004;4
- ③吴学斌.如何改进我国研发支出会计处理.商业时代,2005;3