



企业研发支出会计处理探讨



成都 李伟 燕星池

从一定意义上来说,现代企业的竞争就是科技的竞争。为了占领和扩大市场份额,企业必须适时改变经营战略,持续投入大量的资金研究新技术、开发新产品,这样才能保持竞争优势。在当今知识经济时代,研究与开发支出占企业支出的比重越来越大,但是对企业研究与开发支出的会计核算仍存在较大争议。

一、几种研发支出会计处理方法评价

从目前国际上对研究与开发支出的会计处理来看,主要有以下三种方法:资本化、费用化和有条件的资本化。资本化是将研究与开发支出都确认为无形资产投资支出,荷兰、巴西等国采用此方法。费用化是将当期发生的研究与开发支出全部列作费用处理,计入当期损益,研究开发活动结束后不论成功与否,均不确认无形资产投资支出,美国、德国等国采用此方法。有条件的资本化是将符合条件的研究与开发支出资本化,不符合条件的在发生当期计入损益,法国、英国、日本采用此法。

在这三种做法中,资本化无疑是一种基于乐观预期的方法,即企业有充分的自信,认为研究开发项目最终会成功,当前发生的各项研发支出最终都会固化于企业的无形资产中,因此可以将研究与开发支出归集起来,将其资本化,直接计入无形资产成本,等到开发成功取得收益时再开始摊销。费用化的方法则相反,它是基于悲观预期的,即企业对未来项目能否开发成功信心不足,认为当前发生的各项研发支出最终不一定会固化于企业的无形资产中,因此在发生当期就将其费用化,直接计入损益。有条件的资本化方法是前面两者的折衷做法。

这三种做法各有利弊:

1.费用化的处理方法符合谨慎性原则的要求,会计处理也相对比较简单。但研究开发支出往往金额较大,若一概列作费用处理,直接计入当期损益,则会使企业在研究开发期间利润偏低;而开发成功后产生经济效益时,因没有与其相配比的费用,又使得利润偏高。研发项目在开发和利用的整个生命周期内,费用与其收益无法合理配比,影响企业利润的真实性和可比性。另外,在项目开发成功后,无视无形资产的价值,忽略了研究开发活动给企业带来的未来收益,造成企业自行开发取得的无形资产价值不真实也不全面,助长了部分企业的短期行为,且不符合划分收益性支出和资本性支出的原则。

2.资本化的做法符合权责发生制原则,在一定程度上可以消除企业短期行为的发生。但因为研究与开发项目风险较

大,研发项目能否成功、能否为企业带来未来经济利益流入具有很大的不确定性,不加区别地将其全部资本化可能导致虚增资产和收益,有违配比原则和稳健性原则。

3.采取有条件的资本化,虽然可以摒弃上述“一刀切”的刻板做法,但操作中对于资本化条件的确定很难把握。比如:有学者以技术可行性测试为“分水岭”,将一个研发项目从开始开发到开发成功划分成两个阶段,对前一阶段的研发支出采用费用化方法,对后一阶段的研发支出则采用资本化方法。显然,这种处理方法是建立在“能通过可行性测试的项目必定会成功”这一假设前提之上的,其本身就含有自我矛盾的成分:如果项目研发成功,会产生上文分析的费用化情况下带来的不足;如果项目在通过测试后最终研发失败,“能通过可行性测试的项目必定会成功”这一假设显然难以成立,从而造成会计处理的混乱。

二、我国研发支出的会计处理

原《企业会计准则——无形资产》中规定:“企业自行开发并依法申请取得的无形资产,其入账价值应按依法取得时发生的注册费、律师费等费用确定;依法申请取得前发生的研究与开发费用,应于发生时确认为当期费用。”显然,这里对研发支出采用了费用化的会计处理方法。2006年2月15日颁布的《企业会计准则第6号——无形资产》对企业研发费用支出会计处理做出了新的规定。与原准则相比,新准则主要有以下改进:将研究开发项目区分为研究阶段和开发阶段,并从这两个阶段的目的出发对研究、开发概念分别做了界定。研究阶段的支出与产生带来未来收益的经济资源并非直接相关,因此对其采用费用化的处理方法,直接计入损益;而开发阶段的支出对未来经济资源的流入或经济效益的提高有实质性的影响,所以在符合新准则规定的五个条件时将其资本化。研究开发支出资本化的条件采用了会计报表要素确认的可定义、可计量、相关性、可靠性四项标准,体现了相关性与可靠性相结合的原则。与原准则全部予以费用化相比,更能真实反映研发费用支出的经济后果,更符合配比原则与权责发生制原则。

然而,这种处理方法也有待商榷。一是对会计人员的职业判断能力提出更高要求,尤其体现在研发阶段划分和对资本化实施条件的把握上,目前企业会计人员能否达到这一职业要求尚待检验。二是无形资产确认条件的把握存在一个“度”。条件过于宽松就会等同于完全资本化,给企业利用无形资产的确认进行盈余管理留下空间;反之,条件过于苛刻则会增加企业确认无形资产的难度,增加其管理成本,也增加了监管的难度。三是在不能达到资本化条件下,新准则对开发阶段发生

注册会计师考试审计科目应试指南

湖北襄樊 吕均刚

在注册会计师考试的五门课程中,许多考生提到“审计”时往往“谈虎色变”,本文就审计科目的学习方法和应试技巧谈谈看法,以供参考。

一、学习方法

1.精读教材,把握“五个基本”。注册会计师考试的内容是不会超出辅导教材范围的。因此,认真、细心阅读《审计》教材,是学好审计的基础和关键。看书时切不可走马观花,要用心精读,养成做笔记的良好习惯,自己给自己提问题,把《审计》教材内容转化为一个个可能出现的考试题型或考点。精读《审计》教材要把握“五个基本”,即基本概念、基本原则、基本观点、基本思路、基本方法。

(1)基本概念。《审计》有许多重要的基本概念,如审计计划、审计风险、审计重要性、审计抽样、符合性测试、实质性测试等。学习时一定要清楚这些概念的基本含义,理解透彻,切不可模棱两可,望文生义。

(2)基本原则。《审计》教材涵盖了中国注册会计师协会制

的开发支出如何进行会计核算没有明确规定,根据文义,其应确认为期间费用。但在会计实务中,当这部分开发支出数额较大时,企业出于盈余管理需要,往往产生逆向选择,将其确认为无形资产。

三、研发支出会计处理的建议

从上文的分析来看,由于研发项目具有较强的创新性,项目能否取得成功,在研发阶段无法确知。通过增加约束条件对企业会计处理行为进行控制,实施时监管难度较大。因此,研发支出会计处理规范应增强指导性,减少强制性,降低企业对资本化条件“尺度把握”的敏感性。

为兼顾准则的科学性和灵活性,应坚持研发支出两阶段的划分方法,在会计核算上分别对待。研究阶段的支出直接计入损益,对开发阶段尚不能确定是否能达到资本化标准前发生的开发支出,企业可设置“开发投资”和“开发投资失败准备”两个过渡性账户加以核算。

“开发投资”属资产类账户,借方登记企业日常发生的开发支出,贷方登记企业确认已经达到资本化条件时予以资本化的金额或项目失败后予以费用化的金额。“开发投资失败准备”是一个类似于“坏账准备”的备抵账户,此账户贷方登记计提的投资失败准备数以及研发失败后可予以费用化的开发支出,借方登记每期期末需冲回的多计提的准备数及研发失败后从“开发投资”账户转来的前期投资额。这样,问题的关键转化为如何在每期期末确定研发项目应计提的投资

定和实施的准则、公告、指南和指导意见,其中包含很重要的一般原则,其内容比较抽象,难于理解,学习时要结合准则原文,真正理解其含义,把握它们之间的共同点和不同点。

(3)基本观点。《审计》教材的基本观点很多,教材中一句话或一段话都可能是一个基本观点,如对审计计划的补充、修订贯穿于整个审计过程;注册会计师在整个审计过程中,应当按照审计计划执行审计业务;注册会计师进行会计报表审计时,一般无须专门对期初余额发表审计意见,但应当实施适当的审计程序,并充分考虑相关审计结论对所审计会计报表发表审计意见的影响等。考生在学习时要把教材中的基本观点转化为可能出现的考试题型或考点。

(4)基本思路。审计考试越来越注重对考生能力的考查,要求考生具备相应的专业知识,具有足够的专业判断能力,能够综合运用审计理论分析、解决审计实务中的具体问题。即要求考生站在注册会计师的立场上看待、处理问题,而不是按照会计思路去分析、判断和回答问题。

失败准备额。令计提系数=1-期望达标率,则企业每期期末应计提的开发支出投资失败准备=开发阶段的累计投资额×(1-期望达标率)。这里的期望达标率就是每期期末所估计的项目可能达到资本化标准的可能性,各期可视开发活动的进展情况进行相应调整。若项目无法达到资本化条件,则应在确知其无法达到资本化条件的当期期末把期望达标率确定为零。相反,若项目达到资本化条件或者每期期末根据测算多计提了失败准备金,则需把已经计提的失败准备金转回。

开发阶段具体会计处理为:

1.发生研发支出时:借:开发投资;贷:银行存款。

2.每期期末,根据“开发投资失败准备”账户余额与本期计算出的实际应计提数的差额补提或冲回准备金。若“开发投资失败准备”账户余额<本期计算出的实际应计提数,则应按两者差额补提;借:管理费用;贷:开发投资失败准备。若“开发投资失败准备”账户余额>本期计算出的实际应计提数,则应按两者差额冲回;借:开发投资失败准备;贷:管理费用。

3.在有确切证据证明项目能否达到会计准则中规定的资本化条件时,根据不同情况分别处理:

若已达到资本化条件,则将开发支出资本化:借:无形资产;贷:开发投资。同时将企业已经计提的失败准备金转回:借:开发投资失败准备;贷:管理费用。若不可能达到资本化条件,则结转“开发投资”科目:借:开发投资失败准备;贷:开发投资。同时将“开发投资失败准备”科目结平。○