

# 研 发 支 出 会 计 处 理 创 新

浙江师范大学工商管理学院 程慧如

随着知识经济时代的到来,企业的研究开发支出日益成为一项经常性的支出,而且数额越来越大。然而,如何对这项支出进行会计处理,各国会计界尚没有统一的认识。综观各国的会计处理方法可以看出,不同的会计处理方法实际上可归纳为两种,即:全部费用化和部分费用化(即有条件资本化),然而两者各有不足之处。

全部费用化会计处理方法的不足表现在:第一,不符合收入和费用的配比原则。研究开发支出在研究开发期间往往金额较大,若一概列为费用处理,直接计入当期损益,则研究开发期间的利润就相对较低。而在开发成功后产生经济效益的期间,与收益相配比的费用却为零,有违收入与费用的配比原则。第二,不符合划分收益性支出和资本性支出的原则。全部费用化会计处理方法无视无形资产的价值,而开发项目成功,将使企业在以后年度直接受益。在这种情况下,开发支出理应于资本性支出,若将其计入当期损益,则有违划分收益性支出和资本性支出的原则。第三,影响了利润的真实性和可比性。当期费用易受研究开发支出的影响而大起大落,使利润的真实性和可比性大打折扣。第四,未能体现重要性原则。随着企业(特别是高科技产业)的发展,企业的研究开发支出金额也将越来越大,企业的信息使用者必将关注企业的科研活动,而现行的会计处理方法未能体现其重要性。第五,影响国家税源。全部费用化会计处理方法会助长企业削减研究与开发支出的短期行为,并将最终影响到国家的税源。第六,不利于反映无形资产价值。若开发成功形成无形资产,则不能真实反映该项无形资产的价值。如果仅以开发成功年度的研究开发支出计入无形资产,则其无形资产的价值既不真实也不全面。第七,不利于考核无形资产研究开发的投资效益。由于研究开发支出的记录显示出的极大随意性,将使项目在研究开发成功时无从查考其投资总额,在将来考核无形资产研究开发的投资效益时便失去了一个可靠的分析指标。

部分费用化会计处理方法的不足表现在:第一,资产确认标准带有较强的主观性,从而给公司操纵利润提供了机会。第二,因为研究开发往往会跨年度,如本年度研究开发尚未完工,将其发生的支出列入当期费用,而当下年度继续研究开发取得成功时,将该年度发生的支出计入资产,这两者的会计处理存在明显的不一致,不符合一贯性原则,从而影响了当期支出的纵向可比性。第三,若开发成功形成无形资产,如果仅以开发成功年度的研究开发支出计入资产,则其无形资产的价值既不真实也不全面。因为这要求对以前年度发生的研究开发支出进行重新计算,并将已费用化的支出对以前年度利润和利润分配的影响进行调整,会给会计核算带来麻烦。若不予以资本化,则研究开发的成果就不能在资产负债表上得到真实的反映,作为报表使用者,就很难从会计报表中了解该企业拥有的高新技术的含金量,也无法了解企业在研究开发方面是否投入和投入了多少。第四,未能体现重要性原则,不便于考核无形资产研究开发的投资效益。

基于上述分析,笔者提出结合全部费用化和部分费用化的会计处理方法,取其优点,具体设想如下:

再投资部分应退税额  $T_2 = (P+A) \times t \times x\% \times 40\%$ 。

其中:  $(P+A) \times t$  代表外商投资企业当年实际缴纳的所得税总额;  $x\%$  代表税后总利润中用于再投资的比例;  $40\%$  代表退税额。

因此,再投资退税额的计算公式可以表示为:再投资退税额 = 实际缴纳的所得税总额  $\times$  (再投资额  $\div$  税后利润总额)  $\times$  退税额。

为了运用上面的基本公式来计算再投资退税额,从征管需要的角度出发,外国投资者在申请再投资退税时,税务机关应要求其提供该税后利润所属年度的损益表以及分配协议、方案等相关资料,以便准确确定其实际缴纳的所得税总额以及税后利润总额等相关数据。实际上,本文讨论的问题不仅仅发生于计算再投资退税额中,类似的情形在其他计算中同样存在,如计算内资企业分回投资利润的税收抵免等,所有这些问题我们都可以采用本文所提出的方法予以解决。□

不彻底现象。

3. 如果  $A < 0$ , 则③式大于 0, 即当存在应调减应纳税所得额时,  $T_1 > T_2$ , 按税法规定计算出来的再投资退税额大于按再投资额实际负担的所得税计算出来的退税额, 从而存在超额退税现象。

笔者认为,  $T_2$  的结果是从税负的角度来反映再投资额所实际负担的税额, 更具有合理性, 而要使税法规定的计算方法与其一致, 必须具备的基本前提就是会计利润与应纳税所得额一致。但众所周知, 由于税法规定与会计制度存在差异, 因此会计利润与应纳税所得额相一致的情况并不多见, 相反, 不一致的情形却是经常出现的。当不一致的情形发生时 ( $A \neq 0$ ), 退税不实现象的发生就难以避免。

因此, 为了达到将再投资额所负担的税额全部退还的目的, 我们可以放弃现行税法中所规定的计算方法, 而采用上文中的②式作为计算再投资部分应退税额的基本公式, 即:

1.应设置的科目。①“研究开发支出”科目,用来反映企业研究、开发过程中所发生的各项支出。该科目应按研究支出、开发支出设置二级科目,按研究项目、开发项目设置明细账。若无法区分研究阶段与开发阶段,则可按项目设置明细账。②“研究开发失败准备”科目,用来反映企业所计提的用于研究、开发的失败准备金,是“研究开发支出”科目的备抵科目。③“主体公积”科目,用来反映企业在研究、开发过程中取得成功所产生的科研成果带来的权益的增加数。设置该科目是为了在考核经营者的经营业绩时,将增加的权益与企业实现的净利润结合起来进行评价,避免经营者为了达到利润目标而减少研究、开发投资的短期行为的发生,同时可与“资本公积”科目区分开来。④“研究成果”科目,用来反映企业在研究过程中所形成的研究成果。若企业接受其他单位委托进行研究、开发,可增设“科研经费”科目,核算企业所收到的科研经费及使用情况。

### 2.研究开发支出的会计处理。

(1)企业发生各项研究开发支出时,借记“研究开发支出”科目,贷记“原材料”、“应付工资”、“累计折旧”等科目;同时还应按全额计提研究、开发的失败准备金,借记“管理费用”科目,贷记“研究开发失败准备”科目。

(2)能够明确区分研究阶段与开发阶段的。当某研究项目结束时,若失败的,借记“研究开发失败准备”科目,贷记“研究开发支出”科目。若成功的:①立即准备开发的,则借记“研究开发支出——开发支出”科目,贷记“研究开发支出——研究支出”科目。②若暂时不准备开发的,则借记“研究开发失败准备”科目,贷记“研究开发支出”科目,同时按相等的金额,借记“研究成果”科目,贷记“主体公积”科目。当研究成果转入开发时,再借记“研究开发支出——开发支出”科目,贷记“研究成果”科目。③当出售某项研究成果时,借记“银行存款”科目,贷记“研究成果”科目,其差额记入“主体公积”科目。④若某项研究成果已失效或企业不再准备转让、出售,也不准备再开发的,则借记“主体公积”科目,贷记“研究成果”科目。

当某开发项目结束时,若该项开发项目取得成功形成无形资产的,借记“无形资产”科目,贷记“研究开发支出”科目。同时还应按相等的金额,借记“研究开发失败准备”科目,贷记“主体公积”科目。若该项开发项目失败的,则借记“研究开发失败准备”科目,贷记“研究开发支出”科目。

(3)无法区分研究阶段与开发阶段的。研究开发结束时,若该项开发项目失败或未能形成无形资产的,借记“研究开发失败准备”科目,贷记“研究开发支出”科目。若该项开发项目取得成功形成无形资产的,借记“无形资产”科目,贷记“研究开发支出”科目。同时还应按相等的金额,借记“研究开发失败准备”科目,贷记“主体公积”科目。

(4)企业从外部购入研究成果进行开发的。购入时,借记“研究成果”科目,贷记“银行存款”科目。若开发成功形成无形资产的,借记“无形资产”科目,贷记“研究开发支出”、“研究成果”科目。同时借记“研究开发失败准备”科目,贷记“主体公积”科目。若开发项目失败的,则借记“研究开发失败准备”科目,贷记“研究开发支出”科目。同时借记“管理费用”科

目,贷记“研究成果”科目。

(5)企业接受其他单位委托进行研究的。当收到其所拨付研究、开发资金时,借记“银行存款”科目,贷记“科研经费”科目。当研究、开发项目结束或年末按完成进度结转研究开发支出时,借记“其他业务支出”科目,贷记“研究开发支出”科目。同时借记“科研经费”科目,贷记“其他业务收入”科目。若是企业与其他单位共同进行研究开发,则由本企业负担的研究开发支出的会计处理方法与独自进行研究开发的会计处理方法相同。

3.研究、开发支出的披露。研究、开发支出应在资产负债表内作为与无形资产同等重要的项目列示、披露,设想如下:

研究开发支出  
期初研究开发支出  
本期发生的研究开发支出  
减:本期转出的研究开发支出  
其中:研究成功所发生的研究支出  
形成无形资产的开发支出  
减:研究开发失败准备  
研究开发支出净额

一般情况下,在资产负债表中列示的研究开发支出净额为零,但不能因为该项目是零就不披露了,通过在表内披露,可以为信息使用者提供非常重要的信息。当本单位接受外单位委托进行研究开发投资时,该项目所列示的金额就不再为零了,因为只有本单位的研究、开发项目需要计提失败准备金,而接受外单位委托进行的研究、开发项目是不需要计提失败准备金的。若研究开发阶段无法区分的,则“本期转出的研究开发支出”下面可列示“形成无形资产的开发支出”。“主体公积”单独作为一项权益,在资产负债表的“未分配利润”项目下予以单独披露,并详细披露研究成功所形成的主体公积数和开发成功所形成的主体公积数。在利润表中的“管理费用”项目内,应单独披露本年度计入管理费用的研究开发支出金额,以便于信息使用者客观地评价研究开发支出对企业利润的影响。若还需披露更详细的研究开发支出信息,则可在会计报表附注中进行补充说明,如某项研究项目或开发项目的进度,成功的可能性,研究费用或开发费用的发生情况及可能获得的收益等。

综上所述,当发生研究开发支出时,全额计提研究开发支出失败准备金(即全部费用化);当研究开发成功时,将该项目所发生的研究开发支出予以资本化。这种会计处理方法结合了资本化与全部费用化会计处理方法的优点,具体如下:

第一,该会计处理方法更合理,也更符合逻辑性,具有全部费用化和部分费用化两种会计处理方法的优点,不仅避免了部分费用化的主观判断,而且避免了全部费用化当开发成功时不确认为无形资产价值的弊端;第二,其所披露的信息更充分,也更易于被信息使用者所理解,并且充分体现了会计信息的重要性原则;第三,能够真实地反映自创无形资产的价值,使信息使用者对企业的经营实力和研究开发支出投资做出正确的评价;第四,该会计处理方法既符合会计谨慎性原则的要求,又不至于过度谨慎造成企业资产不实;第五,该会计处理方法有利于充分调动经营者、投资者对研究开发投资的积极性。□