

企业如何选择研发费用的会计核算方式注册税务师考试 PDF
转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/605/2021_2022__E4_BC_81_E4_B8_9A_E5_A6_82_E4_c46_605024.htm 在知识经济时代，知识已经成为生产的支柱，成为经济增长的决定因素，而无形资产作为知识的一种表现形式，在企业所获得的经济利益中比重越来越大，尤其对于高科技企业。无形资产的数量和质量业已成为企业竞争力和综合实力的衡量标志，成为企业潜在的财富，体现了企业可持续经营和发展的潜能。作为企业自行研发形成无形资产的研发投入状况也越来越受到企业以及利益各方的关注，因此对于研发费用的会计核算方式的研究也就倍受关注。 研发展用的不同会计核算方式及其比较分析纵观世界各国对企业研发费用的会计核算方式，概括起来不外乎三类：其一，以美国和德国为代表的全部费用化核算方式；其二，以荷兰、瑞士和巴西为代表的全部资本化核算方式；其三，以国际会计准则为代表的在一定条件下的资本化核算方式。而这三种方式都有其存在的合理性，也有其不足之处。 1.全部费用化核算方式所谓的全部费用化核算方式就是指企业在进行项目研究与开发过程中发生的各项支出都记入当期损益。这正如美国《财务会计准则公告》第2号中规定：当期发生的研究与开发费用全部作费用处理，计入当期损益，研究开发活动结束后不论成功与否，均不确认为无形资产。采用这一核算方式的主要依据是企业研发活动的投入与产出之间存在着极大的不确定性，研发活动产生的经济效益难以确认和计量。这种做法符合财务会计上的谨慎性原则。其次，这种做法比较简单，适用于会计从业人员素质较低

的国家和地区使用，避免了因为财务人员职业素养不高，进而通过研发费用资本化的人为划分进行利润操纵。而且采用费用化会计核算方式的另一好处就是，它可以使企业尽早收回投资，早日分享税收优惠待遇，从而有利于促进企业的技术进步，提高竞争力。但这一核算方式也存在较大的不足，概括起来主要是：第一，它不符合配比原则。众所周知，项目研发一旦成功，经济受益将是以后的多个会计期间，但由于研发支出的费用化处理使得这些受益期间的费用几乎为零；而研发期间企业受益较小，却要承担较大的研发支出，并且这些支出全部列入费用，直接计入当期损益，这显然违背了收入与费用在时间上的配比。第二，不符合划分收益性支出与资本性支出的原则。依照研发费用全部费用化的会计核算方式，即研发费用在研发活动进行过程中直接计入当期损益，一旦研发项目成功，它将形成企业的无形资产，为企业带来显著的经济效益，这种效益将惠及企业多个会计期间，因此这样的费用就应该被资本化；但由于研发成功与否的不确定因素，使得研发费用作为期间费用，列入收益性支出，按规定又不能进行调整和费用分摊，这种矛盾明显是违背划分收益性支出与资本性支出原则的。第三，不能体现真实性原则。真实性原则要求企业核算应当与实际发生的交易或事项为依据。而研发费用全部费用化的结果将导致在研发过程中会虚减当期利润，在开发成功后的会计期间内又虚增利润，这难以真实反应企业的经营成果，有悖于会计信息的真实性。而且全部费用化会使得企业资产缩水。

2.全部资本化核算方式

所谓全部资本化核算方式就是将研究与开发费用在发生期内归集起来，等到开发成功取得收益时予以摊销。荷兰

就采用这种方式，规定研究与开发费用只要在预期具有未来效益时即可予以资本化，并在不超过5年的期限内摊销。采用这种方式有两个假定：假定一，企业在连续几年之内存在着若干研究开发项目，其中总有些项目可以获得成功，因而将其与费用配比；假定二，研发活动必然产生某些无形资产，如专利权、专有技术等，并能够从中获取未来经济效益并增加现有价值和企业的整体价值。这种资本化符合权责发生制原则、一致性原则和配比原则，更能够反映企业的内在价值，增强了会计信息的相关性，在一定程度上也可以消除企业的短期行为。但这种做法有悖稳健性原则，原因是研发活动的风险性较大，尽管研发活动与企业未来的收益有一定关系，但这种收益能否取得具有高度的不确定性，不适宜将其发生的费用完全资本化。尤其在市场竞争日益激烈的今天，产品更新换代的频率加快，研发费用逐渐成为企业的一项经常性开支，如果全部资本化，会延长企业的投资回收期，增大企业的经营风险，并且如果项目一旦失败，势必会直接影响企业后期的经营成果，进而影响企业的融资能力。

3. 一定条件下资本化核算方式所谓一定条件下资本化核算方式就是把符合某些特定"条件"的研究开发费用予以资本化，其他研究开发费用则在发生时计入当期损益。这一方式主要是以国际会计准则为代表。在这种方式下，企业自行研发的无形资产项目被分为研究和开发两个阶段。在项目的研究阶段，企业不能证明将产生未来经济利益的无形资产就一定会存在，因此该支出总是在其发生时确认为费用，计入损益类账户；而在开发阶段，满足一定条件时，即符合无形资产确认条件的开发费用应予以资本化。这是一种比较折中的做法，它可以

避免全部费用化和全部资本化的缺陷，遵循了客观性原则和配比原则。但是，这一做法在实施过程中，“一定条件”是难以确定的，并且这个“条件”具有很强的主观性；其次资本化后的摊销也具有很强的主观性，容易人为操纵利润。新旧准则下我国研发费用会计核算方式比较分析2001年财政部颁布的《企业会计准则无形资产》等8项准则（以下称为“旧准则”）中规定：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。首先，这一做法具有全部费用化核算方式的优缺点。其次，这一方式不符合一致性原则。对同一企业来说，来源不同的无形资产，计价方式不同。企业外购的无形资产，按实际支付的价款入账并在受益期间摊销；而企业自行开发的无形资产，则按照注册无形资产时发生的注册费、律师费等金额入账，其研究和开发费用却计入当期损益，同时也违背了可比性原则。再次，与国际上通用的几种计价方法比较，只有我国把开发成功后发生的注册费、律师费等附带费用计入无形资产成本，而实际发生的研发费用却列作期间费用，直接抵减当期利润，这显然有违重要性原则。为了适应不断变化的经济环境，与国际接轨，我国财政部在2006年颁布的新《企业会计准则第6号无形资产》（以下简称“新准则”）中对企业研发费用的入账方式重新做了规定：首先是将企业研究与开发的过程划分为研究阶段与开发阶段；规定研究阶段的支出全部费用化，计入当期损益（管理费用）；开发阶段的支出符合资本化条件的（规定中共列出了五条资本化条件），才能确认为无形资产。这一规定与《国际会计准则第38

号》中关于研发费用的核算方式极为相似，这体现了我国在会计准则方面与国际会计准则的趋同。新准则相对于旧准则来说，是一大改进，克服了许多旧准则的不足，具有一切研发费用一定条件下资本化的优点，它更能体现企业的真实价值和拥有的资产。但是新准则依然存着不足：第一，新准则在一定程度上缺乏可操作性。尽管新准则借鉴国际会计准则，给出了“研究”和“开发”的明确定义，但在实际操作中，鉴于无形资产研发业务的复杂性和高风险，要把企业的研发活动清楚地划分为研究阶段与开发阶段，显然并非易事，尤其是对于本身并不精通科学技术的会计人员来说，这项工作更是难上加难。第二，新准则增大了企业操纵利润的空间。企业内部研发活动中研究阶段与开发阶段的划分，以及开发阶段费用资本化确认的五个标准，在很大程度上依赖于会计人员的专业判断，主观性太强，给会计人员利用职务之便操纵企业业绩提供了可乘之机，增大了企业盈余管理的空间。对我国企业研发费用会计核算方式选择的思考由于研发费用的不同会计核算方式有着各自的优点和不足，因此不妨将企业根据不同的规模、研发能力以及管理能力进行分类，针对不同的类别，企业可以选择不同的研发费用会计核算方式。划分企业的标准由以下六项组成：企业的研发费用占到企业年营业额的5%以上；企业技术性收入与高新技术产品销售收入的总和占到本企业当年总收入的60%以上；企业的职工人数超过500人；企业的科研人员占企业全体职工的比重超过30%时；企业具有较为完善的财务核算制度；企业对于研发活动有比较完善的管理，企业研发活动的过程能够区分成研究和开发两个阶段。当企业同时符合以上6项标准时，

企业则可采用一定条件下研发费用资本化核算方式；当企业是以研发为主，除了不满足第三条标准，其余标准都满足时，换句话说企业是个小型的高科技企业，研发活动是企业的主要生产活动，例如软件开发企业，此时企业的研发费用则可采用完全资本化核算方式，但研发费用必须在5年内摊销完毕；当企业不符合以上任意两条组合的标准时，反映出企业要么规模不足，要么研发能力不足，要么管理能力差等，企业研发费用应该采用完全费用化的核算方式，避免人为操纵利润。不同企业由于研发投入和产出不同，研发对企业的作用也不完全一样，企业对研发活动的重视程度、管理效率都有差异，如果按照新准则这样一种会计核算方式，势必难以体现研究与开发对于企业的贡献，因此应该避免企业对研发费用会计核算方式的"一刀切"，采用不同类型的企业选择不同的会计核算方式，体现出企业的差异和特色。【把注册税务师站加入收藏夹】 【更多资料请访问百考试题注册税务师站】 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com