

无形资产研发费用会计处理新探

中国矿业大学 张莹 广东电网湛江雷州供电局 夏菁 中国矿业大学 胡中原

《企业会计准则第6号——无形资产》对研发费用的会计处理规定比旧准则更趋完备和规范,但也存在一些缺陷:①研究和开发的阶段划分较难界定;②会计人员的职业判断增大了企业进行利润操纵的空间。因此,笔者在遵循《企业会计准则第6号——无形资产》规定的“有条件”的资本化思想的基础上,提出以下改进建议,即将企业归为两类:一是以研发活动为主或研发费用金额较大的企业;二是研发费用较少的企业。针对这两类企业分别采用不同的会计处理。

1. 以研发活动为主或研发费用金额较大的企业。这类企业的研发活动类似于制造企业的产品制造过程,即企业在生产过程中所发生的生产费用,经过一系列的分配和归集后,对于应计入本月产品成本的各项费用都要直接或间接地归集在“生产成本——基本生产成本”科目及其所属的明细账中。利用这种思想,可以对研发费用采用如下的会计处理:

设置“研发成本”科目,用来核算企业研发过程中发生的一切与研发活动有关的费用。同时,参照应收账款计提坏账准备的思想,根据研发成本金额的一定比例计提相应的研发失败准备,设置“研发失败准备”科目,作为“研发成本”科目的备抵账户。但是计提研发失败准备的方法或研发失败准备金额的确定不能像计提坏账准备那样由企业自行确定,应该采用统一的标准,以免企业利用这种不确定性进行盈余管理。因此,笔者认为可以采用如下的公式来计提研发失败准备:研发失败准备=当期研发投入总额 $\times\beta$ ($0\leq\beta\leq 1$)。

这里的 β 为项目失败的可能性大小,数值为企业最近三年每年研发失败项目发生的费用与每年总的研发费用的比值的算术平均数,即根据企业以往研发项目失败的概率大小确定。由于研发失败准备的金额与研发费用相比较小,所以在企业有多个项目同时研发时,为了简化处理,可以不必将计提的研发失败准备在不同项目之间进行分配。研发结束时根据相应的结果做具体的转销处理。

(1)发生研发费用时:借:研发成本;贷:原材料、应付职工薪酬、银行存款等。同时根据各年度的 β 值大小计提研发失败准备:借:管理费用——研发失败准备;贷:研发失败准备。

(2)研发全部成功时,首先将该项目以前计提的研发失败准备一次转回,分录与计提时的相反,金额为该项目研发失败准备的累计发生额,然后将研发支出分不同情况分别转入无形资产。借:研发失败准备;贷:管理费用——研发失败准备。
①若企业研发项目只有一种,则将研发成本直接计入该项目。

借:无形资产——A项目;贷:研发成本。②若企业同时研发多个项目,则需将研发成本根据一定的标准在不同项目之间进行分配。研发成本可以分为材料、人工、其他费用三项内容。对于发生的材料费可以按照材料的定额耗用量进行分配,对于发生的人工费可以按人工工时进行分配,对于发生的其他费用则可以采用作业成本法,根据各自的成本动因率计算相应的成本费用。借:无形资产——B项目、——C项目;贷:研发成本。

(3)研发全部失败时,按其实际发生的支出扣除以前会计期间已经计提的研发失败准备,其余结转计入当期损益。对上述余额的处理可以分为两种情况:①如果没有以其为基础的后期待摊项目的,则将有关费用在当期予以费用化,记入“管理费用”科目。借:管理费用——研发失败,研发失败准备;贷:研发成本——当期项目。②如果有以其为基础的后期待摊项目的,则将有关费用转入后期项目的“研发成本”科目。这样处理是由于虽然当期的项目研发失败,但是后期需要研发的项目与此项目有关,因此当期研发失败过程中积累的物质储备、人力储备以及技术储备可以为后期项目的研发打下一个基础。企业会在此基础上制定更优的研发计划,从而减少了后期项目的实际支出。所以笔者认为这部分研发费用应由后期的研发项目来承担,即将它分期计入后期的管理费用中,作为后期研发的一种无形投入。这种处理需要设置“长期待摊费用”科目,作为过渡性科目。借:长期待摊费用——研发失败,研发失败准备;贷:研发成本——当期项目。在以后的摊销期内:借:管理费用——后期项目;贷:长期待摊费用——研发失败。

这里的摊销期限和后期项目的研发期限一致。由于当期项目的资本积累对以后各期研发项目的受益程度相同,所以可以将这部分费用平均计入以后各期,即采用直线法进行摊销。不管是一个研发项目失败还是多个项目全部失败均采用如上的会计处理方法。

(4)当多个项目同时进行研发最后既有成功又有失败时,对于研发成功的项目,其会计处理同(2);对于研发失败的项目,其会计处理同(3)。

2. 研发费用较少的企业。对于这种类型的企业,可以依据重要性原则,直接将其计入当期损益(管理费用),这也是实质重于形式原则的体现。借:管理费用——研发成本;贷:研发成本。○