

## 浅议研发减值准备的核算

江西九江 谭玉林

《企业会计准则第6号——无形资产》将研发支出划分为研究支出与开发支出两个子项目。研究支出要全部费用化,计入当期损益(管理费用),所以从性质上看研究支出属于损益类项目。类似地,不符合资本化条件的开发支出也属于损益类项目,而符合资本化条件的开发支出要计入无形资产,属于资产类项目。在进行会计核算时,企业发生的研发支出,通过“研发支出”科目归集,下设“费用化支出”和“资本化支出”两个明细科目。期末,根据权责发生制原则,“研发支出——费用化支出”要转入当期损益(管理费用),而对于“研发支出——资本化支出”,如果该无形资产尚未达到预定可使用状态,则直接列入资产负债表中的“开发支出”项目,等到无形资产研发成功达到预定可使用状态时,再把“研发支出——资本化支出”转入无形资产,同时把资产负债表中的“开发支出”项目转入“无形资产”项目。

现行会计准则体系并没有对予以资本化的开发支出的减值问题进行规范。鉴于此,笔者认为:针对予以资本化的开发支出的特殊性,当其发生减值时,可以设置“研发减值准备”科目进行核算,作为“研发支出——资本化支出”的备抵科目。但是,当减值因素消失时,该减值准备允许在原计提减值准备的范围内转回,作为资产负债表中“开发支出”项目的抵减项目。

根据“研发支出——资本化支出”的性质,在计提或转回研发支出减值时,企业可以比照计提或转回坏账准备的方法,在资产负债表日根据内外部因素的变化,组织专家团对开发无形资产的成功率进行恰当的估计,确定一个“最佳成功率”。资产负债表日研发减值准备余额=研发支出的资本化金额 $\times$ (1-最佳成功率)。下面通过一个案例来说明研发减值准备的核算。

例:20 $\times$ 6年5月1日,甲公司的董事会批准研发某项新技术,该公司董事会认为,研发该项目具有可靠的技术和财务等资源的支持,并且一旦研发成功将降低该公司的生产成本。该公司在研究开发过程中发生材料费用600万元、人工费用300万元、其他费用100万元,总计1000万元,其中,符合资本化条件的支出为700万元。20 $\times$ 6年12月31日,该项新技术尚未达到预定可使用状态,由于先前不可预知的原因,技术人员在研究开发过程中遇到了难题,通过专家团的研究,估计最佳成功率只有65%;到20 $\times$ 7年6月30日,通过专家组和技术人员的一起努力,难题基本得到了解决,估计最佳成功率为95%;20 $\times$ 7年12月31日,该新技术达到了预定可使用状态。

则其账务处理如下:①发生研发支出,借:研发支出——费用化支出300万元、——资本化支出700万元;贷:原材料600万元,应付职工薪酬300万元,银行存款100万元。②20 $\times$ 6年12月31日,估计该新技术最佳成功率为65%。借:管理费用300万元;贷:研发支出——费用化支出300万元。借:资产减值损失245万元(700 $\times$ 35%);贷:研发减值准备245万元。资产负债表中的“开发支出”项目列报金额为455万元(700-245)。③20 $\times$ 7年6月30日,该新技术最佳成功率为95%,研发减值准备余额为35万元(700 $\times$ 5%),应转回金额为210万元(245-35)。借:研发减值准备210万元;贷:资产减值损失210万元。资产负债表中的“开发支出”项目列报金额为665万元(700-35)。④20 $\times$ 7年12月31日,该新技术研究成功,达到了预定可使用状态。借:无形资产700万元;贷:研发支出——资本化支出700万元。借:研发减值准备35万元;贷:资产减值损失35万元。假设在20 $\times$ 7年12月企业出现了不可控制的因素,导致该研究最终失败,则应该把研发减值准备余额冲销,把资本化支出全额计入管理费用。借:研发减值准备35万元;贷:资产减值损失35万元。借:管理费用700万元;贷:研发支出——资本化支出700万元。资产负债表中的“开发支出”项目列报金额为0。○

## 企业会计准则解释第2号

一、同时发行A股和H股的上市公司,应当如何运用会计政策及会计估计?

答:内地企业会计准则和香港财务报告准则实现等效后,同时发行A股和H股的上市公司,除部分长期资产减值损失的转回以及关联方披露两项差异外,对于同一交易事项,应当在A股和H股财务报告中采用相同的会计政策、运用相同的会计估计进行确认、计量和报告,不得在A股和H股财务报告中采用不同的会计处理。

二、企业购买子公司少数股东拥有对子公司的股权应当如何处理?企业或其子公司进行公司制改制的,相关资产、负债的账面价值应当如何调整?

答:(一)母公司购买子公司少数股权所形成的长期股权投资,应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》第四条的规定确定其投资成本。母公司在编制合并财务报表时,因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日(或合并日)开始持续计算的净资产份额之间的差额,应当调整所有者权益(资本公积),资本公积不足冲减的,调整留存收益。上述规定仅适用于本规定发布之后发生的购买子公司少数股权交易,之前已经发生的购买