

# 开发阶段支出资本化应考虑无形资产减值

首都经济贸易大学会计学院  
李刚

## 一、开发阶段支出全部资本化有风险

《企业会计准则第6号——无形资产》规定,企业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条件的才能资本化,不符合资本化条件的计入当期损益(管理费用)。

企业自行开发无形资产发生的研发支出,未满足资本化条件的,借记“研发支出——费用化支出”科目,满足资本化条件的,借记“研发支出——资本化支出”科目,贷记“原材料”、“银行存款”、“应付职工薪酬”等科目。企业购买正在进行中的研究开发项目,应按确定的金额,借记“研发支出——资本化支出”科目,贷记“银行存款”等科目。研究开发项目达到预定用途形成无形资产的,应按“研发支出——资本化支出”科目的余额,借记“无形资产”科目,贷记“研发支出——资本化支出”科目。

由于研究开发活动具有极大的不确定性,尽管在开发阶段能证明其满足资本化条件,如若在某项专利技术开发尚未完成时,有新技术或新发明诞生或开发失败,则此时尚未完成研制的专利技术就会发生实质上的减值。若不考虑研制过程中资本化支出会发生减值,则最终填列在资产负债表的“开发支出”项目就会虚增,导致资产不实。因此,对开发阶段支出全部资本化是有一定风险的。

## 二、开发阶段支出资本化减值的确认与计量

开发阶段支出资本化减值的确认条件包括:①开发阶段支出资本化形成的无形资产(以下简称“无形资产”)的市价当期大幅度下跌,其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌。②企业经营所处的经济、技术或者法律等环境以及无形资产所处的市场在当期或者将在近期发生重大变化,从而对企业产生不利影响。③市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高,从而影响企业计算资产预计未来现金流量的折现率,导致无形资产可收回金额大幅度降低。④有证据表明无形资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏。⑤无形资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置。⑥企业内部报告的证据表明无形资产的经济绩效已经低于或者将低于预期,如无形资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润(或者亏损)远远低于(或者高于)预计金额等。⑦其他表

明无形资产可能已经发生减值的迹象。

可收回金额应当根据开发阶段支出资本化形成的无形资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。笔者认为,对于尚未研制完成尚处于开发阶段的无形资产项目应在“研发支出”科目核算,期末应按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定,判断该项处于研制过程中的无形资产项目是否发生了减值,并对其进行减值损失的确认和计量,进行相应的账务处理。可以在“研发支出”科目下设置“减值准备”明细科目,确认减值损失时,借记“资产减值损失”科目,贷记“研发支出——减值准备”科目,研发支出减值损失一经确认不得转回。

## 三、开发阶段支出资本化减值案例

例:甲上市公司于20×5年开始研究开发一项用于制造某大型专用设备的专门技术,其发生研究支出100万元,开发支出3000万元,其中符合资本化的开发支出为2000万元,并在20×6年1月1日确认为无形资产,假定上述支出均用银行存款支付。20×5年12月31日,经减值测试,该项无形资产的可收回金额约为1800万元。甲上市公司计划生产该专用设备200台,并按生产数量摊销该项无形资产。20×6年度,甲上市公司共生产该专用设备50台。20×6年12月31日,经减值测试,该项无形资产的可收回金额约为1200万元。20×7年度,甲上市公司共生产该专用设备90台。假定每年年末摊销无形资产,在会计处理后,甲上市公司20×5年年末、20×6年年末和20×7年年末资产负债表和利润表应列示如下:

20×5年年末财务报表列示:资产负债表“无形资产”项目期末余额为0万元,“开发支出”项目期末余额为1800万元(2000-200);利润表“管理费用”项目本年金额为1100万元(研究支出),“资产减值损失”项目本年金额为200万元(开发支出资本化减值)。

20×6年年末财务报表列示:资产负债表“无形资产”项目期末余额为1200万元(1800-450-150),“开发支出”项目期末余额为0万元;利润表“管理费用”项目本年金额为450万元,“资产减值损失”项目本年金额为150万元(1350-1200)。

20×7年年末财务报表列示:资产负债表“无形资产”项目期末余额为480万元(1200-720),“开发支出”项目期末余额为0万元;利润表“管理费用”项目本年金额为720万元,“资产减值损失”项目本年金额为0万元。

从上述案例可以看出,若“研发支出”科目有余额,即反映尚未完工的开发项目的资本化支出,类似于尚未完工的固定资产——在建工程,而根据《企业会计准则第4号——固定资产》和《企业会计准则第8号——资产减值》的规定,在建工程期末需要判断是否减值,若判断减值需计提在建工程减值准备。在填列资产负债表时,“在建工程”项目为抵减在建工程减值准备后的净额。笔者认为,对于列于资产负债表资产方的所有资产都应考虑减值情况,尤其是长期资产。

因此,资产负债表资产方的“开发支出”项目在填列时应根据“研发支出——资本化支出”科目余额抵减“研发支出——减值准备”科目余额后的金额填列。○