

自行研发无形资产会计处理管见

赵娜 章新蓉(教授)

(重庆工商大学会计学院 重庆 400067)

《企业会计准则第6号——无形资产》(简称“6号准则”)规定,企业内部研究开发项目的支出,应当区分为研究阶段支出与开发阶段支出,其中研究阶段的支出,应当于发生时计入当期损益;开发阶段的支出,同时满足6号准则规定的五个条件的,才能确认为无形资产。由于研究开发并不一定能最终取得成功,所以,在处理研发费用时,需要考虑存在开发不成功与开发成功两种可能的费用处理方法。但不管研究开发是否成功,其研究开发费已经发生了,为适应这种情况,6号准则增加了一个过渡账户“研发支出”科目来登记这笔费用。

然而,2007年注册会计师考试教材《会计》(简称“教材”)中关于自行研发费用的会计处理仅仅介绍了研究费用发生时候的处理以及开发成功时候的处理。没有对两个非常重要的问题进行说明:一是在研究项目跨年度的时候,年末如何处理以及在报表中如何反映;二是起初已经资本化的费用,项目最后却没有开发成功,其会计上如何处理。笔者下面结合教材138页例5并参考有关资料予以说明。

2007年1月1日,甲公司经董事会批准研发某项新产品专利技术。该公司在研究开发工程中发生材料费5000万元、人工工资1000万元,其他费用4000万元,总计10000万元,其中,符合资本化条件的支出为6000万元。2007年12月31日,该专利技术已经达到了预定用途。

教材中甲公司的账务处理为:

(1)发生研发支出:借:研发支出——费用化支出4000万元、——资本化支出6000万元;贷:原材料5000万元、应付职工薪酬1000万元、银行存款4000万元。

(2)2007年12月31日,该专利技术已经达到预定用途,甲公司的账务处理为:借:管理费用4000万元、无形资产6000万元;贷:研发支出——费用化支出4000万元、——资本化支出6000万元。

例子中发生研发支出时以及开发成功时的会计处理符合6号准则的规定,但是对于开发阶段支出的会计处理并不妥,现实中几乎不存在这样的情况。笔者将该例题修改一下:假设上述项目2008年5月达到预定可使用状态:①2007年12月31日该如何进行会计处理?②期末在报表上如何反映?③2008年5月该项目开发失败,又该如何处理?

关于第一个问题,我们先看会计科目5301“研发支出”核算内容的说明:本科目核算企业进行研究与开发无形资产过程中发生的各项支出。期(月)末,应将本科目归集的费用化支

出金额转入“管理费用”科目,借记“管理费用”科目,贷记本科目(费用化支出)。本科目借方余额,反映企业正在进行无形资产研究开发项目满足资本化条件的支出。

由此可见,“研发支出”科目符合资本化条件的支出期末是可以有余额的,那么可以推测甲公司2007年12月31日的会计处理为:“研发支出——资本化支出”(期末余额)6000万元,“研发支出——费用化支出”全额转入“管理费用”科目,余额为0。即会计分录为:管理费用4000万元;贷:研发支出——费用化支出4000万元。

关于第二个问题,我们可以结合资产负债表中新增的项目“开发支出”来说明如何处理。至于资产负债表中新增项目“开发支出”反映什么内容,除了于小镭、李书锋的《新企业会计准则实务指南(集团类公司)》(机械工业出版社)有所说明外,笔者没有发现其他相关资料可以帮助说明该问题,该表格显示这样的一个关系:期末余额=年初余额+本期发生额-计入无形资产-计入当期损益。所以,资产负债表中“开发支出”项目反映的为本期“研发支出-资本化支出”中尚未开发成功的无形资产。所以,“研发支出-资本化支出”期末余额6000万元在资产负债表中的“开发支出”项目中反映。

关于第三个问题,即项目开发失败的会计处理,目前尚无有关介绍。一般来说,开发失败的支出应转入当期损益。但是,如何转入损益是一个关键问题。如果直接转入,由于研发费用数目比较巨大,会对当年的利润产生较大的影响,甚至可能使企业转盈为亏。如果分期摊销则不符合收益费用配比原则。笔者认为增加“研发损失准备”科目,此问题便可解决。

研发活动能否取得成功,最初无法确知。为了应对研发失败的风险,应当提取研发失败准备金,可设置一个类似于“坏账准备”一样的备抵科目,即建立一个与“研发支出——资本化支出”相对应的“研发损失准备”科目,期末经过评估,根据其损失大小来决定各期应该提取和实际提取的“研发损失准备”。企业每期期末应该计提的研发损失准备=总的投资额×(1-期望成功率),而每期实际计提研发损失准备应为当期应该计提的研发损失准备减去其贷方余额(或加上借方余额)。当期计提研发损失准备时会计处理为:借:管理费用;贷:研发损失准备。待研发成功时,借:无形资产,研发损失准备;贷:研发支出——资本化支出,管理费用。如果研发失败,则会计处理为:借:管理费用,研发损失准备;贷:研发支出——资本化支出。○