

汽车零部件厂商受托研发模具的 会计处理探析

张婷婷

摘要：本文以A公司为例探讨了汽车零部件厂商受整车厂委托研发模具的会计处理问题。本文认为，A公司产品销售模具的受托研发，可以确认为一项独立的主营业务。在研发劳务提供过程中将研发价款确认为主营业务收入并结转相应的主营业务成本。研发完成后批量生产的模具按销售商品模式确认收入和结转成本。A公司生产性模具的受托研发不是一项独立业务，应将未补偿的研发支出进行资本化处理，计入长期待摊费用并采用产量法等进行摊销。

关键词：受托研发；模具生产；会计确认

汽车消费的不断上升使得我国汽车行业得到了长足发展。在实践中，在权衡收益和成本后，汽车生产商通常只进行整车装配，而将汽车零部件生产进行外包。此时一项重要的业务就是整车厂委托零部件厂商开发模具，通常这些模具的所有权属于整车厂。虽然零部件厂商拥有这些模具的使用权并利用这些模具进行设备生产，但其所有权在整车厂手中，此时零部件厂商应如何对这些模具进行会计处理？在不同的业务模式下，会计处理方法有何差异？目前在实践中，企业对模具的核算并没有统一标准，本文拟以案例来探讨该类会计业务的处理。

一、案例介绍

A公司是一家汽车零部件生产商，主要生产汽车塑料饰件，与生产塑料饰件配套的主要设备系注塑机和模具。模具分生产性模具和作为产品销

售的模具两类。目前A公司生产的模具大部分为生产性模具，通常是在新产品开发阶段接受客户委托时便进行生产模具的开发及生产。

根据客户的结算模式，目前A公司模具的核算方法如下：一是产品销售模具：A公司按照客户要求完成模具开发和生产，A公司自行研发生产的模具，在3D图纸参数设计阶段的费用计入管理费用，在按照图纸进行模具生产的过程中，实际生产领用的材料计入存货进行核算，试模阶段的材料领用计入费用，客户验收合格后确认收入结转相应成本；二是生产性模具：A公司按照客户要求完成模具开发及生产，客户将模具生产的相关费用通过产品结算补偿，A公司在3D图纸参数设计研究阶段的费用计入管理费用，在按照图纸进行模具生产的过程中，实际生产领用的材料计入在建工程进行核算，试模阶段的材料领

用计入管理费用，待模具达到预定可使用状态时转入固定资产核算，并随着相关产品的销售进行摊销，逐步计入产品成本。

A公司为客户研发生产的模具，根据客户要求模具设备保管年限需达到10年。A公司与不同的客户签订的协议对模具摊销均有约定，合同中明确规定摊销年限的按照合同约定摊销，合同中未约定摊销年限的则根据公司技术人员测算及历史经验按照3年摊销。

根据上述案例，笔者将着重探讨两个问题：模具研发和制造业务的核算问题；零部件厂商受托留存模具的后续摊销问题。

二、模具研发和制造业务的会计核算

通过案例可以看出，A公司受整车厂委托，按其要求进行模具的研发

和制造,并利用这些模具为整车厂生产汽车零部件。此时,对于模具研究和开发过程中产生的成本和费用,A公司应如何对其进行会计确认?研发成功后这些继续留在A公司进行后续零部件生产制造的模具在A公司的账面上如何体现?

以上分析可知,A公司的业务模式应该是常见的“汽车零部件厂商受整车厂委托研发零部件模具,并利用这些模具为整车厂制造零部件”。这类业务的特点具体表现为,这类研发完全是根据委托方需求进行的定向研发,无论法律上研发成果所有权归属情况如何,其都具有高度的专用性,只能供委托方使用。因此即使这些技术的资料(或者模具实体)存放于A公司,但A公司并没有使用这些成果的主导权,主导权在委托方手中,A公司只能根据委托方下的订单为其生产指定品种、数量的特定产品,不能将其用于其他用途,即这些研发成果的经济利益并不控制在A公司手中,因此不能确认为A公司的无形资产。

对于此类模具开发业务,应当分两种情况区别对待并进行相应处理:

1. 委托研发合同约定的研发阶段价款足以涵盖本企业承担的研发成本。在这种情况下,企业通过提供受托研发服务就可以获取合理的利润,同时委托方完全可以要求本企业交出全部研发成果,由委托方自主选择生产厂商利用该研发成果为其生产该产品,这种情况表明研发成果对委托方而言有独立的商业价值。综合考虑,这种模式下的受托研发可以确认为一项独立的主营业务,在研发劳务的提供过程中按照《企业会计准则第14号——收入》中的“提供劳务模式”确认主营业务收入,并将本企业所发生的研发支出计入合同成本,以与收入确认所对应的方法转入主营业务成本。研发

完成后成批制造的模具应按《企业会计准则第14号——收入》规定的“销售商品模式”确认收入和结转成本。

如果合同没有单独约定研发阶段价款和批量制造阶段的价款,只约定了总价,则不单独确认研发阶段的提供劳务收入,而是将研发阶段的支出根据《企业会计准则第6号——无形资产》的相关规定进行资本化或费用化的会计处理(如费用化则计入管理费用,如资本化则计入制造费用,并分摊计入本批次模具的批量制造成本),最终将研发和批量制造完成的模具交付给委托方时,按“销售商品模式”确认收入和结转成本。

如果研发支出和相应的研发价款较小、研发周期较短的,基于重要性原则,也可以在研发和生产完成将模具交付给委托方时,一次性确认收入和结转成本。

如果在该模式下制造的模具留存于本企业,用于后续为委托方制造汽车零部件产品的,则鉴于在确认收入时其研发和制造成本已经全部结转损益,故账面上不再确认为本企业的一项资产,仅在账外予以备查登记。

2. 委托研发合同约定的研发阶段价款不能涵盖本企业承担的研发成本,受托方需要在后续受托生产过程中通过提高产品销售价格的方式收回不足部分的研发成本的。这种情况表明该研发依附于后续产品生产,并不是一项独立业务,这种情况下不能单独确认受托研发业务的收入,而只能将所收到的款项冲减实际发生的研发支出,冲减后剩余的没有被补偿的研发支出应该根据《企业会计准则第6号——无形资产》的相关规定进行资本化或费用化的会计处理。这里需要说明的是,如果将这部分没有被补偿的研发支出进行资本化,考虑到本企业对于研发成果没有自主支配权,故不

确认为无形资产,后续成批制造的模具也不确认为本企业的固定资产,而是确认为长期待摊费用,在后续产品的生命周期内采用产量法或其他适当方法摊销,计入产品生产成本,与所确认的产品销售收入中的对应部分配比。这里的长期待摊费用所代表的是一项就本企业已提供的模具研发和制造服务向委托方索取补偿的权利,而不是为生产经营目的而持有的一项有形资产。

根据上述分析,笔者认为A公司的两类模具中,“产品销售模具”类似于上述第一种情形;“生产性模具”类似于上述第二种情形。所以A公司应按照上述原则对其模具的研发制造业务进行会计处理。

三、零部件厂受托留存模具的后续摊销问题

参照《企业会计准则第4号——固定资产》第十七条规定“企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式,合理选择固定资产折旧方法。”;《企业会计准则第6号——无形资产》第十七条规定“企业选择的无形资产摊销方法,应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的,应当采用直线法摊销”。就本案例而言,资本化模具成本(长期待摊费用)的经济利益实现与产品的产量密切相关,因此比较合适的摊销方法应为产量法。

如果估算产量难度较大,也可以采用A公司目前所采用的方法(年限平均法):和客户的合同中约定了使用年限的,按该年限摊销;未约定使用年限的,按估计该模具所生产产品的预计生产周期确定摊销年限。■

(作者单位:对外经济贸易大学)

责任编辑 王雅涵