

数字产品的相关会计处理问题

沈小平 方志英

一、数字产品的归属问题

数字产品是指用数字进行表示,并可用计算机网络传输的产品或服务,包括计算机软件、视听娱乐产品和其他各种信息(本文的对象仅限于完全通过网络销售的数字产品)。数字产品与实物产品一样,在未来的销售活动中可以给企业带来经济利益。但是与实物产品相比,数字产品具有无实物形态、无明显的生产和销售过程(产品的生产和销售只是“对母本的复制(下载)过程”,没有传统意义上的制造过程和销售过程)、零库存(产品均通过在线生成,不需要传统意义上的库存商品)、成本的虚化(不存在传统意义上的成本内容即制造成本)、收益的长期性(它将在未来相当长的时间内通过产品的再生给企业带来经济利益,而实物产品的利益是一次性的)等特点。

在现行的会计处理中,常常将数字产品纳入存货的范畴,对其进行相应的会计处理,笔者认为,这是不妥的,应将其作为一项新的资产即“数字资产”来单独反映。按照会计准则的定义,存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。从表象上看,数字产品似乎属于存货的范畴,因为它属于“以备出售的产成品”。但数字产品本身所具有的特点,决定了数字产品在生产、销售、储存等环节与实物产品有着明显的差异,所以数字产品在确认、计量、成本费用及收益的确定等方面不可能与存货采用完全相同的方法,从而不能将数字产品纳入存货的核算范畴。举例说明:数字产品没有制造过程,不存在制造成本的

问题,相应地也就不需要结转已销产品的成本;在完全网上交易的条件下,产品的销售和货款的结算是在线完成的,故其收入的确认条件必将发生变化。严格地讲,数字产品仅指产品“母本”,而不包括其再生产品,与其说是产品,倒不如说是企业的一项可再生资源。另外数字产品给企业带来的经济利益具有长期性,所以应将数字产品作为一项长期资产,即“数字资产”进行单独反映。

二、数字产品的成本费用问题

(一)数字产品的成本问题

根据目前对产品成本的界定,产品成本是指产品的生产成本,即企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费,主要包括材料费、人工费和制造费用。由于数字产品没有显性的生产过程,所以也就没有所谓的生产成本。那么如何来界定数字产品的成本呢?根据数字产品形成的特点,应对数字产品的生产过程进行延伸,将其定义为产品的研究开发过程,因为数字产品“母本”就是研究开发成功的产品,故其成本概念可相应地拓展为“数字产品的研究开发成本”,只有这样才能反映数字产品的耗费情况。

(二)数字产品的费用处理问题

数字产品从研究开发到获得收益过程中所发生的费用主要包括研究开发费、宣传策划费、二次开发费、售后服务费等,对于这些费用,可按“有条件地资本化”的方法进行处理。“有条件地资本化”是指将那些对资产的形成起决定作用的费用计入资产的价值,而将其他费用直接作期间费用处理的方法。

五,所需资金应当控制在当期可供投资者分配的利润数额之内的规定,则是为了控制回购规模,减少风险。

3、库存股的处理

在西方会计中库存股份没有表决权、收益分配权、优先认股权和留剩资产分配权,与国际惯例相同,通知中也明确规定了库存股不得参与公司利润分配。国际会计准则委员会常设解释委员会(SIC)《解释公告第16号——股本:权益工具回购(库藏股)》中第四条、第五条指出:库藏股应作为权益

的减项在资产负债表中列报;不应在利润表中确认有关库藏股出售、发行或取消的利得和损失。收到的对价应作为权益的变动在财务报表中列报。通知中的表述“股份有限公司应当将其作为所有者权益的备抵项目反映”是与国际会计准则一致的。■

(作者单位:新疆石河子广播电视大学
上海立信长江会计师事务所新疆分所)

责任编辑 张智广

1、研究开发费用的处理。研究开发费用是指数字产品的研究开发费用,包括研究开发过程中耗费的各种人力、物力和财力。根据研究开发的不同阶段,可以将研究开发费用分为“前期研究开发费用”和“后期研究开发费用”两部分。“前期”是指从最初设想的形成及项目可行性研究阶段。这是初步性的分析和调查阶段,其未来是否会形成产品、是否会给企业带来经济利益是非常不确定的,具有很大的风险,因此在这一过程中发生的研究开发费用应该费用化,计入当期损益。“后期”是指确定研究开发项目到项目研究开发成功这一阶段,其主要是对项目进行实质性研究开发,其未来经济利益比较确定,开发失败的风险相对较小,因此应将这一阶段发生的研究开发费用资本化。

2、二次开发费用的处理。数字产品二次开发费用是指对原数字产品进行升级等活动。由于这一开发是直接面向数字产品的,因此其费用应直接计入开发对象的成本。

3、宣传及售后服务费用的处理。与其他产品一样,数字产品也离不开宣传及售后服务,由于其旨在扩大销售,所以该过程中发生的费用应全部作销售费用处理。

三、数字产品的价值确定问题

从数字产品成本费用的确定可以看出,数字产品的成本只包括部分研究开发费用和二次开发费用,而这些费用远远低于产品的价值。因此,为了能使企业数字资产的价值得到较真实的体现,可按未来价值模型定期对数字产品的价值使用“现值法”进行重新确定,即对资产的价值进行评估,确定数字产品的实有价值和增值收益。现值法是指,按照预计从资产持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流入量的折现金额计算资产价值的方法。

四、数字产品的收入确认问题

数字产品的收入主要由两部分内容组成,即“销售收入”和“增值收益”。由于数字产品的销售和结算均在线完成,所以可以按收付实现制原则进行确认,即在收到货款时作销售处理,确定相应的销售收入。对于增值收益则可在评估增值时直接作收益处理(评估减值的处理方法相似)。

五、数字产品的会计核算方法

(一)账户设置

为了核算企业的数字产品,可增设“研究开发费用”、“数字资产”、“数字产品增值收益”账户。

1、“研究开发费用”账户。该账户属于资产类账户,用以记录拟计入数字产品成本的研究开发费用(不包括二次开发费用)。借方记录发生的研究开发费用;贷方记录研究开发成

功形成数字产品转入“数字资产”账户的数额以及研究开发失败转入“管理费用”账户的数额。期末借方余额表示研究开发项目已经发生的拟计入数字产品成本的研究开发费用总额。为了分别反应不同项目的研究开发成本,该账户应按研究开发项目设置明细账户。

2、“数字资产”账户。该账户属于资产类账户,用以记录“数字产品”的实有价值。借方记录数字产品的成本及形成的评估增值;贷方记录数字产品的评估减值及按规定转销的数额。期末借方余额表示企业数字产品的实有价值。

3、“数字产品增值收益”账户。该账户属于损益类账户,记录数字产品因评估而产生的增值收益或损失。借方记录评估减值,贷方记录评估增值。期末将余额转入“本年利润”账户。

另外,可在“管理费用”账户下增设“数字产品研究开发费用”明细账户。

(二)账务处理方法

1、发生不宜计入数字产品成本的研究开发费用时,借记“管理费用——数字产品研究开发费用”账户,贷记“银行存款”等账户。

2、发生拟计入数字产品成本的研究开发费用时,借记“研究开发费用——XX项目”账户,贷记“银行存款”等账户。

3、发生售后服务费用时,借记“营业费用”账户,贷记“银行存款”等账户。

4、项目研究开发成功,结转资产价值时,借记“数字资产”账户,贷记“研究开发费用——XX项目”账户。

5、项目研究开发失败,转销研究开发费用时,借记“管理费用——数字产品研究开发费用”账户,贷记“研究开发费用——XX项目”账户。

6、期末按规定对数字产品进行价值评估发生增值时,借记“数字资产”账户,贷记“数字产品增值收益”账户(评估减值作相反记录)。

六、数字产品的相关内容在会计报表中的列示

1、“研究开发成本”及“数字资产”在“资产负债表”中的列示。前已述及,数字产品属于长期资产,可在固定资产后面增设“数字资产”大项,并设“数字资产”和“研究开发费用”两个小项。

2、“数字产品增值收益”在“利润表”中的列示。由于“数字产品增值收益”属于企业的非经营所得,因此,可将其作为“利润表”第三部分中的一项加以列示。评估增值为加项,评估减值则为减项。■

(作者单位:浙江同济科技职业学院)

责任编辑 张智广