

浅谈军工科研事业单位 自主研发无形资产的会计核算与管理

张佩娟 李蕊 金飞飞

军工科研事业单位具有集科研与生产为一体的特点,其会计核算与财务管理有单独的规范,目前执行的是2013年财政部修订版《军工科研事业单位会计制度》。但近年来,一方面我国大力推进科技创新与技术创新,军工科研事业单位研发力度不断加大,自主研发无形资产在资产中的比重不断上升;另一方面单位改制进程加快,商标权、专利权等自主研发无形资产越来越重要,使得现行制度难以满足单位自主研发无形资产会计核算与管理的需求。

一、现行会计核算处理存在的问题及影响

(一) 初始成本确认不准确,资产账面价值失真

《军工科研事业单位会计制度》规定,自行开发并按照法律程序申请取得的各种无形资产,应按实际支出数,借记“无形资产”,贷记“银行存款”,即按实际成本法确认初始成本。实际成本是取得或制造某项财产物资时实际支付的现金或其他等价物。受行业特性所致,军工科研事业单位的自主研发的无形资产绝大部分为科研项目实施过程中产生的发明专利和实用新型成果,以上专利和实用新型成果申请、受理、公开、确权往往需要几年时间,因此军工科研事业单位自主研发无形资产时可以计入初始成本的往往只有依法取得时支付的注册费和聘请

律师时发生的律师费等,对于研发支出则是直接计入当期支出,笔者认为这种初始成本确认方法不尽合理,因为注册费、律师费等项目在所有支出中仅占很小的比例,自主研发无形资产的初始成本远低于其实际价值,资产账面价值失真。

(二) 无形资产盘点报表失真

军工科研事业单位“重研发,轻管理”现象较为普遍,其承担的科研项目周期长、投入大、参与人员多,一个科研项目经常取得数项专利成果,会计核算及管理制度的缺失使得实际账务处理中常出现自主研发无形资产未及时入账或将多个成果合并入账的情况,形成账外资产,资产负债表资产总额与权益总额虚减,财务报表失真。同时,因前期缺乏会计记录与管理,该类资产的后续处理存在国有资产流失的风险。

(三) 自主研发无形资产评估价值失真

自主研发无形资产是军工科研事业单位科技成果最直接的体现,受科研项目性质所致,该类资产一般为单位持有,转让、许可或者作价投资等情况较少发生,因此缺乏完善的自主研发无形资产评估等科技成果资本化管理的制度。随着军工科研事业单位改制的不断深入,作为改制过程中的重要环节,无形资产评估定价日益受到重视,但军工科研事业单位大部分自主研发无形资产因受使用范围限

制,往往缺乏完善的市场定价机制。现行会计核算制度中,一方面自主研发无形资产的初始成本无法反映其实际研发成本;另一方面军工科研事业单位无形资产主要为智力成果,其定价不能简单等同于人工成本,而军工科研事业单位常常缺乏对脑力劳动的定价机制。会计核算未统一规范,无法为自主研发无形资产在采用成本法与收益法进行评估时提供基础,无法体现无形资产实际价值,资产价值严重低估,在后续处理中无法进行有效决策。

二、自主研发无形资产会计核算与管理的改进建议

(一) 初始成本确认的改进建议

军工科研事业单位自主研发无形资产的初始成本确认可以参照《企业会计准则》,将研发支出分为研究阶段和开发阶段区别确认,此举有助于更好地反映单位研发活动的效果和研发成果的转化比例,有助于衡量单位研发能力和技术水平,使会计信息更具预测和反馈价值,增强会计信息的有用性。在实际账务处理时,可参照以下方案:

方案一:设置研究开发项目台账,区分自主研发无形资产研发研究阶段与开发阶段支出,通过现行会计制度中的“科研成本”科目进行研发支出的归集与结转,具体账务处理为:(1) 研究开发项目发生支出时,借记“科

研成本”，贷记“银行存款”“应付职工薪酬”“产成品”等。(2) 研究开发项目达到预定用途、满足确认无形资产的条件时，将符合资本化确认条件的研究开发支出确认为无形资产，借记“专用基金——无形资产摊销基金”，贷记“科研成本”；同时，借记“无形资产”，贷记“非流动资产基金——无形资产”；同时，将不符合资本化确认条件的研究开发支出转入当期支出，借记“管理费用”，贷记“科研成本”。

方案二：参照《企业会计准则》及新政府会计制度的做法，增设“研发支出——研究支出”与“研发支出——开发支出”明细科目，会计核算具体账务处理为：(1) 研发项目处于研究阶段，发生不符合资本化条件的费用时，借记“研发支出——研究支出”，贷记“银行存款”“应付职工薪酬”“产

成品”等；年末将研究支出结转至当期费用，借记“管理费用”，贷记“研发支出——研究支出”。(2) 研发项目处于开发阶段、发生符合资本化条件的费用时，借记“研发支出——开发支出”，贷记“银行存款”“应付职工薪酬”“产成品”等；研究开发项目达到预定用途、满足确认无形资产的条件时，将开发支出转入无形资产，借记“专用基金——无形资产摊销基金”，贷记“研发支出——开发支出”；同时，借记“无形资产”，贷记“非流动资产基金——无形资产”。

(二) 自主研发无形资产管理的改进建议

1. 提高无形资产保护意识，健全无形资产管理体系。应加强对科研管理人员的培训，积极采取有效措施宣传无形资产相关知识，同时建立一套

涵盖自主研发无形资产立项申请、研究开发、专利申请、财务入账、后期维护与应用及处置的全生命周期管理制度，确保各阶段管理工作有章可循，进而保证减少乃至杜绝自主研发无形资产的流失，促进其高效利用，实现保值增值。

2. 学习借鉴，提高无形资产价值评估水平。应积极学习相关政策法规，借鉴先进单位经验，将政策、经验与单位财务会计制度有效结合，并运用到自主研发无形资产评估工作中，切实提高价值评估水平，增强会计信息的可用性。

(作者单位：中国航天科技集团有限公司692厂 中国航天科技集团有限公司第一研究院 大华会计师事务所<特殊普通合伙>)

责任编辑 张璐怡

图片新闻

中注协召开第六届理事会第五次会议



2021年2月3日，中注协召开第六届理事会第五次会议，会长赵鸣骥主持会议并讲话。会议审议通过了中注协2020年工作报告，审议同意舒惠好兼任中注协常务副会长以及部分理事、常务理事、专门(专业)委员会组成人员调整事项。会议以视频形式召开，中注协主会场和各省、市、自治区、直辖市注协分会场共计136人参加。

赵鸣骥在讲话中指出，注册会计师行业要提高政治站位，以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导，全面贯彻落实党的十九大和十九届二中、三中、四中、五中全会精神。开展好“品牌建设年”主题活动，推动行业高质量发展。不断加强注协建设，打造过硬的注协队伍。

会议明确了中注协2021年工作总体思路：深入学习贯彻习近平新时代中国特色社会主义思想 and 党的十九大、十九届二中、三中、四中、五中全会精神，以习近平总书记关于注册会计师行业要“紧紧抓住服务国家建设这个主题和诚信建设这条主线”的重要论述为指导，按照财政部党组对注册会计师行业的总体部署，贯彻落实纪念中国注册会计师制度恢复重建暨行业改革发展40周年座谈会精神，制定实施“十四五”行业发展规划及信息化建设规划，开展行业“品牌建设年”主题活动，为行业实现新发展开好头、起好步，以优异成绩向中国共产党成立100周年献礼。会议提出2021年行业工作重点抓好五大任务。一是全面深化行业党建工作，促进党建与业务融合发展。二是持续完善人才培养工作机制，打造专业化人才队伍。三是完善审计准则和行业监管制度，深化提升会计师事务所审计质量。四是围绕提升行业服务能力，做好会员服务。五是加强注协自身建设，不断提升服务管理水平。

(中注协供稿)