

如何改进我国高校无形资产摊销的会计处理

张真学

根据《事业单位会计准则》第26条规定和《高等学校会计制度》无形资产科目核算要求,实行内部成本核算的事业单位,无形资产应当在受益期内分期平均摊销,未摊销余额在会计报表中列示,不实行内部成本核算的事业单位,无形资产一次摊销,这实际上就是经营性无形资产在受益期内分期平均摊销,非经营性无形资产一次性摊销。但是,高等学校的会计实践已经证明,实行收付实现制,不进行成本核算已完全不适应高等学校会计需要。首先,收付实现制不能正确反映高等学校的收支和结余,不利于高等学校进行支出控制;其次,由于不进行成本核算,不能反映高等学校的产出和成本,不便于对高等学校的运行绩效进行考核和评价;第三,收付实现制反映的是实际收到的收入和实际发生的支出,而不是应该收到的收入和应该发生的支出,收支也未进行配比,按此提供的会计信息的真实性和准确性就大打折扣,其相关性也受到很大影响,这样的会计信息当然不能满足会计信息使用者的需要。

笔者认为,高校非经营用的无形资产采用一次性摊销的方法是不合理的。这样进行会计处理后,会带来如下问题:

1. 不能正确反映高等学校的财务状况和支出情况。高校无论是外购或自行开发的无形资产,均属资产形态的变化,没有发生资产耗费。按照《事业单位会计准则》和《高等学校会计制度》规定摊销无形资产,大量非经营活动占用的无形资产均作为事业支出被一次性摊销掉了,这不但造成虚增支出,而且也虚减了高校资产,高校大量无形资产根本不能在资产负债表上得到有效披露。特别是随着高校

扩招,许多学校都在以各种方式购买土地(取得土地使用权),扩大校园面积,少则几十亩,多则上千亩,而支付资金更是数百万元,甚至若干亿元,这些办学用地的取得无疑增加了高校的办学资源,扩大了高校的办学空间,对高校的发展无疑具有战略性意义。但由于现行的无形资产摊销方法的不合理,如此巨额的投资(资本性支出)却没有资本化,从会计报表上只反映出大量的支出,不知道到底干了什么事情,对高校的财务状况不能进行真实反映,这无疑对会计信息的使用者造成的极大的困惑,也是一种误导。

2. 这是在矛盾中选择的矛盾处理方法。随着高等学校的不断发展,其无形资产总量越来越大,这就为资产的确认和计量带来一个矛盾:如果不确认和计量无形资产,高校大量的资产在账务上得不到反映;如果确认和计量无形资产,由于无形资产的收益期很长,高校又采用收付实现制,不进行成本核算,固定资产不折旧,无形资产的价值又如何摊销呢?固定资产取得时一方面作支出,另一方面又要在资产上反映其价值,就增设一个固定资产基金科目来平衡,既反映支出,又反映资产。而无形资产又未增设无形资产基金科目,反映资产就不能反映支出,反映支出就不能反映资产。因此无形资产既同固定资产一样,要资本化,又同固定资产不一样,要进行摊销,既想反映出高校的无形资产,结果摊销后最终又没有反映出高校的无形资产,这真是一个矛盾中的矛盾选择。

3. 违背客观真实原则。由于无形资产的受益期大都比较长,有的数年,有的数十年,一次性摊销后,无形资产实际上还一直在为高等

学校服务,但账面上已经没有了无形资产,这样的会计处理不但不客观,而且也不真实。客观真实是会计的生命,如果失去了客观真实性,会计也就没有存在的必要了。

4. 不符合资产定义。按照新的《企业会计准则》的定义:资产,是指过去的交易、事项形成并由企业拥有或者控制的资源,该资源预期会给企业带来经济利益。按照《事业单位会计准则》的定义:资产是事业单位占有或者使用的能以货币计量的经济资源。高等学校非经营用的无形资产既符合企业单位的资产定义,也符合事业单位的资产定义,完全应作为资产入账,而不应作支出一次摊销。

5. 不符合国际惯例。国外的政府及非盈利组织会计对无形资产摊销的会计处理大都采用按受益期分期摊销的办法,在我国已经加入WTO,经济全球化不断加速的今天仍然采用与国际惯例不相符合的会计处理方法,将对我国高校公平参与国际竞争和平等参与国际交往极为不利。

6. 不符合会计目标要求。会计目标是会计工作的出发点和归宿,也是选择会计原则的指导。虽然我国没有明确定义和规定会计目标,但多数学者将我国会计准则中对会计信息的总体要求的一条作为我国的会计目标。《事业单位会计准则》第11条规定:“会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求,适应预算管理和有关方面了解事业单位财务状况及收支情况的需要,并有利于事业单位加强内部经营管理。”如果以此作为事业单位的会计目标,那么像这样进行无形资产摊销所形成的会计信息,既不符合国家宏观经济管理的要求,也不能适应预算管理和有关方面了解事业单位财务状况及收支情况的需要,更不利于事业单位加强内部经营管理。这种处理方法完全与会计目标相背离。

针对高等学校无形资产摊销会计处理存

在的问题,笔者提出如下改进建议:

1. 最根本解决问题的办法是在高等学校会计中引入权责发生制,采用配比原则,同时进行成本核算,这不论是在理论界或是在实务界均已取得广泛共识,财政部相关部门也在积极进行调研和准备,越来越多的西方国家不遗余力地在政府会计中推行权责发生制会计,我想,我国的预算会计迟早会引入权责发生制。如果这样,高等学校不论是经营用的无形资产或是非经营用的无形资产,都可以按其受益期进行平均摊销,摊余金额在资产负债表上进行列示,由此形成的会计信息将能全面真实反映高校的财务状况。

2. 如果在高等学校会计中引入权责发生制暂时不能实现,可以采用以下过渡措施之一:

(1)不论高校是否进行内部成本核算(不论经营性或是非经营性),高校无形资产均应按国际惯例先进行资本化,再按受益期采用直线法进行摊销。

(2)同固定资产一样,只确认资产,不进行摊销,取得时直接作支出,再增加一个无形资产基金科目,在作支出的同时增加无形资产和无形资产基金,不要像现在这样,既想确认资产,又选择一次性摊销,最终结果仍然没有确认,倒不如只管确认一面,不管摊销这一面。

(3)如果无形资产数额较小,为了简化核算,也可以不确认无形资产,取得时直接作支出,就像我们在现在的会计实务中处理计算机软件一样(但无论从理论上或是从西方国家目前的会计实务处理上,计算机软件均应作为无形资产予以资本化,不能直接作支出),同时在财务会计报告的附注披露无形资产的类型、数量和金额。

作者单位:厦门大学会计系

联系地址:西南师范大学财务处

邮政编码:重庆 400715