

文物资产在政府综合财务报告中的 计量与列报

—— 基于国际经验的研究

朱颖隽 陈晓杰

摘要：本文以权责发生制政府综合财务报告试编为背景，讨论了文物资产在政府综合财务报告中的计量与列报。由于目前我国政府控制和管理的文物资产的会计核算处理规范不完善，本文更多以经济合作与发展组织(OECD)组织的主要代表性国家的政府综合财务报告相关准则为借鉴，对文物资产的界定、计量、列报和报告编制等四个方面展开具体分析。

关键词：文物资产；政府综合财务报告；计量；列报

一、引言

虽然我国已在十八届三中全会《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》中明确提出了“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”，并由财政部分别于2012年和2013年对全国各试点省市的权责发生制政府综合财务报告进行试编，但从目前整体的试编情况来看，文物资产在财务报告中的计量和披露尚未纳入考虑范围。而作为试编工作开展的主要指导规范《权责发生制政府综合财务报告试编办法》(以下简称《试编办法》)和《权责发生制政府综合财务报告试编指南》(以下简称《试编指南》)也没有就文物资产计量列报作出明确规定。

从我国目前的政府会计改革现状来看，为推动权责发生制政府会计和财务报告制度的建立，我国财政部从2013年开始将权责发生制引入行政事业单位会计制度之中，陆续颁布了《行政单位会计制度》、《科学事业单位会计制度》、《高等学校会计制度》等一系列会计制度

规范，对固定资产初始确认、折旧计提、大修理资本化等问题作了规范，对于文物资产相关事项则选择将其纳入固定资产范畴进行处理，只在折旧环节中选择不对资产进行折旧。

从国际权责发生制政府综合财务报告制度发展历程看，文物资产历来是权责发生制政府综合财务报告编制的难点问题之一。笔者认为，在目前我国对于文物资产会计核算处理和政府综合财务报告披露尚未形成明确解决思路的背景下，借鉴编制权责发生制政府综合财务报告制度多年的国家和地区的成熟经验，有利于为我国现阶段探寻文物资产在政府综合财务报告中的计量和列报的具体方法等相关问题提供借鉴。

二、国际现状

截至目前，在权责发生制政府综合财务报告编制方面经验较为成熟的主要是以美国、英国、新西兰、澳大利亚等为代表的经济合作与发展组织(OECD)国家，国际会计师联合会(IFAC)、国际货币基金组织(IMF)等国际组织对公共

部门财务报告准则的趋同和相关理论与实务做了大量研究，形成了较为丰富的成果。单就文物资产而言，各国已充分认识到此类资产的财务特殊性和作为公共服务资源发挥其文化传承意义的重要性，在政府财务报告体系中选择以单独准则或固定资产相关准则中设单独一栏对文物资产报告事项予以规范。

就各国政府综合财务报告中文物资产相关准则的内容而言，主要包括：文物资产的定义、分类、计量属性选择、财务报告表内列报和表外附注披露等五个方面。

虽然OECD各国权责发生制政府综合财务报告发展模式不尽相同，但通过相关准则规定，可以看出有以下共同特点：

1. 文物资产重要性认知。各国都认为文物资产是重要的公共资源，鉴于文物资产相对普通固定资产的特殊性，财务报告相关准则有必要对其单独予以规范。从准则上，各国主要以文物资产的独有经济文化特征为出发点，对文物资产内涵加以界定，并对文物资产进行分

类,以此作为文物资产初始确认和后续计量的基础。

2.文物资产计量属性选择。一些国家已经意识到单纯地采用历史成本计量模式已远不能满足财务报告使用者的信息需求,需要借助公允价值计量模式的补充,提高文物资产的会计信息的相关性与可靠性。相较于美国只允许采用历史成本法对文物资产进行计量,英国则在政府财务报告手册中明确要求除在公允价值不可获得的情况下采用历史成本法外,对文物资产应当采用公允价值(估值法)进行后续计量。新西兰则显得更为激进,鼓励报告主体定期对重要的文物资产进行价值重估确定其公允价值,并在报告中予以披露(从实施情况看,每年的新西兰政府财务报表中的文物资产计量都遵循了重估法)。

3.文物资产的披露选择。包括表内列报和表外披露两个方面。对于文物资产直接相关的成本费用,各国都倾向于资本化处理,相关金额在固定资产(财产、厂场及设备)栏目中予以列报。值得一提的是,美国对于只有传承作用的文物资产不纳入财务报告固定资产确认,相关支出在期间费用中予以列示;而鉴于单纯的财务信息难以反映文物资产的全部价值(即历史价值、文化传承价值等),各国都倾向于在政府综合财务报告报表附注中详细披露与文物资产和文化遗产应用的会计政策相关的性质、规模、数量、变动(如美国)。

三、文物资产在我国政府综合财务报告中的计量与列报

(一)文物资产的界定

研究文物资产在权责发生制政府综合财务报告中的计量与列报问题,须要明确何种资产应当纳入文物资产范围。具体来说,文物资产的界定主要包括两个层次:该资产必须符合权责发生制政府综合财务报告中资产的定义及确认标

准;该项资产必须符合文物资产的主要特征。

对于要纳入我国权责发生制政府综合财务报告的文物资产,首先应当符合《试编办法》中对资产的定义:资产是政府过去交易或事项形成并由其拥有或控制的资源,该资源预期会导致政府服务潜能增加或经济利益流入。文物资产要纳入权责发生制政府综合财务报告反映必须符合资产的确认条件:与该资源有关的服务潜能很可能增加、经济利益很可能流入;该资源的成本或价值能够可靠计量。其次,就特征而言,文物资产应当是具有文化、历史、艺术、科学等意义的可用于展览、教育、研究等目的的资产。我国《文物保护法》第二条对文物的类别进行了规范,并规定文物部门负有对文物进行鉴定的责任。那么从可操作性的角度来说,一项资产若纳入文物资产范围,应当原则上已获得相关的文物鉴定证明。

(二)文物资产的计量模式

1.文物资产分类。在考虑文物资产在我国权责发生制政府综合财务报告中的计量时,可以借鉴国际上对文物资产分类选择,但有两点需要注意:(1)根据文物资产的界定标准,不论其是用于经营还是只具有在文化教育作用,作为能够为政府带来未来经济利益收入或公共服务能力的重要文物资产都应当作为资产在报表中列报,相关支出符合资本化条件的也应当确认资产并进行计量;(2)文物资产分类标准的选择,将决定不同文物资产所采用的具体计量属性,如用于营利的文物资产存在活跃的市场,使用公允价值计量资产价值较为适宜,只有文化教育功能的文物资产则依据谨慎性原则,采用历史成本法计量或许更为合适。

2.文物资产计量属性。对于文物资产具体使用的计量属性选择,国际上目前主要倾向于与企业通用会计原则一

致,在能够获取公允价值(更多的采用估值法);若不然,则使用历史成本法。从我国行政事业单位相关会计制度和公益性国有企业遵循的《企业会计准则》来看,我国目前对于文物资产计量主要还是采用历史成本法。历史成本虽难以反映会计主体控制的重要资源的真实状况,但公允价值计量的可靠性却受到人们的质疑。特别对于文物资产这一类特殊财产而言,采用何种计量属性须更为谨慎。

权衡可靠性与相关性两个方面因素,笔者认为,我国目前难以直接采用英国、新西兰、澳大利亚等国的做法(鼓励采用重估法公允价值计量属性),但可以在权责发生制政府综合财务报告的报表附注中对重要文物资产的重估值进行披露,具体可以根据文物资产市场的不同状况进行分类计量:对于存在类似交易市场的文物(如:瓷器、玉石等),采用市场法对文物的公允价值进行重估;对于不存在类似交易市场或只在文化历史传承等领域具有重要意义的文物资产,则可以采用专业评估公司或专家评估的方法,对文物资产的公允价值进行计量。

(三)文物资产的列报

1.表内列报。对于表内列报,我国目前的做法是将文物资产纳入固定资产栏目下进行列报,这与国际上的做法是一致的。但是需要考虑的是,我国目前试编政府综合财务报告时,要求编写政府财政经济状况和政府财政财务管理情况,在计算债务风险和偿债能力指标时需要考虑文物资产等特殊资产对指标比率计算的影响。由于地方政府不仅仅承担了地方财政经济管理职能,在财政决策中还需考虑政治文化等因素,从这一角度来看,政府资产负债表中的某些资产项目(如:文物资产、文化遗产以及战略储备物资等)不存在偿还政府负债的专项用途和可能性,有必要在计算政

府资产负债率的分母总资产时,将这些资产项目剔除。从文物资产的历史文化传承和教育性质来看,有必要将其与一般固定资产分开单独列报,以有助于报告使用人能够对政府的债务风险和偿债能力信息进行识别,提高报表的会计信息使用的相关性。

2. 附注披露。美国、英国、新西兰及澳大利亚等国政府综合财务报告制度,对文物资产的表外附注披露内容都有详细的规定。以此为借鉴,笔者建议,我国政府综合财务报告附注中,可以对文物资产披露要求作如下规定:(1)文物资产的数量、规模、性质。(2)文物资产的分类、政府对该类资产的会计及管理政策。(3)文物资产按历史成本法后续计量的情况下,如果可以获取该类资产的公允价值,应披露这类资产资产负债表日的公允价值,以作为文物资产实际价值的参考。(4)文物资产按重估值法披露公允价值的情况下,应说明如何获取该资产的公允价值及最近一次公允价值的获取时间。如果是由专业公司或鉴定专家评估获取公允价值,则应披露公司或专家的姓名、执业资质等信息,并且披露政府对文物资产定期估值的时间,如每隔一年、三年、五年。(5)当期通过新增、处置等其他方式使文物资产有所变化的明细交易。

(四)文物资产的财务报告编制基础
行政事业单位、公益性国有企业等编制主体的个体报表是政府综合财务报告会计信息的来源基础。根据《试编办法》相关规定,应当按照权责发生制原则对原始报表数据编制调整分录,以符合权责发生制政府综合财务报告编制要求。操作中对于文物资产科目的编制处理须保证文物资产会计信息的纵向一致性、横向可比性和准确性。

首先,虽然新的行政事业单位相关会计制度对固定资产的权责发生制处理做出了规范,但在试编政府综合财务报

告时,仍需要对历史财务信息进行追溯调整:对于符合资本化条件的文物资产相关大修理支出等应当进行资本处理;一部分文物资产可能未纳入财务报表中列报(如:捐赠文物资产),应当在追溯调整中按照权责发生制原则纳入报表中列报并在附注中披露等。

其次,权责发生制政府综合财务报告是政府的整体财务报告,应当保证表内会计信息采用的会计政策和会计估计保持一致。以公益性国有企业为例,在编制个体财务报表时,其所控制的文物资产可能存在以下两种需要调整的情况:由于部分文物资产不存在营利功能,根据《企业会计准则》未将其确认为资产;一些文物资产存在营利功能,能够为企业带来未来经济利益流入,将其纳入固定资产核算并计提折旧等。

最后,需要考虑政府综合财务报告试编中可能存在的原始报表口径不一致带来的影响。《试编指南》要求,对于固定资产应当“剔除行政事业单位固定资产投资决算报表中通过购置形成的固定资产所对应的报表项目”,并在部门决算报表中剔除“反映了行政事业单位使用非偿还资金安排的基本建设类项目收支余情况”相关栏目数据(即固定资产投资决算报表中已反映的内容),以确保固定资产数据的准确完整。但目前试编的情况看,部分单位存在部门决算报表与固定资产投资决算报表实际核算口径并不完全一致的情况,导致两张表中固定资产相关明细项目金额并不完全相同,难以按照《试编指南》要求对相关事项进行剔除,从而对在政府综合财务报告中列报与披露的文物资产会计信息的准确性造成潜在影响。

四、结论

本文以国际经验为借鉴,从界定、计量、列报和编制等四个方面,分析了文物资产在权责发生制政府综合财务报

告中的编制处理问题,可以认为:(1)所有重要的文物资产都应当纳入权责发生制政府综合财务报告中予以列报,以促进政府有效控制并管理文物资产这一重要公共资源,并揭示政府的受托责任履行状况,接受社会监督;(2)由于文物资产在历史文化教育等方面的特殊性,应当对文物资产与一般固定资产加以区分,在报表中单独列报,并专门制定准则予以规范;(3)在历史成本计量的基础上,引入重估值法作为文物资产公允价值计量依据,在报表附注中予以披露,并详细描述文物资产的分类、数量、规模、性质、保护状况等方面内容,提高文物资产会计信息的有效性。

(本文系上海市教育委员会科研创新项目<13YS117>、上海晨光计划<12CG67>阶段性研究成果)

(作者单位:上海立信会计学院立信会计研究院)

责任编辑 武献杰

主要参考文献

- [1] 周明春,刘西红.金融危机印发的对公允价值与历史成本的思考[J].会计研究,2009,(9):15-21.
- [2] 郑岩.美国联邦政府综合财务报告解读及对我国的启示[J].财务与会计,2014,(8):42-43.
- [3] 葛家澍.会计中的价值与成本问题[J].上海立信会计学院学报,2011,(1):3-8.
- [4] 白雪利.博物馆文物藏品财务固定资产管理体系思考[J].财会通讯,2008,(1):112-113.
- [5] 黄宪.文物文化资产的定义、分类和账务处理[J].现代经济信息,2009,(5):12-14.
- [6] 王伟.关于文物文化资产核算的探讨[J].审计与理财,2005,(2):64-65.