

文物文化资产的确认、计量及信息披露探析

方文彬 李佰慧 ■

摘要：本文以文物文化资产的确认条件为出发点，提出文物文化资产确认时应满足由政府主体控制、能够带来经济利益和服务潜力以及能够合理计量的条件；在分析文物文化资产计量属性的基础上，探讨自主交换和自行发掘的文物文化资产初始计量、是否计提折旧和减值以及如何进行后续支出等后续计量问题；根据Wallman学者提出的财务报告彩色披露模式，提出构建文物文化资产核心层次、中间层次和外围层次信息分层披露的彩色报告模式，同时对文物文化资产如何进行实物量披露和非财务信息的披露进行了探讨。

关键词：文物文化资产；确认；计量；信息披露

中图分类号：F234.4 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)02-0065-04

文物作为承载中国优秀历史文化的载体，对文化的繁荣兴盛以及社会主义文化建设起着不可忽视的作用。进入新时代以来，随着我国文物数量的日益增多，文物保护工作的艰巨繁重，文物在管理和利用过程中出现了一些新的问

题，现阶段我国文物治理体系的构建和治理能力的提升刻不容缓。笔者认为，从会计的角度出发，通过文物文化资产的确认、计量及信息披露，对加强政府文物管理水平、反映政府受托责任的履行情况、提高文物保护意识和构建文物治理体系具有重要的意义。

一、文物文化资产的确认

2017年财政部发布的《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》将政府资产定义为政府会计主体过去的经济业务或事项形成的、由政府会计主体控制的、预期能产生服务潜力或者带来经济利益流入的经济资源。同时在政府资产这一会计要素中新增“文物文化资产”科目，该科目专门用来反映政府单位为满足社会公共需求而控制和管理

的文物文化资产的成本，但该项制度中对于文物文化资产的确认条件并未明确界定。笔者认为，文物文化资产可作为一项政府资产在财务报表中加以核算与列报，在确认时应满足以下条件：

(一) 文物文化资产是由政府主体控制的不可再生资源

经济学中认为能将一项资源确认为资产，除了满足稀缺性的要求以外，还

必须要有明确的所有者或控制者。根据经济学这一原理，要将文物这项稀缺性资源确认为一项资产，必须要有明确的控制主体。文物资源隶属于国有资源，其存在的主要目的不是为了价值增值后的交易，而是通过显现其科学价值、艺术价值、文化价值等来满足社会公共需求，因此，政府单位拥有现实能力主导该文物资源的使用并获得文物资源所带来的服务潜力或经济利益，因此由政府主体对其控制。

(二) 文物文化资产是能够带来经济利益或服务潜力的不可再生资源

文物文化资产能否作为一项政府资产在资产负债表中列报，要看它是否满足政府资产的基础特性，即与该文物文化资产有关的服务潜力能否很可能实现或经济利益能否很可能流入，此条件在文物文化资产的确认中是比较容易判别的。从文物文化资产本身所具有的教育和指导作用来看，无论是收费还是免费展览的文物，都承载着中华民族五千多年来优秀的历史文化，同时也能满足社会公众对精神文化的需要，因此其服务潜力必然会得到实现。对于收费展览的文物文化资产，尽管相较于其他政府资产所产生的现金流方式有所不

基金项目：兰州财经大学会计学院研究生科研项目(201811)

作者简介：方文彬，兰州财经大学会计学院教授；

李佰慧，兰州财经大学会计学院硕士研究生。

同,但由于是政府主体所控制,其带来的经济利益也很可能会直接或间接流入政府单位。

(三) 文物文化资产是可以合理计量的不可再生资源

价值是凝结在商品中的无差别的人类劳动,任何由人类劳动所创造出来的产品都具有价值。文物资源作为人类劳动和智慧的结晶,其本身具有价值,但该资源可以作为一项资产在资产负债表中进行确认,要求其价值必须能够以货币形式加以量化,即要有合理的计量基础。目前学术界和实务界对文物文化资产计量属性的选择有历史成本、公允价值、名义金额、文物重置成本法,通过计量属性或其他计量方式能够科学合理、真实可靠计量其价值的文物资源才能纳入文物文化资产核算范围,并在资产负债表中进行列示。

二、文物文化资产的计量

(一) 计量属性的选择

对资产进行计量要明确其计量属性,目前我国政府会计中对于资产计量基础的选择通常有历史成本、重置成本、现值、公允价值和名义金额等方法,现行政府会计制度下对文物文化资产的计量仍然是以历史成本法为主要计量属性。笔者认为,为了较为合理准确计量文物文化资产的价值,可以按照来源方式的不同采用多重属性进行计量:对于采用外购方式所获得的文物文化资产,可依照当前市场上的公允价值进行计量;对于通过无偿调拨、接受捐赠以及自主交换等方式取得的文物文化资产,可按照对方报表中所列示的文物账面价值或其他换出资产的评估价值进行计量;对于自主发掘的文物文化资产,可采用文物重置成本法进行计量,该方法的主要内容是将政府单位在管理、保护以及利用文物文化资产这一进程中所支付的并能够满足社会公众需求时所花费

的全部费用计入其成本,具体包括发掘层成本、恢复层成本、维护层成本和机会层成本。

(二) 文物文化资产的初始计量

《政府单位会计制度——行政事业单位会计科目和报表》要求行政事业单位会计同时要具有财务会计和预算会计的双重作用,既能使财务会计和预算会计可以达到适当分离的状态,又能使二者有效衔接,能够清晰准确地反映政府及相关部门的财务会计信息和预算执行信息。因此,在文物文化资产的初始计量中应采用财务会计和预算会计平行做账,以适应政府会计改革的新要求。现行会计制度下政府会计分别将外购、无偿调入以及接受捐赠的文物文化资产按照取得成本进行初始计量。笔者认为,政府单位能够控制的文物文化资产除了外购、无偿调入、接受捐赠三种来源方式外,还包括自主交换取得和自行发掘的文物文化资产,笔者在此对其初始计量做一简要补充。

1. 自主交换方式获得的文物文化资产。对于此类文物文化资产,财务会计按照换出资产的评估价值以及其他相关支出入账。根据取得时所确定的文物入账价值,借记“文物文化资产”,根据具体换出相关资产的账面价值,贷记“库存物品”“固定资产”“无形资产”等,(涉及“固定资产”和“无形资产”的,还应根据自取得之日到换出之日所计提的折旧或摊销借记“固定资产累计折旧”或“无形资产累计摊销”),根据在整个交换过程中实际支付的价款,贷记“银行存款”“库存现金”等。若借贷方相抵后还有差额,则应区分是借差还是贷差:若为借差,则借记“资产处置费用”;若为贷差,则贷记“其他收入”。预算会计只对涉及现金或银行存款的相关事项做账,因此,可根据交换过程中具体支付的价款借记“其他支出”,贷记“银行存款”等。

在自主交换过程中涉及补价的,若政府单位是支付补价的,则文物文化资产的入账价值为换出资产的评估价值、其他相关支出以及支付补价之和,同时贷方科目中“银行存款”的金额应按交换过程中实际支付的补价和其余若干支出之和确定。若政府单位是收到补价的,则文物文化资产的入账价值为换出资产的评估价值与其他相关支出之和再扣除收到的补价,同时,根据交换过程中实际收到的补价,借记“银行存款”,根据所花费的其余相关支出资记“银行存款”或“库存现金”。此外,对于收到的补价扣减其余相关支出所获得的差额,贷记“应交财政款”。

2. 自行发掘方式获得的文物文化资产。对于此类文物文化资产,财务会计可采用文物重置成本法确认其入账价值,由于文物重置成本法包括发掘层、恢复层、维护层以及机会层四个层次的成本,因此,笔者认为,通过该方法获取的文物文化资产在初始计量时,核算主体可新增“文物工程投资”科目,下设“发掘支出”“恢复支出”“维护支出”“机会成本支出”二级明细科目,分别用来归集在自行发掘文物过程中的发掘成本、恢复成本、维护成本和文物保护的机会成本,其核算原则是将以上四个阶段所发生的全部费用资本化,计入文物文化资产的初始入账价值加以核算。具体来说:按照发掘层所支付的调查费、勘探费和出土费等,借记“文物工程投资——发掘支出”;按照恢复层所发生的技术人工费、修复材料费、资料整理费和管理费用等,借记“文物工程投资——恢复支出”;按照维护层所发生的监察费、防治费、保养费和材料费等借记“文物工程投资——维护支出”;按照机会层由于保护文物而放弃开发其他工程所带来的最大收益借记“文物工程投资——机会成本支出”。同时,对于各阶段所支付的人工费,贷记

“应付职工薪酬”；对于所领用的各种物资，贷记“库存物品”；对于整个自行发掘过程中发生的其余若干支出，贷记“银行存款”等。当整个发掘工程完工后，待国家相关机构鉴定完毕，达到预定状态并可以确认为文物文化资产的，应根据归集在文物工程投资中各二级明细科目中的支出金额，借记“文物文化资产”，贷记“文物工程投资——发掘支出/修复支出/维护支出以及机会成本支出”。预算会计则可依据在自行发掘工程中已经支付的各项价款借记“行政支出”或“事业支出”等，贷记“资金结存——货币资金”等。

（三）文物文化资产的后续计量

关于文物文化资产是否要计提折旧或摊销这一问题，我国与西方国家有较大不同。《美国联邦会计准则》对于多用途的文物文化资产视为厂房、不动产及机器设备等固定资产，因此该类文物可以在自身预计寿命使用年限内计提折旧；《国际公共部门会计准则》中将文物文化资产分为有形和无形两类，对于前者可参考固定资产的折旧方法和规定计提折旧，对于后者可参考无形资产的会计准则计提摊销。由于文物文化资产的特殊性（存续时间长、使用年限不确定等），我国现行政府会计制度中规定在文物文化资产的后续计量中不应对其计提折旧和摊销，但对与文物文化资产有关的后续支出可参照政府会计准则中“公共基础设施”的处理方式进行后续计量。

笔者认为，对文物文化资产的后续计量应根据用途分别加以核算。对于参与政府经营活动的，能在使用过程中可带来经济价值的文物文化资产，其磨损会比其他用途的文物严重，因此，应当聘请相关部门预估文物文化资产的使用年限，采用适当的折旧方法计提折旧，并根据每个会计期间应当计提的折旧金额，借记“经营费用”等，贷记“文物文

化资产累计折旧”。此外，每年年末还应对该类文物文化资产进行减值测试，政府部门可根据本期该文物文化资产的使用状况和目前市场交易评估其市场价值，当评估的市场价值小于其账面价值时，应根据二者之间的差额计提减值准备，借记“文物文化资产减值损失”，贷记“文物文化资产减值准备”。对于为满足人民群众的精神和文化需求的文物文化资产，由于不会直接投入使用，其磨损较小，文物文化资产的增值价值大于其损耗价值，因此不应计提折旧，但应当至少在每年年末对其进行价值重估。其中：对于在陈列期间由于自然灾害对文物文化资产造成严重毁损的，或者在后期鉴定过程中发现是赝品的，以及由于后期出土同类文物导致该项文物文化资产数量增多而价值减少的，需要在每年年末根据评估价值与账面价值二者之间的差额计提减值准备；对于随着时间推移导致文物价值逐渐上升的，或在后期陈列期间由于其他相似或同类文物毁损而导致该文物价值增加的，可运用两种方法进行会计核算：一是增值价值可冲减以前会计期间计提的文物文化资产减值准备，即借记“文物文化资产减值准备”，贷记“文物文化资产减值损失”；二是可增设“价值增值”二级明细科目，对于经过重新估值而价值增加的文物文化资产，应借记“文物文化资产——价值增值”，贷记“其他收入”。

（四）文物文化资产的后续支出

文物文化资产的后续支出应包含两部分内容：一是单件文物的大型修缮支出和日常维护支出；二是所有文物保存环境的长期监测和防护支出。由于文物文化资产显著区别于一般的政府资产，每次修缮和维护都是为了提高文物文化资产的使用价值，进而增加其服务潜力。因此，对于单件文物在陈列和保护过程中的大型修缮支出和日常管理过程中按规定进行的维护保养支出，笔者仍沿用

文物重置成本法思想，将该部分支出纳入到恢复层成本和维护层成本中进行资本化，计入文物文化资产成本。具体实务中应根据每次修缮和维护文物而支付的金额，财务会计借记“文物文化资产”，贷记“银行存款”等；同时预算会计也应根据已支付的费用，借记“行政支出”或“事业支出”等，贷记“资金结存——货币资金”等。对于所有文物保存环境的长期监测和防护支出，由于其监测费，防光、防湿、防高温等防护费无法准确分摊到每件文物上，因此，笔者认为可以进行费用化处理。财务会计应根据每次支付的费用，借记“其他费用”，贷记“银行存款”“库存现金”等；预算会计按照实际支付的金额，借记“其他支出”，贷记“财政拨款预算收入”等。

三、文物文化资产的信息披露

笔者认为，就目前而言，政府财务报告对文物文化资产相关信息进行确认和披露是反映我国文物价值的最优做法，具体包含表内信息确认和表外信息披露两部分内容，从不同角度对文物文化资产的价值和服务潜力进行说明。同时还可结合 Wallman 提出的财务报告彩色披露模式，对满足不同会计信息质量要求的文物文化资产和目前尚未成为文物文化资产的文物资源进行分层确认与披露。

（一）文物文化资产信息分层披露的彩色报告模式

Wallman 根据不同层次所要求的会计信息的质量不同，将会计信息分为五个层次，提出会计信息披露的彩色报告模式。根据 Wallman 彩色报告披露模式，结合文物文化资产自身的特性，笔者将文物文化资产信息披露分为三个层次：第一层次为核心层次，该层次所披露的信息要求同时满足相关性、可靠性、可计量性和可定义性四项质量要求，并且此类信息应在会计报表中进行

表1 文物文化资产实物量披露

	可移动文物文化资产				不可移动文物文化资产				合计
	古器物	艺术品	图书资源	其他	古墓葬	古建筑	古遗址	其他	
期初结存数量									
本期增加数量									
外购									
无偿调入									
接受捐赠									
交换取得									
自行发掘									
本期减少数量									
对外捐赠									
无偿调出									
毁损、报废									
期末结存数量									

表2 文物文化资产非财务信息披露内容

披露内容	解释
文物文化资产利用前景	国家对某项文物资源文化创意产品的开发前景
文物文化资产管理体系的建设	政府对文物文化资产管理的相关组织建设和内部控制制度的实施
文物文化资产采用的保护制度	政府为文物文化资产保护而制定的相关制度以及进行人员培训的投入力度
文物的毁损情况	由人为因素、自然状况以及环境变化引起的文物文化资产的毁损
破损文物的修复情况	采用相关修复技术对破损文物的恢复程度
本单位辖区内非物质文化遗产的现状	整个管辖范围内所拥有的非物质文化遗产的种类、数量以及传承现状
……	……

确认和计量。此外，为反映不同时期、不同类型文物文化资产价值的变动，应在报表附注中根据文物文化资产的分类披露其明细金额。通过该层次的披露，可将政府管理或控制的并在目前条件下能够可靠计量的文物文化资产进行合理归类和价值反映。第二层次为中间层次，即披露在目前技术水平下无法计量或无法满足可靠性要求，但符合相关性和可定义性要求的文物文化资产，如已发掘但无法对其价值进行可靠计量的文物资源。第三层次为外围层次，披露只符合相关性要求但无法满足可靠性、可计量性和可定义性三项会计信息质量要求的文物资源，如已勘探存在但尚未出土的文物资源。

(二) 加强文物文化资产非财务信息的披露

非财务信息的披露有助于非专业人员更好地了解政府对文物文化资产的管理和保护情况。目前，美国等西方国家对文物文化资产采取表内列报和表外披露相结合的披露方式，可同时反映与文物文化资产有关的财务信息和非财务信息。我国政府会计的发展目前仍在起步阶段，对文物文化资产的披露只停留在表内列报的财务信息层面。

笔者认为，为更准确、精细地反映我国文物资源的现状，我国在文物文化资产相关准则制定方面应与国际趋同，增加对文物文化资产非财务信息披露的相关内容：一是根据文物文化资产的来

源对其数量及变动进行实物量披露（见表1）；二是增加描述性文字的披露（见表2）。

通过加强对非财务信息的披露，一方面可以描述迄今为止我国所拥有的文物文化资产现状，另一方面可据此考核我国政府及相关文物保护单位的工作绩效。□

责任编辑 刘黎静

主要参考文献

- [1] 白雪利. 文物资产报告有关问题的思考[J]. 行政事业资产与财务, 2018, (7): 8-9.
- [2] 方文彬, 王玉顺, 方博轩. 基于重置成本法的文物文化资产价值计量问题探析[J]. 财务与会计, 2018, (14): 32-35.
- [3] 历国威, 李连华, 黄志雄. 新时代中国特色政府会计的改革与创新[J]. 会计研究, 2018, (6): 94-96.
- [4] 方文彬, 芮文燕. 文物资源资产负债表编制的相关问题探讨——基于国家资产负债表的编制[J]. 河北地质大学学报, 2017, (4): 20-24.
- [5] 汤健, 姚小娟, 张长江. 自然资源信息的彩色报告披露模式研究[J]. 湖南财政经济学院学报, 2016, (12): 75-82.
- [6] 许华. 基于国际视角的《政府会计准则——文物文化资产》探微[J]. 审计与理财, 2016, (11): 48-50.
- [7] 朱颖隽, 陈晓杰. 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[J]. 财务与会计, 2015, (15): 68-71.
- [8] 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, 2012, (24): 214.