

2014年预算会计理论观点述要

一、关于编制政府资产负债表研究

(一) 编制政府资产负债表的意義。

1. 有利于增加政府财政的透明度。我国是公有制为主体的社会主义国家，政府拥有庞大的资产，而且政府债务规模也非常庞大。政府每年的财政收支是流量，政府资产和负债是存量。如果只公布财政收支，将只局限于流量的透明。从市场经济角度审视，无论是作为市场化的承债主体，还是制定短、中、长期的整体运行目标，政府应该像企业一样编制健全的资产负债表。透过这张表，投资者、债权人以及社会公众能了解“国家财富”的资产与负债的结构、比例、期限，实现政府财政信息透明化。

2. 有利于发挥财政预警作用。比如有些资源枯竭型城市，靠卖地筹集财政资金，从财政收支情况来看收入是不错的，在政府资产负债表上显示为政府资产净值，但会造成社会公众对其财政状况错误的判断。一些地方政府官员通过腾挪公共部门资产来掩盖财政赤字，这种方法在政府资产负债表下就行不通了。又比如，有些官员把举债建设的功劳算在自己头上，把还本付息的责任抛给下一任官员。这种行径在政府资产负债表的分析上也容易暴露无遗。

3. 有利于地方政府强化债务管理。防范风险政府债务问题一直是社会各界关注的焦点。近两年，我国地方政府债务规模急剧扩大，地方政府在经济发展方面高度依赖信用规模的扩展，但是对自身真正的负债能力并不完全清楚。地方债务已成为影响宏观经济稳定的最大风险之一。2013年中央预算报告显示，国务院同意由财政部代理发行3 500亿元地方债，弥补地方财政收支差额。这是我国自2009年后发行地方债，额度最高的一次。2013年国务院政府工作报告指出，要继续加强地方政府性债务管理。编制政府资产负债表，有助于妥善处理债务偿还问题，从而合理控制地方政府性债务水平。

4. 有利于社会公众对政府的监督。政府资产负债表的编制，可以使人大及监督机关更多关注政府掌握的资产情况，也有助于政策制定的科学性。更重要的是，公开信息以后，便于监督。政府资产负债表形成后，应当通过审计机关的审计，向社会公开，并逐步扩大披露范围。还要定期接受人大代表的审议，其中涉及国家机密的信息可以剔除或用其他保密形式体现。

5. 有利于增强预算的完整性。一个好的预算口径，首先必须要全面反映政府和公共部门的活動。如果只能反映一小部分的政府活动，就不太可能搞清楚整个政府经济活

动的规模到底有多大，也很难厘清政府负债到底有多大，政府干预应该是加强还是应该减弱？其次，预算口径不光要反映流量也要反映存量。所谓流量就是收支和结余或赤字，存量就是资产、负债和净资产、净负债的概念。很多国家已经编制、运用政府资产负债表，有些国家甚至把净负债作为政府财政指标的重要内容之一。从财政风险角度来看，分析负债的意义往往大于赤字的意义，好的预算口径的特点是不光要反映当年的财政活动，还要反映长期的财政趋势和风险；不但要反映显性负债，更要反映或有负债。

(二) 编制政府资产负债表的难点。

1. 国有资产过于庞大而难以统计。我国公共部门非常庞大，统计上有一定的难度。许多西方国家已成功编制了政府资产负债表或公共部门资产负债表，但这些经验很难运用于我国，原因是我国的准政府部门较为庞大。公共部门内部之间的借贷款往来也非常复杂，很难准确统计。例如银监会公布的我国地方政府融资平台就有1万多个。政府资产负债表编制面临的难题是：行政单位归财政部管，国有非金融企业归国资委管，国有金融企业没有全面数据，财政拨款的事业单位只能隔几年普查一次，自然资源（土地、矿产等）更没有明确的统计数字。编制政府资产负债表的难点还在于那些地方与中央共同拥有的国有企业，能否有效纳入统计范围。由于企业的所有权性质十分复杂，其资产评估和资金划分等问题要厘清比较困难。

2. 隐形债务难以计量。比如我国养老金的隐性缺口问题，有的统计数据表明，我国养老金的缺口达4万亿元，有的说达10万亿元。除此之外，或有债务也是难以计量。或有债务的大小取决于债务违约的可能性，乐观和悲观的估计会导致债务规模差异很大。例如中国铁路总公司目前约有1.8万亿元债务（即原铁道部债务）。这些债务是否一定需要中央政府来偿付？有可能需要部分偿付，也有可能通过中国铁路总公司自身的努力独立偿还。

3. 技术原因导致数据不准确。由于技术上的问题，我国在收集相关数据方面不够准确，比较困难。比如，国有企业以价值100亿元的大楼做抵押，贷款60亿元，因为“资产=负债+所有者权益”，这样一来，负债多了60亿元，资产也相应多了60亿元，而这种信息所传达的是资产虚增，信息并不准确。又如，本来外汇储备是一种负债，但是在编制国家资产负债表时，又把外汇储备放在资产项目中。这并不合理。还如一些不上市的土地、房产如何计价；公共部门的许多资产（例如文物）也许有一定的市场价值，但不可能在市场上出售。

4. 尚未建立权责发生制会计准则。当前,我国政府会计体系仍沿用原来的预算会计管理体系。随着我国市场经济环境的变化和财政管理体制改革的深入,建立在收付实现制基础上的现行预算会计体系,已难以担当起提供各方所需政府财务会计信息之重任。现行的预算会计主要反映的是收支的计划和收支的执行,擅长对资金使用过程的控制,但对资金使用的结果是缺乏控制的。现有行政事业单位财务制度仅限于记账,对于固定资产不计提折旧,很难明确核算政府的资产状况。按照现有的政府会计核算,是典型的资产不实。如果按照这种方法来清产核资,既没有计算折旧,也没有计算增值,是没有意义的。当前执行的收付实现制的会计制度缺乏披露资产负债的能力,而我国很多资产如文物等没有原始价值。提高财政透明度,首先必须从会计制度上予以改革,使财政信息能更为真实有效地反映政府各项经济活动;其次,将预算和直接债务之外的财政信息公布于众;再次,必须建立一套完善的与债务预算制度相适应的包括政府会计和预算基础、政府资产负债表框架、政府财务报告框架等内容的地方政府债务统计与报告制度。

5. 财政管理难度加大。单一权责发生制的会计核算制度也并非尽善尽美,因为反映的是应计而非现计情况,现金流量的不可观就是其主要缺陷。为了弥补权责发生制看不出现金流情况的缺陷,企业通常会提供一份现金流量表。我国医院也是如此,自有资金采用权责发生制,但也需要编制现金流量表来看清资金情况。用现金流量表来弥补权责发生制的缺陷,但现金流量表不是按提供公共服务种类归集支出,跟预算管理肯定会有一些脱节。在我国预算现在仍是收付实现制的情况下,向权责发生制改革,如何让预算和决算对应起来,将使得财政管理变得比较复杂。这将成为此项改革的难点所在。

(三)探索编制政府资产负债表和建立权责发生制的政府综合财务报告制度的建议。

1. 研究制定《政府会计准则》。我国还没有比较完整的政府会计体系。从国外的经验看,一般而言,政府会计主要包括两个方面的内容:一是反映政府预算情况的政府预算会计,二是反映政府财务活动的政府财务会计。我国只有反映政府收支状况、资金使用情况的政府预算会计,尚未建立政府财务会计。我国的预算会计包括财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计。后两者比较容易统一。而财政总预算会计的设计与后两者有很大的不一致。如何使三者有机衔接需要研究。如果政府会计实行权责发生制核算,必须处理好决算和预算的衔接。因为财务数据会根据权责发生制会计制度形成,而预算则是基于收付实现制的。在预算会计中,财政总预算会计不核算实物资产,只有资金收支、调拨和结余;政府的实物资产是放在行政单位会计中核算的。现行的预算会计制度相对于经济社会发展需要严重滞后,政府会计改革必须首先从改革预算会计制度开始。随着预决算、“三公”经费的公开以及中央政府对地方债风险的越发重视,为未来政府财务会计的建立与权责发生制的引入提供了契机。没有科学的政府会计体系作为基础,地方政府债务风险的监控,以至于整个财政风险的监控都失去了判

断的依据。所以,需要尽快推进政府会计改革,建立政府会计准则。有关部门应制定出台《政府会计准则》,以规范权责发生制的政府综合财务报告编制工作。

2. 严格界定资产负债表与表内项目的范围。地方政府的资产负债表不仅应覆盖政府部门的资产,还应覆盖地方政府的全部下属法人,包括企业法人、事业法人、机关法人、特设机构等,最终形成县、(地)市、省三级政府财政部门出具的完整的地方政府财务报告。就全国改革方向而言,当前试编工作仅限于接受预算拨款的行政单位和事业单位,没有覆盖“企业化”的事业单位,也没有覆盖国有金融企业和国有非金融企业。从可操作角度考虑,可将各级地方政府所属政府部门、行政单位及其行政职能的派出机构(包括垂直管理的下属机构)、目前列入决算口径的事业单位纳入政府财务报告的具体列报范围。国有企业、未纳入决算口径的其他国有事业单位、有严格限定用途的基金等暂不纳入具体列报范围。

编好政府资产负债表,还要区分清楚政府性债务和政府债务。政府下属的有公共投资消费性的事业单位和融资平台公司,从严格意义上说属于政府性债务,而非政府债务。对地方政府拥有的土地、自然资源、旅游资源、房产等可以纳入统计范围。此外,要做到准确有效,资金流量作为资产评估和洞悉财政状况的重要参数一般表现得比较清楚,这也是地方债务最基本的表现形式。应配套做好地方政府现金流量表,配附于相应的资产负债表。这个定期统计地方政府现金流量的数据表,可以与地方政府资产负债表形成动静结合的评估体系,更全面地反映地方负债情况。

3. 科学编制政府资产负债表。政府资产负债表,被认为可以摸清“家底”,提高财政管理透明度;可以分析政府资产与负债的结构、比例、期限,揭示政府债务风险;可以借由资产负债表的可持续性保证经济发展的可持续性。有关部门应通过拟定并颁布相应的制度,明确编制政府资产负债表的部门、编制时间、编制政策,明确资产负债核算概述、资产负债表编制方法、资产负债核算指标解释等,使这项工作制度化、程序化和规范化。在资产、负债的分类设置上,可根据实际情况,区别并创新设置资产、负债分类,以达到政府资产负债管理目的。对非经营性资产还可以细化为公益性资产、行政事业办公性资产、国有企业非经营性资产等。首先应该从整体开始资产负债表的编制,然后推进到每个部门。全国的资产负债表是中央和地方的汇总,所以中央和地方都需编制资产负债表。资产负债表包括的资产范围很广,比如基础设施、文物、自然遗产、办公资产等。应当先从办公资产开始编制,再逐步扩展范围。政府资产负债表中的资产一般分为两个部分,一部分是实物资产,一部分是经营资产,包括持有的股权以及其他一些权益。按形态可以分为有形的和无形的,按目的可以分经营的和非经营性的。在定期编制政府资产负债表的基础上,还要建立多维度、多角度的精细化资产、负债分析体系,并结合财政收支预算,制定财务模型,做出精细的分析报告,为拟定相关政策提供科学依据。

4. 发挥政府资产负债表对中长期财政的预测作用。编制政府资产负债表,是为了更全面反映地方政府的财政

形势,服务于财政管理体制改革的整体需要,促进财政中长期政策研究和促进财政可持续发展。实践表明,通过政府资产负债表中的债务分析,可判断当期政府债务风险,提供未来政府债务可持续性,帮助判断预算的赤字(增加政府的净负债)对政府偿债能力的影响,判断资产的下降(比如土地卖掉或价值缩水后)对政府今后偿债能力的影响。同时,编制和公布政府资产负债表,可以提高财政与政府的透明度,有利于社会公众和各级人大的监督,更加科学地制定财政3年、5年期的滚动预算,有效促进财政改革发展。

5. 加强对政府资产负债表的审计监督。审计机关要通过“同级审”和“上审下”相结合的方式,对政府资产负债表进行审计监督,政府资产负债表审计内容和重点包括:一是政府性债务规模,以及债务人、债务来源和债务资金投向等结构情况;二是政府性债务管理情况;三是政府性债务举借情况;四是政府性债务资金使用情况;五是本级财政和预算部门、单位结余资金等。

二、关于政府固定资产核算问题研究

(一)我国政府会计固定资产核算现状及问题。

1. 固定资产核算现状。在当前的管理方式下,我国政府的各类固定资产,分散在各个政府单位和国有企业中进行管理,主要分为3种管理形式:

①政府单位管理并自用的固定资产。这类固定资产是我国政府会计制度定义固定资产的主要内容。各个政府单位对其自用的各项固定资产,大多进行了必要的会计初始确认和计量,在政府单位会计报表上以“固定资产”项目列报。如行政单位履行管理职能、事业单位完成事业活动所必需的房屋建筑物、专用设备、通用设备;部分文物和陈列品、图书、档案;家具、用具、装具等。这些经过部门报表汇总,形成政府整体财务报告的固定资产,除医疗等个别行业的事业单位之外,大多没有进行折旧和后续大型修缮或改良的资本化处理。

②政府单位管理的公共固定资产。政府单位控制或管理的非自用的固定资产,统称为公共固定资产。公共固定资产主要是政府单位负责管理的公共基础设施、文化文物资产、其他公共固定资产等。这些固定资产一般只由政府单位管理,供社会公众使用,在会计准则或制度对固定资产确认标准不完善的情况下,政府单位多数不确认。只有部分公共基础设施(如水利设施),以及部分文物(如博物馆收藏的有购买价格的文物等),由履行管理职能的政府单位进行会计的初始确认和计量,并在单位的报表上进行披露。更多的公共固定资产,主要是各种公共基础设施(不含水利设施)、文化和文物资产,也只在实务中进行实物登记和统计,并没有进行相关的会计核算。

③国有企业受托管理的政府固定资产。我国的一些营利性企业受政府委托,管理部分非营利性公共基础设施。政府对这些资产的使用、费用弥补、处置等享有权利和承担义务,企业只是遵照政府的协议代为管理,仍旧属于政府固定资产。在当前情况下,多数按照企业固定资产进行会计处理,在企业的“固定资产”账户中核算并在企业报表中列示,

但在企业中的核算并不一致。调查发现,企业对受托管理的非营利性公共基础设施是否计提折旧,往往要看政府给予的补贴中是否包含折旧费用。如果政府给予的补贴中包含折旧费用,企业就对公共基础设施计提折旧,其账面价值就为公共基础设施的净值;如果政府给予的补贴中不包含折旧费用,企业就不对公共基础设施计提折旧,其账面价值就为公共基础设施的原值。

2. 固定资产核算存在的问题。

①政府固定资产核算的问题:一是政府固定资产的核算存在空白。调查发现,除了执行《水利工程管理单位会计制度》的水利事业单位对水利工程设施进行固定资产核算以外,绝大多数政府公共固定资产都没有进行会计核算,形成政府固定资产核算的空白区域,致使通过政府单位会计报表汇总反映的政府固定资产缺少一大块内容。二是大多数固定资产没有反映其净值。除《医院会计制度》和《国有建设单位会计制度》的规定以外,《行政单位会计制度》《事业单位会计制度》(1997)和其他行业的事业单位会计制度都没有规定对固定资产计提折旧。因此,大多数政府单位报表中反映的固定资产都是固定资产的原值,造成固定资产账面价值虚高。三是固定资产的后续计量核算不规范。调查发现,很多单位对固定资产大修、更新改造的支出是否资本化、是否增加固定资产账面价值、如何变更固定资产原有价值,都没有统一的做法。

②政府公共基础设施的会计核算问题。我国的公共基础设施部分由政府直接管理或委托企业进行运营,运营费用由政府出资解决,其会计核算属于政府会计核算范围。管理与核算基本上分为两块:一是由政府行政事业单位管理与核算,对公共基础设施的核算按照行政事业单位会计制度进行;二是由企业或企业化运营的事业单位管理与核算,对公共基础设施的核算按照企业会计制度或类似于企业会计制度的制度进行。当前公共基础设施核算主要存在以下问题:一是大部分行政事业单位管理的公共基础设施没有入账,不在账面和报表中反映,造成政府资产报告的缺项;二是有些事业单位管理的公共基础设施列入单位固定资产项目下核算,混淆了单位自用的固定资产与单位管理的公共基础设施资产的性质区别;三是有些企业化管理的公共基础设施政府不按照全部成本费用补偿(如缺少对折旧的费用补偿),就不计提折旧,公共基础设施的账面价值为原值;四是有的企业管理的公共基础设施没有记入企业会计账,也没有在政府会计账上反映。

(二)我国政府会计固定资产会计核算问题探索。

1. 固定资产核算的政府会计主体。政府的固定资产,都是由具体的政府单位进行管理的。确认一项固定资产是否属于政府固定资产,应判断拥有或控制固定资产的会计主体是否属于政府会计主体。确认为政府单位会计主体的组织应该:属于政府单位;独立核算。

属于政府的各种固定资产一般都有其具体的管理单位,这些单位具有直接管理政府固定资产的责任,代表国家行使对固定资产的管理、处置权力。因此对于政府固定资产的核算,除了要求直接管理单位核算自己使用的固定资产以

外,还应要求管理单位对本单位管理、供社会公众使用的政府固定资产进行核算,即按照“谁管理、谁核算、谁报告”的原则确定固定资产的核算主体(政府单位),以及某个政府单位核算固定资产的范围。

2. 固定资产的分类和范围。凡是没有被分类为公共基础设施和文化文物资产的政府固定资产,都属于普通固定资产。具体而言,这类固定资产包括:

①政府单位自己使用的固定资产。主要是政府单位为履行职能而需要使用的固定资产,其提供服务能力或经济效益的受益者主要是政府单位。

②公共固定资产。从重要性出发,本研究中所列示的公共固定资产,包括开放图书馆的图书及相关设施、开放博物馆的展览品及相关设施、管理公共基础设施的政府单位为了维护公共基础设施而必须持有和使用的专业固定资产(如维护用的工程车辆、维修设备)等。

③政府单位控制和管理居民保障住房。这类房屋按照低于市价的租金进行出租,属于政府向社会提供服务的一种资产,应当划归普通固定资产中的公共固定资产类别。

在普通固定资产的核算中,房屋建筑、工具、用具等的会计核算,没有特殊的要求,只要按照固定资产核算的一般要求即可。在普通固定资产大类中,需要研究的是对核算有特殊要求的资产。这些资产包括:图书和档案,动植物。

3. 固定资产的计量。

①资产计量属性与政府固定资产计量。与政府固定资产计量有关的计量属性包括:历史成本,重置成本,公允价值。对于政府固定资产核算来说,不同计量属性具有不同作用。

历史成本。历史成本反映政府购置固定资产所耗费的资金。按照历史成本对固定资产进行初始计量和后续计量(折旧),可以反映政府使用的资金在哪些期间发挥作用,有利于反映政府使用公共资金的受托责任履行情况。

重置成本。重置成本反映政府更换固定资产按照现有市场价格计算所需要的资金。按照重置成本核算固定资产,可以反映固定资产更换或新增固定资产需要的资金数量,为进行资金预算管理提供信息。

公允价值。公允价值反映固定资产出售(出租)可换回的现金数量。按照公允价值核算固定资产,可以反映用于出售(出租)的资产价值。

政府的固定资产中,绝大部分由政府单位使用和社会公众免费使用,不用于出售或商业出租。因此,公允价值计量属性一般不适用于政府固定资产的核算。

综合考虑历史成本和重置成本的优缺点,建议政府固定资产的核算一般还是采用历史成本计量;只对没有历史成本的固定资产,采用重置成本计量。

②固定资产的初始计量。

存在历史成本资料的政府固定资产。不论是政府单位保留的历史成本数据,还是固定资产的原所有者保留的历史成本数据,都可以作为依据确定固定资产的原值。参考企业准则,内容可以包括固定资产购买价格或者建造成本,而且包括为使固定资产达到预计的可使用状况而发生的必要费用,如保险费、安装费等。

不存在历史成本资料的政府固定资产。政府已在使用、未确认且不存在历史成本资料的固定资产(如盘盈资产),以及政府通过非交易方式获得的固定资产,如通过捐赠、没收等方式获得的固定资产,如果没有可查的历史成本记录,则需要考虑按照重置成本方式计量。

存在会计计量困难的政府固定资产。政府固定资产中的一些类别,比如非购买的文物等,既无历史成本,也无重置成本,评估也缺乏必需的依据,无法进行会计上的货币计量。对于这些符合政府固定资产定义,由于货币计量困难,无法在会计账户中记录,也就不能在政府会计报表上进行列示。

4. 固定资产的信息披露。

①会计报表中的固定资产列报。能够以货币计量的固定资产,应该按照上述政府会计报表层面分类的固定资产四大类别分类列示在政府整体会计报表中。对于政府单位,可以根据单位性质对固定资产的分类要求,在单位会计报表中以更明细的分类详细列示某类固定资产。

政府固定资产的原值、累积折旧和固定资产净值,是未来政府部门更新单位固定资产决策需要使用的价值依据和时间依据。固定资产中需要计提折旧的,应当在政府单位会计报表中以原值、累积折旧和固定资产净值的方式列示相应的金额;不需要计提折旧的固定资产,则只列示原值的金额。在政府整体层面,政府固定资产可以直接按照固定资产的净值列报。

②会计报表附注中政府固定资产的信息披露。在会计报表附注中,应该至少对固定资产表内信息作以下的说明:

- 各类固定资产初始计量方法选择;
- 各类固定资产折旧情况及折旧政策选择;
- 各类固定资产后续计量方法选择;
- 各类固定资产的明细分类及其价值;
- 各类固定资产的重大价值变化及其原因。

③固定资产的表外披露。需要在政府会计报告中披露的政府固定资产,有一部分可能无法进行会计计量。比如文化与文物资产,很多不仅没有经过交易不存在历史成本,还因为存在交易障碍,甚至根本没有市场交易,更无法用货币衡量其价值。这些固定资产无法在会计报表上列示,只能通过实物量的形式,在政府会计报告中进行表外披露。

5. 公共基础设施的核算。

①公共基础设施的概念。公共基础设施是指为直接生产部门和人民生活提供共同条件和公共服务的设施。国际上政府会计对于公共基础设施虽无一致的定义,但对公共基础设施的基本特点仍具有大体一致的描述。本研究借鉴于此,结合对我国政府会计的研究,认为我国政府公共基础设施的界定标准应该包括以下3项:

网络性或网点性。网络型基础设施是指其中的每个部分只有作为网络的一部分时,才能充分体现其服务潜力或经济利益。比如道路、给排水系统。网点型基础设施是指在整个行政区划内分布成系统的设施,其功能范围联合起来后覆盖大部分或全部居民,如垃圾处理设施、公共卫生设施、社区公共设施、公园绿地等。

使用寿命长。公共基础设施本身即便其中的部分资产寿命期间有限,政府也会在有计划的更新、重建、维护中保持整个系统长时间的寿命,不能随意废弃。如公共照明系统,尽管单个组成部分(如灯杆)使用寿命有限,但是整个系统却有长的寿命期间。

地点固定。公共基础设施中的单项资产可能会增加或废弃,但是作为系统整体,是固定存在,不可移动的。如何确认某项固定资产是否属于公共基础设施的一部分,可以按照以下两条标准判断:

必须是维持公共基础设施基本功能不可或缺的。比如,高速路上的固定护栏。如果是可移动的临时防护栏等,则属于普通固定资产。

必须是安装并固定在该公共设施系统中,不可轻易移动的。比如给排水系统中大型泵站内部安装固定的给排水设备和监控仪器。如果是移动使用的仪器设备、修理工具等,则属于普通固定资产。

②政府公共基础设施的分类。根据政府公共基础设施的界定标准,借鉴国际经验,可以将我国政府公共基础设施按照基础设施的功能和物理形态分为以下几类:公路,铁路,机场,码头,公交,供电,供水,排水,通讯,供热,供燃气,水利,城市广场,城市绿地,社区公共设施,其他公共设施。

政府会计核算和报告的公共基础设施属于政府单位占有并管理的非营利性公共基础设施。采用经营性运营方式由企业直接管理,则属于企业的资产,而不属于政府管理的公共基础设施。我国的铁路、机场、码头、公交、电力、自来水、通讯、供热、供燃气等系统基本由企业运营,在政府会计核算和财务报告中,不应作为政府公共基础设施确认和报告。

如果某类公共基础设施采用非经营性运营方式由企业代为运营,由政府出资解决建设、维护等资金,那么仍属于政府管理的公共基础设施。

③公共基础设施的信息披露。在政府的会计报表中,要单独设置“公共基础设施”栏目,登记“公共基础设施”的资产净额。

在“公共基础设施”栏目中,除了填列政府单位管理的公共基础设施资产金额以外,还要填列企业受托管理、但企业不负有保值责任的公共基础设施。对企业不负有保值责任的公共基础设施,按照企业报表中反映的公共基础设施资产负债表中的公共基础设施资产净值填列;同时,政府会计报表的“对国有出资企业投资”栏目中,不反映企业报表中反映的公共基础设施资产负债表中的公共基础设施净资产。

除了对政府管理的公共基础设施的价值进行信息披露外,在政府会计报告中还应当对包括营利性公共基础设施(包括企业负有保值责任的公共基础设施)在内的全部公共基础设施进行披露,以便于会计信息使用者全面了解政府服务能力的物质基础以及政府在建设公共基础设施方面所作的努力。

全部的公共基础设施分类,应在政府主体的公共基础设施类别之外,增加包括航空、航运、铁路、城市轨道交通、公共交通、自来水、煤气、电力、高速公路等企业所有或控制的公共基础设施类别。对全部公共基础设施的信息披露,

可以采用披露非价值信息的方法。需要披露的公共基础设施非价值信息和其他信息主要包括:公共基础设施的实物量;公共基础设施服务能力;政府本期在公共基础设施上投入的资金。

6. 文化文物资产的核算。

①文化文物资产的概念。文化与文物资产是指用于展览、教育或研究等目的的历史文物、艺术品以及其他具有文化或历史价值并作长期或永久保存的典藏等。一般的文化资产与文物的区别仅在于文物是经过国家权威文物机构认定的文化资产。有时也出现普通固定资产因被认定为文物转为文化文物资产的情况,如将某处房屋确定为名人故居。

②文化文物资产的核算问题。文化文物资产核算中的特殊问题包括两个方面:一是文化文物资产初始确认;二是文化文物资产的后续计量。

政府管理的文化文物资产中,通过市场购买部分不多,很多没有一般意义上的历史成本。大多数文化文物资产是政府通过接受以前政府传下的及考古发掘、无偿征集等方式得到的。在对文化文物资产的确认中,如何计量成为政府会计的一个难点,初始计量及确认入账主要按照以下原则:

政府从以前政府机构无偿接收的文化文物资产,原来已经入账的,按照原来账面余额入账;原来没有入账、有同类物品市场价格的,按照市场价格入账;没有同类物品市场价格和没有原来账面成本的,不确认及入账。

接受捐赠人无偿捐赠给政府的文化文物资产,有同类物品市场价格的,按照市场价格入账;没有同类物品市场价格的,不确认及入账。奖励给捐赠人的奖金,作为费用,不记入文化文物资产账面价值。

政府按照法律规定无偿取得新发现的文化文物资产(包括由发现人依法上交国家),有同类物品市场价格的,按照市场价格入账;没有同类物品市场价格的,不确认及入账。奖励给发现上交人的奖金,作为费用,不记入文化文物资产账面价值。

通过考古挖掘取得的文化文物资产,不确认及入账。政府支付的考古挖掘费用,作为费用,不记入文化文物资产账面价值。

政府通过海外市场购买回原属于本国的文化文物资产,按照市场价格及其他相关成本入账。

③文化文物资产的信息披露问题。在各类固定资产中,文化文物资产是最多的不能按照成本入账的资产。这是因为,很多文化文物资产的价值计量困难,有些不能在表内确认,有些虽然已经在表内确认但仍无法反映实际价值,仅靠报表披露的文化文物资产信息不足以说明政府拥有的文化文物资产规模。因此,文化文物资产的会计信息披露,更要倚重于表外披露。对文化文物资产的会计报告应当分为两部分:一是在表内确认的文化文物资产,应当在资产负债表内单列项目进行报告;二是对文化文物资产采用实物计量的方式在表外进行披露。表外披露的文化文物资产信息应当包括:文化文物资产的实务量,包括等级和数量等;文化文物资产数量的变化原因;维护文化文物资产的支出。

(全国预算与会计研究会供稿)