

具有文物文化属性实物资产的 会计适用科目辨析

燕鹏飞

具有文物文化属性的实物资产作为文博事业单位直接控制的重要国有资产,由于我国尚未对具有文物文化属性的实物资产出台专门的政策,因此其适用的会计处理科目属于“文物文化资产”科目还是“固定资产——文物和陈列品”科目尚未有明确界定。本文根据政府会计准则制度,从定义、需求和计量三个角度进行探讨分析。

(一) 从定义角度

根据政府会计制度中“文物文化资产”科目和“固定资产——文物和陈列品”的定义,文博事业单位控制具有文物文化属性的实物资产的目的是为满足社会公众需求的,确认为“文物文化资产”;为满足自身开展业务活动需求的,确认为“固定资产——文物和陈列品”。

我国文化馆、美术馆、博物馆等文博事业单位的传统业务职能是收藏、保存、修复、研究与展示等,现已逐步发展出公共教育职能,成为公共文化服务的重要载体。因此,文博事业单位取得的具有文物文化属性的实物资产,无论是用于收藏、保存、修复、研究与展示的传统业务,还是为了满足社会公众的公共教育需求,其根本都属于自身开展业务活动。从“文物文化资产”科目和“固定资产——文物和陈列品”科目定义角度出发,具有文物文化属性的实物资产应确认为“固定资产——文物和陈列品”。

(二) 从需求角度

我国具有文物文化属性的实物资产目前主要包括没有明确的单位进行管理或管理不善存在错漏风险、有明确的管理单位且管理方法成熟有效两种状态。

“文物文化资产”科目的设立是为了核算具有文物文化属性实物资产的第一种状态。我国以往行政事业单位以收付实现制为会计基础,存在着大量没有明确管理单位或管理单位自接收后一直未入账、统计、上报而存在错漏风险的具有文物文化属性的实物资产(如直接划拨给某级政府管理、开放给公众参观的名人故居等),这类资产以不可移动且未形成专门保护机构的古建、遗址为主。为使其获得妥善的管理、保护和利用,各级政府或相关管理机构应对所辖管的具有文物文化属性的实物资产进行核查,凡应纳入本单位管理范围内的,无论外购、接受其他单位无偿调入还是接受捐赠,均应通过“文物文化资产”科目进行管理。

“固定资产——文物和陈列品”科目的设立是为了解决具有文物文化属性的实物资产的第二种状态。对于文博事业单位而言,直接控制的具有文物文化属性的实物资产应是明确清晰且有着成熟的财务处理方法和管理制度,因此对于其直接控制的具有文物文化属性的实物资产应当继续使用“固定资产——文物和陈列品”科目核算。

(三) 从计量角度

具有文物文化属性的实物资产具备不可再生、难以替代等特性,因此大量旧藏、发掘和接受无偿捐赠、未发生过货币交易的具有文物文化属性的实物资产难以用历史成本、重置成本和公允价值计量。“固定资产——文物和陈列品”科目在后续计量中不计提折旧,且装裱、修复等支出费用化处理的计量模式既满足了文博事业单位对其控制的具有文物文化属性的实物资产的管理规范,又便于精确地进行会计处理。

具有文物文化属性的实物资产确认为“文物文化资产”科目时,其初始计量与“固定资产——文物和陈列品”相同,然而当其成本无法可靠取得时,文物文化资产不得以名义价值入账,单位需设置备查簿进行登记,待成本能够可靠计量后入账。在实际工作中,备查簿的设置会形成大量账外备查资产,不利于资产的管理。“文物文化资产”科目的后续计量按政府会计制度规定要参照“公共基础设施”科目进行处理,但文博事业单位控制的具有文物文化属性的实物资产大多为小体量、可移动的资产,参照“公共基础设施”科目通过“在建工程”科目进行核算显然不妥。因此,从计量的角度考虑,文博事业单位更适合将具有文物文化属性的实物资产确认为“固定资产——文物和陈列品”。

(作者单位:中国美术馆)

责任编辑 樊柯馨