

文物文化资产会计确认的国际经验与借鉴*

The International Expenence and Reference to Accounting Standards
for Cultural Heritage Assets

李莉¹ 廖一波² 陈敏²

Li Li¹ Liao Yibo² Chen Min²

(1. 湖南省博物馆, 长沙, 410005; 2. 湖南大学, 长沙, 410082)

(1. Hunan Museum, Changsha, 410005; 2. Hunan University, Changsha, 410082)

内容提要: 目前国际上许多国家已相继出台关于文化遗产资产的会计准则, 我国文物文化资产的会计管理准则尚在酝酿中。随着政府会计改革的深化, 文物文化资产的会计处理急需规范化、制度化。国际公共部门会计准则理事会以及美国、英国、澳大利亚、新西兰等国会计准则中关于文化遗产资产确认和计量的相关规定, 可以为我国文物部门加强和提高文物文化资产的管理和会计核算提供参考。

关键词: 文物文化资产 会计确认 国内现状 国际借鉴

Abstract: At the moment, many international countries around the globe have established accounting standards for cultural heritage assets; at the same time, the accounting standards for cultural heritage assets in China are in the process of maturing. With the government's accountancy reform having been developed in depth, cultural inheritance also desperately needs to be specified and regulated. This analysis will introduce the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). It will also explain specific accounting standards of countries for example: the USA, the UK, Australia, New Zealand and etc.; it will target measurement criteria and confirmations of cultural assets. The purpose is to enhance the administration of our cultural relic departments and to provide useful references for account adjustments.

Key Words: Cultural heritage assets; accounting standards; national situation; international reference

一、引言

文物文化资产的会计核算, 已成为文博界讨论

的焦点, 其中文物文化资产在会计上的确认和计量是学者们尤为关注的问题。在世界范围内, 文物文

* 本文为湖南省博物馆“文物文化资产管理体系构建研究”项目阶段性研究成果。

化资产的会计核算都是难题,反映出现行会计制度难以准确核算文物文化资产的真实价值。从20世纪八九十年代开始,英美等国和国际组织就开始进行政府会计改革,并且逐步规范了文化遗产资产的会计核算,将文化遗产资产纳入政府或公共部门财务报告体系。例如英国、美国、新西兰、澳大利亚等发布和采用的现行政府会计准则中就有关于文化遗产资产的管理条例和准则。本文拟分析部分国家和机构出台的关于文化遗产资产的相关会计准则及学者们发表的学术论文,总结文化遗产资产会计核算研究的成果,为国内文物文化资产管理提供参考。

需要注意的是,关于文物文化资产的概念各国不尽相同,所用的术语也有差别。国外多用“文化遗产”“遗产资产”“文化遗产资产”等术语,国内使用“文物文化资产”。为方便起见,本文在叙述国外会计制度准则时,一律使用“文化遗产资产”,在论及我国文物文化资产会计管理时,则使用“文物文化资产”。

二、各国关于文化遗产资产会计确认的规定

尽管对文化遗产资产的会计核算仍然存在争议,但目前许多国家和地区均制定了相关准则,将文化遗产资产纳入资产负债表。如国际公共部门会计准则(IPSAS)、美国联邦财务会计概念和标准声明(SFFAS)、英国会计准则委员会(ASB)遗产资产准则(FRS 30)、澳大利亚财政部发布的财务报表指南(AASB)、新西兰财政部发布的会计指引(FRSB)等。这些国际准则或制度规范普遍使用了“遗产”(Heritage)一词。“遗产”主要包括具有重要历史、文化和教育等意义的建筑物、馆藏文物、遗址等,这对于我国文物文化资产的会计研究具有借鉴意义。

“国际公共部门会计准则”(IPSAS)采用“文化遗产(Culture Heritage)”这个名词,将文化遗产描述为在考古、建筑、农业、艺术、文化、环境、历史、自然、科学技术等方面具有稀有性或重要性,为了当代和后代的利益而无限期保存的物品。IPSAS确

认文化遗产的条件比较模糊,而且并未强制要求确认和计量文化遗产。如果有关部门选择在财务报表中确认文化遗产,那么可以遵循IPSAS第17号有形资产或第31号无形资产的规定。有形的文化遗产主要包括历史建筑物和古迹、考古遗址、保护区和自然保护区以及艺术品等,要求文化遗产不仅要包括资产价值,还应具有未来的经济利益或服务潜力。例如,历史建筑被当成办公楼使用时,应依照固定资产准则的要求进行确认和计量。固定资产按取得成本进行初始计量,成本主要包括购买价款以及为构建此项固定资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出,不包括管理费用或其他间接费用。只有通过非交换方式(政府业务补贴和专项补助等)获得资产项目时,其成本才按照收购日的公允价值计量。固定资产后续计量按成本或重估日的公允价值减累计折旧及减值。资产的重估金额通常参考市场价值来确定。如果无法确定资产的市场价值,就参考同类型资产的公允价值。如果市场上没有可以参考的资产价值,则可以使用复制成本、折旧后重置成本或改扩建成本来确定公允价值。文化遗产的摊销和折旧方法参照无形资产准则、固定资产准则中的规定。准则同时规定对文化遗产进行以下披露:使用的计量基础,使用的折旧方法(如果有的话),期末累计折旧金额(如有的话),账面价值,核对期初和期末的账面金额,列示文化遗产的主要构成、增减变动情况^[1]。

英国会计准则委员会(ASB)使用了“遗产资产(Heritage Asset)”这个名词。在遗产资产准则(FRS 30)^[2]中,将遗产资产定义为具有历史、艺术、科学、技术、地理或环境特质的有形资产,主要用于维护知识和文化。如果资产先前已经会计核算或是最近购买,可获得有关其成本或价值的信息,则以取得成本作为固定资产进行核算。如果无法获得此信息,且获得信息的成本大于收益,则遗产资产不会在资产负债表中得到确认,但应在附注中披露关于遗产资产的信息。寿命不确定的遗产资产不需要计提折旧。当出现减值迹象时,需要对遗产资产进行减值测试,例如,资产遭受物理损坏或对其真实性产生怀疑。已确认的减值应根据FRS 11“固定资产和商誉减

值”的确认和计量要求进行处理。

英国《政府财务报告手册》明确规定了各会计要素在确认、计量与报告过程中的标准，并且对公共部门特殊资产的会计确认做出了规定。《政府财务报告手册》将遗产资产定义为：因文化、历史或环境等方面的原因而保存，并且传承给下一代的资产，例如博物馆和艺术品、考古旧址、历史建筑、具有重大历史意义的军事和科学设备等。如果遗产资产的成本或公允价值能够可靠取得，那么遗产资产应在资产负债表的资产项目中单独列报。遗产资产主要分为经营性和非经营性两类，对于不同类型的遗产资产应使用不同的方法进行会计核算。公共部门持有非经营性遗产资产主要是出于历史传承方面的因素。非经营性遗产资产的计价方法如下：在会计期间取得的非经营性遗产资产，根据取得时的成本计价；近期接受捐赠获得的以及现有的非经营性遗产资产，按照可实现净值和折旧后重置成本孰低法进行计量（当存在同类型资产的交易市场时）；如果没有同类型的资产交易市场，按照折旧后重置成本进行计量；如果资产没有重置成本，则按零计价。经营性遗产资产的持有目的除了历史传承，还包括使资产用于其他活动或者提供其他方面的服务。经营性遗产资产的会计处理方法遵循固定资产准则要求^[3]。

在美国联邦财务会计概念和标准声明（SFAS 29）中，采用的是“遗产资产（Heritage Assets）”这个名词。遗产资产被定义为一项具有文化、历史、环境、教育、艺术意义或在某方面具有代表性的资产。遗产资产分为收藏式遗产资产、非收藏式遗产资产两大类。收藏式遗产资产主要包括馆藏文物和艺术品；非收藏式遗产资产主要包括公园、纪念碑、遗址、建筑物等。遗产资产一般具有两种功能，历史文物功能和一般政府运作功能。当一项遗产资产同时具备这两种功能，则被视为多用途遗产资产，与其他遗产资产的会计处理略有不同，例如被用作办公大楼的财政部大楼、胡佛大坝就属于多用途遗产资产。遗产资产根据规定按照取得时发生的净成本入账。接受捐赠的一般文物可以不确认该

遗产资产的成本；而接受捐赠的多用途遗产资产则需要按照取得时的公允价值进行入账。遗产资产的改善、整修或重建按发生的实际成本入账。多用途遗产资产的改善、整修或重建成本根据固定资产准则的规定，按估计的可使用寿命期间进行折旧^[4]。

澳大利亚财政部发布的《财务报表指南》使用“文化遗产资产（Heritage and Culture Assets）”这个名词，将文化遗产资产定义为满足以下三个条件的资产：用于社会利益，代表澳大利亚的文化和历史背景，使用目的与其文化、环境或历史意义有关^[5]。文化遗产资产不包括用来协助展示、运输或储存的物品，除非它们本身具有这种资产价值或者是资产的组成部分。尽管具有内在的资产价值，但并非所有的文化遗产资产都符合资产的会计定义。只有文化遗产资产满足固定资产（AASB 116）或投资资产（AASB 140）的确认条件，即能够实现其使用目标并且该资源的成本或者价值能够可靠地计量，才能进入资产负债表。免费或以名义成本收购的文化遗产资产，必须在收购日按公允价值进行确认。保管单位将需要运用专业判断来确定在获得文化遗产资产之日是否可以可靠地计量公允价值。文化遗产资产可被视为拥有无限使用寿命，因此不需要计提折旧。只有当满足固定资产准则（AASB 第116号）并且能够确定寿命有限的情况下才对这些资产进行折旧^[6]。当财务报告的主体控制或管理文化遗产资产时，财务报表附注必须披露对这些文化遗产资产项目的描述，文化遗产资产的管理和保存政策^[7]。

新西兰财政部发布的会计指引中采用的是“文化遗产资产（Heritage and Culture Assets）”这个名词，将其定义为因独特的文化、历史、地理、科学或环境属性而持有的资产。资产持有者能通过这些资产来实现展览、教育、研究和保护方面的目标，所有这些目标都旨在为国家提供文化服务^[8]。由于文化遗产资产是图书馆、博物馆、美术馆或其他实体用于为公民提供服务的资产，因此它们被视为固定资产，应将其纳入固定资产科目进行确认和计量。如果资产不能真实地复制或替换，并且没有市场可以提供估值，则不会以资产的形式进入财务报告。

例如,皇家研究机构拥有各种馆藏、图书馆资源和数据库,这些都是相关人员从事的研究工作的一个组成部分。这些收藏品是高度专业化的,没有可靠的基础来建立估值。当资产持有者决定重新评估文化遗产资产,需按照以下程序来确定资产的公允价值:如果同一资产或类似资产存在活跃市场,那么市场价格被视为公允价值;如果不存在活跃市场,应使用其他市场证据来确定公允价值;如果没有市场,则使用折旧重置成本(DRC)。例如,对于自然博物馆的动植物标本,折旧重置成本包括去探险或实地考察以重新收集相同标本的成本,以及其文件和准备相关的成本。艺术作品和博物馆藏品等资产的使用寿命很长,对于此类收集品,通过适当的修复和保护可以将损坏率降低到可以忽略不计的程度,因此,不应计提折旧(或零折旧),但要求至少每五年重新评估文化遗产资产^[9]。

三、我国文物文化资产会计确认的现状

《中华人民共和国文物保护法》认定的文物类别有:①具有历史、艺术、科学价值的古文化遗址、古墓葬、古建筑、石窟寺和石刻、壁画;②与重大历史事件、革命运动或者著名人物有关的以及具有重要纪念意义、教育意义或者史料价值的近代现代重要史迹、实物、代表性建筑;③历史上各时代珍贵的艺术品、工艺美术品;④历史上各时代重要的文献资料以及具有历史、艺术、科学价值的手稿和图书资料等;⑤反映历史上各时代、各民族社会制度、社会生产、社会生活的代表性实物。而具有科学价值的古脊椎动物化石和古人类化石同文物一样受国家保护。

《民间非营利组织会计制度》设置了单独的会计科目“文物文化资产”进行核算。《民间非营利组织会计制度——会计科目和会计报表》将文物文化资产定义为: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者历史价值并作长期或者永久保存的典藏等。文物文化资产在取得时,应当按照取得时的实际成本入账。取得时的

实际成本包括买价、包装费、运输费、交纳的有关税金等相关费用,以及为使文物文化资产达到预定可使用状态前所必要的支出。

2013年财政部颁布了《高等学校会计制度》,规定在高等院校会计核算中,文物资产应根据固定资产的确认和核算办法进行管理,并且将文物资产归类为固定资产科目下的“文物和陈列品”。但在实际情况中,由于文物资产价值评估的困难性,一些高校在文物资产的会计核算工作中存在较大的问题。

《企业会计准则》未对文物资产进行明确定义。对于企业设立的展览室、陈列室,其中的字画、古玩、纪念物品等文物或艺术品,一般计入固定资产或非流动资产等科目进行会计处理。企业持有的文物与陈列品和文博单位的文物文化资产持有目的存在差异,前者是企业为满足自身开展业务活动以及资产保值增值所持有,而后者是为满足社会公共需求。企业与行政事业单位的持有目的以及资产用途不同,因此二者的会计处理也存在明显差异。

财政部印发的《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》(以下简称《政府会计制度》)已于2019年1月1日实施。《政府会计制度》将“文物文化资产”单独列为一项资产类型,与“固定资产”并列为非流动资产,并且规定“文物文化资产”科目用于核算单位为满足社会公共需求而控制的文物文化资产的成本。而对于单位为满足自身开展业务活动或其他活动需要而控制的文物和陈列品,例如古玩、字画、纪念物品等,归集为“固定资产”科目下的“文物和陈列品”。《政府会计制度》规定了通过外购、其他单位无偿调入和捐赠这三种方式取得的文物文化资产的会计处理,如果成本能可靠取得,则按照确定的成本进行核算;如果成本无法可靠取得,则进行费用化处理^[10]。2018年财政部印发的《关于进一步做好政府会计准则制度新旧衔接和加强行政事业单位资产核算的通知》(以下简称《新旧衔接》),进一步明确对于成本无法可靠取得的文物文化资产,设置备查簿进行登记,待成本能够可靠确定后按照规定及时入账;以前按名义金额计入“固定资产-文物和陈列品”的馆藏文物,首先转入

新账“文物文化资产”科目，然后在新账中冲销原账名义金额合计数，并进行备查簿登记。

四、结语

目前，许多国家和政府部门已充分认识到文化遗产资产的财务特殊性以及文化遗产资产作为一种公共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单设一科或纳入固定资产等相关准则中予以计量，并制定了具体的准则规定文物资产的会计确认。

国际上，文化遗产资产的会计确认经历了从不被认可到基本认可的过程。2010年以前，国际上关于文化遗产资产的会计处理存在较大的争议，学者认为文化遗产资产不满足会计上的资产确认条件，且对文化遗产资产进行确认的成本大于收益，因此选择不纳入会计核算。但随着对文化遗产资产研究的深入以及文化遗产资产计价技术的成熟，越来越多的专家学者认为应该将文化遗产资产单独确认为一项资产。从各国相关准则规定来看，确认文化遗产资产的前提是对文化遗产资产进行分类，例如英国ABS将遗产资产划分为经营性遗产资产和非经营性遗产资产两类；美国SFAS把遗产资产划分为收藏式

遗产资产和非收藏式遗产资产；澳大利亚AASB将遗产和文化资产分为满足固定资产、投资性资产条件和不符合条件的遗产和文化资产；新西兰FRSB将遗产和文化资产是否符合固定资产的定义作为遗产和文化资产分类的标准。在会计计量属性方面，各国准则主要采用历史成本、公允价值、重置成本和折旧重置成本，对于无法取得相关信息的文物资产，有的国家选择不纳入财务报表，而只在报表附注中披露。

我国博物馆的现实情况是馆藏文物不仅包括《政府会计制度》明确的通过外购、其他单位调入和捐赠方式取得的文物文化资产，还包括通过考古发掘、交换等方式获得的文物文化资产。由于文物文化资产的特殊性以及文物文化资产的研究起步较晚等原因，目前国内各类会计法规和制度还无法真实全面地反映文物文化资产的属性和特征。因此随着全国文物普查摸清家底工作的进一步推进以及政府会计改革的全面实施，可以在新制度已明确的几种文物文化资产确认基础上，囊括所有的馆藏文物，制定更为科学的计量方式，假以时日实现《新旧衔接》所说登记在备查簿中的文物文化资产确定成本，逐步入账。

注释

- [1] International Public Sector Accounting Standards Board. Handbook of Public Sector Accounting pronouncements, 2017.
- [2] Financial reporting standard 30: Heritage Assets, London: ASB, 2009.
- [3] HM Treasury. The Government Financial Reporting Manual 2019-20, 2018.
- [4] Federal accounting standards advisory board. Statement of Federal Financial Accounting Standards 29. Heritage Assets and Stewardship Land, 2005.
- [5] Australian Department of Finance. RMG-125: Commonwealth Entities Financial Statements Guide, 2018.
- [6] Property, Plant and Equipment 116: AASB Standard, 2016.
- [7] Investment Property 140: AASB Standard, 2017.
- [8] New Zealand Treasury. Valuation guidance for cultural and heritage assets. Treasury Accounting Policy Team, 2002.
- [9] New Zealand Treasury. Accounting Policies for the Financial Statements of the Government of New Zealand for the Year Ended 30 June 2018, 2018.
- [10] 财政部：《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号），http://kjs.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/zhengcefabu/201711/t20171109_2746877.html。