

从公共物品理论和信托理论谈公共文物文化会计

张国清

(厦门大学管理学院 厦门 361005)

【摘要】 本文基于公共物品理论和政府信托理论,分析了公共文物文化设施的概念、特征和属性,认为属于国家珍宝的公共文物文化设施可以归类为准公共物品并应当在政府财务报告中作为信托资产单独呈报。

【关键词】 公共文物文化设施 准公共商品 信托资产

Mautz指出,华盛顿墓碑不应当在美国政府的资产负债表中列为资产,它应当是一项负债。虽然华盛顿墓碑的确是国家的珍宝,但是它只带来费用,即其价值为负,因此Mautz建议将这类国家珍宝称为“设施”而不是资产,并予以单独记录。对华盛顿墓碑性质的界定涉及到公共部门会计中的一个重要问题——文物文化资产的会计处理问题。许多国家如澳大利亚、新西兰等都采用公认会计原则处理文物文化资产,即采用类似于企业固定资产的会计处理和报告方法。但是,有些学者和管理文物文化资产的机构仍然反对采用企业的会计方法处理文物文化资产,比如美国联邦政府将文物文化设施作为信托资产单独报告,不在管理主体的财务状况表中反映,而是作为“必要的补充信息”。在我国政府的财政拨款中有一类支出称为“文物文化事业费”,但是当前的预算会计体系并没有提供关于文物文化遗产状况的信息,造成家底不清,不利于为文物文化的保护等决策提供相关信息。

一、公共文物文化设施的概念和特征

公共文物文化设施是指,一个社区由于其在文化、历史、休闲或环境方面的重要性而打算永久保留的实物资产,也称为“社区资产”,比如博物馆的收藏品、历史建筑物、墓碑、国家公园、历史遗址等。政府维护这类资产是为了文化、教育、休闲等目的,而不是出于行政管理或获取收入等目的。

从会计角度来看,公共文物文化设施主要具有以下特性:

①政府为了社会目的而维护公共文物文化设施;②维护公共文物文化设施所需要的资金主要来自于税收收入,有时还包括比例很小的使用费收入;③由于公共文物文化设施具有增值的特殊性,如果得到适当的维护就能够永久保留,以供子孙后代享用;④不可用于销售;⑤可供大众自由享用和欣赏,主要给大众而不是管理主体带来福利;⑥通过发放宣传材料和实行免费(或象征性地收费)措施来鼓励大众使用公共文物文化设施。因此,公共文物文化设施与私人部门所使用的商业资产存在重大差异,它们属于公共物品,不应当适用企业的会计处理方法。

与其他资产相比,公共文物文化设施一般具有以下显著特征:①其成本属于沉没成本;②实物不可移动;③政策规定

不可销售;④无法确定其使用寿命。这些特征也适用于许多企业资产和私人所有的文物文化资产,因此本文采用的文物文化设施分类标准是其使用目的,而不是其实物特征,即其用于公共目的、属于公共物品而非私人物品。

二、公共文物文化设施的属性

如上所述,公共文物文化设施是由政府提供的,基于各种休闲、文化、教育等目的而供大众使用。由于大众都有权利使用,因此其具有非歧视性和非排他性,再加上其是基于非商业基础提供的,运营资金主要来自于税收或捐赠,因此公共文物文化设施属于公共物品。如果某一类物品和服务同时具有非竞争性和非排他性,它们就被称为公共物品,主要用于满足社会公共需要。

并非所有的公共物品都完全具备非竞争性和非排他性这两种特性。按照公共物品是否同时具备非竞争性和非排他性,可以将其分为纯公共物品和准(混合)公共物品。纯公共物品是指完全具备非排他性和非竞争性特点的物品,比如国防、环保、外交、立法等;准公共物品是指不完全具备非竞争性和非排他性且具有较大的正外部性的物品,比如高等教育、道路、桥梁、文化等,它们表现为具有拥挤性和局部排他性、消费数量的非均等性,在一定时期内每个消费者通过消费准公共物品而获得的效用各不相同。

公共文物文化设施具有公共物品的属性,应划分为准公共物品,它们具有非竞争性、非排他性和外部性,也存在成本与收益的分离。因此,政府基于文物文化设施提供的公共服务主要是通过税收而不是通过收取使用费来筹集必要的运营资金,这样比私人物品市场更有效率和效果。在民主社会,所有的社会成员都有权使用国家公园、展览馆和博物馆,这种权利可以说是与政府强制征税权的一种“互换”,一般也体现了政府制定的社会福利政策和公共政策。公共政策一般都鼓励所有的社会成员使用公共文物文化设施,最大限度地使用公共文物文化设施,能够改进社会福利,而额外的使用者导致的短期边际成本可以忽略不计,这也意味着公共文物文化设施的排他性是不理想的。另外,有社会意义的公共文物文化设施能够吸引海外游客,从而间接带来经济利益。

三、公共文物文化设施不属于政府的资产或负债

毫无疑问,公共文物文化设施是国家的珍宝,对社区具有重大价值。我们要考虑的问题是,这些公共文物文化设施所具有的重大社会价值能否自动地转化为财务价值,它们是否应当在政府的财务报表中列示为资产。当前,关于公共文物文化设施存在多种会计处理和报告方法,有些国家采取类似于企业会计的应计制会计方法进行处理,有些国家不进行报告,还有些国家按名义价值报告,比如1美元。根据各国对资产的定义可知,资产至少具有以下两个特点:①能够带来未来经济利益;②为主体所控制。换言之,资产具有资源和产权这两个维度。下面分别从这两个方面来分析公共文物文化设施是否属于政府资产。

第一,未来经济利益。经济利益可以从财务角度来计量,其决定着资产的使用价值。然而,作为准公共物品的公共文物文化设施,基本以免费的形式满足社会需要,其产生的未来利益主要是社会福利。政府获得并维护公共文物文化设施不是为了取得收入以收回成本,并且拥有和维护公共文物文化设施而发生的成本基本上是固定的,因此公共文物文化设施的运营资金主要来源于税收或捐赠。公共文物文化设施的销售的确可以产生未来经济利益,但是公共政策一般都禁止政府销售公共文物文化设施,规定它们应当得到良好的维护以供后代享用,而它们一旦销售出去就变成私人物品,应当记录其交换价值。

第二,为主体所控制。根据资产的定义,所有者必须能够控制资产,以便获得使用资产带来的经济利益。对于从私人物品市场中购买的商品,所有者拥有产权,能够进行控制,能够对资产购置的成本和收益进行权衡;而对公共文物文化设施的消费具有非竞争性和非排他性,从中获得社会福利的是大众而不是作为所有者的政府,大众使用这些设施也不会获得排他性的产权。因此,公共文物文化设施对于所有者(政府)而言没有使用价值,因为政府不是使用者。

通常,政府鼓励大众免费使用公共文物文化设施,以实现社会福利最大化,而商业资产的所有者会尽力为自己保留这些资产带来的经济利益,并排除不愿意支付市场价格的潜在消费者。总之,尽管政府可能控制公共文物文化设施,但是使用这些设施所产生的社会福利只会带给大众。

根据以上论述,公共文物文化设施不具有资产的特征。Pallot对商业资产和用于社区目的的公共部门资产作了进一步区分,并将资产所有权划分为三类:①保管权,即有权利就其所拥有资产的实际使用作出有关决策,也就是对资产的“所有”、“实际控制”或“管理”;②受益权;③处置权。很明显,对于公共文物文化设施,政府拥有第一项权利即保管权,而受益权属于大众,处置权受到严格的法律或政策限制。另外,Pallot还区分了作为生产过程投入要素的资产和直接向公众提供服务的资产。作为生产过程投入要素的资产(除土地以外)在生产过程中都会逐渐耗损,商业资产基本上属于这种情形;而直接向公众提供服务的资产在使用过程中未必会发生损耗。因此,公共文物文化设施与商业资产存在重大差异,不满足公会

计原则对资产的定义。

根据公认会计原则,要在财务状况表中确认资产应当符合以下标准:①体现在资产中的未来经济利益最终将实现;②能够可靠地计量资产的成本或其他价值。如上所述,公共文物文化设施带来的是社会福利而不是经济利益,并且无法根据其使用价值进行准确估价;同时,其成本或其他价值的可靠性会随环境而变。许多博物馆的收藏品可以在公开市场上购得,因此能够知晓其市场价值。然而,大多数公共文物文化设施不可交易,有关的市场行情十分冷淡,估价者在估计其市场价值时缺乏必要的指导。并且,博物馆的许多文物是在考古挖掘或工程施工中发现的,因此无法直接得到成本。还有一些文物被博物馆或展览馆收藏了几百年,确认其历史成本几乎不可能,即使记载了其历史成本,几百年前的历史数据对当前的管理也不具有任何指导作用。自然资源(如庐山这样的地质公园)没有市场,一般也没有购置成本,而且,类似资产(比如私人所有的历史文物)的商业市场估价不应当用于公共文物文化设施的估价,因为它们可能不包含公共物品市场所具有的外部性,导致有关的社会成本和社会福利被低估。不相关且不可靠的信息将不利于公共文物文化设施的管理。

总之,公共文物文化设施不满足公认会计原则中资产的定义和确认标准,因为它们是向大众而不是向所有者提供非现金性社会福利,许多公共文物文化设施的市场估价不存在或不可靠,并且一般也不能使用商业估价,因为它忽略了公共文物文化设施相关的外部性。

根据Mautz的观点,公共文物文化设施可以确认为政府的负债,因为它们的使用和维护将产生现金净流出,并且不可用于销售。根据我国现行的预算会计制度,负债是指一级财政或行政事业单位承担的能以货币计量、需要以资产偿付的债务。根据我国的《企业会计准则——基本准则》,负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。义务必须是现行条件下已经承担的,但未必是法律上可执行的,也可能是受社会道义惩罚或者习惯导致的义务。政府要保证公共文物文化设施处于良好的状态并无限期地供大众使用,这种法定或政治上的义务使其看起来属于政府的负债,但对于这些义务是否确实属于政府的负债还需要进一步考量。一方面,会计准则对现时义务与未来承诺进行了区分,并指出仅仅存在牺牲未来经济利益的意图不足以产生一项负债,因为这种意图不是现时的承诺,而未来运营公共文物文化设施可能导致的现金赤字不是现时的负债,因为它是在未来向公众提供服务的过程中可能产生的;另一方面,负债的定义要求义务是针对外部团体的,未来的运营赤字不是这样的义务。因此,从这两方面来看,公共文物文化设施不能够划入政府的负债。

四、公共文物文化设施在政府财务报告中的呈报

既然公共文物文化设施一般没有或只具有可以忽略的使用价值和交换价值,那么它们应当包括在政府或管理主体的财务状况表中吗?如果公共文物文化设施对报告主体而言没有财务价值,那么将其与负债相匹配就具有误导性。并且,它

们不是能够产生现金流入以用于偿还负债的资源,将它们反映在财务状况表中会误导管理层和债权人。公共文物文化设施与报告主体的流动性、偿债能力和其他财务指标不相关,与长期财务业绩评估也不相关,因为它们被用于社会目的而非财务目的。将这些公共文物文化设施反映在报告主体的财务状况表中将降低信息的真实性。

既然公共文物文化设施不是政府的资产或负债,就不应当出现在政府的财务状况表中,但是政府对公共文物文化设施负有受托责任,因此不包括公共文物文化设施信息的政府财务报告是不完整的,无法如实反映政府受托责任的履行状况。那么,在政府财务报告中应如何记录公共文物文化设施呢?为了解决这一难题,笔者建议将公共文物文化设施作为信托资产来报告。

由于文物所发挥的作用不同于一般的商业资产,因此Mautz认为它们应当称为“设施”,以示区别;同样,Pallot认为文物应当与其他资产相分离,称为“社区资产”。根据美国联邦会计准则咨询委员会(FASAB)的要求,公共文物文化设施应作为信托资产单独报告,并且不包括在管理主体的财务状况表中。文物文化设施作为公共物品向大众免费提供文化、休闲、历史和环境方面的服务,其用途和销售都受到限制,要无限期地对其进行维护以供后代享用,并且其提供的服务是面向大众而非面向管理主体,因此将其与政府的运营资产分开处理是合理的。

笔者建议把公共文物文化设施作为信托资产处理,这自然就要求将其与政府的运营资产相分离。既然政府管理公共文物文化设施的主要目的是保护国家的文化、文物和环境,那么将它们划分为信托资产是恰当的。这些文物文化设施属于整个国家而不是政府,它们是人民的财产,由政府代表人民进行管理和控制。人们期望政府能够为了全社会的福利而保护好这些文物文化设施。例如,根据我国《文物保护法》的规定,中华人民共和国境内地下、内水和领海中遗存的一切文物,属于国家所有,由国务院文物行政部门主管全国文物保护工作。县级以上人民政府有关行政部门在各自的职责范围内,负责有关的文物保护工作,应当将文物保护事业纳入本级国民经济和社会发展规划,所需经费列入本级财政预算。

政府通过征税为公共文物文化设施的运营提供资金,从而使它们远离商业市场,供大众免费享用。政府为了大众的利益,将某些自然景观划分为文化遗产,或者购买人造珍品并标示文物保护的级别。由此,公共文物文化设施脱离了私人物品市场,进入公共物品市场,运营和维护公共文物文化设施的筹资承诺是这种决策的必要组成部分。

将公共文物文化设施报告为信托资产,这与其所发挥的作用是一致的。政府为了当代和后代的利益而以信托的方式持有这些文物文化设施,并有责任保护这些设施。其维护成本由公众承担,因为他们都从中受益。作为信托资产,公共文物文化设施不应当反映在政府自身的财务状况表中,不应当被看做是政府的资产或负债,也不能够用于满足政府的财务承诺。根据信托会计原理,受托人应当将信托资产与其自身的资

产相分离并单独报告。例如,对于国家博物馆中的文物文化设施应当与组织运营资产(比如建筑物、设备和车辆)相分离并予以单独报告,所使用的会计基础未必与报告主体的会计基础相一致。信托资产会计与一般的会计没有区别,可以根据受托人和受益人的信息需求采用不同的会计确认基础。信托会计的独特之处在于,信托主体是一个独立的会计主体,其交易、资产和负债必须与受托人(管理主体)的相分离。在财务状况表中,如果将信托资产与管理主体的资产相混合,那么即使信托资产的估价是可靠的,所呈报的信息也具有误导性。信托资产不是管理主体的运营资产,不会在产生收入的过程中被耗竭,也不能用于偿还管理主体的负债。

将公共文物文化设施作为政府为了提供社会福利而以信托方式持有的国家资产,这与现代民主国家的性质和作用是一致的。政府作为信托人的概念,最初由洛克在《政府论两篇》中提出,他认为政府是由人民授权关注国家长远利益的一个信托主体。洛克认为,政府是由人民创立并为人民服务的的一个信托主体,因此它依赖于人们的一致认可。为了人们的长期社会福利而保护文物文化设施,是政府信托理论的一个逻辑组成部分。

五、建立公共文物文化设施信息系统

由于一般的商业会计系统不适用于公共文物文化设施,并且公共文物文化设施也不满足资产或负债的会计确认标准,因此为了促进管理和改进受托责任,有必要重新设计信息系统。任何信息系统的设计,都必须适合主体的运营目标和市场环境,为了满足在私人物品市场中运作的企业的需要,完全的应计制会计经过了多年的发展和完善,其所有的会计信息都要按照财务估价提供。然而,鉴于公共文物文化设施及其面临市场的独特性,需要考虑新的会计处理方法。

公共物品市场比商业市场复杂得多,因为它除了涉及财务事项,还涉及社会、教育、休闲、科学、生态和政治事项。公共组织要承担经济、社会、政治、文化等方面广泛的受托责任,而私人组织主要关注财务受托责任。公共文物文化设施的管理人员要对以上各个方面承担受托责任,而不仅仅是关注财务绩效。公共物品市场的复杂性还在于,其产生的利益一般不是体现为流入管理主体的现金以及外部性。这些特性使得公共文物文化设施的绩效难以测评。

在为公共文物文化设施的管理设计信息系统时,必须考虑管理主体的目标责任以及这些设施的实物特征和公共物品特性。FASAB要求,与文物文化资产有关的所有信息都应当单独报告为“必要的补充受托责任信息”,这与将公共文物文化设施处理为信托资产的结果是一致的。其中所报告的内容包括:①用于解释管理主体任务和责任的描述性和非财务信息;关于所持有资产的性质和细节信息,比如某国家公园的区域及其特性,某历史建筑物的风格、结构和重要性。②绩效指标,比如游客人数以及游客的满意程度。③资产的实物状况以及所要求的主要维护工作等。

财务报告的设计应当达到以下要求:①有利于公共文物文化设施的管理,以便尽可能有效地实现其目标;②有利于管