

# 浅析继承资产会计确认与计量的相关问题

方 静(博士)

(厦门大学管理学院 厦门 361005)

【摘要】由于政府会计特殊的组织环境,许多概念的界定与企业会计有所区别。其中一个基础问题就是自然资源、文化遗产等继承资产是否应作为资产予以确认和报告。本文探讨了继承资产的概念、会计属性和国际经验,并在此基础上,提出了对我国继承资产相关问题的建议。

【关键词】政府会计 继承资产 会计属性

从20世纪80年代开始,在新公共管理运动(NPM)的冲击下,世界各国掀起一股政府会计改革浪潮,其最引人注目的两个方面是:引入权责发生制和制定并发布政府财务报告。从各国实践来看,政府财务报告通常包括反映政府整体财务状况的资产负债表、反映政府运营绩效的收入费用表以及反映政府偿还债务和长期生存能力的现金流量表。其中最为基础的便是资产负债表,因为政府会计权责发生制改革的主要目的之一就是要报告整个政府层面的资产负债情况。但是,政府资产负债表的编制不像企业那样容易,政府会计有许多特有现象及基础性的问题仍有待厘清。例如,自然资源、文化遗产等继承资产是否应被确认为资产,如果是,如何计价?如果不是,应当如何确认其会计属性?这些既是政府会计研究人员当前研究的重点之一,也是公众感兴趣和较为关注的话题。

## 一、继承资产的概念界定

继承资产(Heritage Assets)是一个政府会计专有名词,国外文献大多以列举的方式对其进行定义,通常包括土地、森林、湿地、矿产、生物、公园、古迹、道路、名胜等资产。在我国它所包含的主要是自然资源 and 文化遗产两个概念子集。自然资源是一个地理学概念,指自然界存在的有用自然物,是人类可以利用的、自然生成的物质与能量,是人类生存的物质基础。文化遗产指政府负责保护的具有较高文化价值的资源,如艺术品、历史文献,具有重要的历史、科学和环境价值的土地、纪念碑及具有重要文化意义的建筑物等。中华文明历史悠久,底蕴丰厚,我们有居世界“七大奇迹”之首的长城,有“世界文化与自然双遗产”的黄山,有儒家文化的圣地“孔府”、“孔庙”、“孔林”等大量世界级继承遗产。截至2010年8月,我国已有40处文化、自然遗产列入《世界遗产名录》,位居世界第三。如此般实庞大的家底,如果在编制政府的资产负债表时不将其包括,似乎有失重要性原则,且不合政府资产负债表最大的使用者群体——普通公民的逻辑。

国内外关于财务报告概念框架的研究均指出,财务报告的目标是报告信息的目的和本质,只有反映了使用者信息需求的目标才能为有效的财务报告提供基础。政府财务报告的目标通常被高度概括为“受托责任观”和“决策有用观”。

“受托责任观”指政府受托管理国家的资源,有责任向公众表明其管理的绩效如何。既然自然资源 and 文化遗产是国家资源的重要组成部分,公众又对其受托管理情况感兴趣,那么政府就有必要将其列入财务报告信息中,解除对公众的受托责任。“决策有用观”指政府财务报告应该提供有助于外部和内部使用者决策的信息。我国政府会计信息的主要使用者仍然存在于政府内部(楼继伟,2002),即政府财务报告的信息主要用于满足内部管理需要。海南省国库支付局课题组组织的一项面向海南省154家省直单位的调查研究中,73%的单位回答需要土地、可出让经营权的自然资源(如矿山和森林)、文物、文化遗产和无形资产(如老字号和非物质文化遗产)的信息,而对于运营成本和财务状况的信息,则分别只有26%和16%的单位说经常需要(海南省国库支付局课题组,2009)。下文将从政府和企业 in 会计环境方面的区别出发,通过对照企业会计资产的定义来探究继承资产的会计属性。

## 二、继承资产的会计属性辨析

对资产最典型的定义是FASB在第6号财务会计概念公告中所指出的,资产是特定主体从已经发生的交易或事项取得或加以控制的可能的未来经济利益。国际公共部门会计准则委员会在第1号概念公告《财务报告的列报》(2000)中也对资产做了类似的定义,即:主体控制的由过去事项中产生的预期会给主体带来经济利益流入和服务潜能的资源。由此可见,资产要素至少应具有以下两个特征:第一,被某一特定主体拥有或控制;第二,资产会带来未来服务潜能和经济利益。

企业会计以“资产=负债+所有者权益”和“收入-费用=利润”两个简单的恒等式构建了一个封闭的系统,描绘出其内部各要素间的相互关系(Mautz,1981)。然而,我们在政府会计中无法找到对应的关系。政府用于提供物品和服务、偿还债务的主要资金来源是税收,但是,税收的主要特征之一就是无偿性,而且征税权是不出现在资产负债表中的,因此,在政府中“资产=负债+所有者权益”这个恒等式不能构成一个封闭的系统,甚至严格来说它不能被叫做一个恒等式。当政府管理层

发现新的投资机会,只需要增加预算,而不需要发行债务获取资源。未来获益期所产生的现金流入也不构成类似企业的所有者权益,因为所有者权益可以表示投资者或债权人对企业资产的要求权,但很显然在政府部门,纳税人和公民不具备这种权利。政府为了寻求发展甚至在发生严重经济危机时,也不可能像企业那样通过出售资产以求渡过难关。这一方面是由于在现实中不存在这样的活跃市场,另一方面也是由于政府特有的组织性质决定了它不被允许这样做。

我国《宪法》第九条和第二十二条明确指出,“矿藏、水流、森林、山岭、草原、荒地、滩涂等自然资源,都属于国家所有”,“国家保护名胜古迹、珍贵文物和其他重要历史文化遗产”。可以看出,继承资产满足资产要素的第一个特征,即被某一特定主体拥有或控制。同时,继承资产显然会带来未来服务潜能和经济利益,包括森林、气候资源带来的环境价值,公园、古迹等带来的观赏价值,矿产、土地带来的经济价值等等。对照这两项特征,继承资产似乎都符合,因此可以被确认为资产要素。

然而,政府与企业会计环境的差异却提醒我们要注意到两个问题:第一,继承资产是否真正被政府拥有或控制?从法律的角度说,决定是否真正拥有或者控制要看主体是否拥有对资产的处置权。在讨论政府和企业的区别时已经指明,即使是发生严重的经济危机,政府也不能在未获得全体公民许可的情况下任意处置这些资源,更不用说我们社会主义国家的性质决定了国家的一切都是全民所有。况且继承资产的“继承”二字也暗示了政府仅仅作为托管人存在的角色定位。因此,不能说这些资产是被政府拥有或控制的,而只能说是政府受托管理的资产。第二,继承资产能否带来经济利益并不依赖于其本身,而是取决于资源如何被使用。例如,受保护的森林或鱼塘不能被开发,就不能产生经济利益,但是如果保护被解除,这种经济利益就能够重新流出。名胜古迹若免费对公众开放,则不但不能带来经济利益流入,反而会因为不断增加的运营和维护费用产生大量的经济利益流出。这些现象明显与资产的特征相悖。

### 三、继承资产的相关国际经验

下文将首先概述一些为数不多的国家所采取的实践措施,然后介绍对继承资产属性进行详尽阐述的几种较为典型的文献表述,从中寻求对我国的启发。

以新西兰、澳大利亚等为代表的国外政府较早进行了权责发生制的改革,其政府会计核算范围相应也比较广泛,几乎涵盖了包括自然资源、文化遗产等在内政府的一切资源。澳大利亚政府会计和企业会计共用一套会计准则,其中AAS27“地方政府财务报告”、AAS29“政府部门财务报告”和AAS31“政府财务报告”专门针对公共部门会计与报告问题做出规范。在这些准则中,继承资产被要求和其他资产同样对待,只要能够可靠计量就应该进行会计核算和报告。新西兰特许会计师协会要求政府对满足厂场设备准则要求的继承资产在财务报告中加以确认。由于计量方面的困难,英、法两国政府仅在资产负债表上以一元列示其公园绿地和文化遗产(全国预算会计研究会,2006)。更多的国家选择不确认和不报告。

June Pallot(1990)将资产定义为一种达到目的的手段。对于企业来说,目的是盈利,也就是净现金流入,而政府的目的是服务,例如国民健康或教育水平的改善。因此,对于政府的某些资产的现金流出应该理解为后期投入而非费用或是成本。她认为应将此类资产单独列为“社区资产”(Community Assets)。Carnegie和Wolonizer(1997)的调查发现世界范围内大多数博物馆并不将其收藏品作为资产陈列于资产负债表中。他们认为,博物馆提供的社会、文化、继承、娱乐等非财务价值是无法测量的,这种财务的量化既不能帮助使用者评估博物馆的财务效率,也不能帮助博物馆的管理人员解除受托责任。更重要的是,审计师也没有可靠的商业证据证明财务数据的真实性。Stanton和Stanton(1997)从新古典经济学的角度提出他们的观点。他们认为商业会计只考虑了市场表象却忽视了隐藏在表象之下的制度本质和社会关系。这一点是将商业会计原理应用于政府部门最大的障碍,在继承资产问题上更加严重。他们建议以一份包含所有资产的完整资产登记表代替存在问题的不完整的资产负债表。

### 四、关于我国继承资产会计核算的建议

从市场环境的角度出发,笔者认为继承资产具有非排他性、非竞争性和很强的正外部性特征,应该归属于公共产品。将基于“部门中性”的GAAP适用于此类资产是不适当的,在我国可以借鉴“托管资产”(Trust Assets)的概念,将其与其他的政府运营资产分开,单独核算和报告。这样做至少有以下几个优点:①简化了会计处理。定义为受托管理的资产,就可以在承认继承资产的资产属性的前提下与报告主体自身的运营资产区分开来,不必考虑复杂的计价问题。例如将公园与公园的经营权区分,将海洋与捕鱼权区分,前者作为政府的受托资产,后者作为政府的运营资产,分别给予相应的会计处理;②强调了受托责任。既然是政府的资产,那么政府在运营中会更加注意对此类资产的管理和维护。这样做的意义是多重的,不仅仅是出于财务上的考量,还有对历史和文化的尊重、国家凝聚力的增强和人民生活质量的改善等更高层次的目的;③增进了社会福利。“托管资产”突出了政府只是受托管理此类资产,真正的所有权被全体公民共同拥有。也就是说,我国公民拥有平等使用这些资产的权利。在这个思路的指引下,政府将开放更多的名胜古迹、博物馆免费供公民参观游览。

而关于继承资产的报告问题,借鉴国际经验,笔者认为可以将继承资产与普通政府运营资产区分开来,以“设施”、“社区资产”或是“托管资产”类别报告。这三种提法虽然本质相似,但“托管资产”由于突出了“托管”属性更胜于前两者。因此笔者建议设立“托管资产”类别,在资产负债表中资产类以一元或任意名义价格列示,同时对继承资产以物理形态单独报告,并且不计提折旧。

### 主要参考文献

1. 海南省国库支付局课题组. 关于政府会计报告模式的研究. 预算管理会计, 2009; 7
2. June Pallot. The Nature of Public Assets: A Response to Martz. Accounting Horizons, 1990; 4