

## 《政府会计准则第 11 号——文物资源(征求意见稿)》 及其应用指南的起草说明

为贯彻落实党的二十大报告中关于“加大文物和文化遗产保护力度，加强城乡建设中历史文化保护传承”的有关要求，进一步规范文物资源的确认、计量和列报，根据《政府会计准则——基本准则》，我们起草了《政府会计准则第 11 号——文物资源（征求意见稿）》（以下简称 11 号准则）和《〈政府会计准则第 11 号——文物资源〉应用指南（征求意见稿）》（以下简称应用指南）。现将有关情况说明如下：

### 一、起草背景

党的十八大以来，以习近平同志为核心的党中央高度重视文物的保护利用和文化遗产的保护传承。据统计，目前我国已有 76 万多处不可移动文物，1.08 亿件/套可移动文物，其中大部分由行政事业单位负责管理收藏。虽然现行政府会计准则制度已对文物文化资产的会计核算进行了规范，但实务中依然存在大量文物未入账等问题，不利于摸清文物底数和对文物的保护利用。2022 年召开的全国文物工作会议明确了“保护第一、加强管理、挖掘价值、有效利用、让文物活起来”的新时代文物工作方针，对文物管理提出了新的要求。

在这一背景下单独制定文物资源准则、进一步规范行政事业单位对文物资源的会计核算，具有十分重要的意义。

**一是贯彻落实习近平总书记关于文物保护重要讲话精神的具体举措。**党的十八大以来，习近平总书记对文物作出了“保护第一”、“让文物真正活起来”、“走出一条符合国情的文物保护利用之路”等重要论述，他强调，“保护好、传承好历史文化遗产是对历史负责、对人民负责”。文物是传统文化的物质载体，“让文物真正活起来”的前提是加强文物的管理和保护，而会计核算是基础性管理工作中不可或缺的一环。因此，单独制定文物资源准则、为管理工作提供基础性制度支撑是贯彻落实总书记关于文物保护重要讲话精神的具体举措，是贯彻落实新时代文物工作方针的必然要求。

**二是确保文物资源全面入账、促进行政事业单位加强文物保护的有效抓手。**文物资源难以入账，根源在于通过旧藏、考古发掘、接受捐赠等方式取得的文物资源，其成本无法可靠取得。全国第一次可移动文物普查的结果显示，我国有 80% 以上的文物属于成本无法可靠取得的文物。现行政府会计准则制度规定，成本无法可靠取得的文物应设置备查簿登记。然而调研情况表明，绝大部分单位已按文物管理有关规定设立了总登记账，但没有设置文物备查簿，对待入藏的文物和考古发掘的文物，目前也缺乏明确的规范。这意味着大部分

文物游离在会计账簿和报表体系之外，导致行政事业单位的财务对实物管理的制衡不足，有可能存在监守自盗、保管不善的风险隐患。因此，单独制定文物资源准则，确保文物资源全面、完整地入账、入表，实现会计账（财务部门负责）与文物总登记账（藏品管理部门负责）相对独立又相互制约，是压实行政事业单位主体责任、促进单位完善内部控制、强化内部监督、堵塞管理漏洞的有效抓手。

**三是积极回应社会关切和支持外部监督的重要手段。**近年来，博物馆等文博单位的参观人数屡创新高，文物保护和文化遗产成为社会公众关注的热点和重点问题之一，全国“两会”代表也提出要让文物全面入账、加强核算。同时，财政、审计、文物行政部门加大了对文物保护的监督力度。因此，单独制定文物资源准则，是积极回应社会关切和支持外部监督的重要手段，能全面反映行政事业单位在文物保护和管理方面的公共受托责任，能让外部监督有制度可依、有账可查。

## **二、起草过程**

11号准则和应用指南的起草主要经历了以下过程：

**一是课题研究阶段。**2022年，为做好11号准则的制定工作，我们开展了“文物文化资产相关会计问题”课题研究，围绕文物文化资产的概念、确认范围、计量方式及披露等内

容进行研究，在此基础上形成了研究报告和准则建议稿，为起草 11 号准则奠定了理论基础。

**二是形成讨论稿阶段。**今年以来，我们就文物资源管理和会计核算开展系列调研，组织相关部门和部分文博单位代表共召开 12 次座谈会，在实地走访京内文博单位的基础上，先后赴 6 个省（市）开展调研座谈，累计实地考察 20 余家文博单位，对文物资源会计核算主要问题进行了梳理，就重点问题进行针对性研讨，在此基础上形成了 11 号准则和应用指南讨论稿。

**三是形成征求意见稿阶段。**5 月份以来，我们就讨论稿先后听取了相关部门、财政部内相关单位和部分文博单位的意见，同时组织召开部门沟通联系机制专题座谈会，就讨论稿进行逐条研讨。在此基础上，根据各方反馈意见对讨论稿修改完善后形成征求意见稿，经会计司会计技术小组审议通过后予以印发向社会公开征求意见。

### **三、主要内容**

**11 号准则**包括 6 章 22 条内容。

第一章为总则，主要明确准则制定目的、依据、适用范围。

第二章为文物资源的确认，主要规范文物资源的确认条件、不同取得方式下的确认时点、借入文物资源的确认等。

第三章为文物资源的初始计量，主要规范文物资源的计

量属性、不同取得方式下的计量方法等。

第四章为文物资源的后续计量，主要规范文物资源修复修缮支出会计处理、是否计提折旧，以及文物资源的调出、拆除、毁损丢失、重分类等情形下的会计处理。

第五章为文物资源的列报，主要规范文物资源的列示和应当披露的有关信息。

第六章为附则，主要规范施行日期。

**应用指南**包括会计科目设置、相关账务处理、财务报表列报三部分内容。

#### **四、需要说明的几个问题**

##### **（一）关于准则体例。**

本次拟发布征求意见的文件中包含两个附件，一是 11 号准则，二是与 11 号准则配套的应用指南。11 号准则主要对文物资源的确认条件、计量属性和列报要求作出原则性规范。应用指南是针对文物资源的科目设置、主要账务处理、报表及附注格式和填列说明作出相关规定。同时发布准则和应用指南，是为了更好地指导实务，提升准则的可操作性，便于实务工作者理解和执行。

##### **（二）关于适用范围。**

11 号准则中的文物资源，是指按照《中华人民共和国文物保护法》（以下简称文物保护法）等有关法律、行政法规规定，被认定为文物的有形资产，以及考古发掘品、古籍和

按照文物征集尚未入藏的征集物。主要考虑如下：

一是立足文物保护，聚焦文物资源。文物具有特殊性，它不可再生、无可替代；寿命很长，甚至无限；国有文物的保管和处置还受到严格的限制。这些特征使文物有别于固定资产等通用资产，具备了单独核算和列报的条件。而且，我国是具有五千多年历史的文明古国，文物数量众多，有必要加强文物保护利用和文化遗产保护传承。因此，聚焦文物资源制定 11 号准则，既符合保护文物的要求，又体现文化自信和制度自信。

二是将考古发掘品、待入藏文物、借用的文物资源纳入核算体系，填补制度上的空白，堵塞管理中的漏洞。文物从考古发掘，到入馆、入藏通常需要经过整理、修复、认定等诸多程序，耗时较长，入藏之前未纳入藏品系统管理，也不在文物总登记账登记。所以在现有的制度下，考古发掘品和部分待入藏的征集物游离于会计账和文物总登记账之外，成为会计监督和实物管理的薄弱环节。此外，调研情况表明，有些单位未能妥善管理借用的文物，造成文物的丢失。为此，有必要规范这部分文物资源的会计处理，使其进入财会监督的范畴，从而实现文物资源的全生命周期管理。

### **（三）关于计量属性。**

11 号准则对旧藏、考古发掘、接受捐赠等方式取得的、成本无法可靠取得的文物引入了名义金额这一计量属性，主

要考虑如下：

一是解决大量文物资源未入账的问题。文物价值包含历史价值、文化价值、审美价值、科技价值、时代价值，是无价之宝。名义金额并不能体现文物的价值，但它是从会计角度为每一件文物贴上的身份标签，能够形成财务对实物管理的有效制衡和刚性约束。调研中发现，许多文博单位已经采用名义金额对成本无法可靠取得的文物入账核算和入表反映，实施情况良好。

二是相较于按照名义金额入账而言，备查簿登记刚性不足，登记的内容不够全面、完整。调研情况表明，由于实务界对备查簿的理解不一，执行不到位，备查簿登记机制在文物保管中未能有效发挥作用。而且，随着《国有文物资源资产管理暂行办法》（财资〔2021〕84号）和《文物事业单位财务制度》（财教〔2022〕162号）的印发，文物的资产卡片和实物总登记账相继建立并不断完善，使用名义金额入账与资产卡片登记相结合的方式，能够更好地从财务角度加强对实物管理的制衡。

#### **（四）关于后续支出。**

11号准则规定，政府会计主体对于文物资源本体修复修缮等相关保护支出，应当在发生时计入当期费用，并在财务报表附注中予以披露，主要考虑如下：

一是与文物资源修复修缮“修旧如旧”的特点保持一致。

文物保护法规定，对不可移动文物进行修缮、保养、迁移，必须遵守不改变文物原状的原则；修复馆藏文物，不得改变馆藏文物的原状。所以文物资源的修复修缮追求的是文物形态和功能的稳定，这不同于通常意义上的固定资产改建、扩建和大型维修改造，也没有在发改部门作为基建项目立项。调研中，文物行政部门和文博单位均表示，相关支出的费用化处理更加切合文物资源修复修缮的特点。

二是修复修缮支出的资本化和后续摊销实务中难以理解和操作。通常情况下修复修缮支出的金额相对文物资源本身的价值而言占比很小。此外，在每处不可移动文物采用名义金额（即1元）计量的情况下，将修复修缮支出计入资产账面价值反而会引起对文物价值的误解。调研中还了解到，可移动文物修复通常按批次开展，修复费用难以在每件文物资源间进行分配。而且，文物资源的修复修缮没有相对固定的周期，即使资本化也难以确定摊销年限，如果不加以摊销，就会造成文博单位的资产和净资产无限扩大，反而降低了会计信息质量。

三是采用修复修缮支出费用化加上报表附注披露的方式能够满足相关信息需求。将修复修缮支出费用化，相关信息能够在行政事业单位的收入费用表中得以反映，而且，11号准则专门规定政府会计主体应当在附注中披露当期发生的文物资源本体修复修缮有关情况，并在应用指南中提供了



披露格式。调研中，相关部门和单位表示，费用化处理和附注披露的方式既适应了文物资源的特点，又能够满足相关信息需求。

### **（五）关于财务报表列报。**

11号准则的核算范围、计量属性、相关会计科目发生变化，文物资源的报表列示和附注披露也相应进行调整，主要考虑如下：

一是将资产负债表中的“文物文化资产”项目改为“文物资源”项目，单独列示文物资源。同时，在“文物资源”项目下设置“以成本计量”和“以名义金额计量”两个子项目，分别反映不同计量属性下的文物资源。

二是按照内部管理和外部监督的需求增加了附注披露要求。例如，要求在附注中披露待入藏征集物的数量和金额、当期支付的捐赠奖金、文物资源当期发生修复修缮的情况，以及文物资源借入和借出的情况，等等。在报表列示的基础上，通过附注披露充分反映行政事业单位在文物资源管理方面公共受托责任的履行情况，更有效地促进各单位提高管理水平。

## **五、征求意见的主要问题**

（一）对于成本无法可靠取得的文物资源，名义金额不能体现其价值，引入名义金额对其进行计量是为了解决大量文物资源不能入账的问题，是为了形成财务对实物管理的有

效制衡和刚性约束，堵塞管理中的漏洞。同时也考虑到国有可移动文物一旦入藏，便不在市场中交易，对旧藏和考古发掘等方式取得的文物采用评估价值入账意义不大，所以未引入评估价值。引入名义金额后，财务部门负责登记会计账，资产部门负责登记资产卡片，藏品管理部门负责登记文物总登记账，各部门职责明确，相互制约。对此您是否同意？如果不同意，请说明理由，并就如何解决大量文物资源不能入账的问题提出建议。

（二）11号准则规定，文物资源本体修复修缮支出在发生时计入当期费用，主要是与文物资源“修旧如旧”的特点保持一致，实务中也便于理解和操作，调研过程中行业主管部门和文博单位对此也表示赞同。对此您是否同意？如果不同意，请说明理由，并举出实际案例说明文物资源本体修复修缮支出需要资本化，同时说明摊销方法和摊销年限。