

新会计准则实施 对我国资产评估行业的影响

刘玉平

从国际会计准则和国际财务报告准则的一系列变化可以看出,会计计量由早期以历史成本为主,到几种计量属性同时并用,逐步发展到倾向于采用公允价值计量。我国新发布的《企业会计准则——基本准则》明确将公允价值作为会计计量属性之一,并在17个具体会计准则中不同程度地运用了这一计量属性。公允价值计量属性的采用,是企业会计准则的一项重大突破和改革。如何理解公允价值、资产评估如何服务于新会计准则、如何提供公允价值计量的评估服务等,是我国资产评估行业面临的重要课题。

一、评估行业服务于企业会计准则的可行性分析

公允价值计量,是新会计准则实施对资产评估行业的要求。历史成本的缺陷在于其相关性很弱,公允价值的优势是相关性比较强。公允价值计量虽然具有许多优点,但也具有数据、资料不易获得,计量过程主观随意性较大,得出的信息不够可靠等缺点。在很多情况下,公允价值的确定离不开评估技术。只有评估业务规范,评估质量提高,才能保证公允价值计量的真实性和可靠性。没有资产评估技术的支持,公允价值计量可能难以实施。评估行业服务于公允价值计量,可以借鉴国际资产评估界与国际会计界的合作。

2003年12月,美国财务会计准则委员会(FASB)提出了在进行公允价值计量时必须遵循的原则,“公允价值的估计应当建立在评估技术结果的基础上,评估技术应当尽可能地吸收活跃市场的市场信息,即使所计量的资产(负债)并不在活跃市场上交易……总而言之,市场信息吸收得越多,公允价值估计的可靠性就越大。”这一变化对美国评估业带来重大影响,美国各大评估协会联合起来,积极与会计界、立法界和相关经济部门进行沟通,积极推动评估业与会计业的合作。

2004年10月,国际评估准则委员会(IVSC)召开年度会员大会、理事会会议和技术委员会会议,明确了与国际会计行业进一步加强合作的态度。国际评估界非常关注国际会计准则的发展变化,国际财务报告准则越来越多地要求在财务报告中使用公允价值计量。公允价值的引入,以及评估行业在价值发现方面的专业优势,促进了会计工作对评估结论的引

用,以财务报告为目的的评估业务呈现快速增长。2004年,根据IVSC的计划,IVSC对国际评估准则进行全面复核,目的之一就是审查国际评估准则是否满足国际财务报告准则中对相关资产评估的要求。

国际会计准则委员会(IASB)在2004年发布的征求意见稿中,将公允价值定义为:“公允价值为交易双方在公平交易中可接受的资产或债权价值。”该意见稿认为公允价值的计量有四个层次:第一层次是直接使用可获得的市场价格;第二层次是如不能获得市场价格,则应使用公认的规模估算市场价格;第三层次是实际支付价格(无依据证明其不具有代表性);第四层次允许使用企业特定数据,该数据应能被合理估算,并且与市场预期不冲突。

2004年,美国评估师协会(ASA)、评估学会(AI)等联名致函美国证券交易委员会(SEC),称赞美国公众公司会计监督委员会(PCAOB)提出的认可评估师为审计活动中专家的规则提案。并称,如果审计师在确定可用于出售的商业性资产公允价值方面依赖评估师的工作,审计师应当确信获得完整的评估文件。

上述情况表明,近几年来,围绕公允价值计量问题,国际评估界和会计界进行了良好的合作,取得了预期的进展,为我国评估界与会计界的合作提供了经验。

二、评估行业提供公允价值计量服务的必要性

1、公允价值计量是会计准则中的核心问题。以财务报告为目的的评估尽管与企业并购、破产等为目的的评估具有差异性,但其总体理论和基本原理是相同的。而且,以财务报告为目的的评估一直是资产评估行业中研究和规范的重要内容。以国际评估准则为例,国际评估准则由四个准则组成,准则三即为以财务报告为目的的资产评估。为财务报告提供服务,一直是评估工作的一项重要内容。

2、评估师的专业服务有利于公允价值的科学计量。评估是以提供估价意见为目的的专业活动,在长期的实践中,不仅在评估理论方面具有系统性和科学性,而且在实务方面具有现实性和可操作性,能够满足公允价值计量提出的要求。

3、评估师的服务具有独立性，公允价值的确定越来越依赖评估师提供的专业意见。国际会计准则的资产减值准则(IAS36)中指出：土地和建筑物公允价值通常根据市场基础数据评估确定，这种评估由具有专业资格的评估师进行。如前所述，2003年FASB对于公允价值的计量做出了明确规定。2005年《国际会计准则第16号——工厂设备》中，更加明确地将公允价值定义为“通常是由具有专业资格的评估师通过分析市场数据确定。”

国际评估准则委员会主席约翰·埃居在国际评估准则(2005版)序言中指出：一致且可比的评估对确保向财务报告使用者提供高质量财务信息非常重要。越来越多的迹象表明，为实现对国际会计准则一致、严格的运用，并保持各国间的可比性，会计和审计行业将需要按照国际评估准则执行评估业务。例如，普华永道公司发布的国际财务报告准则应用手册中指出，在国际财务报告准则认可的评估方法方面，国际评估准则委员会是最权威的国际组织。德勤公司2005年12月发布的财务报告之国际财务报告准则模板中指出，土地和建筑物于20XX年12月31日由与本集团无利害关系的独立评估师Messrs. Lacey&King以市场价值为基础进行重新评估。评估遵守了国际评估准则，并以近期市场中类似资产的公平交易信息为基础。根据美国2002年发布的萨奥法案，将评估业务与会计审计业务分离，有利于实现资产评估和审计的独立性，提高工作成果的可靠性。

三、评估行业服务于新会计准则需要研究和解决的问题

(一)公允价值计量与资产评估的对接问题

首先，研究公允价值与资产评估价值类型的对接问题。资产评估价值类型是资产评估结果质的规定，即价值含义。根据国际评估准则，价值类型中的市场价值是指：“评估基准日，自愿的买卖双方方在知情、谨慎、非强迫的情况下通过公平交易资产所获得的资产的预期价值。”尽管市场价值的定义与公允价值定义很接近、很相似，但二者并不是相同的概念。公允价值与市场价值相比，其定义更广泛、更概括。公允价值应该是一个范围的界定，具体来说，市场价值是公允价值，但公允价值并非只是市场价值。因此，评估师必须研究和理解公允价值的概念，研究资产的状态和交易条件，据以确定评估的价值类型，并对具体价值类型的评估结论是否符合公允价值计量做出判断。

其次，研究确定服务公允价值计量的工作范围。为了确保公允价值的可靠计量，在新的企业会计准则中，规定了公允价值可靠计量的标准：(1)资产存在活跃市场的，应当以市场中的交易价格为基础确定公允价值；(2)资产本身不存在活

跃市场的，应当以类似资产的交易价格为基础确定公允价值；(3)对于不存在同类或类似资产可比市场交易的资产，应当采用估值技术确定其公允价值。这一规定中，显然，第三层次的公允价值计量与评估工作关系更为密切。工作范围的明确，对于正确研究和把握评估技术、提高评估工作针对性具有重要作用。

(二)以财务报告为目的的评估理论与实务研究

尽管以财务报告为目的的评估的基本理论、基本原理与其他目的的评估是一致的，资产评估业务中也一直包括以财务报告为目的的评估。但由于我国采用公允价值计量业务刚刚兴起，对以财务报告为目的的评估理论和实务研究显然落后于其他方面，因此，评估师须研究其特点、方式和方法：

(1)以财务报告为目的的资产评估与通常的资产评估往往有很大区别，评估师应理解会计准则的价值内涵，并根据准则的具体要求，采用与之相适应的价值类型、评估假设及评估方法。

(2)与通常的资产评估不同，以财务报告为目的的资产评估对象是以最基本的现金产出单位为主体。现金产出单位是指从持续使用中产生现金流入的最小的可辨认资产组合，而该资产组合的持续使用很大程度上独立于其他资产或资产组合。

(3)在收益法评估应用方面，从预测基础考虑，通常评估师对未来现金流预测是建立在合理的、有根据的假设基础之上，而以财务报告为目的的评估，该假设代表管理部门对资产剩余使用期限内整个经济状况的最好估计。根据IAS36的要求，预测周期最多应涵盖5年。除非有理由证明更长的预测期是合理的。需要注意的是：在使用财务预算或预测信息时，评估师应考虑该预测的假设是否合理并有依据，是否代表了管理部门对资产剩余使用期限内整个经济状况的最好估计。折现率确定方面，根据IAS36的要求，折现率应是反映货币时间价值的当前市场评价以及资产特有风险的税前折现率。如果评估师获得的计算折现率基础数据是税后的，应对其加以调整以反映税前折现率。

上述内容表明，以财务报告为目的的资产评估有其自身的特点和确定方式，我国会计准则对公允价值的估算也有一些特定的规定，评估师应在掌握评估专业技能的基础上熟练运用会计准则的规定。根据会计计量的要求和特点，正确地评估资产价值，保证会计计量的可靠性。

此外，要做好以财务报告为目的的评估，还必须在加强理论研究的同时，及时制订和发布相关指导意见，以指导实际工作的开展。

(作者单位：中央财经大学资产评估研究所)

责任编辑 孙蕊