

发展以财务报告为目的的评估

河北农业大学 李 珍 王建中

2006年财政部颁布的企业会计准则的一大亮点是关于公允价值在会计计量中的应用。公允价值的引入要求企业在会计处理和财务报告中列示资产价值时,“以现实价值为基础”来取代传统的“以历史成本为基础”的计量方法。这一趋势将使评估师在财务报告和审计中发挥越来越重要的作用,同时也给“以财务报告为目的的评估”业务带来了巨大的发展空间。

一、“以财务报告为目的的评估”解析

1. 公允价值在会计与评估中的区别与联系。会计中的公允价值与资产评估中的公允价值之间有着密切的联系。首先,两者都引入了经济学的价值观念,那就是把“创造未来收益的能力”作为资产的价值。在经济学中,一般认为过去的数据对于管理当局和投资者做出的将来决策是不重要的,在这种决策中,当前的数据以及将来的预期价格更有意义。随着经济情况的变化以及不确定事项的增加,经济价值的观念已经在会计计量和资产评估中占据越来越重要的地位。因此,不管是会计中的公允价值还是资产评估中的公允价值,都充分考虑了

的非特定第三方承担法律责任也得到了合理解释。

在这个三方关系中存在着两组信息供求关系,其一是审计对象信息的提供者与使用者,其二是审计信息的提供者与使用者。两组信息供求关系由于预期使用者身兼两类信息使用者的双重身份而结合,从而产生了审计三方关系。理论上,注册会计师应向所有的预期使用者提供审计报告。但在实务中往往很难做到这一点,原因在于,注册会计师可能无法识别使用审计报告的所有组织和人员,尤其在各种可能的预期使用者存在不同的利益需求时。另外,有时审计报告并不向某些特定组织或人员提供,但这些组织或人员也有可能使用审计报告。由此,股东之外的利益相关者虽然没有委托注册会计师进行审计,甚至审计报告也没有直接向他们提供,但他们作为审计报告的预期使用者,也拥有在遭受损失时向注册会计师索赔的权利。

四、结论

随着社会的发展和审计的调整,审计三方关系中的“审计委托人”被“预期使用者”所取代,三方关系中的预期使用者成为审计研究必须面对的新课题。传统审计三方关系的理论基础“受托责任论”无法对以预期使用者为核心的新型审计三方关系进行合理的解释。以社会责任观为基础的“信息论”可以从两个方面加以解释:企业要向各类利益相关者承担社会责

市场因素的影响,考虑了资产的效用,考虑了市场中供求关系对资产价格的影响以及有效购买力对资产价格的影响。其次,无论是会计还是资产评估,其最终目的都是向信息使用者或委托人提供客观、公允的资产(或负债)的价值信息,有利于他们做出科学合理的决策。在反映资产(或负债)公允价值的过程中,“公允价值”既是一种计量属性,又是会计和资产评估所要确定并提供的价值信息的表现形式。最后,交易和交易双方具有假定性(虚拟性),虚拟的交易或交易双方代表的是市场共同的期望或评价,而不是特定个体的期望或评价。由此可见,公允价值在会计和资产评估领域中的含义、地位以及作用都有比较紧密的联系,这就为以公允价值为切入点进行会计和资产评估的协调和合作奠定了理论基础。

会计中的公允价值与资产评估中的公允价值也是存在差异的。首先,二者的假设前提不同:由于资产评估是在公开市场、持续使用和清算等各种假设前提下进行的中介活动,因此从大的方面讲,资产评估的各种结果应该与评估的各种假设前提相匹配,而不仅仅是与资产的持续使用或持续经营相适

任,为了获取对责任方信息的保证,各利益相关者成为审计报告的预期使用者,从而成为注册会计师承担责任的对象。同时,注册会计师通过对责任方信息的验证和审计信息的提供,履行对预期使用者的社会责任。注册会计师与企业 and 预期使用者因为预期使用者对高质量信息的需求而相互联系,“信息论”是注册会计师、责任方和预期使用者三方发生关系的理论基础。

预期使用者的信息需求模型的变迁,一方面体现了利益相关者对企业社会责任要求的演进,另一方面也会造成审计期望差距,即预期使用者对审计信息的动态需求与注册会计师能力和意愿的差距。因此,分析预期使用者的类型和需求及其对审计范围、审计风险和注册会计师法律责任等的影响,将是审计理论中亟待研究的课题。

主要参考文献

1. 崔孟修. 审计动因论的修正. 审计研究, 2006; 5
2. 韩晓梅. 论审计的社会责任观: 关于审计目标的思考. 审计研究, 2006; 2
3. 中国注册会计师协会. 中国注册会计师执业准则. 北京: 经济科学出版社, 2006
4. 中国注册会计师协会. 中国注册会计师执业准则指南. 北京: 中国财政经济出版, 2006

应。而会计中的公允价值作为一种资产计价标准,是建立在企业持续经营假设基础上的。其次,两者的市场条件不同,会计的公允价值产生的市场条件是公平市场,而资产评估中的公允价值既包括了正常市场条件下的公允价值,也包括了非市场条件下的公允价值。资产评估要面对各种各样的资产,面对各种各样的市场条件,无论何种市场条件,评估何种资产,只要给出资产在特定条件下与市场相吻合的价值就是资产评估的第一要任。因此,资产评估的公允价值可以说是各种条件下资产合理估价的一个抽象和概括。从这个意义上说,资产评估中的公允价值与会计中的公允价值相比,其内涵和外延都要宽泛一些。

2. “以财务报告为目的的评估”的概念界定。欧洲评估准则(EVS)中提到:根据评估所目的的不同,将资产评估分为:以交易为目的的评估,不动产评估,抵押目的的评估和以财务报告为目的的评估。在我国,资产评估业务是从20世纪80年代随着改革开放和社会主义市场经济的建设逐渐发展起来的。其产生主要为国有资产进行产权交易服务,从一开始便是为各类资产的交易目的进行评估,服务目的比较单一,又由于长期以来会计计量是以历史成本为主,以财务报告为目的的评估在我国尚未发展。作为一种新兴的特殊服务,它既与一般的以产权交易或变动为目的的评估业务有相同之处,又有其特殊性。

不同目的的评估都要求发挥评估人员的专业优势、人才优势以及经验优势,对评估对象在评估基准日特定的目的下的价值进行分析,独立客观地估算并发表专业意见。评估过程具有一定的市场性、系统性、技术性和公开性,评估中都要依据一定的法律、法规得出科学的判断。以财务报告为目的的评估,进行评估的目的是为会计所应用,评估对象是最基本的现金流出单位为主体,评估结果对会计有直接影响,旨在通过评估得出资产的公允价值,帮助企业会计人员判断怎样计量不同资产或为出具财务报告服务,所得的评估价值是市场价值,可选择的方法以市场法为主,也可使用收益现值法。因此,笔者认为所谓的以财务报告为目的的资产评估是指,由专业的评估人员对会计报表中的会计要素进行估价,以得到财务报表中会计要素的公允价值,向报表使用者提供客观、公允的会计信息。

二、合理运用公允价值,发展以财务报告为目的的评估

1. 规范社会主义市场经济,培育公平交易的市场环境。公允价值是建立在公平交易的基础上的。公平交易是指交易双方在可了解的、自由的、不受各方之间任何关系影响的基础上形成的交易。“公平交易”和“活跃的市场”为其确定的价值的公允性提供了条件。在我国,公允价值计量所依存的市场环境并不完善,公允价值的应用起步较晚,可能难以达到公允,并可能成为利润操纵的工具,对公允价值的应用经历了“提倡公允价值阶段、回避公允价值阶段和重新引入公允价值阶段”等曲折的历程。目前,国家作为企业最大的投资者,在交易中更多的还是关心财产是否得到保值增值。而在西方国家,市场经济发展充分,证券市场高度发达,公允价值的取得可以由公

开市场和公开信息提供支持。因此,要使公允价值能够应用和发展,我国应该借鉴西方经验,努力发展市场经济,完善公司治理结构,实现产权多元化,构建相应的数据库和交易平台(如成熟的生产资料市场、产权交易市场和资本市场等),为公平交易创造良好的市场环境。

2. 评估师应重视对会计准则的学习,为财务报表信息披露服务。公允价值的引入使评估工作显得更为重要,会计与评估行业的改革方向是“相互依存、相互支持、共同发展”,这种变革给评估业带来了巨大的挑战。会计准则中存货、租赁、厂房和设备、农业、企业合并等项目的计量都需要评估师对公允价值进行评估,各具体会计准则在评估公允价值时使用的假定又有所不同。评估师应该具有“怎样评估用于报表的知识”,还应该有足够的会计程序知识以了解各种不同的评估假定的运用,以及这些假定对报告价值可能产生的影响。

3. 会计人员需要提高自身素质,在会计计量中合理运用公允价值。目前,对于存在活跃市场的资产和负债公允价值的确定基本遵循市场报价;不存在活跃市场的使用估价方法确定公允价值,如现金流量折现法和期权定价模型等。对于使用模型确定公允价值受到两个方面的影响:一是在假定相关人员保持公允职业判断的基础上,模型相关参数的确定受到相关人员职业水平、估价对象和市场完善程度等因素影响;二是受到相关人员职业道德的影响。

目前,我国会计人员普遍存在业务素质不高、学习能力不强、缺乏应有的独立地位和职业道德修养等问题。会计准则的实施,公允价值在会计计量中的应用,给会计人员提出了新的要求:一方面,会计人员需要认真学习,尽快掌握会计准则;另一方面,会计人员需要关注评估,研究评估,向评估行业相关人员学习,寻求专业人员的支持。

4. 借鉴国际评估界与会计界合作经验,实现我国会计与评估的良性互动。对于公允价值在各国的应用,近年来国际评估准则委员会与国际会计准则委员会之间,各国评估专业组织和本国会计准则委员会之间已经进行了大量的合作:国际评估准则委员会与国际会计准则委员会进行了长期对话,国际评估准则委员会也从近年开始与美国财务会计准则委员会进行对话。这些合作充分表明了评估行业与会计行业是密切联系在一起的,并在会计准则和会计制度的实施中发挥着越来越重要的作用。

以财务报告为目的的评估在我国还属于一种新兴的业务,多年来我国资产评估以开展交易目的的评估业务为主,因此在这方面尚缺乏实践经验。以财务报告为目的的评估业务,在相关参数的运用、业务要素的确定等方面与交易为目的的评估业务有不同之处。目前,会计准则在上市公司全面实施,公允价值将在会计计量和会计报告中全面体现。为适应这一趋势,为会计工作提供技术支持,评估行业一方面需要从理论上、实务上做好充分准备,另一方面还需要借鉴国际评估界与会计界的合作经验,从实务和理论两方面加强与会计界的协调,实现评估界与会计界的良性互动,使评估行业更好地为市场经济服务,为会计改革服务。○