



关于制定资产评估准则若干问题的思考



陕西咸阳 徐寒 张玉珍

自2001年7月财政部发布《资产评估准则——无形资产》起,我国又陆续制定了《资产评估准则——基本准则》、《资产评估职业道德准则——基本准则》、《企业价值评估指导意见(试行)》等准则,初步形成了资产评估准则框架体系,但是资产评估准则的制定还存在一些不可忽视的问题。

一、我国资产评估相关法律法规存在的问题

我国目前涉及到资产评估行业的法律法规比较多,属于法律的有《土地管理法》、《城市房地产管理法》、《公司法》、《证券法》和《刑法》,属于国务院行政法规的有《国有资产评估管理办法》、《〈关于改革国有资产评估行政管理方式加强资产评估监督管理工作意见〉的通知》、《关于加强和规范评估行业管理意见的通知》。这些法律法规在指导资产评估工作时存在以下问题:①在上述法律法规中除国务院发布的两个行政法规外,其余都不是针对资产评估行业的立法。②国务院的两个行政法规是针对国有资产评估的立法,而我国资产评估行业的服务对象不仅仅局限于国有资产,这两个行政法规

确认的,应当根据市场价格确定。《企业会计制度》则首先要求判定其是否属于货币性交易取得。因此,应修订收入部分,要求事业单位经营性收支的核算应参照企业会计具体准则执行。

三、会计报表方面

事业单位会计报表是反映事业单位财务状况和收支情况的书面文件,主要包括资产负债表、收入支出表、附表及会计报表附注和收支情况说明书等。在《准则》执行之初,其统一的报表格式及规范的编制方法,对于完整、准确地反映事业单位财务状况和收支情况起到了很好的作用,真正成为了各级财政部门 and 上级单位了解情况、掌握政策、指导单位预算执行工作的重要资料,同时也为事业单位编制下一年度财务收支计划提供了详实可比的基础信息。但是,在各事业单位自主经营、市场经济得到较快发展的今天,《制度》在此部分的缺陷也日益显现。建议做出如下修订:

1. 增报现金流量表。《准则》不要求事业单位编制现金流量表。现金流量表是以收付实现制为基础编制的报表,在会计核算采用收付实现制时要求编制现金流量表确实没有必要。但是,由于《制度》规定经营性收支业务可采用权责发生制核算,因此,若事业单位采用权责发生制核算经营性收支业务,则经营活动中产生的现金流量在事业单位会计报表体系中就无法得到反映。事实上,各事业单位在核算经营性收支时普遍都采用了权责发生制。按现行《准则》规定,占事业单位50%以上甚至80%以上的现金流量在整个事业单位的

都有很大的局限性。③我国目前尚无《资产评估法》或《资产评估师法》,直接规范资产评估行业的最高级别的法律法规是国务院的行政法规。

我国资产评估行业立法的薄弱状况不可避免地给资产评估准则的制定带来负面影响。

1. 资产评估准则的法律地位问题。资产评估准则是由我国资产评估协会制定、财政部批准发布实施的,属于财政部的部门规章。而制定资产评估准则的法律依据最好是全国人大颁布的《资产评估法》或《资产评估师法》,由全国人大授权财政部批准发布资产评估准则,这样才能提高资产评估准则的权威性。

2. 资产评估准则的内容问题。资产评估行业中一些重大问题需要通过法律进行规范,例如资产评估机构和资产评估人员的权利和义务、资产评估委托方和其他当事人的权利和义务、资产评估人员基本的职业道德等。由于资产评估立法不健全,这些本来需要通过法律法规规范的内容不得不通过资

报表体系中并没有反映,这在一定程度上也影响了事业单位会计信息的可用性。而且,即使是全额拨款的事业单位,也仍然存在应收款和应付款业务。因此,应修订《准则》会计报表部分,要求事业单位增报现金流量表。

2. 结合预算管理,统一专项收支的年终处理。近年来,各地财政部门普遍实行了部门预算制度,要求各事业单位在年末编制次年的收支预算,年中进行跟踪考核,年末总结上报。在进行部门预算的跟踪考核和年终考核时,均要求专项收支无余额,在上报的表式中更是删除了专项收支的相关项目。根据《制度》的规定,事业单位的专项收支核算科目主要包括“拨入专款”、“拨出专款”和“专款支出”,用于核算事业单位收到财政部门、上级单位或其他单位拨入的有指定用途并需要单独报账的专项资金收支活动。《制度》同时规定,年终结账时,对已完工的项目,应将拨出专款和专款支出与拨入专款对冲,余额按拨款单位的规定处理。也就是说,专项收支在年末是允许有余额存在的。各事业单位为了达到这两方面的要求,其处理方法不尽相同,有的并入事业性收支,有的并入往来账项,从而导致了会计信息的不可比。

因此,笔者认为应结合预算管理,统一专项收支的年终处理,在部门预算报表中增设专项收支的相关科目,或统一规定事业单位在年末将专项收支相关科目的余额转入往来账项,并在年报中扣除此部分的发生额,待次年年初再转入专项收支的相关科目。☐

产评估准则体现出来。《资产评估准则——基本准则》第二十九条规定:提供必要的资料并保证所提供资料的真实性、合法性、完整性,恰当使用资产评估报告是委托方和相关当事人的责任。这些规定实际上已经超出了资产评估准则的规定范围,其实际法律效力如何,尚待探讨。

为了资产评估行业的长远发展,目前比较紧迫的工作是加强资产评估行业的立法。由于全国人大的立法程序较为复杂,可以先提请国务院修订1991年颁布的《国有资产评估管理办法》,发布《资产评估条例》或《资产评估师条例》,用来指导资产评估行业的立法和资产评估准则的制定。

二、资产评估准则能否得到法律界认可

资产评估准则属于财政部的部门规章,具有法律效力。但是在以往的司法实践中,司法界均因认为资产评估准则属于行业规定而不予采用。在2001年“麦科特”案件中,证监会认定广东大正联合资产评估有限责任公司为麦科特公司出具了严重失实的资产评估报告。该评估公司的法定代表人郑炳南因涉嫌为麦科特公司上市提供虚假证明文件于2001年11月6日被正式逮捕,而未对签字的注册资产评估师追究刑事责任。在该评估业务中,郑炳南不是项目负责人,他只是作为法定代表人在麦科特公司的资产评估报告书上签字。在未对注册资产评估师起诉的情况下追究评估机构法定代表人的法律责任,这种做法明显与资产评估有关规定不符。

在资产评估准则不能得到司法界足够重视的情况下,有关部门在制定评估准则时应采取一定的应对措施。

1.努力完善资产评估准则,要求资产评估人员在执业中严格遵守资产评估准则。只有制定和执行的资产评估准则确实能够保证资产评估结果的客观公正性,司法界才可能出于保护公众利益的目的接受资产评估准则。

2.吸收司法界人士参与制定资产评估准则。这样,一方面能够在准则中体现司法界人士的意见,使资产评估准则容易被司法界所接受;另一方面也可以使司法界人士了解评估准则制定的目的、程序,使其明白制定资产评估准则是为了维护公众利益,资产评估准则追求的目标与司法实践追求的目标是一致的。

3.由注册会计师协会提请司法机构成立资产评估案件鉴定委员会。资产评估是一项技术性、专业性很强的工作,单靠法官以一般的法律知识来审理资产评估案件是不恰当的。所以,注册会计师协会应提请司法机构成立资产评估案件鉴定委员会,该委员会由司法界、资产评估理论界、资产评估实务界人士组成,以法律和资产评估准则为依据对资产评估案件中的相关事项进行鉴定,这样一方面可以弥补司法界人士资产评估知识方面不足的缺陷,确保案件审理的公正性;另一方面也可以提升资产评估准则的地位,使其被司法界人士和社会公众所接受。

三、资产评估准则的普遍适用性

长期以来,我国资产评估行业存在“多师”和多头管理的现象。“多师”包括注册资产评估师、注册房地产估价师、土地估价师等,分属于中国资产评估协会、中国注册房地产估价师协会和中国土地估价师协会,参与评估行业管理的政府部门有财政部、建设部、国土资源部等,不同的管理部门分别制

定了各自的执业规范,如《资产评估操作规范意见(试行)》、《房地产估价规程》和《城镇土地估价规程》等。由于缺乏统一的资产评估基本准则的制约,从而使这些执业规范自成体系,缺乏内在联系。

我国资产评估行业条块分割是一个不争的事实,如果要求在各评估协会联合后再制定统一的评估准则,这会严重影响我国资产评估行业的发展。美国是世界上资产评估行业发展得最好的国家之一,其评估执业团体包括美国评估师协会、估价师国际联合会等多家协会,它们共同组建了专业评估执业统一准则特别委员会,制定了统一的评估准则——《专业评估执业统一准则》。我们应借鉴美国的经验,在多家评估协会并存的情况下制定一部规范整个评估行业的资产评估准则。

1.资产评估准则应该由一个评估协会牵头,多家协会联合制定。对涉及到行业全局的准则,如资产评估基本准则、职业道德准则以及具体准则中的评估程序准则应该统一制定。具体资产项目评估准则在制定时可以实行分工协作,由资产评估行业某一家协会制定,经批准后全行业实施。如土地使用权评估准则由中国土地估价师协会制定,房屋建筑物评估准则由中国房地产估价师协会制定,企业价值评估(企业整体资产评估)准则、无形资产(不含土地使用权)评估准则由中国资产评估协会制定。

2.资产评估准则在制定过程中应体现统一规范和分别规范相结合的原则。统一规范是指必须对资产评估人员的执业资格条件、执业质量、职业道德等有统一的规定。分别规范是指资产评估准则有些是对所有资产评估行为的规范,有些是对单项或部分资产评估行为的规范。和西方发达国家所不同的是,由于我国存在大量的企业价值评估业务,资产评估准则覆盖面势必很广,既涉及单项资产评估业务,又涉及整体资产评估业务,因而我国的资产评估准则要体现出统一规范和分别规范相结合的原则。

3.资产评估准则由相关管理部门共同审批和发布。鉴于评估行业是由多个相关部门管理的现实,资产评估准则拟定后,应由财政部会同建设部、国土资源部等有关资产评估管理部门共同批准后实施。

四、资产评估准则的原则性与可操作性

我国在制定资产评估准则方面的经验较少,国际上可供参考的资产评估准则也比较有限,根据较成熟的《国际评估准则》和美国《专业评估执业统一准则》来看,这些准则均强调原则性,具体操作依靠评估人员的职业判断。《国际评估准则》指出,《国际评估准则》列出的是评估师应当做什么,而不是解释如何运用具体评估程序或方法。每个评估项目都需要解决一个特定的评估问题,解决评估问题的方式取决于评估师选择相关技术进行恰当判断的能力。我国的无形资产评估准则在制定时借鉴了国际评估准则和美国《专业评估执业统一准则》的内容,但准则实施一段时间后业内人士反映,该准则存在原则性过强、可操作性差等缺陷。鉴于我国资产评估执业人员整体水平不高、从事无形资产评估时间较短的状况,目前只能由资产评估准则的起草人员编写资产评估准则指南,对评估准则中的有关问题进行详细说明。☒