注册资产评估师引用其他评估报告存在的问题分析

陈 蕾(博士)

(首都经济贸易大学财政税务学院 北京 100026)

【摘要】在我国评估行业分割管理体制下,不具备土地估价资格和矿业权评估资格的资产评估机构不能出具土地估价报告和矿业权评估报告。这种制度性安排造成了诸多问题,如评估主体权责交叉、评估对象价值扭曲,等等。本文对注册资产评估师引用其他评估报告的有关问题加以分析,并提出解决问题的若干建议。

【关键词】注册资产评估师 引用 评估报告

在我国评估行业分割管理体制下,不具备土地估价资格和矿业权评估资格的资产评估机构不能出具土地估价报告和矿业权评估报告,以至于在对企业尤其是国有企业改制的整体资产价值进行评估时,注册资产评估师即使具有必备专业能力,也不得不引用具备土地和矿业权评估资格的评估机构出具的评估报告结论。这种实践操作模式已经产生或隐含的诸多问题,不仅对注册资产评估师、资产评估机构和其他评估机构的执业造成诸多困扰,也对我国的评估执业规范和司法制度带来新的挑战,而且危及整个评估行业的执业环境和市场经济地位。

一、有关概念

1. 引用其他评估报告。本文所指"引用其他评估报告"是指注册资产评估师在对企业整体资产价值等进行评估的过程中,对具备特定评估资格的其他评估机构所出具的评估报告结论的引用。

2. 其他评估报告。本文所指"其他评估报告"是指与资产评估机构不存在聘用关系的其他评估机构出具的具有法定效力的报告。目前,注册资产评估师直接引用其他评估报告结论

二是对纳入中小企业会计准则中交易事项的确认和计量进行适度的简化。确认是定性,计量是定量。考虑到我国中小企业的会计核算基础薄弱,首先,应简化对资产减值准备的计提、长期股权投资、融资租赁、职工薪酬、借款费用、资产负债表日后事项的会计核算以及相应的披露要求等。其次,应尽量减少中小企业使用未来现金流量现值和公允价值等需涉及估算资产价值等财务管理方面的知识,或主观性较强的会计计量属性,并限制部分会计政策和会计估计的选择,如金融工具的选择与分类、无形资产使用寿命的划分等。最后,对于小企业不经常发生的业务核算,如非货币性资产交换、企业合并等,可参照现有会计准则,但需要根据小企业会计信息使用者的需要进行简化,使之符合小企业的成本效益和会计信息相关性要求。

三是删减与中小企业无关的列报与披露事项。列报是报表的形式,披露涉及信息供给的范围和质量。列报与披露作为输出确认与计量结果的会计程序,是连接会计主体与财务报表使用者的桥梁。就中小企业而言,资产负债表和利润表会因确认与计量的简化而自动简化。关于现金流量表,很多学者主张不要求中小企业提供现金流量信息,因为成本过高,技术上难以实现。笔者认为,大部分债权人和其他报表使用者都曾表示现金流量信息对他们的经济决策非常重要。况且如果中小企业已经编制了资产负债表和利润表,那么编制现金流量表也不是那么困难,因为资产负债表、利润表和现金流量表之间存在着很强的关联。即使第一次编制现金流量表可能比较费时,但后续年度会变得相对简单。关于所有者权益变动表,在整个会计期间,除了损益外,影响中小企业权益变动的交易笔数少、金额大,因而所有者权益变动表的编制难度不大,编制成本有限。另外,权益变动关系到企业的资本结构和财务实力,报表使用者往往十分关注,考虑到成本效益原则,应要求所有中小企业提供权益变动信息。

4. 制定中小企业会计准则应用指南。中小企业会计准则在很多情况下只能是对交易和事项的处理做出原则性规定,在很多情况下需要会计人员的专业判断,而现阶段我国中小企业会计人员的能力水平恐怕难以达到这一要求。为了能使准则更好地得到执行,可以在发布中小企业会计准则的同时,提供准则应用指南。应用指南主要是针对准则中核心概念、重难点和关键性问题做出解释性规定,描述具体操作方法。

主要参考文献

1. 万洪波,刘春燕. 我国中小企业会计准则制定问题探讨——基于 IFRS FOR SMEs 的启示.财会月刊,2010;17

2. 崔金勋,史安娜.小企业会计准则的制定架构.山东社会科学,2010;3

3. 孙光国.中小企业会计准则的制定:目标与模式选择.会计研究,2009;2

的实践，主要体现在土地估价报告和矿业权评估报告两个方面；所涉及的其他评估机构一般特指具有特定评估资格的土地估价机构、矿业权评估机构等专业中介服务组织。而定义中的“不存在聘用关系”，是指在针对需要引用其他评估报告的业务项目中，资产评估机构与其他评估机构之间不存在签署书面合同约定的业务关系。

二、引用其他评估报告的动因——制度性安排

1. *引用其他评估报告的政策基础*。与其他国家引用专业报告截然不同的是，在我国，极少发生评估机构因专业局限而引用其他评估机构所出具的评估报告的情形，几乎都属于制度性的安排。

2005 年，《国务院办公厅转发国资委关于进一步规范国有企业改制工作实施意见的通知》（国办发[2005]60 号）规定，“企业改制涉及土地使用权的，进入企业改制资产范围的土地使用权必须经具备土地估价资格的中介机构进行评估，并按国家有关规定备案”，“进入企业改制资产范围的探矿权、采矿权，必须经具有矿业权评估资格的中介机构进行评估作价并纳入企业整体资产中，由审批改制方案的单位报国土资源主管部门审批后处置”。这是我国注册资产评估师引用其他评估报告的政策基础。

基于这一政策，在国有企业改制实践中，对企业整体资产价值进行评估时，为了妥善解决土地处置方案报批以及估价报告备案问题，委托方往往委托一家（或若干家）资产评估机构和一家土地估价机构，同时以一个评估基准日对企业整体资产进行评估，受托资产评估机构将经备案的土地估价结果直接引用，汇入资产评估结论中 。如果涉及矿业权，还需要引用矿业权评估的结论。这种模式几乎被所有改制的国有企业尤其是大型国有企业所采用。

2. *引用其他评估报告的情形分析*。从国内外评估行业看，引用其他评估报告主要可分为以下两种情形：

（1）主动引用。基于自身专业限制并承认自身专业的局限，这一点为世界各国评估行业所认同；在执行评估业务中，利用专家协助工作、引用其他机构专业报告的评估结论，也是世界各国评估行业通行的做法，同时也是各国评估准则规范的重要内容之一。

例如，美国评估准则（USPAP）规定：评估师应采取所有必要或适当的措施，以确保能够有效完成评估业务；在评估报告中披露专业知识或经验缺乏的事实，并披露为完成评估业务所采取的措施。对应注释中则提到，如果评估师应邀承接某项评估业务，但缺乏胜任该项目相关专业知识或经验的事实，并采取必要或恰当的措施以保证能够有效完成该项评估业务，可以采取与其他被合理认为具有相关专业知识和经验的评估师联合，或聘用具有所需专业知识或经验的人士。国际评估准则（IVS）的《指南 5——动产评估》和《指南 6——企业价值评估》对此也都有规定：动产评估工作有时需要其他评估师、专家的工作。

在不同专业的评估师之间，必须针对不同专业领域的评估对象划分责任范围，以此避免发生遗漏或重复。当依赖其他专业的工作时，动产评估师需要：①采取必要的程序确保专家的专业胜任能力，确认所依赖专家所提供的结论是合理可信的；②如果没有采取以上措施，必须披露相关事实。为表述方便，可将上述情形称为“主动引用”。该情形在我国评估实践中，也在一定范围内存在和发生。例如，资产评估机构承接二级市场范畴的评估业务时，因专业局限往往会引用其他评估机构就某一资产所出具的评估报告。

（2）被动引用。与前述情形完全不同的是，基于我国评估行业管理体制而出台的相关政策，客观上确立了我国特有的评估结论引用情形，即：不具备土地估价资格和矿业权评估资格的资产评估机构在对企业的整体资产价值等进行评估时，其注册资产评估师即使具备必要的专业胜任能力，也不得不引用具备特定评估资格的其他评估机构所出具的评估报告结论。这种引用可以称为“被动引用”。在这种情况下，资产评估机构对被引用报告的出具机构和个人一般不具有主动的选择权，对其出具的报告和结论，特别是已经国土资源管理等部门备案的评估报告和结论，通常也无权发表不同看法。但与此同时，引用方仍然需要对包含所引用结论在内的评估结论承担全部责任。这已经成为我国评估行业引用专业报告的主流。

三、引用其他评估报告存在的问题

1. *权责交叉*。注册资产评估师在评估报告中对其他评估报告结论的被动引用，未必基于机构自愿和业务必需，由此使得评估的责任主体出现复杂化和模糊化倾向。近年来，资产评估机构和其他评估机构在其执业过程中所背负的风险也随着其从事领域和范围的不断扩大而逐步加重，其中因引用报告结论导致的责任纠纷不断出现更是给我国的评估执业规范和司法制度带来了新的挑战。

2. *价值扭曲*。在评估实践中，一个完整的企业整体资产评估项目被分为不同类型的资产组，分别由不同专业机构评估，企业完整价值体系变成各个部分价值拼装，评估整体定价功能被肢解，造成整体资产价值的扭曲。首先，引用其他评估报告，容易忽视评估范围的对接，导致重评或漏评，使评估结论以及增减幅度发生偏离。其次，引用其他评估报告，往往缺乏对有关方法选择、参数选取等事项的分析与审核，缺乏相应的评估技术说明，直接影响评估结论。再次，引用其他评估报告，如果没有对资产与企业的债权债务关系进行有效关注，还会导致重大事项揭示不充分，造成权益差异。最后，企业的整体资产价值是多个生产要素发挥协同效应、共同作用的结果，简单地引用、加和、汇总其他评估报告的结论数值，难以真实反映其整体价值。

3. *尺度不一*。不同评估行业，遵守不同的评估规范标准，互不衔接，导致不同机构在评估过程中的参数选用不同、技术路线不同、工具使用不同、方法标准不同、道德规范不同、报告格式不同。这些都造成价值尺度的不统一，直接影响评估结论的合理性，甚至伤害了评估的客观性、有效性和公信力，危及评估行业在市场经济和社会经济中的应有地位。

4. *成本增加*。一方面，评估委托方迫于按资产类型无序

细化的评估序列和各管理部门的管理规定，不得不分别聘请不同的评估机构进行分割评估、重复评估，必然增加其付出的服务费用和时间成本；另一方面，政府相关部门对同一个行业的监管对象数量增加，引起其监管难度的提高，监管成本随之加大，并且部门利益过度膨胀带来的评估泛化还会导致政府形象的扭曲。此外，资产评估机构的工作效率下降，评估时间、协调成本和风险成本都会增加。

5. 资源浪费。鉴于评估行业分部门割据的约束，许多注册资产评估师不得不同时考取土地估价师、矿业权评估师等多项评估执业资格，以此来承接相应资产的专业评估业务。而不同评估执业资格考试所要求的知识结构存在高度重复性。由此可见，评估师疲于应对资格考试和承担多重会费的局面，必然导致人力资源的浪费和评估人才储备的滞缓。

四、关于引用其他评估报告问题的若干建议

1. 关于评估行业结构的调整。

（1）推动评估立法，理顺评估行业管理体制。建议政府有关部门积极推动评估立法工作，从根本上解决行业管理体制、业务领域和执业资格、执业责任鉴定以及与相关法律衔接等一系列问题，严格限制评估部门细分行为，化解政出多门、行业分割、部门垄断、各自为政的症结；开展行业清理整顿，要求机构彻底与主管部门脱钩，进而成为独立的法人实体，以此规范评估市场，维护市场经济秩序。对于土地估价、矿业权评估等特定类型的评估业务，应当放宽准入，以市场机制为准绳。资产评估机构或其他评估机构只要具备了业务所需的专业胜任能力，就应当可以介入相应的评估业务中来，这样也有利于促进竞争，提高评估总体服务质量。即使不能放宽准入，也应当赋予资产评估机构对被引用报告的出具机构和个人进行把关和选择、评价的权力，而非强制性的被动引用。

（2）强调机构责任与强调个人责任并重。资产评估是专业人士提供的专业判断，一家评估机构对企业和资产集合的评估可以由具有不同资质和特长的评估师来完成，各评估师对自己的工作承担专业责任，机构则对整体报告承担机构责任。这种做法既可以降低委托方的交易成本，又可以摆脱报告引用的权责困境。所以应鼓励资产评估机构拥有更多的专家，而不是在让评估师成为考试专家和承担多重会费的同时，削弱自身的专业胜任能力。

2. 关于引用其他评估报告的责任界定。

（1）主动引用情形的责任界定。对于注册资产评估师因专业限制而主动引用其他评估报告的情形，其引用的前提是需要对出具被引用报告的评估师的专业资质、从业经验、教育背景、可信度等进行有效的甄选控制，对有关评估事项进行必要的审核，并对其引用行为以及包含被引用结论在内的评估结论的合理性承担责任。

具体而言，对其引用责任进行界定时，建议根据以下原则来判定：首先，注册资产评估师是否履行了引用其他评估报告所应当遵守的必要程序；其次，注册资产评估师引用其他评估报告是否是基于恰当评估、形成可信评估意见和结论的需要；最后，注册资产评估师引用其他评估报告结论后，能够对主评估报告的结论进行可信性分析。如果注册资产评估师在引用过程中没有达到上述要求，那么其应当承担不可推卸的引用不当的责任。

例如，作为整体资产的评估结论，尽管对某种类型的资产引用了其他评估报告的结论，但应当将引用的评估结论一体化地看成资产评估报告书评估结论的组成部分，不应肢解成两个或若干个结论。因此，在同一报告书中，“引用”就具有评估取值方法的性质，或者理解为“引用”实际上是评估师确定评估结论的取价依据。签字注册资产评估师以及资产评估机构应对包括被引用评估结论在内的评估结论的合理性承担责任，而不能通过仅仅评估报告的“特别事项”部分，将责任完全或部分推给其他评估机构。

（2）被动引用情形的责任界定。对于因制度性安排而被动引用其他评估报告的情形，由于是基于相关法规或监管要求而引用其他评估报告，那么，如果注册资产评估师根据客户要求无法就所引用报告的出具机构和个人做出选择和评价，则注册资产评估师只能根据自己的分析和判断，在报告中进行披露和提醒。这时注册资产评估师只要履行了必要的程序，并进行了必要的分析和判断，就不宜承担对评估结论受所引用报告的影响方面的责任。

例如，在评估实践中，经常遇到以下两种具体情况，应区别对待：①有委托方分别委托不同专业机构对具有不同类型资产的项目进行评估，所产生的评估机构间的报告引用情形。该种情形下，所有的评估机构服务于同一委托方；委托方需要对提供的信息和资料的真实性承担责任；委托方为评估报告的有效性提供相应的费用。这种情况下，评估报告间的相互引用，应该是在委托的总协议中强调各自的法律责任，引用方不宜承担额外责任。②证券业从业资格机构牵头出具评估报告时引用专业报告的情形。在该种情形下：一是需要强调该类机构依法对评估报告承担责任；二是该机构具有选择和评价其他机构所提供专业意见的相应权力和能力。基于以上两个前提，该类机构应当对包括基于其他机构提供的专业意见构成的资产评估报告承担责任。当前，该种情形主要是土地估价报告和矿业权评估报告的引用。此种情况为被动引用的特殊情形。

（3）其他假设情形的责任界定。按照上述有关评估行业结构调整的建议，如果政府有关部门能够以市场机制为准绳，放宽准入条件，使具备一定专业胜任能力的资产评估机构介入土地估价、房地产评估等特定类型的评估业务中，或者赋予资产评估机构对被引用报告的出具机构和个人进行把关和选择、评价的权力，那么由此带来的责任应由注册资产评估师和资产评估机构承担。

【注】 本文系中国资产评估协会“资产评估机构引用专业机构报告有关问题研究”课题（编号：2200922007）的阶段性研究成果。

主要参考文献

王生龙，江兴华.关于引用土地评估结果若干问题的研讨.中国资产评估，2005；1