

资产评估技术在政府会计改革中的运用

□ 刘丽珑

(厦门大学 管理学院,福建 厦门 361005)

[摘要]资产评估技术不仅在企业的财产物资评定估算中得到广泛的运用,在确认我国国有资产价值、进行国有资产管理时也起着重要作用。如今政府会计改革已经成为我国政府工作重点,通过界定政府资产、探讨立足于政府资产的各种资产评估技术,为完善政府会计改革中提供一种新思路。

[关键词]政府会计;公允价值;资产评估

[中图分类号]F235.1 [文献标识码]A [文章编号]1003-1154(2014)03-0016-03

《会计改革与发展“十二五”规划纲要》提出,要在“十二五”时期大力推进政府及非营利组织会计改革,不断提高财政科学化精细化管理水平。政府资产确认,是对政府会计改革至关重要的一步。

一、政府资产的定义

(一)资产的定义

资产是最基本和最重要的会计要素,目前对资产的定义主要有^[1]:国际会计准则委员会(IASC)将资产定义为由于过去事项而由企业控制的,预期会导致未来经济利益流入企业的资源;美国财务会计准则委员会(FASB)将资产定义为,某一特定主体由于过去的交易或事项而获得,或控制的、可预期的未来经济利益;我国新修订的《企业会计准则》对资产的定义为,企业过去的交易或事项形成的,由企业拥有或者控制的,预期会给企业带来经济利益的资源。

以上对资产的定义主要是针对企业资产的,均强调资产的实质是一种未来经济利益,该经济利益必须来自过去交易或事项且须为实体所拥有或控制。

(二)政府资产的定义

目前对政府资产的定义主要有^[2]:国际公共部门会计委员会(IPSASB)定义的,资产由于过去事项而由主体控制的、预计将导致未来经济利益,或服务潜能流入主体的资源;联邦会计准则咨询委员会(FASAB)将联邦资产定义为,联邦政府所控制的、具有经济利益或服务潜能的资源。美国政府会计准则

委员会(GASB)在会计原则概要中指出,资产是已经获得的经济资源,被实体所拥有和控制,用以产生将来的经济利益。澳大利亚会计研究基金会(AARF)对资产的定义为,实体由于过去的交易或事项所控制的服务潜能,或未来经济利益,并规定其既适用于公共部门实体(包括政府),也适用于私立部门实体。

从以上对比可以看出,政府资产相对企业资产,除了具有经济利益的性质之外,还将具有服务潜能的资源也认为是政府的资产。这是因为政府的目标和企业的目标不完全一样,企业的目标主要是经济利益,而政府的目标除了经济利益外,更多的是政治利益和社会公共利益。除此之外,美国政府会计准则委员会(GASB)认为,只要被实体所拥有和控制的资源,而并非只能由过去的交易或事项所形成才能形成政府的资产。本文认为,政府的资产获得比企业资产的获得的途径更为广泛,如法律规定土地所有权为国家所有,这使得政府资产的获得并非只能由过去的交易或事项所形成。本文认为,政府的资产具有两个特征:一是具有未来经济利益或服务潜能的资源,二是政府拥有和控制的资源。

我国《财政总预算会计制度》(1998)定义,资产是一级财政掌管或控制的、能以货币计量的经济资源,包括财政性存款、有价证券、暂付及应收款项、预拨款项、财政周转金放款、借出财政周转金,以及待处理周转金等。《财政总预算会计制度》(1998)中的定义,仅涉及货币性资产的计价,完全没涉及到利用财政预算资金形成的非货币资产的计价。《行政单位

[基金项目]中央高校基本科研业务基金项目(ZK1023)。

会计制度》(1998)定义的行政单位的资产,包括流动资产和固定资产。其中流动资产包括现金、银行存款、暂付款、库存材料等。固定资产是指房屋及建筑物、专用设备、一般设备、文物和陈列品、图书、其他固定资产。《事业单位会计准则》(2013)定义的事业单位的资产,是指事业单位占有或者使用的、能以货币计量的经济资源,包括各种财产、债权和其他权利。其流动资产包括货币资金、短期投资、应收及预付款项、存货等,非流动资产包括长期投资、在建工程、固定资产、无形资产等。从以上的定义可以看出,我国现行制度对资产定义存在范围狭小的弊端。罗朝辉^[3]认为,我国政府资产应包括政府公共资产、政府投资资产、政府公共资源资产、政府遗产、政府权利资产。本文认为,罗朝辉对政府资产的定义更符合国际上对政府资产定义的范围,有利于政府资产的管理和防范国有资产的流失,有利于构建真正意义上的政府会计框架。

二、政府资产的计价方式

我国现行的政府会计主要是预算会计。它由财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计组成。在我国现有的预算会计框架下,对政府资产计价主要采用的是历史成本。财政总预算会计确认、计量、记录和报告的对象是:“政府预算执行和财政周转金等各项财政性资金活动”,它们也是按“实际成本计价”。《行政单位会计制度》(1998年)第十九条:“各项财产物资应当按照取得或购建时的实际成本计价。除国家另有规定者外,一律不得自行调整其账面价值。”《事业单位会计准则》(2013)第二十二条:“事业单位的资产应当按照取得时的实际成本进行计量。除国家另有规定外,事业单位不得自行调整其账面价值。”但是,如果要完整反映政府部门或公共部门的资产状况,毫无疑问需要研究引入除实际成本之外的其他会计计量属性。

对进行政府会计精细、有效的管理,离不开对政府资产的合理、准确计量。对政府资产的合理、准确的计量,不仅有利政府对资产的管理,体现了政府的透明度的要求,也是界定政府债务范围和偿还政府债务的保证。

很多学者提出了政府会计除了历史成本外,要引入其他的计量方法,讨论最多的是公允价值的计量属性。谢诗芬^[4]提出,公允价值计量是中国引入绿色GDP与环境会计审计的重要前提。张媛^[5]提出,公允价值的动态性表明,公允价值能够比历史成本更及时、全面、真实地反映资产的价值状况,有利于达到政府资产管理、配置和使用的帕累托最优。罗朝晖^[3]指出,在政府资产与负债计价中引入公允价值将成为未来发

展的趋势,在我国目前的经济环境下,我国政府会计的目标应由受托责任观,向决策有用观转变,公允价值的计量属性更符合决策有用观所强调的信息的相关性。景宏军^[6]认为,政府会计可供选择的会计计量属性,主要包括历史成本、现行成本、现值、可变现净值和公允价值等,五种计量属性的可靠性依次减弱,相关性依次增强,可操作性依次变弱。张曾莲^[7]指出,在政府会计中适度引入公允价值来弥补单一的历史成本计量属性的不足,有助于全面反映政府的资产和债务信息,从而为准确评价政府绩效提供保障。

但是,在以上文献中只看到对“公允价值”的定义,作者们并没有展开阐述公允价值是如何计量的。基于此,本文认为,在政府会计中,不仅要引入公允价值,更应该利用资产评估技术更好的为将构建的政府会计服务。

葛家澍^[8]认为,公允价值估计可分为三个主要层次:I级估计,指在活跃市场上,有相同的资产,或负债报价信息时,所使用该报价信息估计的公允价格;II级估计,指在活跃市场上没有相同但有相似的资产(负债)的报价,这种相似的报价可用来进行估计公允价值,但应当注意调整差异。III级估计,当I、II级估计尚不可能时,则应用III估计,III级估计所用的方法就是前述的市场法、收益法和成本法。在第一层次和第二层次中,“市场价格是公允价值的基础,甚至可以说是公允价值的最佳估计”,但是在第三层次中,资产评估起到了至关重要的作用。资产评估的专业性和独立性使之将成为我国公允价值应用的保障。

三、资产评估技术

(一)资产评估的内涵

2011《中国资产评估准则》给出资产评估的定义:资产评估是指注册资产评估师依据相关法律、法规和资产评估准则,对评估对象在评估基准日特定目的下的价值进行分析、估算并发表专业意见的行为和过程。资产评估行业作为专业服务行业,是对资产在某评估时点的公允价值进行的专业判断,评估结果仅作为价值鉴证,为资产业务当事人提供决策参考。

(二)资产评估基本方法

资产评估方法是对资产价值实现评定估算的专业技术,是分析判断资产公允价值的手段和途径。目前主要有如下三种基本的评估方法。

1.市场法。市场法是指利用市场上同样或类似资产的近期交易价格,经过直接或类比分析的方法来估算资产价值的各种评估技术方法的总称。通常市场法进行资产评估需要满足两个最基本的前提条件:一是有一个活跃的公开市场;二是公开市场上要有可比的资产及其交易活动。

2.收益法。收益法是指通过估算被评估资产未来产生的预期收益的现值,判断资产价值的各种评估方法的总称。它服从资产评估中以利求本的思路,即采用将资产未来的收益进行合理的折现来估计资产价值。它涉及三个基本要素:一是被评估资产的收益可以预期,并可以用货币来衡量;二是折现率或资本化率可以准确地获得;三是被评估资产取得预期收益的持续时间可以预测。因此,能否清晰地把握上述三要素,就成为能否运用收益法的基本前提。

3.成本法。成本法是指首先估测被评估资产的重置成本,然后估测被评估资产已存在的各种贬值因素,并从重置成本将这些贬值因素中扣除,而得到被评估资产价值的各种评估方法的总称。上述评估用公式可概括为:资产评估价值=资产的重置成本-资产实体性贬值-资产功能性贬值-资产经济性贬值。

四、资产评估技术的运用

如上所述,政府资产是为政府拥有和控制的、具有未来经济利益或服务潜能的资源,包括政府公共资产、政府投资资产、政府公共资源资产、政府遗产、政府权利资产。资产评估技术能够更好的协助公允价值的计量方法核算政府的资产。

政府公共资产包括政府办公大楼、车辆、办公设备、基础服务设施等。这类资产主要是为了维持政府正常运营所需要的资产,本身不会产生现金流或经济利益,对于这类资产应该考虑用成本法核算其价值。将这类资产的各项资产的重置成本减去资产实体性贬值、资产功能性贬值、资产经济性贬值之和,就可以得到各项资产的评估价值,各项公共资源资产之和,就等于政府的公共资源资产的价值。

政府投资资产是指政府对外的股权性、债权性投资及其他投资等。可以考虑以市场法和收益法对政府投资资产进行价值评估。如果政府投资的是上市交易的股票,可以采用现市场法,即以评估基准日的收盘价确定被评估股票的价值;如果政府投资的是非上市交易的股票,一般应采用收益法评估,即将股票未来的收益按一定的折现率折合成现值,作为被评估股票的价值。对上市交易债券一般采用市场法进行评估,按照评估基准日的收盘价确定评估值;对于非上市交易债券一般采用收益法,根据本金加上持有期间利息的现值确定评估值;但对于不能按期收回本金和利息的债券,评估人员应在调查取证的基础上,通过分析预测,合理确定评估值。

政府公共资源资产包括矿产资源、草地资源、森林资源、土地资源、海洋资源等自然资源资产。政府遗产资产包括历史文化遗产、自然遗产等。政府公共资源资产一般是由自然力作用形成的,少数是由自

然力和人力相互作用形成的,因此,它们的历史成本较低或没有理事成本;另外,它们的价值在不断变化,只有在交易时才能显示暂时地固定其价值。所以,政府公共资源资产的历史成本无法准确的反映其价值,这时就要引入新的估价技术来估计其现在的公允价值。对于政府公共资源资产和政府遗产资产,可以用市场价值法、替代市场价值法和假想市场法对其进行评估。直接市场价值法是假定市场信息是完全的,并且认为市场价格反映了资源的稀缺性。替代市场价值法是当分析研究对象本身没有市场价格来直接衡量时,可以用能够代替的物品的市场价格来衡量。在既无直接市场,又无间接的替代市场的情况下,人们只能主观地创造假想的市场(假象市场),来衡量环境质量及其变动的价值。

政府权利资产指政府由于其所拥有的权利,所颁发的诸如探矿、采矿权、土地开发权、海洋捕鱼权等一系列特许权的一种无形资产。现行的无形资产计算方法主要有市价法、收益法和成本法三种,但是市价法一般适用于市场交易的无形资产的价值,如专利、商标和版权等。政府权力资产一般适用收益法和成本法,如《探矿权采矿权评估管理暂行办法》(1999)中规定采矿权评估可以选用的方法:(1)可比销售法;(2)贴现现金流量法。探矿权评估可视地质勘查程度选用以下方法:(1)重置成本法;(2)地质要素评序法;(3)联合风险勘查协议法;(4)贴现现金流量法;(5)地勘加和法。

为了更好的掌握政府资产的情况,了解政府资产的价值变动情况,需要在政府会计中借助资产评估的手段。同样,在政府负债和政府净资产的核算中,也应该引入资产评估技术,为政府会计服务。□

[参考文献]

- [1]朱宇翀.资产概念的比较分析[J].财会通讯,2010(15).
- [2]常丽.政府会计资产负债要素的界定及披露问题研究[J].东北财经大学学报,2011(1).
- [3]罗朝辉.基于公允价值的政府资产与负债计价研究[J].财会通讯,2007(9).
- [4]谢诗芬.公允价值计量:中国引入绿色GDP理念和环境会计审计的重要前提[J].财务与会计,2004(1).
- [5]张媛.政府资产计价相关问题探讨[J].广西财经学院学报,2006(4).
- [6]景宏军.对丰富我国政府会计计量模式的思考[J].经济研究导刊,2009(32).
- [7]张曾莲.政府会计引入公允价值的思考[J].中国管理信息化,2011(3).
- [8]葛家澍.会计计量属性的探讨[J].会计研究,2006(9).