

付松安 王建军 岳保山 万忠芝 鲍国俊 编著

资产评估

工作底稿手册

ZICHAN PINGGU
GONGZUO DIGAO
SHOUCE



郑州大学出版社

付松安 王建军 岳保山 万忠芝 鲍国俊 编著

资产评估 工作底稿手册

ZICHAN PINGGU
GONGZUO DIGAO
SHOUCE



郑州大学出版社

郑州

图书在版编目(CIP)数据

资产评估工作底稿手册/付松安等编著. — 郑州:
郑州大学出版社, 2012. 4
ISBN 978-7-5645-0719-0

I. ①资… II. ①付… III. ①资产评估-中国-手册
IV. ①F123.7-62

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 048469 号

资产评估

工作底稿手册

郑州大学出版社出版发行
郑州市大学路 40 号
出版人:王 锋
全国新华书店经销
河南地质彩色印刷厂印制
开本:787 mm×1 092 mm 1/16
印张:43
字数:1248 千字
版次:2012 年 4 月第 1 版

邮政编码:450052
发行电话:0371-66966070

印次:2012 年 4 月第 1 次印刷

书号:ISBN 978-7-5645-0719-0

定价:66.00 元

本书如有印装质量问题,请向本社调换

序

财政部、中国资产评估协会近几年发布了包括资产评估基本准则、程序准则、实体性准则、资产评估指南和指导意见在内的一系列准则，这些准则的发布标志着符合中国国情、内容比较完整的资产评估准则体系已基本形成。评估准则在规范行业执业行为、维护行业公信力、促进行业服务社会主义市场经济方面具有重要作用。不折不扣地宣传和执行准则是资产评估行业每一机构每一人员义不容辞的责任和义务。评估准则全面的贯彻执行决定行业产品的质量、维护行业公正执业、促进行业内部公平竞争，同时也是社会各界评价评估行业整体发展水平和服务能力的重要依据。因此，如何进一步全面贯彻执行资产评估准则是摆在资产评估行业面前一项十分紧迫的任务，也是每一家资产评估机构和每一位资产评估人员需要认真思考的问题。

河南省资产评估行业自2006年分设以来，采取各种行之有效的手段和措施，着力完善行业自律管理体制，规范各种管理机制，加强机构内部控制制度建设，促进评估机构做优做强做专，取得了明显成效。近几年来，河南省资产评估行业从业人数不断增长，业务素质和执业能力不断提高，业务范围不断拓展，收入规模逐年递增，经济效益和社会效益明显提高，形成了良好的发展势头。但是我们必须看到行业在取得长足发展的同时，还存在着一些问题，其集中表现为：一是河南省评估机构整体规模小、机构实力不强、执业不够规范、内部管理制度不完善等现象和问题依然存在；二是从业人员整体素质不高，准则的理解和执行能力不足，执业胜任能力不强的总体格局没有得到明显改善。为有效解决上述问题，尽快提高行业整体执业水平，资产评估协会召集有关专家和资深注册资产评估师，在充分酝酿的基础上确定把规范工作底稿作为解决上述问题的重要突破口。

我们认为有必要通过采取提供规范的资产评估业务工作底稿参考格式的方式，将各项准则要求细化到具体的执业行为中去，为广大评估从业人员提供执业参考依据。为此，河南省资产评估协会组织业界资深人士和有关高校的专家教授着手编著了《资产评估工作底稿手册》。希望通过这一举

措达到以下三个方面的效果：一是通过手册编写过程对初稿的广泛征求意见促进行业对资产评估各项准则的重新学习；二是通过出版手册为从业人员在执业过程中能够借鉴使用提供基本资料；三是通过借鉴和使用手册，在一定程度上促进河南省评估行业整体执业水平的提高，或者说，至少要确保从业人员在执业中不会产生重大质量问题。

经过资产评估工作底稿手册编辑委员会两年多的辛勤工作，底稿手册即将付印。凝聚了行业智慧的手册以现行各项资产评估准则为依据，以行业内比较规范的资产评估工作底稿为蓝本，在广泛征求业界专家意见的基础上进行凝练、规范形成，它将各项评估准则融入到具体的执业程序中，体现到一张张工作底稿里，直观易行，为广大中小评估机构的从业人员提供了一套系统、完整的工作底稿；它将一张张表格、图示与具体的编写说明有机结合，便于操作使用。《资产评估工作底稿手册》是一部通俗的读本。我们认为，认真学习、灵活运用和借鉴《资产评估工作底稿手册》，对提高河南省资产评估行业整体执业水平，尤其是中小机构的执业水平大有裨益。为此，借手册出版之际，我想对行业提出以下几点要求。

一是资产评估协会秘书处要以手册的出版为契机，掀起新一轮的准则学习、培训高潮。秘书处应当制订具体的学习培训计划，通过一年左右的时间，使河南省注册资产评估师普遍地、系统地接受一遍工作底稿手册的使用培训，真正将准则的学习和贯彻执行与资产评估实务操作结合起来，做到学习与应用相结合、学以致用，在运用中创新，切实推进准则的落实工作。同时，协会秘书处要加强对各评估机构学习资产评估准则情况的监督，建立相应的惩戒制度，敦促评估机构和评估人员不断提高理解、把握、运用评估准则的能力。

二是各资产评估机构在接受协会培训的基础上，要把准则各项要求、工作手册中提出的具体操作指导与机构的实际情况相结合，进一步健全内部治理结构，修订和完善执业质量控制制度，充实、规范各类资产评估工作底稿，建立健全工作底稿管理制度，保证工作底稿的安全完整。同时，应将手册作为内部日常业务学习的常用教材，不断提高机构内部评估师和其他从业人员对手册的理解和使用水平，提高机构整体执业水平。

三是广大注册资产评估师要牢固树立质量意识，以质量为本，视质量为行业生命，在业务工作中自觉将手册的各项具体执业要求转化为内在的执业习惯，通过不断地实践来提高自身执业能力和素质，提高准则的执行力和执业水平，促进行业执业质量达到一个新的高度。

四是树立资产评估科学研究意识，加强科研工作。手册的编著是行业与高校联合进行资产评估科研活动的一次尝试。评估机构和从业人员，尤其是机构负责人要树立科研意识，采取切实有效措施推动资产评估科研活

动有效开展,把科研与实际业务相结合,与提高执业能力、执业水平和执业质量相结合,促进科研成果向实际工作的转化,实现科研与业务的双丰收。

编著《资产评估工作底稿手册》是一项探索性的工作,工作手册中可能存在这样或那样的问题,希望各评估机构和评估人员在学习运用过程中对所发现的问题及时反馈,以便及时修订和完善。

殷切希望手册的出版能够真正实现我们编写手册的目的,值此手册出版之际,以此为序。

资产评估行业是社会主义市场经济体系中重要的中介服务 李斌
中介行业的生存和发展取决于其工作的质量。为规范评估 2012 年元月
业发展,财政部、中国资产评估协会颁布了一系列资产评估准则。但如何将评估准则的原则性规定转化为评估机构和评估人员的具体执业行为,仍然是摆在资产评估理论界和实践界的重要课题。形成完善的资产评估工作底稿手册是将评估准则的原则性规定转化为评估机构和评估人员的具体执业行为的重要连接点,也是规范资产评估行为,提高资产评估行业执业质量的重要环节。为此,在河南省资产评估协会的大力支持和大力资助下,我们编著了《资产评估工作底稿手册》,希望通过本书的编写和系统培训,进一步提高河南省资产评估行业资产评估工作底稿编制的规范程度和执业质量。

自 2008 年 7 月 1 日《资产评估准则——工作底稿》正式施行以来,出版了一些有关资产评估工作底稿准则讲解的著作,列举了一些工作底稿的范例,但均没有对如何编制资产评估工作底稿作出具体的说明。资产评估机构尤其是中小型评估机构在把这些研究成果具体运用到实际评估实践时存在一定的困难。为此,笔者认为有必要形成一部以资产评估准则为基本依据,将资产评估工作底稿编制原理、方法、案例和具体编制说明相结合的书作。基于著作内容对实际工作具体操作的指导作用,我们将其取名为《资产评估工作底稿手册》。

《资产评估工作底稿手册》是为进一步落实资产评估准则而编写的。自 2007 年以来,中国资产评估协会陆续发布了一系列资产评估准则,初步形成了较为完善的资产评估准则体系。《资产评估工作底稿手册》是以《资产评估准则——工作底稿》和其他相关准则的原则性规定为基本依据,结合河南省评估行业的实际情况编写的,是为进一步从工作底稿层面规范河南省资产评估行业所进行的一项重要基础性工作。因此,在工作底稿手册的编写上作者特别强调其实用性、可操作性,同时考虑到评估行业发展的需要,在编写的内容安排上作者有意识地设计了一些具有前瞻性和探索性的内容。

前言

资产评估行业是社会主义市场经济体系中重要的中介服务行业,而中介行业的生存和发展取决于其工作的质量。为规范评估行为,提高执业质量,财政部、中国资产评估协会颁布了一系列资产评估准则。但如何把评估准则的原则性规定转化为评估机构和评估人员的具体规范行为,仍然是摆在资产评估理论界和实践界的重要课题。形成完善的资产评估工作底稿无疑是将评估准则的原则性规定转化为评估机构和评估人员的具体规范行为的重要连接点,也是规范资产评估行为、提高资产评估行业执业质量的重要环节。为此,在河南省资产评估协会的鼎力支持和大力协助下,我们编著了《资产评估工作底稿手册》,希望通过本书的编写和系统培训,进一步提高河南省资产评估行业资产评估工作底稿编制的规范程度和执业质量。

自2008年7月1日《资产评估准则——工作底稿》正式施行以来,出版了一些有关资产评估工作底稿准则讲解的著作,列示了一些工作底稿的范例,但均没有对如何编制资产评估工作底稿作出具体的说明,资产评估机构尤其是中小评估机构在把这些研究成果具体运用到实际评估实践时存在一定的困难。为此作者认为有必要形成一部以资产评估准则为基本依据,将资产评估工作底稿编制原理、方法、范例和具体编制说明相结合的著作。基于著作内容对实际工作具体操作的指导作用,我们将其取名为《资产评估工作底稿手册》。

《资产评估工作底稿手册》是为进一步落实资产评估准则而编写的。自2007年以来,中国资产评估协会陆续发布了一系列资产评估准则,基本形成了较为完善的资产评估准则体系。《资产评估工作底稿手册》是以《资产评估准则——工作底稿》和其他相关准则的原则性规定为基本依据,结合河南省评估行业的实际状况编写的,是为进一步从工作底稿层面规范河南省资产评估行业所进行的一项重要的基础工作。因此,在工作底稿手册的定位上作者特别强调其应用性、可操作性,同时考虑到评估行业未来发展的需要,在编写的内容安排上作者有意识地设计了一些具有超前性和前瞻性的内容。

言 前

《资产评估工作底稿手册》是理论与实践结合的产物。编写过程中,河南省资产评估协会组织河南省长期从事资产评估实际工作、具有丰富实践经验的注册资产评估师和有关高等学校长期从事资产评估理论教学的专家教授成立编写委员会,以实际工作业已形成的资产评估工作底稿为蓝本,进行反复修改、凝练萃取、理论抽象,经过数易其稿,形成了今天的《资产评估工作底稿手册》。

《资产评估工作底稿手册》是资产评估工作底稿编制原理与实际工作底稿使用参考相结合的产物。《资产评估工作底稿手册》突破了传统意义上仅进行工作底稿理论研究或者仅介绍工作底稿格式和蓝本的窠臼,不仅对资产评估工作底稿的基本理论进行了扼要的介绍,对资产评估工作底稿的编制原理和方法进行了理论探讨,而且提供了资产基础法、市场法、收益法等企业价值评估常用方法较为系统的工作底稿体系范例和相关编制说明,为评估实际工作者正确编制资产评估工作底稿提供必要的帮助和指导。也正因如此,《资产评估工作底稿手册》在内容设计上形成了这样的构成:一是介绍资产评估工作底稿及其重要性;二是资产评估工作底稿的管理和管理要求;三是探讨资产评估工作底稿的编制原理和编制方法;四是探索性地编制了企业价值评估中常用的资产基础法、市场法、收益法的工作底稿体系,并为该底稿体系的编制作出较为翔实的编制说明。

《资产评估工作底稿手册》共分七章,由付松安、王建军、岳保山、万忠芝、鲍国俊编著,具体编写分工为:第一章付松安(河南省资产评估协会秘书长),第二章岳保山(原河南省资产评估协会副秘书长,现河南铁路投资有限责任公司财务总监、高级审计师),第三、六、七章王建军(河南财政税务高等专科学校副教授、注册会计师、注册资产评估师),第四章鲍国俊(河南省资产评估协会监管部主任、高级会计师)、武佩增(原河南亚太联华资产评估有限公司总经理助理,现中原证券股份有限公司高级经理、高级会计师),第五章付松安、万忠芝(河南省资产评估协会副秘书长、高级会计师)、岳保山、杨晓霞(河南求实资产评估有限公司总经理、注册资产评估师、高级会计师)、尹宏(河南金领资产评估有限公司总经理、高级工程师、注册资产评估师)。全书由王建军负责修改及结构布局和总纂工作,由付松安审核定稿。

在本书的编写过程中得到了资产评估行业协会、评估机构以及有关专家的支持、帮助和指导,在此表示最诚挚的谢意。感谢河南省资产评估协会会长李斌先生在图书编写过程中的悉心指导以及在百忙中为本书作序;感谢河南省资产评估协会秘书处在编写过程中给予的指导,并数次组织专家讨论修改工作底稿;感谢河南亚太联华资产评估有限公司、河南求实资产评估有限公司提供的管理类工作底稿和资产基础法工作底稿蓝本。

北京中企华评估有限责任公司总裁权忠光先生、中央财经大学资产评估研究所刘玉平教授对整个书稿进行了系统评审并提出了中肯的修改意见,在此特别鸣谢。

本书出版过程中,得到了郑州大学出版社的大力支持,对此我们表示诚挚的谢意。此外,对本书所引用资料的原作者,在此也一并致以衷心的感谢。

由于水平所限,加之时间仓促,书中难免存在不妥和疏漏之处,欢迎各位读者和使用者提出宝贵意见。

第一章 资产评估工作底稿	1
一、资产评估与资产评估工作底稿	1
二、资产评估工作底稿体系	2
三、资产评估工作底稿的意义	4
第二章 资产评估工作底稿的编制要求与管理	7
一、资产评估工作底稿编制的要求	7
二、资产评估工作底稿的产权归属	10
三、资产评估工作底稿管理	10
第三章 资产评估工作底稿编制的基本原理和方法	13
一、从水平方向延伸过程认识资产评估工作底稿的编制	13
二、从垂直方向延伸过程认识资产评估工作底稿的编制	14
三、从反映的内容认识资产评估工作底稿的编制	16
四、从表达方式认识资产评估工作底稿的编制	17
第四章 管理类工作底稿及其编制说明	20
一、管理类工作底稿表式	20
二、管理类工作底稿编制说明	77
三、管理类工作底稿构成示意图	88
第五章 资产基础法企业价值评估工作底稿及其编制说明	87
一、资产基础法企业价值评估工作底稿表式	87
二、资产基础法企业价值评估工作底稿编制说明	88
三、资产基础法工作底稿(操作类)构成示意图	89

作者

2012年1月5日于郑州

目录

第六章 市场法企业价值评估工作底稿及其编制说明	508
一、市场法企业价值评估工作底稿表式	508
二、市场法企业价值评估工作底稿编制说明	534
三、市场法企业价值评估工作底稿(操作类)构成示意图	543
第七章 收益法企业价值评估工作底稿及其编制说明	544
一、收益法企业价值评估工作底稿表式	544
二、收益法企业价值评估工作底稿编制说明	627
三、自由现金流量现值法企业价值评估工作底稿(操作类)构成示意图	643

第一章 资产评估工作底稿

一、资产评估与资产评估工作底稿

(一) 资产评估

资产评估是通过对资产在某一时刻价值的评定和估算,最终确定评估对象价值的各类经济活动的总称。从专业的角度讲,资产评估是指由专门机构和人员,依据国家法律法规的规定和有关的资料,根据特定的目的,遵循适当的原则,选择适当的价值类型,按照法定的程序,运用科学的方法,对资产价值进行评定和估算的工作过程。

从资产评估概念的描述中我们不难透视出,资产评估工作是由从接受客户委托到遵循相关法律、法规、执业标准,对评估对象进行评定估算,最后形成评估结论、编制和提供评估报告的完整工作过程组成。对这一工作过程制定相应的行为规范就形成了资产评估行业的执业标准——资产评估程序准则。我国《资产评估准则——评估程序》规定了标准化的资产评估基本程序。资产评估程序准则规定的资产评估程序包括:明确评估业务基本事项;签订业务约定书;编制评估计划;现场调查;收集评估资料;评定估算;编制和提交评估报告;工作底稿归档。资产评估程序准则同时规定,注册资产评估师不得随意删减基本评估程序。从一般意义上讲,从事资产评估工作必须按照规定的程序进行,这是规范资产评估行为、控制评估风险、保证评估工作质量的最基本要求和重要手段。

资产评估工作过程必然会留下反映从事资产评估工作的基本痕迹,这种工作痕迹具体表明了资产评估人员从事评估工作的过程,资产评估的必要程序是否履行以及履行的程度。用一定的形式和内容将评估人员这些工作痕迹进行反映和记载,就形成了资产评估工作底稿。如评估机构在承接业务时是否对将要承接业务的基本事项进行了充分了解,对拟承接的评估项目风险是否进行了科学的分析和评价,资产评估机构及其人员执业能力是否与项目自身的性质、规模相匹配,项目的内在风险是否在可以承受的范围之内;在实际评估操作过程中,根据资产业务的性质所确定的评估目的、评估对象的确定和评估范围的具体划定、选择的价值类型和评估方法等诸多方面之间是否存在内在逻辑上存在一致性;评估对象的调查、相关参数的选择、资料的收集以及据此所估算的评估结论是否存在内在的必然性等,这一系列问题构成了资产评估的痕迹,将这些评估工作痕迹规范化地记录下来所形成的以各种介质形式存储的信息资料,就是资产评估工作底稿。

(二) 资产评估工作底稿

在资产评估工作过程中,注册资产评估师应当认真履行评估程序,记录评估程序履行情况,并形成工作底稿。显然,通过资产评估工作底稿的编制是为了证明资产评估程序的履行情况。在《资产评估准则——工作底稿》中,对资产评估工作底稿进行了明确的定义:资产评估工作底稿是指注册资产评估师执行评估业务形成的,反映评估程序实施情况、支持评估结论的工作记录和相关资料。根据这一定义,可以从以下3个方面理解资产评估工作底稿的含义。

第一,资产评估工作底稿是注册资产评估师在执行评估业务过程中形成的。这包含了两层含义:一是资产评估工作底稿是在资产评估业务执行过程中逐渐形成的,即随着资产评估工作在每个环节的进展,渐次地在资产评估每一工作环节形成工作底稿,最后演变为反映整个资产评估工作各主要环节和方面的完整的工作底稿体系。反映资产评估工作过程主要环节的执行情况,具体表现为资产评估工作底稿应当反映出资产评估程序中明确评估业务基本事项、签订业务约定书、编制评估计划、现场调查、收集

评估资料、评定估算、编制和提交评估报告和工作底稿归档等资产评估主要工作环节实施的基本情况；资产评估工作底稿应当反映资产评估工作的主要方面。就资产评估工作的每一具体环节而言，资产评估工作底稿应反映该环节工作执行情况的主要方面，形成反映该环节主要方面工作执行情况的记录。把这两个方面相结合，资产评估工作底稿应该能够从纵向和横向两个方面反映资产评估的工作过程。二是资产评估工作底稿的形成与资产评估的工作进度之间存在时间上的一致性或关联性。执行资产评估业务的工作过程同时也是资产评估工作底稿的形成过程，两者应当基本同步，高度关联。任何事先形成资产评估结论，并根据评估结论倒推工作底稿，或为应付检查等目的后补工作底稿的行为，都是违背资产评估准则基本要求的，同时也是与资产评估工作内在规律的要求相悖的。

第二，资产评估工作底稿是对资产评估程序实施情况的反映。为保证资产评估工作的有序进行，提高资产评估工作的质量，资产评估实际业务应该按规定的程序进行。资产评估程序履行情况与资产评估工作的质量存在高度的相关性。那么，在资产评估过程中资产评估程序及其各主要环节的执行情况到底如何，必须借助一定的载体予以证明和反映，并具有可核实性。这个载体就是在评估工作过程中形成的资产评估工作底稿。通过工作底稿记载的内容，一方面可以反映资产评估业务所必需的程序是否执行以及执行程度，另一方面可以反映资产评估程序各具体环节的执行质量。

第三，资产评估工作底稿是评估人员为支持评估结论形成的工作记录以及获取的其他信息资料。资产评估的结论是以资产评估工作底稿记载的内容作为支撑的，资产评估工作底稿类似于会计中的会计凭证，是评估结论的证据。因此，资产评估工作底稿记载内容必须与资产评估结论之间存在内在的因果关系。能够证明这种因果关系的证据是资产评估工作底稿实际记载内容。从这种意义上讲，资产评估工作底稿应当记载哪些内容以及记载的繁简程度主要取决于这些内容与资产评估结论是否存在因果关系以及因果关系的关联程度。形成资产评估工作底稿的信息来源一般有两个渠道，一是注册资产评估师及其相关工作人员工作过程的工作记录，二是注册资产评估师及其相关工作人员通过各种可以信赖的、具有公信力的渠道获取的对评估结论具有支撑作用的信息资料。资产评估的工作记录是注册资产评估师及其相关工作人员在资产评估工作过程中根据评估环境和其他相关信息所形成的对资产价值的判断、推理和价值估算过程的记录。因此，基于对资产评估结论推理的需要，构成资产评估工作底稿的工作记录和信息应该也必须与资产评估结论具有高度的相关性，与评估结论之间具有内在的因果关系甚至是必然的因果关系。只有这样资产评估工作底稿才可能对资产评估结论具有支撑作用，也只有这样评估工作底稿才有其存在的必要性。

二、资产评估工作底稿体系

（一）资产评估工作底稿体系的含义

如前所述，从程序化的角度看完整的资产评估工作由多个环节组成：明确评估业务基本事项；签订业务约定书；编制评估计划；现场调查；收集评估资料；评定估算；编制和提交评估报告；工作底稿归档。资产评估的每一个具体工作环节与其他工作环节之间均存在内在的相互联系，同时，每一个工作环节内部各组成部分之间也存在着有机的联系。这就决定了作为证明资产评估工作各个环节以及每一工作环节各主要方面工作质量情况的资产评估工作底稿之间也必然存在着自身的内在联系。我们把用以反映资产评估工作各个环节以及每一环节各主要方面具有内在联系的资产评估工作底稿组成的有机整体称为资产评估工作底稿体系。一套科学完整的资产评估工作底稿体系应该具有以下几个方面的特征。

一是应该能够反映资产评估工作的各主要环节。从宏观的角度看，一套完整的资产评估工作底稿体系，应该能够把资产评估工作中从明确评估业务基本事项到编制和提供资产评估报告以及资产评估工作底稿归档这一完整的资产评估工作过程的基本情况反映出来，缺少对资产评估工作的任何一个基本环节记载的工作底稿均不能被称为完整的资产评估工作底稿。

二是应该能够揭示各主要环节之间的内在联系。资产评估各环节的工作是相互联系的，资产评估

工作底稿体系应当反映它们之间的联系。从逻辑关系的角度看,资产评估各环节存在逻辑上的递进关系,即前一个环节均为后一个环节提供基础和依据,如业务约定书的内容对评估计划的内容具有制约作用,评估计划对现场调查、评定估算行为等具有指导作用,评定估算结论对评估报告的结论具有决定作用等。这种各环节之间的内在联系决定了资产评估工作底稿的内容应当能够反映这种内在联系性。因此,站在资产评估工作各环节之间内在联系的角度看资产评估工作底稿,一套完整的资产评估工作底稿体系应该能够揭示资产评估各环节之间的内在联系。任何不能对资产评估工作各环节内在联系进行正确反映的资产评估工作底稿均不能被称为科学、完整的工作底稿,也不能被认为是一套完整的资产评估工作底稿体系。

三是应该能够反映资产评估工作每一具体环节的主要方面。资产评估每一具体的工作环节又由许多方面的工作组成。如接受委托阶段就包含下列工作方面:了解委托方、相关当事人和评估对象基本情况;明确评估目的、价值类型的选择、评估基准日选择;资产评估限制条件和重要假设;对评估项目风险、专业胜任能力、评估机构及其人员的独立性分析等。用于反映接受委托阶段的资产评估工作底稿应当对接受委托阶段这些主要方面的工作进行反映。推而广之,每一环节的资产评估工作底稿应该反映该环节资产评估工作的主要方面。资产评估工作底稿体系应该能够把资产评估各环节主要方面的工作情况揭示出来,任何不能对资产评估工作各环节的主要方面进行正确反映的资产评估工作底稿不能被称为科学、完整的工作底稿,也不能被认为是一套完整的资产评估工作底稿体系。

四是应该能够揭示每一具体环节各主要方面之间的内在联系。如在前述的接受委托阶段的各主要方面客观上存在内在的联系,这种内在联系最终支撑评估机构决定是否接受委托项目。因此,站在资产评估每一具体环节内部各主要方面的内在联系看,资产评估工作底稿应该能够揭示该环节工作的各主要组成部分之间的内在联系,任何不能对资产评估各环节内部的主要组成部分进行正确反映的资产评估工作底稿不能被称为科学、完整的工作底稿,也不能被认为是一套完整的资产评估工作底稿体系。

(二) 资产评估工作底稿的分类

1. 按资产评估工作过程分类

资产评估工作过程包括的环节一般有:明确评估业务基本事项;签订业务约定书;编制评估计划;现场调查;收集评估资料;评定估算;编制和提交评估报告;工作底稿归档。在资产评估工作的每一个环节均会形成证明或记录该环节工作情况的记录和用于证明该环节工作质量的相关资料,这就形成了不同工作环节的资产评估工作底稿。

通过按照资产评估工作环节确定工作底稿的种类,可以分析研究资产评估工作人员在每个工作环节的具体工作情况,对每一环节的工作质量进行评价,落实每一环节评估主体的评估责任。

2. 按工作底稿的内容分类

按照反映的内容不同,可以将资产评估工作底稿体系分为管理类工作底稿和操作类工作底稿。

管理类工作底稿是指注册资产评估师在执行资产评估业务过程中,为承接业务、计划、安排、组织、协调、控制和管理资产评估行为及其他相关业务所形成的工作记录及其相关资料。根据《资产评估准则——工作底稿》的规定,管理类工作底稿通常包括的内容有:评估业务基本事项的记录;业务约定书;评估计划;评估业务执行过程中重大问题处理记录;评估报告的审核记录等。

管理类工作底稿的功能主要表现在:①对整个资产评估各环节的协调、统驭情况进行反映,如资产评估项目计划就起到了对评估工作的各主要方面、各环节协调和统驭的功能;②对评估风险的控制情况进行反映,如评估业务基本事项的记录和重大问题处理记录即起到了对风险的控制功能;③对资产评估各环节的质量监督情况进行反映,如资产评估工作底稿的复核记录对整个资产评估工作质量发挥着监督功能。除此之外,管理类工作底稿还具有项目效益评价、评估人员职责划分与落实等方面的功能。

操作类工作底稿是指注册资产评估师在履行现场调查、收集资产评估及其相关业务资料和评定估算程序时所形成的工作记录及其相关资料。操作类工作底稿的内容因评估目的、评估对象和评估方法

等资产评估的具体要素不同而有所差异,根据《资产评估准则——工作底稿》的规定,操作类工作底稿通常包括的内容有:①现场调查记录与相关资料,包括委托方提供的资产评估申报资料,现场勘查(调查)记录,函证记录,与有关人员交流座谈记录,主要或者重要资产的权属证明材料,与评估业务相关的财务、审计等资料,现场调查形成的其他相关资料;②收集的评估资料,包括市场调查及数据分析资料,有关历史资料和预测资料,询价记录,专家鉴定及专业人士报告,委托方及相关当事方提供的说明、证明和承诺资料,信息收集形成的其他相关资料;③评定估算过程记录,包括重要参数的选取、计算和形成过程记录,评估方法选择记录,价值分析、判断、计算过程记录,评估结论形成过程记录,评定估算过程中的其他资料等。

操作类工作底稿的功能主要是通过操作类工作底稿反映:资产评估工作实际执行过程和执行情况;资产评估人员在执行评估业务时履行勤勉尽责情况;所搜集的资产评估证据构成要素的全面性、真实性以及来源渠道的可靠性情况;从基础信息到参数选取、价值分析、计算、判断等的逻辑推理过程的严密性情况;从资产评估工作的局部或阶段性价值判断结论到最后形成资产评估结论的一致性情况等。

3. 按工作底稿的介质形式分类

按工作底稿的介质形式不同,可以将资产评估工作底稿体系分为纸质、电子和其他介质的资产评估工作底稿。

纸质文档资产评估工作底稿是指以纸张作为基本承载介质形成的注册资产评估师执行评估业务的工作记录和相关资料,是最为传统的工作底稿形式。

电子文档资产评估工作底稿是指利用现代电子信息技术材料作为介质,对注册资产评估师执行评估业务形成的工作记录和相关资料进行记载形成的工作底稿,是具有现代技术意义的工作底稿形式。

其他介质的资产评估工作底稿是指除纸质文档和电子文档之外的其他介质为载体,对注册资产评估师执行评估业务形成的工作记录和相关资料进行记载形成的工作底稿,如录像、照片、录音等。随着科技的发展和技术的进步,其他介质的具体形式将逐步增多。

由于各种不同介质的工作底稿其承载介质的理化特性不同,工作底稿的特点、安全性、保管环境要求也不同。考虑到不同工作底稿的重要程度存在差异,对以不同介质存储的资产评估工作底稿的管理应当考虑介质的特点,实现管理方式与其介质特点要求相一致。正因如此,我国《资产评估准则——工作底稿》明确规定:工作底稿可以是纸质文档、电子文档或者其他介质形式的文档,注册资产评估师可以根据评估业务具体情况合理选择工作底稿的介质形式。电子或者其他介质形式的重要工作底稿,如评估业务执行过程中的重大问题处理记录,对评估结论有重大影响的现场勘查记录、询价记录和评定估算过程记录等,应当同时形成纸质文档。

资产评估工作底稿的分类为管理工作底稿和运用工作底稿提供了便利,同时也为从不同的侧面认识、研究资产评估工作底稿提供了基本的依据。以上工作底稿的分类大体上是从3个层面进行的,是对同一资产评估工作底稿从不同侧面的认识。如资产评估工作计划底稿,从内容上分类看是管理类工作底稿;从资产评估工作环节看是在编制资产评估计划工作环节形成的工作底稿;从承载介质的形式看可能是纸质的,也可能是电子或其他介质形式。

三、资产评估工作底稿的意义

资产评估工作底稿是资产评估人员编制资产评估计划、实施资产评估程序、获取相关资产评估信息,以及为得出资产评估结论等工作的记录和其他相关信息,主要包括资产评估过程中形成和收集的各种资料、文件、证据,以及据此形成的分析、推理、判断和计算等记录。通过资产评估工作底稿一方面可以清楚地表明资产评估工作过程,另一方面,还可以为资产评估结论提供有力的证据支持。因此,无论是何种类型的资产评估工作,资产评估人员都必须完整、正确、系统、高质量地编制资产评估工作底稿。一套科学完整的资产评估工作底稿对注册资产评估师及其相关人员具有非常重要的作用和意义。这些作用和意义主要体现在以下几个方面。

1. 资产评估工作底稿是连接资产评估各环节、各方面工作的纽带

资产评估项目一般由多人形成的项目组共同完成,在项目组中会根据具体的任务分工不同划分为若干项目小组。各项目小组需要根据各自的分工,执行不同的评估程序,完成资产评估不同环节或者不同方面的工作。但是,资产评估工作最后形成的评估报告,则是针对整个评估项目的综合评估结论,而不是各单项的评估结论,或者单项评估结论的简单加总。最终的评估结论是在对各单项评估结论进行分析、综合、判断的基础上形成的。因此,为编制和提供资产评估报告,就需要把不同评估人员在不同工作环节形成的评估工作成果有机地联系起来,形成对整个评估项目的结论,而能够实现这种连接功能的载体就是在评估工作过程中形成的资产评估工作底稿。

2. 资产评估工作底稿是编写资产评估报告的依据

资产评估报告是资产评估工作的总结性文件,是注册资产评估师根据资产评估准则的要求,在履行必要评估程序后,对评估对象在评估基准日、特定目的下的价值发表的由其所在评估机构出具的书面专业意见。编制资产评估报告应当以资产评估过程中形成的工作底稿为基础。资产评估的目的就是通过实施必要的评估程序确定评估对象公允价值的最佳估计数,并以资产评估报告的形式予以陈述,即编写资产评估报告书。所以,注册资产评估师及其相关人员在资产评估各具体操作环节完成以后,就应当立即着手编写资产评估报告书。资产评估人员能否顺利地编写出资产评估报告书,则要看资产评估报告书的内容是否有直接的依据,资产评估工作底稿是否为其提供了充分、科学的依据。没有充分、完整、系统、准确的资产评估工作底稿,资产评估人员要想按期、如实地编写出一份可靠的、高质量的资产评估报告书是困难的,也是难以想象的。

3. 资产评估工作底稿是控制资产评估风险和提高资产评估工作质量的重要手段

资产评估的风险是多种因素综合作用的结果,同时评估风险的大小又与资产评估的工作质量直接相关。由于资产评估风险的种类不同,控制的手段也会有差异,资产评估机构控制风险提高评估工作质量的途径也各有不同。因为资产评估工作底稿是资产评估工作程序执行情况的证明,所以形成规范的资产评估工作底稿无疑是资产评估机构控制风险提高评估工作质量的重要途径之一。资产评估工作底稿证明资产评估工作程序执行情况主要体现在以下几个方面:一是证明在接受资产评估业务受托阶段,资产评估机构和注册资产评估师在正式签约接受委托之前是否履行了必要的程序,对客户及其所要评估的资产进行充分的了解和调研,对风险程度进行了必要的评价,对自己的职业胜任能力进行分析,严格区分了委托责任和资产评估责任,并以业务约定书的形式明确规范双方的权利和义务。二是证明资产评估前期准备阶段的组织计划是否合理,即根据被评估资产的特点、规模等确定选派合适、胜任的评估工作人员,明确工作人员的分工,并建立资产评估各方面、各环节的协调机制。三是证明资产评估实施阶段的现场调查、评定与估算等各具体工作环节的情况,并成为项目负责人、评估机构负责人对评估工作进行指导、监督、复核、把关的依据。四是证明评估报告结论科学性的重要依据。资产评估工作底稿对资产评估工作各主要环节和方面的证明作用实质上也是资产评估机构及其相关工作人员控制管理评估风险、落实评估责任的重要依据和手段。

4. 资产评估工作底稿是考核和评价资产评估机构及其工作人员专业能力和工作业绩的重要依据

资产评估机构及其工作人员在进行评估作业时,是否实施了必要的评估程序、所选择的评估参数和方法等是否恰当、依据的作价标准是否正确可靠、执业判断和计算结果是否准确等各环节工作,都会通过资产评估工作底稿反映出来。无论是资产评估机构内部考核,还是资产评估行业内部检查考核,以及行业主管部门进行检查等,均需要借助资产评估工作底稿这一载体进行,并以工作底稿的质量高低作为主要评价依据。通过工作底稿的检查,可以较为客观地评价资产评估机构及其工作人员的专业能力、评估工作的质量,考核资产评估机构及其工作人员的工作业绩。

5. 资产评估工作底稿是进行行政复议和法律诉讼的重要佐证资料

资产评估作为一种社会中介服务行业,它的行为结果会涉及社会各类主体的切身利益,这就使得资产评估机构及其相关工作人员被置于多种利益矛盾的焦点位置。资产评估人员根据资产评估工作底稿编写的评估报告书所阐述的资产评估结论,可能会涉及相关利益主体经济利益的得失,涉及相关主体经

济责任、法律责任的确认或解除。由于资产评估服务本身的专业性原因,评估报告的使用者可能会对评估结论误解、误用,形成争议。对评估结论的误解误用以及由于评估结论本身的原因均可能使资产评估机构、资产评估人员被卷入法律诉讼之中。在这一系列矛盾中,资产评估机构及其工作人员要想独善其身,除了坚持法律、法规和包括执业道德准则在内的各项资产评估准则提出合理的评估结论之外,形成科学完整的资产评估工作底稿就显得十分关键。因为,资产评估人员可以在适当场合以资产评估工作底稿为依据,佐证资产评估报告中所形成资产评估结论的客观性、准确性和公正性,并以此证明自己应当承担的责任,使各利益主体之间责任界限划分泾渭分明。

6. 资产评估工作底稿是总结资产评估工作经验和进行资产评估理论研究积累的重要资料

任何理论均是对大量实践经验教训的抽象和概括。总结资产评估工作经验和进行资产评估理论研究是以占有丰富的基础资料为前提的。资产评估工作底稿的形成和积累是对丰富的资产评估实践的反映。通过对资产评估工作底稿的分析和研究,一方面有利于总结资产评估的工作经验,为进一步完善工作底稿,形成科学的工作底稿体系提供条件,另一方面通过工作底稿的积累和对丰富的工作底稿的研究,在进行必要的抽象和概括的基础上形成资产评估理论。同时,形成丰富的、规范的工作底稿不仅是完善资产评估理论与方法的重要途径,也是促进资产评估实践规范化、科学化的重要前提。另外,对同类企业或对同类资产,即同类评估对象的评估,均有一定的共性,既往项目评估形成的资产评估工作底稿可成为未来进行同类项目评估的借鉴,也可以成为他人从事资产评估工作的重要参考和借鉴,提高资产评估工作效率。评估人员提高自己的执业水平,除了有坚实的评估理论基础,并在评估项目实践中不断学习外,对未能亲自参与的资产评估项目所形成的工作底稿进行学习和研究也是提高执业水平、丰富执业经验的有效方式。