

IASB 和 FASB 发布趋同的公允价值计量准则 – 致同研究之 IFRS 系列（二十）

简介

2011 年 5 月 12 日，国际会计准则理事会（IASB）发布了《国际财务报告准则第 13 号——公允价值计量》（IFRS 13），该准则提供了公允价值计量的指引和披露要求，以一项单独的准则取代了现行散落分布在各单项国际财务报告准则中有关公允价值计量的指引。美国财务会计准则委员会（FASB）亦发布了会计准则更新，对其《会计法规汇编第 820 议题》（ASC 820）（原 SFAS 157 公允价值计量）发布了相应修订。从而实现了 IASB 和 FASB 在公允价值计量项目上的趋同。

一、项目背景

公允价值计量项目是 IASB 应对金融危机相关项目之一，也是与 FASB 的趋同项目之一。

（一）IASB 公允价值计量项目的发展

公允价值计量项目最早于 2005 年 9 月被正式列入 IASB 议程。由于现行关于公允价值计量的指引散落分布在各单项国际财务报告准则中，而且缺乏一致性，这增加了实务处理中不必要的复杂性并可能产生不一致的结果。因此，IASB 希望建立一个统一的公允价值计量准则来澄清公允价值的定义及相关的指引，加强对公允价值计量的披露，同时实现国际财务报告准则和美国公认会计原则的趋同。

2006 年 11 月，IASB 发布讨论稿，该讨论稿以 SFAS 157 为蓝本，作为该项目研究的起点。

2008 年 10 月，为解决金融危机中发现的公允价值计量实务问题，IASB 成立公允价值专家咨询组，并发布报告《不活跃市场下金融工具的公允价值计量和披露》。

2009年5月，IASB发布征求意见稿，并特别就新兴经济体应用该准则的特殊问题广泛征求了意见。2010年7月，IASB再次就公允价值不确定性分析的披露发布征求意见稿，2010年8月，IASB发布《公允价值计量》准则的工作人员报告，对2009年9月之后IASB讨论的暂时性决议作出总结。

2011年5月12日，IASB发布了IFRS 13，自2013年1月1日或以后日期开始的年度期间生效，允许提前采用。

(二) FASB公允价值计量项目的发展

FASB于2006年发布了SFAS 157《公允价值计量》(ASC 820)，2007年11月开始实施。FASB于2010年第二季度发布会计法规汇编第820议题的修改意见的征求意见稿。

2011年5月，FASB发布了会计准则更新(ASU)，对ASC 820(原SFAS 157)发布了相应修订，实现了与IASB关于公允价值计量的趋同。FASB的更新要求公众公司自2011年12月15日或以后日期开始的中期或年度报告采用，不允许提前采用。

二、IFRS 13较征求意见稿的主要变化

(一) 将最有利市场改为主要市场

征求意见稿提出，公允价值计量假定出售或转移资产的交易发生在企业能进入的最有利市场。许多反馈意见认为，最有利市场是相对于特定企业而言的，尤其是在考虑交易成本和运输费用的情况下。这与市场参与者观点并不完全一致，而且在实务中也很难判断。IFRS 13规定，公允价值计量时应参照企业能进入的主要市场的交易价格。主要市场是指相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最高的市场。

(二) 增加了负债公允价值计量的指引

IFRS 13增加了负债公允价值计量的指引，包括市场参与者承担一项义务时，可能以多种形式反映在负债公允价值中的补偿。例如，一项金融负债，企业应当判定合约的回报率是否反映市场参与者承担义务要求的补偿；一项非金融负债，企业也应当估计市场参与者履行债务和承担与该义务相关风险会要求的补偿。

(三) 以风险净敞口管理金融资产和金融负债时的例外要求

IFRS 13中明确，如果企业基于市场风险和每个对方的信用风险的净敞口管理其金融资产和金融负债时，企业可以适用IFRS 13对公允价值计量的例外要求。该例外要求允许企业在计量一组金融资产和金融负债的公允价值时，基于在当前市场条件下市场参与者之间在计量日进行的有序交易中，卖出特定风险敞口的净多头(即资产)或转移特定风险敞口的净空头(即负债)所取得的价格。

（四）进一步明确按资产或负债的组别的披露要求

征求意见稿要求按资产或负债的组别披露公允价值信息，但没有明确如何确定“组别”。IFRS 13 明确了如何确定“组别”，即企业应当基于资产或负债的性质、特征和风险以及公允价值的层级确定资产或负债的适当组别。

（五）增加了对第三层级公允价值计量敏感性分析的详细指引

征求意见稿中要求企业应对所有的第三层级公允价值进行敏感性分析，但并没有提供相关的详细指引。IFRS 13 对第三层级公允价值敏感性分析作出了相关的详细指引，包括重要不可观察输入值的变化，输入值之间相关性的影响。对于以公允价值计量的金融工具也要求定量的敏感性分析。

（六）增加了对企业估值过程信息的披露要求

征求意见稿并没有要求提供企业估值过程的信息，例如企业如何确定估值政策和流程，如何分析各期公允价值计量的变化。IFRS 13 增加了对第三层级公允价值计量的此项披露要求。

三、IFRS 13 的主要内容

IFRS 13 对公允价值进行了定义，建立计量公允价值（指估值概念和实务）的框架，并要求对公允价值计量进行披露。IFRS 13 并未扩大公允价值计量的使用范围，仅是在其他准则中要求或允许使用公允价值时，为如何计量公允价值提供指引。

（一）公允价值定义

IFRS 13 将公允价值定义为，市场参与者之间在计量日进行的有序交易中，出售一项资产所能收到或转移一项负债所需支付的价格。

（二）资产或负债的计量

如果市场参与者在确定资产或负债在计量日的价格时考虑了该资产或负债的特征，企业就应在计量公允价值时考虑这些特征。

公允价值计量假定，资产或负债的交换发生在计量日当前市场条件下，市场参与者之间出售资产或转移负债的有序交易中。

公允价值计量假定出售资产或转移负债的交易发生在资产或负债的主要市场。在没有主要市场的情况下，则考虑资产或负债的最有利市场。

非金融资产公允价值的计量应当考虑市场参与者通过最高效和最佳使用资产或将其出售给最高效和最佳使用该资产的其他市场参与者而创造经济利益的能力。

公允价值计量假定一项金融或非金融负债在计量日被转移给市场参与者（负债继续存在，作为受让方的市场参与者将被要求履行义务；负债在计量日并没有与对方结清或以其他方式消除）。

负债的公允价值反映了不履约风险的影响，即企业不履行义务的风险。不履约风险包括但不限于企业自身的信用风险。

如果企业基于市场风险和每个对方的信用风险的净敞口管理其金融资产和金融负债时，企业可以适用 IFRS 13 对公允价值计量的例外要求。

（三）估值技术

使用估值技术的目的是为了估计在计量日当前市场条件下，市场参与者之间有序交易中出售一项资产或转移一项负债的价格。

市场法使用涉及相同或可比（即类似）资产、负债或一组资产和负债（如一项业务）的市场交易产生的价格及其他信息。

收益法将未来金额（例如现金流量或收入和费用）转换成一个单一的当前（即折现）金额。

成本法反映目前替代资产服务能力所需的金额（常被称为现行重置成本）。

（四）公允价值级次

为了提高公允价值计量和相关披露的一致性和可比性，IFRS 13 建立了一套将用于计量公允价值的估值技术输入值分为三个层次的公允价值级次。

第一层次输入值是企业在计量日能获得的相同资产或负债在活跃市场上的报价（未经调整的）。

第二层次输入值是除了第一层次输入值所包含的报价以外的资产或负债可观察的直接或者间接的输入值。第二层次输入值包括：活跃市场中类似资产或负债的报价；非活跃市场中相同或类似资产或负债的报价；资产或负债报价以外可观察的输入值；通过相互关系或其他手段，从可观察市场数据中衍生的或由可观察市场数据证实的输入值（市场验证的输入值）。

第三层次输入值是资产或负债不可观察输入值。只有在相关可观察输入值无法获得的情况下才可以使用不可观察输入值计量公允价值，如在计量日资产或负债的市场活动极少甚至没有的情况。

（五）披露

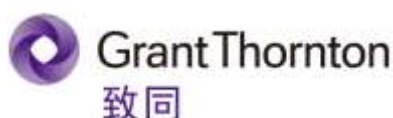
企业应当基于资产或负债的性质、特征和风险来确定资产或负债的恰当组别，以及公允价值计量应当被划入的公允价值计量级次。确定需要进行公允价值披露的资产或负债的适当组别需要判断。资产和负债的分组通常要在财务状况表列报的项目基础上进行更深入地分解。

企业应当对初始确认后在财务状况表中以公允价值计量的每组资产和负债至少披露下列信息：

- 报告期末的公允价值计量；
- 对于非持续的公允价值计量，计量的原因；
- 公允价值计量整体被划入的公允价值级次的层次（第一、第二或第三层次）；
- 对于报告期末持有的持续以公允价值计量的资产和负债，公允价值级次中所有第一层次与第二层次之间转移的金额、转移的原因，以及企业确定层次之间何时发生转移的政策。每一层次的转入应当与每一层次的转出分开披露与论述；
- 对于划入公允价值级次中第二层次和第三层次的公允价值计量，说明公允价值计量中使用的估值技术和输入值。如果估值技术变更，企业应当披露这一变更以及变更的理由；
- 对于划入公允价值级次中第三层次的公允价值计量，企业应当提供关于公允价值计量中使用的重要不可观察输入值的量化信息；
- 对于划入公允价值级次中第三层次的持续公允价值计量，期初期末与期末余额之间的调节，并单独披露该期间下列内容的变动：
 - 当期在损益中确认的利得或损失总额，以及确认这些利得或损失时计入的损益项目；
 - 当期在其他综合收益中确认的利得或损失总额，以及确认这些利得或损失时计入的其他综合收益项目；
 - 购买、销售、发行及结算（单独披露每一类变化）；
 - 转入或转出公允价值级次中第三层次的金额、转移的原因以及企业确定层次之间何时发生转移的政策。
- 对于划入公允价值级次中第三层次的公允价值计量，描述企业的估值流程；

- 对于划入公允价值级次中第三层次的持续公允价值计量，
 - 对于所有这些计量，如果改变不可观察输入值的金额可能导致公允价值计量的显著提高或降低，公允价值计量对这些输入值改变的敏感性的叙述性描述。如果这些输入值和公允价值计量中使用的其他不可观察输入值之间具有相关关系，企业同样应当描述这种相关关系，以及它们可能如何扩大或减小不可观察输入值变化对公允价值计量的影响；
 - 对于金融资产和金融负债，如果变更不可观察输入值中的一个或多个以反映合理可能的其他假设将导致公允价值的重大改变，企业应当陈述这一事实并披露这些变更的影响。
- 如果非金融资产的最高效和最佳使用与其当前用途不同，企业应当披露这一事实，以及为何非金融资产按照不同于最高效和最佳使用的方式使用。

注：致同的分析成果是基于公开发布的准则及其相关规定，《致同研究之 IFRS 系列》不应视为专业建议。未征得具体专业意见之前，不应依据本系列专题所述内容采取或不采取任何行动。



www.grantthornton.cn

© 2016 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。

“Grant Thornton（致同）”是指致同成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd（GTIL，致同国际）的成员所。致同国际与各成员所并非全球合伙关系。致同国际和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。致同国际不向客户提供服务。致同国际与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。