

德勤

IFRS 聚焦

国际会计准则理事会发布有关公允价值计量和披露的新准则

内容

- [引言](#)
- [范围](#)
- [“公允价值”的定义](#)
- [公允价值的确定](#)
- [估值技术](#)
- [披露](#)
- [生效日期和过渡性规定](#)

内容概要

- 在其他准则要求以公允价值计量的情况下，IFRS 13 确立了计量公允价值的单一框架。IFRS 13 适用于以公允价值计量的金融项目及非金融项目。
- 公允价值的定义为“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收到的价格或转移一项负债所支付的价格”（即，脱手价）。
- IFRS 13 对自 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，并且应采用未来适用法自采用 IFRS 13 的年度期间的期初起应用。

引言

国际会计准则理事会（IASB）于 2011 年 5 月 12 日发布了《国际财务报告准则第 13 号——公允价值计量》（IFRS 13）。IFRS 13 是按照国际财务报告准则计量公允价值的单一指引。

IFRS 13 定义了公允价值、提供了确定公允价值的指引、并引入了有关公允价值计量的一致披露要求。IFRS 13 并未包含何时必须以公允价值计量的要求；只是规定了在其他准则要求以公允价值计量的情况下，如何计量公允价值。

某些准则（例如，《国际会计准则第 40 号——投资性房地产》（IAS 40））要求在持续基础上计量特定项目的公允价值（IFRS 13 中称为“连续基础上的公允价值”）；某些准则（例如，《国际财务报告准则第 5 号——持有待售的非流动资产和终止经营》（IFRS 5））要求仅在特定情况下才以公允价值计量（IFRS 13 中称为“非连续基础上的公允价值”）；而某些准则（例如，《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》（IFRS 3））则要求仅当初始确认某一项目时才以公允价值计量。

范围

IFRS 13 适用于国际财务报告准则要求或允许以公允价值计量的所有交易和余额（无论是金融项目还是非金融项目），但按照《国际财务报告准则第 2 号——以股份为基础支付》（IFRS 2）核算的以股份为基础支付交易和属于《国际会计准则第 17 号——租赁》（IAS 17）范围的租赁交易除外。

IFRS 13 同时明确，类似于公允价值但并非公允价值的计量（如，《国际会计准则第 2 号——存货》（IAS 2）中的可变现净值或者《国际会计准则第 36 号——资产减值》（IAS 36）中的使用价值）不属于 IFRS 13 的范围。

更多有用的资讯请参阅以下网站：

www.iasplus.com

www.deloitte.com

IFRS 13 豁免以下项目遵循其披露要求：

- 按照《国际会计准则第 19 号——雇员福利》（IAS 19）以公允价值计量的计划资产。
- 按照《国际会计准则第 26 号——退休福利计划的会计和报告》（IAS 26）以公允价值计量的退休福利计划投资。
- 按照《国际会计准则第 36 号——资产减值》（IAS 36）核算的、其可收回金额为公允价值减出售费用后的余额的资产。

“公允价值”的定义

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收到的价格或转移一项负债所支付的价格”。这有时被称为“脱手价”。

公允价值的确定

IFRS 13 指出，主体必须确定以下各项以得出公允价值的适当计量：

- 所计量的资产或负债（与其会计单位相一致）。
- 资产或负债进行有序交易的主要（或最有利）市场。
- 对于非金融资产，资产的最高效和最佳使用，以及资产是与其他资产相结合使用还是单独使用。主体计量公允价值时所采用的适当估值技术，着重关注市场参与者对资产或负债进行定价时所使用的变量。
- 市场参与者对资产或负债进行定价时所使用的假设。

主要（或最有利）市场

公允价值是在主要市场（即，该资产或负债拥有最大交易量及交易水平的市场）中向市场参与者出售资产（或转移负债）所使用的价格。如果不存在主要市场，则应使用在最有利市场（即，主体可获得最有利价格的市场）中的价格。

在不存在相反证据的情况下，假设主体通常进行交易的市场为其主要市场或最有利市场。如果地点是资产特有的特征，则应针对该资产运进/运出主要（或最有利）市场所发生的成本对价格进行调整。但是，交易成本不应纳入公允价值计量，因为此类成本并非资产或负债所特有的。

最高效和最佳使用

非金融资产的公允价值计量是以市场参与者对该资产的最高效和最佳使用为基础。在确定最高效和最佳使用时，主体必须考虑资产的使用是否“实际上可能、法律上允许、及经济上可行”。除非市场或其他因素表明存在其他情况，否则主体对非金融资产的当前使用将被假定为该资产的最高效和最佳使用。

某些主体可能决定故意使某项资产不能达到其最高效和最佳使用（例如，主体出于防御性目的持有某项资产以防止其他方使用）。在这种情况下，IFRS 13 继续要求基于该资产的最高效和最佳使用计量其公允价值，并同时要求披露该资产未按达到其最高效和最佳使用的方式加以使用的事实。

在资产与某一资产组（如，业务）相结合时才能达到最高效和最佳使用、但会计单位是个别资产的情况下，可以基于市场参与者已经或能够获得互补性资产或负债的假设计量该资产的公允价值。

负债和主体自身权益

主体的负债或权益工具公允价值的确定应基于该工具将在计量日转让但仍未结算的假设（即，是转让价值而非消除或结算工具的成本）。

IFRS 13 提供了得出该价值的分级方法，规定当无法获得负债或权益的市场标价时，应当首先采用从市场参与者将该项目作为资产持有的角度而言该负债或权益工具的公允价值，继而才应考虑使用估值技术确定的价值。

无论采用哪一种方法，负债的公允价值均必须考虑不履约风险——包括主体自身的信用风险。

抵销市场风险或交易对方信用风险

在下述情况下，IFRS 13 允许存在基本公允价值计量原则的有限例外情况：报告主体持有的一组金融资产和金融负债持有如《国际财务报告准则第 7 号——金融工具：披露》（IFRS 7）所定义的特定市场风险或者（IFRS 7 所定义的）交易对方信用风险的抵销头寸，并且主体基于对上述风险之一的净敞口来管理所持有的项目。该例外情况允许报告主体在满足特定标准的情况下，按与市场参与者对净风险头寸相一致的定价方式计量净资产或负债头寸的公允价值。

观察

基于净敞口计量金融资产和金融负债组合的公允价值并不影响此类工具在财务报表中的列报。为列报净头寸，仍然必须满足针对资产和负债抵销的其他国际财务报告准则的要求。如果不能满足此类要求从而资产和负债是以总额基础列报，主体应当“采用适合于当前情况的方法按合理和一致的基础”将在组合层次进行的调整分摊至个别资产和负债。

请注意，IASB 于 2011 年 1 月 28 日发布了征求意见稿 ED/2011/01 《金融资产和金融负债的抵销》。该征求意见稿为现行《国际会计准则第 32 号》（IAS 32）中抵销原则的应用提供了更明确的指引，并建议针对进行抵销的金融资产和金融负债提供额外的定性和定量披露。有关该征求意见稿的更多信息，请参阅德勤于 2011 年 2 月发布的《IFRS 聚焦》简讯。

如果主体选择对被抵销市场风险**大致相同**的投资组合运用上述例外情况的会计政策，主体应当使用最能代表主体面临此类市场风险的净敞口公允价值的买卖价差范围内的价格。

IFRS 13 同时指出，如果在公允价值计量中对特定交易对方的信用风险敞口进行抵销，主体应考虑市场参与者是否将考虑在违约情况下可缓解该风险敞口的任何现有安排（如，总互抵协议）。

估值技术

当交易可直接从市场观察时，公允价值的确定可能相对较为简单；但当交易无法直接从市场观察时，应使用估值技术。IFRS 13 阐述了主体可用于确定公允价值的三项估值技术。

- **市场法**——主体“采用涉及相同或可比（即，类似）资产、负债或一组资产和负债的市场交易所使用的价格及其他相关信息”。
- **收益法**——主体将未来金额（如，现金流量或收益和费用）转换成单一的当前（即，折现后的）金额。
- **成本法**——主体确定一个“反映现时取代资产的服务能力所需金额（通常被称为“当前重置成本”）”的价值。

主体应当选择并一致地应用一项估值技术以最大限度地使用相关的可观察变量（且尽量不要使用不可观察的变量）。

溢价和折价

IFRS 13 允许将溢价或折价纳入公允价值计量（前提是仅当其与相关项目的会计单位一致）。这意味着，反映项目的规模是主体所持项目特有的特征（如，可通过处置全部大额所持权益实现的降低价格的阻碍因素）——而不是作为资产或负债特有的特征（如，计量控制性权益的公允价值时的控制溢价）的溢价或折价不应纳入公允价值计量。

观察

有关会计单位的指引不属于IFRS 13的范围。因此，主体应参阅其他国际财务报告准则中有关会计单位的指引。

初始确认时的公允价值

如果某一项目的交易价格被确定为在交易日的公允价值，则必须对利用不可观察变量的任何估值技术进行校准，以反映初始确认时的公允价值，从而确保未来的重新计量仅反映初始确认后的价值变动。

另一方面，如果初始确认时的公允价值不同于交易价格，除非另一国际财务报告准则规定了不同的处理方式，否则所产生的利得或损失必须计入损益。对于金融资产或金融负债，IFRS 9及IAS 39均规定了应如何核算初始公允价值与交易价格之间的差额。

披露

IFRS 13规定了有关公允价值计量的若干定量和定性披露。许多此类披露均与以下基于估值技术变量的三个公允价值层级相关：

- 第1层——完全可观察的变量（如，主体在计量日可获得的相同资产及负债在活跃市场中未经调整的标价）；
- 第2层——除第1层中的标价以外的直接或间接可观察的变量；以及
- 第3层——不可观察的变量。

资产或负债应基于对其估值而言重大的最低层级的变量，整体纳入上述3个层级之一。

IFRS 7已包含基于上述公允价值层级的针对金融工具的披露，但是，IFRS 13将此类披露延伸至属于其范围的所有资产和负债。要求提供的主要披露请参见下表。

某些披露要求根据公允价值是在连续还是非连续基础上进行计算而有所不同。IFRS 13中有关资产和负债的连续和非连续公允价值计量的定义如下：

- 连续基础上的公允价值——其他国际财务报告准则要求或允许在每一报告期末的财务状况表中列报的公允价值。
- 非连续基础上的公允价值——其他国际财务报告准则要求或允许在特定情况下在财务状况表中列报的公允价值。

要求提供的披露	初始确认后在财务状况表中以公允价值计量的资产和负债		在财务报表脚注中以公允价值披露
	连续基础上的公允价值	非连续基础上的公允价值	
报告日的公允价值	√	√	√
以公允价值计量的原因		√	
属于3个公允价值层级中的那一层	√	√	√
第1层与第2层之间转移的金额，转移的原因，以及主体确定何时发生各层级之间的转移的政策	√		
对于第2层和第3层，所使用的估值技术和变量的描述	√	√	√
对于估值技术发生变更的第2层和第3层公允价值计量，披露有关变更及作出变更的原因	√	√	√

要求提供的披露	初始确认后在财务状况表中以公允价值计量的资产和负债		在财务报表脚注中以公允价值披露
	连续基础上的公允价值	非连续基础上的公允价值	
如果非金融资产的最高效和最佳使用不同于其当前使用方式，应披露该事实以及该非金融资产的使用方式并未达到其最高效和最佳使用的原因	√	√	√
足以允许在按照公允价值层级对各类资产和负债的披露和在财务状况表中列报的单列项目之间进行调节的信息	√	√	
如果主体决定采用运用第 46 段所述的例外情况的会计政策（请参见本简讯有关抵销的讨论），应披露这一事实	√	√	
对于以公允价值计量的负债，应披露是否存在任何信用增级及其是否已在负债的公允价值计量中反映	√	√	
下列披露要求适用于使用重大不可观察变量（第 3 层）的公允价值计量			
有关公允价值计量中使用的重大不可观察变量的定量信息（有关该定量披露要求的示例请参见附录一）	√	√	
期初余额与期末余额之间的调节并单独披露：(i) 损益中的金额（及确认该等金额的单列项目），(ii) 其他综合收益中的金额，(iii) 购买、出售、发行及结算的金额（分别单独披露每一类金额），及 (iv) 转入或转出第 3 层的任何金额（包括转移的原因，以及主体确定何时发生各层级之间的转移的政策）	√		
归属于在报告日持有的此类资产和负债的未实现利得或损失变动的、计入损益的当期利得或损失总额，以及确认该等利得或损失的单列项目	√		
估值流程的描述，包括，例如主体如何决定其估值政策和程序及如何分析各期之间公允价值的变动	√	√	
如果不可观察变量变为一个不同金额可能导致显著较高或较低的公允价值计量值，有关公允价值相对于不可观察变量的敏感性的叙述性描述，以及不可观察变量之间相互关系的描述，包括此类相互关系可能如何增大或减少此类变量的变动对公允价值的影响	√		
对于金融资产和金融负债，如果为反映合理可能的替代假设而对一个或多个不可观察变量作出变动将显著改变公允价值，主体应披露这一事实、此类变动的影响、及此类变动的将如何计算	√		

生效日期和过渡性规定

IFRS 13 对自 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。因此，允许主体在可行的情况下尽早应用计量和披露要求。如果主体选择提前采用 IFRS 13，应当披露这一事实。

IFRS 13 应采用未来适用法自采用 IFRS 13 的年度期间的期初起应用。

主要联系人

国际财务报告准则全球办公室

全球国际财务报告准则领导人 — 客户与市场战略

Joel Osness

ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

全球国际财务报告准则领导人 — 专业技术

Veronica Poole

ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

全球国际财务报告准则通讯领导人

Randall Sogoloff

ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

国际财务报告准则卓越中心

美洲

加拿大

拉丁美洲

美国

Robert Lefrancois

Fermin del Valle

Robert Uhl

iasplus@deloitte.ca

iasplus-LATCO@deloitte.com

iasplusamericas@deloitte.com

亚太地区

澳大利亚

中国

日本

新加坡

Bruce Porter

Stephen Taylor

Shinya Iwasaki

Shariq Barmaky

iasplus@deloitte.com.au

iasplus@deloitte.com.hk

iasplus-tokyo@tohmatu.co.jp

iasplus-sg@deloitte.com

欧洲—非洲

比利时

丹麦

法国

德国

卢森堡

荷兰

俄罗斯

南非

西班牙

英国

Laurent Boxus

Jan Peter Larsen

Laurence Rivat

Andreas Barckow

Eddy Termaten

Ralph ter Hoeven

Michael Raikhman

Graeme Berry

Cleber Custodio

Elizabeth Chrispin

BEIFRSBelgium@deloitte.com

dk_iasplus@deloitte.dk

iasplus@deloitte.fr

iasplus@deloitte.co.de

luiasplus@deloitte.lu

iasplus@deloitte.nl

iasplus@deloitte.ru

iasplus@deloitte.co.za

iasplus@deloitte.es

iasplus@deloitte.co.uk

Deloitte (“德勤”)泛指德勤有限公司(一家根据英国法律组成的私人担保有限公司,以下称“德勤有限公司”),以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅www.deloitte.com/cn/about中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

Deloitte (“德勤”)是一个品牌,在这个品牌下,具独立法律地位的全球各地成员所属下数以万计的德勤专业人士联合向经筛选的客户提供**审计**、**企业管理咨询**、**财务咨询**、**风险管理**及**税务**服务。这些事务所均为根据英国法律组成的私人担保有限公司德勤有限公司的成员。每一个成员所在其所在的特定地区提供服务并遵守当地的国家法律及专业规则。德勤有限公司并不参与向客户提供服务。德勤有限公司及其每一个成员所乃独立及独特的法律实体,相互之间不因对方而承担任何责任。德勤有限公司及其每一个成员所仅对其自身作为或遗漏承担责任,而对相互的行为或遗漏不承担任何法律责任。德勤有限公司的每一个成员所的结构各自根据其所在国家法律、法规、惯例及其他因素而制定,并且可以在其经营所在地透过从属机构、关联机构及/或其他实体提供专业服务。

本文件中所含数据乃一般性信息,故此,并不构成德勤有限公司、德勤全球服务有限公司、德勤全球服务控股有限公司、德勤全球社团组织、其任何成员所或上述其关联机构(统称为“德勤网络”)提供任何会计、商业、财务、投资、法律、税务或其它专业建议或服务。本文件不能代替此等专业建议或服务,读者亦不应依赖本文件中的信息作为可能影响自身财务或业务决策的基础。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前,请咨询合格的专业顾问。

任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。

©2011 德勤版权所有 保留一切权利。

由德勤创意工作室(伦敦)设计与编制。11388A