

《企业会计准则第×号—— 公允价值计量（征求意见稿）》起草说明

一、关于本征求意见稿的制定背景

自 2006 年企业会计准则体系正式发布以来，企业会计准则体系在我国上市公司以及部分非上市企业中已经连续 5 年得到平稳有效实施。随着我国市场经济体系建设的不断完善和企业会计准则体系在国内的广泛应用，公允价值计量在我国经济运行发展中所起的作用越来越重要。目前，我国企业会计准则体系中关于公允价值计量的相关会计处理规定分散在《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》、《企业会计准则第 8 号——资产减值》、《企业会计准则第 20 号——企业合并》、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》等多项会计准则中。为更加有效、统一地应用公允价值计量，实务界、监管部门等在企业会计准则执行过程中提出建议，有必要根据我国现有市场特征对公允价值计量制定相关的会计处理规定，并提供详尽的操作性指导。

2008 年国际金融危机爆发后，公允价值计量受到全世界关注。为应对国际金融危机，二十国集团和金融稳定理事会提出建立一套全球统一的高质量会计准则。其中，公允价值计量准则就是与国际金融危机密切相关的重要准则之一。为响应二十国集团和金融稳定理事会提出的倡议，国际会计准则理事会加快了对公允价值计量准则项目的研究和制定工作，并于 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》。《国际财务报告准则第 13 号》重新定义了公允价值，制定了统一的公允价值计量框架，规范了公允价值的披露要求。《国际财务报告准则第 13 号》为其他国家或地区应用公允价值计量提供了有益参考。

为进一步规范我国企业会计准则中公允价值计量的相关会计处理规定，并保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同，我们借鉴了《国际财务报告准则第 13 号》中的做法，结合我国实际情况，起草制定了《企业会计准则第×号——公允价值计量（征求意见稿）》。

二、关于本征求意见稿的主要内容

本征求意见稿规范了公允价值定义，明确了公允价值计量的方法和级次，并对公允价值计量相关信息的披露做出具体要求。主要包括以下内容：

（一）关于适用范围

本征求意见稿适用公允价值的计量和披露，而关于是否要求或者允许企业采用公允价值计量相关资产、负债和权益工具，则由其他相关会计准则规范。

（二）关于公允价值定义

本征求意见稿将公允价值定义为市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格，即退出价格。该定义强调了公允价值是基于市场的计

量，不是特定主体的计量，需要考虑相关资产或负债的特征。在计量公允价值时，企业应当使用市场参与者在当前市场条件下对相关资产或负债进行定价时所使用的假设，并以主要市场（或最有利市场）中发生的有序交易中的价格计量公允价值。

（三）关于估值技术及其输入值

本征求意见稿规定，企业在计量公允价值时应当采用恰当的估值技术，估值技术一经确定，不得随意变更，但变更估值技术及其应用方法能使计量结果在当前情况下同样或者更能代表公允价值的情况除外。估值技术应当尽可能多地使用可观察输入值，尽可能少地使用不可观察输入值，并且这些输入值与市场参与者对相关资产或负债定价时所使用的输入值应当保持一致。

（四）关于公允价值级次

本征求意见稿规定，企业应当将用于计量公允价值的估值技术输入值按照优先顺序分为三个层次。公允价值计量级次由对公允价值计量整体而言重要的输入值所属的最低层次决定。

（五）关于公允价值披露

本征求意见稿规定，企业应当对以公允价值计量的资产、负债或权益工具项目进行适当分组，并在此基础上披露公允价值计量级次、估值技术和输入值等相关信息。

三、关于本征求意见稿征求意见的主要问题

关于本征求意见稿，我们希望重点就以下问题征求意见：

（一）关于计量单元

本征求意见稿引入了“计量单元”(unit of account)概念。计量单元是资产或负债以单独或者组合方式进行计量的最小单位。计量单元可以是单项资产或负债,例如一项金融工具或者一项非金融资产;也可以是资产组、负债组或者资产和负债的组合,例如《企业会计准则第8号——资产减值》规范的资产组,《企业会计准则第20号——企业合并》规范的业务等。“计量单元”(unit of account)的概念在《国际财务报告准则第13号》中多次出现,而且在其他国际准则中也涉及。

我们认为“计量单元”(unit of account)在公允价值计量、金融工具等多项准则中都是一个重要的概念,有必要明确“计量单元”概念,并作出相应规范。为此,我们在本征求意见稿中正式引入了“计量单元”这一新的术语。

您认为是否应当在本征求意见稿中引入“计量单元”概念?

(二) 关于非金融资产的最高效和最佳方式使用假定

《国际财务报告准则第13号》在规范非金融资产的公允价值时,明确提出了“最高效和最佳方式使用”(“highest and best use”)概念,并要求企业在“最高效和最佳方式使用”的基础上确定是与其他资产或负债组合使用该非金融资产,还是单独使用该金融资产。

在本征求意见稿中,我们也采用了与《国际财务报告准则第13号》相同的原则,即企业应当在非金融资产的最佳用途基础上确定其公允价值。对于“最高效和最佳方式使用”(“highest and

best use”）概念的表述，我们通过向国际会计准则理事会咨询，并借鉴我国资产评估实务中的相关规定，认为“最佳用途”的表述方式更能够反映出原文的本质内容，并且与我国资产评估实务也能够保持一致。为此，我们在本征求意见稿中使用“最佳用途”作为确定非金融资产公允价值的基础。

您认为“最佳用途”的原则是否合适？对该原则的表述，您是否还有其他更为合适的表达方式？

（三）关于持续或非持续的公允价值计量

本征求意见稿在公允价值披露中提出了两类公允价值计量的不同披露要求。其中，一种类型是对于其他相关会计准则要求或者允许企业在每个资产负债表日都需要以公允价值进行计量的，例如对交易性金融资产公允价值的计量；另一种类型是其他相关会计准则要求或者允许企业仅在特定情况下的资产负债表日以公允价值进行计量的，例如对持有待售的非流动资产公允价值的计量。《国际财务报告准则第 13 号》中分别以“持续的公允价值计量”（ recurring fair value measurement ）、“非持续的公允价值计量”（ non-recurring fair value measurement ）进行表述。

您认为是否有必要对这两种类型的公允价值计量进行分别披露？对于这两种类型的公允价值计量，您是否还有其他更为合适的表达方式？