

注册会计师 会计 教材精讲班

第二十九章公允价值计量

【考情分析】

本章收录的是《企业会计准则第39号——公允价值计量》相关内容，考试为客观题，近三年平均分在2-4分，属于不重要一章。

【本章内容】

阐述3个知识点：

1. 公允价值的适用范围和定义
2. 估值技术和公允价值层次
3. 公允价值计量的运用

2022年：本章内容无实质性变化

【知识点1】公允价值的适用范围和定义

一、适用范围

1. 本准则主要规范企业应当如何计量相关资产或负债的公允价值，以及应当披露哪些公允价值相关信息，但企业是否应当以公允价值计量相关资产或负债、何时进行公允价值计量、公允价值变动应当计入当期损益还是其他综合收益等会计处理问题，由其他相关会计准则规范。

2. 下列各项的计量和披露适用其他相关会计准则：

(1) 与公允价值类似的其他计量属性的计量和披露，如《企业会计准则第1号——存货》规范的可变现净值、《企业会计准则第8号——资产减值》规范的预计未来现金流量现值，分别适用《企业会计准则第1号——存货》和《企业会计准则第8号——资产减值》。

(2) 股份支付业务相关的计量和披露，适用《企业会计准则第11号——股份支付》。

(3) 租赁业务相关的计量和披露，适用《企业会计准则第21号——租赁》。

3. 下列各项的披露适用其他相关会计准则（按照本准则进行计量）：

(1) 以公允价值减去处置费用后的净额确定可收回金额的资产的披露，适用《企业会计准则第8号——资产减值》。

(2) 以公允价值计量的职工离职后福利计划资产的披露，适用《企业会计准则第9号——职工薪酬》。

(3) 以公允价值计量的企业年金基金投资的披露，适用《企业会计准则第10号——企业年金基金》。

4. 本准则规范的公允价值计量要求适用于相关资产或负债的初始计量和后续计量。

二、公允价值的定义

公允价值，是指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。

（一）市场参与者

1. 市场参与者，是指在相关资产或负债的主要市场或最有利市场中，相互独立的、熟悉资产或负债情况的、能够且愿意进行资产或负债交易的买方和卖方。

2. 市场参与者应当具备下列特征：

(1) 市场参与者应当相互独立

(2) 市场参与者应当熟悉情况，根据可获得的信息，包括通过正常的尽职调查获取的信息，对相关资产或负债以及交易具备合理认知

(3) 市场参与者应当有能力并自愿进行相关资产或负债的交易，而非被迫或其他强制方式进行交易

3. 企业在确定市场参与者时至少应当考虑下列因素：

(1) 所计量的相关资产或负债

(2) 该资产或负债的主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）

(3) 企业将在主要市场或最有利市场进行交易的参与者

（二）计量日

计量日包括初始计量日和后续计量日，包括资产负债表日或报告日，它不同于结算日或清偿日。

（三）有序交易

1. 有序交易，是在计量日前一段时期内该资产或负债具有惯常市场活动的交易。清算等被迫交易不属于有序交易。
2. 当企业遇到下列情况时，通常不应作为有序交易：
 - ①在当前市场情况下，市场在计量日之前一段时间内不存在相关资产或负债的惯常市场交易活动
 - ②在计量日之前，相关资产或负债存在惯常的市场交易，但资产出售方或负债转移方仅与单一的市场参与者进行交易
 - ③资产出售方或负债转移方处于或者接近于破产或托管状态，即资产出售方或负债转移方已陷入财务困境
 - ④资产出售方为满足法律或者监管规定而被要求出售资产，即被迫出售
 - ⑤与相同或类似资产或负债近期发生的其他交易相比，出售资产或转移负债的价格是一个异常值

（四）主要市场或最有利市场

1. 公允价值是指在计量日当前市场条件下，在主要市场（或最有利市场）的有序交易中出售资产或转移负债的价格。
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。
最有利市场：是指在考虑交易费用和运输费用后，能够以最高金额出售相关资产或者以最低金额转移相关负债的市场。
2. 不同的企业可以进入不同的市场，对相同资产或负债而言，不同企业可能具有不同的主要市场（或最有利市场），应当从报告企业的角度考虑主要市场（或最有利市场）。
3. 企业应当以主要市场上相关资产或负债的价格为基础，计量该资产或负债的公允价值（即使另一个不同市场在计量日的价格更为有利）。主要市场能够为企业提供最具有代表性的参考信息。
4. 不存在主要市场或者无法确定主要市场的，企业应当以最有利市场的价格为基础计量其公允价值。
5. 确定最有利市场时要考虑交易费用和运输费用，但是，确定公允价值时不考虑交易费用，只考虑运输费用。
 - （1）因为交易费用是发生交易才产生的费用，不属于相关资产或负债的特征，而公允价值是资产或负债本身的价值，与是否发生交易无关的，如果考虑交易费用，那么确定的金额就是公允价值减去处置费用后的净额了。
 - （2）相关资产所在地理位置是该资产的特征，企业应当根据使该资产从当前位置转移到主要市场（或最有利市场）的运输费用调整主要市场的价格。
6. 企业以公允价值计量相关资产或负债，并不需要在计量日出售特定资产或转移特定负债来计量以市场价格为基础的公允价值。即使计量日不存在出售资产或转移负债的价格信息的可观察市场，公允价值仍然应当从市场参与者的角度考虑，假设当日发生了交易，并以假设的交易作为估计出售资产或转移负债的价格的基础。如金融危机时很多股票、债券市场因不存在买家而消失，但企业不应当终止公允价值计量，而应以假设计量日发生了有序交易时的公允价格作为公允价值计量。

【例题 29-1】甲公司在非同一控制下的企业合并业务中获得一批存货（100 吨某原材料）。根据市场交易情况，该原材料在 A 城市和 B 城市有两个活跃的交易市场。甲公司能够进入这两个市场，假定在 A 城市的市场出售这批存货的交易费用（如相关税费等）为 600 万元，将这批存货运抵 A 城市的成本为 40 万元；在 B 城市的市场出售这批存货的交易费用为 640 万元，将这批存货运抵 B 城市的成本为 80 万元。请分别回答下列 2 个问题：

（1）假定甲公司能够获得这批存货在 A 城市和 B 城市的市场交易数据如下表所示：

市场	销售价格（万元/吨）	历史交易量（吨）
A 城市	52	980 万
B 城市	56	20 万

则这批存货的公允价值为多少万元？

【答案】A 城市的市场拥有最大交易量、交易活跃程度最高，判定 A 城市的市场为该原材料的主要市场。因此，这批存货的公允价值=52×100-运输费用 40=5160 万元。

（2）假定甲公司无法获得这批存货在 A 城市和 B 城市的历史交易量，则这批存货的公允价值为多少万元？

【答案】无法确定该原材料的主要市场，应当在考虑交易费用和运输费用后将能够获得经济利益最大化的市场确定为最有利市场，即在该市场中出售这批存货收到的净额最高。在 A 城市的市场出售该存货能够收到的净额 4560 万元（5200-600-40），在 B 城市的市场中出售该存货能够收到的净额为 4880 万元（5600-640-80），高于 A 城市，因此 B 城市的市场为最有利市场。因此，这批存货的公允价值=B 城市的价格 56×100-运输费用 80=5520 万元。