

# 注册会计师 会计 教材精讲班

## （五）相关资产和负债

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当考虑该资产或负债的特征，以及该资产或负债是以单项还是以组合的方式进行计量等因素。

1. 相关资产或负债的特征，是指市场参与者在计量日对该资产或负债进行定价时考虑的特征。包括：

（1）资产的状况：比如，新的资产与旧的资产公允价值一般不同；

（2）所在位置：比如，不动产位置不同公允价值一般不同；流动资产的位置不同，销售时产生的运输费用也不同；

（3）出售或使用资产的限制：企业应当区分该限制是针对资产持有者的（对人），还是针对该资产本身（对物）。如果该限制是针对相关资产本身的，那么此类限制是该资产具有的一项特征，任何持有该资产的企业都会受到影响，因此，应当考虑该限制特征。

如果该限制是针对资产持有者的，那么此类限制并不是该资产的特征，只会影响当前持有该资产的企业，而其他企业可能不会受到该限制的影响，因此不应考虑该限制因素。

2. 以单项还是组合的方式来计量，取决于其计量单元。

计量单元，是指相关资产或负债以单独或者组合方式进行计量的最小单位。计量单元的确定，应当按照资产减值、企业合并等其他相关会计准则的规定。如果其他准则规定允许按单项来计量那就按单项来计量，允许按组合来计量那就按组合来计量。

**【例题 29-2·单选题】**2×18 年 12 月 31 日，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）。在购买日，甲公司应当以公允价值计量这批存货。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，并能够取得该存货在这两个市场的交易数据，如下表所示。

2×18 年 12 月 31 日该原材料的市场交易数据

市场	销售价格（万元/吨）	历史交易量（吨）
A 城市	26	980 万
B 城市	28	20 万

假定甲公司在 A 城市的市场出售这批存货的交易费用（如相关税费等）为 300 万元，将这批存货运抵 A 城市的成本为 20 万元；甲公司在 B 城市的市场出售这批存货的交易费用为 320 万元，将这批存货运抵 B 城市的成本为 40 万元。甲公司估计的这批存货的公允价值为（ ）。

A. 2680 万元      B. 2580 万元      C. 2600 万元      D. 2850 万元

**【答案】**B

**【解析】**存货的公允价值=26×100-20=2580（万元）

**【提示】**如果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，则甲公司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。

B 城市能够收到的净额=2440 万元（2800-320-40）

A 城市能够收到的净额=2280 万元（2600-300-20）

在甲公司无法确定主要市场情况下，B 城市市场为最有利市场。

因此，甲公司应当以 B 城市的市场价格为基础估计这批存货的公允价值。甲公司估计这批存货的公允价值时，应当使用最有利市场的价格，并考虑运输费用，但不考虑交易费用，即 B 城市的市场中的价格（2800 万元）减去运输费用（40 万元），从而这批存货的公允价值为 2760 万元。