

中级会计职称 中级会计实务 精讲班

二、公允价值计量基本概念和一般应用

(一) 相关资产或负债	<p>相关资产或负债，是指其他相关会计准则要求或允许企业以公允价值计量的资产或负债，也包括企业自身权益工具。如以公允价值进行后续计量的投资性房地产、以公允价值进行后续计量的生物资产、资产减值（使用公允价值确定可收回金额的资产，不包括预计未来现金流量现值）、企业年金基金、政府补助、企业合并和金融工具确认和计量等准则中规范的各项资产。</p>
-------------	---

(一) 相关资产或负债

1.相关资产或负债的特征	<p>(1) 资产状况和所在位置</p> <p>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所具有的特征，例如，资产的状况及所在位置、出售或使用资产的限制等。</p> <p>如果市场参与者在计量相关资产或负债公允价值时，会考虑这些资产或负债的特征，企业在计量该资产或负债公允价值时，也应当考虑这些特征因素。</p>
--------------	---

例题 1

甲公司是一家从事房地产经营开发的企业。2021年1月1日，甲公司将刚开发建成的一栋写字楼出租给乙公司使用，将该资产作为投资性房地产进行会计处理，并以公允价值对其进行后续计量。2021年12月31日，甲公司根据可获得的市场信息和相关数据，决定参考本地区同一地段的其他写字楼在活跃市场的交易价格，并考虑所处商圈位置、新旧程度、配套设施等因素，对本地区可比写字楼的市场交易价格进行调整，以确定该写字楼在2021年12月31日的公允价值。

(一) 相关资产或负债

1.相关资产或负债的特征	<p>(2) 对资产出售或使用的限制</p> <p>企业为合理确定相关资产的公允价值，应当区分该限制是针对资产持有者的，还是针对该资产本身。</p> <p>a.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，市场参与者在计量日对该资产进行定价时会考虑这一特征。因此，企业以公允价值计量该资产时，也应当考虑该限制特征。</p> <p>b.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，市场参与者在计量日对该资产进行定价时不会考虑该限制因素。因此，企业以公允价值计量该资产时，也不应考虑针对该资产持有者的限制因素。</p>
--------------	---

例题 2

甲公司通过出让方式取得了一块土地，使用年限为 50 年。在土地使用权出让合同中，这块土地的用途被限定为工业用地。根据有关法律法规的要求，在未完成相关审批程序前，甲公司持有该土地使用权期间，不得擅自改变其土地用途。甲公司在土地使用年限(50 年)内转让该土地的使用权给其他方后，受让方也不能擅自改变该土地用途。

分析

在本例中，由于该土地的用途被限定为工业用地，该限制是**土地本身的特征**，即使该土地出售，这一特征也会随着土地的出售而转移给其他市场参与者。

因此，甲公司在对该土地进行公允价值计量时，**应当考虑土地用途受限**的影响。

例题 3

甲公司与乙商业银行签订一份借款合同。根据借款合同规定，甲公司将其持有的一块土地使用权作为抵押，在偿还该债务前，甲公司不得转让该土地使用权。

在本例中，甲公司承诺在偿还乙商业银行借款前不转让其持有的土地使用权，该承诺是针对甲公司的限制，而非针对甲公司持有的土地使用权，且该限制不会转移给其他市场参与者。

因此，甲公司在确定其持有的该土地使用权的公允价值时，不应考虑该限制。

例题 4

【多选题】(2022 年) 甲公司将开发建成的一栋写字楼以经营租赁方式对外出租，并作为投资性房地产进行会计处理。根据有关规定，该写字楼的用途被限定为芯片研发企业的孵化。任何使用者不得擅自改变该用途。甲公司对该投资性房地产以公允价值模式进行后续计量。决定参照同一地段的其他写字楼在活跃市场的交易价格以确定甲公司写字楼的公允价值。不考虑其他因素，下列各项中，甲公司对该投资性房地产以公允价值模式计量时应考虑的因素有 ()。

- A. 写字楼所处的地理位置
- B. 写字楼的周边配套设施
- C. 写字楼的用途限制
- D. 写字楼的新旧程度

分析

【答案】 ABCD

【解析】 企业对非金融资产进行公允价值计量时，需要考虑该资产的地理位置和环境、使用功能、结构、新旧程度、可使用状况等因素。

(一) 相关资产或负债

1. 相关资产或负债的 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 。 该资产或负债可以是 单项 资产或负债，也可以是 资产组合 、 负债组合 或者 资产和负债的组合 。 【提示】 企业是以 单项 还是以 组合 的方式对相关资产或负债进行公允价值计量，取决于该资产或负债的计量单元。
-------------------------	---

例题 5

甲公司在非同一控制下的企业合并中取得被购买方乙公司的控制权。乙公司的主要业务是与一条生产线相关的产品生产及销售业务。在这条生产线上有一台价值较高的专用精密设备 A。甲公司按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定将设备 A 认定为一项可辨认资产——固定资产，因此将该固定资产作为一个计量单元确定其公允价值。

另外，按照《企业会计准则第8号——资产减值》的有关规定，甲公司在各会计期末考虑设备A的减值时，如果难以对其可收回金额进行估计，则应当以其所属的资产组为基础确定资产组的可收回金额。在这种情况下，甲公司应将设备A所属资产组作为一个计量单元来确定其可收回金额。甲公司根据公允价值减去处置费用后的净额与预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定设备A所属资产组的可收回金额时，甲公司需要将该资产组作为一个计量单元确定其公允价值。

（二）有序交易

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当假定市场参与者在计量日出售资产或者转移负债的交易，是当前市场情况下的**有序交易**。

企业应用于相关资产或负债公允价值计量的有序交易，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**，不包括被迫清算和抛售。

1.有序交易的确定

企业在确定一项交易是否为有序交易时，应当全面理解交易环境和有关事实。企业应当基于可获取的信息，如市场环境变化、交易规则和习惯、价格波动幅度、交易量波动幅度、交易发生的频率、交易对手信息、交易原因、交易场所和其他能够获得的信息，运用专业判断对交易行为和交易价格进行分析，以判断该交易是否为有序交易。

2.有序交易价格的应用

企业判定相关资产或负债的交易是有序交易的，应以交易价格为基础确定该资产或负债的公允价值，在公允价值计量的过程中赋予有序交易价格的权重时，应当考虑交易量、交易的可比性、交易日与计量日的临近程度等因素。

企业判定相关资产或负债的交易不是有序交易的，不应考虑该交易的价格，或者赋予该交易价格较低权重。

（三）主要市场或最有利市场

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当假定出售资产或者转移负债的有序交易在该资产或负债的**主要市场进行**。

不存在主要市场的，企业应当假定该交易在相关资产或负债的**最有利市场**进行。

其中：**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。

1.主要市场或最有利市场的识别

企业根据可合理取得的信息，能够在**交易日确定**相关资产或负债**交易量最大和交易活跃程度最高**的市场的，应当将该市场作为相关资产或负债的**主要市场**。

企业根据可合理取得的信息，**无法在交易日确定**相关资产或负债**交易量最大和交易活跃程度最高**的市场的，应当在考虑**交易费用和运输费用后**，将能够以最高金额出售该资产或者以最低金额转移该负债的市场作为**最有利市场**。

2.主要市场或最有利市场的应用

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。主要市场是资产或负债**流动性最强**的市场，能够为企业提供最具有代表性的参考信息。

不存在主要市场或者无法确定主要市场的，企业应当以相关资产或负债最有利市场的价格为基础，计量其公允价值。

企业在**确定最有利市场**时，应当考虑**交易费用、运输费用等**。

交易费用 VS 运输费用

交易费用是指企业发生的**可直接归属于资产出售或者负债转移的费用**。交易费用是进行相关资产或负债**交易时不可避免的**。交易费用直接**由交易引起**，并且是企业进行交易所必需的，如果企业**未决定出售资产或转移**

负债，该费用将不会产生。交易费用并非相关资产或负债的特征，而是交易的特征，并取决于企业参与该资产或负债交易的不同方式（例如，零售交易或者批发交易，交易所交易或者场外交易等）。

交易费用不包括运输费用。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（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）的运输费用调整主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）的价格。

2.主要市场或最有利市场的应用

【提示】企业在确定最有利市场时，应当考虑交易费用、运输费用等。

但企业在根据最有利市场的交易价格对相关资产或负债的公允价值进行估计时，不应当因交易费用对该价格进行调整。因为交易费用不属于相关资产或负债的特征，只与特定交易有关，只考虑运输费用等。