

中级会计职称

中级会计实务

精讲班

例题 6

甲企业委托某证券公司于 2020 年 12 月 1 日购买某上市公司 100 万股普通股股票，作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产持有。

2020 年 12 月 1 日，该上市公司股票价格为每股 10 元。甲企业共支付 1 020 万元，其中，20 万元是支付给证券公司的手续费。

甲公司在 2020 年 12 月 1 日初始确认该金融资产时，每股股票的公允价值应当是 10 元，而不是 10.2 元。

例题 7

甲公司是一家位于河南省的制造业企业。2020 年 12 月 31 日，甲公司在非同一控制下的吸收合并业务中获得一项可辨认的资产，即一套全新的生产设备 A。在合并日，甲公司需要以公允价值计量该生产设备。根据市场交易情况，该设备在上海和西安有两个活跃的交易市场。甲公司能够取得生产设备 A 在上海和西安两个市场的历史交易数据如表 24-1 所示。

市场	销售价格(万元)	历史交易量(套数)	占总交易量的比重 (%)
上海	26	750	75
西安	28	250	25

假定在上海市场出售每套设备的交易费用(如相关税费等)为 3 万元，并且将该设备运抵上海的成本为 2 万元；在西安市场出售每套设备的交易费用为 2 万元，并且将该设备运抵西安的成本为 4 万元。

分析

甲公司根据市场**历史交易数据能够确定上海市场拥有最大交易量、交易活跃程度最高**，判定上海市场为该生产设备的**主要市场**。因此，甲公司应当以上海市场的价格为基础，估计该生产设备的公允价值。

甲公司估计该生产设备的公允价值时，应当使用在**主要市场中**出售该设备将收到的价格，**并考虑运输费用，但不考虑交易费用**。

因此，该生产设备的公允价值计量应使用上海市场中的价格(26 万元)，减去运输费用(2 万元)，从而该设备的公允价值为 24 万元。

在本例中，尽管西安市场上出售该生产设备的价格(28 万元)要高于上海市场的价格(26 万元)，但根据公允价值计量准则的规定，甲公司也不能以西安市场的价格为基础，确定该生产设备的公允价值。

例题 8

承例题 7，如果甲公司**无法获得生产设备 A 在上海和西安的历史交易量**，则甲公司应当在**考虑交易费用和运输费用后**能够获得经济利益最大化的市场确定**最有利市场**，即在该市场中出售设备收到的净额最高。

分析

由于市场参与者在**西安市场**中出售该设备能够收到的**净额为 22 万元**(28-2-4)，**高于在上海市场**出售该设备能够收到的**净额 21 万元**(26-3-2)，因此，在甲公司无法确定该生产设备主要市场的情况下，**西安市场**为该生产设备的**最有利市场**。甲公司应当以西安市场的价格为基础，估计该生产设备的**公允价值**。

甲公司估计该生产设备的公允价值时，应当使用**最有利市场**的价格估计该设备的公允价值，**并考虑运输费用，但不考虑交易费用**，即**西安市场**中的价格(28 万元)减去运输费用(4 万元)，从而该设备的**公允价值为 24 万元**。

【结论】在本例中，尽管甲公司在确定**最有利市场时考虑了交易费用**，但在计量该设备**公允价值时不考虑交易费用**，而是仅针对运输费用进行调整。

2.主要市场或最有利市场的应用

【提示】企业计量相关资产或负债的公允价值，是以**当前市场情况下假定发生的有序交易**为基础，**不必在计量日实际出售**该资产或者实际转移该负债，所以当企业虽然能够进入该资产的主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场），但在计量日**不具备**在其主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）**出售该资产或转移该负债的能力时**，企业对该资产或负债的公允价值计量**也不会因此受到影响**。

（四）市场参与者

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当充分考虑市场参与者之间的交易，采用**市场参与者**在对该资产或负债定价时为**实现其经济利益最大化所使用的假设**。

1.市场参与者的特征

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**，**不存在关联方**关系；

（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，而非被迫或以其他强制方式进行交易。

2.市场参与者的确定

企业在确定市场参与者时，应当考虑所计量的相关资产或负债、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）以及在该市场上与企业进行交易的**市场参与者**等因素，从总体上识别**市场参与者**。

例如，某一市场参与者愿意为一项业务支付更高的价格，因为该市场参与者能从该业务中获得协同效应，而其他市场参与者无法获得相同的协同效应。企业在确定该业务的公允价值时，不应以该特定市场参与者的报价为基础，而是**应当以大多数市场参与者愿意支付的价格为基础**。

例题 9

甲公司是一家日化企业，通过多次交易取得了竞争对手乙公司 100%的股权，并对乙公司进行了吸收合并。甲公司决定不再使用乙公司的商标，所有产品统一使用甲公司的商标。尽管乙公司的商标声誉良好，并且在市场上对其他企业而言是有价值的，能够产生经济利益，但考虑到甲公司放弃使用该商标，所以对甲公司而言。该商标几乎无价值。但是甲公司不能站在自身角度，而应当基于将该商标出售给熟悉情况、有意愿且有能力进行交易的独立第三方的价格，确定乙公司商标的公允价值。

例题 10

【判断题】(2022 年) 企业应当从市场参与者角度计量相关资产或负债的公允价值，而不应考虑企业自身持有资产、清偿或者以其他方式履行负债的意图和能力。()

分析

【答案】√

（五）公允价值初始计量

企业在**取得**资产或者承担负债的交易中，取得该项资产所支付或承担该项负债所收到的交易价格是**进入价格**。相关资产或负债的公允价值是**脱手价格**，即出售该资产所能收到的价格或者转移该负债所需支付的价格。

虽然在概念上，企业**取得**资产或承担负债的交易价格（进入价格）**不一定等于**该资产或负债的**脱手价格**。但在大多数情况下，相关资产或负债的进入价格等于其脱手价格。

例题 11

在交易日，企业购买一项资产的交易是发生在出售该项资产主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）

利市场) 上的, 取得该资产的交易价格与其脱手价格相等。

因此, 企业在以公允价值对该资产或负债进行初始计量时, 通常可以将进入价格作为其公允价值。