



# 第一章 总 论

## ★ ★ 本章学习提示

本章重点：财务会计的定义、财务会计的特征、财务报告概念框架的相关内容、公允价值计量的相关理论与应用

本章难点：有用财务信息的质量特征、公允价值的应用、公允价值估值技术

## 第一节 财务会计概述

### 一、财务会计的定义

在源远流长的会计发展史中，财务会计始终占据着重要的地位。在社会普遍发展到市场经济的今天，任何一个单位都应当是一种经济组织，因此，都离不开财务会计核算。当今社会人们一说到会计，首先想到的是财务会计。在现代会计学科体系中，相对比较成熟和完善的当属财务会计，应用最为经常、普遍、广泛的也是财务会计。由此可见，财务会计在社会经济发展中是不可或缺的，对促进社会经济发展具有重要的意义。

虽然财务会计发展得相对比较成熟，但是，随着时代列车前进的速度不断加快，“创新”成为 21 世纪的主流发展趋势，由此带来了新的科学技术、经济现象等不断涌现，无法预料的不确定交易和事项总是悄然而至，财务会计的不断变革成为会计界经常议论的话题，由此导致了对财务会计如何定义成为会计界的一个难题。

纵观会计定义的讨论，围绕对会计本质的理解不同，已经先后出现过“技术论”“管理工具论”“艺术论”“商业语言论”“信息系统论”“管理活动论”等不断进步的理论界定。而对财务会计的定义，是在现代会计分化为外部披露会计和内部管理会计之后的相当长一段时间里，才开始引起人们的注意，并且一般都将其简单归纳为“对外报告的会计”。在已出版的有关财务会计的著作中，有些对其进行了专门定义，但有些却对其含糊说明甚至不提。我们认为，作为会计学科体系中的一个重要分支，应当对其作出科学定义，这样才能符合科学理论的要求。根据现有成熟的有关文献资料分析，在对财务会计进行定义时，需



要考虑以下几个方面的因素。

(1) 财务会的学科特性是对外报告企业财务状况、财务资源的利用及其效果(经营成果或者收益)、财务状况变动的质量(现金流量)等信息的会计,是企业会计中独立于管理会计的学科分支之一。

(2) 财务会的主体主要是企业这样的营利组织,服务对象主要是企业外部的有关利益集团。

(3) 财务会的过程特征是以财务(会计)报告为中心,通过会计的确认、计量、记录等环节,对财务信息(或称会计信息)进行收集、加工、处理、汇总,最终形成对外可报送的财务信息资源,并且在这些过程中有一套严格、完整、公认的规范约束。

(4) 现代财务会的目标是提供关于报告主体(企业)的、有助于决策是否需要向企业提供资源和这些资源是否被管理层有效利用的财务信息。会计理论上所说的会计目标,实际上就是指财务会目标。

由此,我们将财务会定义如下:

财务会是以对外报告与企业财务状况、经营成果和现金流量有关的财务信息为核心,依据公认的会计规范,采用会计确认、计量、记录和报告等专门程序和方法,对企业经济活动所引起的各种财务报表要素的变化及时进行加工、整理,并定期形成综合的财务报告信息,借以提供关于企业的、有助于决策是否需要向企业提供资源和这些资源是否被管理层有效利用的财务信息的一种对外报告的企业会。

## 二、财务会的特征

财务会是会计学科的一个独立分支,与会计学科中的其他分支学科相比较,具有以下几个特征。

(1) 财务会是一门技术性、分析性和应用性很强的专门学科。虽然它有一套基本理论作指导,但其本质在于应用,即通过一系列的程序和方法,对企业发生的交易、事项进行确认、计量、记录和报告,对财务信息使用者的决策产生重要影响,相关的理论均为其实际应用所服务。

(2) 财务会的对象,就是企业经营活动中所涉及的各种财务报表要素的变化,并最终归结为财务状况、经营成果、现金流量等。财务报表要素的确定要符合企业所发生的交易、事项和其他情况的经济特征,包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。这些财务报表要素在时间上都是过去日常经营活动中发生的交易、事项和其他情况所形成的,在确认和计量上都有明确的归属和准确的数额,记录与报告的结果均为财务信息使用者所关注。这些都与管理会、成本会有明显的差别。

(3) 财务会目标非常明确,并且是外向的,这不同于管理会主要服务于企业管理层的经济管理决策。

(4) 财务会的行为过程和结果需要共同遵守一套统一、公认的会计规范。这是因为,

财务信息使用者具有广泛的社会性，主要是现实的和潜在的投资者、贷款人和其他债权人等，要满足他们的公共利益要求，就必须受到严格的行为规范和准则的制约，不可存在随意性或者偏向性，这是衡量有用财务信息质量的统一标准，也是国际上的统一惯例，讲究的是“合法合规”。最为直接的会计规范，在国际上一般都称为“会计准则”。而管理会计的行为过程则相当灵活机动，一切都是为了企业决策科学，能够为企业产生尽可能多的经济效益，讲究的是“合理”。

(5) 财务会计的方法主要是会计核算方法，同时还贯穿着各种具体的会计确认和计量方法。这些方法基本上都是约定俗成的，系统性很强，且不具备其他学科的借用性。而管理会计、成本会计等的方法则具有较多的灵活性，并且应用数学、统计学以及其他科学的方法较多。

(6) 财务信息具有很强的时效性。由于激烈和严酷的市场竞争，财务信息使用者在利用财务信息进行决策时的机会性很强，因此，必然要求财务会计报告的编制和提供应当保证及时，从而也就要求财务会计工作的每项内容应当及时快捷，没有任何理由可以使财务报告滞后拖延，否则，财务会计的目标就难以实现。

(7) 财务会计必须有明确的主体限定，否则，财务信息就无从解释。该主体都能够进行独立的会计确认、计量和报告，且具有可持续性，界限分明，责任清晰。我国《企业会计准则——基本准则》规定，企业应当对其本身发生的交易或事项进行会计确认、计量和报告。

## 第二节 财务报告概念框架

### 一、财务报告概念框架的含义

财务会计是一门实践应用性很强的学科，但这种实践应用并非盲目，而是有一系列科学的概念框架作为方向性指导。正因为如此，才使财务会计成为一门非常理性的学科，认识和理解财务会计，应对其相关、系统的概念进行认真界定和分析。

概念，简单地说就是定义，是指能够把某个现象或观念与其他现象或观念加以识别、划分、归类的科学表述，以表达人们对某种事物的正确理解。概念有设想的、现实的、本身固有的、外借的、独立的、分层次系统的。概念十分有用，却极少是完整无缺的。这些概念的种类和规律性，在财务会计学科中均有不同程度的体现。

财务报告概念框架也可以称之为财务会计理论结构，是指人们在长期的财务会计实践活动中，经过不断有意识地总结、提炼、升华、抽象与概括所形成的、以财务报告为核心的系列专门用来解释、评价、指导财务会计实践的理论结构体系。由于该理论结构体系是由鲜明的层次性、系统性和逻辑性的一系列概念所构成的，所以，人们将其称为“概念框架”。



## 二、财务报告概念框架的主要内容

随着社会经济发展对财务会计目标要求的不断提高,各国会计界都在积极地进行研究,试图建立一套完整的、符合时代要求的“财务会计概念框架”。1978—1985年,美国财务会计准则委员会(FASB)将以前的各种理论成果集中整理后,陆续发布了6辑《财务会计概念公告》,是最早提出“概念框架”的国家。继美国之后,英国会计准则委员会于1990年也颁布了《原则公告》;国际会计准则委员会(IASC)1989年4月批准、1989年7月公布了《编报财务报表的框架》,并于2001年4月被IASB采纳,2009年起,由IASB和FASB开始对其进行联合修订,并将其更名为《财务报告概念框架》,截至目前已修订完成了报告主体、通用目的财务报告的目标和有用性财务信息的质量特征三部分内容,并已正式发布;日本会计准则委员会(ASBJ)于2004年9月24日首次制定公布了《财务会计概念框架(讨论资料)》。我国至今没有制定专门的财务会计概念框架,但是,1992年财政部颁布的《企业会计准则》和《企业财务通则》,在一定意义上可以看成我国“概念框架”的雏形;2006年2月15日修订发布的“基本准则”,虽然在名称上没有称之为“概念框架”,但从内容上来看,基本上可以称为“概念框架”,或者说是概念框架的过渡形式。

下面分别介绍IASB《财务报告概念框架》和我国《企业会计准则——基本准则》的主要内容。

### (一) IASB《财务报告概念框架》的主要内容简介

按照IASB和FASB联合修订计划,新修订的“概念框架”主要包括以下几部分内容。

#### 1. 通用目的财务报告的目标

这是“概念框架”的基础,主要内容分为:通用目的财务报告的目标、有用性及其局限;有关报告主体的经济资源、要求权以及资源与要求权变动的信息;以应计制会计反映的财务业绩;以过去现金流量反映的财务业绩;非财务业绩导致的经济资源与要求权的变动等。

#### 2. 报告主体

报告主体概念将有助于促进通用目的财务报告的目标的实现,主要内容分为:描述(报告主体的概念、特征以及界定);合并财务报表、其他类型财务报表、母公司单独财务报表、汇总财务报表等报告主体的确定。

#### 3. 有用财务信息的质量特征

有用财务信息的质量特征是告诉现实的和潜在的投资者、贷款人和其他债权人,以报告主体的财务信息为基础作出有关报告主体的决策时,能够识别哪种类型的信息最为有用。有用性财务信息的质量特征分为三个层次:第一层为基本质量特征,包括相关性和忠实陈报。在考虑相关性时,还要关注财务信息的重要性;为实现完美的忠实陈报,财务信息的

描述还应具备完整、中立、无误三个特性。第二层为强化质量特征，包括可比性、可验证性、及时性和可理解性。一致性将有助于实现可比性；基础假设、编报信息的方法以及支撑信息的其他因素和情况等附注信息将帮助使用者对财务信息进行验证。第三层为有用财务报告的成本约束，即成本对财务报告所能提供的信息构成普遍约束，财务信息提供者不仅对财务信息的收集、处理、验证和发布需要花费成本，使用者对财务信息的分析、解释也需要花费成本，因此，准则制定者在制定特定准则时需要对其成本和效益进行比较，以评估成本是否合理。

上述质量特征的关系是：财务信息要有用，就必须相关，而且还必须忠实地陈报意欲陈报的现象；财务信息如果可比、可验证、及时且可理解，其有用性会得以放大和增强；根据所报告财务信息的效益来判断成本的适当性，至为重要，需要考虑的成本和效益存在若干不同类型。运用基本质量特征最有效率、最有效果的方法通常是：能够识别那些对财务信息使用者具有潜在有用性的经济现象，能够辨别该经济现象的哪些信息最为相关，能够确定该信息是否可以获取，是否能够忠实地加以陈报。强化质量特征应尽最大的可能使其最大化，而对其运用是一个反反复复的过程，并不遵循规定的次序。新修订的有用性财务信息的质量特征没有再设定谨慎性和实质重于形式。

#### 4. 基础假设

基础假设即持续经营。

#### 5. 财务报表要素

财务报表要素包括反映财务状况的资产、负债、所有者权益和反映经营成果的收益、费损的定义、特征及构成内容，资本保持调整。

#### 6. 财务报表要素的确认

财务报表要素的确认包括确认的基本条件、未来经济利益的判断、计量可靠性的判断、财务报表要素的具体确认等。

#### 7. 财务报表要素的计量

财务报表要素的计量包括各种计量属性的定义及其选择。

#### 8. 资本与资本保全的概念

资本与资本保全的概念包括资本的概念（财务资本、实物资本）、资本保全的概念与利润决定。

上述概念框架的逻辑关系可列示如图 1-1 所示。

### （二）我国《企业会计准则——基本准则》的主要内容简介

我国的《企业会计准则——基本准则》，类似于 IASB 的《财务报告概念框架》，基本体现了与国际财务报告准则的趋同。它既用来指导具体会计准则的制定，又用来指导在具体会计准则没有规范的新发生交易的处理。其内容和逻辑关系若按照概念框架来理解，可归纳如图 1-2 所示。

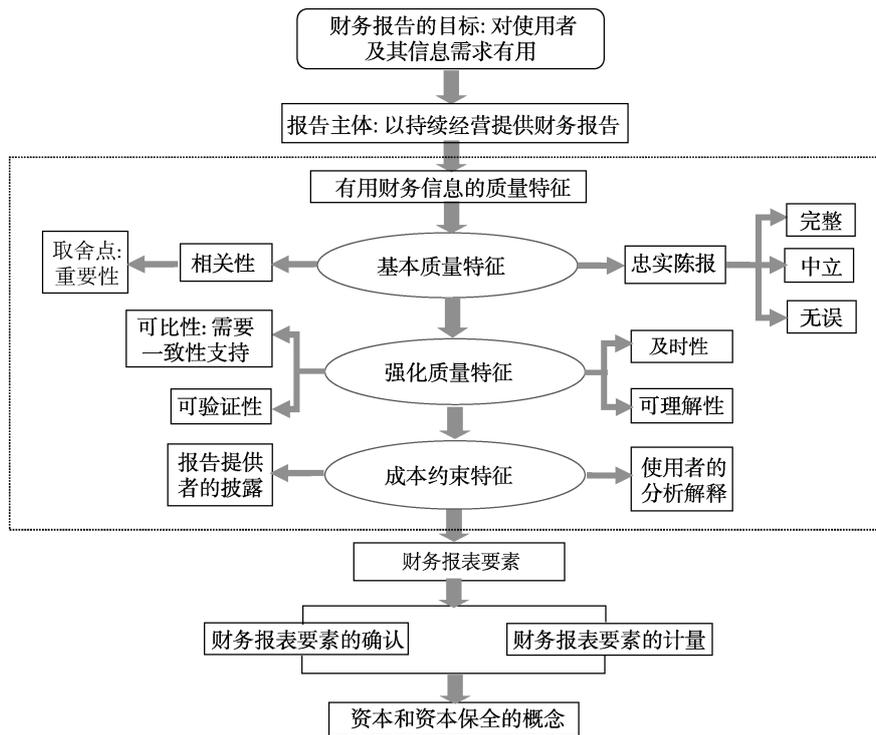


图 1-1 IASB《财务报告概念框架》逻辑关系

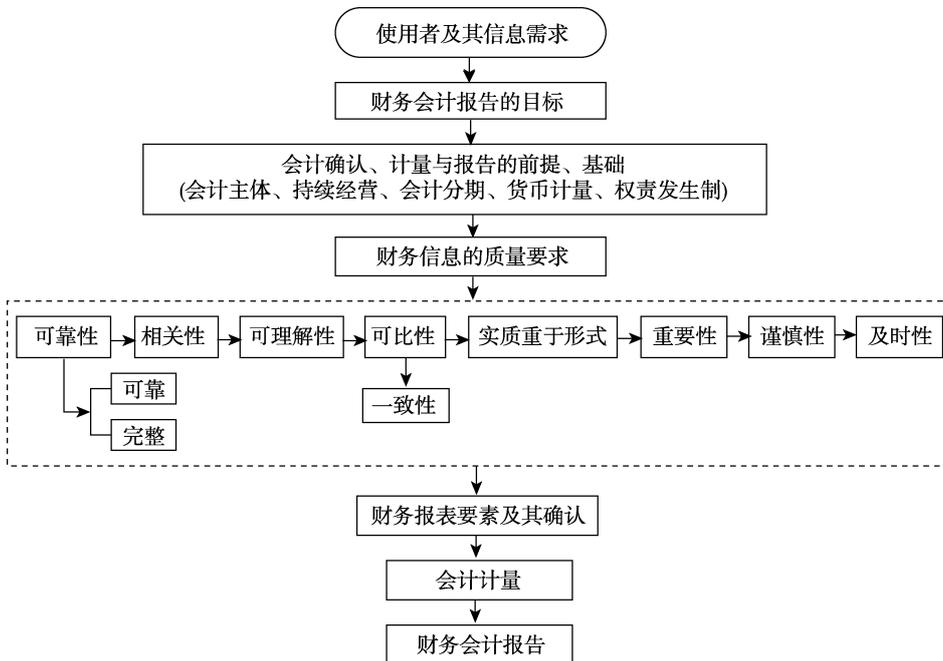


图 1-2 我国《企业会计准则——基本准则》逻辑关系

## 第三节 公允价值计量

公允价值计量的相关理论和应用非常复杂,对初学会计者而言难度很大,因此,在《基础会计学》教材和讲授中一般只做概念性说明,但在《财务会计学》教材和内容讲授中却是一项经常用到的基础性知识,必须对其充分了解,所以,在本教材开篇章特将其专辟一节。限于篇幅,仅以我国财政部2014年1月26日发布的《企业会计准则第39号——公允价值计量》(CAS39)为主要参考依据进行阐述。

### 一、公允价值的含义及公允价值计量的基本要求

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。该定义涉及以下三项关键内容。

#### 1. 市场参与者

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,同时具备相互独立[不存在《企业会计准则第36号——关联方披露》(CAS36)所定义的关系人及关联方关系]、熟悉情况(能够根据可取得的信息对相关资产或负债以及交易具备合理认知)、有能力并自愿进行相关资产或负债的交易等特征的买方和卖方。企业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情况等因素,从总体上识别市场参与者的特征。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;活跃市场,是指相关资产或负债交易量及频率足以持续提供定价信息的市场。

#### 2. 有序交易

有序交易也称正常交易,是指在计量日前一段时期内相关资产或负债具有惯常市场活跃的交易。清算等被迫交易不属于有序交易。

#### 3. 交易价格

交易价格在市场上因交易者的身份不同将会出现两种交易价格:一是换入价格,也称进场价格,是指取得某项资产所支付或承担某项负债所收到的价格。二是换出价格,也称出场价格或脱手价格,是指出售某项资产所能收到或转移某项负债所需支付的价格。公允价值计量使用的是换出价格。

公允价值计量存在三个假定,即在假定的主要市场(或最有利市场)的假定有序交易下假定采用换出价格完成了相关资产或负债的交易。在计量时应当符合下列基本要求。

(1) 计量时应当考虑相关资产或负债的特征,即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,包括资产状况及所在位置、对资产出售或者使用的限制等。具体特征对计量所产生的影响将取决于该特征因如何被市场参与者所考虑而不同。

(2) 计量的相关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。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,取决于资产或负债的计量单元。计量单元,是指资产或负债以单独或者组合方式进行计量的最小单位。企业以公允价值计量相关资产或负债,应当按照相关会计准则规定的计量单元进行计量。

(3) 应当假定出售资产或者转移负债的交易在相关资产或负债的主要市场进行;不存在主要市场的,应当假定该交易在相关资产或负债的最有利市场进行。在识别主要市场(或最有利市场)时需要注意两点:一是应考虑所有可以合理取得的信息,但没必要考察所有市场,通常情况下,企业正常进行资产出售或者负债转移的市场可以视为主要市场(或最有利市场);二是应当从计量日自身可进入的角度识别主要市场(或最有利市场),但不要要求于计量日在该市场上实际出售资产或者转移负债。不同企业可以进入的市场不同,对于不同企业,相同资产或负债可能具有不同的主要市场(或最有利市场)。因此,主要(或最有利)市场(以及市场参与者)应从企业的角度予以考虑,允许具有不同活动的企业间存有差异。

(4) 应当以主要市场(或最有利市场)的换出价格计量相关资产或负债的公允价值,不论该价格是直接可观察或使用其他估值技术估计,都不应当因交易费用对该价格进行调整。交易费用,是指在相关资产或负债的主要市场(或最有利市场)中,发生的可直接归属于资产出售或负债转移的费用(不包括运输费用)。因其是直接由交易引起的、交易所必需的,而且不出售资产或不转移负债就不会发生的费用,因此,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。运输费用,是指将资产从当前位置运抵主要市场(或最有利市场)发生的费用。因其会改变资产所在的位置,从而改变市场参与者在计量日确定资产价格时所需考虑的特征,如果地理位置是资产的特征,发生的运输费用能够使该资产从当前位置转移到主要市场(或最有利市场)的,企业应当根据运输费用调整主要市场(或最有利市场)的价格。

(5) 当计量日不存在能够提供出售资产或转移负债的相关价格信息的可观察市场时,应当从持有资产或者承担负债的市场参与者角度,假定计量日发生了出售资产或转移负债的交易,并根据该假定交易的价格计量公允价值。

(6) 计量时应假设市场参与者在对相关资产或负债定价时实现其经济利益最大化。

(7) 计量时应假设市场参与者在计量日的交易是在当前市场条件下的有序交易。

## 二、公允价值计量的应用范围

公允价值计量是为特定资产或负债的计量而进行的,而非企业特定的计量。从准则规定的内容来看,公允价值计量主要应用于以下三个方面。

## （一）应用于非金融资产

非金融资产是指除投资性融资工具（如股票、债券）和货币（包括银行存款）以外的资产，包括固定资产、无形资产、商誉、材料等。一般来说，公司持有的股票、债券等融资工具和货币为金融资产，其他为非金融资产。

### 1. 计量时应考虑的因素

非金融资产以公允价值计量时，应当考虑市场参与者通过直接将该资产用于最佳用途产生经济利益的能力，或者通过将该资产出售给能够用于最佳用途的其他市场参与者产生经济利益的能力等因素进行计量。

### 2. 最佳用途及其判断

最佳用途，是指市场参与者实现一项非金融资产或其所属的资产和负债组合的价值最大化时该非金融资产的用途。判断最佳用途时应当考虑：①法律上是否允许，即市场参与者在对资产定价时考虑的资产使用在法律上的限制，如适用于不动产的地区法规或规范。②实物上是否可能，即市场参与者在对资产定价时考虑的资产实物特征，如不动产所处的地点或规模。③财务上是否可行，即考虑在法律上允许且实物上可能的情况下，使用该资产能否产生足够的收益或现金流量，从而在补偿使资产用于该用途所发生的成本后，仍然能够满足市场参与者所要求的投资回报。

最佳用途应当从市场参与者的角度来确定。通常情况下，非金融资产的现行用途可以视为最佳用途，除非市场因素或者其他因素表明市场参与者按照其他用途使用该资产可以实现价值最大化。企业为保护其竞争地位或基于其他理由，主观上可能不积极使用所取得的非金融资产或可能不依资产最佳用途使用该资产。例如，企业计划借此防止他人使用而防御性地使用所取得的无形资产，但是，企业仍应假设非金融资产由市场参与者作最佳用途使用来计量其公允价值。

### 3. 非金融资产的估值前提

以公允价值计量非金融资产时，应当基于最佳用途确定以下估值前提。

（1）市场参与者单独使用一项非金融资产产生最大价值时，该非金融资产的公允价值应当是将其出售给同样单独使用该资产的市场参与者的当前交易价格。

（2）市场参与者将一项非金融资产与其他资产（或者其他资产和负债的组合）组合使用产生最大价值时，该非金融资产的公允价值应当是将其出售给以同样组合方式使用该资产的市场参与者的当前交易价格，并且该市场参与者可以取得组合中的其他资产和负债。其中，负债包括企业为筹集营运资金产生的负债，但不包括企业为组合之外的资产筹集资金所产生的负债。最佳用途的假定应当一致地应用于组合中所有与最佳用途相关的资产。

因此，应从市场参与者的角度判断该资产的最佳用途是单独使用、与其他资产组合使用、还是与其他资产和负债组合使用，但在计量非金融资产的公允价值时，应假定按照确定的计量单元出售该资产。



## (二) 应用于负债和企业自身权益工具

### 1. 计量的一般原则

企业以公允价值计量负债或自身权益工具(如发行股票作为企业合并对价),应假定在计量日将负债或企业自身权益工具转移给市场参与者,且转移后该负债或自身权益工具均继续存在。其中对于负债,应假定由作为受让方的市场参与者履行义务;对于企业自身权益工具,应假定由作为受让方的市场参与者取得与该工具相关的权利、承担相应的义务。在计量时应遵循下列原则。

(1) 存在相同或类似负债或企业自身权益工具可观察的市场报价的,应以该报价为基础确定其公允价值。

(2) 不存在(1)的情况但其他方将其作为资产持有的,企业应当在计量日从持有该资产的市场参与者角度,以该资产的公允价值为基础确定其公允价值。当该资产的某些特征不适用于该计量时,应根据资产的公允价值进行调整,以调整后的价值确定其公允价值。这些特征包括资产出售受到限制、资产与所计量负债或企业自身权益工具类似但不相同、资产的计量单元与负债或企业自身权益工具的计量单元不完全相同等。

(3) 不存在(1)、(2)情况的,应从承担负债或者发行权益工具的市场参与者角度,采用估值技术确定其公允价值。

### 2. 计量时需要考虑的因素

(1) 不履约风险。不履约风险是指企业不履行义务的风险,包括但不限于企业自身的信用风险。计量负债时应当考虑不履约风险,并假定不履约风险在负债转移前后保持不变。

(2) 限制转移因素。计量负债或自身权益工具存在限制转移因素时,如果公允价值计量的输入值中已经考虑了该因素,企业不应当再单独设置相关输入值,也不应当对其他输入值进行相关调整。

(3) 要求即付。活期存款等具有可随时要求偿还特征的金融负债的公允价值,不应当低于债权人要求偿还时的应付金额从可以要求偿还的第一天起折现的现值。

## (三) 应用于市场风险或信用风险可抵销的金融资产和金融负债

### 1. 计量的一般原则

企业以市场风险和信用风险的净敞口为基础管理金融资产和金融负债群组的,可以以计量日市场参与者在当前市场条件下有序交易中出售净多头(即资产)或者转移净空头(即负债)的价格为基础,计量该金融资产和金融负债组合的公允价值。与市场风险或信用风险可抵销的金融资产和金融负债相关的财务报表列报,应当适用其他相关会计准则。

### 2. 计量要求

企业按照上述规定计量金融资产和金融负债组合的公允价值的,应当同时满足下列条件。

(1) 企业风险管理或投资策略的正式书面文件已载明以特定市场风险或特定对手信用

风险的净敞口为基础，管理金融资产和金融负债的组合。

(2) 企业以特定市场风险或特定对手信用风险的净敞口为基础，向企业关键管理人员报告金融资产和金融负债组合的信息。

(3) 企业在每个资产负债表日以公允价值计量组合中的金融资产和金融负债。

企业按照上述规定计量金融资产和金融负债组合的公允价值的，该金融资产和金融负债面临的特定市场风险及其期限实质上应当相同。如果市场参与者将会考虑假定出现违约情况下能够减小信用风险敞口的所有现行安排，还应当考虑特定对手的信用风险净敞口的影响或特定对手对企业的信用风险净敞口的影响，并预计市场参与者依法强制执行这些安排的可能性。

企业采用上述规定的，应当将其作为相关会计政策，且一经确定，不得随意变更。

### 三、初始确认时的公允价值计量

企业在取得资产或者承担负债的交易中，交易价格是取得一项资产所支付或者承担一项负债所收到的价格（进入价格）。企业在对其进行初始确认和计量时，通常情况下该交易价格就等于其公允价值。但如果发生交易在关联方之间（但企业有证据表明该关联方交易是在市场条件下进行的除外）、或交易是被迫的、或交易价格所代表的计量单元与按照资产或负债组合确定的计量单元不同、或交易市场不是相关资产或负债的主要市场（或最有利市场）等情况时，两者可能不相等。

在判断初始确认时的公允价值是否与其交易价格相等时，企业应当考虑相关交易性质和资产或负债的特征等因素。其他相关会计准则要求或者允许企业以公允价值对相关资产或负债进行初始计量，且其交易价格与公允价值不相等的，企业应当将相关利得或损失计入当期损益，但其他会计准则另有规定的除外。

### 四、公允价值计量中的估值技术

#### （一）估值技术的种类

企业以公允价值计量相关资产和负债时，应当采用在当前情况下适用并且有足够可利用数据和其他信息支持的估值技术，目的是估计在计量日当前市场条件下，市场参与者在有序交易中出售一项资产或者转移一项负债的价格。估值技术主要包括以下三种。

##### 1. 市场法

市场法是利用相同或类似的资产、负债或资产和负债组合的价格以及其他相关市场交易信息的估值技术。

##### 2. 收益法

收益法是将未来金额转换成单一现值的估值技术，包括现值技术、选择权定价模式技



术、多期间超额盈余法（用以计量某些无形资产的公允价值）等。当使用收益法时，公允价值计量反映对该等未来金额的当前市场预期。

### 3. 成本法

成本法是反映当前要求重置相关资产服务能力所需金额（通常称为现行重置成本）的估值技术。

企业应当使用与其中一种或多种估值技术相一致的方法计量公允价值。企业使用多种估值技术计量公允价值时，应当考虑各估值结果的合理性，选取在当前情况下最能代表公允价值的金额作为公允价值。

## （二）估值技术的应用

企业应用估值技术时，应当优先使用相关可观察输入值，只有在相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行的情况下，才可以使用不可观察输入值。

输入值，是指市场参与者在给资产或负债定价时所使用的假设，包括可观察输入值和不可观察输入值。其中：可观察输入值是指能够从市场数据中取得的输入值，反映了市场参与者在给相关资产或负债定价时所使用的假设；不可观察输入值是指不能从市场数据中取得的输入值，应根据市场参与者在给相关资产或负债定价时所使用假设的最佳信息确定。

企业以交易价格作为初始确认时的公允价值，且在公允价值后续计量中使用了涉及不可观察输入值的估值技术的，应当在估值过程中校正该估值技术，以使估值技术确定的初始确认结果与交易价格相等。企业在公允价值后续计量中采用估值技术的，尤其是涉及不可观察输入值的，应当确保该估值技术反映了计量日可观察的市场数据，如类似资产或负债的价格等。

使用的估值技术一经确定，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，包括但不限于：①出现新的市场；②可以取得新的信息；③无法再取得以前使用的信息；④改进了估值技术；⑤市场状况发生变化等。

若变更估值技术及其应用的，应作为会计估计变更，并对估值技术及其应用的变更进行披露，但不需要对相关会计估计变更进行披露。

采用估值技术计量公允价值时，应当选择与市场参与者在相关资产或负债的交易中考虑的资产或负债的特征相一致的输入值，包括流动性折溢价、控制权溢价或少数股东权益折价等，但不包括与资产或负债组合规定的计量单元不一致的折溢价。企业不应考虑因其大量持有相关资产或负债所产生的折价或溢价。该折价或溢价反映了市场正常日交易量低于企业在当前市场出售或转让其持有的相关资产或负债数量时，市场参与者对该资产或负债报价的调整。

以公允价值计量的相关资产或负债存在出价和要价的，企业应当以在出价和要价之间最能代表当前情况下公允价值的价格确定相关资产或负债的公允价值。企业可以使用出价计量资产头寸、使用要价计量负债头寸，且不限使用市场参与者在实务中使用的在出价和要价之间的中间价或其他定价惯例计量相关资产或负债。

## 五、公允价值的层级

### （一）公允价值层级及其确定

估值技术中的输入值可以划分为三个层次，从而构成了公允价值的层级：第一层次为在计量日能够取得的相同资产或负债在活跃市场上未经调整的报价；第二层次为除第一层次外相关资产或负债直接或间接可观察的输入值；第三层次为相关资产或负债的不可观察输入值。

公允价值计量结果所属的层次，由对公允价值计量整体而言具有重要意义的输入值所属的最低层级决定。企业应当在考虑相关资产或负债特征的基础上判断所使用的输入值是否重要。公允价值计量结果所属的层次，取决于估值技术的输入值，而不是估值技术本身。

### （二）公允价值层级的运用

企业应最优先使用第一层次输入值；其次使用第二层次输入值；最后使用第三层次输入值。

第一层次输入值为公允价值提供了最可靠的证据。在所有情况下，企业只要能够获得相同资产或负债在活跃市场上的报价，就应当将该报价不加调整地应用于该资产或负债的公允价值计量，但下列情况除外：①企业持有大量类似但不相同的以公允价值计量的资产或负债，这些资产或负债存在活跃市场报价，但难以获得每项资产或负债在计量日的单独的定价信息，此时企业可以采用不单纯依赖报价的其他估值模型；②活跃市场报价未能代表计量日的公允价值，如因发生影响公允价值计量的重大事件等导致活跃市场的报价不代表计量日的公允价值；③不存在相同或类似负债或企业自身权益工具可观察市场报价，但其他方将其作为资产持有的，企业应当在计量日从持有该资产的市场参与者角度，以该资产的公允价值为基础确定该负债或自身权益工具的公允价值。

企业因上述情况对相同资产或负债在活跃市场上的报价进行调整的，公允价值计量结果应当划分为较低层次。

第二层次输入值对于具有合同期限等具体期限的相关资产或负债，应当在其几乎整个期限内可观察。包括：①活跃市场中类似资产或负债的报价；②非活跃市场中相同或类似资产或负债的报价；③除报价以外的其他可观察输入值，包括在正常报价间隔期间可观察的利率、收益率曲线、隐含波动率和信用利差等；④市场验证的输入值，即通过相关性分析或其他手段获得的主要来源于可观察市场数据或者经过可观察市场数据验证的输入值等。

企业在使用第二层次输入值对相关资产或负债进行公允价值计量时，应当根据相关资产或负债的特征，对第二层次输入值进行调整。这些特征包括资产状况或所在位置、输入值与类似资产或负债的相关程度、可观察输入值所在市场的交易量和活跃程度等。企业使用重要的不可观察输入值对第二层输入值进行调整，且该调整对公允价值计量整体而言是重要的，公允价值计量结果应当划分为第三层次。



第三层次输入值（不可观察输入值）只有在相关资产或负债不存在市场活动或者市场活动很少导致相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行的情况下，才能使用。不可观察输入值应当反映市场参与者对相关资产或负债定价时所使用的假设，包括有关风险的假设。如特定估值技术的固有风险和估值技术输入值的固有风险。企业在确定第三层次输入值时，应当使用在当前情况下可以合理取得的最佳信息，包括所有可合理取得的市场参与者假设。企业可以使用内部数据作为第三层次输入值，但如果证据表明其他市场参与者将使用不同于企业内部数据的其他数据，或者这些企业内部数据是企业特定数据、其他市场参与者不具备企业相关特征时，企业应当对其内部数据作出相应调整。

关于采用公允价值计量的相关信息在财务报表附注中的披露，请参见 CAS39 的具体规定。

复 习 思 考 题

1. 你认为对财务会计应如何定义？
2. 相对于管理会计和成本会计来说，财务会计有什么特征？
3. 什么是财务报告概念框架？财务报告概念框架是会计准则吗？为什么？
4. 财务报告概念框架包括哪些内容？它们之间存在什么样的逻辑关系？
5. 我国的《企业会计准则——基本准则》在准则体系中处于什么地位？与 IASB 的《财务报告概念框架》有什么不同？
6. 什么是公允价值？应从哪些方面理解公允价值的定义？
7. 公允价值计量存在哪些假定？应用公允价值计量时需要遵循哪些要求？
8. 为什么说公允价值计量是为特定资产或负债的计量，而非企业特定的计量？
9. 公允价值计量主要应用在哪些方面？
10. 资产或负债初始确认时交易价格与公允价值一定相等吗？如果不等该如何处理？
11. 公允价值中的估值技术有几种？如何应用？
12. 公允价值的层级划分依据是什么？如何选择应用公允价值的层级？