

附件 1:

## 国际会计准则理事会《管制资产和管制负债 (征求意见稿)》中文简介

2021 年 1 月 28 日, 国际会计准则理事会 (IASB, 以下简称理事会) 发布了《管制资产和管制负债 (Regulatory Assets and Regulatory Liabilities) (征求意见稿)》(以下简称征求意见稿), 明确了管制资产、管制负债、管制收益和管制费用的确认、计量、列示和披露的原则。该征求意见稿拟就准则的目标与适用范围、相关会计处理、生效日期、衔接规定以及准则实施可能产生的影响等问题向全球利益相关方征求意见, 征求意见期于 2021 年 6 月 30 日截止。现将征求意见稿简要介绍如下:

### 一、背景情况

#### (一) 项目沿革

2005 年, 许多国家或地区首次采用国际财务报告准则, 在此过程中理事会和国际财务报告准则解释委员会收到相关请求, 要求明确在按照国际财务报告准则编制财务报表时是否应当确认与费率管制活动相关的管制余额。为解决这一问题, 理事会于 2008 年正式启动了费率管制活动项目。

2009 年 7 月, 理事会发布了《费率管制活动》征求意

见稿，建议企业应当确认因特定的费率管制活动产生的管制余额。但由于该征求意见稿受到多方反对，尤其是理事会难以在合理时间内有效解决费率管制活动产生的管制余额是否符合财务报告概念框架中资产和负债定义的问题，并且为集中力量修订完善与 2008 年金融危机相关的准则项目，理事会于 2010 年决定暂缓了费率管制活动项目。

2012 年，理事会根据 2011 年议程咨询的反馈意见，因费率管制活动项目的重要性，又重新启动了该项目，并将其列入理事会的准则制定项目。2014 年 1 月，考虑到一些国家或地区请求理事会允许受到费率管制的企业临时采用其所在国家或地区的现行会计处理规定以促进这些企业及时全面地采用国际财务报告准则，理事会发布了一项过渡性准则，即《国际财务报告准则第 14 号——管制递延账户》。该准则规范了费率管制活动所产生的管制递延账户的会计处理，但回避了管制递延账户是否应当确认为管制资产或管制负债的问题。随后，理事会于 2014 年 9 月发布了讨论稿——《报告费率管制活动的财务影响》，阐述了费率管制活动项目的核心观点，尤其是提出了设定的费率管制概念以及管制资产和管制负债可能的会计处理方法。

随着多个国家或地区向理事会提出制定单独的费率管制准则的要求以及根据 2015 年议程咨询的反馈意见，理事会从 2017 年开始加快了费率管制活动项目的研究进程，并

最终于 2021 年 1 月发布了本征求意见稿。

## **(二) 制定费率管制准则的必要性**

费率管制决定了企业通过向客户提供商品或服务可以收取的补偿金额（即准许补偿总额，total allowed compensation），以及企业收取该金额的时间。在某些情况下，企业提供商品或服务的期间与企业向客户收取补偿金额的期间不同，这导致了企业在某一期间提供商品或服务的准许补偿总额中的部分金额会被包含在过去或未来不同期间提供商品或服务的管制费率中，即存在时间性差异。目前，国际财务报告准则尚未要求企业向报表使用者提供有关这些时间性差异的信息。基于此，理事会决定制定费率管制准则，以帮助报表使用者更完整地理解因时间性差异造成的企业收入与费用之间的变动关系，并更好地了解企业未来的现金流量。

理事会将根据对本征求意见稿的意见反馈情况，决定是否发布一项新的准则，以取代《国际财务报告准则第 14 号——管制递延账户》。

## **二、征求意见稿主要内容**

征求意见稿明确了准则的目标与适用范围，管制资产、管制负债、管制收益和管制费用的会计处理方法，准则生效日期以及衔接规定等内容。

### **(一) 准则的目标与适用范围**

## 1. 目标

征求意见稿明确了管制资产、管制负债、管制收益和管制费用的确认、计量、列示和披露的原则，其目标在于要求企业提供能够如实反映其管制收益和管制费用对其财务业绩的影响以及管制资产和管制负债对其财务状况的影响的信息。这些信息与按照国际财务报告准则编制的其他信息一起，一方面使报表使用者能够更加完整地理解企业收入和费用之间的关系，更好地了解企业未来现金流量的情况；另一方面使报表使用者能够理解企业的管制资产和管制负债，更好地了解管制资产和管制负债对企业未来现金流量的时间、金额以及不确定性的影响。

## 2. 适用范围

征求意见稿建议该准则应当适用于企业所有的管制资产和管制负债。其中，管制资产是由管制协议产生的一项强制可执行的现时权利，由于已提供商品或服务的准许补偿总额的部分金额将包含在未来期间的收入中，该项权利使得企业在确定未来期间向客户收取的管制费率时可以增加一定金额；管制负债是由管制协议产生的一项强制可执行的现时义务，由于已确认的收入中包含了在未来期间提供商品或服务的准许补偿总额的部分金额，该项义务使得企业在确定未来期间向客户收取的管制费率时需要减少一定金额。

## **（二）总的会计处理模型**

理事会建议采用一个总的会计处理模型以对企业根据国际财务报告准则规定已提供的信息进行补充。该模型的基本原则是企业应当将某一期间提供商品或服务的准许补偿总额计入当期财务业绩。根据这一原则，企业应当在资产负债表中确认管制资产和管制负债，在利润表中确认管制收益和管制费用。其中，管制收益描述了当期提供商品或服务的准许补偿总额的部分金额已包含在过去期间的收入或将要包含在未来期间的收入中；管制费用描述了当期确认的收入中包含了过去期间或未来期间提供商品或服务的准许补偿总额的部分金额。

## **（三）具体会计处理方法**

征求意见稿确定了管制资产和管制负债会计处理模型中的确认及计量原则，并据此明确了未来现金流量的估计和折现率的确定要求，尤其是在不同情形下的折现率的确定方法。征求意见稿还确定了管制收益、管制费用的列示原则，明确了来自管制利息或管制回报的管制收益或管制费用的披露要求。

### **1. 确认**

征求意见稿建议，企业应当在报告期末确认所有的管制资产和管制负债，在对应的报告期间确认所有的管制收益和管制费用。企业应当综合考虑如经监管机构确认的可

在未来管制费率中增加或减少的金额、管制协议的明确要求、监管决议或法院裁决对管制协议做出的解释、准许成本已经发生的证据、相似情况下监管机构做出解释的先例以及监管机构的观点等所有相关事实和情况，对管制资产和管制负债是否存在进行判断，并在管制资产和管制负债很可能（more likely than not）存在时加以确认。

## 2. 计量

征求意见稿建议，企业应当对管制资产和管制负债采用历史成本计量，并在后续计量中根据对未来现金流量的金额和时间更新的估计进行修正，除非该管制资产和管制负债属于仅当在支付或收到相关现金时才影响管制费率（regulatory rate）的项目。

征求意见稿建议，企业应当采用基于现金流量的计量技术对管制资产和管制负债进行计量，包括对未来现金流量进行估计以及将其折现为现值。企业在对未来现金流量进行估计时，应当仅考虑所有与管制资产和管制负债相关的未来现金流量。企业在计算未来现金流量现值时，应当采用管制利率（regulatory interest rate）作为计量管制资产或管制负债的折现率，除非该利率不足以补偿相关管制资产的货币时间价值以及未来现金流量的不确定性。在管制利率不足以补偿相关管制资产货币时间价值以及未来现金流量不确定性的情况下，企业应当采用管制利率与

企业估计的足以提供相应补偿的最低利率的孰高者作为折现率。

征求意见稿建议，企业对管制资产和管制负债进行后续计量时，应当在每个报告期末根据最新的情况更新对管制资产或管制负债产生的未来现金流量的时间和金额的估计，并采用初始确认时确定的折现率进行折现，除非管制协议存续期间对管制利率进行了调整。在管制协议存续期间对管制利率进行调整的情况下，企业应当按照相关规定采用新的管制利率或重新确定的最低利率作为新的折现率，并更新对未来现金流量的估计。

对于仅当在支付或收到相关现金时才影响管制费率的管制资产和管制负债，征求意见稿建议此类管制资产和管制负债的计量基础应与适用国际财务报告准则规定的相关负债或资产（如弃置义务、设定受益养老金等）的计量基础保持一致，但需要对计量结果进行调整以反映与相关负债或资产无关但与管制资产和管制负债相关的不确定性。

### 3. 列示

征求意见稿建议，企业应当在利润表中将所有管制收益（包括管制利息收入）扣除所有管制费用（包括管制利息费用）之后的金额在收入项目下作为一个单独的项目列示。当企业的管制资产或管制负债采用与其相关的负债或资产（如弃置义务、设定受益养老金等）的同一计量基础

时，其重新计量产生的管制收益或管制费用应当在相关负债或资产的重新计量计入其他综合收益的范围内计入其他综合收益。

征求意见稿建议，企业应当在资产负债表中列示管制资产和管制负债项目，并按照《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》的要求，分别列示流动管制资产和非流动管制资产、流动管制负债和非流动管制负债，除非企业按照流动性顺序来列示所有资产和负债。

#### **4. 披露**

征求意见稿明确，披露要求的总体目标是企业在附注中披露管制收益、管制费用、管制资产和管制负债的相关信息。这些信息应当与财务报表中的其他信息一起，帮助报表使用者全面了解收入和费用之间的关系，准确把握企业在提供商品或服务的期间其收入如何全面反映准许补偿总额，并通过期末管制资产和管制负债更好地评估企业未来现金流量的时间、金额和不确定性。此外，企业应披露管制资产和管制负债期初余额与期末余额的调节信息，以使报表使用者能够了解管制资产和管制负债在报告期间发生的变化。

#### **（三）生效日期**

为给予企业充分的准备时间，征求意见稿建议在该准则发布后一年半至两年之后的报告期间采用该准则，同时



鼓励企业提前采用该准则。如果企业提前采用该准则，应当进行充分披露。

#### **（四）衔接规定**

征求意见稿建议执行本准则的企业应当按照《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的要求，采用追溯调整法，但允许已完成的企业合并事项可不进行追溯调整，在首次执行日按照有关规定进行衔接处理。

### **三、征求意见的主要问题**

#### **问题 1：关于准则的目标与适用范围**

征求意见稿第 1 段列出了准则建议的目标：主体应当提供可以如实反映管制收益和管制费用对其财务业绩的影响以及管制资产和管制负债对其财务状况的影响的相关信息。

征求意见稿第 3 段建议主体将准则适用于其所有管制资产和管制负债。管制资产和管制负债由管制协议产生，该协议确定管制费率，使主体在某一期间提供商品或服务发生的准许补偿总额的部分金额将在不同期间（未来或过去）通过管制费率向客户收取。

结论基础第 78 段至第 86 段描述了理事会建议的论证过程，同时解释了征求意见稿没有将适用范围仅限于具有特定法律形式的管制协议或监管机构执行的具有特定属性

的协议的原因。

(1) 您是否同意理事会征求意见稿的目标？同意或不同意的理由是什么？

(2) 您是否同意征求意见稿建议的适用范围？同意或不同意的理由是什么？如果不同意，请提出您建议的适用范围及其理由。

(3) 您是否同意征求意见稿已提供清晰的规定，足以使得主体能够确定一项管制协议是否产生管制资产和管制负债？如果不同意，请提出您建议增加哪些额外的规定及其理由。

(4) 您是否同意征求意见稿中建议的规定应当适用于所有管制协议而不仅仅是具有特定法律形式的管制协议或监管机构执行的具有特定属性的协议？如果不同意，请说明理事会应当如何规定管制协议应有的形式及其理由，以及理事会应当如何界定监管机构及其理由。

(5) 您是否发现征求意见稿中建议的规定会影响您认为不属于费率管制活动的情形？如果有，请描述此类情形，说明您是否对这些影响有所担忧并解释您的担忧。

(6) 您是否同意除管制资产和管制负债以及根据国际财务报告准则的规定要求或允许确认的其他资产和负债外，主体不应再确认管制协议产生的任何其他资产或负债？

## 问题 2: 关于管制资产与管制负债

征求意见稿将管制资产定义为由管制协议产生的一项强制可执行的现时权利，由于已提供的商品或服务的准许补偿总额的部分金额将包含在未来期间的收入中，该项权利使得企业在确定未来期间向客户收取的管制费率时可以增加一定金额。

征求意见稿将管制负债定义为由管制协议产生的一项强制可执行的现时义务，由于已确认的收入中包含了在未来期间提供商品或服务的准许补偿总额的部分金额，该项义务使得企业在确定未来期间向客户收取的管制费率时需要减少一定金额。

结论基础第 36 段至第 62 段讨论了什么是管制资产和管制负债，以及理事会建议主体分别对它们进行会计处理的原因。

(1) 您是否同意上述建议的定义？同意或不同意的理由是什么？如果不同意，请提出您的建议及其理由。

(2) 建议的定义提到提供商品或服务的准许补偿总额。准许补偿总额包含准许成本的收回以及利润组成部分（结论基础第 87 段至第 113 段）。这一概念不同于反映费率管制活动影响的一些现行会计处理方法，这些方法重点关注成本的递延并且可能不包含利润组成部分（结论基础第

224 段以及第 233 段至第 244 段)。您是否同意重点关注准许补偿总额，包括准许成本的收回和利润组成部分？同意或不同意的理由是什么？

(3) 您是否同意管制资产和管制负债满足财务报告概念框架（结论基础第 37 段至第 47 段）中资产和负债的定义？同意或不同意的理由是什么？

(4) 您是否同意主体应当将管制资产和管制负债与管制协议的其他部分分别进行会计处理（结论基础第 58 段至第 62 段）？同意或不同意的理由是什么？

(5) 您认为是否存在根据建议的定义确认管制资产或管制负债没有为报表使用者提供有用信息的情形？

### **问题 3: 关于准许补偿总额**

征求意见稿附录 B 第 3 段至第 27 段明确了主体应当如何确定包含在向客户收取的管制费率中并在该期间已确认收入的准许补偿总额的组成部分是否与同一期间提供的商品或服务相关，或与不同时期提供的商品或服务相关。结论基础第 87 段至 113 段描述了理事会建议的论证过程。

(1) 您是否同意当管制协议包含以下内容时，提供的关于主体应如何确定某一期间提供的商品或服务的准许补偿总额的指引：

① 基于回报率和某一基数（例如管制资本基数）计算管制回报（征求意见稿附录 B 第 13 段至第 14 段以及结论

基础第 92 段至第 95 段)？

②尚未使用资产的余额产生的管制回报（征求意见稿第 15 段以及结论基础第 96 段至第 100 段）？

③业绩激励（征求意见稿第 16 段至第 20 段以及结论基础第 101 段至第 110 段）？

(2) 您是否同意征求意见稿第 3 段至第 27 段中建议的，除问题 3 (1) 中未列示的情形外，关于如何对准许补偿总额所有组成部分进行会计处理的相关指引？同意或不同意的理由是什么？如果不同意，请提出您建议采用什么方法及其理由。

(3) 理事会是否应当对如何采用准许补偿总额的概念提供进一步指引？如果是，请提出您建议提供哪些指引及其理由。

#### **问题 4：关于管制资产和管制负债的确认**

征求意见稿第 25 至 28 段建议：主体应当确认所有的管制资产以及管制负债；并且，当管制资产或管制负债是否存在具有不确定性时，主体应当在管制资产和管制负债很可能存在时对其加以确认。可以确定的是即使不确定相关资产或负债最终是否会带来现金流入或流出，管制资产或管制负债仍存在。结果的不确定性将在计量中进行考虑（问题 5）。

结论基础第 122 段至第 129 段描述了理事会建议的论

证过程。

(1) 您是否同意主体应当确认所有管制资产和管制负债？同意或不同意的理由是什么？

(2) 您是否同意当管制资产或管制负债是否存在具有不确定性时采用“很可能”的确认标准？同意或不同意的理由是什么？如果不同意，请提出您建议采用的确认标准及其理由。

### **问题 5: 关于管制资产和管制负债的计量**

征求意见稿第 29 段明确了计量基础。征求意见稿第 29 段至第 45 段建议主体以历史成本计量管制资产和管制负债，并根据对未来现金流量的金额和时间更新的估计进行修正。主体应当采用基于现金流量的计量技术确定计量基础。该技术需要估计未来现金流量，包括管制利息产生的未来现金流量，并在每一个报告期末根据最新的情况对估计进行更新。未来现金流量需要进行折现（在大多数情况下以管制利率作为折现率——见问题 6）。结论基础第 130 段至第 158 段描述了理事会建议的论证过程。

(1) 您是否同意上述建议的计量基础？同意或不同意的理由是什么？如果不同意，请提出您建议的基础及其理由。

(2) 您是否同意上述建议采用基于现金流量的计量技术？同意或不同意的理由是什么？如果不同意，请提出您

建议的方法及其理由。

当管制资产或管制负债产生的现金流量具有不确定性时，征求意见稿建议主体采用“最有可能金额”或“期望值”方法中能够更好预测现金流量的任意一种方法来预测现金流量。主体应当自管制资产或管制负债的初始确认到其收回或履行，一致采用所选择的方法。结论基础第 136 至 139 段描述了理事会建议的论证过程。

(3) 您是否同意上述建议？同意或不同意的理由是什么？如果不同意，请提出您建议的方法及其理由。

#### **问题 6：关于折现率的使用**

征求意见稿第 46 段至第 49 段建议主体对估计的未来现金流量进行折现，并采用其现值计量管制资产和管制负债。除特别说明的情况外，折现率应当采用管制协议规定的管制利率。结论基础第 159 段至第 166 段描述了理事会建议的论证过程。

(1) 您是否同意上述建议？同意或不同意的理由是什么？如果不同意，请提出您建议的方法及其理由。

征求意见稿第 50 段至第 53 段规定当计量管制资产采用的管制利率不足以补偿管制资产的货币时间价值以及未来现金流量的不确定性时，主体应当估计足以提供相应补偿的最低利率用并以此对未来现金流量进行折现。理事会未对管制负债提出类似的要求。对于管制负债，主体应当

在所有情况下采用管制利率作为折现率。结论基础第 167 段至第 170 段描述了理事会建议的论证过程。

(2) 您是否同意当管制资产采用的管制利率不足的情况下，理事会建议的相关规定？同意或不同意的理由是什么？

(3) 您是否发现采用非管制利率作为折现率是恰当的其他情形？如果是，请描述这种情形，并提出您建议采用的折现率，以及其比管制利率作为折现率更为恰当的理由。

征求意见稿第 54 段解决了当管制协议在连续期间规定了一系列不同的管制利率的问题。理事会建议，主体应当将这些管制利率转换为单一折现率并适用于管制资产或管制负债的整个存续期间。

(4) 您是否同意上述建议？同意或不同意的理由是什么？如果不同意，请提出您的建议及其理由。

### **问题 7：仅当在支付或收到相关现金时影响管制费率的项目**

在某些情况下，管制协议规定某些项目仅当在支付或收到相关现金时或之后不久，而非主体将该项目在财务报表中确认为费用或收益时，才能在确定管制费率时予以考虑。征求意见稿第 59 段至第 66 段建议，在这种情况下，此类管制资产和管制负债的计量基础应与适用国际财务报



告准则规定的相关负债或资产的计量基础保持一致。主体应对计量结果进行调整以反映与相关负债或资产无关但与管制资产和管制负债相关的不确定性。结论基础第 174 段至第 177 段描述了理事会该建议的论证过程。

(1) 当费用或收益项目仅当在支付或收到相关现金时才会影响管制费率确定时，您是否同意以上计量方法？同意或不同意的理由是什么？如果不同意，请说明您建议采用何种方法及理由。

采用以上建议的计量方法，当相关负债或资产的重新计量计入其他综合收益并产生管制收益或管制费用时，征求意见稿第 69 段提出，主体同样需要在其他综合收益中列示由此产生的管制收益或管制费用。结论基础第 183 段至第 186 段描述了理事会该建议的论证过程。

(2) 您是否同意该情况下在其他综合收益中列示管制收益或管制费用？同意或不同意的理由是什么？如果不同意，请提出您的建议及其理由。

#### **问题 8：在利润表中的列示**

征求意见稿第 67 段建议主体将所有管制收益减去所有管制费用后的金额作为一个单独的行项目，列示于收入下方。征求意见稿第 68 段建议管制收益包括管制利息收入，管制费用包括管制利息费用。结论基础第 178 段至第 182 段描述了理事会该建议的论证过程。

(1) 您是否同意主体应当将所有管制收益减去所有管制费用后的金额作为一个单独的行项目列示于收入下方（除问题 7（2）所描述的情形之外）？同意或不同意的理由是什么？如果不同意，请提出您的建议及其理由。

(2) 您是否同意将管制利息收入和管制利息费用都纳入收入下方的单独行项目中列示？同意或不同意的理由是什么？如果不同意，请提出您的建议及其理由。

### **问题 9：披露**

征求意见稿第 72 段描述了披露要求的总体目标。根据结论基础第 187 段至第 202 段解释的原因，披露目标应当集中于主体的管制收益、管制费用、管制资产和管制负债的相关信息。理事会没有提出一个更为宽泛的目标，不要求向报表使用者提供管制协议的性质和与之相关的风险以及管制协议对企业经营成果、财务状况和现金流量的影响的相关信息。

(1) 您是否同意总体披露目标应当集中于主体的管制收益、管制费用、管制资产和管制负债的相关信息？同意或不同意的理由是什么？如果不同意，请说明应重点关注哪些信息及其理由。

(2) 针对建议的总体披露目标，您是否还有其他意见？

征求意见稿第 77 段至第 83 段列出了理事会关于具体

披露目标和披露要求的建议。

(3) 针对这些建议，您是否有意见？是否应当要求主体披露其他信息？如果是，如何通过披露其他信息帮助主体更好地实现建议的披露目标？

(4) 您认为建议的总体和具体披露目标以及披露要求的措辞是否合理，使得报表编制者、审计师、监管机构和执法机构能够评估主体的信息披露是否满足相关披露目标？

#### **问题 10：生效日期与衔接规定**

征求意见稿附录 C 描述了相关的衔接规定。结论基础第 203 至 213 段描述了理事会该建议的论证过程。

(1) 您是否同意这些建议？

(2) 在理事会设定该准则的生效日期时，您是否有提请理事会考虑的其他意见？

#### **问题 11：其他国际财务报告准则**

征求意见稿附录 B 第 41 段至第 47 段对该准则的相关规定如何与其他国际财务报告准则相互协调提供了指引。征求意见稿附录 D 提出了对其他国际财务报告准则修订的建议。结论基础第 252 段至第 266 段描述了理事会建议对其他国际财务报告准则进行修订的论证过程。

(1) 针对这些建议，您是否有意见？理事会是否应对征求意见稿中提出的如何与其他国际财务报告准则相互协

调的规定提供进一步的指引？如果是，您认为需要哪方面的指引并说明理由。

(2) 针对建议的对其他国际财务报告准则的修订，您是否有意见建议？

### **问题 12：潜在影响**

结论基础第 214 段至第 251 段描述了理事会对于准则实施可能产生的影响的分析。

(1) 结论基础第 222 段至第 244 段提供了理事会关于准则实施对财务报表所提供的信息和财务报告质量所产生的影响的分析。您是否同意上述分析？同意或不同意的理由是什么？如果不同意，请指出您不同意哪些方面的分析并说明理由。

(2) 结论基础第 245 至 250 段提供了理事会对准则实施可能产生的成本的分析。您是否同意上述分析？同意或不同意的理由是什么？如果不同意，请指出您不同意哪些方面的分析并说明理由。

(3) 您对理事会应当如何评估准则实施的潜在收益是否大于潜在成本以及理事会在准则实施影响分析过程中应当考虑的其他因素，是否还有任何其他意见？

### **问题 13：其他意见**

您对征求意见稿中的建议或征求意见稿随附示例有何其他意见？