

价格规制会计相关问题探讨

黄赞

摘要：价格规制是指政府监管部门对企业向消费者提供产品或服务的价格实施管控，主要发生在供气、供水、供电等公用事业领域。本文讨论了价格规制的主要形式及其对会计的影响，归纳了价格规制会计在美国和国际上的现行规定，并从宏观环境和会计原理的角度分析了价格规制会计在我国的应用前景。

关键词：价格规制；价格调整机制；价格规制会计

中图分类号：F233 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019) 07-0041-03

2009年7月，国际会计准则理事会发布了与价格规制(Rate Regulation, 也称费率管制)会计相关的征求意见稿, 价格规制会计自此进入我国会计界的视野。价格规制是指政府监管部门对企业向消费者提供产品或服务的价格实施管控, 主要发生在公用事业领域, 例如供气、供水、供电行业等, 通讯行业和铁路交通等行业也通常受到价格规制。这是因为, 进入这类行业的门槛很高, 企业需要大量资金来修建大型基础设施后才能投入运营, 因此处于这些行业内的企业通常具有自然垄断地位或处于市场的支配地位。有效市场竞争机制的缺乏使这些行业内的企业在定价时有很高的话语权, 由于其提供的产品或服务直接关系到国计民生, 所以各国政府为了保障社会公众的利益, 通常会对这些行业的产品或服务实施价格规制, 一方面使

消费者能够以合理的价格购买到相关的产品或服务, 另一方面也要确保行业内的企业能够通过销售产品或提供服务收回成本并取得合理回报。

一、价格规制的主要形式

(一) 收益率规制

在20世纪, 收益率规制(Rate of Return Regulation)是美国主要的规制形式, 适用于天然气、有线电视、供水、供电、通讯服务等行业。在这种形式下, 政府与受规制的企业就收益率达到共识, 在此基础上确定产品或服务的价格。其定价的基础是:

总成本 = 可变成本 + 政府确定的收益率 × 资本投资基数 公式(1)

公式(1)体现了成本补偿的思想, 即政府定价要能够弥补受规制企业的总成本。我们可以将这种价格规制形式理

解为成本加成定价模式。定价过程中, 政府监管部门通常依靠企业的会计数据(主要是历史成本数据)和市场需求数据, 所以企业对运营成本和资本投入基数的测算非常重要。收益率规制的优点在于充分考虑了受规制企业的运营成本, 缺点在于有可能激发企业过度投资或虚报资产, 因为根据公式(1), 固定资产等投入得越多, 资本投资基数就越大, 产品和服务的定价就越高, 企业的利润也就越高。

(二) 价格上限规制

价格上限规制(Price-Cap Regulation)是具有激励性的规制形式, 在英国的公用事业领域被广泛采用。在这种形式下, 政府监管机构为受规制企业的产品或服务确定价格上限, 其基本的模型是:

本期价格 = 上期价格 × (1 + 消费

价格指数-效率提升因素)+调整项

公式(2)

在这种规制形式下,政府首先需要确定一个合理的基准价格,基本价格的确定也需要以企业的会计数据为基础。和收益率规制相比,价格上限规制的优点在于激励企业加强成本管理,在价格上限确定的情况下,成本越低、利润越高,所以,受规制企业是成本节约的剩余索取者。但这种规制形式也存在缺点,为了降低成本,受规制企业有可能推迟设备或设施的建设或更新,其提供产品或服务的质量有可能受到影响。

实务中还存在其他规制形式,如收入上限规制,混合规制等。无论采用何种形式,政府作为监管部门在定价时都需要同时平衡两方面的利益,一是消费者的利益,二是受规制企业的利益。

二、价格规制对会计的影响

价格规制是一种比较独特的交易模式。不受价格规制的交易发生在企业和消费者两类主体之间。如图1所示,在不受价格规制的情况下,价格由市场决定,企业按市场定价向消费者提供产品或服务,消费者就购买的产品或服务向企业支付对价,交易模式相对简单。

在价格规制下,政府监管部门被引了进来,构成了一种三方关系。如图2所示,政府监管部门在保障消费者利益的同时,也保障受规制企业的利益。管制价格定得过高,对消费者而言不够公平;定价过低,会影响受规制企业持续地开展生产经营活动,进而影响水、电、燃气等与日常生活密切相关的基础消费品的供应。但价格的确定是一个非常复杂的过程,受到多种因素的影响,政府监管部门也并非万能的先知,更无法控制消费者购买产品或服务的数量。所以,受规制企业按照预先确定的价格提供产品或服务所取得的收入与预计通常不符。为了同时保障消费者和受

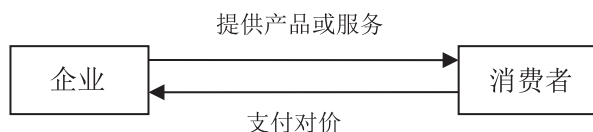


图1 不受价格规制的交易模式

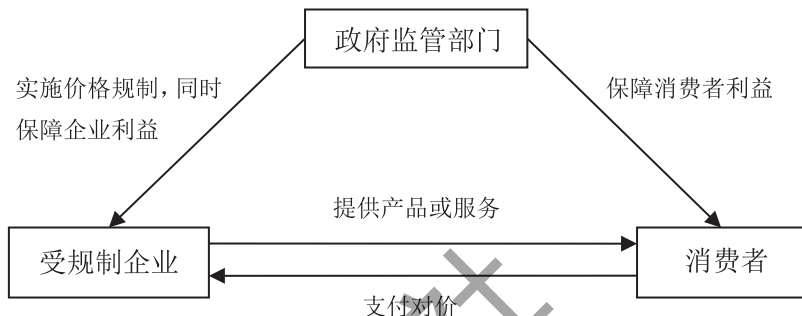


图2 价格规制下的交易模式

规制企业的利益,政府监管部门将对未来期间的价格做出调整。如果当期受规制企业的实际收益大大高于预期,则意味着定价高了,政府监管部门会要求企业调低未来期间的价格,以保障消费者的利益;如果当期企业的实际收益远不如预期,甚至不能弥补其正常生产经营成本,则意味着定价低了,政府监管部门会允许企业调高未来期间的价格,以确保企业能够持续地为消费者提供产品或服务。所以,价格规制实际上隐含了一种担保机制,对于受规制企业而言,本期政府定价过低,企业就拥有了以后期间按调高的价格收费的权利;本期政府定价过高,企业就因此承担了以后期间按调低的价格提供产品或服务的义务。受规制企业是否确认与价格规制相关权利和义务,是否据此相应调整本期收益,就是价格规制会计需要探讨的核心问题。

三、价格规制会计的现行规定

(一) 美国财务会计准则的相关规定

1982年,美国财务会计委员会发布了《财务会计准则第71号——对规制效果的会计处理》(FAS71),针对价格规制活动所带来的影响提供会计处理规

定。FAS71提出了准许成本(Allowable Costs)的概念,体现出一种成本补偿的思想和配比理念。如果受规制企业当期已经发生但未得到补偿的成本属于准许成本的一部分,经过政府监管部门批准可以用未来期间的收入进行补偿,并且未来期间的收入足以补偿这部分成本,那么企业可以将这部分成本资本化。会计核算上一方面增加资产,另一方面调整当期损益,账务处理为借记“规制资产”,贷记“当期损益”。如果政府监管部门要求企业以调低价格的方式向消费者返利,那么企业需要确认一项负债,同时调减当期收入或调增当期费用,账务处理为借记“当期损益”,贷记“规制负债”。随后,美国财务会计委员会又相继发布了财务会计准则第90号(FAS90)、第92号(FAS92)和第101号(FAS101),分别规定了关于纳入准许成本的弃置设施成本和不纳入准许成本的新建设施成本的会计处理规定、分步实施计划的会计处理,以及终止应用FAS71的会计处理,对FAS71的内容进行了修订。后续的修订并没有改变价格规制会计的基本原则。与价格规制会计相关的会计准则不仅在美国得到应用,其他国家在没有本国对应准则可依据的

情况下,也参照美国准则的处理方式。

(二) 国际财务报告准则的相关规定

2014年,国际会计准则理事会发布了《国际财务报告准则第14号——递延规制账户》(IFRS14)。IFRS14是一项临时性准则。根据这一准则,如果企业根据本国准则已确认了与价格规制相关的规制资产和规制负债,在该企业首次采用国际财务报告准则时,可以对价格规制活动沿用原来的会计处理方法,并在资产负债表中单独披露规制递延项目借方余额和规制递延项目贷方余额,在损益表中的所得税费用项目之后单独披露规制递延项目变动对损益的净影响。国际会计理事会仍然在研究价格规制会计并积极推进这一项目。

四、对价格规制会计在我国应用的思考

与一般会计原则相比,价格规制会计有其特定的前提条件和独特的处理方法。价格规制会计的前提条件是,一个国家或地区存在价格规制,并且有专门的价格调整机制,这一机制不仅要确保政府定价的合理,还要确保调价的及时,从而保障消费者和受规制企业的利益。价格规制会计的处理方法强调成本补偿的思想和配比理念,企业当期存在未能补偿的准许成本时,政府将赋予企业调高价格的权利;企业当期取得过高收益时,政府将要求企业承担调低价格的义务。所以,价格规制会计能否适用于中国的企业,主要取决于两个方面,一是是否存在价格规制及专门的价格调整机制,二是会计方法是否符合会计原理。

(一) 关于价格调整机制

价格调整机制离不开较为完善的成本测算体系,同时需要政府监管部门具备按照一定频率定期调价的能力。我国政府的价格监管部门一直以来对公用事业行业的企业实施价格管控。近年来,我国政府监管部门的价格管控方法日趋

完善,价格调整机制也逐步建立。例如2016年印发的《省级电网输配电价定价办法(试行)》(发改价格[2016]2711号)。根据该办法,政府转变价格监管方式,按照“准许成本加合理收益”的办法核定输配电价,弥补电网企业的准许成本并使其获得合理收益。为此,政府监管部门要核准省级电网企业的准许收入,再将准许收入除以输送电量测算输配电价。准许收入的计算公式是:

$$\text{准许收入} = \text{准许成本} + \text{准许收益率} \times \text{可计提收益的有效资产} + \text{价内税金}$$

公式(3)

从公式(3)可以看出,我国所采用的价格规制方法与美国采用的收益率规制类似,体现成本补偿和合理回报的理念。而且,该办法规定监管周期为三年,如果被监管电网企业新增投资或电量变化较大,可以在周期内对准许收入和输配电价进行平滑处理,情况特殊的,可在下一个监管周期平滑处理。从该办法看出,我国输配电行业的价格调整机制已初步建立,但该办法目前还处于试初期,执行的结果如何还有待观察。当公用事业各行业的价格调整机制都建立并顺利运行后,才具备引入价格规制会计的宏观条件。

(二) 关于会计方法的合理性

能否将政府赋予的调高价格的权利确认为资产,将政府要求企业承担调低价格的义务确认为负债,并因此调整各期损益,首先需要研究与价格规制相关的递延项目是否符合资产和负债的定义。在国际会计准则理事会2018年3月发布的最新概念框架中,资产是主体由于过去的事项而控制的现时经济资源,经济资源指有可能产生经济利益的权利;负债是主体由于过去的事项而承担的转移经济资源的现时义务。比照资产定义的几个要点,可将受规制企业当期准许成本未得到弥补视为过去的事项,调高价格的权利是企业现时控制的可能

产生经济利益的经济资源,那么这项权利理论上符合资产的定义。比照负债定义的几个要点,企业当期收益过高可视为过去的事项,调低价格的义务虽不要求企业转移经济资源,但将减少企业未来经济利益流入,那么这项义务理论上符合负债的定义。理论上符合定义并不代表能够确认和可靠计量资产和负债。虽然政府对公用事业行业的价格进行管控,但政府无法控制未来公用事业行业产品或服务的消费量。公用事业行业产品或服务的消费量受诸多因素的影响,即使受规制企业处于市场支配地位,但诸如人口数量和结构、消费水平、替代产品或服务甚至消费理念等各种因素依然会影响未来期间的产品或服务的需求量,这意味着价格规制会计下确认的资产和负债在未来期间能否转回存在不确定性。经过对各期损益的调整,价格规制会计下,受规制企业各期的财务报表反映的是预期的结果,而不是企业实际运营结果,企业各期业绩将较为平滑,但这一结果似乎背离了会计真实、公允地反映企业的财务状况、经营业绩的基本要求,还可能引发部分企业利用价格规制会计进行盈余操纵的担忧。可见,如果将价格规制会计引入我国现行的企业会计体系,还需要进一步研究该会计方法的合理性和适应性。

责任编辑 任宇欣

主要参考文献

- [1] 靳子剑. 我国电力市场化改革中输配电价管制研究[J]. 现代国企研究, 2018, (11): 197-198.
- [2] 沈灵奕, 汪祥耀. IASB“费率管制活动”准则的最新发展及影响分析[J]. 财政监督, 2014, (8): 25-28.