費率管制活動

Rate-regulated Activities

聲明：本網頁內容業經IFRS Foundation授權後，由本會翻譯。
完整內容請詳見IFRS Foundation網站。

初步決議摘要

2025/03 **減少管制資產及管制負債之揭露**

理事會決議確認「國際財務報導準則第 19 號（以下簡稱 IFRS19）『不具公共課責性之子公司：揭露』之修正」草案中之下列提議：規定適用 IFRS19 及未來之管制資產及管制負債會計準則之個體，適用未來之管制資產及管制負債會計準則中之所有揭露規定。

2024/07 **延伸對以現金基礎影響管制費率之項目之衡量提議**

理事會決議：

1. 不將僅於支付或收取相關現金時（以現金為基礎）影響管制費率之項目之衡量規定（草案第 61 段所提議），延伸適用至以其他基礎影響管制費率之項目。
2. 企業於符合下列條件時，豁免將源自管制資產或管制負債之未來現金流量估計值折現：
   (1) 該管制資產或管制負債係源自與按現值基礎衡量之負債或資產有關之一費損或收益項目，且該項目係以應計基礎影響管制費率；及
   (2) 在考量所有無需過度成本或投入即可取得之合理且可佐證之資訊後，企業無法估計該等未來現金流量之金額及時點。
3. 規定選擇適用前項所述之豁免之企業應揭露該事實，並揭露已適用該豁免之管制資產及管制負債於報導期間結束日之帳面金額。
4. 納入僅於管制者判定不具有企業收取相關現金之合理預期時始影響管制費率之預期信用損失，作為可適用第 1 項所述之提議規定之另一例。

延伸對以現金基礎影響管制費率之項目之表達提議

理事會決議，將對以現金基礎影響管制費率之項目之表達規定（草案第 69 段所提議），延伸適用至以其他基礎影響管制費率之項目。

過渡規定—追溯適用之提議之分析

理事會決議，允許已適用國際財務報導準則會計準則之企業，依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計值變動及錯誤」（以下簡稱 IAS8）之規定或藉由採用修正式追溯法，追溯適用未來之費率管制活動準則。

理事會決議，無論企業選擇何種過渡作法適用未來之費率管制活動準則：

1. 企業應對第一次適用未來之費率管制活動準則期間之前一期間（比較期間）重編比較資訊；且

2. 企業對所列報之任何較早期間，得重編比較資訊或列報未經調整之比較資訊；若企業列報未經調整之比較資訊，企業應明確辨認未經調整之比較資訊、揭露該等比較資訊係按不同基礎編製，並說明該基礎。

理事會亦決議：

1. 修正國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」(以下簡稱 IFRS1)，允許首次採用者適用未來之費率管制活動準則時採用修正式追溯法；
2. 保留草案中之下列提議：規定首次採用者依 IFRS1 中之規定（及 IFRS1 中對轉換至國際財務報導準則日之定義）列報比較資訊；及
3. 保留草案所提議之下列修正：
   (1) 使 IFRS1 第 D8B 段中認定成本豁免之專用術語及規定，與未來之費率管制活動準則一致；及
   (2) 刪除 IFRS1 第 39V 段。

過渡規定之放寬

理事會決議：

1. 規定採用修正式追溯法之企業說明該事實、揭露其已適用哪些過渡規定之放寬，並（於適當時）描述其如何適用該等放寬；
2. 允許採用修正式追溯法且管制資本基礎與其不動產、廠房及設備具直接關係之企業，僅對在比較期間開始日尚未可供使用之資產，適用對尚未可供使用之資產之管制報酬規定；及
3. 允許採用修正式追溯法之企業：
   (1) 使用後見之明；及
   (2) 就適用將未來現金流量估計值予以折現之規定（包括最低利率及非平均管制利率之規定）之目的而言，使用比較期間開始日之管制利率作為管制利率。

理事會決議，無論企業選擇何種過渡作法適用未來之費率管制活動準則（亦即，依 IAS8 或採用修正式追溯法追溯適用）：

1. 規定企業對比較期間揭露 IAS8 第 28 段(f)所規定之量化資訊；並
2. 允許（但不要求）企業對本期或所列報之任何較早期間揭露 IAS8 第 28 段(f)規定之量化資訊。

理事會亦決議修正 IFRS1：

1. 允許首次採用者適用未來之費率管制活動準則之任一過渡規定之放寬，惟適用 IFRS1 第 D8B 段中之豁免之首次採用者：
   (1) 不得對尚未可供使用之資產之管制報酬適用過渡規定之放寬；而
   (2) 須對尚未可供使用之資產之管制報酬所產生之管制資產推延適用相關規定作會計處理。

2. 規定適用未來之費率管制活動準則之任何過渡規定之放寬之首次採用者揭露其已適用哪些放寬，並（於適當時）描述其如何適用該等放寬。

過去之企業合併

理事會決議：

1. 不納入草案所提議，企業對於過去之企業合併中所取得管制資產或所承擔管制負債適用追溯或簡化作法之規定，而是規定企業對此等管制資產及管制負債適用未來之費率管制活動準則中之過渡規定；
2. 規定企業適用未來之費率管制活動準則之過渡規定時，將淨調整數計入保留盈餘（或權益之另一類別，如適當時）中，該淨調整數包含與於過去之企業合併中所取得管制資產及所承擔管制負債有關之調整數；及
3. 刪除草案中之下列提議：修正 IFRS1 第 C4 段以明定首次採用者如何對商譽相關之管制餘額之除列作會計處理。

生效日

理事會決議規定企業應於 2029 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用未來之費率管制活動準則，並得提前適用。

2024/05 **與國際會計準則第 12 號之交互影響**

有關未來之費率管制活動之國際財務報導準則會計準則，理事會決議闡明：

1. 管制資產或管制負債之所得稅結果可能產生單獨之管制資產或管制負債；及
2. 企業將適用國際會計準則第 12 號之規定以決定管制資產或管制負債之課稅基礎。

國際會計準則第 8 號之修正及對其他國際財務報導準則會計準則之建議修正

理事會決議保留草案中之提議：刪除國際會計準則第 8 號第 54G 段之暫時性例外規定（該例外規定要求企業訂定管制帳戶餘額之會計政策時參照「財務報表編製及表達之架構」，而非 2018 年發布之「財務報導之觀念架構」）。

2024/03 **估計未來現金流量之折現**

有關未來之費率管制活動準則，理事會決議：

1. 保留企業須將管制資產或管制負債產生之未來現金流量之估計值予以折現之提議；
2. 保留企業對管制資產或管制負債應使用管制利率作為該管制資產或管制負債之折現率之提議；
3. 保留草案中所提議管制利率之定義；
4. 若企業預期認列管制資產或管制負債與其回收或履行間之期間不

超過 12 個月，則企業得豁免適用前述 1.中將管制資產或管制負債產生之未來現金流量之估計值予以折現之規定；

5. 規定選擇適用前述 4.之豁免之企業應揭露該事實，以及已適用該豁免之管制資產及管制負債於報導期間結束日之帳面金額；
6. 對於未訂定回收或履行時間表之管制協議，企業不得豁免適用前述 1.中將管制資產或管制負債產生之未來現金流量之估計值予以折現之規定；
7. 保留下列提議：當管制協議於原始認列管制資產或管制負債時明定在該管制資產或管制負債之存續期間內之不同管制利率時，個體應計算單一折現率；
8. 不對 7.所述之單一折現率之計算提供指引；
9. 衡量 7.所述之管制資產或管制負債之企業若預期該等管制資產或管制負債之認列與管制利息開始計息日間之期間不超過 12 個月，則就該期間得豁免適用 1.所述將未來現金流量估計值予以折現之規定；
10. 規定選擇適用前述 9.之豁免之企業應揭露該事實，以及已適用該豁免之管制資產及管制負債於報導期間結束日之帳面金額；並
11. 闡明 7.之提議規定不適用於管制利率係取決於利率指標之管制資產或管制負債，並不對衡量此等管制資產或管制負債提供進一步指引。

費率管制企業之減少揭露

理事會決議：

1. 不於此時就未來之費率管制活動準則制定減少之揭露規定；並
2. 於理事會預計在發布「不具公共課責性之子公司：揭露」準則後發布之「追加」草案中納入一問題，就不發展減少之揭露規定之決議尋求利害關係人之意見。

2024/02 **管制協議之界限**

就未來之費率管制活動準則，理事會決議：

1. 其認知到提供商品或勞務之權利可能為非確定年限；及
2. 納入下列規定：具有供應商品或勞務之可執行權利之企業應將未回收或未履行現金流量納入管制資產或管制負債之衡量中，就該管制資產或管制負債，企業：
   (1) 藉由對未來收取之管制費率增加（或減少）金額而具有回收（或履行）之可執行權利（或義務）；或
   (2) 具有於協議終止時收取（或支付）補償之可執行權利（或義務）。

國際會計準則第 36 號之修正

就未來之費率管制活動準則，理事會決議：

1. 保留將管制資產排除於國際會計準則第 36 號「資產減損」（以下

簡稱 IAS36）之範圍外之提議；

2. 刪除對 IAS36 第 43 及 79 段所提議之修正；及
3. 對 IAS36 之適用不提供進一步指引。

草案中所提議之揭露

就未來之費率管制活動準則，理事會決議：

1. 保留草案第 72 段所提議之整體揭露目的；
2. 保留草案第 75 至 76 段中對揭露之彙總及細分之提議；
3. 納入釋例說明個體依未來之國際財務報導準則會計準則「財務報表之表達與揭露」（未來之主要財務報表準則）之原則彙總及細分揭露時可使用之特性；
4. 保留草案第 77 段所提議有關財務績效之特定揭露目的；
5. 保留草案第 78 段(a)至(e)之提議，規定個體揭露與下列各項有關之管制收益或管制費損之組成部分：管制資產及管制負債之創始、管制資產之回收、管制負債之履行，以及管制資產之管制利息收入及管制負債之管制利息費用；
6. 規定企業於揭露管制收益或管制費損之其他組成部分（諸如因管制協議界限之變動所導致之管制資產或管制負債之帳面金額變動所產生者，以及因管制資產及管制負債之再衡量所產生者）時，適用未來之主要財務報表準則中彙總與細分之原則；
7. 保留草案第 79 段所提議有關財務狀況之特定揭露目的；
8. 保留草案第 80 段(a)及第 81 段之提議，規定企業使用時間區間揭露其預期於何時回收管制資產及履行管制義務之量化資訊；
9. 保留草案第 80 段(b)之提議，規定企業揭露於報導期間結束日用以衡量管制資產及管制負債之折現率或折現率之區間；
10. 保留草案第 80 段(c)之提議，規定個體若對一管制資產使用最低利率作為折現率，則須揭露管制協議對該管制資產所提供之管制利率；
11. 保留草案第 80 段(d)之提議，規定個體揭露風險及不確定性如何影響管制資產之回收或管制負債之履行之說明；
12. 對影響管制資產回收或管制負債履行之風險及不確定性，不提供額外指引；
13. 將草案第 82 段所提議有關管制資產及管制負債之變動之特定揭露目的與草案第 79 段中之特定揭露目的結合；
14. 保留草案第 83 段之提議，規定個體揭露管制資產及管制負債期初至期末帳面金額之調節；
15. 納入管制資產及管制負債之重大變動中非因管制收益或管制費損所產生者之釋例；
16. 規定企業應揭露管制資產及管制負債之任何重大變動中非因管制

收益或管制費損所產生者之質性說明；

17. 保留草案第 84 段中有關適用草案第 61 段衡量之管制資產及管制負債之揭露之提議；及
18. 延伸草案第 78 段之提議，以納入企業應單獨揭露包含於其他綜合損益中之管制收益或管制費損組成部分之規定。

新揭露規定

就未來之費率管制活動準則，理事會決議：

1. 納入一特定揭露目的，即企業須揭露使財務報表使用者能了解企業之管制資本基礎與其不動產、廠房及設備是否具有直接關係之資訊；
2. 為達成前述 1.之特定揭露目的，納入企業須揭露下列項目之規定：
   (1) 其管制資本基礎與其不動產、廠房及設備是否具有直接關係；及
   (2) 企業作出其管制資本基礎與不動產、廠房及設備具有（或不具）直接關係之結論之原因；
3. 不納入企業揭露其管制資本基礎金額之規定；
4. 納入企業應揭露未認列管制資產及未認列管制負債之性質之規定；
5. 納入企業應揭露管制者所使用就通貨膨脹補償企業之管制作法之規定；
6. 不在國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」所規定之揭露外，另納入企業揭露其為衡量與長期績效誘因有關之管制資產或管制而估計不確定未來現金流量時所使用之假設之規定；
7. 對管制資本基礎與不動產、廠房及設備具直接關係且資本化其借款成本之企業，規定其揭露是否就尚未可供使用資產收取管制報酬；及
8. 對管制資本基礎與不動產、廠房及設備具直接關係且資本化其借款成本之企業，不納入揭露下列項目之規定：
   (1) 管制報酬中債務及權益之報酬組成，以及此等管制報酬何時計入所收取之管制費率中；及
   (2) 該等管制報酬對相關管制資產或管制負債之變動之影響。

2023/12 **科目單位及互抵**

理事會決議未來之費率管制活動會計準則(未來費率管制活動準則)將：

1. 闡明科目單位係因一項時間性差異或一組時間性差異，所產生之權利或義務；該組所包含之時間性差異將係由相同之管制協議所產生、具有類似之到期型態，且受類似風險影響。
2. 刪除草案第 71 段允許企業於財務狀況表中將管制資產與管制負債互抵之提議。

表達

理事會決議，未來費率管制活動準則將：

1. 規定企業應將所有管制收益減除所有管制費損（管制收益或管制費損）分類為收入。
2. 規定企業應將管制收益或管制費損於財務績效表中列報為單獨單行項目。
3. 刪除對國際會計準則第 1 號第 82 段之提議修正（該修正原將規定企業將管制收益或管制費損列報為緊接在收入之後之單獨單行項目）。
4. 保留下列提議：企業須將管制利息收入計入管制收益中，以及將管制利息費用計入管制費損中。
5. 修正未來之國際財務報導準則會計準則「財務報表之表達與揭露」（未來之主要財務報表準則）以闡明管制利息係分類為營業種類。
6. 保留下列提議：
   (1) 企業應於財務狀況表中列報管制資產及管制負債之單行項目；及
   (2) 企業應適用國際會計準則第 1 號第 66 及 69 段，於財務狀況表中將流動與非流動管制資產及流動與非流動管制負債列報為單獨之分類，除非企業按流動性之順序列報所有資產及負債。

影響現金基礎管制費率之項目

理事會決議，未來費率管制活動準則將：

1. 保留草案所提議之下列觀念：管制上與會計上規範間之差異所產生之時間性差異代表可執行之現時權利或可執行之現時義務。該等權利或義務符合草案對管制資產及管制負債所提議之定義。
2. 保留草案第 61 段對僅於支付或收取相關現金時始影響管制費率之項目所提議之衡量規定。
3. 保留草案第 69 段所提議將特定之管制收益及管制費損列報於其他綜合損益之規定。
4. 闡明若國際財務報導準則會計準則規定個體將列報於其他綜合損益之管制收益或管制費損重分類至損益，則企業應將相關費損或收益重分類至損益。
5. 不納入對其他綜合損益之額外表達規定。企業將適用國際會計準則第 1 號或未來之主要財務報表準則之規定。

2023/10 **具（不具）直接關係之觀念之調查－額外回饋意見**

理事會決議於未來會計準則中納入如何對就尚未可供使用之資產補償企業已資本化之借款成本之管制報酬作會計處理之指引。該指引將例示於下列情況下，企業應如何計算該等管制報酬：

3. 企業決定以高於個別資產層級之彙總層級將借款成本予以資本化；或
4. 主管機關以實質基礎決定管制報酬。

管制協議之界限

理事會決議未來會計準則將：

1. 保留草案對延長或取消管制協議之權利所提議之指引。理事會將於未來之會計準則中闡明該等權利可能係明確或隱含。
2. 保留草案對取消管制協議之補償所提議之指引。理事會將於未來之會計準則中闡明此指引亦適用於發生終止之其他情況。
3. 納入國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」第 35 段(c)中與企業對迄今已完成履約之款項之權利有關之原則。企業將使用 該等原則評估是否具有就管制協議之終止，以包含未回收之管制資產（或未履行之管制負債）之金額收取（或支付）補償之可執行現時權利（或可執行現時義務）。
4. 保留草案中對重評估及改變管制協議之界限所提議之規定。

理事會亦決議不對企業如何評估其延長管制協議之實際能力，以及其他方取消管制協議之實際能力，新增更多指引。

2023/09 **衡量—信用及其他風險**

理事會決議未來會計準則將：

1. 保留草案所提議之下列規定：企業估計源自管制資產或管制負債之未來現金流量時，應：
   (1) 將未來現金流量之金額或時點之不確定性反映於估計值中；並
   (2) 評估究係由企業或其客戶承擔此未來現金流量之不確定性；
2. 明定若係由企業承擔信用風險，企業：
   (1) 考量管制資產之回收及管制負債之履行將產生之淨現金流量，估計無法收現之金額；且
   (2) 將無法收現金額之估計值僅分攤至管制資產；
3. 就企業如何對信用風險（若企業就此風險獲得補償）及需求風險作會計處理不提供額外指引；及
4. 保留草案所提議之下列規定：企業對管制負債所產生未來現金流量之估計值不反映企業本身不履約風險。

具（不具）直接關係之觀念—調查發現之報告

理事會決議未來會計準則將：

1. 納入具（不具）直接關係之觀念，以協助企業辨認其就其管制資本基礎所收取管制補償之時間性差異；
2. 明定企業以資產層級追蹤管制資本基礎與不動產、廠房及設備間之差異之能力，係具直接關係之有力指標；
3. 明定在服務特許權協議之情況下，企業判定管制資本基礎與服務特許權協議所產生之無形資產是否具（不具）直接關係；並
4. 納入釋例以例示企業如何使用特定事實型態以判定是否具（不具）

直接關係。

2023/06 **估計不確定未來現金流量**

理事會決議於未來準則中：

1. 保留草案所提議之下列規定：企業應使用「最可能金額」法或「期望值」法中，較能預測現金流量之方法估計不確定未來現金流量；
2. 規定僅當事實及情況發生重大變動，致使企業不再預期該方法較能預測現金流量時，企業始應重評估不確定未來現金流量之估計方法；
3. 闡明當企業採用「期望值」法估計不確定未來現金流量時，企業應考量整個範圍之結果，包括管制資產或管制負債將不存在之結果，或管制資產或管制負債雖存在但不會產生未來現金流量之結果；及
4. 保留草案中不要求對管制資產作單獨減損測試之提議。

理事會亦決議，未來準則將不會對「最可能金額」法可能較能預測不確定未來現金流量之情況，提供額外指引。

2023/05 **原始認列之時點**

理事會決議未來準則將保留下列提議：

1. 規定企業認列於報導期間結束日存在之所有管制資產及管制負債；及
2. 適用國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」時，將以外幣計價之管制費率所產生之任何管制資產或管制負債視為貨幣性項目處理。

2023/04 **長期績效誘因**

理事會決議維持下列提議：企業應估計長期績效誘因之金額，並使用合理且可佐證之基礎決定該估計金額中與報導期間有關之部分。

除列

理事會決議未來之準則將：

1. 規定企業應：
   (1) 於其藉由增加向客戶收取之未來管制費率之金額回收部分或全部管制資產時，除列該管制資產。
   (2) 於其藉由減少向客戶收取之未來管制費率之金額以履行部分或全部管制負債時，除列管制負債。
2. 說明 1.所述之管制資產及管制負債之除列係將管制資產及管制負債除列之最常見方式。因此，於每一報導期間結束日適用認列及衡量規定時，企業無須明確地考量其管制資產及管制負債應於何時及如何除列。
3. 闡明若管制資產或管制負債不再符合「可能性大於不可能性」之認列門檻，則企業將除列該資產或負債。
4. 納入對管制資產及管制負債係由主管機關或另一指定單位交割之除列之指引。此指引亦會規定企業將所除列之管制資產或管制負債

與任何新資產或負債間之差額認列於損益中。

5. 明定若企業將管制資產或管制負債新增至管制資本基礎或自管制資本基礎減除，且企業之管制資本基礎與其不動產、廠房及設備不具直接關係，則企業將：
   (1) 除列該管制資產，並將任何相關管制費用認列於損益中。
   (2) 除列該管制負債，並將任何相關管制收益認列於損益中。

理事會決議不於未來之準則中納入任何對管制資產證券化之指引。

2023/02 **認列門檻**

理事會決議：

1. 保留下列提議：若某一管制資產或管制負債存在之可能性大於不可能性，企業應認列該存在性不確定之管制資產或管制負債；
2. 不訂定以經濟效益流入或流出機率為基礎之認列門檻；
3. 除下列 5.所述之管制資產及管制負債外，不以衡量不確定性之程度為基礎訂定認列門檻；
4. 保留所提議對管制資產及管制負債之對稱認列門檻；及
5. 對管制資產或管制負債之衡量取決於在財務報表通過發布後始決定管制指標者，規定企業於管制者決定該指標時認列該管制資產或管制負債。

可執行性與認

理事會決議：

1. 確認並闡明準則所提議，對個別管制資產或管制負債進行可執行之現時權利及可執行之現時義務是否存在之單一評估。
2. 於準則中闡明，即使權利及義務之存在係不確定，該等權利及義務亦可能係可執行。
3. 於制定準則時考量國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」第 35 段(c)中有關企業對迄今已完成履約之款項之權利之原則。此等原則將用於訂定對下列事項之規定：評估對尚未可供使用之資產之管制報酬是否存在可執行之現時權利，以及評估對長期績效誘因是否存在可執行之現時權利或可執行之現時義務。

所允許之補償總額－績效誘因

理事會決議確認所提議與績效誘因有關之規定，即與績效誘因有關之金額應於企業之績效產生誘因之期間構成或減少提供之商品或勞務所允許補償總額。此等金額將包括企業執行建造工作所產生之金額。

2022/12 **對管制資本基礎之通貨膨脹調整**

理事會決議於準則中明定，不規定亦不允許企業將對管制資本基礎所作之通貨膨脹調整認列為管制資產。

管制資本基礎之其他項目

理事會決議於準則中明定：

1. 符合下列條件時，企業須認列與包含於其管制資本基礎中之可允許費用或績效誘因有關之管制資產或管制負債：
   (1) 企業之管制資本基礎與其不動產、廠房及設備間有直接關係；且
   (2) 企業具有可執行之現時權利（義務）將可允許之費用或績效誘因增加至未來管制費率（自未來管制費率中減除）。
2. 當企業之管制資本基礎與其不動產、廠房及設備不具直接關係，企業無須亦不得認列與包含於其管制資本基礎中之可允許費用或績效誘因有關之管制資產或管制負債。

2022/11 **資本化借款成本**

理事會決議，當企業之管制資本基礎與其不動產、廠房及設備有直接關係，且企業將其借款成本資本化時：

1. 若管制協議就尚未可供使用之資產提供企業債務及權益報酬，企業於建造期間之財務績效表中應僅反映超過企業資本化借款成本之報酬；及
2. 若管制協議僅就該資產提供企業債務報酬，則禁止企業於建造期間之財務績效表中反映該報酬。

2022/10 **所提議可允許費用之定義及以指標為基礎之可允許費用之會計處理**

理事會決議於準則中：

1. 保留所提議對可允許費用之定義；
2. 闡明管制協議決定就可允許費用補償企業之金額之基礎，可能與企業依國際財務報導準則會計準則之規定衡量可允許費用之基礎不同；及
3. 闡明以指標為基礎之可允許費用之會計處理，並納入釋例以協助企業辨認該等情況下之時間性差異。

源自管制回收期間與資產耐用年限間之差異之管制資產及管制負債

理事會決議於準則中：

1. 提供指引以協助企業決定其管制資本基礎與其不動產、廠房及設備間是否有直接關係；
2. 保留企業對源自管制回收期間與資產耐用年限間之差異產生之管制資產及管制負債之會計處理之提議，若企業已作出其管制資本基礎與其不動產、廠房及設備間有直接關係之結論；及
3. 規定已作出其管制資本基礎與其不動產、廠房及設備不具直接關係之結論之企業提供揭露，俾使財務報表使用者能瞭解其作成該結論之理由。

2022/09 理事會再研議「管制資產及管制負債」草案中之提議與國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」（以下簡稱 IFRIC12）間之相互影響。

理事會決議該準則應闡明其與 IFRIC12 間之預期相互影響；亦即，企業將先

適用 IFRIC12，再對任何剩餘權利及義務適用該準則之規定，以判定企業是否有管制資產或管制負債。理事會亦決議於準則中納入釋例以例示該相互影響。

2022/07 **所允許補償總額之組成部分**

理事會決議準則之應用指引將聚焦於：

1. 協助企業辨認時間性差異，而非明定所允許補償總額之組成部分。
2. 不同類型管制方案可能產生之最常見之時間性差異。

尚未可供使用之資產之管制報酬

理事會決議於準則中明定，當企業對尚未可供使用之資產之管制報酬具有可執行之現時權利時，該等報酬將構成於該資產建造期間內所提供商品或勞務之所允許補償總額之一部分[1]。該準則將就企業評估其對此等管制報酬之權利是否係可執行提供指引。

2022/05 **範圍—客戶**

理事會決議於準則中闡明，要產生管制資產或管制負債，時間性差異必須係自管制費率所包含之金額（企業依國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」之規定將該金額作為收入處理）產生以及透過該金額迴轉。即使企業係透過另一方間接向客戶收取管制費率，或時間性差異之產生及迴轉係透過向不同客戶群組收取之管制費率而於不同之收入流量中發生，亦屬此情況。

範圍—國際財務報導準則第 9 號範圍內之金融工具

理事會決議，不將與國際財務報導準則第 9 號範圍內之金融工具有關之管制資產或管制負債自本準則之範圍排除，並於本準則之結論基礎中說明，利率之管制通常僅限於設定利率之上限或下限－此類型之管制預期不會產生時間性差異。

2022/02 **範圍—判定某一管制協議是否係屬提議之範圍內**

理事會決議：

1.再次確認草案中之下列提議：

(1) 規定企業應將該準則適用於其所有管制資產及管制負債。
(2) 規定該準則應適用於所有管制協議（而非僅適用於具特定法律形式者）。
(3) 管制資產或管制負債存在之必要條件。

[1] 草案第 B15 段提議，對於尚未可供使用之資產之管制報酬，應構成於該資產可供使用起企業透過該管制費率回收其帳面金額之剩餘期間所提供之商品或勞務之所允許補償總額之一部分。企業應使用一合理且可佐證之基礎決定如何於該等剩餘期間分攤該報酬，並一致地適用該基礎。大部分回應者不同意草案之提議，渠等認為該提議：(1)無法反映管制協議之經濟實質，企業於建造期間依管制協議履行義務之要求，該義務包括建造資產及支付資金以投入商品或勞務之提供；(2)並未產生有用資訊；(3)施行成本過高；(4)將與美國 GAAP 不一致。（詳見 IASB 2022 July Agenda paper 9B Para. 7,10,11）。

2.不於準則中明確規定哪些管制方案係屬準則之適用範圍內或範圍外。

3.於準則中闡明：

(1) 管制協議可能包含在目前管制期間外調整管制費率之可執行權利及可執行義務。

(2) 產生管制資產或管制負債二者之一（但未產生管制資產與管制負債兩者）之管制協議係屬準則之範圍內。

(3) 符合特定管制門檻時產生時間性差異之管制協議會產生管制資產或管制負債。

(4) 管制協議並非僅於使用企業之特定成本決定管制費率時始產生管制資產或管制負債。

範圍—管制者之定義

理事會決議，準則會

1.將管制者之存在作為管制資產或管制負債存在之必要條件之一部分。

2.將管制者定義為：「由法令授權可決定管制費率或管制費率區間之機構」。

3.納入指引以闡明自我管制非屬準則之適用範圍；惟就準則之目的而言，企業或其關係人依據由法令授權之機構所監督之架構決定費率之情況，非屬自我管制。

2020/09 理事會決議：

1. 管制資產係「管制協議所產生之一項可執行之現時權利，該權利係因為就已供應商品或勞務所允許之補償總額之一部分將於未來計入收入中而於決定未來期間向客戶收取之管制費率時增加一金額之權利」。
2. 管制負債係「管制協議所產生之一項可執行之現時義務，該義務係因為已認列之收入包含將提供就於未來供應之商品或勞務所允許補償總額之一部分而於決定未來期間向客戶收取之管制費率時減除一金額之義務」。
3. 與尚未可供使用之資產有關之餘額之管制報酬係於資產一旦可供使用及於企業透過管制費率回收該資產之帳面金額之剩餘期間。構成就所提供商品或勞務所允許之補償總額之一部分，企業應使用合理且一致之基礎決定如何將該餘額之報酬分攤至該等剩餘期間。
4. 企業須對最終準則發布日起 18 至 24 個月以後開始之年度報導期間適用最終準則。

草案之徵求意見期間自 120 天延長至 150 天。

2020/03 理事會討論就管制資產及管制負債所建立之會計模式中「目標利潤」之處理。目標利潤係指企業有權納入管制費率中之利潤。理事會先前已討論之原則確立目標利潤之下列要素何時屬於所允許補償總額之一部分：

1. 管制利息：於相關管制資產或管制負債流通在外之期間。
2. 隨費用之金額而變動之利潤（例如，依費用之固定百分比加價）：當相關費用依國際財務報導準則之規定認列時。

理事會討論企業應如何決定目標利潤之其他要素係在何時屬於所允許補償總額之一部分。理事會決議：

1. 對於管制協議使企業有權於某一期間向客戶收取之目標利潤所有其他要素（包括管制資本基礎之管制報酬），係於該期間構成就提供之商品或勞務所允許之補償總額之一部分，但下列 2、3 所列之要素除外。
2. 於建造期間計入向客戶收取之管制費率中之在建工程基礎管制報酬，僅於資產係營運中且用以提供商品或勞務之期間，構成所允許補償總額之一部分。
3. 績效誘因（不論係與建造相關或非與建造相關）係於監督及評估攸關績效標準之期間，構成就提供之商品或勞務所允許之補償總額之一部分。

2019/09 **管制協議界限之進一步分析**

理事會決議：

1. 於判定管制協議界限時，企業應考量可能影響該界限之所有選擇權，但具有選擇權者（企業或管制者）在任何情況下均沒有實際能力行使之選擇權除外。
2. 當評估某一選擇權是否影響管制協議界限時，企業不得考量該選擇權被行使之可能性及任一方之意圖。

理事會決議於草案中納入企業於判定管制協議界限時應考量之因素之應用指引。此等因素包括管制協議之存在期間、影響界限之選擇權，以及全額償付機制。

理事會決議，當管制協議界限變動時，企業於變動當期應：

1. 將在重新評估之界限內會產生現金流量之權利及義務認列為管制資產及管制負債（若符合該模式之認列條件）。
2. 於(1)當期管制收益或管制費損之細項中；或(2)管制資產及管制負債之帳面金額自期間開始日至結束日之調節中，分別揭露 1.所述之管制資產及管制負債與管制資產及管制負債之其他增添：
3. 揭露導致認列 1.所述之管制資產及管制負債之情況，包含企業於重新評估界限時所考量之因素。

對其他國際財務報導準則之修正

理事會決議，除其於 2018 年 11 月及 2019 年 7 月所決議發展對其他準則之修正或應用指引外，不需要作進一步之修正或提供指引。惟理事會要求幕僚研究是否須修正國際會計準則第 34 號「期中財務報導」，以規定當企業之期中財務報告包含簡明財務報表時，須將管制收益或管制費損及管制資產或管制負債列報為單獨之單行項目。

過渡規定

理事會決議：

1. 現已適用國際財務報導準則之企業應依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定，對所列報之每一先前報導期間追溯適用該模式。
2. 國際財務報導準則之首次採用者應於轉換至國際財務報導準則日（如國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」（以下簡稱 IFRS1）所定義）適用該模式。
3. 維持 IFRS1 第 D8B 段中認定成本之豁免。
4. 現已適用國際財務報導準則之企業得選擇對發生於最早表達期間開始日前之企業合併（以下簡稱過去之企業合併）不追溯適用該模式。

若企業選擇對過去之企業合併不追溯適用該模式，理事會決議該企業應：

1. 僅認列於轉換至該模式當日仍存在之所有過去之企業合併所產生之管制資產及管制負債。
2. 將所導致之任何變動認列為對商譽帳面金額之調整。若該調整減少商譽之帳面金額至零，該企業應將任何剩餘之調整認列於保留盈餘或其他更適當之權益種類。

選擇對過去之企業合併不追溯適用模式之企業應對其所有過去之企業合併適用該選擇。

於某些情況下，企業可能具有先前已認列之管制帳戶餘額，該管制帳戶餘額係源自管制協議給予該企業將與商譽有關之金額納入向客戶收取之費率中之權利。此模式並不將該等權利作為管制資產，該等權利因而不會被認列為資產。理事會決議，現已適用國際財務報導準則之企業及國際財務報導準則之首次採用者於轉換至此模式應將該等餘額重分類至商譽。

2019/07 **管制資產及管制負債之會計模式與國際財務報導準則第 3 號「企業合併」間之交互影響**

理事會決議，企業對於企業合併中取得之管制資產及承擔之管制負債，應依管制資產及管制負債之會計模式中認列及衡量之原則處理，此係作為國際財務報導準則第 3 號「企業合併」認列與衡量之例外規定。

理事會決議，此計畫之諮詢文件應為新準則之草案，其將取代國際財務報導準則第 14 號「管制遞延帳戶」。

理事會決議草案之對外徵求期間為 120 日。

2019/06 **一般原則（包括管制資產與管制負債之範圍及定義）**

理事會討論改善後之對增額權利及增額義務之描述，該等增額權利及義務係於企業於某一期間供應商品或勞務，但於不同期間透過管制費率就該等商品或勞務向客戶收取部分或全部所允許之補償總額時產生。

理事會決議：

1. 更新此會計模式之範圍以反映改善後之描述，並確認此會計模式應

適用於透過正式管制架構所建立之限定費率規則，該架構：

(1) 對企業及管制者均有約束力。

(2) 建立設定費率之基礎，此使企業因已供應之商品或勞務而有權利對未來收取之費率增加一金額，或因已向客戶收取之金額而有義務對未來收取之費率減少一金額。

2. 為反映改善後之描述，更新管制資產與管制負債之定義如下：

(1) 管制資產：因為就已供應之商品或勞務所允許之補償總額超過已向客戶收取之金額，所產生對將於未來期間向客戶收取之費率增加一金額之現時權利。

(2) 管制負債：因為就已供應之商品或勞務所允許之補償總額低於已向客戶收取之金額，所產生自將於未來期間向客戶收取之費率減除一金額之現時義務。

3. 對下列項目不發展特定規定：管制資產及管制負債之除列、對企業處以將透過減少向客戶收取之費率而支付之罰款。

4. 確認模式將使用源自個別時間性差異之增額權利及義務作為科目單位。

衡量

理事會決議：

1. 企業將使用此模式所提議之現金流量基礎衡量技術，衡量所有管制資產及管制負債，但與將於支付或收取現金時納入未來費率中或自未來費率中減除之費損或收益有關者除外。

2. 闡明於適用此模式所提議之現金流量基礎衡量技術時，企業應：

(1) 納入源自管制資產或管制負債之所有未來現金流量（包括與管制利息或管制報酬有關之現金流量）之估計值。

(2) 將該等估計未來現金流量折現至現值。若企業評估管制利率或報酬率係屬適當，其應使用該利率作為折現率。

3. 此模式不應包括：

(1) 規定企業評估時間價值之影響及現金流量所含之不確定性之影響是否重大之單獨步驟。

(2) 若時間及風險之影響不太可能重大則無須折現之實務權宜作法。

4. 此模式應：

(1) 於評估就貨幣之時間價值及源自管制資產或管制負債之現金流量所含之不確定性而補償企業或向企業收取之管制利率或報酬率是否適當時，適用以指標為基礎之作法。

(2) 納入作該評估時所考量之指標之指引。

5. 若在有限情況下，管制利率或管制報酬率不足以就貨幣時間價值及管制資產所產生之現金流量所含之不確定性補償企業，企業應決定

用以作為折現率之「最低利率」。

6. 此模式應明定「最低利率」係企業預期就與管制資產之現金流量具相同時點及不確定性之一組現金流量將收取者。
7. 若在有限情況下，管制利率或管制報酬率就貨幣時間價值及現金流量所含之不確定性提供企業超額補償或向企業超額收費時：
   (1) 若該超額部分係源自可辨認之交易或其他事項（例如紅利之獎勵或罰款之徵收），企業應立即將該超額部分認列為管制收入或管制費用。
   (2) 若該超額部分並非源自可辨認之交易或其他事項，企業應使用管制利率或管制報酬率作為折現率。
8. 將現金流量基礎之衡量技術描述為適用修正式歷史成本衡量基礎。
9. 就某些管制資產及管制負債而言，費用或收入將於支付或收取現金時，納入未來費率中或自未來費率中減除，但相關負債或資產仍係適用其他國際財務報導準則之規定認列或衡量。理事會決議，對於此種管制資產及管制負債，應使用與企業用以衡量相關負債或相關資產相同之衡量基礎衡量，並調整管制資產或管制負債之衡量以反映任何未存在於相關負債或相關資產之不確定性。

表達與揭露

理事會決議：

1. 企業應將所有與列報於其他綜合損益之費用或收入項目有關之管制收入或管制費用列報於其他綜合損益，其位置應緊鄰相關費用或收入。
2. 企業應將所有其他管制收入或管制費用列報於損益中，其位置應緊接著收入之各單行項目之後。
3. 企業應將管制資產及管制負債所產生之任何管制利息或管制報酬於下列之揭露中列為單獨一項：
   (1) 當期管制收入或管制費用之明細；或
   (2) 管制資產及管制負債之帳面金額自期間開始日至結束日之調節。

2018/12 **折現率**

理事會討論衡量源自下列三種管制時間性差異[2]之管制資產或管制負債時所使用之折現率：

一、與構成管制資本基礎之項目有關之管制時間性差異

對於與構成管制資本基礎[3]之項目有關之管制時間性差異，理事會

[2] 管制時間性差異係指，當企業履行服務之期間不同於就該等服務透過管制費率向客戶收費之期間，透過費率調整機制之運作所產生之時間性差異。（詳見 IASB 2018 December Agenda paper 9B Para.2 之註腳）

[3] 管制資本基礎係指用以提供管制服務之資產之帳面金額。其代表投資於用以提供管制商品及服務之資產之金額，而管制協議係就該等商品及勞務提供報酬。此報酬通常是達成管制者之目的

決議企業應僅納入源自原始管制時間性差異之估計未來現金流量，且應以 0%之利率折現[4]－亦即，企業應排除與該管制之整體報酬有關之現金流量，並將該整體報酬於其納入向客戶收取之費率中時認列收入於損益[5]。

二、與構成管制營業支出之項目有關之管制時間性差異

對於衡量與構成管制營業支出[6]之項目有關之管制時間性差異所產生之管制資產，理事會決議：

1. 企業應使用至少反映補償貨幣時間價值及現金流量所含之不確定性之折現率；惟
2. 當管制利率或管制報酬率提供之報酬超過 1.所述之補償時，企業應使用該管制利率或管制報酬率作為折現率，除非有明確證據顯示該超過之部分係與可辨認之交易或事項有關。[7]

理事會要求幕僚於未來會議中，就前述決議對衡量與構成管制營業支出之項目有關之管制負債之可能影響，提供進一步之分析。

三、非屬前述種類，而係與將於支付或收取現金時構成管制營業支出或管制資本基礎之費損或收益項目有關之管制時間性差異[8]

之關鍵要素。因此，該整體報酬就下列項目提供企業補償：(a)貨幣時間價值及承擔與管制資本基礎內之資產或負債有關之現金流量所含之不確定性之成本。(b)達成管制目的（即就「其他因素」補償。整體報酬中之此組成部分係為支持企業持續進行費率管制活動，包括鼓勵企業持續投資及保障企業之財務穩健。（詳見 IASB 2018 December Agenda paper 9B Para.23, 37-39）

[4] 詳見 IASB 2018 December Agenda paper 9B Para.44-47 and 51-52。

[5] 如 2.所述，適用於管制資本基礎之報酬率係就企業之整體費率管制活動補償企業。管制時間性差異對整體管制資本基礎帳面金額貢獻相對較小部分。管制資本基礎之其餘部分（亦即管制資本基礎非源自管制時間性差異之部分）之報酬係於其被納入可向客戶收取之金額時認列於損益。因此，幕僚認為對整體報酬之一小部分作不同之會計處理會導致財務報表使用者難以瞭解財務資訊。（詳見 IASB 2018 December Agenda paper 9B Para. 43,51,52）

[6] 管制營業支出通常於其發生之同一期間計入向客戶收取之費率，且通常不會加計利息或利潤。惟於某些情況下，管制營業支出之回收可能不會計入當期之費率中。此等管制時間性差異通常為短期或中期，而該等差異可能引發利率或報酬率。（詳見 IASB 2018 December Agenda paper 9B Para. 26）

[7] 於某些情況下，管制利率或管制報酬率未能對貨幣時間價值及現金流量中所含之不確定性提供足夠之補償；此不足係反映某種程度上禁止創始管制資產，因此，企業會以反映源自該管制資產之現金流量之特性之折現率，折現所估計之現金流量，並將所產生之損失立即認列於損益中。於其他情況下，管制利率或管制報酬率可能提供額外報酬，而企業無明確證據顯示該超過之部分係與可辨認之交易或事項有關，故企業將於管制資產及管制負債存續之期間認列利益。幕僚建議於此種情況下衡量管制資產時，企業應納入所有估計現金流量（反映創始之管制時間性差異之回收及該管制費率或報酬率所提供之整體報酬兩者），並應以相同之管制利率或報酬率折現該等估計現金流量。雖然該整體折現率未反映管制資產之特性而與本模式欲適用之一般原則不一致，幕僚認為此差異不太可能係重大，故高度精確的金額之效益不會超過相關成本。（詳見 IASB 2018 December Agenda paper 9B Para.33-35）

[8] 某些管制時間性差異係於企業在當期認列某一費損或收益時產生，但在企業於未來期間就該費損或收益項目支付或收取相關現金前，管制協議並不會將該項目（例如退休金成本、遞延稅額、資產除役義務、環境清理成本、避險使用之衍生工具等）納入「認可之支出」中。於此等情況下，由於管制協議係以現金基礎處理該等項目，管制者並不向企業提供明確之利率/報酬率來補償下列二者之時間差：(1)該費損或收益認列於財務報表（此係與相關管制資產或管制負債之認列同時發生）；與(2)就該等費損或收益項目支付或收取現金。儘管如此，仍存有隱含利

理事會討論，對與將於支付或收取現金時構成管制營業支出或管制資本基礎之費損或收益項目有關之管制時間性差異所產生之管制資產或管制負債，其衡量應使用何種折現率。理事會決議否決幕僚所建議之作法[9]。

理事會對幕僚之建議將如何適用於特定情況（如遞延所得稅）表示疑慮，故要求幕僚提供進一步分析。

2018/11 理事會於 2018 年 11 月 15 日討論對於受「限定費率管制」規範之活動所發展之會計模式[10]（以下簡稱該模式）。

該模式與國際財務報導準則間之交互影響

對其他國際財務報導準則之規定之除外規定

理事會決議，國際會計準則第 36 號「資產減損」及國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」之衡量規定不得適用於管制資產及管制負債[11,12]。此外，理事會討論該模式與國際財務報導準則第 3 號「企業合併」間交互影響之層面，並請幕僚進行進一步之分析以於未來會議討論。

其他國際財務報導準則之可應用性之指引

理事會決議該模式應納入其與國際會計準則第 12 號「所得稅」間之交互影響之應用指引（類似於國際財務報導準則第 14 號「管制遞延帳戶」（以下簡稱 IFRS14）第 B10 段之應用指引）[13]。然而，理事會決議不納入下列明確說明（類似於 IFRS14 第 16 段）：其他國際財務報導準則應以適用於其

率。（詳見 IASB 2018 December Agenda paper 9B Para. 53-54）

[9] 詳見 IASB 2018 December Agenda paper 9B Para.58 and 60。

[10] 詳見 2018 年 2、3、5 及 7 月份之國際財務報導準則新訊報導及 IASB 2018 November Agenda paper 9A Para. Appendix A。

[11] 理事會認為，管制資產及管制負債對企業未來現金流量之影響可與向客戶收取之管制費率中所包含之其他現金流量分開辨認。因此，該模式將規定企業應適用以現金流量為基礎之衡量技術，按管制資產/管制負債將產生之估計現金流量以合理利率折現後之金額衡量該管制資產/管制負債，並將該等現金流量估計值之變動認列於損益中。該等規定消除對管制資產作特定減損測試之需求，因企業必須重複檢視用以衡量管制資產之估計值。因此，幕僚建議該模式提供對 IAS36 衡量規定之除外規定，並修正 IAS36 以確認此除外規定。（詳見 IASB 2018 November Agenda paper 9B Para. 20-22）

[12] 該模式所規定之衡量技術除了未將折現率更新為現時市場利率，許多方面皆大致類似於將變動認列於損益中之公允價值衡量。由於管制協議賦予企業在競爭市場中不存在之權利及義務且該企業通常為市場中唯一之供應商，故尋找指標管制利率或報酬率之可觀察輸入值係屬困難。因此，幕僚認為 IFRS5 第 BC13 段所述之條件足以支持將管制資產排除於 IFRS5 之衡量規定外，故建議該模式提供對 IFRS5 衡量規定之除外規定，並修正 IFRS5 以確認此除外規定。（詳見 IASB 2018 November Agenda paper 9B Para. 25-27 及 IFRS5 第 BC13 段）

[13] IFRS14 第 B10 段之指引說明，在某些費率管制方案中，費率管制者允許或要求企業增加未來費率，以回收部分或全部企業所得稅費用。在此種情況下，此可能導致企業依其依第 11 至 12 段之規定所訂定之會計政策，而於財務狀況表中認列與所得稅相關之管制遞延帳戶餘額。認列與所得稅相關之管制遞延帳戶餘額可能進一步產生會認列遞延所得稅金額之額外所得稅暫時性差異。此放大所得稅負債（及資產）與相關管制資產（及負債）兩者之處理將忠實反映所得稅之規定及管制協議兩者之經濟實質。此會計處理亦反映所觀察到之實務，故 IASB 幕僚認為編製者之成本並未超過於財務報表中更完整表述企業財務狀況之效益。因此，為避免疑慮，幕僚建議於該模式之描述中提供類似於 IFRS14 第 B10 段之應用指引。（詳見 IASB 2018 November Agenda paper 9B Para. 56,58-59）

他資產、負債、收益及費損之相同方式，適用於管制資產、管制負債、管制收益及管制費損[14]。

透過表達及揭露之規定分離出管制項目

理事會決議，該模式不應沿用 IFRS14 中要求企業使用小計將管制項目與採用其他國際財務報導準則所認列之資產、負債及淨收益及費損分離之表達及揭露規定[15,16]。

與其他國際財務報導準則間之交互影響之規定及指引之位置

理事會決議，對該模式與其他國際財務報導準則間之交互影響之任何規定及應用指引應包含於管制費率活動之未來準則中，而非新增至該等其他準則中[17]。

表達

財務狀況表

理事會決議企業應：

1. 將管制資產及管制負債列報為國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（以下簡稱「IAS1」）所規定須列報之單行項目外之個別單行項目[18]；
2. 適用 IAS1 之規定，將管制資產及管制負債分類為流動或非流動[19]，除非企業係按流動性基礎列報；及
3. 僅於管制資產及管制負債預期將導致對向客戶收取之相同未來費率作調整，且因此有下列情形時，始得（但非必須）將其互抵：

---

[14] 自發布 IFRS14，理事會已辨認出管制時間性差異所產生之權利及義務。理事會決議該等權利及義務符合「觀念架構」中資產或負債之定義。因此，幕僚認為 IFRS14 第 17、B8 及 B23 至 B24 段之指引在該模式下係屬多餘，故建議不於該模式之描述中納入下列明確規定：將其他國際財務報導準則（例如 IAS21、IAS10 及 IFRS10/IAS28）適用於管制資產、管制負債及淨管制收益（費損）以於企業財務報表中適當反映該等要素。（詳見 IASB 2018 November Agenda paper 9B Para. 53）

[15] 詳見 IFRS14 第 21 及 23 段。

[16] 理事會已決議管制時間性差異所產生之權利及義務符合「觀念架構」中資產或負債之定義。故無須於財務狀況表及財務績效表之單獨節中，藉由使用 IFRS14 規定之小計將管制資產、管制負債及管制淨收益或費損自其他資產、負債及淨收益或費損分離出來。幕僚指出，規定作此種分離並無效益，且將損害該等報表之完整性及明確性，而使該等報表之結構較不清楚且較難以理解。（詳見 IASB 2018 November Agenda paper 9B Para. 61-62）

[17] 詳見 IASB 2018 November Agenda paper 9B Para. 66-67。

[18] 此係因管制資產無法剛剛好歸屬於目前IFRS準則中所定義之資產種類－管制資產並非金融資產，亦非無形資產或不動產、廠房及設備之項目或存貨。管制資產一般不會被出售以直接產生現金流量，亦不會與其他資產一起使用以產生現金流量。對管制負債亦可觀察到類似之情形。（詳見 IASB 2018 November Agenda paper 9C Para. 7）

[19] 使用者告知幕僚，其重視可自管制資產及管制負債餘額之到期分析取得之資訊，包括流動與非流動金額之劃分。IFRS14 雖規定不得將管制遞延帳戶餘額之總額分類為流動或非流動（基於作此種分類所需之判斷及詳細資訊），但未禁止企業於附註中揭露流動及非流動之金額（若可取得該資訊）。理事會於 2017 年 10 月詢問管制費率諮詢小組（CGRR）之成員細分有關個別費率調整帳戶餘額之資訊並追蹤該等餘額係於何時被計入向客戶收取之金額是否可行。小組成員提出，基於遵循管制協議中記錄之規定所需之詳細程度，通常可將管制餘額細分為流動與非流動（詳見 IASB 2018 November Agenda paper 9C Para. 11-13）

(1) 其具有相同之迴轉型態及時點；

(2) 其係於相同之管制機制下產生；且

(3) 企業有法律上可執行之權利將其互抵。[20]

財務績效表之損益節

理事會決議，企業應：

1. 將所有管制收益及管制費損列報於損益（而非其他綜合損益）中；
2. 在 IAS1 所規定須列報之單行項目外，將管制收益及管制費損以淨額列報為個別單行項目（管制收益或管制費損之單行項目）[21]；
3. 將管制收益或管制費損之單行項目緊接在 IAS1 所規定之收入之單行項目後列報[22]。

理事會亦決議企業應將管制利息收入及管制利息費用計入管制收益或管制費損之單行項目中[23]。此外，當於主要財務報表中細分所規定之單行項目及列報額外單行項目或小計與企業財務狀況及/或財務績效之了解攸關時（如 IAS1 所規定），不禁止企業作此表達。

揭露目的及規定與揭露釋例

揭露目的

理事會決議，限定費率管制之整體揭露目的應聚焦於產生管制時間性差異之交易或其他事項對企業財務績效及財務狀況之影響。此目的不應擴及提供有關一般管制及經濟環境之資訊或提供有關限定費率管制對企業財務績效、財務狀況及現金流量之所有影響之資訊[24]。

理事會亦決議，特定揭露目的應聚焦於能在下列各項協助財務報表使用者之資訊[25]：

1. 藉由區分下列二項目，瞭解管制時間性差異對企業財務績效之影響：(1)透過費率調整機制而獲得補償之收入及費用之波動；及(2)未獲得此種補償之收入及費用之波動。
2. 瞭解並評估將自管制資產或管制負債產生之未來現金流量(之展望）之金額、時點及不確定性。
3. 瞭解導致管制資產及管制負債之帳面金額變動之交易或其他事項如何於當期影響企業之財務狀況。

---

[20] 詳見 IASB 2018 November Agenda paper 9C Para. 9。

[21] 詳見 IASB 2018 November Agenda paper 9C Para. 22 and 23。

[22] 管制收益（費損）之單行項目係反映收入認列之時間性差異（而非費用認列之時間性差異）。因此，幕僚認為將管制收益（費損）單行項目放在接近收入單行項目之位置，將可藉由提供收入單行項目之補充資訊而有助於更完整地反映企業之績效。此外，當將管制收益（費損）單行項目之金額與企業之活動連結時，幕僚認為此等金額主要構成企業主要產生收入之活動（亦即營業活動）之一部分。（詳見 IASB 2018 November Agenda paper 9C Para. 39-40）

[23] 詳見 IASB 2018 November Agenda paper 9C Para. 25、26、31、33 and 35。

[24] 幕僚認為 IFRS14 之揭露目的過於廣泛，此將使揭露失去重點。詳見 IASB 2018 November Agenda paper 9D Para.18-24。

[25] 詳見 IASB 2018 November Agenda paper 9D Para. 27。

揭露規定

理事會決議，企業應揭露下列資訊：

1. 將損益中管制收益或管制費損之單行項目細分為下列組成部分：
   (1) 管制資產之創始，以及為何產生該等金額之質性及量化資訊。
   (2) 管制負債之創始，以及為何產生該等金額之質性及量化資訊。
   (3) 管制資產之回收。
   (4) 管制負債之履行。
   (5) 導因於估計變動之管制資產及管制負債帳面金額之變動，以及為何產生該等變動之質性及量化資訊。
2. 管制資產及管制負債於報導期間結束日之帳面金額之到期分析，以及管制資產之未來回收或管制負債之未來履行如何受風險及不確定性影響之說明[26]。
3. 用以將反映於報導期間結束日之管制資產及管制負債帳面金額之估計現金流量予以折現之折現率或折現率區間、管制者所核准之相關管制利率或報酬率（若不同於折現率），以及為何產生該等差異之質性及量化資訊。
4. 管制資產及管制負債之帳面金額自報導期間開始日至結束日之調節。

企業應評估透過上述揭露規定所提供之資訊是否足以符合整體揭露目的；若否，則企業應揭露為符合該揭露目的所需之所有額外資訊。

2018/07 **管制資產之衡量**

一、估計未來現金流量

理事會決議，對所認列之每一管制資產，企業應：(1)使用「最可能金額」法或「期望值」法（取決於企業認為哪種方法較能預測特定時間性差異所產生之現金流量金額）估計未來現金流量；且(2)自產生該時間性差異至其迴轉，一致地適用同一個方法。企業於決定究應單獨考量每一時間性差異之結果，抑或應與一個以上之其他時間性差異併同考量時，應基於哪種作法較能預測所產生之未來現金流量。

二、重大財務組成部分與折現率

無明確之財務組成部分

理事會決議，若管制協議未就產生時間性差異與其迴轉間之時間差提供明確補償，企業應運用判斷以判定時間性差異之財務組成部分是否重大[27]。

---

[26] 詳見 IASB 2018 November Agenda paper 9D Para. 39。

[27] 於大多數情況下，管制協議中就補償企業之財務組成部分所訂定之明確利率/報酬率可佐證重大財務組成部分之存在。當管制協議未訂定適用於時間差之利率/報酬率時，在某些情況下可能未存有重大財務組成部分，例如產生時間性差異與其迴轉間之時間短暫或市場利率低。在其他情況下，管制協議可能無需訂定明確利率/報酬率來補償企業，例如管制協議中包含特定之可增加費率，該費率係基於現金基礎，而企業於財務狀況表中將該可增加費率（例如退休金成本或復原成本之負債準備）列報為負債準備，由於負債準備係按相關未來現金流出現值之估計值衡量，故所產生之管制資產已按現值金額衡量。（詳見 IASB 2018 July Agenda paper 9B Slide

該判斷應以企業之事實及情況為基礎。

若企業作出財務組成部分不重大之結論，則無須折現未來現金流量；若企業作出財務組成部分係屬重大之結論，則應使用「合理利率」[28]折現未來現金流量之估計值，並將任何損失立即認列於損益。

理事會要求幕僚針對企業決定「合理利率」時所考量之因素制定指引。

明確之財務組成部分

理事會決議當財務組成部分係屬明確時，企業應藉由折現未來現金流量之估計值（使用管制協議就未來現金流量所訂定之利率或報酬率），以衡量管制資產。惟當有明確證據顯示管制協議之利率或報酬率係因可辨認之事項或決策而被設定在提供超額或不足額之補償之水準時，即不適用前述規定。於此情況下，企業應於該可辨認事項或決策發生之期間，認列該補償之超額或不足部分。

現金流量估計值之變動（包括折現率變動所造成之變動）

理事會決議該會計模式應適用國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定處理未來現金流量估計值之變動。因此：

1. 未來現金流量估計值之變動之影響應於(1)變動之期間（若該變動僅影響該期間）；或(2)變動之期間及未來期間（若該變動影響二者），推延認列於損益中。
2. 若該變動導致管制資產之變動，應於變動之期間藉由調整相關資產之帳面金額認列該變動。

理事會決議，當管制者改變用以補償（就產生時間性差異與其迴轉間之期間作補償）企業之利率或報酬率，企業應：

1. 使用修改後之利率或報酬率折現未來現金流量之估計值，以衡量管制資產餘額；並
2. 於變動期間將所產生之任何變動認列於管制資產之帳面金額。

管制負債之衡量

理事會決議該會計模式應對管制負債與管制資產適用相同之衡量規定。

2018/05 **費率管制活動**

理事會決議，管制資產[29]之衡量應反映：

1. 管制資產將產生之未來現金流量之估計值。此等現金流量包括下列各項金額：(1)所使用資產之成本及所發生之營業費用；(2)依所發生之營業費用加計之利潤；及(3)所發生之營業費用之利息或所使用資產之成本之報酬[30]。

22）

[28]詳見 IASB 2018 July Agenda paper 9B Slide 26。

[29] 管制資產係指因過去事項所具有收取按特定金額增加之費率之現時權利。（詳見 IASB 2018 May Agenda paper 9B Slide 15 及 2018 年 2 月份之國際財務報導準則新訊報導）

[30] 許多管制者認為企業所使用資產之成本之報酬對於促進企業持續投資於用以提供受管制服務之基礎建設係屬重要。此係因企業須能為提供受管制服務所需之活動提供資金。該報酬通常

2. 未來現金流量估計值之折現，若具有重大財務組成部分。

管制資產之衡量亦應反映管制資產將產生之未來現金流量之估計值之變動[31]（若有時）。

2018/03 理事會決議受「限定費率管制」規範之活動之會計模式應適用於正式管制架構所建立之限定費率管制，該架構：(1)約束企業及管制者雙方[32]；並(2)對包含費率調整機制[33]之特定商品或勞務建立訂定費率之基礎。該機制創造（後續將迴轉）某一期間之管制費率（該費率包含與企業於不同期間進行之特定活動有關之金額）所產生之權利及義務[34]。

理事會亦決議，若管制資產或管制負債存在之可能性大於不可能性[35]，該會計模式應規定該等資產或負債之認列—即該模式就存在不確定性訂定對稱之認列門檻；該會計模式不應訂定門檻以排除經濟效益流入或流出之可能性低[36]或衡量不確定性高[37]之管制資產或管制負債之認列。

2018/02 理事會討論對於受「限定費率管制」規範之活動正在發展之可能會計模式。理事會決議，該會計模式將使用源自管制協議之增額權利及義務所產生之個別時間性差異，作為其科目單位。此外，現時管制權利（收取因過去事項而增加某一金額之費率）符合「觀念架構」中資產之定義，而現時管制義

以資金成本為基礎，例如權益報酬率、加權平均資金成本等。（詳見IASB 2018 May Agenda paper 9B Slide 10,12）

[31] 即使管制資產所產生之現金流量係穩定且可預測，該等現金流量仍受源自各種風險之變異性所影響。此意指更新未來現金流量之估計值將有助於源自該衡量之資訊持續攸關。更新未來現金流量之估計值亦意謂著，該衡量因減損所導致之任何變動均已計入，且因而無須進行單獨之減損程序。（詳見 IASB 2018 May Agenda paper 9B Slide 24）

[32] 詳見詳見 2017 年 2 月份之國際財務報導準則新訊報導。

[33] 詳見詳見 2017 年 2 月份及 5 月份之國際財務報導準則新訊報導。

[34] 將費率調整機制（該機制在企業之過去交易或其他事項與企業於未來就交付予客戶之商品或勞務收取之費率間創造直接之因果關係）納入，對管制資產及管制負債之創始係一必要之特性。因此，此特性應包含於建立該模式範圍之條件中。（詳見 IASB 2018 March Agenda paper 9B Para. 22）

[35] 管制協議之條款通常係足夠明確，使得產生管制資產及管制負債之大部分時間性差異之存在僅有很低的不確定性。就管制者於企業財務報表正式定案前已正式核准之項目而言，尤為如此。惟對管制者於企業財務報表正式定案前尚未正式核准之項目，企業需要進行判斷以評估是否應將該等項目認列為管制資產或管制負債。幕僚將此等尚未核准項之目分為下列兩種：

(1) 與管制協議中明確提及之「自動」費率調整有關之時間性差異：該等項目僅有很低的存在不確定性或無存在不確定性，因管制協議之條款足夠明確且係可執行。

(2) 未於管制協議中明確提及之時間性差異：對許多此等項目，企業將有足夠之經驗以解釋管制，使其能對核准程序之結果作出合理評估。於大多數之情況下，企業可取得足夠之證據以對是否存在管制資產或管制負債且將被管制者接受作出合理評估，亦即存在不確定性通常為低。（詳見 IASB 2018 March Agenda paper 9C Para. 15-16, 18-19 and 23）

[36] 企業一旦已作出存在管制資產或管制負債之結論，則經濟效益流入或流出之可能性高。因此，IASB 幕僚不認為應於該模式中納入企業於經濟效益流入或流出之可能性低時評估是否認列管制資產或管制負債之明確規定。（詳見 IASB 2018 March Agenda paper 9C Para. 28）

[37] IASB 幕僚認為，觀察到管制資產或管制負債之衡量不確定性水準高到認列該等項目可能無法提供有用資訊之情況並不尋常。管制之性質，以及支持管制資產或管制負債存在所需之證據，意謂企業應能對其衡量作出合理估計。因此，幕僚不認為該模式須納入企業在高衡量不確定性之情況下評估是否認列管制資產或管制負債之明確規定。（詳見 IASB 2018 March Agenda paper 9C Para.29）

務（按因過去事項而減少某一金額之費率提供商品或勞務）符合「觀念架構」中負債之定義。

2013/10 **討論事項：草案之變動**

初步決議：

1. 自我管制之企業（例如具有市場獨佔地位之企業為避免政府可能實行之干涉措施而自行管制價格）不符合過渡草案第 7 段(a)之條件[38]，而在主管機關所制定之價格區間內對所收取之價格保有某些訂價彈性之企業仍能符合該條件。
2. 刪除過渡草案第 7 段(b)之條件[1]。
3. 允許繼續依先前之一般公認會計原則認列與衡量在企業合併中取得之管制帳戶餘額。
4. 企業對管制帳戶餘額之除列應繼續適用其先前之一般公認會計原則。
5. 不禁止企業因國際財務報導準則所規範其他項目之會計政策變動，而認列所產生之新管制餘額。
6. 對於列報於損益及其他綜合損益表中之管制餘額淨變動數，應將有關損益項目者與有關其他綜合損益項目者分開列報。

2013/01 **討論事項一：範圍**

初步決議：

1. 所提議之過渡期間國際財務報導準則之範圍應僅限於其他準則未處理之管制項目；
2. 應對適用範圍內之費率管制類型作出定義；及
3. 所提議之過渡期間國際財務報導準則應僅適用於在同時間採用國際財務報導準則之企業（即在所提議之過渡期間國際財務報導準則第一次適用之期間屬國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」範圍內之企業）。

討論事項二：認列與衡量

初步決議：

豁免適用國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」第 11 段之規定，以使企業得於第一次適用所提議之過渡期間國際財務報導準則時以及後續之報導期間，繼續使用其認列、衡量及減損之現行會計政策。過渡期間之國際財務報導準則將限制對該等現行政策之改變。

討論事項三 ：表達及揭露

初步決議：

[38] 過渡草案第 7 段之規定為，符合適用要件且選擇適用該過渡準則之企業，對於符合下列條件之費率管制活動所產生之管制遞延帳戶應適用該準則之所有規定：(a)主管機關對企業就所提供之商品或勞務向客戶收取之價格有所限制，且該價格對客戶有拘束力；且(b)主管機關所制定之價格係用以回收企業提供受管制商品或勞務之可允許成本（allowable cost）。（詳見 *Exposure Draft: Regulatory Deferral Accounts* Para.7、33 及 IASB Agenda paper 22A para.18）

管制餘額於財務狀況表及損益與其他綜合損益表中應以個別單行項目列示。管制項目應與非管制項目分別列示小計金額。所報導金額之分析應於附註中揭露。

討論事項四：過渡規定與配套修正

初步決議：

所提議之過渡期間國際財務報導準則之規定應追溯適用，有關認定成本之豁免規定已包含於國際財務報導準則第 1 號。該豁免規定之範圍應予修正以與所提議之過渡國際財務報導準則之範圍一致。

2012/12 **討論事項：制定於過渡期間暫時使用之國際財務報導準則**

初步決議：

制定一號於過渡期間暫時使用之國際財務報導準則之草案，該草案將：

(1) 允許目前依當地會計規範認列管制資產或管制負債之企業繼續使用現行之認列及衡量政策；

(2) 要求將此等管制金額辨認為單獨之管制帳戶（regulatory accounts）並於財務報表中列報為單獨之單行項目，並增加額外之揭露規定；及

(3) 包含類似國際財務報導準則第 6 號「*Exploration for and Evaluation of Mineral Resources*（礦產資源探勘及評估）」所要求之減損測試規定。

2012/09 **討論事項：計畫之重新啟動**

初步決議：

以制定討論稿重新啟動該計畫。制定討論稿將廣泛討論費率管制活動可能產生資產或負債之情況。

2010/09 **討論事項：價格管制活動**

初步決議：

IASB重申先前之看法：此專案無法快速作出決議。因此，IASB決定下一步驟應考量是否應於其未來議程中納入價格管制活動。IASB決定公開徵詢對本專案未來進行方式之看法，此將有助於規劃未來議程。未來可能之作法包括（但不限於下列作法）：

1. 一項僅有揭露規定之準則。
2. 暫時之準則，類似IFRS4「保險合約（Insurance Contracts）」或IFRS6「礦產資源探勘及評估（Exploration for and Evaluation of Mineral Resources）」，保留先前一般公認會計原則之會計實務並作有限度之改善。
3. 聚焦於價格管制影響之中期專案。
4. 無形資產之完整專案。

2009/06 **討論事項：對價格管制資產及價格管制負債之討論。**

決議：

1. 企業首次採用本準則時，當年度財務報表之最早比較期間期初已存在之管制資產及負債均應適用本準則。依過渡性規定所作之調整應認列於保

留盈餘之起始餘額中。

2. 首次採用國際財務報導準則之企業依先前採用之一般公認會計原則所認列之金額，若依國際財務報導準則之規定應分別認列為管制資產，則該企業可選擇將該金額納入不動產、廠房及設備或無形資產之帳面價值。
3. 自建不動產、廠房及設備或內部產生之無形資產，其成本應包含主管機關所允許納入成本之所有金額。此項規定為 IAS16「*Property, Plant and Equipment*」、IAS23「*Borrowing Costs*（借款成本）」及 IAS38「*Intangible Assets*」之例外。
4. 企業應按下述方式考量管制資產之可回收性及減損：
   (1) 考量管制資產對未來價格之整體影響，以及是否合理確信管制資產可回收。
   (2) 若無法合理確信管制資產可回收，應採用 IAS36「*Impairment of Assets*」之規定對包含淨管制資產之現金產生單位進行減損測試。
   (3) 考量未來現金流量受影響之時點及金額，而依 IAS36 之規定將減損損失分攤至個別管制資產。
   (4) 於後續期間，使用決定減損損失金額之估計現金流量金額及時點衡量管制資產。

2009/05 <u>討論事項：對價格管制資產及價格管制負債之討論。</u>

決議：

1. 衡量價格管制資產及價格管制負債所使用之折現率，應以與 IAS16「Impairment of Assets （資產減損）及 IAS37「 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets（準備、或有負債及或有資產）」一致之基礎決定。
2. 主管機關決定價格時特別允許納入之自建資產，企業應將其所有可辨認成本認列為價格管制資產。
3. 決定一般揭露原則及符合上述原則所須之最低揭露要求。
4. 對於規定應揭露之部分數值均應以表格形式列示，除非以其他格式表達更為適當。

2009/04 <u>討論事項：對價格管制活動之認列與衡量、表達與揭露規範及範圍之討論</u>

決議：

1. 認列與衡量：
   (1) 若企業已確定其價格管制活動係屬本專案所訂準則之範圍時，價格管制之影響均應依本專案所訂之準則規定認列，而排除於 IAS38「Intangible Assets（無形資產）」及 IAS37「Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets（準備、或有負債及或有資產）」規範範圍之外。
   (2) 因價格管制之影響而產生之資產及負債，其原始認列及續後衡量均應

採用未來現金流量之機率加權平均。

2. 表達與揭露：

價格管制資產及負債於財務狀況表中不得互抵。此外，當企業採用分類流動及非流動之財務狀況表表達時，應將因價格管制所認列之資產及負債區分為流動與非流動。

2009/02 討論事項：「價格管制活動」之定義。

背景說明：

價格管制係指企業於提供服務或產品予顧客時，限制企業對顧客所收取價格之活動。價格管制之目的係為訂定“公平且合理之價格”，即向顧客收取之價格為一合理價格，且企業亦可獲取一合理報酬。一般而言，價格管制之對象通常為獨佔企業或具支配市場地位之企業。

決議：

價格管制活動之定義加入下列二項條件：

1. 經授權之機構有權訂定可約束顧客之價格。
2. 價格管制為對服務成本之管制。於此管制下，該價格之訂定係為使特定受管制企業可回收提供受管制產品及服務所發生之成本並獲取特定之報酬。特定之報酬可能為一低標或區間，而無須為一固定或保證之報酬。