

國際財務報導準則第 14 號 (2015 年版)

正 體 中 文 版 草 案

管制遞延帳戶

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 104 年 6 月 30 日前，將意見以電子郵件方式
寄至 tifrs@ardf.org.tw)

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人 臺 灣 財 務 報 導 準 則 委 員 會

國際財務報導準則第 14 號

管制遞延帳戶

(2015 年版)

A 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

臺灣財務報導準則委員會 翻譯

國際財務報導準則第 14 號

管制遞延帳戶

國際會計準則理事會（IASB）於 2014 年 1 月發布國際財務報導準則第 14 號「管制遞延帳戶」。國際財務報導準則第 14 號允許其範圍內之國際財務報導準則首次採用者，繼續依先前之一般公認會計原則認列與衡量其首份及後續國際財務報導準則財務報表中之管制遞延帳戶餘額。

目錄

| | 段 次 |
|--|-----|
| 簡介 | IN1 |
| 國際財務報導準則第 14 號 管制遞延帳戶 | |
| 目的 | 1 |
| 範圍 | 5 |
| 認列、衡量、減損及除列 | 9 |
| 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 暫時豁免 | 9 |
| 現行會計政策之沿用 | 11 |
| 會計政策變動 | 13 |
| 與其他準則間之交互影響 | 16 |
| 表達 | 18 |
| 表達之變動 | 18 |
| 管制遞延帳戶餘額之分類 | 20 |
| 管制遞延帳戶餘額變動之分類 | 22 |
| 揭露 | 27 |
| 目的 | 27 |
| 受費率管制活動之說明 | 30 |
| 認列金額之說明 | 32 |
| 附錄 | |
| A 用語定義 | |
| B 應用指引 | |
| C 生效日及過渡規定 | |
| D 國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」之配 套修正 | |

下列隨附文件請見本版 B 部分

**理事會對 2014 年 1 月發布之國際財務報導準則第 14 號之核
准**

結論基礎

反對意見

釋例



國際財務報導準則第 14 號「管制遞延帳戶」由第 1 至 36 段及附錄 A 至 D 組成。各段均具同等效力，以**粗體**標示者係主要原則。附錄 A 所定義之用語於本國際財務報導準則首次出現時，係以*斜體*標示；其他用語定義則列於國際財務報導準則用語彙編中。閱讀國際財務報導準則第 14 號時，應考量其目的及結論基礎、「國際財務報導準則前言」與「財務報導之觀念架構」之意涵。在無明確指引之情況下，國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」提供如何選擇及適用會計政策之基礎。

簡介

- IN1 國際財務報導準則第 14 號「管制遞延帳戶」（本「準則」）說明，管制遞延帳戶餘額係指依其他準則之規定不認為資產或負債而係作為費損或收益，但依本準則之規定符合遞延之帳戶餘額。該帳戶餘額符合遞延係因費率管制者於訂定可向客戶收取費率管制商品或勞務價格時將（或預期將）其納入於費率中。
- IN2 本準則允許於範圍內之首次採用者在採用國際財務報導準則時，繼續依先前之一般公認會計原則處理其首份國際財務報導準則財務報表中之管制遞延帳戶餘額。惟國際財務報導準則第 14 號對管制遞延帳戶餘額於某些先前之一般公認會計原則之會計實務，引進有限度之變動，該等變動主要與此等帳戶之表達有關。
- IN3 本準則之範圍限於依先前之一般公認會計原則（如國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」所定義，即首次採用者在採用國際財務報導準則前所使用之會計基礎）於財務報表中已認列管制遞延帳戶餘額之首次採用者。對於屬本準則範圍內且首份國際財務報導準則財務報表選擇適用本準則之企業，其後續財務報表應繼續適用本準則。
- IN4 本準則於 2016 年 1 月 1 日以後開始之年度期間生效，並得提前適用。

發布本準則之理由

- IN5 國際會計準則理事會（IASB）針對管制遞延帳戶制定本國際財務報導準則，因為：
- (a) 某些國家會計準則制定機構之規定，允許或要求受費率管制之企業，對不受費率管制之企業將認為費損之支出予以資本化及遞延；同樣地亦允許或要求此等費率管制企業，對不受費率管制之企業將認列於損益及其他綜合損益表中之收益予以遞延。所產生之管制遞延帳戶餘額可以多種方式表達，通常稱為「管制資產」與「管制負債」，但有時會納入於財務報表之其他單行項目中，例如不動產、廠房及設備；
- (b) 目前國際財務報導準則尚無特別針對費率管制活動會計之準則。因此，企業須依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」第 10 至 12 段之規定，決定費率管制財務影響之會計政策。國際會計準則理事會（IASB）並未在適用國際財務報導準則之轄區內觀察到實務上有重大分歧之證據，因為幾乎所有企業於轉換至國際財務報導準則時即已銷除管制遞延帳戶餘額，因而於國際財務報導準則財務報表中未認列該餘額。儘管國際財務報導準則財務報表之會計處理一致，然而在尚未採用國際財務報導準則之轄區及某些已採用國際財務報導準則之轄區內，對於如何處理費率管制之影響有不同看法。

此已導致對國際會計準則理事會 (IASB) 之指引之一些請求，即根據費率管制之條款，管制遞延帳戶餘額是否符合「財務報導之觀念架構」(觀念架構) 中資產及負債之定義；

- (c) 國際財務報導準則缺乏特定指引，導致多個尚未全面採用國際財務報導準則之轄區採用不同作法報導費率管制之影響，此會降低對財務報表使用者之可比性及透明度；且
- (d) 受費率管制之收益及費損對從事費率管制活動之企業 (例如公用事業、電信及運輸產業) 係屬重大。因此，缺乏指引會是該等企業採用國際財務報導準則之重大障礙。

IN6 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2012 年 9 月開始費率管制活動之全面計畫，由發展討論稿之研究階段開始。

IN7 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2012 年 12 月決定於費率管制活動之計畫中增加一制定有限範圍準則之額外階段，以提供短期及過渡之解決方案予尚未採用國際財務報導準則之費率管制企業。本準則旨在使首次採用國際財務報導準則之企業 (及目前依先前之一般公認會計原則認列管制遞延帳戶之企業) 於轉換至國際財務報導準則時延續原作法。在全面計畫完成前，此將避免該等企業於轉換至國際財務報導準則時對管制遞延帳戶之會計政策作出重大變動。

IN8 雖然發布本準則，國際會計準則理事會 (IASB) 並不預設費率管制活動之全面計畫之結果。「管制遞延帳戶餘額」之用語已被選為費率管制所產生且屬本準則範圍之項目之中性敘述詞。此等餘額於本準則中不稱為「管制資產」或「管制負債」，因為對於此等餘額是否符合「觀念架構」中資產或負債之定義有不同看法。因此，對於本準則，國際會計準則理事會 (IASB) 之目的如下：

- (a) 提升財務報導之可比性：於透過國際會計準則理事會 (IASB) 費率管制活動之全面計畫以制定指引前，藉由降低費率管制活動企業採用國際財務報導準則之障礙而達成；及
- (b) 確保財務報表使用者將能明確辨認管制遞延帳戶餘額及該等餘額之變動，俾能比較依本準則認列管制遞延帳戶餘額之企業與未認列此等餘額之企業間之財務報表。

本準則之主要特性

IN9 本準則：

- (a) 允許採用國際財務報導準則之企業對於其首份及後續國際財務報導準則財務

報表中之管制遞延帳戶餘額之認列、衡量、減損及除列，繼續使用先前之一般公認會計原則之會計政策，而不特別考量國際會計準則第8號第11段之規定；

- (b) 規定企業將管制遞延帳戶餘額於財務狀況表中列報為個別單行項目，並將該等帳戶餘額之變動於損益及其他綜合損益表中列報為個別單行項目；及
- (c) 規定特定揭露，俾辨認費率管制（依本準則規定已認列管制遞延帳戶餘額者）之性質及相關風險。

國際財務報導準則第 14 號

管制遞延帳戶

目的

- 1 本準則之目的係訂定管制遞延帳戶餘額之財務報導規定，該管制遞延帳戶餘額係企業按受費率管制之價格或費率提供商品或勞務予客戶時所產生。
- 2 為符合本目的，本準則規定：
 - (a) 對管制遞延帳戶餘額按先前之一般公認會計原則所適用之會計政策作有限度之變動，該等變動主要與此等帳戶之表達有關；及
 - (b) 下列揭露：
 - (i) 辨認及說明企業財務報表中因費率管制所認列之金額；及
 - (ii) 有助於財務報表使用者了解所認列之管制遞延帳戶餘額未來現金流量之金額、時點及不確定性之資訊。
- 3 在前述第 2 段所指之有限度之變動之限制下，本準則之規定允許於範圍內之企業在採用國際財務報導準則時，繼續依先前之一般公認會計原則處理其財務報表中之管制遞延帳戶餘額。
- 4 此外，本準則提供對其他準則規定之某些例外或豁免。報導管制遞延帳戶餘額之所有具體規定及所有與該等餘額有關之對其他準則規定之例外或豁免，均包含於本準則而非該等其他準則中。

範圍

- 5 企業於且僅於下列情況下，其首份國際財務報導準則財務報表始得適用本準則之規定：
 - (a) 從事費率管制活動；且
 - (b) 依先前之一般公認會計原則，已於其財務報表中認列符合作為管制遞延帳戶餘額之金額。
- 6 企業於且僅於首份國際財務報導準則財務報表中選擇適用本準則之規定而已認列管制遞延帳戶餘額時，其後續期間之財務報表始應適用本準則之規定。

- 7 本準則不規範從事費率管制活動之企業在其他方面之會計處理。適用本準則之規定時，分類為管制遞延帳戶餘額之金額不得包括其他準則允許或規定認列為資產或負債之任何金額。
- 8 屬本準則範圍內且選擇適用本準則之企業，其所有費率管制活動所產生之所有管制遞延帳戶餘額，應適用本準則所有規定。

認列、衡量、減損及除列

國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」第 11 段之暫時豁免

- 9 從事費率管制活動之企業，且該企業屬本準則範圍內並選擇適用本準則者，於訂定管制遞延帳戶餘額認列、衡量、減損及除列之會計政策時，應適用國際會計準則第 8 號第 10 及 12 段之規定。
- 10 國際會計準則第 8 號第 11 至 12 段規定，某項目若無特定之攸關準則可供依循，管理當局於訂定該項目會計政策時應（或得）考量之規定及指引之來源。對於管制遞延帳戶餘額認列、衡量、減損及除列之會計政策，本準則豁免企業適用國際會計準則第 8 號第 11 段之規定。因此，在本準則第 18 至 19 段所規定之任何表達變動之限制下，依先前之一般公認會計原則認列管制遞延帳戶餘額（作為單獨項目或其他資產與負債帳面金額之部分）之企業，依本準則豁免國際會計準則第 8 號第 11 段之規定，得繼續認列該等餘額。

現行會計政策之沿用

- 11 除第 13 至 15 段所允許之任何變動外，初次適用本準則時，企業對於管制遞延帳戶餘額之認列、衡量、減損及除列，應繼續適用先前之一般公認會計原則之會計政策。惟此等金額之表達應遵循本準則之表達規定，而可能須變動企業先前之一般公認會計原則之表達政策（見第 18 至 19 段）。
- 12 除第 13 至 15 段所允許之任何變動外，企業於後續期間應一致適用依第 11 段之規定所訂定之政策。

會計政策變動

- 13 企業不得變動會計政策以開始認列管制遞延帳戶餘額。企業對其已認列管制遞延帳戶餘額之認列、衡量、減損及除列之會計政策，僅於將使財務報表對使用者經濟決策之需求更具攸關性而不降低可靠性¹，或對該等需求更具可靠性而不降低攸

¹ 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2010 年 9 月以「財務報導之觀念架構」取代「財務報表編製及表達之架構」。「忠實表述」之用語包括先前「架構」所稱「可靠性」之主要特性。本準則第 13 段之

關性時，始得變動。企業應使用國際會計準則第 8 號第 10 段之標準判斷攸關性及可靠性。

- 14 本準則並未豁免企業會計政策變動適用國際會計準則第 8 號第 10 或 14 至 15 段之規定。為證明變動管制遞延帳戶餘額會計政策之正當性，企業應證明該變動能使其財務報表較趨近符合國際會計準則第 8 號第 10 段之標準。惟對管制遞延帳戶餘額認列、衡量、減損及除列之變動，無須完全遵循該等標準。
- 15 第 13 至 14 段之規定，對初次適用本準則時所作之變動及後續報導期間所作之變動均適用。

與其他準則間之交互影響

- 16 有關本準則與其他準則間之交互影響之所有特定例外、豁免或額外規定，皆列於本準則中（見第 B7 至 B28 段）。在無此種例外、豁免或額外規定之情況下，其他準則應以適用於依該等準則認列之資產、負債、收益及費損之相同方式，適用於管制遞延帳戶餘額。
- 17 在某些情況下，企業依第 11 至 12 段之規定所訂定之會計政策衡量之管制遞延帳戶餘額，可能需要適用另一準則，以使該餘額適當地反映於財務報表中。例如，企業可能在國外從事費率管制活動，且其交易及管制遞延帳戶餘額非以報導個體之功能性貨幣計價。該等管制遞延帳戶餘額及該等餘額之變動，依國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」之規定換算。

表達

表達之變動

- 18 對於依第 11 至 12 段之規定認列之管制遞延帳戶餘額，本準則引進第 20 至 26 段所列之表達規定。適用本準則時，財務狀況表中除依其他準則認列資產及負債外，亦認列管制遞延帳戶餘額。此等表達規定從其他準則之財務報導規定中分離出認列管制遞延帳戶餘額之影響。
- 19 除依國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」規定須於財務狀況表與損益及其他綜合損益表列報之項目外，適用本準則之企業應依第 20 至 26 段之規定列報所有管制遞延帳戶餘額及該等餘額之變動。

管制遞延帳戶餘額之分類

- 20 企業應於財務狀況表中列報下列個別單行項目：

規定係以保留「可靠」用語之國際會計準則第 8 號之規定為基礎。

- (a) 所有管制遞延帳戶借方餘額之總額；及
- (b) 所有管制遞延帳戶貸方餘額之總額。

21 當企業於財務狀況表中按流動與非流動資產及流動與非流動負債之分類分別列報時，不得將管制遞延帳戶餘額之總額分類為流動或非流動；而應於所列報之管制遞延帳戶餘額前，將依其他準則列報之資產及負債予以小計，以與第 20 段所規定之個別單行項目有所區別。

管制遞延帳戶餘額變動之分類

22 企業應於損益及其他綜合損益表中之其他綜合損益節，列報報導期間內所認列與其他綜合損益項目相關之所有管制遞延帳戶餘額淨變動；並應就與下列項目相關之淨變動使用個別單行項目：

- (a) 依其他準則之規定，後續不重分類至損益者；及
- (b) 依其他準則之規定，於符合特定條件時，後續將重分類至損益者。

23 企業應於損益及其他綜合損益表中之損益節（或單獨損益表），以個別單行項目列報報導期間內所有管制遞延帳戶餘額之剩餘淨變動（排除未反映於損益之變動，例如新取得之金額）；並應於所列報之管制遞延帳戶餘額變動前，將依其他準則列報之收益及費損予以小計，以與此個別單行項目有所區別。

24 當企業因認列管制遞延帳戶餘額而認列遞延所得稅資產或遞延所得稅負債時，企業應將所產生之遞延所得稅資產（負債）及其相關變動與相關管制遞延帳戶餘額及其變動一併列報，而非列報於依國際會計準則第 12 號「所得稅」所列報之遞延所得稅資產（負債）及所得稅費用（利益）總額中（見第 B9 至 B12 段）。

25 當企業依國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」表達停業單位或處分群組時，企業應將任何相關管制遞延帳戶餘額及其淨變動（於適用時）與管制遞延帳戶餘額及其變動一併列報，而非列報於處分群組或停業單位中（見第 B19 至 B22 段）。

26 當企業依國際會計準則第 33 號「每股盈餘」列報每股盈餘時，企業應另列報依國際會計準則第 33 號計算但排除管制遞延帳戶餘額之變動之基本與稀釋每股盈餘（見第 B13 至 B14 段）。

揭露

目的

27 選擇適用本準則之企業應揭露資訊，俾使用者能評估：



- (a) 費率管制之性質與相關風險，該費率管制訂定企業可向客戶收取其所提供商品或勞務之價格；及
- (b) 費率管制對企業財務狀況、財務績效與現金流量之影響。

28 若第 30 至 36 段規定之任一揭露對符合第 27 段之目的並不攸關，則該揭露得於財務報表中省略。若依第 30 至 36 段所提供之揭露不足以符合第 27 段之目的，則企業應揭露必要之額外資訊以符合該目的。

29 為符合第 27 段之目的，企業應考量下列各項：

- (a) 為滿足揭露規定所必要之詳細程度；
- (b) 對每一不同規定強調至何種程度；
- (c) 進行彙總或細分至何種程度；及
- (d) 財務報表使用者是否需要額外資訊以評估所揭露之量化資訊。

受費率管制活動之說明

30 為協助財務報表使用者評估企業費率管制活動之性質與相關風險，對於費率管制活動之每一類型，企業應揭露：

- (a) 費率管制活動之性質與範圍之概要描述，以及管制之費率訂定程序之性質之概要描述；
- (b) 費率管制者之身分。若該費率管制者為關係人（如國際會計準則第 24 號「關係人揭露」所定義），則企業應揭露該事實（連同關係之說明）；
- (c) 管制遞延帳戶借方餘額之每一類別（即每一類型之成本或收益）之未來回收，或管制遞延帳戶貸方餘額之每一類別之未來迴轉，如何受風險及不確定性所影響，例如：
 - (i) 需求風險（例如，客戶態度之改變，替代供應來源之可得性或競爭程度）；
 - (ii) 管制風險（例如，費率訂定申請案之提交或核准，或企業對預期未來管制措施之評估）；及
 - (iii) 其他風險（例如，匯率或其他市場風險）。

31 第 30 段所規定之揭露應直接列入財務報表附註或藉由財務報表交互索引至其他文件（諸如管理階層之說明或風險報告）而納入，且該其他文件在與財務報表相同條件及同一時間之情況下提供予財務報表使用者。若該資訊未直接納入於財務報表中亦未以交互索引納入，則此財務報表並不完整。

認列金額之說明

- 32 企業應揭露認列及除列管制遞延帳戶餘額之基礎，及原始及後續如何衡量，包括如何評估管制遞延帳戶餘額之可回收性及如何分攤減損損失。
- 33 對於費率管制活動之每一類型，企業應就管制遞延帳戶餘額之每一類別揭露下列資訊：
- (a) 應以表格揭露當期期初與期末帳面金額間之調節，除非另一格式更為適當。企業應運用判斷以決定必要之詳細程度（見第 28 至 29 段），但下列組成部分通常係屬攸關：
 - (i) 財務狀況表中本期認列為管制遞延帳戶餘額之金額；
 - (ii) 損益及綜合損益表中所認列關於本期已回收（有時稱為攤銷）或已迴轉餘額之金額；及
 - (iii) 影響管制遞延帳戶餘額之其他金額（個別辨認），諸如，減損、企業合併所取得或承擔之項目、所處分之項目，或匯率或折現率變動之影響。
 - (b) 管制遞延帳戶餘額之每一類別所適用之報酬率或折現率（用以反映貨幣時間價值，包括零利率或利率之區間，若適用）；及
 - (c) 對管制遞延帳戶借方餘額之每一類別之帳面金額或管制遞延帳戶貸方餘額之每一類別，企業預期回收（或攤銷）或迴轉之剩餘期間。
- 34 當費率管制影響企業所得稅費用（利益）之金額與時點時，企業應揭露費率管制對所認列之當期所得稅及遞延所得稅金額之影響。此外，企業應分別揭露與稅捐相關之任何管制遞延帳戶餘額及該等餘額之相關變動。
- 35 當企業依國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」之規定，對具費率管制活動之子公司、關聯企業或合資之權益提供揭露，且該等活動係依本準則認列管制遞延帳戶餘額時，企業應就所揭露之權益，揭露其所包括之管制遞延帳戶借方餘額及貸方餘額金額及該等餘額之淨變動（見第 B25 至 B28 段）。
- 36 當企業作成管制遞延帳戶餘額不再完全可回收或可迴轉之結論時，應揭露該事實、不可回收或不可迴轉之理由及管制遞延帳戶餘額所減少之金額。

附錄 A

用語定義

本附錄係本準則整體之一部分。

| | |
|-----------------------|---|
| 首份國際財務報導準則財務報表 | 企業採用國際財務報導準則並清楚且無保留聲明遵循國際財務報導準則之首份年度財務報表。 |
| 首次採用者 | 提出 首份國際財務報導準則財務報表 之企業。 |
| 先前之一般公認會計原則 | 首次採用者 在採用國際財務報導準則前所使用之會計基礎。 |
| 費率管制活動 | 受 費率管制 之企業活動。 |
| 費率管制 | 訂定可向客戶收取之商品或勞務價格之架構，且該架構係由 費率管制者 所監理及/或核准。 |
| 費率管制者 | 經法規或規章授權之單位，由該單位訂定對企業具約束力之費率或費率區間。若法規或規章規定該單位須就客戶權益並確保企業之整體財務可行性而訂定費率，則 費率管制者 可為第三方單位或該企業之關係人，包括企業本身之治理單位。 |
| 管制遞延帳戶餘額 | 依其他準則之規定不認列為資產或負債而係作為費損（或收益），但符合遞延之帳戶餘額。該帳戶餘額符合遞延係因 費率管制者 於訂定可向客戶收取費率時將（或預期將）其納入於費率中。 |

附錄 B

應用指引

本附錄係本準則整體之一部分。

費率管制活動

- B1 費率管制過去適用於特定企業之所有活動。惟隨著收購、多角化及解除管制，費率管制目前可能僅適用於企業之部分活動，導致企業兼有管制活動與非管制活動。本準則僅適用於透過費率管制者之措施而受法規或規章限制之費率管制活動，不論企業之類型或其所屬之產業。
- B2 企業不得將本準則適用於自律活動（即不受費率管制者所監理及/或核准之定價架構所規範之活動）。此並未排除企業可適用本準則，當：
- (a) 企業本身之治理單位或關係人在特定定價架構中，就客戶權益並確保企業之整體財務可行性而訂定費率；且
 - (b) 該架構係由經法規或規章授權之單位所監理及/或核准時。

現行會計政策之沿用

- B3 就本準則之目的而言，管制遞延帳戶餘額之定義為，依其他準則之規定不認列為資產或負債而係作為費損（或收益），但符合遞延之帳戶餘額。該帳戶餘額符合遞延係因費率管制者於訂定可向客戶收取費率時將（或預期將）其納入於費率中。某些費損（收益）項目可能不納入於管制費率中，例如，因預期該金額不被費率管制者所接受或不在費率管制之範圍內。因此，此一項目於發生時認列為收益或費損，除非另一準則允許或規定將其納入於資產或負債之帳面金額中。
- B4 在某些情況下，其他準則明確禁止於財務狀況表中認列管制遞延帳戶餘額，該等餘額依先前之一般公認會計原則之會計政策可能單獨認列或納入於其他單行項目（例如，不動產、廠房及設備）中。惟依本準則第 11 段之規定，選擇適用本準則之企業，其首份國際財務報導準則財務報表豁免適用國際會計準則第 8 號第 11 段之規定，俾對於管制遞延帳戶餘額之認列、衡量、減損及除列，繼續適用先前之一般公認會計原則之會計政策。此等會計政策可能包括下列實務，例如：
- (a) 當企業因費率管制者實際或預期之措施而有權增加未來期間之費率，以回收認可之成本（即管制費率意圖回收之成本）時，認列管制遞延帳戶借方餘額；

- (b) 將預期透過未來費率而回收或迴轉之不動產、廠房及設備與無形資產項目之處分或報廢損益金額，認列為管制遞延帳戶借方餘額或貸方餘額；
- (c) 當企業因費率管制者實際或預期之措施而須減少未來期間之費率，以迴轉認可成本之過度回收（即超過費率管制者明定可回收之金額）時，認列管制遞延帳戶貸方餘額；及
- (d) 以未折現基礎或折現基礎（採用費率管制者明定之利率或折現率）衡量管制遞延帳戶餘額。

B5 費率管制者於費率訂定決策中可能認可，因而企業可能認列於管制遞延帳戶餘額中之成本類型，例舉如下：

- (i) 數量差異或購買價格差異；
- (ii) 被核准之「綠色能源」計畫之成本（超過依國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」予以資本化為不動產、廠房及設備成本之一部分之金額）；
- (iii) 非直接歸屬之間接成本，該間接成本為費率管制目的而作為資本支出（但依國際會計準則第 16 號之規定，不得將其納入於不動產、廠房及設備項目之成本中）；
- (iv) 計畫取消成本；
- (v) 風災損害成本；及
- (vi) 認定報酬（包括所認可之建設期間資金之報酬金額，該金額提供業主權益資本及借款之報酬予企業）。

B6 管制遞延帳戶餘額通常代表管制目的下收益或費損項目之認列與該等項目於財務報導目的下認列之時間性差異。當一企業因首次採用國際財務報導準則或因初次適用新（或修訂後）準則而變動會計政策時，可能因產生新（或修訂後）時間性差異而造成新（或修訂後）管制遞延帳戶餘額。第 13 段之禁止規定係防止企業變動會計政策以開始認列管制遞延帳戶餘額，但並未禁止認列因國際財務報導準則規定之其他會計政策變動而造成之新（或修訂後）管制遞延帳戶餘額。此係因認列此種時間性差異之管制遞延帳戶餘額與依第 11 段之規定而適用之現行認列政策一致，並不代表引進新會計政策。同樣地，對存在於國際財務報導準則轉換日但該日前不存在之時間性差異，若該等時間性差異所產生之管制遞延帳戶餘額符合企業依第 11 段之規定所訂定之會計政策，第 13 段並未禁止認列該等管制遞延帳戶餘額（例如，風災損害成本）。

其他準則之可應用性

B7 屬本準則範圍內且選擇適用本準則之企業，對於管制遞延帳戶餘額之認列、衡量、減損及除列，應繼續適用先前之一般公認會計原則之會計政策。惟第 16 至 17 段說明，在某些情況下，管制遞延帳戶餘額可能亦需要適用其他準則，以使該等餘額適當地反映於財務報表中。下列段落概述其他準則與本準則規定間之交互影響。具體而言，下列段落闡明對其他準則之特定例外與豁免規定，以及預期適用之額外表達與揭露規定。

適用國際會計準則第 10 號「報導期間後事項」

B8 企業於認列及衡量管制遞延帳戶餘額時，可能需要使用估計及假設。對於報導期間結束日至通過發布財務報表日間所發生之事項，企業應適用國際會計準則第 10 號之規定，辨認是否應調整該等估計及假設以反映該等事項。

適用國際會計準則第 12 號「所得稅」

B9 國際會計準則第 12 號規定，除少數例外，企業對所有暫時性差異應認列遞延所得稅負債或（在符合某些條件時）遞延所得稅資產。費率管制企業之所有活動（包括費率管制活動）應適用國際會計準則第 12 號之規定，以辨認所認列之所得稅金額。

B10 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暫時性差異。

B11 雖有國際會計準則第 12 號之表達與揭露規定，當企業因認列管制遞延帳戶餘額而認列遞延所得稅資產或遞延所得稅負債時，企業不得將該遞延所得稅金額納入於遞延所得稅資產（負債）餘額之總額中；而應按下列方式之一，列報因認列管制遞延帳戶餘額而產生之遞延所得稅資產（負債）：

- (a) 計入列報管制遞延帳戶借方餘額及貸方餘額之單行項目；或
- (b) 作為個別單行項目，與相關管制遞延帳戶借方餘額及貸方餘額並列。

B12 同樣地，當企業因認列管制遞延帳戶餘額而認列遞延所得稅資產（負債）變動時，企業不得將該遞延所得稅金額之變動納入於依國際會計準則第 12 號列報在損益及其他綜合損益表之所得稅費用（利益）單行項目中；而應按下列方式之一，列報因認列管制遞延帳戶餘額而產生之遞延所得稅資產（負債）變動：

- (a) 計入損益及其他綜合損益表中列報管制遞延帳戶餘額變動之單行項目；或
- (b) 作為個別單行項目，與損益及其他綜合損益表中列報管制遞延帳戶餘額變動

之相關單行項目並列。

適用國際會計準則第 33 號「每股盈餘」

- B13 國際會計準則第 33 號第 66 段規定某些企業於損益及其他綜合損益表中表達歸屬於母公司普通股權益持有人之繼續營業單位損益及損益兩者之基本與稀釋每股盈餘。此外，國際會計準則第 33 號第 68 段規定，報導停業單位之企業，應於損益及其他綜合損益表或附註中揭露停業單位之基本與稀釋每股金額。
- B14 對於依國際會計準則第 33 號表達之每一每股盈餘金額，適用本準則之企業應另列報以相同方式計算之基本與稀釋每股盈餘金額，但該等每股盈餘金額應排除管制遞延帳戶餘額淨變動。與國際會計準則第 33 號第 73 段之規定一致，企業應於所有表達期間以同等顯著程度表達本準則第 26 段所規定之每股盈餘與國際會計準則第 33 號所規定之每股盈餘。

適用國際會計準則第 36 號「資產減損」

- B15 第 11 至 12 段規定，企業對於已認列管制遞延帳戶餘額所有減損之辨認、認列、衡量及迴轉，應繼續適用先前之一般公認會計原則之會計政策。因此，國際會計準則第 36 號不適用於已認列之個別管制遞延帳戶餘額。
- B16 惟國際會計準則第 36 號可能要求企業對包括管制遞延帳戶餘額之現金產生單位進行減損測試。此項測試可能因現金產生單位包含商譽，或因相關現金產生單位已被辨認出國際會計準則第 36 號所述之一項或多項減損跡象，而係屬必要。國際會計準則第 36 號第 74 至 79 段包含此種情況下之現金產生單位之可回收金額及帳面金額之辨認規定。為減損測試目的，企業應適用該等規定，以決定現金產生單位帳面金額中是否包含任何已認列管制遞延帳戶餘額。因該測試所認列之所有減損損失則應適用國際會計準則第 36 號之其餘規定。

適用國際財務報導準則第 3 號「企業合併」

- B17 國際財務報導準則第 3 號之核心原則，係企業合併之收購者應按收購日之公允價值認列取得之資產及承擔之負債。國際財務報導準則第 3 號對其認列與衡量原則提供有限度之例外規定。本準則第 B18 段提供額外例外規定。
- B18 第 11 至 12 段規定，企業對於管制遞延帳戶餘額之認列、衡量、減損及除列，應繼續適用先前之一般公認會計原則之會計政策。因此，若企業收購一業務，對被收購者之管制遞延帳戶餘額之認列與衡量，應在收購日於合併財務報表中適用依第 11 至 12 段之規定所訂定之會計政策。被收購者之管制遞延帳戶餘額應依收購者之政策而認列於收購者之合併財務報表中，不論被收購者是否將該等餘額認列於其本身之財務報表中。

適用國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」

- B19 第 11 至 12 段規定，企業對於管制遞延帳戶餘額之認列、衡量、減損及除列，應繼續適用先前之會計政策。因此，國際財務報導準則第 5 號之衡量規定不適用於已認列之管制遞延帳戶餘額。
- B20 國際財務報導準則第 5 號第 33 段規定，於損益及其他綜合損益表中以單一金額表達停業單位。雖有該段之規定，當選擇適用本準則之企業表達停業單位時，不得將停業單位因費率管制活動所產生之管制遞延帳戶餘額變動納入於國際財務報導準則第 5 號第 33 段所規定之停業單位之單行項目中；而應按下列方式之一，列報停業單位費率管制活動所產生之管制遞延帳戶餘額變動：
- (a) 計入列報管制遞延帳戶餘額損益相關變動之單行項目；或
 - (b) 作為個別單行項目，與列報管制遞延帳戶餘額損益相關變動之相關單行項目並列。
- B21 同樣地，雖有國際財務報導準則第 5 號第 38 段之規定，當企業表達處分群組時，不得將屬處分群組之管制遞延帳戶借方餘額及貸方餘額之總額納入於國際財務報導準則第 5 號第 38 段所規定之單行項目中；而應按下列方式之一，列報屬處分群組之管制遞延帳戶借方餘額與貸方餘額之總額：
- (a) 計入列報管制遞延帳戶借方餘額及貸方餘額之單行項目；或
 - (b) 作為個別單行項目，與其他管制遞延帳戶借方餘額及貸方餘額並列。
- B22 若企業選擇將與處分群組或停業單位相關之管制遞延帳戶餘額及其變動納入於相關管制遞延帳戶單行項目中，可能必須加以個別揭露，作為本準則第 33 段所述管制遞延帳戶單行項目分析之一部分。

適用國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」與國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」

- B23 國際財務報導準則第 10 號第 19 段規定「母公司應對類似情況下之相似交易及事項採用統一會計政策編製合併財務報表」。本準則第 8 段規定，屬本準則範圍內且選擇適用本準則之企業，其所有費率管制活動所產生之所有管制遞延帳戶餘額，應適用本準則所有規定。因此，若母公司依本準則之規定將管制遞延帳戶餘額認列於合併財務報表中，則所有子公司所產生之管制遞延帳戶餘額應適用相同之會計政策，不論子公司是否將該等餘額認列於其本身之財務報表中。
- B24 同樣地，國際會計準則第 28 號第 35 至 36 段規定，於適用權益法，「企業財務報表之編製，應對類似情況下之相似交易及事項採用統一會計政策」。因此，關聯企業或合資對管制遞延帳戶餘額之認列、衡量、減損及除列之會計政策應予調整，

以與適用權益法之投資企業之會計政策相符合。

適用國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」

- B25 國際財務報導準則第 12 號第 12 段(e)規定，企業就具有對報導企業具重大性之非控制權益之每一子公司，應揭露於報導期間分配予子公司非控制權益之損益。依本準則認列管制遞延帳戶餘額之企業應揭露包含於國際財務報導準則第 12 號第 12 段(e)規定須揭露之金額中之管制遞延帳戶餘額淨變動。
- B26 國際財務報導準則第 12 號第 12 段(g)規定，企業就具有對報導企業具重大性之非控制權益之每一子公司，應揭露有關子公司之彙總性財務資訊（如國際財務報導準則第 12 號第 B10 段所明定）。同樣地，國際財務報導準則第 12 號第 21 段(b)(ii)規定，企業就對報導企業具重大性之每一合資及關聯企業，應揭露彙總性財務資訊（如國際財務報導準則第 12 號第 B12 至 B13 段所明定）。國際財務報導準則第 12 號第 B16 段明定，對所有其他個別不重大之合資及關聯企業，企業依國際財務報導準則第 12 號第 21 段(c)之規定應揭露之彙總財務資訊。
- B27 除國際財務報導準則第 12 號第 12、21、B10、B12 至 B13 及 B16 段所明定之資訊外，依本準則認列管制遞延帳戶餘額之企業，對於依國際財務報導準則第 12 號所須揭露之每一個體，亦應揭露管制遞延帳戶借方餘額之總額、管制遞延帳戶貸方餘額之總額及該等餘額之淨變動（拆分為認列於損益之金額與認列於其他綜合損益之金額）。
- B28 國際財務報導準則第 12 號第 19 段明定，當喪失對子公司控制而認列依國際財務報導準則第 10 號第 25 段所計算之利益或損失時，企業應揭露之資訊。除國際財務報導準則第 12 號第 19 段所規定之資訊外，選擇適用本準則之企業應揭露於喪失控制日歸屬於除列前子公司之管制遞延帳戶餘額之利益或損失部分。

附錄 C

生效日及過渡規定

本附錄係本準則整體之一部分。

生效日及過渡規定

生效日

- C1 若企業首份國際財務報導準則財務報表期間開始日為 2016 年 1 月 1 日以後者，應適用本準則，並得提前適用。企業首份國際財務報導準則財務報表若提前適用本準則，應揭露該事實。

附錄 D

國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」之配套

修正

本附錄列示配合理事會發布國際財務報導準則第 14 號而對國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」之修正。企業應於 2016 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該等修正內容。若企業提前適用國際財務報導準則第 14 號，本修正內容亦應提前適用。

國際財務報導準則第 14 號於 2014 年發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入本版之相關國際財務報導準則。

國際財務報導準則第 14 號

管制遞延帳戶

(2015 年版)

B 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

臺灣財務報導準則委員會 翻譯

國際財務報導準則第 14 號

管制遞延帳戶

國際會計準則理事會（IASB）所發布之隨附文件

國際財務報導準則第 14 號之內容（不含隨附文件）已包含於本版之 A 部分。本準則之生效日為 2016 年 1 月 1 日。本部分包括下列隨附文件：

理事會對 2014 年 1 月發布之國際財務報導準則第 14 號之核准

結論基礎

反對意見

釋例

理事會對 2014 年 1 月發布之國際財務報導準則第 14 號之核准

國際財務報導準則第 14 號「管制遞延帳戶」由國際會計準則理事會 (IASB) 16 位理事中之 13 位理事贊成發布。Edelmann、Gomes 及 Zhang 先生投票反對此發布，其反對意見列示於結論基礎之後。

Hans Hoogervorst

主席

Ian Mackintosh

副主席

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Martin Edelmann

Jan Engström

Patrick Finnegan

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Gary Kabureck

Prabhakar Kalavacherla

Patricia McConnell

Takatsugu Ochi

Darrel Scott

Chungwoo Suh

Mary Tokar

Wei-Guo Zhang



目錄

| | 段 次 |
|------------------------------------|------|
| 國際財務報導準則第 14 號「管制遞延帳戶」之結論基礎 | |
| 簡介 | BC1 |
| 發布本準則之理由 | BC11 |
| 範圍 | BC22 |
| 認列、衡量、減損及除列 | BC28 |
| 國際會計準則第 8 號第 11 段之暫時豁免 | BC28 |
| 會計政策變動 | BC33 |
| 與其他準則間之交互影響 | BC37 |
| 可回收性 | BC39 |
| 表達 | BC40 |
| 自建資產或內部產生資產之成本 | BC40 |
| 單獨列報於主要財務報表 | BC44 |
| 揭露 | BC48 |
| 質性揭露之位置 | BC52 |
| 生效日及過渡規定 | BC53 |
| 與草案「管制遞延帳戶」不同之主要變動彙總 | BC55 |
| 影響分析 | BC63 |
| 可比性 | BC68 |
| 對於評估企業未來現金流量之有用性 | BC72 |
| 更佳之經濟決策 | BC73 |
| 對編製者遵循成本之影響 | BC76 |
| 使用者之分析成本如何受影響 | BC79 |
| 反對意見 | DO1 |

國際財務報導準則第 14 號「管制遞延帳戶」之結論 基礎

本結論基礎附於國際財務報導準則第 14 號，但非屬其一部分。

簡介

- BC1 本結論基礎彙整國際會計準則理事會 (IASB) 於達成國際財務報導準則第 14 號「管制遞延帳戶」結論過程中所作之考量。國際會計準則理事會 (IASB) 之個別理事對某些因素給予比其他因素較大之權重。
- BC2 對於費率管制企業是否能或應於其國際財務報導準則財務報表中，認列因管制單位或政府之價格或費率管制而產生之管制遞延或差異帳戶借方或貸方餘額，國際會計準則理事會 (IASB) 與國際財務報導準則解釋委員會 (解釋委員會) 收到要求指引之請求。某些國家會計準則制定機構允許或要求，於某些情況下將此等餘額認列為資產與負債 (視所實施之費率管制類型)。在此情況下，此等管制遞延帳戶餘額常稱為「管制資產」與「管制負債」。惟如本結論基礎之說明 (見第 BC11 至 BC12 及 BC21 段)，就本準則之目的而言，「管制遞延帳戶餘額」之用語已被選為此等項目之中性敘述詞。
- BC3 美國一般公認會計原則最晚從 1962 年起便已認列某些費率管制類型之經濟效果。於 1982 年，美國國家準則制定機構—財務會計準則理事會 (FASB) 發布美國財務會計準則公報第 71 號「某些管制類型之效果之會計處理」¹ (SFAS 71)。SFAS 71 將多項該等原則正式化。許多其他轄區因欠缺相關之明確國內指引，實務上均遵循 SFAS 71 之規定。於適用此指引之費率管制企業財務報表中，管制遞延帳戶餘額常會納入於諸如不動產、廠房及設備與無形資產等項目之帳面金額中，或於財務報表中認列為單獨項目。
- BC4 於 2005 年 6 月，解釋委員會收到與 SFAS 71 有關之請求。該請求詢問，在國際財務報導準則欠缺明確指引之情況下，企業於選擇會計政策時，依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」第 10 至 12 段之層級，是否可適用 SFAS 71 之規定。
- BC5 解釋委員會先前在其服務特許權計畫中，已討論認列管制遞延帳戶借方餘額之可能性。基於當時考量之結果，解釋委員會之結論為「適用國際財務報導準則之企

¹ 美國財務會計準則公報第 71 號之指引 (連同後續修正及相關指引) 現已編入美國財務會計準則理事會會計準則編典 (FASB Accounting Standards Codification[®]) 之主題 980「管制單位」中。

業僅於依國際會計準則理事會 (IASB) 之「財務報表編製及表達之架構」²...及攸關會計準則 (諸如國際會計準則第 11 號「建造合約」、國際會計準則第 18 號「收入」、國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」及國際會計準則第 38 號「無形資產」) 之規定符合認列條件時, 始應認列該資產。』換言之, 解釋委員會認為, 企業僅於「管制資產」符合現行國際財務報導準則中資產認列條件之範圍內, 始應認列該資產。

- BC6 解釋委員會之結論為, SFAS 71 之認列條件並非完全與國際財務報導準則之認列條件一致。適用 SFAS 71 之指引將導致管制遞延帳戶餘額之認列於某些情況下不符合攸關準則之認列條件。因此, SFAS 71 之規定並未表徵國際財務報導準則之規定。解釋委員會決定不將管制資產之計畫納入議程中。
- BC7 於 2008 年 1 月, 解釋委員會再次收到請求, 要求考量費率管制企業是否能或應認列因管制單位或政府之費率管制而產生之管制負債 (或管制資產)。解釋委員會基於數項理由而再次決定不將該議題納入議程中。重要的是, 解釋委員會之結論為, 對適用國際財務報導準則之企業而言, 該分歧在實務上似乎非屬重大。幾乎所有企業之現行實務係在採用國際財務報導準則時銷除管制遞延帳戶餘額, 而於國際財務報導準則財務報表中未認列此等餘額。惟解釋委員會亦注意到費率管制普遍且重大地影響許多企業之經濟環境。
- BC8 國際會計準則理事會 (IASB) 注意到不斷有對此議題之指引之請求, 其亦考量所收到對解釋委員會初步議程決議之意見。該等意見指出, 雖然國際財務報導準則實務上不存在分歧, 然有數個轄區 (其當地會計原則允許或規定認列管制遞延帳戶餘額) 近期將採用國際財務報導準則。此將對國際會計準則理事會 (IASB) 就管制遞延帳戶餘額認列為資產或負債作出明確指引增加壓力。
- BC9 因此, 於 2008 年 12 月, 國際會計準則理事會 (IASB) 將費率管制活動之計畫納入議程中, 且後續於 2009 年 7 月發布草案「費率管制活動」(「2009 年草案」)。2009 年草案之回應提出複雜且基本之觀念層級議題。於 2010 年 9 月, 國際會計準則理事會 (IASB) 決定, 該等複雜技術議題無法迅速解決, 並在尚未考量是否將費率管制活動納入未來議程前先暫緩該計畫。2011 年之議程諮詢請求利害關係人對國際會計準則理事會 (IASB) 應優先處理何項計畫提供意見³。自意見函及其他公聽活動所收到對此諮詢之回應, 說服國際會計準則理事會 (IASB) 優先處理與費率管制活動相關之未解決議題。
- BC10 經由議程制定程序, 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2012 年 9 月決定將費率管

² 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2010 年 9 月以「財務報導之觀念架構」取代「財務報表編製及表達之架構」。資產與負債之定義及將其認列於財務狀況表中之條件並未改變。

³ 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2011 年 7 月發布一正式徵求意見函, 對其議程制定程序之廣泛層面提供一正式公開意見之管道。

制活動之全面計畫納入議程中，以探討此等複雜議題。此外，目前正在檢討及更新「財務報導之觀念架構」（「觀念架構」）。費率管制活動計畫之結果將受「觀念架構」計畫之結果所影響。國際會計準則理事會（IASB）之最初目的係對每一計畫各自發展討論稿，就長期而言，希望其能提供制定指引之基礎⁴。國際會計準則理事會（IASB）於 2012 年 12 月亦決定對管制遞延帳戶之會計處理制定一過渡準則，該過渡準則於全面計畫完成前均適用之。本準則係該決議之結果。

發布本準則之理由

- BC11 許多費率管制企業認為，將管制遞延帳戶餘額認列為資產與負債會提供更攸關之資訊，且比目前依國際財務報導準則之現行實務更能忠實表述費率管制活動。渠等建議，費率管制產生能支持認列管制遞延帳戶餘額之特殊情況，即使該等餘額包含其他準則規定於發生當期認列為費損之遞延成本。因 2009 年草案提議，受費率管制之特定類型之活動（2009 年草案稱為「服務成本費率管制」）所產生之管制遞延帳戶餘額應予以認列，該草案提高對國際會計準則理事會（IASB）已認同將該餘額認列為資產與負債之論點之預期。
- BC12 因此，部分回應者指出，對於修正國際財務報導準則以允許或規定將管制遞延帳戶餘額認列為資產或負債，雖然尚未有定論，但對於銷除此等餘額並改變現行會計政策之作法亦未有定論。依某些國家一般公認會計原則之規定，允許或規定認列費率管制項目之政策被廣泛地適用，且為該等轄區中許多財務報表使用者所熟悉。
- BC13 國際會計準則理事會（IASB）了解到，於費率管制活動之全面計畫作出結論前停止認列管制遞延帳戶餘額，對管制遞延帳戶餘額占淨資產重大比例之企業而言，可能是其採用國際財務報導準則之重大障礙。此導致至少一個採用國際財務報導準則之轄區，「排除」一特定產業採用國際財務報導準則，而使費率管制企業得以繼續使用當地一般公認會計原則（某些情況下為美國一般公認會計原則），故無法全面採用國際財務報導準則。此外，亦有「置換」之例，對費率管制活動引進特定指引，該指引凌駕國際會計準則理事會（IASB）所發布之國際財務報導準則規定。惟此指引與國際財務報導準則之規定有所衝突時，其交互影響會產生實務應用之分歧。
- BC14 部分回應者於公聽活動告知國際會計準則理事會（IASB），於許多轄區中，針對管制遞延帳戶餘額所制定之會計政策係以美國一般公認會計原則或提供類似指引之當地一般公認會計原則為基礎。此被認為係對管制遞延帳戶餘額提供跨轄區之合理可比性。惟對此等轄區財務報表之使用者而言，配合現行實務對此等餘額之

⁴ 國際會計準則理事會（IASB）於 2013 年 7 月發布討論稿「財務報導觀念架構之檢討」。徵詢意見之截止日為 2014 年 1 月 14 日。

不同作法已降低可比性，因財務報表中之其他項目之處理目前係使用不同之會計架構（視所採用之作法，例如，國際財務報導準則、美國一般公認會計原則或當地一般公認會計原則）。於某些情況下，發展此等「置換」或「排除」之選項係對 2009 年所發布草案之直接回應。

BC15 國際會計準則理事會（IASB）認知到與此議題有關之困難實務問題。國際會計準則理事會（IASB）因而決定發布本準則，允許目前依先前之一般公認會計原則認列管制遞延帳戶餘額之企業，於轉換至國際財務報導準則時延續原作法。依第 5 段之規定，企業僅於符合下列所有情況時始得適用本準則，若該企業：

- (a) 係由經授權之單位（費率管制者）所監理及/或核准；
- (b) 依先前之一般公認會計原則，已於其財務報表中認列管制遞延帳戶餘額；
且
- (c) 於其首份國際財務報導準則財務報表中選擇適用本準則之規定。

BC16 因此，企業首份國際財務報導準則財務報表之前一期依先前之一般公認會計原則未認列管制遞延帳戶餘額者，不得適用本準則以開始認列此等餘額。因此，有下列例舉情況之企業不得適用本準則：

- (a) 企業於轉換至國際財務報導準則前之期間不具任何攸關費率管制活動，但於採用國際財務報導準則日後取得或開始費率管制活動；或
- (b) 企業係新成立之企業，且其首份國際財務報導準則財務報表採用國際財務報導準則。

BC17 國際會計準則理事會（IASB）認為，在目前依先前之一般公認會計原則認列管制遞延帳戶餘額之轄區，與該等已編製國際財務報導準則財務報表但未認列此等餘額之轄區中，此限制平衡編製者與使用者之需求。

BC18 發布一準則以允許國際財務報導準則之首次採用者對於管制遞延帳戶餘額之認列、衡量、減損及除列，繼續適用現行會計政策，有助於避免該等企業在費率管制活動之全面計畫完成前，對管制遞延帳戶餘額之會計政策作出重大變動。國際會計準則理事會（IASB）於全面計畫中考量此等議題前，對轉換至國際財務報導準則之企業，相關表達與揭露規定應有助於減少可供趨勢分析之資訊之中斷。此將能使費率管制企業克服第 BC13 段所指之障礙，因而轉換至國際財務報導準則。

BC19 雖然整體而言，可比性可藉由更多企業適用國際財務報導準則而改善，但國際會計準則理事會（IASB）認知到，僅允許少部分企業認列管制遞延帳戶餘額，將於管制遞延帳戶餘額會計處理之國際財務報導準則之實務中引進某些不一致與分歧（目前並不存在）。為改善國際財務報導準則編製者（受費率管制但未認列管制

遞延帳戶餘額者）與依本準則得認列該餘額之企業間之可比性，國際會計準則理事會（IASB）決定應分離此等餘額之表達。國際會計準則理事會（IASB）認為，本準則之表達與揭露規定有助於最小化此不一致之影響，亦認為對財務報表使用者與編製者之效益超過成本。

BC20 國際會計準則理事會（IASB）認為本準則具下列效益而使引進此分歧具正當性：

- (a) 對管制遞延帳戶餘額占淨資產重大比例之企業，可能移除其採用國際財務報導準則之重大障礙；
- (b) 可減少企業採用當地發展之「置換」或「排除」之風險，該等「置換」或「排除」將產生更多會計處理之分歧，並使財務報表使用者更為混淆。適用國際財務報導準則之企業愈多，可確保該等企業之其他活動依國際財務報導準則規定報導，從而增加該等其他資產與負債之可比性；及
- (c) 對管制遞延帳戶餘額與該等餘額變動之表達方式，可能改善其透明度與一致性，從而強調認列此等項目之影響，並改善依本準則認列此等餘額之企業間之可比性。

BC21 雖然發布本準則，國際會計準則理事會（IASB）並不預設第 BC10 段所提及費率管制活動之全面計畫之結果。因此，管制遞延帳戶餘額於本準則中不稱為管制資產或管制負債，因為國際會計準則理事會（IASB）尚未決定此等餘額是否符合「觀念架構」中資產或負債之定義。此等餘額與依其他準則認列為資產及負債之金額間之分離，係為維持現行各準則適用之完整性而設計。

範圍

BC22 若企業具市場優勢地位並決定自律，以避免若被視為濫用優勢地位而可能發生之政府干預，本準則不允許該等企業認列管制遞延帳戶餘額，而係規定須有正式之費率管制者參與，以確保現行費率管制機制係由法規或規章所支持，且該管制機制約束企業。

BC23 惟國際會計準則理事會（IASB）並未意圖排除受本身之治理單位管制之企業，若：

- (a) 治理單位在特定架構中，就客戶權益並確保企業之財務可行性而訂定價格；且
- (b) 該架構係由經法規或規章授權之單位所監理及/或核准時。

BC24 此情況可能產生，例如，當企業執行原為政府經營之活動，且於政府授權之單位所監理之法規架構中，政府授予企業（可能由政府控制）管制之權力時。另一例係為取得優惠貸款、稅捐減免或其他誘因而可能受某種形式之管制所監理之合作

社，以維持政府認為係必需或接近必需之商品或勞務之供給。

- BC25 本準則未涉及向費率管制者報告之企業會計處理（管制會計）。費率管制者可能要求受管制企業以某一方式維持帳戶，俾使費率管制者能取得管制目的所需資訊。費率管制者之措施係基於多種考量，本準則對費率管制者之措施既不設限亦不認可。
- BC26 雖然費率管制者能透過費率之未來增減而影響成本回收或過度回收成本迴轉之時間點，但無法改變既有且依國際財務報導準則處理之資產與負債之特性。國際會計準則理事會（IASB）因而對其他準則已處理之資產或負債之會計處理不作出任何變動。不論企業是否受費率管制，該等項目應依該等準則處理。
- BC27 因此，國際會計準則理事會（IASB）決定本準則之範圍應有所限制。對費率管制者之管制會計規定與，在無本準則之情況下，依國際財務報導準則編製之財務報表所須之會計處理間之差異，明定企業應如何報導。

認列、衡量、減損及除列

國際會計準則第 8 號第 11 段之暫時豁免

- BC28 如第 BC7 段所述，國際財務報導準則之現行實務係費率管制企業於國際財務報導準則財務報表中未認列管制遞延帳戶。國際會計準則理事會（IASB）之部分理事擔心，將依本準則而認列管制遞延帳戶餘額之企業可能具遵循國際財務報導準則之形式，卻與國際會計準則理事會（IASB）所訂之目的（即提供財務報表使用者透明、可比且高品質之財務資訊）不一致。國際會計準則理事會（IASB）並非看輕對國際會計準則第 8 號之部分豁免，惟為降低某些轄區採用國際財務報導準則之重大障礙而引進此過渡性之方法，以待費率管制活動之全面計畫之完成。此步驟亦意圖於此等轄區之企業轉換至國際財務報導準則時，最小化對使用者所造成之中斷（例如，缺乏可供趨勢分析之資訊之連續性）及對編製者所造成之中斷（例如，大規模系統變更）。
- BC29 國際會計準則理事會（IASB）已被告知，允許或要求依當地一般公認會計原則認列管制遞延帳戶餘額之大多數國家準則制定機構，係使用美國一般公認會計原則（美國財務會計準則理事會會計準則編典（FASB Accounting Standards Codification[®]）之主題 980「管制單位」）之規定或以美國一般公認會計原則為基礎之當地規定而為之。因此，國際會計準則理事會（IASB）不預期於目前財務報表適用管制會計之轄區，對管制遞延帳戶餘額之會計處理具重大分歧。
- BC30 國際會計準則第 8 號第 12 段允許國際財務報導準則財務報表適用主題 980 或類似之當地一般公認會計原則之規定，但僅在該等國家一般公認會計原則不與國際會

計準則第 8 號第 11 段規定之來源（即其他準則及「觀念架構」）衝突之範圍內。如第 BC6 段所述，解釋委員會之結論為，SFAS 71（現編入主題 980 中）之認列條件並非完全與國際財務報導準則之認列條件一致。此係因其他準則明確禁止將某些管制遞延帳戶餘額認列為資產與負債。此一與國際會計準則第 8 號第 11 段規定來源之衝突，阻礙幾乎所有現行國際財務報導準則之編製者認列管制遞延帳戶餘額。因此，國際會計準則理事會（IASB）決定，對屬本準則範圍內之企業應給與適用國際會計準則第 8 號第 11 段之暫時豁免，以克服國際會計準則第 8 號第 12 段之會計指引來源之使用限制。

BC31 於制定國際財務報導準則第 4 號「保險合約」與國際財務報導準則第 6 號「礦產資源探勘及評估」時，國際會計準則理事會（IASB）曾考量是否應要求企業對於保險合約或礦產資源探勘及評估之各別會計處理遵循其國家之會計規定（即國家一般公認會計原則）以防止選擇非屬構成一綜合會計基礎之會計政策。與該等準則之結論一致，國際會計準則理事會（IASB）之結論為，定義國家一般公認會計原則將引發問題。由於某些企業並未採用其本國之國家一般公認會計原則，例如部分從事費率管制活動之非美國企業適用美國一般公認會計原則（主題 980），故可能產生進一步之定義問題。此外，強制推行其他機構制定之規範並不尋常亦超出國際會計準則理事會（IASB）之職權。

BC32 因此，國際會計準則理事會（IASB）決定若企業原本採用之會計政策符合國際會計準則第 8 號第 10 段及第 12 段之規定，則於第一次適用國際財務報導準則之規定時得繼續遵循。由於當地一般公認會計原則允許使用另一準則制定者之公報，或由於公認之產業實務，繼續遵循應有助於確保該等政策為當地轄區所公認。國際會計準則理事會（IASB）決定，基於相同理由，於本準則採用與國際財務報導準則第 4 號及第 6 號相同之作法。

會計政策變動

BC33 對非屬某一準則所規定之會計政策變動，除會計政策變動能產生可靠且更攸關之資訊外，國際會計準則第 8 號禁止該變動。國際會計準則第 8 號第 15 段說明此係因財務報表使用者需能比較企業不同期間之財務報表，以辨認其財務狀況、財務績效及現金流量之趨勢。國際會計準則理事會（IASB）作成與國際財務報導準則第 4 號及第 6 號之結論一致之決定：若依國際會計準則第 8 號規定之標準判斷，管制遞延帳戶餘額之會計政策變動可使財務報表更具攸關性而不降低可靠性，或更具可靠性而不降低攸關性時，得作此變動。

BC34 如先前所述，國際會計準則理事會（IASB）已開始全面計畫之研究階段，以探討國際財務報導準則財務報表可能如何反映費率管制之影響（見第 BC10 段）。於該計畫完成前，國際會計準則理事會（IASB）希望能最小化對國際財務報導準則財務報表之趨勢分析所用資訊之中斷，因而對會計政策變動之限制傾向嚴格。國

際財務報導準則之現行實務係幾乎所有費率管制企業於國際財務報導準則財務報表中未認列管制遞延帳戶餘額。因此，國際會計準則理事會（IASB）認為，變動會計政策以開始認列此等餘額，或藉由修改先前之一般公認會計原則之政策以認列較多此等餘額，此二變動均未能使財務報表更具可靠性，因變動後之政策於費率管制活動計畫完成後可能需再次變動。因而本準則之範圍及第 13 至 15 段對會計政策變動之限制，禁止目前未認列管制遞延帳戶餘額之企業開始認列此等餘額。

BC35 國際會計準則理事會（IASB）希望避免因適用本準則而強制要求不必要之會計政策變動。惟其並不禁止目前認列管制遞延帳戶餘額之企業於採用國際財務報導準則時停止認列該等餘額，因為如此作會與國際財務報導準則之現行實務一致。國際會計準則理事會（IASB）認為，此將使企業所表達之資訊與現行國際財務報導準則之編製者所表達之資訊較具可比性，財務報表因而較趨近國際會計準則第 8 號之標準。因此，國際會計準則理事會（IASB）決定，依本準則之規定繼續認列管制遞延帳戶餘額應為可選擇。得適用本準則但選擇不適用而停止認列管制遞延帳戶餘額之企業，無須適用本準則之任何揭露規定。惟對此等企業與不得適用本準則之其他企業，並未禁止其提供諸如第 30 至 36 段所列之補充揭露。

BC36 此外，本準則包含表達之某些特定會計規定，該等規定可能使企業須變動依先前之一般公認會計原則之會計政策所認列之管制遞延帳戶餘額之表達。國際會計準則理事會（IASB）認為此等變動（連同本準則列示之特定揭露規定）將改善可比性與可了解性，並對使用者提供攸關資訊。

與其他準則間之交互影響

BC37 有關本準則與其他準則間之交互影響之所有特定例外、豁免或額外規定，皆列於本準則中。國際會計準則理事會（IASB）認為，除國際財務報導準則第 1 號外，其他準則不應有僅與本準則有關之配套修正，因本準則係限於少部分企業適用。此外，本準則旨在僅作為適用於費率管制活動之全面計畫完成前之短期過渡解決方案。

BC38 如先前所述，可適用本準則之企業為適用本準則須於首份國際財務報導準則財務報表中選擇適用本準則。因此，首次採用者將於適用國際財務報導準則第 1 號之同時，初次適用本準則。國際財務報導準則第 1 號第 D8B 段提供一豁免規定，對用於（或先前用於）受費率管制之營運之不動產、廠房及設備或無形資產項目，允許首次採用者使用該項目先前之一般公認會計原則帳面金額作為轉換至國際財務報導準則日之認定成本。就該豁免規定之目的而言，第 D8B 段所定義之受費率管制之營運，其費率管制之內涵係為成本加成（或服務成本）類型。國際會計準則理事會（IASB）已決定對國際財務報導準則第 1 號第 D8B 段之規定作配套修正，使該段之費率管制定義與本準則之定義一致，以確保適用本準則之首次採用者亦得使用其他首次採用者可用之國際財務報導準則第 1 號豁免規定。

可回收性

- BC39 雖然費率管制者之核准可能對於管制遞延帳戶餘額將透過未來銷售而回收（或迴轉）不予保證，但確實對於預期經濟效益將流入或流出企業提供高度確信。於某些情況下，企業可能於費率管制者正式核准前之數月，甚至數年，即已發生成本。國際會計準則理事會（IASB）之結論為，於此情況下，判定該成本是否能視為可回收須經判斷。因此，國際會計準則理事會（IASB）決定不對此等情況制定認列或減損之特定規定，而係規定企業對於此等金額之認列與衡量，應繼續適用先前之一般公認會計原則之會計政策。

表達

自建資產或內部產生資產之成本

- BC40 國際會計準則理事會（IASB）注意到，在某些情況下，對不受費率管制之企業將不會納入於不動產、廠房及設備或其他資產之金額，費率管制者為費率訂定目的要求企業將該金額作為該等項目成本之一部分。例如，費率管制者可能為費率訂定目的，明定不動產、廠房及設備項目之帳面金額（費率基礎或管制價值）應如何計算，該計算可能與國際會計準則第 16 號規定之方法不同。
- BC41 國際會計準則理事會（IASB）認知到，對此等金額之會計處理至少有兩種方案：單獨列報或將其納入於不動產、廠房及設備或其他資產之表達金額中。方案一之支持者認為，依本準則所認列之管制遞延帳戶餘額並不具有與依其他準則所認列之資產及負債相同之特性。因此，此方案之支持者認為，所有符合認列為管制遞延帳戶餘額之金額應獨立於依其他準則所認列之資產及負債而列報，而非將其納入於不動產、廠房及設備或其他資產項目之帳面金額中。
- BC42 方案二之支持者認為，某些依本準則所認列之管制遞延帳戶餘額與企業之其他資產如此緊密關聯，致使單獨之會計處理無法提供使用者額外之資訊。此方案之支持者認為，當管制資產須與其他資產併用且兩者具有相似之耐用年限時，發生分離處理成本係屬無謂。渠等認為該等其他資產應按為費率管制目的所允許之金額衡量。依據此方案，企業將管制遞延帳戶餘額納入於依其他準則所認列資產之成本中作為單一資產。此作法與美國一般公認會計原則（主題 980）所適用之作法一致。
- BC43 國際會計準則理事會（IASB）將於費率管制活動之全面計畫中考量此議題。就本準則之目的而言，國際會計準則理事會（IASB）決定採用方案一。此決定並不改變首次採用者得採用國際財務報導準則第 1 號第 D8B 段所提供認定成本豁免之放寬規定（見第 BC38 段）。此與國際會計準則理事會（IASB）對其他準則已處理之資產及負債之會計處理不作出任何變動之決議（見第 BC26 段）一致。國際會

計準則理事會（IASB）之部分理事認為在透過全面計畫完成有關費率管制活動會計處理之更基本議題之考量前，此單獨列報係屬必要。

單獨列報於主要財務報表

- BC44 若無本準則所含之國際會計準則第 8 號第 11 段之暫時豁免（見第 BC30 段），管制遞延帳戶餘額中所包含之許多項目將不會資本化為資產（或負債），且為與第 BC43 段國際會計準則理事會（IASB）所討論之決議一致，因此本準則規定，所有管制遞延帳戶借方餘額之總額及所有管制遞延帳戶貸方餘額之總額於財務狀況表中須列報為個別單行項目。同樣地，期初與期末餘額間之淨變動應於損益及其他綜合損益表中單獨列報，並區分為其他綜合損益相關之金額及損益相關之金額。任何與損益或其他綜合損益無關之變動（例如取得或處分之金額），應揭露於第 33 段所規定期初與期末餘額間之調節中。
- BC45 此外，國際會計準則理事會（IASB）決議，單獨地列報管制影響對管制環境將提供更有助資訊，且與「觀念架構」第 QC20 至 QC25 段強化性品質特性之可比性一致。具體而言，其將能使使用者更直接比較可比費率管制企業之不動產、廠房及設備或無形資產（除與不受費率管制之企業之該等資產比較外），無論企業於財務報表中是否認列管制遞延帳戶餘額。此亦使所有其他交易或活動更一致適用國際財務報導準則，不論企業是否從事費率管制活動及企業所處之費率管制環境類型。
- BC46 國際會計準則理事會（IASB）決議，管制遞延帳戶餘額（尤其是國家一般公認會計原則實務通常允許納入於不動產、廠房及設備與其他資產帳面金額中之該等餘額）之單獨列報係一項重要改善，因有助於提高財務報導之透明度。國際會計準則理事會（IASB）指出，國際財務報導準則之首次採用者得適用國際財務報導準則第 1 號第 D8B 段認定成本之豁免規定，允許採用者使用依先前之一般公認會計原則於轉換至國際財務報導準則日之帳面金額。此豁免規定提供一項放寬規定予首次採用者，若無此放寬則須於轉換至國際財務報導準則日，自或許鉅額且年久之不動產、廠房及設備或無形資產項目之帳面金額中分離出管制組成部分，而該分離可能係實務上不可行。國際會計準則理事會（IASB）已對國際財務報導準則第 1 號豁免規定之範圍作配套修正以與本準則之範圍一致。因此，適用本準則之企業僅需自轉換至國際財務報導準則日起，以推延基礎自該等項目中分離出管制遞延帳戶金額。國際會計準則理事會（IASB）亦指出由於費率管制者對資訊之要求，持續單獨列報所須之資訊在任何情況下通常係可取得。

流動/非流動之分攤及互抵

- BC47 管制遞延帳戶餘額係源自費率管制者要求或允許遞延至未來期間之特定個別成本（收益）。本期對商品或勞務所收取之費率可能係因意圖回收包括過去成本、現時成本以及預期未來成本（於某些情況下）之組合。雖然費率管制者可能明定意

圖回收管制遞延帳戶餘額之期間，但可能仍需判斷以辨認某一期間收取收入所回收之成本。此意謂，為辨認應分類為流動之金額，或為互抵目的而判定將於同一期間回收或迴轉之金額，每一管制遞延帳戶借方或貸方餘額回收或迴轉時點之詳細表列係屬必要。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 決定，管制遞延帳戶餘額於財務狀況表中不得列報為流動或非流動，且貸方與借方餘額不得互抵。本準則規定須揭露與管制遞延帳戶餘額預期回收或迴轉期間有關之資訊，且若攸關資訊係可取得，企業得於所揭露之資訊中辨認流動及非流動之金額。

揭露

- BC48 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2012 年 12 月對編製者、使用者及其他對揭露規定有興趣或受影響之人士進行有關揭露之調查。於 2013 年 1 月份之「財務報導之揭露」公開論壇中討論調查結果。此調查及論壇旨在協助國際會計準則理事會 (IASB) 對認知之「揭露問題」(即辨認對編製者造成負擔但未提供使用者足夠攸關資訊之揭露規定) 獲得更清楚之全貌。依大部分參與此等活動之財務報表編製者之觀點，主要問題為揭露規定過於廣泛，且排除不重大資訊之作為不足，此即所稱之「揭露超載」。同樣地，許多財務報表使用者認為編製者可多加努力以改善財務報表中攸關資訊之溝通，而不是讓使用者在大量資料中作篩選。
- BC49 據此，本準則訂定揭露之一般目的以及可能有助於達成該目的之詳細項目清單。國際會計準則理事會 (IASB) 先前已決議通常無須闡明特定揭露係僅對重大項目，因為所有準則均受國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」及國際會計準則第 8 號中之重大性觀念所規範。國際會計準則理事會 (IASB) 已決定，與其先前之決議一致，不於本準則中特別提及重大性。惟本準則包含其他明確之指引，以闡明編製者應運用判斷以決定達成該目的之必要之詳細項目與應提供之詳細程度。
- BC50 國際會計準則理事會 (IASB) 認為，了解企業不同類型之費率管制活動對於了解企業整體係屬重要。此外，了解管制遞延帳戶之每一類別亦為重要，因其能提供有關費率管制性質及相關現金流量可能時點之資訊。因此，本準則規定就企業費率管制活動之每一類型及管制遞延帳戶餘額之每一類別揭露質性及量化之資訊，因為此將能提供更有助於評估不同費率管制環境影響之資訊。
- BC51 國際會計準則理事會 (IASB) 認為，已依美國一般公認會計原則或其他轄區之類似規定或實務認列管制遞延帳戶餘額之多數企業，目前已提供大部分本準則第 33 段所規定揭露之資訊。惟國際會計準則理事會 (IASB) 觀察到，此資訊通常揭露於財務報表之不同位置，而令使用者難以理解費率管制對財務報表所認列金額之整體影響。因此，本準則規定為符合揭露規定，企業須提供包含彙總資訊之表格以列示財務狀況表中各種管制項目帳面金額變動之調節。此表格係屬必須，除非另一格式更為適當。國際會計準則理事會 (IASB) 指出，此種以結構化方式表達

資訊之表格，有助於財務報表使用者了解費率管制如何影響企業所報導之財務狀況及綜合損益。

質性揭露之位置

- BC52 國際會計準則理事會（IASB）觀察到，許多企業通常在隨附於財務報表之管理階層說明中，就費率管制對其活動之影響之性質及範圍提供質性敘述。國際會計準則理事會（IASB）認知到，費率管制之性質及範圍對於費率管制企業收入及現金流量之金額及時點具有重大影響。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議，此等揭露應為財務報表之一部分，且應列入財務報表或藉由財務報表交互索引至其他文件而納入，且該其他文件在與財務報表相同條件及同一時間之情況下提供予財務報表使用者。此作法意圖減少資訊之重複且與國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」所規定某些類型之風險揭露一致。

生效日及過渡規定

- BC53 本準則將僅供國際財務報導準則之首次採用者於轉換至國際財務報導準則日追溯適用。國際會計準則理事會（IASB）通常意圖在全新準則或對準則之重大修正之發布日與強制實施日間，允許至少一年之緩衝期。因此，國際會計準則理事會（IASB）訂定 2016 年 1 月 1 日為本準則之生效日。為使第 BC20 段所述之效益儘早可得，本準則得提前適用。
- BC54 國際會計準則理事會（IASB）決議，無須對完全追溯適用本準則作特別之放寬，因現行之認列、衡量、減損及除列政策於本準則適用時仍將繼續適用。國際財務報導準則之首次採用者得採用於國際財務報導準則第 1 號中可得之對於不動產、廠房及設備與無形資產之認定成本豁免規定，允許首次採用者使用依先前之一般公認會計原則於轉換至國際財務報導準則日之帳面金額。因此，渠等僅需自轉換至國際財務報導準則日起，改變此等項目之表達政策，以推延基礎分離出管制遞延帳戶金額。

與草案「管制遞延帳戶」不同之主要變動彙總

- BC55 所提議之費率管制者定義曾包含「或合約」之用語以確立費率管制者之職權。2013 年 4 月所發布草案「管制遞延帳戶」（「2013 年草案」）之部分回應者擔心，此用語導致定義過於廣泛。該等回應者假設納入企業本身治理單位之意圖係為（適當地）捕捉下列情況：一企業執行原為政府經營之獨占活動，且政府因而授予其管制之權力。惟回應者擔心，此範圍可能被類推適用於其他具有獨占特性之商業個體。此疑慮乃就不具外部管制者而係企業自律（例如透過公司章程或其他合約協議獲投資者正式同意）之情況而產生。企業可能以此避免若被視為濫用強勢市

場地位而可能之政府干預。

BC56 因此，國際會計準則理事會 (IASB) 決定改善費率管制者之定義，排除自律而要求費率管制者有法規或其他正式規章之依據。

BC57 此外，進一步改善費率管制及費率管制者之定義，以闡明在費率管制者所訂定或核准之價格區間內，所稱「管制」允許所收取之價格具有某些彈性。

BC58 2013 年草案第 7 段(b)之範圍條件已被刪除，該條件提議由管制所訂定之價格 (費率) 應設計以回收企業提供管制商品或勞務之認可成本。部分回應者表示，此條件與國際會計準則理事會 (IASB) 降低採用國際財務報導準則之障礙之基本目的不一致，國際會計準則理事會 (IASB) 被該等論點說服。此外，保留此條件可能被認為是預先判斷全面計畫之結果。

BC59 與 2013 年草案之提議不同之其他主要變動如下：

(a) 新增應用指引：

(i) 闡明某些集團會計議題。國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」第 19 段規定「母公司應對類似情況下之相似交易及事項採用統一會計政策編製合併財務報表」。因此，若母公司依本準則之規定認列管制遞延帳戶，則對所有子公司費率管制活動所產生之管制遞延帳戶餘額之認列、衡量、減損及除列，應適用相同之會計政策，即使其中某些子公司於其本身之財務報表中不認列此等餘額。類似規定適用於對投資關聯企業及合資採用權益法之投資者。

(ii) 引進對國際財務報導準則第 3 號「企業合併」之有限度例外規定，規定對於企業合併中取得或承擔之管制遞延帳戶餘額之認列與衡量，應繼續適用收購者先前之一般公認會計原則之會計政策。國際會計準則理事會 (IASB) 指出，若收購者依本準則並未認列管制遞延帳戶餘額，但後續收購一家認列此等餘額之子公司，該收購者不得適用本準則。因此，收購者於合併財務報表中不得認列被收購者之管制遞延帳戶餘額。

(iii) 闡明對因國際財務報導準則規定之其他項目之會計政策變動而造成之時間性差異所產生之新管制遞延帳戶餘額，並未禁止企業認列。國際會計準則理事會 (IASB) 指出，所適用之會計政策與費率管制規定間時間性差異之認列係管制遞延帳戶餘額之關鍵要素。當企業採用國際財務報導準則時，其於初始國際財務報導準則財務狀況表中所採用之會計政策，可能與其若於同日適用先前之一般公認會計原則所採用者有所不同。此等會計政策變動可能產生企業將記錄於管制遞延帳戶中之新時間性差異。例如，費率管制者可能允許於支付福利或其他成本時將退休金成本反映於費率中，先前之一般公認會計原則對於退休金成本之會計政策可

能與「於支付時」之政策一致，故對該等成本將無管制遞延帳戶餘額之存在。惟國際會計準則第19號「員工福利」規定，退休金成本應依計畫之福利公式（或在某些情況下以直線基礎）歸屬於各服務期間。就確定福利退休金成本而言，此將造成新時間性差異，進而造成管制遞延帳戶餘額。部分回應者擔心，禁止變動會計政策將妨礙此等新產生之管制遞延帳戶餘額之認列。然而，此並非國際會計準則理事會（IASB）之意圖，因為對此等時間性差異之認列將與已認列為管制遞延帳戶餘額之其他時間性差異之認列一致。

- (b) 先前之一般公認會計原則之會計政策繼續適用於管制遞延帳戶餘額之認列、衡量及減損之規定，已延伸至除列。
- (c) 於損益及其他綜合損益表中列報管制遞延帳戶餘額淨變動之規定，已修改為淨變動須拆分為與報導於損益之項目相關之金額及與報導於其他綜合損益之項目相關之金額。國際會計準則理事會（IASB）被回應者之論點說服，該等回應者認為，將管制遞延帳戶餘額之所有淨變動於損益及其他綜合損益表中之損益節認列為單一單行項目之提議，在該變動之主要部分係與認列於其他綜合損益之項目相關時，可能會造成混淆或誤解。
- (d) 不再提及重大性係決定揭露詳細程度之考量因素。國際會計準則理事會（IASB）指出，重大性之考量已於國際會計準則第1號及國際會計準則第8號中處理。國際會計準則理事會（IASB）目前正在評估該等準則所包含指引之適當性（作為揭露倡議計畫之一部分）。

BC60 2013 年草案之少數回應者要求對國際會計準則第 34 號「期中財務報導」之適用提供額外指引。具體而言，渠等要求闡明管制遞延帳戶餘額及其變動之個別單行項目亦應納入於簡明財務報表中。惟國際會計準則理事會（IASB）不認為額外指引係屬必要。國際會計準則第 34 號第 10 段規定，簡明財務報表「至少應包括最近年度財務報表之每一標題及小計，以及本準則所規定之選定之解釋性附註」。此外，國際會計準則第 34 號第 15 至 15A 段規定，企業應納入對於了解企業財務狀況變動及績效至關重要之事項及交易之解釋。

BC61 國際會計準則理事會（IASB）決議，現行規定連同本準則規定之詳細年終資訊足以提供使用者攸關資訊以了解所認列管制遞延帳戶餘額。

BC62 2013 年草案之釋例及結論基礎包含某些有關費率管制之教育性背景資訊，該等資訊並未與所提議之規定內容有具體關聯。此背景資訊已自本準則中刪除。

影響分析

BC63 國際會計準則理事會（IASB）承諾評估施行新規定之可能成本，以及每一新準則

之可能持續成本與效益—該等成本與效益統稱為「影響」，並承諾分享與前述事項有關之知識。國際會計準則理事會（IASB）係透過其提議之正式草案、分析及與攸關各方之諮詢，對新的或修訂之準則提議之可能影響取得了解。

- BC64 國際會計準則理事會（IASB）對首次採用國際財務報導準則之費率管制企業允許繼續認列管制遞延帳戶餘額，於評估該允許之可能影響時已考量下列因素：
- (a) 管制遞延帳戶餘額表達之變動如何影響費率管制企業之財務報表；
 - (b) 此變動是否改善一費率管制企業於不同報導期間之間，以及特定報導期間不同費率管制企業之間財務資訊之可比性。
 - (c) 此變動是否改善投資者可得財務資訊之品質，以及該等資訊於評估費率管制企業未來現金流量之有用性；
 - (d) 使用者是否從已改善之財務報導所獲致之較佳經濟決策中獲益；
 - (e) 編製者於初次適用時及於持續基礎上，其遵循成本之可能影響；及
 - (f) 使用者可能之分析成本是否會被影響。

費率管制企業之財務報表

- BC65 本準則之範圍限於，依先前之一般公認會計原則於財務報表中已認列管制遞延帳戶餘額之國際財務報導準則首次採用者。因此，已適用國際財務報導準則或原未認列此等餘額之費率管制企業之財務報表，將不受本準則影響。
- BC66 本準則允許於範圍內之費率管制企業對於管制遞延帳戶餘額繼續適用其現行之認列、衡量、減損及除列政策。因此，適用本準則對於財務報表中所報導之淨資產或淨利應僅有很小或沒有影響。
- BC67 惟某些管制遞延帳戶餘額之表達將作改變，以分離出其認列之影響，並將此影響於財務狀況表與損益及其他綜合損益表中列報為個別單行項目。具體而言，依先前之一般公認會計原則某些列報於不動產、廠房及設備、無形資產及存貨帳面金額中之管制遞延帳戶餘額，依本準則未來將與該等類別之資產分別列報。

可比性

- BC68 國際會計準則理事會（IASB）認知到，雖然本準則之規定在某些方面將降低可比性，但認為適用本準則之規定所導致之可比性其他改善超過此可比性之降低。
- BC69 如第 BC19 段所述，僅允許少部分企業認列管制遞延帳戶餘額，將於國際財務報

導準則實務中引進某些不一致與分歧（目前並不存在）。然而，此可藉由規定自財務報表中分離出管制遞延帳戶餘額及該等餘額之變動作為個別單行項目而減輕其影響。

BC70 國際會計準則理事會（IASB）意識到，對於在國際財務報導準則財務報表中無法認列管制遞延帳戶餘額，許多費率管制企業將其視為採用國際財務報導準則之重大障礙。雖然其中許多企業被理解為對此等餘額之認列及衡量採用類似政策，但該等企業對於財務報表整體之編製及表達係採用不同之會計架構。國際會計準則理事會（IASB）認為，降低此等企業採用國際財務報導準則之障礙，將改善轄區間費率管制企業財務報表之可比性。

BC71 此外，國際會計準則理事會（IASB）認為，規定自財務報表中之其他項目分離出管制遞延帳戶餘額及該等餘額之變動，將增加此等項目之透明度。此將提供屬本準則範圍內之企業間更佳之可比性。此將因而有助於財務報表使用者更清楚了解認列管制遞延帳戶餘額之影響，且不僅能直接與認列此等餘額之企業比較，亦能與未認列此等餘額之企業比較。

對於評估企業未來現金流量之有用性

BC72 費率管制加諸一架構，以訂定可向客戶收取之商品或勞務價格。因此，費率管制企業通常無法迅速改變其售價以因應其營運或其他成本之變動。許多支持於財務報表中認列管制遞延帳戶餘額之人士主張，此等餘額部分顯示該等時間延誤對現金流量（將透過以較高或較低價格進行之未來銷售所產生者）之影響。本準則所規定之揭露就所認列管制遞延帳戶餘額回收或迴轉之金額及預期時點應能提供更多資訊。

更佳之經濟決策

BC73 目前允許或規定將管制遞延帳戶餘額認列於財務報表中之轄區中之許多使用者已告知國際會計準則理事會（IASB），該等餘額之有關資訊有助於作成經濟決策。同時，其他許多國際財務報導準則財務報表之使用者指出，納入此等餘額可能會產生混淆，因為該等餘額是否符合資產及負債之定義並不清楚。因此，此等使用者認為此等餘額所代表者並不清楚。

BC74 國際會計準則理事會（IASB）認為，本準則允許其範圍內之企業繼續提供部分使用者認為有用之資訊，但本準則之表達規定將提供清楚之訊息以避免對不熟悉認列管制遞延帳戶餘額者造成混淆。

BC75 具體而言，國際會計準則理事會（IASB）認為，第 BC69 至 BC71 段所述可比性之改善將提供財務報表使用者更多資訊，俾其更加了解費率管制對於費率管制企

業（依本準則能繼續認列管制遞延帳戶餘額者）之影響。

對編製者遵循成本之影響

- BC76 本準則將不會改變其範圍內之企業之認列或衡量政策，故將不會導致任何此方面成本之變動。惟國際會計準則理事會（IASB）認知到，單獨列報管制遞延帳戶餘額可能導致大部分現行表達政策之變動。屬本準則範圍內之企業之現行政策通常規定或允許將特定管制遞延帳戶餘額納入於不動產、廠房及設備與其他資產項目之帳面金額中。本準則規定之單獨列報在持續基礎上可能會增加一些成本，因為編製者將須較目前更詳細地追蹤管制金額與財務報表報導金額間之某些差異。
- BC77 惟初次適用本準則之成本將藉由國際財務報導準則第 1 號第 D8B 段中之豁免規定而大幅降低。此豁免規定適用於持有用於（或先前用於）受費率管制之營運之不動產、廠房及設備或無形資產項目之國際財務報導準則首次採用者。其允許該等首次採用者採用該項目先前之一般公認會計原則帳面金額，作為轉換至國際財務報導準則日之認定成本。因此，追蹤變動之額外行政負擔僅需就轉換日後產生之差異推延適用。
- BC78 此外，國際會計準則理事會（IASB）了解，在許多管制制度中，管制會計之規定要求至少在管制者發布正式費率決議前，將管制遞延帳戶餘額記錄於企業財務簿記系統之單獨帳戶中。因此，國際會計準則理事會（IASB）認為，在超過管制者通常所要求之時間仍維持此單獨紀錄之增額成本應不重大。

使用者之分析成本如何受影響

- BC79 此等規定對改善後報導之效益預期會超過對財務報表使用者分析成本之可能影響。部分使用者表示費率管制對現金流量與報酬之金額、時點及確定性之影響之有關資訊係屬重要。國際會計準則理事會（IASB）認為，本準則規定之單獨列報及相關揭露將更清楚地突顯此影響。如第 BC66 段所述，此等規定對於屬本準則範圍內之企業之財務報表中所報導之淨資產或淨利極少或沒有影響。因此，可供趨勢分析之資訊之中斷預期極少。雖然金額之表達變動可能引發某些原始成本，國際會計準則理事會（IASB）認為，本準則所增加之透明度將提供使用者更清楚且更具可比性之資訊。

反對意見

Edelmann、Gomes 及 Zhang 先生之反對意見

DO1 Edelmann、Gomes 及 Zhang 先生投票反對國際財務報導準則第 14 號之發布。

降低可比性且與現行國際財務報導準則實務不一致

DO2 國際財務報導準則之現行實務係費率管制企業於國際財務報導準則財務報表中未認列管制遞延帳戶餘額。因此，幾乎世界上所有依先前之一般公認會計原則而於財務報表中認列管制遞延帳戶餘額之費率管制企業，於首次採用國際財務報導準則時，均未繼續認列此等餘額而將其除列。依 Edelmann、Gomes 及 Zhang 先生之觀點，目前允許費率管制企業（其數量未知）於首次採用國際財務報導準則時認列此等餘額，將於國際財務報導準則之報導中造成會計處理之不一致並降低現有之可比性。

DO3 此外，Edelmann、Gomes 及 Zhang 先生反對允許國際財務報導準則首次採用者繼續依先前之一般公認會計原則之會計政策衡量財務狀況表中所認列之管制遞延帳戶餘額。渠等認為，繼續採用現行實務之企業可能因與具不同現行實務之其他企業無法比較，而造成進一步之不一致。依渠等之觀點，藉由單獨列報管制遞延帳戶餘額以分離認列該等餘額之影響，不足以消除此不一致之影響。Edelmann、Gomes 及 Zhang 先生亦擔心，企業可能因為管制遞延帳戶餘額究屬資產或負債具有不確定性，以及缺乏明確且一致之認列與衡量政策，而於此等餘額適用其他一般準則時面臨運作上之困難。此結果可能產生額外分歧且進一步降低實務上之可比性。

對國際財務報導準則潛在之未來採用者產生不確定性

DO4 Edelmann、Gomes 及 Zhang 先生認為，本準則旨在作為一實務上可行之短期過渡解決方案，以處理某些轄區採用國際財務報導準則之重大障礙。渠等指出，本準則之主要論點係避免費率管制企業在透過費率管制活動之全面計畫以制定指引前，於轉換至國際財務報導準則時須對其會計政策作出重大變動（見第 BC18 段），亦即依目前幾乎所有費率管制企業之國際財務報導準則現行實務除列其管制遞延帳戶餘額。惟渠等亦指出，此既非新論點，亦非此主題特定之論點。儘管有此論點，國際財務報導準則理事會（IASB）於制定主要計畫時，通常不引進僅適用於國際財務報導準則首次採用者之過渡準則。具體而言，國際財務報導準則理事會（IASB）於起草 2009 年 7 月發布之草案「費率管制活動」（「2009 年草案」）時決定不引進過渡準則，假若當時決定引進過渡準則，則許多當時已採用國際財務報導準則之轄區之企業即可避免此問題。

DO5 此外，Edelmann、Gomes 及 Zhang 先生指出，國際財務報導準則專家諮詢小組之大多數成員於 2012 年 10 月之會議中，並不支持制定得繼續適用現行先前之一般公認會計原則政策之過渡準則。許多該等成員提出警告，反對於主要準則制定計畫啟動時，立下採用過渡解決方案施行政策之先例。Edelmann、Gomes 及 Zhang 先生擔心，在此情況下發展一過渡解決方案，未來對主要計畫進行研究時，國際財務報導準則理事會（IASB）之可能作法為何或許將造成不確定性。

認列係與財務報導之觀念架構相抵觸

DO6 Gomes 及 Zhang 先生亦反對允許於財務狀況表中認列管制遞延帳戶餘額，因渠等認為此等餘額不盡符合國際財務報導準則理事會（IASB）之「觀念架構」中資產及負債之定義。此係費率管制活動之全面計畫正尋求解決之議題之一。因此，國際財務報導準則理事會（IASB）敘明，國際財務報導準則第 14 號並不預設全面計畫之結果，且使用中性敘述詞「管制遞延帳戶餘額」，而非「管制資產」及「管制負債」（見第 BC21 段）。惟 Gomes 及 Zhang 先生認為，允許將該等餘額納入於財務狀況表中等同允許將其認列為資產及負債，依渠等之觀點，此與目前財務報導之觀念架構之會計原則及現行準則之應用相抵觸。

DO7 此外，國際財務報導準則理事會（IASB）之目的係藉由規定以類似方式處理與報導類似之交易與事項，要求高品質、透明及可比之財務報表資訊，Gomes 及 Zhang 先生擔心，允許於財務報表中認列管制遞延帳戶餘額與該目的相抵觸。國際財務報導準則理事會（IASB）認為，費率管制者對管制報導之目的與國際財務報導準則理事會（IASB）對財務報導之目的有所不同。依 Gomes 及 Zhang 先生之觀點，允許認列管制遞延帳戶餘額實際上將使費率管制者之目的優先於一般用途財務報導之目的（如觀念架構所述）。具體而言，渠等認為，允許認列管制遞延帳戶餘額實際上使訂定費率及減少波動（該波動係因實際經濟事件而產生）之費率管制者目的反映於財務報表中。Gomes 及 Zhang 先生認為，此與「觀念架構」第 OB17 段不一致，該段指出下列觀念之重要性：於交易與其他事項及情況對報導個體經濟資源與請求權發生影響之期間描述其影響，即使其所導致之現金收取及支付發生於不同期間。

國際財務報導準則第 14 號「管制遞延帳戶」

釋例

本釋例附於國際財務報導準則第 14 號，但非屬其一部分。

管制遞延帳戶餘額

釋例 1—財務報表表達釋例

IE1 本準則第 20 至 25 段規定，企業應於財務狀況表及損益及其他綜合損益表中，分別將管制遞延帳戶借方餘額與貸方餘額，以及任何相關遞延所得稅資產（負債）及其淨變動列報為個別單行項目；在所列報之管制遞延帳戶餘額前應有小計。此外，第 26 段規定，當企業依國際會計準則第 33 號「每股盈餘」列報每股盈餘時，企業應另列報排除管制遞延帳戶餘額淨變動之基本與稀釋每股盈餘。釋例 1 說明如何符合此等規定，惟並不意圖更為廣泛性地說明本準則或國際財務報導準則之所有方面。

XYZ 集團—20X7 年 12 月 31 日財務狀況表

(貨幣單位元)

| | 20X7 年 12 月 31 日 | 20X6 年 12 月 31 日 |
|-------------------------|------------------|------------------|
| 資產 | | |
| 非流動資產 | | |
| 不動產、廠房及設備 | 350,700 | 360,020 |
| 商譽 | 80,800 | 91,200 |
| 其他無形資產 | 227,470 | 227,470 |
| 投資關聯企業 | 100,150 | 110,770 |
| 投資權益工具 | 129,790 | 146,460 |
| | <u>888,910</u> | <u>935,920</u> |
| 流動資產 | | |
| 存貨 | 135,230 | 132,500 |
| 應收帳款 | 91,600 | 110,800 |
| 其他流動資產 | 25,650 | 12,540 |
| 現金及約當現金 | 212,160 | 220,570 |
| | <u>464,640</u> | <u>476,410</u> |
| 資產總額 | 1,353,550 | 1,412,330 |
| 管制遞延帳戶借方餘額及相關遞延所得稅資產 | 112,950 | 111,870 |
| | <u>112,950</u> | <u>111,870</u> |
| 資產及管制遞延帳戶借方餘額之總額 | 1,466,500 | 1,524,200 |

註：所列報之管制遞延帳戶借方餘額及相關遞延所得稅資產之彙總數包括管制遞延帳戶借方餘額 CU100,240 (20X6 年為 CU102,330) 加計與管制遞延帳戶餘額之認列相關之遞延所得稅資產 CU12,710 (20X6 年為 CU9,540) 之合計數。本準則第 24 及 B11 段允許此彙總表達。釋例 2 說明另一非彙總之表達方式。

XYZ 集團—20X7 年 12 月 31 日財務狀況表

(貨幣單位元)

| | 20X7 年 12 月 31 日 | 20X6 年 12 月 31 日 |
|----------------------------|-------------------------|-------------------------|
| 權益及負債 | | |
| 歸屬於母公司業主之權益 | | |
| 股本 | 650,000 | 600,000 |
| 保留盈餘 | 243,500 | 164,500 |
| 其他權益組成部分 | 10,200 | 21,200 |
| | <u>903,700</u> | <u>785,700</u> |
| 非控制權益 | 70,050 | 45,800 |
| 權益總額 | <u>973,750</u> | <u>831,500</u> |
| 非流動負債 | | |
| 長期借款 | 120,000 | 160,000 |
| 遞延所得稅 | 28,800 | 26,040 |
| 長期負債準備 | 28,850 | 52,240 |
| | <u>177,650</u> | <u>238,280</u> |
| 流動負債 | | |
| 應付帳款及其他應付款 | 87,140 | 111,150 |
| 短期借款 | 80,000 | 200,000 |
| 長期借款流動部分 | 10,000 | 20,000 |
| 當期應付所得稅 | 35,000 | 42,000 |
| 短期負債準備 | 5,000 | 4,800 |
| | <u>217,140</u> | <u>377,950</u> |
| 負債總額 | <u>394,790</u> | <u>616,230</u> |
| 權益及負債總額 | <u>1,368,540</u> | <u>1,447,730</u> |
| 管制遞延帳戶貸方餘額 | 97,960 | 76,470 |
| 權益、負債及管制遞延帳戶貸方餘額之總額 | <u>1,466,500</u> | <u>1,524,200</u> |

註：就本準則之目的而言，管制遞延帳戶餘額非以資產或負債稱之。稱為「資產總額」及「負債總額」之小計與若未認列管制遞延帳戶餘額時所將列報之小計具可比性。已認列管制遞延帳戶餘額與因認列管制遞延帳戶餘額而產生之相關遞延所得稅資產（負債）間之淨餘額^{（譯者註）}代表一差額，該差額若非如此處理將會認列於保留盈餘或其他權益組成部分中。

譯者註：本例中，淨餘額係指管制遞延帳戶借方餘額及相關遞延所得稅資產之總額 CU112,950 及管制遞延帳戶貸方餘額之總額 CU97,960 間之差額。

XYZ 集團—20X7 年 1 月 1 日至 12 月 31 日損益及其他綜合損益表

(例示損益及其他綜合損益於單一報表中表達，及損益中之費損按功能別分類)

(貨幣單位元)

| | 20X7 年度 | 20X6 年度 |
|-----------------------------|----------------|----------------|
| 收入 | 390,000 | 358,784 |
| 銷貨成本 | (237,062) | (230,000) |
| 銷貨毛利 | 152,938 | 128,784 |
| 其他收益 | 44,247 | 16,220 |
| 配銷成本 | (9,000) | (13,700) |
| 管理費用 | (20,000) | (31,500) |
| 其他費用 | (2,100) | (1,200) |
| 財務成本 | (8,000) | (7,500) |
| 對關聯企業淨利之份額 | 35,100 | 15,100 |
| 稅前淨利 | 193,185 | 106,204 |
| 所得稅費用 | (43,587) | (44,320) |
| 管制遞延帳戶餘額淨變動前之本期淨利 | 149,598 | 61,884 |
| 損益相關之管制遞延帳戶餘額淨變動及相關之遞延所得稅變動 | (27,550) | 3,193 |
| 本期淨利及管制遞延帳戶餘額淨變動 | 122,048 | 65,077 |
| 其他綜合損益：不重分類至損益之項目 | | |
| 確定福利退休金計畫再衡量數 | (7,938) | (3,784) |
| 其他綜合損益相關之管制遞延帳戶餘額淨變動 | 7,140 | 4,207 |
| 本期其他綜合損益 (稅後淨額) | (798) | 423 |
| 本期綜合損益總額 | 121,250 | 65,500 |
| 淨利及管制遞延帳戶餘額淨變動歸屬於： | | |
| 母公司業主 | 97,798 | 51,977 |
| 非控制權益 | 24,250 | 13,100 |
| | 122,048 | 65,077 |

綜合損益總額歸屬於：

| | | |
|-------|----------------|---------------|
| 母公司業主 | 97,000 | 52,400 |
| 非控制權益 | 24,250 | 13,100 |
| | <u>121,250</u> | <u>65,500</u> |

每股盈餘 (貨幣單位元)：

| | | |
|---------------------|------|------|
| 基本及稀釋 | 0.61 | 0.35 |
| 包括管制遞延帳戶餘額淨變動之基本及稀釋 | 0.46 | 0.30 |

註：

- (1) 為簡化釋例，假設所有管制遞延帳戶餘額皆與完全擁有之子公司所執行之活動有關，因而無歸屬於非控制權益之金額。
- (2) 所列報之損益相關之管制遞延帳戶餘額淨變動及相關之遞延所得稅變動之彙總數包括管制遞延帳戶餘額淨變動 CU30,720 (20X6 年為 CU9,127) 及與認列管制遞延帳戶餘額相關之相關遞延所得稅資產變動 CU3,170 (20X6 年為 CU12,320)。本準則第 24 及 B11 段允許此彙總表達。釋例 2 說明另一非彙總之表達方式。

IE2 對於費率管制活動之每一類型，第 33 段規定企業應就管制遞延帳戶餘額之每一類別列示當期期初與期末帳面金額間之調節。本例說明具兩種費率管制活動類型(配電及供氣)之企業如何符合該規定，惟並不意圖更為廣泛性地說明本準則或國際財務報導準則之所有方面。

管制遞延帳戶餘額

| 管制遞延帳戶借方餘額 | 20X6 年 | 本期所產 生之餘額 | 回收/迴轉 | 20X7 年 | 回收/迴轉 之剩餘期 間 (年) |
|------------|--------|--------------|----------|--------|------------------------|
| <i>配電</i> | | | | | |
| 建造成本 | 18,720 | 5,440 | (80) | 24,080 | 4-10 |
| 風災損害 | 64,410 | - | (12,060) | 52,350 | 4 |
| 其他管制帳戶 | 6,270 | 2,320 | (950) | 7,640 | 4-10 |
| <i>供氣</i> | | | | | |
| 退休金成本 | 5,130 | 10,120 | (2,980) | 12,270 | N/A |
| 油氣成本差異 | 7,800 | - | (3,900) | 3,900 | 1 |

| | 102,330 | 17,880 | (19,970) | 100,240 | |
|-------------------|---------------|---------------|----------------|---------------|------|
| 管制遞延帳戶貸方餘額 | | | | | |
| <i>配電</i> | | | | | |
| 土地處分 | – | 19,000 | – | 19,000 | 10 |
| 所得稅 | 6,360 | 3,207 | (1,093) | 8,474 | 1–10 |
| <i>供氣</i> | | | | | |
| 油氣成本差異 | 600 | 4,000 | (200) | 4,400 | 2–3 |
| 所得稅 | 3,180 | 1,603 | (547) | 4,236 | 1–10 |
| 除役成本 | 66,330 | (2,030) | (2,450) | 61,850 | 3–20 |
| | 76,470 | 25,780 | (4,290) | 97,960 | |

註：

- (1) 建造成本係由依國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之規定不得包括於不動產、廠房及設備之成本所組成。
- (2) 其他管制帳戶包括個別不重大之管制遞延帳戶借方餘額。
- (3) 管制遞延帳戶餘額之退休金成本淨變動 CU7,140 (CU12,270–CU5,130) 與確定福利退休金計畫再衡量數 (依國際會計準則第 19 號「員工福利」之規定列報於其他綜合損益) 相關。依本準則第 22 段之規定，管制遞延帳戶餘額之該等相關變動亦列報於其他綜合損益中。
- (4) 將透過未來費率而自客戶回收 (或退還予客戶) 之未來所得稅，認列為管制遞延帳戶餘額。該公司已認列因認列管制遞延帳戶餘額而產生之遞延所得稅資產 CU12,710 (20X6 年為 CU9,540) 及相對應之管制遞延帳戶貸方餘額 CU12,710 (20X6 年為 CU9,540)。該遞延所得稅資產餘額列報於財務狀況表所列報之管制遞延帳戶借方餘額之總額中。
- (5) 剩餘管制遞延帳戶餘額之淨變動 CU30,720 扣除與管制遞延帳戶餘額相關之遞延所得稅資產變動 CU3,170 [CU (8,474–6,360) + CU (4,236–3,180)] 後，列報於損益及其他綜合損益表中之損益節。該剩餘淨變動 CU30,720 之組成如下：

管制遞延帳戶借方餘額減少 (CU100,240–CU102,330) (2,090)

| | |
|---|---|
| 減：列報於其他綜合損益之管制遞延帳戶借方餘額退休金成本 增加（CU12,270—CU5,130） | (7,140) |
| | <hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/> |
| | (9,230) |
| 管制遞延帳戶貸方餘額增加（CU97,960—CU76,470） | (21,490) |
| | <hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/> |
| 列報於損益中之管制遞延帳戶餘額淨變動 | 30,720 |
| | <hr style="width: 100%; border: 1.5px solid black;"/> |

釋例 2—停業單位及稅務

- IE3 本準則第 25 及 34 段規定，企業應分別揭露停業單位及處分群組相關以及遞延所得稅相關之管制遞延帳戶借方餘額及貸方餘額及該等餘額之淨變動。第 B19 至 B22 段提供與此等揭露有關之額外指引。具體而言，第 B20 至 B21 段允許企業將停業單位或處分群組相關之管制遞延帳戶金額與財務狀況表或損益及其他綜合損益表所列報之其他管制遞延帳戶金額並列，或依第 33 段之規定以表格揭露。釋例 2 說明如何符合此等規定，惟並不意圖更為廣泛性地說明本準則或國際財務報導準則之所有方面。
- IE4 於此例中，企業正在處分其完全擁有且受費率管制之一子公司，因而依國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」之規定，於財務狀況表中將該子公司之資產及負債列報為處分群組。此外，該子公司之經營結果於損益表中以個別單行項目列報為停業單位。該企業決定，包含於處分群組中之管制遞延帳戶餘額相關金額應如第 B20 段^{（譯者註）}所允許地單獨列報於財務狀況表中。
- IE5 此外，該企業決定，應如第 24 及 B11 至 B12 段所允許，藉由將遞延所得稅資產餘額及其變動列報為額外單行項目，以單獨列報與管制遞延帳戶餘額之認列相關之遞延所得稅資產餘額，該等管制遞延帳戶餘額將預期透過未來費率而回收（迴轉）。

譯者註：原文係引用第 B20 段，惟第 B20 段係討論綜合損益表之表達，第 B21 段係討論財務狀況表之表達，此處應引用第 B21 段較妥。

XYZ 集團—20X7 年 12 月 31 日財務狀況表

(貨幣單位元)

| | 20X7 年 12 月 31 日 | 20X6 年 12 月 31 日 |
|------------------------|------------------|------------------|
| 資產 | | |
| 非流動資產 | | |
| AAA | x | x |
| | 888,910 | 935,920 |
| 流動資產 | | |
| BBB | x | x |
| | x | x |
| 處分群組資產 | 15,200 | — |
| | 464,640 | 476,410 |
| 資產總額 | 1,353,550 | 1,412,330 |
| 與處分群組直接相關之管制遞延帳戶借方餘額 | | |
| 額 | 9,800 | — |
| 其他管制遞延帳戶借方餘額 | 90,440 | 102,330 |
| 與管制遞延帳戶相關之遞延所得稅資產 | 12,710 | 9,540 |
| 資產總額與管制遞延帳戶借方餘額 | 1,466,500 | 1,524,200 |



XYZ 集團—20X7 年 12 月 31 日財務狀況表

(貨幣單位元)

| | 20X7 年 12 月 31 日 | 20X6 年 12 月 31 日 |
|----------------------------|------------------|------------------|
| 權益及負債 | | |
| 歸屬於母公司業主之權益 | X | X |
| 非控制權益 | X | X |
| 權益總額 | 973,750 | 831,500 |
| 非流動負債 | | |
| DDD | X | X |
| | 177,650 | 238,280 |
| 流動負債 | | |
| EEE | X | X |
| | X | X |
| 處分群組負債 | 2,540 | — |
| | 217,140 | 377,950 |
| 負債總額 | 394,790 | 616,230 |
| 權益及負債總額 | 1,368,540 | 1,447,730 |
| 與處分群組直接相關之管制遞延帳戶貸方餘額 | 17,460 | — |
| 其他管制遞延帳戶貸方餘額 | 80,500 | 76,470 |
| 權益、負債及管制遞延帳戶貸方餘額之總額 | 1,466,500 | 1,524,200 |

註：就本準則之目的而言，管制遞延帳戶餘額非以資產或負債稱之。稱為「資產總額」及「負債總額」之小計與若未認列管制遞延帳戶餘額時所將列報之小計具可比性。已認列管制遞延帳戶餘額與因認列管制遞延帳戶餘額而產生之相關遞延所得稅資產(負債)間之淨餘額代表一差額，該差額若非如此處理將會認列於保留盈餘或其他權益組成部分中。

XYZ 集團—20X7 年 1 月 1 日至 12 月 31 日損益及其他綜合損益表 (摘錄)

(例示損益及其他綜合損益於單一報表中表達)

(貨幣單位元)

| | 20X7 年度 | 20X6 年度 |
|-----------------------------|----------------|----------------|
| 收入 | 390,000 | 358,784 |
| FFF | x | x |
| 稅前淨利 | 196,685 | 106,204 |
| 所得稅費用 | (43,587) | (44,320) |
| 繼續營業單位本期淨利 | 153,098 | 61,884 |
| 停業單位本期損失 | (3,500) | - |
| 管制遞延帳戶餘額淨變動前之本期淨利 | 149,598 | 61,884 |
| 損益相關之管制遞延帳戶餘額淨變動 | (30,720) | (9,127) |
| 損益相關之管制遞延帳戶餘額所產生之遞延所得稅資產淨變動 | 3,170 | 12,320 |
| 本期淨利及管制遞延帳戶餘額淨變動 | 122,048 | 65,077 |
| 其他綜合損益：不重分類至損益之項目 | | |
| 確定福利退休金計畫再衡量數 | (7,938) | (3,784) |
| 其他綜合損益相關之管制遞延帳戶餘額淨變動 | 7,140 | 4,207 |
| 本期其他綜合損益 (稅後淨額) | (798) | 423 |
| 本期綜合損益總額 | 121,250 | 65,500 |

管制遞延帳戶餘額

| 管制遞延帳戶借方餘額 | 20X6 年 | 本期所產生之餘額 | 回收/迴轉 | 其他變動 | 20X7 年 | 回收/迴轉之剩餘期間(年) |
|-------------------|----------------|---------------|-----------------|-----------------|----------------|---------------|
| <i>配電</i> | | | | | | |
| 建造成本 | 18,720 | 5,440 | (80) | – | 24,080 | 4–10 |
| 風災損害 | 64,410 | – | (12,060) | (9,800) | 42,550 | 4 |
| 其他管制餘額 | 6,270 | 2,320 | (950) | – | 7,640 | 4–10 |
| <i>供氣</i> | | | | | | |
| 退休金成本 | 5,130 | 10,120 | (2,980) | – | 12,270 | N/A |
| 油氣成本差異 | 7,800 | – | (3,900) | – | 3,900 | 1 |
| | 102,330 | 17,880 | (19,970) | (9,800) | 90,440 | |
| <i>處分群組</i> | – | – | – | 9,800 | 9,800 | |
| | 102,330 | 17,880 | (19,970) | – | 100,240 | |
| 管制遞延帳戶貸方餘額 | | | | | | |
| <i>配電</i> | | | | | | |
| 土地處分 | – | 19,000 | – | – | 19,000 | 10 |
| 所得稅 | 6,360 | 3,207 | (1,093) | – | 8,474 | 1–10 |
| <i>供氣</i> | | | | | | |
| 油氣成本差異 | 600 | 4,000 | (200) | – | 4,400 | 2–3 |
| 所得稅 | 3,180 | 1,603 | (547) | – | 4,236 | 1–10 |
| 除役成本 | 66,330 | (2,030) | (2,450) | (17,460) | 44,390 | 3–20 |
| | 76,470 | 25,780 | (4,290) | (17,460) | 80,500 | |



| | | | | | |
|------|---------------|---------------|----------------|--------|---------------|
| 處分群組 | - | - | - | 17,460 | 17,460 |
| | 76,470 | 25,780 | (4,290) | - | 97,960 |

註：

- (1) 管制遞延帳戶餘額之退休金成本淨變動 CU7,140 (CU12,270 - CU5,130) 與確定福利退休金計畫再衡量數 (依國際會計準則第 19 號「員工福利」之規定列報於其他綜合損益) 相關。依本準則第 22 段之規定，管制遞延帳戶餘額之相關變動亦列報於其他綜合損益中。
- (2) 將透過未來費率而自客戶回收 (或退還予客戶) 之未來所得稅，認列為管制遞延帳戶餘額。該公司已認列因認列管制遞延帳戶餘額而產生之遞延所得稅資產 CU12,710 (20X6 年為 CU9,540) 及相對應之管制遞延帳戶貸方餘額 CU12,710 (20X6 年為 CU9,540)。該遞延所得稅資產餘額與管制遞延帳戶借方餘額之總額並列，於財務狀況表中單獨列報。同樣地，與管制遞延帳戶餘額相關之遞延所得稅資產淨變動 CU3,170 [CU (8,474 - 6,360) + CU (4,236 - 3,180)] 於損益表中單獨列報。
- (3) 剩餘管制遞延帳戶餘額之淨變動 CU30,720 列報於損益及其他綜合損益表中之損益節。該剩餘淨變動 CU30,720 之組成如下：

| | |
|--|-----------------|
| 管制遞延帳戶借方餘額減少 (CU100,240 - CU102,330) | (2,090) |
| 減：列報於其他綜合損益之管制遞延帳戶借方餘額退休金成本增加 (CU12,270 - CU5,130) | (7,140) |
| | <u>(9,230)</u> |
| 管制遞延帳戶貸方餘額增加 (CU97,960 - CU76,470) | (21,490) |
| 列報於損益中之管制遞延帳戶餘額淨變動 | <u>(30,720)</u> |

- (4) 於此例中，其他變動代表已移轉至處分群組且已依第 33 段(a)(iii)之規定分別列示。若有必須分別揭露之其他變動，諸如因減損或匯率或折現率變動之影響所引起者，此等變動得以單獨欄位或其他揭露方法 (諸如表格之附註) 列示。