

《新準則》IFRS 20「管制資產及管制負債」

目錄

背景

目標及範圍

認列與除列

衡量

表達與揭露

生效日及過渡規定

本文係介紹國際會計準則理事會(IASB)於 2026 年 5 月 27 日發布之 IFRS 20「管制資產及管制負債」。

- IFRS 20 目的係提供能忠實表達管制收益與管制費用，以及管制資產及管制負債分別對企業財務績效與財務狀況影響之相關資訊。
- 管制資產（負債）係指於決定未來向客戶收費之管制費率時，依管制協議具有加計（減除）金額之可執行現時權利（義務）。
- 企業應於報導期間結束日認列所有存在之管制資產及管制負債。若存在不確定性，則企業應於評估符合條件之管制資產及負債存在之可能性大於不存在之可能性時，始認列該管制資產及管制負債。
- 企業應採用現金流量基礎衡量技術認列管制資產及管制負債。初始衡量時，應將所有因管制資產及管制負債所產生之估計未來現金流量按管制利率折現；後續應持續更新估計之未來現金流量並按原管制利率折現，除非管制協議改變該管制利率。
- 企業應於損益表認列管制收益及管制費用，於資產負債表認列管制資產及管制負債，並揭露相關資訊。
- IFRS 20 自 2029 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間生效，並得提前適用。企業應對所有管制資產及管制負債適用 IFRS 20，並得選擇追溯適用或依準則規定之修正追溯法處理。

背景

現行 IFRS 會計準則並無費率管制活動之會計處理規範，尤其當企業依據管制協議提供費率受管制之商品或勞務的期間與其有權向客戶收取補償的期間不一致時，該時間性差異將導致企業有權收取補償相關資訊不完整，故業界向 IASB 尋求指引。

為因應上述議題及其他與費率管制活動相關之會計問題，IASB 於 2012 年 9 月正式啟動一項全面性研究專案，以評估並發展相關會計處理原則。

其後，IASB 於 2014 年發布有限範圍之暫行準則 IFRS 14「管制遞延帳戶」，作為過渡性解決方案。該準則主要適用於首次採用 IFRS 會計準則前已依先前之一般公認會計原則認列管制遞延餘額之費率管制企業，旨在排除 IFRS 會計準則缺乏相關指引所導致之首次採用障礙。

IFRS 20 發布後將取代 IFRS 14，作為規範費率管制活動之主要會計準則。

目標及範圍

名詞定義

管制協議(regulatory agreement)係指可執行之權利及義務之協議，該協議規範管制者如何決定管制費率(或管制費率區間)。管制協議之形式可能因轄區或產業而異，例如，管制協議之形式可能是合約授權協議、服務特許權協議或法令規範之權利及義務。

管制費率(regulated rate)係指由管制者決定企業就提供商品或勞務予客戶而於特定期間可收取之價格。

管制者(regulator)係指依法律或法令負責按照管制協議決定管制費率(或管制費率區間)之機構。

受管制之商品或勞務(regulatory goods or services)係指企業依管制協議所提供之商品或勞務。

所允許補償總額(total allowed compensation)係指依管制協議規定，企業因報導期間提供受管制之商品或勞務而允許收取之補償金額。該金額可能透過管制費率向客戶收取，其收取期間可能與相關商品或勞務之提供期間相同，亦可能發生於不同期間。

管制資產(regulatory asset)係指因管制協議所產生之可執行現時權利，該權利源自於企業因已提供受管制之商品或勞務而得之所允許補償總額有全部或部分金額尚未納入按 IFRS 15「客戶合約之收入」認列之收入，而使企業在決定未來期間可向客戶收取之管制費率時，依管制協議產生加計金額之權利。

管制負債(regulatory liability)係指因管制協議所產生之可執行現時義務，因未來將提供受管制之商品或勞務而使所允許補償之全部或部分金額已納入按 IFRS 15 認列之收入，以致企業在決定未來期間可向客戶收取之管制費率時，依管制協議產生須減除金額之義務。

管制收益及費用(regulatory income and expenses)係因管制資產及管制負債之變動所產生之收益及費用。

IFRS 20 之目的在於提供能夠忠實表達管制收益與管制費用對企業財務績效之影響，以及管制資產及管制負債對企業財務狀況之影響等相關資訊。前述資訊，連同其他 IFRS 會計準則所要求之揭露，旨在協助財務報表使用者評估企業未來現金流量之金額、時點及不確定性。

依據 IFRS 20 之核心原則，企業應於提供受管制商品或勞務之同一期間認列該等商品或勞務相關之補償，以消除因補償收取時點與商品或勞務提供期間不一致所產生之時間性差異。

企業應依 IFRS 20 處理所有管制資產及管制負債，惟對於屬於 IFRS 17「保險合約」範圍之保險合約，其因保費受費率管制所產生之管制資產及管制負債，則不適用 IFRS 20。

IFRS 20 規範管制資產、管制負債及其產生之管制收益與管制費用之會計處理。該準則之制定目的在於補充其他 IFRS 會計準則未能充分反映之資訊，主要是補充依 IFRS 15 所認列收入相關之時間性差異的相關資訊。企業應先依其他適用之 IFRS 會計準則認列及衡量因管制協議產生之權利與義務，再依 IFRS 20 處理。

認列與除列

企業應就個別時間性差異所產生之權利或義務（或對於源自同一管制協議、具有類似到期型態且承擔類似風險之一組時間性差異所產生之權利或義務）視為單一科目單位(unit of account)處理。

企業應於報導期間結束日認列所有存在之管制資產及管制負債，並認列於報導期間因其變動所產生之管制收益及管制費用。若相關資產或負債存在之**可能性大於不可能性(more likely than not)**時，企業應予認列。

企業僅於管制資本基礎（參閱下方名詞定義）與相關項目間存在直接關係時，始應認列因管制資本基礎下管制折舊所產生之管制資產或管制負債。相關項目係指依據管制協議規範，其金額係透過管制折舊使企業取得未來補償之權利，或承擔須予以減除之義務之項目。

觀察

IASB 認為，若企業之管制資本基礎與相關項目之間具有直接關係，則管制折舊與源自該相關項目之一項或多項金額之間即存在關聯。因此，IASB 決定，企業僅於該等直接關係存在時，始得認列因管制折舊所產生之管制資產或管制負債。IASB 並認為，若企業能依金額及報導期間追蹤管制折舊如何就相關項目之一項或多項金額提供補償或予以減除，則企業之管制資本基礎即與該相關項目具有直接關係。

可允許費用（參閱下方名詞定義）之補償可能係以某一基準為基礎（例如同業之實際費用）。於某些情況下，該基準係採用不可觀察輸入值決定，且管制者僅於企業財務報表通過發布後始決定補償金額。於此情況下，企業僅於管制者依實際基準決定補償金額時，始應認列相關管制資產或管制負債。

名詞定義

管制資本基礎(regulatory capital base)係指依管制協議企業有權回收之資產及其他項目，其回收方式係於決定向客戶收取之管制費率時加計

管制折舊金額。(IFRS 20 釋例 2 舉例說明：管制協議可能規定設備達可供使用狀態時，相關成本即納入管制資本基礎，並於管制回收期間（不一定等於依 IAS 16「不動產、廠房及設備」決定之耐用年限）按直線法計算管制折舊金額，據以列入管制費率。)

可允許費用(allowable expense)係指依據 IFRS 會計準則所定義之費用項目，依管制協議決定企業可收取之管制費率時，應加計金額以獲得補償。

當管制資產或管制負債之一部分或全部不再符合前述定義或認列條件時，企業應除列該部分或全部之管制資產或管制負債，並於損益中認列相關之管制費用或管制收益。

觀察

IASB 曾考量是否應就因證券化交易而導致之管制資產除列訂定相關規定。然而，IASB 決定不予訂定，因其認為此類規定將相當複雜，且管制資產之證券化於多數轄區並不常見。

衡量

原則

除非企業採用簡化衡量方法，企業應採用以現金流量基礎衡量技術衡量管制資產及管制負債，該衡量技術應包括對因管制資產之回收或管制負債之履行所產生之所有未來現金流量的最新估計，並以管制利率（參閱下方名詞定義）對該等估計未來現金流量予以折現。

觀察

IASB 決定不將 IFRS 20 之衡量基礎歸類為歷史成本或現時價值，因將其歸類為任一方法均可能造成混淆，且此歸類並不會對衡量規定產生實務影響。

初始衡量

企業應將（且僅將）屬於管制協議範圍內，因管制資產之回收或管制負債之履行所產生之所有估計未來現金流量納入衡量，該等現金流量包括：

- 企業於決定未來期間向客戶收取之管制費率時，具有可執行之現時權利得加計金額，或具有可執行之現時義務應予減除金額所產生之現金流量。該未來期間係指企業具有可執行現時權利或可執行現時義務提供受管制商品或勞務之期間。
- 企業於管制協議終止時，具有可執行現時權利收取補償，或具有可執行現時義務支付補償所產生之現金流量。

企業應以管制協議就該管制資產或管制負債所明定或隱含之管制利率，將因管制資產或管制負債所產生之估計未來現金流量進行折現。

在某些情況下，企業預期自管制資產或管制負債之認列日至管制協議所明定之利率開始適用之期間為一年或短於一年。於此情況下，企業得免於就該期間內因管制資產或管制負債所產生之估計未來現金流量進行折現。若企業選擇適用該豁免，則應於該管制協議所明定之利率開始適用時，就該等估計未來現金流量進行折現。

名詞定義

管制利率(regulatory interest rate)係指依管制協議所明定或隱含之利率，用以就管制資產自認列日至回收期間提供補償，或就管制負債自認列日至履行期間減少未來可向客戶收取之金額。

觀察

在修正草案中，IASB 曾提議要求企業使用最低利率，惟多數利害關係人並不同意此項提議。IASB 在重新審議該提案時考量相關回饋意見，最終結論認為，採用最低利率之要求所產生的成本將超過其效益。

後續衡量

管制資產及管制負債初始認列後，企業應於每一報導期間結束日：

- 更新來自該管制資產或管制負債未來現金流量金額及時點之估計。
- 持續使用於初始認列時所決定之折現率，除非管制協議明定或隱含之管制利率於初始認列後發生變動。

由於管制利率之變動將改變管制資產或管制負債所產生之未來現金流量，企業應於管制利率發生變動時：

- 更新估計之未來現金流量。
- 將估計之未來現金流量按新的管制利率折現。

新管制利率係指管制協議所明定之新利率，或依 IFRS 20 所決定之新隱含管制利率。新隱含管制利率係指將更新後之未來現金流量折現至新利率適用前之管制資產或管制負債帳面金額之利率。

觀察

IASB 認為，若要求對管制資產進行減損測試將增加複雜性且其效益有限。因此，IASB 決定管制資產無須進行單獨之減損測試，並將其排除適用 IAS 36「資產減損」。

簡化衡量方法

在某些情況下，管制協議於決定向客戶收取之管制費率時，僅於企業支付或收取相關現金時，或於其後短期內，始就可允許費用提供補償，或就可收取之收益（參閱下方名詞定義）予以減除。

若企業依 IFRS 會計準則於不同之報導期間認列該等可允許費用或可收取之收益，則可能產生管制資產或管制負債。

名詞定義

可收取之收益(chargeable income)係指依 IFRS 會計準則定義之收益項目，該項目於決定企業將收取之管制費率時，依管制協議應予減除特定金額。

IFRS 20 釋例 8 舉例說明，管制協議約定企業有權於折舊性資產耐用年限內回收成本。企業因出售該資產認列利益，管制協議規定將該利益視為可收取之收益，於決定管制費率時應予減除。

同樣地，若管制協議規定僅於管制者判斷企業已無合理預期可收取相關現金時，始就信用損失提供管制費率補償，而非於企業依照 IFRS 9 於財務報表認列減損損失時即予以處理，則可能產生管制資產。

企業應以下列方式衡量該等管制資產或管制負債：

- 依 IFRS 會計準則所認列之相關負債、相關資產或相關備抵損失之帳面金額。
- 調整該帳面金額，以反映該相關負債、相關資產或相關備抵損失與管制資產或管制負債之間之差異

表達與揭露

一般而言，企業應將所有管制收益及管制費用分類為收入，並於損益表中以單行項目列報管制收益減除管制費用之淨額。管制收益包括管制利息收入，而管制費用包括管制利息費用。

某些情況下，企業依據其他 IFRS 會計準則將某一收益或費用項目認列於其他綜合損益。在此情況下，企業亦應將該項目相關之管制收益或管制費用列報於其他綜合損益，並：

- 依 IFRS 18「財務報表中之表達與揭露」分類其他綜合損益中之管制收益及管制費用。（亦即，依是否重分類至損益進行分類）
- 管制收益或管制費用應與相關收益或費用分別列報。
- 僅於依其他 IFRS 會計準則將其他綜合損益之相關收益或費用重分類至損益時，始將相關管制收益或管制費用重分類至損益。
- 依上述一般分類原則分類及列報重分類之管制收益或管制費用。

企業應於資產負債表中：

- 將管制資產及管制負債列報為單行項目
- 依照 IFRS 18 將管制資產及管制負債分類為流動及非流動，除非企業係按流動性列報所有資產及負債。

觀察

IASB 原提議將允許企業於符合特定條件時，得將不同科目單位之管制資產及管制負債互抵表達。惟利害關係人指出，管制者可能將部分時間性差異互相抵銷後的結果作為未來期間管制費率之整體調整。IASB 認為原提案之互抵規定與此作法重複，故撤銷前述提案。

IFRS 20 揭露規定之整體目的，係要求企業於附註中揭露下列資訊：

- 管制收益及管制費用，該等資訊連同其他 IFRS 會計準則要求之資訊，可協助財務報表使用者了解企業於報導期間提供受管制商品或勞務之所允許補償總額，進而評估企業之財務績效及未來現金流量。
- 管制資產及管制負債，該等資訊可協助財務報表使用者了解企業於報導期間結束日之財務狀況，以及其未來現金流量之金額、時點及不確定性。

企業應揭露足以使財務報表使用者了解下列事項之資訊：

- 於資產負債表及綜合損益表認列之管制資產、管制負債、管制收益及管制費用之金額。
- 未認列管制資產或管制負債之性質及其未認列之原因。
- 企業之管制資本基礎與相關項目之關係，該等資訊將：
 - 提供有關管制協議性質及其管制協議對企業財務狀況及財務績效影響之資訊；及
 - 使財務報表使用者得以比較受不同管制協議規範之企業。

觀察

IASB 決定不採用 IFRS 14 所採之較廣泛整體揭露目的。其理由為：雖然費率管制之性質及相關風險資訊對財務報表使用者具參考價值，惟使用者並非主要依賴財務報表取得該等資訊。此外，若揭露目的旨在讓使用者評估費率管制之全面性影響，將超出財務報表之目的，並可能導致企業揭露超出 IASB 原始意圖之資訊。

生效日及過渡規定

企業應自 2029 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間適用 IFRS 20，並得提前適用；若選擇提前適用，應於附註中揭露該事實。

企業應就所有管制資產及管制負債適用 IFRS 20，並應依 IAS 8「財務報表之編製基礎」採追溯適用，或依準則規定之修正追溯法處理。

[本文係編譯自 [iGAAP in Focus — IASB issues IFRS 20 'Regulatory Assets and Regulatory Liabilities'](#)]

關於本出版物

本出版物中的訊息是以常用詞彙編寫而成，僅供讀者參考之用。本出版物內容能否應用於特定情形將視當時的具體情況而定，未經諮詢專業人士不得適用於任何特定情形。因此，我們建議讀者應就遇到的特別問題尋求適當的專業意見，本出版物並不能代替此類專業意見。勤業眾信在各地的事務所將樂意對此等問題提供建議。

儘管在本出版物的編寫過程中我們已盡量小心謹慎，但若出現任何錯漏，無論是出於疏忽或其他原因所引起，或任何人由於依賴本刊而導致任何損失，勤業眾信或其他附屬機構或關聯機構，其任何合夥人或員工均無須承擔任何責任。

© 2026 勤業眾信聯合會計師事務所版權所有
保留一切權利