KPMG

管制资产和管制负债

拟议的新国际财务报告准则（IFRS® Standard）

会计准则新动向

2021年3月

home.kpmg/ifrs

目 录

1. 提案概览 2
1.1 会计模式 2
1.2 受影响的企业 3
1.3 主要影响 3
1.4 生效日期和过渡 3

2. “费率管制”介绍 4
2.1 什么是“费率管制”？ 4
2.2 征求意见稿探讨了什么问题? 5
2.3 理事会提出了什么建议? 6
2.4 如何使用本刊物 7

3. 主要概念 9
3.1 适用范围 9
3.2 管制资产和管制负债 11
3.3 准许补偿总额的组成部分 15
3.4 计量单元 27

4. 提案的应用 28
4.1 确认 28
4.2 计量：总体方法 32
4.3 估计未来现金流量 34
4.4 对估计的未来现金流量进行折现 42
4.5 后续计量 44
4.6 计量原则的例外 45

5. 列报与披露 47
5.1 财务业绩表中的列报 47
5.2 财务状况表中的列报 49
5.3 披露 49

6. 与其他准则的互动 53
6.1 一般方法 53
6.2 《国际会计准则第12号——所得税》 53
6.3 《国际财务报告解释公告第12号——服务特许权协议》 54

7. 生效日期和过渡 56
7.1 生效日期 56
7.2 过渡 56
7.3 撤销《国际财务报告准则第14号——递延管制账户》 59

附录一：示例列表 60

关于本刊物 61
鸣谢 61

其他前沿资讯及资料 62

管制资产和管制负债

为受费率管制企业拟议的新准则

费率管制在公用事业及其他行业中较常见，它可能会显著影响企业的长期财务业绩。但是，与某些国家的公认会计原则不同，国际财务报告准则（IFRS Standards）未对费率管制的会计影响提供全面指引。

国际会计准则理事会（International Accounting Standards Board，以下简称“理事会”）的征求意见稿《管制资产和管制负债》（*Regulatory Assets and Regulatory Liabilities*，以下简称“征求意见稿”或“提案”）提出一种新的会计处理模式。按照这种模式，受到费率管制且符合适用范围标准的企业将确认管制资产和管制负债。

该会计模式可以使企业在国际财务报告准则下确认的报告期间内的总收入，与“准许补偿总额”（total allowed compensation，即费率管制部门允许企业收取的金额）调节一致，这将减少所列报的财务业绩波动。

这是理事会就费率管制影响的会计核算所开展长期项目中的一个重大里程碑。其中涉及的主要问题是，哪些企业属于提案的适用范围，以及拟议的新会计模式如何适用于全球实务中出现的、各种形式的费率管制。

该提案尤其可能会影响公用事业和运输业的企业。但是，其适用范围并不限于某一特定行业。拟议的新准则设置了广泛的适用范围，所有受到价格管控的企业均应当考虑其是否在该范围之内，无论准则是否旨在涵盖这类企业。

理事会将继续就提案征询反馈意见（征求意见期于2021年7月30日截止）。本《会计准则新动向》刊物将探讨部分潜在影响并提供示例，说明按照该拟议的新准则企业未来可能如何编制和列报财务报表。

Phil J Dowad
Brian O’Donovan
Michel Picard
毕马威国际财务报告准则费率管制会计事务全球工作组
毕马威国际准则小组

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

1 提案概览

1.1 会计模式

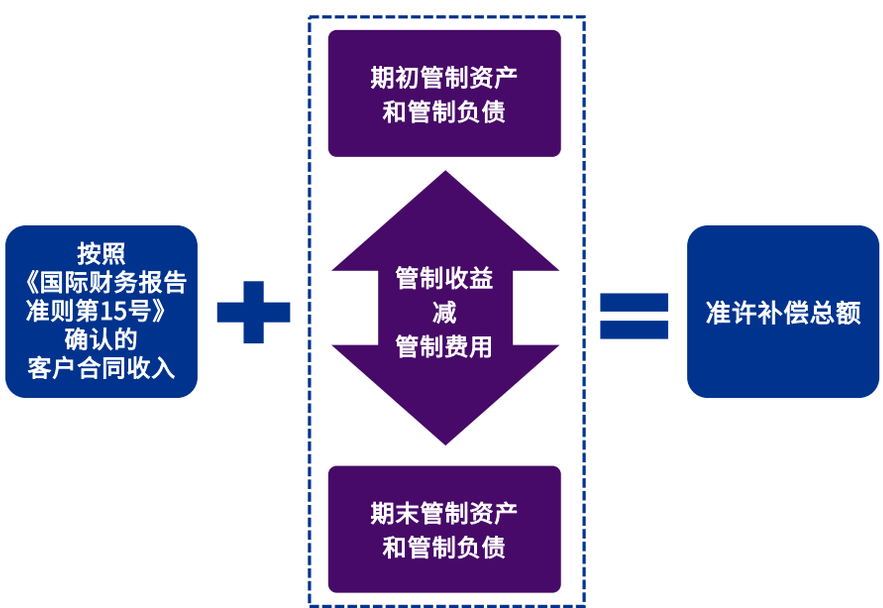
征求意见稿提出的主要建议是，受费率管制的企业应在财务报表中列报准许补偿总额，即费率管制部门允许企业在报告期间就提供的商品和服务获取的总补偿。

为此，征求意见稿建议采用“叠加”（overlay）的方法，即企业首先应继续执行现行国际财务报告准则的要求（例如，就客户合同收入进行确认和计量）。之后，企业在符合下列条件时确认：

— *管制资产：*如果企业拥有一项强制可执行的现时权利，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；及

— *管制负债：*如果企业承担一项强制可执行的现时义务，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。

管制资产和管制负债的变动会产生管制收益和管制费用。一般而言，按照现行国际财务报告准则确认的总收入，加上按照拟议新准则确认的管制收益减去管制费用后的金额，将与费率管制部门确定的准许补偿总额调节一致。



企业应在财务业绩表中将管制收益减去管制费用后的金额紧接在“收入”项目后单独列报。管制资产和管制负债应与其他资产和负债分开列报。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

1.2 受影响的企业

尽管许多公用事业企业将符合适用范围标准，但某些公用事业企业也可能不符合。而某些非公用事业企业也可能符合适用范围标准。

同时满足下列条件的企业属于提案的适用范围：

— 企业是强制可执行管制协议的一方；

— 管制协议确定了企业因向客户提供商品或服务而收取的管制费率；及

— 管制费率的确定方式，使企业在某一期间提供商品或服务的准许补偿总额的部分或全部金额在不同期间向客户收取。

满足上述所有条件的企业应当执行征求意见稿中的会计模式。

1.3 主要影响

提案适用范围所涵盖的企业将确认新的资产和负债，以及新的收益和费用项目。对财务业绩的影响取决于企业的事实和情况，但常见的情形包括下列各项：

— 如果之前按照国际财务报告准则进行收入确认滞后于监管机构所允许的准许补偿总额，则企业在向该拟议的新准则过渡时将出现净资产增加。

— 如果之前按照国际财务报告准则进行收入确认与监管机构允许的准许补偿总额之间存在时间性差异，则列报的盈利波动性将会减小。

企业应当重新考虑其财务报表的列报，包括关键指标和替代业绩指标。例如，企业目前使用替代业绩指标列报现行国际财务报告准则未予涵盖的费率管制影响，其可能要对自己的做法进行重新考虑。

在编制财务报表时，企业可能需要为计量管制资产和管制负债收集新的信息。但是，理事会预计收集此类信息不会产生较高成本，因为受影响的企业在确定管制费率和/或向监管机构递交资料时通常要用到此类信息。

1.4 生效日期和过渡

理事会计划，该拟议的新准则将适用于自其发布后18至24个月之后开始的年度报告期间，允许企业提前采用。

该拟议的新准则应当追溯应用，但对某些已完成的企业合并事项提供了过渡豁免规定。《国际财务报告准则第14号——递延管制账户》(IFRS 14 *Regulatory Deferral Accounts*) 将被撤销。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

2 “费率管制”介绍

本章将对费率管制作基本介绍，包括费率管制引起的财务报告相关问题以及征求意见稿建议的应对方法。

本章为后续章节对提案所作详细讨论提供背景介绍。若您对该专题较为熟悉，可选择直接从第3章开始阅读。

2.1 什么是“费率管制”？

费率管制是一项根据管制协议制定企业向客户收取的价格（费率）的制度。虽然不能一概而论，但通常情况下，由监管机构负责定价。

对价格进行管制的原因是多种多样的。比较常见的一种情形是，企业在某一地区的市场中形成了自然垄断。例如，由于引入竞争对手再建一个供水网络不仅不合算而且也不切实可行，一家自来水公司在其供水网络所覆盖的区域内可能具垄断地位。

在这种情况下，监管机构在制定费率时会寻求平衡企业利益与其客户的利益。一方面，监管机构希望企业能够赚取足够的收益，保证不间断供应和供给质量；另一方面，监管机构也希望确保在没有市场竞争的情况下，企业不会向客户过度收取服务费，定价也不会逐年不稳定的变动。

在提案探讨的管制体系中，监管机构将确定其认为企业在某一期间提供商品和服务应收取的*总*金额。征求意见稿将此类金额称为“准许补偿总额”。

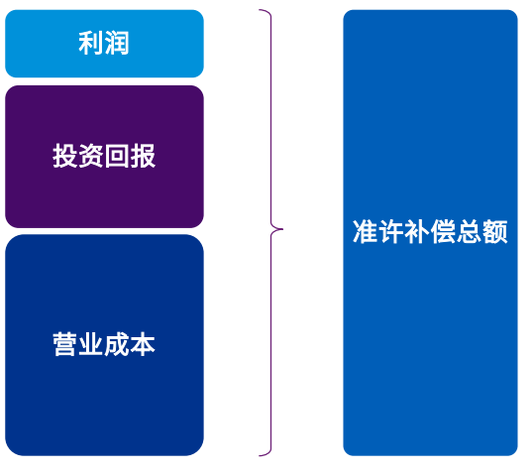
在较简单的情形中，监管机构确定的准许补偿总额是使企业能够实现以下三项的收益：

— 支付其营业成本；

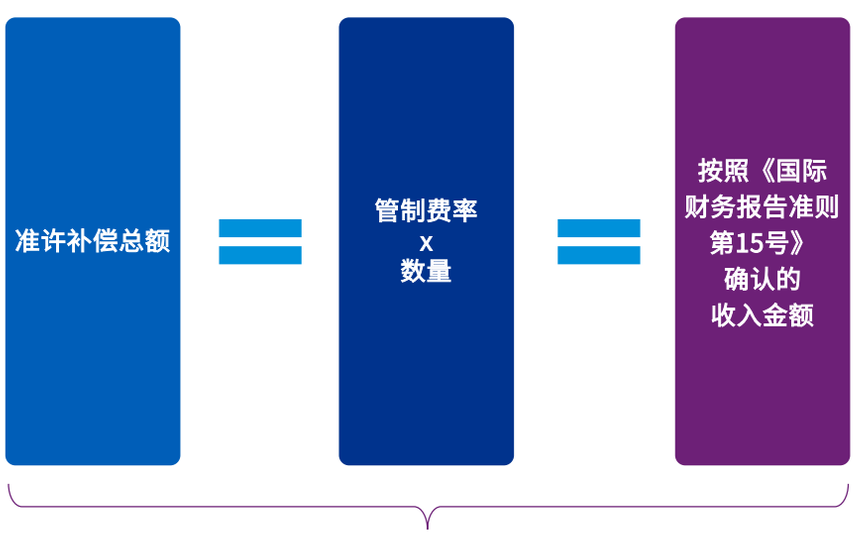
— 获得一定投资回报；及

— 取得合理的利润。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。



“管制费率”，是指企业在该期间向客户收取的单价——即准许补偿总额除以将向客户提供商品和服务的假定总数量。客户通常可以从企业出具的账单中得知管制费率。



根据现行有效的国际财务报告准则，企业应按照《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》（IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*）的要求对源自客户合同的收入进行会计处理。由监管机构定价这一事实不会产生额外的会计影响。

2.2 征求意见稿探讨了什么问题?

实务中，企业在某一期间内取得的收入可能与监管机构在设定费率时假定其将取得的收入之间有差额。产生这一情况的可能原因有很多，例如，企业的收入或成本发生变化、资本性项目可能发生延迟或提速、企业可能会或可能不会获得业绩激励等。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

在某些监管制度下，某一期间内产生的差额会影响未来期间的管制费率。也就是说，监管机构会增加或减少未来期间的费率，使得企业可以收回或偿付这些差额。

关键的一点是，有些情况下在确定未来期间管制费率时，企业可能拥有（承担）一项*强制可执行的*权利（义务）可以增加（需要减少）一定金额。该权利（义务）的存在将通过调整管制费率直接影响企业的未来现金流量。

在现行有效的国际财务报告准则下，此类权利（或义务）通常不符合确认资产（或负债）的条件。

2.3 理事会提出了什么建议?

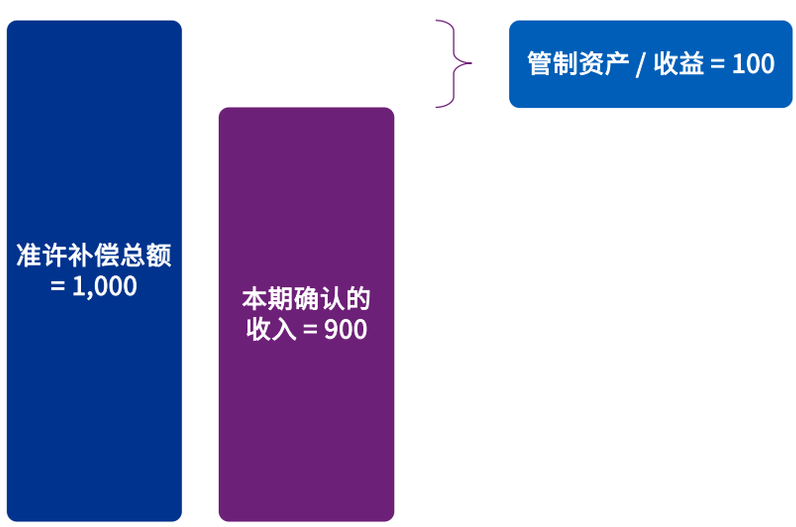
理事会建议，当在确定未来期间管制费率时拥有（承担）可以增加（需要减少）一定金额的权利（义务）是*可强制执行*时，企业应确认新增资产（负债）及收益（费用）以反映该项权利（义务）。理事会认为，该做法将有助改进向财务报表使用者提供的信息。

下面以一个很简单的示例加以说明。假设监管机构确定某企业2021年应有权收取1,000，即准许补偿总额为1,000。监管机构假定该企业向100个客户提供等量服务，因此向每个客户收取1,000 / 100 = 10，即管制费率为10。为了计算简便，假设预计成本与实际成本之间无差额。

在费率管制制度下，如果该企业2021年取得的收入少于1,000，则其在确定2022年的管制费率时拥有一*项强制可执行的权利*，可以增加一定金额。同样地，如果该企业2021年的收入大于1,000，则其在确定2022年的管制费率时承担一*项强制可执行的义务*，需要减少一定金额。

2021年，该企业仅向90个客户提供服务，因此向客户收取服务费总计为 90 × 10 = 900。该企业按照《国际财务报告准则第15号》确认的收入为900。该企业在确定2022年的管制费率时拥有一项强制可执行的权利，可以增加100。

按照提案，该企业应确认2021年内产生的管制收益100，以及确认2021年末存在的管制资产100。



© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

2.4 如何使用本刊物

实务中，费率管制制度比上述简单示例要复杂许多，征求意见稿旨在帮助企业应对这些复杂问题。本刊物就征求意见稿提供指引，结构如下表所示：

章节	专题	内容
3	**主要概念**	
3.1	**适用范围**	征求意见稿的适用范围（即，如何识别哪些企业应采用该提案）以及适用范围标准所依据的关键定义
3.2	**管制资产和管制负债**	配合简单示例说明管制资产和管制负债的定义
3.3	**准许补偿总额的组成部分**	深入探讨准许补偿总额，识别准许补偿总额的主要组成部分以及征求意见稿如何处理这些组成部分
3.4	**计量单元**	管制权利和义务在什么情况下可以一起核算，而在什么情况下必须分开核算
4	**提案的应用——确认和计量**	
4.1	**确认**	管制项目确认和终止确认的时点，以及是否存在、金额或时间具有不确定性对项目确认的影响
4.2	**计量**	概述计量要求，许多管制资产和管制负债应采用对现金流量进行折现的方法
4.3	**估计现金流量**	如何识别管制资产和管制负债的计量应使用哪些现金流量，以及如何对这些现金流量进行估计
4.4	**折现率**	如何估计应当使用的折现率（通常但并非所有情况下采用管制利率作为折现率）
4.5	**后续计量**	后续计量，包括什么情况下应调整折现率
4.6	**计量的例外规定**	替代计量模型，适用于管制费率基于未来现金流量确定的情形（例如针对某些体制中的税费）

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

章节	专题	内容
5	**列报和披露**	
5.1	**财务业绩表**	在财务业绩表中的列报方式，包括建议企业紧接在“收入”项目之后单独列报管制收益 / 费用
5.2	**财务状况表**	在财务状况表中的列报方式，包括建议企业将管制资产和管制负债与其他资产和负债分开列报
5.3	**披露**	披露建议
6	**提案与其他国际财务报告准则（包括有关所得税及服务特许权安排的准则）的相互影响**	
7	**生效日期、建议追溯应用的要求以及对已完成企业合并的拟议例外规定**	

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

3 主要概念

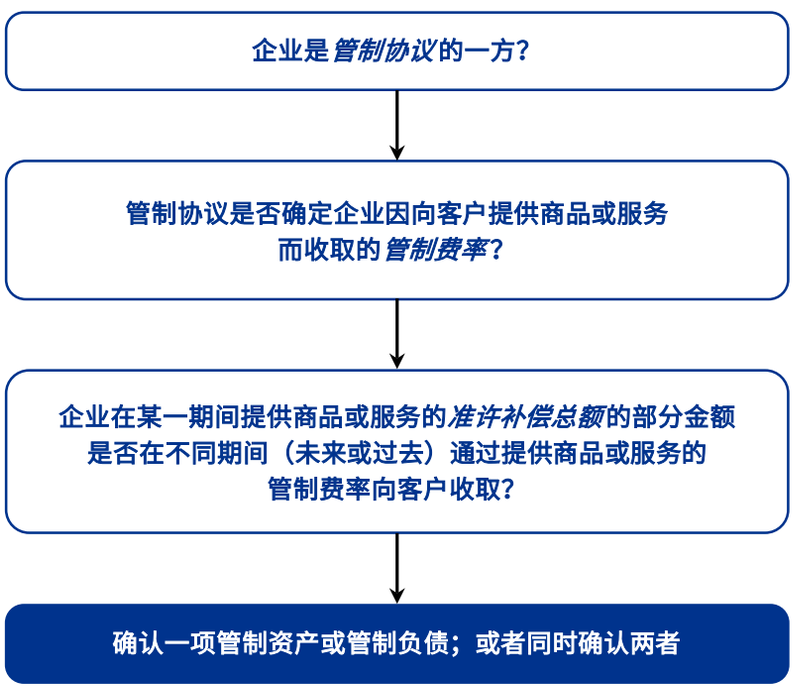
3.1 适用范围

提案将适用于受到管制协议约束的企业，包括从事某些受管制活动和某些非受管制活动的企业。

ED.3 当符合相关适用范围标准时，企业应将提案应用于其所有管制资产和管制负债。

当且仅当满足以下*所有*条件时，才存在管制资产或管制负债：

ED.6



ED.7–8 管制协议是指一组强制可执行的条件，这些条件确定了企业在按照客户合同提供商品及服务时或过程中收取的管制费率。管制资产和管制负债仅可由管制协议产生。

ED.10 管制协议确定管制费率，即企业在提供商品及服务时或过程中向客户收取的价格。

ED.11 准许补偿总额是指，企业因该期间提供的商品及服务而有权向客户收取的金额。准许补偿总额应反映管制费率，其可能部分在该期间收取或可能部分在其他期间收取。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

拟议的新准则适用范围是否仅限于特定行业?

否。费率管制在公用事业、运输业等行业比较常见。但是，提案的适用范围不限于这些行业。相反，其适用范围关注管制制度本身的主要属性，包括是否强制可执行。

因此，某些运输和公用事业企业可能不属于提案的适用范围，某些来自其他行业的企业反而可能属于提案的适用范围。

企业面临的一个主要事项是，对提案的适用范围进行充分了解并评估其是否能明确既定管制制度是否满足适用范围标准。

企业应按照建议的适用范围标准评估其是否属于需采用提案的范围。与《国际财务报告准则第14号》不同，是否采用提案并非可由企业选择。

提案是否同样适用于管制协议产生的其他权利和义务?

ED.BC60

否。对于管制协议产生的其他权利和义务的影响，企业应当遵循其他国际财务报告准则进行会计处理。

该做法与征求意见稿所提出的“叠加法”相符，即企业应继续按照现行国际财务报告准则对收益、费用、资产和负债进行会计处理；此外，按照征求意见稿提案对管制资产和管制负债进行会计处理。

提案是否规定管制协议须采取某一特定形式?

ED.8.9

ED.BC85

否。管制协议可能采取不同的形式，例如：

— 企业与监管机构之间的许可协议合约；

— 服务特许权安排；或

— 法令、法律或法规所规定的一组权利和条件。

无论采取什么形式，关键的一点是管制协议必须强制可执行。强制可执行性属于法律问题。

监管决议或法院裁决可为管制协议条款的强制可执行性提供证据。

实务中，“强制可执行性”评估将是提案中的一个主要应用问题，影响管制资产和管制负债确认测试的主要方面。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

提案是否规定监管机构的类型或特征?

ED.BC85, 86

否。理事会对是否要界定监管机构以及监管机构必须具备的特征这一问题进行过考虑，但由于这些特征可能会有很大差异，因此决定不予界定。

此外，可能存在若干不同法律形式的监管机构和其他执行机构，可包含不同特征，以及具有不同的设立目标和任务。

鉴于所牵涉的多样性，理事会难以确定究竟哪些特征应纳入在内。因此，提案没有涉及此问题。

3.2 管制资产和管制负债

当企业通过转让已承诺的商品或服务满足履约义务时，其应按照《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》确认收入。对于受到费率管制的企业，向客户收取的金额将反映管制费率。

ED.10

管制费率是指企业在提供商品或服务的期间向客户收取管制协议中确定的商品或服务的价格。

ED.12(a)

但是，由于存在时间性差异等原因，企业根据《国际财务报告准则第15号》在某一期间确认的收入金额通常不同于其根据管制协议获准收取的金额。

ED.16

为了对适用《国际财务报告准则第15号》的企业所提供的信息进行补充，企业还应列报与该期提供商品或服务相关的准许补偿总额。此举意味着企业还应确认一项管制资产或管制负债，或者同时确认两者。

3.2.1 管制资产

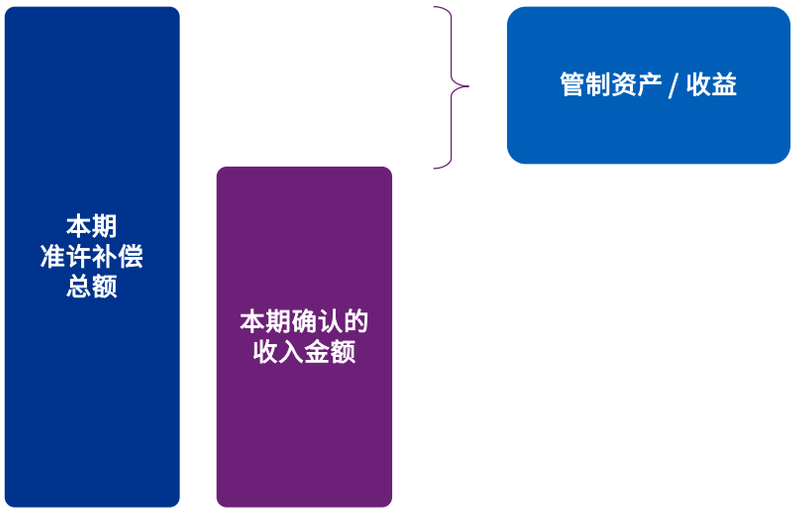
ED.4

当企业在确定未来期间管制费率时有权利可以增加一定金额时，应确认一项管制资产。当企业根据《国际财务报告准则第15号》在报告期确认的收入金额小于其根据管制协议在该期间获准收取的金额时，经常发生这种情况。

企业应确认一项管制资产，以描述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。

在确认管制资产时，企业还应记录管制收益。管制收益描述了针对当期已提供商品或服务的准许补偿总额中有部分金额将在未来期间确认为收入。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。



示例1：管制资产

公司X受管制协议约束，该管制协议确定管制费率，允许公司X可以将估计与实际投入成本之间的差额计入下一年向客户收取的费率。

公司X第1年发生的实际投入成本金额为3,000，但公司X从第1年向客户收取的费率中仅能按其估计投入成本得到补偿金额为2,200。

在第1年，公司X拥有一项强制可执行的现时权利，由于针对已提供商品或服务的准许补偿总额中有部分金额（3,000中的800）将包含在第2年的收入中，该权利使得公司X在第2年向客户收取的费率中可以增加800。

按照拟议的会计处理模式，公司X应在第1年确认下列项目。

	借方	贷方
管制资产	800	
管制收益		800
确认管制资产		

3.2.2 管制负债

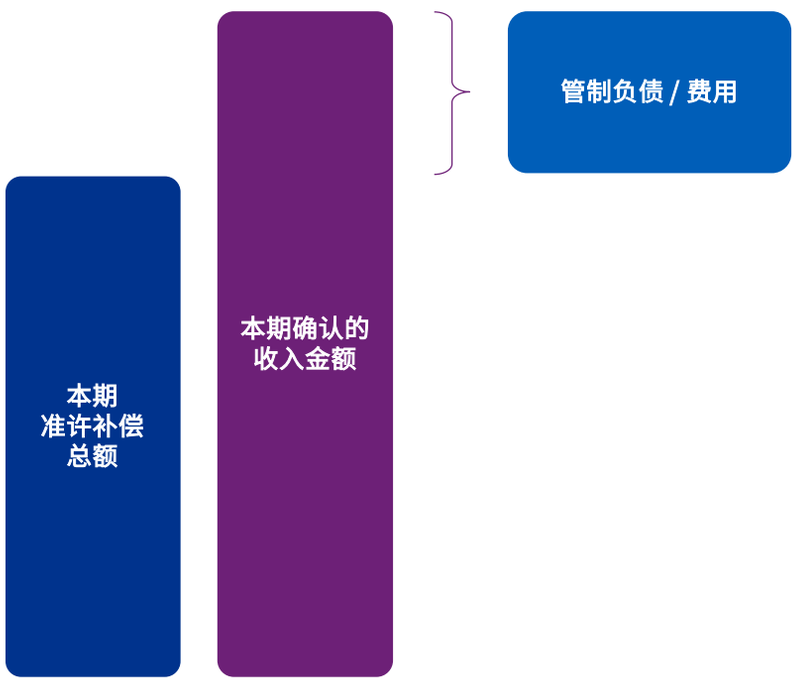
ED.5

当企业在确定未来期间管制费率时承担义务需要减少一定金额时，应确认一项管制负债。典型的例子是当企业根据《国际财务报告准则第15号》在报告期确认的收入金额高于其根据管制协议在该期间获准收取的金额时。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

企业应确认一项管制负债，以描述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。

在确认管制负债时，企业还应记录管制费用。管制费用反映了针对将在未来期间提供的商品或服务的准许补偿总额中有部分金额已在当前期间确认为收入。



示例2：管制负债

对示例1进行修改，公司X第1年发生的实际投入成本金额为1,500，但公司X从第1年向客户收取的费率中按其更高的估计投入成本（已提交监管机构）得到补偿金额为2,200。

在第1年，公司X承担一项强制可执行的现行义务，由于针对第2年将提供商品或服务的准许补偿总额中有部分金额（700）已包含在第1年确认的收入中，该项义务使公司X需要从第2年向客户收取的费率中扣除实际与估计投入成本之间的差额（700）。

按照拟议的新会计处理模式，公司X应在第1年确认下列项目。

	借方	贷方
管制费用	700	
管制负债		700
确认管制负债		

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

管制资产和管制负债是否可与其他资产和负债一起进行会计处理?

ED.BC58

否。理事会建议企业将管制资产和管制负债与其他资产和负债分开进行核算，因为这样做可为财务报表使用者提供有用的信息。

理事会认为，受到费率管制的企业拥有或承担由管制资产或管制负债产生的额外现金流量，即这些现金流量之所以产生是因为企业拥有该资产或承担该负债。此外，这些现金流量在很大程度上独立于管制协议中规定的其他权利和义务产生的现金流量，因此应确认为单独的资产和负债。

管制资产或管制负债是否构成一项金融资产或金融负债?

ED.BC52

否。管制资产或管制负债是指一项调整未来期间可以向客户收取的价格的权利或义务。尽管这项权利（义务）会影响未来现金流量，但其本身并不构成收取（支付）现金的现时权利（义务）。

相反，企业通常应在对客户合同的履约产生一项收取现金的无条件权利（仅取决于时间流逝）时，确认一项金融资产。

3.2.3 不导致确认管制资产或管制负债的差异

ED.18

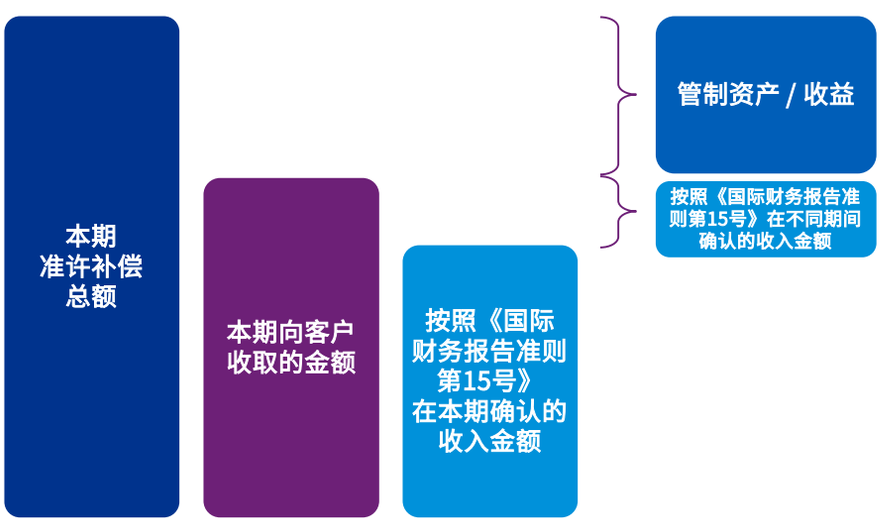
企业并非总是将有权向客户收取的金额在提供商品及服务的期间内全部确认为客户合同收入。例如：

— 该合同因不满足准则第9段所述标准而不符合《国际财务报告准则第15号》适用范围；或

— 根据《国际财务报告准则第15号》第56段，对可变对价的估计受到限制。

ED.19

在这些情况下，企业不会就相关差额确认一项额外的管制资产或管制负债。



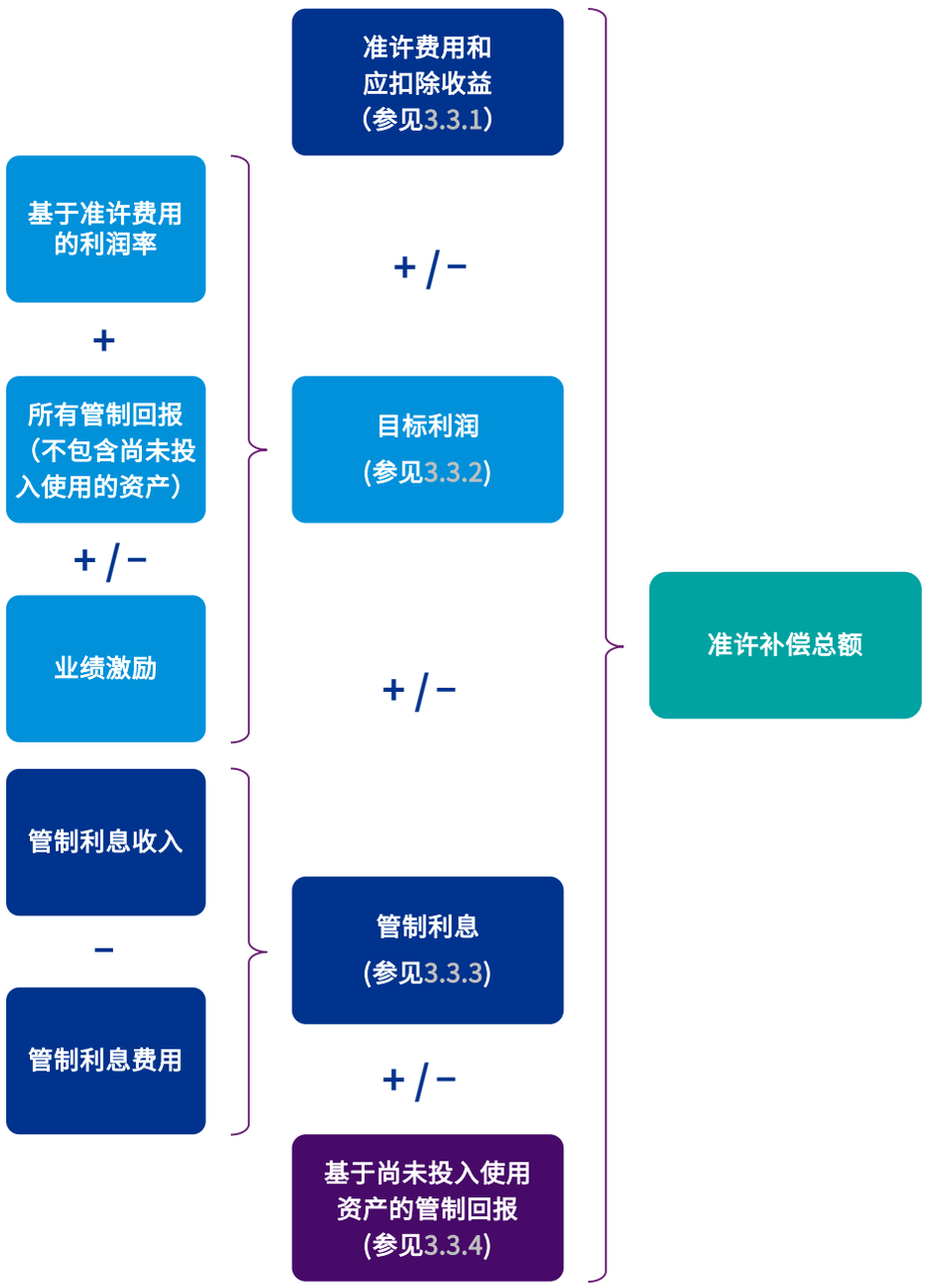
© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

3.3 准许补偿总额的组成部分

ED.11

准许补偿总额是指，根据管制协议规定，企业有权向客户收取的对于提供商品或服务的全部补偿金额。准许补偿总额可在提供商品或服务的期间或不同期间收取。

准许补偿总额通常包含不同的组成部分，具体如下图所示：



© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

3.3.1 准许费用和应扣除收益

ED.B3–B5

管制协议将确定可计入向客户收取的管制费率的费用。根据提案，准许费用是指管制协议允许企业通过管制费率向客户收回的费用（按照国际财务报告准则中的定义）。

ED.B9

与准许费用类似，管制协议可能将特定收益作为应扣除收益。这表明这项收益与某个期间提供的商品或服务相关。

企业应在按照国际财务报告准则确认收益的相同期间确认与在该期间已提供商品或服务相关的应扣除收益。例如，管制协议可能要求企业在确定管制费率时扣减资产处置利得。

示例3：投入成本和数量存在差异

ED.IE1

公司X向客户提供商品及服务。根据管制协议的规定，公司X有权收回其在向客户提供商品及服务的过程中发生的实际成本。为了计算简便，本示例未考虑管制余额的管制利息。

在下列基础之上，确定公司X第1年向客户收取的管制费率为每单位金额5.40：

— 估计第1年将提供100单位商品或服务；

— 估计的可变成本金额为400（每单位金额4.00）；及

— 估计的固定投入成本金额为140。

第1年，公司X实际仅向客户提供了90单位，确认收入486 (5.40 × 90 单位)。

同时，公司X发生了以下可变和固定投入成本，二者均高出估计的金额，并按照国际财务报告准则确认为费用。

	每单位金额	单位数	第1年总计
可变投入成本	5.00	90	450
固定投入	–	–	150
投入成本总计			**600**

第2年，成本和数量均不存在差异。

根据管制协议的规定，公司X有权在确定第2年的管制费率时加上一定金额，使其能够收回第1年产生的成本和数量差异。

按照提案，第1年与第2年提供商品及服务的准许补偿总额应是提供这些商品及服务发生的准许费用，即公司X第1年与第2年发生的实际投入成本，均为600。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

第1年已提供商品及服务的准许补偿总额（600）比该年确认的收入金额（486）超出114。根据提案，公司X可以通过第2年向客户收取的管制费率收回准许补偿总额的部分金额（即准许补偿总额600中的114）。

	第1年	第2年
收入	486	714*
管制收益 / 费用	114	(114)
	600	600
投入成本	(600)	(600)

* 按以下方式计算：第2年的准许补偿总额（600）加上从第1年的收入中补偿不足的金额（114）。根据管制协议，此类补偿不足的金额应计入第2年的准许补偿总额。

对于在多个报告期间内消耗的资产，企业应如何进行会计处理？

ED.B6–B7

企业可能在多个期间内使用某一项资产（例如不动产、厂场和设备）向客户提供商品或服务。如果管制协议允许企业将该资产的成本作为准许费用，那么企业应当在确定各期提供商品或服务的准许补偿总额时系统地分摊该资产成本。

在进行分摊时，企业应当使用其在应用其他国际财务报告准则时一致的判断和估计——例如，按照《国际会计准则第16号——不动产、厂场和设备》（IAS 16 *Property, Plant and Equipment*）在资产的使用寿命内分摊其总成本。

3.3.2 目标利润

ED.B10–B11

提案将目标利润定义为企业有权在确定于某一期间所提供商品或服务的管制费率时加入的利润。目标利润构成同一期间所提供商品或服务的准许补偿总额的一部分。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

目标利润的组成部分	
ED.B12 **基于准许费用的利润率**	根据管制协议，企业有权收回基于准许费用的利润率时，该利润率构成企业在采用国际财务报告准则将相关准许费用确认为费用的期间的准许补偿总额的一部分。
ED.B13–15 **管制回报**	根据管制协议，企业通常有权收回基于某个指定的资产基数（例如“管制资产基数”或使用其他类似术语）的回报。管制资产基数中的项目可能与企业在采用国际财务报告准则确认的项目相同或不同，并可能按不同的金额进行计量。 除相关资产尚未达到可使用状态的情形（参见3.3.4）以外，管制回报通常应计入准许补偿总额。
ED.B16–20 **业绩激励**	管制协议可能会为企业提供业绩激励，以在其达到业绩标准时向其提供奖励，或在其未达到业绩标准时对其实施处罚。业绩激励构成在企业业绩激励产生期间所提供商品或服务的准许补偿总额的一部分。

示例4A：管制回报——资产的使用寿命在管制协议与财务报表中相同

ED.IE 2A

公司X的某一项设备从管制角度与按照《国际会计准则第16号》均以金额2,000进行确认。该设备的使用寿命为5年，公司X在其使用寿命内采用直线法对其计提折旧。

根据管制协议的规定，公司X有权通过管制费率：

— 在其5年使用寿命内收回该设备的成本；及

— 收回按该设备每年年初未收回余额4%计算的管制回报。

因此，向客户收取的管制费率中预计将包含以下与该设备有关的金额：

	第1年	第2年	第3年	第4年	第5年
期初余额	2000	1600	1200	800	400
管制回报	80	64	48	32	16
准许补偿总额*	(480)	(464)	(448)	(432)	(416)

* 按以下方式计算：每年收回的该设备成本（400）加上当年应计管制回报的总和。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

如果向客户提供商品及服务的实际数量不同于估计的数量，则该数量差异会导致准许补偿总额收回不足或超标。管制协议规定，公司X在确定下一年向客户收取的管制费率时，应增加或扣除收回不足或超标的部分。

为了计算简便，假设不存在管制利息。

公司X估计在第1至5年内每年将提供以下数量商品及服务。但是，公司X每年实际提供的商品及服务数量并不同于估计数，具体如下所示：

	第1年	第2年	第3年	第4年	第5年
估计将提供的数量	100	110	120	90	80
实际提供的数量	90	115	115	100	80
差异	**(10)**	**5**	**(5)**	**10**	**–**

在第1至5年内，因数量差异而导致的实际收入与管制协议中的估计收入之间的差额如下所示：

	第1年	第2年	第3年	第4年	第5年
预计将计入管制费率的金额	480	464	448	432	416
计划收回或清偿的差异*	–	48	(23)	18	(50)
估计的收入(a)	**480**	**512**	**425**	**450**	**366**
估计将提供的数量(b)	100	110	120	90	80
每单位的管制费率 (c = a/b)	4.80	4.65	3.54	5.00	4.58
实际数量(d)	90	115	115	100	80
实际收入 (e = c × d)	**432**	**535**	**407**	**500**	**366**

* 按以下方式计算：第1年为零；第2至5年，分别用第1至4年每年的估计收入减去实际收入。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

公司X确定第1至5年间每年的准许补偿总额由以下部分组成：

— 准许费用：即每年的折旧费用400。

— 公司X有权获得的管制回报（按该设备期初余额的4%计算）。

	第1年	第2年	第3年	第4年	第5年	总计
准许补偿总额	480	464	448	432	416	2240
实际收入	432	535	407	500	366	2240
差额	**48**	**(71)**	**41**	**(68)**	**50**	**–**

如果第1至5年均没有发生其他交易，则公司X应在每年的损益表中包括以下金额：

	第1年	第2年	第3年	第4年	第5年	总计
准许费用（折旧）	432	535	407	500	366	2240
管制收益 / (费用)	48	(71)	41	(68)	50	–
准许补偿总额	**480**	**464**	**448**	**432**	**416**	**2240**
折旧费用	(400)	(400)	(400)	(400)	(400)	(2000)
利润	**80**	**64**	**48**	**32**	**16**	**240**

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

示例4B：管制回报——资产的使用寿命在管制协议与财务报表中不同

ED.IE2B

对示例 4A进行修改：

— 设备的使用寿命为4年，公司X在此期间内按直线法确认折旧费用；

— 管制协议要求在管制资本基数中加入该资产成本，并在5年内收回；及

— 实际向客户提供商品及服务的数量与估计数量一致：即第1至5年均没有发生数量差异。

在第1至5年内每年所提供商品或服务的准许补偿总额等于：

— 准许费用，反映4年（即该设备的经济使用寿命）内每年的折旧费用500；及

— 公司X有权获得的管制回报（在第1至5年内，按每年年初管制资本基数未收回余额的4%计算）。

因此，在第1至5年内每年的准许补偿总额如下所示：

	第1年	第2年	第3年	第4年	第5年	总计
准许费用 (折旧费用)	500	500	500	500	–	2000
管制回报	80	64	48	32	16	240
准许补偿总额	**580**	**564**	**548**	**532**	**16**	**2240**
向客户收取的金额	(480)	(464)	(448)	(432)	(416)	(2240)
差额	**100**	**100**	**100**	**100**	**(400)**	**–**

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

如果第1至5年均没有发生其他交易，则公司X应在每年的损益表中包括以下金额：

	第1年	第2年	第3年	第4年	第5年	总计
收入	480	464	448	432	416	2240
管制收益 / (费用)	100	100	100	100	(400)	–
准许补偿总额	**580**	**564**	**548**	**532**	**16**	**2240**
折旧费用	(500)	(500)	(500)	(500)	–	(2000)
利润	**80**	**64**	**48**	**32**	**16**	**240**

其金额计入管制基数的项目是否必需根据国际财务报告准则进行计量？

ED.B24–B25

不一定。

各个项目应按照管制协议规定计入管制基数。这些项目的性质和金额可能按照不同于国际财务报告准则规定的基础进行考虑和计量。

例如，管制协议中的不动产、厂场和设备的账面金额可能包括不符合《国际会计准则第16号》中资本化条件的成本。

企业是否可将逐渐减少的管制回报在相关资产使用期间内平滑确认？

ED.BC94

否。当用于确定管制回报的基数在一段时间内逐渐减少时，归属于该基数的管制回报也会在相关资产的使用期间内逐渐减少（参见上面的示例4B）。

理事会就下列问题进行了讨论：即，如果企业在各个期间所提供的类似商品及服务的质量相似，则减少的模式是否反映受管制活动的经济情况。理事会得出结论认为，该模式可以如实反映，并且在计入基数的资产的使用寿命内平滑确认管制回报不会提供有用的信息。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

企业应何时确认与建造某一项资产相关的业绩激励?

ED.B18, BC105

对于建造为向客户提供商品及服务所用的资产，企业应在建造该资产的（各个）期间将与建造相关的业绩激励计入准许补偿总额。

征求意见稿承认，建造相关的业绩激励与提供的商品或服务并不相关。可以说，在建造资产期间而不是企业提供商品或服务的期间确认准许补偿总额的做法与相关会计模式的基本原则相背离。

但是，理事会认为，在建造资产期间确认与建造相关的业绩激励的做法：

— 相较于不同类型的业绩激励适用不同方法而言，能够提供有用和便于理解的信息；及

— 由于企业无需针对不同类型的业绩激励制定不同的政策和程序，也无需确定哪些激励是与建造工程相关，将更具成本效益。

拟议业绩激励处理方式是否与《国际财务报告准则第15号》保持一致?

ED.B19, BC106, BC137

否；两者类似但不完全一样。

例如，如果业绩标准测试的是企业在某一尚未完成期间内的业绩，那么企业应使用“最有可能金额”或“期望值”的方法来确定业绩激励的金额。该业绩激励估计金额构成该报告期内所提供商品或服务的准许补偿总额的一部分（或应从准许补偿总额中扣除）。

IFRS 15.53

这种估计业绩激励的方法与《国际财务报告准则第15号》中确定可变对价的方法相一致。

IFRS 15.56–57

但是，提案未规定与《国际财务报告准则第15号》类似的限制机制。根据该机制，企业应按上述方法估计可变对价的金额，但是已确认的收入金额将以在与可变对价相关的不确定性被消除时极可能不会发生重大转回的金额为限。

提案中没有提到此类限制机制，这意味着管制业绩激励的处理无需如《国际财务报告准则第15号》中对合同业绩激励的处理那般谨慎。

3.3.3 管制利息

ED.B21–B22

管制利息用于因收回管制资产前的时间价值向企业提供补偿或因履行管制负债前的时间价值向企业收取补偿。这是因为管制资产或管制负债产生的估计未来现金流量的现值会随着时间的推移而发生变化。该影响常被称为“折现的转回”。随着折现的转回，企业应当确认管制利息收入或管制利息费用。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

示例5：管制利息

ED.IE1

沿用示例3，根据管制协议的规定，就差异偿付的时滞按年初未收回或未清偿余额适用5%的利率向企业支付或从企业收取补偿。

根据提案，第1年和第2年所提供商品及服务的准许补偿总额由以下部分组成：

— 提供商品及服务发生的准许费用：即公司X在第1年和第2年的实际投入成本(600)；及

— 公司X有权在确定第2年向客户收取的管制费率时加上的管制利息收入（按管制余额的5%计算）。

	第1年	第2年	总计
投入成本	600	600	1200
管制利息收入 (114 × 5%)	–	6	6
准许补偿总额	**600**	**606**	**1206**
向客户收取的金额	(486)	(720)	(1206)
管制收益 / (费用)	114	(114)	–

第1年已提供商品及服务的准许补偿总额（600）比该年确认的收入（486）超出114。根据提案，公司X还可以通过第2年向客户收取的管制费率收回该金额（114）产生的管制利息收入。

如果第1年和第2年均没有发生其他交易，则公司X应分别在当年的财务业绩表中包括以下金额：

	第1年	第2年
收入	486	720
管制收益 / (费用)	114	(114)
准许补偿总额	**600**	**606**
投入成本费用	(600)	(600)

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

3.3.4 基于尚未投入使用资产的管制回报

ED.B15, BC96–100

管制协议可能包含基于尚未用来向客户提供商品或服务的资产的管制回报。提案规定，在这种情况下，只有当原本尚未投入使用的资产投入使用时，基于该资产的管制回报才构成准许补偿总额的一部分。企业将通过在收回资产的（各个）剩余期间内所提供商品或服务的管制费率收回该管制回报金额。

示例6：基于尚未达到可使用状态资产的管制回报

ED.IE3

在第1年年初，公司Y的某一项设备建设完工，从第2年开始，公司Y将使用该设备向客户提供商品或服务。在第1年的剩余时间里，公司Y需取得设备生产经营的各项许可，直到第2年年初才能试运营。在此之前，公司Y无法向客户提供商品或服务。

从管制角度和按照《国际会计准则第16号》，该设备的成本均为2,000。其使用寿命为3年，公司Y在其使用寿命内采用直线法计提折旧。

管制协议规定，公司Y应在建造成本发生时将其计入管制资本基数。因此，公司Y有权在设备投入使用之前收回部分建造成本。

此外，以每年年初管制资本基数未收回余额的4%作为管制回报，并且公司Y有权将设备成本在4年内均匀收回。公司Y每年还有权在管制费率中加入当年所有应计管制回报。

因此，每年向客户收取的管制费率中包含的与该设备有关的金额如下所示：

	第1年	第2年	第3年	第4年
期初余额	2000	1500	1000	500
管制回报	80	60	40	20
预计将计入管制费率的金额*	(580)	(560)	(540)	(520)
期末余额	1500	1000	500	–

* 按以下方式计算：4年内每年的折旧费用（500）加上按期初余额的4%计算的管制回报。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

公司Y确定第1至4年内每年的准许补偿总额由以下部分组成：

— 提供商品或服务所发生的准许费用中设备所消耗的部分：即第2至4年每年确认的折旧费用667（2,000 / 3）。

— 公司Y有权获得的管制回报（按每年年初管制资本基数未收回余额的4%计算）。在公司Y根据管制协议有权收取该管制回报的同一年度内，该管制回报构成当年准许补偿总额的一部分。但是，公司Y应就资产尚未投入使用时按其余额提供的回报调整管制回报金额。

公司Y确定，在资产尚未投入使用期间（第1年），管制费率中包含的基于该余额的管制回报构成以后期间准许补偿总额的一部分。换言之，仅在该资产投入使用时（第2至4年），该回报才构成准许补偿总额的一部分。

提案未就应如何将基于尚未达到可使用状态资产的管制回报进行分摊提供相关指引。征求意见稿将分摊期限界定为资产达到可使用状态后企业通过管制费率收回该资产账面金额的剩余期间。因此，公司Y应使用合理且有依据的基础进行分摊。在本示例中，公司Y认为直线法分摊基础是恰当的。

	第1年	第2年	第3年	第4年	总计
准许费用（折旧）	–	667	667	666	2000
管制回报	80	60	40	20	200
根据尚未投入使用资产的调整额*	(80)	27	27	26	–
准许补偿总额	**–**	**754**	**734**	**713**	**2200**
收入	580	560	540	520	2200
管制收益（费用）	(580	194	194	193	–

* 第2至4年的部分利润之所以产生是因为第1年的收入中包含了管制回报金额80，而该金额只有在相关资产达到可使用状态时（第2至4年）才构成相关期间准许补偿总额的一部分。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

如果第1至4年均没有发生其他交易，则公司Y应在每年的损益表中包括以下金额：

	第1年	第2年	第3年	第4年	总计
收入	580	560	540	520	2200
管制收益 / (管制费用)	(580)	194	194	193	–
折旧	–	667	667	666	2000
利润	**–**	**87**	**67**	**46**	**200**

3.4 计量单元

ED.24, BC114

企业通常应将管制协议下每一项时间性差异产生的权利或义务作为单独的计量单元进行会计处理。但是，在某些情况下，企业可将同一管制协议产生的权利和义务视为源于同一项时间性差异。

企业是否可将权利或义务组合成为一个单独的计量单元?

ED.24, BC115

视情况而定。

如果组合中的所有项目对企业未来现金流量前景具有相似影响（即，具有相似特征、相似风险和相似到期模式），则企业可以将这些权利、义务或权利和义务进行组合，成为一个单独的计量单元。

例如，企业将符合以下条件的权利和义务进行组合能够提供有用的信息：

— 不会或不太可能成为单独交易的对象；

— 到期模式不会或不太可能不同；

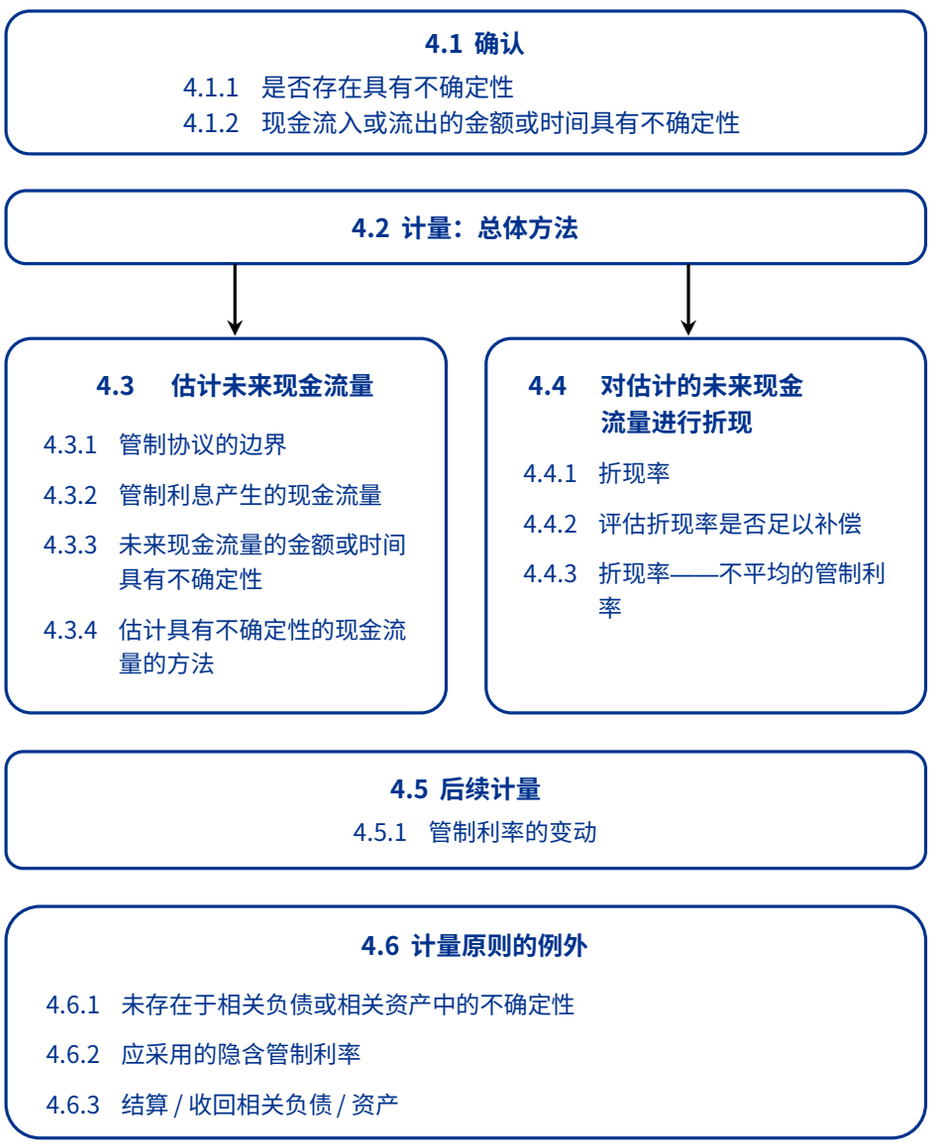
— 可能对企业未来净现金流入前景产生相似影响：即具有相似的经济特征和风险；或者

— 一起用于企业开展的产生现金流量的业务活动，并参照其相互依赖的未来现金流量估计进行计量。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

4 提案的应用

本章将说明应如何确认和计量管制资产和管制负债。下图概述了本章所有小节将探讨的内容。



4.1 确认

ED.25

根据提案，企业应当确认：

— 报告期末存在的所有管制资产和管制负债；及

— 报告期间产生的所有管制收益和管制费用。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

	管制收益或管制费用的组成部分	
	组成部分	**说明**
ED.78	**当期产生的管制资产（收益）**	当期已提供的商品或服务的准许补偿总额中将在未来期间计入收入的部分金额。
ED.78	**当期产生的管制负债（费用）**	计入当期收入，代表未来期间提供的商品或服务的准许补偿总额的部分金额。
ED.78	**当期收回的管制资产（费用）**	计入当期收入，代表过去期间提供的商品或服务的准许补偿总额的部分金额。
ED.78	**当期履行的管制负债（收益）**	计入过去期间的收入、当期提供的商品或服务的准许补偿总额的部分金额。
ED.78, A	**管制资产的管制利息收入和管制负债的管制利息费用（收益或费用）**	管制利息用于就收回管制资产前的时滞向企业提供补偿或就清偿管制负债前的时滞向企业收取费用。
ED.78, BC141	**管制资产和管制负债的重新计量（收益或费用）**	企业应当更新对未来现金流量的估计，以反映对未来现金流量的金额或时间的估计发生的变更。这意味着企业无需单独对管制资产进行减值测试。
ED.78, ED.B40	**由于管制协议的边界发生变动导致管制资产或管制负债的账面金额发生的变动（收益或费用）**	管制协议发生变动可能导致管制协议边界内的前期事项产生额外现金流量。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

是否存在终止确认测试?

ED.BC 129

否。征求意见稿中并没有专门针对管制资产或管制负债的终止确认测试。相反，征求意见稿认为：

— 管制资产或管制负债应通过调整未来期间管制费率收回或履行，并导致确认管制费用或收益；及/或

— 如果估计的现金流量发生变动，则应对管制资产或管制负债进行重新计量。

上述方法与《国际财务报告准则第15号》的方法类似，《国际财务报告准则第15号》中并没有专门针对合同资产和合同负债的终止确认测试。但是，实务中，当出现例如企业寻求出售或证券化客户合同产生的未来现金流量等情况时，已产生过如何按照《国际财务报告准则第15号》进行终止确认的问题。在管制资产和管制负债中，可能会出现类似的问题。

4.1.1 是否存在具有不确定性

ED.28

征求意见稿建议，如果管制资产或管制负债是否存在具有不确定性，则企业应在其很可能存在时加以确认。

在确定管制资产或管制负债是否存在时需要考虑的事项

来源	需要考虑的事项举例
管制协议	— 管制协议的明确要求或指引 — 企业关于相似情况下监管机构对管制协议做出解释的经历
监管机构实施的措施	— 监管机构表明的初步观点 — 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 — 监管决议
企业实施的措施	— 准许费用已经发生的证据 — 满足或不满足导致业绩激励奖金或处罚的业绩标准的证据
第三方	— 具备相关资质且经验丰富的律师或其他咨询人员提供的建议 — 处于同一监管机构监管下的其他企业的经历 — 相似情况下其他监管机构的决议
司法机关	— 法院裁决对管制协议做出的解释 — 相似情况下的法院裁决

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

管制资产与管制负债开始确认的条件是否不同?

ED.BC124–125

否。

据理事会了解，管制资产或管制负债是否存在的不确定性通常很小。这是因为有详细的管制协议对企业确定管制费率加以约束，再加上监管机构对管制协议在实务中的实施过程进行监督，管制协议可以确立是否存在管制资产或管制负债。

当管制资产或管制负债是否存在具有不确定性时，企业应在其很可能存在时加以确认。这一要求与《国际会计准则第37号——准备、或有负债和或有资产》（IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*）中开始确认准备的条件保持一致。

但是，与《国际会计准则第37号》不同，征求意见稿中对资产和负债采用一致的确认标准。《国际会计准则第37号》中开始确认或有资产的条件更高，要达到基本确定。《国际会计准则第12号——所得税》（IAS 12 *Income Taxes*）对资产与负债的确认标准也作出类似区分。通常，《国际会计准则第12号》要求就所有应纳税暂时性差异确认递延所得税负债。但是，仅在很可能获得足够的应纳税所得额来利用可抵扣暂时性差异、税务亏损或税款抵减的情况下，才应确认递延所得税资产。

理事会认为，单个管制协议可能同时产生管制资产和管制负债，设定不对称的开始确认条件会导致信息难以解释。但是，有人可能会说，《国际会计准则第12号》也面临这样的情况，因为同一个司法管辖区的税收制度既产生应纳税暂时性差异又产生可抵扣暂时性差异。如前文所述，这并没有妨碍理事会在《国际会计准则第12号》中仍然对资产和负债采用不同的确认标准。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

4.1.2 现金流入或流出的金额或时间具有不确定性

ED.BC.126 企业在计量管制资产或管制负债时应当反映该资产或负债相关的现金流入或流出的金额或时间的不确定性。

计量的不确定性是否能成为不确认管制资产或管制负债的理由？

ED.BC127 否。管制协议通常都有明确的条款规定，再加上要保留详细记录的要求，企业在计量管制资产或管制负债时通常能够作出合理的估计。这意味着，在完善的管制制度下，不太可能出现重大的计量不确定性。

ED.BC126 因此，理事会建议，无论不确定性的程度大小，企业都应确认所有管制资产和管制负债，并在后续计量中考虑与这些余额相关的不确定性程度。理事会认为，相较于完全不确认，该做法能够更好地反映受到费率管制的活动的经济情况。

4.2 计量：总体方法

ED.29 根据提案，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。

上述计量原则存在一项例外规定，详见第4.6节内容。

ED.30 在应用计量基础要求时，企业应当采用基于现金流量的计量技术，这种技术：

— 包含对管制资产或管制负债产生的所有未来现金流量的估计；及

— 将上述估计未来现金流量折现为现值。

ED.31 征求意见稿建议，企业应当仅包含所有与管制资产和管制负债相关的估计未来现金流量。

ED.32 在对未来现金流量进行估计时，企业应当考虑：

— 在无须付出过多的成本或努力的前提下可获得的有关过去事项及报告期末存在的状况的所有合理及可支持的信息；及

— 在无须付出过多的成本或努力的前提下可获得的有关当前对未来状况的预测（管制协议或法律法规的未来变动除外）的所有合理及可支持的信息。

ED.45 如果管制费率是以外币计价的，则企业应将相关管制资产或管制负债作为《国际会计准则第21号——汇率变动的影响》（IAS 21 *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*）中的货币性项目进行核算。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

提案是否要求以现行价值为计量基础?

ED.BC133–134

是。提案中的计量基础也可称为现行价值计量基础，但是经过修正，采用的是历史折现率。但是，理事会建议称之为历史成本计量基础，通过更新未来现金流量估计来进行修正。

如此规定背后的理由是：

— 管制资产和管制负债的计量取决于准许补偿总额和管制费率产生的现金流量，准许补偿总额和管制费率都可以视为价格的一种形式；及

— 只有在管制协议对管制利率进行调整的情况下，企业才需要更新折现率。除此之外，管制资产和管制负债的计量无须更新折现率。

该计量方法与《国际财务报告准则第15号》处理合同资产和合同负债的方式存在一些相似之处，具体如下表所示：

	征求意见稿中的计量	《国际财务报告准则第15号》中的计量
资产	基于已提供商品及服务的准许补偿总额（含目标利润，如适用）	基于交易价格，即企业有权从客户那里获得的对价金额
负债	基于计入已向客户收取的管制费率并因此计入已确认收入的金额	基于企业向客户转让商品或服务之前已收或应收的对价金额

但是，征求意见稿与《国际财务报告准则第15号》在计量方法上也存在一些不同之处。例如：

— 提案没有包括《国际财务报告准则第15号》中对可变对价的估计进行限制的同等机制，因此相较于采用《国际财务报告准则第15号》，采用征求意见稿确认业绩激励等可变金额的时点可能提前；及

— 在某些情况下，提案要求企业在计量管制余额时考虑信用风险，意味着某些情况下，采用征求意见稿可回收性可能会导致管制收益减少，但采用《国际财务报告准则第15号》不会导致收入减少。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

4.3 估计未来现金流量

4.3.1 管制协议的边界

ED.33 在计量管制资产或管制负债时应纳入的现金流量是指在管制协议边界内的现金流量。

ED.B28

— 征求意见稿中将管制协议的边界定义为企业拥有下列权利或承担下列义务的最晚未来日期：企业拥有一项强制可执行的现时权利，可通过提高向客户收取的管制费率来收回管制资产；或

— 企业承担一项强制可执行的现时义务，需通过降低向客户收取的管制费率来清偿管制负债。

强制可执行的现时权利和义务

ED.B30, B32 下表列示了企业拥有或承担强制可执行的现时权利或义务需满足的条件：

	提供商品或服务	取消管制协议
强制可执行的现时权利，可在管制费率中增加一定金额	根据管制协议，企业拥有提供商品或服务的权利	只有企业拥有无偿取消管制协议的权利
强制可执行的现时义务，需从管制费率中扣除一定金额	根据管制协议，企业承担提供商品或服务的义务	企业没有取消管制协议且无需补偿另一方从而清偿管制负债的权利

管制协议的边界为何如此重要？

ED.BC143

管制协议的边界之所以重要，是因为只有在管制协议边界内发生金额增加或减少的情况下，企业在确定管制费率时可以增加一定金额的权利（或需要扣除一定金额的义务）才能够强制可执行。

这表明，在管制协议边界之外产生的潜在现金流量不会产生管制资产或管制负债。

续签或取消管制协议的权利

ED.B33 续签或取消管制协议的权利会影响管制协议的边界，继而影响管制资产和管制负债的确认。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

根据提案，如果在任何情况下当事方均没有行使该权利的实际能力，则企业应当忽略该当事方拥有的续签或取消管制协议的权利。

ED.B34

征求意见稿中列举了下列若干情况，在这些情况下，权利持有人可能不具备行使该权利的实际能力：

— 与不行使该权利的经济后果相比，行使该权利会对持有人产生更大的负面影响；

— 行使企业持有的权利将导致企业被清算或停止交易；或

— 行使监管机构持有的权利将导致基本公共服务的重大中断。

ED.B35–36

根据某些监管协议的要求，监管机构或企业可能有权取消管制协议，但如果要行使该权利，监管机构或企业必须就尚未收回的管制资产或尚未清偿的管制负债提供补偿或安排补偿。

征求意见稿建议，如果此类补偿的收款或付款金额仅取决于未收回管制资产或未清偿管制负债的货币性金额，则该等金额属于管制协议边界内的现金流量。

行使续签或取消管制协议权的概率是否具有重要性？

ED.BC145–146, IFRS 10.B22

否。该模式重点关注权利和义务是否存在，而不是权利和义务将产生现金流量的可能性有多少。这一点有助于理事会确定管制协议的具体边界。

根据提案，当存在一项收取现金流量的权利时，企业应评估其是否具有行使该权利的实际能力，而不是其是否可能行使该权利或是否打算行使该权利。

因此，在确定权利是否存在时，企业应当仅关注其是否在某些情况下具有行使该权利的实际能力。强调权利的实质性这一点，与理事会在国际财务报告准则其他领域（例如，《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》（IFRS 10 *Consolidated Financial Statements*）中有关投资方是否拥有对被投资方的权力的评估）的决议相一致。

边界重新评估和发生变动

ED.B39–40

征求意见稿建议，于每个报告期末，企业应当在考虑所有事实和情况变化后，重新评估管制协议的边界。

如果重新评估会导致管制协议边界内产生额外的现金流入或现金流出，则企业应当对管制资产或管制负债的计量金额进行相应更新。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

示例7：对管制协议边界的重新评估导致产生额外的现金流量

ED.B29

公司Y是一家电力企业，报告日为12月31日。公司Y在经营地所处本地市场的电力供应受到管制协议约束，公司Y必须遵循该管制协议的条款。

20X0年，公司Y发生一笔投入成本差异（金额为500），并有权在20X2年收回该金额。但是，在20X0年末，公司Y评估确定管制协议的边界为20X1年12月31日。由于公司Y预期不会收回该投入成本差异，因此没有将收回该投入成本差异而产生的现金流量计入20X1年12月31日的管制资产。

ED.B40

20X1年12月31日，公司Y重新评估了管制协议的边界，并得出结论认为管制协议的边界变更为20X2年12月31日。变更后，20X0年内发生的投入成本差异金额500属于管制协议的边界内。因此，公司Y于20X1年12月31日确认一项管制资产。

重新评估管制协议的边界将导致确认新的资产或负债，还是属于对现有资产或负债的重新计量？

ED.BC156–158

征求意见稿没有就此提供明确指引。

理事会认为，管制协议边界发生变动会产生强制可执行的现时权利或义务，这表明尽管涉及前期金额，但就此确认一项管制资产或管制负债仍是适当的。

这还能反映一个事实，即当期收入受到与以前期间已提供商品或服务有关的金额影响。根据提案，作此披露能够使财务报表使用者注意到此类变动。

征求意见稿没有明确说明，重新评估将导致确认新的资产或负债还是属于对现有资产或负债的重新计量。但是，理事会认为，应将由于管制协议边界发生变动而导致该边界内产生的额外现金流量纳入考虑。这是因为确认管制资产或管制负债能够更真实、更明白地反映企业在收回该管制资产或清偿该管制负债期间的财务业绩和财务状况。

根据提案，披露此类信息能够使财务报表使用者注意到这些变动。

4.3.2 管制利息产生的现金流量

ED.36

管制资产或管制负债产生的现金流量包括管制利息产生的现金流量。

ED.B21–22

管制利息用于就收回管制资产前的时滞向企业提供补偿或就清偿管制负债前的时滞向企业收取费用。用于计量估计未来现金流量的现值会随着时间的推移而发生折现的转回。企业应当在管制利息发生时加以确认。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

管制利息收入和管制利息费用

ED.B22–23

如3.3.3所述，企业应当就管制资产确认管制利息收入，并就管制负债确认管制利息费用。

根据征求意见稿，当管制协议将管制资产或管制负债作为单独的基数，企业应当对该基数适用管制利率。

较大基数和管制回报的组成部分

ED.B24

有些管制协议不会单独识别管制资产或管制负债。相反，管制资产或管制负债构成某一较大基数（如管制资本基数）的一部分，且管制协议对该较大基数整体适用一个回报率。在该等情况下，该较大基数和基于该较大基数的管制回报均包括三个组成部分，分别如下所示：

管制基数的组成部分	管制回报的组成部分
管制资产	管制利息收入
管制负债	管制利息费用
所有其他组成部分	管制回报

示例8: 基于管制资本基数的管制回报的组成部分

ED.B25–26

公司Y是管制协议的一方。管制协议确定了公司Y可向其客户收取的管制费率。根据该费率的确定方式，公司Y在某一期间提供商品或服务的准许补偿总额的部分金额将在不同期间向客户收取。

根据管制协议，公司Y有权获得按管制资本基数期初未收回余额的10%计算的回报。

当期期初未收回余额为1,000，因此公司Y有权向客户收取管制回报100。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

当期期初管制资本基数未收回余额由以下部分组成：

期初管制资本基数的组成部分	根据征求意见稿的分析	资产/(负债)	利息 /(费用) / 回报
准许间接费用，金额为200（该金额不符合《国际会计准则第16号》资本化要求，在发生时立即确认为费用）	产生一项可提高未来管制费率的权利。因此，公司Y应确认一项管制资产及其管制利息收入。	200	20
向客户预收、以用于投资基础设施项目的费用，金额为300	产生一项需降低未来管制费率的义务。因此，公司Y应确认一项管制负债及其管制利息费用。	(300)	(30)
其他组成部分金额为1,100 (1,000 - 200 + 300)			110
			100

管制利息产生的现金流量与其他现金流量有何不同?

ED.36

导致管制利息产生现金流量的唯一根源是直至收回管制资产或履行管制负债的时滞。这段时滞虽然不会影响管制资产或管制负债产生的其他现金流量的金额，但会影响这些现金流量的时间，并可能影响其不确定性。

更多有关管制利息收入或管制利息费用的内容，参见4.3.1。

4.3.3 未来现金流量的金额或时间具有不确定性

ED.37

根据提案，如果管制资产或管制负债产生的未来现金流量的金额或时间具有不确定性，则企业应当评估这种不确定性由其自身承担还是客户承担。

如果管制协议将调整未来管制费率，从而这些费率能够反映不确定性的结果，包括管制利息足以就现金流量的时间变动补偿企业或向企业收取，则未来现金流量的不确定性是由客户承担的。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

ED.38 在适用征求意见稿对信用风险（即某些客户不会支付企业拟收取的金额之风险）的拟议要求时，企业应当进行以下分析：

情形	哪方承担信用风险	结果
如果管制协议在确定后续未来期间的管制费率时将未收取的金额视为准许考虑的金额	客户	企业对未来现金流量的估计应当包含其在后续未来期间将收回的现金
如果管制协议在确定后续未来期间的管制费率时不将未收取的金额视为准许考虑的金额	企业	企业估计未来现金流量时应当扣除其估计可能无法收回的金额

在对未来现金流量进行估计时，应考虑哪些不确定性的来源?

ED.BC138 根据提案，在对未来现金流量进行估计时，企业应考虑所有计量不确定性的来源。

直接反映不确定性的所有来源有利于简化操作。企业在估计未来现金流量时考虑了信用风险，可能意味着其估计的现金流量会少于最终向客户收取并反映为《国际财务报告准则第15号》收入中的金额，原因是根据《国际财务报告准则第15号》确认的收入通常不会扣减企业可能无法从客户收回的金额。

4.3.4 估计具有不确定性的现金流量的方法

ED.39 征求意见稿提出了两种可能的方法用于估计具有不确定性的现金流量：

— “最有可能金额”法；及

— “期望值”法。

征求意见稿允许企业采用两种方法中能够更好预测现金流量的那一种方法。

ED.39 在适用征求意见稿对信用风险（即某些客户不会支付企业拟收取的金额之风险）的拟议要求时，企业应当进行以下分析：

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

方法	说明	适用情形
“最有可能金额”法	采用一系列可能结果（即可能的现金流量金额）中估计最有可能的一个金额	— 如果可能的结果都聚集分布在某一个结果周围 — 只存在两种可能的结果且这二者的差异巨大
“期望值”法	估计一系列可能结果的概率加权金额之和	— 如果存在一系列可能结果，使用这种方法可以更好地预测具有不确定性的现金流量

ED.42 征求意见稿建议，当采用上述其中一种能够更好预测现金流量的方法后，企业应当继续使用该方法，直至其收回了管制资产或履行了管制负债。

ED.41 企业可以对某些管制资产或管制负债适用“最有可能金额”法而对其他管制资产或管制负债适用“期望值”法，如果企业预计这样做能够更好地预测现金流量。

一并考虑

ED.40 在选择上述其中一种方法时，企业还应评估是基于以下哪种情形确定所选方法能更好地预测现金流量：

— 单独考虑每项管制资产和每项管制负债；还是

— 将每项管制资产或管制负债与其他管制资产或管制负债一并考虑。

自身的不履约风险

ED.43 根据提案，企业对管制负债产生的未来现金流量的估计不应反映企业自身的不履约风险。

报告期后事项

ED.44 在估计未来现金流量的过程中，企业应当适用《国际会计准则第10号——报告期后事项》（IAS 10 *Events after the Reporting Date*）。仅当报告期末后发生的事件能够提供有关报告期末当日存在情况的证据时，企业才应据此调整估计的未来现金流量。对未来现金流量的估计不应就管制协议或相关法律法规在企业报告期末后发生的变化进行调整。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

提案为何没有明确规定“可能性”的具体标准?

ED.BC136, 137

理事会认为，使用“最有可能金额”法或“期望值”法来估计未来现金流量的提议与《财务报告概念框架》（*Conceptual Framework for Financial Reporting*，以下简称《概念框架》）保持一致，因此未规定“可能性”的具体标准。

根据《概念框架》，从一系列可能的现金流量金额中选择一个金额时，已考虑了金额或时间的可能差异。最有可能金额和期望值是确定一个处于该区间中心部分的金额的两种可能方法（通常能够提供与不确定性最相关的信息）。

征求意见稿提出企业应当采用两种方法中能够更好预测现金流量金额和时间的那一种方法，该要求也与以下准则的现有要求保持一致：

IFRS 15.53

— 《国际财务报告准则第15号》对估计应包含在收入合同交易价格中的可变对价金额的要求；及

IFRIC 23.11

— 《国际财务报告解释公告第23号——所得税处理的不确定性》（IFRIC 23 *Uncertainty over Income Tax Treatments*）对具有不确定性的所得税处理的解决结果进行预测的要求。

IAS 37.39

相比之下，征求意见稿的建议与《国际会计准则第37号》关于应确认为准备的金额存在不确定性的要求略有不同。《国际会计准则第37号》规定，可根据情况采用不同的方式处理。如果予以计量的准备涉及大量的项目，则应采用“期望值法”（即以其相关的可能性，对各种可能结果进行加权的方法）来对义务进行估计。但是，如果存在可能结果的连续区间，且该区间中每一点和其他各点的可能性都一样，则可采用该区间的中点值。

回到征求意见稿所提建议，如果在给定情形中只存在两种可能的结果且企业使用“最有可能金额 (most likely amount)”法，则该结果与使用“很可能 (more likely than not)”（即51%）的可能性标准是一样的。

管制资产是否应遵循《国际会计准则第36号——资产减值》（IAS 36 *Impairment of Assets*）关于非金融资产的要求?

ED.BC141

否。理事会认为，由于管制资产不构成任何现金产出单元的组成部分，管制资产应与按照《国际会计准则第36号》进行减值测试的其他非金融资产区别对待。理事会的理由是，管制资产产生的现金流量在很大程度上独立于任何其他资产产生的现金流量。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

4.4 对估计的未来现金流量进行折现

4.4.1 折现率

ED.48, 53

根据提案，企业通常应当采用管制资产或管制负债的管制利率作为该管制资产或管制负债的折现率。

上述拟议要求适用的前提是管制资产的管制利率足以补偿。企业无需评估管制负债的管制利率是否足以补偿。这意味着企业始终应将管制利率作为管制负债的折现率。

ED.A

征求意见稿将管制利率定义为：“管制协议规定的利率，以补偿主体因收回管制资产前的时滞所受到的影响或因履行管制负债前的时滞向主体收取补偿的利率。”

理事会为何建议将管制利率作为折现率？

ED.BC164, IAS 36.55

出于成本收益考虑，理事会建议将管制利率作为对估计的未来现金流量进行折现的折现率。

通常情况下，理事会建议采用的折现率应能够反映所估计未来现金流量的特征。例如，在根据《国际会计准则第36号》对使用价值作出估计时，折现率应当反映未来现金流量估计中予以调整的该资产特定风险。

然而，就征求意见稿而言，理事会得出结论认为，实现模式的总体目标无需达到如此精确程度。理事会认为，达到如此精确程度能够带来的任何增量收益都不太可能超过额外的成本和复杂性。因此，理事会建议将管制利率作为折现率，但管制资产的管制利率不足以补偿的情况除外。

4.4.2 评估折现率是否足以补偿

ED.50, 58

根据提案，企业应当评估是否存在任何迹象，表明管制资产的管制利率可能不足以补偿：

— 货币时间价值；及

— 该管制资产的未来现金流量的金额与时间的不确定性。

在管制资产初始确认及后续管制利率发生变动时，企业应当进行上述评估。

对于表明管制资产的管制利率可能不足以补偿的迹象，征求意见稿中给出了以下示例：

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

不足以补偿的迹象举例	意见
管制利率低于： — 具有以下特征的其他管制资产的管制利率： — 计价货币相同； — 具有相似性质及到期日；及 — 具有相似不确定性；或 — 计价货币相同且与管制资产具有以下相似性的贷款的利率（在扣除利率中旨在弥补管理贷款的成本及估计现金流量中已包含的估计信用损失之后）： — 相似到期日； — 相似信用风险；及 — 相似条款及条件。	征求意见稿表明，此类贷款可能是由企业自身提供的贷款或者其他利率易于观察的贷款。

ED.52

ED.51

如果有迹象表明管制资产的管制利率可能不足以补偿货币时间价值以及该管制资产未来现金流量的不确定性，则企业应当估计足以提供相应补偿的最低利率。

在这种情况下，企业应当使用以下两者中的孰高者作为折现率：

— 管制利率；及

— 该最低利率。

使用最低利率对实务会有哪些影响?

ED.BC167

尽管将管制利率作为折现率的拟议核心要求较为简单，但有关评估折现率是否足以补偿的提议却会导致复杂性和主观性。

使用最低利率而非管制利率产生的定量影响是管制资产的账面金额会降低。理事会这样做的理由是，低管制利率实际上减少了企业准许费用的部分金额。

但是，由于通常情况下设定管制费率是为了维持受管制企业的财务生存能力，理事会预计企业适用此要求的情形会很少。

对于管制负债，则不存在需调整其折现率的要求。理事会认为，调整管制负债的折现率会增加不必要的成本和复杂性。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

4.4.3 折现率——不平均的管制利率

ED.54 征求意见稿建议，如果管制协议规定不平均的管制利率（即，为管制资产或管制负债存续期间内的不同期间规定不同的管制利率），则企业应确定单一折现率。在将不平均的管制利率转换为单一折现率时，企业不得考虑管制利率未来的可能变动。

4.5 后续计量

ED.55 征求意见稿建议，初始确认后，对管制资产和管制负债进行后续计量时，企业应当：

— 在每个报告期末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，以反映当日存在的情况；及

— 继续采用初始确认时确定的折现率进行折现，但管制利率发生变动的情况除外。

ED.56 征求意见稿列举了以下情形示例，表明企业应当更新对管制资产或管制负债产生的未来现金流量的估计：

— 收回部分或全部管制资产或履行部分或全部管制负债。

— 应计管制利息尚未反映在向客户收取的管制费率中。

— 对未来现金流量的金额或时间的估计因事实和情况的变动或新获得的信息而发生变更。

ED.57 事实和情况的变动或新获得的信息示例（按来源分组）包括：

来源	举例
企业实施的措施	— 企业已满足或未满足业绩激励目标得到确认，导致不确定性消除
管制协议	— 管制协议变动 — 管制利率变动 — 管制协议的边界发生变动
监管机构实施的措施	— 监管机构认可或否决企业或其他主体呈报的监管文件 — 取消选择权的行使或进行续签流程的结果
司法机关	— 法院裁决结果导致不确定性消除 — 法律法规的变动

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

4.5.1 管制利率的变动

ED.58–62

管制协议可能定期地对管制利率进行调整，或按照协议中规定的其他方式进行调整。管制利率的变动可能使得管制资产或管制负债产生的现金流量发生改变。对此，企业应当：

— 使用新的管制利率，更新估计的未来现金流量；并

— 应用上述4.4.2讨论的指引，确定应以下列利率作为新的折现率：

  — 新的管制利率（必要时，将其折算为单一折现率）；或

  —（仅限于管制资产的情况）如果新的管制利率不足以补偿，采用最低利率。

4.6 计量原则的例外

ED.59,62

征求意见稿建议，仅当在支付或收到相关现金时才影响管制费率的项目所产生的管制资产或管制负债应当采用替代计量基础。常见示例包括环境清理准备、税费及养老金缴款。管制协议可能将此类项目按收付实现制处理，而非《国际会计准则第12号》、《国际会计准则第19号——雇员福利》（IAS 19 *Employee Benefits*）或《国际会计准则第37号》规定的会计基础。

ED.61

征求意见稿建议，所有其他管制资产和管制负债应采用的经修正的历史成本计量基础不适用于此类管制资产或管制负债，企业应当通过下列方式对其进行计量：

— 计量基础应与适用国际财务报告准则规定的相关负债或相关资产的计量基础保持一致；及

— 对管制资产或管制负债的计量结果进行调整，以反映未存在于相关负债或相关资产中但存在于管制资产和管制负债中的不确定性。

4.6.1 未存在于相关负债或相关资产中的不确定性

ED.60,65

可能未存在于相关负债或相关资产中的不确定性示例如需求风险和信用风险。

在对未存在于相关负债或相关资产中的不确定性进行调整时，企业应当考虑以下两点：

— 该不确定性对未来现金流量的估计金额和时间的影响；及

— 如果存在未来现金流量的金额或时间与企业所作估计不一致的风险，该不确定性对承担此风险的代价的影响（如适用）。

4.6.2 应采用的隐含管制利率

ED.63

征求意见稿指出，对于采用替代基础计量的管制资产或管制负债，如果相关负债或相关资产不以现值计量，则管制利率为零。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

但是，如果相关负债或相关资产按照现值计量，则所支付或所收到的现金金额同时隐含了基础费用或收益和付款或收款前发生的时滞的融资成分。征求意见稿进一步指出，管制协议未将管制利息认定为管制资产或管制负债产生的现金流量中的一个独立部分。

因此，管制协议中无法观察得出管制利率。

根据提案，在这种情况下，企业应当采用管制资产或管制负债的计量中隐含的管制利率——即，如果在应用国际财务报告准则对相关负债或相关资产进行计量时所采用的计量基础明确规定应采用的折现率，那么在计量管制资产或管制负债时也应当采用该折现率。

4.6.3 结算 / 收回相关负债 / 资产

ED.66

征求意见稿建议，当支付或收到用于结算相关负债或收回相关资产的现金时，企业应当停止应用第4.6节所述计量基础。

自该日起，企业应当按照征求意见稿的常规计量要求计量管制资产或管制负债的剩余部分。如果企业因其他原因终止确认相关负债或相关资产，但部分管制资产或管制负债仍然存在，企业应当适用类似的会计处理。

在管制费率基于未来现金流量的情况下，理事会为何建议采用不同的计量基础?

ED.BC175, IFRS 3.27–28, IAS 37.53

这么做的原因如下：

- 此类管制资产或管制负债的现金流量预期将复制相关负债或相关资产产生的现金流量（除了存在于管制资产或管制负债中而未存在于相关负债或相关资产中的任何不确定性影响）。
- 能够避免因采用不同的计量基础而导致财务业绩表中的会计错配。
- 能够与《国际财务报告准则第3号——企业合并》（IFRS 3 *Business Combinations*）关于补偿性资产（indemnification assets）和补偿资产（reimbursement assets）的要求保持一致。

但是，提案对此类管制资产和管制负债建议的计量方法与针对所有其他管制资产和管制负债的方法大相径庭，由此产生的影响对许多企业而言可能是重大的。例如递延所得税、设定受益负债等项目本身就可能是重要项目，持续时间长，并且重新计量的影响重大且不可预测。

理事会所建议方法带来的结果是，企业将确认与之匹配的管制资产和管制负债（须遵循上述调整要求），这实质上反映了对这些项目的会计处理方式。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

5 列报与披露

5.1 财务业绩表中的列报

ED.67,69

企业通常应将管制收益减去管制费用后的金额作为一个单独的报表项目，紧跟列示于收入下方。但是，如果相关基础资产和基础负债重新计量的影响计入其他综合收益，则由该等重新计量产生的管制收益或管制费用也应在其他综合收益中列示。

ED.68

管制收益和管制费用将包括管制利息收入和管制利息费用。

财务业绩表（说明示例）	
收入	10,200
管制收益减去管制费用*	1,130
费用	(10,700)
净利润	630
* 有关该金额的分析，参见 5.3.1 。	

管制收益和管制费用是否可以作为收入的一部分列报?

ED.BC179

否。

管制资产和管制负债是强制可执行的权利或强制可执行的义务，将增加或减少未来的管制费率。它们不会影响当期确认的收入金额，但会影响未来期间确认的收入金额。因此，理事会认为管制收益和管制费用应作为单独的报表项目紧跟列示于收入下方。

IFRS 15.A

但是，在《国际财务报告准则第15号》下“收入”被定义为“主体日常活动中形成的收入”。管制收益可以说是在受管制主体的日常活动中形成的收入。

因此，尽管提案明确区分了管制收益和费用与《国际财务报告准则第15号》范围内的客户合同收入，但理事会为何认为管制收益和费用不应列示在更为广义的收入标题内（须作出单独披露），这一点并不清楚。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

企业是否能在财务业绩表中分解管制收益和费用的组成部分?

ED.67–68

否。

征求意见稿建议企业应在损益表中列示一个单独的报表项目，列示以下项目的总额：

— 管制收益；

— 管制费用；

— 管制利息收入；及

— 管制利息费用。

征求意见稿建议对《国际会计准则第1号——财务报表列报》(IAS 1 *Presentation of Financial Statements*) 做出相应修订。

但是，《国际会计准则第1号》也包含一项一般要求，企业应在对了解企业财务业绩具有相关性时，列示追加项目（包括分解所必须的行项目）、标题和小计。

征求意见稿中没有关于征求意见稿和《国际会计准则第1号》的要求如何相互作用的进一步评论。

为何要求企业将管制收益和管制费用的一些项目在其他综合收益中列示?

ED.BC184–185

提案通常要求在损益表中确认管制收益和管制费用。

但是，征求意见稿认为，如果相关资产或相关负债重新计量的影响计入其他综合收益，则对于同一个重新计量而言，将管制收益和管制费用的组成部分计入损益会导致两种相反的影响——例如，在损益中确认一项收益，而在其他综合收益中确认金额相等且方向相反的损失。

因此，在这种情况下，征求意见稿建议在其他综合收益中列示这些管制收益和管制费用。

反言之，企业将通过调整管制利率来收回管制资产或履行管制负债——即，通过调整在损益表中确认的收入来实现。该余额是否源自其他综合收益并不相关；其收回或履行将始终通过损益进行。

企业应将管制利息包含在管制收益和费用的单列项目中，但应将管制收益的某些项目进行分解，使其在其他综合收益中列示。

总体而言，与征求意见稿中的其他提案一致，理事会的目标是避免会计错配。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

5.2 财务状况表中的列报

ED.70 根据提案，企业应当在其财务状况表中将管制资产或管制负债作为单列项目列示。根据《国际会计准则第1号》的要求，企业分开列示管制资产和管制负债的流动部分和非流动部分，除非企业按照流动性列报所有资产和负债。

ED.71 当且仅当满足以下条件时，允许企业对管制资产和管制负债进行抵销：

— 企业具有强制可执行的合法权利通过将其包含在同一管制费率中来抵销这些管制资产或管制负债；及

— 企业预计在同一未来期间提供的商品或服务可收取的同一管制费率中包含因收回这些管制资产或履行管制负债产生的金额。

征求意见稿为何要求所有管制项目与根据其他国际财务报告准则进行核算的项目分开列报？

征求意见稿的列报提案与其采用的一般叠加方法相一致。对适用其他准则的项目，企业将根据这些准则的要求进行确认、计量以及列报。因此管制项目需要分开单独处理。

实际上，无论企业是否采用征求意见稿中的管制会计模式，财务报表使用者都将能够分析企业的财务业绩和财务状况。

5.3 披露

ED.72 征求意见稿要求企业披露管制收益、管制费用、管制资产和管制负债的相关信息。与财务报表中的其他信息一起，这些信息应当使报表使用者能够：

— 犹如准许补偿总额已完全体现在收入之中那般，了解企业收入和费用之间的关系，并了解企业未来现金流量的情况；以及

— 了解报告期末企业的管制资产和管制负债，并评估管制资产和管制负债对企业未来现金流量的金额、时间以及不确定性的影响。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

5.3.1 与财务业绩表有关的披露

ED.77 如果某一期间提供的商品或服务的准许补偿总额的部分金额已经或将要被包含在不同期间提供的商品或服务的管制费率中，则企业应当披露相关信息，使得财务报表使用者理解这部分金额对企业的财务业绩产生的影响。

ED.78 为了满足上述披露目标，企业应当披露计入损益的管制收益或管制费用的下列组成部分。

组成部分	披露
管制资产的确认	当期已提供的商品或服务的准许补偿总额中将在未来期间计入收入的部分金额。
管制负债的确认	计入当期收入，代表未来期间提供的商品或服务的准许补偿总额的部分金额。
管制资产的收回	计入当期收入，代表过去期间提供的商品或服务的准许补偿总额的部分金额。
管制负债的履行	计入过去期间的收入、当期提供的商品或服务的准许补偿总额的部分金额。
管制利息	管制资产的管制利息收入和管制负债的管制利息费用。
重新计量	对管制资产和管制负债进行的重新计量及其原因。
管制协议的边界的变动	由于管制协议的边界发生变动导致管制资产或管制负债的账面金额发生的变动，以及边界变动的原因。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

ED.78

企业应当披露管制资产和管制负债的变动。尽管征求意见稿并没有规定具体的形式，我们在此给出一个可能的示例。

管制收益和管制费用的披露（说明性示例）	
产生管制资产	1,620
收回管制资产	(300)
产生管制负债	(340)
履行管制负债	100
管制利息收入减去管制利息费用	90
管制资产和管制负债的重新计量	(30)
管制协议边界的变动	–
管制收益减去管制费用	**1,130**

5.3.2 与财务状况表有关的披露

ED.79

企业披露的信息应当使财务报表使用者能够了解报告期末企业的管制资产和管制负债，以及管制资产和管制负债对企业未来现金流量的金额、时间以及不确定性的影响。

ED.80–81

为了满足上述披露目标，企业应当披露管制资产和管制负债的下列信息。

信息	披露
定量信息	— 关于其预计收回管制资产和履行管制负债的不同时间段的定量信息。 — 运用判断确定适当的时间段的数量（例如，一年以内，一到三年，三到五年，等等）。 — 附注中披露的金额是已折现金额还是未折现金额。
折现率	— 报告期末计量管制资产和管制负债所用的折现率或折现率的范围。
最低利率	— 如果企业使用最低利率作为折现率，管制资产和管制负债的管制利率。
风险及不确定性	— 关于风险及不确定性如何影响企业收回管制资产或履行管制负债的说明。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

5.3.3 其他披露

ED.82–83

企业披露的信息应当使财务报表使用者能够理解是否存在*并非*由管制收益或管制费用导致的管制资产和管制负债的变动。为了满足这一目标，企业应当在附注中披露管制资产和管制负债期初账面金额与期末账面金额的调节表。

ED.84

对于按照第4.6节使用未来现金流量计量的管制资产和管制负债，企业应基于相关基础资产或基础负债的披露来考虑对这些管制资产和管制负债作出适当的信息披露。企业还应考虑如何披露这些信息。这是因为两者的折现率、风险和重新计量大体相同。

为何提案没有涉及现金流量表的披露?

ED.BC202

尽管征求意见稿要求就财务业绩表和财务状况表作出大量披露，但并未提及该期间发生的现金流量。

这是因为企业一般通过增加管制费率来收回管制资产、减少管制费率来履行管制负债，而不是收取或支付现金。这意味着管制余额一般会在成为现金流量之前先成为适用另一项准则的余额。

ED.B35

但是，并非一直如此。例如，管制资产可能代表一项因为取消管制协议而收取补偿的权利。征求意见稿并没有给出如何在现金流量表中列报收到此类补偿。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

6 与其他准则的互动

6.1 一般方法

ED.15–16

提案与其他准则互动的一般方法可以称为叠加法。在一般方法下，企业将：

— 首先采用现行国际财务报告准则的要求（例如，根据《国际财务报告准则第15号》确认收入）；然后

— 确认管制资产和管制负债。

ED.B41, B47

但是，征求意见稿明确讨论了提案与《国际会计准则第12号》和《国际财务报告解释公告第12号——服务特许权协议》(IFRIC 12 *Service Concession Arrangements*)之间的互动。

6.2 《国际会计准则第12号——所得税》

ED.B42, A

所得税费用通常为准许费用，意味着在管制协议下，企业可以通过在确定管制费率时增加一定金额来将其收回。同样地，所得税收益通常为应扣除收益，意味着企业在管制协议下确定管制费率时必须将其扣除。

ED.B42

但是，提案指出，在某些情况下，特定期间的管制费率不包括该期间所发生交易的所有当期及递延所得税影响。

ED.B43

在该等情况下，如果交易在当期产生的部分或全部所得税影响将影响未来期间的管制费率或已经影响了较早期间的管制费率，则企业应当确认管制资产（或管制负债）。

ED.B44–B45

征求意见稿指出管制资产或管制负债的税务基础通常为零，因此，根据《国际会计准则第12号》，确认管制资产或管制负债通常会导致确认递延所得税负债或递延所得税资产。

然而，在采用《国际会计准则第12号》之前，企业应当评估所得税会如何影响管制资产和管制负债的计量。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

示例9：与《国际会计准则第12号》的互动

ED.B46

假设：

— 公司C拥有一项由业绩激励（奖金）而产生的管制资产（金额为60），尚未在确定管制费率时予以考虑；

— 税率为40%；且

— 管制协议允许在最终确定管制费率时纳入所有所得税现金流量。

第一步：评估所得税如何影响管制资产的计量

公司C考虑了因其支付所得税而在收回管制资产时可在确定未来管制费率时增加的金额。

在本例中，管制资产的计量（奖金60）反映了税前现金流量（金额为100）以及将在公司C收回与奖金有关的管制资产时发生的、所得税付款（金额为100 × 40% = 40）。

第二步：根据第一步计算的金额增加管制资产

公司C有权在确定未来管制费率时加上支付的所得税40。

因此，它在金额为60的管制资产增加40，得到金额为100的管制资产。

第三步：应用《国际会计准则第12号》

公司C管制资产的金额为100，其税务基础为零。因此，根据《国际会计准则第12号》，公司C确认了一项递延所得税负债（金额为100 × 40% = 40）。

6.3 《国际财务报告解释公告第12——服务特许权协议》

ED.B47, IFRIC 12.5

《国际财务报告解释公告第12号》适用于符合以下条件的公共——私营服务特许权安排：

— 授权方控制或管制经营者必须使用基础设施所提供的服务，必须提供服务的对象以及服务的价格；及

— 授权方控制协议期限结束时基础设施的重大剩余权益。

ED.B47

属于《国际财务报告解释公告第12号》适用范围的某些安排可能产生属于征求意见稿适用范围的管制资产或管制负债。

根据提案，企业应当单独核算该等管制资产或管制负债，与《国际财务报告解释公告第12号》适用范围内的资产和负债分开。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

所有在《国际财务报告解释公告第12号》适用范围内的服务特许权安排是否均同时在征求意见稿的提案适用范围内?

否。

价格管制是《国际财务报告解释公告第12号》的一项重要适用标准——只有授权方控制向客户收取的价格时，特许权安排才适用于《国际财务报告解释公告第12号》。这包括价格被代表公众利益的独立监管机构控制的情形。此外，征求意见稿承认，管制协议可以采用服务特许权安排的形式。

但是，很多服务特许权安排不符合下述建议标准，即，在一个期间内提供商品和服务的准许补偿总额中，有一部分通过在不同期间内提供的商品或服务的管制费率向客户收取。

例如，考虑一个典型的服务特许权安排，经营者修建和经营收费公路，并有权向使用者收取通行费。如果符合相关标准（包括授权人控制向用户收取的通行费），这可能属于《国际财务报告解释公告第12号》的范围。

这一服务特许权安排可能不一定属于征求意见稿的适用范围。例如，如果经营者承担了建造风险，经营成本高于或低于预期，并承担需求风险，则经营者将不会有赚取特定金额补偿的权利。

只有当服务特许权安排赋予经营者在未来期间增加（减少）通行费以收回（清偿）成本和需求差异的强制可执行权利（义务）时，该服务特许权安排才会在提案的范围内。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

7 生效日期和过渡

7.1 生效日期

ED.C1

征求意见稿建议，企业应当于自发布之日起18至24个月或之后开始的年度报告期间采用定稿后的准则。

ED.BC203

理事会认为给出的时间足以让企业：

— 对系统做出必要的更新；

— 收集应用建议所需的增量信息；及

— 做出其他必要的变动。

如果定稿，首次采用国际财务报告准则的报告主体是否能应用征求意见稿中提议的要求？

是。最终确定的要求将构成国际财务报告准则体系的一部分，首次采用者将适用这些准则。

7.2 过渡

ED.C3

根据提案（在定稿之后），企业应当根据《国际会计准则第8号——会计政策、会计估计变更和差错》（IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*）追溯应用征求意见稿的提案。但是，对过去期间的企业合并（参见7.2.1）存在一个例外规定。

为何理事会建议追溯应用？

ED.BC204

征求意见稿建议追溯应用，这样做通常比其他过渡方法提供更加可比的趋势信息。

理事会认为，这不太可能给企业编制财务报表带来负担。这是因为建议的会计模式将使用企业在提供用于确定管制费率的输入值时已经需要收集和处理的信息。

这种方法不同于金融工具、保险合同、租赁和收入等主要准则，这些准则都要求或允许企业采用一种经修订的追溯过渡方式。

7. 2.1 过去期间的企业合并

ED.C2, 4

征求意见稿建议企业不需要对过去期间的企业合并（即，合并日期早于过渡日的企业合并）追溯应用提议的要求。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

相反，企业需要在过渡日选择是追溯应用建议的要求还是采用简单方法。选择采用简单方法的企业将需要对所有过去期间的企业合并适用该方法。

在简单方法下，企业将：

— 采用征求意见稿建议的要求，识别与计量在过去期间的企业合并中取得的且于过渡日仍存在的所有管制资产以及承担的且于过渡日仍存在的所有管制负债；

— 当始终采用征求意见稿建议的要求将不会确认该等项目时，终止确认在过去期间的企业合并中被确认为资产或负债的所有项目；

— 确认前文所述调整的递延所得税影响；

— 对于过去期间的企业合并，当企业按照被购买方的可辨认净资产中所占的比例份额（而非公允价值）计量非控制性权益时，按照非控制性权益占前文所述调整净额的比例份额，调整于过渡日仍然存在的非控制性权益的账面金额；及

— 按照前文所述全部调整的净额调整由过去期间的企业合并产生且仍剩余的商誉的账面金额。如果该调整将商誉的账面金额减少至零，则企业应当在留存收益或其他类别的权益（如适用）中确认剩余调整金额。

该方法将对每一个过去期间的企业合并单独适用。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

ED.BC208, BC212

追溯应用和简单方法的比较

相似处	差异
追溯应用法和简单方法都涉及： — 确认和计量于过渡日存在的管制资产和管制负债； — 当始终采用征求意见稿要求将不会确认该等项目时，终止确认与该企业合并有关的所有管制余额； — 确认这些调整的递延所得税影响；及 — 确认对非控制性权益和商誉的账面金额的影响。	采用简单方法的企业将无需确定： — 管制资产和管制负债于过去期间的企业合并购买日的初始账面价值； — 于过去期间的企业合并购买日的管制余额（如果始终采用征求意见稿的提案时就不会确认的资产和负债）的初始账面金额； — （对每一项过去期间的企业合并单独采用）： 　— 上述两点中识别的项目产生的调整的净额影响；及 　— 经过这些调整后企业在购买日确认的商誉账面价值，不扣除任何其他企业合并中产生的廉价收购收益；以及 — 对该经调整的商誉账面价值进行进一步调整，以反映从购买日到过渡日的减值、减值转回和处置。

ED.BC210

理事会为何建议对过去期间的企业合并采用简单方法？

理事会认为，对过去的每一次企业合并进行全面审议并量化每一次调整所产生的增量信息不太可能带来超过成本的收益。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

7.3 撤销《国际财务报告准则第14号——递延管制账户》

ED.C5

如果征求意见稿最终定稿，《国际财务报告准则第14号》将被撤销。

因此，已经采用《国际财务报告准则第14号》的公司将过渡到新的要求，而不再继续沿用其之前根据《国际财务报告准则第14号》的会计处理。

之前采用《国际财务报告准则第14号》的企业是否有过渡豁免？

ED.BC204

否。

之前采用《国际财务报告准则第14号》的企业应按照与其他企业相同的追溯过渡方法来应用提案。

《国际财务报告准则第14号》本身并未为管制递延账户设定会计模式。相反，它允许一家企业在向国际财务报告准则过渡时，沿用先前采用的公认会计原则下的某些会计处理。《国际财务报告准则第14号》的列报和披露要求也与征求意见稿中的有所不同。

因此，之前采用《国际财务报告准则第14号》的企业在过渡到拟议的新准则时将会看到财务报表出现重大变化。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

附录一：示例列表

标题	章节
示例1：管制资产	3.2.1
示例2：管制负债	3.2.2
示例3：投入成本和数量存在差异	3.3.1
示例4A: 管制回报——资产的使用寿命在管制协议与财务报表中相同	3.3.2
示例4B: 管制回报——资产的使用寿命在管制协议与财务报表中不同	3.3.2
示例5：管制利息	3.3.3
示例6：基于尚未达到可使用状态资产的管制回报	3.3.4
示例7：对管制协议边界的重新评估导致产生额外的现金流量	4.3.1
示例8：基于管制资本基数的管制回报的组成部分	4.3.2
示例9：与《国际会计准则第12号》的互动	6.2

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

关于本刊物

本刊物由毕马威国际准则小组（KPMG International Standards Group）编写。毕马威国际准则小组是KPMG IFRG Limited的一部分。

本刊物参考了国际会计准则理事会于2021年1月的征求意见稿《监管资产和监管负债》（ED/2021/1 *Regulatory Assets and Regulatory Liabilities*）中建议的新准则。

企业需要作出进一步分析和诠释，以结合自身的实际情况、环境和各项交易的具体情况来考量征求意见稿的影响。本刊物所载资料是根据毕马威国际财务报告小组的初步观察而编写，而这些观察可能会有变化。因此，不论是本刊物还是毕马威出版的其他刊物，均不能代替相关准则及解释指引的原文。

鸣谢

我们谨此向本刊物的主要作者表示衷心的感谢。他们是毕马威国际准则小组的：Sashank Gopalswami、 Ed Haygarth 和 Brian O'Donovan。

此外，我们还希望向以下毕马威国际财务报告准则费率管制会计事务工作组的成员表示感谢：

Archana Bhutani	印度
Valerie Boissou	美国
Jean-Louis Caulier	法国
Phil Dowad (主管)	加拿大
Enrique Asla Garcia	西班牙
Ian Griffiths	英国
Se-Bong Hur	韩国
Ramon Jubels	荷兰
Brian O'Donovan	英国
Michel Picard	加拿大
Marcio Rost	巴西

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

其他前沿资讯及资料

在LinkedIn上关注“KPMG IFRS”或访问home.kpmg/ifrs，了解国际财务报告准则的最新资讯。

不论您是刚接触还是正在使用国际财务报告准则，您都能通过上述方式找到有关国际财务报告准则最新发展的简明概要、复杂要求的详细指引，以及披露范本与披露资料一览表等实用工具。

IFRS Today
（国际财务报告准则热点探析）

博客、播客和视频

News
（国际财务报告准则动态）

查看毕马威发布的有关国际财务报告准则的所有资讯

IFRS app
（国际财务报告准则应用程序）

将此应用程序下载到iOS 或 Android设备

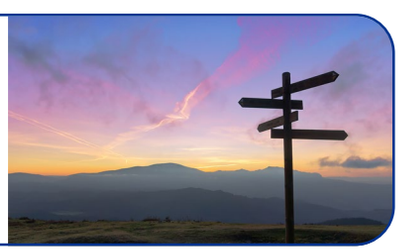
KPMG IFRS on LinkedIn
（KPMG IFRS的领英账号）

关注我们并与您的联系人分享我们的见解

Insights into IFRS®（《剖释国际财务报告准则》）

帮助您在处理实际交易和安排时运用国际财务报告准则

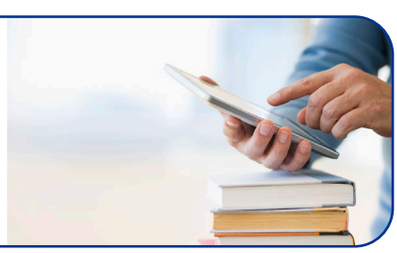
新冠疫情财务报告资源中心



报告

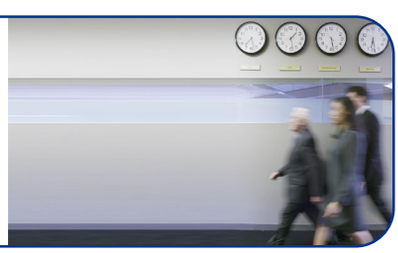
Guides to financial statements（《财务报表指南》）

披露范本与披露资料一览表



新生效的准则

使用我们的网页工具创建定制化的列表



促进财务报告更好地沟通

可持续性报告

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

应用手册

每股收益

公允价值计量

国际财务报告准则与美国公认会计原则（US GAAP）之比较

租赁

收入

股份支付

更多指引与深度剖析

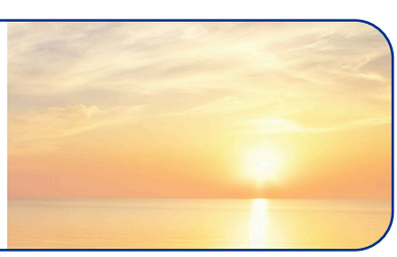
企业合并与合并报表

汇总财务报表和/或剥离财务报表

保险合同

银行间同业拆借利率（IBOR）改革

金融工具



银行业

如果您希望了解更多有关会计、审计和财务报告的指引及文献等英文刊物，请访问毕马威的Accounting Research Online（会计研究在线）。当今世界瞬息万变，这项网上订阅服务可协助您及时了解最新资讯。现在访问aro.kpmg.com完成注册，即可享受30天的免费试用。

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

home.kpmg/ifrs

刊物名称：《管制资产和管制负债——拟议的新国际财务报告准则》

刊物编号：137598

发布日期：2021年3月

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

© 2021 本刊物为KPMG IFRG Limited发布的英文原文“Regulatory assets and regulatory liabilities – A proposed new IFRS Standard”（“原文刊物”）的中文译本。如本中文译本的字词含义与其原文刊物不一致，应以原文刊物为准。原文刊物的版权及所有相关权利均归KPMG IFRG Limited所有，原文刊物的所有译本/改编本的所有相关权利亦归KPMG IFRG Limited所有。

毕马威的名称和标识均为毕马威全球性组织中的独立成员所经许可后使用的商标。

毕马威国际准则小组（KPMG International Standards Group）是KPMG IFRG Limited的一部分。

毕马威是指毕马威国际有限公司内的全球性组织或一个或多个成员所，它们都是独立的法人实体。毕马威国际有限公司（“毕马威国际”）是一家英国私营担保有限公司，并不对客户提供服务。有关毕马威架构的更多详情，请访问 https://home.kpmg/xx/en/home/misc/governance.html。

所载资料仅供一般参考用，并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料，但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载资料行事。

本刊物包含国际财务报告准则基金会 (IFRS® Foundation)的版权 ©资料和商标。版权所有，不得转载。 KPMG IFRG Limited 经国际财务报告准则基金会许可，转载相关资料，转载和使用权受到严格限制。更多有关国际财务报告准则基金会及其资料使用权的信息，请访问 www.ifrs.org。

免责声明：在适用法律允许的范围内，国际会计准则理事会和国际财务报告准则基金会概不对任何人士因本刊物或本刊物任何译本而产生的索赔或任何性质的损失（包括直接的、间接的、附带损失或间接损失、惩罚性损害赔偿、罚款或成本）承担任何责任，无论是在合同纠纷、侵权还是其他方面（包括但不限于任何疏忽行为或不作为责任）。

本刊物所载资料不构成任何建议，亦不应替代具有适当资质的专业人员所提供的服务。

“IFRS®”、“IASB®”、“IFRIC®”、“IFRS for SMEs®”、“IAS®”和“SIC®”为IFRS Foundation的注册商标。 KPMG IFRG Limited 根据许可证包含的条款和条件予以使用。如需了解IFRS Foundation的商标正在哪些国家/地区予以使用和/或已经注册，请联系 IFRS Foundation。