

国際会計基準審議会、公開草案「規制資産および規制負債」を公表

国際会計基準審議会（以下「審議会」という。）は、2021年1月28日に公開草案（ED/2021/1）「規制資産および規制負債」（以下「本公開草案」という。）を公表しました。

料金規制は、規制上の取決め（regulatory agreement）を有する企業の長期的な財務業績に多大な影響を与える可能性があります。現行のIFRS®基準には、料金規制から生じる会計上の影響を報告するための包括的なガイダンスがありません。

本公開草案は、本公開草案が適用される料金規制を有する企業に対し、規制資産及び負債を認識するという新しい会計モデルを提案しています。

本公開草案のコメント期限は2021年7月30日¹です。



本公開草案のポイント

- 本公開草案では、企業が提供した財またはサービスに対して規制上の取決めに基いて企業が顧客に請求する権利を有する報酬全額（合計許容報酬（total allowed compensation））を、それらを提供した期に報告すべきであるという原則を採用することが提案されています。
- 上記の原則を適用するために、本公開草案は、次の項目の認識を提案しています。
 - 規制資産—将来の期間に顧客に請求する規制料金を増額させる強制力のある現在の権利
 - 規制負債—将来の期間に顧客に請求する規制料金を減額させる強制力のある現在の義務
- その結果、企業は、関連する規制収益及び規制費用を財務業績計算書に認識することになります。
- 本公開草案が最終化された場合、料金規制に関する包括的な基準を開発するまでの暫定的な基準と位置づけられているIFRS第14号「規制繰延勘定」は、新基準により置き換えられることになります。

1 2021年1月28日に公表された公開草案では、コメント締切日が2021年6月30日とされていたが、その後、国際会計基準審議会により締切日が30日延期された。

I. 公表の経緯

現行のIFRS基準における料金規制活動に関する会計処理の課題

規制上の取決めににより、企業が財またはサービスを提供した期間とは異なる期間に、当該財またはサービスの報酬の一部を顧客への請求料金に含めることが要求されるか許可される場合があります。このように、財またはサービスの提供期間と料金請求のタイミングが異なる場合、企業が当該財またはサービスを提供した期間に認識する収益に関して、次のような問題が生じます。

- 当期に提供した財またはサービスに対する報酬の一部が、将来の収益に含まれるか、あるいは過去の収益にすでに含まれている結果、当期の財務業績計算書に当期に提供された財またはサービスに対する合計許容報酬が含まれるわけではない。
- 過去に提供したか、あるいは将来提供する財またはサービスに対する合計許容報酬が、異なる期間の収益に含まれることになる。

上記のようなタイミングの違いが生じる場合には、企業は将来請求する規制料金を増額する権利または減額する義務を有していることになりますが、現行のIFRS基準においては、財政状態計算書上でこれらの権利または義務を認識したり、これらの権利または義務により、企業の財務業績にどのような影響が生じるかを報告することは求められていません。

その結果、財務諸表利用者が次のような情報を得ることが困難という問題が生じていました。

- 規制上の取決めから生じるタイミングの違いにより、企業の収益および費用が（各期間において）どの程度変動するものであるか
- 規制上の取決めから生じるタイミングの違いにより企業が有する権利および義務の存在および金額
- 企業の将来キャッシュ・フローの評価

II. 本公開草案の提案

(1) 本公開草案の提案の概要

本公開草案では、料金規制の対象となる企業が提供した財またはサービスについて、規制上の取決めに基づいて企業が顧客に請求する権利を有する報酬総額（本公開草案では、「合計許容報酬（total allowed compensation）」と呼称されています。）を、それらを提供した期の財務業績に反映すべきという原則の採用が提案されています。

この原則を適用するために、本公開草案は、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」等の他のIFRS基準に従って企業が認識する項目に加え、次の項目の認識を提案しています。

- 規制資産—すでに提供した財またはサービスの合計許容報酬（の一部）が将来における収益に含まれるため、将来の期間に顧客に請求する規制料金を決定する際に、金額を増額させる強制力のある現在の権利
- 規制負債—すでに認識した収益に、将来提供する財またはサービスに対する合計許容報酬（の一部）が含まれるため、将来の期間に顧客に請求する規制料金を決定する際に、金額を減額させる強制力のある現在の義務

その結果、企業は、財務業績計算書において、以下の項目を認識することになります。

- 規制収益—当期に提供した財またはサービスの合計許容報酬の一部であり、過去の期間の収益に含まれていた、または将来の期間の収益に含まれるもの

- 規制費用—当期の収益に含まれる金額であり、過去の期間に提供した、または将来の期間に提供する財またはサービスの合計許容報酬の一部であるもの

本公開草案は、合計許容報酬（利益部分を含む収益）を、財またはサービスを提供した期に認識するという点が特徴的です。これまで、料金規制の取決めを有しているものの、そのような取決めについて特段の会計処理を行っていない企業や、将来請求する規制料金を増額する権利について資産計上する際にコストを繰り延べる方法を採用している企業においては、本公開草案が最終化された場合、会計処理が大きく異なる可能性があります。

(2) 現行のIFRSに基づく会計処理と本公開草案の提案に基づく会計処理との比較

【事例（規制資産が生じる場合）】

（前提）

- A社は、規制上の取決めの当事者であり、顧客に財を提供する際に発生するインプット・コストを回収する権利を有している（本事例では単純化のため、利益なしでインプット・コストを回収することが規制当局により認められているものとする。また、割引計算は省略している²⁾）。
- 20X1年の規制料金は、予想インプット・コストCU100を回収するように設定されているが、20X1年の実際インプット・コストはCU120であった。
- A社は、20X1年に回収できなかったインプット・コストCU20を回収するために、規制上の取決めに基づいて、20X2年に提供する財に関して顧客に請求する規制料金を増額させる。
- 20X2年の規制料金は、予想インプット・コストCU100と20X1年で回収できなかったインプット・コストCU20のあわせてCU120（CU100 + CU20）を回収するように設定されている。20X2年の実際のインプット・コストはCU100であった。

【現行のIFRS基準に基づく会計処理】

現行のIFRS基準では、20X1年に提供した財に関して認識する収益には、予想インプット・コストに基づく金額（CU100）のみが含まれ、実際インプット・コスト（CU120）に基づく合計許容報酬の一部（CU20）は含まれません。20X1年のインプット・コストの回収不足に対する報酬（CU20）は、20X2年に提供する財に関する規制料金を通じて顧客に請求されるため、20X2年の収益に含まれることになります。したがって、20X2年の収益には、20X1年に提供した財に対する合計許容報酬の残額（CU20）と、20X2年に提供した財の報酬の全額（CU100）が含まれます。

この結果、財務諸表利用者は、A社の20X1年の業績は悪く、20X2年は業績が良いと判断する可能性があります。

（単位：CU）	20X1年	20X2年
収益	100	120
インプット・コスト	(120)	(100)
利益（損失）	(20)	20

2 規制上の取決めの規定により、合計許容報酬には利益が含まれる場合があること、また、割引計算が求められるため（(4)「測定」参照）、実際の計算はより複雑になると考えられる。

【本公開草案の提案に基づく会計処理】

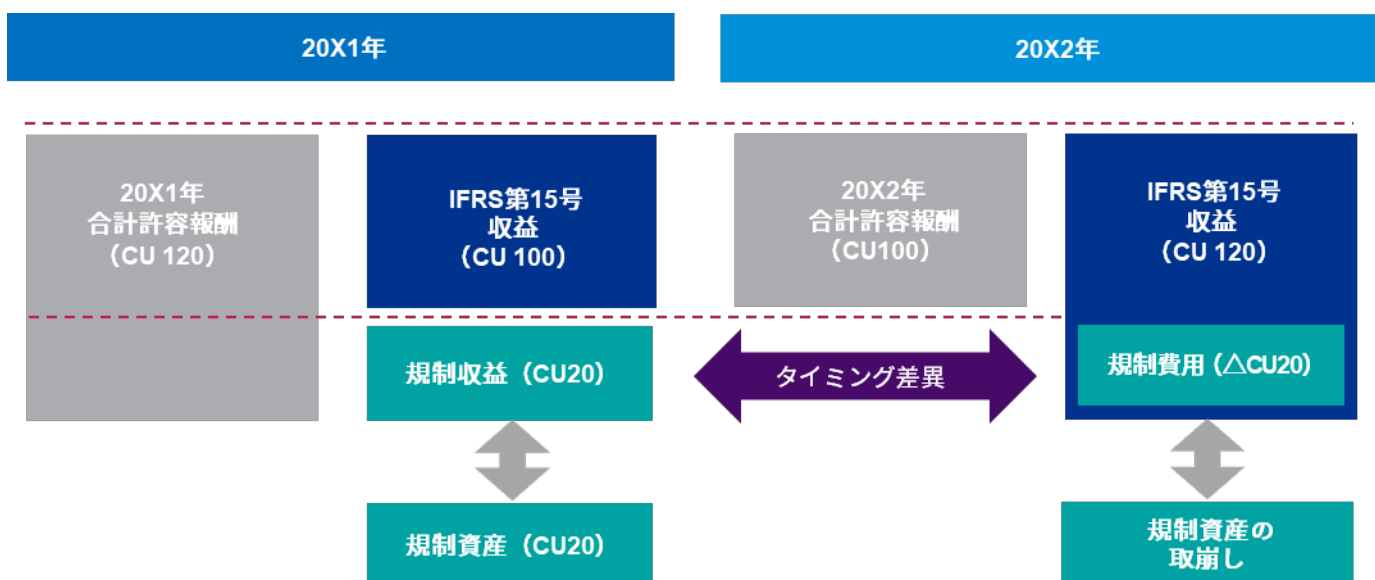
本公開草案では、企業が有する現在の権利を、次のように認識することが提案されています。

- 実際に財を提供する期間と報酬を請求する期間のタイミングの差異により生じる問題に対処するために、20X1年に財を提供したものの、規制料金を通じて20X2年に請求する報酬分CU20を規制資産として認識するとともに、同額の規制収益を財務業績計算書に含めて認識する（収益の直下に表示する）。
- 規制当局からの許可に基づき、企業は、20X1年提供した財に対する報酬の不足分（CU20）を、20X2年に顧客に請求する料金に追加します。20X2年において企業は、規制資産を減額するとともに、規制費用（△CU20）を純損益に含めて認識する（収益の直下に表示する）。

（単位：CU）	20X1年	20X2年
収益	100	120
規制収益 （規制費用）	20	(20)
インプット・コスト	(120)	(100)
利益（損失）	-	-

（単位：CU）	20X1年	20X2年
規制資産	20	-

【図表1】本公開草案の提案に基づく会計処理のイメージ図



(3) 本公開草案の対象となる企業

本公開草案における提案は、次のすべてに該当する企業に適用されます。

- 強制可能な規制上の取決めの当事者である。
- 規制上の取決めにより規制料金が決定されている。
- ある期に提供した財またはサービスに対する合計許容報酬の一部が、異なる期間に顧客に請求されるように、規制料金が決定されている。

(4) 測定

本公開草案では、規制資産および規制負債を次のように測定することを提案しています。

- 規制資産または規制負債から生じるすべての将来キャッシュ・フローを見積る。

- 見積った将来キャッシュ・フローを現在価値に割り引く。
- 各報告期間の末日に、次のように処理する。
 - ー 予想されるタイミングまたは金額の変更を反映するよう、将来キャッシュ・フローの見積りを見直す。
 - ー 規制上の取決めにより規制金利が変更されない限り、当初認識時に決定した割引率を引き続き使用する。

(5) 表示

本公開草案では、料金規制に関する項目について、次のように表示することが提案されています（3ページの事例参照）。

- 財政状態計算書：規制資産および規制負債を独立の項目として表示する。
- 財務業績計算書：規制収益から規制費用を差し引いた純額を、収益の直下に区分して表示する³。

(6) 注記

① 開示目的

本公開草案は、企業が規制収益、規制費用、規制資産および規制負債に関する情報を注記の中で開示するという全般的な開示目的を提案しています。

さらに、具体的な開示内容として、規制上の取決めから生じるタイミングの違いが企業の財務業績および財政状態に与える影響に関連し、財務諸表利用者が以下の項目を理解するための基礎を提供することを提案しています。

- 収益と費用の関係－規制上の取決めから生じるタイミングの違いが企業の財務業績に与える影響について、財務諸表利用者が理解できるような情報（具体的な開示項目：規制収益から規制費用を差し引いたものの内訳等（図表2参照））
- 報告期間の末日における規制資産および規制負債－企業の規制資産および規制負債から生じる将来キャッシュ・フローの金額、時期および不確実性に対する企業の予測を理解するための情報（具体的な開示項目：期末現在の規制資産および規制負債の帳簿価額の満期分析、規制資産の将来の回収または規制負債の将来の履行がリスクおよび不確実性からどのように影響を受けるのかについての説明、規制資産および規制負債を測定する際に使用した割引率に関する情報等）
- 規制収益または規制費用の結果ではない規制資産および規制負債の変動を理解できるようにするための情報（具体的な開示項目：規制資産および規制負債の帳簿価額の当期首から当期末までの調整表）

3 限定的な状況において、規制収益または規制費用は“その他の包括利益（other comprehensive income, OCI）”に含めて表示される場合もある。

【図表2】規制収益から規制費用を差し引いたものの内訳（3ページの事例に基づく開示例）

（単位：CU）	20X1年	20X2年
当年度に提供した財またはサービスの金額：		
－ 将来収益として認識する予定のもの	20	XX
－ 過年度に収益として認識したもの	XX	XX
当年度に収益として認識した金額：		
－将来の財またはサービスに対するもの	(XX)	(XX)
－過去に提供した財またはサービスに対するもの	(XX)	(20)
規制資産に係る規制金利収益から規制負債に係る規制金利費用を 差し引いたもの	XX	XX
見積りの変更	XX	XX
規制収益から規制費用を差し引いたもの	20	(20)

（出典：「Snapshot: Regulatory Assets and Regulatory Liabilities」（審議会）を一部修正して仮訳）

（7）現行のIFRS第14号「規制繰延勘定」の取扱い

本公開草案が最終化された場合、IFRS第14号は、新基準により置き換えられることになります。IFRS第14号は、その適用範囲に含まれる企業がIFRS基準を初めて採用する際に、料金規制の影響については引き続き従前の会計原則に従って会計処理することを認めるものであり、料金規制に関する包括的な基準を開発するまでに適用される暫定的な基準と位置づけられています。

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

azsa-accounting@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2021 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

コピーライト©IFRS® Foundationすべての権利は保護されています。有限責任 あずさ監査法人はIFRS財団の許可を得て複製しています。複製および使用の権利は厳しく制限されています。IFRS財団およびその出版物の使用に係る権利に関する事項は、www.ifrs.orgでご確認ください。

免責事項 適用可能な法律の範囲で、国際会計基準審議会とIFRS財団は契約、不法行為その他を問わず、この冊子ないしあらゆる翻訳物から生じる一切の責任を負いません（過失行為または不作為による不利益を含むがそれに限定されない）。これは、直接的、間接的、偶発的または重要な損失、懲罰的損害賠償、罰則または罰金を含むあらゆる性質の請求または損失に関してすべての人に適用されます。

この冊子に記載されている情報はアドバイスを構成するものではなく、適切な資格のあるプロフェッショナルによるサービスに代替されるものではありません。

「IFRS®」、「IASB®」、「IFRIC®」、「IASB for SMEs®」、「IAS®」及び「SIC®」はIFRS財団の登録商標であり、有限責任 あずさ監査法人はライセンスに基づき使用しています。この登録商標が使用中および（または）登録されている国の詳細についてはIFRS財団にお問い合わせください。