

注:本資料は Deloitte の IFRS Global Office が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。  
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照ください。

## IFRS in Focus

### IASB は、「規制資産および規制負債」に関する新基準を提案

#### 目次

本 IFRS in Focus は、2021 年 1 月に国際会計基準審議会 (IASB) が公表した、公開草案 ED/2021/1「規制資産及び規制負債」というタイトルの新 IFRS 基準案について解説する。

#### 背景

#### 要求事項案

#### 経過措置、発効日およびコメント期間

#### さらなる情報

- 新基準は、最終化された場合、規制資産および負債に関する新しい包括的会計モデルを導入することにより、IFRS 第 14 号「規制繰延勘定」を置き換える。
- 本基準では、企業が、顧客に提供する財またはサービスに対して請求する規制料金を決定する、規制上の取決めの当事者である場合に適用することが提案されている。
- ある期間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または全部が、異なる過去または将来の期間に提供する財またはサービスの規制料金を通じて顧客に請求される場合に、規制資産および負債が生じる。
- 企業は、本提案で定義されるすべての規制資産および負債を認識することとなり、その結果、規制収益および費用を認識する。
- 規制資産および負債は歴史的原価 (historical cost) で測定され、将来のキャッシュ・フローの金額と時期の更新された見積りを使用することにより事後測定について修正される。規制資産または負債の見積り将来キャッシュ・フローは、規制金利を使用して現在価値に割引かれる。
- 財務業績の計算書において、企業は、すべての規制収益からすべての規制費用を控除した金額を、収益のすぐ下の独立の表示科目として表示する。財政状態計算書において、企業は規制資産および負債についての表示科目で表示し、特定の状況で相殺が認められる。
- 新基準は遡及的に適用され、過去の企業結合については免除が利用可能である。
- IASB は発効日を提案していないが、作成者は、新基準の最終決定と適用開始の間に少なくとも 18 か月から 24 か月の期間が与えられる。早期適用は認められることが提案されている。
- ED のコメント期間は、2021 年 6 月 30 日に終了する。

#### 背景

料金規制対象活動の会計を取り扱う IFRS 基準の具体的なガイダンスがないことは、IASB へのガイダンスについての多くの要請につながった。その結果、2012 年 9 月に、料金規制対象活動に関する包括的なプロジェクトが開始された。

#### 詳細は、下記Web サイト参照

ED は、2014 年 9 月に公表され、顧客が料金規制の対象である財またはサービス企業から購入する以外に選択肢がほとんどまたは全くない特定のタイプの料金規制を検討した[ディスカッション・ペーパー DP/2014/2「料金規制の財務上の影響の報告」](#)に続くものである。

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)  
[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)  
[www.deloitte.com/jp/ifrs](http://www.deloitte.com/jp/ifrs)

DP の公表の前に、IASB は、IFRS をまだ適用していないが従前 GAAP の下で規制繰延勘定残高を認識している料金規制対象企業に対して、短期的で暫定的な解決策を提供する限定的な範囲の基準である IFRS 第 14 号「規制繰延勘定」を公表した。これは、ガイダンスの欠如がそのような企業にとって IFRS 基準の適用の障壁である可能性があるという懸念に対処するためのものである。本公開草案の確定後、IFRS 第 14 号は廃止される。

## 要求事項案

### 目的

基準案は、規制資産、負債、収益および費用の認識、測定、表示および開示のための原則および要求事項を示している。これらの原則および要求事項の目的は、規制収益および費用が企業の財務業績にどのような影響を与えるか、および規制資産および負債が財政状態にどのような影響を与えるかを忠実に表現する目的適合性のある情報を提供することである。

### 範囲

新基準は、ED に示される定義を満たすすべての規制資産および負債に適用される。

規制資産および負債は、以下のすべてを満たす場合に発生する。

- 企業は規制上の取決めの当事者である。
- 規制上の取決めは、顧客に提供する財またはサービスに対して企業が課す規制料金を決定する。
- 時点差異が、ある期間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または全部が、異なる過去または将来の期間に提供する財またはサービスの規制料金を通じて顧客に課されるために生じる。

ED は、規制上の取決めを「顧客との契約に適用される規制料金を決定する一連の強制可能な権利および義務」と定義している。一部の規制上の取決めのみが、規制資産または規制負債を創出する能力がある。例えば、一部の規制上の取決めは、企業が財またはサービスに対して顧客に課することができる価格に上限を設ける。このような契約は、以下を生じさせない場合、規制資産または規制負債を創出しない。

- すでに提供されているやサービスのために、将来の料金を増加させる権利
- 顧客にすでに課されている金額のために、将来の料金を減少させる義務

合計許容報酬とは、企業が財またはサービスを供給する期間または異なる期間のいずれかにおいて、規制上の取決めが、規制料金を通じて顧客に課す権利を与える、供給する財またはサービスに対する報酬の全額である。

時点差異は、例えば、規制料金が1年目の見積りインプット・レートに基づいていたが、その年の期末までに実際のインプット・コストが高いと判断された場合に生じる。規制上の取決めに従って、2年目に供給される財またはサービスに対する規制料金に、これらの超過インプット・コストが含まれる。この場合、企業は、1年目の財務諸表において、規制資産および規制収益として、2年目の規制料金を通じて課される超過インプット・コストを報告する。

### 見解

IASB は、投資家がそのような時点差異に関する情報を有していない場合、ある期間から別の期間への企業の収益および費用の関係の変動が時点差異によってどの程度引き起こされたかを理解することは困難であると考えている。さらに、時点差異から生じる企業の権利および義務を理解し、将来のキャッシュ・フローに対する企業の見通しを評価することも困難である。

### 認識

上記の原則を適用するために、企業は以下を認識する。

- すで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将来の収益に含まれるため、将来の期間に顧客に課される規制料金を決定する際に、金額を追加する企業の強制可能な現在の権利を描写する規制資産。
- すでに認識されている収益に、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を提供する金額が含まれているため、将来の期間に顧客に課される規制料金を決定する際に、金額を減額する企業の強制可能な現在の義務を示す規制負債。

**見解**

規制資産は金融資産ではなく、顧客または他の当事者に対して、企業に現金の支払いを要求する権利を与えるものではない。顧客が増額された規制料金を支払う際に、企業が最終的に現金を受け取る。同様に、規制負債は金融負債ではない。

規制資産および負債を認識し、それらの変動により、企業は以下を認識する。

- 過去の期間に収益が認識されたまたは将来の期間の収益に含まれる、当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を描写する規制収益。
- 過去の期間に提供したまた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の一部を提供する、当期の収益に含まれる金額を描写する規制費用。

新基準に基づいて提供される情報は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」を含む IFRS 基準を適用することにより、企業がすでに提供している情報を補足する。

**見解**

規制上の取決めの対象ではない企業が、いつでも財またはサービスの価格を上げることができない場合、当該能力は規制資産と同様の資産を創出しない。これは、当該能力は、すでに提供されている財またはサービスの結果として、固定または決定可能な金額を回収することを目的として価格を上げる強制可能な現在の権利を創出しないためである。

**測定**

規制資産および負債は、歴史的原価 (historical cost) で測定され、将来のキャッシュ・フローの金額と時期の更新された見積りを使用することにより事後測定について修正される。

*将来キャッシュ・フローの見積り*

企業は、規制資産または負債から生じるすべての将来のキャッシュ・フローの見積りおよびそれらの見積りを現在価値に割引くことを含む、キャッシュ・フロー ベースの測定手法を使用する。

当該見積りには、過去の事象および報告期間の期末に存在する状況に関する過大なコストや労力をかけずに利用可能なすべての合理的で裏付け可能な情報、および規制上の取決めまたは法律の将来の変更以外の将来の状況に関する現在の予想が含まれる。

規制資産または負債から生じるキャッシュ・フローとは、過去の期間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を含めることにより規制資産を回収する、または過去の期間に認識した収益に含まれる金額を減額することにより規制負債を履行する規制料金を企業が顧客に課すことから生じる。これには規制金利が含まれる。

キャッシュ・フローは、規制上の取決めの境界内でなければならない。すなわち、将来の規制料金を決定する際に金額を追加または控除する報告期間の期末に企業が有する強制可能な現在の権利または強制可能な現在の義務から生じなければならない。追加または控除は、当該権利または義務が追加を認めるまたは控除を要求する最新の将来の日の以前に発生する。

不確実性のあるキャッシュ・フローについては、企業は、企業または顧客が不確実性を負うかどうかを判断することが要求されることとなる。例えば、規制上の取決めが、未回収金額を、その後の将来期間に対する規制料金を決定する際に許容可能であると取り扱うために、顧客が、規制資産から生じる将来のキャッシュ・フローに対する信用リスクを負う場合、企業は、将来のキャッシュ・フローの見積りに、その後の将来期間に回収する現金を含める。企業が信用リスクを負う場合、回収できない可能性のある金額の見積りを控除後の将来キャッシュ・フローを見積る。

不確実性のある将来キャッシュ・フローは、「最も可能性の高い金額」または「期待値」のいずれかキャッシュ・フローを良く予測する方法により見積もられる。選択した方法は、規制資産が回収されるまたは規制負債が履行されるまで一貫して適用されるが、異なる規制資産または負債に対して異なる方法を選択することができる。

規制資産または負債は、IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」を適用する貨幣性項目として取り扱うことが提案されている。

#### 見積り将来キャッシュ・フローの割引

規制資産または負債の見積り将来キャッシュ・フローは、規制金利を使用して現在価値に割引かれる。規制金利とは、すなわち、規制資産の回収までのタイムラグを企業に補償する、または規制負債を履行するまでのタイムラグを企業に課すために規制上の取決めによって提供される金利である。その結果、企業は、関連する規制資産または負債の存続期間にわたって規制利息の収益または費用を認識する。

規制金利が、貨幣の時間価値および規制資産から生じる将来のキャッシュ・フローの金額および時期の不確実性を補償するのに十分ではない場合、企業は、そのような補償を提供するために十分な最低金利を適用することとなる。

規制上の取決めが規制資産または負債の存続期間中に異なる期間に異なる金利を適用することによって規制金利を不均等に提供する場合、企業はそれらの不均等な規制金利を規制資産または負債の存続期間を通じて使用する単一の割引率に変換する。単一の割引率を決定する際、企業は規制金利の将来の変更の可能性を考慮しない。

#### 事後測定

当初認識の後、規制資産または負債から生じる将来のキャッシュ・フローの見積り金額および時期は、その日に存在する状況を反映するために、各報告期間の末日に更新される。企業は、特定の状況を除き、当初認識において決定した割引率を引き続き使用することとなる。

例えば、帳簿価額は、規制資産の一部または全部の回収、または規制負債の一部または全部の履行について更新される。また、規制料金にまだ反映されていない規制金利の発生についても更新される。

事実および状況が変化する、または新しい情報が明るみになった場合、将来キャッシュ・フローの金額または時期の見積りが改訂される。これらの例としては、不確実性の解消、規制当局による審査またはその他の行動、および規制金利、規制上の取決めまたはその境界の変更が含まれる。

規制金利が変化した場合、企業は新しい料金を使用して将来のキャッシュ・フローの見積りを更新することが提案されている。

場合によっては、規制上の取決めには、企業が関連する現金を支払うまたは受け取る場合、またはその直後に、当該項目が財務諸表の費用または収益として認識される場合にのみ、規制料金を決定する際の費用または収益の項目が含まれる。このような場合、企業は、IFRS 基準を適用することにより、関連する負債または関連する資産を測定する際に企業が使用する測定基礎を使用して、結果として生じる規制資産または負債を測定する。企業は、規制資産または規制負債に存在するが、関連する負債または関連する資産には存在しない不確実性を反映するように、その測定を調整する。

これらの測定の提案が適用され、その他の包括利益(OCI)を通じて関連する負債または資産を再測定することから生じる規制収益または費用をもたらす場合、企業は、結果として生じる規制収益または費用を OCI に表示する。

#### 表示

財務業績の計算書では、上記のように OCI で表示されない限り、すべての規制収益からすべての規制費用を控除して、収益のすぐ下の独立の表示科目として表示する。規制利息収益および費用は、当該表示科目に含まれる。

財政状態計算書では、企業は規制資産および負債についての表示科目に表示する。これらは、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」に従って、企業が流動性の順序ですべての資産と負債を表示する場合を除き、流動と非流動に区分される。

企業が同じ規制料金に含まれることによりそれらを相殺する法的強制力のある権利を有し、かつ企業が同じ将来の期間に提供される財またはサービスに対する同じ規制料金でそれらの規制資産および負債の回収または履行に起因する金額が含まれると予想される場合、企業は規制資産および負債を相殺することが認められることが提案されている。

**見解**

本提案は、キャッシュ・フロー計算書において、企業が報告するキャッシュ・フローには影響しない。

**開示**

ED は、企業が、以下についての理解の基礎を提供する規制資産、負債、収益および費用に関する情報を提供することを提案している。

- 提供した財またはサービスに対する合計許容報酬がそれらの財またはサービスを提供した期間に完全に反映されていた場合に可能であったように、完全に反映した企業の収益と費用の関係。これには、1 期間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、異なる期間に提供する財またはサービスに対する規制料金の決定、従って収益に含まれていた(または含まれる)ため、企業の財務実績がどのように影響を受けたかの理解が含まれる。
- 報告期間の末日時点の、企業の規制資産および負債。
- 規制資産および負債の変動が、規制収益または費用により生じたものではないかどうか。

これらの目的を達成するために、ED は詳細な開示の要求事項を提案している。

**経過措置、発効日およびコメント期間**

新基準が最終化された場合、IASB は、企業が IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って、新基準を遡及的に適用することを提案している。企業は、過去の企業結合に遡及的に新基準を適用しないことを選択することができる。企業が当該選択を行う場合、ED は、過去の企業結合をどのように会計処理するかに関する詳細なガイダンスを提供している。

IASB は発効日を提案していないが、公表日から開始する 18 か月から 24 か月の移行期間後に新基準が発効するように発効日を設定することを提案している。早期適用が認められることが提案されている。

ED のコメント期間は 2021 年 6 月 30 日に終了します。

**さらなる情報**

公開草案「規制資産及び規制負債」に関するご質問がある場合は、通常のデロイトの連絡先にご連絡ください。

デロイト会計リサーチ・ツール(DART)は、会計および財務情報開示資料の包括的なオンライン・ライブラリです。

[iGAAP on DART](#) では完全版 IFRS 基準へのアクセスが可能であり、以下のリンクがあります。

- デロイトの最新の iGAAP マニュアル。IFRS 基準に基づく財務報告のためのガイダンスを提供しています。
- IFRS 基準に基づいて報告する企業のモデル財務諸表

DART へのサブスクリプションを申し込むには、[ここ](#)をクリックして、アプリケーション・プロセスを開始し、iGAAP パッケージを選択します。

サブスクリプションパッケージの価格を含む DART の詳細については、[ここ](#)をクリックしてください。

# Deloitte. トーマツ.

## デロイトトーマツ

デロイトトーマツグループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイトトーマツ合同会社ならびにそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツ コンサルティング合同会社、デロイトトーマツ ファイナンシャルアドバイザリー合同会社、デロイトトーマツ税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイトトーマツ コーポレート ソリューション合同会社を含む)の総称です。デロイトトーマツグループは、日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市以上に 1 万名を超える専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツグループ Web サイト( [www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp) )をご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、デロイトトウシュートーマツ リミテッド("DTTL")、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人(総称して"デロイトネットワーク")のひとつまたは複数指します。DTTL(または"Deloitte Global")ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィックにおける 100 を超える都市(オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む)にてサービスを提供しています。

Deloitte(デロイト)は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、リスクアドバイザリー、税務およびこれらに関連するプロフェッショナルサービスの分野で世界最大級の規模を有し、150 を超える国・地域にわたるメンバーファームや関係法人のグローバルネットワーク(総称して"デロイトネットワーク")を通じ Fortune Global 500® の 8 割の企業に対してサービスを提供しています。"Making an impact that matters"を自らの使命とするデロイトの約 312,000 名の専門家については、( [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com) )をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、デロイト トウシュートーマツ リミテッド ("DTTL")、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人(総称して"デロイト・ネットワーク")が本資料をもって専門的な助言やサービスを提供するものではありません。皆様の財務または事業に影響を与えるような意思決定または行動をされる前に、適切な専門家にご相談ください。本資料における情報の正確性や完全性に関して、いかなる表明、保証または確約(明示・黙示を問いません)をするものではありません。また DTTL、そのメンバーファーム、関係法人、社員・職員または代理人のいずれも、本資料に依拠した人に関して直接また間接に発生したいかなる損失および損害に対して責任を負いません。DTTL ならびに各メンバーファームおよびそれらの関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。

Member of  
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2021. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001