
プロジェクト **ASAF 対応**
項目 **料金規制対象活動**

I. 本資料の目的

1. 本資料は、主に 2016 年 4 月に開催予定の会計基準アドバイザー・フォーラム(ASAF) 会議に向けて、これまでの経緯、IASB スタッフによる検討、これに対する事務局による分析及び ASBJ による ASAF 会議における対応(案)についてまとめたものである。

II. これまでの経緯

料金規制 DP の公表とこれに対するフィードバック

2. IASB は、2012 年 9 月以降、料金規制活動に関するリサーチ・プロジェクトを開始しており、2014 年 9 月にディスカッション・ペーパー「料金規制の財務上の影響の報告」(以下「料金規制 DP」という。)を公表した。料金規制 DP は、次の論点に関して広く関係者から意見を募ることを目的として公表された。

- (1) 料金規制企業が営業する経済環境が、他の経済環境とどのような特徴について異なるか。
- (2) 現行の IFRS の会計処理要求事項を修正することで、これらの特徴を一般目的財務諸表に反映することができるか。

3. その後、2015 年 2 月の IASB 会議において、料金規制 DP に寄せられたコメント及びアウトリーチの結果入手したコメントについて IASB スタッフから次のような報告がされた。

(全体的な方向性と範囲)

- (1) プロジェクトの進め方：料金規制の特徴、料金規制による権利及び義務、並びに、利用者が最も有用と考える情報に焦点を当てて検討を進めていくことに対しては、殆どの者から賛同が得られた。
- (2) 検討対象：料金規制 DP で示されていた「定義された料金規制(defined rate regulation)」をベースに会計処理の検討を進めていくことに対して強い支持が示された。

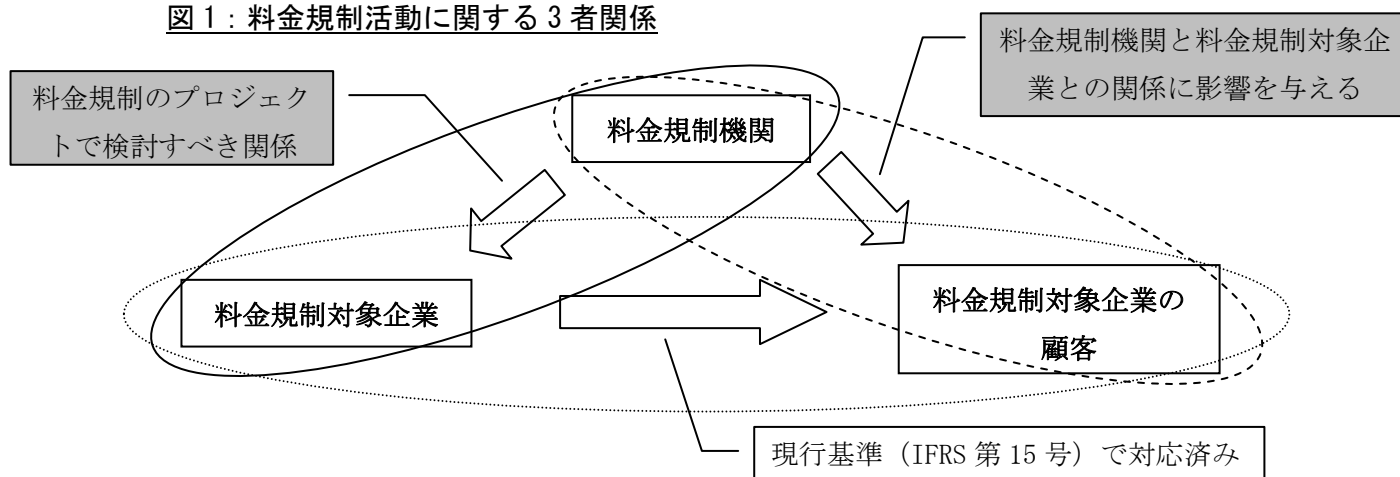
(料金規制活動に特有な会計上の要求事項を開発することへの支持)

- (1) 料金規制活動に特有な要求事項の開発: IFRS の財務諸表において最低限何らかの規制繰延勘定を認識することになる原則ベースの会計上の要求事項を開発することに強い支持が示された。
- (2) 規制繰延勘定の認識を検討するアプローチ: IFRS に基づく財務諸表に規制繰延勘定を認識することを支持した者の殆どは、概念フレームワークの枠内でこれが検討されるべきとしていた。また、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」における原則をベースとしたアプローチに最も多くの支持が示された。
- (3) 開示のみのアプローチ: 開示のみのアプローチには、強い支持は示されなかった。

(3 者関係及び 2 度目のディスカッション・ペーパーの開発)

4. 当該フィードバックを踏まえ、IASB は、2015 年 5 月の会議において、料金規制活動に関連する 3 者（料金規制対象企業とその顧客、料金規制対象企業と料金規制機関、及び、料金規制機関と料金規制対象企業の顧客）の関係に着目しつつ、基準設定活動の一環として 2 度目のディスカッション・ペーパーを公表することを暫定決定している。なお、当該 3 者の関係は、次のように図示し得る（当該 3 者関係のうち、「料金規制対象企業とその顧客」の関係は既に IFRS 第 15 号で定められている。）。

図 1: 料金規制活動に関する 3 者関係



2015 年 7 月の ASAF 会議

5. 2015 年 7 月の ASAF 会議では、「料金規制対象企業と料金規制機関」及び「料金規制機関と料金規制対象企業の顧客」の関係について設例を用いた議論がされた。具体的には、ある国において家庭向けの水（上下水）について独占的なサービス供給を行う料金規制企業が想定されたうえで、料金規制機関と料金規制対象企業との間の取決めに

従って、料金規制企業より、洪水被害の復旧、環境に負荷を与えない水施設プロセスの研究開発、新たな水処理施設の建設がなされた場合、関連する収益の全部または一部について繰延べや見越計上を行うべきか、又は、関連する費用の繰延べや見越計上を行うべきかについて議論された。

6. 当該議論において、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の原則を適用して収益の認識を行う場合、どのような活動が「定義された料金規制」における「履行(performance)」の定義に合致し、収益の認識につながるかを識別することが困難である旨が明らかになった。

III. 今回の ASAF 会議における議論

今回の ASAF 会議の目的

7. 今回の ASAF 会議では、次の点に関する IASB の今後の審議に資することを目的とした議論が予定されている。
 - (1) 「定義された料金規制」において「履行」をどう定義するか
 - (2) どのような活動が収益の認識につながるものとして識別するか
8. 今回の会議の議論は、2015 年 7 月の会議の議論を踏まえてのものではあるが、IFRS 第 15 号の要求事項に焦点を当てるのではなく、特定のシナリオにおける経済的実態を資産、負債、収益、費用の認識を通じてどのように反映すべきかについてより一般的な検討を行うことを意図したものである。

今回の ASAF 会議の議論の背景

9. 料金規制 DP に寄せられたフィードバックでは、現行の IFRS における会計実務が定義された料金規制に服する企業に課された規制上の合意の経済的実態を反映していない可能性が示されていた。
10. 現行の IFRS における会計実務においては、多くの場合、財又はサービスを顧客に提供した期に「規制料率(regulated rate)」を用いて収益を認識している。しかし、「規制料率」は、一般的に次のような活動も反映している。
 - (1) 別の期間において提供される活動
 - (2) IFRS 第 15 号における「履行義務(performance obligations)」の定義を満たさない活動(例: 企業が自ら使用する資産を建設する活動—今回の ASAF 会議における議論の対象)

11. 現在、IASB スタッフは、IFRS に基づく財務諸表において定義された料金規制の財務上の影響をより忠実に反映する会計モデルの案を開発出来るか否かについて検討を行っている。
12. 料金規制 DP への回答に IFRS 第 15 号の原則を出発点として検討すべきとの提案があった。しかし、IFRS 第 15 号では「履行義務」を顧客に財又はサービスを提供する契約上の約束と定義していることから、当該提案を採用することは困難であった。すなわち、「定義された料金規制」においては、規制上の合意により企業は IFRS 第 15 号の「履行義務」の定義を満たさない活動をする義務を負う一方で、当該活動に対する対価を、当期に提供された財又はサービスに対して請求する「規制料率」を通して顧客から受領することがある。
13. 今回の ASAF 会議では、料金規制機関が企業に対して、将来、顧客にサービスを提供するために使用される有形固定資産を建設することを要求する状況において、どのような会計処理を行うべきかについて、設例を用いて検討することとされている。
14. 設例では、政府（料金規制機関）が、新規の水処理施設と関連するインフラを建設するための資金調達を行うことを前提として、次の 4 つのシナリオについて検討を行う状況が想定されたうえで、それぞれのシナリオにおける会計処理に関する見解について質問されている。
 - (1) 建設資金の全額を政府補助金によって事前に調達する。
 - (2) 政府が家屋の開発業者に施設の建設をさせ、建設後、施設の寄付がされる。
 - (3) 建設資金相当額の全額を顧客から事後的に回収する。
 - (4) 建設資金相当額の一部を施設稼働前に顧客から回収し、残りを施設稼働後に顧客から回収する。

今後の予定

15. IASB スタッフは、今回の会議における ASAF メンバーからのインプットを踏まえ、IFRS に基づく財務諸表において「定義された料金規制」の財務上の影響をより忠実に反映できるような会計モデルの提案を開発するために IFRS 第 15 号の原則を使用し得るか、使用し得る場合における方法について、今後、分析を行うことを予定している。
16. また、IASB スタッフは、ASAF メンバーからのインプットを、今後開発を行う会計モデルと概念フレームワークの見直しの提案内容との整合を図るためにも利用することを予定している。

IV. ASAF メンバーへの質問

17. 上記を踏まえ、IASB スタッフから、次の質問が示されている。

定義された料金規制の下で水サービスを提供するために使用予定である新たな水処理施設の建設及び資金調達に際して考え得る会計処理として4つのシナリオを示している。各シナリオについて、次の質問がされている。

- 1) 20X1年、20X2年及び20X3年の12月31日において、企業Wが（仮に認識すべき場合）認識すべき資産又は負債（又は資産及び負債）の性質は何か。
- 2) 20X1年、20X2年及び20X3年の各年末において、企業Wが（仮に認識すべき場合）認識すべき収益又は費用（又は収益及び費用）の性質は何か。

回答に当たっては理由も示していただきたい。特に次の点について説明をしていただきたい。

- (1) 政府補助金を会計処理する際に、IAS第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」（以下「IAS第20号」という。）で示されているどの会計方針を選択するか（シナリオ(1)）
- (2) 認識された収益はどのサービス又は履行に関連するものか
- (3) 顧客への料金請求を通じた新しい水処理施設に関する費用を前倒しで回収することは減価償却や資産の帳簿価格と関連するか（シナリオ(3)及び(4)）
- (4) 新しい水処理施設に関する費用を顧客への料金請求から除外することとは、資産の帳簿価格と関連するか（シナリオ(1)及び(2)）

V. ASBJ 事務局による気付き事項

18. 当委員会は、料金規制 DP に対するコメントレターにおいて、「定義された料金規制」が存在する状況は極めて限られており、このような限られた状況のために会計基準を開発することは、基準開発に必要なコストと得られる便益を勘案すると正当化できないと思われ、特別な会計処理を要求する会計基準の開発を行わず、開示を改善する方法が妥当と考えているというコメントを行っている。
19. こうした考え方によると、今回の設例で示されている新規の水処理施設と関連するインフラを建設するための資金調達を行うことを前提とした場合でも、料金規制対象活動に固有の会計処理を別個に開発することは正当化されないと考えられ、現行

の会計基準に基づいて会計処理を判断することが適切と考えられる。具体的には、各シナリオについて、別紙 1 に示した会計処理となると考えられる。

以 上

【別紙 1】

各シナリオ別に考えられる資産、負債、収益、費用

	シナリオ(1) 建設資金の全額 を政府補助金に よって事前に調 達する場合	シナリオ(2) 政府が家屋の開 発業者に施設の 建設をさせ、施 設建設後、寄付 がされる場合	シナリオ(3) 建設資金相当 額の全額を顧 客から事後的 に回収する場 合	シナリオ(4) 建設資金相当額 の一部を施設稼 働前に顧客から 回収し、残りを 施設稼働後に顧 客から回収する 場合
12月31日時点	CU million	CU million	CU million	CU million
20X1 (資金調達)				
資産	現金 20	N/A	現金 20	現金 16
負債	繰延収益 20	N/A	借入 20	借入 16
年間収益	N/A	N/A	N/A	収益 (Revenue) 2
年間費用	N/A	N/A	N/A	N/A
20X2 (施設建設)				
資産	固定資産 20	固定資産 20	固定資産 20	固定資産 20
負債	繰延収益 20	N/A	借入 20	借入 16
年間収益	N/A	収益 (Income) 20 ¹	N/A	収益 (Revenue) 2
年間費用	N/A	N/A	N/A	N/A
20X3 (施設稼働)				
資産	固定資産 19.5	固定資産 19.5	固定資産 19.5 現金 2	固定資産 19.5 現金 2
負債	繰延収益 19.5	N/A	借入 20	借入 16
年間収益	収益 (Income) 0.5	N/A	収益 (Revenue) 2	収益 (Revenue) 2 ²
年間費用	減価償却 0.5	減価償却 0.5	減価償却 0.5	減価償却 0.5

¹ 収益 20 については、IAS 第 20 号の要求事項に準じて、シナリオ (1) の会計処理と同様に、繰延収益とすることもあり得るか。

² CU2 はアジェンダ・ペーパーの A4 項のキャッシュ・フロー表の数字を基に記載しているが、顧客に請求可能な CU16 について 10 年間で均等に回収できる場合、20X3 年の収益 (Revenue) は CU1.6 となると考えられる。