

2021年1月

IFRS[®]基準 公開草案 ED/2021/1
設例

規制資産及び規制負債

コメント期限：2021年7月30日
(2021年6月30日からコメント期限を変更)

公開草案

設 例

規制資産及び規制負債

コメント期限：2021年7月30日

(2021年6月30日からコメント期限を変更)

These Illustrative Examples accompany the Exposure Draft ED/2021/1 *Regulatory Assets and Regulatory Liabilities* (issued January 2021; see separate booklet). Comments need to be received by **30 July 2021** and should be submitted by email to commentletters@ifrs.org or online at <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

All comments will be on the public record and posted on our website at www.ifrs.org unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

ISBN for this part: 978-1-914113-04-8

ISBN for complete publication (three parts): 978-1-914113-01-7

Copyright © 2021 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at permissions@ifrs.org.

Copies of Board publications may be ordered from the Foundation by emailing customerservices@ifrs.org or visiting our shop at <https://shop.ifrs.org>.

The Japanese translation of the Illustrative Examples contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world including 'IAS®', 'IASB®', the 'IASB® logo', 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's trade marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

公開草案
設 例
規制資産及び規制負債

コメント期限：2021年7月30日
(2021年6月30日からコメント期限を変更)

これらの設例は、公開草案 ED/2021/1 「規制資産及び規制負債」(2021 年 1 月公表、別冊参照) に付属するものである。コメントは、2021 年 7 月 30 日までに到着する必要がある、commentletters@ifrs.org への電子メール又はオンラインで <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/> に提出されたい。

すべてのコメントは公開の記録に記載され、回答者が秘密扱いの要求をしない限り、我々のウェブサイト (www.ifrs.org) に掲載される。秘密扱いの要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するののかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

注意書き：適用される法律が認める範囲で、当審議会及び IFRS 財団 (当財団) は、本公表物又はその翻訳から生じるすべての責任を、契約、不法行為、その他いかなる者に対するいかなる性質の請求又は損害 (直接、間接、付随的又は結果的な損害、懲罰的賠償、罰金又はコストを含む) に関するものであれ、拒絶する。

本公表物に含まれている情報は、助言を構成するものではなく、適切な資格を有する専門家のサービスの代用とすべきものではない。

ISBN for this part: 978-1-914113-04-8

ISBN for complete publication (three parts): 978-1-914113-01-7

コピーライト © 2021 IFRS Foundation

不許複製・禁無断転載：複製及び使用の権利は厳しく制限されている。詳細については当財団の permissions@ifrs.org に連絡されたい。

IASB 公表物のコピーは、customerservices@ifrs.org への電子メール又は当財団のショップ <https://shop.ifrs.org> へのアクセスにより当財団から注文することができる。

本公表物に含まれている設例の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。当該日本語訳は IFRS 財団の著作物である。



当財団は世界中で登録された商標を有しており、その中には、‘IAS®’, ‘IASB®’, ‘IASB® ロゴ’, ‘IFRIC®’, ‘IFRS®’, ‘IFRS® ロゴ’, ‘IFRS for SMEs®’, ‘IFRS for SMEs® ロゴ’, ‘Hexagon Device’, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘NIIF®’ 及び ‘SIC®’ がある。当財団の商標についてのより詳細な情報は、要求に応じて当財団から入手可能である。

当財団は米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、イングランド及びウェールズで海外会社 (会社番号：FC023235) として活動し、主たる事務所を Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD に置いている。

目次

	開始する項
はじめに	IE1
設例 1 インプット原価及び数量差異	IE2
設例 2A 工場の回収に影響を与える数量差異	IE16
設例 2B 資産の耐用年数よりも長い回収期間	IE30
設例 2C 資産の耐用年数よりも短い回収期間	IE38
設例 3 まだ使用可能でない資産に対する規制リターン	IE46
設例 4 関連する現金の授受が行われる時にのみ規制料金に影響を与える項目	IE56
設例 5 不均等な規制料金算定利率	IE68
設例 6A 顧客による資産購入資金の事前提供	IE76
設例 6B 顧客による資産購入資金の間接的な事前提供	IE86
設例 7A 規制資産を生じさせる状況の例	7A.1
設例 7B 規制負債を生じさせる状況の例	7B.1
設例 7C 規制資産も規制負債も生じさせない状況の例	7C.1

公開草案

IFRS 第 X 号「規制資産及び規制負債」

設 例

これらの設例は、IFRS 第 X 号 [案] に付属しているが、その一部を構成するものではない。IFRS 第 X 号 [案] の諸側面を例示したものであるが、解釈指針を提供することを意図したものではない。

はじめに

- IE1 単純化のため、別段の記載がない限り、すべての設例が次のようにしている。
- (a) 企業には、設例で議論しているもの以外に規制資産も規制負債もないと仮定する。
 - (b) 規制資産又は規制負債から生じるキャッシュ・フローは規制上の合意の境界線の中に含まれると仮定する。
 - (c) 規制上の合意が規制資産について定めている規制料金算定利率は十分であると仮定する。
 - (d) 企業は IAS 第 16 号「有形固定資産」の原価モデルを適用していると仮定する。
 - (e) 設例が特定の期間においてまだ使用可能でない資産に焦点を当てている場合には、企業はそれでも他の資産を使用して当該期間に顧客に財又はサービスを供給していると仮定する。
 - (f) すべての収益は財又はサービスの供給時に直ちに認識されると仮定する。
 - (g) すべての貨幣金額は「通貨単位」(CU) で表示し、整数に四捨五入する。
 - (h) 法人所得税は無視する。

設例 1 インプット原価及び数量差異

- IE2 設例 1 は、原価差異及び数量差異から生じる規制資産の識別、認識及び測定に関する基準 [案] の要求事項を例示している。

事実パターン

- IE3 企業 A は、規制上の合意に基づいて顧客に財又はサービスを供給する。企業 A は第 1 年度の初日に財又はサービスの供給を開始した。
- IE4 規制上の合意は、財又はサービスを顧客に供給する際に生じる実際のインプット原価を回収する権利を企業 A に与えている。第 1 年度に顧客に請求すべき規制料金は、以下に基づいて、単位当たり CU2.70 であった。

「規制資産及び規制負債」に関する設例

- (a) 見積った変動インプット原価 CU200
- (b) 見積った固定インプット原価 CU70
- (c) 第1年度に供給する見積数量 100 単位

	単位当たり原価 (単位：CU)	単位数	合計 (単位：CU)
変動インプット原価	2.00	100	200
固定インプット原価	-	-	70
インプット原価の合計			270
見積数量		100	
単位当たりの規制料金			2.70

IE5 規制上の合意は、見積ったインプット原価と企業に生じた実際のインプット原価との間の差異（原価差異）、及び顧客に供給する財又はサービスの見積った数量と実際の数量との差異（数量差異）から生じたこれらの原価の回収不足（又は回収過剰）を、翌年度に顧客に請求される規制料金の決定にあたり加算（又は減算）することを要求している。規制上の合意は、年度の期首における未回収（又は未履行）の残高に対して 5% の規制料金算定利率を提供（又は請求）する。

IE6 第1年度において、供給した財又はサービスの数量は見積りよりも低かった。企業 A は顧客に 90 単位しか供給しなかった。したがって、企業 A は IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」を適用して第1年度中に CU243 の収益を認識した。

	合計
単位当たりの規制料金（単位：CU）	2.70
供給した数量	90
第1年度の収益（単位：CU）	243

IE7 第1年度中に、企業 A は見積りよりも高い変動及び固定のインプット原価を IFRS 基準を適用して費用として認識した。

	単位当たり原価 (単位：CU)	単位数	合計 (単位：CU)
変動インプット原価	2.50	90	225
固定インプット原価	-	-	75
費用として認識したインプット原価の合計			300

IE8 規制上の合意は、第 2 年度に供給する財又はサービスに対して顧客に請求する規制料金の決定にあたり、第 1 年度に生じた原価差異及び数量差異（合計で CU57）に、この金額の 5%の規制料金算定金利を加算したものを回収する金額を加算する権利を企業 A に与えている。

IE9 第 2 年度に、企業 A に再び実際のインプット原価 CU300 が生じるが、顧客に供給される実際の数量は 100 単位である。第 2 年度については原価差異も数量差異も生じない。当該年度の規制料金は、見積ったインプット原価 CU300 及び見積った供給数量 100 単位を反映しているからである。第 2 年度の規制料金には、第 1 年度の差異 CU57 を関連する規制料金算定金利 CU3（5%×CU57）とともに回収する金額 CU60 も含まれる。

分 析

IE10 第 1 年度に及び第 2 年度に供給した財又はサービスに対する合計許容報酬は、本基準書 [案] の B2 項から B27 項を適用して、次のもので構成される。

- (a) 当該財又はサービスを供給するにあたり生じた算入可能費用を回収する金額 — 第 1 年度と第 2 年度の両方で企業に生じる実際のインプット原価 CU300
- (b) 企業 A が第 2 年度に顧客に請求する規制料金の決定に含める権利を与えられている差異について、第 2 年度に認識した 5%の規制金利収益

IE11 第 1 年度に供給した財又はサービスに対する合計許容報酬のうち、CU243 のみが当該年度の収益に含められた。その合計許容報酬の残りの部分（CU300 のうちの CU57）は、将来（第 2 年度）の収益に含められることになる。本基準書 [案] の第 16 項(c)を適用して、企業 A は第 1 年度末に規制資産 CU57 を認識した。当該金額を（規制料金算定金利とともに）第 2 年度に供給される財又はサービスに対する規制料金の決定にあたり加算することによって回収される。

IE12 他の取引が第 1 年度と第 2 年度に生じなかった場合、企業 A のそれらの年度に係る財務業績計算書は、表 1.4 に示すようになる。

単位：CU	第 1 年度	第 2 年度
収 益	243	360
規制収益（規制費用）	57	(57)
	300	303
インプット原価	(300)	(300)
純利益	-	3

IE13 第 2 年度の純利益は、当該年度に認識した規制金利収益と同額である。これは企業 A が

「規制資産及び規制負債」に関する設例

第1年度に財又はサービスを供給するにあたり生じた差異を回収するまでのタイムラグについて企業Aに権利が与えられている報酬を描写するためのものである。

- IE14 企業Aは、本基準書〔案〕の第83項で要求されているとおり、この規制資産の帳簿価額の調整表を開示する。この調整表について考えられる様式を表1.5に示している。

単位：CU	第1年度	第2年度
期首の帳簿価額	-	57
認識した金額	57	-
規制金利収益	-	3
回 収	-	(60)
期末の帳簿価額	57	-

- IE15 企業Aは、規制資産から生じるすべての将来キャッシュ・フローを現在価値に割り引くことによって規制資産を測定する（将来キャッシュ・フローは、当該キャッシュ・フローが不確実性に晒されていない場合、CU60と見積られる）。本基準書〔案〕の第49項は、規制料金算定利率は割引率でもあるため、当初認識時の将来キャッシュ・フローの現在価値（CU57）は、規制料金算定金利から生じるキャッシュ・フローを除外した将来キャッシュ・フローの合計額と同額であると説明している（ $CU57 = CU60 - CU3$ ）。

設例 2A 工場の回収に影響を与える数量差異

- IE16 設例 2A は、有形固定資産項目の取得原価の回収パターンの見積りに影響を与える数量差異から生じる規制資産又は規制負債の識別、認識及び測定に関する本基準書〔案〕の要求事項を例示している。

事実パターン

- IE17 企業Bは、規制上の合意に基づいて顧客に財又はサービスを供給する。企業Bは財又はサービスの供給を第1年度の初日に開始した。
- IE18 企業Bは、財又はサービスを供給するために使用する工場を有している。第0年度の間企業はこの資産の建設を完了し、工場は当該年度の最終日に使用可能となった。
- IE19 工場の取得原価は、規制目的及びIAS第16号を適用した算定の両方でCU1,000であった。この工場の耐用年数は5年で、企業はこの期間にわたって定額法で減価償却する。
- IE20 規制上の合意は、企業Bに次のような権利を与えている。
- (a) 工場の取得原価を、顧客に請求する規制料金を通じて5年の耐用年数にわたり均等に回収する。

(b) 各年度に顧客に請求する規制料金を決定するにあたり、工場の期首現在の未回収金額の 8% で計算した規制リターンを加算する。

IE21 工場に関連し、顧客に請求される規制料金に含まれることとなる金額の見積りを、表 2A.1 に示している。

単位：CU	第 1 年度	第 2 年度	第 3 年度	第 4 年度	第 5 年度
期首残高	1,000	800	600	400	200
規制リターン	80	64	48	32	16
規制料金に含まれる金額の見積り ^(a)	(280)	(264)	(248)	(232)	(216)
期末残高	800	600	400	200	-

(a) 1 年当たりの工場の取得原価の回収 (CU200) に、企業が当該年度に顧客に請求する規制料金に加算する権利を与えられている規制リターンを加算した合計額として計算される。

IE22 顧客に供給された実際の数量が、企業が見積った数量と異なる場合、その数量差異は合計許容報酬の回収不足又は回収超過を生じさせる。規制上の合意は、その回収不足又は回収超過を次年度に顧客に請求する規制料金の決定にあたり加算又は減算すると定めている。

IE23 単純化のため、この設例は、数量差異から生じた未回収又は未履行の残高に対する規制料金算定金利を無視している。この設例は、規制資産の帳簿価額の追加的な修正も無視している。その修正は、規制上の合意が、貨幣の時間価値並びに当該規制資産から生じる将来キャッシュ・フローの金額及び時期の不確実性について企業 B に十分に補償しない規制料金算定利率を定めている場合に必要となるものである。

IE24 第 1 年度から第 5 年度の各年度に供給する単位数についての企業 B の見積りと、供給した財又はサービスの実際の数量との差異を、表 2A.2 に示している。

単位：CU	第 1 年度	第 2 年度	第 3 年度	第 4 年度	第 5 年度
見積った数量	100	110	120	90	80
実際の数量	90	115	115	100	80
差異	(10)	5	(5)	10	-

「規制資産及び規制負債」に関する設例

IE25 これらの数量差異のため、実際の収益は第1年度から第5年度について以前に見積った収益とは相違する。

表 2A.3 第1年度から第5年度の実際の収益と以前に見積った収益との差異					
単位：CU	第1年度	第2年度	第3年度	第4年度	第5年度
過年度の差異の回収前に規制料金に含めるべき金額の見積り（表 2A.1）	280	264	248	232	216
過年度の差異の予定された回収（履行）	-	28	(13)	10	(27)
見積った収益 (a)	280	292	235	242	189
見積った数量（表 2A.2）	100	110	120	90	80
単位当たりの規制料金 (b)	2.80	2.65	1.96	2.69	2.36
実際の数量 (c)（表 2A.2）	90	115	115	100	80
実際の収益 (d = b × c)	252	305	225	269	189
差異 = (a - d)	28	(13)	10	(27)	-

分析

IE26 本基準書 [案] の B2 項から B27 項を適用して、企業 B は第1年度から第5年度についての合計許容報酬は次のもので構成されると決定する。

- (a) 財又はサービスを供給するにあたり生じた算入可能費用を回収する金額 — 工場について認識する1年当たり CU200 の減価償却費
- (b) 工場の期首残高に対する 8% の規制リターン。この規制リターンは、規制上の合意が規制料金の決定にあたり加算する権利を企業に与えている同じ年度に供給する財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成する。

表 2A.4 第1年度から第5年度に供給する財又はサービスに対する合計許容報酬						
単位：CU	第1年度	第2年度	第3年度	第4年度	第5年度	合計
算入可能費用— 減価償却費	200	200	200	200	200	1,000
規制リターン （表 2A.1）	80	64	48	32	16	240
合計許容報酬	280	264	248	232	216	1,240
収益（表 2A.3）	252	305	225	269	189	1,240
規制収益 （規制費用）	28	(41)	23	(37)	27	-

このうち、						
回収不足：将来の収益に含める合計許容報酬の一部	28	-	10	-	-	38
回収超過：将来の合計許容報酬の一部を提供する収益	-	(13)	-	(27)	-	(40)
過年度の差異の予定された回収又は履行	-	(28)	13	(10)	27	2

IE27 第1年度から第5年度に他の取引がなかった場合、これらの年度についての企業Bの財務業績計算書は、表2A.5に示したようになる。

単位：CU	第1年度	第2年度	第3年度	第4年度	第5年度	合計
収益（表 2A.3）	252	305	225	269	189	1,240
規制収益（規制費用）（表 2A.4）	28	(41)	23	(37)	27	-
	280	264	248	232	216	1,240
減価償却	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1,000)
純利益	80	64	48	32	16	240

IE28 この設例において、第1年度から第5年度のそれぞれにおける純利益は、工場に対する規制リターンと同額である。これは、規制上の合意が、当該年度中に財又はサービスを供給する際に顧客に請求する規制料金を決定するにあたり加算する権利を企業に与えているものである。

IE29 企業Bは、本基準書[案]の第83項で要求されているとおり、規制資産及び規制負債の帳簿価額の調整表を開示する。これらの調整表について考えられる様式を表2A.6及び表2A.7に示している。

「規制資産及び規制負債」に関する設例

表 2A.6 規制資産の帳簿価額の調整表					
単位：CU	第1年度	第2年度	第3年度	第4年度	第5年度
期首の帳簿価額	-	28	-	10	-
認識した金額	28	-	10	-	-
規制金利収益 (a)	-	-	-	-	-
回収	-	(28)	-	(10)	-
期末の帳簿価額	28	-	10	-	-
(a) IE23 項参照					

表 2A.7 規制負債の帳簿価額の調整表					
単位：CU	第1年度	第2年度	第3年度	第4年度	第5年度
期首の帳簿価額	-	-	(13)	-	(27)
認識した金額	-	(13)	-	(27)	-
規制金利費用 (a)	-	-	-	-	-
履行	-	-	13	-	27
期末の帳簿価額	-	(13)	-	(27)	-
(b) IE23 項参照					

設例 2B 資産の耐用年数よりも長い回収期間

IE30 設例 2B は、規制上の合意が、ある有形固定資産項目について当該資産の耐用年数よりも長い回収期間を定めている場合に生じる規制資産の識別、認識及び測定に関する本基準書 [案] の要求事項を例示している。

事実パターン

IE31 設例 2B は、次のことを除いて、設例 2A と同じ事実パターンを仮定している。

- (a) 工場の耐用年数は 4 年で、企業はこの資産の耐用年数にわたって減価償却費を定額法で認識する。しかし、規制上の合意は、表 2A.1 で示すように、当該資産の取得原価を、顧客に請求する規制料金を通じて 5 年間にわたって均等に回収するために、規制資本ベースに加算することを企業に要求している。
- (b) 顧客に供給される実際の数量は、見積った数量に等しく、したがって、第 1 年度から第 5 年度に数量差異は生じない。

分析

IE32 本基準書 [案] の B2 項から B27 項を適用して、第 1 年度から第 5 年度のそれぞれについて供給する財又はサービスに対する合計許容報酬は次のもので構成される。

- (a) 財又はサービスを供給するにあたり生じた算入可能費用を回収する金額 — 第 1 年度から第 4 年度に工場について認識する 1 年あたり CU250 の減価償却費
- (b) 規制資本ベースの期首残高に対する 8%の規制リターン。この規制リターンは、規制上の合意が規制料金の決定にあたり加算する権利を企業に与えている同じ年度に供給する財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成する。

単位：CU	第 1 年度	第 2 年度	第 3 年度	第 4 年度	第 5 年度	合計
算入可能費用— 減価償却費	250	250	250	250	-	1,000
規制リターン (表 2A.1)	80	64	48	32	16	240
合計許容報酬	330	314	298	282	16	1,240
収益 (表 2A.1)	280	264	248	232	216	1,240
規制収益 (規制費用)	50	50	50	50	(200)	-
このうち、						
回収不足：将来 の収益に含める 合計許容報酬の 一部	50	50	50	50	-	200
規制資産の回収	-	-	-	-	(200)	(200)

IE33 資産の回収期間が耐用年数よりも長く、したがって、第 1 年度から第 4 年度に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部が、第 5 年度の収益に含まれることになる。このため、企業 B は第 1 年度に規制資産を認識する。第 2 年度から第 4 年度の間、規制資産の帳簿価額は増加する。企業 B が第 5 年度に顧客に請求する規制料金の決定にあたり加算する権利を与えられる金額が増加するためである。

IE34 企業 B は、規制資産から生じるすべての将来キャッシュ・フローの見積りを現在価値に割り引くことによって、規制資産を測定する。本基準書 [案] の第 49 項は、規制料金算定利率は割引率でもあるため、将来キャッシュ・フローの現在価値は、規制料金算定金利から生じるキャッシュ・フローを除外した将来キャッシュ・フローの合計額と同額であると説明している。同項はまた、この結果は、さらに、規制料金算定金利が発生するのと同じ期間に回収又は履行される場合には、事後測定の場合にも当てはまると述べ

「規制資産及び規制負債」に関する設例

ている。例えば、第4年度末において、結果として生じるキャッシュ・フローに不確実性がない場合、将来キャッシュ・フローの現在価値は CU200 (CU216 – CU16) である。

IE35 第1年度から第5年度に他の取引がなかった場合、これらの年度についての企業Bの財務業績計算書は、表2B.2に示したようになる。

単位：CU	第1年度	第2年度	第3年度	第4年度	第5年度	合計
収益 ^(a)	280	264	248	232	216	1,240
規制収益（規制費用）（表2B.1）	50	50	50	50	(200)	-
	330	314	298	282	16	1,240
減価償却費	(250)	(250)	(250)	(250)	-	(1,000)
純利益	80	64	48	32	16	240

(a) 第5年度の収益は、他の資産を使用して供給する財又はサービスに対して顧客に請求する金額で構成される（工場が第4年度末に耐用年数の終了を迎えるので）。

IE36 第1年度から第5年度の純損益は、規制資本ベースに対する規制リターンと同額である。これは、規制上の合意が、これらの年度中に財又はサービスを供給する際に請求する規制料金の決定にあたり加算する権利を企業に与えているものである。この規制リターンは2つの構成要素で構成され、それらについては本基準書 [案] のB24項からB26項で議論しており、表2B.3に示している。

単位：CU	第1年度	第2年度	第3年度	第4年度	第5年度	合計
規制金利収益 ^(a)	-	4	8	12	16	40
規制資本ベース（規制資産を除く）に対する規制リターン ^(b)	80	60	40	20	-	200
	80	64	48	32	16	240

(a) 規制資産に適用される規制料金算定利率は、規制資産がその一部である規制資本ベースに適用される規制リターンである。したがって、各年度の規制金利収益は、表2B.4で示すように、規制資産の期首の帳簿価額の8%である。

(b) 当該年度の期首現在の規制資本ベースの未回収残高（規制資産に係る残高を除く）に規制リターン8%を適用して計算している（この場合、当該年度の期首現在のIFRS基準を適用した資産の帳簿価額に等しい金額に8%を適用）。

IE37 企業 B は、本基準書 [案] の第 83 項で要求されているとおり、規制資産の帳簿価額の調整表を開示する。この調整表について考えられる様式を表 2B.4 に示している。

単位：CU	第 1 年度	第 2 年度	第 3 年度	第 4 年度	第 5 年度
期首の帳簿価額	-	50	100	150	200
認識した金額	50	50	50	50	-
規制金利収益	-	4	8	12	16
回 収	-	(4)	(8)	(12)	(216)
期末の帳簿価額	50	100	150	200	-

設例 2C 資産の耐用年数よりも短い回収期間

IE38 設例 2C は、規制上の合意が、ある有形固定資産項目について当該資産の耐用年数よりも短い回収期間を定めている場合に生じる規制負債の識別、認識及び測定に関する本基準書 [案] の要求事項を例示している。

事実パターン

IE39 設例 2C は、設例 2B と同じ事実パターンを仮定している。ただし、工場の耐用年数は 5 年で、企業はこの資産の耐用年数にわたって減価償却費を定額法で認識する。しかし、規制上の合意は、当該資産の取得原価を、顧客に請求する規制料金を通じて 4 年間にわたって均等に回収するために、規制資本ベースに加算することを企業に要求している。結果として生じる第 1 年度から第 5 年度の収益を表 2C.1 に示している。

単位：CU	第 1 年度	第 2 年度	第 3 年度	第 4 年度	第 5 年度	合 計
規制資本ベースの回収	250	250	250	250	-	1,000
規制リターン	80	60	40	20	-	200
収 益	330	310	290	270	-	1,200

分 析

IE40 本基準書 [案] の B2 項から B27 項を適用して、第 1 年度から第 5 年度のそれぞれについて供給する財又はサービスに対する合計許容報酬は次のもので構成される。

「規制資産及び規制負債」に関する設例

- (a) 財又はサービスを供給するにあたり生じた算入可能費用を回収する金額 — 第1年度から第5年度に工場について認識する1年当たり CU200 の減価償却費
- (b) 規制資本ベースの期首残高に対する 8%の規制リターン。この規制リターンは、規制上の合意が規制料金の決定にあたり加算する権利を企業に与えている同じ年度に供給する財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成する。

表 2C.2 第1年度から第5年度に供給する財又はサービスに対する合計許容報酬						
単位：CU	第1年度	第2年度	第3年度	第4年度	第5年度	合計
算入可能費用— 減価償却費	200	200	200	200	200	1,000
規制リターン (表 2C.1)	80	60	40	20	-	200
合計許容報酬	280	260	240	220	200	1,200
収益 (表 2C.1)	330	310	290	270	-	1,200
規制収益 (規制費用)	(50)	(50)	(50)	(50)	200	-
このうち、						
回収超過：将来 合計許容報酬の 一部を提供する 収益	(50)	(50)	(50)	(50)	-	(200)
規制負債の履行	-	-	-	-	200	200

- IE41 資産の規制上の回収期間が耐用年数よりも短く、したがって、第1年度から第4年度に係る収益の一部が、第5年度に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を提供することになる。このため、企業Bは第1年度に規制負債を認識する。第2年度から第4年度の間、規制負債の帳簿価額は増加する。企業Bが第5年度に顧客に請求する規制料金の決定にあたり減算する義務のある金額が増加するためである。
- IE42 企業Bは、規制負債から生じるすべての将来キャッシュ・フローの見積りを現在価値に割引くことによって、規制負債を測定する。本基準書 [案] の第49項は、規制料金算定利率は割引率でもあるため、将来キャッシュ・フローの現在価値は、規制料金算定金利から生じるキャッシュ・フローを除外した将来キャッシュ・フローの合計額と同額であると説明している。同項はまた、この結果は、さらに、規制料金算定金利が発生するのと同じ期間に回収又は履行される場合には、事後測定の場合にも当てはまると述べている。例えば、第4年度末において、結果として生じるキャッシュ・フローに不確実性がない場合、将来キャッシュ・フローの現在価値は CU200 (CU216 – CU16) である。

IE43 第1年度から第5年度に他の取引がなかった場合、これらの年度についての企業Bの財務業績計算書は、表2C.3に示したようになる。

表 2C.3 第1年度から第5年度の純利益						
単位：CU	第1年度	第2年度	第3年度	第4年度	第5年度	合計
収益 ^(a) (表 2C.1)	330	310	290	270	-	1,200
規制収益（規制費用） (表 2C.2)	(50)	(50)	(50)	(50)	200	-
	280	260	240	220	200	1,200
減価償却費	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1,000)
純利益	80	60	40	20	-	200

(a) 第5年度の収益がゼロであるのは、第4年度末に工場が規制上の合意に基づく回収期間の終了を迎えたことと、単純化のため、この設例では企業が他の資産を使用して財又はサービスを供給した第5年度に認識した可能性のある収益を考慮していないからである。

IE44 第1年度から第4年度の純損益は、規制資本ベースに対する規制リターンと同額である。これは、規制上の合意が、これらの年度中に財又はサービスを供給する際に請求する規制料金の決定にあたり加算する権利を企業に与えているものである。この規制リターンは2つの構成要素で構成され、それらについては本基準書 [案] のB24項からB26項で議論しており、表2C.4に示している。

表 2C.4 規制リターンの内訳						
単位：CU	第1年度	第2年度	第3年度	第4年度	第5年度	合計
規制金利費用 ^(a)	-	(4)	(8)	(12)	(16)	(40)
規制資本ベース（規制負債を控除前）に対する規制リターン ^(b)	80	64	48	32	16	240
	80	60	40	20	-	200

(a) 規制負債に適用される規制料金算定利率は、規制負債がその一部である規制資本ベースに適用される規制リターンである。したがって、各年度の規制金利費用は、表2C.5で示すように、規制負債の期首の帳簿価額の8%である。

(b) 当該年度の期首現在の規制資本ベースの未回収残高（規制負債を控除前）に規制リターン8%を適用して計算している（この場合、当該年度の期首現在のIFRS基準を適用した資産の帳簿価額に等しい金額に8%を適用）。

IE45 企業Bは、本基準書 [案] の第83項で要求されているとおり、規制負債の帳簿価額の

「規制資産及び規制負債」に関する設例

調整表を開示する。この調整表について考えられる様式を表 2C.5 に示している。

単位：CU	第 1 年度	第 2 年度	第 3 年度	第 4 年度	第 5 年度
期首の帳簿価額	-	50	100	150	200
認識した金額	50	50	50	50	-
規制金利費用	-	4	8	12	16
履 行	-	(4)	(8)	(12)	(216)
期末の帳簿価額	50	100	150	200	-

設例 3 まだ使用可能でない資産に対する規制リターン

IE46 設例 3 は、規制上の合意が、顧客に請求する規制料金の決定にあたり、ある資産に対する規制リターンを当該資産がまだ使用可能となっていない期間において加算する権利を企業に与えている場合に生じる、規制負債の識別、認識及び測定に関する本基準書 [案] の B15 項の要求事項を例示している。したがって、このリターンは、当該期間の収益に含められる。

事実パターン

IE47 企業 C は、規制上の合意に基づいて財又はサービスを顧客に供給する。

IE48 第 1 年度の期首に、企業 C は工場の建設を完了した。工場の取得原価は、規制目的と IAS 第 16 号を適用した決定の両方で CU1,000 であった。当該項目は第 2 年度の初日に使用可能となる。IAS 第 16 号を適用して決定した減価償却は、当該資産の 3 年の耐用年数にわたり定額法で認識される。

IE49 規制上の合意は、企業 C が工場の取得原価を第 1 年度の期首の規制資本ベースに加算しなければならないと定めている。したがって、企業は当該資産の取得原価の一部を当該資産が使用可能となる前に回収する権利を与えられている。規制上の合意は、各年度に財又はサービスを供給する際に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、規制リターンを加算する権利も企業 C に与えている。規制リターンは、当該年度の期首の規制資本ベースの未回収残高の 8% であり、企業 C は工場の取得原価を 4 年間にわたり均等に回収する権利を与えられている。

IE50 工場に関して顧客に請求される規制料金に含めるべき金額を表 3.1 に示している。

単位: CU	まだ使用可能でない		使用可能	
	第 1 年度	第 2 年度	第 3 年度	第 4 年度
期首残高	1,000	750	500	250
規制リターン	80	60	40	20
規制料金に含めることが 見込まれる金額 (a), (b)	(330)	(310)	(290)	(270)
期末残高	750	500	250	-

(a) 第 1 年度において規制料金に含めることが見込まれる金額は、他の資産を使用して供給される財又はサービスについて顧客に請求すると見込まれる金額である。

(b) 工場の取得原価の 1 年当たりの回収額 CU250 に、当該年度に顧客に請求する規制料金の決定にあたり加算する権利を企業に与えている規制リターンを加算した合計額として計算される。

分 析

IE51 本基準書 [案] の B2 項から B27 項を適用して、企業 C は、第 1 年度から第 4 年度のそれぞれについての合計許容報酬は次のもので構成されると決定する。

- (a) 財又はサービスを供給するにあたり生じた算入可能費用を回収する金額 — 第 2 年度から第 4 年度に工場について認識する減価償却費
- (b) 8%の規制リターン。この規制リターンは、規制上の合意が規制料金の決定にあたり加算する権利を企業に与えている同じ年度に供給する財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成する。ただし、下記(c)で述べるように、当該資産がまだ使用可能となっていない第 1 年度に提供されたリターンは除く。
- (c) 当該資産がまだ使用可能となっていない期間（第 1 年度）中の規制料金に含める規制リターン。本基準書 [案] の B15 項を適用して、この規制リターンは、当該資産が使用可能となった後にのみ、かつ、当該資産が規制料金を通じて回収される残りの期間（第 2 年度から第 4 年度）にわたり、供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成する。企業 C は、規制リターンを当該残り期間にわたり配分するにあたり合理的で裏付け可能な基礎を使用し、当該基礎を一貫して適用することを要求される。この例は、定額法がこの場合に適切であると仮定している。

「規制資産及び規制負債」に関する設例

単位：CU	第 1 年度	第 2 年度	第 3 年度	第 4 年度	合 計
算入可能費用—減価償却費	-	333	333	334	1,000
規制リターン	80	60	40	20	200
B15 項の要求事項	(80)	27	27	26	-
合計許容報酬	-	420	400	380	1,200
収益	330	310	290	270	1,200
規制収益（規制費用）	(330)	110	110	110	-
このうち、					
回収超過：将来の合計許容報酬の一部を提供する収益	(330)	-	-	-	(330)
規制負債の履行	-	110	110	110	330

IE52 第 1 年度から第 4 年度に他の取引がなかった場合、これらの年度についての企業 C の財務業績計算書は、表 3.3 に示したようになる。

単位：CU	第 1 年度	第 2 年度	第 3 年度	第 4 年度	合 計
収益 (a)	330	310	290	270	1,200
規制収益（規制費用） (表 3.2)	(330)	110	110	110	-
	-	420	400	380	1,200
減価償却	-	(333)	(333)	(334)	(1,000)
純利益	-	87	67	46	200

(a) 第 1 年度において規制料金に含める（したがって、収益に含める）金額は、他の資産を使用して供給される財又はサービスについて顧客に請求する金額である。

IE53 この例では、第 2 年度から第 4 年度の純利益の一部は、第 1 年度の収益が、まだ使用可能となっていない工場に対する CU80 の規制リターンを含んでいたことにより生じている。本基準書 [案] の B15 項の要求事項を適用した結果として、当該規制リターンは、第 2 年度から第 4 年度に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成する。これは、工場が財又はサービスを供給するために使用されている間に、工場の取得原価が規制料金を通じて回収される期間である。

IE54 第 2 年度から第 4 年度の純利益の残りは、規制資本ベースに対する規制リターンと同額であり、これは表 3.1 で示したように、規制上の合意で、これらの期間中に財又はサービスを供給する際に顧客に請求される規制料金の決定にあたり加算する権利が企業に与えられているものである。表 2C.4 で示したように、設例 2C の事実パターンについては、規制リターンは次のもので構成される。

(a) 規制資本ベースの未回収残高（規制負債の帳簿価額（IE55 項）を控除前）に対する規制リターン

(b) 差引：規制負債に対する規制金利費用

IE55 第 1 年度に、企業 C は規制負債を認識する。第 1 年度に認識した CU330 の収益が、工場が使用可能となっている第 2 年度から第 4 年度の間には供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を提供することとなるからである。企業 C は、本基準書 [案] の第 83 項で要求されているとおり、規制負債の帳簿価額の調整表を開示する。この調整表について考えられる様式を表 3.4 に示している。

表 3.4 規制負債の帳簿価額の調整表				
単位：CU	第 1 年度	第 2 年度	第 3 年度	第 4 年度
期首の帳簿価額	-	330	220	110
認識した金額	330	-	-	-
規制金利費用	-	26	18	9
履行 ^(a)	-	(136)	(128)	(119)
期末の帳簿価額	330	220	110	-

(a) 各年度について、CU110 (CU330 ÷ 3) に当該年度に係る規制金利費用を加算したものと計算される。

設例 4 関連する現金の授受が行われる時にのみ規制料金に影響を与える項目

IE56 設例 4 は、関連する現金を支払うまで規制料金に含める権利が企業に与えられない項目を扱っている本基準書 [案] の第 59 項から第 66 項の要求事項を例示している。

事実パターン

IE57 企業 D は、規制上の合意に基づいて財又はサービスを顧客に供給する。

IE58 規制上の合意は、環境浄化コストは算入可能費用であると定めている。しかし、企業 D は、当該コストを現金で支払うまで、これらのコストを規制料金に含める権利を与えられない。

「規制資産及び規制負債」に関する設例

- IE59 第1年度に顧客に財又はサービスを供給するにあたり、企業Dは環境に損傷を与えたので、当該損傷を修復する義務が生じた。企業Dは、浄化は第5年度に行われ、コストはCU1,000となると見積る。単純化のため、この例では、すべての損傷が第1年度の初日に発生し、関連する財又はサービスのすべてが同じ日に顧客に供給されたと仮定する。したがって、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用して、企業Dは浄化コストに係る引当金を第1年度の初日に認識し、当該引当金をIAS第37号を適用して測定する。
- IE60 企業Dは、見積った浄化コストを（IAS第37号で決定した2.5%の割引率を使用して）割り引き、したがって第1年度の開始時にCU884の引当金を認識する。このCU116の割引は第1年度から第5年度にわたって巻き戻され、企業Dはこれらの年度に追加の費用を認識する結果となる。この例では、IAS第37号を適用して、第1年度から第5年度において浄化コストの見積りや割引率の変動がないと仮定する。
- IE61 企業Dは、第5年度に環境浄化を実行することによって義務を履行し、当該浄化のコスト全体についてCU1,000を支払う。

分 析

- IE62 本基準書 [案] の B2 項から B27 項を適用して、企業Dは、第1年度から第5年度に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬は次のもので構成されると決定する。
- (a) 算入可能費用を回収する金額 — 第1年度に費用として認識し、IAS第37号を適用して測定した環境浄化コスト (CU884) ¹
 - (b) 規制資産の残高に対する規制金利収益。関連する負債についての割引が巻き戻されるのと同じ率で見越計上する (CU116) ²。
- IE63 企業Dは第1年度に規制資産を認識する。第1年度に供給した財又はサービスに対する合計許容報酬が、将来の期間のみの収益に含められることとなるからである。すなわち、規制上の合意が、企業Dが環境を浄化する義務を履行するにあたり現金を支払うまで、顧客に請求する規制料金の決定にあたり、いかなる金額を加算する権利も企業Dに与えていないからである。
- IE64 本基準書 [案] の第61項を適用して、企業Dは、その規制資産の測定を、関連する環境引当金をIAS第37号を適用して測定するにあたり使用する測定基礎を使用して行う。当初認識時とその後の両方において、この例では、規制資産には当該引当金に存在

¹ 企業Dが、見積った浄化コストを費用ではなく有形固定資産項目の一部として認識していたとしたならば、企業は財又はサービスを顧客に供給するにあたり、この資産を減価償却するにつれて（したがって対応する減価償却費（算入可能費用）を認識するにつれて）合計許容報酬に対する権利を与えられることになる。

² 環境引当金の測定に使用される率は、規制資産の測定に黙示的に含まれている規制料金算定利率である。本基準書 [案] の第64項は、第61項が規制資産に適用される場合に、当該規制資産の測定に黙示的に含まれている規制料金算定利率は、貨幣の時間価値並びに第66項が適用されるまでに当該規制資産から生じる将来キャッシュ・フローの金額及び時期の不確実性に対する十分な補償を提供すると説明している。これは、同じ率が、関連する負債の測定に黙示的又は明示的に含まれているからである。

していないリスクは存在しないと仮定する。そうしたリスクが存在したならば、企業は規制資産の測定を当該リスクを反映するように調整することになる。

IE65 第1年度から第5年度に他の取引がなかった場合、これらの年度についての企業Dの財務業績計算書は、表4.1に示したようになる。

単位：CU	第1年度	第2年度	第3年度	第4年度	第5年度	合計
収益	-	-	-	-	1,000	1,000
規制収益 (規制費用)	906	23	23	24	(976)	-
	906	23	23	24	24	1,000
環境浄化コスト	(884)	-	-	-	-	(884)
引当金に係る割引の巻戻し	(22)	(23)	(23)	(24)	(24)	(116)
純利益	-	-	-	-	-	-

IE66 第1年度から第5年度の各年度におけるゼロの純利益は、次の事実を描写している。

- (a) 規制上の合意が、第1年度に財又はサービスを供給するにあたり同年度に生じた義務から生じる環境浄化コストを回収する権利を企業Dに与えている。
- (b) 規制上の合意が、これらのコストに関して目標利益を定めていない。
- (c) 規制金利収益が、引当金に係る割引の巻戻しと正確に同額である。

IE67 企業Dは、本基準書[案]の第83項で要求されているとおり、規制資産の帳簿価額の調整表を開示する。第1年度から第5年度のこの調整表について考えられる様式を表4.2に示している。

単位：CU	第1年度	第2年度	第3年度	第4年度	第5年度
期首の帳簿価額	-	906	929	952	976
認識した金額	884	-	-	-	-
規制金利収益 (四捨五入)	22	23	23	24	24
回収	-	-	-	-	(1,000)
期末の帳簿価額	906	929	952	976	-

設例 5 不均等な規制料金算定利率

IE68 設例 5 は、規制上の合意が、規制資産又は規制負債の当初認識時に、当該規制資産又は規制負債の存続期間にわたる連続的な各期間について一連の異なる規制料金算定利率を定めることによって不均等な規制料金算定金利を定めている場合に、本基準書 [案] の第 54 項の要求事項がどのように適用されるのかを例示している。

事実パターン

IE69 企業 E は、規制上の合意に基づいて財又はサービスを顧客に供給する。

IE70 第 1 年度末に、企業 E は算入可能費用 CU100 を認識した。第 1 年度に顧客に請求した規制料金は、これらの費用を含んでいなかった。CU100 という金額は、第 1 年度にすでに供給した財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成し、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり加算され、したがって将来の収益に含まれることになる。これは当初に CU100 で測定される規制資産を生じさせる。

IE71 規制上の合意は、企業に、顧客に請求する規制料金を通じてこの金額を第 3 年度及び第 4 年度にわたり均等に、第 3 年度及び第 4 年度の期首現在の未回収の規制残高に対する規制料金算定金利 10%とともに、回収する権利を与えている。したがって、第 1 年度末に企業 E は、請求する規制料金に第 3 年度には CU60 及び第 4 年度には CU55 を含めることによって、規制資産を回収すると見積る。すなわち、第 2 年度には回収は行われない。表 5.1 は、未回収の規制残高の変動の見積りを示している。

単位：CU	第 1 年度	第 2 年度	第 3 年度	第 4 年度
期首残高	-	100	100	50
追加	100	-	-	-
追加した規制料金算定金利	-	-	10	5
回収	-	-	(60)	(55)
期末残高	100	100	50	-

分析

IE72 本基準書 [案] の第 54 項を適用して、企業 E は、異なる規制料金算定利率を、規制資産の存続期間の全体にわたり使用する単一の割引率に変換することを要求される。この例では、当該割引率は、第 3 年度及び第 4 年度に生じると見込まれる将来キャッシュ・フローの見積りを、第 1 年度の CU100 に割り戻す率である。すなわち、その率は 5.82%と計算される。表 5.2 は、5.82%の率を割引率として使用して、この規制資産の帳簿価額の調整表を示している。企業 E は、本基準書 [案] の第 83 項で要求されてい

るとおり、そうした調整表を開示する。

単位：CU	第 1 年度	第 2 年度	第 3 年度	第 4 年度
期首の帳簿価額	-	100	106	52
認識した金額	100	-	-	-
規制金利収益（四捨五入）	-	6	6	3
回 収	-	-	(60)	(55)
期末の帳簿価額	100	106	52	-

IE73 規制上の合意がその後に規制料金算定利率を変更とした場合には、新しい規制料金算定利率は、更新後の見積将来キャッシュ・フローのすべてを新しい規制料金算定利率が適用される直前の規制資産又は規制負債の帳簿価額に割り戻す単一の割引率である。

IE74 例示として、IE69 項から IE71 項と同じ事実パターンを仮定する。ただし、第 3 年度末に、規制料金算定利率の決定にあたり使用する指標金利の変更により、規制上の合意が、第 4 年度の期首残高に適用される規制料金算定利率を 10% から 8% に変更する結果となる（表 5.3 参照）。

単位：CU	第 3 年度	第 4 年度
期首残高	100	50
追 加	-	-
追加した規制料金算定金利	10	4
回 収	(60)	(54)
期末残高	50	-

IE75 表 5.4 は、この規制資産の帳簿価額の変動を、第 3 年度については当初の 5.82% を割引率として使用し、第 4 年度については更新後の規制料金算定利率 3.89% を割引率として使用して、示している。企業 E は、本基準書 [案] の第 83 項で要求されているとおり、規制資産の帳簿価額の調整表を開示する。第 3 年度から第 4 年度のこの調整表について考えられる様式を表 5.4 に示している。

単位：CU	第 3 年度	第 4 年度
期首の帳簿価額	106	52
認識した金額	-	-
規制金利収益	6	2
回 収	(60)	(54)
期末の帳簿価額	52	-

設例 6A 顧客による資産購入資金の事前提供

IE76 設例 6A は、規制上の合意が、新しいインフラストラクチャーの建設のために、建設中に顧客に請求する規制料金に追加的な金額を含めることによって、企業が事前の資金提供を受けることを認めている場合に、規制負債の識別及び認識についての本基準書 [案] の要求事項がどのように適用されるのかを例示している。

事実パターン

IE77 企業 F は、規制上の合意に基づいて財又はサービスを顧客に供給する。

IE78 企業 F は、規制上の合意が要求しているように財又はサービスを顧客に継続して供給できるように、新しいインフラストラクチャーを構築する必要がある。

IE79 規制上の合意は、企業 F が、当該インフラストラクチャーの建設コストの一部を賄う事前の資金提供 CU60 を受けることを認めている。企業 F は、この事前の資金提供を、新規項目が第 1 年度に建設されている間に他のインフラストラクチャーを使用して供給する財又はサービスに対して顧客に請求する規制料金を決定するにあたり、増分金額を加算することによって得る。IFRS 第 15 号を適用して、企業 F は、これらの財又はサービスを供給する際に、顧客に請求する規制料金の全額で測定した収益を認識することが要求されると結論を下す。

IE80 第 1 年度中に建設されるインフラストラクチャーは、第 2 年度の期首から使用可能となり、耐用年数は 20 年である。規制上の合意は、事前の資金提供ではまだ回収していないインフラストラクチャーの取得原価について、第 2 年度の期首からの 20 年の回収期間を定めている。

IE81 インフラストラクチャーの取得原価は CU1,000 である。企業はすでに CU60 を第 1 年度に受けた事前の資金提供を通じて回収しているので、CU940 のみが第 1 年度に企業の規制資本ベースに加算された。規制上の合意によって決定される第 2 年度の期首からの規制料金には、1 年当たり CU47 が含まれる。これはインフラストラクチャーの未回収の取得原価 (CU940) を 20 年にわたって回収することを意図したものである (CU940 ÷ 20 = CU47)。

分析

IE82 事前の資金提供は、いくつかの期間に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を提供する。第 1 年度には、建設中の資産 (新しいインフラストラクチャー) は、まだ使用可能になっていない。したがって、本基準書 [案] の B4 項を適用して、企業 F は、建設コストは第 1 年度中に供給した財又はサービスに対する合計許容報酬の金額を生じさせないと結論を下す。建設コストは、当該資産が第 2 年度の期首に使用可能となった後に、企業が当該建設コストを反映する減価償却費を認識する将来におい

て、供給する財又はサービスに対する合計許容報酬の金額を生じさせ始める。

- IE83 要するに、事前の資金提供の増分金額は、すでに第 1 年度に認識した収益に含まれている。それらは将来に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を提供することになる。したがって、規制負債が第 1 年度に生じる。
- IE84 新しいインフラストラクチャーが使用可能となった時点で、企業 F は、供給する財又はサービスに対して事前の資金提供の金額についての減額を反映した規制料金を請求するにつれて、規制負債の履行を開始する。この減額の金額（したがって規制負債の履行の料金）は、1 年当たり CU3（事前の資金提供 CU60 を 20 年の耐用年数で除したもの）である。
- IE85 単純化のため、この例では、規制負債の未履行残高に対する規制料金算定金利を無視している。

設例 6B 顧客による資産購入資金の間接的な事前提供

- IE86 設例 6B は、企業が間接的に顧客から事前の資金提供を受ける場合に、規制負債の識別及び認識についての本基準書 [案] の要求事項がどのように適用されるのかを例示している。

事実パターン

- IE87 設例 6B は、設例 6A と同じ事実パターンを仮定しているが、企業 F が次のようである点が異なっている。
- (a) プロパティの新しいグループを自らのネットワークに接続するために、新しいインフラストラクチャーを必要としている。これは、その後に当該プロパティを占有する将来の顧客に財又はサービスを供給するためである。
 - (b) インフラストラクチャーの建設中に、プロパティを将来の顧客に販売するために建設しているプロパティ開発者から事前の資金提供を受ける。この事前の資金提供は、既存の顧客からは得られず、将来の顧客からも直接には得られない。しかし、この事前の資金提供により、企業 F は将来の期間に請求する規制料金を減額する義務を負う。この事前の資金提供は、プロパティ開発者がプロパティを企業 F の将来の顧客に販売する価格にも影響を与える可能性が高い。
- IE88 企業 F は、プロパティのグループを第 1 年度末に自らのネットワークと接続する。新しいインフラストラクチャーは、第 2 年度の期首から使用可能となる。
- IE89 企業 F は、プロパティ開発者との契約における明示的及び黙示的な条件の分析の後、プロパティを自らのネットワークと接続した時点で、事前の資金提供を第 1 年度の収益として認識するための IFRS 第 15 号の要求事項を満たしていると結論を下す。

「規制資産及び規制負債」に関する設例

分 析

- IE90 設例 6A と同様に、建設コストは、新しいインフラストラクチャーが第 2 年度の期首に使用可能となる前に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の金額を生じさせない。
- IE91 設例 6A と同様に、第 1 年度に認識した収益に含めた事前の資金提供の増分金額は、将来に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を提供することになる。したがって、規制負債が第 1 年度に生じる。単純化のため、この設例でも、規制負債の未履行残高に対する規制料金算定金利は無視する。
- IE92 資産が使用可能となった時点で、企業 F は、事前の資金提供の金額についての減額を反映した規制料金を請求する財又はサービスを供給することに対して収益を認識するにつれて、規制負債の履行を開始する。この減額は、設例 6A と同様に、1 年当たり CU3 である。
- IE93 この事実パターンのある変形において、企業 F は、IFRS 第 15 号を適用して、当該契約に基づいて、プロパティを接続した後の期間（すなわち、第 1 年度の後）にわたり充足される履行義務についての契約負債を認識することを要求されると結論を下した。この変形では、企業 F は次のように結論を下すことになる。
- (a) すでに収益を認識している範囲では、IE90 項から IE91 項で説明した理由により、規制負債を有している。
 - (b) 契約負債を認識している範囲では、したがって、収益を認識していないので、規制負債を有していない。
- IE94 この事実パターンの別の変形では、プロパティ開発者がインフラストラクチャーを建設し、それを完成時に、企業 F に対する現金支払を行わない代わりに、企業に請求なしで移転した。この変形の経済的実質は、プロパティ開発者がこの設例で分析した企業 F が資産の建設に向けて現金を支払うのと同様である。したがって、企業 F はこの変形を、この設例で議論した事実パターンと同じ方法で分析することになる。

設例 7A 規制資産を生じさせる状況の例

	事実パターン	分析
7A.1	<p>当期に供給した財又はサービスに対して顧客に請求した規制料金は、インプット原価の見積りに基づいている。当期の実際のインプット原価は、この見積りを上回った。発生した実際のインプット原価は、IFRS 基準を適用して当期に費用として認識された。規制上の合意は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、結果として生じたインプット原価の回収不足を加算する権利を企業に与えている。</p>	<p>当期に費用として認識した実際のインプット原価を回収する金額は、当期に供給した財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成する。当期の回収不足があるため、すでに供給した財又はサービスに対する合計許容報酬の一部は、将来の収益に含められることになる。</p> <p>企業は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、この部分の金額（すなわち、インプット原価の回収不足の金額）を加算する権利を、規制資産として認識する。</p>
7A.2	<p>当期に供給した財又はサービスに対して顧客に請求した規制料金は、収益要求額³及び当期中の顧客需要の見積りに基づいている。当期の実際の需要はこの見積りよりも低い。規制上の合意は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、結果として生じた当期の収益要求額の回収不足を加算する権利を企業に与えている。</p>	<p>当期に供給した財又はサービスに対する合計許容報酬の一部が、まだ収益に含まれていない。これは、規制料金が需要の見積りに基づいていたが、実際の需要の方が低く、収益要求額の回収不足が生じたためである。</p> <p>企業は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、この部分の金額（すなわち、収益要求額の回収不足の金額）を加算する権利を、規制資産として認識する。</p>
7A.3	<p>通例でない事象（企業のネットワークに対する風水害など）が当期に発生し、予想外のコストを生じさせる。企業は当該コストを IFRS 基準を適用して費用として認識した。規制上の合意は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、当該コストを加算する権利を企業に与えている。</p>	<p>当期に費用として認識した予想外のコストを回収する金額は、同じ期間に供給した財又はサービスに対する合計許容報酬の一部である。この金額は当期に顧客に請求した規制料金に含まれなかったため、すでに供給した財又はサービスに対する合計許容報酬の当該部分は、将来の収益に含められることになる。</p> <p>企業は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、この部分の金額（すなわち、風水害で生じた予想外のコストの金額）を加算する権利を、規制資産として認識する。</p>

³ 収益要求額とは、企業が特定の期間に顧客に供給する財又はサービスに対する規制料金の決定にあたり含める権利を与えられている合計金額である。例えば、「算入可能収益」又は「承認された収益」と呼ばれることもある。特定の期間についての収益要求額を、当該期間に供給される予定の財又はサービスの数量の見積りで割る。この計算が、企業が当期中の収益要求額を回収するために顧客に請求する必要がある単位当たりの規制料金を決定する。

「規制資産及び規制負債」に関する設例

事実パターン	分析
<p>7A.4 規制上の合意は、企業がある資産の取得原価を回収する権利を有するが、IFRS 基準を適用して決定した当該資産の耐用年数よりも長い期間にわたってのみであると定めている。</p>	<p>当該資産の耐用年数の間の各期間において、IFRS 基準を適用して認識した減価償却費を回収する金額は、当該期間に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成する。当該金額の一部のみが、当期の規制料金に（したがって、収益にも）含まれる。当該金額の残りの部分は、将来の収益に含めることになる。</p> <p>企業は、当該資産の耐用年数の終了後の将来の期間に（他の資産を使用して）供給する財又はサービスに対して顧客に請求する規制料金の決定にあたり、当該金額の残りの部分を加算する権利を、規制資産として認識する。</p>
<p>7A.5 規制上の合意は、企業が財又はサービスを供給するために使用する資産の取得原価を、IFRS 基準を適用して決定した当該資産の耐用年数と一致する期間にわたり回収する権利を有すると定めている。</p> <p>当期において、企業は当該資産の売却損を認識した。規制上の合意は、この損失を算入可能費用として扱い、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、ある金額を加算することによって当該損失を回収する権利を企業に与えている。</p>	<p>当期中に資産の売却時に認識した損失は、すでに顧客に請求した規制料金に含まれている金額が、過去に財又はサービスを供給するために使用したこの資産について、少なすぎる減価償却費しか回収しなかったことを示している。まだ回収されていない減価償却は、将来に収益に含められる金額によって回収されることになる。</p> <p>企業は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、この回収不足の金額（当該資産の売却損の金額に等しい）を加算する権利を、規制資産として認識する。</p>
<p>7A.6 企業は、IFRS 基準を適用して当期にある費用を認識する。</p> <p>規制上の合意は、当該費用を規制資本ベースの追加として扱い、それを将来の期間に顧客に請求する規制料金を通じて回収する権利を企業に与えている。</p>	<p>企業が当期に認識した費用を回収する金額は、当期に供給した財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成する。規制上の合意が、この費用を規制資本ベースに加算することを企業に要求しているため、すでに供給した財又はサービスに対する合計許容報酬のこの部分は、将来の収益に含められることになる。</p> <p>企業は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、この部分の金額（すなわち、規制資本ベースに加算される費用の金額）を加算する権利を、規制資産として認識する。</p>

事実パターン	分析
<p>7A.7 規制上の合意は、所定の履行要件を満たす場合に、履行ボーナスに対する権利を企業に与えている。当該要件は、当期中のみの企業の履行をテストする。</p> <p>企業は当期に所定の履行要件を満たし、履行ボーナスに対する権利を得た。規制上の合意は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、当該ボーナスを加算する権利を企業に与えている。</p>	<p>本基準書 [案] の B17 項を適用して、企業は、履行ボーナスは企業の履行が当該ボーナスを生じさせる期間（当期）に供給する財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成すると結論を下す。規制上の合意が、ボーナスの金額は将来の期間に顧客に請求される規制料金に加算されると定めているため、当該金額は将来の収益に含められることになる。</p> <p>企業は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり当該ボーナスの金額を加算する権利を、規制資産として認識する。</p>
<p>7A.8 規制上の合意は、所定の履行要件を満たす場合に、履行ボーナスに対する権利を企業に与えている。当該要件は、企業の 12 か月間にわたる履行をテストする。9 か月が当報告期間、3 か月が翌報告期間である。したがって、当報告期間末では、履行テスト期間は完了していない。</p> <p>企業は履行要件を満たす場合、CU100 のボーナスが、履行テスト期間の終了直後に顧客に請求する規制料金の決定にあたり加算される。企業が当該要件を満たせない場合は、ボーナスはゼロとなる。</p> <p>企業は、この未完了の履行テスト期間について次の結論を下した。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 「最頻値」方式の方が、「期待値」方式よりも、ボーナスから生じるキャッシュ・フローの金額をより適切に予測するであろう。 ● 企業が履行要件を満たし、したがってボーナスに対する権利を得る可能性の方が高い。 ● ボーナスのうち当報告期間に係る部分は、相対的な経過期間を反映する（この場合、合計額の 9/12）。 	<p>ボーナスから生じるキャッシュ・フローの金額は不確実である。「最頻値」方式を使用して、企業はボーナスを CU100 と見積る。当該ボーナスのうち当報告期間に係る部分は、CU75 である（CU100 の 9/12）。</p> <p>したがって、本基準書 [案] の B19 項を適用して、比例的なボーナス CU75 は、当報告期間に供給した財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成する。</p> <p>規制上の合意に基づいて、企業が履行要件を満たす場合に、ボーナスの金額が将来の規制料金に加算される。したがって、当期に供給した財又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ことになる。</p> <p>企業は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、ボーナスの該当部分（CU75）を加算する権利を、規制資産として認識する。この規制資産を測定するにあたり、見積ったキャッシュ・フロー CU75 は割り引かれる。</p>

「規制資産及び規制負債」に関する設例

事実パターン	分析
<p>7A.9 当期に、企業に環境浄化コストに係る義務が生じ、したがって、IAS 第 37 号を適用して引当金及び対応する費用を認識する。</p> <p>規制上の合意は、企業が関連する現金を支払う時にのみ、規制料金の決定にあたり、当該コストを加算する権利を企業に与えている（設例 4 参照）。</p> <p>最終的に支払う現金の金額は、環境浄化コスト（現在価値で当初測定）と支払までのタイムラグから生じる財務コストの両方を黙示的に含んでいる。</p>	<p>当期に費用として認識した環境浄化コストを回収する金額は、当期に供給した財又はサービスに対する合計許容報酬の一部である。これらのコストは、企業が関連する現金を支払うまで規制料金に影響を与えず、企業はまだ関連する現金を支払っていないので、すでに供給した財又はサービスに対する合計許容報酬のこの部分は、将来の収益に含まれることになる。</p> <p>企業は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、この部分の金額（すなわち、環境浄化コストの金額）を加算する権利を、規制資産として認識する。企業はこの規制資産を、本基準書 [案] の第 61 項を適用して測定する。</p>
<p>7A.10 企業に廃棄債務が発生し、IAS 第 37 号を適用して引当金を認識する。IAS 第 16 号を適用して、企業は廃棄コストの現在価値を資産の取得原価の一部として認識する。当該資産は、将来の期間に顧客に財又はサービスを供給するにあたり使用可能となる。規制上の合意は、企業が関連する現金を支払う時にのみ、規制料金を決定するにあたり、廃棄コストを加算する権利を企業に与えている。</p> <p>最終的に支払う現金の金額は、廃棄コスト（現在価値で当初測定）と支払までのタイムラグから生じる財務コストの両方を黙示的に含んでいる。</p>	<p>引当金が当初認識される際に、企業は廃棄コストの将来の回収に関連する収益をまだ認識しておらず、当該資産は財又はサービスの供給にまだ使用可能ではない。したがって、規制資産も規制負債もその日には生じない。</p> <p>その後、当該資産が使用可能となった時点で、企業は当該資産を減価償却し、減価償却費を認識する。これには当該資産の取得原価に含めた廃棄コストから生じる部分が含まれる。ある期間に認識する減価償却費を回収する金額は、当該期間に供給する財又はサービスに対する合計許容報酬の一部である。</p> <p>減価償却費のうち廃棄コストに係る部分は、企業が関連する現金を支払うまで規制料金に影響を与えないので、すでに供給した財又はサービスに対する合計許容報酬のこの部分は、将来の収益に含まれることになる。</p> <p>企業は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、この部分の金額（すなわち、廃棄コストに係る減価償却費のうち、すでに認識された部分の金額）を加算する権利を、規制資産として認識する。企業はこの規制資産を、本基準書 [案] の第 61 項を適用して測定する。</p> <p>引当金に係る割引が巻き戻されるにつれて、企業は対応する財務コストを認識する。したがって、第 61 項を適用する結果として、規制資産に係る割引が巻き戻されるので、企業は規制金利収益を認識する。</p>

事実パターン	分析
<p>7A.11 企業は、当期に繰延税金負債及び税金費用を認識する。規制上の合意は、法人所得税負債が期限到来となり、企業が関連する現金を支払った時点で、顧客に請求する規制料金の決定にあたり、ある金額を加算する権利を企業に与える。</p>	<p>当期に認識した税金費用を回収する金額は、当期に供給した財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成する。この金額は、企業が関連する現金を支払うまで規制料金に影響を与えず、企業はまだ関連する現金を支払っていないので、すでに供給した財又はサービスに対する合計許容報酬のこの部分は、将来の収益に含まれることになる。</p> <p>企業は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、この部分の金額（すなわち、当期に認識した税金費用の金額）を加算する権利を、規制資産として認識する。企業はこの規制資産を、本基準書 [案] の第 61 項を適用して測定する。</p>
<p>7A.12 企業は、従業員の当期の勤務の結果として当期に年金負債を認識する。規制上の合意は、企業が関連する現金を制度への拠出として支払った時点で、顧客に請求する規制料金の決定にあたり、ある金額を加算する権利を企業に与える。企業は関連する拠出をまだ支払っていない。</p> <p>制度の存続期間にわたり、支払った金額の合計は、IAS 第 19 号「従業員給付」を適用して年金費用の一部として認識したすべての金額（勤務費用、確定給付負債の純額に係る利息純額及び再測定を含む）を黙示的に含んでいる。</p>	<p>当期に認識した当期勤務費用を回収する金額は、当期に供給した財又はサービスに対する合計許容報酬の一部である。この金額は、企業が制度への関連する現金拠出を行うまで規制料金に影響を与えず、企業はまだこの拠出を行っていないので、すでに供給した財又はサービスに対する合計許容報酬のこの部分は、将来の収益に含まれることになる。</p> <p>企業は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、この部分の金額（すなわち、当期に認識した当期勤務費用の金額）を加算する権利を、規制資産として認識する。企業はこの規制資産を、本基準書 [案] の第 61 項を適用して測定する。</p> <p>その後の期間において、年金負債の測定は次のものを反映するように更新される。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 確定給付負債の純額に係る利息純額。結果として生じる規制資産の測定に対する影響は、規制金利収益又は規制金利費用であり、純損益における規制収益又は規制費用の科目で表示される。 ● その他の包括利益に表示される、年金負債の再測定。結果として生じる規制資産の再測定も、その他の包括利益に表示される（本基準書 [案] の第 69 項参照）。

「規制資産及び規制負債」に関する設例

事実パターン	分析
<p>7A.13 企業は、インプットの価格の変動から自らを防御して顧客に価格の安定を提供するために、先物契約を締結する。当該契約は現金の純額支払で決済される。規制上の合意は、企業が現金決済金額を支払った時点で、顧客に請求する規制料金を増額することによって決済時の損失を回収する権利を企業に与えている。</p> <p>企業は、この先物契約が IFRS 第 9 号「金融商品」の範囲に含まれると結論を下している。企業は当該契約をデリバティブとして会計処理し、純損益を通じて公正価値で測定する。</p> <p>当期に、企業は当該契約の公正価値の減少による損失を認識する。</p>	<p>本基準書 [案] の B3 項を適用して、当期に認識した契約の再測定時の損失は、算入可能費用である。この算入可能費用を回収する金額は、当期に供給した財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成する。</p> <p>この金額は、企業が関連する現金を支払うまで規制料金に影響を与えず、企業は関連する現金をまだ支払っていないので、すでに供給した財又はサービスに対する合計許容報酬のこの部分は、将来の収益に含まれることになる。</p> <p>企業は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、この部分の金額（すなわち、契約の再測定時の損失の金額）を加算する権利を、規制資産として認識する。企業はこの規制資産を、本基準書 [案] の第 61 項を適用して測定する。</p>

設例 7B 規制負債を生じさせる状況の例

	事実パターン	分析
7B.1	<p>当期に供給した財又はサービスに対して顧客に請求した規制料金は、インプット原価の見積りに基づいている。当期の実際のインプット原価は、この見積りを下回った。発生した実際のインプット原価は、IFRS 基準を適用して当期に費用として認識された。規制上の合意は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、結果として生じたインプット原価の回収超過を減算する義務を企業に負わせている。</p>	<p>当期に認識した収益は、実際のインプット原価の回収超過を含んでいる。この回収超過は、将来に供給する財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を提供する。</p> <p>企業は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、この金額（すなわち、インプット原価の回収超過の金額）を減算する義務を、規制負債として認識する。</p>
7B.2	<p>当期に供給した財又はサービスに対して顧客に請求した規制料金は、収益要求額⁴及び当期中の顧客需要の見積りに基づいている。当期の実際の需要はこの見積りよりも高い。規制上の合意は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、結果として生じた当期の収益要求額の回収超過を減算する義務を企業に負わせている。</p>	<p>当期に認識した収益は、将来に供給する財又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を含んでいる。これは、当期の規制料金が需要の見積りに基づいていたが、実際の需要の方が高く、収益要求額の回収超過が生じたためである。</p> <p>企業は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、この金額（すなわち、収益要求額の回収超過の金額）を減額する義務を、規制負債として認識する。</p>
7B.3	<p>当期に顧客に請求した規制料金は、偶発危険準備金（contingency fund）に係る金額を含んでいる。規制上の合意は、将来の通例でない事象の結果として企業に生じる可能性のあるコスト（例えば、風水害の後の修繕コスト）を相殺するために、偶発危険準備金から引き出す権利を企業に与えている。</p>	<p>当期中に認識した収益が、当期に偶発危険準備金に加算した金額を含んでいる。当該金額は、将来に供給する財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を提供する。</p> <p>企業は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、この金額（すなわち、偶発危険準備金への加算）を減額する義務を、規制負債として認識する。</p> <p>企業はこの規制負債の履行を、IFRS 基準を適用して、企業が偶発危険準備金の対象となるコスト（修繕コストなど）を費用として認識する将来の期間において当該金額を減額することによって行う。</p>

⁴ 7A.2 項への脚注を参照。

「規制資産及び規制負債」に関する設例

事実パターン	分析
<p>7B.4 規制上の合意は、企業がある資産の取得原価を回収する権利を有するが、IFRS 基準を適用して決定した当該資産の耐用年数よりも短い期間にわたってであると定めている。</p>	<p>当該資産の取得原価が、顧客に請求する規制料金を通じて回収されていた各期間において、認識した収益は、減価償却費を回収する金額を含んでいた。回収期間が資産の耐用年数よりも短いため、当該金額は、IFRS 基準を適用して当該期間に認識した減価償却費の金額のみでなく、企業が将来の期間に認識する減価償却費の一部も回収した。</p> <p>将来の減価償却費を回収した金額は、資産の回収期間が終了した後、耐用年数の終了までの将来に供給する財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を提供する。</p> <p>企業は、将来の期間において顧客に請求する規制料金の決定にあたり、この金額（すなわち、すでに回収した将来の減価償却費の金額）を減算する義務を、規制負債として認識する。</p>
<p>7B.5 規制上の合意は、当期に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、資産の建設コストの一部を回収するための金額（事前の資金提供）を含める権利を企業に与えると定めている。当該資産は当期においてまだ使用可能となっていなかった。</p>	<p>当期に認識した収益は、事前の資金提供の金額を含んでおり、企業が将来の期間に認識する減価償却費の事前の回収を反映している。当該金額は、企業が事前に回収した減価償却費を認識する将来において供給する財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を提供する。</p> <p>企業は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、当該金額（すなわち、すでに回収した将来の減価償却費の金額）を減算する義務を、規制負債として認識する。</p>

事実パターン	分析
<p>7B.6 規制上の合意は、当期に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、資産に係る残高に対する規制リターンを加算する権利を企業に与えると定めている。当該資産は当期においてまだ使用可能となっていなかった⁵。</p>	<p>当期に認識した収益は、まだ使用可能となっていない資産に係る残高に対する規制リターンを含んでいる。</p> <p>本基準書 [案] の B15 項を適用して、当該残高に対する規制リターンは、資産が使用可能となった時点で、将来に供給する財又はサービスのみに対する合計許容報酬の一部を構成する。</p> <p>企業は、当該資産が使用可能となる日から顧客に請求する規制料金の決定にあたり、当該規制リターンの金額（すなわち、当該残高に対して生じた、すでに収益に含めた規制リターンの金額）を減額する義務を、規制負債として認識する。</p>
<p>7B.7 規制上の合意は、企業が財又はサービスを供給するために使用する資産の取得原価を、IFRS 基準を適用して決定した当該資産の耐用年数と一致する期間にわたり回収する権利を有すると定めている。</p> <p>当期において、企業は当該資産の売却益を認識した。規制上の合意は、この利得を減額対象収益として扱い、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり減算することを企業に要求している。</p>	<p>当期中に資産の売却時に認識した利得は、すでに認識した収益が、過去に財又はサービスを供給するために使用したこの資産について過大な減価償却費を回収したことを示している。この回収超過は、将来に供給する財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を提供することになる。</p> <p>企業は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、当該金額（当該資産の売却益の金額に等しい）を減算する義務を、規制負債として認識する。</p>

⁵ 7C.3 項が同様の設例を含んでいるが、そのケースでは、規制上の合意は、資産が使用可能となった時点でのみ、顧客に請求する規制料金の決定にあたり、規制リターンを加算する権利を企業に与えている。

「規制資産及び規制負債」に関する設例

事実パターン	分析
<p>7B.8 規制上の合意は、企業が所定の履行要件を満たせない場合に、履行ペナルティを企業に課す。当該要件は、当期中のみの企業の履行をテストする。</p> <p>企業は当期に所定の履行要件を満たせず、企業に履行ペナルティが生じた。規制上の合意は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、履行ペナルティを減算することを企業に要求している。</p>	<p>本基準書 [案] の B17 項を適用して、企業は、履行ペナルティは企業の履行が当該ペナルティを生じさせる期間（当期）に供給する財又はサービスに対する合計許容報酬を減額すると結論を下す。</p> <p>すでに認識した収益は、ペナルティを反映しない規制料金に基づいたものであり、当期における合計許容報酬の回収超過を生じさせた。この回収超過は、将来に供給する財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を提供することになる。</p> <p>企業は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、当該ペナルティの金額を減算する義務を、規制負債として認識する。</p>
<p>7B.9 規制上の合意は、企業が所定の履行要件を満たせない場合に、履行ペナルティを企業に課す。当該要件は、企業の 12 か月にわたる履行をテストする。9 か月が当報告期間、3 か月が翌報告期間である。したがって、当報告期間末では履行テスト期間がまだ完了していない。</p> <p>企業が履行要件を満たせない場合、CU100 のペナルティが履行テスト期間の終了直後に顧客に請求する規制料金の決定にあたり減算される。企業が要件を満たす場合、ペナルティはゼロとなる。</p> <p>企業は、この未完了の履行テスト期間について次の結論を下した。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 「最頻値」方式の方が、「期待値」方式よりも、ペナルティから生じるキャッシュ・フローの金額をより適切に予測するであろう。 ● 企業が履行要件を満たせず、したがってペナルティを負う可能性の方が高い。 ● ペナルティのうち当報告期間に係る部分は、相対的な経過期間を反映する（この場合、合計額の 9/12）。 	<p>ペナルティから生じるキャッシュ・フローの金額は不確実である。「最頻値」方式を使用して、企業はペナルティを CU100 と見積る。当該ペナルティのうち当報告期間に係る部分は、CU75 である（CU100 の 9/12）。</p> <p>したがって、本基準書 [案] の B19 項を適用して、比例的なペナルティ CU75 は、当報告期間に供給した財又はサービスに対する合計許容報酬を減額する。</p> <p>規制上の合意に基づいて、企業が履行要件を満たせない場合に、ペナルティの金額が将来の規制料金から減額される。すでに認識した収益は、ペナルティを反映しない規制料金に基づいたものであり、当期における合計許容報酬の回収超過を生じさせた。この回収超過は、将来に供給する財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を提供することになる。</p> <p>企業は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、ペナルティの該当部分（CU75）を減算する義務を、規制負債として認識する。この規制負債を測定するにあたり、見積ったキャッシュ・フロー CU75 は割り引かれる。この場合、割引率は規制料金算定利率の 0% である。規制負債については、企業はすべての状況で規制料金算定利率を割引率として使用することを要求されている（本基準書 [案] の第 53 項）。</p>

事実パターン	分析
<p>7B.10 企業は、当期に繰延税金資産及び税金収益を認識する。規制上の合意は、法人所得税資産が期限到来となり、企業が支払う関連する税金の減額が生じるまで、顧客に請求する規制料金の決定にあたり、金額を減算することを企業に要求していない。</p>	<p>当期に認識した税金収益は、当該期間に供給した財又はサービスに対する合計許容報酬を減額する。すでに認識した収益は、繰延税金を反映しない規制料金に基づいたものであり、当期に供給した財又はサービスに対する合計許容報酬の回収超過を生じさせた。企業は、減額後の税金を支払うまで、顧客に請求する規制料金の決定にあたり、この金額を減算しないので、この回収超過は、将来に（企業が当該金額だけ減額された税金を支払った時点で）供給する財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を提供することになる。</p>
	<p>企業は、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、当期に認識した税金収益の金額を減算する義務を、規制負債として認識する。企業はこの規制負債を、本基準書 [案] の第 61 項を適用して測定する。</p>

設例 7C 規制資産も規制負債も生じさせない状況の例

	事実パターン	分析
7C.1	企業は、IFRS 基準を適用して当期に費用を認識するが、規制上の合意はそれを認めない。すなわち、それらをいずれの期間にも顧客に請求する規制料金を通じて回収する権利を企業に与えていない。	これらの費用は、いずれの期間にも合計許容報酬の金額を生じさせない。したがって、規制資産も規制負債も生じない。
7C.2	規制上の合意は、当期の規制資本ベースを物価上昇について調整し、将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり、インフレ調整を加算する権利を企業に与えている。	<p>インフレ調整は、規制上の合意が定める目標利益の一形態である。本基準書 [案] の B10 項の要求事項を適用して、目標利益は、顧客に請求する規制料金の決定にあたり、当該金額を加算する権利を規制上の合意が企業に与えている期間（この例では、将来の期間のみとなる）に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成する。</p> <p>将来の期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたりインフレ調整を反映する金額を加算する権利は、すでに顧客に供給した財又はサービスに対する合計許容報酬を回収する権利ではない。したがって、当該権利は規制資産の定義を満たさない⁶。</p>
7C.3	規制上の合意は、建設中であるため、まだ使用可能ではない資産に係る残高に対する規制リターンを累積し、当該資産が使用可能となった時点で、当該累積リターンを顧客に請求する規制料金に含める権利を企業に与えている。「建設中に使用する資金に対する引当」という用語が、この規制上のアプローチを記述するために使用されることがある。	<p>まだ使用可能ではない資産に係る残高に対する規制リターンは、規制上の合意が定める目標利益の一形態である。本基準書 [案] の B14 項の要求事項を適用して、規制リターンは、顧客に請求する規制料金の決定にあたり、当該金額を加算する権利を規制上の合意が企業に与えている期間（この例では、資産が使用可能となる期間のみとなる）において合計許容報酬の一部を構成する。</p> <p>資産が使用可能となるまで、当該資産を使用して供給される財又はサービスに対する合計許容報酬はゼロである。したがって、規制資産は生じない。</p> <p>規制リターンは建設期間中に累積するが、建設期間中の収益には含まれない。したがって、当該期間中に規制負債は生じない。</p>

⁶ 2つの大まかには同等なアプローチが、物価上昇について企業に補償するために通常使用されている。一部の規制上の合意は、物価上昇を名目リターン率に含め、それを名目ベース（規制資本ベースなど）に乗じる。他方は、規制資本ベースなどのベースを物価上昇について調整し、それに物価上昇を除いた実質リターン率に乗じる。どちらのアプローチでも規制資産は生じない。

事実パターン	分析
<p>7C.4 規制対象企業は企業グループの一部である。グループ内の規制対象ではない企業は、資産を規制対象企業に売却する際に、自社の財務諸表において連結会社間の利得を認識する。</p> <p>将来の期間において、規制対象企業は、顧客への財又はサービスの供給にこの資産の使用を開始する。規制上の合意は、規制資本ベースに、規制対象企業にとっての資産の取得原価（連結会社間の利得を消去しない）を含め、その後、規制対象企業が顧客に請求する規制料金を通じて、この金額を回収することを認めている。</p>	<p>連結会社間の売買日において、規制対象企業は、まだ当該資産を使用して財又はサービスを提供しておらず、資産の取得原価の回収に係る収益をまだ認識していない。したがって、規制対象企業とグループの両方の観点から、規制資産も規制負債もその日には発生しない。</p> <p>規制対象企業については、この事実パターンは、企業が当該資産を第三者から取得した場合と同じである。当該資産の耐用年数にわたる減価償却は、規制対象企業にとっての資産の取得原価（連結会社間の利得を消去しない）と同額の合計許容報酬の金額を生じさせる。</p> <p>連結財務諸表を作成する際のグループの観点からは、規制上の合意は、規制対象企業が、実質上、連結会社間の利得を目標利益の一部として顧客に請求することを認めるものである。したがって、グループの観点からは、グループは当該資産の耐用年数にわたり合計許容報酬に対する権利を得る。これは、グループにとっての当該資産の歴史的な原価（利得を消去した後）に、連結会社間の利得と同額の目標利益の金額を加算したもので構成される。</p>