
プロジェクト 料金規制会計

項目 公開草案「規制資産及び規制負債」の概要

I. 本資料の目的

1. 本資料の目的は、国際会計基準審議会（IASB）が 2021 年 1 月 28 日に公表した公開草案「規制資産及び規制負債」（以下「ED」という。）（コメント期限：2021 年 7 月 30 日）の概要を説明することである。なお、参考として米国における料金規制会計を記載している。

II. ED の内容

ED の目的

2. ED の目的は、規制収益及び規制費用が企業の財務業績にどのように影響を与えるのか、並びに規制資産及び規制負債が企業の財政状態にどのように影響を与えるのかを忠実に表現する目的適合性のある情報を企業が提供することであるとしている（ED 第 1 項）。
3. ED における情報は、他の IFRS 基準書で要求されている情報とともに、財務諸表利用者が次のことを理解するのを可能にするとしている（ED 第 2 項）。
 - (1) 企業が財又はサービスを供給した期間に合計許容報酬（後述）が収益にすべて反映されていた場合の収益と費用との関係。これは、将来キャッシュ・フローについての企業の見通しに対する洞察を提供する。
 - (2) 企業の規制資産及び規制負債。これは、規制資産及び規制負債が企業の将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性にどのように影響を与えるのかについての洞察を提供する。

範囲

4. 企業は、ED の内容をすべての規制資産及びすべての規制負債に適用しなければならないとしている（ED 第 3 項）。

用語の定義

5. 用語の定義について、次のとおりとしている（ED 付録 A）。

規制資産（注1）	すでに供給した財又はサービスに対する 合計許容報酬 の一部が将来の収益に含められることにより、将来の期間に顧客に請求する 規制料金 の決定にあたり金額を加算するという、 規制上の合意 によって創出された 強制可能な現在の権利
規制負債	すでに認識した収益が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 の一部を提供する金額を含んでいることにより、将来の期間に顧客に請求する 規制料金 の決定にあたり金額を減算するという、 規制上の合意 によって創出された 強制可能な現在の義務
規制上の合意	顧客との契約において適用すべき 規制料金 を決定する1組の強制可能な権利及び義務
合計許容報酬 ¹	規制上の合意 が、企業が財又はサービスを供給する期間又はそれと異なる期間のいずれかにおいて、規制料金を通じて顧客に請求する権利を企業に与えている当該財又はサービスに対する報酬の全額
規制料金（注2）	規制上の合意 によって決定された、企業が財又はサービスを供給する期間において顧客に請求する財又はサービスに対する価格

（注：太字事務局）

（事務局注1）「規制資産」は、「強制可能な現在の権利」として定義されている。ED の中では、「権利」（認識規準に照らして認識する場合と認識しない場合があるもの）として使っている場合と、財政状態計算書上で認識された資産（認識規準を満たすもの）として使っている場合の両方があり、留意が必要である。

（事務局注2）「規制料金」は、「顧客に請求する財又はサービスに対する価格」として定義されている（ $P \times Q$ の P ）。本資料では、財務業績の計算書に計上される収益（ $P \times Q$ ）

¹ 合計許容報酬は、次のもので構成される（ED B2 項）。

(1) 減額対象収益を控除後の算入可能費用を回収する金額

「算入可能費用」とは、IFRS 基準で定義されている費用のうち、規制上の合意により、企業が規制料金を決定するにあたり金額を加算することによって回収する権利を与えられているものである。

「減額対象収益」とは、IFRS 基準で定義されている収益の項目のうち、規制上の合意により、企業が規制料金を決定するにあたり減額する義務があるものである。

(2) 目標利益（算入可能費用に対する利益マージン、規制リターン、履行インセンティブ）

(3) 規制金利収益及び規制金利費用

を意味する場合は、「規制料金に基づく収益」としている。この「規制料金に基づく収益」が IFRS 第 15 号に基づく収益となる。

(規制上の合意の形態)

6. 規制上の合意の設定に関する実務は、法域ごとに及び業界ごとに多様であり、例えば、規制上の合意は次のような形態を取る場合があるとしている (ED 第 8 項)。
 - (1) 企業と規制機関との間の契約上のライセンス合意
 - (2) サービス委譲契約
 - (3) 制定法、法制又は規制によって定められた 1 組の権利及び義務
7. 規制上の合意における権利及び義務が強制可能であるかどうかは、法律の問題であり、規制上の決定又は裁判所の判決が、当該権利及び義務の強制可能性に関する証拠を提供する場合があるとしている (ED 第 9 項)。

(時点差異)

8. 企業が IFRS 第 15 号を適用して認識する当期の収益額は、企業が当期に提供した財又はサービスに対する規制料金に基づく。その収益の金額は、次の場合に、当期に供給した財又はサービスに対する合計許容報酬との間で異なる (ED 第 12 項)。
 - (1) 規制上の合意で合計許容報酬の一部を異なる期間 (過去又は将来) 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含めているために、**時点差異が生じている場合**。又は、(注：太字事務局)
 - (2) 企業がある期間に財又はサービスを供給するが、IFRS 第 15 号を適用して、それにより生じる収益の一部又は全部を将来の期間に認識する場合。
9. 前項(1)の時点差異とそれに伴う会計処理の例示は次のとおりである (ED 第 13 項から第 14 項)。

(前提)

- Y1 年の規制料金は、原価の見積りである CU100 に基づいていたが、実際
の原価は CU120 であった。
- Y1 年で回収不足となった CU20 を回収するために、Y2 年に供給する財に対

する規制料金の決定にあたり、規制料金を加算する権利²が規制上の合意により企業に与えられる。

(ED の提案)

- Y2年の規制料金に基づく収益として回収されるCU20を、Y1年の合計許容報酬に含める。
- Y1年の合計許容報酬をY1年の財務業績に反映させるために、規制収益(規制資産)³又は規制費用(規制負債)を認識する(ED第16項)。

図表1 EDの方法によるY1年及びY2年の収益等(注:事務局作成)

	Y1年	Y2年
規制料金に基づく収益 (IFRS第15号による収益)	100	120
規制収益(規制費用)	20	△20
(小計)	120	100
合計許容報酬	120	100
規制資産	20	0

規制資産(規制収益)又は規制負債(規制費用)の認識

10. 企業は、次のものを認識しなければならないとしている(ED第25項)。

- (1) 報告期間の末日現在で存在しているすべての規制資産及びすべての規制負債
- (2) 当報告期間中に発生したすべての規制収益及びすべての規制費用

11. 企業は、報告期間の末日で存在しているすべての規制資産及び規制負債の認識を要求される。**規制資産又は規制負債が存在しているかどうかを、次のことを含むすべての関連性のある事実及び状況を考慮して、判断を用いて決定する**としている(ED第27項)。(注:太字事務局)

- (1) 将来の規制料金を決定する際に加算又は減算すべき金額についての規制機関からの確認
- (2) 規制上の合意における明示的な要求事項又はガイドライン

² ここで、規制上の合意に基づく規制資産(権利)が存在することが判断されている。

³ ここで、規制資産の測定と同額での規制収益の認識が行われている。

- (3) 規制上の合意を解釈した規制上の決定又は裁判所の判決
 - (4) 算入可能費用が発生したという証拠
 - (5) 履行インセンティブ・ボーナス又はペナルティを生じさせる履行要件が満たされたか又は満たされなかったという証拠
 - (6) 直接の先例 — 類似した状況における規制上の合意についての規制機関の解釈に対する当該企業の経験
 - (7) 間接的な先例 — 同じ規制機関が規制している他の企業の経験、類似した状況における他の規制機関の決定又は裁判所の判決など
 - (8) 規制機関が表明した予備的な見解
 - (9) 資格及び経験のある法律顧問又は他のアドバイザーからの助言
12. 規制資産又は規制負債が存在するかどうか不確実である場合、企業は、**存在する可能性の方が存在しない可能性よりも高いとき (more likely than not) には規制資産又は規制負債を認識しなければならない**としている (ED 第 28 項)。(注：太字事務局)

規制資産又は規制負債の測定

13. 企業は、原則として、規制資産及び規制負債を歴史的原価で測定し、事後測定については将来キャッシュ・フローの金額及び時期の更新した見積りを使用して修正しなければならないとしている (ED 第 29 項)。
14. その際、企業はキャッシュ・フローに基づく次のような評価技法を使用しなければならないとしている (ED 第 30 項及び第 39 項)。
- (1) 規制資産又は規制負債から生じるすべての将来キャッシュ・フローの見積りを含む。なお、キャッシュ・フローに不確実性がある場合は、最頻値方式⁴又は期待値方式⁵のうちキャッシュ・フローをより適切に予測すると企業が見込んでい

⁴ この方法は、考えられる結果 (すなわち、考えられるキャッシュ・フロー金額) の範囲における単一の最も可能性の高い金額の見積りを提供する。この方法は、考えられる結果が 1 つの結果の周辺に集まっている場合や、考えられる結果が 2 つだけで、それらが大きく異なっている場合に、不確実なキャッシュ・フローをより適切に予測する可能性がある (ED 第 39 項)。

⁵ この方法は、考えられる結果の範囲における確率加重金額の合計の見積りを提供する。この方法は、広い範囲の 3 つ以上の考えられる結果がある場合に、不確実なキャッシュ・フローをより適切に予測する可能性がある (ED 第 39 項)。

る方法を使用して見積もらなければならない。

(2) 見積った将来キャッシュ・フローを現在価値に割り引く。

15. 規制資産又は規制負債を**当初認識後**に測定するにあたり、企業は各報告期間の末日において次のようにしなければならないとしている（ED 第 55 項）。（注：太字事務局）

(1) 当該規制資産又は規制負債から生じる将来キャッシュ・フローの金額及び時期の見積りを、その日現在で存在している状況を反映するように更新する。かつ、

(2) 当初認識時に決定した割引率を継続して使用する。

表示

（財務業績の計算書）

16. 企業は、原則として、財務業績の計算書において、すべての規制収益からすべての規制費用を控除したものを、収益のすぐ下に独立の科目で表示しなければならないとしている（ED 第 67 項）。

（財政状態計算書）

17. 企業は財政状態計算書に次のものを表示しなければならないとしている（ED 第 70 項）。

(1) 規制資産及び規制負債に係る科目

(2) 流動及び非流動の規制資産、並びに流動及び非流動の規制負債（財政状態計算書において流動・非流動の分類を行っている場合）

ディスカッション・ポイント

公開草案「規制資産及び規制負債」に関する本資料の説明について、ご質問があれば伺いたい。

以 上

(参考) 米国における料金規制会計

米国

(米国基準の概要)

1. 米国会計基準においては、米国財務会計基準審議会（FASB）は 1982 年に財務会計基準書（SFAS）第 71 号「特定の種類の規制の影響の会計処理」（現行 Topic 980「規制対象事業」）を公表している。

対象範囲

2. 対象範囲を以下のとおり定めている⁶。
 - (1) 顧客に提供される規制対象サービス又は製品に対する企業の料金は、独立した第三者である規制機関（又は、法令又は契約によって権限を付与された統治団体）によって設定されるか、又は、その承認によるとされており、その料金は顧客を拘束する。
 - (2) 規制料金は、規制対象サービス又は製品を提供するための企業の特定のコストを回収するように設計されている。
 - (3) 規制対象サービス又は製品に対する需要ならびに直接的又は間接的な競争のレベルの観点から、企業のコストを回収するレベルに設定された料金を、顧客に請求でき、かつ、回収できると合理的に推定できる。この要件は、資産化されたコストを回収する期間にわたって予想される需要及び競争の変動を考慮することを要求している。

資産の認識

3. 規制機関の料金設定行動は、資産の存在に関して合理的な保証を与える。企業は、以下の要件を両方とも満たすときに、規制機関の料金設定行動がなければ費用に請求していたであろう発生コストの全額または一部を資産化しなければならない⁷。
 - (1) 資産化したコストに少なくとも等しい金額の将来の収益が、当該原価を料金設定の目的上で参入可能コストに含めることによって発生することが（Topic450で定義されている）Probable である。
 - (2) 利用可能な証拠に基づくと、（将来の同様のコストを回収するのではなく）従

⁶ 980-340-15-1 項及び 980-10-15-2 項

⁷ 980-340-25-1 項

前に発生したコストの回収を許容するように将来の収入が提供される。収入が自動的な料金調整条項を通して提供される場合は、この要件は、規制機関の意図が従前に発生したコストの回収を許容することであることが明確されていなければならない。

4. また、規制機関によって顧客へ返還が要求される可能性がある場合等には、(規制)負債及び費用を計上するとしている⁸。
5. なお、ED は、時点差異への解決策として、原価を繰延べるアプローチではなく、規制収益を計上するアプローチを採用しており、結論の背景では、以下のとおり記載している。

財務報告の質に生じる可能性が高い影響（規制残高を現在認識している企業）

BC233 規制残高を現在認識している企業の財務諸表は、料金規制が収益と費用との関係に与える影響の一部に関して何らかの情報をすでに提供している。しかし、この提案は、BC234 項から BC244 項で説明した理由で、原価繰延モデル（BC224 項）よりも有用な財務情報を生み出すと見込まれる。

規制資産及び規制負債の識別及び報告の概念的な根拠

BC234 費用を収益と対応させる目的で、原価繰延モデルは通常、企業が規制残高を生じさせる費用又は収益の各項目をどのように、また、どの時点で純損益に認識すべきなのかに関するルールを含んでいる。これと対照的に、提案しているモデルは、ある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という概念を、規制資産及び規制負債の識別における唯一の基礎として使用している。

BC235 提案しているモデルの目的は、費用を収益と対応させることではない。ただし、このモデルの適用は、通常、企業が規制収益又は規制費用をそれに関連した費用又は収益に対する影響と同じ期間に認識する結果となる。

以上

⁸ 980-405-25-1 項