

国際関連情報 IFRS 財団及び IASB 情報

料金規制：IASB 公開草案「規制資産及び規制負債」の公表

ASBJ アシスタント・ディレクター まるおか たけし
丸岡 健

はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2021 年 1 月 28 日に公開草案「規制資産及び規制負債」(以下「ED」という。)を公表した(コメント期限は 6 月 30 日)。

本稿では ED の概要について解説するが、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

本稿の構成

本稿の構成は、図表 1 のとおりである。

図表 1 本稿の構成

1. 経緯
2. ED が提案する会計モデルの基本的考え方
 - (1) 時点差異の発生及び問題点
 - (2) ED が提案するモデルの解決策
 - (3) 設例による説明
3. ED の内容 (各論)
 - (1) 用語の定義
 - (2) 目的
 - (3) 範囲
 - (4) 会計処理単位
 - (5) 認識
 - (6) 測定

- (7) 表示
- (8) 開示
- (9) 経過措置

4. 規制資産及び規制負債と概念フレームワークとの関係

- (1) 規制資産は概念フレームワーク上の資産の定義をみたまか
- (2) 規制負債は概念フレームワーク上の負債の定義をみたまか
- (3) 不確実性の取扱い

5. 今後の予定

第 1 節では、2005 年の IFRS 解釈指針委員会での議論からスタートして 2021 年 1 月の ED 公表に至るまでの、IASB における料金規制会計に関する検討経緯を概観する。

第 2 節では、ED が提案する会計モデルの基本的考え方を説明する。IASB は、料金規制によって時点差異(費用が発生した期と異なる期に請求するように料金が設定されている結果、費用が発生した時期とその費用に対応する収益が認識される時期が異なること)が発生している場合には、現在の財務諸表は規制対象企業の収益と費用の関係に関して不十分な情報しか提供できていないとの認識を持っている。そこで ED は、時点差異が発生している場合には、規制収益(相手科目は規制資産)又は規制費用(相手科目は規制負債)を認識することによって、規制対象企業の収益と費用の関係を理解す

るための補足情報を提供することを提案している。本節では、理解を容易にするために、設例を用いてIASBが考えている問題点及びEDの解決策を説明する。

第3節では、EDの内容（各論）を説明する。具体的には、用語の定義、目的、範囲、会計処理単位、認識、測定、表示、開示、及び経過措置を、EDの基準本体及び適用指針の記載内容に沿って説明する。

第4節では、規制資産及び規制負債と財務報告における概念フレームワーク（以下「概念フレームワーク」という。）との関係を説明する。EDでは、規制資産及び規制負債は、概念フレームワークにおける資産及び負債の定義をみたすとしていることを説明する。また、規制資産及び規制負債に関する不確実性（存在の不確実性、結果の不確実性、及び、測定の不確実性）の取扱いを説明する。

最後に第5節では、今後の予定を説明する。

1. 経緯

IASBは、料金規制の効果を適切に財務諸表に反映させるために、料金規制活動の会計基準の開発している。その経緯は、以下のとおりである。

- 料金規制に関する会計基準について、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」）を公表しているが、IFRS基準には該当する基準はない。IFRS解釈指針委員会は2005年に、SFAS第71号をIFRS基準の下

で適用することの可否に関する質問を受けたが、IFRS基準における資産及び負債の認識要件と整合的でないと結論づけた。

- その後、IASBは、料金規制の効果を適切に財務諸表に反映させるために、料金規制活動に関する会計基準の設定を目指して、2009年に公開草案を公表した。しかし、論点の複雑さを理由として、2010年に同プロジェクトの継続は困難との判断を行った。
- IASBは2011年にアジェンダ協議を公表し、そのなかで、料金規制活動のプロジェクトを再開すべきかどうかを質問した。この質問に対する意見を踏まえ、IASBは、2012年に同プロジェクトを基準設定アジェンダに追加した。
- IASBは、2013年に各国の制度を調査するために情報要請を公表した。また、IASBは、情報要請に対する回答を基に審議を重ね、2014年にディスカッション・ペーパーを公表した。¹
- IASBは、情報要請及びディスカッション・ペーパーへの回答を審議の結果、2021年1月28日に2021年EDを公表した。

2. EDが提案する会計モデルの基本的考え方

(1) 時点差異の発生及び問題点

料金の規制の取り決め（EDでは、「規制上の合意」と呼んでいる。）は、次のことを定める。

- 企業がある期間において供給した財又はサービスに対して、企業が顧客に請求できる権利を与えられる報酬額（EDでは、「合計許容報酬」と呼んでいる。）

1 また、IASBは2014年に、暫定基準であるIFRS第14号「規制繰延勘定」を公表した。IFRS第14号は、料金規制プロジェクトは完了するまでは、IFRS初度適用企業に限って一定の条件のもと、従前の会計処理（規制繰延勘定を計上する会計処理）を継続することを許容している。

● 合計許容報酬を規制料金に含める時期

* 合計許容報酬は、費用にマージンを加えた概念である。詳細は 3. (1) 「用語の定義」及び 3. (3)④の（合計許容報酬の構成要素）で詳述するが、ここでは、「発生した費用に対応する規制上の合意に基づく収益」と考えて読んでいただきたい。また、単純化のため、規制料金として請求した金額をそのまま収益として認識するという仮定を置く。

規制上の合意において、ある期間において供給された財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を、異なる期間（過去又は将来）の規制料金に含めことがある（ED では、このような状況を「時点差異」（が発生している）と呼んでいる。）。この場合には、費用を認識する時期とその費用に対応する収益を認識する時期が異なることになる。IASB は、料金規制によって時点差異が発生している場合は、現在の財務諸表は規制対象企業の収益と費用の関係に関して不十分な情報しか提供できていないとの認識を持っている。

(2) ED が提案するモデルの解決策

① 2ステップ・アプローチ

ED が提案するモデルは、以下の 2 ステップによりこの問題に対処する。

- 顧客からの収益：まずは、他の IFRS 基準書（特に、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS 第 15 号」という。））を適用して、規制料金（これは、規制上の合意に基づき決定され、企業と顧客との契約に適用される。）に基づき料金収入を認識する。
- 規制上の補正：時点差異を補正すべく、規制収益又は規制費用を認識する。

② 合計許容報酬の計上

規制上の補正を行うと、収益の合計（IFRS 第 15 号を適用した収益 + 規制収益（規制費用））は、企業がある期間において供給した財又はサービスに対する合計許容報酬と一致することになる。

(3) 設例による説明²

以下、設例を用いて説明する。

① 仮定

- Y1 年の規制料金は、インプットの原価の見積りである CU100 を回収するために設定されていた。しかし、実際のインプットの原価は CU120 であった。
- 規制上の合意により、Y1 年で回収不足となった CU20 は、Y2 年に供給する財に対する規制料金を決定する際に加算する権利が企業に与えられる。
- Y2 年の規制料金は、インプットの原価の見積りである CU100 に Y1 年で回収不足となった CU20 を加えた金額（すなわち、CU120）を回収できるように設定された。Y2 年の実際のインプット原価は、見積りどおり CU100 であった。
- 単純化のため、料金は原価のみを回収するように設定されている（すなわち、マージンはない。）と仮定する。

② IFRS 第 15 号に基づく収益

Y1 年及び Y2 年の企業の収益は、図表 2 のとおりとなる。

2 本設例は、ED と同時に IASB から公表された Snapshot の 3 頁に記載された設例である。

図表2 Y1年及びY2年の企業の収益（現行）

	Y1年	Y2年
収益（請求額）	100	120
費用	120	100
損益	-20	20
（参考）合計許容報酬	120	100

③ IASB が考えている問題点

時点差異が発生している場合は、現在の財務諸表は規制対象企業の収益と費用の関係に関して不十分な情報しか提供できていない。すなわち、IFRS第15号収益だけを見ると、Y1年の業績を過少に、Y2年の業績を過大に評価してしまう。

- Y1年の収益は、Y1年に提供した財に関連するCU20の報酬が含まれていない。
- Y2年の収益は、Y1年に提供した財に関連するCU20の報酬が含まれている。

④ EDの解決策

EDは、時点差異が発生している場合には、規制収益（相手科目は規制資産）又は規制費用（相手科目は規制負債）を認識することによって、規制対象企業の収益と費用の関係を理解するための補足情報を提供することを提案している。具体的には、以下のとおりである。

- Y1年にCU20を規制収益として認識する。これは、Y1年に提供した財に関連する報酬のうち、Y2年に顧客に請求される料金に含まれる金額を反映させるためである。
- Y1年にCU20の規制資産を認識する。これは、企業がY2年に規制料金を増額できる権利を反映させるためである。
- Y2年にCU20の規制費用を認識する。これは、規制料金に含まれ、したがってIFRS第15号に従って収益として認識される金額のうち、Y1年に既に提供した財に関連した報

酬を反映させるためである。

- Y2年にCU20の規制資産の認識を中止する。これは、Y1年に回収不足であったインプット原価を回収するために規制料金を増額したことを反映させるためである。

図表3 Y1年及びY2年の企業の収益（EDを適用する場合）

	Y1年	Y2年
収益（請求額）	100	120
規制収益（規制費用）	20	-20
（小計）	120	100
費用	120	100
損益	0	0
規制資産	20	0
（参考）合計許容報酬	120	100

*収益（請求額）+規制収益（規制費用）=合計許容報酬となる。

3. EDの内容（各論）

(1) 用語の定義

EDで使用される主な用語の定義は、図表4のとおりである。

図表4 用語の定義

算入可能費用	IFRS基準書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
減額対象収益	IFRS基準書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
規制料金（財又はサービスに対する）	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提供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

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
規制資産	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まれることにより、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
規制料金算定利率	規制資産の回収までのタイムラグに対して企業に補償するため、又は規制負債の履行までのタイムラグに対して企業に請求するために、規制上の合意で定めている金利
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を決定する際に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
合計許容報酬（財又はサービスに対する）	規制上の合意が、企業が財又はサービスを提供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
目標利益	企業が規制料金を決定するにあたり加算する権利を与えられている利益

(2) 目的

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、及び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）。

この情報は、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（ED第2項）。

- 企業の収益と費用との関係（財又はサービスに対する合計許容報酬が、企業が当該財又はサービスを提供した期間の収益にすべて反映されていたならば可能となっていたのと同程度に完全に）。その理解は、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であろう。
- 企業の規制資産及び規制負債。その理解は、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であろう。

(3) 範囲

① EDの範囲

EDは、すべての規制資産及びすべての規制負債³を対象としている（ED第3項）。

② 規制資産又は規制負債が存在する条件⁴

規制資産又は規制負債は、次のすべてに該当する場合にのみ存在し得るとしている（ED第6項）。

- 企業が規制上の合意の当事者である。
- 規制上の合意が、企業が顧客に供給する財又はサービスに対して請求する規制料金を決定する。
- ある期間に供給した財又はサービスに対する

3 規制資産及び規制負債の定義は図表4「用語の定義」を参照。

4 2014年に公表されたディスカッション・ペーパーでは、範囲として「定義された料金規制」が提案されていた。「定義された料金規制」は、供給に関する有効な競争がないことや財又はサービスが顧客にとって不可欠である等の要件が定められていた。今回公表されたEDでは「定義された料金規制」の用語を採用していない。EDはその理由を、規制資産又は規制負債が存在するためには、ED第6項の要件をみただけで足り、供給に関する有効な競争がないことや財又はサービスが顧客にとって不可欠である等の要件は不要であるからとしている。

合計許容報酬の一部が、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しての規制料金を通じて顧客に請求される。

③ 規制上の合意に関する追加の記載

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）。

- 企業と規制機関との間の契約上のライセンス合意
- サービス委譲契約
- 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

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8項）。

④ 合計許容報酬に関する追加の記載

（合計許容報酬の構成要素）

合計許容報酬は、「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」（用語の定義）であるが、具体的には次のもので構成されるとしている（ED B2項）。

- 減額対象収益を控除後の算入可能費用を回収する金額
- 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）
- 規制金利収益及び規制金利費用

（合計許容報酬にカウントする時期）

合計許容報酬にカウントする時期は図表5のとおりである（BC第2表）。

図表5 合計許容報酬の構成要素及び合計許容報酬にカウントする時期

構成要素	合計許容報酬にカウントする時期
減額対象収益を控除後の算入可能費用を回収する金額	企業がIFRS基準書を適用して費用又は収益を認識する期間
以下に挙げるもの以外の目標利益の構成要素	規制上の合意により、企業が当該期間に供給した財又はサービスに対する規制料金を決定するにあたり当該構成要素を加算する権利を与えられている期間
算入可能費用に対する利益マージン	企業がIFRS基準書を適用して費用を認識する期間
すべての規制リターン（まだ使用可能でない資産に対するものを除く。）	規制上の合意により、企業が当該期間に供給した財又はサービスに対する規制料金を決定するにあたり当該リターンを加算する権利を与えられている期間
まだ使用可能でない資産に係る規制リターン	当該資産が使用可能となった時点でのみ、及びその後当該資産の帳簿価額が規制料金を通じて回収される残り期間にわたって
履行インセンティブ	企業の履行がインセンティブ・ボーナス又はペナルティを生じさせる期間
規制金利収益及び規制金利費用	規制資産の回収又は規制負債の履行まで割引率が巻き戻されるにつれて

⑤ 時点差異に関する追加の記載

（時点差異の発生）

規制上の合意である期間の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を決定する際

に含めているために、時点差異が生じている場合がある (ED 第 12 項)。

(IFRS 第 15 号のみを適用する場合の問題点)

時点差異が発生している場合、IFRS 第 15 号を適用してある期間に認識される収益は、次のいずれかとなる (ED 第 15 項)。

- (a) 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のすべてを含んでいるわけではない。合計許容報酬の一部が、すでに過去の収益に含まれているか、又は将来の収益に含まれることになるからである。
- (b) 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合計許容報酬の一部を提供する金額を含んでいる。

(ED が提案する解決策)

企業が IFRS 第 15 号を適用して提供する情報を補完するため、ED は、企業は供給した財又はサービスに対する合計許容報酬を、当該財又はサービスが供給される期間について報告する財務業績の一部として反映しなければならないという原則を採用する。この原則を適用するために、企業は図表 6 に記載した項目を認識しなければならない (ED 第 16 項)。

図表 6 補正のために認識する項目

項目	目的
規制収益	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うち、過去の期間の収益に含められたもの又は将来の期間の収益に含まれる部分を描写するため
規制費用	当期の収益に含めた金額のうち、過去の期間に供給されたか又は将来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金額を描写するため
規制資産	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まれることにより、将来の

	期間に顧客に請求する規制料金を決定する際に、ある金額を加算するという、企業の強制可能な現在の権利を描写するため
規制負債	すでに認識した収益が、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を決定する際に、ある金額を減算するという、企業の強制可能な現在の義務を描写するため

(4) 会計処理単位

会計処理単位は、個々の時点差異のそれぞれから生じた権利又は義務とするとしている。しかしながら、同じ規制上の合意から生じた権利、義務又は権利及び義務が、期間満了のパターンが同様で、同様のリスクに晒されている場合には、それらの権利及び義務を会計処理単位とすることができる (ED 第 24 項)。

(5) 認識

① 原則

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)。

- 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
- 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

② 規制資産又は規制負債が存在しているかどうかを判断する際の考慮要因

企業は、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)。

- 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

- 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
- 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
- 算入可能費用が発生したという証拠
- 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みたされたか又はみたされなかったという証拠
- 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
- 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
- 規制機関が表明した予備的な見解
- 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

③ 規制資産及び規制負債の認識の閾値

規制資産又は規制負債が存在するかどうか不明確である場合、企業は、存在する可能性の方が高いとき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）。

(6) 測定

① 測定基礎

後述⑤の「規制料金が将来のキャッシュ・フローに基づいている場合」を除き、企業は、規制資産及び規制負債を歴史的な原価で測定し、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）。

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（ED 第 30 項）。

- 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。
- 見積った将来キャッシュ・フローを現在価値

に割り引く。

② キャッシュ・フローの見積り

キャッシュ・フローの見積りに関して、企業が含めなければならないのは、規制資産又は規制負債から生じるすべての見積将来キャッシュ・フローであり、かつ、それらのキャッシュ・フローのみであるとしている（ED 第 31 項）。

キャッシュ・フローに不確実性がある場合は、最頻値方式又は期待価値方式に基づいて見積る（ED 第 39 項）。

③ 見積りキャッシュ・フローの割引

キャッシュ・フローの割引に関して、以下のとおり規定されている。

- 企業は、規制資産又は規制負債についての規制料金算定利率を、当該規制資産又は規制負債についての割引率として使用しなければならない。ただし、規制資産についての規制料金算定利率が不十分である場合を除く（ED 第 48 項）。
- 規制資産についての規制料金算定利率が不十分であるという兆候がある場合には、企業は当該補償を提供するのに十分な最低限の金利を見積らなければならない。そうした場合、企業は、割引率として、次のいずれか高い方を使用しなければならない（ED 第 51 項）。
 - ✓ 規制料金算定利率
 - ✓ 最低限の金利

④ 事後測定

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）。

- 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。

- 当初認識時に決定した割引率を継続して使用する。ただし、規制料金算定利率が変更された場合は除く。

(キャッシュ・フローの再見積り)

企業は、規制資産又は規制負債から生じる見積将来キャッシュ・フローを、各報告期間の末日において、例えば、次のことを反映するように更新しなければならないとしている (ED 第 56 項)。

- 規制資産の一部若しくは全部の回収又は規制負債の一部若しくは全部の履行
- 顧客に請求される規制料金にまだ反映されていない規制金利の見越計上
- 事実及び状況の変化又は新たな情報による将来キャッシュ・フローの金額又は時期の見積りの変更

(規制料金算定利率が変更された場合)

規制料金算定利率が変更された場合は、割引率には変更後の規制料金算定利率を使用している。ただし、規制資産についての変更後の規制料金算定利率が不十分である場合は除く (ED 第 58 項)。

⑤ 規制料金が将来のキャッシュ・フローに基づいている場合の測定

規制上の合意においては、企業が IFRS 基準書 (例えば、IAS 第 12 号「法人所得税」又は IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」(以下「IAS 第 37 号」という。)) を適用して費用又は収益を認識したときではなく、その費用又は収益に関連する現金を支払った又は受領したときに、その費用又は収益を規制料金に含めることがある。このような場合は、企業は以下のとおり規制資産及び規制負債を測定している (ED 第 59 項～第 61 項)。

- 関連する負債又は関連する資産を測定すると

きに使用する測定基礎と同じ測定基礎を使用する。

- 関連する負債又は関連する資産のなかには存在しないが、規制資産又は規制負債のなかには存在する不確実性を反映するように、規制資産又は規制負債を調整する。

(7) 表示

① 財務業績計算書

企業は、財務業績計算書において、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)。

規制収益には規制金利収益が含まれ、規制費用には規制金利費用が含まれる (ED 第 68 項)。

② 財政状態計算書

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)。

- 規制資産及び規制負債に係る科目
- 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 (IAS 第 1 号「財務諸表の表示」第 66 項及び第 69 項を適用して独立の分類として)。ただし、企業がすべての資産及び負債を流動性の順に表示する場合は除く (ED 第 71 項)。

(8) 開示

① 全体的な目的

開示の全体的な目的は、企業が注記において規制収益、規制費用、規制資産及び規制負債に関する情報を開示することであるとしている。この情報は、財務諸表において提供される他のすべての情報とともに、財務諸表利用者が次のことを理解できるようにしなければならない (ED 第 72 項)。

- 企業の収益と費用との関係 (財又はサービスに対する合計許容報酬が、企業が当該財又は

サービスを供給した期間の収益にすべて反映されていたならば可能となっていたのと同程度に完全に)。その理解は、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であろう。

- 期間の末日現在の企業の規制資産及び規制負債。その理解は、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対する洞察を提供するであろう。

② 時点差異の財務業績への影響に関する開示

企業は、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の一部が、異なる期間に供給される財又はサービスに対する規制料金を決定する際に含まれ（又は将来において含まれ）、したがって収益に含まれることにより、企業の財務業績がどのように影響を受けたのかを、財務諸表利用者が理解できるようにする情報を開示しなければならないとしている（ED 第 77 項）。

この目的を達成するため、企業は注記において、純損益に含めた規制収益又は規制費用の次のような構成要素を開示しなければならない（ED 第 78 項）。

- 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うち、将来の期間の収益に含まれる部分（当期中に規制資産を創出）
- 当期に収益に含めた金額のうち、将来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もの（当期中に規制負債を創出）
- 当期に収益に含めた金額のうち、過去の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提供するもの（当期中に規制資産を回収）
- 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うち、過去の期間の収益に含めた

部分（当期中に規制負債を履行）

- 規制資産に係る規制金利収益及び規制負債に係る規制金利費用
- 規制上の合意の境界線の変更によって生じた規制資産又は規制負債の帳簿価額の変動、及びその境界線の変更の理由
- 規制資産及び規制負債の再測定、及び当該再測定の理由

③ 規制資産及び規制負債の開示

企業は、報告期間の末日現在の企業の規制資産及び規制負債を財務諸表利用者が理解できるようにする情報を開示しなければならないとしている。その理解は、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であろう（ED 第 79 項）。

この目的を達成するため、企業は注記において次のことを開示しなければならない（ED 第 80 項）。

- 規制資産の回収及び規制負債の履行をいつ行うと見込んでいるのかに関する定量的情報（期間帯を使用して）
- 報告期間の末日現在の規制資産及び規制負債を測定するにあたり使用した割引率又は割引率の範囲
- 規制資産について規制上の合意で定められている規制料金算定利率
- リスク及び不確実性が規制資産の回収又は規制負債の履行にどのように影響を与えるのかの説明

（規制資産及び規制負債の変動に関する開示）

企業は、規制資産及び規制負債の変動のうち規制収益又は規制費用の結果ではなかった変動を財務諸表利用者が理解できるようにする情報を開示しなければならないとしている（ED 第 82 項）。

この目的を達成するため、企業は注記におい

て規制資産及び規制負債の帳簿価額の期首から期末への調整表を開示しなければならない(ED 第 83 項)。

(9) 経過措置

企業は、過去の企業結合の場合を除き、本基準 [案] を IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及適用しなければならないとしている (ED C1 項)。

4. 規制資産及び規制負債と概念フレームワークとの関係

(1) 規制資産は概念フレームワーク上の資産の定義をみたまか

① 概念フレームワークの資産の定義

概念フレームワークの資産の定義は以下のとおりである (ED BC38 項)。

資産とは、過去の事象の結果として企業が支配している現在の経済的資源である。経済的資源とは、経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利である。

② 規制資産が概念フレームワーク上の資産の定義をみたま根拠

規制資産は、以下の理由で概念フレームワーク上の資産の定義をみたまとしている (ED BC39 項)。

- 規制資産は権利である。その権利は、将来において顧客に請求する規制料金を決定するにあたり、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提供する金額を加算する権利を企業に与えている。
- 当該権利は、経済的資源を生み出す潜在能力を有している。その経済的資源の形態は、将来の規制料金を決定する際の金額の加算である。ある権利が資産の定義をみたまするためには、当該権利がそれらの経済的資源を生み出

すことが確実である必要はない。

- 企業は、当該権利の使用を指図してそこから生じる可能性のある経済的便益を獲得する現在の能力を有しているため、当該権利を支配している。企業は次のような現在の能力を有している。
 - ✓ 当該権利を使用する能力。規制料金を増額することによって規制資産を自らの活動に活用する権利を有しているからである。
 - ✓ 規制資産から生じる可能性のある経済的便益を獲得する能力。規制資産から増分キャッシュ・インフローが生じる場合、他の者ではなく当該企業に流入することになるからである。
- 規制資産の回収のためのメカニズムは、将来の期間において供給する財又はサービスに対する規制料金の増額によるものであるが、規制資産は現在の権利であり、存在しており、過去の事象により企業が支配している。すなわち、企業は財又はサービスを供給したが、顧客に請求した規制料金に含めた金額は、当該財又はサービスに対する合計許容報酬の一部をまだ含んでいない。

(2) 規制負債は概念フレームワーク上の負債の定義をみたまか

① 概念フレームワークの負債の定義

概念フレームワークの負債の定義は以下のとおりである (ED BC43 項)。

負債とは、過去の事象の結果として経済的資源を移転するという企業の現在の義務である。

② 規制負債が概念フレームワーク上の負債の定義をみたま根拠

規制負債は、以下の理由で概念フレームワーク上の負債の定義をみたまとしている (ED BC45 項)。

- 企業は経済的資源を移転するという強制可能な義務を有している。
- 経済的資源の移転の形態は、将来の規制料金を決定する際の金額の減算である。
- この義務は、過去の事象の結果として存在する現在の義務である。その理由は、
 - ✓ 企業は、すでに認識した収益に反映されている金額を顧客に請求することによって、経済的便益をすでに獲得している。
 - ✓ その結果として、企業は、そうでなければ移転する必要がなかったであろう経済的資源を移転しなければならなくなる。将来の規制料金を減額しなければならなくなるからである。
- 規制資産の履行のためのメカニズムは、将来の期間における規制料金の減額によるものであるが、規制負債は現在の義務であり、過去の事象により存在している。すなわち、企業は収益を認識しており、当該収益の一部は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ことになる。

(3) 不確実性の取扱い

① 存在の不確実性

- ED は、規制資産又は規制負債が存在するかどうかの不確実である場合には、企業は、存在する可能性の方が高い場合に当該項目を認識すべきであると提案している。IASB は、規制資産又は規制負債が存在するかどうかに関する不確実性は、一般的にはほとんどないと理解しているとしている (ED BC124 項)。
- IAS 第 37 号は、資産又は負債が存在するかどうかの不確実である状況で適用される 1 つの基準である。規制資産及び規制負債について ED が提案している閾値は、引当金及び偶発負債について IAS 第 37 号が設定している閾値と整合的である。IAS 第 37 号は、偶発資産については引当金及び偶発負債 (発生す

る可能性の方が高い。) よりも高い閾値 (ほとんど確実である。) を設定している。しかし、IASB には、規制資産について規制負債よりも高い認識の閾値を設定する理由が見当たらない。さらに、単一の規制上の合意が規制資産と規制負債の両方を生じさせる場合があるため、非対称の認識閾値を設定すると、解釈が困難となり得る情報をもたらす可能性がある (ED BC125 項)。

② 結果の不確実性

- 結果の不確実性に関して、IASB は、経済的便益の流入又は流出の可能性の高さがどれだけなのかに関係なく、企業がすべての規制資産及び規制負債を認識することを提案している。IASB は、たとえ経済的便益の流入・流出の蓋然性が低い場合であっても、規制資産又は規制負債の認識は、やはり目的適合性のある情報をもたらすであろうとの結論を下した。それらの流入又は流出の金額又は時期に関する不確実性があれば、規制資産又は規制負債の測定に影響を与えることとなる (ED BC126 項)。
- IASB は、規制資産又は規制負債が存在する場合には、それが経済的便益の流入又は流出を生じさせる蓋然性は一般的に高いと理解している。その理由は、規制料金の設計と、規制料金の決定に規制上の合意を適用する企業に対する規制上の監督である (ED BC127 項)。

③ 測定の不確実性

IASB は、規制資産又は規制負債から生じる一般的にかなり安定的で予測可能なキャッシュ・フローは、通常は、規制資産又は規制負債を測定する際に企業が合理的な見積りを行うことを可能にするであろうと理解している。その結果、測定の不確実性が重大となる可能性は

低い。IASB は、測定の不確実性のレベルに関係なく、企業がすべての規制資産及び規制負債を認識することを提案している（ED BC128 項）。

5. 今後の予定

ED のコメント期限は、2021 年 6 月 30 日で

ある。IASB は、ED に対するコメントレーター及び協議からの他のフィードバックを検討して、IFRS 第 14 号を置き換える IFRS 基準書を公表すべきかどうか、及び、そうした基準を最終確定する際に提案に何らかの変更を加えるべきかどうかを決定するとしている。