

IASB 公開草案「規制資産及び規制負債」に対するコメント・レター

ASBJ 専門研究員 きむら ひろと
木村 寛人

企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）は、国際会計基準審議会（以下「IASB」という。）から 2021 年 1 月に公表された公開草案「規制資産及び規制負債」（以下「本公開草案」という。）に対して、2021 年 8 月にコメント・レターを送付している。

本公開草案の概要

料金規制においては、費用が発生した期とは異なる期に料金を請求するように料金が設定されている場合がある（例えば、風水害の補修費用は当期に発生するが、それを料金として回収するのは将来の期となる。）。この場合、本公開草案では、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（「時点差異」という。）ために、現行の IFRS 基準（特に、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」）を適用した財務諸表は、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している。

そこで本公開草案は、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、本公開草案は以下のことを提案している。

- (1) 当期に発生した費用を将来の料金で回収するケース等

企業は、規制資産（将来の規制料金の決定にあたり金額を加算するという強制可能な現在の権利）及び規制収益を認識する。

- (2) 将来発生する費用を当期にあらかじめ料金として回収するケース等

企業は、規制負債（将来の規制料金の決定にあたり金額を減算するという強制可能な現在の義務）及び規制費用を認識する。

新しい IFRS 基準書として最終確定された場合、IASB の提案は IFRS 第 14 号「規制繰延勘定」¹を置き換えることになる。

コメント・レターの概要

本公開草案に対する当委員会の主なコメントは、次のとおりである。

当委員会は、料金規制の対象となる企業について、他の IFRS 基準書の適用のみでは、財務諸表

1 IFRS 第 14 号は、料金規制の影響についての多様な会計アプローチを一時的に継続することを認めた暫定的基準である。

利用者に将来キャッシュ・フローの評価を行うのに十分な情報を提供しないとの IASB の懸念は共有するが、本公開草案が提案する範囲並びに会計処理及び表示には賛同できない。

(1) 範囲について

① 対象となる取引の特徴について

本公開草案では、企業が規制上の合意の一方の当事者であり、規制上の合意が規制料金を決定する場合に、本公開草案の範囲に含まれることを提案しているが、この提案では、範囲に含まれるか否かの判定が困難になる可能性がある。そのため、当委員会は、本公開草案の対象となる取引には、企業と規制機関との間の契約や、法律や規制の対象となる行為を行うことで適用になる法律や規制が含まれると規定すること、並びに規制上の合意の影響がある顧客及び取引の特徴を明記することによって、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」に加え、本公開草案の対象となる取引を明確にすることを提案する。

② 会計処理単位について

本公開草案では、個々の時点差異のそれぞれから生じた権利又は義務を別個の会計処理単位として会計処理することを提案する。当委員会は、これが、規制上の合意において、将来の料金を調整するトリガーになるものとして規定されている要因別に会計処理するものであると理解しており、その旨を明確化すべきであると考ええる。

③ 対象となる取引からの経済的便益の流入又は流出の蓋然性について

範囲が必ずしも明確でなく、かつ、認識の提案において経済的便益の流入又は流出の蓋然性に関する制限を設けていないため、本公開草案の提案によった場合、結果的に蓋然性の低い項目を財務諸表に認識する可能性がある。そのため、当委員会は、経済的便益の流入又は流出の蓋然性が高いもののみが認識されることになる要件を設けることを提案する。

(2) 会計処理及び表示について

① 資産について

将来の規制料金を増額する権利の測定については、本公開草案が補足することを目的としている IFRS 第 15 号の他、IAS 第 36 号「資産の減損」における測定との整合性により、発生した売上原価の超過額のうち、将来の規制料金の増額により経済的便益の流入が見込まれる金額について、顧客集団の将来の需要リスク及び回収リスクを考慮し、最善の見積りを行うべきである。

資産の回収が長期にわたる場合には、貨幣の時間価値を調整する必要があるが、その際に使用する割引率は、本公開草案が提案する規制料金算定利率ではなく、IAS 第 36 号における割引率のような、貨幣の時間価値と資産に固有のリスク（需要リスク及び回収リスク）の現在の市場評価を反映した利率によるべきである。

規制資産の変動（規制資産の割引の巻戻しから生じる変動を含む。）は、本公開草案が提案するように収益の調整としてではなく、売上原価の調整として会計処理すべきであると考ええる。このとき、売上原価を直接、加減算するのではなく、独立の科目として表示したうえで間接的に売上原価を加減算することを提案する。

② 負債について

将来の規制料金を減額する義務の測定については、本公開草案が補足することを目的としている IFRS 第 15 号の他、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」における測定との整合性により、発生した売上のうち、将来の規制料金の減額により経済的便益の流出が見込まれる金額について、顧客集団の将来の需要リスクを考慮し、最善の見積りを行うべきである。

負債の履行が長期にわたる場合には、貨幣の時間価値を調整する必要があるが、その際に使用する割引率は、本公開草案が提案する規制料金算定利率ではなく、IAS 第 37 号における割引率のような、貨幣の時間価値と負債に固有のリスク（需要リスク）の現在の市場評価を反映した利率によるべきである。

規制負債の変動（規制負債の割引の巻戻しから生じる変動を含む。）は、本公開草案が提案するように売上の調整として会計処理すべきであると考ええる。このとき、売上を直接、加減算するのではなく、独立の科目として表示したうえで間接的に売上を加減算することを提案する。

(3) 会計基準のグローバルなコンバージェンスについて

当委員会は、本公開草案には問題が多く、導入することの便益がコストを上回るとは考えていない。IASB には、当委員会の提案や米国会計基準の定めを検討して、関係するすべての者にとって便益が多く負担の少ない基準を開発することを要請する。

(4) 一部の委員の見解

当委員会は、上述のとおり、本公開草案が提案する範囲より限定した範囲の取引について、財務諸表本表に認識することを提案している。しかし、一部の委員からは、料金規制に関する問題は、規制資産や規制負債を財務諸表本表で認識及び表示するのではなく、開示を充実させることで対応すべきとの見解が聞かれた。そこで、コメント・レターには、一部の委員の意見及びその根拠も記載している。