

料金規制活動：IFRS 第 14 号「規制繰延勘定」の公表

まるおか たけし
丸岡 健
専門研究員

はじめに

国際会計基準審議会（IASB）は、「料金規制活動」を、本格的な料金規制の会計基準開発を目指す「包括プロジェクト」と、包括プロジェクト完了時までに適用する暫定基準を開発する「暫定プロジェクト」に分けて対応している。このうち、後者に関し、2014年1月30日にIFRS 第14号「規制繰延勘定」が公表された。

本稿ではIFRS 第14号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。

1. 経緯

IASBは、2009年7月に料金規制の公開草案を公表した。その後、寄せられたコメントを分析したが、2010年9月、論点の複雑さのために本プロジェクトの継続は困難であるとの判断を行った。

その後、IASBは2011年7月にアジェンダ協議を公表し、そのなかで、料金規制対象活動のプロジェクトを再開すべきかどうかを質問した。それに対する意見を踏まえ、プロジェクト（改訂した包括なプロジェクト）が2012年9月

に再開された。これは、調査研究フェーズから開始しており、その目的はディスカッション・ペーパーの作成である。

一方、IASBは、2012年12月に、包括プロジェクト完了時まで適用することとなる規制繰延勘定の会計処理に関する暫定基準を開発することを決定した。2013年4月に暫定基準に関する公開草案が公表され、その後のコメント審議を経て、2014年1月30日に、IFRS 第14号「規制繰延勘定」が公表された。プロジェクトの経緯については、次頁の図表1を参照願いたい。

2. IFRS 第 14 号「規制繰延勘定」の内容

1) 概要

概要は次頁の図表2のとおりである。

2) 定義

主要な用語は次頁の図表3のとおり定義されている。

3) 対象となる企業

本基準の対象となる企業は199頁の図表4のとおりである（網掛け部分）。

【図表 1】プロジェクト経緯（本稿の対象は暫定プロジェクト（網掛け部分））

年	イベント	
2009年	料金規制の公開草案を公表	
2010年	同プロジェクトの中止を決定	
2012年	アジェンダ協議の結果、プロジェクトの再開を決定。暫定プロジェクトと包括プロジェクトとに分けて対応する。	
	<p style="text-align: center;">【暫定プロジェクト】</p> 包括プロジェクト完了時まで適用することとなる規制繰延勘定の会計処理に関する暫定基準を開発することを決定	<p style="text-align: center;">【包括プロジェクト】</p> 料金規制に関する本格的な会計基準開発を展望して、料金規制対象活動に関する調査研究プロジェクトを開始。
2013年	4月：「公開草案」を公表 9月～：コメント審議	3月：「情報要請」を公表 9月～：審議中
	1月：IFRS 第14号「規制繰延勘定」を公表	Q2：「ディスカッション・ペーパー」を公表の予定

【図表 2】IFRS 第14号「規制繰延勘定」の概要

<p>IFRSを採用する（初度適用）企業のうち、従前の会計原則（IFRSを採用する直前に使用していた会計原則の基礎）に従って規制繰延勘定残高を現在認識している企業が、それを継続することを認める。</p> <p>ただし、表示（規制繰延勘定の区分表示）及び開示（調整表等）に関して追加要件を設ける。</p>

4) 算入可能原価の例

原価に算入できる項目が以下のとおり例示されている。これは網羅的なものではないとされている（B5項）。

- 数量差異又は購入価格差異
- 承認された「グリーン・エネルギー」の取組みのコスト（IAS 第16号「有形固定資産」に従って有形固定資産の取得原価として資産化されている金額を超える部分）
- 直課不能な間接費で、料金規制目的で資本コストとして取り扱われるもの（IAS 第16号では有形固定資産の原価に算入できないも

【図表 3】主要な用語の定義

用語	定義
料金規制	財又はサービスについて顧客に請求できる価格の設定のための枠組みで、料金規制機関の監督ないしは承認の対象となっているもの
料金規制機関	企業を拘束する料金又は料金の幅を設定する権限を法令又は規則で与えられている公認の機関。料金規制機関は、第三者機関である場合も、企業自身の関連当事者（企業自身の統治機関を含む）である場合（当該機関が法令又は規則により、料金の設定を顧客の利益と企業の全体的な財務上の存続能力の確保の両方のために行うことが要求されている場合）もある。
規制繰延勘定残高	費用（又は収益）勘定の残高で、他の基準に従えば資産又は負債として認識されないが、顧客に請求できる料金を料金規制機関が設定する際に含めているか又は含めると見込まれていることにより繰延べの要件を満たす残高

【図表 4】 対象企業

IFRS 適用状況	従前の会計処理	選 択	判 定
初度適用	料金規制活動を営み、かつ、従前の会計原則に従って、規制繰延勘定を現在認識している	規制繰延勘定を継続して認識することを選択	対 象
		規制繰延勘定の認識を中止	対象外
	上記以外	n. a.	対象外
既に IFRS を採用済	n. a	n. a	対象外

の)

- プロジェクト解約コスト
- 暴風雨災害コスト
- みなし金利（建設期間中に使用される資金について認められる金額のうち、借入のリターンとしてだけでなく所有者持分資本に対するリターンとして企業に提供されるものを含む）

5) IAS 第 8 号 11 項の適用を一時免除する (9、10 項)

- 本基準は、他の基準では資産又は負債として認識されない費用又は収益を、規制繰延勘定で繰り延べることを要求している。
- 一方、IAS 第 8 号 11 項は、取引その他の事象又は状況に当てはまる IFRS が存在しない場合に会計方針を採択するにあたって、根拠資料として「類似の事項や関連する事項を扱っている IFRS の要求事項」、「フレームワークにおける資産、負債、収益及び費用に関する定義、認識基準、測定概念」をこの順に参照して、会計方針を決定することを要求している。
- 両者は矛盾する。
- そこで、本基準においては、IAS 第 8 号 11 項の適用を一時免除することを定めている。

6) 従前の会計処理の継続を許容すること及び会計処理の変更 (11-15 項)

- 本基準は、従前の処理（規制繰延勘定の計上）を継続することを許容するが、強制はしていない。したがって、従前の処理を変更して、規制繰延勘定の認識を中止することは認められる。
- 一方、従来、規制繰延勘定を認識していなかったのに、会計処理を変更して、同勘定の認識を開始することは認められない。

7) 他の基準との関係（基本的な考え方） (16 項)

- 本基準と他の基準の関係で具体的な例外、免除又は追加的な要求がある場合には、本暫定基準に定めている。それ以外は、他の基準を規制繰延勘定に適用しなければならず、これは他の基準に従って認識している資産、負債、収益及び費用への適用と同じ方法で行う。

8) 規制繰延勘定の区分表示 (20-23 項)

規制繰延勘定残高及びその増減は、他の表示科目と区分して、独立の表示科目として表示することが求められている。

- 規制繰延勘定残高の分類表示 (20、21 項)

財政状態計算書において、下記について独立の表示科目を表示する。

- (a) すべての規制繰延勘定の借方残高の合計

額

(b) すべての規制繰延勘定の貸方残高の合計額

これらの独立の表示科目は、他の基準に従って表示される資産及び負債と、小計（規制繰延勘定残高の前で算出する）の使用により区別しなければならない。また、規制繰延勘定は流動・非流動に区分して計上してはいいない。

- 規制繰延勘定残高の増減（純損益）の分類（23項）

純損益及びその他の包括利益計算書の純損益の部、又は区分した純損益計算書において、報告期間に係るすべての規制繰延勘定残高の正味の増減（純損益）を表示する。ただし、取得又は処分した金額は除く。この独立表示科目は、他の基準に従って表示される収益及び費用と、小計（規制繰延勘定残高の正味の増減の前の純損益に関するもの）の使用により区別しなければならない。

- 規制繰延勘定残高の増減（OCI）の分類（22項）

純損益及びその他の包括利益計算書のOCIの部において、報告期間に係るすべての規制繰延勘定残高の正味の増減（OCI）を表示する。なお、当該OCIは、純損益にリサイクルされる部分とそうでない部分に区別しなければならない。

- 規制繰延勘定に計上すべき金額を、有形固定資産や無形資産の取得原価の一部として表示することはできない。ただし、IFRS第1号のD8B項は、初度適用企業がIFRS移行日現在の従前の会計原則による帳簿価額（規制繰延勘定に計上すべきものを含んでいたとしても）をみなし原価として使用することは認めている。同項の適用により、移行分についてのみ他の帳簿価額に含めることが認められる（BC38項）。

9) 他の基準との関係に関する具体的な取扱い（詳細）

他の基準との関係に関する具体的な取扱いは次頁の図表5のとおり。

10) 開示（27-36項）

- 利用者が次のことを評価できるようにする情報を開示しなければならない（27項）。
 - ✓ 企業が提供する財及びサービスの対価として顧客に請求できる価格を設定する料金規制の内容及びそれに関連したリスク
 - ✓ 当該料金規制が財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与える影響
- 料金規制の対象となっている活動の説明（30項）
 - ✓ 料金規制対象活動の内容と程度及び規制上の料金設定プロセスの内容の簡潔な記述
 - ✓ 料金規制機関の身分
 - ✓ 規制繰延勘定の借方残高の各クラスの将来の回収と、規制繰延勘定の貸方残高の各クラスの返還が、リスク及び不確実性の影響をどのように受けるのか。例えば
 - ◇ 需要リスク（例えば、消費者の態度の変化、代替的な供給源の利用可能性、競争のレベルなど）
 - ◇ 規制リスク（例えば、料金設定申請の提出若しくは承認、又は予想される将来の規制行動についての企業の評価）
 - ◇ その他のリスク（例えば、通貨リスクや他の市場リスク）
- 認識している金額の説明（32-33項）
 - ✓ 規制繰延勘定残高の認識並びに当初及び事後の測定的基础を開示しなければならない。これには、規制繰延勘定残高の回収可能性の評価の方法や減損損失の配分方法が含まれる（32項）。
 - ✓ 規制繰延勘定残高のクラスごとに、当期首及び当期末の帳簿価額の調整表を、表形式

【図表 5】 他の基準との関係に関する具体的な取扱い

他の基準	規制繰延勘定の処理	項番
IAS 第 10 号 後発事象	後発事象については IAS 第 10 号の規定に従う	B8
IAS 第 12 号 税金	規制繰延勘定残高を認識する結果として繰延税金資産又は繰延税金負債を認識する場合には、当該繰延税金金額及びその増減額を、IAS 第 12 号に従って表示される繰延税金負債（資産）又は法人所得税費用（収益）の総額に含めるのではなく、関連する規制繰延勘定残高又は当該残高の増減とともに表示する	24 項 B9-B12
IAS 第 21 号 外貨換算	外貨の規制繰延勘定残高及び当該残高の増減は、IAS 第 21 号を適用することにより換算する	17 項
IAS 第 33 号 EPS	通常の EPS に加えて、規制繰延勘定残高の増減を除外して計算した EPS も表示する	26 項 B13-B14
IAS 第 36 号 減損	個別の規制繰延勘定残高には適用しない。 ただし、資金生成単位（CGU）に規制繰延勘定残高が含まれる場合は、同勘定残高を含めて、CGU の減損（テスト）を行う。	B15-B16
IFRS 第 3 号 企業結合	被取得者が規制繰延勘定を認識していたかどうかに関わりなく、取得者の会計方針に従って、被取得者の規制繰延勘定を認識する（又は認識しない）	B17-B18
IFRS 第 5 号 非継続事業	処分グループ又は非継続事業に関連する規制繰延勘定残高及び当該残高の正味の増減は、処分グループ又は非継続事業には含めず、規制繰延勘定残高及び増減とともに表示しなければならない	25 項 B19-B22
IFRS 第 10 号 連結財務諸表 (IAS 第 28 号も 同様)	親が規制繰延勘定を認識しているのならば、すべての子会社に関して規制繰延勘定を認識しなければならない	B23-B24
IFRS 第 12 号 他の企業への関 与の開示	子会社、関連会社又は共同支配企業のうち、料金規制対象活動があり、規制繰延勘定残高を認識しているものへの関与について開示を提供する場合には、企業は、当該関与に関して、規制繰延勘定の借方残高と貸方残高に含まれている金額と当該残高の正味の増減を開示しなければならない	35 項 B25-B28

(他の形式がより適切である場合を除く)
で開示しなければならない。次の項目は通常は関連性がある (33 項)。
 ◇前残高
 ◇当期に認識した金額
 ◇当期に償却又は返還した金額
 ◇その他の変動額 (減損他)
 ◇新残高
 ✓収益率又は割引率 (33 項)

✓残存償却期間 (33 項)

11) 本暫定基準を公表する理由 (メリット・デメリット)

IN5 項から IN8 項、及び、BC11 項から BC21 項にかけて、本暫定基準を公表するメリット・デメリットを分析している。デメリットを認識しつつも、メリットがデメリットを上回ると判断して、公表に踏み切ったとしている。

(本暫定基準を公表することのメリット)

- 規制繰延勘定残高が純資産の大部分を占める多くの企業にとっての IFRS の採用への主要な障害を取り除く可能性が高い。
- 企業が (IFRS がいないために) 各国で開発された「カーブイン」又は「カーブアウト」を採用するリスクが減少するはずである。これらは、会計処理の不統一の増大や財務諸表利用者の混乱の増大を生じることになる。より多くの企業が IFRS を適用することにより、当該企業の他の活動が IFRS に従って報告されることが確保され、それにより当該他の資産及び負債についての比較可能性が高まる。
- 規制繰延勘定残高及び当該残高の増減が表示される方法の透明性と首尾一貫性が高まる可能性が高く、それにより、こうした項目を認識することの影響が強調され、こうした残高を暫定基準に従って認識する企業の間での比較可能性が高まる。

(本暫定基準を公表することのデメリット)

- 規制繰延勘定残高は、現行の概念フレーム上の資産・負債の定義を満たさない可能性がある。
- IFRS を採用した規制対象企業のほとんどは、IFRS 移行時に、それまでに計上していた規制繰延勘定残高の認識を中止し、それ以降、規制繰延勘定残高を認識していない。
- 企業のうち限定的な母集団 (初度適用の企業のうち、従前の会計原則に従って規制繰延勘定残高を現在認識している企業) だけに規制繰延勘定残高の認識を認め、それ以外の企業には認めないということは、規制繰延勘定残高の処理についての IFRS の実務に、現在は存在していない不整合と不統一をもたらす。

3. 公開草案からの主な変更点

公開草案から主な変更点は以下のとおりである (BC55-BC62 項)。

- 料金規制機関の定義をより精緻化し、自主規制は料金規制機関に該当しないこととし、また、料金規制機関は法令又はその他の正式な規則によるものでなければならないとした (BC56 項)。
- 料金規制機関によって設定又は承認された価格の範囲内において、価格変動の自由度があってもよいことを明確化した (BC57 項)。
- 公開草案では、価格はサービス原価タイプ (規制された財又はサービスを提供するための算入可能原価を回収するように価格設定する) に限られていたが、この制約をなくした (BC58 項)。
- 次の点に関して適用指針を追加した (BC59 項)。
 - ✓ グループ会計の論点 (親が規制繰延勘定を認識しているのならば、すべての子会社に関して規制繰延勘定を認識しなければならない)
 - ✓ 企業結合 (被取得者が規制繰延勘定を認識していたかどうかに関わりなく、取得者の会計方針に従って、被取得者の規制繰延勘定を認識する (又は認識しない))
 - ✓ 他の IFRS の要求によって会計方針を変更した結果発生した一時差異に対して、新たに規制繰延勘定を認識することを妨げない
- 継続する従前の会計原則に、認識の中止も含める (BC59 項)。
- 規制繰延勘定残高の増減は、純損益にかかわる部分と OCI に係る部分を区別して表示する (BC59 項)。
- 開示の詳細度を判断する際に、本基準において重要性を参照することを止める (重要性

は、ISA 第 1 号及び IAS 第 8 号で対処済である) (BC59 項)。

4. 包括プロジェクトの現況

これは、料金規制に関する本格的な会計基準開発するものである。

- 2012 年 9 月に、料金規制対象活動に関する調査研究プロジェクトが開始された。
- 当プロジェクトに含まれるべき料金規制スキームの範囲を特定するために、2013 年 3 月に「情報要請」を公表した。
- 寄せられた情報をもとに、ディスカッション・ペーパーに盛り込む論点を審議中である。
- ディスカッション・ペーパーの公表は 2014 年第 2 四半期の予定である。

5. おわりに

規制繰延勘定の計上が認められるかどうかは、料金規制対象企業の業績及び財政状態に重要な影響を及ぼす問題であるが、これまで IFRS では基準の手当てが行われていなかった。今般、IFRS14 号が公表され、暫定基準とはいえ手当てがなされたことは、一定の評価ができる。

一方、包括プロジェクトはまだ始まったばかりである。これは、現在進行中の概念フレームワーク・プロジェクトにおける資産及び負債の定義に関する議論とも密接に関連している。長期間のプロジェクトとなる見込みであるが、今後、充実した議論が展開されていくことを期待する。