

注：本資料は Deloitte の IFRS Global Office が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

IFRS in Focus

IASB が IFRS 第 14 号「規制繰延勘定」を公表

目次

- ・ **なぜ新基準が公表されたのか？**
- ・ **どの企業が新基準の適用に適格か？**
- ・ **IFRS第14号適用による会計上の影響は何か？**
- ・ **規制繰延勘定残高はどのように表示されるか？**
- ・ **IFRS第14号により要求される追加の開示は何か？**
- ・ **新しい要求事項はいつ適用されるか？**

本 IFRS in Focus は、料金規制から生じる規制繰延勘定残高の会計処理を定める IFRS 第 14 号「規制繰延勘定」の要求事項を要約したものである。本基準は、従前の会計原則において規制繰延勘定残高を認識していた IFRS の初度適用企業のみが利用可能である。

要点

IFRS 第 14 号は、適格な IFRS 初度適用企業に対して、限定的な変更を伴う、従前の会計原則における料金規制の会計方針の継続を認める。

本基準は、財政状態計算書における規制繰延勘定残高の独立表示と、純損益及びその他の包括利益計算書における当該残高の増減額の独立表示を要求する。

規制繰延勘定残高の認識を生じさせた料金規制形態の内容及びそれに関連するリスクを識別するための開示が要求される。

IFRS 第 14 号は、2016 年 1 月 1 日以後開始する企業の最初の IFRS 年次財務諸表に適用され、早期適用は認められる。

なぜ新基準が公表されたのか？

料金規制対象活動の会計処理を扱う具体的なガイダンスが IFRS にないため、ガイダンスを求める多数の要望が IASB に寄せられた。それを受けて、IASB は、2012 年 9 月に料金規制対象活動に関する包括的なプロジェクトに着手した。当該包括的プロジェクトは、現在調査研究フェーズであり、2014 年内でのディスカッション・ペーパーの公表が見込まれている。

しかし、IASB は、ガイダンスがないことが、料金規制活動を行う企業が IFRS を採用する障害となる可能性について懸念した。その結果、IASB は、IFRS をまだ適用していないが従前の会計原則に従って規制繰延勘定残高を認識している料金規制対象企業に対して、短期の暫定的な解決策を提供する限定的な範囲の基準を開発する追加的なフェーズを加えることを決定した。

限定的な範囲の基準である IFRS 第 14 号の公表は、規制繰延勘定残高が「概念フレームワーク」における資産および負債の定義を満たすかどうかの広範な論点を取り扱う目的である包括的プロジェクトの結果を予期してはいない。代わりに、IFRS 第 14 号は、IFRS の採用を促進し、規制繰延勘定残高の金額およびその残高の増減を財務諸表において明確に識別することにより比較可能性の一助となるための暫定的な解決策である。

詳細は下記ウェブサイト参照

www.iasplus.com

www.deloitte.com

見解

IASBにより公表された本暫定基準は、過去に公表された暫定基準(IFRS第4号「保険契約」およびIFRS第6号「鉱物資源の探査および評価」)に性質が類似している。これらの暫定基準では、包括的な基準の開発を待つ間、従前の会計原則における現行の要求事項の適用を有効に「継続(grandfather)」する。IFRS第4号およびIFRS第6号における経験から、論点の複雑性により、「暫定」は相当な期間を意味すると言える。

どの企業が新基準の適用に適格か？

企業は、以下のすべてに該当する場合にIFRS第14号を適用することが認められる(ただし、要求されない)。

- ・ IFRSを初めて採用する
- ・ 料金規制対象活動に従事している
- ・ 従前の会計原則において規制繰延勘定残高を認識していた

したがって、企業は、従前の会計原則において財務諸表に規制繰延勘定残高を認識していた場合にのみ、IFRSの採用時にIFRS第14号の適用が認められる。

おそらく、本基準における、より複雑な局面の一つは、どのタイプの料金規制が本基準の範囲内に入るかを識別することである。料金規制は、「料金規制機関による監視および／または承認の対象となる、財またはサービスの対価として顧客に請求できる価格設定のフレームワーク」と定義されている。料金規制機関は、企業を拘束する料金または料金の範囲を設定する権限を法令または規制により与えられている機関である。

自己規制活動(すなわち、料金規制機関により監視および／または承認される価格のフレームワークの対象とならない活動)に従事する企業は、IFRS第14号の適用に適格ではない。そのため、IFRS第14号は、市場で独占的な地位を有していて、自らの独占的地位を乱用していると認知された場合に生じるおそれのある政府の介入を避けるために、自己規制することを決定する企業には適用されない。代わりに、公式の料金規制機関の関与が必要である。しかし、以下の場合には、自己規制企業が本基準を適用することができる。

- ・ 企業自身の統治機関または関連当事者が、特定のフレームワークの枠内で、顧客の利益と企業の全体的な財務上の実行可能性の確保の両方のために料金を設定し、
- ・ フレームワークが法令または規制により権限を与えられている機関による監視および／または承認の対象であること

見解

IFRS第14号に先立つ公開草案では、認められる料金が規制対象の財またはサービスの提供に係る企業の算入可能原価を回収するように設計されている料金規制制度にのみ適用されると提案されていた。IASBの再審議においてEDに寄せられたコメントの検討後、当要件は削除された。IASBは、IFRSの採用に対する障害を減らすという目的と整合的に、また、継続している料金規制の包括プロジェクトの結果に先入観を抱いていると受け取られることを避けるために当該決定を行った。IASBは、従前の会計原則において規制勘定を現在認識している初度適用企業にIFRS第14号の範囲を制限することが、IFRSにおいて規制繰延勘定残高を認識する企業の母集団を制限するのに十分であるという判断をした。

IFRS第14号適用による会計上の影響は何か？

最初のIFRS財務諸表において、IFRS第14号の適用に適格であり適用を選択する企業は、規制繰延勘定残高の認識、測定、減損および認識の中止に関する従前の会計原則における会計方針を継続適用する。基本的に、これらの残高については、企業の従前の会計原則の規定が継続適用されることを意味する。

しかし、IFRS第14号は、下記の特定の表示および開示の要求事項を導入している。

適格な企業が本基準の適用を選択する場合、企業は、すべての料金規制対象活動から生じるすべての規制繰延勘定残高に当該要求事項を適用しなければならない。

IFRS 第 14 号は、他の基準に従って資産または負債として認識が認められる、または要求される金額には適用されない。したがって、このような金額は、規制繰延勘定残高の一部に含まれない。

したがって、規制繰延勘定残高は、他の基準に従えば資産または負債として認識されないが、料金規制制度に従えば繰延に適格となる費用(または収益)勘定の残高である。

見解

IASB は、規制繰延勘定残高が「概念フレームワーク」における資産および負債の定義を満たすかどうかを検討する包括的プロジェクトの結果に先入観を持ちたくないため、「規制資産」および「規制負債」という用語を意図的に避けている。その代わりに、IFRS 第 14 号は、当該残高を規制繰延勘定の借方残高または規制繰延勘定の貸方残高と表示することを要求している。

また、他の基準も継続して適用となり、規制繰延勘定残高を財務諸表に適切に反映させるため、他の基準の規制繰延勘定残高への適用も必要となる場合がある。

適用指針は、新基準がどのように他の IFRS と相互作用するかを規定している。以下の表は、適用のある他の基準における例外、免除ならびに追加的な表示および開示の要求事項を取り上げている。

| 基準書 | 適用 |
|----------------------|--|
| IAS 第 10 号「後発事象」 | 報告期間の末日と財務諸表の公表の承認日との間に発生する事象の影響について、規制繰延勘定残高の決定の際に使用された見積りと仮定の修正が検討される。 |
| IAS 第 12 号「法人所得税」 | 規制繰延勘定残高に関連する繰延税金資産および繰延税金負債は、IAS 第 12 号により要求される繰延税金資産(負債)合計の一部として表示されるべきではなく、以下のいずれかにより表示される。 <ul style="list-style-type: none"> ・ 関連する規制繰延勘定残高の一部 ・ 関連する規制繰延勘定残高の近くに独立科目として 同様に、規制繰延勘定残高に関連する繰延税金資産および繰延税金負債の増減は、IAS 第 12 号により要求される損益計算書またはその他の包括利益計算書における税金費用(収益)科目の一部として表示されるべきではなく、以下のいずれかにより表示される。 <ul style="list-style-type: none"> ・ 関連する規制繰延勘定残高の増減の一部 ・ 規制繰延勘定残高の増減について表示される関連科目の近くに独立科目として |
| IAS 第 33 号「1 株当たり利益」 | 表示する 1 株当たり利益金額のそれぞれについて、規制繰延勘定残高の正味増減を除外した基本的小および希薄化後 1 株当たり利益に関する追加的な測定値を表示する。 |
| IAS 第 36 号「資産の減損」 | 認識した規制繰延勘定残高の減損の識別、認識、測定および戻入れには、企業の従前の会計原則における会計方針が適用される。 <p>しかし、資金生成単位 (CGU) に規制繰延勘定残高が含まれている場合には、当該 CGU に対して IAS 第 36 号の要求事項が要求される。企業は、減損テストの目的上、規制繰延勘定残高が CGU の帳簿価額の一部を形成するかどうかを決定するために、IAS 第 36 号のガイダンスを適用する。当該 CGU に減損損失が識別された場合には、当該減損損失は IAS 第 36 号に従って認識される。</p> |
| IFRS 第 3 号「企業結合」 | IFRS 第 14 号適用企業が事業を取得する場合、取得企業は、被取得企業の取得日現在における規制繰延勘定残高に対して、取得企業の規制繰延勘定残高の認識および測定に関する従前の会計原則による会計方針を適用する。被取得企業が自身の財務諸表において規制繰延勘定残高を認識していたか否かにかかわらず、被取得企業の当該残高は連結財務諸表に認識される。 <p>しかし、取得企業が規制繰延勘定残高を認識しておらず、その後に当該残高を認識する子会社を取得する場合、取得企業は、IFRS 第 14 号の適用に適格ではない。</p> |
| IFRS 第 5 号「売却目的で」 | IFRS 第 5 号の測定に関する要求事項は、規制繰延勘定残高には適用されない。 |

| | |
|---------------------------------|--|
| 保有する非流動資産および非継続事業」 | <p>非継続事業に料金規制対象活動が含まれる場合、規制繰延勘定残高の増減は、IFRS 第 5 号で要求される表示科目の一部には含まない。代わりに、非継続事業に関する規制繰延勘定残高の増減は、損益計算書において以下のいずれかにより表示される。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 規制繰延勘定残高の増減の一部として ・ 純損益に関連する規制繰延勘定残高のその他の増減について表示される関連科目の近くに独立科目として <p>同様に、処分グループに規制繰延勘定残高が含まれる場合、当該残高は、IFRS 第 5 号で要求される表示科目に含めるべきではない。代わりに、処分グループの一部を形成する規制繰延勘定残高は、以下のいずれかにより表示される。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 規制繰延勘定残高の一部として ・ その他の関連する規制繰延勘定残高の近くに独立科目として |
| IFRS 第 10 号「連結財務諸表」 | <p>親会社が IFRS 第 14 号により、連結財務諸表に規制繰延勘定残高を認識する場合、すべての子会社の規制繰延勘定残高について同一の会計方針を適用しなければならない。これは、子会社が自身の財務諸表において当該残高を認識するかどうかに影響されない。</p> |
| IAS 第 28 号「関連会社および共同支配企業に対する投資」 | <p>持分法で会計処理する投資について、IFRS 第 14 号により規制繰延勘定残高を認識する投資者は、持分法適用の際に、関連会社および共同支配企業の規制繰延勘定残高について同一の会計方針を適用しなければならない。これは、関連会社または共同支配企業が自身の財務諸表において当該残高を認識するかどうかに影響されない。</p> |
| IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」 | <p>以下の追加の開示が要求される。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 重要性のある非支配持分を有する子会社のそれぞれについて、非支配持分に配分された純損益に含まれる規制繰延勘定残高の正味増減 ・ IFRS 第 12 号において要約財務情報の開示が要求されるすべての企業について（すなわち、重要性のある非支配持分を有する子会社のそれぞれ、重要性のある共同支配企業のそれぞれ、およびその他のすべての共同支配企業の合計、重要性のある関連会社のそれぞれ、およびその他のすべての関連会社の合計）、規制繰延勘定の借方残高合計、規制繰延勘定の貸方残高合計および当該残高の正味増減（純損益とその他の包括利益に認識された金額を区分して） ・ 子会社の支配の喪失について認識された利得または損失の内、子会社における規制繰延勘定残高の認識の中止に起因する部分 |

規制繰延勘定残高はどのように表示されるか？

IFRS 第 14 号を適用する企業は、規制繰延勘定の借方残高および規制繰延勘定の貸方残高について独立科目の表示が要求される。規制繰延勘定残高は、流動または非流動として分類されるべきではない。代わりに、規制繰延勘定残高は、規制繰延勘定残高の前である資産（負債）合計を表す小計の後に表示され、その後、資産（負債）および規制繰延勘定の借方（貸方）残高合計が表示される

例示すれば、財政状態計算書において資産のセクションは以下の様式で表示可能であり、負債についても同様の表示が可能である。

| | |
|-------------------------|-----|
| 非流動資産 | XXX |
| 流動資産 | XXX |
| 資産合計 | XXX |
| 規制繰延勘定の借方残高 | XXX |
| 規制繰延勘定の借方残高に関連する繰延税金資産* | XXX |
| 資産合計および規制繰延勘定の借方残高 | XXX |

* 関連する繰延税金資産は、規制繰延勘定の借方残高の表示科目において表示することも可能である。

その他の包括利益に認識される項目に関連する当期間の規制繰延勘定残高の正味の増減は、その他の包括利益計算書

において独立表示される。その後純損益に振り替えられる(すなわち、「リサイクル」)正味の増減とその後純損益に振り替えられることのない正味の増減について、独立の表示科目が要求される。

規制繰延勘定残高の残りの正味の増減(取得のような純損益に反映されない増減を除く)は、純損益において独立表示科目で表示される。規制繰延勘定残高の正味の増減の前に、収益および費用の小計が表示される。

例示すれば、損益計算書は以下の様式で表示することが可能である。

| | |
|------------------------------|--------------|
| 収益 | XXX |
| 売上原価 | <u>(XXX)</u> |
| 売上総利益 | XXX |
| その他の収益 | XXX |
| 販売費 | (XXX) |
| 管理費 | (XXX) |
| その他の費用 | (XXX) |
| 財務費用 | <u>(XXX)</u> |
| 税引前利益 | XXX |
| 法人所得税費用 | <u>(XXX)</u> |
| 規制繰延勘定残高の正味増減前の当期純利益 | XXX |
| 純損益に関する規制繰延勘定残高の正味増減 | XXX |
| 純損益に関する規制繰延勘定から生じる繰延税金の正味増減* | <u>(XXX)</u> |
| 当期純利益および規制繰延勘定残高の正味増減 | XXX |

* 関連する繰延税金の正味の増減は、規制繰延勘定残高の正味増減の表示科目において表示することも可能である。

IFRS 第 14 号により要求される追加の開示は何か？

上の表には、IAS 第 33 号および IFRS 第 12 号を適用する企業に対して IFRS 第 14 号により要求される追加的な開示が含まれている。

さらに、IFRS 第 14 号は、利用者が各種類毎の料金規制対象活動の内容およびそれに関連したリスクと当該料金規制が財政状態、財務業績およびキャッシュ・フローに与える影響を評価できるようにするために、具体的な開示要求を含んでいる。これらの開示には以下のものが含まれる。

- ・ 各類型毎 (each type) の料金規制対象活動の説明
- ・ 各種類毎 (each class) の規制繰延勘定残高に関する当期首および当期末の帳簿価額の調整表
- ・ 各種類毎 (each class) の規制繰延残高に適用可能な、貨幣の時間価値を反映するために使用される収益率または割引率
- ・ 企業が各種類毎 (each class) の規制繰延勘定の借方残高の回収もしくは償却、または各種類毎 (each class) の規制繰延勘定の貸方残高の戻入れを行うと予想している残存期間

見解

表示および開示の要求事項の基礎となる包括的な原則は、従前の会計原則と首尾一貫した基礎で料金規制会計を適用し続けることによる影響は、財務諸表における資産、負債およびその他の活動の結果とは独立して示されるということである。財務諸表における規制繰延勘定残高およびその増減額の独立表示は、新基準を適用することに適格ではない、または適用を選択しない料金規制企業の財務諸表、および、料金規制対象活動を有さない企業の財務諸表との比較可能性を高める。

新しい要求事項はいつ適用されるか？

IFRS 第 14 号は、企業の最初の年次 IFRS 財務諸表が 2016 年 1 月 1 日以後に開始する期間である場合に適用可能である。早期適用は認められる。

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそれらの関係会社(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー株式会社および税理士法人トーマツを含む)の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 7,100 名の専門家(公認会計士、税理士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト (www.tohmatsu.com)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザーサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 か国を超えるメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り込むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 200,000 名におよぶ人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)およびそのネットワーク組織を構成するメンバーファームのひとつあるいは複数指します。デロイト トウシュ トーマツ リミテッドおよび各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。その法的な構成についての詳細は www.tohmatsu.com/deloitte/ をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。