

# IASBが、規制繰延勘定に関する暫定基準の公開草案を公表

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。

## トーマツ IFRS センター・オブ・エクセレンス

### 要点

本EDは、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企業のIFRSの初度適用にあたり、以下の暫定基準を提案している。

- 従前の会計原則の会計方針で認められている、料金規制会計の適用を継続する。
- 財政状態計算書上「規制繰延勘定残高」と純損益及びその他の包括利益計算書上「規制繰延勘定残高の変動額」を別個に区別して表示する。
- 規制繰延勘定残高の認識を生じさせる料金規制形態の内容及び関連するリスクを識別するための開示を提供する。
- 本提案のコメント期限は、2013年9月4日である。

### はじめに及び背景

2013年4月、国際会計基準審議会（IASB）は、公開草案ED/2013/5「規制繰延勘定」（以下、「ED」という）を公表した。本EDは、初度適用企業であり、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企業に対して、暫定基準を提案している。暫定基準は、料金規制事業を行い、現行の会計原則に従った規制繰延勘定を認識することを認められている企業に対して、IASBがガイダンスを提供しなければ、IFRS適用の障害になることの懸念から提案された。

本EDと並行して、IASBは、2013年後半にディスカッション・ペーパーを公表する目的で、料金規制事業についての包括的なプロジェクトを行っている。当該包括的プロジェクトは、規制繰延勘定残高が「概念フレームワーク」の資産及び負債の定義を満たしているかどうかという広範に及ぶ論点に対応することを目標としている。IASBは、時間を掛けて料金規制事業について検討してきた。最初にIFRS解釈指針委員会に論点が挙げられ、2009年にIASBが公開草案を公表するに至った。当時、IASBは、ある法域の規制制度のみを捕捉する「サー

ビス原価モデル」に、当該基準の範囲を限定することの適切性について、コメント提出者の意見が分かれたため、基準の開発を進めることができなかった。規制繰延残高を資産及び負債として認識することを支持する概念的な基礎の欠如についても、また、懸念が生じた。

### 見解

IASBが本EDで提案している暫定基準は、過去に公表された暫定基準（IFRS第4号「保険契約」及びIFRS第6号「鉱物資源の探査及び評価」）の内容に類似している。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号及びIFRS第6号における経験から、論点の複雑性を伴うことを考えれば、「暫定」は相当な期間を意味すると言える。

### 提案内容

#### 本提案は、どの企業に対するものか？

本EDによると、暫定基準は、IFRSの初度適用企業が、規制繰延勘定残高の認識、測定及び減損について、一定の適格な要件に従って、現地法域で認められる従前の会計原則を引き続き使用することを認めること（ただし、要求しない）を提案している。IASBは、暫定基準の最終化の前にIFRSを適用した企業は、暫定基準案を適用できないことを明白にしている。したがって、暫定基準は、料金規制事業に従事する当該企業が、財務諸表で、規制会計の適用を開始する機会を与えない。同様に、IFRSの初度適用時に暫定基準を適用する企業が、IFRSにおける規制繰延勘定残高の認識を選択するのに適格となるためには、従前の会計原則の規定に従って、規制繰延勘定残高を認識していなければならない。

おそらく、本ED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暫定基準の範囲内に入るかを識別することである。IASBによって提案

された主な決定事項は、料金規制には、規制当局が対顧客料金に含まれるべき「算入可能なコスト」と考えられる金額と、最終的に企業の純損益及びその他の包括利益計算書に認識される金額との間に強い関連性がなければならないということである。暫定基準案は、以下の要件の双方を満たす料金規制事業のみに適用することを意図している。

- 規制機関（料金規制当局）が、企業が提供する財又はサービスの対価として企業が顧客に請求できる価格を規制していること、及び当該価格で顧客と契約すること
- 規制により設定されている価格（料金）が、規制されている財又はサービスを提供するための企業の算入可能なコストを回収できるように設計されていること

上記の双方の条件を満たした場合、企業は暫定基準の適用を選択できることを提案している。

## どのように会計処理するか？

### 認識及び測定

IASBは、企業が規制繰延勘定残高を会計処理するために、従前の会計原則の規定を適用することを提案している。本質的に、当該残高のみに関する認識及び測定（減損を含む）は、企業の従前の会計原則の規定に従って継続することを意味する。しかし、特定の表示及び開示の要求事項が提案されており、以下で議論されている。IASBは、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、当該残高

を「資産」及び「負債」として表現することは適切ではないと結論付けた。その代わりに、当該残高を「規制繰延勘定借方残高」又は「規制繰延勘定貸方残高」と表示することを要求している。

### 見解

暫定基準案の表現からは容易に明白ではないが、「従前の会計原則」は必ずしも企業の現地の会計原則を意味しない。IASBは、「結論の根拠（Basis for Conclusions）」において、「料金規制事業を伴う米国以外の企業が、米国会計基準を適用している場合もある。」と説明しているが、企業が自国の会計原則を適用しない場合の定義上の問題を取り上げていない。

本EDは、有形固定資産、法人所得税、従業員給付など財政状態計算書で認識されている各資産及び各負債が、その他のIFRSの要求に従うように、すべての他のIFRSを最初に適用することを提案している。「規制繰延勘定残高」は、他の基準に従って認識された資産及び負債の金額に加算されて認識された増加額を表している。

本EDは、また、どのように暫定基準と他のIFRSが互いに影響し合うか述べている。特に、その他の基準を引き続き適用することを提案している。適用指針は、規制繰延残高に関するいかなる金額も、別個に識別することを検討する必要があることを強調している。以下の表は、主な検討事項を取り上げている。

| 基準書                            | 適用案  |
|--------------------------------|--|
| 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が、規制繰延勘定残高に含まれる見積りと仮定に及ぼす影響を検討する。   |
| IAS第12号「法人所得税」                 | 繰延税金を繰延税金負債（資産）又は税金費用（収益）に含めず、規制繰延勘定残高に含める。  |
| IAS第33号「1株当たり利益」               | 規制繰延勘定残高の変動額の純額を控除した基本的1株当たり利益及び希薄化後1株当たり利益に関する追加的な測定値の表示を要求する。  |
| IAS第36号「資産の減損」                 | 企業が認識した規制繰延勘定残高の減損の測定には、従前の会計原則が適用される。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号の減損テストが要求される。企業は、減損テストに関して、認識された規制残高をCGUの帳簿価額に含め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ことが要求される。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。 |
| IFRS第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」 | 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。非継続事業に料金規制事業が含まれる場合には、規制繰延勘定残高の変動額は、IFRS第5号で要求される表示科目の一部には含めず、規制繰延勘定残高とその変動額に含める。   |
| IFRS第12号「他の企業への関与の開示」          | 非支配持分を有する企業の子会社ごとに、規制繰延勘定残高と当該残高の変動額の純額について別個の開示を要求する。   |

## 表示

企業は、規制繰延勘定を加算する前の資産（負債）合計を表す小計を表示し、資産（負債）合計の前に「規制繰延勘定借方残高（貸方残高）」を表示することが要求される。要約すれば、財政状態計算書において資産は以下の様式で表示され、負債についても同様の表示が要求される。

|                   |     |
|-------------------|-----|
| 流動資産              | XXX |
| 固定資産              | XXX |
| 規制繰延勘定借方残高加算前資産合計 | XXX |
| 規制繰延勘定借方残高        | XXX |
| 資産合計              | XXX |

同様に、本EDは、純損益計算書についても、「規制繰延勘定」の変動額を区別して表示するよう要求する。例えば、純損益計算書において、すべての「規制繰延勘定」の変動額の純額の影響を表す前に、純損益の小計を表示しなければならない。

|                  |       |
|------------------|-------|
| 収益               | XXX   |
| 売上原価             | (XXX) |
| 売上総利益            | XXX   |
| 費用               | (XXX) |
| 税金及び規制勘定変動額控除前利益 | XXX   |
| 法人所得税費用          | (XXX) |
| 規制繰延勘定の変動額の純額    | (XXX) |
| 当期利益             | XXX   |

## 開示

本EDは、財務諸表利用者が特定の料金規制制度の内容と関連するリスク、当該料金規制が企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに及ぼす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提案している。これらの開示には以下のものが含まれる。

- 個別に重要性がある規制繰延勘定に関する（及び他は集計して）、カテゴリ別の期首と期末の帳簿価額についての具体的な調整表
- 規制当局に認められている、各規制繰延残高に適用される貨幣の時間価値を反映するための収益率又は割引率

- 企業が予測する、各「規制繰延勘定借方残高」の帳簿価額を回収又は償却するまでの残存期間、又は各「規制繰延勘定貸方残高」を戻し入れるまでの残存期間

### 見解

提案されている表示及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を、財務諸表におけるその他すべての資産、負債及び経営成績とは別個に示す。IASBは「結論の根拠 (Basis for Conclusions)」において、IASBの意図は、料金規制事業を会計処理する際の会計方針の変更を最小限にすることにあると言及しており、そのため（本EDで要求される）表示は、料金規制事業に関する開示をその他の認識された金額と区別することを目的としている。規制繰延勘定残高及びその変動額を別個に表示することにより、暫定基準案を適用することに適格ではない、又は暫定基準案の適用を選択しない料金規制企業の財務諸表との比較可能性を向上させる。

### 経過措置、発効日及びコメント期間

本EDは、暫定基準案を完全遡及適用することに対する具体的な救済措置を提案していない。なぜなら、企業は、従前の会計原則における認識及び測定の実質的な変更はないためである。IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」は既に、料金規制事業の対象となる事業で使用される有形固定資産又は無形資産を保有する企業に対して、従前の会計原則で算定された帳簿価額を、IFRS移行日時点のみなし原価 (deemed cost) として使用することを認めている。

IASBは、本EDに関して受け取ったコメントの検討及び必要なデュー・プロセス手続きの後、発効日を決定する。早期適用は容認することが提案されている。

本EDのコメント期限は、2013年9月4日である。

以上