プロジェクト　料金規制
項目　IASB ディスカッション・ペーパー
「料金規制の財務上の影響の報告」へのコメントの方向性（案）

I.　本資料の目的

1. 本資料は、2014 年 9 月 17 日に国際会計基準審議会(IASB)から公表されたディスカッション・ペーパー「料金規制の財務上の影響の報告」（以下、「本 DP」という。）の概要を説明するとともに、本 DP の質問 7（特別な会計処理）へのコメントの方向性（案）についてご意見を頂くことを目的としたものである。

2. 第 300 回企業会計基準委員会(11 月 18 日開催)では、本 DP に関して、事務局における暫定的な分析に基づいたコメントの方向性(案)の骨子(以下、「同骨子」という。)を説明の上、同骨子に対するご意見を頂いた。

II.　コメントの方向性（案）の骨子（第 300 回企業会計基準委員会）

3. 第 300 回企業会計基準委員会では、コメントの方向性（案）の骨子として、主に以下の内容を提示した。

（検討のアプローチ）

(1)　料金規制について特別な会計処理の開発が必要かどうかを議論するための共通の出発点を提供するために、検討の対象範囲は当初限定的にすべきであると考える。このため、本 DP における検討のアプローチについて基本的に支持する。(質問 3)

（定義された料金規制）

(2)　特別な会計処理の開発が必要かどうかを議論するために対象範囲を限定的なものとする場合、検討対象とする「定義された料金規制」は、経営者の行動や市場の動向よりも料金規制の強度（料金規制企業の財政状態、財務成績、キャッシュ・フローに大きな影響を受けること）が重要な要素となることを前提とすべきと考える。このような観点から、提案されている「定義された料金規制」の特徴は、この目的を達成する上で十分な強度を有していると考えられる。なお、「定義された料金規制」の各要件について、どの程度、緩和することが可能かについては、今後追加的な検討を行うこととする。(質問 4、5)

（特別な権利及び義務・特別な会計処理）

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(3) 「定義された料金規制」は、各々の特性の組み合わせによって、特別な権利及び義務を生み出すと考えられる。このうち、最も特徴的な権利及び義務の一つが、将来の料金変更を通して収益必要額と請求額の差額を回収する権利又は返還する義務を有する旨である。(質問 6)

(4) 「定義された料金規制」において創出される権利及び義務は、概念フレームワーク（CFW）のプロジェクトにおいてこれまで暫定決定されている資産及び負債の定義及び認識規準を概ね満たすと考えられる。

(5) 当該権利及び義務について、どのような会計及び開示上の要求が必要かについては、現行の会計基準によった場合に当該権利及び義務についての判断基準や適用のあり方が不明確又は不十分等の理由から対応が不十分と判断された場合には、別個の会計基準を開発することが考えられる。(質問 6、7)

(6) なお、別個の会計基準の開発が必要と考えられた場合における具体的な会計処理については、今後、検討することを予定している。

（料金規制に係る有用な情報）

(7) 本 DP では、利用者から、次の情報について特に有用と考えているという見解が聞かれている旨が説明されている。

- 料金規制が、企業のキャッシュ・フロー、財政状態、財務成績に及ぼす影響を理解するための情報
- 規制報告の成果と財務報告の成果の関係を明らかにするための情報
- 業績の変動可能性のうち料金規制の仕組みを通じて調整されるものと調整されないものを区別するための情報

(8) 現時点において、こうした点を勘案しつつ、今後、我が国の財務諸表利用者に、料金規制事業に関する財務情報について、どのような点を特に重要と考えているかのヒアリングを行うことを予定している。(質問 1)

（IFRS 第 14 号における表示及び開示の要求事項）

(9) 料金規制企業とそれ以外の企業の比較可能性を高めるために、IFRS 第 14 号規制繰延勘定」で要求されている区分表示及び開示に関する要求事項は、概ね適切と考えられるが、この点について、今後、利用者からのヒアリングを行うことを予定している。(質問 10, 11)

（その他の論点）

(10) その他の論点について、他の論点に対するコメントと並行して検討を行ってい

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

くことを予定している。(質問 12)

4. コメントの方向性（案）の骨子に対して、主に次のご意見を頂いた。
   (1) 料金規制事業の会計処理については、基準開発が必要か否かも含めて今後審議すべきではないか。
   (2) 定義された料金規制の定義について、顧客側の選択肢が少ないという要件は緩和できるのではないか。規制繰延残高の認識においては、顧客に選択肢があるか否かに係わらず、顧客への請求額と収益必要額の差額に関する回収可能性が高いことが重要ではないか。
   (3) 同様に、料金規制企業に要求される品質及び供給量の維持という特性は、料金規制事業によって生じる権利又は義務が資産や負債の定義及び認識規準を満たすかにおいて必要といえないのではないか。
   (4) 料金規制の枠組みにおいて硬直的な料金設定となっており、企業に料金の値上げ等に関する裁量権がないため、結果として、赤字になってしまうような状況に限定して検討してはどうか

III. コメントの方向性（案）(質問 7)

5. 料金規制事業のあり方は多様である。本資料のコメントの方向性（案）における検討のアプローチでは、本DPで示される「定義された料金規制」[1]を対象としている。

---

[1] (1)「定義された料金規制」は、不可欠な財又はサービスを合理的な価格で購入するという顧客のニーズを、資本を吸引して財務的な存続可能性を維持するという企業のニーズとバランスさせるものである。「定義された料金規制」は、以下のすべてを含んだ規制上の価格設定（料金設定）の枠組みを伴う。
   (a) 顧客が以下の理由により財又はサービスを料金規制対象企業から購入する以外の選択肢がほとんど又は全くない状況で適用される。
      (i) 供給のための有効な競争がない。
      (ii) 料金規制の対象である財又はサービスが顧客にとって不可欠である（清潔な水や電気など）。
   (b) 料金規制の対象である財又はサービスの供給及び企業の他の料金規制対象活動の利用可能性及び質を維持するための変数を設定する。
   (c) 次のような規制上の保護を提供する料金（価格又は料率と呼ばれることもある）のための変数を設定する。
      (i) 顧客に対する価格の安定性の増大を支援する。
      (ii) 料金規制対象企業の財務的な存続可能性を支援する。
   (d) 料金規制対象企業及び料金規制機関に対して強制可能な権利及び義務を創出する。
   (2) 定義された料金規制についての料金設定の枠組みは、以下のものを設定する。
   (a) 「収益必要額」(「許容収益」又は「認可された収益」と呼ばれることもある)。これは企業が所定の料金規制対象活動を一定期間にわたり遂行するのと交換に権利を得る対価の合計額である。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

【 1 】 特別な会計処理 （規制繰延勘定が資産及び負債の定義及び認識規準を満たすか） （質問 7）

質問 7 （セクション 5 代替的な財務報告アプローチ）
セクション 5 は、本ディスカッション・ペーパーから受け取るフィードバックに応じて、IASB がさらに開発を検討する可能性のあるいくつかの考え得るアプローチを概説している。それぞれのアプローチのいくつかの利点と不利益を明らかにしている。 (a) どのアプローチ（もしあれば）が、「定義された料金規制」の財務上の影響を IFRS 財務諸表に最も適切に描写し、投資者及び融資者が投資及び融資の意思決定に役立てるために最も目的適合性があると考える情報を提供する可能性が高いと考えるか。回答の理由を示されたい。 (b) IASB が考慮すべき他のアプローチがあるか。その場合、それを明示し、こうしたアプローチがどのように投資者及び融資者に料金規制の財務上の影響に関する目的適合性のある情報を提供できるのかを説明されたい。 (c) これらのアプローチのいずれかをさらに開発すべきかどうかを決定する前に、IASB が考慮すべき追加的な利点又は不利益はあるか。その場合、それらを記述されたい。 資産・負債アプローチについてコメントする場合には、関連があれば、回答者のコメントが「概念フレームワーク」における資産及び負債の現行の定義又は 2013 年 7 月に公表された「概念フレームワーク」ディスカッション・ペーパーで提案された定義案を反映しているのかどうかを明示されたい。

（本 DP の記載内容の概要）

（資産及び負債の定義）

6. 本 DP では、規制繰延勘定残高が概念フレームワーク（CFW)の資産及び負債の定義を満たすかどうか（資産及び負債の議論）に関して対立する意見を検討している。

（資産及び負債の認識要件）

7. 本 DP には、規制繰延勘定残高が CFW の資産及び負債の認識要件を満たすかどうかの

(b) 企業が料金規制の対象である財又はサービスを規制対象期間中に提供することに対して顧客に請求する単位当たりの規制料金

(3) 定義された料金規制については、規制料金の計算に使用される仕組みには、現在までに発生した収益必要額と顧客に請求した金額との間の所定の差異を解消するための規制上の調整の仕組みが含まれる。この規制上の調整の仕組みは、料金規制対象企業が稼得する金額が、権利を得る収益必要額及び関連する純利益又はリターンより多くも少なくもならないようにすることを図るものである。料金に対する規制上の調整は、料金の増減が繰り延べられる場合に貨幣の時間価値を反映することも図るものである。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

記載がない。

（ASBJ の分析及び回答の方向性（案））

（資産及び負債の定義）

8. 「定義された料金規制」事業に含まれる権利及び義務が、資産及び負債の定義及び認識規準を満たすか否かについて、IASB による直近の暫定決定事項をベースとして検討を行う。IASB による直近の暫定決定は、次の通りである。
   - 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をいう。
   - 負債とは、過去の事象の結果として、企業が経済的資源を移転する現在の義務をいう。なお、以下、双方の要件を満たす場合、企業は経済的資源を移転する現在の義務を有する。
     - 企業に移転を回避する実務的な能力がないこと
     - 移転の金額が、企業が過去に受け取った便益又は過去に実施した活動を参照して決定されること

9. これまでの議論において、規制繰延勘定については、次の理由から、資産及び負債の定義を満たさないのではないかというコメントが示されていた。

（資産の定義について）

- 規制繰延勘定の回収又は振戻しについて、当該残高をもたらした取引又は事象でなく、将来の売上（企業の支配下にない将来の行動又は事象）に焦点を当てており、偶発資産・負債に該当するとも考えられること
- 棚卸資産は、（将来の売上を得ることができる権利があるという理由ではなく）物理的な実態があるため、資産の定義に該当すると考えられるが、規制繰延資産には、物理的な実態がないこと

（負債の定義について）

- 「定義された料金規制」においては、企業は過大請求を行った顧客や料金規制機関等に返済する義務は負っておらず、将来の売上に対する料率を下げること（企業の将来の行動）によって返還されるため、現在の債務がないと考えられること
- 将来の売上に対する料率が下げられることは、経済的資源の移転には該当しないこと

10. 前項の見解に係わらず、本資料の第 8 項に記載した資産及び負債の定義に関するIASBによる直近の暫定決定の内容を踏まえると、<u>規制繰延勘定残高は、以下のとお</u>

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

り、少なくとも、資産の定義を満たさないと結論づけることは直ちには困難と考えられる。

IASB による直近の暫定決定の定義による分析	規制繰延勘定残高についての検討
過去の事象の結果として発生したものであること	企業は、当期又は当期以前において料金規制対象活動（料金規制機関による定めに従った顧客への財又はサービスの提供や必要とされる品質を確保するための資産への投資）を履行している。このため、料金規制の枠組みにおいて財又はサービスの提供を行った結果として収益必要額と請求額とに差額が生じていること自体が過去の事象と捉えられ得る。このため、将来事象によって発生することがあり得るいわゆる「偶発資産」には該当しないものと考えられる。
企業が支配している現在の経済的資源であること	企業は、料金規制事業の性質から創出される権利（以下を含む）の組み合わせによって、経済的便益を創出可能な強制可能な権利を有している。 ・企業が、差額を調整するための料金設定の仕組みを使用して、過小回収額を回収する権利 ・不可欠な財又はサービスを供給する独占的権利 なお、IASB による直近の暫定決定をベースとすると、資産に該当するために、「物理的な実態」があることは要求されない。

11. 前項同様、本資料の第 8 項に記載した資産及び負債の定義に関するIASBによる直近の暫定決定の内容を踏まえると、規制繰延勘定残高は、以下のとおり、少なくとも、負債の定義を満たさないと結論づけることは直ちには困難と考えられる。

IASB による直近の暫定決定の定義による分析	規制繰延勘定残高についての検討
過去の事象の結果として発生したものであること	企業は、当期又は当期以前において、料金規制対象活動（料金規制機関による定めに従った顧客への財又はサービスの提供や必要とされる品質を確保するための資産への投資）を履行している。このため、料金規制の枠組みにおいて財又はサービスの提供を行った結果として収益必要額と請求額とに差額が生じていること自体が過去の事象と捉えられ得る。
企業が経済的資源を移	企業は、料金規制事業の性質から創出される義務（以下

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IASBによる直近の暫定決定の定義による分析	規制繰延勘定残高についての検討
転する現在の義務であること	を含む）の組み合わせによって、経済的資源を移転する現在の義務を負っている。 ・企業が、差額を調整するための料金設定の仕組みを使用して、過大回収額を返還する義務 ・最低限のサービス水準に従って規制料金で提供する義務 ・事業継続義務 また、料金規制事業を行う企業は、次の要件に該当する。 ・料金規制事業による規制によって、企業に、移転を回避する実務的な能力がない。 ・企業から移転される金額が、企業が過去に実施した活動（財又はサービスの提供等）を参照して決定される。 なお、第9項に記載の通り、将来の売上に対する料率の引下げは、経済的資源の移転には該当しないのではないかという見解が関係者から示されている。しかし、経済的資源が経済的便益を生みだすことが可能な権利と定義されていることを踏まえると、将来、低い料率で財又はサービスを提供する義務は、経済的便益を生みだすことが可能な権利の一部を放棄しているとも考え得る。 また、同じく、第9項に記載の通り、企業は過大請求を行った顧客等に返済する義務を負っていないため、現在の義務が存在しないのではないかという見解が関係者から示されている。しかし、企業は、将来において本来ならば存在する経済的便益を生み出すことが可能な権利の一部を放棄する義務を負っていると整理した上で、将来における顧客に対して経済的便益を移転する現在の義務を負っているとも考え得る。

（資産及び負債の認識規準）

12. IASBは、再審議の過程において、資産又は負債を認識するか否かに関する明示的な認識規準を記載せず、これを決定する際に検討すべき要因を記述する旨を暫定決定している。具体的には、次の要因が含まれるとされている。
(1) 結果としてもたらされる情報が目的適合的で忠実な表現を提供するか
(2) コストが便益に見合うか

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

13. また、IASB による直近の暫定決定においては、次に該当する場合、情報は目的適合的でない可能性があるとされている。
(1) 資産又は負債が存在するのかどうかが不確実である場合
(2) 経済的便益の将来のフローが発生する可能性が低い場合
(3) 当該項目に関して非常に重大な測定の不確実性がある場合

14. 本資料では、IASBによる直近の暫定決定をベースとしつつ、資産及び負債を認識する際に検討すべき要因を検討する。現時点において、IASBは資産及び負債の認識において考慮すべき要件について網羅的に示している訳ではないが、前項に記載の要件及び 2014 年 5 月に開催されたIASB会議のスタッフ・ペーパーをベースに予備的な検討を行う限り、少なくとも、規制繰延勘定残高について資産及び負債を認識すべきでないと結論づけることは直ちには困難と考えられる。検討の概要は、以下の通りである。

IASB による直近の暫定決定の検討すべき要件	規制繰延勘定残高についての検討
資産又は負債の存在が不確実かどうか	本資料第 10 項及び第 11 項に記載の通り、規制繰延勘定は、資産（又は負債）の定義を満たさないと結論づけることは困難と考えられる。
経済的便益の将来のフローが発生する可能性が低いかどうか	料金規制事業を行う企業には、差額を調整するための料金設定の仕組みを通じて、過小回収額を回収すること又は過大金額を返還することが合理的に期待できる。
当該項目に関して非常に重大な測定の不確実性があるかどうか	規制繰延勘定残高は、企業が料金規制対象活動の履行と交換に権利を得る対価の金額と顧客への請求額との差額である。 料金設定の仕組み（収益必要額と請求額との差額算定のメカニズムを含む）により、対価の金額や顧客への請求額又は返還額は合理的に測定できる。
コスト便益に見合うか	料金設定の仕組み（収益必要額と請求額との差額算定のメカニズムを含む）が存在することを前提とすれば、過度なコストをかけることなく、資産及び負債として認識すべき額について測定することは可能と考えられる。

15. 上記検討より、IASB による直近の概念フレームワークに関する暫定決定をベースとすれば、資産及び負債を認識することが目的適合的な情報にならないとされない限り、規制繰延勘定残高は、資産及び負債の定義とともに、認識規準も満たすものと考えられる。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

16. しかし、我々は、上記検討によって、直ちに規制資産又は規制負債を財政状態計算書に表示すべきという結論になるか否かについては定かでない。なぜなら、概念フレームワークに関する IASB による直近の暫定決定をベースとした資産及び負債の定義及び認識規準が十分な厳密さを欠いているとも考えられ得るためである。仮にそうである場合、概念フレームワークを最終化する前に、資産及び負債の定義（特に、過去の事象をどのように捉えるべきか、及び、第三者との契約以外に基づく義務について執行可能性(enforceability)を要件とすべきか等）及び認識規準のあり方について一層の検討が必要かもしれない。

（資産及び負債の性質）

17. 「定義された料金規制」の特徴から導かれる権利又は義務によって創出される資産又は負債を認識すべきと結論づけた場合、これらの資産や負債について、会計上の性質を明らかにすることが必要と考えられる。会計上の性質を明らかにすることによって、結果として、認識規準や測定方法について、どのような規準や方法が適切かについて予備的な結論を見出すことが可能になると考えられる。

18. 本資料の第 10 項に記載の通り、「定義された料金規制」においては、料金規制事業の性質から創出される権利の組み合わせによって、経済的便益を生みだすことが可能な権利が創出され、これが「規制繰延勘定」に該当するものと考えられる。料金規制事業企業は、料金規制対象活動の履行と交換に、当年度又は当年度以前において提供した財又はサービスに関する必要収益額と顧客から回収された金額との差額を、料率の引き上げと将来における顧客への財又はサービスの提供を通じて回収することが可能と考えられ、当該差額（過小金額）が将来の経済的便益に相当するものと考えられる。

19. 当該差額を得る権利は、当期又は当期以前における財又はサービスに対応するものであるため、仮に回収先が当期又は当期以前に財又はサービスの提供を行った顧客に対するものであれば、金融資産として捉えられる。しかし、料金規制事業においては、当該差額は、将来における財又はサービスの提供を通じて、当該財又はサービスが提供される顧客（又は、顧客ベース）に適用する単価を通して、差額（代金）の回収が合理的に見込まれる金額である。このため、回収する相手方（顧客）は契約によって特定されていないことから、IAS 第 32 号「金融商品：表示」（以下、「IAS 第 32 号」という。）を前提とした場合、金融資産として位置づけることは困難と考えられる。同様に、当該差額を移転する義務についても、契約によって移転先が定められていないため、IAS 第 32 号を前提とした場合、金融負債として位置づけることは困難と考えられる。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

20. また、料金規制事業は、顧客に対して排他的に財又はサービスを提供し得るという点で、ライセンスに類似するという見解がある。当該見解を有する者からは、規制繰延勘定を構成要素に分解し、料金規制事業における権利から規制ライセンスに該当する部分だけを識別した上で、IAS 第 38 号「無形資産」（以下、「IAS 第 38 号」という。）における取扱いと整合的に処理すべきという見解が示されている。しかし、次の理由から、規制繰延勘定を当該主張のように取り扱うことは困難と考えられる。
   (1) 規制繰延勘定は、当初のライセンスを取得又は更新するために必要な支出を表すものでないこと
   (2) 規制繰延勘定は、ある特徴がそれ単独でなく、様々な特徴が組み合わさったうえで、資産の定義を満たすと考えられること
   (3) 規制繰延勘定は、プラスにもマイナスにもなり得るが、無形資産の残高がマイナスになることは想定されていないこと

21. 以上より、規制繰延勘定の性質について、現行のIFRSにおける各基準の枠内において説明することは直ちには困難と考えられる。このため、以下において、原価の繰延べ又は前倒し、収益の繰延べ又は前倒し、又は双方のアプローチを通じて、現行のIFRSにおける各基準を一部修正することによって、対応を図ることが可能か否かについて検討を行うこととする。

【 2 】 特別な会計処理 （資産及び負債の定義及び認識規準をベースとした検討以外のアプローチ） （質問 7）

（DP の記載内容の概要）

（その他の代替アプローチ）

22. 前項までに記載してきた資産及び負債アプローチは、規制繰延勘定残高を資産又は負債として認識するかどうかと観点からのアプローチであった。これに対して、次項以下に記載するその他の代替アプローチは、それ以外の観点（例えば、料金規制活動から発生する収益に焦点をあてる）から料金規制活動の特性を財務諸表に表現するアプローチである。

23. その他の代替的アプローチとしては、次のアプローチがある。
   (1) 権利及び義務のパッケージを無形資産（ライセンス）として取り扱う。（IAS 第 38 号の修正）
      ① 規制会計の要求事項を使って財務報告を行う。
      ② 個別の会計上の要求事項を開発する。
      (i) 原価の繰延べ・前倒し
      (ii) 収益の繰延べ・前倒し

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

（iii）原価及び収益の組み合わせの繰延べ・前倒し

③　規制繰延勘定残高の認識を禁止する（開示のみで対応する）

（権利及び義務のパッケージを無形資産（ライセンス）として認識）

24. 権利及び義務のパッケージを無形資産として認識するアプローチは、定期的な料金見直しが行われるという規制ライセンスの特徴を斟酌して、IAS 第 38 号のライセンスの要件を修正するアプローチである。これには「構成要素アプローチ」と「再評価アプローチ」がある。

（規制会計の要求事項を用いて報告）

25. 規制会計の要求事項を用いて報告するアプローチは、料金規制機関が規定している会計処理を一般目的の IFRS 財務諸表において使用することを認める（又は要求する）ものである。当該アプローチを採用する場合、料金規制が要求している会計方針を IFRS の一般的な要求事項に従って設定される会計方針に優先させることを許容又は要求することが必要となる。

（原価・収益の繰延べ・前倒しを行う具体的な IFRS 要求事項の開発）

26. 「定義された料金規制」においては、規制対象期間中に、収益必要額と顧客に請求される収益の金額との間に差額が生じた場合、不足額は将来の料金の引上げによって回収され、過大請求額は将来の料金の引下げによって返還される。料金規制機関は、料金設定の仕組みを用いて、顧客にとっての料金のボラティリティを緩和し、所定の差額が将来の請求を通じて返還される期間を決定する。これにより、企業が料金変更を延期することによって、キャッシュ・フローの若干のボラティリティを一時的に被らなければならなくなる場合がある。料金規制は、顧客に請求できる料金を引き上げる能力の遅れについて企業に補償するか、又は料金規制により料金の引下げが遅れる場合には企業に財務コストを課すことができる。

27. 原価又は収益の繰延べ・前倒しを行う方法には、次の 3 通りのアプローチがあり、各々の詳細、長所、短所は次の通りである。

名称	アプローチの詳細
原価の 繰延べ・前倒し	・規制目的での認識と対応させるために、発生した原価の認識の繰延べ、又は予想原価の前倒しを行う。 ・収益の認識は変更しない（顧客への請求額で収益を認識する）。
収益の 繰延べ・前倒し	・規制活動から得る代価（収益要件）を反映して収益を認識する。将来の補償（料金変更で回収・返還）を念頭に、収益必要額と対顧客請求額の差額を調整する。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

	・原価の認識は変更しない（発生時点で認識する）。
原価・収益の組み合わせの繰延べ・前倒し	・固定資産への資産化には原価の繰延べ・前倒しを、業績ボーナスや罰金などには収益の繰延べ・前倒しを行う。

（規制繰延勘定の認識を禁止する）

28. 料金規制にも、現行の IFRS で定められている要求事項をそのまま適用する。当該アプローチを支持する者の論拠は、次の通りである
- すべての企業が顧客に課す価格を設定するための枠組みを使用している。
- 価格決定の枠組みの設定における料金規制機関の関与は、原価及び収益の認識の時期を、一般的な IFRS 要求事項に従って他の場合に報告される時期から変更する説得力のある根拠を提供していない。

（ASBJ の分析及び回答の方向性（案））

（無形資産として扱うアプローチ）

29. 無形資産として扱うアプローチについては、本資料第 20 項に記載した理由により、我々は支持しない。

（規制会計の要求事項を使うアプローチ）

30. 規制会計の要求事項を使うアプローチは、一般目的の財務報告を作成するために必要なコストと規制会計の要求事項を満たすために必要なコストの重複を避ける観点から、財務諸表作成者のコストの観点からは便益があると考えられる。しかし、当該アプローチについては、次の理由から、我々は支持しない。
(1) 一般目的の財務報告（IFRS を含む。）は、報告企業に直接情報を要求することができない投資者や貸出者等が主要な利用者として作成されるものであり、規制機関は、別の方法で報告企業から直接情報を得ることが可能であること
(2) 各国の規制会計に会計基準の要求事項を依拠する場合、ある国では料金設定に関する政治的・経済的な要因から資産や負債を認識していないものが、別の国では資産や負債に認識される可能性がある。このような場合、財務報告の比較可能性が担保できないため、財務情報の有用性が低下する可能性があること

（収益の繰延べ・前倒しを行うアプローチ）

31. 収益必要額と比べて顧客への請求額が過小金額である場合、当該差額に関して、企業は顧客に対する財又はサービスの履行を行っていないと考えられる。このため、仮に、翌期以降回収される見込みの金額を収益として計上する場合、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。）における財又はサー

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

ビスの履行義務を充足していないにも関わらず、収益を認識することになる。これは、IFRS第15号における原則から大きく乖離すると考えられ、我々は当該アプローチに同意しない。

32. また、収益必要額よりも顧客への請求額の方が大きい場合、収益の繰延べを行うべきという考え方がある。しかし、企業は顧客に対する当期の請求額を返還する義務を負っているわけではないため、当該考え方には同意しない。

33. また、料金規制機関は顧客のために行動することから、料金規制は料金規制対象企業と集合的な顧客（又は、顧客ベース）との間の黙示の又は疑似の契約であるという考え方もある。この見解によると、企業は、料金規制対象の財又はサービスを個々の顧客に移転するにつれて収益（請求可能な収益）を認識するだけでなく、それまでに履行したすべての料金規制対象活動と交換に権利を得る対価の金額（収益必要額）も認識することになる。この場合、「定義された料金規制」において、収益必要額と、顧客に課される将来の料金に織り込まれると見込まれる顧客に請求される金額との間に生じる所定の差異は、顧客に請求する対価の変動要素であると説明され得る。

34. しかし、収益基準の考え方は、契約上の顧客に対してサービスを提供することに応じて収益を認識することである。また、仮に、サービスの提供先を「顧客ベース」と捉え、現在の顧客だけなく、過去又は未来の顧客を包含するとした場合、「サービスを提供する時期」を特定することが困難となる。よって、料金規制の枠組みにおいて顧客に対して財又はサービスの提供を行うこと自体で「顧客ベース」に対する履行義務を充足すると考えてIFRS第15号を適用することは困難と考える。

35. さらに、料金規制の体系における顧客ベースに対する財又はサービスの提供を変動対価に基づく財又はサービスの提供と捉えた上で、収益認識を行うべきという考え方もあり得る。しかし、IFRS第15号において、変動対価は、企業と顧客の契約で定められているものである一方、料金規制においては、料金（単価）は、顧客とは関係なく、料金規制機関と企業の契約で決定される。このため、料金規制における枠組みにおける料率の改訂を前提として、顧客ベースに対する財又はサービスの提供を変動対価に基づく財又はサービスの提供と捉えることは困難と考える。

（原価の繰延べ・前倒し）

36. 料金規制においては、暴風雨被害のコストなどの所定の原価を、将来の料金改訂によって回収を図ることがある。例えば、当初、収益必要額＝対顧客請求額であった場合に、その後、暴風雨被害の補修費用が発生し、料金規制の枠組みにおいて、当該金額を回収すべき金額に算入することが認められているために、収益必要額＞対

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

顧客請求額の状態（過小金額の状態）となるような場合があり得る。

37. この場合、将来の料金改訂によって回収が見込まれることを前提に、当該補修費用（一般の IFRS では固定資産の原価算入要件を充足しない）を補修対象となった設備等の資産の原価に算入して繰り延べるアプローチが考えられる。しかし、第 36 項における例を前提とした場合、当該設備は補修費の分だけ供給能力が向上した訳では必ずしもない。このため、当該補修費用は「原価性」を満たさない可能性がある。当該補修費用は、むしろ、料金規制によって将来回収されるため、将来の経済的便益の減少をベースとした固定資産の償却によるよりも、回収パターンに従って減額していくことが適切な性質とも考え得る。さらに、固定資産に含めて認識した場合、料金規制の枠組みによる影響が他の影響に含まれるため、料金規制の影響に関する利用者の理解を妨げる点について懸念される。

38. また、過小金額については、料金規制によって将来の回収が合理的に期待される場合、資産の定義及び認識要件を満たすとも考えられる。しかし、収益認識額と請求額の差額には、原価のほか、利幅相当額も含まれていると考えられる。このため、原価のみを繰延べるアプローチには同意しない。

ディスカッション・ポイント
質問 7（特別な会計処理）へのコメントの方向性（案）について、ご質問やご意見を頂きたい。

以　上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。