

2015年1月13日

国際会計基準審議会 御中

**ディスカッション・ペーパー (DP/2014/2) 「料金規制の財務上の影響の報告」
に対するコメント**

1. 当委員会は、国際会計基準審議会 (IASB) のディスカッション・ペーパー (DP/2014/2) 「料金規制の財務上の影響の報告」 (以下「本 DP」という。) に対してコメントする機会を歓迎する。
2. 当委員会は、本 DP は、全体として、一定の料金規制事業に対して特別な会計処理の要求事項を設けるべきか、また、その場合にどのような要求事項とすべきかを検討するうえで非常に良い出発点を提供していると考えている。以下において、当委員会は、本 DP において最も重要と考える次の点について見解を述べる。
 - (1) プロジェクトの検討範囲
 - (2) 特別な会計処理の要求事項の必要性
 - (3) 検討すべき代替的なアプローチ
3. まず、当委員会は、IASB が狭い範囲 (記述にはさらなる改善を要するが、本 DP において「定義された料金規制」と説明されているもの。) に焦点をあてて検討を開始しようとする本 DP の提案に概ね同意する。我々は、「定義された料金規制」からは、権利と義務の組合せを財務諸表に反映させるべきかについて検討を要する特有の権利及び義務が生み出されている可能性が高い (つまり、経済的な影響がある) と考えている。但し、当委員会は、我が国における料金規制の仕組みは、殆どが「定義された料金規制」に該当しないと認識している。
4. 次に、当委員会は、こうした権利及び義務の組合せを財務諸表で会計処理するために特別な会計処理の要求事項が必要かどうかについて、現時点で確たる結論に至っていない。当委員会は、こうした権利及び義務は他と十分に異なる性質を有するものであり、IASB がこれらを資産又は負債として認識すべきと結論づける場合、特別な会計処理の要求事項が必要になるものと考えている。また、当委員会は、概念フレームワーク・プロジェクトの一環において検討されている資産及び負債の定義並びに認識の閾値に関する IASB による暫定決定事項に照らすと、こうした権利と義務

の組合せを資産又は負債として認識すべきでない結論づけることは非常に困難と考えている。

5. しかし、当委員会は、このような分析により、こうした権利及び義務を資産や負債として認識すべきであると直ちに結論づけられるとは考えてない。これは、主として、IASBによる暫定決定事項によって、ある資産又は負債を認識する必要がある理由について非常によく説明できる反面、資産又は負債を認識すべきでない結論づけるには十分な厳密さに欠ける可能性があるためである。また、利用者は、料金規制に関連する情報は企業の将来におけるキャッシュ・イン・フローの見通しを評価するにあたって有用であろうと考えている一方、資産又は負債を認識すべきかどうかについては比較的中立的であった。このため、当委員会は、料金規制の仕組みに関連する資産又は負債を認識することで、財務情報がより目的適合性のあるものになり、より忠実な表現となるかについて定かではない。
6. 最後に、当委員会は、本コメントレターの 29 項から 31 項に記載した理由により、本 DP で説明されている次の代替的なアプローチを支持しない。
 - (1) 規制機関との取決めによって生じる権利及び義務の総体又は一部を無形資産として認識する方法
 - (2) 権利及び義務の総体を金融資産又は負債として認識する方法
 - (3) 規制会計の要求事項によって財務報告を行う方法
7. 当委員会は、可能性のある残りのアプローチのうち、顧客からの収益認識の前倒しを要求又は許容するアプローチを支持しない。当委員会は、顧客からの収益は、財又はサービスが顧客に提供される前に認識すべきではないと考えている。加えて、予想に基づいて原価を前倒しで認識するアプローチについても、主としてその推定が主観的過ぎることから、不適切と考えられる。他方、当委員会は、関連する原価又は収益の繰延べ（又はその組合せ）を要求するアプローチは、料金規制の影響が財務諸表で明確に開示される限りにおいて、「定義された料金規制」について関連する資産及び負債を認識するかどうかの検討と並行して、さらなる検討に値すると考えている。
8. 本コメントレターの 3 項から 7 項で記載した点を踏まえ、当委員会は、IASB が今後の取組みを決定するにあたって検討し得るアプローチは、「定義された料金規制」に類似した対象範囲に焦点を絞った次のいずれかのアプローチであると考えている。
 - (1) 料金規制の影響について、別個の表示区分によって、資産又は負債と収益又は費用の認識を要求するとともに、資産又は負債の残高の変動を純損益（独立の表示科目、又は、原価又は収益の一部として）に認識するアプローチ
 - (2) 「開示のみ」のアプローチ。当該アプローチは、財務報告の利用者が、（料金

規制対象企業による将来の事業活動によって調整が予想される金額も含めて) 料金規制の影響を理解するのに役立つであろう。

9. しかし、本コメントレターの3項に記載したとおり、仮にIASBが「定義された料金規制」に焦点を絞った場合、我が国の状況においては本プロジェクトの適用範囲は極めて限定的となることが考えられる。また、料金規制対象企業間の競争を促していこうとする国際的な傾向を考慮すると、当委員会は、他の法域でも同様ではないかと考えている。その場合、当委員会は、IASBが基準開発プロセスを正式に開始する前に、基準開発活動に要するコストと便益の観点から本プロジェクトを正当化できるか、緊急を要するものであるかについて慎重な評価を行うことを提案する。当委員会は、本プロジェクトにおけるこれまでの困難性を考慮すると、「開示のみ」のアプローチを他のアプローチよりも優先させることが適切ではないかと考えている。
10. 詳細については、別紙-Iの各質問に対するコメントをご参照いただきたい。
11. 本コメントレターの内容についてご質問があれば、遠慮なくご連絡いただきたい。

企業会計基準委員会 常勤委員

関 口 智 和

本 DP の各質問に対するコメント**質問 1**

(1) 企業の料金規制事業及び料金規制環境に関するどのような情報を、財務諸表の作成者が財務諸表又は経営者による説明などの付属文書に記載する必要があると考えるか。

次の書類でどのような情報を提供すべきなのか明示されたい。

- ① 財政状態計算書
- ② 純損益及びその他の包括利益の計算書
- ③ キャッシュ・フロー計算書
- ④ 注記開示
- ⑤ 経営者による説明

(2) この情報は、投資者及び融資者が投資及び融資の意思決定を行う際にどのように使用されると考えるか。

12. 当委員会事務局が利用者にヒアリングを行ったところ、少なくとも、料金規制の枠組み（その枠組みにおいて事業活動を行う企業について特有の権利及び義務が創出されるもの）に関する一般的な記載を財務報告のいずれかで開示することは有用と考えられるとのフィードバックを受けた。しかし、当該情報を財務諸表において開示すべきか、又は財務報告におけるその他の情報として開示すべきかについて特段の選好は聞かれなかった。

質問 2

回答者は、規制繰延勘定残高を規制資産又は規制負債として認識する財務諸表（例えば、米国会計基準若しくは他の国内基準に従って、又は IFRS 第 14 号に従って）の使用に習熟しているか。その場合、こうした残高を認識する料金規制対象企業を下記の企業と比較して投資又は融資の意思決定を評価する際に、こうした残高の認識は、財務諸表利用者にどのような問題（もしあれば）を生じさせるか。

- (1) 料金規制の対象ではない企業
- (2) こうした残高を認識していない料金規制対象企業

13. いいえ。我が国の会計基準では、規制繰延勘定残高を規制資産又は規制負債として

認識することはない。また、当委員会事務局が調査した限りでは、本プロジェクトの対象となり得る企業をカバーしている証券アナリストは、異なる会計基準で作成された別の企業の財務諸表との比較は通常行っていないとのフィードバックを受けた。このため、我が国の利用者は、規制繰延資産及び負債が認識されている財務諸表を使用する経験を殆ど有していないと考えられる。

質問 3

このプロジェクトを進めるためには、IASB は、料金規制が個別に会計処理のガイダンスの開発が必要となる可能性のある権利と義務の組合せを創出するのかどうかに関して、焦点をより絞った議論のための共通の出発点を提供するために、定義された種類の料金規制（セクション 4 参照）に焦点を当てるべきであることに同意するか（3.6 項から 3.7 項参照）。同意しない場合には、セクション 3 で要約している料金規制の種類の多様性に IASB がどのように対処することを提案するか。

14. 同意する。当委員会は、個別の会計処理のガイダンス又は要求事項の開発が必要となるかどうかを分析するうえで、IASB が定義した料金規制の種類に焦点を当てるべきである旨に同意する。仮により広い範囲を対象として分析を開始する場合、最終的に検討対象とする範囲を分離することが必要となり、別個の分析が必要とされ、結果として、IASB のボードやスタッフのリソースを有効に利用することにならないと考えられる。
15. 他方、当委員会は、IASB が「定義された料金規制」について個別の会計処理のガイダンス又は要求事項を開発するとした場合、我が国における適用対象は極めて限定的になると考えている。これは、主に、我が国の料金規制の枠組みには、通常、現在までの収益必要額と顧客に請求した金額との間の特定の差額を回収する仕組みが存在しないためである。また、企業間の競争を促そうとする国際的な流れを考慮すると、他の法域でもこれは同様ではないかと考えられる。したがって、当委員会は、IASB が基準開発プロセスを正式に開始する前に、基準開発活動に要するコストと便益とのバランスの観点から本プロジェクトを正当化できるものであるか、緊急を要するものであるかについて評価を行うことを提案する。
16. なお、当委員会が関係者にヒアリングを行った際、損害保険会社から聴取したフィードバックについて付言させていただく。ヒアリングにおいて、一部の保険契約は他と十分に異なる性質を有することから、特別な会計上の取扱いが必要となると考えられるという見解が示されたうえで、こうした契約が含まれるように IASB は本プロジェクトの範囲を拡大すべきであるという提案がされた。当委員会で、こうした契約が本プロジェクトの一環として扱われるべきかについて必ずしも網羅的な検討

ができていない訳ではないが、IASB が議論の焦点に関してさらなる検討を行う場合、現実にある事例（本件を含む）について吟味することは価値があると考えられる。

質問 4

2.11 項では、IASB は、市場における不十分な競争力を補うために使用される限定的又は「市場」料金規制の形式について、特別な会計処理の要求事項の開発を求める要望は受けていないと述べている（3.30 項から 3.33 項参照）。

- (1) この種類の料金規制は、著しく異なる経済環境を創出しないので、個別に会計処理の要求事項の開発を要しないということに同意するか。同意しない場合、理由は何か。
- (2) この種類の料金規制が個別に会計処理の要求事項の開発を要しないことに同意する場合、IASB がその代わりに個別に開示要求の開発を検討すべきだと考えるか。そう考える場合、どのような内容を提案するか、また、理由は何か。

17. 当委員会は、市場における競争が非効率的なことを補うために用いられる限定的な形態の料金規制、すなわち、「市場」料金規制のために特別な会計処理の要求事項を開発すべきでないという旨に同意する。

18. 我が国を含めて多くの法域において、料金規制の仕組みは限定的、或いは「市場」料金規制型になってきており、当プロジェクトの範囲を拡大しない限り、多くの料金規制の仕組みは対象範囲から外れてしまう。しかし、当委員会は、こうした料金規制の仕組みの特性はそれ以外の仕組みにおいて事業活動を行う企業の活動と重要な程度に異なる特有の権利又は義務を生じさせないと考えている。したがって、当委員会は、こうした料金規制の仕組みについて特有の資産又は負債の認識を要求又は許容する特別な会計処理の要求事項は必要ないと考えている。

19. しかし、当委員会は、このような料金規制の仕組みにおいて事業活動を行う企業に対しても個別に開示の要求事項を開発すべきか否かについて検討すべきと考えている。仮に権利及び義務が十分に特有といえなくても、当委員会は、これらの仕組みは企業に流入するキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性に重要な程度に影響を与え得ると考えている。このため、当委員会は、こうした開示は利用者が企業に流入する将来キャッシュ・フローの予測をする際に有用であろうと考えている。

質問 5

4.4項から4.6項では、「定義された料金規制」の主要な特徴を要約している。これらの特徴は、「定義された料金規制」が、一般目的財務諸表の利用者に目的適合性のある情報を提供するために個別に会計処理のガイダンス又は要求事項が開発される可能性のある権利と義務の組合せを創出するのかどうかについての、IASBの検討の焦点となってきた。

- (1) 「定義された料金規制」の記述が、料金規制スキームの適切な母集団を範囲に取り込んでいると考えるか。そう考える場合、理由は何か。そう考えない場合、理由は何か。
- (2) 記述している特徴のいずれかを、特定の種類の料金規制スキーム又は料金規制事業を「定義された料金規制」の範囲に含めるか又はそこから除外するために、修正すべきだと考えるか。提案する特徴の修正を明示し、その根拠となる理由を示していただきたい（特に、その特徴が、財務諸表利用者にとっての特定の情報ニーズを生じる状況となる理由又はならない理由に言及のこと）。
- (3) 「定義された料金規制」の範囲を確定するために含めるべきだと考える追加的な特徴はあるか。あるいは、記述している特徴のいずれかを除外するか。追加又は除外する特徴を明示し、その根拠となる理由を示されたい。

20. 当委員会は、本 DP における「定義された料金規制」の記述は、本プロジェクトにおいて検討されるべき料金規制の仕組みに関して概ね適切な範囲を捕捉していると考えている。当委員会は、仮に幅広く多様な料金規制を包含しようとして「定義された料金規制」の重要な特徴が修正された場合、特有の権利及び義務が創出されると結論づけることは非常に難しくなると考えている。特定の収益と費用との間に明確な因果関係があることが重要である旨を考慮すると、当委員会は、IASB が「定義された料金規制」の重要な特徴について弾力的にすることは適切でないと考えている。

21. しかし、当委員会は、IASB が次の点について検討することを提案する。

- (1) 本 DP の 4.4 項から 4.6 項の関係を明確化することによって、「定義された料金規制」について理解が容易になるであろう。当該関係が明確にされない場合、4.4 項に記載された特性だけが「定義された料金規制」の要素であると考える者もいるかもしれない。
- (2) 特有の権利及び義務が資産及び負債を生み出すかどうかの判断に影響を及ぼす特性と、料金規制に従う活動とするためには必須ではあるが資産性及び負債性の判断には影響を及ぼさない特性とを峻別することは、「定義された料金規制」の範囲を理解する上で有用であろう。例えば、供給される財又はサービス

の「品質」を維持することは、料金規制の対象とされるうえで必須ではあるが、権利又は義務が概念フレームワーク上の資産又は負債の定義を満たすか否かの判定には不要かもしれない。

- (3) 「定義された料金規制」の要素がより「目的ベース」で記述され、各要素間の関係についての性質がより明確化されることは有用であろう。各国の基準なら可能であるが、IFRS では特定の料金規制の枠組みを念頭に置いて詳細な規定を設けることが不可能であることを踏まえると、こうした方法に長所があると考えられる。当委員会は、例えば、本 DP の 4.4 項の (a) の条件の多くの要素は、需要が「非弾力的」であるという旨を裏付けるためのものであると考えている。
- (4) 「定義された料金規制」のうち、特に重要な特性を強調することは有用であろう。当委員会が関係者にヒアリングを行ったところ、多くの者は、「定義された料金規制」を他と区別し得る特性は、既に発生した収益必要額と顧客への請求額との差額を特定の期間内に回収する「規制上の調整の仕組み」であると考えていた。
- (5) 仮に「定義された料金規制」のために IASB が特別な要求事項（料金規制対象企業による料金規制事業のうち関連性のある部分だけが「定義された料金規制」の範囲に含まれるという旨を含む。）を開発する場合、当該定義について十分なガイダンスを提供することが重要であろう。当委員会は、本 DP の 4.8 項から 4.79 項の説明は、「定義された料金規制」の要件を理解するために不可欠であると理解しており、これらの要約を適用ガイダンスの一部として提供することを提案する。

質問 6

4.62 項から 4.72 項は、「定義された料金規制」の特徴から生じる権利及び義務の分析を内容としている。

- (1) IASB が考慮すべきだと考える追加的な権利又は義務はあるか。明示して、理由を示されたい。
- (2) 記述している権利と義務の組合せを会計処理するための個別に会計処理のガイダンス又は要求事項を IASB が開発すべきだと考えるか。賛成又は反対の理由は何か。

22. 当委員会は、本 DP の 4.62 項から 4.72 項は「定義された料金規制」から生じる権利及び義務に関する分析を十分に記載していると考えている。

質問 7

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。

- (1) 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られ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。
- (2) 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。
- (3) 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。

23. 当委員会は、資産・負債アプローチ（原価又は収益の繰延べを要求するアプローチとの組合せとすることがあり得る）と開示のみのアプローチをさらなる検討に値するアプローチと考えている。

（資産・負債アプローチ）

24. 特別な会計処理の要求事項が必要か否かを検討するにあたって、当委員会は、「定義された料金規制」から生じる権利又は義務の性質を概念フレームワークの資産及び負債の定義並びに特性に照らして評価することが重要であると考えている。これは、概念フレームワークにおいて、「収益」又は「費用」は、基本的に、資産又は負債の価値の増加又は減少であると説明されているためである。
25. 本 DP で説明されている資産・負債アプローチに基づく特別な会計処理の要求事項について必要性を評価する際に、当委員会は、現在進められている概念フレームワーク・プロジェクトにおける IASB の直近の暫定決定事項を参照した。資産及び負債の定義並びに認識基準に関する IASB による直近の暫定決定事項については、別紙-II をご参照いただきたい。

26. 当委員会は、「定義された料金規制」から生じる権利及び義務が資産又は負債の定義を満たすかどうかを評価した結果、こうした権利及び義務がこれらの定義又は認識規準を満たさないと結論づけることは非常に困難であると考えられた。既に発生した収益必要額と顧客への請求金額との間の差額が実際には将来回収できない可能性（料金規制の枠組みが将来変更される可能性も含めて）もあるものの、当委員会は、「定義された料金規制」の要件は、将来における事業活動を通じて当該差額が調整されるという合理的な保証を提供していると考ええる。しかし、当委員会は、次の理由から、これは関連する資産又は負債を認識すべきであることを直ちに意味するものではないと考えている。

- (1) 資産及び負債の定義における「過去の事象」が何を参照しているかが不明確であること。料金規制の文脈において、過去の事象は、企業が料金規制の枠組みにおいて活動を行った（そして、財又はサービスが顧客グループに提供された）という事実を意味すると考えることも可能である。この場合、「定義された料金規制」において、顧客に財又はサービスが提供されるよりかなり前に、資産又は負債が創出されることになる。しかし、過去の事象は、顧客への財又はサービスの提供自体を意味すると解釈する者もいる。この場合、特定の顧客に財又はサービスが提供されるまで資産又は負債は認識されるべきではないという結論になるかもしれない。
- (2) 将来の料金を（料金規制のない状態での料金に比べて）減額しなければならない企業の義務が、経済的資源を移転する現在の義務に該当するのかが不明確であること。この点、将来の機会を放棄するという行為が「現在の義務」の定義を満たすと考える者もいれば、当該行為は企業の経済的資源を第三者へ移転することにはならないと考える者もいる。
- (3) 仮に、こうした権利又は義務が資産又は負債の定義を満たしたとして、それらが認識の閾値を満たすか否かが不明確であること。とりわけ、IASBの暫定決定は、結果として生じる情報に目的適合性がないか、又は、忠実な表現を提供しない場合には、資産又は負債は認識すべきではないとしている。情報に目的適合性があるかや忠実な表現を提供するかは極めて主観的な判断である。このため、当委員会は、そのような規準は十分に実用的でないのではないかと考えている。
- (4) 認識規準に関するIASBの暫定決定は、情報に目的適合性がない可能性があることと判断するにあたり、幾つかの考慮要因（①存在の不確実性の程度、②経済的便益の将来のフローが発生する可能性及び③測定の不確実性の程度を含む。）が参照されているが、それぞれの要因のウェイト付けが不明確であること。こ

れら考慮要因の優先順位（又は、決定のフローチャート）が提供されれば、より有益であろう。

27. 概念フレームワークに関する公開草案が公表された後、当委員会は、広範な関係者グループとの協議を踏まえ、前項で述べた問題に対処すべきか否か、またその場合にどのように対処すべきか（概念フレームワークの記載の詳細さの程度を含む。）についてさらなる検討を行うことを予定している。

28. このアプローチにおいては、当委員会は、既に発生した収益必要額と顧客への請求金額（すなわち、利益マージンを含んだ金額）との間の差額に対応する金額は、将来において関連する財又はサービスを提供することによる追加的な原価を調整したうえで、財政状態計算書上に認識されるだろうと考える。しかし、当委員会は、仮に IASB がこのアプローチをさらに検討する場合、IASB が次の事項について検討すべきと考えている。

- (1) 将来において関連する財又はサービスを提供することによる追加的な原価をどのように識別するか。当委員会の予備的見解では、固定原価と変動原価の分析が追加的な原価を識別するうえで重要と考えている。
- (2) 資産又は負債は割引くべきか否か。当委員会の予備的見解では、将来の回収時期を予測することは困難であるため、料金規制から発生する資産又は負債を割り引くことは少なくとも困難と考えている。
- (3) 「定義された料金規制」に関連する金利費用の会計処理の要求事項について、IAS 第 23 号「借入費用」の要求事項を修正すべきか否か。
- (4) 資産及び負債の変動を純損益及びその他の包括利益計算書及び関連する注記においてどのように表示するか。利用者からのフィードバックを踏まえると、当委員会は、料金規制の影響について、純損益及びその他の包括利益計算書の本体に区分して表示して、関連する内訳情報を財務諸表の注記で開示することが必要であると考えている。
- (5) 既に発生した収益必要額と顧客への請求額の差額が料金規制対象企業による将来の事業活動によって回収できる期間を推定するために必要なガイダンスの程度。期間の見積りが主観的であることを踏まえ、当委員会は、企業が当該期間を見積もるために必要な十分なガイダンスを開発することが重要と考えている。

（権利及び義務の全部または一部を無形資産として認識するアプローチ）

29. 「定義された料金規制」から生じる権利又は義務は、無形資産（特に、ライセンスに関わるもの）の権利等に類似すると考える者もいる。しかし、当委員会は、権利等の全部または一部を無形資産（ライセンス）として認識することが適切と考えていない。これは、「定義された料金規制」に特有の特性は（単一の権利又は義務ではなく）権利と義務の組合せによって、企業が将来の事業活動において一定の金額を回収する特有の権利を与え、又は、放棄する特有の義務を課すものであると考えられるためである。特に、ライセンスに関連する権利の効果を他の権利及び義務と区別することは、実務上、不可能ではないにしても、非常に困難であろう。

（権利及び義務の総体を金融資産又は金融負債として認識するアプローチ）

30. 「定義された料金規制」から生じる権利又は義務は、金融資産又は金融負債の権利又は義務に類似すると考える者もいる。しかし、当委員会は、権利又は義務の総体を金融資産又は金融負債として認識することを適切と考えていない。これは、こうした権利又は義務は、契約上の権利又は義務でないため、IAS 第 32 号「金融資産表示」が定める金融資産又は金融負債の定義を満たさないためである。

（規制会計の要求事項によって財務報告を行うアプローチ）

31. 当委員会は、規制会計の要求事項によって財務報告を行うことは不適切と考えている。規制会計の要求事項を財務報告で利用することを要求又は許容することは、2種類の会計情報を作成するコストを削減できるため、最も費用効率が良いと考える者もいる。しかし、当委員会は、当該アプローチは一般財務報告の目的と重大な不整合を来すと考えている。現行の概念フレームワークにおいても、OB10 項において、一般目的の財務報告と規制報告のために作成された報告とで性格が異なることが明示されている。

（原価又は収益、又はその組合せを繰り延べる又は前倒し計上するアプローチ）

32. 資産又は負債の増加又は減少は通常収益又は費用で認識されるという点において、当委員会は、原則として、原価又は収益の認識を繰延べ又は前倒しすることと「定義された料金規制」に対して資産又は負債を認識することとは必ずしも矛盾するものであるとは考えていない。二つのアプローチの間の重要な差異は表示の形態だけではないかという議論もある。
33. 当委員会は、これらの可能性のあるアプローチのうち、顧客からの収益の認識を前倒しすることを正当化することは非常に困難と考えている。当委員会は、顧客からの収益は、IFRS 第 15 号「顧客との契約からの収益」の基本原則と整合的に、財又はサービスが顧客に提供される前に認識すべきではないと考えている。また、予想に基づいて原価を前倒しで認識することも不適切であろう。当委員会は、このアプ

ローチは、主観性が高いことから、信頼性のある見積りを確保することが著しく困難になると考えている。

34. 他方、当委員会は、関連する原価又は収益の繰延べ（又はその組合せ）を要求するアプローチは、料金規制の影響が財務諸表で明確に開示される限りにおいて、「定義された料金規制」に対して関連する資産及び負債を認識するかどうかの検討と並行して、さらなる検討に値すると考えている。例えば、料金規制対象企業が財又はサービスの質を確保する上で必要な設備を購入するために支出を行い、料金を上げることで当該設備の原価を将来回収されることが予想される場合、こうした原価は関連する将来の期間に配分すべきであるかもしれない。当委員会は、原価又は収益の繰延べは、発生原価と関連収益との間の対応（現行の概念フレームワークの 4.50 項参照）との関係でも裏付けし得ると考えている。さらに、将来の設備資金の回収を確保するために料金が高めに設定されているときは、当期に稼得された収益の一部は、単に、将来の支出のために利用される仮受金のようなものと考えられるかもしれない。
35. また、当委員会事務局が財務報告の利用者にヒアリングを行った際、利用者は料金規制事業について資産又は負債を認識すべきかどうかに関し強い選好を示さなかった。但し、彼らは、仮に特別な会計上の取り扱いを適用する場合には、料金規制の影響は、純損益及びその他の包括利益計算及び財政状態計算書で明確に分離することが重要である旨を強調していた。このようなフィードバックを踏まえ、当委員会は、IASB が原価又は収益の繰延べについて検討を行う場合、料金規制の影響（すなわち、繰延金額）が財務諸表において明確に開示されるべきと考えている。

（開示のみのアプローチ）

36. 利用者からのフィードバック（本コメントレターの 12 項及び 35 項に記載）を踏まえ、当委員会は、利用者は料金規制の影響の評価に資する情報について最も関心を有していると理解している。この情報には、例えば、料金規制対象企業の将来の事業活動において調整されることが予想される金額が含まれる。しかし、利用者は当該影響を財務諸表の本体で表示するか又は注記で開示するかについて強い選好を示していなかった。
37. このため、資産又は負債を認識すべきか否かの検討（本コメントレターの 24 項から 26 項に記載）とともに、開示のみのアプローチについても更なる検討が必要と考えている。

質問 8

回答者の組織は、「定義された料金規制」の対象となる事業活動を行っているか。その場合、IASB が個別に会計処理のガイダンス又は要求事項を開発すると決定するとしたときに IASB はどのような運用上の問題を考慮すべきか。

38. 当委員会は、「定義された料金規制」の対象となる事業活動は行っていない。

質問 9 (セクション 5 代替的な財務報告アプローチ)

本ディスカッション・ペーパー及び「概念フレームワーク」プロジェクトからのフィードバックを検討した後に、IASB が IFRS 財務諸表における規制繰延勘定残高の認識を禁止すると決定するとした場合には、IASB は個別に開示のみの要求事項の開発を検討すべきだと考えるか。そう考えない場合、その理由は何か。そう考える場合、どのような種類の情報が、投資者及び融資者が投資又は融資の意思決定を行う際に目的適合性があるかと考えるのかを理由とともに明示されたい。

39. 本コメントレターの質問 1 及び質問 4 をご覧いただきたい。

質問 10 (セクション 6 IFRS 第 14 号における表示及び開示の要求事項)

セクション 2 及び 6 では、一般目的財務諸表の利用者の情報ニーズのいくつかを論じている。IASB は、料金規制が企業の事業活動に与える財務上の影響に関する情報に対する財務諸表利用者のニーズと、長大な開示から生じる可能性のある財務諸表の理解可能性の不明瞭化と作成コストの増大に関する懸念とをバランスさせることを図る(2.27 項参照)。

- (1) IASB が、「定義された料金規制」の対象となるすべての企業について個別に会計処理の要求事項を開発すると決定する場合に、IFRS 第 14 号の要求事項は投資者及び融資者の情報ニーズをどの程度満たすと考えるか。要求すべきだと考える追加的な情報はるか。その場合には、それを明示し、投資者又は融資者がその情報をどのように使用する可能性が高いのかを説明されたい。
- (2) IFRS 第 14 号の開示要求のいずれかを、財務諸表利用者が十分な情報に基づく投資又は融資の意思決定を行うのに役立つ情報を省略せずに、要求事項の遵守のコストを軽減するために省略又は修正できると考えるか。そう考える場合には、それを明示し、回答の理由を説明されたい。

40. 本コメントレターの 13 項で記載した通り、我が国の利用者は IFRS 第 14 号に関する

経験を殆ど有していない。仮に IASB が「定義された料金規制」の対象となる企業すべてに適用される特別な会計処理の要求事項を開発すると決定する場合、当委員会は IFRS 第 14 号を廃止することを提案する。「定義された料金規制」に適用される特別な会計処理の要求事項を開発した場合は、IFRS 第 14 号の要求事項に準拠して作成された情報の有用性を正当化することは困難と考えられる。

41. また、IASB が一定の料金規制事業の形態について特別な会計処理の要求事項を開発する場合、当委員会は、IFRS 第 14 号で要求される開示事項の一部又は全部が利用者にとって引き続き有用となるかどうかを検討することを提案する。

質問 11

IFRS 第 14 号は、認識されている規制繰延勘定残高を、他の基準に従って財政状態計算書に認識されている資産及び負債とは区分して表示することを要求している。同様に、規制繰延勘定残高の正味の増減は、純損益及びその他の包括利益の計算書に認識される収益及び費用の項目と区分して表示することが要求されている。

IASB が、既存の IFRS 作成企業と IFRS の初度適用企業の両方に適用される個別に会計処理の要求事項を開発し、その要求事項が規制勘定の財政状態計算書への認識を生じるとした場合に、IFRS 第 14 号で要求している区分表示を適用したとすると、どのような利点又は欠点を予想するか。

42. 当委員会は、仮に「定義された料金規制」に適用可能な特別な会計処理の要求事項を開発する場合、IFRS 第 14 号で要求している区分表示を企業に引き続き適用することは利用者にとって便益はないと考えている。

質問 12

セクション 4 は、「定義された料金規制」の顕著な特徴を記述している。この記述は、料金規制が個別に会計処理のガイダンスの開発が必要となる可能性のある権利と義務の組合せを創出するのかどうかに関して、焦点をより絞った議論のための共通の出発点を提供することを意図している。

4.73 項では、法令又は他の公式の規則で役割と権限が設定されている料金規制機関の存在は、「定義された料金規制」の重要な特徴であると提案している。これは強制可能な権利又は義務を創出するための必要条件だと考えるか、それとも、「定義された料金規制」と同じ特徴を有する自己規制による料金規制に基づいて営業している協同組合又は類似の企業（7.6 項から 7.9 項参照）も、「定義された料金規制」に含めるべきだと考えるか。そう考えない場合、理由は何か。そう考える場合、こうした協同組

合を「定義された料金規制」の範囲に含めるべきなのは、政府機関又は他の有権的機関からの公式の監督の対象となっている場合だけであると考えているか。

43. 当委員会は、協同組合又はこれに類似する企業は本プロジェクトの対象に含めるべきではないと考える。当委員会は、協同組合の事業活動は、「定義された料金規制」の対象となる料金規制事業に一定の点において類似していると考えている。すなわち、双方の活動はともに顧客保護を達成するように設計されるため、利潤が抑制されるよう料率がやや硬直的に設計されている。
44. 他方、これらの事業活動の特性には、次のような重要な相違があると考えている。
- (1) 独立した料金規制機関の監督に服する「定義された料金規制」における料金規制事業とは異なり、協同組合の場合、顧客は、通常、財又はサービスの購入にあたり幅広い選択肢を有していること
 - (2) 独立した料金規制機関の監督に服する「定義された料金規制」における財又はサービスの提供とは異なり、協同組合によって提供される財又はサービスは、顧客にとって、必ずしも必要不可欠なものではないこと
 - (3) 本 DP において対象とされている料金規制事業と異なり、協同組合の場合、「規制上の調整の仕組み」に類似した調整機能（すなわち、現在までに発生した収益必要額と顧客への請求額との差額の一部が料金規制事業の将来の事業活動によって調整されることが十分な執行力を以って確保される調整機能）は、通常、存在しないこと（すなわち、協同組合の事業活動においては、通常、因果関係が十分に明確でないこと）
45. 当委員会は、規制上の調整の仕組みが十分に執行されるものである限り、特定の料金規制事業に対して特別な会計処理の要求事項を求めるうえで、法律又は他の公的な文書によって役割又は権力を確立される料金規制機関の存在は必ずしも不可欠と考えていない。しかし、執行可能性を確保するうえで、料金規制機関の存在は極めて重要と考えている。

質問 13 (セクション 7 その他の論点)

7.11 項から 7.22 項では、IASB がこのプロジェクトを引き続き進める場合に考慮する可能性のある論点のいくつかを明らかにしている。

これらの論点、又は本ディスカッション・ペーパーで指摘している論点又は指摘していない論点のうち、IASB が料金規制事業について具体的な会計処理の要求事項を開発すると決定する場合に考慮すべきだと考える論点について、コメント又は提案があるか。

46. 当委員会は、IASB が「定義された料金規制」のために特別な会計処理の要求事項を開発する場合、他の関連する IFRS の基準（特に、IFRS 第 3 号「企業結合」）への影響についても考慮する必要があると考えている。しかし、IASB が開示要求のみの開発を決定する場合は、こうした事項について考慮する必要はないと考えている。

以 上

IASBによる概念フレームワークに関する直近の暫定決定からの抜粋

1. 資産及び負債の定義としては、IASBによる直近の暫定決定は次の通りである¹。
 - (1) 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である。
 - (2) 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である。
 - (3) 経済的資源とは、経済的便益を創出可能な権利である。

2. 認識としては、IASBはいずれの環境においても資産又は負債の認識を左右する規準を設けるべきではないと暫定決定した。概念フレームワークは代わりに資産又は負債を認識するか決定する際に検討すべき要因を示している。これらの要因は、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ということ及びコストが便益に見合うかということである。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して示されている。
 - (1) 資産又は負債が存在するの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

以 上

¹ IASB スタッフ・ペーパー（2014年11月公表）（ディスカッション・ペーパー「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」についての委員会再審議の結果）に基づく。