

2021年1月

IFRS<sup>®</sup>基準 公開草案 ED/2021/1  
結論の根拠

# 規制資産及び規制負債

コメント期限：2021年7月30日  
(2021年6月30日からコメント期限を変更)

結論の根拠

公開草案

規制資産及び規制負債

コメント期限：2021年7月30日

(2021年6月30日からコメント期限を変更)

This Basis for Conclusions accompanies the Exposure Draft ED/2021/1 *Regulatory Assets and Regulatory Liabilities* (issued January 2021; see separate booklet). Comments need to be received by **30 July 2021** and should be submitted by email to [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) or online at <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

All comments will be on the public record and posted on our website at [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

**Disclaimer:** To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

ISBN for this part: 978-1-914113-03-1

ISBN for complete publication (three parts): 978-1-914113-01-7

#### **Copyright © 2021 IFRS Foundation**

**All rights reserved.** Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at [permissions@ifrs.org](mailto:permissions@ifrs.org).

Copies of Board publications may be obtained from the Foundation by emailing [customerservices@ifrs.org](mailto:customerservices@ifrs.org) or visit our shop at <http://shop.ifrs.org>.

The Japanese translation of the Basis for Conclusions contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world including 'IAS®', 'IASB®', the 'IASB® logo', 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's trade marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

結論の根拠  
公開草案  
規制資産及び規制負債

コメント期限：2021年7月30日  
(2021年6月30日からコメント期限を変更)

この結論の根拠は、公開草案 ED/2021/1 「規制資産及び規制負債」(2021 年 1 月公表、別冊参照) に付属するものである。コメントは 2021 年 7 月 30 日までに到着する必要がある、[commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) への電子メール又はオンラインで <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/> に提出されたい。

すべてのコメントは公開の記録に記載され、回答者が秘密扱いの要求をしない限り、我々のウェブサイト ([www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)) に掲載される。秘密扱いの要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するののかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

**注意書き：**適用される法律が認める範囲で、当審議会及び IFRS 財団 (当財団) は、本公表物又はその翻訳から生じるすべての責任を、契約、不法行為、その他いかなる者に対するいかなる性質の請求又は損害 (直接、間接、付随的又は結果的な損害、懲罰的賠償、罰金又はコストを含む) に関するものであれ、拒絶する。

本公表物に含まれている情報は、助言を構成するものではなく、適切な資格を有する専門家のサービスの代用とすべきものではない。

ISBN for this part: 978-1-914113-03-1

ISBN for complete publication (three parts): 978-1-914113-01-7

#### コピーライト © 2021 IFRS Foundation

不許複製・禁無断転載：複製及び使用の権利は厳しく制限されている。詳細については当財団の [permissions@ifrs.org](mailto:permissions@ifrs.org) に連絡されたい。

IASB 公表物のコピーは、[customerservices@ifrs.org](mailto:customerservices@ifrs.org) への電子メール又は当財団のショップ <https://shop.ifrs.org> へのアクセスにより当財団から注文することができる。

本公表物に含まれている結論の根拠の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経していない。当該日本語訳は IFRS 財団の著作物である。



当財団は世界中で登録された商標を有しており、その中には、‘IAS®’, ‘IASB®’, ‘IASB® ロゴ’, ‘IFRIC®’, ‘IFRS®’, ‘IFRS® ロゴ’, ‘IFRS for SMEs®’, ‘IFRS for SMEs® ロゴ’, ‘Hexagon Device’, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘NIIF®’ 及び ‘SIC®’ がある。当財団の商標についてのより詳細な情報は、要求に応じて当財団から入手可能である。

当財団は米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、イングランド及びウェールズで海外会社 (会社番号：FC023235) として活動し、主たる事務所を Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD に置いている。

## 目 次

	開始する項
<b>公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠</b>	
はじめに	BC1
本プロジェクトの必要性及び経緯	BC2
公開草案の開発	BC15
提案している会計モデルの概要	BC20
当審議会はどのような問題を解決しようとしているのか	BC21
モデル案の特徴	BC30
規制資産及び規制負債とは何か	BC36
規制資産と規制負債を区分して会計処理する理由	BC58
モデル案はどのように問題を解決するのか	BC63
検討した他の会計処理アプローチ	BC65
範 囲	BC78
合計許容報酬	BC87
合計許容報酬の構成要素	BC88
会計処理単位	BC114
認 識	BC122
認識の中止	BC129
測 定	BC130
測定基礎	BC130
将来キャッシュ・フローの見積り	BC135
見積将来キャッシュ・フローの割引	BC159
関連した現金の授受が行われる時にのみ規制料金に影響を与える項目	BC174
表 示	BC178
表示 — 財務業績の計算書	BC179
規制金利収益及び規制金利費用	BC180
一部の規制収益又は規制費用のその他の包括利益での表示	BC183
開 示	BC187
開示目的の役割	BC189
IFRS 第 14 号における開示目的	BC191
財務業績に焦点	BC195
発効日	BC203

経過措置	BC204
過去の企業結合	BC207
本提案により生じる可能性が高い影響	BC214
当審議会の提案の影響を受ける企業	BC218
財務諸表において報告される情報に対して生じる可能性が高い影響	BC222
財務報告の質に対して生じる可能性が高い影響（現在規制残高を認識していない企業）	BC230
財務報告の質に対して生じる可能性が高い影響（現在規制残高を認識している企業）	BC233
本提案の適用により生じる可能性が高いコスト	BC245
生じる可能性が高い便益とコストの全体的な評価	BC251
他の IFRS 基準書の修正案	BC252
IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」	BC252
IFRS 第 3 号「企業結合」	BC260
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」	BC262
IAS 第 1 号「財務諸表の表示」	BC264
IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」	BC265
IAS 第 36 号「資産の減損」	BC266
公開草案「規制資産及び規制負債」に関するメアリー・トーカー氏の代替的見解	

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

この結論の根拠は、公開草案「規制資産及び規制負債」に付属しているが、その一部を構成するものではない。国際会計基準審議会（当審議会）が公開草案を開発した際の検討事項をまとめている。個々の審議会メンバーにより議論での重点の置き方は異なっていた。

### はじめに

---

BC1 本公開草案は、規制資産及び規制負債、並びに規制収益及び規制費用の認識、測定、表示及び開示についての提案を示している。最終確定される場合には、これらの提案は IFRS 第 14 号「規制繰延勘定」を置き換えることになる。

### 本プロジェクトの必要性及び経緯

BC2 料金規制は、企業の料金規制対象活動から生じる収益、利益及びキャッシュ・フローの金額及び時期に著しく影響を与える可能性がある<sup>1</sup>。

BC3 2005年に、多くの国々が IFRS 基準を初めて採用した。この採用の前段階で、当審議会及び IFRS 解釈指針委員会は、IFRS 基準を適用して作成される財務諸表において企業は料金規制から生じた規制残高を認識できるかどうか又は認識すべきかどうかを明確化することを求める要望を受けた。

BC4 IFRS 解釈指針委員会は、その要望を検討し、いくつかの国内会計基準では一部の状況において企業がそのような残高を資産及び負債として認識することを許容又は要求していることに留意した。それらの国内会計基準の一部は、1982年に公表された米国基準 SFAS 第 71 号「特定の種類の規制の影響の会計処理」に基づくもの、又は類似したものであった<sup>2</sup>。IFRS 解釈指針委員会は、2005年に次のような結論を下した。

(a) SFAS 第 71 号における認識規準は、IFRS 基準における認識規準と完全には一致しない。したがって、SFAS 第 71 号の要求事項は IFRS 基準の要求事項を示唆するものではない。

(b) 企業は、当審議会の「フレームワーク」及び関連する IFRS 基準書（IAS 第 11 号「工事契約」、IAS 第 18 号「収益」、IAS 第 16 号「有形固定資産」及び IAS 第 38 号「無形資産」など）に従って認識の要件を満たす資産のみを認識すべきである

---

<sup>1</sup> この結論の根拠では、収益及び費用に対するすべての言及は、別段の記載がない限り、料金規制対象活動から生じる収益及び費用に関するものである。

<sup>2</sup> SFAS 第 71 号のガイダンスは、その後の修正及び関連するガイダンスとともに、現在は FASB 会計基準コード化体系<sup>®</sup>のトピック 980「規制対象事業」に含まれている。



3,4。

- BC5 IFRS 解釈指針委員会の結論は、料金規制によって創出されたどのような権利又は義務が「フレームワーク」に従って資産又は負債としての認識の要件を満たすのかに関する疑問に答えないままであった。その結論の結果として、多くの企業が IFRS 基準を適用して作成した財務諸表において規制残高を資産又は負債として認識することをやめた。2008 年に、当審議会は料金規制対象活動に関するプロジェクトを開始した。料金規制が資産又は負債としての認識の要件を満たす可能性のある権利又は義務を創出するののかどうかに関して、結論を出すことを求める圧力の増大を認識してのことである。
- BC6 当審議会は公開草案「料金規制対象活動」を 2009 年に公表した（2009 年公開草案）。企業がある種類の料金規制（一般にサービス原価規制又は料金ベース収益率規制と呼ばれる）から生じた規制残高を認識すべきであると提案したものである。その種類の料金規制は、SFAS 第 71 号で記述された種類の規制と類似している。
- BC7 2009 年公開草案に対するコメント提出者の多くが提案に同意したが、他の多くのコメント提出者は提案に反対した。当審議会のその後の議論では、規制残高が「フレームワーク」における資産又は負債の定義を満たすのかという根本的な疑問に回答する明確な道筋が見つからなかった。見解に多様性があり、その根本的な質問に合理的な期間で回答できる可能性は低そうであったことから、当審議会は、他の優先事項に重点を置くため、本プロジェクトを 2010 年 9 月に中断した。
- BC8 2011 年アジェンダ協議からのフィードバックを検討した後、2012 年に当審議会は基準設定アジェンダに以下に関するプロジェクトを追加した。
- (a) 料金規制対象活動。2009 年公開草案及びそれに対する反応が、どのような場合に料金規制対象活動が資産又は負債を生じさせる可能性があるのかの識別に関する複雑な概念上の論点を生じさせたことを認識してのことである。
  - (b) 「財務報告に関する概念フレームワーク」（概念フレームワーク）の改訂—2018 年に最終確定。当審議会は、当該プロジェクトの結果が料金規制対象活動に関するプロジェクトの結果に影響を与えるであろうことに留意した。
- BC9 その前後で、当審議会は一部の法域から、料金規制対象企業がその時点で規制残高の報告に使用していた会計実務の継続使用を一時的に認めることによって、それらの企業による IFRS 基準の適時な採用を容易にすることを求める要望を受けた。
- BC10 それらの要望に対応して、2014 年 1 月に、当審議会は IFRS 第 14 号「規制繰延勘定」を包括的プロジェクトの完成まで適用される暫定的な基準として公表した。IFRS 第 14

<sup>3</sup> この参照は、IFRS 解釈指針委員会がこの事項を議論した際に有効であった「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」に対するものである。

<sup>4</sup> 2014 年に、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」により、IAS 第 11 号、IAS 第 18 号及び関連する IFRS 解釈指針が置き換えられた。

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

号は、所定の条件を満たす場合、企業が IFRS 基準を初めて採用する際に規制繰延勘定残高の認識を継続することを認めている<sup>5</sup>。IFRS 第 14 号を開発するにあたり、当審議会は、それらの残高が「フレームワーク」における資産又は負債の定義を満たすかどうかを決定しようという試みはしなかった。

- BC11 より包括的なプロジェクトの第 1 段階として、2013 年 3 月に、当審議会は、資産又は負債を生じさせる可能性のある料金規制スキームの範囲を識別するために、情報要請「料金規制」を公表した。
- BC12 当審議会は、情報要請に対する回答をレビューし、このトピックをリサーチした。2014 年 9 月に、当審議会はディスカッション・ペーパー「料金規制の財務上の影響の報告」（ディスカッション・ペーパー）を公表した。このディスカッション・ペーパーは、一般的な種類の料金規制の特徴を記述していた。「フレームワーク」における資産及び負債の定義を満たす権利及び義務を生じさせる可能性が高そうな特徴で、その時点で有効であった IFRS 基準を適用して会計処理される資産及び負債に対しての追加となる特徴をグループ分けしていた。当審議会は、それらの一般的な特徴のすべてを含んだ種類の料金規制を「定義された料金規制」と呼んだ。これらの特徴は BC79 項に列挙している。
- BC13 ディスカッション・ペーパーは、定義された料金規制についての 4 つの考えられる会計処理アプローチも議論していた。BC65 項から BC77 項は、それらのアプローチ、それらに対するコメント提出者の見解及び当審議会がそれらのアプローチのどれも提案しない理由を記述している。
- BC14 当審議会の 2015 年アジェンダ協議からのフィードバックは、当審議会がこのプロジェクトに関する作業を継続すべきであるという当審議会の見解をより強くした。

### 本公開草案の開発

- BC15 本公開草案を開発するにあたり、当審議会は、2009 年公開草案、情報要請及びディスカッション・ペーパーに対して寄せられた回答を考慮した。当審議会は、「概念フレームワーク」及び IFRS 基準における現行の要求事項も考慮した。

### 協議グループ

- BC16 当審議会は、料金規制対象活動の協議グループを設置した。これは当審議会にさまざまな視点（財務諸表利用者、作成者、監査人及び料金規制機関の視点を含む）からの専門家のインプットを提供した。
- BC17 当審議会は、他のグループからのインプットも受けた。これには、会計基準アドバイザー・フォーラム、資本市場諮問委員会、国際作成者フォーラム及び新興経済圏グルー

---

<sup>5</sup> 「規制繰延勘定残高」は、この用語を創出した IFRS 第 14 号で定義されている。BC57 項はこの定義を含んでいる。

プが含まれている。

### 世界基準設定主体会議

- BC18 2017 年の世界基準設定主体会議の参加者は、ケーススタディをレビューし、それらのケーススタディで規制資産及び規制負債を認識することが財務業績のより忠実な表現をもたらすかどうか、また、それらの規制資産及び規制負債は「概念フレームワーク」における資産及び負債なのかどうかについてのインプット及び理由付けを提供した。
- BC19 参加者は、規制資産及び規制負債についての会計モデルを開発するにあたり、表 BC1 に要約されている提案を当審議会が考慮すべきであると提案した。

表 BC1 2017 年の世界基準設定主体会議の参加者による提案	
提案	審議会の対応
規制上の合意が類似する契約とどのように異なるのかを明確化する	本公開草案は「規制上の合意」を定義し、規制資産及び規制負債がどのようにして存在する可能性があるのかを説明している（本公開草案の第 3 項から第 19 項及び BC36 項から BC57 項）。
IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」が適用されない理由を明確化する	IFRS 第 15 号は本公開草案で定義している規制上の合意には適用されない。そうした合意は顧客との契約ではないからである。さらに、本公開草案における提案は、企業が IFRS 第 15 号を顧客との契約に適用してすでに提供している情報を補足するものであり、IFRS 第 15 号を変更するものではない（BC73 項から BC77 項）。
規制資産及び規制負債とは何なのかを明確化する	BC36 項から BC47 項が、規制資産及び規制負債とは何なのかを議論している。
当審議会が望んでいる結果から出発して、それを概念的な理由付けをせずに正当化しようとする認識を作ることを避ける	当審議会は、解決しようとしている問題を定義することによって分析を開始した（BC21 項から BC29 項）。「概念フレームワーク」を導きとして、当審議会は次のような結論を下した。  (a) 規制資産及び規制負債は、資産及び負債の定義を満たす（BC36 項から BC57 項）  (b) 規制資産及び規制負債を規制上の合意の残りの部分と区分して会計処理することは、有用な情報を提供する（BC58 項から BC62 項）。
どのような財務業績に対する見方が当審議会の提案を導いているかを明確化する	本公開草案における目的の議論は、企業の収益と費用との間の関係を財務諸表利用者が理解できるようにする情報を提供する必要性に言及している（本公開草案の第 2 項）。  提案している会計モデルは、企業が、供給する財又はサービスに対する合計許容報酬を、当該財又はサービスを供給する期間について報告する財務業績の一部として反映すべきであるという原則に基づいて

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

	いる（本公開草案の第 16 項）。
未履行契約が存在するかどうかを明確化する	当審議会は、規制資産及び規制負債を、現時点で有利又は不利である未履行契約に類似した規制上の合意の下で発生したものととは考えていない（BC54 項）。

表 BC1 2017 年の世界基準設定主体会議の参加者による提案	
提案	審議会の対応
区分表示を要求する	当審議会は、企業は次の項目を独立の科目として表示すべきであると提案している。規制資産及び規制負債を財政状態計算書に、規制収益及び規制費用を財務業績の計算書に（BC179 項から BC186 項）。
範囲が適切となるようにする	BC78 項から BC86 項が、要求事項案の範囲についての提案に関する当審議会の論拠を説明している。
「概念フレームワーク」を 2018 年に改訂した際に行った変更の影響を強調する	規制資産及び規制負債が従来の版の「概念フレームワーク」における資産及び負債の定義を満たしていたかどうかの分析は、当審議会の提案又は現在の考え方を利害関係者が理解することには役立たない。

## 提案している会計モデルの概要

BC20 このセクションは、次のことについて議論している。

- (a) 当審議会はどのような問題を解決しようとしているのか（BC21 項から BC29 項参照）
- (b) モデル案の特徴（BC30 項から BC35 項参照）
- (c) 規制資産及び規制負債とは何か（BC36 項から BC57 項参照）
- (d) 規制資産と規制負債を他の資産及び負債と区分して会計処理する理由（BC58 項から BC62 項参照）
- (e) モデル案はどのように問題を解決するのか（BC63 項から BC64 項参照）
- (f) 検討したその他の会計処理アプローチ（BC65 項から BC77 項参照）

### 当審議会はどのような問題を解決しようとしているのか

BC21 財務諸表利用者は企業の将来キャッシュ・フローの評価を行う。一般的に、最も大きなキャッシュ・インフロー及びキャッシュ・アウトフローは、将来の収益及び将来の費用から生じるキャッシュ・フローである。それらのキャッシュ・フローの評価を行うため

に、財務諸表利用者は企業の収益と費用との関係についての何らかの理解を必要とする。企業が IFRS 第 15 号及び他の IFRS 基準書を適用して純損益計算書において提供する情報は、財務諸表利用者がその関係について理解して将来キャッシュ・フローの評価を行うことを可能にする。しかし、規制資産又は規制負債のある企業については、その関係を理解することがより困難である。この困難が生じるのは、企業が規制資産又は規制負債を有している場合、IFRS 第 15 号及び他の IFRS 基準書を適用して提供される情報が、当審議会の考えでは、BC22 項から BC26 項に示す理由で不完全であるからである。

- BC22 規制資産及び規制負債を生じさせる規制上の合意は、次のものである。
- (a) 供給する財又はサービスに対して企業が権利を与えられる報酬（公開草案では「合計許容報酬」と呼んでいる）の金額を定めるか又は制限している。かつ、
  - (b) ある期間に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部が、異なる期間（過去又は将来）に供給される財又はサービスに対する規制料金（価格又は料金と呼ばれることがある）を通じて顧客に請求されると定めている。
- BC23 供給する財又はサービスに対する合計許容報酬の全部又は大部分は、通常、当該財又はサービスが供給される期間において顧客に請求される規制料金に（したがって収益に）含まれる。しかし、規制上の合意が、ある期間に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を異なる期間（過去又は将来）に供給される財又はサービスに対する規制料金の決定に含める場合には、時点差異が生じる可能性がある。
- BC24 そうした時点差異が生じる場合には、企業のある期間に係る純損益計算書は、収益と費用との関係について不完全な全体像を提供する。IFRS 第 15 号を適用して当該期間に認識される収益の金額が、次のようなものとなるからである。
- (a) 当該期間において供給された財又はサービスに対する合計許容報酬の全部を含んでいない。その合計許容報酬の一部が、すでに過去において収益に含められたか、又は将来において収益に含められることとなるからである。
  - (b) 異なる期間（過去又は将来）において供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を提供する金額を含んでいる。
- BC25 次のような例（本公開草案の第 13 項から第 14 項で使用した）が BC23 項から BC24 項の例示となる。20X1 年に供給した財又はサービスに対する企業の規制料金が、インプットの原価の見積りである CU100 に基づいていたが、当該年度の末日までに企業が当該年度の実際のインプットの原価 CU120 を認識したと仮定する。また、次のことも仮定する。規制上の合意により、当該インプットの原価の結果的な回収不足額 CU20 を、20X2 年に供給する財又はサービスに対する規制料金を決定する際に加算する権利が企業に与えられ、また、ある期間に供給される財又はサービスに対する規制料金の決定に

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

含まれるすべての金額が、同じ期間の収益に含まれる<sup>6</sup>。

- BC26 IFRS 第 15 号及び他の IFRS 基準書を適用して、20X1 年の企業の純損益計算書には、収益 CU100 及びインプットの原因 CU120 が含まれる。しかし、20X1 年に供給した財又はサービスに対する合計許容報酬には、実際のインプットの原因についての報酬 CU120 が含まれる。20X1 年のインプットの原因の未回収額 CU20 に対する報酬は、20X2 年に供給される財又はサービスに対する規制料金を通じて顧客に請求されることになり、したがって、20X2 年の収益に含まれることになる。この CU20 の報酬は、20X1 年に供給した財又はサービスに対する合計許容報酬の一部であり、20X2 年に供給した財又はサービスに対するものではない。
- BC27 BC23 項から BC26 項で議論したように時点差異が生じる場合、それらに関する情報がないため、財務諸表利用者は、企業の収益と費用との関係の期間ごとの変動を理解すること、及びそれらの変動がどの程度までそのような時点差異のみによって生じたのかを理解することが困難となる。したがって、財務諸表利用者は、現在のところ企業の収益と費用との関係を理解するためには不十分な情報しか有しておらず、そのため将来キャッシュ・フローについての企業の見通しについて不十分な知見しか有していない。
- BC28 本公開草案は、そうした時点差異が企業の収益と費用との関係にどのように影響を与えるのかを財務諸表利用者が理解できるようにする、より完全な情報を提供することを狙いとしている。そのために、本公開草案の目的は次のように述べている。企業の財務諸表は、規制収益及び規制費用が企業の財務業績にどのように影響を与えるのか、及び規制資産及び規制負債が企業の財政状態にどのように影響を与えるのかを忠実に表現する目的適合性のある情報を提供すべきである。
- BC29 当該情報は、他の IFRS 基準で要求される情報とともに、財務諸表利用者が当該関係を時点差異がない場合と同じくらい完全に理解できるようにするであろう。時点差異が生じるのは、ある期間に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部が、異なる期間において供給される財又はサービスに対する規制料金に含まれ、したがって異なる期間の収益に反映される場合である。言い換えると、財務諸表利用者は、規制資産も規制負債も存在しない場合と同じくらい当該関係を理解できるようになる。

### モデル案の特徴

- BC30 BC28 項に記述した目的を満たすため、当審議会は、BC23 項から BC26 項で議論した時点差異に関する情報を提供する会計モデルを提案している。当該情報は、企業が IFRS 第 15 号及び他の IFRS 基準書を適用して提供する情報を補完するものとなる。この会計モデルは、企業は供給する財又はサービスに対する合計許容報酬を、企業が当該財又はサービスを供給する期間について報告する財務業績の一部として反映すべきであるという原則に基づいている。

---

<sup>6</sup> 貨幣金額は「通貨単位」(CU) で表示している。

BC31 このモデル案及びそれが提供する情報は、次のような特徴がある。

- (a) 企業は、企業がすでに提供した財又はサービスに対する合計許容報酬の一部が将来の収益に含められる場合には、規制資産及び関連する規制収益を認識する。
- (b) 企業は、企業がすでに認識した収益が、企業が将来において供給する財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を提供する金額を含んでいる場合には、規制負債及び関連する規制費用を認識する。
- (c) 規制資産又は規制負債は、将来の規制料金を増額又は減額する強制可能な現在の権利又は強制可能な現在の義務である。規制上の合意は、固定金額又は決定可能な金額の将来キャッシュ・フローを生み出す目的で、その増額又は減額を決定する。企業は規制資産又は規制負債をそれらの将来キャッシュ・フローの見積りを反映する基礎で測定する。企業は当該見積りを各期間末に更新する。
- (d) ある期間に供給された財又はサービスに対する合計許容報酬はすべて、IFRS 第 15 号を適用して同じ期間に若しくは異なる期間に、又は一部は同じ期間に一部は異なる期間に認識される収益である。さらに、IFRS 第 15 号を適用してある期間に認識される収益はすべて、同じ期間に若しくは異なる期間に、又は一部は同じ期間に一部は異なる期間に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬である。
- (e) 企業が規制資産を回収するか又は規制負債を履行するまでのタイムラグについて企業に補償又は請求するために、規制上の合意は、規制料金をある追加金額（公開草案では規制料金算定金利と呼んでいる）だけ増額又は減額する。規制資産又は規制負債の存続期間にわたり、企業は規制金利収益又は規制金利費用を規制収益又は規制費用の区分開示される構成要素として報告する。
- (f) 企業が顧客に請求する規制料金を増額することによって規制資産を回収する場合、その増額は収益に反映される（IFRS 第 15 号の適用によって）。同時に、企業は次のことを行う。
  - (i) 当期に収益に含めた金額のうち、過去の期間に供給した財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を提供する金額を描写するために、規制費用を認識する。
  - (ii) 企業が規制資産の一部又は全部を回収したことを描写するために、規制資産の帳簿価額を減額する。
- (g) 同様に、企業が顧客に請求する規制料金を減額することによって規制負債を履行する場合、その減額は収益に反映される（IFRS 第 15 号の適用によって）。同時に、企業は次のことを行う。
  - (i) 当期に供給した財又はサービスに対する合計許容報酬のうち、過去の期間に収益に含めた部分を描写するために、規制収益を認識する。
  - (ii) 企業が規制負債の一部又は全部を履行したことを描写するために、規制負債の

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

帳簿価額を減額する。

- (h) 規制資産は将来の規制料金を増額する権利であり、規制負債は当該料金を減額する義務である。それらは当期の収益の金額に影響を与えないので、規制収益及び規制費用は収益の一部としては表示されない。さらに、規制資産及び規制負債は企業が IFRS 第 15 号を適用して将来の期間に認識する収益の金額に影響を与えるので、すべての規制収益からすべての規制費用を控除した金額は、収益のすぐ下の独立の科目に表示されることになる<sup>7</sup>。

BC32 BC25 項に示した例において、企業は次のものを認識することになる。

- (a) 収益 CU100、規制収益 CU20 及びインプットの原価 CU120 を 20X1 年に。企業は規制資産 CU20 も認識する。
- (b) 収益 CU20 及び規制費用 CU20 を 20X2 年に、企業が顧客に増額した規制料金を請求することによって規制資産を回収する時点で。企業は規制資産 CU20 の認識の中止も行う<sup>8</sup>。

BC33 規制残高の報告についての一部の既存の会計処理アプローチとは異なり、モデル案は原価の繰延を伴わない。その代わりに、このモデルは、すでに供給した財又はサービスによる将来の規制料金の増額又はすでに認識した収益による将来の規制料金の減額に焦点を当てている。さらに、規制資産及び規制負債の測定は合計許容報酬に基づいており、これには通常、原価の回収だけでなく利益部分も含まれる。

BC34 かなりの程度まで、このモデルが使用するインプットは、企業がすでに規制料金の決定にあたって収集し処理する必要があると当審議会が見込んでいるものである。

BC35 規制資産又は規制負債は、規制上の合意によって創出される権利及び義務のサブグループに過ぎない。企業が規制上の合意によって創出される他の権利及び義務を認識するのは、他の IFRS 基準書がそれらの認識を許容又は要求している場合のみとなる。他の IFRS 基準書の適用は、そうした他の権利及び義務の影響に関して、それらが資産又は負債として認識されるかどうかに関係なく、有用な情報を財務諸表利用者に提供する。本公開草案における提案は、他の IFRS 基準書の要求事項には影響を与えない。

### 規制資産及び規制負債とは何か

BC36 このサブセクションは、次のような質問を検討している。

- (a) 規制資産は「概念フレームワーク」における資産の定義を満たすか。
- (b) 規制負債は「概念フレームワーク」における負債の定義を満たすか。

<sup>7</sup> 限定的な状況において、一部の規制収益又は規制費用はその他の包括利益に表示されることになる (BC183 項から BC186 項)。

<sup>8</sup> 単純化のため、この例では規制料金算定金利を無視している。



- (c) 資産又は負債は結果の不確実性がある場合に存在し得るか。
- (d) 規制資産又は規制負債は、どのような種類の権利又は義務なのか。
- (e) なぜ IFRS 第 14 号の「規制繰延勘定残高」の定義を使用しないのか。

#### 規制資産は「概念フレームワーク」における資産の定義を満たすか

BC37 本公開草案は、規制資産を、すでに供給した財又はサービスに対する合計許容報酬の一部が将来の収益に含められることにより、将来の期間に顧客に請求する規制料金を決定する際に金額を加算するという、規制上の合意によって創出された強制可能な現在の権利と定義している。

BC38 「概念フレームワーク」は、資産を、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と定義している。経済的資源は、経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利と定義している。また、次のように述べている。

4.20 企業は、経済的資源の使用を指図してそこから生じる可能性のある経済的便益を獲得する現在の能力を有している場合には、経済的資源を支配している。支配には、他の者が経済的資源の使用を指図してそこから生じる可能性のある経済的便益を得ることを妨げる現在の能力が含まれる。したがって、ある者が経済的資源を支配している場合には、他の者は当該資源を支配していないことになる。

4.21 企業は、経済的資源を自らの活動に活用する権利又は経済的資源を他の者の活動に活用することを当該他の者に認める権利を有している場合には、経済的資源の使用を指図する現在の能力を有している。

...

4.23 企業が経済的資源を支配するためには、当該資源からの将来の経済的便益が、他の者ではなく企業に、直接的又は間接的に流入しなければならない。支配のこの側面は、資源が経済的便益をすべての状況において生み出すことを企業が確保できることを含意するものではない。むしろ、資源が経済的便益を生み出す場合に、企業がそれを直接又は間接のいずれかの形で獲得する当事者であることを意味している。

BC39 当審議会は、規制資産は資産の定義を満たすと結論を下した。その理由は、

- (a) 規制資産は権利である。その権利は、将来において顧客に請求する規制料金を決定するにあたり、すでに供給した財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を提供する金額を加算する権利を企業に与えている。
- (b) 当該権利は、経済的資源を生み出す潜在能力を有している。その経済的資源の形態は、将来の規制料金を決定する際の金額の加算である。ある権利が資産の定義を満たすためには、当該権利がそれらの経済的資源を生み出すことが確実である必要はない（「概念フレームワーク」の 4.14 項及び BC48 項）。

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

- (c) 企業は、当該権利の使用を指図してそこから生じる可能性のある経済的便益を獲得する現在の能力を有しているため、当該権利を支配している。企業は次のような現在の能力を有している。
  - (i) 当該権利を使用する能力。規制料金を増額することによって規制資産を自らの活動に活用する権利を有しているからである。
  - (ii) 規制資産から生じる可能性のある経済的便益を獲得する能力。規制資産から増分キャッシュ・インフローが生じる場合、他の者ではなく当該企業に流入することになるからである。
- (d) 規制資産の回収のためのメカニズムは、将来の期間において供給する財又はサービスに対する規制料金の増額によるものであるが、規制資産は現在の権利であり、存在しており、過去の事象により企業が支配している。すなわち、企業は財又はサービスを供給したが、顧客に請求した規制料金に含めた金額は、当該財又はサービスに対する合計許容報酬の一部をまだ含んでいない。

BC40 規制資産は、規制上の合意によって創出される権利のサブグループに過ぎない。規制上の合意によって創出される権利には、次のものが含まれる。

- (a) 将来の期間において供給する財又はサービスに対する規制料金を増額する権利。すでに供給した財又はサービスに対する合計許容報酬の全額を企業がまだ顧客に請求しておらず、したがって収益にまだ含めていないことによるものである。この権利は規制資産である。
- (b) 将来の期間において供給する財又はサービスに対する規制料金を請求する権利（当該財又はサービスに対する合計許容報酬を企業に提供するように設計されたもの）。この権利は、規制上の合意に基づいて生じる権利の1つであるが、規制資産ではない（すでに供給した財又はサービスに関するものではないからである）。IFRS基準を適用する企業は、この権利を資産として認識しない（企業結合の際には例外となる可能性がある）。その代わりに、企業は、当該権利の影響に関する情報を、企業が顧客に財又はサービスを供給した時点で、収益及び販売した財又はサービスの原価を認識することによって提供する。本公開草案における提案は、企業がこの権利に関して提供する情報には影響を与えない。

BC41 規制上の合意の対象となっていない企業は、通常、財又はサービスについて自らが望む価格を設定でき、制限を受けるのは、顧客が支払う準備のある金額と、場合によっては、例えば、独占禁止法による場合のみである。これと対照的に、料金規制対象企業は、規制料金を超えて価格を値上げする権利を有していない。一部の利害関係者は、他の企業が自らの望む価格を設定する権利を有している場合、それらの企業は、自らの権利に対する制限が、規制資産を構成する権利に対する制限よりも少ないにもかかわらず、資産を有さないのに対して、料金規制対象企業が規制料金を増額する権利である資産を有する場合があるのは、直感に反すると考えている。

BC42 規制上の合意の対象となっていない財又はサービスについては、そうした、どのような価格でも設定できるという権利は、規制資産を構成する権利よりも受ける制限が少なくはあるが、その制限の少ない権利は通常、すべての者が相当のコストなしに利用可能である。「概念フレームワーク」の 4.9 項は、すべての者が相当のコストなしに利用可能である権利（例えば、土地の上の道路に対する公共の権利などの公共財へのアクセスの権利や、公知となっているノウハウ）は、通常、それらを保有している企業にとっての資産ではないと説明している。「概念フレームワーク」の結論の根拠の BC4.39 項は、次のように述べている。

他のすべての者が利用可能な権利が特定の企業の資産ではないという理由を説明するには、さまざまな方法がある。1 つの理由として、このような権利（例えば、土地の上の道路についての公共の権利）は、企業にとって、他のすべての者が利用可能な経済的便益を超える経済的便益を生み出す潜在能力を有していないということが考えられる。代替的又は追加的な理由として、このような権利は企業によって支配されていないということが考えられる。すなわち、企業は、当該権利から生じる可能性のある経済的便益への他者のアクセスを拒否できない。

#### 規制負債は「概念フレームワーク」における負債の定義を満たすか

BC43 本公開草案は、規制負債を、すでに認識した収益が将来に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を提供する金額を含んでいることにより、将来の期間に顧客に請求する規制料金を決定する際に金額を減算するという、規制上の合意によって創出された強制可能な現在の義務と定義している。

BC44 「概念フレームワーク」は、負債を、過去の事象の結果として企業が経済的資源を移転するという現在の義務と定義している。「概念フレームワーク」はまた、現在の義務が過去の事象の結果として存在するのは、次の場合のみであると述べている。

- (a) 企業がすでに経済的便益を獲得しているか、又は行動を取っており、かつ、
- (b) その結果として、そうでなければ移転する必要がなかったであろう経済的資源を企業が移転しなければならなくなるか又はその可能性がある。企業が経済的資源の移転を要求されることが確実である必要はなく、可能性が高いことさえ必要ない（「概念フレームワーク」の 4.37 項及び BC48 項）。

BC45 当審議会は、規制負債は負債の定義を満たすと結論を下した。その理由は、

- (a) 企業は経済的資源を移転するという強制可能な義務を有している。
- (b) 経済的資源の移転の形態は、将来の規制料金を決定する際の金額の減算である。
- (c) この義務は、過去の事象の結果として存在する現在の義務である。その理由は、
  - (i) 企業は、すでに認識した収益に反映されている金額を顧客に請求することによって、経済的便益をすでに獲得している。

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

(ii) その結果として、企業は、そうでなければ移転する必要がなかったであろう経済的資源を移転しなければならない。将来の規制料金を減額しなければならないからである。

(d) 規制負債の履行のためのメカニズムは、将来の期間における規制料金の減額によるものであるが、規制負債は現在の義務であり、過去の事象により存在している。すなわち、企業は収益を認識しており、当該収益の一部は将来において供給する財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を提供することになる。

BC46 規制負債は、独立のキャッシュ・アウトフローではなく、将来のキャッシュ・インフローの減額を生じさせる。したがって、一部の利害関係者は、規制負債が経済的資源を移転する義務であるかどうかを疑問視している。当審議会は、規制負債を、独立の現金支払を行うのではなく、将来の期間において供給する財又はサービスに対する規制料金を減額することによって企業が履行する義務であり、収益の減少及び最終的にはキャッシュ・インフローの減少を生じさせるものと見ている。当審議会の考えでは、この形態の履行は、現金の支払と同じように経済的資源の移転である。「概念フレームワーク」は、経済的資源（資産）は、企業へのキャッシュ・インフローの提供によってだけでなく、キャッシュ・アウトフローの回避を可能にすることによっても、企業にとっての経済的便益を生み出すことができると述べている。「概念フレームワーク」は、これに対応する記述を負債についてはしていないが、当審議会は、経済的資源の移転はキャッシュ・インフローの減額という形態を取り得ると考えている。

BC47 規制上の合意の対象となっていない企業が、価格を減額する経済的インセンティブを有している場合がある。そのようなインセンティブは、強制可能な現在の義務を生じさせず、したがって負債を創出しない。これと対照的に、規制負債は強制可能な現在の義務である。

### 資産又は負債は結果の不確実性がある場合に存在し得るか

BC48 「概念フレームワーク」における資産又は負債の定義を満たすためには、権利又は義務は、経済的資源を生み出す潜在能力又は経済的資源の移転を企業に要求する潜在能力を有していなければならない。経済的便益が生み出されること又は経済的資源の移転が生じることが確実である必要はない。例えば、棚卸資産は、顧客が購入するかどうか不確実であるが、資産である。BC126 項から BC127 項は、経済的便益の流入又は流出の蓋然性が低い場合について議論している。

BC49 不確実性の他の側面は、次のことに関連する。

- (a) 存在の不確実性と認識（BC124 項から BC125 項）
- (b) 結果及び測定の不確実性（BC126 項から BC128 項、BC136 項から BC139 項及び BC177 項）
- (c) リスク及び不確実性が規制資産の回収又は規制負債の履行にどのように影響を与え

ているのかの開示（本公開草案の第 80 項(d)）

**規制資産又は規制負債はどのような種類の権利又は義務なのか**

- BC50 規制資産は、企業が将来の規制料金を、すでに供給した財又はサービスを理由として固定金額又は決定可能な金額だけ増額することを認めるものである。企業は、将来の期間において供給する財又はサービスについて顧客に請求する規制料金を決定するにあたり当該金額を加算するそうした将来の期間において当該資産を回収する。
- BC51 規制負債は、将来の規制料金を決定するにあたり、すでに認識した収益に含めた金額を理由として、固定金額又は決定可能な金額を減額する義務を企業に負わせるものである。企業は、将来の期間において供給する財又はサービスについて顧客に請求する規制料金を決定するにあたり、当該金額を減算するそうした将来の期間において当該負債を履行する。
- BC52 規制資産又は規制負債は、金融資産又は金融負債ではない。規制資産又は規制負債は最終的には現金の受取り又は支払を生じさせるが、現金を受け取る権利又は支払う義務ではない。規制資産は、現金を企業に支払うことを顧客又は他の者に要求する権利を企業に与えていない。企業は、顧客が増額された規制料金を支払う時点で最終的に現金を受け取る。同様に、規制負債は、顧客又は他の者に対して現金を支払う義務を企業に負わせていない。企業は、実質的に、顧客が減額された規制料金を支払う時点でより少ない現金を受け取ることによって現金を支払う。
- BC53 規制資産又は規制負債は、顧客に対する財又はサービスの過去の供給についての価格の遡及的修正を行う権利又は義務ではない。したがって、規制資産又は規制負債は IFRS 第 15 号の範囲外である。さらに、財又はサービスを購入した（規制資産の場合）か又はすでに収益に含めた金額の発生源であった（規制負債の場合）現在の及び過去の顧客は、将来において供給する財又はサービスに対する増額又は減額された規制料金を支払うこととなる現在の及び将来の顧客と必ずしも同じではない。
- BC54 当審議会は、規制資産及び規制負債を、現時点で有利又は不利である未履行契約に類似する規制上の合意の下で発生したものと考えるべきかどうかを検討した。契約は、いずれの当事者も自らの義務を全く履行していない場合、又は両方の当事者が義務を部分的に同じ程度まで履行している場合には、未履行である<sup>9</sup>。そうした見解の下では、
- (a) 規制資産は、財又はサービスを有利な規制料金で供給する権利となる。当該権利は財又はサービスを供給する権利である。その規制料金は、規制資産が存在しないとした場合に設定されるであろう規制料金よりも高いので、有利である。
  - (b) 規制負債は、財又はサービスを不利な規制料金で供給する履行義務となる。当該義務は財又はサービスを供給する義務である。その規制料金は、規制負債が存在しな

<sup>9</sup> 「概念フレームワーク」の 4.56 項から 4.58 項は、未履行契約について議論している。4.6 項(a)(iii)及び 4.39 項(c)は、現時点で有利又は不利である条件で経済的資源を交換する権利及び義務に言及している。

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

いとした場合に設定されるであろう規制料金よりも低いので、不利である。

**BC55** 当審議会は、異なる見解を採用した。規制資産及び規制負債は、BC58 項から BC62 項で議論したように、規制上の合意によって創出された他の権利及び義務が生み出すキャッシュ・フローとはおおむね独立したキャッシュ・フローを生じさせるからである。したがって、当審議会は、規制資産及び規制負債を、規制上の合意によって創出される他の権利及び義務と明確に区分可能なものと見ている。モデル案はそれらを、将来において供給する財又はサービスに対する規制料金を設定するにあたり、固定金額又は決定可能な金額を加算する権利又は減算する義務として扱っている。当審議会の考えでは、それらを部分的に履行された未履行契約に類似する規制上の合意の下で生じた権利及び義務として扱うと、次のようになる。

- (a) 当審議会が解決することを望んでいる特定の問題を解決しない。その問題とは、財務諸表利用者が、ある期間に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部が異なる期間の規制料金に（したがって、収益にも）含まれる場合に生じる、時点差異に関する情報を受け取っていないことである（BC21 項から BC27 項）。
- (b) 規制資産又は規制負債と規制上の合意によって創出される他の権利及び義務との間の区分の明確性が低くなる。
- (c) 将来の財又はサービスの提供から生じることとなる収益と費用の両方を反映して、測定の変更事項がより複雑となる。

**BC56** 規制資産又は規制負債を生じさせる時点差異は、繰延税金資産又は繰延税金負債を生じさせる一時差異といくつかの類似点がある。さらに、これら両方の区分の資産及び負債の測定は将来キャッシュ・フローの見積りに基づいている。それでも、それらの類似点は、規制資産又は規制負債についてのモデル案を理解する上で限定的にしか役立たない。その理由は、

- (a) 規制資産又は規制負債は、過去の事象の限定的なセットのみを理由として生じる。すなわち、財又はサービスの供給（規制資産について）又は収益の認識（規制負債について）である。
- (b) 規制資産又は規制負債は、規制資産又は規制負債を生じさせた過去の事象の結果として増額又は減額される規制料金を顧客に請求することによって、回収又は履行される。

### なぜ IFRS 第 14 号の「規制繰延勘定残高」の定義を使用しないのか

**BC57** 規制資産及び規制負債の定義の提案は、IFRS 第 14 号における「規制繰延勘定残高」の暫定的な定義よりも的を絞った精密なものである。IFRS 第 14 号は規制勘定残高を次のように定義していた。

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

## 規制資産と規制負債を区分して会計処理する理由

BC58 規制資産又は規制負債から生じるキャッシュ・フローは、追加的なものである。すなわち、企業が当該資産又は負債を有していることによつてのみ発生する。それらは規制上の合意によつて創出された他の権利及び義務から生じるキャッシュ・フローとは、おおむね独立している。したがつて、企業は規制資産及び規制負債を当該キャッシュ・フローの見積りを参照して区分して測定することができる。当審議会の考えでは、規制資産及び規制負債を認識し、それらを当該キャッシュ・フローを参照して測定することは、財務諸表利用者に有用な情報を提供することになる。

BC59 この結論に達するにあたり、当審議会は「概念フレームワーク」における会計処理単位の選択に関するガイダンスを考慮した。

4.51 会計処理単位は、有用な情報を提供するように選択される。これは次のことを含意している。

(a) ...

(b) 資産又は負債並びに関連する収益及び費用に関して提供される情報は、それらが生じる原因となった取引又は他の事象の実質を忠実に表現しなければならない。したがつて、異なる源泉から生じた権利又は義務を単一の会計処理単位として扱うことや、単一の源泉から生じた権利又は義務を分離することが必要となる場合がある (4.62 項参照)。同様に、関連のない権利及び義務の忠実な表現を提供するために、それらを区分して認識及び測定を行うことが必要となる場合がある。

...

4.55 考えられる会計処理単位として、次のものがある。

(a) 個々の権利又は個々の義務

(b) 単一の源泉（例えば、契約）から生じるすべての権利、すべての義務、又はすべての権利及び義務

(c) 当該権利及び／又は義務の下位グループ——例えば、有形固定資産項目に対する権利のうち、耐用年数及び消費のパターンが当該項目に対する他の権利とは異なる下位グループ

(d) ...

BC60 規制上の合意によつて創出される他の権利及び義務は、通常、他の資産及び負債（有形固定資産や、認識済み又は未認識の無形資産など）との組合せでのみキャッシュ・フローを生み出す。その結果、企業は通常、そうした他の権利及び義務を資産及び負債として認識しない。その認識は財務諸表利用者に最も有用な情報を提供しないからである。規制上の合意によつて創出された他の権利及び義務と他の資産及び負債との組合せから生じる将来キャッシュ・フローについての企業の見通しを評価するにあたり、利用者は、

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

例えば、企業の収益、販売した財又はサービスの原価及びその他の費用に関する財務諸表における情報（場合によっては、経営者の説明における情報も）を利用できる。

- BC61 規制資産又は規制負債から生じるキャッシュ・フローは、追加的なものであり、規制上の合意によって創出された他の権利及び義務からのキャッシュ・フローに著しく影響を与えるものではない。したがって、規制資産及び規制負債を区分して会計処理することは、そうした他の権利及び義務の影響に関して財務諸表利用者に提供される情報の価値を低下させないであろう。
- BC62 将来キャッシュ・フローが規制資産又は規制負債から生じるのは、企業が規制料金の増額又は減額を含めることを規制上の合意が認めるか又は義務付けている期間において、企業が財又はサービスを供給する強制可能な現在の権利又は強制可能な現在の義務をもちしている場合のみである。当該増額又は減額を将来の期間の規制料金に含めることは、規制資産の回収又は規制負債の履行のためのメカニズムである。そのメカニズムへの必要性は、規制上の合意の境界線に影響を与える（BC142 項から BC158 項）が、規制資産又は規制負債から生じるキャッシュ・フローと規制上の合意によって創出された他の権利又は義務から生じるキャッシュ・フローとの間の相互依存は生じさせない。

### モデル案はどのように問題を解決するのか

- BC63 このモデルは、財務諸表利用者に、BC21 項から BC27 項で議論した問題を解決するために必要とされる情報を提供することになる。このモデルを適用した場合、企業は財務業績の計算書及び関連する注記において、下記に関する情報を提供することになる。
- (a) 規制収益 — 当期に供給した財又はサービスに対する合計許容報酬の一部が、過去の期間の収益に含まれていたか又は将来の期間の収益に含まれることとなることにより生じる。
  - (b) 規制費用 — 当期の収益に含めた金額が、過去の期間において供給したか又は将来の期間において提供することとなる財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を提供することにより生じる。
  - (c) 規制資産及び規制負債から生じる見積将来キャッシュ・フローの変更の影響
  - (d) 規制資産に係る規制金利収益及び規制負債に係る規制金利費用（規制資産が回収されるか又は規制負債が履行されるまでのタイムラグについての補償又は請求として生じる）
- BC64 このモデルを適用した場合、企業は、財政状態計算書及び関連する注記において、規制資産及び規制負債から生じる将来キャッシュ・フローの見積りの現在価値に関する情報を提供することになる。

### 検討した他の会計処理アプローチ

- BC65 ディスカッション・ペーパーは、一般的な形態の料金規制（これをディスカッション・



ペーパーは定義された料金規制と呼んだ) の財務上の影響の報告に対する 4 つの考えられるアプローチを記述していた。

- (a) 規制残高の認識を禁止する (開示要求を開発する場合もしない場合もある)
- (b) 規制上の合意によって設定された権利及び義務のパッケージを無形資産 (すなわち、ライセンス) として認識する。
- (c) 規制上の会計要求事項を使用して報告する。
- (d) 収益若しくは費用又は収益と費用の組合せの認識を延期又は加速する具体的な要求事項を開発する。

### 認識を禁止

- BC66 第 1 のアプローチは、規制残高の認識を禁止するというもので、開示要求を開発する場合も開発しない場合も考えられた。ディスカッション・ペーパーに対する一部のコメント提出者がこのアプローチを支持したが、理由はさまざまであった。一部のコメント提出者は、規制残高が「概念フレームワーク」における資産又は負債の定義を満たすかどうかを疑問視した。BC37 項から BC47 項は、当審議会が規制資産及び規制負債はそれらの定義を満たすと結論を下した理由を説明している。
- BC67 規制残高の全部又は一部の認識を支持した多くのコメント提出者は、仮にそうした残高の認識を禁止するとした場合、当審議会は開示要求を開発すべきであると述べた。これらのコメント提出者は、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ため、そうした残高の影響に関する情報を必要としていると述べた。
- BC68 当審議会の考えでは、現在の要求事項は、規制資産又は規制負債を生じさせる時点差異の含意を財務諸表利用者が評価するためには不十分な情報しか提供していない (BC24 項)。財務諸表利用者は、規制資産、規制負債、規制収益及び規制費用に関する情報を必要としている。モデル案はそれらの認識を要求することになる。それらを認識することは、財務諸表注記における開示のみに依拠するよりも、一体性が高く、目立ちやすく理解可能性の高い方法で当該情報を提供することになる。

### 無形資産として認識

- BC69 第 2 のアプローチは、規制上の合意が創出する権利及び義務のパッケージ全体を無形資産 (例えば、ライセンス) として認識するものであった。ごく少数のコメント提出者がこのアプローチを支持した。このアプローチに反対したコメント提出者は、ディスカッション・ペーパーで示していたのと同様の欠点を指摘した。例えば、規制上のライセンスの再評価が便益を上回るコスト及び複雑性を生じさせることなどである。
- BC70 当審議会の考えでは、IFRS 第 15 号及び他の IFRS 基準書の適用により、当該パッケージによって創出された権利及び義務の大部分の影響に関する有用な情報がすでに提供されている。当該パッケージを無形資産として認識することは、それより有用な情報を提

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

供するものではなく、不必要なコストを生じさせるであろう。当審議会が提案しているモデルは、IFRS 第 15 号及び他の IFRS 基準書を適用しても十分な情報が提供されない権利及び義務に焦点を当てている。

### 規制上の要求事項を使用

BC71 第 3 のアプローチは、規制上の合意で定められている会計処理を、IFRS 基準を適用して作成する一般目的財務諸表において使用することを認めるか又は要求するというものであった。例えば、設備が規制料金の計算上は 5 年で償却されるとした場合、たとえ当該設備の耐用年数が異なる場合であっても、IFRS 基準を適用して作成する財務諸表でも同じ期間で減価償却することになる。このアプローチでは、料金規制で定められた会計処理を IFRS 基準に優先させることができるように例外を設ける必要があった。ディスカッション・ペーパーに対する回答は、このアプローチにはほとんど支持を示さなかった。比較可能性が低下するという理由からである。多くのコメント提出者が、「概念フレームワーク」及び確立された会計慣行と不整合となる場合に、IFRS 基準を適用して作成する財務諸表においてそのような項目を認識することにも反対した。また、一般目的財務諸表の目的は特別目的財務諸表（料金規制のために作成されるものなど）の目的とは異なると述べた人々もいた。

BC72 当審議会はこのアプローチを追求しなかった。このアプローチは、本公開草案で提案しているアプローチ（規制資産及び規制負債を区分して会計処理し、現行の IFRS 基準を他のすべての資産及び負債に引き続き適用する）よりも、他の企業との比較が困難となり、有用性の低い情報を提供することになったであろう。

### 収益又は費用を延期又は加速

BC73 第 4 のアプローチは、定義された料金規制によって創出された権利及び義務の影響を反映するために、収益（又は収益と費用の組合せ）の認識を延期又は加速する会計モデルを開発するというものであった。コメント提出者は、このアプローチを他のアプローチよりも強く支持した。それらのコメント提出者の多くは、当審議会は IFRS 第 15 号の原則と類似した原則を開発するか、又は、場合によっては、そうした原則を適用するにあたり顧客ベース全体を会計処理単位として扱うべきであると提案した。

BC74 当審議会は、顧客ベース全体を会計処理単位として扱うという提案を追求しなかった。その理由は、

- (a) そのようなアプローチは、個々の顧客との取引の影響に関してすでに受け取っている有用な情報を財務諸表利用者から奪うことになる。
- (b) そのようなアプローチは、規制上の合意の対象となっている企業の財務諸表と他の企業の財務諸表との比較可能性を低下させることになる。
- (c) そのようなアプローチは、IFRS 第 15 号が顧客ベース全体ではなく個々の顧客との契約に焦点を当てていることとの調整が困難である。

- (d) 規制資産及び規制負債の定義が焦点を当てているのは、規制料金を決定するにあたり、ある金額を加算する権利又はある金額を減算する義務であり、現金を受け取る権利又は財又はサービスを供給する義務ではない。この焦点の当て方により、企業が顧客ベースから現金を受け取る権利又は顧客ベースに財又はサービスを供給する義務を有する可能性があるのかどうかの検討が不要となる。

BC75 当審議会は、IFRS 基準の適用により、すでに純損益計算書が次のことを描写する有用な情報を提供していると考えている。

- (a) 顧客に請求される規制料金を反映して、企業の顧客との契約で定められた当期における財又はサービスの供給から生じるすべての収益
- (b) 当期に財又はサービスを供給した際に生じたすべての費用及び当該期間に企業に生じた他の費用

BC76 モデル案は、企業が IFRS 第 15 号を含む IFRS 基準を適用してすでに提供している情報を補完するものとなり、そのため各期間に顧客に提供される財又はサービスに対する合計許容報酬並びに関連する権利及び義務を財務諸表利用者が理解できるようになる。このモデルを適用して報告される収益、費用、資産及び負債は、企業がすでに IFRS 第 15 号及び他の IFRS 基準を適用して会計処理しているものに対しての追加的なものである。

BC77 モデル案を IFRS 第 15 号とともに適用することが純損益に与える全体的な影響は、IFRS 第 15 号を適用して決定した取引価格に基づいてではなく、合計許容報酬に基づいて収益を会計処理するのといくつかの類似点があろう。それでも、このモデルは当該アプローチとは異なる。IFRS 第 15 号を使用して提供される情報を置き換えるのではなく、補完する情報を提供することになるからである。

## 範囲（第 3 項から第 23 項）

---

BC78 本公開草案における提案は、本公開草案で定義している企業のすべての規制資産及びすべての規制負債に適用される。提案は、規制上の合意によって創出される他の権利及び義務の会計処理及び他の資産及び負債の会計処理を変更するものではない。提案している定義により、規制資産又は規制負債が存在し得るのは次の場合のみとなる。

- (a) 企業が規制上の合意の当事者である<sup>10</sup>。
- (b) 規制上の合意が、企業が顧客に供給する財又はサービスに対して請求する規制料金を決定する。
- (c) ある期間に供給した財又はサービスに対する合計許容報酬の一部が、異なる期間（過去又は将来）に供給される財又はサービスに対しての規制料金を通じて顧客に

---

<sup>10</sup> 規制上の合意は、公開草案において、顧客との契約において適用すべき規制料金を決定する 1 組の強制可能な権利及び義務と定義されている。

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

請求される。

- BC79 当審議会は、提案の範囲を一部の規制上の合意（ディスカッション・ペーパーが「定義された料金規制」と呼んだものの特徴の一部又は全部を有するもの）のみに適用するように制限すべきかどうかを検討した。ディスカッション・ペーパーは、定義された料金規制を、次のような規制価格（料金設定）の枠組み又は基礎を伴うものとして記述した。
- (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規制料金のための変数を設定する。
    - (i) 顧客に対する価格の安定性を支援する。
    - (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。
- BC80 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の大半は、定義された料金規制の記述が、多くの料金規制スキーム及び当該スキームによって創出される権利及び義務の共通の特徴を反映していることに同意した。コメント提出者は、当該記述を会計モデルの開発の基礎として使用することを強く支持した。そのモデルとは、IFRS 第 15 号を適用して認識される収益の金額が、すでに履行した活動の結果として企業が権利を得ている報酬の金額と異なる場合に生じる追加的な権利及び義務に焦点を当てたものである。
- BC81 提案している定義により、規制資産又は規制負債が存在する場合には、定義された料金規制の 2 つの特徴は常に存在することになる。
- (a) 規制料金の設定の基礎を定める規制上の合意がなければならない（BC78 項(b)及び BC79 項(c)）。規制料金の設定のための基礎は、通常、規制料金と交換に供給される財又はサービスの最低限の質も定めるであろう（BC79 項(b)で示した構成要素の一部）。
  - (b) 規制資産又は規制負債を創出する権利及び義務は、強制可能でなければならない（BC78 項(a)及び BC79 項(d)）
- BC82 定義された料金規制の残りの特徴は、多くの料金規制スキームにおいて存在している可能性があるが、規制資産又は規制負債は、たとえそれらの特徴の一部又は全部が存在しない場合であっても、存在する可能性がある。それらの残りの特徴は次のものである。

- (a) 供給のための有効な競争がなく、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ため、顧客には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 (BC79 項(a))。
- (b) 当該規制が、料金規制の対象である財又はサービスの供給の利用可能性を維持するための変数を設定する (BC79 項(b)で示した構成要素のもう一方の部分)。
- (c) 当該変数が、顧客に対する価格の安定性の増大を支援し料金規制対象企業の財務的な存続可能性を支援する規制上の保護を提供する (BC79 項(c))。

BC83 当審議会は、本公開草案の範囲をより狭く設定して、BC82 項に挙げた定義された料金規制の特徴の一部又は全部を有する規制上の合意のみを含めるようにすることは、規制資産及び規制負債の影響に関するより有用な情報を生み出さないであろうと結論を下した。さらに、それらの特徴が存在しているかどうかの評価は困難で非常に主観的となるであろう。当審議会は、次のような理由でこれらの結論に至った。

- (a) 不可欠な財又はサービスについて有効な競争がないことは、規制資産又は規制負債が存在することを決定するものではなく、規制資産又は規制負債が最終的に資金の流入又は流出を生じさせるという蓋然性を増大させるものである。BC135 項から BC141 項は、不確実である将来キャッシュ・フロー (需要リスクに晒されているキャッシュ・フローを含む) の測定について議論している。
- (b) 特定の期間について供給の利用可能性を維持するという要求は、規制上の合意の境界線がどこにあるのか (BC142 項から BC158 項) を決定するのに役立つが、規制資産又は規制負債が存在するかどうかを決定するものではない。
- (c) 顧客のために価格の安定を提供し、企業の財務上の存続可能性を支援するという特徴は、多くの場合、特定の形態の料金規制が特定の場合に存在している理由を説明するものであるが、規制資産又は規制負債が存在するために存在しなければならない特徴ではない。

BC84 要約すると、本公開草案は企業の規制資産及び規制負債のみに適用され、それらの項目は BC81 項で挙げた条件のすべてが満たされる場合にのみ存在し得る。当審議会は、BC82 項で挙げた特徴は、それらの項目が存在するかどうかの決定にあたっては適切でないと考え、それらのいずれかを提案の範囲を制限するために使用することを提案していない。したがって、本公開草案は「定義された料金規制」という用語を使用していない。

BC85 さらに、本公開草案は次のことを定めていない。

- (a) 規制上の合意の法的形式。本公開草案の第 8 項は、規制上の合意は、さまざまな形態 (契約上のライセンス合意又はサービス委譲契約など) を取る場合や、制定法、法制又は規制を通じて課される場合があると説明している。

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

(b) 特定の種類の機関（規制機関など）が規制上の合意への準拠を強制するために存在しなければならないかどうか、及び当該機関の特徴はどのようなものであるべきか。

BC86 規制機関が持たなければならない特徴を当審議会が定めるとした場合、その目的は、企業が財務諸表利用者に最も有用となる情報をもたらす結果となる区別を設けることであろう。それらの特徴は非常に多様である。規制機関及び他の執行機関は、さまざまな法的形式を取る場合があり、さまざまな特徴をもって設計される場合があり、さまざまな目的及び任務を有している場合があり、さまざまな手続上の要求事項を満たすことを要求されている場合がある。そうした多様性のため、当審議会はどの特徴を定めるべきかを決定するのが困難となる。さらに、そうした特徴を定めることは不必要である。当審議会が、規制上の合意により創出される権利及び義務は強制可能である必要があると提案しているからである。最後に、当審議会には、本公開草案の範囲をより狭く設定して特定の特徴を有する規制機関の対象となる規制上の合意のみを含めるようにすることが、規制資産及び規制負債の影響に関するより有用な情報につながるという理由が見当たらなかった。

## 合計許容報酬（B2 項から B27 項）

BC87 合計許容報酬の概念は、次の点において重要な役割を果たす。

- (a) モデルの基礎となる原則 — 企業は供給した財又はサービスに対する合計許容報酬を、当該財又はサービスが供給される期間について報告する財務業績の一部として反映すべきである（BC30 項）。
- (b) 規制資産及び規制負債の定義（BC36 項から BC57 項）。したがって、合計許容報酬の概念は、企業が規制資産及び規制負債の認識及び認識の中止を行う際の基礎となる。

## 合計許容報酬の構成要素

BC88 表 BC2 は、本公開草案の提案を、ある期間に顧客に請求する規制料金の決定にあたり含める（したがって、当該期間に認識する収益にも含める）合計許容報酬の構成要素が、同じ期間に供給した財又はサービスに関するものか、異なる期間に供給される財又はサービスに関するものか（したがって、それらの構成要素が影響を与えるのは同じ期間の純損益か異なる期間の純損益か）を企業がどのように決定するのかについて要約している。

表 BC2 合計許容報酬の構成要素	
構成要素	当該構成要素が純損益に影響を与える時点
減額対象収益を控除後の算入可能費用を回収する金額（BC89 項参照）	企業が IFRS 基準を適用して費用又は収益を認識する期間
以下に挙げるもの以外の目標利益の	企業が当該期間に供給した財又はサービスに

構成要素 (BC90 項参照)	対する規制料金を決定するにあたり、規制上の合意により、当該構成要素を加算する権利を与えられている期間
算入可能費用に対する利益マージン (BC91 項参照)	企業が IFRS 基準を適用して費用を認識する期間
すべての規制リターン (BC92 項から BC95 項参照) (まだ使用可能でない資産に対するものを除く)	企業が当該期間に供給した財又はサービスに対する規制料金を決定するにあたり、規制上の合意により、当該リターンを加算する権利を与えられている期間
まだ使用可能でない資産に係る規制リターン (BC96 項から BC100 項参照)	当該資産が使用可能となった時点でのみ、及びその後当該資産の帳簿価額が規制料金を通じて回収される残りの期間にわたって
履行インセンティブ (BC101 項から BC110 項参照)	企業の履行がインセンティブ・ボーナス又はペナルティを生じさせる期間
規制金利収益及び規制金利費用 (BC111 項から BC113 項参照)	規制資産の回収又は規制負債の履行まで割引率が巻き戻されるにつれて

#### 減額対象収益を控除後の算入可能費用を回収する金額

BC89 算入可能費用がある期間において IFRS 基準を適用して費用として認識される場合、その事実は、当該費用から当該期間において供給される財又はサービスへの、及び当該財又はサービスから当該財又はサービスに対する合計許容報酬の関連する構成要素への、明確な関連付けを提供する。したがって、当審議会は、本公開草案の B4 項において、算入可能費用を回収する金額は、この金額が規制料金の決定に含められる時期に関係なく、企業がその算入可能費用を IFRS 基準を適用して認識するのと同じ期間に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成すると提案している。この単純なアプローチは、費用を IFRS 基準を適用して認識する際に企業がすでに行わなければならない判断を使用しており、モデル案を適用するにあたり企業が別個の判断を行うことを許容も要求もしていない。減額対象収益について、当審議会は、算入可能費用について提案しているのと同様の要求事項を提案している (本公開草案の B9 項)。

#### 目標利益

BC90 当審議会の考えでは、規制上の合意で、ある期間に供給した財又はサービスに対する規制料金を決定するにあたり目標利益を含める権利が企業に与えられている場合、その事実は、一般的には、この目標利益が当該期間に供給された財又はサービスに関するものであることを立証する。したがって、本公開草案の B10 項において当審議会は、目標利益は同じ期間に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成すると提案している。ただし、その目標利益を異なる期間に供給される財又はサービスと関連付ける説得力のある理由があると当審議会が考えたいくつかの場合は除く (BC91 項及び BC96 項から BC110 項)。

### 算入可能費用に応じて変動する利益マージン

BC91 規制上の合意は、発生した算入可能費用に費用の金額に応じて変動する利益マージン（例えば、費用に対する一定率のマークアップ）を加算した金額を回収する権利を企業に与える場合がある。これらの利益マージンは算入可能費用に応じて変動するため、当審議会は、それらは企業が基礎となる算入可能費用を認識するのと同じ期間に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成すると提案している（本公開草案の B12 項）。

### 規制リターン

BC92 本公開草案の B13 項で記述した規制リターンは、目標利益の重要な構成部分となることが多い。BC90 項で議論した提案を適用した場合、規制リターンは、規制上の合意により、当該期間に供給した財又はサービスに対する規制料金の決定にあたり、当該リターンを加算する権利が企業に与えられている期間において供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成することになる。ただし、BC96 項(b)で議論している、まだ使用可能でない資産に係る残高に対するリターンは除く。

BC93 規制リターンは、規制上の合意で定められたベース（規制資本ベースなど）に対して適用される。そうしたベースは、通常、財又はサービスを供給するために使用される資産の歴史的原価又は取替原価を反映する。それらの規制リターンは、通常、当該資産が財又はサービスを供給するために使用される期間中に請求される規制料金に含まれる。当審議会の考えでは、それらの規制リターンをこれらの同じ期間に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部とみなすことは、モデルの基礎となっている原則に合致する（BC30 項）。

BC94 規制リターンが適用されるベースが、資産が使用され取替が行われないうことにより時とともに減少する場合には、その規制リターンの金額も時とともに減少することになる。企業が各期間において同じ財又はサービスを同じ品質で提供している場合、その減少していくパターンが規制対象活動の経済実態を反映するのかどうかを疑問視する人々がいる可能性がある。しかし、当審議会は、規制リターンが適用されるベースに含まれている資産の耐用年数にわたって当該規制リターンの金額を平準化することからは、有用な情報はもたらされないであろうと結論を下した。

BC95 時には、規制リターンが適用されるベースに、規制上の回収期間が IFRS 基準を適用して決定される資産の耐用年数と異なる資産に係る残高が含まれることがある。そうしたケースを本公開草案に付属する設例 2B 及び 2C で例示している。そのような場合、当該資産に係る残高に対する規制リターンは、その規制上の回収期間にわたって供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成する。当審議会はこの結果を適切と考えている。当該残高に対する規制リターンには 2 つの構成要素があるからである。

- (a) ベースに含まれる資産の原価の回収を減速（又は加速）させたことにより生じた、規制資産に係る規制金利収益（又は規制負債に係る規制金利費用）。その規制金利



収益（又は規制金利費用）は、規制資産（規制負債）の測定に固有の割引が巻き戻されるにつれて認識される（BC111 項から BC113 項）。

- (b) ベースにおいて決定された当該資産についての残高に対する規制リターン（ただし、規制資産に係る金額を加算せず、規制負債に係る金額を減算しない）。この残高は、IFRS 基準を適用した当該資産の減価償却後又は償却後の原価に等しいことが多い。当該残高に対する規制リターンは、当該資産の耐用年数（IFRS 基準を適用して決定）にわたり供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成する。

#### まだ使用可能でない資産に係る残高に対する規制リターン

BC96 規制上の合意が、まだ使用可能でない資産に係る残高を含んだベースに対する規制リターンを企業に提供する場合がある。規制上の合意は、そうした残高に対する規制リターンについて、一般的には次の 2 つのアプローチのいずれかを使用する。

- (a) 第 1 のアプローチでは、当該規制リターンは、当該資産がまだ使用可能となっていない間は累積され、当該資産が使用可能となった時点でのみ顧客に請求される規制料金に含まれる（BC97 項）。
- (b) 第 2 のアプローチでは、当該規制リターンは、当該資産がまだ使用可能となっていない期間中に顧客に請求される規制料金に含まれる（BC98 項から BC100 項）。

BC97 規制上の合意が第 1 のアプローチを使用している場合、目標利益及び規制リターンについて当審議会が提案している処理（本公開草案の B10 項及び B14 項に示している）を行うと、結果として、当該リターンは、資産が使用可能となった時点で供給される財又はサービスのみに関して合計許容報酬の一部を構成することとなる。当審議会はこの結果を適切と考えている。モデルの基礎となっている原則と合致するからである（BC30 項）。

BC98 規制上の合意が第 2 のアプローチを使用している場合、目標利益及び規制リターンについて当審議会が提案している処理（本公開草案の B10 項及び B14 項に示している）を行うと、結果として、当該リターンは、資産がまだ使用可能となっていない時に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成することとなる。当審議会は、この結果を適切でないと考えている。その理由は、

- (a) BC30 項におけるこのモデルの原則に反する。すなわち、当該資産が使用可能となる前は、当該資産を使用して供給される財又はサービスはない。
- (b) 規制上の合意の中に第 1 のアプローチを使用するものと第 2 のアプローチを使用するものがある場合、企業間又は企業内での比較可能性の欠如を生じさせる可能性がある。

BC99 したがって、当審議会は、まだ使用可能でない資産に係る残高に対する規制リターンは、資産が使用可能となった時点で、供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

部を構成すると提案している（本公開草案の B15 項）。この提案は、モデルの基礎となっている原則と合致する（BC30項）。この提案は、規制上の合意がそうした規制リターンについて使用しているのが第 1 のアプローチなのか第 2 のアプローチなのかに関係なく、同じ結果をもたらす（すなわち、当該リターンは、資産が使用可能となった時点で、供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成することになる）。したがって、規制上の合意が第 2 のアプローチを使用している場合には、資産がまだ使用可能でない期間中に、これらのリターンについて規制負債が生じることになる。

BC100 当審議会はまた、まだ使用可能でない資産に係る残高に対する規制リターンは、当該資産が使用可能となった時点で、当該資産の帳簿価額が規制料金を通じて回収される残り期間にわたって供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成すると提案している。この提案は、当該期間のうち最後の期間の終了が IFRS 基準を適用して決定した当該資産の耐用年数の終了時と異なる場合には、モデルの基礎となっている原則と不整合となる可能性がある。それでも、当審議会の考えでは、この提案はコストと便益の根拠により適切である。その理由は、

- (a) 規制上の合意が使用しているアプローチに関係なく、一貫して適用される。
- (b) 規制上の合意が第 1 のアプローチを使用している場合には、規制リターンは、規制上の合意により当該期間に供給された財又はサービスに対する規制料金を決定するにあたり当該リターンを加算する権利が企業に与えられているのと同じ期間に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成することになる（BC97 項）。したがって、企業が当該規制リターンを異なる期間に配分する必要はない。
- (c) 規制上の合意が第 2 のアプローチを使用している場合には、資産が使用可能となる前に累積された規制リターンの配分は、当該資産の残りの耐用年数ではなく当該資産の帳簿価額が規制料金を通じて回収される残りの期間にわたって配分されるのであれば、複雑性が低くなる。残りの耐用年数にわたっての配分は、資産又は資産の構成部分にさまざまな耐用年数がある場合、特に複雑となる可能性がある。

### 履行インセンティブ

BC101 規制料金の増額又は減額を通じて適用される履行インセンティブは、多くの法域でますます料金規制の一般的な要素となっている。履行インセンティブのスキームで示された要件を満たすこと又は満たさないことにより、企業がボーナスに対する権利を得る場合又は企業にペナルティの責任が生じる場合がある。場合によっては、そうしたボーナス又はペナルティが、企業の履行が生じた期間の後でのみ規制料金に影響を与えることがある。

BC102 当審議会は、本公開草案の B17 項において、履行インセンティブに係る金額は、企業の履行がインセンティブのボーナス又はペナルティを生じさせる期間に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成するか又はそれに対する減額となると提案している。建設作業に関連しない履行インセンティブについては、この提案はモデルの

基礎となっている原則と合致している (BC30 項)。その原則とは、企業は供給した財又はサービスに対する合計許容報酬を、当該財又はサービスが供給される期間について報告する財務業績の一部として反映するというものである。たとえば、供給した財又はサービスの質に対して企業に報酬を与える顧客満足目標の達成は、財又はサービスを供給する間に提供された履行に関連する。

BC103 当審議会は、BC102 項で説明した提案を建設作業の履行に対するインセンティブ（資産を建築する間に所定のマイルストーンに到達したことに対するインセンティブなど）にも適用すべきかどうかを検討した。そうした履行インセンティブを建設中の合計許容報酬の一部又は減額として扱うことは、おそらくはモデルの基礎となっている原則に合致しない。資産がまだ建設中なので、まだ使用可能ではないからである。

BC104 それでも、BC102 項で説明した提案は、建設作業の履行に対するインセンティブであっても、企業の履行がインセンティブを生じさせる期間において履行インセンティブを合計許容報酬の一部又は減額として反映することを狙いとしている。当該期間は履行が生じる（又は、ペナルティの場合には、生じなかった）時点であるからである。

BC105 この提案は、建設作業の履行に対するインセンティブの処理を他のすべての履行インセンティブと一致させることにもなる。当審議会の考えでは、この一致により次のようになる。

(a) 異なる種類の履行インセンティブに異なるアプローチを適用するよりも、有用で理解可能性の高い情報を提供する。

(b) 不必要なコストが回避される。企業は異なる種類の履行インセンティブについて異なる方針及びプロセスを開発し適用する必要がなく、どのインセンティブが建設作業の履行に関するもので、どれがそうでないのかを決定する必要もない。

BC106 履行要件の中には、まだ完了していない時間枠にわたる企業の履行をテストするものがある。そのような場合には、当審議会は、企業が履行インセンティブの金額を「最頻値」方式又は「期待値」方式を使用して見積って (BC136 項から BC139 項)、その見積りのうち当報告期間に係る部分を決定することを提案している。当該部分は、同じ報告期間に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成するか又はそれに対する減額となる。

BC107 BC106 項に記述した提案に至るにあたり、当審議会は 2 つの代替案を棄却した。

(a) 結果が既知である場合にのみ履行インセンティブを認識する (BC108 項)。

(b) 所定の蓋然性の閾値が満たされる場合にのみ履行インセンティブを認識する (BC109 項)。

BC108 第 1 の代替案では、企業は結果が既知である場合にのみ履行インセンティブを認識することになる。この代替案は、企業はすべての履行要件を満たしたか又は満たさなかった

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

こととなるまで、ボーナスに対する権利又はペナルティに対する義務を有していないという見解を反映している。しかし、当審議会は、たとえ合計許容報酬の金額が企業が履行要件を満たすまで不確実のままである（ゼロとなる可能性さえある）場合であっても、財又はサービスの供給により、企業は当該財又はサービスに対する合計許容報酬に対しての強制可能な現在の権利を得ると結論を下した。

BC109 第 2 の代替案では、企業は所定の蓋然性の閾値が満たされる場合にのみ履行インセンティブを認識することになる。この代替案は、ボーナスとペナルティについて同じ閾値を定めることも、ボーナスとペナルティについて異なる閾値を定めることも考えられる。蓋然性の閾値の適用の一例は、IFRS 第 15 号における変動対価の取扱いである。これと対照的に、本公開草案における提案は、規制資産又は規制負債が存在するかどうかの不確実である場合（存在の不確実性）を除き、蓋然性の閾値を使用していない。当審議会の考えでは、すでに供給した財又はサービスに対する合計許容報酬の金額に関する不確実性（結果の不確実性）は、合計許容報酬の当該金額に対する企業の権利が存在するかどうかに関する不確実性（存在の不確実性）を生じさせない。当審議会はまた、蓋然性の閾値を含めることは、モデルに不必要で有用でない複雑性を加えることとなり、財務諸表利用者に適時性のより低い情報を提供することになるとも考えている。

BC110 当審議会は蓋然性の閾値を提案していないが、考えられる結果が 2 つしかなく企業が「最頻値」方式を使用する場合には、その測定方法を使用した結果は、認識について「発生する可能性の方が高い」（すなわち、50%超）という蓋然性の閾値を使用したのと同じである。

### 規制金利収益及び規制金利費用

BC111 規制料金算定金利は、規制資産の回収又は規制負債の履行までのタイムラグについて企業に補償又は請求するものである。規制資産及び規制負債についての測定の要求事項の提案は、すべての見積将来キャッシュ・フロー（規制料金算定金利から生じるキャッシュ・フローを含む）の現在価値への割引を伴っている（BC159 項から BC173 項）。

BC112 規制資産又は規制負債が最初に発生する時点で、企業は当該規制資産又は規制負債について回収又は履行までに生じる規制料金算定金利から便益を得る権利又はそれを負担する義務を有している。したがって、規制料金算定金利から生じる見積キャッシュ・フローは、規制資産又は規制負債を測定するために使用する見積将来キャッシュ・フローに含める。

BC113 時の経過とともに、規制資産又は規制負債から生じる見積将来キャッシュ・フローの現在価値は変動する。規制資産の回収又は規制負債の履行まで、割引が巻き戻されるからである。その割引が巻き戻されるにつれて、規制金利収益又は規制金利費用が純損益に認識され、それに対応する規制資産又は規制負債の帳簿価額の変動も認識される。

### 会計処理単位（第 24 項）

BC114 「概念フレームワーク」は、会計処理単位は有用な情報を提供するように選択されると述べている。当審議会は、いくつかの考えられる会計処理単位を検討した。

- (a) 規制上の合意によって創出される権利及び義務のパッケージの全体（ディスカッション・ペーパーで示されていた無形資産モデルのアプローチ）。当審議会は、この会計処理単位を BC69 項から BC70 項に示した理由で棄却した。
- (b) 時点差異から生じたすべての権利及び義務の純額（BC115 項から BC117 項）
- (c) 個々の時点差異から生じたそれぞれの権利及び義務（BC115 項から BC117 項）

BC115 「概念フレームワーク」は、権利及び義務のグループを単一の会計処理単位として扱うことは、例えば、当該権利及び義務が次のいずれかに該当する場合には、それぞれの権利及び義務を別個の会計処理単位として扱うよりも、目的適合性の高い情報を提供する可能性がある」と述べている。

- (a) 別個の取引の対象となる可能性がないか又は低い。
- (b) 異なるパターンで消滅する可能性がないか又は低い。
- (c) 類似した経済的特性及びリスクを有しており、したがって、将来の企業への正味キャッシュ・インフロー又は企業からの正味キャッシュ・アウトフローの見通しに対しての影響が類似している可能性が高い。
- (d) 企業がキャッシュ・フローを生み出すために行う事業活動において一緒に使用され、それらの相互依存的な将来キャッシュ・フローの見積りを参照して測定される。

BC116 当審議会は、企業は通常、規制料金を決定するために必要なインプットを識別できるように、個々の時点差異のそれぞれの影響を別々に追跡していると理解している。当審議会は次のことに留意した。

- (a) 企業は通常、個々の時点差異のそれぞれを別々に評価しており、それぞれの差異が将来の規制料金及びキャッシュ・フローに与える個別の影響を識別できる（ただし、場合によっては、全体的な規制料金の決定にあたり若干の相互依存性がある）。
- (b) 個々の時点差異及びそれらがその後キャッシュ・フローに与える影響は、異なるパターンで消滅していくことが多い。

BC117 したがって、当審議会は、個々の時点差異から生じる権利又は義務を会計処理単位として使用することは合理的なコストで実行可能であり、すべての時点差異から生じるすべての追加的な権利及び義務の純額を単一の会計処理として扱うよりも、当該権利又は義務の回収又は履行の予想される時期及びパターンに関して、より有用な情報を提供するであろうと結論を下した。

BC118 本公開草案の第 24 項はまた、同じ規制上の合意から生じる権利、義務、又は権利及び義務の期間満了のパターンが同様で、同様のリスクに晒されている場合には、企業は権

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

利及び義務のグループを単一の会計処理単位として扱うことができると提案している。そのような場合には、権利及び義務が将来キャッシュ・フローについての企業の見通しに対して類似した影響を有する可能性が高いので、権利及び義務のグループを単一の会計処理単位として扱っても、それぞれの権利又は義務を別個の会計処理単位として扱うことによって提供される情報と同様に目的適合性のある情報を提供するであろう。

BC119 第 24 項を適用して決定される会計処理単位は、不確実なキャッシュ・フローをどのように予測するのが最善なのかを必ずしも決定しない。本公開草案の第 39 項及び第 40 項は、企業に対し、最頻値方式と期待値方式のどちらが単一の会計処理単位から生じる不確実なキャッシュ・フロー（BC136 項から BC139 項）をより適切に予測することになるのか、及び会計処理単位を別々に考慮するのとそれらのどれかを一緒に考慮するのとで、どちらがより適切な予測をもたらすのかを評価することを要求する。

BC120 権利、義務又はその両方を単一の会計処理単位にグループ分けすべきかどうか及びその方法に関しての企業の決定の結果は、不確実なキャッシュ・フローのより適切な予測をもたらすのは会計処理単位を別々に考慮した場合なのかそれらを一緒に考慮した場合なのかを決定しない場合がある。不確実性の単一の発生源が複数の会計処理単位に影響を与える場合、それらが同じ会計処理単位から生じるのかどうかに関係なく、その不確実性の単一の発生源が当該不確実性の影響を受けるすべてのキャッシュ・フローに与える全体的な影響を考慮することで、不確実なキャッシュ・フローのより適切な予測がもたらされるときもある。例えば、信用リスク又は需要リスクは、異なる会計処理単位の回収又は履行から生じるすべてのキャッシュ・フローに、同じ期間に同じような方法で影響を与える可能性が高い。その場合には、不確実なキャッシュ・フローのより適切な予測は、同じ不確実性の発生源の影響を受けるすべての会計処理単位を一緒に考慮することでもたらされる可能性がある。

BC121 本公開草案の第 71 項は、表示の目的上、企業が別の会計処理単位を構成する規制資産と規制負債とを相殺することを認めている。ただし、所定の条件を満たす場合のみである。所定の条件が満たされているかどうかを評価する際に作成者に必要となる可能性のあるコストを限定するため、当審議会は、規制資産と規制負債との相殺を所定の条件が満たされる場合に認めるべきであるが、要求すべきではないと決定した。

## 認識（第 25 項から第 28 項）

---

BC122 「概念フレームワーク」は、資産及び負債が認識されるのは、当該資産又は負債及びそれにより生じる収益、費用又は持分の変動が、有用な情報、すなわち、次のものを伴う情報を財務諸表利用者に提供する場合のみであると定めている。

- (a) 当該資産及び負債並びにそれにより生じる収益、費用又は持分の変動に関する目的適合性のある情報
- (b) 当該資産及び負債並びにそれにより生じる収益、費用又は持分の変動の忠実な表現

- BC123 目的適合性のある情報に関して、「概念フレームワーク」は、特定の資産又は負債及びそれにより生じる収益、費用又は持分の変動は、次のいずれかの場合には、必ずしも目的適合性のある情報をもたらさないと述べている。
- (a) 資産又は負債が存在するかどうか不確実である。又は、
  - (b) 資産又は負債が存在するが、その結果が不確実であり、経済的資源の流入又は流出の蓋然性が低い。
- BC124 本公開草案は、規制資産又は規制負債が存在するかどうか不確実である場合には、企業は、存在する可能性の方が高い場合に当該項目を認識すべきであると提案している。本公開草案は存在の不確実性について議論しているが、当審議会は、規制資産又は規制負債が存在するかどうかに関する不確実性は、一般的にはほとんどないと理解している。
- BC125 IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」は、資産又は負債が存在するかどうか不確実である状況で適用される 1 つの基準である。規制資産及び規制負債について本公開草案が提案している閾値は、引当金及び偶発負債について IAS 第 37 号が設定している閾値と整合的である。IAS 第 37 号は、引当金及び偶発負債（発生する可能性の方が高い）よりも偶発資産については高い閾値（ほぼ確実である）を設定している。しかし、当審議会には、規制資産について規制負債よりも高い認識の閾値を設定する理由を識別していない。さらに、単一の規制上の合意が規制資産と規制負債の両方を生じさせる場合があるため、非対称の認識閾値を設定すると、解釈が困難となり得る情報をもたらす可能性がある。
- BC126 結果の不確実性に関して、当審議会は、経済的便益の流入又は流出の可能性の高さがどれだけなのかに関係なく、企業がすべての規制資産及び規制負債を認識することを提案している。当審議会は、たとえ経済的便益の流入・流出の蓋然性が低い場合であっても、規制資産又は規制負債の認識は、やはり目的適合性のある情報をもたらすであろうと結論を下した。それらの流入又は流出の金額又は時期に関する不確実性があれば、BC136 項から BC139 項で議論しているように、規制資産又は規制負債の測定に影響を与えることとなる。
- BC127 当審議会は、規制資産又は規制負債が存在する場合には、それが経済的便益の流入又は流出を生じさせる蓋然性は一般的に高いと理解している。それは、規制料金の設計と、規制料金の決定に規制上の合意を適用する企業に対する規制上の監督に起因する。したがって、当審議会は、たとえ当審議会が、経済的便益の流入又は流出の蓋然性が特定の最低限の閾値を満たさない結果の不確実性の場合に認識を禁止したとしても、企業は、存在が確実である大半の規制資産及び規制負債を認識するであろうと予想している。
- BC128 表現の忠実性に関して、「概念フレームワーク」は、重大なレベルの測定の不確実性があると、資産又は負債を認識することが、当該資産又は負債及びそれにより生じる収益、費用又は持分の変動を忠実に表現するかどうかに影響を与える可能性があるとして述べている。当審議会は、規制資産又は規制負債から生じる一般的にかなり安定的で予測可能な

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

キャッシュ・フローは、通常は、規制資産又は規制負債を測定する際に企業が合理的な見積りを行うことを可能にするであろうと理解している。その結果、測定の不確実性が重大となる可能性は低い。当審議会は、測定の不確実性のレベルに関係なく、企業が存在するすべての規制資産及び規制負債を認識することを提案している。

### 認識の中止

BC129 企業が、将来の規制料金を決定するにあたりある金額を加算又は減算することによって（BC50 項から BC51 項）、規制資産の一部又は全部を回収するか、又は規制負債の一部又は全部を履行する場合、企業は規制資産又は規制負債の当該部分の認識の中止を行い、それに従って規制費用又は規制収益を認識する（BC31 項）。さらに、当審議会の測定の提案では企業に将来キャッシュ・フローの見積りの更新を要求するので、仮に見積将来キャッシュ・フローがゼロならば規制資産及び規制負債はゼロとなる（BC140 項から BC141 項）。したがって、当審議会は、本公開草案は規制資産及び規制負債の認識の中止をどのような場合にどのようにして行うべきかを説明するための十分な提案を含んでいると考えている。本公開草案は、認識の中止についての独立したセクションを含んでいない。

## 測定（第 29 項から第 66 項及び B28 項から B40 項）

---

### 測定基礎

BC130 当審議会は、企業が規制資産及び規制負債を歴史的原価で測定し、事後測定については将来キャッシュ・フローの金額及び時期の更新した見積りを使用して修正することを提案している。

BC131 この提案を適用するため、企業はキャッシュ・フローに基づく次のような測定技法を使用することになる。

(a) 規制上の合意の境界線内にある規制資産又は規制負債から生じるすべての将来キャッシュ・フローを含め、かつ、それらのキャッシュ・フローのみを含める。

(b) その見積った将来キャッシュ・フローを現在価値に割り引く。

BC132 当審議会が修正後の歴史的原価を測定基礎として選択したのは、当審議会の考えでは、当該測定基礎を使用することが、企業の規制資産及び規制負債、並びにその結果として認識される規制収益及び規制負債に関しての有用な情報を提供するからである。当該情報は、他の IFRS 基準書で要求している情報とともに、財務諸表利用者が企業の規制資産及び規制負債を理解し、収益と費用との関係を規制資産又は規制負債が存在しない場合と同じくらい完全に理解することを可能にするであろう。

BC133 この測定基礎は、現在価値による測定基礎を過去の割引率を使用するように修正したものとして記述することもできる。しかし、当審議会は、これを歴史的原価による測定基礎を将来キャッシュ・フローの見積りの変更について更新することによって修正したも



のとして記述することを提案している。当審議会がそうした記述を提案しているのは、提案している測定基礎が次のようなものであるからである。

- (a) 財又はサービスに対する合計許容報酬及び財又はサービスに対する規制料金から生じるキャッシュ・フローに応じて決まる。合計許容報酬と規制料金は両方とも価格の形態と見ることができる。「概念フレームワーク」は、「歴史的原価は、少なくとも部分的に、資産又は負債を生じさせた取引又は他の事象の価格から導き出された情報を使用する」と述べている。
- (b) 規制上の合意で規制料金算定利率が変更されて規制料金算定金利から生じるキャッシュ・フローの変動が生じる場合を除いて、企業が割引率を更新しないことを要求している。

BC134 当該測定基礎を歴史的原価として記述することは、IFRS 第 15 号を適用した場合の契約資産及び契約負債の取扱いと若干の類似点がある。規制資産の測定は、すでに供給した財又はサービスに対する合計許容報酬を反映し、これには該当がある場合には目標利益が含まれる。この測定は、IFRS 第 15 号を適用した場合の、契約資産の取引価格に基づく測定と類似している。規制負債の測定は、すでに顧客に請求した規制料金に含めた（そして、その結果として、すでに認識した収益に含めた）金額を反映する。この測定は、IFRS 第 15 号を適用した場合の、契約負債の事前に受け取った対価に基づく測定に類似している。

### 将来キャッシュ・フローの見積り

BC135 規制資産及び規制負債は、将来の規制料金を増額する権利又は減額する義務である。規制上の合意は、その増額又は減額を、固定金額又は決定可能な金額の追加的な将来キャッシュ・フローを生み出す目的で決定する（BC31 項(c)）。このモデルは、規制資産及び規制負債を各報告日において当該将来キャッシュ・フローの見積りを反映する基礎で測定することになる。当審議会の考えでは、この測定は財務諸表利用者に、規制資産及び規制負債が企業の財政状態にどのように影響を与えるのか、並びに規制収益及び規制費用が企業の財務業績にどのように影響を与えるのかを忠実に表現する目的適合性のある情報を提供するであろう。

### 不確実な将来キャッシュ・フロー

BC136 規制資産又は規制負債から生じるキャッシュ・フローは、金額又は時期の何らかの不確実性に晒される場合がある。「概念フレームワーク」は、資産又は負債を不確実な将来キャッシュ・フローの見積りを参照して測定する際に、それらの見積った金額又は時期の考え得る変動を、考え得るキャッシュ・フローの中から単一の金額を選択するにあたり考慮すると述べている。「概念フレームワーク」は、その範囲の中心的な部分の中からの金額（中位推定）が通常は最も目的適合性の高い情報を提供すると述べ、3 つの中位推定を識別している。これには、最も可能性の高い金額（統計上の最頻値）及び期待

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

値（確率加重平均又は統計上の平均値）が含まれている<sup>11</sup>。

BC137 当審議会は、企業が将来キャッシュ・フローの見積りを、最頻値方式又は期待値方式のうちキャッシュ・フローをより適切に予測すると企業が見込んでいる方を使用して行うことを提案している。この提案は次の要求事項と整合的である。

(a) IFRS 第 15 号（収益契約における取引価格の計算に含めるべき変動対価の金額の見積りに関して）

(b) IFRIC 第 23 号「法人所得税の税務処理に関する不確実性」（税務処理に関する不確実性の解消の予測に関して）

BC138 モデルの単純性を保つため、規制資産から生じる将来キャッシュ・フローの見積りは、信用リスクを含む不確実性のすべての発生要因を反映する。企業が負担する信用リスクを反映した後は、その見積った将来キャッシュ・フローは企業が最終的に顧客に請求するであろう金額よりも低くなる場合がある。したがって、当該キャッシュ・フローはまた、企業が収益に認識する金額よりも低くなる可能性がある。IFRS 第 15 号は、認識される収益を企業が顧客から回収できない可能性のある金額の分だけ減額しないことを一般的に要求しているからである。

BC139 当審議会は、規制負債の帳簿価額を、企業が規制負債を履行しない可能性があるというリスク（企業自身の不履行リスク）を反映するために減額することを企業に要求すべきかどうかを検討した。当審議会の考えでは、そのような減額は財務諸表利用者に有用な情報を提供しないであろう。したがって、本公開草案の第 43 項は、規制負債から生じる将来キャッシュ・フローの見積りには、企業自身の不履行リスクを反映すべきではないと提案している。本公開草案はまた、規制負債についての割引率は、いかなる理由（企業自身の不履行リスクの考え得る影響も含めて）でも修正すべきではないと提案している（BC166 項参照）。

### 将来キャッシュ・フローの見積りの更新

BC140 当審議会は、企業が将来キャッシュ・フローの見積りを時期又は金額の見積りの変更を反映するように更新することを提案している。当審議会は、それらの見積りの更新が、最も目的適合性のある情報を財務諸表利用者に提供するであろうと結論を下した。

BC141 測定は、将来キャッシュ・フローの更新後の見積り（例えば、需要リスク又は信用リスクによって生じる変更の見積りを含む）が基礎となる。したがって、規制資産について別個の減損テストの必要はない。さらに、当審議会は、規制資産は IAS 第 36 号「資産の減損」の範囲に含まれない旨を定めることを提案している。規制資産から生じるキャッシュ・フローは、他のどの資産が生み出すキャッシュ・フローからもおおむね独立であるため、規制資産は IAS 第 36 号で要求している減損テストのためのどの資金生成単

---

<sup>11</sup> 「概念フレームワーク」で識別されている第 3 の中位推定は、発生する可能性の方が発生しない可能性よりも高い最大金額であり、統計上の中央値に類似する（「概念フレームワーク」の 6.93 項）。

位の一部でもない (BC55 項及び BC58 項、並びに本公開草案の付録 D における IAS 第 36 号の第 43 項及び第 79 項の修正案)。

### 規制上の合意の境界線

BC142 それを超えると、規制上の合意が企業に対して強制可能な現在の権利を与えず、強制可能な現在の義務を課さないという地点がある。本公開草案はこの地点を規制上の合意の境界線と呼んでいる。

BC143 規制資産及び規制負債の定義は、強制可能である権利及び義務に言及している。したがって、将来の期間において顧客に請求する規制料金を決定するにあたり、ある金額を加算する権利又は減算する義務は、当該増額又は減額が規制上の合意の境界線内で生じることとなる場合にのみ、強制可能である。

BC144 本公開草案は、規制上の合意を解約又は更新する権利が規制上の合意の境界線に影響を与えるかどうかを評価するにあたり、企業は、ある当事者が保有している権利について、その当事者が行使する実際上の能力を有する状況がない場合には、当該権利を無視すべきであると提案している。そのような権利を無視することは、次のように述べている「概念フレームワーク」と整合する。

4.60 契約におけるすべての条件 (明示的であれ黙示的であれ) は、実質がない場合を除き、考慮される。黙示的な条件には、例えば、顧客に商品を販売する契約を行う企業に課される法定の製品保証義務のように、法律で課されている義務が含まれる可能性がある。

4.61 実質がない契約条件は無視される。契約の経済実態に対して識別しうる影響がない場合には、契約条件は実質がない。実質がない契約条件には、例えば、以下の条件が含まれる可能性がある。

(a) いずれの当事者も拘束しない条件

(b) いかなる状況でも保有者が行使する実際上の能力を有さない権利 (オプションを含む)

BC145 そうした権利を無視することは、次の要求とも整合する。

(a) 企業がサービスを提供する実質的な義務は、企業が特定の保険契約者 (又は、場合によっては、保険契約のポートフォリオ) のリスクを再評価する実際上の能力を有していて、その結果、その再評価したリスクを完全に反映する価格又は給付水準を設定できる時点で、終了するという IFRS 第 17 号「保険契約」の要求。

(b) 投資者は投資先に対するパワーを有するかどうかの評価に際して実質的な権利のみを考慮するという IFRS 第 10 号「連結財務諸表」の要求。権利が実質的であるためには、保有者は当該権利を行使する実際上の能力を有していなければならない。

BC146 資産及び負債の定義の焦点は、権利及び義務が存在するかどうかの判定にあり、それら

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

がキャッシュ・フローを生じさせる可能性が高いかどうかの判定にあるわけではない（「概念フレームワーク」に関する結論の根拠の BC4.3 項から BC4.14 項及び BC4.53 項）。したがって、規制資産及び規制負債の定義案は、同じ焦点を採用している。この焦点は、当審議会が規制上の合意の境界線はどこにあるのかを決定するのに役立った。したがって、当審議会は、権利の保有者が当該権利を行使する実際上の能力を有しているかどうかを評価する際に、企業は、保有者が権利を行使する可能性が高いかどうか、保有者が権利の行使を意図しているかどうかも考慮すべきではないと提案している。その代わりに、企業は、保有者が当該権利を行使する実際上の能力を有する状況があるかどうかのみに焦点を当てるべきである。

- BC147 一部の規制資産又は規制負債（例えば、廃棄負債又は年金負債から生じる一部の規制資産）は、遠い将来において規制料金の調整を生じさせると見込まれる考え得る将来の権利又は義務を伴う場合があり、企業の潜在的な権利又は義務が強制可能ではないために、その結果生じるキャッシュ・フローが規制上の合意の境界線の外になる可能性がある。
- BC148 これらのケースの一部では、そうしたキャッシュ・フローは、規制資産又は規制負債の定義をまだ満たしていない考え得る将来の権利及び義務から生じることになるが、当該キャッシュ・フローの可能性が高い場合がある。一部の利害関係者は、そうしたキャッシュ・フローをすでに規制上の合意の境界線内にあるものとして扱うことで、より有用な情報がもたらされるであろうと提案している。
- BC149 本公開草案はそのような取扱いを提案していない。規制資産又は規制負債の定義、並びに規制上の合意の境界線の基礎を、現在の強制可能な権利及び現在の強制可能な負債に置くことは、規制資産及び規制負債は規制上の合意の残りの部分から明確に区分可能であるという当審議会の結論の土台である。

### 規制上の合意の解約に対する補償

- BC150 場合によっては、規制機関又は企業が規制上の合意を解約する権利を有しているが、規制上の合意で、規制機関又は企業に、企業がまだ回収していない規制資産又は企業がまだ履行していない規制負債に対する補償を提供又は準備することを要求していることがある。そうした補償を受ける権利又は支払う義務は、発生した場合には、規制資産又は規制負債ではなく、金融資産又は金融負債である。
- BC151 解約権の中に補償を提供する要求が存在することは、本公開草案の B35 項から B38 項で議論しているように、企業が規制資産をどのように回収するのか（将来の規制料金の増額によってか、そうした補償を受けことによってか）に関する不確実性を生じさせる。この不確実性が持続する限り、企業は、それぞれ異なるシナリオで回収される、規制資産と金融資産の両方を有しているという主張があり得る。しかし、当審議会は、それら 2 つの資産を別々に会計処理することは、財務諸表利用者には有用な情報を提供せず、利用者と作成者の双方に無用の複雑性を生じさせることになると考えている。さらに、補償を受ける権利は単独では存在しない。すでに顧客に供給した財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を回収する企業の権利を保護するためにのみ存在する。同様の考慮

が、企業が規制負債を履行する前に規制上の合意が解約される場合に企業が補償を支払う義務に当てはまる。

BC152 BC151 項に示した理由で、本公開草案は、未回収の規制資産について補償を受ける権利又は未履行の規制負債について補償を支払う義務から生じるキャッシュ・フローは、規制上の合意の境界線の中で生じるものとみなし、したがって関連する規制資産又は規制負債の測定に含めることを提案している。

BC153 企業が、解約権が行使されたことにより、もはや将来の規制料金の増額又は減額によって規制資産を回収すること又は規制負債を履行することができなくなった時点で、そうした補償を受ける権利又は支払う義務は、規制資産又は規制負債ではなく、金融資産又は金融負債である。本公開草案は、企業が規制資産又は規制負債のもはや存在しなくなった部分の認識の中止を行い、適用される IFRS 基準書を金融資産又は金融負債の認識及び測定に適用し、結果として生じる差額を純損益に認識することを提案している。

### 境界線の見直し及び変更

BC154 当審議会は、各報告期間における規制上の合意の境界線についての企業の再評価は、通常、境界線が同じままとなっているか又はより後の日に移動したという結論となると予想している。

BC155 規制上の合意の境界線の変更は、過去の期間における事象から生じる追加的なキャッシュ・フローを境界線の中に入れる可能性がある。例えば、次のことを仮定する。

(a) 20X1 年に、企業にインプットの原価差異 CU100 が発生し、当該差異を 20X3 年に回収する権利が与えられるが、企業は 20X1 年末に境界線は 20X2 年末であると評価した。このため、企業は 20X1 年末に規制資産を認識しなかった。

(b) 20X2 年末に、企業は境界線を再評価し、境界線は今度は 20X3 年であると結論を下す。このため、20X1 年のインプットの原価差異から生じた CU100 のキャッシュ・フローが今度は境界線の中に含まれることになる。

BC156 当審議会は、境界線の変更によって境界線の中に入った追加的なキャッシュ・フローを企業がどのように会計処理すべきかを検討した。1 つの考えられるアプローチは、当該キャッシュ・フローを規制資産又は規制負債の測定に含めないことである。このアプローチを支持する主張は次のとおりである。

(a) 規制資産又は規制負債は、過去の期間（BC155 項の例では 20X1 年）の事象から生じたものである。その後の期間（この例では 20X2 年）に規制資産又は規制負債を認識しても、規制資産又は規制負債の経済的影響を当該過去の期間について報告される実績に反映することはできない。

(b) 事後的な認識は、財務諸表利用者が認識の期間（この例では 20X2 年）における企業の財務業績を理解することを困難にする可能性がある。企業が過去の期間

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

(20X1年)に生じた規制収益又は規制費用を認識することになるからである。

BC157 しかし、当審議会はそれらのキャッシュ・フローを含めるアプローチを提案している。その理由は、

- (a) 規制資産又は規制負債を（この例では 20X2 年に）認識することは、将来の規制料金を決定するにあたり金額を加算する強制可能な現在の権利又は減額する強制可能な現在の義務を企業が有していることを示し、したがって企業の財政状態をより忠実に表現する。
- (b) このアプローチは、規制資産が回収される期間（この例では 20X3 年）又は規制負債が履行される期間における企業の財務業績について理解可能性のより高い描写を提供する。この描写が理解可能性がより高いのは、当該期間に規制費用を認識することで、当該期間の収益が以前の期間（この例では 20X1 年）に供給した財又はサービスに係る金額だけ増額されたことが示されるからである。同様に、当該期間に規制収益を認識することで、当該期間の収益が以前の期間に認識した収益に含めた金額だけ減額されたことが示される。

BC158 当審議会は、企業が注記において、規制上の合意の境界線の変更によって生じた規制資産又は規制負債の帳簿価額の変動、及びその境界線の変更の理由を開示することも提案している（本公開草案の第 78 項(f)）。

### 見積将来キャッシュ・フローの割引

#### 背景

BC159 提案しているモデルは、規制資産及び規制負債の測定を、規制資産又は規制負債から生じる将来キャッシュ・フローを見積って、当該キャッシュ・フローを現在価値に割り引くことによつて行う。当該キャッシュ・フローには、規制料金算定金利から生じるキャッシュ・フローが含まれる。これは規制資産の回収又は規制負債の履行までのタイムラグについて企業に補償又は請求するものである。測定に使用される割引率は、限定的な例外があるが、一般的には規制料金算定利率である。時の経過につれて、割引が巻き戻されるため、見積将来キャッシュ・フローの現在価値が変動する。時の経過につれて、企業は規制資産に対する規制金利収益及び規制負債に対する規制金利費用を認識することになる。

BC160 規制残高についての一部の既存の会計処理アプローチは、算入可能費用の繰延べに焦点を当てている。提案しているモデルとは異なり、それらのアプローチは、規制残高から生じるすべての将来キャッシュ・フロー（規制料金算定金利を含む）の明示的な見積りの算入や、当該キャッシュ・フローの現在価値への明示的な割引を伴わない<sup>12</sup>。それらの既存のアプローチは、提案しているモデルがもたらす結果と同様の測定結果を生じさ

<sup>12</sup> 一部の既存の会計処理アプローチは、場合によっては見積将来キャッシュ・フローの割引を伴うが、伴わないものもある。

せる。ただし、割引率が規制料金算定利率と異なる場合（規制料金算定金利が規制資産の回収までのタイムラグに対して不十分な補償しか提供しないことによる—BC167 項から BC168 項）、又は規制料金算定金利がある期間に発生するが、異なる期間に回収又は履行される場合は除く。

BC161 場合によっては、規制料金算定金利の明示的な見積りを含めず、明示的な割引を行わなくても、当該モデルと同様の測定結果を得ることが可能であろう。しかし、当審議会の考えでは、明示的な見積り及び明示的な割引を要求する一貫した原則は、すべての場合に有用な情報を提供する。BC174 項から BC177 項は、当審議会が当該原則からの離脱を提案している唯一のケースについて議論している。

BC162 当該モデルは将来キャッシュ・フローの見積り及び割引を要求しているが、この要求の適用は単純明快であることが多い。

- (a) 多くの場合、規制料金算定金利はモデルが要求する割引率ともなる。そのような場合には、当初認識時の将来キャッシュ・フローの現在価値を決定するための最も単純な方法は、規制料金算定金利から生じるキャッシュ・フローを除外した将来キャッシュ・フローを合計することである。
- (b) しかし、次の場合には、当初測定のために割引率を決定して、より詳細な割引計算を行うことが必要となる。それは、規制資産についての規制料金算定金利が不十分である場合（本公開草案の第 50 項から第 52 項）、又は規制上の合意が合計許容報酬の構成要素を将来価値（現在価値ではなく）として定めていて、規制料金算定金利をその将来価値の独立した構成要素として識別していない場合（例えば、規制上の合意で、2 年後に顧客に請求される規制料金に追加される CU100 のボーナスに対する権利が企業に与えられ、当該ボーナスの回収までのタイムラグについての規制料金算定金利が提供されない場合）である。
- (c) いったん当初測定が決定されると、割引計算はその後は通常は必要ない。ただし、見積キャッシュ・フローの金額又は時期が、当初測定以降に回収又は履行以外の理由で変化した場合は除く。割引計算が必要ないのは、各報告期間末における見積将来キャッシュ・フローの現在価値が、まだ発生していない規制料金算定金利からのキャッシュ・フローを除外した見積将来キャッシュ・フローの合計額と等しくなるからである。企業は、規制資産又は規制負債に対して前回の測定以降に発生し、回収又は履行した金額にまだ含まれていない規制金利収益又は規制金利費用の金額を加算するだけでよい。開示については、企業は当期に係る規制金利収益又は規制金利費用の金額も決定することが必要となる。
- (d) 規制料金算定利率が不均等である場合には、企業はそれらを各期間に発生する規制金利収益又は規制金利費用を決定するために使用する単一の割引率に変換することが必要となる。

BC163 どのような割引率を使用すべきかを議論した際に、当審議会は次のことに留意した。

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

- (a) 規制上の合意は、規制資産の回収又は規制負債の履行までのタイムラグに対する企業への補償又は請求を、規制料金算定利率の提供又は請求によって行うが、これらは異なる規制資産又は規制負債について異なる場合がある。
- (b) 提供される規制料金算定利率は、通常、ゼロから企業の加重平均資本コストに近似した率までの範囲であり、規制資産又は規制負債の存続期間と連動していることが多い。
- (c) 一部の規制資産又は規制負債は、規制上の合意が規制リターンを提供する対象となるより大きなベース（例えば、規制資本ベース）の一部を構成する。そのような場合には、当該規制資産及び規制負債に対する規制料金算定利率は、規制上の合意がそのより大きなベースに対して提供しているリターン率である。
- (d) 特定の規制資産又は規制負債について設定された規制料金算定利率が、貨幣の時間価値及び結果として生じる将来キャッシュ・フローの金額又は時期の不確実性について、企業に正確に補償又は請求するようには設計されていない場合がある。それらの率は集約したベースで設定されることが多いからである。しかし、当審議会は、ほとんどの場合には、規制料金算定利率は少なくとも当該補償又は請求の金額を提供するには十分であろうと予想している。

BC164 見積将来キャッシュ・フローに基づく測定について、当審議会は通常、当該キャッシュ・フローの特性（金額、時期及び不確実性）を反映する割引率を定めている。しかし、当審議会は、本公開草案の第1項に示した目的は、このレベルの精密性を要求しなくても満たすことができ、そのレベルの精密性によって提供される追加的情報の便益がコスト及び複雑性を上回る可能性は低いであろうと結論を下した。したがって、当審議会は、規制資産に対する規制料金算定利率が不十分である場合（BC167項からBC168項）を除き、企業が規制料金算定利率を割引率として使用することを提案している。

BC165 当審議会は、貨幣の時間価値及び見積将来キャッシュ・フローの金額及び時期の不確実性の影響が重大でない場合に、企業に割引を免除する実務上の便法を設けるべきかどうかを検討した。当審議会は、この種の実務上の便法を提供していない。そのような実務上の便法を適用することは、やはり、実質上、貨幣の時間価値及び当該キャッシュ・フローに固有の不確実性が重大かどうかを評価することを企業に要求することになるからである。これは追加的な便益を上回る可能性のある不必要な複雑性を持ち込む可能性がある。当審議会は、規制資産又は規制負債が当審議会の定める一定期間内に回収又は履行される場合（例えば、規制資産が財務諸表への認識から1年以内に全額回収されると見込まれる場合）に、割引を免除する救済措置を設けるべきかどうかを検討した。しかし、当審議会は、その期間内なら時間及び不確実性の影響が重要性があるとは見込まれないという「明確な境界線」を当審議会が定義することは困難であろうと考え、この代替案を棄却した。

BC166 本公開草案は、規制負債から生じる将来キャッシュ・フローの見積りに企業自身の不履行リスクを反映しないことを提案している（BC139項）。本公開草案はまた、企業は当



該キャッシュ・フローを常に規制料金算定利率で割り引き、いかなる理由（企業自身の不履行リスクの考え得る影響を含む）でも調整しないことを提案している。当審議会の考えでは、そのような調整は財務諸表利用者には有用な情報を提供しないであろう。

### 規制料金算定利率の十分性の評価

- BC167 規制資産の当初認識時及びその後の特定の状況（BC173 項）において、本公開草案は、規制資産に対する規制料金算定利率が、当該規制資産から生じる見積将来キャッシュ・フローの貨幣の時間価値並びに金額及び時期の不確実性について企業に補償するのに十分ではないという兆候があるかどうかを、企業が評価することを提案している。そのような兆候が存在する場合には、当審議会は、企業が当該補償を提供する「最低限の利率」を見積ることを提案している。規制料金は通常は企業の財務的な存続可能性を支援するように設計されるので、このような状況が発生するのは稀と見込まれる。
- BC168 最低限の利率が規制料金算定利率よりも高い場合には、企業はその最低限の利率を割引率として使用し、したがって規制資産の帳簿価額を減額する。状況によっては、その減額した帳簿価額は関連する算入可能費用よりも低くなる。金額の相違が生じるのは、規制上の合意が規制資産の回収までのタイムラグについて十分な補償を企業に提供しない（事実上、関連する費用の一部を否認している）ためである。最低限の利率が割引率として使用される場合、その後の規制金利収益はその率で発生計上する。
- BC169 不必要なコスト及び複雑性を持ち込むことを避けるため、当審議会は、規制負債についての規制料金算定利率が過大である（言い換えると、貨幣の時間価値及び不確実性について企業に請求するために必要な金利よりも過大である）かどうかの評価を企業に要求しないことを提案している。そのような過大部分があっても割引率から除外されないため、その過大部分は、規制負債の当初認識時のより高い規制費用によってではなく、一定期間にわたるより高い規制金利費用によって反映されることになる。場合によっては、規制負債に対する過大な規制料金算定利率は、より大きな規制資産に対する過大な規制料金算定利率を単に相殺するだけで、全体としての正味の規制資産ポジションに対して規制料金算定利率が十分に企業に補償する結果となることがある。当審議会の考えでは、企業が全体的な正味の規制負債ポジションに対して過大な規制料金算定利率の対象となる可能性は低い。
- BC170 同様の理由で、当審議会は、規制負債に対する規制料金算定利率が、貨幣の時間価値及び不確実性に対して企業に請求するのに十分な割引率よりも低い場合に、その十分な割引率を使用することを企業に要求しないことを提案している。したがって、規制料金算定利率の不十分さは、規制負債の当初認識時のより低い規制費用によってではなく、一定期間にわたるより低い規制金利費用によって反映されることになる。

### 割引率の変更

- BC171 当審議会は、規制料金算定利率の変更により見積将来キャッシュ・フローが変化する場合を除き、企業が当初認識時に決定した割引率を継続して使用することを提案している。

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

- BC172 当審議会は、他の場合に割引率を更新することは、財務諸表利用者にとっての便益がほとんど又は全くなしに、不必要なコスト及び複雑性を持ち込むことになると結論を下した。当審議会は、利用者が関心があるのは、見積キャッシュ・フローの金額の変動によって生じた規制資産及び規制負債の価値の変動であり、割引率の変更によって生じた価値の変動ではないと理解している。
- BC173 当審議会は、規制料金算定利率の変更が見積将来キャッシュ・フローを変化させるとした場合には、規制料金算定利率が変更される日から企業が新たな規制料金算定利率を新たな割引率として使用することを提案している。したがって、企業は、規制料金算定利率の変更によって生じたキャッシュ・フローの変動のみを理由に、利得又は損失を認識することはない。このアプローチは、変動金利の金融商品の償却原価を決定するために使用されるアプローチに類似したものと見ることができる。規制資産についての規制料金算定利率が変更される時には、企業は新たな規制料金算定利率が十分であるかどうかを評価することを要求される（BC167 項から BC168 項）。

### 関連した現金の授受が行われる時にのみ規制料金に影響を与える項目

- BC174 場合によっては、規制上の合意が収益又は費用の項目を規制料金の決定にあたって算入可能又は減額対象として扱うのが、企業が関連する現金を支払うか又は受け取る時点、又はその直後のみで、企業が当該項目を財務諸表に費用又は収益として認識する時点（例えば、IAS 第 12 号「法人所得税」、IAS 第 19 号「従業員給付」又は IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用して）ではないことがある。
- BC175 当審議会は、企業がそのような規制資産又は規制負債の測定を、他のすべての規制資産及び規制負債について提案している修正した歴史的な原価測定基礎を使用せずに、関連する負債又は関連する資産を IFRS 基準を適用して測定する際に使用する測定基礎を使用して行うことを提案している。当審議会の考えでは、このアプローチは、
- (a) 財務諸表利用者にとって最も目的適合性が高く理解可能性の高い情報を提供することになる。当該規制資産又は規制負債から生じるキャッシュ・フローは、関連する負債又は関連する資産のキャッシュ・フローの複製であるからである（ただし、規制資産又は規制負債に存在しているが、関連する負債又は関連する資産には存在していない不確実性の影響は除く）。
  - (b) 利用者にとって、より有用で理解可能性の高い情報を提供することになる。異なる測定基礎を使用することから生じる財務業績の計算書における会計上のミスマッチの創出が避けられるからである。「概念フレームワーク」は次のように述べている。

6.58 資産と負債が何らかの形で関連している場合に、当該資産及び負債について異なる測定基礎を使用すると、測定の不整合（会計上のミスマッチ）を生じさせる可能性がある。財務諸表が測定の不整合を含んでいる場合には、当該財務諸表は企業の財政状態及び財務業績のいくつかの側面を忠実に表現しない可能性がある。したがって、状況によっては、関連する資産と負債について同じ測定基礎を使用

する方が、異なる測定基礎を使用することによりもたらされる情報よりも有用な情報を財務諸表利用者に提供する可能性がある。こうなる可能性が特に高いのは、ある資産又は負債からのキャッシュ・フローが別の資産又は負債からのキャッシュ・フローと直接連動している場合である。

- (c) 補償資産及び補填資産についての IFRS 基準の要求事項と整合的である。IFRS 第 3 号「企業結合」は、取得企業が補償資産を関連する補償対象項目を認識すると同時に認識し、回収不能金額に対する評価引当金を条件に、当該資産を関連する補償対象項目と同じ基礎で測定することを要求している。IAS 第 37 号は、補填資産について認識される金額が関連する引当金の金額を超えないことを要求している。

BC176 BC175 項に記述した提案がないと、これらの規制資産及び規制負債は本公開草案の第 30 項から第 58 項を適用して測定されることになる。これらの項目についての規制料金算定利率は、規制上の合意から観察可能ではないので、当審議会はどのような割引率を企業がこれらの項目に適用すべきなのか（例えば、本公開草案の第 51 項で記述している最低限の利率を使用することが適切かどうか）を検討することが必要となる。当審議会の考えでは、このようなアプローチによって提供される追加的な情報の便益は、利用者が結果として生じる会計上のミスマッチを理解する上でのコスト並びに作成者がこれらの規制資産及び規制負債についての適切な割引率を決定する上でのコストを上回る可能性は低いであろう。

BC177 当審議会は、企業がこれらの規制資産及び規制負債の測定を、それには存在しているが関連する負債又は関連する資産には存在しない不確実性を反映するように修正することも提案している。この修正は、IFRS 第 3 号が補償資産の測定において要求している回収不能金額についての修正と類似している。

## 表示（第 67 項から第 71 項）

---

BC178 当審議会は、本公開草案に IFRS 第 14 号の表示の要求事項を引き継がなかった。当審議会在当該要求事項を IFRS 第 14 号に含めたのは、規制繰延勘定残高が資産又は負債の定義を満たすかどうか当審議会在まだ結論を下していなかったからである。当審議会在今回、規制資産又は規制負債は資産又は負債の定義を満たすという結論を出しているので、それらの表示の要求事項はもはや必要ない。

### 表示—財務業績の計算書

BC179 当審議会は、企業はすべての規制収益からすべての規制費用を控除したものを収益のすぐ下の独立の科目に表示すべきであると提案している。規制資産及び規制負債は、将来の規制料金を増額する強制可能な現在の権利、又は減額する強制可能な現在の義務である。それらは当期の収益の金額には影響を与えないので、規制収益及び規制費用は収益の一部としては表示されない。それでも規制資産及び規制負債は、企業が将来の期間に IFRS 第 15 号を適用して認識する収益の金額に影響を与える（BC31 項(h)）。したがっ

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

て、すべての規制収益からすべての規制費用を控除したものが、収益のすぐ下の独立の科目で表示されることになる<sup>13</sup>。

### 規制金利収益及び規制金利費用

BC180 規制料金算定金利は、規制資産の回収又は規制負債の履行までのタイムラグに対して企業に補償又は請求する追加的なキャッシュ・フローの流列である。

BC181 規制金利収益及び規制金利費用は、規制収益又は規制費用の他のすべての構成要素とは性質が異なり、異なる要因で動かされている。したがって、当審議会は、規制金利収益及び規制金利費用を注記において規制収益又は規制費用の他のすべての構成要素と区分して開示することを企業に要求することを提案している（本公開草案の第 78 項(e)）。

BC182 しかし、当審議会は、企業が規制金利収益又は規制金利費用を財務業績の計算書において規制収益又は規制費用の他のすべての構成要素と区分して表示することは提案していない。規制料金算定金利に関連する金額は、関連する規制資産が回収されるか又は関連する規制負債が履行される時点で、顧客に請求される将来の規制料金の決定に含められ、したがって将来の期間の収益に含められることになる。したがって、規制金利収益から規制金利費用を控除した金額を、すべての規制収益からすべての規制費用を控除した金額についての科目の中で表示することは、収益に対する規制資産及び規制負債並びにそれらの変動の影響を一体的に理解可能な形で示すことになる。

### 一部の規制収益又は規制費用のその他の包括利益での表示

BC183 本公開草案の第 59 項から第 60 項に記述した状況において、当審議会は、企業は規制資産又は規制負債に関連する負債又は関連する資産を測定する際に使用した測定基礎を使用して測定すべきであると提案している（本公開草案の第 61 項）。関連する負債又は関連する資産の再測定の一部は、適用される IFRS 基準書が要求しているようにその他の包括利益に表示される。当審議会は、企業がこれらの場合に規制資産又は規制負債の再測定から生じた規制収益又は規制費用をどこに表示すべきか（その他の包括利益か、純損益か）を検討した。

BC184 純損益への表示は、規制収益又は規制費用の他のすべての構成要素の表示と一致することになる。BC179 項で説明したように、規制資産及び規制負債並びにそれらの変動は、当期又は将来の期間の収益の金額に影響を与える。したがって、すべての規制収益からすべての規制費用を控除したもの（財務業績の計算書のいかなる箇所に表示された再測定に係るものも含む）を収益のすぐ下に表示することは、収益に対する規制資産及び規制負債並びにそれらの変動の影響を一体的に理解可能な形で示すことになる。

BC185 しかし、規制収益又は規制費用の当該構成部分を純損益に表示することは、同じ基礎となる再測定が 2 つの相反する影響を生じさせることを意味する。一方の影響は規制資産

---

<sup>13</sup> 限定的な状況において、一部の規制収益又は規制費用がその他の包括利益に表示される（BC183 項から BC186 項）。

又は規制負債について純損益に、他方の影響は関連する負債又は関連する費用についてその他の包括利益にである。したがって、当審議会は、企業は規制資産及び規制負債のそれらの再測定をその他の包括利益に表示すべきであると提案している。

BC186 当審議会は、その他の包括利益に表示する規制収益又は規制費用について、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の要求事項を超える他の表示及び開示の要求事項は提案していない。

## 開示（第 72 項から第 85 項）

---

BC187 開示目的及び開示要求の案を開発するにあたり、当審議会は次のことを検討した。

- (a) 開示目的の役割
- (b) IFRS 第 14 号における開示目的
- (c) 開示目的及び開示要求の案が財務業績に焦点を当てること

BC188 「開示に関する取組み一的を絞った基準レベルの開示のレビュー」のプロジェクトの一部として、当審議会は、開示目的及び開示要求の開発に対する考えられるアプローチ、並びに当該アプローチの 2 つの具体的な IFRS 基準書への適用に関する提案を検討した公開草案を公表する予定である<sup>14</sup>。当該プロジェクトにおける当審議会の思考の一部は、当審議会が公開草案における開示目的及び開示要求の案を開発するのに役立った。

### 開示目的の役割

BC189 開示目的は、企業が有用な情報を識別し当該情報を財務諸表において最も効果的な方法で伝達する方法を決定するのに役立つことによって、財務諸表での効果的なコミュニケーションを支援する（「概念フレームワーク」の 7.5 項）。当審議会は、企業が次のことを行うために判断を使用するのに役立てるため、開示要求に加えて目的を含めている。

- (a) 企業が注記において開示すべき有用な情報を識別する。
- (b) 企業が開示する情報が、財務諸表利用者が開示目的において識別された経済的現象又は他の事項を理解すること及び当該現象又は当該他の事項が将来キャッシュ・フローについての企業の見通しに与える影響を評価することを可能にするかどうかを決定する。

BC190 したがって、当審議会は次のことを提案している。

- (a) 全体的な開示目的（近年開発された他のいくつかの IFRS 基準書と同様に）
- (b) 3 つの具体的な開示目的（企業がどのような情報を開示すべきか及び当該情報をどのように開示すべきかを決定するための基礎を提供する）

---

<sup>14</sup> 当該プロジェクトについてのより詳細な情報については、<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/standards-level-review-of-disclosures> を参照。

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

- (c) 開示要求 — 具体的な開示目的を満たすために必要とされる情報を開示するという要求（当該情報に重要性がある場合）

### IFRS 第 14 号における開示目的

BC191 IFRS 第 14 号における開示目的は、企業は財務諸表利用者が次のことを評価できるようにする情報を開示すべきであるというものである。

- (a) 企業が提供する財又は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
- (b) 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

BC192 当審議会は、次のような理由で、IFRS 第 14 号における開示目的は大まかすぎて、本公開草案における全体的な開示目的として機能しないと判断した。

- (a) 料金規制の内容及びそれに関連したリスクに関する情報は、財務諸表利用者にとって有用ではあるが、利用者は当該情報の提供を財務諸表に依拠してはいない。IFRS 基準は他の形態の規制に対してそのような情報を開示することを企業に要求しておらず、当審議会は料金規制に対してそのような情報を提供することを企業に要求する理由はないと考えている。「概念フレームワーク」は、財務諸表などの一般目的財務報告書は、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が必要とする情報のすべてを提供しているわけではなく、すべてを提供することはできないと述べている。「概念フレームワーク」は、それらの利用者は、他の情報源からの関連する情報（例えば、全般的な経済状況及び予想、政治的な事象及び情勢、並びに業界及び会社の見通しなど）を考慮する必要があると述べている<sup>15</sup>。
- (b) 料金規制は、企業の財務業績、財政状態及びキャッシュ・フローのあらゆる側面に対して幅広い影響を与える可能性がある。例えば、料金規制は、企業が規制対象の財又はサービスをそもそも提供できるかどうかを決定し、企業が請求する料金に影響を与え、企業が財又はサービスを供給するために発生させる必要のあるコスト及び企業が財又はサービスを供給する際に権利を与えられる利益に影響を与え、当該財又はサービスの要求される質を決定する。これらの諸側面は、当該財又はサービスに対する需要に影響を与え、したがってさらに広範な影響を生じさせる。利用者がこうした幅広い影響を評価できるようにするという目的は、財務諸表が実行可能な形で提供できる範囲を超え、IFRS 基準が規制の他の形態又は側面に対して要求している範囲を超えるものである。

BC193 その代わりに、本公開草案の第 72 項で提案している全体的な開示目的は、企業の規制収益、規制費用、規制資産及び規制負債に関する情報に焦点を当てている。当該開示目的は、本公開草案の第 1 項から第 2 項で提案している目的の議論に沿ったものである。

---

<sup>15</sup> 「概念フレームワーク」、1.6 項

BC194 仮に当審議会がより幅広い開示目的を設定するとした場合には、

- (a) 当該目的は追加の情報を開示する要求を生じさせる可能性がある。例えば、規制資本ベースの金額、当該ベースに適用されるリターン率、及び当該ベースと財政状態計算書で認識している資産に含まれているそれに対応する金額との差額などである。当該情報の開示は、提案している開示目的を満たすために必要ではない。
- (b) 料金規制の対象となっている企業は、たとえ規制資産又は規制負債が財務諸表において報告しているどの期間中のどの時点でも存在していなかった場合であっても、規制の影響に関する情報を開示することが必要となる可能性がある。提案している開示目的の結果は、企業はそうした状況では料金規制の影響に関する情報を開示することを要求されないというものである。

### 財務業績への焦点

BC195 本公開草案で提案しているモデルは、ある期間に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部が、異なる期間に供給される財又はサービスに対する規制料金の決定に含められる（したがって収益に含められる）場合に生じる時点差異の影響に関する情報を財務諸表利用者に提供することを意図している（BC21 項から BC35 項）。このモデルは、企業が規制資産及び規制負債を認識することを企業に要求することによって、当該情報の一部を提供することになる。

BC196 本公開草案の第 72 項(a)及び第 77 項は、開示要求の第 1 の具体的な目的を示している。当該目的は、規制収益及び規制費用に関して開示される情報は、財務諸表において提供される他のすべての情報と一緒に、財務諸表利用者が企業の収益と費用との間の関係を、供給される財又はサービスに対する合計許容報酬が企業が当該財又はサービスを提供した期間の収益に完全に反映されたとした場合と同じくらい、完全に理解できるようにすべきであるというものである。その理解は、将来キャッシュ・フローについての企業の見通しに対するより良い洞察を利用者に提供することが期待できる。

BC197 本公開草案の提案の適用によって提供される情報が財務諸表利用者に有用となるのは、それ単独ではなく、主として、企業の収益と費用との間の関係のより良い理解に寄与し、したがって多くの期間にわたる将来キャッシュ・フローについての企業の見通しに対するより良い洞察の提供にも寄与するからである。当審議会は、企業は、規制収益、規制費用、規制資産及び規制負債に関するどのような情報が当該企業の財務諸表の利用者にとって重要性があるのか、及びそれを明確かつ理解可能な形で伝達する方法を決定するにあたり、その全体的な文脈を考慮すると見込んでいる。

BC198 本公開草案の第 78 項は、規制収益又は規制費用の構成要素及び原因を列举し、企業はそれらを第 1 の具体的な開示目的の達成の手段として開示すべきであると提案している。当該構成要素の開示が必要であるのは、各構成要素が他の構成要素を動かす要因とは異なる要因で動かされるからである。各構成要素は、財又はサービスを提供する結果として認識される収益と費用との間の関係に対して、異なる種類の影響も与える。例えば、

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

企業がある算入可能費用を当期に認識するが、規制上の合意で企業が当該費用を将来の期間の規制料金の決定に含めることを要求している場合には、企業は当期に規制資産を認識することになる。規制資産の当初認識時に生じる規制収益（本公開草案の第 78 項 (a)）は時点差異の金額に関する情報を提供するのに対し、当該規制資産に係る規制金利収益（本公開草案の第 78 項(e)）は企業が規制資産を回収するまでのタイムラグに対する補償に関する情報を提供する。

BC199 当審議会は、規制収益又は規制費用の分析を、それらを生じさせた事象の性質別、又はそれらを生じさせた算入可能費用又は減額対象収益の性質別に開示することを企業に要求することを提案していない。当審議会の理解では、財務諸表利用者は収益と費用との間の関係を理解するのに役立つために当該情報を必要としていない。さらに、IFRS 基準は、供給される財又はサービスに対する合計許容報酬が当該財又はサービスが供給された期間に認識する収益に全面的に反映される場合に、収益についての同様の分析を開示することを企業に要求していない。

BC200 本公開草案の第 72 項(b)及び第 79 項は、第 2 の具体的な目的を提案している。企業の規制資産及び規制負債に関する情報を提供するというものである。この目的を第 2 に挙げているのは、これがもたらす情報は将来キャッシュ・フローの狭い集合（報告期間末に存在している規制資産及び規制負債から生じるキャッシュ・フローのみ）であるのに対し、第 1 の具体的な目的を満たすために提供される情報は、多くの期間にわたる将来キャッシュ・フローのより幅広い集合に対する洞察の提供に寄与するからである。

BC201 本公開草案の第 82 項は、第 3 の具体的な開示目的を提案している。規制資産及び規制負債の変動に関するものである。関連する情報は、主として、開示している他の情報で説明していない変動について財務諸表利用者に情報を伝えるために必要である。

BC202 提案している具体的な開示目的は、当期中に生じたキャッシュ・フローには言及していない。これは、企業は規制資産の回収及び規制負債の履行を、現金の受取り又は支払によって直接的にではなく、規制料金の増額又は減額によって間接的に行うからである。

## 発効日（付録 C）

---

BC203 当審議会は、最終的な基準を公表日の 18 か月から 24 か月後以後に開始する事業年度に適用することを要求する予定である。大方の場合は、提案しているモデルは、作成者がすでに規制料金を決定するにあたり収集し加工していると見込まれるインプットを使用することになる。当審議会は、18 か月から 24 か月という期間は、企業がシステムに必要なアップデートを行い、提案を適用するために必要な追加的な情報を収集し、他の必要な変更を行うための十分な時間を与えるであろうと見込んでいる。

## 経過措置（付録 C）

---



- BC204 当審議会は遡及適用を提案している。情報は表示されるすべての期間について比較可能である場合の方が、財務諸表利用者にとって有用であるからである<sup>16</sup>。当審議会は、遡及適用が作成者の負担となる可能性は低いであろうと考えた。大方の場合はより大きな程度まで、提案しているモデルは、作成者がすでに規制料金を決定するにあたり収集し加工していると当審議会が見込んでいるインプットを使用することになるからである（BC247 項から BC250 項における、提案の適用により作成者に生じる可能性の高いコストの分析を参照）。
- BC205 当審議会は、表示する最も古い事業年度の期首（移行日）から全面的に遡及適用し比較情報を修正再表示するのではなく、企業が最初に基準案を適用する事業年度の期首（適用開始日）から適用し比較情報の修正再表示はしないという修正した形態の遡及適用を提案すべきかどうかを検討した。財務諸表利用者は、比較情報が比較可能となるように修正再表示されない場合には、報告される財務業績の理解がより困難となる可能性がある。当審議会は、それにより生じる財務諸表利用者が比較可能でない情報を理解する際のコストは、作成者にとってのコストの節減を上回るであろうと結論を下した。したがって、当審議会は、そうした修正した形態の遡及適用を提案していない。
- BC206 当審議会は、基準案への移行の影響に関して、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」で要求している開示を超える開示の必要性はないと考えた。

## 過去の企業結合

- BC207 このセクション（BC208 項から BC213 項）において、「規制残高」という用語は、企業は当該項目を資産又は負債であったかのように認識したが、本公開草案の提案がずっと適用されていたならば認識していなかったであろう項目を指す。
- BC208 当審議会は、過去の企業結合で取得した規制資産又は引き受けた規制負債について、企業が、BC211 項から BC213 項で議論している単純化したアプローチの適用を選択する場合を除き、要求事項を遡及適用することを提案している。当審議会は、企業がその単純化したアプローチの適用を選択する場合には、企業は当該アプローチを過去の企業結合のすべてに適用すべきであると提案している。遡及適用と単純化したアプローチは両方とも次のことを伴う。移行日現在でまだ存在している規制資産又は規制負債の認識及び測定、当該企業結合に関連するすべての規制残高の認識の中止、当該修正の繰延税金への影響の認識、並びに非支配持分及びのれんの帳簿価額に対する影響の認識である。
- BC209 企業が単純化したアプローチの使用を選択しない場合、企業は移行日現在ののれんの帳簿価額を次のようにして決定することを要求される。
- (a) 移行日現在ののれんの帳簿価額を過去の企業結合ごとに分解する。
  - (b) 過去の企業結合のそれぞれを再検討して、企業が取得日に認識していたはずのすべての規制資産及び規制負債の当初の帳簿価額を決定し、その当初の帳簿価額と企業

<sup>16</sup> 「概念フレームワーク」、2.24 項

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

がその日に実際に認識した規制資産、規制負債及び規制残高の帳簿価額との差額を決定する。その差額（関連する繰延税金を控除後）が、取得日におけるのれん又は割安購入益（及び、公正価値で測定されない場合の非支配持分）の修正の金額を決定する。

- (c) のれんの修正のうちどれだけが、取得日と移行日との間の減損、減損の戻入れ及び処分を考慮した後に、移行日現在で残ることになるのかを確定する。

BC210 当審議会の考えでは、すべての過去の企業結合の全面的な再検討によるすべての修正から生じる追加的な情報がコストを上回る便益を生じさせる可能性は低い。したがって、当審議会は、企業は BC211 項に記述する単純化したアプローチの使用を選択できると提案している。

BC211 この単純化したアプローチは、企業に次のことを要求する。

- (a) 本公開草案の認識及び測定のセクションで提案している要求事項を適用して、過去の企業結合で取得したすべての規制資産及び引き受けたすべての規制負債のうち、移行日にまだ存在しているものを認識し測定する。
- (b) その過去の企業結合で認識し移行日直前にまだ認識しているすべての規制残高について、認識の中止を行う。
- (c) 本項(a)から(b)に記述した修正の繰延税金への影響を認識する。
- (d) その過去の企業結合から生じた非支配持分の移行日にまだ残っている帳簿価額を、本項(a)から(c)に記述した修正の純額に対する比例的な持分について修正する。これを行うのは、企業が当該非支配持分を、公正価値ではなく、被取得企業の識別可能な純資産に対する比例的な持分で測定した場合である。
- (e) その過去の企業結合から生じた（移行日現在で）まだ残っているのれんの帳簿価額を、本項(a)から(d)で記述した修正の純額について修正し、取得日と移行日との間の減損、減損の戻入れ及び処分の影響についての追加的な修正はしない。企業はこの計算を過去の企業結合のそれぞれについて区分して行い、修正によりのれんの帳簿価額がゼロとなる場合には、企業が修正の残額を利益剰余金（又は、適切な場合には、資本の他の区分）に認識するようにする。

BC212 この単純化したアプローチを適用する企業は、次のものを決定しない。

- (a) 過去の企業結合の取得日における規制資産又は規制負債の当初の帳簿価額
- (b) 過去の企業結合の取得日に認識した規制残高の当初の帳簿価額
- (c) 過去の企業結合のそれぞれについて区分して、本項(a)から(b)で識別した項目から生じた修正の正味の影響及び取得日に認識していたはずののれんの当該修正後の帳簿価額（当該のれんを他の企業結合で生じた割安購入益と相殺しない）

- (d) その修正後ののれんの帳簿価額について、取得日から移行日までの減損、減損の戻入れ及び処分を反映するために必要となる追加的な修正

BC213 BC211 項で説明した過去の企業結合に対する単純化したアプローチは、IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」で初度適用企業に利用可能としている過去の企業結合についての選択的な免除と類似している。しかし、IFRS 第 1 号を適用する初度適用企業は、IFRS 移行日における規制資産及び規制負債の認識、並びに規制残高（BC253 項から BC258 項で議論しているのれんに関連した規制残高を除く）の認識の中止から生じる変動を、のれんの帳簿価額の修正によってではなく、利益剰余金の修正によって認識することになる（IFRS 第 1 号の C4 項(b)）。

## 本提案により生じる可能性が高い影響

---

BC214 当審議会は、自らの提案の導入で生じる可能性の高い便益及びコスト、並びにそれらの提案で生じる可能性の高い継続的な便益及び適用コストを評価し、自らの見解を説明することを公約している。これらの便益及びコストを総称して「影響」と呼んでいる。当審議会は、当審議会の提案で生じる可能性の高い影響についての追加的な洞察を、本公開草案に対する回答から並びに分析及びアウトリーチを通じて得ることを見込んでいる。

BC215 このセクションは次のことについて議論している。

- (a) 当審議会の提案の影響を受ける企業（BC218 項から BC221 項参照）
- (b) 財務諸表で報告される情報に生じる可能性が高い影響（BC222 項から BC229 項参照）
- (c) 財務報告の質に生じる可能性が高い影響（BC230 項から BC244 項参照）
- (d) 提案の適用で生じる可能性が高いコスト（BC245 項から BC250 項参照）

BC216 これらの影響の分析は、主として定量的ではなく定性的である。コストと便益は利害関係者の間で異なる可能性が高い。コスト及び特に便益の定量化は、ともに主観的であり困難である。この種の分析において、コストについても便益についても、定量化する十分に確立された信頼性のある技法はない。当審議会が分析したのは提案で生じる可能性の高い影響であり、実際の影響ではない。実際の影響を適用の前に知ることはできないからである。当審議会は、実際の影響を適用後レビューの間に検討する。

BC217 当審議会は、本公開草案の開発全体を通じて、提案の潜在的な影響を理解しようとした。当審議会は、本プロジェクト及びそれによる可能性の高い影響について、当審議会に助言する各機関と議論した。これには、料金規制対象活動の協議グループ、会計基準アドバイザリー・フォーラム、資本市場諮問委員会、国際作成者フォーラム及び新興経済圏グループが含まれる。当審議会は各国の基準設定主体が公表した報告書も検討した。追加のインプットが、2017 年の世界基準設定主体会議でのケーススタディの議論からも

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

得られた (BC18 項)。

### 当審議会の提案の影響を受ける企業

BC218 この提案は、規制資産及び規制負債を有する企業にのみ影響を与える。すべての企業が料金規制の対象となっているわけではなく、料金規制の対象となっている企業のすべてが規制資産又は規制負債を有しているわけではない。このセクションの残りの各項 (BC219 項から BC251 項) において、

- (a) 「企業」へのすべての言及は、別段の記載がない限り、この提案の影響を受ける企業に対するものである。
- (b) 「規制残高」という用語は、企業が資産又は負債を認識する料金規制の影響を指す。

BC219 規制残高を現在認識していない企業は、次のいずれかの可能性がある。

- (a) まだ IFRS 基準を適用しておらず、国内の要求事項を適用して、規制残高を資産又は負債として認識していない企業
- (b) IFRS 基準を IFRS 第 14 号が発効する前に採用していて、規制残高を資産又は負債として認識しないことが自らの規制上の合意に対する IFRS 基準の適切な適用であると結論を下した企業
- (c) IFRS 基準を IFRS 第 14 号の発効時又は発効後に採用したが、当該基準を適用しないことを選択したか又は選択する要件を満たさず、規制残高を資産又は負債として認識しないことが自らの規制上の合意に対する IFRS 基準の適切な適用であると結論を下した企業

BC220 規制残高を資産又は負債として現在認識している企業は次のいずれかの可能性がある。

- (a) まだ IFRS 基準を適用しておらず、国内の要求事項を適用して、規制残高を資産又は負債として認識している企業
- (b) IFRS 基準を IFRS 第 14 号が発効する前に採用していて、規制残高を資産又は負債として認識することが自らの規制上の合意に対する IFRS 基準の適切な適用であると結論を下した企業
- (c) IFRS 第 14 号を適用している企業

BC221 生じる可能性の高い影響は、規制残高を現在認識していない企業の場合の方が重大となるであろう。規制残高を現在認識している企業については、生じる可能性の高い影響は、どのような財務報告の要求事項を規制残高に適用しているかに応じて変わってくる。

### 財務諸表で報告される情報に生じる可能性が高い影響

#### 規制残高を現在認識していない企業

BC222 この提案を適用する際に、規制残高を現在認識していない企業は、財政状態計算書にお

ける規制資産及び規制負債、並びに財務業績の計算書における規制収益及び規制費用の認識を開始することになる。BC31 項は、これらの企業がその場合に財務業績及び財政状態に関して提供を開始するであろう情報についての影響を説明している。

BC223 企業は、規制資産の回収又は規制負債の履行を、顧客に請求する規制料金の増額又は減額によって間接的に行うのであり、現金の受取り又は支払によって直接的に行うのではない。したがって、この提案は企業がキャッシュ・フロー計算書において報告するキャッシュ・フローには影響を与えない。企業が営業活動によるキャッシュ・フローの報告に間接法を使用している場合には、企業は、当期の純損益から規制収益を減算するか又は規制費用を加算することによって、それらの金額を決定することになる。

#### 規制残高を現在認識している企業

BC224 規制残高の報告のための現行のモデルは、おおむね原価の繰延を伴う。そうした原価繰延モデルでは、費用項目の名目金額が繰り延べられ、その後、企業が顧客に請求する規制料金を増額することによって当該費用を回収する将来の期間の純損益に認識される。同様に、状況によっては、収益の名目金額が当期に認識した費用と同じ期間に認識されるように事前に見越計上されるか、又は将来の期間に認識されることとなる費用と同じ期間に認識されるように繰り延べられる。

BC225 この提案を適用した場合、企業は規制資産又は規制負債を認識することになるが、規制残高を現在認識しているのと必ずしも同じ状況においてではない。さらに、規制資産又は規制負債の測定は、規制残高の測定と同様となる場合があるが、次のいずれかの場合には異なる可能性が高い。

- (a) 規制資産又は規制負債の測定が利益要素を含んでいる (BC90 項から BC110 項)。
- (b) 規制料金算定金利がある期間に発生するが、異なる期間に回収又は履行される (BC160 項)。
- (c) 規制料金算定利率が、規制資産の回収までのタイムラグについて不十分な補償しか提供しない (BC167 項から BC170 項)。

BC226 財政状態計算書において、IFRS 第 14 号を適用している企業は、規制繰延勘定残高を流動又は非流動に分類することを禁止されている。この提案を適用すると、企業が流動資産及び流動負債を非流動資産及び非流動負債と区別している場合には、当該企業は流動の規制資産及び流動の規制負債を非流動の規制資産及び非流動の規制負債と区分して表示することを要求されることになり、これは他の資産及び負債の表示と整合的となる。

BC227 財務業績の計算書において、企業は現在、規制残高の変動及び関連する費用又は収益（例えば、顧客への財又はサービスの供給の際に発生した費用）を、当該項目の性質及び適用される会計処理アプローチに応じて、さまざまな場所に表示している。状況によっては、規制残高の変動は関連する費用又は収益と相殺される可能性がある。この提案を適用すると、企業はすべての規制収益からすべての規制費用を控除したものを収益の

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

すぐ下に表示することになる<sup>17</sup>。企業は、関連する費用又は収益も、規制収益又は規制費用と相殺せずに、財務業績の計算書に表示する金額に含めることになる。

BC228 IFRS 第 14 号は、企業が規制繰延勘定残高に係る科目の上に他のすべての資産及び負債の小計を設け、また、すべての規制繰延勘定残高の当報告期間の正味増減に係る科目の上に小計を設けることを要求している。BC178 項で説明した理由により、当審議会はもはやそれらの小計を要求しない。

BC229 BC223 項で説明したように、この提案はこれらの企業のキャッシュ・フロー計算書において報告されるキャッシュ・フローには影響を与えない。

### 財務報告の質に対して生じる可能性が高い影響（規制残高を現在認識していない企業）

BC230 BC24 項で説明したように、規制残高を現在認識していない企業の財務業績の計算書は、ある期間に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部が、異なる期間において供給される財又はサービスに対する規制料金に（したがって収益にも）含まれる場合に生じる時点差異によって、収益と費用との関係がどのように影響を受けるのかに関する情報を提供していない。この情報がないため、収益と費用との関係が期間ごとに変動する理由、及びそうした時点差異のみが当該変動の理由なのかどうかを財務諸表利用者が理解することが困難になっている。したがって、財務諸表利用者は、企業の収益と費用との関係を理解するためには不十分な情報しか有さず、将来キャッシュ・フローについての企業の見通しに関して不十分な洞察しか有さないことになる。

BC231 当審議会は、規制収益又は規制費用の認識及びそれらの構成要素の開示（BC198 項）を通じて、この提案は企業の収益と費用との関係のより明確でより完全な全体像を生み出し、それにより財務諸表利用者が企業の財務業績をより適切に理解することを可能にすると期待している。

BC232 したがって、財務諸表利用者は、企業の収益と費用との関係の変動が BC230 項で述べた時点差異によって生じている程度を理解するためのより良い基礎を提供する、より完全な情報を有することになる。これをより良く理解することで、将来キャッシュ・フローについての企業の見通しに対するより良い洞察が財務諸表利用者には提供される。

### 財務報告の質に生じる可能性が高い影響（規制残高を現在認識している企業）

BC233 規制残高を現在認識している企業の財務諸表は、料金規制が収益と費用との関係に与える影響の一部に関して何らかの情報をすでに提供している。しかし、この提案は、BC234 項から BC244 項で説明した理由で、原価繰延モデル（BC224 項）よりも有用な財務情報を生み出すと見込まれる。

### 規制資産及び規制負債の識別及び報告の概念的な根拠

BC234 費用を収益と対応させる目的で、原価繰延モデルは通常、企業が規制残高を生じさせ

<sup>17</sup> 限定的な状況において、一部の規制収益又は規制費用がその他の包括利益に表示される（BC183 項から BC186 項）。

る費用又は収益の各項目をどのように、また、どの時点で純損益に認識すべきなのかに関するルールを含んでいる。これと対照的に、提案しているモデルは、ある期間に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬という概念を、規制資産及び規制負債の識別における唯一の基礎として使用している（BC87 項から BC110 項）。

BC235 提案しているモデルの目的は、費用を収益と対応させることではない。ただし、このモデルの適用は、通常、企業が規制収益又は規制費用をそれに関連した費用又は収益に対する影響と同じ期間に認識する結果となる。BC25 項の例はこれを例示している。BC32 項で説明したように、この提案は、企業が CU20 の規制収益を回収可能なインプット原価の超過額 CU20 を認識するのと同じ期間（20X1 年）に認識する結果となる。

#### 提案の影響を受ける企業の財務情報の比較可能性

BC236 この提案は財務情報の比較可能性を改善するであろう。提案の影響を受けるすべての企業が規制資産及び規制負債の報告に同じ原則のセットを使用することになるからである。

#### 提案の影響を受けない企業との比較可能性

BC237 規制残高の報告のためのモデルの中には、企業が規制残高を独立の項目として認識するのではなく、他の資産及び負債の帳簿価額の一部として認識することを要求又は許容するものがある。例えば、企業が有形固定資産の会計処理を、他の企業がこれらの資産に適用しなければならない会計基準を適用せずに、規制上の要求を適用して行うことを要求又は許容される場合がある。それによりもたらされる、これらの資産に関する財務情報は、他の企業（提案の影響を受けない企業を含む）が提供する財務情報と比較可能でない場合がある。

BC238 提案しているモデルは、他の IFRS 基準の要求事項には影響を与えず、企業が規制資産及び規制負債を財務諸表において区分して表示することを要求することになる。したがって、当審議会は、すべての他の資産及び負債に関して提供される財務情報が、他の企業（提案の影響を受けない企業を含む）が提供する財務情報と比較可能となるであろうと見込んでいる。

#### 将来キャッシュ・フローへの焦点

BC239 原価繰延モデルは、財務諸表利用者にとって必ずしも有用ではない可能性のある情報を生み出す。過去のキャッシュ・フロー及びそれらの回収可能性に焦点を当てていて、追加的な将来キャッシュ・フロー及び当該キャッシュ・フローの変動の影響には必ずしも焦点を当てていない場合があるからである。

BC240 これと対照的に、この提案は規制資産及び規制負債から生じる追加的な将来キャッシュ・フローのみに焦点を当てている。

#### 規制資産及び規制負債の影響に関するより完全な情報

BC241 原価繰延モデルは、ほとんどの場合、算入可能費用及び減額対象収益に焦点を当てており、提案しているモデルとは違って、次のようにならない場合がある。

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

- (a) ある期間に供給される財又はサービスに対する合計許容報酬の一部を構成する目標利益の構成要素が、異なる期間に顧客に請求される規制料金に含まれる場合に生じる時点差異に関する情報を提供する。
- (b) 規制残高から生じるすべての将来キャッシュ・フロー（規制料金算定金利を含む）の明示的な使用及び当該キャッシュ・フローの現在価値への明示的な割引を伴う。
- (c) 規制金利収益又は規制金利費用の開示を企業に要求する。

### 一体性がある目立ち理解可能性のある表示

BC242 原価繰延モデルの中には、収益又は費用の繰延の影響が財務業績の計算書において区分して表示されないものがある。例えば、当期に発生したある費用項目が将来の期間に顧客に請求される規制料金の中で回収されることとなり、そのため繰り延べられる場合に、費用及び当該繰延の金額が当期の財務業績の計算書において区分して表示されない場合がある。その代わりに、当該費用が規制残高における繰延によって直接に資産化される場合がある。したがって、その財務業績の計算書は、この方法で表示される収益又は費用に関する完全な情報を提供しない。

BC243 さらに、IFRS 第 14 号を適用する企業は、当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についての独立の科目を財務業績の計算書において表示することを要求される。

BC244 これに対し、この提案もすべての規制収益からすべての規制費用を控除したものを単一の科目で表示することを企業に要求するが、収益と規制収益及び規制費用との密接な関係を強調するために、収益のすぐ下としている（BC179 項）<sup>18</sup>。関連する費用及び収益は、適用される IFRS 基準書を適用して表示される。

### 本提案の適用により生じる可能性が高いコスト

#### 財務諸表利用者にとってのコスト

BC245 財務諸表が規制収益、規制費用、規制資産及び規制負債に関する情報を提供しない場合には、財務諸表利用者は収益と費用との関係を規制資産又は規制負債が存在しない場合と同じくらい完全には理解することはできない。当該情報がない場合、当該財務諸表の利用者にコストが生じる。経営者の報告書、投資者向け発表資料及び規制機関から入手可能な情報などの他の情報源を参照する必要があるからである。それらの他の情報源からの情報は、通常は監査されておらず、また、通常は企業間で一貫していない。

BC246 この提案を適用して作成した財務諸表が利用可能となる場合、財務諸表利用者は、収益と費用との関係を規制資産又は規制負債が存在しない場合と同じくらい完全に理解することを可能にするより完全な情報を得ると期待される。当審議会は、当該財務諸表における情報はすべての企業間で一貫したものとなると期待している。すべての企業が財務諸表における規制資産及び規制負債の報告において同じ原則のセットを使用することに

<sup>18</sup> 限定的な状況において、一部の規制収益又は規制費用がその他の包括利益に表示される（BC183 項から BC186 項）。



なるからである。当該情報が財務諸表に含まれる場合、通常は監査対象となるが、これは一部の企業が財務諸表の外で現在提供している情報にはないことである。したがって、財務諸表利用者は情報の収集及び加工のコストが節減となる。利用者は自らの分析及びモデルを調整するためにいくらかの初期コストを負担しなければならない可能性がある。しかし、長期的には、当審議会は便益がコストを上回るであろうと見込んでいる。すべての利用者が、収益と費用との関係に対するより大きな洞察を提供する財務諸表を使用して自らの分析を開発できるからである。

#### 規制残高を現在認識していない企業にとってのコスト

BC247 当審議会は、この提案の適用のコストは、適用開始時と継続ベースの両方で、多額とはならないと見込んでいる。大方の場合は、提案しているモデルは、企業が規制料金の決定にあたり収集し加工する必要がすでにあると当審議会が見込んでいるインプットを使用することになるからである。提案しているモデルは、場合によっては、次のものを含む追加的なインプットの収集を企業に要求するであろう。

- (a) 需要リスク及び信用リスクが規制資産及び規制負債から生じるキャッシュ・フローにどのように影響を与えるのかについての、さらに少しだけ詳細な見積り (BC140 項から BC141 項)
- (b) 規制資産に対する規制料金算定利率が十分でない場合の最低限の利率 (BC167 項から BC170 項)
- (c) 規制上の合意が不均等な利率 (すなわち、異なる期間について異なる率) を定めている場合の単一の規制料金算定利率 (BC162 項(d))
- (d) まだ完了していない期間枠にわたり運用される履行インセンティブの結果の見積り (BC106 項)
- (e) まだ使用可能でない資産に対する規制リターンから生じるすでに認識した収益 (BC96 項から BC100 項)

BC248 しかし、どの新しい IFRS 基準書の導入でもそうであるが、当審議会は、要求事項を適用する際に次のようないくつかの追加的なコストが作成者に生じると見込んでいる。

- (a) 規制上のデータを収集及び蓄積し、要求される修正及び見積りを行い、要求される開示を提供するために、システム、プロセス及び統制を変更又は開発するコスト
- (b) 経過措置を適用するためのコスト
- (c) 追加的な外部監査のコスト
- (d) 要求事項の影響について、経営者、財務及び他の職員に教育するためのコスト
- (e) 要求事項が財務諸表に与える影響に関して財務諸表利用者を教育するためのコスト

BC249 それらのコストの大半は経常的なものではない。継続的なコストは、BC245 項で説明したように、提案しているモデルがない場合に財務諸表利用者に継続して生じるであろうコストよりも少ないと見込まれる。

### 規制残高を現在認識している企業にとってのコスト

BC250 当審議会は、提案の適用のコストは、適用開始時と継続ベースの両方で、多額とはならないと見込んでいる。大方の場合は、提案しているモデルは、企業が規制料金の決定及び財務諸表における規制残高の報告にあたり、そして、財務諸表において規制残高を報告するにあたり、収集し加工するすでに必要があると当審議会が見込んでいるインプットを使用することになるからである。企業は、提案を適用するために規制残高の報告に関するシステム、プロセス及び統制を修正するため、いくらかのコストを負担しなければならないであろう。この提案の適用は、作成者にとってのコストを過度に増大させることはないであろう。その理由は、

- (a) 認識の要求事項は過度に複雑ではない。
- (b) 規制料金算定利率が十分である場合には、当該利率を将来キャッシュ・フローの割引に使用するという要求により、割引率の決定についての作成者のコストは最小限となるであろう。

### 生じる可能性が高い便益とコストの全体的な評価

BC251 BC222 項から BC250 項で議論した諸要因を踏まえて、当審議会の全体的な評価は、財務諸表利用者にとってのより有用な情報の便益は、この提案の適用による利用者及び作成者にとってのコストを上回るであろうというものである。

## 他の IFRS 基準書の修正案（付録 D）

---

### IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」

BC252 このセクションは、次のことについて議論している。

- (a) のれんに関連した規制残高（BC253 項から BC258 項）
- (b) 規制資産又は規制負債を生じさせる可能性のある規制上の合意の対象となる営業に使用されている一部の資産についての、みなし原価（BC259 項）

BC253 初度適用企業が IFRS 第 3 号を過去の企業結合に遡及適用しない場合には、開始 IFRS 財政状態計算書から、従前の会計原則を適用して認識されたが IFRS 基準では資産又は負債としての認識に適格でない項目を除外することを要求される。

BC254 規制上の合意の中には、のれんを将来の期間に顧客に請求される規制料金の決定において加算すべき算入可能費用として扱うものがある。場合によっては、そのようなケースで、初度適用企業が従前の会計原則を適用してのれんを規制残高として扱い、資産として認識して、その後に関連する金額が顧客に請求される規制料金に含められる際に認識の中止を行っていることがある。

BC255 そのようなのれんに関連した規制残高は、取引から生じるものである。その取引とは企業結合自体であり、企業結合前の財又はサービスの供給ではない。したがって、それら

の残高は、企業結合が生じる際に規制資産を生じさせない。そのため、企業は提案しているモデルへの移行時に、そうした規制残高の認識の中止を行うことが必要となる。

- BC256** 当審議会は IFRS 第 1 号の C4 項(c)(i)及び C4 項(g)(i)を修正することを提案している。この修正は、IFRS 第 3 号を過去の企業結合に遡及適用しないことを選択する初度適用企業に適用される。この修正は、そのような規制残高の認識の中止を認識に適格でない無形資産と同じ方法で（すなわち、資本の減額によってではなく、のれんの帳簿価額の増額によって）行うことを初度適用企業に要求することになる。IFRS 基準はのれんの償却を禁止しているため、該規制残高を取得日の会計処理の一部としてのれんと区分して認識していなかった場合には、のれんの帳簿価額は、当該金額分だけ高くなっていたであろう。IFRS 第 1 号の C4 項(g)(ii)は、初度適用企業に対し、IFRS 移行日にのれんの減損テストを行うにあたり IAS 第 36 号を適用することを要求している。
- BC257** 当審議会は、初度適用企業がこのようなのれんに関連した規制残高を取得日におけるのれんの測定に含めていた場合には、たとえ当該残高がまだ残っている場合であっても、それらを IFRS 移行日におけるのれんから規制資産に分類変更すべきではないと提案している。そのような結果は、本公開草案における提案が、そのような残高は規制資産の定義を満たさないため資産としての認識を認めないことと整合する（BC255 項）。その結果、そうした結果は IFRS 第 1 号が無形資産を扱っている方法とも整合する。初度適用企業は、IAS 第 38 号が被取得企業に認識を要求している場合にのみ、それらをのれんから無形資産に分類変更する。
- BC258** BC256 項から BC257 項で議論した IFRS 第 1 号の修正案は、のれんに関連した規制残高のみに適用される。それらは規制資産及び規制負債には適用されず、過去の企業結合についての初度適用企業の会計処理の他の側面にも適用されない。当審議会は、IFRS 第 1 号の修正案は、IFRS 第 3 号を過去の企業結合に遡及適用しないという初度適用企業についての IFRS 第 1 号の全体的なアプローチと整合すると考えている（IFRS 第 1 号の C4 項）。
- BC259** IFRS 第 1 号の D8B 項における免除は、初度適用企業が IFRS 移行日において、みなし原価として、料金規制の対象となる営業で使用されている（又は過去に使用した）項目の従前の会計原則における帳簿価額を使用することを認めている。当審議会は、用語を本公開草案に合わせた上で、この免除を維持することを提案している。その理由は、
- (a) この免除がないと、初度適用企業は、適格でない金額を除外するように当該項目を遡及的に修正再表示するか、又は公正価値をみなし原価として使用するかのいずれかを要求されることになる。それらの代替案は両方とも多大な実務上の困難を生じさせる可能性がある。
  - (b) 有形固定資産については、料金規制の対象となっている初度適用企業の大半は、IAS 第 16 号とおおむね整合的な歴史的な原価モデルを使用している。さらに、初度適用企業がこの免除を使用する場合、初度適用企業は当該項目を IAS 第 36 号を使

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

用して移行日に減損テストすることを要求される。

### IFRS 第 3 号「企業結合」

BC260 本公開草案は、IFRS 第 3 号における認識及び測定原則の例外として、企業は企業結合で取得した規制資産及び引き受けた規制負債の認識及び測定を、公正価値で行うのではなく、本公開草案で提案している認識及び測定原則を適用して行うべきであると提案している。そのような例外を設けないと、企業は次のようになる可能性がある。

- (a) 存在するかどうか不確かである場合には、企業結合で取得した規制資産、又は引き受けた規制負債を認識しないことになる。これと対照的に、本公開草案の提案を適用する場合、企業は、存在する可能性の方が高い場合には規制資産又は規制負債を認識することになる。
- (b) 次のことを行う際に多額のコストが生じる。
  - (i) 規制資産及び規制負債を公正価値で測定するために必要となる割引率の決定。企業に多額のコストが生じる可能性があるのは、規制資産及び規制負債は活発な市場で取引されておらず、適切な割引率（当該資産及び負債の価格設定の際に市場参加者が使用するであろう割引率）の決定に使用できる観察可能なインプットが一般的にはほとんどないからである。
  - (ii) 企業結合で取得した規制資産又は引き受けた規制負債を、規制上の合意では明示されていない割引率で区分して追跡すること
  - (iii) 規制上の合意が、適用される規制料金算定利率を変更する場合に、その後使用する割引率の決定

BC261 当審議会は、提案している例外は次のようになると結論を下した。

- (a) 財務諸表利用者に目的適合性のある情報を提供する。
- (b) 作成者にとってのコストを節減する。
- (c) 関連する現金の授受が行われる時にのみ規制料金に影響を与える項目について、関連する負債又は関連する資産に使用されるのと同じ測定基礎を使用して測定した規制資産及び規制負債についての単純で理解可能な結果を提供する（BC174 項から BC177 項）。

### 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」

BC262 IFRS 第 5 号に関する結論の根拠の BC13 項は、当審議会は、非流動資産を IFRS 第 5 号の測定の要求事項の範囲から除外すべきなのは、すでに公正価値で計上して公正価値の変動を純損益に認識している場合、又は公正価値の算定が困難である場合のみであると決定したと述べている。

BC263 当審議会は、規制資産を IFRS 第 5 号の測定の要求事項の範囲から除外することを提案

している。当審議会の考えでは、BC260 項(b)で議論した割引率の決定における困難のため、規制資産の公正価値を算定することは困難であろう。当審議会の考えでは、本公開草案で提案している測定の要求事項は有用な情報を提供するであろう。したがって、当審議会は、規制資産の公正価値を提供することによる追加的な便益（もしあるとしても）は公正価値の算定のコストを上回らないであろうと結論を下した。

## IAS 第 1 号「財務諸表の表示」

BC264 当審議会は、IAS 第 1 号の第 54 項及び第 82 項を修正して、規制資産及び規制負債についての独立の科目を財政状態計算書に、及び規制収益又は規制負債についての独立の科目を財務業績の計算書に表示するよう要求することを提案している（BC178 項から BC186 項）。当審議会の考えでは、次のものについて独立の科目が必要である。

- (a) 規制資産及び規制負債。それらの特性が他の資産及び負債の特性と異なっているからである。
- (b) 規制収益又は規制費用。これにより財務諸表利用者が次のことを理解できるようになるからである。それは、ある期間に財又はサービスを供給するが、当該財又はサービスの供給に対する合計許容報酬の一部を異なる期間において顧客に請求される規制料金に（したがって収益にも）含めることによって、企業の財務業績がどのように影響を受けるのかである。

## IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」

BC265 当審議会は IAS 第 8 号の第 54G 項を削除することを提案している。本公開草案の提案を適用する際には必要とされなくなる一時的な例外を定めたものであるからである。

## IAS 第 36 号「資産の減損」

BC266 BC141 項に示した理由により、当審議会は、規制資産は IAS 第 36 号の範囲に含まれない旨を定めることを提案している。

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に対するメアリー・トーカー氏の代替的見解

AV1 トーカー氏は、本公開草案の公表に次の理由で反対票を投じた。

- (a) 企業の収益と費用との関係の理解に焦点を当てていること、並びに、これに関連して、規制収益及び規制費用の特定の項目をその他の包括利益（OCI）に表示するという提案、及び、一部の規制資産及び規制負債を関連する負債及び関連する資産の IFRS 基準に基づく測定を参照して測定するという提案
- (b) 基準の範囲の提案

### 企業の収益と費用の関係の理解への焦点

AV2 BC23 項から BC24 項に記述されているように、当審議会が対処しようとしている問題は、企業が財又はサービスを供給する時点と企業が当該財又はサービスに対する合計許容報酬を顧客に請求する（したがって当該合計許容報酬を収益に含める）時点との間の時点差異である。これらの差異は、規制上の合意の対象となる活動を行なっている企業の収益の科目に影響を与える。

AV3 トーカー氏は、補完的な規制項目（規制収益、規制費用、規制資産及び規制負債）の認識を要求することによってこれらの時点差異に対処するという当審議会のアプローチに同意している。彼女は次のような当審議会の結論に同意している。他の IFRS 基準書の適用は財務諸表利用者に有用な情報を提供しており、したがって、企業が IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」を含む他の基準をどのような場合にどのように適用するのか、あるいは当期中に生み出されたか又は発生した収益及び費用を企業がどのように会計処理するのかについて、修正を行うべきではないというものである。また、規制収益及び規制費用は顧客との契約から生じるものではないので、収益から分離すべきであるということにも同意している。

AV4 しかし、トーカー氏は、当審議会は企業の収益と費用との関係に関する情報を、規制上の合意が顧客への合計許容報酬の請求の時期にどのように影響を与えるのかにのみ焦点を当て、次のことを識別することによって提供すべきであると考えている。

- (a) 当期に顧客に請求した金額のうちどれだけが、過去の期間に供給されたか又は将来の期間に供給される財又はサービスに関するものなのか（当期の規制費用）。
- (b) 当期における財又はサービスの供給の結果として、追加的な財又はサービスが将来において供給される際に請求される規制料金の増額により、将来の期間に顧客に請求される金額がどれだけ多くなるのか、及び過去の期間に顧客に請求された金額のうちどれだけが、当期に供給された財又はサービスに関するものなのか（当期の規制収益）。

AV5 彼女は、本公開草案の第 2 項(a)に示されている、企業の収益と費用との関係の理解という当審議会のより幅広い焦点や、それに関連した次のような結論には同意しない。(a) 規制収益及び規制費用の金額の一部を純損益の外で OCI に表示すること（本公開草案

の第 69 項)、あるいは(b) 特定の規制資産及び規制負債 (本公開草案の第 59 項から第 60 項に記述) を関連する負債及び関連する資産についての IFRS 基準における測定基礎を参照して測定すること (本公開草案の第 61 項) である。

AV6 トーカー氏は、関連する費用又は収益の項目が OCI に表示される場合には、すべての規制収益及び規制費用を純損益計算書に認識することが、いくらかの会計上 (表示上) のミスマッチを生じさせる可能性があることを承知している。また、本公開草案の第 59 項から第 60 項に記述されている項目を基準案における一般的なアプローチを適用して測定すると、いくらかの会計上の測定ミスマッチが生じる可能性があることも承知している。トーカー氏の考えでは、規制収益及び規制費用 (したがって規制資産及び規制負債も) についての基準案における暗黙の測定目的は、時点差異が顧客に請求される金額に与える影響の金額である。トーカー氏は、これらの 2 組の潜在的な会計上のミスマッチへの対処は、当審議会が対処しようとしている問題を解決するのに必要ではなく、AV5 項に記述したより幅広い焦点は、当審議会がこの基準案に対応の概念を組み込もうとしているという示唆となってしまうリスクがある。さらに、彼女の考えでは、財務業績の計算書及び基準案自体の有用性及び理解可能性が、規制収益及び規制費用の一部分を OCI に表示すること及び項目のある部分集合について測定アプローチの例外を設けることによって、低下することになる。

## 範 囲

AV7 当審議会は、企業は将来の期間に顧客に請求される規制料金の決定にあたりある金額を加算する強制可能な現在の権利を資産として認識すべきであると提案している。当審議会は、この資産は独立の資産として認識し、修正した歴史的原価による測定基礎を使用して測定することができ、また、そうすべきであると提案している。当審議会は、規制上の合意の対象ではない活動について企業が価格を増額する権利に関しては、資産は認識されないと述べている (BC39 項から BC42 項参照)。

AV8 基準案の範囲に含まれない財又はサービスの供給に対する価格を増額する権利は、ブランド名やライセンスと区分して認識されず、それらの無形資産は取得されたものを除いては認識されない。しかし、当審議会は、すでに供給した財又はサービスの結果として固定金額又は決定可能な金額だけ規制料金を増額する権利を企業に与える強制可能な規制上の合意の存在は、資産の認識を要求するための十分に区別できる特徴であり、この規制資産は「財務報告に関する概念フレームワーク」における資産の定義を満たすと提案している。

AV9 トーカー氏は、財又はサービスの供給に対する料金を規制する合意の存在は、範囲の必要な要件であることに同意するが、将来の料金増額に係る資産の認識を正当化する権利を十分に区別するものではないと考えている。彼女の考えでは、企業の活動の履行が競争を制限するように (例えば、サービスの質に関して) 規制されていて、規制機関が企業の財務上の存続可能性を料金設定プロセスを通じて支援することを確約していることも必要である。トーカー氏の考えでは、これら 2 つの追加的な要因は、(価格を増額す

## 公開草案「規制資産及び規制負債」に関する結論の根拠

る権利は、活動が規制上の合意の対象ではない企業が自己創設した場合には、直接的にも、又はライセンス若しくはブランドの一部として間接的にも、資産としては認識されないにもかかわらず) 将来の期間に供給される財又はサービスに対して請求される規制料金を増額する権利について資産を認識するためには必要である。