

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

IFRS in Focus

IASB が、料金規制に関するディスカッション・ペーパーを公表

目次

- ・なぜ本ディスカッション・ペーパーが公表されたのか？
- ・料金規制に関するどのような情報が、財務諸表利用者にとって有用か？
- ・料金規制とは何か？
- ・なぜ料金規制が存在するのか？
- ・料金規制の区分にはどのようなものがあるか？
- ・定義された料金規制の特徴は何か？
- ・料金調整の仕組みはどのように機能するか？
- ・定義された料金規制は、権利と義務の組合せを生じさせるか？
- ・権利と義務は、どのように会計処理され得るか？
- ・どのような表示と開示が提供され得るか？
- ・料金規制の会計処理の要求事項の開発の際に生じ得る他の論点は何か？
- ・次のステップは何か？

本 IFRS in Focus は、国際会計基準審議会 (IASB) が公表した「料金規制の財務上の影響の報告」と題するディスカッション・ペーパー DP/2014/2 (ディスカッション・ペーパー) を要約している。

要点

- ・ IASB は、料金規制対象企業のためのガイダンスを開発する包括的なプロジェクトの一環として、「料金規制の財務上の影響の報告」と題するディスカッション・ペーパーを公表した。
- ・ IASB は、料金規制対象である財またはサービスを企業から購入する以外の選択肢が、顧客にほとんどまたは全くない特定の種類の料金規制について検討している。このスキームにおいては、企業は、決定可能な金額の対価を回収する(「収益必要額」)。このような種類の料金規制は、本ディスカッション・ペーパーにおいて「定義された料金規制」と呼ばれている。
- ・ 本ディスカッション・ペーパーは、原価に基づくスキームとインセンティブに基づくスキームとを区別している。原価に基づくスキームでは、企業は、原価に合理的な利益率でのリターンを加えたものを回収でき、インセンティブに基づくスキームは、通常、利益目標を有する。
- ・ 顧客への請求額と、収益必要額において発生する金額との差額は、権利と義務の組合せと解釈することが可能である。これらの差額は、将来の料金調整により解消する。この料金調整は、定義された料金規制の顕著な特徴と考えられている。
- ・ 料金規制は、黙示的および明示的な権利および義務を生じさせる。明示的な権利と義務には、具体的な会計処理の要求事項は必要ないが、黙示的な権利について、以下の代替的な会計処理が議論された。
 - 資産または負債としての規制繰延勘定
 - 1つの無形資産としての権利と義務
 - 規制会計の要求事項の適用
 - 特別な IFRS の要求事項の開発
 - 規制繰延勘定残高の認識を禁止
- ・ 本ディスカッション・ペーパーは、包括的プロジェクトにおいて表示および開示の要求事項を開発するための可能性のある基礎として、IFRS 第 14 号におけるこれらの要求事項を再検討している。ディスカッション・ペーパーはまた、「自己規制」の協同組合、および他の基準との相互関係を、その他の論点として検討している。
- ・ IASB は、本ディスカッション・ペーパーにおけるすべての論点についてコメントを求めている。コメント期間は、2015年1月15日に終了する。

詳細は下記ウェブサイト参照

www.iasplus.com

www.deloitte.com

www.deloitte.com/jp/ifrs

なぜ本ディスカッション・ペーパーが公表されたのか？

本ディスカッション・ペーパーは、当該法域において顧客にとって不可欠と考えられている財またはサービス（例えば、運送サービス、保険証券、ガス・電気・水道などの公益事業）の供給および価格設定を、政府が規制している環境において事業を営む企業に関連がある。IFRS に料金規制活動（rate-regulated activities）の会計処理を取り扱う具体的なガイダンスがないことにより、IASB にはガイダンスを求める数多くの要求が寄せられた。その結果、IASB は、2012 年 9 月に料金規制活動の包括的なプロジェクトに着手した。本ディスカッション・ペーパーの公表は、本プロジェクトの 1 フェーズである。

以前のフェーズとして、IASB は、限定的な範囲の基準である IFRS 第 14 号「規制繰延勘定」を 2014 年 1 月に公表した。本基準は、IFRS をまだ適用していないが、従前の会計原則において規制繰延残高を認識している料金規制対象企業（rate-regulated entities）に対して、短期の暫定的な解決策を提供するためのものである。これは、ガイダンスの欠如が、このような企業による IFRS 適用の障害となり得るとする懸念に対処したものである。

IFRS 第 14 号の公表は、規制繰延勘定残高が「概念フレームワーク」における資産および負債の定義を満たすかどうかという、より広い論点を扱うことを目的とする包括的なプロジェクトの結果を予期するものではなかった。

料金規制に関するどのような情報が、財務諸表利用者にとって有用か？

「概念フレームワーク」は、一般目的財務報告の目的を、「現在のおよび潜在的な投資者、融資者および他の債権者が企業への資源の提供に関する意思決定を行う際に有用な、報告企業についての財務情報を提供することである。」としている。これらの意思決定は、投資者、融資者および他の債権者が当該金融商品への投資から期待するリターンに左右される。これらの期待は、今度は、企業への将来の正味キャッシュ・インフローの金額、時期および不確実性に関する評価に左右される。ディスカッション・ペーパーは、料金規制が企業の将来のキャッシュ・インフローの金額、時期および不確実性に与える影響、およびこれが現在のおよび潜在的な投資者、融資者および他の債権者が期待するリターンにどのように影響するかに焦点をあてている。本ペーパーの目的は、料金規制による企業の財政状態、業績およびキャッシュ・フローの変化が、IFRS の修正を正当化するほど十分かどうかを分析することである。特に、IASB は、資産または負債となり得る、区別できる権利および義務を料金規制が創出するかどうかを分析している。

料金規制とは何か？

IASB は、以前に料金規制を、「サービスまたは製品について顧客に課すことのできる価格の設定に対して料金規制機関が統制を課す仕組み」と定義していた。

議論を絞るため、IASB は、料金規制の一般的なタイプ（ディスカッション・ペーパーが「定義された料金規制」と呼ぶ）を分析することを暫定的に決定した。定義された料金規制は、料金規制対象である財またはサービスを企業から購入する以外の選択肢が顧客にほとんどまたは全くない場合に該当する。料金規制対象企業は、企業が履行する料金規制対象活動と交換に、決定可能な金額の対価（「収益必要額」）を回収する。さらに、顧客が請求される時期も、料金規制により決定される。この種の料金規制は、顧客のニーズと、資本を吸引して財務上の存続可能性を保つという企業のニーズをバランスさせている。

見解

IASB は、この種の料金規制が、世界中のさまざまな料金規制スキームに共通する多数の特徴を包含するため、この種の料金規制に焦点をあてることを選択した。

なぜ料金規制が存在するのか？

料金規制は、市場が有効な競争をサポートしない場合（例えば、自然独占が存在する場合）、または、「不可欠な」財またはサービスの提供が、さまざまな顧客グループの間で差別的とならないことを保証する必要がある場合に課される。本ディスカッション・ペーパーは、「不可欠な財またはサービス」を、「現代生活において不可欠であるために、道徳的または社会的な理由により、万人への提供が保証させるべきであると政府が考える」と記述している。それらの財またはサービスの料金規制の範囲は、供給および競争の水準に左右される。十分な供給と競争が存在する場合、通常は、料金規制の必要はない。

料金規制の共通の目的には以下が含まれる。

- ・ サービスの質と効率の改善
- ・ 顧客満足度の増大
- ・ 供給能力および信頼性の増大
- ・ 環境目標の達成(汚染排出の削減を含む)
- ・ 革新的技術の開発(代替的資源の使用を含む)
- ・ 競争の奨励
- ・ 顧客の需要または使用量の減少または増加

料金規制の区分にはどのようなものがあるか？

一般的に、2つの種類の料金規制(すなわち、原価に基づくスキーム(cost-based schemes)とインセンティブに基づくスキーム(incentive-based schemes))が識別される。いずれのスキームも、料金を算定するために算式を使用する。

原価に基づくスキームの算式は、企業の実際のインプット原価を基礎とする。これらの「算入可能原価(allowable cost)」は、料金規制機関により、合理的に発生すると同意された原価に限定される。料金は事前に設定されるため、料金規制機関は、算入可能原価について、予測と仮定を使用する。実際の原価と量は、通常は、料金設定の際に使用した原価と量とは異なるため、実際のインプット原価の回収を保証するために、「バランス調整(balancing adjustment)」の仕組みが必要となる。

原価回収の超過分として、企業は、資本投資に対する「公正で合理的な」利益率を受け取る。

見解

「合理的に発生する」や「公正で合理的」といった用語は、料金規制において一般的である。これにより、料金規制機関は、料金設定の十分な柔軟性と、企業との再交渉の余地を確保する。それでも、これらの用語の意味は狭いため、どの原価が算入可能であるかについて、料金規制機関の裁量は限定的である。このことは、企業と潜在的な投資者が、規制の介入からの結果を予測するのに役立つ。

インセンティブに基づくスキームに使用される算式は、目標とするアウトプットに焦点をあてており、「修正(true-up)」またはバランス調整は、ほとんどまたは全く行われない。このスキームにおいては、料金規制機関は、通常は利益目標を設定する。企業が目標を超える場合、目標レベルを超える利益は企業が保持する。その一方、目標とする利益レベルに達成しない場合には、企業は不足分を負担することとなる。

1つの例は、市場のすべての供給者に適用される「価格上限(price cap)」である。この方式の規制は、ディスカッション・ペーパーにおいて「市場規制(market regulation)」と呼ばれている。価格上限は、通常、ベンチマークとなる原価に基づいており、市場における企業に対して、販売する財またはサービスについて原価が回収できることや、合理的な利益を得ることができることを保証しない。しかし、収益の総額は、制限されない。

本ディスカッション・ペーパーは、純粋な、原価に基づく料金規制、またはインセンティブに基づく料金規制は、まれであるとしている。代わりに、ほとんどのスキームは、両方の区分の特徴を有する。1つの例は、(実際の原価の代わりに)ベンチマーク原価を算入可能原価として使用する、原価に基づくスキームである。

定義された料金規制の特徴は何か？

定義された料金規制を使用する環境における料金は、料金設定の枠組みを通じて設定される。

本ディスカッション・ペーパーによれば、当該枠組みは、以下のような特徴を有する。

- ・ 供給に関する有効な競争が欠如する環境であり、料金規制対象である財またはサービスが顧客にとって不可欠であるため、顧客は、財また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または全くない。
- ・ 料金規制の対象である財またはサービスの供給、および企業の他の料金規制対象活動の質および利用可能性を維持するために、変数(parameters)が設定されている。
- ・ 顧客に対する価格の安定性の増大と、料金規制対象企業の財務的な存続可能性を支援するための料金の変数(parameters for rates)が設定されている。
- ・ 一定期間(「規制対象期間」)にわたって、所定の料金規制対象活動を遂行するのと交換に、企業が権利を得る対価の合計額を包含する「収益必要額(revenue requirement)」が設定されている。
- ・ 単価あたりの規制料金が設定されている。これらは、規制対象期間中に料金規制対象である財またはサービスを提供することに対して、企業から顧客に請求される。

顧客への請求額と、収益必要額において発生する金額との差額を解消するために、料金調整の仕組み(rate-adjustment mechanism)が導入されている。当該差額は、権利と義務の組合せと解釈することが可能である。

料金調整の仕組みはどのように機能するか？

顧客に請求する単価あたりの料金を決定するため、最初の一步として、当該仕組みにおける収益必要額を決定する。この「許容収益(allowable revenue)」は、通常、許容利益額(allowable profit)、または投資資本に対する所定の利益率に紐付いている。収益必要額の見積額を、その後、料金規制の対象となる財またはサービスの見積供給量で割る。その結果、単価あたりの料金となる。顧客に請求する金額と収益必要額との間で生じる差額は、料金調整の仕組みにより調整されるため、当該料金は、実質的には、暫定的な料金である。

しかし、差額のすべてが当該仕組みにより解消されるわけではないため、企業の損益に永久に影響を与える。この未調整の差額を許容可能なレベルに保つため、比較的長い規制対象期間においては、料金見直しの「トリガー」を含む場合がある。このトリガーは、収益必要額の見積りに使用された事象または取引から、著しく逸脱した事象または取引が発生する場合に、効力を生じる。このような場合、いずれの当事者も料金の見直しを要求できる。

規制上の調整の仕組みにより対応される差額について、最も一般的な方法は、差額を期間にわたり解消するために将来の販売の価格を調整することである。この方法は、需要の弾力性が相対的に低く、将来の販売の時期の予測可能性と蓋然性が高い水準であるため、定義された料金規制において可能となる。

本ディスカッション・ペーパーは、この調整の仕組みが、定義された料金規制における顕著な特徴であることを指摘している。需要量が予測不能となる場合、料金規制機関は、企業と規制機関との間のキャッシュ・フローをもたらす代替的な仕組みを適用する必要がある。まれなケースでは、差額を解消するために、顧客は、追加的に請求されるか、返金計算書(credit note)の発行を受ける。しかし、これは、多くの国において法律で禁止されている。これらの代替的な仕組みは、IFRS 第 9 号「金融商品」に従った金融資産および金融負債をもたらす。この場合、具体的な会計上の問題は生じないため、ディスカッション・ペーパーは、将来の料金を調整する仕組みに焦点をあてている。

定義された料金規制は、権利と義務の組合せを生じさせるか？

多くの料金規制の制度では、競争は限定されているか、または存在しない。このことは、例えば自然独占において黙示的な権利となる可能性がある。このような独占においては、例えば、多額の資本投資の要求または、必要なインフラを稼働させる際の物理的な制約のために、参入に関する重要な障壁が存在する。別の黙示的な権利は、企業が収益必要額を回収する権利を有するため、料金調整の仕組みで示される。

しかし、多くの状況において、(例えば、独占的ライセンス契約、または料金規制機関もしくは他のライセンス付与機関との契約、または法律もしくは他の規制を通じて)、権利は明示的である。しかし、これらの明示的権利は、現金を受け取る契約上の権利ではないため、IAS 第 38 号「無形資産」により会計処理される。そのため、これらの明示的権利は、具体的な会計処理ガイダンスが必要となるような権利または義務を生じさせない。

同様に、所定の排出目標またはその他の環境目標を達成するという明示的な義務にも、具体的な会計処理ガイダンスは必要がない。しかし、料金規制対象活動に特有の黙示的な義務も存在する。

これらの義務には以下が含まれる。

- ・ 企業が、料金規制機関の指示により、料金規制対象の財またはサービスを無差別的に供給するという要求
- ・ 企業が、料金規制による設定により、料金規制対象の財またはサービスを最低限のサービス水準に従って規制料金で提供するという要求
- ・ 企業が、料金規制機関の承認なしに、営業を終了、休止、再編または譲渡できないこと

権利と義務が実質的であるためには、企業の外部に強制の仕組みが要求される。強制は、通常は、料金規制、法令、ライセンス等で示される条件の適用を通じて機能する。企業の義務は、罰金、値下げ、または供与されたライセンスの取消しにより規制機関により強制される。一方で、企業は、収益必要額を回収する権利を強制することができる。より高い料金については、規制機関の承認が必要となるが、規制機関は、何が算入可能で何が算入可能でないかについて完全な裁量を有するわけではない。規制上の合意における要件は、公正で合理的な方法により適用される必要がある。このためには、料金設定の仕組みにおいて一定の水準の透明性が要求される。

権利と義務は、どのように会計処理されるか？

資産または負債としての規制繰延勘定

企業は、料金規制対象活動を行い、顧客に料金を課す。IFRS のもとで今日設定される実務において、企業は、当期中に個々の顧客に移転する財またはサービスについての収益の認識を、単位当たりの規制料金に当期中に提供した単位の量を乗じた額を用いて行う。財およびサービスの提供が、唯一の直接的な収益生成活動のため、当該会計処理は、IFRS 第 15 項「顧客との契約から生じる収益」に従っている。

しかし、IASB は本ディスカッション・ペーパーにおいて、料金規制環境の特徴を反映するために、IFRS の要求事項を修正する必要があるかどうかを分析している。修正された会計処理では、たとえ企業が将来の期間までそれらの影響について顧客に請求することが禁じられている場合であっても、当期に発生した取引および事象の影響を考慮することとなる。初期の議論では、「概念フレームワーク」において、当該アプローチから生じる繰延勘定残高が資産または負債の定義を満たすことができるかどうかの質問に焦点を当てていた。「概念フレームワーク」は、現在改訂中であり、本ディスカッション・ペーパーの公表日までの暫定決定は、資産および負債の定義は変更される可能性が高いことを示唆している。

「概念フレームワーク」のディスカッション・ペーパーで提案された定義では、資産は、「企業が過去の事象の結果として支配している現在の経済的資源である」とし、負債は、「企業が過去の事象の結果として経済的資源を移転する現在の義務である」としている。

将来の料金を引き上げる権利が「規制資産」として認識されるためには、企業にとっての現在の資源または権利を創出しなければならない。同様に、将来の料金を引き下げる義務が「規制負債」として認識されるためには、企業にとっての現在の義務を創出しなければならない。料金調整の仕組みから生じる権利または義務は、将来の販売に依存するため、(現在ではなく) 将来の資源または義務であるという主張になり得る。特に、企業は過大請求された顧客に返金することや、料金規制機関に支払を行うことを要求されない。これにより、規制繰延勘定は、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債および偶発資産」に従って、認識されない「偶発資産」または「偶発負債」となる。

この見解に反対する人々は、企業は過小請求または過大請求した金額を回収する現在の権利または返金する義務を有していると主張している。彼らは、当該権利から生じる経済的便益が結果的に企業に流入するため、回収する権利は企業によって支配されていると主張する。また、定義された料金規制の対象となっている企業について、将来の販売の蓋然性は、他の企業の場合よりも高い。義務の側面については、企業は、繰延勘定残高を戻すことを回避する実質的な能力を有していないと主張する。なぜなら、企業は、料金規制対象の財またはサービスの提供を、要求に応じて、引き下げた料金で継続することを要求されており、顧客は、財またはサービスを購入する以外の選択肢がほとんどまたは全くないためである。

見解

2014 年 7 月の会議で、IASB は、次の両方に該当する場合には、企業は過去の事象の結果として経済的資源を移転する現在の義務を有していると暫定的に決定した。

- a) 企業が、当該移転を回避する実質上の能力を有してない。

b) 移転の金額が、企業が過去に受け取った便益または行った活動を参照して決定されている。

上述の議論において、両方の規準は満たされるであろう。規制上の繰延勘定の貸方残高は、過去の取引および事象の結果として生じ、企業が過去に受け取った便益または行った活動を参照して決定されている。

1つの無形資産としての権利および義務

他の商業的環境においては、独占的な営業を保証するライセンスは、IAS 第 38 号に従って会計処理される。しかし、規制上のライセンスが、他のライセンスと比較可能であるかどうかは疑問である。規制上のライセンスの顕著な特徴は、定期的な料金見直しのプロセスである。このプロセスは、ライセンスの契約条件を契約期間全体を通じて一定間隔で変更または更新するものであるという主張ができる。これを反映するために、IAS 第 38 号は修正しなければならないであろう。

1つの考え得る修正は、IAS 第 38 号に構成部分アプローチ (IAS 第 16 号のアプローチと類似) を導入し、創出する差異のそれぞれ (each originating difference) をライセンスの独立の構成部分として認識することである。認識した構成部分は、料金規制機関によって決定されたとおりに、該当する調整期間にわたり償却されることになる。しかし、このアプローチは、いくつかの欠点がある。IAS 第 16 号は、構成部分を取り替えるための支出は、資産化できなければならないことを要求している。IAS 第 38 号の資産化の規準では、支出は、当初のライセンスに追加、取替え、または保守を行わなければならないことを要求している。これは、規制上の繰延残高には当てはまらない。それに加えて、構成部分アプローチでは、負の繰延残高を認識できない。

代替的なアプローチは、規制上のライセンスの再評価である。これは、ライセンスの帳簿価額に正および負の変動を反映することを許容する。現行の基準は、資産の再評価のための必要条件として活発な市場を要求している。定義された料金規制の対象の企業には利用可能な活発な市場が存在しないため、IAS 第 38 号は修正しなければならないだろう。しかし、当該アプローチにはまた困難がある。ライセンスは、企業の料金規制事業に非常に密接に関連しているため、ライセンスの価値は、自己創設のれんの価値の変動が織り込まれるかもしれない。そのため、ライセンスを再評価することは、複雑であり、自己創設のれんを認識することになり得る。さらに、ライセンスの価値の変動は、部分的に純損益に認識される項目に関連する可能性があるが、再評価の修正は、その他の包括利益 (OCI) に認識しなければならない。当該変動を OCI と純損益に分けることを許容すると、実務上の困難が起り得る。

見解

今回、IASB は、上述の議論されたアプローチを棄却しなかった。しかし、ディスカッション・ペーパーは、当該アプローチを適用する際の潜在的な複雑性と関連コストを認識している。IASB は、このアプローチが財務諸表利用者にとって有用な情報を与えるかどうか、および当該アプローチのもとで作成された財務諸表が、料金規制環境の特徴を十分に描写するかどうかを検討しなければならないだろう。

規制会計の要求事項の適用

料金規制機関は、料金規制対象企業が、規制上の会計目的で従わなければならない会計処理の要求事項を規定することが多い。これらの要求事項は、料金規制機関自身によって開発されるか、または料金規制対象企業の法域に普及している、料金規制の特徴に合わせて料金規制機関が修正した会計基準 (GAAP) に依拠するところが大きいかのどちらかである。

このアプローチは、料金規制が要求している会計方針を、料金規制対象でない企業について IFRS が要求する会計方針に優先させることを許容または要求することが必要となる。

これは、料金規制対象企業にとって、2つの別個の財務諸表 (IFRS に準拠した財務諸表と料金規制で要求される会計に準拠した財務諸表) を作成しなくてもよいという利点があるだろう。

一方で、このアプローチはいくつかの問題点をもたらす。

- ・ 料金規制対象企業の財務諸表は、料金規制対象でない企業の財務諸表と比較可能ではなくなるという事実に加えて、料金規制の制度ごとに独自の特徴を有しているため、料金規制対象企業の間でさえ、財務諸表が比較可能ではなくなる。
- ・ いくつかの料金規制環境で営業している企業は、異なる会計の要求事項のもとでそれらの活動の会計処理をしているため、複雑性を増大させ透明性を低下させる。
- ・ 料金規制の影響は、一般的な市場状況および経営者の意思決定の影響とを区別することが困難となる可能性がある。
- ・ 一般目的財務諸表の目的は、規制会計の要求事項の目的とは異なる。また、投資者および融資者が彼らの意思決定のニーズに目的適合性のある情報を失う可能性がある。

具体的な IFRS 要求事項の開発

ディスカッション・ペーパーで描かれているもう1つの代替案は、何よりも米国会計基準を適用するアプローチである。このアプローチでは、企業の基礎となる事業活動が、料金規制の対象となっていない同様の企業と同じ方法で会計処理される。具体的な会計処理の要求事項は、料金規制の影響を示すためにのみ開発される。

本ディスカッション・ペーパーでは、具体的な要求事項についての次のアプローチが識別されている。

- ・ 原価の繰延べまたは加速化
- ・ 収益の繰延べまたは加速化

原価の繰延べまたは加速化

このアプローチでは、料金規制対象の財またはサービスを提供するために発生した原価は、一般的な IFRS とは異なる時期に認識される。原価認識の時期は、規制会計の要求事項に従う。例えば、規制会計の要求事項は、一定の間接費を有形固定資産に資産化することを認めている場合が多い。これは、IAS 第 16 号では認められていない。これらの原価の追加の資産化は、純損益への認識を繰延べる。規制上の帳簿価額は、しばしば、企業が稼得する権利を得るリターンを計算するために使用されることが多く、そのため、財務諸表利用者に最も有用な情報を提供する。しかし、当該アプローチは、当期中に行われた活動を忠実に表現していないため、「対応」原則に依拠しすぎており、透明性に欠けると批判されている。また、当該アプローチは、純粋に原価に依拠しているため、収益の要求事項に組み込まれているいかなるインセンティブも反映していないと主張することができる。

収益の繰延べまたは加速化

このアプローチでは、いつ顧客が請求されるかにかかわらず、企業が活動を行う時に収益を認識する。例えば、企業は、暴風雨被害の修復コストが発生する可能性があり、当該コストは、将来の期間の料金引上げにより補填される。当該アプローチでは、被害の修復コストが発生する期間に、収益認識を加速化する。これは、収益の要求事項を最も忠実に表すと考える人もいる。また調整は、発生した原価の回収に直接関連しないが、その代わりに、将来の料金を調整することにより、良好な(または低調な)業績について企業に報酬(またはペナルティ)を与えることを伴うことを考慮に入れる。補足的な開示により、企業が発生した収益または繰り延べた収益の残高を将来の請求を通じて回収または返還する時期に関する、より詳細な情報を提供できる。

見解

本ディスカッション・ペーパーでは、上述の2つのアプローチの側面を組み合わせることを提案している。これは、単一のモデルの複雑性を増大させる可能性があることを認識している。しかし、定義された料金規制のさまざまな側面に単一のモデルを適用しようとするものの複雑性の一部を緩和する可能性もある。

規制繰延勘定残高の認識を禁止

上述の会計処理に対する代替案について、IASBは、規制繰延勘定残高はIFRS財務諸表において認識すべきではないと確認する可能性がある。

当該アプローチの支持者は、料金規制対象に関係なく、すべての企業が、その財およびサービスの価格を算定するために、ある種の枠組みを使用することを主張している。将来の価格を引き上げる「権利」または将来の価格を引き下げる「義務」があるかもしれないが、これは、規制対象ではない企業が将来の価格を引き上げる能力または引き下げる必要と経済的には何の違もない。なぜなら、企業は、当該権利を回収または義務を履行するために、将来の販売を有する必要がある。

IFRS第15号は、料金規制対象企業の場合において、顧客に対する財またはサービスの販売である、「収益生成」活動に焦点を当てている。その結果、収益は、これらの財またはサービスが顧客に移転される時に、単位当たりの規制料金を使用して認識すべきである。

さらに、彼らの見解においては、被害を修理するために発生した原価を繰延べることは、透明性を欠き、誤解を招く可能性さえある。また、IAS第16号における再評価方法は、原価ではなく、有形固定資産項目の回収可能価額を報告することを望む企業に利用可能であると主張する。そのため、当該項目の帳簿価額に係る規制上の修正は、要求されない。

このアプローチは、料金規制対象企業の財務諸表において、料金規制の影響を描写するために、開示の要求事項で補完することができる。

どのような表示と開示が提供され得るか？

IASBは、IFRS第14号を開発する際に、表示と開示の要求事項について検討した。包括的なプロジェクトで開発された潜在的な要求事項の基礎を提供するために、これらの要求事項は、本ディスカッション・ペーパーにおいて再検討されている。

IFRS第14号は、規制繰延勘定が、財政状態計算書の他の項目から分離され区別されることを要求している。それらは、資産の合計額および負債の合計額についての小計の後に、独立の表示科目として表示されなければならない。

同様に、純損益およびその他の包括利益計算書において、規制繰延勘定の金額に認識した正味の増減は、独立の表示科目として表示される。これらの科目はまた、純損益の他の項目から分離され、当該他の項目の小計の後に表示される。

開示は、主に規制上の枠組みの有効性に焦点を当てている。重要な開示は、次のものが含まれる。

- ・ 料金規制の「公平性(fairness)」
- ・ 枠組みの予測可能性および安定性
- ・ 料金設定手続の透明性および効率性
- ・ 規制機関の強さおよび独立性
- ・ 料金規制機関と企業との関係の質

他の開示は、「承認された」収益の全額かつ適時な回収、および企業の料金規制対象活動の内容およびそれに関連するリスクについての定性的な開示を確保するために整備されている法律上または規制上の仕組みおよび保護を評価する。さらに、規制繰延残高についての定量的な開示が要求される。

料金規制の会計処理の要求事項の開発の際に生じ得る他の論点は何か？

上述の議論は、法令または他の公式の規則のどちらかによって設定されている料金規制スキームに焦点を当てている。しかし、「自己規制」とみなされる協同組合が、定義された料金規制の範囲に入るかどうか質問が生じる。国際協同組合は、協同組合を、「共同で所有され、民主的に支配される企業を通じて共通の経済的、社会的、文化的ニーズおよび願望を満たすために自発的に結束した人物の自主的な組合」と定義している。協同組合が、不可欠な財またはサービスを提供する場合、規制機関により監督されていることは一般的である。IASBIは、それらの協同組合が、定義された料金規制

の範囲に入るために、この監督が十分な基礎を提供するかどうか質問している。

料金規制環境に係る会計のガイダンスを開発する際に、他の基準との意図的でない相互関係もまた、問題を引き起こす可能性がある。

当該要求事項は、IFRIC第12号「サービス委譲契約」のいくつかの要求事項を妨げる可能性がある。時々、サービス委譲は、営業者である企業に、委譲者による所定のまたは決定可能な対価の水準を保証する。そうでない場合であっても、営業者が委譲契約期間全体にわたり目標とするリターン水準を受け取る確率を高めるために、サービス委譲が延長される可能性がある。これらの特徴は、定義された料金規制に非常に類似しているが、しかし、IFRIC第12号では、有形固定資産は営業者の資産として認識されない(定義された料金規制では認識される)。

IFRS 第15号では、「約束した財またはサービス(すなわち、資産)を顧客に移転することによって企業が履行義務を充足した時に(または充足するにつれて)、収益を認識しなければならない。資産は、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時に(または獲得するにつれて)、顧客に移転される」ことを企業に要求している。しかし、料金規制では、対価は、財またはサービスに対するだけでなく、例えば、企業の有形固定資産に対するものでもある。

規制機関が、より高い料金ではなく、政府補助金もしくは他の助成金を企業に提供するまたは企業に追加的な資金を提供するために課税を使用することによって、収益必要額を配分すると決定する場合、当該要求事項もまた、IAS第12号「法人所得税」またはIAS第20号「政府補助金の会計処理および政府援助の開示」を妨げる可能性がある。

また、IASBは、IFRS第3号「企業結合」の企業結合において取得したまたは引き受けた規制繰延勘定残高の認識および測定の方法を検討する必要がある。

次のステップは何か？

本ディスカッション・ペーパーについてのコメントは、2015年1月15日までにIASBに提出することができる。コメント期間の締め切り後に、IASBは、適切な次のステップを決定するために受領したコメントを検討する予定である。

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそれらの関係会社(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザリー株式会社および税理士法人トーマツを含む)の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー等を提供しています。また、国内約40都市に約7,800名の専門家(公認会計士、税理士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

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

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTLおよび各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細はwww.deloitte.com/jp/aboutをご覧ください。

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