

2013年4月

公開草案 ED/2013/5

規制繰延勘定

コメント募集期限:2013年9月4日

規制繰延勘定

コメント募集期限：2013年9月4日

EXPOSURE DRAFT—APRIL 2013

Exposure Draft ED/2013/5 *Regulatory Deferral Accounts* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form as amendments to Standards. Comments on the Exposure Draft and the Basis for Conclusions need to be received by **4 September 2013** and should be submitted in writing to the address below or electronically via our website www.ifrs.org using the 'Comment on a proposal' page.

All responses will be put on the public record and posted on our website unless the respondent requests confidentiality. Confidentiality requests will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

Disclaimer: The IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts, and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

Copyright © 2013 IFRS Foundation®

ISBN: 978-1-907877-89-6

All right reserved: Copies of the Exposure Draft may only be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB provided that such copies are for personal or intra-organisational use only and are not sold or disseminated and each copy acknowledges the IFRS Foundation's copyright and set out the IASB's address in full.

Except as permitted above no part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in any form either in whole or in part or be any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department,
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

The Japanese translation of the exposure draft 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 IFRS Foundation logo/the IASB logo/'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASC Foundation', 'IASCF', 'IFRS for SMEs', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards', 'International Financial Reporting Standards' and 'SIC' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

The IFRS 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 as above.

規制繰延勘定

コメント募集期限：2013年9月4日

公開草案 ED/2013/5「規制繰延勘定」は、コメントを求めることのみを目的に、国際会計基準審議会 (IASB) が公表したものである。この提案は、最終の形となる前に、受け取ったコメントを考慮して修正されることがある。本公開草案及び結論の根拠に対するコメントは、**2013年9月4日**までに到着する必要がある、下記の宛先に文書で提出するか又は我々のウェブサイト www.ifrs.org を通じて‘Comment on a proposal’ のページから電子的に提出されたい。

すべての回答は公開の記録に掲載され、我々のウェブサイトに掲載される。回答者が秘密扱いを求める場合は例外とするが、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。

注意書き：IASB、IFRS 財団、著者及び出版社は、本公表物の内容を信頼して行為を行うか又は行為を控える者に生じる損失については、当該損失が過失により生じたものであれ他の原因によるものであれ、責任を負わない。

国際財務報告基準(国際会計基準並びに SIC 及び IFRIC の解釈指針を含む)、公開草案、及び他の IASB ないしは IFRS 財団の公表物は、IFRS 財団の著作物である。

コピーライト ©2013 IFRS Foundation®

不許複製・禁無断転載：本公開草案のコピーは、そのコピーが個人的又は組織内部だけの使用で、販売又は配布されることがなく、また、それぞれのコピーが IFRS 財団の著作権であることを識別でき、かつ、IASB のアドレスを完全に表示している場合に限り、IASB へ提出するコメントを作成する目的でのみ作成可能である。

上記により許可された場合を除き、本公表物のどの部分も、全体にせよ一部分にせよ、また、複写及び記録を含む電子的、機械的その他の方法（現在知られているものも今後発明されるものも）であれ、情報保管・検索システムにおいてであれ、いかなる形態でも、IFRS 財団による書面による事前の許可なしに、翻訳・転載・複製又は利用してはならない。

国際財務報告基準及び他の IASB 公表物の承認されたテキストは、IASB が英語で公表したものである。コピーは IFRS 財団から入手できる。公表物及び著作権については下記に照会のこと。

IFRS Foundation Publications Department,
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、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。



IFRS 財団ロゴ/IASB ロゴ/‘Hexagon Device’、‘IFRS Foundation’、‘eIFRS’、‘IAS’、‘IASB’、‘IASC Foundation’、‘IASCF’、‘IFRS for SMEs’、‘IASs’、‘IFRIC’、‘IFRS’、‘IFRSs’、‘International Accounting Standards’、‘International Financial Reporting Standards’ 及び‘SIC’は IFRS 財団の商標である。

IFRS 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、主たる事務所を上記に置いて海外会社としてイングランド及びウェールズで活動している（会社番号：FC023235）。

目 次

	開始ページ
イントロダクション	6
コメント募集	8
[案] 国際財務報告基準第 X 号「規制繰延勘定」	12
目 的	12
範 囲	12
認識、測定及び減損	13
表 示	15
開 示	15
付 録	19
A 用語の定義	19
B 適用指針	20
C 発効日及び経過措置	25
D [案] 他の IFRS の修正	26
審議会による 2013 年 4 月公表の公開草案「規制繰延勘定」の承認	27
公開草案「規制繰延勘定」に関する結論の根拠	28
本公開草案に対する代替的見解	48
[案] 設 例	50

イントロダクション

本公開草案を公表する理由

国際会計基準審議会（IASB）は、規制繰延勘定に関するこの暫定的な国際財務報告基準の提案（暫定基準 [案]）を次の理由で開発してきた。

- (a) 一部の各国会計基準設定主体の要求事項では、料金規制の対象となる企業が、規制対象ではない企業であれば費用として認識する支出を、資産化して繰り延べることを許容又は要求している。同様に、料金規制対象企業は、規制対象でない企業であれば純損益及びその他の包括利益計算書に認識する収益を、繰り延べることを許容又は要求されている。こうした規制繰延勘定残高は、さまざまな方法で表示されている。「規制資産」及び「規制負債」と呼ばれることが多いが、有形固定資産など財務諸表上の他の表示科目に組み込まれている場合もある。
- (b) 現在、IFRS において料金規制対象活動の会計処理を具体的に扱った基準はない。したがって、企業は、料金規制の財務上の影響に関する会計方針を IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第 10 項から 12 項に従って決定することが要求される。IASB は、IFRS を適用している法域の中では、実務の重大な不統一の証拠を見ていない。ほぼすべての企業が、IFRS への移行時に規制繰延勘定を廃止して、IFRS 財務諸表には認識していないからである。しかし、IFRS 財務諸表の中での取扱いはこのように一貫しているが、IFRS をまだ採用していない法域や、IFRS を採用した法域の一部では、料金規制の影響をどのように会計処理すべきかについて見解の相違がある。このため、IASB にガイダンスを求める要望がいくつか来ており、規制繰延勘定が「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」）における資産及び負債の定義を、料金規制の条件次第では、満たす可能性があるのかどうかの質問が寄せられてきた。
- (c) IFRS に具体的なガイダンスがないことにより、IFRS をまだ完全には採用していないさまざまな法域が、料金規制の影響の報告について異なるアプローチを採る結果となっており、これは財務諸表利用者にとっての比較可能性と透明性を低下させる可能性がある。
- (d) 料金規制の対象である収益及び費用は、料金規制対象活動に従事している企業（公益事業、電気通信、運輸業界など）にとって重大である。したがって、ガイダンスがないことは、それらの企業が IFRS を採用する障害となる可能性がある。

2008 年 12 月に、IASB は、料金規制の対象となる活動を有する企業についてのガイダンスを開発するプロジェクトをアジェンダに加えた。2009 年 7 月に、IASB は公開草案「料金規制対象活動」（2009 年公開草案）を公表した。

IASB は料金規制対象活動の会計処理全般の重要性を認識したが、2010 年 9 月に、実行可能でないという判断をした。このプロジェクトに必要となる詳細な分析を完了すること、すべての関係者から適切なインプットを得ること、IASB の通常のデュー・プロセスを適時に行うことが、論点の複雑さのため実行可能でないという判断したものである。

REGURATED DEFERRAL ACCOUNTS

IASB は、2011 年 7 月にアジェンダ協議を公表し、そのプロセスの一環として、利害関係者に料金規制対象活動のプロジェクトを再開すべきかどうかを質問した。その協議から受け取った意見の結果、改訂した包括的なプロジェクトが 2012 年 9 月に再開された。この料金規制対象活動プロジェクトは、調査研究フェーズから開始しており、その目的はディスカッション・ペーパーの作成である。

2012 年 12 月に、IASB は料金規制対象活動プロジェクトに暫定基準を開発するための追加的なフェーズを加えることを決定した。本暫定基準の意図は、IFRS を採用する企業のうち従前の会計原則（IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」で定義、すなわち、初度適用企業が IFRS を採用する直前に使用していた会計処理の基礎）に従って規制繰延勘定を現在認識している企業が、それを継続することを認めることである。これにより、それらの企業は、ガイダンスが包括的プロジェクトを通じて開発できるようになるまで、会計方針の大幅な変更を行うことを避けることができる。

しかし、本暫定基準 [案] の公表により、IASB は料金規制対象活動プロジェクトの結果を予期しているわけではない。「規制繰延勘定」という用語を選んだのは、料金規制の会計処理の要求事項から生じた本暫定基準 [案] の範囲内の項目についての中立的な呼び名としてである。本提案では、こうした残高を「規制資産」又は「規制負債」として記述していない。それらが「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について、さまざまな見解があるためである。したがって、本暫定基準 [案] についての IASB は、次のことである。

- (a) 財務報告の比較可能性を高めること。これは、料金規制対象活動を有する企業による IFRS の採用に対する障害を、IASB の包括的な料金規制対象活動プロジェクトを通じてガイダンスが開発されるまで、軽減することによるものである。
- (b) 財務諸表利用者が規制繰延勘定の金額及びその残高の増減を明確に識別できるようにすること。こうした残高を本暫定基準 [案] に従って認識する企業の財務諸表を、当該残高を認識しない企業の財務諸表と比較できるようにするためである。

本暫定基準 [案] の主な特徴

本暫定基準 [案] では、次のことを行う。

- (a) IFRS を採用する企業が、国内で認められている従前の会計原則での会計方針を、規制繰延勘定の認識、測定及び減損に関して、IAS 第 8 号の第 11 項の要求事項を具体的に考慮することなしに、引き続き使用することを認める。
- (b) 規制繰延勘定を財政状態計算書に独立の表示科目として表示し、当該勘定の残高の増減を純損益及びその他の包括利益計算書に独立の表示科目として表示することを企業に要求する。
- (c) 本暫定基準 [案] に従って規制繰延勘定残高の認識を生じさせた料金規制の内容及びそれに関連したリスクを明確に識別するための、具体的な開示を要求する。

コメント募集

IASB は、本公開草案における修正案、特に下記の質問についてコメントを募集している。コメントは次のようなものであれば非常に有用である。

- (a) 記載された質問にコメントしている
- (b) そのコメントが関連する具体的な項を明記している
- (c) 明確な論拠を含んでいる
- (d) 該当のある場合、IASB が考慮すべき代替案を記述している

コメント提出者は、質問のすべてにコメントする必要はなく、コメントが必要と考える追加的な項目があればコメントすることが推奨される。

IASB は、料金規制対象活動の会計処理のうち本公開草案で扱っていない事項についてはコメントを求めている。特に、IASB は、規制繰延勘定が「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すかどうかについてはコメントを求めている。その問題は、包括的な料金規制対象活動プロジェクトの一部として作成中のディスカッション・ペーパーにおいて扱う。

IASB は、**2013年9月4日**までに文書で受け取ったすべてのコメントを考慮する。コメントを検討する際に、IASB が基礎を置くのは、それぞれのアプローチへの賛成論及び反対論の利点であり、支持する回答の数ではない。

範囲

質問 1

本公開草案では、範囲を、IFRS の初度適用企業のうち従前の会計原則に従って財務諸表に規制繰延勘定を認識した企業に限定すると提案している。

この範囲の限定は適切か。賛成又は反対の理由は何か。

質問 2

本公開草案では、規制繰延勘定が本暫定基準案の範囲に含まれるために満たさなければならない 2 つの要件を提案している。これらの要件は次のことを要求している。

- (a) 権限のある機関（料金規制機関）が、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制限しており、その価格が顧客を拘束する。
- (b) 規制により設定された価格（料率）が、規制対象の財又はサービスの提供に係る企業の算入可能な原価を回収するように設計されている（第 7 項から第 8 項及び BC33 項から BC34 項参照）。

この規制繰延勘定に関する範囲の要件は適切か。賛成又は反対の理由は何か。

REGURATED DEFERRAL ACCOUNTS

質問 3

本公開草案では、企業が本暫定基準 [案] の採用に適格である場合に、これを適用することを認めるが要求はしないと提案している。適格な企業が適用を選択する場合には、当該企業は、範囲に含まれる料金規制対象活動及びそれにより生じた規制繰延勘定残高のすべてに当該要求事項を適用しなければならない。適格な企業が本暫定基準 [案] を適用しないことを選択する場合には、他の基準及び「概念フレームワーク」に従えば認識が認められない規制繰延勘定残高の認識の中止をすることになる（第 6 項、BC11 項及び BC49 項参照）。

本暫定基準 [案] の採用を、範囲に含まれる企業の任意とすることに同意するか。反対の場合、理由は何か。

認識、測定及び減損

質問 4

本公開草案では、範囲に含まれる企業が、従前の会計原則での会計方針を規制繰延勘定の認識、測定及び減損に引き続き適用することを認めると提案している。料金規制対象活動があるが、本暫定基準 [案] の適用の直前において規制繰延勘定を認識していない企業は、その認識を開始してはならない（第 14 項から第 15 項及び BC47 項から BC48 項参照）。

規制繰延勘定を現在認識していない企業には、その認識を開始することを認めないことに同意するか。反対の場合、理由は何か。

質問 5

本公開草案では、本暫定基準 [案] に具体的な免除又は例外が含まれていない場合には、他の基準を規制繰延勘定残高に、他の基準に従って認識されている資産及び負債に適用されるのと同じ方法で適用しなければならないと提案している（第 16 項から第 17 項、付録 B 及び BC51 項参照）。

この規制繰延勘定残高に対する他の基準の一般的適用についてのアプローチは適切か。賛成又は反対の理由は何か。

表示

質問 6

本公開草案では、企業は本暫定基準 [案] の要求事項を適用する前に、他のすべての基準の要求事項を適用すべきだと提案している。さらに、本公開草案では、規制繰延勘定残高として認識した増分金額及び当該残高の増減は、それらを他の基準に従って認識される資産、負債、収益及び費用と区別して表示することにより分離すべきだと提案している（第 6 項、第 18 項から第 21 項及び BC55 項から BC62 項参照）。

この区別して表示するアプローチは適切か。賛成又は反対の理由は何か。

開 示

質問 7

本公開草案では、財務諸表利用者が、料金規制の内容とそれが企業の活動に与える財務上の影響を理解して、財務諸表に認識している規制繰延勘定残高の金額を特定し説明することを可能にするための開示要求を提案している（第 22 項から第 33 項及び BC65 項）。

提案されている開示要求は、意思決定に有用な情報を適用しているか。賛成又は反対の理由は何か。本暫定基準 [案] から削除又は追加すべきと考える開示要求があれば指摘されたい。

質問 8

本公開草案では、企業が開示要求案を満たす方法を決定する際に考慮すべき重要性及びその他の要因に明示的に言及している（第 22 項から第 24 項及び BC63 項から BC64 項参照）。

このアプローチは適切か。賛成又は反対の理由は何か。

経過措置

質問 9

本公開草案では、具体的な経過措置は提案していない。IFRS 第 1 号と同時に適用を開始するものであり、IFRS 第 1 号は利用可能な経過措置と救済措置を示しているからである。

経過措置のアプローチは適切か。賛成又は反対の理由は何か。

その他のコメント

質問 10

本公開草案における提案に対して何か他にコメントはあるか。

REGURATED DEFERRAL ACCOUNTS

国際財務報告基準第 X 号「規制繰延勘定」は、第1項から第33項及び付録 A から付録 C に示されている。すべての項は同等の権威を有する。**太字**で表示している項は主な原則を述べている。付録 A で定義された用語は、本基準で初出の際には下線付（原文は斜体）で表示している。他の用語の定義は、国際財務報告基準の用語集に示している。本暫定基準[案]は、本基準の目的、結論の根拠、「国際財務報告基準に関する趣意書」及び「財務報告に関する概念フレームワーク」に照らして解釈すべきである。IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」は、明示的な指針がない場合において、会計方針の選択及び適用のための根拠を提供する。

〔案〕 国際財務報告基準第 X 号「規制繰延勘定」

目 的

- 1 本暫定基準〔案〕の目的は、企業が料金規制の対象である価格又は料率で顧客に財又はサービスを提供する際に生じる規制繰延勘定残高についての財務報告の要求事項を定めることである。
- 2 この目的を満たす際に、本暫定基準〔案〕は、他の基準の要求事項の若干の例外又は免除を設けている。規制繰延勘定残高の報告に関するすべての具体的な要求事項、及び当該残高に関する他の基準の要求事項の例外又は免除は、当該他の基準ではなく本暫定基準〔案〕に含まれている。
- 3 特に、本暫定基準〔案〕は次のことを要求している。
 - (a) 規制繰延勘定残高についての従前の会計原則での既存の会計実務（主に当該残高の表示に関するもの）の限定的な改善。
 - (b) 次のことを行う開示。
 - (i) 企業の財務諸表に認識した金額のうち料金規制から生じた金額を識別し説明する。
 - (ii) 当該財務諸表の利用者が、認識されている規制繰延勘定残高からの将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を理解するのを助ける。

範 囲

- 4 **財務諸表に従前の会計原則に従って規制繰延勘定残高を認識した企業は、本暫定基準〔案〕の要求事項を最初の IFRS 財務諸表及びその後の期間に係る財務諸表に適用することが認められる。**
- 5 本暫定基準〔案〕の要求事項は、範囲に含まれる企業が IFRS を採用する際に、財務諸表において規制繰延勘定残高の従前の会計原則に従った会計処理を継続することを認めている。
- 6 本暫定基準〔案〕は、料金規制対象活動に従事している企業の会計処理の他の側面は扱っていない。本暫定基準〔案〕の要求事項を適用することにより、企業は、財政状態計算書における規制繰延勘定残高として、そうでなければ当期又は過去の期間に純損益及びその他の包括利益計算書に費用又は収益として認識される金額を認識する。料金規制機関は原価の回収又は過大回収の返還の時期に影響を与えることができるが、料金規制機関は、存在している

現行の IFRS に従っても認識される資産及び負債の特徴を変化させるものではない。したがって、本暫定基準 [案] は、他の基準及び「財務報告に関する概念フレームワーク」に従えば資産又は負債として認識されないこととなる増分金額だけに適用可能である。

7 **本暫定基準 [案] に適格で、これを適用することを選択する企業は、その要求事項のすべてを、次の要件を満たす企業の料金規制対象活動のすべてから生じた規制繰延勘定に適用しなければならない。**

(a) **権限のある機関（料金規制機関）が、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制限しており、当該価格が顧客を拘束する。**

(b) **規制により設定された価格（料率）が、規制対象の財又はサービスの提供に係る企業の算入可能原価を回収するように設計されている。**

8 第 7 項の第 2 の範囲要件は、規制繰延勘定残高を料金設定の仕組みと結び付ける識別可能な因果的効果があることを要求している。これは原価の一対一の対応を要求するものではないが、料金設定の仕組みが企業の所定の原価を回収するように設計されていることを要求する。したがって、料金設定の仕組みのうち、料率を目標原価又は想定原価（例えば、業界平均）に基づいて決定し、企業の実際原価との関連がないものは、本暫定基準 [案] の範囲に含まれない。

認識、測定及び減損

IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第 11 項の一時的免除

9 **料金規制の対象となっている活動を有していて、本暫定基準 [案] に適格であり、かつ、適用を選択する企業は、規制繰延勘定残高の認識、測定及び減損に関する会計方針を設定する際に、IAS 第 8 号の第 10 項及び第 12 項を適用しなければならない。**

10 IAS 第 8 号の第 11 項から第 12 項では、ある項目の会計方針を設定する際に、当該項目に具体的に当てはまる基準がない場合において、経営者が考慮することを要求又は許容される要求事項及びガイダンスの源泉を定めている。本暫定基準 [案] は、企業が規制繰延勘定残高の認識、測定及び減損に関する会計方針に IAS 第 8 号の第 11 項を適用することを免除している。したがって、従前の会計原則に従って、規制繰延勘定残高を独立項目又は他の資産及び負債の帳簿価額の一部として認識している企業は、IAS 第 8 号の第 11 項からの免除を通じて、本暫定基準 [案] に従って認識を継続することが認められる。ただし、本暫定基準 [案] の第 18 項から第 19 項で要求している表示の変更が条件となる。

会計方針の変更

- 11 第 12 項から第 13 項は、本暫定基準 [案] の適用開始時に行われる変更とその後の報告期間に行われる変更の両方に適用される。
- 12 **企業は、次の場合には、規制繰延勘定残高の認識及び測定に関する会計方針を変更することができる。それは、当該変更により、財務諸表が利用者の経済的意思決定のニーズへの目的適合性が高まり信頼性の低下は生じない場合、又は信頼性が高まり当該ニーズへの目的適合性の低下は生じない場合である。企業は、目的適合性と信頼性を IAS 第 8 号の要件を用いて判断しなければならない。**
- 13 本暫定基準 [案] は、企業を IAS 第 8 号の第 10 項からは免除していない。規制繰延勘定残高に関する会計方針の変更を正当化するには、企業は当該変更により財務諸表が IAS 第 8 号の要件の達成に近づくことを証明しなければならない。しかし、当該変更は、規制繰延勘定残高の認識、測定及び減損に関して当該要件への完全な準拠を達成する必要はない。

既存の会計方針の継続

- 14 **本暫定基準 [案] の適用開始時に、企業は規制繰延勘定残高の認識、測定及び減損に関する従前の会計原則での会計方針を引き続き適用しなければならない（ただし、第 11 項から第 13 項で認めている変更は除く）。しかし、こうした項目の表示は、本暫定基準 [案] の表示の要求事項に従うために必要な場合には、変更しなければならない（第 18 項参照）。**
- 15 企業は、第 14 項に従って特定した方針をその後の各期間に継続的に適用しなければならない。ただし、第 11 項から第 13 項で認めている変更は除く。

一般的な基準との相互関係

- 16 **具体的な例外、免除又は追加的な要求が本暫定基準 [案] にはない場合には、他の基準を規制繰延勘定に適用しなければならず、これは他の基準に従って認識している資産、負債、収益及び費用への適用と同じ方法で行う。B2 項から B17 項で追加的なガイダンスを示している。**
- 17 状況によっては、第 14 項から第 15 項に従って設定される企業の会計方針に従って測定された規制繰延勘定残高に、当該残高を財務諸表に適切に反映するために、別の基準を適用することが必要となる可能性がある。例えば、企業が外国に料金規制対象活動を有していて、取引及び規制繰延勘定残高が、報告企業の機能通貨ではない通貨で表示されている場合がある。規制繰延勘定残高及び当該残高の増減は、IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」を適用することにより換算される。

表 示

表示の変更

- 18 本暫定基準 [案] は、第 19 項から第 21 項に示す表示の要求事項を導入している。第 14 項から第 15 項に従って認識される規制繰延勘定残高に関するものである。第 6 項で述べたとおり、規制繰延勘定残高は、他の基準に従って認識される資産及び負債に追加して認識される増分金額である。これらの表示の要求事項は、規制繰延勘定残高を認識することの影響を他の財務報告の要求事項と区別する。
- 19 IAS 第 1 号「財務諸表の表示」に従って財政状態計算書並びに純損益及びその他の包括利益計算書に表示することが要求される項目のほかに、本暫定基準 [案] を適用する企業は、すべての規制繰延勘定残高及び当該残高の増減を第 20 項から第 21 項に従って表示しなければならない。

規制繰延勘定残高の分類

- 20 企業は、財政状態計算書において、下記について独立の表示科目を表示しなければならない。
- (a) すべての規制繰延勘定の借方残高の合計額
 - (b) すべての規制繰延勘定の貸方残高の合計額
- これらの独立の表示科目は、他の基準に従って表示される資産及び負債と、小計（規制繰延勘定残高の前で産出する）の使用により区別しなければならない。

規制繰延勘定残高の増減の分類

- 21 企業は、純損益及びその他の包括利益計算書の純損益の部、又は区分した純損益計算書において、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を表示しなければならない。ただし、取得又は処分した金額は除く。この独立表示科目は、他の基準に従って表示される収益及び費用と、小計（規制繰延勘定残高の正味の増減の前の純損益に関するもの）の使用により区別しなければならない。

開 示

目 的

- 22 企業は、利用者が次のことを評価できるようにする情報を開示しなければならない。
- (a) 企業が提供する財及びサービスの対価として顧客に請求できる価格を制限する料金規

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

- 23 第 25 項から第 33 項に示す開示のいずれかが第 22 項の要求事項を満たすための目的適合性がないと考えられる場合には、財務諸表から省略することができる。第 25 項から第 33 項に従って提供される開示が第 22 項の要求事項を満たすのに不十分である場合には、企業は当該要求事項を満たすのに必要な追加の情報を開示しなければならない。
- 24 第 22 項の開示要求を満たすためには、企業は下記のすべてを考慮しなければならない。
- (a) 料金規制対象活動が、企業の財務業績又は財政状態に重要性があるかどうか
 - (b) 開示要求を満たすのに必要な詳細さのレベル
 - (c) さまざまな要求事項のそれぞれにどの程度の重点を置くべきか
 - (d) どの程度の集約又は分解を行うべきか
 - (e) 財務諸表利用者が、開示される定量的情報を評価するために追加の情報を必要とするかどうか

料金規制の対象となっている活動の説明

- 25 財務諸表利用者が、企業が提供する財及びサービスの対価として顧客に請求できる価格を制限する料金規制の内容及びそれに関連したリスクを評価するのを助けるため、企業は、企業の財務業績又は財政状態に重要性のある料金規制対象活動のそれぞれの部分について、下記のことを開示しなければならない。
- (a) 料金規制対象活動の内容と程度及び規制上の料金設定プロセスの内容の簡潔な記述
 - (b) 料金規制機関の身分。料金規制機関が関連当事者（IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」で定義）である場合には、企業はその旨の記述を、どのような関連があるのかの説明とともに、開示しなければならない。
 - (c) 規制繰延勘定の各借方残高の将来の回収と、規制繰延勘定の各貸方残高の将来の返還が、リスク及び不確実性の影響をどのように受けるのか。例えば、
 - (i) 需要リスク（例えば、消費者の態度の変化、代替的な供給源の利用可能性、競争のレベルなど）
 - (ii) 規制リスク（例えば、料金設定申請の提出若しくは承認、又は予想される将来の規

REGURATED DEFERRAL ACCOUNTS

制行動についての企業の評価)

(iii) その他のリスク (例えば、通貨リスクや他の市場リスク)

26 第 25 項で要求している開示は、財務諸表に示すか、又は財務諸表から他の報告書 (経営者による説明やリスク報告書など、財務諸表利用者が財務諸表と同じ条件で同時に利用可能であるもの) への相互参照により組み込むかのいずれかとしなければならない。当該情報が財務諸表に記載されず、相互参照での組み込みもしていない場合には、財務諸表は不完全である。

認識している金額の説明

27 企業は、規制繰延勘定残高の認識並びに当初及び事後の測定の基礎を開示しなければならない。これには、規制繰延勘定残高の回収可能性の評価の方法や減損損失の配分が含まれる。

28 料金規制対象活動のうち企業の財務業績又は財政状態に重要性のある各部分について、また、他の部分については合計で、企業は下記の情報の開示を、個別に重要性のある規制繰延勘定の各区分について (すなわち、原価又は収益の各類型について)、また、他の部分については合計で、行わなければならない。

(a) 当期首及び当期末の帳簿価額の調整表 (別の様式の方が適切である場合を除いて、表形式で)。企業は、必要な詳細さのレベルを決定する際に判断を適用しなければならない (第 24 項参照) が、下記の内訳項目は通常は関連性がある。

(i) 当期に財政状態計算書において、当期又は将来の期間に回収又は返還すべき規制繰延勘定残高として認識した金額

(ii) 純損益及びその他の包括利益計算書において、当期に回収、償却又は返還が行われた残高に関して認識された金額

(iii) 規制繰延勘定残高に影響を与えた他の金額。例えば、企業結合で取得したか又は引き受けた項目や処分した項目、あるいは外国為替レート、割引率、見積キャッシュ・フローの変動の影響。単一の原因が規制繰延勘定残高に重大な影響を有する場合には、企業はそれを区別して開示しなければならない。

(b) 料金規制機関が、貨幣の時間価値を反映するために許容又は要求している、規制繰延勘定残高のそれぞれに適用可能な収益率又は割引率 (該当がある場合、ゼロという率や、率の範囲も含む)。

(c) 企業が規制繰延勘定の各借方項目の回収若しくは償却、又は規制繰延勘定の各貸方金額

の返還を行うと予想している残存期間。

- 29 規制上の会計上の要求事項が料金規制対象企業の法人所得税の支払に影響を与える場合には、企業は、第 28 項で要求している調整表における繰延勘定の独立の区分として、規制繰延勘定の借方残高及び貸方残高に関して生じる繰延税金を識別しなければならない (B4 項から B6 項参照)。
- 30 企業が IAS 第 33 号「1 株当たり利益」に従って 1 株当たり利益を表示する場合には、企業は、追加的な基本的及び希薄化後の 1 株当たり利益を表示しなければならない。これは、IAS 第 33 号で要求している利益金額を使用して計算するが、規制上の金額を除外して計算する (B7 項から B8 項参照)。
- 31 企業が非継続事業又は処分グループを 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」に従って表示する場合には、企業は、関連する規制繰延勘定残高及び当該残高の正味の増減を、該当がある場合には、処分グループ又は非継続事業の中にはなく、規制繰延勘定残高及び増減の一部として含めなければならない (B11 項から B13 項参照)。
- 32 企業が IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」に従って、子会社、関連会社又は共同支配企業のうち、料金規制対象活動があり、本暫定基準 [案] に従って規制繰延勘定残高を認識しているものへの関与について開示を提供する場合には、企業は、当該関与に関して、規制繰延勘定の借方残高と貸方残高に含まれている金額と当該残高の正味の増減を開示しなければならない (B14 項から B17 項参照)。
- 33 企業が、規制繰延勘定残高がもはや全額回収可能というわけではなくなったと判断した場合には、その旨、回収可能でない理由、規制繰延勘定残高を減額した金額を開示しなければならない。

付録 A 用語の定義

この付録は本暫定基準 [案] の不可欠の一部である。

算入可能原価 (Allowable costs)	企業に固有の原価で、規制料金により回収することが意図されているもの
最初の IFRS 財務諸表 (First IFRS financial statements)	企業が国際財務報告基準 (IFRS) を、IFRS への準拠に関する明示的かつ無限定の記述により採用する最初の年次財務諸表
初度適用企業 (First-time adopter)	最初の IFRS 財務諸表 を表示する企業
従前の会計原則 (Previous GAAP)	初度適用企業 が IFRS を採用する直前に採用していた会計処理の基礎
料金規制対象活動 (Rate-regulated activities)	企業の活動のうち 料金規制 の対象となる部分
料金規制 (Rate regulation)	サービス又は製品の対価として顧客に請求できる価格の設定に関する制限
料金規制機関 (Rate regulator)	企業の顧客を拘束する料金を設定する権限を法令又は契約により与えられている機関。 料金規制機関 は、第三者機関である場合も、企業自身の統治機関である場合もある。後者は、当該機関が法令又は契約により、料金の設定を顧客の利益と企業の全体的な財務上の実行可能性の確保の両方のために行うことが要求されている場合である。
規制繰延勘定残高 (Regulatory deferral account balance)	料金規制機関 による将来の料率の設定に含まれる費用 (収益) の繰延べ又は差額の勘定で、他の基準に従えば資産又は負債として認識されないであろうもの

付録 B 適用指針

この付録は本暫定基準 [案] の不可欠の一部である。

既存の会計方針の継続

B1 第 6 項で説明しているとおり、本暫定基準 [案] の要求事項の適用により、企業は、財政状態計算書における規制繰延勘定の借方又は貸方残高として、通常ならば当期又は過去の期間に純損益及びその他の包括利益計算書に費用又は収益として認識される金額を、認識する。場合によっては、他の基準が、企業が財政状態計算書において、従前の会計原則による会計方針に従えば規制繰延勘定残高として認識される可能性のある金額を認識することを明示的に禁止していることがある。したがって、本暫定基準 [案] の第 14 項に従って、企業は従前の会計原則による会計方針（例えば、下記の実務を含む）の適用を継続することが認められる。しかし、第 12 項では、ここに記述する実務を新たに行うことは禁止している。

(a) 企業が、料金規制機関の実際の又は予想される行動の結果として、算入可能原価を回収するために将来の期間に料金を引き上げる権利を有している場合に、規制繰延勘定の借方残高を認識すること。同様に、企業が、料金規制機関の実際の又は予想される行動の結果として、算入可能原価の回収過剰分（すなわち、料金規制機関が定めた回収可能額を超過した金額）を返還するために将来の期間に料金を引き下げる義務を有している場合には、規制繰延勘定の貸方残高の認識を継続することが認められる。以下は、料金規制機関が料金設定の決定に含める可能性があり、したがって、企業が規制繰延勘定残高に認識する可能性のある算入可能原価の種類の例である（このリストは網羅的ではない）。

- (i) 数量差異又は購入価格差異
- (ii) 承認された「グリーン・エネルギー」の取組みのコスト（IAS 第 16 号「有形固定資産」に従って有形固定資産の取得原価として資産化されないもの）
- (iii) 直課不能な間接費
- (iv) プロジェクト解約コスト
- (v) 暴風雨災害コスト
- (vi) みなし金利（建設期間中に使用される資金について認められる金額のうち、借入のリターンとしてだけでなく所有者持分資本に対するリターンとして企業に提供さ

れるものを含む)

- (b) 規制繰延勘定残高の測定を、割引前のベース又は料金規制機関が定めた金利・割引率を使用した割引後のベースで行うこと
- (c) 規制繰延勘定の借方又は貸方残高を、有形固定資産項目及び無形資産項目の両方の処分又は除却に係る損失又は利得に相当する金額（将来の料金を通じて回収又は返還されると見込まれるもの）について、認識すること

他の基準の適用可能性

B2 本暫定基準 [案] の要求事項を適用する資格があり適用を選択する企業は、規制繰延勘定残高の認識、測定及び減損についての従前の会計原則による会計方針の適用を継続しなければならない。しかし、第 16 項から第 17 項では、状況によっては、他の基準も、規制繰延勘定を財務諸表に適切に反映するために適用することが必要となる場合がある。以下の各項では、IAS 第 21 号（第 17 項で扱っている）のほかに、そうした現行基準のいくつかを識別し、それらが本暫定基準 [案] の要求事項とどのように相互作用するのかを示している。特に、以下の各項では、適用のある具体的な例外、免除並びに追加的な表示及び開示の要求事項を明確化する。

IAS 第 10 号「後発事象」の適用

B3 企業は、規制繰延勘定残高の認識及び測定の際に、見積り及び仮定の使用が必要となる場合がある。報告期間の末日と財務諸表の発行承認日との間に事象が発生した場合には、企業は、当該事象を反映するために当該見積り及び仮定を修正すべきかどうかを識別するために、IAS 第 10 号を適用しなければならない。

IAS 第 12 号「法人所得税」の適用

B4 IAS 第 12 号では、企業がすべての一時差異について繰延税金負債及び（若干の条件付で）繰延税金資産を認識することを、若干の限定的な例外を設けつつ、要求している。料金規制対象企業は、認識すべき法人所得税費用の金額を特定するために、IAS 第 12 号を料金規制対象活動を含むすべての活動に適用しなければならない。

B5 料金規制スキームの中には、料金規制機関が、企業が企業の法人所得税費用の一部又は全部を回収するために将来の料金を引き上げることを許容又は要求するものもある。こうした状況では、これにより企業が、継続的な会計方針に従って、法人所得税に係る規制繰延勘定残高を財政状態計算書に認識する結果となる可能性がある。この法人所得税に係る規制繰延勘

定残高の認識それ自体により、さらに繰延税金金額が認識される追加的な一時差異が生じる場合がある。

- B6 IAS 第 12 号の表示及び開示の要求事項にかかわらず、企業が規制繰延勘定残高を認識する結果として繰延税金資産又は繰延税金負債を認識する場合には、当該繰延税金金額を、繰延税金負債（資産）又は法人所得税費用（収益）に含めるのではなく、規制繰延勘定残高又は当該残高の増減について表示する関連する表示科目に含めなければならない。企業は、繰延税金残高を、当該規制繰延勘定残高又は増減の近くに独立科目として表示するか、あるいは本暫定基準 [案] の第 28 項から第 29 項に記述している規制上の表示科目の分析の一部として開示することができる。

IAS 第 33 号「1 株当たり利益」の適用

- B7 IAS 第 33 号の第 66 項では、純損益及びその他の包括利益計算書に、継続事業からの純損益と親会社の普通株主に帰属する純損益の両方についての基本的及び希薄化後 1 株当たり利益を表示することを企業に要求している。さらに、IAS 第 33 号の第 68 項では、非継続事業を報告する企業に対して、非継続事業に係る基本的及び希薄化後 1 株当たり利益を、純損益及びその他の包括利益計算書又は注記のいずれかで開示することを要求している。
- B8 IAS 第 33 号に従って表示する 1 株当たり利益金額のそれぞれについて、本暫定基準 [案] を適用する企業は、同じ方法（規制繰延勘定残高の正味増減を除外しなければならないという点を除く）で計算した追加的な基本的及び希薄化後 1 株当たり利益を表示しなければならない。企業は、すべての 1 株当たり利益を、表示するすべての期間について、同等の目立ち方で表示しなければならない。

IAS 第 36 号「資産の減損」の適用

- B9 第 14 項から第 15 項では、企業が規制繰延勘定残高の減損の認識及び測定についての従前の会計原則による会計方針の適用を継続することを要求している。したがって、IAS 第 36 号を、認識した個々の規制繰延勘定残高に適用してはならない。
- B10 しかし、IAS 第 36 号で、企業が規制繰延勘定残高を含んだ資金生成単位（CGU）について減損テストを行うことを要求する場合がある。このテストは、当該 CGU がのれんも含んでいること、又は IAS 第 36 号に記述された減損の兆候のうち 1 つ又は複数が当該 CGU に関して識別されていることにより、要求される可能性がある。このような状況では、IAS 第 36 号の第 74 項から第 79 項に、回収可能価額と CGU の帳簿価額を識別するために要求される方法に関するガイダンスが含まれている。したがって、企業は、認識した規制上の残高が減

REGURATED DEFERRAL ACCOUNTS

損テストの目的上 CGU の帳簿価額に含まれているかどうかを判定するために、当該ガイダンスを適用しなければならない。それから、IAS 第 36 号の残りの要求事項を、このテストの結果として認識される減損損失に適用しなければならない。

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」

- B11 第 14 項から第 15 項では、企業が規制繰延勘定残高の減損の認識及び測定についての従前の会計原則による会計方針の適用を継続することを要求している。したがって、IFRS 第 5 号の測定の要求事項を、認識した規制上の残高に適用してはならない。
- B12 IFRS 第 5 号の第 33 項から第 33A 項では、単一の非継続事業の金額を純損益及びその他の包括利益計算書に表示することを要求している。それらの項の要求事項にかかわらず、企業が非継続事業を表示する場合には、非継続事業の料金規制対象活動から生じた規制繰延勘定残高の増減を、IFRS 第 5 号の第 33 項から第 33A 項で要求している表示科目ではなく、規制繰延勘定残高の増減について表示される関連する表示科目に含めなければならない。同様に、IFRS 第 5 号の第 38 項の要求事項にかかわらず、企業が処分グループを表示する場合には、当該処分グループの一部である規制繰延勘定残高を、IFRS 第 5 号の第 38 項で要求している表示科目ではなく、規制繰延勘定残高についての関連する表示科目に含めなければならない。
- B13 企業は、非継続事業又は処分グループに係る規制繰延勘定の借方及び貸方残高の合計額又は当該残高の増減の合計額を、規制繰延勘定残高又は当該残高の増減の近くに独立の表示科目として表示することができる。これに代えて、本暫定基準 [案] の第 28 項に記述している規制繰延勘定の表示科目の分析の一部として開示することで十分な場合もある。

他の企業への関与に関する要求事項の適用

- B14 IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」の第 12 項(e)では、報告企業にとって重要性のある非支配持分を有する子会社のそれぞれについて、報告期間中に子会社の非支配持分に配分された純損益を開示することを企業に要求している。本暫定基準 [案] に従って規制繰延勘定残高を認識する企業は、IFRS 第 12 号の第 12 項(e)で開示を要求している金額に含まれている規制繰延勘定残高の正味増減を開示しなければならない。
- B15 IFRS 第 12 号の第 12 項(g)は、報告企業にとって重要性のある非支配持分を有する子会社のそれぞれについて、IFRS 第 12 号の B10 項に定めた子会社に関する要約財務情報を開示することを企業に要求している。同様に、IFRS 第 12 号の第 21 項(b)(ii)では、報告企業にとって重要性のある非支配持分を有する共同支配企業及び関連会社のそれぞれについて、

IFRS 第 12 号の B12 項から B13 項に定めた要約財務情報を開示することを企業に要求している。IFRS 第 12 号の B16 項では、個々には重要性のない他のすべての関連会社及び共同支配企業について IFRS 第 12 号の第 21 項(c)に従って企業が開示を要求される要約財務情報を定めている。

- B16 IFRS 第 12 号の第 12 項、第 21 項、B10 項、B12 項から B13 項に加えて、本暫定基準 [案] に従って規制繰延勘定残高を認識する企業は、規制繰延勘定の借方残高、規制繰延勘定の貸方残高及び当該残高の正味増減も、IFRS 第 12 号の開示が要求される各企業ごとに開示しなければならない。
- B17 IFRS 第 12 号の第 19 項では、企業が子会社に対する支配の喪失時に IFRS 第 10 号の第 25 項に従って計算した利得又は損失を認識する際に、開示を要求される情報を定めている。IFRS 第 12 号の第 19 項で要求している情報に加えて、企業は当該利得又は損失のうち、支配喪失日現在の旧子会社における規制繰延勘定残高の認識の中止に起因する部分を開示しなければならない。

付録 C

発効日及び経過措置

この付録は本暫定基準 [案] の不可欠の一部である。

発効日及び経過措置

発効日

- C1 企業は、本暫定基準 [案] を、[公開後に日付挿入] 以後に開始する期間に係る最初の年次 IFRS 財務諸表において適用しなければならない。早期適用は認められる。企業が本暫定基準 [案] をそれよりも早い期間に係る最初の年次 IFRS 財務諸表において適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

付録 D

[案] 他の IFRS の修正

この付録は、IASB が本暫定基準 [案] を最終確定する際に行うと予想している他の基準の修正を示している。

IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」

D8D 項を修正する。新たな文言には下線、削除する文言には取消線を付している。

D8B 一部の企業は、料金規制の対象となる営業活動に使用中か又は以前使用していた有形固定資産又は無形資産を保有している。こうした項目の帳簿価額には、従前の会計原則で算定されたが IFRS に従うと資産計上に適格ではない金額が含まれていることがある。このような場合に、初度適用企業は、IFRS 移行日現在の当該項目の従前の会計原則による帳簿価額をみなし原価として使用することを選択できる。企業がこの特例のある項目に適用する場合、すべての項目に適用する必要はない。IFRS 移行日現在で、企業はこの特例を適用する各項目について IAS 第 36 号に従って減損テストを行わなければならない。本項の目的上、営業活動が料金規制の対象とされるのは、料金設定の権限を与えられた規制機関が設定した価格（すなわち料率）で顧客に財又はサービスを提供し、その料率が顧客を拘束するとともに、規制対象の財又はサービスの提供の際に発生する特定のコスト企業の算入可能原価を企業が回収するも所定のリターンを得るように設計されている場合である。所定のリターンは、~~下限又は範囲であってもよく、固定又は保証されたリターンである必要はない。~~

審議会による 2013 年 4 月公表の公開草案「規制繰延勘定」の承認

公開草案「規制繰延勘定」は、国際会計基準審議会（IASB）の15名¹の審議会メンバーのうち12名により公表が承認された。エーデルマン、ゴメス、張の各氏は公表に反対票を投じた。彼らの代替的見解は、結論の根拠の後に示している。

ハンス・フーガーホースト	議長
イアン・マッキントッシュ	副議長
スティーブン・クーパー	
フィリップ・ダンジョウ	
マルティン・エーデルマン	
ヤン・エングストローム	
パトリック・フィネガン	
アマロ・ルイス・デ・オリベイラ・ゴメス	
プラブハカー・カラバチェラ	
パトリシア・マコーネル	
鶯地 隆継	
ダレル・スコット	
徐 正雨	
メアリー・トーカー	
張 為国	

¹ 本公開草案の公表日現在では、ゲイリー・クバレック氏が 2013 年 4 月 15 日に IASB に加入したので、IASB には 16 名のメンバーがいた。しかし、IASB の承認プロセスはその日の前に完了していた。

目 次

開始する項

公開草案「規制繰延勘定」に関する結論の根拠

はじめに	BC1
本暫定基準 [案] を公表する理由	BC11
背 景	BC22
範 囲	BC31
認識、測定及び減損	BC38
表 示	BC55
開 示	BC63
発効日及び経過措置	BC67
影響分析	BC69
本公開草案に対する代替的見解	AV1

公開草案「規制繰延勘定」に関する結論の根拠

この結論の根拠は本修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

はじめに

- BC1 この結論の根拠は、国際会計基準審議会（IASB）が公開草案「規制繰延勘定」における暫定的結論に至った際の検討事項をまとめている。
- BC2 IASB 及び IFRS 解釈指針委員会（解釈指針委員会）は、料金規制対象企業が IFRS 財務諸表において、規制機関又は政府による価格規制又は料金規制の結果として、規制上の繰延又は差異の勘定の借方残高又は貸方残高を認識することができるかどうか又は認識すべきかどうかに関するガイダンスを求めるいくつかの要望を受けた。一部の国内会計基準設定機関では、そうした残高を、施行されている料金規制の種類に応じて、一部の状況で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。こうした場合に、これらの規制繰延勘定残高は「規制資産」及び「規制負債」と呼ばれることが多い。しかし、この結論の根拠で説明しているとおり（BC11 項から BC13 項及び BC21 項参照）、「規制繰延勘定」という用語が、本暫定基準 [案] の目的上のこれらの項目についての中立的な呼び名として選択された。
- BC3 2005 年 6 月に、解釈指針委員会は、米国財務会計基準審議会（FASB）が公表した会計基準 SFAS 71「特定の種類の規制の影響の会計処理」²に関する要望を受けた。この要望は、IFRS に具体的なガイダンスがない場合の会計方針の選択の際に、企業が IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第 10 項から第 12 項のヒエラルキーに従って、SFAS 71 を適用することができるかどうかを質問したものであった。
- BC4 米国会計基準（US GAAP）では、米国の料金規制対象企業に係る特定の種類の料金規制の経済的影響を、少なくとも 1962 年以来、認識してきた。1982 年に、SFAS 71 はそれらの原則の多くを正式なものとした。具体的な国内のガイダンスがない場合には、多くの他の法域における実務が SFAS 71 に従った。こうしたガイダンスを適用する料金規制対象企業の財務諸表では、規制繰延勘定残高は、有形固定資産や無形資産などの項目の帳簿価額に組み込まれるか又は財政状態計算書に独立の項目として認識されることが多い。
- BC5 解釈指針委員会は、サービス委譲に関するプロジェクトの一部として、規制繰延勘定の借方残高を認識する可能性を議論した。その時点での検討の結果、解釈指針委員会の結論としては、「IFRS を適用する企業は、IASB の「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」³（中略）及び関連性のある会計基準（IAS 第 11 号「工事契約」、IAS 第 18 号「収益」、IAS

² SFAS 71 におけるガイダンスは、その後の修正及び関連するガイダンスとともに、現在では FASB 会計基準コード化体系のトピック 980「規制対象事業」に組み込まれている。

³ 2010 年 9 月に、IASB は「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」を「財務報告に関する概念フレームワーク」に置き換えた。資産及び負債の定義、並びにそれらの財政状態計算書における認識の要件には変わりがなかった。

第 16 号「有形固定資産」、IAS 第 38 号「無形資産」など) に従って認識の要件を満たした資産だけを認識すべきである」。言い換えると、解釈指針委員会は、企業は「規制資産」を現行の IFRS に従って資産として認識するための要件を満たす範囲で認識すべきだと考えた。

- BC6 解釈指針委員会は、SFAS 71 における認識要件は、IFRS における認識要件と十分に整合的ではないと結論を下した。SFAS 71 のガイダンスを適用すると、特定の状況において、関連性のある基準の認識要件を満たさない規制繰延勘定残高を認識する結果になってしまう。したがって、SFAS 71 の要求事項は IFRS の要求事項の指標とはならない。解釈指針委員会は、「規制資産」に関するプロジェクトをアジェンダに追加しないことを決定した。
- BC7 2008 年 1 月に、解釈指針委員会は、料金規制対象企業が「規制負債」(又は「規制資産」)を規制機関又は政府による料金規制の結果として認識することができるかどうか又は認識すべきかどうかの検討を求める 2 度目の要望を受けた。解釈指針委員会は再び、いくつかの理由で当該論点をアジェンダに加えないと決定した。重要なこととして、IFRS を適用している企業については実務の不統一は重大でないように思われたと解釈指針委員会は結論を下した。ほぼすべての企業の確立された実務は、IFRS 採用時に規制繰延勘定残高を削除し、こうした残高を IFRS 財務諸表には認識しないというものである。しかし、解釈指針委員会は、料金規制は広く行き渡っており、多くの企業の経済環境に大きく影響を与えていることにも留意した。
- BC8 IASB は、この論点に関するガイダンスを求める継続的な要望に留意した。また、解釈指針委員会のアジェンダ決定の際に受け取ったコメントも検討した。それらのコメントの指摘では、実務の不統一は存在しないが、国内の会計原則が規制繰延勘定残高の認識を許容又は要求しているいくつかの法域が、近い将来に IFRS を採用する予定となっていた。これにより、規制繰延勘定残高を資産又は負債として認識することが「概念フレームワーク」と整合的なかどうかに関する明確な結論を求める圧力が増すことになる。
- BC9 したがって、2008 年 12 月に、IASB は料金規制対象活動に関するプロジェクトをアジェンダに追加し、その後、2009 年 7 月に、公開草案「料金規制事業 (2009 年 ED)」を公表した。2010 年 9 月に、IASB はこのトピックに関する技術上の論点はすぐには解決できないと判断し、料金規制対象活動を将来のアジェンダに含めるべきかどうかを検討するまでプロジェクトを休止した。この論点に関する質問は 2011 年のアジェンダ協議⁴に含められた。この協議に対する回答 (コメントレター及び他のアウトリーチ活動を通じて受け取った) により、IASB はこの論点への対処を優先事項とすることに納得した。
- BC10 アジェンダ設定プロセスの結果として、2012 年に IASB はアジェンダに料金規制対象活動に関する調査研究プロジェクトを含めることを決定した。包括的なガイダンスの開発を目的とするものである。また、2012 年 12 月に、包括的プロジェクトの完了時まで適用することとなる規制繰延勘定の会計処理に関する暫定基準を開発することも決定した。

⁴ 2011 年 7 月に、IASB は公式の意見募集文書を公表した。我々のアジェンダ設定プロセスの幅広い諸側面に関する正式な一般からのインプットを求める経路を提供し、公的説明責任及び正当性をさらに高めるためである。

本暫定基準 [案] を公表する理由

- BC11 IFRS の使用の増加により、規制繰延勘定残高を IFRS 財務諸表に認識すべきかどうかを IASB が検討するよう求める圧力が增大している。この圧力は、まだ IFRS を採用しておらずこうした規制項目を現行の GAAP に従って現在認識している法域からだけでなく、すでに IFRS を適用している法域の企業からも来ている。IASB は、IFRS における確立された実務では、ほとんどすべての料金規制対象企業が IFRS 採用時に規制繰延勘定残高を財政状態計算書から除去し、こうした残高を IFRS 財務諸表に認識していないことに留意している。しかし、こうした料金規制対象企業の多くは、こうした残高を資産及び負債として認識する方が、目的適合性の高い情報を提供することになり、料金規制対象活動についての表現の忠実性の高い報告方法となると主張している。
- BC12 彼らの主張では、料金規制の条件により、規制繰延勘定残高の認識を支持する特別の条件が創出される。これは、たとえ当該残高が、他の基準では発生した期間に費用として認識することを要求している繰延コストで構成されている場合であっても、そうである。2009 年 ED はこうした主張を支持し、規制繰延勘定残高が、特定の種類の料金規制（2009 年 ED では、「サービス原価料金規制」と呼んでいた）の対象となる活動に付随している場合には、これを認識すべきであると提案していた。IASB は、2009 年 ED に対する多くのコメント提出者、及び IASB の現在の数名のメンバーが、規制繰延勘定残高は「概念フレームワーク」の資産及び負債の定義を満たさず、したがって、IFRS 財務諸表に認識すべきではないと考えていることを承知している。
- BC13 しかし、2009 年 ED における提案は、こうした項目が「概念フレームワーク」の中の資産及び負債の定義を満たすという 2009 年 ED で提案された暫定的結論を支持するために使用された議論に利点があることに IASB が同意したという期待を生じさせた。したがって、一部のコメント提出者は、規制繰延勘定残高の認識を許容又は要求するように IFRS を修正するという決定的な論証は行われていないが、こうした残高を除去して現行の会計方針を変更するアプローチに対する決定的な論証も行われていないと指摘している。現行の会計方針は、一部の国内 GAAP に従って広く適用され、料金規制項目の認識を現在許容又は要求している法域での多くの財務諸表利用者が慣れているものである。
- BC14 IASB は、この論点に関する困難な実務上の問題点を承知している。2009 年 ED へのコメント提出者は、すぐには解決のできない概念レベルでの複雑で根本的な問題を指摘した。したがって、IASB はこれらの複雑な問題を検討するための調査研究プロジェクトを開始している。さらに、「概念フレームワーク」は現在見直しと更新が行われている。料金規制の調査研究プロジェクトの結果は、「概念フレームワーク」プロジェクトの結果の影響を受けることになる。これらのプロジェクトのそれぞれの当初の目的は、ディスカッション・ペーパーを作成することであり、これが長期的にガイダンスを開発するための強固な基礎を形成すると IASB は期待している。
- BC15 IASB は、包括的な料金規制対象活動プロジェクトの前に規制繰延勘定残高の認識を中止す

ることは、規制繰延勘定残高が純資産の相当部分を占める企業にとって IFRS の導入への重大な障害となる可能性があると認識している。このため、それ以外の点では IFRS を採用している少なくとも 1 つの法域において、IFRS の適用に対する業種固有の「カーブアウト」が生じている。これは、料金規制対象企業が国内 GAAP（又は、場合によっては US GAAP）の使用を継続することを認めるものである。さらに、「カーブイン」が創出されている事例もある。これは、IASB が公表した IFRS の要求事項への上乗せとなる料金規制対象活動についての具体的なガイダンスを導入するものである。しかし、こうしたガイダンスが IFRS の要求事項と矛盾する場合の相互関係により、実務上の適用の不統一が生じる可能性がある。

- BC16 アウトリーチの間に、一部のコメント提出者が IASB に述べたところでは、多くの法域では、規制繰延勘定残高について開発された会計方針は、US GAAP 又は類似のガイダンスを定める国内 GAAP に基づいている。これは、規制繰延勘定残高の取扱いについて法域間で合理的なレベルの比較可能性を認めているものと理解される。しかし、こうした残高についての現行実務の受入れについての異なるアプローチにより、これらの法域での財務諸表利用者にとっての比較可能性が低下している。財務諸表における残りの項目は、どのアプローチを採用したのかに応じて、異なる会計上の枠組み（例えば、IFRS、US GAAP 又は国内 GAAP）を用いて会計処理されているからである。場合によっては、こうしたカーブアウト又はカーブインの選択肢の開発は、2009 年 ED の公表への直接の対応であった。
- BC17 したがって、IASB は、本暫定基準 [案] を公表することを決定した。これは、規制繰延勘定残高を従前の会計原則に従って現在認識している企業が、IFRS への移行を行う際にそれを継続することを認めると提案している。したがって、最初の IFRS 財務諸表の直前の期間において規制繰延勘定残高を認識していない企業は、こうした残高の認識を開始するために本暫定基準 [案] を適用する要件を満たさない。したがって、企業は、例えば、IFRS への移行よりも前の期間において関連のある料金規制対象活動がなかった場合や、新たに設立された企業で最初の財務諸表に IFRS を採用する場合には、適用の要件を満たさない。IASB の考えでは、この制限は、規制繰延勘定残高を従前の会計原則に従って現在認識している法域の作成者及び利用者のニーズと、IFRS に従ってこうした残高を認識していない者のニーズとのバランスを取るものである。
- BC18 IFRS の初度適用企業に規制繰延勘定残高の認識及び測定についての現行の会計方針を引き続き適用することを認める暫定基準は、それらの企業が、包括的な料金規制対象活動プロジェクトを通じてガイダンスが開発されるまでに、規制繰延勘定残高についての会計方針に大幅な変更を行わなければならないことを避けるのに役立つであろう。これは、多くの料金規制対象企業が IFRS への移行を行うことを可能にし、それにより BC15 項に述べた障害を克服することになる。料金規制の対象となっているが規制繰延勘定残高を認識していない IFRS 作成企業と、本暫定基準 [案] に従ってこうした残高を認識することを認められる企業との間の比較可能性を改善するため、IASB はこれらの残高の表示にいくつかの変更を提案している。しかし、表示及び開示の提案は、IASB が包括的プロジェクトでこれらの論点を検討できるようになるまで、IFRS 移行時にこれらの企業に係る趨勢情報の混乱が生じるのを軽減することに役立つはずである。

REGURATED DEFERRAL ACCOUNTS

- BC19 IASB は、企業のうち限定的な母集団だけに規制繰延勘定残高の認識を認めるという提案は、規制繰延勘定残高の処理についての IFRS の実務に、現在は存在していない若干の不整合と不統一を持ち込むことになるのを承知している。しかし、IASB の考えでは、本暫定基準 [案] で提案している表示及び開示の要求事項が、この不整合を持ち込むことの影響を最小限にするのに役立つ、財務諸表の利用者及び作成者にとっての便益がコストを上回る。
- BC20 IASB は、提案している暫定基準の下記の便益が、この不統一を持ち込むことを正当化すると考えている。
- (a) 規制繰延勘定残高が純資産の大部分を占める多くの企業にとっての IFRS の採用への主要な障害を取り除く可能性が高い。
 - (b) 企業が各国で開発された「カーブイン」又は「カーブアウト」を採用するリスクが減少するはずである。これらは、会計処理の不統一の増大や財務諸表利用者の混乱の増大を生じることになる。より多くの企業が IFRS を適用することにより、当該企業の他の活動が IFRS に従って報告されることが確保され、それにより当該他の資産及び負債についての比較可能性が高まる。
 - (c) 規制繰延勘定残高及び当該残高の増減が表示される方法の透明性と首尾一貫性が高まる可能性が高く、それにより、こうした項目を認識することの影響が強調され、こうした残高を暫定基準案に従って認識する企業の間での比較可能性が高まる。
- BC21 しかし、IASB は、本暫定基準 [案] の公表により、決して BC14 項で言及した包括的な料金規制対象活動プロジェクトの結果を予期しているわけではないことに留意した。したがって、規制繰延勘定残高を本暫定基準 [案] では「規制資産」又は「規制負債」と呼んでいない。IASB は、これらが「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まだ判断していないからである。これらの残高と他の基準に従って資産及び負債として認識した金額との区別は、現行基準の適用の純粋性を維持するために設計されている。

背景

- BC22 本暫定基準 [案] の目的上、料金規制とは、財又はサービスについて顧客に請求できる価格の設定に対する制限である。一般的に、料金の規制は、企業が不可欠と考えられることの多い財又はサービスを提供していて、市場での独占的又は支配的な地位により過大な市場支配力を得ている場合に行われる。こうした状況では、企業が請求できる価格を制限する有効な競争がない。これを補うため、政府は法的権限を通じて料金規制を課す。これは通常は料金規制当局（「料金規制機関」）を設置して、それに特定の企業又は特定区分の企業（例えば、電力供給の公益企業）の料率を承認する権限を与えることにより行われる。料金規制機関の法域内の企業は、規制対象の財又はサービスについて、料金規制機関が承認した以外の価格を請求することを許されない。
- BC23 多数の料金規制の手法が存在しており、それぞれについて、適用が、料金規制機関ごと、規制対象となっている企業ごと、及び特定の状況ごと異なる場合がある。多くの手法の目的

は、「公正で合理的な」料金、すなわち、顧客と投資者の両方の利益をバランスさせる料金を設定することである。こうした手法を使用する料金規制機関は、顧客に公正で毎年比較的安定的な価格を課すような料金を設定する。同時に、これらの料金規制機関は、規制対象の財又はサービスを提供している企業が財務的に存続可能であり続けることを確保したいと考える。したがって、財又はサービスの提供のコストを回収するだけでなく、企業の所有者に公正なリターンを提供するように料金を設定する。

- BC24 サービス原価料金規制（例えば、料金基礎に対する収益率による規制）はこうした手法の一つである。料金の設定は、企業が規制対象の財又はサービスを提供するために行った投資（料金基礎）に対する望ましいリターン及び算入可能原価からの逆算で行われ、料金規制機関が規制の目的を達成するために合理的と考える収益の額（所要収益）を設定する。料金規制機関は、この所要収益を将来の数量の見積りとともに使用して、企業が顧客又は顧客グループに請求できる料金又は料金の範囲を設定する。
- BC25 近年、いわゆる「価格キャップ」規制など、インセンティブに基づく規制手法への動きがある。価格キャップ規制では、当初の料金はサービスの原価を反映する場合があるが、算式に従って一定期間にわたり引上げが認められるか又は引下げが要求される。価格キャップとサービス原価を組み合わせた複合的な手法も存在する。こうした複合的な手法の中には、インセンティブに基づく料金設定の仕組みを、断続的なサービス原価の基準見直しとともに使用するものがある。これは、料金基礎及び算入可能原価と将来の価格の設定との間の因果的効果を維持するものである。
- BC26 使用される規制手法に関係なく、料金規制の対象となる営業活動を有する企業の経済実態は、部分的には料金規制機関の行動により形成される。価格を制限することにより、料金規制は企業の収益及びキャッシュ・フローの金額及び時期に影響を与え、それにより財政状態及び業績に影響を与える可能性がある。

料金規制目的の会計

- BC27 本暫定基準 [案] の範囲に含めることを意図している種類の料金規制スキームでは、料金規制機関が顧客の料金を決定する際に算入可能原価として含めると決定する金額と、財務報告の目的上、企業の純損益及びその他の包括利益計算書を通じて最終的に認識される金額との間に強い関連がある。これは、料金設定の仕組みが、企業に発生したコスト（該当がある場合には、企業の所有者による投資に対しての認められたリターンを加算）を回収するように設計されているからである。しかし、料金規制機関の行動により、ある取引又は事象の料金設定目的での会計処理と IFRS 財務報告の目的での処理との間に差異が生じる場合がある。こうした差異は、分類又は時期の相違により生じる場合がある。例えば、
- (a) 料金規制機関は、資本の「みなし」コストを料金設定目的での算入可能原価として扱うことを認める場合がある。この取扱いの目的は、規制料金が企業に発生したコストを回収するとともに企業の所有者に対して投資に係る合理的な収益率を提供することを確保することである。IFRS 財務報告の目的上、この資本コストは費用としては認識されず、有形固定資産項目の建設又は無形資産項目の原価の一部として含まれることもない。

REGURATED DEFERRAL ACCOUNTS

むしろ、企業の所有者に支払われる配当は、利益の分配として表示される。

- (b) サービス原価の制度では、料金に重大な影響を与える可能性のある企業の支出のすべてが、通常は料金規制機関の慎重性レビューの対象となる。これには、有形固定資産の建設や一部の無形資産に対する支出が含まれる。企業の料金設定申請の設備投資の部分は、関連する支出が発生した後（及び、場合によっては、工場又は他の設備が稼働状態となった後）に料金規制機関がレビューする。料金設定機関は、当該支出を顧客の料金を通じて回収することが承認されるかどうかを検討する。これらの算入可能原価は、通常は規制目的での資産の料金基礎原価に含まれる。これは、たとえ IAS 第 16 号や IAS 第 38 号などの関連する基準に従って財務報告の目的上は資産計上されない場合であっても同じである。コストのうち、料金規制機関が慎重性に欠けるなどの理由で不適格とみなすものは、否認されて規制目的上は費用として扱われる。これは、財務報告の目的上は資産計上される場合であっても同じである。したがって、こうした否認されたコストは、顧客に課される料金を通じての回収は意図されておらず、企業の所有者が負担する。
- (c) 料金設定プロセスは、通常は将来予測的なものである。料金は予想コストと予想数量に基づいて設定されるからである。しかし、実際のコストと収益は必然的に予想コストと予想収益とは異なってくる。規制繰延勘定は、これらの差異や他の期間差異を計上するために使用される。その差異は、収益の稼得時期及び費用の発生時期（したがって通常は財務報告目的上の認識時期）と、当該金額が規制上の料金設定目的で収益又は費用として認識される時期との間の差異である。料金規制機関は、多くの場合、これらの繰延勘定を料金設定目的で使用して、超過コストが将来の各年度に顧客に課される料金を通じて回収できる（又は過大回収を返還できる）ようにする。繰延勘定残高は、通常、規制機関が指定する期間にわたり料金規制目的で償却される。

BC28 繰延勘定は、回収又は返還が見込まれる時間枠に応じて、短期、中期又は長期の性質のものである場合がある。短期の繰延勘定の一例は、企業のエネルギー供給コストの経常的な差異に係るものである。別の例は、数量差異（すなわち、請求した実際の数量と規制料金の設定に使用された予想数量との間の差異）を捉えることを意図した勘定である。中期の繰延勘定は、異例な項目に使用される可能性がある。例えば、暴風雨損害コストで、料金規制機関が 10 年から 15 年の将来の期間にわたり料金で回収すると指定するものである。

BC29 長期の繰延勘定は、料金規制機関が行った政策決定を反映することが多い。例えば、一部の法域では、料金規制機関が、解体コスト、年金コスト及び法人所得税は、料金設定の目的上は現金主義で会計処理しなければならないと要求する場合がある。こうした決定から生じる規制繰延勘定残高は、一般目的の財務報告基準で要求される発生主義会計との差異を捕捉する。別の例は有形固定資産に関するものである。料金規制機関は、企業が供給の増加又は信頼性の向上のために基盤設備にもっと投資することを推奨する場合がある。したがって、料金規制機関が、間接コストを基盤資産の料金基礎原価に含めることを認める場合がある。これは IAS 第 16 号に従って資産の取得原価の一部として資産計上されるものではない。さらに、料金規制機関は、料金基礎原価の規制目的での償却を、IAS 第 16 号に従って適切となる償却よりも速く行うことを認める場合がある。

BC30 多くの場合、料金規制機関の規制料金の決定は、料金規制対象企業が繰延勘定の借方残高（すなわち、繰延コスト）に対するリターンを稼得することを認めている。これは、現金回収の遅延分を調達しなければならないことに対して補償するためである。将来の料金引下げを通じて返還すべき過大回収（すなわち、過大収益）の場合には、料金規制機関は規制料金を決定する際に、繰延勘定の貸方残高に財務手数料を適用する場合がある。この割引率又は利率は料金規制機関が設定する場合があり、財務報告の目的で他の場合に使用される利率とは異なる場合がある。

範 囲

BC31 BC17 項で述べたとおり、本暫定基準 [案] では、規制繰延勘定残高を従前の会計原則に従って現在認識している企業が IFRS に移行する際にそれを継続することを認めているが、要求はしていない。したがって、企業が本暫定基準 [案] の適用を開始することができるのは、IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」を同時に適用する場合だけである。

BC32 過去には、料金規制は企業のすべての活動に適用される傾向があった。しかし、企業買収、多角化、規制緩和により、料金規制は現在では企業の活動の一部だけに適用される場合が多く、企業が規制対象活動と規制対象でない活動の両方を有する結果となっている。本暫定基準 [案] は、第 7 項に示している 2 つの要件を満たす規制対象活動だけに適用され、これは企業の種類や属する業界には関係がない。

BC33 IASB は、企業が市場で独占的な地位を有していて、自らの独占的地位を乱用していると認知された場合に生じるおそれのある政府の介入を避けるために、自己規制することを決定する場合に、企業が規制繰延勘定残高を認識することを認める意図はない。したがって、第 7 項における第 1 の範囲要件は、法令又は契約の裏付けのある公式の料金規制が施行されていて、それが企業の顧客を拘束することを要求している。

BC34 第 7 項における第 2 の範囲要件は、規制繰延勘定残高を料金設定プロセスと結び付ける識別可能な因果的効果があることを要求している。したがって、目標原価又は想定原価（例えば、実際に発生した算入可能原価又は企業に発生すると見込まれる原価を表すことを意図していない業界平均）に基づいて料金を決定する料金設定プロセスは、本暫定基準 [案] の範囲には含まれない。IASB の意図は、この要件が、繰り延べた金額が将来の料金を通じて回収されるという合理的な保証を提供することである。これは、2009 年 ED への一部のコメント提出者の懸念に対処することを意図している。その懸念とは、基準を認識の閾値なしで適用すると、煩雑となり、キャッシュ・フローの発生確率が低い規制繰延勘定残高を認識することとなる可能性があるというものである。

BC35 本暫定基準 [案] では、規制機関への報告のための企業の会計処理（規制会計）は扱っていない。料金規制機関は、規制機関が規制目的で必要となる情報を入手できる様式で会計記録を維持することを規制対象企業に要求する場合がある。料金規制機関の行動は多くの考慮に基づいている。本暫定基準 [案] は、料金規制機関の行動を制限することも是認することもしない。

- BC36 料金規制機関は、将来の料金の引上げ又は引下げを通じてのコストの回収又は過大回収の返還の時期に影響を与えることができるが、存在していて IFRS に従って会計処理されている資産及び負債の特徴を変えることはできない。したがって、IASB は、すでに他の基準で扱われている資産又は負債の会計処理の変更を提案していない (BC39 項及び BC51 項参照)。それらの項目は、企業が料金規制の対象なのかどうかに関係なく、それらの基準に従って会計処理すべきである。
- BC37 したがって、IASB は、本暫定基準 [案] の範囲を限定すべきだと決定した。それは、料金規制機関の規制上の会計処理の要求と、本暫定基準 [案] がないとした場合に IFRS に従って作成される財務諸表で要求される会計処理との間に生じる差異を企業がどのように報告するのかを定めることである。

認識、測定及び減損

料金規制は資産及び負債を創出し得るのか

- BC38 2009 年 ED では、規制対象企業は範囲に含まれる活動に係る規制繰延勘定残高を認識すべきだと提案していた。BC14 項に述べたとおり、当該提案に対する回答は賛否両論で、概念レベルでの複雑で根本的な論点を提起していた。依然として解決を要する根本的な論点の一つは、料金規制の影響が「概念フレームワーク」の資産及び負債の定義を満たす項目を生じさせるのかどうかである。そうだとした場合、もう一つの根本的な論点は、どのような種類の資産又は負債が創出されるのかである。これらの疑問点への対処は、IASB が着手しようとしている包括的な料金規制対象活動プロジェクトの一部として行われる。
- BC39 これらの質問に対する答えが出るまで、IASB は、料金規制の影響を IFRS 財務諸表で報告するための最も適切な認識、測定及び減損の要求事項を確定できない。さらに、IASB は、現行の基準の修正を、現在は当該基準に従って会計処理されている資産及び負債に料金規制が与える影響を反映するように行うべきかどうかを決定する状態にない。当面、IASB は、当該資産及び負債（有形固定資産など）の料金規制対象企業による会計処理は、料金規制の対象ではない企業と同じ方法で行うべきだと考えている。これは、規制繰延勘定残高が IFRS 財務諸表で認識されているかどうかを問わない。したがって、本暫定基準 [案] の提案では、企業は、現行の従前の会計原則による認識、測定及び減損の方針を、本暫定基準 [案] で定義する規制繰延勘定残高（すなわち、料金規制機関が回収・返還を許容・要求する増分金額で、他の基準に従えば資産及び負債として認識されない金額）に適用できるだけである。

IAS 第 8 号の第 11 項の一時的免除

- BC40 IASB は、一部の国内基準設定機関が、料金規制の対象となる企業に、料金規制機関が規制会計目的で決定した会計方針と同様の会計方針を財務報告目的で適用することを認めていることを承知している。これは、料金規制対象企業が、財政状態計算書において、通常ならば純損益及びその他の包括利益計算書に認識される特定の金額を認識することを認めるものである。さらに、これは、規制対象企業が特定の他の金額を、規制会計の要求がなければ

報告されるであろう報告期間とは異なる報告期間の純損益に収益又は費用として認識することを認めている。

- BC41 IASB が聞いているところでは、規制繰延勘定残高を国内 GAAP に従って認識することを許容又は要求している各国基準設定機関の大多数が、US GAAP (FASB 会計基準コード化体系のトピック 980「規定対象事業」) 又はおおむね US GAAP に基づいた国内の要求事項を用いてそうしている。したがって、IASB の予想では、財務諸表に規制会計を現在適用している各法域における規制繰延勘定残高の会計処理の実務には重大な不統一はない。さらに、IASB は、多くの企業が、包括的な料金規制対象活動プロジェクトが完了する前に、本暫定基準 [案] を適用して IFRS に移行することができると考えている。
- BC42 しかし、BC11 項で述べたとおり、IFRS における確立された実務は、料金規制対象企業は IFRS 財務諸表に規制繰延勘定を認識しないというものであった。一部の IASB メンバーは、本暫定基準 [案] に従って規制繰延勘定残高を認識することとなる企業が、IASB の明記された目的 (すなわち、財務諸表利用者に、透明で比較可能な高品質の財務情報を提供すること) と整合していないのに IFRS に準拠している外見を与える可能性があることを懸念している。IASB は、IAS 第 8 号の一部の免除を軽々しく提案しているわけではなく、一部の法域について IFRS 採用への重大な障害を低くするため、包括的な料金規制対象活動プロジェクトの完成を待つ間に、このステップを提案している。このステップは、こうした法域の企業が IFRS に移行する際の混乱を最小限とすることも意図したものであり、その混乱は、利用者 (例えば、趨勢データの連続性の欠如) と作成者 (例えば、大規模なシステム変更) の両方に関するものである。
- BC43 IFRS 第 4 号「保険契約」及び IFRS 第 6 号「鉱物資源の探査及び評価」は、それぞれ、IAS 第 8 号の第 10 項から第 12 項と第 11 項から第 12 項の一時的免除を設けている。それらの免除の論拠は、当該基準のそれぞれの結論の根拠で説明されている。IFRS 第 4 号における免除は IFRS 第 6 号よりも範囲が広いが、IFRS 第 6 号は本暫定基準 [案] での提案よりも免除の範囲が広い。これは、料金規制対象活動について解決していない論点の範囲が、IFRS 第 4 号や IFRS 第 6 号で解決していない論点の範囲よりも狭いためである。この場合、論点は、BC44 項で説明するとおり、IAS 第 8 号の第 11 項の影響に限られている。
- BC44 IAS 第 8 号の第 12 項は、トピック 980「規制対象事業」又は類似の国内 GAAP の要求事項を IFRS 財務諸表に適用することを認める可能性があるが、それは IAS 第 8 号の第 11 項に列挙しているガイダンスの源泉 (すなわち、他の基準及び「概念フレームワーク」) と矛盾しない範囲でのみである。BC6 項で述べたとおり、解釈指針委員会は、SFAS 71 (現在はトピック 980 に組み込まれている) における認識要件は、IFRS における認識要件と十分に整合的ではないと結論を下した。これは、一部の規制繰延勘定残高は、資産及び負債として認識することが他の基準で具体的に禁止されているからである (BC27 項から BC29 項参照)。IAS 第 8 号の第 11 項で列挙している源泉とのこの矛盾により、ほぼすべての既存の IFRS 作成企業が規制繰延勘定残高の認識を妨げられてきた。したがって、IASB は、本暫定基準 [案] の範囲に含まれる企業に、IAS 第 8 号の第 11 項の適用の一時的免除を与えることを提案している。IAS 第 8 号の第 12 項で言及されている会計処理ガイダンスの源泉の使用に

関する制限を克服するためである。

- BC45 IFRS 第 4 号及び IFRS 第 6 号の開発時に、IASB は、保険契約の会計処理又は鉱物資源の探査及び評価の会計処理の際に、会計処理の包括的な基礎を構成しない会計方針の選択を防ぐため、企業が国内の会計処理の要求事項（すなわち、国内 GAAP）に従うことを要求すべきかどうかを検討した。それらの基準における結論と整合的に、IASB は、国内 GAAP を定義すると問題を生じると結論を下した。一部の企業は自国の国内 GAAP を適用していないため、追加的な定義上の問題が生じる可能性があった。例えば、料金規制対象活動を有する米国以外の企業が US GAAP を適用している場合がある。さらに、他の機関が設定した要求事項を課すことは異例であり、おそらく、IASB の権限を超えるものである。
- BC46 したがって、IASB は、企業は IFRS の要求事項を最初に適用した時に使用していた会計方針を、IAS 第 8 号の第 10 項及び第 12 項の要求事項を満たすことを条件に、引き続き適用できると暫定的に決定した。これは、当該方針がその国内の法域で一般に公正妥当と認められていること（国内 GAAP が別の基準設定主体の基準書等の使用を認めていること、又は認められた業界慣行であることのいずれかの理由による）を確保するのに役立つはずである。

会計方針の変更

- BC47 IAS 第 8 号は、変更により、信頼性があり目的適合性がより高い情報をもたらされる場合を除いて、基準で要求されていない会計方針の変更を禁止している。IAS 第 8 号の第 15 項では、これは、財務諸表の利用者には、財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローの趨勢を識別するために期間をまたがって企業の財務諸表を比較できることが必要となるからであると説明している。IFRS 第 4 号及び IFRS 第 6 号での結論と整合的に、IASB は、規制繰延勘定残高についての会計方針の変更を次のいずれかの場合に認めることを決定した。それは、IAS 第 8 号における要件に従って判断して、財務諸表の目的適合性を高めて信頼性は低下させない場合、又は信頼性を高めて目的適合性は低下させない場合である。
- BC48 前述のとおり、IASB は、IFRS 財務諸表がどのように料金規制の影響を反映し得るのかを検討するための調査研究プロジェクトを開始している（BC14 項参照）。このプロジェクトが完了するまで、IASB は IFRS 財務諸表の利用者にとってのトレンド情報の混乱を最小限にしたいと考えており、このため会計方針の変更への制限の提案を制限的なものとするを意図している。IFRS における確立された実務は、ほぼすべての料金規制対象企業が IFRS 財務諸表に規制繰延勘定残高を認識しないというものである。したがって、IASB の考えでは、こうした残高の認識を開始するために会計方針を変更することや、従前の会計原則による方針を修正して、より広い範囲のこうした残高を認識することは、その変更後の方針が料金規制対象活動プロジェクトの完了後に再び変更が必要となるかもしれない状況では、財務諸表の信頼性を高めることにはならない。したがって、本暫定基準 [案] では、規制繰延勘定残高を現在認識していない企業が本暫定基準 [案] を適用して当該残高の認識を開始することは認めないと提案している。
- BC49 IASB は、本暫定基準 [案] で会計方針の無用な変更を強制することを避けたいと考えた。しかし、IASB は、規制繰延勘定残高を現在認識している企業がその認識を止めることを妨

げたくはなかった。これは確立された IFRS の実務と整合的だからである。IASB の考えでは、これにより企業が比較可能性のより高い情報を提供することになり、財務諸表を IAS 第 8 号の要件に近づけることになる。したがって、IASB は、本暫定基準 [案] に従った規制繰延勘定残高の認識の継続は任意とすることを提案している。

- BC50 さらに、本暫定基準 [案] では、表示についていくつかの具体的な会計上の要求事項を提案しており、これは、企業が従前の会計原則による会計方針に従って認識している規制繰延勘定残高の表示を変更することを要求する場合がある。IASB の考えでは、これらの変更は、比較可能性と信頼性を向上させ、利用者に目的適合性のある情報を提供することになる。

他の基準との相互関係

- BC51 本暫定基準 [案] では、具体的な例外、免除又は追加の要求事項が本暫定基準 [案] に含まれていない場合には、他の基準を、他の基準に従って認識した資産及び負債に適用されるのと同じ方法で規制繰延勘定に適用しなければならないと提案している。IASB の考えでは、他の基準は、本暫定基準 [案] だけに関する結果的修正の対象とすべきではない。本暫定基準 [案] の適用は企業の限定的な母集団に限定されているからである。さらに、包括的な料金規制対象活動プロジェクトが完了するまでの、短期の暫定的な解決策としてのみ適用可能とすることが意図されている。したがって、本暫定基準 [案] と他の基準との相互関係に関する具体的な例外、免除又は追加の要求事項は、現行基準の修正とせずに、本暫定基準 [案] に含めている。

回収可能性

- BC52 本暫定基準 [案] では、具体的な減損の要求事項を提案していない。その代わりに、企業は従前の会計原則による減損の方針を規制繰延勘定残高に引き続き適用することになる。IASB の一部のメンバーは、明示的な認識要件の欠如と明示的な減損の要求事項の欠如を組み合わせると、認識される金額の過大表示が生じるおそれがあるとの懸念を示したが、IASB は、BC34 項で論じた範囲要件がこの懸念の多くに対処するものと考えている。
- BC53 本暫定基準 [案] の目的上、規制繰延勘定残高は、「料金規制機関による将来の料率の設定に含まれる費用（収益）の繰延べ又は差額の勘定で、他の基準に従えば資産又は負債として認識されないであろうもの」と定義される。すでに BC34 項で述べたとおり、この範囲要件は、規制繰延勘定残高と規制料金との間の識別可能な因果的効果を要求している。規制繰延勘定残高を生じさせる費用（収益）が規制料金に含まれていない場合には、当該費用（収益）は本暫定基準 [案] の範囲外である。費用（収益）は、例えば、当該金額が料金規制機関により算入可能と認められないと見込まれることや、料金規制の範囲に含まれないことにより、規制料金に含まれない場合がある。したがって、こうした項目は発生時に収益又は費用として認識される。ただし、別の基準で他の資産の帳簿価額に含めることを許容又は要求している場合を除く。
- BC54 料金規制機関による承認は、規制残高が将来の売上を通じて回収されることを保証するものではないが、予想される経済的便益が企業に流入するか又は企業から流出するという合理的

な保証を提供する。場合によっては、企業には料金規制機関が正式に認める数か月前あるいは数年前にコストが発生する場合がある。IASB の結論としては、このような場合には、当該コストが回収可能と考えられるかどうかを判断するために判断が必要となる。

表 示

自家建設又は内部創出した資産

- BC55 IASB は、場合によっては、料金規制機関が、料金設定目的で、有形固定資産又は無形資産の取得原価の一部として、料金規制の対象ではない企業では含めないであろう金額を含めることを要求していることに留意した。例えば、料金規制機関は、料金設定目的での有形固定資産項目の帳簿価額の計算方法を明示する場合があります、これは IAS 第 16 号で要求している方法と異なる場合がある。
- BC56 IASB は、こうしたコストの会計処理について少なくとも 2 つの代替案があることを承知している。第 1 の代替案の支持者の考えでは、本暫定基準 [案] の結果として認識される規制繰延勘定残高は、他の基準に従って認識される資産及び負債と同じ特性を有していない。したがって、この代替案の支持者の考えでは、すべての規制繰延勘定残高は、他の基準に従って認識された資産及び負債とは区別して表示すべきである。したがって、IAS 第 16 号に従って認識される項目の帳簿価額と規制上の要求に従って計算される金額との差額があれば、有形固定資産の帳簿価額に含めるのではなく、規制繰延勘定残高として分類すべきである。
- BC57 第 2 の代替案の支持者の考えでは、本暫定基準 [案] の結果として認識される規制繰延勘定残高の中には、企業の他の資産と非常に密接に関連していて、区分して会計処理すると利用者に追加的な情報が提供されないものがある。この代替案の支持者の考えでは、規制資産が他の資産を補完するもので、耐用年数が同様である場合には、区分会計処理のコストを生じさせる必要はない。この代替案に従えば、企業は規制繰延勘定残高を他の基準に従って単一の資産として認識されている資産の取得原価に含める。このアプローチは、US GAAP (トピック 980) で適用されているアプローチと一致する。
- BC58 IASB は、第 1 の代替案を提案している。一部の IASB メンバーの考えでは、この区分表示は、料金規制対象活動の会計処理に関するさらに根本的な論点の検討が包括的プロジェクトを通じて完了するまで、不可欠である。

主要財務諸表における区分表示

- BC59 規制繰延勘定残高に現在含まれている項目の多くは、本暫定基準 [案] で提案している IAS 第 8 号の第 11 項からの一時的免除がなければ、資産 (又は負債) として計上されないものである (BC44 項参照)。したがって、BC58 項で述べた IASB の決定と整合的に、本暫定基準 [案] には、すべての規制繰延勘定の借方残高と貸方残高の合計を、財政状態計算書に独立の表示科目として表示することを要求する提案を含めている。同様に、期首残高と期末残高との間の増減 (取得及び処分を除く) は、純損益及びその他の包括利益計算書の中で単一の表示科目として表示されることになる。

- BC60 さらに、IASB の結論としては、規制上の影響を区分して表示することにより、規制環境に関してより有用な情報が提供され、「概念フレームワーク」の QC20 項から QC25 項における比較可能性の補強的な質的特性と整合的となる。特に、比較対象となる料金規制対象企業（料金規制の対象ではない企業に加えて）の有形固定資産又は無形資産を、財務諸表に規制繰延勘定残高を認識しているのかどうかに関係なく、利用者がもっと直接的に比較できるようになる。また、これにより IFRS が他のすべての取引又は活動に首尾一貫して適用されることにもなる。これは企業が料金規制対象活動を有しているかどうかや企業が対象となっている料金規制環境の種類を問わない。
- BC61 IASB の結論としては、規制繰延勘定残高（特に、現行の国内 GAAP で有形固定資産及び無形資産の帳簿価額に含めることが認められていることが多い金額）の区分表示は、財務報告の透明性の向上に役立つので、重要な改善である。IASB は、IFRS の初度適用企業が IFRS 第 1 号の D8B 項のみなし原価の特例を適用する可能性があることに留意した。これは初度適用企業が IFRS 移行日現在の従前の会計原則による帳簿価額を使用することを認めるものである。この特例は、場合によっては非常に多額で古い有形固定資産又は無形資産の項目の IFRS 移行日時点の帳簿価額のうち規制部分を分離するという要求（実務上不可能な場合がある）からの救済を与えている。IASB は、この特例の適用範囲を本暫定基準 [案] の適用範囲と整合させるための結果的修正を提案している。したがって、本暫定基準 [案] を適用する企業は、それらの項目に係る規制繰延勘定の金額を IFRS 移行日から将来に向かって分離するだけでよいことになる。IASB は、継続的な区分表示に必要となる情報は、規制機関の情報要求があるため、通常はどのような場合でも利用可能であることにも留意した。

流動・非流動の配分及び相殺

- BC62 規制繰延勘定残高は、料金規制機関が将来の期間に繰り延べることを要求又は許容する具体的な個別のコスト（収益）から生じる。当期に財又はサービスに対して課される料金は、過去のコスト、当期のコスト及び、場合によっては、予想される将来のコストの組合せを回収することを意図している場合がある。料金規制機関が繰延残高の回収を意図する期間を特定する場合もあるが、ある期間に請求される収益が回収するコストを特定するには重大な判断が必要となる。これが意味するのは、どの金額を流動に分類すべきかを特定したり、相殺の目的でどの金額を同一の期間に回収又は返還するのかを決定したりするには、規制繰延勘定の借方残高又は貸方残高のそれぞれの回収又は返還の時期の複雑で詳細な予定表作成が必要になるということである。したがって、IASB は、規制繰延勘定残高は流動に分類すべきではなく、また、借方残高と貸方残高は相殺すべきではないと提案している。

開示

- BC63 2012 年 12 月に、IASB は開示に関するアンケート調査に着手した。これは開示要求に関心があるか又は影響を受ける作成者、利用者などに向けたものであった。その結果は、2013 年 1 月の「財務報告における開示」フォーラムでの公開の討議フォーラムで議論された。このアンケート調査と討議フォーラムは、IASB が認識されている「開示の問題」（すなわち、

REGURATED DEFERRAL ACCOUNTS

開示要求のうち、作成者の負担となっているが利用者に十分な目的適合性のある情報を提供していないもの(の識別)についてもっと明確な像を得るのに役立つことを目的としていた。これらのイベントに参加した財務諸表作成者の大半の意見では、主要な問題点は、開示が広範すぎる一方、重要性のない情報の排除が十分に行われていないことであるとしていた。これは「開示の過多」と呼ばれてきた。同様に、多くの財務諸表利用者は、作成者は、財務諸表の中での目的適合性のある情報の伝達を改善するために、大量のデータの吟味を利用者に委ねるのではなく、もっとできることがあると考えていた。

- BC64 これを念頭に、本暫定基準 [案] は、開示の一般的な目的を、その目的を達成するのに有用である可能性のある詳細な項目のリストとともに示している。IASB は以前に、一般的に、所定の開示が重要性のある項目だけに関連するものである旨を明記する必要はないと結論を下していた。すべての基準に IAS 第 1 号「財務諸表の表示」及び IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に記述されている重要性の考え方が適用されるからである。しかし、本暫定基準 [案] には、重要性への言及を含めて、もっと明示的なガイダンスを含めている。作成者が、これらの詳細な項目のうちどれが目的を達成するために必要なのかや、どのレベルの詳細さを提供すべきなのかを決定するために、判断を用いるべきであることを明確にするためである。さらに、IASB は、企業のさまざまな種類の料金規制対象活動の理解が、企業全体の理解のために重要であると考えている。したがって、本暫定基準 [案] では、企業の料金規制対象活動のうち企業の財務業績又は財政状態に重要性がある部分のそれぞれについての定性的情報及び定量的情報の開示を提案している。これは、さまざまな料金規制環境の影響を評価する際に有用性のより高い情報を提供することになるからである。
- BC65 IASB は、すでに規制繰延勘定残高を US GAAP (又は他の法域における類似の要求事項若しくは実務) に従って認識している企業の大半は、現在、本暫定基準 [案] の第 28 項から第 29 項で開示を提案している情報のほとんどを提供していることを承知している。しかし、IASB は、その情報が財務諸表全体のさまざまな場所に開示されていることが多く、料金規制が財務諸表に認識された金額に与えた全体的な影響を利用者が評価するのが困難となっている場合があることに気付いた。したがって、本暫定基準 [案] では、企業が、提案されている開示要求を表の提供により満たすことを提案している。その表には、集計された情報を含め、規制項目のさまざまな区分の財政状態計算書上の帳簿価額の増減の調整表を示す。この表は、別の様式の方が適切である場合を除いて、要求される。IASB は、こうした表 (情報を構造的な目的意識のある方法で表示する) は、企業の報告した財政状態及び包括利益が料金規制の影響をどのように受けてきたのかを、財務諸表利用者が理解するのに役立つであろうことに留意した。

定性的開示の場所

- BC66 IASB は、多くの企業が、多くの場合には財務諸表に付属する経営者による説明報告書において、料金規制が自社の活動に与えた影響の内容と程度についての定性的記述を提供していることに着目した。IASB は、料金規制の内容と程度が、料金規制対象企業の収益及びキャッシュ・フローの金額及び時期に重大な影響を与える可能性があることを承知している。このため、IASB の結論としては、こうした開示は財務諸表の一部とすべきであり、財務諸表

で行うことも、財務諸表から何か他の報告書（財務諸表利用者が、財務諸表と同じ条件で同時に利用可能なもの）への相互参照により組み込むこともできる。このアプローチは、IFRS 第7号「金融商品：開示」で要求している特定のリスク開示と整合的である。

発効日及び経過措置

- BC67 IASB は、本暫定基準 [案] における提案の発効日を、これによる暫定基準を承認する際に設定する。IASB は通常、全く新しい基準又は基準の大規模な修正の公表日と、適用を要求する日との間に最低1年の期間を設けるつもりである。早期適用は認められる。本暫定基準 [案] の範囲に含まれる企業のうち、規制繰延勘定残高の認識を許容又は要求している国内基準又は実務に現在従っている企業による IFRS の初度適用を容易にするためである。
- BC68 IASB は、本暫定基準 [案] の完全遡及適用の明示的な免除は必要ないと結論を下した。本暫定基準 [案] を適用する場合には、現行の認識及び測定の方針が継続されるからである。IFRS の初度適用企業は、有形固定資産及び無形資産についてのみなし原価の特例を使用することができる。これは IFRS 第1号ですでに利用可能なものであり、採用する企業が従前の会計原則による IFRS 移行日時点の帳簿価額を使用することを認めるものである。したがって、採用する企業は、規制繰延勘定の金額を IFRS 移行日から将来に向かって分離するために、これらの項目についての表示の方針を変更するだけでよい。

影響分析

- BC69 IASB は、生じる可能性の高い新たな要求事項案の採用コスト及び生じる可能性の高い継続的成本並びにそれぞれの新しい IFRS の便益を評価し、それに関する知識を共有することを公約している。コストと便益は総称して「影響」と呼ばれる。IASB は、新規又は改訂後の IFRS の提案で生じる可能性の高い影響についての理解を、提案の正式な公開、分析、関連のある関係者との協議を通じて得る。したがって、IASB は、これらの提案のコストと便益について、本公開草案に関連したアウトリーチ及び協議を通じて、もっと多くのことを知るとになると確信している。
- BC70 IFRS の初度適用企業である料金規制対象企業に、規制繰延勘定残高を引き続き認識することを認めることで生じる可能性の高い影響を評価する際に、IASB は以下の要因を考慮した。
- (a) 規制繰延勘定残高の表示の変更の提案は、料金規制対象企業の財務諸表にどのように影響を与えるか
 - (b) 当該変更は、料金規制対象企業の異なる報告期間の間及び特定の報告期間における異なる料金規制対象企業の間での、財務情報の比較可能性を改善するのだろうか
 - (c) 当該変更が、投資者に利用可能な情報と、料金規制対象企業の将来キャッシュ・フローを評価する際の有用性を改善するのだろうか
 - (d) 利用者が、財務報告の改善によるより適切な経済的意思決定の便益を受けるのだろうか

- (e) 作成者の遵守コストに生じる可能性が高い影響（適用開始時及び継続ベースの両方）
- (f) 利用者に生じる可能性の高い分析のコストが影響を受けるのかどうか

料金規制対象企業の財務諸表

- BC71 本暫定基準案の適用範囲は、IFRS の初度適用企業のうち、すでに規制繰延勘定残高を従前の会計原則に従って財務諸表に認識している企業に限定されている。したがって、料金規制対象企業のうち、すでに IFRS を適用しているか又はそれ以外でこうした残高を認識していない企業は、本暫定基準 [案] の影響を受けないことになる。
- BC72 本暫定基準 [案] では、範囲に含まれる料金規制対象企業が、規制繰延勘定残高についての現行の認識、測定及び減損の方針を引き続き適用することを提案している。したがって、本提案は、財務諸表で報告される純資産又は純利益にほとんど又は全く影響がないはずである。
- BC73 しかし、一部の規制繰延勘定残高の表示は変更されることになる。それらの認識の影響を分離して、この影響を財政状態計算書並びに純損益及びその他の包括利益計算書の中の独立の表示科目として表示するためである。特に、従前の会計原則に従って、有形固定資産、無形資産及び棚卸資産の項目の中で表示されている一部の規制繰延勘定残高は、将来において、本暫定基準 [案] に従って、それらの種類の資産と区別して表示されることになる。

比較可能性

- BC74 IASB は、これらの提案により比較可能性がある程度低下することを承知しているが、この低下よりも、本提案の適用により生じる他の比較可能性の改善の方が上回ると考えている。
- BC75 BC19 項で述べたとおり、企業の限定的な母集団にだけ規制繰延勘定残高の認識を認めることにより、IFRS の実務に現在は存在していない若干の不整合と不統一を持ち込むことになる。しかし、これは、規制繰延勘定残高及び当該残高の増減を分離して、財務諸表上の独立の表示科目とするという提案により軽減される。
- BC76 IASB は、多くの料金規制対象企業が、規制繰延勘定残高を IFRS 財務諸表に認識できないことを IFRS の採用への主要な障害と見ていることを承知している。これらの企業の多くは、これらの残高の認識及び測定について類似した方針を使用していると理解されているが、財務諸表全体の作成及び表示については、異なる会計処理の枠組みを使用している。IASB の考えでは、これらの企業が IFRS を採用するための障害を減らすことは、料金規制対象企業の財務諸表の比較可能性を多くの法域にわたって改善することになる。
- BC77 さらに、IASB の考えでは、規制繰延勘定残高及び当該残高の増減を財務諸表上の他の項目と区分する提案により、これらの項目の透明性が向上することになる。これは、本暫定基準 [案] の範囲に含まれる企業の間での比較可能性を高めることになる。その結果、規制繰延勘定残高を認識することの影響を財務諸表利用者がより明確に理解するのに役立ち、これらの残高の認識を認められる企業に対してだけでなく、認識しない企業に対しても、直接の比較が可能となる。

企業の将来キャッシュ・フローを評価する際の有用性

BC78 料金規制は、財又はサービスについて顧客に請求できる価格の設定に対する制限である。したがって、料金規制対象企業は、通常、営業費用や他のコストの変動に対応して販売価格を変更するための反応を素早く行うことができない。財政状態計算書における規制繰延勘定残高の認識を支持する人々の多くは、当該残高が、キャッシュ・フローのこうした時間的遅延の影響の何らかの指標を提供すると主張している。そのキャッシュ・フローは、現在より高い価格又は低い価格で行われる将来の売上を通じて生み出されるものである。本暫定基準 [案] で提案している開示は、認識された規制繰延勘定残高の回収又は返還の金額及び予想される時期に関してより多くの情報を提供するはずである。

より適切な意思決定

BC79 IASB は、多くの利用者から、規制繰延勘定残高を財務諸表で認識することを現在許容又は要求している法域では、当該残高に関する情報が経済的意思決定に有用であると聞かされてきた。同時に、IFRS 財務諸表の多くの他の利用者が、こうした残高を含めることは混乱を招く可能性があるとして指摘してきた。資産及び負債の定義を満たすかどうかは明確でないためである。その結果、こうした利用者は、これらの残高が何を表しているのか不明確だと考えている。

BC80 IASB の考えでは、本暫定基準 [案] における提案は、一部の利用者が有用と考える情報を引き続き提供することになるが、表示の提案は、規制繰延勘定残高の認識になじみがない人々にとっての混乱を避けるための明瞭性を提供することになる。

BC81 特に、IASB の考えでは、BC76 項から BC77 項に述べた比較可能性の改善により、より多くの情報が財務諸表利用者に提供され、これらの提案に従って規制繰延勘定残高を引き続き認識できることになる料金規制対象企業に料金規制が与えている影響を、利用者がより適切に理解するのに役立つことになる。

作成者にとっての遵守コストの影響

BC82 本暫定基準 [案] における提案は、範囲に含まれる企業の認識及び測定の方針を変更しないので、この点ではコストの変化を生じないことになる。しかし、IASB は、規制繰延勘定残高の区分表示についての提案は、大部分の現行の表示の方針に変更を生じる可能性が高いことを承知している。こうした現行の方針は、通常、特定の規制繰延勘定残高を、有形固定資産及び無形資産の項目の中を含めることを要求又は許容している。この区分表示は、継続的に若干のコストの増加となる可能性がある。作成者が規制上の金額と財務諸表で報告される金額との間の差額をもっと詳細に追跡することが必要となるからである。

BC83 しかし、本暫定基準 [案] の初度適用に係るコストは、IFRS 第 1 号の D8B 項にすでに含まれている特例により大きく緩和されるであろう。この特例は、IFRS の初度適用企業のうち、料金規制の対象となる事業に使用されているか又は以前に使用されていた有形固定資産又は無形資産の項目を保有している企業に適用される。これは、それらの初度適用企業が、こうした項目の IFRS 移行日現在の従前の会計原則による帳簿価額を、みなし原価として使用

REGURATED DEFERRAL ACCOUNTS

することを認めている。したがって、変更を追跡するという追加的な管理上の負担は、移行日後に生じた差異について将来に向かって適用するだけでよい。

- BC84 さらに、IASB は、多くの規制の制度では、規制会計の要求により、規制繰延勘定残高は、少なくとも規制機関が正式な料金決定を公表するまでは、企業の財務記帳システムの中で別個の勘定に記録することが要求されている。したがって、IASB の考えでは、この区分を規制機関が通常要求する期間を超えて維持することの増分コストは、多額にはならないはずである。

利用者にとっての分析のコストがどのように影響を受けるか

- BC85 これらの提案が財務諸表利用者の分析のコストに与える可能性が高い影響よりも、報告の改善による便益の方が上回ると予想される。BC72 項で述べたとおり、本提案は、本暫定基準 [案] の範囲に含まれる企業の財務諸表で報告される純資産及び純利益には、ほとんど又は全く影響がないはずである。したがって、趨勢データへの混乱はほとんどないと予想される。金額の表示の変更（これは、影響を受ける表示科目を識別するために企業の会計システムの変更を要する可能性がある）により、若干の初期コストが生じる可能性はあるが、IASB の考えでは、本提案によりもたらされる追加的な透明性により、より明確で比較可能性の高い情報が利用者に提供されることになる。

本公開草案に対する代替的見解

エーデルマン氏、ゴメス氏及び張氏の代替的見解

AV1 エーデルマン氏、ゴメス氏及び張氏は、本公開草案の公表に反対票を投じた。

比較可能性の低下と現行の IFRS 実務との不整合

AV2 IFRS における確立された実務は、料金規制対象企業は規制繰延勘定残高を IFRS 財務諸表に認識しないというものであった。したがって、世界中の料金規制対象企業のうち従前の会計原則に従って財務諸表に規制繰延勘定残高を過去に認識していた企業のほとんどすべてが、IFRS を最初に採用した際には、そうした残高の認識を継続せず、認識の中止をした。エーデルマン氏、ゴメス氏及び張氏の考えでは、この時点で料金規制対象企業のうちの数の分からない母集団に IFRS 採用時にこうした残高の認識を認めることは、IFRS での報告に不整合な会計処理を持ち込むことになり、既存の比較可能性を低下させることになる。

AV3 さらに、エーデルマン氏、ゴメス氏及び張氏は、IFRS の初度適用企業が財政状態計算書に認識している規制繰延勘定残高の測定について、引き続き従前の会計原則による会計方針を用いて行うことを認めるという提案に反対している。彼らの考えでは、異なる現行の実務を有する他の企業と比較可能でないおそれのある現行の実務の適用を継続する企業により、一層の不整合が持ち込まれるおそれがある。彼らの考えでは、規制繰延勘定残高を認識することの影響をそれらの区分表示により分離するという提案は、この不整合の影響を除去するのに十分ではない。エーデルマン氏、ゴメス氏及び張氏は、企業が他の一般的な基準を規制繰延勘定残高に適用する際に、運用上の困難に直面するおそれがあることも懸念した。これらの残高が資産及び負債なのかどうかについて不確実性があり、それらについての単一の明確で首尾一貫した認識及び測定の方針はないからである。これにより、さらに不統一が生じ、実務の比較可能性がさらに低下するおそれがある。

潜在的な将来の IFRS 採用企業にとっての不確実性が生じる

AV4 エーデルマン氏、ゴメス氏及び張氏は、本提案は一部の法域における IFRS の採用への重大な障害に対処するための実務上の短期的な解決策となることを意図したものであることを認識している。彼らは、本提案への主要な支持論は、料金規制対象企業が IFRS への移行を行う際に会計方針の大規模な変更をしなければならなくなる（すなわち、ほとんどすべての料金規制対象企業について確立された IFRS の実務に従って、規制繰延勘定残高の認識の中止を行う）ことを、料金規制対象活動に関する包括的プロジェクトを通じてガイダンスが開発できるまで、避けることであることに留意している（BC18 項参照）。しかし、この議論は新しいものではなく、また、この特定の主題に特有のものでもないことも指摘する。この議論にもかかわらず、主要なプロジェクトを開発する際に、IASB は通常、IFRS の初度適用企業だけが適用すべき暫定基準を導入してはならない。特に、IASB は、2009 年 7 月に公表した公開草案「料金規制対象活動」（2009 年 ED）に関して作業した際には、暫定基準の導入はしないと決定していた。この時点で暫定基準を導入していれば、その後に IFRS を採用し

REGURATED DEFERRAL ACCOUNTS

た法域における多くの企業にとっての問題を同じように回避できていたであろう。

- AV5 さらに、エーデルマン氏、ゴメス氏及び張氏は、IFRS 諮問会議のメンバーの過半数が、2012年10月の会議において、現行の従前の会計原則による会計方針の継続を認める暫定基準の開発を支持しなかったことに留意している。それらのメンバーの多くは、主要な基準設定プロジェクトを開始する際に常に暫定基準を採用するという方針を導入する前例を設けることに対して警告した。エーデルマン氏、ゴメス氏及び張氏が懸念しているのは、この状況で暫定基準を開発することは、将来において主要なプロジェクトの調査研究が行われる際に、IASBのアプローチがどのような可能性があるのかについて不確実性を生じさせるおそれがあるということである。

認識は「概念フレームワーク」に反する

- AV6 ゴメス氏及び張氏は、規制繰延勘定残高を財政状態計算書に認識することを認めるという提案にも判定している。こうした残高のすべてがIASB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すわけではないと考えるからである。これは包括的な料金規制対象活動プロジェクトが解決しようとしている論点の1つである。したがって、IASBは、本公開草案は包括的プロジェクトの結果を予期していないと述べており、「規制繰延勘定残高」という中立的な用語を「規制資産」及び「規制負債」の代わりに使用している（BC21項参照）。しかし、ゴメス氏及び張氏の考えでは、それらを財政状態計算書に含めるのを認めることは、資産及び負債として認識することを認めることに等しく、これは彼らの考えでは「概念フレームワーク」における現行の会計原則や現行基準の適用に反するものである。
- AV7 さらに、ゴメス氏及び張氏は、規制繰延勘定残高を財政状態計算書に含めるのを認めることはIASBの目的に反すると懸念している。その目的とは、同様の取引及び事象を同様の方法で会計処理し報告するよう要求することにより、財務諸表において高品質で透明性のある比較可能な情報を要求するという目的である。IASBは、料金規制にはIASBが財務報告について有している目的とは異なる規制報告上の目的があることを承知している。ゴメス氏及び張氏の考えでは、規制繰延勘定残高の認識を認めることは、実質的に、料金規制機関の目的を「概念フレームワーク」に示されている一般目的財務報告の目的よりも優先させることを認めるものである。特に、彼らの考えでは、規制繰延勘定残高の認識を認めることは、実質的に、料金設定に関する規制機関の目的を認め、財務諸表に反映すべき現実の経済事象から生じる変動性を平準化することを認めることになる。ゴメス氏及び張氏は、これは「概念フレームワーク」のOB17項と不整合であると考え。同項では、取引並びに他の事象及び状況が報告企業の経済的資源及び請求権に与える影響を、たとえそれにより生じる現金収入及び支払が異なる期間に発生する場合であっても、当該影響が発生した期間に描写することの重要性を記述している。

IFRS 第 X 号「規制繰延勘定」

[案] 設 例

これらの設例は、本暫定基準 [案] に付属しているが、その一部を構成するものではない。

規制繰延勘定残高

設例 1——規制繰延勘定の借方残高

IE1 顧客に請求する料金の変動性を軽減するために、規制機関は通常、実際の実原価と見積原価との差額を一定期間にわたって回収又は返還することを要求している。こうした原価の過小回収又は過大回収についての累積的調整は、顧客への将来の請求に影響を与えるまで、財政状態計算書に規制繰延勘定残高として認識される。

IE2 下記の設例は、ガスの原価の差異が企業の料金規制対象活動に与える影響を 3 年間にわたり例示している。このケースでは、料金規制機関は、顧客に供給されるガスの原価をガス配給サービスの原価と区別している。この料金規制対象企業は、ガスの供給についてリターンを稼得することを禁止されている。しかし、ガス供給原価を顧客への一対一対応のパススルーに基づいて回収することが認められている。この料金設定の仕組みは、企業がガス原価の過大回収又は過小回収を 3 年間にわたり定額法で償却することを要求している。

IE3 20X1 年中は、販売数量が予想よりも少なく、天然ガスの価格が当該地域における供給不足により上昇した。下記の表は、企業の実際のガス供給原価と 3 年間の各年度の料金で顧客に請求した金額を示している⁵。

	20X3 年 CU	20X2 年 CU	20X1 年 CU
実際 of ガス供給原価	978	1,040	1,034
顧客に料金で請求した金額	1,055	1,085	917

IE4 企業は 20X1 年にガス供給原価 CU117 (CU1,034 - CU917) を回収しなかった。この例では、20X1 年 1 月 1 日現在で、企業のガス原価差異勘定の残高はゼロと仮定する。回収されていない金額は、20X1 年の財政状態計算書において CU117 の規制繰延勘定の借方残高として認識され、この期間に係る純損益及びその他の包括利益計算書において規制繰延勘定の表示科目の貸方の変動として認識される。企業は当該期間について CU917 の収益と CU1,034 のガス売上原価を報告することになる。

⁵ これらの設例において、貨幣金額は「通貨単位 (CU)」で表示している。

REGURATED DEFERRAL ACCOUNTS

IE5 20X2年に、原価を超えて回収された正味金額は次のように計算される。

20X2年	CU
顧客に料金で請求した金額	1,085
実際のガス供給原価	1,040
差異	45
過去の期間の残価の償却	(39) ^(a)
20X2年における正味の超過回収	6^(b)

(a) 企業は、20X1年に回収されなかった原価に関して20X2年中にCU39（3年間でCU117）を回収する権利を有しており、残りのCU78は次の2年間に回収される。

(b) 企業は、20X2年におけるCU6の正味の超過回収について規制繰延勘定の貸方残高を認識する。これは企業がその後の3年間に定額で返還することが要求される。また、企業は、これに対応する借方の変動を、この期間に係る純損益及びその他の包括利益計算書における対応する規制繰延勘定の表示科目に認識する。

IE6 20X3年に、原価を超えて回収された正味金額は次のように計算される。

20X3年	CU
顧客に料金で請求した金額	1,055
実際のガス供給原価	978
差異	77
過去の期間の残高の償却（20X1年から）	(39) ^(a)
過去の期間の残高の返還（20X2年から）	2 ^(b)
20X3年における正味の超過回収	40^(c)

(a) 企業は、20X1年に回収されなかった原価に関して20X3年中にCU39（3年間でCU117）を回収する権利を有しており、残りのCU39は翌年に回収される。

(b) 企業は、20X2年の超過回収に関して20X3年中にCU2（3年間でCU6）を返還することを要求されており、残りのCU4は次の2年間に返還される。

(c) 企業は、20X3年におけるCU40の正味の超過回収について規制繰延勘定の貸方残高を認識する。これは企業がその後の3年間に定額で返還することが要求される。また、企業は、これに対応する借方の変動を、この期間に係る純損益及びその他の包括利益計算書における対応する規制繰延勘定の表示科目に認識する。

IE7 財政状態計算書には、各期末の借方及び貸方残高を示す規制繰延勘定に係る表示科目が含まれる。

	20X3 年	20X2 年	20X1 年
	CU	CU	CU
ガス原価差異——借方残高	39	78	117
ガス原価差異——貸方残高	44	6	—

IE8 純損益及びその他の包括利益計算書は、ガス収益及び原価並びに規制繰延勘定に関連する以下の表示科目を示す。

	20X3 年	20X2 年	20X1 年
	CU	CU	CU
収益（当期のガス販売による）	1,055	1,085	917
当期に購入したガスの原価	978	1,040	1,034
売上総利益（損失）	77	45	(117)
規制繰延勘定残高の正味の借方（貸方）変動	77	45	(117)

注：正味変動の内訳

当期の（過小）過大回収	40	6	(117)
当期中に回収（返還）した金額	37	39	—

注：通常、規制機関は、企業が繰り延べた支払を反映するための未決済残高に対するリターンを回収することを認める。しかし、設例を単純化するため、こうした金額は計算に含めていない。

設例 2——規制繰延勘定の貸方残高

IE9 ある電気配給会社が、当初はオペレーション・センターを建設するために購入した土地を CU20 で売却する（当該土地の帳簿価額は CU1 である）。企業は 2 つの新しいオペレーション・センターを他の場所に建設中であり、それらの原価は完成時に料金基礎に含められる。

IE10 料金規制機関は土地の売却を承認したが、企業は、過去の経験及び料金規制機関からのコメントに基づいて、売却益の 100% を将来において顧客に請求する料金の減額により顧客に返還することが要求されると予想している。したがって、企業は売却が生じた時に下記の金額を認識する。

REGURATED DEFERRAL ACCOUNTS

不動産の売却

	借方	貸方
現金（財政状態計算書——SFP）	20	
土地（SFP）		1
不動産売却益（純損益及びその他の包括利益計算書——SCI）		19

土地売却益から生じた規制繰延勘定の貸方残高の認識

	借方	貸方
規制繰延勘定の正味増減（SCI）	19	
規制繰延勘定の貸方残高（SFP）		19

IE11 次年度に、企業は料金設定申請を提出し、予想どおり、料金規制機関は当該売却益を企業の料金の計算に含める。料金規制機関は、規制繰延勘定残高（すなわち、繰り延べた利得）を今後 10 年間にわたり返還するものと決定した。したがって、企業はその後の各年度に下記の仕訳を行うことになる。

	借方	貸方
規制繰延勘定の貸方残高（SFP）	1.9	
規制繰延勘定残高の借方（貸方）の正味増減（SCI）		1.9

注：通常、規制機関は、企業が繰り延べた支払を反映するための未決済残高に対するリターンを提供することを認める。しかし、設例を単純化するため、こうした金額は計算に含めていない。

設例 3——財務諸表の表示例

IE12 本暫定基準 [案] の第 20 項から第 21 項では、企業は、規制繰延勘定の借方及び貸方残高並びに当該残高の正味増減額を、財政状態計算書及び純損益及びその他の包括利益計算書に独立の表示科目として表示しなければならないと要求している。小計は、規制に係る表示科目が表示される前で算出される。さらに、第 30 項では、企業が IAS 第 33 号に従って 1 株当たり利益を表示する際に、追加的な基本的及び希薄化後 1 株当たり利益の表示を企業に要求しており、これらは規制繰延勘定残高の正味増減を除外することにより計算される。設例 3 は、これらの要求事項がどのようにして満たされ得るかを例示しているが、本暫定基準案又は IFRS のすべての局面をより一般的に例示することを意図したものではない。

XYZ グループ—20X7 年 12 月 31 日現在の財政状態計算書

(単位：千貨幣単位)

	<u>20X7 年 12 月 31 日</u>	<u>20X6 年 12 月 31 日</u>
資産		
非流動資産		
有形固定資産	350,700	360,020
のれん	80,800	91,200
その他の無形資産	227,470	227,470
関連会社に対する投資	100,150	110,770
資本性金融商品に対する投資	142,500	156,000
	<u>901,620</u>	<u>945,460</u>
流動資産		
棚卸資産	135,230	132,500
営業債権	91,600	110,800
その他の流動資産	25,650	12,540
現金及び現金同等物	212,160	220,570
	<u>464,640</u>	<u>476,410</u>
規制残高前の資産合計	1,366,260	1,421,870
規制繰延勘定借方残高	100,240	102,330
資産合計	<u>1,466,500</u>	<u>1,524,200</u>

REGURATED DEFERRAL ACCOUNTS

XYZ グループ——20X7 年 12 月 31 日現在の財政状態計算書

(単位：千貨幣単位)

	20X7 年 12 月 31 日	20X6 年 12 月 31 日
資本及び負債		
親会社の所有者に帰属する資本		
資本金	650,000	600,00
利益剰余金	243,500	161,700
資本のその他の内訳項目	10,200	21,200
	903,700	782,900
非支配持分	70,050	48,600
資本合計	973,750	831,500
非流動負債		
長期借入金	120,000	160,000
繰延税金	28,800	26,040
長期の引当金	28,850	52,240
	177,650	238,280
流動負債		
営業債務及びその他の債務	87,140	111,150
短期借入金	80,000	200,000
長期借入金の 1 年内返済予定分	10,000	20,000
当期未払税金	35,000	42,000
短期の引当金	5,000	4,800
	217,140	377,950
規制残高前の負債合計	394,790	616,230
規制繰延勘定貸方残高	97,960	76,470
負債合計	492,750	692,700
資本及び負債合計	1,466,500	1,524,200

XYZ グループ—20X7 年 12 月 31 日終了年度の純損益及びその他の包括利益計算書

(純損益及びその他の包括利益を 1 つの計算書で表示し、純損益の中で費用を機能別に分類した例示)

(単位：千貨幣単位)

	20X7 年	20X6 年
収益	390,000	355,000
売上原価	(245,000)	(230,000)
売上総利益	145,000	125,000
その他の収益	44,247	16,220
配送費	(9,000)	(13,700)
管理費	(20,000)	(31,500)
その他の費用	(2,100)	(1,200)
財務費用	(8,000)	(7,500)
関連会社の利益に対する持分	35,100	15,100
税金及び規制勘定増減前の純利益	185,247	102,420
法人所得税費用	(40,417)	(32,000)
規制繰延勘定の正味増減	(23,580)	(4,920)
当期純利益	121,250	65,500
以下に帰属する純利益		
親会社の所有者	97,000	52,400
非支配持分	24,250	13,100
	121,250	65,500
1 株当たり利益 (単位：通貨単位)		
基本的及び希薄化後	0.46	0.30
規制繰延勘定の正味増減前の基本的及び希薄化後	0.57	0.33

注：設例を単純化するため、すべての規制繰延勘定は 100% 所有の子会社で行われている活動に関するものであり、非支配持分に帰属する金額はないものと仮定している。

REGURATED DEFERRAL ACCOUNTS

IE13 料金規制対象活動の重要性の各部分について、第 28 項は、規制繰延勘定の区分ごとに、期首と期末の帳簿価額の調整表を表示することを企業に要求している。この設例では、当該要求をどのように満たし得るのかを例示しているが、本暫定基準案又は IFRS のすべての局面をより一般的に例示することを意図したものではない。

規制繰延勘定の借方 残高	2007 年	過小／過大 回収	回収／返還	20X6 年	残りの回収／ 返還期間(年)
電気配給					
建設コスト	24,080	5,440	(80)	18,720	4－10
風水害損失	52,350	—	(12,060)	64,410	4
その他の規制勘定	7,640	2,320	(950)	6,270	4－10
ガス配給					
年金費用	12,270	10,120	(2,980)	5,130	N/A
ガス原価差異	3,900	—	(3,900)	7,800	1
	100,240	17,880	(19,970)	102,330	
規制繰延勘定の貸方 残高					
電気配給					
土地売却	19,000	19,000	—	—	10
繰延税金	8,474	3,207	(1,093)	6,360	1－10
ガス配給					
ガス原価差異	4,400	4,000	(200)	600	2－3
繰延税金	4,236	1,603	(547)	3,180	1－10
解体費用	61,850	(2,030)	(2,450)	66,330	3－20
	97,960	25,780	(4,290)	76,470	

(a) これらは、IAS 第 16 号「有形固定資産」に従って有形固定資産の取得原価に含めることが認められないコストである。

(b) これらは、個々に重要性のある規制繰延勘定の借方残高である。

設例 4——非継続事業及び課税

IE14 本暫定基準 [案] の第 29 項及び第 31 項では、それぞれ繰延税金並びに非継続事業及び処分グループに係る規制繰延勘定の借方及び貸方残高と当該残高の正味増減の開示を企業に要求している。B4 項から B6 項及び B11 項から B13 項は、これらの開示に関する追加的なガイダンスを示している。特に、B6 項と B13 項では、税金又は非継続事業若しくは処分グループに関する規制繰延勘定の金額を、財政状態計算書又は純損益及びその他の包括利益計算

書に表示されている規制繰延勘定の金額と並べて表示するか、又は第 28 項で要求している表で開示することを企業に認めている。設例 4 は、これらの要求をどのように満たし得るのかを例示しているが、本暫定基準案又は IFRS のすべての局面をより一般的に例示することを意図したものではない。

- IE15 この設例では、企業は 100% 所有の料金規制対象の子会社のうち 1 つを処分する過程にあり、したがって、当該子会社の資産及び負債を 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」に従って財政状態計算書において処分グループとして表示している。さらに、当該子会社の業績は、純損益計算書において非継続事業として単一の表示科目で表示される。企業は、処分グループに含まれている規制繰延勘定残高を B13 項で認めているように財政状態計算書に区別して表示すべきだと決定している。
- IE16 さらに、企業は、将来の料金を通じて回収されると見込まれる税金費用に関する規制繰延勘定残高の表示を、B6 項で認めているように、この残高及びその増減に係る追加的な表示科目を表示することにより行うことを決定している。

XYZ グループ—20X7 年 12 月 31 日現在の財政状態計算書

(単位：千貨幣単位)

	<u>20X7 年 12 月 31 日</u>	<u>20X6 年 12 月 31 日</u>
資産		
非流動資産		
AAA	X	X
	<u>901,620</u>	<u>945,460</u>
流動資産		
BBB	X	X
	X	X
処分グループの資産	<u>15,200</u>	<u>—</u>
	<u>464,640</u>	<u>476,410</u>
規制残高前の資産合計	1,366,260	1,421,870
処分グループに直接関連した規制繰延勘定借方残高	9,800	—
その他の規制繰延勘定借方残高	<u>90,440</u>	<u>102,330</u>
資産合計	<u>1,466,500</u>	<u>1,524,200</u>

REGURATED DEFERRAL ACCOUNTS

XYZ グループ——20X7 年 12 月 31 日現在の財政状態計算書

(単位：千貨幣単位)

	20X7 年 12 月 31 日	20X6 年 12 月 31 日
資本及び負債		
親会社の所有者に帰属する資本	X	X
非支配持分	X	X
資本合計	973,750	831,500
非流動負債		
DDD	X	X
	177,650	238,280
流動負債		
EEE	X	X
	X	X
処分グループの負債	2,540	—
	217,140	377,950
規制残高前の合計	394,790	616,230
処分グループに直接関連した規制繰延勘定貸方残高	17,460	—
規制繰延勘定貸方残高に関連した繰延税金負債	12,710	9,540
その他の規制繰延勘定貸方残高	67,790	66,930
負債合計	492,750	692,700
資本及び負債合計	1,466,500	1,524,200

XYZ グループ—20X7 年 12 月 31 日終了年度の純損益及びその他の包括利益計算書

(純損益及びその他の包括利益を 1 つの計算書で表示する例示)

(単位：千貨幣単位)

	20X7 年	20X6 年
収益	390,000	355,000
FFF	X	X
税金及び規制勘定増減前の純利益	188,747	102,420
法人所得税費用	(40,417)	(32,000)
税金に係る規制繰延勘定の正味増減	(3,170)	(12,320)
その他の規制繰延勘定の正味増減	(20,410)	7,400
継続事業からの当期純利益	124,750	65,500
非継続事業からの当期純損失	(3,500)	—
当期純利益	121,250	65,500

REGULATED DEFERRAL ACCOUNTS

規制繰延勘定の 借方残高	2007年	過小／過大 回収	回収／返還	振替	20X6年	残りの回収 ／返還期間 (年)
電気配給						
建設コスト	24,080	5,440	(80)	—	18,720	4—10
風水害損失	42,550	—	(12,060)	(9,800)	64,410	4
その他の規制勘定	7,640	2,320	(950)	—	6,270	4—10
ガス配給						
年金費用	12,270	10,120	(2,980)	—	5,130	N/A
ガス原価差異	3,900	—	(3,900)	—	7,800	1
	90,440	17,880	(19,970)	(9,800)	102,330	
	9,800	—	—	9,800	—	
	100,240	17,880	(19,970)	—	102,330	
規制繰延勘定の 貸方残高						
電気配給						
土地売却	19,000	19,000	—	—	—	10
繰延税金	8,474	3,207	(1,093)	—	6,360	1—10
ガス配給						
ガス原価差異	4,400	4,000	(200)	—	600	2—3
繰延税金	4,236	1,603	(547)	—	3,180	1—10
解体費用	44,390	(2,030)	(2,450)	(17,460)	66,330	3—20
	80,500^(a)	25,780	(4,290)	(17,460)	76,470	
処分グループ	17,460	—	—	17,460		
	97,960	25,780	(4,290)	—	76,470	

(a) この合計には、繰延税金 CU12,710 (20X6年 : CU9,540) 及びその他の規制繰延勘定残高 CU67,790 (2006年 : CU66,930) が含まれている。