

## ■ 論文

## IASB と IPSASB における「財務報告の目的」の比較検討

中山 重穂

## 目 次

- I はじめに
- II 概念フレームワークの適用対象
- III 財務報告の主要な利用者
- IV IASB (2018a) における財務報告の目的
- V IPSASB (2014) における財務報告の目的
- VI IASB (2018a) と IPSASB (2014) の比較
- VII まとめ
- 参考資料

## ▶ 要 旨

本稿では、IASB と IPSASB の概念フレームワークにおける財務報告の目的を手掛かりとして、プライベートセクターの営利組織を対象とした財務報告とパブリックセクターの非営利組織を対象とした財務報告とを比較検討した。

IASB (2018a) では、資源提供者を主要な財務報告利用者とし、資源提供者の意思決定に有用な情報の提供を財務報告の目的としており、財務報告利用者との一元的な関係となっている。一方、IPSASB (2014) では、サービス受領者と資源提供者を主要な財務報告利用者とし、両者への説明責任目的と意思決定目的に有用な情報の提供を財務報告の目的としている。このため、IPSASB (2014) では、財務報告利用者との多元的かつ多重的な関係となる。

このような財務報告利用者との関係性から、IPSASB (2014) のもとで要求される財務報告の情報内容は、IASB (2018a) のものと比べると、多様で広範にわたる。また、財務報告の目的の相違は、財務諸表の構成要素や財務報告書の役割にも相違をもたらしている。

## ▶ キーワード

IASB IPSASB 概念フレームワーク 財務報告の目的 意思決定目的 説明責任目的 資源提供者 サービス受領者

## I はじめに

現在、活動中の国際的な会計基準設定主体として、国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board: 以下, IASB) と国際公会計基準審議会 (International Public Sector Accounting Standards Board: 以下, IPSASB) が挙げられる。

IASB は、公益に資するよう、明確に記述された原則に基づく、高品質で理解可能な、強制力のある国際的に認められた会計基準の単一のセットを開発することを目的として、国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards: 以下, IFRS) の設定を進めている (IASB 2016, para.2)。一方, IPSASB は、高品質な公会計基準を設定し、それらの基準の採用と適用を促進し、それによって世界中の実務の質および一貫性が向上し、公的部門の財務の透明性および説明責任が強化されることにより、公益に資することを目的として、国際公会計基準 (International Public Sector Accounting Standards: 以下, IPSAS) を設定している (IPSASB 2016, paras. 5-6)。

IASB と IPSASB は共に、公共の利益となる国際的な会計基準を設定し、普及させることを標榜している。また、会計基準設定の基礎となる概念フレームワークをそれぞれ公表し、概念フレームワークをもとに会計基準を整備する演繹的アプローチを採用している点でも共通している。しかし、IASB は、プライベートセクターの営利組織による財務報告を対象として IFRS を整備しているのに対して、IPSASB は、パブリックセクターの非営利組織による財務報告を対象として IPSAS の設定をしており、対象とする財務報告の報告主体が異なる。

IASB は、2018年、『財務報告に関する概念フレームワーク (Conceptual Framework for Financial Reporting)』 (以下, IASB (2018a)) を公表し、概念フレームワークの改訂プロジェクトを完了させている。一方, IPSASB は、2014年、『公的部門の主体による一般目的財務報告の概念フレームワーク (The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities)』 (以下, IPSASB (2014)) を公表している。IPSASB は、IPSASB (2014) の設定にあたって、IASB による概念フレームワーク開発を考慮している。

これら IASB による営利組織の財務報告と IPSASB による非営利組織の財務報告の相違はどこにあるのであろうか。本稿においては、IASB (2018a) と IPSASB (2014) における財務報告の目的を手掛かりとし、プライベートセクターの営利組織を対象とした財務報告とパブリックセクターの非営利組織を対象とした財務報告とを比較検討する。

以下においては、まず II で、IASB (2018a) と IPSASB (2014) の適用対象となる報告主体を整理する。次に III で、IASB と IPSASB の財務報告の主要な利用者を比較する。そして、IV と V では、それぞれ、IASB (2018a) と IPSASB (2014) の財務報告の目的を整理し、その全体像を示す。最後に、VI において IASB (2018a) と IPSASB (2014) の財務報告の目的を比較検討し、VII でまとめとする。

## II 概念フレームワークの適用対象

### 1 IASB(2018a) と IPSASB(2014) の構成

IASB (2018a) と IPSASB (2014) の構成は、図表 1 の通りである。

図表 1 の各章のタイトルをみると、①構成上、IPSASB (2014) のほうが前文部分で詳細であること (IPSASB 2014, Preface, Chap.1), ② IASB (2018a) は財務諸表に関わる章を明示していること (IASB 2018a, Chap.3), ③ IPSASB (2014) は資産と負債を測定対象として明記していること (IPSASB 2014, Chap.7), ④適用対象の特性に由来して、IASB (2018a) では資本および資本維持の概念の章が設定されているが (IASB 2018a, Chap.8), IPSASB (2014) では設定されていないことなどの相違がある。

IASB (2018a) と IPSASB (2014) とでは、これらの相違に加えて、後述するように、適用対象となる財務報告の報告主体が異なる。しかし、財務報告の目的、質的特性、報告主体、構成要素、認識、測定、表示といった共通する領域を有し、なおかつ、それらが同様な順番で並べられた構成となっている。

図表 1 IASB(2018a) と IPSASB(2014) の構成

IASB (2018a)		IPSASB (2014)	
序章	概念フレームワークの位置付けと目的	序章	公的部門の主体による一般目的財務報告の概念フレームワークに関する趣意書
第 1 章	一般目的財務報告の目的	第 1 章	概念フレームワークの役割および権威
第 2 章	有用な財務情報の質的特性	第 2 章	一般目的財務報告の目的および利用者
第 3 章	財務諸表および報告企業	第 3 章	質的特性
第 4 章	財務諸表の構成要素	第 4 章	報告主体
第 5 章	認識および認識中止	第 5 章	財務諸表における構成要素
第 6 章	測定	第 6 章	財務諸表における認識
第 7 章	表示および開示	第 7 章	財務諸表における資産および負債の測定
第 8 章	資本および資本維持の概念	第 8 章	一般目的財務報告書における表示

出所：IASB (2018a) および IPSASB (2014) をもとに著者作成

### 2 IASB 概念フレームワークの適用対象

2004年、IASB は、IFRS と米国会計基準のコンバージェンスの一環として、米財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board : 以下、FASB) と協働し、概念フレームワークの改訂プロジェクトを開始した (IASB 2004a, para.1)。

IASB が国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee : IASC) から引き継いだ、従来の概念フレームワーク (『財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク

(Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements)』:以下, IASC (1989) と FASB 概念フレームワーク (『財務会計の諸概念ステートメント (Statements of Financial Accounting Concepts)』:以下, SFAC) には相違する部分が多々あり, 概念フレームワークの適用対象となる報告主体もそのような相違部分の一つであった。

IASC (1989) は, パブリック, プライベートの両セクターに属する営利組織を対象とし (IASB 1989, para.8), SFAC は, プライベートセクターの営利組織と非営利組織を対象としていた (FASB 1985, para.2) (図表2参照)。このため, 共同概念フレームワークの適用対象となる報告主体の範囲が検討され (IASB 2004a, paras.18-25), 最終的に, プライベートセクターの営利組織を適用対象とすることが決定された (IASB 2004b, para.4)。

2010年, IASB と FASB は, プロジェクトの第1段階である「一般目的財務報告の目的」と「有用な財務情報の質的特性」の改訂を完了させた。そして, IASB は, IASC (1989) の残りの未改訂部分と合わせ, 『財務報告に関する概念フレームワーク (Conceptual Framework for Financial Reporting)』 (IASB (2010)) を公表した。

その後, IASB は, FASB との共同開発を中止し, 単独で概念フレームワークの改訂作業を進めた。そして, 2018年, IASB (2018a) を公表し, 概念フレームワークの改訂作業を完了させた。IASB (2018a) もまた, FASB との共同プロジェクトの方針を継承し, プライベートセクターの営利組織のみを適用対象としている (IASB 2018b, para.BC4.27) (図表2参照)。

### 3 IPSASB 概念フレームワークの適用対象

IPSASB (2014) は, パブリックセクターの一般目的財務報告の基礎をなす概念を定めるものであり, IPSASB が IPSAS および推奨実務 (Recommended Practice Guidelines : RPG) を開発する際に適用されることが, その役割である (IPSASB 2014, para.1.1)。

なお, ここでいう報告主体としてのパブリックセクターには, 国, 地域, 州, 県および地方の政府などが含まれる (IPSASB 2014, para.1.8)。さらには, 政府省庁, 部局, プログラム, 審議会, 委員会, 機関, 公的社会保障基金, 国際的政府組織などといった組織も含まれる (IPSASB 2014, para.1.8)。しかし, パブリックセクターに属していても, 利益獲得を主たる目的とする組織は, IPSAS の適用対象外とされる (IPSASB 2016, para.10 (c))。このため, IPSASB (2014) の適用対象は, パブリックセクターに属する非営利組織となる (図表2参照)。

IPSASB は, IPSASB (2014) の設定にあたって, 当時, 進行中であった IASB による概念フレームワーク開発は詳細に観察される (being closely monitored) もの, IPSASB 概念フレームワークの開発は, IFRS とのコンバージェンスを目指すプロジェクトではなく, また, 当該 IPSASB プロジェクトの目的は, IASB 概念フレームワークのパブリックセクターへの適用を解釈しようとするものではないという立場を表明している (IPSASB 2010, p.4)。このように, IPSASB は, IASB 概念フレームワークを参考とするものの, IASB による概念フレームワーク開発とは一線

を引き、独自に概念フレームワークを設定するという姿勢を示していた。

本節で登場した各概念フレームワークの適用対象を整理すると図表2のようになる。

図表2 各概念フレームワークの適用対象

組織目的 \ セクター	プライベートセクター	パブリックセクター
営利目的	IASB (2018a)	
非営利目的	SFAC	IPSASB (2014)

出所：各概念フレームワークをもとに著者作成

### Ⅲ 財務報告の主要な利用者

#### 1 IASB(2018a)における財務報告の主要な利用者

IASB (2018a) は、現在のおよび潜在的な投資者、融資者およびその他の債権者といった資源提供者を財務報告の主要な利用者としなしている (IASB 2018a, para.1.5)。そして、規制機関などのような団体、現在のおよび潜在的な投資者、融資者およびその他の債権者以外の人々などが、財務報告を有用とみなす場合もありうるが、IASB (2018a) は、それらの利用者グループを財務報告の主要な利用者としなしていない (IASB 2018a, para.1.10)。

IASB (2018a) が、現在のおよび潜在的な投資者、融資者およびその他の債権者を財務報告の主要な利用者としなす理由として、①現在のおよび潜在的な投資者、融資者およびその他の債権者は、財務報告における情報に関して最も重大かつ直接的なニーズを有しながら、自身への直接的な情報提供を報告企業に要求できないこと、②IASBはその責務上、現在の投資者だけでなく潜在的な投資者や現在のおよび潜在的な融資者およびその他の債権者が含まれる資本市場の参加者からのニーズに焦点を当てることを要求されること、③特定された主要な利用者のニーズに合致した情報は、株主の観点から定義されたコーポレート・ガバナンス・モデルを有する法域とあらゆる利害関係者の観点から定義されたコーポレート・ガバナンス・モデルを有する法域の両方の利用者のニーズに合致する可能性が高いことの3点が挙げられている (IASB 2018b, para.BC1.16)。

このように、IASB (2018a) が、投資者や融資者といった資源提供者を財務報告の主要な利用者とする意義は、主に経営者と資源提供者の間にある情報の非対称性を解消することで、公正な資本市場の整備に貢献することにある。しかし他方で、IASB (2018a) では、資源提供者以外

の財務報告利用者の情報ニーズは劣後することになる。

## 2 IPSASB(2014)における財務報告の主要な利用者

一方、IPSASB (2014) は、パブリックセクターの報告主体からのサービス受領者およびサービス受領者の代表者、ならびに当該報告主体への資源提供者および資源提供者の代表者を財務報告の主要な利用者とみなしている (IPSASB 2014, para.2.4)。ここで代表者には、サービス受領者や資源提供者の利害を代議する議会や国会などが該当する (IPSASB 2014, para.2.4)。

代表的なサービス受領者および資源提供者として市民が挙げられるが、市民のみがサービスを受領、あるいは資源を提供しているわけではない。IPSASB (2014) では、サービス受領者として、市民および市民に準じた適格居住者などが該当し、資源提供者として、市民を中心とした納税者に加えて、寄贈者、融資者、援助機関、企業なども該当することが例示されている (IPSASB 2014, paras.2.3-2.5)。

IPSASB (2014) が、サービス受領者およびその代表者、ならびに資源提供者およびその代表者を財務報告の主要な利用者とみなす理由は、当該報告主体は、必要なサービス提供用の資源を使用するために当該報告主体に依拠する人々、およびそれらサービスの提供を可能とする資源を当該報告主体に提供する人々に対する説明責任 (accountability) を負っており、財務報告が、そのような説明責任の履行および意思決定に有用な情報の財務報告利用者への提供という重要な役割を果たすと考えられるためである (IPSASB 2014, para.BC2.4)。

パブリックセクターの非営利組織の主要な役割は、公益サービスの提供にある。このような公益性に基づき、IPSASB (2014) では、報告主体は、サービス受領者および資源提供者に自らの活動に関わる情報を説明する責任を有するとみなされ、両者が財務報告の主要な利用者に含まれるのである (IPSASB 2014, para.BC2.4)。

## 3 IASB(2018a)とIPSASB(2014)との比較

IASB (2018a) と IPSASB (2014) の主要な財務報告利用者を整理したものが図表3である。

IASB (2018a) と IPSASB (2014) では、資源提供者が主要な財務報告の利用者とみなされている点で共通している。しかし、図表3においても示されているように、IPSASB (2014) では、報告主体からのサービスの受領者も主要な財務報告利用者に含まれており、主要な利用者がより広範囲となっている点でIASB (2018a) と相違している。

ただし、IPSASB (2014) のいうサービス受領者と資源提供者が相互に独立した関係者グループとは限らず、サービス受領者かつ資源提供者である場合もある。例えば、市民や市民ではない適格居住者の多くはサービス受領者であると同時に納税者すなわち資源提供者でもあり、議会や国会はサービス受領者の代表としての立場と資源提供者の代表としての立場を併せ持つ。また、複数のかたちで資源提供者となっている場合も考えられる。例えば、寄贈者や融資者は、



多くの場合、納税者としても資源を提供しているであろう。

図表3 IASB(2018a) と IPSASB(2014) における主要な財務報告利用者

主要な財務報告利用者	IASB (2018a)	IPSASB (2014)	
	資源提供者	資源提供者	サービス受領者
主要な財務報告利用者の具体例	投資者 融資者 その他の債権者	納税者 融資者 寄贈者 援助機関 政府 国会 議会	市民 市民ではない居住者 国会 議会

出所：IASB (2018a) および IPSASB (2014) をもとに著者作成

#### Ⅳ IASB(2018a) における財務報告の目的

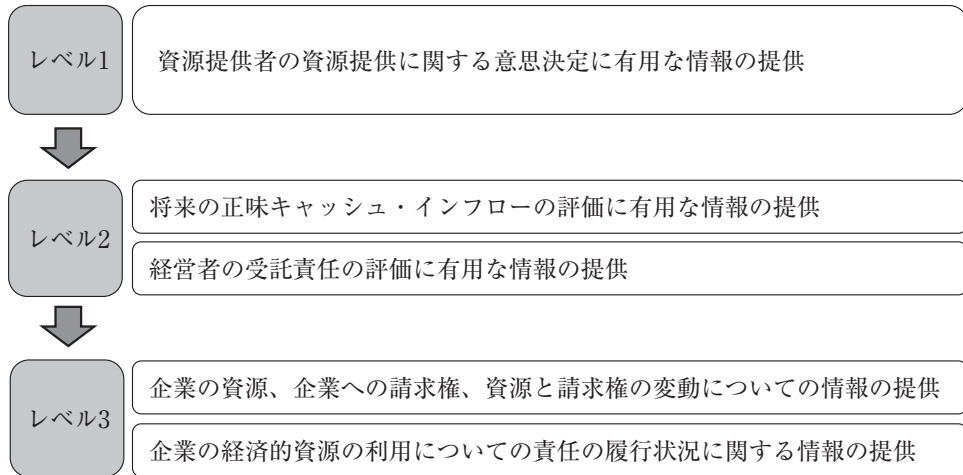
IASB (2018a) における財務報告の目的は、現在のおよび潜在的な投資者、融資者およびその他の債権者が、①資本性および負債性金融商品の売買または保有、②貸付金および他の形態の信用の供与または決済、ならびに③報告企業の経済的資源の利用に影響を及ぼす経営者の行動に対する投票権もしくは他の影響力の行使を伴う、報告企業への資源提供に関する意思決定を行う際に、有用な財務情報を提供することである (IASB 2018a, para.1.2)。

そして、これら①から③の意思決定は、財務報告利用者による期待リターンに左右され、さらには、財務報告利用者のリターンに対する期待は、①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の評価、ならびに②企業の経済的資源についての経営者の受託責任 (stewardship) の評価に左右されるため、財務報告利用者は、これら二つの評価に役立つ情報を必要としている (IASB 2018a, para.1.3)。

くわえて、これら二つの評価のために、財務報告利用者は、①報告企業の経済的資源、報告企業に対する請求権、およびそれら経済的資源と請求権の変動、ならびに②報告企業の経営者や統治機関が当該企業の経済的資源を利用する自らの責任をどれだけ効率的かつ効果的に履行したのかに関する情報を必要とする (IASB 2018a, para.1.4)。

以上を整理すれば、主要な財務報告利用者である現在のおよび潜在的な投資者、融資者およびその他の債権者は、資源提供に関する意思決定に有用な財務情報を必要とするため、財務報告の目的は、それら財務報告利用者への①資源提供に関する意思決定に有用な財務情報の提供 (レベル1) にある。そして、この意思決定に有用な情報の提供とは、②将来の正味キャッシュ・インフローの評価および経営者の受託責任の評価に役立つ情報の提供 (レベル2) であり、さらに、それらの評価に役立つ情報の提供とは、③報告企業の経済的資源、報告企業に対する請求権、およびそれらの変動についての情報、ならびに報告企業による経済的資源の利用についての責任の履行状況に関わる情報の提供 (レベル3) であると、財務報告の目的の達成のために提供されるべき情報を3段階で展開している (図表4参照)。

図表4 IASB(2018a)における財務報告の目的



出所：IASB (2018a) をもとに著者作成

## V IPSASB(2014)における財務報告の目的

### 1 2種類の目的

政府などのパブリックセクターの報告主体の主要な役割は、市民およびその他の適格居住者の幸福を向上させるもしくは維持する福祉プログラムと政策立案、公的教育、国家安全保障、および防衛といったサービスを提供することにある（IPSASB 2014, para.2.7）。

IPSASB (2014) における財務報告の目的は、説明責任目的（accountability purpose）および意思決定目的のために、一般目的財務報告書の利用者にとって有用となる報告主体に関する情報を提供することである（IPSASB 2014, para.2.1）。

IPSASB (2014) では、このように説明責任目的と意思決定目的の二つの財務報告の目的が設定され、それら二つの目的を果たすために役立つ情報が説明される。しかし、ここにおいては、説明責任目的と意思決定目的のいずれが主でいずれが従であるか、あるいは両者が同格であるといった関係までは明示されていない。

次に、IPSASB (2014) によれば、パブリックセクターのサービス受領者および資源提供者は、説明責任目的および意思決定目的のために、以下の (a) から (d) までのような項目の評価を支援する情報を必要としている（IPSASB 2014, para.2.11）。

(a) 報告期間における当該報告主体の業績（例えば、①サービス提供、その他事業および財政上の目的の達成状況、②責任を負う資源の管理状況、③資源の調達や用途を規定する、関連する予算、法律およびその他の権威の遵守状況）

(b) 当該報告主体の有する流動性（例えば短期的債務返済能力）および支払余力（例えば



長期的債務返済能力)

- (c) 長期的な当該報告主体のサービス提供とその他事業の持続可能性、および報告期間における当該報告主体の活動の結果として生じた変化（例えば、可能性の高い資金調達源泉、当該調達源泉への依存程度、およびそれゆえの資金調達もしくは管理外の需要圧力への脆弱性といった、①活動に向けた資金調達および事業目的の達成を将来的に継続する報告主体の能力（財務能力）や②将来期間におけるサービス提供を支援する、現在利用可能な物的およびその他の資源（事業能力）の変化)
- (d) 従事する活動および提供するサービスの性質もしくは構成内容に影響を及ぼしうる人口統計学的な変化、あるいは国内外の経済状況の変化のような、変化する環境に適応する当該報告主体の能力

説明責任目的のもとでは、上記 (a) から (d) の中で、主に①報告期間におけるサービス提供の達成、②サービス提供のために報告主体に委託された資源の管理、③サービス提供およびその他事業を規定する法律、規制もしくはその他の権威の遵守、ならびに④将来期間におけるサービス提供の継続能力などについての情報提供が要求される（IPSASB 2014, para.2.8）。一方、意思決定目的のもとでは、資源提供者が報告主体に資源提供すべきかどうか、サービス受領者や資源提供者が選挙などでいずれの候補者を自らの代表として支持すべきかといった、意思決定に向けたインプットとしての情報が要求されるとされ、具体的な情報内容について詳細には説明されていない（IPSASB 2014, para.2.9）。

また、IPSASB (2014) では、説明責任目的で必要とされる情報が、同時に、意思決定目的においても有用な場合があるとの見解が示されている（IPSASB 2014, para.2.10）。その具体例として、①過去のサービス提供活動のコスト、効率性および有効性、②コスト回収の金額および源泉、ならびに③将来の活動の基盤として利用可能な資源といった情報が挙げられている（IPSASB 2014, para.2.10）。

## 2 サービス受領者と資源提供者の情報ニーズ

IPSASB (2014) は、上記 (a) から (d) の項目を、主要な財務報告利用者の情報ニーズの観点から分類、列挙している。

まず、サービス受領者の情報ニーズとして以下の項目がある（IPSASB 2014, para.2.12）。

- (a) 報告主体による資源の経済的、効率的、効果的および意図した利用、ならびにそのような利用からの利益に関わる情報
- (b) 報告期間において提供されるサービスの範囲、量およびコストの適切性、ならびにそのようなコストの回収額とその源泉に関わる情報
- (c) 徴収した税金もしくはその他の資源の現在のレベルが、現在、提供しているサービスの量と質の維持に十分であるかどうかに関わる情報

(d) 将来期間でのサービス提供を支援する利用可能な資源について、報告期間に報告主体が行った意思決定および従事した活動の結果に関わる情報

(e) 報告主体の予測する将来のサービス提供活動および目的に関わる情報

(f) (e) の活動を支援するために必要なコスト回収額および回収源泉に関わる情報

次に、資源提供者の情報ニーズとして以下の項目を挙げている (IPSASB 2014, para.2.13)。

(a) 報告期間において調達された資源の正当性の元となる目的の達成に関わる情報

(b) 納税者から当期において徴収した資金もしくは借入れその他の源泉から現在の活動のための資金を調達していたかどうかに関わる情報

(c) 将来において追加の (もしくはより少ない) 資源を必要とする可能性およびその場合の可能性の高い資源の調達先に関わる情報

(d) 融資者および債権者による報告主体の流動性の評価に役立つ、返済額および返済時期が合意通りに行われるかどうかに関わる情報

(e) 報告主体による資源の経済的、効率的、効果的および意図したような利用についての寄贈者による評価に役立つ情報

(f) 報告主体が予測する将来のサービス提供活動および資源のニーズに関わる情報

そして、これらのサービス受領者と資源提供者の情報ニーズもまた多くの面において重複している可能性が高く、そのように重複する情報ニーズとしては、例えば、報告主体による資源の経済的、効率的、効果的および意図したような利用についての情報、報告主体が予測する将来のサービス提供活動などがある (IPSASB 2014, paras.2.12-2.13)。

そして、これらの情報ニーズに応えるために、①財政状態、②財務業績、③キャッシュフロー、④承認済み予算と法律その他権威の遵守状況、⑤報告期間のサービス提供活動とその達成度、⑥将来期間のサービス提供とその他活動に対する期待、および将来の期待に影響を及ぼす帰結も含めた、報告期間の意思決定と実施活動の長期的な帰結、⑦その他の財務諸表を向上、補完および補足する財務情報および非財務情報といった情報が、財務報告書において提供される (IPSASB 2014, paras.2.14-2.17)。

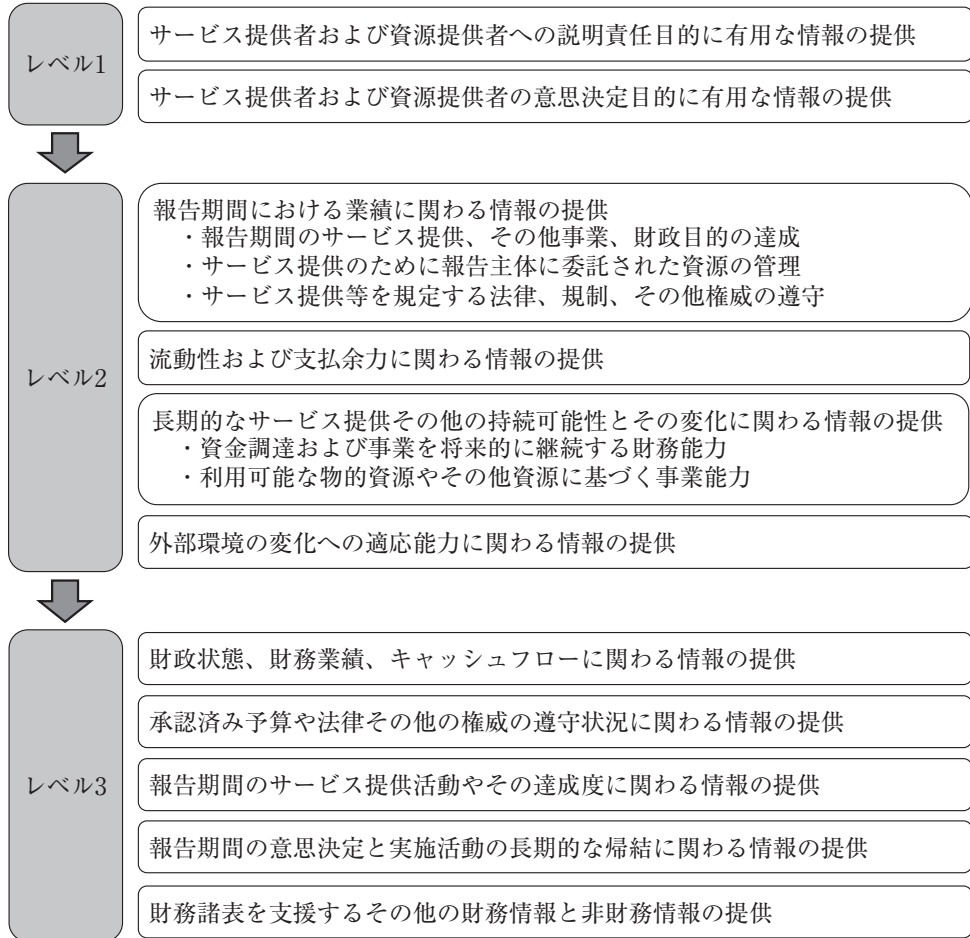
### 3 3段階の財務報告の目的

IPSASB (2014) では、サービス受領者および資源提供者を主要な財務報告の利用者とみなし、それら財務報告利用者の一般目的財務報告書の利用において、①説明責任および意思決定に有用な情報を提供することを財務報告の目的としている (レベル1)。そして、説明責任および意思決定に有用な情報とは、具体的には、②報告期間における業績、流動性と支払余力、長期的なサービス提供やその他事業の持続可能性とその変化、および外部環境の変化への適応能力の評価に役立つ情報の提供であるとされ (レベル2)、さらに、それらの評価のために財務報告では、③財政状態、財務業績、キャッシュフロー、承認済み予算と法律その他権威の遵守状況、

報告期間のサービス提供活動とその達成度、報告期間の意思決定と実施活動の長期的な帰結、財務諸表を支援するその他の財務情報と非財務情報といった情報が提供される（レベル3）。

図表5は、IPSASB (2014) の財務報告の目的を、IASB (2018a) の財務報告の目的と同様に、3段階のレベルに分けて整理したものである。

図表5 IPSASB(2014)における財務報告の目的



出所：IPSASB (2014) をもとに著者作成

## VI IASB(2018a) と IPSASB(2014) の比較

### 1 財務報告利用者と財務報告の目的の関係性

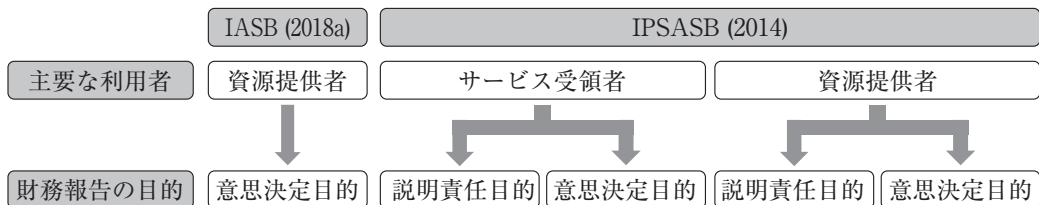
既述のように IASB (2018a) では、資源提供者を主要な財務報告利用者とみなし、資源提供者の意思決定に有用な情報の提供を財務報告の目的としている。ここでは、資源提供者という単

一の財務報告利用者グループに対して、意思決定目的という単一の財務報告の目的を設定しており、財務報告利用者と財務報告の目的とが一元的な関係となっている（図表6参照）。財務報告の目的は、資源提供者の情報ニーズに基づき、正味キャッシュ・インフローと受託責任に関わる情報の提供に区分されるものの、図表4において示されたように、レベル1、レベル2、レベル3と、資源提供者の観点から明瞭かつ集約的に展開されている。

一方、IPSASB (2014) では、サービス受領者と資源提供者が主要な財務報告利用者とみなされ、これら二つの財務報告利用者グループへの説明責任目的と意思決定目的に有用な情報の提供という、これもまた二つの財務報告の目的が設定されている。このため、理念上、財務報告利用者と財務報告の目的の組み合わせが、サービス受領者への説明責任目的、サービス受領者への意思決定目的、資源提供者への説明責任目的、資源提供者への意思決定目的というふうに、4通りあり、また、各組み合わせ間で情報内容の重複もあることから、IPSASB (2014) では、財務報告利用者と財務報告の目的とが多元的かつ多重的な関係となる（図表6参照）。このような関係のもと、財務報告の目的は、レベル1、レベル2、レベル3と段階が進むに連れ、IASB (2018a) と比べると、多様で幅広く展開されている（図表4および図表5参照）。

このようにIASB (2018a) とIPSASB (2014) とでは、財務報告の目的が相違するため、それぞれの財務報告では、財政状態計算書、財務業績計算書といった類似した財務報告書も作成されるが、財務報告書の役割や表示内容の意義も相違することになる。以下においては、そのようなケースとして、資産の定義と業績の表示を取り上げる。

図表6 財務報告利用者と財務報告の目的の関係



出所：IASB (2018a) および IPSASB (2014) をもとに著者作成

## 2 資産の定義

IASB (2018a) において、資産は、過去の事象の結果として企業によって支配されている現在の経済的資源と定義される（IASB 2018a, para.4.3）。そして、経済的資源とは、経済的便益を創出する潜在能力を有する権利であり（IASB 2018a, para.4.4）、さらに経済的便益とは、主にキャッシュ・インフローを意味する（IASB 2018a, para.4.16）。

これに対して、IPSASB (2014) では、資産は、過去の事象の結果として主体によって、現在、支配されている資源と定義される（IPSASB 2014, para.5.6）。ここでいう資源とは、サービス提

供能力もしくは経済的便益を創出する能力をもった項目である (IPSASB 2014, para.5.7)。そして、サービス提供能力は、主体の目的の達成に貢献するサービスを提供する能力で、必ずしもキャッシュ・インフローを創出するものではない (IPSASB 2014, para.5.8)。また、経済的便益はキャッシュ・インフローもしくはキャッシュ・アウトフローの減少を意味する (IPSASB 2014, para.5.10)。

端的に言えば、IASB (2018a) では、キャッシュ・インフローを創出する経済的資源が資産とされ、IPSASB (2014) では、キャッシュ・インフローを創出する資源に加えて、キャッシュフローと無関係であっても、サービス提供能力を有する資源が資産とされる。

このような IASB (2018a) と IPSASB (2014) の資産の定義は、資源提供者を主要な財務報告利用者とみなし、将来の正味キャッシュ・インフローの評価に有用な情報の提供を重視する IASB (2018a) と、資源提供者に加えて、サービス受領者も主要な財務報告利用者とみなし、公益サービスの提供に関わる説明責任も重視する IPSASB (2014) とのそれぞれの財務報告の目的と整合するよう、演繹的に導出されたものである。IASB (2018a) と IPSASB (2014) の財務報告の目的が相違するがゆえに資産の定義も相違している。

### 3 業績の表示

IASB (2018a) に基づく財務報告において、報告企業の業績は、資本取引を除いた経済的資源と請求権の変動に基づく財務業績を用いて表される。このような財務業績は、財務業績計算書において、収益、費用およびそれらの差額として表示される (IASB 2018a, paras.3.3, 5.3)。

IPSASB (2014) に基づく財務報告においても、報告主体の財務業績は、収益、費用およびそれらの差額として財務業績計算書で表示される (IPSASB 2014, para.5.32)。しかし、財務業績、さらには財政状態、キャッシュフローといった情報からでは、公益サービスの提供を主目的とする報告主体の業績を部分的にしか評価できないため (IPSASB 2014, Introduction 2)、財務業績以外のサービス提供に関する業績を表示する財務報告書の作成も必要とされる (IPSASB 2014, paras.8.11-8.14)。つまり、IPSASB (2014) に基づく財務報告における業績とは、サービス提供に関する業績であるサービス業績であり、財務業績計算書を中心とした財務諸表および財務諸表以外の財務報告書を通じて、財務情報および非財務情報として提供される (IPSASB 2014, paras.8.6, 8.13-8.14)。

プライベートセクターの営利組織の主要な組織目的は、事業投資に対するリターンの獲得にあり、そのため、報告企業の業績を示す指標として、将来の正味キャッシュ・インフローの評価や経営者の受託責任の評価において役に立つ、経済的資源および請求権の変動に基づく財務業績が利用される。

対して、パブリックセクターの非営利組織の主要な組織目的は、提供された資源を利用した公益サービスの提供にある。そして、サービス受領者や資源提供者の観点からは、報告主体の



業績を表す指標として、財務業績だけではなく、サービス提供における効率性、効果、法律の遵守などのサービス業績も重要となる。このため、IPSASB (2014) のもとでの財務報告では、財務業績および財務情報ではカバーできないサービス業績を表示するために、財務諸表に加え、財務諸表以外の財務報告書や非財務情報が利用される。

## Ⅶ まとめ

本稿では、IASBによる概念フレームワークであるIASB (2018a) とIPSASBによる概念フレームワークであるIPSASB (2014) における財務報告の目的を手掛かりとして、プライベートセクターの営利組織を対象とした財務報告とパブリックセクターの非営利組織を対象とした財務報告を比較検討した。

IASB (2018a) では、資源提供者を財務報告の主要な利用者とみなし、資源提供者の意思決定に有用な情報の提供を財務報告の目的としており、財務報告利用者と財務報告の目的とが一元的な関係となっている。一方、IPSASB (2014) では、サービス受領者と資源提供者を財務報告の主要な利用者とみなし、両者への説明責任目的と意思決定目的に有用な情報の提供を財務報告の目的としている。このため、IPSASB (2014) では、財務報告利用者と財務報告の目的が多元的で多重的な関係となる。

さらに、このような財務報告利用者と財務報告の目的の関係性から、IPSASB (2014) に基づく財務報告書において要求される情報内容は、IASB (2018a) のものと比べると、多様で広範にわたる。また、財務報告の目的の相違は、資産の定義や業績の表示といった財務諸表の構成要素や財務報告書の役割にも相違をもたらしている。

## 参考資料

- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1985). *Statement of Financial Accounting Concepts No.6, Elements of Financial Statements*. Norwalk, Financial Accounting Standards Board.
- International Accounting Standards Board (IASB) (2004a). *Conceptual Framework, IASB/FASB Joint Meeting, Norwalk, October 2004, IASB Agenda paper 10*. London, IASC Foundation.
- International Accounting Standards Board (IASB) (2004b). *SAC meeting: November 2004, Project: Conceptual Framework (Agenda paper 2), Information for Observer*. London, IASC Foundation.
- International Accounting Standards Board (IASB) (2010). *Conceptual Framework for Financial Reporting*. London, IFRS Foundation.
- International Accounting Standards Board (IASB) (2016). *Constitution*. London, IFRS Foundation.
- International Accounting Standards Board (IASB) (2018a). *Conceptual Framework for Financial Reporting*. London, IFRS Foundation.
- International Accounting Standards Board (IASB) (2018b). *Basis for Conclusions on Conceptual Framework for Financial Reporting*. London, IFRS Foundation.



- International Accounting Standards Committee (IASC) (1989). *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. International Accounting Standards Committee. London, IASC Foundation.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2010). *Conceptual Framework Exposure Draft 1, Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Role, Authority and Scope; Objectives and Users; Qualitative Characteristics; and Reporting Entity*. New York, International Federation of Accountants.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2014). *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. New York, International Federation of Accountants.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2016). *Preface to International Public Sector Accounting Standards*. New York, International Federation of Accountants.