

『福山大学経済学論集』
第46巻
(2022年3月) 抜刷

情報セットアプローチと「情報のセット」の相違に関する研究

長濱 照美

情報セットアプローチと「情報のセット」の相違に関する研究

長濱照美¹

概要

本稿では先行研究に基づき、2018年版IASB概念フレームワークの第1章における「情報のセット」の規定とFRS第3号で導入された情報セットアプローチの相違について考察した。考察の結果、①IASB概念フレームワークにおける「情報のセット」は財務報告に関する規定であるが、FRS第3号の情報セットアプローチは業績報告のアプローチであること、②IASB概念フレームワークにおける「情報のセット」は財務報告の利用者を改訂する過程で導入された規定であるが、FRS第3号の情報セットアプローチは単一の業績指標を重視する視点を転換するために導入されたものであること、以上2点の相違が明らかとなった。

キーワード：情報セットアプローチ、情報のセット、概念フレームワーク、業績報告、財務報告

1 はじめに

International Accounting Standards Board（国際会計基準審議会；以下、IASBと略称する）は2018年、改訂版の概念フレームワーク『財務報告に関する概念フレームワーク（*Conceptual Framework for Financial Reporting*）』（以下、2018年版IASB概念フレームワークと略称する）を公表した。IASBは新設章である第7章「表示及び開示（Presentation and disclosure）」において、純利益と包括利益の両方を支持する見解を示した。

当該規定は英国のAccounting Standards Board（会計基準審議会；以下、ASBと略称する）公表のFRS「財務報告基準（Financial Reporting Standard）」第3号『財務業績の報告（*Reporting Financial Performance*）』（以下、FRS第3号と略称する）で導入された情報セットアプローチ（information set approach）の特徴を有している（長濱，2020，73-74頁）。

ここにおいて、2018年版IASB概念フレームワークと情報セットアプローチの関連性につき、新設章第7章ではなく、第1章の規定に着目する先行研究がある。

本稿では、英国、International Accounting Standards Committee（国際会計基準委員会；以下、IASCと略称する）及びIASBの概念フレームワークの規定を確認し、考察する。そして、2018年版IASB概念フレームワークの第1章における「情報のセット（information set）」の規定とFRS第3号で導入された情報セットアプローチの相違について明らかにすることを目的とする。

¹ 福山大学経済学部税務会計学科・nagahama@fukuyama-u.ac.jp

2 「情報のセット」と情報セットアプローチ

2.1 先行研究と情報セットアプローチの特徴

情報セットアプローチや情報セットアプローチの「情報のセット」という文言に着目する先行研究には菊谷（1994）, Davies *et al.*（1997）, 辻山（2000, 2002）, Acker *et al.*（2002）, 齊野（2003, 2004, 2006, 2008）, 菅野（2005）, Stephen（2006）, 浅倉（2007）, 西山（2016）, 長濱（2018, 2020, 2021）等がある。

情報セットアプローチは、1992年、英国 ASB が公表した FRS 第3号において導入された業績報告のアプローチである。

情報セットアプローチは FRS 第3号の「会計基準の成立経緯」第iii項で「複雑な組織の業績を単一の数値に要約することはできないため、業績を構成するいくつかの重要な要素を強調する」と規定されている。また、同項で、情報セットアプローチは単一の業績指標を重視する視点を転換するために導入されたとある²。

斎野（2008, 89-90頁）によると、純利益に重点を置く考え方をボトムラインアプローチと呼ぶ。一方、情報セットアプローチは利益を含む複数の業績を容認し、開示することを要請する業績報告のアプローチである（長濱, 2021, 41-42頁）。

2.2 概念フレームワークと「情報のセット」

本稿では、西山（2016）の先行研究に着目する。西山（2016）は情報セットアプローチの「情報のセット」という文言に着目している。そして、IASB 概念フレームワークの公開草案の規定「主要な利用者の最大多数のニーズを満たす情報のセットを提供することを目指す」で示された「情報のセットを提供する」方針が IASB 概念フレームワークにおける情報セットアプローチの採用を意味すると指摘している³。

なお、当該規定は2018年版 IASB 概念フレームワークにおける第1章「一般目的財務報告の目的、有用性及び限界（Objective, usefulness and limitations of general purpose financial reporting）」で正式に採用されている。つまり、公開草案との間に規定の相違はない。そこで、本稿では、2015年の公開草案と2018年の概念フレームワークの両者を、便宜上、2018年版 IASB 概念フレームワークとまとめて呼称する。

2018年版 IASB 概念フレームワークの第1章は、前述のとおり「一般目的財務報告の目的、有用性及び限界」と題する。つまり、財務報告について規定している章である。したがって、第1章第1.8項の「主要な利用者の最大多数のニーズを満たす情報のセットを提供すること

² なお、英国においては少なくとも1980年代より「ボトムラインへの執着」が問題視されていた（長濱, 2020, 70-71頁）。

³ 主に公開草案の規定を題材にし、2010年版 IASB 概念フレームワークの規定も注記で指摘している。

を目指す」における「主要な利用者」とは財務報告で開示される情報の利用者であり、「情報のセット」は財務報告で開示される情報である。「情報のセット」を提供する規定はこのような特徴を有する。

以上より、「情報のセット」の規定は財務報告に関する規定である。一方、前述のとおり、情報セットアプローチは業績報告のアプローチである。両者は、この点に明確な相違がある。

2.3 導入の背景

前述のとおり、FRS 第 3 号において情報セットアプローチは、単一の指標に着目する視点を転換するために導入されている。

FRS 第 3 号の「会計基準の成立経緯」の第 i 項、第 iii 項及び第 iv 項では、企業が異常損益項目の規定を利用し、利益と 1 株当たり利益に恣意性を介入させており、利用者はこれを無批判に信頼していると指摘している。

「会計基準の成立経緯」第 i 項及び第 iii 項によると、異常損益項目の問題は単一の指標に着目することから生起している。そして、情報セットアプローチについて、「複雑な組織の業績を単一の数値に要約することはできないと考え、業績を構成するいくつかの重要な要素を強調する情報セットアプローチを採用した」と説明している。ボトムラインアプローチからの脱却を目指して、情報セットアプローチは導入されたのである。

ここにおいて、IASB の概念フレームワークにおける「情報のセットを提供する」規定は、どのような経緯を経て導入されたのだろうか。次節以降ではこれについて確認し、考察する。

3 概念フレームワーク

3.1 SPFR

IASB は英国から影響を受けている。また、IASB の前身の組織は IASC である。そこで、英国、IASC 及び IASB の概念フレームワークを考察する。

前述のとおり、「主要な利用者の最大多数のニーズを満たす情報のセットを提供することを目指す」規定は 2018 年版 IASB 概念フレームワークの第 1 章「一般目的財務報告の目的、有用性及び限界」にある。当該規定における「主要な利用者」とは財務報告で開示される①「情報の利用者」である。「情報のセット」は①「情報の利用者」の要求を満たす財務報告で開示される情報であり、②「情報の利用者の要求を満たすための財務報告」と換言できる。

そこで、英国、IASC 及び IASB の概念フレームワークを題材に、①「情報の利用者」及び②「情報の利用者の要求を満たすための財務報告」、以上 2 つを考察する。

まず、英国の概念フレームワーク『財務報告原則書 (*The Statement of Principles for Financial Reporting*)』(以下、SPFR と略称する)における ①「情報の利用者」及び②「情報の利用者の

要求を満たすための財務報告」について確認する。

SPFR は第 1.3 項で①「情報の利用者」を規定している。それは、(a) 現在及び潜在的な投資家、(b) 債権者、(c) 取引先、(d) 従業員、(e) 消費者、(f) 政府及び関係機関及び (g) 一般大衆、以上の 7 項目である。

次に、SPFR における②「情報の利用者の要求を満たすための財務報告」の規定について確認する。SPFR は第 1.6 項で企業に対し、利用者の経済的意思決定は様々であるから、彼らが受託責任の評価と経済的意思決定が行えるよう、有用な情報を提供することを要請している。

3.2 1989 年版 IASC 概念フレームワーク

本項以降では、IASC 及び IASB の概念フレームワークにおける、①「情報の利用者」及び②「情報の利用者の要求を満たすための財務報告」について確認する。

まず、IASC が 1989 年に公表した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、1989 年版 IASC 概念フレームワークと略称する) の規定における①「情報の利用者」について確認する。なお、2001 年に IASB は、この 1989 年版 IASC 概念フレームワークを引き継いでいる。

1989 年版 IASC 概念フレームワークは第 9 項で、①「情報の利用者」を規定している。それは、(a) 投資家、(b) 従業員、(c) 債権者、(d) 仕入先及び他の取引業者、(e) 得意先、(f) 政府と関係機関及び (g) 一般大衆、以上の 7 項目である。1989 年版 IASC 概念フレームワークにおける情報の利用者は、SPFR とほぼ同様に広く設定されている。

次に、1989 年版 IASC 概念フレームワークにおける②「情報の利用者の要求を満たすための財務報告」の規定を確認する。IASC は「前書き」でほぼ全ての財務諸表の利用者が、経済的意思決定を行うとしている。そして、財務諸表は経済的意思決定の際に、有用な情報を提供するものと位置付け、企業に対し利用者の経済的意思決定に資する財務諸表の作成を要請している。利用者の経済的意思決定に資する情報の提供を重視する方針も、SPFR と同様である。

1989 年版 IASC 概念フレームワークの規定では、「前書き」において、利用者の経済的意思決定の具体例を挙げている。それは、(a) 持分投資の購入保有または売却に関する時期の決定、(b) 経営者の受託責任または説明責任の評価、(c) 従業員に対する給料の支払及びその他の給付の提供を行う企業の能力の評価、(d) 企業への貸付金に関する保全状況の評価、(e) 課税政策の決定、(f) 分配可能利益及び配当金額の決定、(g) 国民所得統計の作成と利用、(h) 企業活動の規制、以上の 8 項目である。

3.3 2010年版IASB概念フレームワーク

IASBは2010年に改訂版の概念フレームワーク『財務報告に関する概念フレームワーク (*The Conceptual Framework for Financial Reporting*)』(以下、2010年版IASB概念フレームワークと略称する)を公表した。2010年版IASB概念フレームワークの①「情報の利用者」と②「情報の利用者の要求を満たすための財務報告」について確認する。

着目すべき点は、2010年版IASB概念フレームワークの①「情報の利用者」に関する規定である。2010年版IASB概念フレームワークでは、1989年版IASB概念フレームワークにあった①「情報の利用者」の規定が削除されている。

具体的には、前項で示した1989年版IASB概念フレームワーク第9項にある情報の利用者、(a) 投資家、(b) 従業員、(c) 債権者、(d) 仕入先及び他の取引業者、(e) 得意先、(f) 政府と関係機関及び(g) 一般大衆が、2010年のIASB概念フレームワークの規定にはない。

これに代えて、2010年版IASB概念フレームワークは、第1.5項で情報の利用者を「現在及び潜在的な投資家、融資者及び他の債権者」と限定している。したがって、2010年版IASB概念フレームワークの①「情報の利用者」は、「現在及び潜在的な投資家、融資者及び他の債権者」である。

次に、②「情報の利用者の要求を満たすための財務報告」について確認する。2010年版IASB概念フレームワークにおける情報の利用者の経済的意思決定は、1989年の規定を引き継ぐ形で残されている。すべての利用者が(a) 持分投資の購入保有または売却に関する時期の決定、(b) 経営者の受託責任または説明責任の評価、(c) 従業員に対する給料の支払及びその他の給付の提供を行う企業の能力の評価、(d) 企業への貸付金に関する保全状況の評価、(e) 課税政策の決定、(f) 分配可能利益及び配当金額の決定、(g) 国民所得統計の作成と利用、(h) 企業活動の規制という経済的意思決定を行うとしている。そして、財務諸表による報告は、こうしたほとんどの利用者が持つ共通の要求を満たすとしている。

3.4 2018年版IASB概念フレームワーク

最新版である2018年版IASB概念フレームワークにおける①「情報の利用者」と②「情報の利用者の要求を満たすための財務報告」について、規定を確認する。

2018年版IASB概念フレームワークは第1.5項で①「情報の利用者」を規定している。それは、2010年版IASB概念フレームワークの規定を引き継ぎ、「現在及び潜在的な投資家、融資者及び他の債権者」とある。

ここにおいて、2018年版IASB概念フレームワークでは多様な情報の利用者を前提とした経済的意思決定に関する規定が削除されている。2018年版IASB概念フレームワークは公表までに、2013年討議資料の公表、2015年公開草案の公表があった。2010年版IASB概念フレ

ームワークで検討課題として残された経済的意思決定である、(a) 持分投資の購入保有または売却に関する時期の決定、(b) 経営者の受託責任または説明責任の評価、(c) 従業員に対する給料の支払及び他の給付の提供を行う企業の能力の評価、(d) 企業への貸付金に関する保全状況の評価、(e) 課税政策の決定、(f) 分配可能利益及び配当金額、(g) 国民所得統計の作成と利用、(h) 企業活動の規制は2013年の討議資料をもって削除された。結果として、2018年版IASB概念フレームワークも上記の経済的意思決定に関する規定は削除されたまま、公表された。

4 考察

4.1 「情報のセット」規定の導入に関する考察と相違

前節までの内容を踏まえ、IASB概念フレームワークの第1章第1.8項「主要な利用者の大多数のニーズを満たす情報のセットを提供することを目指す」との規定が導入された経緯について確認し、考察する。

IASB概念フレームワークは「本文」と「結論の根拠」に分かれている。2010年版IASB概念フレームワークで①「情報の利用者」が限定された。利用者の改訂の経緯は、2010年版IASB概念フレームワークの「結論の根拠」に明記されている。

第1章の「結論の根拠」の「主要な利用者」における「主要な利用者のグループがあるべきか」では、次のように説明されている。それは、1989年版IASB概念フレームワークでは、広範囲な利用者の要求の代表として投資家の要求に焦点を当てていたこと、主要な利用者のグループを明示的に識別してはいなかったことである。

そのうえで、主要な利用者グループを定義することにしたと説明している。その理由として、主要な利用者を定義しない場合、概念フレームワークが過度に抽象的または曖昧になるおそれがあることを指摘している。

そして、主要な利用者として現在及び潜在的な投資家、融資者及び他の債権者が「本文」において明示されるに至っている。また、「なぜ現在及び潜在的な投資家、融資者及び他の債権者が、主要な利用者と考えられるのか」について「結論の根拠」では具体的に、「(a) 現在及び潜在的な投資家、融資者及び他の債権者は、財務報告の情報に関して最も重大な当面のニーズがあり、その多くはその情報を直接提供することを企業に要求できない。(b) 当審議会とFASB（Financial Accounting Standards Board、財務会計基準審議会）は、その責務により、資本市場の参加者のニーズに焦点を当てることを求められており、それには現在の投資家だけでなく潜在的な投資家や現在及び潜在的な融資者及び他の債権者も含まれる。(c) 明示された主要な利用者のニーズを満たす情報は、コーポレート・ガバナンスが株主の観点で定義されている法域とすべての利害関係者の観点で定義されている法域の両方における利用者の

ニーズを満たす可能性が高い（括弧内は筆者）」としている。

「結論の根拠」では「利用者のヒエラルキーがあるべきか」についても検討済みの内容が示されている。そこでは、「公開草案へのコメント提出者のうち、主要な利用者グループの構成を支持した人々の一部は投資家、融資者及び他の債権者は情報要求が異なることから、当審議会は主要な利用者のヒエラルキーを設けるべきだと提案した」と説明されている。

続けて、「しかし、当審議会は、個々の利用者の情報要求は、報告企業に対して同じ種類の利害を有する他の利用者とは異なっていたり、場合によっては相反したりするかもしれないことに着目した」とある。

そして、「一般目的財務報告書は、利用者にも共通の情報を提供することを意図したものであり、情報に対するすべての要請に対応できるものではない」とし、「当審議会は、利用者の最大多数の要求を費用対効果の高い方法で満たすことを意図した情報のセットを追求する」との方針が示されている。換言すると、「情報のセット」に着目する説明が「結論の根拠」にもある。

上記の「結論の根拠」があり、「本文」の第1章において、「当審議会は、基準を開発するにあたって、主要な利用者の最大多数のニーズを満たす情報のセットを提供することを目指す」との規定が設けられた。つまり、①「情報の利用者」が限定され、これに伴い「情報のセット」の規定が導入されたのである。

以上より、IASB 概念フレームワークにおける「情報のセット」に着目する規定は、①「情報の利用者」の規定の見直しにおいて導入されたものであることが明らかとなった。これは、FRS 第3号における情報セットアプローチの導入理由とは異なる。

前述のとおり、FRS 第3号における情報セットアプローチは、「会計基準の成立経緯」の第Ⅲ項にあるように、単一の指標に着目する視点を転換するために導入されている。つまり、両者は導入の経緯についても明確に相違点を有することが明らかとなった。

4.2 会計思考の変化に関する補足的考察

第3節では、英国の SPFR、1989年版 IASC 概念フレームワーク、2010年版 IASB 概念フレームワーク及び2018年版 IASB 概念フレームワークの規定について、①「情報の利用者」と②「情報の利用者の要求を満たすための財務報告」の詳細を確認した。両者は変化していた。

本項ではそれに基づいて、①「情報の利用者」と②「情報の利用者の要求を満たすための財務報告」の変化について補足的考察を加える。

まず、SPFR の第 1.10 項では、投資家は資本提供者として現金の創出力（cash-generation ability）及び財務的な適応力（financial adaptability）に焦点をあて、財務諸表で業績と財政状態を分析するとしている。そして、このような分析の視点は、その他の利用者にとっても重

要であると指摘している。その理由は、現金の創出力や財務的な適応力は企業の中長期的な能力を決定するためである。その能力とは具体的に、借入金の返済能力、従業員や取引先への支払能力等である。

②「情報の利用者の要求を満たすための財務報告」は、現在及び潜在的な投資家が着目する、企業の現金の創出力や財務的な適応力を示す財務諸表である。SPFR は、こうした報告がその他の利用者の要求も満たすとしているのである。

換言すれば、SPFR における②「情報の利用者の要求を満たすための財務報告」は、投資家の要求を満たす財務諸表であり、それは同時に、その他の利用者の要求を満たす財務諸表でもある。

次に、1989 年版 IASC 概念フレームワークについて考察する。第 15 項で利用者は、企業の現金及び現金同等物を生み出す能力を評価し、それらの発生時期及び確実性を評価することで、経済的意思決定を行うとしている。さらに、利用者はこの評価を行うにあたり、企業の財政状態、業績及びキャッシュフローに関する情報が必要であるとしている⁴。

1989 年版 IASC 概念フレームワークの第 10 項では、②「情報の利用者の要求を満たすための財務報告」に関し、利用者の情報要求のすべてを満たすことはできないが、すべての利用者に共通する情報要求があるとしている⁵。第 10 項では続けて、「投資家は企業のリスク資本の提供者であるので、投資家の要求を満たす財務諸表を提供することにより、財務諸表が満たすことのできるその他の利用者の大部分の要求を満たすことになるであろう」としている。

換言すれば、1989 年版 IASC 概念フレームワークにおける②「情報の利用者の要求を満たすための財務報告」は、投資家の要求を満たす財務諸表であり、それは同時に、その他の利用者の要求を満たす財務諸表でもある。

以上より、SPFR は、投資家の要求する財務報告を行うことがその他の情報の利用者の経済的意思決定にも資するとしている。1989 年版 IASC 概念フレームワークも同様の方針を示している。したがって、SPFR 及び 1989 年版 IASC 概念フレームワークの①「情報の利用者」と②「情報の利用者の要求を満たすための財務報告」には共通する会計思考があると言える。それは、投資家の要求を満たすことが、その他の情報の利用者の要求を満たすことになるとする会計思考である。

次に、2010 年版 IASB 概念フレームワークの①「情報の利用者」に関する規定に着目した

⁴ また、第 16 項から第 20 項では財政状態及び業績に関する情報により、利用者は企業の将来のキャッシュフローを分析できるとしている。

⁵ 例えば、「財務諸表の目的」における第 14 項では、財務諸表について、利用者の経済的意思決定に資するが、利用者が求めるすべての情報を提供するものではないとしている。理由として、非財務情報を提供しないことを挙げている。

い。2010年版IASB概念フレームワークでは1989年版IASC概念フレームワークから変更が加えられた。①「情報の利用者」が「現在及び潜在的な投資家、融資者及び他の債権者」に限定された。ただし、経済的意思決定に関しては検討課題として残された。

2018年版IASB概念フレームワークの①「情報の利用者」は「現在及び潜在的な投資家、融資者及び他の債権者」で、2010年版から変更はない。ここにおいて、経済的意思決定の規定は、2013年の討議資料をもって削除された。結果として、2018年版IASB概念フレームワークも経済的意思決定に関する規定は削除されたうえで公表された。

SPFRと1989年版IASC概念フレームワークで展開された会計思考は2010年版IASB概念フレームワークによって消滅の兆候をみせた。そして、2018年版IASB概念フレームワークでは消滅している。換言すると、①「情報の利用者」のうち投資家に資する情報提供を行うことが、その他の情報の利用者を含む②「情報の利用者の要求を満たすための財務報告」に応えることになるという会計思考は、2010年版IASB概念フレームワークから段階的に変化し、2018年版IASB概念フレームワークにおいて消滅した。そして、その過程の2010年版IASB概念フレームワークにおいて、「情報のセット」の規定が導入されていることが明らかとなった。

概念フレームワーク	SPFR (1999)	IASC (1989年版)	IASB (2010年版)	IASB (2013年DP)	IASB (2015年ED)	IASB (2018年版)
投資者のニーズ 連携理論	○	○	△	×	×	×
多様な利害関係者	○	○	×	×	×	×
経済的意思決定の項目	○	○	○	×	×	×
多様な情報利用者	○	○	×	×	×	×
主要な情報利用者	投資家に着目、広範な利用者を想定	広範な利用者	現在および潜在的な投資家、融資者およびその他の債権者	現在および潜在的な投資家、融資者およびその他の債権者	同左	同左
情報セットアプローチ	○ (FRS3)	—	—	—	—	—
「情報のセット」	—	×	○	○	○	○

IASB単独プロジェクトへ

図1：各概念フレームワークの特徴

出典：筆者作成

5 おわりに

2018年版IASB概念フレームワークの第1章における「情報のセット」の規定とFRS第3号で導入された情報セットアプローチの相違について、本稿で明らかとなった点を簡潔にまとめると次のようになる。

まず、IASB概念フレームワークにおける「情報のセット」は財務報告に関する規定であるが、FRS第3号の情報セットアプローチは業績報告のアプローチである。前者は業績の報告書のみならず、財政状態やキャッシュフローの状況を説明する報告書等も対象となるが、後者は業績の報告書のみに関するものである。

次に、IASB 概念フレームワークにおける「情報のセット」の規定は財務報告の利用者を改訂する過程で導入されたものであるが、FRS 第 3 号における情報セットアプローチは単一の業績指標を重視する視点を転換するために導入されたものである。

以上より、IASB 概念フレームワークにおける「情報のセット」の規定と FRS 第 3 号の情報セットアプローチは 2 点の相違点を有することが明らかとなった。したがって、IASB 概念フレームワークが情報セットアプローチを採用しているとする根拠を、IASB 概念フレームワークの第 1 章における「主要な利用者の最大多数のニーズを満たす情報のセットを提供することを目指す」の「情報のセット」という文言に求めることはできない。こうした解釈は、情報セットアプローチを業績報告のアプローチではなく、財務報告のアプローチと捉えている。

ここにおいて、業績報告は財務報告の一部であるとも言える。情報セットアプローチを財務報告のアプローチとして捉えなおして検討する場合はこの限りではない。ただし、この捉え方は FRS 第 3 号の規定とは異なる。FRS 第 3 号は情報セットアプローチを世界で初めて提案しており、その際、情報セットアプローチを業績報告のアプローチと位置付けている。これの考究については、今後の課題とする。

また、本稿では英国の SPFR、1989 年版 IASC 概念フレームワーク、2010 年版 IASB 概念フレームワーク及び 2018 年版 IASB 概念フレームワークの規定を確認するなかで、IASB の会計思考及び財務報告の方針の変化を「情報のセット」の視点から明らかにした。

参考文献

- Accounting Standards Board (1992) ,“ *Financial Reporting Standard No.3 Reporting Financial Performance*,” London: U.K.: ASB. (田中 弘・原 光世訳 (1994) 『イギリス財務報告基準』 中央経済社。)
- Accounting Standards Board (1999) ,“ *The Statement of Principles for Financial Reporting*,” London: U.K.: ASB.
- International Accounting Standards Board (2010) ,“ *The Conceptual Framework for Financial Reporting*,” London: U.K.: IFRSF.
- International Accounting Standards Board (2013) , Discussion Paper, “*A Review of Conceptual Framework for Financial Reporting*,” London: U.K.:IFRSF.
- International Accounting Standards Board (2015) , Exposure Draft, “*The Conceptual Framework for Financial Reporting*,” London: U.K.:IFRSF.
- International Accounting Standards Board (2018) , “*The Conceptual Framework for Financial Reporting*,” London: U.K.:IFRSF.
- International Accounting Standards Committee (1989) , “*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*,” London: U.K.:IASC.
- Acker D., J. Horton and I. Tonks (2002) , “Accounting Standards and Analysts’ Forecasts: the Impact of FRS3 on Analysts’ Ability to Forecast EPS,” *Journal of Accounting and Public Policy* 21(3): pp.193-217.
- Davies M., R. Paterson and A. Wilson (1997) , “*UK GAAP: Generally Accepted Accounting Practice in the United Kingdom: fifth edition*,” London: Ernst & Young.
- Stephen L. (2006) , “Testing the Information Set Perspective of UK Financial Reporting Standard No.3: Reporting Financial Performance,” *Journal of Business Finance and Accounting* 33(7)(8): pp.1110-1141.
- 浅倉和俊(2007), 「英国における財務業績報告の展開——情報セットアプローチによる FRS3 と FRED22 の財務業績報告書——」『商学論纂』第 48 巻第 5・6 号, 中央大学商学研究会, 1-50 頁。
- 菅野浩勢 (2005) , 「財務業績の報告——対立する意見の比較検討——」『国際会計研究学会年報』2005 年度, 国際会計研究学会, 135-146 頁。
- 菊谷正人 (1994) , 「英国における新しい財務諸表」『国土館大学政経論叢』第 90 号, 国土館大学政経学会, 1-23 頁。
- 齊野純子 (2003) , 「財務業績報告における情報セットアプローチの意義」『青森中央学院大学研究紀要』第 5 号, 青森中央学院大学経営法学部, 15-24 頁。

- 齊野純子（2004）、「イギリス財務業績報告の基本思考——情報セットアプローチによる利益操作の排除——」『企業会計』第 56 巻第 6 号, 116-122 頁。
- 齊野純子（2008）、「業績報告と利益概念の特徴と展開方向——コンバージェンスの理論的淵源を求めて——」『会計』第 173 巻第 3 号, 88-103 頁。
- 齊野純子（2006）, 『イギリス会計基準設定の研究』同文館出版。
- 辻山栄子（2000）, 「時価会計をめぐる 2 つの潮流」『武蔵大學論集』第 46 巻第 3・4 号, 武蔵大学学会, 623-647 頁。
- 辻山栄子（2002）, 「事業用資産の評価(2)——再評価と投資不動産——」斎藤静樹編著『会計基準の基礎概念』中央経済社, 325-341 頁。
- 長濱照美（2018）, 「情報セットアプローチの萌芽としての付加価値計算書」『産業経理』第 77 巻第 4 号, 163-173 頁。
- 長濱照美（2020）, 「IASB 概要フレームワークの「表示及び開示」と情報セットアプローチ」『広島大学マネジメント研究』第 21 号, 広島大学マネジメント学会, 63-77 頁。
- 長濱照美（2021）, 「情報セットアプローチの萌芽と継承に関する研究」『年報財務管理研究』第 32 号, 日本財務管理学会, 40-57 頁。
- 西山徹二（2016）, 「利益計算の重要性の相対的低下——情報セット・アプローチの影響の考察——」『商学論纂』第 57 巻第 3・4 号, 中央大学商学研究会, 101-120 頁。

（謝辞：本稿は広島大学大学院における課程博士論文の第 5 章をもとに加筆・修正したものである。主査として深遠なるご指導をいただいた故星野一郎先生及び日野修造先生に心より御礼申し上げる。）

The differences between information set approach and “information set”

Terumi Nagahama

This study examined the difference between information set approach of FRS3 and “information set” adopted in conceptual framework. The findings from this study are as follows; (1) information set approach of FRS3 is for performance reports and introduced to change the existing “bottom line” perspective, (2) “information set” adopted in conceptual framework is for financial reports and introduced in the context of changing the information users.