

HONG
洪

JA
慈

EUL
乙

学位の種類 博士(経済学)

学位記番号 経博第16号

学位授与年月日 平成6年3月25日

学位授与の要件 学位規則第4条第1項該当

研究科・専攻 東北大学大学院経済学研究科(博士課程後期3年の課程)
経営学専攻

学位論文題目 「第三の基本的財務表」の国際的調和化に関する比較制度論的研究
—企業会計に関する語用論的考察を中心として—

論文審査委員 (主査)
教授 杉本典之 教授 豊島義一
助教授 小倉昇

論文内容の要旨

I 考察対象、考察方法、および、問題意識

本論文は、「第三の基本的財務表」に関する会計基準が、各国の会計基準設定主体や国際機関としての国際会計基準委員会によって試行錯誤的に設定されてきた過程をかえりみて、これを時系列的にも横断的にも比較検討し、それぞれの特徴と問題点を明らかにしつつ、この会計基準の「国際的調和化」の過程を分析する。そして、その制度化が難渋したことの根本的な原因を見極め、もって問題解決のための糸口を見出そうと試みたものである。それゆえに、本論文は、「第三の基本的財務表」に関する会計基準の設定課程を、比較制度論的に、したがって「語用論」的に、考察した成果である。

ここで「第三の基本的財務表」とは、各国の会計基準設定主体や国際機関としての国際会計基準委員会が、過去30年前後の長きにわたって、「貸借対照表」および「損益計算書」という在来の二つの基本的財務諸表に並べて制度化しようとさまざまに試みてきた新しい財務表をさすが、その端緒となったのは、すでに1世紀も前の実務のなかで出現した計算書である。

すなわち、この「第三の基本的財務表」の制度化は、過去1世紀以上の歳月の流れのなかでその

名称がさまざまに変遷してきたことに象徴されているように、同財務表の、財務諸表体系上の位置づけ、開示内容、作成方法ないし開示方法、などがさまざまに変遷し、その帰趨を見極めることが容易ではなかった。ところが、同財務表の制度化は、各国の会計基準設定主体や国際機関としての国際会計基準委員会などの長年の努力が実って、近年ようやく、「キャッシュフロー計算書」に関する会計基準の設定へ、と収斂しつつある。

しかしながら、「第三の基本的財務表」に関する会計基準の設定問題は、今日でも「長年にわたって国際的統一化に難渋している会計基準」の典型的な一例である。なぜならば、新しく制度化されようとしている「キャッシュフロー計算書」は、「貸借対照表」および「損益計算書」という在来の二つの基本的財務諸表と並ぶ「第三の基本的財務表」である。そうであるならば、この財務表は当然のことながら、企業会計の一連のプロセス、とりわけ一連の測定プロセス、のなかに明確に位置づけて説明することができるもの、つまり会計帳簿のなかの勘定記録にもとづく「誘導法」によって作成され、「総額法」で開示されるものでなければならない。しかしながら、近年、各国の会計基準設定主体や国際機関としての国際会計基準委員会が設定した「第三の基本的財務表」に関する会計基準を通覧するかぎり、それらは、必ずしも、上記したような基本的事項が十分に考慮された満足しうる会計基準とはなっていない、といわざるをえないからである。

このような問題意識にもとづいた考察を、私は今までに、この論文の末尾の「参考文献」に掲げた、洪 [1991]、洪 [1993 a]、洪 [1993 b]、洪 [1993 c]、洪 [1994]、杉本・洪 [1992]、および、杉本・洪 [1993]、などの論稿で行ってきた。本論文は、これらの研究成果を編集しなおし、若干の補正を行ってまとめたものにほかならない。

II 論文の構成と概要

上記の論稿と本論文との関係を明らかにしつつ、本論文の構成と内容とを説明するために、以下、本論文の各章の表題と概要とを示しておこう。なすわち、それぞれ下記のとおりである。

第1章 「第三の基本的財務表」制度の国際的調和化

本章は、上記の、洪 [1993 a] I 節の1、および、洪 [1993 c] I 節とII 節の1、などを補正して収録しようとするものである。その概要は、つぎのとおりである。すなわち、「第三の基本的財務表」の制度化の過程、とりわけ、この財務表に関する会計基準が各国の会計基準設定主体や国際機関としての国際会計基準委員会 (IASC) によって設定され、しだいに「キャッシュフロー計算書」に関する会計基準として収斂して国際的に調和化されていく過程を概観して、第2章以下で述べることの相互関連を明らかにしておく。

第2章 「資金計算書」ないし「財務状態変動表」の制度化

——韓国「第三の基本的財務表」制度の吟味を中心として——

本章は、洪 [1991]、および、洪 [1993 c] II 節の1、などを補正して収録するとともに、杉本・洪 [1992] の成果をも反映させようとするものである。その概要は、つぎのとおりであ

る。すなわち、「第三の基本的財務表」制度がまがりなりにも確立するのは、「財務状態変動表」に関する会計基準が設定されてからのことであるが、韓国では、アメリカや国際会計基準委員会の動向をかなり忠実に受容して、「資金運用表」ないし「財務状態変動表」に関する会計基準を設定し、やがてこれを改正することとなった、という過程をかえりみて、この段階の制度化では「第三の基本的財務表」の国際的統一化はほとんど果たせなかった、ということを明らかにする。

第3章 「キャッシュフロー計算書」の制度への収斂過程

——アメリカにおける調査・研究活動の吟味を中心として——

本章は、洪〔1994〕を収録するとともに、洪〔1991〕Ⅴ節の5、および、洪〔1993c〕Ⅱ節の2と3、などの成果をも反映させようとするものである。その概要は、つぎのとおりである。すなわち、アメリカの会計基準設定主体である財務会計審議会（FASB）が、1971年に設定された「財務状態変動表」に関する会計基準（APBO 19——1973年以前の会計基準設定主体であった、アメリカ公認会計士協会の会計原則審議会〈AICPA-APB〉が公表したもの）に対する会計関係者からの厳しい批判点を考慮して、「第三の基本的財務表」の具体的形態としては、企業の現金創出能力を表示するための「財務状態の変動に関する計算書」、つまり「キャッシュフロー計算書」に関する会計基準を設定することの必要性を見極め、1986年7月に公開草案『キャッシュフロー計算書』を提示したうえで、会計関係者間の意見対立を調停しつつ、まがりなりにも、1987年11月に財務会計基準第95号『キャッシュフロー計算書』（FAS 95）を公表するにいたった過程を中心にかえりみて、同基準の特徴と問題点をそれぞれ明らかにする。

第4章 「キャッシュフロー計算書」の制度化

——イギリスにおける試みの吟味を中心として——

本章は、洪〔1993a〕、洪〔1993c〕Ⅱ節の3、などを補正して収録しようとするものである。その概要は、つぎのとおりである。すなわち、イギリスの会計基準設定主体であった会計基準委員会（ASC）が、1990年7月に標準的会計実務基準書第10号『資金の源泉と用途に関する計算書』（SSAP 10）の改正案としての公開草案第54号『キャッシュフロー計算書』（ED 54）を提示し、イギリスの新しい会計基準設定主体として1991年8月に発足したばかりの会計基準審議会（ASB）が、1991年9月に財務報告基準第1号『キャッシュフロー計算書』（FRS 1）を公表することによって、「キャッシュフロー計算書」に関する会計基準を設定するにいたった過程を中心にかえりみて、同基準の特徴と問題点をそれぞれ明らかにする。

第5章 「キャッシュフロー計算書」制度の国際的調和化

——国際会計基準第7号の改訂の吟味を中心として——

本章は、洪〔1993c〕Ⅱ節の3とⅢ節とⅣ節とをそれぞれ補正して収録しようとするものである。その概要は、つぎのとおりである。すなわち、国際会計基準第7号の改訂にいたる「第三の基本的財務表」に関する会計基準の設定過程をかえりみて、その基準が、先行したアメリ

カやイギリスの基準を追認もしくは容認しようとするものでしなく、国際的に統一化された基準としては満足しうるものとはなっていない、ということ論証するとともに、「キャッシュフロー計算書の作成目的と作成方法と開示方法とをそれぞれ整合的に規定する」という課題が残されていることを明らかにする。

第6章 キャッシュフロー計算書の作成方法と開示方法

——「誘導法」と「直接法」との接合をめざして——

本章は、洪〔1993b〕を補正して収録するとともに、この論稿の出発点となった洪〔1991〕V節および杉本・洪〔1992〕8節の成果をも反映させようとするものである。その概要は、つぎのとおりである。すなわち、「第三の基本的財務表」としてのキャッシュフロー計算書による情報開示制度を制度化の目的（趣旨）に見合ったものとして確立するためには、この財務表も貸借対照表および損益計算書と同様に「誘導法によって作成する」という会計慣行を育成する必要があるけれども、現行の企業会計における在来の測定方法では誘導法によるキャッシュフロー計算書の作成が必ずしも容易ではないので、在来の測定方法を改善するための創意・工夫の一つとして、いわば「キャッシュフロー計算書勘定系統」を包摂した新しい勘定体系と新しい仕訳・転記・集計手続とをそれぞれ開発して、ちょうど損益計算書を「集合損益勘定」のうえに集計された勘定記録にもとづいて作成するのとまったく同様に、キャッシュフロー計算書をいわば「集合キャッシュフロー勘定」のうえに集計された勘定記録にもとづいて容易に作成しうるように工夫した試案を提示する。

論文審査結果の要旨

I

この論文は、過去30年前後の間に各国の会計基準設定主体や国際機関としての国際会計基準委員会（IASC）が、「第三の基本的財務表」に関する会計基準を設定し、新しい財務表を制度化することによって、会計情報の拡充をはかろうとさまざまに試みてきた過程について、時系列的にも横断的にも比較・吟味する。そして、①同基準が、近年にいたり国際的に「キャッシュフロー計算書」に関する会計基準として収斂しつつあるものの、今日にいたるもなお、国際的に統一化すべき基準としては満足しうるものとはなっていないこと、②その原因は、この財務表の作成方法を明確に規定することなく、その開示方法を規定することに偏向した基準設定が行われてきたところに求めなければならないこと、③旧来の会計測定方法を前提とするかぎり、この財務表を他の基本的財務諸表と同様に「誘導法」によって（つまり、会計帳簿のなかの勘定記録にもとづいて）作成することは必ずしも容易ではないことなどの諸点をそれぞれ論証したうえで、企業会計についての記号論的諸考察の成果を活用しつつ、この財務表の国際的制度化促進のための方途（会計測定方法の改善策）

を提示しようと試みている。

この論文で「第三の基本的財務表」とは、「貸借対照表」および「損益計算書」という旧来の二つの基本的財務諸表に記載されてこなかった会計情報の開示を目的とする新しい財務表という意味であって、それゆえに、基本的財務諸表の一つとして位置づけなければならないと考えられてきた計算書をさす。

その具体的名称は、会計基準のうえでも、過去30年前後の間にさまざまに変化してきた。当初（1960年代ないし70年代）は、「資金の源泉と用途に関する計算書」、「資金計算書」、「資金運用表」、などの名称が用いられ、その後（1970年代ないし80年代）は「財務状態変動表（財政状態変動表）」に変わり、そして、近年（1980年代半ば以降）では「キャッシュフロー計算書」という名称が使われるようになってきた。

このように、制度化しようとする財務表の名称がさまざまに変化したことにまさに象徴されているように、「第三の基本的財務表」に関する会計基準の設定過程は、いずれの場合も文字どおり「紆余曲折した試行錯誤の過程」であった。また、この財務表に関する会計理論も、確立する段階にはほど遠く、いまだに暗中模索の段階で低迷している。つまり、「第三の基本的財務表」の制度化問題は、研究者を含んだ会計関係者を長年にわたって悩ませてきた難問の一つにはかならない。

II

上記のような難問に取り組んだこの論文の序章『「第三の基本的財務表」の国際的制度化問題の視座』では、この問題を記号論的諸観点からかえりみるという問題意識、すなわち、この論文の第1章から第5章までのところでは上記の問題を比較制度論的に考察するけれども、その考察は多分に語用論的色彩の強い考察となるので、その考察結果を最終章の第6章では構文論的にも意味論的にも考察しなおして、問題解決の方途をいわば立体的かつ総合的に模索しなければならない、という問題意識が開陳されている。

そして、第1章『「第三の基本的財務表」制度の国際的調和化』では、考察対象となる「第三の基本的財務表」に関する会計基準の設定過程が三つの過程に大別されて概観され、第2章以降の各章で述べることの相互関連が概説されている。その「三つの過程」とは、(1)いわば「前史」とみなしうる財務諸表附属明細表としての新しい財務表がさまざまな名称のもとに制度化された過程、(2)「第三の基本的財務表」としての「財務状態変動表（財政状態変動表）」が制度化された過程、および、(3)「第三の基本的財務表」としての「キャッシュフロー計算書」が制度化された過程、の三つをさす。

第2章以降では、上記(1)の過程もいくらかは考察されている。しかし、考察の力点は、(2)および(3)の各過程におかれている。

アメリカでは、(1)ないし(3)の各過程がいずれも、世界に先駆けて展開された。これに対して、韓国では、(1)と(2)の各過程がそれぞれ約10年後に展開されることとなった。しかしながら、明確な規

定と詳細な雛型とを備えた会計基準を設定して新しい財務表の制度化に踏み切ったのは、韓国の場合が最初であった。

それゆえに、この論文では、韓国において展開された「第三の基本的財務表」に関する会計基準の設定過程が、最初に考察されている。すなわち、第2章「『資金計算書』ないし『財務状態変動表』の制度化——韓国の『第三の基本的財務表』制度の吟味を中心として——」では、韓国の『企業会計基準』の第6章に掲げられている「財務状態変動表」に関する規定が同基準の第3次改正（1990年3月施行）のさいに大幅に改正されたにもかかわらず、「財務状態変動表」の作成目的と作成方法と開示方法とをそれぞれ整合的に規定する、という課題が未解決のままになっていることが詳細に論証されている。

第3章「『キャッシュフロー計算書』制度への収斂過程——アメリカにおける調査・研究活動の吟味を中心として——」では、「財務状態変動表」制度が1971年に発足してから約2年後にアメリカの新しい会計基準設定主体として活動を開始した財務会計基準審議会（FASB）が、同制度に対する各方面からの批判に直面して、財務会計および財務報告に関する概念的枠組みに関する研究プロジェクトに10年余りの歳月をかけて、会計情報の利用者が求めている情報は「キャッシュフロー」に関する会計情報にほかならないことを突き止め、「第三の基本的財務表」としては「キャッシュフロー計算書」こそを制度化すべきであるとの結論に到達する、という過程が詳細に分析されている。そして、同審議会は、上記のような調査・研究活動の成果をあげていたにもかかわらず、「キャッシュフロー計算書」に関する会計基準を具体的に設定する段階にいたってからは、財務諸表の作成者側に立つ企業の圧力に屈してしまい、「営業活動にともなって生じたキャッシュフロー」に関する会計情報の開示方法としては、会計情報利用者の多くが要望していた「直接法」（会計帳簿のなかの勘定記録にもとづいて作成した「キャッシュ・インフロー」および「キャッシュ・アウトフロー」に関する情報をそのまま開示する方法）を奨励するにとどめ、「間接法」（営業利益に非現金取引の費用・収益項目などを加減して「正味キャッシュフロー」額を求める調整計算過程を開示する方法）をあたかも「直接法」の代替法であるかのように規定したうえで、「間接法」による開示を強制する、という内容の基準を設定するにいたった過程が的確に解明されている。

第4章「『キャッシュフロー計算書』の制度化——イギリスにおける試みの吟味を中心として——」では、イギリスの会計基準設定主体が、先行したアメリカの「キャッシュフロー計算書」制度を若干洗練させて、「営業活動にともなって生じたキャッシュフロー」に関する会計情報を「直接法」によって開示することは奨励しつつも強制せず、その「間接法」による開示は注記方式によることを必須条件にして義務づける、という内容の基準を設定するにいたった過程が的確に解明されている。

第5章「『キャッシュフロー計算書』制度の国際的調和化——国際会計基準第7号の改訂の吟味を中心として——」では、会計基準の国際的統一化を長年にわたってめざしてきた国際会計基準委員会が、約15年ぶりに、「第三の基本的財務表」に関する国際会計基準第7号『財務状態変動表』

と置き換えるべき、改訂版国際会計基準第7号『キャッシュフロー計算書』を設定するにいたったけれども、新基準は、先行した米英両国の「キャッシュフロー計算書」制度を追認もしくは容認しようとするものでしかなく、同制度のたんなる「国際的調和化」をはかったにすぎず、したがって、同制度の問題点を解消して「国際的統一化」をめざそうとするものではない、ということが論証されている。

最終章である第6章「キャッシュフロー計算書の作成方法と開示方法——『誘導法』と『直接法』との接合をめざして——」では、第2章から第5章までの各章で明らかにした各制度化の特徴と問題点が総括され、この審査報告書のIの部分に掲げた①ないし③などの論点が論証されたうえで、問題解決のための会計測定方法の改善、すなわち、新しい勘定体系と新しい仕訳・転記・集計手続との開発、に関する著者自身の意見が表明されている。

III

以上のような特徴をもつこの論文は、「第三の基本的財務表」として位置づけるべき新しい財務表の制度化が国際的に直面している隘路を明確にするとともに、その隘路を打開するための説得力のある処方提示している。

その処方提示は、「第三の基本的財務表」としての「キャッシュフロー計算書」の作成目的と作成方法と開示方法とをそれぞれ整合的に規定するための提案、という形をとっている。しかしながら、それは、この財務表制度を包摂した企業会計制度の全般について著者自身が試みてきた記号論的諸考察の総合的成果の象徴であるとともに、企業会計の一連のプロセスに関する新しい理論の著者自身による展開の萌芽とみなしうるものである、と評価することができる。

つまり、この論文は、東北大学大学院通則第3条の4に掲げる「専攻分野について研究者として自立して研究活動を行うに必要な高度の研究能力及びその基礎となる豊かな学識」というものを証示するに足るものである、と判断される。

よって、この論文は、同通則第34条第1項に規定する博士論文（経済学）の条件を満たすがゆえに、成績は「合格」と判定される。