

わが国における「GAAP/SAS」の 解釈に関する歴史研究

A Historical Study on Interpretation of "GAAP/SAS" in Japan

竹 森 一 正*

Kazumasa TAKEMORI

1. 目的と動機

(1) 検証の前提

わが国においては、企業会計原則は、「一般に公正妥当と認められたところ」¹を要約したものとしての理解であり、かつこれは generally accepted accounting principles (gaap, 以下GAAP) であるとされている。しかし、GAAPの一語一語を米語辞典（代表例として『ウェブスター辞典』²）の記載と対照するとわが国における理解とは異なるという事実と直面する。『ウェブスター辞典』が記載している意味は、米国人が示しているGAAPの解説および使用例と同じであるから、わが国では米国におけるのと異なる意味によって会計学を構築しているという可能性が生じる。この問題を研究することは会計に関する近代史の歴史研究の点から一定の意義を持つものと判断することができる。このアプローチによる場合、第1に実態を示すこと、およびその原因を探ることが課題となる。わが国における近代会計の萌芽期に関する研究の分析により将来の会計研究に何らかの示唆を得ることが期待される。

(2) GAAP解明のためのARS7

GAAPの翻訳を検証するために日本会計研究学会スタディ・グループ「AICPAアカウンティング・リサーチ・スタディ 第七号に関する研究」³の研究対象であるAICPA「会計研究叢書」第7号（Accounting Research Study, No.7, 以下ARS7）に関する研究成果である『会計原則研究』（黒澤清監訳、1968年刊）等を分析対象とした。

(3) 研究テーマの動機と米語訳への違和感

筆者は、わが国において米国英語（以下、米語）が米国内におけるのと違う意味で使われていることに違和感を持っていた（例えば、generallyを「一般に」、fairを「公正」とする等）。この感覚が研究の動機である。2012年、日本会計研究学会中部

* 中部大学名誉教授－会計学

Professor Emeritus of Chubu University – Accounting

部会においてこの問題点を研究テーマとするよう励ましを得て、研究を開始した。研究成果は同部会および大会において報告し、大学論集への投稿を行ってきた。

2. 米国における財務情報開示の経緯

(1) 黒澤他によるスタディ・グループのミス

本スタディ・グループのメンバーは黒澤⁴計8名であった。本スタディ・グループは、当時として優れた研究成果をもたらしたが、歴史的に見ればスタディ・グループの進行において複数のミス⁵があった〔竹森, 2018, p.1仮〕。その結果としての誤訳が行われ、米国における内容がデフォルメされわが国に広まった。

(2) Roosevelt大統領とKennedy長官によるSEC開設

以下、ARS7を読む上での前提としてGradyが要望した1930年代以降の米国における財務情報開示の歴史を見る。

1933年3月4日、Franklin Delano Rooseveltは米合衆国第32代大統領に就任した。Rooseveltは、テネシー川流域開発公社（TVA）を開く一方、株式上場企業の管理のために証券取引委員会（SEC）を開設した。この初代長官にJ. Kennedyが任命され、直ちに1933年証券法および1934年証券取引法が施行された。1934年法では、「財務諸表のための要件およびその様式と記載事項」（Regulation S-X）を定めた。この条項によって財務情報開示は連邦法によって強制される制度となり、SECは証券行政全般を司る連邦政府機関として機能することとなった。SECには、調査権が付与され法の執行が完全なものとされていた。また関連領域に全権を与えられた専門官として主任会計官（Chief Accountant）が設けられ、C. Bloughが任命された。

(3) 証券2法の副産物としてのGAAP/SAS

1938年にSECは『会計連続通牒』第4号（Accounting Series Release, No.4, 以下ASR4）によって証券2法の法案作成においてsubstantial authoritative supportを前提とするgenerally accepted accounting principlesに準拠したことを明らかにした（GAAPの邦訳は当稿後半で扱う）。Roosevelt大統領の政策推進に伴った副産物として生まれたGAAP/SAS^{*}は、本来一体として理解すべきであったが、わが国においては後日、会計原則審議会報告書第4号（Accounting Principles Board Statement, No.4, 以下APB4）がSASを意識しないGAAPを示し、わが国に影響を与えたため、SASは放置されたままで推移した（※筆者による略称）。

(4) independent auditorの啓蒙による「財務情報開示の一巡」の完成

1939年、第2代SEC主任会計官にWerntzが就任した。Werntzは、「脱柵の監査人（independent auditor）」を啓蒙した。この意味は、1934年証券取引法を根拠とする「誰の言いなりにもならない^{*}（free from control by others）」という意味であ

る。Werntzは、それまでの財務情報作成・提出という入口に、公認会計士監査という出口を付け加え「財務情報開示の一巡**」が完成した（※および※※は筆者案、わが国ではindependentに「独立した」の訳を対応させた。そのため、わが国の公認会計士法における「独立した」公認会計士と、米国における1934年「証券および取引法」第10A 節「監査の要件」(Section 10-A "Audit Requirement," Securities and Exchange Act of 1934)は同文異議を示すこととなった。)

(5) 戦後のGAAP/SAS

第2次大戦後SECおよびAICPAによる取り組みは続き、1960年代、WerntzとGradyが再登場となった。

1964年、Werntzを委員長とするAICPA特別委員会によってGAAP/SASが提案された（同特別委員会報告の第1項は "Generally accepted accounting principles" are those principles which have substantial authoritative support.であった〔Grady同上書、1965, p.18.〕）。1965年にはGradyが前年のAICPA特別委員会報告において提案されたGAAP/SASを重要概念として取り入れたARS7を公表した。これによって、公認会計士が監査会社で初めて出会った会計実務に対して公認会計士自らがSAS（確定的な論拠によって研究・調査を行ない、確認できた結果）によって、generally accepted accounting principlesを監査報告書の冒頭に記述するというスタイルを示した。

(6) わが国におけるsubstantial authoritative support

しかし、わが国においてはこの部分は注目されることはなく、SASの部分は、1969年にArmstrongがAICPA会員にsubstantial authoritative supportを啓蒙するために著した論文〔Armstrong, 1969, pp.48-49〕でのみ明らかにされた。結果的にわが国においてはWerntzに関する情報がまったく入っていなかったことになる⁶。

わが国において同上Armstrong論文が広まれば、SASを実行するための具体策が理解されたはずであった。公認会計士が、被監査会社の実務を再調査し、関係官庁に問い合わせ、ライバル企業の経理部長に相談する等が具体的行動として示されているから、「権威」の支持はまったく関係ない訳であることが理解できたはずであった。Armstrong論文の見過ごしによってauthoritativeの訳を再検討する機会は失われた。

(7) オハイオ州立大会計殿堂入りに見る米国社会の評価

米国では、財務情報開示に大きな貢献を行ったことを評価し、1964年にGrady、1968年にWentz、1980年にArmstrongをオハイオ州立大会計殿堂入りとしている。わが国においてはこれら3氏の会計殿堂入りは、現在に至っても注目されていない。

3. 『ウェブスター辞典』におけるsubstantial authoritative supportの意味

(1) ASR4とARS7

ア. AICPA1964年特別委員会によるsubstantial authoritative support

米国においてこの字句の重要性が認識された契機は、AICPA1964年特別委員会報告である。しかし、*Journal of Accountancy*において論文等による扱いはなく、Werntz委員長または委員による紹介も解説もなかった。また、米会計学会（AAA）でも研究テーマとして取り上げられることはなかった。W. Paton=A. Litteltonもいわゆる『序説』（わが国では中島訳『会社会計基準序説』）でこの字句の一部を使用しているが、日常的な表現の一部としての使用であった⁷。

イ. わが国におけるsubstantial authoritative support誤訳の背景

わが国では、かつて敵性語学として英語を逸失させた時代背景があり、同時に米国事情には疎遠であることも強制させられたためであろうか、Gradyが対応していた米国の新しい時代状況を把握することなく、また公認会計士が新しい会計実務に遭遇するという事態も理解できないまま英和辞書を頼りに、「実質的な権威ある支持による」、「一般に認められた会計原則」の翻訳が行なわれた。このためGrady研究であったにかかわらず、Gradyの考えとは異なった内容がわが国に拡散した⁸。

(2) 『ウェブスター辞典』によるauthoritative

authoritativeは、『ウェブスター辞典』では「citation（引用）の」や「source（根拠）の」である〔Webster, 2003, p.83〕。これらを参考に「根拠」から当時の文語体の文章の格調を尊重して「論拠」とする。authorを語源とするのであるから「権威」やその類似語はない。わが国における「権威」は『広辞苑』によれば「他人を統制し服従させる威力。人に承認と服従の義務を要求する精神的・道徳的・社会的威力。」である〔広辞苑, 2008, p.893〕が、米語には、建国の経緯からも、権勢によって人を動かしたり思考に影響する「権威」はありえない⁹。わが国において使用度が高い英和辞典には「権威の」があるが、わが国の英語教育は英国英語が基礎となっており、*Oxford Dictionary*を出典とすることが多い。同辞典における「権威の」は、英国における生活環境における用法であり、王室や知識層への尊敬や敬意に基づいた「権威」であって服従を強いる「権威」ではない。

(3) 『ウェブスター辞典』によるsubstantialの検討

substantialは『ウェブスター辞典』では「consisting of or relating to substance（本質を構成するまたは本質に関連する）」や「not imaginary or illusory（想像的でなく、夢想的でもない）」であるので「確定的」とすれば、「論拠」の基礎を確保して会計原則を形成するという意義が明らかとなる。

(4) substantial authoritative supportの訳の提案

以上から「確定的な論拠に基づく」が原著者の意図を最もよく反映したものとなる。会計原則が米国型の民主主義を反映したものでもあり、米国においては自然なルールを反映する。わが国は、米国型の社会システムが定着していることになっているが、旧社会の心情を背景とする社会システムがかなりの程度で根付いているためであろうか¹⁰、「権威」の支持によって会計原則が形成されるという見解が採用され、現在に至っている。

4. 『オックスフォード辞典』によるauthoritativeの検討

(1) 『オックスフォード辞典』の利用の前提

authoritativeは、名詞 authorityの形容詞形である。従って、わが国では『オックスフォード辞典』(*Oxford Dictionary*)に「権威」に相当する意味があるものと理解していることになる。同辞典で最初に記載されているのは、「power or right to give orders, make decisions, and enforce obedience (命令を下し、決定を行ない、かつ服従を実行させる権力または権利)」(*Oxford*, 2010, p.107)である。この記載は、古典文学に現れる古語としての「権威」である。これを現代において通用するものと考えていないことは出版元も利用者也暗黙に了解している事である。

『オックスフォード辞典』には、他に permission, organization, knowledgeも示されている。これらの部分だけが新世界である米国に渡ったと考えるのが妥当である。

(2) わが国英和辞典の初版刊行時の事情と限界

わが国の明治時代の英和辞典はShakespeareが著した演劇脚本の邦訳に基づいて編纂されたことが特徴である。当時の社会情勢から坪内逍遙や夏目漱石等の高いレベルの英語力を有するShakespeare研究者を動員したのはやむをえないことであったが、16世紀以前の時代背景で王室の関係者が語る言葉として記述された台詞であることを考えると辞書編纂の素材としたことに疑問がある。ここで記載されている台詞は、舞台用の会話やつぶやきであるから、20世紀の日本において1965年刊の米会計資料の翻訳を行なう場合、最大の慎重さで臨む必要があった。

(3) 贋作作家による舞台効果のためのauthoritative

筆者による調査ではShakespeareが自筆した演劇脚本には「authoritative」も「authority」もない。authoritativeが脚本に現れるのはShakespeareの死後37年後の1653年の版であるから、贋作脚本作家が書いたものとししか考えられない。Shakespeareの演劇の贋作脚本作家は多数の興業実績から観客の反応が分かっているから、観客受けが良い脚本を執筆するのは当然である。その一つとして

「authoritative」が考えられる。この一言によって英国人は、王政による「権威」アレルギーが呼び起こされ、舞台上でこれを言われた役者は、スキャンダルの渦中で犠牲となる役であるから、判官最良の感情が刺激され、涙を誘うという雰囲気の高まりに一役かったことであろう。

黒澤他が英国人には伝統的に王政による「権威」に対して反感があったという歴史的事実を知っていれば、authoritativeを「権威の」とする時代背景から古語として認識したはずであった。

(4) 議会制民主主義とauthorityの推移

authorityを「権威」とするのは、1648年以前の英国王が絶対権限によって国民を統治した時代のことである。英国は1649年の清教徒革命および1688年の名誉革命以来、議会の承認による立法と行政であり、現代の英国行政では絶対的服従を強いることはない。何らかの強制があっても、「権威」による強制ではない。(authorityが時代によって異なった意味となる経緯に関しては筆者研究(竹森, 2015)を参照せよ。)

(5) 『オックスフォード辞典』によるauthoritative

同辞典は、現代語としてのauthoritativeを「1 able to be translated as being accurate or true ; 2a commanding and self-confident, 2b likely to be respected and obeyed. (1 正確または真実であると解釈することができる, 2a 命令のかつ自己信念の, 2b 尊敬されて従って来るような感じの)」(Oxford, 2010, p.107)と掲載しており、「権威の」の意味はない。

SEC, WerntzおよびGradyは、現代の米国機関・米国人であるから、authoritativeを16世紀(わが国の室町時代)以前の英国での用法によって「権威の」として使うことはない。現代の米国人は現代の米国で通用している意味でauthoritativeを使用しており、わが国で常識となっている(わが国の英和辞典のすべてがauthorityを「権威」としている)ことは、デフォルメを呼び起こす元である。せめて「権威の〔古語〕」とすることが必要であろう。

5. 『ウェブスター辞典』におけるgenerally accepted accounting principles

(1) generally accepted accounting principlesの米語辞典との照合

わが国においてgenerally accepted accounting principlesの訳は「一般に公正妥当と認められた会計原則」とされている。これが正しいとすれば

- ① generallyは「一般に」,
- ② accepted は「公正妥当と認められた」,
- ③ accounting principles は「会計原則」,

とそれぞれの対応関係があることになる。前2者を対象として『ウェブスター辞典』

を参照すると下記の検討結果を得る。

(2) 『ウェブスター辞典』によるgenerally

generallyは『ウェブスター辞典』には「一般に」の意味はなく、「in a general manner（全体的な観点において）」や「in disregard of specific instances and with regard to an overall picture（特定の例を考えるのではなく総合的見地の観点から）」や「as a rule（規則上は）」である〔Webster, 2003, p.520〕。会計原則形成に最も近い表現として1番目の意味を採用する。会計原則形成であるから「全体的に」とする。

Gradyも『ウェブスター辞典』にあるgenerallyの複数の意味から「多くの人々、事例または出来事に及ぶこと。普遍的。」を選んでおり、同意語としてuniversalを示している〔Grady, 1965, p.51〕。

(3) 『ウェブスター辞典』によるaccept (ed)

accept (ed) は『ウェブスター辞典』では「to receive willingly < ~ a gift >（＜例えば贈答品を＞ 好意をもって受け取ること）」や「to be able or designed to take or hold (something applied or added)（（適用または追加されるあるものを）受け取りまたは持ち続けることが可能であることまたはそのように予定されていること）」や「to give admittance or approval to < ~her as one of the group >（＜例えばあるグループの一員としての彼女に＞入会許可を与えるまたはその承認を行うこと）」である。会計原則形成に使用するものとして2番目の意味を採用し、「受け入れた」とすればgenerallyに続けることができる¹¹。

(4) 米国におけるgenerally accepted accounting principlesの歴史的意義

以上から、GAAP/SASは「確定的な論拠に基づく」「全体的に受け入れた会計原則」となる。GradyがARS7において公認会計士が初出の会計実務に出あった場合、十分な調査の上で監査報告にgenerally accepted accounting principlesを記述するよう述べたことと、公認会計士がArmstrongの1969年の論文において例示した具体例を実行することは、Roosevelt＝KennedyがSECを通じて推進した財務情報開示という政策目標とも整合することになる。

黒澤他による訳はGradyおよびWerntzの意図を伝えることはおろか著作権に抵触する問題でもある。

6. 事例研究1

(1) 事例研究における尊敬と決断

当稿における事例研究では、刊行された著作における翻訳の検証を行なう。かつて指導を受け、また尊敬していた先生を検討するという方法論には、かなりの躊躇があっ

た。悩みつつ3年間の結論として、あえて行なうこととした。

検証対象の素材が膨大であるため、甲) 日本会計研究学会長(資料A参照)の経歴または乙) generally accepted accounting principles関連の著作を対象とすること、および2017年3月現在で、愛知県図書館、神奈川県立図書館、南山大学図書館、横浜国立大学図書館、横浜市立図書館のいずれかでの蔵書を条件とした(図書館名50音順)。

甲分類は、対象数が多いため、会長職の経歴に加えて公的またはそれに準ずる機関において指導的地位を務めたこととし、武田隆二、安藤英義、斉藤静樹、平松一夫、桜井久勝を対象とした(会長就任年次順、企業会計審議会の会長は、資料B参照)。事例研究1で検討する。黒澤および新井は、日本会計研究学会スタディ・グループにおける主要メンバーでもあったため、乙分類とする。

乙分類は、次の4点の著作の検討である(刊行年順)。

- ① 黒澤清監訳・日本会計研究学会スタディ・グループ(1968年)『会計原則研究』(日本経営出版)。検討対象は新井清光および若杉明である。
- ② 高松和男(1982)『アメリカ会計原則の展開』同文館。
- ③ 山本 繁(1990)『会計原則発達史』森山書店。
- ④ 加藤盛弘(1997)『一般に認められた会計原則』森山書店。

これら著書は、ともに、当時のARS7またはAPB4においてgenerally accepted accounting principlesを研究の中心としている。上記4点、5著者は、事例研究2で検討する。当稿を補完する見解は、別稿〔竹森, 2018, p.4-6仮〕を参照せよ。

(2) 武田隆二におけるsubstantial authoritative supportとgenerally accepted accounting principles

武田隆二の検証は、『会計』論文「「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の意味」に関して行った〔武田, 1971, pp.330-343〕。武田は、日本会計研究学会長(2000年~2003年)およびTKC顧問を努め、わが国会計界における最高峰の一つを担っており、組織的責任を負っている。

ア. 武田におけるgenerallyの認識構造

本論文には「一法人税法第二二条第四項に関連して一」の副題が付けられていることから、本論文は、わが国における商人の会計実務に関連する法人税法、商法、証券取引法、「企業会計原則」等に関する分析を目的としており、米国における会計原則の形成を検証するものではない。

武田は、generally accepted accounting principlesを「一般に認められた会計原則」としている。generallyを「一般に」とし、また accepted を「認められた」としていることから、『ウェブスター辞典』を参照しなかったことを露呈している。また、AICPAの中で発表されていた、W. Werntz, P. GradyまたはM. Armstrong

等の論文を参照していなかったことにもなる。しかし、「公正妥当」に関しては、渡辺進論文を引用して「企業会計，商法および税法の三者に共通する「公正妥当な会計処理の基準」はありえず」との見識を示している。このコメントは大家として唯一人であり貴重である。

イ．武田におけるsubstantial authoritative supportの認識構造

武田は引用した語源の英文を省略しているが、「有力な権威ある支持」を記述している〔武田，1971，p.342〕。

武田は，会計原則の形成過程における概念規定を考えているようであるが，GradyがARS7によって主張したのはauthoritative（論拠の）による会計原則の形成であり，概念の体系や明確化はテーマではない。また，SECが1938年にASR4においてGAAP/SASについての定義を示していたこと，およびAICPA1964年特別委員会報告は意識になかったようである。

(3) 安藤英義におけるsubstantial authoritative supportとgenerally accepted accounting principles

安藤英義の検証は，編著書『会計学論考』（2007年，中央経済社刊）に関して行った。安藤は，日本会計研究学会会長（2003年～2006年）および金融庁企業会計審議会会長（2006年～2017年）を務め，わが国会計界における最高峰の一つを担っている。

ア．安藤の誤訳への対応

安藤は，substantial authoritative supportもgenerally accepted accounting principlesも著作または論文において記述していない。

安藤は同上書において第1章を担当している。ここで，「一般の受容」と述べている。これはgeneral acceptanceのことと思われるが，安藤がgeneralを「一般の」と考えていたことを示す。当然ながら大学院の講義または演習においてgenerally accepted accounting principlesを，「一般に認められた会計原則」と訳していたことになる。

イ．安藤の指導にみる瑕疵

安藤は同著の第8章「監査人の外見的独立性に対する影響要因」において，藤川佳則の次の誤訳を放置した¹²。

ウ．わが国に普及している「外観的独立性」

日本公認会計士協会のHPでは「外観的独立性」の説明として公認会計士の外観の重要性を思わせる星がきらめくスーツ姿の男性を挿絵として示している（2018年3月19日 23：01現在）。これは「外観的独立性」が誤訳であることを知らない同協会のHP担当者が挿絵業者に依頼した結果であろう。

エ．インターネットによる検索と「外見的独立性」

藤川はわが国の大勢が「外観的独立性」としている中で「外見独立性」の訳語を選

択し、この解説のために、まったく筋違いの参考文献〔安藤、2007、p151-152〕を集め、詳細に解説したが、2000年のHelene BonからSECへの書簡、2005年公表のIFAC『倫理綱領ハンドブック』、2012年以降のAICPA資料、IFAC同上綱領の2016年版等、安藤が藤川の誤訳・デフォルメを修正させる機会は多かったはずである。

オ. independence in appearance を「外見的独立性」とする失策

安藤には編者＝共著者というレベルを大きく超える責任があり、安藤＝藤川の人間関係から見れば安藤側の責任は大きい。藤川は、第8章のタイトルを「外見的独立性」としている。この普通に耳慣れない言葉に対して安藤は年長者として「専門的懐疑心」による指導を行うべきだった。

(4) 斎藤静樹におけるsubstantial authoritative supportとgenerally accepted accounting principles

斎藤静樹の検証は、『会計基準の研究』（2013年、中央経済社刊）に関して行った。斎藤は、日本会計研究学会長（2006年～2009年）および企業会計基準委員会（ASBJ）初代委員長としてわが国会計界における最高峰の一つを担っており、組織的責任を負っている。

ア. 斎藤のGAAPおよびgenerally accepted accounting principles

斎藤は、GAAPを「会計基準GAAPが文字どおり市場慣行としての私的な性格と、政府による規制という公的な性格との両面を備えてい」（斎藤同上書、p.125）、「暗黙の交渉を通じたルール間の市場競争が、情報開示の契約条件を社会的に標準化させて、市場慣行に根ざした会計基準GAAPを生み出していくわけである。」（斎藤同上書、p.132）と記述している。

斎藤は会計基準とGAAPを同義に扱っているが、その根拠についての記述はない。また、GAAPのスペルおよび邦語表現は記述されていないので見解は不明である。

イ. 斎藤におけるsubstantial authoritative support

斎藤は、会計基準を「定める」当事者として「権威ある機関」が強権的に定める仕組みは市場取引のルールとしては機能しない、と「権威ある機関」による決定を否定している。ただし、これはsubstantial authoritative supportを根拠とすることかどうかについては本書全体を通じて見られない。それゆえ「権威ある機関」がどのようなものかは不明である。GAAPの訳は記述されていない。

ウ. 経営者性悪説・性善説と財務情報開示

斎藤は経営者が財務情報を開示する際の感覚を明示していることが特徴である。斎藤は、「経営者には、情報開示の誘因がある一方、その情報にバイアスを加えて投資家の評価をミスリードしようとする誘因もある」と述べ経営者性悪説を示している〔斎藤同上書、p.129〕。これを補強する意味合いであろうか、「会計基準は、開示の

誘因が働かない情報についてミニマムな開示の要件を定めるとともに、それを超えて投資家の意思決定に関連したレリバントな情報を経営者から引き出すものでなければならず」と性悪説への対処策としての基準設定の意義を述べている〔斎藤同上書, p.138〕。

このような企業経営者の行動態様という観点から明確な対応を示したが根拠は少ないのではないか。粉飾決算を行う経営者が全体の3%である場合、この3%を主眼として会計観を構築するか、残り97%を主眼として構築するかは会計哲学に関する今後の課題と考える。

(5) 平松一夫におけるsubstantial authoritative supportとgenerally accepted accounting principles

平松一夫の検証は、『FASB財務会計の諸概念』（改訳版、1990年、中央経済社刊、広瀬義州との共訳）に関して行った。平松が監訳した『会計学の研究方法』（2015）は、「一般に認められた会計原則」、「権威」、「GAAP」、「独立監査人」が索引にないため対象外とした。平松は、日本会計研究学会会長（2009年～2012年）および金融庁企業会計審議会会長（2017年～）としてわが国会計界における最高峰の一つを担っており、組織的責任を負っている。

ア. 平松のgenerally accepted accounting principlesの翻訳構造

平松は、generally accepted accounting principlesの相当箇所において「一般に認められている会計原則」〔平松他、1990、p.3〕との訳を記述している。ただし脚注はない。平松はgenerallyを「一般に」と信じこんでいたことになる。また平松は、会計基準設定と監査を別領域として理解していることになる。

イ. 平松のその他の用語に関する翻訳構造

A. substantial authoritative supportの扱い

索引にはsubstantial authoritative supportがなかった〔平松他同上書, p.439-441〕ことから、平松によるFASBの会計基準の設定過程についてのコメントを知ることはできない。FASBがAICPAの会計基準作成機能を担当する機能から独立した機関として運営されている以上は、AICPAおよびSECがsubstantial authoritative supportをどのように実現しているかについて述べることは有益であったはずである。

本書はFASBの訳書として出版されているのが、「実質的な権威の支持」によって会計原則が「権威ある機関」によって「制定」されていたか否かは不明である。

B. independent auditorの扱い

主任会計官Werntzが提案していたこの重要語句は触れていない。

C. Armstrongへの敬意

FASBの解説であるが、初代議長のArmstrongに関する敬意および記述はない。

(6) 桜井久勝におけるsubstantial authoritative supportとgenerally accepted accounting principles

桜井久勝の検証は、『財務会計講義』（2014年，中央経済社刊）に関して行った。桜井は，日本会計研究学会長（2015年～2018年予定）としてわが国会計界における最高峰の一つを担っており，組織的責任を負っている。

ア．桜井のGAAPおよびgenerally accepted accounting principlesの翻訳構造

桜井は，企業会計を特に財務会計に限定した上で法規制に従う会計を制度会計としている〔桜井，2014，p.12〕。次いで金融商品取引法については，企業会計原則・企業会計基準ほかを示している〔桜井同上書，p.14〕。

桜井は，（会計基準は，）公正妥当なものとして社会的な承認を得ているという意味で「一般に認められた会計原則」とか「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」ともよばれている〔桜井同上書，p48-49〕，と述べている。

イ．桜井のGAAPにおける論点

桜井の記述から，一般に認められた会計原則はGAAPであり，generally accepted accounting principlesである，ということになる。ここには4つの論点がある。

論点 i generally は「一般に」か

桜井によればgenerally は「一般に」でよいことになる。また，acceptedは，「認められた」こととなる。いずれも筆者の検証では誤訳とされてきたことである。桜井は誤訳によって学生・院生を教育していることになる。

論点 ii Generally Accepted Accounting Principlesが「一般に公正妥当と認められた会計原則」となるわけではない。

論点 iii 会計原則の前提

桜井は「公正妥当なものとして社会的な承認を得ている」ことが誕生の基礎なので，一般に認められた会計原則」と呼ばれている，と述べている。桜井によれば，米国でのgaapは「一般に公正妥当と認められた会計原則」としているが，その前提としてのsubstantial authoritative support（確定的な論拠に基づいて）はない。従って，ARS4にもASR7にも趣旨として無関係なGAAPが展開されていることになる。

論点 iv 公正妥当の意味

公正妥当は相反する2語を接続した熟語である。従って，本来は，この用語を用いる場合は正確な定義が必要となる。桜井は，「一般に認められた会計原則」と「一般に公正妥当と認められる会計原則」は併記の関係としているが，「公正妥当と認められた」があるかないでは異なるが，その相違についての記述はない。

7. 事例研究2

(1) 黒澤清他におけるsubstantial authoritative supportとgenerally accepted accounting principles

ア. 黒澤スタディ・グループにおける研究構成の概要

黒澤清は、1965年に日本会計研究学会第24回大会において「AICPAアカウンティング・リサーチ・スタディ第七号に関する研究」を研究テーマとしてGrady著のAICPA『会計研究叢書』第7号に関する研究が承認され、1966年の第25回大会での報告を経て、1968年に日本経営出版会から『会計原則研究』を出版した。本スタディ・グループの構成は、主査が黒澤、委員は7名、計8名が参加した。同研究成果の中で、substantial authoritative supportとgenerally accepted accounting principlesの記述頻度が高い章は、新井清光担当第1章「職能、責任および権限」および若杉明担当第3章「一般に認められた会計原則における意義と要約」である。

同スタディ・グループは、substantial authoritative supportを「実質的に権威ある支持」（新井担当部、p.46）および「背後にあって実質的な権威を有する」または「実質的な権威を持った支持」（若杉担当部、p.74, 75, 78）と訳した。またgenerally accepted accounting principlesは「一般に認められた会計原則」（新井担当部、p.28, 72）および若杉担当部、p.73, 77, 79, 80, 82, 83）と訳した。序文において黒澤主査は「すべての責任は自分にある」と述べてはいるが、新井および若杉が責任がない訳ではない。

イ. 黒澤清他にみる米語感の逸失と米政治社会事情への疎遠

A. 新井担当部に見る逸失と疎遠

米語辞典を参照すれば前述した訳が出る可能性は限りなく小さい。新井は、米語感が逸失している上に、substantial authoritative supportとgenerally accepted accounting principlesがRoosevelt=Kennedyが推進していた政治シナリオを認識しないままの翻訳であった可能性が高い（新井担当部にはRoosevelt政権下で萌芽したシナリオが33年後の1965年になって結実したことを語る記述はない）。新井は、米国社会感に疎遠な状況での翻訳がいかに危険であるかを後世に示したことになる。

新井は、担当した第1章において「会計はコモン・ローに属する」としている（新井、1968, p.28）にかかわらず、「実質的に権威ある支持」によって会計原則が形成される（新井同上、p.46）という逆転論理の翻訳を示している。コモン・ローであれば、経験則と実務環境が優先するものであり、「権威の支持」によるルール形成はありえない。新井は、日本会計研究学会長（1994年～1997年）の職責を担ったが、「専門的懐疑心」が欠乏していたことを示している¹³。

新井が会計原則の形成に関して、わが国における法令に定められている会計規定に

関して（実質的に権威ある、筆者注）「設定主体は、当然、国会、内閣、大蔵大臣」であると明快な解釈を示している〔新井，1993，p.160-161〕。新井は、企業会計審議会が前身である企業会計制度対策調査会を受けて、わが国における会計基準の設定主体であると結論付けている〔新井同上書，p.172〕。

B. 若杉担当部に見る逸失と疎遠

B-1 若杉に見るauthoritative support

若杉は、担当した第3章において、「公認会計士の直言的意見は会計原則または会計実務に対して権威ある支持を与える」と述べている（若杉，1968，p.80。下線筆者）。これは authoritative supportの訳であるが意味不明である。「論拠に基づいて」であれば意味が通じる。公認会計士による意見が「権威」あるものということはまったくありえないことであり、実務界では却って退けられる可能性さえ持つ。「論拠に基づいて」であれば公認会計士が自分で集めた資料や聞き取りも含めた調査結果を示しながら説明するので、納得する人は多いはずである。誤訳は内容をデフォルメするが、正訳であれば原文の趣旨も理解しつつ納得できる。

B-2 若杉に見るgenerally accepted accounting principles

若杉は、「公正な表示こそ、唯一の一般に認められた会計原則であるという見解」を記述している（若杉，1968，p82）。ここでは「唯一の」「一般に」認められた、という矛盾に気付いていない。「一般に認められた」ならば「唯一の」のはずはなく、また「唯一の」であれば「一般」であるはずはない。ここは、generallyを「全体に通じる」や「最高として」にすれば意味が通じる。付言であるが当時の「公正な表示」は単に「時価評価」である。当該記述は「時価評価こそ、唯一の全体として受け入れられる会計原則であるという見解」となる。なお、米語のfairに「公正」の意味はないので使用する辞書の選択にも若杉は瑕疵をもっていたことになる。

若杉の「唯一の一般に認められた会計原則」の表現には「一般に認められた会計原則」という固有名詞が存在するかのような感覚を伺わせる。generally accepted accounting principlesが小文字で記述されており、当時の米国人がこれをgaapと略称していたことも考え合わると、表現に細心さが必要であった。

B-3 若杉に見る誤訳の根本構造

以上の検証により、若杉は、わが国における常識に従って翻訳したことが伺える。翻訳は、適切に行われていれば、日常会話としても意味が通じたはずであるが、この点について検証が不足していた。意味が通じないという指摘がなかったのであればスタディ・グループ全体が問題である。意味不明であるにもかかわらず同調していたことになる。

検証のポイントは、米国の現代社会のことであるのに、「権威の支持」で会計原則が形成されるという部分である。事後であってもArmstrongの1969年の論文を一読

すればその誤りが判明するので修正すれば済むことであったが、その形跡はない。

ウ. 米語感の逸失と米社会感の疎遠への対策

本スタディ・グループはアメリカ会計学に最高度の知見を持つ先生を擁していたにもかかわらず、「実質的に権威ある支持」と「一般に認められた会計原則」をスタディ・グループの翻訳とした。学会の頂点にある人々が会計原則という社会ルールの基礎として慣習や公認会計士の意志でなく、「権威」を認めていたことを示すものである¹⁴。したがって、黒澤スタディ・グループは、歴史常識、社会常識、経済常識、を米国人に即して考えず、自らが育った環境で身に着けた価値観や社会環境を根底に翻訳し、Gradyの意図とは異なった形での発展となったことが結論付けられる。

(2) 高松和男におけるsubstantial authoritative supportとgenerally accepted accounting principles

ア. 高松の誤訳の構造

高松は、ASR4の記載を示し、(SECに提出される財務諸表は)「有力な権威の支持」(substantial authoritative support)のある会計原則にしたがって作成されねばならないとしている〔高松, 1982, p.5〕。高松の訳によれば、権威には「有力な権威」と「有力でない権威」の2種類があることになり、前者が会計原則の形成に関係するとしている。しかし、高松の誤訳は、このsubstantial authoritative supportがSECが作成した字句であるにもかかわらず、これを「AICPAに委ねる道が開かれた」との解説と展望を示している。むしろ、この字句はSECとAICPAが長年の課題として財務情報開示のための根本概念を追求してきた結果であることを強調すべきでなかったか。なお、「有力な権威の支持」の表現は別の箇所でも使われている〔高松同上書, p.183〕。

高松は豊かな知見を持つにもかかわらず、「有力な権威の支持」によってなぜ会計原則が「一般に認められ」るかについての疑問にはまったく触れていない。両者は相反する概念であるから、どちらかの訳が誤訳のはずであり、更なる追求が望まれた。

イ. 高松におけるgenerally accepted accounting principles

高松はgenerally accepted accounting principlesをGAAPまたは「一般に認められた会計原則」と記述している〔高松同上書, p.239〕が、「公正妥当」についての定義と解説はない。「一般に公正妥当と認められた会計原則」の記述はない。

(3) 山本繁におけるsubstantial authoritative supportとgenerally accepted accounting principles

ア. 山本の誤訳の構造とsubstantial authoritative support

山本は、substantial authoritative supportを「実質的に権威のある団体、または機関の見解によって支持されたものである」と述べている (p.3)。ここでは山本は「実質的に権威のある」と「実質的に権威のない」の2つを想定しているようである

が、その過程について触れていない。山本は、この定義によって「権威」が「団体、または機関」としており、それらが会計原則を形成するというシナリオを描いているようである。前述のようにGradyは、初出の難解な会計実務に出会った場合の公認会計士がとるべき対応を述べているのであり、機関は全く無関係である。この解釈がどのように生じたかは興味あるところである。

イ. 山本の誤訳の構造とgenerally accepted accounting principles

山本は第3章「一般に認められた会計原則」において、「一般に認められた会計原則」は専門的な用語としている。「全体として受け入れた会計原則」であれば公認会計士業界で使われる用語という分類は分かるが、専門用語といえるかは疑問がある。

ARS7では、「一般に」という言葉は一般的なかたちで (in a general manner) という言葉であり、一般的な (general) という言葉は非常に多くの意味をもっている〔山本, 1990, p.22-23〕と述べ、generalの意味を米語辞典よりも身近の英和辞典に頼って誤訳している。

結論として、「一般に認められた会計原則」は、「実質的に権威ある支持」を得ているか否かによって判定される、と述べてはいるが「権威」の実体について解説はない。山本はGradyの意図と無関係な解釈を結論としている。山本はArmstrong論文を紹介している〔山本同上書, p.24〕が、本論文を一読する余裕があれば異なった理論体系が生じたものと悔やまれる。

なお、索引に、Armstrong, Werntz, AICPA1964年特別委員会はない。

(4) 加藤盛弘におけるsubstantial authoritative supportとgenerally accepted accounting principles

ア. 加藤の誤訳の構造

加藤は、前掲著書において「有力な権威ある支持」により形成された「一般に認められた会計原則」という記述を行っている (p.15, 32, 40, 42)。一方、加藤は同じ著書の中で「実質的な権威の支持」という表現も記述している (p.78)。加藤による「有力な」と「実質的な」の2種類の記述は、共にGrady原著のsubstantial authoritative supportを訳したものであるが、Gradyが複数の箇所でも同語句を異なった意義で使用した形跡はない。

加藤の誤訳の構造は、歴史観、社会感、経済感、社会ルール形成のメカニズムについてわが国と米国が同じ、または両国間に差がないという思い込みがあったことである。すなわち、新しい会計実務に遭遇した公認会計士が「有力な権威ある支持」により形成された「一般に認められた会計原則」に従って監査意見を述べるという訳を行った前提として、加藤にはかつて普遍的であった旧世代のルールが考えられる。

加藤は上位下達の情報の流れを当然視し、一方、権威または権力を社会的に所与として認めている。「GAAPは職業会計士集団のプロフェッショナル性とSECの支持を

権威の源泉としている。そして、そのようにして確立された権威に基づいて、GAAPは一般目的会計原則としての機能を果たすものとなっている」の記述はGradyの見解と異なる（下線部）。〔加藤，1997，p.48〕。

Armstrongの1969年の論文は，加藤が「有力な権威の支持」と思い込みをしているため，Armstrongがsubstantial authoritative supportの具体的実行方法をマニュアル的に示しているのに，「権威の」実行方法に内容が替わってしまい，趣旨が伝わらない文章となっている〔加藤＝鵜飼＝百合野，1981，p.189〕。なお，同著の索引に，AICPA1964年特別委員会はない。

イ．加藤の周辺と研究姿勢

加藤が意識したか否かとは関係なく，「実質的な権威の支持」を始めとする錯綜を行いつつ誤訳を進めていった原因は，当時の人々の心情の中の社会性であろう。米語の観点からの全面改訂はなかった。

8. 結論

(1) 誤訳に至る背景—社会構造の認識

米国で「論拠」であった語彙が，わが国では「権威」となり，誰も疑問を持つことがないまま，半世紀を経ていた。ここからわが国では，米国資料を『ウェブスター辞典』等の米語辞典によって参照する習慣がないことが明らかとなっており，米国の資料を理解するためには「Check up Webster!」や「What Webster says?」等の米国人の習慣に沿うことが必要となる。長年の愛用とはいえ，わが国製の英和辞典を常用するなどは論外である。

(2) 翻訳の前提である外国事情への認識と感受性

以上，GAAP関連用語に関する誤訳の実態を示したが，その根本に米国の財務情報開示がRoosevelt政権の政治課題であり，この解決のためのSECの開庁とAICPAによる公認会計士のindependence（脱柵性）の啓蒙があった。いずれも双方とも成功し，その後の進展によって財務会計基準審議会（FASB）の開設となった。黒澤他によるARS7の研究では米国の資料をわが国の常識や社会制度を余りにも前提とした解釈が多すぎたため，不要なデフォルメが行われた。この食い違いには次の要素があったからではないかと考えている。

- ① 個人対国家の対し方。
- ② 社会システムへの参画方法。
- ③ 社会ルール形成の考え方。

誤解はこのように3層構造の原因があったことになる。

(3) 米国慣習法によるGAAP/SAS

財務情報開示は、米国において証券投資決定のために作ったシステムであり、当初の基本は草の根民主主義を建前とするsubstantial authoritative supportに基づく官製システムであったが、公権力による強制された施行でなく、慣習法の下での確定的な論拠に基づいて全体的に受け入れられた会計原則であった。

米国ではARS7の後、Wheat報告書およびTrueblood報告書を経て1973年のFASBの開設へと会計原則の形成過程への取り組みが進んだ。米国におけるこれらの動向に関する筆者の見解はエピローグとする（注として次年度以降の素材とする）¹⁶。

注

1.

昭和29年（1949年）、経済安定本部が発表した中間報告「企業会計原則の設定について」は次のように示されている。〔黒澤、1950、p.1〕

企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであつ※て、必ずしも法令によつ※て強制されないでも、すべての企業がその会計を処理するに當って従わなければならない基準である（会計原則二、1、）、（※印部および旧字体は原著表記による）

2.

Websterを冠する米語辞典は多くの版があるので総称として『ウェブスター辞典』を用いる。Oxfordを冠する英語辞典も同じ理由によって『オックスフォード辞典』を用いる。

3.

公的には「早稲田大学グループ」である（黒澤、1966）が、黒澤または黒澤他もしている。

4.

歴史研究の慣例により、故人および在命者の職位および敬称は略している。

5.

著者Gradyは「当書の理解のためには、米国の建国以来の経済史および政治史の知識が必要である」（下線は筆者注）の部分は重要な記述である。

筆者は、Grady本人は1964年、Bloughは1954年、Werntzは1968年、Armstrongは1980年にオハイオ州立大学会計殿堂入りしていたことの失念に鳥肌の立つ思いである。

6.

Werntzの名前は公表資料上では見受けられない。Journal of Accountancyの第117巻（1964年前半）および第118巻（1964年後半）のいずれにもWerntzおよびAICPA特別委員会の解説、記載または紹介がない。Bibliography of AccountingにもWerntzの記載はない。ただしオハイオ州立大学会計殿堂入りしており、わが国および米国全般では知られていない貢献があったことになる。

7.

中島は米国会計を研究したが、中島の中にある社会構造に関する認知はまったく米国の影響を受けていなかったことになる。また中島の成育環境は欧米文化を豊かに取り入れる背景にあると見聞しているが、専門知識や社会環境についての判断は生育環境が優位となることを示している。

8.

A. わが国における英和辞書の扱いの疑問

わが国では米語感の逸失と米国現代史の知識不足のため、「実質的な権威の支持がある」の訳が行

われた。当時の英和辞書は米英語の理解のためには適切さを欠くことが一部の東京都立高校の英語教師の間で知られていたようであるが、黒澤他はあえてその辞書を使用することで被害を甚大にした。

B. Gradyの会計殿堂入りに関する失策

GradyはHoover大統領の顧問官議長であったが、1932年にRoosevelt大統領の就任と同時にHoover大統領と共に32歳で野に下っていた。しかし、AICPAにおいて多くの委員会に参画し、会計原則審議会（APB）の設立に尽力した後、AICPAのARS7の著者として再登場した。この共和党から民主党という2政党間で貢献した実績の評価がオハイオ州立大会計殿堂入りであり、わが国においても見過ごすことは許されることではなかった。黒澤他が米国における同殿堂入りの重要性を知らなかったとすれば、それ自体が大問題であるが、これを検証する情報は不足している。

9.

このような試みの動機となった背景は、筆者の父が小説家だったということ（1979年没享年69歳）と、筆者自身が中学の後半から高校にかけて米国人が大多数を占める町で暮らしたことである。この中で私の職業観は大きな変化に見舞われ、価値観は逆転した。

私は、小学校以来、クラス担任の教師から茶化されたり、あからさまに軽蔑の言葉を発せられたりと、父の職業には常にウシロめたさがあった。わが国における小説家像は経済的には貧乏で思想的にウサン臭いものとしての扱いであったためである。

米国社会ではまったく異なった常識であった。米国人には父がauthorであるというウワサがひろがっていったようで、近所の米国人から「Isn't your father an author?」と親しげに聞かれることが多かった。作品の書名を尋ねる人もいた。近所の日本人社会とは別格の扱いとなっていた。日米での扱いの差はauthorによる。米国人にはauthorは尊敬される職業であるということ、尊敬を語源として文化的に敬意を表する派生語ができていることも分かった。

ところが、大学院（日本国内）では、authoritativeを「権威ある」としていることを知り、違和感を持っていた。文化的尊敬と権威は真逆の位置関係にあり、意味はまったく異なっているからである。substantial authoritative supportが「実質的な権威ある支持」という訳であるとされても同意できなかったが、当時の大学院は封建的階級制が残る環境であったため、発言の意志さえ持たなかった。

他に、independent（独立の）等にも違和感があった。生活体験としての米語感から考えても、また『ウェブスター辞典』を参照しても、日本製の英和辞典に記述されているような意味はないからである。しかし、一例を示せば、日本社会では、veteranがベテラン（熟練者）という和製米語として使われている（わが国の英和辞典には「ベテラン」という訳が記載されており、わが国内での現状追認で編集されていることが分かる）。

10.

米国および英語に詳しいが生活実態にまで及んでいなかった例は新井にも見られる。新井の家庭環境はわが国でも有数の優れた英語のレベルであったと見聞している。しかし、その家庭にあってもauthorityを「権威」とすることに疑問がなかったことはわが国における外国文化の影響に一考を促す。仮に家族の誰かが『ウェブスター辞典』を参照していれば黒澤監訳書第1章に記述してあったauthoritativeに「権威の」の訳は付けられなかった可能性があった。新井の家庭ではわが国で受験用に普及している英和辞書を参照しており、『ウェブスター辞典』は座右の書ではなかったことが分かる。

わが国における米国通は食品でいうトッピングのようなもので、表面を華々しく飾る効果はあっても本体の味にも栄養価にも影響を与えることがないことに通じるのであろうか。日本会計研究学会のスタディ・グループまたは米在外研究者として米会計を勉強した当時の先生方には『ウェブスター辞典』を参照する習慣がなかったことになる。

11.

この言い回しを行うことで、信仰という前提を基にして教典に記載されていることを事実として

信じるという日常から帰納法としてのGAAPの論理が説明できる。これは米国人の大多数を占める宗教の信者の精神的基盤であるから他国からコメントできる話題ではない。公認会計士が被監査会社で発見した初めての会計実務が調査の結果、論理的に説明できる（米語でいうfair*である事実）と確信できたことから、その事実が付随している前提を承認し、その会社の実務を受け入れるという帰納法論理である。この宗教観による解釈はわが国では知られていない。

連邦政府の方針によって公表資料における宗教に関連する表現は厳しく制限されているため、わが国では気が付かないままに済まされている。※誰もが納得できること、（米国人が好む）transparencyであること。「公正」ではない。

12.

A. Independenceを「独立性」とした誤訳

この問題は、本章のタイトルの関連で出ているものであるため、Independenceを「独立性」とする誤訳問題は竹森別稿（竹森，2017a）を参照せよ。筆者の一連の誤訳研究は、米Roosevelt政権による財務情報開示の政策に沿って研究を進めているため、財務会計が中心となっているが、いわゆる監査論の領域のものも含んでいる。

B. Independence in Appearanceを「外見的独立性」とした誤訳

この章のタイトル自体が一種異様である。IFACが『倫理綱領ガイドブック』（2016年版）においてIndependence of Appearanceとして公認会計士の責任と義務の拡大を明らかにしたが、安藤がIFACの資料の存在を知っていれば、藤川が「外見的独立性」として原稿を提出してきた時点で、指導のために「外周的脱柵性」への訂正を促すべきであった。藤川および世間の外見または外観に関する記述は、IFACが主張することと無関係である。

現在はインターネットをツールとすることは常識化している時代である。すべてが素早く簡単に検索できるようになっている。安藤はこの時代的潮流を逸して、藤川の章節のタイトルにあった「外見的独立性」に語感としての異変を感じてチェックを怠った。安藤の立場を考えれば、この問題を放置してきたことは、わが国公認会計士の国際的信頼性を大きく損なうことにもなり、国家公務員としてまた長い年月に及ぶ要職就任の重責から生じる債務は計り知れない。

C. 「一般に公正妥当と認められた」の解説に関するコメント

安藤は『会計学大辞典』において同上項目の解説を担当している。ここでは、「一般に」、「公正妥当」、「認められた」の3部分に分割した解説および国際会計基準との関連を期待するところであるが、刊行元の方針であろうか中級程度の参考用の執筆のようである。ここでは「一般に公正妥当と認められた」を会社法、旧商法、旧商法特例法、旧証券取引法、監査基準および会社計算規則の法令間の関係について解説している。会社法を基幹とする見解は否定するものではないが、金融庁における主要ポストの任にあったときに刊行された見解としては、問題がなかったのか憂慮される〔安藤他，2007，p.34-35〕。

安本中間報告の文節に至る米機関または学者の引用は述べられていない。

13.

ミスは新しいミスを誘い出しながら常識化し、国民全般に浸透していくのであろうか。「実質的な権威の支持によって」会計原則が形成されることが常識化すると、筆者が提案している「確定的な論拠に基づいて」の方が理解不可能とされる恐れが大きい。慣れ親しんでいるために、内容的な正当性を検証して審議を確かめることなく、正しいとされる。

それだけに、ミスが積み重ねられてきたということでもあるが、ミスであることに変わりはない（ある大学ではこの論理で財務会計の講義が行われていると見聞している。誤訳であるがわが国において定着している会計用語は、根本的再検討が必要である）。

わが国では、権威を自由に対立するものとして警戒する雰囲気はなく、安定を保障してくれる社会基盤として認める傾向がある。わが国における社会文化の進展に関する感覚はアジアの地域性を感じさせる。

米国およびEU諸国に旅行した際、わが国テレビ番組の「水戸黄門」、「遠山の金さん」および「暴

れん坊將軍」に類する、大衆の観点から権力者を賛美する番組を見たことがない。また、「忠臣蔵」の類も見たことがない。これは、整然とした命令系統の下で離職した退職者を武装集団として再組織し、絶対君主制の行政に反乱行動を起こした殺人事件であるにかかわらず、現代社会において敬愛の心情を引き起こすものであり、不思議な異国情緒といわねばならない。

「水戸黄門」等を好んで視聴するという社会感覚を以てすれば「実質的な権威の支持」によって会計ルールの総称である会計原則が形成されても、問題は感じられないであろう。この絶対君主制を潜在的に受け入れる心情の下で米国における会計原則の形成過程を考えることは至難のことかもしれない。この問題を深く研究するには総合的リベラル・アーツの領域としてであろう。

14.

ARS7におけるGAAPは、現場の公認会計士が「確定的な論拠に基づいて」形成するものである。「一般目的会計原則」は、あくまでも加藤の自説である。まして、「権威」に基づいてGAAPの一般目的会計原則の機能が果たせるということは、Gradyが前提としている米国の社会ルールの形成過程からは意味不明となる。加藤がsubstantial authoritative supportを翻案した結果、原著者と異なった会計感を示したに過ぎない。加藤に、米国の社会ルールが草の根民主主義による積み上げ方式を基礎としており、権威による上位下達によるのではないという思想があれば、このような記述はなかった。加藤の勤務校の環境の中で合衆国憲法の成立前後からの歴史を想起してくれると、と悔やまれる。

15.

結論に示された3層の誤解は、わが国では普通と考えられている次の5つの背景から生じたと考えられる。

背景1 デモクラシー社会のルールは草の根民主主義が基礎ということを忘れた。

背景2 権威は強制力を持つ行政の権力と同じ意味であると誤解した。

背景3 法律規則類は、国家が制定し、国民が従うことが当たり前と思っていた。

背景4 public を「公共の」と訳し「国・地方自体の」の意味と理解した。

背景5 「公共」を「公的」と考え、社会保障や年金の関連で「国の」と理解した。

16.

エピローグ—米国におけるARS7後の会計原則形成の進展

米国においてはARS7の後、次のような推移があった。

2018年度以降の研究のためのメモとして記する。当論文の本体の趣旨と整合性は考慮されていない。

A. 米国におけるARS7のフォローの実情

黒澤他は日本会計研究学会スタディ・グループによってGrady研究を行ない、当時の米国会計の一端を明らかにしたが、1960年代後半にAICPAまたはAAAがARS7またはGAAP/SASをフォローした情報は見あたらない。GAAP/SASは1964年にAICPA特別委員会報告の中で再登場した際にもAICPAではごく小さな扱いであり、1969年にArmstrongがauthoritative supportの実施方法を解説した以外にフォローはなかった。1970年に公表されたAPB4（Allen委員長）ではGAAPが論じられたが、SASについての言及はないままであった。わが国においては、ARS7には相当のエネルギーを注いだにもかかわらずその後の動向には無関心であったようである。

Gradyが展開したGAAPを得て監査報告上で宣言するという帰納法による提言は、SECおよび実務界の都合を優先した策として一時的に有効であったようである。AICPAはGradyによる見解を単著として刊行したにかかわらず、賛否いずれもコメントも示さなかった。Gradyは1965年にARS7の中でWerntzによるGAAP/SASを継承したが、これは1930年代にRoosevelt政権下で経済恐慌からの復興という緊急課題を優先させるために許容されたものであった。従って、AICPAは否定せずとも同調せずという立場を続けたが、1970年代に至りFASBの開設にあたって演繹法による会計原則の形成を主たる方法論とした。

特筆すべきことは、1937年にMontgomeryが*Journal of Accountancy*誌上において会計原則の

形成に国家が関与することのデメリットを述べ、あわせて会計専門職による会計原則の形成を主張していた。この論文は、ASR7の後のFASBに至る流れの先駆けとなったことになる（下線は筆者注、FASBの設立が1973年になったことは偶然による椿事であった）。会計原則形成過程は、Roosevelt政権＝SECを中心として緊急事態への対応策として採用された帰納法からTrueblood委員会の研究成果を契機とする演繹法に置き換えられることとなった。

B. 概念フレームワーク・アプローチにおける演繹法の重要性

1973年はFASBの開設に加えて、その運営の根本を描くAICPAスタディ・グループ「財務諸表の目的に関するスタディ・グループ報告書「財務諸表の目的」(H.Trueblood委員長、以下「Trueblood報告書」)が公表された年でもある。この報告書は、Trueblood以下計9名のメンバー（学者3, CPA3名, 企業関係者3名）による研究成果であり、1971年4月に発足した。同スタディ・グループはAICPA理事会から、APB4第4章「財務会計および財務諸表の目的」において示された内容を精査し新たな見解を示すことが課題とされた。同スタディ・グループはAICPA理事会が指定したスケジュール通りに、同年8月に報告書をAICPA理事会に提出し、承認された。報告書は同年10月に刊行された。わが国では、Truebloodが報告書提出を遅らせたとの説があるが、根拠はない。

AICPA理事会は次の課題を指示していた（AICPA, 1971）。

1. 財務諸表を提供する対象。
2. 必要とされる財務情報の種類。
3. 提供する会計情報の質と量の必要性。
4. 財務情報を提供するために必要なフレームワーク。

報告書ではこの解答として11の結論を示した。Trueblood自身は方法論を明示していないが、説明の手順から演繹法を採用していたこととされている。この論理展開には、R.D.Cyert, S.Davidson, J.D.Edwardsの学者グループ・メンバーの貢献が伺える。

C. 演繹法＝社会制度＝会計専門職の関連

「Trueblood報告書」の重要性は後日、フォローする論文によって米国における会計原則の形成に及ぼした影響が述べられている。Harold Q.Langenderferによれば、「Trueblood報告書」は、演繹法によって概念フレームワークを構築し、会計専門職が機能する環境が優れた社会構築に結びつくことを述べている。これに対して従来行われていた帰納法は、政府または準政府機関によるものであって会計専門職の参画と任務を狭めるので否定する見解を示しており [Langenderfer, 1973, p.46-55.], 間接的にGradyの見解を否定している（Gradyは、初出の新しい会計実務という特別の事例の調査から会社全体における会計実務を承認するという、帰納法を採用していた）。

Langenderferは、演繹法は民主主義という社会制度に合致するものであり、会計専門職が機能する社会を形成すると述べている。一方、Montgomeryは、次のように会計と社会との関連性を述べている [Montgomery, 1937, pp.342-349]。

- ① 独裁制は、国家介入を招き、会計専門職の機能を阻害する。
- ② 民主主義は、会計専門職の機能を発展させる。

上記2氏の見解をまとめると、米国民の心情における重大関心事が示されている。

- ① 帰納法は、独裁政治に結びつき、その結果、会計の発展を害する。
- ② 演繹法は、民主主義に結びつき、その結果、会計の発展に役立つ。

D. 「Trueblood報告書」による「概念フレームワーク」の意義

Langenderferは、「Trueblood報告書」においてAICPA理事会が課した事項4点を解明するにあたって採用した論理展開を「概念フレームワーク」(conceptual framework)と称しており、財務会計の目的、使途と利用者、開示情報の種類、社会的利益と企業利益の関連性等が明らかにされている。Trueblood自身は、研究方法論に名称を付けることはなかったようであり、用語索引に「概念フレームワーク」はない。「概念フレームワーク」はLangenderfer論文の副題として小文字表記で使われている。財務会計の目的および本質に関する議論を行う際の通称としての使用例であったものが、FASBが大文字表記にして専門用語としての扱いとなったようである。1960年代まで

generally accepted accounting principlesが小文字表記であったが1970年代から大文字表記となったことに類似している。

米国における会計原則（基準）形成は、歴史的には、SECのASR4が公表したGAAP/SASから「Trueblood報告書」における「概念フレームワーク」への展開として把握できる。同報告書が残した課題はFASBが継続し、概念フレームワークが公表されることとなったが、わが国においてこの経緯を前提とする論義はごく少数である。

E. わが国における「概念フレームワーク」

FASBが財務会計の主要事項を論じる用語として「概念フレームワーク」を重視したためか、わが国でも一時、「概念フレームワーク」が連続して公表された時期があった。ここでは第2の「権威の支持」とも言える現象が見られ、「Trueblood報告書」と比較すると検討の余地が多い。

米国において約50年余に遡れるほどの豊富な先行研究の事例があるにもかかわらず、「概念」の「骨格（framework）」を作成することに努力したのではないだろうか。わが国では制度として財務諸表の目的は明示されており、使途も明らかにされている。また、開示する情報の種類も定められているから、その枠を超えるか枠を縮小するかの見解は現実性がない。帰納法と演繹法に遡っての議論を展開するにはその必要性または根拠を示す必要があり、困難を来すことになる。

わが国における「概念フレームワーク」を内外で通用するconceptual frameworkとして構築するには、様々な検討が必要となる。

17.

久野光朗・小樽商科大学名誉教授は筆者の質問「authoritative supportを「権威による支持」とされているが、*Webster Dictionary*では引用や根拠とされている。先生のお考えはいかがか。」との書簡を送った。2016年9月4日に北海学園大学で開催された簿記学会第35回全国大会（今村聡準備委員長）の記念講演の後で同名誉教授の次の学説を拝聴した。

authoritative supportを「権威による支持」とすることは正しい。これは会計原則を求め上での当時の学者の努力の過程で出てきたものであって、会計原則を形成するためにPaton, Littleton, Sanders, Hatfield, Moore 等を参照していた。これが会計原則を形成する上での権威となっている。

筆者は久野名誉教授の学説を拝聴できたことに感謝したい。同名誉教授は、筆者の質問に答えるために、便箋2枚に回答草稿を用意しておられた。この心遣いにも感謝申し上げる。

2017年5月19日に報告の機会を得た戦略会計研究会では、authoritative supportを「論拠」とするよう提言したが、フロアーから抵抗感が感じられた。ただし、久野説にはかなり多数の出席者から賛同を得た。ここで感じたのは、長年、常識として馴れてきた「権威」に執着があり、なんとか「権威」で済ませたいという願いのようなものを感じた。『ウェブスター辞典』の重要性を知り、今後の積極的な利用をしようとの見解は聞けなかった。わが国における「権威」の刷り込みは深いことが伺えた。

参考文献（英文書・URLアルファベット順，邦書50音順）

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). <http://www.aicpa.org>
 Armstrong, Marshall S. 1969. "Some Thoughts on Substantial Authoritative Support." *Journal of Accountancy*, Vol.125, No.4, April 1969.
 Byrne, Gilbert R.. 1937. "To What Extent Can the Practice of Accounting Be Reduced to Rules and Standards?" *Journal of Accountancy*, Vol.64, No.11, November 1937.
 Galston, William.2017. "How Turkey slid from a democracy to authoritarianism?" *The Nations*, April 24, 2017. Bangkok, Thailand: The Nations.
 Grady, Paul. 1965. *Inventory of Generally Accepted Accounting Principles of Business Enterprises*, Accounting Research Series, No.7, New York, NY: American Institute of

- Certified Public Accountants, Inc.,
 Hausdoufer, Walter. 1988. *Bibliography of Accounting*, Palo Alto, CA : Bay Books.
 International Accounting Standards Board (IASB). <http://www.iasb.org>
 International Federation of Accountants (IFAC). <http://www.ifac.org>
 Langenderfer, Harold Q. 1973. "a conceptual framework for financial reporting, Suggestions for developing a deductive theoretical framework for accounting that would be useful in solving current and future financial accounting problems," *Journal of Accountancy*, Vol. 136, No.1, July 1973.,
Merriam-Webster Collegiate Dictionary, eleventh edition, 2003, Springfield, MA : Merriam-Webster, Inc.,
 Montgomery, Robert H.. 1937. "What Have We Done, and How?" *Journal of Accountancy*, Vol.64, No.5, November 1937.
Oxford Dictionary of English, third edition, 2010. Great Clarendon, Oxford : Oxford University Press.
 United States Securities and Exchange Commission. <http://www.sec.gov>
 -----, 1933. Securities Act.
 -----, 1934. Securities and Exchange Act.
 安藤英義 (2007)『会計学大辞典』中央経済社。
 ——他 (2007)『会計学論考』中央経済社。
 新井清光編著 (1993)『会計基準の設定主体—各国・国際機関の現状—』中央経済社。
 遠藤博志他編著 (2015)『戦後企業会計史』中央経済社。
 加藤盛弘 (1997)『一般に認められた会計原則』森山書店。
 加藤盛弘=鶴飼哲夫=百合野正博訳 (1981)『会計原則の展開』森山書店。
 黒澤清監訳 (1968)『会計原則研究』日本経営出版会。
 小稲義男 (1982)『研究社英和大辞典』研究社。
 斎藤静樹 (2013)『会計基準の研究』中央経済社。
 桜井久勝 (2014)『財務会計講義』中央経済社。
 シェークスピア著・坪内逍遙訳 (2007)『ザ・シェークスピア』愛蔵版, 第三書館。
 新村猛 (2008)『広辞苑』第六版, 岩波書店。
 高松和男 (1982)『アメリカ会計原則の展開』同文館。
 武田隆二 (1971)「「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の意味—法人税法第二二条第四項に関連して—」『会計』, 第100巻3号, 1971年9月号。
 竹森一正 (2014)「The Wheat Reportの会計学研究における意義」中部大学経営情報学部論集第29巻1・2号。
 —— (2015)「Marshall Armstrongによる "substantial authoritative support"の定着とGAAPの形成」中部大学経営情報学部論集第30巻1・2号。
 —— (2016)「independent auditorの啓蒙とGAAPの形成」日本会計研究学会第76回大会自由論題報告 (司会：秋葉賢一), 2016年9月13日。
 —— (2017a)「米国における "Independent Auditor"の啓蒙とGAAPの形成」中部大学経営情報学部論集第32巻1・2号。
 —— (2017b)「「substantial authoritative support」の翻訳問題とその歴史的検証」戦略会計研究会, 2017年5月19日。
 —— (2017c)「米国SECの財務情報開示制度におけるsubstantial authoritative supportの意義」現代会計研究会報告, 2017年7月30日。
 —— (2017d)「わが国USGAAP研究における米国感逸失と我流翻訳の課題」日本会計研究学会第76回大会自由論題報告 (司会：安田忍), 2017年9月23日。広島大学。

—— (2018) 「「一般に認められる」に関する米国現代史の視点による歴史研究」 *Journal of strategic accounting*, Vol.1, No.3, 2018 (予定, 当稿の引用出所頁の「仮」は, 刊行後に訂正する)。

中島省吾訳 (1953) 『会社会計基準序説』 森山書店。

平松一夫監訳 (2015) 『会計学の研究方法』 中央経済社。

平松一夫＝広瀬義州訳 (1990) 『FASB財務会計の諸概念』 中央経済社。

山本繁 (1990) 『会計原則発達史』 森山書店。

渡辺進 (1971) 「公正妥当な会計基準と税法」『会計』, 第93巻6号, 1968年6月号。

謝辞

次の機関・個人 (50音順) から資料および原稿作業に便宜を得た。謝辞を申し上げる。

愛知県図書館

神奈川県立図書館川崎図書館

神奈川県立図書館 (紅葉丘)

韓国マクドナルド成均館大学通店

久野光朗・小樽商科大学名誉教授¹⁷

戦略会計研究会

タマダホテル (タイ・チェンマイ市)

中部大学三浦記念図書館

東京都立中央図書館

日本マクドナルド大阪天王寺北口店

————— 横浜関内店

————— 横浜根岸駅前店

南山大学名古屋図書館

ノクソイホテル (ラオス・ルアンパバン市)

ハイソケホテル (ラオス・ビエンチャン市)

ボングハウスホテル (韓国・ソウル市)

横浜国立大学中央図書館および同経営図書館

横浜市中心図書館

資料A 日本会計研究学会歴代会長

歴代の理事長・会長は次のとおりである (VとNは新会長紹介の記事掲載の『会計』巻と号)。

年	氏名	巻 号	備考
1967	黒澤清理事長	V092N1, p.160	企業会計審議会長 (1966/8/～)
1970	黒澤清会長・理事長	V098N2, 大会記p.340	同
1973	黒澤清	V104N2, 大会記p.324	同
1976	青木茂男	V110N2, 4/29, 6/1, 広報 p.32	企業会計審議会長 (1984/1/～)
1979	青木茂男 (再)	V116N3, p.557	同
1982	飯野利夫	V122N4, 大会記p.664	企業会計審議会長 (1982/8/～)
1985	染谷恭次郎	V128N2,	
1988	中島省吾	V134N5,	
1991	森田哲弥	V140N5,	企業会計審議会長 (1994/2/～)
1994	新井清光	V146N4, p.600紹介記事	企業会計審議会長 (1987/9/～)
1997	高田正淳	V152N5,	

2000武田隆二	V158N6, TKC
2003安藤英義	V164N6, 企業会計審議会長（2006/12/～）
2006斎藤静樹	V170N6, 企業会計基準委員会（ASBJ）初代委員長
2009平松一夫	V176N6, 企業会計審議会長（2017/02/20～）
2012伊藤邦雄	V182N6,
2015桜井久勝	V188N6,

資料B 企業会計審議会歴代会長

歴代の会長は次のとおりである（参考として、予備段階の2機関を冒頭に示す）。

企業会計制度調査会委員長 上野道輔 1948-1950

企業会計基準審議会長 上野道輔 1950-1952

企業会計審議会長 上野道輔 1952.8-1962.7

太田哲三 1962.7-1966.8

黒澤清 1966.8-1980.1

番場嘉一郎1980.1-1982.4

飯野利夫 1982.8-1984.1

青木茂男 1984.1-1987.7

新井清光 1987.9-1994.2

森田哲彌 1994.2-1998.8

若杉明 1998.8-2003.1

加古宜士 2003.1-2006.12（ここまで『戦後企業会計史』p.898）

安藤英義 2006.12-2017.2（ここから「企業会計審議会議事録」）

平松一夫 2017.2