

# 博士学位論文

(内容の要旨及び論文審査の結果の要旨)

YAMADA Hitomi

氏名 山田 ひとみ  
学位の種類 博士 (経営情報科学)  
学位記番号 博 甲 第 39 号  
学位授与 令和 3 年 9 月 24 日  
学位授与条件 学位規程第 3 条第 3 項該当  
論文題目 財務諸表作成に関する「指示書」(GHQ/SCAP)の研究 ―戦後日本企業会計制度史 序説―  
論文審査委員 (主査) 特命教授 小森 清久<sup>1</sup>  
(審査委員) 教授 仁科 健<sup>1</sup> 教授 丸山 恭司<sup>1</sup> 非常勤講師 坂本 孝司<sup>1</sup>

## 論文内容の要旨

### 財務諸表作成に関する「指示書」(GHQ/SCAP)の研究 ―戦後日本企業会計制度史 序説―

本研究では、1945年10月から1949年7月までの約4年間に焦点を当て、「企業会計原則」誕生におけるルーツの一つと言われてきた連合国軍最高司令官総司令部 (General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers, 以下「GHQ/SCAP」と称す)の財務諸表作成に関する「指示書」の概要と運用の実態について、国立国会図書館 (National Diet Library, 以下「NDL」と称す)のマイクロフィルム資料を渉猟し解明を試みた。日本占領期のGHQ/SCAP資料は、『GHQ/SCAP文書』としてアメリカの国立公文書館に原資料が所蔵されており、NDLもその複写資料を所蔵しマイクロフィルムの形で利用に供している。第二次世界大戦後、日本は財閥解体という歴史的大変革を背景に、企業会計制度も近代化を迫られた。しかし戦後日本における企業会計制度史は1949年7月公表の「企業会計原則」を起点に語られることが多く、終戦直後から「企業会計原則」公表までの約4年間については、企業会計制度史研究が十分になされてきたとは言えない。本研究は、日本の企業会計制度史を戦前からの連続性を持って語る上で、戦前と戦後に跨る部分を埋める一助となるものであると考える。

第1章では、従来「指示書」として広く知られてきた「工業会社及び商社会社の財務諸表作成に関する指示書」(本研究では「指示書④」と呼ぶ)の他に7種類、すなわち合計8種類の「指示書」(「指示書①」～「指示書⑧」)があ

ることを明らかにした。本章では、筆者がNDLの『GHQ/SCAP文書』を調査した際、その中に「指示書」に関する文書を発見した事実を述べた後、「指示書」に関する文書は『GHQ/SCAP文書』内の複数のフォルダーに順不同かつ分散する形で保存されていたことを明らかにした。ほとんどの「指示書」に日付がないだけでなく、一つのフォルダーに複数の「指示書」が収録されていたり、別々のフォルダーに収録されている「指示書」の内容が重複していたり、一つの「指示書」に手書きで修正が加えられた部分から別の日付の「指示書」の存在を発見したりと、『GHQ/SCAP文書』からの「指示書」の抽出作業は困難を極めたが、結果として先行研究で判明していた「指示書」と『GHQ/SCAP文書』から抽出した12種類の「指示書 part」を8種類の「指示書」に集約し、時系列整理をすることに成功した。

第2章では、「指示書①～④」において特に大きな内容の改訂がなされた理由を明らかにする目的で、「指示書」の作成契機と時代背景について検討した。従来「指示書」は、戦前の日本会計基準、すなわち財務諸表準則(1934年)を英語に翻訳したものに、アメリカの会計基準を一部取り入れて作成されたと言われてきた。しかし最初の「指示書①」は、比較貸借対照表や当期業績主義損益計算書の採用など、戦前の日本会計基準とはかなり異なっていたことを明らかにした。その後「指示書②～④」の改訂では、戦前の日本会計基準や当時の会計慣行を導入しようとした改訂がなされていたのであるが、その部分においても筆者は以下の事実を明らかにした。それは、比較貸借対照表が「指示書①～③」で採用された後「指示書④」では不採用となったこと、並びに「指示書①及び②」では存在しなかった

<sup>1</sup> 愛知工業大学 経営学部 経営学科 (名古屋市)

「剰余金計算書」及び「蓄積利益処分案」が「指示書③及び④」では新たな財務諸表として追加されたことである。これらは「指示書」における日米会計基準の折衝過程に関する新たな発見である。

第3章では、NDLの『GHQ/SCAP文書』を調査した中で、3,000社以上の日本企業名のフォルダーが存在することを筆者が発見し、日本企業がGHQ/SCAPに提出した資料の中に、「指示書」に対する英文財務諸表が収録されていることを明らかにした。GHQ/SCAPは終戦直後から財閥解体に関連して日本企業に対する財務調査を開始していたが、日本企業の提出した英文財務諸表の内容をGHQ/SCAP側が理解できなかったため「指示書」を作成したとされている。そして、「指示書」は財閥解体に関連してGHQ/SCAPから広く日本企業に交付されたと言われている。しかるに日本企業がGHQ/SCAPに提出した英文財務諸表については従来、所在不明であった。本研究において当該3,000社以上の資料を発見することができたことは、今後、財閥解体の実態を会計士の観点から解明していく上において貴重な史料になると筆者は考える。

第4章では、「指示書」の貸借対照表に関する会計規定について分析した後、戦前の日本会計基準と「指示書」、並びに「指示書」と戦後の日本会計基準との比較を行なった。また、日本企業がGHQ/SCAPに提出した英文貸借対照表が、「指示書①～⑧」のうちの、「指示書」に従って作成されたものかについて検討した。その結果、戦前の会計基準と「指示書」とでは勘定科目が部分的に引き継がれてはいるものの、形式も会計観も大幅に変更されている事実が判明した。一方、「指示書」と戦後の会計基準とは大部分において共通点が認められ、戦後の会計基準は、「指示書」の影響を大きく受けているとの結論を導き出すに至った。また、日本企業の英文財務諸表における貸借対照表は8種類の「指示書」のうち、「指示書①又は③」に従って作成された可能性が高いことを明らかにした。

第5章では、「指示書」の比較貸借対照表規定について検討した。比較貸借対照表は「指示書①～③」で採用された後「指示書④」では不採用となった規定である。その結果、従来「指示書」として広く知られてきた「指示書④」だけではなく、「指示書①～③」のうちの、「指示書」が実際に日本企業に交付され、それに基づいた比較貸借対照表作成会計実務がなされていたという点を検証した。

第6章では、損益計算書の会計規定について、まず当時のアメリカ会計基準と「指示書」との比較を試みた。その結果、アメリカ会計基準の影響を受けていない「指示書」独自の利益項目が存在することを明らかにした。次に、戦前の日本会計基準と「指示書」とを比較した。その結果、戦前に採用されていた損益計算書の形式が「指示書①」で不採用になり、「指示書②」で採用され、その後「指示書③

及び④」で再び不採用になった事実を発見した。さらに、「指示書」と戦後の会計基準との比較を行った結果、多くの類似点も明らかにすることができた。最後に、日本企業の英文財務諸表については、鐘淵紡績株式会社の1946年4月1日以降の損益計算書が、従来「指示書」として広く知られてきた「指示書④」ではなく、「指示書①～③」のうちの、いずれかの影響を受けて作成された可能性が高いことを明らかにした。

本研究をまとめると、所在不明であった複数の「指示書」を発見したことにより、当初はアメリカの会計基準に近い形で示されていた「指示書」が、その後の改訂過程で日本の会計基準及び会計慣行を尊重しようとする姿勢に転換していた事実を検証することができた。すなわち、「指示書」が戦後日本における日米会計基準の折衝過程を雄弁に物語るものであることを明らかにした。それゆえ、GHQ/SCAPの財務諸表作成に関する「指示書」は、単に「企業会計原則」誕生におけるルーツの一つとしてとらえられるだけではなく、アメリカの会計基準が戦後日本の企業会計制度と会計実務に影響を与えた最初期の史料として高く再評価されるべきであると筆者は考える。

## 論文審査の結果の要旨

本研究は、1945年10月から1949年7月までの約4年間に焦点を当て、「企業会計原則」誕生におけるルーツの一つと言われてきた連合国軍最高司令官総司令部(General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers, 以下「GHQ/SCAP」と称す)の財務諸表作成に関する「指示書」の概要と運用の実態について、国立国会図書館(National Diet Library, 以下「NDL」と称す)のマイクロフィルム資料を渉猟し、その解明を試みたものである。

第二次世界大戦後、日本は財閥解体という歴史的大変革を背景に、企業会計制度も近代化を迫られた。しかし戦後日本における企業会計制度史は1949年7月公表の「企業会計原則」を起点に語られることが多く、終戦直後から「企業会計原則」公表までの約4年間については、企業会計制度史研究が十分になされてきたとは言えなかった。その意味で本研究は、日本の企業会計制度史の戦前と戦後に跨る部分を精緻に分析した価値ある研究である。

本研究は、上記の問題意識に基づき、以下のとおり「序章」、「第1章」～「第6章」及び「結章」によって構成されている。

### 序章

第1章 「指示書」の種類と時系列整理

第2章 「指示書」の特徴

第3章 終戦直後における日本企業の英文報告書

第4章 「指示書」における貸借対照表の勘定科目

## 第5章 「指示書」における比較貸借対照表の導入

## 第6章 「指示書」における損益計算書

## 結章

第1章では、従来「指示書」として広く知られてきた「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」（本研究では「指示書④」と呼ぶ）の他に7種類、すなわち合計8種類の「指示書」（「指示書①」～「指示書⑧」）があることを明らかにしている。本章では、筆者がNDLの『GHQ/SCAP文書』を調査した際、その中に「指示書」に関する文書を発見した事実を述べた後、それらの中から「指示書」を抽出した際の過程が克明に記されている。「指示書」に関する文書は、『GHQ/SCAP文書』内の複数のフォルダーに順不同かつ分散する形で保存されていたため、そしてほとんどの「指示書」に日付が明記されていなかったために、筆者の『GHQ/SCAP文書』からの「指示書」抽出作業は、困難を極めた様子が窺い知れる。最終的に、先行研究で判明していた「指示書」と『GHQ/SCAP文書』から抽出した12種類の「指示書 part」を8種類の「指示書」に集約し、時系列整理をすることに成功したその功績は高く評価されるべきものである。

第2章では、「指示書」の作成契機と時代背景について検討することを通して「指示書」の特徴を明らかにすることを試みている。従来「指示書」は、戦前の日本会計基準、すなわち財務諸表準則(1934年)を英語に翻訳したものに、アメリカの会計基準を一部取り入れて作成されたと言われてきたが、最初の「指示書①」は、比較貸借対照表や当期業績主義損益計算書の採用など、戦前の日本会計基準とはかなり異なっていたことを明らかにしている。その後「指示書②～④」の改訂では、戦前の日本会計基準や当時の会計慣行を導入しようとした改訂がなされていたのであるが、その部分においても筆者は以下の事実を明らかにした。それは、比較貸借対照表が「指示書①～③」で採用された後「指示書④」では不採用となったこと、並びに「指示書①及び②」では存在しなかった「剰余金計算書」及び「蓄積利益処分案」が「指示書③及び④」では新たな財務諸表として追加されたことである。これらは「指示書」における日米会計基準の折衝過程に関する貴重な発見である。

第3章では、『GHQ/SCAP文書』を調査した中で、3,000社以上の日本企業名のフォルダーが存在することを発見し、日本企業がGHQ/SCAPに提出した資料の中に、「指示書」に対する英文財務諸表が収録されていることを明らかにしている。GHQ/SCAPは終戦直後から財閥解体に関連して日本企業に対する財務調査を開始し、英文財務諸表を作成するための「指示書」を広く日本企業に交付したと言われている。しかるに日本企業がGHQ/SCAPに提出した英文財務諸表については従来、所在不明であったが、本研究において当該3,000社以上の資料を発見することができたこ

とは、今後、財閥解体の実態を会計史の観点から解明していく上において、貴重な史料になると高く評価することができる。

第4章では、「指示書」の貸借対照表に関する会計規定について分析が行われている。また、日本企業がGHQ/SCAPに提出した英文貸借対照表が、「指示書①～⑧」のうちの、いずれの「指示書」に従って作成されたものかについて検討している。その結果、戦前の会計基準と「指示書」とでは勘定科目が部分的に引き継がれてはいるものの、形式も会計観も大幅に変更されている事実を発見した。一方において、「指示書」と戦後の会計基準とは大部分において共通点が認められ、戦後の会計基準は、「指示書」の影響を大きく受けているとの結論を導き出している。また、日本企業の英文財務諸表における貸借対照表は8種類の「指示書」のうち、「指示書①又は③」に従って作成された可能性が高いことを説得力ある論述で明らかにしている。

第5章では、「指示書」の比較貸借対照表規定について検討している。比較貸借対照表は「指示書①～③」で採用された後「指示書④」では不採用となった規定である。その結果、従来「指示書」として広く知られてきた「指示書④」だけではなく、「指示書①～③」のうちの、いずれかの「指示書」が実際に日本企業に交付され、それに基づいた比較貸借対照表作成会計実務がなされていたという点を検証して明らかにしている。

第6章では、損益計算書の会計規定について、まず当時のアメリカ会計基準と「指示書」との比較を試みている。その結果、アメリカ会計基準の影響を受けていない「指示書」独自の利益項目が存在することを発見した。次に、戦前の日本会計基準と「指示書」とを比較している。その結果、戦前に採用されていた損益計算書の形式が「指示書①」で不採用になり、「指示書②」で採用され、その後「指示書③及び④」で再び不採用になった事実を発見した。

本研究では、所在不明であった複数の「指示書」を発見したことにより、当初はアメリカの会計基準に近い形で示されていた「指示書」が、その後の改訂過程で日本の会計基準及び会計慣行を尊重しようとする姿勢に転換していた事実を検証した上で、「指示書」が戦後日本における日米会計基準の折衝過程を雄弁に物語るものであることを指摘している。それゆえ、GHQ/SCAPの財務諸表作成に関する「指示書」は、単に「企業会計原則」誕生におけるルーツの一つとしてとらえられるだけではなく、アメリカの会計基準が戦後すぐのわが国企業会計制度と会計実務に影響を与えた最初期の史料として高く再評価されるべきであるとの独創的な見解は、企業会計制度史に大きな学術的貢献を与えてくれるものであると言えよう。

以上の検討結果により、本博士学位請求論文は、十分に博士学位を授与するに相応しいものであると考える。