

愛知工業大学大学院経営情報科学研究科

博士論文

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—

2021年9月

B18872 山田 ひとみ

指導教員：小森 清久 特命教授

# 目次

序章	1
----	---

## 第1章 「指示書」の種類と時系列的整理

1. はじめに	5
2. 先行研究	5
2-1. 種類	
2-2. 「指示書」の交付日（又は発表日）	
3. 「指示書」の発行形態	8
3-1. SCAPIN Memo	
3-2. Section Memo	
4. 『GHQ/SCAP 文書』と『ESS 文書』	11
5. 『ESS 文書』からの「指示書 part」抽出と時系列的整理	13
5-1. Instructions For Reporting Companies(1951) .	
5-2. Instructions for the Preparation of Financial Statements.	
5-3. Instruction for preparation of Financial Statements of Manufacturing & Trading Companies (Kogyo - Gaisha Oyobi Shoji - Gaisya No Zaimu Shohyo Sakusei Ni Kansuru Shijisho) .	
5-4. Instructions For Reporting Companies ( Hokoku - Gaisha No Tameno Shiji - Sho )	
6. 8種類「指示書」	25
7. 小括	30

## 第2章 「指示書」の特徴

1. はじめに	31
2. 「指示書」の作成者と作成契機	31
3. 「指示書」の作成過程と評価	34
4. 戦後「企業会計原則設定」運動の起点としての「指示書」	36
4-1. 産業経理協会内における私設委員会「財務諸表標準化委員会」	
4-2. 「企業会計基準法」及び「会計基準委員会」構想	
4-3. 財務諸表標準化の作業	
5. 「指示書」の目的	40
6. 「指示書」の対象企業，提出書類，宛先等	42
7. 「財務諸表準則 1934」，「指示書④」並びに「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」の構成比較	45
8. 小括	47

### 第3章 終戦直後における日本企業の英文報告書

1. はじめに	49
2. 『GHQ/SCAP 文書』に収録されている日本企業の英文報告書	49
3. 鐘淵紡績株式会社の英文報告書	51
3-1. 資料の概要	
3-2. GHQ/SCAP「指示書」に対する報告書	
3-3. 「総司令部覚書」に対する報告書	
3-4. 「企業再建整備法」に対する報告書	
4. 小括	62

### 第4章 「指示書」における貸借対照表の勘定科目

1. はじめに	63
2. 「指示書①」と「指示書③」の貸借対照表勘定科目比較	63
2-1. 共通点	
2-2. 相違点	
3. 「指示書③」と「指示書④」の貸借対照表勘定科目比較	69
4. GHQ/SCAPに提出された日本企業の貸借対照表勘定科目	73
4-1. 株式会社三菱本社の英文財務諸表における貸借対照表勘定科目	
4-2. 合名会社安田保善社の英文財務諸表における貸借対照表勘定科目	
5. 「財務諸表準則1934」と「指示書③」の貸借対照表比較	78
6. 「財務諸表準則1934」と「指示書③」の貸借対照表勘定科目比較	81
6-1. 廃止された中分類項目の分析	
6-2. 新設された項目の分析	
6-3. 引き継がれた中分類項目の分析	
7. 「指示書④」と「企業会計原則」及び「財務諸表準則1949」の貸借対照表比較	98
8. 小括	101

### 第5章 「指示書」における比較貸借対照表の導入

1. はじめに	103
2. 比較貸借対照表の制度化	104
2-1. 比較貸借対照表の歴史	
2-2. 有価証券届出制度の開始と「証券取引委員会規則」	
2-3. 「企業会計原則」及び「財務諸表準則1949」と「証券取引委員会規則」	
3. GHQ/SCAP「指示書」における比較貸借対照表規定	105
3-1. 分析対象	
3-2. 「指示書①」における比較貸借対照表の作成指示	
3-3. 「指示書③」における比較貸借対照表の作成指示	
4. GHQ/SCAPに提出された日本企業の比較貸借対照表	109
4-1. 株式会社三菱本社の比較貸借対照表	
4-2. 合名会社安田保善社の比較貸借対照表	
4-3. 鐘淵紡績株式会社の比較貸借対照表	
4-4. 大日本紡績株式会社の比較貸借対照表	
5. 小括	112

第6章 「指示書」における損益計算書	
1. はじめに	114
2. 「指示書①」から「指示書④」における損益計算書の概要	114
3. 「指示書①」と「指示書②」の損益計算書比較	117
3-1. 特別損失の取扱い	
3-2. 剰余金結合損益計算書の採用	
4. 「指示書②」と「指示書③」及び「指示書④」の損益計算書比較	118
4-1. 特別損失の取扱いと「剰余調整計算書」の新設	
4-2. 剰余金結合損益計算書の不採用と「蓄積未処分利益処分案」の新設	
5. 「財務諸表準則 1934」と「指示書①」の損益計算書比較	121
5-1. 区分	
5-2. 相違点	
6. 「指示書③」の損益計算書勘定科目	126
6-1. 区分	
6-2. 営業活動における利益計算	
6-3. 営業外活動における利益計算	
7. 当期業績主義損益計算書の萌芽	128
8. 「SHM 会計原則」における損益計算書	129
8-1. 「SHM 会計原則」における営業区分	
8-2. 「SHM 会計原則」における営業外区分	
8-3. 「SHM 会計原則」における利益剰余金計算書	
9. 「SHM 会計原則」と「指示書④」の損益計算書比較	134
9-1. 共通点	
9-2. 相違点	
10. 「指示書④」と「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」の損益計算書比較	137
11. GHQ/SCAP に提出された日本企業の損益計算書	141
11-1. GHQ/SCAP 「指示書」の影響がない損益計算書	
11-2. GHQ/SCAP 「指示書」の影響があったと思われる箇所	
11-3. 鐘淵紡績株式会社と「指示書③」及び「指示書④」の損益計算書比較	
12. 小括	148
結章	150
参考文献	155

## 序章

第二次世界大戦後、日本は連合国軍(General Headquarters, 以下「GHQ」と称す)の占領下に置かれた。1945(昭和20)年10月2日には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)が設置され、日本の戦争能力の排除と政治的・社会的民主化が企図された。これらのうち、経済民主化政策の要の一つである財閥解体については、同年10月22日に「特定事業会社による報告書提出方に関する総司令部覚書」が発出され、日本政府が立案した財閥解体計画が同年11月4日付で承認されるなど、急速に進展していった。かかる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のである。

戦後日本における企業会計制度と言え、まず「企業会計原則」が挙げられよう。「企業会計原則」は、経済安定本部内の「企業会計制度対策調査会」によって、1949(昭和24)年7月9日に公表されたものである。「企業会計原則」は、企業会計に関する規範であり、法令ではないものの「すべての企業がその会計を処理するに当つて従わなければならない基準」(「企業会計原則」前文・二1)であり、「公認会計士が、公認会計士法及び証券取引法に基き財務諸表の監査をなす場合において従わなければならない基準」とされ(「企業会計原則」前文・二2)、「将来において、商法、税法、物価統制令等の企業会計に関係ある諸法令が制定改廃される場合において尊重されなければならないもの」(「企業会計原則」前文・二3)とされてきた。また、「企業会計原則」と同時に発表された「財務諸表準則」(以下「財務諸表準則1949」と称す)は、「企業会計原則」に従った財務諸表の用語及び様式を定めたものである。「企業会計原則」は、戦前の商工省臨時産業合理局財務管理委員会による財務諸表準則(1934年、以下「財務諸表準則1934」と称す)の設定に端を発した、日本の企業会計制度に関する改善統一運動の結果として誕生したものであると言われている<sup>1</sup>。つまり、日本の企業会計制度史は、戦前からの連続性を持って語られるべきなのである。しかるに戦後日本における企業会計制度史は1949

---

<sup>1</sup> 黒澤(1979c, 98頁)によれば、「わが国の企業会計制度の改善統一運動が昭和5年に設置された商工省臨時産業合理局の財務管理委員会による財務諸表準則(昭和9年)の設定に端を発したことについては、数年前、本誌に連載した拙稿『日本の会計回顧録』に詳述したとおりである」とある。「日本の会計回顧録」は全21回の連載であるが、特に第4回と第5回に制度会計の歩みとして「財務諸表準則1934」の制度史的位置付けについて詳述されている。黒澤(1973d), (1973e)を参照されたい。

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。

一方、先行研究においては「企業会計原則」のルーツの一つとして、GHQ/SCAPの財務諸表作成に関する「指示書」の存在が挙げられてきた<sup>2</sup>。GHQ/SCAPは財閥解体に関連した正確な資料を獲得する手段として、日本の上場企業2,000社以上に「指示書」を配布し、英文の財務諸表を提出させた。この「指示書」は一般に「工業会社及び商業会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書(Instructions for the Preparation of Financial Statements of Manufacturing and Trading Companies,以下「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」と称す)」のことを指し、“インストラクション”とも呼ばれてきた<sup>3</sup>。GHQ/SCAPによる財閥解体政策が進められる中、1945(昭和20)年11月24日には、日本政府より「会社の解散の制限等に関する件」(勅令657号)が公布され、当該勅令により、主要な商工業会社のほとんどが勅令657号に基づく制限会社(以下「制限会社」と称す)となった<sup>4</sup>。GHQ/SCAPの専門部のうち、財閥解体等を担当していた部局が、経済科学局(Economic and Scientific Section,以下「ESS」と称す)である。ESSは「制限会社」等に対し、財務調査のため、貸借対照表や損益計算書等の様式<sup>5</sup>を附した「指示書」を交付し、英文財務諸表の提出を要求したのである。この「指示書」はその後の日本における企業会計制度すなわち「企業会計原則」に大きな影響を与えたため、「企業会計原則」誕生におけるルーツの一つとして評価されてきた。しかし、「指示書」そのものについての先行研究は少ない。「指示書」については、いつ、誰から誰宛に、どのようなルートで、実際に交付されたのか、あるいは交付されなかったのか等、多くの不明点が残されていた。加えて、当時の日本の上場企業がGHQ/SCAPに提出したと言われている英文財務諸表作成実務に関する先行研究も少ない。

本論文では、GHQ/SCAPが設置された1945年10月から「企業会計原則」が公表された

---

<sup>2</sup> 黒澤, 他(1978)16頁を参照されたい。

<sup>3</sup> 黒澤, 他(1978)16頁を参照されたい。

<sup>4</sup> 制限会社については第2章2-(2)を参照されたい。

<sup>5</sup> 貸借対照表や損益計算書の様式に対する呼称については、ひな形、雛形、フォーム等があるが、本論文では様式という呼称を用いる。

1949年7月までの約4年間に焦点を当て、GHQ/SCAP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の解明を試みる。その上で、わが国における戦前の会計基準と「指示書」との比較をした後に、「指示書」と戦後の会計基準との比較を行い、日本の企業会計制度史の戦前と戦後に跨る部分についての解明を試みる。

第1章では、従来「指示書」として広く知られてきた「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」の他に何種類の指示書が存在するのかを明らかにするために史料の調査を行う。調査に当たっては国立国会図書館(National Diet Library, 以下「NDL」と称す)のマイクロフィルム資料を渉猟する。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2章では、第1章で8種類に集約された「指示書」(「指示書①」から「指示書⑧」)において内容が大きく改訂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する。そして、「指示書」が「企業会計原則」誕生におけるルーツの一つとして一定の評価を得ているにもかかわらず、未だに多くの未解明点を抱えている現状について、歴史的経緯と先行研究を整理し検討する。

第3章では、NDLの『GHQ/SCAP文書』を調査し、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上で、当該英文財務諸表の一部を分析する。「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、所在不明であったため、実際にどの企業がGHQ/SCAPに英文財務諸表を提出していたのかといった点についての解明を試みる。

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、わが国における戦前の会計基準すなわち「財務諸表準則1934」と、戦後の会計基準すなわち「企業会計原則」及び「財務諸表準則1949」との比較を行なう。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」から「指示書⑧」のうちの、いずれの「指示書」に従って作成されたのかという点について検討する。

第5章では、「指示書」の比較貸借対照表規定について検討する。比較貸借対照表は

「指示書①」から「指示書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。日本における比較貸借対照表作成実務の契機が「指示書」にあったのではないか、との仮説に基づき、「指示書」と GHQ/SCAP に提出された日本企業の英文財務諸表とを比較検討する。

第 6 章では、「指示書」における損益計算書について検討する。まず、「指示書①」と「指示書②」における損益計算書を比較し、さらに「指示書②」、「指示書③」及び「指示書④」における損益計算書を比較することで、「指示書①」から「指示書④」に至るまでに、どのような改訂が加えられたのかという点についての解明を試みる。次に、「指示書」が作成されるに当たり、わが国における戦前の会計基準がどの程度参照されたのかという点を探るために、わが国における戦前の会計基準すなわち「財務諸表準則 1934」と「指示書」とを比較する。具体的には「財務諸表準則 1934」と「指示書①」における損益計算書の比較を試みる。また、「指示書」が作成されるに当たり、当時のアメリカ会計基準が参照された可能性を探るために、「SHM 会計原則」<sup>6</sup>と「指示書」の比較を試みる。

その上で、「指示書」と戦後の会計基準すなわち「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」との比較を行う。具体的には、「指示書④」の損益計算書と「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」における損益計算書との比較を行う。

最後に、GHQ/SCAP に提出された日本企業の財務諸表における損益計算書と「指示書」を比較することで、「指示書」に従った会計実務が実際になされていたのか、もしそうであれば「指示書①」から「指示書⑧」のうちの、いずれの「指示書」が用いられたのかという点についての解明を試みる。

---

<sup>6</sup> 「SHM 会計原則」については第 6 章 8. を参照されたい。



# 第1章 「指示書」の種類と時系列的整理

## 1. はじめに

GHQ/SCAP「指示書」として広く知られている「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」は、いくつかの文献において全文が史料紹介されている<sup>7</sup>。また、これらの文献以前にも、学術雑誌『産業経理』にて同様の資料が紹介されている<sup>8</sup>。ここでは「本指示書は有益な財務諸表作成の手引として、司令部関係当局によつてサジェストされたものである」<sup>9</sup>(原文ママ)ことが冒頭に記されている。この資料は「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」のことであると思われるが、日本語訳は産業経理協会編集部が独自に翻訳したものと思われ、末尾に「『財務諸表作成に関する指示書』の原文は、連合軍総司令部当局より借用したもの」<sup>10</sup>と記されている。いずれにしても「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」の1種類のみが「指示書」として広く知られてきた。また、戦後企業会計制度史においては「企業会計原則」の存在の大きさゆえか、GHQ/SCAPの財務諸表作成に関する「指示書」に注目した研究はあまりなされてこなかったとも考えられる。しかし、実際には「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」以外にも「指示書」は存在していた。

本章では先行研究の整理及びNDLのマイクロフィルム資料の渉猟を通し、「指示書」の存在を確認し、時系列的整理を試みる。

## 2. 先行研究

### 2-1. 種類

先行研究で明らかになっていた「指示書」は次の3種類である。第1は「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」、第2は「財務諸表を作成するための指示

<sup>7</sup> 日本公認会計士協会25年史編纂委員会(1976)188-219頁、沼田(1982)240-257頁及び新井(1989)74-125頁では英文と日本語訳を全文掲載している。

<sup>8</sup> 産業経理協会編集部(1949a), (1949b), (1949c)。

<sup>9</sup> 産業経理協会編集部(1949a)25頁。

<sup>10</sup> 産業経理協会編集部(1949c)23頁。

書」<sup>11</sup>、第3は「報告会社のための指示書」<sup>12</sup>である。

## 2-2. 「指示書」の交付日（又は発表日）

GHQ/SCAPの日本の会社に対する「指示書」について、先行研究によれば、「公布」、「配布」、「発令」又は「発表」と言った表現が用いられており、統一されていない。GHQ占領下にあつては、GHQ/SCAPの「指示書」は法令以上の拘束力を持っていたであろうことも想像できるが、「指示書」は成立した法令とは言えないので、「公布」という用語が相応しいとは言い切れない。また、「指示書」がどのような手続や手順を経て日本の会社に渡ったのかについての詳細が不明であるため、「発表」という用語を用いるべきかどうかについても疑問が残る。したがって、当時の「指示書」の翻訳者である村瀬玄氏<sup>13</sup>が「指示書」の本文中で使用された「交付」という表現を用いるのが適当と思われる。

### (1) 1947(昭和 22)年12月にGHQから“発表”されたとする説

これは従来、最有力説として捉えられてきた説である。沼田氏によれば、「……しかし同時に私は企業会計原則作成者が無批判に採り入れたであろう一つの資料を偶然にも手にしていた。それは昭和22年12月にGHQ(連合軍総司令部)から発表された『……財務諸表作成に関する指示書』(Instruction of(原文ママ<sup>14</sup>)……〔付録 p.226 以下〕における財務諸表である。)」<sup>15</sup>とあり、1947(昭和22)年12月付の「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」として、原文(英文及び日本文)がそのまま史料紹介されている<sup>16</sup>。上記の沼田氏の著書と同じ名称の「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」が、日本公認会計士協会25年史編纂委員会編集『会計・監査史料』にお

<sup>11</sup> 山本氏は「指示書」の名称を「INSTRUCTIONS FOR THE PREPARATION OF FINANCIAL STATEMENTS」又は「Instructions for the preparation of financial statement」と表記し、「財務諸表を作成するための指示書」と翻訳している。山本(1989)29-32頁を参照されたい。

<sup>12</sup> 千葉氏は「指示書」の名称を「Instructions for Reporting Companies」と表記している。千葉(1998)105頁を参照されたい。この「指示書」は、後述する第1章6-(5)において「指示書⑤」と称した「指示書」と同じものである可能性が高いので、ここでは「指示書⑤」と同じく「報告会社のための指示書」と称する。第1章5-4-(1)及び第1章6-(5)を参照されたい。

<sup>13</sup> 村瀬氏については第2章2.を参照されたい。

<sup>14</sup> InstructionsではなくInstructionと表記されている。

<sup>15</sup> 沼田(1982)5頁。

<sup>16</sup> 沼田(1982)240-257頁を参照されたい。

いても 1947(昭和 22)年 12 月の日付でその全文が史料紹介されている<sup>17</sup>。

(2) 1947(昭和 22) 年 11 月 17 日に GHQ から“交付”されたとする説

千葉氏によれば「…GHQ 経済科学局から、昭和 22 年 7 月に『工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書』(いわゆる『Instructions』)が各社に送付され、またこれらは村瀬 玄(原文ママ<sup>18</sup>)の日本語訳が付されて同年 11 月 17 日付で交付された…」<sup>19</sup>とある。すなわち、「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」は 1947(昭和 22) 年 7 月に日本企業に送付され、同年 11 月 17 日に日本語訳付きで交付された、との説である。

(3) 1947(昭和 22)年 10 月以前に「指示書」が存在していた可能性

上記(2)で述べた千葉氏の調査によれば「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」が 1947(昭和 22)年 7 月の時点で既に存在していたと捉えることができる。加えて千葉氏は、別の根拠資料として ESS の内部のメモを紹介し、そこにおいても「指示書」が 1947(昭和 22)年 7 月に GHQ から日本の 2,000 社以上の会社へ“送付”されたとしている。「…経済科学局は 1947 年 7 月に、産業財務諸表に関する指示書 (instructions for the preparation of industrial financial statement) のマニュアルを造り、日本における大企業の殆どを含む 2,000 社以上の会社に配布して、これらの企業がそれらの指示書に従って財務諸表を用意することを要求したのである…」<sup>20</sup>

問題は、上記 ESS の内部のメモ中の「指示書」の名称が「産業財務諸表作成に関する指示書 (Instructions for the preparation of Industrial Financial Statement)」であり、「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」という名称ではない点である。したがって、千葉氏の研究により 1947(昭和 22)年 7 月に GHQ から財務諸表に関する何らかの「指示書」が各社へ送付されたという点は明らかにされたが、当該「指示書」が「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」なのか、又は別の「指示書」

<sup>17</sup> 日本公認会計士協会 25 年史編纂委員会 (1976) 188-219 頁を参照されたい。

<sup>18</sup> 村瀬玄ではなく村瀬 玄と表記されている。

<sup>19</sup> 千葉 (1998) 104 頁。

<sup>20</sup> 千葉 (1998) 104-105 頁。

が存在していたのかについては不明のままであった。

他方、黒澤氏の証言によれば「ESS の会計主任ヘッスラー氏と、ESS 嘱託の村瀬玄氏の合作で、財務諸表準則の英訳ならびにそれに基づく『財務諸表作成のための指示書』なるものを作成した。しかしこれによつて現実に財務状況調査をしてみると、どうもうまく行かない。その理由としては、いろいろあつたのだろうと思うが、〔中略-引用者〕そこで、はじめ私どもは、ESS から『指示書』の修正を委嘱され、太田哲三先生を中心として、産業経理協会のなかに、私設委員をつくり、その審議検討にとりかかった。昭和 22 年 10 月ごろのことだつたと思う。」<sup>21</sup>(原文ママ)とあるが、この証言中、黒澤氏が ESS より“「指示書」の修正を委嘱され”，“ヘッスラーと村瀬氏が作成した「財務諸表作成のための指示書」と、「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」が同一の「指示書」であったのかについては不明である。もし両者が同一の「指示書」であったとすれば、黒澤氏の上記証言中の、「『指示書』の修正を委嘱され、太田哲三先生を中心として、産業経理協会のなかに、私設委員をつくり、その審議検討にとりかかった。昭和 22 年 10 月ごろのことだつたと思う。」<sup>22</sup>(原文ママ)という点から、「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」は 1947(昭和 22)年 10 月以前に、ESS から黒澤氏に手渡されていたということになる。

### 3. 「指示書」の発行形態

第二次世界大戦後、GHQ/SCAP は日本政府に対し、指令 (Directive) を次々と発した<sup>23</sup>。指令とは、狭義では GHQ/SCAP から最初に発せられた指令第 1 号、第 2 号及び第 3 号の 3 つのことである。広義では GHQ/SCAP から日本側に対して発せられた文書の総称であり、広義の指令には次の 7 つを含む<sup>24</sup>。以下、本書では広義の指令を前提に述べる。

- (1) 狭義の指令
- (2) 総司令部覚書 (以下, 「SCAPIN Memo」)
- (3) セクション・メモ (以下, 「Section Memo」)

---

<sup>21</sup> 黒澤 (1979c) 98 頁。

<sup>22</sup> 黒澤 (1979c) 98 頁。

<sup>23</sup> 外務省特別資料部(編)(1989a)解説 1-33 頁を参照されたい。

<sup>24</sup> 外務省特別資料部(編)(1989a)凡例 1-7 頁を参照されたい。

(4) 極東海軍司令官覚書 (ComNavFE or CNFE Ltr)

(5) 第八軍覚書 (Eighth Army Memo)

(6) チェック・シート (Check Sheet)

(7) 軍政部覚書 (Military Government Memo)

筆者による GHQ/SCAP 文書の調査により、指令のうち、財務情報を含む情報提供を求める内容の指令は、上記(2) SCAPIN Memo として発せられたものと、上記(3) Section Memo として発せられたものとの2種類に大別することができた。

### 3-1. SCAPIN Memo

上記 3. で挙げた(1)から(7)の指令のうち、(2) SCAPIN Memo として発せられた占領初期の指令において、財務情報を含む情報提供を求める内容の指令は以下の3つであり<sup>25</sup>、いずれも特定の財閥を対象としている。

・ 1945(昭和 20)年 10 月 22 日 「SCAPIN-177」

「Reports to be made by Certain Business Firms (特定事業会社による報告提出方に関する総司令部覚書)」

・ 1946(昭和 21)年 1 月 19 日 「SCAPIN-626」

「Reports to be made by Certain Business Firms (特定事業会社による報告提出方に関する総司令部覚書)」

・ 1946(昭和 21)年 6 月 3 日 「SCAPIN-995」

「Reports to be made by Certain Families (特定家族による報告提出方に関する総司令部覚書)」

GHQ の財閥解体政策(広義の独占禁止政策)については、各種の措置を次々に積み上げて行く方式で進められ、体系的には整った姿にはならなかったと言われている<sup>26</sup>。その理由として、GHQ/SCAP を事実上指導していたアメリカ合衆国政府が占領当初から具体的な政策体系を構想していたわけではなかったこと及び国際情勢の推移に伴い対日占領政策が

<sup>25</sup> 外務省特別資料部(編)(1989b)150-189 頁に全文が史料紹介されている。

<sup>26</sup> 大蔵省財政資料室(編)(1982b) 3-6 頁を参照されたい。

変化したことが挙げられている。GHQ/SCAP の財閥解体政策は GHQ/SCAP の指令として司令部覚書 (SCAPIN Memo, 以下, SCAPIN) が日本政府宛になされ, これに対して日本政府が行政措置, 立法措置を講ずる形で進められた。財閥解体政策に関する SCAPIN は, 9 財閥に関する資料提出 (SCAPIN-93A/1, 1945 年 9 月 27 日) を皮切りに, 商事会社の解散 (SCAPIN-1741/1, 1950 年 10 月 13 日) に到るまでの 5 年間に, 22 種類存在する<sup>27</sup>。このうち発令順の 4 番目に当たるのが特定事業会社の報告 (SCAPIN-177, 1945 年 10 月 22 日) である。

SCAPIN Memo の形式は以下の通りである。

「連合国最高司令官総司令部の頭書の真下に軍事郵便局番号 (APO 500) があり, その一段下の左端に綴込番号, 右端に日付が記載されている。[中略-引用者] 綴込番号は, 副幹部 (AG) 整理番号, (覚書の日付), 総司令部担当部局課略号, SCAPIN 番号から成っている。[中略-引用者] 覚書の末尾には, FOR THE SUPREME COMMANDER: として代理者の署名がある。」<sup>28</sup>

### 3-2. Section Memo

上記 3. で挙げた (1) から (7) の指令のうち, (3) Section Memo として発せられた指令のうち, 財務情報を含む情報提供を求める内容の指令は 1946 (昭和 21) 5 月 27 日のものである。

・ 1946 (昭和 21) 年 5 月 27 日 「SCAPIN-1337-A」<sup>29</sup>

「Economic Data to be Furnished to General Headquarters, Supreme Commander for the Allied Powers (経済科学部要求・経済資料を政府及私企業より要求の件)」

Section Memo の形式は以下の通りである。

「連合国最高司令官総司令部の部局名の真下に軍事郵便局番号, その一段下の左端に綴込整理番号, (覚書又は参照すべき文書の日付), 担当部局課名, 右端に日付があり, その次にあて先, 件名がある。[中略-引用者] 関係省庁にあてたものは, 連絡調整中央事務局を経由するものと直接

<sup>27</sup> 大蔵省財政資料室 (編) (1982b) 4-7 頁, 表 0-1 を参照されたい。大蔵省財政資料室 (編) (1982b) 序章の表は全て「表 0-x」と表記されている。

<sup>28</sup> 外務省特別資料部 (編) (1989a) 凡例 2-3 頁。

<sup>29</sup> GHQ/SCAP (1976) 2-3 頁。

あてられるものによって多少形式に差異がある。本文の形式は、総司令部覚書と同様であるが、発信人は、部、局、課長又はその代理者である。」<sup>30</sup>

「SCAPIN-1337-A」には、第1に “It is directed that the Imperial Japanese Government issue necessary instructions to government agencies and private business organizations to make available to the Economic and Scientific Section, General Headquarters, Supreme Commander for the Allied Powers, such economic data as that Section may require.”<sup>31</sup>とあり、大日本帝国政府(Imperial Japanese Government)が GHQ/SCAP の ESS が必要とする経済データを政府及び私企業へ要求するための “指示 (Instructions)” を発することができることと記されている。第2に “It is further directed that the above organizations be instructed that direct communication is hereby authorized between those organizations and ESS for the purpose of collecting economic data.”<sup>32</sup> とあり、経済データを集める目的でそれらの企業と ESS の間で直接通信が認可されることがあると記されている。したがって、「SCAPIN-1337-A」以降、ESS から直接日本の私企業宛に “指示 (Instructions)” すなわち「指示書」が発せられた可能性が高い。

上記 2-2-(3) で述べたように、黒澤氏の証言及び千葉氏による先行研究においても「指示書」は GHQ の ESS が作成したことが明らかとなっている。「指示書」の交付日については、上記 2-2-(1) から (3) で検討したように諸説あるものの、「SCAPIN-1337-A」が 1946(昭和 21)年 5 月 27 日付の指令であることから、「指示書」は Section Memo として発せられた「SCAPIN-1337-A」を受けて、1946(昭和 21)年 5 月 27 日以降に GHQ/SCAP の ESS が作成したものである可能性が高い。

#### 4. 『GHQ/SCAP 文書』と『ESS 文書』

GHQ/SCAP の文書は、米国国立公文書館(National Archives and Records Administration, 以下「NARA」と称す)が原資料を所蔵しており、機密文書として保管

<sup>30</sup> 外務省特別資料部(編)(1989a)凡例 3-4 頁。

<sup>31</sup> GHQ/SCAP (1976) 2-3 頁。

<sup>32</sup> GHQ/SCAP (1976) 2-3 頁。

していたが、1974年に秘密指定が解除されたものである<sup>33</sup>。NDLでは、1978年からマイクロフィルムへの撮影作業を開始し(1990年度をもってほぼ完了)、重複資料等を除き全てのGHQ/SCAP文書を撮影して収集し、利用に供している。NDLが収集した『GHQ/SCAP文書』の資料群名は日本語仮訳で連合国最高司令官総司令部文書(Records of general Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers, GHQ/SCAP, 以下『GHQ/SCAP文書』と称す)とされており、マイクロフィッシュ320,227枚、マイクロフィルム1,539巻である。このうち、本章ではESSの「指示書」に関する文書を収集するに当たり、『GHQ/SCAP文書』中の一つの資料群、経済科学局文書(GHQ/SCAP Records, Economic and Scientific Section, 以下『ESS文書』と称す)に検索の範囲を限定した。『ESS文書』はNDLが1983年度から1986年度に受け入れた資料群で、資料形態はマイクロフィッシュ83,818枚、憲政資料室での分類名はESSである。『ESS文書』中、「指示書」について記述されていると思われる文書には以下の4つがある(NDLでの請求番号順)。NDLのマイクロフィッシュは1シートにつき縦6行×横14列で82コマである。以下、フィッシュ番号を記す際には縦をAからF行、横を1から14列として表記する<sup>34</sup>。

- Instructions For Reporting Companies(1951) .
- Instructions for the Preparation of Financial Statements.
- Instruction for preparation of Financial Statements of Manufacturing & Trading Companies (Kogyo - Gaisha Oyobi Shoji - Gaisya No Zaimu Shohyo Sakusei Ni Kansuru Shijisho) .
- Instructions For Reporting Companies ( Hokoku - Gaisha No Tameno Shiji - Sho ) .

---

<sup>33</sup> GHQ/SCAP文書がNARA及びNDLに収蔵された経緯は以下の通りである。  
「GHQ/SCAPでは占領終了前の1951年8月から米国本土への文書の発送準備作業を開始し、1952年1月にはバージニア州の陸軍省高級副官部文書課管理の倉庫にその第一便が到着した。その後、GHQ/SCAP文書は米国国立公文書館に移管され、安全保障にかかわる文書として秘密扱いとされていたが、1974年に秘密指定解除がなされた。当館では1978年から米国メリーランド州ストランドにあった米国国立公文書館(National Archives and Records Service, NARS, 1985年以後National Archives and Records Administration, NARA)のナショナルレコードセンターでGHQ/SCAP文書のマイクロフィルムへの撮影作業を開始し、1990年度をもってほぼ完了した。1991年度にはワシントンDCのNARA本館に別置されていたGHQ/SCAP文書の国際検察局(IPS)文書を撮影した。その後、撮影もれであったフォルダを1998年度から2000年度にかけてNARAの複写手続でマイクロフィルムに撮影して収集した。」国立国会図書館「Records of General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers, GHQ/SCAP」(<http://rnavi.ndl.go.jp/kensei/entry/GHQ.php>) (2022年6月24日最終確認)

<sup>34</sup> フィッシュ番号の表記法は中東(1996)に示唆を受けた。



## 5. 『ESS 文書』からの「指示書 part」<sup>35</sup>抽出と時系列的整理

### 5-1. Instructions For Reporting Companies(1951) .

本『ESS 文書』は、NDL の請求番号 ESS(A)11668, NARA での分類は GHQ/SCAP Records , RG331, Box8209, Folder13, 旧蔵機関である GHQ/SCAP の分類番号 21.54 である。

本『ESS 文書』は、3 つの異なる「指示書」又は「指示書」の一部で構成されている。いずれも頁番号が付してあるが、日付、宛先、発信人のない文書である。

本『ESS 文書』からは、次の 3 つの「指示書 part」を抽出することができた。

(1) “Instructions for Reporting Companies(報告会社ノタメノ指示書)” (以下, 「指示書 part1」)

フィッシュ番号 ESS(A)11668 D3 - D9

(2) “Instructions for Reporting Companies(報告会社ノタメノ指示書)” (以下, 「指示書 part2」)

フィッシュ番号 ESS(A)11668 D10 - E14

(3) “Instructions for Reporting Companies(報告会社ノタメノ指示書)”の一部 (以下, 「指示書 part3」)

フィッシュ番号 ESS(A)11668 F1 - F4

「指示書 part1」は、タイプされた英文にタイプされた日本文が併記されていて、さらに手書きの日本語で修正がなされているもの、「指示書 part2」は、タイプされた英文にタイプされた日本文が併記されているもの、「指示書 part3」は、タイプされた英文の表にタイプされた日本語が併記されているものである。「指示書 part1」と「指示書 part2」のタイトルは両方とも “Instructions for Reporting Companies(報告会社ノタメノ指示書)” とある。「指示書 part3」は他の「指示書」の一部と推測される。

以下、「指示書 part1」から「指示書 part3」の時系列的整理を試みる。

---

<sup>35</sup> 『ESS 文書』中には、「指示書」のみならず、「指示書」の一部を構成すると思われる箇所が混在している。また、一つの「指示書」の日付部分を手書きで修正してある箇所も存在する。本論文では、これら「指示書」の一部や手書き修正の箇所からも「指示書」の存在を明らかにすることを試みたため、これらを「指示書 part」と呼ぶこととした。

(1) 「指示書 part1」

「指示書 part1」について、時系列的整理に関する内容を引用すると次の通りである。

「Please mail or deliver to the Regional Financial Bureau (or the Finance Office) on or before 15 June 1950(1 June 1951) two copies in English of each of the following reports: (以下ノ報告書各々英文二通ヲ昭和二十五(六)<sup>36</sup>年六月十五(一)<sup>37</sup>日迄ニ財務局(又ハ財務部)へ郵送又ハ提出スルコト.)」(「指示書 part1」の1頁目より引用)

「指示書 part1」は、タイプされた部分(以下「指示書 part1-a」と呼す)と、その後手書きの修正が加えられている部分(以下「指示書 1-b」と呼す)とに分割して検討する。

「指示書 1-a」については、1950(昭和 25)年 6 月 25 日迄の報告書提出を求めていることから、1950(昭和 25)年に交付されていたと推測できる。「指示書 part1-b」については、1951(昭和 26 年)6 月 1 日迄の報告書提出を求める「指示書」の下書き部分である可能性が高い。

「指示書 part1-a」と「指示書 part1-b」は、次の記述箇所全てに取消線が引かれていることで明確に異なっている。

「If the reporting company is a special accounting company still having both old accounts and new accounts, the summary profit and loss statement shall be for the new account only; (若シ報告会社ガ特別経理会社ニシテ、今■<sup>38</sup>、新旧両勘定ヲ持ツトキニハ、総合損益計算書ハ新勘定ニ付イテノミ示シ、総合貸借対照表ハ各科目ヲ旧勘定、新勘定、及ビソノ合計ノ三欄ニ分ケテ示スコト.)」<sup>39</sup> (「指示書 part1」の2頁目より引用)

この記述から、「指示書 part1-a」については特別経理会社<sup>40</sup>についての記述があるが、「指示書 part1-b」については、当該部分を削除しようとしていたことが明らかである。また、他の「指示書」の時系列的整理の手がかりとなる、次の記述もみられる。

<sup>36</sup> 二十五に手書きで六と修正が加えられている。

<sup>37</sup> 十五に手書きで一と修正が加えられている。

<sup>38</sup> 判読不能

<sup>39</sup> この引用箇所全てに手書きで取消線が引かれている。

<sup>40</sup> 特別経理会社については第 2 章 2-(4)を参照されたい。

「The “Instructions for the Preparation of Financial Statements” which you received in 1948 should be carefully reviewed to enable you to conform to the principles set down in the instructions. (指示書ニ示サレタ原則ニ応ズルタメニ昭和二十三年ニ交付シタ「財務諸表作成ニ関スル指示書」ヲ注意深ク再読スルコト.)」(「指示書 1」の 1 頁目より引用)

この記述から、1948(昭和 23)年には、“Instructions for the Preparation of Financial Statements(財務諸表作成ニ関スル指示書)” という「指示書」が交付されていたと推測することができる。

## (2) 「指示書 part2」

「指示書 part2」について、時系列的整理に関する内容を引用すると次の通りである。

「Please mail or deliver to the Research Department of the Finance Ministry in Tokyo Through the Local Office (or the Financial Division) of the Financial Bureau on or before 31 May 1949 two copies in English of each of the following reports: (以下ノ報告書各々英文ニ通ヲ昭和二十四年五月三十一日迄ニ財務局地方部(又ハ理財部)ヲ通ジ大蔵省調査部宛ニ郵送又ハ提出スルコト.)」(「指示書 part2」の 1 頁目より引用)

この記述では、1949(昭和 24)年 5 月 31 日迄の報告書提出を求めていることから、「指示書 part2」は 1949(昭和 24)年以前に交付されていたと推測することができる。

「If the reporting company is a special accounting company still having both old accounts and new accounts, the summary profit and loss statement shall be for the new account only; (若シ報告会社ガ特別経理会社ニシテ、今■<sup>41</sup>、新旧両勘定ヲ持ツトキハ、総合損益計算書ハ新勘定ニ付イテノミ示シ、総合貸借対照表ハ各科目ヲ旧勘定、新勘定、及び合計ノ三欄ニシテ示スコト.)」(「指示書 part2」の 2 頁目より引用)

この特別経理会社についての記述により、前記の「指示書 part1」のタイプの部分とほぼ同じ内容であると言える。しかし、「指示書 part1」のタイプの部分と「指示書 part2」

---

<sup>41</sup> 判読不能

を比較すると、後者には、前者にはない次の記述がある。

「These reports will not be used by the Finance Ministry, but will be delivered to SCAP for statistical and analytical purposes. (之等ノ報告書ハ大蔵省ニテ用ヒラレルモノデハナクシテ、統計分析ノ目的ノタメニ連合軍総司令部ニ提出セラル可キモノデアル.)」(「指示書 part2」の2頁目より引用)

1949(昭和24)年以前に交付されたと推測される「指示書 part2」と、1950(昭和25)年以前に交付されたと推測される「指示書 part1」とを比較した結果、「指示書 part2」では「指示書」の目的について「統計分析の目的のため」と明記されていた部分が、「指示書 part1」では削除されていることが判明した。また、「指示書 part2」には、他の「指示書」の時系列的整理の手がかりとなる、次のような記述も確認できる。

「At this time the detailed financial statements (as described in the “Instructions for the Preparation of Financial Statements” which you received last year) are not required, but the manual should be carefully reviewed to enable the reporting company to comply with requests for detailed statements in the future and to be sure that the summary statements required by these instructions conform to the principles set down in the instructions. {コノ度詳細ニ亙ル財務報告書類(昨年交付セル「財務諸表作成ニ関スル指示書」中ニ示シタルモノ)ハ要求シナイ. シカシ要綱表ハ、報告会社ガ将来ノ詳細ニ亙ル報告書類ノ要求ニ応ズルコトガ出来ルタメト、ソシテ又コノ指示書ニ依ツテ要求サレル総合報告書類ヲ指示書ニ示サレタ原則ニ確實ニ一致サセルタメニ注意ヲ以テ再読シナケレバナラナイ.}」(「指示書 part2」の1頁目より引用)

この記述から、「指示書 part2」の一年前に “Instructions for the Preparation of Financial Statements(財務諸表作成ニ関スル指示書)” という「指示書」が交付されていたことが判明した。

### (3) 「指示書 part3」

「指示書 part3」について、時系列的整理に関する内容を推測すると次の通りである。

「指示書 part3」の直前には「指示書 part2」があるが、その後に「指示書 part2」とは若干形式の異なる、「指示書」の一部と思われる文書が続いている。これを「指示書 part3」とする。「指示書 part3」は、3 から 18 までの頁数が付されており、「GENERAL INFORMATION(一般報告書)」、「SUMMARY BALANCE SHEET(総合貸借対照表)」、「SUMMARY PROFIT AND LOSS STATEMENT(総合損益計算書)」、「Detailed PROFIT AND LOSS STATEMENT(詳細損益計算書)」(原文ママ)の様式から成る(「指示書 part2」の 3-18 頁目より引用)。これらの様式を他の「指示書」に付されている様式と比較した結果、後述する「指示書 part11」の様式と同一であることが判明した(下記、本章 5-4-(2)中の「指示書 part11」に関する記述を参照されたい)。

## 5-2. Instructions for the Preparation of Financial Statements.

本『ESS 文書』は NDL の請求番号 ESS(A)11668-11672, NARA での分類は GHQ/SCAP Records , RG331, Box8209, Folder14, 旧蔵機関である GHQ/SCAP の分類番号 021. 540. 550 である。

本『ESS 文書』からは、次の 5 つの「指示書 part」を抽出することができた。

(1) “Instructions for preparation of Financial Statements of Manufacturing and Trading Companies

(工業会社及び商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書)” (以下、「指示書 part4」)

フィッシュ番号 ESS(A)11669 A1 - 11670 C7

(2) “Instructions for the Preparation of Financial Statements(財務諸表作成ニ関スル指示書)” (以

下、「指示書 part5」)

フィッシュ番号 ESS(A)11670 C8 - 11671 D12

(3) “SUPPLEMENTAL DATA TO BE SUBMITTED WITH FINANCIAL STATEMENTS” (以下、「指示書 part6」)

フィッシュ番号 ESS(A)11671 D13 - E11

(4) “COMPARATIVE BALANCE SHEET” (以下、「指示書 part7」)

フィッシュ番号 ESS(A)11671 E12 - 11672 A2

(5) “PROFIT AND LOSS STATEMENT” (以下、「指示書 part8」)

フィッシュ番号 ESS(A)11672 A3 - A4

「指示書 part4」はタイプされた英文に手書きの日本語が併記され、頁番号が付してあるが、日付、宛先、発信人のない「指示書」である。「指示書 part4」のタイトルは“Instructions for preparation of Financial Statements of Manufacturing and Trading Companies（工業会社及び商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書）”とある。

「指示書 part5」はタイプされた英文に手書きの日本語が併記され、頁番号、日付（17, November, 1947）、文書の冒頭に作成者と思われる表記（ECONOMIC AND SCIENTIFIC SECTION RESEARCH AND STATISTICS DIVISION）があるが、発信人、宛先のない「指示書」である。「指示書 part5」のタイトルは“Instructions for the Preparation of Financial Statements（財務諸表作成ニ関スル指示書）”とある。

「指示書 part4」と「指示書 part5」の次に、「指示書」の一部と思われる次の3種類の文書が付され、それぞれに文書番号が付されている。文書番号はESS/RS 259.04, ESS/RS 257.04, ESS/RS 256.04である。いずれもタイプされた英文の様式で、頁番号があり、その文書番号からESS/RSが作成した「指示書」と推測されるが、日付、宛先、発信人のない「指示書」である。この3種類の文書を「指示書 part6」、「指示書 part7」、「指示書 part8」とする。「指示書 part6」のタイトルは、“SUPPLEMENTAL DATA TO BE SUBMITTED WITH FINANCIAL STATEMENTS”，「指示書 part7」のタイトルは“COMPARATIVE BALANCE SHEET”，「指示書 part8」のタイトルは“PROFIT AND LOSS STATEMENT”とある。

以下、「指示書 part4」から「指示書 part8」の時系列的整理を試みる。

#### (1) 「指示書 part4」

「指示書 part4」は、従来、ESSが日本の会社の財務報告のために交付した「指示書」とされてきた「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」と同一の内容である。「指示書 part4」の他には、後述の「指示書 part9」が、先行研究における「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」と同じタイトルの「指示書」である。

「指示書 part4」と「指示書 part9」の違いは、前者は日本語部分が手書きであるのに対し、後者は日本語部分がタイプされたものであるという点である。

(2) 「指示書 part5」

「指示書 part5」には 1947(昭和 22)年 11 月 17 日の日付が付してある。本章 2-2-(2)で述べたように、従来、1947(昭和 22)年 11 月 17 日付の「指示書」は「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」と認知されてきた。しかし、「指示書 part5」のタイトルは「財務諸表作成ニ関スル指示書」であるため、1947(昭和 22)年 11 月 17 日付の「指示書」は「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」ではなかったということが判明した。

「指示書 part5」は、日本語の部分が手書きであるため、日本語の部分をタイプした同じタイトルの「指示書」が存在していた可能性があるが、現時点では所在不明である。また、前述の「指示書 part1-b」に関する記述において、1948(昭和 23)年に「財務諸表作成ニ関スル指示書」が交付されていた可能性を指摘した。しかし、「指示書 part5」は 1947(昭和 22)年付であるため、「指示書 part5」とは別に、1948(昭和 23)年付もしくは同年に交付された「財務諸表作成ニ関スル指示書」が存在する可能性があるが、現時点では所在不明である。

(3) 「指示書 part6」, 「指示書 part7」及び「指示書 part8」

本論文では、「指示書 part6」(SUPPLEMENTAL DATA TO BE SUBMITTED WITH FINANCIAL STATEMENTS), 「指示書 part7」(COMPARATIVE BALANCE SHEET), 及び「指示書 part8」(PROFIT AND LOSS STATEMENT)を一続きの「指示書」として捉えることにする。なぜなら、「指示書 part6」, 「指示書 part7」及び「指示書 part8」は連続して保存されているため、一続きの文書である可能性が高いからである。時系列的整理に関しては、「指示書 part6」中に次の記述があるため、1945(昭和 20)年 12 月 8 日以降に交付されたものであると推測することができる。

「8. General company date:

- a. Is the reporting company a “Restricted Concern” under SCAP Memorandum to the Japanese Government AG 004(8 Dec 45) and ensuring SCAP Memorandums relating to “Restricted Concerns” Yes\_No\_】 (「指示書 part6」の 1 頁目より引用)

同じく、「指示書 part6」中に次の記述があるため、「指示書 part6」は 1946 年 8 月 10 日付の財務資料を要求していたものと推測することができる。

「18. Special Loss Account:

Debits: Loss Brought Forward (being the accumulated loss brought forward form periods prior to the period ended August 10, 1946)」(「指示書 part6」の 5 頁目より引用)

また、「指示書 part5」中の次の記述から、「指示書 part5」より前に「指示書 part6」, 「指示書 part7」及び「指示書 part8」が交付されていたことも推測することができる。

「Some time ago, the Research and Statistics Division, Economic and Scientific Section (ESS/RS), Supreme Commander for the Allied Powers (SCAP), issued standard forms of financial statements (Balance Sheet, Form ESS/RS257.04, and Profit and Loss Statement, Form ESS/RS256.04) with a comprehensive memorandum of instructions as to how these statements should be prepared. It has now become necessary to replenish the supply of these forms and instructions, and it was decided to take advantage of this opportunity to make minor revisions in the forms and instructions and particularly in the manner in which they are presented and explained. (曩ニ連合軍司令部(SCAP)経済科学局調査部統計課(ESS/RS)ガ標準型財政報告(257.04号貸借対照表雛形及ビESS/RS256.4号損益計算書雛形)ヲ交付 如何ニ之等ノ書類ガ作成サレレバ良イカト云フコトヲ指示シタ廣潤ナル覚書ヲ附シタ 今ヤ之等ノ雛形及ビ指示書ノ補添ヲ行フ必要ヲ生ジタノデコノ機会ニソノ雛形及ビ指示書 特ニソレガ呈示サレ説明サレテイル方法ニツイテ少シク校正ヲ加ヘルコトニ決シタノデアリ)」

(「指示書 part5」の 1 頁目より引用)

上記「指示書 part5」の記述では、「指示書 part5」より前に「257.04 号貸借対照表雛形」と「256.4 号損益計算書雛形」(原文ママ<sup>42</sup>)を交付したことが述べられている。前者の「257.04 号貸借対照表雛形」が「指示書 part7」のことであり、後者の「256.4 号損益計算書雛形」が「指示書 part8」のことである可能性が高い。なぜなら、「指示書 part7」には 257.04 という文書番号が、そして「指示書 part8」には 256.04 という文書番号が記されているからである。

---

<sup>42</sup> 256.04 ではなく 256.4 と表記されている。



**5-3. Instruction for preparation of Financial Statements of Manufacturing & Trading Companies (Kogyo - Gaisha Oyobi Shoji - Gaisya No Zaimu Shohyo Sakusei Ni Kansuru Shijisho) .**

本『ESS 文書』はNDLの請求番号ESS(B)14390, NARAでの分類はGHQ/SCAP Records , RG331, Box8041, Folder21, 旧蔵機関であるGHQ/SCAPの分類番号550.620.631である。

本『ESS 文書』は、一つの「指示書」によって構成されており、タイプされた英文にタイプされた日本語が併記され、頁番号が付してあるが、日付、宛先、発信人のない文書である。「指示書」のタイトルは“Instructions for preparation of Financial Statements of Manufacturing and Trading Companies (工業会社及び商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書)”とある。

本『ESS 文書』からは、次の一つの「指示書 part」を抽出することができた。

“Instructions for preparation of Financial Statements of Manufacturing and Trading Companies (工業会社及び商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書)” (以下、「指示書 part9」)

フィッシュ番号 ESS(B)14390 B9 - E14

「指示書 part9」については、本章5-2-(1)「指示書 part4」で述べた通り、先行研究における「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」と同じタイトルの「指示書」である。

**5-4. Instructions For Reporting Companies ( Hokoku - Gaisha No Tameno Shiji - Sho )**

本『ESS 文書』はNDLの請求番号ESS(B)14390-14391, NARAでの分類はGHQ/SCAP Records , RG331, Box8041, Folder22, 旧蔵機関であるGHQ/SCAPの分類番号550.620.631である。

本『ESS 文書』は、3つの異なる「指示書」で構成されている。いずれもタイプされた英文にタイプされた日本語が併記され、頁番号が付してあるが、日付、宛先、発信人のない文書である。文書のタイトルは3つとも“Instructions for Reporting Companies(報告会社ノタメノ指示書)”である。

本『ESS 文書』からは、次の3つの「指示書 part」を抽出することができた。

(1) “Instructions for Reporting Companies(報告会社ノタメノ指示書)” (以下、「指示書 part10」)

フィッシュ番号 ESS(B)14390 F6 - F8

(2) “Instructions for Reporting Companies(報告会社ノタメノ指示書)” (以下、「指示書 part11」)

フィッシュ番号 ESS (B) 14390 F9 - 14391 A8

(3) “Instructions for Reporting Companies(報告会社ノタメノ指示書)” (以下、「指示書 part12」)

フィッシュ番号 ESS (B) 14390 F9 - 14391 A8

以下、「指示書 part10」から「指示書 part12」の時系列的整理を試みる。

(1) 「指示書 part10」

「指示書 part10」について、時系列的整理に関する内容を引用すると次の通りである。

「Please mail or deliver to the Research Department of the Finance Ministry in Tokyo on or before 15 June 1948 four copies , in English of each of the following reports: (以下ノ報告書各々英文四通ヲ昭和二十三年六月十五日迄ニ大蔵省調査部宛ニ郵送又ハ提出スルコト.)」(「指示書 part10」の1頁目より引用)

この記述では、1948(昭和 23)年 6 月 15 日迄の報告書提出を求めていることから<sup>43</sup>、「指示書 part10」は 1948(昭和 23)年 6 月 15 日以前に交付されていたと推測することができる。

また、次の記述から、GHQ/SCAP は報告会社に対し、「指示書 part10」よりも前に、何らかの詳細な財務報告書の提出を要求していたと言える。

「At this time the detailed financial statements (see Exhibits C,D,E, and F of the attached manual)are not required , but the manual should be read carefully to enable the reporting company to comply with requests for detailed statements in the future and to be sure that the summary statements required now conform to the principles set down in the instructions. (コノ度詳細ニ亙ル財務報告書類(添付スル C, D, E, F 表参照)ハ要求シナイ。シカシ要綱表ハ、報告会社ガ将来ノ詳細ニ亙ル報告書類ノ要求ニ応ズルコトガ出来ルタメト、ソシテ又現在要求サレル総合報告書類ヲ指

<sup>43</sup> この日付から、「指示書 part10」は千葉氏が史料として紹介されていた「Instructions for Reporting Companies」と同じ「指示書」である可能性が高い。第 1 章 2-1. 及び千葉 (1998) 105 頁を参照されたい。

示書ニ示サレタ原則ニ確實ニ一致サセルタメニ、注意ヲ以テ読マレナケレバナラナイ。)」  
(「指示書 part10」の1頁目より引用))

(2) 「指示書 part11」及び「指示書 part12」

「指示書 part11」と「指示書 part12」は、概ね同一の内容である。両「指示書」の冒頭は同じ文章で始まる。

「Please mail or deliver to the Regional Financial Bureau (or the Finance Office) on or as soon as possible (Not later than 31 May, 1951) two copies in English of each of the following reports: (以下ノ報告書各々英文二通ヲ可及的速ヤカニ(昭和二十六年五月三十一日ヨリ遅クナク)財務局(又ハ財務部)へ郵送又ハ提出スルコト。)」(「指示書 part11」及び「指示書 part12」の1頁目より引用)

この記述では、1951(昭和 26)年 5 月 31 日迄の提出を求めていることから、「指示書 part11」及び「指示書 part12」は 1951(昭和 26)年 5 月 31 日以前に交付されていたと推測できる。ただし、「指示書 part11」と「指示書 part12」を比較すると、次のような違いがある。すなわち、両「指示書」共に、Exhibit C「Detailed PROFIT AND LOSS STATEMENT(詳細損益計算書)」において様式が示されているが、その様式に用いられている金額の桁が、「指示書 part12」より「指示書 part11」の方が 3 桁多い数値が使用されている。例えば、営業収入の製品売上の額は、「指示書 part12」では「¥190,000」と示されているが、「指示書 part11」では「¥190,000,000」と示されている。ただし、これだけでは、「指示書 part11」と「指示書 part12」の時系列的整理の根拠にならないため、両指示書はまとめて「指示書 part11・12」とする。また、本章 5-1-(3)で述べたように、「指示書 part3」と「指示書 part11」は内容が重複しているため、以下、「指示書 part3・11・12」とまとめる<sup>44</sup>。

以上、『ESS 文書』における「指示書 part1」から「指示書 part12」までの抽出過程を一覧にしたものが図表 1-1 である。

---

<sup>44</sup> 本章 6-(8)を参照されたい。

図表 1-1 『ESS 文書』における「指示書 part1」から「指示書 part12」の抽出

『ESS文書』タイトル	GHQ/SCAP 分類 (原資料・旧蔵)	NARA 分類 (原資料・所蔵)	NDL 分類 <複写資料・所蔵>	本章での呼称
<i>Instructions For Reporting Companies(1951)</i>	21.54	RG 331 Box 8209 Folder 13	ESS(A)11668 D3 - D9	「指示書part1」
			ESS(A)11668 D10 - E14	「指示書part2」
			ESS(A)11668 F1 - F4	「指示書part3」
<i>Instructions for the Preparation of Financial Statements.</i>	021.540.550	RG 331 Box 8209 Folder 14	ESS(A)11669 A1 - 11670 C7	「指示書part4」
			ESS(A)11670 C8 - 11671 D12	「指示書part5」
			ESS(A)11671 D13 - E11	「指示書part6」
			ESS(A)11671 E12 - 11672 A2	「指示書part7」
ESS(A)11672 A3 - A4	「指示書part8」			
	<i>Instruction for preparation of Financial Statements of Manufacturing &amp; Trading Companies (Kogyo - Gaisha Oyobi Shoji - Gaisya No Zaimu Shohyo Sakusei Ni Kansuru Shijisho)</i>	550.620.631	RG 331 Box 8041 Folder 21	ESS(B)14390 B9 - E14
<i>Instructions For Reporting Companies (Hokoku - Gaisha No Tameno Shiji - Sho)</i>	21.54	RG 331 Box 8041 Folder 22	ESS(B)14390 F6 - F8	「指示書part10」
			ESS(B)14390 F9 - 14391 A8	「指示書part11」
			ESS(B)14390 F9 - 14391 A8	「指示書part12」

出所：山田（2012）205頁，図1を一部加工。

## 6. 8種類の「指示書」

本章5.では、『ESS文書』から12種類の「指示書 part」を抽出し、時系列的整理を行った。本項では12種類の「指示書 part」に先行研究で判明していた「指示書」を加えた上で、「指示書①」から「指示書⑧」すなわち8種類の「指示書」として集約する。

### (1) 「指示書①」

本章5-2-(3)における「指示書 part6」(SUPPLEMENTAL DATA TO BE SUBMITTED WITH FINANCIAL STATEMENTS)、「指示書 part7」(COMPARATIVE BALANCE SHEET)、及び「指示書 part8」(PROFIT AND LOSS STATEMENT)を以下では「指示書①」と称する。時系列的には、「指示書②」よりも前に作成されたものと推定される。その根拠は、「指示書①」だけではなく「指示書②」においても“ESS/RS-”で始まる文書番号が付されているが、COMPARATIVE BALANCE SHEETの文書番号について「指示書①」ではESS/RS257.04であったものが、「指示書②」ではESS/RS257.04Bに変更となっているからである<sup>45</sup>。同じく、PROFIT AND LOSS STATEMENTの文書番号についても、「指示書①」ではESS/RS256.04であったものが、「指示書②」ではESS/RS256.04Bに変更となっている。

### (2) 「指示書②」

先行研究として山本氏による資料紹介がされている「財務諸表作成に関するための指示書」<sup>46</sup>を、以下では「指示書②」と称する。「指示書②」は、本論文における『ESS文書』の調査では発見できなかった「指示書」である。

「指示書①」から「指示書②」への大きな変更点として次の3点が挙げられる。第1は「指示書」という文言がタイトルとして入った点、第2は「一般的な説明」という項が設けられて文章による説明が追加された点、第3は「損益計算書」の末尾に当時の日本の会計慣行を尊重した「蓄積利益処分案」が付された点である。山本氏によれば、「指示書②」においては、「本文」の前に「前文」が付されており、本指示書に従って作成した報告書(半期分)をGHQ統計資料局の財務・カルテル課に英文で3通提出する必要があることやその期限(1947年9月中頃)等が記載されている<sup>47</sup>。時系列的には、

<sup>45</sup> 「指示書②」がESS/RS 257.04, ESS/RS 257.04B, ESS/RS 256.04Bといった3つの文書を含むことが山本(1989)によって明らかにされている。

<sup>46</sup> 第1章2-1.を参照されたい。

<sup>47</sup> 山本(1989)32頁を参照されたい。

後述する「指示書③」よりも前に作成されたものと推定される。その根拠は、「指示書③」の冒頭に1947年11月17日の日付が印刷されていることである。この日付は「指示書③」の作成日なのか、公表日なのか又は交付日なのか等の詳細は不明である。しかし、「指示書②」においては上述の通り報告書の提出期限を1947年9月中頃としていることから、少なくとも「指示書③」より前に「指示書②」が作成されていたと言えよう。

### (3) 「指示書③」

本章5-2-(2)における「指示書 part5」すなわち「財務諸表作成ニ関スル指示書」<sup>48</sup>を以下では「指示書③」又は「財務諸表作成に関する指示書」と称する。

「指示書②」から「指示書③」への大きな変更点として次の2点が挙げられる。第1は財務諸表の体系が大きく変化した点である。「指示書①」及び「指示書②」における財務諸表は「貸借対照表」と「損益計算書」の2種類であったが、「指示書③」ではこれに「剰余調整報告書」と「蓄積未処分利益処分案」の2種類が財務諸表として加わった。これに伴い「指示書②」において「損益計算書」の末尾に付されていた「蓄積利益処分案」の箇所は「蓄積未処分利益処分案」として独立した。第2は「貸借対照表」の様式が「別表A」と「別表B」の2種類用意された点である。時系列的には、次項で紹介する「指示書④」よりも前に作成されたものと推定される。その根拠は「指示書③」の冒頭に1947年11月17日の日付が印刷されていることと、「指示書④」の冒頭に1947年12月の日付が印刷されている資料が存在することである。

### (4) 「指示書④」

本章5-2-(1)における「指示書 part4」及び本章5-3.における「指示書 part9」を以下では「指示書④」と称する。

「指示書③」から「指示書④」への大きな変更点として次の3点が挙げられる。第1はタイトルが変更された点である。「指示書②」と「指示書③」は「財務諸表を作成す

---

<sup>48</sup> 「指示書②」と「指示書③」のタイトルは両方とも「INSTRUCTIONS FOR THE PREPARATION OF FINANCIAL STATEMENTS」であるが、「指示書②」の日本語訳は山本氏によって「財務諸表を作成するための指示書」とされ、「指示書③」の日本語訳は村瀬氏によって「財務諸表作成ニ関スル指示書」とされた。山本(1989)29-32頁及び「指示書③」1頁を参照されたい。また、村瀬氏については第2章-2.を参照されたい。

るための指示書」や「財務諸表作成に関する指示書」といったタイトルであったのに対し、「指示書④」は「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」というタイトルとなった。この点について、「指示書②」の段階で既に対象企業は商工業会社を想定したものであること及び金融機関や公企業には適用できないことが記されていたので、「指示書」の対象企業に大きな変化があったわけではないと考えられるが、「指示書③」までと、「指示書④」以降では大きな変化があった可能性が高い。第2は「指示書②」と「指示書③」には存在しなかった、総合貸借対照表及び総合損益計算書の様式が用意された点である。第3は、第2の変更点とも関わっており、GHQ/SCAPに提出する財務諸表については「総合貸借対照表」と「総合損益計算書」のみで足りる場合がある、との記述がなされている点である。時系列的には、後述する「指示書⑤」よりも前に作成されたものと推定される。その根拠は「指示書④」の冒頭に1947年12月の日付が印刷されていることと、「指示書⑤」は1948年6月15日までに「指示書⑤」に従って作成した報告書の提出を求めていることである。

#### (5) 「指示書⑤」

本章5-4-(1)における「指示書 part10」を以下では「指示書⑤」と称する。「指示書⑤」と、後述する「指示書⑥」、「指示書⑦」、及び「指示書⑧」においては、いずれの「指示書」においても「本文」の前に「前文」が付されており、指示書に従って作成した報告書(12ヶ月分)を大蔵省調査部宛に英文で4通提出すべきこと及びその期限、並びに銀行、保険会社及び公益事業会社等といった商事会社と本質的に異なる会社については「総合貸借対照表」及び「総合損益計算書」の代わりに「貸借対照表」及び「損益計算書」を提出する必要があることが記載されている。「指示書⑤」では報告書の提出期限を1948(昭和23)年6月15日としている。

#### (6) 「指示書⑥」

本章5-1-(2)における「指示書 part2」を以下では「指示書⑥」と称する。詳細については上述した「指示書⑤」とほぼ同一であるが、「指示書⑥」では報告書の提出期限を1949(昭和24)年5月31日としている。

(7) 「指示書⑦」

本章 5-1-(1)における「指示書 part1-a」を以下では「指示書⑦」と称する。詳細については上述した「指示書⑤」とほぼ同一であるが、「指示書⑦」では報告書の提出期限を1950(昭和25)年6月25日としている。

(8) 「指示書⑧」

本章 5-1-(1)における「指示書 part1-b」、本章 5-1-(3)における「指示書 part3」、本章 5-4-(2)における「指示書 part11」及び本章 5-4-(3)における「指示書 part12」を以下では「指示書⑧」と称する。詳細については上述した「指示書⑤」とほぼ同一であるが、「指示書⑧」では報告書の提出期限を1951(昭和26)年5月31日としている<sup>49</sup>。

以上、12種類の「指示書 part」を「指示書①」及び「指示書③」から「指示書⑧」へと集約したものに、先行研究で判明していた「指示書②」を加えたものが図表 1-2 である。

---

<sup>49</sup> 「指示書 part1-b」のみ1951(昭和26)年6月1日であるが、本論文では「指示書⑧」として集約することとする。



図表 1-2 「指示書①」から「指示書⑧」への集約 —8種類の「指示書」—

『ESS文書』タイトル	NDL 分類 〈複写資料・所蔵〉	本論文での呼称	本論文での呼称	作成日又は 交付日 (推定)	
<i>Instructions For Reporting Companies(1951)</i>	ESS(A)11668 D3 - D9	「指示書part1」		「指示書①」	1946年or1947年
	ESS(A)11668 D10 - E14	「指示書part2」		「指示書②」	1946年or1947年
	ESS(A)11668 F1 - F4	「指示書part3」		「指示書③」	1947年11月17日
<i>Instructions for the Preparation of Financial Statements.</i>	ESS(A)11669 A1 - 11670 C7	「指示書part4」		「指示書④」	1947年12月
	ESS(A)11670 C8 - 11671 D12	「指示書part5」		「指示書⑤」	1947年or1948年
	ESS(A)11671 D13 - E11	「指示書part6」		「指示書⑥」	1948年or1949年
	ESS(A)11671 E12 - 11672 A2	「指示書part7」		「指示書⑦」	1949年or1950年
	ESS(A)11672 A3 - A4	「指示書part8」		「指示書⑧」	1950年or1951年
<i>Instruction for preparation of Financial Statements of Manufacturing &amp; Trading Companies (Kogyo - Gaisha Oyobi Shoji - Gaisya No Zaimu Shohyo Sakusei Ni Kansuru Shijisho)</i>	ESS(B)14390 B9 - E14	「指示書part9」			
<i>Instructions For Reporting Companies (Hokoku - Gaisha No Tameno Shiji - Sho)</i>	ESS(B)14390 F6 - F8	「指示書part10」			
	ESS(B)14390 F9 - 14391 A8	「指示書part11」			
	ESS(B)14390 F9 - 14391 A8	「指示書part12」			

※ 「指示書②」は『ESS文書』からは発見することができなかった。

出所：山田（2012）214頁，図2を一部加工。

## 7. 小括

本章では、GHQ/SCAP による日本の会社の財務報告に関する「指示書」の種類について、先行研究を整理するとともに、NDL のマイクロフィルム資料を渉猟し解明を試みた。先行研究において既に明らかになっていた「指示書」は3種類あったが、そのうちの「工業会社及び商業会社の財務諸表作成に関する指示書」1種類のみが広く「指示書」として知られてきた。しかし、「指示書」についてはその交付日が特定されていないだけでなく、実際に交付されたのか否かについても検証されてこなかった。

本章ではまず、「指示書」の発行形態について、GHQ/SCAP の指令に着目し、どの形態で発せられたものなのかについての検討を行なった。その結果、GHQ/SCAP から日本企業に対して財務情報を含む情報提供を求める内容の指令は、SCAPIN Memo として発せられたものと、Section Memo として発せられるものに大別されることを明らかにした。そして、後者の Section Memo のうち、1946(昭和)年5月27日にGHQ/SCAP のESSから発せられた「SCAPIN-1337-A」を受けて「指示書」が作成された可能性が高いことを明らかにした。

次に、NARA が原資料を所蔵し、NDL が複写資料を所蔵している『GHQ/SCAP 文書』の中の一つの資料群である『ESS 文書』を調査し、「指示書」について記述されている4つの文書を分析した。その結果、この4つの文書の中から、12種類の「指示書 part」を抽出することに成功した。

最後に、12種類の「指示書 part」に、既に先行研究でその存在が判明していた「指示書②」を加えた上で、8種類の「指示書」（「指示書①」から「指示書⑧」）に集約し、時系列的整理をすることに成功した。

## 第2章 「指示書」の特徴

### 1. はじめに

本章では、第1章で8種類に集約された「指示書」（「指示書①」から「指示書⑧」）の概要を検討し、「指示書」の特徴を明らかにする。まず、「指示書」の作成契機と時代背景について検討する。「指示書」が「企業会計原則」誕生におけるルーツの一つとして一定の評価を得てきたにもかかわらず、未だに多くの未解明点を抱えている現状について、歴史的経緯と先行研究を整理し検討する。その上で、わが国における戦前の会計基準（「財務諸表準則 1934年」）と、従来「指示書」として広く知られてきた「指示書④」と、戦後の会計基準（「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」）との3者を比較する。最後に、8種類の「指示書」のうち、「指示書①」から「指示書④」の改訂過程を検討する。

### 2. 「指示書」の作成者と作成契機

「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」（本論文における「指示書④」）の作成者は、ヘッスラー氏（William Hessler）と村瀬玄氏である<sup>50</sup>。ヘッスラー氏は公認会計士で、当時、ESSの調査統計部（Research & Statistics Division, 以下「RS」と称す）、財務及びカルテル課長であった<sup>51</sup>。一方、村瀬玄氏は当時、東京商科大学（現在の一橋大学）専門部教授を定年退官後、合名会社安田保善社の嘱託として渉外事務を担当していた。村瀬氏が「指示書」作成者の一人となった経緯について、村瀬氏本人は次のように述べている。

「当時筆者は、わが国四大財閥の一つであった、合名会社安田保善社の嘱託社員として同社の渉外部に勤めていて各種書類の英訳とG・H・Q各局部課長員の渉外通訳とに従事していた関係上調査統計部にもしばしば出頭してヘッスラー氏とも面識の間柄であつたが安田保善社から提出した各種書類の英訳が非常によくできているという評判で、その翻訳者は一体だれであるかということになつて筆者の学歴などが調査されて、経済科学局長 W. Farguat 代将に報告したのが、筆者にこの仕事を依頼する白羽の矢が立った経緯なのである。」<sup>52</sup>（原文ママ）

GHQ内部のメモを調査した研究によれば「指示書」は「50年以上も会計教育に携わってきた日本の大学教授との共同作業によって達成されたものである」<sup>53</sup>とあり、この大学教授とは

<sup>50</sup> 黒澤（1979c）98頁及び村瀬（1959）9-10頁を参照されたい。

<sup>51</sup> 村瀬（1959）9-10頁を参照されたい。

<sup>52</sup> 村瀬（1959）9-10頁。

<sup>53</sup> 千葉（1998）110頁。

村瀬氏のことであると言えよう。

「指示書」の作成主体については、「指示書①」における文書番号が(ESS/RS-)でスタートすることから、GHQの経済科学局調査統計部(ESS/RS)によって作成されたことは間違いない。しかし、「指示書」本文中にはヘッスラー氏及び村瀬氏の名前は書かれておらず、直接の作成者が誰なのかという点に関して公文書による史料が所在不明のため、現時点では、関係者の証言によってのみ作成者を確認することができる。

次に「指示書」の作成契機について検討する。「指示書」作成以前のGHQ/SCAPによる財務調査において、日本企業が提出した英文財務諸表は「全く千種万態であるのみならず、なおその英訳も実に至極滑稽なものがあつて到底調査の目的を達成することができなかつた」<sup>54</sup>(原文ママ)との証言が残されている。したがって、GHQ/SCAPの調査目的を達成するために、GHQの理解できる英文財務諸表を作成するためのガイドラインとして「指示書」の作成が必要となったと考えられる。

そこで以下では、上記証言中の、「指示書」作成以前の“財務調査”とは何を指しているのかという点を明らかにするために、当時の制度を時系列的に検討する。

#### (1) 「SCAPIN-177」、 「SCAPIN-626」及び「SCAPIN-995」の発令

第1章3-1.でも述べたように、占領直後から特定の財閥を対象とした財務調査を行っていた。1945(昭和20)年10月22日、「SCAPIN-177」として「特定事業会社による報告書提出方に関する総司令部覚書」を発令し、財閥の調査を開始した。その後、調査対象となる財閥の増加や、財閥の家族の調査も行った。それが1946(昭和21)年1月19日の「SCAPIN-626」と1946(昭和21)年6月3日の「SCAPIN-995」である。

#### (2) 「制限会社」の指定

1945(昭和20)年11月24日、日本政府より「会社の解散の制限等に関する件」(勅令657号)が公布され、主要な商工業社のほとんどが事業の譲渡や財産の売却等の権利の移転に関して制限を課せられる「制限会社」と指定された。これにより、資本金5百万円以上の会社及び大蔵大臣の指定する会社においては、事業の全部の譲渡又は解散に関する株主総会若しくは社員総会の決議又は総社員の同意が、大蔵大臣の許可無しには無効となった。

---

<sup>54</sup> 村瀬(1959)9頁。

(3) 「SCAPIN-1337-A」の発令

第1章3-2.でも述べたように、1946(昭和21)年5月27日、GHQ/SCAPより、ESSが求める財務報告に関する資料について、日本の政府及会社に対し、提出を求める指令(SCAPIN1337-A)が発せられた。制限会社は過去10年間の財務諸表と、その後も定期的に財務諸表をESSに提出することが指示された。

(4) 「会社経理応急措置法」の公布

1946(昭和21)年8月15日、日本政府より「会社経理応急措置法」<sup>55</sup>(法律第7号)が公布され、適用された会社は「特別経理会社」<sup>56</sup>と呼ばれた(「会社経理応急措置法」第一条)。特別経理会社は全ての資産を新勘定と旧勘定に分離し、新勘定には事業を継続するために必要な資産、旧勘定には未決済の債務と債権を配置し、債権者に対しては旧勘定に属する資産の差し押さえを禁止した。

(5) 「企業再建整備法」の公布

1946(昭和21)年10月18日、日本政府より「企業再建整備法」<sup>57</sup>(法律第40号)が公布され、特別経理会社は再編成計画を主務大臣と大蔵大臣に申請し、許可を受けることが義務付けられた(「企業再建整備法」第五条)。GHQ/SCAPは特別経理会社の再編成計画の作成には少なくとも1年かかると考えていたため、当初、再編成計画の提出期限を1947年9月30日と設定した。制限会社である特別経理会社に対しては、再編成計画を主務大臣に提出する前に、非公式にGHQ/SCAPに提出して承認を求めるように指導した<sup>58</sup>。

第1章3-1.でも述べたように、GHQの財閥解体政策(広義の独占禁止政策)については、各種

<sup>55</sup> 大蔵省理財局経済課(1947)を参照されたい。

<sup>56</sup> 特別経理会社とは、1946年8月15日に交付された「会社経理応急措置法」で規定された会社のことであり、当該措置法について太田(1968, 195頁)は次のように評価している。「資本金二十万円以上の会社は申請して特別経理会社(特経会社と呼んだ)となる。特経会社の経理は新勘定と旧勘定とに分離され、昭和二十一年八月現在を以て打切り、その以前の債権債務財産等を旧勘定とし、使用中の設備、原材料・仕掛品等の棚卸資産を新勘定とする。両勘定における貸借の差額は調整勘定を以て示すこととするのである。旧勘定はいわゆる棚上であって、その債権債務の弁済は出来ない。それは整理すべき勘定を示している。会社本来の事業は新勘定を以て経営して行くといった仕組みであった。そこで主たる債権者の中からと経営者側とから特経管理人を選任し、旧勘定の財産処分については管理人の承認を得なければならなかった。これは戦後に出た法令のうちの傑作の一つであって、新旧勘定の調整についてまでも規定されており、行き届いたものであるだけでなく、内容的に見ても、混乱した会社の経理の整理に対する応急の策として、最も時宜を得たものであった。」

<sup>57</sup> 大蔵省理財局経済課(1947)を参照されたい。

<sup>58</sup> GHQ/SCAP(1999)29頁を参照されたい。

の措置を次々に積み上げて行く方式で進められたが、アメリカ合衆国政府は占領当初から具体的な政策体系を構想していたわけではなかった。そのため、「私的独占の禁止及び公正取引の維持に関する法律」の交付以前において、既に GHQ/SCAP は財閥解体政策に係る財務調査を進めていた。

以上の経緯を踏まえると、GHQ/SCAP が日本の会社に対して「指示書」を交付するに至った原因となる“財務調査”とは何であったのかについて、2つのケースが想定される。一つは上記(1)の財閥に対する調査を指すケース、もう一つは上記(3)の「SCAPIN-1337-A」発令後の ESS による制限会社の財務調査を指すケースである。

前者のケースでは、確かに上記(1)の「SCAPIN-177」、 「SCAPIN-626」及び「SCAPIN-995」ではいずれも財務情報の提供を求めているものの、「指示書」に付されているような貸借対照表及び損益計算書の様式は付されていない。したがって、これらの「SCAPIN」による財務調査は難航したと推測できる。

後者のケースでは、ESS が制限会社に対する調査を開始したのちに、調査がうまく行かずに「指示書」を作成する必要が出てきた、というケースが想定される。

現時点では史料が不足しているため、前者と後者、どちらのケースにおける財務調査を指しているのかについての確証を得ることは困難である。しかし、次の2点から、前者のケースを指している可能性が高いと思われる。第1は、仮に当該“財務調査”が後者のケースを指すと想定した場合、「指示書③」に1947(昭和22)年11月17日の日付が付されていること、また、「指示書③」に先立って「指示書①」と「指示書②」が作成されていること、すなわち1946(昭和21)年5月27日の「SCAPIN-1337-A」の発令から「指示書①」が作成されるまでの期間は相当短かったと想定される点である。第2は、上記2.で述べたように村瀬氏が「指示書」の作成者として指名された経緯から、安田保善社以外の四大財閥がGHQに提出した各種書類の英訳がそれほど良くなく、GHQの財閥解体に関わる“財務調査”は難航していたのではないかと推測が成り立つ点である。

### 3. 「指示書」の作成過程と評価

指示書の作成過程に関して、関係者の証言によれば、指示書は「財務諸表準則1934」<sup>59</sup>を

<sup>59</sup> 1934年に商工省の財務管理委員会によって公表された「財務諸表準則」のことである。商工省(1934)及び序章1頁を参照されたい。

英訳したものに基づいて作成されたと言われている<sup>60</sup>。その際に「村瀬先生は剰余調整金の概念がわからないので変な訳名をつけてしまった」<sup>61</sup>との証言がある。また、指示書による財務状況調査については、どの会社もこの指示書を読んでも理解できない点が多く、また、その真意がわからなくて返事が出せないという事情があったため、GHQは上野先生を呼んで指示書の書き直しを依頼した、という内容の証言もある<sup>62</sup>。この“指示書の書き直し”の流れが後の「企業会計制度対策調査会(現在の企業会計審議会)」設立と大きく関わっていたため<sup>63</sup>、指示書を「戦後日本における企業会計原則設定の起点」と位置付ける評価<sup>64</sup>、や「戦後日本における企業会計『制度化』の第一歩」との評価<sup>65</sup>がなされてきた。しかるに指示書そのものについての先行研究は少ない。その背景には指示書に関する資料が少ないという事情のみならず、当時の関係者で、後に会計学界の重鎮となった黒澤氏が指示書そのものに対して高評価を与えていなかったという点も見逃してはならない。

一方、村瀬氏は「その指示書は〔中略-引用者〕大急ぎで作成したのであつて決して完璧なものではないにも拘らず、GHQの当局はこの指示書を財務諸表作成に関する金科玉条でもあるかのように考えて、その財務諸表を作成せしめ、なお各種の学校においてもこの指示書に従つて簿記、会計学を教授するようになりたいと熱望したのである」<sup>66</sup>(原文ママ)と述べている。この証言からは、少なくともGHQは指示書を高く評価しており、これを広く普及させようとしていたという印象を受ける。また、村瀬氏は指示書の作成過程について3週間という短期間の間に作り上げたものであり、そのうちの1週間は払込未済資本金についての議論に費やされた、とも証言している<sup>67</sup>。3週間という制約条件のもとで“日本の商工省準則をアメリカ流に直す”という作業が行われたことを、この証言から読み取ることができる。

指示書の作成過程の詳細に関するGHQ側の資料はほとんど所在不明であるが、GHQ内部のメモを調査した研究によれば「米国会計システムの基本的規範を保持しながらも、その日本への厳密な適用を避け、日本固有の発展を十分に踏まえたもの」<sup>68</sup>であったと言われている。指示書の作成過程においては、英訳の問題もさることながら、日米で異なる会計基準の調整に多く

<sup>60</sup> 黒澤 (1979c) 98 頁を参照されたい。

<sup>61</sup> 黒澤 (1990) 359 頁。

<sup>62</sup> 黒澤 (1990) 358-359 頁。

<sup>63</sup> 黒澤 (1979c) 98 頁及び千葉 (1998) 105-113 頁を参照されたい。

<sup>64</sup> 浅羽 (1956) 42-43 頁を参照されたい。

<sup>65</sup> 嶋 (2007) 61 頁を参照されたい。

<sup>66</sup> 村瀬 (1959) 8-9 頁。

<sup>67</sup> 村瀬 (1959) 10 頁を参照されたい。

<sup>68</sup> 千葉 (1998) 110 頁。

の時間を費やしていたと推察される。

#### 4. 戦後「企業会計原則設定」運動の起点としての「指示書」

日本の各種制度は第二次大戦後に大きな変革期を迎えた。企業会計分野においては 1949(昭和 24)年 7 月 9 日、経済安定本部の「企業会計制度対策調査会」(現在の「企業会計審議会」)により「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」が公表された。「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」は戦後日本における企業会計制度の始点として評価され、その後改訂を重ねている。

序章でも述べたように、「企業会計原則」は、企業会計に関する規範であり、法令ではないものの「すべての企業がその会計を処理するに当って従わなければならない基準」(「企業会計原則」前文・二 1)であり、「公認会計士が、公認会計士法及び証券取引法に基き財務諸表の監査をなす場合において従わなければならない基準」とされ(「企業会計原則」前文・二 2)、「将来において、商法、税法、物価統制令等の企業会計に関係ある諸法令が制定改廃される場合において尊重されなければならないもの」(「企業会計原則」前文・二 3)とされてきた。また、「財務諸表準則 1949」は「企業会計原則」に従った財務諸表の用語及び様式を定めたものである。この「企業会計原則」の生成過程に関しては膨大な先行研究が存在する。しかるに GHQ が作成した「指示書」が「企業会計原則」の生成過程に与えた影響についての研究は少ない。

ESS から日本の私企業に交付された「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」(本論文における「指示書④」)の冒頭には、その目的として、第 1 に企業会計の統一化、第 2 に日本に「健全且民主的産業経済」を樹立するために SCAP が要求する財務報告書類の作成に当たって日本の会社を援助することと、と記されている。このうちの第 1 の目的である企業会計の統一化が、その後「企業会計制度対策調査会」の設立に直結して行ったのである。

「企業会計制度対策調査会」は 1948 年(昭和 23 年) 6 月 29 日の閣議決定「企業会計制度対策調査会設置に関する件」に基づき、経済安定本部内に設置された。本項においては「企業会計制度対策調査会」設置の経緯を先行研究<sup>69</sup>と同様に、産業経理協会内における私的な「財務諸表標準化委員会」並びに会計基準法及び会計基準委員会構想という 2 つの流れの合流として捉えた上で、「企業会計制度対策調査会」設置の経緯を以下に記す。

---

<sup>69</sup> 黒澤 (1979a) - (1980d), 千葉 (1998) 及び薄井 (2015) 等を参照されたい。



#### 4-1. 産業経理協会内における私設委員会「財務諸表標準化委員会」

黒澤氏は「企業会計原則」のルーツの一つとして「それは、1947年(昭和22年)にGHQが発表した『工業及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書』(原文ママ<sup>70</sup>)であります。これはインストラクションと略称されています」<sup>71</sup>と述べている。黒澤氏によれば、当時GHQは財閥解体に関する調査の基礎案としてこの「指示書」を利用しようとしており、ESSが調査を始めたところ、「指示書」と日本の諸企業の貸借対照表及び損益計算書等の実情との違いによって調査が難航し、「指示書」の修正の必要が生じた、そしてこの修正に関する相談が1947年(昭和22年)10月頃、ESSの担当者から黒澤氏を含む数名の会計学者に対してなされ、最終的には産業経理協会が相談を引き受けることになったとある<sup>72</sup>。産業経理協会内には太田哲三氏、黒澤清氏、岩田巖氏、今井忍氏、その他数名によって私的に財務諸表を検討する委員会が設けられ、「指示書」の修正についての検討がなされた。この委員会は「財務諸表標準化委員会」といい、1947(昭和22)年11月20日に第1回会議が持たれている<sup>73</sup>。

#### 4-2. 「企業会計基準法」及び「会計基準委員会」構想

黒澤氏は本章4-1.で述べた「財務諸表標準化委員会」において「指示書」の修正作業をしていた時期と重なる「昭和22年の暮のある日」<sup>74</sup>(原文ママ)に、上野道輔氏から「会計委員会が設けられた場合、その事務局長を引受けてもらいたい」<sup>75</sup>と依頼された。この「会計委員会」とは、当時上野氏が構想していた「会計基準法(又は企業会計法)」という新法を根拠法とする委員会である。黒澤氏は上野氏からの依頼を受けて「会計基準法(又は企業会計法)」の試案を書き、行政機関に持参し「会計委員会」の設置を打診したが、「大蔵省は引受けない。『そういうものをつくるという理由が大蔵省にはない。総理府へ持つていけばいいじゃないか』というような態度でした。総理府は『それはお門違いだ』というのでどこも扱ってくれなかつたんで

<sup>70</sup> 工業会社ではなく工業と表記されている。

<sup>71</sup> 黒澤、他(1978)16頁。

<sup>72</sup> 黒澤、他(1978)16頁。

<sup>73</sup> 「指示書」の修正を依頼された産業経理協会の「財務諸表標準化委員会」は週に1回のペースで開催された(千葉1998,106頁)。その中でメンバーの黒澤氏と岩田氏が「財務諸表の標準様式を作るだけじゃダメだ、こうした財務諸表準則〔「財務諸表準則1934」-引用者注〕の焼き直しですますべきではない。根本的に企業会計の基礎になるべきところの会計原則を確立しなければならない」(黒澤、他1978,16頁)といった主張を展開し、「指示書」の修正と並行しての会計原則設定の必要性をヘッスラー氏に伝えたが、ヘッスラー氏は「おれの依頼したのは会計原則をつくることではないんだ。要するに実務的な財務諸表のルールをつくって、調査が実行できればいいので、この際会計原則の設定は余計なことだ」(原文ママ)と答えたとの証言がある(黒澤、他1978,16頁)。

<sup>74</sup> 黒澤、他(1978)17頁。

<sup>75</sup> 黒澤、他(1978)17頁。

すよ。」<sup>76</sup>(原文ママ)という状態であった。さらには会計教育の必要性を訴えて文部省にも依頼したが上手く行かず、最終的には経済安定本部内に「会計委員会」を設置するための調査機関である「企業会計制度対策調査会」が設置されることになった。ここに至るまで日本側関係者はヘッスラー氏を通じて GHQ 側に働きかけを行い、「会計委員会」設置の必要性を訴えた。その結果、1948(昭和 23)年 3 月 24 日に「会計委員会」設置に関する会議が開催され、その後、同年 5 月 14 日に「会計基準及び教育会議 “Conference on Accounting Standards and Education”」が開催された。当時の芦田均内閣総理大臣の下、同年 6 月 29 日閣議で「会計基準委員会(仮称)」の設置が承認され、「企業会計制度対策調査会」が設置された。「企業会計制度対策調査会」の事務局は当面は経済安定本部内に置かれることとなった。

以上の経緯により経済安定本部内に「企業会計制度対策調査会」が設置されたが、ここに本章 4-1. で述べた「財務諸表標準化委員会」が合流したのである。合流の経緯について黒澤氏は、経済安定本部内に「企業会計制度対策調査会」という名前の委員会を作るという構想の段階で黒澤氏が ESS に出向き改めて協議をし「さきに指示書を我々が預かつて太田先生を中心にして作業しているけれども、ちょうどいい機会だから、この新委員会に合流しようという結論になったのです」<sup>77</sup>(原文ママ)と述べている。これは千葉氏の表現を借りれば「中心的な関心のかなり異なる二つの流れ」<sup>78</sup>の合流であり、ここに「財務諸表標準化委員会」の関心である財務諸表標準化と、会計基準法及び会計基準委員会構想という 2 つの流れが合流したのである。

#### 4-3. 財務諸表標準化の作業

「企業会計制度対策調査会」における会議の概要については先行研究<sup>79</sup>によって明らかにされている。先行研究によれば、具体的な業務は総会、部会長連絡会議、及び小委員会に大別され、1948(昭和 23)年 7 月 16 日の第 1 回総会の後、同年中に全 12 回の部会長会議と全 3 回の小委員会が開催され、その後 1949(昭和 24)年 1 月 10 日の第 2 回総会に至った。部会長会議は第 1 部会(会計原則立案担当)、第 2 部会(会計教育)、第 3 部会(監査基準立案担当)から成っており、第 1 部会の部会長であった黒澤氏の運営方針案のなかで財務諸表の改善統一に関する研究をすることが挙げられているので<sup>80</sup>、「財務諸表標準化委員会」の関心であった財務諸表

<sup>76</sup> 黒澤, 他 (1978) 17 頁。

<sup>77</sup> 黒澤, 他 (1978) 18 頁。

<sup>78</sup> 千葉 (1998) 113 頁。

<sup>79</sup> 薄井 (2015) 84-157 頁を参照されたい。

<sup>80</sup> 千葉 (1998) 117 頁を参照されたい。

標準化の作業は第1部会に引き継がれたものと考えられるが、第1部会の会議の内容は未解明である。また、全12回の部会長会議と全3回の小委員会の会議については開催日時や場所、会議名、議事については明らかにされているが<sup>81</sup>、こちらも会議の内容については部分的に速記録が残されているものの<sup>82</sup>、未解明の部分が多い。以上の史料的制約の中で「企業会計原則」及び「財務諸表準則1949」の公表に至る経緯を検討する。

「財務諸表標準化委員会」の関心は文字通り財務諸表の標準化であったが、上述したようにメンバーの黒澤氏と岩田氏は、企業会計の基礎になるべきところの会計原則を確立しなければならないという主張を持っていた。「企業会計制度対策調査会」の第1部会に財務諸表標準化の作業が引き継がれ、その部会長が黒澤氏であったことから、第1部会では財務諸表標準化と並行して「企業会計原則」についても審議された。当初の部会長会議の重要な審議事項は企業会計制度に関する恒久的機関の設立と、その根拠法たる「企業会計基準法」の作成であり、1948(昭和23)年の第4回部会長会議には「企業会計基準法要綱案(未定稿)」(10月6日付)が提出されている。その中で、一(法律の目的)に次いで、二(企業会計の理念及び基準)が示されており、それが「企業会計の一般原則」とされるに至った。そしてこの一般原則を審議するための小委員会が設置され、小委員会は同年10月14日から11月4日までに全3回開催されている。その後、同年11月22日に経済安定本部で開催された「関係省庁との打合せ」以降、いわゆる「企業会計基準法構想の崩壊」<sup>83</sup>が始まり、「企業会計基準法」の実現可能性が低下してしまった。一方、同年12月以降に「企業会計原則」及び「財務諸表準則1949」の内容は緊急に審議され、翌1949(昭和24)年7月9日に「企業会計原則」及び「財務諸表準則1949」のみが“中間報告”として公表されたのである。なぜ企業会計基準法の実現可能性が低下したにもかかわらず、「企業会計原則」及び「財務諸表準則1949」は緊急に審議され公表されたのかについて、GHQのインストラクションの作成に携わった村瀬玄氏は次のように述べている。

「企業会計原則及び財務諸表準則は専ら第一部会において審議されたのであるが、逐条審議に入ってから甲論乙駁議事の進行が頗る遅暖となり、協議開始後約一年に垂んとする頃になつても未だ何等まとまつた成案を見るに至らなかつたために由来何事にもスピーディを旨とする米人にとつてはたまりかねたとみえて各部会連合会の席上においてマーチ次長から諸君は一体何をしているのか当部の指示書は、村瀬教授とヘツスラー氏との二人で僅々三週間で作成したのである。かく多数の委

<sup>81</sup> 薄井(2015)90-94頁を参照されたい。

<sup>82</sup> 薄井(2015)90-94頁を参照されたい。

<sup>83</sup> 千葉(1998)125-132頁を参照されたい。

員がいながら約一年にもなる今日まで何等まとまつた報告ができないような調査会は目下問題となつて行政整理ではイの一番に廃止されなければならないといったような警告を受けたので、決してその警告に驚いたのではないが、ひとまず中間報告として昭和二十四年七月に一応今まで議した案を公表したのである」<sup>84</sup>(原文ママ)

以上の証言から、「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」が公表された理由は、「企業会計制度対策調査会」が GHQ からの「指示書」の修正要請に応えるという役割も担っていたことが大きく作用したと考えられる。GHQ の要請である財務諸表標準化に応えるためには「企業会計原則」は必要なく「財務諸表準則 1949」のみで足りたのかもしれない。しかし、「財務諸表準則 1949」だけではなく、「企業会計原則」と併せて公表された。上述したように、黒澤氏と岩田氏は企業会計の基礎になるべきところの会計原則を確立しなければならないという主張を持っており、そこに「企業会計基準法」及び「会計基準委員会」構想が加わり、「企業会計基準法」の一部として「企業会計原則」が小委員会において審議された。したがって、「指示書」の修正と同時並行で「会計基準法」を通すための審議がなされており、会計基準法には「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」を併せて載せる必要があることが強く意識されていたのである。このことが「企業会計原則」と「財務諸表準則 1949」が一体不離なものとして公表された理由の一つとして挙げられている<sup>85</sup>。一方、「財務諸表準則 1949」についてはどの程度審議されたのであろうか。当時の関係者によれば「企業会計原則」には時間をかけたが「財務諸表準則 1949」の方は 2-3 時間で審議したとの証言が残されている<sup>86</sup>。その理由は「財務諸表準則 1949」については既に「財務諸表準則 1934」等、過去の準則があるので時間をかける必要はないと判断されたからである<sup>87</sup>。

## 5. 「指示書」の目的

本項では、第 1 章 6. で述べた 8 種類の指示書、すなわち「指示書①」から「指示書⑧」の記述から、「指示書」の目的を検討する。

「指示書①」には目的が明記されていないが、「指示書②」においては、「指示書」の目的として GHQ/SCAP の経済科学局調査統計部に提出する半期財務諸表のためであること及び商工業

---

<sup>84</sup> 村瀬 (1959) 10-11 頁。

<sup>85</sup> 太田, 他 (1951) 101 頁。

<sup>86</sup> 太田, 他 (1951) 101 頁を参照されたい。

<sup>87</sup> 黒澤 (1984) 6 頁を参照されたい。

会社の会計実務の改善と統一のためであることが明記されている。また、「指示書③」においては、その目的として過去に GHQ/SCAP, ESS/RS が交付した財務諸表様式と指示書に校正を加える必要が生じたためであること、GHQ/SCAP の経済科学局調査統計部に提出する財務諸表の形式と配列法を知らしめるためであること、及び日本の商工業会社の会計慣習を改良・標準化(Standardizing)しかつ近代化(Modernizing)するためであることが明記されている。また、「指示書④」においては、その目的として GHQ/SCAP が日本に健全かつ民主主義的産業経済を樹立しようとする努力に関連して SCAP が要求する財務報告書類が明瞭で会得しうるものになるように日本の会社を援助するため、及び日本の商工業会計処理を改善標準化(Standardizing)することが明記されている。「指示書③」と「指示書④」の相違点として、「指示書③」の目的の一つであった近代化が、「指示書④」には見当たらないことが挙げられる。

「指示書⑤」及び「指示書⑥」では目的について特に記されていないが、「指示書⑦」及び「指示書⑧」においては指示書に基づいた報告書に対する調査は、統計分析の目的のため GHQ/SCAP に提出するものであること、と明記されており、「指示書④」までと「指示書⑦」及び「指示書⑧」以降とでは、目的が大きく変わっていると言えよう。「指示書⑤」及び「指示書⑥」については不明だが、「指示書⑤」から「指示書⑧」は同形式の「指示書」であるというのを考えると、「指示書⑤」及び「指示書⑥」についても「指示書⑦」及び「指示書⑧」と同じ目的を持っていたと推定することができる。

一方で、「指示書⑤」から「指示書⑧」では、報告書作成に当たっては 1948 年に交付した「財務諸表作成に関する指示書」を注意深く再読すること、と記されている。このことから、少なくとも「財務諸表作成に関する指示書」というタイトルである「指示書③」と、「指示書⑤」から「指示書⑧」との間には連続性があると言えよう。つまり、「指示書⑤」から「指示書⑧」は「GHQ/SCAP による統計分析の目的」とするが、その根底には「指示書③」で示された日本の商工業会社の会計慣習を改良・標準化しかつ近代化するという目的も保持されているものと考えられることもできる。

以上から、指示書の目的については、「指示書③」と「指示書④」の間に相違点があり、また「指示書④」までと「指示書⑤」以降との間にも相違点があったと言えよう。「指示書③」の目的の一つであった近代化が、「指示書④」には見当たらないことの原因について現時点では不明であるが、「指示書④」までと「指示書⑤」以降とで目的が変化した背景については以下の 2 点が挙げられる。第 1 に前者では工業会社及び商事会社を対象としていたと思われる

のに対し、後者では商工業以外の銀行、金融及び公益事業会社等も対象に含めている点すなわち「指示書」の対象範囲の拡大である。第2は前者では「指示書」の目的が“財務状況調査”だったのに対し、後者では“統計分析の目的のため”となった点すなわち「指示書」の求めるデータに変化が生じた可能性である。GHQの「指示書」を用いた政策においてこれらの変化があったと仮定するならば、その時期は「指示書⑤」は1948(昭和23)年6月15日付の財務諸表(12ヶ月分)の提出を求めるものであるため、1947(昭和22)年から1948(昭和23)年にかけてであった可能性が高い<sup>88</sup>。

## 6. 「指示書」の対象企業、提出書類、宛先等

本項では、第1章で8種類に集約した「指示書」、すなわち「指示書①」から「指示書⑧」の記述から、「指示書」の対象企業、提出書類、宛先等を検討する。

まず、指示書の対象企業は、「指示書①」及び「指示書②」においては不明だが、「指示書③」及び「指示書④」では商工業会社を対象としている。「指示書⑤」から「指示書⑧」においては商工業会社以外の銀行、金融、公益事業会社等も対象に含まれる。

次に、提出すべき書類は、「指示書①」においては SUPPLEMENTAL DATA TO BE SUBMITTED WITH FINANCIAL STATEMENTS, COMPARATIVE BALANCE SHEET 及び PROFIT AND LOSS STATEMENT の3種類の様式から成る文書なので、おそらくこの3種類の財務諸表提出を想定したものである。一方、「指示書②」以降では様式のみではなく文章による説明文が構成に含まれている。「指示書②」においては、一般的な説明、比較貸借対照表、損益計算書(蓄積利益処分案を含む)、特別損失勘定(特別経理会社のみ)の4種類を作成するように指示している。

「指示書③」においては、比較貸借対照表、損益計算書(蓄積利益処分案を含まない)、剰余金調整報告、蓄積未処分利益処分案の4種類を財務諸表と定義し作成するように指示している。「指示書④」においては、財務諸表については「指示書③」と同様の4種類が定義されているが、総合貸借対照表と総合損益計算書の2種類だけでGHQ/SCAPへ提出するのに十分な場合があるとしている。「指示書⑤」及び「指示書⑥」においては、総合貸借対照表、総合損益計算書、一般報告書の3種類を、「指示書⑦」及び「指示書⑧」においては、この3種類に詳細損益計算書を加えた4種類の提出を求めている。

決算日等の指示については、「指示書①」においては不明だが、「指示書②」においては半

<sup>88</sup> この時期の制度的背景として、1949(昭和24)年7月9日に「企業会計原則」及び「財務諸表準則1949」が公表されたことを特記しておく。

期の財務諸表の提出を求めている。一方、「指示書③」及び「指示書④」においては不明、「指示書⑤」から「指示書⑧」においては、12ヶ月分の直近の決算日を用いるように指示している。

提出先について、「指示書①」及び「指示書②」には文書番号“ESS/RS-”が付されていることから、また、「指示書③」においても本文中の記述内容から、GHQ/SCAPの経済科学局調査統計課（ESS/RS）に提出することを想定しているものと推定することができる。「指示書④」、「指示書⑦」及び「指示書⑧」については、本文中の記述内容からGHQ/SCAP宛に提出するものと推定される。「指示書⑤」及び「指示書⑥」の提出先は不明だが、「指示書⑤」から「指示書⑧」は同形式の「指示書」であるということを考えると、「指示書⑤」及び「指示書⑥」についてもGHQ/SCAP宛に提出するものと推定することができる。

郵送又は提出先と期日について明確に判明しているのは、「指示書②」と「指示書⑤」から「指示書⑧」である。「指示書②」においては1947(昭和22)年9月中頃までにGHQの統計資料局の財務・カルテル課に提出するように、との記述がある。一方、「指示書⑤」から「指示書⑧」においては、若干表記に違いがあるが、いずれの「指示書」においても大蔵省調査部宛に提出するように、といった内容の記述がある。

以上をまとめると図表2-1の通りである。

図表 2-1 「指示書①から⑧」の対象企業・提出書類・宛先・目的等，一覧表

	指示書 ①	指示書 ②	指示書 ③	指示書 ④	指示書 ⑤	指示書 ⑥	指示書 ⑦	指示書 ⑧
対 象 企 業	不明	不明	工業会社又は商業会社	工業会社及び商事会社	報告会社（商工業会社以外の銀行、金融、公益事業会社等も含む）			
提出すべき 英文財務諸表	<ul style="list-style-type: none"> <li>Supplemental Data</li> <li>BalanceSheet</li> <li>Profit and Loss Statement</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>報告会社に関する一般的な情報</li> <li>比較貸借対照表</li> <li>損益計算書、蓄積利益処分案</li> <li>特別経理会社のみに対する特別損失勘定</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>比較貸借対照表</li> <li>損益計算書</li> <li>剰余金調整報告</li> <li>蓄積未処分利益処分案</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>総合貸借対照表</li> <li>総合損益計算書</li> <li>又は</li> <li>貸借対照表</li> <li>損益計算書</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>総合貸借対照表（商工業会社以外は貸借対照表）</li> <li>総合損益計算書（商工業会社以外は損益計算書）</li> <li>一般報告書</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>総合貸借対照表（商工業会社以外は貸借対照表）</li> <li>総合損益計算書（商工業会社以外は損益計算書）</li> <li>詳細損益計算書</li> <li>一般報告書</li> </ul>	
決算日等の指示	不明	半期の財務諸表	不明	不明	12ヶ月分の財務諸表 ・最も最近の仮決算の日付	12ヶ月分 ・1948年12月以降の決算日	12ヶ月分 ・最も直近の仮決算の日付 ・1949年12月以前は不可 ・決算期末が望ましい	12ヶ月分 ・最も直近の仮決算の日付 ・1950年12月以前は不可 ・決算期末が望ましい
期 日	不明	1947年9月中頃	不明	不明	1948年6月15日	1949年5月31日	1950年6月1日	1951年5月31日
提 出 先	GHQ/SCAP、経済科学局調査統計課（ESS/RS）			GHQ/SCAP	不明		GHQ/SCAP	
宛 先	不明	GHQの統計資料局 財務・カルテル課に提出	不明	不明	大蔵省調査部 宛に郵送又は提出	財務局地方部 （又は理財部を 通じ大省調査部 宛に郵送又は提出	財務局（又は財務部）へ郵送又は提出	
目 的	不明	<ul style="list-style-type: none"> <li>財務状況調査</li> <li>会計実務の改善・統一</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>財務状況調査</li> <li>会計慣習の改良・標準化</li> <li>会計慣習の近代化</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>財務状況調査</li> <li>会計処理の改善標準化</li> </ul>	不明		<ul style="list-style-type: none"> <li>統計分析目的</li> </ul>	

出所：山田（2020b）100頁，表2を一部加工。



## 7. 「財務諸表準則 1934」, 「指示書④」並びに「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」の構成比較

本章 4. で検討した結果, 「企業会計制度対策調査会」が GHQ の「指示書」の修正要請に応えるという役割をも担っていたために, 「企業会計原則」と「財務諸表準則 1949」は一体不離なものとして公表された。「企業会計原則」と「財務諸表準則 1949」が一体不離なものとして公表されたもう一つの理由として, 「企業会計原則」と「財務諸表準則 1934」との関係がある。この点について黒澤氏は「私ども『企業会計原則』の作成に参加した委員のほとんど全ての者は『企業会計原則』が昭和 9 年の『財務諸表準則』の歴史的遺産の相続人であることを認めていた」<sup>89</sup>, そして「旧財務諸表準則〔「財務諸表準則 1934」-引用者注〕には別に発表された『財産評価準則』が結びついていたし, 製造原価計算準則も関連していた」<sup>90</sup>と述べ, 「財務諸表準則 1934」が後年の「企業会計原則」に発展するべき萌芽を含んでいたことを記している。

そこで, 本項ではまず, 「財務諸表準則 1949」がどの程度, 商工省「財務諸表準則 1934」の影響を受けて作成されたのかについて検証するため, 両者の比較を試みる。

両者の構成の違いについては図表 2-2 の通りである。

図表 2-2 「財務諸表準則 1934」と「財務諸表準則 1949」の構成比較

「財務諸表準則1934」		「財務諸表準則1947」
貸借対照表		損益計算書準則
財産目録		剰余金計算書及び剰余金処分計算書
損益計算書		貸借対照表準則

出所：山田（2020a）115 頁，表 1 を一部加工。

構成の大きな変更点は, ①財産目録が廃止された点, ②貸借対照表と損益計算書の順番が逆転している点, ③剰余金計算書及び剰余金処分計算書が採用された点である。①の財産目録が廃止された理由は, 「財務諸表準則 1934」において貸借対照表は財産目録に基づいて作成されなければならなかったのに対し, 「財務諸表準則 1949」における貸借対照表は会計帳簿に基づいて作成されることとなったため, また, ②の点にも関連するが, 財産法の理論体系から損益法の理論体系への移行という背景もあったため, と考えられる。②の貸借対

<sup>89</sup> 黒澤（1984）6 頁。

<sup>90</sup> 黒澤（1984）6 頁。

照表と損益計算書の順番が逆転している理由は、「企業会計原則」が損益計算に重点を置く理論体系であったことに起因する。最後に③の剰余金計算書及び剰余金処分計算書が採用された理由については、「企業会計原則」が剰余金計算書及び剰余金処分計算書を採用していたからに他ならない。「企業会計原則」が剰余金計算書及び剰余金処分計算書を採用した理由について、黒澤氏は「決算書類の確定の権限を、取締役会にあたえるべきであるという提言を試みた。」<sup>91</sup>と述べている。すなわち、当時のアメリカの企業会計制度において取締役会は株主総会に先だって剰余金の処分を含む決算書類の確定と配当宣言 (declaration of dividend) を行い、株主に配当する権限が与えられていたのに対し、日本の商法では決算書類の確定権限も利益処分の権限も株主総会に与えられていた。黒澤氏は剰余金計算書及び剰余金処分計算書を財務諸表の体系に組み入れることで、取締役の権限の範囲についての近代化を図ろうとしたのである。「財務諸表準則 1934」と「財務諸表準則 1949」との比較を試みた結果、①財産目録の廃止、②貸借対照表と損益計算書の順番の逆転、③剰余金計算書及び剰余金処分計算書の採用という大きな変更がなされており、「財務諸表準則 1949」は「財務諸表準則 1934」を若干修正した程度のものではないとの結論に至った。したがって「財務諸表準則 1949」は、「財務諸表準則 1934」よりも GHQ/SCAP「指示書」の影響を強く受けたのではないかと筆者は考える。

そこで、次に「財務諸表準則 1934」、「指示書④」並びに「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」の比較を試みる。

「財務諸表準則 1934」、「指示書④」、「財務諸表準則 1949」における財務諸表の構成の違いについては図表 2-3 の通りである。なお、「指示書①」から「指示書④」の文書構成は図表 2-4 の通りである。

図表 2-3 「財務諸表準則 1934」、「指示書④」、「財務諸表準則 1949」における財務諸表の構成比較

「財務諸表準則1934」		「指示書④」		「財務諸表準則1947」
貸借対照表		貸借対照表		損益計算書
財産目録		損益計算書		剰余金計算書
		剰余金調整計算書		剰余金処分計算書
損益計算書		蓄積未処分利益処分案		貸借対照表
				財務諸表附属明細表

出所：山田（2020a）116 頁，表 2 を一部加工。

<sup>91</sup> 黒澤（1984）6 頁。

「指示書④」では貸借対照表、損益計算書、剰余調整計算書及び蓄積未処分利益処分案の4つを財務諸表の完全なる一揃えと定義している。一方、「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」では損益計算書、剰余金計算書、剰余金処分計算書、貸借対照表及び財務諸表附属明細表の5つを財務諸表としている。記載の順番が異なる点と、財務諸表附属明細表の有無という点で相違しているが、「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」において剰余金計算書及び剰余金処分計算書が採用された点には「指示書④」の影響があったと筆者は推測する。少なくとも、「財務諸表準則 1949」は「財務諸表準則 1934」よりもGHQ/SCAP「指示書④」の影響を強く受けていると筆者は考える。

## 8. 小括

従来「指示書」は、わが国における戦前の会計基準、すなわち「財務諸表準則 1934」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、本章において「財務諸表準則 1934」、「指示書④」並びに「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」における財務諸表の構成を比較し、また、「指示書①」から「指示書④」の文書構成を比較した結果、次の3点が明らかとなった。第1点は、「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、わが国における戦前の会計基準とはかなり異なっていることである。第2点は、「指示書①」から「指示書③」で採用された比較貸借対照表が、「指示書④」では不採用となっていたことである。第3点は、「指示書①」及び「指示書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「指示書④」においては新たな財務諸表として追加され、これらは「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」においても採用されたことである。

図表 2-4 「指示書①」から「指示書④」の文書構成

本書呼称	「指示書①」	「指示書②」	「指示書③」	「指示書④」
		『財務諸表作成のための指示書』	『財務諸表作成に関する指示書』	『工業会社及び商社会社の財務諸表作成に関する指示書』
年代(推定)	1946年 or 1947年	1946年 or 1947年	1947年 11月11日	1947年12月
構成	1.SUPPLEMENTAL DATA TO BE SUBMITTED WITH FINANCIAL STATEMENTS (ESS/RS259.04) 2.COMPARATIVE BALANCE SHEET(ESS/RS257.04) 3. PROFIT AND LOSS STATEMENT (ESS/RS256.04)	1.一般的な説明 (General Explanation)[山本繁 訳] 2.貸借対照表に関する指示書 (ESS/RS 257.04B) 3.損益計算書に関する指示書 (ESS/RS256.04B) 4.報告会社に関する一般的な情報 (ESS/RS257.04) 5.比較貸借対照表 (ESS/RS 257.04B) 6.損益計算書、蓄積利益処分案 (ESS/RS256.04B)  [2.~6.は英文不明のため山本(1989)の記述を引用—山田ひとみ 注]	1. 概説 2. 貸借対照表に関する説明事項 3. 損益計算書に関する説明事項 4. 剰余調整調整告に関する指示 5. 蓄積未処分利益処分案に関する指示 6. 別表A 比較貸借対照表 7. 別表B 比較貸借対照表 8. 別表C 損益計算書 9. 別表D 剰余金調整報告 10.別表E 蓄積未処分利益処分案  [日本語訳は「指示書③」中の日本語訳を引用—山田ひとみ 注]	1. General Explanation 2. Instructions with Respect to the Balance Sheet (Exhibits A and B) 3. Instructions with Respect to the Profit and Loss Statement (Exhibits C) 4. Instructions with Respect to the Surplus Reconciliation Statement (Exhibits D) 5. Instructions with Respect to Plan for Disposition of Accumulated Undivided Profit (Exhibits E) 6. Exhibit A COMPARATIVE BALANCE SHEET 7. Exhibit B COMPARATIVE BALANCE SHEET 8. Exhibit C PROFIT AND LOSS STATEMENT 9. Exhibit D SURPLUS RECONCLIMENT STATEMENT 10.Exhibit E PLAN FOR DISPOSITION OF ACCUMULATED UNDIVIDED PROFIT  [日本語訳は「指示書④」中の日本語訳を引用—山田ひとみ 注]

出所：山田（2019）67 頁，表 1 を一部加工。

## 第3章 終戦直後における日本企業の英文報告書

### 1. はじめに

第二次世界大戦後、GHQ/SCAP は財閥解体、企業再編等の目的のため、日本の会社に対し、財務情報を含む情報提供を求めた。これに対し、多くの日本企業が英文報告書を作成して GHQ/SCAP に提出したが、これらの英文報告書に関する研究は十分になされてきたとは言えない。本章では、終戦直後における GHQ/SCAP と日本企業との間における英文財務諸表のやりとりの一端を解明することを目的として日本企業の英文報告書を調査した。

### 2. 『GHQ/SCAP 文書』に収録されている日本企業の英文報告書

第1章4. で述べた『GHQ/SCAP 文書』には、日本企業に関する多くの情報が収録されている。本章で分析する日本企業に関する資料の検索範囲は『GHQ/SCAP 文書』の Box 番号 7695/1 (Box7695, Folder1) から 8129/121 (Box8129, Folder121) に絞った。以下に、本章での検索範囲に収録されている 3,000 社以上の日本企業名のフォルダーについての概要を記す。

フォルダータイトルとしてローマ字表記の会社名と分類番号 (xx-xxx-xx) が記されている。例えば, Asano Honsha (01-000-00) といったような表記がなされている。分類番号 (xx-xxx-xx) は最初の 2 桁を大分類とすると、大分類は (01-000-00) から (99-000-00) まで存在する。次いで 3 桁の中分類、最後に 2 桁の小分類と続いている。例えば, Asano Honsha (01-000-00) で始まる大分類 01-の会社は Asano Honsha (01-000-00) の次が Nippon Sement (01-001-00), その次が Asano Shoken Hoyu (01-001-01) …と続き, Rumoi Tetsudo (01-017-00) まで 88 社分のフォルダーが存在する。フォルダー毎にボックス番号とフォルダー番号 (Box xxxx, Folder xx) が付されている。例えば, Asano Honsha (01-000-00) は 7695/1 と表記されているので Box7695, Folder1 に, Nippon Sement (01-001-00) は 7695/2 と表記されているので Box7695, Folder2 に, そして Asano Shoken Hoyu (01-001-01) は 7695/3 と表記されているので Box7695, Folder3 に収納されている。以下、大分類の最初の会社名と同じ大分類に属している中分類・小分類の会社数を記す<sup>92</sup>。

Asano Honsha (01-000-00) 88 社, Fuji Sangyo (02-000-00) 96 社, Furukawa Kogyo (03-000-00) 49 社, Hitachi Seisakusho (04-000-00) 50 社, Nippon Seitetsu (05-000-00) 51 社。 (06-000-00) で始まる Folder は不在。Kawasaki Jukogyo (07-000-00) 62 社,

<sup>92</sup> 荒敬, 他(編) (2006) 53-102 頁を参照されたい。

Matsushita Denki(08-000-00) 39 社, Manshu Toshi Shoken (09-000-00) 83 社, Mitsubishi Honsha(10-000-00) 192 社, Mistui Honsha(11-000-00) 546 社, Nichiden Kogyo(12-000-00) 23 社, Nippon Chisso Hiryo (13-000-00) 55 社, Nippon Soda (14-000-00) 14 社。(15-000-00)で始まる Folder は不在。Nomura Gomei (16-000-00) 31 社, Oji Seishi (17-000-00) 117 社。(18-000-00)で始まる Folder は不在。Oki Denki (19-000-00) 29 社, Okura Kogyo(21-000-00) 97 社, Riken Kogyo (22-000-00) 31 社, Shibusawa Dozoku (23-000-00) 7 社, Sumitomo Honsha (24-000-00) 162 社, Tokyo Shibaura Denki (25-000-00) 145 社, Yasuda Hozensha (26-000-00) 75 社, Teikoku Kogyo Kaihatsu (27-000-00) 44 社, Showa Denko(28-000-00) 24 社, Nissan Kagaku Kogyo (29-000-00) 38 社, Nippon Yusen (30-000-00) 66 社, Osaka Shosen (31-000-00) 63 社, Yamashita Kisen (32-000-00) 33 社, Tokyo Boseki (33-000-00) 156 社, Daiken Sangyo (34-000-00) 64 社, Kanegafuchi Boseki (35-000-00) 151 社, Dai Nippon Boseki (36-000-00) 36 社, Katakura Kogyo(37-000-00) 42 社, Gunze Seishi (38-000-00) 23 社, Nagai Wata (39-000-00) 21 社, Fuji Boseki (40-000-00) 16 社, Shikishima Boseki (41-000-00) 30 社, Teikoku Jinzo Kenshi (42-000-00) 7 社, Nisshin Boseki (43-000-00) 15 社, Kurashiki Boseki (44-000-00) 46 社, Nippon Keori (45-000-00) 28 社, Daiwa Boseki (46-000-00) 19 社, Kawaminami Kogyo(47-000-00) 5 社, Iwaki Semento (48-000-00) 8 社, Nippon Sharyo Seizo (49-000-00) 1 社, Ube Kosan (50-000-00) 14 社, Kosei Eiden (51-000-00) 2 社, Rikagaku Kenkyu Sho (52-000-00) 25 社, Kobe Seikoshō(53-000-00) 17 社。(54-000-00) Folder は不在。Hayashikane Zosen (54-001-00) 以降, 大分類 54-が 17 社, Kokusai Denki Tsushin (55-000-00) 3 社。(56-000-00)-(63-000-00)で始まる Folder は不在。Daiwa Shokusan (64-000-00) 1 社。(65-000-00)-(97-000-00)で始まる Folder は不在。(98-000-00) Folder は不在。Jujo Seishi (98-017-02)以降, 大分類 98-が 180 社。(99-000-00) Folder は不在。Nippon Hassoden(99-000-01) 以降, 大分類 98-が 517 社。合計で 3,754 社の Folder が存在する。

以上を一覧にしたものが図表 3-1 である。

図表 3-1 『GHQ/SCAP 文書』 Box7695 から Box8129 中のフォルダー概略

フォルダータイトル	会社数 (社)	ボックス番号	フォルダータイトル	会社数 (社)	ボックス番号
Asano Honsha	01-000-00	88 7695/1 ~ 7697/42	(左の続き)		
Fuji Sangyo	02-000-00	96 7697/43 ~ 7701/9	Yamashita Kisen	32-000-00	33 7756/1 ~ 7757/12
Furukawa Kogyo	03-000-00	49 7701/10 ~ 7702/26	Tokyo Boseki	33-000-00	156 7757/13 ~ 7761/49
Hitachi Seisakusho	04-000-00	50 7702/27 ~ 7704/27	Daiken Sangyo	34-000-00	64 7762/1 ~ 7764/9
Nippon Seitetsu	05-000-00	51 7704/28 ~ 7705/38	Kanegafuchi Boseki	35-000-00	151 7764/10 ~ 7767/41
-			Dai Nippon Boseki	36-000-00	36 7768/1 ~ 7769/16
Kawasaki Jukogyo	07-000-00	62 7706/01 ~ 7708/18	Katakura Kogyo	37-000-00	42 7769/17 ~ 7770/27
Matsushita Denki	08-000-00	39 7708/19 ~ 7709/33	Gunze Seishi	38-000-00	23 7770/28 ~ 7771/14
Manshu Toshi Shoken	09-000-00	83 7710/1 ~ 7711/43	Nagai Wata	39-000-00	21 7771/15 ~ 7771/35
Mitsubishi Honsha	10-000-00	192 7712/1 ~ 7718/22	Fuji Boseki	40-000-00	16 7772/1 ~ 7772/16
Mistui Honsha	11-000-00	543 7718/23 ~ 7729/32	Shikishima Boseki	41-000-00	30 7772/17 ~ 7773/21
-		3 8129/118 ~ 8129/120	Teikoku Jinzo Kenshi	42-000-00	7 7773/22 ~ 7773/29
Nichiden Kogyo	12-000-00	23 7729/33 ~ 7730/22	Nisshin Boseki	43-000-00	15 7774/1 ~ 7774/16
Nippon Chisso Hiryo	13-000-00	55 7730/23 ~ 7732/19	Kurashiki Boseki	44-000-00	46 7774/17 ~ 7776/32
Nippon Soda	14-000-00	14 7732/20 ~ 7732/34	Nippon Keori	45-000-00	28 7776/33 ~ 7777/26
-			Daiwa Boseki	46-000-00	19 7777/27 ~ 7778/12
Nomura Gomei	16-000-00	31 7733/1 ~ 7733/32	Kawaminami Kogyo	47-000-00	5 7778/13 ~ 7778/17
Oji Seishi	17-000-00	117 7734/1 ~ 7736/20	Iwaki Semento	48-000-00	8 7778/18 ~ 7778/25
-			Nippon Sharyo Seizo	49-000-00	1 7778/26
Oki Denki	19-000-00	29 7736/21 ~ 7736/50	Ube Kosan	50-000-00	14 7779/1 ~ 7779/16
-			Kosei Eiden	51-000-00	2 7779/17
Okura Kogyo	21-000-00	97 7737/1 ~ 7739/38	Rikagaku Kenkyu Sho	52-000-00	25 7779/18 ~ 7780/18
Riken Kogyo	22-000-00	31 7739/39 ~ 7740/29	Kobe Seikosho	53-000-00	1 7781/1 ~ 7781/4
Shibusawa Dozoku	23-000-00	7 7740/30 ~ 7740/36	-		16 8121/1 ~ 8121/16
Sumitomo Honsha	24-000-00	162 7740/37 ~ 7744/38	Hayashikane Zosen	54-001-00	17 8121/17 ~ 8122/6
Tokyo Shibaura Denki	25-000-00	145 7744/39 ~ 7747/68	Kokusai Denki Tsushin	55-000-00	3 8122/7 ~ 8122/9
Yasuda Hozensha	26-000-00	75 7747/69 ~ 7749/33	-		
Teikoku Kogyo Kaihatsu	27-000-00	44 7749/34 ~ 7750/35	Daiwa Shokusan	64-000-00	1 8122/10
Showa Denko	28-000-00	24 7750/36 ~ 7751/15	-		
Nissan Kagaku Kogyo	29-000-00	38 7751/16 ~ 7752/29	Jujo Seishi	98-017-02	180 8122/11 ~ 8122/190
Nippon Yusen	30-000-00	66 7752/30 ~ 7753/42	-		
Osaka Shosen	31-000-00	63 7754/1 ~ 7755/41	Nippon Hassoden	99-000-01	516 8123/1 ~ 8129/117
(右に続く)					1 8129/121
合計			3,754 社		

出所：山田（2018c）102 頁，表 1。

### 3. 鐘淵紡績株式会社の英文報告書

#### 3-1. 資料の概要

『GHQ/SCAP 文書』中，“Kanegafuchi Boseki (35-000-00)”には、鐘淵紡績株式会社が GHQ に提出した、英文財務諸表を含む数多くの資料が収録されている。“Kanegafuchi Boseki (35-000-00)”というタイトルの文書は、米国国立公文書館において RG331, Box7764, Folder10 及び 11 に原資料が所蔵されている。NDL での分類番号は、Folder10 に当たる資料の請求記号が ESS (D) 09422-09429, Folder11 に当たる資料の請求記号 ESS (D) 09429-09431 である<sup>93</sup>。よって、ESS (D) 09422 から 09431 までのマイクロフィッシュ 10 シートに、

<sup>93</sup> GHQ/SCAP, Kanegafuchi Boseki (35-000-00) ., GHQ/SCAP Records (National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library) を参照されたい。

“Kanegafuchi Boseki (35-000-00)” が収録されていることになる。NDL のマイクロフィッシュは 1 シートにつき縦 6 行×横 14 列で 82 コマである。以下では縦を A から F 行, 横を 1 から 14 列として表記する。

(1) INDEX SHEET

ESS (D) 09422 E 行 11 列の 1 コマに収録されている。インデックスの内容は特に記入されていない。したがって, “Kanegafuchi Boseki (35-000-00)” の資料の一覧表は付されていない。

(2) General Information (As of March 25, 1950)

ESS (D) 09422 E 行 12 列から ESS (D) 09423 C 行 11 列の 70 コマに収録されている。

(3) General Information (As of March 31, 1949)

ESS (D) 09423 C 行 12 列から ESS (D) 09424 C 行 7 列の 66 コマに収録されている。

(4) General Information (As of March 25, 1948)

ESS (D) 09424 C 行 8 列から ESS (D) 09425 C 行 9 列の 86 コマに収録されている。

(5) General Information (ESS/RS257.04) (Sept 16, 1947)

ESS (D) 09425 C 行 10 列から ESS (D) 09426 C 行 13 列の 87 コマに収録されている。

(6) Supplementary Financial Data from Restricted(原文ママ<sup>94</sup>) Companies and their Subsidiaries(July 20, 1946)

ESS (D) 09426 C 行 14 列から ESS (D) 09427 B 行 14 列の 71 コマに収録されている。

(7) AG. 150(Feb 23 1946)ESS/AC

ESS (D) 09427 C 行 1 列の 1 コマ(June 21, 1946)

ESS (D) 09427 C 行 5 から 7 列の 3 コマ(June 28th, 1946)

ESS (D) 09427 C 行 11 列の 1 コマ(June 21st, 1946)に収録されている。

(8) AG. 300. 8(Dec 8 1945)ESS/AC

ESS (D) 09427 C 行 2 から 4 列の 3 コマ(June 21, 1946)

ESS (D) 09427 C 行 8 から 10 列の 3 コマ(June 28th, 1946)

ESS (D) 09427 C 行 12 列の 1 コマ(June 21st, 1946)に収録されている。

(9) Itemized Schedule of Investment (31st March 1946)

ESS (D) 09427 C 行 13 列から D 行 2 列の 4 コマに収録されている。

(10) 判読不能

ESS (D) 09427 D 行 3 列から E 行 1 列の 13 コマ。

---

<sup>94</sup> Restricted の誤植と思われる。以下 Restricted と表記する。



(11) 送付表(April 8 1947) 送付表(Sept 27 1946)

ESS (D)09427 E行2列から3列の2コマ。

(12) A. G. 319. 1(22 October 1945)

ESS (D)09427 E行4列からESS (D)09429 E行3列の166コマに収録されている。

(13) FINANCIAL STATEMENTS as PROVIDED for in PARAGRAPH 1, ARTICLE 14 of the ENTERPRISE RECONSTRUCTION and REORGANIZATION LAW (日付不明)

ESS (D)09429 E行6列からESS (D)09431 A行3列の108コマに収録されている。

以上を一覧にしたものが図表3-2である。

図表3-2 『GHQ/SCAP 文書』 Kanegafuchi Boseki (35-000-00)の概略

本稿 呼称	文書タイトル(又はタイトルに相当するもの)	日付	マイクロフィッシュ	
			番号	コマ数
(1)	INDEX SHEET	-	ESS (D)09422 E行11列	1
(2)	General Information	1950年3月25日	ESS (D)09422 E行12列～ ESS (D)09423 C行11列	70
(3)	General Information	1949年3月31日	ESS (D)09423 C行12列～ ESS (D)09424 C行7列	66
(4)	General Information	1948年3月25日	ESS (D)09424 C行8列～ ESS (D)09425 C行9列	86
(5)	General Information	1947年9月16日	ESS (D)09425 C行10列～ ESS (D)09426 C行13列	87
(6)	Supplementary Financial Data from Restricted Companies and there Subsidiaries	1946年7月20日	ESS (D)09426 C行14列～ ESS (D)09427 B行14列	71
(7)	AG. 150(Feb 23 1946) ESS/AC	1946年6月21日	ESS (D)09427 C行1列	1
		1946年6月28日	" C行5～7列	3
		1946年6月21日	" C行11列	1
(8)	AG. 300. 8(Dec 8 1945) ESS/AC	1946年6月21日	ESS (D)09427 C行2～4列	3
		1946年6月28日	" C行8～10列	3
		1946年6月21日	" C行12列	1
(9)	Itemized Schedule of Investment	1946年3月31日	ESS (D)09427 C行13列～ " D行2列	4
(10)	判読不能	-	ESS (D)09427 D行3列～ " E行1列	13
(11)	送付表	1947年4月8日 1946年9月27日	ESS (D)09427 E行2列～3列	2
(12)	A. G. 319. 1(22 October 1945) ESS/IE	-	ESS (D)09427 E行4列～ ESS (D)09429 E行3列	166
(13)	FINANCIAL STATEMENTS as PROVIDED for in PARAGRAPH 1, ARTICLE 14 of the ENTERPRISE RECONSTRUCTION and REORGANIZATION LAW	-	ESS (D)09429 E行6列～ ESS (D)09431 A行3列	108

出所：山田 (2018c) 105 頁, 表 2。

### 3-2. GHQ/SCAP 「指示書」に対する報告書

#### (1) 概要

上記, 図表3-2 中の(2)から(4) General Information については, いずれもおおよそ次のような構成となっている。

1. Name Company (Romaji)
2. Name Company (English translation)
3. Former Name (if there has been a change in name)
4. Address of Head Office.
5. Address of Tokyo Office.
6. Tokyo Telephone Number.

7. Nature of the Company' s Business.
  8. Reporting Company' s fiscal periods end on what date or dates each Year?
  9. Total paid-up capital. Number of shares.
  10. Name of five largest stockholders: percent of total shares each holds.
  11. Total amount of dividends paid during the twelve months ending on the balance sheet date.
  12. Itemize borrowings and loans payable. For each loan show name of Leader, amount outstanding and date due.
  13. Name and location of all stores, warehouses, offices, branches and others non-producing units, and number of employees at each.
  14. Production data.
  15. Information about the Second Company.
- SUMMARY BALANCE SHEET  
SUMMARY PROFIT AND LOSS STATEMENT  
SUMMARY SPECIAL LOSS COMPUTATION

「指示書①」の“SUPPLEMENTAL DATA TO BE SUBMITTED WITH FINANCILAL STATEMENTS (ESS/RS 259.04)”の構成と比較すると 1. から 7. までの名称が完全に一致している。しかし、その他の項目名については相違があるため、“SUPPLEMENTAL DATA TO BE SUBMITTED WITH FINANCILAL STATEMENTS (ESS/RS 259.04)”そのものに従って作成された報告書とは断定できない。また、文書のタイトルも異なっている。例えば、“SUPPLEMENTAL DATA TO BE SUBMITTED WITH FINANCILAL STATEMENTS (ESS/RS 259.04)”と“General Information”である。したがって、(2)から(4)General InformationはGHQが用意した「指示書」に応じるために作成されたものであると言えるが、その「指示書」が「指示書①」であったとは断言できない。

「指示書①」の“SUPPLEMENTAL DATA TO BE SUBMITTED WITH FINANCILAL STATEMENTS (ESS/RS 259.04)”と(2)から(4)General Informationの構成を比較したものが図表 3-3 である。

図表 3-3 「指示書①」と Kanegafuchi Boseki (35-000-00) (2) から (4) の構成比較

Supplemental Data to be Submitted with Financial Statements (ESS/RS 259.04)	(2)～(4) General Information
1. Name Company (Romaji)	1. Name Company (Romaji)
2. " " (English translation)	2. Name Company (English translation)
3. Former Name (if there has been a change in name)	3. Former Name (if there has been a change in name)
4. Address of Head Office.	4. Address of Head Office.
5. Address of Tokyo Office.	5. Address of Tokyo Office.
6. Tokyo Telephone Number.	6. Tokyo Telephone Number.
7. Nature of the Company's Business.	7. Nature of the Company's Business.
8. General company data.	
9. Summary financial and operating data.	
10. Schedule of shareholders holding 10% or more of the capital stock of the company.	
11. Schedule of companies in which the reporting company holds 10% or more of the total issued capital stock.	
12. List of responsible officials (including officers, directors and other responsible officials).	
13. Schedule of estimated actual values in comparison with Balance Sheet values of Current Assets in Japan and Investments in Japan other than shares in Japanese companies.	
14. Schedule of Shares in Japanese Companies.	
15. Schedule showing computation of "Balance Due Company on War Indemnities Claims" (as shown under "Other Assets" on the Balance Sheet) or "War Indemnities Special Tax Liability" (as shown under "Other Liabilities" on the Balance Sheet)	
	8. Reporting Company's fiscal periods end on what date or dates each Year?
	9. Total paid-up capital. Number of shares.
	10. Name of five largest stockholders: percent of total shares each holds.
	11. Total amount of dividends paid during the twelve months ending on the balance sheet date.
	12. Itemize borrowings and loans payable. For each loan show name of Leader, amount outstanding and date due.
	13. Name and location of all stores, warehouses, offices, branches and others non-producing units, and number of employees at each.
	14. Production data.
16. Production Output and capacity data.	
17. Plan for Disposal of Accumulated Profits-New Account.	
	15. Information about the Second Company.
	SUMMARY BALANCE SHEET
	SUMMARY PROFIT AND LOSS STATEMENT
18. Special Loss Account.	SUMMARY SPECIAL LOSS COMPUTATION

出所：山田 (2018c) 107 頁, 表 3。

## (2) 「指示書」との関連

図表 3-2 中の (5) General Information は、同じく図表 3-2 中の (2) から (4) General Information とは異なり、表紙、文書番号 (ESS/RS257.04)、頁数 (Page 1 から 43) が付されている。図表 3-2 中の (5) General Information の表紙は自署の部分を除き全て英文タイプで作成されている (図表 3-4)。その他の文書も英文タイプで作成されているが、一部手書きで修正されている箇所もある。

図表 3-4 Kanegafuchi Boseki (35-000-00)-(5)の表紙<sup>95</sup>

Sept. 16, 1947.

To: ESS., GHQ

From: Kanegafuchi Spining Co., Ltd.

Re: Submitting the report of General Information on Reporting Companies.

In compliance with the request of ESS/RS 257.04, the Report of General Information on Reporting Companies, are submitted herewith.

As we are Special Accounting Company, Financial Statements under ESS/RS 257.04B & ESS/RS 256.04B should be referred to the attached sheet of the Reconstructive Plant of Industries which will be submitted under separate cover.

Yours truly,

(自署-筆者注)

Itoji Muto  
President director of  
Kanegafuchi Spining Co., Ltd.  
No. 1612, 2-chome, Sumida-cho,  
Sumida-ku, Tokyo-to.

出所：山田（2018c）108 頁，図 1。

図表 3-2 中の (5)General Information の表紙には、第 1 に、1947 年 9 月 16 日時点で作成されていたこと、第 2 に、この報告書が ESS/RS 257.04 の要請によって作成されたものであること、第 3 に、鐘淵紡績株式会社が特別経理会社であること、第 4 に、ESS/RS 257.04B と ESS/RS 256.04B に基づく財務諸表は別紙として存在することの 4 点が記されている。このことから、ESS/RS 257.04、ESS/RS 257.04B、ESS/RS 256.04B という 3 つの文書番号の「指示書」すなわち「指示書②」<sup>96</sup>が、1947 年 9 月 16 日以前に、日本の会社に配布されていた事実が明らかとなった。また、図表 3-2 中の(5)General Information は「指示書」(ESS/RS 257.04)に従って作成されており、同じく図表 3-2 の(2)から(4)General Information も何らかの「指示書」に従って作成されたものと推定される。

次に図表 3-2 中の(5)General Information では表紙(1 枚)に続いて、文書番号(ESS/RS257.04)が付された文書が 43 頁にわたって存在する。文書は次のような構成となっている。

<sup>95</sup> GHQ/SCAP, NDL 分類 ESS(D)09425 C 行 10 列を基に筆者作成。

<sup>96</sup> 「指示書②」は ESS/RS 257.04B と ESS/RS 256.04B を含む「指示書」である。第 1 章 6-(1)を参照されたい。

1. Name Company (Romaji)
2. Name Company (English translation)
3. Former Name (if there has been a change in name)
4. Address of Head Office.
5. Address of Tokyo Office.
6. Tokyo Telephone Number.
7. Nature of the Company' s Business.
8. General company data
9. Schedule of shareholders holding 10% or more of the capital stock of the company.
10. Schedule of companies in which the reporting company holds 10% or more of the total issued capital stock.
11. List of responsible officials (including officers, directors and other responsible officials).
12. Schedule of shares in Japanese Companies.
13. Schedule showing computation of "Balance Due Company on War Indemnities Claims" (as shown under "Other Assets" on the Balance Sheet) or "War Indemnities Special Tax Liability" (as shown under "Other Liabilities " on the Balance Sheet)
14. Production Output and capacity data.
15. Please include in your Report of General Information a brief schedule showing.
16. Financial and Operating Data Summary.

「指示書①」の“SUPPLEMENTAL DATA TO BE SUBMITTED WITH FINANCILAL STATEMENTS (ESS/RS 259.04)”と(5)“General Information”の構成を比較したものが図表 3-5 である。

図表 3-5 「指示書①」と Kanegafuchi Boseki (35-000-00) (5)の構成比較

Supplemental Data to be Submitted with Financial Statements (ESS/RS 259.04)	(5) General Information	(2)~(4) General Information
1. Name Company (Romaji)	1. Name Company (Romaji)	1. Name Company (Romaji)
2. # # (English translation)	2. Name Company (English translation)	2. Name Company (English translation)
3. Former Name (if there has been a change in name)	3. Former Name (if there has been a change in name)	3. Former Name (if there has been a change in name)
4. Address of Head Office.	4. Address of Head Office.	4. Address of Head Office.
5. Address of Tokyo Office.	5. Address of Tokyo Office.	5. Address of Tokyo Office.
6. Tokyo Telephone Number.	6. Tokyo Telephone Number.	6. Tokyo Telephone Number.
7. Nature of the Company' s Business.	7. Nature of the Company' s Business.	7. Nature of the Company' s Business.
8. General company data.	8. General company data.	
9. Summary financial and operating data.	9. Schedule of shareholders holding 10% or more of the capital stock of the company.	8. Reporting Company' s fiscal periods end on what date or dates each Year?
10. Schedule of shareholders holding 10% or more of the capital stock of the company.	10. Schedule of companies in which the reporting company holds 10% or more of the total issued capital stock.	9. Total paid-up capital. Number of shares.
11. Schedule of companies in which the reporting company holds 10% or more of the total issued capital stock.	11. List of responsible officials (including officers, directors and other responsible officials).	10. Name of five largest stockholders: percent of total shares each holds.
12. List of responsible officials (including officers, directors and other responsible officials).		11. Total amount of dividends paid during the twelve months ending on the balance sheet date.
13. Schedule of estimated actual values in comparison with Balance Sheet values of Current Assets in Japan and Investments in Japan other than shares in Japanese companies.	12. Schedule of shares in Japanese Companies.	12. Itemize borrowings and loans payable. For each loan show name of Leader, amount outstanding and date due.
14. Schedule of Shares in Japanese Companies.	13. Schedule showing computation of "Balance Due Company on War Indemnities Claims" (as shown under "Other Assets" on the Balance Sheet) or "War Indemnities Special Tax Liability" (as shown under "Other Liabilities " on the Balance Sheet)	13. Name and location of all stores, warehouses, offices, branches and others non-producing units, and number of employees at each.
15. Schedule showing computation of "Balance Due Company on War Indemnities Claims" (as shown under "Other Assets" on the Balance Sheet) or "War Indemnities Special Tax Liability" (as shown under "Other Liabilities " on the Balance Sheet)	14. Production Output and capacity data.	14. Production data.
	15. Please include in your Report of General Information a brief schedule showing.	15. Information about the Second Company.
16. Production Output and capacity data.	16. Financial and Operating Data Summary.	SUMMARY BALANCE SHEET
17. Plan for Disposal of Accumulated Profits-New Account.		SUMMARY PROFIT AND LOSS STATEMENT
		SUMMARY SPECIAL LOSS COMPUTATION
18. Special Loss Account.		

出所：山田 (2018c) 110 頁, 図 2。

### 3-3. 「総司令部覚書」に対する報告書

#### (1) 概要

図表 3-2 中の, (12)A. G. 319. 1(22 October 1945) ESS/IE については, 次のような構成である。

- 表紙 A. G. 319. 1(22 October 1945)
- Item No. 1 Clause Profit
- Item No. 2 Balance Sheet
- Item No. 3 Capital
- Item No. 4 Controlling
- Item No. 5 Innoval Equipment and Institution
- Item No. 6 Investment
- Item No. 7 Liqiid Assets
- Item No. 8 Liquid Debts
- Item No. 9 Selling Amount
- Item No. 10 Selling Expenses
- Item No. 11 Controlling Fees
- Item No. 12 Public Reports
- 表紙 A. G. 3191(19 Jan 46)
- 表紙 A. G. 319. 1(22 October 1945)
- 16 人分の役員の情報
- 第 5 回 営業報告書(英文)

以上のうち, Item No. 12 Public Reports までは一つの文書として捉えることができるが, それ以後の文書についてはそれぞれ独立した文書である可能性もある。本項では Item No. 12 Public Reports までを一つの文書として捉え, 以下にその概要を記す。

Item No. 1 から 12 までの文書は, 部分的に手書きでサインや修正がなされているが, 全て英文タイプで作成されており, 日本語は付されていない。Item No. 1 から 12 までの文書の所在は図表 3-6 の通りである。

図表 3-6 Kanegafuchi Boseki (35-000-00)-(12)の構成と資料の所在

(12) A. G. 319. 1(22 October 1945)ESS/IEの構成	マイクロフィッシュ	
	番号	コマ数
表紙	ESS (D) 09427 E行4列	1
Item No.1 Clause Profit	" E行5～9列	5
Item No.2 Balance Sheet	" E行10～14列	5
Item No.3 Capital	" F行1列	1
Item No.4 Controlling	" F行2列 ESS (D) 09428 B行6列	33
Item No.5 Innoval Liquipment and Institution	" B行7列～ " D行3列	25
Item No.6 Investment	" D行4列 " E行2列	13
Item No.7 Liquid Assets	" E行3～6列	4
Item No.8 Liquid Debts	" E行7列～ " F行1列	9
Item No.9 Selling Amount	" F行2列	1
Item No.10 Selling Expenses		
Item No.11 Controlling Fees	" F行3列	1
Item No.12 Public Reports	" F行4列～ ESS (D) 09429 B行8列	13

出所：山田（2018c）111頁，表4。

図表 3-2 中の(12) A. G. 319. 1(22 October 1945)ESS/IE における英文財務諸表は、Item No.1 Item Clause Profit, No.2 Balance Sheet, Item No.3 Capital, Item No.7 Liquid Assets, Item No.8 Liquid Debts, Item No.9 Selling Amount, Item No.10 Selling Expenses, Item No.11 Controlling Fees 及び Item No.12 Public Reports の中に示されている。

## (2) SCAPIN Memo との関連

第1章 3-1. で述べた「SCAPIN-177」は文書番号がAG319. 1(22 Oct 45)ESS-IEである<sup>97</sup>。

図表 3-2 中の(12) A. G. 319. 1(22 October 1945) ESS/IE には SCAPIN 番号が付されていない。しかし、文書番号から、図表 3-2 中の(12)A. G. 319. 1(22 October 1945) ESS/IE は「SCAPIN-177」に対する報告書であると言える<sup>98</sup>。

<sup>97</sup> 「SCAPIN-177」の全文は外務省特別資料部(編)(1989b)150-160頁を参照されたい。

<sup>98</sup> 「SCAPIN-177」A. G. 319. 1(22 October 1945) ESS/IE に対する日本企業の報告書としては、株式会社三菱本社の報告書控を三菱資料館が所蔵しており、詳細な史料紹介がなされている。坪根(2013)139-158頁を参照されたい。

### 3-4. 「企業再建整備法」に対する報告書

#### (1) 概要

第2章 2-(2)から(5)で述べた通り、日本政府は1945(昭和20)年に「会社の解散の制限等に関する件」(勅令657号)を公布し、主要な商工業社のほとんどを「制限会社」に指定した。翌年には日本企業の再建について「会社経理応急措置法」(法律第7号)が公布され、適用された会社は「特別経理会社」と呼ばれた。特別経理会社は全ての資産を新勘定と旧勘定に分離し、新勘定には事業を継続するために必要な資産、旧勘定には未決済の債務と債権を配置することになり、債権者に対しては同勘定に属する資産の差し押さえを禁止した。同年10月には日本政府より「企業再建整備法」(法律第40号)が公布され、特別経理会社は再編成計画を主務大臣と大蔵大臣に申請し、許可を受けることが義務付けられた。

上記、図表3-2中の(13) FINANCIAL STATEMENTS as PROVIDED for in PARAGRAPH 1, ARTICLE 14 of the ENTERPRISE RECONSTRUCTION and REORGANIZATION LAWは、その名称から「企業再建整備法」に関する財務諸表と思われる。

上記、図表3-2中の(13) FINANCIAL STATEMENTS as PROVIDED for in PARAGRAPH 1, ARTICLE 14 of the ENTERPRISE RECONSTRUCTION and REORGANIZATION LAWについては、次のような構成である。

#### 表紙

1. Balance Sheet of the ...<sup>99</sup>
  - (B) Balance Sheet & Revised Accounts Balance as Aug 11th 1946
4. The Latest Balance Sheet (Sept 30 1948)  
ESTIMATED BALANCE SHEET (1 October 1949)
5. Anticipated Balance Sheet  
at the time of establishment of the Kanegafuchi Chemical Industry Company Limited  
SPECIAL LOSS COMPUTATION
7. Statement of ...<sup>100</sup>
  - Statement of Profit and Loss A/C (From April 1 1946 to August 10 1946)
  - Statement of Cost of Goods Manufactured (From April 1 1946 to August 10 1946)
  - (9) Statement of Profit and Loss at the time of Merger of New and Old Accounts  
For the term from 11 August 1946 to 30 September 1949
- B. Statement of Cost of Goods Manufactured  
For the term from 11 August 1946 to 30 September 1949

上記のうち、上から2つ目の(B) Balance Sheet & Revised Accounts Balanceは手書きだが、それ以外は全て英文タイプで作成されており、日本語は付されていない。文書の構成と所在は図表3-7の通りである。

---

<sup>99</sup> 判読不能

<sup>100</sup> 判読不能



図表 3-7 Kanegafuchi Boseki (35-000-00)-(13)の構成と資料の所在

FINANCIAL STATEMENTS as PROVIDED for in PARAGRAPH 1, ARTICLE 14 of the ENTERPRISE RECONSTRUCTION and REORGANIZATION LAW	日付	マイクロフィッシュ	
		番号	コマ数
表紙	-	ESS (D) 09429 E行6~7列	2
1. Balance Sheet of the ...	1946年3月31日	" E行8~9列	2
(B) Balance Sheet & Revised Accounts Balance as Aug 11th 1946	1946年8月11日	" E行10列~ ESS (D) 09430 A行1列	20
4. The Latest Balance Sheet (Sept 30 1948)	1948年9月30日	" A行2列~ " B行10列	23
ESTIMATED BALANCE SHEET (1 October 1949)	1949年10月1日	" B行11列~ " C行9列	13
5. Anticipated Balance Sheet at the time of establishment of the Kanegafuchi Chemical Industry Company Limited	-	" C行10列~ " D行11列	16
SPECIAL LOSS COMPUTATION	-	" D行12列~ " E行13列	16
7. Statement of ...	-	" E行14列~ " F行3列	4
Statement of Profit and Loss A/C	1946年4月1日~ 1946年8月10日	" F行4~8列	5
Statement of Cost of Goods Manufactured	1946年4月1日~ 1946年8月10日	" F行9~11列	3
(9) Statement of Profit and Loss at the time of Merger of New and Old Accounts	1946年8月11日~ 1949年9月30日	" F行12列~ ESS (D) 09431 A行1列	4
B. Statement of Cost of Goods Manufactured	1946年8月11日~ 1949年9月30日	" A行2~3列	2

出所：山田（2018c）114頁，表5。

## (2) 企業再建整備法との関連

上記(1)で述べた通り，図表 3-2 中の(13) FINANCIAL STATEMENTS as PROVIDED for in PARAGRAPH 1, ARTICLE 14 of the ENTERPRISE RECONSTRUCTION and REORGANIZATION LAW は，その名称から「企業再建整備法」に関する財務諸表と思われる。

なぜ『GHQ/SCAP 文書』にこのような資料が保存されていたのか。その理由は第2章 2-(5)で述べた通り，GHQ/SCAP は，制限会社である特別経理会社に対しては，再編成計画を主務大臣に提出する前に，非公式に GHQ/SCAP に提出して承認を求めるように指導していたからだと思われる<sup>101</sup>。そして再編成計画には次の財務記録を含むものとした<sup>102</sup>。

- (a) 1946年8月11日以前に終わる決算期の貸借対照表
- (b) 1946年8月11日以降の期間の損益計算書
- (c) 1946年8月11日に終わる決算期の新旧勘定別貸借対照表
- (d) 特別損失の計算

戦時補償特別税及び1946年8月11日から任意に設定した1947年8月31日までの旧勘定の損益計算書を含む

- (e) 1946年8月11日から1947年12月31日までの新勘定の損益計算書

<sup>101</sup> GHQ/SCAP(1999)29頁を参照されたい。

<sup>102</sup> なお，上記(a)から(e)の財務記録に関する様式が，日本銀行から全ての特別経理会社に配布されたとされている。GHQ/SCAP(1999)29頁を参照されたい。

上記(a)から(e)を図表 3-3 の構成内容と比較してみると、貸借対照表日の違いなど若干の相違点はあるものの、GHQ/SCAP による非公式の指示である上記(a)から(e)の財務諸表を含んでいる(図表 3-8)。

図表 3-8 Kanegafuchi Boseki (35-000-00)-(12) と GHQ/SCAP の  
非公式指示(a)から(e)との比較

FINANCIAL STATEMENTS as PROVIDED for in PARAGRAPH 1, ARTICLE 14 of the ENTERPRISE RECONSTRUCTION and REORGANIZATION LAW	日付	GHQ/SCAP 非公式指示
表紙	-	
1. Balance Sheet of the ...	1946年3月31日	(a) 1946年8月11日以前 貸借対照表
(B) Balance Sheet & Revised Accounts Balance as Aug 11th 1946	1946年8月11日	
4. The Latest Balance Sheet (Sept 30 1948)	1948年9月30日	(c) 1946年8月11日 新旧勘定別貸借対照表
ESTIMATED BALANCE SHEET (1 October 1949)	1949年10月1日	
5. Anticipated Balance Sheet at the time of establishment of the Kanegafuchi Chemical Industry Company Limited	-	
SPECIAL LOSS COMPUTATION	-	(d) 特別損失の計算
7. Statement of ...	-	
Statement of Profit and Loss A/C	1946年4月1日～ 1946年8月10日	
Statement of Cost of Goods Manufactured	1946年4月1日～ 1946年8月10日	
(9) Statement of Profit and Loss at the time of Merger of New and Old Accounts	1946年8月11日～ 1949年9月30日	(b) 1946年8月11日以後 損益計算書 (e) 1946年8月11日から1947年12月31日 新勘定の損益計算書
B. Statement of Cost of Goods Manufactured	1946年8月11日～ 1949年9月30日	

出所：山田 (2018c) 115 頁, 図 3。

#### 4. 小括

本章では『GHQ/SCAP 文書』に保存されている日本企業の英文報告書を調査した結果、次の5点を明らかにした。第1は、『GHQ/SCAP 文書』のBox番号7695/1 (Box7695, Folder1) から8129/121 (Box8129, Folder121)に3,000社以上の日本企業名のフォルダーが存在する点である。第2は、『GHQ/SCAP 文書』中、“Kanegafuchi Boseki (35-000-00)”には、鐘淵紡績株式会社がGHQに提出した、英文財務諸表を含む数多くの資料が収録されており、その中にはGHQ/SCAP「指示書」に対する報告書、総司令部覚書に対する報告書及び企業再建整備法に対する報告書等が含まれている点である。第3は、これらの報告書には英文財務諸表が含まれている点である。第4は、GHQ/SCAP「指示書」のうち、文書番号ESS/RS 257.04, ESS/RS 257.04B及びESS/RS 256.04Bが実際に日本企業に渡っていたことを史料的に明らかにした点である。このうち、ESS/RS 257.04B及びESS/RS 256.04Bは「指示書②」に含まれるものと同じ文書番号である。第5は、GHQ/SCAPは、制限会社である特別経理会社に対し、再編成計画を主務大臣に提出する前に、非公式にGHQ/SCAPに提出して承認を求めるように指導していたことを史料的に明らかにした点である。

## 第4章 「指示書」における貸借対照表の勘定科目

### 1. はじめに

本章では第1章6.で8種類に集約された「指示書」における、貸借対照表の勘定科目について検討する。

まず、「指示書①」と「指示書③」の勘定科目について比較を行う。「指示書②」についての比較を行わないのは、先行研究において「指示書②」の概要は紹介されているものの、全文が史料公開されていないため、勘定科目の詳細については不明だからである。次に、「指示書③」と「指示書④」の勘定科目について比較を行う。その後、GHQ/SCAPに提出された日本企業の英文財務諸表における貸借対照表の勘定科目について、「指示書①」、「指示書③」、「指示書④」の3者の比較を行う。

その後、わが国における戦前の会計基準がどの程度「指示書」に受け継がれているかを明らかにする目的で、「財務諸表準則1934」と「指示書③」の貸借対照表比較を行う。最後に、「指示書」が戦後の会計基準にどの程度影響を与えたのかを明らかにする目的で、「指示書④」と「企業会計原則」及び「財務諸表準則1949」の貸借対照表比較を行う。

### 2. 「指示書①」と「指示書③」の貸借対照表勘定科目比較

「指示書①」においては英文のみの勘定科目が示されているが、「指示書③」においては英文だけではなく日本語訳が付された勘定科目が示されている。「指示書①」の貸借対照表における勘定科目を一覧にしたものが図表4-1である。また、「指示書③」の勘定科目について一覧で示す際には、日本語訳のみの一覧を示し、旧仮名遣いは現代仮名遣いに改めた(図表4-2)。ただし、「指示書①」と異なる勘定科目を使用している箇所には、英文も付記する。

図表 4-1 「指示書①」の貸借対照表勘定科目一覧

ASSETS	ASSETS (Continued)	LIABILITIES	NET WORTH
Current Assets in Japan:	Deferred Charges and Prepaid Expenses	Current Liabilities in Japan	Net Worth
Free Cash on Hand and in Banks	Unamortized Discount on Debentures	Demand Loans - Payable	Capital Stock Paid In :
First Restricted Accounts	Unamortized Interest During Construction	Bank Overdrafts	Total Capital Stock Subscribed
Second Restricted Accounts	Unamortized Organization Expense	Notes and Acceptances :	Issue Number of Shares Par Value
Notes and Bills Receivable , Customers	Unamortized Experimental & Research Expense	For Money Borrowed	Old Y
Account Receivable , Customers	Unamortized Development Expense	For Merchandise Purchased	1st New Y
Current Accounts and Notes Receivable , Officers and Employees	Prepaid Expenses	For Other Trade Purposes	2nd New Y
Demand Loans to Banks	Other Deferred Charges :	Accounts Payable , Trade Creditors	Total Capital Stock Subscribed
Advances to Vendors and Affiliated Companies	_____	Due to Consignors	Deduct Uncalled Capital :
Advances on Consignments - In	_____	Advances Received on Indents	Issue Number of Shares Uncalled Par Share
Advances to Indents	Total Deferred Charges & Prepaid Expenses	Advances from Trade Customers	Old Y
Due from Agencies		Employees Deposits	1st New Y
Miscellaneous Accounts Receivable		Dividends Declared but Unpaid	2nd New Y
Manufacturing Inventories:	Intangible Assets	Current Accounts - Officers and Employees	Total Uncalled Capital
Finished Goods	Patent Rights and Trademarks	War Indemnity Special Tax Liability	Capital Stock Paid In
Partly Finished Goods	Surface Rights	Other Accrued Taxes	Surplus Reserves :
Raw Materials and Supplies	Leaseholds	Accrued Salaries and Wages	Reserves for Expansion
Work in Process	Good Will	Accrued Rent	Reserves for Equalizing Dividends
By Product and Waste		Accrued Interest	Legal Reserves
Mercantile Inventories		Other Accrued Expenses	Other Surplus Reserves (Detail) :
Merchandise in Stock	Total Intangible Assets		_____
Merchandise in Transit			_____
Consignments - Out	Overseas Assets		Total Surplus Reserves
Total Inventories	Foreign Government Securities		
Other Current Assets (Detail) :	Foreign Corporation Securities	Total Current Liabilities in Japan	Accumulated Undivided Profits (New Account) :
_____	Fixed Assets (Cost less Depreciation)	Long - Term Liabilities in Japan	Balance as Shown by Previous Term Balance Sheet
_____	Cash	Long - Term Bank Loans	Sundry Credits (if any) :
Total Current Assets	Inventories	Long - Term Borrowing from Suppliers other than Affiliated Companies	_____
	Accounts and Notes Receivable	Long - Term Borrowings from Affiliated Companies	_____
Investments in Japan	Other Operating Assets	Debentures	Total
Japanese National Securities	All other Assets Located Outside Japan (Detail) :	Long - Term Borrowings from Officers and Employees	Debits for Disposal of Profits for
Japanese Local Government Securities	_____	Due to Old Account	Previous Term and Sundry Debits :
Shares in Japanese Companies :	Total Foreign Assets	Due to New Account	Provision for Previous Term Legal Reserve
Shares in Companies where Bindings Expanding of Total Issue		Other Long - Term Liabilities in Japan (Detail) :	Provision for Previous Term Income Tax
Shares in Companies where Bindings do not expanding of Total Issue	Other Assets	_____	Provision for Previous Term Officers
Shares in Trade Associations and Cooperatives	Long - Term Loans to Officers and Employees	Total Fixed or Long - Term Liabilities in Japan	Bonuses Payable Out of Profits
Total Shares in Japanese Companies	Balance Due Company in War Indemnities Claims (See Schedule)	Deferred Income	Provision for Special Reserves (Detail)
Investments in Partnerships	Guaranty Money	Rent Received in Advance	Dividends Declared
Mortgages and Debentures	Due from New Account	Interest Received in Advance	Other Debits :
Special Accounting Companies	Due from Old Account	Service Fees Received in Advance	_____
Non - Special Accounting Companies		Other Deferred Income (Detail) :	Total Debits
Long Term Loans		_____	Balance of Profits Brought Forward From Previous Term
To Companies other than affiliated Companies	Total Other Assets	Total Defferd Income	Add Profit for Current Term as Shown by Profit and Loss Statement
To Affiliated Companies		Liability Reserves	
Other Investments in Japan (Detail) :	TOTAL ASSETS	Reserves for Taxes	Total Accumulated Undivided Profits New Account
_____		Reserves for Workmen's Retirement Allowance	
Total Investments in Japan		Reserves for Officers' Retirement Allowance	Special Loss Account - Old Account
		Other Liability Reserves (Detail) :	
Fixed Assets in Japan		Total Liability Reserves	Total Net Worth
Land , at Cost		Other Liabilities in Japan	TOTAL LIABILITIES AND NET WORTH
Less Reserve for Depletion		Guaranty Money	
Land (Net Book Value)		_____	
Buildings , at Cost		Total Other Liabilities in Japan	
Other Structures , at Cost		Overseas Liabilities	
Machinery , Tools and Equipments , at Cost		Mortgages and Debentures Held by Foreign Creditors	
Office Public and Fixtures , at Cost		Other Obligations to Foreign Creditors (Give detail - attach schedule if necessary)	
Delivery Equipment , at Cost		_____	
_____		Total Liabilities to Foreign Creditors	
Total Depreciable Assets , at Cost			
Less Reserves for Depreciation			
Depreciable Assets , Net			
Construction in Process at Cost			
_____			
Total Fixed Assets in Japan , Net			

図表 4-2 「指示書③」の貸借対照表勘定科目一覧

資産	資産(続き)	負債	正味財産
1. 国内流動資産	IV. 繰延費用並に前払諸費用	VII. 国内流動負債	XIV. 正味財産(自己資本)
1. 手元及び銀行預入現金	1. 未償却社債発行差金	1. 要求引借入金	1. 払込済資本
2. 第一封鎖預金	2. 未償却建設利息	2. 当座借越	(a) 公称資本金
3. 第二封鎖預金	3. 未償却創業費	3. 支払手形及び借付書	Capital Stock Authorized
4. 受取手形(得意先よりの)	4. 未償却研究調査費	(a) 借入金に対するもの	種類 株式数 額面金額
5. 売掛金	5. 未償却開発費	(b) 商品仕入代に対するもの	旧株
6. 立替金並びに受取手形 (役員及従業員に対する) Accounts Receivable and Notes Receivable, Officers and Employees	6. 前払賃借料 Prepaid Rent	(c) その他の商品に対するもの	第一新株
7. 銀行への要求払資金	7. 前払保険料 Prepaid Insurance Premiums	4. 買掛金	第二新株
8. 仕入先並びに関係会社に対する 前渡金	8. 前払利息 Prepaid Interest	5. 受託販売未払金	公称資本金合計
9. 受託販売内払金	9	6. 贈送委託品に対する前受金 Advances Received on Consignments - Out	(b) 未払込株金引当
10. 受託買付立替金	10	7. 受託買付前受金	種類 株式数 一株当りの未払込額
11. 代理店貸	11. 繰延費用並に前払諸費用合計 (IVの全項の和) Total Deferred Charges & Prepaid Expenses (Sum of all items under IV)	8. 得意先よりの前受金	旧株
12. 受取締り金	V. 無体資産	9. 社員預り金	第一新株
13. 工場棚卸資産	1. 特許権及び商標権	10. 未払配当金	第二新株
(a) 製品	2. 地上権	11. 役員員支払勘定	未払込株金合計
(b) 半製品	3. 借地権	12. 戦時補償特別未払金	c. 払込済資本金 (aよりeを引きたる額)
(c) 原料及び消耗品	4. 営業権	13. その他未払税金	Capital Stock Paid In (Item a) minus item (b) )
(d) 仕掛金	5	14. 未払給料及び工資	2. 剰余積立金
(e) 副産物並びに屑	6	15. 未払賃借料	(a) 設備拡張積立金
14. 商業棚卸資産	7. 無体資産合計 (Vの全項合計) Total Intangible Assets (Sum of all items under V)	16. 未払利息	(b) 配当平均積立金
(a) 棚卸商品	VI. 在外資産	17. その他の未払経費	(c) 法延積立金
(b) 未着商品	1. 外国国債		(d) その他の諸積立金(明細下記)
(c) 積送委託品	2. 外国会社株式及社債	21. 国内流動負債合計(VIIの全項の和)	
15. 棚卸資産合計	3. 固定資産(原簿より減価償却金を差引きたる額)	IX. 国内長期負債	
16. その他の流動資産	4. 現金	1. 長期銀行借入金	3. 蓄積未処分利益金
(a)	5. 棚卸資産	2. 関係会社以外の仕入先よりの長期借入金	Accumulated Undivided Profits
(b)	6. 売掛金並びに受取手形	3. 関係会社よりの長期借入金 Mortgages and Debentures Outstanding	4. 正味財産合計
(c)	7. その他営業用資産	4. 未償還債権	Total Net Worth (1(c)+2(f)+3)
17. 流動資産合計(I項の全項の和)	8. その他国内外にある全資産(詳細下記)	5. 役員員よりの長期借入金	負債及び正味財産合計(VIIよりXIVまでの和)
Total Current Assets (Sum of all items under I)	9. 在外資産合計(VIの全項の和) Total Foreign Assets (Sum of all items under VI)	6. 旧勘定への支払勘定	TOTAL LIABILITIES AND NET WORTH (Sum of VII to XIV inc.)
II. 国内投資	VII. その他の資産	7. 新勘定への支払勘定	
1. 国債	1. 役員員に対する長期貸付金	8. その他の国内長期負債(詳細下記)	
2. 地方債	2. 戦時補償請求権受取未済高(別紙参照)		
3. 国内会社株式	3. 保証金	X. 繰延収入	
(a) 発行総数の10%以上を所有する株式 Shares in Companies where Holdings Exceed 10% of Total Issue	4. 新勘定よりの受取未済高	1. 前受賃賃料	
(b) 発行総数の10%未満を所有する株式 Shares in Companies where Holdings do not Exceed 10% of Total Issue	5. 旧勘定よりの受取未済高	2. 前受利息	
(c) 国内会社の株式合計(a,b項の和) Total Shares in Japanese Companies (Sum of items a and b)	6	3. 前受アークイソ料	
4. 同業組合協同組合に対する出資 Investments Trade Associations and Cooperatives	7	4. その他の繰延収入(詳細)	
5. 合名合資有限会社に対する出資	8	5	
6. 委託金 Money in Trust	9. その他資産合計(VIIの全項の和) Total Other Assets (Sum of all items under VII)	6	
7. 社債	資産合計 (IよりVIIの和) TOTAL ASSETS (Sum of I to VII inc.)	7. 繰延収入合計(Xの全項の和) Total Defferd Income (Sum of all items under X)	
(a) 特別経理会社		XI. 負債引当金	
(b) 非特別経理会社		1. 納税引当金	
8. 長期貸付金		2. 従業員退職手当引当金	
a. 得意先に対するもの(関係会社を含まず)		3. 役員退職手当引当金	
b. 関係会社に対するもの		4. その他の負債引当金	
9. その他国内資産(明細下記)		7. 負債性引当金(XIの全項の和) Total Liability Reserves (Sum of all items under XI)	
(a)		XII. その他の国内負債	
(b)		1. 保証金	
(c)		2	
10. 国内投資合計(II項の全項の和)		3	
Total Investments in Japan (Sum of all items under II)		4. その他の国内負債合計(XIIの全項の和) Total Other Liabilities in Japan (Sum of all items under XII)	
III. 国内固定資産		XIII. 在外負債	
1. 土地(取得原簿)		1. 外国債権者所有の社債	
2. 内蔵引当金		2. 外国債権者に対するその他の負債 (明細記入のこと、必要あれば別紙に記入)	
3. 土地(帳簿原簿)(1項より2項を差引いたもの) Land (Net Book Value) (Item 1 minus item2)		(a)	
4. 建物(取得原簿)		(b)	
5. 其他の構築物(取得原簿)		(c)	
6. 機械器具設備(取得原簿)			
7. 事務用什器(取得原簿)		3. 在外負債合計(XIIIの全項の和) Total Liabilities to Foreign Creditors (Sum of all items under XIII)	
8. 車両運搬具(帳簿原簿)			
9			
10			
11. 減価償却をし得る資産(取得原簿)の合計 (4項より10項を含む和)			
12. 内蔵償却引当金			
13. 減価償却をし得る資産(帳簿原簿) (11項より12項を差引きたる額) Depreciable Assets, Net Book Value (Item 11 minus item12)			
14. 建設仮勘定(取得原簿)			
15. 国内固定資産合計(正味) (9項、13項、14項の和) Total Fixed Assets in Japan (Sum of items 3, 13, and14)			

出所：山田 (2018a) 64 頁, 図 2。

## 2-1. 共通点

### (1) 大分類と中分類

「指示書①」と「指示書③」において、大分類名は資産、負債及び正味財産の3つであり、一致している。中分類名も全て一致している(図表 4-3)。

図表 4-3 「指示書①」と「指示書③」の貸借対照表における大分類 / 中分類 比較表

大分類	「指示書①」		「指示書③」	
	ASSETS	LIABILITIES・NET WORTH	資産	負債・正味財産
中分類	Current Assets in Japan	Current Liabilities in Japan	I. 国内流動資産	VIII. 国内流動負債
	Investments in Japan	Long - Term Liabilities in Japan	II. 国内投資	IX. 国内長期負債
	Fixed Assets in Japan	Deferred Income	III. 国内固定資産	X. 繰延収入
	Deferred Charges and Prepaid Expenses	Liability Reserves	IV. 繰延費用並に前払諸費用	XI. 負債引当金
	Intangible Assets	Other Liabilities in Japan	V. 無体資産	XII. その他の国内負債
	Overseas Assets	Overseas Liabilities	VI. 在外資産	XIII. 在外負債
	Other Assets	Net Worth	VII. その他の資産	XIV. 正味財産(自己資本)

出所：山田 (2018a) 65 頁，図 4 を一部加工。

### (2) 勘定科目名のほとんどが一致

「指示書①」と「指示書③」において、概ね同じ勘定科目名が採用されている。「指示書①」の勘定科目名は図表 4-1 に、「指示書③」の勘定科目名は図表 4-2 に一覧で示した。

### (3) 新勘定と旧勘定に関する科目の存在<sup>103</sup>

「指示書①」と「指示書③」は、中分類項目[II. 国内投資]，[VI. その他の資産]及び[IX. 国内長期負債]において、新勘定と旧勘定に関する勘定科目が存在する(図表 4-4)。

図表 4-4 「指示書①」と「指示書③」の貸借対照表における新勘定と旧勘定 比較表

「指示書①」		「指示書③」	
中分類	勘定科目	中分類	勘定科目
Investments in Japan	Mortgages and Debentures Special Accounting Companies Non - Special Accounting Companies	II. 国内投資	7. 社債 (a) 特別経理会社 (b) 非特別経理会社
Other Assets	Due from New Account Due from Old Account	VII. その他の資産	4. 新勘定よりの受取未済高 5. 旧勘定よりの受取未済高
Long - Term Liabilities in Japan	Due to Old Account Due to New Account	IX. 国内長期負債	6. 旧勘定への支払勘定 7. 新勘定への支払勘定

出所：山田 (2018a) 66 頁，図 5 を一部加工。

<sup>103</sup> 新勘定と旧勘定については第 2 章 2-(4) を参照されたい。

## 2-2. 相違点

### (1) 「指示書③」における勘定科目の新設

「指示書③」の中分類項目[Ⅱ. 国内投資]及び[VIII. 国内流動負債]において、新たな勘定科目が設置された。「指示書③」における[Ⅱ. 国内投資]の4番目「同業組合協同組合に対する出資」及び6番目「委託金」、[VIII. 国内流動負債]の6番目「積送委託品に対する前受金」勘定、[IX. 国内長期負債]の4番目「未償還社債」勘定並びに[X. 繰延収入]の3番目「前受サーヴィス料」勘定である。

### (2) 勘定科目名の具体化

「指示書③」の中分類項目[Ⅱ. 国内投資]及び[Ⅳ. 繰延費用並に前払諸費用]において、科目名が変更され、より具体的な勘定科目が設置された(図表 4-5)。

図表 4-5 「指示書①」と「指示書③」の貸借対照表における国内投資・繰延費用並に前払諸費用 比較表

「指示書①」		「指示書③」	
中分類	勘定科目	中分類	勘定科目
Investments in Japan	Shares in Japanese Companies : Shares in Companies where Bindings Expanding of Total Issue Shares in Companies where Bindings do not expanding of Total Issue	Ⅱ. 国内投資	3. 国内会社株式 (a) 発行総数の10%以上を所有する株式 Shares in Companies where Holdings Exceed 10% of Total Issue (b) 発行総数の10%未満を所有する株式 Shares in Companies where Holdings do not Exceed 10% of Total Issue
Deferred Charges and Prepaid Expenses	Prepaid Expenses	Ⅳ. 繰延費用並に前払諸費用	6. 前払賃借料 Prepaid Rent 7. 前払保険料 Prepaid Insurance Permims 8. 前払利息 Prepaid Interest

出所：山田（2018a）66 頁，図 6 を一部加工。


### (3) 勘定科目名の若干の修正

「指示書③」の中分類項目[Ⅰ. 国内流動資産]において、科目名が変更された。「指示書③」における[Ⅰ. 国内流動資産]の6番目「立替金並びに受取手形(役員及従業員に対するAccounts Receivable and Notes Receivable, Officers and Employees)」勘定は、「指示書①」においては「Current Accounts and Notes Receivable, Officers and Employees」と表記されていた。

### (4) 勘定科目表示箇所の変更

「指示書③」の中分類項目[Ⅱ. 国内投資]において、「同業組合協同組合に対する出資」勘定の表示箇所が変更された(図表 4-6)。

図表 4-6 「指示書①」と「指示書③」の貸借対照表における勘定科目表示  
箇所変更 比較表


「指示書①」		「指示書③」
Investments in Japan:		II. 国内投資
Japanese National Securities		1. 国債
Japanese Local Government Securities		2. 地方債
Shares in Japanese Companies :		3. 国内会社株式
Shares in Companies where Bindings Expanding of Total Issue		(a) 発行総数の10%以上を所有する株式
Shares in Companies where Bindings do not expanding of Total Issue		(b) 発行総数の10%未満を所有する株式
Shares in Trade Associations and Cooperatives		(c) 国内会社の株式合計(a, b項の和)
Total Shares in Japanese Companies		4. 同業組合協同組合に対する出資
Investments in Partnerships		5. 合名合資有限会社に対する出資

出所：山田（2018a）67 頁，図 7 を一部加工。

(5) 勘定科目の削除（正味財産の部）

「指示書③」の中分類項目[XIV. 正味財産]において，科目名が削除された(図表 4-7)。

図表 4-7 「指示書①」と「指示書③」の貸借対照表における勘定科目削除 比較表

「指示書①」		「指示書③」
Accumulated Undivided Profits (New Account) : Balance as Shown by Previous Term Balance Sheet Sundry Credits (if any) : Total Debits for Disposal of Profits for Previous Term and Sundry Debits : Provision for Previous Term Legal Reserve Provision for Previous Term Income Tax Provision for Previous Term Officers Bonuses Payable Out of Profits Provision for Special Reserves (Detail) Dividends Declared Other Debits : Total Debits Balance of Profits Brought Forward From Previous Term Add Profit for Current Term as Shown by Profit and Loss Statement (See Plan for Disposition - Item 17 Supplemental Data) Total Accumulated Undivided Profits New Account (See Item 17 Supplemental Data) Special Loss Account - Old Account (See Schedule of Detail of Special Loss - Item 18 , Supplemental Data)"		3. 蓄積未処分利益金 Accumulated Undivided Profits

出所：山田（2018a）67 頁，図 8 を一部加工。

(6) 合計欄等における計算方法の指示

「指示書③」の全ての中分類項目及び計算が必要な合計欄等において，計算方法の指示が付記された。例えば，「指示書③」における，[I. 国内流動資産]の17番目「流動資産合計」では“I 項の全ての和”の様に，どの項目を合計して算出するかについて，付記されている。また，固定資産の減価償却や土地の減耗引当金ならびに正味財産の計算方法についても，どの項目からどの項目を控除すべきかについて付記されている。



### 3. 「指示書③」と「指示書④」の貸借対照表勘定科目比較

「指示書①」においては、英文のみの勘定科目が示されているが、「指示書④」においては、「指示書③」と同様に、英文だけではなく日本語訳が付された勘定科目が示されている。

「指示書④」の勘定科目について一覧で示す際には、日本語訳のみの一覧を示し、旧仮名遣いは現代仮名遣いに改めた(図表 4-8)。

図表 4-8 「指示書④」の貸借対照表勘定科目一覧

資産	資産(続き)	負債	正味財産
1. 国内流動資産	IV. 繰延費用並に前払諸費用	Ⅷ. 国内流動負債	XIV. 正味財産(自己資本)
1. 手元及び振込預入金	1. 未償却社債発行差金	1. 要求借入金	1. 払込済資本金
2. 第一封鎖預金	2. 未償却建設利息	2. 当座借越	(a) 公称資本金
3. 第二封鎖預金	3. 未償却創業費	3. 支払手形	種類 株式数 額面金額
4. 受取手形(得意先よりの)	4. 未償却研究調査費	(a) 借入金に対するもの	旧株 〃
5. 売掛金	5. 未償却開発費	(b) 仕入商品に対するもの	第一新株 〃
6. 立替金並に受取手形(役員及従業員に対する)	6. 前払賃借料	(c) その他の商品に対するもの	第二新株 〃
7. 仕入先並に関係会社に対する前渡金	7. 前払保険料	4. 買掛金	公称資本金合計
8. 受託販売立替金	8. 前払利息	5. 受託販売未払金	(b) 未払込株金差引
9. 受託買付立替金	9	6. 積送委託品に対する前受金	種類 株式数 一株当りの未払込額
10. 代理店貸	10	7. 受託買付前受金	旧株 〃
11. 受取雑勘定	11. 繰延費用並に前払諸費用合計(IVの全項の和)	8. 得意先よりの前受金	第一新株 〃
12. 工場棚卸資産	V. 無体資産	9. 社員預り金	第二新株 〃
(a) 製品	1. 特許権及び商標権	10. 未払配当金	未払込株金合計
(b) 半製品	2. 地上権	11. 役員及従業員支払勘定	c. 払込済資本金(aよりbを引きたる額)
(c) 原料及び消耗品	3. 借形権	12. 職時補償特別積立金	2. 剰余積立金
(d) 仕掛金	4. 営業権	13. その他未払税金	(a) 設備拡張積立金
(e) 副産物並に屑	5	14. 未払給料及び工賃	(b) 配当平均積立金
13. 商業棚卸資産	6	15. 未払賃借料	(c) 法廷積立金
(a) 棚卸商品	7. 無体資産合計(Vの全項合計)	16. 未払利息	(d) その他の諸積立金(明細下記)
(b) 未着商品	VI. その他の資産	17. その他の未払経費	
(c) 積送委託品	1. 役員に対する長期貸付金	18	(e)
14. 棚卸資産合計	2. 職時補償請求権受取未決済高(別紙参照)	19	(f) 剰余積立金合計(aよりeまでの和)
15. その他の流動資産	3. 保証金	20	3. 蓄積未処分利益金
(a)	4	21. 国内流動負債合計(Ⅷの全項の和)	4. 正味財産 1(c)+2(f)+3
(b)	5	IX. 国内長期負債	負債及び正味財産合計(ⅧよりXIVまでの和)
(c)	6. その他資産合計(Ⅵの全項の和)	1. 長期銀行借入金	
16. 流動資産合計(I項の全ての和)		2. 関係会社以外の仕入先よりの長期借入金	
II. 国内投資	Ⅷ. 在外資産	3. 関係会社よりの長期借入金	
1. 国債	1. 外国国債	4. 未償還社債	
2. 地方債	2. 外国会社株式及社債	5. 役員及従業員よりの長期借入金	
3. 国内会社株式	3. 固定資産(原価より減価償却金を差引きたる額)	6. その他の国内長期負債(詳細下記)	
(a) 発行総額の10%以上を所有する株式	4. 現金	(a)	
(b) 発行総額の10%未満を所有する株式	5. 棚卸資産	(b)	
(c) 国内会社の株式合計(a, b項の和)	6. 売掛金並に受取手形	7. 国内長期負債合計(IXの全項の和)	
4. 同業組合協同組合に対する出資	7. その他営業用資産	X. 繰延収入	
5. 合名合資有限会社に対する出資	8. その他国外にある全資産(詳細下記)	1. 前受賃借料	
6. 金銭信託	(a)	2. 前受利息	
7. 社債	(b)	3. 前受サーブイス料	
8. 長期貸付金	(c)	4. その他の繰延収入(詳細)	
a. 得意先に対するもの(関係会社を含まず)	9. 在外資産合計(VIの全項の和)	5	
b. 関係会社に対するもの		6	
c. その他国内資産(明細下記)		7. 繰延収入合計(Xの全項の和)	
9. その他国内資産(明細下記)		XI. 負債引当金	
(a)		1. 納税引当金	
(b)		2. 従業員退職手当引当金	
(c)		3. 役員退職手当引当金	
10. 国内投資合計(II項の全ての和)		4. その他の負債引当金	
III. 国内固定資産		5	
1. 土地(取得原価)		6	
2. 内減耗引当金		7. 負債性引当金(XIの全項の和)	
3. 土地(帳簿原価)(1項より2項を差引たるもの)		XII. その他の国内負債	
4. 建物(取得原価)		1. 保証金	
5. その他の構築物(取得原価)		2	
6. 機械器具設備(取得原価)		3	
7. 事務所用什器(取得原価)		4. その他の国内負債合計(XIIの全項の和)	
8. 車両運搬具(帳簿原価)		XIII. 在外負債	
9		1. 外国債権者所有の社債	
10		2. 外国債権者に対するその他の負債(明細記入のこと、必要あれば別紙に記入)	
11. 減価償却をし得る資産(取得原価)の合計(4項より10項を含む和)		(a)	
12. 内減価償却引当金		(b)	
13. 減価償却をし得る資産(帳簿原価)(11項より12項を差引きたる額)		(c)	
14. 建設仮勘定(取得原価)		3. 在外負債合計(XIIIの全項の和)	
15. 国内固定資産合計(正味)。(3項、13項、14項の和)			

出所：山田(2018a) 65頁, 図3。

#### (1) 共通点

「指示書③」と「指示書④」において、勘定科目名が概ね一致しており、合計欄における計算方法の指示についても一致している。

(2) 相違点

(2)-1. 大分類と中分類

「指示書③」と「指示書④」において、大分類は資産、負債及び正味財産の3つであり、一致している。中分類も全て一致するが、一部、順序が変更となっている箇所があることと、中分類項目名に若干の修正が加えられている箇所がある(図表 4-9)。「指示書③」においては[VI. 在外資産]の次に[VII. その他資産]が位置付けられていたのに対し、「指示書④」ではその順が逆になっている。また、「指示書③」においては[X II. 国内におけるその他の負債]という名称だった部分が、「指示書④」においては[X II. その他の国内負債]という名称に修正されている。

図表 4-9 「指示書③」と「指示書④」の貸借対照表における大分類 / 中分類 比較表

大分類	「指示書③」		「指示書④」	
	資産	負債・正味財産	資産	負債・正味財産
中分類	I. 国内流動資産	VIII. 国内流動負債	I. 国内流動資産	VIII. 国内流動負債
	II. 国内投資	IX. 国内長期負債	II. 国内投資	IX. 国内長期負債
	III. 国内固定資産	X. 繰延収入	III. 国内固定資産	X. 繰延収入
	IV. 繰延費用並に前払諸費用	X I. 負債引当金	IV. 繰延費用並に前払諸費用	X I. 負債引当金
	V. 無体資産	<b>X II. 国内におけるその他の負債</b>	V. 無体資産	<b>X II. その他の国内負債</b>
	VI. 在外資産	XIII. 在外負債	<b>VI. その他の資産</b> <b>Other Assets in Japan</b>	XIII. 在外負債
	<b>VII. その他の資産</b> <b>Other Assets</b>	XIV. 正味財産(自己資本)	VI. 在外資産	XIV. 正味財産(自己資本)

出所：山田（2018a）68 頁，図 9 を一部加工。

(2)-2. 勘定科目名日本語訳の変更 / 勘定科目の削除

「指示書③」と「指示書④」では勘定科目名の日本語訳が若干変更されており、変更箇所は図表 4-10 で示した通りである。また、次の2点が削除されている。第1点は[I. 国内流動資産]の中にある7. 銀行への要求払貸金の科目と、第2点は[II. 国内投資]，[VI. その他の資産]並びに[IX. 国内長期負債]の中にある新勘定と旧勘定に関連する科目である。

図表 4-10 「指示書③」と「指示書④」の貸借対照表における勘定科目名  
変更箇所 比較表

「指示書③」		「指示書④」
I. 国内流動資産 9. 受託販売内払金 Advances on Consignments - In		I. 国内流動資産 9. 受託販売内払金 Advances on Consignments - In
II. 国内投資 6. 委託金 Money in Trust	名称変更 →	II. 国内投資 6. 金銭信託 Money in Trust
VIII. 国内流動負債 3. 支払手形及借用書 Notes and Acceptances		VIII. 国内流動負債 3. 支払手形 Notes and Acceptances
VIII. 国内流動負債 3. (b) 商品仕入代に対するもの For Merchandise Purchased		VIII. 国内流動負債 3(b) 仕入商品に対するもの For Merchandise Purchased
VIII. 国内流動負債 6. 積送委託品に対する前受金 Advances Received on Consignments - Out		VIII. 国内流動負債 6. 積送品前受金 Advances Received on Consignments - Out
VIII. 国内流動負債 11. 役職員支払勘定 Current Accounts - Officers and Employees		VIII. 国内流動負債 11. 役職員及び従業員支払勘定 Current Accounts - Officers and Employees
I. 国内流動資産 7. 銀行への要求払貸金 Demand Loans to Banks	→	削除
II. 国内投資 VI. その他の資産 IX. 国内長期負債 中の、新勘定、旧勘定に関する勘定科目		

出所：山田（2018a）68 頁，図 10 を一部加工。

以上、「指示書①」，「指示書③」及び「指示書④」の貸借対照表勘定科目の比較を行った。  
「指示書①」，「指示書③」及び「指示書④」の貸借対照表における勘定科目の共通点と相違点との比較一覧が図表 4-11 である。

図表 4-11 「指示書①」「指示書③」「指示書④」の貸借対照表における勘定科目共通点/相違点 比較表

比較項目		「指示書①」	「指示書③」	「指示書④」	
貸借対照表 (科目名の日本語表記は「指示書③」日本語訳より使用)	I. 国内流動資産	7. 銀行への要求払預金	共通 ※1		
	II. 国内投資	3. 国内会社株式	※2	共通	
		4. 同業組合協同組合に対する出資	※3	共通	
		6. 委託金	※3	共通	
	III. 国内固定資産	7. 社債	共通		※4
		-	共通		
	IV. 繰延費用並に前払諸費用	6. 前払賃借料	※2	共通	
		7. 前払保険料	※2	共通	
		8. 前払利息	※2	共通	
	V. 無体資産	-	共通		
	VI. 在外資産	-	共通		
	VII. その他の資産	4. 新勘定よりの受取未済高	共通		※4
		5. 旧勘定よりの受取未済高	共通		※4
	VIII. 国内流動負債	6. 積送品委託品に対する前受金	※3	共通	
	IX. 国内長期負債	4. 未償還社債	※3	共通	
		6. 旧勘定への支払勘定	共通		※4
	X. 繰延収入	7. 新勘定への支払勘定	共通		※4
		3. 前受サービス料	※3	共通	
	XI. 負債引当金	-	共通		
	XII. その他の国内負債	-	共通		
XIII. 在外負債	-	共通			
XIV. 正味財産(自己資本)	1. 払込済資本金	※5	共通		
	(a) 公称資本金	※5	共通		
	3. 蓄積未処分利益金	※5	共通		

- ※1 「指示書④」には科目なし
- ※2 「指示書①」にもあった科目だが、より具体的な科目が示されるようになった
- ※3 「指示書①」にはなかった科目
- ※4 「指示書④」には特別経理会社および非特別経理会社に関する科目なし
- ※5 「指示書①」にあった詳細な解説が削除された

出所：山田（2014a）224 頁，図 7-2 を一部加工。

#### 4. GHQ/SCAP に提出された日本企業の貸借対照表勘定科目

第3章で述べたように、『GHQ/SCAP 文書』には日本企業に関する多くの情報が収録されている。本項では、第3章で発見した資料のうち、財閥2社の貸借対照表を分析する。

##### 4-1. 株式会社三菱本社の英文財務諸表における貸借対照表勘定科目

『GHQ/SCAP 文書』中、“Mitsubishi honsha(10-000-00)”という文書に記載のある株式会社三菱本社の比較貸借対照表（1946年9月30日と1947年3月31日）の勘定科目（図表4-12）と「指示書③」の勘定科目（図表4-2）とを比較する。株式会社三菱本社の比較貸借対照表の勘定科目には符号がないため、「指示書③」と同じ項目番号（IからXIV, 1から21）を付したものを図表4-13に示す。なお、“Mitsubishi honsha(10-000-00)”のNDL分類番号はESS(E)08499-08504である。

図表 4-12 株式会社三菱本社の貸借対照表(1946年9月30日, 1947年3月31日)  
勘定科目一覧

ASSETS	LIABILITIES & NET WORTH
Current Assets in Japan	Current Liabilities in Japan
Free Cash on Hand and in Banks	Employees Deposits
First Restricted Accounts	Dividends Declared but Unpaid
Second Restricted Accounts	War Indemnity Special Tax Liability
Miscellaneous Accounts Receivable	Other Accrued Taxes
Total Current Assets	Accrued Interest
Investments in Japan	Miscellaneous Accounts Payable
Japanese National Securities	Total Current Liabilities in Japan
Shares in Japanese Companies :	Long - Term Liabilities in Japan
Shares in Companies where Holdings Exceed 10% of Total Issue	Debentures
Transferred H. C. L. C.	Bank Loans (Bills Payable to Mitsubishi Bank)
Held by Company	Total Long - Term Liabilities in Japan
Total Shares	
Shares in Companies where Holdings do not Exceed 10% of Total Issue	Deferred Income
Transferred H. C. L. C.	Reserves for Officers' Retirement Allowance
Held by Company	
Total Shares	Net Worth
Mortgages and Debentures	Capital Stock Paid In :
Non - Special Accounting Companies	Total Capital Stock Subscribed
Transferred H. C. L. C.	Issue                      Number of Shares                      Par Value
Held by Company	4,800,000                      ¥                      50.00
Total Investments in Japan	(Full Paid)
Fixed Assets in Japan	Surplus Reserves :
Land , at Cost	Legal Reserves
Less Reserve for Depletion	Special Reserves
Land (Net Book Value)	Research Reserves
Buildings , at Cost	Total Surplus Reserves
Less Reserves for Depreciation	Accumulated Undivided Profits :
Depreciable Assets , Net	Total Accumulated Undivided Profits as shown by Previous Period
Construction in Process at Cost	Balance Sheet
Total Fixed Assets in Japan , Net	Debits for Disposal of Profits for Previous Term
Deferred Charges and Prepaid Expenses	Total Accumulated Undivided Profits
Prepaid Expenses	Deduct Loss for Current Term as shown by Profit and Loss Statements
Overseas Assets	Total Accumulated Undivided Profits
Foreign Corporation Securities	Total Net Worth
Investment in Partnership	TOTAL LIABILITIES AND NET WORTH
Total Foreign Assets	
TOTAL ASSETS	

出所：山田（2018a）69頁，図11。

図表 4-13 株式会社三菱本社の貸借対照表(1946年9月30日, 1947年3月31日)

勘定科目一覧に「指示書③」と同じ項目番号(I-XIV, 1-21)を付したものの

<p>I. Current Assets in Japan</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Free Cash on Hand and in Banks</li> <li>2. First Restricted Accounts</li> <li>3. Second Restricted Accounts</li> <li>12. Miscellaneous Accounts Receivable</li> <li>17. Total Current Assets (Sum of all items under I)</li> </ol>	<p>VIII. Current Liabilities in Japan</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>9. Employees Deposits</li> <li>10. Dividends Declared but Unpaid</li> <li>12. War Indemnity Special Tax Liability</li> <li>13. Other Accrued Taxes</li> <li>16. Accrued Interest</li> <li>17. Other Accrued Expenses</li> <li>18. Miscellaneous Accounts Payable</li> <li>21. Total Current Liabilities in Japan (Sum of all items under VIII)</li> </ol>												
<p>II. Investments in Japan</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Japanese National Securities</li> <li>3. Shares in Japanese Companies : <ol style="list-style-type: none"> <li>(a) Shares in Companies where Holdings Exceed 10% of Total Issue</li> <li>(b) Shares in Companies where Holdings do not Exceed 10% of Total Issue</li> <li>(c) Total Shares in Japanese Companies (Sum of items a and b)</li> </ol> </li> <li>10. Total Investments in Japan (Sum of all items under II)</li> </ol>	<p>IX. Long - Term Liabilities in Japan</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Long - Term Bank Loans</li> <li>8. Other Long - Term Liabilities in Japan (Detail) : <ol style="list-style-type: none"> <li>(a) Debentures</li> </ol> </li> <li>9. Total Fixed or Long - Term Liabilities in Japan (Sum of all items under IX)</li> </ol> <p>X. Deferred Income</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>4. Other Deferred Income (Detail) :</li> <li>5. Reserves for Officers' Retirement</li> </ol>												
<p>III. Fixed Assets in Japan</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Land , at Cost</li> <li>2. Loss Reserves for Depletion</li> <li>3. Land ( Net Book Value) (Item 1 minus item 2)</li> <li>4. Buildings , at Cost</li> <li>12. Less Reserves for Depreciation</li> <li>13. Depreciable Assets , Net Book Value (item 11 minus item 12)</li> <li>14. Construction in Process at Cost</li> <li>15. Total Fixed Assets in Japan , Net (Sum of items 3, 13, and 14)</li> </ol> <p>IV. Deferred Charges and Prepaid Expenses</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>9. Prepaid Expenses</li> </ol>	<p>XIV. Net Worth</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Capital Stock Paid In : <table border="0" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="3" style="padding-left: 20px;">(a) Capital Stock Authorized :</td> </tr> <tr> <td style="width: 40%;"></td> <td style="text-align: center; width: 20%;">Number</td> <td style="text-align: center; width: 20%;">Per</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 20px;">Issue</td> <td style="text-align: center;">of Shares</td> <td style="text-align: center;">Value</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">¥</td> </tr> </table> </li> <li>2. Surplus Reserves : <ol style="list-style-type: none"> <li>(c) Legal Reserves</li> <li>(d) Other Surplus Reserves (Detail) :</li> <li>(e) Special Reserves</li> <li>(f) Research Reserves</li> <li>(g) Total Surplus Reserves (Sum of items (a) to (e) inc.)</li> </ol> </li> <li>3. Accumulated Undivided Profits</li> <li>4. Total Net Worth (1(c)+2(f)+3)</li> </ol> <p>TOTAL LIABILITIES AND NET WORTH (Sum of VIII to XIV inc.)</p>	(a) Capital Stock Authorized :				Number	Per	Issue	of Shares	Value			¥
(a) Capital Stock Authorized :													
	Number	Per											
Issue	of Shares	Value											
		¥											
<p>VI. Overseas Assets</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>2. Foreign Corporation Securities</li> <li>8. All other Assets Located Outside Japan (Detail) : <ol style="list-style-type: none"> <li>(a) Investment in Partnership</li> </ol> </li> <li>9. Total Foreign Assets (Sum of all items under VI)</li> </ol> <p>TOTAL ASSETS (Sum of I to VI inc.)</p>													

出所：山田 (2018a) 70 頁, 図 12。

まず、大分類と中分類については、「指示書①」、「指示書③」、「指示書④」のいずれに従って作成されたのかは不明である。「指示書①」及び「指示書③」と「指示書④」との大きな違いは「在外資産」及び「その他の資産」の表示順序が入れ替わっていることであったが、三菱本社の貸借対照表には「その他の資産」が存在しないため、確認することができない。

次に、中分類項目「Ⅱ. 国内投資」における勘定科目は「指示書①」には存在しなかった科目名が用いられている。一方、これらの科目名は「指示書③」及び「指示書④」においては存在している。したがって、この時点では「指示書①」ではなく、「指示書③」又は「指示書④」のいずれかを参照して作成された可能性の方が高いと言える。

最後に、中分類項目「XIV. 正味財産」における勘定科目について「指示書③」及び「指示書④」においては「3. 蓄積未処分利益(Accumulated Undivided Profits)」として1行しか表記されていなかったのに対し、三菱本社の比較貸借対照表では「指示書①」に記載のあった「前期繰越利益+前期借方項目-当期純損失」の計算を行っている。したがって、「指示書③」か「指示書④」のいずれかだけを参照して作成されたと断言することもできない。

#### 4-2. 合名会社安田保善社の英文財務諸表における貸借対照表勘定科目

『GHQ/SCAP 文書』中、“Yasuda Hozensha(26-000-00)”という文書に記載のある合名会社安田保善社の比較財務諸表(1946年8月10日と1947年8月31日)の勘定科目(図表4-14)と「指示書③」(図表4-2)とを比較する。合名会社安田保善社の比較財務諸表の勘定科目には項目番号(IからXIV, 1から21)がないため、「指示書③」と同じ項目番号を付したものを図表4-15に示す。なお、“Yasuda Hozensha(26-000-00)”のNDL分類番号はESS(D)09228-09232である。

図表 4-14 合名会社安田保善社の貸借対照表(1946年8月10日と1947年8月31日)  
勘定科目一覧

ASSETS	LIABILITIES & NET WORTH
Current Assets in Japan	Current Liabilities in Japan
Free Cash on Hand and in Banks	Other Accrued Taxes
First Restricted Accounts	Other Accrued Expenses
Second Restricted Accounts	Advances from Tenants (for repaieing)
Current Accounts and Notes Receivable, Officers and Employees	Total Current Liabilities in Japan
Advances to Vendors and Affiliated Companies	
Total Current Assets	Long - Term Liabilities in Japan
	Long - Term Bank Loans
Investments in Japan	Total Fixed or Long - Term Liabilities in Japan
Japanese National Securities	
Japanese Local Government Securities	Deferred Income
Shares in Japanese Companies :	Rent Received in Advance
Shares in Companies where Holdings Exceed 10% of Total Issue	Other Deferred Income:
Shares in Companies where Baidings do not expanding of Total Issue	War Insurance
Shares in Companies where Holdings do not Exceed 10% of Total Issue	Unamortized Share receive in Cash due to Amalgamation
Total Shares in Japanese Companies	Unamortized Proceeds from the Sale of Bildings
Mortgages and Debentures:	Total Defferd Income
Non - Special Accounting Companies	
Long Term Loans:	Liability Reserves
To Affiliated Companies	Reserve for Taxes
Total Investments in Japan	Reserves for Workmen's Retirement Allowance
	Total Liability Reserves
Fixed Assets in Japan	
Land, at Cost	Other Liabilities in Japan
Less Reserve for Depletion	Guaranty Money
Land (Net Book Value)	Total Other Liabilities in Japan
Buildings, at Cost	
Total Depreciable Assets, at Cost	Net Worth
Less Reserves for Depreciation	Capital Stock Paid In :
Depreciable Assets, Net	Capital Stock Subscribed
Total Fixed Assets in Japan, Net	<u>Issue</u> <u>Number of Shares</u> <u>Par Value</u>
	Old              300kuchi              ¥ 100,000
Deferred Charges and Prepaid Expenses	1st New              0              ¥ 0
Other Deferred Charges :	2nd New              0              ¥ 0
Unadjusted Expenses	Total Capital Stock Subscribed
Advances to -	Deduct Uncalled Capital :
Total Deferred Charges & Prepaid Expenses	Capital Stock Paid In
Overseas Assets	Surplus Reserves :
Foreign Corporation Securities	
Fixed Assets (Cost less Depreciation)	
Accounts and Notes Receivable	Total Surplus Reserves
Other Operating Assets	
Total Foreign Assets	Deduct Accumulated Losses
	Loss brought forward from Previous Term
Other Assets	Loss for Current Term as shown by Profit and Loss Statements
Balance Due Company in War Indemities Claims:	Total Accumulated Losses
Restricted Deposits from War Insurance Restricted Deposit other than from War	Total Net Worth
Insurance	
Total Other Assets	TOTAL LIABILITIES AND NET WORTH
TOTAL ASSETS	

出所：山田（2018a）71頁，図13。



図表 4-15 合名会社安田保善社の貸借対照表(1946年8月10日と1947年8月31日)  
勘定科目一覧に「指示書③」と同じ項目番号(I-XIV, 1-21)を付したのもの

<p>I. Current Assets in Japan</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Free Cash on Hand and in Banks</li> <li>2. First Restricted Accounts</li> <li>3. Second Restricted Accounts</li> <li>6. Current Accounts and Notes Receivable, Officers and Employees</li> <li>8. Advances to Vendors and Affiliated Companies</li> <li>17. Total Current Assets (Sum of all items under I)</li> </ol>	<p>XI. Liability Reserves</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Reserve for Taxes</li> <li>2. Reserves for Workmen's Retirement Allowance</li> <li>7. Total Liability Reserves (Sum of all items under XI)</li> </ol>															
<p>II. Investments in Japan</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Japanese National Securities</li> <li>2. Japanese Local Government Securities</li> <li>3. Shares in Japanese Companies : <ol style="list-style-type: none"> <li>(a) Shares in Companies where Holdings Exceed 10% of Total Issue</li> <li>(b) Shares in Companies where Holdings do not Exceed 10% of Total Issue</li> <li>(c) Total Shares in Japanese Companies (Sum of items a and b)</li> </ol> </li> <li>7. Mortgages and Debentures (b) Non - Special Accounting Companies</li> <li>8. Long Term Loans (b) To Affiliated Companies</li> <li>10. Total Investments in Japan</li> </ol>	<p>XII. Other Liabilities in Japan</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Guaranty Money</li> <li>4. Total Other Liabilities in Japan (Sum of all items under XII)</li> </ol> <p>XIII. Overseas Liabilities</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Mortgages and Debentures Held by Foreign Creditors</li> <li>2. Other Obligations to Foreign Creditors</li> <li>3. Total Liabilities to Foreign Creditors (Sum of all items under XIII)</li> </ol>															
<p>III. Fixed Assets in Japan</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Land, at Cost</li> <li>2. Loss Reserves for Depletion</li> <li>3. Land (Net Book Value) (Item 1 minus item 2)</li> <li>4. Buildings, at Cost</li> <li>11. Total Depreciable Assets, at Cost (Sum of items 4 to 10, inc.)</li> <li>12. Less Reserves for Depreciation</li> <li>13. Depreciable Assets, Net Book Value (item 11 minus item 12)</li> <li>15. Total Fixed Assets in Japan, Net (Sum of items 3, 13, and 14)</li> </ol> <p>IV. Deferred Charges and Prepaid Expenses</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>9. Other Deferred Charges :</li> <li>10. Unadjusted Expenses</li> <li>11. Advances to -</li> <li>12. Total Deferred Charges &amp; Prepaid Expenses (Sum of all items under IV)</li> </ol>	<p>XIV. Net Worth</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Capital Stock Paid In : <ol style="list-style-type: none"> <li>(a) Capital Stock Authorized : <table border="1" data-bbox="869 1093 1246 1265"> <thead> <tr> <th>Issue</th> <th>Number of Shares</th> <th>Per Value</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Old</td> <td></td> <td>¥</td> </tr> <tr> <td>1st New</td> <td></td> <td>¥</td> </tr> <tr> <td>2nd New</td> <td></td> <td>¥</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Total Capital Stock Authorized</td> </tr> </tbody> </table> </li> <li>(b) Deduct Uncalled Capital :</li> <li>(c) Capital Stock Paid In (Item (a) minus item (b))</li> </ol> </li> <li>2. Surplus Reserves : <ol style="list-style-type: none"> <li>(f) Total Surplus Reserves (Sum of items (a) to (e) inc.)</li> </ol> </li> <li>3. Accumulated Undivided Profits</li> <li>4. Total Net Worth (1(c)+2(f)+3)</li> </ol>	Issue	Number of Shares	Per Value	Old		¥	1st New		¥	2nd New		¥	Total Capital Stock Authorized		
Issue	Number of Shares	Per Value														
Old		¥														
1st New		¥														
2nd New		¥														
Total Capital Stock Authorized																
<p>VI. Overseas Assets</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>2. Foreign Corporation Securities</li> <li>3. Fixed Assets (Cost less Depreciation)</li> <li>6. Accounts and Notes Receivable</li> <li>7. Other Operating Assets</li> <li>9. Total Foreign Assets (Sum of all items under VI)</li> </ol> <p>VII. Other Assets</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>2. Balance Due Company in War Indemities Claims (See Schedule)</li> <li>10. Total Other Assets (Sum of all items under VII)</li> </ol> <p>TOTAL ASSETS (Sum of I to VI inc.)</p>	<p>TOTAL LIABILITIES AND NET WORTH (Sum of VIII to XIV inc.)</p>															

出所：山田（2018a）70頁，図14。

まず、大分類と中分類については、「指示書①」及び「指示書③」と「指示書④」との大きな違いは「在外資産」及び「その他の資産」の表示順序が入れ替わっていることであった。安田保善社の貸借対照表には「指示書①」及び「指示書③」と同じように、「VI. 在外資産」の次に「VII. その他の資産」の順で表記されている。したがって、「指示書④」ではなく「指示書①」又は「指示書③」のいずれかを参照して作成された可能性の方が高いと言える。

次に、中分類項目「II. 国内投資」における勘定科目は「指示書③」及び「指示書④」で具体化された科目名が用いられている。したがって、この点からも、「指示書①」ではなく、「指示書③」又は「指示書④」のいずれかを参照して作成された可能性の方が高いと言える。

また、中分類項目「II. 国内投資」における7. 社債勘定において「(b) 非特別経理会社」に関する科目が存在することから、「指示書④」ではなく「指示書③」の表示に従って作成された可能性が高いと言える。

最後に、中分類項目「XIV. 正味財産」における勘定科目について「指示書③」は「3. 蓄積未処分利益(Accumulated Undivided Profits)」について1行しか表記していないのに対し、安田保善社の比較貸借対照表では「指示書①」に記載のあった「剰余積立金合計-前期繰越損失-当期純損失」の計算を行っている。したがって、「指示書③」だけを参照して作成されたと断言することもできない。

## 5. 「財務諸表準則 1934」と「指示書③」の貸借対照表比較

### (1) 対象資料

第2章3.で述べた通り、「指示書」は「財務諸表準則 1934」をベースに作成されたと言われている。本項では、「財務諸表準則 1934」と「指示書③」<sup>104</sup>における会計規定を比較することにより、どの程度、わが国における戦前の会計基準が「指示書」へ継承されているのかについて検証する。

### (2) 分析方法

以下では、「財務諸表準則 1934」と「指示書③」における貸借対照表に関する会計規定に焦点を当て、比較検討を行う。「財務諸表準則 1934」と「指示書③」における貸借対照表中、中分類項目名や勘定科目名は、それぞれの文書中の表現を用いることとした。「指示書③」に関しては、英文タイプに手書きの日本語訳が付されているので、当該日本語訳に従って表記するが、旧仮名遣いは現代仮名遣いに改める。

<sup>104</sup> 「指示書③」の引用元については第1章-6-図表 1-2を参照されたい。

### (3) 様式

様式については、第1に、報告式と勘定式という相違点がある。「指示書③」における貸借対照表の様式は報告式で、別表Aと別表Bが示されている。別表Aは特別経理会社のための様式、別表Bは非特別経理会社のための様式であり、いずれも報告式の2種類が挙げられている。これに対し、「財務諸表準則1934」における貸借対照表の様式は勘定式で、第1号表と第2号表が示されている。第1号表は工業会社のための様式、第2号表は商業会社のための様式であり、例示されている勘定科目名が異なるが、いずれも左側に資産と資本、右側に負債と資本が配置されている。形式については、左側を借方、右側を貸方とするが、場合によっては縦書きにすることも可とされ、その場合は上段又は前部を借方、下段又は後部を貸方とするとされている。

第2に、「財務諸表準則1934」には存在しなかった比較貸借対照表の様式が「指示書③」で導入された点で大きく異なる。「指示書③」における貸借対照表は、2期分の数値を横に並べて表示し、そのさらに右側に増減欄が設けられている。「指示書③」の別表Aの特別経理会社のためのフォームにおいては、各決算期に旧勘定、新勘定、合計欄が設置されている。「指示書③」の別表Bは非特別経理会社のための様式であるため、旧勘定と新勘定の欄はないが、2期分の数値を横に並べて表示し、そのさらに右側に増減欄が設けられている。これらの増減欄には、2つの決算期の合計欄の金額の差額を書き入れること、さらに、2つの決算期の差額が増であるときは黒字で、減であるときは赤字か\*印を付した黒字で書くことが指示されている<sup>105</sup>。また、比較貸借対照表については第5章で詳述する。

### (4) 大分類項目

この点については「財務諸表準則1934」と「指示書③」で類似しており、「指示書③」においては資産、負債及び正味財産 (Net Worth)、「財務諸表準則1934」においては資産、負債及び資本の3つに大別される。

### (5) 配列法

貸借対照表における配列法は、「財務諸表準則1934」においては固定性配列法<sup>106</sup>、「指示書③」においては流動性配列法という点で大きく異なる。ただし、「財務諸表準則1934」は営業の種類によっては流動性配列法も可としている。

<sup>105</sup> 「指示書③」4頁を参照されたい。

<sup>106</sup> 1890(明治23)年以降の日本における商法はドイツ商法の流れを受け継いでおり、貸借対照表における固定性配列法もその一つである。日本の商法とドイツ商法の関係性については坂本(2011)を参照されたい。

## (6) 脚注

「指示書③」においては貸借対照表の脚注を作成することが要請された。脚注には(1)企業再建整備法に関する特別損失の明細, (2)どの資産がどの債務の担保になっているか, (3)投資株式中, 資本金の未払込があるためにどれほどの偶発債務が存在しているか, (4)賠償物件に指定されている諸資産の見積価額, (5)貸借対照表を完全に明瞭に理解するためのあらゆる説明, を記入するべきとされている。そして, 流動資産や投資が貸借対照表価額と著しく相違した場合には, 項目名, 「貸借対照表の価格 (Balance Sheet Value)», 「見積実際価格 (Estimated Actual Value)」を併記し, その差額を表記する「流動資産及び投資の見積実際価格表 (Schedule of Estimated Actual Values of Current Assets and Investments)」を作成することが求められている。

## (7) 勘定科目の分類

「財務諸表準則 1934」と「指示書③」では, 勘定科目の分類が大きく変更された。「財務諸表準則 1934」における分類のうち, 資産の部における特定資産, 作業及販売資産及び雑勘定(借方)の分類が「指示書③」では廃止となった。同じく負債の部における雑勘定(貸方), 引当勘定及び偶発債務/先物売買の分類が廃止となった。さらに, 「指示書③」においては, 次の分類項目が新設された。資産の部における在外資産 (Overseas Assets), 繰延費用及び前払費用 (Deferred Charges and Prepaid Expenses), 無体資産 (Intangible Assets)と, 負債の部における在外負債 (Overseas Liabilities), 繰延収入 (Deferred Income), 負債引当金 (Liability Reserves)である。一方, 「財務諸表準則 1934」における分類のうち, 以下の部分が「指示書③」へ引き継がれた。具体的に列挙すれば, 資産の部における国内流動資産, 国内投資, 国内固定資産(「財務諸表準則 1934」においては固定資産, 投資, 流動資産という名称), 負債の部における国内流動負債, 国内固定負債(「財務諸表準則 1934」においては長期負債, 短期負債という名称), 純資産の部における正味財産(「財務諸表準則 1934」においては株主勘定という名称)である(図表 4-16 参照)。

図表 4-16 貸借対照表の構成に関する「財務諸表準則 1934」と「指示書③」の比較

「財務諸表準則 1934」		「指示書③」	
(借方)			
固定資産	.....	→	国内流動資産
投資	-----	→	国内投資
特定資産	廃止		
作業及販売資産	廃止		
流動資産	.....	→	国内固定資産
雑勘定	廃止		
偶発債務見返	廃止		
先物売買	廃止		
株主勘定	廃止		
		新設	繰延費用及び前払費用
		新設	無体資産
		新設	在外資産
		新設	その他の資産
(貸方)			
長期負債	.....	→	国内流動負債
短期負債	.....	→	国内長期負債
引当勘定	廃止		
雑勘定	廃止		
偶発債務	廃止		
先物売買	廃止		
		新設	繰延収入
		新設	負債引当金
		新設	国内に於ける其他の負債
		新設	在外負債
株主勘定	.....	→	正味資産

出所：山田（2019）69 頁，図 2 を一部加工。

## 6. 「財務諸表準則 1934」と「指示書③」の貸借対照表勘定科目比較

### 6-1. 廃止された中分類項目の分析

「財務諸表準則 1934」における中分類項目のうち、「指示書③」においては，以下の勘定科目が廃止となった。

(資産の部) 特定資産, 作業及販売資産 雑勘定(借方)

(負債の部) 雑勘定(貸方) 引当勘定 偶発債務/先物売買

#### (1) 特定資産

「財務諸表準則 1934」においては，以下の勘定科目が例示されていた。

引当勘定引当金 銭信託 引当勘定引当有価証券

営業員預り金引当有価証券 自家保険積立金引当預金

特定資産とは、営業上の資産と区別するために設けられた資産であり、(1)引当勘定に対する特定資産、(2)負債勘定に対する引当資産、(3)積立勘定に対する特定資産に区分される。(1)引当勘定に対する特定資産は、貸倒引当金勘定や納税引当勘定の資金を信託会社に預託したり、銀行に預託して有価証券を買い入れたりする場合に設定される勘定科目である。(2)負債勘定に対する引当資産は、従業員からの預り金を有価証券に投資するとき、(3)積立勘定に対する特定資産は特定目的の積立金を別口の預金としたときの勘定科目である。

一方、「指示書③」においては特定資産という中分類は存在せず、上記のような勘定科目も例示されていない。「指示書③」においてはこれらの科目を勘定科目の性質ごとに[I.国内流動資産]又は[II.国内投資]のいずれかに配置することが必要になったと思われる。

## (2) 作業及販売資産

「財務諸表準則 1934」においては、以下の勘定科目が例示されていた。

(製造工業)	原料(又は材料)	貯蔵品	仕掛品	製品	副製品
(請負工事又は注文制作を主とする工業)	材料品	半成工事			
(売買業)	商品	未着品	積送品		

一方、これらの勘定科目は「指示書③」においては[I.国内流動資産]という中分類項目に例示されている。上記の科目群のうち「請負工事又は注文制作を主とする工業」に関する勘定科目は「指示書③」においては廃止となったが、「指示書③」における勘定科目はあくまでも例示であると解説されており、会社ごとに適応しない科目を省略したり、必要な科目を追加したりすることが認められている<sup>107</sup>。

## (3) 雑勘定(借方) - 「仮払金」廃止-

「財務諸表準則 1934」においては、以下の勘定科目が例示されていた。

仮払金	未決算	○○買収費	代理店へ貸
社内貸付及立替金	未経過保険料	未経過割引料	社債発行差金及発行費
建設利息	開発費	広告宣伝費	創業費
貸付有価証券	差入保証金	保証差入有価証券	保管有価証券

一方、「指示書③」においては、[雑勘定(借方)]という中分類は存在しない。「指示書③」における貸借対照表に関する規定においては、科目の大分類、中分類、配列が非常に重要視されている。加えて、資産及び負債の勘定科目は、各項目の性質に適合していなければならず、資産及び負債の数字を明確に分類することが要請された<sup>108</sup>。したがって、特に「仮払金」

<sup>107</sup> 「指示書③」5頁を参照されたい。

<sup>108</sup> 「指示書③」4頁を参照されたい。

のような科目は許されない、と明記された<sup>109</sup>。「指示書③」においては、上記の科目群のうち、「仮払金」以外については、科目の性質に応じて[Ⅰ. 国内流動資産]、[Ⅳ. 繰延費用及び前払諸費用]又は[Ⅵ. 在外資産]へ配置することが必要になったと思われる。

#### (4) 雑勘定(貸方) - 「仮受金」廃止-

「財務諸表準則 1934」においては、以下の勘定科目が例示されていた。

仮受金	代理店より借	未経過受入利息	未経過受入割引料
借受有価証券	預り保証有価証券		

一方、本章 6-1-(3)雑勘定(借方)の項と同様に、「指示書③」に[雑勘定(貸方)]という中分類は存在しない。また、「指示書③」においては、資産及び負債の数字を明確に分類することが要請されたために「仮払金」のような科目は許されない、と明記されているので、当然に「仮受金」も許されなかったと考えるべきであろう。「指示書③」においては、「仮受金」以外の上記の科目群については、科目の性質に応じて[Ⅷ. 国内流動負債]、[Ⅹ. 繰延収入]又は[XIII. 在外負債]へ配置することが必要になったと思われる。

#### (5) 引当勘定 - 「貸倒引当金」廃止-

「財務諸表準則 1934」においては、以下の勘定科目が例示されていた。

(特定せる資産の減価)	減価償却引当金 <sup>110</sup>	貸倒引当金	
(特定の損費)	修繕引当金	納税引当金	退職給与引当金
(特殊の危険による損害)	自家保険引当金		

一方、「指示書③」には[引当勘定]という中分類は存在しない。また、「指示書③」においては、[貸倒引当金]に関しては例示されていないので、認められなかったと考えられる。「指示書③」においては、上記の科目群は、科目の性質に応じて[Ⅲ. 国内固定資産]又は[V. 負債引当金]へ配置することが必要になったと思われる。

#### (6) 偶発債務/先物売買

「財務諸表準則 1934」においては、以下の勘定科目が例示されていた。

(偶発債務)	(貸方)	割引手形	保証債務	
(偶発債務見返務)	(借方)	割引手形見返	保証債務見返	退職給与引当金
(先物売買)	(貸方)	先物買受契約未払	先物買渡契約	
(先物売買)	(借方)	先物買受契約	先物買渡契約未収	

<sup>109</sup> 「指示書③」4頁を参照されたい。

<sup>110</sup> 現在の減価償却累計額のことである。

一方、「指示書③」においては、[偶発債務]及び[先物売買]という中分類は存在しない。「財務諸表準則 1934」においても、資産及び負債の分類として[偶発債務]や[先物売買]が掲げられてはいなかったが、貸借対照表の様式には中分類項目として掲げられていた。「指示書③」においては、偶発債務は[貸借対照表の脚注]に表示するように指示されている。

#### (7) 貸借対照表の統合

「財務諸表準則 1934」においては、2 箇所以上の営業所を有する企業の貸借対照表の統合について、未達勘定の整理と、各店間における売買貸借による振替利益未実現の控除について記されている。加えて、営業所が外国に存在する場合は通貨換算を行った後に統合し、換算差金は一般の損益と区別して表示するように指示されている。一方、この点に関する記述は「指示書③」に存在しない。

### 6-2. 新設された項目の分析

「指示書③」においては、次の中分類項目が新設された。

#### 資産の部

在外資産 (Overseas Assets) 繰延費用及び前払費用 (Deferred Charges and Prepaid Expenses)

無体資産 (Intangible Assets)

#### 負債の部

在外負債 (Overseas Liabilities) 繰延収入 (Deferred Income)

負債引当金 (Liability Reserves)

#### (1) 在外資産及び在外負債

「指示書③」においては、以下の勘定科目が例示された。

##### (在外資産)

外国国債	外国会社株式	固定資産(原価より減価償却金を差引たる額)	現金
棚卸勘定	売掛金並に受取手形	其他営業用資産	其他国外に在る資産

##### (在外負債)

外国債権者所有の社債 外国債権者に対する其他の負債

「指示書③」においては、平和状態が回復するまでの措置として<sup>111</sup>、科目の中分類の中に在外資産及び在外負債を設置している。このため通常であれば流動資産、投資及び固定資産の名称で表記される中分類項目も、国内流動資産、国内投資及び国内固定資産と表記される。

<sup>111</sup> 「指示書③」6 頁を参照されたい。



(2) 繰延費用及び前払費用

「指示書③」においては、以下の勘定科目が例示された。

未償却社債発行差金 未償却建設利息 未償却創業費 未償却研究調査費  
未償却開発費 前払賃貸料 前払保険料 前払利息

「指示書③」においては、繰延費用は数年間にわたって負担されるべき未償却高を列挙する項であり<sup>112</sup>、未償却社債発行差金、未償却建設利息、未償却創業費、未償却研究調査費、未償却開発費が例示されている。前払費用も、この項に内容を示す適当な科目を用いて列記することとされ、前払賃貸料、前払保険料、前払利息が例示されている。

これらの勘定科目は、「財務諸表準則 1934」においては、雑勘定(借方)中に、社債発行差金及発行費、創業費、未経過保険料、並びに未経過費用等の科目名で例示されていた。

図表 4-17 繰延費用及び前払費用に関する「財務諸表準則 1934」と「指示書③」の比較

	「財務諸表準則1934」		「指示書③」
	雑勘定・借方		IV. 繰延費用及び前払諸費用
勘定科目	社債発行差金及発行費	➔	1. 未償却社債発行差金
	建設利息		2. 未償却建設利息
	創業費		3. 未償却創業費
			4. 未償却研究調査費
	開発費		5. 未償却開発費
			6. 前払賃貸料
	未経過保険料		7. 前払保険料
			8. 前払利息
	未経過割引料 広告宣伝費 未経過費用		

出所：山田（2015b）61 頁，図 2 を一部加工。

(3) 無体資産

「指示書③」においては、以下の勘定科目が例示された。

特許権 商標権 地上権 借地権 営業権

「指示書③」においては、特許権、商標権、地上権、借地権、営業権のような科目は、無体資産中に原価(actual cost)で示すことが要求された<sup>113</sup>。減価償却は直接法で行い、未償却残高を表示すると同時に、減価償却表の調整も指示されている。また、堅実なる会計習慣

<sup>112</sup> 「指示書③」 21 頁を参照されたい。

<sup>113</sup> 「指示書③」 21 頁を参照されたい。

(Good accounting practice)では、資産の価格の増加はその資産の売却によって利益が実現するまで一切記帳してはいけないので、無体資産においてもその実際の価値が原価を上回った場合に、原価以上で記帳してはならない、とも注記されている。また、有償取得の場合に限り計上が認められるとされた。

これらの勘定科目は「財務諸表準則 1934」では固定資産の中に例示され、毎期の減価償却が要請されていた。そして、これらの無体資産は有償取得の場合に限り計上とされていた。一方、「財務諸表準則 1934」における固定資産の表示は、有形固定資産と無形固定資産に区分されていなかった。

図表 4-18 無体資産に関する「財務諸表準則 1934」と「指示書③」の比較

	「財務諸表準則1934」		「指示書③」
	固定資産		V. 無体資産
勘定科目	特許権、商標権	➔	1. 特許権及び商標権
	地上権		2. 地上権
			3. 借地権
	営業権		4. 営業権

出所：山田（2015b）62 頁，図 3 を一部加工。

#### (4) 繰延収入

「指示書③」においては、以下の勘定科目が例示された。

前受賃貸料    前受利息    前受サービス料    その他の繰延収入

「指示書③」においては、前払費用である前受賃貸料，前受利息，前受サービス料が例示され、将来の営業期間に対する収入の前受分を計上することとされた<sup>114</sup>。

これらの勘定科目は、「財務諸表準則 1934」では雑勘定(貸方)の中に未経過受入利息，未経過受入割引料及び未経過利益として例示されていた。

<sup>114</sup> 「指示書③」24 頁を参照されたい。

図表 4-19 繰延収入に関する「財務諸表準則 1934」と「指示書③」の比較

「財務諸表準則1934」			「指示書③」	
	雑勘定・貸方		X. 繰延収入	
勘定科目	未経過受入利息	➔	1. 前受賃貸料	
			2. 前受利息	
			3. 前受サービス料	
	未経過受入割引料 未経過利益		4. その他の繰延収入	

出所：山田（2015b）63 頁，図 4 を一部加工。

#### (5) 負債引当金

「指示書③」においては，以下の勘定科目が例示された。

納税引当金 従業員退職手当引当金 役員退職手当引当金 其他の負債引当金

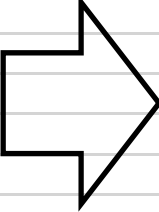
「指示書③」においては，引当金(Reserve , Reserve Account)という用語には3種類の勘定を示すために使用されるために会計学用語に混乱を生じさせることがあるとしている<sup>115</sup>。

(a)評価性引当金(Valuation Reserves)，(b)負債を示す引当金(Liability Reserves)，(c)剰余積立金(Surplus Reserves)の3種類である。この負債性引当金という中項目には上記引当金(a)から(c)のうち，(b)負債を示す引当金が計上され，その具体例として納税引当金，従業員退職手当引当金，役員退職手当引当金が挙げられている。そして，これらの負債を示す引当金は，納税引当金に関しては，まだ精算済みでないため，その金額を見積もる必要が有る，と注記されている。そして，将来発生する債務の引当として準備したもので，法律上剰余金に繰り入れることのできない引当金は全て(b)負債を示す引当金であって(c)剰余金積立とは別のものである，とも注記されている。

「財務諸表準則 1934」においては，上記「指示書③」中の，負債性引当金の(a)から(c)に当たる引当金が，引当勘定中に混在していた。具体的には，減価償却引当金，貸倒引当金，修繕引当金，納税引当金，退職給与引当金，自家保険引当金，利益の留保である。寄付の受納等によって特殊基金又は資金を設けた場合は，引当勘定に準じて処理をすることが求められていた。

<sup>115</sup> 「指示書③」25 頁を参照されたい。

図表 4-20 負債引当金に関する「財務諸表準則 1934」と「指示書③」の比較

	「財務諸表準則1934」		「指示書③」
	引当勘定		V. 負債引当金
勘定科目	納税引当金		1. 納税引当金
	退職給与引当金		2. 従業員退職手当引当金
			3. 役員退職手当引当金
	修繕引当金		4. その他の負債引当金
	減価償却引当金		
	貸倒引当金		
	自家保険引当金		

出所：山田（2015b）63 頁，図 5 を一部加工。

### 6-3. 引き継がれた中分類項目の分析

「財務諸表準則 1934」における中分類項目のうち，以下が引き継がれた。

資産の部

流動資産，投資，固定資産

負債の部

流動負債，固定負債（「財務諸表準則 1934」においては長期負債，短期負債）

純資産の部

正味財産（「財務諸表準則 1934」においては株主資本）

#### (1) 流動資産

「財務諸表準則 1934」においては，以下の勘定科目が例示された。

現金 銀行預金 振替貯金 受取手形 売掛金 未収入金 受託販売立替金 受託買付立替金  
有価証券 短期貸付金

「指示書③」においては，以下の勘定科目が例示された。

1 手元及び銀行預入現金    2 第一封鎖預金    3 第二封鎖預金    4 受取手形(得意先よりの)  
5 売掛金    6 立替金並びに受取手形(役員及従業員に対する)    7 銀行への要求払貸金  
8 仕入先並びに関係会社に対する前渡金    9 受託販売内払金    10. 受託買付立替金    11 代理店貸  
12 受取雑勘定    13 工場棚卸資産    14 商業棚卸資産    15 棚卸資産合計    16 其他の流動資産

「指示書③」における流動資産の勘定科目のうち，[2. 第一封鎖預金]と[3. 第二封鎖預金]については，第二次世界対戦後の 1946(昭和 21)年の新円切替の施行と同時になされた預金封鎖に対応した勘定科目である。また，[7. 銀行への要求払貸金]については「極めて稀であるが」と注記があり，工業会社が銀行に資金を融通した際，その貸金が 1 年以内に返済され

る短期のものであれば、[I. 国内流動資産]中に[銀行への要求払貸金(Demand Loans to Banks)]として、一方、長期の貸金であれば、[XII. 其他の資産]へ示すこととされた<sup>116</sup>。特殊商品売買に関する[9. 受託販売内払金]及び[10. 受託買付立替金]のような科目は「財務諸表準則 1934」と同じ勘定科目名で例示されており、この他にも実質的には共通と言える勘定科目が見受けられる。[13. から 15. ]の勘定科目については「財務諸表準則 1934」では[作業及販売資産]という中分類に配置されていた。

図表 4-21 国内流動資産に関する「財務諸表準則 1934」と「指示書③」の比較

	「財務諸表準則1934」		「指示書③」		「財務諸表準則1934」		「指示書③」
	流動資産/雑勘定・借方/ 特定資産/作業及販売資産/ 引当勘定		I. 国内流動資産		流動資産/雑勘定・借方/ 特定資産/作業及販売資産/ 引当勘定		I. 国内流動資産
	(流動資産) 現金 銀行預金 振替預金		1. 手元及び銀行預入現金				14. 商業棚卸資産
勘定科目			2. 第一封鎖預金		(作業及販売資産) 商品		棚卸商品
			3. 第二封鎖預金		(作業及販売資産) 未着品		未着商品
(流動資産) 受取手形		➡	4. 受取手形(得意先よりの)		(作業及販売資産) 積送品		積送委託品
(流動資産) 売掛金			5. 売掛金				15. 棚卸資産合計
			5. 立替金並びに受取手形 (役員及従業員に対する)				
(引当勘定) 貸倒引当金			7. 銀行への要求払貸金		(流動資産) 有価証券		16. 其他の流動資産
(流動資産) 短期貸付金			8. 仕入先並びに関係会社に対する 前渡金		(雑勘定・借方) 貸付有価証券 差入保証金 保管有価証券		
(流動資産) 受託販売立替金			9. 受託販売内払金				
(流動資産) 受託買付立替金			10. 受託買付立替金		(特定資産) 引当金勘定引当有価証券 従業員預り金引当有価証券 引当金勘定金銭信託		
(雑勘定・借方) 代理店へ貸し			11. 代理店貸				
			12. 受取雑勘定				
(作業及販売資産) 材料品 半成品			13. 工場棚卸資産		(流動資産) 未収入金		
(作業及販売資産) 製品			製品				
			半製品				
(作業及販売資産) 材料			原料及び消耗品				
(作業及販売資産) 仕掛品			仕掛金		(雑勘定・借方) 仮払金		
(作業及販売資産) 貯蔵品			副産物並に屑				

出所：山田（2015b）65 頁，図 6 を一部加工。

## (2) 投資

「財務諸表準則 1934」においては、以下の勘定科目が例示された。

不動産 同系会社出資 関係会社有価証券 ○○出資金 有価証券 貸付金 金銭信託

<sup>116</sup> 「指示書③」16 頁を参照されたい。

「指示書③」では、以下の勘定科目が例示された。

1. 国債 2. 地方債 3. 国内会社株式 4. 同業組合協同組合に対する出資  
5. 合名合資有限会社に対する出資 6. 委託金 7. 社債 8. 長期貸付金 9. その他国内資産

「財務諸表準則 1934」においては、有価証券投資を重要な営業とする企業以外は[国債]、[地方債]、[株式]、[社債]等はまとめて[有価証券]と表示されていたが、「指示書③」においては、[国債]、[地方債]、[株式]、[社債]等は独立した勘定科目として例示された。加えて、[社債]については、債務者が企業再建整備法による特別経理会社か否かによって区別して表示することが要請された<sup>117</sup>。

図表 4-22 国内投資に関する「財務諸表準則 1934」と「指示書③」の比較

	「財務諸表準則1934」		「指示書③」
	投資		Ⅱ. 国内投資
勘定科目	有価証券		1. 国債
	有価証券		2. 地方債
	3. 国内会社株式		
関係会社有価証券	a. 発行総数の10%以上を所有する株式		
有価証券	b. 発行総数の10%未満を所有する株式		
同系会社出資	4. 同業組合協同組合に対する出資		
	5. 合名合資有限会社に対する出資		
	6. 委託金		
	有価証券 関係会社有価証券		7. 社債
	貸付金		8. 長期貸付金
		a. 得意先に対するもの (関係会社を含まず)	
	同系会社	b. 関係会社に対するもの	
	不動産	9. その他国内資産(明細下記)	

出所：山田（2015b）66 頁，図 7 を一部加工。

<sup>117</sup> 「指示書③」 18-19 頁を参照されたい。

### (3) 固定資産 -減価償却-

「財務諸表準則 1934」においては、以下の勘定科目が例示された。

土地 建物 機械 設備 什器 工具 船舶 軌道及車輛 特許権 商標権 地上権 営業権

「指示書③」では、以下の勘定科目が例示された。

土地 建物 其他の構築物 事務用什器 車両運搬具 建設仮勘定

「指示書③」においては[土地]の減価償却に「減耗引当金(Reserve for Depletion)」が設定されており、「減耗」という用語は天然資源の消耗の結果、土地の価格が減少した際に用いられる事が説明されている。

また、[建設仮勘定]以外の固定資産は原価にて表示し、減価償却引当金<sup>118</sup>を控除した差額を正味固定財産として表示すること、と記されている。

減価償却の方法について、「指示書③」においては、日本の習慣について次のように説明している。「日本の会計習慣によれば減耗及減価償却費(原文ママ<sup>119</sup>)を資産額より差引いて別に消耗減価償却引当金勘定を設定しないのが普通の様承知している」<sup>120</sup>しかし、「固定資産は全て原価にて表示し(企業再建整備法の定むる手続により当勘定の固定資産が再評価の場合を除く)貸借対照表作成時までに行つた減価償却の累計をそれより控除する表示法による事は必要」<sup>121</sup>としている。

加えて、減価償却に関しては、固定資産が処分又は全額減価されるまで、貸借対照表とは別に詳細な記録を用意することを要請している。日本の習慣は、このような減価償却に関する詳細な記録を行わずに、減価償却引当金を資産勘定の貸方に記入する投資の最も重要な部分を表示する固定資産全部を欺瞞的にする、という理由で否定された。

---

<sup>118</sup> 現在の減価償却累計額のことである。

<sup>119</sup> 減耗及び減価償却費ではなく減耗及減価償却費と表記されている。

<sup>120</sup> 「指示書③」20頁。旧字体から新字体に、仮名遣いはカタカナからひらがなに改めた。

<sup>121</sup> 「指示書③」20頁。旧字体から新字体に、仮名遣いはカタカナからひらがなに改めた。

図表 4-23 国内固定資産に関する「財務諸表準則 1934」と「指示書③」の比較

	「財務諸表準則1934」		「指示書③」
	固定資産/引当勘定		Ⅲ.国内固定資産
(中分類)	土地	➔	1. 土地(取得原価)
勘定科目			2. 内減耗引当金
			3. 土地(帳簿原価) (1項より2項を差引たるもの)
	建物		4. 建物(取得原価)
			5. 其他の構築物(取得原価)
	機械、設備		6. 機械器具設備(取得原価)
	什器、工具		7. 事務所用什器(取得原価)
	軌道及車両		8. 車両運搬具(帳簿価額)
	船舶		9.
			10.
	(引当勘定)		11. 減価償却をし得る資産(取得原価)の合計 (4項より10項を含む和)
	減価償却引当金		12. 内減価償却引当金
			13. 減価償却をし得る資産(帳簿原価) (11項より12項を差引きたる額)
	建設仮勘定		14. 建設仮勘定(帳簿価額)

出所：山田（2015b）67 頁，図 8 を一部加工。

#### (4) 国内流動負債

「財務諸表準則 1934」においては，以下の勘定科目が例示された。

買掛金 銀行当座預金 支払手形 未払金 未払工賃 社債未払金 未払配当金  
 受託販売未払金 受託買付前受金 前受金 短期借入金 商品切手 預り金  
 従業員預り金 預り保証金

「指示書③」においては，以下の勘定科目が例示された。

1. 要求払借入金 2. 当座借越 3. 支払手形 4. 買掛金 5. 受託販売未払金  
 6. 積送委託品に対する前受金 7. 受託買付前受金 8. 得意先よりの前受金 9. 社員預り金  
 10. 未払配当金 11. 役職員支払勘定 12. 戦時補償特別税未払金 13. 其他未払税金  
 14. 未払給料及び工賃 15. 未払賃貸料 16. 未払利息 17. 其他の未払経費

「財務諸表準則 1934」においては，[短期負債]という中分類で示されていた項目である。

「指示書③」においては，貸借対照表作成日より 1 年以内に支払い期日が到来する債務が流動負債とされた<sup>122</sup>。[3. 支払手形]については，借入金に対してなされたものと，商取引のた

<sup>122</sup> 「指示書③」 23 頁を参照されたい。



めになされたものとを区別することとされている。[12. 戦時補償特別税未払金]は 1946 年に創設された、戦時補償特別税に関する科目であると思われる。

図表 4-24 国内流動負債に関する「財務諸表準則 1934」と「指示書③」の比較

	「財務諸表準則1934」		「指示書③」
	短期負債/雑勘定・貸方		Ⅳ.. 国内流動負債
(中分類)	(短期負債) 短期借入金		1 要求払借入金
勘定科目	(短期負債) 銀行当座借越		2. 当座借越
	(短期負債) 支払手形		3. 支払手形
			a. 借入金に対するもの
			b. 商品仕入代に対するもの
			c. 其他の商品に対するもの
	(短期負債) 買掛金		4. 買掛金
	(短期負債) 受託販売未払金		5. 受託販売未払金
			6. 積送委託品に対する前受金
	(短期負債) 受託買付前受金		7. 受託買付前受金
	(短期負債) 前受金		8. 得意先よりの前受金
	(短期負債) 従業員預金		9. 社員預り金
	(短期負債) 預り保証金		
	(短期負債) 未払配当金		10. 未払配当金
			11. 役職員支払勘定
			12. 戦時補償特別税未払金
	(短期負債) 未払税金		13. 其他未払税金
	(短期負債) 社債未払金		
	(短期負債) 未払金		
	(短期負債) 未払工賃		14. 未払給料及び工賃
			15. 未払賃貸料
			16. 未払利息
			17. 其他の未払経費
			18
			19
			20
	(雑勘定・貸方) 商品切手 代理店より借 仮受有価証券 預り保証有価証券		
	(短期負債) 仮受金		

出所：山田（2015b）69 頁，図 9 を一部加工。

(5) 国内長期負債

「財務諸表準則 1934」においては、以下の勘定科目が例示された。

社債 借入金 同系会社勘定

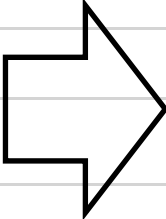
「指示書③」においては、以下の勘定科目が例示された。

1. 長期銀行借入金
2. 関係会社以外の仕入先よりの長期借入金
3. 関係会社よりの長期借入金
4. 未償還社債
5. 役職員よりの長期借入金
6. 旧勘定への支払勘定
7. 新勘定への支払勘定
8. 其他の国内長期負債

「財務諸表準則 1934」においては、[長期負債]という中分類で示されていた項目である。

「指示書③」においては、貸借対照表作成日より1年以内に支払い期日が到来しない債務が長期負債とされた<sup>123</sup>。ただし、返済期日が1年以内となった場合には、短期負債の区分(Current Liabilities Section)に繰り入れるべきことが注記されている。

図表 4-25 国内長期負債に関する「財務諸表準則 1934」と「指示書③」の比較

	「財務諸表準則1934」		「指示書③」
	長期負債		IX.. 国内長期負債
<b>勘定科目</b>	借入金		1. 長期銀行借入金
	同系会社勘定		2. 関係会社以外の仕入先よりの長期借入金
	無担保社債		3. 関係会社よりの長期借入金
	〇〇担保付社債		4. 未償還社債
	借入金		5. 役職員よりの長期借入金
			6. 旧勘定への支払勘定
			7. 新勘定への支払勘定
			8. 其他の国内長期負債

出所：山田（2015b）70 頁，図 10 を一部加工。

<sup>123</sup> 「指示書③」 23 頁を参照されたい。

## (6) 正味財産

「財務諸表準則 1934」においては、以下の勘定科目が例示された。

(借方) 未払込資本金 前期繰越損失金 当期損失金

(貸方) 資本金 各種積立金 前期繰越利益金 当期利益金

(積立金) 法定積立金 別途積立金 配当準備積立金 偶発債務積立金 自家保険積立金  
減債積立金

「指示書③」においては、以下の勘定科目が例示された。

### 1. 払込済資本金

a. 公称資本金      b. 未払込株金差引      c. 払込済資本金 (a より b を引きたる額)

### 2. 剰余積立金

a. 設備拡張積立金      b. 配当平均積立金      c. 法定積立金      d. その他の諸種積立金

### 3. 蓄積未処分利益金

### 4. 正味財産 (1(c) + 2(f) + 3)

## (6)-1. 未払込資本金

「指示書③」においては、[未払込資本金]を資産の側(asset side)に計上する日本の長い習慣は許されないとし、資本金を資産として取り扱う日本の習慣がいかほど正当性に欠けるか、について詳細に解説がなされている<sup>124</sup>。そして、未払込資本金は法律によって何時如何なるときでも回収できる、というのが日本側の主張であるが、良き会計基準(Good Accounting)からは次の2点をもってこれを否定するものであると記されている。第1に未払込株式の払込通知がなされるまでは回収を行うことができないこと、第2に貸借対照表の目的は払込済資本金に未処分利益金を加えた正味財産(Net Worth)を表示することである。

## (6)-2. 剰余積立金

「指示書③」においては、特定の目的のために取締役会において任意に利益金の一部を用いて設置される諸積立金を剰余積立金といい、工場又は設備拡張積立金、配当平均積立金が例示されている<sup>125</sup>。そして、いわゆる法定積立金もこれに属し、その理由は、法律上任意に利益金に戻し入れることができないが、会社が支払不能に陥らない限り、会社の正味財産として残存して株主の所有権の一部を成すものであるから、と記されている。

<sup>124</sup> 「指示書③」27頁を参照されたい。

<sup>125</sup> 「指示書③」15頁を参照されたい。

(6)-3. 蓄積未処分利益金 -日本の利益処分, 新勘定-

「指示書③」においては, [蓄積未処分利益金]は「自由に処分し得る剰余金(Free Surplus)」とも呼ばれるが, 日本においては当期分の法定積立金, 法人税, 利益より支出する役員賞与及び諸積立金等は, 当期の収益より控除しないことになっているため, [蓄積未処分利益金]はこれらの金額を含んでいることが注記されている<sup>126</sup>。また, 特別経理会社においては「新勘定」に適用される。

(6)-4. 特別損失 -旧勘定-

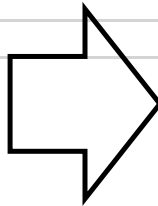
「指示書③」においては, 特別経理会社の「旧勘定」には, [特別損失]が適用され, 赤字で示さなければならない。また, 貸借対照表に脚注として, 企業再建整備法によって設けられた収益と費用の明細を示さなければならないことが注記されている。

---

<sup>126</sup> 「指示書③」28頁を参照されたい。

図表 4-26 正味財産に関する「財務諸表準則 1934」と「指示書③」の比較

「財務諸表準則1934」			「指示書③」	
	株主資本(借方)/(貸方)		XIV. 正味資産(自己資本)	
(借方/貸方)	(貸方) 資本金		1. 払込済資本金	
勘定科目			a 公称資本金 (Capital Stock Authorized)	
			株式数	額面金額
			種類	
			旧株	
			第一新株	
			第二新株	
			公称資本金合計	
	(借方) 未払込資本金		b. 未払込株金差引	
			株数	1株当りの未払込額
			種類	
			旧株	
			第一新株	
			第二新株	
			未払込株金合計	
			c. 払込済資本金 (aよりbを引きたる額)	
	(貸方) 各種積立金		2. 剰余積立金	
			a. 設備拡張積立金	
			b. 配当平均積立金	
			c. 法定積立金	
			d. その他の諸種積立金	
			e	
			f. 剰余積立金合計 (aよりeまでの和)	
	(貸方) 前期繰越利益金 当期利益金		3. 蓄積未処分利益金	
	(借方) 前期繰越損失金 当期損失金			
			4. 正味財産 (1(c) + 2(f) + 3)	



出所：山田（2015b）71 頁，図 11 を一部加工。

## 7. 「指示書④」と「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」の貸借対照表比較

本項では、「指示書④」<sup>127</sup>における貸借対照表の特徴を8つ挙げ、「指示書④」と「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」とを比較する。

### (1) 報告式及び流動性配列法

「企業会計原則」においては、報告式（財務諸表準則 第三章 第二）、かつ流動性配列法が採用された（貸借対照表原則 三）。「指示書④」においては、流動性配列法という文言は用いていないものの、貸借対照表における資産、負債及び正味資産の配列法は最も重要であるとし、添付された様式は報告式、かつ流動性配列法の貸借対照表が示された。

### (2) 貸借対照表に計上すべき科目について

「指示書④」においては、資産である項目以外は資産の部に計上すべきでないことを強調している。その背景として、「仮払金」科目が貸借対照表に設けられていたこと、本来ならば資産の部に計上すべきでない「繰越損失金」や「未払込資本金」が資産の部に計上されていたこと、本来ならば営業費であるべきものが資産の部に計上されていたこと、並びに資産に入れるべきものが営業費に入っていたこと等が挙げられている。

「企業会計原則」においても、仮払金、未決算等の勘定を貸借対照表に記載せず、その性質を示す適当な科目で表示することを求めている（貸借対照表原則 四（一））。

### (3) 評価性引当金

評価性引当金について、「指示書④」においては「評価用引当金（Valuation Reserves）」と翻訳されているが、資産の価格に変動があったときに資産勘定に対する控除勘定として設けるとし、関係資産からの控除として貸借対照表の資産の側に示すことを指示している。そして、この種の勘定として減価償却引当金<sup>128</sup>を挙げている。

「企業会計原則」における評価性引当金としては受取手形及び売掛金に対する貸倒引当金は控除の形式でこれを記載すること（貸借対照表原則 四（一）A）及び有形固定資産に対する減価償却は固定資産からの控除の形式で減価償却引当金としてその累計額を記載すること（貸借対照表原則 四（一）B）としている。「指示書④」では受取手形及び売掛金に対

<sup>127</sup> 「指示書④」の引用元については第1章-6-図表 1-2 及び日本公認会計士協会 25 年史編纂委員会 (1976)201-219 頁を参照されたい。

<sup>128</sup> 現在の減価償却累計額のことである。当時は「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」においても、減価償却引当金という名称が用いられていた。

する貸倒引当金に関する記述がない点が相違している。

#### (4) 有形固定資産の間接法による減価償却

「指示書④」において、固定資産は「原価(cost)」で表示し、貸借対照表作成日までの累計引当金を資産から差引して示すことを要求している。そして、引当金を設定せず、減耗及び減価償却額を資産額から直接差引いて記入する日本の会計慣行は廃止すべきとしている。また、規則的減価償却と減価償却に対する詳細な記録をする必要についても述べている。固定資産については、各会社が工場、作業場、鉱区、建物、機械、並びに装置設備等の固定資産を適合する科目の下に列挙し、建設仮勘定以外の固定資産は原価から減価償却引当金を控除してその差額を正味固定財産として表示する、としている。土地に関しては天然資源の消耗の結果として土地の価格が減る場合のみ減耗引当金を用い、土地正味帳簿価額、減価償却を施す資産の正味帳簿価額及び建設仮勘定の合計を固定資産としている。

「財務諸表準則 1949」においても、有形固定資産のうち、建物、構築物、機械装置、船舶、車両運搬具及び工具器具備品について各資産の減価償却引当金の累計額を控除の形式で記載すること、有形固定資産及びその減価償却引当金については明細表の作成を求めている（財務諸表準則 第三章 第二十三）。

#### (5) 無形固定資産の減価償却と評価

無形固定資産は、「指示書④」においては「無体資産 (Intangible Assets)」と言われており、実際の価額ではなく原価で記入し、減価償却することを要求している。減価償却調整表を作成した上で、減価償却費を営業費に、貸方は当該資産勘定に直接記入することを可としている。また、実際の価値が原価を上回った場合でも、原価以上の価格の増加は資産の売却によって利益が実現するまで記帳しない、としている。また、無体資産は全て原価中の未償却額を示すべきで、例えば、営業権については購入された場合に限り貸借対照表に表示される、としている。

「企業会計原則」においては、無形固定資産は有償取得の場合に限り取得原価で記録し（貸借対照表原則 五 E）、減価償却は一定の償却方法で行う、と記されている（貸借対照表原則 四 (一) B）。「財務諸表準則 1949」においては、無形固定資産の減価償却は各資産より直接控除する、としている（財務諸表準則 第三章 第二十六）。

#### (6) 負債性引当金

「指示書④」においては、「負債を示す引当金 (Liability Reserves)」が、未確定負債又は当期営業が負うべき負債の将来不定期弁済に対する備えを帳簿に反映する目的で設けら

れた。例として、納税引当金と退職引当金が挙げられ、将来発生する債務の引当金として準備するもので法律上任意に剰余金に繰り入れることができない引当金と説明されている。ただし、納税引当金については日本の習慣では法人税は経費ではないため、法人税に対する準備額は含まないとしている。

一方、「企業会計原則」における負債性引当金は、納税引当金、修繕引当金等を流動負債に計上する、としている（貸借対照表原則 四（二）A）、退職引当金に関する記述はない。

#### （7）剰余積立金

「指示書④」においては、「剰余積立金 (Surplus Reserves)」について解説がなされている。上記(3)「評価用引当金 (Valuation Reserves)」及び(6)「負債を示す引当金 (Liability Reserves)」と同様に“Reserves”という用語が使われているが、この“Reserves”という会計用語が全く性質の異なる 3 つの勘定に使用されるため、会計学用語に混同を生じたことがある、と記されている。

「剰余積立金 (Surplus Reserves)」については、一定の目的のために取締役会において任意に利益の一部を積み立てた積立金のことであり、工場又は設備拡張積立金、配当平均積立金等が例示されている。いわゆる法定積立金も会社の正味財産すなわち株主の所有権の一部として残存するため、ここに属すると記されている。

一方、「企業会計原則」においては、剰余金は資本剰余金と利益剰余金とに区分され、利益留保による法定準備金、及び別途積立金は利益剰余金に記載するものとしている（貸借対照表原則 三 B）。

#### （8）未払込資本金

「指示書④」においては、資産の意味を有しない未払込資本金が貸借対照表の資産の部に示されていた日本の慣習を指摘し、資産勘定として表示してはならないと指示している。そして、未払込資本金は正味財産の部の払込済資本金の欄に、「公称資本金 (Capital Stock Authorized)」から控除する形で記載するように指示している。

「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」においては、資本の部の構成が「指示書④」と大きく異なるが、未払込資本金についても「商法改正により授權株、無額面株式の制度が制定されるまでは、現行商法により、資本金の科目は、公称資本金とこれから控除の形式で未払込資本金とを記載し、払込済資本金を記載するものとする」（財務諸表準則 第三章 第五十七 附記）と記されている。



## 8. 小括

本章ではまず、「指示書①」と「指示書③」の勘定科目について比較を行った。その結果、共通点として、大分類名及び中分類名の一致、勘定科目名が概ね一致する点、並びに両「指示書」に新勘定と旧勘定に関する科目が存在する点を挙げることができる。一方、相違点として、「指示書③」においてはいくつかの勘定科目が新設されていた点、勘定科目名の具体化及び若干の修正、若干の勘定科目の表示箇所の変更及び削除、並びに計算方法の指示の追加表示がある点を挙げることができる。

次に、「指示書③」と「指示書④」の勘定科目について比較を行った。その結果、大分類名及び中分類名の一致、並びに勘定科目名が概ね一致する点が共通していた。一方、相違点として中分類項目名や勘定科目名における日本語訳の変更と勘定科目の削除があった。この、「指示書③」から「指示書④」へ移行するに当たっての勘定科目の削除のうち、注目すべきは新勘定と旧勘定に関する科目の削除である。第2章2-(4)で述べたように、新勘定と旧勘定は「会社経理応急措置法」で「特別経理会社」に指定された会社が事業継続をするために応急的に使用することが認められた、いわば期間限定的な科目である。この新勘定と旧勘定に関する科目が「指示書③」から「指示書④」へ移行するに当たって削除されたということは、「指示書④」を用いて財務諸表を作成する場合には、もはや「会社経理応急措置法」を想定していないということになる。

その上で、GHQ/SCAP に提出された日本企業の英文財務諸表における貸借対照表の勘定科目について、「指示書①」、「指示書③」及び「指示書④」との比較を行った。その結果、三菱本社の貸借対照表の分析においては、「指示書①」ではなく、「指示書③」ないし「指示書④」を参照して作成された可能性の方が高いことは明らかにできたが、「指示書③」と「指示書④」とでは、いずれの「指示書」を参照した可能性が高いかについては特定に至らなかった。一方、安田保善社の貸借対照表の分析においては、「指示書④」ではなく「指示書①」ないし「指示書③」の表示に従って作成された可能性が高いことだけでなく、「指示書④」ではなく「指示書③」の表示に従って作成された可能性が高いことを明らかにすることができた。

次に、わが国における戦前の会計基準がどの程度「指示書③」に受け継がれているかを明らかにする目的で、「財務諸表準則 1934」と「指示書③」の貸借対照表について比較を行った。その結果、様式については、勘定式から報告式への変更、比較貸借対照表の導入という2点で大きく異なっていた。貸借対照表における項目については、大分類項目については類似しているが、中分類については配列法が大きく異なり、固定性配列法から流動性配列法への変更がなされていた。その後、貸借対照表における項目について[廃止された項目]、[新設された項目]及び[引き継がれた項目]に分けて検討を行った。その結果、[廃止された項

目]として(1)特定資産、(2)作業及販売資産、(3)雑勘定、(4)引当勘定、(5)偶発債務/先物売買の貸借対照表計上、(6)貸借対照表の統合に関する規定の6点、[新設された項目]として(1)在外資産及び在外負債、(2)繰延費用及び前払費用、(3)無体資産、(4)繰延収入負債引当金、(5)貸借対照表の脚注の5点、[引き継がれた項目]として(1)流動資産、(2)投資、(3)国内固定資産、(4)国内流動負債、(5)国内固定負債、(6)正味財産の6点それぞれの勘定科目があることが明らかになった。以上により、「指示書③」においては、「財務諸表準則 1934」から一部の勘定科目名が引き継がれているものの、様式、配列、減価償却、引当金、純資産における会計観は大幅に変更されたと言えよう。

最後に、「指示書」がわが国における戦後の会計基準にどの程度影響を与えたのかを明らかにする目的で、「指示書④」と「財務諸表準則 1949」の貸借対照表について比較を行った。その結果、比較を行った次の8点すなわち、(1)報告式及び流動性配列法、(2)貸借対照表に計上すべき科目について、(3)評価性引当金、(4)有形固定資産の間接法による減価償却、(5)無形固定資産の減価償却と評価、(6)負債性引当金、(7)剰余積立金、(8)未払込資本金のうち、(6)負債性引当金を除く他の7点について類似の規定があることが確認できた。

## 第5章 「指示書」における比較貸借対照表の導入

### 1. はじめに

GHQ/SCAPにより「指示書」が配布された1947(昭和22)年頃は、大企業のほとんどは「会社経理応急措置法」によって特別経理会社となっており、会社の経理を新勘定と旧勘定とに分離する作業が進められていた。そのような状況下で、GHQ/SCAPの要請により、従来の財務諸表とは、形式も内容も異なる英文財務諸表の作成を求められた訳であり、経理担当者は相当に困惑したのではないかと思われる。「指示書」において示された比較貸借対照表もまた、従来の日本企業の財務諸表とは異なる形式の貸借対照表であった。

歴史的には、比較貸借対照表は19世紀のイギリスの会計実務において登場した。日本においては、1953(昭和28)年、証券取引法「有価証券の募集又は売出の届出等に関する省令」<sup>129</sup>において、2事業年度の財務諸表の提出が要請されることになった。また、これに先立ち、証券取引委員会規則第16号「有価証券の募集又は売出の届出等に関する規則の一部を改正する規則」においても、前期と当期の2期分の貸借対照表と損益計算書を比較し、詳細に説明することが求められていた<sup>130</sup>。しかし、GHQ/SCAPにより「指示書」が配布された1947(昭和22)年頃には既に、比較貸借対照表の会計実務がなされて可能性がある。

本章では、日本における比較貸借対照表の作成の契機が「指示書」にあったのではないか、という仮説に基づき、「指示書」とGHQに提出された日本企業の英文財務諸表とを比較検討することを試みる。第3章において既に、第二次世界対戦後、GHQ占領下の日本において、鐘淵紡績株式会社がGHQに提出した英文財務諸表を調査した。その結果、貸借対照表は「指示書」に近い様式で、さらに比較貸借対照表で作成されている可能性があることが明らかとなった。そこで本章では、鐘淵紡績株式会社以外の会社においても、比較貸借対照表が作成されていたのか、そしてそれは「指示書」に従った様式で作成されていたのか、という点についての解明を試みる。

<sup>129</sup> 大蔵省「有価証券の募集又は売出の届出等に関する省令」(大蔵省令第74号)1953年8月27日。

<sup>130</sup> 鈴木和哉(2016)176頁を参照されたい。

## 2. 比較貸借対照表の制度化

### 2-1. 比較貸借対照表の歴史

比較貸借対照表とは、期首と期末の2時点間の資産、負債及び資本の変動状態(増減)が示されている貸借対照表で、古くは19世紀のイギリス製鉄会社の会計実務で作成されていたものである<sup>131</sup>。当時は「損益計算書上では利益が獲得されているにもかかわらず実際の投資資金が不足した状況の中で、獲得した利益の行く先を知ろう」<sup>132</sup>という経営上の理由から比較貸借対照表が作成された。発生主義会計を基軸とした計算思考の中において算出された利益が、現実に投資可能な資金であるかどうかを知るために作成されたのである。「フローの側面からの損益計算でなく、ストックの側面から企業の積極財産と消極財産とを比較し、その残高としての損益計算」<sup>133</sup>をすることが主眼に置かれていたという点で、発生主義会計の延長線上で利益の質を解明しようとする試みであった。そして「獲得した利益の行き先を知りたいと考えた当時の経営者たちの意向の産物」<sup>134</sup>として歴史上に登場したのである。

### 2-2. 有価証券届出制度の開始と「証券取引委員会規則」

戦後、1947(昭和22)年3月証券取引法が公布され、証券取引委員会が設置された。翌1948(昭和23)年4月証券取引法改正により「有価証券の募集又は売出に関する届出」に関する規定が追加された。有価証券の届出に際しては証券取引委員会で定める様式によることとされ、毎事業年度経過後2ヶ月以内の提出が義務付けられた。同年6月、証券取引委員会は「有価証券の募集又は売出の届出等に関する規則」(証券取引委員会規則第10号)を公布し、報告書の様式として様式第三号によりこれを作成しなければならないとした。その後、1950(昭和25)年5月に「有価証券の募集又は売出の届出等に関する規則」の一部改正が行われ、その際に貸借対照表については前期末と当期末の貸借対照表を掲げて比較し、その増減を示すこと、並びに各勘定科目を流動資産、固定資産、繰延勘定、流動負債、固定負債及び資本金の大科目に区分し、かつ百分比も記入することとした。こうして、1950(昭和25)年5月の「証券取引委員会規則」において比較貸借対照表が制度化された。

証券取引法に基づく有価証券届出制度と、それに伴う有価証券報告書は、日本の企業会計制度史において、ディスクロージャー制度の出発点として位置付けられてきた。貸借対照表における比較貸借対照表の制度化も、このディスクロージャーを意識した制度であると言える。

<sup>131</sup> 渡辺(1998)68頁を参照されたい。

<sup>132</sup> 渡辺(1998)67頁。

<sup>133</sup> 渡辺(1998)72頁。

<sup>134</sup> 渡辺(1998)68頁。

### 2-3. 「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」と「証券取引委員会規則」

戦後の企業会計制度の出発点としては、「企業会計原則」が広く知られている。序章で述べたように、「企業会計原則」は1949(昭和24)年に企業会計制度対策調査会(現在の企業会計審議会)によって公表された会計に関する規範であり、法令ではないものの、商法における「公正ナル会計慣行」及び証券取引法における「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」であり、全ての企業が従うべき規範であること、証券取引法における監査の基礎となること、ならびに商法及び税法の制定改廃に当たって尊重されなければいけないものである、と説明されてきた。「企業会計原則」が法令ではない理由は、「企業会計原則」の歴史的経緯と大きく関わっている。その詳細については上記、第2章4.で述べた通りである。企業会計制度対策調査会のメンバーは当時の統計法にならった会計法の制定を目指していた。そして、会計法の前文として作成した「企業会計原則」と、「企業会計原則」に従った財務諸表の用語・様式を定めた「財務諸表準則 1949」とを中間報告として公表したのである。

「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」は、「証券取引委員会規則」にも大きな影響を与えた可能性が高い。例えば、1950(昭和25)年10月の「証券取引委員会規則」では財務諸表の体系が従来の貸借対照表と損益計算書の2種類に、剰余金計算書、剰余金処分計算書、附属明細表の3種類を加えた計5種類に改められているが、この部分においては「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」が財務諸表の体系を損益計算書、剰余金計算書、剰余金処分計算書、貸借対照表、附属明細表の5種類としていることが大きく影響したと思われる。

## 3. GHQ/SCAP「指示書」における比較貸借対照表規定

### 3-1. 分析対象

「指示書①」から「指示書⑧」のうち、比較貸借対照表に関する作成指示がなされているのは「指示書①」、「指示書②」及び「指示書③」のみである。「指示書②」については詳細不明のため、以下、「指示書①」と「指示書③」における比較貸借対照表に関する作成指示の概要を記す。

### 3-2. 「指示書①」における比較貸借対照表の作成指示

「指示書①」においては、文章による説明はなく、様式のみが示されている。「指示書①」における比較貸借対照表の様式は図表5-1の通りである。

図表 5-1 「指示書①」の比較貸借対照表様式

COMPARATIVE BALANCE SHEET								
Name of Company (Romaji) _____.								
Name of Company (English Translation) _____.								
As at _____ 19 and _____ 19 _____.								
ASSETS (資産ノ部)								
Item	Leave this column	As at _____ 19 _____.			As at _____ 19 _____.			Increase or Decrease*
		Old Account	New Account	Total	Old Account	New Account	Total	

出所：山田（2014a）216 頁，図 1。

「指示書①」における比較貸借対照表の特徴としては，次の(1)から(7)が挙げられる。

- (1) 10 頁から成る比較貸借対照表である。
- (2) 2 頁以降には文書番号“ESS/RS 257.04”が付されている。
- (3) 2 頁以降には頁番号が付されている（例えば 2 頁目は page2 of 10）。
- (4) 1 頁目のヘッダーには会社名（ローマ字，英訳の両方）と，比較する決算期 2 期の日付を記入する欄が設けられている。
- (5) 各決算期それぞれに旧勘定，新勘定，合計欄が設けられている。
- (6) 各決算期の記入欄の両脇，左側に“Leave this column blank”欄があり，右側に“Increase or Decrease (Total)”欄が設けられている。
- (7) 勘定科目の大分類は「Asset」，「Liabilities」，「Net Worth」の 3 種類の次に，中分類が設けられ，中分類の中に具体的な科目の例示がなされている。

### 3-3. 「指示書③」における比較貸借対照表の作成指示

#### a. 文書の所在

「指示書 3」においては、貸借対照表に関して文章による説明と、様式が示されている。

「指示書③」における比較貸借対照表の様式は図表 5-2 の通りである。

図表 5-2 「指示書③」の比較貸借対照表様式

Exhibit A 別表 A								
COMPARATIVE BALANCE SHEET (比較貸借対照表)								
Name of Company (Romaji) (会社ノ日本語名ヲローマ字ニテツヅル) _____.								
Name of Company (English Translation) (会社ノ英訳名) _____.								
As at (…現在) 19 and (及ビ) 19 _____.								
ASSETS								
項目 Item	Leave this column	As at (…現在) 19			As at (…現在) 19			Increase or Decrease*
		Old Account	New Account	Total	Old Account	New Account	Total	
	本欄ヲ空白ニ書残ス	旧勘定	新勘定	合計	旧勘定	新勘定	合計	増加 又ハ 減少 ※ (合計)
LIABILITIES AND NET WORTH (負債及ビ正味資産ノ部)								
項目 Item	Leave this column	As at (…現在) 19			As at (…現在) 19			Increase or Decrease*
		Old Account	New Account	Total	Old Account	New Account	Total	
	本欄ヲ空白 ニ書残ス事	旧勘定	新勘定	合計	旧勘定	新勘定	合計	増加 又ハ 減少 ※ (合計)
This form will be used by Special Accounting Companies until merger of the Old Account and New Account has been completed. 特別経理会社ハ新旧勘定併合迄此ノ書式ヲ利用ノ事								

出所：山田（2014a）217 頁，図 3。

「指示書③」における比較貸借対照表の特徴としては、次の(1)から(5)が挙げられる。

- (1) 1 頁から成る比較貸借対照表の様式のサンプルである。「資産の部」と「負債及び純資産の部」の 2 種類のサンプルが示されている。
- (2) ヘッダーには会社名(ローマ字，英訳の両方)と，比較する決算期 2 期の日付を記入する欄が設けられている。
- (3) 各決算期それぞれに旧勘定，新勘定，合計欄が設けられている。
- (4) 決算期の記入欄の左側に“Leave this column blank”欄があり，右側に“Increase or Decrease (Total)”欄が設けられている。
- (5) フッターに「特別経理会社は新旧勘定併合迄此の書式を利用の事」と書かれている。

なお、別表Bとして、こちらにも比較貸借対照表の様式が示されているが、図表5-2とほぼ同じ様式となっている。相違点は上記(3)の旧勘定と新勘定が存在しない点であり、別表Bのフッターには「非特別経理会社は此の書式を利用の事」（脚注を挿入）と書かれている。

比較貸借対照表については、文章によって次のように解説されている。なお傍点は引用者によるものである。

「貸借対照表の雛形はここに添付された明細表(中略-引用者)に図示された通りである〔中略-引用者〕この形式は比較貸借対照表と呼ばれる。何となれば比較されるべき日附の二つの完全な貸借対照表を示すために考察されたものであるからである。今期末の貸借対照表と前期末の貸借対照表とを比較することが普通希望される〔中略-引用者〕『増減(合計)』とある一番右の欄には二つの夫々の日附の貸借対照表の二つの合計欄の金額の差額を書き入れるものである。若し最近の貸借対照表の合計欄に於ける金額がそれと比較される貸借対照表の合計欄の金額より大きいときには差額は増でありそして『増減』欄には黒字で書込まれるものである。しかしながら若し最近の貸借対照表の合計欄に於ける金額がそれと比較される貸借対照表の合計欄の金額より少なきときは差額は減であり『増減』欄には赤字か又は(\*)印を附した黒字で書き入れるのである。『増減』欄の合計に於て『マイナス』を現している金額は勿論引去り若し小計又は合計に於て『マイナス』の数字が現れたならばそれらはまた赤字か或は(\*)印の黒字で記さねばならない。」<sup>135</sup>

以上で検討してきたように、比較貸借対照表の様式は「指示書①」と「指示書③」との間にはほとんど差がないと言える。相違点は文章による解説が付いているか否か、日本語訳が付いているか否か、という点だけである

---

<sup>135</sup> 「指示書③」4頁。



#### 4. GHQ/SCAP に提出された日本企業の比較貸借対照表

日本の会社が GHQ/SCAP に提出した英文財務諸表における貸借対照表は、どの「指示書」に従って比較貸借対照表で作成されていたのであろうか。『GHQ/SCAP 文書』には日本の会社が GHQ に提出した財務情報を含む英文報告書が多数存在している。本項では、代表的な財閥本社 2 社と紡績会社 2 社、合計 4 社を分析対象とし、各社の英文財務諸表における比較貸借対照表を検討する。

##### 4-1. 株式会社三菱本社の比較貸借対照表

『GHQ/SCAP 文書』中、“Mitsubishi honsha(10-000-00)” という文書に記載のある株式会社三菱本社の比較貸借対照表(1946 年 9 月 30 日と 1947 年 3 月 31 日)の様式を図表 5-3 で示す。なお、“Mitsubishi honsha(10-000-00)” の NDL 分類番号は ESS(E)08499-08504 である。

図表 5-3 株式会社三菱本社の比較貸借対照表(1946 年 9 月 30 日, 1947 年 3 月 31 日)  
様式

Comparative Balance Sheet								
Name of Company (Romaji) <u>Kabushiki Kaisha Mitsubishi Honsha</u>								
Name of Company (English Translation) <u>Mitsubishi Co.,Ltd.</u>								
As at <u>Sept 30,1946</u> and <u>March 31,1947</u>								
Item		As at Sept 30,1946			As at March 31,1947			Increase or
								or

出所：山田（2017b）133 頁，図 3。

株式会社三菱本社における比較貸借対照表の特徴としては、次の(1)から(3)が挙げられる。

- (1) 1 頁目のヘッダーには会社名(ローマ字, 英訳の両方)と, 比較する決算期 2 期の日付を記入する欄が設けられている。
- (2) 各決算期それぞれに旧勘定, 新勘定, 合計欄が設けられていない。
- (3) 決算期の記入欄の左側に “Leave this column blank” 欄が設けられており, 右側に “Increase or Decrease” 欄が設けられている。

#### 4-2. 合名会社安田保善社の比較貸借対照表

『GHQ/SCAP 文書』中，“Yasuda Hozensha(26-000-00)”という文書に記載のある合名会社安田保善社株の比較貸借対照表(1946年8月10日と1947年8月31日)の様式を図表5-4で示す。なお，“Yasuda Hozensha(26-000-00)”のNDL分類番号はESS(D)09288-09232である。

図表 5-4 合名会社安田保善社の比較貸借対照表  
(1946年8月10日と1947年8月31日)様式

Comparative Balance Sheet								
Name of Company (Romaji) <u>GOMEI KWAISHA YASUDA HOZENSHA</u>								
Name of Company (English Translation) <u>The Yasuda Hozensha, Unlimited Partnership</u>								
As at <u>August 10,1946</u> and <u>August 31,1947</u>								
Item	Leave this column blank	As at August 10,1946			As at August 31,1947			Increase or Decrease (Total)

出所：山田（2017b）134頁，図4。

合名会社 安田保善社における比較貸借対照表の特徴としては，次の(1)から(3)が挙げられる。

- (1) 1頁目のヘッダーには会社名(ローマ字，英訳の両方)と，比較する決算期2期の日付を記入する欄が設けられている。
- (2) 各決算期それぞれに旧勘定，新勘定，合計欄が設けられていない。
- (3) 決算期の記入欄の左側に“Leave this column blank”欄が設けられており，右側に“Increase or Decrease (Total)”欄が設けられている。

#### 4-3. 鐘淵紡績株式会社の比較貸借対照表

『GHQ/SCAP 文書』中，“Kanegafuchi Boseki (35-000-00)” という文書に記載のある鐘淵紡績 株式会社の比較貸借対照表(1946年8月11日と1947年9月30日)の様式を図表5-5で示す。なお，“Kanegafuchi Boseki (35-000-00)” のNDL分類番号はESS(D)09422-09429である。

図表5-5 鐘淵紡績株式会社の比較貸借対照表(1946年8月11日,1947年9月30日)  
様式

Kanegafuchi Spining Co.,Ltd.						
(A) BALANCE SHEET						
ITEMS	As of August 11th 1946			As of September 30th 1947		
	New	Old	Total	New	Old	Total

出所：山田（2017b）134頁，図5。

鐘淵紡績株式会社における比較貸借対照表の特徴としては，次の(1)から(3)が挙げられる。

- (1) 1頁目のヘッダーには会社名(ローマ字，英訳の両方)と，比較する決算期2期の日付を記入する欄が設けられていない。
- (2) 各決算期それぞれに旧勘定，新勘定，合計欄が設けられている。
- (3) 決算期の記入欄の左側に“Leave this column blank”欄が設けられておらず，右側にも“Increase or Decrease (Total)”欄が設けられていない。

#### 4-4. 大日本紡績株式会社の比較貸借対照表

『GHQ/SCAP 文書』中，“Dai Nippoun Boseki (36-000-00)” という文書に記載のある大日本紡績 株式会社の比較貸借対照表財務諸表(5) (1946年9月30日と1947年3月31日)の様式を図表5-6で示す。なお，“Dai Nippoun Boseki (36-000-00)”のNDL分類番号はESS(A)10603-10619である。

図表5-6 大日本紡績株式会社の比較貸借対照表  
(1947年11月25日, 1948年10月25日)様式

COMPARATIVE BALANCE SHEET									
	End of fiscal Year of 1947 (Nov.25.1947)			End of fiscal Year of 1948 (Oct.25.1948)			Inces or Decrese		
	New	Old	Total	New	Old	Total	New	Old	Total

出所：山田 (2017b) 135 頁，図 6。

大日本紡績株式会社における比較貸借対照表の特徴としては、次の(1)から(3)が挙げられる。

- (1) 1 頁目のヘッダーには会社名(ローマ字, 英訳の両方)と, 比較する決算期 2 期の日付を記入する欄が設けられていない。
- (2) 各決算期それぞれに旧勘定, 新勘定, 合計欄が設けられている。
- (3) 決算期の記入欄の左側に“Leave this column blank”欄が設けられていないが, 右側に“Increase or Decrease ”欄が設けられている。

## 5. 小括

比較財務諸表の作成という会計実務は、現在では当然のこととして受け入れられている。日本では1950(昭和25)年5月「有価証券の募集又は売出の届出等に関する規則」の一部改正の際、貸借対照表については“前期末と当期末の貸借対照表を掲げて比較し、その増減を示すこと”が明記され、これをもって制度化されたと言えよう。しかし、それ以前の「指示書」において既に、比較貸借対照表の作成指示がなされ、日本企業も英文の比較貸借対照表を作成していた事実を筆者は明らかにした。第2章で既に、比較貸借対照表は「指示書①」から「指示書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ことを筆者は明らかにしていた。したがって、本章では「指示書④」よりも前の「指示書」に従った会計実務が行われていた事実を検証した。

代表的な財閥本社2社と紡績会社2社の比較貸借対照表を比較検討すると、財閥本社2

社と紡績会社2社ともに「指示書」と同じ様式で作成されている可能性が高いと言えるが、財閥本社と紡績会社との間において、共通点や相違点があることが判明した。財閥本社2社の比較貸借対照表には、(a)1頁目のヘッダーに会社名(ローマ字, 英訳の両方)と、比較する決算期2期の日付を記入する欄が設けられている、(b)各決算期それぞれに旧勘定, 新勘定, 合計欄が設けられていない、という共通点があることが判明した。また、紡績会社2社の比較貸借対照表には、(a)1頁目のヘッダーに会社名(ローマ字, 英訳の両方)と、比較する決算期2期の日付を記入する欄が設けられていない、(b)各決算期それぞれに旧勘定, 新勘定, 合計欄が設けられている、という共通点があることが判明した。

すなわち、財閥本社2社には1頁目のヘッダーには会社名(ローマ字, 英訳の両方)と、比較する決算期2期の日付を記入する欄が設けられているが、これらは紡績会社2社には存在しない。また、紡績会社2社には各決算期それぞれに旧勘定, 新勘定, 合計欄が設けられているが、これらは財閥本社2社には設けられていなかったのである。したがって、以上のことにより、財閥本社2社と紡績会社2社の比較貸借対照表は、異なる「指示書」に従って作成された可能性が高いことが判明した。

以上4社の比較貸借対照表と「指示書①」及び「指示書③」における比較貸借対照表に関する規定とを比較した結果、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」から「指示書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事実を発見した。

## 第6章 「指示書」における損益計算書

### 1. はじめに

「指示書」において採用された損益計算書は、当時の日本の会計慣行とは異なる、損益計算書であった。本章では、「指示書①」から「指示書④」における損益計算書の概要を比較した上で、「指示書」が作成されるに当たり、わが国における戦前の会計基準が参照された可能性を探るために、「財務諸表準則 1934」と「指示書①」の損益計算書の比較を試みる。その後、「指示書①」から「指示書④」の損益計算書を比較することで、「指示書①」から「指示書④」に至るまでにどのような改訂が加えられたのかについての解明を試みる。

また、「指示書」が作成されるに当たり、アメリカの会計基準が参照された可能性を探るために、「SHM 会計原則」<sup>136</sup>における損益計算書の規定を検討する。

その後、「指示書」がどの程度、戦後の会計基準すなわち「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」に影響を与えたのかについての検討を行うために、「指示書④」と「財務諸表準則 1949」の損益計算書を比較する。

最後に、GHQ/SCAP に提出された日本企業の財務諸表における損益計算書を「指示書」と比較することで、「指示書」に従った会計実務が実際になされていたのかという点についての解明を試みる。

### 2. 「指示書①」から「指示書④」における損益計算書の概要

「指示書①」における表記は英文のみであるが、「指示書③」と「指示書④」では英文だけではなく村瀬氏による日本語訳が付されているので、旧字体は新字体に、旧仮名遣いはひらがなに改めた。「指示書②」については山本氏が日本語に訳したもののみが史料として紹介されている。

「指示書①」の損益計算書の概要は以下の通りである<sup>137</sup>。

Sales or Revenue  
Cost of Product Services Sold (Manufacturing or Producing Companies)  
Cost of Goods Sold (Trading Concerns)  
Gross Profit on Sales  
Operating Expenses  
Net Profit on Operations  
Non-Operating Income  
Gross Income  
Non-operating Expenses  
Net Profit Before Provision for Income Taxes

<sup>136</sup> 「SHM 会計原則」については本章 8. を参照されたい。

<sup>137</sup> 「指示書①」の引用元については第 1 章-6-図表 1-2 を参照されたい。

「指示書②」の損益計算書の概要は以下の通りである<sup>138</sup>。

売上高又は収入高  
製品又は用役売上原価(製品・生産会社又はサービス会社)<sup>139</sup>  
売上原価(商業会社)  
売上総利益  
営業費用  
営業利益  
営業外収益  
総利益  
営業外費用  
純利益

「指示書③」の損益計算書の概要は以下の通りである<sup>140</sup>。

Operating Revenue  
営業収入<sup>141</sup>  
Cost of Product or Services Sold(Manufacturing or Producing Companies or Service Enterprises)  
売上生産品又はサービス原価(製造生産会社又はサービス会社)<sup>142</sup>  
Cost of Goods Sold(Trading Concerns)売上  
売上商品原価(商事会社)  
Gross Profit  
総利益<sup>143</sup>  
Operating Expenses  
営業費  
Net Operating Profit  
営業純益<sup>144</sup>  
Non-Operating Income  
営業外収入<sup>145</sup>  
Gross Income  
総収入<sup>146</sup>  
Non-operating Expenses  
営業外費用<sup>147</sup>  
Net Profit  
純益<sup>148</sup>

<sup>138</sup> 山本(1989)36-37頁を参照されたい。

<sup>139</sup> サービスと表記されている。山本(1989)36頁を参照されたい。

<sup>140</sup> 「指示書③」30-45頁を参照されたい。なお、「指示書③」の引用元については第1章-6-図表1-2を参照されたい。

<sup>141</sup> 「指示書③」において Operating Revenue は営業上収益(31頁)や営業収入(32頁)と訳されているが、ここでは営業収入と表記した。

<sup>142</sup> サービスと表記されている。「指示書③」31頁を参照されたい。

<sup>143</sup> 「指示書③」において Gross Profit は総益(31頁)や総利益(35頁)と訳されているが、ここでは総利益と表記した。

<sup>144</sup> 「指示書③」において Net Operating Profit は(31頁)や営業収入(32頁)と訳されているが、ここでは営業純益と表記した。

<sup>145</sup> 「指示書③」において Non-Operating Income は営業外の収益(31頁)や営業外収入(36頁)と訳されているが、ここでは営業外収入と表記した。

<sup>146</sup> 「指示書③」において Gross Income は総収益(31頁)や総収入(37頁)と訳されているが、ここでは総収入と表記した。

<sup>147</sup> 「指示書③」において Non-operating Expenses は営業外の諸費用(31頁)や営業外費用(37頁)と訳されているが、ここでは営業外費用と表記した。

<sup>148</sup> 「指示書③」において Net Profit は純益金(31頁)や純益(37頁)と訳されているが、ここでは純益と表記した。

「指示書④」の損益計算書の概要は以下の通りである<sup>149</sup>。

Operating Revenue  
営業収入  
Cost of Product or Services Sold(Manufacturing or Producing Companies or Service Enterprises)  
売上生産品又はサービス原価（製造生産会社又はサービス会社）<sup>150</sup>  
Cost of Goods Sold(Trading Concerns)売上  
売上商品原価(商事会社)  
Gross Profit  
総利益  
Operating Expenses  
営業費  
Net Profit on Operations  
営業純益  
Non-Operating Income  
営業外収入  
Gross Income  
総収入  
Non-operating Expenses  
営業外費用<sup>151</sup>  
Net Profit  
純益

「指示書①」から「指示書④」における損益計算書においては、現在の売上高に該当する部分が、「指示書①」は Sales or Revenue, 「指示書②」は売上高又は収入高, 「指示書③」及び「指示書④」は Operating Revenue(営業収入)という名称であった。「指示書①」及び「指示書②」はおそらく同じ Sales or Revenue という英文の名称が用いられていたと考えられ、一方、「指示書③」と「指示書④」は両方とも Operating Revenue という名称が用いられていた。

次に、現在の売上原価に該当する部分については、「指示書①」, 「指示書③」及び「指示書④」は全て Cost of Product Services Sold(Manufacturing or Producing Companies)又は Cost of Goods Sold(Trading Concerns)という名称が用いられており、「指示書②」もその日本語訳から推測すると、おそらく同じ英文の名称が用いられていたと考えられる。

次に、現在の売上総利益に該当する部分については、「指示書①」は Gross Profit on Sales, 「指示書②」は売上総利益, 「指示書③」及び「指示書④」は Gross Profit(総利益)という名称であった。

次に、現在の販売費及び一般管理費に該当する部分については、「指示書①」, 「指示

<sup>149</sup> 「指示書④」の引用元については第1章-6-図表1-2及び日本公認会計士協会25年史編纂委員会(1976)201-219頁を参照されたい。

<sup>150</sup> 「指示書③」ではサービスだったが、「指示書④」ではサービスと表記してある。日本公認会計士協会25年史編纂委員会(1976)201頁及び213頁を参照されたい。

<sup>151</sup> 「指示書④」において Non-operating Expenses は営業外諸費用(201頁)や営業外費用(217頁)と訳されているが、ここでは営業外費用と表記した。日本公認会計士協会25年史編纂委員会(1976)を参照されたい。なお、Non-operating Expenses は、「指示書③」においても営業外の諸費用と訳されていた(「指示書③」31頁)。



書③」及び「指示書④」は全て Operating Expenses Cost of Product Services Sold (Manufacturing or Producing Companies)又は Cost of Goods Sold(Trading Concerns), という名称が用いられており, 「指示書②」もその日本語訳から推測すると, おそらく同じ英文の名称が用いられていたと考えられる。

次に, 現在の営業利益に該当する部分については, 「指示書①」は Net Profit on Operations, 「指示書②」は営業利益, 「指示書③」及び「指示書④」は Net Operating Profit(営業純益)という名称であった。

以上までが現在の損益計算書における営業損益の部の計算と仮定すれば, 次は営業外損益の部の計算であり, 営業損益の部で算出された営業利益に営業外収益を加算した上で営業外費用を減算し, 経常利益を算出することとなる。

しかし, 「指示書」では現在の営業利益に該当する部分に営業外収益を加算した段階でまず, “Gross Income(総収入)<sup>152</sup>” とい名称の利益を計算するのである。現在の営業外収益に該当する部分と, 営業外費用に該当する部分は, 「指示書①」, 「指示書③」及び「指示書④」は全て Non-Operating Income , Income, Non-operating Expenses という名称が用いられており, 「指示書②」もその日本語訳から推測すると, おそらく同じ英文の名称が用いられていたと考えられる。そして, 営業利益に営業外収益を加算して“総収入”を算出し, “総収入”から営業外利益を減算した金額を“経常利益”ではなく“Net Profit(純益)”という名称の利益として算出するのである。

現在の損益計算書においては, 経常損益に特別利益を加算した上で特別損失を減算し, 税引前当期純利益を算出することになる。しかし, 「指示書」においては“Net Profit(純益)”が税引前当期純利益に該当する利益であったと言えよう。

### 3. 「指示書①」と「指示書②」の損益計算書比較

上記2. で検討したように, 「指示書」においては現在の特別利益や特別損失を加算・減算する前の金額をもって税引前当期純利益(「指示書」における純益)としていた。以下では「指示書」における特別利益や特別損失の加算・減算がどのようになされていたのかに焦点を当て, 3. では「指示書①」と「指示書②」の比較を, 4. では「指示書②」と「指示書③」及び「指示書④」との比較を行う。

---

<sup>152</sup> 「指示書②」では総収入ではなく, 総利益と記されている。山本(1989)36頁を参照されたい。

### 3-1. 特別損失<sup>153</sup>の取扱い

「指示書①」においては、損益計算書とは別に SUPPLEMENTAL DATA TO BE SUBMITTED WITH FINANCIAL STATEMENTS<sup>154</sup> という名称の、財務諸表補足情報の様式が用意されていた。その No. 18 の箇所に Special Loss Account という項目が設けられており、この No. 18 の箇所に特別損失を計上することが求められた。一方、「指示書②」においては、「特別損失勘定は、貸借対照表に脚注『e』として作成する。」<sup>155</sup>とあり、「指示書②」においては貸借対照表の脚注 e にて表示されることとなった。

### 3-2. 剰余金結合損益計算書の採用

「指示書①」においては、財務諸表補足情報 No. 17 の箇所に Plan for Disposal of Accumulated Profits という項目が設けられており、この No. 17 の箇所に蓄積利益の処分案を計上することが求められた。一方、「指示書②」においては、損益計算書の末尾に蓄積利益処分案を併せて計上する方法が採用されている。その理由としては「日本の会計実践が英米会計実践と異なり、日本の会社のために英米会計実践を導入することによる混乱をさけることとした弾力的に、日本の会計慣行を認めたこと」<sup>156</sup>（原文ママ）と示されており、日本の会計慣行が尊重されたことが記されていた。

## 4. 「指示書②」と「指示書③」及び「指示書④」の損益計算書比較

### 4-1. 特別損失の取扱いと「剰余金調整計算書」<sup>157</sup>の新設

上記 3-1. で述べたように、特別損失は「指示書①」においては財務諸表補足情報 No. 18 の箇所に、「指示書②」においては貸借対照表の脚注 e に表示すべきとされた。一方、「指示書③」及び「指示書④」においては特別損失に関する記述は存在しない。ただし、「指示書③」及び「指示書④」においては「剰余調整計算書」の作成が要求された<sup>158</sup>。したがって、「指示書①」の財務諸表補足情報 No. 18 及び「指示書②」の「貸借対照表」脚注 e に計上されていた特別損失は、「指示書③」及び「指示書④」においては「剰余金調整計算書」に計上されることが想定されていた可能性がある。「指示書③」において「剰余

<sup>153</sup> 「指示書①」及び「指示書②」では特別利益について明記されていない。

<sup>154</sup> 「指示書①」の構成については第 2 章-7-図表 2-4 を参照されたい。

<sup>155</sup> 山本（1989）33 頁を参照されたい。

<sup>156</sup> 山本（1989）36 頁。

<sup>157</sup> SURPLUS RECONCILEMENT STATEMENT を「指示書③」では剰余金調整報告、「指示書④」では剰余調整計算書と訳している。以下では剰余金調整計算書と表記する。

<sup>158</sup> 「指示書③」及び「指示書④」の構成については第 2 章-7-図表 2-4 を参照されたい。

金調整計算書」は「当期中蓄積未処分利益勘定に何の変化があったかを詳細に示す」<sup>159</sup>とされ、次のような項目の表示が求められた(図表 6-1)。なお、図表 6-1 中のⅢ-1. では Provision for Legal Reserve for the Preceding Period を前期法定積立振当金と訳している。

図表 6-1 「指示書③」及び「指示書④」における剰余調整計算書の例示

剰余金調整計算書	
I.	蓄積未処分利益当期期首残高
II.	当期蓄積未処分利益, 貸方記入
	1. 当期純利益
	(中略)
III.	当期蓄積未処分利益, 借方記入
	1. 前期法定積立振当金
	2. 前期法人税
	3. 前期利益より支払うべき賞与金
	4. 当期中に支払った配当金
	(中略)
IV.	蓄積未処分利益期末残高
	(以下省略)

出所：山田（2016a）99 頁。

上記図表 6-1 中の [ I . 蓄積未処分利益当期期首残高 ] は、当期首の貸借対照表における蓄積未処分利益と同額に、また、 [ IV . 蓄積未処分利益期末残高 ] は、当期末の貸借対照表における蓄積未処分利益と同額になる。

#### 4-2. 剰余金結合損益計算書の不採用と「蓄積未処分利益処分案」の新設

上記 3-2. で述べたように、「指示書②」においては、日本の会計慣行を尊重するという理由で、「財務諸表準則 1934」における「剰余金結合損益計算書」と呼ばれていた形式と同じ形式の損益計算書が採用された。しかし、「指示書③」及び「指示書④」においては一転してこの形式の損益計算書が採用されなかった。「指示書②」における損益計算書の末尾に付された蓄積利益処分案の部分は、「指示書③」及び「指示書④」においては、「蓄積

<sup>159</sup> 「指示書③」41 頁。

未処分利益処分案」<sup>160</sup>として作成することが求められたのである。「指示書②」においては、「蓄積未処分利益処分案」は英米の会計実務では用いられないが、当期純利益に関する英米と日本の概念が異なるため、日本の当期純利益に関する概念を採用すれば、「蓄積未処分利益処分案」を期末の財務諸表に加えなければならないため、と記されている<sup>161</sup>。

図表 6-2 「指示書③」及び「指示書④」における蓄積未処分利益処分案の例示

蓄積未処分利益処分案
案
当期法定積立準備金
当期所得(法人)納税準備金
利益より支払う賞与準備金
(中略)
予定配当
自由剰余金予定後後期繰越残高
合計 (前記剰余調整報告(原文ママ)Ⅳ項と同じ)

出所：「指示書③」及び「指示書④」を基に筆者作成。

以上、本章 2. から 4. で検討した「指示書①」から「指示書④」の損益計算書の内容を一覧にしたものが図表 6-3 である。

<sup>160</sup> 「指示書③」と「指示書④」の構成については第 2 章-7-図表 2-4 を参照されたい。

<sup>161</sup> 山本 (1989) 36 頁を参照されたい。

図表 6-3 「指示書①」から「指示書④」の損益計算書様式



出所：山田（2019）103 頁，図 1 を一部加工。

## 5. 「財務諸表準則 1934」と「指示書①」<sup>162</sup>の損益計算書比較

本項では、わが国における戦前の会計基準がどの程度 GHQ/SCAP「指示書」に継承されているのかを明らかにする目的で、「財務諸表準則 1934」と「指示書①」における会計規定を比較する。

<sup>162</sup> 本項では「指示書①」の勘定科目名について「指示書③」の日本語訳を参考にして表記する。「指示書①」及び「指示書③」の引用元は第 1 章-6-図表 1-2 を参照されたい。

## 5-1. 区分

「財務諸表準則 1934」における損益計算書の区分は図表 6-4 の通りである。

図表 6-4 「財務諸表準則 1934」における損益計算書の区分

売上損益計算	売上高 - 売上原価, 販売費 売上利益
営業損益計算	+ 金融的利益, 雑益 - 営業費, 諸引当金, 金融的損失, 雑損 営業利益
純損益計算	± 特別損益, 臨時損益 - 繰延資産等 償却費 当期純利益
純損益処分計算	+ 前期繰越利益 - 当期利益処分額 後期繰越利益金

出所：山田（2016a）94 頁，【A】を一部加工。

一方、「指示書①」における損益計算書の区分は図表 6-3 で示した通りである。

## 5-2. 相違点

### (1) 売上原価概念の相違

「財務諸表準則 1934」の[売上損益計算]は、製品、副製品又は商品の売上による損益を計上する区分として規定されており、商業<sup>163</sup>においては次のいずれかの差額を売上利益とする。

[商品及積送品売上高+商品及積送品現在高] - [商品及積送品繰越高+仕入高+販売費]-----甲式

or

[売上高] - [売上品原価] -----乙式

上記のうち、乙式における計算では「指示書②」における売上総利益が算出されるように捉えることができそうだが、乙式における売上品原価には販売費が加算されるため（「財務諸表準則 1934」第四の二十三）、実質的には、両式ともに「指示書①」の売上総利益が算出されることはない。

<sup>163</sup> 工業においては次の差額を「売上利益」とする。[製品及副製品売上高+製品及副製品現在高] - [製品及副製品繰越高+製品及副製品原価+販売費]。工業のうち、注文製造又は請負作業のみを行う工業においては、下記の通り製造原価計算の区分と売上損益計算の区分とを併合することも可能とされた。[製品及副製品売上高] - [原料+工賃+割掛費+販売費]。「財務諸表準則 1934」第四の二十六、二十七を参照されたい。

## (2) 販売費，営業費概念の相違

「財務諸表準則 1934」における販売費は，販売員口銭，販売員給料，旅費，広告費，広告宣伝費償却，荷造費，搬送運賃，保険料，倉敷料，値引及び割戻等が例示され，営業費は，給料，旅費，交際費，諸税及び固定資産減価償却が例示されている。一方「指示書①」における営業費は次の通り例示されている。

図表 6-5 「指示書①」における営業費の例示

1. 販売配達費	2. 一般管理費
(a) 販売員旅費	(a) 役員給料賞与手当
(b) 広告費	(b) 事務員給料賞与手当
(c) 販売増進費	(c) 事務所賃借料
(d) 貨物自動車費(配達)	(d) 文房具印刷事務消耗品
(e) 販売雑費	(e) 電信電話
(f) 運送費(配達)	(f) 旅費(販売管理関係)
(g) 販売雑費	(g) その他一般及管理費
(h) 販売配達費合計	(h) 一般管理費合計

出所：山田（2016a）95 頁。

「指示書①」における営業費のうち，上記 1-(a) から (h) は，「財務諸表準則 1934」における販売費に該当するので，「財務諸表準則 1934」における売上利益に該当する利益名称又は概念は，「指示書①」には不存在であるし，「指示書①」における営業利益名称又は概念も「財務諸表準則 1934」には存在しない。

## (3) 営業外損益計算の有無

「指示書①」においては，「財務諸表準則 1934」には存在しない営業外収入及び営業外費用，すなわち営業外損益計算区分が存在する。会社の主要業務に付帯的又は無関係の損益は営業外損益として計上されることが求められている。「指示書①」における営業外収入，営業外費用は次の通り例示されている。

図表 6-6 「指示書①」における営業外収益，営業外費用の例示

営業外収入	営業外費用
1. 利息収入	1. 利息費
2. 受取配当	2. 社債発行価格差償却金
3. 有価証券売却利益	3. 創業費償却金
4. 固定資産売却利益	4. 有価証券売却損
5. 雑収入	5. 固定資産売却損
	6. 営業外雑費

出所：山田（2016a）95 頁。

#### (4) 金融損益の取扱いの相違

「財務諸表準則 1934」においては，金融損益を営業損益計算区分に計上しているのに対し，「指示書①」においては，金融損益は営業外収入又は営業外費用として計上される。両者の違いは，金融損益と通常の営業取引とが融合すると考えるか否か，という違いがあり，融合すると捉える場合は「財務諸表準則 1934」のように営業損益計算に区分される。一方，「指示書①」においては，会社の主要業務に付带的又は無関係の損益は営業外損益として計上されることが求められ，金融損益はこれに該当する。したがって「指示書①」においては，「財務諸表準則 1934」には存在しない営業外収益，営業外費用といった区分が存在し，ここに金融損益が計上される。

#### (5) 繰延資産等の償却費取扱いの相違

「指示書①」においては，会社の主要業務に付带的又は無関係の損益は営業外損益として計上されることが求められるので，「財務諸表準則 1934」において特別損益計算区分に計上されている繰延資産等の償却費は，「指示書①」では営業外費用として計上される。

#### (6) 総収入の有無

「指示書①」においては，営業外損益計算区分が存在することから，次の計算により総収入が計算される。

$$[\text{営業利益} + \text{営業外収入} = \text{総収入}]$$

#### (7) 特別・臨時損益取扱いの相違

当期業績主義による損益計算書では，各会計期間の経常的な営業から生ずる期間利益を



計算することが目的とされる。したがって、特別損益ないし臨時損益は損益計算書には計上されず、利益剰余金の調整として処理される。したがって、「財務諸表準則 1934」における特別損益計算区分は「指示書①」には存在しない。「指示書①」は「財務諸表補足情報」、「貸借対照表」及び「損益計算書」次の3つから成る文書であり、このうちの「財務諸表補足情報」の No. 18 の箇所に特別損失が表示される。

#### (8) 当期業績主義導入に伴う相違

「財務諸表準則 1934」においては、特別・臨時損益を加味した後の利益を当期純利益として表示する。営業損益計算の結果を受け、営業に直接関係のない損益及び臨時に発生した損益を計上する区分とされ、次の差額を「当期純利益」とする。

$$[\text{営業利益} + \text{利益科目}] - [\text{損失科目}] = [\text{当期純利益}]$$

利益科目の例として、次のようなものが挙げられている。

(a) 償却債権取立益 (b) 有価証券売却益 (c) 有価証券償還益 (d) 固定資産売却益  
損失科目の例として、次のようなものが挙げられている。

(a) 創業費償却 (b) 営業権償却 (c) 火災、震災その他の偶発損失

これに対し、上記のように「指示書①」の当期業績主義による損益計算書では特別・臨時損益を加味する以前の利益をもって当期純利益と表示される。

#### (9) 英米と日本における法人税等の取扱いが異なることによる相違

上記の他にも、「指示書②」では英米と日本における法人税等の取扱いが異なることによる相違によって、当期純利益の概念が異なる点が指摘されている<sup>164</sup>。次の①から③の科目は、英米の会計実践では費用として考えられるため、剰余又は未処分利益勘定に振替えられ、当期純利益を算出する段階では差し引かれている。一方、日本において次の①から③の科目は利益処分として扱われ、純損益処分計算区分に表示される。そのため、日本の会計実践における当期純利益は、英米の会計実践における当期純利益よりも過大に表示されることになる。

- ① 所得税に対する準備金
- ② 利益から支払われる役員賞与の準備金
- ③ その他の付加費用

「財務諸表準則 1934」においては、剰余金結合損益計算書が採用されていたが、「指示書①」では「財務諸表補足情報」No. 17 の箇所に蓄積利益処分案として次のような情報を計

<sup>164</sup> 「指示書①」には文章による説明がないため、ここでは「指示書②」における説明を手がかりとする。山本（1989）36頁を参照されたい。

上することが指示された。なお、この部分は「指示書②」の損益計算書の末尾に付されている蓄積利益処分案と同様のものと思われる。

図表 6-7 「指示書①」における「財務諸表補足情報」No. 17 の例示

17. 蓄積利益処分案
前期繰越利益
当期純利益
合計
処分案
法定積立準備金
法人税充当額
利益から支払う役員賞与
その他の積立準備金(明細)
予定配当金
利益その他予定処分額(明細)
次期繰越利益
合計

出所：山田（2016a）97 頁。

## 6. 「指示書③」の損益計算書勘定科目

### 6-1. 区分

「指示書③」においては、損益計算書中の概要は本章 2. で示した通りであるが、簡略化すると次の 5 つに区分される。

- I. 営業収入
- II. 製品又はサービス売上原価
- III. 営業費
- IV. 営業外収入
- V. 営業外費用

## 6-2. 営業活動における利益計算

### (1) 総利益の計算

「指示書③」においては、営業収入(Ⅰ)から製品又はサービス売上原価(Ⅱ)を差引いた残高を総利益(Gross Profit)と呼ぶ。

$$[\text{営業収入} - \text{製品又はサービス売上原価} = \text{総利益}]$$

営業収入は商品の売上又はサービスによる総収入を記載し、会社業務の性質によって明細を記入することとされているが、内訳は会社ごとに異なるため具体的提案はできないとされている。

製品又はサービス売上原価については、「製造生産会社又はサービス企業」と「商事会社」とで異なる説明がなされている。

「製造生産会社又はサービス企業」については、材料費/労働費/製造工場経営費を明細に記入する必要がある。製造工場経営費は会社の勘定分類法により明細を記入する。材料費/労働費/製造工場経営費を合計したものが生産に投じられた原価の合計であり、ここに半製品期首棚卸高を加算した後、半製品期末棚卸高を差し引いた額が製品原価である。これに製品期首棚卸高を加算した後、製品期末残高を差し引いた額が売上原価である。

「商事会社」については、単に期首棚卸に仕入商品を加算した後、期末棚卸を差引いたものである。

「製造生産会社又はサービス企業」

$$[\text{材料費/労働費/製造工場経営費} + \text{半製品期首棚卸高} - \text{半製品期末棚卸高} = \text{製品原価}]$$

$$[\text{製品原価} + \text{製品期首棚卸高} - \text{製品期末残高} = \text{売上原価}]$$

「商事会社」

$$[\text{期首棚卸} + \text{仕入商品原価} - \text{期末棚卸} = \text{売上原価}]$$

### (2) 営業純益の計算

「指示書③」においては、上記(1)で算出した総利益から、営業費を差引いた残高を営業純益(Net Operating Profit)と呼ぶ。

$$[\text{総利益} - \text{営業費} = \text{営業純益}]$$

営業費については、“売上サービス又は生産品の直接製造原価以外の一般営業費”と定義されており、販売/配達/一般管理の各費用を含む。会社の勘定分類法により記載するように指示されているが、具体的な項目も例示されている<sup>165</sup>。

<sup>165</sup> 山田 (2016b) 95 頁を参照されたい。

### 6-3. 営業外活動における利益計算

「指示書③」においては、上記 6-2. で算出した営業純益に営業外収入を加算した額を総収入(Gross Income)と呼び、また、総収入から営業外費用を差引いた残高を純益(Net Profit)と呼ぶ。

$$[\text{営業利益} + \text{営業外収入} = \text{総収入}]$$

$$[\text{総収入} - \text{営業外費用} = \text{純益}]$$

会社の主要業務に対して付帯的又は無関係の性質を有する収入を営業外収入、同様の費用を営業外費用と呼ぶ。いずれも会社の勘定分類法により明細に記入することが求められている。

純益については、当該期間中における株主に帰属する利益ではないことが解説されている。その理由としては、純益には法人の所得税に対する準備金や利益から支払われる役員賞与の準備金等が含まれているからである。「英米会計習慣(Anglo-American accounting practices)」<sup>166</sup>においては、これらは費用として考えられているため、剰余金又は未処分利益勘定に振り替えられ、実際の純益を算出するまでに差し引かれるのである。しかし、日本の概念においては、営業は利益を獲得するために行うものであり、獲得した利益が所得税として政府に分けられたり、役員賞与も利益から支払うことが契約で取り決められていたりするため、その後の残高が株主に分けられるという会計処理がなされてきた。したがって、無用の混乱を避けるために「蓄積未処分利益処分案」を新設し、所得税、役員賞与等がどう取り扱われているかがわかるようにした、といった内容が記されている。

## 7. 当期業績主義損益計算書の萌芽

当期業績主義損益計算書の萌芽は、1927(昭和 2)年アメリカ連邦準備理事会(Federal Reserve Board/FRB)公表の小冊子『貸借対照表等についての公認作成方法(Approved Methods for the Preparation of Balance-Sheet Statement)』の新版にあると言われている<sup>167</sup>。当該小冊子の初版は1918(大正 7)年に公表されているが、その時点ではまだ、

$$[\text{営業利益} \pm \text{営業外損益} = \text{経常利益}]$$

$$[\text{経常利益} \pm \text{特別項目(期間外損益項目)} = \text{当期純利益}]$$

といった包括主義損益計算書様式が示されていたのに対し、1927年新版では、

$$[\text{営業利益} \pm \text{営業外損益} = \text{当期純利益}]$$

といった当期業績主義損益計算書様式が示されたのである<sup>168</sup>。

<sup>166</sup> 「指示書③」41頁。

<sup>167</sup> 山邊(1973)8頁を参照されたい。

<sup>168</sup> 山邊(1973)8頁を参照されたい。

この変更は、損益計算書における当期純利益の利益概念を大きく変えるものであった。前者における当期純利益は、一会計期間の全ての収益及び費用を網羅した上での利益であるのに対し、後者における当期純利益は、一会計期間の経常的な収益及び費用のみによって算出される。そして、非経常的な損益項目は損益勘定ではなく、剰余金勘定に直接加減される。

なぜこのような変更がなされたのか、1918(大正7)年の初版公表から1927(昭和2)年の新版公表までの間の時代的背景として、1920年代のアメリカにおける会計慣習については、次のように述べられている。

「1920年代のアメリカの業界においては企業の収益能力が非常に重視せられ、しかもその測定数値として経常利益の金額が重視された。そして当時は殆ど全ての期間外損益項目は損益勘定を通過することなく直接、剰余金勘定を通じて報告することが一般の慣習であったし、また期間外損益項目の中には何と何が入るかについて多くの会計士の考え方はまとまっていなかった」<sup>169</sup>

以上のことから、当時の会計慣習として(1)企業の収益力を示す経常利益が重視されていたこと、(2)期間外損益項目は直接、剰余金に加減されていたこと、(3)期間外損益項目の内容が不確定であったこと、が1920年代のアメリカにおける会計慣習の特徴であったと言える。

この当期業績主義損益計算書、すなわち、

[営業利益±営業外損益=当期純利益]

という利益概念は、1938(昭和13)年、アメリカ会計士協会(American Institute of Accountants, 以下「AIA」)から公表された「SHM 会計原則」にも引き継がれていったと推察される<sup>170</sup>。「SHM 会計原則」については次項で検討する。

## 8. 「SHM 会計原則」における損益計算書

「SHM 会計原則」<sup>171</sup>とは、1938年にSanders, T.H., Hatfield, H.R., Moore, U.,の3者によって作成され、AIAから公表された会計原則であり、3者の頭文字からSHMと名付けられた。

「SHM 会計原則」における損益計算書は、少なくとも[営業区分]と[営業外区分]とに分けて表示される<sup>172</sup>。[営業区分]には、企業の主たる職能としての経営活動に関する活動が、費用と収益を対応させる形で分類/表示されることとなった。一方、[営業外区分]には、経

<sup>169</sup> 山邊(1973)8頁。

<sup>170</sup> なぜなら、FRBによって公表された『貸借対照表等についての公認作成方法』(新版)(1927年、昭和2)の原稿はAIAの委員会が起草していたからである。山邊(1973)7頁を参照されたい。

<sup>171</sup> 本論文で「SHM 会計原則」について引用する場合には、山本、他(共訳)(1979)『SHM 会計原則』同文館出版から引用し、引用箇所は『SHM 会計原則』x頁と表記する。

<sup>172</sup> 『SHM 会計原則』31頁を参照されたい。

営活動に直接関連しない原因から生ずる損益項目の他、固定資産売却益、利息及び未実現評価益(表示しない場合もある)が、源泉別に分類/表示されることとなった。さらに、収益・費用の発生の経常性/非経常性に基づいた分類/表示をも行い、非経常性については必ずこのことについて記載すること、としている。

### 8-1. 「SHM 会計原則」における営業区分

営業区分については下記の A から H について記述されている<sup>173</sup>。

- A. 売上総収益および/または営業総収益
- B. 売上割引, 売上戻りおよび売上値引
- C. 売上原価および/または営業費用
- D. 減価償却
- E. 維持費および修繕費
- F. 総利益または売上総利益
- G. 販売費および一般管理費
- H. 税金

まず、A. 売上総収益について、「企業の総収入は通常、当該会計期間において販売された財または提供されたサービスに対する請求書の合計額である」<sup>174</sup>と定義されている。総収入の分類/表示についての注意点がいくつか挙げられており、上記の A. と B. をまとめると次の通りである<sup>175</sup>。

- ① 売上高と期末商品棚卸高の両者に属している項目の有無について注意すること。
- ② 連結損益計算書においては、連結される会社以外の得意先に対する売上高のみを表示すべきであり、連結会社相互間の内部売上高を控除した上で、連結会社相互間の売上高及び連結会社以外の企業への売上高を別個に表示すること。
- ③ 売上高の認識と測定については、原則として「現金、法的請求権ないしその他の価値ある対価と交換に、他人に所有権を譲渡するような売上高のみ」<sup>176</sup>を含めること。
- ④ 控除項目として売上割引, 売上戻り, 及び販売費として処理しない売上値引を表示すべきこと。

<sup>173</sup> 『SHM 会計原則』 32-42 頁より、A から H の項目名を引用。

<sup>174</sup> 『SHM 会計原則』 32 頁。

<sup>175</sup> 『SHM 会計原則』 31-34 頁を参照されたい。

<sup>176</sup> 『SHM 会計原則』 33 頁。

次に C. の売上原価は営業費用と併せて、売上高の決定と一貫性を持つことが求められ<sup>177</sup>、収益に対応する原価は「原則として販売された特定の商品やサービスに関して個別的に発生した」<sup>178</sup>ものでなければならないと定義されている。すなわち、費用と収益を対応させ、個別対応させることが求められている。また、売上原価が棚卸計算法、直接原価法のどちらによって計算されたものであるかについて表示することを求めている。他の注意点としては下記がある<sup>179</sup>。

- ① 連結損益計算書については、売上収益に対する処理と同様に、内部振替高の控除が求められ、連結会社相互間における売上原価と連結会社以外の企業に対する売上原価とを別個に表示すること。
- ② 費用を〔売上原価〕に含めるか、売上収益に伴う控除項目として処理するかの区分については経営者の判断に委ねられていること。例えば、棚卸資産評価額に含まれる費用項目の処理はこの区分によって決定されること。

次に D. の減価償却費については、営業費用に含める場合と、含めずに独立した項目として表示することが認められている<sup>180</sup>。前者では、何らかのかたちで減価償却費単独の金額がわかるようにすべきことが要求されていると解釈されている<sup>181</sup>。この場合には、減価償却費も他の営業費用と同様に売上高と対応する費用として扱われる。

一方、営業費に含めるか否か不明な項目として、E. 維持費および修繕費が挙げられる。

維持費については、収益に対応する費用として処理されるべきであり、「経営管理目的の観点から、それらが当該会計期間中に貢献した割合に応じて製造、販売及び一般管理部門に配分される。それゆえ、製造部門に配分される費用は、売上原価や棚卸商品額に含まれることになる。」<sup>182</sup>とある。また、維持費と、増設・改良及び除却とを明確に区分し、増設・改良については資産勘定として処理し、除却については減価償却準備金に加算するか、除却損勘定で処理する。いずれにしても期間の損益からは控除されるわけであるが、維持費・修繕費を営業費含めるか否か不明である。したがって、営業費には含めないものとする。

次に F. 総利益では、「総収益と売上原価との差額が総利益または売上総利益である」<sup>183</sup>とされており、G. 販売費および一般管理費では「本来的な商企業において、これらの項目は主要な営業費用であり、それゆえ、注意深く分類されなければならない。製造業において、販売費および一般管理費は、金額的にも重要性があるので、相当の注意を払わなければならない

<sup>177</sup> 『SHM 会計原則』 34 頁を参照されたい。

<sup>178</sup> 『SHM 会計原則』 34 頁。

<sup>179</sup> 『SHM 会計原則』 34-35 頁を参照されたい。

<sup>180</sup> 『SHM 会計原則』 35-38 頁を参照されたい。

<sup>181</sup> 石原 (2008) 77 頁を参照されたい。

<sup>182</sup> 『SHM 会計原則』 40 頁。

<sup>183</sup> 『SHM 会計原則』 40 頁

い。」<sup>184</sup>とされている。

最後に H. 税金については、「所得税以外の税金は営業費として処理し、所得税は所得から控除する方法で処理することが適切である。」<sup>185</sup>とされている。

## 8-2. 「SHM 会計原則」における営業外区分

営業外区分については下記の A から H について記述されている<sup>186</sup>。

- A. 利息
- B. 資本利得および資本損失
- C. 未実現利益
- D. 未実現の価値減少
- E. 過年度における誤謬の修正
- F. 純利益の剰余金への振替
- G. 開業段階での欠損
- H. 棚卸資産準備金およびその他の準備金

まず A. 利息について、収益に対する独立した控除項目として営業外区分に表示されることが求められている。その理由としては、企業の利益を債権者と株主との間で区分する必要が挙げられている。すなわち、「支払利息が控除される前の利益すなわち営業純利益が債権者にとっての利益、一方、支払利息控除後の利益すなわち当期純利益が株主にとっての利益」<sup>187</sup>と考えられている。

次に B. 資本利得および資本損失とは、キャピタル・ゲイン及びキャピタル・ロスのことであり、保守主義の原則に基づいて、以下①から③のうち、いずれの処理をするべきか、経営者が判断すべきとしている<sup>188</sup>。

- ①全て当期の損益計算書に含める
- ②全て当期の損益計算書から除外する
- ③当期及び次期以降の損益計算書に配分する

一方で、「当期の損益に直接関係しない異常なものであり、また、当期の損益を歪曲する

---

<sup>184</sup> 『SHM 会計原則』41 頁。

<sup>185</sup> 『SHM 会計原則』41 頁。

<sup>186</sup> 『SHM 会計原則』42-49 頁より、A から H の項目名を引用。

<sup>187</sup> 石原(2008)85 頁。

<sup>188</sup> 『SHM 会計原則』42-44 頁を参照されたい。



ほどの影響力をもっている」<sup>189</sup>場合には剰余金勘定に記入するべきであるとしている。  
次に C. 未実現利益について、未実現利益と D. 未実現の価値減少は、別々に解説されている。  
そして、損益計算書に計上するべきかという観点からまとめると、下記の通りである<sup>190</sup>。

① 損益計算書に計上すべきでない項目

未販売資産の評価益

固定資産に対する未実現利益

固定資産に対する減価償却以外の未実現の価値減少

② 損益計算書に計上することが容認される項目

一部の棚卸資産の時価基準による評価損益

証券会社が所有している有価証券の市場価格に基づく評価損益

次に D. 未実現の価値減少において、「流動資産の未実現の価値減少を損益計算書に計上すべきである」<sup>191</sup>とし、「減価償却費以外の固定資産に対する未実現の価値減少は、通常記録すべきでない」<sup>192</sup>としている。

次に E. 過年度における誤謬の修正については、損益計算書に計上すべきか否かという観点からまとめると、次のようになる<sup>193</sup>。

① 損益計算書に計上すべきでない場合

修正の金額が当期の損益計算書を実質的に歪曲させるほど多額である場合

② 損益計算書に計上することが適切である場合

修正の金額が比較的少なく、当期の損益計算書を実質的に歪曲しない場合

次に F. 純利益の剰余金への振替は、「当該期間中に発生した純利益は、剰余金に振替えられる。しかし、純利益が剰余金に振替えられる場合には、まず第一に配当金が控除される。」<sup>194</sup>とされている。

次に G. 開業段階での欠損について、「企業が開業して間もない頃に発生する営業損失」<sup>195</sup>であり、これらの費用を創立費・開業費という資産勘定として計上し、開業後の会計期間にわたって規則的に収益から控除する期間配分が認められている。あるいは、開業に関する全ての費用を収益に負担させた上で、その結果生ずる欠損金を、無形固定資産として次期以降に繰り延べることも認められている。

最後に H. 棚卸資産準備金およびその他の準備金について、棚卸資産を時価評価した際に

<sup>189</sup> 『SHM 会計原則』 43 頁。

<sup>190</sup> 『SHM 会計原則』 44 頁を参照されたい。

<sup>191</sup> 『SHM 会計原則』 44 頁。

<sup>192</sup> 『SHM 会計原則』 44 頁。

<sup>193</sup> 『SHM 会計原則』 45 頁を参照されたい。

<sup>194</sup> 『SHM 会計原則』 45 頁。

<sup>195</sup> 『SHM 会計原則』 46 頁。

生ずる評価損の金額が大きい場合には公表することが求められている<sup>196</sup>。その際には、評価損勘定を用い、収益に対する費用として計上する。その他の準備金としては、偶発債務に対する引当金が挙げられ、当期の収益から損失に対する準備金を積み立てておくことの合理性が記されている。

### 8-3. 「SHM 会計原則」における利益剰余金計算書

利益剰余金計算書(STATEMENT OF EARNED SURPLUS)について、「損益計算書は利益剰余金勘定を要約したものを添付しなければならない」<sup>197</sup>とし、次のように表示することとしている<sup>198</sup>。

「期首の利益剰余金

前期までの記入の訂正，あるいは変更を表示するための修正

純利益から利益剰余金に振替えた金額

当期純利益勘定に含まれない臨時的な利得，あるいは損失

配当，あるいはその他の目的に対して剰余金から控除された金額」

## 9. 「SHM 会計原則」と「指示書④」の損益計算書比較

本項では、上記 8. で検討した「SHM 会計原則」の損益計算書の特徴と、GHQ/SCAP「指示書」のうち「指示書④」における損益計算書の特徴とを比較する。「指示書③」と「指示書④」は構成や日本語訳に若干の違いはあるものの、損益計算書に関する規定はかなり類似している。ここでは、従来から「指示書」として知られてきた「指示書④」に、どの程度「SHM 会計原則」が継承されているかに焦点を当てて検討する。

### 9-1. 共通点

#### (1) 当期業績主義損益計算書

「SHM 会計原則」と「指示書④」は、両者とも当期業績主義の損益計算書である。また、「SHM 会計原則」は、少なくとも営業区分と営業外区分とに分けて表示することを要求しているのに対し、「指示書④」ではⅠ. 営業収入，Ⅱ. 製品又はサービス売上原価，Ⅲ. 営業費，Ⅳ. 営業外収入及びⅤ. 営業外費用の 5 つの区分に分けて表示することを要求している<sup>199</sup>。しかし、次の 2 点から、両者は実質的には同じ分類法に基づいていると言えよう。第 1 は

<sup>196</sup> 『SHM 会計原則』47-49 頁を参照されたい。

<sup>197</sup> 『SHM 会計原則』49 頁。

<sup>198</sup> 『SHM 会計原則』49 頁。

<sup>199</sup> 「指示書④」の引用元は第 1 章-6-図表 1-2 及び日本公認会計士協会 25 年史編纂委員会(1976)188-219 頁を参照されたい。

「指示書④」におけるⅠからⅢが「SHM 会計原則」における営業区分、「指示書④」におけるⅣからⅤが「SHM 会計原則」における営業外区分に当たる点、第2は「SHM 会計原則」における営業区分は[売上高]、[売上原価]及び[営業費用]から成り立ち、営業外区分は大きく[営業外の収益]と[営業外の損失]から成り立つ点である。すなわち、小分類からすれば「SHM 会計原則」も5つの区分から成り立っていると考えることができる。

## (2) 剰余金計算書

上記(1)で検討したように、「SHM 会計原則」と「指示書④」は両者とも当期業績主義損益計算書であるので、損益計算書とは別に剰余金計算書の作成が求められる。ただし、「指示書①」及び「指示書②」においては、剰余金計算書は存在しなかった。この点については本章2.から4.を参照されたい。

## (3) 利息について

「SHM 会計原則」においては、利息は営業外区分に表示することとされており、「指示書④」においても、金融損益に関する科目が営業外収入及び営業外費用に例示されている。

## (4) 開業段階での欠損

本章8.で検討したように、「SHM 会計原則」においては、創立費・開業費という資産勘定として計上し、開業後の会計期間に渡って規則的に収益から控除する期間配分が認められており、「指示書④」においても、創業費償却金という科目が営業外費用に例示されている。

## 9-2. 相違点

### (1) 総収入、売上原価について

本章8.で検討したように、「SHM 会計原則」では総収入の基礎となる売上高について詳細な定義を設けているのに対し、「指示書④」は簡素に定義しているのみである。また、「SHM 会計原則」においては、費用である売上原価については収益と個別対応させること、棚卸計算法と直接原価法のどちらの計算法を用いたかということ、及び連結損益計算書における内部振替高の控除等についての説明がなされている。一方、「指示書④」においては「製造生産会社又はサービス企業」と「商事会社」とに分けて具体的な算式が示されており、特に「製造生産会社又はサービス企業」においてはまず製品原価を計算し、次いで売上原価を計算する、といった具体的な手順が記されている

## (2) 営業費用について

「指示書④」においては営業費用ではなく営業費と表記されており、販売/配達/一般管理の各費用を含む“売上サービス又は生産品の直接製造原価以外の一般営業費”と定義されている。上記 8. で検討した「SHM 会計原則」における営業費と比較すると次の通りである。

- i. 営業費用に含める項目について、「SHM 会計原則」では販売費及び一般管理費、所得税以外の税金とされているが、「指示書④」では販売費及び一般管理費のみが例示され、所得税以外の税金については例示されていない。
- ii. 営業費用に含める場合がある項目として、「SHM 会計原則」では減価償却費について例示されているが、「指示書④」においては減価償却費についての例示はない。

したがって、営業費については「SHM 会計原則」も「指示書④」も多少の差異はあるものの、概ね同じ範囲を想定していたと考えられるが、「SHM 会計原則」のほうがより広い範囲の費用を営業費として認める余地を残していたと言えよう。

## (3) 総収入の計算

「指示書④」においては、営業純益に営業外収入を加算した額を“総収入(Gross Income)<sup>200</sup>”としていたが、「SHM 会計原則」ではこれに当たる利益名称又は利益概念は示されていない。

## (4) キャピタル・ゲイン及びキャピタル・ロス

本章 8. で検討したように、「SHM 会計原則」においては、キャピタル・ゲイン及びキャピタル・ロスは原則として損益計算書から除外すべきこととされているが、「指示書④」においては、キャピタル・ゲイン及びキャピタル・ロスに当たる科目が営業外収入及び営業外費用に例示されていない。

## (5) 未実現損益

本章 8. で検討したように、「SHM 会計原則」においては、①損益計算書に計上すべきでない項目(未販売資産の評価益、固定資産に対する未実現利益、固定資産に対する減価償却以外の未実現の価値減少)とは別に、②損益計算書に計上することが容認される項目(一部の棚卸資産の時価基準による評価損益、証券会社が所有している有価証券の市場価格に基づく評価損益)について記述があるが、「指示書④」においては、未実現損益に当たる科目が営業外収入及び営業外費用に例示されていない。

---

<sup>200</sup> 総収入については、本章 2. を参照されたい。

#### (6) 過年度修正

本章 8. で検討したように、「SHM 会計原則」においては、①損益計算書に計上すべきでない場合(修正の金額が当期の損益計算書を実質的に歪曲させるほど多額である場合)とは別に、②損益計算書に計上することが適切である場合(修正の金額が比較的少なく、当期の損益計算書を実質的に歪曲しない場合)について記述があるが、「指示書④」においては、過年度修正に当たる科目が営業外収入及び営業外費用に例示されていない。

#### (7) 棚卸資産準備金、その他の準備金

本章 8. で検討したように、「SHM 会計原則」においては、棚卸資産を時価評価した際に生ずる評価損の金額が大きい場合には公表することが求められている。その際には、評価損勘定を用い、収益に対する費用として計上する。その他の準備金としては、偶発債務に対する引当金が挙げられており、当期の収益から損失に対する準備金を積み立てておくことの合理性が記されている。一方「指示書④」においては、棚卸資産準備金、その他の準備金に当たる科目が営業外収入及び営業外費用に例示されていない。

### 10. 「指示書④」と「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」の損益計算書比較

「指示書④」においては、貸借対照表、損益計算書、剰余調整計算書及び蓄積未処分利益処分案の 4 つを財務諸表の完全なる一揃えと定義している。一方、「企業会計原則」においては、損益計算書、剰余金計算書、剰余金処分計算書、貸借対照表及び財務諸表附属明細表の 5 つを財務諸表としている。記載の順番が異なる点と、財務諸表附属明細表の有無という点では相違しているが、「企業会計原則」において剰余金計算書、剰余金処分計算書が採用された背景には「指示書④」の影響があったと筆者は推測する。本項ではこの点を明らかにする目的で、「指示書④」と「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」の損益計算書について比較を行う。

#### (1) 損益計算書の比較 -報告式及び当期業績主義による損益計算-

本項では「指示書④」における損益計算書 (ESS(A) 11669, D12-E8, ESS(A) 11670, B2-C1) の特徴を 3 つ挙げ、「指示書④」と「企業会計原則」及び「財務諸表準則」との共通点を中心に比較する。

「指示書④」と「財務諸表準則 1949」A1 号表に示されている損益計算書は共に報告式で、利益計算の区分は図表 6-8 の通りである。

図表 6-8 「指示書④」と「財務諸表準則 1949」における損益計算書の区分

「指示書④」		「財務諸表準則1949」	
	営業収入 (Operating Revenue)		純売上高
-	売上原価 (Services Sold)	-	売上原価
	総益 (Gross Profit)		売上総利益
-	営業費 (Operating Expenses)	-	一般管理費及び販売費
	営業純益 (Net Operating Profit)		営業利益
+	営業外収入 (Non-Operating Income)	+	営業外収益
	総収入 (Gross Income)		当期総利益
-	営業外費用 (Non Operating Expense)	-	営業外費用
	純益 (Net Profit)		当期純利益

出所：山田（2020a）116 頁を一部加工。

上記のように、名称は異なるが、「財務諸表準則 1949」における売上総利益（「指示書④」では総利益）、営業利益（「指示書④」では営業純益）、当期総利益（「指示書④」では総収入）、当期純利益（「指示書④」では純益）という4つの利益を「指示書④」においても計算する点で共通している。

まず、営業費について「指示書④」においては、販売配達費(Selling and Delivery Expenses)<sup>201</sup>と一般管理費に区分されていた。したがって、「財務諸表準則 1949」A1 号表における販売費及び一般管理費と実質的に同一であると言える。

次に、営業外収入、営業外費用について「指示書④」においては、営業外収益として 1. 利息収入, 2. 受取配当, 3. 有価証券売却利益, 4. 固定資産売却利益, 5. 雑収入が挙げられていた。また、営業外費用として 1. 利息費, 2. 社債発行価格差償却金, 3. 創業費償却金, 4. 有価証券売却損, 5. 固定資産売却損, 6. 営業外雑費が例示されていた。すなわち、「指示書④」においては、会社の主要業務に付帯的又は無関係の損益は営業外収入又は営業外費用として計上されていた。

次に、総収入について「指示書④」においては、[営業純益+営業外収入=総収入]との計算により総収入が計算されていた。一方、「財務諸表準則」A1 号表でも同様に、[営業利益+営業外収益=当期総利益]との計算により総収入が計算されている。しかし、ここで算出される当期総利益という利益については、「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」の本文中において、何ら記述されていない。

最後に、純益について「指示書④」においては、[総収入-営業外費用=純益]との計算

<sup>201</sup> 日本公認会計士協会 25 年史編纂委員会(1976)215 頁を参照されたい。

により純益が計算される。一方、「財務諸表準則 1949」A1 号表でも同様に、[当期総利益－営業外費用=当期純利益]との計算により当期純利益が計算されている。

以上、両者ともに当期業績主義による損益計算がなされているのである。

当期業績主義による損益計算書においては、各会計期間の経常的な営業から生ずる期間利益を計算することが目的とされる。したがって、特別損益や臨時損益は損益計算書には計上されない。

この他にも、「指示書④」においては、法人税等の取扱いが異なることによって、英米と日本における当期純利益の概念が異なる点について解説している。すなわち、英米の会計実践では費用として考えられる法人税に対する準備金や、利益から支払われる役員賞与の準備金等の科目は、当期純利益を算出する段階では差し引かれている。一方、日本においてこれらの科目は利益処分として扱われる点で異なるため、後述する蓄積未処分利益処分案が必要となるとの説明がなされている。

## (2) 剰余金計算書の比較

本項では、「指示書④」における剰余調整計算書 (ESS(A) 11669, E9-E14, ESS(A) 11670, C2-C6) と、「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」における剰余金計算書との共通点を中心に比較する。

「指示書④」と「財務諸表準則 1949」（貸借対照表原則 四（三） B）に示されている区分は図表 6-9 の通りである。

図表 6-9 「指示書④」と「財務諸表準則 1949」における剰余金計算書の比較

「指示書④」		「財務諸表準則1949」
剰余金調整計算書		剰余金計算書
蓄積未処分利益当期期首残高 + 当期蓄積未処分利益（勘定中）貸方に記入する分 - <u>当期蓄積未処分利益（勘定中）借方に記入する分</u> 蓄積未処分利益期末残高		[利益剰余金]  前期末処分利益剰余金 - <u>利益剰余金処分額</u> 繰越利益剰余金 + 繰越利益剰余金増加額 - <u>繰越利益剰余金減少額</u> 繰越利益剰余金期末残高 + <u>当期純利益</u> 当期末処分利益剰余金  [資本剰余金] (省略)

出所：山田（2020a）117 頁を一部加工。

「指示書④」においては、図表 6-9 中の「当期蓄積未処分利益（勘定中）貸方に記入する分」における最も重要な科目として当期純益を挙げている。その他の貸方項目は必要に応じて列挙し、何行設けても構わないとしている。図表 6-9 中の「当期蓄積未処分利益（勘定中）借方に記入する分」としては前期法定積立振当金<sup>202</sup>、前期法人税、前期利益より支払うべき賞与金及び当期中に支払った配当金等が例示されている。

一方、「企業会計原則」における剰余金計算書は、利益剰余金計算書と資本剰余金計算書に区分されるので（損益計算書原則 七）、この点は「指示書④」と異なる。しかし、利益剰余金の計算部分に関しては実質的には「指示書④」と同様の計算を行う。ただし、前期未処分利益剰余金から一旦、繰越利益剰余金期末残高を計算し、その後当期純利益を加算して当期末処分利益剰余金を計算している。

### (3) 剰余金処分計算書の比較

本項では「指示書④」における蓄積未処分利益処分案 (ESS (A) 11669, E14-F3, ESS (A) 11670, C6-C7) と、「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」における剰余金処分計算書との共通点を中心に比較する。

「指示書④」蓄積未処分利益処分案と「財務諸表準則 1949」（貸借対照表原則 四(三) B）に示されている剰余金計算書の区分はおおよそ次の通りである。

図表 6-10 「指示書④」と「財務諸表準則 1949」における剰余金処分計算書の比較

「指示書④」		「財務諸表準則1949」
蓄積未処分利益処分案		剰余金処分計算書
[案]		
当期法定積立準備金		当期末処分利益剰余金
当期所得（法人）納税準備金		利益剰余金処分額
利益より支払う賞与準備金		次期繰越利益剰余金
予定配当		
自由剰余金予定後繰越残高		
合計		

出所：山田（2020a）117 頁，(3)を一部加工。

「指示書④」においては、「指示書④」に従って貸借対照表、損益計算書及び剰余調整計算書を作成した場合、貸借対照表の蓄積未処分利益からいまだ控除されていない諸費用と債

<sup>202</sup> 法定積立振当金については、本章 4-1.，本章 4-1-図表 6-1 及び日本公認会計士協会 25 年史編纂委員会(1976)218 頁を参照されたい。



務があるとしている。それは法人税、法定積立金及び利益を基準とした役員報酬として列挙されている。したがって、真実の財政状態を表わすために蓄積未処分利益処分案が必要だと解説している。

また、「財務諸表準則 1949」においても「剰余金処分計算書は、利益処分案に従い、当期未処分利益剰余金から配当金、賞与金、積立金、法人税その他の利益処分量を控除して、次期繰越利益剰余金を記載する」と規定している（「財務諸表準則 1949」第二章 第六）。

## 11. GHQ/SCAP に提出された日本企業の損益計算書

本項では、日本の会社が GHQ に提出したと思われる財務諸表と GHQ/SCAP 「指示書」とを比較する。具体的には、鐘淵紡績株式会社の損益計算書と「指示書③」及び「指示書④」における損益計算書とを比較する。

鐘淵紡績株式会社の資料は、『GHQ/SCAP 文書』“Kanegafuchi Boseki (35-000-00)” (NDL 分類番号 ESS(D)09422-09431) に収録されている。この資料中、本項では図表 6-11 で示した a. から g. の 7 つの財務諸表における損益計算書を対象とする。なお、d. から g. の 4 つの財務諸表については、対応する営業報告書<sup>203</sup>ならびに有価証券報告書を C. から G. として、同じく図表 6-11 で示した。

図表 6-11 鐘淵紡績株式会社の損益計算書一覧(1943-1949)

本章呼称	英文財務諸表	P/Lに記載の期間	NDL分類番号/フィッシュ番号		本章呼称	対応する営業報告書/有価証券報告書
a	First (Latter half in 1943)	(From 26 November ,1943 (To 31 March ,1944)	ESS(D)09427/ E-5		-	
b	Second (Fiest half in 1944)	(From 1 April ,1943 (To 30 September ,1944)	ESS(D)09427/ E-6		-	
c	Third (Latter half in 1944)	(From 1 October ,1944 (To 31 March ,1945)	ESS(D)0942 / E-7		-	
d	Forth (Fiest half in 1945)	(From 1 April ,1945 (To 30 September ,1945)	ESS(D)09427/ E-8	⇔	C	第4回営業報告書 昭和20年4月1日～ 昭和20年9月30日
e	Fifth (Latter half in 1945)	(From 1 October ,1945 (To 31 March ,1946)	ESS(D)09427/ E-9		E	第5回営業報告書 昭和20年10月1日～ 昭和21年3月31日
f		(From 1 April ,1946 (To 10 August ,1946)	ESS(D)09430/ F-4～F-8		F	第6回営業報告書 昭和21年4月1日～ 昭和21年8月10日
g		(From 11 August ,1946 (To 30 September ,1949)	ESS(D)09430/ F-12～F-14 ESS(D)09431/ A-1		G	第7回営業報告書 昭和21年8月11日～ 昭和24年9月25日

出所：山田（2017a）79 頁，図 2 を一部加工。

<sup>203</sup> 鐘淵工業株式会社（1945-1946），鐘淵紡績株式会社（1946-1949）を参照されたい。

### 11-1. GHQ/SCAP「指示書」の影響がない損益計算書

図表 6-11 の損益計算書中, a. から e. の英文財務諸表における損益計算書は, 同じ様式が採用されている。a. の損益計算書は図表 6-12 の通りである。b. から e. に関しては, 多少の勘定科目の相違はあるものの, 全て a. と同様の様式(図表 6-12)で記されている。

図表 6-12 鐘淵紡績株式会社の英文損益計算書(1943-1944)

		Kanebo Item 1	
		First (Latter half in 1943)	
PROFIT & LOSS ACCOUNT			
		(From 26 November ,1943) (To 31 March ,1944)	
Revenues		Expenditures	
Sales a/c, Various Revenues	63,883,000. 00	Manufactures, Goods under Work	61,725,000. 00
Interests recieved Dividends	3,019,000. 00	New materials	32,463,000. 00
Manufactures, Goods under work, carried forward next term	70,835,000. 00	Manufacturing cost	16,033,000. 00
		Business Expenses	1,685,000. 00
		Interest paid	5,112,000. 00
		Various Researches expenses	547,000. 00
		Profit in current term	19,172,000. 00
<b>Total</b>	<b>136,737,000. 00</b>	<b>Total</b>	<b>136,737,000. 00</b>
SETTLEMENT OF PROFITS			
		Legal Reserves	2,000,000. 00
		Reserves for Taxes	1,000,000. 00
		Securities for Taxes	7,000,000. 00
		Shares for Stock holders	7,387,000. 00
		Funds for Woekers' Welfares	1,000,000. 00
		Bonus for Officers	250,000. 00
		A/c carried forward Next term	535,000. 00
		<b>Total</b>	<b>19,172,000. 00</b>

出所：山田 (2017a) 79 頁, 図 3。

他方、図表 6-11 の営業報告書中、C. の営業報告書における損益計算書は図表 6-13 の通りである。なお、営業報告書は縦書きのため、図表 6-13 では横書きに、漢字は旧字体から新字体に、仮名遣いはカタカナからひらがなに改めた。

図表 6-13 鐘淵紡績株式会社の損益計算書(1945-1945)

第4回営業報告書 損益計算書		(自昭和20年 4月1日) (至昭和20年9月30日)	
収入の部		支出の部	
売上高、雑収入	152,098,949. 54	前期より繰越製品、 仕掛物	95,316,167. 20
収入利息、配当収入	6,043,351. 03	原料費	52,806,268. 17
次期へ繰越製品、 仕掛物	85,995,575. 78	加工費、営業費	47,802,102. 03
		支払利息	14,355,983. 24
		諸研究費	937,651. 57
		諸資産償却金	32,919,704. 14
		当期純益金	0
計	244,137,876. 35	計	244,137,876. 35
利益処分			
		当期純益金	0
		前期繰越金	1,363,050. 13
		合計	1,363,050. 13
		右後期へ繰越す	

出所：山田（2017a）80 頁，図 4。

図表 6-13 の営業報告書における損益計算書と同時期の英文財務諸表における損益計算書、すなわち、図表 6-11 の c. を示したものが図表 6-14 である。図表 6-13 と図表 6-14 を比較すると、金額の端数切り捨ての有無以外は、様式、勘定科目とも一致する。

図表 6-14 鐘淵紡績株式会社の英文損益計算書(1945-1945)

Forth (First half in 1945)		Kanebo Item 1	
PROFIT & LOSS ACCOUNT			
		(From 1 April ,1945) (To 30 September ,1945)	
Revenues		Expenditures	
Sales a/c, Various Revenues	152,099,000. 00	Manufactures, Goods under Work	95,316,000
Interests recieved Dividends	6,043,000. 00	New materials	52,806,000
Manufactures, Goods under work, carried forward next term	85,995,000. 00	Manufacturing cost	47,802,000
		Business Expenses	
		Interest paid	14,356,000
		Various Researches expenses	937,000
		Redmotion for various assets	32,920,000
		Profit in current term	0
<b>Total</b>	<b>244,137,000. 00</b>	<b>Total</b>	<b>244,137,000. 00</b>
SETTLEMENT OF PROFITS			
		Profit in Current Term	0
		A/c brought forward from Last term	1,363,000. 00
		<b>Total</b>	<b>1,363,000. 00</b>
		A/c carried forward Next term	1,363,000. 00

出所：山田 (2017a) 80 頁，図 5。

図表 6-11 の損益計算書中、a. から e. の英文財務諸表は、日本語の営業報告書を英文に翻訳したものである可能性が高い。したがって、GHQ/SCAP「指示書」の影響はないと考えられる。

## 11-2. GHQ/SCAP「指示書」の影響があったと思われる箇所

図表 6-11 の英文財務諸表中, f. の損益計算書は図表 6-15 の通りである。なお、図表 6-15 中、“???” と記されている箇所は判読不能である。図表 6-11 の英文財務諸表中, g. の英文財務諸表における損益計算書についても, 多少の勘定科目の相違はあるものの, 同じ様式が採用されている。

図表 6-15 鐘淵紡績株式会社の英文損益計算書(1946-1946)

Statement of Profit and Loss A/C		
From April 1 , 1946		
To August 10, 1946		
No. 1	Item	Amount
1	Sales	145, 868, 671. 40
2	Less Cost of Goods Sold	67, ???, ??? 00
	(省略)	
3	Gross Profits on Sales	78, ???, ??? 48
4	General & Administrative expenses	8, ???, ??? ??
	(省略)	
5	Net Profits on Sales	69, 14?, ?43. 76
6	Add Financial and Other Incomes	4, 695, 767. 04
	(省略)	
7	Total Net Profit on Operations and Other Incomes	73, 836, 61?. ??
8	Deduct Financial and Other Expenses	16, 386, 545. 05
	(省略)	
9	Net Profits for Term	57, 45?, ??? 75
10	Add Gain on Sales of Capital Assets	27, ???, ??? ??
	(省略)	
11	Add Other Temporary Profits (Itemise)	2, 501, 612. 82
	(省略)	
12	Net Profits for Term, and Total Amount in above 2 items	87, 641, 869. 17
13	Deduct Loss on Sale of Capital Assets	0
14	Deduct Loss on Depreciation of Assets	0
15	Deduct Other Temporary Losses	87, 641, 869. 17
	(省略)	
16	Profit before Provision for Taxes	0
17	Provision for Taxes	0
18	Net Profits for Term per Balance Sheet	0

出所：山田 (2017a) 81 頁, 図 6。

図表 6-11 の f. の英文財務諸表中に対応する営業報告書は図表 6-11 の F. であるので、F. の営業報告書における損益計算書を図表 6-16 として示す。

図表 6-16 鐘淵紡績株式会社の損益計算書(1946-1946)

第6回営業報告書 損益計算書		(自昭和21年 4月1日) (至昭和21年8月10日)	
収入の部		支出の部	
売上高、雑収入	176,052,314. 18	前期より繰越製品、 仕掛物	70,525,728. 49
収入利息、配当収入	4,643,931. 76	原料費	56,203,948. 86
次期へ繰越製品、 仕掛物	110,568,871. 04	加工費、営業費	74,414,483. 16
		支払利息	16,386,549. 05
		諸研究費	2,004,605. 26
		在外財産償却金	71,747,802. 16
		当期純益金	0
計	291,283,116. 98	計	291,283,116. 98
利益金処分			
	当期純益金		0
	前期繰越金		1,363,000. 00
	合計		1,363,000. 00
	右後期へ繰越す		

出所：山田（2017a）82 頁，図 7。

図表 6-11 の f. の英文財務諸表における損益計算書（図表 6-15）と、F. の営業報告書における損益計算書（図表 6-16）とを比較すると、様式も項目も大きく異なる。したがって図表 6-11 の f. 及び g. の英文財務諸表は、日本語の営業報告書を基に作成されたものではないと考えられる。そこで、図表 6-11 の f. 及び g. の英文財務諸表については、「指示書」の影響の有無を検証する必要がある。

### 11-3. 鐘淵紡績株式会社と「指示書③」及び「指示書④」の損益計算書比較

図表 6-11 の f. 及び g. の英文財務諸表に対する「指示書」の影響の有無を検証するために、図表 6-11 の f. 及び g. の損益計算書と「指示書③」及び「指示書④」における損益計算書との比較を行う(図表 6-17)。

#### (1) 様式の比較

図表 6-11 の f. の英文損益計算書(図表 6-15)に対応する図表 6-11 の F. の営業報告書(図表 6-16)が勘定式なのに対し、図表 6-11 の f. の英文損益計算書(図表 6-15)は報告式である。「指示書④」の損益計算書も報告式の損益計算書が示されている。

#### (2) 利益計算の比較

図表 6-11 の f. の英文損益計算書(図表 6-15)の 18 項目を「指示書③」及び「指示書④」の損益計算書の項目と比較すると図表 6-17 の通りである。項目 1 から 9 までが「指示書③」及び「指示書④」に対応している。特に、7 の“Total Net Profit on Operations and Other Incomes”は 5 の“Net Profits on Sales”に 6 の“Financial and Other Incomes”を加算した項目として算出されている。「指示書③」及び「指示書④」の利益計算のうち特徴的な項目として総収入がある。総収入は[営業純益 + 営業外収入 = 総収入]という計算式で算出される利益名称又は概念であり、6 の“Financial and Other Incomes”は営業外収入であるので、この点をもって、図表 6-11 の f. の英文損益計算書は GHQ/SCAP「指示書」の影響を受けた可能性が非常に高いと言える。また、9 を“Net Profits for Term”としている点から、図表 6-11 の f. の英文損益計算書(図表 6-15)は当期業績主義を採用していると言えよう。

#### (3) 勘定科目の比較

図表 6-11 の f. の英文損益計算書(図表 6-15)の項目 10 から 18 に対応する科目は、「指示書③」及び「指示書④」には存在しない。

このうち、10 “Gain on Sales of Capital Assets” 13 “Loss on Sale of Capital Assets” に当たる科目は、「指示書③」及び「指示書④」においては例示されていない。また、14 の“Provision for Taxes”は法人税に関する準備金であるため、「指示書③」及び「指示書④」では損益計算書とは別の財務諸表である「蓄積未処分利益処分案」に記入するように指示がなされている<sup>204</sup>。なお、図表 6-17 中、“???”と記されている箇所は判読不能である。

<sup>204</sup> 「蓄積未処分利益処分案」については、本章 4-2. 及び本章 4-2-図表 6-2 を参照されたい。

図表 6-17 鐘淵紡績株式会社と「指示書③」及び「指示書④」との損益計算書の比較

Statement of Profit and Loss A/C From April 1, 1946 To August 10, 1946				「指示書③・④」
Item	Amount			
1 Sales	145,868,671. 40			営業収入(Operating Revenue)
2 Less Cost of Goods Sold	67,???,???. 00			-)製品(又はサービス)売上原価 or -)売上商品原価
3 Gross Profits on Sales	78,???,???. 48			総利益(Gross Profit)
4 General & Administrative expenses	8,???,???. ??			-)営業費(Operating Expenses)
5 Net Profits on Sales	69,14?,?43. 76			営業純益(Net Operating Profit)
6 Add Financial and Other Incomes	4,695,767. 04			+)営業外収益(Non-Operating Income)
7 Total Net Profit on Operations and Other Incomes	73,836,61?. ??			総収入(Gross Income)
8 Deduct Financial and Other Expenses	16,386,545. 05			-)営業外費用(Non-operating Expenses)
9 Net Profits for Term	57,45?,???. 75			純益(Net Profit)
10 Add Gain on Sales of Capital Assets	27,???,???. ??			
11 Add Other Temporary Profits (Itemise)	2,501,612. 82			
12 Net Profits for Term, and Total Amount in above 2 items	87,641,869. 17			
13 Deduct Loss on Sale of Capital Assets	0			
14 Deduct Loss on Depreciation of Assets	0			
15 Deduct Other Temporary Losses	87,641,869. 17			
16 Profit before Provision for Taxes	0			
17 Provision for Taxes	0			
18 Net Profits for Term per Balance Sheet	0			
				[剰余金調整計算書]
				[蓄積未処分利益処分案]

出所：山田（2017a）83 頁，図 8 を一部加工。

## 12. 小括

本章では、まず「指示書①」から「指示書④」における損益計算書の概要を比較し、その後、「指示書③」の損益計算書における勘定科目を検討した。次に、「指示書」が作成されるに当たり、アメリカの会計基準が参照された可能性を探るために、「SHM 会計原則」における損益計算書の規定も検討した。その上で、「SHM 会計原則」と「指示書④」の損益計算書比較を試みた。その結果、表示区分や利益計算は細部に違いがあるものの、実質的に両者は共通していると言えることが判明した。相違が見られる点としては、「指示書④」においては独自の利益名称又は概念として、利益計算において総収入([営業純益 + 営業外収入 = 総収入])を算出している点である。しかし、「指示書」における最終的な利益である純益と「SHM 会計原則」における当期純利益は概ね同じ性質の利益が算出されており、両者とも当期業績主義損益計算書であると言える。したがって、GHQ/SCAP「指示書④」は多くの点において「SHM 会計原則」の影響を受けている可能性が高いと考えられるが、GHQ/SCAP「指示書④」独自の利益項目も存在することを明らかにした。

次に、「指示書」が作成されるに当たり、わが国における戦前の会計基準が参照された可



能性を探るために、「財務諸表準則 1934」と「指示書①」の損益計算書の比較を試み、その後、「指示書①」と「指示書②」の損益計算書比較を行った。その上で、「指示書②」、「指示書③」及び「指示書④」の損益計算書と比較を行った。これにより、「財務諸表準則 1934」から「指示書④」に至るまでにどのような改訂が加えられたのかについての解明を試みた。その結果、「財務諸表準則 1934」において採用されていた損益計算書の末尾に純損益処分計算を計上する方法が「指示書①」では採用されなかったにもかかわらず、「指示書②」では採用されていたことが判明した。その後、「指示書③」及び「指示書④」では再び採用されず、「指示書③」及び「指示書④」においては、損益計算書を補完する「剰余金計算書」及び「蓄積利益処分案」が新たな財務諸表として登場するに至った経緯を明らかにした。

その上で、「指示書④」と「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」の損益計算書比較を通して、「指示書」がどの程度、戦後の会計基準に影響を与えたのかについての検討を行った。その結果、次の点を明らかにした。「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」においては、第 1 に損益計算書において、当期業績主義を採用し、損益計算書の計算過程で「指示書④」の特徴である総収入（「財務諸表準則 1949」A1 号表では当期総利益という名称）が計算されている点、第 2 に「企業会計原則」の「剰余金計算書」及び「剰余金処分計算書」に当たる「剰余調整計算書」及び「蓄積未処分利益処分案」が「指示書④」において既に採用されており、両者の比較を行った結果、多くの類似点が判明した点である。

最後に、GHQ/SCAP に提出された日本企業の財務諸表における損益計算書を「指示書」と比較することで、「指示書」に従った会計実務が実際になされていたのかという点についての解明を試みた。具体的には、筆者が『GHQ/SCAP 文書』から発見した鐘淵紡績株式会社の損益計算書と「指示書③」及び「指示書④」における損益計算書を比較した。その結果、鐘淵紡績株式会社の英文財務諸表のうち、1946(昭和 21)年 4 月 1 日以降の損益計算書が、「指示書」の影響を受けて作成された可能性が高いことが判明した。鐘淵紡績株式会社の英文財務諸表においては、GHQ/SCAP「指示書③」及び「指示書④」において蓄積未処分利益処分案に記入すべきとされている項目が記載されておらず、また、GHQ/SCAP「指示書」が重要視している 5 大区分を明確にしていないという相違点もみられた。しかし、損益計算書の様式が勘定式から報告式に変更となったこと、表示区分が「指示書」の示している区分と非常に近いと言えること、さらには、「指示書」の特徴である総収入を算出している事等から、鐘淵紡績株式会社の英文財務諸表が「指示書」に従って作成された可能性があり、その時期は 1946(昭和 21)年 4 月 1 日以降であることが確認された。また、当該英文財務諸表が従来「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」から「指示書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。

## 結章

本論文では、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GHQ/SCAP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の解明を試みた。

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」（本論文では「指示書④」）の他に7種類、すなわち合計8種類の「指示書」（「指示書①」から「指示書⑧」）の存在を明らかにした。まず、筆者がNDLの『GHQ/SCAP文書』を調査した際、その中に「指示書」に関する複数の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、時系列的整理をすることに成功した。

第2章では、「指示書①」から「指示書④」において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」の作成契機と作成過程について検討した。

まず、「指示書」の作成契機について、GHQ/SCAPの指令、日本政府による「制限会社」の指定に関する勅令、「会社経理応急措置法」及び「企業再建整備法」といった法律の公布などを背景として挙げた上で、これらに関連してGHQ/SCAPが日本企業から財務情報を含む資料提出を求めていたことを明らかにした。そして、GHQ/SCAPの指令のうち「SCAPIN-1337-A」というSection Memo以降、「指示書」を用いた財務調査が行われていた、という経緯を明らかにした。次に、戦後の「企業会計原則設定」運動にどの程度「指示書」が関わっていたのかについて検討した。その結果、「企業会計原則」及び「財務諸表準則1949」の公表に当たっては「企業会計制度対策調査会」が“GHQ/SCAPからの「指示書」修正要請に応える”という役割を担っていたことにより、「指示書」の内容は「財務諸表準則1949」

に大きな影響を与えたと考えられる、との結論に至った。

次に、「指示書」の作成過程について検討した。すなわち、従来「指示書」はわが国における戦前の会計基準であった「財務諸表準則 1934」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点についての検証を行った。その結果、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、わが国における戦前の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」から「指示書④」の改訂では、わが国における戦前の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」から「指示書③」で採用された後「指示書④」では不採用となったこと、そして「指示書①」及び「指示書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「指示書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」を作成したと言われてきた。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きた。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。その観点からすれば、本論文において当該 3,000 社以上の資料を発見することができたことは、財閥解体の実態を、企業会計制度史の観点のみならず、会計実務を含む企業会計史の観点から解明して行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、わが国における戦前の会計基準と「指示書」を比較し、その後「指示書」と戦後の会計基準の比較を行なった。

まず、「指示書」の貸借対照表に関する会計規定について、「指示書①」と「指示書③」の勘定科目比較を行なった。その結果、共通点としては、大分類名及び中分類名の一致、勘定科目名が概ね一致すること並びに両「指示書」に新勘定と旧勘定に関する科目が存在することを明らかにした。一方、相違点としては、「指示書①」には存在しなかった勘定科目が「指示書③」においてはいくつか新設されていたこと、「指示書③」においては「指示書①」における勘定科目名が具体化されたり修正されたりしていたこと並びに「指示書③」においては「指示書①」にはなかった各項目の総額計算に関する計算方法の指示が追加されていたことを明らかにした。続いて「指示書③」と「指示書④」の勘定科目比較を行った。その結果、共通点としては、大分類名及び中分類名が一致すること並びに勘定科目名が概ね一致することを明らかにした。一方、相違点としては、中分類項目名や勘定科目名において若干の日本語訳変更があったこと及び勘定科目の削除があったことを明らかにした。さらに「指示書③」と「指示書④」の間で変更された点のうち、注目すべきは新勘定と旧勘定に関する科目の削除である。新勘定と旧勘定は「会社経理応急措置法」で「特別経理会社」に指定された会社が事業継続をするために応急的に使用することが認められた、いわば期間限定的な科目である。この新勘定と旧勘定に関する科目が「指示書③」では採用されたのに対し、「指示書④」では採用されなかったことは、「指示書④」を用いて財務諸表を作成する場合には、もはや「会社経理応急措置法」を想定していないということになる。その上で、GHQ/SCAPに提出された日本企業の英文財務表における貸借対照表の勘定科目と、「指示書①」、「指示書③」及び「指示書④」における貸借対照表の勘定科目比較を行った。

次に、第3章で発見した資料のうち、財閥2社と紡績会社2社、合計4社の貸借対照表を分析した。特に三菱本社と安田保善社という財閥2社の英文財務諸表における貸借対照表分析においては、以下の事実を明らかにした。三菱本社の貸借対照表は「指示書①」ではなく、「指示書③」又は「指示書④」を参照して作成された可能性の方が高いことを明らかにした。しかし、三菱本社の貸借対照表が「指示書③」と「指示書④」のうち、どちらを参照して作成されたのかについては、特定に至らなかった。一方、安田保善社の貸借対照表においては、「指示書④」ではなく「指示書①」又は「指示書③」の表示

に従って作成された可能性が高いことを明らかにした。加えて、「指示書①」又は「指示書③」のいずれかと言えば、「指示書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。

次に、わが国の戦前の会計基準がどの程度「指示書」に受け継がれているかを明らかにする目的で、「財務諸表準則 1934」と「指示書③」の貸借対照表に関する会計規定の比較を行なった。その結果、「財務諸表準則 1934」では勘定式であったが「指示書③」では報告式となったこと及び「財務諸表準則 1934」では採用されていなかった比較貸借対照表が「指示書③」では採用されたということを明らかにした。さらに、貸借対照表における大分類項目については類似しているが中分類項目については大きく異なること及び固定性配列法から流動性配列法への変更がなされたということを明らかにした。さらに、廃止された項目、新設された項目、引き継がれた項目に分けて検討を行った結果、一部の勘定科目名については「財務諸表準則 1934」から「指示書③」へ引き継がれているものの、様式、配列、減価償却、引当金、純資産における会計観は大幅に変更されたと言える。

最後に、「指示書」がわが国の戦後の会計基準にどの程度影響を与えたのかを明らかにする目的で、「指示書④」と「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」の貸借対照表に関する会計規定の比較を行った。この比較は、(1)報告式及び流動性配列法、(2)貸借対照表に計上すべき科目について、(3)評価性引当金、(4)有形固定資産の間接法による減価償却、(5)無形固定資産の減価償却と評価、(6)負債性引当金、(7)剰余積立金、(8)未払込資本金の8点について行った。その結果、(6)負債性引当金を除く他の7点において、「指示書④」と「企業会計原則」及び「財務諸表準則 1949」との間に類似の規定があるということが判明した。

本章で検討した結果、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たことを明らかにした。一方、「指示書」と戦後の会計基準とで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。

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」から「指示書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」から「指示書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ことが明らかになった。

第6章では、損益計算書の会計規定について検討した。まず、わが国における戦前の会計基準と「指示書」の比較を行った。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、その後「指示書②」で採用され、その後「指示書③」及び「指示書④」で再び不採用になった事実を発見した。次に、当時のアメリカ会計基準と「指示書」の比較を行った。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。さらに、「指示書」とわが国における戦後の会計基準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」から「指示書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。

本論文をまとめると、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。

## 参考文献・資料

### (日本語文献・資料)

- 浅羽二郎 (1956) 「企業会計原則設定に至る現実的過程」『現代経営会計講座-戦後日本の経営会計批判-〈第3巻〉財務会計編』東洋経済新報社。
- 新井清光 (1989) 『日本会計及び監査規範形成史料』中央経済社。
- 荒敬, 内海愛子, 林博史 (編) (2006) 『国立国会図書館所蔵 GHQ/SCAP 文書目録』第7巻 ESS/経済科学局 (3), 蒼天社出版。
- 石原裕也 (2008) 『企業会計原則の論理』白桃書房。
- 岩田巖 (1955) 『会計原則と監査基準』中央経済社。
- 薄井彰 (2015) 『会計制度の経済分析』中央経済社。
- 内川菊義 (1983) 「財閥解体政策の転換と企業会計原則の制定」『同志社商学』同志社大学商学会, 第34号, 第6号。
- 梅津和郎 (1978) 『財閥解体』教育社歴史新書-日本史 122, 教育社。
- 大蔵省 (1953) 「有価証券の募集又は売出の届出等に関する省令」(大蔵省令第74号)。
- 大蔵省財政資料室 (編) (1982a) 『昭和財政史-終戦から講和まで-(第1巻 総説 賠償・終戦処理)』東洋経済新報社。
- (編) (1982b) 『昭和財政史-終戦から講和まで-(第2巻 独占禁止)』東洋経済新報社。
- (編) (1982c) 『昭和財政史-終戦から講和まで-(第3巻 アメリカの対日政策)』東洋経済新報社。
- (編) (1982d) 『昭和財政史-終戦から講和まで-(第4巻 財政制度・財政機関)』東洋経済新報社。
- 大蔵省理財局経済課 (1947) 「会社経理応急措置法・企業再建整備法」大蔵財務協会。
- 太田哲三, 金子佐一郎, 中西寅雄, 黒澤清, 野田信夫, 西垣富治, 今井忍, 井上達男 (1951) 「会計制度のエヴォリュションとレヴォリュション」『産業経理』産業経理協会, 第11巻, 第10号。
- 太田哲三 (1968) 『近代会計側面誌』中央経済社。
- 小倉栄一郎 (1953) 「比較貸借対照表の利用」『月刊簿記』中央経済社, 第4巻, 第7号。
- 外務省特別資料部 (編) (1989a) 『日本占領重要文書』第2巻-底本『日本占領及び管理重要文書集』第2巻(外務省, 1949), 第2巻増補(外務省, 1951), 日本図書センター。

外務省特別資料部(編) (1989b) 『日本占領重要文書』第3巻-底本『日本占領及び管理重要文書集』第3巻(外務省, 1949), 日本図書センター。

片野一郎(1968) 『日本財務諸表制度の展開』同文館出版。

鐘淵工業株式会社 (1945-1946) 「第4回・第5回営業報告書」『営業報告書集成 マイクロフィルム版 1-9 集』雄松堂アーカイブス, 1966(昭和41)年-2008(平成20)年。

鐘淵紡績株式会社 (1946-1949) 「第6回・第7回営業報告書」『営業報告書集成 マイクロフィルム版 1-9 集』雄松堂アーカイブス, 1966(昭和41)年-2008(平成20)年。

株式会社三菱本社, GHQ(1947a) 「工業會社及ビ商事會社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書」『資料番号 MA-08723』三菱史料館。

————— (1947b) 「General information in reporting companies September 15 1947・Comparative balance Sheet ほか」『資料番号 MA-09541-005』三菱史料館。

企業会計制度対策調査会 (1949) 「企業会計原則・財務諸表準則」経済安定本部。

久保田秀樹(2001) 『日本型会計成立史』税務経理協会。

————— (2005) 『欧米制度の移植と日本型会計制度』滋賀大学経済学部研究叢書第41号, 滋賀大学経済学部。

————— (2008) 『「日本型」会計規制の変遷』中央経済社。

黒澤清 (1962) 『<新版>近代会計学』現代商学全集第16巻, 春秋社。

————— (1973a) 「日本の会計回顧録〈1〉」『企業会計』中央経済社, 第25巻, 第2号。

(1973b) 「日本の会計回顧録〈2〉」『企業会計』中央経済社, 第25巻, 第3号。

————— (1973c) 「日本の会計回顧録〈3〉」『企業会計』中央経済社, 第25巻, 第4号。

————— (1973d) 「日本の会計回顧録〈4〉」『企業会計』中央経済社, 第25巻, 第5号。

————— (1973e) 「日本の会計回顧録〈5〉」『企業会計』中央経済社, 第25巻, 第6号。

————— (1973f) 「日本の会計回顧録〈6〉」『企業会計』中央経済社, 第25巻, 第7号。

————— (1973g) 「日本の会計回顧録〈7〉」『企業会計』中央経済社, 第25巻, 第8号。

————— (1973h) 「日本の会計回顧録〈8〉」『企業会計』中央経済社, 第25巻, 第9号。

————— (1973i) 「日本の会計回顧録〈9〉」『企業会計』中央経済社, 第25巻, 第10号。

————— (1973j) 「日本の会計回顧録〈10〉」『企業会計』中央経済社, 第25巻, 第11号。

————— (1973k) 「日本の会計回顧録〈11〉」『企業会計』中央経済社, 第25巻, 第12号。

————— (1974a) 「日本の会計回顧録〈12〉」『企業会計』中央経済社, 第26巻, 第1号。

————— (1974b) 「日本の会計回顧録〈13〉」『企業会計』中央経済社, 第26巻, 第2号。

————— (1974c) 「日本の会計回顧録〈14〉」『企業会計』中央経済社, 第26巻, 第3号。

————— (1974d) 「日本の会計回顧録〈15〉」『企業会計』中央経済社, 第26巻, 第7号。



- 黒澤清 (1974e) 「日本の会計回顧録〈16〉」『企業会計』中央経済社, 第26巻, 第8号。
- (1974f) 「日本の会計回顧録〈17〉」『企業会計』中央経済社, 第26巻, 第9号。
- (1976a) 「日本の会計回顧録〈18〉」『企業会計』中央経済社, 第28巻, 第1号。
- (1976b) 「日本の会計回顧録〈19〉」『企業会計』中央経済社, 第28巻, 第2号。
- (1976c) 「日本の会計回顧録〈20〉」『企業会計』中央経済社, 第28巻, 第3号。
- (1976d) 「日本の会計回顧録〈21〉」『企業会計』中央経済社, 第28巻, 第4号。
- (1976e) 『財務諸表論』中央経済社。
- (1979a) 「史料：日本の会計制度〈1〉」『企業会計』中央経済社, 第31巻, 第1号。
- (1979b) 「史料：日本の会計制度〈2〉」『企業会計』中央経済社, 第31巻, 第2号。
- (1979c) 「史料：日本の会計制度〈3〉」『企業会計』中央経済社, 第31巻, 第3号。
- (1979d) 「史料：日本の会計制度〈4〉」『企業会計』中央経済社, 第31巻, 第4号。
- (1979e) 「史料：日本の会計制度〈5〉」『企業会計』中央経済社, 第31巻, 第5号。
- (1979f) 「史料：日本の会計制度〈6〉」『企業会計』中央経済社, 第31巻, 第6号。
- (1979g) 「史料：日本の会計制度〈7〉」『企業会計』中央経済社, 第31巻, 第7号。
- (1979h) 「史料：日本の会計制度〈8〉」『企業会計』中央経済社, 第31巻, 第8号。
- (1979i) 「史料：日本の会計制度〈9〉」『企業会計』中央経済社, 第31巻, 第9号。
- (1979j) 「史料：日本の会計制度〈10〉」『企業会計』中央経済社, 第31巻, 第10号。
- (1979k) 「史料：日本の会計制度〈11〉」『企業会計』中央経済社, 第31巻, 第11号。
- (1979l) 「史料：日本の会計制度〈12〉」『企業会計』中央経済社, 第31巻, 第12号。
- (1980a) 「史料：日本の会計制度〈13〉」『企業会計』中央経済社, 第32巻, 第1号。
- (1980b) 「史料：日本の会計制度〈14〉」『企業会計』中央経済社, 第32巻, 第2号。
- (1980c) 「史料：日本の会計制度〈15〉」『企業会計』中央経済社, 第32巻, 第3号。
- (1980d) 「史料：日本の会計制度〈16〉」『企業会計』中央経済社, 第32巻, 第4号。
- (1982) 『解説 企業会計原則』中央経済社。
- (1984) 「企業会計原則の歩み」『企業会計』中央経済社, 第36巻, 第1号。
- (1990) 『日本会計制度発展史』財経詳報社。
- , 番場嘉一郎, 矢澤惇, 江村稔, 浅地芳年, 武田昌輔, 新井清光(1978) 「〈座談会〉企業会計制度の基盤-わが国会計法制の30年」『企業会計』中央経済社, 第30巻, 第12号。
- , 番場嘉一郎(1980) 「会計学-制度と理論形成」『企業会計』中央経済社, 第32巻, 第5号。
- 神戸大学会計学研究室(編) (2007) 『会計学辞典(第六版)』同文館出版。

- 小森清久 (2008) 『アメリカ内部統制論』 白桃書房。
- 坂本孝司 (2011) 『会計制度の解明-ドイツとの比較による日本のグランドデザイン』 中央経済社。
- 佐藤文雄 (1994) 「わが国の制度会計における利益処分計算書および未処分利益剰余金の問題」  
『会計学研究』 専修大学会計学研究所, 第 20 号。
- 産業経理協会編集部 (1949a) 「工業会社及商事会社の財務諸表作成に関する指示書 (一)」 『産業経理』 産業経理協会, 第 9 卷, 6 号。
- (1949b) 「工業会社及商事会社の財務諸表作成に関する指示書 (二)」 『産業経理』 産業経理協会, 第 9 卷, 7 号。
- (1949c) 「工業会社及商事会社の財務諸表作成に関する指示書 (三・完)」  
『産業経理』 産業経理協会, 第 9 卷, 8 号。
- 嶋和重 (2007) 『戦後日本の会計制度形成と展開』 同文館出版。
- 商工省 (1934) 「財務諸表準則」 臨時産業合理局。
- 鈴木和哉 (2010) 「戦後日本における『企業会計基準法』構想と『企業会計原則』」 『立教経済学研究』 立教経済学研究会, 第 64 卷, 第 2 号。
- (2016) 「有価証券報告書と証券取引委員会:証券取引法会計形成過程の一断片」 『立教経済学研究』 立教経済学研究会, 第 69 卷, 第 3 号。
- 染谷恭次郎 (1951) 「比較貸借対照表の分析」 『産業経理』 産業経理協会, 第 11 卷, 第 9 号。
- (1983) 『財務諸表三本化の理論』 国元書房。
- (1991) 「会計基準選択の社会経済的影響」 『企業会計』 中央経済社, 第 43 卷, 第 3 号。
- 千葉準一 (1998) 『日本近代会計制度-企業会計体制の変遷』 中央経済社。
- (2010) 「戦後『企業会計基準法』構想の形成と崩壊」 『経済志林』 法政大学経済学部学会, 第 78 卷, 第 1 号。
- 坪根明子 (2013) 「連合軍総司令部に対する株式会社三菱本社報告書-『AG319.1(22 Oct. 45)ESS IE に対する報告書控』-」 『三菱史料館論集』 三菱経済研究所附属三菱史料館, 第 14 号。
- 中東正文 (1996) 「昭和二十五年商法改正-GHQ 文書から見た成立経緯の考察(1)」 『中京法学』 中京大学法学会, 第 31 卷, 第 2 号。
- 西川明子 (2007) 「審議会等・私的諮問機関の現状と論点」 『レファレンス』 国立国会図書館調査及び立法考査局, 第 57 卷, 第 5 号(通号 676 号)。

- 日本公認会計士協会 25 年史編纂委員会(編) (1976) 『会計・監査史料』 日本公認会計士協会。
- 沼田嘉穂 (1982) 『企業会計原則を裁く-改訂増補版-』 同文館出版。
- 根津文夫 (1989) 「財務会計基準の選択問題と『政治化』」 『明大商学論叢』 明治大学商学研究所，  
第 71 卷，第 3・4 号。
- 野田岩次郎 (1983) 『財閥解体私記』 日本経済新聞社。
- 早川豊 (1982) 『米国企業会計制度の研究』 北海道大学図書刊行会。
- 久野秀男 (1977) 『新版財務諸表制度論-制度の沿革・現状・課題-』 同文館出版。
- (1987) 『わが国財務諸表制度生成史の研究』 学習院大学研究叢書 25， 学習院大学。
- 福島鑄郎 (1984) 『GHQ の組織と人事(1946 年 9 月現在)』 巖南堂書店。
- 法令用語研究会(編) (2012) 『有斐閣 法律用語辞典-第 4 版-』 有斐閣。
- 村瀬玄 (1959) 「企業会計原則制定の由来」 『公認会計士』 公認会計士協会， 第 26 号。
- (1965) 『四訂 英文簿記提要』 新思想社。
- ， 中島省吾 (1973) 『英和和英 会計用語辞典』 中央経済社。
- 森川英正 (1991) 『日本財閥史』 教育社歴史新書-日本史 123， 教育社。
- 安田一 (1974) 「安田財閥の解体」 『ファイナンス』 大蔵省広報， 第 10 卷， 第 8 号(通号 108 号)。
- 山地秀俊， 藤村聡 (2014) 『複式簿記・会計史と「合理性」言説—兼松史料を中心に—』 神戸大  
学経済経営研究所研究叢書 74， 神戸大学経済経営研究所。
- 山田ひとみ (2012) 「GHQ/SCAP による会社財務報告に関する『指示書』の時系列整理—経済科  
学局(ESS)文書の分析をとおして—」 『聖学院大学論叢』 聖学院大学， 第 25 卷，  
第 1 号。
- (2013a) 「制限会社に対する占領初期における ESS『指示文書』の分析—『1946 年  
英文フォーム』の資料的位置付けを中心に—」 『聖学院大学論叢』 聖学院大  
学， 第 25 卷， 第 2 号。
- (2013b) 「GHQ/SCAP による会社財務報告に関する『英文フォーム (1946 or 1947)』  
の分析—(1) 鐘淵紡績株式会社の英文財務諸表との比較—」 『聖学院大学論叢』  
聖学院大学， 第 26 卷， 第 1 号。
- (2014a) 「GHQ/SCAP による会社財務報告に関する『英文フォーム (1946 or 1947)』  
の分析—(2) 他の『指示文書』との比較—」 『聖学院大学論叢』 聖学院大学，  
第 26 卷， 第 2 号。
- (2014b) 「戦後企業会計原則運動の起点-『インストラクション』再考-」 『聖学院  
大学論叢』 聖学院大学， 第 27 卷， 第 1 号。
- (2015a) 「GHQ/SCAP『指示文書』が日本の会計基準に与えた影響—『蓄積未処分利  
益処分案』の分析をとおして—」 『聖学院大学論叢』 聖学院大学， 第 27 卷，  
第 2 号。

- 山田ひとみ (2015b) 「GHQ/SCAP『指示文書』における貸借対照表に関する会計規定の分析」『聖学院大学論叢』聖学院大学, 第28巻, 第1号。
- (2016a) 「GHQ/SCAP『指示文書』における損益計算書に関する会計規程の分析」『聖学院大学論叢』聖学院大学, 第28巻, 第2号。
- (2016b) 「GHQ/SCAP『指示文書』における当期業績主義損益計算書(上)」『聖学院大学論叢』聖学院大学, 第29巻, 第1号。
- (2017a) 「GHQ/SCAP『指示文書』における当期業績主義損益計算書(下)」『聖学院大学論叢』聖学院大学, 第29巻, 第2号。
- (2017b) 「GHQ/SCAP『指示文書』における比較貸借対照表(上)」『聖学院大学論叢』聖学院大学, 第30巻, 第1号。
- (2018a) 「GHQ/SCAP『指示文書』における比較貸借対照表(下)」『聖学院大学論叢』聖学院大学, 第30巻, 第1号。
- , 小森清久(共著) (2018b) 「損益計算書における当期業績主義の導入過程—GHQ インストラクションの分析をとおして—」『経営情報科学』愛知工業大学経営情報科学学会, 第12巻, 第2号。
- , 小森清久(共著) (2018c) 「戦後直後における日本企業の英文報告書 —鐘淵紡績株式会社—」『経営情報科学』愛知工業大学経営情報科学学会, 第13巻, 第1号。
- (2019) 「戦後日本における比較貸借対照表の導入過程—GHQ インストラクションの分析をとおして—」実践経営学会機関誌『実践経営』, 実践経営学会, 第56号。
- (2020a) 「『企業会計原則』・『財務諸表準則』の生成過程におけるGHQ インストラクションの影響」実践経営学会機関誌『実践経営』, 実践経営学会, 第57号。
- (2020b) 「GHQ/SCAP『財務諸表作成に関する指示書』の再評価」『産業経理』産業経理協会, 第80巻, 第2号。
- 山邊六郎 (1973) 「当期業績主義と包括主義」『亜細亜大学経営論集』亜細亜大学経営学会, 第9号。
- 山本繁, 勝山進, 小関勇(共訳) (1979) 『SHM 会計原則』同文館出版。
- 山本繁 (1989) 「わが国における財務諸表の標準化の動向—『財務諸表を作成するための指示書』を中心に—」『商学集志』日本大学商学研究会, 第59巻, 第1-3号。

渡辺泉（1998）「資金計算書の展開—比較貸借対照表から資金運用表へ—」『商学論究』関西学院大学商学研究会，第46巻，第2号。

渡辺和夫（2007）『財務会計変遷論』同文館出版。

(英語文献・資料)

- GHQ/SCAP, Economic Data to be Furnished to General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers. 外務省外交資料館 (編) (1976) 『外務省記録 連合軍の本土進駐並びに軍政関係一件 連合軍との来往信綴』。
- , History of the Non-Military Activities of the Occupation of Japan:1945-1951 <40> Financial Reorganization of Corporate Enterprise. 岡崎哲二解説及び訳 (1999) 『企業の財務的再編成—GHQ 日本占領史(第40巻)—』日本図書センター。
- , Mitsubishi honsha (10-000-00) ., GHQ/SCAP Records(National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library, ESS(E)08499-08504).
- , Yasuda Hozensha(26-000-00) ., GHQ/SCAP Records(National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library, ESS(D)09288-09232).
- , Dai Nippoun Boseki(36-000-00) ., GHQ/SCAP Records(National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library, ESS(A)10603-10619).
- , Kanegafuchi Boseki (35-000-00) ., GHQ/SCAP Records(National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library, ESS(D)09422-09431).
- , Instructions For Reporting Companies(1951) ., GHQ/SCAP Records(National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library, ESS(A)11668) .
- , Instructions for the Preparation of Financial Statements. ,GHQ/SCAP Records(RG331,National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library, ESS(A)11669-11672).
- , Instruction for preparation of Financial Statements of Manufacturing & Trading Companies (Kogyo - Gaisha Oyobi Shoji - Gaisya No Zaimu Shohyo Sakusei Ni Kansuru Shijisho) ., GHQ/SCAP Records(National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library, ESS(B)14390).

\_\_\_\_\_, Instructions For Reporting Companies (Hokoku - Gaisha No Tameno Shiji -  
Sho)., GHQ/SCAP Records (National Archives and Records  
Service), (Compiled by National Diet Library, ESS (B) 14390).

## 論文目録及び学会・研究会報告

論文題目	掲載誌名	著者	公表年月
(論文)			
1. 「GHQ/SCAP『財務諸表作成に関する指示書』の再評価」	産業経理協会『産業経理』 第80巻第2号(94-107頁)	山田ひとみ	2020年7月
2. 「『企業会計原則』・『財務諸表準則』の生成過程におけるGHQインストラクションの影響」 【査読論文】	実践経営学会機関誌 『実践経営』 第57号(111-121頁)	山田ひとみ	2020年6月
3. 「戦後日本における比較貸借対照表の導入過程-GHQインストラクションの分析をとおして」 【査読論文】	実践経営学会機関誌 『実践経営』 第56号(65-74頁)	山田ひとみ	2019年6月
4. 「戦後直後における日本企業の英文報告書—鐘淵紡績株式会社—」	愛知工業大学 経営情報科学学会 『経営情報科学』 第13巻1号(100-117頁)	山田ひとみ, 小森清久	2018年10月
(参考論文)			
1. 「損益計算書における当期業績主義の導入過程—GHQインストラクションの分析をとおして—」	愛知工業大学 経営情報科学学会 『経営情報科学』 第12巻2号(127-144頁)	山田ひとみ, 小森清久	2018年3月
2. 「GHQ/SCAP『指示文書』における比較貸借対照表(下)」	聖学院大学『聖学院大学論叢』 第30巻第2号(61-76頁)	山田ひとみ	2018年2月
3. 「GHQ/SCAP『指示文書』における比較貸借対照表(上)」	聖学院大学『聖学院大学論叢』 第30巻第1号(127-137頁)	山田ひとみ	2017年10月
4. 「GHQ/SCAP『指示文書』における当期業績主義損益計算書(下)」	聖学院大学『聖学院大学論叢』 第29巻第2号(71-87頁)	山田ひとみ	2017年3月
5. 「GHQ/SCAP『指示文書』における当期業績主義損益計算書(上)」	聖学院大学『聖学院大学論叢』 第29巻第1号(61-69頁)	山田ひとみ	2016年10月
6. 「GHQ/SCAP『指示文書』における損益計算書に関する会計規程の分析」	聖学院大学『聖学院大学論叢』 第28巻第2号(91-102頁)	山田ひとみ	2016年3月
7. 「GHQ/SCAP『指示文書』における貸借対照表に関する会計規定の分析」	聖学院大学『聖学院大学論叢』 第28巻第1号(53-75頁)	山田ひとみ	2015年10月
8. 「GHQ『指示文書』が日本の会計基準に与えた影響—『蓄積未処分利益処分案』の分析をとおして—」	聖学院大学『聖学院大学論叢』 第27巻第2号(201-215頁)	山田ひとみ	2015年3月
9. 「戦後企業会計原則運動の起点—『インストラクション』再考—」	聖学院大学『聖学院大学論叢』 第27巻第1号(169-185頁)	山田ひとみ	2014年10月



10. 「GHQ/SCAP による会社財務報告に関する『英文フォーム（1946 or 1947）』の分析—(2)他の『指示文書』との比較—」	聖学院大学『聖学院大学論叢』第26巻第2号(211-228頁)	山田ひとみ	2014年3月
11. 「GHQ/SCAP による会社財務報告に関する『英文フォーム（1946 or 1947）』の分析—(1)鐘淵紡績株式会社の英文財務諸表との比較—」	聖学院大学『聖学院大学論叢』第26巻第1号(29-42頁)	山田ひとみ	2013年10月
12. 「制限会社に対する占領初期におけるESS『指示文書』の分析—『1946年英文フォーム』の資料的位置付けを中心に—」	聖学院大学『聖学院大学論叢』第25巻第2号(145-160頁)	山田ひとみ	2013年3月
13. 「GHQ/SCAP による会社財務報告に関する『指示書』の時系列整理—経済科学局(ESS)文書の分析をとおして—」	聖学院大学『聖学院大学論叢』第25巻第1号(199-219頁)	山田ひとみ	2012年11月
(学会・研究会報告)			
1. GHQ「財務諸表作成に関する指示書」における日米会計基準の調整過程	産業経理協会 「戦略会計研究会」 11月定例会 (於：産業経理協会)	山田ひとみ	2019年 11月15日
2. GHQ「財務諸表作成に関する指示書」の事例研究—株式会社三菱本社の英文財務諸表—	第38回 日本会計史学会 全国大会 (於：九州大学)	山田ひとみ	2019年 10月27日
3. GHQ「財務諸表作成に関する指示書」の再評価	第78回 日本会計研究学会 全国大会 (於：神戸学院大学)	山田ひとみ	2019年 9月8日
4. 戦後日本における「企業会計原則」・「財務諸表準則」の生成過程に関する—考察—GHQインストラクションの影響について—	第62回 実践経営学会 全国大会 (於：金沢星稜大学)	山田ひとみ	2019年 9月7日
5. 戦後日本における比較貸借対照表の導入過程—GHQインストラクションの分析をとおして—	第61回 実践経営学会 全国大会 (於：神戸山手大学)	山田ひとみ	2018年 9月9日
6. 損益計算書における当期業績主義の導入過程—GHQインストラクションの分析をとおして—	第35回 日本会計史学会 全国大会 (於：北海学園大学)	山田ひとみ	2016年 9月5日

## 謝辞

本論文は、愛知工業大学大学院経営情報科学研究科博士後期課程において審査を受けた博士学位論文である。学位取得に当たり、まずもって本論文に関する研究及び本論文の執筆において、主任指導教授として熱心な御指導と御鞭撻を賜りました愛知工業大学大学院特命教授小森清久先生に心より感謝申し上げます。そして、本論文において審査の労を執っていただきました同大学院元教授坂本孝司先生、同大学院教授仁科健先生並びに同大学院教授丸山恭司先生にも心より感謝申し上げます。

また、本論文に関する研究を進めていく過程で、実践経営学会、日本会計研究学会、日本会計史学会、産業経理協会等、多くの学会・研究機関において研究発表の機会を頂きました。さらに、神奈川大学名誉教授西川登先生を中心とした会計史勉強会では、本論文に関する研究の初期段階から研究報告の場を与えて頂きました。この場を借りて厚く御礼申し上げます。

筆者は聖学院大学に勤務しながら愛知工業大学大学院で研究活動を続けてまいりました。愛知工業大学大学院で研究活動を継続していく上で、勤務先聖学院大学の学長、政治経済学部学部長、政治経済学科学科長並びに同僚の先生方からの理解を得られたことも大きな励みとなりました。深く感謝申し上げます。

最後に、私の研究活動を常に応援し支えてくれた両親と両祖父母に心から感謝し、謝辞とさせていただきます。