

<b>Title</b>	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)文書の分析を通して
<b>Author(s)</b>	山田，ひとみ
<b>Citation</b>	聖学院大学論叢，25( 1), 2012. 11：199-219
<b>URL</b>	<a href="http://serve.seigakuin-univ.ac.jp/rep/modules/xoonips/detail.php?item_id=4182">http://serve.seigakuin-univ.ac.jp/rep/modules/xoonips/detail.php?item_id=4182</a>
<b>Rights</b>	



聖学院学術情報発信システム：SERVE

SEigakuin Repository and academic archiVE

# 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）文書の分析を通して——

山 田 ひとみ

## 抄 録

第二次世界大戦後、GHQ/SCAP は財閥解体の目的のため、日本の会社に対し英文財務諸表の提出を求め、その際、財務諸表の雛形を付した「指示書」を交付した。この「指示書」の種類や内容については、充分には解明されていない。本稿では、GHQ/SCAP の一部局である、ESS が作成した文書から当該「指示書」を選別し、時系列整理を行った。その結果、従来、存在が判明していた2種類の「指示書」以外に、新たに5種類の「指示書」の存在が判明した。

キーワード； 連合国最高司令官総司令部文書，経済科学局文書，財務諸表，指示書

## 目次

- I. はじめに
- II. 本研究ノートで使用する ESS 文書
- III. 経済科学局（ESS）文書からの「指示書」の選別
- IV. 「指示書」の時系列整理
- V. むすびにかえて

## I. はじめに

第二次世界大戦後、日本は連合国軍総司令部（General Headquarters, 以下「GHQ」と略記）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」と略記）が設置され、日本の戦争能力の排除と政治的・社会的民主化が意図された。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は、同年10月22日の15財閥に対する覚書、同年11月4日付の日本政府の財閥解体計画を同年11月6日付の財閥解体に関する覚書にて承認と、急速に展開された。同年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」と略記）となった。制限会社である、資本金 5 百万円以上の会社およ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もしくは社員総会の決議又は総社員の同意が、大蔵大臣の許可なしには無効となった。そして、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」と略記）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雛形を附した指示書（以下「指示書」と略記）を交付<sup>(1)</sup> し、英文財務諸表の提出を要求したが、当時、ESS は日本の会社の英文財務諸表について不満を持っていたという状況が、ESS 内部のメモにより伺い知ることが出来る。このメモは 1948（昭和 23）年 3 月 4 日付で ESS の E. ロス（E. Ross）から W. G. ヘスラー（W. G. Hessler）を経由しフランク A. マーチ（F. A. March）宛に提出されたとされるもので、千葉準一氏により次のように記述されている。

「[主題：日本の会計の方法（Method）の改良

1. 日本の産業企業の財務諸表の様式、勘定科目の定義、また勘定の内容は、占領以前から、その殆どの部分が各企業の特異性（idiosyncracies [ママ]）に委ねられたままであった。  
……このことは、占領上使用する理解しうる数値を得る上で、しばしば見られる深刻な障害（serious handicaps）となっている。  
……
2. これらの障害を克服するため、経済科学局は 1947 年 7 月に、産業財務諸表作成に関する指示書（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 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。」（GHQ, 1948b, 傍点, 引用者）」<sup>(2)</sup>

また、上記メモ中で示されている 1947（昭和 22）年 7 月に「2,000 以上の会社に配布し」とされる指示書については、同メモ中において次のような説明もなされている。

「「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であり、「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」（GHQ, 1948b）」<sup>(3)</sup>

以上の先行研究から、2つの問題が提起されよう。第1に、①ESSが1947（昭和22）年7月に「2,000以上の会社に配布し」とされる指示書を「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」へとする際、「米国会計システム」にどのような調整を加え「日本固有の発展を十分に踏まえたもの」へとしたのか。②その指示書によって、上記メモ中にある「深刻な障害」は克服できたのか。③そもそも、占領下において「深刻な障害」を克服する手段として用意された指示書が、なぜ「日本固有の発展を充分

に踏まえたもの」である必要があったのか。なぜ米国会計システムそのものではなかったのかという点である。第2に、①制限会社が指定された1945（昭和20）年11月24日から、ESSが指示書を「2,000以上の会社に配布し」とされるまでの間、ESSは制限会社に対して他の指示書を交付したのか、②それは「日本固有の発展を十分に踏まえたもの」ではなかったのか。③また、制限会社は財務諸表を提出したのかどうか。④もし提出したとすれば、ESSは当該財務諸表に対して、具体的にはどのような不満を持っていたのかという点である。

第1のうち、①の点は、先行研究においても詳細な検証がなされてきているところであるが、②、③の点については、資料等の制約から必ずしも十分な説明がされてきたとはいえない。本研究ノートでは、日本の国立国会図書館（National Diet Library, 以下「NDL」と略記）で近年整理され、マイクロフィッシュで公開されているGHQ/SCAPの文書を分析することで、第2の点を解き明かす手がかりとしたい。さらに、この作業を通じて、第1の点の説明がさらに進むことを展望している。

以下、本研究ノートでは、[Ⅱ]において使用するGHQ/SCAPの文書について概要を述べ、[Ⅲ]において指示書を選別し、[Ⅳ]において、選別した指示書を時系列に整理することを試みる。時系列整理の根拠は、先行研究が存在するものを除き、指示書中の記述に拠って行う。また、引用部分については、漢字は旧字体から新字体に改め、仮名遣いは原文のまま用いる。

## Ⅱ．本研究ノートで使用する経済科学局（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」と略記）が原資料を所蔵しており、機密文書として保管していたが、1974年に秘密指定が解除された。日本の国立国会図書館（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。<sup>④</sup>NDLが収集したGHQ/SCAPの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 Head-quarters Supreme Commander for the Allied Powers, GHQ/SCAP, 以下「GHQ/SCAP 文書」と略記）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、本研究ノートではESSの指示書に関する文書を収集するにあたり、GHQ/SCAP文書中の一資料群である経済科学局文書（GHQ/SCAP Records, Economic and Scientific Section, 以下「ESS 文書」と略記）に検索の範囲を限定した。ESS文書はNDLが1983～1986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タイトルの文書には以下の4つがある（NDLでの請求番号順）。

- ・ *Instruction for Reporting Companies (1951).*
- ・ *Instructions for 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*).

以下、各 ESS 文書の概要を述べる。

#### A. *Instruction 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」ないし「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り、日付、宛先、発信人のない文書である。一つ目は、英文タイプに和文タイプが併記されていて、さらに手書きの和文で修正がなされているもの、二つ目は、英文タイプに和文タイプが併記されているもの、三つ目は、英文タイプの表に和文タイプが併記されているものであり、1つ目と2つ目の「指示書」のタイトルは2つとも“*Instructions for Reporting Companies* (報告会社ノタメノ指示書)”とある。3つ目は他の「指示書」の一部と推測される。

#### B. *Instructions for 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 文書の構成は次のとおりである。まず、次の2つに大別される。(i) *Prepared by ESS Research and Statistics Division* と(ii) *Includes Instructions for the Preparation of Financial Statements of Manufacturing & Trading Companies; Supplemental Data to Be Submitted with Financial Statements, Probably Prepared by ESS* である。(i)は英文タイプに手書きの和文が併記され、頁番号が付してあり、日付、宛先、発信人のない「指示書」である。「指示書」のタイトルは“*Instructions for the preparation of Financial Statements of Manufacturing and Trading Companies* (工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書)”とある。(ii)は英文タイプに手書きの和文が併記され、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」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。

この(ii)の次に、次の3種類の「指示書」と思われる文書が付され、それぞれに文書番号が付されている。(a) ESS/RS 259.04, (b) ESS/RS 257.04, (c) ESS/RS 256.04 である。いずれも英文タイプの表で頁番号があり、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。(a) ESS/RS 259.04 のタイトルは、“*Supplemental Data To Be Sub-*

mitted With Financial Statements” とある。(b) ESS/RS 257.04 のタイトルは “Comparative Balance Sheet” とある。(c) ESS/RS 256.04 のタイトルは “Profit and Loss Statement” とある。

**C. Instructions 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、1 部の「指示書」による構成で、英文タイプに和文タイプが併記され、頁番号が付してあり、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 (工業会社及び商社会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書)” とある。

**D. 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。いずれも英文タイプに和文タイプが併記され、頁番号が付してあり、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。

### Ⅲ. ESS 文書からの「指示書」の選別

上記 [Ⅱ-A~D] でみてきたように、ESS 文書のタイトル中に年代が付されている文書を除いては、年代が不明である。また、一つの ESS 文書の中に、一つの「指示書」が収録されている場合もあれば、一つの ESS 文書の中に、複数の「指示書」がまとめて収録されている場合もある。唯一、ESS 文書タイトル中に年代が付されている [Ⅱ-A] の文書には、3 つの「指示書」ないし「指示書」の一部が収録されている。そこで、本項では、上記 [Ⅱ-A~D] の ESS 文書から、合計 12 種類の「指示書」ないし「指示書」の一部を選別する。

**A. Instruction for Reporting Companies (1951).**

1. “Instructions for Reporting Companies (報告会社ノタメノ指示書)”

(以下、「指示書 1」と略記)

2. “Instructions for Reporting Companies (報告会社ノタメノ指示書)”

(以下、「指示書 2」と略記)

3. “*Instructions for Reporting Companies* (報告会社ノタメノ指示書)”の一部

(以下,「指示書3」と略記)

B. *Instructions for Preparation of Financial Statements.*

4. “*Instructions for the preparation of Financial Statements of Manufacturing and Trading Companies* (工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書)”

(以下,「指示書4」と略記)

5. “*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5」と略記)

6. “*Supplemental Data To Be Submitted With Financial Statements*”

(以下,「指示書6」と略記)

7. “*Comparative Balance Sheet*”

(以下,「指示書7」と略記)

8. “*Profit and Loss Statement*”

(以下,「指示書8」と略記)

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

9. “*Instructions for the preparation of Financial Statements of Manufacturing and Trading Companies* (工業会社及ビ商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書)”

(以下,「指示書9」と略記)

D. *Instructions for Reporting Companies (Hokoku-Gaisha No Tameno Shiji-Sho).*

10. “*Instructions for Reporting Companies* (報告会社ノタメノ指示書)”

(以下,「指示書10」と略記)

11. “*Instructions for Reporting Companies* (報告会社ノタメノ指示書)”

(以下,「指示書11」と略記)

12. “*Instructions for Reporting Companies* (報告会社ノタメノ指示書)”

(以下,「指示書12」と略記)

以上, [Ⅱ] と [Ⅲ] を一覧にしたのが図1である。



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（マイクロフィッシュ）・所蔵〉	本研究ノート 分類 12種類の「指示書」
<i>Instruction for Reporting Companies (1951)</i>	21.54	GHQ/SCAP Records RG 331 Box 8209 Folder 13	ESS文書 ESS (A) 11668	1
				2
				3
<i>Instructions for the Preparation of Financial Statements.</i>	021.540.550	GHQ/SCAP Records RG 331 Box 8209 Folder 14	ESS文書 ESS (A) 11668-11672	4
				5
				6
				7
				8
<i>Instruction for preparation of Financial Statements of Manufacturing &amp; Trading Companies (Kogyo-Gaisha Oyobi Shoji-Gaisha No Zaimu Shohyo Sakusei Ni Kansuru Shijisho)</i>	550.620.631	GHQ/SCAP Records RG 331 Box 8041 Folder 21	ESS文書 ESS (B) 14390	9
<i>Instructions For Reporting Companies (Hokoku-Gaisha No Tameno Shiji-Sho)</i>	21.54	GHQ/SCAP Records RG 331 Box 8041 Folder 22	ESS文書 ESS (B) 14390-14391	10
				11
				12

図1：ESS文書における12種類の「指示書」一覧

#### Ⅳ. 「指示書」の時系列整理

以下、本項では、[Ⅲ]において選別した12種類の「指示書」ないし「指示書」の一部を時系列に整理することを試みる。時系列整理の根拠は、主として、抽出した「指示書」中の記述に拠って行うこととする。

##### A. 12種類の「指示書」ないし「指示書」の一部の時系列整理とその根拠

###### 1. 「指示書1」

本「指示書1」中、時系列整理に関する内容を引用すると次のとおりである。

「Please mail or deliver to the Regional Financial Bureau (or the Finance Office) on or before <sup>1 June 1951</sup>~~15 June 1950~~<sup>(5)</sup> two copies in English of each of the following reports: (以下ノ報告書各々英文



二通ヲ昭和二十五年六月十五<sup>六</sup>日迄に財務局（又ハ財務部）へ郵送又ハ提出スルコト。）」（「指示書1」の1頁目より引用）

「指示書1」は、タイプされた部分（以下「指示書1-a」と呼ぶ）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」と呼ぶ）とに分割してみていく。「指示書1-a」については、1950（昭和25）年6月25日迄の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（後記〔IV-A-2の小活〕参照）。「指示書1-b」については、1951（昭和26年）6月1日迄の提出を求める「指示書」の下書き部分である可能性が高い。

「指示書1-a」と「指示書1-b」の違いは、次の記述で明確になっている。

*「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;（又、若シ報告会社ガ特別経理会社ニシテ、今<sup>七</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>八</sup>）」*（「指示書1」の2頁目より引用。）

この記述から、「指示書1-a」については特別経理会社<sup>九</sup>についての記述があるが、「指示書1-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」の時系列整理の手がかりとなる、次のような記述もみられる。

*「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に交付シタ「財務諸表作成ニ関スル指示書」ヲ注意深く再読スルコト。）*」（「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」が交付されていたことが推測できる（後記〔IV-A-5〕の「指示書5」参照）。

## 2. 「指示書2」

本「指示書2」中、時系列整理に関する内容を引用すると次のとおりである。

*「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二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2」の1頁目より引用。）

この記述では、1949（昭和24）年5月31日迄の提出を求めていることから、「指示書2」は1949（昭和24）年以前に交付されていたと推測できる。

*「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>(10)</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 2」の 2 頁目より引用。)

この特別経理会社についての記述につき、「指示書 2」は、前記の「指示書 1」のタイプの部分とはほぼ同じ内容であることがわかる。しかし、「指示書 1」のタイプの部分と「指示書 2」とを比較すると、後者には、前者には無い次の記述がある。

「*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<sup>(11)</sup>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 2」の 2 頁目より引用。)

このことから、1949 (昭和 24) 年以前に交付されたと推測される「指示書 2」と 1950 (昭和 25) 年以前に交付されたと推測される「指示書 1」とを比較した結果、「指示書 2」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 1」では削除されていることがわかった。また、「指示書 2」には、他の「指示書」の時系列整理の手がかりとなる、次のような記述もみられる。

「*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.* (コノ度詳細ニ亘ル財務報告書類 (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亘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 2」の 1 頁目より引用。)

この記述から、「指示書 2」の前年に “*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推測できる (後記 [IV-A-5] の「指示書 5」参照)。

小括

「財務諸表作成ニ関スル指示書」というタイトルの「指示書」は 1948 年 (昭和 23) 年に交付されていたことが前記 [IV-A-1] により明らかとなっているため、「指示書 2」が交付されたとすれば、それは 1949 年 (昭和 24 年) であると結論付けることができる。以上の結論から、「指示書 2」と同じタイトルで、「……昭和〇〇年△△月××日迄に……」の記載がある「指示書」が交付されたとす

れば、それは「指示書」中の昭和〇〇年と同じ年である可能性が高い。

### 3. 「指示書 3」

「指示書 3」が収録されている ESS 文書の直前には「指示書 2」があるが、その後に「指示書 2」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 3」とする。「指示書 3」は、3～18 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)」の雛形から成る。これらの雛形を他「指示書」に付されている雛形と比較した結果、「指示書 11」の雛形と同一であることが判明した。

### 4. 「指示書 4」

従来、ESS (もしくは GHQ) が日本の会社の財務報告のために交付した「指示書」といえば、一般に「工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書」(「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」)のことが示されてきたところである。例えば、以下のような記述がなされてきた。

#### イ. 先行研究における「工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書」

前記〔I. はじめに〕で引用した千葉準一氏の記述にある、1947 (昭和 22) 年 7 月に「2,000 以上の会社に配布し」たとされる指示書について、千葉氏はつぎのように記述している。

「……「制限会社」に対し、占領政策遂行上の財務状況把握のために、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の日本語が付されて同年 11 月 17 日付で公布された (GHQ, 1947a)。」<sup>(12)</sup>

また、黒澤清氏は次のように述べている。

「……企業会計原則に関するルーツのひとつにふれなければならないことになります。それは、1947 (昭和 22) 年に GHQ が発表した「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」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。このインストラクションは昭和 9 年に商工省財務管理委員会が発表した「財務諸表準則」を当時 ESS (経済科学局) の囑託をしていた村瀬玄さんが翻訳したものによつて作られたものです。もちろん翻訳に当つて若干の修正が加えられました。」<sup>(13)</sup>

著書において「工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書」の資料紹介をされた沼田嘉穂氏によれば、

「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」(Instruntion of……〔付録 p. 226 以下〕における財務諸表である。)」<sup>(14)</sup>

とあり、当該「付録 p. 226 以下」には、1947（昭和 22）年 12 月付の「工業会社及商社会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書」として、原文（英文および和文）がそのまま資料紹介されている。

資料に関しては、雑誌『産業経理』では、編集部による「工業会社及商社会社の財務諸表作成に関する指示書」という連載で、1949（昭和 24）年の第 9 巻第 6・7・8 号で、原文をさらに翻訳しなおし、コメントを交えながら資料紹介している。<sup>(15)</sup>

#### ロ. 先行研究からの検証

本研究ノートの ESS 文書の分析では、この「指示書 4」と下記「指示書 9」が、先行研究における「工業会社及商社会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書」と同じタイトルの「指示書」である。「指示書 4」と「指示書 9」の違いは、前者は和文部分が手書きであるのに対し、後者は和文部分がタイプされたものであるという点で、内容は同一と思われる。よって本項では「指示書 4」と「指示書 9」を併せて「指示書 4・9」とし、先行研究との比較を行う。

まず、黒澤清氏の記述によれば、「指示書 4・9」は「1947（昭和 22）年に GHQ が発表した」とある。これに関して同氏は次のように述べている。〔 〕内は引用者注。

「戦後、進駐軍の総司令部（GHQ）は、日本の財閥解体、資本市場の民主化、自由企業の復興、国民経済の再建等を企図し、その一手段として、全企業の財務状況に関する全面的な調査にのり出した。〔……中略……〕「財務諸表作成のための指示書」なるものを作成した。しかしこれによって現実に財務状況調査を実施してみると、どうもうまく行かない。〔……中略……〕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、産業経理協会の中に私設委員会をつくり、その審議検討にとりかかった。昭和 22 年 10 月ごろのことだったと思う。」<sup>(16)</sup>〔傍点—引用者〕

文中にある「財務諸表作成のための指示書」なるものとは、おそらく「指示書 4・9」のことであると思われる。下記「指示書 5」のタイトルが「財務諸表作成ニ関スル指示書」であり傍点部分にタイトルが似ているが、「指示書 5」には 1947（昭和 22）年 11 月 17 日の日付が付されている。そして「指示書 4・9」には、どちらにも 1947（昭和 22）年 11 月 17 日の日付が付されていない。すなわち、黒澤氏が GHQ から「指示書」の修正を委嘱されたのが 1947（昭和 22）年 10 月頃とすれば、その時点では同年 11 月 17 日付の「指示書 5」すなわち「財務諸表作成ニ関スル指示書」は存在しておらず、「指示書 4・9」すなわち「工業会社及商社会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書」の修正を委嘱されたと思われる。だとすれば、1949（昭和 24）年の雑誌『産業経理』、編集部による連載が「工業会社及商社会社の財務諸表作成に関する指示書」（「指示書 4・9」と同じタイトル）であることも説明がつく。

次に、沼田嘉穂氏が「偶然手にした」という「指示書」は、「指示書 4・9」と内容比較してみると、同一であることが判明した。なぜ同氏の紹介した「指示書」が 1947（昭和 22）年 12 月付なのか、実際に 1947（昭和 22）年 12 月に GHQ が「指示書」を「発表」したのかどうか、したのであればどの

ような形式で「発表」されたのかについては、現在のところ不明である。

最後に、千葉準一氏の記述にある、ESSが1947（昭和22）年7月に「2,000以上の会社に配布し」とされる指示書に和文が付されていたかどうかについてであるが、同氏の「……（いわゆる「Instructions」）が各社に送付され、またこれらは村瀬玄の日本語が付されて同年11月17日付で公布された……」<sup>(17)</sup> という記述から、同氏はESSが1947（昭和22）年7月に「2,000以上の会社に配布し」た「指示書」には和文は付されていなかったと解釈していたと推察できる。しかし、今回の分析により、1947（昭和22）年11月17日付文書は下記「指示書5」であることが判明したので、同年7月にESSが「2,000以上の会社に配布し」とされる指示書が、「指示書4・9」である可能性がある。また、和文が付されていない英文のみの「工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書」の存在も不明である。よって、現時点の資料上の制約からは、同年7月にESSが「2,000以上の会社に配布し」とされる指示書にも、村瀬玄氏の翻訳による和文が付されていた可能性が高い。

#### 5. 「指示書5」

前記「IV-A-4」で述べたように、「指示書5」には1947（昭和22）年11月17日の日付が付してある。

従来、1947（昭和22）年11月17日付の「指示書」は「工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書」とされてきたが、本研究ノートのESS文書分析の結果、同日付けの「指示書」のタイトルは「財務諸表作成ニ関スル指示書」すなわち「指示書5」であることが判明した。

次に、「指示書5」は、和文の部分が手書きであるため、和文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。この可能性については、1948（昭和23）年に“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推測できるという「IV-A-1」の結果からも、高いといえる。残念ながら、1948（昭和23）年付もしくは同年に交付されたと思われる、「指示書5」と同じタイトルの「指示書」は未入手であるため、この点は今後の課題としたい。

#### 6. 「指示書6」

本研究ノートでは、以下の理由により、「指示書6」、「指示書7」および「指示書8」を一続きの「指示書6・7・8」として捉える。「指示書6」は、“Supplemental Data To Be Submitted With Financial Statements”というタイトルであり、本指示書には他に財務諸表に関する雛形を示した書類が付されている可能性が高いこと、ESS文書中、「指示書6」、「指示書7」および「指示書8」が連続して保存されていること、指示書内に記載のある文書番号（「指示書6」は259.04、「指示書7」は257.04、「指示書8」は256.4）が近いこと等がその理由である。「指示書6・7・8」の時系列整理に関しては、「指示書6」中に次の記述があるため、「指示書6・7・8」は1945年12月8日以降に交付されたものと推測できる。

「8. General company date:

a. Is the reporting company a “Restricted Concern [ママ]” 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 6」の 1 頁目より引用, [ ] 内は引用者注。)

同じく, 「指示書 6」中に次の記述があるため, 「指示書 6・7・8」は 1946 年 8 月 10 日より前に交付されていたものと推測できる。

「18. Special Loss Account:

Debits: Loss Brought Forward (being the accumulated loss brought forward from periods prior to the period ended August 10, 1946)」(「指示書 6」の 5 頁目より引用。)

また, 「指示書 5」中の次の記述から, 「指示書 6・7・8」は「指示書 5」より以前に交付されていたことも明らかである。

「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/RS 257.04, and Profit and Loss Statement, Form ESS/RS 256.04) 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. (■)<sup>(18)</sup> 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<sup>(19)</sup> (257.04 号貸借対照表雛形及ビ ESS/RS 256.4 号損益計算書雛形)<sup>(20)</sup> ヲ交付 如何ニ之等ノ書類ガ作成サレバ良イカト云フコトヲ指示シタ広潤<sup>(21)</sup> 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ル)」(「指示書 5」の 1 頁目より引用。)

したがって, 「指示書 6・7・8」は, 1945 年 12 月 8 日以降, 1946 年 8 月 10 日以前に交付されていたと推測できる。

7. 「指示書 7」

上記 [IV-A-6] 参照

8. 「指示書 8」

上記 [IV-A-6] 参照

9. 「指示書 9」

上記 [IV-A-4] 参照



10. 「指示書 10」

本「指示書 10」中、時系列整理に関する内容を引用すると次のとおりである。

*「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 10」の1頁目より引用。）

この記述では、1948（昭和23）年6月15日迄の提出を求めていることから、「指示書 10」は1948（昭和23）年に交付されていたと推測できる（後記「IV-A-2の小活」参照）。<sup>(22)</sup>

また、次の記述から、GHQ/SCAPは報告会社に対し、「指示書 10」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いえる。

*「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. (コノ度詳細ニ亘ル財務報告書類（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亘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 10」の1頁目より引用。）

前記「IV-A-1～2」により、GHQ/SCAPは1948（昭和23）年に“*Instructions for the Preparation of Financial Statements*（財務諸表作成ニ関スル指示書）”を日本の会社に対して交付したことが明らかとなり、当該「指示書」を注意深く再読して、財務書類を作成するよう、「指示書 1」、「指示書 2」は、求めている。このことと、「指示書 10」中の記述を鑑みるに、“*Instructions for the Preparation of Financial Statements*（財務諸表作成ニ関スル指示書）”と「指示書 10」は、両方とも交付されたとすれば、その時期は1948（昭和23）年であり、まず、前者が交付され、その後、後者が交付されたといえる。

11. 「指示書 11」

本「指示書 11」は、後記の「指示書 12」とほぼ同一の内容である。両「指示書」とも、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）ヘ郵送又ハ提出スルコト.)」*

（「指示書 11」、「指示書 12」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 11・12」は 1951（昭和 26）年に交付されていたと推測できる（前記〔IV-A-2 の小活〕参照）。ただし、「指示書 11」と「指示書 12」とを比較すると、次のような違いがある。各「指示書」共、Exhibit C「*Detailed PROFIT AND LOSS STATEMENT*（詳細損益計算書）」において雛形が示されているが、その雛形に用いられている金額の桁が、「指示書 12」より「指示書 11」の方が千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額は、「指示書 12」では「¥190,000」と示されているが、「指示書 11」では「¥190,000,000」と示されている。ただし、これだけでは、「指示書 11」と「指示書 12」との時系列整理の根拠にならないため、両指示書はまとめて「指示書 11・12」とする。また、前記〔IV-A-3〕で述べたように、「指示書 3」は「指示書 11」の重複部分であるため、以下、「指示書 11・12・3」とまとめる。

## 12. 「指示書 12」

上記〔IV-A-11〕参照

以上、12 種類の「指示書」および「指示書」の一部を時系列に整理すると、以下のとおりとなる。

「指示書 6・7・8」→「指示書 4」→「指示書 9」→「指示書 5」→

「指示書 10」→「指示書 2」→「指示書 1-a」→「指示書 1-b」→「指示書 11・12・3」

## B. 7 種類の『指示書』への集約

上記〔IV-A〕の結果、12 種類の「指示書」および「指示書」の一部の時系列がほぼ整理できたといえるが、これらの「指示書」には重複部分が多い。すなわち、他の「指示書」の下書きであったと思われるものも含まれている。よって、以下では、12 種類の「指示書」および「指示書」の一部を次の 7 種類の『指示書』<sup>(23)</sup> に集約する。

1. *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* 〈『財務諸表に対する指示書（仮）』（1945 or 1946）と呼ぶ〉

本『指示書』には、「指示書 6・7・8」が集約され、英文タイトルは、「指示書 5」中の記述から引用したものである。

2. *Instructions for the preparation of Financial Statements of Manufacturing and Trading Companies* 〈『工業会社及び商社会社の財務諸表作成に関する指示書』（Jul. 1947）と呼ぶ〉

本『指示書』には、「指示書 4」と「指示書 9」が集約される。

3. *Instructions for the Preparation of Financial Statements* 〈『財務諸表作成に関する指示書』（11. Nov. 1947）と呼ぶ〉

本『指示書』は「指示書5」から成る。

4. *Instructions for Reporting Companies* 〈『報告会社のための指示書』(1948)と呼ぶ〉

本『指示書』は「指示書10」から成る。

5. *Instructions for Reporting Companies* 〈『報告会社のための指示書』(1949)と呼ぶ〉

本『指示書』は、「指示書2」から成る。

6. *Instructions for Reporting Companies* 〈『報告会社のための指示書』(1950)と呼ぶ〉

本『指示書』は、「指示書1-a」から成る。

7. *Instructions for Reporting Companies* 〈『報告会社のための指示書』(1951)と呼ぶ〉

本『指示書』は、「指示書1-b」,「指示書11・12・3」が集約される。

以上を一覧表に示したのが図2である。

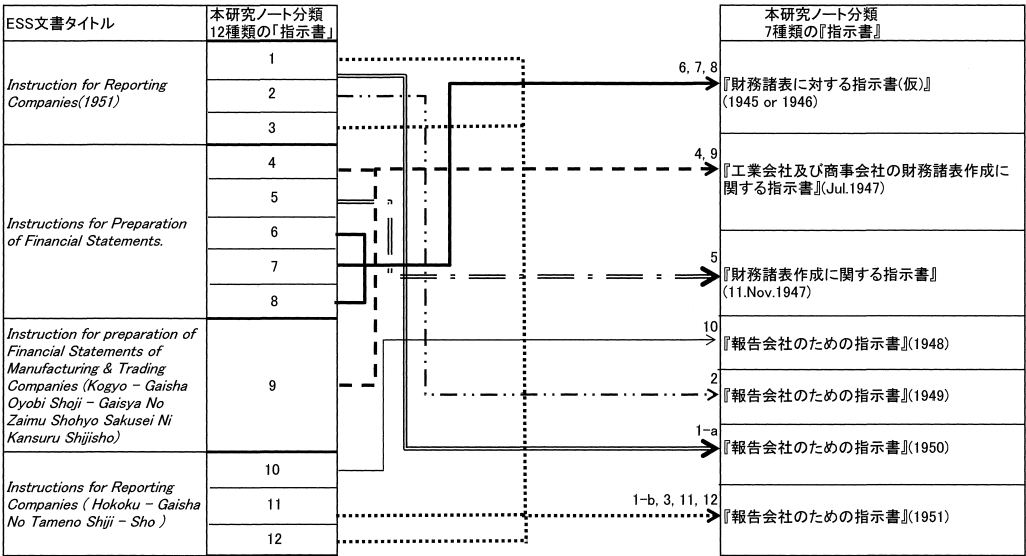


図2：12種類の「指示書」から7種類の『指示書』への集約表

## V. むすびにかえて

本研究ノートでは、①制限会社が指定された 1945（昭和 20）年 11 月 24 日から、1947（昭和 22）年に『工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書』（Jul. 1947）が交付されるまでの間、ESS は「制限会社」に対して何らかの指示書を交付したのか。②もしそうであれば、それは「日本固有の発展を十分に踏まえたもの」ではなかったか。③また、「制限会社」は財務諸表を提出したのか。④もし提出したとすれば、ESS は当該財務諸表に対して、具体的にはどのような不満を持っていたのか、という点を解明するために、ESS 文書を分析し、GHQ/SCAP による日本の会社の財務報告に関する「指示書」の時系列整理を試みた。

その結果、前記 [IV-B] に掲げた、7 種類の『指示書』の存在が判明し、時系列整理をすることができた。このうち、すでに先行研究でその存在が判明していた 2 種類の指示書すなわち『工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書』（Jul. 1947）および『報告会社のための指示書』（1948）以外に、『財務諸表に対する指示書（仮）』（1945 or 1946）の存在内容が判明したことで、上記①について検証することができた。今後、『財務諸表に対する指示書（仮）』（1945 or 1946）の分析を継続し、上記②～④についての検証を進めていきたい。また、従来、1947（昭和 22）年に交付されたと広く知られている「工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書」の他に、『財務諸表作成に関する指示書』（17. Nov. 1947）の存在と内容が判明した。これらの『指示書』の分析も併せて進めることにより、1947（昭和 22）年以降の「指示書」が「米国会計システムの基本的規範を保持」しつつ、「日本固有の発展を十分に踏まえたもの」と成る過程で米国会計システムにどのような調整が加えられたのか、その状況を、新たな視点から分析できることを期待したい。

### 注

- (1) 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」および「発表」という表現も用いられているが、本研究ノートでは次の 2 つの理由により、「交付」という表現を用いる。ただし、引用部分においては、「公布」、「配布」および「発表」の表現をそのまま用いることとする。第 1 に、「公布」と「交付」について、「公布」は「成立した法令を公表して一般に人が知り得る状態におくこと。成文法は、一定の制定手続によって成立するが、それが現実拘束力を発生するためには、一般に公布の要件を満たすことが必要とされる（最大判昭 32.12.28）。ただし、その所管事項が特定の範囲の者にのみ関係のある特殊の事項に関する法令については必ずしも公布を要しない。なお、法令の公布方法については、公布式の廃止後、明文の規定を欠いているが、一般に官報、公報等に掲載して行（前掲判例）。公布の時期は、一般の人がその官報を最初に閲覧、購入できる状態となった時点とされている（最大判昭 33.10.15）。」とあり、「交付」については「金銭、書類など、物を他人に渡すこと。交付によってその物の所有権が同時に移転することもあり、占有が移転するのみのこともある。」とある。

（法令用語研究会 編『有斐閣 法律用語辞典—第 4 版—』有斐閣、2012 年。）

よって、GHQ 占領下にあつては、GHQ 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、成立した法令とはいえないので「交付」が相応しいと思われる点である。第2に「配布」と「公表」について、これは「公布」と「交付」にもいえることであるが、「指示書」がどのような手続、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、当時の「指示書」の翻訳者である村瀬玄氏が使用された「交付」という表現を用いるのが適当と思われる点である。

- (2) 千葉準一『日本近代会計制度—企業会計体制の変遷』中央経済社、1998（H10）年、104-105頁。  
（ ）内も原文のまま。
- (3) 千葉準一、前掲書、110頁。（ ）内も原文のまま。
- (4) GHQ/SCAP文書がNARAおよびNDLに収蔵された経緯は以下のとおりである。

「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>)〈2012年7月2日確認〉

- (5) 原本において、手書きで斜線が引かれ、修正されている。
- (6) 原本において、手書きで斜線が引かれ、修正されている。
- (7) 判読不明、英文には *still* とあるので、「今日」もしくは「未だ」といった意味であると思われる。
- (8) 原本において、手書きで斜線が引かれている。
- (9) 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」に規定があり、「会社経理応急措置法」については、太田哲三氏は次のように説明され、臨時的なものであるとの前提ではあるが、高く評価されている。

「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）となれる。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う仕組みであった。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。」

（太田哲三『近代会計側面誌』中央経済社、1968（S43）年、195頁。）

- (10) 判読不明、英文には *still* とあるので、「今日」もしくは「未だ」といった意味であると思われる。
- (11) 原本において、手書きで囲み表記がなされている。
- (12) 千葉準一、前掲書、104頁。（ ）内も原文のまま。
- (13) 黒澤清他「〈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』第30巻、第12号、1978（昭和53）年11月、16頁。（ ）内も原文のまま。

また、村瀬玄氏については、太田哲三氏によって以下のように述べられている。〔 〕内は引用者

注。

「〔終戦後、財閥会社等が英文の財務諸表を占領軍に提出しなければならなかった点について—引用者〕この点で保善社関係の会社では、定年で一橋を退官した村瀬玄君を囑託にしてこれらを作らせたので、非常にいいものが出来た。これは極めて賢明な方策であったと思う。村瀬君はペンシルバニア大学で勉強された方であり、英語には堪能である。且つ米国に多数の友人を持っていて〔……中略……〕そこで米軍との関係については最もよい仲介者であった。」

(太田哲三, 前掲書, 211 頁。)

- (14) 沼田嘉穂『企業会計原則を裁く—改訂増補版—』同文館, 1982 (昭和 57) 年, 5 頁。
- (15) 産業経理協会編集部「工業会社及商事会社の財務諸表作成に関する指示書」『産業経理』第 9 巻 6~8 号, 1949 (昭和 24) 年 6・7・9 月。
- (16) 黒澤清「史料：日本の会計制度〈3〉」『企業会計』第 31 巻, 第 3 号, 1979 (昭和 54) 年 3 月, 98 頁。
- (17) 千葉準一, 前掲書, 104 頁。
- (18) 判読不明, 英文では *some time ago* とあるので, 「前」もしくは「以前」といった意味であると思われる。
- (19) 標準型財政報告……英文では *standard forms of financial statements* とあるので, 「標準的な財務諸表の雛形」といった意味であると思われる。
- (20) )……引用者が追加
- (21) 広潤……英文では *comprehensive* とあるので, 「広範」といった意味であると思われる。
- (22) 1948 (昭和 23) 年 6 月 15 日迄の提出を求めた「指示書」は, 千葉準一氏の研究においてもその存在が判明しているが, 同氏が用いた資料は「GHQ (1947, 不明) *Instructions for Reporting Companies*. (未刊行)」とされている (千葉準一, 前掲書, 132 頁。)。このため, 本研究ノートの「指示書 10」は, 1947 (昭和 22) 年に交付された可能性もあるが, 現時点では同氏が用いた資料は未入手であるため, 本研究ノートの「IV-A-2 の小活」に従い, 「指示書 10」が交付されたとすれば, その時期は 1948 (昭和 23) 年であるとした。
- (23) 本研究ノートでは, 「指示書」と『指示書』を次のように区別して使用する。「指示書」は ESS が「制限会社」等に対し, 英文財務諸表の提出を要求するために交付した指示書全般のことであり, 『指示書』は本研究ノートにおいて ESS 文書から選別, 時系列整理され, 7 種類に集約された指示書のことである。

## 参考文献

- 太田哲三『近代会計側面誌』中央経済社, 1968 (昭和 43) 年。
- 久保田秀樹『日本型会計成立史』税務経理協会, 2001 年 (平成 13) 年。
- 久保田秀樹『欧米制度の移植と日本型会計制度』滋賀大学経済学部, 2005 (平成 17) 年。
- 久保田秀樹『「日本型」会計規制の変遷』中央経済社, 2008 (平成 20) 年。
- 黒澤清「史料：日本の会計制度〈1〉〜〈16〉」『企業会計』, 第 31 巻, 第 1~12 号, 第 32 巻, 第 1~4 号, 1979 (昭和 54) 年 1 月~1980 (昭和 55) 年 4 月。
- 黒澤清「企業会計原則の歩み」『企業会計』第 36 巻, 第 1 号, 1984 (昭和 59) 年 1 月。
- 黒澤清『〈新版〉近代会計学』現代商学全集第 16 巻, 春秋社, 1962 (昭和 37) 年。
- 黒澤清他「〈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』第 30 巻, 第 12 号, 1978 (昭和 53) 年 11 月。
- 講談社編『昭和 二万日の全記録〈第 7・8 巻〉』講談社, 1989 (平成元) 年。
- 産業経理協会編集部「工業会社及商事会社の財務諸表作成に関する指示書」『産業経理』第 9 巻 6~8 号, 1949 (昭和 24) 年 6・7・9 月。
- 嶋和重『戦後日本の会計制度形成と展開』同文館出版, 2007 (平成 19) 年。

千葉準一『日本近代会計制度—企業会計体制の変遷』, 中央経済社, 1998(平成10)年。

沼田嘉穂『企業会計原則を裁く—改訂増補版—』同文館, 1982(昭和57)年。

法令用語研究会編『有斐閣 法律用語辞典—第4版—』有斐閣, 2012年。

GHQ/SCAP, *Instructions For Reporting Companies (1951)*., GHQ/SCAP Records (RG331, Box8209, Folder13, National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library).

GHQ/SCAP, *Instructions for the Preparation of Financial Statements*., GHQ/SCAP Records (RG331, Box8209, Folder14, National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library).

GHQ/SCAP, *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 (RG331, Box8041, Folder21, National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library).

GHQ/SCAP, *Instructions For Reporting Companies (Hokoku-Gaisha No Tamenno Shiji-Sho)*., GHQ/SCAP Records (RG331, Box8041, Folder22, National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library).

# Chronological Order Rearranging of “Instructions” about the Company Financial Report by GHQ/SCAP

—— Through the Analysis of the GHQ/SCAP Records,  
Economic and Scientific Section (ESS) ——

Hitomi YAMADA

## Abstract

---

After World War II, GHQ/SCAP demanded the presentation of English financial statements for the purpose of the dissolution of the zaibatsu, the big Japanese financial corporations, and issued “*Instructions*” (the term which I use to refer to these financial statements in this paper). The existence of these “*Instructions*” is all but unknown. In this report, I examine these “*Instructions*” through the analysis of the GHQ/SCAP (ESS) documents (ESS) which I have arranged in chronological order. As a result, rather than the two kinds of “*Instructions*” that have previously been recognized, the existence of five kinds of “*Instructions*”, or “remits”, becomes clear.

---

**Key words;** GHQ/SCAP Records, GHQ/SCAP Records(ESS), Financial Statements, Instructions