

<b>Title</b>	GHQ/SCAP「指示文書」における損益計算書に関する会計規定の分析
<b>Author(s)</b>	山田, ひとみ
<b>Citation</b>	聖学院大学論叢, 第 28 巻第 2 号, 2016.3 : 91 -102
<b>URL</b>	<a href="http://serve.seigakuin-univ.ac.jp/reps/modules/xoonips/detail.php?item_id=5582">http://serve.seigakuin-univ.ac.jp/reps/modules/xoonips/detail.php?item_id=5582</a>
<b>Rights</b>	



聖学院学術情報発信システム : SERVE

SEigakuin Repository and academic archiVE

〈原著論文〉

# GHQ/SCAP「指示文書」における 損益計算書に関する会計規定の分析

山 田 ひとみ

## 抄 録

---

連合国軍総司令部経済科学局が作成した「指示文書」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、当期業績主義損益計算書であった。最終的に、損益計算書を補完するために、剰余金調整計算書および蓄積未処分利益処分案の作成が要請されることとなった。当期業績主義損益計算書を日本の会計実践に導入するためには、英米の会計実践との相違点を解消する必要があったからである。本稿は、損益計算書に関する会計規定の変遷を検討することにより、「指示文書」における当期業績主義損益計算書の導入過程を明らかにしようとする試みである。

---

キーワード：インストラクション，指示文書，連合国軍総司令部，損益計算書

## I. はじめに

前拙稿<sup>(1)</sup>に引き続き、本稿ではGHQ/SCAP「指示文書」における損益計算書に関する会計規定に焦点を当てる。「指示文書」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、当期業績主義損益計算書であったため、日本の会計実践に導入するためには、英米の会計実践との相違点を解消する必要があった。本稿では「指示文書」における当期業績主義損益計算書の導入過程を明らかにすることで、どのように当該相違点が解消されていったのか、その経緯を明らかにすることを試みる。

## II. 対象資料と分析方法

### 1. 対象資料

本稿ではGHQ/SCAP「指示文書」と戦前の日本の会計基準とを比較するが、まず、戦前の日本における会計基準として1934年に商工省財務省管理委員会が発表した「財務諸表準則」を対象とし、

【A】と呼ぶ。次に、GHQ/SCAPの経済科学局（ESS）が作成した、財務諸表の様式（フォーム）が付された英文財務諸表作成に関する指示書をGHQ/SCAP「指示文書」と呼び、下記の8種類のうち、(1)~(4)を対象とする。そして、(1)英文フォーム（1947年）を【B】、(2)財務諸表作成に関する指示書（1947年8月以前）を【C】、(3)財務諸表作成に関する指示書（1947年11月17日付）を【D】、(4)工業会社及商社会社の財務諸表作成に関する指示書（1947年12月付）を【E】と呼ぶ。

商工省

「財務諸表準則」（1934年） 【A】<sup>(2)</sup>

GHQ/SCAP

- (1) 英文フォーム 【B】<sup>(3)</sup>
- (2) 財務諸表作成に関する指示書 【C】<sup>(4)</sup>
- (3) 財務諸表作成に関する指示書（1947年11月17日付） 【D】<sup>(5)</sup>
- (4) 工業会社及商社会社の財務諸表作成に関する指示書（1947年12月付） 【E】<sup>(6)</sup>
- (5) 報告会社のための指示書
- (6) 報告会社のための指示書
- (7) 報告会社のための指示書
- (8) 報告会社のための指示書

## 2. 分析方法

【A】~【E】における損益計算書に関する会計規定を比較分析する。特に【A】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（以下「剰余金結合損益計算書」と呼ぶ）が、【D】および【E】では廃止され、当期業績主義の「損益計算書」と、これを補完する「剰余金計算書」および「蓄積利益処分案」が新たな財務諸表として登場するに至る経緯に関する部分の規定を分析する。

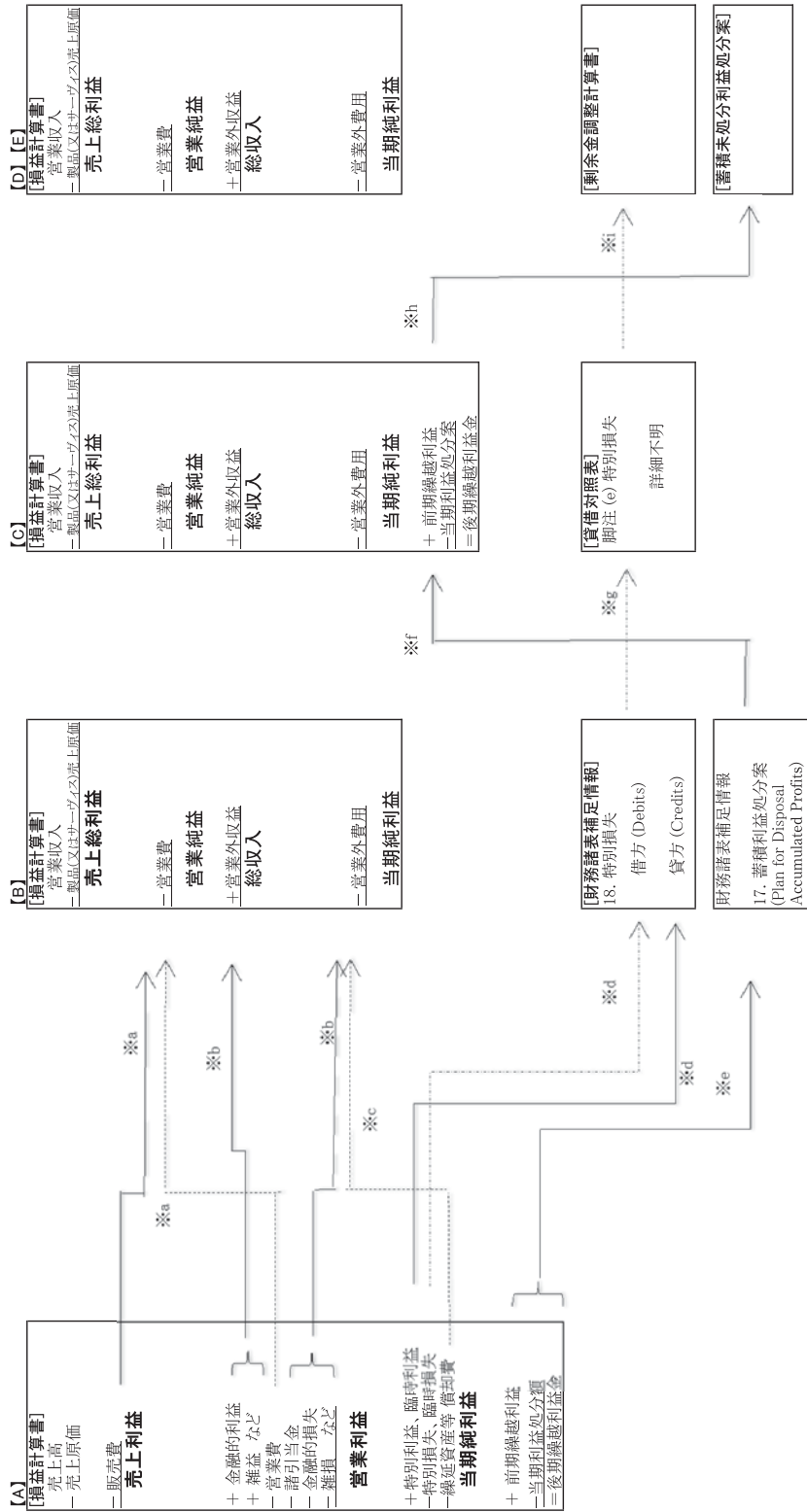


図1 [A]～[E]における損益計算書に関する科目表示箇所の推移一覧

### Ⅲ. 【A】と【B】の相違点

【A】の商工省「財務諸表準則」(1934年)における損益計算書の区分は次のとおりである。

売上損益計算	売上高	
	- 売上原価, 販売費	※ 1
	売上利益	※ 2
営業損益計算	+ 金融的利益, 雑益	※ 3
	- 営業費, 諸引当金, 金融的損失, 雑損	※ 4
	営業利益	※ 5
純損益計算	± 特別損益, 臨時損益	※ 6
	- 繰延資産等償却費	※ 7
	当期純利益	※ 8
純損益処分計算	+ 前期繰越利益	
	- 当期利益処分額	※ 9
	後期繰越利益金	

一方, 【B】のGHQ/SCAP「英文フォーム」における損益計算書の区分はつぎのとおりである。

営業収入	※ 10
- 売上原価	—
売上総利益	※ 11
- 営業費	※ 12
営業利益	※ 13
+ 営業外収入	※ 14
総収入	※ 15
- 営業外費用	※ 16
当期純利益 <sup>(7)</sup>	※ 17

#### 1. 売上原価概念の相違 (図 1-※ a 参照)

【A】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, 商業においては次のいずれかの差額を「売上利益」とする。<sup>(8)</sup>

$$[\text{商品及積送品売上高} + \text{商品及積送品現在高}] - [\text{商品及積送品繰越高} + \text{仕入高} + \text{販売費}] \cdots \text{甲式}$$

or

$$[\text{売上高}] - [\text{売上品原価}] \cdots \text{乙式}$$

上記のうち, 乙式における計算では【B】における「売上総利益」(※ 11) 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』第四の二十三), 実質的には, 両式ともに【B】の「売上総利益」(※ 11) が算出されることは無い。

#### 2. 販売費 (※ 1), 営業費 (※ 4, ※ 12) 概念の相違 (図 1-※ a 参照)

【A】における「販売費」(※ 1) 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, 割戻等が例示され, 「営業費」(※ 4) は, 給料, 旅費, 交際費, 諸税, 固定資産減価償却が例示されている。一方【B】における「営業費」(※ 12) は次が例示されている。

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

【B】における〔営業費〕(※12)のうち、上記〔1-(a)~(h)〕は、【A】における〔販売費〕(※1)に該当するので、【A】における〔売上利益〕(※2)に該当する利益は、【B】には不存在となるし、【B】における〔営業利益〕(※13)もまた、【A】には存在しない。

### 3. 営業外損益計算の有無（図1-※b参照）

【B】においては、【A】には存在しない〔営業外収入〕(※14)および〔営業外費用〕(※16)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带的また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。【B】における〔営業外収益〕(※14)および〔営業外費用〕(※16)は次が例示されている。

営業外収入 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	営業外費用 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
---	---

#### 3-1. 金融損益（※3、※4）の取扱いの相違

【A】においては金融損益（※3、※4）を営業損益計算区分に計上しているのに対し、【B】においては金融損益を営業外収入（※14）ないし営業外費用（※16）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【A】のように営業損益計算に区分される。一方、【B】では、会社の主要業務に付带的また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。従って【B】には【A】には不存在の〔営業外収益〕(※14)ないし〔営業外費用〕(※16)なる区分が存在し、ここに金融損益が計上される。

### 3-2. 繰延資産等の償却費（※7）取扱いの相違（図1-※c参照）

上記3.のごとく【B】では、会社の主要業務に付带的また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、【A】においては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（※7）は、【B】においては営業外費用（※16）として計上される。

## 4. 総収入（※15）の有無

【B】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。

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

### 5. 特別・臨時損益取扱いの相違（図1-※d参照）

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。従って、[特別損益]ないし[臨時損益]（※7）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。従って【A】における特別損益計算区分は【B】においては存在しない。【B】は「財務諸表補足情報」「貸借対照表」「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」No.18の箇所に[特別損益]ないし[臨時損益]が表示される。

### 6. 当期純利益概念の相違と純損益処分計算区分の有無（図1-※e参照）

#### 6-1. 当期業績主義導入に伴う相違

【A】では特別・臨時損益を加味した後の利益を[当期純利益]（※8）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。

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

[利益科目]の例として下記が挙げられている。

- (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]の例として下記が挙げられている。

- (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5.のごとく【B】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〕（※17）と表示される。

#### 6-2. 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6-1. の他にも、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。次の①～③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、剰余または未処分利益勘定に振替えられ、〔当期純利益〕（※17）を算出する段階では差し引かれていく。一方、日本において①～③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〕（※8）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

【A】では剰余金結合損益計算書を採用していたが、【B】では「財務諸表補足情報」No. 17の箇所に〔蓄積利益処分案〕として表示し、次のように処分の詳細を記すこととなった。なお、この部分は【C】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。

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

## IV. 【B】と【C】の相違点

### 1. 剰余金結合損益計算書の採用（図1-※f参照）

上記〔Ⅲ-6-2.〕のとおり、【B】では純損益処分計算を「財務諸表補足情報」No. 17の箇所に〔蓄積利益処分案〕として表示していたが、【C】では再び損益計算書の末尾に〔蓄積利益処分案〕を



計上する方法（「剰余金結合損益計算書」）が採用されている。その理由は「日本の会計実践が英米会計実践とは異なり、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>(9)</sup>とされ、日本の会計慣行が尊重されたことが【C】に記されている。【C】の損益計算書の末尾に付されている「蓄積利益処分案」は【B】「財務諸表補足情報」No. 17の「蓄積利益処分案」と同様のものと思われる。

## 2. 特別・臨時損益取扱いの相違（図1-※g参照）

【B】では「財務諸表補足情報」No. 18の箇所に表示された「特別損益」ないし「臨時損益」は、【C】では貸借対照表の脚注(e)にて表示されることとなった。<sup>(10)</sup>

## V. 【C】と【D】および【E】の相違点

### 1. 剰余金結合損益計算書の不採用→「蓄積未処分利益処分案」の新設（図1-※h参照）

【C】では日本の会計慣行を尊重すると理由で採用された剰余金結合損益計算書であったが、【D】および【E】では一転、不採用となった。【C】における損益計算書の末尾に付された「蓄積利益処分案」は、「蓄積未処分利益処分案」という独立した表の作成が求められた。「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（上記Ⅲ-6-2参照）、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、との理由が記されている。ただし、【C】のごとく剰余金結合損益計算書を採用した場合でも損益計算書中に蓄積未処分利益処分案が含まれるのであって、【D】および【E】であえて「蓄積未処分利益処分案」を独立した表として要求した理由は不明である。

### 2. 特別・臨時損益取扱いの相違→「剰余調整計算書」の新設（図1-※i参照）

【C】では貸借対照表の脚注(e)にて表示された「特別損益」ないし「臨時損益」は、【D】および【E】では「剰余調整計算書」という独立した表として作成することが要求された。ここでは“剰余”という言葉は“蓄積未処分利益”と同意義と解説がなされている。従って、【B】における「財務諸表補足情報」No. 18および【C】における「貸借対照表」脚注(e)と、【D】および【E】における「剰余調整計算書」とは、若干異なる内容になっている。前者では特別・臨時損益を計上するための欄であったのに対し、後者では“当該期間中の剰余の増減を詳細に説明する”という目的の下、次のような項目の表示が求められた。

剰余金調整計算書	
I.	蓄積未処分利益当期末首残高
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

上記表中の〔I. 蓄積未処分利益当期末首残高〕は当期末の貸借対照表における蓄積未処分利益と、〔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となる。

## VI. むすびにかえて

1947年12月のGHQ/SCAP「指示文書」である『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書』は1949年の経済安定本部企業会計制度対策調査会公表の「企業会計原則」に与えた影響については、多くの先行研究が存在し、「企業会計原則」が〔貸借対照表〕〔損益計算書〕に並ぶ財務諸表として〔剰余金計算書〕〔剰余金処分計算書〕を位置付けた理由の一端を『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書』が担っていた。しかし、本稿においてGHQ/SCAP「指示文書」における規定を遡って分析した結果、当初から〔剰余金計算書〕〔剰余金処分計算書〕の様式が用意されていたわけではなかったことが判明した。加えて、英米と日本との会計実践の相違を解消し、かつ、日本の会計実践を尊重する目的で、戦前の日本において採用されていた剰余金結合損益計算書の作成を要請した「指示文書」も存在するなど、GHQ/SCAP「指示文書」の改訂過程は紆余曲折を経ていることが明らかとなった。

### 注

- (1) 山田ひとみ「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』第27巻，第1号，2015（平成27）年10月。
- (2) 商工省臨時産業合理局『財務諸表準則』1934（昭和9）年。
- (3) 山田ひとみ「研究ノート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』第25巻，第1号，2012（平成24）年10月。
- (4) 山本繁「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』日本大学商学部，1989（平成元年）年，10月。
- (5) 山田ひとみ，前掲稿，2012（平成24）年10月，205-214頁。

- (6) 山田ひとみ, 前掲稿, 2012 (平成24)年10月, 205-214頁。
- (7) 【B】の原本では“Net Profit”と表示されており【D】【E】では“純益”との日本語訳が付されている。本稿では【A】の“当期純利益”と対比して分析するためと、当期業績主義による損益計算書が「営業利益±営業外損益=当期純利益」であるために“当期純利益”との訳を用いることにした。
- (8) 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、下記のとお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〕。
- (9) 山本繁「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』日本大学商学部, 1989 (平成元年), 10月, 36頁。
- (10) 山本繁, 前掲稿, 33頁。

### 参考文献

- 石原裕也『企業会計原則の論理』白桃書房, 2008 (平成20)年。
- 太田哲三『近代会計側面誌』中央経済社, 1968 (昭和43)年。
- 片野一郎『日本財務諸表制度の展開』同文館, 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。
- 『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。
- 『「日本型」会計規制の変遷』中央経済社, 2008 (平成20)年。
- 黒澤清『日本会計制度発達史』財経詳報社, 1990 (平成2)年。
- 「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。
- 「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。
- 『〈新版〉近代会计学』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。
- 産業経理協会編集部「工業会社と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。
- 商工省臨時産業合理局『財務諸表準則』1934 (昭和9)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。
- 中東正文「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)」『中京法學』第31巻, 第2号, 1996 (平成8)年10月。
- 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。
- 久野秀男『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, 1987 (昭和62)年。
- 山地秀俊・藤村聡『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, 2014 (平成26)年。
- 山田ひとみ「研究ノート 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』第25巻, 第1号, 2012 (平成24)年10月。
- 「研究ノート 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』第25巻, 第2号, 2013 (平成25)年3月。

「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』第26巻，第2号，2014（平成26）年3月。

「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』第27巻，第1号，2015（平成27）年10月。

山邊六郎「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，1973（昭和48）年，9月。

山本繁「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』日本大学商学部，1989（平成元）年，10月。

GHQ/SCAP, Instruction for preparation of Financial Statements of Manufacturing & Trading Companies (Kogyo B Gaisya Oyobi Shoji B Gaisya No Zaimu Shohyo Sakusei Ni Kansuru Shijisho)., GHQ/SCAP Records (RG331, National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library).

## Analysis of Accounting Rules for the “Profit and Loss Statement” in GHQ/SCAP “Instructional Documentations”

Hitomi YAMADA

### Summary

---

The “Profit and Loss Statement” adopted by the “Instructional Documentations” Bureau of the GHQ/SCAP was titled “Profit and Loss Statement of the Principle of Current Operating Performance Theory,” contrary to customary Japanese account titles of that time.

As a result, for the purpose of supplementing the “Profit and Loss Statement”, the “Instructional Documentations” Bureau also requested that a “Surplus Reconciliation Statement” & a “Plan for Disposition of Undivided Profits” be added to the “Profit and Loss Statement.”

These supplements were added to the “Profit and Loss Statement of the Principle of Current Operating Performance Theory” to differentiate it from Anglo-American accounts practice.

This report intends to clarify the process of the introduction of the “Profit and Loss Statement of the Principle of Current Operating Performance Theory” by the “Instructional Documentations” Bureau through examination of Accounting Rules related to the “Profit and Loss Statement”.

---

**Key words:** Instructions, Instructional Documentations, GHQ/SCAP, Profit and Loss Statement