

## GHQ/SCAP「指示文書」における当期業績主義損益計算書(上)

山 田 ひとみ

### 抄 録

---

GHQ/SCAP「指示文書」における損益計算書は、当期業績主義と呼ばれる利益概念を採用していた。「指示文書」が当期業績主義を採用した理由の一つとして、アメリカ会計士協会の会計原則の存在があったと考えられる。本稿では「指示文書」とAIAの会計原則との比較を試みた。

---

キーワード：インストラクション，連合国軍総司令部，当期業績主義，損益計算書

### はじめに

わが国の企業会計原則は1949（昭和24）年に公表（「企業会計原則」（24）と表記）され、損益計算書原則においては当期業績主義が採用された。「企業会計原則」（24）はその後、幾度も修正を経たわけであるが、とりわけ1974（昭和49）年の修正は一般原則、損益計算書原則、貸借対照表原則の全般にわたる大幅なものであった。このうち、損益計算書原則に関する重要な修正として、当期業績主義から包括主義への移行がなされ、「企業会計原則」（24）以来採用されてきた当期業績主義損益計算書が企業会計制度から姿を消すこととなったのである。以上のように、当期業績主義損益計算書は約20年間に渡って企業会計原則によって制度化されていたのであるが、企業会計原則（24）の公表以前から、GHQ/SCAP「指示文書」においては当期業績主義損益計算書が採用されていた。戦後直後、日本の上場会社ではGHQ/SCAP「指示文書」に従って英文財務諸表を作成し、GHQ/SCAPに提出することが求められていた。本稿においてはGHQ/SCAP「指示文書」が当期業績主義損益計算書を採用した理由について解明する目的で、GHQ/SCAP「指示文書」と当時のアメリカにおける会計原則との比較を試みる。アメリカにおける会計原則として具体的には、アメリカ会計士協会（American Institute of Accounting/AIA）が1938年に公表した『会計原則に関するステートメント（*A Statement of Accounting Principles*）』（以下、『SHM会計原則』<sup>(1)</sup>）を用いる<sup>(2)</sup>。

## 1. 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*）』の新版にあるといわれている<sup>(3)</sup>。当該小冊子の初版は1918年に公表されているが、その時点ではまだ、

[営業利益±営業外損益＝経常利益]

[経常利益±特別項目（期間外損益項目）＝当期純利益]

という、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、

[営業利益±営業外損益＝当期純利益]

という、当期業績主義損益計算書様式が示されたのである<sup>(4)</sup>。

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る。前者における当期純利益は、一会計期間のすべての収益およ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およ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年の初版公表から1927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。そして当時は殆どすべ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>(5)</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、が特徴であったといえる。

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年、アメリカ会計士協会（AIA）から公刊された『SHM会計原則』にも引き継がれていったと推察される。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）の原稿はAIAの委員会が起草していた<sup>(6)</sup>、からである。

## 2. 『SHM 会計原則』における損益計算書<sup>(7)</sup>

### イ. [営業区分] と [営業外区分]

『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。[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。一方、[営業外区分] には、経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、利息および未実現評価益（表示しない場合もある）が、源泉別に分類 / 表示される。かつ、収益・費用の発生の経常性 / 非経常性に基づいた分類 / 表示も行い、非経常性については必ずこのことについて記載する。

### ロ. [営業区分] における利益計算

#### (1) 売上総利益

売上総利益（または総利益）は「総収入と売上原価との差額」<sup>(8)</sup> として算出される。

[総収入 - 売上原価 = 売上総利益]

また、「公表財務諸表から抽出したもの」<sup>(9)</sup> としてフォームが例示されており、次のような計算式が成立する。

[純売上高 - 売上原価, その他の営業費用 = 営業総利益]

よって『SHM 会計原則』では [売上総利益] と [純売上高] を同じ意味で使用していると推察され、両者ともに現代における [売上高] のことであると推察されるので、以下 [売上高] として記すこととする。

[売上高 - 売上原価, その他の営業費用 = 営業総利益]

#### a. [売上高]

まず、[売上高] は「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権の合計額」<sup>(10)</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、まとめると次のとおりである。

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およ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」を含めること。

④ 控除項目として売上割引、売上戻り、および販売費として処理しない売上値引を表示すべきこ

と。

b. [売上原価]

次に、[売上原価]は後記「2-ロ-(2)-b. 営業費」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>(11)</sup>、費用については「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に発生した」<sup>(12)</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。

①連結損益計算書については、[売上高]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と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。

(2) 営業総利益

上記「2-ロ-(1)売上総利益」のとおり、営業総利益は次のように計算される。

[売上高－売上原価、その他の営業費用＝営業総利益]

c. [営業費]

[営業費]については[売上原価]と同様に、費用収益対応に基づいて計上されるが。

c-1. [営業費]に含める項目＝[販売費および一般管理費]、[所得税以外の税金]

[販売費および一般管理費]については、商企業と製造業とに大別して述べられており、商企業においては主要な営業費であること、製造業においても金額的重要性から注意を払うこと、が求められている。その他、次の会計処理が認められている。

①注文品によって製造した製品については、当該商品棚卸高に販売費の一部を加算できること。

②製造と販売の両方を主たる経営活動とする企業においては、一般管理費を製造部門と販売部門に区分することが認められること。

[所得税以外の税金]については、[営業費]として処理し、[所得税]については所得から控除する方法で処理すべきとされる。

## c-2. [営業費] に含める場合がある項目 = [減価償却費]

[減価償却費] については、[営業費] 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。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>(13)</sup>。後者では[売上高] から[営業費およびその他全ての費用] を控除した残高を表示した後、当該残高から[減価償却費] を控除して[売上純利益] とするべきことが求められる。前者では[減価償却費] も他の[営業費] と同様に[売上高] と対応する費用として扱われるのに対し、後者では[減価償却費] は[売上高] と対応する費用として扱われず、[売上高] から[営業費およびその他全ての費用] を控除した残高としての利益計算をした後に、当該利益からの独立控除項目として[減価償却費] を表示する。このように、[売上高] から[営業費およびその他全ての費用] を控除した残高の表示があえて求められることは『SHM 会計原則』が費用収益の対応ということを強く意識していることの現れであると考えられる。なぜなら、単に営業損益の源泉表示のみを意識しているのであれば、かかる中間表示はひつようないからである<sup>(14)</sup>と解釈されている。

## c-3. [営業費] に含めるか否か不明な項目 = [維持費・修繕費]

[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>(15)</sup>とある。ここでは、販売及び一般管理部門に配分された[維持費] を[営業費] に含めるか否かは不明である。また、[維持費]、[増設・改良] および[除却] 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、[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。いづ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] に含めるか否か不明である。従って、[営業費] には含めないものとする。

## (3) 売上純利益

上記 {2-ロ-(1)売上総利益} のとおり、『SHM 会計原則』では公表財務諸表から抽出したフォームが例示されており、次のような計算式が成立すると述べたが、

$$[\text{純売上高} - \text{売上原価}, \text{その他の営業費用} = \text{営業総利益}]$$

「公表財務諸表から抽出したもの」としてのフォームとしては売上純利益の計算過程もが例示されており、次のような計算式が成立する。

$$[\text{純売上高} - \text{売上原価}, \text{営業費}, \text{およびその他全ての費用} = \text{売上純利益}]$$

上記 {2-ロ-(1)売上総利益} で述べたとおり『SHM 会計原則』では[売上総利益] と[純売上高] を同じ意味で使用していると推察されるので、両者ともに現代における[売上高] に置き換えて示

すと次のとおりである。

[売上高－売上原価，営業費，およびその他全ての費用＝売上純利益]

#### ハ．[営業外区分]における表示

##### d. [利息]

支払利息は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>(16)</sup>と考えられている。

##### e. [キャピタル・ゲインおよびキャピタル・ロス]

[キャピタル・ゲインおよびキャピタル・ロス]については、保守主義の原則に基づいて、以下①～③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。

- ①すべて当期の損益計算書に含める
- ②すべて当期の損益計算書から除外する
- ③当期およ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ほどの影響力をもっている」とし、このような場合には剰余金勘定に記入するべきであるとしている。従って、原則として[キャピタル・ゲインおよびキャピタル・ロス]は損益計算書から除外されるべきものとしている。

##### f. [固定資産売却益]

『SHM 会計原則』では[営業外区分]に表示する項目として[固定資産売却益]を挙げているが、その理由については記されていない。[営業外区分]に表示する理由としては[固定資産売却益]を①[営業区分]の定義から外れるものとして捉える、②「2-ハ-e. [キャピタル・ゲインおよびキャピタル・ロス]」として捉える、という別々のケースが考えられる。

##### g. [未実現損益]

[未実現利益]と[未実現の価値減少]については、別々に解説されている。そして、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。

###### 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

h. [過年度修正]

[過年度修正] 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。

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

i. [開業段階での欠損]

[開業段階での欠損] とは、「企業が開業して間もない頃に発生する営業損失」<sup>(17)</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。

j. [棚卸資産準備金、その他の準備金]

[棚卸資産準備金] については、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。本稿では[棚卸資産評価損]と表記する。

[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。本稿では[偶発債務準備金]と表記する。



## 二. 小括

『SHM 会計原則』における損益計算書のフォームは【図1】として示すことができる。

[営業区分]
売上高
<u>-売上原価</u>
<b>売上総利益</b>
<u>-営業費</u>
<b>営業総利益</b>
<u>-その他の費用</u>
<b>営業純利益</b>
[営業外区分]
.....
.....
.....
.....
<b>当期純利益</b>

図1

### 注

- (1) 『SHM 会計原則』と表記する理由は、ステートメントの起草者が Sanders, T. H., Hatfield, H. R., Moore, の3名であることと、日本において当該ステートメントの翻訳が『SHM 会計原則』として出版されているからである。
- (2) 当時のアメリカの会計原則としては、AIA の『SHM 会計原則』の他に、アメリカ会計学会 (American Accounting Association/AAA) による会計原則も存在する。本稿では GHQ/SCAP「指示文書」の作成者がアメリカの会計士であったことから、AIA の会計原則を比較対象として用いることとした。
- (3) 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, 8頁参照。
- (4) 山邊 六郎, 前掲書, 1973 (昭和48) 年, 9月, 8頁参照。
- (5) 山邊 六郎, 前掲書, 1973 (昭和48) 年, 9月, 8頁。
- (6) 山邊 六郎, 前掲書, 1973 (昭和48) 年, 9月, 7頁参照。
- (7) Sanders, T. H., Hatfield, H. R., Moore, U., *A Statement of Accounting Principles*, New York, American Institute of Accounting, 1938. 山本 繁, 勝山 進, 小関 勇 (共訳) 『SHM 会計原則』同文館出版, 1979 年。以下、『SHM 会計原則』と表記。
- (8) 『SHM 会計原則』p36. (邦訳40頁)
- (9) 『SHM 会計原則』p33. (邦訳38頁)
- (10) 『SHM 会計原則』p28. (邦訳32頁)
- (11) 『SHM 会計原則』p29. (邦訳34頁)
- (12) 『SHM 会計原則』p29. (邦訳34頁)
- (13) 石原 裕也『企業会計原則の論理』白桃書房, 2008 年, 77 頁参照。
- (14) 石原 裕也, 前掲書, 2008 年, 78 頁。
- (15) 『SHM 会計原則』p36. (邦訳40頁)
- (16) 石原 裕也, 前掲書, 2008 年, 85 頁。
- (17) 『SHM 会計原則』p42. (邦訳46頁)



## “Current Operating Performance” Type of Income Statement in the “Instructional Documentations” of the GHQ/SCAP (Part I)

Hitomi YAMADA

### Abstract

---

The income statement in the “Instructional Documentations” of the GHQ/SCAP (Records of General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers) adopted a profit concept called “Current operating performance theory”. One of the reasons why the “Instructional documentations” adopted the “Current operating performance theory” was because it included the “A Statement of Accounting Principles” of the “American Institute of Accounting”. This paper compares the “Instructional documentations” to “A Statement of Accounting Principles (AIA)”.

---

**Key words:** Instructions, GHQ/SCAP, Current operating performance theory, Profit and Loss Statement