

〈原著論文〉

GHQ/SCAP「指示文書」における当期業績主義損益計算書(下)

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。本稿では「指示文書」とAIAの会計原則との比較を試みた。また、「指示文書」と日本の会社がESSに提出した英文財務諸表との比較分析を行った。

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，鐘淵紡績株式会社

3. GHQ/SCAP「指示文書」における損益計算書

GHQ/SCAP「指示文書」における損益計算書については、拙稿⁽¹⁾において次の(1)～(7)中、(1)～(4)の4種類の「指示文書」の分析を行った。本稿でも同様に(1)を【B】、(2)を【C】、(3)を【D】、(4)を【E】と呼ぶこととする。

GHQ/SCAP

- | | |
|--|-----|
| (1) 英文フォーム | 【B】 |
| (2) 財務諸表作成に関する指示書 | 【C】 |
| (3) 財務諸表作成に関する指示書（1947年11月17日付） | 【D】 |
| (4) 工業会社及商事会社の財務諸表作成に関する指示書（1947年12月付） | 【E】 |
| (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 | |

【B】～【E】におけるフォームは次のとおりである。

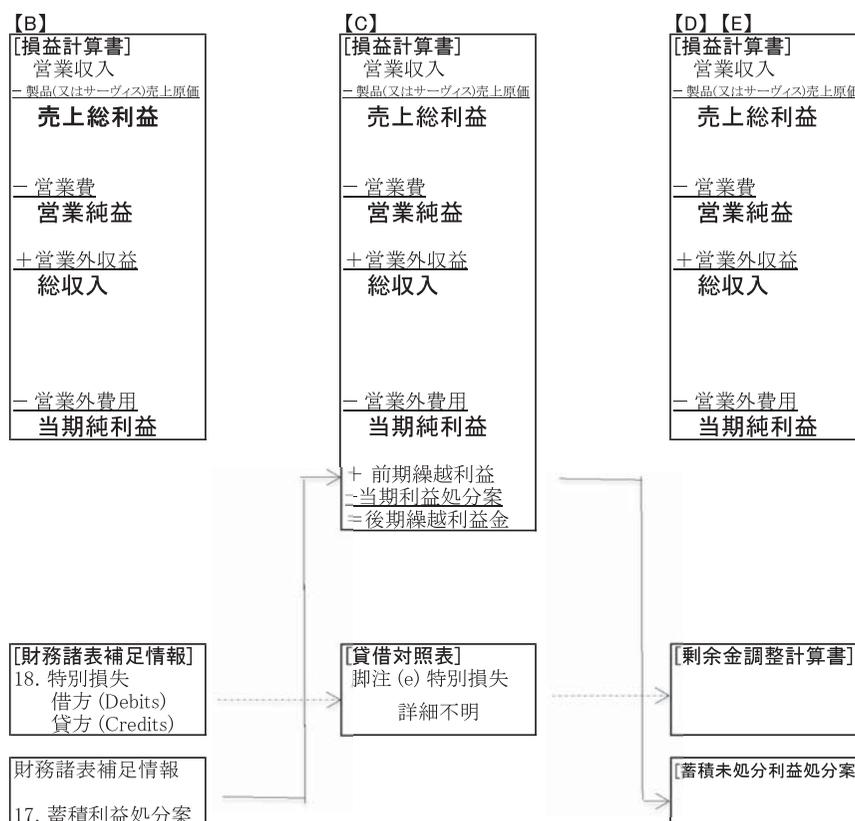


図 1 : GHQ/SCAP 「指示文書」 [B] ~ [E] の損益計算書フォーム

[B] ~ [E] における損益計算書の共通点は、

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

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

という、包括主義損益計算書様式ではなく、

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

という、当期業績主義損益計算書様式が示されている。

一方、[B] ~ [E] における損益計算書の相違点は、[特別別項目 (期間外損益項目)] の表示と [蓄積利益処分案] の表示である。

[特別別項目 (期間外損益項目)] については、[B] では [財務諸表補足情報] という名の別の文書内に項目を設けて記載、[C] では [損益計算書] の末尾に記載、すなわち、結合損益計算書の形式を採用、[D]・[E] では [蓄積未処分利益処分案] を新たに財務諸表の一つとして位置付けている。

[蓄積利益処分案] については、[B] では [財務諸表補足情報] という名の別の文書内に項目を設けて記載、[C] では [貸借対照表] の脚注として記載、[D]・[E] では [剰余金調整計算書]

を新たに財務諸表の一つとして位置付けている。

イ、5大区分

損益計算書中の項目は次の5つに区分されるべきとされている。

- I. 営業収入 (Operating Revenue)
- II. 製品又はサービス売上原価 (Cost of Profit or Services Sold)
- III. 営業費 (Operating Expenses)
- IV. 営業外収入 (Non-Operating Income)
- V. 営業外諸費用 (Non-Operating Expense)

ロ、営業活動における利益計算

(1) 総利益

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。

[営業収入 - 製品又はサービス売上原価 = 総利益]

a. [営業収入]

[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。

b. [製品又はサービス売上原価]

[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、期末棚卸を差し引いたものである。

[製造生産会社又はサービス企業]

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

[製品原価 + 製品期首棚卸高 - 製品期末残高 = 売上原価]

[商事会社]

[期首棚卸 + 仕入商品原価 - 期末棚卸 = 売上原価]

(2) 営業利益

上記 (1) 総利益から営業費 (Ⅲ) を差引いた残高を営業利益 (Net Operating Profit) と呼ぶ。

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

c. [営業費]

[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⁽²⁾。

ハ、営業外活動における利益計算

(3) 総収益・純益

上記 (2) 営業利益に営業外収入 (Ⅳ) を加算した額を総収益 (Gross Income) と呼び、総収益から営業外諸費用 (Ⅴ) を差引いた残高を純益 (Net Profit) と呼ぶ。

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

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

d. [営業外収入]・[営業外費用]

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。具体的には次の科目が例示されている⁽³⁾。

e. [純益]に関する解説

[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。英米の会計制度 (Anglo-American accounting practices) 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]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、との解説がなされている。

4. 『SHM 会計原則』損益計算書と GHQ/SCAP「指示文書」損益計算書 ([D])

『SHM 会計原則』損益計算書 (以下“SHM-P/L”と略) と GHQ/SCAP「指示文書」のうち [D] の損益計算書 (以下“GHQ-P/L”と略) を比較する。

- ・ [営業区分] における利益計算
- ・ [営業外区分] における表示

イ. 表示区分

“SHM-P/L”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、“GHQ-P/L”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, およびⅤ. 営業外諸費用 (Non-Operating Expense) の5つの区分に分けて表示することを要求している。そして、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いえよう。第一は“GHQ-P/L”におけるⅠ～Ⅲが“SHM-P/L”における [営業区分], “GHQ-P/L”におけるⅣ～Ⅴが“SHM-P/L”における [営業外区分] にあたること。第二は“SHM-P/L”における [営業区分] は [売上高], [売上原価] および [営業費] の3つから成り立ち, [営業外区分] は大きく [営業外の収益] と [営業外の損失] の2つから成り立つ, すなわち, 小分類からすれば5つの区分から成り立っていると考えられることである。

ロ. 利益計算

(1) 売上総利益（または総利益）

“SHM-P/L”では売上総利益は次のように算出される。

$$[\text{総収入} - \text{売上原価} = \text{売上総利益}]$$

“GHQ-P/L”では総利益は次のように算出される。

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

したがって、両者は共通しているといえる。しかし、“SHM-P/L”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⁽⁴⁾のに対し、“GHQ-P/L”は簡素な定義（上記 参照）のみを行っている。

b. [売上原価]

“SHM-P/L”では費用である [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、直接原価法のどちらの計算法を用いたかということ、連結損益計算書における内部振替高の控除等の説明がなされている。一方、“GHQ-P/L”では「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、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よう、具体的な手順が記されている

(2) 営業総利益 / 営業利益

“SHM-P/L”では、売上高から売上原価とその他の営業費用を差し引いた残高を営業総利益と呼ぶが、“GHQ-P/L”では上記 (1) の売上総利益（または総利益）から営業費を差し引いた残高を営業利益 (Net Operating Profit) と呼ぶ。

“SHM-P/L” [売上高－売上原価, その他の営業費用＝営業総利益]

“GHQ-P/L” [売上高－売上原価, 営業費＝営業利益]

c. [営業費]

“SHM-P/L”では[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。また, 次の3点についての解説がなされている⁽⁵⁾。

i. [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]

ii. [営業費]に含める場合がある項目＝[減価償却費]

iii. [営業費]に含めるか否か不明な項目＝[維持費・修繕費]

“GHQ-P/L”では[営業費]については販売/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”と定義されており, 具体的な科目が例示されている。

この科目を上記“SHM-P/L”における[営業費]と比較する。

i. [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]

↓

“GHQ-P/L”では[販売費および一般管理費]が例示されているが, [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]に含める場合がある項目＝[減価償却費]

↓

“GHQ-P/L”では[減価償却費]については例示されていない。

iii. [営業費]に含めるか否か不明な項目＝[維持費・修繕費]

↓

“GHQ-P/L”では[減価償却費]については例示されていない。

したがって, [営業費]については“SHM-P/L”も“GHQ-P/L”も概ね同じ範囲を想定していたと考えられるが, “SHM-P/L”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るといえよう。

(3) 売上純利益

“SHM-P/L”では営業区分の利益計算においても一つ, 営業純利益の計算過程を示している。次のような計算式による。

[純売上高－売上原価, 営業費, およびその他全ての費用＝売上純利益]

“GHQ-P/L”ではこれにあたる利益計算過程は示されていない。

ハ、営業外活動における利益計算

(4) 総収益

“GHQ-P/L”では上記(2)営業利益に営業外収入を加算した額を総収益(Gross Income)と呼ぶ。

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

“SHM-P/L”ではこれにあたる利益計算過程は示されていない。

(5) 当期純利益（または純益）

“GHQ-P/L”では総収益から営業外諸費用を差引いた残高を純益(Net Profit)と呼ぶ。

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

$$[\text{営業利益} + \text{営業外収入} - \text{営業外費用} = \text{純益}]$$

“SHM-P/L”では上記(3)売上純利益に「営業外区分」項目を加算/減算した結果を当期純利益と呼ぶ。

$$[\text{営業純利益} + \text{営業外収益} - \text{営業外費用} = \text{当期純利益}]$$

したがって、“GHQ-P/L”における純益と“SHM-P/L”における当期純利益は、概ね同じ性質の利益が算出されるといえる。

ハ. 「営業外区分」における表示

- i. 「利息」は“SHM-P/L”では営業外区分に表示することとされており、“GHQ-P/L”でも金融損益に関する科目が営業外収入および営業外費用に例示されている。
- ii. 「キャピタル・ゲインおよびキャピタル・ロス」は“SHM-P/L”では原則として損益計算書から除外すべきこととされており、“GHQ-P/L”でも「キャピタル・ゲインおよびキャピタル・ロス」にあたる科目が営業外収入および営業外費用に例示されていない。
- iii. 「固定資産売却益」は“SHM-P/L”では営業外区分に表示することとされており、“GHQ-P/L”でも“固定資産売却利益”および“固定資産売却損”が営業外収入および営業外費用に例示されている。
- iv. 「未実現損益」は“SHM-P/L”では、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、“GHQ-P/L”では「未実現損益」にあたる科目が営業外収入および営業外費用に例示されていない。

- v. [過年度修正] は“SHM-P/L”では、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、“GHQ-P/L”では[過年度修正]にあたる科目が営業外収入および営業外費用に例示されていない。
- vi. [開業段階での欠損] は、“SHM-P/L”では、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わたって定期的に収益から控除する期間配分が認められており、“GHQ-P/L”でも“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。
- vii. [棚卸資産準備金、その他の準備金] は“SHM-P/L”では、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]と表記し、[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が、“GHQ-P/L”では[棚卸資産準備金、その他の準備金]にあたる科目が営業外収入および営業外費用に例示されていない。

5. 鐘淵紡績株式会社の損益計算書とGHQ/SCAP「指示文書」損益計算書（【D】）

日本の会社がGHQに提出したと思われる財務諸表とGHQ/SCAP「指示文書」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GHQ/SCAP「指示文書」損益計算書（【D】）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)*”に収録されている⁽⁶⁾。“*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および11に原資料が所蔵されており、日本の国立国会図書館(NDL)での分類番号は、Folder10にあたる資料の請求記号がESS(D)09422-09429, Folder11にあたる資料の請求記号がESS(D)09429-09431である。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、“*Kanegafuchi Boseki (35-000-00)*”が収録されている。この資料中、本項では次の7種の損益計算書を対象とする。

イ、GHQ/SCAP「指示文書」の影響が無いと思われる損益計算書

図2:の損益計算書中、【①】～【⑤】の英文損益計算書は、同じフォームが採用されている。【①】の損益計算書は図3:のとおりである。【②】～【⑤】に関しては、多少の勘定科目の相違はある

GHQ/SCAP「指示文書」における当期業績主義損益計算書（下）

本稿での呼称	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	対応する営業報告書 / 有価証券報告書	
①	First (Latter half in 1943)	(From 26 November ,1943) (To 31 March ,1944)	ESS(D)09427/ E-5		
②	Second (Fiest half in 1944)	(From 1 April ,1944) (To 30 September ,1944)	ESS(D)09427/ E-6		
③	Third (Latter half in 1944)	(From 1 October ,1944) (To 31 March ,1945)	ESS(D)0942 / E-7		
④	Forth (Fiest half in 1945)	(From 1 April ,1945) (To 30 September ,1945)	ESS(D)09427/ E-8	第4回営業報告書 昭和20年4月1日～ 昭和20年9月30日	
⑤	Fifth (Latter half in 1945)	(From 1 October ,1945) (To 31 March ,1946)	ESS(D)09427/ E-9	第5回営業報告書 昭和20年10月1日～ 昭和21年3月31日	
⑥		(From 1 April ,1946) (To 10 August ,1946)	ESS(D)09430/ F-4～F-8	第6回営業報告書 昭和21年4月1日～ 昭和21年8月10日	
⑦		(From 11 August ,1946) (To 30 September ,1949)	ESS(D)09430/ F-12～F-14 ESS(D)09431/ A-1	第7回営業報告書 昭和21年8月11日～ 昭和24年9月25日	有価証券報告書 昭和21年8月11日～ 昭和24年9月25日

図2：本稿で分析対象とする鐘淵紡績株式会社の損益計算書一覧（1943～1949）⁽⁷⁾

Kaebo Item 1

First (Latter half in 1943)
PROFIT & LOSS ACCOUNT
(From 26 November ,1943)
(To 31 March ,1944)

	Revenues	Expenditures	
Sales a/c,		Manufactures,	
Various Revenues	63,883,000. 00	Goods under Work	61,725,000. 00
Interests recieved		New materials	32,463,000. 00
Dividends	3,019,000. 00	Manufacturing	
Manufactures, Goods under work, carried forward next term	70,835,000. 00	cost	16,033,000. 00
		Business Expenses	1,685,000. 00
		Interest paid	5,112,000. 00
		Various Researches	547,000. 00
		expenses	
		Profit in current term	19,172,000. 00
Total	136,737,000. 00	Total	136,737,000. 00

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
Total	19,172,000. 00

図3：鐘淵紡績株式会社の損益計算書【①、英文財務諸表】

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	<u>244,137,876. 35</u>	計	<u>244,137,876. 35</u>
利益処分			
当期純益金		0	
前期繰越金		1,363,050. 13	
合計		<u>1,363,050. 13</u>	
右後期へ繰越す			

図 4 : 鐘淵紡績株式会社の損益計算書【④, 第 4 回営業報告書】

		Kaebo Item 1	
		Forth (First half in 1945)	
		PROFIT & LOSS ACCOUNT	
		(From 1 April ,1945)	
		(To 30 September ,1945)	
Revenues		Expenditures	
Sales a/c,		Manufactures,	
Various Revenues	152,099,000. 00	Goods under Work	95,316,000
Interests recieved		New materials	52,806,000
Dividends	6,043,000. 00		
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
Total	<u>244,137,000. 00</u>	Total	<u>244,137,000. 00</u>
SETTLEMENT OF PROFITS			
Profit in Current Term		0	
A/c brought forward from Last term		1,363,000. 00	
Total		<u>1,363,000. 00</u>	
A/c carried forward Next term		1,363,000. 00	

図 5 : 鐘淵紡績株式会社の損益計算書【④, 英文財務諸表】

ものの、すべて【①】と同様のフォームで記されている。

他方、鐘淵紡績株式会社の営業報告書は図4:のとおりである（営業報告書は縦書きのため、図4:では横書きに、漢字は旧字体から新字体に、仮名遣いカタカナからひらがなに改めた）。

図4:の営業報告書における損益計算書を同時期の英文フォーム（図5:）と比較すると、金額の端数切り捨ての有無以外は、フォーム、勘定科目とも一致する。

したがって、【①】～【⑤】の英文損益計算書は、営業報告書を英文に翻訳したものである可能性が高く、GHQ/SCAP「指示文書」の影響が無いと思われる。

ロ、GHQ/SCAP「指示文書」の影響があったと思われる損益計算書

図2:の損益計算書中、【⑥】・【⑦】の英文損益計算書は、同じフォームが採用されている。【⑥】の損益計算書は図6:のとおりである（図6中、判断不能な箇所は?で示す）。【⑦】に関しては、多少の勘定科目の相違はあるものの、【⑥】と同様のフォームで記されている。

【①】～【⑤】の英文損益計算書が営業報告書の翻訳なのに対し、【⑥】・【⑦】の英文損益計算書

Statement of Profit and Loss A/C		
No.1	From April 1 ,1946 To August 10,1946	
	Item	Amount
1	Sales	145,868,671. 40
2	Less Cost of Goods Sold (省略)	67,???.???. 00
3	Gross Profits on Sales	78,???.???. 48
4	General & Administrative expenses (省略)	8,???.???. ??
5	Net Profits on Sales	69,14?.?43. 76
6	Add Financial and Other Incomes (省略)	4,695,767. 04
7	Total Net Profit on Operations and Other Incomes	73,836,61?. ??
8	Deduct Financial and Other Expenses (省略)	16,386,545. 05
9	Net Profits for Term	57,45?.???. 75
10	Add Gain on Sales of Capital Assets (省略)	27,???.???. ??
11	Add Other Temporary Profits (Itemise) (省略)	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 (省略)	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

図6：鐘淵紡績株式会社の損益計算書【⑥、英文財務諸表】

では、フォームが大きく異なっている。例えば、【⑥】の英文損益計算書に対応する営業報告書は図7:であるが、【⑥】の英文損益計算書は図6:にあるように、フォームも項目も大きく異なる。したがって【⑥】・【⑦】の英文損益計算書について、GHQ/SCAP「指示文書」の影響の有無を検証する必要がある。【⑥】の英文損益計算書は大きく18の区分に分けられており内訳項目が存在する区分もあるが、本稿では内訳項目については省略する。ここでは【⑥】の英文損益計算書とGHQ/SCAP「指示文書」損益計算書（【D】）とを下記の（1）～（3）の点に着目して比較する。

（1）フォームの比較

【⑥】の英文損益計算書に対応する営業報告書（図7:）が勘定式なのに対し、【⑥】の英文損益計算書（図6:）は報告式である。GHQ/SCAP「指示文書」損益計算書（【D】）も報告式の損益計算書のフォームが示されている。

（2）利益計算の比較

【⑥】の英文損益計算書（図6:）とGHQ/SCAP「指示文書」損益計算書（【D】）とを比較すると（図8:参照）、【⑥】の項目1～9までが【D】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。GHQ/SCAP「指示文書」の利益計算のうち特徴的な項目として[総収益]がある（上記参照）。[総収益]は[営業利益+営業外収入=総収益]という計算式で算出される利益であり、6の“*Financial and Other Incomes*”は営業外収入であるので、この点をもって、【⑥】の英文損益計算書はGHQ/SCAP「指示文書」の影響を受けた可能

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		

図7: 鐘淵紡績株式会社の損益計算書【⑥】、第6回営業報告書】

GHQ/SCAP「指示文書」における当期業績主義損益計算書（下）

【⑥】の英文損益計算書

No.1	Item	Amount
	Statement of Profit and Loss A/C	
	From April 1 ,1946 To August 10,1946	
1	Sales	145,868,671.40
2	Less Cost of Goods Sold	67,???,???.00
3	Gross Profits on Sales	78,???,???.48
4	General & Administrative expenses	8,???,???.??
5	Net Profits on Sales	69,14?,?43.76
6	Add Financial and Other Incomes	4,695,767.04
7	Total Net Profit on Operations and Other Incomes	73,836,61?.??
8	Deduct Financial and Other Expenses	16,386,545.05
9	Net Profits for Term	57,45?.???.75
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

GHQ/SCAP「指示文書」損益計算書（【D】）

I	売上	Operating Revenue
II	売上原価	Cost of Product(or Services) Sold
	売上総利益	Gross Profit
III	営業費	Operating Expenses
	営業純益	Net Operating Profit
IV	営業外収入	Non-Operating Income
	総収入	Gross Income
V	営業外費用	Non-Operating Expenses
	純益	Net Profit

図8：鐘淵紡績株式会社の損益計算書【⑥，英文財務諸表】
とGHQ/SCAP「指示文書」損益計算書【D】との比較

性が非常に高いといえる。また、9を“*Net Profits for Term*”としている点から、【⑥】の英文損益計算書は当期業績主義を採用しているといえよう。

(3) 勘定科目の比較

【⑥】の英文損益計算書（図6：）の項目10～18に対応する科目は、GHQ/SCAP「指示文書」損益計算書（【D】）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*”は[キャピタル・ゲインおよびキャピタル・ロス]にあたる科目であり“GHQ-P/L”でも営業外収入および

び営業外費用に例示されていないため、9の“*Net Profits for Term*”より下に位置付けられている可能性がある。また、14の“*Provision for Taxes*”は法人税に関する準備金であるため、GHQ/SCAP「指示文書」損益計算書（【D】）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。

むすびにかえて

本稿では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説明する目的で、GHQ/SCAP「指示文書」と当時のアメリカにおける会計原則、具体的にはアメリカ会計士協会の1938年『SHM会計原則』との比較を試みた。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いえることが判明した。特に相違が見られる点としては、GHQ/SCAP「指示文書」は利益計算において〔総収益〕（〔営業利益＋営業外収入＝総収益〕）を算出している点である。しかし、GHQ/SCAP「指示文書」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、両者とも当期業績主義損益計算書であるといえる。したがって、GHQ/SCAP「指示文書」は多くの点において『SHM会計原則』の影響を受けて作成されたと考えられるが、GHQ/SCAP「指示文書」独自の利益項目も存在するため、引き続きGHQ/SCAP「指示文書」における当期業績主義損益計算書導入の経緯については調査する必要がある。

また、日本の会社がESSに提出した英文財務諸表がGHQ/SCAP「指示文書」に従って作成されたかどうかについて説明する目的で、GHQ/SCAP「指示文書」と鐘淵紡績株式会社がESSに提出したと思われる英文財務諸表との比較分析を行った。その結果、鐘淵紡績株式会社1946年4月1日以降の損益計算書が、GHQ/SCAP「指示文書」の影響を受けている可能性が高いことが判明した。フォームが勘定式から報告式に変更となったこと、表示区分がGHQ/SCAP「指示文書」の示している区分と非常に近いといえること、さらに、GHQ/SCAP「指示文書」の特徴である〔総収益〕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GHQ/SCAP「指示文書」に従って作成された可能性があり、その時期は1946年4月1日以降であることが確認された。

しかし、鐘淵紡績株式会社の英文財務諸表は、〔当期純利益〕算出後に、GHQ/SCAP「指示文書」においては〔蓄積未処分利益処分案〕に記入すべき項目が記載されていたり、GHQ/SCAP「指示文書」が重要視している5大区分を明確にするしていなかったりと、相違点もみられる。また紙幅の都合上、具体的な勘定科目の比較分析ができなかった。この点については今後の課題としたい。

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一わが国会計法制の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。
- 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)」『中京法学』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。
- 山田ひとみ「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』第26巻，第1号，2013（平成25）年10月。
- 「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」『聖学院大学論叢』第28巻，第2号，2016（平成28）年3月。
- 「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』第29巻，第1号，2016（平成28）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 Gaisha 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).
- GHQ/SCAP, “*Kanegafuchi Boseki (35-000-00)*”, GHQ/SCAP Records (RG331, National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library).

注

- (1) 山田ひとみ「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」『聖学院大学論叢』第28巻，第2号，2016（平成28）年3月，92頁。
- (2) 山田ひとみ「前掲稿」2016年3月，95頁。
- (3) 山田ひとみ「前掲稿」2016年3月，95頁。
- (4) 山田ひとみ「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』

第29巻, 第1号, 2016(平成28)年10月, 63頁。

(5) 山田ひとみ「前掲稿」2016年10月, 64-65頁。

(6) GHQ/SCAP, “*Kanegafuchi Boseki (35-000-00)*”., GHQ/SCAP Records (RG331, National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library).

(7) GHQ/SCAP 文書は NARA が原資料を所蔵しており, NDL が複写資料をマイクロフィルムおよびマイクロフィッシュの形態で所蔵している。NDL 所蔵の GHQ/SCAP 文書引用方法として請求番号の他にフィッシュ内番号を表示する手法については, 次の文献に多大な示唆を受けたので, ここに記して感謝の意とさせていただく。

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。

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

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.”

This paper compares the “Instructional Documentations” to “A Statement of Accounting Principles (AIA).”

I compared the “Instructional Documentations” with the document which a Japanese company submitted to the ESS (the Economic and Scientific Section of the GHQ/SCAP).

Key words: Instructions, GHQ/SCAP, Current operating performance theory, Profit and Loss Statement, Kanegafuchi Spining Co., Ltd.