

〈原著論文〉

## GHQ/SCAP「指示文書」における比較貸借対照表（上）

山 田 ひとみ

### 抄 録

---

わが国における比較貸借対照表の作成実務は、いつ頃から行われており、また、どのような契機を経て作成されたのか、その経緯については必ずしも明らかとなっていない。

わが国における比較貸借対照表の作成の契機が“GHQの指示”にあったのではないか。

GHQ/SCAP「指示文書」における貸借対照表は、比較貸借対照表を採用していた。

そこで、本稿では「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、比較貸借対照表

### はじめに

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>(1)</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が、これに先立って、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る<sup>(2)</sup>。しかし、わが国における比較貸借対照表の作成実務は、いつ頃から行われており、また、どのような契機を経て作成されたのか、その経緯については必ずしも明らかとなっていない。そこで、本稿では、わが国における比較貸借対照表の作成の契機が“GHQの指示”にあったのではないか、という仮説に基づき、“GHQによる比較貸借対照表作成の指示”と、GHQに提出された日本の会社の英文財務諸表とを比較検討することを試みる。日本の会社が作成した比較貸借対照表のうち、1947（昭和22）年又は1948（昭和23）年に終わる会計年度の比較貸借対照表を調査対象とする。

## 1. 比較貸借対照表

比較貸借対照表とは、期首と期末の2時点間の資産、負債および資本の変動状態（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<sup>(3)</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>(4)</sup>という経営上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なか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。「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>(5)</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」として歴史上に登場したのである。

## 2. GHQ/SCAP「指示文書」における比較貸借対照表に関する規定

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が、日本においてはいつ頃から比較貸借対照表が作成されたのであろうか。拙稿<sup>(6)</sup>において、第二次世界大戦後、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“GHQの指示”に近い様式で、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。そこで本稿では、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“GHQの指示”に従った様式で作成されていたのか、という点について解明することを試みる。以下、本項では“GHQの指示”がいかなるものであったのかについて記す。

### イ. GHQの指示—比較貸借対照表—

GHQ/SCAP「指示文書」における貸借対照表については、拙稿<sup>(7)</sup>において次の(1)～(7)の「指示文書」中、(1)と(3)の「指示文書」について、貸借対照表規定の分析を行った。

- (1) 英文フォーム……………「指示文書1」と呼ぶ
- (2) 財務諸表作成に関する指示書
- (3) 財務諸表作成に関する指示書……………「指示文書3」と呼ぶ
- (4) 工業会社及商事会社の財務諸表作成に関する指示書

- (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

上記 (1) ～ (7) の「指示文書」中、比較貸借対照表に関する作成指示がなされているのは (1) ～ (3) の「指示文書」のみである。以下、(1) の「指示文書」（以下、「指示文書 1」と呼ぶ）と、(3) の「指示文書」（以下、「指示文書 3」と呼ぶ）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。

#### ロ. 「指示文書 1」における比較貸借対照表の作成指示

##### a. 文書の所在

ESS 文書タイトル “*Instructions for the Preparation of Financial Statements.*”（出典：国立国会図書館 ESS(A)11671-11672, 米国国立公文書館 RG331 Box8209 Folder14）中、次の文書群を「指示文書 1」と呼ぶ。このうち、本稿では “*Comparative Balance Sheet ESS/RS257.04*” を [「指示文書 1」における比較貸借対照表] として取り上げる。

「指示文書 1」は次の 3 つの資料から成る。

1. “Supplemental Data To Be Submitted With Financial Statements ESS/RS 259.04”
2. “Comparative Balance Sheet ESS/RS 257.04”
3. “Profit and Loss Statement ESS/RS 256.04”

##### b. フォームサンプル

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 blank	As at _____ 19__			As at _____ 19__			Increase or Decrease* (Total)
		Old Account	New Account	Total	Old Account	New Account	Total	

図 1. 「指示文書 1」における比較貸借対照表の様式（拙稿<sup>(8)</sup>より引用）

c. 概要

フォームのみが残されており、当該フォームへの記入方法等の解説はなし。

- (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の名前（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。

ハ. 「指示文書3」における比較貸借対照表の作成指示

a. 文書の所在

ESS文書タイトル“*Instructions for the Preparation of Financial Statements.*”（出典：国立国会図書館 ESS(A)11671-11672, 米国国立公文書館 RG331 Box8209 Folder14）中、同名“*Instructions for the Preparation of Financial Statements.*”というタイトルの書類が存在し、以下の構成となっている。

ESS文書タイトル“*Instructions for the Preparation of Financial Statements.*”中、同名“*Instructions for the Preparation of Financial Statements.*”というタイトルの次の構成から成る文書を「指示文書3」と呼ぶ。このうち、本稿では

- [2. 貸借対照表に関する説明事項]
- [6. 別表A 比較貸借対照表]
- [7. 別表B 比較貸借対照表]

を「[指示文書3]における比較貸借対照表」として取り上げる。

「指示文書3」

- a. 45頁の“Instruction”と5頁の“Exhibit”から成る計50頁の文書である。“Exhibit”はA～Eと題されており、A～E各1頁で計5頁である。
- b. 文書のヘッダーに“ECONOMIC AND SCIENTIFIC SECTION RESEARCH AND STATISTICS DIVISION”との表記がある。
- c. 文書のヘッダーに日付（17, November, 1947）がタイプされている。
- d. 全頁にわたり英文タイプに手書きの和文が併記されている。

GHQ/SCAP「指示文書」における比較貸借対照表（上）

e. 目次は付されていないが、おおよそ次のような構成となっている。

1. “General Explanation” 概説 1-3 頁
2. “Instructions with Respect to the Balance Sheet” 貸借対照表に関する説明事項 3-30 頁
3. “Instructions with Respect to the Profit and Loss Statement” 損益計算書に関する説明事項 30-41 頁
4. “Instructions with Respect to the Surplus Reconciliation Statement 剰余調整報告(別表 D 号) に対する指示 41-43 頁
5. “Instructions with Respect to Plan for Disposition of Accumulated Undivided Profit 蓄積未処分利益処分案に関する指示 43-45 頁
6. Exhibit A COMPARATIVE BALANCE SHEET 別表 A 比較貸借対照表
7. Exhibit B COMPARATIVE BALANCE SHEET 別表 B 比較貸借対照表
8. Exhibit C PROFIT AND LOSS STATEMENT 別表 C 損益計算書
9. Exhibit D SURPLUS RECONCILIATION STATEMENT 別表 D 剰余金調整報告
10. Exhibit E PLAN FOR DISPOSITION OF ACCUMULATED UNDIVIDED PROFIT 別表 E 蓄積未処分利益処分案

b. フォームサンプル

Exhibit A  
別表 A

COMPARATIVE BALANCE SHEET (比較貸借対照表)

Name of Company (Romaji) (会社ノ日本語名ローマ字ニテツツル) \_\_\_\_\_  
 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 blank	As at (…現在) 19__			As at (…現在) 19__			Increase or Decrease* (Total)
		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 blank	As at (…現在) 19__			As at (…現在) 19__			Increase or Decrease* (Total)
		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

図 2. 「指示文書 3」における比較貸借対照表の様式（拙稿<sup>(9)</sup>より引用）

c. 概要

フォームは [6. 別表 A 比較貸借対照表] および [7. 別表 B 比較貸借対照表] に示されており、当該フォームへの記入方法は [2. 貸借対照表に関する説明事項] において解説されている。

まず、フォームについて、[6. 別表 A 比較貸借対照表] の概要は次のとおり。

- (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) ヘッダーには会社の名前（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、[7. 別表 B 比較貸借対照表] もほぼ同じ概要となっているが、上記(3)の旧勘定、新勘定が存在しない。フッターには「非特別経理会社は此の書式を利用の事」と書かれている。

次に、[2. 貸借対照表に関する説明事項] 中、比較貸借対照表に関して次のような解説がなされている。

「貸借対照表の雛形はここに添付された明細表 [中略-筆者] に図示された通りである [中略-筆者] 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-筆者] 「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 (※) 印を付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又赤字か或は (※) 印の黒字で記さねばならない。」<sup>(10)</sup> (傍点-筆者)

## 二. 小括

比較貸借対照表の様式は「指示文書1」と「指示文書3」との間にはほとんど差がない。「指示文書1」と「指示文書3」との間の相違点は、日本語訳が付いているか、付いていないか、という点

である。一方、「指示文書3」には比較貸借対照表の解説が付されている。この点は、「指示文書1」と大きく異なる。

### 3. GHQ/SCAP に提出された日本の会社の比較貸借対照表

日本の会社がGHQに提出した英文財務諸表における貸借対照表は、“GHQの指示”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（約2,000社）がGHQに提出した財務情報を含む英文報告書が存在している。本項では代表的な財閥本社2社と紡績会社2社、合計4社を分析対象とする。

#### イ. 株式会社 三菱本社の比較貸借対照表

##### Comparative Balance Sheet

Name of Company (Romaji) Kabushiki Kaisha Mitsubishi Honsha  
 Name of Company (English Translation) Mitsubishi Co.,Ltd.  
 As at Sept 30,1946 and March 31,1947

Item	As at Sept 30,1946	As at March 31,1947	Increase or Decrease

図3. 株式会社 三菱本社の比較貸借対照表（一部抜粋）

（出典：国立国会図書館 『GHQ/SCAP文書』 ESS(E)08499）

- (1) 1頁目のヘッダーには会社の名前（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”欄が設けられている。右側に“Increase or Decrease”欄が設けられている。

ロ. 合名会社 安田保善社の比較貸借対照表

Comparative Balance Sheet

Name of Company (Romaji) GOMEI KWAISHA YASUDA HOZENSHA  
 Name of Company (English Translation) The Yasuda Hozensha, Unlimited

Partnership

As at August 10, 1946 and August 31, 1947

Item	Leave this column blank	As at August 10, 1946	As at August 31, 1947	Increase or Decrease (Total)

図4. 合名会社 安田保善社の比較貸借対照表（一部抜粋）

（出典：国立国会図書館 『GHQ/SCAP 文書』 ESS(D)09229）

- (1) 1頁目のヘッダーには会社の名前（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”欄が設けられている。右側に“Increase or Decrease (Total)”欄が設けられている。

ハ. 鐘淵紡績株式会社の比較貸借対照表

(A) BALANCE SHEET

ITEMS	As of August 11th 1946			As of September 30th 1947		
	New	Old	Total	New	Old	Total

図5. 鐘淵紡績株式会社の比較貸借対照表（一部抜粋）

（出典：国立国会図書館 『GHQ/SCAP 文書』 ESS(D)09429）

- (1) 1頁目のヘッダーには会社の名前（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。右側に



“Increase or Decrease (Total)” 欄が設けられていない。

## 二. 大日本紡績株式会社の比較貸借対照表

### COMPARATIVE BALANCE SHEET

	End of fiscal Year of 1947 (Nov.25.1947)			End of fiscal Year of 1948 (Oct.25.1948)			Increase or Decrease		
	New	Old	Total	New	Old	Total	New	Old	Total

図 6. 大日本紡績株式会社の比較貸借対照表（一部抜粋）

（出典：国立国会図書館 『GHQ/SCAP 文書』 ESS(A)10607—10608）

- (1) 1 頁目のヘッダーには会社の名前（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。

## ハ. 小括

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みると、①財閥本社 2 社間および紡績会社 2 社間において、それぞれ共通点があること、②財閥本社と紡績会社との間に相違点があることが判明した。①の共通点とは、財閥本社 2 社の比較貸借対照表は、

- (1) 1 頁目のヘッダーには会社の名前（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。

という共通点がある。また、紡績会社 2 社の比較貸借対照表は、

- (1) 1 頁目のヘッダーには会社の名前（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。

という共通点がある。一方、②の相違点とは、第一に、財閥本社2社には

- (1) 1頁目のヘッダーには会社の名前（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、紡績会社2社には存在しないこと。第二に、紡績会社2社には

- (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。

が、財閥本社2社には設けられていないことである。

#### 注

- (1) 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（昭和28）年8月27日。
- (2) 鈴木和哉「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』第69巻、第3号、2016（平成28）年1月、176頁。
- (3) 渡辺泉「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、1998（平成10）年12月、68頁。
- (4) 渡辺泉、前掲稿、67頁。
- (5) 渡辺泉、前掲稿、72頁。
- (6) 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。
- (7) 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—（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。
- (8) 山田ひとみ、前掲稿、2014（平成26）年3月、216頁。
- (9) 山田ひとみ、前掲稿、2014（平成26）年3月、217頁。
- (10) GHQ/SCAP, *Instructions for the Preparation of Financial Statements.*, GHQ/SCAP Records (RG331, National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library).

# Preparation of Comparative Balance Sheets and Accounting Practice in the Instructional Documentation of the GHQ/SCAP (Part I)

Hitomi YAMADA

## Abstract

---

It is not always clear how the preparation of comparative balance sheet in Japan has been taking place since then and under what kind of opportunities and how was such a balance sheet created.

It may be that the opportunity to prepare the comparative balance sheet in our country was discovered in the “GHQ instructions”

The “Instructional Documentations” of the GHQ/SCAP (Records of General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers) adopted the “Comparative Balance Sheet”.

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

---

**Key words:** Instructional Documentations, GHQ/SCAP, Comparative Balance Sheet