

〈原著論文〉

GHQ/SCAP「指示文書」における比較貸借対照表（下）

山 田 ひとみ

抄 録

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。調査の結果、日本における代表的な財閥本社2社と紡績会社2社、合計4社の1946-1947年の比較貸借対照表が発見され、それらはGHQ/SCAPの「指示文書」形式と非常に近い形式と内容で作成されていたことが判明した。

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

4. 本稿の貸借対照表の勘定科目に関する分析について

前拙稿（「GHQ/SCAP「指示文書」における比較貸借対照表（上）」『聖学院大学論叢』第30巻、第1号、2017（平成29）年10月）に引き続き、本項では「指示文書」と「GHQ/SCAPに提出された日本の会社の財務諸表」の内容を比較するため、財務諸表のうち、貸借対照表の勘定科目を比較する。

イ. 分析対象

「指示文書」における貸借対照表の勘定科目については、拙稿（「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）でも比較分析を行った。その際には、次の3つの「指示文書」を対象とした⁽¹⁾。

『英文フォーム』（1946 or 1947）→「指示文書1」

『工業会社及び商事会社の財務諸表に関する指示書』（Jul. 1947）→「指示文書2」

『財務諸表作成に関する指示書』（11. Nov. 1947）→「指示文書3」

その後の調査研究の結果、上記「指示書1」～「指示書3」の時系列について次のように訂正を行った⁽²⁾。

『英文フォーム』（1946 or 1947）

『財務諸表作成に関する指示書』（11. Nov. 1947）

『工業会社及び商事会社の財務諸表に関する指示書』

従って、本稿では「指示文書」について次のような呼称を用いることとする。

『英文フォーム』（1946 or 1947）→「指示文書1」

『財務諸表作成に関する指示書』（11. Nov. 1947）→「指示文書3」

『工業会社及び商事会社の財務諸表に関する指示書』→「指示文書4」

「GHQ/SCAPに提出された日本の会社の財務諸表」については、前拙稿（「GHQ/SCAP「指示文書」における比較貸借対照表（上）」『聖学院大学論叢』第30巻、第1号、2017（平成29）年10月）に引き続き、代表的な財閥本社2社〔株式会社 三菱本社〕と〔合名会社 安田保善社〕を分析対象とする。（〔鐘淵紡績株式会社〕と〔大日本紡績株式会社〕については紙幅の都合上、今回は対象としない）

ロ. 分析方法

〔株式会社 三菱本社〕と〔合名会社 安田保善社〕の財務諸表が、次の3種類の「指示文書」すなわち、

- ・『英文フォーム』 「指示書1」
- ・『財務諸表作成に関する指示書』 「指示書3」
- ・『工業会社及び商事会社の財務諸表に関する指示書』 「指示書4」

のうち、どの指示書に基づいて作成されたのかを明らかにするために、勘定科目の比較を行う。

5. 「指示文書」における貸借対照表の勘定科目

イ. 「指示書1」「指示書3」「指示書4」の勘定科目一覧

「指示書1」は英文のみ、「指示書3」および「指示書4」は英文と日本語翻訳が付されている。拙稿3でも指摘したとおり、「指示書3」と「指示書4」は「指示書1」をベースに作成されているため、ほとんどが全く同じ勘定科目名を採用している（後記〔5. ロ-2, ハ-2〕の相違点を除く）。従って、「指示書1」は英文のみの一覧を示し（図1）、「指示書3」および「指示書4」は日本語翻訳のみの一覧を示す（図2、図3）。ただし、「指示書3」において「指示書1」と異なる項目については、英文も付記する。また、「指示書3」および「指示書4」における旧仮名遣いは現代仮名遣いに改めた。

資産	資産(続き)	負債	正味財産
I. 国内流動資産 1. 手元及び銀行預入税金 2. 第一貯留金 3. 第二貯留金 4. 受取手形(得意先よりの) 5. 売掛金 6. 立替金並に受取手形 (役員及従業員に対する) Accounts Receivable and Notes Receivable, of Floors and Employees 7. 銀行への要求払貸金 8. 仕入先並びに関係会社に対する 前貸金 9. 受託販売内払金 10. 受託買立枠金 11. 代理店貸 12. 受取確定 13. 工場補助資産 (a) 製品 (b) 半製品 (c) 原料及び消耗品 (d) 仕掛金 (e) 顧客委託に属 14. 商業補助資産 (a) 補助商品 (b) 未着商品 (c) 積込委託品 15. 権利資産合計 16. その他の流動資産 (a) (b) (c) (d) (e) 17. 流動資産合計(I項の全ての和) Total Current Assets (Sum of all items under I)	IV. 繰延費用並に前払諸費用 1. 未償却仕掛銀行貸金 2. 未償却役員私 3. 未償却出賃費 4. 未償却研究調査費 5. 未償却購置費 6. 前払賃借料 (役員及従業員に対する) Prepaid Rent 7. 前払保険料 8. 前払利息 9. 前払利息 10 11. 繰延費用並に前払諸費用合計 (IVの全項の和) Total Deferred Charges & Prepaid Expenses (Sum of all items under IV) V. 無体資産 1. 特許権及び商標権 2. 地上権 3. 借地権 4. 営業権 5 6 7. 無体資産合計(Vの全項合計) Total Intangible Assets (Sum of all items under V) VI. 在外資産 1. 外国国債 2. 外国会社株式及社債 3. 固定資産(原価より減価償却金を差引きたる額) 4. 現金 5. 前払資産 6. 売却金並に受取手形 7. その他営業用資産 8. その他国外にある全資産(詳細下記) 9. 在外資産合計(VIの全項の和) Total Foreign Assets (Sum of all items under VI) VII. その他の資産 1. 役員員に対する長期貸付金 2. 職時補償請求権受取未済高(別紙参照) 3. 保証金 4. 新勘定よりの受取未済高 5. 旧勘定よりの受取未済高 6 7 8 9 10. その他資産合計(VIIの全項の和) Total Other Assets (Sum of all items under VII) 資産合計(IよりVIIの和) TOTAL ASSETS (Sum of I to VII inc.)	VIII. 国内流動負債 1. 未払借入金 2. 当座貸越 3. 支払手形及び借付書 (a) 借入家に対するもの (b) 商品仕入代に対するもの (c) その他の商品に対するもの 4. 買掛金 5. 受託販売未払金 6. 積送委託品に対する前受金 Advances Received on Consignments - Out 7. 受託買付前受金 8. 得意先よりの前受金 9. 社員預り金 10. 未払配当金 11. 役員支払控定 12. 職時補償特別未払金 13. その他未払税金 14. 未払前料及び工賃 15. 未払賃借料 16. 未払利息 17. その他の未払経費 18 19 20 21. 国内流動負債合計(VIIIの全項の和) Total Current Liabilities in Japan (Sum of all items under VIII) IX. 国内長期負債 1. 長期銀行借入金 2. 関係会社以外の仕入先よりの長期借入金 3. 関係会社よりの長期借入金 4. 未償還債 Debentures and Debentures Outstanding 5. 役員員よりの長期借入金 6. 旧勘定への支払勘定 7. 新勘定への支払勘定 8. その他の国内長期負債(詳細下記) (a) (b) 9. 国内長期負債合計(IXの全項の和) Total Fixed or Long-Term Liabilities in Japan (Sum of all items under IX) X. 繰延収入 1. 前受貸付料 2. 前受利息 3. 前受サービス料 4. その他の繰延収入(詳細) 5 6 7. 繰延収入合計(Xの全項の和) Total Deferred Income (Sum of all items under X) XI. 負債引当金 1. 納税引当金 2. 従業員退職手当引当金 3. 役員退職手当引当金 4. その他の負債引当金 5 6 7. 負債引当金合計(XIの全項の和) Total Liability Reserves (Sum of all items under XI) XII. その他の国内負債 1. 保証金 2 3 4. その他の国内負債合計(XIIの全項の和) Total Other Liability in Japan (Sum of all items under XII) XIII. 在外負債 1. 外国債権者所有の社債 2. 外国債権者に対するその他の負債 (明確記入のこと、必要あれば別紙に記入) (a) (b) (c) 3. 在外負債合計(XIIIの全項の和) Total Liabilities to Foreign Creditors (Sum of all items under XIII)	XIV. 正味財産(自己資本) 1. 要求払借入金 (a) 公称資本金 Capital Stock Authorized 種類 株式数 額面金額 旧株 〃 〃 第一新株 〃 〃 第二新株 〃 〃 公称資本金合計 未払込株金差引 種類 株式数 一株当りの未払込額 旧株 〃 〃 第一新株 〃 〃 第二新株 〃 〃 未払込株金合計 c. 払込済資本金(aよりbを引ききたる額) Capital Stock Paid In (Item (a) minus item (b)) 第二新株 〃 〃 未払込株金合計 c. 払込済資本金(aよりbを引ききたる額) Capital Stock Paid In (Item (a) minus item (b)) 2. 剰余積立金 (a) 設備助成積立金 (b) 配当平等積立金 (c) 法廷積立金 (d) その他の諸積立金(明細下記) (e) (f) (g) 剰余積立金合計(aよりeまでの和) Total Surplus Reserves (Sum of items (a) to (e) inc.) 3. 蓄積未処分利益金 Accumulated Undivided Profits 4. 正味財産合計 Total Net Worth (I(c)+2(F)+3) 負債及び正味財産合計(VIIIよりXIVまでの和) TOTAL LIABILITIES AND NET WORTH (Sum of VIII to XIV inc.)

図2. 「指示書3」の貸借対照表・勘定科目一覧

GHQ/SCAP「指示文書」における比較貸借対照表（下）

資産	資産(続き)	負債	正味財産
I. 国内流動資産 1. 手元及び銀行預入現金 2. 第一封鎖預金 3. 第二封鎖預金 4. 受取手形(得意先よりの) 5. 売掛金 6. 立替金並びに受取手形 (役員及従業員に対する) 7. 仕入先並びに関係会社に対する前渡金 8. 受取販売立替金 9. 受取銀行立替金 10. 代理店貸 11. 受取確勘定	IV. 繰延費用並に前払諸費用 1. 未償却仕債発行差金 2. 未償却製造原価 3. 未償却前業費 4. 未償却研究開発費 5. 未償却開発費 6. 前払賃借料 7. 前払保険料 8. 前払利息 9 10 11. 繰延費用並に前払諸費用合計 (Ⅳの全項の和)	Ⅷ. 国内流動負債 1. 商家私入金 2. 短期借債 3. 支払手形 4. (a) 仕入先に対するもの (b) 仕入商品に対するもの (c) その他の商品に対するもの 4. 買掛金 5. 受取販売未払金 6. 積立商品に対する前受金 7. 受取買付前受金 8. 得意先よりの前受金 9. 社員預り金 10. 未払当金 11. 役員員及び従業員支払勘定 12. 臨時補償特別未払金 13. その他未払税金 14. 未払給料及び工資 15. 未払賃借料 16. 未払利息 17. その他の未払経費 18 19 20 21. 国内流動負債合計(Ⅷの全項の和)	XIV. 正味財産(自己資本) I. 払込済資本金 (a) 払込済資本金 種類 株式数 額面金額 第一新株 Y 第二新株 Y 公称資本合計 未払込株金差引 種類 株式数 額面金額 第一新株 Y 第二新株 Y 未払込株金合計 払込済資本金 (aよりbを引きたる額) 2. 剰余金 (a) 設備拡張積立金 (b) 相当平均積立金 (c) 定額積立金 (d) その他の諸積立金(明細下記) (e) (f) 剰余金合計金 (aよりeまでの和) 3. 蓄積未処分利益金 4. 正味財産 (I(c)+2(f)+3) 負債及び正味財産合計(ⅧよりXIVまでの和)
12. 工場建物資産 (a) 製品 (b) 半製品 (c) 原料及び消耗品 (d) 仕庫金 (e) 貯蔵物並に屑 13. 商業簿記資産 (a) 積留品 (b) 未着商品 (c) 積送委託品 14. 積留資産合計 15. その他の流動資産 (a) (b) 16. 流動資産合計(Ⅰ項の全ての和)	V. 無体資産 1. 特許権及び商標権 2. 地上権 3. 借地権 4. 営業権 5 6 7. 無体資産合計 (Vの全項合計) VI. その他の資産 1. 役員員に対する長期貸付金 2. 臨時補償請求権受取未済高(別紙参照) 3. 保証金 4 5 6. その他資産合計(Ⅵの全項の和)	22. 国内流動負債合計(Ⅷの全項の和) Ⅸ. 在外資産 1. 外国国債 2. 外国会社株式及び社債 3. 買収資産(株権より減価償却金を差引きたる額) 4. 現金 (a) (b) 7. 国内長期負債合計(Ⅹの全項の和) Ⅹ. 繰延収入 1. 前受賃借料 2. 前受利息 3. 前受サーブワイス料 4. その他の繰延収入(詳細) 5 6 7. 繰延収入合計(Ⅹの全項の和) XI. 負債引当金 1. 納税引当金 2. 従業員退職手当引当金 3. 役員退職手当引当金 4. その他の負債引当金 5 6 7. 負債引当金合計(Ⅺの全項の和) XII. その他の国内負債 1. 保証金 2 3 4. その他の国内負債合計(Ⅻの全項の和) XIII. 在外負債 1. 外国債権者所有の社債 2. 外国債権者に対するその他の負債 (明細記入の必要、必要あれば別紙に記入) (a) (b) (c) 3. 在外負債合計(Ⅼの全項の和)	
Ⅱ. 国内投資 1. 国債 2. 地方債 3. 国内会社株式 (a) 発行総数の10%以上を所有する株式 (b) 発行総数の10%未満を所有する株式 (c) 国内会社の株式合計(a, b項の和) 4. 同業組合関係組合に対する出資 5. 合名合資有限会社に対する出資 6. 金融信託 7. 社債 8. 長期貸付金 a. 得意先に対するもの(関係会社を含まず) b. 関係会社に対するもの 9. その他国内資産(明細下記) (a) (b) (c) 10. 国内投資合計(Ⅱ項の全ての和)	9. 在外資産合計(Ⅷの全項の和)		
Ⅲ. 国内固定資産 1. 土地(取得原価) 2. 内蔵移引当金 3. 土地(帳簿原価)(1項より2項を差引きたるもの) 4. 建物(取得原価) 5. 其他の構築物(取得原価) 6. 機械器具設備(取得原価) 7. 事務所用什器(取得原価) 8. 車両運搬具(帳簿価額) 9 10 11. 繰却償却を所得する資産(取得原価)の合計 (4項より10項を合計) 12. 内蔵償却引当金 13. 減価償却を所得する資産(帳簿原価) (11項より12項を差引きたる額) 14. 建設仮勘定(取得原価) 15. 国内固定資産合計(正味)。 (3項、13項、14項の和)			

図 3. 「指示書 4」の貸借対照表・勘定科目一覧

□. 「指示文書 1」と「指示文書 3」の共通点と相違点

□-1. 共通点

(1) 大分類と中分類

大分類は資産、負債および正味財産の3つで一致、中分類もすべて一致する(図4)。

	「指示書 1」		「指示書 3」	
大分類	ASSETS	LIABILITIES - NET WORTH	資産	負債・正味財産
中分類	Current Assets in Japan Investments in Japan Fixed Assets in Japan Deferred Charges and Prepaid Expenses Intangible Assets Overseas Assets Other Assets	Current Liabilities in Japan Long - Term Liabilities in Japan Deferred Income Liability Reserves Other Liabilities in Japan Overseas Liabilities Net Worth	I. 国内流動資産 II. 国内投資 III. 国内固定資産 IV. 繰延費用並に前払諸費用 V. 無体資産 VI. 在外資産 VII. その他の資産	Ⅷ. 国内流動負債 IX. 国内長期負債 X. 繰延収入 XI. 負債引当金 XII. その他の国内負債 XIII. 在外負債 XIV. 正味財産(自己資本)

図 4. 「指示書 1」と「指示書 3」の貸借対照表・大分類 / 中分類 比較表

(2) 勘定科目名のほとんどが一致

「指示書 3」は「指示書 1」をベースに作成されているため、ほとんどが全く同じ勘定科目名を採

用している（後記 [5. ロ-2] の相違点を除く）。

(3) 新勘定、旧勘定に関する科目の存在

中分類項目 [II. 国内投資], [VI. その他の資産], [IX. 国内長期負債] において, 新勘定, 旧勘定に関する科目 (4) が存在する (図5)。

「指示書1」		「指示書3」	
中分類	勘定科目	中分類	勘定科目
Investments in Japan	Mortgages and Debentures Special Accounting Companies Non - Special Accounting Companies	II. 国内投資	7. 社債 (a) 特別経理会社 (b) 非特別経理会社
Other Assets	Due from New Account Due from Old Account	VI. その他の資産	4. 新勘定よりの受取未済高 5. 旧勘定よりの受取未済高
Long - Term Liabilities in Japan	Due to Old Account Due to New Account	IX. 国内長期負債	6. 旧勘定への支払勘定 7. 新勘定への支払勘定

図5. 「指示書1」と「指示書3」の貸借対照表・新勘定 / 旧勘定 比較表

ロ-2. 相違点

(1) 勘定科目の新設

中分類項目 [II. 国内投資], [VIII. 国内流動負債] において, 新たな勘定科目が設置された。「指示書3」[II. 国内投資] の6番目「委託金 (Money in Trust)」勘定と, [VIII. 国内流動負債]「積送委託品に対する前受金 (Advances Received on Consignments - Out)」勘定である。

(2) 勘定科目名の具体化

中分類項目 [II. 国内投資], [IV. 繰延費用並に前払諸費用] において, 科目名が変更され, より具体的な勘定科目が設置された (図7)。

「指示書1」		「指示書3」	
中分類	勘定科目	中分類	勘定科目
Investments in Japan	Shares in Japanese Companies : Shares in Companies where Bindings Expanding of Total Issue Shares in Companies where Bindings do not expanding of Total Issue	II. 国内投資	3. 国内会社株式 (a) 発行総数の10%以上を所有する株式 Shares in Companies where Holdings Exceed 10% of Total Issue (b) 発行総数の10%未満を所有する株式 Shares in Companies where Holdings do not Exceed 10% of Total Issue
Deferred Charges and Prepaid Expenses	Prepaid Expenses	IV. 繰延費用並に前払諸費用	6. 前払賃借料 Prepaid Rent 7. 前払保険料 Prepaid Insurance Permits 8. 前払利息 Prepaid Interest

図6. 「指示書1」と「指示書3」の貸借対照表・勘定科目具体化 比較表

(3) 勘定科目名の若干の修正

中分類項目 [I. 国内流動資産] において, 科目名が変更された。「指示書3」[I. 国内流動資産]

の6番目「立替金並びに受取手形（役員及従業員に対する）Accounts Receivable and Notes Receivable, Officers and Employees」勘定は「指示書1」では「Current Accounts and Notes Receivable, Officers and Employees」と表記されていた。

(4) 勘定科目表示箇所の変更

中分類項目〔Ⅱ. 国内投資〕において、「同業組合協同組合に対する出資」勘定の表示箇所が変更された（図7）。

「指示書1」	「指示書3」
Investments in Japan:	Ⅱ. 国内投資
Japanese National Securities	1. 国債
Japanese Local Government Securities	2. 地方債
Shares in Japanese Companies :	3. 国内会社株式
Shares in Companies where Bindings Expanding of Total Issue	(a) 発行総数の10%以上を所有する株式
Shares in Companies where Bindings do not expanding of Total Issue	(b) 発行総数の10%未満を所有する株式
Shares in Trade Associations and Cooperatives	(c) 国内会社の株式合計(a, b項の和)
Total Shares in Japanese Companies	4. 同業組合協同組合に対する出資
Investments in Partnerships	5. 合名合資有限会社に対する出資

図7. 「指示書1」と「指示書3」の貸借対照表・勘定科目表示箇所変更 比較表

(5) 勘定科目の削除（正味財産の部）

中分類項目〔XⅣ. 正味財産〕において、科目名が削除された（図8）。

「指示書1」	「指示書3」
Accumulated Undivided Profits (New Account) :	3. 蓄積未処分利益金
Balance as Shown by Previous Term Balance Sheet	Accumulated Undivided Profits
Sundry Credits (if any) :	
Total	
Debits for Disposal of Profits for	
Previous Term and Sundry Debits :	
Provision for Previous Term Legal Reserve	
Provision for Previous Term Income Tax	
Provision for Previous Term Officers	
Bonuses Payable Out of Profits	
Provision for Special Reserves (Detail)	
Dividends Declared	
Other Debits :	
Total Debits	
Balance of Profits Brought Forward From Previous Term	
Add Profit for Current Term as Shown by Profit and Loss Statement	
(See Plan for Disposition - Item 17 Supplemental Data)	
Total Accumulated Undivided Profits New Account	
(See Item 17 Supplemental Data)	
Special Loss Account - Old Account	
(See Schedule of Detail of Special Loss - Item 18, Supplemental Data)〃	

図8. 「指示書1」と「指示書3」の貸借対照表・勘定科目削除 比較表

(6) 合計欄等における計算方法の指示

すべての中分類項目および計算が必要な合計欄等において、計算方法の指示が付記された。例えば、「指示書3」〔Ⅰ. 国内流動資産〕の17番目「流動資産合計」では（Ⅰ項の全ての和）のごとく、どの項目を合計して算出するかについて付記されている。また、固定資産の減価償却や土地の減耗引当金ならびに正味財産の計算方法についても、どの項目からどの項目を控除すべきかについて付記されている。

ハ。「指示文書3」と「指示文書4」の共通点と相違点

ハ-1. 共通点

- (1) 勘定科目名のほとんどが一致
- (2) 合計欄における計算方法の指示

ハ-2. 相違点

(1) 大分類と中分類

大分類は資産、負債および正味財産の3つで一致、中分類もすべて一致するが、一部、順序が変更となっているのと、中分類項目名に若干の修正が加えられている（図13）。

大分類	「指示書3」		「指示書4」	
	資産	負債・正味財産	資産	負債・正味財産
中分類	I. 国内流動資産 II. 国内投資 III. 国内固定資産 IV. 繰延費用並に前払諸費用 V. 無体資産 VI. 在外資産 VII. その他の資産 Other Assets	VIII. 国内流動負債 IX. 国内長期負債 X. 繰延収入 XI. 負債引当金 XII. 国内におけるその他の負債 XIII. 在外負債 XIV. 正味財産(自己資本)	I. 国内流動資産 II. 国内投資 III. 国内固定資産 IV. 繰延費用並に前払諸費用 V. 無体資産 VI. その他の資産 Other Assets in Japan VI. 在外資産	VIII. 国内流動負債 IX. 国内長期負債 X. 繰延収入 XI. 負債引当金 XII. その他の国内負債 XIII. 在外負債 XIV. 正味財産(自己資本)

図9. 「指示書3」と「指示書4」の貸借対照表…大分類 / 中分類 比較表

(2) 勘定科目名日本語翻訳の変更 / 勘定科目の削除

「指示書3」	名称変更	「指示書4」
I. 国内流動資産 9. 受託販売内払金 Advances on Consignments - In	→	I. 国内流動資産 9. 受託販売内払金 Advances on Consignments - In
II. 国内投資 6. 委託金 Money in Trust	→	II. 国内投資 6. 金銭信託 Money in Trust
VIII. 国内流動負債 3. 支払手形及借用書 Notes and Acceptances	→	VIII. 国内流動負債 3. 支払手形 Notes and Acceptances
VIII. 国内流動負債 3. (b) 商品仕入代に対するもの For Merchandise Purchased	→	VIII. 国内流動負債 3(b) 仕入商品に対するもの For Merchandise Purchased
VIII. 国内流動負債 6. 積送委託品に対する前受金 Advances Received on Consignments - Out	→	VIII. 国内流動負債 6. 積送品前受金 Advances Received on Consignments - Out
VIII. 国内流動負債 11. 役員支払勘定 Current Accounts - Officers and Employees	→	VIII. 国内流動負債 11. 役員及び従業員支払勘定 Current Accounts - Officers and Employees
I. 国内流動資産 7. 銀行への要求払貸金 Demand Loans to Banks	→	削除

図10. 「指示書3」と「指示書4」の勘定科目名日本語翻訳変更 / 勘定科目削除箇所 比較表

6. [株式会社 三菱本社] の比較財務諸表における貸借対照表の勘定科目

本項では国立国会図書館所蔵の『GHQ/SCAP 文書』に記録がある [株式会社 三菱本社] の比較財務諸表 (5) (1946年9月30日と1947年3月31日) の勘定科目 (図11) と「指示文書3」(図2) とを比較する。[株式会社 三菱本社] の比較財務諸表の勘定科目には符号がないため、「指示文書3」と同じ符号を付したものを (図12) に示す。

ASSETS	LIABILITIES & NET WORTH
Current Assets in Japan Free Cash on Hand and in Banks First Restricted Accounts Second Restricted Accounts Miscellaneous Accounts Receivable Total Current Assets	Current Liabilities in Japan Employees Deposits Dividends Declared but Unpaid War Indemnity Special Tax Liability Other Accrued Taxes Accrued Interest Miscellaneous Accounts Payable Total Current Liabilities in Japan
Investments in Japan Japanese National Securities Shares in Japanese Companies : Shares in Companies where Holdings Exceed 10% of Total Issue Transferred H. C. L. C. Held by Company Total Shares Shares in Companies where Holdings do not Exceed 10% of Total Issue Transferred H. C. L. C. Held by Company Total Shares	Long - Term Liabilities in Japan Debentures Bank Loans (Bills Payable to Mitsubishi Bank) Total Long - Term Liabilities in Japan
Mortgages and Debentures Non - Special Accounting Companies Transferred H. C. L. C. Held by Company Total Investments in Japan	Deferred Income Reserves for Officers' Retirement Allowance
Fixed Assets in Japan Land, at Cost Less Reserve for Depletion Land (Net Book Value) Buildings, at Cost Less Reserves for Depreciation Depreciable Assets, Net Construction in Process at Cost Total Fixed Assets in Japan, Net Deferred Charges and Prepaid Expenses Prepaid Expenses	Net Worth Capital Stock Paid In : Total Capital Stock Subscribed <u>Issue</u> <u>Number of Shares</u> <u>Par Value</u> 4,800,000 Y 50.00 (Full Paid)
Overseas Assets Foreign Corporation Securities Investment in Partnership Total Foreign Assets	Surplus Reserves : Legal Reserves Special Reserves Research Reserves Total Surplus Reserves
TOTAL ASSETS	Accumulated Undivided Profits : Total Accumulated Undivided Profits as shown by Previous Period Balance Sheet Debits for Disposal of Profits for Previous Term Total Accumulated Undivided Profits Deduct Loss for Current Term as shown by Profit and Loss Statements Total Accumulated Undivided Profits Total Net Worth
	TOTAL LIABILITIES AND NET WORTH

図 11. [株式会社 三菱本社] の貸借対照表・勘定科目一覧

<p>I. Current Assets in Japan</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Free Cash on Hand and in Banks 2. First Restricted Accounts 3. Second Restricted Accounts 12. Miscellaneous Accounts Receivable 17. Total Current Assets (Sum of all items under I) <p>II. Investments in Japan</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Japanese National Securities 3. Shares in Japanese Companies : <ol style="list-style-type: none"> (a) Shares in Companies where Holdings Exceed10% of Total Issue (b) Shares in Companies where Holdings do not Exceed10% of Total Issue (c) Total Shares in Japanese Companies (Sum of items a and b) 10. Total Investments in Japan (Sum of all items under II) <p>III. Fixed Assets in Japan</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Land , at Cost 2. Loss Reserves for Depletion 3. Land (Net Book Value) (Item 1 minus item 2) 4. Buildings , at Cost 12. Less Reserves for Depreciation 13. Depreciable Assets , Net Book Value (item 11 minus item 12) 14. Construction in Process at Cost 15. Total Fixed Assets in Japan , Net (Sum of items 3, 13, and 14) <p>IV. Deferred Charges and Prepaid Expenses</p> <ol style="list-style-type: none"> 9. Prepaid Expenses <p>VI. Overseas Assets</p> <ol style="list-style-type: none"> 2. Foreign Corporation Securities 8. All other Assets Located Outside Japan (Detail) : <ol style="list-style-type: none"> (a) Investment in Partnership 9. Total Foreign Assets (Sum of all items under VI) <p>TOTAL ASSETS (Sum of I to VI inc.)</p>	<p>VIII. Current Liabilities in Japan</p> <ol style="list-style-type: none"> 9. Employees Deposits 10. Dividends Declared but Unpaid 12. War Indemnity Special Tax Liability 13. Other Accrued Taxes 16. Accrued Interest 17. Other Accrued Expenses 18. Miscellaneous Accounts Payable 21. Total Current Liabilities in Japan (Sum of all items under VIII) <p>IX. Long - Term Liabilities in Japan</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Long - Term Bank Loans 8. Other Long - Term Liabilities in Japan (Detail) : <ol style="list-style-type: none"> (a) Debentures 9. Total Fixed or Long - Term Liabilities in Japan (Sum of all items under IX) <p>X. Deferred Income</p> <ol style="list-style-type: none"> 4. Other Deferred Income (Detail) : 5. Reserves for Officers' Retirement Allowance <p>XIV. Net Worth</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Capital Stock Paid In : <table style="margin-left: 20px;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">Issue</th> <th style="text-align: center;">Number of Shares</th> <th style="text-align: right;">Per Value</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">¥</td> </tr> </tbody> </table> (a) Capital Stock Authorized : 2. Surplus Reserves : <ol style="list-style-type: none"> (c) Legal Reserves (d) Other Surplus Reserves (Detail) : (e) Special Reserves (f) Research Reserves (g) Total Surplus Reserves (Sum of items (a) to (e) inc.) 3. Accumulated Undivided Profits 4. Total Net Worth (1(c)+2(f)+3) <p>TOTAL LIABILITIES AND NET WORTH (Sum of VIII to XIV inc.)</p>	Issue	Number of Shares	Per Value			¥
Issue	Number of Shares	Per Value					
		¥					

図 12. [株式会社 三菱本社] の貸借対照表・勘定科目一覧に「指示文書 3」と同じ符号を付したのもの

まず、大分類と中分類については、「指示文書 1」「指示文書 3」「指示文書 4」のいずれに従って作成されたのかははっきりしない。「指示文書 1」・「指示文書 3」と「指示文書 4」との大きな違いは [在外資産] と [その他の資産] の表示順序が入れ替わっていることであったが (図 9 参照), [株式会社 三菱本社] の比較貸借対照表には [その他の資産] が存在しない (図 11, 12 参照)。

次に、中分類項目 [II. 国内投資] における勘定科目は「指示文書 1」ではなく「指示文書 3」「指示文書 4」で具体化された科目名 (図 6 参照) が用いられている (図 11, 12 参照)。

最後に、中分類項目 [X IV. 正味財産] における勘定科目について「指示文書 1」のように利益処分案は載っていないので (図 1 参照), 「指示文書 1」は除外される。しかし「指示文書 3」「指示文書 4」は「3. 蓄積未処分利益 (Accumulated Undivided Profits)」について 1 行しか表記していないのに対し (図 2, 3 参照), [株式会社 三菱本社] の比較貸借対照表では [前期繰越利益+前期借方項目-当期純損失] の計算を行っている。したがって, 「指示文書 3」「指示文書 4」を参照して作成したとも断言できない。

7. [合名会社 安田保善社] の比較財務諸表における貸借対照表の勘定科目

本項では国立国会図書館所蔵の『GHQ/SCAP 文書』に記録がある [合名会社 安田保善社] の比較財務諸表 (6) (1946年8月10日と1947年8月31日) の勘定科目 (図13) と「指示文書3」(図2) とを比較する。[合名会社 安田保善社] の比較財務諸表の勘定科目には符号がないため、「指示文書3」と同じ符号を付したものを (図14) に示す。

ASSETS	LIABILITIES & NET WORTH												
Current Assets in Japan Free Cash on Hand and in Banks First Restricted Accounts Second Restricted Accounts Current Accounts and Notes Receivable, Officers and Employees Advances to Vendors and Affiliated Companies Total Current Assets	Current Liabilities in Japan Other Accrued Taxes Other Accrued Expenses Advances from Tenants (for repairing) Total Current Liabilities in Japan												
Investments in Japan Japanese National Securities Japanese Local Government Securities Shares in Japanese Companies : Shares in Companies where Holdings Exceed 10% of Total Issue Shares in Companies where Holdings do not Exceed 10% of Total Issue Total Shares in Japanese Companies Mortgages and Debentures: Non - Special Accounting Companies Long Term Loans: To Affiliated Companies Total Investments in Japan	Long - Term Liabilities in Japan Long - Term Bank Loans Total Fixed or Long - Term Liabilities in Japan												
Fixed Assets in Japan Land, at Cost Less Reserve for Depletion Land (Net Book Value) Buildings, at Cost Total Depreciable Assets, at Cost Less Reserves for Depreciation Depreciable Assets, Net Total Fixed Assets in Japan, Net	Deferred Income Rent Received in Advance Other Deferred Income: War Insurance Unamortized Share receive in Cash due to Amalgamation Unamortized Proceeds from the Sale of Buildings Total Defferd Income												
Deferred Charges and Prepaid Expenses Other Deferred Charges : Unadjusted Expenses Advances to - Total Deferred Charges & Prepaid Expenses	Liability Reserves Reserve for Taxes Reserves for Workmen's Retirement Allowance Total Liability Reserves												
Overseas Assets Foreign Corporation Securities Fixed Assets (Cost less Depreciation) Accounts and Notes Receivable Other Operating Assets Total Foreign Assets	Other Liabilities in Japan Guaranty Money Total Other Liabilities in Japan												
Other Assets Balance Due Company in War Indemities Claims: Restricted Deposits from War Insurance Restricted Deposit other than from War Insurance Total Other Assets	Net Worth Capital Stock Paid In : Capital Stock Subscribed <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">Issue</th> <th style="text-align: left;">Number of Shares</th> <th style="text-align: right;">Par Value</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Old</td> <td style="text-align: center;">300kuchi</td> <td style="text-align: right;">¥ 100,000</td> </tr> <tr> <td>1st New</td> <td style="text-align: center;">0</td> <td style="text-align: right;">¥ 0</td> </tr> <tr> <td>2nd New</td> <td style="text-align: center;">0</td> <td style="text-align: right;">¥ 0</td> </tr> </tbody> </table>	Issue	Number of Shares	Par Value	Old	300kuchi	¥ 100,000	1st New	0	¥ 0	2nd New	0	¥ 0
Issue	Number of Shares	Par Value											
Old	300kuchi	¥ 100,000											
1st New	0	¥ 0											
2nd New	0	¥ 0											
TOTAL ASSETS	Total Capital Stock Subscribed Deduct Uncalled Capital : Capital Stock Paid In Surplus Reserves : Total Surplus Reserves Deduct Accumulated Losses Loss brought forward from Previous Term Loss for Current Term as shown by Profit and Loss Statements Total Accumulated Losses Total Net Worth TOTAL LIABILITIES AND NET WORTH												

図13. [合名会社 安田保善社] の貸借対照表・勘定科目一覧

<p>I. Current Assets in Japan</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Free Cash on Hand and in Banks 2. First Restricted Accounts 3. Second Restricted Accounts 6. Current Accounts and Notes Receivable, Officers and Employees 8. Advances to Vendors and Affiliated Companies 17. Total Current Assets (Sum of all items under I) <p>II. Investments in Japan</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Japanese National Securities 2. Japanese Local Government Securities 3. Shares in Japanese Companies : <ol style="list-style-type: none"> (a) Shares in Companies where Holdings Exceed 10% of Total Issue (b) Shares in Companies where Holdings do not Exceed 10% of Total Issue (c) Total Shares in Japanese Companies (Sum of items a and b) 7. Mortgages and Debentures <ol style="list-style-type: none"> (b) Non - Special Accounting Companies 8. Long Term Loans <ol style="list-style-type: none"> (b) To Affiliated Companies 10. Total Investments in Japan (Sum of all items under II) <p>III. Fixed Assets in Japan</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Land, at Cost 2. Loss Reserves for Depletion 3. Land (Net Book Value) (Item 1 minus item 2) 4. Buildings, at Cost 11. Total Depreciable Assets, at Cost (Sum of items 4 to 10, inc.) 12. Less Reserves for Depreciation 13. Depreciable Assets, Net Book Value (item 11 minus item 12) 15. Total Fixed Assets in Japan, Net (Sum of items 3, 13, and 14) <p>IV. Deferred Charges and Prepaid Expenses</p> <ol style="list-style-type: none"> 9. Other Deferred Charges : 10. Unadjusted Expenses 11. Advances to - 12. Total Deferred Charges & Prepaid Expenses (Sum of all items under IV) <p>VI. Overseas Assets</p> <ol style="list-style-type: none"> 2. Foreign Corporation Securities 3. Fixed Assets (Cost less Depreciation) 6. Accounts and Notes Receivable 7. Other Operating Assets 9. Total Foreign Assets (Sum of all items under VI) <p>VII. Other Assets</p> <ol style="list-style-type: none"> 2. Balance Due Company in War Indemities Claims (See Schedule) 10. Total Other Assets (Sum of all items under VII) <p>TOTAL ASSETS (Sum of I to VII inc.)</p>	<p>XI. Liability Reserves</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Reserve for Taxes 2. Reserves for Workmen's Retirement Allowance 7. Total Liability Reserves (Sum of all items under XI) <p>XII. Other Liabilities in Japan</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Guaranty Money 4. Total Other Liabilities in Japan (Sum of all items under XII) <p>XIII. Overseas Liabilities</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Mortgages and Debentures Held by Foreign Creditors 2. Other Obligations to Foreign Creditors 3. Total Liabilities to Foreign Creditors (Sum of all items under XIII) <p>XIV. Net Worth</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Capital Stock Paid In : <table style="margin-left: 20px;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">Issue</th> <th style="text-align: center;">Number of Shares</th> <th style="text-align: right;">Per Value</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Old</td> <td></td> <td style="text-align: right;">¥</td> </tr> <tr> <td>1st New</td> <td></td> <td style="text-align: right;">¥</td> </tr> <tr> <td>2nd New</td> <td></td> <td style="text-align: right;">¥</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Total Capital Stock Authorized</td> </tr> </tbody> </table> (b) Deduct Uncalled Capital : (c) Capital Stock Paid In (Item (a) minus item (b)) 2. Surplus Reserves : <ol style="list-style-type: none"> (f) Total Surplus Reserves (Sum of items (a) to (e) inc.) 3. Accumulated Undivided Profits 4. Total Net Worth (1(c) + 2(f) + 3) <p>TOTAL LIABILITIES AND NET WORTH (Sum of VIII to XIV inc.)</p>	Issue	Number of Shares	Per Value	Old		¥	1st New		¥	2nd New		¥	Total Capital Stock Authorized		
Issue	Number of Shares	Per Value														
Old		¥														
1st New		¥														
2nd New		¥														
Total Capital Stock Authorized																

図 14. [合名会社 安田保善社] の貸借対照表・勘定科目一覧に「指示文書 3」と同じ符号を付したもの

まず、大分類と中分類については、「指示文書 4」ではなく、「指示文書 1」「指示文書 3」の表示に従って作成された可能性が高い。「指示文書 1」・「指示文書 3」と「指示文書 4」との大きな違いは「在外資産」と「その他の資産」の表示順序が入れ替わっていることであったが(図 9 参照)、「合

名会社 安田保善社] の比較貸借対照表には「指示文書 1」「指示文書 3」と同じく [Ⅵ. 在外資産] [Ⅶ. その他の資産] の順で表記されている (図 13, 14 参照)。

次に, 中分類項目 [Ⅱ. 国内投資] における勘定科目は「指示文書 1」ではなく「指示文書 3」「指示文書 4」で具体化された科目名 (図 6 参照) が用いられている (図 13, 14 参照)。

また, 中分類項目 [Ⅱ. 国内投資] における「7. 社債」勘定には「(b) 非特別経理会社」に関する科目 (図 5 参照) が存在することからも「指示文書 4」ではなく「指示文書 1」「指示文書 3」の表示に従って作成された可能性が高い (図 13, 14 参照)。

最後に, 中分類項目 [XⅣ. 正味財産] における勘定科目について「指示文書 1」のように利益処分案は載っていないので (図 1 参照), 「指示文書 1」は除外される。しかし「指示文書 3」「指示文書 4」は「3. 蓄積未処分利益 (Accumulated Undivided Profits)」について 1 行しか表記していないのに対し (図 2, 3 参照), [合名会社 安田保善社] の比較貸借対照表では「剰余積立金合計－前期繰越損失－当期純損失」の計算を行っている。したがって, 「指示文書 3」「指示文書 4」を参照して作成したとも断言できない。

むすびにかえて

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、この問題意識から、本稿では GHQ/SCAP の「指示文書」と日本の会社が GHQ/SCAP に提出した英文財務諸表との比較分析を試みた。その結果、日本における代表的な財閥本社 2 社と紡績会社 2 社、合計 4 社の 1946-1947 年の比較貸借対照表が発見され、GHQ/SCAP の「指示文書」形式と非常に近い形式で作成されていたことが判明した。さらに数多くある「指示文書」のうち、どの「指示文書」に従って日本の会社が英文財務諸表を作成したのかを調べる目的で、まずは「指示文書」のうち内容が判明しているもの 3 種 (本稿では「指示文書 1」「指示文書 3」「指示文書 4」という呼称) における勘定科目の比較を行い、次に日本における代表的な財閥本社 2 社との比較を行った。

その結果, [株式会社 三菱本社] の比較貸借対照表を見る限りでは, 「指示文書 3」「指示文書 4」のどちらに従って作成されたかははっきりしなかった。しかし, [合名会社 安田保善社] の比較貸借対照表では「指示文書 1」「指示文書 4」は除外され, 「指示文書 3」に従って作成された可能性が高いことが確認できた。ただし, [株式会社 三菱本社] [合名会社 安田保善社] 両者とも正味財産の内訳項目を見る限り, 「指示文書 1」「指示文書 3」「指示文書 4」のいずれにも指示がない計算 (蓄積未処分利益の計算) を行っている。そのため, 「指示文書 3」より前に作成された別の「指示文書」か, もしくは「指示文書 3」と「指示文書 4」の間に作成された別の「指示文書」が存在し, それに従った可能性もある。

本稿では比較貸借対照表の形式について 4 社, 勘定科目について 2 社のみを分析対象としたが,

当時英文財務諸表を作成した日本の会社は2,000社に及ぶと思われるため、引き続き調査を継続することで、さらに問題の解明を進めていきたい。

注

- (1) 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,211頁。
- (2) (1)山田ひとみ「戦後企業会計原則運動の起点—「インストラクション」再考—」『聖学院大学論叢』第27巻,第1号,2014（平成26）年10月,179頁。
- (3) 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,218-224頁。
- (4) 新勘定,旧勘定については特別経理会社で用いられた勘定である。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ち切り,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。)
- (5) 出典:国会図書館『GHQ/SCAP文書』ESS(E)08499
- (6) 出典:国会図書館『GHQ/SCAP文書』ESS(D)09229

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。
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「工業会社及商社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。

GHQ/SCAP「指示文書」における比較貸借対照表（下）

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。

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「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 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).

Preparation of Comparative Balance Sheets and Accounting Practices in Instructional Documents of the GHQ/SCAP (Part II)

Hitomi YAMADA

Abstract

I compared Instructional Documents with those submitted by a Japanese company to the economic and scientific section (ESS) of the GHQ/SCAP. As a result of the investigation, two representative Japanese zaibatsu and two cotton spinning companies or a total of four companies' 1946-1947 comparative balance sheets were discovered. I found that they were very close to the "instructional documents" format required by GHQ/SCAP. As it turned out, they were generated with conforming format and content.

Key words: Instructions, GHQ/SCAP, Comparative Balance Sheet