

<b>Title</b>	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
<b>Author(s)</b>	山田, ひとみ
<b>Citation</b>	聖学院大学論叢, 第 28 巻第 1 号, 2015.10 : 53 -75
<b>URL</b>	<a href="http://serve.seigakuin-univ.ac.jp/reps/modules/xoonips/detail.php?item_id=5531">http://serve.seigakuin-univ.ac.jp/reps/modules/xoonips/detail.php?item_id=5531</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」における貸借対照表に関する 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」は、西洋諸国の会計習慣に従った指示書である。しかし、GHQは当該指示書作成にあたって、日本の会計習慣を考慮するために、戦前の日本の会計基準を参照したといわれている。本稿では、この「指示文書」と戦前の日本の会計基準を比較し、特に貸借対照表に関する会計規定に焦点を当てて、類似点および相違点を明らかにすることを試みた。その結果、勘定科目名は類似しているが、様式、勘定科目の区分、勘定科目の配列法、資産の減価償却等、多くの点で相違していることが明らかとなった。

---

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、貸借対照表

## I. はじめに

第二次世界大戦後、日本を占領下に置いた連合国軍総司令部（GHQ/SCAP）は、占領政策の一つである経済の民主化をおしすすめる手段として財閥解体に着手し、調査の過程で制限会社や特別経理会社に対し、英文での財務諸表の提出を求めた。しかし、各社から提出された英文財務諸表はGHQ/SCAPの満足できるものではなかったために、GHQ/SCAPの一部局である経済科学局（ESS）は、財務諸表作成のための詳細な指示を記した「指示文書」を作成し、日本の会社に対して交付したといわれている。

## II. GHQ/SCAP「指示文書」

### 1. GHQ/SCAP「指示文書」の交付

本稿ではGHQ/SCAPの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、GHQ/SCAP「指示文書」は現在下記

の8種類が確認されている。

- (1) 英文フォーム
- (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 (1947年11月17日付)
- (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)
- (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

以上8種類の(同じ名前の「指示文書」もあるが、それぞれ内容が異なる)「指示文書」のうち、どの「指示文書」が日本の会社に対して交付されたかについては、現時点では明らかになっていない。そこで以下、ESSが日本の会社に対して「指示文書」を交付するに至った経緯を時系列でみていく。

a. 1945(昭和20)年11月24日

日本政府より「会社の解散の制限等に関する件」(勅令657号)が公布され、主要な商工業社のほとんどが「制限会社」と指定される。

b. 1946(昭和21)年5月27日

GHQ/SCAPより、ESSの調査統計部(Research & Statistics Division)が求める財務報告に関する資料について、日本の政府及会社に対し提出を求める指令(SCAPIN1337-A)が発せられる。制限会社は過去10年間の財務諸表と、その後も定期的に財務諸表をESSに提出しなければいけなくなった。<sup>(1)</sup>

c. 1946(昭和21)年8月15日

日本政府より「会社経理応急措置法」(法律第7号)が公布され、適用された会社は「特別経理会社」と呼ばれた。特別経理会社はすべての資産を新勘定と旧勘定に分離し、新勘定には事業を継続するために必要な資産、旧勘定には未決済の債務と債権を配置し、債権者に対しては同勘定に属する資産の差し押さえを禁止した。<sup>(2)</sup>

d. 1946(昭和21)年10月18日

日本政府より「企業再建整備法」(法律第40号)が公布され、特別経理会社は再編成計画を主務大臣と大蔵大臣に申請し、許可を受けることが義務付けられた。GHQ/SCAPは特別経理会社の再編成計画の作成に関する初期対応は次のようなものであった。<sup>(3)</sup>当初、再編成計画の提出期限を1947年9月30日と設定し、制限会社である特別経理会社に対しては、再編成計画を主務大

臣に提出する前に、非公式に GHQ/SCAP に提出して承認を求めるように指導した。一方、制限会社以外の特別経理会社からは主務大臣が作成した 1 ページの英文要約だけが提出された。

制限会社である特別経理会社に対する GHQ/SCAP の指導は、1947 年と、1948 年に行われ、再編成計画には次の財務記録を含むものとされた。

- (イ) 1946 年 8 月 11 日以前に終わる決算期の貸借対照表
- (ロ) 1946 年 8 月 11 日以後の期間の損益計算書
- (ハ) 1946 年 8 月 11 日に終わる決算期の新旧勘定別貸借対照表
- (ニ) 特別損失の計算 戦時補償特別税及び

1946 年 8 月 11 日から任意に設定した 1947 年 8 月 31 日までの旧勘定の損益計算書を含む

- (ホ) 1946 年 8 月 11 日から 1947 年 12 月 31 日までの新勘定の損益計算書

なお、以上(イ)~(ホ)の財務記録に関する様式が日本銀行からすべての特別経理会社に配布されたとされているが、当該様式が本稿における GHQ/SCAP「指示文書」なのかどうかについては現時点では明らかになっていない。

e. 1947（昭和 22）年 4 月 12 日

日本政府より「私的独占の禁止及び公正取引の維持に関する法律」（以下「独占禁止法」）（法律 54 号）が公布され、合併・営業譲渡を含む特別経理会社の再編計画は、主務大臣を通じて公正取引委員会に送られ、当該措置が独占禁止法に抵触しないかどうか意見が求められることになった。

f. 1947（昭和 22）年 7 月に

ESS は「指示文書」を日本の 2,000 社以上に配布した。<sup>(4)</sup>

g. 1948（昭和 23）年

ESS は「財務諸表作成に関する指示書」というタイトルの「指示文書」を日本の会社に配布した。<sup>(5)</sup>

以上から (1)~(8) の GHQ/SCAP「指示文書」の配布対象会社が制限会社であること、最低でも 1947 年 7 月と 1948 年の 2 回は配布されていること、ならびに後者の「指示文書」は「財務諸表作成に関する指示書」というタイトルであることは確実性が高いといえる。

## 2. GHQ/SCAP「指示文書」の作成者と作成過程

GHQ/SCAP「指示文書」の作成者の一人である村瀬玄氏の証言<sup>(6)</sup>により、ESS 調査統計部の財務及びカルテル課課長の *William Hessler* 氏と村瀬玄氏とに指示書の作成が委嘱されていたことが判っている。また、2 人は 3 週間かけてこの作業を成し遂げ、ESS の要求する「指示文書」を作成

したとある。

「指示文書」の内容については、1947年後半にESSから「指示文書」の修正を依頼された黒澤清氏の証言によれば、「工業会社及商事会社の財務諸表作成に関する指示書」（上記2-(4)参照）は、昭和9年に商工省財務省管理委員会が発表した「財務諸表準則」を当時ESSの嘱託であった村瀬玄氏が翻訳したのによって作成されたといわれている。<sup>(7)</sup>

従って、「工業会社及商事会社の財務諸表作成に関する指示書」と同様に日本語訳が付されている「財務諸表作成に関する指示書」（上記2-(2)参照）と「財務諸表作成に関する指示書（1947年11月17日付）」（上記2-(3)参照）についても、William Hessler氏と村瀬玄氏の2名によって作成された「指示文書」であり、その作成にあたっては1934（昭和9）年に商工省財務省管理委員会が発表した「財務諸表準則」の村瀬氏による翻訳が参照されていると考えられる。

### Ⅲ. GHQ「指示文書」と戦前日本の会計基準との比較検討—貸借対照表の比較—

#### 1. 対象資料

本稿では、GHQ/SCAPの経済科学局（ESS）が作成した1947（昭和22）年の「財務諸表作成に関する指示書（1947年11月17日付）」<sup>(8)</sup>（上記2-(3)参照）における会計規定と、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」<sup>(9)</sup>における会計規定を比較することにより、どの程度、会計規定が継承されているのかを検証する。比較にあたっては、次のように呼ぶこととする。

- ・商工省 財務諸表準則、1934（昭和9）年9月 → [商工省準則1934]
- ・ESS 財務諸表作成に関する指示書（1947年11月17日付） → [ESS指示書Nov. 1947]

#### 2. 分析方法

本稿では、貸借対照表に関する会計規定に焦点を当てて、比較を行う。[商工省準則1934]および[ESS指示書Nov. 1947]に関する中分類項目名や勘定科目名は、それぞれの文書中の表現を用いることとした。[ESS指示書Nov. 1947]に関しては、英文タイプに手書きの日本語翻訳が付されているので、当該日本語翻訳に従って表記するが、カタカナ部分はひらがなに改めた。

#### 3. 様式（フォーム）

第1に、報告式と勘定式という相違点がある。[ESS指示書Nov. 1947]における貸借対照表のフォームは報告式で、別表Aと別表Bが示されている。別表Aは特別経理会社のためのフォーム、別表Bは非特別経理会社のためのフォームであり、いずれも報告式である。「資産の部」と「負債及び純資産の部」の2種類についてサンプルが挙げられている。これに対し、[商工省準則1934]における貸借対照表のフォームは勘定式で、第1号表と第2号表が示されている。第1号表は工業

会社のためのフォーム、第2号表は商業会社のためのフォームであり、例示されている勘定科目名が異なるが、いずれも左側に資産と資本、右側に負債と資本が配置されている。形式については、左側を借方、右側を貸方とするが、場合によっては縦書きにすることも可とされ、その場合は上段または前部を借方、下段または後部を貸方とする。

第2に、比較貸借対照表が導入された点で大きく異なる。[ESS 指示書 Nov. 1947]における貸借対照表では、2期分の決算期を並べて表示し、右側に増減欄が設置されている。別表Aの特別経理会社のためのフォームでは、各決算期に旧勘定、新勘定、合計欄が設置されている。別表Bは非特別経理会社のためのフォームであるため、旧勘定、新勘定は無い。そして、増減欄には2つの決算期の合計欄の金額の差額を書き入れること、さらに、差額が増であるときは黒字で、減であるときは赤字か※印を付した黒字で書くことが指示されている。

#### 4. 大分類項目

この点は類似しており [ESS 指示書 Nov. 1947] では資産、負債、正味財産 (Net Worth)、[商工省準則 1934] では資産、負債、資本の3つに大別する。

文書名	[商工省準則 1934]	[ESS 指示書 Nov. 1947]
中分類	(借方) 資産 / 資本 固定資産 投資 特定資産 作業及販売資産 流動資産 雑勘定 (偶発債務見返) (先物売買) 株主勘定  (貸方) 負債 / 資本 長期負債 短期負債 引当勘定 雑勘定 (偶発債務) (先物売買) 株主勘定	I. 国内流動資産 II. 国内投資 III. 国内固定資産 IV. 繰延費用及び前払費用 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. 国内に於ける其他の負債 XIII. 在外負債   XIV. 正味資産

図1 貸借対照表の中分類項目一覧 ([商工省準則 1934] と [ESS 指示書 Nov. 1947] の比較)

## 5. 配列法

資産、負債における配列法は、[商工省準則 1934]では固定性配列法、[ESS 指示書 Nov. 1947]では流動性配列法という点で大きく異なる。ただし、[商工省準則 1934]では、営業の種類によっては流動性配列法も可としている。

## 6. 廃止された中分類項目の分析

[商工省準則 1934]における中分類項目のうち、以下が廃止となった。

(資産の部) 特定資産、 作業及販売資産 雑勘定 (借方)  
(負債の部) 雑勘定 (貸方) 引当勘定 偶発債務 / 先物売買

### 6-1. 特定資産

[商工省準則 1934]では、以下の勘定科目が例示された。

引当勘定 引当金銭信託 引当勘定 引当有価証券  
営業員預り金 引当有価証券 自家保険積立金 引当預金

特定資産とは、営業上の資産と区別するために設けられた資産であり、(1) 引当勘定に対する特定資産、(2) 負債勘定に対する引当資産、(3) 積立勘定に対する特定資産に区分される。(1) 引当勘定に対する特定資産は、貸倒引当金勘定や納税引当勘定の資金を信託会社に預託したり、銀行に預託して有価証券を買い入れたりする場合に設定される。(2) 負債勘定に対する引当資産は、従業員からの預り金を有価証券に投資するとき、(3) 積立勘定に対する特定資産は特定目的の積立金を別口の預金としたときの勘定科目である。

[ESS 指示書 Nov. 1947]においては[特定資産]という中分類は存在せず、上記勘定科目も例示されていないので、勘定科目の性質毎に[I. 流動資産]、[II. 国内投資]のいずれかに配置することが必要になったと思われる(図:6, 図:7参照)。

### 6-2. 作業及販売資産

[商工省準則 1934]では、以下の勘定科目が例示された。

(製造工業) 原料(又は材料) 貯蔵品 仕掛品 製品 複製品  
(請負工事又は注文制作を主とする工業) 材 料 品 半成工事  
(売 買 業) 商 品 未 着 品 積 送 品

これらの勘定科目は[ESS 指示書 Nov. 1947]においては[I. 国内流動資産]という中分類項目に例示されている(図:6参照)。上記の科目群のうち[請負工事又は注文制作を主とする工業]に関する勘定科目が廃止となったが、[ESS 指示書 Nov. 1947]における勘定科目はあくまでも例示であり、会社毎に適応しない科目の省略や、必要な科目の追加が認められている。

## 6-3. 雑勘定（借方）～「仮払金」廃止～

[商工省準則 1934] では、以下の勘定科目が例示された。

仮	払	金	未	決	算	○	○	買	取	費	代	理	店	へ	貸																	
社	内	貸	付	及	立	替	金	未	経	過	保	険	料	未	経	過	割	引	料	社	債	発	行	差	金	及	発	行	費			
建	設	利	息	開	発	費	廣	告	宣	伝	費	創	業	費																		
貸	付	有	価	証	券	差	入	保	証	金	保	証	差	入	有	価	証	券	保	管	有	価	証	券								

[ESS 指示書 Nov. 1947] においては [雑勘定（借方）] という中分類は存在しない。[ESS 指示書 Nov. 1947] における貸借対照表に関する規定では、科目の大分類，中分類，配列，形式が非常に重要視されている。加えて，資産及び負債の勘定科目は，各項目の性質に適合していなければならず，資産及び負債の数字を明確に分類することが要請された。従って，特に「仮払金」のような科目は許されない，と明記された。「仮払金」以外の上記の科目群については，科目の性質に応じて [I. 国内流動資産]，[IV. 繰延費用及び前払諸費用]，[VI. 在外資産] へ配置することが必要になったと思われる（図：2，図：6 参照）。

## 6-4. 雑勘定（貸方）～「仮受金」廃止～

[商工省準則 1934] では、以下の勘定科目が例示された。

仮	受	金	代	理	店	よ	り	借	未	経	過	受	入	利	息	未	経	過	受	入	割	引	料
借	受	有	価	証	券	預	り	保	証	有	価	証	券										

上記の [6-3. 雑勘定（借方）] の項と同様に [ESS 指示書 Nov. 1947] においては [雑勘定（貸方）] という中分類は存在しない。また，資産及び負債の数字を明確に分類することが要請されたために「仮払金」のような科目は許されない，と明記されているので，当然に「仮受金」も許されなかったと考えるべきであろう。「仮受金」以外の上記の科目群については，科目の性質に応じて [VIII. 国内流動負債]，[X. 繰延収入]，[XIII. 在外負債] へ配置することが必要になったと思われる（図：9，図：4 参照）。

## 6-5. 引当勘定～「貸倒引当金」廃止～

[商工省準則 1934] では、以下の勘定科目が例示された。

(特	定	せ	る	資	産	の	減	価)	減	価	償	却	引	当	金	貸	倒	引	当	金	
(特	定	の	損	費)	修	繕	引	当	金	納	税	引	当	金	退	職	給	与	引	当	金
(特	殊	の	危	険	に	よ	る	損	害)	自	家	保	険	引	当	金					

[ESS 指示書 Nov. 1947] においては [引当勘定] という中分類は存在しない。また [貸倒引当金] に関しては例示されていないので，認められなかったと考えられる（引当勘定については下記 [7-5: 負債引当金] の項も参照されたい）。上記の科目群については，科目の性質に応じて [III. 国内固定資産]，[V. 負債引当金] へ配置することが必要になったと思われる（図：8，図：5 参照）。



## 6-6. 偶発債務 / 先物売買

[商工省準則 1934] では、以下の勘定科目が例示された。

(偶発債務) (貸方)	割引手形	保証債務	
(偶発債務見返務) (借方)	割引手形見返	保証債務見返	退職給与引当金
(先物売買) (貸方)	先物買受契約未払	先物買渡契約	
(先物売買) (借方)	先物買受契約	先物買渡契約未収	

[ESS 指示書 Nov. 1947] においては [偶発債務] [先物売買] という中分類は存在しない。もちろん [商工省準則 1934] においても資産及び負債の分類として [偶発債務] や [先物売買] が掲げられているわけではないが、貸借対照表の様式 (フォーム) には中分類項目として掲げられている。[ESS 指示書 Nov. 1947] において偶発債務は [貸借対照表の脚注] にて表示される (下記 7-6. 参照)。

## 6-7. 貸借対照表の統合

[商工省準則 1934] では、2 箇所以上の営業所を有する企業の貸借対照表の統合について、未達勘定の整理と、各店間における売買貸借による振替利益未実現の控除について指示されている。加えて営業所が外国に存在する場合は通貨換算を行った後に統合し、換算差金は一般の損益と区別して表示するように指示されている。

## 7. 新設された項目の分析

[ESS 指示書 Nov. 1947] では、次の中分類項目が新設された。

### 資産の部

在外資産 (Overseas Assets) 繰延費用及び前払費用 (Deferred Charges and Prepaid Expenses)  
無体資産 (Intangible Assets)

### 負債の部

在外負債 (Overseas Liabilities) 繰延収入 (Deferred Income)  
負債引当金 (Liability Reserves)

### 7-1. 在外資産及び在外負債

[ESS 指示書 Nov. 1947] では、以下の勘定科目が例示された。

#### (在外資産)

外国国債	外国会社株式	固定資産(原価より減価償却金を差引たる額)	現金
棚卸勘定	売掛金並に受取手形	その他営業用資産	其他国外に在る資産
(在外負債)	外国債権者所有の社債	外国債権者に対する其他の負債	

[ESS 指示書 Nov. 1947] では、平和状態が回復するまでの措置として、科目の中分類の中に在外資産及び在外負債を設置している。このため通常であれば流動資産、投資、固定資産といった名

称で表記される中分類項目も、国内流動資産、国内投資、国内固定資産、といったように、国内～と表記される。

### 7-2. 繰延費用及び前払費用

[ESS 指示書 Nov. 1947] では、以下の勘定科目が例示された。

未償却社債発行差金 未償却建設利息 未償却創業費 未償却研究調査費  
未償却開発費 前払賃貸料 前払保険料 前払利息

数年間にわたって負担されるべき未償却高を列挙する項であり、未償却社債発行差金、未償却建設利息、未償却創業費、未償却研究調査費、未償却開発費が例示されている。前払費用も、この項に内容を示す適当な科目を用いて列記する。前払賃貸料、前払保険料、前払利息が例示されている。

これらの勘定科目は [商工省準則 1934] では雑勘定（借方）中に、社債発行差金及発行費、創業費、未経過保険料、未経過費用等の科目名で例示されていた。

文書名	[商工省準則 1934]	[ESS 指示書 Nov. 1947]
中分類	雑勘定・借方	IV. 繰延費用及び前払諸費用
勘定科目	社債発行差金及発行費	1. 未償却社債発行差金
	建設利息	2. 未償却建設利息
	創業費	3. 未償却創業費
		4. 未償却研究調査費
	開発費	5. 未償却開発費
		6. 前払賃貸料
	未経過保険料	7. 前払保険料
		8. 前払利息
	未経過割引料 広告宣伝費 未経過費用	

図 2 IV. 繰延費用及び前払費用（[商工省準則 1934] と [ESS 指示書 Nov. 1947] の比較）

### 7-3. 無体資産

[ESS 指示書 Nov. 1947] では、以下の勘定科目が例示された。

特許権 商標権 地上権 借地権 営業権

特許権、商標権、地上権、借地権及び営業権のような科目は、無体資産中に原価（actual cost）で示すことが要求された。減価償却は直接法で行い、未償却残高を表示すると同時に、減価償却表の調整も指示されている。また、堅実なる会計習慣（*Good accounting practice*）では、資産の価格の増加はその資産の売却によって利益が実現するまで一切記帳してはいけなないので、無体資産においてもその実際の価値が原価を上回った場合でも、原価以上で記帳してはならない、と注記され

ている。また、有償取得の場合に限り計上が認められるとされた。

これらの勘定科目は〔商工省準則 1934〕では固定資産の中に例示され、毎期の減価償却が要請されていた。そしてこれらの無体資産は有償取得の場合に限り計上とされていた。〔商工省準則 1934〕における固定資産の表示は、有形固定資産と無形固定資産に区分されていなかった。

文書名	〔商工省準則 1934〕	〔ESS 指示書 Nov. 1947〕
中分類	固定資産	V. 無体資産
勘定科目	特許権, 商標権	1. 特許権及び商標権
	地上権	2. 地上権
		3. 借地権
	営業権	4. 営業権

図3 V. 無体資産（〔商工省準則 1934〕と〔ESS 指示書 Nov. 1947〕の比較）

#### 7-4. 繰延収入

〔ESS 指示書 Nov. 1947〕では、以下の勘定科目が例示された。

前受賃貸料 前受利息 前受サービス料 その他の繰延収入

前払費用である前受賃貸料、前受利息、前受サービス料が例示され、将来の営業期間に対する収入の前受分を計上すべしとされた。

これらの勘定科目は〔商工省準則 1934〕では雑勘定（貸方）の中に未経過受入利息、未経過受入割引料、未経過利益として例示されていた。

#### 7-5. 負債引当金

〔ESS 指示書 Nov. 1947〕では、以下の勘定科目が例示された。

納税引当金 従業員退職手当引当金 役員退職手当引当金 その他の負債引当金

〔ESS 指示書 Nov. 1947〕では、引当金 (*Reserve, Reserve Account*) という用語には3種類の勘定を示すために使用されるために会計学用語に混乱を生じさせることがあるとしている。(a) 評価性引当金 (*Valuation Reserves*), (b) 負債を示す引当金 (*Liability Reserves*), (c) 剰余積立金 (*Surplus Reserves*) の3種類である。この中項目には (b) 負債を示す引当金が計上され、例として納税引当金、従業員退職手当引当金、役員退職手当引当金が挙げられている。納税引当金に関しては、まだ精算済みでないため、その金額を見積もる必要が有る、と注記されている。そして、将来発生する債務の引当として準備したもので、法律上剰余金に繰り入れることのできない引当金はすべて (b) 負債を示す引当金であって (c) 剰余金積立とは別のものである、とも注記されている。

〔商工省準則 1934〕では、上記〔ESS 指示書 Nov. 1947〕中の (a)～(c) あたる引当金が、引当勘定中に混在していた。具体的には、減価償却引当金、貸倒引当金、修繕引当金、納税引当金、退職給与引当金、自家保険引当金ならびに利益の留保、寄付の受納等によって特殊基金又は資金を設

文書名	[商工省準則 1934]	[ESS 指示書 Nov. 1947]
中分類	雑勘定・貸方	X. 繰延収入
勘定科目		1. 前受賃貸料
	未経過受入利息	2. 前受利息
		3. 前受サービス料
	未経過受入割引料 未経過利益	4. その他の繰延収入

図4 X. 繰延収入 ([商工省準則 1934] と [ESS 指示書 Nov. 1947] の比較)

文書名	[商工省準則 1934]	[ESS 指示書 Nov. 1947]
中分類	引当勘定	V. 負債引当金
勘定科目	納税引当金	1. 納税引当金
	退職給与引当金	2. 従業員退職手当引当金
		3. 役員退職手当引当金
	修繕引当金	4. その他の負債引当金
	減価償却引当金	(→本稿 図8:参照)
	貸倒引当金	(→本稿 図6:参照)
	自家保険引当金	

図5 V. 負債引当金 ([商工省準則 1934] と [ESS 指示書 Nov. 1947] の比較)

けた場合は引当勘定に準じて処理をすることが求められていた。

#### 7-6. 貸借対照表の脚注

[ESS 指示書 Nov. 1947] では貸借対照表の脚注作成が要請された。脚注には (1) 企業再建整備法に関する特別損失の明細, (2) どの資産がどの債務の担保になっているか, (3) 投資株式中, 資本金の未払込があるためにどれほどの偶発債務が存在しているか, (4) 賠償物件に指定されている諸資産の見積価額, (5) 貸借対照表を完全に明瞭に理解するためのあらゆる説明, を記入するべきとの解説がなされている。

流動資産や投資が貸借対照表価額と著しく相違した場合には, (A) 項目名, (B) 「貸借対照表の価格 (*Balance Sheet Value*)」, (C) 「見積実際価格 (*Estimated Actual Value*)」を併記し, (D) にて差額を表記する「流動資産及び投資の見積実際価格表 (*Schedule of Estimated Actual Values of Current Assets and Investments*)」を作成することが求められている。

## 8. 引き継がれた中分類項目の分析

[商工省準則 1934] における中分類項目のうち、以下が引き継がれた。

資産の部

流動資産, 投資, 固定資産

負債の部

流動負債, 固定負債 ([商工省準則 1934] では長期負債, 短期負債)

純資産の部

正味財産 ([商工省準則 1934] では株主資本)

### 8-1. 流動資産

[商工省準則 1934] では、以下の勘定科目が例示された。

現金 銀行預金 振替貯金 受取手形 売掛金 未収入金 受託販売立替金 受託買付立替金  
有価証券 短期貸付金

[ESS 指示書 Nov. 1947] では、以下の勘定科目が例示された。

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 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渡金 9 受託販売内払金 10 受託買付立替金 11 代理店貸  
12 受取雑勘定 13 工場棚卸資産 14 商業棚卸資産 15 棚卸資産合計 16 其他の流動資産

[ESS 指示書 Nov. 1947] 勘定科目の 2.3. については、第二次世界大戦後の 1946 (昭和 21) 年の新円切替の施行と同時になされた預金封鎖に対応した勘定科目、7. については「極めて稀であるが」と注記があり、工業会社が銀行に資金を融通した際、その貸金が 1 年以内に返済される短期のものであれば [I. 国内流動資産] 中に [銀行への要求払貸金 (*Demand Loans to Banks*)] として、長期の貸金であれば [XII. 其他の資産] へ示すこと、とされた。特殊商品売買に関する 9.10. のような科目は [商工省準則 1934] と同じ勘定科目名で例示されているし、この他にも実質的には共通といえる勘定科目が見受けられる。13. ~15. については [商工省準則 1934] では [作業及販売資産] という中分類に配置されていた。

### 8-2. 投資

[商工省準則 1934] では、以下の勘定科目が例示された。

不動産 同系会社出資 関係会社有価証券 ○○出資金 有価証券 貸付金 金銭信託

[ESS 指示書 Nov. 1947] では、以下の勘定科目が例示された。

1. 国債 2. 地方債 3. 国内会社株式 4. 同業組合協同組合に対する出資  
5. 合名合資有限会社に対する出資 6. 委託金 7. 社債 8. 長期貸付金 9. その他国内資産

[商工省準則 1934] では、有価証券投資を重要な営業とする企業以外は [国債], [地方債], [株

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

文書名	[商工省準則 1934]	[ESS 指示書 Nov. 1947]	[商工省準則 1934]	[ESS 指示書 Nov. 1947]
中分類	流動資産 / 雑勘定・借方 / 特定資産 / 作業及販売資産 / 引当勘定	I. 国内流動資産	流動資産 / 雑勘定・借方 / 特定資産 / 作業及販売資産 / 引当勘定	I. 国内流動資産
(中分類) 勘定科目	(流動資産) 現金 銀行預金 振替預金	1. 手元及び銀行預入現金		14. 商業棚卸資産
		2. 第一封鎖預金	(作業及販売資産) 商品	棚卸商品
		3. 第二封鎖預金	(作業及販売資産) 未着品	未着商品
	(流動資産) 受取手形	4. 受取手形(得意先よりの)	(作業及販売資産) 積送品	積送委託品
	(流動資産) 売掛金	5. 売掛金		15. 棚卸資産合計
		6. 立替金並びに受取手形(役員及従業員に対する)		
	(引当勘定) 貸倒引当金			
		7. 銀行への要求払貸金	(流動資産) 有価証券	16. 其他の流動資産
	(流動資産) 短期貸付金	8. 仕入先並びに関係会社に対する前渡金	(雑勘定・借方) 貸付有価証券 差入保証金 保管有価証券	
	(流動資産) 受託販売立替金	9. 受託販売内払金		
	(流動資産) 受託買付立替金	10. 受託買付立替金	(特定資産) 引当金勘定引当有価証券 従業員預り金引当有価証券 引当金勘定金銭信託	
	(雑勘定・借方) 代理店へ貸し	11. 代理店貸		
		12. 受取雑勘定		
	(作業及販売資産) 材料品 半成工事	13. 工場棚卸資産	(流動資産) 未収入金	
	(作業及販売資産) 製品	製品		
		半製品		
(作業及販売資産) 材料	原料及び消耗品			
(作業及販売資産) 仕掛品	仕掛金	(雑勘定・借方) 仮払金		
(作業及販売資産) 貯蔵品	副産物並に屑			

図6 I. 国内流動資産 ([商工省準則 1934] と [ESS 指示書 Nov. 1947] の比較)

文書名	[商工省準則 1934]	[ESS 指示書 Nov. 1947]
中分類	投資	Ⅱ. 国内投資
勘定科目	有価証券	1. 国債
	有価証券	2. 地方債
		3. 国内会社株式
	関係会社有価証券	a. 発行総数の 10% 以上を所有する株式
	有価証券	b. 発行総数の 10% 未満を所有する株式
	同系会社出資	4. 同業組合協同組合に対する出資
		5. 合名合資有限会社に対する出資
		6. 委託金
	有価証券 関係会社有価証券	7. 社債
	貸付金	8. 長期貸付金
		a. 得意先に対するもの (関係会社を含まず)
	同系会社	b. 関係会社に対するもの
不動産	9. その他国内資産 (明細下記)	

図 7 Ⅱ. 国内投資 ([商工省準則 1934] と [ESS 指示書 Nov. 1947] の比較)

式], [社債] 等はまとめて [有価証券] と表示されていたが, [ESS 指示書 Nov. 1947] では [国債], [地方債], [株式], [社債] 等は独立した勘定科目として例示された。加えて [社債] については, 債務者が企業再建整備法による特別経理会社か否かによって区別して表示することが要請された。

### 8-3. 固定資産 ～減価償却～

[商工省準則 1934] では, 以下の勘定科目が例示された。

土地 建物 機械 設備 什器 工具 船舶 軌道及車輛 特許権 商標権 地上権 営業権

[ESS 指示書 Nov. 1947] では, 以下の勘定科目が例示された。

土地 建物 其他の構築物 事務用什器 車両運搬具 建設仮勘定

[ESS 指示書 Nov. 1947] では [土地] の減価償却に「減耗引当金 (Reserve for *Depletion*)」が設定されており, 「減耗」という用語は天然資源の消耗の結果, 土地の価格が減少した際に用いられる事が説明されている。

また, [建設仮勘定] 以外の固定資産は原価にて表示し, 減価償却引当金を控除した差額を正味固定財産として表示すること, が注記されている。

減価償却の方法について [ESS 指示書 Nov. 1947] は, 日本の習慣では減耗及び減価償却費を資

文書名	[商工省準則 1934]	[ESS 指示書 Nov. 1947]
中分類	固定資産 / 引当勘定	Ⅲ. 国内固定資産
(中分類) 勘定科目	土地	1. 土地 (取得原価)
		2. 内減耗引当金
		3. 土地 (帳簿原価) (1 項より 2 項を 差引たるもの)
	建物	4. 建物 (取得原価)
		5. 其他の構築物 (取得原価)
	機械, 設備	6. 機械器具設備 (取得原価)
	什器, 工具	7. 事務所用什器 (取得原価)
	軌道及車両	8. 車両運搬具 (帳簿価額)
	船舶	9. 10.
		11. 減価償却をし得る資産 (取得原価) の合計 (4 項より 10 項を含む和)
	(引当勘定) 減価償却引当金	12. 内減価償却引当金
		13. 減価償却をし得る資産 (帳簿原価) (11 項より 12 項を差引きたる額)
	建設仮勘定	14. 建設仮勘定 (帳簿価額)

図 8 Ⅲ. 国内固定資産 ([商工省準則 1934] と [ESS 指示書 Nov. 1947] の比較)

産額から差し引き、別途、消耗原価償却引当金を設定しているが、固定資産は（企業再建整備法の手続きより旧勘定の固定資産が再評価されている場合を除き）固定資産は原価にて表示し、減価償却累計額を控除して表示する方法が、GHQ/SCAP によって公認された方法であると解説がなされている。そして、今までの日本においてこれらの累計額を示す勘定を設けて固定資産の貸方に記入する習慣を廃止すべきことが強調されている。

加えて、減価償却に関しては、固定資産が処分又は全額減価されるまで、貸借対照表とは別に詳細な記録を用意することが要請された。このような減価償却に関する詳細な記録を行わずに、減価償却引当金を資産勘定の貸方に記入する日本の習慣は、投資の最も重要な部分を表示する固定資産全部を欺瞞的にする、という理由で否定された。

一方、日本の会社からは所得税査定の問題に触れ、減価償却費を資産から直接控除しなければ、当該金額が損失として認められない、との異義申し立てがあったが、GHQ/SCAP としてはこの意義を重要視していないことが注記されている。その理由は、大蔵省が会社の会計帳簿の取り扱いの如何によって、当然営業費であるべきものを認めないということは信じられないから、ということ



であった。

#### 8-4. 国内流動負債

[商工省準則 1934] では、以下の勘定科目が例示された。

買掛金 銀行当座預金 支払手形 未払金 未払工賃 社債未払金 未払配当金  
受託販売未払金 受託買付前受金 前受金 短期借入金 商品切手 預り金  
従業員預り金 預り保証金

[ESS 指示書 Nov. 1947] では、以下の勘定科目が例示された。

1. 要求払借入金
2. 当座借越
3. 支払手形
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
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. 役職員支払勘定
12. 戦時補償特別税未払金
13. 其他未払税金
14. 未払給料及び工賃
15. 未払賃貸料
16. 未払利息
17. 其他の未払経費

[商工省準則 1934] では [短期負債] という中分類で示されていた項目である。[ESS 指示書 Nov. 1947] では、貸借対照表作成日より1年以内に支払い期日が到来する債務を配置することとされた。[3. 支払手形] については、借入金に対してなされたものと、商取引のためになされたものとを区別することが注記されている。[12. 戦時補償特別税未払金] は1946年に創設された、戦時補償特別税に関する科目であると思われる。

#### 8-5. 国内長期負債

[商工省準則 1934] では、以下の勘定科目が例示された。

社債 借入金 同系会社勘定

[ESS 指示書 Nov. 1947] では、以下の勘定科目が例示された。

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. 未償還社債
5. 役職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. 其他の国内長期負債

[商工省準則 1934] では [長期負債] という中分類で示されていた項目である。[ESS 指示書 Nov. 1947] では、貸借対照表作成日より1年以内に支払い期日が到来しない債務を配置することとされた。ただし、返済期日が1年以内となった場合には、短期負債の区分 (*Current Liabilities Section*) に繰り入れるべきことが注記されている。

#### 8-6. 正味財産

[商工省準則 1934] では、以下の勘定科目が例示された。

統合科目を株主勘定とする (株式会社以外は資本勘定とする)。

(借方) 未払込資本金 前期繰越損失金 当期損失金

(貸方) 資本金 各種積立金 前期繰越利益金 当期利益金

(積立金) 法定積立金 別途積立金 配当準備積立金 偶発債務積立金 自家保険積立金 減債積立金

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

文書名	[商工省準則 1934]	[ESS 指示書 Nov. 1947]
中分類	短期負債 / 雑勘定・貸方	Ⅷ. 国内流動負債
(中分類) 勘定科目	(短期負債) 短期借入金	1. 要求借入金
	(短期負債) 銀行当座借越	2. 当座借越
	(短期負債) 支払手形	3. 支払手形
		a. 借入金に対するもの
		b. 商品仕入代に対するもの
		c. 其他の商品に対するもの
	(短期負債) 買掛金	4. 買掛金
	(短期負債) 受託販売未払金	5. 受託販売未払金
		6. 積送委託品に対する前受金
	(短期負債) 受託買付前受金	7. 受託買付前受金
	(短期負債) 前受金	8. 得意先よりの前受金
	(短期負債) 従業員預金	9. 社員預り金
	(短期負債) 預り保証金	
	(短期負債) 未払配当金	10. 未払配当金
		11. 役職員支払勘定
		12. 戦時補償特別税未払金
	(短期負債) 未払税金	13. 其他未払税金
	(短期負債) 社債未払金	
	(短期負債) 未払金	
	(短期負債) 未払工賃	14. 未払給料及び工賃
	15. 未払賃貸料	
	16. 未払利息	
	17. 其他の未払経費	
	18.	
	19.	
	20.	
(雑勘定・貸方) 商品切手 代理店より借 仮受有価証券 預り保証有価証券		
(短期負債) 仮受金		

図9 Ⅷ. 国内流動負債（[商工省準則 1934] と [ESS 指示書 Nov. 1947] の比較）

文書名	[商工省準則 1934]	[ESS 指示書 Nov. 1947]
中分類	長期負債	IX. 国内長期負債
勘定科目	借入金	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
	同系会社勘定	3. 関係会社よりの長期借入金
	無担保社債 ○○担保付社債	4. 未償還社債
	借入金	5. 役職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. 其他の国内長期負債

図 10 IX. 国内長期負債 ([商工省準則 1934] と [ESS 指示書 Nov. 1947] の比較)

[ESS 指示書 Nov. 1947] では、以下の勘定科目が例示された。

1. 払込済資本金
  - a. 公称資本金 b. 未払込株金差引 c. 払込済資本金 (aよりbを引きたる額)
2. 剰余積立金
  - a. 設備拡張積立金 b. 配当平均積立金 c. 法定積立金 d. その他の諸種積立金
3. 蓄積未処分利益金
4. 正味財産 (1(c) + 2(f) + 3)

(イ) 未払込資本金

[ESS 指示書 Nov. 1947] では、[未払込資本金] を資産の側 (*asset side*) に計上する日本の長い習慣は許されないとし、資本金を資産として取り扱う日本の習慣がいかに正当性に欠けるか、について詳細に解説がなされている。未払込資本金は法律によって何時如何なるときでも回収できる、というのが日本側の主張であるが、良き会計基準 (*Good Accounting*) からは次の2点をもってこれを否定するものであると解説されている。第一に未払込株式の払込通知がなされるまでは回収を行うことができないこと、第二に貸借対照表の目的は払込済資本金に未処分利益金を加えた正味財産 (*Net Worth*) を表示することである。

文書名	[商工省準則 1934]	[ESS 指示書 Nov. 1947]
中分類	株主資本 (借方)/(貸方)	XIV. 正味資産 (自己資本)
(借方/貸方) 勘定科目	(貸方) 資本金	1. 払込済資本金
		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
		b. 未払込株金差引
		種類 株数 1株当りの未払込額
	(借方) 未払込資本金	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を引きたる額)
		2. 剰余積立金
		a. 設備拡張積立金
		b. 配当平均積立金
		c. 法廷積立金
(貸方) 各種積立金	d. その他の諸種積立金	
	e.	
	f. 剰余積立金合計 (aよりeまでの和)	
	3. 蓄積未処分利益金	
(貸方) 前期繰越利益金 当期利益金	4. 正味財産 (1(c) + 2(f) + 3)	
		(借方) 前期繰越損失金 当期損失金

図 11 XIV. 正味財産 ([商工省準則 1934] と [ESS 指示書 Nov. 1947] の比較)

(ロ) 剰余積立金

[ESS 指示書 Nov. 1947] では、特定の目的のために取締役会において任意に利益金の一部を用いて設置される諸積立金を剰余積立金といい、工場又は設備拡張積立金、配当平均積立金が例示されている。いわゆる法定積立金もこれに属し、その理由は、法律上任意に利益金戻し入れることができないが、会社が支払不能に陥らない限り、会社の正味財産として残存して株主の所有権の一部を成すものであるから、と解説されている。

(ハ) 蓄積未処分利益金 ～日本の利益処分、新勘定～

[ESS 指示書 Nov. 1947] では、[蓄積未処分利益金] は「自由に処分し得る剰余金 (*Free Surplus*)」とも呼ばれるが、日本においては当期分の法定積立金、法人税、利益より支出する役員賞与及び諸積立金等は、当期の収益より控除しないことになっているため、[蓄積未処分利益金] はこれらの金額を含んでいることが注記されている。また、特別経理会社においては「新勘定」に適用される。

(ニ) 特別損失 ～旧勘定～

[ESS 指示書 Nov. 1947] では、特別経理会社の「旧勘定」には、[特別損失] が適用され、赤字で示さなければならない。また、貸借対照表に脚注として、企業再建整備法によって設けられた収益と費用の明細を示さなければならないことが注記されている。

## IV. むすびにかえて

連合国軍総司令部経済科学局が作成した「指示文書」は、西洋諸国の会計習慣に従った指示書であるが、GHQ は当該指示書作成にあたって、日本の会計習慣を考慮するために、戦前における日本の会計基準を参照したといわれている。そこで本稿では、この「指示文書」と戦前の日本の会計基準を比較し、特に貸借対照表に関する会計規定に焦点を当てて、類似点および相違点を明らかにすることを試みた。様式(フォーム)については、勘定式から報告式、比較貸借対照表の導入という2点で大きく異なる規定となっている。貸借対照表科目は大分類と中分類に分けて分析を行った。大分類については類似しており、資産、負債、正味財産(Net Worth)または資本という3つに区分する点で共通している。中分類については配列法が大きく異なり、固定性配列法から流動性配列法への変更がなされた。

さらに[廃止された項目]、[新設された項目]、[引き継がれた項目]に分け検討を行った。[廃止された項目]として特定資産、作業及販売資産、雑勘定、引当勘定、偶発債務/先物売買の貸借対照表計上、貸借対照表の統合に関する規定の6点、[新設された項目]として在外資産及び在外

負債、繰延費用及び前払費用、無体資産、繰延収入負債引当金、貸借対照表の脚注の5点、[引き継がれた項目]として流動資産、投資、国内固定資産、国内流動負債、国内固定負債、正味財産の6点それぞれの勘定科目の比較を行った。

本稿での比較結果を見る限り、GHQ/SCAP「指示文書」は戦前の日本の会計基準を参照した形跡として一部の勘定科目名が引き継がれているものの、様式（フォーム）、配列、減価償却、引当金、純資産会計における会計観等は大幅に変更されたといえよう。今後、貸借対照表と双璧をなす財務諸表である損益計算書についてもGHQ/SCAP「指示文書」と戦前の日本の会計基準の比較を行い、総合的に検討する必要がある。

#### 注

- (1) 久保田秀樹『日本型会計成立史』税務経理協会、2001（平成13）年、230頁参照。
- (2) 大蔵省理財局経済課・編纂『会社経理応急措置法・企業再建整備法』大蔵財務協会、1947（昭和22）年。
- (3) GHQ/SCAP、岡崎哲二訳『GHQ日本占領史第40巻 企業の財務的再編成』日本図書センター、1999（平成11）年。[底本：GHQ/SCAP, *History of the Non-military Activities of Occupation of Japan, 1945-1951.*, (『日本占領GHQ正史』全55巻、日本図書センター、1990（平成2）年).]
- (4) 千葉準一、同上、110-111頁参照。
- (5) 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). ESS(A)11670-11671
- (6) 村瀬玄「企業会計原則制定の由来」『公認会計士』第26号、1959（昭和34）年1月、9-10頁。
- (7) 黒沢清「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、7頁。
- (8) GHQ/SCAP, *Instructions For Reporting Companies (1951).*, GHQ/SCAP Records (RG331, Box8209, Folder13, National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library), ESS (A) 11670-11671.
- (9) 商工省臨時産業合理局『財務諸表準則』1934（昭和9）年。

#### 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（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。

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, 119-200頁参照。

「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。

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).

## Analysis of Accounting Rules for Balance Sheets in GHQ/SCAP “Instructional Documentations”

Hitomi YAMADA

### Abstract

---

“Instructional Documentations” which GHQ/SCAP made are instructions made according to the accounting practice of Occidental countries. However, GHQ referred to Japanese accounting standards when GHQ made these “instructions”. In this report, I compare prewar Japanese accounting standards with these instructions (referred to as “remit”). I focus on accounting rules for balance sheets in particular and attempt to clarify both similarities and differences between those Japanese accounting standards and Occidental practice. The nomenclature used for these accounting rules (Japanese and Occidental) is similar, but it is revealed that the rules themselves are different in many respects: e.g., the division of accounts, sequencing methods for accounts, forms, and depreciation of assets.

---

**Key words:** “Instructions”, “Instructional Documentations”, GHQ/SCAP, Balance Sheets