

# 総司令部「指示書」(1947年)にみる 戦前の日本型会計

久保田 秀樹

## I はじめに

第2次大戦後、連合国の統治下において、主要な商工業会社のほとんどが「制限会社」と指定された。「制限会社」は、過去十年分、及びその後も定期的に総司令部(GHQ)経済科学局調査統計部への財務諸表の提出を要求され、また各種申請書にも財務諸表の添付が必要とされた。しかし、当時の日本の会計報告書は、様式も様々で、「過去において連合司令部に提出された報告書を見るに、会計処理法中、遺憾な点が甚だ多い」というものであった。そこで、GHQ調査統計部の財務及びカルテル課長のウイリアム・ヘッスラーと、合名会社安田保全社の嘱託社員 村瀬玄に対して、関係当局より財務諸表調整に関する指示書の作成が委嘱された。それによって1947年(昭和22年)に公布されたのが、「工業会社及び商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書」("Instructions for the preparation of financial statements of manufacturing and trading companies":以下では「指示書」と略称する。)であった。

その「緒論」では、「指示書」について「西洋諸国において一般に認められている会計慣習に従った工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する説明及び指示」という記述が行われている。後に1949年(昭和24年)、連合最高司令官の要請によるものとして、コロンビア大学教授 シャンプ (Carl S. Shoup) を団長とする、いわゆるシャンプ税制使節団による日本の税制に関する調査が行われた。その調査によれば、日本の企業会計は、戦争による空白によって立ち後れたとされ、次のように記述されている。

「一部分は長期の戦争と、したがって外国の近年の進歩発展を継承できなかつ

た結果として、会計の基準は甚しく退化してしまった。」(Shoup Mission 1949, Vol. IV, D 五十頁)

シャープ勧告書が指摘する「退化」とは、会計士監査制度を組み込んだアメリカ合衆国の市場指向型の財務公開制度という観点によるものであろう。したがって、日本の会計基準が「退化」していたとは必ずしもいえない。批判の対象となった「日本型」会計制度は、日本の状況を反映した「日本型会計」制度としての評価も可能である。しかも、その不合理性については「指示書」に指摘される以前に、日本の専門家によって認識されていた。本稿では、「指示書」に表された、当時の日本型会計について、「純益」概念および「未払込株金」を中心に考察する。(引用文については、法令の条文も含めて片仮名混じり文は、平仮名混じり文に、また表記も現代仮名遣いに直し、句読点を追加している。)

## II 「純益」概念の相違

「指示書」によれば、欧米における「純益」("Net Profit")という用語は、「対外的支払義務」を控除した後に株主に帰属する純利益を指す。ここでいう「対外的支払義務」とは、法人税、法定積立金、利益を基準とする役員賞与を指し、日本では、法定積立金、利益を基準として支払う賞与金は利益処分の対象と見なされ、損益計算書上、費用として計上されなかったし、現在も費用計上されていない。

法人税については、「指示書」では、F表(利益処分案)の中に掲記されている(本稿末尾く資料3)参照)。現在は、利益処分案に法人税等の租税公課が掲記されることはない。しかし、商法では、計算書類規則の規定によって損益計算書上「税引前利益」から当期の負担に属する法人税額、住民税額等を控除して「当期利益」を記載することが要求されている(43条)。したがって、損益計算書上、費用として計上されないという点では今日も変わらない。

「指示書」では、差し当たり「純益」に関する英米と日本の概念の相違につ

いて議論する必要はないとし、日本の概念に立脚した財務諸表を採用している。しかし、「純益」に関する日本の概念を採用すれば、英米会計手続(Anglo-American accounting practice)には通例見られない、利益処分案を期末の財務諸表中に加えねばならないとして、F表(利益処分案)を要求している。したがって、貸借対照表(C表)、損益計算書(D表)、剰余金調整計算書(E表)、現在未処分利益処分案(F表)の四つの財務諸表が、工業及び商事会社の定期的財務報告書の完全なる一組をなすものとされた(本稿末尾〈資料3〉参照)。なお、A表およびB表は、貸借対照表および損益計算書を集約した簡略表(Condensed summary forms)である。一般報告用としては不満足なものだが、連合軍総司令官の目的にとって十分な場合もあるとされ、要求に応じてC表およびD表が提出できるよう会計記録を整備することが求められている(「指示書」緒論)。

「法定積立金」は、当時の商法第288条の準備金をいい、次のように規定されていた。

「会社はその資本の4分の1に達する迄は、毎決算期の利益の20分の1以上を準備金として積み立てることを要す。」

「毎決算期の利益の20分の1以上」という規定のゆえに、実際の積立額は株主総会で決定されなければならない。したがって、「法定積立金」については上掲の規定により損益計算書上に費用として計上することができない。

一方、役員賞与については、別の理由により費用計上されてこなかった。すなわち、わが国で役員賞与金が、利益処分の対象となっていることについては、江戸期に始まる「三ツ割法」に淵源を有し、出精奨励金として利益からの分配として扱われた経緯に由来するところが大きいという見解がある(武田1986, 161頁)。

上記の「対外的支払義務」のうち法定積立金と役員賞与については、例えば、1934年(昭和9年)に公表された「財務諸表準則」の雛形でも、損益計算書上ではなく「純損益処分計算書」に掲記されている(本稿末尾〈資料1〉参照)。純損益計算の区分に計上された「当期利益金」は、ここで「前期繰越利益金」

に合算され、これを「積立金」、「株主配当金」、「役員賞与金」、「後期繰越利益金」等に処分した結果が記載されている。

商工省臨時産業合理局財務管理委員会の当初の審議項目に「純損益処分計算書」が含まれているとはいえ、「標準損益計算書」(未定稿)では言及されなかった。「財務諸表準則」(確定稿)において損益計算書に「純損益処分計算区分」が追加されたことについては、アメリカの財務諸表との比較という理由があったのではないだろうか。当時、既にアメリカの財務諸表の影響が強かったことを伺わせるものとして、「標準貸借対照表」に対するアメリカ会計士協会(AIA)モデルステートメントの影響が、黒澤(1990)により指摘されている(黒澤1990, 207頁)。また、「財務諸表準則」に関する円卓討論で、アメリカ連邦準備局(FRB)の「財務諸表作成の承認された方法」("Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statements(1917)")への参照の発言が見られる(日本会計研究会1940, 106頁)。

### Ⅲ 「未払込資本金」の借方計上の経緯—商工省「財務諸表準則」—

「指示書」作成時における最大の問題点は、「未払込資本金」の貸借対照表借方計上であった。「指示書」作成の当事者、村瀬は当時の事情について後に次のように述懐している。

「その指示書は三週間かかってできたのであるが、そのうちの一週間は『未払込資本金』を貸借対照表の借方資産の部に記載するか否かに関して筆者とヘッスラー氏との間の盛んな議論に費やされた。」(日本公認会計士協会1977, 219頁)

「指示書」は、「未払込資本金を貸借対照表の資産の側に示すことは日本の久しい間の習慣であった。この習慣は良き会計実務には是認されるものではない。」としている。しかしこの問題は、日本の会計基準の歴史においても重要な意味を持ち、次のような紆余曲折があった。1930年(昭和5年)に「財務諸表準則」の公開草案として公表された「標準貸借対照表」では「未払込株金」を

貸方に掲載し、資本金の控除項目として示した。株金分割払込制が存在した当時としては、斬新な表示方法であり、商工省財務管理委員会も、そうした反発を覚悟して、当該表示方法の理由を『「未払込株金」を貸借対照表の借方に掲載せざる理由』として公表した。

そこでは、会社の「未払込株金」は、将来、株主に払込を要求し得る会社の権利であるため、貸借対照表に表示すべきものではあるが、本質に関しては他の資産と同一視すべきでないとしている。したがって、「未払込株金」を他の資産種目と同列に借方に計上するのを避け、貸方に資本金の内訳説明として未払込の事実を付記する形式が採用される。この方式は、当時の銀行法、保険業法等の附属雛形と相違し、多数の会社の慣例とも異なるため、特に重要な理由を略述するとして、以下の4つが挙げられていた。

- (1) 株式は本来、譲渡される有通性があり、したがって払込義務者に異動を生じ、その確実性を確かめ難い点は他の債権と比べて大いに相異なる。
- (2) 未払込株金の徴収に当っては、これを回避しようとする株主が生じ、その全部を完全に徴収することが極めて困難な事例が少なくない。ゆえに未払込株金の全額を確実な担保力のある資産と認めるべきでない。
- (3) 他の債権に回収不確実な懸念がある場合、益金の一部を以て填補に充当することができる。しかし未払込株金は資本構成に関するものであるためこうした取扱は不可能である。
- (4) 未払込株金に確実な担保力がないという観念は商法中にも存在する。すなわち、第200条で社債発行の限度を払込済資本額とする規定である。

上記の理由のうち、(2)に関しては、当時、次のような事情があった。すなわち、事業が順調な場合に増資するためには旧株の払込済みが条件となるので、払込要求がなされる。しかし、普通には払込みを徴収して高い配当金を払うよりも、低利率の借入資本を利用した方が有利であった。それで、実際の払込要求は、事業が失敗し、他の資金調達の方法が無いときに行われる場合が多かったという(太田1968, 98-99頁)。

「未払込株金」を貸方に掲載し、資本金の控除項目として示すという「標準貸借対照表」の上記の方式について、保険業者、銀行団体のような金融機関は大体反対であった（太田1968, 100頁）。

実務界からの反対意見の代表として、東京手形交換所の意見を紹介しよう。因みに、東京手形交換所は1901年(明治33年)に東京銀行集会所から分離独立し、当時、銀行業発達のための諸協定事務や政府に対する建議を行っていて、後の銀行協会の前身となった（全国銀行協会連合会・東京銀行協会編1979, 4頁）。東京手形交換所は、下記の理由により、未払込株金を借方に計上し貸方資本金の内書に、払込済金額を記載させるべきだという見解を提示した（東京手形交換所1931, 86頁）。

- (1) 会社の債権に属する未払込株金が資産より控除されること。
- (2) 株主の払込義務を免除するといった思想をいだかせる懸念があること。
- (3) 一般慣行に反し、かつ銀行法等と異なること。

「財務諸表準則」（確定稿）では、「未払込資本金」は、貸借対照表借方に、一応、締め切り小計を出した後、掲記されることになった。未定稿の表示法を支持した学者からは、この変更について、例えば以下のような痛烈な批判がなされている。

「我が国に於ける簿記会計の先進諸学者を委員とする委員会が、たとえ未定稿と冠せられてあつたにもせよ、一旦公然発表せられた意見を、その後僅かに三年数箇月を経たるに過ぎない今日突如として、改変せられんとせられるからには、委員諸氏に於いて未定稿作成当時に全然気付かれなかつた重大なる一箇もしくは数箇の理由を発見せられたことであろう。併しそれが如何なる重大理由であるかは、目下の処不明である。」（増地1934, 2頁）

「未払込株金」の貸借対照表借方計上は、当時、ドイツでも行われていた。すなわち、ドイツ商法では未払込株金の貸借対照表借方計上が規定されていた。但し、1931年の商法改正以前には規定が曖昧だったため、ドイツの法律学者の

見解は賛否両論に分かれていた(増地1934, 2-3頁)。その後の1931年の商法改正によって、貸借対照表の借方項目に未払込資本金が加えられたことにより借方計上が明文化された(261条 a)。しかし、未払込株式に対して無記名式株券の発行が許されておらず、取引所に上場されることもなかったドイツと当時の日本では事情が異なっていた。したがって、ドイツでの資産計上を以て、日本での資産計上を正当化することはできず、当時も、資産計上に反対する意見も多かった。

「財務諸表準則」において「未払込株金」の貸借対照表借方計上されることになった経緯について、商工省「財務諸表準則」の作成等、日本の会計実務の近代化推進の当事者の1人であった太田は次のように説明している。

「太田 …未定稿では未払込の株金を資産からとってしまっただけで資本から引いてしまった。これは非常な反対がありまして、そういうことをしてもらったら困ると銀行から反対がありまして、担保力が少なくなると銀行から非常な反対があつて、それじゃあたつた今未払込株金と資産とは違うという事を云い出した手前『面子』がある。違うものなら、借方を他の資産と分けて、そうすると、貸方も区別しなければ変なものになるという訳で、借方の方で区別したから貸方の方で平均した訳で、始めからそう考えた訳ではない。そういう内輪を申上げて御免して頂きたい。…

陶山 未払込株金は資産じゃないという関係が影響して居るのですか。借方へ入れるのであるが。

太田 どうも区別しないで其の点に於いて此の雛形に特実性があるという事にしておきましょうか。非常に問題であります、そういう経緯があるので。」

(日本会計研究会1940, 91-92頁)。

上掲の発言に見られるように、当時既に未払込株金の借方計上の不合理性は専門家によって十分認識されていた。「担保力が少なくなる」という銀行側の

反対理由も、見かけ上の話であって、実質的には貸借対照表の表示上の差異が実際の担保力に影響する事はない。しかし、産業合理化運動自体、過剰設備による不況からの脱出を目的とするものであり、当時は深刻な不況下にあった。デフレによりただでさえ毀損した財務内容を、表面上とはいえ更に「悪化」させる表示方法を探りたくないという「事情」の存在が推察される。つまり、日本内部の「事情」によって不合理が温存される事になったのである。

#### IV 陸軍「準則」及び企画院「準則草案」における扱い

1940年(昭和15年)5月には、「陸軍軍需品工場事業場財務諸表準則」(以下では陸軍「準則」と略称する。)が示達された。陸軍「準則」に準拠して作成される貸借対照表は、「軍需品工場事業場検査令」第五条により提出すべきものであった。したがって、当時の商法第二十六条の規定によって決算に際して作成される貸借対照表とは同一でなくともよいとされていた(第一章 貸借対照表準則, 第一節 総説 一)。そのこととも関連するが、当準則による貸借対照表は原則として三ヶ月毎に作成されるものであり(第一章 貸借対照表準則, 第一節 総説, 二), その意味で、「中間貸借対照表明細表」ともいうべきものであった。

資本は、「資本金」、「積立金」、「利益金」に区分される。そのうちの「資本金」については、払込資本金を記載し、株式資本金より未払込資本金を直接控除する形式で表示するものと定められた(第一章 貸借対照表準則, 第三節 負債及資本, 第二款 資本 三八)。この表示方式は、前述のように商工省「標準貸借対照表」で採用され確定稿で除かれたものだが、これは、商工省準則が商法上の決算貸借対照表の様式を定めようとしたものであったのに対し、陸軍「準則」による貸借対照表は、商法決算の貸借対照表とは同一でなくとも良いとされたことに起因するものであろう。

上述のように、村瀬は「未払込株金」の貸借対照表借方計上について、ヘッスラーと対立したとあるが、「指示書」による財務諸表は総司令部提出用の、商法決算とは無縁のものである。その点で、陸軍「準則」によるものと類似の

性格のものであるため、「指示書」方式に反対する必然はなかったといえるかもしれない。

1941年(昭和16年)には財務諸準則統一協議会によって「製造工業貸借対照表準則草案」,「製造工業財産目録準則草案」および「製造工業損益計算書準則草案」(以下では企画院「準則草案」と略称する。)が公表された。企画院「準則草案」は、「会計経理統制令」第36条にいう閣令として準備された。また、司法省は、「商法中改正法律施行法」第49条において貸借対照表等の様式制定について、閣令を以て定めるとしていた。しかし、なかなか成案を得られず、企画院「準則草案」に合流することになった。したがって、企画院「準則草案」は、「会社経理統制令」第36条の閣令であると同時に、商法上の決算書類の様式制定という二重の役割が期待されていた。

「未払込資本金」については、「製造工業貸借対照表準則草案」では、「第四章 資本」で規定されている。しかし、貸借対照表借方項目としては筆頭に挙げられており、雛形でもそうなっている(本稿末尾〈資料2〉参照)。これは、上述のように、企画院「準則草案」が「商法中改正法律施行法」第49条による貸借対照表等の様式制定を担うため、商法の規定との整合性を求められたことによると考えられる。

「指示書」においては、「公称資本金」から「未払込株金」を控除して「払込済み資本金」を表示することが要求されており、「未払込資本金」の資産計上を禁止して、商工省「標準貸借対照表」で要求された方式が求められるという皮肉な結果となった。これについて、「指示書」は、その理由として次の2点を挙げている(「指示書」詳細貸借対照表ニ関スル説明)。

- (1) 未払込額はその払込徴収催告が行われるまでは徴収できないものであること。そして催告が行われるにしても、何時それが行われるのか明らかでないこと。
- (2) 資本は払込資本金と未処分利益とを加えたものであり、資産に対する株主の持分をあらわす。したがって、催告済の未払込額を資産に計上することには若干の道理が認められるにしても、催告未済の未払込額を資産計上

する会計処理法は正当なものでないこと。

(1)に挙げられた理由は、前掲の財務管理委員会による「『未払込株金』を貸借対照表の借方に掲載せざる理由」の(1)と(2)と同じく、徴収の困難性の指摘である。(2)については、財務管理委員会の(3)と(4)の理由が「債権」という法的観点によるものに対して、「資本概念」という会計的観点からの理由付けという点で異なるものの、最初に挙げられた徴収困難という実際の観点に加えて、論理的整合性の欠如に対する批判という点では共通しており、20年近く以前の、日本の専門家による不合理性の指摘が再び繰り返される事になったといえよう。

## V その他の批判点

「指示書」では、上記の点以外にも日本型会計の問題点が指摘され、改善が求められている。そのうちの幾つかを以下で紹介しよう。

### (a) 減価償却累計額

日本の会計実務に関する、「指示書」の批判に対して、太田は、後に次のように述べている。

「それ（日本の財務諸表一筆者注）が非難されるのは、むしろその翻訳が悪くて理解できなかったことと、減価償却引当金や貸倒引当金が認められなかったために、内容的に不合理な点のあることを指したのではないかと思うのである。」（太田1968, 212頁）

前者については、「指示書」は、「日本の会計習慣に依れば減耗及び減価償却額を資産額より直接差し引いて、別に減耗、減価償却に備えるために減耗減価引当金勘定を設定しないのが普通のように承知している。」と述べている。しかし、これは、1942年「会社固定資産償却規則」によって直接法による減価償却が強制されたことや、税法においても直接法が要求されていたことなどによる。前者については、「会社固定資産償却規則」に以下のような規定があった。

「前項の償却は償却すべき金額を固定資産の帳簿価額より直接控除して之を

為すべし。」(第2条第2項)

また、後者については、昭和22年8月22日付の法人税法施行細則で、償却額の損金算入について次のように規定していた。

「法人が償却すべき金額を固定資産の帳簿価額から直接控除しなかった場合に於いてはこの限りではない。」(第2条)

#### (b) 流動性配列法

資産と負債の配列については、「標準貸借対照表」(未定稿)では、丙表及び丁表(商業)において流動性配列法による雛型が示されていた。しかし、「財務諸表準則」(確定稿)の第2号表(商業)では、固定性配列法が採用され、「貸借対照表 第二形式」において「営業の種類に依りては、資産及び負債を流動的のものより順次固定的のものに及ぶ流動性配列法に依るもまた可なり。」と言及するにとどまった。太田は、原則として固定性配列法の採用の理由として、実際家(三井三菱)の強硬なる意見によるものと述べている(日本会計研究会1940, 90頁)。

#### (c) 「長期負債」と「短期負債」の区分

「指示書」では、長期債務に対する賦払返済金を来るべき1カ年以内に支払を要する場合は、その賦払金を短期負債中に繰入れ記帳すべきであるとしている。商工省「財務諸表準則」、企画院「準則草案」とも「長期負債」と「短期負債」については、区分の基準が明示されていなかった。当時は、資産・負債の分類基準として、契約基準によるべきか、決算日基準によるべきかが明確になっていなかったのである。しかし商工省「財務諸表準則」はともかく、企画院「準則草案」については、その制定について尊重したという「陸軍軍需品工場事業場財務諸表準則」や「海軍軍需品工場事業場財務諸表作成要領」では、区分の基準が明示されていただけに、奇妙な印象を受ける。例えば、陸軍「準則」では「長期負債」と「短期負債」の区分の基準が以下のように明示されて

いた。

「長期負債とは支払期限一年以上の負債を謂い…」(第一章 貸借対照表準則, 第三節 負債及資本, 第一款 負債, 三四)

「短期負債とは支払期日到来の予測し得ざる負債又は支払期限一年以内の負債を謂い…」(同上 三五)

(d) 「仮払金」の廃止

「指示書」は、「仮払金」という曖昧な勘定の廃止を求めている。商工省「財務諸表準則」に関する円卓討論では、仮払金について次のような発言が見られる。

「太田 …仮払金の結果は、現金になるか作業及び販売資産になるか、場合によっては固定資産になるかも知れぬ。…」

陶山 意味も非常に不明確なものがそれらの中に入って居るのでからそういう標準で御解釈を。」(日本会計研究会1940, 107-108頁)

上掲の発言にあるように、「仮払金」が曖昧なものであることは、既に日本の専門家にも以前から認識されていたことが分かる。しかしながら、「仮払金」は、企画院「準則草案」においても生き続けることになる。その「第二章 資産」には以下の規定があった。

「仮払金の科目には、帰属すべき科目の未定なる支払金又は金額の未定なる支払に対する払出金を記載す。仮払金は、帰属すべき科目又は金額確定したるときは、直に之を該当科目に振替え記載す。」(第34)

## VI 結びに代えて

未払込株金の貸借対照表借方計上問題は、「指示書」作成時に最大の問題点とされたが、その問題性はずっと以前から日本の専門家によって認識されていた。にもかかわらず、日本内部の「事情」によって放置されていたのである。

その後、1948年(昭和23年)に行われた商法の一部改正では、未払込株金の表示問題のそもそもの原因というべき、株金分割払込制が廃止され、全額払込制度が採用された。その結果、「未払込株金」という項目自体が消滅した。当改正に関与した鈴木竹雄の対談によれば、当商法改正は「いうことをきかざるを得ないGHQの至上命令」であったという(鈴木・竹内1977, 136頁)。当対談では、株金分割払込制と財閥支配の関係などが廃止命令の理由として挙げられているが、未払込株金の表示問題が当命令の原因と考えられるのではないだろうか。未払込株金の表示問題も、結局、GHQによる命令という文字通りの「外圧」によって解消したことになる。国内の「事情」により、不合理と意識されつつも問題が温存され、「外圧」によって初めてその問題が解消されていくという、消極的意味での典型的「日本型」がここにも見られるのは残念である。

村瀬の上掲の証言にあったように、「指示書」は、ヘッスラーとの共同作業でわずか三週間で作成された、間に合わせ的なものであった。その後、1947年11月に、ヘッスラーは「指示書」の修正を日本の会計専門家に委嘱した。すなわち、太田哲三(東京商科大学教授)を中心として産業経理協会のなかに、今井忍(産業経理協会常務理事)、鍋島達(産業経理協会常務理事)、岩田巖(東京商科大学助教授)および黒澤清(横浜経済専門学校教授)等から成る私設委員会である「財務表標準化委員会」が設立され、その審議にとりかかった(黒沢1979, 98頁)。

「財務表標準化委員会」は、結果として、1948年(昭和23年)に設立された「企業会計制度対策調査会」の活動に合流することになる。そして、1949年(昭和24年)、同調査会によって「企業会計原則」及び「財務諸表準則」が中間報告として公表される。両者は翌年、証券取引委員会規則第18号による財務諸表の様式統一の基礎となった。1930年の「標準貸借対照表」に始まる財務諸表の様式統一の試みは、これによって初めて実現することになる。

「指示書」自体は総司令部の占領政策の一環として、「制限会社」のみに適用された特殊な会計基準であった。しかし、「指示書」が従来の非アメリカ型

の日本の財務諸表様式をアメリカ型の財務諸表に変換する経験を一部の会社にもたらし、証券取引委員会規則第18号による財務諸表の様式統一が、アメリカの制度をモデルとして成立したことを勧案するならば、「指示書」は、少なくともその地盤作りに貢献したという点で、日本の財務諸表様式統一のプロセスの一端に位置づけることができよう。

(未払込株金の問題に関しては、以前の稿(『彦根論叢』第330号)でも言及しているが、本稿では、「指示書」との関連で整理・拡充して、再度取り上げた。)

〈資料1〉 商工省財務諸表準則「第4号表」(1934年)

第〇〇期 自昭和〇年〇月〇日 損益計算書  
至昭和〇年〇月〇日

〇〇工業株式会社

製造原価計算

損 失	金 額	利 益	金 額
仕掛品繰越高	415,000 00	製 品 原 価	5,521,000 00
原料消費高	3,621,000 00	副 製 品 原 価	421,000 00
工 別 賃 費	1,224,000 00	仕 掛 品 現 在 高	580,000 00
特 別 賃 費	328,000 00		
割 掛 賃 費	934,000 00		
(内減価償却 314,000.00)			
	6,522,000 00		6,522,000 00

売上損益計算

製品及副製品繰越高	3,231,000 00	製品及副製品売上高	9,130,000 00
製品及副製品原価	5,942,000 00	製品及副製品現在高	1,661,400 00
販 売 費	256,000 00		
小 計	9,429,000 00		
[売上利益]	[1,362,400 00]		
	10,791,400 00		10,791,400 00

営業損益計算

営業費	237,000 00	売上利益	1,362,400 00
納税引当損	18,400 00	受入利息	23,600 00
従業員退職給与引当損	102,000 00	株式配当	31,000 00
支払利息及割引料	176,000 00	雑 益	3,000 00
社債差金及発行費償却	10,000 00		
貸倒償却	34,500 00		
小 計	577,900 00		
[営業利益]	[ 842,100 00]		
	1,420,000 00		1,420,000 00

純損益計算

原料評価損	164,800 00	営業利益	842,100 00
有価証券評価損	15,000 00	有価証券売却益	36,000 00
固定資産評価損	32,500 00		
固定資産売却損	36,200 00		
小 計	248,500 00		
[当期純利益]	[ 623,600 00]		
	872,100 00		872,100 00

純損益処分計算

法定積立金	31,500 00	当期利益金	623,600 00
別途積立金	240,000 00	前期繰越利益金	86,900 00
株主配当金	300,000 00		
(年一割の割)			
役員賞与金	43,000 00		
小 計	614,500 00		
後期繰越利益金	96,000 00		
	710,500 00		710,500 00

〈資料2〉 企画院財務諸表準草案「貸借対照表離型」(1942年)

貸借対照表

〇〇工業株式会社  
昭和〇〇年〇月〇日現在

損 失		利 益	
未払固定資産	.....	資本	.....
有形資産	.....	普通株	.....
土地建物	.....	優先株	.....
構築物	.....	法定積立金	.....
機械・装置	.....	任意積立金	.....
船舶	.....	別途積立金	.....
運搬器具	.....	事業拡張積立金	.....
備品	.....	配当準備積立金	.....
無形資産	.....	負債	.....
特許権	.....	長期負債	.....
地上権	.....	社債	.....
営業立権	.....	(内担保附.....)	.....
試験研究費	.....	長期借入金	.....
長期出張費	.....	短期借入金	.....
資本参加	.....	短期借入金	.....
流動資産	.....	買入債	.....
棚卸資産	.....	預り金	.....
原料	.....	未払受取	.....
消耗品	.....	前受	.....
半製品	.....	仮受	.....
仕掛品	.....	引当金	.....
副産物	.....	納税引当金	.....
当座	.....	修繕引当金	.....
有価証券	.....	法定退職手当引当金	.....
短期債	.....	退職給与引当金	.....
未払前払金	.....	.....	.....
前払金	.....	利益繰越金	.....
仮経過債	.....	当期利益	.....
建設費	.....	.....	.....
利息	.....	.....	.....
合 計	.....	合 計	.....

偶発債務.....

〈資料3〉「工業会社及び商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書」  
C表～F表 (1947年)

C表

会社名(ローマ字) \_\_\_\_\_  
会社名(英文) \_\_\_\_\_

貸借対照表

19\_\_\_\_年\_\_\_\_\_現在

資 産

I. 国内流動資産：

1. 現金及自由預金
2. 第一封鎖預金
3. 第二封鎖預金
4. 得意先受取手形
5. 売掛金
6. 役員及従業員手形貸付金其他短期債権
7. 仕入先及同系会社前払金其他短期債権
8. 受託販売立替金
9. 受託買付立替金
10. 代理店貸
11. 雑債権
12. 工業棚卸資産
  - (a) 製 品
  - (b) 半 製 品
  - (c) 原材料及消耗品
  - (d) 仕 掛 品
  - (e) 副産物及屑
13. 商業棚卸資産
  - (a) 手許商品
  - (b) 未着商品
  - (c) 積送品
14. 棚卸資産合計
15. 其他流動資産(明細)：
  - (a) .....
  - (b) .....
  - (c) .....

16. 流動資産合計 (Iの諸項目合計)

II. 国内投資：

1. 国 債
2. 地 方 債
3. 株式(内国会社の)
  - (a) 持株が株式総数の10%を超えるもの
  - (b) 持株が株式総数の10%を超えないもの
  - (c) (内国会社の)株式合計((a)及(b)の合計)
4. 同業組合及協同組合への出資金
5. 売掛金
6. 金銭信託
7. 担保付及無担保社債
8. 長期貸付金：
  - (a) 得意先(同系会社以外の)に対するもの
  - (b) 同系会社に対するもの
9. 其他国内投資(明細)：
  - (a) .....
  - (b) .....
  - (c) .....

10. 国内投資合計 (IIの諸項目合計)

III. 国内固定資産：

1. 土地(取得原価)
2. 差引、減価償却引当金(消耗性の土地の)
3. 土地(純帳簿価額)(項目1マイナス項目2)
4. 建物(取得原価)
5. 其他構築物(取得原価)
6. 機械装置、工具及器具備品(取得原価)
7. 事務用器具備品(取得原価)
8. 車輛運搬具(取得原価)

- 9. ....
- 10. ....
- 11. 被償却資産合計（取得原価）項目4より10までの合計）
- 12. 差引，減価償却引当金
- 13. 被償却資産（純帳簿価額）（項目11マイナス項目12）
- 14. 建設仮勘定（取得原価）
- 15. 国内固定資産合計（償却差引）（項目3，13及14の合計）

IV. 繰延費用及前払費用：

- 1. 社債発行割引金未償却高
- 2. 建設利息未償却高
- 3. 設立費未償却高
- 4. 試験研究費未償却高
- 5. 開発費未償却高
- 6. 前払賃借料
- 7. 前払保険料
- 8. 前払利息
- 9. ....
- 10. ....
- 11. 繰延費用及前払費用合計（IVの諸項目合計）

V. 無形固定資産：

- 1. 特許権及商標権
- 2. 地上権
- 3. 借地権
- 4. 営業権
- 5. ....
- 6. ....
- 7. 無形固定資産合計（Vの諸項目合計）

VI. 其他国内資産：

- 1. 役員及従業員への長期貸付金
- 2. 戦時補償請求権に基く債権残高
- 3. 差入保証金
- 4. ....
- 5. ....

6. 其他資産合計（VIの諸項目合計）

VII. 在外資産：

- 1. 外国国債
- 2. 外国会社株式及社債
- 3. 固定資産（取得原価差引償却額）
- 4. 現金預金
- 5. 棚卸資産
- 6. 売掛金，受取手形其他債権
- 7. 其他経営資産
- 8. 其他在外資産（明細）：
  - (a) .....
  - (b) .....
  - (c) .....

9. 在外資産合計（VIIの諸項目合計）

**資産合計（IよりⅨまでの合計）**

**負債及資本**

VIII. 国内短期負債：

- 1. 短期借入金
- 2. 銀行当座借越
- 3. 支払手形
  - (a) 手形借入金
  - (b) 仕入関係
  - (c) 其他営業関係
- 4. 買掛金
- 5. 受託販売未払金
- 6. 積送品前受金
- 7. 受託買付前受金
- 8. 得意先前受金
- 9. 従業員預り金
- 10. 未払配当金
- 11. 役員及従業員未払金
- 12. 未払戦時補償特別税
- 13. 其他未払税金
- 14. 未払給料貸金
- 15. 未払賃借料
- 16. 未払利息
- 17. 其他未払費用
- 18. ....

- 19. ....
- 20. ....
- 21. 国内短期負債合計 (Ⅶの諸項目合計)

**IX. 国内長期負債：**

- 1. 銀行長期借入金
- 2. 仕入先 (同系会社以外の) 長期借入金
- 3. 同系会社長期借入金
- 4. 担保附及無担保社債現在高
- 5. 役員及従業員長期借入金
- 6. 其他国内長期負債 (明細)：
  - (a) .....
  - (b) .....
- 7. 国内長期負債合計 (IXの諸項目合計)

**X. 前受収益：**

- 1. 前受賃貸料
- 2. 前受利息
- 3. 前受用役収入
- 4. 其他前受収益 (明細)：
  - (a) .....
  - (b) .....
- 5. 前受収益合計 (Xの諸項目合計)

**XI. 負債性引当金：**

- 1. 納税引当金
- 2. 従業員退職給与引当金
- 3. 役員退職給与引当金
- 4. 其他負債性引当金 (明細)：
  - (a) .....
  - (b) .....
- 5. 負債性引当金合計 (XIの諸項目合計)

**XII. 其他国内負債：**

- 1. 預り保証金
- 2. ....
- 3. ....
- 4. 其他国内負債合計 (XIIの諸項目合計)

**XIII. 国外負債：**

- 1. 外国社債権者所有の担保附及無担保社債
  - 2. 外国債権者に対する其他負債 (明細を記載すること—必要あれば明細書を添付すること)
    - (a) .....
    - (b) .....
    - (c) .....
  - 3. 外国債権者に対する負債合計 (XIIIの諸項目合計)
- 負債合計 (ⅧよりXIIIまでの合計)**

**XIV. 資本：**

- 1. 払込資本金：
    - (a) 公称資本金：
 

株式種別	株 数	額 面	
旧 株	_____	_____	円
第一新株	_____	_____	円
第二新株	_____	_____	円
公称資本金合計			
    - (b) 差引, 未払込資本金：
 

株式種別	株 数	一株当り未払込額	
旧 株	_____	_____	円
第一新株	_____	_____	円
第二新株	_____	_____	円
未払込資本金合計			
    - (c) 払込資本金 (項目(a)マイナス項目)
    - (b)
  - 2. 積立金
    - (a) 事業拡張積立金
    - (b) 配当平均積立金
    - (c) 法定積立金
    - (d) 其他積立金 (明細)：
      - (d-1) .....
    - (e) 積立金合計 (項目(a)より(d)までの合計)
  - 3. 現在未処分利益
- 資本合計 (1(c)+2(e)+3)**
- 負債及資本合計 (ⅧよりXIVまでの合計)**

## D表

会社名 (ローマ字) .....

会社名 (英 文) .....

## 損益計算書

19 年 月 日 より 19 年 月 日 まで

I. 営業収益：	内訳	内訳	合計
1. 製品売上高 (又は用役収入)		190,000円	
2. 副産物売上高		<u>12,000</u>	
3. 売上高合計 (1 プラス 2)		202,000円	
4. 差引, 売上返品, 値引及割引		<u>11,000</u>	
5. 営業収益合計 (3 マイナス 4)			191,000円
II. 売上製品原価 (又は用役原価)：			
1. 原材料費：			
(a) 期首原材料繰越高	8,000円		
(b) 原材料仕入高	<u>20,000</u>		
(c) 合計 (a プラス b)	28,000円		
(d) 差引, 期末原材料現在高	<u>6,000</u>		
(e) 原材料費 (c マイナス d)	22,000円		
2. 直接労務費：			
(a) 工場従業員基本給	18,000円		
(b) 工場従業員加給金又は賞与金	2,000		
(c) 工場従業員への手当又は現物給与	3,000		
(d) 其他直接労務費 (例えば法定福利費の如し)	<u>1,000</u>		
(e) 直接労務費合計(a プラス b プラス c プラス d)		24,000円	
3. 製造経費 (製造間接費)：			
(a) 間接賃金給料手当	2,000円		
(b) 間接従業員福利費	3,000		
(c) 工場一般管理幹部給料	4,000		
(d) 工場消耗品費	2,800		
(e) 動力, 光熱及用水費	2,500		
(f) 建物及諸設備修繕費	3,200		
(g) 包装費	3,400		
(h) 試験研究費	800		
(i) 旅費	1,400		
(j) 工場設備賃借料	2,600		
(k) 工場資産に対する租税	1,500		
(l) 工場資産に対する保険料	1,800		
(m) 工場建設及機械装置其他の減価償却費	1,700		
(n) 其他製造経費	<u>500</u>		

(o) 製造経費合計 (項目(a)より(n)までの合計)	<u>31,000</u>	
4. 総製造費用 (1(e)プラス2(e)プラス3(o))	77,000円	
5. 加算, 期首仕掛品繰越高	<u>3,400</u>	
6. 合計 (4 プラス 5)	80,400円	
7. 差引, 期末仕掛品現在高	<u>4,200</u>	
8. 製品製造原価 (6 マイナス 7)	76,200円	
9. 加算, 期首製品 (副産物を含む) 繰越高	<u>6,800</u>	
10. 合計 (8 プラス 9)	83,000円	
11. 差引, 期末製品 (副産物を含む) 現在高	<u>5,000</u>	
12. 売上製品原価 (又は用役原価) (10マイナス11)		<u>78,000</u>
13. 売上総益 (I - 5 マイナス II - 12)		113,000円

Ⅲ. 営業費:

1. 販売及発送費:

(a) 販売員給料, 賞与金及手当	12,000	
(b) 販売員旅費	6,000	
(c) 広告費	8,000	
(d) 市場開発費	4,000	
(e) 発送自動車費	4,000	
(f) 発送運賃	8,000	
(g) 販売雑費	<u>1,000</u>	
(h) 販売及発送費合計 (aよりgまでの合計)		43,000円

2. 一般管理費:

(a) 役員給料, 賞与金及手当	8,000	
(b) 事務員給料, 賞与金及手当	10,000	
(c) 事務所賃借料	3,000	
(d) 事務用消耗品費	4,300	
(e) 通信費 (電信電話料)	2,200	
(f) 旅費 (販売及管理関係)	3,000	
(g) 其他一般管理費	<u>1,500</u>	
(h) 一般会計費合計 (aよりgまでの合計)		<u>32,000</u>

3. 一般管理及販売費合計 (1(h)プラス2(h))

78,000

4. 営業純益 (II - 13 マイナス III - 3)

38,000円

Ⅳ. 営業外利益:

1. 受取利益	400円
2. 受入配当金	600
3. 有価証券売却益	300
4. 固定資産売却益	200
5. 雑益	<u>100</u>

6. 営業外利益合計（1より5までの合計）	<u>1,600</u>
7. 総益（Ⅲ－4 マイナスⅣ－6）	39,600円

V. 営業外損費：

1. 支払利息	500	
2. 社債発行割引金償却	300	
3. 設立費償却	400	
4. 有価証券売却損	1,000	
5. 固定資産売却損	2,000	
6. 営業外雑費	<u>800</u>	
7. 営業外損費合計（1より6までの合計）		<u>5,000</u>
8. 純益（Ⅳ－7 マイナスⅤ－7）		34,600円

損益計算書のⅡの部、即ち売上製品原価（又は用役原価）の部を除けば、前掲の表は商事会社の損益計算書作成の手引としても役立つものである。商事会社の場合にはⅡの売上品原価又は用役原価の部は極めて簡単なものとなり、大体次の如くなる。

	内訳	内訳	合計
Ⅱ. 売上品原価又は用役原価：			
1. 期首商品繰越高		20,000円	
2. 商品仕入高		<u>80,000</u>	
3. 合計（1 プラス 2）		100,000円	
4. 差引、期末商品現在高		<u>22,000</u>	
5. 売上品原価（3 マイナス 4）			78,000円

**E表**

会社名(ローマ字) .....  
 会社名(英 文) .....

**F表**

会社名(ローマ字) .....  
 会社名(英 文) .....

**剰余金調整計算表**

19\_\_年\_\_より19\_\_年\_\_まで

**現在未処分利益処分案**

19\_\_年\_\_ (期末現在日)

I. 当期首現在未処分利益残高:

(前期末貸借対照表の項目XV-3)  
 \_\_\_\_\_円

案

当期法定積立金繰入額 \_\_\_\_\_円

当期所得税(法人税)充当額 .....

利益より支払う賞与充当額 .....

.....

.....

.....

配当金与定額 .....

次期繰越未処分剰余金与定残高 .....

合計(前掲剰余金調整計算書の

項目IVに同じ) .....

II. 現在未処分利益に対する当期貸方記入額:

1. 当期純益(損益計算書の項目V-8) \_\_\_\_\_円

2. ....

3. ....

4. 貸方記入額合計(項目1より3までの合計) .....

5. 合計(Iの部とIIの部の合計)  
 \_\_\_\_\_円

III. 現在未処分利益に対する当期借方記入額:

1. 前期分法定  
 積立金繰入額 ..... 円

2. 前期分所得税  
 (法人税) .....

3. 前期分利益より  
 支払う賞与金 .....

4. 当期中支払  
 配当金 .....

5. ....

6. ....

7. 借方記入額合計(項目1より6までの合計) .....

IV. 当期末現在未処分利益残高(項目II-5 マイナス項目III-7, 当期末貸借対照表の項目XV-3に一致す)  
 \_\_\_\_\_円

### 参考文献

- 伊原隆ほか1942「固定資産減価償却研究座談会」『原価計算』第2巻第10号。
- 太田哲三1968『近代会計側面誌』中央経済社。
- 神戸大学経営学部80周年記念論文集編集委員会編1986『会計制度の展開』千倉書房。
- 黒澤清1979「資料：日本の会計制度〈4〉」『企業会計』第31巻第4号。
- 産業経理編集部1949「『工業会社及び商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書』解説」『産業経理』第9巻第6,7,9号。
- 鈴木竹雄・竹内昭夫1977『商法とともに歩む』商事法務研究会。
- 全国銀行協会連合会・東京銀行協会編1979『銀行協会30年史』全国銀行協会連合会・東京銀行協会。
- 武田隆二1986「王子製紙の利益処分案の変遷」(神戸大学経営学部80周年記念論文集編集委員会編1986『会計制度の展開』千倉書房所収)。
- 東京手形交換所1931「標準貸借対照表及標準財産目録に対する意見書」『会計』第28巻第4号。
- 日本会計研究会1940 円卓討論「『貸借対照表準則』討究」『会計』第46巻第5号。
- 日本公認会計士協会25年史編纂委員会1977『公認会計士制度二十五年史』同文館。
- 沼田嘉穂1942「企画院製造工業貸借対照表と独逸株式会社法貸借対照表との比較研究」『商学』第35・6号。
- 長谷川安兵衛1932「標準貸借対照表を評す」『早稲田商学』第7巻第4号。
- 増地庸治郎1934「未払込株金について」『会計』第35巻第4号。
- Shoup Mission, 1949 ; *Report on Japanese Taxation*, VolumeIV; Importance of Accounting.