

# わが国財務諸表の生成に関する事例研究 (承前)

—先駆的な諸株式会社の「考課状」による実証—

久野 秀 男

## 総目次

まえがき

この事例研究の梗概

第一部 「提示型」(proposed type) 財務諸表体系の系譜と課題

第二部 「宣言型」(declared type) 財務諸表体系の系譜と課題

第三部 原始商法一部実施以後の変遷と課題

第四部 原始商法の時価評価規定と会計実務の対応

報告(第二書式)と半季利益金割合報告(第五書式甲と第五書式乙)の実況と問題点

3. 第二回(明治七年上半季)から第十一回(明治十一年下半季)に至る変遷と問題点

4. 「補正勘定」の経緯

5. 減価償却の展開

6. 「勘定報告」の新聞公告

IV. 第四国立銀行初期の実況と問題点: 半季実際考課状(自 第一回: 明治七年上半季 第十回: 明治十一年下半季) および明治十三年上半季「両報告」

V. 国立銀行統一財務諸表の影響

1. 東京大坂株式取引所の資産負債一覧表および利益金割合報告(明治十一年下半季)

2. 横浜正金銀行: 半季実際考課状抄(皇 明治十七年上半季), 付 三井銀行の明治十三年上半季「両報告」

3. 横浜正金銀行: 財務諸表(皇 明治十三年)

4. 日本銀行: 半季利益金割合報告(表) 雛形

5. 日本勧業銀行: 営業報告(自 第一期: 明治三十年下半期 第十五期: 明治三十七年下半期)

(以上, 前号に分載)

## 細目次

第一部 「提示型」(proposed type) 財務諸表体系の系譜と課題

—国立銀行統一財務諸表制の生成過程とその影響—

I. 開 題

II. 第一国立銀行: 半季実際考課状

(自 第一回・明治六年下半季 第十回・明治十一年下半季)

1. 概 況

2. 利益処分権限の帰属関係

3. 国立銀行統一財務諸表制への道

4. その他の注目すべき記事

III. 第一国立銀行: 半季実際報告(表)と半季利益金割合報告(表)

1. 名称と構造および問題点

2. 第一回(明治六年下半季): 半季実際

第二部 「宣言型」(declared type) 財務諸表体系の系譜と課題

I. 開 題

II. 日本郵船会社の場合

1. 第一回報告(皇 明治十八年十月一日)  
(皇 明治十九年九月三十日)
  2. 第二回報告(皇 明治十九年十月一日)  
(皇 明治二十年九月三十日)
  3. 第三回報告(皇 明治二十年十月一日)  
(皇 明治二十二年九月三十日)
  4. 第四回報告(皇 明治二十一年十月一日)  
(皇 明治二十二年九月三十日)
  5. 第五回報告(皇 明治二十二年十月一日)  
(皇 明治二十三年九月三十日)
  6. 第六回・第七回報告(皇 明治二十三年十月一日)  
(皇 明治二十四年九月三十日)  
(皇 明治二十四年十月一日)  
(皇 明治二十五年九月三十日)
  7. 第八回報告(皇 明治二十五年十月一日)  
(皇 明治二十六年九月三十日)
- Ⅲ. 王子製紙株式会社(抄紙会社, 製紙会社)の場合
1. 抄紙会社第老乃至第参考課状抄本  
(自 明治五年, 至 明治八年)
  2. 製紙会社第七考課状抄本(明治十年下半期)
  3. 製紙会社第三十八考課状抄本(明治二十六年上半期)までの実況
  4. 王子製紙株式会社第三十九考課状  
(明治二十六年後半季)
- Ⅳ. 小野田セメント製造会社の場合
1. 第一回報告(明治十五年十二月三十一日)
  2. 第二回・第三回決算報告(皇 明治十四年三月・皇 明治十八年七月)  
(皇 明治十九年六月)
  3. 第四回決算報告書(皇 明治十九年七月)  
(皇 明治二十年六月)
  4. 第五回決算報告書(皇 明治三十年七月)  
(皇 明治三十年十二月)
  5. 第六回決算報告書(皇 明治三十一年一月)  
(皇 明治三十一年六月)
  6. 第七回決算報告書(皇 明治三十一年七月)  
(皇 明治三十一年十二月)
  7. 第八回決算報告書(皇 明治三十三年一月)  
(皇 明治三十三年六月)  
から第拾壹回決算報告書(皇 明治三十三年七月)まで
  8. 第拾貳回決算報告書(皇 明治三十四年一月)  
(皇 明治三十四年六月)
  9. 第拾三回報告書(皇 明治三十四年七月)  
(皇 明治三十四年十二月)
  10. 第拾四回・第拾五回報告書(皇 明治三十五年一月)  
(皇 明治三十五年七月)  
(皇 明治三十五年六月)  
(皇 明治三十五年十二月)
  11. 第拾六回報告書(皇 明治三十六年一月)  
(皇 明治三十六年六月)

第三部 原始商法一部実施以後の変遷と課

題

- I. 開 題
- Ⅱ. 日本郵船株式会社の場合
  1. 第八回報告(皇 明治二十五年十月一日)  
(皇 明治三十六年九月三十日)
  2. 第九回年度(皇 明治三十六年十月一日)  
(皇 明治三十七年九月三十日)
  3. 第十期前半年度(皇 明治三十七年十月一日)  
(皇 明治三十八年三月三十一日)以降の諸事情
    - (1) 二期制の採用その他
    - (2) 御用船勘定の顛末(自 第十期前半年度, 至 第十二期前半年度)
    - (3) 商法改正に至る間の注目すべき諸点
    - (4) 発展期(自 第十五期後半年度, 至 第二十二期後半年度)
    - (5) 明治末年までの概況(至 第二十五期後半年度)
- Ⅲ. 王子製紙株式会社の場合
- Ⅳ. 小野田セメント製造株式会社の場合
- Ⅴ. 株式会社芝浦製作所の場合
- Ⅵ. 「銀行条例」・「別冊報告書雛形」
  1. 開 題
  2. 資産負債表
  3. 損益表
- Ⅶ. 「改正銀行条例」・「施行細則附属雛形」
  1. 開 題
  2. 貸借対照表
  3. 損益計算書
  4. 財産目録
- Ⅷ. 株式会社三井銀行・「第貳期(明治四十三年上半期)営業報告書」および日本興業銀行・「第四期(明治三十六年下半期)営業報告書」
- Ⅸ. 銀行損益計算書の爾後の変遷および昭和2年新雛形による第四銀行・三井銀行の実況
- X. 日本生命保険株式会社の場合
  1. 第壹次総決算報告書(皇 明治二十二年九月二十日)  
(皇 明治三十年十二月二十日)
  2. 第二回大決算報告書(皇 明治三十一年一月二十日)  
(皇 明治三十八年十二月二十日)

- |   |   |
|---|---|
| <p>月二日<br/>月三十一日)</p> <p>3. 第拾八回事業報告書（皇 明治三十九年一<br/>同十二年三十<br/>月一日）</p> <p>XI. 「損益および利益処分計算書」の二類<br/>型および「損益計算書」の二類型</p> <p>XII. 日本製粉株式会社の「計算書」（計算表、<br/>損益表、損益計算書）および「利益金分<br/>配」（利益金配当案、利益金分配案）の推移</p> <p>XIII. 「提示型」（<i>proposed type</i>）財務諸表<br/>体系の影響</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. 開 題</li><li>2. 日清製粉株式会社の場合</li><li>3. 日清紡績株式会社の場合</li><li>4. 株式会社神戸製鋼所の場合</li><li>5. 日本勧業銀行の場合</li><li>6. 株式会社芝浦製作所の場合</li></ol> | <p>第四部 原始商法の時価評価規定と会計実<br/>務の対応</p> <ol style="list-style-type: none"><li>I. 開 題</li><li>II. 第一例・「商法規定を尊重しながらも、<br/>未実現の評価損益の計上を回避した事<br/>例」（銀行）</li><li>III. 第二例・「商法の適用除外とするため<br/>特別法ないし政令等を制定した事例」<br/>（鉄道）</li><li>IV. 第三例・「商法実施時に不良債権の切<br/>捨てと一部資産の評価替を行った事<br/>例」（日本郵船株式会社）</li><li>V. 第四例・「貸借対照表と財産目録とで<br/>異なる二元的な取扱いをした事例」<br/>（小野田セメント製造株式会社）</li><li>VI. 第五例・「商法規定を無視した事例」<br/>（三菱合資会社）</li><li>VII. 第六例・「有価証券に関する事例」<br/>（日本興業銀行・日本生命保険株式会社）</li></ol> |
|---|---|

### 承前：まえがき

本稿は、筆者（久野）がこれまでに収集して  
きた先駆的な諸株式会社の「考課状」、諸法令  
や規則類およびその他内外の関連資料等を対  
象としたわが国における財務諸表の生成に関  
する実証的研究である。論旨の「実証」のた  
めには、諸計表・書式の雛形、財務諸表や利  
益金処分（案）の実態、「考課状」本文の一部、  
法律の条文や規則の条項等を、煩を厭わず適

正に引用することが必要かつ不可欠となる。  
とはいえ、これらの実証資料のこごとくを  
本誌に掲載することは、徒らに紙幅を増加し  
て冗長なものにするのみならず、かえって論  
旨を散漫かつ不鮮明なものにする虞れもなし  
としない。そこで極力抑制しようと努めたの  
であるが、結果的には、延べ168頁に及ぶ長  
大な論文となり、本誌の編集上の必要から、  
前号と本号とに二分載されることになった。

## 第二部 「宣言型」(declared type) 財務諸表体系の系譜と課題

### I. 開題

第一部において、筆者(久野)は、国立銀行およびその影響下にあった諸銀行・会社の財務諸表体系を、「提示型」(proposed type)のそれとして把握し、問題点を解明してきた。すでに言及したように、英国実務の圧倒的な影響の下に、財務諸表制を導入・充実してきたわが国の先駆的な諸株式会社は、「損益および利益処分計算書」: Profit and Loss and Appropriation Account を継承するに際して、極めて対照的な、“proposed type”「提示型」のものと“declared type”「宣言型」のものとを、それぞれの与件に対応する形で、つまり、ひらたくいえば、それぞれのお家の事情を反映して引きついたのである。“Appropriation (proposed)”の場合では、当然のことながら、Balance Sheet は「利益処分前」の状況で作成されることになり、“Appropriation (declared)”の場合では、これも当然のことながら、Balance Sheet は「利益処分後(済)」の状況で作成される。前者が筆者(久野)のいう「提示型」の体系であり、後者が筆者(久野)のいう「宣言型」の体系である。くりかえすが、「配当宣言財務諸表」に、整合性のある「正則的な体系」と、整合性を欠く「変則的な体系」とがあったわけではないし、あるわけもない。

### II. 日本郵船会社の場合

#### 1. 第一回報告(皇 明治十八年十月二日)

この第一回報告並びに第二回報告(皇 明治十九年九月三十日)は、ともに明治二十年十二月十五日に開催の例式総会において報告されている。その間の事情は、次掲のとおりであった。

#### 日本郵船会社第一回報告

当会社第一回ノ報告ハ命令書第二十九条及定款第三十八条同第四十八条ニ依リ昨十九年十二月ノ例式総会ニ於テ之レヲ為スヘキノ処同年ハ政府ノ御指令ニ遵ヒ総会ヲ本年マテ延期シタルニ依リ即チ茲ニ明治十八年十月一日ヨリ同十九年九月三十日ニ至ル一周年間当会社ノ業務及ヒ諸勘定ノ要領ヲ列叙シ第一回ノ報告ヲ為ス左ノ如シ

第三回報告の「第二項 株主総会」は、次のとおりである。

#### 第二項 株主総会

一明治廿年十二月十五日東京京橋区木挽町二丁目厚生館ニ於テ本社株主臨時総会ヲ開キ出席株主四百三拾名此株数拾七万八千三百五拾七株ニシテ本社命令書第七条補給金ハ同条ニ記載セル年限中御下附ノ儀ニ付通信大臣ノ御達ニ対シ請書捧呈ノ件同第廿八条各種積立金ノ件同第廿九条利益配当期限ノ件及ヒ本社株金壹千壹百万円ヲ漸次八百八拾万円マテニ償却ノ件ヲ議決シ即日通信大臣ヘ請願シテ其許可ヲ得次テ右命令書御改正ニ従ヒ本社定款第十条第廿八条第三十八条第四十八条第四十九条改正ノ件ヲ議決シ即日通信大臣ヘ伺出認可ヲ得タリ

一同日同所ニ於テ本社株主例式総会ヲ開キ明治十八年十月一日ヨリ明治廿年九月三十日ニ至ル二週年間ニ於ケル本社ノ業務及ヒ諸勘定ノ要領ヲ報告セリ

明治十八年十月1日から明治二十年9月30日に至る二周年、すなわち、第一回・第二回報告が明治二十年12月15日の例式総会で報告されて事情がよくわかるほか、この時の臨時総会において、極めて重要な案件が議決されている。この点については、3.「第三回報告」でも論

及する。

当社草創期の財務諸表に関しては、すでに優れた事例研究があるが、第一回決算報告以来の系統立った解析には至っていない。これは、当社自体の保存資料、とくに第一回のもとの損傷が甚しく判読が困難であること、また第二回のそれは現在欠落しているとされている。

本稿で調査の対象とした考課状資料は、幸に、第一回からすべて揃ったもので、印刷も鮮明であった。雄松堂フィルム出版有限会社発行の『マイクロフィルム版 営業報告書集成』（昭和41年12月刊）・R261「1674 日本郵船(1)」である。

日本郵船株式会社自体の保存資料の現状からみて、このマイクロフィルム資料が得られた経緯についてあえて推察すれば、次のような事情かも知れない。すなわち、前記のマイクロフィルム版の営業報告書をみていくと、第十九期前半年度（皇 明治三十六年十月二日—皇 明治三十七年三月三十一日）以降になると、そのタイトル・ページに「神戸高等商業学校 K. H. C. S. 図書」のマークが捺印されており、あるいは「神戸高等商業学校図書」の蔵書印がみえている。ということは、営業報告書をふくむ考課状として完本のものが、日本郵船株式会社の保存資料のほか、神戸高等商業学校に保有されており、これをもとにして、前記のマイクロフィルム資料が作られたのである。

本稿では、第一回報告以下、回をおって、注目すべき諸点を解明してみようと思う。第一国立銀行のケースもそうであったように、特定の時点での解析もさることながら、むしろ一連のプロセスの解明こそが、問題点を一層鮮明にすると考えからである。

第一回報告の「第一項 創立顛末」は、当社創業の事情につき、次のように述べている。

第一項 創立顛末  
 当会社ハ明治十八年九月共同運輸会社ト

郵便汽船三菱会社ト両会社ノ資産ヲ以テ創立スルニ当リ農商務省ニ於テ森岡昌純ヲ創立委員長ニ岡本健三郎小室信夫莊田平五郎堀基ヲ創立委員ニ特命セラレ同省中ニ設置セラレタル創立委員事務所ニ会シ創立願書及ヒ創立規約ヲ議定シ明治十八年九月廿五日ヲ以農商務卿ニ提出シ同月廿九日農商務卿ニ於テ日本郵船会社ノ創立ヲ特許シ創立規約ヲ認可シ命令書ヲ下附セラレ定款取調可同出旨ノ指令ヲ得テ創立委員ハ即日定款ヲ議定シ農商務卿ニ伺出タリ此日社長理事ノ特命アリ同年十月一日ヲ以開業シ同年十一月七日定款ノ認可ヲ後テ本社創立ノ手續ヲ完了セリ之レヲ当日本郵船会社創立ノ顛末ト為ス

この下附された「命令書」中に、極めて注目すべき、諸条文がみられた。とくに、第28条、第29条、第32条および第34条である。これら諸条文によって、次掲のことが定められた。

- (イ) 保険積立金として、一ケ年に付各船総代価の  $\frac{7}{100}$  を積立てること。
  - (ロ) 大修繕積立金として、一ケ年に付各船総代価の  $\frac{10}{100}$  を積立てること。
  - (ハ) 減価引除金として、一ケ年に付各船総代価の  $\frac{5}{100}$  を引除くこと。
- 以上の積立て、引除きは、すべて利益処分として実施される。
- (ニ) 会社の決算は、毎年12月の株主総会でこれを報告し、かつ、利益金の配当を行う。
  - (ホ) 株主総会の決定事項といえども、監督官庁の認許を得なければ執行することを許さない。
  - (ヘ) 政府は会計監査官を任命して、当会社の会計を監査せしめる。

前掲の両積立金および減価引除金の割合は、第二回報告（皇 明治十九年十月二日—皇 明治二十年九月三十日）で改訂され

明治十九年九月三十日日本郵船会社損益勘定表

支出之部		收入之部	
支	出	支	出
部	部	部	部
金	額	金	額
店費		運賃	
本社	二一六、七二二九八八	荷物	二、七〇三、〇七五九八七
各支店	二二五、〇一六二九二	船客	七八七、四三一、一八四三、四九〇、五〇七一七一
營業費		貸船料	七三、九〇四〇九五
荷物費	五〇四、二七四八七八	船下船利益	一一、九八一、九八八
船客費	三九、二四七一六六	利息收支差引殘	一四、七八三、九九八
船費		雜收入	七五、四七七、八七七
給料及水先料	六四九、四四一、八五二	政府補給金	八八〇、〇〇〇〇〇〇
石炭	五三八、九五九九七〇		
需用品	一八八、四三三、五〇二		
税金	二九、〇七八、一五七		
雜費	五三、六七一九〇三		
船客及船員賄料	二四五、七二九〇七〇		
修繕費	一八四、五三二、二九〇		
交換差金			
負債利子			
差引益金			
減価引除金	四〇〇、四六〇、三六二		
保險積立金	一九七、五五三、一四六		
大修繕積立金	一一八、五三一、八八七		
配当金(年八朱ノ割)	八八〇、〇〇〇〇〇〇		
合計	四、五四六、六五五、二九九	合計	四、五四六、六五五、二九九

当期積立金	当期仕払金	次期繰越計	金額
一一八、五三一八八七	一一三、八四三七〇七	一一八、五三一八八七	
	四、六八八一八〇		
		一一八、五三一八八七	

明治十九年九月三十日日本郵船会社大修繕積立金勘定表

当期積立金	当期仕払金	次期繰越計	金額
宿禰丸第一遭難費	七、二九八一三六		一九七、五五三一四六
同 第二遭難費及船価	七七、三二五八四四		
栄丸 遭難費及船価	二八、四〇九九三二		一一三、〇三三九〇二
			八四、五一九二四四
			一九七、五五三一四六

明治十九年九月三十日日本郵船会社保険積立金勘定表

てしまうのであるが、その事情および実況については、次項で明らかにする。

「第五項 会計」にみられる当期諸勘定表の内容は、損益勘定表、保険積立金勘定表、大修繕積立金勘定表および資産負債勘定表からなり、その実況は前頁、本頁上段および次頁のとおりであった。

保険積立金勘定表および大修繕積立金勘定表は、両積立金の動態表であり、一種の「利益剰余金計算書」とみることができる。積立額は、197,553円14銭6厘と118,531円88銭7厘であり、船舶代価7,500,708円98銭6厘および小蒸汽倉庫船及舾下船代価508,498円49銭8厘に対する「命令書」の要求 $\left(\frac{7}{100}, \frac{10}{100}\right)$

からはほど遠いものであった。また、命令書の積立割合からいえば、大修繕積立金の方が多額になる筈のところ、保険積立金の方がかえって多額に計上されている。次回では、はやくもこの積立割合は大幅に引下げられるが、改訂割合では、大修繕積立金の方が小さくなっている。減価引除金は、資産負債勘定表をみると375,035円44銭9厘、25,424円91銭3厘とあり、船舶代価および小蒸汽倉庫船及舾下船代価のそれぞれ5%相当額となっている。

損益勘定表は、「損益および利益処分（宣言, *declared*）計算書」Profit and Loss and Appropriation (*declared*) Account である。

「差引益金」(処分可能利益)には、年八朱(分)

明治十九年九月三十日日本郵船会社資産負債勘定表

資 産 ノ 部		金		額		負 債 ノ 部		金		額	
船舶代価	引継汽船及帆船々価六十九艘代	八、七〇四、四七二、九七八				株式勘定	一一、〇〇〇、〇〇〇				
	三菱会社ヨリ引継高ノ内農商務卿ノ御達ニヨリ減額	九七八、二五〇、〇〇〇				負債勘定	一、〇六九、〇〇〇				
	当期売却船五艘及破船二艘代	二二五、五一三、九九二				負債元金	七四、八三〇、〇〇〇				
	差引残当期末日現在六十二艘	七、五〇〇、七〇八、九八六				同利子仕払未済分					
	総噸数六六七一五、三八					保險積立金					
	当期減価引除金	三七五、〇三五、四四九				大修繕積立金					
	小蒸汽倉庫船及舢舨下船代価					身元預金					
	引継代価三百拾七艘代	五一五、九三六、一四一				他店勘定					
	当期舢舨下舟新造二艘代	六四六、三七一				当期配当金					
合 計		五一六、五八二、五二二									
	当期売却船四十二艘代	八、〇八四、二五〇									
	差引残 二百七十七艘代	五〇八、四九八、二六二									
	当期減価引除金	二五、四二四、九一三									
	地所家屋代価										
	鉄工所資本金										
	公債証書										
	貸金勘定										
	貯蓄品勘定										
	各支店勘定										
	他店勘定										
	旧共同運輸会社引継勘定										
	決算未済勘定										
	金銀有高										
	向払運賃										
	政府補給金										
合 計				一三、一六八、〇七九、四〇四		合 計			一三、一六八、〇七九、四〇四		



の配当を行なうための政府補給金 880,000 円（資本金11,000,000円×0.08）がふくまれている点が、とくに注目される。減価引除金400,460円36銭2厘は、先掲の「命令書」の定めた「各船総価」（船舶代価7,500,708円98銭6厘、小蒸汽倉庫船及艇下船代価508,498円26銭2厘、合計8,009,207円24銭8厘）の5%相当額である。

つまり、こういうことになる。当期の収益から諸経費や利息等の費用を差引いた当期純利益をもって、まず命令書に所定の割合の減価引除を利益処分によって実施した。両積立金の積立ては、命令書に所定の割合とはほど遠いが、とにかく相応の額を利益処分により計上した。資本金11,000,000円（株式勘定）に対する年8朱（分）の配当は、すべて政府補給金によってまかなった。この年8朱（分）の配当は、次掲の命令書第28条による。

「其会社ハ収入金ノ内ヨリ通常海陸ノ経費並ニ左記ノ金額（久野注、両積立金および減価引除金）及ヒ毎年負債元利償還ノ額ヲ引去リ自余ノ純益金ヲ以テ各株主ニ配当スヘシ但負債元利ヲ償還シル迄配当金ハ八歩ヲ以テ限リトナスヘシ」

以上のように、配当に関しては、政府の丸がかえであり、また、両積立金および減価引除金は、それぞれ命令書により各船総代価に対する割合が定められているという事になれば、利益の処分に際しては、命令書に所定の割合での積立、引除きをすべくせいっぱい努力し、十分な利益がない場合では、処分可能利益の限度で、まず減価引除金に充当し、その残額をもって両積立金につき割合に応じた積立をし、あとは年8朱（分）の配当につき、政府に全額の補給をたのむということになる。これでは利益処分に関して、株主総会に「提案」（proposition）しようにも、しようがないわけである。「提示型」の体系をとろうにも、とりようがない。この88万円の政府からの配当補給金は、第十五期後半年度までつづく（40頁）。従って、「保険積立金勘定表と大修繕

積立金勘定表とは、会社の船舶維持に政府補給金がどう使われているかを知るための会計報告書である」とする解釈は、成立しない。

資産負債勘定表は、当然のことながら「利益処分後（済）貸借対照表」となるはずであり、事実、そうになっている。

「資産ノ部・負債ノ部」のそれぞれの末尾に政府補給金880,000円、当期配当金880,000円とあるのは、政府補給金未収高（資産）、未払配当金（負債）、とみればよい。会計（理論）的には、この両者で、独立した一個の accounting entity 「会計主体」とみてもよからう。W. J. Vatter, *The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports*, 1947. のひそみにならえそうなる。

## 2. 第二回報告（皇 明治十九年十月一日 明治二十年九月三十日）

第二回報告で注目されるのは、保険積立金勘定表および大修繕積立金勘定表である。その実況を次頁に掲示する。

「第一期積立不足」を補充しているほか、積立割合が、保険積立金について  $\frac{7}{100}$ （七分）から  $\frac{5}{100}$ （五分）に、大修繕積立金について  $\frac{10}{100}$ （一割）から  $\frac{3}{100}$ （三分）に、それぞれ引下げられている。大修繕積立額は、第一期（回）のときすでに保険積立額よりも相対的に少なかった事を想起されたい。

命令書の第28条が、明治20年12月に至る間に於て主務大臣の命により改正されたという経緯もあるが、前出のように、明治20年9月30日両積立金勘定表ですでに積立の比率は大幅に引下げられている。

## 3. 第三回報告（皇 明治二十年十月一日 明治二十一年九月三十日）

第三回報告で注目されるのは、「第三項 命令書改正」である。

<p>第三項 命令中改正 一明治二十年十一月七日通信大臣ヨリ明治十八年九月廿九日付命令書第廿八条</p>
--

明治二十年九月三十日日本郵船会社保險積立金勘定表

		金	額
第一期ヨリ操越高		八四、五一九二四四	
当期積立金 船価ノ五分		三五六、二八三六七七	
同上 第一期積立不足補充ノ分		一八二、六四〇〇四八	
合計			六二三、四四二九六九
当期仕払金 謙信丸船価			三五、八五二九七四
次年へ操越			五八七、五八九九九五
合計			六二三、四四二九六九

明治二十年九月三十日日本郵船会社大修繕積立金勘定表

		金	額
第一期ヨリ操越高		四、六八八一八〇	
当期積立金 船価ノ三分		二二〇、六五九五三七	
同上 第一期積立不足補充ノ分		一〇六、四八九三八二	
合計			三二一、八三七〇九九
当期仕払金			二一九、一六二〇一八
次年へ操越			一〇二、六七五〇八一
合計			三二一、八三七〇九九

通常海陸ノ經費役員賞与並ニ左記ノ金額及ヒ毎年負債元利償還ノ額ヲ引去リ自余ノ純益金ニ政府補給金額ヲ併セ株主ニ配当スヘシ但株主配当金ハ負債元利ヲ償還シ了ル迄年八歩ヲ以テ限リトシ役員賞与ハ毎年収入金ノ内ヨリ通常海陸ノ經費ヲ引去リタル残額即チ營業益金式拾分ノ壹以上拾分ノ壹以下ヲ以テ定限ト為スヘシ

第一 保險積立金

船舶保險準備トシテ一年ニ付各船總代価ノ百分ノ五ヲ積立ヘシ

第三項ノ次へ左ノ一項ヲ追加スル旨達セラレタリ

其会社ノ収入金少ナキカ為メ以上ノ割合ニ從ヒ積立金ヲ為シ得サル場合ニ於テハ通常海陸ノ經費及ヒ負債利子ヲ引去リ其殘額ヲ以テ各項ニ割合積立ヘシ

一同十二月十五日本社株主臨時總會ノ議決ヲ經テ明治十八年九月廿九日付命令書中諸積立金及ヒ利益配当ノ儀ニ付通信大臣ニ出願セシ処即日願意御許容ノ上命令書中第廿八條及ヒ第廿九條左ノ通改正スル旨達セラレタリ

第廿八條 其会社ハ収入金ノ内ヨリ

明治二十一年九月三十日日本郵船会社損益勘定表

合 計	支出之部		收入之部	
	金	額	金	額
	店費	二一八、八八八五五五	運賃	三、二八五、四七九〇九二
	本社	二四二、八八九五九六	荷物	一、〇二四、四六八九七四四
	各支店		船客	三〇九、九四八〇六六
	營業費	七五一、〇一五七一六	貸船料	一四八、六二六五二四
	荷物費	五三、二〇八七九九	船客	一七、七二七三九八
	船客費	六五二、九八七〇二六	船客	三二、七九八一七二
	船費	五五五、九三四九八九	船客	二二八、八一二四八二
	給料及水先料	二一四、五七二五五九	船客	八八〇、〇〇〇〇〇〇
	石炭	四九、二七七一三六	船客	
	需用品	七三、二五三四七四	船客	
	税金	二六〇、五三九七三九	船客	
	雑費	七九、二三〇三四〇	船客	
	船客及船員賄料	一、八八五、七九五二六三	船客	
	修繕費	二九、九三二〇〇〇	船客	
	交換損金	三六〇〇〇	船客	
	負債利子		船客	
	差引益金		船客	
	減価引除金	三七六、七六〇一一九	船客	
	保險積立金	三六〇、三一八三二五	船客	
	大修繕積立金	二一一、八七八三九二	船客	
	第一期保險積立金補充	六、一一七九五五	船客	
	役員賞与金	一二五、〇〇〇〇〇〇	船客	
	配当金(年割二)	一、三二〇、〇〇〇〇〇〇	船客	
	後期へ繰越高	三六、〇七一九二二二	船客	
合 計		五、六一七、九二二六四二	合 計	五、六一七、九二二六四二

第二 大修繕積立金  
 当分ノ内船舶大修繕及ヒ新船増加ノ準備トシテ一ケ年ニ付各船総代価ノ百分ノ三ヲ積立ヘシ  
 第三 減価引除金  
 船価年ヲ逐テ遞減スルカ故ニ一ケ年ニ付各船総代価ノ百分ノ五ヲ引除ヘシ  
 船価ノ減少ニ依リ第一項乃至第三項ノ金員ヲ通計シテ年額九拾万円ニ達セサル時ハ臨時第二項ノ歩合ヲ増加シテ此年額ニ充タシムヘシ  
 収入金少ナキカ為メ以上ノ割合ニ從ヒ積立金ヲ為シ得サル場合ニ於

テハ通常海陸ノ經費役員賞与負債利子等其年度ニ於テ必要欠クヘカラサル支出及ヒ第三項減価引除金ヲ引去リ其殘額ヲ以テ第一項第二項ニ割合積立置キ其欠額ハ翌年度以後ニ於テ之ヲ補填スヘシ  
 第廿九條 其会社ノ損益計算及ヒ業務ノ実況ハ毎年十二月株主總會ニ於テ之ヲ報告スヘシ  
 利益配当ハ毎年六月十二月ノ兩度ニ於テスヘシ但六月八年八歩ノ割合ヲ以テスヘシ

明治18年9月29日付命令書の第28条および

明治廿一年九月三十日日本郵船会社大修繕積立金勘定表		金	額
第二期ヨリ繰越高	一〇二、六七五〇八一		
当期積立金	二一一、八七八三九二		
合 計	船価ノ三分		
当期仕払金	三一四、五五三、四七三		
次年へ繰越	二七三、五八八、二八七		
合 計	四〇、九六五、一八六		
合 計	三一四、五五三、四七三		

明治二十一年九月三十日日本郵船会社保険積立金勘定表		金	額
第二期ヨリ繰越高	五八七、五八九、九九五		
当期積立金	三六〇、三一八、三二五		
同 上	六、一一七、九五五		
合 計	第一期積立不足補充ノ分皆済		
当期仕払金	九五四、〇二六、二七五		
次年へ繰越	一三四、八九六、九三二		
合 計	瓊浦丸遭難損失		
	近江丸遭難ニ係ル修繕費		
	九、六四九、三〇七		
	一四、四六八、八四三		
	東京丸同		
	一三、三七四、八六五		
合 計	一七二、三八九、九四七		
	七八一、六三六、三二八		
	九五四、〇二六、二七五		

明治廿一年九月三十日日本郵船会社資産負債勘定表

		資産之部		負債之部			
		金額	額	金額	額		
合計	船舶代価	六六七〇、八八五三三五	一二、九〇七、五九一四三六	株式勘定	一一、〇〇〇、〇〇〇〇〇		
	第二期ヨリ繰越汽船及帆船五十六艘分代	五三五、四八一七二				保険積立金	七八一、六三六三二八
	当期新造船三艘代	七、二〇六、三六五〇七				大修繕積立金	四〇、九六五一八六
	合計	一四三、七五三三四				身元預金	四二、九六〇〇〇〇
	当期売却船六艘及破船一艘代	七、〇六二、六一三〇七三				仕払未済配当金	一、五五六〇〇〇
	差引残当期末日現在数五十二艘此総噸数六六四五三、二	三五三、一三〇六五四				当期配当金	一、三二〇、〇〇〇〇〇
	小蒸汽船倉庫船及舢舨下舟代	四七六、〇一六二四一				当期仕払済分	四三八、五九八〇〇〇
	第二期ヨリ繰越二百六十九艘船価	九、〇三〇二五七				役員賞与仕払未済金	八八一、四〇二〇〇〇
	当期新造船六艘小舟五艘代	四八五、〇四六四九八				繰越勘定	一二五、〇〇〇〇〇〇
	合計	一二、四五七二〇〇					三六、〇七一九二二
	当期売却船廿一艘及破船三艘代	四七二、五八九二九八					
	差引残当期末日現在数二百五十六艘	二二、六二九四六五					
	当期減価引除金	四四八、九五九八三三					
	地所建物代価	一、五一九〇〇三七三四					
	鐵工所資本金	一四〇、〇〇〇〇〇〇〇					
公債証書	一二〇、一五四四二〇〇						
金銀有高	五三〇、二七五二二七						
貸金勘定	七六一、二〇七五六一						
貯蓄品勘定	三三八、〇三一〇七六						
各支店勘定	一〇五、七三八五〇〇						
他店勘定	三七、〇八〇九四九						
旧共同運輸会社引継勘定	九〇七、一六五一七五						
船舶買入勘定	六二七、一一〇九六一						
決算未済勘定	一七二、六九二七六三						
向払運賃	五〇、六八八八一八						
政府補給金	八八〇、〇〇〇〇〇〇						
本年六月請取済	四四〇、〇〇〇〇〇〇						
合計	一二、九〇七、五九一四三六		一二、九〇七、五九一四三六				

明治二十二年九月三十日日本郵船会社損益勘定表

支出之部	金額		收入之部	金額	
	金	額		金	額
店費			運賃		
本社	二二二、七四四八九六		荷物	三、四八四、四五一八九八	
各支店	二四六、八二四四三二	四七九、五六九三二八	船客	一、〇〇八、六四四三二四四	四九三、〇九六一二二
營業費			貸船料	三、四八四、四五一八九八	
本社	二二二、七四四八九六		荷物	一、〇〇八、六四四三二四四	八六、八八七三九九
各支店	二四六、八二四四三二	四七九、五六九三二八	船客	一、〇〇八、六四四三二四四	四九三、〇九六一二二
營業費			貸船料	三、四八四、四五一八九八	
荷物費	八〇六、九三七八三五		經下舟利益		八六、八八七三九九
船客費	四九、七二八四五三	八五六、六六六二八八	利息收支差引残		二七、九五一四一二
船費			雜收入		一一八、九八七六二三
給料及水先料	七〇二、八二八九〇六		政府補給金		二九七、九一〇一〇四
石炭	八一五、四〇七一七六				八八〇、〇〇〇〇〇〇
需用品	二〇八、四三一八五一				
税金	四六、六五五四六八				
雜費	五九、六六一二〇九				
船客及船員賄料	二七九、一九九五二四	一五二、五七六七四六			
修繕費	四〇、三九二六一二	三、三六八六七二			
諸損					
小		三、四九二、一八一〇三四			
差引益金			前期繰越高		五、九〇四、八三二六六〇
減価引除金	四〇六、五五三八二〇				三六、〇七一九二二
保險積立金	三八七、一五八六四四				
大修繕積立金	二二九、六八九九八三				
役員賞与金	八〇、〇〇〇〇〇〇				
配当金(年割)	一、三二〇、〇〇〇〇〇〇				
後期へ繰越高	二五、三二一一〇一	二、四四八、七三三五四八			
合計		五、九四〇、九〇四五八二	合計		五、九四〇、九〇四五八二

第29条が改正されたのは、明治20年12月15日の臨時株主総会の議決を経て通信大臣に出願した即日であることがわかる。この件に関しては、先に引用した「第二項 株主総会」の記事も併せて参照されたい。この改正にともない、当社の定款もまた改められている。

損益勘定表、両積立金勘定表および資産負債勘定表の実況は、11～13頁のとおりである。

損益勘定表の「支出之部」の末尾は「後期へ繰越高」36,071円92銭2厘であり、資産負債勘定表の「負債之部」の末尾は「繰越勘定」36,071円92銭2厘である。つまり、この両勘定表（財務諸表）は、次期繰越利益36,071円92銭2厘を媒体として結びついている。当期利益ないし当期未処分利益によって両勘定表が結びついているのではない。「宣言型」（*declared type*）の財務諸表体系であることは、いっそう明確になった。株式会社の現行制度上では、貸借対照表と損益計算書とは、当期未処分利益を媒体として結びついている。

#### 4. 第四回報告（皇 明治三十二年十月一日 明治三十二年九月三十日）

前回に36,071円92銭2厘の次期繰越利益を計上した関係で、損益勘定・「収入之部」では、収益項目を列挙し、「政府補給金」を計上した後に、小以（計）として区別したその次に、「前期繰越高」を計上しており、「損益および利益処分（宣言、*declared*）計算書」としての構造は、一層明確になった。

その実況は、前頁のとおりである。

#### 5. 第五回報告（皇 明治三十三年十月一日 明治三十三年九月三十日）

「第三項 命令書中改正」で、明治23年9月30日に通信大臣より資本金減額の請願を認可し命令書第二条改正の旨が令達されている。

「第七項 資本金償却」で次のようにいう。

第七項 資本金償却  
明治二十年十二月十五日株主臨時総会ニ於テ将来本社ノ責任ヲ軽減シ社業ノ基礎

ヲシテ益々鞏固ナラシメンカ為メ資本金  
壹千壹百万円ヲ漸次償却シテ竟ニ八百八  
拾万円ト為サン事ヲ決議シタルニ基キ  
帝室御私下株式ノ内五千株額面金貳拾五  
万円ヲ其筋ノ許可ヲ得当期ニ於テ償却セ  
リ之ヲ第一回株金償却ト為ス依テ自今本  
社資本金ハ壹千〇七拾五万円総株式貳拾  
壹万五千株ナリトス

なお、政府補給金は880,000円（1,100,000円×0.08）と従前のままであり、今期の配当は年1割1分で1,182,500円となっている。

#### 6. 第六回・第七回報告（皇 明治三十三年十月二日 皇 明治三十四年十月一日 皇 明治三十五年九月三十日）

第六回は、政府補助金として従前どおりの補給金880,000円のほかに、航海補助金35,500円が計上されている。配当金は年九朱（分）で967,500円である。

第七回は、ひきつづき補給金880,000円のほかに、航海補助金21,750円73銭1厘を計上し、政府補助金は901,750円73銭1厘となった。配当金は年八朱（分）で860,000円である。

#### 7. 第八回報告（皇 明治三十六年十月二日 明治三十六年九月三十日）

この第八回報告では、極めて重要な変革がみられる。明治26年7月に商法が一部実施されたのである。詳細は、第三部でのべる。

### Ⅲ. 王子製紙株式会社（抄紙会社、製紙会社）の場合

#### 1. 抄紙会社第壹乃至第参考課状抄本（自明治五年、至 明治八年）

抄紙会社は、明治5年11月に創立を紙幣寮に出願し、翌明治6年2月12日に許可された。

当社の第壹乃至第参考課状は、明治5年から明治8年におよび、「自明治五年至明治八年損益勘定（第壹乃至第参考課状）」というタイトルで、資本金15万円を予定し、10万円の

払込を得て、機械代、同運賃及び組立費、家屋等の出費その他の創業入費にあてた旨、および開業の後に5万円の払込をうる計画であったところ、明治7年10月23日に至るまでに、「集合ノ金額既ニ拾五万ヲ超ヘタリ」と記述している。明治8年9月25日第拾参回払込により資本金総額は210,600円に達した。

2. 製紙会社第七考課状抄本(明治十年下半期)

当社は、「明治十年下半期損益勘定」として、右上のとおり報告している。

この「損益勘定」(Profit and Loss Account)には、冒頭に資本金を掲示し、ついで、利益処分内容(Appropriation Account)を示してある。

明治十年下半期考課状抄本	
明治十年下半期損益勘定 (考課状第七)	
製紙会社	
一金式拾六万壱千六百円	資本金
一金壱万四千参百八拾壱円参拾銭六厘金	利益金
此配当左ノ如シ	
金壱千四百四拾円	第一準備金
金壱千八百七拾円	第二準備金
金七千九百拾円(六朱強)	株主配当金
資本金式拾六万壱千六百円ニ対シ年百分ノ六強ニ当ル	役員職工賞与金
金式千壱百六拾壱円参拾銭六厘	
以上	

(Form of Detailed Profit and Loss Account)

(借方)	(貸方)
出の部 (Expenditure)	入の部 (Revenue)
給料	有価証券利息
重役報酬	短期貸付金利息
支払地代・家賃	顧客先貸付金利息
地方税	当座貸越利息
事務用消耗品費	割引料
光熱料	手数料
印刷費	受取地代・家賃
通信費	名義書換手数料
印紙税	
雑費	
税金	
借入金利息	
預金利息	
貸倒引当	
当期純利益	
配当金	当期純利益
別途積立金	前期繰越利益
新築積立金	
退職積立金	
償却準備金	
次期繰越利益	



わが国財務諸表の生成に関する事例研究（承前）（久野）

(Form of *Published Profit and Loss Account*)

(借方)	(貸方)
配当金	前期繰越利益
別途積立金	当期純利益
新築積立金	
退職積立金	
償却準備金	
次期繰越利益	

Barclays 銀行

(*Published Form*; Profit and Loss Account for the Year ended 31st December, 1923)

(借方)	(貸方)
£ s. d.	£ s. d.
重役報酬, 賞与, 諸税……………5,425,334 15 0	前期繰越利益 … 500,265 11 2
別途積立金…………… 100,000 0 0	当期純利益……………7,316,400 13 5
偶発損失準備金… 200,000 0 0	
中間配当金…………… 779,929 18 6	
最終配当金…………… 792,715 13 3	
次期繰越利益…………… 518,685 17 10	
£7,816,666 4 7	£7,816,666 4 7

筆者(久野)は、別著『財務諸表制度論』(同文館刊)で、英国の銀行の実況にそくして、Profit and Loss Account に2種の様式(form)のあることを紹介しかつ論評しておいた。すなわち、Form of *Published Profit and Loss Account* と Form of *Detailed Profit and Loss Account* とである。前者は、「利益処分計算書」であり、後者は「損益および利益処分結合計算書」である。Bank Book-Keeping, by W. H. Pead (Practical Banking, ed., J.F. G. Bagshaw, 1924. p. 425.) から、この2種の form を紹介し、かつ Barclays 銀行が、「利益処分後(済)貸借対照表」とともに株主

総会に提出した *Published Form* の実例を前頁(下段)と本頁(上・中段)に示した。

製紙会社の先の「損益勘定」は、まさしく、英国のこの Form of *Published Profit and Loss Account* を継承したものである。

3. 製紙会社第三十八考課状抄本

(明治二十六年上半期)までの実況

当社は、明治26年上半期考課状抄本に至る長年月、一貫して、その「損益勘定」は、前項の *Published Form* を継承している。明治12年上半期からは、損益勘定の冒頭に掲示した資本金が除かれて、次のようになった。

明治十二年上半期考課状抄本	
明治十二年上半期損益勘定	(考課状第十)
製紙会社	
金壹万貳千四百九拾七円五拾九銭	利益金
金六円九拾六銭壹厘	前期繰越金
合計金壹万貳千五百四円五拾五銭壹厘	
此配当左ノ如シ	
金壹千貳百五拾円	第一準備金
金貳千五百円	第二準備金
金六千八百八拾円(四朱四厘余)	株主配当金
資本金貳拾六万壹千六百円繰越割賦金四万五千貳百參拾七円壹	
錢六厘合計金參拾万六千八百參拾七円壹錢六厘ニ對シ六千八百	
八拾円年百分ノ四四八余ノ利益ニ當ル	
金壹千參百拾円	役員職工賞与金
金五百六拾円	役員慰勞及賞与手當
金四円五拾五銭壹厘	拾円未満端數後季へ繰込金
以上	

#### 4. 王子製紙株式会社第三十九考課状 (明治二十六年後半季)

この第三十九考課状は、明治26年7月から同年12月に至る半年間のもので、まさしく、原始商法の一部実施期(明治26年7月)に当る。そのタイトル・ページは、次のとおりであり、体制は一変することになる。詳細は第三部で述べる。

一 事業報告 一 計算書 一 貸借対照表 一 財産目録 一 利益又ハ配当金分配ノ事 附株主姓名録	明治二十六年後半季考課状第三十九 王子製紙株式会社
---	------------------------------

#### IV. 小野田セメント製造会社の場合

##### 1. 第壹回報告(明治十五年十二月三十一日)

ここで、「セメント製造会社第壹回報告」の冒頭第一頁を引用する。

セメント製造会社第壹回報告  
 抑本社発起以來社則ニ照シ毎年六月十二月ノ両度ノ報告ヲ為スベキヲ怠リシハ社員ノ等閑ニ似タリト雖モ如何セン該品製造ノ場合ニ至ラズ建築事業整頓ハ本年五六月ノ交ニナラン然レバ該品製造利益ノ起ルモノ本年七月ナラント予期シ置タレドモ大阪砲兵本廠へ註文ノ蒸氣機械本年三月整頓ノ約束モ遅延ニ相成漸ク九月五日ヲ以テ受取り本場ニ取寄セタレドモ其他「フレットモフレン」「攪擾器」燒窯ノ「ロストル」「ロータハツク」「ドンキーウポンプ」等種々ノ註文器械是亦本年六月整頓ノ約束モ漸ク十月廿日ヲ以テ受取済ニテ同月廿七日該所出帆十二月廿

五日着船セリ（和船ニテ大金ノ器機積込タルヲ以テ夜航海ヲ禁ジ充分注意セルヲ以テ遅着セルナリ）加フニ煉瓦ノ製造モ亦晴天積リ製調出来セズ其罪社員ノ不督責ニ出ルガ如シト雖モ実ニ社員勉勵セサルニ非ズ職工ヲ叱咤シ風雨ニ沐浴シ星ヲ載テ起月ヲ踏テ帰り一日モ其職ヲ空クセンヲ恐レ励精從事罷居候請フ株主諸君此ノ意ヲ諒トシ地方通行ノ亭ヲ以テ本場ニ御来覽併テ帳簿ノ検査アラン事ヲ望ム然レドモ遠隔ノ株主諸君ハ来覽アラント欲スルモ得可カラズ依テ定規ノ報告状ヲ呈スルノ場合ニハ至ラスト雖モ今日迄ノ景況ヲ左ニ記載シ第壹回ノ報告書トナスト言

「定規ノ報告状ヲ呈スルノ場合ニハ至ラスト雖モ」とある点を注目されたい。

次いで、当社発起の事情、社則制定の経緯、さらに、「小野田山ト称スル地ニ」煉瓦製造場を設置した状況、諸機械の導入、工場用建物の建設、諸設備の開設あるいは動員延人数等を説明しており、末尾に次の記事がみられる。

明治十五年十二月三十一日

山口県下長門国厚狭郡西須恵村字小野田  
セメント製造会社

2. 第二回・第三回決算報告（皇 明治十四年三月  
月：皇 明治十八年七月）  
皇 明治十九年六月）

第二回は、当社の起業すなわち明治14年3月から明治18年6月までを一期としたものであり、「資本金ノ流通営業資金ノ計算事業ノ実際損益ノ決算等ヲ撮記シ株主諸君ニ報告」したものである。その冒頭には「興業費ノ事」とある。この興業費および営業費というカテゴリーの採用は、「作業特別会計」の方式の踏襲であろうと推量されるが、後には廃止している。詳細は後述する。

とくに注目されるのは、「株金ノ事」とあ

る記述であり、次のようにいう。

株金ノ事

一本社ノ株券ハ公債証書ノ預り券ニシテ株主各位ノ所有物ヲ借入タルモ銀行其他ノ会社ノ如ク其社ノ所有ト変換シタルニ非サルヲ以テ勘定上ニ組込難ク現金貸借ノミヲ記載セリ其株券ノ方法ハ社則ニ照シ別ニ用度セルニ非ズ諸君此意ヲ諒セラレヨ

この「報告」（考課状）に示された「拝借金請願並質物入替年延等ノ写別冊ノ事」および「資本金流通ノ事」をみると、次のような事情であると推量される。出資者から金禄公債証書を預り、「株券」という名称の預り証を交付する。金禄公債証書を政府に差入れて（質物）、「拝借金」25,000円をうける。ついで「政府ノ寛典ヲ以テ兼テ差入置タル質物公債証書ヲ下附シ換ルニ本社据付ノ器械土地建物等ヲ以テスル事ヲ許可相成」となる。流通性の高い有価証券と工場設備との質物交換をしたわけで、こうなればこの有価証券に関し「質物ノ流通ヲ生」ずることになるというわけである。

この会社の貸借対照表に相当する「総括勘定」の「借方 会社ノ負債義務ニ属スル分」には、このような事情で株金（資本金）勘定は存在しないのである。また、「貸方 会社ノ資産権利ニ属スル分」には、大科目として、興業費、創業入費、営業費および現金が報告されている。興業費は、固定資産に対する支出項目であり、営業費には、内訳科目として、未製造品、既製造品、発送品等の棚卸資産および貸附金および仮払金が報告される。

「総括勘定」および「損益勘定」を次頁に掲示する。

拝借金とあるのは、前記の政府からの借入金である。

就産所棄損金については、この決算報告の本文で次頁（末尾）以下のように説明している。

セメント製造会社第二回総括勘定		自明治十四年三月 至同十八年六月	
借方	貸方	借方	貸方
借入金 二五、〇〇〇〇〇〇 五八、五五八二八四 八三、五五八二八四 五、三六〇〇〇〇 八八、九一八二八四 合計金	興業費 三七、四一四〇〇四 創業入費 一一、九九九〇六九 営業費 二五、四九九八八二 内 未製造品 二九三七七四 既製造品 一一、九〇〇〇三四 發送品 一、四五五四〇二 運送船代 一八六六九二 石炭其他買入仮払 六、四一一一五三 貸附金 四、二五一八二七 六、七九五二一七 現金有高 八一、七〇八一七二 計金 七、二〇〇一一二 当期損金 八八、九一八二八四 合計金	会社ノ負債義務ニ属スル分	会社ノ資産權利ニ属スル分

損益勘定		損益勘定	
入方	出方	入方	出方
製造品売却金 五、八九二一九三 請収利子金 四、一二〇八五三 雑収金 六九七〇〇 小計金 一〇、〇八二七四六 当期損金 七、二一〇一一二 計金 一七、二九二八五八	売却品元価 三、四五一五七二 樽調整費 四八八四〇〇 運搬費 四二九五四二 問屋口銭 一七四九二七 職工賞与 一二一五〇〇 職工負傷手当 六四五七九 郵便電信費 三五五七五 利息 七、三二六〇一三 為換打歩 一〇二二五 印紙代 三〇八三五 筆墨紙代 四二八八〇 交際費 六四〇二七六 社費 三三三三三二 月給 二、三九八六六六 旅費 三六五三〇〇 税金 一五八〇七〇 雑費 八七九六六 十七年分配賦金 五七一五〇〇 十八年分配賦金 五七一五〇〇 計金 一七、二九二八五八	損部 三、四五一五七二 四八八四〇〇 四二九五四二 一七四九二七 一二一五〇〇 六四五七九 三五五七五 七、三二六〇一三 一〇二二五 三〇八三五 四二八八〇 六四〇二七六 三三三三三二 二、三九八六六六 三六五三〇〇 一五八〇七〇 八七九六六 五七一五〇〇 五七一五〇〇 一七、二九二八五八	益部 五、八九二一九三 四、一二〇八五三 六九七〇〇 一〇、〇八二七四六 七、二一〇一一二 一七、二九二八五八

就産所棄損金ノ事  
 一就産所ニテ先年来借用金皆済ニ付特別  
 ヲ以テ五千三百六拾円棄損相成タルハ

本社算外ノ賜ニ付公債証書又ハ銀行株  
 券等ヲ買得シ特有財産トシ永ク就産所  
 ノ高誼ヲ記憶シ置ント約セリ依テ時価

ヲ見繕ヒ続々買入ベキ資金ヲ貸方現金ノ内ニテ引除ケ之レ有ル訳ニ付爰ニ一言シ置ケリ

贈与剰余金（その他の資本剰余金）と、相当額の資産の特定運用であり、一個の accounting entity としての性格を有するとみてよい。

この総勘定という名称の「貸借対照表」が、「利益処分前」のものか「利益処分後」のものか、また、損益勘定という名称の「損益および利益処分計算書」が、「利益処分の提示（予定）計算書」なのか「利益処分の宣言（確立）計算書」なのかという課題、つまり、当社の財務諸表の体系が、「提示型」(proposed type) なのか、それとも「宣言型」(declared type) なのかについては、次項の第四回決算報告で一層明確な解答が得られる。第三回については特記すべき事項はない。

### 3. 第四回決算報告書（皇 明治十九年七月 明治二十年六月）

この冒頭には、注目すべき記述がみられる。右上のとおりである。

本期内一大事件ハ昨十九年十月株主惣会ニテ金禄公債証書ヲ以テ株式元金トナシ居タル組織ヲ更正シ現金株式トナシタルノ件ニシテ諸君ノ議決ヲ遵守シ公債証書ヲ売却シテ借入金ヲ償却シ端金ハ本主ニ還附シ該件ヲ結了シテ計算書ヲ報告セシハ本年四月ナリ故ニ十九年十二月ノ定期報告ハ計算上ニ差間アリテ延期セシナリ諸君此意ヲ諒セラレン事ヲ冀フ

但本社規則改正モ亦出席諸君ノ決議ヲ更ニ不席諸君ニ糾シ確認ヲ得県庁エノ届出モ相済タリ改正ノ廉々数十条錯雑セルヲ以テ更ニ活刷配賦シ置タレバ定テ預収アリシヲ信ズ前陳ノ次第ニテ本期ノ報告ヨリ稍普通会社ノ体裁ヲナシ株金ヲ組込決算書ヲ作ルニ至レリ

株金（資本金）勘定が存在しなかった当社の、「稍普通会社ノ体裁ヲナシ株金ヲ組込決算書ヲ作ルニ至」った事情がよくわかる。

総勘定および損益勘定の実況は、次掲のとおりである。

計 金		貸 方		借 方	
現金有高	七、二〇六八七四	興業費	四〇、九七七二七四	株 金	五七、一五〇〇〇〇
前期損金消却残	九、五五六七三一	創業入費	一一、九九九〇六九	押借金	二五、〇〇〇〇〇〇
貸 附 金	五、九六〇七八六	営 業 費	三〇、五八五九五七	借入金	一一、八一五九〇五
石炭其他買入仮払	一四、四六二三四六	内		就産所棄損金	五、三六〇〇〇〇
運送船代消却残	二〇三八六四	未製造品	一三七七八九	計 金	一〇〇、三二五九〇五
既製造品	八、二五九八八七	發送品	一、五六二二八五		
計 金	一〇〇、三二五九〇五			会社ノ資産ニ属スル分	会社ノ負債ニ属スル分
					セメント製造会社第四回総勘定 自明治十九年七月 至 同二十年六月

入		出		損益勘定	
方		方		部	
製造品売却金	二七、五一八	売却品元価	一三、〇三三	製造品売却金	二七、五一八
受取利子金	四九九	樽調整費	〇五二	受取利子金	四九九
雑収金	三三三	運搬費	八四九	雑収金	三三三
計	三二、三六〇	問屋口銭並手数料	一〇六	計	三二、三六〇
		職工敷料	一九六		
		職工賞与	一〇〇		
		職工負傷手当	一五〇		
		支払利子金	五二四		
		郵便電信費	二〇〇		
		為換打歩	二七〇		
		印紙代	〇〇〇		
		筆墨紙代	二七〇		
		社交費	一六四		
		月給	四七〇		
		旅費	一〇九		
		税金	一〇六		
		雑費	一七六		
		家屋修繕費	三二七		
		小計	三三〇		
		当期益金	八九二		
		内	二、三、		
		五月渡配賦金	四、		
		二十分臨時配賦金	八、		
		前期損金エ消却	九、		
		小計	二、		
		計	二、		
			三、		
			四、		
			五、		
			六、		
			七、		
			八、		
			九、		
			一〇、		
			一一、		
			一二、		
			一三、		
			一四、		
			一五、		
			一六、		
			一七、		
			一八、		
			一九、		
			二〇、		
			二一、		
			二二、		
			二三、		
			二四、		
			二五、		
			二六、		
			二七、		
			二八、		
			二九、		
			三〇、		
			三一、		
			三二、		
			三三、		
			三四、		
			三五、		
			三六、		
			三七、		
			三八、		
			三九、		
			四〇、		
			四一、		
			四二、		
			四三、		
			四四、		
			四五、		
			四六、		
			四七、		
			四八、		
			四九、		
			五〇、		
			五一、		
			五二、		
			五三、		
			五四、		
			五五、		
			五六、		
			五七、		
			五八、		
			五九、		
			六〇、		
			六一、		
			六二、		
			六三、		
			六四、		
			六五、		
			六六、		
			六七、		
			六八、		
			六九、		
			七〇、		
			七一、		
			七二、		
			七三、		
			七四、		
			七五、		
			七六、		
			七七、		
			七八、		
			七九、		
			八〇、		
			八一、		
			八二、		
			八三、		
			八四、		
			八五、		
			八六、		
			八七、		
			八八、		
			八九、		
			九〇、		
			九一、		
			九二、		
			九三、		
			九四、		
			九五、		
			九六、		
			九七、		
			九八、		
			九九、		
			一〇〇、		

まず、総勘定が、「利益処分前」の貸借対照表か、それとも「利益処分後(済)」の貸借対照表なのかを検討してみよう。「貸方 会社ノ資産ニ属スル分」の末尾に、前期損金消却残 9,556 円73銭 1 厘が掲示されているが、第三回総勘定の末尾をみると、

前期損金	7,210・112
当期損金	4,667・617
計	11,877・729

とあり、この金額から、当期の損益勘定の末尾に掲示してある利益処分による「前期損金エ消却」2,320円99銭8厘を差引いた額と前掲の前期損金消却残9,556円73銭1厘(11,877円72銭9厘-2,320円99銭8厘)とは一致する。また、配賦(当)金は「五月渡」とある。総勘定が「利益処分後貸借対照表」であり、損益勘定が「損益 および 利益処分(宣言)計算書」であることは自明であり、「宣言型」(declared type)の財務諸表体系である。

損失を繰延べて利益の配当を行ない、利益処分によって未処理欠損金の一部償却を行なっているのである。

#### 4. 第五回決算報告書(皇 明治三十年七月)

この回から、一般の株式会社なみに、上・下両期を区別する半期決算制を採用することになった。報告書の冒頭に、次のようにいう。

本期決算報告ヲ発スル所以ハ是迄本社事務ノ都合アリテ半期毎ニ報告シ難クケケ年ノ決算トナシ居タルモ前期ニテ普通会社ノ組織ニ改メ毎半期決算報告ヲ発スル事ニ決セリ将来益々事務ヲ整理シ成ベク神速ニ報道スルヲ務ムベシ

第五回総勘定および損益勘定の実況は、次頁のとおりである。

就産所棄損金 5,360 円は積立(金)となっている。また、第二興業費 1,568 円94銭および第二創業費 5,495 円88銭 5 厘とあるのは、第二工場拡張のための支出であって、前四回の決算報告書中で、「本社ヲ拡張シテ泥土ヲ以テ外国ノ金貨ニ換ユベキ初志貫通ノ時機到来セルヲ確信シ昨年十月惣会ニテ決議セル如ク建築局ニ請願シ……第二工場拡張ノ科目ヲ設テ新旧ノ識別ニ便ナルコトヲ勉ムベ

わが国財務諸表の生成に関する事例研究（承前）（久野）

		セメント製造会社第五回総勘定	
		自明治二十年七月 至同二十年十二月	
		借方	貸方
株借金	五七、一五〇〇〇	興業費	四〇、九七七二七四
借入金	二五、〇〇〇〇〇	創業入費	一一、九九九〇六九
積入金	二二、一九〇一〇五	未製造品	一九四五六七
計金	一〇九、七〇〇一〇五	既製造品	五、八七七〇〇一
		発送品	二、六〇六〇四四
		運送船代消却残	一八一六〇四
		仮払金	一九、一七三二九九
		貸附金	六、七五四八六五
		第二興業費	一、五六八九四〇
		第二創業入費	五、四九五八八五
		前期損金消却残	七、一八六八三一
		現金有高	七、六八四七二六
計金	一〇九、七〇〇一〇五		

		損益勘定	
		入方	出方
製造品売却金	一六、七九〇二七七	製造品売却金	一六、七九〇二七七
受取利子金	五七七六三八	受取利子金	五七七六三八
雑収金	一四二二八八	雑収金	一四二二八八
計金	一七、五〇九二〇三	計金	一七、五〇九二〇三
		売却品元価	一、〇一六六八四
		樽調整費	三〇二八〇四
		運搬費	八八〇七九三
		海上保険料	五〇九四四
		小野田丸補助	二二六〇〇〇
		沈没品元価損失	二二〇一五四
		問屋口銭並手数料	五九八五三八
		職工賞与金	四〇七五
		職工負傷手当	二六四八五
		支払利子金	五九六五〇七
		郵便電信費	二九六四〇
		為換打歩	二九二五八
		印紙代	一三五二〇
		筆墨紙代	一四四一三
		交際費	一〇四六八
		月給	六九七四〇〇
		旅費	八四二五〇〇
		税金	五二五五二
		家屋修繕	一一五八三
		小計金	一三、三七〇一五〇
		当期益金	四、一三九〇五〇
		二十年十一月渡配賦金	二、〇〇〇二五〇
		前期損金消却	二、三六九九〇〇
計金	一七、五〇九二〇三	計金	一七、五〇九二〇三

シ」と述べている。配賦(当)金は「二十年十一月渡」とある。

営業費という大科目が廃止されたが、詳細は10項でのべる。

5. 第六回決算報告書(皇 明治三十一年一月)

「前期迄ノ損金ハ悉皆消却スルヲ得テ猶殘金千七百餘円ヲ創業費目中ニ消却セリ」と述べている。損益勘定: Profit and Loss and

and Appropriation (*declared*) Account の末尾は、次のようになっている。

	円
入方・計	28,375・437
出方・計	△ 16,849・897
当期利益金	11,525・540
内、21年5月渡配当金	2,000・250
21年分臨時配当金	571・500
前期損金へ消却	7,186・831
創業入費へ消却	1,766・959

総勘定の「貸方 会社之資産ニ属スル分」の「前期損金消却残」は消滅し、創業入費の前回残 11,999 円 6 銭 9 厘は、1,766 円 95 銭 9 厘減少して「創業入費消却残」は 10,232 円 11 銭 0 厘と報告されている。この総勘定が、「利益処分後(済)貸借対照表」であることは明白であり、典型的な「宣言型」(*declared type*)の財務諸表体系である。

#### 6. 第七回決算報告書(皇 明治三十一年七月)

第二興業費に関する記事および積立金等に関する記事がみえている。ともに注目すべき内容であり、次に紹介する。

第二興業費途最初ノ予算七万五千元ナリシモ悉皆落成迄ニハ恐ラク九万円ノ高ニ上ルナルベシ其源因ハ第二創業費中教師通辨人ノ旅費給料ハ素ヨリ新工場建築ニ係ル借入金ノ利子モ営業着手以前ナルヲ以テ該費ヨリ支出セシ為メ多額ヲ要セント前陳並煉瓦石ノ予定モ将来ノ利害ヲ謀リ耐火煉瓦ト為シタル等永遠ノ為メ堅牢ヲ旨トセシヨリ費額増加セシ廉々枚挙ニ遑アラズ諸君之ヲ諒セラレヨ

本社創立以来本期ニ至リ初メテ積立金賞与金ノ金額ヲ算出スルノ場合ニ至レリ是レ本社ノ確實漸進ヲ証スルニ足ランカ而シテ社則第三条第三節ニ拠レバ利益金ノ残余ハ悉皆新工場建築借入金ノ内ニ消却スルノ規則ナルモ該借入金ハ五ケ年間

ハ据置ノ約定アルヲ以テ別ニ積立金ノ科目ヲ設ケ借方科目中ニ受入置シナリ

#### 7. 第八回決算報告書(皇 明治三十三年六月)から第拾壹回決算報告書(皇 明治三十三年七月)まで

財務諸表の体系および内容に特記すべき事項もすくないが、なお注目すべき諸点について付言する。

第八回では、試験費 9,516 円 32 銭 4 厘を資産に計上した。繰延資産としての試験研究費である。

第九回(明治22年下半年)では、この試験費について、処分可能利益額のうち配当金を除いた残額に相当する金額 3,174 円 76 銭 7 厘の「前期試験費ノ内へ消却」を利益処分により計上した。(9,516 円 32 銭 4 厘 - 3,174 円 76 銭 7 厘 = 6,341 円 55 銭 7 厘)は、総勘定の貸方「会社之資産ニ属スル分」に「試験費消却残」として計上している。損益勘定の末尾は、次のようになっている。

	円
当半期利益金	5,175・017
内、	
22年11月渡配当金	2,000・250
前期試験費ノ内へ消却	3,174・767

以下、かかる試験費の利益処分償却は、第十回以降も每期行なわれていく。第十回から第十二回までは定額の 1,000 円であり、第十三回は 492 円、第十四回は 475 円、第十五回は 418 円である。

#### 8. 第拾貳回決算報告書(皇 明治三十四年一月)

当期では、はじめて次期繰越利益がじており、総勘定の「借方 会社ノ負債ニ属スル分」の末尾は、「後半期へ繰越金 844 円 78 銭 8 厘」となっている。また、損益勘定の末尾は、次のようになっている。



	円
当半期利益金	11,251・538
内、24年5月渡配当金	2,000・250
24年6月臨時配当金	571・500
創業入費消却	1,000・000
試験費消却	1,000・000
発起人並役員賞与金	1,335・000
積立金	4,500・000
後半期繰越金	844・788

総勘定および損益勘定に姿をあらわした次期繰越利益(「後半期へ繰越金」) 844 円78銭8厘は、この会社が「宣言型」(declared type) 財務諸表体系を継承してきたことを最も雄弁に物語っている。

### 9. 第拾三回報告書(皇 明治二十四年七月)

この明治24年下半年では、注目すべき諸点がみられる。なお、この前年明治23年3月にわが国で最初の商法が制定されていることをとくに付記する(その一部実施は、明治26年7月である)。

まず、セメント製造会社という名称が、<sup>有限責任</sup>小野田セメント製造株式会社と改められた。

財産目録(商法によりわが国に導入された大陸系の制度)の商法評価規定に関連して、次のような注目すべき記事がみられる。ここに「成規」とは、商法第32条第2項「財産目録及ヒ貸借対照表ヲ作ルニハ総テノ商品、債権及ヒ其他総テノ財産ニ当時ノ相場又ハ市場価直ヲ附ス」である。

財産目録ハ総テ財産ヲ当時ノ相場又ハ市場価値ヲ附スル成規ナリ然ルニ本社財産中則チ器械焼竈其他凡百附属品一々之レガ相場又ハ市場ノ価値ヲ定ムルハ容易ノ事ニ非ズ若シ強テ之ヲ調査セント欲セバ社員増員ヲ要スルニ至ルベシ故ニ此件ハ商法実施以後ノ事トシテ本期ニ在リテハ財産目録ノ取調ハ略シ置タリ諸君此ノ意ヲ諒セラレヨ

さらに、最も注目すべき変化が、この期にみられる。

財務諸表体系にみられる「宣言型」(declared type) から「提示型」(proposed type) への大転換である。

総勘定・「借方 会社ノ負債ニ属スル分」の末尾について、前回の第拾貳回と今回の第拾参回とを比較すると、次のようである。

第拾貳回 (明治二十四年上期)	第拾参回 (明治二十四年下期)
後半期へ繰越金 844・788	前半期繰越金 844・788 当半期利益金9,012・439

損益勘定の構造・様式も、微妙に変化している。すなわち、前回までは、一貫して、次のようになっていた。

何々 何々 何々	何々 何々 何々	何々 何々 何々	何々 何々 何々	何々 何々 何々	何々 何々 何々	何々 何々 何々	何々 何々 何々	何々 何々 何々	損益勘定 入方
××	××	××	××	××	××	××	××	××	××
××	××	××	××	××	××	××	××	××	××
××	××	××	××	××	××	××	××	××	××

今回では、次掲のように変わっている。

計	後役試創株積	何何	計	前何何	計	損益勘定
小半員験業主立	々々々	々々々	計	半期繰越	計	入方
計期賞費入配金	計	計	金	金	金	部
金繰与償費当	金	金	部	部	部	部
金繰越与償費当	金	金				
金越金却償金	金	金				
金却	金	金				
四、九、一、	三、一、	三、一、	四、	四、	四、	
二、九、一、	三、一、	三、一、	二、	二、	二、	
三、八、九、三、四、九、一、九、五、	三、八、	三、八、	三、	三、	三、	
七、五、七、二、九、八、一、七、一、	七、四、	七、四、	七、	七、	七、	
二、七、一、〇、二、五、七、一、五、	二、四、	二、四、	二、	二、	二、	
・	・	・	・	・	・	
八、二、六、〇、〇、〇、六、〇、五、	八、七、	八、七、	八、	八、	八、	
一、二、〇、〇、〇、二、〇、八、	一、八、	一、八、	一、	一、	一、	
三、七、二、〇、〇、〇、五、〇、六、	三、八、	三、八、	三、	三、	三、	

従前は、配当金(配賦金)については、決算の前月(または決算月)を明示し、「明治何年何月渡配当金×××」と記載していたのであ

るが、今回ではこの「何月渡」という表示をしていない。つまり、「まだ渡していない」のである。また、処分可能利益を示す「当期益金」というタイトルも避けている。今回のこの損益勘定は、Profit and Loss and Ap-

ropriation (proposed) Account だといわざるを得ない。

「利益処分前貸借対照表」である総勘定、「損益および利益処分(提示, proposed)計算書」である損益勘定の実況を、次に掲示する。

有限責任 小野田セメント製造株式会社第拾三回総勘定 自明治廿四年七月 至同廿四年十二月		借方		貸方	
会社ノ負債ニ属スル分		会社ノ資産ニ属スル分			
株入金	八八、〇〇〇	興業費	一一二、〇七九	創業入費消却残	一〇七、九三三
借入金	八〇、九五〇	既製造品	二二、〇三一	未製造品	一〇三、一六八
仮受金	二、八五四	売掛未収金	一四、四五五	公債証券	四三、四八〇
当座預り金	四、〇三〇	諸株式	一九、八九二	馬関用達所土地家屋	七四、三八〇
積立金	二二、七六五	諸附金	一〇、〇〇〇	諸仮払金	九八、七五〇
第一類別段積立金	二二、二二七	諸附金	四、七六六	諸附金	七〇、三二五
第二類別段積立金	五、三六〇	試験費消却残	一六、七七〇	銀行当座預ヶ金	一〇、〇〇〇
役員並職工積金	一、一三一	銀行当座預ヶ金	三、三四一	現金有高	二、九五四
職工預り金	三三五	計	四、五〇七	計	二、三三八
慈恵金	三五八		八六五		八六五
当半期利益金	九、〇一二		三二六		三二六
前半期繰越金	八四四		三八		三八
計	二三八、八六五		三二六		三二六

損益勘定		入方ノ部		出方ノ部	
製造品売却金	三八、三一七	前半期繰越金	四二、三七二	前半期繰越金	四二、三七二
沈没品代金	二二、九九五	雑収金	八四四	雑収金	八四四
受取利子金	一、八〇九	計	一、一七九	計	一、一七九
運調費	二、四七三	運調費	二、四七三	運調費	二、四七三
問屋手数料	七、七九〇	問屋手数料	七、七九〇	問屋手数料	七、七九〇
支払利息	一、九六三	支払利息	一、九六三	支払利息	一、九六三
新聞紙料	四、四八〇	新聞紙料	四、四八〇	新聞紙料	四、四八〇
郵便電信料	一、六四八	郵便電信料	一、六四八	郵便電信料	一、六四八
紙代	一、四一五	紙代	一、四一五	紙代	一、四一五
筆墨紙費	一、三九一	筆墨紙費	一、三九一	筆墨紙費	一、三九一
社交費	一、二四七	社交費	一、二四七	社交費	一、二四七
月給	一、〇〇〇	月給	一、〇〇〇	月給	一、〇〇〇
旅費	一、〇〇〇	旅費	一、〇〇〇	旅費	一、〇〇〇
税金	一、〇〇〇	税金	一、〇〇〇	税金	一、〇〇〇
吊屋修繕料	一、〇〇〇	吊屋修繕料	一、〇〇〇	吊屋修繕料	一、〇〇〇
職工負傷手当金	一、〇〇〇	職工負傷手当金	一、〇〇〇	職工負傷手当金	一、〇〇〇
小野田丸補助金	一、〇〇〇	小野田丸補助金	一、〇〇〇	小野田丸補助金	一、〇〇〇
小計	三二、一五五	小計	三二、一五五	小計	三二、一五五
株主配当金	一、九七一	株主配当金	一、九七一	株主配当金	一、九七一
創業入費消却	一、〇〇〇	創業入費消却	一、〇〇〇	創業入費消却	一、〇〇〇
試験費消却	一、〇〇〇	試験費消却	一、〇〇〇	試験費消却	一、〇〇〇
役員賞与金	一、〇〇〇	役員賞与金	一、〇〇〇	役員賞与金	一、〇〇〇
後半期繰越金	一、〇〇〇	後半期繰越金	一、〇〇〇	後半期繰越金	一、〇〇〇
小計	四、一七二	小計	四、一七二	小計	四、一七二
計	三、七二二	計	三、七二二	計	三、七二二

この会社の伝統的な「宣言型」(*declared type*)財務諸表体系が、今回、一転して「提示型」(*proposed type*)のそれになったことが、前年の商法制定（まだ実施されてはいないが）と深くかかわっていることは、いうまでもない。

10. 第拾四回・第拾五回報告書（皇 明治三十五年一月・皇 明治三十五年七月・皇 明治三十五年六月・皇 明治三十五年十二月）

この年、明治25年の上・下両期の決算報告書には、特に記述すべき事項ないし問題点はない。

11. 第拾六回報告書（皇 明治三十六年一月）

この年の下半期の明治26年7月に、商法の一部が実施されるのであるが、下半期の第拾七回報告書については、第三部・Ⅳ. であらためて論述することにする。第拾六回すなわち明治26年上半期の報告書では、総勘定の

「貸方 会社ノ資産ニ属スル分」に注目すべき変化がみられた。既述したように、この会社は、創業以来、「作業特別会計」の方式を踏襲して、資産の側は、次の大科目によっていた。

興業費  
創業入費  
営業費  
現金有高

営業費については、内（内訳）として、未製造品、既製造品等の棚卸資産や仮払金あるいは貸付金を開設した。

この営業費という大科目は、第五回総勘定（明治20年下半期）に至って廃止され、内訳科目が内訳ではなくなったのであるが、このほかに、この回では、ついに興業費を廃止して、「機械家屋」124,512円5銭9厘として報告している。

### 第三部 原始商法一部実施以後の変遷と課題

#### I. 開 題

明治初年以來、わが国の先驅的株式会社は、英国実務の圧倒的影響下に、二つの種類の財務諸表体系を導入・継承してきた。すなわち、その一は、「利益処分前貸借対照表」と「損益および利益処分（提示、*proposed*）計算書」Profit and Loss and Appropriation (*proposed*) Account との「*proposed*」対であり、他は、「利益処分後（済）貸借対照表」と「損益および利益処分（宣言、*declared*）計算書」Profit and Loss and Appropriation (*declared*) Account の「*declared*」対である。前者がいわゆる「提示型」(*proposed type*)であり、後者がいわゆる「宣言型」(*declared type*)である。ともに整合性のある「正規的な体系」である。

明治23年3月制定（明治26年7月一部実施）のわが国原始商法は、利益処分の権限に関し、明確に次の規定を設けた。

第二百条 通常総会ハ毎年少ナクトモ一回定款ニ定メタル時ニ於テ之ヲ開キ其総会ニ於テハ前事業年度ノ計算書、財産目録、貸借対照表、事業報告書、利息又ハ配当金ノ分配案ヲ株主ニ示シテ其決議ヲ為ス

取締役ノ提出スル書類ニ付テノ監査役ノ報告書ハ其書類ト共ニ之ヲ提出ス

第二百十八条 会社ハ毎年少ナクトモ一回計算ヲ閉鎖シ計算書、財産目録、貸借対照表、事業報告書、利息又ハ配当金ノ分配案ヲ作り監査役ノ検査ヲ受ケ総会ノ認定ヲ得タル後其財産目録及ヒ貸借対照表ヲ公告ス其公告ニハ取締役及ヒ監査役ノ氏名ヲ載スルコトヲ要ス

取締役会は、「利息又ハ配当金ノ分配案」

を株主総会に提出してその認定（承認）の決議をうる必要があるのである。取締役会が作成するものは利益の処分案件であり、取締役会において利益処分を宣言し（*declaration*）、実施することは違法となる。あくまでも利益処分の「案件」として株主総会に提出し（*proposition*）、その認定（*sanction*）をうける必要がある。

わが国原始商法の制定とその一部実施は、株式会社の財務諸表体系に、とくに「宣言型」のものに対しては、ドラスティックな変革を迫るものであった。

#### II. 日本郵船株式会社の場合

##### 1. 第八回報告（皇 明治三十五年十月二日）

「第三項 命令書中改正」によると、「資本金減額ノ儀明治二十五年十二月十三日逋信大臣へ出願セシ処 同月十九日日本社ノ請願ヲ許可」とあり、命令書第二条が改正され、当社の資本金は、1,075万円（215,000株）から880万円（176,000株）に減額され、これに伴い、定款中第十条が改正された。

商法の一部実施に伴う措置として、資産負債勘定表という名称が、商法用語である貸借対照表と改められ、上段は「借方之部」、下段は「貸方之部」となった。しかし、仕組（構造）は、次頁のように、従前からの資産負債勘定表のそれとまったく変わらず、「利益処分後（済）貸借対照表」であった。ただし、船舶代価、小蒸汽船及艇下舟代価について内訳明細を記載することはやめている。

損益勘定表もまた、従前からの仕組（構造）を継承した「損益および利益処分（宣言、*declared*）計算書」となっており、明治26年7月に商法の一部実施をみたこの第八回でも、財務諸表体系としては、従前と同様に、「宣言型」(*declared type*)をそのまま継承している。この点がとくに注目される。

ただし、商法の一部実施により、次の措置

借方之部		貸方之部	
	金額		金額
船舶代価	六、七五五、七三三、一〇四	株金	八、八〇〇、〇〇〇、〇〇〇
小蒸汽船倉庫船及艇下舟代価	一三七、〇〇〇、五七八	社債	二、二五〇、〇〇〇、〇〇〇
地処建物代価	二、七七八、三一六、三三七	保険積立	八一七、二九五、八二九
鉄工所資本金	一五〇、〇〇〇、〇〇〇	大修繕積立	二一、〇一五、七二六
東京貯下係資本金	二五四、九〇〇、三〇五	預金	九一、六一九、〇〇〇
公債証券書	六四八、九〇〇	仕払未済配当金	二、四八六、五〇〇
金銀有	一、〇〇二、四九一、〇六九	当期配当金	三五三、〇〇〇、〇〇〇
貸金	三二六、八四七、八六三	社債利息仕払未済金	六七、五〇〇、〇〇〇
貯蓄品	四六一、九七七、九三五	役員賞与仕払未済金	一〇一、三五五、〇〇〇
各支店	一三一、八八五、六二八	繰越	三、四四一、四五一
他店	六、九九〇、五二三		
船舶購入及修繕	一〇、七八〇、二九八		
向払運賃	四七、〇〇六、一五六		
決算未済勘定	六三、一三四、八一〇		
政府補助金	四四〇、〇〇〇、〇〇〇		
合計	一一、五〇七、七三三、四九六	合計	一一、五〇七、七三三、四九六

がとられていることもまた、同時に、注目される。

その一は、損益勘定表のほか、次頁左側の資産整理臨時損益勘定表が作成・報告されていることである。

貸金勘定について、「損失金ヲ控除シタル債権現在高」を計算していること、あるいは、地処建物代価について、「実価現在高」を計算していることは、いずれも、次掲の明治23年3月に制定の原始商法第三十二条第二項に

明治二十六年九月三十日日本郵船会社資産整理臨時損益勘定表

		損失之部	金額		利益之部	金額	
合	計	貸金勘定 廿六年九月三十日残高 損失額ヲ控除シタル債権 現在高 旧共同運輸会社引継勘定 減株購入原資金勘定	六二六、二三三	八四八	地処建物代価 廿六年九月三十日残高 実価現在高 準備積立金 保險積立金ヨリ補充	一、七六八、一六二〇	九八
			三二六、八四七	七八三		二、七一八、三一六	三三七
一、三八八、七二二	七六八	一九〇七、一六五	一七五	九五〇、一五四	二三九	一、三八八、七二二	七六八

よったものである。貸借対照表・借方之部に報告されている両資産の金額が、いずれも、これらの金額であることは、いうまでもない。地処建物につき時価評価をしていることが、とくに注目される。

第三十二条 各商人ハ開業ノ時及ヒ爾後毎年初ノ三个月内ニ又合資会社及ヒ株式会社ハ開業ノ時及ヒ毎事業年度ノ終ニ於テ動産、不動産ノ総目録及ヒ貸借方ノ対照表ヲ作り特ニ設ケタル帳簿ニ記入シテ署名スル責アリ  
財産目録及ヒ貸借対照表ヲ作ルニハ総テノ商品、債権及ヒ其他総テノ財産ニ当時ノ相場又ハ市場価直ヲ附ス辨償ヲ得ルコトノ確ナラサル債権ニ付テハ其推知シ得ヘキ損失額ヲ控除シテ之ヲ記載シ又到底損失ニ帰ス可キ債権ハ全ク之ヲ記載セス

保険積立金・大修繕積立金の両勘定表を報告していることは、従前のおりであった。

その二は、この回から、財産目録が報告されている。いうまでもなく、商法一部実施に伴う措置である。ただし、その内容は、次頁のような資産目録であり、負債はふくまれていない。

2. 第九回年度 (皇 明治二十六年十月一日 明治二十七年九月三十日)

前回まで「日本郵船会社第何回報告」とあった表紙のタイトルが変わって、「日本郵船株式会社第九回年度 事業報告書 計算書 貸借対照表 財産目録 利益金分配案」と改められた。

原始商法第二百十八条に準拠した用語と体系とによっている。なお事業報告書の「第一業務概況」には、「従来ノ組織ヲ一変シ商法ノ規定ニ従ヒ新定款ヲ定メ」た旨が明記されている。

当社は、創立以来、監督官庁の強力な行政指導のもとにあり、その実況は下附された

種類	摘要	金額	額
船舶代価	登簿汽船四拾五艘此登簿噸數四万〇三百拾七噸七合三夕 三馬力〇四 總噸數六万四千五百五拾七噸五合六夕公称馬力六千六百〇〇		六、七五五、七三一〇四
小蒸汽船倉庫船及舢舨代価	小蒸汽船拾壹艘、倉庫船四艘、舢舨下舟六拾四艘、土船九艘、水船三艘、小舟及ボート式拾九艘、浮標式拾個		一三七、〇〇〇五七八
地所建物代価	所有地所坪數五万三千〇式拾九坪四合八夕四才永代借地坪數五千四百九拾九坪四合〇五才建物坪數壹万九千五百三拾八坪五合九拾六才式分		二、七七八、三一六三三七
鉄工所資本金	小蒸汽船三艘、諸建物坪數八百七拾坪五合諸機械器具貯蓄物品等共		一五〇、〇〇〇〇〇〇
東京舢舨下係資本金	小蒸汽船六艘、舢舨下舟百式拾艘、小舟四艘及家屋棧橋共坪數百九拾五坪式合四夕		二五四、九〇〇三〇五
公債証書	整理公債証書額面六百円		六四八九〇〇
金銀有高	銀行定期預金	五〇〇、〇〇〇〇〇〇	
	銀行当座預金	四九九、七六一八八八	
	現金	二、七二九一八一	一、〇〇二、四九一〇六九
貯蓄品	貯蔵石炭、船用物品、印刷諸機械及筆紙墨品共		三二六、八四七八六三
取引勘定			四六一、九七七九三五
合計			一二、五〇七、七二三四九六

「命令書」が如実に物語っている。「命令書」の内容は、例えば、第二条資本金、第七条補給金、第八条航路、第二十八条積立金および配当等であるが、明治26年7月の商法実施の直後の同年12月1日の株主例式総会につづく臨時総会では、通信大臣に対して、次の「定款改正の件」の「願書」を差出す事を決議している。その全文が第九回年度の報告中にみえている。一部を紹介する。なお、「法律ノ規定ニ従ヒ其組織ヲ新ニスル」ための改正定款は、通信大臣により認可された。

当会社ノ儀ハ去ル明治十八年九月中政府ノ特許ヲ得テ創立致シ爾來御下附ノ命令書ヲ遵奉シ業務相営ミ来リ候処今般商法施行セラレ候ニ就テハ当会社儀モ法律ノ規定ニ従ヒ法人トシテ適当ニ享有スヘキ権利義務ヲ判明ニ致サステハ不相成候ニ付随テ法律上会社ノ自治ニ任スヘキモノハ此際政府ニ於テモ御認可相成候様致度（略）

なお、原始商法の「計算書」の解釈については、別著『財務諸表制度論』（同文館刊）で私見を述べたのでくりかえさない。ただ、この商法・「計算書」が日本郵船株式会社の「計算書第一、第二、第三」に由来するという（ともとれる）主張があるが、これは果してどうか。むしろ逆で、当社が商法一部実施を機として、「計算書」以下の商法の用語と体系とに歩調を合せ、この「計算書」のカテゴリーに、損益勘定表（第一）のほか、資本計算書（利益剰余金計算書）である両積立金勘定表（第二、第三）を、理論的にみれば明らかに誤って、ふくめたものである。この会社のように、商法用語である「計算書」に切りかえた会社は、他にもみられる。例えば王子製紙株式会社である。しかも、日本郵船株式会社の「計算書」が商法実施時（明治26年7月）の翌年の明治27年9月決算であったのに対し

て、王子製紙株式会社は、その前年の明治26年12月第39回決算に際して、いち早く、「事業報告」、「計算書」、「貸借対照表」、「財産目録」、「利足又ハ配当金分配ノ率」、「附株主姓名録」を作成しているのである。

損益勘定表から利益処分（宣言、*declared*）計算の領域が分離・除外され、その結果、「包括主義損益計算書」となった。なお、従前、利益処分項目であり、総船価に対する相応パーセンテージで計上された減価引除金、保険積立金、大修繕積立金が、「支出の部」の末尾に、経常的費用の合計である「小計」（小計）の次に社債利息とともに別グループとして費用計上された。ただし貸借対照表上の取扱いは従前どおりである。

建物に対する減価引除（建物減価引除金）が、利益処分で実施されている。

貸借対照表の「貸方之部」の末尾には、前期からの繰越利益である「繰越勘定」3,441円45銭1厘と並んで「当期利益金」1,588,707円48銭8厘が報告されている。この貸借対照表が利益処分前貸借対照表であることはいうまでもない。また、この貸借対照表と損益勘定表とは、次期繰越利益ではなく当期利益（金）を媒体として結びつくという「提示型」（*proposed type*）の財務諸表体系に変わったのである。商法にそくした計算書類の体制に完全に移行したのは、「第八回報告」ではなくて、この「第九回年度」であった。この事実を強調しておこう。

計算書・第一損益勘定表、貸借対照表および利益金分配案の実況を次頁以下に示そう。



わが国財務諸表の生成に関する事例研究（承前）（久野）

明治廿七年九月三十日日本郵船株式会社計算書

第一 損益勘定表

支出之部		金額	収入之部		金額
店費			運賃	三、六九三、四七二、二八六	
營業費			荷物	六八〇、八六五、三三八四、三七四、三三七、五二四	
荷物費	一、〇九六、三四八、三九三		船客	九二六、七六九、〇六四	
船客費	五三、六五二、二六四一、一五〇、〇〇〇、五五七		貸船料	五、八七七、六四四	
船費			艇下舟収益	四三、七九一、六三四	
給料及水先料	五六〇、九五七、五四四		利息収支差引残	二六四、四三一、八九三	
石炭	六九六、八一九、二九五		雑収入	一九、〇〇〇、〇〇〇	
需用品	二二三、四七七、〇九一		航海補助金		
税金	六四、四三八、一六五				
雑費	七五、二五六、九〇八				
船客及船員賄料	二四五、一一九、七一三				
修繕費	八〇、八七四、九五〇				
借船料	一七〇、一五八、三五五		小以	五、六三四、二〇七、七五九	
小			政府補給金	八八〇、〇〇〇、〇〇〇	
社債利息					
減価引除金	三六七、〇七九、二八六				
保険積立金	三七八、七一八、四五一				
大修繕積立金	二二六、九六一、〇七一				
差引利益金					
合計		六、五一四、二〇七、七五九	合計		六、五一四、二〇七、七五九

明治廿七年九月三十日日本郵船株式会社貸借対照表

借方之部		金額	貸方之部		金額
合 計	船舶代価	七、三七九、四七二、八七八	合 計	株金勘定	八、八〇〇、〇〇〇、〇〇〇
	小蒸汽船倉庫船及艇下舟代価	一四七、七九〇、一二七		社債勘定	二、二五〇、〇〇〇、〇〇〇
	地所建物代価	二、七〇六、一七六一、二二七		保険積立金	一、〇五二、三七八、二八四
	鉄工所資本金	一五〇、〇〇〇、〇〇〇		大修繕積立金	二三、七九二、三〇八
	東京貯下係資本金	二二七、六九三、三九〇		預り金勘定	八、三八〇、〇〇〇
	公債証書	一一、一〇一、九〇〇		仕払未済配当金	二、五七五、五〇〇
	金銀有高	二、〇七七、八四六、五二二		仕払未済社債利息	六七、五〇〇、〇〇〇
	貸金勘定	九二、五九二、九〇一		決算未済勘定	五六九、一八六、八三〇
	貯蓄品勘定	四九〇、七〇三、四五二		繰越勘定	三、四四一、四五一
	各支店勘定	二六四、一六二、三二七		当期利益金	一、五八八、七〇七、四八八
	他店勘定	一七六、七八一、四一〇			
	船舶購入及修繕勘定	五四一、二九三、五六二			
	向払運賃	二七、〇一三、九四〇			
政府補給金	七三、三三三、三三五				
合 計	一四、三六五、九六一、八六一	合 計	一四、三六五、九六一、八六一		

事由		金額	
当期利益金	一、五八八、七〇七	一、五九二、一四八	九三九
前期繰越金	三、四四一、四五一		
合計			
内計			
建物減価引除金	一九、八八六	一、一六	
準備積立金	二〇〇、〇〇〇	〇〇〇	
専務取締役賞与金	二〇、〇〇〇	〇〇〇	
旧役員勤労報酬金	七五、〇〇〇	〇〇〇	
配当金	八八〇、〇〇〇	〇〇〇	
後期へ繰越金	三九七、二六二	八二三	
合計	五九二、一四八	九三九	

明治廿七年九月三十日日本郵船株式会社利益金分配案

至 第十二期前半年度)

第十期前半年度の計算書中に第一損益勘定表について第二御用船損益現計表が登場する。

この年、明治27年6月2日、閣議は韓国派兵を決定し、12日に仁川に混成旅団が上陸した。8月1日には清国に宣戦を布告した。日清戦争である。前回の事業報告書「第一 業務概況」の一節にいう。

「船舶ノ需用此ノ如ク夫レ急劇ノ時ニ際シ遽カニ朝鮮事件起リ最初十艘ノ御用船ハ其命六月四日ニ在リ爾後引続其命下ルコト絶ユル間ナク遂ニ千噸内外ノ小船五七艘ヲ遣スノ外數十艘ノ社船挙テ皆陸海軍ノ御用船トナルニ至レリ」

御用船損益現計表に関して、第十期前半年度の事業報告書「第一 業務概況」の一節にいう。

当半期計算書中損益勘定表ノ外別ニ御用船損益現計表ヲ置キ其収支計算ヲ通常営業ニ属スル計算ト區別セリ蓋シ前年度ニ於テハ社船ノ御用船トナリシ期間僅カニ二三ヶ月ニ過キス且其船数モ尠ナカリシヲ以テ未タ御用船ニ係ル勘定ヲ區別スルノ必要アラサリシモ当期ニ至テハ殆ント社船ノ全部ヲ挙ケテ御用船ニ供シタルモノナレハ随テ当期計算書ニ於テ軍事御用船ニ属スル計算ト普通営業上ノ計算トヲ區別セサルヘカラサル必要ヲ生シタルノミナラス軍事進行中ニシテ事業ハ継続ノ中途ニ係リ從テ費途ノ支出ニ於テ實際決算ヲ遂クルコト能ハス故ニ御用船損益現計表ノ差引残金ハ単ニ当期末日ノ現計ヲ示スニ止マリ素ヨリ直チニ之ヲ以テ当期ノ利益ト見做スヘカラサルハ勿論ナリトス要スルニ御用船ノ事ハ事局平定ノ後ニアラサレハ結了ヲ告クルコト能ハサルモノアルニ因リ御用船ニ係ル収支計算ハ普通ノ損益勘定ト區別シ其残余金ハ姑ク仮勘定ニ保チ置キ追テ夫々決算ヲ遂ケ総

3. 第十期前半年度（皇 明治三十七年十月一日—明治三十八年三月三十一日）以降の諸事情

(1) 二期制の採用その他

第十期前半年度から、前・後二期を区別する制度が採用された。このほか、当期では定款中の一部に改正が加えられ、とくに第四十三条では、保険積立金、大修繕積立金および減価引除金を、総船価のそれぞれ、 $\frac{25}{1000}$ 、 $\frac{15}{1000}$ 、 $\frac{25}{1000}$ とした。

(2) 御用船勘定の顛末（自 第十期前半年度、

第二 御用船損益現計表

支出之部	金額		收入之部	金額	
	金	額		金	額
船費			御用船收入		
給料及水先料	二六四、八三〇	六五四			
石炭	二七〇、八二四	二八三			
需用品	一五六、一九四	〇九五			
税金	四、一六九	八五〇			
雑費	七五、六三二	三六五			
軍人及船員賄料	三三四、一三六	七七四			
修繕費	一〇〇、六九二	五一一			
借船料	一一七、一一五	一四二			
小		一、三二三、五九五	小		三、三〇〇、八九五
減価引除金	一五八、九四三	九一二			
保険積立金	二七六、七三七	四九〇			
大修繕積立金	一六三、二四五	一九三			
差引残金					
合計	三、三〇〇、八九五	八二五	合計	三、三〇〇、八九五	八二五

会ノ決議ヲ求ムルコトヲ為スヘシ

なお、後の日露戦争の場合では、かかる御用船勘定の方式は採用されていない。

御用船損益現計表は、前頁のとおりである。なお、利益金分配案に示された処分可能利益は、当期利益金と前期繰越金とであり、この御用船勘定はふくまれていない。

次の第十期後半年度（皇 明治二十八年四月一日 - 皇 明治二十八年九月三十日）になると、第十期前半年度の御用船勘定の「差引残金」1,378,373 円55銭6厘と「当期残金」2,363,921 円83銭4厘の合計額につき、「御用船残金分配案」（右側）が提示されている。

この年明治28年4月17日、日清講和条約が調印された。

御用船勘定は巨額の利益をもたらし、臨時配当880,000円等を差引いてなお2,251,897円42銭7厘に達する巨額の臨時積立金が生じた。この臨時積立金の爾後の経緯と、次の事業報告書の引用文中にみえている航海奨励法（にもとづく航海奨励金）については、以下で言及する。

第十一期前半年度（皇 明治二十八年七月二日 - 皇 明治二十九年三月三十一日）では、次掲の事業報告書および次頁の「御用船勘定残金分配案」と「臨時積立金処分案」がみられる。

当期御用船勘定ニ属スル利益金ハ昨年十一月総会ニ於テ海外航路拡張ノ費途ニ供用スルコトニ決定シ居レリ然ルニ其後航海奨励法ノ公布アリ来ル十月以後ハ欧州線ノ如キモ随テ損失ノ幾分ヲ輕減スルコトヲ得ヘキニ付当期御用船利益金ノ内必要ノ費途ヲ控除シ經濟ノ許ス限りニ於テ株主ノ便益ヲ謀リ茲ニ臨時配当案ヲ提出セリ（事業報告書、「第一 業務概況及報告ノ要旨」6頁）

事 由		金	
第十期前半年度繰越高		一、三七八、三三三、五五六	
当期残金		二、三六三、九二一、八三四	
合 計			三、七四二、二九五、三九〇
準備積立金		二五二、三九七、九六三	
臨時配当金	(一株ニ割 金五円ノ割)	八八〇、〇〇〇	
取締役監査役手当金		五八、〇〇〇	
使用人手当金		三〇〇、〇〇〇	
臨時積立金		二、二五一、八九七、四二七	
合 計			三、七四二、二九五、三九〇

明治二十八年九月三十日日本郵船株式会社御用船残金分配案

第十一期後半年度（皇 明治二十九年四月一日 - 皇 明治二十九年九月三十日）で注目されるのは、その利益金分配案である。すなわち、臨時積立金の残額 427,561 円39銭4厘をすべて配当準備積立金に組替えようとしている。

なお、前期の臨時積立金の残高は、先の臨時積立金処分案にみえているように、「差引残高」1,351,561円39銭4厘であるが、今期の事業報告書「第一 業務概況及報告ノ要旨」をみると、海外航路拡張のための増資（880万円を2,200万円に）をする際に、臨時積立金1,351,

明治廿九年三月三十一日日本郵船株式会社御用船勘定残金分配案

事	由	金	額
当期残金			八五二、一四九、九四五
内			
準備積立金			六三、九〇一、六九三
臨時配当金	(老株ニ付 金式円ノ割)		三五二、〇〇〇、〇〇〇
取締役監査役手当金			一七、二〇〇、〇〇〇
使用人手当金			一一〇、〇〇〇、〇〇〇
臨時積立金			二九九、〇四八、二五二
合計			八五二、一四九、九四五

明治廿九年三月三十一日日本郵船株式会社臨時積立金処分案

事	由	金	額
前期マデノ臨時積立金		二、二五一、八九七、四二七	
当期ノ臨時積立金		二九九、〇四八、二五二	
合計			二、五五〇、九四五、六七九
内			
日清事件ノ為メ臨時買入ノ社船ニ対スル特別減価引除金		二二六、四六九、一八六	一、一九九、三八四、二八五
日清事件ノ為メ陸海軍両省ノ御買上船ニ対スル特別減価引除金		九七二、九一五、〇九九	一、三五一、五六一、三九四
差引残高			二、五五〇、九四五、六七九
合計			二、五五〇、九四五、六七九

561円39銭4厘のうち924,000円（現在株一個ニ付金五円貳拾五銭ノ割）を本年8月31日現在の株主に割賦しこれを増加新株式に対する引受保証金（割当新株一個ニ付金参円五拾銭ニ当ル）に転用した旨が記述してある。従って、次頁右側の利益金分配案にみえている臨時積立金427,561円39銭4厘は、期末残高の全額

（1,351,561円394-924,000円）である。

次の第十二期前半年度（皇 明治二十九年十月一日、明 明治三十年三月三十一日）は、損失金を計上したため、先の配当準備積立金を取崩して利益処分財源に充当し、年一割の配当を行なおうとしている。すなわち、次頁左側のとおりであり、事業報告書「第一業務概況及報告ノ要旨」（6～7頁）では、

明治廿九年九月三十日日本郵船株式会社利益金分配案

事由	金額	金額
第十一期前半年度繰越高	三一四、一九〇、五七七	
臨時積立金	四二七、五六一、三九四	
当期利益金	四八二、二七九、二四	
合計		一、二二三、九六九、八九五
内		
建物減価引除金	九、六七〇、〇〇〇	
準備積立金	五七、〇〇〇、〇〇〇	
配当準備積立金	四二七、五六一、三九四	
専務取締役賞与金(取締役歐洲出張中別段報酬金共)	一、二〇〇、〇〇〇	
配当金(年割割式分)	五二八、〇〇〇、〇〇〇	
次期へ繰越高	一九〇、〇〇〇、〇〇〇	
合計		一、二二三、九六九、八九五

明治三十年三月三十一日日本郵船株式会社利益金分配案

事由	金額	金額
第十一期後半年度繰越高	一九〇、五三八、五〇一	
配当準備積立金	四二七、五六一、三九四	
新発田丸及豊橋丸特別減価引除繰戻シ金	一六八、一五七、三一二	
合計		七八六、二五七、二〇七
内		
当期損失金	一六三、三二六、六七三	
建物減価引除金	九、六六九、四七〇	
専務取締役手当金	五、七〇〇、〇〇〇	
配当金(年一割)	六〇五、〇〇〇、〇〇〇	
旧株一株ニ付金貳円五拾銭	二、五六一、〇〇〇	
新株一株ニ付金六拾貳銭五厘	七八六、二五七、二〇七	
次期へ繰越高	七八六、二五七、二〇七	
合計		七八六、二五七、二〇七

「当半期ノ損失金ヲ補填シ併セテ配当ヲ為サンガ為メニ予テ今日アルヲ慮リ前期に於テ積立タル配当準備積立金ヲ移シテ茲ニ利益金分配案ヲ提出セリ」と述べている。

(3) 商法改正に至る間の注目すべき諸点

明治三十二年三月法律第四十八号をもって、商法が改正された。周知のように、この改正商法が現行法の母法となった。

この時期の直後の第十四期後半年度(皇 明治三十三年四月一日)までの間において、とくに注目すべき諸点を示そうと思う。

前項で紹介したような事情で、配当準備積立金は全て消滅したが、つぎ第十二期後半年度(皇 明治三十年四月一日)では、ついに無配となった。

第十三期前半年度(皇 明治三十一年三月三十一日)でとくに目につく点は、創業以来の政府補給金450,000円のほかに、航海奨励法にもとづく航海奨励金950,925円45銭が計上されていることである。事業報告書はその一節に、「新船落成奨励金ヲ受クルモノ増加」と述べている。また、貸借対照表「借方之部」の末尾は、

従前は「政府補給金」（正確にいうと政府補給金未収高）であったが、当期以降すべて「政府勘定」と改められた。なお、この期から、従前利益処分により計上されていた建物減価引除金が、経常的費用の小以（小計）の次に、船舶両積立金および船舶減価引除金とともに同じグループで費用計上されることになった。この期は、年八朱（分）に復配した。

第十三期後半年度（皇 明治三十一年四月一日 - 皇 明治三十一年九月三十日）では、航海奨励金は実に2,087,239円61銭6厘の巨額に達し、政府補給金440,000円と合算すると、運賃収入の約半分に達している。配当は前期と同様の年八朱（分）であった。

第十四期前半年度（皇 明治三十三年十月一日 - 皇 明治三十三年三月三十一日）では、政府補給金が明治33年9月限りで満期となることから、相当の次期繰越金を計画している。また、当期からは、航海奨励金1,386,055円69銭8厘、政府補給金440,000円のほかに、航海補助金284,707円76銭が計上されており、その合計額は、2,110,763円45銭8厘となった。

このほか、定款第四十三条に追加訂正があり、「但し時宜ニ依リ船舶ノ保険ヲ他ニ契約スルコトヲ得」となったので、この場合では、船舶保険積立金の積立を必要としないことになった。

第十四期後半年度（皇 明治三十三年四月一日 - 皇 明治三十三年九月三十日）では、商法改正の主旨にそって、「計算書」を「損益計算書」と改称した「事業報告書」を「営業報告書」と改称している。そこで、当社の体系からすると、当然、次のようになるわけである。

- |                |
|----------------|
| 一 損益計算書        |
| 第一 損益勘定表       |
| 第二 船舶保険積立金勘定表  |
| 第三 船舶大修繕積立金勘定表 |
| 一 貸借対照表        |
| 一 財産目録         |
| 一 利益金分配案       |

こうならべてみると、第二、第三の両積立金勘定表がともに一種の利益剰余金計算書であるところから、損益計算書のカテゴリーに入れることの矛盾が、一層露骨になる。

なお、当期もひきつづき前出の奨励金、補助金および補給金を計上しており、年1割の配当を行ない、商法の定める「準備積立金」を積立て、なおかつ、660,000円にのぼる「配当平均準備金」を開設するという内容の利益処分を提案している。

なお、改正商法では、「計算書」を「損益計算書」と改めており、「商法修正案理由」では、いとも簡単に、「現行商法第二一八条ニ於テハ単ニ計算書ト曰フト雖モ其損益ノ計算書ヲ指スモノナルコト疑ヲ容レサルヲ以テ本案ハ之ヲ改メテ損益計算書ト為シタリ」と述べている。筆者（久野）は、原始商法第218条で規定された計算書類の冒頭に位する計算書が、疑もなく「損益ノ計算書」であるとは、とうてい思えない。詳細は、別著『財務諸表制度論』（同文館刊）（第四章、第二・第三・第四節）を参照されたい。

(4) 発展期（自 第十五期後半年度、至 第二十二期後半年度）

第十五期後半年度（皇 明治三十三年四月一日 - 皇 明治三十三年九月三十日）の営業報告書中（11頁）にいう。

「回顧スレハ明治十八年十月一日郵便汽船三菱会社及共同運輸会社ヲ合併シテ我日本郵船会社ヲ設立スルヤ……」

まさに、草創期が終わったという感慨がある。事実、この期以降のこの会社は、発展期に入っていく。その事情をみよう。

創業この方、監督官庁から下付の毎年88万円にのぼる補給金は、当期末をもって期限満了（命令書第七条、4頁参照）となる。他方、当社は、明治33年10月1日から同38年9月30日に至る5ケ年間、毎年55万円以内の航海補助金を逓信大臣から支給されることになったほか、北海道庁長官からも、同年月の間、127,331円以内の航海補助金をうけることになった。合



計して、677,331円以内となる。

年1割の配当をひきつづき維持したほかに、22万円（年2分）にのぼる特別配当金を支払っている。また、配当平均準備金も累積して126万円にのぼった。

第十六期前半年度（皇 明治三十三年七月二日  
明 昭和十四年三月三十一日）  
で最も注目されるのは、「船価整理金」733,729円68銭8厘の積立をしている点である。

この船価整理金に関連して、営業報告書（9～11頁）から引用する。

右利益金分配案中船価整理金ノ一項ヲ設ケタル所以ノモノハ抑モ当会社ノ事業近來順当ノ進歩ヲ為シ營業諸般ノ機関健全欠クル所ナキニ似タリト雖モ其基本財産タル船舶永遠維持ノ方法ニ至リテハ未タ不備ノ点アルヲ免レス即チ現行定款ノ船舶減価引除金ハ遞減船価ヲ標準トスルカ故ニ一定ノ年限内ニ之ヲ償却スル能ハス依テ茲ニ其不備ヲ補ヒ有期償却ノ方法ヲ立ツルト同時ニ現在船価ヲ整理スルノ必要アルニ由ル蓋シ現行定款ノ規定スル所ハ無期償却法ニシテ所有船舶老朽用ニ適セサルニ至リタルトキ其減価引除金積立高ヲ以テ代船新造ノ資ヲ支フルニ足ラス換言スレハ現在船舶二十万噸ハ新旧代謝ノ方法不備ナルカ為メ漸次其數ヲ減シ竟ニ資産ノ欠損ヲ免レ難シ是ヲ以テ改正ノ必要ヲ感スルコト久シト雖モ之ヲ改正セムニハ先ツ現在船価ヲ整理セサルヘカラス之ヲ整理セムニハ之ニ応スル會計上ノ余裕ナルヘカラス是レ今日マテ之ヲ改正スルコト能ハサリシ所以ナリ然ルニ今ヤ會計上幸ニ多少ノ余裕アリ仍テ營業上既往及将来ノ利害得失ヲ較量シ各國諸会社ノ事例ヲ參酌シ現行ノ無期償却法ヲ二十五年間ニ全ク償却シルヘキ有期償却法ニ改メ即チ現在船舶總噸數約二十万噸ニ對シ每半年度製造船価ノ百分ノ二箇即チ一箇年百分ノ四箇ニ當ル引除金ヲ為シ

以テ每半年度ニ平均約四千噸即チ一箇年約八千噸ノ新船ヲ製造シ年々老廢ニ就ク船舶ノ欠ヲ補ヒ各船順次二十五年目毎ニ之ヲ新船ニ代ヘ以テ基本財産ヲ永遠ニ維持スルノ方法ヲ確立セムト欲シ今回定款改正案ヲ具ヘ臨時總會ノ議ニ付スルコトト為セリ而シテ其改正案ノ目的ヲ達セム為メニハ現行ノ方法ニ依リテ遞減シ來リタル船価ヲ初メヨリ製造船価ヲ標準トシテ減価シタル船価ニ比シ生スル所ノ差金ヲ償却スルヲ必要トス故ニ其差金壹百七拾參万參千七百貳拾九円六拾八錢八厘ノ内壹百万円ハ臨時總會第三号議案ノ如ク保險積立金有高ノ内ヨリ転用シ殘額七拾參万參千七百貳拾九円六拾八錢八厘ハ前掲ノ如ク当期利益金ノ内ヨリ補充シ以テ船価ノ整理ヲ為サムトス今若シ船価ヲ整理セスシテ直ニ改正案ノ如ク有期償却法ヲ執ラム乎船齡二十五年以内ニ船舶ノ処分ヲ要スルニ當リ資産ノ欠損ヲ來スコトヲ免レス且ツ毎營業年度ニ於テ控取スヘキ減価引除金大修繕積立金及ヒ保險積立金十年間ヲ合計スレハ金貳千八百九拾五万余円ノ巨額トナリ之ヲ現行定款ニ依リ控取スヘキ合計金貳千四百六拾万余円ニ比スレハ四百參拾五万余円ノ差ヲ生シ即チ平均每半年度金貳拾壹万余円ノ増額ヲ余分ニ利益勘定ヨリ控取セサルヘカラサルヲ以テ到底実行シ得ヘキコトニアラス之ニ反シ前記ノ如ク船価ヲ整理スルニ於テハ每半年度ニ増額スル控取額ハ僅ニ平均五萬參千餘円ニ過キス故ニ此際船価ヲ整理シ以テ船舶維持法ノ不備ヲ補ヒ会社財産ノ基礎ヲ永遠ニ安固ナラシムトス

従前から船舶減価引除金は、定款に定めた所定の率を、総船価（遞減する船価）に乗じて計算している。これは、船舶に投下した金額、すなわち投下原価を「有期に」、つまり船舶にかかる耐用年数を予定して定めた償却率で

はなかつた。これを改め、25年間で償却を完了すべき「有期償却法」を採用しようというわけである。そこで、定額償却率として計算すれば、当然に、年4分ということになる。「利益金分配案」の実況は、次掲のとおりである。

事		由		金		額	
第十五期後半年度繰越高							
当期利益金	合 計	内	計	二、八〇四、五三四一七七	三、四〇四、四五二七一四	三、四〇四、四五二七一四	三、四〇四、四五二七一四
準備積立金		準備積立金			一四〇、二二六七一〇		
配当平均準備金		配当平均準備金			五〇〇、〇〇〇〇〇〇		
船価整理金		船価整理金			七三三、七二九六八八		
取締役及監査役手当金		取締役及監査役手当金			七八、五二六九六〇		
配当金(年割) 壹株ニ付金貳円五拾銭		配当金(年割) 壹株ニ付金貳円五拾銭			一、〇〇〇、〇〇〇〇〇〇		
特別配当金(年式分) 壹株ニ付金五拾銭		特別配当金(年式分) 壹株ニ付金五拾銭			二二〇、〇〇〇〇〇〇		
次期へ繰越高		次期へ繰越高			六三一、九六九三五六		
合 計		合 計			三、四〇四、四五二七一四		

明治三十四年三月三十一日日本郵船株式会社利益金分配案

さらに、支線の「航路拡張」と幹線に就航する「船舶改良」の目的で、「航路拡張及船舶改良資金」の積立を行なっている。事業拡張積立金にほかならない。

右利益金分配案中航路拡張及船舶改良資金ノ一項ヲ設ケタルハ他ナシ曩ニハ船価ノ無期償却法ヲ改メテ有期償却法ト為シ以テ船舶維持ノ途ヲ確立シ今又前記ノ配当平均準備金ヲ備フルヲ得茲ニ会社ノ基礎一段鞏固ヲ加ヘタルニ依リ更ニ進取ノ策ヲ講シ永遠ノ計ヲ樹テントスルニアリ熟々世界海運業ノ大勢ヲ見ルニ斯業ハ正ニ一転進ノ時期ニ際セリ即チ五洲海上ノ幹線ハ既ニ普子ク布設セラレタルヲ以テ方今列国汽船会社ノ競争ハ幹線ヲ養フヘキ支線ノ拡張ト船舶ノ改良トニ集中シ苟モ有利ノ支線ト認ムヘキモノハ争フテ之ヲ先占セントシ就中東洋方面殊ニ支那沿岸ノ航路ニ対シテハ列国ノ対清策ト共ニ全力ヲ傾注セリ又共幹線ノ部分ニ対シテハ日ニ月ニ船舶ヲ改良シ今ヤ二万噸以上ノ大船巨舶ヲ航行セシムルニ至レリ会社現在ノ船舶ト現在ノ航路トヲ以テ将来列国ノ汽船会社ト駢馳センコトハ万望ムヘカラス今ニシテ奮起スル所ナクハ四面強力ナル圧迫ヲ受ケ終ニ会社ノ生存ヲ保ツ能ハサルニ至ルヘキヤ必セリ目今業務ノ小康ヲ示スハ宛カモ颶風ノ將ニ到ラントシテ波平カナルカ如シ覆没ノ惨目前ニ在リ豈ニ小成ニ安ンスルノ秋ナランヤ之ニ処スルノ途一ニ航路拡張船舶改良ノ計ヲ立テ以テ大勢ノ趨ク所ニ順応スルニアルノミ是レ会社生存上実ニ已ムヘカラサル焦眉ノ急務トス又会社ノ性質ニ鑑ルニ航路拡張及船舶改良ノ事ハ国内ノ一大航運会社トシテ創立ノ初ヨリ国家ニ対シテ自ラ負フ所ノ本分ナリ即チ眇タル内国沿岸ノ小航路ヨリ漸次歐洲米国濠洲及孟買ノ四大航路ヲ開キ以テ帝国ノ進運ニ応ス

第十六期後半年度(自 明治三十四年四月一日 至 明治三十四年九月三十日)では、特別配当を維持しつつも、配当平均準備金の累積高は実に330万円の巨額に達し、「非常ノ変態アルニアラサルヨリハ当分配当ノ平均ヲ失フカ如キノ虞ナカルヘキヲ以テ此額ニ止メントス」と述べるまでになった。

ルヲ得タル所以ノモノハ偏ニ会社カ国家ノ觀念ニ篤ク一意此本分ヲ守リタルノ致ス所ニシテ今後愈々進シテ之ヲ遂行大成セサルヘカラス殊ニ会社今日ノ盛ヲ見ルハ国家ノ奨励ニ頼ルモノ亦鮮シトセス而シテ之ヲ奨励セラルルノ趣旨ハ帝国ノ航權ヲ重シトセラルルカ為メニ外ナラス然レハ今日營業上相当ノ利益ヲ見ル上ハ其剰余ハ之ヲ航路拡張船舶改良ノ途ニ充テ以テ航權ノ皇張ヲ図ルヘキハ会社カ国家ノ盛意ニ答フルノ道タラスンバアラス夫レ斯ノ如ク航路拡張船舶改良ノ事ハ会社生存ノ上ヨリ云フモ又国家ニ対スル本分ヨリ見ルモ一日モ忽忽ニ付スヘカラサル所トス仍テ今ヤ会社ノ基礎漸ク鞏固ヲ加フルヲ好機トシ本項ヲ設ケ今後剰余アル毎ニ相当ノ額ヲ控取シ之ヲ積立ツルコト為シ以テ緩急序ヲ逐ヒ隨時東西洋ニ於ケル緊要ナル幹支線開始及船舶改良ノ各費途ニ充當セントス

（営業報告書、「第一 業務概況及報告ノ要旨」8～10頁）

この「航路拡張及船舶改良資金」の積立は、次期に70万円、次々期に80万円をそれぞれ計上し、第十七期後半年度（皇 明治三十五年四月一日～九月三十日）ですでに200万円に達している。年1割の配当および2分の特別配当は、ひきつづき堅持している。

さらに、年1割の配当および2分の特別配当を堅持しつつ第十八期後半年度（皇 明治三十六年四月一日～九月三十日）まで、この「航路拡張及船舶改良資金」は計上されつづけて、累計額350万円の巨額に達した。

第十九期前半年度（皇 明治三十六年十月一日～三月三十一日）に入ると、「当半期ハ其前半ハ時局ノ切迫ニ伴ウ一般ノ危惧ニ因リ其後半ハ軍事輸送ノ為メ内外各航路ヲ中止シタルニ因リ巨額ノ減収ヲ招」（営業報告書、「第一 業務概況及報告ノ要旨」7～8頁）くことになった。

対露宣戦の布告は、明治37年2月10日であった。明治38年9月5日の日露講和条約をもって終る日露戦争である。

この期に入ると、「航路拡張及船舶改良資金」の積立は止むが、巨額の繰越金もあり、配当は特別配当をふくみ、従前のままであった。

第二十期前半年度（皇 明治三十七年十月一日～三月三十一日）は、「戦局正ニ酣」であったが、この期にみられる最も注目すべき点は、「軍事供用船修繕費及軍事喪失船復旧代価補充費」を損益勘定表の「支出之部」の経常的費用の小以（小計）の次のグループに、船舶減価引除金や船舶保険・大修繕の両積立金等とともに計上し、同時に、「軍事供用船修繕費及軍事喪失船復旧代価補充金」（ゴチック体は、いずれも筆者・久野）を貸借対照表の「貸方之部」に計上したことである。今日のいわゆる引当金の開設である。

この種の引当金は、第二十期後半年度までつづいていく。この期の引当額は100万円に達し、累計額で1,047,248円15銭9厘となった。この期以降の引当はない。

かくして、第二十期後半年度では、実に、配当平均準備金330万円、航路拡張及船舶改良資金350万円、商法の準備金213万余円、軍事供用船修繕費及軍事喪失船復旧代価補充金1,047,248円15銭9厘の巨額に達したのである。

この補充金は、第二十一期前半年度（皇 明治三十八年十月一日～三月三十一日）と第二十一期後半年度（皇 明治三十九年四月一日～九月三十日）に、それぞれ、149,149円75銭9厘および490,520円51銭3厘が充當され、さらに第二十一期前半年度（皇 明治三十九年十月一日～三月三十一日）では、修繕費に29,208円6銭が支出され、常陸丸代船製造代価中に133,630円82銭4厘があてられている。残額244,739円3厘は、さらに第二十二期後半年度（皇 明治四十年四月一日～九月三十日）で、次のように整理された。

「軍事供用船修繕及軍事喪失船復旧代価補

充金ノ残額金貳拾四万四千七百参拾九円参厘ハ喪失船補充ノ為メ英国ニ注文シ今期回著シタル汽船筑前丸及筑後丸ノ製造代価ノ中へ充當整理セリ」(營業報告書,「第一 業務概況及報告ノ要旨, 7~8頁)

前記の常陸丸代船の場合と同様に, 筑前丸と筑後丸の船価には圧縮記帳が生じていることになる。

(5) 明治末年までの概況(至 第二十五期後半年度)

第二十三期前・後半年度では, 特に注目すべき点もないが, 「不況連続」・「経営ノ困難倍々加ハル」ような状況であったが, 年1割の配当と年2分の特別配当を行なっている。

第二十四期前半年度(皇 明治四十三年十月一日)では, 「一昨年来連続セル世界的不景氣」となり, 年1割の配当はできたものの, 年2分の特別配当は, ついに取止めとなった。營業報告書「第一 業務概況及報告ノ要旨」(6頁)はいう。

「過ル明治三十三年十一月会社創立滿十五周年ニ際シ年二分ノ特別配当ヲ行フ旨ヲ発表セシ以來概スルニ營業順調ニ属シ之ヲ行ヒ来リタルニ今期之カ提案ヲ見合スノ止ムナキニ至レリ」

第二十四期後半年度および第二十五期前半年度については, とくに付言すべき事項はない。

第二十五期後半年度(皇 明治四十三年四月一日)では, 利益処分(案)の内訳に, 注目すべき項目がある。「航路補助及航海奨励遞減補充金」1,073,431円94銭である。将来に見込まれている政府からの補助金・奨励金の遞減分を, 必要に応じて補充する目的をもった積立金であり, 処分可能利益の平均化を図っている。機能的には, あるいは, 結果的には, 配当平均準備金(この時期まで, 累計額330万円をまったく取崩していない)と同じである。あるいは, 結果的にみて同じになる。

### Ⅲ. 王子製紙株式会社の場合

当社の「明治二十六年後半季考課状第三十九」のタイトル・ページは, 次のとおりである。

明治二十六年後半季考課状第三十九	一	事業報告	王子製紙株式会社
	一	計算書	
	一	貸借対照表	
	一	利足又ハ配当金分配ノ率	
	附	株主姓名録	

第三十九は, 明治26年7月から同年12月に至る半季であり, この年の7月が, 原始商法の一部実施時である。当社の考課状の体系が, 商法第二百十八条(前出)に準拠していることは, いうまでもない。

報告・提案された書類は, 次のとおりである。

- 本社分社 損益総計算書
- 本社 損益計算書
- 気田分社 損益計算書
- 東京分社 損益計算書
- 横浜分社 損益計算書
- 本分社合併貸借対照表
- 本社 貸借対照表
- 気田分社 貸借対照表
- 東京分社 貸借対照表
- 横浜分社 貸借対照表
- 総財産目録
- 本社 財産目録
- 気田分社 財産目録
- 東京分社 財産目録
- 横浜分社 財産目録
- 明治廿六年後半季利益金配当割合

「本分社 損益総計算書」、「本分社合併貸借対照表」、「総財産目録」および「明治廿六年後半季利益金配当割合」の実況を、以下に順次に掲示する。

当期の損益計算と、利益処分の提示（*proposed*）案との両領域は、截然と区別・分離されており、貸借対照表は、明らかに「利益処分前」のものである。「提示型」（*proposed type*）の財務諸表体系であることは、いうまでもない。

また、この時期すでに「損益計算書」という用語を採用している点は、とくに注目される。なお、当社では、「明治三十五年上半季考課状第五拾六」以降になると、損益計算表ないし損益決算表と改称しているが、「明治

三十九年下半期考課状第六拾九」に至って、再び損益計算書という名称にもどっている。商法上、損益計算書という用語が採用されるのは、明治32年3月の改正法であった。前項の日本郵船株式会社では、損益勘定表という用語を永く採用した。

財産目録は、内容的には資産目録であり、負債はふくまれていない。総財産目録が要約した形のものであるのに比較して、本社および各分社別の財産目録は、内訳明細を示したものになっている。

次の第四拾では、タイトル・ページの記事が、事業報告、計算書、貸借対照表、財産目録、株主姓名録と並び、その次に、附利益金分配割合となっている。この体制が、こ

本社 損益総計算書	
益	損
一金貳拾九万四千五百貳拾壹円六拾錢七厘	一金拾八万六千〇四拾八円拾九錢壹厘
一金參千參百參拾壹円參拾壹錢	一金參万五千九百拾五円五拾參錢九厘
一金壹万〇參百貳拾九円〇六錢	一金六千〇五拾壹円五拾八錢八厘
合金參拾万八千八百八拾壹円九拾七錢七厘	一金壹万貳百貳拾參円參拾壹錢
	一金八百八拾參円六拾五錢
	一金九百九拾四円九拾錢九厘
	一金壹万〇六百六拾五円六拾八錢貳厘
	一金六千〇貳拾五円五拾六錢四厘
	一金壹万貳千六百六拾八円參拾八錢四厘
	一金六千八百八拾六円〇參錢四厘
小計金貳拾七万六千八百六拾貳円八拾五錢壹厘	
一金參万千參百拾九円拾貳錢六厘	
合金參拾万八千八百八拾壹円九拾七錢七厘	
製品代金	營業用原料及燃料品消費高
雑収入金	役員職工給料
半成品代金	修繕費
	荷作費及運賃
	旅費
	地代庫敷及税金
	支払利足
	売捌手数料
	用具代
	雑費
益金	

本分社合併貸借対照表

明治廿六年十二月卅一日

貸 之 部	円	借 之 部	円
地 所 家 作 器 械	805,852,193	株 金	500,000,000
営 業 用 仕 入 品	44,714,008	社 債 金	50,000,000
製 品	30,182,643	積 立 金	201,030,000
半 成 品	10,329,060	修 繕 用 積 立 金	64,520,589
抄 紙 用 具	14,509,673	第一国立銀行当坐借越	646,451
請 取 手 形	10,814,714	第一国立銀行ヨリ借入金	71,300,000
得 意 先 売 掛 貸 金	28,718,131	三井銀行ヨリ借入金	65,000,000
貸 金	1,887,324	第卅五国立銀行ヨリ借入金	2,950,000
売 捌 所 へ 預 製 品	14,582,989	中泉銀行ヨリ借入金	4,000,000
運 送 中 ノ 製 品	20,434,980	預 り 金	4,617,011
有 価 証 券	3,205,888	支 払 手 形	14,222,020
貨 幣 手 許 有 高	3,442,329	得 意 先 ヨリ 手 附 金	8,734,116
聖書館鉛版預り保証金	500,000	米 国 貿 易 商 会	1,334,040
気田分社木材伐採方	16,898,011	満 年 給 与 金 元 資	6,050,700
気田分社木釜壹個増設費 (未決算)	3,498,989	遊 備 金	5,558,662
気田分社木材売却代(同)	2,062,230	気田分社木材売却約定金	8,610,205
		前 半 季 ヨリ 繰 越 益 金	1,740,242
		当 半 季 益 金	31,319,126
	1,041,633,162		1,041,633,162

わが国財務諸表の生成に関する事例研究（承前）（久野）

総 財 産 目 録

明治廿六年十二月卅一日

記	金 額	合 計
<u>地 所 家 作 器 械</u>		
地 所	39,030,907	
器 械	440,949,332	
家 作	278,560,389	
第三抄紙場新設器械家屋	45,459,378	
本社用水路開鑿費及用水樋	1,338,354	
什 器	513,833	805,852,193
<u>営 業 用 仕 入 品</u>	44,714,008	
<u>製 品</u>	50,617,623	
<u>半 成 品</u>	10,329,060	
<u>抄 紙 用 具</u>	14,509,673	
<u>売 捌 所 預 製 品</u>	14,582,989	
<u>売 掛 製 品 代</u>	28,718,131	
<u>請 取 べ き 手 形</u>	40,814,714	
<u>有 価 証 券</u>	3,205,888	
<u>気 田 伐 採 方</u>	16,898,011	
<u>貸 金</u>	1,887,324	
<u>木 材 売 却 代 (気田)</u>	2,062,230	
<u>手 許 有 金</u>	3,442,329	
<u>聖書館鉛版預保証金 (横浜)</u>	500,000	
<u>木 釜 増 設 費 (気田)</u>	3,498,989	235,780,969
		1,041,633,162

季考課状第四拾五)になると、「利益金分配案」と改められ、次の「明治三十年前半季考課状第四拾六」では、「利益分配案」となった。さらに、「明治三十一年前半季考課状第四拾八」以降では、「利益配当決議」となり、「明治三十二年上半季考課状第五拾」以降では、「積立金及利益配当決議」となった。また、「明治三十三年上半季考課状第五拾式」以降では、「利益金処分案」となっていたのであるが、「明治三十四年上半季考課状第五拾四」以降では、「利益金処分決議」となり、「明治三十七年上半季考課状第六拾」以降では、再び「利益金処分案」にもどった。さらに、「明治三十八年下半季考課状第六拾参」以降では、「利益金配当案」とかわり、「明治四十二年上半季考課状第七拾」以降では、再び「利益金処分案(按)」にもどった。

明治期最後の「明治四十五年上半季考課状第七拾六」における「利益金処分案」は、次掲のとおりであった。

利益金処分案	
一金式百五拾九万五千九百六拾貳円五拾六錢	当期繰収入
一金式百参拾貳万六千貳百拾壹円参拾七錢	当期繰支出
差引金式拾六万九千七百五拾壹円拾九錢	当期利益
内	各工場固定資産其他消却
金拾万六千貳拾五円七拾貳錢	当期純益金
再差引金拾六万参千七百貳拾五円四拾七錢	前期繰越利益金
金四万四千百参拾六円六拾八錢	
合計金式拾万七千八百六拾貳円拾五錢	
内	
金壹万円	法定積立金
金四千六百八拾壹円五拾九錢	気田工場災害填補準備金
金拾五万円(年五分)	株主配当金
金壹万貳千円	役員賞与金
金参万壹千八百八拾円五拾六錢	後期繰越金

明治廿六年後半季利益金配当割合

一金参万千参百拾九円拾貳錢六厘	当季利益金
一金千七百四拾貳円拾四錢貳厘	前季繰越利益金
合金参万参千〇五拾九円参拾六錢八厘	此配当
一金五千円	積金
一金参千百参拾壹円	賞与金
一金貳万貳千五百円	株主配当金
一金式千四百貳拾八円参拾六錢八厘	但一株(五拾円) 金式貳拾五
合金参万参千〇五拾九円参拾六錢八厘	後季へ繰込益金
	後季へ繰込益金

の回以降永く継承されていくのである。「報告事項」と「提示(案)事項」とを一層明確に区別したのである。

「明治三十一年後半季考課状第四拾九(皇  
明治三十一年七月  
同 年十二月)

になると、本分社別および合併の貸借対照表の作成をとりやめ、全体の貸借対照表にまとめており、財産目録も同様となったが、損益計算書については、本社損益計算書のほかに、気田分社損益計算書を作成している。

「明治三十二年上半季考課状第五拾」(皇  
明治三十二年一月  
同 年六月)

になると、損益計算書もまた、全体のものに一本化される。

「利益金配当割合」は、「明治二十七年後半季考課状第四拾壹」以降では、「利益金分配割合」となり、また、「明治二十九年後半



IV. 小野田セメント製造株式会社の場合

当社の第拾三回報告書(皇 明治三十四年七月、  
明治三十四年十二月)で、注目すべき変化がみられることは、すでに述べた。この前年の明治23年3月が商法制定時であり、その一部実施は明治26年7月であった。

財務諸表体系における「宣言型」(declared type)から「提示型」(proposed type)への転換は、商法の一部実施に先立ち、この時にすでにみられたのである。

総勘定は、「利益処分前貸借対照表」であり、損益勘定は「損益および利益処分(提示, proposed)計算書」である。

この体系と構造とは、商法実施時をふくむ第拾七回報告書(皇 明治二十六年七月、  
明治二十六年十二月)以降も永く継承されていく。ただし、第拾七回報告書では、「総勘定」の内容として、「貸借対照表」・「損益勘定」という名称と区分とを行な

っている。商法用語としての貸借対照表の名称を採用したのである。第拾九回報告書(皇 明治二十七年七月、  
明治二十七年十二月)以降では、再びもとの「総勘定」に逆もどりしているが、第貳拾三回報告書(皇 明治二十九年七月、  
明治二十九年十二月)以降では、貸借対照表という名称にもどっている。

「損益勘定」は、その名称と、その「損益および利益処分(提示, proposed)計算書」としての構造とを、そのまま永く継承していくのであるが、ようやく第三拾六回報告書(皇 明治三十六年一月、  
明治三十六年六月)に至って、「損益計算表」という名称の損益計算書の領域と、「損益勘定」という名称の処分可能利益計算の領域および処分(提示)計算の領域とを明確に区別するようになる。前期繰越利益(前季繰越益金)11,963円83銭2厘を計上した「第三十八回半期間事業報告」(皇 明治三十七年一月、  
明治三十七年六月)についてその実況を示すと、次のとおりである。

借										貸										損益計算表					
方(支出ノ部)										方(収入ノ部)															
製造費	樽調製費	荷造費	雑損	利息	報給料	雑費	諸税	修繕費	火災保険料	倉敷料手数料	運搬費	船舶雑費	前季貯蔵製品見積代	前季半製品見積代	諸償却金	当季益金	計	製品売上金	委託品損益	雑益	船舶雑収	貯蔵製品見積代	半製品見積代	計	
九九	三九	六	二	二	六	八	三	三	一	五	四	一	一	二	一	四	四八二	三五七	二	六	七	一〇七	四八二	七	
六二四三〇三	五九一六九七	二九一五四五	九九〇二五八	八四一八二五	六五九〇一〇	六三四六七一	〇七三八七六	二二〇九五五	三〇二二七〇	九二五二三六	八四一〇八一	三〇一二九七	〇三〇六五〇	六三七四九一	〇〇〇〇〇〇	九九九三八二	九六五六四七	九五四三五六	三一七八八四	七六八七九七	七九五八六五	七八三三〇	五五五一〇〇	四九五三一五	六四五

## V. 株式会社芝浦製作所の場合

当社の第一期営業報告書(皇 明三十七年七月一日  
 曆 三十八年十一月三十日)は、下掲の「貸借対照表」および次頁上段(左側)の「損益計算高」を提示している。

貸借対照表は、「利益処分前」のものである。

「損益計算高」という名称の報告書は、「損益および利益処分計算書」Profit and Loss and Appropriation Account である。明らかに、英国系のそれである。問題は、“Appropriation (proposed)” か “Appropriation (declared)” かという点であるが、貸借対照表との関連では、前者とみるのが妥当であろう。

第二期営業報告書(皇 明三十七年十二月一日  
 曆 三十八年五月三十一日)では、前期繰越金 8,623円12銭4厘がみられるが、貸借対照表・貸方(負債ノ部)の末尾に、当期益金とともに併記しており、また損益計

		損益勘定
当季総益金		四八二、九六五、六四七
当季総損金		四六七、九六六、二六五
差引益金		一四、九九三、三八二
前季繰越益金		一一、九六三、八三二
計 金		二六、九六三、二一四
此 処 分		
準備積立金	(当季益金百分五強)	七五〇〇〇〇
役員以下賞与金	(当季益金百分十弱)	四九五〇〇〇
株主配当金	(年五分)	一、六〇〇〇〇〇
後期繰越金		一一、一八二、一四〇
計 金		二六、九六三、二一四

貸借対照表	
貸 方(負債ノ部)	借 方(資産ノ部)
一金老百万円	一金六拾参万円
一金拾貳万四千六百四拾円八拾八銭老厘	一金参拾六万四百貳拾五円四拾五銭
一金貳万八千七百八拾円七拾参銭	一金貳千六百貳拾五円
一金拾壹万八千八百四拾六円五拾七銭	一金貳拾四万貳千四百九円五拾銭参厘
一金四拾七万四千円	一金貳千六百六拾老円拾参銭九厘
一金参万六千六百貳拾九円四拾老銭五厘	一金拾貳万六千七百五拾老円九拾七銭
一金貳万参千六百貳拾参円拾貳銭四厘	一金参拾六万七千九百貳拾円四拾八銭四厘
合計金百七拾九万九千五百貳拾円七拾貳銭	一金参万参千六百貳拾貳円貳拾参銭
	一金参百五拾五円
	一金参万四千四百六拾九円九拾貳銭老厘
	一金六拾老円貳拾八銭
	一金老千貳百拾八円七拾四銭参厘
	合計金百七拾九万九千五百貳拾円七拾貳銭
株 金	未 払 込 株 金
諸 預 り 金	営 業 用 機 械 地 所 建 物
職 員 身 元 保 証 金	有 価 証 券
仕 払 手 形	未 成 製 作 品
借 入 金	注 文 材 料 品
借 入 金	貯 蔵 物 品
借 入 金	売 掛 代 金
借 入 金	受 取 手 形
借 入 金	職 員 身 元 保 証 代 用 品
借 入 金	仮 支 出
借 入 金	当 座 預 け 金
借 入 金	正 貨

損益計算高	
収入之部	
一金七拾万式千貳百五拾円貳拾七銭八厘	売上品高及諸収入
一金式拾四万五千七拾円六拾四銭貳厘	半成品後期繰越高
合計金九拾四万七千参百貳拾円九拾二銭	
支出之部	
一金六拾貳万八千七百九拾参円七拾七銭七厘	売上品実費及營業費
一金式拾九万四千九百四円八銭九厘	半成品前期繰越高
合計金九拾貳万参千六百九拾七円七拾九銭六厘	
差引益金	当期益金
一金貳万三千六百貳拾参円拾貳銭四厘	
内	
金千貳百円	法定積立金
金壹万千百円	株主配当金(年六分)
金貳千七百円	役員賞与金
金八千六百貳拾参円拾貳銭四厘	後期繰越金

損益計算	
収入之部	
一金百五拾七万六千七百参拾九円八拾壹銭貳厘	売上代金及諸収入
支出之部	
一金百四拾五万六百拾五円七拾九銭貳厘	製作費及營業費
差引	当期純益金
一金拾貳万六千貳拾四円貳銭	当期純益金
利益金分配	
一金拾貳万六千貳拾四円貳銭	前期繰越益金
一金式拾八万八千四百七拾六円四拾八銭壹厘	
合計金四拾壹万四千六百五拾銭壹厘	
内訳	
金六千五百円	法定積立金
金壹万円	職員勸励慰勞基金
金八万円	株主配当金(年八分)
金壹万五千元	重役賞与金
金参拾万参千百円五拾銭壹厘	後期繰越益金

算高では、「収入之部」と「支出之部」の差引益金として当期益金を報告し、その次にこの前期繰越金を加算する形で処分可能利益(28,906円49銭2厘)を示している。

第七期營業報告書(皇 明治四十年六月一日、同 明治四十年十一月三十日)では、「損益計算高」という名称が、「損益計算書」と変更されている。ただし、その構造は、従前のままで、「損益および利益処分(提示, proposed) 計算書」となっている。

次の第八期營業報告書(皇 明治四十二年十二月一日、同 明治四十二年五月三十一日)では、再びもとの「損益計算高」にもどっている。

第十四期營業報告書(皇 明治四十三年十二月一日、同 明治四十四年五月三十一日)では、注目すべき変化がみられる。「損益計算高」が、「損益計算」と「利益金分配」とに分岐(分離)したことである。つまり、Profit and Loss Account と Appropriation (proposed) Account との分岐(分離)である。その実況は、上段(右側)のとおりである。

次の第拾五期營業報告書(皇 明治四十四年六月一日、同 明治四十四年十一月三十日)

損益計算書	
収入ノ部	
一金百七拾四万五千貳百八円五拾参銭貳厘	売上代金及諸収入
支出ノ部	
一金百五拾七万九千八百拾六円六拾四銭七厘	製作費及營業費
差引	当期純益金
金拾六万五千参百九拾壹円八拾八銭五厘	当期純益金
利益金配当	
一金拾六万五千参百九拾壹円八拾八銭五厘	前期ヨリ繰越益金
一金参拾万参千五百五拾銭壹厘	
合計金四拾六万八千四百九拾貳円参拾八銭六厘	
此配当左ノ通り	
金壹万円	職員勸励慰勞基金
金八千貳百七拾円	法定積立金
金八万円	株主配当金(年八歩)
金壹万参千円	重役賞与金
金参拾五万七千貳百貳拾貳円参拾八銭六厘	後期へ繰越金

目)では、「損益計算」が「損益計算書」と改称された。損益計算書と利益金配当の実況は、前頁下段(右側)のとおりである。

「提示型」のものから商法体系へ円滑に移行していることがよくわかる。

## Ⅵ. 「銀行条例」・「別冊報告書雛形」

### 1. 開題

わが国で最初の商法が制定された明治23年3月におくれること5ヶ月、同年の8月に、法律第七十二号をもって「銀行条例」が發布され、翌24年1月1日に施行された。また、明治23年10月、大蔵省は、この条例により各銀行より同省に差出すべき「営業報告書並ニ計算等ヲ一定ナラシムルカ為」に「別冊報告書雛形」を編成し、既設の銀行に対しては同年11月4日これを令達し、新設の銀行に対しては出願許可の際に下付することとした。なお、「銀行条例施行細則」を編成し令達したのは、この後の明治二十六年五月大蔵省令第七号であった。

この条例は、普通銀行（国立銀行条例によって設立された私立銀行以外の私立銀行）に適用されるものであったが、その制定の時期が国立銀行も早晚営業満期になる頃あいであったから、「別冊報告書雛形」とくに「資産負債表」および「損益表」の雛形は、銀行財務諸表制に決定的な役割を荷った。

「別冊報告書雛形」の令達について、その冒頭に次のようにいう。

明治何年何月何日附何々ノ件認可候条別冊報告書雛形ニ準拠シ毎半年営業ノ報告書ヲ調製シ銀行条例第三条ニ拠リ差出すヘシ

但報告書類ハ毎半年決算ノ際之ヲ調製シ總會決議ノ上遅クモ十四日內ニ其地ヲ発送スヘシ

「別冊報告書雛形」の内容は、営業報告書、

株主（又ハ社員）姓名表、および資産負債表・損益表からなっており、資産負債表については本・支店別のものと銀行全体のものについて区別して雛形を定めている。

営業報告書の内容は、資本金、株主（又ハ社員）総会、処務ノ要件、営業ノ景況を報告させるとともに、金銀出納、諸預り金、諸貸金、割引手形、荷為替手形、送金手形、代金取立手形、地金銀、諸公債証書について、期中の動態（変動・現在高）を報告させており、その報告様式を定めている。このほか、営業用地所建物、流込不動産および流込動産の明細を報告させ、この報告書の末尾は、「損益」として、次のようになっている。

右之通候也	金何円	後期繰込	金何円	配当金何円ノ割	金何円	積立金	金何円	此配当計算左ノ如シ	金何円	同純益金	差引	金何円	内	金何円	本支店当期繰損金	合計	金何円	一	金何円	本支店当期繰損金	損益	一	金何円	前期繰越利益	一	金何円	本支店当期繰損金
-------	-----	------	-----	---------	-----	-----	-----	-----------	-----	------	----	-----	---	-----	----------	----	-----	---	-----	----------	----	---	-----	--------	---	-----	----------

なお、注目すべきは、地金銀、諸公債証書、営業用地所建物、流込不動産、流込動産について、

「右所有高（あるいは、右代価）ヲ市価ニ照ストキハ金何円ノ利益（益）又ハ損失（損）アリ」と付記してある点である。ここに商法とかわりのある時価評価の問題が介在してくるわけであるが、次項の資産負債表で再説することにする。

### 2. 資産負債表

前述のように、「別冊報告書雛形」は、本支店別の資産負債表と銀行全体のものにつき定めているが、ここでは、専ら、後者について検討する。まずその雛形と備考をみてみよう。次頁のとおりである。なお、「銀行条例」の本文の第四条では、次のようになって

第何期資産負債表

明治何年何月何日

資 産	摘	要	負 債
	定期預金		21.500.000
	当座預金		62.165.500
	支店送金手形		4.400.000
	他店ヨリ借(幾箇所)		14.708.500
	.....		
	.....		
	.....		
29.900.000	貸付金		
1.300.000	当座預金		
51.471.000	割引手形		
4.300.000	荷付手形		
7.506.000	公債証券		
29.524.000	他店へ貸(幾箇所)		
.....	.....		
.....	.....		
.....	.....		
50.000.000	資本		100.000.000
	払込未済資本		7.000.000
	積立金		4.464.000
	.....		
2.250.000	当期純益(又ハ純損)		
	営業用建物		
	.....		
	.....		
	(正貨)	10.366.660	
	(紙幣並兌換券)	25.124.000	
37.987.000	金銀有高(切手形)	2.496.340	
	.....		
214.238.000	合 計		214.238.000

印社

何 県府

何 郡市

何 村町

何 銀行

支配人 何  
頭 取 何

某印  
某印

備 考

- 一 資産負債表ハ銀行ノ資産負債ニ属スル一切ノ諸勘定ヲ頭ハスモノナリ茲ニ掲ケルモノハ唯々之方ニ離形ナルヲ以テ若シ此他ノ勘定アル時ハ適宜其科目ヲ掲載スヘシ例ハ八質流動産不動産アルトキハ其科目ヲ設ケテ之ヲ記入スルモノトス
- 一 資産負債表ハ本支店ヲ合シタル分ト本支店各自ノ分トノ三種トナシ毎半年ノ成績ヲ現ハスモノナリ
- 一 資産負債表ヲ作ルニハ先ツ所有諸公債地金銀營業用建物等ノ見積時価ヲ算出シ然ル後之ヲ各自ノ勘定ニ一旦売却セシモノ、如ク記入シ之方売却損益ヲ現ハシ其見積時価ヲ次期ニ繰越スヘシ又到底損失ニ帰スヘキ貸金等ハ損失金トナシ之方計算ヲナシ然ル後之此他各勘定ノ金額ヲ採集調製スルモノトス
- 一 毎半年即チ決算ノトキニ当リ公債証券其他ノ物件ノ時価ヲ算出シテ其損益ヲ見ルニハ例ヘハ公債証券ノ元買入代価五十五百円ナリシ然ルニ其時価ハ五十五百五十拾円ニ騰貴シタリトセハ其公債ヲ左ノ記入例ノ通り悉ク元帳ニ記入シテ参百五十拾円ノ代価ニテ買入レタル如クナシ之ヲ後期ニ繰越スヘシ  
地金銀又ハ質流物件等モ此例ニ觀ル

元 帳

公債証券

二十三年七月	1	買入代価	5.200	二十三年六月	30	見 償 取 消	5.550
同 六月	30	公債売却損益	350				
			5.550				5.550
		差 處	5.550				

(茲ニ掲載セル元帳ハ唯記入ノ例ヲ示シタルモノナリ故ニ其様式ハ隨意ヲ設ケテ可ナリ)

おり、とくに貸借対照表という商法用語を採用している。雛形と本文とで用語がこのように不統一であった。

「銀行ハ毎半箇年財産目録貸借対照表ヲ製シ新聞紙其他ノ方法ヲ以テ之ヲ公告スヘシ」

この第四条は、明らかに、商法の公告規定をうけたものであり、そのために、貸借対照表という商法用語に準拠しているのである。なお、財産目録と貸借対照表の公告に関しては、明治二十九年一月大蔵省達百四十九号により、各地方長官あてに、次の布達を行なっている。

大蔵省達百四十九号 北海道庁 府  
県（沖繩県ヲ除ク）

私立銀行ノ財産目録貸借対照表ノ儀ハ銀行  
条例第四条ノ規定ニヨリ公告スヘキハ  
勿論ノ処万一右ノ手続ヲ為サス自然等閑  
ニ付スルニ於テハ不都合ニ候条此際一層  
注意ヲ加ヘ客年下半期ノ分ハ勿論向後ハ  
渾テ公告ヲ為シタル新聞紙ヲ差出サシム  
ヘシ

この布達は、明治三十一年十二月大蔵省達第三千四百九十一号によって廃止され、その翌年には商法の一部改正があり、「財産目録ハ浩濶ニ亙リ之ヲ公告スヘキモノトスルハ苛酷ニ失スル」（「商法改正理由」・第百九十二条）との理由で、公告義務は財産目録に関する限り廃止されることになった。後に再説する。

なお、「別冊報告書雛形」には、財産目録の雛形は示されていない。

前頁に掲示した資産負債表雛形は、『明治財政史』第十二巻（617頁）によったものであるが、数字を2箇所訂正してある。前述の資料では積立金4,464円000とあり、当期純益（又ハ純損）の金額欄が空欄になっている。正しくは、積立金7,000円000、当期純益4,464円000である。このように訂正しないと辻褄が合わない。「雛形」そのものの数字が間違っていたのか、『明治財政史』第十二巻の校正ミスなのか不明である。なお、損益表雛形

の数字にも、明らかに間違ったところが1箇所（614頁）ある。配当金400円000とある箇所、正しくは、配当金4,000円000である。訂正しておいた。ついでながら、その他の字句の間違ひも目立つ、「本店資本負債表」（615頁）これはいうまでもなく「本店資産負債表」である。

「第何期資産負債表」の「他店へ貸」14,708円500とあるが、これは明らかに「他店ヨリ借」の間違ひである。また、損益表の冒頭（619頁）が「当期総損金」とあるが、これは当然のことながら、「当期総損益」であろう。すべて訂正しておいた。こうも間違ひが度重なると、権威ありとされている『明治財政史』の校正ミスとばかりはいえないのかも知れぬ。「雛形原本」での間違ひの可能性もあるように思う。いずれにしても、おそまつである。

まず、資産・負債の左右の位置関係からみよう。この勘定式貸借対照表は、いうまでもなく、いわゆる「大陸式」の様式である。借方・貸方の符号を用いないところなどは、なかなかモダンである。当期純益4,464円000とあるのは、いうまでもなく、当期の純利益ではなく、処分可能利益であり、当期未処分利益に相当する。利益処分前貸借対照表であることは、いうまでもない。

とくに注目すべきは、「備考」の第3番目と第4番目の記事である。往時、separate venture（冒険企業）が継続企業へ推移していく過程で、これとそっくりの会計手続をとったことがあると、会計史文献には書いてある。大蔵省の役人が、往時のこの手続を知っていたとも思えぬが、当時の商法の売却時価評価規定すなわち、第三十二条第二項「財産目録及ヒ貸借対照表ヲ作ルニハ総テノ商品、債権及ヒ其他総テノ財産ニ当時ノ相場又ハ市場価直（モトノママ）ヲ附ス 弁償ヲ得ルコトノ確カナラサル債権ニ付テハ其推知シ得ヘキ損失額ヲ控除シテ之ヲ記載シ又到底損失ニ帰ス可キ債権ハ全ク之ヲ記載セス」との整合を保ち

損 益 表		損 失		摘 要		利 益	
		当期総損益					
一 備 考 損益表ハ本支店ノ全体ノ半年間ノ損益ヲ現ハシ利益配当ノ割合ヲ示スモノニシテ此雛形ニ示 ス如ク登載スヘシ但此外尚ホ損益ニ属スル勘定アルトキハ此雛形ニ準シテ之ヲ掲載スヘシ 前各項ノ外日附銀行名称其他ノ記載方等ハ資産負債表ノ例ニ準スヘシ	何 県				利息		1,952,000
	何 郡市				手数料		1,854,000
	何 村町				割引料		1,516,500
					公債利息		185,000
					公債売買損益		595,000
					前期繰越益（又ハ損）		65,000
					.....		
					.....		
					.....		
					.....		
何 銀行		565,000		給料			
		358,500		雑費			
		780,000		損失			
				.....			
				.....			
頭 支配人				.....			
取 何 何		450,000		純益（又ハ純損）			
		4,000,000		積立金			
		14,000		配当金（払込資本高百円ニ付八円割）			
				後期繰越			
				.....			
				.....			
某 某		6,167,500		合 計		6,167,500	
印 印							

つつも、取得原価主義（勿論、当時、このようなモダンな用語があったわけではないが）を貫ぬこうとすれば、当然、このような手続をふむことになる。この場合、未実現の評価損益でなく実現した売却損益を計上するところが、まあ、みそといえみそである。勿論、結果的には、売却時価をもって次期に繰越したのと同じになる。なお、「備考」の以下の記事は、貸付金に生じた貸倒損の取扱いその他であるが、本稿ではその掲載を省略してある。

### 3. 損益表

上に、損益表の雛形を掲示する。

損失と利益の左右の対照位置をみると、簿記での借方項目・損費、貸方項目・収益と符合している。損益表の頭書に時点の日付をうつつのはどうかとの疑問もあろうが、この報告書は、「損益および利益処分計算書」の構造をもっているので、この頭書日付でもおかしくはない。Profit and Loss and Appropriation Account の頭書日付は、こうするのがまあ普通であろう。

問題は、「前期繰越益（又ハ損）」がすっぱりと当期総益金ないし当期総損益の枠の中に取り込まれてしまった点である。ごく初期の国立銀行半季利益金割合報告でも、この「前

期繰越利益」に相当する項目は、当期総益金の枠組からは截然と区別されていたのであり、また、当半季利益金の算出に際しては、これに算入されてはいなかったものである。これらの点を想起していただきたい。この損益表の雛形は、明らかに大きな退歩であり、後退である。「純益」とあるものが、「当期（純）利益」ではなく「処分可能利益」であることは、くりかえすまでもない。

最も注目すべき点は、この損益表が、「損益および利益処分（提示、*proposed*）計算書」Profit and Loss and Appropriation (*proposed*) Account か、それとも「損益および利益処分（宣言、*declared*）計算書」Profit and Loss and Appropriation (*declared*) Account か、である。筆者（久野）は、前者とみる。勿論、資産負債表との関連で、「変則的な体系」とはみられない。

この損益表が、「損益および利益処分（提示、*proposed*）計算書」であるということは、商法の制度（その一部実施は、明治26年7月）によって、利益処分が株主総会の専管事項となったあとでも、この損益表の作成と株主総会への提出が、商法違反にはならないということの意味する。もとより、先の雛形は、銀行が大蔵省に提出する報告書雛形であって、株主総会へ提出する報告書雛形ではないが、銀行が、大蔵省提出のものと株主総会提出のものとを作り分けたとも思えない。この損益表の様式た構造は、そっくり、改正条例の損益計算書に引きつがれ大正5年まで継承された。

## Ⅶ. 「改正銀行条例」・「施行細則附属雛形」

### 1. 問題

「銀行条例」は、明治32年3月に改正され、また、「銀行条例施行細則」は、同年5月に改正され6月に施行された。明治二十六年五月省令第七号の「銀行条例施行細則」は、改

正細則の施行の日より廃止された。この年の3月、法律第四十八号をもって改正商法が公布されている。現行商法の母法はこの改正商法である。

かくして、「別冊報告書雛形」に代って、「施行細則附属雛形」が登場することになった。

第一号営業報告書雛形には、大幅な変更はないが、地金銀、諸公債証書、あるいは営業用地所建物等にもみられた「右所有高（あるいは、右代価）ヲ市価ニ照ストキハ金何円ノ利益（益）又ハ損失（損）アリ」という記事はすべて削除されている。また末尾の「損益」に関する記載は、本店当期総益金と各支店当期総益金とを区別して併記させている。当期総損金の場合も同様である。従前は、本文店当期総益（損）金と一本化してあった。また、後期繰込が後季繰越と改められている。

第二号以下で本店・支店別の貸借対照表雛形、全体の貸借対照表雛形、損益計算書雛形がみられるほかに、財産目録雛形が新たに登場している。注目すべきである。第二号から第六号までで、本店貸借対照表、支店貸借対照表、第何期貸借対照表、損益計算書および財産目録のそれぞれの横書き雛形が示されたが、このほかに、新たに、第七号から第十一号までで、縦書き雛形が併用されている。

### 2. 貸借対照表

従前の資産負債表という名称を、貸借対照表と改めた。明治26年7月にすでに商法の一部が実施されており、この貸借対照表という商法用語もようやく普及しはじめていた。

貸借対照表（第四号雛形）を、次頁に掲示する。縦書きの第九号雛形の掲示は、これを省略するが、この雛形では、上段が資産、下段が負債、となっていることを、とくに付記する。

とくに目立った点もないが、「当期純益金」2,464円000が、「当期末処分利益（未処分利益割



第何期貸借対照表

明治何年六月三十一日

（第四号）

借 方		摘 要	貸 方
		定期預金	21.500000
		当座預金	62.195500
		支払送金為替手形	4.400000
		他店ヨリ借（幾箇所）	14.708500
		.....	
		.....	
		.....	
		.....	
	29.900000	貸付金	
	1.300000	当座預金貸越	
何	51.471000	割引手形	
県府	4.300000	荷付為替手形	
何	7.506000	公債証書	
郡市	29.524000	他店へ貸（幾箇所）	
何		.....	
何		.....	
村町		.....	
	50.000000	資本金	100.000000
		払込未済資本金	
		積立金	7.000000
銀		当期純益金	2.464000
		.....	
	2.000000	営業用地所建物	
	250000	営業用什器	
	35.987000	金銀有高	9.866.660
		（正貨）	
		紙幣並兌換券	23.624.000
		（切手手形）	2.496.340
行		.....	
團		.....	
	212.238000	合 計	212.238000

（旧雛形）

資本金
払込未済資本金
積立金
.....
.....
当期純益（又ハ純損）

（新雛形）

資本金
払込未済資本金
積立金
当期純益金
.....
.....

余金）」であり、「当期（純）利益」でないことは、くりかえし強調しておきたい。

頭書日付が、上・下期の月日で表記されているが、暦年制でかつ半期を区別するこの方

式は、昭和18年までつづく。

資本の部の表示は、むしろ、従前のものの方がよい。ただし、この場合、『明治財政史』第十二巻（667頁）の雛形の印刷ミスの可能性

損益計算書

明治何年十二月三十一日

損失	摘要	利益
	<u>当期利益</u>	
	利息	952000
	手数料	854000
	割引料	1,516,500
	公債利息	185,000
	公債売買益	595,000
	前期繰越	65,000
	.....	
	.....	
	.....	
	.....	
	<u>当期損失</u>	
565,000	給料	
358,500	雑費	
780,000	損失	
	.....	
	.....	
	.....	
	.....	
	.....	
	<u>純益金</u>	
450,000	積立金	
2,000,000	配当金 <small>(私込資本高百円三付四内ノ割)</small>	
14,000	後期繰越	
	.....	
	.....	
4,167,500	合計	4,167,500

損益計算書

利 益	手 引 数	割 引 料	公 債 利 息	公 債 買 入 利 益	前 期 繰 越 益	合 計
九 五 二	八 五 四	一 八 五	一 五 一	一 五 一	五 九 五	五 九 五
〇	〇	〇	〇	〇	〇	〇
〇	〇	〇	〇	〇	〇	〇
〇	〇	〇	〇	〇	〇	〇
〇	〇	〇	〇	〇	〇	〇
〇	〇	〇	〇	〇	〇	〇
〇	〇	〇	〇	〇	〇	〇

  

利 失	給 料	雑 費	損 失	後 期 繰 越 損	合 計
五 六 五	三 五 八	七 八 〇	四 五 〇	〇	〇
〇	〇	〇	〇	〇	〇
〇	〇	〇	〇	〇	〇
〇	〇	〇	〇	〇	〇
〇	〇	〇	〇	〇	〇
〇	〇	〇	〇	〇	〇
〇	〇	〇	〇	〇	〇

明治何年十二月三十一日

何  
県  
府  
何  
郡  
市  
何  
村  
町

何  
銀  
行  
團

もあるから、一概にはいえないが。両者を対比して前頁下段に示しておこう。

3. 損益計算書

従前の損益表という名称を、改正商法の用語になら、損益計算書と改めた。第五号の横書き雛形と第十号の縦書き雛形とを、ともに上に掲示しておこう。

「当期総損益」を、「当期利益」・「当期損失」と区別し、「前期繰越益」を、「後期繰越」との整合を保つため「前期繰越」と改称している。その他わずかな変化は認められるが、構造自体に何らの変化はない。依然として、

「損益および利益処分 (提示, *proposed*) 計算書」である。

新たに採用された縦書き雛形については、利益を上段に損失を下段に位置させていることが注目される。簿記の貸借の関係位置にこだわれば、上下が逆であるけれども、一般人にとっての見やすさからすれば、当然こうなるであろう。横書きの雛形の場合であっても、左右の対照位置にさほどこだわる必要はないと思う。

4. 財産目録

第六号 (横書) および第十一号 (縦書) の財



第貳期貸借対照表

明治四十三年六月三十日

資 産												負 債																	
合 計	金 銀 有 高	建 物	地 所	営 業 用 什 器	営 業 用 建 物	営 業 用 地 所	雑 勘 定	他 店 為 替 戻 貸	会 社 株 券	会 社 債 券	国 債 証 券	預 ケ 金	割 引 手 形	当 座 預 金 貸 越	貸 付 金	前 期 繰 越 金	当 期 純 益 金	積 立 金	資 本 金	雑 勘 定	他 店 為 替 戻 借	支 払 送 金 手 形	別 段 預 金	預 金 手 形	小 口 当 座 預 金	当 座 預 金	定 期 預 金		
一一五、九一一、二七〇一三	五、三六五、〇七一一六	五六四、二二九九五	三、四四六、七〇二八二	八、一六三、四八八	二六七、九八一、一九一	二三〇、七八五、九八八	一〇六、二七五、〇九	五七、九九一、三六	四、九八五、三一四、四〇〇	八五七、二六七、〇〇〇	二〇、八六八、七三五、九五五	四、三〇六、八五五、一八	三七、七六二、〇九三、一一一	五、五四五、二六四、七八八	三二、五三八、五三七、七九六		六五、五九一、一一〇	一、一二六、九七六、三九九	四〇〇、〇〇〇、〇〇〇	二〇、〇〇〇、〇〇〇、〇〇〇	七〇、〇〇五、三〇〇	二九二、四三二、五二二	二二〇、二四三、八〇〇	六二三、二九三、五七六	一、一六一、二四一、七六八	一七、二六三、〇四〇、六八八	二五、八〇四、五一六、七三三	四八、八八三、九二八、二八八	四八、八八三、九二八、二八八
一一五、九一一、二七〇一三																													
一一五、九一一、二七〇一三																													

財産目録の雛形は存在していない。もともと、明治二十三年三月商法（その一部実施は明治26年7月）に由来するこの財産目録制は、商法規定そのものに解釈上の問題もあり、方々、わが国の会計実務に殆んどなじみのないものであったために、一般には、そもそも財産目録とはいかようなものか、どういう手続と様式で調製するのか等につき、五里霧中というのが、どうやら実情に近いのではなからうか。かかる事情のもとで、一般の株式会社にとって格好の御手本となったのが、明治32年5月制定、同年6月施行の「銀行条例施行細則」の財産目録雛形であったことを考えると、上記

のような状態判断で、まず間違いはなからう。従って、先の『明治財政史』第十二巻（694頁）は、建前として取りつくろったところが目立つように思う。本音をいえば、とくに財産目録の公告に関しては、大蔵省は督促はしてみたものの、いささか（あるいは大いに）もてあましているような気配が、極めて濃厚であり、布達を廃止して、ほっと一安心というところが実情なのではあるまいか。

第六号の雛形を、前頁上段に掲示する。

一目して明らかなように、このいわゆる財産目録は、資産目録ではあっても、財産目録

第貳期損益計算書																													
明治四十三年六月三十日																													
利																													
益																													
損																													
失																													
合計	三、六九七、六〇六九三																												
前期繰越金																													
雑益																													
倉敷料																													
会社株券配当金																													
債券当籤及売買益																													
割引料																													
手数料																													
会社債券利息																													
公債利息																													
利息																													
合計	三、六九七、六〇六九三	差引純益金	一、一九二、五六七四九	雑費	九二、三〇九四七	営繕費	二、七二一六〇	借地借家料	九、八八三五〇	諸税公費	一二二、五四〇〇六	旅費	一六、七九三三九	諸給	三七三、三二五六六	雑損	二、三三九五四	保険料	六、二四四八二	倉敷料	六七六〇〇	債券当籤及売買損	八〇、八九六二六	割引料	一三、五五六三〇	手数料	四、七九一七九	利息	一、七七八、九六一〇五

すなわち「動産，不動産，債権および債務その他の財産」を網羅した総目録ではない。つまり、「総資産・総負債の目録」ではない。銀行財産目録が，資産目録にすぎなかったことは，わが国の財産目録制に決定的な影響を及ぼすことになった。わが国の株式会社が商法規定により調製した財産目録は，殆んどの場合が資産目録であった。

Ⅷ. 株式会社三井銀行・「第貳期（明治四十三年上半期）営業報告書」および日本興業銀行・「第四期（明治三十六年下半期）営業報告書」

国立銀行の「半季利益金割合報告」の構造（様式）は，そのまま普通銀行の「損益表」（明治23年10月制定の雑形）および「損益計算書」（明治32年5月制定の第5号・第10号雑形）にそっくり継承されることになった。いずれも「損益および利益処分（提示，proposed）計算書」であった。

次項でのべるように，大正五年六月大蔵省

			損		益	
			金		金	
			益		損	
			金		金	
			差		引	
			純		純	
			益		益	
			金		金	
			三、六三二、〇一五	二、五〇五、〇三九	一、一三六、九七六	三、一三六、九七六
		利益金分配	四	四	三	三
		一金百拾貳万六千九百七拾六円参拾九銭				
		一金六万五千五百九拾壹円拾銭				
		合計金百拾九万貳千五百六拾七円四拾九銭				
	内					
		一金六拾万円				
		一金四拾万円				
		一金六万貳千七百円				
		一金拾貳万九千八百六拾七円四拾九銭				
		合計金百拾九万貳千五百六拾七円四拾九銭				
後期繰越金	賞与交際費	積立金				
当期繰越金	当期交際費	当期立金				
当期繰越金	当期交際費	当期立金				
当期繰越金	当期交際費	当期立金				

令第十号による「銀行条例施行細則附属雛形」の全面改正により、「損益計算書」(内容的に言えば、損益および処分財源調整計算書、あるいは端的にいうと、損益および利益剰余金結合計算書)と「準備金及利益ノ配当ニ関スル書面」とに分岐(分離)することになるのであるが、この大正初期以前に、すでに、明治三十二年三月法律第四十八号の「改正商法」は施行されており同法第九十条は、一号から五号の計算書類の作成を命じている。その第四号が「損益計算書」であり、第五号が「準備金及利益又ハ利息ノ配当ニ関スル議案」であった。もとより、「銀行条例施行細則附属雛形」

は、普通銀行が大蔵省に提出する報告書類の雛形であるから、商法の規定により株主総会に提出するものと、体系・構造・様式において、両者に相異があっても、一向に差しつかえはない。しかし、従前からの大勢としては、株主総会に提出する「実際考課状」、「営業(事業)報告書」では、国立銀行の場合でも、普通銀行の場合でも、ひとしく、大蔵省の定める雛形に準拠している。

ところで、筆者(久野)の手許に、日本経営史研究所編(昭和53年6月刊)『三井銀行史料 1. 営業報告書』がある。第1期(明治42年11月1日~12月31日)から第67期(昭和17年下半期)に至る営業報告書の集大成である。なお、同行は明治9年から同26年までが「私盟会社」、明治26年から同42年までが合名会社であり、この第1期から株式会社となったのである。

この第貳期(明治四十三年上半期)の営業報告書から、前2頁と本頁の計表を注目したい。

「貸借対照表」の資本の部の末尾には、当期純益金 1, 126, 976 円39銭と前期繰越金 65, 591 円10銭が並記してある。その合計額 1, 192, 567 円49銭が当期未処分利益である。大正五年六月の改正雛形の様式では、当期純益金 1, 192, 567 円49銭(内、前期繰越金 65, 591 円10銭)となる。貸借対照表の当期純益金と損益計算書の当期純益金とは同額で、当期未処分利益額を示している。

「損益計算書」では、利益の側に前期繰越金を掲示して、差引純益金 1, 192, 567 円49銭を計算してある。いうまでもなく、この差引純益金は、当期未処分利益であって当期純利益ではない。

日本興業銀行の第四期営業報告書(明治三十六年下半期)の財務諸表および利益金分配案も、おおむね、上記のものと同様である。ただし、貸借対照表上の「利益金」94, 668 円47銭8厘は当期未処分利益に相当し前期繰越金 2, 836 円76銭3厘をふくむ。三井銀行のように別

右之通候也

後期繰越金

配当金（一株ニ付何円何分ノ割）

賞与金

何積立金

法定準備金

一当期純益金何円也  
之ヲ処分スルコト左ノ如シ

第何期自

至年月日

準備金及利益ノ配当ニ関スル書面

何円 何円 何円 何円 何円

合 計	前 期 繰 越 金	何 償 還 益	何 売 買 益	外 國 為 替 売 買 益	株 式 配 当 金	有 価 証 券 利 息	手 引 料	割 引 料	利 引 息	利 益				
										円 額				
合 計	当 期 純 益 金	營 繕 費	旅 費	給 料	税 金	何 償 額 却	有 価 証 券 額 却	滯 留 金 却	何 売 買 損	外 國 為 替 売 買 損	手 引 料	割 引 料	利 引 息	損 失
														円 額

第何期自  
至年月日  
損益計算書

(並) 記していない。損益計算書・利益の側に前期繰越金を計上するのは同様である。利益金分配案では、「当期利益金」として当期未処分利益を示している。当期純利益と前期繰越金とを別(並)記してはいない。

ともに、大正五年六月大蔵省令第十号「改正銀行条例雛形」の先駆をなすものである。

### Ⅴ. 銀行損益計算書の爾後の変遷および昭和2年新雛形による第四銀行・三井銀行の実況

大正五年六月大蔵省令第十号により、「銀行条例施行細則附属雛形」に全面的な改正が加えられた。その最も注目すべき点は、損益計算書雛形にみられ、それに関連して、「第何期 皇 年 月 日 準備金及利益ノ配当ニ関スル書面」の雛形が新に登場することになった。

この両者を、上に掲示する。

明治初年の国立銀行以来の伝統的な「損益および利益処分（提示, *proposed*）計算書」は、長年月を経て大正5年6月、ようやく「損益計算書」と「準備金及利益ノ配当ニ関スル書面」とに分岐（分離）されることになった。この措置は、原始商法が一部実施された明治26年7月から、かなりの時間的なへだたりがある。この間、伝統的な先の計算書様式のまま放置されていたのは（あえて商法違反とみられなかったのは）、銀行が一貫して「提示型」の財務諸表体系を継承してきたためである。

この損益計算書における当期純益金は、いうまでもなく、当期に発生した純利益ではない。処分可能利益であり、「当期未処分利益（未処分利益剰余金）」である。前期繰越金が利益の側の末尾にみえていることに注目されたい。この損益計算書は、前期繰越利益（資本の一部）

新雛形(昭2. 令31号)		旧雛形(大5. 令10号)	
利 益	損 失	利 益	損 失
貸付金利息	預金利息	利息	利息
有価証券利息	借用金利息	割引料	割引料
受入雑利息	支払雑利息	手数料	手数料
株式配当金	再割引料	有価証券利息	外国為替売買損
受入手数料	戻割引料	株式配当金	何れ売買損
外国為替売買益	支払手数料	外国為替売買益	滞貸金銷却
何れ売買益	外国為替売買損	何れ売買益	有価証券価額銷却
何れ償還益	何れ償還損	何れ償還益	税給料
有価証券貸付料	何れ償還損	.....	營繕費
土地建物貸付料	滞貸金銷却		
銷却債権取立益	有価証券価額銷却		
未払利息其ノ他戻入	何れ価額銷却		
	有価証券借入料		
	土地建物貸借料		
	税金		
	行員恩給及一時給与		
	給料		
	手当		
	旅費		
	.....		
	未経過割引料其ノ他戻入		
	計		
	当期利益金		
	(内当期純益金)		
	.....		
	当期純益金		
前期繰越金	前期繰越金	前期繰越金	前期繰越金
何れ積立金戻入	何れ積立金戻入	何れ積立金戻入	何れ積立金戻入
計	計	計	計
合 計	合 計	合 計	合 計

をふくむ以上、本来の意味における損益計算書ではない。

大蔵省当局者は、この損益計算書雛形の説明に際し、次のような注目すべき発言をした。

『施行細則説明及質疑応答速記録・第二十七項』にいう(東京銀行集会所における青木銀行課長の発言)。

「準備金又ハ積立金ノ中デ取崩シマシタルモノガ有リマシタ場合ニハ、是ハ損益計算書ノ利益ノ部ニ『前期繰越金』ト云フノガアリマスカラ、其前ノ所ヘ持テユキマシテ『何準備金戻入』トカ『何積立金戻入』ト云フヤウナ科目デ書イテ戴キタイトスウ思ヒマス…」

「何積立金戻入」・「前期繰越金」とこのよ

うに並べて利益の側の末尾に掲示してみると、この「損益計算書」は、実は、「損益および処分財源調整(利益剰余金)計算書」であることが、一層はっきりする。銀行以外の諸会社の場合では、損益計算書は本来の姿にとどめ、かかる処分財源調整計算は、「利益処分議案」の冒頭で示すことが多い。その事例は、本稿でも再三紹介しておいた。

明治23年8月制定になる銀行条例は、部分的改正を経て長くわが国普通銀行の準拠法となったが、その後の経済状況の変遷にともない、必ずしも金融界の実情に適合しなくなったので、政府は、昭和2年に至り金融制度調査会・同準備委員会でも考究した銀行法改善案





第六十五期昭和三年 自七月三十一日 損益計算書

利益		損失	
金額	金額	金額	金額
貸付金利息	一、五〇七、七七九、〇〇〇	預金利息	一、二五〇、六七九、五六〇
受入雑利	二四四、四三〇、八〇〇	借入金利息	三一、八七九、五六〇
受入配当	四二、二二七、〇〇〇	支払雑利	五五、二五四、七四〇
株式配当	二〇五、六二五、〇〇〇	支払利息	一七、五六四、三五〇
受入証券	一一、二五〇、七五〇	支払手数料	一〇、八八三、五六〇
受入証券	二七、八一六、一六〇	支払手数料	七、四四六、五〇〇
有価証券	一七、七九〇、二七〇	滞り金	七一、五八八、八四〇
有価証券	二六、九五〇、五〇〇	営業用建物什器	二、九一三、〇〇〇
有価証券	七九六、五〇〇	土地建物賃借料	五四七、一四〇
土地建物賃借料	三八九、五五〇	税金	一三四、〇四五、六五〇
土地建物賃借料	八六五、九八〇	給料	一〇六、三三五、二〇〇
雑利	二、〇八四、〇九〇	旅費	三三、〇〇〇
未払利息	四一八、〇九三、五六〇	未経過引	六九、一八二、四七〇
前期繰越金	二、五〇六、三八九、一四〇	当期利益	一、四三三、五三八、八九〇
合計	三、〇七五、七二〇、九〇〇	合計	三、〇七五、七二〇、九〇〇

利益金分配案

一金百拾四万四千九百九拾七円四拾四銭  
 内  
 金式拾万円  
 金式万式千九百九拾四円六拾式銭  
 金四万式拾四円五銭  
 金四拾参万参千七百七拾六円式拾五銭  
 金四拾八万参千四百式円五拾式銭

右之通候也

昭和三年十二月三十一日

株式会社 第四銀行

当期利益金  
 役員定額金  
 役員賞与金  
 退職金  
 役員及交際費  
 配当金  
 年八分五厘ノ割  
 旧株ニ付金老四六銭五厘  
 新株ニ付金老四六銭五厘

国立銀行以来の伝統的な用語では、当期の「総益金」から当期の「損失並ニ諸費」を控除したものを「当半季利益金」といい、処分可能利益を「純益金」と称した。昭和2年の新雛形の用語法では、これがまったく逆となった。

損益計算の領域と処分財源調整計算の領域とは、一応、途中の計(小計)で区別されている。この損益計算書様式は、まさしく、今日の銀行の損益計算書あるいは法務省令「計

算書類規則」によるわが国の株式会社の損益計算書の制度的様式の「祖型」(prototype)となったものである。

昭和2年の新雛形に準拠した財務諸表および「利益処分案」の実例として、前出の第四国立銀行の後身である第四銀行(第六十五期, 昭和三年下半期)および三井銀行(第参拾八期, 昭和三年上半期)の場合を前頁と本頁以下で紹介しておこう。なお、手持の第四銀行資料で

わが國經濟發展の任成に資する事業研究(報告) (文庫)

(三井銀行) 第參拾八期末昭和三年六月三十日現在貸借対照表				
資 産(借方)		金 額	負 債(貸方)	
現金預ケ金勘定	七〇、〇九二、一三九〇	〇	預 金 勘 定	六一八、五七八、七三〇
現 金	二五、一六六、八四五	五三	当 座 預 金	八七、五七二、五二二
預 け 金	四四、八九九、八八〇	〇九	特 別 当 座 預 金	九六、一六二、六六六
(内日本銀行へ預け金)	(四三、七八七、二四八)	六六	通 知 預 金	七〇、五六六、二八三
地金銀外国通貨	二五、四二三	三八	定 期 預 金	三六〇、〇三二、一八四
コ ー ル ロ ー ン	三〇、一〇〇、〇〇〇	〇〇	雑 預 金	四、二五五、〇九七
有 価 証 券 勘 定	三二、一五八、二四四	五八	未 払 送 金 為 替	五五〇、七九八
国 債	八四、三六五、五六二	二〇	外 国 為 替 勘 定	四四、一〇四、九二四
(内手許在高)	(七二、七四〇、六八八)	九〇	売 渡 外 国 為 替	二、三三三、六八〇
地 方 債	三、七五三、五六二	八五	外 国 他 店 借	四一、八〇一、三六〇
外 国 証 券	二二、四四三、七三三	四三	他 店 借	九二一、八二五
社 債	八、〇二五、三八四	一〇	支 払 承 諾	二二、二七四、五二九
株 式	五八〇、〇〇〇	〇〇	雑 勘 定	一〇、五六四、二二三
割 引 手 形 勘 定	五、三七三、二八四	二四	未 払 配 当 金	一、五九四、三三〇
商 業 手 形	五、一八六、九三五	九九	未 払 利 息 其ノ他	六、三三七、二七四
荷 付 為 替 手 形	一八六、三五八	二五	未 経 過 割 引 料 其ノ他	二、六九九、八二五
貸 付 金 勘 定	三三、一五四、三五七	八五	預 金 利 子 諸 税	一、三九二、二三六
手 形 貸 付	三二、三四二、三六六	六五	仮 受 金	一、三七六、三五五
証 書 貸 付	三四七、七五〇	〇〇	株 主 勘 定	一七二、一八五、八五三
当 座 貸 越	一九、八二四、二九二	二〇	資 本 金	一〇〇、〇〇〇、〇〇〇
貸 付 有 価 証 券	七五四、二七五	五〇	法 定 準 備 金	二六、〇〇〇、〇〇〇
外 国 為 替 勘 定	九二、一九五、三六二	一〇	別 段 積 立 金	二七、〇〇〇、〇〇〇
買 入 外 国 為 替	七六、三三三、三九八	三八	配 当 準 備 積 立 金	八、〇〇〇、〇〇〇
利 付 為 替 手 形	一三五、五二七、八六七	五二	使 用 人 退 職 貯 蓄 金 積 立 金	二、〇八〇、五二七
外 国 他 店 貸	三、三五四、〇六二	二二	当 期 利 益	(二九、一〇五、三三五)
他 店 貸	七、三八七	九一	(内前期繰越金)	(二六、七〇〇、〇〇〇)
支 払 承 諾 見 返	二二、二七四、五二九	四六	金 庫 入 金	(七、三八七、八二五)
雑 勘 定	二、一八五、八三六	六二		
仮 払 金	二、一八五、八三六	六二		
動 産 不 動 産 勘 定	六、四六二、四八〇	三七		
営 業 用 土 地 建 物 什 器	五、五九八、一八四	三〇		
所 有 動 産 不 動 産	八六四、二九六	〇七		
株 主 勘 定	四〇、〇〇〇、〇〇〇	〇〇		
払 込 未 済 資 本 金	四〇、〇〇〇、〇〇〇	〇〇		
合 計	八五九、一八一、八九八	六三	合 計	八五九、一八一、八九八

(三井銀行)

第參拾八期昭和三年自一月一日起至六月三十日損益計算書

利 益	金 額	損 失	金 額
貸付金利息	一四、〇〇四、六四一 <sup>四</sup>	預金利息	一八、三九六、四二〇 <sup>四</sup>
有価証券利息	四、九八三、二七三	支払雑利息	九五五、七二四
受入雑利息	五三三、九〇〇	戻利息	二七五、四〇三
割引料	一、六二〇、六四〇	戻割引料	二七六、五九九
株式配当金	一〇、〇〇〇	支払手数料	二七八、五五三
信託手数料	一三、五二一	保証料	三二、五七〇
保証料	一三〇、一〇四	外国為替売買損	一六七、六六七
受入手数料	一、三二、〇二八	通貨金銀外貨買損	三五、二七九
外国為替売買益	三、一一〇、三三五	動産不動産買買損	三六三、六六二
通貨金銀外貨買益	二五、九六六	滞貸金銷却	一四、七五六
有価証券売買益	一、二四七、八〇六	有価証券価額銷却	七、六四六
動産不動産売買益	二八、三九二	動産不動産価額銷却	一一八、〇七九
有価証券償還益	一、〇六八、六七〇	保 險 料	七二八
有価証券貸付料	一三、三八六	雑 損	一、九九四
土地建物貸貸料	二、四一〇	土地建物賃借料	一五五、六六五
銷却債權取立益	三、〇六九	税 金	七五四、四八九
雑 益	三〇、四五四	一行時員給與金及	二一六、七〇八
未払利息其他戻入	五、六九一、五七五	給 料	七三七、二七二
計	三三、八七七、一六五	手 当	一、五一九、二四七
前期繰越金	二、三六二、七〇〇	旅 費	九六、一四四
積立退職慰勞金戻入	二、六、七〇八	雜 費	七〇、九六三
計	二、五七九、四〇八	其未経過割引料 / 其他戻入料	二、六九九、八一五
		計	二七、三五二、三九九
		当期利益金	九、一〇五、三三五
		(内当期純益金)	(六、五三五、九二六)
合 計	三六、四五六、五七四	合 計	三六、四五六、五七四

後期繰越金	二百六拾九万七千六百参拾五円四拾五銭	配当金	参百万円（旧株式一株ニ付金五円、新株式一株ニ付金二円五十銭、即年老割）	重役賞与金	四拾参万八千貳百円	使用人退職慰勞金積立金	四拾六万九千五百円	法定準備金	壹百万円	法 定 準 備 金	壹百五十拾万円	之ヲ処分スルコト左ノ如シ	合 計	九百拾万五千参百参拾五円四拾五銭	一 使用人退職慰勞金積立金戻入	貳拾壹万六千七百八円五拾九銭	一 前 期 繰 越 金	貳百参拾六万貳千七百円五銭	一 当 期 純 益 金	六百五十拾貳万五千九百貳拾六円八拾老銭	利 益 金 処 分
-------	--------------------	-----	-------------------------------------	-------	-----------	-------------	-----------	-------	------	-----------	---------	--------------	-----	------------------	-----------------	----------------	-------------	---------------	-------------	---------------------	-----------

(三井銀行)

lity に由来する用語であろう。一般には「資産及ヒ負債」である。

この両報告書は、「資産ヨリ責任ヲ控除シタル剰余金」・「収入ヨリ支出ヲ控除シタル剰余金」（163,647円71銭5厘）を媒体として結びついている。利益処分の株主配当金74,400円のうち未払分は12,044円、同じく役員賞与金35,280円のうち未払分は5,000円であり、それぞれ「未支払株主配当金」・「未支払役員賞与金」として「責任」（負債・資本）の側に計上してある。典型的な「宣言型」（declared type）の財務諸表体系である。両報告書の実況は、次頁のとおりである。

## 2. 第二回大決算報告書（皇 明治三十一年一月二日 皇 開三十八年十二月三十一日）

財務諸表の基本的体系および用語等は、第壹次総決算報告書と変わらない。ただ、第五款「剰余金ノ源泉並ニ其処分」を設けて、剰余金の源泉についてその大要を示すとともにその処分内容を示している。「資産及ヒ責任」は、依然として、「利益処分後（済）貸借対照表」であり、「収入及ヒ支出」は、「損益および利益処分（宣言、declared）計算書」である。

なお、前掲の「利益（剰余金）処分」は、財務諸表が、その体系として、「宣言型」（declared type）であるにもかかわらず、次回（第拾八回）の事業報告書の第壹款「株主總會」をみると、「二月二十五日定時總會ヲ開キ前年度並ニ 皇 明治三十一年一月二日 皇 開三十八年十二月三十一日 八年間ニ於ケル事業ノ報告及ビ諸勘定ノ承認ヲ経利益配当ヲ議決シ」とあり、処分案件であったことがわかる。ここらあたりが、財務諸表体系との間でしっくりいかない（いっていない）ところである。

「宣言型」（declared type）から「提示型」（proposed type）への過渡的現象であると考へざるを得ない。次回に至って、完全な「提示型」へ移行する。

は、第六十四期（昭和二年下半年期）を欠いており、第六十三期（昭和二年上半年期）は旧雛形に準拠している。

## X. 日本生命保険株式会社の場合

### 1. 第壹次総決算報告書（皇 明治二十二年九月二十日 皇 開三十年十二月三十一日）

当社は、明治22年9月20日から同30年12月31日までの満8年4ヶ月間における決算報告書を、「第壹次総決算報告書」として作成・報告している。

その「資産及ヒ責任」は、「利益処分後（済）貸借対照表」であり、その「収入及ヒ支出」は、「損益および利益処分（宣言、declared）計算書」である。「責任」とあるのは、liabi-

資 産

- 一金拾八万円
- 一金貳拾七万六千貳百四拾七円九拾五銭四厘
- 一金七万六拾五円
- 一金貳拾三万八千円
- 一金五万千參百六拾八円
- 一金拾貳万五千元
- 一金五拾參万九千參百六拾八円八拾貳銭
- 一金壹万九千貳百貳拾円七拾七銭九厘
- 一金七千參百四円六拾八銭四厘
- 一金七千八百四拾貳円四拾四銭參厘
- 一金參万五百參円六拾壹銭
- 一金四万參千九百四拾八円九拾銭八厘
- 一金拾四万九百貳拾壹円參拾四銭
- 一金九百九拾円八拾四銭參厘
- 一金五百九拾四円五拾貳銭六厘
- 計金壹百七拾參万千參百七拾六円九拾銭七厘

責 任

- 一金參拾万円
- 一金壹万貳千四拾四円
- 一金五千元
- 一金壹千五百貳拾五円五銭
- 一金壹万四千五百四拾六円貳拾貳銭四厘
- 一金壹千七百九拾參円七拾四銭參厘
- 一金壹百拾貳万五千四百參拾円拾七銭五厘
- 一金拾万七千參百九拾円
- 計金壹百五拾六万七千七百貳拾九円拾九銭貳厘

払込未済株金  
 国債証券  
 地方債証券  
 社債証券  
 諸株券  
 定期預金  
 当座預金  
 仮払金  
 支社勘定  
 出張所勘定  
 代理店勘定  
 本社新築費  
 地所建物  
 什器  
 金銀

株  
 未支払株主配当金  
 未支払役員賞与金  
 別段預り金  
 仮預り金  
 役員身元保証預り金  
 保険契約責任金  
 翌年へ繰込保険掛金  
 資産ヨリ責任ヲ控除シタル剰余金

収 入

- 一金貳百貳拾七万九千五百拾五円四拾七銭參厘
- 一金四万八千百拾五円貳拾七銭八厘
- 一金貳万千貳百六拾貳銭貳厘
- 一金五万參千參百八拾貳円九拾六銭貳厘
- 一金貳千五百五円
- 一金九万七千參百貳拾貳円八拾七銭
- 一金壹千九百貳拾七円參銭四厘
- 一金貳万八千五百七拾円壹銭參厘
- 一金五万五千百拾五円參拾參銭五厘
- 一金六千六百貳拾貳円貳拾四銭四厘
- 計金貳百五拾九万四千貳百八拾貳円參拾參銭壹厘

支 出

- 一金六拾壹万六千參百九拾円
- 一金貳万七千七百五拾壹円六銭參厘
- 一金壹万九千九拾八円五拾貳銭
- 一金四拾四万千貳百壹拾參銭九厘
- 一金八万六千五百參拾壹円四拾五銭九厘
- 一金參千參百貳拾貳銭六厘
- 一金八千參百五拾円
- 一金七万四千四百円
- 一金參万五千貳百八拾円
- 一金壹百拾貳万五千四百參拾円拾七銭五厘
- 計金貳百四拾參万六千參拾四円六拾壹銭六厘

保 險 掛 金  
 国債証券利息  
 地方債証券利息  
 社債証券利息  
 他会社株券配当金  
 諸利息  
 手数料  
 有価証券売却、償還益  
 地所建物売却、評価益  
 雑益

保 險 掛 金  
 償還保険掛金  
 創 業 入 費  
 社 費  
 代理店手数料  
 有価証券減価消却  
 地所建物什器減価消却  
 株主配当金  
 役員賞与金  
 保険契約責任金  
 収入ヨリ支出ヲ控除シタル剰余金

合 計	東京支店新築費	借家敷金	仮払金	支店出張所、代理店賃	未収保険料	什動器	有価証券	貸付金	銀行預金	現金	資 産	明治参拾九年 拾貳月参拾壹日 貸借対照表	
	七、九三四、三〇九八・一三	二一、〇九五七・八二〇	一、〇〇〇〇・〇〇〇	五三一、四八五・〇〇〇	一四七、六五四・一九〇	二一、九七二・三七四	五五、〇七二・〇〇〇	一八八、七二二・〇〇〇	四一、七三三・〇〇〇	一、五三一、七八一・九二七			二、四九二・〇〇〇
合 計	利益	仮預り金	保険契約者配当預り金	別段預り金	役員身元保証預り金	未支払株主配当金	役員恩給金	支払準備金	責任準備金	法定準備金	株準備金	負 債	日本生命保険株式会社
	七、九三四、三〇九八・一三	六八〇、八四五二・六九五	一四、五三二・四〇〇	一、八一五・〇〇〇	三三、八三〇・三二八	五〇、四七五・〇〇〇	二二、八二九・六九〇	二一、五九一・八七〇	七、七七一・〇〇〇	三〇〇、〇〇〇・〇〇〇	七五、〇〇〇・〇〇〇		

3. 第拾八回事業報告書（皇 明治三十九年一月一日  
自 同 年 十 二 月 三 十 一 日 閉）

財産目録，貸借対照表，損益計算書および「利益配当ニ関スル決議書」を作成している。商法の計算書類の体系に順応している。

財産目録は，資産および負債の各項目につき作成されている。ただし，負債の側には，株金，法定準備金その他の資本勘定をふくんでいる。

貸借対照表は，「利益処分前」のものであり，「負債」の部の末尾の「利益」680,845

円26銭9厘は，「当期利益」ではなく，「当期未処分利益（未処分利益剰余金）」である。

損益計算書の「収入」の部の冒頭には，「前年度ヨリ繰越金」6,075,257円43銭5厘が掲示されており，「差引利益金」680,845円26銭9厘は，当然のことながら，「当期利益」ではなくて，「当期未処分利益（未処分利益剰余金）」である。つまり，この損益計算書は，本来の意味における損益計算書ではない。

当時の一般的傾向としては，前期繰越利益と当期利益とは，貸借対照表面では，負債（および資本）の部の末尾に両者を併記し，また，損益計算書面では前期繰越利益を掲示せず，当期利益に処分追加財源としての前期繰越利益を加算して処分可能総額を示す計算は，「利益処分案」の冒頭で示すのが通例であった。当社のような方式は，すでに言及してきたように，当時の銀行で採用したものである。もっとも，現在の株式会社で作成する損益計算書の制度的様式は，基本的には，まさしく，当社並びに当時の銀行のそれと同じであるが，この重要な課題については，別に論ずる機会をもちたい。

財務諸表並びに「決議書」の実況を本頁（左）と次頁以下に掲示する。

XI. 「損益および利益処分計算書」の二類型および「損益計算書」の二類型

英国実務から伝来の「損益および利益処分計算書」Profit and Loss and Appropriation Account に，「提示型」(proposed type) と「宣言型」(declared type) との二類型があったことは，既述のとおりである。

いずれの類型のものにもせよ，かかる結合（場合によっては，いわゆる「混合」）計算書を基調として，原始商法一部実施後，次第に「損益計算書」Profit and Loss Account と「利益処分議案」Appropriation (proposed) Account とに岐分（分離）していくのである

自明治參拾九年壹月壹日 損益計算書  
至全 年拾貳月參拾壹日

日本生命保險株式會社

収		入		支		出	
前年度ヨリ繰越金	四八二、四〇三、三三三			保險金		四九四、五七〇、二〇〇	
利益	五、五七一、八二二、二八一			義濟金		一、二四四、〇〇〇	
責任準備金	二一、〇三〇、八一			諸返戻金	六三、五七四、三三〇		
支払備金				解約返戻金	二、二四五、四		
諸利息				其他返戻金			
國債証券利息	一〇一、三二九、五七六			營業費			
地方債証券利息	三、六二三、四九〇			俸給及諸給	一八三、五九七、八〇六		
社債証券利息	四一、六九六、二四〇			旅費	七二、五二五、七七五		
他会社株券配当金	一〇九、八〇六、八七八			代理店手数料	六四、一四七、三五五		
諸利息	一四七、六三六、七七七			募集費	七七、三三二、九六〇		
財産売却益				印刷費	四、三二四、七三二		
國債証券償還益金	六、七八六、二六〇			廣告費	二、八五五、五四五		
地方債証券償還益金	三六〇、〇〇〇			税金	三五、四五二、一六五		
社債証券償還益金	五、六九一、一五〇			通信運搬費	六、二三五、七〇三		
國債証券売買益金	三、七七七、七一一			圖書費	九七〇、八八二		
社債証券売買益金	二、六六七、二〇〇			備品費	一、一四九、三三八		
諸株券売買益金	一一、一〇七、七五〇			修繕費	一、九七〇、五八二		
手数料				消耗品	八、二八〇、五一五		
雑益				雜費	一三、七二六、四四九		
合計				火災保險料	六、二二六、〇〇〇		
				財産評価損			
				不動産減価消却	九、二〇一、三五〇		
				什器減価消却	三、一一二、四五七		
				前年末未収保險料 ノ内へ填補額			
				次年度繰越金	六、七七七、〇七七、八八六		
				責任準備金	二一、八九二、八七〇		
				支払備金			
				合計			
				差引利益金			
					八、五五五、二〇七、一三六		
					七、八七四、三六一、八六七		
					六、七九八、九六九、七五六		
					三〇、四九六、九一三		
					一一、三一三、八〇七		
					六八〇、八四五、二六九		
					八、五五五、二〇七、一三六		



利益金		六拾八万〇八百四拾五円貳拾六銭九厘	日本生命保険株式会社
之ヲ処分スルコト左ノ如シ			
金參万參千円（年率割式分）	株主配当		
金六拾參万円	別段準備金		
金壹万七千八百四拾五円貳拾六銭九厘	後年度へ繰込		

自明治參拾九年壹月壹日  
 至全 年拾貳月參拾壹日  
 年度利益配当ニ関スル決議書

「混合」計算書である。収益（入）の部に前期繰越利益等が揭示されている場合には、「混合計算書」になるし、小計（小以）等で区別する等を工夫して、当期の損益計算の領域に混入していない場合には、「結合計算書」になる。いずれにしても、「損益計算書」としては、著しく「変則的」である。この場合の損益計算書と一対をなす貸借対照表・負債（資本）の部の末尾の当期利益（金）は、勿論、当期純利益ではなくて当期未処分利益である。

その二は、損益計算書には、前期繰越利益等をいっさいふくめない「正則的」な損益計算書を作成する場合である。一対をなす貸借対照表面では、負債（資本）の部の末尾に前期繰越利益と当期（純）利益とが並記される。当期（純）利益に対する処分財源の調整計算は、「利益処分案」の冒頭で提示する。

現在のわが国の株式会社の損益計算書の制度的様式は、上記のその一の著しく「変則的」な様式の流れをくむもので、まさに、「先祖返り」(atavism)の現象である。

が、明治初年以來、この種の「結合（混合）計算書」の実務経験が比較的長期にわたったため、その影響をうけ「損益計算書」にも二類型がみられた。その焦点をなすものは、前期繰越利益や積立金取崩（戻入）額等の処分財源の調整計算の領域であった。

その一は、銀行をはじめとして一部の会社にみられたもので、前期繰越利益等を損益計算書の領域にふくめて差引「当期利益（金）」を測定・報告するケースである。損益計算書におけるこの「当期利益（金）」は、処分可能利益としての「当期未処分利益（未処分利益剰余金）」であって、「当期（純）利益」ではない。この損益計算書は、本来の意味における「損益計算書」ではなく、「損益および処分財源調整計算書」であり、一種の「損益および利益剰余金結合（ないし、場合によっては

## VII. 日本製粉株式会社の「計算書」（計算表、損益表、損益計算書）および「利益金分配」（利益金配当案、利益金分配案）の推移

原始商法の一部実施によって、明治初年以來の「損益および利益処分（提示、*proposed*）計算書」あるいは「損益および利益処分（宣言、*declared*）計算書」、すなわち、英国実務の伝来の Profit and Loss and Appropriation Account は、原則的には、「損益計算書」（計算書、計算表、損益表）Profit and Loss Account と「利益処分案」Appropriation (*proposed*) Account との両者に分岐（分離）すべき筈であった。“*declared type*”「宣言型」の財務諸表体系にとっては商法体系への移行はかなりドラスティツな変革であり、“*proposed*

type”「提示型」の財務諸表体系にとってはスムーズな移行が期待された。しかし現実には、仲々もってそう簡単には割り切れなかったようで、原始商法一部実施を機として、すんなり新体制へ順応したわけではなく、多少とも曲折をまぬがれなかった。当社はその典型である。

第壹回事業報告書（明治三十年上半季，自一月，至 五月）は，原始商法一部実施（明治26年7月）後であり，改正商法の制定（明治32年3月）前である。「第八章 諸計算」では，「貸借対照表」（いうまでもなく利益処分前），「財産目録」，「計算書」および「利益金分配（案）」が提示されている。

利益処分前貸借対照表の「貸方」（債務ニ属スル分）の末尾は，「当半季利益金」4,915円87銭8厘であり，前会社引継利益金4,170円51銭と並記してある。第貳回では，前季繰越金と当半季利益金とがともに末尾に並記されることになる。

「計算書」（商法用語）は，損益計算書であるが「収支差引残高」として純益金（当期利益，当期利益金）を計算・報告するほか，「外ニ」として前会社引継利益金（第貳回事業報告書では前季繰越金）を加算して，処分可能利益（当期末処分利益ないし未処分利益剰余金に相当）を報告している。従って厳密には，「損益および処分財源調整計算書」（損益および利益剰余金結合計算書）となっている。

「利益金分配（案）」では，冒頭に引継利益（次回からは前季繰越金）と当季利益を並記して処分可能利益を示し，「内訳」として処分の内容を提案している。

第四回事業報告書（明治三十一年下半季）になると，その「計算表」は，一転して「損益および利益処分（提示，*proposed*）計算書」になる。商法実施以前におなじみの様式にいったん逆もどりをするのである。

第五回事業報告書（明治三十二年上半季）では，「損益表」と改称して，次の構造のものとな

なる。「損益および利益処分（提示，*proposed*）計算書」としての旗幟は，いっそう鮮明なものとなっている。ただし，内訳のカッコ書き（利益分配案）は，このときかぎりであった。

損 益 表	
利益之部	総益金 34,801円00銭 1 厘
(内訳)	
何々	
損失之部	総損金 20,525円03銭 7 厘
(内訳)	
何々	
収支差引	
一 金14,275円96銭 4 厘	当半季利益金
外ニ金 3,839円04銭 4 厘	前半季繰越金
計 金18,115円00銭 8 厘	
	内訳（利益分配案）
一 金 2,800円	準備積立金
一 金 2,200円	機械建物什器減価償却積立金
一 金 9,600円	株主配当金
一 金 1,600円	賞与金
計 金16,200円	
差引残金 1,915円00銭 8 厘	後季繰越金

第參拾參回營業報告書（大正二年上半季 皇大正五年十二月一日  
大正二年五月三十一日）に至って，ようやく，「損益表」と「利益配当案」とに分岐（分離）する。この「損益表」の最終差額は，「当季純益金」116,710円55銭5厘であり，前季繰越金39,870円27銭3厘はこの損益表にはふくまれていない。かつてのような「損益および処分財源調整計算書」ではなくて，本来の「損益計算書」になったわけである。当季純益金に前季繰越金を加算して処分可能利益を示す計算は，「利益配当案」の冒頭で行なっている。

第參拾六回營業報告書（大正參年下半季 皇大正參年六月廿日  
大正參年拾月參拾日）では，「損益計算書」および「利益金分配案」と改称した。

### XIII. 「提示型」(proposed type) 財務諸表体系の影響

#### 1. 開 題

原始商法一部実施および明治32年3月の商法改正により、事業(営業)報告書、財産目録、貸借対照表、損益計算書および利益処分案という商法・計算書類の体系が確立したので、明治30年代末から40年代に創業の多くの一般会社では、完全にこの体系に順応した計算書類を作成した。筆者(久野)の手許資料としては、明治39年12月29日創業の明治製糖株式会社および明治40年1月1日創業の麒麟麦酒株式会社等の報告書類がある。

他方、明治初年以來の筆者(久野)のいう「提示型」(proposed type)の財務諸表体系、すなわち、「利益処分前貸借対照表」と「損益および利益処分(提示, proposed)計算書」との<sup>ベネ</sup>一対からなる体系は、後者の結合計算書が、「損益計算書」たる部分と「利益処分(提示)案」たる部分との結合からなるとみられるから、貸借対照表、損益計算書および利益処分案からなる商法・計算書類の体系に何ら違背するところはなかった。そのため、普通銀行では、前述のように、大正5年の銀行条例改正前までながく継承されたし、また、一部の一般企業でも、長くこの「提示型」(proposed type)の財務諸表体系を採用した事例があり、明治30年代末頃に創業の会社でもこのタイプを相当期間にわたって採用した事例もみられた。

#### 2. 日清製粉株式会社の場合

当社の創業は、明治40年3月1日であり、その第壱回報告は、明治40年3月1日より明治40年5月31日のものであった。損失金418円66銭を計上したこの期につき第貳回報告書(皇 明治四十年六月一日 閏年十二月三十日)をみると、この前期損失金をカバーした後の金額55円15銭をもって当

期利益金として次期に繰越している。貸借対照表上の当期利益金は、この次期繰越利益額となっている。明らかに、「損失金(欠損金)処理後貸借対照表」である。

第三回営業報告書(皇 明治四十年十二月一日 閏四十二年五月三十一日)の第五「諸計算」の貸借対照表をみると、「資産之部」の末尾に当季損失金22,526円62銭7厘を、「負債之部」の末尾に前季繰越金56円15銭を、それぞれ計上しており、両者の差額22,470円47銭7厘を損失金(次期繰越損失金)として計上する方式ではない。明らかに、「損失金(欠損金)処理後貸借対照表」ではなく、「損失金処理前貸借対照表」である。損益計算(書)の末尾は、差引当季損失金を算出した次に前季繰越金を計上し、差引損失金22,470円47銭7厘を計算している。内容的に言えば、「損益および損失補填調整(提示)計算書」である。

第五回営業報告書(皇 明治四十一年十二月一日 閏四十二年五月三十一日)から、一層「提示型」(proposed type)の財務諸表体系であることがはっきりしてくるが、とくに第六回営業報告(皇 明治四十二年六月一日 閏年十一月三十日)では、鮮明に、この体系の確立している状態が認められる。すなわち、貸借対照表・「負債之部」の末尾には、前季繰越金4,223円50銭7厘と、当季純益金63,375円81銭5厘とが並記されており、また、「損益計算」という名称の報告書は、次頁のようになっている。

「利益処分前貸借対照表」と「損益および利益処分(提示, proposed)計算書」との<sup>ベネ</sup>一対からなる体系であることは明白である。

爾後、「損益計算」から「損益計算書」と名称の変更があり、一時、再び元の名称にかえり、さらに、「損益計算書」と改められる等めまぐるしいが、その構造は一貫しており、実に、大正期を経過して永く昭和期に及んでいる。

#### 3. 日清紡績株式会社の場合

当社の第一回報告(皇 明治四十年一月二十六日)は、

損益計算			
当季間損益計算左ノ如シ			
利益之部			
総益金拾六万參千百拾四円六拾九銭八厘			
内 訳			
一金拾五万四千六百貳円七拾壹銭八厘			
一金八千五百七円九拾八銭			
損失之部			
総損金九万九千七百參拾四円八拾八銭參厘			
内 訳			
一金六万四千四百七拾五円貳拾八銭八厘			
一金壹万四千八百五拾八円七拾貳銭五厘			
一金壹万六千九百貳拾七円八拾四銭			
一金壹千九百七拾四拾五銭			
一金貳千五百五拾壹円貳拾八銭			
一金壹千九百五拾壹円六拾銭			
差 引			
一金六万參千參百七拾五円八拾壹銭五厘			
一金四千貳百貳拾參円五拾銭七厘			
合計金六万七千五百九拾九円參拾貳銭貳厘			
右利益金ノ分配左ノ如シ			
一金參千五百円也			
一金七千円也			
一金參千五百円也			
一金貳万四千參百九拾四円六拾六銭七厘			
一金貳万九千貳百四拾五銭五厘			
後季繰越金	配当金(年八分)	賞与	準備積立金
製 品 収 入 金	製 造 業 費	利 息 費	諸 税 料
運 賃 諸 料	火 災 保 險	運 賃 諸 料	運 賃 諸 料
當 季 繰 越 金	當 季 繰 越 金	前 季 繰 越 金	法 定 積 立 金
			法 定 積 立 金
			準 備 積 立 金
			賞 与
			配 当 金
			後 季 繰 越 金

営業報告書、財産目録、貸借対照表、損益計算書および株主名簿からなり、体系としては、明らかに商法の体系に準拠しているが利益金処分案がみえていない。ただし次回以降の「報告」の本文中には、「損益計算書並ニ利益分配金(処分)案」とある。

この会社が作成している損益計算書は、「損益および利益処分(提示, proposed)計算書」の伝統を継承したものであり、貸借対照表の「負債之部」の末尾には、前半季利益金

	円
収入之部(内訳省略)	55,884・374
支出之部(全 上)	25,125・224
差引・当半期純益金	30,759・150
内	
法定積立金	1,600・000
別途積立金	3,100・000
株主配当金	25,000・000
後季繰越金	1,059・150

	円
収入之部(内訳省略)	64,274・206
支出之部(全 上)	35,013・199
差 引	29,261・007
職工募集及養成費償却金	8,866・868
職工養成及優待費	18,000・000
再差引	
当半季利益金	2,394・139
前半季利益金	1,059・150
計	3,453・289
此処分法左ノ如シ	
後半季繰越金	3,453・289

と当半季利益金とを並記している。

第一回と第二回について、「損益計算書」の構造を前頁下段に示す（原本は縦書・和数字）。

#### 4. 株式会社神戸製鋼所の場合

当社の第壹回報告書（皇 明治四十四年七月一日  
同年十二月三十一日）では、営業報告書のほか、貸借対照表、財産目録、損益勘定および利益金分配を調製した。まさしく商法の体系に準拠したものである。「損益勘定」は、損益計算書であり、「利益金分配」は利益処分案である。ところが、第二回報告書（皇 明治四十五年一月一日  
同年六月三十日）をみると、その損益勘定の内容は、Profit and Loss and Appropriation (*proposed*) Account に変わっている。すなわち、損益計算書たる部分のほか、利益処分（提示、*proposed*）計算たる部分とをふくむのである。第三回報告書（皇 明治四十五年七月一日  
同年十二月三十一日）も同様である。第四回報告書（皇 大正二年一月一日  
同年六月三十日）では、「損益計算表」と改称しているが、構造は同じである。第六回報告書（皇 大正三年一月一日  
同年六月三十日）に至って、「損益勘定」と「利益計算配当」とに分岐（分離）した。第七回報告書（皇 大正三年七月一日  
同年十二月三十一日）では、後者を「利益金ノ分配」と改称した。損益計算書と利益処分案とであることは、いうまでもない。

#### 5. 日本勧業銀行の場合

第一部のⅤ.の5.で詳論したので、ここでは、その要点を略述するにとどめる。

当行の「第一期営業報告」は明治三十年下半年（皇 明治三十八年八月二日  
同年十二月三十一日）であり、原始商法の実施後である。従って商法体系に忠実に、「第一期貸借対照表（利益処分前）」、「第一期財産目録」を作成しているが、これに加えて、「第一期利益金配当金」を提示している。そ

の実況は、すでに前に紹介しておいたが、内容的にみると、「損益および利益処分（提示、*proposed*）計算書」であり、財務諸表体系としては、「提示型」（*proposed type*）のものであった。第二期（明治三十一年上半年）では、「第二期利益金配当案」と改称されたが、その構造には何らの変化もない。第三期（明治三十一年下半年）では、「第三営業期利益金分配案」と再度改称されたが、依然として、その構造には何らの変化もない。

第四営業期（明治三十二年上半年）になって、ようやく、「第四営業期損益計算書」と「第四営業期利益金分配案」とに分岐（分離）することになった。

#### 6. 株式会社芝浦製作所の場合

当社は明治37年7月創業で、その第一期（皇 明治三十七年七月一日  
同年十一月三十日）営業報告にみられる貸借対照表は、「利益処分前」のものであり、「損益計算高」という名称の計表は、「損益および利益処分（提示、*proposed*）計算書」である。

第七期（皇 明治四十年六月一日  
同年十一月三十日）になると、「損益計算書」と名称が変わるが、その構造は、依然として提示型の結合計算書である。なお、次期の第八期（皇 明治四十年十二月一日  
同年五月三十一日）では、「損益計算高」という名称に逆もどりしている。

第十四期（皇 明治四十三年十二月一日  
同年五月三十一日）に至って、ようやく変化がおこる。「損益計算」という名称の「損益計算書」と、「利益金分配」という名称の「利益処分案」とに分岐（分離）である。次期の第十五期（皇 明治四十四年六月一日  
同年十一月三十日）では、「損益計算」が「損益計算書」と改称され、また「利益金分配」が「利益金配当」と改称された。

## 第四部 原始商法の時価評価規定と会計実務の対応

### I. 開 題

周知のように、かつてのドイツ商法学における価値論争は、1861年のドイツ一般商法第31条の「付すべき価値」(*dem Werte anzusetzen*)の規定をめぐる、売却価値ないし譲渡価値による財産の評価を主張する「客観価値説」と、これに反対する「主観価値説」とをすどく対立させた。貸借対照表価値論の紛糾がこれである。

この課題は、つづまるところ、会計実務で採用してきた取得原価(歴史的原価)のながい伝統と、商法規定およびその解釈との矛盾・対立にはかならず、主観価値説は、「使用価値」と「交換価値」という二元価値観に論拠(逃げ道)を求めて、使用財産の原価評価を正当化し、実務との矛盾・対立をまぬがれようとしたのである。しかし、使用財産に適用される使用価値(主観価値)すなわち取得原価という論旨の展開には、明らかに辻褄があわないところがある。パッソーの「使用価値から取得原価への命賭けの離れ業(*Salto mortale*)」(*Passow, Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen, 1921. S. 103*)という非難は、まことに的をえた評言である。価値論争の経緯と問題点に関する解析は、これを他にゆずるとして、ここでは、とくに客観価値説につき、なお若干ふれておくにとどめる。

ドイツ商法学における客観価値説つまり売却時価説は、1873年の高等商事裁判所の判決(12月3日・第2部)によって支持され、「貸借対照表につき採用すべき標準価値は、市場で成立する一般的な取引価値(*der allegemeine Verkehrswert*)であり、恣意的・主観的な裁量または単なる思索に帰すべき価値評価に

対立する」とされたのである。そしてこのいわゆる「客観価値説」と会計実務における取得原価(取得価額)の伝統との矛盾・対立が、やがて「主観価値説」ないしその亜流を生んだわけである。

フランコ・ジャーマン法(大陸商法)の忠実な継承者であったわが国の原始商法は、明治26年7月に一部実施をみたのであるが、その第32条の次掲の条項は、まさしく、同様の課題ないし会計実務との対立をもたらすことになった。

「財産目録及ヒ貸借対照表ヲ作ルニハ総テノ商品、債権及ヒ其ノ他総テノ財産ニ当時ノ相場又ハ市場価値ヲ附ス」

ドイツ商法はその評価規定において、財産に「付すべき価値」によって評価すべきことを定めたにとどまったが、原始商法においては、より具体的に、「当時ノ相場又ハ市場価値」と定めたのである。問題はより鮮明な形で表面化せざるをえなかったのである。会計実務での対応を類別して紹介してみよう。

### II. 第一例・「商法規定を尊重しながらも、未実現の評価損益の計上を回避した事例」(銀行)

明治二十三年十一月大蔵省令達『普通銀行営業報告書雛形』では、「資産負債表」(注・「貸借対照表」という用語によってはいない。また、国立銀行では「半季実際報告」という名称である)の作成につき、次の指示をしている。

「資産負債表ヲ作ルニハ所有諸公債地金銀営業用地所建物ノ見積時価ヲ算出シ然ル後チ之ヲ各自ノ勘定ニ一旦売却セシモノノ如ク記入シ之カ売却損益ヲ現ハシ其見積時価ヲ次期ニ繰越スヘシ」

つまり、貨幣性資産以外の諸資産につき、期末に「時価」をもって売却し同時に買戻したように取引を偽装して記帳することによって、「評価損益(未実現損益)」ではなく「売却

損益（実現損益）」を計上するとともに、次期繰越額を実質的に売却時価相当額としたのである。かつて separate venture の会計でも、過渡的にこの手続がみられたという。

### Ⅲ. 第二例・「商法の適用除外とするため特別法ないし政令等を制定した事例」（鉄道）

銀行業の場合では、少なくとも当時は、設備資産といっても、せいぜい「家什」・「土蔵」の類であり全資産中に占める割合も小さい。そこで、時価評価規定をまがりなりに適用してもたいした混乱はおこらない。ところが、鉄道業のような場合は、そう簡単にはいかぬ。機関車、車輛、レール、停車場、どれをとっても、いわゆる「時価」の算出それ自体に、また、その適用に、甚だしい矛盾と困難を伴う。

明治二十三年三月勅令第三十三号『作業及鉄道会計規則』の第三十一条では、土地を除くその他の設備資産の評価につき「購入価格」による旨を明示した。さらに、第三十六条では、棚卸資産につきいわゆる「低価法」の適用を定めた。

第三十一条 資本ノ価格ハ左ノ方法ニ依テ之ヲ定ム

第二項 建物鉄道其他築造、道路、船舶、機械、器具其他ノ物品ハ建築費又ハ購入価格ニ依ル

第三項 材料素品機械ノ運転用品ハ購入価格ニ依ル

第三十六条 材料素品機械ノ運転用品ノ年度内未消費ニ属スルモノ市価ノ低落又ハ毀損変質等ニ由リ其価格ヲ減スルトキハ毎年度ノ終リ当時ノ市価ニ依リ其価格ヲ改定スヘシ

明治三十三年三月法律第六十四号『私設鉄道法』第二十条によって制定された『私設鉄

道株式会社会計準則』（明治三十三年八月・通信省令第三十二号）・『軽便鉄道会計準則』（明治四十三年八月・閣令第十四号）では、有価証券について低価法を、その他の資産（貨幣性資産を除く）について「取得原価」による評価を採用した。すなわち、次のとおりである。

第九条 財産目録ニ記入スル価格ハ左ノ標準ニ依ル（私設鉄道株式会社会計準則）

一 有価証券ハ目録調製ノ現時ニ於ケル価格カ其ノ買入代価又ハ払込金額ヲ超過スルトキハ買入代価又ハ払込金額ヲ以テ記入スヘシ

二 其ノ他ノ財産ハ実質決算額ヲ以テ記入スヘシ

第九条 財産目録ニ記載スル財産ノ価格ハ左ノ標準ニ依ルモノトス（軽便鉄道会計準則）

一 有価証券ハ購入代価又ハ払込金額但シ其ノ時価低落シタルトキハ毎年度ノ終ニ於テ時価ニ改定スヘシ其ノ騰貴シタルトキハ購入代価又ハ払込金額ヲ限度トシ増加スルコトヲ得

なお、大正八年八月閣令第十四号『地方鉄道会計規程』では、商法の評価規定を尊重して、有価証券については低価法を廃し、時価評価を採用した。

### Ⅳ. 第三例・「商法実施時に不良債権の切捨てと一部資産の評価替を行なった事例」（日本郵船株式会社）

たまたま原始商法の一部実施時にあつた日本郵船株式会社の第八回報告（皇 明治二十五年 閏十月一日）には、その第一項に次のような注目すべき記事がある。

商法第三十二条ノ結果トシテ貸借対照表ヲ作ルニ当リ財産ノ価格高キニ過クルモノハ之ヲ減シ低キニ失スルモノハ之ヲ増

明治26年9月30日 日本郵船会社 資産整理臨時損益勘定表							
損失之部	金額			利益之部	金額		
貸金勘定				地処建物代価			
26年9月30日残高	626,233,848			26年9月30日残高	1,768,162,098		
損失額ヲ控除シタル 債権現在高	326,847,863	299,385,985		実価現在高	2,718,316,337	950,154,239	
旧共同運輸会社引継 勘定		907,165,175		準備積立金		120,000,000	
減株購入原資金勘定		182,171,608		保険積立金ヨリ補充		318,568,529	
合計		1,388,722,768		合計		1,388,722,768	

シ弁償ヲ得ルコトノ確カナラサル債権ニ付テハ其推知シ得ヘキ損失額ヲ控除シ又  
 到底損失ニ帰スヘキ債権ハ全ク之ヲ除キ  
 以テ財産ノ整理ヲ為サザルヘカラス即チ  
 此規定ニ準拠シ相当ト認ムル所ヲ以テ夫  
 々之カ整理ヲ遂ケ資産整理臨時損益勘定  
 表ヲ製シテ会計ノ部ニ載ス

「資産整理臨時損益勘定表」は、最上段の  
 とおりであった（原典は縦書，和数字）。

#### V. 第四例・「貸借対照表と財産目録と で異なる二元的な取扱いをした事例」 （小野田セメント製造株式会社）

原始商法の実施時の前後の小野田セメント  
 製造株式会社の「決算報告書」を比較して検討  
 すると、極めて興味ある事実を認める事がで  
 きる。すなわち、同社の第拾七回「報告書」  
 （皇 明治二十六年七月一日）  
 同年十二月三十一日）では、商法の規定をう  
 けて、貸借対照表と財産目録を作成すること  
 になった。前者は、もともと「総勘定」とよ  
 んでいたもののタイトルを変更しただけであ  
 ったが、後者は、新しい制度であった。ただ  
 し、その財産目録の実態は資産目録であつた。

この財産目録に掲示された諸資産の金額と、  
 貸借対照表の貸方「会社ノ資産ニ属スル分」

資産項目	財産目録価額	貸借対照表 価額
機 械 家 屋	138,701,000	138,563,279
馬関用達所土地家屋	4,800,000	4,786,660
公 債 証 書	5,022,000	4,789,255
諸 株 券	6,740,000	5,557,000
既 製 造 品	13,435,371	同 額
未 製 造 品	1,012,262	同 額
売 掛 未 収 金	35,983,104	同 額
諸 仮 払 金	29,417,187	同 額
貸 附 金	7,128,584	同 額
銀行当座預ケ金	163,320	同 額
現 金 在 高	331,095	同 額

に掲示された金額とを比較してみると、上の  
 とおりとなる。

次の事実が明白である。

- (イ) 棚卸資産である製品や仕掛品について  
 は、両者の価額は同じである。
- (ロ) 貨幣性資産である現金・預金・債権に  
 ついては、両者の価額は同じである。
- (ハ) 設備資産と有価証券については、両者  
 の価額は異なっている。しかも、いずれ  
 も財産目録価額の方がやや高い。

次の第拾八回「報告書」(皇 明治二十七年一月一日)  
 同年六月三十日)では、「財産目録ハ前記貸借対照表資産ノ部  
 ノ金額科目ト敢テ異なる事ナキヲ以テ茲ニ略  
 ス」となっている。しかも、貸借対照表中の  
 馬関用達所土地家屋をみると前回の貸借対照  
 表価額4,786円66銭と同額となっている。こ  
 の事実から、第拾八回以後は、財産目録価額  
 は貸借対照表価額とすべて同じであるとする



考え方に立脚していたことがわかる。この情況から、次の事実がおおむね推量できると思う。すなわち、商法の実施時にあたる第拾七回の決算では、財産目録の作成に際して、法規定を遵守して貸借対照表価額（おそらく取得原価基準）と異なる財産目録価額（おそらく時価基準）を用いたが、日本郵船株式会社のように評価替のための価額の調整はせず、しかも次回の決算では、第拾七回の決算の財産目録価額をすべて御破算にして、再び取得原価基準に復帰したのである。

なお、当社の第拾三回「報告書」（皇 明治三十四年七月一日—三十四年十二月三十一日）で、すなわち、原始商法の制定の翌年に、次の記事がみえていることは、前にも紹介したがとくに再録する。

財産目録ハ総テ財産ヲ当時ノ相場又ハ市場価値ヲ附スル成規ナリ然ルニ本社財産中則チ器械焼竈其他凡百附属品一々之レガ相場又ハ市場ノ価値ヲ定ムルハ容易ノ事ニ非ズ若シ強テ之ヲ調査セント欲セバ社員増員ヲ要スルニ至ルベシ故ニ此件ハ商法実施以後ノ事トシテ本期ニ在リテハ財産目録ノ取調ハ略シ置タリ諸君此ノ意ヲ諒セラレヨ

## Ⅵ. 第五例・「商法評価規定を無視した事例」（三菱合資会社）

明治26年12月に、岩崎久弥（代）瓜生実が本社と各事業所に布達した「三菱合資会社本支店会計帳簿様式」中の、倉庫品目録に関する規定では、次のようにいう。

倉庫品目録モ亦毎年度ノ末ニ財産目録ト共ニ本社ニ差出ス可キ者トス 倉庫残品価額見積ノ方法モ亦原価ヲ超ユヘカラス市価ノ原価ニ下ルトキハ市価ニ従フ而テ若シ欠損アレバ其度ヲ見積リ之カ消却ノ割合ヲ定ム可シ

また、各鉱山炭坑における損益勘定の整理に際しても、荒鉱鉛及銅銀等並びに団炭とも、原価を付して損益勘定に組込むこと、市価が原価に下るときは市価による旨を定めている。

## Ⅶ. 第六例・「有価証券に関する事例」（日本興業銀行・日本生命保険株式会社）

日本興業銀行は、その第二期・明治三十五年下半年期営業報告書の損益計算書（皇 明治三十五年七月一日—三十五年十二月三十一日）において、公債証書時価見積益13,688円54銭および所有物時価見積損650円を計上した。後者は、「什器及金庫」の「当期消却高」つまり備品減価償却費に見合う（相当するとはいえない）ものである。ちなみに、建物はまだ資産計上されていない。「家屋」が計上されたのは、次期であった。

次いで、第三期・明治三十六年上半年期では、公債証書時価見積益13,152円37銭、と公債証書時価見積損10,275円18銭とを両建に計上するとともに、社債券時価見積損9,000円を計上している。営業報告書にいう。「右有価証券ノ時価ニ依リ損失ニ帰シタル金額ハ六千百貳拾貳円八拾壹銭ニシテ」（久野注、10,275円18銭+9,000円-13,152円37銭=6,122円81銭）。次期には、営業報告書の当該個所に、この種の文言はなくなる。

第四期・明治三十六年下半年期に入ると、一転して、有価証券の時価評価の損益は、いっさい計上していない。

さらに、第六期・明治三十七年下半年期では、公債証書時価見積損33,133円45銭を計上しており、時価見積益は計上していない。

以上の事実から、推量されることは、同行では、有価証券につき、当初は時価法を、ついで原価法を採用し、さらに低価法の採用に推移したのではないかということである。残念ながら確証は充分にはつかめていない。

同様の経緯が、日本生命保険株式会社の場合にもみられるように思う。同社の第二回大

決算報告書（皇 明治三十一年一月一日  
翌 明治三十八年十二月三十一日）の「収入及ヒ支出」（久野注、「損益および利益剰余金給合計算書」に相当）には、「財産評価益」と「財産評価損」の項目が収益の側と費用の側とにみえているが、内容は有価証券の評価損益および固定資産の「減価消却」である。ところが第二十回事業報告書（明治四十一年度）になると、有価証券の評価損益はいっさい計上しなくなる。さらに第二十四回事業報告書

（明治四十五年度）では、「財産評価損」の項目の内容には、従前からの「減価消却」のほかに、地方債証券評価損金11,424円、社債証券評価損金40,747円50銭および諸株券評価損金101,361円76銭がふくまれるようになる。

ここにも、当初は時価法を、ついで原価法を、さらに低価法をという有価証券評価法の推移をみることができる。