

「損益計算書」とは何だったのか

久野秀男

目次

- I. かくして「損益計算書」は制度上消滅した
- II. 「損益、利益金処分財源調整および処分結合計算書」：その導入と継承
- III. 「完全結合計算書」の二類型：「提示型」と「宣言型」
- IV. 原始商法の一部実施と「宣言型完全結合計算書」の解体
- V. 「損益計算書」の登場と課題
- VI. 「提示型完全結合計算書」の継承と退化：「混合」化への第一歩
- VII. 「第一次・損益および利益金処分財源調整混合計算書」の登場
- VIII. 「第一次・損益および利益金処分財源調整結合計算書」の登場
—「混合計算書」から「結合計算書」へ—
- IX. 「第二次・損益および利益金処分財源調整混合計算書」の登場
- X. 「第二次・損益および利益金処分財源調整結合計算書」の登場
—再び「混合計算書」から「結合計算書」へ—
- XI. 「損益計算書」の復活：「三勘定・三報告書」体制の確立

I. かくして「損益計算書」は制度上消滅した

ここではまず、「損益計算書」(Profit & Loss Account, Profit & Loss Sheet, Income Statement, Financial Operation Statement, etc.)の「定義」から始める。

わが国の「簿記」ないし「会計学」に関する「テキスト」・「参考書」類、あるいは「会計学辞典」類では、例外なく次のように述べている。

- ① 貸借対照表と並ぶ主要な会計報告書(財務諸表)である。
- ② 一会計期間に実現した収益とそれに関する費用・損失(損費)とを対応・表示

して、当該会計期間中に当該事業が稼得した純利益(損失の場合もあろうが)を測定・報告する内容のものである。

- ③ 会計記録(総勘定元帳)との結びつきで云うと、総勘定元帳に開設される「損益勘定(集合損益勘定)」の記録を基にして作成される。
- ④ その作成に際しては、報告科目の分類、区分、配列等につき諸利益情報が明瞭に表示されるように配慮する。

さて、わが国における制度的・実務的な「損益計算書」は、上記のようなものであったかどうか？

そもそも、教科書的な所謂「損益計算書」が制度上存在したことがあるのかどうか？あるいは、現に存在しているのかどうか？

わが国で最初の株式会社の「財務諸表」と見るべきものは、明治六年十二月の第一国立銀行・第一回決算における「半季実際報告」（その内容は利益金処分前貸借対照表）と「半季利益金割合報告」とである。「半季実際報告」という名称の「利益金処分前貸借対照表」（*pre-appropriated Balance Sheet*）とともに作成された「半季利益金割合報告」なるものは、英国人のいう Profit & Loss & Appropriation Account（久野注：明治初期の内国通運会社では、直訳にちかい表現で「損益並ニ割賦勘定表」と称した）であって、本来の意味における「期間損益計算」の計表として「損益計算書」ではない。

国立銀行条例、銀行条例および銀行法により、明治初年この方今日に至るまで、わが国の銀行が「利益金処分前貸借対照表」と並んで伝統的に作成してきた「利益金割合報告」、「損益表」あるいは「損益計算書」と呼ばれてきた「会計報告書」は、それぞれ、時代によってその名称と内容とに変遷があったが、その内容・構造から云えば「損益、利益金処分財源調整および処分（提示）結合計算書」、「損益および利益金処分財源調整混合計算書」あるいは「損益および利益金処分財源調整結合計算書」であって、何れもが本来の意味における「損益計算書」ではなかった。わが国の銀行の場合では、いまだかつて「損益計算書」を作成したためしがないのである。筆者（久野）の経験では、僅かに、明治初期の第一国立銀行の「決算公告」で「損益計算書」としての内容の「会計報告書」を作成したことがあった。後にも先にもこの時唯一度だけであった。明治七年七月二十二日の「東京日々新聞」に公告（第二回決算）された「損益勘定」である。他方、明治十年代に始まる先駆的の株式会社、例えば、王子製紙、小野田セメント、日本郵船あるいは内国通運会社等の場合はどうか。これらの会社もまた、「損

益計算書」を作成してはいない。彼らが「利益金処分後貸借対照表」（*post-appropriated Balance Sheet*）と並んで作成した「会計報告書」は、「損益、利益金処分財源調整および処分（宣言）結合計算書」であって、本来の意味の「損益計算書」ではなかった。

昭和三十八年三月制定の「計算書類規則」（法務省令第31号）は、すべての株式会社が株主総会に提出する「計算書類」につき強制的に適用される「規則」であり、これによって株式会社の「損益計算書」の制度的様式が統一されることになった。この「規則」が定めた「損益計算書」もまた、本来の意味における「損益計算書」ではない。当初は「損益および利益金処分財源調整混合計算書」であり、後に改訂されて「損益および利益金処分財源調整結合計算書」となっている。

明治二十三年三月制定・同二十六年七月一部実施の原始商法は、利益金処分を株主総会の専権事項とした。従って、取締役会が利益金処分を宣言（*declaration*）し実行することは違法であり、「利益金処分後貸借対照表」と「損益、利益金処分財源調整および処分（宣言）結合計算書」との体制を、そのまま継承することは明らかに法律違反となる。これを機に、「宣言型完全結合計算書」の解体が起った。本来の意味における「損益計算書」と「利益金処分財源調整計算並びに処分に關する議案」とへの分岐である。しかしここに注目すべきは、「提示型結合計算書」の場合であって、明治・大正および昭和の初期頃まで、そのままの形で継承されたケースは、銀行はもとよりその他の分野の会社にも見受けられた。後に詳述する。

「計算書類規則」並びに「財務諸表等規則」によって制度化された株式会社の現行の「損益計算書」は、上掲②の云うような本来の「損益計算」の内容を持った会計報告書で

「損益計算書」とは何だったのか

はないし、また、③の云うように「総勘定元帳の損益勘定の記録を基にして」は、これを作成することができないのである。

現行の制度的様式（構造）の株式会社の「損益計算書」は、そもそも「損益計算を内容とした会計表」ではない。「損益計算」と「資本計算」とが結合した一種の「結合計算書」である。利益金処分財源調整・増減の計算は、明らかに「資本計算」であって「損益計算」ではない。総勘定元帳に開設される「損益勘定」に記帳されるものではなく、「当期末処分利益（金）勘定」（未処分利益剰余金勘定）に記帳される。この勘定が「資本勘定」の系列に属することは云うまでもない。

念のために、ここでかかる「結合計算書」それ自体の是非について議論するつもりはない。本来の意味における「損益計算書」ではないという事実を強調しているだけである。

別稿で、「貸借対照表（利益金処分前）」と「損益計算書」（その実態は「損益計算」と「資本計算」との結合計算書）という財務諸表体系に替えて、残高勘定に基づく「貸借対照表（利益金処分前）」、当期末処分利益勘定に基づく「当期末処分利益計算書」および損益勘定に基づく「損益計算書」という三本建の財務諸表体系を提案したことがあるが、ここではその詳細は省略し XI. で述べる。

かくして「損益計算書」は制度上消滅した。

II. 「損益、利益金処分財源調整および処分結合計算書」：その導入と継承

そもそも Profit & Loss Account という概念は、① 総勘定元帳に開設される「損益勘定」：② 会計報告書としての「損益計算書」の二通りに使われる。後者の場合に、Profit & Loss Sheet という会計報告書の用語が使われた事例は少ないように思える。すくなくとも筆者（久野）はあまりお目にかかっ

たことがない。なお、簿記の領域で使われる場合では、英国古典簿記書を通覧すると、損益勘定口座への振替記帳に仕訳帳を経由しなかった場合の Proof Sheet として Profit & Loss Sheet を作成したケースがある。

英国人が会計報告書としての Profit & Loss Account を取り上げる場合、その published form 「開示様式」と detailed form 「明細様式」とを区別することがある。前者は、株主総会に提出の場合あるいは公告の場合である。おのおのの報告内容は何か？

Profit & Loss Account, published form は「利益金処分計算書」（Appropriation Account, or Profit & Loss Appropriation Account）である。Profit & Loss Account, detailed form は「損益計算」・「処分財源調整計算」・「処分計算」の三領域の悉くを網羅した「完全結合計算書」であり、Profit & Loss & Appropriation Account ともいう。前述のように、わが国の内国通運会社の明治初期の報告書名では「損益並ニ割賦勘定表」と称した。「割賦（ワップ）」とは「配当」ないし「利益金処分」の意味であり、当時「割賦金」と云えば「配当金」のことである。

これら両者は共に、本来の意味における「損益計算書」ではない。

III. 「完全結合計算書」の二類型：「提示型」と「宣言型」

別著『わが国財務諸表生成史の研究』等で紹介しておいたように、わが国最初の株式会社であった第一国立銀行の「第一回決算」（明治六年十二月）において調製された「半季利益金割合報告」は、Profit & Loss Account, detailed form であり、その後の各国立銀行並びに先駆的な諸株式会社の会計報告書は、何れもがこの種の「完全結合計算書」であって、本来の意味における「損益計算書」

ではなかった。なお、「貸借対照表」に相当する会計報告書に「利益金処分前」(*pre-appropriated*)のものと「利益金処分後」(*post-appropriated*)のものと別があったので、財務諸表体系の類別としては、「提示型」(*proposed type*)と「宣言型」(*declared type*)とにわかれた。詳細は別著『わが国財務諸表制度生成史の研究』を参照されたい。

IV. 原始商法の一部実施と「宣言型完全結合計算書」の解体

明治二十三年三月制定・同二十六年七月一部実施の原始商法は、利益金処分の権限を挙げて株主総会に帰属させた。

従って、決算の段階で取締役会が「利益金処分貸借対照表」とともに「完全結合計算書」(宣言型)を作成することは、株主の利益金処分権限を侵犯することになり、明らかに法律違反となる。

日本郵船・王子製紙・小野田セメント等の先駆的諸株式会社が伝統的に採用してきた「宣言型」の財務諸表体系は、原始商法の制定ないしその一部実施を機として全面的に改訂されることになった。

貸借対照表に相当の会計報告書は、「利益金処分前」の時点で作成されることになり、その名称も、商法用語に従って「貸借対照表」とされた。例えば従前からの「資産負債(勘定)表」あるいは「実際報告(表)」と云ったお馴染みの名称は悉く改称されることになった。

従前から継承してきた伝統的な「宣言型完全結合計算書」は、本来の「損益計算書」たる部分と、「利益金処分財源調整計算並びに処分計算」たる部分とに分岐・解体した。後者は「利益金処分議案」として「提案」されることになり、「利益金処分財源調整計算」は「議案」の冒頭に掲示されたのである。

ここで最も注目すべきことは、「処分財源

調整計算」の要素を「損益計算書」の領域に含めるというような変則的なことをする会社は、どこにも見受けられなかったという事実である。特に強調しておく。

かくしてここに、本来の意味における「損益計算書」が、わが国の財務諸表制度上に、はじめてその姿を見せることになった。なお、「損益計算書」という名称そのものは、明治三十二年改正商法に由来している。

V. 「損益計算書」の登場と課題

英国の会計報告実務の圧倒的な影響の下に、Profit & Loss Account, detailed form:

「損益、利益金処分財源調整および処分結合計算書」が、「提示型」と「宣言型」との二類型として二元的にわが国に導入された。前者は国立銀行並びにその影響を受けた諸事業、さらに国立銀行を継承した普通銀行で採用され、普通銀行では大正五年の「銀行条例」の最後の改正直前まで踏襲された。後者は日本郵船、王子製紙、小野田セメント、内国通運その他の先駆的諸株式会社に採用された。

「提示型」の財務諸表体系では、「利益金処分前貸借対照表」と「提示型結合計算書」とが調製された。この結合計算書(久野注:国立銀行では「半季利益割合報告」と称した)の「利益処分計算」の部分は、「確定」した計算ではなく「提示」(*proposed*)されている。貸借対照表(久野注:国立銀行では「半季実際報告」と称した)は、利益金処分前の時点で作成されている。

「宣言型」の財務諸表体系では、「利益金処分後貸借対照表」と「宣言型結合計算書」とが調製された。この結合計算書(久野注:日本郵船では「損益勘定表」と称した)の「利益金処分計算」の部分は、「確定」した計算であり「宣言」(*declared*)されている。貸借対照表(久野注:日本郵船では「資産負債勘定表」と称し

「損益計算書」とは何だったのか

た)は利益金処分後の時点で作成されており、資本の部の末尾は「当期末処分利益」ではなくて「次期繰越利益」であった。

何れにもせよ、明治初年以来、明治二十三年三月原始商法制定時以前の時期では、本来の意味における「損益計算書」はまだ姿を現してはいないのである。「損益計算書」という名称も、この時期にはまだ見受けられない。「半季利益金割合報告」、「損益並ニ割賦勘定表」、あるいは単に「損益勘定」、「損益表」、「損益勘定表」等の名称が採用されていた。

明治二十三年三月制定・同二十六年七月一部実施の原始商法を機として、利益金処分が株主総会の専権事項となったために、「宣言型結合計算書」の解体・分枝が生じ、「利益金処分財源調整並びに処分計算」の部分が「利益金処分議案」とされ、同時に、ここに本来の意味における「損益計算書」が出現することになった。

なお、「損益計算書」という名称は、明治三十二改正商法に由来している。「商法修正案理由」に云う。

「現行商法第218条ニ於テハ単ニ計算書トイフト雖モ其損益ノ計算書ヲ指スモノナルコト疑ヲ容サレルヲ以テ本案ハ之ヲ改メテ損益計算書ト為シタリ」

この「商法修正理由」は、従って改正法の立案者達は、原始商法のいう「計算書」を正しく理解していない。原始商法のいう「計算書」、「動産不動産ノ総目録」、「貸方借方ノ対照表」、「事業報告書」および「利益金分配案」からなる「計算書類」の体系・構造が全く理解できていない。

詳細は、別著の『財務諸表制度論』・『わが国財務諸表制度生成史の研究』等に譲り、結論のみを述べる。

「計算書」とあるものは、官訳「英文商法」にいう the Accounts: 「計算書類」・

「財務諸表」のことである。「動産不動産ノ総目録」とは「物権の資産目録」であり、「貸方借方ノ対照表」とは「貸方(債権)と借方(債務)の対照表」である。両者を合わせて「動産、不動産、債権、債務ノ総目録」となる。

「結合計算書」の解体・分枝に関しては、次の二類型を区別して認識せねばならない。便宜上、ここではA型とB型(混合型もしくは結合型)と呼んでおこう(次頁参照)。

原始商法の制定・一部実施を機として、わが国の先駆的諸株式会社はA型に移行して、ここに本来の意味における「損益計算書」が出現した。

大正五年の「銀行条例」最後の改正によって、普通銀行の「損益表」という名称の「提示型結合計算書」は、「損益計算書」と改称されてB混合型に移行し、さらに、昭和三年の「銀行法」によってB結合型に移行した。

昭和三十八年の「計算書類規則」は、「損益計算書」としてB混合型を採用し、後の改正規則ではB結合型に移行して今日に至っている。

「B混合型」にもせよ「B結合型」にもせよ、いずれもが本来の意味における「損益計算書」ではない。従って、「損益計算書」という名称を付すことは妥当ではない。

「結合計算書」の解体・分枝は、本筋から云えば、総勘定元帳の勘定口座との結びつきから云っても次頁中段のようにすべきであり、「当期末処分利益(金)計算書」の新設が望まれるが、現行制度を前提として云えば、A型とB型とを比べた場合、A型を支持さざるを得ない。B型での優劣を云えば、B混合型よりB結合型が勝っていることは云うまでもない。

A型

B型

結合計算書 → 解体

損益計算	損益計算書
	分岐
処分財源調整計算	利益金処分議案
利益金処分計算	

結合計算書 → 解体

損益計算	「混合」 もしくは 「結合」
処分財源調整計算	
利益金処分計算	分岐 利益金処分議案

領域	総勘定元帳	会計報告書
損益計算の領域	損益勘定	損益計算書（包括主義・区分）
利益金処分財源調整計算の領域	当期末処分利益勘定	当期末処分利益計算書
利益金処分計算の領域	同上の冒頭	（利益金処分議案） 会計報告書ではない。
残高計算の領域	残高勘定	貸借対照表（利益金処分前）

VI. 「提示型完全結合計算書」の継承と退化：「混合」化への第一歩

既述したように、原始商法の制定・一部実施以後も「宣言型結合計算書」を継承することは、明らかに法律違反となる。日本郵船その他の先駆的諸株式会社は、「宣言型結合計算書」を解体・分岐して、「損益計算書」と「利益金処分議案」とした。その際、「利益金処分財源調整計算」の領域を「損益計算」の領域に残留させるようなことはなかった。すなわち、「前期繰越利益」を「損益計算書」の

収益の部に報告して「損益および利益金処分財源調整混合計算書」としたり、あるいは「損益計算書」の末尾に「前期繰越利益」、「中間配当金」、「中間配当にともなう利益準備金積立額」、「何積立金取崩額」等を加減する領域を設けて「損益および利益金処分財源調整結合計算書」とするようなことはなかったのである。

原始商法の制定・一部実施以後、「提示型結合計算書」はどうなったのか。「国立銀行」は、当初からの営業期間の満了とともに、明治三十年代に入ると統々として「普通銀行」

「提示型」：proposed typeである以上、かかる「結合（混合）計算書」の作成が法律違反とはならないとする明確な自覚・認識があった上でのことなのかどうか、必ずしも確かではないが、銀行以外の株式会社でも、この種の「結合（混合）計算書」を継承するケースが見受けられたし、この時期に新設の株式会社の中には、始めからこの種の「結合（混合）計算書」を作成するものがあった。詳細は、別著『わが国財務諸表生成史の研究』を参照されたい。

Ⅶ. 「第一次・損益および利益金処分財源調整混合計算書」の登場

大正五年六月大蔵省令第十号により「銀行条例・同施行細則付属雑形」に最後の改訂が加えられた。従来からの「損益表」もしくは「損益計算書」という名称の「損益、利益金処分財源調整および処分混合計算書」（提示

型混合計算書）から利益金処分の領域が新設の「準備金及利益ノ配当ニ関スル書面」に移行した。

ただし、この場合に「前期繰越金」は「利益（収益）」の部に残された結果、ここに「損益計算書」という名称の「損益および利益金処分財源調整混合計算書」が登場することになった。この法定雑形に準拠して作成される「損益計算書」で計算・報告される「当期純利益金」は、当期に稼得した「当期純利益（金）」ではなくて「当期未処分利益（金）」である。この「損益計算書」は本来の意味における「損益計算書」ではないのみならず、しかも「損益計算」と「資本計算」とが「混合」しているのである。

旧雑形で「純益」ないし「純益金」として計算・報告されていたものと同様に、この「当期純益金」もまた「当期純利益（金）」ではないのである。

新雑形を掲示する。

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

第何期自 年 月 日 準備金及利益ノ配当ニ関スル書面

一 当期純益金何円也

之ヲ処分スルコト左ノ如シ

法定準備金 何円

何積立金 何円

賞与金 何円

配当金（一株ニ付何年何分ノ割） 何円

後期繰越金 何円

右之通候也

第何期自 年 月 日 損益計算書

う。

Ⅵ. 「第一次・損益および利益金処分財源調整結合計算書」の登場

— 「混合計算書」から「結合計算書」へ—

明治六年十二月の第一国立銀行・第一回決算の「半季利益金割合報告」に始まる「提示型結合計算書」の伝統は、明治十年六月に制定の「雛形」によって各国立銀行に普及・定着した。「損益計算」・「利益金処分財源調整計算」および「処分計算」の三領域をことごとく網羅した英国伝来のこの種の会計報告書は、国立銀行のみならずその後の普通銀行の時代にも「混合計算書」の形態で継承されたが、大正五年六月の「銀行条例・同施行細則付属雛形」の最後の改訂で「処分計算」の領域が分離され、「損益および利益金処分財源調整混合計算書」に移行した。その経緯については前項までに述べてきた。

この「銀行条例・同施行細則付属雛形」の最後の改訂に際して、大蔵省当局者は、『施行細則説明及質疑応答速記録・第二十七項』（久野注：東京銀行集会所における青木銀行課長の発言）で次のように述べている。

「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、其前ノ処ヘ持テユキマシテ『何準備金戻入』ト云フヤウナ科目デ書イテ戴キタイトコウ思ヒマス」

この主旨は、昭和三年一月一日から施行の「銀行法・施行細則付属雛形」に、そのまま引継がれて正式に雛形の「報告科目」となった。そして、さらに注目すべきは、「前期繰越金」とともにこの「何積立金戻入」は、「損益計算」の領域に混入することなく、截然と区別されることになった。その実況は次頁の通りであった。新旧の雛形を対比する形で示そ

「利益の部」と「損失の部」との各々の途中にある「計」（小計）までが、「損益計算」の領域であり、本来の意味における「損益計算書」である。「利益の部」の途中にある「計」（小計）から下の部分は、利益金処分財源である「前期繰越金」と「何積立金戻入」との加算部分である。従って、この部分をもふくむ「利益の部」の合計から「損失の部」の合計を差し引いて計算されているこの会計報告書でいう「当期利益金」なるものは、銀行が当期間中に稼得した「当期純利益」ではなく、当期末における処分可能利益としての「当期末処分利益」（未処分利益剰余金：Unappropriated Earned Surplus）である。

さらにまた、この雛形の立案者達は、彼等の云う「当期利益金」なるものが「当期純利益」を示さないことに、遅滞きながらようやく気が付いたようである。そこで「当期純利益」の金額を示すために（内当期純益金）とした。旧雛形で「当期純益金」といえば「当期末処分利益」のことであったから、用語としてはすこぶる要領を得ないのみならず、常識的には「当期利益金」といっても「当期純益金」といっても殆ど同義語であろう。さらにまた、国立銀行時代からの伝統的な用語としては、「当期末処分利益」のことを「純益金」と称してきたのであるから、明治初年来の銀行の伝統的な用語法からいえば、この新雛形では用語法が逆転したのである。

この銀行の法定損益計算書の様式・構造は、後に昭和三十八年の「計算書類規則」の「損益計算書」の制度的様式の「祖型」（*prototype*）となった。

（久野注：当時、ある銀行関係の調査・研究機関の定期的な会合に出席していたが、その席上である銀行の経理責任者が、「計算書類規

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	借入金利息	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 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 売 買 益	外国為替売買損	何 売 買 益	有価証券価額銷却
何 償 還 益	何 売 買 損	何 償 還 益	税 金
有価証券貸付料	何 償 還 損	給 料
土地建物貸貸料	滞貸金銷却		営 繕 費
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 価 額 銷 却		
	有価証券借入料		
	土地建物貸借料		
	税 金		
計	行員恩給及一時 給与金		
	給 料		
前期繰越金	手 当	前期繰越金	
何積立金戻入	旅 費		
		
計	未経過割引料其 ノ他戻入		
	計		
	当期利益金	当期純益金
	(内当期純益金)		
合 計	合 計	合 計	合 計

則」の定めた損益計算書と同じ様式のもの、銀行ではとっくの昔から作っていると自慢していた。確かに、銀行以外の諸株式会社では、こんな変則的な「損益計算書」は昔も今も作ったことはないのである。この自慢話には、唯々、啞然とするのみであった)

この新雛形での唯一の取り柄は、従前のような「混合計算書」ではなく、「利益金処分財源加算項目」(「前期繰越金」と「何積立金戻

入)を「損益計算」の領域から截然と区別した「結合計算書」になっている点である。

Ⅸ. 「第二次・損益および利益金処分財源調整混合計算書」の登場

昭和38年3月に法務省令第61号「計算書類規則」が制定され、株主総会に提出する「計算書類」のうちの「貸借対照表」と「損益計算書」の記載方法は、この規則によることと

なった。

ここに、かつて銀行の法定損益計算書に見られた「混合計算書」の様式・構造が、再び姿を現すことになった。墓場から亡者が蘇った。

先師片野一郎博士は、この規則が公表された直後、同年6月号の「企業会計」に「法務省・株式会社の貸借対照表及び損益計算書に関する規則における損益計算書の構造分析」を発表して問題点を指摘された。

博士が指摘された問題点を一言にして云えば、「損益計算と資本計算との混合」であった。

周知のように、この「計算書類規則」では「経常損益の部」と「特別損益の部」とを設け、前者で「経常利益」という名称の「当期業績利益」を報告させ、これに、後者での特別利益・特別損失を加減して「税引前当期利益」という名称の「包括利益」を報告させている。こここのところまでが「包括主義損益計算」の領域であるというのなら、ここまでが「損益計算書」の領域であり、これに「利益金処分財源調整計算」の部分を含めれば、「損益計算書」という名称の「利益金処分計算」の領域を含まない一種の不完全な「結合計算書」となる。「利益金処分計算」の領域まで含めば、英国型の「完全結合計算書」(Profit & Loss Account, detailed form)となる。

ところが、この「損益計算書」の「経常損益の部」までは「当期業績主義損益計算書」であり、これは確かであるが、「特別損益の部」までが「包括主義損益計算書」であるかといえば、実はそうなのではないのである。

「計算書類規則」の第42条は次のように云う。

第42条 特別損益の部には、次の利益又は損失についてその内容を示す適当な名称を付した科目を設けて記載しなければな

らない。

- 一 一定の目的のために留保した利益のその目的に従う取崩による利益
 - 二 商法第二百八十七条ノ二に規定する引当金の目的外の使用による利益
 - 三 前期損益修正その他異常な利益又は損失
- 2 前項第三号に掲げる利益又は損失は、営業外損益の部にその内容を示す適当な名称を付した科目を設けて記載することを妨げない。

また、この規則それ自体では難形を示していないが、経団連・理財部作成の難形では、次頁のようになっていた。

(久野注)「減債積立金取崩額」が例示されているが、これなどは、およそこっけいで、わが国に減債約款付の社債発行などは行なわれていない。

第42条の第三項「前期損益修正その他異常な利益または損失」、これはこれでよい。問題は、第一項と第二項である。

第一項は「積立金の取崩額」である。「その目的に従う取崩し」であろうと「目的外を取崩し」であろうと、何れにもせよ「当期の損益計算には無関係な資本計算」である。

「目的外を取崩し」ならば株主総会の専権事項であるから、「損益計算書」の作成段階では手が付けられないが、「その目的に従う取崩し」ならば取締役会の権限であるという意見もあろうが、これは積立金(の取崩し)に関する権限をめぐる法律論であって、およそ当期の損益に無関係なものを「特別損益の部」に掲示することを正当化するものではない。

第二項は「引当金の目的外の使用による利益」とある。まさか目的外の使用をこの規則

昭和38年計算書類規則・損益計算書（雑型Ⅱ）

（ ）内の数字は計算書類規則の条文を示す

自昭和〇〇年〇月〇日

代表取締役〇〇〇〇

至昭和〇〇年〇月〇日

経団連（理財部）作成

科 目		金 額 (円)
経 常 損 益 の 部 (37)	A 営業収益 (38) 総売上高 売上引及び戻り高	A - B
	B 営業費用 (38) 売上原価 販売費及び一般管理費 人件費 旅費・通信費 広告宣伝費 運送費 販売手数料 その他管理費	
	C 営業利益（損失）(39)	
F 営業外損益の部 (37)	D 営業外収益 (38) 受取利息及び割引料 受取配当金 有価証券売却益 雑収入	C + F
	E 営業外費用 (38) 支払利息及び割引料 有価証券売却損 繰延資産償却 雑損失	
G 経常利益（損失）(41)		C + F
H 特別損益の部 (37)	M 特別利益 減債積立金取崩額 (42 I ①) 修繕引当金残取崩額 (42 I ②) 固定資産売却益 (42 I ③)	G + M - N
	N 特別損失 災害損失額 (42 I ③) 過年度損益修正損 (42 I ③)	
	Q 税引前当期利益	
	R 法人税充当額	
J 当期利益（損失）(43)		Q - R
K 前期繰越利益（損失）(35 III ①)		J + K
L 当期末処分利益（未処理損失）(44)		

注1 子会社との間の 仕入高×××円 (40 I)
売上高×××円

注2 大株主との間の 仕入高×××円 (40 II)
売上高×××円

注3 修繕引当金は当初予定より少額で済んだので、残額を取崩した。
(商法287条ノ2 II)

「損益計算書」とは何だったのか

が奨励しているとも思えないから、これはおそらく、目的を達成した後の残額の措置、あるいは目的それ自体の消滅の措置、を意図しているのであろう。

この場合、「特定引当金」の中の課税を免除された「利益性引当金」の存在が問題である。利益剰余金としての実質を持つ「利益性引当金」の場合では、実質的には「積立金」の取崩しであり、前項と同様の問題が生ずる。

X. 「第二次・損益および利益金処分財源調整結合計算書」の登場

—再び「混合計算書」から「結合計算書」へ—

昭和49年9月に「計算書類規則」が改訂された。その第42条・第44条は、次のとおりであった。

第42条 特別損益の部には、次の利益又は損失についてその内容を示す適当な名称を付した科目を設けて記載しなければならない。

- 一 商法第二百八十七条ノ二に規定する引当金の目的外の使用による利益
- 二 前期損益修正その他異常な利益又は損失

第44条 次の各号の額は、その内容を示す適当な名称を付して前条の当期利益又は当期損失の次に記載しなければならない。

- 一 前期繰越利益又は前期繰越損失の額
 - 二 一定の目的のために留保した利益のその目的に従う取崩しの額
 - 三 商法第二百九十三条ノ五第一項の金銭の分配の額及びこれに伴う利益準備金の積立ての額
- 2 前条の当期利益又は当期損失の額に前項各号の額を加減した額は、当期末処分利益又は当期末処理損失として記載しなければならない。

注目すべき改訂は、「目的に従う積立金の取崩額」を「特別利益」から外して、経常損益・特別損益に続く「当期末処分利益計算」の領域に移した点である。ただし、この領域について「何々の部」とする名称は付けなかった。

この注目すべき措置によって、「損益計算書」は、「利益金処分財源調整計算」の領域をふくみ、かつ、混合計算書たることを免れて「損益および利益金処分財源調整結合計算書」となった。ただし、博士も指摘されているように、「特定引当金」のうちその実質が利益剰余金であるものを含む場合は、依然として「混合計算書」たる性格を持つことになる。

先師片野一郎博士は、現行法制度を前提とした「損益計算書」の「合理化図」を、次のように示された。

損益計算書		
(損益計算)	当期業績損費	第一期分
	経常利益 (経常収益力指標利益)	
(損益計算)	当期業績外損費	第二期分
	(税引前当期利益)	
(資本計算)	法人税引当額	第三期分
	(税引後当期利益)	

税引後利益金処分案	
(会計報告外意見)	株主配当金
	役員賞与金
	何積立金
	次期繰越利益
	当期末処分利益
	1. 税引後当期利益
	2. 前期繰越利益
	3. 積立金取崩

(損益計算)と(資本計算)との囲い込みの線が切断されていることに注目されたい。筆者の改正案については、次項で述べる。

XI. 「損益計算書」の復活：「三勘定・三報告書」体制の確立

既に述べてきたように、Profit & Loss Account, detailed form：「損益、利益金処分財源調整および処分結合（ないし混合）計算書」として出発したわが国の「会計計表」は、原始商法の制定・一部実施に伴い、特にその「宣言型」のものは、その継承が明らかに法律違反となるところから、「損益計算書」と「利益金処分議案」とに解体・分岐し、その「利益金処分財源調整計算」の領域は、「利益金処分議案」の冒頭に示されることになった。

この領域を「損益計算書」と「混合」ないし「結合」することがなかったから、その「損益計算書」は、本来の意味における「損益計算書」であった。

これに対して、明治六年第一国立銀行以来今日までの銀行の所謂「損益計算書」の法定雛形は、終始、本来の意味における「損益計算書」であったためしがない。

さらに、全株式会社に適用される「計算書類規則」では、その「損益計算書」なるものが、制定当時の「損益および利益金処分財源調整混合計算書」に始まり、「損益および利益金処分財源調整結合計算書」に改訂されて今日に至っている。

何れにしても、現行制度上では、本来の意味における「損益計算書」はどこにも存在しない。「損益計算書」という名称の「会計計表」に、「損益計算」と「資本計算」とが「結合」しているのである。両者が「混合」していないのが唯一の取り柄である。

結論を急ごう。筆者（久野）のいう「三勘定・三報告書」体制を確立し、本来の意味にお

ける「損益計算書」の復活を図るべきである。

「会計計表」は、須く総勘定元帳の当該勘定口座の記録に直結し、当該勘定口座の記録から誘導して調製されなければならない。これが基本原則である。

ここにいう「三勘定・三報告書」体制とは、次のとおりである。

残高勘定：Balance Account から Balance Sheet：「貸借対照表」を調製する。

損益勘定：Profit & Loss Account から Profit & Loss Sheet：「損益計算書」を調製する。

当期末処分利益（金）（未処分利益剰余金）勘定：Unappropriated Earned Surplus Account から「当期末処分利益（金）計算書」を調製する。

ここにいう「当期末処分利益（金）計算書」とは、次頁のとおりである。

前頁の片野博士の「合理化図」は、現行制度を前提とした改善案であり、特に（損益計算）の第一区分・第二区分と、（資本計算）の第三区分とを、囲い込みの線で切り離して区別している点が重要である。現行制度を前提とする限り、こうでもする以外に方法があるまいけれども、むしろ、現行制度の抜本的な改正をこそ図るべきではあるまいか。「損益計算書」というタイトルを付けた「会計計表」で「資本計算」を報告するのは、原則的に見て到底妥当とは思われない。

さらに、筆者（久野）の提案になる「当期末処分利益（金）計算書」では、株主総会で確定し取締役会が実施した「利益金処分」の内容を、同計算書の冒頭で報告することになる。株主総会の開催は前期末の決算後の今期に入ってからであり、利益金処分の実施も同様である。この利益金処分の確定・実施の内容

「損益計算書」とは何だったのか

当期末処分利益（金）

(借方)		(貸方)	
(総勘定元帳)	(利益金処分)	(株主総会日)	
		利益準備金	20,000
		未払配当金	200,000
		未払役員賞与金	20,000
		任意積立金	30,000
		期中 未払中間配当金	20,000
		" 利益準備金	2,000
期末 繰越高	443,000		
計		735,000	
		期首 繰越高	350,000
		期中 中間配当 積立金取崩高	15,000
		期末 損益	370,000
		計	735,000

当期末処分利益（金）計算書

自 平成3年4月1日 至 平成4年3月31日

	円	円
I. 前期末処分利益（金）		350,000
II. 利益（金）処分額		
1. 利益準備金	20,000	
2. 配当金	200,000	
3. 役員賞与金	20,000	
4. 任意積立金	30,000	
	<u>30,000</u>	△ 270,000
前期繰越利益（金）		80,000
III. 処分財源期中増加高		
1. 中間配当積立金取崩高	15,000	
2. 何積立金戻入高	—	
		<u>15,000</u>
		95,000
IV. 処分財源期中減少高		
1. 中間配当金	20,000	
2. 利益準備金	2,000	
	<u>2,000</u>	△ 22,000
		73,000
V. 当期（純）利益（金）		<u>370,000</u>
当期末処分利益（金）		<u>443,000</u>

を今期末に作成の「当期末処分利益（金）計算書」の冒頭で報告しようという訳である。現行商法は、この種の報告・開示を要求していないが、一部の株式会社では、利益金処分の確定・実施の内容を各株主に別途に郵送し報告しているようである。これを「会計報告書」として制度化することになる。さらに、この計算書の採用によって「利益金処分財源調整計算」の領域を「利益金処分議案」の冒頭に掲示する必要がなくなるから、同議案は純然たる「会計報告外意見」ということにもなる。片野博士のかねてからの持論である「会計記録に立脚した（博士の云うアカウントビリティの裏付けのある）会計報告書」と「会計記録に基づかない（博士の云うアカウントビリティの裏付けのない）会計報告外意見」とを峻別して混同しないとする主旨を100%達成するためには、前掲の「合理化図」のような中途半端な改正では不十分であり、制度そのものの全面的な改正を考えざるを得ないのであるまいか。