

# 日本減価償却生成史の実証研究(1)

久野秀男

## 目次

まえがき

第1節 減価償却会計前史

第2節 減価償却会計の会計発達史上の意義

(補論1) 経済学者の固定資産観と減価償却観

(補論2) 会計学上の減価償却観

第3節 古典的減価償却制と現代的減価償却制

第4節 三十三株式会社・一相互会社の実況と問題点

- (1) 倉敷紡績株式会社・鐘淵紡績株式会社・日清紡績株式会社の場合
- (2) 王子製紙株式会社・片倉製糸紡績株式会社の場合
- (3) 日本製粉株式会社・日清製粉株式会社の場合
- (4) 明治製糖株式会社・大日本製糖株式会社の場合
- (5) 台湾製糖株式会社・東洋製糖株式会社の場合
- (6) 森永製菓株式会社の場合
- (7) 日本窒素肥料株式会社の場合
- (8) 麒麟麦酒株式会社の場合
- (9) 株式会社 三越呉服店の場合(以上を本号)  
(に収録)
- (10) 株式会社 東京石川島造船所・株式会社 川崎造船所の場合
- (11) 日本鋼管株式会社の場合

(12) 東京電気株式会社の場合

(13) 盤城炭礦株式会社の場合

(14) 京都織物株式会社・大日本人造肥料株式会社の場合

(15) 東京電燈株式会社の場合

(16) 東京瓦斯株式会社の場合

(17) 日本石油株式会社の場合

(18) 東洋郵船株式会社の場合

(19) 京浜電気鉄道株式会社の場合

(20) 株式会社 藤本ビル・ブローカーの場合  
一付・損益計算書構造の推移一

(21) 株式会社 三井銀行の場合

(22) 株式会社 土浦銀行の場合

(23) 第一生命保険相互会社の場合

(24) 株式会社 帝国ホテルの場合

(25) 藤倉電線株式会社の場合

(26) 小野田セメント株式会社の場合

第5節 昭和十三年前後の三十二株式会社の実況

## まえがき

本稿の第4節と第5節では、諸株式会社(一相互会社をふくむ)の減価償却制の発端と展開との実態を紹介・解析・論評してある。その際、原資料の引用につき、関係方面に対して、逐一承諾を得たわけではないが、それは、次の事情を考慮した結果であることを付記して、御寛恕を得たい。

- (1) 内容は、大部分が明治期を中心としたものであり、今日の時点では、すでに「歴史的資料」とみてよいと考えたこと。

(2) 出所は、いずれもが当該会社が自らの手で公表した「考課状」であるところから、「公開資料」とみてよいと考えたこと。

### 第1節 減価償却会計前史

減価償却会計 (depreciation accounting) の生成・発展史上からみて、まさにその「前史」ともみべき発展段階は、方法論としては、次のような会計処理によって特徴づけられていたとみてよい。

(1) 商品・備品・設備・建物等これらの形態の資産について、すべて共通した会計処理を行っており、個別的な「棚卸計算法」を適用する。つまり、備品・設備・建物等につき「混合商品勘定」の計算原理を拡大して適用するのである。すなわち個別的にそれぞれ「一座の勘定」口座を「船舶」・「家什」・「土蔵」等の勘定科目につき開設し、それらの口座の借方に購入価額・修繕支出額等を記入し、その貸方に運用収入額・棚卸額等を記入する。貸借差額は当該資産の運用により生じた損益であるとする。この段階では、商品を「棚卸資産」とし、備品・設備・建物等をいわゆる「固定資産」とする資産の分類範疇が、明確に成立しているわけではない。「インベントリー」(inventory) という概念は、全資産ないし場合によっては全財産(負債をふくむ)につき用いられる概念であったわけである。インベントリー概念の史的変遷と問題点については、別に拙著「現代資産会計論」第6章・第5節(昭和45年2月初版, 昭和46年1月4版)を参照されたい。

混合商品勘定口座と対比して、勘定口座の構造を示すと右側(上段)のとおりである。

(2) 混合商品勘定の計算原理の拡大・適用と原則的・方法論的にみて変らないやり方として、期末に見積時価を算出して各自の口座に一旦売却したように帳簿上操作して、見積時価を次期に繰越す方式がある。この会計処

(借方) 商品勘定 (貸方)

期首繰越高	当期売上高
当期仕入高	
売上総利益	期末棚卸高

(借方) S・B勘定 (貸方)

期首繰越高	運賃収入等
新購入高	期末棚卸高
修繕支出	
(損益)	

(Steamboat a/c)

理は、とくにわが国の場合では、原始商法(明治23年制定・同26年一部実施)の時価評価規定との適法性を保持しつつ、しかも、「未実現」の評価損益の計上をたくみにさけて実現売却損益を仮想する方式として実施された経験がある。すなわち、明治23年11月に大蔵省が各銀行に通達した「普通銀行営業報告書雛形」の付属解説では、次のようにいう。

「資産負債表(注・貸借対照表に相当する)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子ノ各自ノ勘定ニ一旦売却セシモノノ如ク記入シ之ガ売却損益ヲ現ハシ其見積時価ヲ次期ニ繰越スベシ」

### 第2節 減価償却会計の会計 発達史上の意義

西欧における会計発達史上からみて、ひときわ光芒を放った時期が二つある。その一つは、14世紀から15世紀にかけての時期であり、イタリア文芸復興期にみられた「ベニス簿記」の完成がこれである。他は20世紀の初頭

の工業化時代を背景とする近代会計理論の誕生なканずく減価償却理論の登場である。

建物・設備・機械・備品等のいわゆる有体財産あるいは各種の無体財産に投下された巨額な固定資本について、期間独立損益計算の合目的な遂行という角度から、どのような会計処理法を開発すべきかという課題は、企業会計の直面した最大の問題であり、前史的な対応策は、完全に時代おくれのものとなった。かくしてここに、混合商品勘定方式や時価評価替方式、あるいは取替法や取替準備法とは、まったく原理的に異なった方式、すなわち、「廃棄(化)法」を前提とする投下原価の組織的・定期的な期間原価(費用)配分法である「減価償却法」(depreciation, depletion, amortization)が工夫されるに至った。この期間原価(費用)配分の理念と手続こそは、今世紀の初頭をかざる最大のトピックスであった。減価償却問題は、会計学の領域にとどまらず、経済学を研究する多くの人人にとっても同様に深い関心事であったが、両領域にみられるきわだった関心の所在のちがいは、この際、明らかにしておいた方がよいであろう。

経済学者の関心は、次項の「補論1」でくわしく紹介してあるように、主として‘difference in value’「価値の変動」の認識と測定並びに廃化に至った時点での‘replacement’「取替」にある。すなわち、経済学者は、固定資産が既に存在している以上、当該固定資産が存在するに至った事象そのものを問題にするのではなくて、その存続期間を通じてのその効用と存続期間終了時における取替に関心を示す。他方、会計学者は、将来にわたって稼得されるであろう収益との対応関係を、期間独立損益計算構造の仕組の裡に合理的に成立させようとする。そこで、投下資本を「投下原価」(outlay-cost)としてとらえ、将来の予測期間にまたがる「前払の費用」とみる。この角度からは、目的合理的な‘per-

iodic allocation’「期間配分」のプロセスと手続とが関心の的となる。将来の「取替」は、純然たる財務政策上の問題であって、会計における償却問題とは、原理的にみて、直接的な関連はないものと考えられるのである。かくして、古典派経済学から近代経済学に至る多くの学者達が、ひとしく、「価値変動の測定」を問題としたのとは全く異なり、会計学での関点は、もっぱら「投下原価(投下資本)のアモチゼーション」‘an amortization of outlay-cost’におかれたのである。

減価償却会計がわが国にはじめて紹介された時期は、おおむね明治初年の複式簿記法の移入期と同じ頃であったとみてよい。換言すれば、わが国の場合は、西欧の制度・文物の移植の一環として複式簿記法がとり入れられているが、相当高いレベルのものを導入したのであり、また導入できるような素地も十分にあったのであり、時期的にみても恰好の条件のもとにあった。この事実は、制度・文物の全般についてもいえることであり、単に会計制度だけに止まらぬ。減価償却を投下原価の期間的費用化のプロセスとして明確にとらえている例は加藤斌<sup>なかげ</sup>訳「商家必用」(明治10年4月刊)にみられる。同書は、英国の簿記書W. Inglis, Book-Keeping by Single and Double Entry, 1872の訳書で、上篇巻頭にみられる松平春嶽の序文は明治6年(西暦1873年)6月10日の日付となっており、そこから推して、イングリスのこの著名な書物の刊行直後にこの訳業が始まったことがわかる。イングリスの簿記書は、チェンバース教育叢書の一巻で、減価償却に論及した初期の書物として名高く、リトルトンの大著「1900年に至る会計の進化」(片野一郎博士訳注「リトルトン・会計発達史」)にもその名がみえている。なお、リトルトンの書物では、Inglisとなっているが、これは誤りでInglisが正しい。訳書の当該部分は、前号の拙稿「三菱会社初期の会計制度」の末尾に引用して紹介し

である。なお、参考のため原典と対比して示してあるのでとくに対照されたい。

会計実践の面では、明治8年7月から第一国立銀行で償却費に相当の項目が費用に計上されていたと伝えられているが(片野一郎博士著「日本・銀行簿記精説」110頁)、当時としては、時代の先端を切っていた銀行業のような場合を除けば、減価償却会計の実践にはほとんどみることがない。僅かに、前号で紹介した「郵便汽船三菱会社簿記法」に、その先駆的な実況をみるくらいである。明治初年のこれらの実例は、まったく例外であったとみてよい。

### (補論1) 経済学者の固定資産観と減価償却観

アダム・スミス(Adam Smith, 1723~1790)、リカード(David Ricardo, 1772~1823)、ミル(J.S. Mill 1806~1877)のような古典派経済学者達や、マーシャル(Alfred Marshall, 1842~1924)のような経済学者は、所有(購入)する「生産手段」(生産財)ないし「資財」そのものを「資本」(capital)と名づけており、かつ、「流動資本」と「固定資本」との区別を明確に認識している。すなわち、スミスは、「諸国民の富」(1776年刊)の第2編・第1章で、資本を「循環資本」(circulating capital)と「固定資本」(fixed capital)とに分けており、商人の資本のうちで、たえず一形態で彼の手を離れ他の形態で彼の手に戻り、かかる継続的交換によって利潤をもたらすものを「循環資本」とし、所有主を変えずに(流通することなく)利潤をもたらすものを「固定資本」とした。つまり、スミスの場合は、固定・流動の区別は、資財が「その持主を変更せずに利潤を生むかどうか」にかかっていた。また、両資本の関連については、固定資本が流動(循環)資本から引き出され、たえず流動資本によって維持されることを、とくに強

調した。

マーシャルは、「経済学原理」(1920年刊)の第2編・第4章・第3節で、「循環資本」と「固定資本」との区別について言及し、スミスの見解と併せて、リカードやミルの見解をのべている。すなわち、リカードは、「資財が徐々に費消されるか、それとも頻りに再生産する必要があるか」によって両資本を区別し、ミルは、「流動資本は、それが用いられる生産において唯一の使用によりその任務の全体を完了するものであり、固定資本は、耐久的な形態で存在しその収める収穫は相当の長期にわたって持続するもの」であるとした。マーシャル自身は、このミルの見解を支持している。

これらの見解の共通点は、すでに明らかのように、「資本」を「財貨」としている点にあり、「資本財すなわち資本」とするいわゆる「実体説」であるが、シュンペーター(Joseph Schumpeter)は、「経済発展の理論」(中山・東畑訳)の第3章・第2節で、とくに実体説につき次のように批判を加えている。

「購入せられた生産手段を『資本』と名づける表現方法は日常屢々見られる所であるが、之は何物をも明らかにしない。殊に資本が『かくの如き財貨の中に宿る』と為す他の表現方法が之に並ぶ時に一層然りである。」

シュンペーターの場合は、資本現象の本質を明らかにするためには、その機能から出発すべしとするいわゆる「機能説」をとる。つまり、資本として機能するものが資本であるとする。すなわち、資本の唯一の機能は、「企業者をして必要な具体的財貨を自己の支配の下に置くことを可能ならしむべき槓杆」であるとし、この「支配手段」(槓杆)とは何であるかについて、次のようにいう。

資本の機能は、獲得した財貨の機能とは異なるもので、「資本が財貨に投下される」という場合、まさしく「資本」と「財貨」との機能が異なるとする認識にもとづく。「資本

は財貨の世界に対峙している」のであると。資本（の機能）は、生産的に用いる財貨を企業者に調達する点にあるとする。このようにみえてくると、明らかに、シュンペーターは、財貨調達の手段たる「資本」と、調達した「財貨」とを明確に区別して認識しているのである。

ヒックス (J.R. Hicks) は 'The Social Framework, 1942' の第 3 編・第 8 章で、耐用生産者財ないし耐用設備を「固定資本」と名づけるとともに、スミスやリカードが 'circulating capital' (循環資本・流動資本) とよんだものを 'working capital' (運用資本・運転資本) と名づけている。すなわちいう。

「資本は、生産過程に関する先の研究の際に検討したように、ある特定の時点に存在し、爾後の期間に欲望を満足させるため何らかの方法で用いることのできるすべての財からなりたっている。」

「特定の時点において生産者の手中にある単用財は、一部は現実に加工されつつある財つまり『仕掛品』と一生産段階から他の生産段階へ移行されている財とである。これらの財をワーキング・キャピタルとよぶ。」

このように、ヒックスのいわゆる「資本」は、生産過程における実物財から構成される生産要素としての側面を明らかにしたもので、彼のいう「経済的な意味における資本」に外ならない。さらに、前掲書の第 10 章では、生産要素としての実物財としての資本の側面のほかに、その「上部構造」としての「所有の権利」としての資本の側面を示すことによって、資本の二元構造を明らかにしている。

以上の解析によって、次の事実が明らかになった。

(イ) 古典派以来の資本観を通じて、会計学上でいわゆる「固定資産」・「流動資産」の認識が、素朴な形ではあるが認められるこ

と。

(ロ) ヒックスの場合は、とくに、会計学上の「資産」・「資本」という二元的認識に類似の発想があること。

(ハ) 現存する「固定資産」については、もっぱら、どう生産過程で利用するかに関心が集中していること。つまり 'output value' (産出価値) が中心であって、'input cost' (投下原価) の側面には関心が薄いこと。

スミス以来の古典派経済学者の場合は、固定資産 (固定資本) についての減価償却問題は、まったく論じられていないといっても過言ではない。わずかにマーシャルの場合に、「資産価値」との関連でごく簡単にふれられているだけである (前掲書の 237 頁)。

減価償却問題は、ヒックスの場合では比較的はっきりした輪郭をあらわしてくる。前掲書の付録 C「資本の減価償却について」で、彼は次のようにいう。資本財の生産過程における「費消」の形態は、次の二つである。

(イ) 固定資本の「漸進的な使耗」。これを減価償却という。

(ロ) ワーキング・キャピタルやストックのような単用財の費消。

同様の見解は、高田保馬博士の場合にもみられる。その著書「第二経済学概論」(143 頁) でいう。「固定資本財の消耗がすなわち減価償却」であり、「個々の企業は償却部分を蓄積し固定資本財の耐用期間の満了するとき之を更新する。」

これらの減価償却観を要約して、その焦点をはっきりさせてみると、次のとおりである。

(イ) 減価償却とは、固定資産の価値測定の手段ないし過程である。つまり、「減価償却額」(amounts charged for depreciation) は、固定資産の「価値」(value) が生産過程でどのくらい使耗したかを測定するものである。拙見ではこの場合、「価値」という抽象概念

をどう計量化するのか、また、いわゆる「価値」とはどのような内容をもったものであるのか、という未解決の曖昧な課題がこのように思われる。

(ロ) 固定資産に対する関心は、もっぱら耐用期間を通じてどう活用するか、また、耐用期間の終りにどうやって「取替」(replacement) えるかにむけられている。

会計学上の観点から再検討を加えると、次のとおりである。

ヒックスの場合では、とくに、「漸進的な使耗」という物理現象と「減価償却」にふくまれる期間独立損益計算上の測定問題との素朴な認識上の混乱がある。高田博士の場合も同様である。さらに、博士の場合は、「償却部分の蓄積」という見解で自明のように、純財務政策問題との混同が認められる。償却部分の蓄積を行ない取替が不可能ないし有意義になるためには、次の条件が必要なのである。

(イ) 当該期間(会計年度)における償却費をふくむ全費用をカバーできるだけの十分な収益が稼得されていること。これによって当該固定資産に投下された固定化資本は、部分的に回収され流動化する。

(ロ) 取替時点においては、償却累計額に相当する額の資金(回収資本部分)が換金性の高い資産とくに貨幣性資産として運用されていること。

(ハ) 取替時点における取替資産の価格水準に変動がない(あるいは少ない)こと。

(ニ) 技術水準その他の生産条件に変化がなく、即物的な「取替」そのものに継続企業の経営上からみて意義が認められること。

とくに(イ)と(ロ)とは、仮想的な「静態経済」(static economy) ないしそれに近似の経済を前提としていることに留意すべきであろう。

## (補論2) 会計学上の減価償却観

企業会計の期間独立損益計算の建前からみれば、減価償却とは、「期間原価」(period cost) としての費用の配分のプロセスの認識とその測定手続であり、当該資産への投下資本(会計学上のいわゆる「支出原価」outlay-cost)の各会計期間への割当・配分(assignment or allocation)である。減価償却費(各期に割当てた償却額)は、他の諸費用とともに当該会計期間に発生・実現した収益に対応せしめられる。この収益との対応によって、全費用をカバーできるだけの十分な収益が稼得されている場合は、償却を通じて投下固定資本が部分的に回収され流動(資本)化することになるが、この場合、とくに考慮すべき問題がある。すなわち、減価償却の重点は、

(イ) 支出原価の各期間への割当・配分という費用化計算にあるのか。あるいは、

(ロ) 投下資本の部分的回収計算にあるのかである。

全費用額を超える収益額が実現している場合は、資産の費用化計算と資本の回収計算とはともに両立する。そうでない場合はどうなるのか。もし、回収計算に重点をおけば、当該会計期間における収益稼得状態と見合せて、償却の幅を決め、あるいは、償却を実施するか否かを決めることになろう。費用化計算に重点をおくならば、当然、当該期間の収益稼得状態とはかかわりなく、所定の計画によって定期的・組織的に各期間で一貫した償却を実施することになる。

収益の実況と見合せて「幅にゆとりのある償却」をしたり、あるいは、利益金を処分することによって「減価償却積立(準備)金」という名称の利益性積立金を開設・蓄積するという会計手続は、この回収計算の建前に立脚するものである。

さらに、「取替」(replacement)という政策課題まで考慮に入れるということになると、問題は完全に「会計」の理論の域外のものになるといわねばならぬ。取替資金の調達とい

う課題は、資産運用の側面ないし追加的資本投下の必要にかかわる問題である。

減価償却の目的を、期間独立損益計算のための「期間原価」(費用)の配分計算(allocation of outlay-cost)とみる立場を堅持する以上、各期間に費用として計上される「減価償却額」(amounts charged for depreciation)は、経営の財務政策上の取替問題とは、直接的な関連のないものである。

### 第3節 古典的減価償却制と 現代的減価償却制

減価償却会計発達史上の問題点を鮮明にするために、ここではまず、古典的減価償却制と現代的減価償却制との基礎理念・会計手続にみられる特質を対比しておこう。

古典的減価償却制にみられる特徴的な取り扱いは、次の諸点にみられる。実例は、次節で数多く紹介してある。

(1) 「償却」(わが国では、「消却」・「銷却」・「引除」という字によることもあった)の会計を、当該資産(長期原価性資産、一般にはいわゆる固定資産)の廃棄時における取替(replacement)のための財務的手段とみる。この償却観を忠実に反映した手続として、利益処分として「減価償(消)却積立金」を開設・蓄積するがごときはその典型である。この場合は、任意積立金(利益性積立金)を積立てると質的にはまったく変わらない。その実例は、次節で数多く紹介しておいた。

(2) 「減価」を文字どおり「価値の減少」とみて、減価償却をもらばら価値測定のプロセスとみる。この償却観では、損益計算上の費用として償却費を計上する場合でも、有価証券等への低価法の適用による「有価証券評価損」等と同列視する。その実例は、次節で紹介しておいた。

(3) 現在でもなお一部に主張されている「減価償却の目的は、第一に固定資産の使用

によって稼得した収益に賦課してその固定資産の原価を回収することであり、第二に固定資産の使用期間の終りに当該固定資産を取替えるのに必要な資金を当該企業に留保することを保障しようとするものである。」とする償却観をもっている。

(4) この価値測定という観点の一つのバリエーションとして、ときには、天災・火災あるいはストライキ等による臨時損失と減価償却費とを同列視することもある。その実例は、次節で紹介しておいた。

(5) 償却金額の決定(次節にさまざまな実例がみられる)。

(イ) 利益処分としての償却額は、その他の任意積立金の場合と同様に、処分可能総利益額との見合で純政策的に「アトラダム」に決められる。多くの場合は、幾万円といった「ラウンド・ナンバー」の金額数値となる。

(ロ) あるいは、要償却資産額に対する幾%以上(以内)というふうに、多少とも弾力的な幅で決められることもある。

(ハ) 多くの場合、所定の償却費計算法を一貫して採用することはない。かかる方式は、費用計上による償却の場合でも多くみられるが、この場合は、おそらく利潤平準化政策の有力な緩衝器として償却費を利用しているのである。

(6) かかる古典的な減価償却制の実況は、明治期・大正期を通じて数多くみられるのみならず、相当数の株式会社では、実に昭和も二桁の時代ないし今次大戦の直後にまで及んでいる。

現代的な減価償却制は、上記の古典的なそれとはまさしく対蹠的である。すなわち、

(1) 償却は、投下された支出原価を、期間独立損益計算の遂行上から、各会計期間に所定の計画に基づき一貫して期間的に費用配分するための手続であるとみる。

(2) 「減価」といっても「価値」の減少な

いし「価値」の測定とは直接的な関連はない。価値 (value) という概念は、単に抽象的であるのみならず、極めて多義的なものである。心理的な価値概念を除外して考えとしても、いわゆる経済的価値の具体的な中味をどう理解すべきか、さらにそれをどう計測するかという課題に逢着することになる。

(3) 償却の実施は、当該会計期間における収益の稼得状態とは原則的に無関係であり、償却費をふくむ全費用をカバーできる十分な収益が稼得されようといまいと、所定の計画により每期一貫して継続的に償却を行なう。従って、古典的償却観にみるような収益に賦課した原価<sup>コスト</sup>の回収といった観点はすくなくとも第一義的には問題にならない。つまり原価回収の可能性に関する保障はどこにもない。

(4) 取替資金調達という問題と、減価償却制とは、まったく次元が異なっている。償却の進行はなんらの資金の蓄積・留保を保障しない。収益が償却費をふくむ全費用をカバーしており、原価回収が達成されたと仮定しても、償却累計額相当の資金が現にどのように企業で運用されるかによって、取替資金が蓄積・確保される場合もあり、まったくそうでないような場合もある。企業内での資金運用それ自体は、経営財務政策の課題であって減価償却制とは異なった課題である。さらに、「取替」のためには、追加的資本投下の必要が生ずる場合もあり、これらの課題は、すべて、償却の会計とは原理的にみて、次元を異にしたものである。

(5) 純政策的に、「アトランダム」に、償却金額をその都度決めるようなことはなく、定額法・定率法等の所定の償却費計算法を、每期一貫して継続的に採用する。

#### 第4節 三十三株式会社・一相互 会社の実況と問題点

##### (1) 倉敷紡績株式会社・鐘淵紡績株式会社 ・日清紡績株式会社の場合

倉敷紡績株式会社の場合では、明治32年上期(自明治32年1月至同年6月)の決算で、はじめて「機械代償却金」10,000円が「利益金分配ノ事」という名称の利益処分議案に掲示され、利益処分計算の領域にその姿をあらわしている。その実況は、次のとおりである。

利益金分配ノ事	
一 金参万五千〇拾六円貳拾四銭壹厘	当半期利益金
一 金参百貳拾九円四拾七銭壹厘	前期繰越金
合計 金参万五千参百四拾五円七拾七銭貳厘	
内	
金壹万円	機械代償却金
金八百八拾円	発起人一時報酬金
金貳万参千六百貳拾五円	割 賦 金
但壹株五拾円ニ付金参円五拾銭即チ年壹割四歩ニ当ル	
金八百四拾円七拾七銭貳厘	後期繰越金

爾後の変遷の状況を一覧にした統計データにとりまとめて示すと、次頁(上段)のとおりとなる。

明治32年上期を除いては、すべて損益計算上の費用計上による「償却」が行なわれていることがわかるが、なお、若干の点について注目すべき問題がある。すなわち、

(イ) 毎期に必ず定期的に償却が行なわれたわけではない。

(ロ) これに関連して、償却費の額をもっぱら政策的観点から「アトランダム」に決めていと推察できる。

(ハ) 明治39年上期第35回決算の場合だけが、一見して明らかのように、「器械代減価償却費」・「建物代減価償却費」という実体

日本減価償却生成史の実証研究(1) (久野)

年次	名 称	金 額	提示・報告領域
明・32・上	機 械 代 償 却 金	10,000,000	利益処分計算
” 32・下	機 械 磨 減 建 造 物 什 器 代 償 却 金	25,000,000	損 益 計 算
” 34・上	建 造 物 代 償 却 金	10,000,000	”
” 34・下	機 械 磨 減 建 造 物 什 器 代 償 却 金	20,000,000	”
” 35・下	機 械 磨 減 償 却 金 建 造 物 磨 減 償 却 金	5,000,000 5,000,000	”
” 36・下	機 械 減 償 却 金	5,000,000	”
” 37・上	建 造 物 代 償 却 金	7,000,000	”
” 37・下	器 械 代 償 消 却 金	8,000,000	”
” 38・上	建 造 物 減 償 消 却 金 器 械 代 償 消 却 金	10,000,000 90,000,000	”
” 38・下	器 械 代 償 消 却 金	80,000,000	”
” 39・上	器 械 代 償 消 却 費 建 物 代 償 消 却 費	63,994,615 26,005,385	”
” 39・下	機 械 代 償 消 却 金 建 物 代 償 消 却 金	38,000,000 12,000,000	”
” 40・上	” ”	50,000,000 10,000,000	”
” 40・下	地 所 代 償 消 却 金 機 械 代 償 消 却 金	10,000,000 30,000,000	”

を最も適当に表明できる用語になっており、金額も「ラウンド・ナンバー」でなく、上掲のようにそれぞれ63,994円61銭5厘と26,005円38銭5厘になっている。

大正期に入ると、ようやく正規の償却が行なわれるようになった。すなわち、

大正4年下半期 (第53回決算)	
建造物減価償却金	7,023円54銭6厘
機械減価償却金	14,116円33銭3厘

さらに、翌年度の大正5年上期 (第54回決

算) では、償却費と重役賞与金との差引前の利益を「当期利益金」と称し、償却費と重役賞与金との差引後の利益を「当期純益金」として区別した利益の二本建の表示を行なって損益計算書の末尾に報告するようになった。同期に計上された償却費の内容としては、建物減価償却金・機械減価償却金のほかに、備品減価償却金があった。

このような実例は、鐘淵紡績株式会社の場合にもみられる。大正末年から昭和6年まで

年 次	名 称	金 額
第 78 回 報 告 (自大正14年6月至大正14年12月)	固定資産消却金	1,000,000,000
第 79 回 “ (自大正15年1月至大正15年6月)	固定資産消却金	500,000,000
第 80 回 “ (自大正15年6月至昭和元年2月)	固定資産消却金	500,000,000
第 81 回 “ (自昭和元年2月至2年6月)	固定資産消却金	500,000,000
第 89 回 “ (自昭和6年1月至6年6月)	固定資産消却金	700,000,000

の前頁(下段)の統計データに注目されたい。

明治40年1月創業の日清紡績株式会社の場合、第17回(自大正3年11月至同4年5月)営業報告においてはじめて、損益計算書・「支出ノ部」の末尾に「当期利益金」から差引く項目として「固定財産消却金」210,000円を計上し、さらに、第18回の決算では、「当期利益金」から「固定財産消却金」70,000円を差引いて「当期純益金」を測定・計上するという報告形式が確立した。

(2) 王子製紙株式会社・片倉製糸紡績株式会社の場合

王子製紙株式会社では、明治35年下半期(第57期)決算ではじめて、「損益決算表」の「支出ノ部」(費用)に「固定資産消却高」1,108,146円81銭を計上した。これは、明らかに、償却費を費用に計上したものであった。

この「損益決算表」は、厳密には損益計算

書ではない。「支出ノ部」の末尾に「前季繰越損失金」が追計されているからであり、一種の「結合計算書」である。なお、この損益決算表の内容を検討してみると、すこぶる異常である。すなわち、「収入総計額」が約90万円であるのに対して、「固定資産消却高」だけで、実に110万円を越えているのであり、この「消却高」は、ほぼ「当季損失金」の高に匹敵している。

ところで、この「固定資産消却高」の費用計上に関連して、とくに、次の事実を指摘しておきたい。

(イ) この大きな金額にのぼる消却高を計上したこの時期の前後とも、損益決算面では、ひきつづいて毎期に損失を計上していたという事実。

(ロ) 明治38年上半期までの間、明治35年下半期決算等を除いては、損益計算の領域でも、また利益処分領域でも、ともに償却は

損益決算表	
収入ノ部	
一 金六拾万参千五百六拾八円四拾九銭	製品売上高
一 金八千百貳拾四円四拾七銭	雑収入
一 金貳拾五万参千八百六拾九円九拾六銭	次季繰越製品在高
一 金参万五千参百五拾八円八拾貳銭	次季繰越半成品在高
合計 金九拾万〇九百貳拾壹円七拾四銭	
支出ノ部	
一 金貳拾九万参千八百九拾参円七拾六銭	前季繰越製品
一 金五千九百五拾九円六拾八銭	前季売却戻り製品
一 金参万〇〇九拾八円貳拾五銭	前季繰越半成品
一 金拾六万八千八百七拾円参拾九銭	諸原料品
(中途省略)	
一 金百拾万八千四百六拾六円八拾壹銭	固定資産消却高
一 金拾万参千七百参拾六円七拾九銭	運転資金消却高
一 金九千七百八拾壹円〇壹銭	延滞完掛代金消却高
合計 金貳百貳拾壹万九千貳百八拾貳円六拾壹銭	
差引 金百参拾万八千参百六拾円八拾七銭	当季損失金
外 金拾八万貳千百参拾七円〇四銭	前季繰越損失金
総計 金百五拾万〇四百九拾七円九拾壹銭	

実行されなかったという事実。

損益決算の実況は、次のとおりであった。

明治33年下半年・当季損失金 (145,761・円380)

明治34年上半年・当季利益金 (35,734・円400)

明治34年下半年・当季損失金 (206,168・円440)

明治35年上半年・当季損失金 (120,791・円980)

**明治35年下半年・当季損失金 (1,318,360・円870)**

明治36年上半年・当季損失金 (31,436・円510)

明治36年下半年・当季損失金 (16,065・円410)

明治37年上半年・当季利益金 (61,319・円070)

明治37年下半年・当季利益金 (10,598・円060)

明治38年上半年・当期利益金 (90,592・円370)

**明治38年下半年・当期利益金 (115,624・円290)**

この損益決算の比較データから筆者の推定する解釈は、こうである。同社は償却の必要を認識して、明治35年下半年に大きな金額にのぼる累積的な償却必要額を費用に計上し積年分をふくめて一挙に問題を解決しようと試みた。しかし、つづく二会計期はともに欠損であり、それにつづく数期も利益額が小額であったことが償却の実施をためらわした。ようやく逐年利益も増大したので、明治38年下半年の画期的な増益を機として機械償却積立金の開設にふみきったのであると。すなわち、明治38年下半年決算では、「機械償却積立金」15,000円を、「利益金配当案」という名称の「議案」で利益処分として積立てた。

その実況は右側上段のとおりである。

この積立は、明治39年下半年までの間、毎

	利益金配当案
一	金七拾五万六千五百五拾五円七拾六銭
一	金六拾四万零九百参拾壹円四拾七銭
差引	金拾壹万五千六百貳拾四円貳拾九銭
	金拾壹万四千五百零九円六拾七銭
以上二口	
合計	金貳拾参万零百参拾参円九拾六銭
内	
	金壹万五千元也
	金貳万円也
	金壹万五千元也
	金壹万七千元也
	金六万円也 (年六分)
	金拾万参千百参拾参円九拾六銭
	当期総収入金
	当期総支出金
	当期利益金
	前期繰越利益金
	法定積立金
	別途積立金
	機械償却積立金
	役員賞与金
	株主配当金
	後期繰越金

期10,000円ずつ定額で実施されている。明治40年上半年以後は全くこの積立が実施されてはいない。

明治45年上半年決算で、「各工場固定資産其他消却」106,025円72銭が計上されているが、その取り扱い、次のとおりである。これに類する処理は、当時の企業で一般にみられたものである。

(イ) 「損益計算書」の末尾差額を「当期利益金」とする。

(ロ) 「利益金処分案」で、当期利益金から「各工場固定資産其他消却」の額を差引いて「当期純益金」を計上し、これに「前期繰越利益金」を加算して「合計額」を算出し、これを積立金や配当金として処分した内容を示す。「当期利益金」は「償却前利益」であり、「当期純益金」は「償却後利益」である。

大正元年下半年決算で、再び減価償却費を費用に計上することになった。すなわち、損

益計算書の「支出之部」(費用)に、「雑損失並固定資産消却金」264,251円24銭が費用に計上されたのである。

王子製紙株式会社が明治45年上半期決算から採用した前記のような方式は、大正末年頃でも他の会社でみうけられたものであるが、ここでは、その典型として、片倉製糸紡績株式会社の「第三期営業報告書」(自大正10年4月至同11年3月)の「利益金処分案」を紹介しておこう。次のとおりである。

利益金処分案	
当期利益金	三、九五一、五六四円
内	
建物、機械、器具、営業権消却	九〇〇、〇〇〇
差引	〇〇〇、〇〇〇
当期純益金	三、〇五一、五六四
前期繰越金	一一一、三九三
合計	三、一六二、九五八
内	
株主第一配当金(年八分)	三、〇〇〇、〇〇〇
差引	一、一六二、〇〇〇
従業者利益分配金	一、三三九、〇〇〇
従業者特別利益分配金	一、〇〇〇、〇〇〇
従業者退職給与積立金	二、二九〇、〇〇〇
共済基金	二、二九〇、〇〇〇
株主第二配当金(年二分)	五〇〇、〇〇〇
後期繰越金	三五四、〇〇〇

この「建物、機械、器具、営業権消却」(900,000円)という金額が、純政策的なものであることは明らかである。爾後、第4期決算では金額が80万円、第5期決算では不明、第6期決算では280万円、第7期決算では100万円となっており、第8期決算は欠損であったが、第9期決算(自昭和2年4月至同3年3月)になると、前掲の倉敷紡績株式会社の大正5年上期決算の場合とまったく同様に、損益計算書の末尾に、右側上段のような記載を行なうことになった。

当期純益金	五、四四〇、八六一・七九
差引	
建物、機械器具、営業権消却	一、五〇〇、〇〇〇・〇〇
内	
当期利益金	六、九四〇、八六一・七九
差引	
当期総支出金	六八、一八〇、七五三・七六
当期総収入金	七五、一二一、六一五・五五

1,500,000円という「消却」の金額が純政策的なものであることは、従前と全く同様である。爾後の状況を、統計データにとりまとめて示すと次頁(上段左側)のとおりである。

この統計データで明らかのように、この会社は、今次大戦後まで、償却金額を純然たる政策的意図によって、「アトランダム」に決定していたという事実が認められる。「当期利益金」と「当期純益金」とを使

い分けている点は、伝統的に継承されており、とくに、第17期決算では、当期利益金から「消却」だけでなく「税金引当金」35万円をも差引いて「当期純益金」を掲示している。

(8) 日本製粉株式会社・日清製粉株式会社の場合

明治30年上半季(自1月至5月)第1回の決算を行なった日本製粉株式会社は、翌年の第4回事業報告書(後に「考課状」、「営業報告書」と名称変更)に至って、利益処分により「器

期別	金額	期別	金額
第9期	150万円	昭和15年	
第10期	150万円	前期	70万円
第11期	120万円	後期	70万円
第12期	消却せず	昭和16年	
第13期	120万円	前期	90万円
第14期	120万円	後期	90万円
第15期	欠損	昭和17年	
第16期	120万円	前期	70万円
第17期	180万円	後期	70万円
第18期	180万円	昭和18年	
		前期	70万円
		後期	60万円
昭和12年		昭和19年	
前期	110万円	前期	60万円
後期	110万円	後期	100万円
昭和13年		昭和20年	
前期	100万円	前期	70万円
後期	100万円	後期	70万円
昭和14年			
前期	120万円		
後期	120万円		

「機械建物什器減価消却積立金」1,200 円を開設することとなった。その利益処分案の実況

一金七万九千九百七拾七円九拾六錢五厘	当季利益金
外ニ金參百六拾壹円七錢九厘	前半季繰越金
内訳	
一金參千八百円	積立金
一金千貳百円	器械建物什器減価消却積立金
一金九千円	株主配当金
一金千九百円	賞与金
一金參千八百參拾九円四錢四厘	後半季繰越金

は、左側下段のとおりである。

爾後の状況を統計データにとりまとめて示すと、次掲のとおりである。

年次	金額(単位円)
第5回 (自明治31・11 至同 32・5)	2,200
第6回	1,000
第7回	1,000
第8回	1,500
第9回	750
第10回	1,000
第11回	2,000
第12回	4,379
第13回	4,000
第14回	ナシ
第15回	3,500
第16回	6,500
第17回	4,500
第18回	5,000
第19回	4,000
第20回	6,000
(中途省略)	
第35回 (自大正2・11 至同 3・5)	5,000

第14回の決算では、純損失を計上しており、配当準備積立金8,000円を取崩して6,000円の配当を行なった。

大正3年6月から同11月までの第36回営業報告書では、「消却積立金」という名称を「機械建物什器減価消却金」と改称し、かつ、損益計算書の末尾に、次のような方式で費用計上することとなった。同社の場合も、当時から一般に用いられている用語を踏襲して「当季利益金」として償却前利益を示し、「当季純益金」として償却後利益を示すという二本建の利益表示を採用したのである。その実況は右側のとおりであった。

一金七万參千八百參拾參円拾八錢五厘	当季利益金
一金七千八百貳拾円四拾錢	器械建物什器減価消却金
一金六千六百拾貳円六拾壹錢五厘	当季純益金

償却費金額は、この決算では、極めて例外的に端数が出ているが、次回の決算からは、再び10,000円という「ラウンド・ナンバー」の金額にもどっている。

同社の場合では、さらに二転して旧に復することになる。すなわち大正14年12月より同15年5月に至る第59回営業報告書では、再び「利益処分案」で、「固定資産消却金」100,000円が積立てられるようになる。この方式は、昭和8年6月より同11月の第74回営業報告書にまで及ぶ。

さらに、第75回(自昭和8年12月至同9年5月)営業報告書では、三転して損益計算書の末尾に費用計上され、その金額は300,000円であった。前述のように、償却前利益を「当期利益金」とし、償却後利益を「当期純益金」としている。季という字が期と変わっただけであり、第36回(自大正3年6月至同年11月)から第58回(自大正14年6月至同年11月)までの決算の方式と全く同じである。

償却金額は、昭和10年代に入っても、例えば、第78回営業報告書(自昭和10年6月至同年11月)のように400,000円というように「ラウンド・ナンバー」であり、「アトランダム」に専ら政策的見地から定められている。いうまでもなく、継続的に適用する所定の償却費計算法よったものではない。

日本製粉株式会社の場合は、このように、二転・三転してようやく費用計上による減価償却制が確立したが、その金額の決定は、もっぱら政策的・任意的なものであった。ただ、大正3年11月第36回営業報告書の場合の7,820円40銭という金額、さらに遡って明治35年11月第12回営業報告書の場合の4,379円(前頁)という金額、この二度だけが例外となっている。この事実をどうみるかは一個の課題であろう。すくなくとも前者の場合は、「アトランダム」なものではなくて当時ある種の償却計算法(定額法かと推定される)を採用したとみられるかも知れないが、現下の調査では明

年次	金額(単位万円)	年次	金額(単位万円)
第19回(自昭和4年12月 至大正5年5月)	3	第39回	15
第20回	5	第40回	10
第21回	5	第41回	10
第22回	10	第42回	10
第23回	15	第43回	15
第24回	10	第44回	15
第25回	10	第45回	20
第26回	10	第46回	20
第27回	10	第47回	20
第28回	5	第48回	20
第29回	5	第49回	20
第30回	5	第50回	10
第31回	8	第51回	20
第32回	5	第52回	30
第33回	5	第53回	30
第34回	5	第54回	30
第35回	5	第55回	30
第36回	10	第56回	35
第37回	15	第57回	50
第38回	15	第58回(自昭和10年5月 至昭和10年11月)	50

確な断定はできない。

日清製粉株式会社が「固定資産償却金」を計上するようになったのは、ようやく大正5年の第19回決算(自大正4年12月至同5年5月)からである。

この時期から、同社では、「当季利益金」と「当季純益金」という二本建の利益表示をするようになった。いうまでもなく、前者は償却前利益である。大正5年以前では、「当季利益金」という概念はいっさい用いず、すべて「当季純益」だけである。

償却金額は、「アトラングム」なものでありもっぱら純財務政策上の決定によっている。同社の昭和10年5月26日より昭和10年11月25日までの第58回決算における「固定資産償却金五十万円」までの実況を統計データにまとめて示すと前頁下段のとおりである。なお名称はすべて「固定資産償却金」である。

(4) 明治製糖株式会社・大日本製糖株式会社の場合

明治製糖株式会社は、第3期営業年度の営業報告書(自明治41年7月至同42年6月)の「利

当期利益金	六〇四、八五九・九一二
前期繰越金	六三、〇三三・一八三
合計	六六七、八九三・〇九五
準備積立金	三〇、二五〇・〇〇〇
建物機械償却積立金	一〇〇、〇〇〇・〇〇〇
役員賞与金	三〇、二五〇・〇〇〇
使用人恩給扶助基金	二五、〇〇〇・〇〇〇
株主配当金(一株二付金)	二〇、〇〇〇・〇〇〇
配当準備積立金	一四〇、〇〇〇・〇〇〇
後期繰越金	一四二、三九二・〇九五

益処分案」で、左側下段のように、利益処分による建物機械償却積立金を開設した。

この方式は、次の第4期営業年度(自明治42年7月至同43年6月)には直ちに改められ、損益計算書「支出之部」の末尾に、「建物機械減価引除金」50,000円として費用計上することになり、この引除金をふくむ「支内之部」の合計を「収入之部」から差引いた額を「当期利益金」とした。前項の諸会社の場合のように、「当期利益金」と「当期純益金」との二本建の利益表示は行なっていない。

さらに次の第5期営業年度(自明治43年7月至同44年6月)には、定款の一部改正を行ない、第35条を設けて次のように規定した。

第三十五条	本公司ハ毎営業年度ニ於ケル総収入ヨリ営業消費、使用人恩給扶助金、損失及建物機械減価引除金(原価百分ノ五以上)ヲ控除シタルモノヲ利益金トシ左ノ通処分スルモノトス
一	法定積立金 利益金百分ノ五以上
一	取締役監査役手当金 利益金百分ノ十以上
一	株主配当金 若干
一	後期繰越金 若干
前項ノ外株主總會ノ決議ニ依リ配当準備積立金ヲ設ケ其他必要ノ処分ヲ為スコトヲ得	

この期の建物機械減価引除金は250,000円であった。また、この期から、営業報告書の末尾に参考として、「減価引除金計算表」を公開することになった。第6期営業年度から公開されることになった「減価引除金及諸積立金表」とともに、これら二つの計表は、その後も永く同社の営業報告書末尾に参考資料として添付されることになるのである。第6期営業年度につきこの両計表の実況を示すと次頁上段のとおりである。なお原典は縦書・漢数字である。

每期作成されている「減価引除金計算表」を通覧して、建物と機械との償却額について、個々にみると一見してもっともらしい金

日本減価償却生成史の実証研究(1) (久野)

減価引除金計算表

	原 価			引 除 額			現在価額
	前期迄累計	本 期	計	前期迄累計	本 期	計	
建物	円 780,330,118	円 1,557,039,816	円 2,337,370,034	円 157,799,250	円 202,520,751	円 360,320,001	円 1,977,050,033
機械	円 2,033,489,736	円 1,399,832,927	円 3,433,322,663	円 342,200,750	円 297,479,249	円 639,679,999	円 2,793,642,664
計	円 2,813,819,954	円 2,956,872,743	円 5,770,692,697	円 500,000,000	円 500,000,000	円 1,000,000,000	円 4,770,692,697

減価引除金及諸積立金表

	前期迄累計	本 期 案	計
減 価 引 除 金	円 500,000,000	円 500,000,000	円 1,000,000,000
法 定 積 立 金	127,250,000	72,750,000	200,000,000
配 当 準 備 積 立 金	560,000,000	440,000,000	1,000,000,000
使用人恩給扶助基金	100,000,000	50,000,000	150,000,000
後 期 繰 越 金	163,299,169	116,636,817	116,636,817
計	1,450,549,169	1,179,386,817	2,466,636,817

額が掲示されているが、両者の合算額は、常に、50万円とか、25万円というふうに「ラウンド・ナンバー」であり、「減価引除」の金額を純政策的かつ「アトランダム」に定めていたと推定できる。この実情からすると、第5期の定款改正で「原価百分ノ五以上」（前頁左側）という内書きを設けたのは、「以上」という点で多少の融通がきくとしても、まさに、自縄自縛の感がある。それかあらぬか次回の第6期営業年度（自明治44年7月至同45年6月）では、直ちに定款の再改正を行なって、この「原価百分ノ五以上」とある内書きの部分を削除している。同期の引除額は、上の表のとおり500,000円であった。爾後、第7期・第8期は、それぞれ、150,000円と550,000円であり、ひきつづき、同様の会計処理が昭和の二桁の時代にまでつづくのである。

参考のために、昭和14年度後半期（自昭和14年4月至同年9月）の実況を次頁（左側）に掲げる。

恩給扶助基金と減価引除金とを、損益計算書の枠組の上で区別してはいるが、この両者を「再差引」して損益計算書の末尾に当期利益金を示している。この際、多くの会社でみ

られたような、「当期純益金」といった概念は、いっさい用いていない。「収支差引」というタイトルによっている。ただし、この「収支差引」と「当期利益金」とを区別して、恩給扶助基金繰入額をふくめた償却後利益と償却前利益とを示そうとする意図は極めて明白である。

大日本製糖株式会社は、市況の好転期をむかえた明治45年5月から大正元年10月の第34回営業報告書で、損益計算書の末尾に「船舶什器其他減価償却」67,630円42銭を費用に計上した上で、当期利益金1,263,842円24銭を報告した。

爾後の数会計期は償却をしなかったばかりでなく、場合によっては利益処分案で「固定財産減価償却金」を提示したこともあった。その利益処分充当額は、例えば30万円とか40万円とかいう「ラウンド・ナンバー」の金額であった。

昭和3年11月から同4年4月までの第67回営業報告書では、「当期益金」と「当期純益金」という用語を使い分けて、損益計算書の末尾で、次頁上段（右側）のように、「固定財産減価償却金」を掲示するに至った。

		収入之部		支出之部	
		勘定科目	金額	勘定科目	金額
当期利益金	減価引除金(第一六頁ニ減価引除金計算表ヲ掲ク)	製糖品収入	五八、六四一、七三〇・〇二	製糖費酒精費及税金	四三、六三〇、三二五・三三
		鐵道収入	一五一、八五四・九九	販売費及營業費	六、七三二、〇三八・五七
		農事収入	九〇四、八八八・三五	鐵道費	六六九、〇一三・八六
		雑収入	一、二九八、九三八・〇三	幸福増進費	八二〇、〇二二・八六
		利息	一、四四二、三一二・五四	雜費	八五〇、七一五・三四
		合計	六三、四三九、七二三・九四	合計	五三、〇八八、二五三・八五
	収支差引				九、三五一、四七〇・〇九
	恩給扶助基金				三〇〇、〇〇〇・〇〇
	減価引除金				一、五〇〇、〇〇〇・〇〇
	当期利益金				七、五五一、四七〇・〇九

差引	金貳百五拾四万四千九百七拾七円六拾九銭	当期益金
内	金參拾五万円	固定財産減価償却金
再差引	金貳百拾九万四千九百七拾七円六拾九銭	当期純利益

損益計算書

昭和十四年度後半期

・同一構造であるが、大日本精糖株式会社の場合は、「当期益金」(償却前利益)と「当期利益金」(償却後利益)とを区別している。すなわち明治精糖株式会社で「収支差引」と名づけている個所が、「当期益金」となっているだけである。「収入之部」・「支出之部」の勘定科目欄の名称はすべて両者で同じである。大日本精糖株式会社のこの決算での「固定資産償却金」は150万円であった。

(5) 台湾製糖株式会社・東洋製糖株式会社の場合

台湾製糖株式会社は、第12年度報告書(自明治44年7月至同45年6月)中の損益計算書に、次のような「機械建築物其他固定資産消却金」35万円を掲上した。その実況は次頁上段のとおりである。

この損益計算書の構造は、その後もひきつづいて採用されている。また「償却金」の数値は、すべて「ラウンド・ナンバー」で端数のないものになっている。

参考のために、昭和18年4月より同年9月までの第96回報告書の損益計算書につき付言しておく。これは、明治精糖株式会社の場合の同時期のもの(前掲)とまったく同一形式

再差引		金参拾五万円		金参百拾四万七千四百四拾参円式拾八銭貳厘		金参百拾四万七千四百四拾参円式拾八銭貳厘		金五百九拾六万七千九百八拾八円四拾九銭		金千参拾八万貳千九百九拾八円五拾五銭四厘		損益計算書
内		機械建築物其他固定資産消却金		当年総益金		何々		製糖費販売費及積金		製品収入		収入之部
何々		何々		(省略)		(省略)		何々		何々		支出之部
純益金		金貳百七拾九万七千四百四拾参円式拾八銭貳厘										

機械建築物其他固定資産消却金一覽表

諸高		消却高	
第十一年度迄ノ分	1,907,000 000	建 築	310,838 056
		機 械	1,029,817 894
		鉄 道	294,244 050
		簡 易 軌 条	26,239 000
		機 関 車 及 車 輛	101,418 000
		船 舶	31,076 000
		農 具	51,492 000
		什 器	61,802 000
		家 畜	73 000
第十二年度分	350,000 000	第十二年度分	1,907,000 000
		消 却 高	350,000 000
	2,257,000 000		2,257,000 000

明治末年までの同社の「消却」の対象となった資産項目とその累計額は、「計算書類」に付属して公開された本頁中段の「機械建築物其他固定資産消却金一覽表」により明らかである。

損益計算上の費用に計上して償却を行なうという方針が一貫している点を注目したい。ただし償却金額は、ひきつづき、「ラウンド・ナンバー」の数値であった。若干の統計データを編成して次頁(左上段)に示そう。

年 度・回	金 額
13 年 度	50,000円
14 " "	150,000
15 " "	300,000
16 " "	800,000
17 回	600,000
18 " "	300,000
19 " "	550,000
20 " "	1,000,000
(大正7年4月 同 年9月)	

昭和の二桁の時代に入っても、このような方式は、一貫して採用された。参考のために、第72回決算(昭和19年9月)の損益計算書を下に示しておく。

東洋製糖株式会社は、利益処分による「機械建築物償却積立金」を設定している。前述の台湾製糖株式会社の第12年度決算と同時期の当社の第6回営業報告書(自明治44年7月至同45年6月)から、実況を次頁左側(上段)に示す。

差 引

当期 総 益 金 八、五二三、三六七・八八 円

内

機械建築其他償却金 一、四〇〇、〇〇〇・〇〇

再 差 引

当期 純 益 金 七、一一三、三六七・八八

合 計	製 品 収 入			勘 定 科 目	收 入 之 部	
	土 雑 勘 定	鉄 地 収 入	製 道 収 入			
二七、五〇一、三六七	一、九三八、四九二	五二四、五七八	二四、二〇四、九二六	二八	損 益 計 算 書 (昭和十九年九月三十日)	
九三	四二	〇一	二二	二八		
合 計	原 料 及 農 事 勘 定			勘 定 科 目	支 出 之 部	
合 計	營 業 費 及 販 売 費	利 息 勘 定	鐵 道 費			酒 精 其 他 製 造 費
一八、九八八、〇〇〇	二、三七四、六二二	二二九、六六九	七四五、四三〇	五、〇一三、九八八	三、六三九、八七〇	六、九七四、四〇八
〇五	一八	六〇	六四	六三	三九	

利益分配案	
一金七万五千円	当期利益金
一金拾万四千八百拾参円五拾壹銭壹厘	前期繰越金
合計 金七万八千参百四拾八円五拾銭	
内	
金五万五千円	法定積立金
金拾七万五千円	機械建築物償却積立金
金拾万円	別途積立金
金壹万円	職員職工恩給基金
金七万五千円	役員賞与金
金四拾貳万円	配当金(年割六分)
金拾万五千円	特別配当金(年三分)
金貳拾参万八千参百四拾八円五拾銭	後期繰越金

損益計算書(大正四年六月三十日)	
収入之部	
一金	何々
一金	何々
合計 金六百七万八千四拾参円五拾参銭	
支出之部	
一金	何々
一金	何々
一金六拾万円	機械建物其他償却
合計 金四百五拾六万参千七百七拾壹円貳拾五銭四厘	
差引	
金壹百五拾壹万四千貳百七拾貳円貳拾七銭六厘	利益金

利益金分配案	
一金壹百五拾壹万四千貳百七拾貳円貳拾七銭六厘	当期利益金
一金拾万七千七百参拾壹円貳拾銭五厘	前期繰越金
合計 金壹百六拾貳万貳千参百四拾八銭壹厘	
内	
金八万円	法定積立金
金貳拾万円	機械建築物償却積立金
金拾万円	別途積立金
金八万五千円	役員賞与及交際費
金八拾貳万六千円	配当金(年割四分)
金参拾参万壹千参百四拾八銭壹厘	後期繰越金

この両社は、明治末年に全く対照的な取り扱いをしている。東洋製糖株式会社は、つづく第7回・第8回の決算で、おのおの、3万円ずつの積立をしたが、第9回(自大正3年7月至同4年6月)では、極めて特徴的・過渡的な取り扱いがみられた。すなわち、「損益計算書」の「支出之部」の末尾に「機械建物其他償却」60万円を費用計上した上で「利益金」を測定・報告するとともに、「利益金分配案」でも利益処分として別途に「機械建物償却積立金」を積立てているのである。このような二元的取り扱いは、当時としても珍しいことである。

その実況は本頁右側のとおりである。

第11回決算(大正6年6月)になってようやく、損益計算書の末尾(「支出之部」)に「当期利益金」(償却前利益)と「当期純益金」(償却後利益)を区別して、次頁上段のような形の費用償却をなすに至った。なお、第10回決算

では費用償却はせずもっぱら利益処分の積立のみであり、その金額は35万円であった。

損益計算書(支出之部)の末尾の部分を抜出 (省略)	
差引	金六百拾貳万六千八百七拾五円四拾四銭貳厘
内	当期利益金
金壹百万円	機械建物其他償却金
再差引	
金五百拾貳万六千八百七拾五円四拾四銭貳厘	
	当期純益金

(6) 森永製菓株式会社の場合

株式会社森永商店(後に森永製菓株式会社と改称)は、明治43年下半期(自明治43年10月至同44年3月)第2回報告書で、損益計算書の末尾に「財産減損償却」10,000円を計上した

第七回	一〇、七七二円四四銭	第十三回	計上せず
第八回	一七、六四二円八一銭	第十四回	計上せず
第九回	一五、〇〇〇円	第十五回	計上せず
第十回	二五、〇〇〇円	第十六回	計上せず
第十一回	六〇、〇〇〇円		

上で「当季利益金」23,617円45銭2厘を報告している。爾後これに類する会計処理はなく、第7回報告(自大正2年4月至同年9月)以後になると本頁下段(左側)の統計データのよ様な財産減損償却額を費用に計上している。

第7・8回を除いて、償却金額は一見して政策的数値と知れる。なお、第17回(自大正7年10月至8年3月)は、財産減損償却は行っていないが、利益処分議案に、「営業権償却」140,000円を掲示した。

この営業権償却額は、当時のこの会社として極めて多額なものである。第17回決算では、貸借対照表上の資産として「地上権営業権其他」145,652円12銭が計上されているので、この利益償却により大部分が一挙に消去「ライティング・オフ」(writing-off)されたわけである。第18回決算の貸借対照表上の「地上権営業権其他」は、いうまでもなく5,652円12銭であった。

第29回(自大正13年4月至同年9月)報告書で、同社は、「当季利益金」と「当季純利益金」という二本建の利益表示を採用した。「当季利益金」685,585円40銭から、「固定資産償却金」50,000円を差引いて「当季純利益

損益計算書(自昭和十八年四月一日至昭和十八年九月三十日)	
合	総益金
前	雑売上
期	内
繰	収
越	益
計	金
金	入
金	金
計	金
二、四九二、〇四七・九〇	二、五四一、九二一・二七
一、五四一、三〇九・〇六	四九七、七三二・六五
一、二一五、一四四・八六	一、四九八、一四四・八六
二、二八三、〇〇〇・〇〇	一、二一五、一四四・八六
一、五四一、三〇九・〇六	二、二八三、〇〇〇・〇〇
九五〇、七三八・八四	一、五四一、三〇九・〇六
六〇、〇〇〇	九五〇、七三八・八四
	六〇、〇〇〇
	二、四九二、〇四七・九〇

金」635,585円40銭を報告している。

後に、固定資産償却金という名称は、「諸銷却金」と変更されたが、それと同時に、右のような二本建の利益表示を廃止している。すなわち、「総損金」を「営業費」と「諸銷却金」とに区分する方式をとった。昭和18年4月より同年9月に至る第67回営業報告書より損益計算書（前期繰越金をふくむので、最終差額は処分可能利益を示す）の実況を示すと、前頁下段(右側)次のとおりである。

(7) 日本窒素肥料株式会社の場合

日本窒素肥料株式会社の第14期（自明治45年7月至大正元年12月）決算報告と第15期（自大正2年1月至同年6月）につつき、「損益計算書」と「準備積立金及ヒ利益金分配案」とを比較してみると次頁のとおりである。

第15期では、損益計算書の最終末尾の金額を、従前どおり「当期益金」としているが、「準備積立金及ヒ利益金分配案」では、第14期の場合のように「当期純益金」とせずとくに「当期利益金」としている。この当期利益金という概念は、いうまでもなく償却前利益という意味に用いており、第15期から、「財産償却金」を利益分配案に掲示することになるのである。爾後、利益処分として償却を行なうことになったのであるが、たまたま償却をしない期では、「当期利益金」という名称をいっさい用いていない。償却金額は、いずれも政策的に「アトランダム」に決めている。その実況を統計データに編成して右側（上段）に示す。

統計データで、ゴチック体で示した第20期決算（大正4年後半期）以後では、とくに特徴的な取り扱いの変化がみえている。すなわち、この期から「財産償却金」を損益計算書の「支出之部」に掲示した上で「純益金」を計算・報告するとともに、「分配案」では従前と同様に「当期利益金」・「財産銷却金」

年次・期	金額（単位万円）
大正2年 前期	5
後期	3
〃 3年 前期	ナシ
後期	15
〃 4年 前期	45
後期	55
〃 5年 前期	65
後期	70
〃 6年 前期	50
後期	80
〃 7年 前期	100
後期	100
〃 8年 前期	120
後期	120

（「償」と「銷」とを混用している）・「純益金」の三者を明示するのである。その実況は次々頁上段のとおりである。

分配案で示してある「当期利益金」904,414円49銭は、「償却前利益」であり、損益計算書の「純益金」と「財産償却金」の合算額である。「財産償（銷）却金額」は実に55万円

準備積立金及利益金分配案	
総収入	26,383,098・52
総支出	18,848,970・07
当期利益金	7,434,128・45
内	
財産銷却金	500,000・00
差引純益金	6,934,128・45
内	
準備積立金	700,000・00
退職手当基金	200,000・00
役員賞与金	150,000・00
再差引	5,884,128・45
前期繰越金	774,234・83
合計	6,658,363・28
内	
配当金	5,875,000・00
年一割	旧一株ニ付2円・50
	新一株ニ付・625
後期繰越金	783,363・28

		損益計算書(第十四期)	
		収入	
科目	金額	科目	金額
製品代	四六四、〇五二一〇〇	営業費	三三三、一九二一七六
電力料	二二、九六八八三〇	店費	二二、四七八七二〇
電灯料	五、四七二二五〇	当期益金	一六三、四七七七一四
雑収入	一五、七五六四三〇		
合計	五〇八、一四八六一〇	合計	五〇八、一四八六一〇
準備積立金及ヒ利益金分配案			
一、金拾六万參千四百七拾七円七拾壹錢四厘		当期純益金	
内		準備積立金	
金壹万六千四百円也		賞与金	
金八千貳百円也		前期繰越金	
差引 金拾參万八千八百七拾七円七拾壹錢四厘			
金壹万貳千百拾七円五拾六錢也			
合計 金拾五万〇九百九拾五円貳拾七錢四厘			
内		配当金	
金拾万円也(年壹割)一株ニ付金貳円五拾錢也		後期繰越金	
金五万〇九百九拾五円貳拾七錢四厘			

		損益計算書(第十五期)	
		収入	
科目	金額	科目	金額
製品代	五二三、三四八三七〇	営業費	三四二、六二四五五六
電力料	二二、一九六二二〇	店費	二二、五七九八七八
電灯料	五、四二七八九〇	当期益金	一九六、八六〇二〇六
雑収入	二一、〇九二〇七〇		
合計	五六二、〇六四六四〇	合計	五六二、〇六四六四〇
準備積立金及ヒ利益金分配案			
一金拾九万六千八百六拾円貳拾錢六厘		当期利益金	
内		財産償却金	
金五万円也		当期純益金	
差引 金拾四万六千八百六拾円貳拾錢六厘			
内		準備積立金	
金壹万四千七百円也		役員賞与金	
金壹万貳千円也		前期繰越金	
再差引 金拾貳万壹百六拾円貳拾錢六厘			
金五万九百九拾五円貳拾七錢四厘			
合計 金拾七万壹千壹百五拾五円四十八錢			
内		配当金	
金拾壹万九千四百円也(年壹割)旧株ニ付金貳円五拾錢也		後期繰越金	
金拾壹万九千四百円也(年壹割)新株ニ付金四拾八錢也			
金五万壹千七百五拾五円四拾八錢			

日本減価償却生成史の実証研究(1) (久野)

損益計算書(第二十期)	
収入之部	支出之部
科目	科目
金額	金額
製品代	製品費
電力料	営業費
電燈料	財産償却金
雑収入	純益金
合計	合計
一、六三四、六六四七九〇	一、六三四、六六四七九〇
準備積立金及利益金分配案	
一金九拾万四千四百拾四円四拾九銭也	当期利益金
内	財産銷却金
金五拾五万円也	純益金
差引 金參拾五万四千四百拾四円四拾九銭也	準備積立金
内	役員賞与金
金參万五千五百円也	前期繰越金
金參万五千四百円也	
再差引 金貳拾八万參千五百拾四円四拾九銭也	
一金五万零千九百九拾貳円五拾銭也	
合計 金參拾參万五千五百六円九拾九銭也	
内	
金貳拾六万八千四百円也 (年割五分旧株ニ付金參円七拾五銭)	
金貳拾六万八千四百円也 (年割五分新株ニ付金貳円九拾六銭)	
配当金	
金六万七千零百六円九拾九銭也	

にのぼっており、当該期間の製品費(売上原価)にほぼ匹敵し、純利益をはるかに超えるほどの巨額であった。

第20期のこの方式と償却金額を純政策的配慮だけで決定するというやり方は、ひきつづ

き同社で採用され、昭和も二桁の時代にまでおよんでいるのである。参考のために第67期(自昭和13年12月至同14年5月)の「損益計算書」と「準備積立金及利益金分配案」の実況を示すと、本頁(下段)と前々頁(下段)のとお

損益計算書

自昭和十三年十二月一日

至昭和十四年五月三十一日

収入	金額	支出	金額
製品代	15,147,070.14	製品費	9,140,266.58
電力料	160,502.42	営業費	5,093,106.76
電燈料	52,932.54	支出利息	4,615,602.73
証券収入	4,129,407.32	財産銷却金	500,000.00
収入利息	2,332,643.19	純益金	6,934,128.45
雑収入	4,460,542.91		
合計	26,383,098.52		26,383,098.52

りである。

(8) 麒麟麦酒株式会社の場合

明治40年1月ないし6月までの第1回営業報告においては、次の利益金分配案の本文が示すように、利益処分としての償却を実施し

利益金分配案 (第一回報告)
明治四十年一月一日ヨリ六月三十日ニ至ル当 半期総収入金九拾万式百四拾八円八拾九銭総 支出金七拾八万六千六百五拾八円八拾式銭ニ シテ差引金拾壹万參千五百九拾円七銭ノ利益 金トナル取締役会ニ於テ此内更ニ金壹万參千 四百八拾九円四拾四銭ヲ建物機械及器具代償却 金トシテ引去リ残額ヲ左記ノ通り分配スルヲ 相当ト認メ玆ニ本案ヲ提出ス

○ 損益計算書 (明治四十年十二月三十一日現在)	
収入ノ部 (省略)	支出ノ部
一金拾參万八千八百四拾八銭 一金五拾七万四千參百參拾四円九拾七銭 一 (中略) 一 一金壹万參千五百四拾參円六銭 一金貳千貳百參拾壹円貳拾五銭 一金拾壹万七千參百參拾四銭 合計 金百五万七千參百六拾八円貳拾八銭	貯蔵麦酒前期繰越高 製造費 建物機械及器具代償却 株金払込手数料 当半期利益金

ていたのである。ところが、次の第2回(明治40年下半期)からは、損益計算書・「支出之部」(下段左側参照)に「建物機械及器具代償却」を費用計上するに至った。なお、とくに注目すべきことは、同社では、第1回報告の「利益分配案」で「利益金」と「純益金」とを使い分けられているのを唯一の例外として、これ以外では「償却前利益」を「当期利益金」とし、「償却後利益」を「当期純益金」とするような当時一般化していた利益金の二本建の表示をいっさい採用していないことである。

第2回報告(自明治40年7月至同年12月)以後の償却金額の状況は、次掲のデータのとおりでである。

年次	金額(円)	年次	金額(円)
第2回報告 (明・40・7)	13,543.06	第18回	51,209.44
〃 40・12)		第19回	51,209.44
第3回	13,543.06	第20回	51,209.44
第4回	9,480.14	第21回	51,209.44
第5回	13,543.06	第22回	53,344.36
第6回	(不明)	第23回	53,344.36
第7回	13,543.06	第24回	53,344.36
第8回	10,157.30	第25回	61,915.07
第9回	13,543.06	第26回	124,269.50
第10回	(不明)	第27回	257,136.07
第11回	13,543.06	第28回	262,087.52
第12回	13,543.06	第29回	262,087.52
第13回	(不明)	第30回	274,669.44
第14回	25,543.06	第31回	274,669.44
第15回	30,543.06	第32回	272,417.88
第16回	51,209.44	第33回	498,067.72
(大・3・7)		(大・12・1)	
〃 3・12)		12・6)	
第17回	51,209.44	第34回	360,978.98

償却金額は、当時多くの会社でみられたような、一見してわかる「ラウンド・ナンバー」の純政策的な決定額とはちがって、端数も出ている。しかし、年次をおってこのようにならべてみると、第2回から第12回まででは、若干の例外はあるが、「13,543円6銭」という数字が頻出しており、同様の現象が、第16

回から第21回までの「51,209円44銭」についてもみえている。かかる現象は、年次が下っても同様である。推定するのに、第33回（自大正12年1月至同年6月）頃から、ようやく所定の計画によって計算法を定めた減価償却が行なわれたようである。

なお、第33回営業報告からは、「建物機械及器具代償却」に代えて、「興業費償却」という名称を採用している。

「興業費」というこの名称は、官設鉄道等における「作業特別会計」で用いたもので、「セメント製造会社」(次稿参照)でも初期の会計で用いたこともあるが、麦酒会社では、麒麟麦酒株式会社のほか大日本麦酒株式会社その他でも固定資産の報告項目として創業時からひきつづいて用いられている。すなわち、財産目録では、「興業費」内訳「土地・建物・機械等」としているが、貸借対照表では、資産の部で土地・建物・機械等の形態別項目を設けずに、これらをひっくるめて「興業費」としているのである。

(9) 株式会社 三越呉服店の場合

明治38年上半年（自明治38年1月至同年6月）第1期営業報告を行なった株式会社 三越呉服店は明治41年上半年の第7期に至って、はじめて利益処分により「家屋償却準備積立金」10,000円を計上することになった。すなわち、「配当計算」と名づけられたその利益処分議案の実況は、本頁右側(上段)のとおりであった。

爾後の各期における積立額は、本頁右側(下段)の統計データのような実況である。明治44年上期「家屋償却積立金」、明治44年下期「家屋及什器減価償却」等にみるように名称の変化もあったが「家屋及什器減価償却」という名称がおおむね用いられている。昭和になると「資産償却」(金)という名称になる。すべて利益処分議案で提案されている。

昭和7年下期(第56期)になってはじめて

		配当計算	
		一金八万參千九百拾貳円四拾七銭貳厘	前期繰越金
		一金九万九千七拾貳円五銭	当期純益金
		合計 金拾八万貳千九百八拾四円五拾貳銭二厘	
内			
金貳万九千円		準備積立金	
金六千七百五拾円		別途積立金	
金壹万円		家屋償却準備積立金	
金參万九千百円		配当金	
金壹万九千八百拾四円		賞与金	
金八万貳千參百貳拾四円五拾貳銭貳厘		後期繰越金	

年次	期	金額	円
明治41年 下	8	20,000	00
〃 42年 上	9	30,000	00
〃 42年 下	10	60,000	00
〃 43年 上	11	15,000	00
〃 43年 下	12	60,000	00
〃 44年 上	13	30,000	00
〃 44年 下	14	80,000	00
〃 45年 上	15	228,000	00
明治45年~大正元年	16	80,000	00
大正2年 上	17	50,000	00
〃 2年 下	18	80,000	00
〃 3年 上	19	28,141	44
〃 3年 下	20	73,170	86
〃 4年 上	21	26,300	40
〃 4年 下	22	40,998	35
(省略)			
昭和7年 上	55	250,000	00

「資産償却金」が損益計算書に掲示されるようになる。すなわちその実況は、次頁上段(左側)のとおりであった。

損益計算書の報告実務では、このような大雑把な総益金・総損金のような公開の形式は、昭和二桁の時代に入っても案外に多いの

損益計算書 (第五十六期)	
科目	金額
総益金	八、二七六、九四六・七三 <sup>円</sup>
総損金	六、六四九、六五一・一九
差引	一、六二七、二九五・五四
資産償却金	三七三、九六一・八三
再差引	
当期純益金	一、二九三、三三三・七一

損益計算書	
総益金	三、七四一、九三七・四九 <sup>円</sup>
内訳	
売上益金	三、四四九、二三九・三五
雑収入	二九二、六九八・一四
総損金	三、二九四、三〇一・一三
内訳	
営業費	三、二二四、三〇一・一三
諸銷却金	七〇、〇〇〇・〇〇
差引 当期純益金	四四七、六三六・三六

である。ここでは、その一例として昭和19年9月決算の森永産業株式会社の第43回営業報告書より同社の損益計算書を本頁右側(上段)に掲示しておく。時代が下がっているので、そ

れぞれ多少の内訳項目を開設してはあるが、随分と集約したものである。また、「諸銷却金」(70,000)の取り扱いも、旧態依然たるところがみうけられる。