

日本減価償却生成史の実証研究 (4・完結)

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 明治期に創業の三十三株式会社・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 (以上を第7巻・第2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) 磐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) 東京電灯株式会社の場合
- (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) 東洋汽船株式会社の場合
- (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 土浦五十銀行の場合
- (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
- (27) 株式会社 芝浦製作所の場合 (以上を第8巻・第1号に収録)
- 第5節 大正期に創業の三十一株式会社の実況と問題点
- (1) 設題
- (2) 三共株式会社の場合
- (3) 日本紙器株式会社の場合
- (4) 日魯漁業株式会社の場合
- (5) 東洋紡績株式会社の場合
- (6) 日本染料製造株式会社の場合
- (7) 電気化学工業株式会社の場合
- (8) 株式会社 住友製鋼所の場合
- (9) 大日本石油鉱業株式会社の場合

- (10) 帝国人造絹糸株式会社の場合
- (11) 三菱鉱業株式会社の場合
- (12) 東洋製罐株式会社の場合
- (13) 三菱商事株式会社の場合
- (14) 株式会社 大島製鋼所の場合
- (15) 株式会社 白木屋呉服店の場合
- (16) 大日本セルロイド株式会社の場合
- (17) 帝国火薬工業株式会社の場合
- (18) 福助足袋株式会社の場合
- (19) 株式会社 三菱銀行・株式会社 鴻池銀行の場合
- (20) 東邦炭礦株式会社の場合
- (21) 日本曹達株式会社の場合
- (22) 名古屋鉄道株式会社の場合
- (23) 富士電機製造株式会社の場合
- (24) 東京電力株式会社の場合
- (25) 日本無線電信株式会社の場合
- (26) 日本レイヨン株式会社の場合
- (27) 湘南電気鉄道株式会社の場合
- (28) 倉敷絹織株式会社の場合
- (29) 小田原急行鉄道株式会社の場合
- (30) 山一証券株式会社・郡是製糸株式会社の場合(以上を第8巻・第3号に収録)

第6節 昭和初期に創業の二十八株式会社の実況と問題点

- (1) 設題
- (2) 大阪窯業セメント株式会社の場合
- (3) 株式会社 豊田自動織機製作所の場合
- (4) 野村証券株式会社の場合
- (5) 昭和毛糸紡績株式会社の場合
- (6) 昭和肥料株式会社の場合
- (7) 日本鉱業株式会社の場合
- (8) 呉羽紡績株式会社の場合
- (9) 日本エタニットパイプ株式会社の場合
- (10) 錦華人絹株式会社の場合
- (11) 日本製鉄株式会社の場合
- (12) 東洋高圧工業株式会社の場合
- (13) 株式会社 森永キャンデーストアの場合
- (14) 昭和セメント株式会社の場合
- (15) 朝鮮麦酒株式会社の場合

- (16) 株式会社 宮田製作所の場合
- (17) 株式会社 小原鉄工所(東洋重工業)の場合
- (18) 帝国精密工業株式会社の場合
- (19) 東洋鋼板株式会社の場合
- (20) 株式会社 京阪デパートの場合
- (21) 東洋セメント工業株式会社の場合
- (22) 株式会社 名和製作所の場合
- (23) 東洋毛織工業株式会社の場合
- (24) 日本炭礦(日本化学工業)株式会社の場合
- (25) 日本コンクリートポール株式会社の場合
- (26) 東洋曹達株式会社の場合
- (27) 富士通信機製造株式会社の場合
- (28) 宇部礦業株式会社の場合
- (29) 生保証券株式会社の場合

第7節 明治・大正・昭和の三時代の「減価償却制」の特色と課題

- 補遺(1) 明治初期の代表的な「償却規程」
- 補遺(2) 大正期の二学者と一職業会計人の見解と批判

(結語)

(以上を本号に収録)

第6節 昭和初期に創業の二十八株式会社の実況と問題点

- (1) 設題

ここで「昭和初期」とは、経済分析や統計の上からしばしば基準年として用いられている昭和10年を境としたその以前の時期に限定しておく。昭和10年という時点それ自体には、会計制度上に特別な意味はない。今次大戦直後頃からの時間的なへだたりを考慮し、併せて、調査対象を限定する目的ないし便宜にでたものである。

この時期(注・昭和初期から今次大戦直後ぐらいまでの期間一筆者)での特徴は、「減価償却(分)」を費用項目のひとつとみる認識が次第に徹底してきたことである。次のような事情がその動向を端的に示している。また、事例こそ少な

いが「正規の償却」とみられるものもある。

(イ) 「減価償却金(費)」を損益計算書に費用項目として計上する事例が、一段と増えてくる傾向がみえている。

(ロ) 償却高こそ「ラウンド・ナンバー」のものが多いが、償却費を計上したことによって利益が減って無配当・無積立となったり、償却をしたことによって欠損期となり、あるいは、はじめから欠損期でも、償却を実行する。このような傾向がたかまってくる。

(ハ) とくに「特別法」によって創設された会社(注・昭和初期でいえば、「日本製鉄株式会社」-筆者)では、每期必ず費用償却をし、償却高は、每期端数の細かく付いた金額となっている。大正期でも、「特別法」により、「配当補助」をうけたり、あるいは「政府交付金」のような安定した収益をあげている会社は、「正規の償却」を実施していたことを想起されたい。

(ニ) 昭和16年(1941年)12月の今次大戦の開戦時をふくむ会計期もしくはその直前・直後の頃の会計期から、「減価償却制」を廃止した会社が目立っている。「償却」を取替準備のための財務的手段とみる立場からは、大戦争への突入という事情では、将来の取替問題を、もっぱら将来の投下資本追加の問題として考えるのはごく自然であり、「償却」を顧慮する余裕とてないという事なのであろう。

(2) 大阪窯業セメント株式会社の場合

昭和6年(1931年)12月に創業の当社は、第1回(自昭和6年12月・至同7年5月)の決算で、右側中段の「利益金分配案」を提示し、「固定財産償却金」3万円と「会社設立登記料及株券等調製費償却」14,064円43銭を利益処分項目として計上した。「固定財産」の償却について、明治期にみられたような利益性積立金を開設したものではなく、大正期によくみられたような「利益(処分)償却」であり、直接に償却分だけ償却性資産価額を減らすという秘密積立金政策である。第4節と前節を

とくに参照されたい。本節で紹介してある諸会社の場合では、償却金(費)を「損益計算書」に報告するという実践が圧倒的に多数を占めているが、この会社の償却制の爾後の展開は、大正から昭和への過渡的な事情をよく反映している。本節の冒頭の事例としては、まさしくかっこうのものである。「第1回利益金分配案」は、次のとおりであった。

利益金分配案		(第一回)
一、金参拾万千六百九拾七円八拾四銭也	当期利益金	
内		
金老万四千六拾四円四拾参銭也	会社設立登記料及株券等調製費償却	
金参万円也	固定財産償却金	
金貳万円也	準備積立金	
金参万円也	配当準備積立金	
金拾貳万五千元也	役員賞与金	
	但考株ニ付金貳円五拾銭(年利老割)	
金貳万五千元也	株主配当金	
差引金参万七千六百参拾参円四拾壹銭也	所得税及附加税引当金	
	後期繰越金	

爾後は、増益とともに償却金高が急激に増えるが、依然として、「利益処分議案」に「ラウンド・ナンバー」の数値で計上されていく。第17回(自昭和9年12月・至同10年5月)では40万円であった。

第18回(自昭和10年6月・至同10年11月)からは、「固定財産償却金」40万円が「損益計算書」の末尾に次のように計上されることになる(次頁上段)。

第17回と第18回は「償却」に関する限り、同額でありまた実質にもかわりはない。しかし「固定財産償却金」の表示の形式は、過渡的な時期としての特徴をよくあらわしてい

損益計算書		(第十八回)	
収入		支出	
一、金四百六拾九万七千貳百七拾七円八拾八銭也	販売高	一、金壹百六拾七万五千六拾九円五拾銭也	製造費
一、金六万貳千参百九拾七円七銭也	雑益	一、金拾九万八千貳百八拾円貳拾五銭也	諸経費
一、金貳万七千五拾七円拾壹銭也	現在品価格	一、金貳拾壹万四拾参円参拾貳銭也	諸税
合計 金四百七拾八万六千七百参拾貳円拾六銭也		一、金壹百七万四千四百四拾貳円六拾貳銭也	荷造運搬及販売費
		一、金七万八千壹百拾七円八拾壹銭也	雑損
		一、金六万五千四百四拾五円七拾六銭也	前期繰越品価格
		合計 金参百参拾万壹千参百九拾九円貳拾六銭也	
		差引 金壹百四拾八万五千参百参拾貳円九拾銭也	当期利益金
内			
金四拾万円也	固定財産償却金		
金八万円也	役員賞与金		
再差引 金壹百万五千参百参拾貳円九拾銭也	当期純益金		

る。爾後は、このような報告形式を長く踏襲しており、償却高は幾十万円という金額になっている。名称は、後に「固定資産償却金」と改められた。

第35回(自昭和18年12月・至同19年5月)の「損益計算書」を次に示そう。この回から償却金の報告形式上にひとつの変化がおこる。

損益計算書		(第三十五回)	
収入		支出	
一、販売高	五、七二一、九五一・二二	一、製造費	三、七五一、七七一・七五
二、雑益	四七四、七八一・二七	一、諸経費	四〇五、五五一・四〇
一、現在品価額	三七〇、三七四・一四	一、諸税	一二、六七三・五九
合計	六、五六七、一〇六・六二	一、荷造運搬費	六六四、三八九・二二
		一、雑損	五三一、三七二・四七
		一、前期繰越品価額	五八五、五六七・一八
		一、固定資産償却金	三〇〇、〇〇〇・〇〇
		合計	六、二五一、三三五・六一
		差引当期利益金	三二五、七八一・〇一

この第35回の「損益計算書」と、第18回の「損益計算書」とを比較して、「固定資(財)産償却金」の報告されている位置に注目されたい。第18回のような「固定財産償却金」を内書して償却前・後の利益を二本建に表示することをやめている。償却金を費用とみる認識は、この回からいっそう徹底してくるのである。

当社の変遷は、大正から昭和にかけての償却制に関する一般的な考え方の変化を实によくあらわしており、まさしく典型的な事例のひとつである。

本節の昭和毛糸紡績株式会社 の第 26 回の「損益計算書」(57頁の右側下段)に示された「固定資産償却費」は、この傾向をいっそうよくあらわしているので参照されたい。

(3) 株式会社 豊田自動織機製作所の場合

当社の第 2 回報告 (自 昭和 2 年 4 月・至 同年 9 月) には「利益金処分」(議案)で「固定銷却」5,000 円を掲示している。その実況は、次のとおりである。

一、後期繰越金	一、固定銷却	一、発明報酬	一、法定積立金	内	一、前期繰越金	一、当期利益金	五
三、七、七、五、一	一、〇、〇、〇、〇	五、〇、〇、〇	二、〇、〇、〇	計	一、五、五、二、五、一	一、五、〇、〇、六、九、七	利
							益
							金
							処
							分
							円

この「固定銷却」は利益の積立ではない。大正期によくみられたような形態の筆者のいう「利益(処分)償却」つまり償却分につき直接に償却資産から控除するという秘密積立金政策である。爾後このような会計処理がつづく。次の統計データにまとめてみよう。

期	固定銷却高	期	固定銷却高
2	5(千円)	21	150
3	6	22	150
4	10	23	150
5	不明	24	170
6	13.5	25	350
7	不明	26	300
8	6	27	250
9	6	28	0
10	15	29	0
11	10	30	0
12	15	31	設備抵 700張留保金
13	30	32	450(同上)
14	35	28期は	
15	0	(自 昭和14年4月 至 昭和15年9月)	
16	30	32期は	
17	150	(自 昭和17年4月 至 同 年 9 月)	
18	140		
19	150		
20	150		

(4) 野村証券株式会社の場合

証券会社は、銀行等と同じように、監督官庁への提出決算書類に準拠して「考課状」を作っている場合が一般であるから、一般諸会社よりも、「考課状」の中にふくまれる財務諸表はもとより、付属の統計資料等は相当に明細である。また銀行と同じく「固定資産」については「営業用土地建物什器」、「減価償却」については「価額(格)銷却」という伝統的な名称によっている。貸借対照表とは別に、次頁下段のような資料を報告している。当社の第 3 期 (自昭和 2 年 1 月・至同年 6 月) 営業報告から、この資料と「損益計算書」とを抜出して次頁に示し参考に供する。

	支出ノ部
前期半製品高	四八七、式八〇・七
原料需要高	七、六九八、七九式・参四
動力費	七八、六四〇・七六
工場消耗品費	八七、五〇〇・八五
機械修繕費	七五、式〇九・〇〇
工場修繕費	参、八九七・式九
工手支給金	式式式、〇七四・参九
寄宿舎費	七、七、式〇九・四五
給料	五四、七九五・七四
税金	七、八八〇・七六
営業諸費	式五、六七七・式七
支出総計	式、六七九、七〇六・七八
差引総益金	四〇八、七五七・八式
内	
固定資産償却金	七〇〇、〇〇〇・〇〇
税金引当金	四八、〇〇〇・〇〇
役員賞与金	七〇〇、七〇〇・〇〇
再差引	
当期純益金	式四八、四五七・八式
前期繰越金	七六〇、式七四・式八
合計	四〇八、七式六・七〇

(第五回)

われる。

この会社の「価額（格）銷却」についていえば、「正規の償却」とみてよからう。

前掲（前頁の左側下段）のような「営業用土地建物什器」の「増減明細」の資料を添付するのも、銀行の場合と全く同じである。

の枠組の中に入れている。「総益金」と「当期純益金」との区別はなくなり、後者の一本建の表示となる。償却（分）を費用とみる認識が一段と徹底し始めたのである。今次大戦の開戦直前のこの第26回「損益計算書」の「支出ノ部」を次に抜書しておこう。

(5) 昭和毛糸紡績株式会社の場合

昭和3年（1928年）6月に創業の当社は、第1回（自昭和3年6月・至同年10月）の決算で「創立費償却」17,583円78銭を「損益計算書」の末尾に計上して創立費の全額を償却（write-off）した。「固定資産償却金」10万円が計上されたのは、第5回（自昭和5年5月・至同年10月）であった。「損益計算書」の「支出ノ部」を上段に抜書する。なお損益計算書の最末尾に「前期繰越金」が掲示されているので、合計額408,726円10銭とあるのは処分可能総利益額である。

爾後の償却高は、12万円、25万円、30万円、35万円というような数値でそれぞれ数期間ずつ等額で継続する。第27回（自昭和16年5月・至同年10月）では27万円であった。第26回（自昭和15年11月・至同16年4月）からは、名が称「固定資産償却費」となっており「支出ノ部」

	支出ノ部
前期半製品高	七、六八八、五六八・六〇
原料需要高	九六〇、九八五・七四
工手支給金	五参参、七四〇・七四
工場消耗品費	四〇七、参参六・九七
動力費	式四四、五八七・〇参
給料	七四式、七六六・九六
固定資産償却費	参〇〇、〇〇〇・〇〇
機械建物修繕費	七五五、七八式・七六
福利施設費	九八、五七四・〇七
雑費	七〇六、七〇六・八九
支出総計	五、式〇七、八四参・七〇
差引当期純益金	七、参〇八、五四六・七六

(第二十六回)

この第26回と前掲の第5回とを対比してみると、次のような諸点がとくに注目される。

(1) 第26回では、第5回とくらべて、「前期繰越金」が「損益計算書」の末尾から除外

されており、「利益金処分」(議案)に移された。その結果、この損益計算書は、内容が純化され本来の損益計算書になった。

(d) 第26回では、第5回と比べて、「固定資産償却費」が支出之部の構成費目に入っており、その位置は「給料」の次位、「機械建物修繕費」の前位、を占めている。

(e) 「固定資産償却金」が「固定資産償却費」と改称されていることと相俟って、この第26回では、費用としての性格をいっそうはっきり認識するようになってきた。

(f) 償却高の問題を除けば、「正規の償却」にもう一步のところまでできたのである。

(g) とくに、「固定資産減価償却費」という費目は、「機械建物修繕費」と併記されており、両者がともに固定資産より生ずる費用であるとする認識が、よくあらわれているように思う。その「減価償却費」という名称からいっても、損益計算書上の報告位置からいってもそうである。

(6) 昭和肥料株式会社の場合

昭和3年(1928年)10月に創業の当社は、爾来数期にわたって欠損であり、第3回(自昭和4年10月・至同5年3月)に入ってから本格的な製造が始まっている。つづく数期も欠損ないし利益が僅少という有様であったが、第6回(自昭和6年4月・至同年9月)では、一挙に40万円にのぼる「資産償却金」を「損益計算書」の「支出之部」の末尾に掲げた。この償却の結果、処分可能利益は僅少となり、この期は「無配当」・「無積立」のままその全額を次期へ繰り越した。「損益計算書」の実況を右側上段に示そう。

爾後の実況につき、償却高と償却後利益である「当期利益金」とを対比して右側に示そう。6回ないし8回の状況と100万円という「定額」がながくつづく点に注目されたい。

損益計算書(自昭和六年四月一日起至昭和六年九月三十日)

合計	雑収入利益	製入利息品	売上金	科目	収入之部
四、七三三、六七三、一六	三、〇二四、二〇〇	六〇〇、〇〇三	一、四七七、五七三、六三〇	金額	
再差引当期利益金	内 資産償却金	合 計	差 引 利 益 金	支 払 利 息 費	營 業 費
四、八五〇、八九五、五六〇	四、七三三、六七三、一六	四、八八五、八九五、五六	一、〇四、三三〇、七七	一、六八七、九六一、六九〇	二、四三六、九九九、八〇〇
				金額	支出之部

期	償却高(万円)	当期利益金(円)
6	40	85,895.56
7	32	675.43
8	50	5,480.39
9	100	1,116,010.04
10	100	1,510,450.60
11	100	1,300,883.85
12	100	1,351,202.30
13	100	1,438,799.06
14	100	2,277,296.42
15	100	2,156,431.50
16	100	1,858,588.42
17	125	1,858,692.14
⋮		(中途省略)
21	150	2,066,249.07

21期は (自 昭和13年10月 至 昭和14年3月)

(7) 日本鉱業株式会社の場合
昭和4年（1929年）5月に創業の当社は、

損益計算書 (自昭和四年五月 至同年九月五ヶ月間)		再差引当期純益金	
収入之部	支出之部	内	再差引当期純益金
製産品収入	一三、二七四、九六七・五三〇	再差引当期純益金	一、七七九、二四五・一八〇
雑収入	四四三、五三六・六六〇	鉱業財産償却	四一六、八五三・一〇〇
合計	一三、七一八、五〇四・一九〇	差引当期利益金	二、一九六、〇九八・二八〇
営業費	一〇、七二四、一一二・七二〇	本社費	一、五二二、四〇五・九一〇
合計	一〇、七二四、一一二・七二〇	合計	一、五二二、四〇五・九一〇

第1回（自昭和4年5月・至同年9月）の「損益計算書」の「支出之部」に「鉱業財産償却」41,853円10銭を算上している。すなわち左側上段のとおりである。

当社の爾後の毎期の償却高を統計データにまとめて左側下段に示そう。とくに、第3回は1,632,971円93銭に達する欠損となっており、第4回も若干の利益をあげたが次期に繰越欠損を送っている。このような悪条件のもとにあったにもかかわらず、資料のように第3・4回とも前後期と差のほとんどない金額の償却をしている。この点からみても、また、償却金額の実況からみても、「正規の償却」を実施したものと推定できる。今次大戦の始まった後でも、償却をつづけている。この点も注目される。

(8) 呉羽紡績株式会社の場合

昭和4年7月に創業の当社は、創業の欠損期をようやく脱した第3回（自昭和5年5月・至同年11月）から、「当期総益金及固定資産銷却表」という名称の「計表」で、次掲のように「固定資産銷却金」3万円を計上した。なお、「損益計算書」と「貸借対照表」との最終末尾は「当期総益金」である。この「計表」の冒頭は、この「当期総益金」からはじまる。このような財務諸表での取り扱いと、「計表」の添付は、割合に珍しい事例である。なお、第1回考課状の本文の一節に、「当会社設立以来計理士木村禎橘氏ニ会計監査ヲ依頼シテ居ル」旨の記事がある。

当期総益金及固定資産銷却表
昭和五年拾壹月貳拾日

当期総益金		67,205.22
計		67,205.22
創立費	17,066.58	
固定資産銷却金	30,000.00	
当期純益金	20,138.64	
計	67,205.22	

爾後、財務諸表にはこの「計表」（後に「固

期	償却高(円)・(銭)
1	416,853.10
2	493,189.67
3	452,907.67
4	384,088.11
5	322,192.79
6	374,217.39
7	808,104.47
8	918,219.20
9	1,037,320.28
10	1,085,558.74
11	1,243,934.68
12	1,151,028.42
13	1,860,793.12
14	2,218,786.94
15	2,348,914.11
16	2,756,070.89
(中途省略)	
23	7,023,158.00
24	10,145,851.33
25	15,420,746.13
26	13,457,236.40
27	10,180,038.47

27期は (自 昭和17年4月
至 同年9月)

定資産銷却金及当期純益金(表)」と改称)が添付されている。償却高を次の統計データにまとめてみる。

回(期)	償却高(円)
3	30,000
4	50,000
5	50,000
6	60,000
7	100,000
8	150,000
9	200,000
10	500,000
11	600,000
12	500,000
13	300,000
14	300,000
15	500,000
16	1,000,000
17	1,000,000
18	1,000,000
19	700,000
20	800,000
21	1,500,000
22	1,800,000
23	800,000
24	800,000
25	1,200,000
26	4,500,000
27	1,600,000
28	2,500,000
29	2,000,000
30	2,000,000

償却高が飛躍的に増えたゴチック活字の回(期)について付言する。第16回(自昭和11年11月・至同12年5月)は、「我紡績界ハ大正八年以来ノ好況ト繁栄」の会計期であったことが「考課状」に記載されている。第21回(自昭和13年11月・至同14年5月)は、「市価の高騰」で「価格等統制令」が公布された会計期である。また、第26回(自昭和16年11月・至同17年5月)では、今次大戦が始まっており、大増益をもって450万円という巨額な償却をしている。第30回(自昭和18年10月・

至同19年3月)からは、この「計表」は廃止されており、「上記純益金ハ固定資産償却金2,000,000円控除済」という「損益計算書」の脚注が行なわれている。

(9) 日本エタニットパイプ株式会社の場合
昭和6年(1931年)2月に創業の当社は、第1回(自昭和6年2月・至同年5月)報告書の「会計要領」にいう。

「収支計算 本期間ハ未ダ事業開始ヲ見ザルタメ収入金ハ銀行預金利子金七百拾円五拾九銭ヲ計上シタルノミテ右金額ハ全部創立費ノ銷却ニ充当セリ」

第5回(自昭和7年12月・至同8年5月)の「損益計算書」の末尾に「興業費償却金」1万円を計上し、「当期益金」から償却金を差し引いて「当期純益金」71,200円86銭を計上した。「興業費」の内訳は、財産目録によると、土地・借地権・建物及設備・什器及備品・機械及工具となっている。その総額は約51万円であった。第6回からは「特許権並ニ興業費償却金」2万円となっている。特許権の価額が9万円であったのが、次期に85,000円になっており新規のものがないので、結局、2万円の償却金のうち特許権の償却分は、5,000円であったわけである。

爾後、「諸償却金」と名称の変更があるが、償却高は依然として幾(十)万円のような数値になっている。今次大戦の直前の第20回(自昭和15年6月・至同年11月)に10万円を計上したのを最後として、その後は償却をしていない。

(10) 錦華人絹株式会社の場合

昭和8年(1933年)2月に創業の当社は、第1期(自昭和8年2月・至同年10月)で「設立費銷却金」8,298円13銭を「損益計算書」に計上しただけで、第2・3期は償却をいっさいしていなかった。第4回(期)の決算になってはじめて、「固定資産銷却金」10万円

を「損益計算書」の末尾に掲げた。その実況は、次のとおりである。

当期純益金	再差引	固定資産 減価償却金	当期利益金 内	差引	総支出金	総収入金	損益計算書 (自昭和十年四月 至昭和九年十月)
貳式、壹〇參・〇七		壹〇〇、〇〇〇・〇〇	壹貳式、壹〇參・〇七		九六式、八五八・五九	壹〇八四、九六壹・六六	円

爾後の実況は、次のとおりである。

(イ) 第6回から名称が「諸銷却金」となった。

(ロ) この第6回から、「諸銷却金」の損益計算書の計上の位置が変わる。すなわち「支出之部」の末尾におき、収支差引を「当期純益金」とする。償却前利益をあらわす「当期利益金」の項目を廃する。この点は、単なる形式以上の問題をふくんでいるように思う。つまり、費用償却の認識がいっそう深まったとみられ

期(回)	償却高(円)
4	100,000.00
5	160,000.00
6	270,000.00
7	300,000.00
8	375,046.65
9	300,000.00
10	350,000.00

第10回は(自昭和12年10月
至昭和13年4月)

各期の償却高は、おおむね、償却前利益の約半分になっている。大体において利益に比例した償却高である。

る。

統計データ(左側下段)にとりまとめてみよう。第8回(自昭和11年10月・至同12年4月)だけが端数の付いた数値になっている。

(1) 日本製鉄株式会社の場合

昭和8年4月「日本製鉄株式会社法」が公布され、昭和9年1月に創業した当社は、第1期(自昭和9年1月・至同年3月)の3カ月の会計期間の「損益計算書」に「固定資産減価償却」1,565,000円を計上した。なお、当社は、固定資産の分類項目を、各製鉄所別に例えば「八幡製鉄所設備」というふうにしている。この期の「損益計算書」は、次のとおりである。

損益計算書 (自昭和九年一月二十九日 至同昭和九年三月三十一日)	一金五千貳百參万九千五百八拾円四拾貳錢	総収入
内 訳		
金五千貳百貳万五千五百五拾五円九拾八錢	販売収入	
金壹万九千貳拾四円四拾四錢	雑収入	
一金四千七百拾八万七千八百八拾四円參拾五錢	総支出	
内 訳		
金四千五百拾參万四千四百八拾四円八拾七錢	事業支出	
金壹百五拾六万五千元也	固定資産減価償却	
金四拾八万八千參百九拾九円四拾八錢	創業諸費	
差引純益金	金四百八拾五万壹千六百九拾六円七錢	

「固定資産減価償却」だけに「也」がついているのも妙であるが、多少とも、他の項目と異なるとする認識があったのであろう。なお、この会社の「決算及利益処分」は、商工大臣の認可を必要としており、第1期については、「商工省指令第5660号」が出されている。会計検査院の監査もうけている。

爾後の償却高を、次の統計データにまとめてみる。

期	償却高(円)・(銭)
1	1,565,000.00
2	4,859,120.43
3	5,167,391.36
4	5,146,366.14
5	5,228,716.07
6	5,477,878.89
7	6,125,521.17
8	6,482,986.16
9	8,628,250.37
10	9,601,605.63
11	9,794,655.07
12	12,903,402.14
昭和14年(下)	17,676,565.73
昭和15年(上)	18,595,667.69
昭和15年(下)	24,220,232.08
昭和16年(上)	31,416,776.41
昭和16年(下)	34,868,009.66
昭和17年(上)	36,154,195.26
昭和17年(下)	償却高の表示(計上)なし (以下同じ)

昭和17年下期が、今次大戦開戦の直後の会計期であることを注目したい。爾後は、まったく「償却」に関する記載はない。

前節で紹介した他の会社と同様に、「特別法」にもとづいて創立されたこの会社は、「正規の償却」を実施したのと考えられる。

今次大戦に突入した後は、償却をしなかったのか、それとも、報告書に償却高を公開することを故意に避けたのか、手許の資料ではいずれとも判明しないが、おそらく、前者であろうと思われる。

(2) 東洋高圧工業株式会社の場合

昭和8年4月に創業の当社は、その目論見書の「資金収支計算書」によると、「工場償却金」1,049,000円、「特許権償却金」242,000円となっていた。また、その「定款」の第三十条では、次のようにいう。

第三十条 毎決算期ニ於ケル総収入金ヨリ
 営業上ノ一切ノ経費、償却金及損失ヲ控除シ
 タル残額ヲ以テ利益金トシ株主總會ノ決議ヲ
 以テ之カ処分方法ヲ定ム

第1期(自昭和8年4月・至同年9月)から第5期までは、建設利息の配当をしており、ようやく第5期(自昭和10年4月・至同年9月)になって、「起業費償却金」25万円を「損益計算書」の「支出之部」の末尾に掲げた。この「起業費」の内訳は、財産目録によれば、「特許権」と「建設費」とである。

この期と第6期の「損益計算書」の「支出之部」を抜き出して示そう(下段と次頁上段)。

差引純益金	合計	起業費償却金	支払利息	営業費	製造費	支出之部
五〇〇	四〇五	式五〇	六〇	八九	〇	支
〇	参	〇〇〇	九	〇	〇	出
〇	〇	〇〇〇	九	〇	〇	之
〇	〇	〇〇〇	〇	〇	〇	部
〇	〇	〇〇〇	〇	〇	〇	(第五期)
〇	〇	〇〇〇	〇	〇	〇	円

爾後は、おおむね利益の幅によって「ラウンド・ナンバー」の償却高が費用に計上される。今次大戦の開戦直前の第17期(自昭和16年4月・至同年9月)では、160万円となっ

支出之部		(第六期)
製造費	七六九、九五八・五八	弐
営業費	弐弐弐、九六九・弐七	一、〇〇〇
諸税	九、六〇四・〇〇	一、〇〇〇
支払利息	九四弐、七九参・九老	一、〇〇〇
起業費償却金	〇〇〇、〇〇〇・〇〇	一、〇〇〇
前期繰越製品代	九八〇、四四老・九六	一、〇〇〇
合計	四、参弐参、九六七・七弐	一、〇〇〇
差引純益金	九〇参老、九老八・七九	一、〇〇〇

で「諸鎖却金」3万円を計上した。その実況は左側下段のとおりである。

第2回（3万円）、第3回（4万円）、第4回（5万円）と償却がつづく。第4回考課状に添付されている「固定資産増減表」によって計算すると、この4万円の内訳は、次のとおりであることがわかる。

項目	金額	償却高
店舗権利金	一四九、一六八円〇五銭	五、〇〇〇円
建物及造作	三六八、四五二円四一銭	二、〇〇〇円
機械	一〇三、五四七円五六銭	三、〇〇〇円
什器	一六四、四〇一円九四銭	一、〇〇〇円

ている。第18期（自昭和16年10月・至同17年3月）では未償却特許権が2,142,557円46銭、未償却建設費が55,542,261円2銭に達しているにもかかわらず償却をしていない。以後終戦の直前の第23期に至るまで、同様に償却をしていないのである。少なくとも「考課状」からは、償却金（費）の姿をみるができない。

(13) 株式会社 森永キャンデーストアの場合

昭和8年4月に創業の当社は、第1回（自昭和8年4月・至同年9月）の「損益計算書」

損益計算書		(自昭和八年四月二十八日)
総収入金	七六〇、〇二五・六二	円
商品売上高	七三四、二一八・八二	
製造益	三、二七五・六〇	
雑収入	二二、五三一・二〇	
総支出金	七〇八、四九四・八三	
内訳		
商品仕入高	四四七、〇六五・八二	
営業費	二六一、四二九・〇一	
差引	五二、五三〇・七九	
当期総益金	三〇、〇〇〇・〇〇	
諸鎖却金	〇〇、〇〇〇・〇〇	
再差引	二一、五三〇・七九	
当期純益金	九、四六九・二一	

第21回（自昭和18年4月・至同年9月）まで、ひきつづき幾万円ないし幾万幾千円という「ラウンド・ナンバー」の償却高がつづく。この期の償却高は55,000円であり、その累計額は120万円であった。

(14) 昭和セメント株式会社の場合

昭和8年8月に創業の当社は、第4期にいたるまで每期とも欠損で、そのためか償却はしていない。第6期（自昭和11年2月・至同年7月）になってはじめて、「利益金処分」(議案)の冒頭に、次頁の左側上段のように「固定資産償却」80,341円75銭を計上することになった。このやり方は、明治期以来の伝統的なタイプのひとつであり、しばしば他の会社でもみら

れたところである。

第六期 利益金処分	
一金拾四万五百拾七円五拾貳銭	当期利益金
一金貳万壹千六百九拾壹円九拾参銭	繰越損金
一金八万参百四拾壹円七拾五銭	固定資産償却
差引純益金参万八千四百八拾参円八拾四銭	
之ヲ処分スルト左ノ如シ	
一金貳千円	法定準備金
一金八千円	別途準備金
一金貳千円	役員賞与金
一金貳万五千元	配当金(年五分)
一金壹千四百八拾参円八拾四銭	後期繰越金

繰越欠損を補填しえた当期から償却を実施しはじめたわけである。また、償却前と償却後の利益を、それぞれ、「当期益金」・「純益金」として表示している。

爾後の実況を、次の統計データにまとめて示そう。

期	償却高(・円)
6	80,341.75
7	88,000.00
8	70,000.00
9	50,000.00
10	75,000.00
11	35,000.00
12	(親会社の日本石綿製造株式会社と合併)

(15) 朝鮮麦酒株式会社の場合
昭和8年8月に創業の当社は、第1回(自

昭和8年8月・至同年11月)の決算では、「創業費償却金」2,940円80銭を「損益計算書」の「支出」の側に計上して創業費を一挙に償却(write-off)した。次いで、第2回(自昭和8年11月・至同9年5月)では、「興業費」1,319,819円29銭に対して、当期償却高15,000円29銭を費用計上している。この明治初年の「作業特別会計」以来の伝統的な興業費の内訳は財産目録によると、地所、建物、機械及器具什器、給水排水及雑件となっている。

損益計算書の「支出之部」を抜出して次に掲げてみよう。

支出之部	
製造費	貳〇六、九壹八
麦酒税金	六七、参壹四
諸税金	参、参九八
營業費	八、五八貳
支払利息	貳、七〇八
諸損失補填金	六、九参五
興業費償却金	参、五〇〇
計	参、八五八
差引 当期利益金	五、四四八
	五、四四八

爾後の実況についてのべる。「興業費償却金」は、第17回(自昭和16年6月・至同年11月)の今次大戦直前までの間、幾(十)万円という金額がつづく。また、第4回(自昭和19年12月・至同20年5月)では、「興業費償却金」2万円のほかに「興業費特別償却金」131,000円が計上されている。考課状の「興業費ノ事」では、この特別償却について「永登浦地所売却差益金ヲ以テ充當シタリ」とある。つまり、土地売却益を収益に計上し、それとの見合で特別償却高を定めたという露骨な損益中和政策である。さらに第8回(自昭和11年11月・至同12年5月)からは、「雑償却金」

という費目が姿をあらわしている。第19回（自昭和16年6月・至同年11月）からは、「興業費償却金」・「雑償却金」ともに姿を消している。統計データにまとめて次に示そう。

期(回)	償却金(円)	特別償却金(円)	雑償却金(円)
3	16,000		
4	20,000	131,000	
5	20,000		
6	30,000		
7	50,000		
8	50,000		45,000.00
9	30,000		5,000.00
10	50,000		40,000.00
11	50,000		40,000.00
12	60,000		79,132.59
13	80,000		21,590.00
14	50,000		35,840.00
15	100,000		91,572.83
16	70,000		54,652.04
17	80,000		50,000.00
18	0		50,000.00
19	0		0
20	0		0

第20回は（自 昭和16年12月
至 昭和17年5月）

「興業費償却金」の全部および「雑償却金」の一部が「ラウンド・ナンバー」の数値であることと、「特別償却金」に土地売却益と同額をあてていることからみて、この会社の償却が純政策的なもので、「正規の償却」といえないことは明らかである。今次大戦の勃発とともに償却制を廃したことも、一般の傾向ではあるが興味深い。

(16) 株式会社 宮田製作所の場合

昭和9年（1934年）1月に改組・合併して創業した当社は、第2期（自昭和9年11月・至同10年10月）の「利益金処分」（議案）の冒頭の部分に、右側上段のように、「減価償却金」74,776円22銭6厘を計上した。

利益金処分	
当期純益金	三〇七、四二九・四二四
前期繰越金	二七、八六四・二二三
合計	三三五、二九三・六四七
内減価償却金	七四、七七六・二二六
差引金	二六〇、五一七・四二一
内	
法定積立金	一、〇〇〇・〇〇〇
別途積立金	五、〇〇〇・〇〇〇
株主配当金(年九分)	一四一、三九〇・〇〇〇
役員賞与金及交際費	二一、〇〇〇・〇〇〇
後期繰越金	三二、一二七・四二二

支出之部	
販売費	三三六、二九六・二五〇
総係費	五四八、六四五・三五〇
減価償却金	三〇八、六二六・一二〇
当期利益金	五〇二、五二三・二七〇

（第九期）

期	償却金(円)・(銭厘)
3	99,827.460
4	57,975.517
5	90,461.993
6	136,436.156
7	163,404.278
8	201,922.589
9	308,626.120
10	356,383.290

10期は（自 昭和14年11月
至 昭和15年5月）

爾後毎期に上掲の統計データのような償却

高を計上している。第9期（自昭和14年5月・至同年11月）からは「減価償却金」は「損益計算書」の「支出之部」の末尾に掲示されるようになる。「支出之部」を掲前頁の右側中段に示す。

第11期（自昭和15年5月・至同年11月）の「損益計算表」の「支出之部」は、次のとおりであった。

当期利益金	作業勘定	総係費	販売費	支出之部
五六七、八〇六・〇五	三二九、七一七・八四	七五四、五八三・六四	三〇六、〇七三・七三	
			円	(第11期)

第9期（前頁）とこの第11期（上掲）の両者をくらべてみると、「減価償却金」という費目がなくなっており、「作業勘定」という費目が姿をあらわしている。この期の「考課状」の中の「営業ノ概要」はいう。

営業全般ニ互リ生産力拡充、需要増大ノ為諸統制強化ニ因ル障害ヲ超越シ、所期ノ成績ヲ治メ、固定資産ニ対スル減価償却額ハ前期同様金参拾五万余円ヲ計上シ、前期ニ優ル業績ヲ挙ゲ得タリ

この第11期は、償却を実施しなかったのではない。報告費目として出していないだけなのである。「総係費」と「作業勘定」とにそれぞれふくまれているのであろう。

第11期からの償却高については「考課状」からはわからないが、手許の資料には、次の

ような数字の償却高の手書きの書き込み記事があるので推定高として次に示そう。資料としての信憑性にはやや疑問がのこる。

期	推定償却高(円)
11	355,980
12	365,069
13	315,105
14	不明
15	350,000~360,000
16	不明
17	不明
18	不明

18期は(自 昭和18年11月 至 昭和19年5月)

(17) 株式会社 小原鉄工所（東洋重工業）の場合

昭和9年3月に改組して創業の当社は、第1期（2ヵ月）から、「創立費銷却金」（創立費の全額）と「諸銷却金」との合計8,000円を、「利益金処分」（議案）の冒頭に掲示し、「当期利益金」から差引いて「当期純益金」を示した。

爾後は、償却をしたりしなかったりであるが、実施した場合は「ラウンド・ナンバー」の金額で「利益金処分」（議案）の冒頭に示している。前期繰越金がある場合は、まず、「当期利益金」・「前期繰越金」・「合計」を冒頭に示し、さらに、「税金引当金」と「諸償（銷）却金」とを差引いて、「当期純益金」を示し、これを処分するという順序で「利益金処分」にならべてあるから、この会社で「当期純益金」とあるのは、償却後の処分可能総利益を意味しており、他の多くの会社の場合とは異なる用語例である。

第13回（自昭和14年12月・至同15年5月）からは、「諸償却金」は、「損益計算書」の総損金の内書となる。すなわち、次頁の左側上段のとおりである。

(イ) 損益計算書 (自昭和十四年十二月二十五日 至同十五年五月二十五日)	
収入之部	支出之部
一、金壹百八拾九万五千六百五円参拾九銭也	一、金壹百七拾八万参千貳百九拾八円五拾六銭也
	(諸償却金、役員賞与、税金引当金ヲ含ム)
	差引
	金拾壹万貳千参百六円八拾参銭也
総益金	総損金
	当期純益金

第16回（自昭和16年5月・至同年11月）の今次大戦の直前期では、「諸償却金」10万円が「損益計算書」の末尾に掲示され、「当期利益金」から償却高と税金引当分とを控除して「当期純益金」を示すようになる。「当期純益金」の概念は、前掲の第13回から変わってきたのである。「利益金処分」には、この当期純益金と前期繰越金および合計がその冒頭に示される。この合計額が、当期の処分可能総利益額である。

償却高は、依然として、幾万円というような数値であり、欠損期では償却をしていない。

(18) 帝国精密工業株式会社の場合

昭和9年4月に創業の当社は、会計期が2カ月の第1回決算で、「諸償（銷）却金」2万円を「損益計算書」の「支出之部」の末尾と「利益金処分」（議案）の冒頭とに、それぞれ掲示し、償却前利益を「当期利益金」、償却後利益を「当期純益金」として表示した。過渡期の特徴的な取り扱いの一典型である。

第2回（自昭和9年6月・至同年11月）では、この取り扱いにひとつの変化がおこる。すなわち、「損益計算書」（「支出之部」）の最終末

尾は、「当期利益金」となっており、「諸償却金」は、もっぱら「利益金処分」の冒頭に示されるようになったのである。「当期利益金」から「諸償却金」5万円を差し引いた「当期純益」もまた「利益金処分」の冒頭にだけ示されている。

昭和二桁の時代に入っても、このような取り扱いに変化はない。償却高は「ラウンド・ナンバー」の数値がつづく。償却をしていない数期にわたる欠損期を経て、第7回（自昭和11年12月・至同12年5月）では、再び変化がおこっている。すなわち、この期の「当期利益金」と同額にあたる金額23,834円67銭の「資産銷却金」を「利益金処分案」に掲示した。その実況は、次のとおりである。

七、利益金処分案	
一、金貳万参千八百参拾四円六拾七銭也	当期利益金
一、金貳万参千八百参拾四円六拾七銭也	資産銷却金
一、金拾八万五千五百円五拾六銭也	前期繰越損金
差引金拾八万五千五百円五拾六銭也	後期繰越損金
	(第七回)

償却前利益の全額を「銷却」にあてたわけである。全くの政策的意図によることはいうまでもない。このような実例は、この調査ではたまたま唯一のケースであるが、実務界では、案外多いのではあるまいか。爾後は、再び幾万円という償却高がつづく。「資産償（銷）却金」は、「処分項目」のひとつとされている。いうまでもなくこれによって利益

積立性金を開設・累積していくわけではない。他の会社にもよくみられる秘密積立金政策としての「利益(処分)償却」である。

今次大戦の勃発した12月8日をふくむ第17期(自昭和16年12月・至同17年5月)の次の第18期(自昭和17年6月・至同年11月)からは、再びかわる。すなわち「損益計算書」の末尾に、次掲のような内書で示されるのである。その実況を示そう。

損益計算書 (自昭和十七年六月三十日 至同十七年十一月三十日)	
収入之部	支出之部
作業収益及雑収入	支払利息
金貳拾六万九千参百参拾八円九拾七銭也	諸費
	金貳万九千貳百貳拾六円貳拾壹銭也
	金四万七千四百七拾五円九拾六銭也
	金七万六千七百貳円拾七銭也
	金拾九万貳千六百参拾六円八拾銭也
	金八万貳千円也
	税金引当金
	金拾壹万六百参拾六円八拾銭也
	差引当期利益金
	金拾参万六千参拾参円四拾銭也
	(固定資産償却金拾貳万壹千貳百貳拾参円四拾銭也 計上控除済)

「固定資産償却金」をどこへ「計上」し「控除」したのかはわからないが、爾後、細かい端数の付いた償却高となっている。この会社が「工作機械製造事業法」の適用会社となったことと関係があると思われる。

昭和期に入ってから、この会社のように「償却」の取り扱いが、二転、三転しているのは珍しい事例である。

(19) 東洋鋼板株式会社の場合

昭和9年4月に創業の当社は、第4回(自昭和11年6月・至同年11月)になってはじめて、

「利益金処分案」の冒頭に「諸償却金」25万円を計上した。償却前と償却後の利益を二本建に表示するという伝統的な形式はとって

利益金処分案	
一、金六拾貳万参千六百四円六拾九銭也	当期利益金
一、金貳拾五万円也	諸償却金
差引金参拾七万参千六百四円六拾九銭也	前期繰越金
一、金壹万五千壹百八拾六円拾貳銭也	前
合計金参拾八万八千七百九拾円八拾壹銭也	期繰越金
之ヲ処分スルコト左ノ如シ	
一、金五万円也	法定積立金
一、金拾万円也	別途積立金
一、金五万円也	役員社員退職積立金
一、金拾万円也	配当金(年八分)
一、金参万五千元也	役員賞与金並ニ交際費
一、金五万参千七百九拾円八拾壹銭也	後期繰越金

回	償却高 (単位万円)
4	25
5	35
6	20
7	20
8	20
9	20
10	20
11	20
12	15
13	5
14	5
15	5
16	0
17	5.5
18	0
19	0

第19回は(自昭和18年10月 至昭和19年3月)

ない。昭和11年という時点を検討すると古い形式のものであるといわざるをえない。その実況を前頁の右側上段に示そう。

爾後は、同形式の「処分案」に償却高を計上しており、その実況を統計データで示すと前頁の右側下段のとおりである。今次大戦の開戦後も償却金額こそ激減したが、とにかく償却をつづけている点を注目したい。

第16回（自昭和17年6月・至同年11月）の決算では、「当期利益金」は僅かに5千余円となり、償却はしていない。「考課状」の一部にいう。

当社ノ鉄力鍛製用鉄材ノ一部ハ時ニ緊急欠クベカラザル方面ニ振向ケラレタル結果生産割当量ニ対スル材料入荷モ勢不円滑トナリ所期ノ生産ヲ成シ得ザリシノミナラズ八月二十七日夜西部山陽方面ニ稀有ノ暴風雨襲来シ当社下松工場モ甚大ナル損益ヲ被リ全員人事ノ限リヲ尽シ復旧ニ努メタルモ尚且ツ約四十日間作業休止ノ已ムナキニ至リ…(以下省略)

差引当期利益金	合 計			科 目	利 益
	雑収入	収入利息	売買益	金 額	
	三〇〇、四二七六六	二、七四〇二一	三〇七、三七四六九	金 額	益
	合 計	雑損失	支払利息	科 目	損 失
	二九二、八〇八八九	一三、二〇〇六一	三、六一〇六一	金 額	
一七、六一八七七			二七五、三七〇八〇	金 額	

損益計算書（自昭和九年七月三十一日）

爾後は、増益にもかかわらず、第17回で55,000円を計上しただけであった。

⑳ 株式会社京阪デパートの場合

当社は、第3期（自昭和9年2月・至同年7月）の「損益計算書」の「損失」の部の末尾に「銷却金」13,200円61銭を計上した。すなわち、左側下段のとおりである。

爾後、今次大戦の末期である第23期（自昭和19年2月・至同年9月）まで、每期とも細かい端数の付いた償却高を計上しており、各期にわたって継続して通覧してみると、「正規の償却」を実施していたと推定できる。次の統計データにとりまとめてみよう。

期	銷(償)却金(円)(銭)
3	13,200.61
4	18,227.29
5	19,868.01
6	15,852.94
7	18,261.33
8	20,101.09
9	26,721.45
10	22,387.17
11	23,387.67
12	23,995.96
13	24,058.96
14	(不明)
15	24,748.62
16	24,443.70
17	24,964.60
18	24,656.18
19	24,375.00
20	24,026.90
21	45,557.76
22	28,078.27
23	34,529.29

第18期は（自昭和16年8月至昭和17年1月）
第23期は（自昭和19年2月至同年7月）

㉑ 東洋セメント工業株式会社の場合

日本減価償却生成史の実証研究（4・完結）（久野）

損益計算表		円	
総益金	三六五、七六九・六四		
内訳			
製品	三五二、〇三八・四五		
雑益	一三、七三一・一九		
総損金	三〇一、八六一・五六		
内訳			
工場費	二二一、二六六・八五		
営業費	八〇、五九四・七一		
差引金	六三、九〇八・〇八		
内			
税金引当金	一八、五〇〇・〇〇		
諸償却金	九、六〇一・五〇		
再差引当期純益金	三五、八〇六・五八		
前期繰越金	六、一二六・八三		
合計	四一、九三三・四一		

めている。

その実況は、次のとおりである。

第4回（自昭和10年10月・至同11年3月）では、「諸償却金」9,601円50銭を上掲の「損益計算書」に費用計上するとともに、下掲の「利益金処分」で2,000円の「償却積立金」を累積している。なお、第2回と第3回ではこの種の積立てはなく、第2回の「利益金処分」で「当期諸償却金」2万円が計上されたにとどまる。この2万円は積立ではなく、明治・大正期に他社にもよくみられた利益（処分）償却であった。この頃になってもなお「損益計算表」という古典的な名称によっているのは珍しい例である。

大そう複雑な経過と手続をとっているが、過渡的な時代を象徴しているように思える。なお、「損益計算表」の末尾には前期繰越金が入り込んでいるので、「合計」は処分可能総利益額をあらわしている。

爾後の実況を、統計データにまとめて次に示そう。

法定積立金	二、〇〇〇・〇〇
償却積立金	二、〇〇〇・〇〇
別途積立金	二、〇〇〇・〇〇
従業員退職手当基金	二、〇〇〇・〇〇
役員賞与金	二、〇〇〇・〇〇
株主配当金	二、〇〇〇・〇〇
後期繰越金	一〇、九三三・四一
（年七分ノ割ニ付金七拾銭）	
	円

期(回)	諸償却金 (資産償却金) (円)	償(銷)却金積立高 (円)
4	9,601.50	2,000.00
5	5,572.90	1,500.00
6	10,000.00	2,000.00
7	15,000.00	2,000.00
8	76,000.00	3,000.00
9	92,000.00	5,000.00
10	117,000.00	5,000.00
11	100,000.00	5,000.00
12	150,000.00	5,500.00
13	150,000.00	6,000.00
14	157,599.70	6,000.00
15	154,793.01	8,000.00
16	150,909.78	0
17	167,320.70	0
18	169,541.72	10,000.00
19	167,927.08	0
20	230,523.70	0
21	532,386.04	0

第21回は（自昭和19年4月
至同年9月）

若干の説明を加える。「資産償却金」（諸

償却金) に三度目の端数の付きはじめた第14回は、今次大戦の開戦直前の時期であった。また、長年つづけてきた「償(銷)却積立金」の積立をやめた第16回は、昭和16年10月から昭和17年3月までの開戦時をふくむ会計期であった。とくに第14回以降は、「正規の償却」に近いものとみてよからうと思う。開戦後も、「積立」こそしていないが、償却を継続している点をとくに注目したい。

㉒ 東羊毛織工業株式会社の場合

当社は、「事業目論見書」中の「収支予算書」につづく「利益金処分予定」(半年分)に、諸積立金とならべて、「固定償却」5万円をあげている。「定款」の第5章「計算」第29条の前段で次のようにいう。

第29条 毎決算期ノ終リニ於テ総益金ヨリ総損金ヲ控除シタル残額ヲ利益金トシ此レニ前期繰越金ヲ加ヘ左ノ通り処分スルモノトス但時宜ニ依リ右利益金ヨリ固定資産償却金ヲ控除スルコトアルヘシ

この第29条の但書に注目すべきである。「償却金」を「利益処分議案」に示す場合でも、「減価償却(準備)積立金」を開設する以外は、この但書のような考え方を一般にしているのである。「時宜ニ依リ」とある点がとくに注目される。時宜により利益の幅に見合つて償却高を定め、また時宜により償却するか否かを定めるといふわけであろう。

第4回までは「償却金」がでていない。「時宜ニ依リ」利益金から固定資産償却金を控除しなかったのである。

第5回(自昭和10年12月・至同11年5月)の「損益計算書」の「支払之部」は、右側上段のようである。「時宜ニ依リ」当期利益から諸償却金を控除したのである。

第6回(自昭和11年6月・至同年11月)では、「当期利益金」からの控除項目は右側中段の

とおりであった。「原料減価準備金」に注目されたい。

支出之部	
一、前期繰越仕掛品	式六六、〇〇五・参九
一、前期繰越半製品	式五式、八五七・式〇
一、原料需要高	壹、六五参、六式式・壹六
一、諸経費	式壹七、九九七・壹四
(諸経費内訳・省略)	
合 計	式、式九〇、四八壹・八九
差引	
一、当期利益金	壹八七、七八式・〇壹
内	
一、諸償却金	六〇、〇〇〇・〇〇
再差引	
一、当期純益金	壹式七、七八式・〇壹

一、当期利益金	参九〇、五六八・参参
内	
一、固定資産償却金	五〇、〇〇〇・〇〇
一、原料減価準備金	壹〇〇、〇〇〇・〇〇
一、税金引当金	六五、〇〇〇・〇〇
再差引	
一、当期純益金	壹七五、五六八・参参

考課状の中の「商況」の一部に、「地方的値翰平均シ然カモ相場高ナガレノ気味ニ見ヘタリ」といっている。毛糸市場が全般に漸騰しているが、これは原毛の買付価額が昂騰したためであり、前期の最高値を超える有様であった。当社は、手持の安値原毛で高収益をあげているけれども、高値の当期購入分の持越があり、将来下落のおそれがあるというの

である。そこで、その危険に備えて、いち早く原料価額の引き下げを利益負担で実施したのである。

第6回では、「固定資産償却金」は10万円に達した。これはおそらく、同期の「新興毛織株式会社合併差益」169,393円62銭を収益に計上したための増益と見合うものであろう。爾後、幾（十）万という償却高がつづく。今次大戦開戦の1カ月前の償却高（昭和16年下期）は、12万円であった。それ以後の資料は手許にない。

⑭ 日本炭礦（日本化学工業）株式会社の場合

昭和9年7月に創業の当社は、第1回（自昭和9年7月・至同年12月）の決算で、「損益計算書」の「総損金之部」の末尾に「固定財産償却」22,010円20銭を計上して償却前後の利益を、それぞれ「当期益金」・「当期純益金」とした。「総損金之部」を次に抜書しておこう。

再差引当期純益金	固定財産償却	内	差引当期益金	合計	営業費	本社費	総損金之部
四一五、八八二	二二、〇一〇		四三七、八九三	一、三二二、九九二	一、二三〇、二二二	一、七六八、八三三	三、二九一、〇四五
九二六	二〇		一三九	一、三九七			二、七九四

爾後の償却高は、第2回（80,551円26銭）、第3回（103,062円74銭）、第4回（119,965円）第5回（280,168円71銭）となっていたが、第6回（自昭和12年1月・至同年6月）では、増資・合併があり「日本化学工業株式会社」と社名の変更があった。この期には、「固定資産償却金」100万円を計上するとともに、この費目を「総損金」の内訳項目とし、「当期益金」・「当期純益金」という二本建の利益表示をやめて後者のみとした。その実況は、次のとおりである。

と社名の変更があった。この期には、「固定資産償却金」100万円を計上するとともに、この費目を「総損金」の内訳項目とし、「当期益金」・「当期純益金」という二本建の利益表示をやめて後者のみとした。その実況は、次のとおりである。

当期純益金	差引計	固定資産償却金	営業諸経費	製造内費	総損金	総益金	損益計算書
二、五〇一、四二四	七、九〇八、三八六	一、〇〇〇、〇〇〇	一、四四七、七四五	五、四五〇、六四一	七、九〇八、三八六	一、四〇九、八一〇	（自昭和十二年十一月三十日）
六八	五七〇	〇三	二一	二六	五七	二五	円

爾後の実況を統計データにまとめて示そう。

期(回)	償却高(円)・(銭)
7	1,800,000.00
8	2,300,000.00
9	2,600,000.00
10	3,000,000.00
11	3,200,000.00
12	3,500,000.00
13	3,700,000.00
14	3,800,000.00
15	2,514,426.10
16	1,813,486.25

第15回の決算月が開戦時であり、第16回は昭和17年1月より6月である。

⑮ 日本コンクリートポール株式会社の場合

昭和9年8月に株式会社に改組した当社は

その「事業説明書」の「収支概算」の中で、4万円の「償却金」を「支出」の一項目として計上しており、その内訳は「但シ初年度ニハ内三万円創立費償却、次年度ヨリ全額固定資産償却」であるとのべている。

実際には、第2回（自昭和10年6月・至同年11月）で、ようやく「創立費銷却」7,768円2銭を「損益計算書」に計上したにとどまり、第1回の欠損を若干補填したがなお後期

繰越金を第3回に持ち込んでいる。第5回までで創業費の償却を完了し、第6回（自昭和12年6月・至同年11月）になってようやく、「資産償却金」18,000円を計上するに至った。「損益計算書」の実況は、左側中段のとおりである。

爾後の実況を左側下段の統計データにまとめてみよう。第15回が今次大戦の開戦時である。この時期を境にして償却高は激減して、やがて第18回以後には償却をやめている。

㉞ 東洋曹達株式会社の場合

昭和10年（1935年）2月創業の当社は、第1回（自昭和10年2月・至同年4月）の決算では、創業費の一部を償却（5,400円）して費用に計上したのみであった。第2回・第3回・第4回も同様に「創業費銷却」を計上している。いずれも欠損期であったことがとくに注目される。創業費の償却はこの期で完了した。第5回は「当期純益金」をあげたが償却はしていない。爾後第9回まで相当の利益をあげているけれど償却はしていないのである。第10回（自昭和14年7月・至同年12月）でようやく、「損益計算書」の末尾に「当期利益金」から「固定資産償却」50万円を差引いて「当期純利益金」を報告している。爾後も、同様の状況がつづく。例えば第16期（自昭和16年7月・至同年12月）のように580,526円という数値もあるが、おおむね「ラウンド・ナンバー」の償却高になっている。

㉟ 富士通信機製造株式会社の場合

昭和10年6月に、富士電機製造株式会社から独立した当社は、第1回（自昭和10年6月・至同年9月）の「損益計算書」の「支出ノ部」の末尾に「諸償却金」5万円を計上した。実況は次頁の左側上段のとおりである。「当期営業益金」から償却金を差引いて「当期純益金」を出すというやり方であり、償却金のきめ方は純政策的である。償却高を「当期

損益計算書 (自昭和十二年六月一日至)		収入之部	
商品販売収入	四一四、六一〇・六三	雑益	八、二三六・五〇
合計	四二二、八四七・一三	商品販売支出	三〇一、三九二・一三
合計	四二二、八四七・一三	営業費	四七、五五二・〇〇
合計	四二二、八四七・一三	合計	三四八、九四四・一三
再差引当期純益金	五五、九〇三・〇〇	差引利益金	七三、九〇三・〇〇
		資産償却金	一八、〇〇〇・〇〇

回	償却高 (千円)
6	18
7	0
8	26
9	34
10	40
11	60
12	60
13	60
14	44
15	10
16	10
17	10
18	0
19	0

第19回は (自昭和19年6月 至 同年11月)

第四、損益計算書	
収入ノ部	
一、	金貳拾貳万零千七百貳拾八円貳拾参銭
一、	金六千四百九拾貳円参拾八銭
一、	金九百拾円貳拾銭
合 計	金貳拾貳万九千零百参拾円八拾老銭
支出ノ部	
一、	金八万八千九拾貳円貳拾九銭
一、	金八百七拾五円五拾五銭
合 計	金八万八千九百六拾七円八拾四銭
差 引	金拾四万零百六拾貳円九拾七銭
再差引	金五万円
	金九万零百六拾貳円九拾七銭
当期純益金	諸償却金
当期営業益金	支払子
諸経費	諸経費
雑収入	雑収入
総利益	総利益
雑収入	雑収入

「営業益金」を考慮して決めることになる。

なお、当社の「定款」第30条は、次のように規定している。

第三十条	每期ノ総収入金ヨリ諸経費及損失金並固定資産償却金ヲ控除シタル残額ヲ純益金トシ左ノ順序ニ從ヒ之ヲ処分ス
（以下省略）	

爾後の償却高は、右側上段の統計データのとおりである。

期 (回)	償 却 金 (単位・万円)
1	5
2	11
3	11
4	15
5	15
6	11
7	10
8	10
第9回以降は、昭和19年度まで償却金が計上されていない。	

第9回以降「償却」を取り止める条件（例えば欠損・利益の僅少）は、ほとんど認められない。また、損益計算書での報告費目の変更もないように思われる。政策的配慮で「償却」を取り止めた考えられる。

㊸ 宇部礦業株式会社の場合

昭和10年8月に創業の当社は、第3回（自昭和11年7月・至同年12月）の決算で、「固定資産償却」3万円を費用に計上した。このときの償却を要する固定資産は、149万円の鉱区をはじめとして全体で300万円を超えている。「損益計算書」での表示方式は、償却前利益を「当期利益」として末尾に掲げ、それから償却高を差引いて「当期純益金」を出す

期	償 却 高 (円)	償却前利益 (円)
4	30,000.00	96,923.22
5	40,000.00	138,638.43
6	40,000.00	142,080.67
7	40,000.00	154,304.42
8	35,000.00	102,074.87
9	72,500.00	133,009.89
10	60,000.00	122,170.81
11	103,000.00	173,143.41
第11期は		（自 昭和6年7月 至 同年12月）

という伝統的なものである。

爾後の状況を前頁右下段の統計データにまとめてある。償却前利益と相関的な償却高の変動がみられる点を注目すべきである。

(29) 生保証券株式会社の場合

昭和10年8月に創業の当社は、第1回（自昭和10年8月・至同年11月）の「収支計算表」で「什器償却費」164円77銭を「支出ノ部」に計上した。同社の「財産目録」によれば、償却を要する資産は「什器」（7点）1,482円93銭だけであった。「什器償却金」とせず「什器償却費」という名称を使っている点も注目したい。その実況は、次のとおりである。

差引当回利益金	計	雑収入	収入手数料	収入利息	収入ノ部 円
	三四、三七三・五六	六、〇〇二・八三	一三、八〇二・九一	一四、五六七・八二	
式万五千六百拾四円五拾七銭	計	什器償却費	営業費	諸税	支出ノ部 円
	八、七五九・〇五	一六四・七七	一、九四五・一一	六、六四九・一七	

六、収支計算表（昭和十年十一月三十日現在）

第2回（自昭和10年12月・至同年11月）から「什器銷却金」という古めかしい用語になっており、「損益計算書」という名称も用いていない。償却高を統計データにまとめて右側上段に示そう。当社の端数の付いた償却高を

期（回）	償却高（円）
1	164.77
2	166.01
3	166.01
4	172.90
5	180.60
6	180.60
7	136.79

第7回は（自昭和15年12月・至昭和16年11月）

どうみるかは、一個の問題であるが、第1回についてみると次のことがわかる。

償却済什器価額

（財産目録と貸借対照表より）

……………1,482円93銭

第1回償却高（収支計算表より）

……………164円77銭

この合計額 ……………1,647円70銭

合計額と償却高との割合は10対1である。

そこで、什器価額の1割を償却費として費用に計上したことがわかる。

「正規の償却」とみてよい減価償却制を採用したのである。

第7節 明治・大正・昭和の三時代の「減価償却制」の特色と課題

この三時代にわたる「減価償却制」の変遷を、大筋でとらえるとすれば、次のように特色づけられるであろう。ただし、個別の企業をとってみれば、すでに明治も初期の創業時から、今日の「正規の償却」とみられる（少なくともそれに近い）ものもあり、他面、昭和期に入ってから創業の企業でさえも、かつて明治時代に多くみられたような償却の実態をもったものもある。ここでは、各時代を特色づけると考えられる償却のタイプを、やや類型化して強いて分別し、その方向をさぐろうというのである。

（明治時代の減価償却制）

その最も特徴的な取り扱い、**「利益処分議案」**に利益処分の形で示し、**「減価償却（準備）積立金」**を開設・累積するという方式である。これは取替準備という所定の目的を定めた利益性積立金の設定である。この会計処理が**「償却」**であるかどうか。これは、ひとつの課題ではあるが、要するに**「定義」**の問題であるから、その是非についてとり立てて議論はしない。ただ、この**「減価償却（準備）積立金」**は、**「任意（別途）積立金」**ではなく、**「償却」**による**「取替」**という目的がはっきりしているので、例えば、欠損填補というような目的には、かえって利用し難い面をもつことになる。そこで、投下された固定資本の流動化を図るという財務政策上の見地からは、また別の手段が探求されることになる。筆者が、利益の積立を伴わない**「利益（処分）償却」**とよんでいるものがそれである。明らかに秘密積立金政策である。

（大正時代の減価償却制）

その最も特徴的な取り扱いは、秘密積立金政策をとり、**「利益処分議案」**に処分項目のひとつとして**「減価償却金」**を計上する方式であるが、特別な利益性積立金を開設するわけではなく、支出を伴わないこの種の項目を掲げ、償却性資産価額をその分だけ直接切り下げる。勿論、欠損期や利益の僅少な期には、この種の筆者のいわゆる**「利益（処分）償却」**をしないのである。

会計処理は、直接法による費用償却に類似した形式と内容とをもっている。すなわち、利益の幅にかかわらず、場合によっては欠損期でも一貫して費用配分の考え方によって償却をするというのであれば、償却費をふくむ全費用を償えるほどの収益が稼得されている場合に限って、費用償却によって、投下した固定資本を流動資産の形態で回収しうる。このような財務的効果が期待できる。上記のような**「利益（処分）償却」**は、十分な利益があげられているという事が償却の大前提となっ

ているのであるから、その財務的効果は、必ず期待してよいことになる。費用償却といっても、十分な利益のある事を前提とし、欠損期あるいは利益の僅少な期には償却をしないのならば**「利益（処分）償却」**とその実質的な財務上の効果は同じことになる。

（昭和期の減価償却制）

ここでは、今次大戦の直前後の頃までを考察することにする。この時期の特色は、**「償却金」**とよばれた呼称が、次第に**「償却費」**と改められるようになる。**「償却金（費）」**の揭示の場所は、**「利益処分議案」**を離れて**「損益計算書」**の末尾に移り、やがてその**「費用の部」**の枠組の中に入りこむようになる。費用項目としての一般的認識がいっそう徹底してくる。勿論、一部には、**「損益計算書」**に**「償却金（費）」**を費用計上すると同時に、**「利益処分議案」**で別途に**「減価償却（準備）積立金」**を開設するというような二元的方式が大正時代から昭和期に入ってからみられた。しかし、数こそ少ないが**「正規の償却」**とみられる方式が散見できるようになる。

明治・大正・昭和の各年代を通じて、多くの企業の共通した償却の認識は、例外を除いて、**「期間独立損益計算」**の観点ではなくて**「取替の財務政策」**・**「投下固定資本の流動化政策」**・**「資本蓄積の政策」**という観点であった。そこで、昭和期に入ってからでさえも、否、今時大戦の直前後の時点においてさえも、償却費の金額は、多くの場合、政策的な**「ラウンド・ナンバー」**の幾万円・幾十万円・幾百万円という数値であったし、欠損期もしくは償却をすることによって欠損となる会計期あるいは利益の僅少な会計期には、いかなる形での償却もやめてしまうのである。

わが国の戦前の税制では、**「間接償却法」**によって**「減価償却準備金」**を貸方に開設した場合、これを**「利益留保」**とみて課税が行なわれたところから、企業はその対策として

「直接償却法」を採用して償却分につき当該固定資産から直接控除して課税を免がれようとしたことがある。一般には、税制の不適當なことを批判する声が高いけれども、ここに指摘したような経緯では、よしんば形の上で費用償却をしたにしろ、その実体は、「利益留保」の性格が顯著である場合が少なくない。

課税の是非を皮相的に議論したのでは、的をえていない場合が多いと思う。減価償却制の変遷と実態とをよく分析すべきである。

鳥瞰すれば、おおむねこのような状況であるが、生起する細かい変化、あるいはドラスティックな変化は、各企業により時期により多彩なニュアンスの差を示している。

補遺(1) 明治初期の代表的な「償却規程」

(イ) 国立銀行の場合

国立銀行条例に準拠する各国立銀行の会計の指南書であった明治14年8月1日版權免許の「銀行簿記例題解式」(付・半季決算法)の第一冊の巻頭に掲示してある「凡例」(大野新十郎執筆)では、その第四丁と第八丁に、右側上段の記事がある。

(ロ) 郵便汽船三菱会社の場合

明治10年7月27日制定の「郵便汽船三菱会社簿記法」には、次の規定がみられる。

第1章・第5条 各船ハ毎年其原価百分ノ十即每期(注・第1条により曆年制で上期、下期の2期を区別する会計年度を採用している一筆者)百分ノ五ヲ以テ其減価額ト定メ当期ノ損亡ニ歸スベシ

第1章・第6条 各財産ノ内地面ハ毎年其価格ノ増減ヲ要セズ建家ノ類ハ其新旧善悪ニ応ジ年百分ノ十以下ノ割合ヲ以テ減価ノ損亡ニ歸スベシ

第2章・第1条・第6項「減価勘定」

各船各財及諸道具ノ減価高ヲ以テ此勘定ノ借方ニ記入シ此ヲ總計セルモノヲ損益勘定ノ借方ニ送ル

第2章・第1条・第9項「各船勘定」

一 創業入費ハ素ヨリ損益勘定ニ屬スヘキモノナレトモ該費金タルヤ一時頗ル多額ヲ要シ一季ノ利益ヲ以テ之ヲ償却スルハ実ニ難シ依テ毎季利益金ノ幾分ヲ以テ之ヲ通減消却スルモノナリ故ニ該費ハ損益勘定ノ範圍外ニ置キ当期利益金ノ内ヲ以テ元高千分ノ十ヲ償却シタルモノト知ルヘシ(注・消と償を混用している一筆者)

一 所有物消却及創業入費消却ハ銀行定款ノ設ナキヲ以テ仮ニ各元高千分ノ十ト定メ役員賞与金ハ給料全額ト定メ之ヲ計算セシモノト知ルヘシ

一 積立金ハ利益金ヨリ右消却金等ヲ引去リ殘金即チ純益金ノ内ヨリ十分ノ一(円以下四捨五入)ヲ以テ積立金トシ其殘高ヨリ株金高老分ノ割合ヲ以テ割付金トシ其余ヲ以テ後半季繰込金トス

各船ノ勘定ハ每船一座ノ勘定ヲ開クモノニシテ各船ノ現価ヲ以テ其借方ニ記入シツイデ一期内其船ニ就テ費ス所ノ諸費ヲ其借方ニ記入シ又每航海収入スル所ノ運賃其他ノ収入ヲ以テ貸方ニ記入シ尚ホ每期其価ノ幾分ヲ減ジテ之ヲ減価勘定口ニ送り又現価ノ割合ニ応ジテ其幾分ニ当レル高ヲ保險勘定ニ送り各船ノ損益ヲ明ニス

第2章・第1条・第10項「各財産勘定」

地所家屋其他百般ノ財産各個一座ノ勘定ヲ設ケ之ヲ買収スル入費或ハ其現価其他一切ノ諸入費ヲ借方トナシ此財産ニ付テ収入セル所ノ者ヲ以テ貸方トナシ各個財産ノ損益ヲ明ニス家屋等ノ如キ毎年価ノ減ズルモノニハ幾分ヲ減価勘定ニ送ルコト各船勘定ノ如シ

第2章・第1条・第11項「諸道具勘定」

本社支社ニ買収セル商用諸道具ノ代価ハ都

テ此勘定ノ借方ニ記入シ置キ毎年6月12月ノ末現品価付目録ヲ本支社ヨリ徴集現価ヲ以テ次期ニ送り欠減ノ分ヲ以テ当期ノ損亡ニ帰シ減価ノ勘定口ニ送ル

補遺(2) 大正期の二学者と一職業会計人の
見解と批判

大正2年8月に、上田貞次郎博士は『株式会社経済論』を公刊された。博士の見解でとくに注目されるのは、次の点である。

- (イ) 利益金の算出には、「棚卸」は欠くべからざるもので、商品のみならず什器・家屋にも及ぶ。
- (ロ) 評価の目的物として考えると、理論上、流動資産は市価を以てするのを至当とするが、使用財産の評価は、原価を以てし、併せて減価償却を行なう。
- (ハ) 償却をしないで純利益を算出することは不可であり、日本の諸会社は、かつて償却をしなかったために「失体を生じた」ことがあり、漸次改良はされているが、「其の高の少きに失するもの多きは蔽ふべからざる事実」である。
- (ニ) 減価償却は、ある年限の後に当該資産（例えば機械）を取替えるためのものである。改良費や修繕費ならば、その必要なときに支出をしなければ後日いっそう大きな費用を要するおそれがあるから、その支出を猶予することはできないので、事業の好不況にかかわらず必要に応じて即時に支出する必要があるが、償却は「全く之と性質を異にし財産の生命の存する間は積立を延期して差支えなき道理」で、「一定年限の終るまでに一定額の積立を為すを得ば、其の内の或る年は多くを積立て他の年は少く積立てるも可なり。即ち事業の盛衰に順応して多少のあん梅を用ふるは財政上至当のことと云ふ可し」また、間接償却についていう。日本の行政

裁判所は所得税に関する訴訟について、この方法による「減価償却積立金」を、会社の利益とに宣告したので（注・明治33年11月14日、『第百十二号宣告』・「会社の器械建物消却金及役員賞与金は所得税法第四条第一項第一号に包括すべきものとす」）、諸会社は、直接償却を採用するようになったが、これは「償却と利益金の一部積立とを混同した幼稚の管見」である。従って、「此の如き宣告によりて減価償却勘定の発達を妨げ、ひいて会社経営の発達を妨ぐるは吾人の服せざる所なり」と。

博士の以上の所見について、筆者の忌憚のない批判をのべる。

博士の場合、まづ注目すべき点は、減価償却を「財産評価のプロセス」とみている事実（202頁）である。第二の点は、財産をいわゆる「使用財」と「交換財」とに区別して、後者について市価、前者について原価をそれぞれ適用するという古典的二元評価の建前がとられていることである。これらの諸点については、ことさら論評を加えるに値しないので省略するが、次の二点については、とくに問題点として、ここでとりあげておく。

第一に、前掲の耐用年数の全体を通じて必要償却総額の償却を完了すればよいとする考え方では、会計の期間性は、全く没却されることになり、償却の意味はなくなる。

第二に、博士は「会社の器械建物消却金」に関する明治33年11月14日の行政裁判所の第百十二号宣告に関し、第二法すなわち間接償却によった場合を、利益金の積立と混同している「幼稚な管見」であると断定しているが、これは、筆者をしていわしめるならば、博士のこの断定こそ「机上の空論」と反論せざるをえない。何故ならば、多数の会社について実態を調査した結果についていえば、「減価償却準備金」、「減価償（消）却金」等さまざまな名称によるにもせよ、簿記上のいわゆる「評価性引当金」であるかどうか、すこぶる疑問だからである。周知のように、第

一法すなわち直接償却による場合と第二法すなわち間接償却による場合、そのいずれであっても、正規の費用償却つまり、所定の償却費計算法を毎期に首尾一貫して適用しているという前提で問題を考察する限り、とくに第二法について課税をすることは、まさしく「幼稚の管見」と云はざるをえまい。しかし、実態は必ずしもそうではない。多くの会社の償却の実態は、所定の償却費計算法を毎期に首尾一貫して適用した間接償却ではない。利益の幅と見合わせた純政策的な、場当りの償却である場合が大部分であり、費用償却の「形式」をとってはいるけれども、その「実質」は、ほとんど利益留保の手段ないし損益中和の政策であるといつてよい。「所得税に関する訴訟につき、第二法（間接償却）による積立金を役員賞与金と同じく会社の利益として宣告」されても、いたしかたがないのが実情である。要之、博士は、形式にとらわれて、その実質をみていない。なお、償却を取替準備の手段とみる博士の所見については、明らかに財務政策との混同であり、会計論上からみれば、もとより論ずるに値しない。

期間独立損益計算の見地から「正規の（費用）償却」の必要性を強調した一学者と、実務の欠陥を批判した一職業会計人の所見があるので、とくに紹介しておく。

大正14年4月に上野道輔教授の『貸借対照表論』（上巻）が公開された。同書の下巻（266頁）第九章二の（内）のタイトルは「減価償却は費用である。利益の処分には非ず」となっている。減価は「使用財産の価値の減少」であるから、減価が生ずれば必ず資本の減少即ち費用の発生をみる。費用である以上、収益より控除すべき項目であり、「純利益」の多少によって制約されるべきものではなく、欠損期でも償却の費用計上を必要とするし、純利益の大きさによって、その金額が決定されるべきものではないという論法である。同書の啓蒙的役割は、大きかったといわざるをえない。

いみじくも同年11月に竹内恒吉氏の『会計経営及商法の実際問題』が公開されている。同書の177頁ないし178頁にみえている次の記事は、当時までの諸会社の償却実務に対するすどい批判であり告発であった。

「公告せられたる決算報告を見るに利益金の処分として減価償却を為す会社あれども減価償却は一種の経費にして之を控除して始めて純益と云ふことを得べし。……（中略）……収益の程度低きときは減価償却を行はずして数年を経過せる会社あれども斯の如きは減価償却を軽視せる不当の決算なりと云ふべし。」

（結 語）

西欧における減価償却制の発展の過程にはある程度の典型的な段階があったように思われる。とくに、混合商品勘定の方式から、廃棄法を前提とする償却制への発展の場合に顕著に認められる。

わが国に減価償却制をふくむ近代会計が導入された時期は、19世紀もすでに70年代に入ってからであり、当時のわが国の会計の近代化に支配的な影響力をもったイギリスについてみると、例えば、1862年には「原価差引減価」（cost less depreciation）の評価原理を明快に記述し、家什につきの直接償却を明示したJ.ソーヤー『簿記組織』（第2版）が出版されたし（序文日付は1852年3月）、ほぼ同時期に、償却史上では余りにも有名なW.イングリシの簿記書が出版されている（注）。同書の176頁と177頁には、Counting-House Furnitureについて、5パーセントの償却費を計算し、この口座からTrade Expenseの口座に振替える手続が示されている。同書の訳本が、明治初期の代表的な簿記書『商家必用』であり、仕切帳（注・総勘定元帳のこと-筆者）の帳場道具勘定には、「元価百分ノ五減価、商費ニ入ル」となっている。さらに、1887年になると、ガルク・フェルス共著『工業会計』が出版されている。同書の96頁と97頁には、償

却費が損益計算の上で最も重要なファクターであると明記されている。また、取得原価、耐用年数、残存価額という三計算要素についての明確な理解も示されている。

イギリスは、18世紀末以降では、すでにイタリア簿記の伝承を脱却する時期にはいっており、例えば、1789年刊のB. ブース『完全簿記』にみられる複合仕訳帳制は、1801年刊のP. ケリー『簿記要論』、1818年刊のT. ペプス『改良簿記組織』、1843年刊のB. フォスター『改良簿記教授法』等にうけつがれている。また、1818年刊のF. W. クロンヘルム『新式簿記』では残高勘定の廃止と「残高要約表」という名称の繰越試算表の登場（いわゆる英米式決算法）、「財産状態表」という名称のいわゆる英国式貸借対照表の提案がみられるほか、とくに簿記構造の解析としては、同書の第3章「均衡原理」として、次のような説明がなされている。彼の用語と等式とをそのまま用いて示す。

$$\begin{array}{l} \text{財産(「部分」の構成)} = \text{資本(「全体」)} \\ \text{(積極)} \quad \text{(消極)} \\ a + b + c, \text{etc.} - l - m - n, \text{etc.} = \pm s \end{array}$$

この構想は、ほぼ1世紀の後になって、F. シェヤーが示した有名な資本等式と同じである。さらに、1777年には、R. ハミルトン『商業入門』が出版されたが、第5編「実用簿記」には、現金式仕訳帳制が紹介されている。また、残高勘定の廃止によるいわゆる「英米式決算法」への萌芽は、すでに、1635年版のR. Dafforne『商人鑑』の51頁の注記(Nota)にみえている。とくに18世紀から19世紀にかけては、書名に「新式」・「新型」とか「改良」といった形容詞をつけた簿記書が多く、時代の空気をよくあらわしている。もっとも、1796年刊のE. ジョーンズ『英国式簿記』のように、内容的にみてどうかと思われるものもあるが。とにかく、個性的でレベル

の高いものへと発展していった時代であったことは確かである。

わが国の償却制は、まさしく、このような時代に入っていたイギリス会計を手本としてスタートを切った近代的会計制度の一環として始まったのである。すくなくとも、始まる筈であったのである。その実態は果してどうであったのか。

本稿で紹介したように、明治初期の複式簿記の導入と共に、正規の費用償却を発足させた先進的な企業、例えば、国立銀行、三菱会社等の実例は、確かにこれを認めることができる。しかし、これらは、明らかに「例外」であった。大勢は、この調査研究に関する限り、利益処分による減価償却準備金(積立金)という名称の利益性積立金の設定、利益(処分)償却による秘密積立金政策、場当り的な費用償却、極めて露骨な損益中和政策、これらのゆきあたりぼったりな実務に終始している。

この調査研究において、極めてまれに、正規の費用償却を一貫して実施した会社のみみられるが、それは、次のようなケースが大部分であった。

- (イ) 特別法によって、政府の強い監督と保護をうけている会社
- (ロ) 特別法によって、配当補助金等をうけている会社
- (ハ) 特別法によって、安定した収益源を確保している会社
- (ニ) 外資系の会社

わが国の初期の簿記書で減価償却を取り扱ったものは甚だまれであるが、これは、アメリカの簿記書を種本としたものが多いためである。訳述書でもアメリカ種のものが多い。アメリカの償却制は、イギリスにくらべるとはるかに後れている。今世紀の初頭に刊行されたハットフィールドの『近代会計学』(大正元年にわが国で訳書が刊行されている)でも、「アメリカ諸会社で減価償却を正しく認識しているものは比較的少ない。」(136頁)との

べている。ギルマン (S.Gilman, Accounting Concepts of Profit, 1939, p. 491) は、減価償却に関する delusion 「昏迷」の時代がながくつづいたとのべているが、わが国の場合では、むしろ、経営者による delusive policy 「欺瞞的政策」の時代がながくつづいたというべきであろう。

明治期から今次大戦前後頃までの時期を通じて、償却は利益操作ないし財務政策の手段に終始していた。「知識」としての正規の費用償却は、最初から十分に理解されていたとみるべきである。「知識」と「実務」との乖離は、あまりにも大きく、その時期は、あまりにもながかった。大正期に入ってから学者や職業会計人の強い啓蒙と批判も「実務」の上では、ほとんど黙殺されており、まさしく、

馬の耳に念仏であった。償却高の比重の大きさからみて、例外を除く多くの企業の会計計算の内容は、企業間比較に耐えないものであるのみならず、同一企業での期間比較にも耐えないものとなっているといわざるをえない。

(注) イギリス簿記書の発刊年は、原典に年次の記入がないのではっきりしない。H. J. エルドリッチ『簿記学の進化』(1931年, 56頁)では1849年とあり、A. C. リトルトン『1900年に至る会計の進化』(1933年, 226頁)では1861年となっている。加藤訳『商家必用』(明治10年版)の初篇上の凡例では1872年とある。W.R. チェンバースがエディンバラで発刊した『チェンバース教育叢書』のうちの1巻であった。なお、リトルトンの書物では English とあるが、これは誤りで、 Inglis が正しい。