

# 戦時期の減価償却

## —固定資産における勘定明細の分析—

山下 修平

### はじめに

本稿は、固定資産の勘定明細を分析することにより、戦時期における減価償却の運用状況を明らかにすることが目的である。具体的には、一次史料である王子製紙決算報告書を用いて、減価償却実務の一端を明らかにしたい。

これまでの会計史研究では、制度の研究と比較して、個別企業における実務の事例研究は相対的に少なかった。特に戦時期を扱うものは極端に少なく、なかでも減価償却の実際の運用状況は不明な部分が多い。見積もりに依拠する部分が大きく、ときに裁量をもって計上される減価償却に注目することは、当時の実務を知るうえで意義深い。また、戦時期には経理統制に関わる関係法令規則が制定されており、実務との関係性を明らかにするうえで事例研究の蓄積は意義がある。

現代の企業会計において、減価償却費は、制度・実務ともに規則的な計上が要請されている。多額の固定資産を抱え、金額的影響の大きい大規模製造業においては、会計報告全体に対する影響が大きく、特に重要である。他方、近代においては、必ずしも規則的な計上が行われていなかった。例えば、日本郵船では、減価償却に関わる規定を定めていたにもかかわらず、1930年代において規定額以上の計上は確認されていない（山口1998、203）。また、本稿で対象とする王子製紙についても、1916年から1935年における都島工場（山口2000、117-204）、1935年から1943年における朝鮮工場（山

口 2003、103-130)、1936 年から 1941 年における 苫小牧工場電気部 (山下 2015、106-113) において、規則的ではない減価償却の運用が行われていたことが断片的に明らかになっている。さらに、昭和初期の実務界では、一定の償却方法を継続的に適用して、減価償却を期間的費用として計上している会社はむしろ稀であったとの指摘がある (黒澤 1976、93)。一方で、電力会社において、企業統治の観点から減価償却行動が検討されており、1925 年から 1938 年にかけては、電力外債の起債が盛んになり、減価償却に関する契約状況が、減価償却を規則的に実施する大きな動機となっていたとの指摘がある (北浦 2014、132-176)。私有鉄道においては、1919 年から 1941 年にかけて、減価償却の実施企業数・実施率共に増加傾向を示していた (中村 2014、73-75)。

このように、個別企業における減価償却の運用状況は、必ずしも規則的な計上が行われていないという点が、断片的に明らかになっている。これらの先行研究に加え、「戦時期」「製紙業」という時期や業種の異なる事例を蓄積することは、意義があると考ええる。また、種々の会計諸法が制定された戦時期の実務を知ることは、現代の企業会計で要請されている規則的な減価償却の計上に至る過程の一端を明らかにすることとなり、関連法制的浸透の進み方と実態を踏まえた制度設計の重要性に関連するものとなり得る。さらに、減価償却の経営上の重要性の認識のされ方や、会計制度が資本市場に与えた影響の度合いを知るうえで、示唆を与えるものとなろう。

先行研究では、固定資産の項目ごとについて、実際にどのような計算が用いられていたのかは不明である。本稿は、固定資産における勘定明細を利用して、各資産の減価償却の運用状況を明らかにする。具体的には、勘定明細に記載される固定資産の各項目に注目し、決算ごとの増減を把握することで、減価償却費の計上額を推測する。これまでの先行研究にはない詳細な運用状況の把握を試みた。

まず I 章では、苫小牧工場決算報告書における減価償却に関わる会計諸表を整理する。分析で利用する固定資産の勘定明細と、その他の会計諸表との

関係を明らかにする。Ⅱ章では、固定資産に関わる勘定明細を利用して減価償却の運用状況を分析する。具体的には、全ての固定資産項目を抽出し、減価の推移を観察する。Ⅲ章では、Ⅱ章における分析の結果から、戦時期の王子製紙苫小牧工場における減価償却の運用状況について考察する。

## I 減価償却に関わる会計諸表

### (1)王子製紙決算報告書

王子製紙は、1872年に社名を抄紙会社として設立された。最初の工場が東京の王子に建設され、1875年に開業している。その後は、1890年に気田工場（静岡県）、1899年に中部工場（静岡県）を操業した。本稿で扱う苫小牧工場は、1910年に操業を開始している（王子製紙編 2001a、27-47）。苫小牧工場は、木材パルプと新聞用紙を最新鋭の機械設備によって大量生産するために設立された（四宮 1997、31-37）。当時の王子製紙における最大の基幹工場であった<sup>1</sup>。

表 1 総勘定元帳残高表における日付の推移

決算報告書	日付
1938 上期	昭和 13 年 5 月 25 日
1938 下期	昭和 13 年 11 月 25 日
1939 上期	昭和 14 年 5 月 20 日
1939 下期	昭和 14 年 11 月 20 日
1940 上期	昭和 15 年 5 月 20 日
1940 下期	昭和 15 年 11 月 20 日
1941 上期	昭和 16 年 5 月 20 日
1941 下期	昭和 16 年 11 月 20 日
1942 上期	昭和 17 年 5 月 20 日
1942 下期	昭和 17 年 11 月 20 日

資料) 王子製紙苫小牧工場各期「決算報告書」より採録。

王子製紙の決算報告書は、公益財団法人紙の博物館において所蔵されている。決算報告書は、工場や分社ごとに作成されている。苫小牧工場を例にす

<sup>1</sup> 戦前の抄紙設備は、マシンが 10 台、網幅の合計が 1,292 インチと、当時の王子製紙で最大の規模を有していた（王子製紙編 2001b、118）。月産能力 400 万ポンドの工場設備は、東洋最大と称された（四宮、31-37）。

ると、各期の決算報告書は、厚さ2～3cmほどのB5版の冊誌である。每期、5月下旬と11月下旬を決算日として作成された。表1は総勘定元帳残高表における日付の推移である。1938年上期と1938年下期は、ともに25日が決算日である。その後は、どの期も20日が決算日となっている。後述するように、ほぼ同一の決算日であり、期間比較を容易にしている<sup>2</sup>。決算報告書は、決算日後の6月上旬と12月上旬に、工場長から社長に報告する形で提出されている。例えば、1938年上半期の場合には、12月8日付で、「苦小牧工場長 高田良作」から「社長 藤原銀次郎」に提出されており、「高田」の印が確認できる。決算報告書のうち、前半部4分の3程度をさいて苦小牧工場本体について記述されている<sup>3</sup>。概況を示す文章、会計諸表、操業諸表などによって構成されている。

本稿では、この苦小牧工場の決算報告書を利用する。苦小牧工場は、当時の王子製紙の基幹工場であったため、会社全体に及ぼす影響が大きいと思われる。また、これまでの先行研究で取り上げられることは少なく、研究対象として意義あるものであると考えられる。

苦小牧工場の決算報告書は、第一編・総論、第二編・各部決算、第三編・電気部決算から構成されている。このうち、会計諸表は第二編・各部決算のうち、第一章の第三節・工場利益金に収められている。例えば、1938年下期の決算報告書では、総勘定元帳残高表・財産目録・損益計算書・工場固定資産総括表（ただし、年度によって名称が変化している。以下、「固定資産総括表」と記載する）・各勘定の明細・製造費一覧表によって構成されている。

分析対象とした決算報告書の期間は、1938年から1942年である。王子製紙の会計に関する先行研究により、全社的に1941年に会計処理や会計諸表の変化が生じていることが指摘されている（山口2004、76）。具体的には、

<sup>2</sup> なお、本稿における分析対象期間の以後、1944年3月31日を決算日として、臨時決算報告書が作成されている。このことが、前後の決算報告書の期間比較を困難にしている。

<sup>3</sup> 決算報告書の後半部分4分の1程度は苦小牧工場電気部の記載で占められている。電気部決算報告の概要は、山下（2015、102-104）を参照。

大泊工場（山口 1998、130-133）や、苫小牧工場（山下 2015、106-116）において、会計諸表の種類の変化や、減価償却金額に端数が生じることなどが確認できる。大泊工場の減価償却に関して山口（1998）は、1940 年までの計上金額に端数は生じておらず、はじめに償却金額の総額が決定され、その後各償却資産に割り当てられた可能性がきわめて高い、と指摘している。1941 年以降の計上金額に端数が生じており、経理法<sup>4</sup>の改正への言及がなされている。

本稿で分析対象とするのは、この会計処理に変化が見られる 1941 年を含む 1938 年から 1942 年の 5 年間とする<sup>5</sup>。表 1 で確認したとおり、分析対象とする各決算報告は、全てほぼ同一の決算日であり、期間比較を行う点において問題はないと考えられる。

## (2)会計諸表の概要

決算報告書に掲載されている会計諸表は、年度によって多少の名称の違いはあるものの、総勘定元帳残高表、財産目録、損益計算書、固定資産総括表、各勘定の明細、製造費一覧表からなる。このうち、減価償却費の記載が直接読み取れる表は、固定資産総括表である<sup>6</sup>。固定資産総括表は、建物及諸工作物、機械、備品などの科目ごとに、前期末記帳価額と当期末記帳価額を記載し、その増減額を記したものである。固定資産の増減が、当期償却だけではなく、新設・増設、他工場への移設、組替、廃棄・売却に区分され、科

<sup>4</sup> 法律なのか社内規定なのかは明示されていないが、文脈から王子製紙の経理に関する社内規定のことを指しているものと思われる。

<sup>5</sup> 1943 年上期決算報告書の勘定明細項目の増加（新築・増築・購入）や、組替（建物から構築物への組替など）が増加しており、1938 年から 1942 年までの比較分析が困難になっている。

<sup>6</sup> 1943 年上期決算報告書のように、製造費一覧表においても減価償却費の記載が確認できる決算報告書が存在する。減価償却費を配賦して製品原価を求めているものと思われるが、配賦基準を含めて原価計算の仕組みについては本稿では取り上げてはいない。現在、製造費一覧表と減価償却との関係、そして総勘定元帳残高表との関係を解明する取り組みを進めており、今後の課題としたい。

目ごとにまとめられている。表と科目の名称は、決算時期によって変化している（表2）。1941年上期以降には、表の名称が固定資産増減総括表となり、誌面がそれまでと比較して2倍（2頁相当）になっている。科目名が変化しており、科目を超えての組替が行われている。例えば、独立に掲記されていた機械装置は、機械及装置に組み込まれることになった。表2からは、1941年上期に大きな変化があったことが読み取れる。先行研究において、1941年上期の会計諸表の変化が指摘されているが（山口2004、76）（山下2015、106-116）、苫小牧工場における固定資産総括表に関しても同様の変化がうかがえる。

表2 総括表における科目名の変遷

決算報告書	諸表名	科目名						
1938年上期	工場固定資産総括表	建物及諸工作物	-	機械	-	水路	防火装置	備品
1938年下期	工場固定資産総括表	建物及諸工作物	-	機械	-	水路	防火装置	備品
1939年上期	工場固定資産総括表	建物及諸工作物	-	機械	-	水路	防火装置	備品
1939年下期	工場固定資産総括表	建物及諸工作物	-	機械	電気機械	水路	防火装置	備品
1940年上期	固定資産総括表	建物及諸工作物	-	機械	電気機械	水路	防火装置	備品
1940年下期	固定資産総括表	建物及諸工作物	-	機械	電気機械	水路	防火装置	備品
1941年上期	固定資産増減総括表	建物及構築物	-	機械及装置	-	給水設備	-	備品
1941年下期	固定資産増減総括表	建物及構築物	-	機械及装置	-	給水設備	-	備品
1942年上期	固定資産増減総括表	建物及構築物	-	機械及装置	-	給水設備	-	備品
1942年下期	固定資産増減総括表	建物	構築物	機械及装置	-	給水設備	-	備品

資料）王子製紙苫小牧工場各期「決算報告書」より採録。

減価償却費を間接的に確認できる会計諸表は、固定資産の計上金額を把握できる、総勘定元帳残高表、財産目録、固定資産に関わる各勘定の明細があげられる。当然のことながら、先にあげた固定資産総括表においても固定資産の計上金額が掲載されている。これら会計諸表のうち、財産目録は1941年上期以降には作成されていない。記載内容が総勘定元帳残高表と重複する部分が多く、作成を省略したことが考えられる。

現代の固定資産に関わる帳簿組織にあてはめると、固定資産の各項目が勘定明細に記入され、勘定明細の合計金額が総勘定元帳残高表、財産目録、固定資産総括表に反映されていると考えられる。本稿では、勘定明細における固定資産の各項目の増減から、減価償却の計上額を推測する試みであるため、各表の整合性を確かめる必要がある。

## (3)勘定明細と会計諸表との関係

表3は、勘定明細の合計金額（この場合、各項目の金額を筆者が足し合わせたものではなく、各科目の勘定明細の最下段に記載されている金額）と、総勘定元帳残高表・財産目録・固定資産総括表における固定資産の計上金額を、突き合わせた結果である。対象とした1938年上期から1942年下期まで、全ての決算期において金額は一致している。総勘定元帳残高表、財産目録、固定資産総括表は、勘定明細の金額をもとに作成されているものと考えられる。

一方で、科目名が一致していない場合が見られた。1938年上期から1940年下期まで、勘定明細の科目名は「建物」にもかかわらず、他の諸表は「建物及諸工作物」となっていた。もっとも、金額は一致しており、勘定明細には諸工作物に相当する項目が含まれている。このため、該当する全ての決算期の科目について、勘定明細の金額を、総勘定元帳残高表をはじめとする会計諸表に反映していたものと考えられる。

表3 勘定明細の合計金額と各諸表との照合結果

(数値の単位:円)

科目	1938年上期	①	②	③	1938年下期	①	②	③	1939年上期	①	②	③
建物	2,510,405.08	※1	○	※1	○	※1	○	2,448,205.08	※1	○	※1	○
機械	4,501,427.48	○	○	○	4,213,527.48	○	○	○	6,035,399.96	○	○	○
水路	126,510.00	○	○	○	124,310.00	○	○	○	121,510.00	○	○	○
防火装置	23,476.75	○	○	○	21,776.75	○	○	○	19,276.75	○	○	○
備品	25,480.57	○	○	○	28,588.57	○	○	○	27,418.57	○	○	○

  

科目	1939年下期	①	②	③	1940年上期	①	②	③	1940年下期	①	②	③
建物	2,591,273.10	※1	○	※1	○	※1	○	2,633,726.12	※1	○	※1	○
機械	5,804,060.02	○	○	○	5,615,744.28	○	○	○	5,446,384.28	○	○	○
電気機械	17,100.07	○	○	○	1,082,881.36	○	○	○	1,027,611.36	○	○	○
水路	112,736.58	○	○	○	111,306.58	○	○	○	110,486.58	○	○	○
防火装置	13,736.75	○	○	○	12,576.75	○	○	○	12,426.75	○	○	○
備品	43,400.17	○	○	○	45,863.17	○	○	○	44,983.17	○	○	○

  

科目	1941年上期	①	②	③	1941年下期	①	②	③	1942年上期	①	②	③
建物及構築物	2,637,132.45	○	※2	—	○	2,595,544.34	○	※2	—	○	2,662,163.93	○
機械及装置	6,177,230.85	○	※2	—	○	6,656,145.55	○	※2	—	○	6,556,606.59	○
給水設備	108,056.58	○	※2	—	○	105,394.35	○	※2	—	○	103,092.33	○
備品	56,760.14	○	※2	—	○	58,257.32	○	※2	—	○	60,436.63	○

  

科目	1942年下期	①	②	③
建物	3,054,262.34	○	※2	—
構築物	87,538.13	○	※2	—
機械及装置	6,425,434.82	○	※2	—
用水設備	98,195.55	○	※2	—
工具器具及備品	66,587.14	○	※2	—

①「総勘定元帳残高表」の金額と照合  
 ②「財産目録」の金額と照合  
 ③「固定資産総括表」の当期末記帳額と照合  
 ※1:科目名は「建物及諸工作物」と記載  
 ※2:S16年上期以降、財産目録は作成されていない。

資料) 王子製紙苫小牧工場各期「決算報告書」より採録。



それでは、勘定明細の各項目を積み上げた結果が、合計金額として記載され、他の会計諸表に反映されているのであろうか。正しく反映されているのであれば、勘定明細における各項目の増減分析により、減価償却の運用状況がある程度明らかになるのではないかと考えている。次章では、勘定明細の詳細と、期間の増減を分析することにより、減価償却の運用状況を推測する。

## Ⅱ 勘定明細の分析

### (1) 勘定明細の概要

固定資産の勘定明細は、科目ごとに複数の項目で構成されている。表4は、勘定明細における合計金額と項目数の推移である。ここでの合計金額は、各勘定明細の最下部に記載されている金額であり、Ⅰ章で他の会計諸表との

表4 勘定明細の最下段に記載された合計金額と、項目数の推移

科目	1938年上期(単位:円)	項目数	1938年下期(単位:円)	項目数	1939年上期(単位:円)	項目数
建物	2,510,405.08	98	2,448,205.08	98	2,653,880.88	112
機械	4,501,427.48	358	4,213,527.48	357	6,035,399.96	437
水路	126,510.00	5	124,310.00	5	121,510.00	5
防火装置	23,476.75	9	21,776.75	9	19,276.75	9
備品	25,480.57	42	28,588.57	47	27,418.57	47
科目	1939年下期(単位:円)	項目数	1940年上期(単位:円)	項目数	1940年下期(単位:円)	項目数
建物	2,591,273.10	111	2,633,726.12	115	2,609,856.12	115
機械	5,804,060.02	424	5,615,744.28	432	5,446,384.28	432
電気機械	17,100.07	5	1,082,881.36	11	1,027,611.36	11
水路	112,736.58	8	111,306.58	8	110,486.58	8
防火装置	19,736.75	7	12,576.75	7	12,426.75	7
備品	※1 43,400.17	55	45,863.17	56	44,983.17	56
科目	1941年上期(単位:円)	項目数	1941年下期(単位:円)	項目数	1942年上期(単位:円)	項目数
建物及構築物	2,637,132.45	132	2,595,544.34	132	2,662,163.93	132
機械及装置	※2 6,177,230.85	485	6,656,145.55	477	6,556,606.59	481
給水設備	108,056.58	10	105,394.35	10	103,092.33	10
備品	56,760.14	23	58,257.32	23	60,436.63	24
科目	1942年下期(単位:円)	項目数	※1:項目を会計した金額は43,053.87円であった。 346.3円の差額の原因は不明である。			
建物	3,054,262.34	114	※2:項目を会計した金額は6,177,235.85円であった。 5円の差額の原因は不明である。			
構築物	87,538.13	21				
機械及装置	6,425,434.82	470				
用水設備	98,195.55	9				
工具器具及備品	66,587.14	30				

資料) 王子製紙苫小牧工場各期「決算報告書」より採録。



一致を確認している。項目数は、決算期によって増減している。前述したように、新設・増設、他工場への移設、組替、廃棄・売却を行ったことを表している。1938 年上期の勘定明細は、建物が 98、機械が 358、水路が 5、防火装置が 9、備品が 42 の項目でそれぞれ構成されている。決算報告書には、1 項目につき 1 行で記載されている。なお、1 項目で 1 つの固定資産とは限らない。数量の記載欄があり、複数の固定資産が 1 行にまとめられている場合がある。建物の多くが、数量 1 である一方で、機械のなかには数量が 10 を超える記載が見られる。

まず、各項目を足し合わせた金額が、勘定明細の最下段に記載されている合計金額と一致するかを確認した。この結果、1939 年下期における「備品」と、1941 年上期の「機械及装置」以外は、全ての科目について金額の一致を確認した。1939 年下期の「備品」では、項目を足し合わせた金額は 43,053.87 円であったが、勘定明細の最下段に記載された合計金額は 43,400.17 円であり、346.3 円の差額が生じている。また、1941 年上期の「機械及装置」では、項目を足し合わせた金額が 6,177,235.85 円であったのに対し、勘定明細の最下段に記載された合計金額は 6,177,230.85 円であり、5 円の差額が生じている。いずれの場合も、原因は不明であるが、項目を足し合わせた金額とは異なる数値が、総勘定元帳残高表や固定資産総括表に反映されていることになる。しかし、金額は僅少であり、勘定明細を利用した分析には大きな影響を与える数値ではない。

以上から、各項目を足し合わせた金額が、勘定明細の最下段に記載された合計金額となり、総勘定元帳残高表に反映されていることが概ね確認できた。勘定明細の各項目の金額が、総勘定元帳残高表に反映されていることを前提に分析を行うことができる。勘定明細における各項目の減少額が、減価償却費の計上額であるととらえて、その運用状況の一端を明らかにする。

## (2)分析対象と分析手法

期間比較を行うため、毎期登場する項目を分析対象とした。また、前述し

たように、項目数は一定ではなく、各科目ともに新設・増設、他工場への移設、組替、廃棄・売却が行われている。「当期償却」以外による増減は、分析から排除することとする。そのため、以下のような手続きを行った。まず、全ての項目を抽出し、その中から新設や廃棄、数量を変更した項目を除いた。また、前の決算期と増減を比較し金額が増加しているもの、つまり新設や増設しているものを把握し除いている。1938 年上期から 1942 年下期まで全ての決算報告書に登場し、当期償却以外の原因からなる増減が認められない項目を分析対象とした。

表 5 は 1938 年上期から 1939 年下期における、勘定明細「機械」の項目の一部抜粋である。第二抄紙室の最上位に記載されている「142 インチ抄紙機」を見ると、1938 年下期の帳簿価額は、1938 年上期と比較して 52,000.00 円減少している。この減少金額は、減価償却費に相当する金額であると考えられる。また、「142 インチ抄紙機」の一つ下の行に記載される「予備ラバーロール」は、同期間で 0 円の減少、つまり増減がないことを示しており、減価償却の手続きは行われていないと考えられる。

表 5 機械の帳簿価額と、減少額の推移（一部抜粋）

設置場所・用途等	項目名	数量	1938年上期	1938年下期	減少額	1939年上期	減少額	1939年下期	（単位：円）
			a	b	c=a-b	d	e=d-d	f	g=d-f
第二抄紙室	142インチ抄紙機	2	396,600.00	344,600.00	52,000.00	237,600.00	107,000.00	211,371.00	26,229.00
	予備ラバーロール	1	1,900.00	1,900.00	0.00	900.00	1,000.00	900.00	0.00
	" カレンダーロール	1	8,000.00	8,000.00	0.00	5,000.00	3,000.00	5,000.00	0.00
	ドライヤー除塵装置風車	1	415.18	415.18	0.00	415.18	0.00	415.18	0.00
	コンクリートチェスト	2	4,000.00	4,000.00	0.00	4,000.00	0.00	3,000.00	1,000.00
	ブローピーター	1	800.00	800.00	0.00	800.00	0.00	600.00	200.00
	塩素減毒機	2	2,300.00	2,300.00	0.00	2,300.00	0.00	2,300.00	0.00
	鉄管類	1	7,900.00	6,900.00	1,000.00	3,400.00	3,500.00	1,900.00	1,500.00
	3" ナッシュポンプ	3	1,180.00	1,180.00	0.00	1,180.00	0.00	1,180.00	0.00
	6" " "	2	4,600.00	4,600.00	0.00	4,600.00	0.00	4,600.00	0.00
	4" ポンプ	1	200.00	200.00	0.00	200.00	0.00	200.00	0.00
	6" " "	5	4,371.46	4,371.46	0.00	4,179.00	192.46	3,729.00	450.00
	8" " "	3	500.00	500.00	0.00	500.00	0.00	200.00	300.00
	10" " "	1	400.00	400.00	0.00	400.00	0.00	200.00	200.00
	10ST手動起重機	1	3,000.00	2,500.00	500.00	1,500.00	1,000.00	1,000.00	500.00
	6" 電動起重機	2	7,799.61	7,799.61	0.00	7,799.61	0.00	7,774.00	25.61
	エヤーコンプレッサー	1	3,000.00	3,000.00	0.00	3,000.00	0.00	3,000.00	0.00
	換気装置	1	11,000.00	10,800.00	200.00	10,800.00	0.00	10,800.00	0.00
	階下暖気装置	1	1,200.00	1,200.00	0.00	700.00	500.00	300.00	400.00
	傳動装置	1	3,940.00	3,000.00	940.00	1,500.00	1,500.00	1,000.00	500.00
オリバー・フィルター用	エンクリートサクション白水槽	2	70.00	70.00	0.00	70.00	0.00	70.00	0.00
	コンクリート白水収容槽	1	400.00	400.00	0.00	400.00	0.00	400.00	0.00
	鉄管類	1	700.00	700.00	0.00	700.00	0.00	700.00	0.00
	10" ポンプ	1	1,200.00	1,200.00	0.00	1,200.00	0.00	1,200.00	0.00
	5" " "	1	250.00	250.00	0.00	250.00	0.00	250.00	0.00

資料）王子製紙苫小牧工場各期「決算報告書」より採録。

本稿では、この減少金額の有無、つまり減価償却費の計上と考えられる減少の有無を把握し、帳簿価額と項目数に占める割合を算出する。減価償却が普及していれば、当然この割合は増加する。次章では、規則的な償却が行われているのか否かを検討する。

### Ⅲ 減価償却の運用状況

#### (1) 減価償却の概要

本節では、工場全体における減価償却の概要を把握する。

表6は、固定資産総括表における「期末償却」の金額の推移である。固定資産総括表では、直接、減価償却費の金額を把握することができる。償却前の帳簿価額に占める割合とともに推移を観察する。

表6 期末償却額と償却割合の推移

		建物及諸工作物	機械	電気機械	水路	防火装置	備品	合計
1938年上期	償却前簿価	2,540,261.31	4,502,658.54	-	156,510.00	24,476.75	27,180.57	7,251,087.17
	期末償却	95,000.00	277,300.00	-	30,000.00	1,000.00	1,700.00	405,000.00
	償却割合	3.7%	6.2%	-	19.2%	4.1%	6.3%	5.6%
1938年下期	償却前簿価	2,510,405.08	4,501,427.48	-	126,510.00	23,476.75	29,588.57	7,191,407.88
	期末償却	62,200.00	287,900.00	-	2,200.00	1,700.00	1,000.00	355,000.00
	償却割合	2.5%	6.4%	-	1.7%	7.2%	3.4%	4.9%
1939年上期	償却前簿価	2,708,180.88	6,374,299.96	-	124,310.00	21,776.75	28,918.57	9,257,486.16
	期末償却	54,300.00	338,900.00	-	2,800.00	2,500.00	1,500.00	400,000.00
	償却割合	2.0%	5.3%	-	2.3%	11.5%	5.2%	4.3%
1939年下期	償却前簿価	2,665,975.10	6,024,808.02	17,100.07	115,486.58	15,536.75	43,400.17	8,882,306.69
	期末償却	74,702.00	220,748.00	0.00	2,750.00	1,800.00	0.00	300,000.00
	償却割合	2.8%	3.7%	0.0%	2.4%	11.6%	0.0%	3.4%
1940年上期	償却前簿価	2,673,856.12	5,806,594.28	1,148,161.36	112,736.58	13,736.75	47,013.17	9,802,098.26
	期末償却	40,130.00	190,850.00	65,280.00	1,430.00	1,160.00	1,150.00	300,000.00
	償却割合	1.5%	3.3%	5.7%	1.3%	8.4%	2.4%	3.1%
1940年下期	償却前簿価	2,633,726.12	5,615,594.28	1,082,681.36	111,306.58	12,576.75	45,863.17	9,501,748.26
	期末償却	23,870.00	169,210.00	55,070.00	820.00	150.00	880.00	250,000.00
	償却割合	0.9%	3.0%	5.1%	0.7%	1.2%	1.9%	2.6%
1941年上期	償却前簿価	2,684,796.45	6,374,328.85	-	110,486.58	-	59,568.14	9,229,180.02
	期末償却	47,664.00	197,098.00	-	2,430.00	-	2,808.00	250,000.00
	償却割合	1.8%	3.1%	-	2.2%	-	4.7%	2.7%
1941年下期	償却前簿価	2,633,132.45	6,946,400.85	-	108,056.58	-	62,948.28	9,750,538.16
	期末償却	37,588.11	290,255.30	-	2,662.23	-	4,690.96	335,196.60
	償却割合	1.4%	4.2%	-	2.5%	-	7.5%	3.4%
1942年上期	償却前簿価	2,694,690.80	6,728,901.79	-	105,394.35	-	63,423.32	9,582,410.26
	期末償却	32,526.87	172,295.20	-	2,302.02	-	2,986.69	210,110.78
	償却割合	1.2%	2.6%	-	2.2%	-	4.7%	2.2%
1942年下期	償却前簿価	3,176,111.97	6,599,367.82	-	100,497.57	-	69,864.13	9,945,841.49
	期末償却	34,311.50	173,933.00	-	2,302.02	-	3,276.99	213,823.51
	償却割合	1.1%	2.6%	-	2.3%	-	4.7%	2.1%

※償却前簿価は、「当期末現在高+期末償却」とする。

※「新設」「増設」「廃棄」「売却」「組替」等があるので、償却後の金額が翌期の償却前簿価と一致するとは限らない。

※1942年下期の建物及諸工作物の償却前簿価は、「建物」と「構築物」の合計金額である。

資料) 王子製紙苫小牧工場各期「決算報告書」より採録。

まず、「期末償却」の合計金額に注目する。1938 年上期から 1941 年上期までは、端数が生じていない。銭単位だけではなく、百円単位で端数は見られない。1939 年下期や 1940 年上期は 300,000.00 円となっている。1941 年下期以降は、端数が生じている。銭の単位まで端数が生じている。1941 年下期に大きな変化が生じていることがわかる。帳簿価格に対する償却の割合は、変化の生じた 1941 年下期を除くと、ゆるやかに低下していることが見て取れる。

以上のことから推測されることは、1941 年上期以前は端数が見られないことから、固定資産の項目一つ一つに減価償却の計算を行っているとは到底考えられない。先行研究でも指摘されているように、割り当てられた減価償却費であると考えられる。

次に科目ごとの「期末償却」の金額に注目する。

「建物及諸工作物」は、1941 年下期より銭単位の端数が生じるのは、全体としての傾向と同様である。しかし、1939 年下期は 74,702.00 円、1941 年上期は 47,664.00 円と、円単位までの端数が生じている。償却前の簿価に対する償却の割合は、他の科目と比較すると低く抑えられている。とくに「機械」「備品」と比較すると、その割合の低さは顕著である。

「機械」は、帳簿価額が多額であるうえ、簿価に対する償却の割合が高いため、全体に与える影響は大きい科目である。端数の有無は、他の科目と同様の傾向を示している。1939 年下期から 1940 年下期までは、「機械装置」は独立掲記されていたが、1941 年上期より「機械」に組替・統合された。償却前の簿価に対する償却の割合は、1941 年下期を除くと、ゆるやかに低下している。

「水路」は、1938 年上期の償却割合 19.2%が突出して高くなっている。「防火装置」は、1941 年上期に、建物等に組替・統合された。「備品」は他の科目と比較して、償却割合が高めに推移している。1938 年上期が 6.3%、1941 年下期が 7.5%であり、他の科目、他の決算時期と比べても特に高い。一般的に備品の耐用年数が短いので、この傾向は合理的であると思われる。しか

し、1939 年下期は償却額が 0.00 円となっており、この期だけは償却が行われていない。

これらの明らかになった事実から、以下のことが推測される。償却に端数が見られない 1941 年上期までは、全体の償却額を決めてから、各科目に配分していたのではないかと考えられる。ただし、償却額や償却割合の推移からは、配分の基準を推測することはできない。1941 年下期からは、償却額に端数が生じて、償却割合にも変化が起きている。大きな会計処理の変化が起きていることを示している。他方、一貫して「建物及諸工作物」における償却前の簿価に対する償却の割合は、他の科目と比較すると低く抑えられている。とくに「機械」「備品」と比較すると、その割合の低さは顕著である。建物が他の固定資産よりも長期にわたって使用されることを考えると、合理的であり、償却の目安となる基準が存在する可能性がある。

それでは、1941 年下期以降に、規則的な償却が行われるようになったのであろうか。科目ごとに扱いの差異はあったのであろうか。次節以降では、各項目を詳細に観察することにより、規則的な償却の有無について分析を行う。

## (2)減価償却の実施割合

本節では、固定資産の勘定明細における各項目の増減を分析することによって、減価償却の運用状況を分析する。Ⅱ章(2)節で述べたように、期間比較を行うために、1938 年上期から 1942 年下期まで、全ての期に登場する項目を分析対象として抽出する。減価償却以外を起因とする減少を排除するために、新設・増設、他工場への移設、組替、廃棄・売却が認められるものを除いた。当然、数量の記載欄が変化している項目を除いている。

対象期間に、各科目あわせて、854 の固定資産の項目が登場した。これらについて、上記の条件を満たすものは、296 項目である。内訳は、建物（及び構築物）が登場した 183 項目のうち 65 項目、機械（及び機械装置）が 569 項目のうち 225 項目、水路が 11 項目のうち 3 項目、備品が 82 項目のう

ち3項目が該当した。このうち、減価が認められる項目の金額の合計・項目数、それらの割合を示したものが表7である。

「建物」は、減価が確認できる項目数は、1938年下期から1940年上期にかけて、15%前後である。8割以上は減価が確認できない。多くの項目について減価償却が行われていないものと考えられる。1940年下期に6.2%と極端に低くなり、その後は、30%程度に上昇している。減価が認められる項目を金額ベースで見ると、決算期によってばらつきがある。1940年下期の82.6%が最も高く、1938年上期の27.5%が最も低い。いずれの決算期においても、項目ベースよりも金額ベースでの割合が高くなっている。なお、分析

表7 全期間に存在する項目における減価が見られる割合

		(金額の単位: 円)							
		建物		機械		水路		備品	
		金額	項目数	金額	項目数	金額	項目数	金額	項目数
1938年下期	分析対象	1,284,346.63	65	3,179,980.54	225	114,360.00	3	1,050.00	3
	減価が見られる項目	353,462.70	12	2,606,251.91	58	106,000.00	1	0.00	0
	減価が見られる割合	27.5%	18.5%	82.0%	25.8%	92.7%	33.3%	0.0%	0.0%
1939年上期	分析対象	1,257,336.63	65	2,942,131.29	225	112,610.00	3	1,050.00	3
	減価が見られる項目	734,391.67	11	2,300,072.12	52	104,250.00	1	0.00	0
	減価が見られる割合	58.4%	16.9%	78.2%	23.1%	92.6%	33.3%	0.0%	0.0%
1939年下期	分析対象	1,229,796.63	65	2,696,661.83	225	109,810.00	3	1,050.00	3
	減価が見られる項目	355,320.41	12	2,193,045.25	68	101,450.00	1	0.00	0
	減価が見られる割合	28.9%	18.5%	81.3%	30.2%	92.4%	33.3%	0.0%	0.0%
1940年上期	分析対象	1,185,936.63	65	2,530,858.83	225	107,060.00	3	1,050.00	3
	減価が見られる項目	394,938.74	9	1,944,730.59	42	98,700.00	1	0.00	0
	減価が見られる割合	33.3%	13.8%	76.8%	18.7%	92.2%	33.3%	0.0%	0.0%
1940年下期	分析対象	1,161,906.63	65	2,352,383.83	225	105,630.00	3	1,050.00	3
	減価が見られる項目	409,403.32	4	1,388,845.01	6	92,270.00	1	0.00	0
	減価が見られる割合	35.2%	6.2%	59.0%	2.7%	87.4%	33.3%	0.0%	0.0%
1941年上期	分析対象	1,148,906.63	65	2,263,710.83	225	104,810.00	3	1,050.00	3
	減価が見られる項目	948,817.07	19	1,904,617.24	34	96,450.00	1	816.00	1
	減価が見られる割合	82.6%	29.2%	84.1%	15.1%	92.0%	33.3%	77.7%	33.3%
1941年下期	分析対象	847,209.33	65	1,058,410.83	225	95,230.57	3	750.00	3
	減価が見られる項目	417,392.33	20	569,041.58	16	86,870.57	1	0.00	0
	減価が見られる割合	49.3%	30.8%	53.8%	7.1%	91.2%	33.3%	0.0%	0.0%
1942年上期	分析対象	835,954.70	65	1,010,906.53	225	92,568.34	3	750.00	3
	減価が見られる項目	666,000.00	19	219,063.36	10	92,568.34	3	0.00	0
	減価が見られる割合	79.7%	29.2%	21.7%	4.4%	100.0%	100.0%	0.0%	0.0%
1942年下期	分析対象	822,104.60	65	999,756.17	225	90,649.85	3	750.00	3
	減価が見られる項目	619,118.76	14	125,139.78	9	82,553.80	1	0.00	0
	減価が見られる割合	75.3%	21.5%	12.5%	4.0%	91.1%	33.3%	0.0%	0.0%

※「1938年下期」は、1938年上期から1938年下期にかけての減価を対象としている。

(参考)勘定明細の合計金額

		建物		機械		水路		備品	
		金額	項目数	金額	項目数	金額	項目数	金額	項目数
1938年上期		2,510,405.08	98	4,501,427.48	358	126,510.00	5	25,480.57	42
1942年上期		2,662,163.93	132	6,556,606.59	481	103,092.33	10	60,436.63	24

資料) 王子製紙苫小牧工場各期「決算報告書」より採録。

対象期間にわたって全ての期において減価を確認できた項目は1つもなかった。

「機械」は、減価が確認できる項目が、分析期間の後半にかけて減少している。金額ベースでは、減価の確認できる項目の割合は減少しているものの、項目数ベースと比較すると高い割合を維持している。機械の特徴として、項目の帳簿価額に大きな差異が見られることが挙げられる。抄紙機のように帳簿価額が数十万円の固定資産から、ポンプのように数百円のものまで混在している（表5を参照）。

「水路」「備品」に関しては、全ての期に登場する項目がいずれも3項目しなく、傾向をとらえるのは困難である。「水路」は、金額ベースで見ると、9割前後の項目で減価が行われていると読み取れる。

以上の明らかになった点から、以下のことが推測される。「建物」については、帳簿価額が高額な固定資産は、減価が認められる傾向にあることを示している。この事実から、高額な固定資産についてはある程度の減価償却を行い、少額な固定資産については行われなかったと考えられる。一方で、分析対象期間の全ての期において減価を確認できた項目がなかったことから、継続的かつ規則的に減価償却をしているわけではないことを示している。「機械」についても、建物と同様に、帳簿価額の高額な固定資産ほど減価の確認できる割合が高いことを示している。帳簿価額の高額な固定資産には減価償却を行い、少額なものには行わないことは、簡便であり、ある程度の合理性はあると考えられる。しかし、後述するように、高額な固定資産に対してすら、継続的かつ規則的に減価償却を行っていたわけではない。「水路」は、金額の9割を占める1項目で、常に減価が確認されており、金額的に重要な固定資産については、減価償却が行われていたのではないかと考えられる。「備品」は対象項目が少額であり、減価が認められない期が多く、償却を行っていなかったものと考えられる。

それでは、減価が認められる項目は、はたして規則的な減価償却の計算が行われてきたのであろうか。固定資産の項目を詳細に観察することにより、



規則的な計算の有無を明らかにする一助としたい。全期間に存在する分析対象は296項目である。このうち、全ての決算期で減額を確認できたのは、2項目であった。「機械」に分類される「142インチ抄紙機」と、水路に分類される「コンクリート水路」の2項目である。他の項目は、減価を確認できない期が存在し、決算期によって減価償却の扱いが異なっていた。

表8は、每期減価が確認できた2項目の帳簿価額と減価の推移である。いずれも規則的な減価は見られない。「142インチ抄紙機」は、1938年下期から1941年上期にかけては、15,000円程度から50,000円程度の減価が見られるが、1941年下期以降は数千円の減価が確認できる。会計処理が大きく変化したと考えられる1941年以降に、減価償却費を減少させる処置がとられ、減価償却費が逦減しているように見える。減額は1940年上期を除き、銭単位の端数は生じていない。他方、「コンクリート水路」は、1940年下期と1941年上期に極端に減価が増減しているほかは、2,000円程度の減額である。1938年下期から1940年下期は、銭単位の端数は生じていないが、1941年上期以降は端数が生じている。端数が生じているからといって、規則的な償却が行われているようには見えない。ただし、「142インチ抄紙機」「コンクリート水路」のいずれも、帳簿価額が10万円前後と高額である。金額的重要性から、毎期の減価償却が行われていたのではないかと考えられる。

表8 每期減価のある2項目における帳簿価額・減価の推移

	機械		水路	
	142インチ抄紙機		コンクリート水路	
	帳簿価額	減価	帳簿価額	減価
1938年上期	265,879.90	—	106,000.00	—
1938年下期	214,379.90	51,500.00	104,250.00	1,750.00
1939年上期	187,579.90	26,800.00	101,450.00	2,800.00
1939年下期	171,629.90	15,950.00	98,700.00	2,750.00
1940年上期	154,230.00	17,399.90	97,270.00	1,430.00
1940年下期	134,230.00	20,000.00	96,450.00	820.00
1941年上期	95,230.00	39,000.00	86,870.57	9,579.43
1941年下期	91,230.00	4,000.00	84,208.34	2,662.23
1942年上期	88,100.00	3,130.00	82,553.80	1,654.54
1942年下期	85,489.00	2,611.00	80,251.78	2,302.02

資料) 王子製紙苫小牧工場各期「決算報告書」より採録。

## (3) 勘定明細から読み解く減価償却の運用状況

これまでの分析から、以下のような減価償却の運用が行われていたものと考えられる。

まず、1938 年上期から 1941 年上期までは、工場全体の減価償却費に端数が生じていない。このことから、項目ごとの減価償却費を積み上げた結果ではなく、全体の金額を決定後に、各科目・項目ごとに減価償却費が決められたものと思われる。

1941 年下期以降は、端数が計上金額に生じており、何らかの基準をもって規則的に計算が行われているように見える。しかし、固定資産の勘定明細を利用して、各項目を観察すると、継続的かつ規則的な計算は行われていないことが明らかになった。対象期間の全てにおいて減額を確認できたのは 2 項目のみであり、ほとんどの項目で減価償却は不規則に行われていた。

ただし、1941 年上期・下期で、計上金額や減額が行われている項目の割合等は変化していることは読み取れる。経理規定の変更が、固定資産の各項目の計算手続きにまで影響を与えているのではないかとと思われる。

会計諸表の変化が、作成担当者の変更によるものである可能性はないであろうか。表 9 は固定資産の勘定明細に記載された検印・承認印である。勘定明細の右上部分には、押印する欄があり、どのページにも必ず押印が確認で

表 9 作成者の推移

決算報告書	勘定明細の検印・承認印		
1938年上期	土肥	杉寛	
1938年下期	藤原	杉寛	
1939年上期	藤原	杉寛	
1939年下期	藤原	杉寛	
1940年上期	藤原	杉寛	
1940年下期	藤原	杉寛	
1941年上期	藤原	杉寛	中村
1941年下期	藤原	杉寛	中村
1942年上期	藤原	杉寛	中村
1942年下期	藤原	杉寛	

資料) 王子製紙苫小牧工場各期「決算報告書」より採録。

きる。全ての期において、杉寛氏は作成に関与している。担当者が変更になったために、計上が変化しているわけではない。会計規定の変更があったと思われる 1941 年上期から 3 期間のみ、押印欄に中村氏の印が登場するが、会計諸表の変化の作成負担を考慮して、作成者または確認する者が 1 名増えたと見るのが妥当であろう。

では、変化の生じた 1941 年以降はどのような運用を行っていたのであろうか。項目ごとに規則的な減価償却を行っていたのであろうか。1941 年上期から 1942 年下期にかけて、継続して存在していた項目は 577 ある。このうち、毎期、減価を確認できるのは 27 項目のみである。他の 550 項目は、減価償却を不規則に実施、または、そもそも全く減価償却を行っていない。表 10 は、3 期連続して減価が確認できた 27 項目である。減価（表の c、e、g の部分）の推移を見ると、規則性は見られない。共通しているのは、いずれの項目も帳簿価額は数万円から 100 万円程度と、高額である点である。金額的に重要な固定資産は、毎期減価償却を行っていたものと考えられる。百円単位または千円単位の項目は、減価償却を行っていないものが散見された。

表 10 1941 年以降、毎期減額が確認できる項目

科目	項目	数量	1941年上期 a	1941年下期 b	減価 c=a-b	1942年上期 d	減価 e=b-d	1942年下期 f	減価 g=d-f
建物	第一調木室	1	102,000.00	100,000.00	2,000.00	99,910.00	90.00	98,500.00	1,410.00
建物	第二調木室	1	61,151.92	61,000.00	151.92	59,979.40	1,020.60	59,000.00	979.40
建物	蒸解室	1	76,903.32	76,800.00	103.32	75,152.20	1,647.80	74,300.00	852.20
建物	第二製葉室増築	1	31,332.44	31,200.00	132.44	30,681.80	518.20	30,181.80	500.00
建物	フロアビット室増築	1	20,861.84	20,830.00	31.84	20,661.80	168.20	18,930.00	1,731.80
建物	第一抄紙室	1	192,612.24	189,612.24	3,000.00	187,563.24	2,049.00	184,395.36	3,167.88
建物	第三抄紙室	1	42,000.00	40,000.00	2,000.00	39,214.00	786.00	39,000.00	214.00
建物	第四抄紙室	1	59,000.00	56,000.00	3,000.00	55,432.80	567.20	54,700.00	732.80
建物	第六抄紙室	1	109,183.74	108,000.00	1,183.74	106,997.20	1,002.80	104,648.94	2,348.26
建物	汽缶室	1	36,920.00	35,950.00	970.00	35,022.00	928.00	33,950.00	1,072.00
建物	火力発電所汽缶室	1	510,910.95	497,227.92	13,683.03	487,597.05	9,630.87	487,000.00	597.05
建物	重要品倉庫	1	17,500.00	17,000.00	500.00	16,749.30	250.70	15,000.00	1,749.30
建物	職員住宅	62	42,842.91	42,114.14	728.77	41,739.84	374.30	40,638.00	1,101.84
機械	土硫黄燃焼爐	2	50,290.00	48,290.00	2,000.00	47,000.00	1,290.00	45,620.00	1,380.00
機械	コットレル	2	44,670.88	42,000.00	2,670.88	41,380.00	620.00	39,500.00	1,880.00
機械	コットレルクーラー	2	18,035.23	17,500.00	535.23	17,000.00	500.00	15,935.00	1,065.00
機械	102蒸解釜	2	50,697.50	45,697.50	5,000.00	41,047.50	4,650.00	37,000.00	4,047.50
機械	アソッドアキュムレーター	3	54,784.45	53,308.25	1,476.20	52,100.00	1,208.25	42,690.00	9,410.00
機械	鉄管類	1	44,335.11	41,335.11	3,000.00	39,260.00	2,075.11	38,407.35	852.65
機械	第二斎木室マジングライnder	8	249,205.00	232,905.00	16,300.00	225,900.00	7,005.00	220,900.00	5,000.00
機械	フロアビット	6	28,153.94	26,153.94	2,000.00	25,000.00	1,153.94	24,346.06	653.94
機械	第三抄紙室142インチ抄紙機	2	95,230.00	91,230.00	4,000.00	88,100.00	3,130.00	85,489.00	2,611.00
機械	火力発電所??WCTM型パワゾボイラー	5	1,059,648.44	1,000,000.00	59,648.44	964,600.00	35,400.00	963,740.00	860.00
機械	タービン並二発電機	2	290,160.00	270,000.00	20,160.00	258,450.00	11,550.00	256,050.00	2,400.00
機械	三相交流850	20	64,500.00	59,500.00	5,000.00	56,614.00	2,886.00	47,720.00	8,894.00
水路	稚内並小牧間コンクリート水路	1	86,870.57	84,208.34	2,662.23	82,553.80	1,654.54	80,251.78	2,302.02
備品	計量器類	1式	37,438.00	32,947.04	4,490.96	30,167.04	2,780.00	28,968.56	1,198.48

資料) 王子製紙苫小牧工場各期「決算報告書」より採録。?は判読不能であった。

## おわりに

会計史の分野において、制度の研究と比較して、個別企業に注目した研究は少ない。まして、その重要性にもかかわらず、実際の運用状況を明らかにしたものは極端に少なく、これらを検討することは大きな意義がある。

本稿では、王子製紙苫小牧工場の決算報告書を利用して、固定資産の勘定明細を項目単位にまで詳細に分析することにより、減価償却の運用状況を明らかにしようと試みた。

1941年の決算報告書において会計諸表に変更が見られ、減価償却費に銭単位の端数が生じるなどの変化が生じていた。先行研究により一部が明らかになっているとおり、同時期に王子製紙の会計規定に変化が生じたものと考えられる。それにもかかわらず、固定資産の項目ごとについては、必ずしも減価償却の計算は行われず、継続的かつ規則的な手続きは行われていないことが明らかになった。

1941年の会計規定の変更により、減価償却費に端数が生じるようになったことは確かであろうが、その計算基準は不明である。本社からの費用の割り当てや、法令等に基づいた計算等が考えられる。1940年には会社経理統制令が制定され、その後も関係法令・規則が次々に制定されている<sup>7</sup>。会社経理統制令では、第三十一条において「会社ハ閣令ノ定ムル所ニ依リ固定資産ノ償却ヲ為スベシ」と記載され、固定資産の償却実施を求めている。しかし、関連する「閣令」は、会社経理統制令の制定と同時に定められず、当時の解説書には「閣令たる施行規則の中には未だこれに関する規定がない」「即ちこの条文は、今日はまだ施行されていないということになる」との記載を

<sup>7</sup> 1938年の国家総動員法に端を発し、陸軍軍需品工場事業場財務諸表準則（1939年）、海軍軍需品工場事業場原価計算準則（1940年）、企画院製造工業原価計算要綱（1942年）、会社固定資産償却規則（1942年）が、会計処理に大きな影響を与えた可能性がある。

確認することができる（内閣情報部編 1940、38-39）。詳細なルールを定めた施行規則は、1942 年の会社固定資産償却規則の制定を待たなければならなかった。推測になるが、まず会社経理統制令が、王子製紙の経理規定の変化に大きな影響を与えたと考えられる。1941 年の時点で、固定資産の償却に関しても、閣令の早期の施行を見越して、経理規定を変更したものと考えられる。そして、会社固定資産償却規則の制定により、償却に関する経理規定を一部見直している可能性がある。分析の結果から、1941 年に償却に関する会計処理方法の変更があったものの、その後も規則的な計上は見られない。会社固定資産償却規則の制定は 1942 年であり、規則的な計上が浸透するまでに時間がかかっていた可能性がある。社史によると、1944 年に苫小牧工場は海軍監督工場に指定されている<sup>8</sup>。戦時期の利潤率計算はある程度明らかになっているので（本間 2014、57-73）、これら関係法令規則と実際の会計処理との関係を解明することが今後の課題となる。

本稿は、戦時期の減価償却として、1938 年から 1942 年の運用状況を検討した。しかし、1943 年以降が未検討である。1943 年上期以降は、勘定明細における項目の組替・新設・減少（移設・廃棄など）が多く、本稿で用いた手法による分析を困難にしている。また、1944 年 3 月 31 日付で、臨時決算報告書が作成されており、期間比較を困難にしている。しかし、経理統制に関係する法令規則が制定された時期と重なるので、当該期間の分析を進めることは意義深い。1943 年以降の決算報告書を用いて、当時の関係法令規則と実際の会計処理との関係を明らかにすることが今後の重要な課題となる。

<sup>8</sup> 社史によると、1944 年に苫小牧・富士第三・淀川・熊野・岩淵・江戸川・伏木の各工場が海軍監督工場に指定されている（伏木工場 80 年史編集委員会編 2000、198-199）。

## &lt;参考文献&gt;

- 伊原隆（1942）『会社固定資産償却規則解説』ダイヤモンド社。
- 大川博（1940）『会社経理統制令解説』陸運研究社。
- 王子製紙編（2001a）『王子製紙社史本編 1873-2000』。
- 王子製紙編（2001b）『王子製紙社史資料編』。
- 北浦貴士（2014）『企業統治と会計行動 電力会社における利害調整メカニズムの歴史的展開』東京大学出版会。
- 黒澤清（1976）「商工省会計諸準則の制定」、『日本会計発達史』同友館、92-101 頁。
- 四宮俊之（1997）『近代日本製紙業の競争と協調 王子製紙、富士製紙、樺太工業の成長とカルテル活動の変遷』日本経済評論社。
- 高寺貞男（1974）『明治減価償却史の研究』未来社。
- 建部宏明（2003）『日本原価計算理論形成史研究』同文館出版。
- 千葉準一（1998）『日本近代会計制度—企業会計体制の変遷』中央経済社。
- 内閣情報部編（1940）『週報叢書 1 会社経理統制令解説』内閣印刷局。
- 中村将人（2014）「戦前期日本における鉄道会計の史的展開に関する研究」博士論文（北海道大学）。
- 伏木工場 80 年史編集委員会編（2000）『伏木工場 80 年史』。
- 本間正人（2014）「戦時におけるわが国の利潤率計算」、『会計史学会年報』第 32 号、57-73 頁。
- 山口不二夫（1996）「王子製紙大泊工場の決算報告書にみる原価計算と操業管理の展開 1934 年から 1944 年」、『青山国際政経論集』第 40 号、27-136 頁。
- 山口不二夫（1998）『日本郵船会計史 財務会計篇』白桃書房。
- 山口不二夫（2000）「王子製紙大阪分社都島工場の操業管理と原価計算 1916-1935 年」、『青山国際政経論集』第 51 号、117-204 頁。
- 山口不二夫（2003）「王子製紙朝鮮工場の操業管理と原価計算の展開 1935 年 -1943 年（下）」、『青山国際政経論集』第 61 号、103-130 頁。
- 山口不二夫（2004）「王子製紙工場決算報告史料の意義と Non Monetary Accounting」、『日本会計史学会年報』第 23 号、65-82 頁。
- 山下修平（2014）「近代日本における減価償却の変遷—大規模製紙業を事例として—」、『秀明大学紀要』第 11 号、110-132 頁。

山下修平 (2015)「戦時期における減価償却—王子製紙苫小牧工場電気部を事例に」、『秀明大学紀要』第 12 号、97-120 頁。

調査にあたっては、公益財団法人紙の博物館の皆様、とくに小嶋昌美氏と山口紘加氏には大変お世話になりました。心より感謝いたします。

本稿は、公益財団法人村田学術振興財団の第 30 回研究助成（研究者代表：結城武延、共同研究者：山下修平、研究調査課題「近代日本において株式会社の発展に会計・資本市場・法制度はいかなる役割を果たしたのか？—グローバルな大規模製造業の誕生—」）を用いて調査を行った成果の一部である。

（やました しゅうへい・講師）