

王子製紙決算報告書を用いた 2工場の比較

—固定資産の勘定明細を中心に—

山下 修平

はじめに

本稿の目的は、戦時期における王子製紙の決算報告書を用いて、2工場における固定資産の勘定明細を比較・分析することにより、減価償却の運用状況を明らかにすることである。具体的には、一次史料である王子製紙苫小牧工場決算報告書と王子製紙伏木工場決算報告書を用いて、固定資産に関わる会計諸表の比較・分析を行う。とくに固定資産の勘定明細を詳細に観察することにより、減価償却の運用状況を明らかにしたい。2カ所の工場決算報告書を比較することにより、全国各地に展開していた王子製紙の全体像に迫る。

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。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、実務を知るうえで意義深い。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。先行研究により、日本郵船（山口1998、203）、王子製紙都島工場（山口2000、117-204）、王子製紙朝鮮工場（山口2003、103-130）、王子製紙苫小牧工場電気部（山下2015、106-113）において、規則的ではない減価償却の例が報告されている。昭和初期の実務では、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指摘されている（黒澤 1976、93）。他方、電力会社において、外債の起債に関する契約状況が、減価償却を定期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）。

本稿の分析対象とする戦時期は、1940年の会社経理統制令をはじめとする会計に関わる諸法令が制定された。会社経理統制令は経理検査を伴い（久保田 2001、167）、会計規制の近代化に貢献したと指摘される（久保田 2008、123-124）。当時の実務を明らかにすることは、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、関連法制の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。加えて、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る。

会計史に関する先行研究では、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い。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明らかにされていない。これは、史料の制約や、分析の困難性が影響しているものと考えられる。

本稿で扱う王子製紙決算報告書は、固定資産の勘定明細が掲載されており、減価償却の実務を明らかにする点で適している。また、昨今の表計算ソフトの発達は、数百の固定資産項目データの整理と、これらを使用した分析を行うことを可能にしている。

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明らかにされてこなかった。減価償却の実務を明らかにするためには、固定資産の項目に着目する必要がある。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。この方法により、戦時期の王子製紙における減価償却の実務の一端を明らかにする。

本稿では、主たる分析対象として王子製紙苫小牧工場決算報告書と伏木工場決算報告書を用いる。2つの工場を分析・比較することで、会社の全容を推測したい。

まずⅠ章では、苫小牧工場と伏木工場における決算報告書の概要を述べる。また、固定資産に係わる会計諸表を整理する。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、戦時期の王子製紙における減価償却の運用状況について考察する。最後に、これらの考察に基づいて、減価償却の運用状況について一定の結論を示し、王子製紙において経理統制令や関係諸法令が会計実務に何らかの影響があった可能性に言及する。

Ⅰ 決算報告書の概要

(1) 王子製紙苫小牧工場と伏木工場

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。王子製紙は全国各地への工場進出と合併を繰り返して規模を拡大させていった。とくに1933年の富士製紙・樺太工業との合併によって、当時の我が国洋紙総生産量の9割近くを占めることとなり、寡占化を進めた（王子製紙編 2001a、27-47）。総資産額の面からみると、我が国鉱工業企業のうち、1936年下期は日本製鉄に次ぐ2位（344,682千円）、1940年下期は日本製鉄・三菱重工業に次ぐ3位（562,088千円）であり、日本を代表する企業であった（経営史学会編 2004、408-411）。戦後は、連合国軍最高司令官総司令部（GHQ）の指示と過度経済力集中排除法により、王子製紙は苫小牧製紙・十條製紙・本州製紙に分割された（王子製紙編 2001a、75-77）。現在、苫小牧製紙と本州製紙は王子ホールディングスに再編され、十條製紙は日本製紙となっている。

本稿で扱う王子製紙苫小牧工場（北海道）は、1910年に操業を開始している。工場の大規模化と資源を求めて、北海道に進出した。紙の原料となる

木材や、豊富な水資源（水力発電所による電力）が、進出の際には重視された。苫小牧工場は、王子製紙における最大の基幹工場とされ、新聞用紙を中心に生産を行っていた（王子製紙編 2001a、27-47）。戦後、過度経済力集中排除法により、苫小牧製紙となったが、その後の再編により王子製紙に復帰している。現在も新聞用紙生産の拠点工場として稼働している。

本稿で扱う王子製紙伏木工場（富山県）は、1918年（大正7年）に伏木地区（現在の富山県高岡市）に北海工業株式会社が創立されたことに始まる。会社創立の翌年、1919年3月より工場建設に着手し、9月に完成、操業を開始している。その後、不況・紙の価格の低下・生産過剰等の要因により、1920年2月に株式の大部分を王子製紙に買収された。1924年（大正13年）12月には王子製紙に吸収され、王子製紙伏木工場と改称された（伏木工場80年史編集委員会編 2000、18-22）。戦後、伏木工場は十條製紙に組み込まれ、1949年8月に十條製紙伏木工場と改称された。さらに、1993年（平成5年）には十條製紙と山陽国策パルプの合併により日本製紙が誕生し、日本製紙伏木工場と改称されている。2008年（平成20年）9月、日本製紙グループの事業再編に伴い伏木工場は閉鎖となり、およそ90年の歴史に幕を閉じている。

(2) 王子製紙決算報告書

王子製紙の決算報告書は、公益財団法人紙の博物館（東京都北区）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。苫小牧工場や伏木工場の各期の決算報告書は、厚さ2～3cmほどのB5版の冊誌である。

本稿では、この苫小牧工場決算報告書と伏木工場決算報告書を利用する。苫小牧工場は、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。他方の伏木工場は、苫小牧工場の3割程度の規模であり、中堅規模の工場であった¹。伏木工場と同規模の工場は全国に10数か所あり、当時の王子製紙における標

準的な工場である。伏木工場が先行研究で取り上げられることはほとんどなく、事例研究の蓄積の面で意義あるものとする。

工場決算報告書は、毎期、5月下旬と11月下旬を決算日として作成された。表1は2工場における総勘定元帳残高表に記載された決算日の推移である。両工場ともに、どの期も20日が決算日となっている。同一の決算日であり、期間比較を容易にしている²。

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	
	苫小牧工場	伏木工場
1941年上期	昭和16年5月20日	昭和16年5月20日
1941年下期	昭和16年11月20日	昭和16年11月20日
1942年上期	昭和17年5月20日	昭和17年5月20日
1942年下期	昭和17年11月20日	昭和17年11月20日

資料) 王子製紙苫小牧工場および王子製紙伏木工場各期「決算報告書」より採録。

決算報告書は、決算日後の6月上旬と12月上旬に、工場長または工場長心得から社長に報告する形で提出されている。例えば、苫小牧工場の1941年上期の場合には、12月8日付で、「苫小牧工場長 高田良作」から「社長 高島菊次郎」に提出されており、「高田」の印が確認できる。伏木工場では、1941年上期から1942年上期は工場長心得、1942年下期は工場長から社長に提出されている。同一人物のため、1942年に昇進したものと思われる。

表2：決算報告所の提出者と宛先

決算報告書	苫小牧工場		伏木工場	
	宛先	提出者肩書	宛先	提出者肩書
1941年上期	社長	工場長	社長	工場長心得
1941年下期	社長	工場長	社長	工場長心得
1942年上期	社長	工場長	社長	工場長心得
1942年下期	社長	工場長	社長	工場長

資料) 王子製紙苫小牧工場および王子製紙伏木工場各期「決算報告書」より採録。

工場決算報告書の表紙には、本社での受付印が押されている。受付印には日付が記載されている。表3は2工場における受付印の日付の推移である。苫小牧工場の1941年上期には受付印が確認できなかったものの、どちらの工場ともに、決算日の翌月8日または9日に受付がなされている。全国各地に点在する工場から、一斉に決算報告書が届いていたのではないかと考えられる。決算日から本社受付までは20日間弱であり、迅速に決算報告がまとめられ、送付されていたことがうかがえる。

表3：本社受付印の日付

決算報告書	日付	
	苫小牧工場	伏木工場
1941年上期	印なし	昭和16年6月9日
1941年下期	昭和16年12月8日	昭和16年12月8日
1942年上期	昭和17年6月8日	昭和17年6月8日
1942年下期	昭和17年12月9日	昭和17年12月8日

資料) 王子製紙苫小牧工場および王子製紙伏木工場各期「決算報告書」より採録。

苫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。伏木工場の決算報告書は、編の分割はない。苫小牧工場よりも規模が小さいためと考えられる。営業報告概要、工務関係事項、倉庫関係事項、庶務関係事項、増設事項が羅列され、その後に総勘定元帳残高表、固定資産増減総括表などの会計諸表が収められている。

本稿における分析対象とした決算報告書の期間は、1941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、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。表4は、本稿で扱う苦小牧工場・伏木工場と、先行研究で取り上げられている大泊工場における減価償却費の計上額の推移である。大泊工場と苦小牧工場に関しては、史料が存在する1934年上期から1940年下期の数値も記載した。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、その後に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³の改正への言及がなされている。

表4：各工場における減価償却費の計上額推移（単位：円）

		大泊工場			苦小牧工場					
		消却・ 減価償 却費	固定資産	固定資 産に対 する償 却の割 合(%)	消却・ 減価償却費	固定資産	固定資 産に対 する償 却の割 合(%)			
		a	b	c=a/b	d	e	f=d/e			
1934年	上期	70,000	625,330	11.19	400,000.00	12,066,834.89	3.31			
	下期	70,000	716,203	9.77	N/A					
1935年	上期	60,000	656,203	9.14	350,300.00	11,088,513.86	3.16			
	下期	60,000	598,621	10.02	350,000.00	10,802,170.77	3.24			
1936年	上期	60,000	545,407	11.00	300,000.00	10,545,814.36	2.84			
	下期	50,000	491,143	10.18	250,000.00	9,838,725.13	2.54			
1937年	上期	50,000	534,729	9.35	N/A					
	下期	50,000	481,449	10.39	402,700.00	9,377,725.39	4.29			
1938年	上期	40,000	448,011	8.93	405,000.00	9,003,812.68	4.50			
	下期	40,000	408,940	9.78	355,000.00	8,652,920.68	4.10	消却・ 減価償却 費	固定資産	固定資 産に対 する償 却の割 合(%)
1939年	上期	40,000	446,669	8.96	400,000.00	9,906,064.02	4.04			
	下期	30,000	421,947	7.11	300,000.00	9,630,884.55	3.11			
1940年	上期	30,000	395,701	7.58	300,000.00	10,550,676.12	2.84	g	h	i=g/h
	下期	30,000	365,908	8.20	250,000.00	10,300,326.12	2.43			
1941年	上期	30,000	338,532	8.86	250,000.00	10,032,042.59	2.49	60,000.00	1,875,912.14	3.20
	下期	12,246	326,285	3.75	355,277.10	9,769,013.72	3.64	50,945.46	1,835,207.47	2.78
1942年	上期	9,132	321,427	2.84	210,191.28	9,735,863.57	2.16	42,351.62	1,820,618.38	2.33
	下期	8,713	336,631	2.59	213,904.01	10,085,501.57	2.12	30,992.83	1,785,405.25	1.74

資料) 大泊工場は、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」より抜粋。苦小牧工場は王子製紙苦小牧工場各期決算報告書より、伏木工場は王子製紙伏木工場各期決算報告書より採録。なお、苦小牧工場の1934下期と1937年上期は資料欠落。大泊工場では固定資産に「山林及殖林」が存在しないため、比較のために苦小牧工場の減価償却費には「山林及殖林」に関する金額を除外した。

苫小牧工場と伏木工場の決算報告書を用いて分析を行うのは、この会計処理に変化が見られた1941年から1942年とする⁴。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。苫小牧工場決算報告書における減価償却の運用状況は、固定資産の勘定明細の分析により、その一端を明らかにしている（山下2016、110-120）。同様の分析を伏木工場決算報告書で行い、会社全体の運用状況を推測したい⁵。

(3) 固定資産総括表

減価償却費の記載が直接読み取れる表は、固定資産に係わる総括表である。年次や工場の違いによって、固定資産増減総括表や固定資産勘定総括表の名称が付されている（以下、固定資産総括表と記載する）。固定資産総括表は、建物及諸工作物、機械、備品などの勘定ごとに、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。固定資産の増減は、当該期の償却だけではなく、新設・増設、他工場への移設、組替、廃棄・売却に区分され、科目ごとにまとめられている。1941年下期の伏木工場における固定資産勘定総括表を除いて、固定資産増減総括表の名称が付されている。苫小牧工場では、2頁相当（折りたたまれている）の紙面であるが、伏木工場では1941年下期と1942年上期は1頁に収まっている。これは、伏木工場の方が新設・増設や組替などの変動に乏しく、紙面を必要としていなかったためと考えられる。

固定資産の科目名は、苫小牧工場と伏木工場は同一の名称を使用している。1942年下期には科目の組替が実施されているが、2つの工場において同時に同じ名称が付されている。おそらく、全国各地の工場において同時に組替が行われていたのではないと思われる。なお、組替を行った理由は明らかではない。経理統制の一環で行われた可能性はある。

減価償却費は、総勘定元帳残高表、固定資産に関わる各勘定の明細から、固定資産の計上金額を把握できるため、これらの諸表からも間接的に確認で

きる。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。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や固定資産総括表に反映されていると考えられる。本稿は、勘定明細における固定資産の各項目の増減から、減価償却費の計上額を推測する。

表5：固定資産に係わる総括表と科目名の変遷

苫小牧工場						
決算報告書	表の名称	諸表・紙面サイズ	科目名			
1941年上期	固定資産増減総括表	2頁相当	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	2頁相当	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	2頁相当	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	2頁相当	建物及構築物	機械及装置	給水設備	備品
			↓(組替)		↓(組替)	↓(組替)
			建物	構築物	用水設備	工具器具及備品

資料) 王子製紙苫小牧工場各期「決算報告書」より採録。

伏木工場						
決算報告書	表の名称	諸表・紙面サイズ	科目名			
1941年上期	固定資産増減総括表	2頁相当	建物及構築物	機械及装置	給水設備	備品
1941年下期	固定資産勘定総括表	1頁	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	1頁	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	2頁相当	建物及構築物	機械及装置	給水設備	備品
			↓(組替)		↓(組替)	↓(組替)
			建物	構築物	用水設備	工具器具及備品

資料) 王子製紙伏木工場各期「決算報告書」より採録。

II 勘定明細の分析

(1) 固定資産の勘定明細

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る。1項目につき1行で記載されている。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、機械及装置のなかには数量が10を超える記載が見られる。1項目の数量が、期によって増減する場合もある。この場合には、減価償却の把握は困難となる。

表6：各科目の合計金額と項目数の推移

苫小牧工場									
科目	1941年上期		1941年下期		1942年上期		科目	1942年下期	
	金額 (単位：円)	項目数	金額 (単位：円)	項目数	金額 (単位：円)	項目数		金額 (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	建物	3,054,262.34	114
							構築物	87,538.13	21
機械及装置 ※1	6,177,230.85	485	6,656,145.55	477	6,556,606.59	481	機械及装置	6,425,434.82	470
給水設備	108,056.58	10	105,394.35	10	103,092.33	10	用水設備	98,195.55	9
備品	56,760.14	23	58,257.32	23	60,436.63	24	工具器具及備品	66,587.14	30

※1：項目を合計した金額は6,177,235.85円であった。5円の差額の原因は不明である。

資料) 王子製紙苫小牧工場各期「決算報告書」より採録。

伏木工場									
科目	1941年上期		1941年下期		1942年上期		科目	1942年下期	
	金額 (単位：円)	項目数	金額 (単位：円)	項目数	金額 (単位：円)	項目数		金額 (単位：円)	項目数
建物及構築物	516,223.79	162	512,384.84	164	503,725.74	165	建物	480,494.91	156
							構築物	12,237.17	16
機械及装置	621,111.79	322	582,310.18	322	558,176.91	330	機械及装置	534,116.04	322
給水設備	30,994.35	10	30,130.57	10	29,315.05	10	用水設備	27,286.88	7
備品	11,689.26	55	14,488.93	65	17,987.23	89	工具器具及備品	19,856.80	99

資料) 王子製紙伏木工場各期「決算報告書」より採録。

表6は、2工場における勘定明細における合計金額と項目数の推移である。ここでいう合計金額は、各勘定明細の最下部に記載されている金額であり、固定資産の総括表における金額との一致を確認している。項目数は、決算期によって増減がある。新設・増設、他工場への移設、組替、廃棄・売却があるからである

苫小牧工場と伏木工場を比較すると、金額はどの科目も苫小牧工場のほうが伏木工場より多額となっている。これは、工場の規模の違いがそのまま影響しているものと思われる。他方、項目数は必ずしも苫小牧工場が多いとは限らず、建物や備品は伏木工場のほうが多い。

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。勘定明細における各項目の減少額が、減価償却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。1941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。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、帳簿価格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7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。

まず、「期末償却」の合計金額に注目する。分析対象とした1941年下期以降、2工場のどちらの科目にも端数が生じている。つまり、銭の単位において.00とはなっていない。拙著において、苫小牧工場の1938年上期から1941年上期までの期末償却の金額は端数がなく、固定資産全体の償却額を決めてから各科目に割り当てていた可能性を指摘した(山下2016、119)。1941年下期以降の2工場においては、端数が生じており、何らかの基準に沿って減価償却を行っていたのではないかと考えられる。

表7：期末償却額と償却割合の推移

苦小牧工場		建物及構築物	機械及装置	給水設備 (用水設備)	備品 (工具器具及備品)	合計
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	9,592,410.26
	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%

伏木工場		建物及構築物	機械及装置	給水設備 (用水設備)	備品 (工具器具及備品)	合計
1941年下期	償却前簿価	576,223.79	621,111.79	30,994.35	11,689.26	1,240,019.19
	期末償却	11,105.28	38,321.61	863.78	654.79	50,945.46
	償却割合	1.9%	6.2%	2.8%	5.6%	4.1%
1942年上期	償却前簿価	512,384.84	582,310.18	30,130.57	14,488.93	1,139,314.52
	期末償却	11,517.64	29,439.11	815.52	579.31	42,351.58
	償却割合	2.2%	5.1%	2.7%	4.0%	3.7%
1942年下期	償却前簿価	503,725.74	558,176.91	29,315.05	17,987.23	1,109,204.93
	期末償却	11,675.68	17,904.42	803.03	609.70	30,992.83
	償却割合	2.3%	3.2%	2.7%	3.4%	2.8%

※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年下期には組替が行われており、建物及構築物の償却前簿価は、「建物」と「構築物」の合計金額である。

資料) 王子製紙苦小牧工場・伏木工場 各期「決算報告書」より採録。

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」について、償却前の簿価に対する償却の割合（以下、償却割合）は、苦小牧工場は1.1%から1.4%、伏木工場は1.9%～2.3%である。2工場ともに他の科目と比較すると低く抑えられている。とくに「機械

及装置」「備品」と比較すると、その割合の低さは顕著である。一般に建物は、機械や備品と比較して長期に渡り利用するものであると考えられるので、この差は合理的であると考えられる。苫小牧工場では償却割合は逡減しており、伏木工場では逡増している。また、どの期も伏木工場のほうが償却割合の高い数値を示している。

「機械及装置」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。工場全体の損益に与える影響は大きい科目である。2工場ともに1941年下期よりも1942年上期・下期のほうが償却割合は高い。償却割合は、苫小牧工場は2.6%から4.2%、伏木工場は3.2%から6.2%である。建物や給水設備よりも高い割合を示している。機械や装置は、給水設備よりも短期の利用年数であると思われるので、合理的な結果である。

「給水設備」の償却割合は、苫小牧工場は2.2%から2.5%、伏木工場は2.7%から2.8%と、同程度の数値を示している。給水設備は、具体的には水路などであり、長期に渡り利用される固定資産である。「機械及装置」や「備品」に比べて償却割合が低いのは妥当である。

「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。苫小牧工場は4.7%から7.5%、伏木工場は2.8%から4.1%である。苫小牧工場と伏木工場の差が比較的大きい。

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。先行研究により明らかになっている1941年上期までは、償却金額に端数が生じておらず、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推測される。本稿で扱う1941年下期以降は、2工場の全ての期において、償却金額に端数がみられる。経理処理に変更があったことは明らかである。ただし、苫小牧工場と伏木工場とでは、科目によっては償却割合の差は大きく、逡減しているものも逡増しているものもある。減価償却の全体像からは、償却の基準の詳細までは不明である。他方、一貫して「建物及構築物」や「給水設備」における償却割合は、「機械及装置」「備品」と比較すると低く抑えられている。建物や水路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。工場ごと、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の有無を把握することによって、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、1941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。数量の記載欄が変化している項目も除いている。

対象期間に、各科目あわせて、苫小牧工場では688、伏木工場では627の固定資産の項目が登場している。このうち、上記の条件を満たすものは、苫小牧工場では578、伏木工場では470である。内訳は、苫小牧工場が、「建物及構築物」が登場した154項目のうち108項目、「機械及装置」が494項目のうち445項目、「給水設備(用水設備)」が10項目のうち9項目、「備品(工具器具及備品)」が30項目のうち16項目が該当した。伏木工場が、「建物及構築物」が173項目のうち145項目、「機械及装置」が342項目のうち277項目、「給水設備(用水設備)」が10項目のうち7項目、「備品(工具器具及備品)」が102項目のうち41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8である。

「建物及構築物」は、減価が確認できる項目数は、苫小牧工場は24.1%から38.0%、伏木工場は77.9%から96.6%と、2工場で大きな差の生じる結果となった。減価の見られる項目を簿価ベースでも、苫小牧工場は65.5%から84.9%、伏木工場は81.0%から99.9%と、伏木工場の高さが際立っている。特に、伏木工場における1942年上期・下期の金額的重要性の高い項目のほ

表8：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)

苫小牧工場		建物及構築物		機械及装置		給水設備 (用水設備)		備品 (工具器具及備品)	
		金額	項目数	金額	項目数	金額	項目数	金額	項目数
1941年下期	分析対象	2,373,314.32	108	5,788,046.12	445	105,306.58	9	55,162.33	16
	減価が見られる項目	1,554,855.96	41	3,806,444.33	61	86,870.57	1	45,477.97	2
	減価が見られる割合	65.5%	38.0%	65.8%	13.7%	82.5%	11.1%	82.4%	12.5%
1942年上期	分析対象	2,334,970.36	108	5,514,696.33	445	102,644.35	9	50,521.37	16
	減価が見られる項目	1,615,984.30	26	3,596,457.96	53	100,176.80	6	32,947.04	1
	減価が見られる割合	69.2%	24.1%	65.2%	11.9%	97.6%	66.7%	65.2%	6.3%
1942年下期	分析対象	2,306,356.29	108	5,354,429.58	445	100,497.57	9	47,741.37	16
	減価が見られる項目	1,958,848.04	32	2,540,858.07	62	82,553.80	1	40,907.01	3
	減価が見られる割合	84.9%	29.6%	47.5%	13.9%	82.1%	11.1%	85.7%	18.8%

伏木工場		建物及構築物		機械及装置		給水設備 (用水設備)		備品 (工具器具及備品)	
		金額	項目数	金額	項目数	金額	項目数	金額	項目数
1941年下期	分析対象	505,705.60	145	564,798.32	277	29,922.06	7	6,064.68	41
	減価が見られる項目	409,540.17	113	544,273.32	261	16,113.64	3	4,001.79	26
	減価が見られる割合	81.0%	77.9%	96.4%	94.2%	53.9%	42.9%	66.0%	63.4%
1942年上期	分析対象	495,072.76	145	532,282.10	277	29,075.99	7	5,646.53	41
	減価が見られる項目	494,478.90	140	527,862.58	268	29,075.99	7	5,370.40	33
	減価が見られる割合	99.9%	96.6%	99.2%	96.8%	100.0%	100.0%	95.1%	80.5%
1942年下期	分析対象	483,989.27	145	503,794.95	277	28,285.98	7	5,412.36	41
	減価が見られる項目	482,834.99	139	468,270.15	210	27,894.31	6	5,056.11	31
	減価が見られる割合	99.8%	95.9%	92.9%	75.8%	98.6%	85.7%	93.4%	75.6%

※「1941年下期」は、1941年上期から1941年下期にかけての減価を対象としている。

資料) 王子製紙苫小牧工場、王子製紙伏木工場 各期「決算報告書」より採録。

ほとんどの項目において減価が確認できた。どちらの工場ともに、ど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。

「機械及装置」は、減価が確認できる項目数は、苫小牧工場は10%台、伏木工場は75.8%から96.8%と、2工場で非常に大きな差がある。簿価ベースでも、苫小牧工場は47.5%から65.8%であるのに対し、伏木工場は90%台である。項目ベース・簿価ベースのどちらにおいても伏木工場の高さが際立っている。2工場の共通点は、どの決算期においても、項目ベースよりも簿価ベースでの割合が高くなっていることである。

「給水設備」は、決算期によってバラツキのある結果となった。項目ベースでは、苫小牧工場は11.1%から66.7%、伏木工場は42.9%から100%であった。簿価ベースでは、苫小牧工場が82.1%から97.6%、伏木工場が53.9%から100%であった。ただし、どちらの工場ともに項目数が10に満たない数であり、傾向をとらえるのは困難である。2工場に共通するのは、項目ベ

ースよりも簿価ベースのほうが割合は高く、金額的に重要性の高い項目に対しては減価が認められる点である。

「備品」は、項目ベースでは、苫小牧工場は 6.3% から 18.8%、伏木工場は 63.4% から 80.5% であった。苫小牧工場の減価が確認できない項目の多いことが特徴である。簿価ベースでは、苫小牧工場が 65.2% から 85.7%、伏木工場が 66.0% から 95.1% であった。

以上の明らかになった点から、以下のことが推測される。すべての科目において、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た。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。また、どの科目についても、多くの決算期において、苫小牧工場よりも伏木工場のほうが減価を確認できる割合が高かった。一方で、どちらの工場ともに、項目ベース・簿価ベースにおいて減価の認められる割合が逡増または逡減している様子は見受けられず、継続的かつ規則的に減価償却を実施している様子うかがえない。

(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、1941 年上期までは、工場全体の減価償却費に端数が生じておらず、項目ごとの減価償却費を積み上げた結果ではなくて、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考えられる。本稿の分析対象である 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。苫小牧工場と伏木工場とでは、減価が見られる割合が、項目ベースでも簿価ベースでも異なり、全国各地に点在していた工場において、共通のルールがあったかどうかは疑わしい。ただし、

金額的重要性の高い項目に関しては、減価が認められる傾向にあり、高額な固定資産に対しては減価償却の実施が重要視されている痕跡が認められた。1941年下期における経理規定の変更や、1942年下期における科目の組替の実施など、実務に変化が生じている証拠が複数明らかになった。

(4) 会社経理統制令や固定資産償却規則との関係

次に、分析対象期間の前後に制定された固定資産に係る諸法令、具体的には会社経理統制令と会社固定資産規則との関係を考察する。会社経理統制令は1940年に制定された。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（内閣情報部編1940、38-39）。しかし、1940年時点では、閣令は定められておらず、1942年制定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。会社固定資産償却規則の主要な条文を下記に列挙する。

第二条：標準償却額以上を直接法で行うこと

第四条：残存価額は一割

第六条：有形固定資産は定額法又は定率法、無形固定資産は定額法で償却を実施

第十四条：当分の間は資本金五百万円未満の会社は適用しない

第十五条：当分の間は標準償却額の百分の七十以上の償却を行うこと

また、別表として耐用年数表と償却率表が掲載されている。これらのうち、王子製紙は大合併が行われた1933年末時点ですでに5,000万円弱の資本金を有しており、第十四条の規程にはあてはまらない。つまり、当該規則の償却規程の対象となるわけであるが、本稿の分析結果からは第二条の直接法で償却を行っている点のみ確認することができた。1942年時点では、王子製紙における2つの工場決算報告書からは、規則的な減価償却の実施は確認できなかった。

会社経理統制令は、具体的な償却のルールを定めてはいないが、王子製紙における1941年の会計処理の変化に大きな影響を与えたものと推察する。

しかし、本稿における分析対象である1941年から1942年にかけては、規則的な償却は確認できず、会社固定資産償却規則の影響はさほど受けていないものと思われる。本稿の分析対象期間は、会社経理統制令と固定資産償却規則のはざまであり、会計処理の移行期間であった可能性がある。

おわりに

本稿は、王子製紙の苫小牧工場決算報告書と伏木工場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年下期の決算報告書において、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。また、1942年下期には科目名の組替が2工場同時に行われていることが明らかになり、全国各地に点在する工場において同一のルールに基づいた会計処理の実施を示す痕跡が明らかになった。

他方、固定資産の勘定明細の詳細な観察からは、2工場の統一的なルールの存在を示す痕跡はなく、継続的かつ規則的な減価償却の手続きは行われていなかったものと推察される。他方、「建物及構築物」や「給水設備」の償却割合が、「機械及装置」「備品」よりも低い数値を示しており、使用年数を考慮すると合理的な処理が行われていたと考えられる。

1941年に社内の会計規定の変更により、減価償却費に端数が生じること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。会社経理統制令では、固定資産の償却実施を求めている。会社経理統制令は具体的な償却のルールを定めてはいないが、王子製紙における1941年の会計処理の変化に大きな影響を与えたものと推察する。しかし、本稿における分析対象である1941年から1942年にかけては、規則的な償却は確認できず、

会社固定資産償却規則の影響は受けていないものと思われる。会社経理統制令と固定資産償却規則のはざまであり、会計処理の移行期間であった可能性が考えられる。

本稿は、戦時期の2工場における決算報告書を、固定資産に関する諸表を中心として、1941年から1942年を対象に検討を行った。しかし、工場決算報告書は1943年以降も存在しており、現在分析の途上にある。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。伏木工場の決算報告書には、1944年に海軍の監督工場に指定されたこと、8月には陸軍に接收され陸軍の技術研究所となったことの記載がある。軍による経理検査を含め、経理統制が強化された時期であると思われる。分析を進める意義は大きいと思われ、今後の重要な課題となる。

[本文注釈]

1. 戦前の抄紙設備は、マシンが4台、網幅の合計が360インチであった（王子製紙編 2001b、119）。当時の王子製紙における中堅規模の工場である。
2. 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。
3. 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經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。
4. 1943年上期決算報告書では、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、1942年までとの比較が困難になっている。
5. 本稿では、1941年から1942年にかけての史料が現存している伏木工場決算報告書を利用した。紙の博物館には、他工場の決算報告書が膨大に所蔵されており、正確な目録すら作成されていない。史料調査を進めることは今後の大きな課題である。

[参考文献]

- 青木茂男（1976）「第2次大戦中のわが国の会計」、『日本会計発達史』102-112頁。
- 井原隆（1942）『会社固定資産償却規則解説』ダイヤモンド社。
- 大川博（1940）『会社經理統制令解説』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』。
- 大川博（1940）『会社經理統制令解説』陸運研究社。
- 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。
- 片野一郎（1976）「商法制定の日本会計制度史上の意義」、『日本会計発達史』、30-67頁。
- 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。
- 黒澤清（1976）「近代簿記会計の誕生—銀行簿記精法、帳合之法と制度会計の史的

- 源泉一」、青木茂男編『日本会計発達史 わが国会計学の生成と展望』同友館、3-29頁。
経営史学会編（2004）『日本経営史の基礎知識』有斐閣。
- 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）。
- 濱沖典之（2005）『法人税における減価償却費の史的的研究』泉文堂。
- 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（2001a）「王子製紙大阪分社都島工場の操業管理と原価計算の展開1941年-1947年（1）」、『青山国際政経論集』第52号、21-48頁—（2001b）「王子製紙大阪分社都島工場の操業管理と原価計算の展開1941年-1947年（2）」、『青山国際政経論集』第53号、87-117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

一]、『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。

山下修平(2016)「戦時期の減価償却—固定資産における勘定明細の分析—」、『秀
明大学紀要』第13号、103-124頁。

山本純子(2014)『減価償却制度—その歴史と新制度の提案』晃洋書房。

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

(やました しゅうへい・准教授)