

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—

山下 修平

はじめに

本稿は、戦時期における王子製紙苫小牧工場電気部を事例として、減価償却に関わる帳簿組織を整理し、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。

多額の固定資産を抱える現代の大規模製造業において、減価償却は、制度・実務ともに規則的な計上が要請されている。一方、近代においては、規則的な計上が行われていない事例が散見される（山下 2014、115）。見積もりの要素が含まれる、すなわち「会計的な」論点を扱う減価償却は、実務の一端を明らかにしうる。

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。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も事例研究の蓄積は意義がある。

本稿では、戦時期における大規模製紙業の事例として王子製紙を取り上げる。先行研究により、帳簿組織や減価償却の一端について明らかになっており、本稿で取り上げる苫小牧工場電気部との比較を行うことが可能となる。

まず I 章では、戦時期の減価償却を整理する。先行研究に依拠しながら、

会計制度における減価償却の位置づけを確認する。個別企業における運用状況については、王子製紙とそれ以外の企業に分けて整理を行い、問題の所在を明らかにする。次にⅡ章では、王子製紙苫小牧工場電気部における減価償却に関わる帳簿組織を明らかにする。一次史料である決算報告書における電気部の位置づけを整理し、減価償却に関わる帳簿間の関連性を明らかにする。Ⅲ章では、各帳簿における減価償却費計上額を整理し、固定資産の各勘定明細の増減分析を試みる。分析の結果から、当時の減価償却費の計算方法について言及する。

I 戦時期の減価償却

(1) 会計制度における減価償却

減価償却の計上に大きな影響を与えたのは、大蔵省の「固定資産ノ減価償却及時価評価損認否取扱ノ件」(1918年)である。減価償却に関わる費用を税制上損金として認め、内規「固定資産堪久年数表」により耐用年数の基準が示された(濱沖 2005、67)。1920年には、「所得税法施行上取扱方心得」により、減価償却を利益処分としても認めている(山本 2014、5)。

財務諸表準則(1934年)を作成するに先立って、商工省財務管理委員会は、1931年に固定資産消却準則(未定稿)を発表した。これはその後の減価償却制度が普及する端緒を開いたものとして歴史的に高く評価できると指摘されている(黒澤 1976、93)。当時の実務では、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稀であった。多くの会社は利益処分案のなかに含めて計上しており、期間的費用配分の考え方は確立していなかった。1932年には商工省より固定資産減価償却準則が公表され、減価償却の考え方が、物理的な消耗だけを扱うのではなく、経済的価値の摩耗も原因であることが示された。また、減価償却の計上方法が、評価計算から損益計算へ移行したと指摘されている(ロングライフビル推進協会編 2012、60)。

1938年には国家総動員法が制定され、会社は国家の統制の下におかれ、会計に関しての規定が置かれた¹。国家総動員法を根拠として1939年には配当統制令、1940年には会社経理統制令が制定された。減価償却に関して、第31条では「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」と規定され、減価償却の計上を求めたが、閣令の同時施行はなされなかった(大川1940、200)。その後、この閣令に相当する会社固定資産償却規則が1942年公布施行された。これは経理統制・原価計算・税務計算に適用される統一的基準で、適用を受ける会社や償却標準額、耐用年数、償却の方法などが示された(井原1942)。このように、戦時期には減価償却に関する法律が立て続けに施行された。しかし、こうした制度の変更が、実際の運用や企業経営にどのように影響を与えたのかは明らかにはなっていない。

(2) 個別企業における減価償却

近代における減価償却の運用状況は、明治期を中心に、個別企業の会計史研究のなかで、たびたび触れられている。第一国立銀行において1875年に減価償却の計上を試みられた事例(高寺1974、31-34)のほか、明治期における三菱系企業の事例が先行研究によって明らかになっている。郵便汽船三菱会社における社内規定は、利益の多寡の理由等により必ずしも守られていたわけではなかった(山口1998、26)。計上に裁量があったことがうかがえる。また、郵便汽船三菱会社と共同運輸会社における財務諸表や会計規定の比較により、減価償却の計上に有無の差があったことが明らかになっている(山口1998、17、39)。

昭和初期から戦時期にかけての減価償却の運用状況は、先行研究が少なく、明らかになっていない部分が多い。

電力会社においては、企業統治の観点から減価償却行動が検討されている。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(北浦2014、132-176)。

日本郵船では、1926年3月期から1950年9月期まで、減価償却の計上について、製造船価の2%以上（半年度）、残存価額0、耐用年数25年の定額法と規定で定めていた。1939年9月期以降、規定以上の減価償却の計上が確認されている。それまでは規定額以上の計上は確認されていない。1939年施行の臨時租税措置法が影響を与えており、税法にもとづいた償却が行われていた（山口1998、203）。

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される（黒澤1976、93）。多くは利益処分案のなかに含めて計算しており、期間的費用配分の観念はまだ確立していなかった。

このように、個別企業における減価償却の運用状況は、断片的に明らかになっている。しかし、固定資産ごとに詳細な計算方法が明らかになっているわけではない。

(3) 王子製紙における減価償却

本稿で取り上げる王子製紙に関しては、工場や分社における決算報告書を分析した研究が蓄積されている。しかし、あくまでも帳簿組織や操業管理を明らかにする研究が多く、減価償却に関しては、計上額に触れる、または計上の根拠について推測しているのみの場合が多い。

大阪分社都島工場（1916年－1935年）では、1935年の固定資産総括表から、減額金額（償却額）に端数がなく、まず減額金額が決定され、各資産に金額が割り振られたものであり、規則的な減価償却ではない可能性が高いと指摘されている（山口2000、117-204）。また、償却額が損益勘定にかかわった形跡はない。同工場（1941年－1947年）では、1941年下半期以前の償却額はほとんど1万円単位で端数が発生していないことから、利益償却であり規則的な償却ではなかったと推定している。一方、1943年臨時下期決算では、月割計算が行われた可能性がある（山口2001a、21-48）（山口2001b、87-117）。朝鮮工場（1935年－1943年）では、1941年下半期以降の固定資

産増減総括表で資産の除却と資産価値の減少による簿価の減額が行われているが、規則的な減価償却ではない可能性が高いとしている（山口 2003、103-130）。いずれの工場でも、1940 年までは製品原価に減価償却費は算入されていないとされる（山口 2004、77）。1930 年頃から 1940 年にかけての大泊工場や都島工場では利益償却であった（山口 2004、72）。

大泊工場と苫小牧工場については、両工場における 1934 年から 1942 年の減価償却費の計上額の比較が行われている（山下 2014、123-124）。両工場ともに 1941 年下期より計上額に端数が生じているうえ、固定資産に対する減価償却の割合も大きく変化している。また、1941 年下期以降の固定資産増減総括表の検討により、定額法による計上と残存価額の存在の可能性に言及している（山下 2014、124-125）。1941 年上期の前後において、会計処理方法が大きく変化し、会計諸表が変化したことは、山口の一連の先行研究により度々触れられている。経理法の改正があったと指摘されるが（山口 2004、76）、この経理法が法律なのか社内規定なのかは不明である。おそらく社内規定と思われるが、1940 年に制定された会社経理統制令や関係規則が影響している可能性がある。

このように先行研究により、各工場における減価償却費の合計金額が明らかになっている。多くの場合、規則的な減価償却が行われていないと推測される結果が示されている。一方で、端数が生じるような減価償却費の計上や、月割計算や定額法による計上の可能性など、一部で規則性をもった減価償却費の計上が指摘される。これらは、減価償却費の合計金額から推測されているにすぎず、詳細な運用状況については不明な部分が多い。本稿は、減価償却に関わる帳簿組織を整理し、各資産の勘定明細を詳細に観察することにより、これまでになかった詳細な運用状況の把握を試みた。

II 王子製紙苫小牧工場電気部とその帳簿組織

(1) 苫小牧工場電気部

王子製紙は、1872年に社名を抄紙会社として設立された。最初の工場は東京の王子に建設され、1875年に開業した。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。工場の大規模化と資源を求めて北海道に進出したのである（王子製紙編 2001a、27-47）。ここでいう資源とは、紙の原料となる木材は当然ながら、豊富な水資源、つまり水力発電所による電力も重要視された。そこで、工場操業にあわせ、支笏湖の水流を利用した水力発電所が建設された。電力の多くは工場に供給され²、この電力供給に関わる部門が電気部である。その後、1933年には富士製紙と樺太工業による3社の合併がなされ、王子製紙は戦前の日本における最有力の製紙企業となった。終戦時には30以上もの工場を有していた。

苫小牧工場は、王子製紙における最大の基幹工場であった³。自社設備で電力を賄い、新聞用紙を中心に生産を行っていた。電気部は、苫小牧工場における一部門だと思われる。決算報告書において電気部は工場本体とは別に紙面をさいている。電気部は、工場本体の意向に従うのみの存在なのか、ある程度の経営の裁量があったのかは不明である。しかしながら、後述するように工場本体と電気部の決算諸表を作成している部署は同一である可能性が高い。同一の会計方針に従って作成された可能性も考えられる。

(2) 決算報告書の概要

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ると、各期の決算報告書は、B5版で厚さ2～3cm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。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。1943年上半期の場合には、6月

7日付で、「苫小牧工場長 大塚良敦」から「社長 足立正」に提出されており、大塚の印が確認できる。決算報告書のうち、前半部4分の3程度をさいて苫小牧工場本体について記述されている。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。残りの4分の1程度を「電気部決算報告」として紙面をさいている。

本稿では、この苫小牧工場の決算報告書を利用する⁴。ここで、苫小牧工場決算報告書における電気部決算報告の位置づけについて、書類作成者に注目して検討する。会計諸表の上部右側には直径およそ1cmの押印がなされていて、姓が判別できる。作成者や責任者の押印だと考えられる。上述した1943年上期を例に検討する。工場本体の総勘定元帳残高表には左から「山本」「杉寛」「米谷」の記載が判読できる。同様に固定資産増減総括表には「杉寛」「藤原」、固定資産の各勘定明細には「杉寛」「藤原」が確認できる。一方、電気部の総勘定元帳残高表には左から「山本」「杉寛」「二階堂」、固定資産総括表には「杉寛」「二階堂」、固定資産の各勘定明細には「杉寛」「二階堂」の文字が確認できる。この結果、すべての会計諸表に「杉寛」が作成者あるいは責任者として関わっていたことがわかる。このほか、工場本体と電気部の双方に同人物が関与しており、同じ部署で決算諸表が作成された可能性が高い。両者に同様の会計方針が採用されていた可能性がある。

本稿で研究対象とするのは、苫小牧工場決算報告書の一部の電気部決算報告である。工場本体と電気部は同一の部署で作成されたものであるならば、電気部の帳簿組織を明らかにすることで、工場本体に対する研究の下地となると考えている。

電気部決算報告は、第一章・販売成績、第二章・操業状態、第三章・改良工事（年度によっては新工事）、第四章・庶務事項、そして添付諸表から構成され、本稿で扱う減価償却費に関わる会計諸表は、添付諸表に含まれている。

分析対象とした決算報告書の期間は、1936年から1945年である。王子製紙の会計に関する先行研究により、苫小牧工場をはじめ多くの工場で1941年に会計処理や会計諸表の変化が生じていることが明らかになっている。こ

の1941年を中心として、1941年から終戦となる1945年までの5年間と、比較のために1940年以前の5年間を分析対象とした。

(3) 減価償却に関わる帳簿組織

電気部決算報告の添付諸表は、年度によって多少の名称の違いはあるものの、月別収入、経費一覧表⁵、工場据付電動機及発電機表、送電線路表、配電線路表、新設（撤去）及修繕事項表、事故一覧表、職員職工異動表、勘定表からなる。減価償却に関わる諸表としては、経費一覧表、総勘定元帳残高表、財産目録、損益計算表、固定資産総括表、各勘定明細が存在する。経費一覧表は添付諸表の一つとして掲載され、総勘定元帳残高表、財産目録、損益計算表は、添付諸表の勘定表の一つとしてそれぞれ掲載されている。固定資産総括表や各勘定明細は、勘定表の後部に添付されている。

経費一覧表の合計金額と、総勘定元帳残高表の費用項目合計とは、金額の一致がみられる。例えば、1940年上期は、経費一覧表における合計金額957,969.97円と、総勘定元帳残高表における諸経費735,676.26円と雑損失金222,293.71円の合計額957,969.97円は一致している。勘定表の根幹となる総勘定元帳残高表と、添付諸表の一つである経費一覧表は連動していることがわかる。総勘定元帳残高表をはじめとする勘定表のデータをもとに、経費一覧表を作成しているものと推察される。

総勘定元帳残高表の資産項目と、財産目録とは、項目や金額は一致している。1940年上期を例にすると、発電設備から事業未収入金まで、項目名・項目ごとの金額・合計金額ともに完全に一致する（表1）。

また、総勘定元帳残高表における損益項目の合計金額と、損益計算表における利益之部・損失之部の合計金額とは、金額の一致が確認できた。1940年上期における総勘定元帳残高表の電力電燈収入1,114,114.63円と雑収益金17,322.84円の合計1,131,437.47円と、損益計算書の利益之部合計金額1,131,437.47円は一致する。また、総勘定元帳残高表の諸経費と雑損失金の合計金額957,969.97円と、損益計算表の損失之部合計金額957,969.97円は一

表1:帳簿間の金額突合せ(1940年上期・貸借項目) 単位:円

項目	総勘定元帳残高表	財産目録	固定資産総括表	各勘定科目 合計金額
資産之部	発電設備	6,913,810.76	6,913,810.76	6,913,810.76
	送電設備	437,379.83	437,379.83	437,379.83
	変電設備	298,728.05	298,728.05	298,728.05
	配電設備	3,060.00	3,060.00	3,060.00
	建設利息	184,581.51	184,581.51	184,581.51
	投資	1,500.00	1,500.00	1,500.00
	鉄道設備	192,056.69	192,056.69	192,056.69
	貯蔵品	56,531.37	56,531.37	56,531.37
	拡張改良工事費	801,414.42	801,414.42	801,414.42
	仮支出金	51,649.95	51,649.95	51,649.95
	事業未収入金	27,911.22	27,911.22	27,911.22
合計	8,968,623.80	8,968,623.80	8,968,623.80	
負債之部	苦小牧工場勘定	8,692,006.47	8,692,006.47	8,692,006.47
	職工身元保証金	208,908.21	208,908.21	208,908.21
	仮収入金	67,709.12	67,709.12	37,709.12
	合計	8,968,623.80	8,968,623.80	8,938,623.80

資料) 王子製紙苦小牧工場各期「決算報告書」(1940年上期)より採録。

致する。財産目録・損益計算表ともに、総勘定元帳残高表と連動していることが確認された。両者ともに1936年より継続して作成されていたが、1941年上期より作成されなくなった⁶。先行研究により、会計処理が大きく変化し、会計諸表の種類が変更になった時期と一致する結果である。

固定資産総括表は、発電設備・送電設備・変遷設備などの費目を大きく区分したものについて、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。増減理由は年度により異なるが、期末償却のほか、廃棄・売却・寄付・新設・増設などがある。期末償却は、他の増減理由とは別記され、每期経常的に計上されている。発電設備や送電設備などの項目と金額は、総勘定元帳残高表や財産目録との一致が確認できる(表1)。

各勘定明細は、発電設備や送電設備などの固定資産の明細が金額とともに記載されている。発電設備を例にすると、発電所ごとに建物や機械器具の明細と金額が記載される(後述の表6を参照)。各項目の合計金額は、固定資産総括表と一致し、財産目録や総勘定元帳残高表とも一致する(表1)。他の会計諸表を作成の基礎となる資料であった可能性がある。

Ⅲ 減価償却の運用状況

(1) 各帳簿における減価償却費の計上額

減価償却費の計上額は、総勘定元帳残高表、損益計算表、経費一覧表、固定資産総括表から確認できる。

総勘定元帳残高表では、1936年上期から1940年下期までの間、固定資産売却金（以下、消却金）の計上が確認できる（表2）。1941年上期以降は、総勘定元帳残高表では確認できない。後述するように、総勘定元帳残高表の諸経費合計に含まれることとなる。1936年上期から1938年上期は固定資産売却金として独立に掲記され、1938年下期から1940年下期は雑損失の内訳に消却金として記載されている。この間、計上金額はすべて200,000円である。端数は生じていない。

損益計算表では、費用項目の供給事業の内訳として消却金を確認できる。1936年上期から1940年下期までの間、すべて200,000円を計上している（表3）。金額は総勘定元帳総括表の計上金額と一致する。また、費用合計に消却

表2: 総勘定元帳残高表における減価償却費・消却金の推移 単位: 円

		総勘定元帳残高表(費用項目)				合計
		諸経費	雑損失		固定資産 消却金	
			内、消却金			
1936年	上期	497,003.39	837.59		200,000.00	697,840.98
	下期	532,946.33	-		200,000.00	732,946.33
1937年	下期	526,154.86	-		200,000.00	726,154.86
	上期	572,887.64	-		200,000.00	772,887.64
1938年	下期	672,094.09	200,000.00	(200,000.00)	-	872,094.09
	上期	594,544.37	210,904.64	(200,000.00)	-	805,449.01
1939年	下期	732,278.93	200,000.00	(200,000.00)	-	932,278.93
	上期	735,676.26	222,293.71	(200,000.00)	-	957,969.97
1940年	下期	681,090.87	214,275.44	(200,000.00)	-	895,366.31
	上期	895,106.96	26,187.42		-	921,294.38
1941年	下期	820,982.58	27,709.11		-	848,691.69
	上期	746,541.55	43,327.73		-	789,869.28
1942年	下期	866,516.10	15,305.97		-	881,822.07
	上期	914,276.41	35,370.23		-	949,646.64
1943年	下期	1,001,653.23	51,865.44		-	1,053,518.67
	臨時	667,298.68	7,579.38		-	674,878.06
	上期	980,855.17	32,821.09		-	1,013,676.26
1944年	下期	883,248.06	56,050.60		-	939,298.66
	上期	903,990.51	99,119.73		-	1,003,110.24
1945年	下期	940,709.08	12,641.01		-	953,350.09

資料) 王子製紙苫小牧工場各期「決算報告書」より採録。1937年上期は資料欠落。

表3: 損益計算表における銷却金の推移 単位: 円

		損益計算表(費用項目)				
		供給事業		電話費	その他	費用合計
			内、銷却金			
1936年	上期	407,756.37	(200,000.00)	256.88	289,827.73	697,840.98
	下期	437,741.93	(200,000.00)	1,651.44	293,552.96	732,946.33
1937年	下期	435,375.89	(200,000.00)	1,474.80	289,304.17	726,154.86
1938年	上期	489,779.18	(200,000.00)	452.50	282,655.96	772,887.64
	下期	540,037.80	(200,000.00)	-	332,056.29	872,094.09
1939年	上期	482,826.40	(200,000.00)	-	322,622.61	805,449.01
	下期	541,211.06	(200,000.00)	-	391,067.87	932,278.93
1940年	上期	458,413.04	(200,000.00)	-	499,556.93	957,969.97
	下期	415,466.68	(200,000.00)	-	479,899.63	895,366.31
1941年	上期	損益計算表が存在しない				
	下期					
1942年	上期					
	下期					
1943年	上期					
	下期					
	臨時					
1944年	上期					
	下期					
1945年	上期					
	下期					

資料) 王子製紙苫小牧工場各期「決算報告書」より採録。1937年上期は資料欠落。

金は含まれている。これは、銷却金が、利益処分ではなく、費用処理していたことを表している証左の一つであると考えている。なお、先述したように、1941年上期以降、損益計算書は作成されていない。

経費一覧表では、観察した1936年上期から1945年下期の全てで減価償却費の計上を確認することができた(表4)。1936年上期から1939年下期までは消却、1940年上期と1940年下期は銷却金、1941年上期から1945年下期までは減価消却費としての記載が確認できた。

表4:経費一覧表における減価消却費(消却金)の推移 単位:円

		経費一覧表(表)			
		経費合計	(内、減価償却費)	減価償却、消却の計上箇所	総勘定元帳残高表との関係
1936年	上期	697,840.98	200,000.00	「総係」に消却の計上あり	消却の金額一致
	下期	732,946.33	200,000.00	「総係」に消却の計上あり	消却の金額一致
1937年	下期	726,154.86	200,000.00	「総係」に消却の計上あり	消却の金額一致
1938年	上期	772,887.64	200,000.00	「総係」に消却の計上あり	消却の金額一致
	下期	872,094.09	200,000.00	「総係」に消却の計上あり	消却の金額一致
1939年	上期	805,449.01	200,000.00	「総係」に消却の計上あり	消却の金額一致
	下期	932,278.93	200,000.00	「総係」に消却の計上あり	消却の金額一致
1940年	上期	957,969.97	222,293.71	「総係」に「消却金及雑損」の計上あり	雑損失金の金額一致(他に消却金200,000円の記載)
	下期	895,366.31	214,275.44	「総係」に「消却金及雑損」の計上あり	雑損失金の金額一致(他に消却金200,000円の記載)
1941年	上期	921,294.38	192,500.00	各費目に「減価消却費」の記載あり	経費合計が残高表「合計」と一致
	下期	820,982.58	141,511.64	各費目に「減価消却費」の記載あり	経費合計が残高表「諸経費」と一致
1942年	上期	746,541.55	121,325.00	各費目に「減価消却費」の記載あり	経費合計が残高表「諸経費」と一致
	下期	881,822.07	92,938.50	各費目に「減価消却費」の記載あり	経費合計が残高表「合計」と一致
1943年	上期	949,646.64	178,398.60	各費目に「減価消却費」の記載あり	経費合計が残高表「合計」と一致
	下期	1,053,518.67	178,259.83	各費目に「減価消却費」の記載あり	経費合計が残高表「合計」と一致
	臨時	674,878.06	117,185.05	各費目に「減価消却費」の記載あり	経費合計が残高表「合計」と一致
1944年	上期	980,855.17	175,744.03	各費目に「減価消却費」の記載あり	経費合計が残高表「諸経費」と一致
	下期	883,248.06	175,212.03	各費目に「減価消却費」の記載あり	経費合計が残高表「諸経費」と一致
1945年	上期	903,990.51	175,212.03	各費目に「減価消却費」の記載あり	経費合計が残高表「諸経費」と一致
	下期	990,559.49	175,212.03	各費目に「減価消却費」の記載あり	一致する箇所なし

資料) 王子製紙苫小牧工場各期「決算報告書」より採録。1937年上期は資料欠落。
 なお、1940年上期、1940年下期の減価償却費の金額には雑損失金を含む。総勘定元帳残高表の記載から、消却金の計上額は200,000円と推定される。

1936年上期から1939年下期までは、総係⁷の項目の一つとして消却が計上されていた。計上金額は全て200,000円であり、端数は生じていない。金額・項目ともに総勘定元帳残高表と一致する。この間、固定資産総括表によると、たびたび編入による帳簿価額の増加が確認できるので、一貫して200,000円の償却費の計上は、現代でいう合理的な計算とは考えにくい。当初より割り当てられた費用であった可能性がある。

1940年上期と1940年下期は、総係の項目の一つとして「消却金及雑損」が計上されていた。雑損との合算であるので、消却金の計上金額は、経費一覧からは把握することはできない。経費一覧表の「消却金及雑損」と、総勘定元帳残高表の雑損失金の金額は一致する。総勘定元帳残高表は、消却金200,000円との別記がなされているので、経費一覧表における「消却金及雑損」のうち消却金は200,000円であると考えるのが自然であろう。1940年の決算報告書のみ、経費一覧表における消却金の扱いが異なる理由は不明である。大きな変化のあった1941年の前年であり、多少なりとも影響を受けている

のかもしれない。

1941年上期から1945年下期は、各費目に減価消却費の計上が確認できる。減価消却費が計上されている費目は、発電費・送電費・変電費・配電費であり、発電費は発電所ごとに、送電費は送電線路ごとに計上が行われている（費目の詳細は表5を参照）。金額は、どの費目も銭単位まで計算され、端数が生じている。1941年上期より端数まで計算されるようになったことは、先行研究により一部の工場で明らかになっているが、苫小牧工場電気部においても同様の結果が確認された。この時期の総勘定元帳残高表には減価償却費を確認できる項目がないことは先述したとおりであるが、経費一覧表と総勘定元帳残高表の関連を調べた。その結果、1945年下期を除き、減価消却費を含む経費一覧表の合計金額は、総勘定元帳残高表の費用項目の合計、または諸経費の金額と一致していた。総勘定元帳残高表における費用項目は、諸経費と雑損失金のみである。経費一覧表に雑損失金を算入するか否かが、この結果を生み出している。このように、雑損失金の計上箇所の違いはあるものの、経費一覧表と総勘定元帳残高表とは連動しているものといえる。つまり、総勘定元帳残高表の費用項目には減価償却費が組み込まれ、損益の金額が算出されていることになる。1945年下期は、経費一覧表の合計金額は、総勘定元帳残高表のどの部分とも一致しなかった。原因は不明である。

経費一覧表と総勘定元帳残高表の分析から、1936年上期から1945年下期まで、一貫して両者に減価償却費が組み込まれており、利益の算出にも考慮されていることが明らかになった。つまり、電気部の経費に消却金が組み込まれ、損益⁸が算出されていた。先行研究によると、大泊工場や都島工場では利益償却であり、1941年より前に、製紙の製造原価には減価償却費が組み込まれていなかった。しかし、この時期の苫小牧工場電気部では、一貫して減価償却費が損益の計算に影響を与えていた。製紙と発電による会計処理が異なっていた可能性を指摘したい。

固定資産総括表では、1936年上期から1945年下期までの間、経常的に減価償却費が計上されていることが確認できた（表5）。他の帳簿と同様に、

表5 固定資産総括表における減価償却費(消却金)の推移と、経費一覧表との比較

単位:円

		固定資産総括表										経費一覧表	差異	差異
		営業設備	発電設備	送電設備	変電設備	配電設備	需要者屋内設備	建設利息	投資	鉄道設備	合計			
		a	b	c	d	e				f	g=a+b+c+d+e	h	i=h-f	j=h-g
1936年	上期	0.00	112,580.00	47,403.58	29,052.89	2,000.00	8,800.00	163.53	0.00	200,000.00		200,000.00	0.00	
	下期	0.00	102,388.05	25,230.00	36,545.92	0.00	35,624.50	211.53	0.00	200,000.00		200,000.00	0.00	
1937年	上期	0.00	141,172.56	9,188.38	11,340.31	0.00	27,058.94	2,406.86	0.00	8,841.33	200,008.38	200,000.00	-8.38	
	下期	1,020.00	154,725.41	21,000.00	150.00	0.00	4,356.64	7,748.45	0.00	10,999.50	200,000.00	200,000.00	0.00	
1938年	上期	0.00	110,900.00	32,000.00	11,073.00	0.00	31,193.96	7,335.04	0.00	7,498.00	200,000.00	200,000.00	0.00	
	下期	0.00	149,379.00	12,860.00	21,500.00	0.00	3,688.00	6,335.00	0.00	6,240.00	200,000.00	200,000.00	0.00	
1939年	上期	0.00	110,846.24	20,254.36	9,045.00	0.00	48,642.80	0.00	0.00	11,111.60	200,000.00	200,000.00	0.00	
	下期	0.00	160,900.00	23,600.00	15,500.00	0.00	-	0.00	0.00	0.00	200,000.00	200,000.00	0.00	
1940年	上期	-	149,110.00	20,000.00	6,000.00	0.00	-	0.00	0.00	24,890.00	200,000.00	200,000.00	0.00	
	下期	-	169,710.00	20,290.00	0.00	0.00	-	0.00	0.00	10,000.00	200,000.00	190,000.00	192,500.00	2,500.00
1941年	上期	-	110,739.49	18,366.36	8,609.95	119.83	-	3,676.01	0.00	3,707.23	145,218.87	141,511.64	141,511.64	0.00
	下期	-	95,362.61	15,379.28	7,166.28	106.59	-	3,305.40	0.00	3,091.84	124,415.00	121,323.16	121,323.00	1.84
1942年	上期	-	82,902.69	1,695.01	4,558.19	106.59	-	3,676.02	0.00	2,841.84	95,580.34	92,938.50	92,938.50	0.00
	下期	-	150,955.41	16,183.07	7,944.09	106.59	-	3,676.02	153.74	7,500.92	186,519.84	178,865.18	178,398.60	-466.58
1943年	上期	-	148,664.24	17,357.94	6,419.52	142.11	-	3,676.02	473.51	7,405.64	184,138.98	176,259.83	176,259.83	0.00
	臨時	-	98,808.60	11,571.96	4,259.07	94.74	-	2,450.68	315.67	4,746.79	122,247.51	117,185.05	117,185.05	0.00
1944年	上期	-	148,182.24	17,357.94	6,385.72	142.11	-	3,676.02	473.51	6,820.19	183,137.73	175,744.03	175,744.03	0.00
	下期	-	147,828.82	17,182.66	6,382.42	142.11	-	3,676.02	473.51	6,820.19	182,505.73	175,212.03	175,212.03	0.00
1945年	上期	-	147,828.82	17,182.66	6,382.42	142.11	-	3,676.02	473.51	6,820.19	182,505.73	175,212.03	175,212.03	0.00
	下期	-	147,828.82	17,182.66	6,382.42	142.11	-	3,676.02	473.51	6,820.19	182,505.73	175,212.03	175,212.03	0.00

資料) 王子製紙古小牧工場各期「決算報告書」より採録。1937年上期は資料欠落。各項目の「0.00」は計上金額や差異がないことを、「-」は該当項目の記載自体がないことを示している。

1941年より大きな変化がみられる。

1936年上期から1940年下期は、各固定資産の区分ごとには端数まで計上されている。しかし、合計金額は、1937年下期を除き、200,000円であり端数は生じていない。経費一覧表や総勘定元帳残高表の計上金額とも一致する。減価償却費がはじめに200,000円と決定され、その後に各固定資産に配分していたものと考えられる。200,000円は一定であるが、各固定資産に配分する額は年度により増減しており、規則性は見いだせない。配分している金額は、銭単位までの端数が計上されている。なお、1937年下期だけは、合計金額は200,008.38円と端数まで計上されているうえ、総勘定元帳残高表や経費一覧表と一致しない。固定資産総括表が、総勘定元帳残高表や経費一覧表とは別に作成されていた可能性がある。

1941年上期は、減価償却費の合計が200,000円となっており、それ以前と同様の金額である。異なるのは、経費一覧用における減価償却費の合計金額とは一致しない点である。発電設備・送電設備・変電設備・配電設備・建設利息に計上されている減価償却費合計額と経費一覧表の合計金額とは近似しており、1941年下期以降の特徴である。このように、1941年上期は1940年

下期以前と 1941 年下期以降の両者の特徴を持っている。

1941 年下期から 1945 年上期は、それまでとは大きく変化し、各固定資産に配分された金額だけではなく、減価償却費の合計金額までも銭単位までの端数が計上されている。また、固定資産総括表における減価償却費の合計金額は、経費一覧表とは一致しない。固定資産総括表の、発電設備・送電設備・変電設備・配電設備・建設利息における計上額合計と、経費一覧表との一致が確認できる（1942 年上期、1943 年上期は除く）。1940 年下期以前とは異なり、経費一覧表の減価償却費には、投資の消却や、鉄道設備の減価償却費を含めていないことが明らかになった。この結果だけでは、減価償却費の計上方法は不明である。また、減価償却費の計算方法や残存価額の有無も明らかにはできない。次節の各勘定明細の分析によって解明を試みる。

(2) 各勘定明細の増減分析

各勘定明細を詳細に観察することにより、減価償却費の計算方法の解明を試みる。対象としたのは、1941 年下期と 1942 年上期の減価償却費である。固定資産総括表によると、1941 年下期から 1942 下期にかけて減価償却を除く増減要因（購入・廃棄・組入など）がなかったことが読み取れ、各勘定科目の固定資産の減少原因は減価償却のみと言える。1941 年上期と 1941 年下期の各勘定明細の増減等を比較することにより、1941 年の下期の減価償却費を解明する。また、1941 年下期と 1942 年上期の各勘定明細を比較することで、1941 年下期の減価償却費の解明を試みる。

各勘定明細は、固定資産総括表の区分に従い、発電設備・送電設備・変電設備・配電設備・建設利息・投資・鉄道設備に分類され、その分類ごとにさらに詳細な項目に分かれている。例えば、発電設備は、千歳第一発電所をはじめとする 8 つの発電所に分類されている。この各発電所も、さらに建物・水路・機械器具などに分類され、その内訳（例えば機械器具における水車・発電機など）が記載されている。このように詳細な勘定明細ではあるが、固定資産の明細ではない。「諸」機械器具と名称が付されている項目があるよ

うに、複数の固定資産がまとめられている。

1941年上期から1942年上期までの各勘定明細の増減を比較した結果の一部が表6である。紙幅の制約上、発電設備の一部（千歳第一発電所）を掲載したが、分析は、経費一覧表の金額と合計額が一致する発電設備・送電設備・変電設備・配電設備・建設利息について行っている。

先述したように、減価償却費の合計金額は銭単位までの端数が計上されている。一方、各固定資産項目の減少額には端数は生じていない部分が多い。また、減少していない項目も多くみられる。千歳第一発電所における水路の取水口は増額している⁹。固定資産総括表からは購入や組入の記載が読み取れないので、矛盾する結果である。

表6 各勘定明細の減少額と経費一覧表との比較(一部抜粋)

単位:円

項及目	各勘定明細			1941年下期 経費一覧表	差異	各勘定明細		1942年上期 経費一覧表	差異
	1941年上期	1941年下期	減少額			1942年上期	減少額		
	a	b	c=a-b	d	e=d-c	f	g=b-f	h	i=h-g
<発電設備>									
千歳第一発電所									
建物									
発電所建物	97,517.18	95,200.00	2,317.18			93,850.00	1,350.00		
付属建物	13,144.04	13,136.00	8.04			12,136.00	1,000.00		
計	110,661.22	108,336.00	2,325.22			105,986.00	2,350.00		
水路									
堰堤	97,820.00	90,820.00	7,000.00			88,320.00	2,500.00		
取水口	13,000.00	19,000.00	-6,000.00			18,500.00	500.00		
開渠	15,500.00	15,500.00	0.00			15,500.00	0.00		
蓋渠	242,000.00	237,000.00	5,000.00			232,000.00	5,000.00		
隧道	106,000.00	104,000.00	2,000.00			102,000.00	2,000.00		
余水路	3,630.00	3,630.00	0.00			3,630.00	0.00		
水槽	62,700.00	61,700.00	1,000.00			59,700.00	2,000.00		
水圧管路	185,000.00	183,000.00	2,000.00			181,000.00	2,000.00		
放水路	23,000.00	23,000.00	0.00			23,000.00	0.00		
計	748,650.00	737,650.00	11,000.00			723,650.00	14,000.00		
鹽池									
側面及底面工事	83,000.00	82,000.00	1,000.00			79,000.00	3,000.00		
機械器具									
水車	69,500.00	67,500.00	2,000.00			66,500.00	1,000.00		
発電機	65,300.00	63,300.00	2,000.00			62,300.00	1,000.00		
主要変圧器	32,400.00	32,400.00	0.00			32,400.00	0.00		
配電盤及開閉装置	25,600.00	25,600.00	0.00			25,100.00	500.00		
諸機械器具	8,470.00	8,470.00	0.00			8,070.00	400.00		
基礎	2,000.00	2,000.00	0.00			1,850.00	150.00		
運搬費	7,500.00	7,500.00	0.00			7,300.00	200.00		
据付費	15,000.00	14,000.00	1,000.00			13,000.00	1,000.00		
計	225,770.00	220,770.00	5,000.00			216,520.00	4,250.00		
鹽設備									
通信及電力電灯設備	100.00	100.00	0.00			100.00	0.00		
道路及橋梁	40.00	40.00	0.00			40.00	0.00		
計	140.00	140.00	0.00			140.00	0.00		
備品	1,100.00	1,100.00	0.00			1,100.00	0.00		
總係									
測量費	6,000.00	6,000.00	0.00			5,000.00	1,000.00		
監督費	79,200.00	73,204.28	5,995.72			70,990.46	2,213.82		
計	85,200.00	79,204.28	5,995.72			75,990.46	3,213.82		
千歳第一発電所計	1,254,521.22	1,229,200.28	25,320.94	20,414.37	-4,906.57	1,202,386.46	26,813.82	18,000.00	-8,813.82

資料) 王子製紙苫小牧工場各期「決算報告書」より採録。

次に、1941年上期から下期にかけての減少額（表6のc）と1941年下期から1942年上期にかけての減少額（表6のg）を比較する。2つの期だけの比較からは、一部を除いて規則性は見られない。同額ずつ減額している項目は、定額法によって減価償却費を計算している可能性がある。しかし、cとfのどちらか一方だけ減額しているケースや、どちらも減額していないケース、 $c > g$ や $c < g$ のケースも散見される。cだけ端数まで計上、またはgだけ端数までの計上は、規則性があるようには思われない。また、帳簿価額をきりの良い数値にするために、端数の減額を行っていると思われるケースが散見される。2半期連続で同額の減額が確認できる項目は、定額法による計算を行っている可能性はあるものの、このような規則性をもって減額を行っている項目は少ない。

(3) 分析結果

これまでの分析から、全体に規則性をもって減価償却の計算が行われているとの確証を持てなかった。各発電所の減少額の合計金額は、端数まで計算されているので、規則性を持った計上や厳密な計算が行われているとの仮説が考えられたが、これは覆される結果であると言える。

最後に、各項目の減少額の合計と、経費一覧表の減価償却費の比較を行い、当時の減価償却の計算方法について推測したい。

表6をもとに具体的に説明すると、発電設備の千歳第一発電所における減少額合計25,320.94円と経費一覧表における千歳第一発電所の減価償却費20,414.37円を比較しており、発電設備の各発電所、送電設備の各送電線、変電設備、外電設備、建設利息について分析を行った。この分析結果が表7である。

まず、1941年上期から1941年下期の各勘定明細の減少額と、経費一覧表における減価償却費の計上額を観察する。表7の最下段にあるように、各勘定明細減少額の合計金額と、経費一覧表における減価償却費の合計金額は、ともに141,511.64円で一致している。しかし、この結果から、両者の帳簿が

表7 各勘定明細の減少額と経費一覧表との比較

単位:円

項目	各勘定明細			経費一覧表 減価償却費	差異	各勘定明細		経費一覧表 減価償却費	差異
	1941年上期	1941年下期	減少額			1942年上期	減少額		
	a	b	c=a-b			d	e=d-c		
<発電設備>									
千歳第一発電所	1,254,521.22	1,229,200.28	25,320.94	20,414.37	-4,906.57	1,202,386.46	26,813.82	18,000.00	-8,813.82
千歳第二発電所	143,076.97	141,413.57	1,663.40	2,226.86	563.46	134,963.57	6,450.00	1,902.00	-4,548.00
千歳第三発電所	403,665.84	398,765.84	4,900.00	5,256.65	356.65	388,053.33	10,712.51	4,728.00	-5,984.51
千歳第四発電所	597,176.39	589,463.34	7,713.05	6,337.79	-1,375.26	574,553.34	14,910.00	5,682.00	-9,228.00
恵庭発電所	666,737.75	659,737.75	7,000.00	12,601.78	5,601.78	656,737.75	3,000.00	10,500.00	7,500.00
尻別第一発電所	1,322,688.43	1,292,742.95	29,945.48	29,159.55	-785.93	1,275,012.09	17,730.86	24,300.00	6,569.14
尻別第二発電所	2,162,349.66	2,128,153.04	34,196.62	38,418.50	4,221.88	2,112,407.62	15,745.42	33,558.00	17,812.58
金山発電所	43,404.50	43,404.50	0.00	-	-	43,404.50	0.00	-	-
発電設備計	6,593,620.76	6,482,881.27	110,739.49	114,415.50	3,676.01	6,387,518.66	95,362.61	98,670.00	3,307.39
<送電設備>									
千歳連絡線	27,384.50	25,992.26	1,392.24	762.48	-629.76	25,967.26	25.00	672.00	647.00
千歳第二連絡線	550.00	550.00	0.00	-	-	550.00	0.00	-	-
苫小牧送電線	12,394.00	12,394.00	0.00	0.00	0.00	12,392.00	2.00	0.00	0.00
尻別送電線	309,357.68	292,499.69	16,857.99	17,123.94	265.95	277,914.96	14,584.73	14,270.00	-314.73
尻別第二連絡線	11,050.00	11,050.00	0.00	-	-	11,050.00	0.00	-	-
恵庭送電線	8,339.50	8,223.37	116.13	479.94	363.81	8,159.02	64.35	400.00	335.65
札幌送電線路	28,014.15	28,014.15	0.00	0.00	0.00	27,310.95	703.20	36.00	-667.20
送電設備計	397,089.83	378,723.47	18,366.36	18,366.36	0.00	363,344.19	15,379.28	15,378.00	-1.28
<変電設備>									
苫小牧変電所									
変電設備合計	292,728.05	284,118.10	8,609.95	8,609.95	0.00	276,951.82	7,166.28	7,175.00	8.72
<配電設備>									
苫小牧工場構内									
配電設備合計	3,060.00	2,940.17	119.83	119.83	0.00	2,833.58	106.59	102.00	-4.59
<建設利息>									
千歳第二発電所	3,000.00	2,500.00	500.00			2,400.00	100.00		
千歳第三発電所	7,000.00	5,000.00	2,000.00			4,800.00	200.00		
恵庭発電所	41,000.00	39,823.99	1,176.01			38,815.59	1,008.40		
尻別第二発電所	133,581.51	133,581.51	0.00			131,581.51	2,000.00		
建設利息合計	184,581.51	180,905.50	3,676.01	-	-	177,597.10	3,308.40	-	-
合計			141,511.64	141,511.64	0.00	121,323.16	121,325.00	1.84	

資料) 王子製紙苫小牧工場各期「決算報告書」より採録。

連動しているとは見ることはできない。発電設備ごとや送電設備ごとの項目に注目すると、必ずしも金額は一致していない。建設利息は、発電所に起因することから、発電設備に配分されている（建設利息のcと発電設備計のeはともに3,676.01円で一致する）のは合理的であるとしても、建設利息の各

発電所における減少額 (c) は、e と一致するわけではない。そればかりか、e の値はプラス方向とマイナス方向にばらつきがある。これは、送電設備にも当てはまり、送電設備計の e の値はゼロであるにもかかわらず、千歳連絡線・尻別送電線・恵庭送電線には差異 (e) が生じている。

次に、1941 年下期から 1942 年上期の各勘定明細の減少額と、経費一覧表における減価償却費の計上額を観察する。表 7 の最下段にあるように、各勘定明細減少額の合計金額と、経費一覧表における減価償却費の合計金額は、わずかに一致しない。1.84 円の差異が生じている。発電設備ごとや送電設備ごとの項目に注目すると、半期前と同様に必ずしも金額の一致はみられない。建設利息は発電所に起因するが、建設利息の g と発電設備計の i はわずかに一致しない。1.01 円の差異が生じている。しかし、傾向としては半期前と同様であり、i の値にはばらつきがあり、各勘定明細または経費一覧表のどちらかを作成する時点で加減が行われた可能性を指摘することができる。

これらの結果から、2 つの可能性を指摘したい。

①各資産の減価償却を積み上げた数値に、建設利息を加え、各項目に加減を行って経費一覧表の減価償却としている。ただし、この場合の各資産の減価償却は規則的には行われていない。

②何らかの基準で(全社的な減価償却費の割当や、固定資産に対する割合、利益に対する割合、会社統制を目的する法令規則にもとづく数値などの可能性がある)減価償却費の合計金額が求められ、各項目に配分する。各固定資産の帳簿価額は、減価償却費の合計金額をもとに減額を行う。この減額に規則性は認められず、裁量をもって行われた可能性がある。

①②ともに、前節で触れたように、各固定資産の帳簿価額の減額には規則性を見出すことはできない。

現時点で明らかになった結果からは、②の方法で計上が行われていると考える。各勘定明細の減少額の合計金額と、経費一覧表の減価償却費の合計金額が一致、またはおおむね一致することから、帳簿間のつながりはつじつまが合うように作成されている。割り当てられた金額になるように調整してい

るものではないだろうか。また、新規購入がないにもかかわらず、金額が増加した千歳第一発電所の水路における取水口については上述したが、②の方法であれば説明がつく¹⁰。

おわりに

個別企業の会計史研究において、その重要性にもかかわらず、減価償却費に注目した研究は少なく、実際の運用状況の詳細を明らかに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、苫小牧工場電気部における減価償却に関わる帳簿間の関係性を整理し、減価償却の運用状況の詳細を明らかにしようと試みた。

減価償却に関わる帳簿、つまり経費一覧表・総勘定元帳残高表・財産目録・損益計算表・固定資産総括表・各勘定明細は、金額突合せの結果、一致を確認することができ、相互に連動していることが明らかになった。1936年上期から1945年下期まで一貫して、減価償却費は経費の一項目と認識され、利益処分ではなく損益項目として扱われていたのである。先行研究では、1940年以前は減価償却を工場の製造原価には含めず、利益償却となる事例が報告されていたが、それとは異なる結果である。製紙の製造原価と電力の費用では、会計処理が異なるものと思われる。1936年上期から1940年下期までは、減価償却費の合計金額は200,000円であり、この数値をもとに各固定資産の減額を決定しているものと推察される。1941年上期から1945年下期は、減価償却費は端数処理が行われ、経費一覧表における扱いは詳細になった。

一方、各勘定明細には、固定資産の帳簿価額の規則的な減額は確認されなかった。何らかの基準で割り当てられた減価償却の総額を配分している可能性に言及した。これらの計算方法は、配当を統制しなければならない戦時期の企業経営に大きな影響を与えているものと思われる。

今後の課題は、より鮮明に実際の運用状況を明らかにすることである。本稿では苫小牧工場電気部の限られた期間について分析したに過ぎない。推測の域を出ない論点が多く残された。期間の拡張や、苫小牧工場本体や他工場などの事例の拡大によって、減価償却の計算方法を明らかにする必要がある。

先行研究でも指摘された、1941年の会計処理や会計諸表の変化を、本稿でも確認できた。先行研究により、1941年に王子製紙の経理法の改定の事実が指摘されるが、その内容を明らかにする必要がある。さらに、会社の外部の要因を検討する必要がある。1938年には国家総動員法、1940年には会社経理統制令が制定された。その後も関係法令・規則¹¹が次々に制定され、会社の会計処理に大きな影響を及ぼしている可能性がある。減価償却の運用状況の詳細を明らかにし、経理統制に関わる関係法令・規則との関係性を整理することが今後の重要な論点となる。

<本文注釈>

- 1 会計に関して同法は第11条で資金・利益・減価償却等の必要な統制・命令規定を、第19条で価格等に関する必要な命令規定を、第31条で業務ならびに帳簿検査規定を定めている。
- 2 例えば、1939年上期の決算報告書によると、発電量の約97.2%が社内に供給されていた。
- 3 苫小牧工場は東洋一の製紙工場とうたわれ（王子製紙編2001a、47）、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）。
- 4 苫小牧工場は、生産面では王子製紙における基幹工場であったが、会計処理が他の工場と比較して代表的な存在であったかは不明である。同時期の他の工場や本社との比較を行うことは今後の課題である。
- 5 年度により、経費一覧表、経費一覧並前期及前年同期比較表、の名称が付されている。前期や前年との比較の有無の違いはあるが、内容は同様であるために、

便宜上、両者ともに「経費一覧表」と記載する。

6 財産目録・損益計算表ともに現代では重要諸表である。しかし、当時の王子製紙電気部における財産目録は総勘定元帳残高表と重複するところが多く、損益計算書は総勘定元帳残高表よりは詳細であるものの、経費一覧表よりは概略的で中途半端な存在であり、作成する必要性を見出さなかったのかもしれない。

7 現代の電力業における会計では、総係費は、「建設に係る共通的な諸経費であり、各資産に個別に賦課することが妥当でないような費用」とされている（新日本有限責任監査法人編 2011、107 頁）。

8 損益金額は、苫小牧工場勘定に振り替えられている。また、電気部における苫小牧工場勘定と、工場における電気部勘定の金額は一致している。現代でいう本支店会計が実践されていたことが確認できた。

9 他の固定資産を含め、全ての項目の中で唯一増額していた。なお、1941 年下期における水路・取水口の摘要欄は空白であり、増加している理由は不明である。

10 工場と時期が異なる（王子製紙都島工場、1935 年）が、償却金額がまず決定され、各資産に減額金額が割り振られたものと推測している先行研究が存在する（山口 2000、156）。

11 例えば、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）が影響を与えた可能性がある。

<参考文献>

井原隆（1942）『会社固定資産償却規則解説』ダイヤモンド社。

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）『会社経理統制令解説』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。

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。
公益社団法人ロングライフビル推進協会編 (2012) 『IFRS 対応 建物の耐用年数ハンドブック』中央経済社。

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。

新日本有限責任監査法人編 (2011) 『業種別会計シリーズ 電力業』第一法規。

高寺貞男 (1974) 『明治減価償却史の研究』未来社。

濱沖典之 (2005) 『法人税における減価償却費の史的研究』泉文堂。

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—」、『秀明大学紀要』第 11 号、110-132 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、公益財団法人日本証券奨学財団の平成 25 年度研究調査助成金（研究者代表：結城武延、共同研究者：山下修平、研究調査課題「近代会計と資本市場の共進化—近代日本における株式会社の発展—」）、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）