

日本減価償却生成史の実証研究(2)

久野秀男

目次	
まえがき	
第1節 減価償却会計前史	(12) 東京電気株式会社の場合
第2節 減価償却会計の会計発達史上の意義	(13) 磐城炭礦株式会社の場合
(補論1) 経済学者の固定資産観と減価償却観	(14) 京都織物株式会社・大日本人造肥料株式会社の場合
(補論2) 会計学上の減価償却観	(15) 東京電燈株式会社の場合
第3節 古典的減価償却制と現代的減価償却制	(16) 東京瓦斯株式会社の場合
第4節 三十三株式会社・一相互会社の実況と問題点	(17) 日本石油株式会社の場合
(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	(18) 東洋汽船株式会社の場合
(2) 王子製紙株式会社・片倉製糸紡績株式会社の場合	(19) 京浜電気鉄道株式会社の場合
(3) 日本製粉株式会社・日清製粉株式会社の場合	(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
(4) 明治製糖株式会社・大日本製糖株式会社の場合	(21) 株式会社 三井銀行の場合
(5) 台湾製糖株式会社・東洋製糖株式会社の場合	(22) 株式会社 土浦五十銀行の場合
(6) 森永製菓株式会社の場合	(23) 第一生命保険相互会社の場合
(7) 日本窒素肥料株式会社の場合	(24) 株式会社 帝国ホテルの場合
(8) 麒麟麦酒株式会社の場合	(25) 藤倉電線株式会社の場合
(9) 株式会社 三越呉服店の場合(以上を前号)に収録	(26) 小野田セメント株式会社の場合
(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	(27) 株式会社 芝浦製作所の場合(以上を本号)に収録
(11) 日本鋼管株式会社の場合	(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 株式会社 東京石川島造船所は明治41年(1908年)上半期(自明治41年1月至同年6月)第27回の「営業報告」で、はじめて「建物ノ価格及債権減損」3,478円18銭6厘を「損益計算」の費

		損益計算
		収入ノ部
工事収入		一、二六〇、四六九・九一一
雑収入		六、〇九一・二七八
合計		一、二六六、五六一・一八九
		支出ノ部
工事支出		一、一二七、九五九・三三二
営業費		四五、五三三・七四三
借地料		四、七八二・〇六〇
諸税金		四、四四七・六六〇
利子		三九、三七〇・九一六
建物ノ価格及債権減損		三、四七八・一八六
合計		一、二二五、五六一・八八七
差引残高		四〇、九九九・三〇二
内		
賞与金		四〇、九九九・三〇二
差引		
本期純益金		三六、八九九・三七二

用に計上した。「損益計算」の費目としては償却費と貸倒損とが混淆しているものではあったけれども、ともかく償却が費用計上によって始められ、しかも大正中期までこの方式が一貫したことは注目してよい。さらに、大正期から昭和期にかけては、二転・三転・四転しており、同所の償却制のめまぐるしいばかりの変遷は、会計史上とくに興味深い。以下その重点をのべる。

第37回営業報告で、「損益計算」と名づけられた損益計算書の実況は、上掲のとおりである。

貸借対照表・「負債ノ部」末尾の金額は、「本期利益金」40,999円30銭2厘となっており、これは、償与金差引前の当期純利益である。このような利益表示の方式は、同所でひきつづいて採用されている。

つづく第28回(明治41年下半年)では、「建物機械器具ノ価格及債権減損」として5,497円86銭9厘を費用に計上したが、第29回以降は大正5年上半期の第42回に至るまで、償却費をいっさい計上していないが、それは、おそらく、収益の稼得が十分でなかったことによるものであろう。参考のため各期の営業報告のうちの「一般の状況」という項目の記事

の一部を抜書しておこう。

明治42年下半年「本期ノ工業ハ依然不振ノ状態ヲ持続シ…」明治43年上半期「…一般ニ沈静不振…」明治43年下半年「依然沈静不振ノ状態ヲ脱セズ……」明治44年上半期「同業ノ競争ハ依然激甚ナリ…」。

大正5年上半期第43回営業報告では、その「営業概況」で次のようにのべている。

本期ニ入りテ鉄材ヲ始メ一般工業材料払底ノ為
 メ其ノ価格非常ニ騰貴シ前期ヨリノ継続工事ニ対
 シテハ価格ニ大差ヲ生ジタルノミナラズ材料ノ蒐
 集ニ就テハ大ニ困難ヲ究メタルモ本社ハ幸ヒ相当
 ノ貯蔵品ヲ有シタルヲ以テ此差額ヲ補填シ尚良好
 ナル成績ヲ挙グルコトヲ得タリ

この期に、同所は、再び「建物機械並債権減損」66,535円51銭を費用に計上することと

なった。爾後の実況とともに示すと、次のとおりである。

年度	名称	金額
大正五年上半期 (第四三回)	建物機械並債権減損	六六、五三五・五一
大正五年下半期 (第四四回)	財産減損	二五、九六二・六六
大正六年上半期 (第四五回)	建物機械及債権減損	五五、二一九・五七

損益計算書	
収入ノ部	
何々々々 (省略)	円
支出ノ部	銭
何々々々 (省略)
何々々々 (省略)
差引残高	一、一六四、一六四・五三 円
内
建物及機械器具代償却	二〇〇、〇〇〇・〇〇
再差引
本期利益金	九六四、一六〇・五三

爾後の状況は、次のとおりである。なお、役員賞与金は利益処分項目となった。本期利益金は、前掲の本期利益金とは実質が異なっている。

次いで、大正6年下半期の第46回では、注目すべき改訂が行なわれている。すなわち次のとおりである。

- (イ) 「損益計算」というタイトルを改めて、「損益計算書」としたこと。
 - (ロ) 従前は、損益計算(書)上の費目としては固定資産の減価償却と債権の貸倒損とをひっくるめて、「建物機械及債権減損」ないし「財産減損」としていたのを改めて、純然たる固定資産償却とし名称を「建物及機械器具代償却」ないし「建物機械器具船舶減損」等としたこと。
- その実況は右側上段のとおりでである。

年度	名称	金額
大正七年上半期 (第四七回)	建物機械器具船舶減損	二〇九、六八二・〇七 円
大正八年上半期 (第四九回)	建物機械器具其他財産減損並ニ火災填補金	三〇〇、〇〇〇・〇〇
大正八年下半期 (第五〇回)	建物機械器具船舶其他財産減損	二〇〇、〇〇〇・〇〇
大正九年上半年 (第五一回)	同右	二五〇、〇〇〇・〇〇

		利益金処分
		円
		銭
後期繰越金		四五六、四六〇・二五
職工共済組合給与金		一三、〇〇〇・〇〇
使用人手当基金		二〇、〇〇〇・〇〇
(配当金計一株ニ付金四円五拾銭)		
株主臨時特別配当金 (年八分ノ割)		二〇〇、〇〇〇・〇〇
株主配当金(年割ノ割)		二五〇、〇〇〇・〇〇
役員償与金		六五、〇〇〇・〇〇
建物機械船舶其他 財産償却引当金		一五〇、〇〇〇・〇〇
別途積立金		七〇、〇〇〇・〇〇
準備積立金		三五、〇〇〇・〇〇
此処分左ノ如シ		
合計		一、二五九、四六〇・二五
前期繰越金		五八一、八三二・八九
本期利益金		六七七、六二七・三六

この実況から、とくに次の二点が注目される。

(イ) 純然たる固定資産減価償却だけでなく、第49回決算では火災損失のような「臨時損失」をふくめていること。

(ロ) 第49回決算から、「減損」(償却)金額が、「ラウンド・ナンバー」となり、明らかに純政策的な「アトラダム」な数値となったこと。

さらに、次の第52回では、いっそう注目すべき変化が加えられた。すなわち大正9年下半期決算における「利益金処分」というタイトルの処分議案をみると、上のおりである。

償却金額が「アトラダム」なものであるにもせよ、また、「償却・減損」といった名称の混乱や概念の混同があるにもせよ、とにかく、同所は、明治期以来「費用計上」の一貫した方式を採用してきたのであるが、ついに大正も後半の時代に入ってから、このように利益処分として固定資産の償却を実施して「引当金」という名の利益性積立金を開設するに至った。償却制は国の内外をとわず、一般的には、利益処分による積立、積立をともしなわぬ「利益(処分)償却」を経て「費用償却」へと進むのが常道であったが、この会

社に関する限り、一時的ではあったが、この進化の過程が逆行しているのである。次の大正10年上半期第53回決算では、同じく「利益金処分」に「建物機械船舶其他財産償却金」(注・名称変更)として20万円が計上されている。

大正10年下半期の第57回決算では、再び損益計算書「支出之部」の末尾に償却費を計上することになった。ただし、その実況は、次掲のように固定資産減価償却だけでなく労働争議による臨時損失をふくめており、その金額は22万円という純政策上の金額であった。

建物機械器具其他財産減損並労働争議費項
補金 220,000(円)00(銭)

大正11年下半期の第59回決算では、再転して再び利益処分項目となる。すなわち「建物機械船舶其他財産償却金」5万円であった。利益処分項目として償却を実施した場合でも、厳密にいうと、次の二通りのものがある。この会社だけではなく、とくに明治期の償却制の全般についてみられた。すなわち、その一は、「減価償却(準備)積立金」として利益性積立金を開設・累積する場合であり、その二は、利益処分項目として処理して利益を減らすと同時に当該金額だけ固定資産価額を直

接控除する「利益償却」(一種の秘密積立金)である。同一会社でも、時期によっては、この二つの方法が混用されていることもある。

爾後は、昭和5年上半期(第71回)までの間、損益計算の領域にも利益処分計算の領域にも、ひとしく「償却制」はその姿を消してしまう。その理由としては、大正末年から昭和初頭までのうちつづく欠損の計上と直接関係があるのではないかと思われる。つまり償却を取替準備のための財務的手段とみる古典的償却観の反映であろう。

昭和5年下半期(第72回)は、「本期損失金」83,589円67銭を計上したけれども、なお損益計算書「支出之部」の末尾に、「機械器具評価償却」26,960円6銭と「船舶評価償却」4,977円を計上した。この措置は、とくに注目すべきものである。

昭和6・7年上半期はいずれも欠損を計上し、昭和8年上半期によりやく3,077円98銭の「本期利益金」を計上した。次いで下半期では利益も累増したが、この間は、すべて償却を実施していない。

昭和9年上半期(第79回)になってはじめて、損益計算書の末尾に、「諸償却金」15万円を計上したが、この時に、他の諸会社でよ

くみうけられる利益の二本建表示の方式を採用した。すなわち、償却前利益を「当期利益金」とし、償却後利益を「当期純(利)益金」とする方式である。この場合の「当期利益金」は、同社の明治・大正時代のそれとは実質が異なる。その実況は、下掲のとおりである。

このような方式は、ひきつづき昭和二桁の時代にまで採用されている。しかも、金額はすべて純政策的に定められた「ラウンド・ナンバー」の数値であり、所定の償却費計算方法によったものではない。

株式会社 川崎造船所は、明治期よりひきつづいて第41期(自大正5年12月至同6年5月)決算まで、「利益処分」というタイトルの利益処分議案で、積立金の一種としてその内訳という形で「家屋器械償却積立金」を開設し累積してきた。同年までの貸借対照表上の積立累計額をみると、1,115,000円にも達している。同年の「利益分配」という名称の利益処分議案の内容は、次頁上段のとおりであった。毎期の積立額は、いずれも「ラウンド・ナンバー」の純政策的な数値となっている。

ところが、次期の第42期(自大正6年6月至同11月)決算になると、「損益計算書」「の仕払之部」に「器械構築物特許権其他償却金」

		損益計算書	
		収入之部	
当期純利益金	二〇六、七三五・四八	再差引	一五〇、〇〇〇・〇〇
諸償却金	三五六、七三五・四八	当期利益金	六、一〇六、九六二・六四
内		差引	六、一〇六、九六二・六四
諸鎖却金		合計	六、一〇六、九六二・六四
諸鎖却金		諸利息	二二一、五四三・七五
諸鎖却金		諸税金	四六、三四六・二七
諸鎖却金		借地料	二二、六八〇・九〇
諸鎖却金		営業費	四七〇、四三六・三二
諸鎖却金		工事支出	五、三五五、九五五・四〇
諸鎖却金		支出之部	六、四六三、六九八・一二
諸鎖却金		合計	六、四六三、六九八・一二
諸鎖却金		雑収入	二五、〇二七・五六
諸鎖却金		収入利子並株式配当金	四五、九一九・九七
諸鎖却金		工事収入	六、三九二、七五〇・五九

利益分配	
一、金参百壹万参千九百四拾九円九銭	当期純益金
一、金拾八万四千壹百六拾四円拾参銭参厘	前期繰越金
合計 金参百拾九万八千壹百拾参円五拾銭参厘	
内	
金老百参拾万貳千円	積立金
内訳	
金参拾万貳千円	法定積立金
金四拾万円	別途積立金
金六拾万円	家屋器械償却積立金
金五万円	御大典記念職工奨励基金
	組入
金五万円	川崎氏職工救済基金組入
金六拾六万六千円	旧老株ニ付金貳円五拾銭 (年割)
金六拾六万六千円	新老株ニ付金八拾参銭 (年割)
金六拾六万六千円	旧老株ニ付金貳円五拾銭 (年割)
金拾壹万円	株主特別配当金
金参拾五万四千壹百拾参円五拾貳銭参厘	賞与金
	後期繰越金

200万円を費用に計上するとともに、これとは別に、「利益分配案」にも積立金の内訳として従前どおりの「家屋器械償却積立金」として100万円を計上するという二元的な会計処理を行なうに至った。この償却制にみられる交錯した事情は、とくに注目すべきである。

その実況は本頁の右側および次頁上段のとおりである。

第四拾貳期 損益計算書

収入之部	金額	仕払之部	金額
艦船諸器械製造及修繕収益	一、八三五、〇九四・〇七三	給料及旅費	一、一七二、二八一・七七一
其他收入合		社債其他諸税	一、〇〇〇、〇〇〇・〇〇〇
合計	一、八三五、〇九四・〇七三	利息並諸経	一、〇〇〇、〇〇〇・〇〇〇
		家屋器械管	九三、一一二・〇四二
		欠損	一七六、六八一・六四三
		特許権其他	〇〇〇、〇〇〇・〇〇〇
		償却金	〇〇〇、〇〇〇・〇〇〇
		当期純益金	一、八二九、〇八三・八八七
合計	一、八三五、〇九四・〇七三	合計	一、八三五、〇九四・〇七三

利益分配案	
一、金八百貳拾壹万九千八百九拾参円八拾八錢七厘	当期純益金
一、金参拾五万四千壹百拾参円五拾貳錢参厘	前期繰越金
合計金八百五拾七万四千七円四拾壹錢	
内	積立金
金貳百六拾参万円	法定積立金
内訳	別途積立金
金八拾万円	家屋器械償却積立金
金壹百万円	御大典記念職工奨励基金組入
金貳拾万円	川崎氏職工救済基金組入
金貳拾万円	事業拡張資金
金貳拾五万円	株主配当平均準備金
金七拾五万円	旧株主二付金 貳円五拾錢
金七拾五万円	新株主二付金 壹円貳拾五錢
一百五拾万円	旧株主二付金 五円
金貳拾参万円	新株主二付金 貳円五拾錢
金参拾壹万四千七円四拾壹錢	賞与金
	後期繰越金
	(年式割)株主特別配当金

つづく第43期決算では、「損益計算書」と「利益処分案」とに、同様にそれぞれ、「機械特許権船渠其他償却金」300万円と「家屋器械償却積立金」200万とを掲上したが、第44期(自大正6年12月至同7年6月)決算では、「損益計算書」の上で、「機械特許権船渠其他償却金」を差引く前の利益と差引いた後の純益とを、それぞれ、「当期益金」と「当期級益金」として区別し、本頁の右側および次頁上段のような「損益計算書」を報告した。家屋器械償却積立金については、前と同様に、「利益分配案」で200万円を積立てている。

第四拾四期 損益計算書

收入之部	金額	仕払之部	金額
艦船諸機械製造及修繕収益	二、二七二、七二五三〇九	給料及旅費	一、五七二、八六七二七五
其他雑収入		諸税	二、三八〇、一一三二〇〇
合計	二、二七二、七二五三〇九	社債其他諸利息並諸経費	八八一、八七一、一二七
		家屋器械営繕費	一九四、二五五九四一
		欠損金	一、二一一、七〇六七〇五
		当期益金	一七、〇三〇、九一一、一六一
合計	二、二七二、七二五三〇九		二、二七二、七二五三〇九

一	金壹千七百參万九百	
	拾壹万拾六錢壹厘	当期益金
内		
	金參百万円	機械特許權船渠其他償却金
	差引金壹千四百參万九百拾壹万拾六錢壹厘	当期純益金

爾後の数期の状況は、「機械特許權建築物代償却金」あるいは「船舶機械特許權建築物代償却金」と名称の変更があったが、前のような二元的な取扱いと、「ラウンド・ナンバー」の償却金額という建前が継続して採用された。

第48期（自大正8年12月至同9年5月）決算では、「船舶機械特許權建築物其他償却金」3,767,561円85錢5厘を「損益計算書」の「仕払之部」の末尾に計上した上で「当期純益金」10,858,393円92錢4厘を報告している。とくに、「当期益金」と「当期純益金」という二

本建の利益表示はこれを全廃している。「利益分配案」には依然として、「家屋機械其他償却積立金」50万円が計上されている。

第49期（自大正9年6月至同年11月）では、とくに、次の二点が注目される。

(イ) 「損益計算書」に費用として計上された「船舶及機械其他償却金」は再び62万円という「ラウンド・ナンバー」の数値に逆もどりしている。

(ロ) 「利益分配案」で利益処分により「家屋器械償却積立金」という利益性積立金を積立てるという方式を廃止している。

この期以降は、もっぱら費用償却だけであるが償却金額は、純政策的な金額であり、とくに大正末期以降では償却費をまったく計上していない期がつづいている。なお「家屋器械償却積立金」の累計額1,150万円は、第63期（自昭和2年6月至同11月）決算で、34,582,400円68錢7厘にのぼった巨額の「損失金」を填補するために、他の任意積立金とともに全額が取崩されている。その実況は、次掲のとおりである。この措置はとくに注目される。

償却積立金ないし償却準備金という名称の利益性積立金が欠損填補の目的で取崩されたケースは、他の会社にもみられた。

損失金処分案	
一金參千參百四拾六万七千貳百三拾九円參拾壹錢八厘	当期純損金
一金壹百貳拾壹万五千壹百六拾壹円參拾六錢九厘	前期繰越損金
右損失ハ左記ノ通り積立金及資金ヲ以テ償却ス	
左記	
一金四百五拾六万七千円	法定積立金(一部)
一金四百六拾壹万四千六百円	別途積立金(全額)
一金壹千壹百五拾万円	家屋器械償却積立金(全額)
一金貳百万円	家屋構築物機械修繕積立金(全額)
一金壹百七拾五万円	事業拡張資金(全額)
一金四百貳拾五万円	従業員生命保険及退職手当資金(全額)
一金四百万円	技術研究実験資金(全額)
一金壹百万円	功労従業員子弟教育資金(全額)
	一般奨学資金(全額)
合計金參千四百六拾八万壹千六百円	
差引不足高金八百円六拾八錢七厘	後期繰越損金

この期の異常なこの事態について、「事業ノ概況」は次のようにのべている。

昨春ノ財界恐慌以來当社ガ金融梗塞ニ陥リ整理ヲ必要トスルニ至ルヤ政府当局ニ於テハ当社ノ為メニ融資救済ノ好意ヲ寄セラレシモ諸種ノ事情ハ其実現ヲ困難ナラシメ逐ニ作業ノ円滑ナル連転ヲ阻碍セントスルニ至レリ若シ不幸ニシテ一旦一部工場と雖之ヲ閉鎖スルノ止ムナキニ至ランカ註文品ノ工事遅延ハ註文先ニ対シ多大ノ迷惑ヲ来スヘキノミナラズ艦船其他軍需品ノ完成其期日ヲ失スルニ於テハ延テ国防上重大ノ影響ヲ及ボスベク我社ノ最モ苦痛ト為シタル処ナリ

つづく第64期決算では、費用償却をせず、「利益金処分案」で「船舶其他償却金」というタイトルの積立金を14万円設定した。第65期決算では、費用償却も償却積立金もいっさい計上していない。なおこの期は1千万円を越える巨額な「純損金」を計上した。爾後の数会計期は、いずれも毎期に純損失を計上していた。いかなる形態にもせよ、償却はいっさいしていない。

第73期（自昭和7年6月至同年11月）に至り、「昭和七年拾壹月式拾八日従前ノ株式老百八拾万株ヲ五分ノ壹ニ減少」する減資という大手術を行ない、九千万円の資本金を一挙に一千八百万円に減資するとともに、債務整理の和議を成立させ、一億円を越す巨額な「減資並基金繰入及整理益金」を計上したが、これを機として極めて巨額な一億円を越す「諸機械其他償却金」を費用に計上した。この期の損益計算書の実況は、本頁の右側のとおりである。

第七拾三期 損益計算書

収入之部		金額	
船舶諸機械製造及 修繕収益其他雑収	貳、九九八、八〇八	円	九參參
減資並基金繰入及 整理益金	壹、六九四、六八七	六九四	
合計	壹、六九參、四九六	六式七	
支払之部		金額	
諸経費並家屋機械 営繕費及其他雑損	七四五、六八八	八〇九	
諸利息	參、參參參、六九七	〇式四	
タイン丸喪失損	壹、式六式、四五〇	式六〇	
諸機械其他償却金	壹、四、參七壹、六六〇	五參四	
合計	壹、六九參、四九六	六式七	

この損益計算書の実況をみると、純損益額が零となっていることと、「減資並基金繰入及整理益金」と「諸機械其他償却金」とがほぼ見合う金額であることがいみじくも物語っているように、この期は、巨額の「減資等益金」（減資差益その他）をもって、累積している未償却分を一挙に償却しようとする意図が明確にくみとれる。減資差益・合併差益・土地売却益あるいは評価益等を収益に計上するとともに、それらの金額に見合う（あるいは

は等額の) 償却費を一挙に費用に計上した実例は、他の会社にもみられる。

爾後は、損益計算書に「機械其他償却金」が費用計上されたこともあるが、昭和二桁の時代に入り、やがて今次大戦下の時期に入っても、ほとんど各期とも償却は実施されていない。

(11) 日本鋼管株式会社の場合

明治45年(1912年)6月に開業の日本鋼管株式会社は、欠損金を計上していた創業の数年を経てようやく事業が軌道にのった第5期営業報告書(自大正3年6月至同年11月)の「損益計算書」で、はじめて「諸機械建物償却金」を「諸経費」とともに「総支出金」の内訳として計上・報告するに至った。その実況は次のとおりである。

		損益計算書 (自大正四年拾貳月一日 至大正五年五月参拾壹日 六ヶ月間)	
		総収入金	貳、四七参、七毫八、五八〇
		総支出金	壹、参九貳、〇九四、貳六八
		差引当期利益金	壹、〇八毫、六貳四、参毫貳
		内	
		諸機械、建物償却金	貳〇〇、〇〇〇、〇〇〇
		原料原価低減基金	貳五〇、〇〇〇、〇〇〇
		社員恩給基金	貳〇〇、〇〇〇、〇〇〇
		職夫救恤基金	貳〇〇、〇〇〇、〇〇〇
		再差引	〇〇〇、〇〇〇、〇〇〇
		当期純益金	五九毫、六貳四、参毫貳

		損益計算書 (自大正参年六月拾日 至大正参年拾壹月卅日 六ヶ月間)	
		総収入金	参四八、九式四、四式七
		総支出金	参式壹、〇七八、〇参八
		内 諸経費	五、〇〇〇、〇〇〇
		機械建物償却金	貳、八四六、参八九
		差引当期純益金	〇〇〇、〇〇〇、〇〇〇

機械建物償却金額が5,000円という「ラウンド・ナンバー」の数値であること以外は、正規の償却手続であるといえる。

ついで、第6期決算・第7期決算で、それぞれ1万円と5万円を費用に計上したが、第8期では「当期利益金」と「当期純益金」とを区別して、右側上段のような損益計算書を作成している。

爾後も、償却金は「ラウンド・ナンバー」の数値で計上されたが、経済恐慌にみまわれた第14期・第15期のように利益のすくないときは償却をしていない。また、「原料原価低減基金」が、「利益金処分案」で積立てられている。第16期決算では「固定資産償却金」として236,150円が費用計上された。この期に先の「原料原価低減基金」は再び損益計算書にもどっている。爾後の会計期間は、いずれも欠損であるか、もしくは利益が小額であったため、償却は実行していない。このような償却をしない状態は、永くつづいて昭和時代に入るのである。

損益計算上の費用計上としてはじめられた同社の「償却制」は、たまたま事業不振という悪条件にみまわれたとはいえ、結果的にみて、甚だ脆弱な基盤の上に立っていたことがわかる。

(12) 東京電気株式会社の場合

明治末期から、「機械及諸工具」・「土地及建家」のようないわゆる有形固定資産が飛

躍的に増大しただけでなく、「特許権」や「家声」（「暖簾」のこと）のようないわゆる無形固定資産も次第に増大するに至ったのであるが、同社で損益計算上の費用に計上して減価償却を実施したのは、ようやく第49回営業報告（自大正11年6月至同年11月）からであった。すなわち、この決算での損益計算書の実況は、次掲のとおりである。

この報告書からは、減価償却制の有無は不明であるが、この「総損金」の中に償却分がふくまれているという事実は、貸借対照表・

（貸方）負債の部に、次の二勘定がみえていることから推定できるのである。

一 金拾八万五千八百拾八円九拾貳銭	固定資産償却引当金
一 金拾八万六千九百九拾九円	特許権及家声償却引当金

もっとも、この両引当金の実質は、利益留保としての「利益性積立金」の一種（「減価償却（準備）積立金」）ではないかという疑問もわくけれども、これは、次の利益処分議案の内容をみれば直ちに氷解するはずである。「減価償却（金）」といった項目は、全くみあたらない。その実況は次のとおりである。

なお、「特許権及家声」の償却について、とくに注目すべき点がある。すなわち、この^{インタンジブリス}無形資産は、この期にはじめて貸借対照表の（借方）資産の部に姿をあらわしており、187,000円となっている。一方、「特許権及家声償却引当金」は186,999円であるから、この期に資産計上するとともに、一挙に償却して一円勘定とする政策的措置つまりいわゆるアービタラリー・ライティング・オフの手續がとられていることがわかる。内外におけるこ

損益計算書	
一金六百貳拾五万参百貳拾九円四拾壹銭	当半期総益金
一金四百八拾四万六千七百七拾九円七拾九銭	当半期総損金
差引	
一金壹百四拾万参千八百四拾九円六拾貳銭	当半期利益金

利益金処分	
一金壹百四拾万参千八百四拾九円六拾貳銭	当半期利益金
一金拾万六千壹百参拾九円五銭	半期利益金
計金壹百五拾万九千九百八拾八円六拾七銭	
内	
一金七万壹千円	法定積立金
一金六拾万円	別途積立金
一金八万参千五百八拾六円	社員職工救済基金
一金貳千円	功勞社債利息補足金
	株主配当金
一金五拾四万円（年率貳分ノ割）	役員償与金
一金拾壹万貳千参百円	後期繰越金
一金拾万壹千壹百貳円六拾七銭	

の種の会計処理についての詳細は、拙著『無形資産会計序説』(同文館刊)あるいは『現代資産会計論』(中央経済社刊)にくわしくのべておいた。

その後、「機械及諸工具償却引当金」と「特許権及家声償却引当金」とは、「諸償却準備金」に改称・統合されている。

第66回(自昭和5年12月至同6年5月)の営業報告書で、大阪電球株式会社ほか4社との合併に関連して、資産償却の方法につき、次のようにのべている。注目すべき記事である。

針ニ 準拠スル 事ト為シ タリ	ニ合併後 モ此資産 償却方法 ハ凡テ右 当社ノ方	ヨリ利益 金処分ノ 事前ニ之 ヲ行ヒ来 レルカ故	分ノ際ニ 為シ来レ ルモノア リシモ当 社ハ従前	従来右諸 会社ノ内 ニハ資産 償却ヲ利 益金処
--------------------------	--------------------------------------	--------------------------------------	--------------------------------------	-------------------------------------

なお、昭和二桁の時代に入ってから、前掲のような「総益金」・「総損金」だけの損益計算書の体裁を改めてはいない。

損益計算書(昭和14年上半年)

摘 要	金 額
当半期総益金	45,956,914.72
当半期総損金	41,636,738.54
当半期利益金	4,320,176.18

第72回の営業報告書(自昭和8年月12至同9年5月)になると、「諸償却準備金」の金額は、従前までの端数のついたものから、一転

して「ラウンド・ナンバー」のものとなる。前後の事情を統計データにまとめて示すと、次掲のとおりである。

回	金 額(円)
第70回	1,975,200.06
第71回	2,218,569.17
第72回	2,500,000.00
第73回	3,500,000.00
第74回	3,720,000.00
第75回	3,940,000.00
第76回	5,500,000.00
第77回	6,720,000.00
第78回	6,940,000.00
第79回	7,160,000.00
第80回	7,380,000.00
第81回	7,600,000.00
第82回	8,028,000.00
第82回(自昭和13年12月 至同 14年 5月)	

この会社の無線部門は、昭和10年10月に創業の「東京電気無線株式会社」に継承されるのであるが、昭和の二桁の時代に入ってきえも、両社ともに、前掲のような総益(損)金という大雑把な集計項目を併記した「損益計算書」になっていた。

(13) 磐城炭礦株式会社の場合

同社は、明治・大正から昭和初期を一貫して利益処分による「財産減価償却」を行ってきたが、その方式には特色がある。すなわち、償却前利益のことを「当期利益金」とし、償却後利益のことを「純益金」とするのであるが、貸借対照表上の利益と損益計算書上の利益は、いずれも償却前利益としての「当期利益金」としておいて次頁上段のような「利益金処分」という名称の「利益処分議案」を

利益金処分	一金八拾万七百貳拾円參拾五錢	当期利益金
内		
金四拾七万円	財産減価償却	
差引		
金四拾万七百貳拾円參拾五錢	純益金	
金拾壹万參千八百參拾五円拾九錢	前期繰越金	
合計金五拾壹万四千五百五拾五円五拾四錢		
内		
金貳万壹千円	法定積立金	
金五万円	役員及社員退職給与基金	
金貳万円	雇員以下退職給与基金	
金四万円	鉱夫退職給与基金	
金四万円	役員賞与金	
金貳拾貳万七千五百円(年五分)	株上配当金	
金拾壹万六千五百五拾五円五拾四錢	後期繰越金	

提示するのである。

ここでは、第98回決算（自昭和18年6月至同年11月）の実況を示しておく。

次の第99回決算（自昭和8年12月至同9年5月）ではじめて、明治期以来の伝統的方法を

改め、本頁下段の損益計算書にみるように費用計上による償却を実施するに至った。償却金額の数値は依然として「ラウンド・ナンバー」のものであった。

損 益 計 算 書

(自昭和8年12月1日至昭和9年5月31日)

損金勘定科目	金 額	益金勘定科目	金 額
山元生産費	1,598,019.85	売 上 金	3,199,095.48
貯 炭 減	18,814.65	自家用燃料炭代	128,525.00
石炭鉄道運賃	704,971.75	斤先収入	61,325.07
販 売 費	787,677.8	利 子 収 入	3,113.91
総 係 費	59,912.79	雑 収 入	124,472.22
斤先経費	2,942.90	小名浜輕便鉄道収入	5,280.38
小名浜輕便鉄道費	4,575.36		
役員賞与金	52,000.00		
小 計	2,520,005.58		
財産減価償却	500,000.00		
当期純益金	501,806.78		
合 計	3,521,918.36	合 計	3,521,918.36

当社は、昭和12年5月現在で「財産減価償却の累計」が11,610,609円65銭に達したのであるが、第105回(自昭和11年12月至同12年5月)決算では、財産減価償却を「損益計算書」にも「利益金処分」にもひとしく計上しなかった。それは、「営業概況」で次のごとくべている事情に由来するものと思われる。

当会社ハ不幸ニシテ前期末住吉坑ニ是ケル
坑内出水ノ後ヲ受ケ更ニ本期中綴坑内ニ二回
ノ出水アリ一時出炭激減セル為業績意ノ如ク
ナラサリシハ恟ニ遺憾トスル所ナリ

同期の損益計算書には「損金勘定科目欄」の末尾に、483,387円34銭の「水災費償却」を計上し、「当期損金」88,566円63銭となった。「財産減価償却」の計上はない。次期の第106回決算では、「水災費償却」106,549円11銭とともに、ふたたび「財産減価償却」35万円を費用に計上した上で「当期純益金」275,750円46銭となっている。爾後は、一時的に名称の変更があり、「固定資産償却金」・「財産減価償却金」というタイトルも用いられた。金額は、すべて「ラウンド・ナンバー」の数値であった。

(14) 京都織物株式会社・大日本人造肥料株式会社の場合

京都織物株式会社は、明治期から大正前期にかけて、一貫して次のような償却を実施してきた。

(イ) 「機械償(消)却金」を損益計算書に費用計上した上で「当期純益金」を計算するが、ときとしてこの償却金を計上しないこともある。

(ロ) 償却金額は、すべて「ラウンド・ナンバー」の純政策的な数値である。

大正後期に入ると各決算ごとに一貫した償却を実施するようになったが、その数値は、従前のような性質のものであった。大正末期から昭和期になると、「固定財産償(消)却金」となった。なお、損益計算書の上で、償

		収入之部	損益計	支出之部	算書
	製品売上、賃金収入	二、七五七、二二一・三三三	円		
	雑収入				
	納税積立金受入	三二一、四三六・四〇			
	工場仕掛品	一、六六九、一七七・八七			
合計		四、七四七、八三五六・〇			
	原料燃料製造需用品消却高			八八七、〇六九・六一	円
	営業費			一、六〇七、三八二・二二	
	諸税金			三三六、一〇六・七八	
	従業員退職慰労金			一六、一一四・〇〇	
	固定財産償却金			五〇、〇〇〇・〇〇	
	工場仕掛品前期繰越高			一、七七六、五三四・三九	
合計				四、六七三、二〇七・〇〇	
差引当期純益金				七四、六二八・六〇	

却前利益と償却後利益とを区別して示すことはなかった。

当社の第11回(昭和21年前期)の営業報告書から、損益計算書の実況を前頁(右側)に紹介しておく。今次大戦直後においてもなお、純政策的償却を行なったことは、「固定財産償却金」5万円という金額をみれば自明である。

大日本人造肥料株式会社の場合も、全く同様であり、明治・大正・昭和の各期を通じて、一貫して「固定資産償却金」を損益計算書に費用計上してきた。償却金額はすべて「ラウンド・ナンバー」の数値である。またときとしては、「特別償却」を実施したが、これも費用計上であり、かつ、「ラウンド・ナンバー」の数値であった。

(5) 東京電燈株式会社の場合

当社は、明治期から大正9年下半季(自大正6年6月至同年11月)第63回計算に至る間一貫して「諸減損補填基金」を「損益計算表」・「支出ノ部」の末尾に計上してきた。大正6

年11月末日決算の会額は500,883円であり、この計算までの累積額並びに項目は、本頁下段の「諸減損補填基金計算表(付属書類)」によって明らかである。

これら諸項目の「減損」は、減価償却費というよりはむしろ、補修・修繕・部分的取替のための実費支出であり、とくに、明治期のものは、貸借対照表・「借方・負債義務ニ属スル分」に掲示されている「諸減損補填元金」という名称の修繕等引当金にみるように修繕等の準備としての機能をかねたものであった。

ついで、大正7年上半季(自大正6年12月至同7年5月)第64回決算では、「損益計算表」・「支出ノ部」の末尾に、「諸減損償却金」40万円が計上された。このような「ラウンド・ナンバー」の純政策的数値を償却費に計上するという方式は、ひきつづき、この時から始まり、一貫して昭和初期に入るのである。このように、費用計上による減価償却は、大正7年下半季にはじまったのである。その実況は、次頁上段のとおりである。

金額	摘要	金額
円 5,022,512・855	元請高(大正6年上半季迄) 仕払高(当半季仕払高) 汽罐汽機蓄電池 及諸機械類減損(同上) 電線路及水路減損(同上) 貸付器具減損(同上) 計器及家具減損	円 4,521,629・955 196,941・972 159,304・016 126,484・227 18,152・785
5,022,512・855	合計	5,022,512・855

日本減価償却生成史の実証研究 (2) (久野)

損 益 計 算 表

(自大正6年12月1日至大正7年5月31日)

収 入 ノ 部 金 額	科 目	支 出 ノ 部 金 額
3,792,064・821	電 燈 料	
2,312,573・884	電 力 料	
405,213・407	電 氣 器 具 損 料	
18,905・496	機 械 器 具 収 入	
365,547・639	雑 収 入	
	諸 税 及 公 納 金	598,136・120
	営 業 費	516,745・822
	発 電 費	678,288・073
	変 電 所 費	52,579・972
	送 電 線 路 費	18,180・027
	配 電 線 路 費	361,922・616
	需 用 者 工 作 物 維 持 費	330,635・742
	仕 払 利 息	17,001・780
	社 債 利 子	171,074・600
	諸 損	351,217・342
	諸 減 損 償 却 金	400,000・000
	賞 与 金 及 社 員 退 職 給 与 金	228,211・000
	当 半 季 利 益 金	3,175,312・153
6,899,305・247		6,899.305・247

昭和8年下期（自昭和8年6月至同年11月）
第95回決算では、「損益計算書」・「損失之部」の末尾に、「諸銷却」10,595,277円75銭が計上されることになった。これは、明らかに、正規の計算法による費用償却のスタートとみてよい。その後、昭和15年下期（自昭和15年6月至同年11月）第109回決算からこの費目は姿を消すが、それはおそらく、この決算から損益計算書上の報告項目につき全体的に著しい集約が行なわれたためであり、「諸銷却」は、報告項目としては、「営業支出」という費目に吸収されたためであろう。

(16) 東京瓦斯株式会社の場合

当社は、第62回（大正5年1月至同年6月）決算で、損益計算書につき注目すべき次の二つの措置をとった。

(i) 第47回（自明治41年7月至同年12月）決算から採用した「瓦斯事業損益計算書」・「精製所損益計算書」・「砂村製造所損益計算書」という各事業別の損益計算書の報告体制を改め、全体を総合した一つの「損益計算書」を作成する方式に復帰したこと。

損益計算書	
収 入	支 出
一金貳百七拾万參千貳百五拾七円八拾六錢	製造費
一金百五万七千五百八拾円八拾錢壹厘	供給費
一金參万六千四百參拾六円九拾五錢	修繕費
一金拾參万六千九百參拾四円四拾七錢五厘	総係費
一金拾拾五万五千貳百四拾貳円六錢四厘	炭山費
一金九万七千貳百貳拾參円八拾參錢	諸 税
一金五千七百拾參円四拾八錢	興業費償却
一金貳拾貳万七千六拾円五拾九錢	諸欠損償却
一金拾拾六万四千九百七拾貳円五拾九錢七厘	借入金利子
一金拾參万四千四百四拾八円四拾參錢	
一金拾八万八百四拾貳円五拾錢	
合計金貳百五拾貳万六千七百七円四厘	
差引 利益金百六拾五万九千九百九拾六円拾貳錢四厘	

(ロ) 「興業費償却」 264,972円59銭7厘を損益計算書の費用に計上したこと。

この「興業費」という分類の範疇は、明治期の官設事業所の作業特別会計に由来するもので、製紙業やセメント製造業あるいは麦酒醸造業等の企業会計でもこのような類集が採用されている。興業費の内訳は、同社の場合は、その財産目録からみると、次の諸資産への支出であることがわかる。

地所、建物、機械、計器、瓦斯管、街燈、貸付器具、炭山、その他(不明)。

損益計算書の実況は、上のとおりである。

ただし、「精製所益金」の由来については、別に「精製所損益計算」を(備考)として損益計算書に添付している。また、利益金(「本期利益金」)から市納付金(利益金の $\frac{100}{100}$)を差引いたものを「純益金」とし、その計算・表示は、「利益金分配案」で行なっている。

興業費償却の実況を統計データにまとめて示すと、本頁の右側のとおりである。

回・年次	金額(円)
第62回(大5・上)	274,972.597
第63回(大5・下)	177,399.310
第64回(大6・上)	353,381.078
第65回(大6・下)	210,676.027
第66回(大7・上)	348,311.637
第67回(大7・下)	358,316.872
第68回(大8・上)	341,277.707
第69回(大8・下)	350,361.884
第70回(大9・上)	364,688.167
第71回(大9・下)	464,318.505
第72回(大10・上)	570,973.678
第73回(大10・下)	522,140.510
第74回(大11・上)	746,414.058
第75回(大11・下)	645,732.310
第76回(大12・上)	752,898.807
第77回(大12・下)	3,955.679
第78回(大13・上)	78,610.208
第79回(大13・下)	100,523.300

この統計データでは、とくに、第77回（大正12年下半期）決算で償却額が一挙に激減し、爾後も桁はずれに小額となっていくのが目立つ。この年は、関東大震災にみまわれたときで、損益計算書「支出」の末尾には、5,500,889円33銭8厘という巨額な「震災欠損金」が計上してある。しかし、この巨額な臨時損失をもカバーして実に1,911,820円27銭にのぼる「本期利益金」を計上した。全般的にみて、統計データの数値は、細部に端数のついた金額ではあるが、政策的に決められた「アトランダム」なものともてよかろう。

(17) 日本石油株式会社の場合

明治21年（1888年）に創立の当社は、第39回（自明治45年7月至大正元年12月）決算に至って、「損益並配当計算」と「収支計算」というタイトルの利益処分議案と損益計算書に、「基本財産減価償却高」25万円を計上することとなった。

なお、「基本財産」とあるのは、同社の定款第5章計算・第27条に、「地所及機械等本社永続ノ財産トナルベキ分ハ基本財産ニ組入

レ営業経費ノ内ヘ加ヘザルモノトス」に由来するもので、当時は、貸借対照表上においても、土地・建物・機械備品といった形態別の資産の分類方式を採用せず、次のような項目で報告していた。

営業部基本	二、〇三二、八六六・一八四	資産之部
鉱山部基本	八、〇四二、四七二・二〇七	
経理部基本	六二、八五五・六二〇	

後になって、「経理部基本」等を大科目とし、形態別の内訳科目を報告するようになった。前記の定款第27条の条文も削除されている。

「損益並配当計算」と「収支計算」の実況は、次のとおりである。

第五項 損益並配当計算	
本期収入高	三、二二四、八二六・八二一
内	
本期経費高	一、六一二、六七六・三五四
差引 本期利益金	一、五一一、一五〇・四六七
内	
基本財産減価償却高	二五〇、〇〇〇・〇〇〇
再差引 本期純益金	一、二六一、一五〇・四六七
前期繰越金	一三八、八〇三・二三六
合計	一、四〇〇、九五三・七〇三
内	
役員及社員賞与金並交際費	七五、七二九・〇三〇
積立金	六三、一〇七・五二〇
株主配当金(但老株ニ付金参円也即年考割式分ニ当ル)	六〇〇、〇〇〇・〇〇〇
同特別配当金(但老株ニ付金老円也即年四分ニ当ル)	二〇〇、〇〇〇・〇〇〇
後期繰越金	四六二、一一七・一五三

第六項 収支計算	
本期収入高	三、一二四、八二六・八二一
内訳	
原油(他店売)	五六、一三六・六九八
製品	三、〇二三、八四八・六三四
雑収入	四四、八四一・四八九
本期支出高	一、八六二、六七六・三五四
内訳	
本期経費高	一、六一二、六七六・三五四
内	
取締役報酬	四、四四〇・〇〇〇
監査役報酬	六〇〇・〇〇〇
俸給	三四、九三八・八五〇
給与	一三、三九三・九三〇
旅費	一〇、九六一・一〇〇
事務費	九、四九九・八五一
税金	一八五、八五一・二〇五
雑費	二七、七三三・五九九
利子	三五、一二二・五〇五
修繕費	六九、三六・八四三四
広告費	二、九〇〇・九〇五
保険料	一二、五二一・三八〇
鉦区費	四、九四五・〇〇〇
鉦夫給	一一〇、二九〇・七六五
燃料	九〇、六四八・〇四八
機械費	五七、四八六・二六五
地元費	五五、六一五・四三〇
送油費	八、六一〇・〇八二
運賃	一六七、七四二・九二九
精製費	一六三、五五二・〇一五
容器費	四二七、四九三・三二〇
荷造費	三一、三五六・二三三
硫酸複製費	七、一一六・六三二
硫曹原料	五三、四六五・二八九
販売費	三、一三五・二九〇
倉出入費	六、七五九・一一八
倉敷料	五、九九九・一四九
漏洩費	一一、一七九・〇三〇
基本財産減価償却費	二五〇、〇〇〇・〇〇〇
内	
経理部基本	一、一〇一・一〇〇
鉦山部基本	二〇一、九八四・三二〇
営業部基本	四六、九一四・五八〇

爾後の「基本財産減価償却高」(後に「財産減価償却高」と名称変更)を統計データにまとめて示すと、次頁(左側)のとおりである。

回数・年次	金額 (円)
第39回(明45・7 ~大元年)	250,000
第40回 (大2・上)	300,000
第41回 (大2・下)	300,000
大42回 (大3・上)	200,000
第43回 (大3・下)	400,000
第44回 (大4・上)	300,000
第45回 (大4・下)	400,000
第46回 (大5・上)	500,000
第47回 (大5・下)	500,000
第48回 (大6・上)	500,000
第49回 (大6・下)	500,000
第50回 (大7・上)	600,000
第53回 (大8・下)	1,000,000
第54回 (大9・上)	1,000,000
第55回 (大9・下)	1,000,000
第56回 (大10・上)	600,000
第57回 (大10・下)	300,000
第58回 (大11・上)	1,200,000
第59回 (大11・下)	1,530,000
第60回 (大12・上)	1,000,000

第四十条 本社ハ每期収入金ヨリ左ノ諸費目ヲ引去リ其残額ヲ純益金トス

一 諸経費

二 手当金(第一ノ費目ヲ引去リタル残額百分ノ七)

三 船価償却費(船価百分ノ二・五)

四 船舶大修繕費(船価百分ノ一・五以内)

船舶については、組織的・定期的な費用償却を実施する建前となっていた。明治末期は同社はひきつづき損失金を計上しており、そのためか「船舶大修繕費」を「損益計算書」に費用として計上しているけれども、船価償却費はみえていない。ここでは、大正初期の第35回(自大正4年1月至同年6月)の「損益計算書」の実況を次頁に紹介しておく。

なお、「本期利益金」・「本期純益金」という二本建の利益表示の方式は、基本財産減価償却高の計上を契機として生まれたものであり、第39回決算以前は、「本期利益金」という表示だけであったことを、とくに付記しておく。

(18) 東洋汽船株式会社の場合

明治41年(1908年)4月改正の同社定款の第6章会計・第40条に次の(本頁の上段右側)規定がある。

日本減価償却生成史の実証研究 (2) (久野)

		損益計算書 大正四年六月三十日	
支出	金額	収入	金額
船費	一、七八二、九八六三三五	貨物運賃	一、六二八、〇九八〇二〇
荷客費	二八五、八七二七六〇	船客運賃	一、二二八、九五五八七〇
店費	三五五、〇八八六六五	貸船料	二一六、二五九〇八〇
利子	二六四、七七二七七六	政府補助金	一、三六〇、八一七九〇
国税及地方税	四八、四〇六六二〇	船内雑収入	一六、五二〇〇八〇
予備員給料	一六、四二四一〇〇		
海上機関費	四、〇七三四六〇		
船舶保険料	二六八、八五五八四〇		
為替損	五、六四五六三〇		
雑費	七二、六三六九四三		
船舶整理費	五一、八五九五四二		
手当金	三〇、〇〇〇〇〇		
船価償却費	五四六、九一四五四〇		
船舶大修繕費	一一五、五九五六九〇		
小計	三、八四九、一三一九〇一		
差引当季利益金	六〇一、五二〇九三九		
合計	四、四五〇、六五二八四〇	合計	四、四五〇、六五二八四〇

大正末期には、同社は損失金を計上しているが、「船価償却費」の費用計上は実施している（大正15年上期・「船価償却費」833,712円51銭1厘、「差引当期損失金」8,458,739円67銭4厘）。

同社の「損益計算書」は、大正末期から昭和期に入り、次第に集約された項目で作成さ

れるようになったが、「船価償却費」は依然として独立した費目であった。この集約化へ
の方向は、極端な形にまでおしすすめられた
結果、終戦直前の昭和19年上期決算にみえて
いる「損益計算書」は、次頁（左側）のとおり
であった。「諸償却費」が独立で一費目と
なっていることは興味深い。

損益計算書		昭和十九年六月三十日	
支出	金額	収入	金額
当期支出金	三、七一七、四六三・五〇	当期総収入金	六、三七八、一〇三・九二
諸償却費	一、二九一、九九四・〇〇		
小計	五、〇〇九、四五七・五〇		
差引当期利益金	一、三六八、六四六・四二		
合計	六、三七八、一〇三・九二	合計	六、三七八、一〇三・九二

損益計算表		支出ノ部	
収入ノ部		営業費	
乗車賃	三六四、〇六五・〇〇	社債利息	二四一、二六八・九七〇
電燈電力収入	六二、二二八・一三一	借入金利息	五四、〇〇〇・〇〇
雑収入	一八、三五四・六一六	社債発行費償却	一、〇二一・四四〇
		固定資本償却	二、六八〇・八一〇
		当半期利益金	一三三、〇〇〇・〇〇
合計	四四四、六四七・二四七	合計	四四四、六四七・二四七

(19) 京浜電気鉄道株式会社の場合

当社は、明治45年(1912年)上半期(自明治44年12月至同45年5月)第29回決算から、費用計上による償却を実施することになったとみてよい。この推定は、筆者が後掲の償却状況を示す統計データを作成し、かつ、試みにその累計額を計算してみたところ、第43回決算報告での「損益計算書」の挿記額 266,000円と完全に符合したからである。

第29回決算における当社の「損益計算表」(後に「損益計算書」と改称)の実況は、本頁(右側)のとおりである。

爾後の「固定資本償却」の実態を統計データにまとめると、次頁(左側)のとおりである。

回 数・年 次		金 額 (円)
第29回	明45・上	32,000
第30回	大1・下	23,000
第31回	大2・上	20,000
第32回	大2・下	50,000
第33回	大3・上	20,000
第34回	大3・下	10,000
第35回	大4・上	10,000
第36回	大4・下	10,000
第37回	大5・上	10,000
第38回	大5・下	10,000
第39回	大5・上	20,000
第40回	大6・下	
第41回	大7・上	20,000
第42回	大7・下	20,000
第43回	大8・上	20,000
累 計		266,000

第40回決算では、償却費を計上していない。この年度の「業務ノ概況」によると、「期末ニ近キ十月一日ノ払暁ニ於テ突如トシテ稀有ノ大風災起リ下記ノ大損害ヲ与ヘ…」とあり、「暴風雨被害復旧費」66,236円42銭6厘を損益計算書に計上している。償却費の不計上とこの臨時損失とは、明らかに関係があるとみてよい。

当社の「固定資本償却」と名づけられた固定資産減価償却費の計上に関し、とくに次の諸点を注目したい。

- (イ) 当初から費用計上による償却を実施していること。
- (ロ) 償却金額は、純政策的に「アトランダム」に決められていること。
- (ハ) 臨時巨額の損失が発生している場合（当然欠損が予想される場合もふくめて考えてよいと思われる）には、償却をしないこと。

結局、「費用償却」とはいつても、他の多くの会社がそうであったように、その制度としての基盤は、まだまだ脆弱なものであったといわねばなるまい。

(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

当社は、明治39年(1906年)11月より翌年3月に至る会計期間の「営業報告書」中の、「計算書」において、次のように営業用什器の減価償却（価格償却・什器償却金・什器銷却損等）を実施した旨を明らかにしている。

右営業用什器当期間ニ価格償却ヲナシタル金額ハ七拾五円ナリ	営業用什器		営業用什器
	倉庫外三百五十一點	種類	
	五、四〇四・〇一	金額	

「損益計算書」の実況は、次頁上段のとおりである。

合 計					利 益		損 益 計 算 書
					金 額	損 失	
一一七、 一二三七四					九八、 九八七四七		損 益 計 算 書
					二、 六三八五九		
					三三〇、 六八		損 失
					一五、 一六六七三		
		割引料	手 数 料	雑 益	有 価 証 券 売 買 損 益		
		利息	雑 損	給 料	交 際 費	旅 費	諸 税 金
		六二、 七二〇九八	九五、 九六	一〇、 五一七八三	四四、 五六六	五〇、 六三九	一、 九八九四三
							一九、 二〇五四六
							雑 費
							創 立 費
							什 器 償 却 金
							七 五〇〇
							純 益 金
							法 定 準 備 積 立 金
							三、 〇〇〇〇
							準 備 積 立 金
							二、 〇〇〇〇
							恩 給 積 立 金
							一、 五〇〇〇
							株 主 配 当 金
							八、 九〇〇〇
							後 期 繰 越 金
							六、 九五五二八
一一七、 一二三七四							合 計
							金 額

この「損益計算書」の実体は、処分計算領域 (appropriation section) を末尾にふくむもので、筆者のいう「英国型完全結合計算書」(損益計算から最終的な処分計算までの網羅的な報告書)である。この型の結合計算書が国立銀行の場合の伝統的な様式であったことについては、すでにくりかえし別稿でのべた。

「純益金」とある個所の金額が空欄になっている点も同様に、国立銀行の報告書雛形と同じである。この損益計算書・末尾の「後期繰越金」6,955円28銭が、次期の「損益計算書」利益欄の末尾に「前期繰越金」として入ってくる。従って、次期の「純益金」は、いわゆる当該期間の期間純利益ではなく、純益金という名称ではあるが、その実体は、「処分可能総利益」に外ならない。このように解析し

てみれば、同社で「損益計算書」としているものの実体は、「損益計算・処分可能総利益計算・処分計算よりなる結合計算書」であることが、いっそうはっきりする。

什器償却金という名称は、次期では単に「什器償却」と改められており、23円が計上してある。

「有価証券時価見積損」を計上しつづけている明治末期には、相当に巨額なこの損失項目のためか償却は実施していない。明治43年7月「藤本ビル・プロカー銀行告白」で、次のようにのべている。

炎暑之候益々御清栄之段奉賀候陳者当銀行
 整理ノ儀ハ大日本製糖株式会社ノ整理ト相俟
 テテ順次進行シ之ニ從テ債務弁済法ハ幸ニ債
 権者各位ノ同情アル御承諾ヲ今ヤ茲ニ円満ナ
 ル終局ヲ告グル事ト相成申候

明治42年3月の「大日本製糖株式会社の破綻の余波」をうけた事情が、よくわかる。

第12期（自明治45年7月至大正元年12月）決算にいたってようやく、「什器償却金」1,581円35銭を「損益計算書」（実体は「結合計算書」）に掲示するに至った。爾後も、毎決算に定期的に償却を実施してはいない。名称を、「什器銷却損」さらに「所有物価額銷却」と変更している。大正中期になると、定期償却制がほぼ確立しているとみてよい。また、「準備金及利益之配当ニ関スル書面」が独立したことによって、結合計算書の末尾の処分計算は、同計算書より除かれた。しかし、「前期繰越金」を利益欄に計上しているのだから、本来の損益計算書にはなっていない。

この損益計算書構造の改訂は、おそらく、銀行条例施行細則・雛形の改正と歩調を合せたものであるにちがいない。

(21) 株式会社 三井銀行の場合

明治6年(1873年)末以降各地に開設された国立銀行では、創業当初から所有の建物・什器について「価額銷却」という名称の費用計上による減価償却を実施してきた。わが国

の減価償却会計では、国立銀行はその先駆であるといっても過言ではない。また、特殊銀行においても、日本勧業銀行にみるように、創業当初(明治30年下半年・明治31年上半年)から「営業用什器代銷却」・「営業用家屋代銷却」を費用に計上している。

ところが明治42年(1909年)10月に創業の三井銀行の場合「営業用建物什器」について「価額銷却」を実施したのは、ようやく第15期(自大正5年7月至同年12月)決算からであった。その損益計算書の「損失」の側に、「所有物価額銷却」108,220円25銭とある。

この事実は、おそらく、この三井銀行が私立銀行の先駆であり、国立銀行から普通銀行に転身した銀行ではなかったという沿革的事情にもとづくものかも知れない。なお、国立銀行は、国立銀行条例によって創立した私立・私営の銀行であったことを添記する。

(22) 株式会社 土浦五十銀行の場合

株式会社 土浦五十銀行につき第3回(自明治31年7月至同年12月)決算の営業報告書を見ると、「貸借対照表」・「負債」の側の資本勘定の部に、「所有物銷却基金」2,700円がみえている。これは、明らかに、利益処分による償却積立金であるが、同期の「損益表」には積立の事実はみえていない。従って、2,700円は第2期ないし第1期の決算で積立てられた事が推定できる。手許の史料として、同行の第1・2期営業報告書がないので、正確には不明である。なお、この銀行は、三井銀行とはちがって第五十国立銀行から普通銀行に転じたものである。

なお、前掲の「損益表」の実体は、損益計算領域から利益処分計算領域までをふくむもので、当時の銀行条例施行細則の雛形に準拠した「英国型完全結合計算書」である。

爾後の第4期から第13期(自明治36年7月至同年12月)までをみるのに、「所有物消却基金」は依然として、2,700円のままであり、この間の積立とはいっさいしていない。第14期から数期の分は、史料の欠落で不明である。

第21期(自明治40年7月至同年12月)決算ではじめて、「損益計算書」の「損失」の側に、「所有物消却金」7,000円を費用に計上するに至った。なお、この「損益計算書」は、「利益」の側に「前期繰越金」を追掲した形式のものであり、最終差額として「当期純益金」を報告しているが、そり実質は、「当期の未処分利益」(処分可能総利益)に外ならない。当時の銀行のいわゆる「損益計算書」は、すべてこの型の変則的なものであった。

一部の国立銀行は、明治初年の創業期において、すでにいち早く費用償却を行なった実績があるけれども、この銀行の例のように、地方銀行では明治末年になってようやく「償却制」がその緒についたとみてよからう。

(23) 第一生命保険相互会社の場合

当社は、第7回(自明治41年9月至同年8月)決算で、「財産評価損」65,632円9銭を「損益計算書」の「支出」の側の末尾に費用として計上した。その内訳は、次のとおりである。

其他財産評価損	有価証券評価損	不動産評価損	什器及図書評価損	財産評価損
三、〇三〇・〇五	三五、四九三・三一	二五、七九九・六三	一、三〇九・一〇	六五、六三二・〇九
				円 銭

このうち、「什器及図書評価損」とあるのは、什器・図書への支出を資産計上した上で期末に評価損を費用化したというものではなく、当該項目への支出の全額を費用として処理したものであり、通常の間ゆる「評価損」ではなく、「図書費」・「什器費」とでも称すべき経費である。この事実は、前回の第6回報告書に次の記事がみえていることから明らかである。

「財産評価損ハ什器及図書ノ購買代ハ全部損失ニ立テ、財産ト見做サズ……」

また、「不動産評価損」をはじめて計上した第7回報告書に次の記事がみえている。

不動産 会社ノ營業所ハ日露戰役中建設ニ着手セルモノニシテ其建設費ハ非常ニ低廉ナリ今日之ヲ新タニスレバ殆ド其倍額ノ費用ヲ要スルコト疑ヲ容レス然レトモ建設以來未タ曾テ一回モ其價格ヲ減セサルニ依リ今回始メテ之ヲ減價セルモノナリ

不動産についての再評価は、取得後4・5年ではじめている。原初的な 'process of valuation' の実体をもった古典的な「償却」が開始されたものとみてよい。大正前期までの「不動産評価損」の状況は次頁上段(左側)のとおりである。

回数	金額 (円)
第7回	25,799・63
第8回	25,000・00
第9回	ナシ
第10回	1,910・90
第11回	ナシ
第12回	ナシ
第13回	ナシ
第14回	ナシ
第15回	ナシ
第15回 (大正5年9月 大正6年8月)	

る旨が明らかにされている。なお、爾後数年に亙り「償却」をしていない。

同社の第7回の「利益金勘定」というタイトルの「利益処分議案」の実況は、次掲のとおりである。

利益金勘定	
一金六万四千四百参拾参円七拾式銭	当季利益金
一金四千三百五拾四円参拾四銭	前季繰越金
合計 金六万五千六百八拾八円六銭	
此分配左ノ如シ	
一金四千円也	法定積立金
一金四千円也	別途積立金
一金参万円也	株主配当金
一金六千四百拾参円参拾七銭	役員賞与金
一金壹万円也	什器償却準備金
一金壹万五千五百四拾四円六拾九銭	後季繰越金

(24) 株式会社 帝国ホテルの場合

当社は、第7回（自明治43年1月至同年6月）決算に際して、帳票類の改良や繰越した不良売掛金の切捨て等を行なったが、この時期にはじめて「什器償却準備金」1万円を「利益処分」に掲上して積立てた。「営業報告」中の「営業ノ事」の一部を引用する。

<p>当季間ニ於テ新調セル什器其他ノ諸費ニ対シ当季ノ純益金中ヨリ金壹万円ヲ控除シ什器勘定償却金ニ充テ今後毎季ノ営業成績如何ニヨリ漸次什器勘定ノ償却ヲナシ当社ノ資産勘定ヲ益々確実ナラシメントス</p>

(25) 藤倉電線株式会社の場合

当社は、第1回（自明治43年4月至同年6月）決算より、次頁（左側）のように、「損益計算表」の「支出」の側に、「建物償却」2,000円を費用計上している。

利益（処分）償却であることと、「成績営業如何ニヨリ」適宜に政策的な償却を実施す

損益計算表	
収 入	支 出
製品収入	原料品費
雑収入	営業費
計	建物償却
	創業費償却
	計
	差引利益金
五二四、二三六〇四二	四六七、六三六八六九
五八六四六五	三三、七一六八〇二
五二四、八二五〇七	二、〇〇〇〇〇〇
	二〇〇〇〇〇
	五〇三、五五三六七一
	二一、二六八八三六

時 期	名 称	金 額
第二回 (自明治四十三年七月至同 年十二月)	建物器械減損金	八、一四〇円
第三回 (自明治四十四年一月至同 年六月)	建物及機械代償却	一〇、〇〇〇円
第四回 (自明治四十四年七月至同 年十二月)	建物機械代償却	七、〇〇〇円
第六回 (自明治四十五年一月至大正元年十一月)	建物機械代償却金	一三、〇〇〇円
第七回 (自大正元年十二月至同 二年五月)	建物機械代償却金	一五、〇〇〇円

建物だけの償却となっているのは、創業時3箇月間の決算だからであり、第2回以降は、「建物機械代」の償却を実施している。金額は、おおむね「ラウンド・ナンバー」の純政策的な数値を示している。

第7回（自大正6年12月至同2年5月）決算からは、名称が「建物機械代減価償却」となったが、それまでの各年は、いずれも名称がまちまちであった。本頁の上段(右側)のとおりである。なお、いずれも費用償却である。

「減価償却」という用語が形成されていくプロセスを如実に物語っている一典型のように思われる。

(26) 小野田セメント株式会社の場合

当社の会計制度については、別稿で「個別調査研究」として詳細に紹介し解析・批判する予定であるが、ここでは、償却問題に限定して、その実況と問題点をのべる。

当社は、第27回（自明治31年7月至同年12月）決算で、「機械代消却積立金」6,150円を利益処分により積立てることになった。同期決算において報告された「損益勘定」というタイトルの報告書は、いわゆる「損益計算書」ではなく、その「収入=属スル分」の末尾には「前半期繰越金」8,896円90銭9厘をふくみ、また「支出=属スル分」の末尾には「小計金」の次に利益処分の内容をふくんだもの

であり、最終差額は「後半期繰越金」 811円 25銭 6厘となっている。この内容からみて、明らかに「英国型完全結合計算書」に外ならぬ。処分計算の部分を摘書すると、次のとおりである。

後半期繰越金	株主配当金 (内書・省略)	役員賞与金	損失補填積立金	機械代消却積立金	準備積立金
八 一 一 二 五 六	三 四、 二 〇 〇 〇	三、 五 〇 〇 〇	二、 五 〇 〇 〇	六、 一 五 〇 〇	二、 五 〇 〇 〇

次期の第28回 (自明治32年1月至同年6月)では、「機械代消却金」として前回と同額の 6,150円を計上したが、その会計処理は異なっており、「損益勘定」の中の「損益計算の領域」すなわち、費用項目の末尾に計上している。これは、注目すべき改正である。第29回決算でも、同様の手続であり、名称・金額ともに同じである。爾後、償却金額は、逐次

増額している。名称は「器械償却金」・「諸償却金」と変更があった。

(27) 株式会社 芝浦製作所の場合

当社は、大正5年 (1916年) 11月の第25回決算ではじめて、「財産償却準備積立金」10万円を利益処分として積立てることになった。

この場合、「財産償却準備積立金」を開設した時期は、第一次大戦中で電気機械の需要が飛躍的に増大した時である。考課状の本文中にいう「生産高ノ増加ニ伴イ未曾有ノ利益ヲ取ムルヲ得タリ」 (第25回決算)。この事実は、収益の増大とそれともなう財産償却準備積立金の増加となってあらわれている。下段にまとめた統計データを参照されたい。

明治・大正期の典型的な取扱いである。

大正12年9月1日の関東大震災によって、この会社は工場の一部は焼失したが、復旧工事として焼跡に約1万坪にわたる「急造工場」を設営した。この第39期 (自大正12年6月至同年11月)の決算では、次頁上段のように、累積してきた「財産償却準備積立金」255万円の全額をあげてこの臨時巨額の損失の填補に用いることになった。

回数・年次	純利益 (円)	前期繰越利益	配当金	財産償却準備積立高
24回 (自大4・12 至大5・5)	371,908,743	749,323,021	137,500,000	
25回 (自大5・6 至大5・11)	917,345,465	892,131,764	265,000,000	100,000,000
26回	1,543,330,565	1,217,677,228	343,750,000	200,000,000
27回	1,967,589,352	1,377,057,793	412,500,000	250,000,000
28回	2,705,288,630	1,416,950,689	678,125,000	350,000,000
29回	3,207,789,969	1,686,114,319	875,500,000	350,000,000
30回	2,945,517,236	1,838,904,288	750,000,000	350,000,000
31回 (自大4・6 至大4・11)	2,035,732,526	2,073,421,524	85,000,000	150,000,000

		災害ニ因ル損失金処分	
	一金四拾万七千四百六拾六円九拾九銭七厘		当期純益金
	一金貳百参拾六万四千貳百七拾七円拾八銭九厘		前期ヨリ繰越
	一金貳百拾九万八千七百貳拾円九拾七銭九厘		金
	一金貳百五拾五万円也		別途積立金
	一金五拾万円也		財産償却準備
			積立金
			研究基金
合計	金八百壹万参千七百四拾五円四拾六銭五厘		
内 引 ク			
	一金六百四拾万五千五百四拾四円六拾五銭也		建物機械器具
			半製品材料等
			焼失損金
	一金八拾六万九百参拾四円七拾七銭壹厘		災害跡整理費
合計	金七百貳拾六万六千四百七拾九円四拾貳銭参厘		
差引	金七拾四万七千貳百六拾六円四銭貳厘		
			後期へ繰越金

第40期は「償却準備金」の積立はないが、第41期（自大正13年6月至同年11月）になると、「利益金処分」という名称の「処分議案」に「増設勘定償却準備積立金」20万円が登場する。そこで「増設勘定」（資産）の経緯について若干ふれる。

第40期（自大正12年12月至同13年5月）に前記の欠損補填の後、焼跡の「急造工場」が完成し、また、鶴見新工場の建設が進んだ。この期の決算で、貸借対照表「資産の部」には、「地所建物及機械器具」7,746,912円9銭5厘のほか次の、

増設勘定	2,046,194円09・1銭
復興勘定	703,290円18・1銭

が掲示されている。

第41期には、新設の鶴見工場が完成し大正14年3月に作業開始が予定された。また、「外資ヲ輸入シテ震災復興ノ用途ニ充ツル為メ」（「考課状の一部」）に、大正13年6月24日芝浦工場の敷地全部および機械類の大半をもって「工場財団」を組織し、これを担保として英貨借入金 325,000磅の借入をしている。この第41期決算ではじめて設定された「増設

勘定償却準備積立金」は、第42期（20万円）第43期（18万円）とつづく。

第45期（自大正15年6月至同年12月）の決算ではじめて、「財産償却」という名称で「損益計算書」に費用計上されることになった。その実況は次頁（左側）のとおりである。

合 計	売上代金及諸収入	科 目	収入ノ部	損 益 計 算 書	(自 大 正 十 五 年 六 月 至 同 年 十 二 月)
	金額				
一一、七九七、八二二〇一	一一、七九七、八二二〇一				
合 計	当期純益金	製 作 費 、 營 業 費 及 財 産 償 却	支出ノ部		
	金額				
一一、七九七、八二二〇一	二四一、一一二四一	一一、五五五、七〇〇六〇			

なお、「増設勘定償却準備積立金」と「増設勘定」の経過についてふれておこう。

第44期決算では、「利益金処分」(議案)で、「増設勘定償却」50万円を計上している。この金額は、当期の貸借対照表「資産の部」の末尾に掲示してある「増設勘定」50万円と符合する。筆者の推定は、次のとおりである。

(イ) 第43期の決算で、その期までの「増設勘定」9,983,997円86銭5厘と「増設勘定償却準備積立金」の累計額(この期の利益処分積立額をふくめて)58万円、この両者を相殺し

て「地所建物及機械器具」に振替えた。

(ロ) この手続につき、政策的配慮から「増設勘定」のうちの50万円分について、次期(第44期)に持越し、この第45期に、利益(処分)償却により一挙に全額をライティング・オフ(消却)して「増設勘定」を完全に消滅させた。

(ハ) この結果として、第45期決算では、貸借対照表「負債の部」および「資産の部」から、「増設勘定償却準備積立金」と「増設勘定」とが、それぞれ姿を消した。

この第45期こそが、この会社が初めて費用償却を実施した時期となった。

第46期以後は、純利益の減少、やがて昭和初期の不況によるうち続く欠損となり、おそらく償却はしなかったのであらうと思われる。昭和期がやや下っても、損益計算書では、ひきつづいて、「売上高及雑収入」(収益)と「製作費及営業費」(費用)を対照・揭示するという大雑把な報告をしているので、「財産償却」が営業費中にふくまれていたかどうかわからない。ただし、第65期(自昭和11年5月至同年10月)の考課状ではじめて、「固定資産異動概況」として、「償却高」1,274,247円79銭が揭示されている。この事実からみれば、不況期以後のある時期から、「製作費及営業費」という費目の中に「財産償却費」をふくむようになったと推定できる。以後はずっと「固定資産異動概況」が考課状の本文に報告されているので、当該期の償却総額だけはわかる。

東京芝浦電気株式会社の第80期決算(自昭和18年11月至同19年3月)の実況をみても、その損益計算書は、次頁(左側)のようになっており、明治創業の時期と、その様式が一向に変わりばえがしないのみならず、いっそう大雑把で不明瞭なものになっている。

日本減価償却生成史の実証研究 (2) (久野)

損益計算書(自昭和拾八年拾壹月 壹日
至昭和拾九年 参 月参拾壹日)

摘要	金額
当期総益金	343,127,015 ^円 08
当期総損金	304,521,938 ^円 98
	38,605,076 ^円 10

この期の考課状の本文に出ている「固定資産異動概況」によって、当期総償却高8,769,494円44銭だけがわかる。すなわち、右側のとおりである。

累計	大震災以降 (震災直後現在高)	当期	区分
一〇、四二二、六八五七七		一九五、一四〇、二二七二〇	前期ヨリ繰越
三七三二四、二九二、五五八〇〇		四一、五一三、六五六〇九	編入高
一〇六、八二〇、八六四九二		八、七六九、四九四四四	償却高
三三七、八八四、三七八八五		三三七、八八四、三七八八五	当期末現在