

## 【論文】

# 戦時体制下の満洲における会計実務 — 鴨緑江製紙の決算諸表を用いた固定資産の分析から —

山下 修平

### 目次

はじめに

#### I 本稿で用いる史料

- (1) 分析対象企業と対象期間の設定
- (2) 鴨緑江製紙
- (3) 決算諸表

#### II 固定資産に関する諸表の分析

- (1) 固定資産の勘定明細
- (2) 分析手法
- (3) 減価償却の概要

#### III 減価償却の運用状況

- (1) 建物及構築物
- (2) 機械及装置
- (3) 給水設備

おわりに

### はじめに

本稿は、戦時期の満洲において操業していた鴨緑江製紙の決算諸表を用いて、当時の会計実務を明らかにすることが目的である。一次史料である決算諸表を用いて、減価償却をはじめとする固定資産に係る会計実務の一端を明らかにする。研究対象期間を戦時期に設定する。また、個別企業、なかでも満洲において操業する比較的規模の小さな企業に着目する。

これまでの会計史研究において、戦時期を対象とし、個別企業の会計実務を

## 戦時体制下の満洲における会計実務（山下）

明らかにする試みはさほど多くはない<sup>(1)</sup>。史料の制約を強く受けるからであると考えられる。個別企業の会計実務を明らかにする場合には、一次史料に依拠することになる。しかし、史料が物理的に存在していないケースに加え、現存する企業からは史料を手に入れにくいという事情もあるであろう。本稿では適切な史料を設定し、当時の会計実務を明らかにすることを試みる。

本稿は、満洲における企業を分析対象として取り上げる。戦時期における満洲国を扱った経営史研究の蓄積<sup>(2)</sup>は存在するものの、会計分野への影響を取り上げる研究は少ない。本研究により明らかになる当時の会計実務は、経営史分野への研究進展にも材料を提供できるのではないかと考える。

本稿では、減価償却をはじめとする固定資産に係る会計実務に着目した。固定資産に係る会計処理は、製造業において金額的に影響が大きく、企業の損益に与える影響が大きい。ときに裁量をもって計上され、見積もりに依拠する部分が多い減価償却に注目することは、実務を知るうえで意義深い。会計実務の浸透の程度を把握するためには、適切な論点の一つであると考えられる。

史料の制約のあるなかで、戦時期の満洲における製紙会社である鴨緑江製紙について、一次史料である決算諸表の収集を行い、当時の実務の一端を明らかにしようと試みた。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、減価償却の実務の一端を明らかにする。

分析対象とする戦時期は、1938年の国家総動員法に端を発し、経理を統制する諸法令が次々に制定された。1939年の配当統制令、1940年の会社経理統制令、1942年の会社固定資産償却規則などである。諸法令の主目的は、配当や給与などの経費を企業から流出することを抑制することにあつたが、会計実務にも大きな影響を与えることとなった。会社経理統制令は、経理検査を伴い、多くの企業に浸透したことから、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頁）。また、会社固定資産償却規則は、減価償却が日本において定着した契機となった（中村2020、69頁）。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得る。

本稿では、満洲の製紙会社である鴨緑江製紙の決算諸表を用いて、減価償却実務の一端を明らかにする。もしも減価償却実務の進展が認められるのであれば、戦時期という特殊な時代背景が、満洲に所在するような在外企業に至るまで同一の会計実務が広まる契機になったことを示唆するものであると言える。会計実務が、植民地経営に与えた影響を考察するに際し、示唆を与えるような情報を提供できるであろう。

まずⅠ章において、本稿で取り上げる鴨緑江製紙と、その決算諸表の概要をまとめる。Ⅱ章において、固定資産の勘定明細の概要と、分析手法を説明し、減価償却の運用状況の概要をまとめる。Ⅲ章において、「建物及構築物」「機械及装置」「給水設備」の各科目について、償却の行われる項目を把握し、具体的な減価償却の運用状況を明らかにする。さらに、戦時期の会計諸表例との関係について考察を行う。

## Ⅰ 本稿で用いる史料

### (1) 分析対象企業と対象期間の設定

本稿では、一次史料である鴨緑江製紙の決算諸表を用いる。決算諸表は紙の博物館<sup>(3)</sup>において所蔵されている。同博物館には、鴨緑江製紙をはじめ、六合製紙、安東造紙の3社の満洲における製紙企業の決算諸表に係る史料が所蔵されている。すでに拙稿において、鴨緑江製紙・六合製紙・安東造紙における建物の減価償却について、その運用状況の一端を明らかにしている(山下2020a)。昭和16年(1941年)上期から昭和17年(1942年)下期において、3社の建物に関する減価償却の運用状況には差異が見られた。概要を述べると、鴨緑江製紙では、每期8～9割の項目について減価が確認でき、每期同額の減価が見られる項目も7割程度あった。定額法を用いた減価償却を行っている痕跡を確認することができた。六合製紙では、同期間、すべての項目について

## 戦時体制下の満洲における会計実務（山下）

減価を確認することができたが、毎期同額の減価を確認できた項目は1割強のみであり、規則性をもった減価償却の運用を確認することはできなかった。安東造紙については、建物の項目のほとんどについて減価を確認することができず、減価償却の手続きをほとんど行っていないことがうかがえた。拙稿において、鴨緑江製紙の会計実務を、「先進的な」取り組みであると指摘した（山下2020a, 31-41頁）。

本稿では、規則性をもった減価償却を行っている痕跡のあった鴨緑江製紙について、分析対象の有形固定資産の範囲を広げ、より詳細に分析を行うこととした。

分析対象期間は、昭和16年上期（1941年上期）から昭和17年下期（1942年下期）とする。会社経理統制令（1940年）や会社固定資産償却規則（1942年）が施行された時期であり、戦時期の会計実務が明らかになる時期である。また、史料の制約により、連続した期の決算諸表を確認できる時期でもある<sup>(4)</sup>。

### (2) 鴨緑江製紙

鴨緑江製紙は、1919年5月に大倉組によって設立された製紙会社である。朝鮮と満洲の間を流れる鴨緑江の満洲側に位置する安東（南満州安東県六道溝）（現在の中国遼寧省丹東市）に、資本金500万円で設立された<sup>(5)</sup>。

鴨緑江流域は林業が盛んで、伐採された木材を筏にして流していた。安東付近は、朝鮮半島と中国大陆の接点として、物資の集まる拠点として発展していた（図表1）。

設立当初の鴨緑江製紙は、パルプ製造の会社として操業を開始している。しかし、経営低迷が続き、満洲国成立後の1935年には王子製紙の委託経営に移

図表1 木材の集積地であった鴨緑江



出所：当時の絵葉書より（筆者蔵）

行した。王子製紙の関与後、業況を回復することになる。その後も王子製紙の影響を強く受け、王子製紙の傍系会社として位置づけられていた（王子製紙編2001, 66-67頁）。1943年時点の労働者数は、416名であり、生産能力は17,830トンであったとされる（須永2006, 133頁ほか）。

### (3) 決算諸表

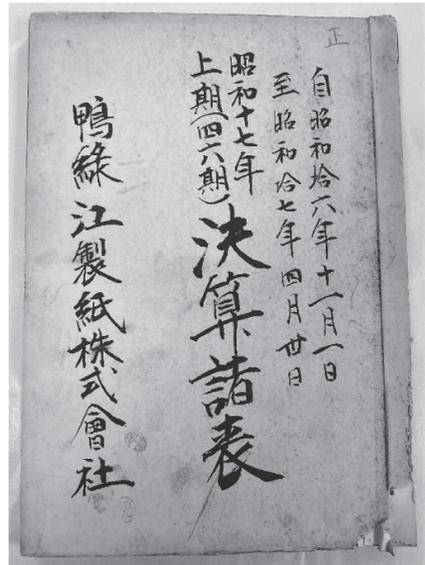
各期の決算諸表は、B5判の冊子である（図表2）。年に2回、上期と下期に分けて作成されている。上期は11月1日から4月30日まで、下期は5月1日から10月30日までである。例えば、昭和17年上期は、昭和16年11月1日から昭和17年4月30日、昭和17年下期は、昭和17年5月1日から昭和17年10月31日を会計期間としていた。

昭和17年上期を例に、記載内容を概観する。表紙に「昭和拾七年上期（四六期）決算諸表」の記載がある。また、「自 昭和拾六年十一月一日 至昭和拾七年四月廿日」の記載が確認できる。

表紙をめくると最初に総勘定元帳残高表が掲載されている。冊子のサイズの3倍ほどの用紙を、折りたたんで収納している。総勘定元帳残高表からは、当時の用いられた勘定科目とその残高を把握することができる。次に、財産目録の明細表が添付されている。実際には、総勘定元帳残高表における勘定明細の役割を果たしているものと思われる。

巻末には、「製造部門費 補助部門費 総括表」「(製紙) 製造原価一覧表 (甲)」

図表2 鴨緑江製紙の決算諸表(表紙)



出所：鴨緑江製紙 昭和十七年上期決算諸表  
(紙の博物館所蔵)

「(製紙) 製造原価一覧表 (乙)」「製品パルプ (SP) 製造原価一覧表」「C.P 原質製造原価一覧表」が掲載されている。いずれも冊子の3～4倍の用紙を折りたたんで収納している。原木費などの主要材料費，燃料費などの補助材料費，主要賃金，補助労働費，減価償却費<sup>(6)</sup>などを製造部門と補助部門の各部へ配賦する明細となっている。

## II 固定資産に関する諸表の分析

### (1) 固定資産の勘定明細

減価償却の運用状況や，勘定科目の名称の変化を把握するために，総勘定元帳残高表の勘定明細の役割を果たす，財産目録における固定資産の明細表（以下，固定資産の勘定明細）を用いる。

固定資産の勘定明細は，勘定科目ごとに複数の項目で構成されている（図表3）。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に反映されているものと考えられる。項目数は，決算期によって増減する。購入や編入による増加や，廃棄等による減少が考えられる。1項目につき1行で記載されているが，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。他方，機械のなかには数量が10を超える記載が見られる。決算期によって1項目を2項目に分割するケースも見られる。

図表3 固定資産の勘定明細

品名	数量	金額
モータースクリーン	1	2,000.00
ポンプ	1	2,000.00
エレベーター	1	2,000.00
モータースクリーン	1	2,000.00
ポンプ	1	2,000.00
エレベーター	1	2,000.00
モータースクリーン	1	2,000.00
ポンプ	1	2,000.00
エレベーター	1	2,000.00
モータースクリーン	1	2,000.00
ポンプ	1	2,000.00
エレベーター	1	2,000.00
モータースクリーン	1	2,000.00
ポンプ	1	2,000.00
エレベーター	1	2,000.00
モータースクリーン	1	2,000.00
ポンプ	1	2,000.00
エレベーター	1	2,000.00
モータースクリーン	1	2,000.00
ポンプ	1	2,000.00
エレベーター	1	2,000.00
モータースクリーン	1	2,000.00
ポンプ	1	2,000.00
エレベーター	1	2,000.00

出所：鴨緑江製紙 昭和十七年上期決算諸表  
機械及装置の1頁目（紙の博物館所蔵）

本稿で着目する固定資産は、建物及構築物(昭和 16 年上期は建物及諸工作物、昭和 16 年下期以降は建物及構築物。以下、「建物及構築物」と記載する)、機械及装置(昭和 16 年上期は機械と電気機械、昭和 16 年下期と昭和 17 年上期は機械及装置、昭和 17 年下期は機械。以下、「機械及装置」と記載する)、給水設備(昭和 16 年上期は水路、昭和 16 年下期以降は給水設備。以下、「給水設備」と記載する)である<sup>(7)</sup>。

分析対象期間における各科目の項目数は、図表 4 の通りである。昭和 16 年下期に、勘定科目の名称変更や、一部項目の組替が行われている。昭和 16 年上期の鉄道 1 項目と防火装置 1 項目は、昭和 16 年下期以降は建物及構築物に組み入れられている。

図表 4 各決算期における各勘定科目の項目数

昭和 16 年上期		昭和 16 年下期		昭和 17 年上期		昭和 17 年下期	
建物及諸工作物	114	建物及構築物	118	建物及構築物	120	建物及構築物	120
鉄道	1						
防火装置	1						
機械	249	機械及装置	365	機械及装置	364	機械	364
電気機械	105						
水路	9	給水設備	9	給水設備	9	給水設備	9

出所：鴨緑江製紙 各期決算諸表より集計

日本本土の王子製紙の各工場においては、昭和 16 年上期に勘定科目の数や名称に変化があった。各工場における勘定科目の標準化が進んだことも明らかになっている(山下 2020b, 1-10 頁)。これは、拙稿において会社経理統制令の影響を受けたものと指摘した。鴨緑江製紙では、日本本土の王子製紙工場と比較し、勘定科目の標準化が半年遅れて進められた可能性がある。

## (2) 分析手法

本研究では、固定資産の勘定明細を用いて、減価償却の運用状況の推定を行

## 戦時体制下の満洲における会計実務（山下）

う。各項目の減価を把握することにより、減価償却費の計上金額を推定することとする。

分析対象は、昭和16年上期から昭和17年下期にかけて、分析対象期間に毎期登場する項目とした。購入や編入による増加や、廃棄や売却による消滅など該当期間における償却以外により増減したと推測される項目は、分析対象から排除することとする。数量に変化のあった項目や、1項目を2項目に分割した項目、組替を行った項目（例えば、機械及装置から建物への組替など）も、毎期の変化を把握することが困難なことから、分析対象から排除することとする<sup>(8)</sup>。

上記を考慮した結果、分析対象の項目は、図表5の通りとなった。

**図表5** 分析対象とする項目数

昭和16年上期		昭和16年下期		昭和17年上期		昭和17年下期	
建物及諸工作物	102	建物及構築物	104	建物及構築物	104	建物及構築物	104
鉄道	1						
防火装置	1						
機械	233	機械及装置	329	機械及装置	329	機械	329
電気機械	96						
水路	9	給水設備	9	給水設備	9	給水設備	9

出所：筆者による集計

図表6は昭和16年上期から昭和17年下期における、勘定明細「給水設備」項目である。減価の把握の分析を例示的に示した。本稿では、この減少金額の有無（図表6におけるc, e, gの部分）、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、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、項目全体に占める「減価を確認できる項目」の割合は増加する。次章において、減価償却を実施している項目数の把握のほか、規則的な償却が行われているのか否かを検討する。

図表 6 勘定明細「給水設備」における各項目の金額と減価の推移（単位：円）

項目名	数量	昭和 16 年	昭和 16 年	減少額	昭和 17 年	減少額	昭和 17 年	減少額
		上期	下期		上期		上期	
		a	b	c=a-b	d	e=b-d	f	g=d-f
取水口及河底吸水管	1 式	1,618.42	1,618.42	0.00	1,618.42	0.00	1,618.42	0.00
取水口江岸取水井戸	1 "	759.08	698.20	60.88	637.32	60.88	576.44	60.88
送水管	1 "	4,506.47	4,506.47	0.00	4,506.47	0.00	4,506.47	0.00
沈殿池及沓過池		49,512.72	48,889.92	622.80	48,267.12	622.80	47,644.32	622.80
導水管及ポンプ井戸	1 式	964.09	896.11	67.98	828.13	67.98	760.15	67.98
構内第一號井戸	1 基	7,360.30	7,174.30	186.00	6,988.30	186.00	6,802.30	186.00
〃 第二號井戸	1 "	3,687.73	3,552.45	135.28	3,450.07	102.38	3,347.69	102.38
〃 第三號井戸	1 "	14,352.19	13,895.09	457.10	13,437.99	457.10	12,980.89	457.10
〃 第二號井戸 パイプ類	1 式	2,193.90	2,160.99	32.91	2,128.08	32.91	2,095.17	32.91
小計		84,954.90	83,391.95	1,562.95	81,861.90	1,530.05	80,331.85	1,530.05

出所：鴨緑江製紙 各期決算諸表より採録，集計

### (3) 減価償却の概要

本節では、「建物及構築物」「機械及装置」「給水設備」の分析対象全体について、減価償却の運用状況の概要を把握する。

図表 7 は、分析対象の項目における簿価の合計金額と、減価の確認できた金額の合計、そして減価の割合（前の期の簿価に対する比率）を表している。

減価の割合は、「建物及構築物」については 2.0% から 2.5%、「機械及装置」については 2.2% から 2.3%、「給水設備」については 1.8% から 1.9% であった。いずれも 2% 前後の数値を示している。

一般に、「建物及構築物」や「給水設備」は、「機械及装置」よりも長期にわたって使用されることが予想される。現代の感覚だと、耐用年数の長さを考慮すれば、「機械及装置」の減価の割合はもう少し高い数値でないと不自然であると思われる。実際に、戦時期における王子製紙の減価償却を扱った拙稿において、建物に比して機械装置の償却割合は高い数値を示していた（山下 2018, 125-138 頁）<sup>9)</sup>。以上のことから、鴨緑江製紙においては、耐用年数をさほど

図表 7 各期における減価を確認できる割合

	建物及構築物 (104 項目)	機械及装置 (329 項目)	給水設備 (9 項目)
昭和 16 年上期の簿価合計 (単位: 円)	684,364.59	1,957,726.17	84,954.90
昭和 16 年下期の簿価合計 (単位: 円)	667,266.66	1,913,949.69	83,391.95
昭和 16 年上期から 昭和 16 年下期にかけての減価 (単位: 円)	17,097.93	43,776.48	1,562.95
減価の割合 (前の期の簿価に対する比率)	2.5%	2.2%	1.8%
昭和 17 年上期の簿価合計 (単位: 円)	653,922.55	1,870,113.20	81,861.90
昭和 16 年下期から 昭和 17 年上期にかけての減価 (単位: 円)	13,344.11	43,836.49	1,530.05
減価の割合 (前の期の簿価に対する比率)	2.0%	2.3%	1.8%
昭和 17 年下期の簿価合計 (単位: 円)	640,407.14	1,826,276.65	80,331.85
昭和 17 年上期から 昭和 17 年下期にかけての減価 (単位: 円)	13,515.41	43,836.55	1,530.05
減価の割合 (前の期の簿価に対する比率)	2.1%	2.3%	1.9%

出所: 筆者による集計

考慮しないで減価償却が行われている可能性がある。

### Ⅲ 減価償却の運用状況

本章では、「建物及構築物」「給水設備」「機械及装置」の勘定明細を用いて、減価償却の運用状況について考察を試みる。各決算期の項目ごとの減価を把握することにより、減価償却の運用状況を明らかにする。

#### (1) 建物及構築物

「建物及構築物」は、昭和 16 年上期には 114 項目（この他に、昭和 16 年下期以降に組み入れられる鉄道 1 項目、防火装置 1 項目が存在する）が確認できる。このうち、Ⅱ (2) において既述した条件により、104 項目を分析対象として抽

図表 8 「建物及構築物」において減価を確認できる項目とその割合

①	昭和 16 年上期から 昭和 16 年下期にかけて 減価を確認できる項目	96 項目	92.3%	①と②の 減価が同額	84 項目	80.8%	①②③の 減価が同額	77 項目	74.0%
②	昭和 16 年下期から 昭和 17 年上期にかけて 減価を確認できる項目	87 項目	83.7%		②と③の 減価が同額	80 項目			
③	昭和 17 年上期から 昭和 17 年下期にかけて 減価を確認できる項目	82 項目	78.8%						

出所：筆者による集計。% は、分析対象 104 項目に対する割合を示している。昭和 16 年上期は、「鉄道 1 項目」「防水装置 1 項目」を含む。

出した。

減価の確認できる項目と、その割合を示したのが、図表 8 である。昭和 16 年上期から昭和 16 年下期にかけては 9 割強、昭和 16 年下期から昭和 17 年上期にかけては 8 割強、昭和 17 年上期から昭和 17 年下期にかけては 8 割弱の項目について、減価を確認することができた。減価償却を行っている項目が多いものの、その割合は徐々に低下していることが見て取れる。特徴的なのは、3 期にわたり減価が同額である項目が、74% 存在した。これは、減価償却を行っている項目については、償却方法として定額法<sup>10</sup>を採用している痕跡であると言える。

昭和 16 年上期から昭和 16 年下期にかけて、減価の確認できる項目について、簿価に対する減価の割合は、0.9% から 18.9% と幅広い。Ⅱ (3) において既述したように、全体としては (平均すると) 2.5% となる。耐用年数などを考慮して会計処理を行っている可能性はある。

なお、3 期ともに減額の確認できない項目が、6 項目あった。この 6 項目は「薬槽室」「配電ポンプ室」「社宅 (4 項目)」である。減価償却の手続きを行っていないものと思われるが、その理由は不明である。6 項目ともに、比較的簿価が少額であるため (2.58 円から 1,000 円)、既に残存価額まで償却を行った項目である可能性はある。

## （2）機械及装置

「機械及装置」の勘定明細からは、昭和16年上期には354項目（機械249項目、電気機械105項目）が確認できる。このうち、Ⅱ（2）において既述した条件により、329項目を分析対象として抽出した。数量の変化による除外、複数の項目を2～3項目に分けて記載するようになる変化による除外を行っている。

減価の確認できる項目と、その割合を示したのが、図表9である。減価の確認できる項目の割合は、98.2%から98.8%であった。ほとんどの項目において、減価償却を行っていたことがうかがえる。また、3期にわたり減価が同額である項目が、322項目存在した。これは、「機械及装置」のほとんどの項目について、定額法により減価償却を実施していることを示している。

日本本土の王子製紙における減価償却を扱った拙稿において、同時期（1941年上期から1942年下期）の機械装置の項目について、減価を確認できる割合は数パーセントであったことを既に指摘している（山下2018, 132-133頁）<sup>(41)</sup>。鴨緑江製紙における会計処理は、日本本土の大企業における会計処理と比較して、（現代の尺度で捉えると）先進的な取り組みであったといえる。

他方、簿価に対する償却の割合については、不自然に感じられる点がある。昭和16年上期から昭和16年下期にかけて、減価の確認できる各項目について、簿価に対する減価の割合は、0.4%から7.0%であった。最も多かった減価の割合は1.5%で、231項目が確認できた。電動機・ポンプ・変圧器などの項目が

図表9 「機械及装置」において減価を確認できる項目とその割合

①	昭和16年上期から昭和16年下期にかけて減価を確認できる項目	323項目	98.2%	①と②の減価が同額	323項目	98.2%	①②③の減価が同額	322項目	97.9%
②	昭和16年下期から昭和17年上期にかけて減価を確認できる項目	325項目	98.8%		②と③の減価が同額				
③	昭和17年上期から昭和17年下期にかけて減価を確認できる項目	325項目	98.8%	324項目		98.5%			

出所：筆者による集計。%は、分析対象329項目に対する割合である。

確認できる。個別の残存価額を把握することはできないが、定額法を用いるなかで償却率 1.5% だとすると、償却を終えるまでに相当の年数がかかると思われる<sup>(12)</sup>。一般に、「機械及装置」は「建物及構築物」よりも耐用年数は短く、償却率は高くなるものと考えられるので、整合しない結果となった。

なお、3期ともに減額の確認できない項目が、4項目あった。調木室の「パーカー」(45.25 円)、木釜室の「コイルクーラー (数量 4)」(4,144.94 円)、スクリーン室の「パイプセパレーター (数量 2)」(597.95 円)、草糊及原料精選室の「40”×100” デッカーマシン」(130.00 円)である。減価償却の処理を行っていないものと思われるが、その理由は不明である。4項目ともに、比較的簿価が少額であるため、残存価額まで償却を行った項目である可能性はある。

### (3) 給水設備

「給水設備」の勘定明細からは、昭和 16 年上期に 9 項目が確認できる。Ⅱ (2) において既述した条件により、分析対象として除外する項目はなかったため、9 項目すべてを分析対象とした。

減価の確認できる項目と、その割合を示したのが、図表 10 である。減価の確認できる項目は、毎期 7 項目であった。このうち、6 項目については、毎期の減額が同額であり、定額法を用いた減価償却の運用を行っていたものと考えられる。

図表 10 「給水設備」において減価を確認できる項目とその割合

①	昭和 16 年上期から 昭和 16 年下期にかけて 減価を確認できる項目	7 項目	77.8%	①と②の 減価が同額	6 項目	66.7%	①②③の 減価が同額	6 項目	66.7%
②	昭和 16 年下期から 昭和 17 年上期にかけて 減価を確認できる項目	7 項目	77.8%						
③	昭和 17 年上期から 昭和 17 年下期にかけて 減価を確認できる項目	7 項目	77.8%	②と③の 減価が同額	7 項目	77.8%			

出所：筆者による集計。% は、分析対象 9 項目に対する割合である。

## 戦時体制下の満洲における会計実務（山下）

昭和16年上期から昭和16年下期にかけて、減価の確認できる項目について、簿価に対する減価の割合は、1.3%から8.0%であった。

3期ともに減価の確認できない項目は、2項目あった。「取水口及河底吸水管」(1,618.42円)、「送水管」(4,506.47円)である。比較的、簿価は少額である。減価償却の処理を行っていないものと思われるが、その理由は不明である。残存価額まで償却を行った項目である可能性はある。

### おわりに

本稿は、戦時時期における一企業の会計実務の一端を明らかにしようと試みた。満洲に所在する鴨緑江製紙について、その決算諸表に掲載されている勘定明細の詳細な観察から、減価償却の実務の一端を明らかにした。各期の決算諸表からは、固定資産の勘定明細を読みとることができる。昭和16年上期から昭和17年下期にかけて、勘定明細における項目の帳簿価額の減少を把握し、減価償却の計上を推測した。

Ⅱ(3)において示したように、「建物及構築物」「機械及装置」「給水設備」の簿価に対する減価の割合は、いずれも2%前後であった。一般に、「建物及構築物」や「給水設備」は、「機械及装置」に比して長期間にわたり使用することが想定されるが、減価の割合に差異は見られない結果となった。これは拙稿により明らかになっている日本本土の王子製紙工場の事例とは異なる点を指摘した。耐用年数をさほど考慮せずに、一定の率（または金額）の償却を行っている可能性がある。

Ⅲ章では、「建物及構築物」「機械及装置」「給水設備」における分析対象の全項目について、減価の有無を把握した。その結果、「建物及構築物」は8～9割程度の項目について、「機械及装置」はほぼすべて項目について、「給水設備」は9項目のうち7項目について、減価を確認した。日本本土の王子製紙工場と比較して、高い割合で減価償却の処理を行っていることが推測される。また、いずれの勘定科目においても、定額法による減価償却が行われている痕跡

が見て取れた。

拙稿による本土の王子製紙工場に分析では、昭和 16 年に会計処理の変化が確認できるものの、減価償却の手続きが行われていると推測される項目の割合は低い。本土の王子製紙工場に比して、鴨緑江製紙では、現代の会計処理に見られるような規則的な減価償却実務を行っていることになり、「先進的な」会計処理を行っていたと指摘できる。

日本本土における会社経理統制令や会社固定資産償却規則の制定は、王子製紙工場の会計処理に大きな影響を与えた。科目全体に占める割合は低いものの、項目ごとに銭単位で減価償却を行うようになり、勘定科目の標準化を進めた(山下 2018, 125-138 頁)。他方、本稿で扱った鴨緑江製紙においては、分析対象期間に大きな会計処理の変化を確認されなかったものの、毎期、規則的な減価償却の手続き、具体的には定額法を用いた処理を行っている痕跡が見て取れた。償却率から推測される耐用年数には合理性は見いだせなかったものの、先進的な会計処理、つまり現代で求められるような規則的な減価償却実務を垣間見ることができた。とかく実験的な要素が強かったといわれる満洲国において、会計の面からもその一端を明らかにしたと考えている。鴨緑江製紙における会計実務の経験は、戦後の日本経済の発展を支える土台の一つになったに違いない。

今後の研究課題としては、項目数の多い備品を分析対象とすること、昭和 18 年以降に分析対象期間を広げること、他社（具体的には、紙の博物館に決算諸表が収蔵されている満洲の六合製紙、安東造紙）との比較を行うこと、などがあげられる。事例研究の蓄積を図り、会計実務の全容を明らかにしたい。

また、満洲における会計に係る諸法令との関係を明らかにすることも課題となる。満洲においても、日本本土と同様に国家総動員法が制定され、戦時統制経済の体制が構築されていた。しかし、満洲における経理統制に係る諸法令に関する研究は管見の限り見当たらない。史料の制約から困難性を伴うものの、一次史料の収集とともに、事例研究の蓄積を図りたい。引き続き、戦時期の会計実務が、戦後の日本経済の発展にどのように貢献していったかを解明したいと考えている。

## 主要参考文献

- 伊原隆（1942）『会社固定資産償却規則解説』ダイヤモンド社。
- 遠藤博志（2015）「戦前の会計の概説」, 遠藤博志・小宮山賢・逆瀬重郎・多賀谷充・橋本尚編『戦後企業会計史』中央経済社, 6-22 頁。
- 王子製紙編（2001）『王子製紙社史本編 1873-2000』。
- 久保田秀樹（2008）「『会社経理統制令』（一九四〇年）の会計規制近代化上の意義」, 『會計』第 174 巻第 5 号, 114-125 頁。
- 柴田善雅（1992）「戦時会社経理統制体制の展開」, 『社会経済史学』第 58 巻第 2 号, 282-312 頁。
- 須永徳武（2006）「満洲の化学工業（上）」, 『立教経済学研究』第 59 巻第 4 号, 111-147 頁。
- 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）『会社経理統制令解説』内閣印刷局。
- 中村将人（2020）「日本における減価償却」, 野口昌良ほか編『会計のヒストリー－80』中央経済社, 69 頁。
- 原朗（1976）『『満洲』における経済統制政策の展開』, 安藤良雄編『日本経済政策史論』下巻, 東京大学出版会。
- 山下修平（2018）「戦時期日本の経理統制下における減価償却の実務－王子製紙決算報告書を用いた固定資産の勘定明細の分析－」, 『会計史学会年報』第 36 号, 125-138 頁。
- 山下修平（2020a）「戦時期における在外企業の減価償却－満洲の製紙業における建物を中心に－」, 『秀明大学紀要』第 17 号, 31-41 頁。
- 山下修平（2020b）「戦時期日本の経理統制下における勘定科目の標準化－大規模製紙業を事例に－」, 『簿記研究』第 3 巻第 2 号, 1-10 頁。

調査にあたっては、公益財団法人紙の博物館の皆様、とくに小嶋昌美氏には大変お世話になりました。深く御礼申し上げます。

本稿は、JSPS 科研費 JP19K02018 基盤研究（C）（研究者代表：山下修平，研究調査課題「戦時期日本における会計実務の植民地への展開に関する研究」）を用いて調査を行った成果の一部である。

## 注

- (1) 例えば、日立製作所の会計実務に関する研究（遠藤 2015）が挙げられる。戦時体制下における日立製作所の原価計算体制や、昭和初期から戦時期にかけての減価償却の手続きについて明らかにしている。本稿に係る部分をまとめると、昭和 12 年 3 月制定の「減価償却内規」において、耐用年数を、工場倉庫建物は 15 年～50 年、事務所住宅用建物は 25～50 年、工作物は 15 年、機械は 15

年に定めていた。さらに昭和18年6月制定の「原価計算実施手続」では、減価償却について、建物・構築物は定額法、機械装置・工具器具備品は定率法を採用していた（遠藤2015, 18-22頁）。

- (2) 例えば、戦時期の満洲の経済統制政策を扱った研究（原1976）が挙げられる。
- (3) 公益財団法人紙の博物館。東京都北区に所在する。王子製紙に関連する戦前の史料を多数所蔵している。
- (4) 紙の博物館において、鴨緑江製紙の決算諸表は、昭和16年上期・昭和16年下期・昭和17年上期・昭和17年下期・昭和18年下期・昭和19年上期の所蔵を確認している。昭和16年上期から昭和17年下期の決算諸表を用いることで、連続4期の分析が可能となる。
- (5) 抄紙機は、110インチ長網式1台、100インチ円網式1台、65インチ円網式2台、120インチパルプマシン1台、計5台の体制であった（王子製紙編2001, 67頁）。
- (6) 製造原価における減価償却費の配賦については、未だ分析には至っていない。今後の課題としたい。
- (7) このほか、固定資産を構成する科目には土地と備品が存在する。土地は減価償却の対象ではないため、分析対象には含めていない。備品は、項目数が多いこと（昭和16年上期の時点で348項目）、各項目の数量が比較的多いこと（昭和16年上期には1～48）、金額の重要性が比較的低いことを考慮し、今回は分析対象から排除した。
- (8) 昭和16年上期における鉄道1項目と防火装置1項目は、昭和16年下期以降に「建物及構築物」に組み替えられることが明確に把握することができるため、分析対象に含めている。
- (9) 王子製紙苫小牧工場における各科目の償却割合は、建物及構築物が1.8%（昭和16年下期）・1.4%（昭和17年上期）・1.1%（昭和17年下期）、機械及装置が3.1%（昭和16年下期）・4.2%（昭和17年上期）・2.6%（昭和17年下期）であった。いずれの決算期においても、機械及装置の償却割合は、建物及構築物のそれに比して高い数値を示している。建物を長期にわたり使用し、耐用年数が長いことを鑑みると、整合する数値であると考えられる（山下2018, 130-131頁）。
- (10) 日本本土においては1942年に会社固定資産償却規則が制定・施行されている。第六条において、「有形固定資産ニ付テハ定額法又ハ定率法トシ無形固定資産ニ付テハ定額法トス」と償却の方法が定められた。（伊原1942, 36頁）。
- (11) 王子製紙苫小牧工場の機械及装置において、減価を確認できる項目は、昭和16年上期から昭和16年下期にかけては16項目/225項目（7.1%）、昭和16年下期から昭和17年上期にかけては10項目/225項目（4.4%）、昭和17年上期から昭和17年下期にかけては9項目/225項目（4.0%）であった。
- (12) 日本本土の会社固定資産償却規則の別表には、業種別の耐用年数が定められている。パルプ製造業における機械装置の耐用年数は20年である（伊原1942, 103-116頁）。