

經濟論叢

第八十九卷 第四號

- 東亞におけるメキシコドル終焉
の過程……………小野 一 郎 1
- 日本海運業における減価償却の
生成過程(その一)……………高 寺 貞 男 22
- アダム・ミュラーの農業論……………福 本 邦 行 41
- 昭和期における肥料問題と農政(下) ……吉 矢 友 彦 59
-

昭和三十七年四月

京 都 大 學 經 濟 學 會

日本海運業における減価償却の生成過程（その一）

高 寺 貞 男

—

周知のように、イギリスやアメリカにおける減価償却史研究は、人々をして「減価償却の歴史は鉄道の減価償却史である」と錯覚せしめる程、これまで主に鉄道業における減価償却の生成・発展過程をとりあげてきている。だが、同じく運送手段であっても船舶の減価償却の歴史については研究らしい研究がほとんどおこなわれていないのが現状である。¹⁾したがって、われわれは船舶の減価償却の史的展開を明確に跡づけうる充分な史料を持っていないのであるが、数少ない史料から推論すれば、近代の意味において船舶の減価償却が成立したのはほぼ一八四〇年前後の時期——すなわち、「会計対象」または「資産」の側からいえば、木造帆船より蒸汽船（より詳しくは、木造外輪船より鉄鋼スクリーナー船）への移行過程、「会計主体」または「資本」の側からいえば、定期船会社（国内航路から郵便旅客運送を中心とした遠洋航路への）の進出過程²⁾——であった、ということができよう。³⁾

いま、その指標となる若干の史料を歴順的に整理してみると、つぎのようになる。

木造帆船——

(a) Wm. Jackson, *Book-Keeping in the True Italian Form*, 1801.⁵⁾ 「船」の勘定では各方に “By Profit and Loss, for Wearing, Age, etc.” が示され、繰越残高は “present value” と呼ばれていた。適用された方法はいわゆる「棚卸法」であり、つきのように説明されていた。

1. Credit the account by balance for the value of the ship or the part you own there of.
2. Close the account with profit and loss for the remaining difference.

(b) Patrick Kelly, *The Elements of Book-Keeping*, 1805,⁶⁾ (1801?)

In computing a General Average for Masts, Riggings, etc. cut away, a deduction is made of 1/3 from the Cost of replacing them, as the new articles are supposed to be so much better than old.....

蒸気船——

(c) George Armond, *A Connected View of the Whole Internal Navigation of the United States*, 1830.⁶⁾ 以下○頁にはつぎのような内国航路の蒸気船の運航費見積表がある。

The daily expenses of a **steam-boat** of 10 horse power may be estimated as follows:

30 per cent. on the cost of the boat and engine , valued at \$ 3,500, for Interest, decrease of value , hazard, renewals and repairs, allowing only 300 working days,	\$ 3.50
For Captain	3.00
Engineer	2.00
Two hands	1.00

Fuel, [略]	3.00
Total for each working day	\$ 12.50

(d) Report of "a committee formed to shew the prospects of a company established in London for the conducting of the inland navigation of India by steam," 1838. からの抜萃⁹⁾

In Aug. 1835, the "Lord William Bentinck," after having been sixteen months in the water, was hauled up on the patent slip, and no marks of corrosion were visible. With this protection 20 years are confidently assumed for the duration of an **iron vessel**. **The annual depreciation**, therefore, on the vessels as well as on the **engines**, has been assumed at five per cent., and on the **boilers** at twenty per cent.

(e) Cunard Line が初期の郵便運送契約においてもっとも重要な意味をもった北太平洋航路に最初に就航させた蒸気船のうちの一隻 Britania 号(一八四〇年建造)の一往復航海を同じ大きさの帆船のそれと比較した機会損益計算書(当時の資料をもとにして、R・H・ソーントンが計算したもの⁹⁾)

	Cr. よ	Dr. よ
225 tons of cargo at £ 2 extra, earned twice	900	
70 first-class passengers at £ 13 extra, earned twice, say	1800	
300 emigrants at £ 1. 10 s. extra, one way	450	
Coal actually consumed, 900 tons at average 15 s., say		700
Loss of freight on 750 tons weight of coal and machinery, at £ 3 each way		4500
Depreciation on higher capital cost over sailing ship		275

Wages, engineroom and stockhold		100
Repairs, engineroom and stockhold		125
Deficit, compared with sailing ship		
		2250
		5700 5700

(f) C. Morrison, *A Complete System of Practical Bookkeeping*, London 1849, pp. 204-205.⁹⁾

……in Balancing the amounts of Cotton and **Ship Mars**, recourse must be had to the value on hand of the former, and to the estimated value of the latter……by entering these on the Cr. sides before ascertaining the Gains or Loss on these accounts.

(g) James River & Kanawha Company, *17th Annual Report*, Report of the Chief Engineer on the cost of transportation. [1851]¹⁰⁾

The **depreciation of boats** and mules, assuming that they will last (taking into consideration the occasional loss of a mule) 10 years, will be per annum \$ 136.40.

右に列挙した諸史料によつて、船舶の減価償却はイギリスとアメリカではほぼ一八四〇年前後の時期に成立したことが理解していただけたと思つたが、それでは、日本海運業においては、右のような先進国での経験を吸収しながら、いつ、いかなる過程をたどり船舶の減価償却が生成し、かつ成立したのであろうか。この点について筆者の結論をのべる前に、わが国における減価償却の生成を海運業に力点を置いてとらえている木村和三郎教授の見解を聞くことにしよう。

(h) cf. Perry Mason, "Illustrations of the Early Treatment of Depreciation," *Accounting Review*, Sept. 1933, pp.

209-218. A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, New York 1933, pp. 223-241, XIV. Depreciation. Harold Pollins, "Aspects of Railway Accounting before 1868," A. C. Littleton and B. S. Yamey, ed., *Studies in the History of Accounting*, London 1956, pp. 332-355.

- (2) 山田浩之「海運業における交通革命——帆船から蒸気船への移行過程について」『交通学研究——一九五七年研究年報』昭和三年、二四七—二七八頁、参照。
- (3) 船舶の減価償却は古くは一二・三世紀に joint venture の組織で地中海を舞台に活躍したジェノアの貿易業における十三世紀の終り頃の船舶の会計にまで遡ることができる。

ガーナーは、ベーンの著書 (E. H. Byrne, *Genoese Shipping in the Twelfth and Thirteenth Centuries*, Cambridge 1930, p. 61) から十三世紀末の船舶会計を示す史料として引用した文章をつぎのように意訳し、当時貨物士乗人の「書記は減価償却を知っており、それを計算に入れていたから、彼らの記録には近代的部分があったと結論せざるをえない。」(S. Paul Garner, *Evolution of Cost Accounting to 1925*, Alabama 1954, p. 4) としている。

He [the ship-owner] promises the creditor to give and pay him as much as is in accord with the account [the debt], or according to what is earned on the investment, on the voyage of the ship owned by Bernardi de Rivegno and myself, to Naples, to which [city] it is to go. [From the total income] as shown by the accounts of the master [of the ship], all expenses are to be deducted [including] in the thing before mentioned [in the contract] loss [due to wear and tear] of the equipment of the ship as well as of the ship [itself]. [In case however,] that the ship is injured [wrecked] or any part of its [rigging] equipment is broken or lost such [items] [are] not [to be] considered [as] deductions.

ところで、右のように各船が separate actuarial entity とされ、それが計算単位となった各航程ごとに損益が計算される one ship-one voyage system of accountancy が、ベートナムシップ形態をとった海運企業の場合には、二〇世紀に入つてもまだおこなわれていた事例がある。たとえば、一八四〇年代に北太平洋貿易にたずさわり、イギリス本国の石炭をカナダへ運送・販売し、カナダの木材を輸入・本国へ運送した Wm. Thomson & Co. (一八四七年に Alexander Thomson が引退

したため、A & W. Thomson から上記のパートナーシップに組織変更され、一九一九年に The Ben Line Steamers, Ltd. と改称され private company となる。では、セント・ローレンス港での石炭販売とカナダ材の買付は船隻 ships master-skipper に委任されていた。そして、各船の各航海は separate venture とし、separate account に記録され、利益があらたな口座には——これが普通であるが——William Tomson が船舶の維持 (up keep) をするのに適切とみた準備金をのこして、1/64 株の種々な持主に即座に分配された。ある一航海で損失が生じた場合には——北大西洋貿易は初期には繁栄したから、そんなことはめったになかったが——その後の航海の利益が前の損失を補填するまで、分配は繰り延べられた。このような「一船一航海損益計算」は一九一九年に有限責任の会社となり、損益計算が船舶グループに拡張するまで、Tomson organisation とお呼び回された。(George Blake, *The Ben Line, The History of Wm. Thomson & Co. of Leith and Edinburgh, and of the ships owned and managed by them 1825-1955*, London 1956, pp. 14-16, 111.)

以上のような「一船一航海損益計算」おとつて、かりに船舶の減価に對するなんらかの考慮がはらわれたとしても、それは近代的期間損益計算における減価償却と同一視することはできないであらう。

- (4) (5) (6) Mason, *ibid.*, p. 211.
- (8) R. H. Thornton, *British Shipping*, London 1939, p. 31.
- (9) Louis Goldberg, "Concepts of Depreciation," *Accounting Review*, July 1955, p. 478.
- (10) Mason, *ibid.*, p. 214.

二

木村和三郎教授は「我国における減価償却認識の生成発展」を解明するにあたり、まず、明治三十二年にわが国で最初の法人所得税として設けられた「第一種所得税」をめぐるおこった、税務当局の船舶減価償却否認にたいする船舶グループ（日本郵船、大阪商船、東洋汽船）の一連の行政訴訟事件（いづれも船会社側の勝訴におわる）に注目し、

「実務における減価認識の生成は……明治三十年代における我国株式会社制度の確立期において、法人所得税に関する税法上の処置を媒介として、初めより華々しい論争の裡に抬頭した。」¹⁾といている。だが、このように、わが国においては減価償却は明治三〇年代半ばに税務会計上の論争を契機として生成した、とする教授の見解には賛成することができない。反対の第一の理由は、教授は産業資本の成立を経済的基礎としてはじめてその会計的反映たる減価償却が成立するという命題を前提²⁾として右のような結論をえているが、かかる命題は先進諸国には一般的に妥当しても、当時のわが国のような後進国には必ずしも妥当しないからである。(ついでにいうと、先進諸国では減価償却の成立をもつて産業資本確立の一指標とすることができ、わが国ではかかる指標を用いることは誤った判断に導きかねないのである。) わが国では減価償却は産業資本の産物というよりはむしろ、産業資本産出のための促進剤だった面を多分にもつているのである。すなわち、減価償却は明治政府の手で上から半強制的に導入されて、産業資本を急速に確立させるための企業財務的基礎を造出するという積極的役割をはたしたのである。あたかも、第二次大戦後多くの後進国において採用された特別償却制度³⁾が後進国の工業化のテンポをはやめるためにはたしているように。そうだとすると、わが国における減価償却の成立時期は明治二〇年代後半における産業資本主義成立以前に求めなくてはならないであろう。第二の理由は、法人税賦課を契機に減価償却が税務会計上の重大問題となるには、それ以前に減価償却が企業会計において成立していなければならぬからである。もしも、それ以前に減価償却が企業会計に不可欠のものとして定着していなければ、たとえ租税節減という立場からにせよ、納税申告書において減価償却を損金算入し、それが否認されるやただちに行政訴訟に持ちこんで堂々の論陣をはり、遂に勝利をうることはおそらくできなかつたであろう。木村教授の見解に賛成しえない第三の理由は歴史的事実が教授の見解に反対して

いるからである。すなわち、以下のべるように、わが国では交通手段の減価償却はほぼ明治一〇年前後に生成し、以後確立への急速な歩みをたどったことを実証しうる幾多の史料があるからである。

「本邦に於ける株式会社の始祖たる榮譽を荷ふものと謂ふべき」陸運元会社（明治五年六月設立、明治八年三月「内国通運会社」と社会変更、現「日本通運株式会社」の前身）が「始めて決算報告書を作りたるは、実に明治十二年四月にして、其際明治七年一月一日より同十一年十二月三十一日迄五ヶ年間即ち第一回より第五回に至る迄の決算の概要を取纏め、之を株主に報告したると同時に、之を公表せり。」この報告書中本研究に關係の深い部分を引用すると、つぎのとおりである。

「……夫れ従来当社の配当たるや、唯賃錢の差引高を以てして、未だ店御勘定なるものを以てせざるなり。此れ我国一般の通幣にして独り当社を責むるは酷なりと雖も、此の如き配当を以て精実の利益と謂ふべからざるなり。……而して明治十二年度則第六回よりは、専ら西洋簿記に倣ひ、尚一層會計の規法を釐革し、各出店出納閉鎖の期を定め、以て會計上に新面目を与へんと欲す。其他当社所有物の消却をなす所なりしと雖も、右は十二年募株を待て之を施行するものとす。」（傍点—高寺）

「右に依れば、當時は収支の差引額を以て利益金とし、其全部又は大部を株主に配当したるものにして、明治十二年度より始めて所有物の減価償却を行ひたりしもの如し。」

他方、国有鉄道會計においても、すでに明治一〇年には鉄道固定資産の減価は明確に認識されていたが、かかる減価認識は官庁（政府）會計制度の中に特別會計として包摂されたため、ノーマルな形で減価償却へと転化せず、国庫からの支出によって建設された固定資産の減価相当額を国庫へ返済する（現在社会主義国で一般におこなわれてい

る)減価償却金融方式である「減価償還」がおこなわれた。

「我邦最初の別途〔特別〕会計法ナリ」といわれる明治九年九月六日制定「各庁作業費区分及受払規則」のあとをうけて、明治一〇年七月六日に大政官達をもって定められた「作業費出納条例」(東京・横浜間、大阪・神戸間、大阪・京都間、京都・大津間の鉄道及びその他の官営事業場に適用)は、つぎのように、建物・機械等への資本的支出を開業前の創始にかかわる分は興業費(資本)へ、開業後の増築・増設は営業費(資本)へ区分し(この区分基準は明治二年一〇月一六日に改正され、「開業後事業拡張ノ為メ諸建物ヲ増築シ或ハ器械ノ購入ノ費用」も興業費となる)、ともに消耗した欠額を償却し、大蔵省へ償還すべきことを法制化していた。

第七条 収入金運用及工費償却損益比較等ノ事

凡ソ作業上ノ収入ハ營業資本(該製作物ニ係ル実費)ニ償還シ剩ル員額ヲ益金トシ以テ損益ヲ計較ス而シテ益金ハ盡ニ消費スル興業費〔開業前ニ係ル費項〕及營業資本〔開業後ニ係ル費項〕欠額補填ノ分償却ニ充ツヘキコト、ス

第一節

興業費ハ各償却ノ年期ヲ定メ(凡ソ其建物等ノ保存年期ヲ參酌シテ予定スヘシ)益金ヲ以テ償却スヘキコト、ス

〔中略〕

第三節

營業資本ハ該年度ノ収入ヲ以テ償却スル勿論ト雖モ營業或ハ器械購入等ノ費用ニシテ該年度中償還シ得サルモノハ第一節ノ例

ニ同シ

〔中略〕

第五節

作業費中期ヲ以テ償却スヘキ分ハ各製作品実費ノ多寡ニ応シ加算徴収シテ之ヲ償戻スルモノトス

〔中略〕

第七節

収額中營業資本へ償還スヘキ員額ハ時日ヲ遷サス即日之レヲ処弁シ以テ運用ノ便ヲ欠クコト勿レ

第八節

前節ニ掲タル処ノ高ヲ償却シ余ル金額ハ益金トシ大蔵省へ納付スヘシ

ところが、このように「減価償還」を法制化した「作業費出納条例」は「鉄道ナル特殊ノ業務ニ適応セザルモノ極メテ多キヲ以テ」¹⁰⁾一〇年を経ずして、明治一八年に「英國鐵道事業上ニ於テ施行スル所ノ會計法〔複會計制度〕ニ擬シ又我邦現在ノ情況ヲ酌量シ」¹¹⁾（工部省鐵道局鐵道會計條例主意書より）て作成された「鐵道會計條例」にとつてかわられたため、「減価償還」は「資本勘定」と「収息勘定」とからなる日本型複會計制度の中で取替法へ解消させられてしまった。¹²⁾また、私鉄會計においても、右のような国鉄會計方式が半強制的に適用されたため、減価償却の展開は抑止されてしまい、¹⁴⁾私鉄會計において減価償却が制度的に保障されるようになったのは大正も半ばを過ぎからであった。¹⁵⁾

さて、以上のべたように、通運業ではともかくとして、鐵道業においてはイギリスから導入された複會計制度が減価償却の出現を阻止してしまつたが、海運業においては船舶の減価償却は明治一〇年前後に生成し、以後明治政府の強力な指導の下に明治二〇年前後に成立したといふことができる。詳しくは、わが国における船舶減価償却は、木船から蒸汽船への移行過程、「社船」グループの育成過程とはば平行して生成過程を歩み、蒸汽船への移行が決定的となり、「社船」グループ郵商二社が出そろい、活動を開始した時期に、その成立期をむかえたのである。

そこで、以下本稿では、「社船」グループの育成過程にそくして、日本国郵便汽船会社（明治五年八月改称）、郵便汽船三菱会社（明治八年九月改称）、東京風帆船会社（明治十四年一月創立）、共同運輸会社（明治十五年七月創立）、日本郵船会社（明治十八年一〇月創立）、大阪商船会社（明治十七年五月創立）の順で（ただし、明治九年七月創立の三井物産会社の海運業務を途中に挿入する）、日本海運業における減価償却の生成過程をあとづけたいと思う。

(1) 木村和三郎『減価償却研究』昭和二十二年、一三七頁。木村和三郎「日本における会計学の生成発展」、山下勝治・古林喜楽編『会計学の発展と課題——平井泰太郎博士記念論文集Ⅱ』昭和二十五年、一三八頁、参照。

(2) 木村和三郎「日本における簿記会計学の発展」昭和二十五年、三〇頁。

(3) 「後進国にとっては、加速〔特別〕償却は投資促進のために企てられた免稅措置に代る有効な方策であると思われる。」(Richard Goode, "Accelerated Depreciation Allowances As a Stimulus to Investment," *The Quarterly Journal of Economics*, May 1955, p. 190.) と評価されていることからわかるように、第二次大戦後インド、パキスタン、ビルマ、セイロンなどで採用された。インド以外の諸国の特別償却制度については、小松芳明「東南アジア諸国の租稅制度概説」(稅法學、昭和三〇年五月号、三四—三六頁)を参照していただくこととして、以下、インドの特別償却制度について詳述する。

インドでは、一九四六—四七年度予算において、一九四五年四月一日以後に取得した建物、機械設備にたいしそれぞれ一〇%、二〇%の初年度高率償却 initial allowance が導入された。つまり、一九四八—四九年度予算で、設備の近代化と拡大化をはかり物価騰貴の下で設備の取替を可能ならしめるため、一九四八年四月一日以後に建設された建物及び機械設備にたいし四九年四月一日から五年間一〇割増償却 additional depreciation が認められた。そして、一九五五年からは、さきの初年度高率償却にかわり、機械設備については二五%の、船舶については四〇%の開發割戻し development rebate (これはイギリスで投資控除 investment allowance といわれているもので、取得原価の一〇〇%を超える控除を認める措置である)がおこなわれている。したがって、定率法の償却率が一〇%(耐用年数約二十年)の設備は初年度に原価の四五%(普通償却一〇%、増割償却一〇%)、開發割戻しによる原価超過償却二五%、耐用年数のはじめの五年間に約九〇%の償却が可能なのである。(B. B. Ghosh, *Indian Economics and Pakistan Economics*, Calcutta 1949, p. 587. R. Balakrishna, *Studies*

in *Indian Economic Problems, Bangalore 1954*, p. 43. H. T. Parekh, *The Future of Joint-stock Enterprise in India, Bombay 1958*, pp. 36-41.) これらの特別償却制度の経済的効果について「若干の例のみをあげれば、紡績、鉄鋼、砂糖、製紙、セメントなどわれわれ(インド)の既存産業の近代化と拡大の過程はその最近の急速な成長をこれらの租税特別措置に負っている。また、新しく発展した産業の多くも租税上の救済措置から鼓舞されている。」(Parekh, *ibid.*, p. 41.) と云われている。

(4) 『国際通運株式会社史』昭和十三年、七三頁。

(5) 前掲書、一六一頁。

(6) 前掲書、一六二—一六三頁。

(7) 前掲書、一六四—一六五頁。

(8) 『日本鉄道史』上篇、大正一〇年、六〇六頁。

(9) 『明治財政史』第一卷、明治三七年、九三二—九三四頁。

(10) 『日本鉄道史』上篇、六〇八頁。

(11) 前掲書、六一二頁。

(12) 明治一八年制定の「鉄道会計条例」中重要な箇所を引用するとつぎの通りである。

第三条 資本勘定ハ軌道、車輛、器械、停車場、工場及土地家屋等ノ如キ都テ營業上益金ヲ取得スルノ要具ヲ建設スル為メ大藏省ヨリ交收スル基金ヲ以テ成立スル勘定ニシテ建設上所要ノ資金ヲ悉皆包含スルモノトス……

第四条 収益勘定ハ運輸開業ノ後始メテ新設スル勘定ニシテ資本ヲ活用運輸シテ營業上取得スル金員ハ悉皆此勘定ヘ收入シ營業上百般ノ費途即チ資本ヲ活用運輸シ及之ヲ維持保全スルノ費途ニ向テ此勘定ヨリ支出シ而シテ尚ホ此勘定ニ除剩スル金員ヲ以テ益金トス……

第八条 凡ソ製作品ハ各工場ニ於テ製修了ルニ隨ヒ實際之ニ使用セシ材料代価及職工賃ノ額其他各工場ニ於テ間接ニ使用セシ分(工場専務ノ技手俸給其他諸費割掛ヲ為スヘキモノフ云フ)ヲ併セテ之カ実費ヲ算シ以テ諸般ノ需求ニ応スルモノトス

第九条 毎年々度木ニ至リ該年度中營業上ニ於テ收入シタル総金額ヨリ營業上支出セシ諸般ノ総費ヲ償還シ其剩余金額ヲ益金ト為シ大藏省ヘ納付スルモノトス(前掲書、六二五—六二六頁。)

右の「鉄道会計条例」では一見「減価償還」が止揚されたようにおもえるが、大蔵省へ納付する益金中には「減価償還」が表面化することなく含まれていた、と解さなくてはならない。しかし、形式的には「鉄道会計条例」をもって「減価償還」の取替法への転換点ということができよう。

- (13) 日本鉄道会社の創立にあたり、明治一四年一月一日に工部卿より下付された特許条約書にはその第六条に「会社総收入ヨリ営業ニ関スル経費ヲ引去リ自余ノ金額ヲ以テ純益ト為スヘシ但シ興業費ト營業費ハ工部省ニ於テ定メタル公計規則ニ從ツテ區別スヘシ」(前掲書、六九九頁)と命約されていた。明治一五年十一月二十九日大蔵、工部兩卿ヨリ特許条約書第五條、第六條、第十二條等ノ趣旨ニ拠リ制定シタル日本鉄道会社会計規則ヲ下付セラレ」(前掲書、七〇四頁)したが、「之は相当詳細なるものであった。」(佐藤雄能『鉄道会計研究』昭和一二年、二頁)「日本鉄道会社特許条約書ニ準拠シ更ニ之ヲ取捨増補シ」(『日本鉄道史』上篇、七八五頁)て作成された明治二〇年五月一八日公布の「私設鉄道条例」になつて私鉄会計も複会計制度によるべきことがつぎのように明確に規定された。

第三十三條 会社ノ勘定ヲ分ツテ左ノ二種トス

第一 資本勘定 軌道車輛器械停車場土地建物等營業上収益アルヘキ物件ノ創設ニ係ル出納

第二 収益勘定 前項物件ノ維持保存ニ要スル費用及營業上ノ出納(前掲書、七九一―七九二頁)

- (14) たとえば、日本鉄道会社明治一九年下半期の決算報告(『東京經濟雜誌』明治二〇年二月五日号)には、開業式償却金八百二十四円四十八銭九厘が引去されているが、鉄道固定資産の減価償却は計上されていない。また、明治三二年一月一日付北海道長官永山武四郎よりの「命令書」第七條で「鉄道事業ニ屬スル資本収益ノ會計ト、炭礦事業ニ屬スル資本収益ノ會計トハ、判然トシテ區別シ、彼此相混同スヘカラス」(『漢沢栄一伝記資料』第八卷、昭和三一年、六六二頁)と命令されていた北海道炭礦鉄道会社は、その明治二四年下半期の決算報告(『東京經濟雜誌』明治二五年五月二八日号)では、創業費償却一、〇〇〇円、炭礦起業費償却八、四三七・五円が利益から控除されているが、鉄道固定資産の減価償却は計上されていない。

- (15) 大正八年八月一三日制定の「地方鉄道会計規程」に至つて、その第九條に「財産目録ニ記載スル有価証券以外ノ財産ノ価額ハ実費決算額(原価)ヲ超ユルコトヲ得ス 財産価額ヲ消却シタルトキハ消却額ヲ原価ヨリ控除シタル残額ヲ以テ実費決算額」と「鉄道財産トス」の価額は従来実費決算主義に依るものとし、其の以内にすることを得るか否やは明瞭でなかつたのを、之

を消却して可なる趣旨を明にし」(佐藤、前掲書、六頁)た。しかし、この場合減価償却は強制されていなかったため「地方鉄道にして、一定の計画に依り会計年度毎に減価償却を行つて来たものは多くない。」(平山孝・藤川福衛『鉄道会計』改版、昭和一八年、四八八頁)といわれている。

III

周知のように、日本の「新式海運」業は明治三年一月に当時日本沿海の運搬の特許を請願していたアメリカの太平洋郵便汽船会社(Pacific Mail Steam Ship Co.)に対抗するため官民合弁企業として設立された「廻漕会社」にはじまる。この会社は旧幕府より接収した政府所有船(のちに各藩所屬船)の委託をうけて、東京大阪間の貨客輸送に従事したが、経営不良で一二万円の損失を出し、同年一二月に解散し、四年一月に政府の命により設立された「廻漕取扱所」にその業務が引継がれた。廻漕取扱所は廻漕会社と同様政府所有船の貸付をうけて運用し、その営業資金を「東京為替会社」より融通されたので、経営を持ちこたえることができたが、明治五年八月に名称を「日本国郵便蒸気船会社」と改め、同時に従来借入運用中の政府所有船及び薩藩置県により政府の所有に帰した各藩委託船十数隻の払下をうけ、代価二五万円は無利息一五カ年賦で上納のこととし(さらに、船舶修繕費として大蔵省より六〇万円の下附を約束され、この下附金を担保として為替会社より四〇万を借入れて)、一歩民営形態に近づいた。

この日本国郵便蒸気船会社は、関係会社である為替会社¹⁾と同様、株式制度及び重役制度は具備してはいたが、無限責任制度をとっていたから、完全なる株式会社とはいえない。しかし、「都テ株金ハ当会社諸般ノ運用ニ供スルヲ以テ是ヨリ生スル利益ハ別紙会計法ニ照シテ其金高ニ割分之ヲ受取ルヘシ」⁴⁾(明治五年八月一〇日厭通頭前島密によ

り承認された「日本国郵便蒸気船会社之資本取扱条令」(第八条)と規定されていたように、株主への配当が問題となるかぎり、配当可能利益の計算において船舶の減価償却が考慮される可能性はあったことができよう。もちろん、当時はまだ減価償却概念は輸入されていなかったため、このような可能性がそのまま現実性へ転化するにはいたらなかったが、減価償却と同一の資金効果をうむ別的手段がとられた。すなわち、「新ニ船ヲ買入或ハ製造シ或ハ蒸汽鐘入換等ノ節ハ」「之ニ支給シ得ル」資金を配当前に積立てるため、大蔵省から払下られた船代金にたいする返納金および為替会社からの借入金にたいする利払金を控除した後の利益(「第三殘高」といわれた)から、第一積金として、船舶自家保険・更新積立金を、第二積立金として蒸気鐘大修繕・取替積立金を特定予金として留保する措置がとられた。

このことは、当「会社ニ列スル株主一同協合ノ上取極」め、明治五年八月一〇日に駒込頭前島密により「承認」された「日本国郵便蒸気船会社社会計法」⁶⁾につき引用するように詳細に規定されている。

第一条 運賃総額ノ内

百分ノ五 荷物取次所世話人手数料

百分ノ五 船舶ニ属スル諸費ヲ除クノ外会社諸務役員其他ノ俸金并ニ公備修繕向其他会社ノ常務ニ属スル一切ノ費用トモ頭

取請負

百分ノ六 発港ノ節荷物積込解下船賃及ヒ人足賃共一式 解下方請負

百分ノ六 著港ノ節右同断 同請負

百分ノ三 諸荷物口訳ケ捌方諸人費 荷捌方請負

百分ノ六 荷物濡痛損候節弁償金を為手当 船長并荷捌方組合請負

合計三十一分ヲ引去

残テ

六十九分 運賃実高トス

右運賃実高ノ金額中ヨリ各船船長ヲ初器械方水火夫ノ者末ニ至迄俸金及運用碇泊中ノ請費並ニ各船艦及ヒ機械尋常ノ小修繕金五百円以下ノ費ヲ除キ去リ其残高ヲ第一残高トナシ其内ヨリ

大藏省御貸ト金年賦其年ノ返納ヲ引去ヲ為替会社貸渡金其年ノ利息ヲ引去

右ノ二口ヲ引去其残高ヲ第二残高トス

但此高資本総額ノ一割以上ノ時ハ之ヲ百分シテ

○其四十分ヲ難破船有之節代船買入并古船ヲ廃シ候節新船買入ノ予備トシテ之ヲ第一積金ト称ス

○其二十分ヲ蒸氣機関大破ノ修繕并蒸氣罐入換ノ為メ之ヲ第二積金ト称ス

○其七分ヲ為替会社ヘ船代金ヲ返済分配スヘキ高トシテ之レヲ第一分配金トス

○其三十三分ハ全ク社中ノ利益ニシテ株金ノ高ニ応ジテ分配スヘキ者トシ之ヲ第二分配金トス

但大藏省ヘ難破船代金上納ノ事有時ハ此百分ノ二ヲ引去ヘントス

第二条 第二残高資本総金額ノ一割未満五分以上ノ時ハ此残高ヲ百分シテ

○其五十分ヲ第一積金トス

○其二十五分ヲ第二積金トス

○其五分ヲ第一分配金トス

○其二十分ヲ第二分配金トス

但前条ノ事アル時ハ此百分ノ一ヲ大藏省ヘ上納スヘキ事

第三条 第二残高資本総金額ノ五分以下二分以上ノ時ハ之ヲ百分シテ

日本海運業における減価償却の生成過程

○其五十五分ヲ第一積金トス

○其三十五分ヲ第二積金トス

○其一分ヲ第一分配金トス

○其九分ヲ第二分配金トス

第四条 第二殘金資本総額ノ二分以下ナル時ハ之ヲ百分シテ

○其六十分ヲ第一積金トス

○其四十分ヲ第二積金トス

但第一第二ノ分配金ハ皆無之事

第五条 大藏省ノ年賦ヲ皆納シ或ハ為替会社ノ元金ヲ弁償シ或ハ第一第二ノ積金二十万円ニ及ブ時ハ前条分賦ノ法ヲ改正シ更ニ適宜ノ算ヲ立ツヘキ事

第六条 第一第二ノ積金ハ別途ニ之ヲ計算シ其日途ノ経費ニ支給スル外ハ其殘高ヲ為替会社或ハ確實ナル銀行等へ預ケテ相當ノ利息ヲ請取り年年之ヲ増殖セシムヘキ事

第七条 第一第二ノ殘金二十万円ニ及ブノ後其年ノ所得少キトキハ第一ノ積金ヲ積立サルモ第二ノ積金ヲ可積立事

第八条 損失有之第一殘高ノ返納或ハ歩合ヲ以テ減納シ或ハ皆不納ノ時ト雖モ第一第二ノ積金ハ相當ニ可積立尤此積金現數二十万円ニ及ハ、第一殘高ハ可成丈ケ減納スヘカラサル事

第九条——第十三条〔略〕

以上長々と引用したように、日本国郵便蒸氣船会社は利益の処分の際に船舶自家保険・更新積立金と蒸氣鑪大修繕・取替積立金に一定額を繰り入れ（場合によっては大藏省への返納金に優先して積立て）、別途預金の形で保有すること

とが強制されていたから、積立てがなされたことは確實であるが、どの程度かは当社の「會計帳」はもちろん「新聞ニ掲テ世上ニ公告」された報告書もみていないので、全然わからない。しかし、積立金はそう多くなく、またそれらが本来の使途に使われたことはほとんどなかったと推察される。なぜなら、当社が使用した船舶はいずれも旧幕府および諸藩の軍艦を改造した老朽船（修繕費その他の失費がかさむ不経済船）で、しかも強敵「三菱商会」（大阪における土佐藩の貿易商社たる土佐商会の経営にあたっていた岩崎弥太郎が、各藩の商社禁止による同商社解散後、明治三年一〇月九日それを継承して創立した「土佐開成会社」の後身、まもなく明治三年三月一九日「九十九商会」、明治五年一月「三川商会」、明治六年三月三菱商会と改称）の抬頭あるいはアメリカの太平洋郵便汽船会社の圧迫等にあつて、創立後一年半にして三六、七万円の損失をだし（その上、明治七年一二月融資元の為替会社がその有力な構成メンバーであつた小野組の破産により打撃をうけ、四〇万円の融資の返還をせまつたため、当社は政府に約束の六〇万円の補助を要求したが、会計法改正のため実現せず）、ついに明治八年六月に政府の解散命令にしたがい、所有船一八隻を三二万五千円で政府に買上げてもらい解散したからである。

- (1) 菅野和太郎『日本会社企業発生史の研究』昭和六年、二四四—二五一頁。
- (2) 明治五年八月一〇日駅通頭前島密承認の「日本國郵便蒸氣船会社申合常則」第一則「当会社ノ株金ハ五百円ヲ以テ一箇トス……」第二則「船舶或ハ船具器械類其他倉庫及ヒ都テ会社必用ノ物品ヲ以テ入社ヲ請フ者有之トキハ社中合議ノ上何等ノ物品ト雖モ其公価ヲ定メコレヲ社中へ買入レ其価ヲ以テ何箇ノ株主トナスヘキ事」第三則「都テ株主ノ出金高ハ会社ノ本帳ニ相記シ是ニ割算シタル株証文ヲ其出金主ハ渡スヘシ一旦本帳へ記載シテ株証文ヲ請取ル上ハ仮令何等ノ事由トモ春秋兩度會議ノ節其事由詳細申出テ社中ノ協同ヲ得サルニ於テハ、脱社并其本金ヲ請取リ戻スヲ得ヘカラサル事」第四則「株主自分ノ都合ニ寄リ其株証文ヲ何等ノ価ヲ以テ他ニ売渡シ或ハ譲リ渡トモ勝手タルヘシ然レトモ其節ハ其旨会社へ届出其証文ヲ替替ヘキハ勿論何等ノ価ニテ買受タリトモ其証文ノ金高ヲ以テ替替ヘシ……」〔法規分類大全第一編〕運輸門十、明治二四年、五二—五三頁

明治五年八月一〇日駅通頭前島密承認の「日本国郵便蒸氣船会社定款」第八条「当会社ノ株主中ヨリ入札法ヲ以テ頭取頭取各一名ヲ撰挙シ三年ヲ以テ勤仕ノ期ト成スヘシ尤社中ノ望ニ因リテハ幾期ヲ重テ勤ムルモ妨無之事 但副頭取ハ会社ノ都合ヲ以テ二名若クハ三四名ヲ命スヘシ然ル時ハ第一等第二等第三等ト區別シ以テ其階級ヲ立ツヘキ事」第十一条、社中の「会議ノ節其論說異同ノ数ヲ定ムルハ株主ノ人員ニ管セス其株金ノ員數ヲ以テスヘシ……」(前掲書、五一頁)前記の「申合常則」第六則「当会社ノ議長頭取副頭取ト成ヘキ者ハ少クトモ当会社五株以上ノ持主ニシテ其他概要ノ任ニ当ル者ハ必一株以上ノ所持人ニ限ルヘシ尤其者無株タリトモ実直ニシテ当会社二株以上ノ持主ヨリ確實ノ引受ケアルニ於テハ之ヲ命スル場合モ有之ヘキ事」(前掲書、五三頁)

(3) 明治五年八月一〇日駅通頭前島密承認の「日本国郵便蒸氣船会社会計法」第十一条「事故有之社中一同協議ノ上解社ノ節ハ船舶并会社ニ属スル一切ノ品物ヲ売却シ其代金ト第一第二ノ積金ヲ合セ大藏省并為替会社へ無損欠様亦償致スヘシ若シ右ノ金高ヲ以テ猶不足ノ節ハ株主等出金ノ高ニ応シ相当ノ割合ヲ以テ更ニ出金シテ之ヲ承弁スヘシ若シ又總テ弁償ノ後餘金有之候ハ、株主一同其出金ノ高ニ応シテ正當ノ割合可致事」(前掲書、五五―五六頁)

(4) 前掲書、四七頁。

(5) 前掲書、五三頁。

(6) 前掲書、五四―五六頁。

(7) 前記の「申合常則」第十四則「諸帳面ノ製方并書載ノ法ハ都テ頭取ノ考案ニ隨ヒ其式ヲ一ニシ殊ニ金銀ノ山納并請取渡及諸入費ノ計算ハ最モ嚴肅ノ制ヲ設ケ且後証ト成ヘキ諸簿冊并請取書其他会社ノ往復文書ニ至ル迄皆年月部類ヲ分テ之ヲ会社ニ藏スヘキ事」、第十五則「會計帳ハ最モ書載ヲ明瞭ニシ常ニ駅通察其他政府適任ノ士官并社中ノモノ且社中ニ関係スルモノ、檢閲シ易キ様ニ致スヘシ又訊問ノ事アラハ明了之ヲ説明スヘキ事」(前掲書、五三―五四頁)

(8) 前記の「申合常則」第十六則「会社事務ノ模様會計ノ都合損益ノ多少且諸船航海発着ノ次第等緊要ノ件ハ明細ニ書記シテ時々駅通察へ報告シ且之ヲ新聞紙ニ掲テ世上ニ公告スヘキ事」(前掲書、五四頁)

注の(2)以下に引用した条文はすべて『海軍史料叢書』第二〇卷、昭和六年、五一頁以下に再収録されていることを最後に付記しておく。