

經濟論叢

第八十九卷 第五號

プレハーノフのロシア

資本主義論(-)……………田 中 真 晴 1

日本海運業における減価償却の

生成過程(その二)……………高 寺 貞 男 20

独立採算制の歴史的地位……………上 島 武 45

シュマーレンバッハ原価計算

理論について……………野 村 秀 和 60

昭和三十七年五月

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（その二）

高 寺 貞 男

四

明治八年六月に日本国郵便蒸気船会社が解散してまもなく、「政府ノ商船事務ヲ管掌スル方法」（海運政策）は民営補助主義となり、「郵便汽船三菱会社」（三菱商會が明治八年五月に「三菱汽船会社」、同年九月に郵便汽船三菱会社と改称¹⁾）は明治八年九月一五日の第一命令書により、台湾出兵に政府が外国より買入れ委託した東京丸等一二隻を無代償で下渡しされ、つづいて同月二三日にさきに政府が日本国郵便蒸気船会社から買上げた船舶一八隻も無償で交付され、さらに東京丸等一二隻の運航助成金として向う一五年間毎年二五万円が給与されることとなった。（ただし、第一年度には特に五万円を増し三〇万円が交付された。）

明治八年八月一〇日の「著手方法見込書」第二条によると、右の「約定期限ヲ十五年ト立算セルハ現在多費ノ老船ヲ以テ将来有益ノ新船ト交換セシメ此社ノ事業カ一頓スヘキ期ヲ日算セシ事ニ有之候（改行）助成金給与ノ額二十五万円ト算定セシハ即今上海ヘノ航通ヨリ生スル損失一回ノ平均凡ソ四千円余ニシテ一箇月四回一箇年四十八回ノ合計オヨヒ其航通船ノ小繕費トシテ二十万円且ツ内國沿海ノ要港及ヒ離島ヘ漸定期航海ヲ開カセヘキ為ノ費金

三菱会社ノ予算書

① 運賃見積	¥660,000
② 内外人月給食料	319,400
③ 石炭代	341,400
④ 修繕費	120,000
⑤ 航海費 (含上海港口税)	283,700
⑥ 会社本支店各港 出張所諸員月給 諸費臨時費トモ (その他を入れると、12万 円以上)	116,992
⑦ ②+③+④+⑤+⑥	1,181,492
⑧ ①-⑦	-521,492

将来ノ出納予算(大蔵省汽船掛)

① 運賃	¥780,000
② 内外人月給食料	302,508
③ 石炭代	280,500
④ 修繕費	120,000
⑤ 航海費	180,000
⑥ 常費并臨時費	116,992
⑦	1,000,000
⑧	-220,000

注 収支各項の算定基準を示した但し書きははぶき、漢数字はアラビア数字に替りかえ、配列順も若干あらためて作成した。もちろん、原文は縦書きである。

オヨビ其船ノ小繕費トフ合シテ五万円ト概計セシ事ニ有之候²⁾と記されているが、いま上海への運航助成金二〇万円を算出する基礎となつた「大蔵省汽船掛ニテ取調候将来の費益予算概略³⁾」と「三菱会社ヨリ差出候東京丸外十二艘一箇年運航費其他予算⁴⁾」とから両者を要約・対照した表を作成してみると、つぎのようになる。

右の収支予算比較表を一見して気付くことは、大蔵省汽船掛は収入を三菱会社よりもより大きく、支出をより小さく見積ることによつて、助成金の対象となる損失を極度に圧縮している点である。たとえば、三菱会社では、運賃収入を「汽船高三三艘ノ内毎月十一艘定航海ト見做シ一箇月一船ニ付運賃金平均五千元見積ヲ以テ一箇年通計⁵⁾」して六六万円、また石炭代を「八年一月ヨリ同六月迄月月長崎神戸東京函館四箇所ノ平均相場ヲ以テ見積⁶⁾」リ「上海定航四艘五百噸充東海丸外八艘一船二百五十噸充一箇月合四千二百五十噸一噸ニ付金六円六十九銭五厘三毛ヲ以テ一箇年五万千噸ニ掛ル通計⁶⁾」として三四万一千、四〇〇円と推算したのに対し、大蔵省側では、運賃収入を「一箇平均一箇月金五千元ツツノ積リ十三艘一箇年分⁷⁾」として七八万へ引上げ、また石炭代を「東京丸外三艘ハ一箇月一船五百噸ツツ東海丸外八艘ハ同断ニ付二百五十噸ツツニシテ通計四千二百五十噸一箇年分五万千噸一噸平均金五円五十銭ニシテ合金⁸⁾」二八万五〇〇円へ引下げている。このように大蔵省は三菱会社がたてた見積よりも収入を引上げ、他方支出を引下げて、見積損失を二二万へ圧縮した。もちろん、こうして圧縮された収支予算よりも三菱会社の「実出額ハ多キヲ加ヘ入額ハ少ナキヲ加フヘキ見込ニテ既ニ大蔵卿ハ年費ノ額五十万円ト算セシ⁹⁾」が、助成金をできるだけ節減する目的から、右のような見積損失圧縮策がたてられたのであろう。

だが、大蔵省の見積損失圧縮策はこれだけにとどまらなかつた。三菱会社が大蔵省へ提出した予算には第一から第六の費目以外につきのような「第七第八ノ二個ノ予備金」が計上され、第六、七、八項目を合せて「凡ソ十二万円以上ナルヘシト申出候ヘ共確數無之ニ付」大蔵省は第六の項目のみを「十一万六千九百九十二円ト仮定シ且末項第七第八ノ二個ノ予備金ヲ算入セスシテ¹⁰⁾」損失見積をしていたのである。

臨時大難破及ヒ覆没等ノ危険請負料〔自家保険料〕トシテ全船原価百分ノ一ヲ毎月引除キ可申事

第八

漸次磨損腐朽セル船体器械ヲ大修覆シ及ヒ新船製造買入ノ為メ予備トシテ全船原価百分ノ一ヲ毎月引除キ可申事

では、大蔵省が三菱会社への運航助成金を算定するにあたり、右に引用した第七項と第八項の「予備金」を見積運賃収入から控除しなかつたことはなを意味するのであろうか。これを現代流に解釈して、三菱会社は右の「予備金」の費用性を主張したのに対し、大蔵省側はこれを否認したと解するのはゆきすぎであらう。そうではなくて、三菱会社は右の「予備金」をその名の通りに積立金の一種と考え、それを積立てうるだけの利益の補助を政府にせまったのに、政府は経常支出以外の項目までも補助することを拒否したと解した方がより妥当な解釈であらう。さらに、うがった見方からすれば、つぎのような解釈も成立つ。すなわち、政府はさきにもべたように東京丸等一三隻を三菱会社へ無償で交付し、つまるところそれらの船舶の運航にもなつて発生する減価償却費および危険負担費を事前に補助しているのだから、船舶の更新積立金および自家保険積立金をもさらに容認して、二重補助になるのをさけたのはけだし当然の措置であつたといえよう。もちろん、船舶の無償交付という事実を資本の補助と解しうるとすれば、船舶更新積立金および自家保険積立金を認めて、その再生産を保証する必要がでてくるが、第一命令書の原案である「約定書草案」第四節の「此約定期限内何等ノ事故ト原由ヲ問ハス乙部〔郵便蒸汽三菱会社ノ全権社長〕ノ閉業解散アラハ其損益中ニ此船代価ヲ算入セス之レヲ甲部〔駅通頭〕へ返納スヘシ……」¹¹⁾また第六節の「甲部ノ都合ニヨリテ此船ヲ買ヒ上ケントスルトキハ乙部ハ必ラス時価ヲ以テ之レヲ売ラサルヲ得ス……」¹²⁾という規定

から推算すると、船舶の無償交付という事実は減価償却費および危険負担費の事前補助としか解しえないから、船舶更新積立金および自家保険積立金を拒否した政府の立場は正当なものであったということができよう。

ところで、当面の明治減価償却史研究にとつては、右のような解釈論よりも、固定資産会計におけるつぎのような発展の方を重視する必要がある。すなわち、さきに考察した日本国郵便汽船会社においては船舶自家保険・更新積立金と蒸気鍋大修繕積立金へ利益に比例して繰入れることになっていたのに対し、三菱会社では船舶自家保険積立金と船舶大修繕・更新積立金へ船舶の原価に比例して繰入れる予算を立てていた点に注目しなければならぬ。もちろん、この場合「原価」という用語が無償交付される船舶の時価をさすのか、それとも交付前に政府が外国から買入れた際の買入元価をさすのか判断にまよわざるをえないが、「原価」に比例して船舶大修繕・更新積立金への繰入れ額を算定する方式を採り入れたことは近代的な固定資産会計の思考へ一歩近づいたものとして評価しなくてはならないであろう。

(1) 「三菱汽船会社は表面会社と称していても実質は飽く迄も個人企業であつて、所謂合本結社の会社と大いに異なることは社則第一条及び第二条を見ても明らかである。

第一条 当商会ハ姑ク会社ノ名ヲ命シ会社ノ体ヲ成スト雖モ其實全ク 家ノ事業ニシテ他ノ資金ヲ募集シ結社スル者ト大ニ異ナリ、故ニ会社ニ関スル一切之事及ヒ褒貶勳陟等部テ社長之特裁ヲ仰クヘシ

第二条 故ニ会社之利益ハ全ク社長ノ一身ニ帰シ会社之損失亦社長ノ 身ニ歸スヘシ(『三菱銀行史』昭和二九年、六頁) また、明治一〇年に改正され、同一一年一月に頒布された「三菱会社々則」の第一条及び第二条は「当商会」が「当会社」に変わった以外は右と全く同一である。

明治八年五月一日「第一次に編成された此の社則は、その文体からみても、荘山(平五郎)氏のペンになったものである」とが首肯される(『宿利重一』『荘田平五郎』昭和七年、三九八頁) また「新社則の文体と義に創定——明治八年五月一日——

- した社則とを比較すれば、同一人の手になるものであることが首肯される。」(前掲書、四一三頁)
- (2) 『法規分類大全第一編』運輸門十、明治二四年、一九一二〇頁。(3) 前掲書、二四一―二五頁。(4) 前掲書、二七―二八頁。(5) 前掲書、二七頁。(6) 前掲書、二七頁。(7) 前掲書、二五頁。(8) 前掲書、二五頁。(9) 前掲書、二四頁。(10) 前掲書、二八頁。(11) 前掲書、二二頁。(12) 前掲書二二頁。

五

すでに前章においてのべたように、明治八年八月に「三菱会社ヨリ差出候東京丸外十二艘一箇年運航費其他予算」において近代的固定資産會計へ一歩近づいた思考があらわれていたが、かかる動きは莊田平五郎(慶応義塾の教師をやめ明治八年二月当時の三菱商会へ入り、同九年六月會計事務長となる)の起草になるものであるといわれている¹⁾。明治一〇年七月二十六日制定の「郵便汽船三菱会社簿記法」においてより明確となった。この間の事情を説明して『三菱重工業株式会社史』は「郵便汽船三菱会社……が所謂經理の極めて幼稚な時代にあつて夙に會計制度を研究し之を確立したことは、初代岩崎弥太郎社長の遠見と謂わねばならない。就中最も特筆大書すべきは、逸早く商業簿記を〔會計〕制度に採り入れたことである。記録に依ると、明治九年(一六七六)一月會計帳簿を正金取納日記帳、正金仕払日記帳、銀行手形日記帳、振替日記帳、勘定元帳の五種とし、明治一〇年(一八七七)七月資産負債及び損益を記帳する為一七カ条の簿記法を制定し、二〇の勘定科目を取極めて²⁾いる。」「有形固定資産の耐用年数を定め毎期減価償却することは、……三菱会社が明治一〇年(一八七七)七月制定の簿記法に定めがあり、当社〔の前身三菱社が明治二〇年六月に工部省所轄長崎造船局の払下げを受けて、発足した三菱長崎造船所〕でもその流れを敗んで定額法償却を行つて来た³⁾」とのべてゐる。

右の叙述の後半部分を読むと、三菱会社は明治一〇年から定額法により減価償却をはじめたように思われるが、実はそのようにとすることはできないのである。たしかに、定額減価償却(償却基準価格を推定耐用年数で割って償却額を算出する定額法ではなく、取得原価に年々一定率を乗じて償却額を算出する方法をここでは「定額減価償却」と呼んでいる)は當時すでにわが国に翻訳・紹介されていた。たとえば、三菱会社の簿記法の制定に先立つこと一〇カ月、明治九年九月に文部省より出版された小林儀秀訳『馬耳蘇氏複式記簿法』(Christopher Columbus Marsh, *The Science of Double-entry Book-keeping*, 1871 の訳書)は「見世置附道具〔商店の什器〕ハ我商社ヲシテ三百円ヲ費サシムルヲ以テ即チ借主ナリ」(上、十二)、「見世置附道具ノ勘定ハ此品物ノ我商社ヲシテ三百円ヲ費サシムルコトヲ示ス今此金高ヨリ其損料一割ヲ減キ其残金二百七十円ヲ本財并ニ借財ノ条下借ノ部ニ認メ而シテ損料三十円ハ之ヲ利潤并ニ損耗条下借ノ部ニ記載スベシ」(上、六十五)と説明し、例解の「利潤損耗残金」の借方に「見世置附道具 元価一割ノ損耗 三〇円」を計上してゐた(上、六十八)。また、それよりも約半年たった明治一〇年四月に出版された加藤斌訳『商家必用』(W. Inglis, *Bookkeeping by Single and Double Entry*, 1872 の複式の部の翻訳)には「家蔵器械店具等ノ如キ不動産財産ノ……勘定ハ毎年原価ヨリ一割或ハ五分ヲ減却シ其品ノ使用セシ毀損ヲ迎合ハスヘキナリ」(上、二十三)、「版行」器械ノ真価五千円トス而シテ年々原価ノ五歩二百五十拾円ヲ減却シ之ヲ版行料勘定ノ借方ニ算入シテ年々器械ノ価ヲ減消スルナリ」(附録、三丁)と明確に定額減価償却の手続が説明されていた。だが、三菱会社は当時輸入されていた定額減価償却を船舶には適用しなかった。その理由はあとで考察することにして、郵便汽船三菱会社簿記法から関係条文をつぎに列記してみよう。(原文は三菱石油監査役四川孝治郎氏の好意により入手したが、未発表のものと思われるので、そのまゝ引用することをここではさけている。)

第三条 各船および各財産の勘定はその原価、あるいは現価を勘定の首筆としてその借方に記入し、その他これのために費すところの経費もその借方に記入し、それぞれによって取得する収納をその貸方に記入し、期末にその現価を加えて差引精算し、其利益を知るべし。

第五条 各船は毎年その現価百分の千すなわち毎一期（六カ月ごと）百分の五をその減価額と定め、当期の損亡に帰すべし。

さて、右の第五条に規定された減価償却は「現価」すなわち期首の未償却残高に年々一〇%の定率を乗ずる定率減価償却（推定耐用年数にしたがって定率を求め、それを未償却残高に乗じて償却額を算出する定率法ではなく、単に未償却残高にある一定率を乗じて償却額を算出する方法を、「定率減価償却」と呼んでいる）である。もつとも、第五条の「現価」を期首の現存価格すなわち未償却残高と解しないで、原価または元価と置換えれば、第五条は定額減価償却を規定したものであることができよう。しかし、第三条で原価と現価を区別して使っていることからわかるように、このような無理な置換えはできないから、やはり第五条は定率減価償却を規定したものであるといふほかはない。

西川孝治郎氏が筆者への私信で「棚卸法で船価を処理したのは三菱が一番最初です。」（昭和三十七年一月二〇日付）田氏の簿記法以前に三菱では「船価は每期棚卸をした。十年以後は現価を年10%としたので減価償却と同一となったが、勘定整理法は棚卸資産と同一である。」（昭和三十七年一月三日付）といわれているように、右の第三条に規定された勘定処理法は各船舶勘定を混合勘定として処理するものであるから、期首に借記される「現価」は期首現在の価格すなわち前期から繰越された未償却残高に相違なく、また期末に貸記される「現価」は期末現在の価格すなわち次期へ繰越される未償却残高に違いなものであろう。したがって、第五条の「現価」も期首現在の価格すなわち

前期からの繰越残高であり、それに一割を乗じた価額を減価償却年額とする方法が明治一〇年から船舶にたいし適用された（ただし、この場合の一割という定率は船舶の耐用年数を二〇年前後と見積って求められた数値ではないだろう。単に便宜上、一割としたに相違ない。）ということができる。

「明治十年損益勘定書」によると、三菱会社は三三一、八四九円八七錢七毛の減価償却（恐らくこの金額のうちには「地所家屋並ニ諸道具」の減価償却も含まれていると推定されるが、内訳は不明）を計上しているが、参考のためこの年度の財務諸表をつぎに掲げておこう。

明治十年損益勘定書⁵⁾

収 入		支 出	
助成金	二六二、七〇〇・〇〇〇 ^円	船費、小蒸汽	一、四二九、九四四・二四五 ^円
荷物運賃	七二一、四七三・六五五	船庫船経費	三三七、九六三・一六三
船客運賃	四四一、五六六・八七五	船舶修理	一六〇、六五九・五九九
御用船並各		荷物受渡費	五二四、三七六・九七一
船雑収入	二、九九九、三四二・一八八	陸費、艇下船、地所	四七、〇〇二・三五〇
艇下船収入	九六七・一二五	家屋、大阪積荷経費	四、八二九・一四四
地所家屋取納	一、七六〇・八六七	利 息	三三一、八四九・八七七
雑 収 納	一一二、四八八・三六四	交 換 所 費	三九二、四〇九・二六〇
蔵入利益	六、七一〇・九四八	減 価	三、二二九、〇三四・六〇九
合 計	四、四四七、〇一〇・〇二二	保 險	

明治十年末資産勘定書⁶⁾

名称

通貨洋銀	二、〇〇二、六四一・九五九 ^円
三菱製鉄所資金	五〇、〇〇〇・〇〇〇
地所家屋並ニ諸道具	一〇二、三三二・七四四
各支社預金	一二、〇七九・二七一
各船々価	一三、三三九、四三六・〇七二
各船準備	七、二七九・〇二六
諸仮渡	九四、八九五・六八〇
運賃仮渡	六、四五四・八七八
仕送金	三、七九六・二三九
経費係	一〇〇、八〇六・五四二
石炭係	六五、六〇六・〇二一
筆紙墨	一、二二五・三二三
蔵方	五三、九三〇・九一一
東西会社	一、三二二・四四〇
支那日本商会	六、八五四・四五〇
ブルンホール	四一・二七〇

各船修繕前払	六〇、七五〇・〇〇〇
陸軍省、鹿児島県、長崎県、公務係	九四、四五四・七二五
紀伊ノ國丸帆船改造	七、九六四・五四八
ドック造営費	一、九九〇・一八九
上海船食物酒勘定	五、六三八・九一七
御払下船船代改正船価ノ差金新潟丸、高砂丸ノ分	一五、九九九・〇八一
上海線買取	四〇、〇〇〇・〇〇〇
旧資本	三〇、一八七・六二五
別途渡	五〇・〇〇〇
帳外資本	二、〇〇〇・〇〇〇
公債証書	二一八、八〇九・八五〇
新潟丸、高砂丸英國航ニ付テノ修繕費当季ニ関スル分	七、八九六・七〇三
千里丸衝突費元船価ニ組入有之所改正船価ニ編入相成ザルヲ以如斯	一、五三二・一三七
四日市支社備通船同	一三、七五〇
合計	六、三二五、九八〇・三五一

明治十年末負債勘定書⁷⁾

名称

政府採借

二、八六〇、五八七・六六四¹⁰⁾

社員積金並取次人身元金	一三、五三六・三二一
給料仕払未済	五、九三〇・九〇二
仕払差図書	九七三・七二二
太平洋海会社	四六六・〇九〇
利足仕払未済	二六、九五六・二五八
賞与金未済	四、七八九・四五〇
商船学校資金積	二、三九四・一一五
為替方並三菱製鉄所利益	二六、五二八・二七六
運賃其他仮納	一七三、六一九・三一七
通貨洋銀立替ノ差	二三、九二二・九〇八
補正	一・〇三一
保険	三九二、四〇九・二六〇
旧三菱	三四三、七九一・二九九
別途勘定	八六九、四二〇・一三三二
前季迄益金	五九三、八八九・九一一
当季ニ於テ旧三菱ノ計算ニ相成タルモノ差引残高	八、九一六・六〇二
新船買取交換金	四五、一二五・〇〇〇
当季益金	九三三、七二二・〇九三

合 計

六、三二五、九八〇・三五一

それでは、なぜ三菱会社は当時すでに翻訳・紹介されていた定額減価償却によらなかつたのであろうか。また慶應義塾にいたころ福沢諭吉の指導の下に、遂に完成するにいたらなかつたが「ライアントストラトンのハイスクリ（ル）ブックキーピング之翻訳起致」（明治七年三月二五日付秋山恒太郎宛の手紙）していた荘田平五郎が定額減価償却を知らなかつたはずはないから、三菱会社簿記法が定率減価償却を採用したわけは三菱会社特有の事情に求めなくてはなからあろう。これからのべることは全く推論以上に出るものではないが、まず考えられる理由は、三菱会社が発足にあたり取得した船舶の大半は無償で（ただし、明治一〇年より一二〇万円を無代償御下渡の冥加金として向う五〇カ年間に年賦上納することになる）政府から交付されたものからなっており、したがって定額減価償却採用の第一の要件たる買入元価の把握ができなかつた点にあるのではなからうか。もちろん、政府から船舶の交付を受けた時に適当な評価をおこない、さらに残存耐用年数の推定をすれば、定額法の適用は可能である。だが、船舶の残存耐用年数の推定の困難な当時あつては、年々船舶を時価評価して、評価減した金額を「損亡」とする以外に手がなかつたのだからと思われる。そして、明治一〇年にいたり、年々の時価評価による評価減の計上を未償却残高に（耐用年数の推定にもとづくものではなく、当時の輸入書にあつた比率をそのままかりてきて）一割を乗じた価額を減価額とする方式に変えたのである。

右の推論を逆にすれば、今度はさらにつきのよう推論が成立する。すなわち、三菱会社が自己の手で買入れた資産、たとえば家屋、什器等はその買入元価を明確に把握できたから、これらの資産には定額減価償却が適用されなかつた。と。事実そうだったかどうか断定を下すことはできないが、家屋、什器等に定額法が用いられた傍証とし

て、(三菱会社が明治九年六月に大阪に設けた為替局によっておこなってきた荷為替業務の発展にともない、それを切離して独立の経営体とするため) 明治一三年四月に創設された「三菱為換店」の組織運営に関する「三菱為換店規則」(明治一三年四月一七日に制定された八十七条は翌五月一四日に追補され、九十五条となる)の「勘定」の部をあげることができる。

勘定

第三十六條 当店ノ会計年度ハ年首ヨリ年末ニ至ルヲ一周年ト定メ一月一日ヨリ六月三十日迄ヲ前季トシ七月一日ヨリ十二月三十一日迄ヲ後季トス

第三十七條 毎季末六月卅日十二月卅一日 本支店ノ総勘定ヲナシ實際商業事務ノ考課状ヲ製スヘシ

第三十八條 当本店ノ資本勘定ハ当初本社ヨリ当店へ引受ケタル金額ヲ以テ資本ト定メ勘定ヲ創ムベシ

第三十九條 毎季ノ損益勘定ハ当店取扱ノ荷為替通常為替諸貸付金割引代金取立手形古金銀公債証券売買等每一座ノ勘定ヲキ開之レヨリ生ズル利息ヲ以テ益金トシ此内ヨリ諸役員ノ給料仕払利息諸雜費等ヲ引去リ残額ヲ以テ純益金トスベシ

第四十條 毎季ノ総勘定ニ於テハ当店所有ノ物品即右金銀各種公債証券地所等ハ時價格外下落シタル場合ノ外ハ元価ヲ以テ計算スルモノトス

第四十一條 所有物件ノ常ニ價格ヲ減ズベキモノ即家屋什器等ハ一季其元価百分ノ五以上ヲ減価勘定トシ当季ノ損失ニ組入勘定スベシ

第四十二條 家屋倉庫等ノ修繕勘定ハ其價格ヲ増殖スベキモノハ之ヲ元価ニ組入通常ノ修繕費ハ其季ノ損失ニ計算スベシ

さらに蛇足として附加えると、これもまったく推論の域に属するが、明治一〇年からはじめた定率減価償却は間もなく定額減価償却へ切換えられたのではなからうか。なぜなら、三菱会社ではその後次第に自己の手によって買入れた船舶が増加した結果、定額減価償却の適用条件がそろつたと考えられるからである。

(1) 「莊田氏は社則を編む以前に、会計の法を整備し、局課の根本的の癡合を行ひ、西南の役の進展に伴ふて三菱の事業俄に膨大するの目、鋭意して簿記法を採用し、先づ帳簿に対する革新を遂げた。明治十年七月二十六日、大岩崎は「今般別冊通簿記法制定候条此旨相達候事」と指令し、浩翰の「郵便汽船三菱会社簿記法」を頒つてをるが、莊田氏の起草になるものであることは疑ふの余地がない。」(宿利、前掲書、四三九頁。)

(2) 『三菱重工業株式会社史』昭和三十一年、六六四頁。

(3) 前掲書、六六九頁。

〔長崎造船所の減価償却について、明治三〇年七月に支配人(明治三二年職名変更により所長)となつた莊田平五郎の下で勘定方をしていた松村亀太郎はつぎのようにのべている。「自分は明治二七年五月長崎三菱造船所へ赴任したが所長の莊田平五郎は実に進歩的の頭腦の持主であられて而もそれを勇敢に実行せられた。自分は主として会計の事務に當つていたが當時は皆英函式で(複式簿記により帳簿及び貸借対照表並びに損益計算書等はいずれも英文をもつて記載し)英人〔W・H〕デバインと言ふのが居りはしたが肝腎の所は中々教えない。「改行」簡単な商業簿記式でやっていたので原価計算などは少しも手をつけていなかった。莊田所長の進歩的な頭が働いてウォークスマネージメント今で言う工場管理の原書を示して是非原価計算をやらうと言ふ事になった。……いよいよ始めたが何一つ参考書となるものがないので総てが殆んど創作する有様であつた。振返つてみると細かい点は知らないが原価計算の大綱は今と余り大差はないらしい。やはり直接費〔ブライム・コスト〕と間接費〔ゼネラル・エスタブリッシュメント・チャージとショップ・エスタブリッシュメント・チャージ〕とに別ける。其の各々に材料費と人工とを区別する。船毎にオーダーを別にする。かくして費用の出所、区別を明かにする事が出来た。建物、機械、工具類の原価消却を定めた。先ず消却年数を一〇年と見積り新規購入の直段の一割宛を踰減して行く。一〇年経つと零になる筈だがそれでは幽霊機械が出来て不合理だから最後は古機械器具、古建物の時価でいつ迄も残すと云う方法を取つた。〕

(前掲書、六六四—六六五頁)

ところで、右のような減価償却法が制度化したのは他の資料には「明治四十一年十月一日より新組織を実施したり、其内容は……会計帳簿組織、決算勘定固定資本減価償却方法の諸項目に分ち詳細の取扱方法を定めたり」(『三菱長崎造船所史』昭和三年、一二四—一二五頁)とあるから、明治四一年であるといつて間違いないであらう。

- (4) ちなみに明治十一年一〇月に出版された森下岩楠・森島修太郎（前法講習所第一回生で、卒業後同所に残り助教になったが、明治十一年三月三菱商業校設立と共に同校の教師となり、明治十三年三菱為替店支配人となる）合著『三菱商業学校・簿記学階梯』には「売残りタル商品アレハ棚卸ヲナシ以テ其商品ヲ現価ニテ見解リ之ヲ既ニ売捌キタル金高ニ加ヘ元価ト差引スルニ非レバ損益ノ高ヲ知ル可ラズ如何トナレバ商品ノ元価ハ之ヲ仕入タル時悉皆借方ヘ記入シタレバ売残タル商品モ亦既ニ売捌タル金高ノ中ニ加入セザル可ラザレバナリ但シ棚卸シトハ商品ノミニ就テ云フニアラズ都テ所有品ハ皆商品ト共ニ棚卸ヲナサル可ラズ」（上、六十一―六十二丁）「若シ棚卸ヲ為スベキ貨物ヲ有スルトキハ則チ其現価ヲ見出シ夫々物品ニ応シタル口座（若シ商品ナレハ商品ノ口座又不動産ノ残品ナレバ不動産ノ口座ニ之ヲ記入スルガ如シ）ノ貸方ニ（残高ニテ）ノ語ヲ用ヒ朱ニテ之ヲ記入シ又直チニ残高ノ口座ノ借方ニ之ヲ連ヒ（何々ニ）ノ語ヲ用ヒ墨ニテ之ヲ記入スヘシ」（上、六十六丁）と商品および不動産勘定の決算手續を解説しているが、この場合の「現価」もやはり期末現在の価格すなわち時価である。
- (5) 宿利、前掲書、四〇五―四〇六頁。
- (6) 前掲書、四〇六―四〇九頁。
- (7) 前掲書、四〇九―四一一頁。
- (8) 前掲書、三三六頁。
- (9) 『三菱銀行史』二七―二八頁。

六

前章でとりあげた郵便汽船三菱会社が発足してから一〇カ月後、すなわち明治九年七月に「三井組国産方」（明治七年に「島方」「糸方」「荷物方」などを統合して設置された）および「先取会社」（明治七年三月に貿易商社として設立され、明治九年六月解散した）の業務を継承し、三井武之助及び三井養之助の組合約条による無限責任的私盟会社として設立された「三井物産会社」は設立後間もなく明治九年九月に（明治六年四月政府が四万円で購入）当時工部省鉱山寮

の直営下にあった三池炭礦から出る石炭の委託販売権を獲得し、三池炭の上海でも売捌きに従事していたが、当社ははじめ三井家および三井銀行（明治九年三月設立認可、七月開業）に不測の損害を及ぼさないよう特に無資本会社として発足し（事業資金は三井銀行から借入れ）、自社船を所有しなかつたため、工部省所屬船千早丸を受託した外は、（三菱会社の海上独占時代にあたり日本船の備船はきわめてむづかしかつたので）もっぱら外国帆船にたよつて上海向け運炭に従つていた。しかし、運炭業務の拡大にともない、自ら運炭船を所有することが必要となり、明治十一年一月に大蔵省および工部省にたいし「石炭販売ニ付テハ別ニ運送船ノ供給無之テハ充分ノ輸出仕兼候ニ付右船舶購取ノ費モ併セテ拝借仕リ此石炭輸送ノ運賃ヲ以テ其元利ヲ年賦支消候様仕度奉存候依テ別紙計算書相添へ此段奉願候也¹⁾」と運炭船購入資金の借入れを願出で、翌一二年一月に聴許をえた。（そして一二年三月命令書をもつて「石炭運送ニ供スル為メ蒸汽船一隻、同帆船一隻及ビ上海ニ於ケル石炭貯積ノ地所ヲ新ニ購入スル代價、帆船船二万五千円、蒸汽船八万円、上海貯炭場地所二万円トシテ一二十万五千円、十カ年賦、利子六分ニテ貸与²⁾」の認可を受けた。）

ところで、右の運炭船購入資金の貸下げ申請にあたり添付した資料のうち、「乙号書及び丁号書は社船購入資金借入のため運送原価計算書であつて³⁾」「明治初期における甚だ貴重な船舶原価計算例として歴史的な資料⁴⁾」であるか、さきとその一部を引用した「三菱会社ヨリ差出候東京丸外十二艘一箇年運航費其他予算」よりも固定資産会計においてはるかに発展したものとなつていたので、つぎに乙号書「帆船船ヲ以テ上海へ石炭運送損益計算書」および丁号書「蒸汽船ヲ以テ上海へ石炭運送損益計算書⁵⁾」をそれぞれ引用することにしよう。（ただし、本計算書中、若干不明の箇所がある。）

(乙 号 書)

風帆船ヲ以テ上海へ石炭運送損益計算書

一、風帆船 元価貳万五千元 積數千屯

右費用小割

一、外国人月給 此金貳百円

但船將一名

一、日本人月給 此金貳百九拾七円

但一等士官一名月給五拾円 二等士官一名參拾円 水夫頭二名四拾円 水夫十七名壹百七拾円 賄方一名七円

一、筆墨紙代 此金五円

一、帆綱其外船具代 此金壹百円

一、修繕費 此金貳百円

一、危険請負〔保険〕料 此金壹百六拾七円

但元価貳万五千元ノ八分ト見込、總一ヶ月分

一、利息 此金壹百貳拾五円

但一ヶ年元価貳万五千元ノ六分、一ヶ月分

一、原価償却 此金貳百八円

但十ヶ年保有スルト見

一、水先料 此金貳百參拾八円

日本海運業における減価償却の生成過程(その二)

但上海入港船は一丈八尺五寸、一尺ニ付四テール宛一度半分、並ニ出港船走九尺ト見、一尺ニ付五テール宛一度半分

一、曳船料 此金九拾円

但上海入港船は一丈八尺五寸、一尺ニ付九弗

一、港税 此金壹百四拾参円

但長崎出入一度半分参拾参円、上海レジストル七百屯ト見做シ壹百拾円

一、縮 金壹千七百七拾参円

縮 洋銀貳万六千貳百五拾弗

上海往返一ケ年十八度ノ所十五度ト見込、一屯ニ付一弗七分五厘ノ運賃ト定メ

内

金貳万参百円

但一ケ月ノ費用壹千七百七拾参円ト見、十二ケ月分貳万壹千貳百七拾六円ヨリ三航海減スルニ付水先料曳船料港税九百七拾

六円ヲ除ク

差引残

洋銀 五千九百五拾弗 純益

(丁号書)

蒸汽船ヲ以テ上海へ石炭運送損益計算書

一、蒸汽船 元価八万円 積数千屯

一、外國人三名月給 此金六百元

但船長貳百五拾円 一等器械方貳百円 一等士官壹百五拾円

一、日本人月給 此金參百九拾貳円

但二等士官一名五拾円 二等器械方二名五拾円 水夫頭二名四拾円 水夫十二名壹百貳拾円 火夫頭一名貳拾五円 火夫七

名七拾円 勘定方一名貳拾五円 賄方二名拾貳円

一、石炭貳百貳拾五屯 此金四百五拾円

但上海往返五晝夜一ヶ月三度往返スルト見做シ十五晝夜、一晝夜ニ付十五屯ト見式拾五屯、電報ニ付金貳円

一、油麻器械方及ヒ運用方入用品買入代 此金壹百五拾円

一、筆墨紙印紙其外 此金拾円

一、危険請負料 此金五百參拾四円

但元価八万円ノ請負料一ヶ年八分ト見一ヶ月分

一、修繕費 此金參百円

但通常及ビ臨時修復共

一、利息 此金四百円

但一ヶ年六分ノ割合ニテ元価八万円ノ分

一、原価償却 此金六百六拾六円

但此船十ヶ年保存スルト見做シ一ヶ月分

一、臨時入費 此金七拾五円

但乗組ノモノ臨時ノ手当其他一式

日本海運業における減価償却の生成過程(その二)

一、釜ノ代 此金參百參拾四円

但釜五ヶ年毎ニ貳万円ヲ要スルト見一ヶ月分

一、長崎港税 此金六拾六円

但長崎港出入三度分

一、上海港税

但届屯数六百屯ト見一屯ニ付テール四拾錢

一、水先料 本書ノ通り 此金貳百八拾八円

但船足一丈八尺ト見一尺ニ付四テール宛三度分

一、屯税 此金九拾円

但届屯数六百屯ト見做シ一屯ニ付拾五錢

締 金四千四百參拾五円

一、洋六万弗 一ヶ年船賃収入

但一ヶ年三十度航海スルト見、一度千屯毎一屯洋貳弗ノ運賃 金五万七千四百五拾貳円 一ヶ年費額

但一ヶ月ノ費用四千四百參拾五円ト見十二ヶ月分五万參千貳百貳拾円ノ内航海六度減スルに付石炭水先料長崎出入港税上海

出入港税老千七百六拾八円ヲ引去リタル分

差引 金八千五百四拾八円 純益

右の二つ見積損益計算書では、帆船、蒸気船ともにその耐用年数を一〇年と「見做」して、取得原価を一二〇ヵ月で割り「原価償却」月額を算出し、それを費用に計上している。この場合、一〇年という「見做」耐用年数はあ

まりにも短く、現実の耐用年数を反映したものとはいえない。経費不足のため正しい耐用年数の見積りができず、便宜上端数のない一〇年と見做したのか、それとも純益額を過小に表示する意図からでて、「原価償却」の過大計上のため、一〇年という短い耐用年数を用いたのか、ここでは判定するだけの材料がないが、恐らく両方の理由がかさなって二二〇カ月という除数が使われたのであろう。しかし、このような事情を割引して考えれば、海運業の損益計算で、取得原価を（残存価格を無視して）「保存」年数で除す素朴な定額法をはじめて採用し、かつそれによって算出された金額をはじめて「原価償却」と呼んだのは三井物産であった、ということができよう。そして、蒸気罐の更新（または大修繕）引当金をはじめて計上したのもまた三井物産であった。なぜなら、丁号書の「釜ノ代」は五年ごと更新（または大修繕）される予定の蒸気罐の更新（または大修繕）引当金への繰入額と考えられるからである（もちろん、ここでのべてているのは見積損益計算書上のことであって、現実はその通りに勘定処理されたかどうかは不明である。）

- (1) 『三井船舶株式会社創業八十年史』昭和三三年、三二頁。
- (2) 前掲書、三八頁。
- (3) 前掲書、三五頁。
- (4) 佐々木誠治『日本海運業の近代化』昭和三六年、三七八頁。
- (5) 乙号書および丁号書はそれぞれ『三池鉱業所沿革史』第一巻（非公表）、三五四―三五六、三五九―三六一頁に収録されているが、入手できなかったため、『三井船舶株式会社創業八十年史』三六、三七頁、佐々木、前掲書、三七五―三七六、三七七―三七八頁より孫引した。

七

すでに指摘したように「三井物産が三菱の独占に苦しめられて、外国汽船を雇って、わずかにその用に充てて居

たことは事実であるが、それと同時に、貨物を三菱の船に託し泣く泣く高い運賃を払って居たということも事実である。「改行」或る人の話によると、此頃、三井物産の三菱に支払つて居た運賃は一ヶ年に七十万円以上にも上つて居たとのことである。そこで社長の益田孝氏も、三菱の運賃が余りにも高いので、雇人を以て三菱に運賃の割引を交渉させたが、三菱は頑としてその要求に応じなかつたとのことである。」そこで、三菱会社への對抗勢力を創出するため、益田孝は渋沢栄一と謀り、明治一三年八月に「東京風帆船会社」を設立した（社名にははじめ東京を冠せず、単に風帆船会社といった。しかし、明治一四年四月「越中風帆船会社」が設立されたので、これとの混合をさけるため明治一五年頃より東京と冠せられるようになった）が、明治一四年一月二四日開業にあたり東京都知事松田道之に届出で、二月二日許可をえた定款中「計算ノ事」はつぎの通りであつた。

第三十八条 社長・取締役ハ総テ明細ナル計算簿ヲ製シ、以テ之ヲ会社ニ備フヘシ

第三十九条 総テ計算ノ諸帳簿ハ復記法ニ從テ之ヲ登錄シ、会社ノ本店ニ備ヘ置キ、而シテ此帳簿ハ營業時間中望ミニ応シテ之ヲ株主ノ檢閲ニ供スヘシ

第四十条 本社損益計算ハ一ヶ年一度トシ、毎年十二月ヲ以テ決算ヲ為スヘシ

第四十一条 各船毎航海概算ヲ立、収入運賃ノ内ヲ以テ船長以下水夫給料並積荷諸掛及航海諸費ヲ引去リ、損益ヲ明記シ置クヘシ

第四十二条 社長ハ毎季総集會ニ於テ資産明細表及損益計算表ヲ報告シ、之ヲ印刷シテ株主ニ頒布スヘシ

第四十三条 運賃純益ノ内ヨリ資本金ノ十分ノ一ニ当ル金額ヲ引去リ船体「自家」保険ノ積金トナシ、而シテ銀行ニ預ケ利子ヲ付シテ増殖ヲ計ルカ又ハ新ニ増船ヲナスカハ、例式總會議ニ於テ株主ノ衆議ヲ以テ決スヘシ

第四十四条 会社一切ノ諸費及船体修繕費（原価百分ノ三以上ニ当ル大修繕ハ積金ヨリ弁スルモノトス）ヲ引去リ、残金ヲ以

テ純益トス、而シテ此純益金ヨリ前条ノ積金及役員賞与金ヲ引去リ、株高ニ割合配当スヘシ、但配当金額株金ノ一割五分以上ノ割合ニ至ルトキハ株主衆議ノ上適宜ノ積金ヲナシ、之ヲ第二ノ積金ト称シ、各船減価ノ補填トナスヘシ

右の定款第四十四条に規定されているように、東京風帆船会社は配当率が一割五分以上の時だけ減価補填のための積立をする方式をとっており、固定資産会計の面ではさきに考察した郵便汽船三菱会社や三井物産会社よりもはるかに後退している。(さらに、減価積立金よりも配当を重視して面をみれば、当社は配当よりも利益比例の船舶更新積立金を重視した日本国郵便蒸気船会社よりもおかれている。) 会計史の常識からすれば、株式会社会計にはその不可欠の機構として減価償却制度が具備されていなければならないのに、有限責任にもとづく株式会社の形態をとっている東京風帆船会社には減価償却制度が欠除し、それに代りきわめて不完全な減価補填積立金制度が採用されている。それでは、このような逆説めいた事實はどのように解釈したらよいであろうか。定款の起草者が減価償却を知らなかったのであろう。といつてしまえばそれまでだが、このような素朴な推論は成立しない。なぜなら、当社の発起人惣代の一人であった益田孝はさきに考察した「風帆船ヲ以テ上海へ石炭運送損益計算書」及び「蒸気船ヲ以テ上海へ石炭運送損益計算書」の提出代表者であり、減価償却を知らぬはずはなかったからである。だとすると、減価償却を知っていたにもかかわらず、それを会計制度の中に組入れなかった理由は、当社が郵便汽船三菱会社や三井物産会社のように個人会社ではなく、株式会社であったため、株主への配当を重視しなければならなかった点に求めなくてはならないであろう。しかし、これでは逆説を逆説で説明することになった答えとならないから、さらに当社の企業形態上の特殊性を考慮に入れることが必要となる。当社は、定款第五条に「会社ハ二十年ヲ以テ一期トス、然ト雖モ猶滿期ニ至リ株主ノ協議ヲ以テ継続スルコト得ヘシ」と規定されていたように、半有期性企業であった。

継続企業であれば、減価償却をして固定資本の再生産を保障する必要があるが、有期性企業では減価償却をせずに、配当中に固定資本の部分的償還を含ませてもなんら差支えは生じない。もちろん、当社は継続企業と有期性企業の中間にある半有期性企業であり、必ずしも二〇年後に解散することを予定していたわけではないから、固定資本の部分的償還を株主へした上で、さらに余裕資金があれば、それを固定資本の再生産のために積立てておく制度をとったのであろう。このようにみると、半有期性企業という特殊な企業形態が東京風帆船会社をして配当率一割五分をこえる過大な配当支払ができる場合にのみ余裕資金を減価補填積立金として留保する制度をとらせたのだ、と理解することができるのである。

- (1) 白根秀湖『財界太平記』昭和四年、七七―七八頁。
- (2) 渋沢啓淵記念財団龍門社編纂『渋沢栄一伝記資料』第八卷、昭和三一年、一四頁。
- (3) 風帆船会社定款第四条「会社ノ責任ハ株高限リナルベシ」（前掲書、一二頁）
- (4) 前掲書、一二頁。
- (5) 東京風帆船会社は明治一三・一四年度において「二割以上の利益を株主へ配当し」（前掲書、二九頁）いたから、兩年度とも余裕資金が減価補填積金へ繰入れたと考えられるが、その金額は不明である。

（二）の稿続く）