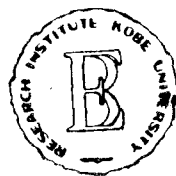


# 企業經營研究

年 報

Ⅲ



神 戶 大 学

經 濟 經 營 研 究 所

1953

# 企業經營研究

III



神戸大學經濟經營研究所

# 企業經營研究 目次

再評價に關する若干の基本問題

内部牽制・内部監査の構造

——財務監査論との關連において——

會計事務の分析について

我が國における會計機械採用の限界とその段階

賃銀形態と總原價

アメリカ南部工業發展の經營位置論的考察

——アメリカ立地論の背景——

(寄稿)

經理の經營管理機能について

「税法と企業會計原則との調整に關する

意見書」についての若干の問題點

(紹介)

F・S・ブレイ著

社會會計と國民經濟における企業部門

(調査)

資産再評價事情に關する調査報告

所報 經濟經營研究所企業經營科定例研究会記録

会社經理専門委員会記録

英文要約

渡 辺 進 三  
久保田 音二郎 元

戸 田 義 郎 兜

大 塚 俊 郎 奄

古 林 喜 樂 益

米 花 稔 允

秋 谷 伊 織 二三

古 賀 養 一 四〇

能 勢 信 子 一四

經營經理研究室 一七〇

# 再評價に關する若干の基本問題

渡邊進

一

我国における再評價論は戦後のインフレーションによつて貨幣価値の低落が漸く顯著ならんとした昭和二十二年後半に發生したものである。同じく円の名称で呼ばれるけれども戦前の円とインフレ後の円ではその価値（購買力）を異にする。かかる内容を異にする円を單純に合計又は差引することは損益計算上大なる誤謬を生じ、經營的・經濟的判斷を誤らしめるものである。例えば円が相当減価し、減価償却費を除く他の經營諸費用及び収益が概ね現在の円で表示せられているとき、減価償却費のみが当該固定資産の取得価額（歴史的原価）を基礎として計算されるならば、生産費用は過少に、利益は過大に表現される道理である。かかる場合貨幣価値の変動に伴ない減価償却費が修正されなければ、眞の生産費及び眞の損益を計算することができない。若し何等の修正が施されないならば、歴史的原価を基礎として計算した償却費と、（元來その高さにまで修正されなければならぬ）修正された価額を基礎として計算した償却費との差額が、實質的には費用でありながら利益として表現され続ける。その差額はいわゆる架空利益に属する。架空利益は資産譲渡の場合にも發生する。譲渡価格は減価せる高額の円で表示せられ、これと歴史的原価とを対比して利益額

再評價に關する若干の基本問題



を算出すればそのうちに多分の架空利益を包含することとなる。再評価とはかかる意味の計算誤謬を是正する目的をもつて、貨幣価値の低落に対応して歴史的原価を修正することを意味する。

貨幣価値低落の比較的軽度なアメリカにおいてなお、貨幣価値に相当の変動あるとき、修正計算を行うべきものとする次の議論のあることは注目すべきである。ペイトン教授はこの点に關し大要次の如く述べている。

価値尺度がその有する意味即ちその経済内容を変化するに至りたるとき、その名称を変更することは意味のあることである。異なる経済量を同一の名称（弗）で呼び続ける限り、會計上の解釈・租税又は一般的に経済的思考において混乱を継続する危険性が多い。若し我々が現在の貨幣単位を表わすに他の呼称例えば zollar を用いることとし dollar と區別するならば、會計手続及び一般的思考において純化せられる点が多い。この場合古い dollar を zollar に換算する必要が完全に明らかとなるであろう。企業のコストを表わすために dollar と zollar を合計することの不適当なることが何人にも直ちに了解されるところとなるからである。（註一）

我国においては昭和二十五年に第一次の再評価、昭和二十六年に第二次の再評価が行われた。第二次再評価は第一次再評価を行わなかつたもの、また行つてもその再評価額が法定の限度額に達していないものについて、概ね第一次再評価の場合と同じ条件で、再評価を行う機会を与えたものであつて、實質的には再評価の時期が延長されたものであると解することができる。（註二） 現在物価水準が第一次再評価の場合の基準となつた昭和二十四年六月の物価水準に比し更に一段と高騰している事實に鑑み、これを反映せしめる第三次再評価の要望が発生している。このときに當つて再評価の意味及び方法について再考察することは強ち無用の業ではないであらう。

(註一) Paton, Lasser, Accounting Problems Relating To The Reporting of Profits, 1949, p. 10.

古い弗が貨幣価値の変動によつて換算され現在の弗と合計せられることとなる場合に、それによつて原価主義は破られたものとみるべきであらうか。この点に関するヘイトン教授の次の意見は注目すべきである。(W. A. Paton, Depreciation and the Price Level. — The Accounting Review, April, 1948.)

実質的には、当年度の弗で表現されている労務費・原材料費・その他の経費と共に、修正されていない古い弗で表現されている減価償却費を当年度の収益に課することは、現在真に発生している設備の原価を見落しているということによつて非難されるべきである。実質的には、記帳価額に代えて取替原価を用いようとする論者は、一切の記帳価額を何等の修正なしに用いようとする論者よりも、却つて実際原価への執着を意図しているものである。即ち逆説的ではあるが、原価主義を固執するために、ある情況の下においては、一見原価主義から離脱したもののように見える場合がある。

(註二) 第一次再評価及び第二次再評価の内容の一般的敘述については、拙稿「資産再評価」(同文館・簿記会計ハンドブック) 参照。

周知の如く我国の資産再評価はシャープ使節団「日本税制報告書」(昭和二十四年八月二十七日)の構想及び勸奨によつて実現したものである。それ以前においては税制審議会の法人税法改正案要綱が中間報告の形式で発表されていた。(昭和二十四年一月二十九日)若しシャープ使節団の「日本税制報告書」がなかつたものとすれば、我国の再評価は恐らく税制審議会議案の構想を骨子としてその周辺において定まつていたのであらうという意味においてそれは重要である。法人税法改正案要綱中再評価に関する部分は次の如くであつた。

一、法人企業の適正妥当な減価償却を可能ならしめ、比較的資本金額が僅少である旧会社の超過所得に対する課税を軽減し、外資導入を容易ならしめる等のため、法人が固定資産につき再評価を行うことを認めることとする。

## 二、再評価資産の範囲

(一) 建物、機械等の固定資産の外、土地についても評価換を行うことを認める。

(二) 賠償指定施設及び在外財産等は除外する。

## 三、再評価の基準

固定資産の取得価額に物価騰貴率に応じた取得年次別の倍数を乗じて算出した価額の半額を当該資産の取得価額とみなし、これに当該資産の未再評価に関する若干の基本問題

#### 再評価に関する若干の基本問題

償却残存率を乗じて算出した金額を以て再評価額の最高限とする。

(註) 商法第二八五条の規定に対する特例を設ける必要がある。

#### 四、再評価の時期

昭和二十四年六月三十日を再評価の基準期日とするが、再評価の実施及びその時期は、法人の自由に委せる。

#### 五、再評価に伴う経理及び税法上の措置

(一) 再評価に因る評価益は、まずこれを欠損の補填に充て、その残額は、資産再評価調整勘定として積立てることとする。その資産再評価調整勘定として積立てた金額については、その全部又は一部を随時に資本の増加に充て又は積立金に繰り入れることができることとする。但し一定期限までに処理を完了せしめることとする。

なお、再評価に因る評価益の全部又は一部を直ちに資本の増加に充て又は積立金に繰り入れても差支へないこととする。

(二) (一)の資本の増加による増資株式の処分については、株主に交付する方法によつても一般に売却する方法によつてもよく、またこの場合価額如何を問わない。

(三) 再評価に因る評価益については、法人の所得の計算上、益金に算入しないこととする。

株主が(一)の資本増加により額面金額以下の金額で増資株式を取得した場合においても所得税を課税しない。

(四) 資産再評価調整勘定の金額又は評価益を資本の増加に充て又は積立金に繰り入れた場合においては、資本の増加に充てた金額又は積立金に繰り入れた金額に対し一定の税率(百分の二十乃至三十程度)により課税する。

(五) 減価償却については、再評価後の固定資産の価額の大部分(十分の七程度)を基準とする減価償却額を法人の損金に算入する。但し、資産再評価調整勘定の金額又は評価益を資本の増加に充て又は積立金に繰り入れる場合においては、それに対応する部分の金額については、その金額に対し減価償却を認める。

(六) 超過所得の計算については、資産再評価調整勘定の大部分(十分の七程度)を資本金額に算入する。

(七) 増資株式の処分により生ずる益金は、法人の所得の計算上、これを益金に算入しない。

(八) 株主が(一)により額面金額以下の価額で交付を受けた株式を譲渡した場合においては、当該株式の額面金額を取得価額とみなして、所得税法の譲渡所得を計算する。

#### 附 記

一、再評価に因る減価償却額の増加額は、公定価格を定める場合の原価計算上、これを経費に算入することが妥当である。

二、個人についても、法人の場合に準じて減価償却額の増加を認める。

右の改正案要綱にはその後（昭和二十四年三月）次の諸点において改訂が加えられている。

一、再評価の基準について、「固定資産の取得価額に物価騰貴率に応じた取得年次別の倍数を乗じて算出した価額の半額を当該資産の取得価額とみなす」こととなっていたが、「半額」を「七割相当額」と改めた。またこれに乘ぜられる「未償却残存率」は「定率法による未償却残存率」であることが明らかにされた。（前記三関係）

また、次の註が附加されている。「物価騰貴率は日本銀行調査物価指数によること」

二、資産再評価調整勘定として積立てた金額については随時に資本の増加に充て又は積立金に繰入れることができるのであるが、「但し昭和二十七年六月三十日までにその処理を完了せしめる」ものとされた。（前記五ノ（一）関係）

三、資産再評価調整勘定の金額又は評価益を資本の増加に充て、又は積立金に繰入れた場合には「百分の二十の税率」によつて課税されるものとされた。（前記五ノ（四）関係）

四、再評価後の減価償却額の計算について「再評価後の固定資産の価額の大部分（十分の七程度）を基準」とすることになっていたが、「再評価後の固定資産の価額の七割相当額を基準」とすることに確定された。（前記五ノ（五）関係）

五、「再評価に伴う経理及び税法上の措置」の（八）の次に次の九号が附加された。

（九）（四）の税額の納付については増資株式による物納を認めないこととする。

右の法人税法改正案要綱を中心として当時多くの議論が行われた。法人税法改正案要綱と「日本税制報告書」との間には再評価の基準、再評価差額に対する課税等について多くの相違点があるが、ここではこれに觸れている紙面の余裕はない。また「日本税制報告書」中の「資産の再評価」については周知のところであるので、全文を掲げず、必要なる箇所についてのみ関説することとする。

## 二

再評価の意味を減価償却費・譲渡所得計算の基礎となる原価を貨幣価値の変動に伴なつて適当な価額に修正すること

再評価に関する若干の基本問題

#### 再評価に関する若干の基本問題

であると解するならば、この場合二つの方式が考えられる。資産の帳簿価額・貸借対照表価額の修正を伴うか否かによる区別である。

一、貸借対照表価額の修正を伴う場合。この場合には修正の行われる日に至るまでの貨幣価値の変動が考慮せられるのであつて、それに伴つて貸借対照表価額の修正が行われる。修正された価額が将来に向つて減価償却費計算等の基礎となる。普通に資産再評価といわれるのはこの方式によるものを指すのである。<sup>(註3)</sup>この場合には過去の貨幣価値の変動のみが認められるのであるから、その修正の効果は将来に向つて固定的である。即ち修正後更に貨幣価値の変動ある場合には、そのままでは実情に合致せざるものとなり、更に再度の再評価を必要とするに至るものである。従つて斯る意味の再評価は物価が一応安定したとみられる場合（又は再評価をもつて貨幣価値安定の一助たらしめようとする場合）に適當とせられる方法であるか、事実がこれと相違するときは再々評価が行われる。フランスでは一九四五年に再評価が実施せられ、再評価の行わべき期間を限定していたのであるが、その後相次ぐ物価騰貴のために臨時措置は恒常的なものとなり、適用せらるべき物価倍数も数回変更せられて<sup>(註4)</sup>いる。

二、貸借対照表価額の修正を伴なわざる場合。この場合には当該資産の貸借対照表価額の改訂は行わず、その目的に応じて、必要程度の修正を行うものである。例えば修正の目的が減価償却費計算の是正にあるとすれば、正常償却額（修正されざる取得価額を基礎として計算された）に貨幣価値変動に応ずる倍数を乗じたる金額をもつて当該年度の減価償却額とするが如きである。ここに適用せられる倍数については（a）現在に至るまでの貨幣価値変動を認めて、（再び倍数を変更するまでは）適用せられる倍数を将来に向つて固定する場合及び（b）当該年度における貨幣価値の変動に<sup>(註5)</sup>応ずる倍数を算出して、これを当該年度の償却費計算に適用する場合が考えられる。（a）の効果は将来に向つて固

定的である（この点前述の貸借対照表価額の修正を伴う場合に均しい）に反し、（b）にありては適用される倍数は毎期変動的である。何れの場合にありてもこの方式によつていわゆる再評価に代理せしめようとする場合には、修正償却額のうち未修正取得価額に基づいて計算された償却額を超えるその超過部分は資本剰余金として取扱われなければならぬものである。この方式は貨幣価値変動による償却費の修正の必要が認められ、なお物価の帰趨が不安定なる時期においても実施し得るものである。

（註3）この意味の再評価は貸借対照表の再評価（La réévaluation des bilans）とも呼ばれる。

（註4）フランスにおける貨幣の一般的購買力の下落は次の如くである。一九一四年に一フランであつたものは、一九三六年に四フラン、一九四〇年に八フラン、一九五二年初頭には二〇〇フランとなる計算になる。再評価倍数の改訂は数次行われているが最近のものは一九五二年の改訂である。

我國の物価状況を右の年次に対応して考えれば（日銀東京卸売物価指数による）。一九一四年一円であつたものは、一九三六年に一・六七円、一九四〇年に二・六五円、一九五二年（四月）には五六四・四六円となる。

（註5）毎期異なる償却額は次の如くして求められる。

（1）取得年次を均しくする償却の対象となる固定資産を一グループとして計算する。いま物価指数によつて倍数を求めるものとするれば、当該固定資産の取得の年度の指数が一二〇であつて、当期の指数が三六〇である場合には当期の修正償却額は次の如く計算する。（未修正償却額一〇〇万円）

$$\text{修正償却額} = \frac{\text{取得年次} \times \text{取得価額}}{\text{当期の指数}} = \frac{100,000 \times 360}{120} = \text{¥}3,000,000$$

（2）当該固定資産のグループが取得年次を異にする多数のものから成る場合には当該グループについて平均指数（取得時に対応する）を求め当期の指数がこの指数に対する割合によつて修正する。

取得年次	取得価額	指数	積数
1	¥ 100,000	120	¥ 12,000,000
2	50,000	130	6,500,000
3	400,000	140	56,000,000

再評価に関する若干の基本問題

再評価に関する若干の基本問題

4	250,000	150	37,500,000
5	200,000	200	40,000,000
	¥1,000,000		¥152,000,000
平均指数	152,000,000		152
	1,000,000		

但しこの方法による場合には、その構成分子の変更（一部の廃棄又は増設）あるに従い平均指数が改算されなければならない。

一九三九年フランスにおいて行われた設備更新準備金制度は貨幣価値の変動に応じて、每期異なる減価償却額の計算を認めた例として興味がある。即ちそれは一九三九年二月十三日の命令によるものであつて、それは取替価値に基づく減価償却費計算を承認したものであるといわれる。従来は税法上損金に算入される償却費は取得価額に基礎をおくものであつた。設備更新準備金制度の大意は次の如くである。

先ず機械・装置・器具等（以下単に設備という）は次の二つのカテゴリーに分類される。

- 一、一九三八年十二月三十一日の後に取得された設備。これを新設備という。
- 二、一九三九年一月一日の前に取得された設備。これを旧設備という。

新設備に対する準備金はその設定のときに損金算入が認められる。これは新設備更新準備金 (Fonds de *nouvellement de l'outillage et du matériel nouveaux*) なる科目で貸借対照表貸方に掲げなければならない。旧設備に対する準備金はその設定のときにおいては損金算入は認められず、実際に取替が行われたる時期の損金に算入される。この準備金は旧設備更新準備金 (Fonds de *nouvellement de l'outillage et du matériel anciens*) なる科目で貸借対照表の貸方に掲げなければならない。

設備の更新が行われたるときは、新・旧設備更新準備金は更新設備特別積立金勘定 (Réserve spéciale matériel et

ouillage renouvelés)へ振替えなければならない。

なお準備金は五箇年以内に使用されなければ免税の特典を失うものである。

準備金の計算方法は次の如くである。<sup>(註6)</sup>

一、取替価値は取得価額に一定の系数を乗じて算出される。

二、各会計年度末に準備金の限度額が計算される。それは再評価差額(右の一による取替価値から取得価額を控除した金額を意味するものと解せらる。——筆者)に経過年数が耐用年数に対する割合を乗じて得たる金額である。<sup>(註7)</sup>

三、二の計算による限度額から償却累計額を控除した残額が当該年度の償却額である。<sup>(註7)</sup>

この計算により設備更新準備金の設定は耐用年数の間に分散せられ、年々の調整により、償却累計額・更新準備金及び未償却残高の合計額は各年度末における理論的取替価値に相当することとなるのである。<sup>(註8)</sup>

設備更新準備金制度は一九四五年八月十五日の政令によつて廃止された。その場合における準備金勘定の処理については後述する。

(註9) 準備金の計算方法については P. Lauzei, J. Poly and A. Gibert, *Fluctuating Price Levels in Relation to Accounts* (The Sixth International Congress on Accounting, 1952) による。

(註7) 原文はこう説まれるのであるが、この計算による限度額を計算の基礎とするのであれば、三の文中「償却累計額」は「準備金累計額」、「当該年度の償却額」は「当該年度の準備金繰入額」としなければならないと思う。

(註8) これには次の仮設の指数による計算例が附加されている。



年次	指数	新価値	再評価 差額	取得原価 に基づく 償却額	新償却額	
					旧償却額	準備金
1	1	100	0	10	10	
2	2.5	250	150	10	10	
3	2.2	220	120	10	10	
4	2	200	100	10	10	
5	3	300	200	10	10	100
6	3.5	350	250	10	10	50
7	4.2	420	320	10	10	74
8	4.5	450	350	10	10	56
9	4.7	470	370	10	10	53
10	5	500	400	10	10	67
					100	400
					500	

(単位千フラン)

- この設備の取得価額は100,000フランであつて、正常償却率は10%である。
- 第5年度末において準備金制度がとられたものとする。
- 表中明らかに誤植と考えられる数字は筆者において訂正した。
- 準備金の算出方法は次の如く説明され得るであらう。  
 第5年末 差額  $200 \times \frac{5}{10} = 100$ ……準備金額  
 第6年末 (差額  $250 \times \frac{6}{10}$ ) - 100 = 50  
 第7年末 (差額  $320 \times \frac{7}{10}$ ) - (100 + 50) = 74  
 以下これに準ずる。

かかる計算方式によれば、準備金制度採用以前の不足償却額が回収せられ、耐用年数の終りにおいて減価償却累計額と準備金累計額の合計額が五十万フランに達することとなる。従つてこの場合には当該年度における償却額(準備金繰入額を含む)は前記(註5)(1)の計算方法による償却額とは異なる結果を示すこととなる。

### 三

貨幣価値の変動に伴つて減価償却費は修正されなければならない。歴史的原価を基礎として計算

された減価償却額は、現在の収益を現わす円と同一価値水準における円ではないからである。然らば貨幣価値の変動に伴つて減価償却費を修正するというその貨幣価値の変動は何によつて測定されるべきものであろうか。資産再評価法案が国会に提出されたとき次の事項が提案理由として示されていた。「経済の正常化に應ずる措置として、法人及び個人を通じて、固定資産の適正な減価償却を可能にして企業経理の合理化を図るとともに、資産譲渡等の場合における税負担を軽減するため、資産の再評価を行い、なおこの場合において再評価税を設けて課税の公平を期する必要がある。」再評価の目的の一つは確かに減価償却の適正化にあるのであるが、その適正な減価償却とは如何なる意味を有するも

のであろうか。第三次再評価の実現を要望する理由として、第一次再評価の基準となつた昭和二十四年六月の物価指数に比して今日の指数は遙かに高く、企業の固定資産の帳簿価額は時価に比して遙かに小さいものとなつてゐるという点を挙げる論者もある。時価が問題である場合には当該固定資産の時価に應ずる再評価が目標とならねばならぬ。再評価の出発点として先ずこの問題が解決されていなければならぬ。

貨幣価値の変動は如何なるものに対する貨幣の購買力の変動と見るべきものであるかに関しては凡そ二つの見解がある。

第一の見解は当該固定資産と同一種類の財貨に対する購買力とみるものである。この場合当然その固定資産の取替価額が問題となる。この立場においては当該資産の取替価額の上昇に応じて、償却費が修正され、またはその基礎となる帳簿価額が修正されなければならない。いわば固定資産の再取得が可能となるが如き貨幣の購買力が問題とされる。併しここに取替価額という場合、(a)それが現実に取替の行われるときにおける取替価額として論ぜられる場合もあり、(b)当期における取替価額を意味するものとされる場合もある。併し乍ら、減価償却の目的をもつて当該固定資産の原価の期間的配分とみる見地からは(a)の立場は否定される。減価償却の目的は将来の取替費を準備することにあるのではないからである。従つて取替価額が問題となる場合には(b)の立場のみが問題となり得る。この場合には当該固定資産の現在の価値を基礎として減価償却費を計算するのであつて、当該固定資産の耐用年数の終りに同種の固定資産の取替に必要な資金が準備されることとなるかどうかは別箇の問題である。年々回収された償却額は当該固定資産の廃棄を俟たず固定資産に再投下され又は棚卸資産の取得に充てられ、又は一部は金銭項目として運用される。かく回収・投資された資産がその後の貨幣価値の変動に対応してその価値を維持することとなるかどうかは経営の問題であつて、

減価償却の問題ではない。

この立場においては減価償却費は、減価償却計算が行われる時期における当該固定資産の取替価額を基礎として計算されることとなる。償却費の修正に用いられる系数は、箇々の固定資産について求めることもできるが、当該企業が使用している一連の機械・装置等を一のグループとして、そのグループに関する特殊指数から系数を導き出すこともできる。この場合当該企業に関する固定資産の取替価額をなるべく正確に反映するが如き特殊指数が選定されるのであつて、その根本的立場は箇々の固定資産の取替価額を基礎とする場合と同一であるといふことができる。

取替原価を償却費計算の基礎とする立場に対しては往々次の如き非難がなされる。即ち、それは、(a) 使用中の固定資産の廃棄される時期及びそのときにおける取替価額を予想することができない。(b) 技術的・経済的变化によつて、現在の固定資産が廃棄のときに同一の固定資産と取替えられることは稀である。併し乍ら、ここに取上げられている取替価額は現実の取替が行われる場合のそれではなく、償却費計算の行われるときにおける取替価額なのであるから、右の非難は当たらない。然らば取替価額を償却費計算の行われるときにおける取替価額と解するときは、計算上の困難は存在しないかといへば、必ずしもそうではない。技術的進歩のために改善された設備が市場を支配するに至り、現在使用中の設備の取替価額を市場に求めることができない場合がある。改善された新式の設備を基準とすると、新式設備の価額のうち幾干が旧式設備の価額に該当するものであり、幾干が改善に対する価額であるかを分析することは困難又は不可能である。箇々の固定資産別とはせず、設備のグループについて考える場合にも同様な困難が起る。従つて斯る場合には当該固定資産に対する貨幣の購買力を基準として償却費を修正することは困難であるといわねばならない。

かかる技術的困難があることは承認しなければならぬが、企業のコストの計算の面からは取替価額を基礎とする償

却費計算は充分支持され得るものである。減価償却は他の生産の費用とともに、企業のコストを形成するものである。ここにコストを費消された経済価値であるとみる限り、減価償却費は当該固定資産の取替価額を基礎として計算されなければならぬであろう。

第二の見解は償却費修正の場合に考慮すべき貨幣価値の変動を、貨幣の一般的購買力の変動と考えるものである。従つて償却費（又はその基礎となる帳簿価額）の修正には貨幣の一般的購買力の変動に相応する係数が用いられる。ターポー氏は減価償却の目的は設備の物財的取替にあるのではなく、設備に投下された資本の回収であるという理由から、償却費修正の場合に考慮すべきものは特殊の取替価額又は再生産原価ではなくて、一般的購買力であるべきだといつて（註）いる。即ち目的に適合する貨幣の購買力測定の尺度は当該固定資産の再取得を可能ならしめる意味の購買力ではなく、財貨及び用役を一般的に支配する力であるというのである。併し乍ら減価償却の目的が設備の取替ではなくして、投下された資本の回収であるとの説明だけでは、一般的購買力の変動を示す係数による修正を正当とする充分なる理由とはならないであろう。即ち投下資本を物財の形態で考えるならば自ら異なる結論が生ずべき筈である。

思うに取替価額を償却費計算の基礎とする立場は継続企業を前提として設備の維持更新を考え、減価償却費はかかる設備の維持更新を可能ならしめる額でなければならないとみるものであつて、それは企業の観点に立つものである。然るに一般的購買力を支持するものは、一般購買力で修正された原価の回収をもつて投下資本の回収が行われたものとみるのであつて、いわば株主的（乃至社会的）立場に立つものである。シャープ使節団「日本税制報告書」はこの点に関して後者の立場をとつているものといふことができる。即ちいう。

更に、特定の指数を用いることにならぬ実際の困難がないとしても、また、かかる指数が臨時の変動に影響されないとしても、理論的な根拠

## 再評価に関する若干の基本問題

においては一般指数を用いるの方が好ましい。なんとなればわれわれは一切の利益を課税より免除しようとしているのではなく購買力の実質的增加を示さない利益のみについてそうしようとしているのである。ある特定の種類の資産の価格が、一般物価水準が百倍しか上昇していないのに、二百倍にも上つたとすれば、このような資産の所有者は、その資産が単に物価の一般的上昇に比例して上つたものよりもよくなつたのである。従つて、そのものはもし単に百倍を限度として再評価を認められるとすれば追加して課せられる税を容易に負担し得るのである。一方その価値が五十倍しか上らなかつた資産の所有者は購買力、即ちその資産を市場で売つて得た代価をもつて購入できる一般物資および役務の量において実質的な損失を蒙つたことになる。少くとも理論的にはそのものに百倍まで再評価をさせ、終局においてはこの実質損失を控除する特典を与えることを認めることは妥当である。従つて再評価実施には一般指数を使用するよう勧告する。(註10)

回収すべき資本を一般的購買力の形で考えることも確かに一つの立場である。

但しこの場合社会的平均的に考えられた購買力が重視されているのであつて、企業自体の立場は顧みられていないのである。かくて償却費を一般購買力の變動によつて修正する立場においては、再評価額は時価を反映せず、固定資産に投ぜられた資本の未回収額を一般物価騰貴率で修正した金額を表明するに過ぎぬこととなる。それが時価を表わすものでないことは恰も貨幣価値の變動なき場合において、固定資産の未償却残高が時価を表わすものでないのと同様である。従つてこの立場がとられる限り、再評価額が時価に近似しないからといつてこれを非難すべき理由はない。

次に再評価とは貨幣の一般購買力の變動によつて資産の帳簿価額を修正することであるとして、償却資産は如何に再評価さるべきかが問題となる。「日本税制報告書」は「再評価額は取得価額から減価償却費を差引いたものに千九百四十九年七月一日の一般物価指数の取得時におけるこれに相応する指数の比率を乗じて算出すること」といつてい(註11)るが、減価償却費を如何なる方法によつて取得価額から差引くべきかについては明示していない。この点に関してフランスの再評価は大いに参考となるものと考えられるので、それについて次節で述べる。

(註9) George Terborgh, Depreciation Policy and the Post-war Price Level, 1947. (Pamphlet issued by the Machinery and Allied Products Institute.—W. T. Baxter, Studies in Accounting, 1950 に収録)

(註10) Report on Japanese Taxation, vol. 3, C-14.

(註11) Report on Japanese Taxation, vol. 2, p. 126.

#### 四

第二次世界大戦後におけるフランスの再評価は次の如き法令によつて行われた。

一九四五年八月十五日の政令。これは一九四六年一月一日前に終了する最後の事業年度の貸借対照表について企業が再評価を行うことを認めたものである。この場合適用せらるべき倍率は命令の定めるところによる。<sup>(註12)</sup>再評価は任意である。

即ち再評価の対象となる資産・負債の全部又は一部について再評価を行うことができる。また法定されている倍率は再評価の最高限を示すものであつて、それを超えざる範囲内で再評価することができる。再評価を行つた企業は一九四六年二月五日の命令の定むる様式に従つて貸借対照表を作成し、またその命令に定むる定義・評価方法に従わなければならぬ義務を負うものである。

一九四六年十二月二十三日の法律。これは一九四七年一月一日前に終了する最後の事業年度の貸借対照表について再評価を行うことを認めたものであつて、その方法・倍率は第一次再評価の場合と同様である。これは再評価の適用の期間を拡大して、第一次再評価を利用しなかつた企業が再評価することを認めたものである。

一九四八年五月十三日の法律。右の第一次及び第二次の再評価のちもフランの減価は停止せざるため、新倍率を定めて、一九四七年に終了する最後の事業年度の貸借対照表、又はその後の一事業年度につき再評価することを認めた。

再評価に関する若干の基本問題

既に一九四五年八月十五日の政令又は一九四六年十二月二十三日の法律によつて再評価したのも、この法律によつて再び再評価することができる。

再評価の対象は (イ) 減価償却の対象となる固定資産及び通常は減価償却の対象とならない固定資産(土地等) (ロ) 保有有価証券 (ハ) 外貨表示の債権・債務である。フラン表示の債権債務・棚卸資産は再評価の対象とならない。従つてフラン表示の債権・債務は改訂貸借対照表にその名目価値で掲上される。但し貸倒の危険ある債権については貸倒準備金を設定することができる。仕掛品は原価で評価される。在庫品は原価又は当該事業年度終了の日における時価何れか低き価額で評価される。

(イ) 固定資産は全部償却済のものであつても、なお利用することが可能なものについては再評価することができる。償却資産の再評価の方法については後述する。

(ロ) 有価証券は次の二つの価額のうち何れが低い価額を再評価の限度額とする。(a) 固定資産の場合と同様に、取得価額に取得の時期に応ずる倍率を適用して得たる金額 (b) 市場価額あるものについては一九四五年下半期(第一次再評価の場合)の平均価額、市場価額なきときは貸借対照表改訂の日における当該有価証券の内在価値。

(ハ) 外貨表示の債権債務。一九四五年八月十五日の政令では、貸借対照表作成日の公定為替相場を適用して得たる価額を超えることができないものとされていたが、一九四六年二月二十八日の命令は、貸借対照表作成日には関せず、一九四五年十二月三十一日の公定相場によつて換算することができるものとした。

(註12) 一九四六年二月二十八日の命令に定められた系数は次の如くであつた。(第一次再評価の系数)

1914 及びそれ以前	30
1915	21
1916	16
1917	11
1918	9
1919	8.7
1920	6
1921	9
1922	9.7
1923	7.5
1924	6.4
1925	5.7
1926	4.4
1927	4.8
1928	4.8
1929	4.9
1930	5.5
1931	6
1932	7
1933	7.7
1934	8
1935	9
1936	7.5
1937	5.3
1938	4.7
1939	4.5
1940	3.6
1941	3.3
1942	3
1943	2.2
1944	2
1945	1

係数を定める場合、如何なる指数が選択せらるべきかについてフランスでは次の如き考慮が行われたとリシャル氏はいつている。

1、如何なる指数が最も適当なものであるか。物価の変動（小売・卸売その他）の変動を示す指数であるか、金又は弗と比較しての通貨価値の変動を示す指数であるか。フランスで選択された指数は統計局作成の卸売物価指数にはば均しいものであつた。

2、業種別又は産業別、及び固定資産の種類別の特殊指数が算定さるべきであるか、又は単一の一般指数で足りるか。フランスでは後者がとられたが、異なる性質の資産——建物・機械・器具——に単一の指数を適用することは、往々混乱的な結果を齎らしたということを認めなければならぬ。(François-M. Richard, French Fiscal Policy in an Inflationary Economy.—The Cost Accountant, May, 1952)

償却資産については我国の方法とは異なり、取得価額と償却額と別個に再評価して、当該資産の再評価限度額を求めらるるのである。先ず固定資産の取得価額（又は製作価額）に取得（又は製作）の時期に応ずる倍率を乗じて借方最高価額

再評価に関する若干の基本問題



再評価に関する若干の基本問題

(la valeur d'actif maxima) が求められる。この倍率は基準年度を一として一九一四年以降の年々のフランの価値の変動を示すものとして作成されている。(第一次再評価の場合の係数は註12にこれを示した。)減価償却資産については減価償却額

建物及びその償却額の再評価

取得年次	取得価額	系数	修正取得額	償却額	系数	修正償却額
1932.....	2,500,000	7	17,500,000	50,000	7	350,000
1933.....				50,000	7.7	385,000
1934.....				50,000	8	400,000
1935.....				50,000	9	450,000
1936.....				50,000	7.5	375,000
1937.....				50,000	5.3	265,000
1938.....				50,000	4.7	235,000
1939.....				50,000	4.5	225,000
1940.....				50,000	3.6	180,000
1941.....				50,000	3.3	165,000
1942.....				50,000	3	150,000
1943.....				50,000	2.2	110,000
1944.....				50,000	2	100,000
1945.....						
	2,500,000		17,500,000	650,000		3,390,000

設備及びその償却額の再評価

年次	取得価額	系数	修正取得額	償却額	系数	修正償却額	更備 準備 新金							
1932.....	1,600,000	7	11,200,000	160,000	7	1,120,000								
1933.....				160,000	7.7	1,232,000								
1934.....				1,100,000	8	8,800,000		270,000	8	2,160,000				
1935.....				270,000				9	2,430,000					
1936.....				270,000				7.5	2,025,000					
1937.....				270,000				5.3	1,431,000					
1938.....				1,000,000				4.7	4,700,000	370,000	4.7	1,739,000		
1939.....				370,000						4.5	1,665,000			
1940.....				1,300,000						3.6	4,680,000	500,000	3.6	1,800,000
1941.....				500,000								3.3	1,650,000	
1942.....				340,000								3	1,020,000	
1943.....				340,000								2.2	748,000	
1944.....				230,000								2	460,000	
1945.....														
	5,000,000		29,380,000	4,050,000								19,480,000	350,000	

- 1、償却は建物については二%、設備については一〇%の率で行われている。
- 2、償却額の欄の金額が不同であるのは、増設により増加し、償却済により減少しているからである。
- 3、更新準備金(新設備更新準備金)の処理については後述する。

もまた各償却の年度に應ずる倍数を乗じてその累計額を求める。両者の差額が再評価限度額である。再評価後の価額が再評価前の価額を超える金額は、再評価による増価額であつて、この金額について再評価特別積立金勘定 (Reserve spéciale de réévaluation) が設けられる。この關係を計算例によつて示せば前頁の如くである。(註17)

いま限度額一杯の再評価が行われたとすれば次の仕訳が行われる。

建 物	15,000,000		
設 備	24,380,000	再評価特別積立金	39,380,000
		再評価特別積立金	18,170,000
		建物減価償却引当金	2,740,000
		設備減価償却引当金	15,430,000

再評価に當つて企業は命令に示された倍数をそのまま用いる必要はない。これを超えることはできないが、定められた倍率を下る倍率を用いて低評価することができる。この場合には修正取得価額が低められたのに應じて修正減価償却額も減額される。例えば先の建物の例において修正取得価額は一七、五〇〇、〇〇〇フランであるが、企業がこれを二一、〇〇〇、〇〇〇フランに止めた場合には、修正償却額もこの比率によつて減額される。

$$3,390,000 \times \frac{12,000,000}{17,500,000} = 2,324,571$$

再評価に関する若干の基本問題

#### 再評価に関する若干の基本問題

修正取得価額から修正償却額を控除した金額は、必ずしも修正前の取得価額から修正前の償却額を控除した金額を超えるものとは限らない。従つて再評価の結果増価を生ぜず減価を生ずる場合がある。既に示した倍率表にみるように一九四五年を一とする係数は前年に遡るほど恒常的に上昇しているわけではないからである。一九三五年の九に至るまでは倍率は上昇し、次いで一九二六年の四・四まで下降し、その後再び上昇している。従つて例えば一九二六年に一二五、〇〇〇フランの固定資産が取得され一九四五年まで年々六、〇〇〇フランの償却が続けられて来たものとすれば、減価償却累計額を差引きたるその純価額は五、〇〇〇フランとなつてゐる筈である。 $125,000 - (6,000 \times 20) = 5,000$  この場合前記の方式によつて再評価すれば、修正取得価額は（一九二六年の倍率は四・四） $125,000 \times 4.4 = 550,000$  となり、修正償却額（各年度異なる倍数を適用する）は  $595,200$  となる。従つてこの場合には修正償却額が修正取得価額を  $45,200$  だけ超過することになる。かかる再評価によつて生ずる減価額は、再評価特別積立金にチャージされ、それだけ再評価特別積立金の金額を減少せしめることとなる。

再評価後は、修正取得価額と修正減価償却額との差額がその後の減価償却の基礎となる。但し設備については新設備更新準備金がある場合には、この準備金額を修正減価償却額に加えて差額を算出する。一般的には再評価によつて増価を生ずることが普通であるから、企業は再評価によつて従来よりも多くの減価償却をなすことができる。併し命令は再評価された固定資産の償却について最短期間を定めてゐる。原則として建物については二十年、設備については八年である。斯る制限は財政収入に与える影響を考慮して附せられたものである。前掲例によつて再評価後の償却額を計算すれば次の如くなる。（次頁）

併し償却年限に関する規定は一九四八年に変更せられ、再評価資産の利用可能年数に基づいて減価償却し得るものと

償却資産	修正取得価額	修正償却額	差 額
建 物	17,500,000	3,390,000	14,110,000
設 備	29,380,000	19,830,000*	9,550,000
計	46,880,000	23,220,000	23,660,000

\*この数字には新設備更新準備金の金額が含まれている。

償 却 年 額	
建 物	$\frac{14,110,000}{20} = 705,500$
設 備	$\frac{9,550,000}{8} = 1,193,750$
	<u>1,899,250</u>

(註14)  
なつた。

設備更新準備金の制度は一九四五年八月十五日の政令によって将来に向つて廃止されたのであるが、既に設けられた準備金は次の如く処理される。

(イ) 新設備更新準備金

(a) それが再評価された設備に対応するものであるときは、当該設備に関する修正償却額累計額に加算されて消滅する。前掲例についていえば次の如くなる。

新設備更新準備金 350,000      設備減価償却引当金 350,000

(b) それが対応する設備が再評価されず、又は廃棄されて未だ更新されていないものであるときは、新設備更新準備金はそのまま維持される。但しそれは一九五一年十二月三十一日までに再投資されなければならない。さもなければ一九

五一年十二月三十一日を含む事業年度の益金に算入される。

(ロ) 旧設備更新準備金。旧設備更新準備金は既に課税を受けたものであつて、その対応する設備が再評価されたと否とに拘らず、更新準備金のままで保持するか又は他の積立金勘定へ振替えることが認められる。

(ハ) 更新設備特別積立金。これは他の積立金に合体し、資本に組入れ、又は設備更新準備金へ振替えることが認められる。

再評価特別積立金は欠損の填補に充て又は資本に組入れる場合を除き、他の用途に充てたときは、その充てた事業年度の益金に算入され、資本組入については別に課税される。(註15)

再評価に関する若干の基本問題

再評価に関する若干の基本問題

再評価特別積立金の設定自体は課税の対象とはならないが、フランで返還される借入金によつて賄われた資産の再評価から生じた増価部分に対しては特別税（五％）が課せられる。その理由について通達は大要次の如く説明している。

企業はフランを借入れ、これが貨幣の減価を受けない資産の取得に充てられたのである。借入金が減価した貨幣で返還されるものである限り、貸借対照表の改訂によつて生ずる増価のうち借入金に対応する部分は真の利得を表わすものである。この利得に対しては特別の課税（但し低度の）が行われなければならない。これが一九四五年八月十五日の政令がフランの借入によつて取得又は建設された資産から生じた増価部分に対して五％の特別税が課税されるものとした理由である。<sup>(註13)</sup>

(註13) 計算例は Henri Villard, *L'Exactitude et la Sincérité des Bilans, 1947*, 224頁。

(註14) Richard 氏前掲論文。

(註15) Byrd 氏によれば次の如く説明されている。

再評価積立金はいつでも例えば株式配当によつて資本に組入れることができる。この場合六％課税が行われる。なお放漫なる再評価を制限するために再評価をなした事業には次の負担が課せられた。(一) 利潤に対する税率の引上げ。これは一九四七年においては二十四％の代りに二十八％とされた。(二) 再評価により控除を認められる償却額は一定の条件の下に生産設備に再投資されなければならない。さもなければその減価償却額は利潤課税の対象となる。併し多くの場合再評価による節約額は追加税四％の支払額を遙かに超え、再投資の要求も企業を圧迫することとはならなかつたといわれている。再投資の真の必要があつたからである。(Kenneth F. Byrd, *The Tucker Committee on Accounting for Inflation*,—Tax Bulletin, Vol. 1, No. 3.)

(註16) フランスの設備更新準備金及び再評価については、註記の簡所に示したものの外、左の著書によつた。

Leon Batardon, *L'Inventaire et le Bilan, 1950*.

ベルギーにおいても第二次大戦後再評価が行われている。(一九四五年十二月三十一日)この場合借入金によつて賄われた資産を然らざる資産と区別し、借入金によるものについては、再評価を認めないこととした。斯る資産に再評価を認めることはインフレーションによつて損失を蒙つたもの以外のものに利益を与えることとなるからである。借入金で賄われたものであるかどうかは一九三九年の貸借対照表によつて判定さ

れるのであるが、「借入金が再評価の対象となる資産以外の資産を超える場合、その超える金額は再評価から除外された。」(Bird, op. cit.)併し  
シャウプ使節団「日本税制報告書」では、一九三九年の貸借対照表につきイクイティに対する債務の割合を求め、この割合を再評価の対象とな  
る資産に適用し、再評価から除外さるべき部分を決定することとなっている。(Report on Japanese Taxation, vol. 3, C-43.)

なおベルギーでは再評価積立金が資本に組入れられたると否とに拘らず、清算に際して、純清算収入が、元入資本額(醸出の年度に応じそれ  
ぞれ貨幣の減価に応ずる一定の系数を乗ずる)を超えるとき、その超える金額は課税の対象とされる。(Bird, op. cit.)

## 五

貨幣価値の変動に応じて収益にチャージされるべき減価償却費の修正を行うことが再評価の大なる目的の一つである  
ことは明らかである。従つて再評価の限度額が如何なる高さに決定されるかは重要な意味を有することとなる。これ  
を基礎としてその後の減価償却額の高さが規制されることとなるからである。

第一節に掲げた税制審議会中間報告「法人税法改正案要綱」にあるように「固定資産の取得価額に物価騰貴率に応じ  
た取得年次別の倍数を乗じて算出した価額の半額(後に七割相当額と改正)を当該資産の取得価額とみなし」又は「減  
価償却については、再評価後の固定資産の価額の大部分(後に七割相当額と確定)を基準として計算した減価償却額を  
法人の損金に算入する」とするが如きは全く意味の無いことである。若し再評価後において物価が下落することあるべ  
きを恐れてのことであるならば、取敢ず固定資産の帳簿価額を修正せざる方式によつて償却費のみの修正を行い、物価  
安定後に超過償却額の調整を行うを適當とする。また再評価による減価償却費の増加が財政収入に与える影響を顧慮し  
てのことであるならば、先ず再評価は合理的に行い、再評価資産の償却年数に制限を加えることが適當である。

フランスの再評価では取得価額と減価償却額とは別個に現在のフランに換算されている。これは同額の償却が年々行

われていても、その価値を均しいものとはみないということの意味する。而して倍率五の年次における一〇万フランの既償却額は再評価日現在のフランでは五〇万フランの価値があるとみるのである。(企業が実際においてそれに対応する資産額を保有し得たかどうかは別問題である。) 斯る計算によつて投下資本回収計算の貨幣価値変動に基づく修正が合理的に達成されているとみるべきであろう。而してかく求められる再評価限度額こそ当該企業にとつての眞の未償却残高を表現することとなるものと考えられる。<sup>(註七)</sup>

我国資産再評価法に定むる限度額は例えば有形減価償却資産(鉱業用資産を除く)については、当該資産の取得価額にその取得の時期及び耐用年数に応じて定められた別表第一の倍率を乗じて算出した金額となつている。(第十七条第一項)別表第一の倍率は耐用年数及び経過年数に応じ計算された未償却残存率(定率法による)に、昭和二十四年六月の日銀東京卸売物価指数の・当該資産の取得のときにおける・同指数に対する倍率を乗じて得られたものである。従つて、取得価額にこの倍数を乗じた金額は、取得価額から、当該資産の経過年数に應ずる法定減価償却累計額を控除した残額に物価倍率を乗じた金額と一致する。このことは償却の行われたる時期の物価水準を問題とせず、償却累計額相当額の償却が、当該資産の取得のときに一時に行われたものとみると同一の結果となる。もともと減価償却累計額の計算に定率法が用いられることとなつたのは、再評価前において通常の減価償却資産の償却が定率法で行われていたからである。此の場合には減価償却額として回収された資本額に注意が向けられている。然るに再評価限度額の決定に當つては、償却によつて回収された資本の価値の差異が無視されているといわなければならない。

将来幾干の減価償却が認められるかの基礎額としての再評価限度額の決定の基準としては、当該資産の時価をとるか、又は未償却残高(当該固定資産に投ぜられたる資本の未回収高)の貨幣価値変動に應ずる修正額をとるかの外ないであ

ろう。この場合未償却残高修正額の求め方に関するフランスの方法は大なる示唆を与えるものである。

(註17) 尤もかかる見解に対する異論もあるであろう。例えばリシャル氏(前掲論文)によれば、償却額に対してはその償却の行われたる年次の係数を適用せず、資産の再評価に用いられたると同一の係数を適用する方法が、フランスの会計士によつて推奨されたと記されている。併しその理由は明らかでない。

この研究は昭和二十六年文部省試験研究費補助による研究の一部である。



# 内部牽制・内部監査の構造

— 財務監査論との関連において —

久保田 音二郎

## 一 閑却された受入体制の問題

我国において財務監査が法定監査の形で実施されてから、その受入体制が注意され、特にその重要な一問題として内部牽制組織と内部監査制度とが内部統制組織という包括的な名称で取上げられてきた。このために初度監査及び次年度監査でもこれが問題になっていたが、特に第三次監査でその主点の一つを内部監査制度の問題に置いて、新しい制度監査を踏み出すようになった。しかるに、法定監査の効果を挙げるために、かくも受入体制が問題になっていたのに、それと相前後して、別に通商産業省から我国の経済自立のために最も緊要な課題は企業の合理化であるが、それには計算的統制の方法を基礎に置かねばならぬという主旨で、「企業における内部統制について」を發表し、更に最近その「内部統制の実施に関する手続要領」(案)を決定しようとしているが、この方は法定監査がその実施の条件として目指すものよりも、かなり広汎な内部統制を構想しているのはいうまでもない。しかるに、この提唱が我国で一つの有力な動機になったのか、研究者の論説も一般に通産省の広義の内部統制のような論題を取上げている場合が多く、法定監査の

受入体制の方はやゝ置き去られ、主に公認会計士が監査実践上これを問題としているのみといつても過言でない。

しかしながら、法定監査の受入体制たる内部統制組織がかなり早くから問題になつて、それが或る程度まで検討を加えた後に、かかる広義の内部統制が発展形態として擡頭したのであれば、たとえ、受入体制たる内部統制の組織に問題が残されていても、現今のような我国の論調の傾向には認め得るところがある。しかるに、事実、法定監査の実施の問題と通産省の意見の発表とに時間的距離が殆んどなく、それに加えていづれも我国としては初めてである。にも拘らず、前述の如く専ら広義の内部統制を主題にして、法定監査に内部統制が公認会計士の実践的問題に譲つて、これを研究者側から取上げず漠然としたままになつてゐるのは遺憾である。この意味で、比較的閑却された感のある受入体制問題たる内部統制組織を財務監査論の立場から反省することは我国の現状に鑑みて肝要であると考えらる。

何故に筆者がこれを反省する必要があるかという理由をいまま少し明にしてこの小文の問題の所在を明確にしてみたい。

既に通産省が「企業における内部統制について」を発表した当時（昭和二十六年七月）には近く法定監査の実施を見透していた程度であつたから、このところでは「……公認会計士の強制監査に対する受入体制を整えるためにも、企業における内部統制組織の整備確立することは時宜に適する……」として、受入体制の内部統制組織にも留意するように指示するにとどまつたが、これは我国の法定監査の方向が当時としては明確でなかつたので已むを得なかつたが、最近の「内部統制の実施に関する手続要領」になると、特に法定監査の実施の成行を見届けたので、これに添うように具体的な問題を指示するようになってきた。

例えば、(イ)「同手続要領」の一項たる内部監査手続では職業的監査人の行う監査に協力する旨を記している。けれど、協力すべしとの指示は適当であり、またこれが当然ではあるが、一体職業的監査人が何を内部監査に対して協力す

るのか、またそれが如何なる範囲と程度で協力するのかを反問すれば、そこには何にの解答も与えていない。また、(ロ) 同じ内部監査手続の項で、内部監査計画の設定のためには、職業的監査人の知識と経験とを利用するように記している。この指示も適当であり、また当然である。ところが、その知識と経験とは何を意味しているのか。例外的には職業的監査人のうち内部監査計画全般に役立つ知識と経験とをもつ者もあらうが、それは個人的な能力問題であつて、原則として法定監査・財務監査の受入体制の範囲と程度における知識と経験とであつて、内部監査計画に役立つほどのものでないと思ふべきであらう。そうすると、(イ)の職業的監査人に対する協力といひ、(ロ)の職業的監査人からの知識と経験といひ、そのいづれにも一定の限界があり、またその性質たるや通産省の内部統制で考えているものとも少々異にするところがあり、そのリメンションにも差異がある。故に、通産省の如き広義の内部統制を取上げる場合には、職業的監査人が考えている内部統制(内部牽制及び内部監査)並にその組織とは何にであるか、またこれが通産省の如き広義のものにとつて、如何なる地位と関係とにあるかを明かに認識しておかねばならぬ。この点は最近の我國の諸論においても明確にすべき研究課題であると考える。もつとも、筆者は通産省がいうような内部統制並にその組織を強調して、計数的統制への関心を高めたり、またこれを研究することを難ずるのでないが、そこで法定監査・財務監査との関連において果すべき問題の残されているのを指摘したのである。

右は広義の内部統制との関係において反省を必要とする理由であるが、他方法定監査・財務監査の理論的立場からみても、反省が一つの研究課題になると考える。何故ならば、現今我国で法定監査の実施せる会社は大会社を建前としてゐるが、その受入体制においては通産省のいうような内部統制へと進展せんとする会社もあれば、それを企図せずとも過去の永き伝統ある内規又は部署組織に若干の修正をして受入体制の要件を殆んど備える会社もあるが、反面には通産

省の如き内部統制はおろか、内規又は部署組織も僅かに受入体制の要件を充たし、他は殆んど編成替のし難いような大会社もなしとは断じ得ぬ。しかし、そのいづれも「財務書類の監査証明に関する規則」に基いて法定監査を受けねばならぬが、そのとき受入体制の要件を充たすに足るだけの部分はいづれの会社にも必要である。そうだとせば、被監査会社側では様々な内部統制とその組織をもつなかで、果してこれが受入体制の要件を充実するか否かを認識せねばならぬ問題がある。ここに法定監査・財務監査論から取上ぐべき研究課題があつて、これをひとり公認会計士の監査実践上の検討問題にのみ委譲すべきでない。

以上の如き理由で、広義の内部統制を論ずる場合たると財務監査を論ずる場合たると、そのいづれからしても、受入体制としての内部牽制及び内部監査の組織に対して反省せねばならぬものがあると、筆者は考えるのである。

## 二 内部牽制の任務領域の移行

先づ、内部統制組織を内部牽制組織と内部監査制度に分け、またその機能面から内部牽制と内部監査とに分けて考えることができるかどうかである。嘗つてブリンクが両者を分けて、「内部牽制」とは会計組織設定の事項あり、またその会計組織に這入つてくる日々の執務手順と事務処理の一部として機能をつくすものであるが、「内部監査」の方は会計組織の運用が効果的であるかどうか、——それに内部牽制の組織が適正であるかをも含めて——また会計資料に関する事項を分析し且つこれを報告するために、別にこの機能を担当するものであるとした。故に、内部牽制は消極的なもの (passive level) とせば、内部監査は動的な又は建設的なもの (dynamic or constructive level) であるとして二つを分けたのである。(Brink, V. Z., *Internal Auditing, Its Nature And Function And Methods Of Procedure*, 1941, pp. 11—13.) 敢えて、

ブリントの所説を引用してこれを傍証するほどないが、彼は広義に内部統制を解している有力な論者の一人であるが、彼の所説においてさえ機能的に内部牽制と内部監査に分け、且つその組織も分けていることを知れば足る。もつとも、筆者はブリントとその論拠においては異なるが、二つを分ち考え得るし、またかく分たねばならぬという立場にある。

凡そ、内部牽制は取引並に記帳上の誤謬脱漏不正などを摘発し時には防止する機能をもち、これを組織化したときに、内部牽制組織という。したがって、我国における会社でも従前からこの組織には範囲の広狭、程度には深淺の差こそあれ、備え且つ運用していたのは認め得る。しかし、これが法定監査・財務監査との関係で問題になるときは、我国の場合を暫らく措いて、一応米国の場合を顧みて、それが如何になつてゐるかを考証することは論理上至当と考える。

筆者はこの点について別の機会に觸れたところがあるが、米国の会計監査思想は前世紀末葉に英国の会計監査思想を移植した事例は見受けられる。そのために、英国会計監査論の文献が米国で弘通してゐたようであつたが、それがそのまま育成せず、例えばモントゴメリーによつて、「ディクシー監査論——米国版」(Montgomery, R. H., Dicksee's Auditing, A Practical Manual For Auditors—Authorized American Edition, 1905.)になつたが、米国版の内容は法規と慣習を改変する程度であつて未だ格別に英国の会計監査実務の域を脱してゐなかつた。しかるに、その後モントゴメリー自身が貸借対照表監査論 (Montgomery, Auditing, 1912.) を提唱しかけてから、漸く米国的な監査の方向を辿つてきたのである。そのときに、モントゴメリーは貸借対照表監査論の提唱にはかなり熟慮した跡が窺われる。というのは、やはり従前通りに取引並に記帳上の誤謬脱漏不正などの摘発も監査の目的に残さねばならぬが、経済社会の変化に応じて事業の現実の財務状態と収益力を確かめる目的を貸借対照表監査に織込うとした。とはいえ、これが監査の実践に直面して果してできるかとなれば、その前提として事業側に最高級 (first class) の内部牽制組織を備えていなければできない筈がない。にも拘ら

ず、米国の監査人のうちには往々この点をあまり注意せず、大胆にも誤謬脱漏不正などが摘発できるかのように考え、時にはこの角度から監査したかのように監査報告をしている。この監査実践上の困難、監査人の監査の本義に反している事実を鑑みると、たとえ一步譲つて、被監査側が最高級の内部牽制組織を備えずとも、精々監査人が得心できる程度 (satisfactory) の内部牽制組織を備え且つこれを運用していないと、自分の提唱する貸借対照表監査は実践上困難であるという問題に逢着した。(Montgomery, *ibid.* 1912. pp.79—82.)

しかし、一九一〇年代の米国の事業界では、かかる内部牽制組織が最高級にしる得心できる程度にしる、備え且つ運用せる事業は少数と彼は見透した。そこで、少数ながら内部牽制組織のある事業には彼の構想せる貸借対照表監査を実施し、然らざる事業には、取引又は記帳上の誤謬脱漏不正などの摘発を無視する訳でないが、それよりも米国的な監査の方向を辿るために、現実の財務状態と収益力を確かめる方に監査の力点を置いたのである。

これが故に、モントゴメリーが貸借対照表監査論を提唱するまでには、彼自身かなり熟慮し、また躊躇した跡が明瞭に察知できるが、これが当時の米国監査実務で受け容れ得る一般情勢にあつたかどうかは速断できぬ。けれど、尠くとも有力な事例であり、このところまで実務的にも進み得る情勢にあつたのは否定できない。そうだとせば、この貸借対照表監査論の提唱の事例を裏返してみれば、取引並に記帳上の誤謬脱漏不正などの摘発は外部監査固有の任務であるが、経済社会の発展に伴つて、事業の会計監査は従前の通り固有任務を果すだけではもはや如何ともできないので、どうしても別の方向を採らねばならず、そしてかかる摘発は事業側に漸次委譲し得るものとみて、監査の主力を新たな必要方面に注いだのが貸借対照表監査論になつたともいえるのである。

モントゴメリーの著書もその後版を重ねるにつれて所論の内容は變つてゐるが、米国としてはその直後に信用監査

が監査の主流になつてきたが、そのときには、内部牽制とその組織に対する考え方は当初のモントゴメリーの提唱の頃とは漸次変化してきたのである。

米国銀行協会が監査方針と授信者先へ提出する財務諸表雛形を定めたのは、一九一七年の「統一会計」Uniform Accounting (Federal Reserve Bulletin. 1917) 並に同文の一九一八年の「貸借対照表作成の公認方法」Approved Methods for the Preparation of Balance-Sheet Statement. (1918) に始まるが、それから一九二九年にこれを修正して「財務諸表の検証」Verification of Financial Statements (1929) になつてくると、内部牽制問題についての考え方は更に一変してきた。というのは、外部監査の実施には(イ)帳簿に記録せる取引はすべてに亘つて検査してもよいが、(ロ)そのうち重要なものに限つて検査してもよい。特に、(ハ)内部牽制組織を備える事業には、その組織の運用状態と会計組織の程度とを酌量して、もし内部牽制組織が充分であれば試査でよいとしたからである。この事實は、嘗つてモントゴメリーが貸借対照表監査論を提唱しはじめた頃とは違つて、外部監査の固有任務は事業内部で担当すると見做して支障がないところまで変つたことを物語つてゐる。ただ、問題は果してそれが円滑に運用しているかどうか懸つてゐる点が残つてゐたのが看取できるのである。

しかるに、信用監査から財務監査へと展開し、それが一九三六年に「独立公会計士による財務諸表の検査」Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants (1936) が発表された頃には、もはや内部牽制組織は当然に事業側に備え、それが大規模経営、小規模経営並に然らざる経営などによつて備える組織を酌量し、またこれに依つて監査人の採る監査手続にもかなり態度を違へるようになったのである。故に、この頃からは内部牽制組織は事業内部の問題であるのは当然とし、その上に事業における事情を加味するところまで進展したのが窺われるが、監

査報告には未だ内部牽制組織の整備と運用の状態を記載するのが建前であつた。しかるに、最近の米国のアニニアル・レポートの監査報告においては、内部牽制組織の整備と運用については全く觸れないようになってきた。我国の法定監査・財務監査は、かかる発展した米国の財務監査を継承したために内部牽制並にその組織の生成とそれが任務の領域の移行の素直な姿を認識し得ないのであるが、本来の外部監査論は、これを取上げた事実是否定できない。

### 三 内部牽制の機能と組織並にその限界

もつとも、最近の内部牽制の問題になると、それには内部監査の問題が同時に含まれているから、最近の問題を以つてすべて内部牽制の問題と見做すのは慎むべきであるが、この点を留意した上、前項の事実に即しつゝ更に内部牽制を分析してみよう。

筆者の解するところでは、凡そ内部牽制の機能は二つの場面に現われていると思う。すなわち、一は簿記原理に基づく場面であり、他は事務分担による場面であるが、現実には両者は依存的関係になつて現われている。

一、さて、簿記原理に基づくとは正規の簿記原則によると解せば、その具体的な場面は広汎に亘るが、これを通例の解釈の如く複式簿記原理によると解せば、内部牽制の機能は貸借平均の理法にて発現している訳である。そうすると、それは次の四つの箇所にて現われるといえる。

(イ) 一取引の借方価額 || 同貸方価額

(ロ) 一定期間中の伝票(仕訳帳)借方価額合計 || 同貸方価額合計

(ハ) 一定期間中の総勘定元帳借方記帳価額合計 || 同貸方記帳価額合計・すなわち合計試算表



(ニ) 一定期間中の伝票価額合計(借方||貸方)||一定期間中の総勘定元帳価額合計(借方||貸方)・すなわち(ロ)||ハ)これらが次に述べる事務分担と相互依存の関係にあるから、これのみを抽出するのは現実に則せぬ点もある。しかし、このかぎりの内部牽制の機能としては、一取引の記帳価額が借方と貸方とが異なる部署にある場合に二部署の記帳価額の合致の如き問題から、進んで補助簿と統轄勘定との関係、工場会計又は原価計算と一般会計との関係、更に本支店会計の関係に至るまで、その取引並に記帳上に生ずる誤謬脱漏不正などは、或る程度までこの貸借平均の理法の四場面で摘発できる筈である。また嘗つての固有の外部監査任務になかつた誤謬脱漏不正などの発生の防止も或る程度まで、この理法を通じてできるのである。凡そ、内部牽制はかかる自働的な機能をもつのであるが、いうところの摘発又は防止の対象はすべて「計数」であり、これを介して自働的なチェックの機能をもつのである。この点、次の事務分担の機能も内部牽制の分析的な一要因であるが、それとは稍々性格を異にする。これ筆者が両者を区分した所似である。

二、事務分担には経営規模の増大に伴つて分業の理法で分掌化することもあるが、これが同時に内部牽制という事務分担になる場合がある。しかし、内部牽制は取引並び記帳の誤謬脱漏不正の摘発とその防止のため事務を分担するのであるから、その本質においては必しも同じではない。寧ろ仕入製造販売をめぐり、その材料又は製品商品の受渡と検収、作業時間とその賃金計算、経費項目の発生の認証などを母体として、それに金銭預金の収支、手形の受渡の関係その他の会計上の事項についての事務分担が内部牽制の機能を發揮せしめるものである。しかしながら、事務分担とは一貫した特定事務系統を分割しそれをチェーンの如き連鎖関係において、何処かでその「連絡」の杜絶不円滑があると、自働的にチェックするところに機能があるから、簿記原理に基く如く「計数」を対象にする牽制とは自ら異にしている。

さて、以上の如く内部牽制の作用面から簿記原理に基く場合と事務分担の場合とに分析したが、この両者が相互に関

係して組織化されたところに内部牽制組織の生ずるのはいうまでもない。しかし、内部牽制組織を最高級の理想的組織にするには記帳組織を徹底的に簿記原理によらしめ記帳の各部署にて貸借平均の理法でチェックせしめ、また事務は極度に細分化してそれを連鎖の形にするのにかぎる。けれど、現実には左様でなく、その組織化に際して、例えば計算機會計機械を採用し、金銭取扱係又は集金係に保証金又は保証人制度を設けたり、事務係に一定の休暇を与えて、その間に代理人を置いたり、事務能率に支障のないかぎり担当部署を変更している方法もあり、更に一般人間倫理の向上が不正の危険の範囲と程度を少からしめている。故に、この傾向を鑑みると、内部牽制の組織化は現実の問題として一つの限度がある。また、経営規模と業種とによつて、組織化にはその経済性を考慮した限度がなければならぬ。更に一事業内においても、劃一的に組織化できるのでなく、主要原材料商品の仕入関係と消耗品仕入関係、賃金労務関係、販売関係などによつてその組織には精粗の区別をしても要請に応ずるものがある。

故に、理想的組織は実現できないが、現実の組織もまた満足すべきかどうかにも問題がある。したがつて、右の如く現今劃されている限度は、現今の計数監理と事務監理の工夫によつて、その劃された限度を克服して一段と高度化しようとしている。しかし、そのとき、如何に現実の内部牽制組織の限度から克服して高度化しても、それは単に量的拡大であつて質的な変化でない、常に前述の簿記原理と事務分担との二つの基幹の組合せの域を脱しないのである。何故ならば、もし、所定の内部牽制組織が取引並に記帳上の誤謬脱漏不正などを全面的に摘発できまた防止し得る機能をもつ組織であれば、(イ) 外部監査たる財務監査は全面的に被監査側にその任務を委譲すればよいのである。しかるに、被監査側で摘発できぬ誤謬脱漏不正などがあると、公認会計士の固有の監査任務が蘇み返つて、摘発という自己の職責を果さねばならぬし、(ロ) また、内部牽制組織を備え且つ運用しながらも、なおも残る問題がある。それがために、内

部牽制とは別に内部監査を実施しているのである。取りも直さず、これは内部牽制組織を以つて現代の被監査側のすべての問題を解決できぬことを実証しているのである。

#### 四 内部監査機能の受入体制への要件

内部牽制が組織化して自働的機能をつくしても、前項の最後で一言したように内部監査に俟つものが残っている。すなわち、それは、次の二つに大別できると思う。

一、現存の内部牽制組織の機能の不円滑の発見とその改善の工夫

二、企業会計原則に即応して作成した経理諸規程の実施状況とその程度の検証

前述の如くたとえ内部牽制組織は完全であつても記帳上発見し得ざる誤謬脱漏などもあれば、事務分担においてもその工場支店出張所の如く経営一単位について善意悪意の誤りがあると摘発も防止もでき難い場合もある。まして、現実の内部牽制組織には各種の制約があるから、その機能を必ずしも充分につくすとは断じ得ぬ点が潜んでいる。そのため、内部牽制組織で摘発又は防止できぬところに留意し、併せて現実の組織を改善するよう考慮する問題が残っている。これ内部監査を必要とする第一の理由である。

しかるに、内部監査が必要なのは、かかる自働的なチェックの補強の任務の外に、社内で既に設定した経理諸規程に即した会計処理をしているかどうかの検証である。凡そ経理諸規程のうちには既に我国においても経理執務上作成していた事業もあつたが、その規程たるや経験と慣行に即して各社の任意の点が多かつた。今回の経理諸規程は企業会計原則の線に沿うのが建前であるから、過去の経理諸規程がそのまま更生できるかどうか問題であり、またその点に相違があ

る。内部監査はかかる意味の経理規程を規程通りに即して会計の執務又は処理しているかの監査がその任務となる。しかし、現在の経理規程は事業経理の全般に細大洩さず作成し、これを運用しているのではなく、またその必要もない。それ故に、内部監査の任務は別に生ずる。それは、(イ)たとえ経理規程があつても問題たる事項が明示していなければ、当該規程の制定趣旨に即してその経理執務と処理の適否に判断し、また(ロ)経理規程がない場合には、個々の事情について、その経理執務と処理の適否を判断せねばならない。のみならず、総合的な任務として、規程があつても事業の事情変化のために改善の余地があるかどうかをみるのも、内部監査の任務に残されている。

故に、受入体制としての内部統制にはかかる内部牽制と内部監査との二つがあるとはいえ、そのつくすべき任務は、内部牽制の方は事業の日々の運営について継続的にその機能を發揮するが、時には自働的な機能のためにそれが表面化せぬ場合もあるが、内部監査の方は日々の事業運営についてこれを継続的に実施するとはかぎらない。寧ろ時宜と場合によるのが原則である。故に、受入体制の内部統制にしても夫々の機能の作用する場面は自ら異つてゐる。しかし、いま一つ閑却し得ぬ相違がある。それは、内部牽制の機能は外部監査の任務を被監査側の内部に持込んだという事実を認識できたが、内部監査にはそれと異なる点があることである。

先に、内部牽制とその組織については米国の場合を取上げて傍証したから、以下これと同じ経済社会地盤に立つ内部監査を取上げて、その異なる点を考証したい。

## 五 内部監査の要請の基礎

嘗つて、米国に英国の監査思想を移植していた頃に、アニオンが米国の将来を見透して、次のように論評していた。

(Anyon, *Recollection of The Early Days of American Accountancy 1883—1893*, Privately Printed, 1925, p. 66.) 当時は米国も恐慌に見舞われて会社破綻があつたので、その監査が主たる業務であつたが、アニオンは爾後も会社の破綻による損失額計算とその処理問題は業務としてせねばならぬが、それと共に、損失の発生の根拠を明かにし、適當なる会計法を工夫し、時には会計資料を分析して、損失の発生を防止するように努めるべきである。もしも、そのようになれば、将来の企業の業務發展に会計士は如何ほど役立つことであらうかと推測し、これを彼の希望的意見として述べたのである。この頃は、未だ外部監査らしい監査も發展していない米国の監査生成の時期であつたが、その時期において一種の内部監査への要請のあつたのが察知し得る。しかし、同様な事實はハスキンスの意見からも、立証できるのである。

ハスキンスは、会計士教育に尽力した一人であるのは周知の通りであるが、既に、アニオンと相前後して今世紀の初頭に米国で内部監査に該当する萌芽的な要請のあるのを指摘していたのである。(Haskins, C. W., *Business Education and Accountancy*, 1904, pp. 113-4.) それは、その頃の外部監査の実施せる状態といへば、精々誤謬脱漏不正などの発見であり、時には防止に注意するのが監査任務と考えていたが、ハスキンスのみるところでは、職業的な会計士に監査してもらうとなれば、内面的監査 (*inside auditing*) まで這入るのを望んでいる経営者がある。また、それを希望する人々は内面的監査を以つて良き経営政策と心得るようになっているとハスキンスは強調したのであつた。そして、その具体的な問題になると、会計士の仕事は被監査側の記帳整理を調べるといふは、外部監査の外に必要な応じては経営実情を判断し得るように帳簿組織を工夫し、その充実した帳簿組織のもので記帳して監督の行き届くようにせねばならない (Haskins, *ibid.*, pp. 112-3.) これというのも、会計は経営の業務状態とその結果を経営管理者に示すものであるから、もし、右のように改善すれば、会計士の職務としてもこの方面を特に開拓しても然るべきである。(Haskins, *ibid.*, pp. 117-8.) ハスキ

ンスもアニオンと同様に卓抜の意見をもつ米国の代表者の一人であつたから、これが米国の外部監査の生成の過程に一般に現われたと速断できない。寧ろ、例外とみる方が適當かも知れない。しかしながら、たとえ、例外的にしろ、外部監査を更に合目的にしようとせば、内部監査に該當する領域に觸れざるを得ない事實のあつたのは、これから指摘し得る。

この点は米国の監査問題について立証できるだけでなく、他の国にも内部監査の萌芽的要請が問題になつていたのであり得る。例えば、英国でロンドン・アンド・ゼネラル・バンク事件 (1885) で監査役の職責が裁判沙汰になつたが、この判決では、監査役が正当な注意と熟練とを以つて、会社の財産が真実であるかどうかを確めて報告すればよく、そのときに、經理上の問題で取締役並に株主に対して経営上何をせねばならぬかを注告する必要はない。故に、会社が貸付金を計上するとき、それが無担保であつても不健全なりと指摘する必要はなく、同様に会社が堅実に運営しているかまた収益を上げているかどうかとか、更には会社の現状からみて利益配当は適當であるかどうかの如き会社経営の批判も監査役の職責でないという旨の判決であつた (Wardhaugh, J. B. *Company Law and Accounts*, 1950, p. 97.) すなわち、判決は監査役の職責を明確にしたにとゞまるが、かゝる裁判沙汰のあつた事情を推察せば内部監査への必要が既に自覚され、それが監査役として果さねばならぬかどうか、この形になつて登場したのが察知し得るのである。

また、独乙においても、別の角度から立証できる。それは同国の監査は伝統的に形式監査と実質監査 (*formelle u. materielle Revision*) の分類を踏襲し、形式監査とは計数の正確性を記帳上の記録に照し、そして正規の簿記の原則に基いて検べることとし、実質監査とは通例その計数を商法その他法規に照して、計数の内容評価方法などに適法性があるかどうかを検べるものとしていた。ところが、一九一〇年代になつて、独乙の経済社会の發展は、かかる実質監査

に停頓することができず、一步深くその経営批判としての監査までも実質監査とすべきかが論議され、遂に形式監査と実質監査の概念論争になつた史実があつた。また、一方これがその要請に応じて経営監査 (Betriebsprüfung) と進展したものである。

米国の事例は勿論のこと、英独の事例からしても、凡そ發展しつゝある資本主義社会における企業に対して、国情に應じた外部監査が実施されると、單純なる外部監査にとどまらず経営批判的な方向に進まんとする性向がある。しかも、その経営批判的な性向たるや、外部の利害關係人としての株主社債権者取引者などに経営の実態を堅実にするこゝによつて利益保全になるが、そのみでなく経営の従業員の利益を考慮し、経営者としての合理的経営の一助たらしめんとするところに目的がある。したがつて、広くは企業経営それ自体の場において経営を批判せんとするのであるから、時には財務能率を判定するために祕密財産を計上し、経営業績を知るために部門損益を算出し、各種の計算価格を企業内で用いるが如きは、企業経営自体の場において批判せんとする例である。このことたるや、単に株主社債権者のためのみでなく、専ら従業員のためのみでもない。故に、内部監査の要請が外部監査の發展形態として現われても、それが外部監査の領域で具体化せずに企業経営の場に引戻して具体せざるを得ない必然性があるのである。

かゝる内部監査が、内部牽制を持ち込み、たま／＼受入体制の整備と運用となつたときに、前述の如く内部監査の任務として (一) 現存の内部牽制組織の機能の不円滑の發見とその改善の工夫、(二) 企業会計原則に即応して社内で作成した経理諸規程の実施状況とその程度の検証が果さねばならぬ任務になつたのであると解せざるを得ない。

## 六 結 語

かく考えてくると、ここに二つの問題のあることを認識するのである。

一は、内部監査は経営から出た要請であり、外部監査から出てきた要請でないことが認められると、内部監査はその進捗においても領域においても際限がない。恰も内部牽制は、その性質上、理想的に組織化されても限界に到達したが、この方には際限がなく、まさしく対蹠的である。ために、例えば通産省の内部統制問題又は一般に論ぜられる広義の内部統制にまで展開し得るものであつて、僅かにこれを制約するのは個々の事業の経営規模の大小と計数的管理意識の程度によるのみである。これがために、受入体制は際限なき内部監査について如何なる点を以つて最低限の要求とするかが問題になる所似であつて、もし内部統制が深化し、高度な内部統制組織を備えてこれを運用すれば、それは財務監査にとつて一層に監査人の意見表明を力強く裏付け得るのは事実である。しかし、最低限の要求たる内部牽制の機能の補強と経理規程の検証に較べると、かくしたからといつて、これは質的な問題でなく量的に力強くなるにすぎない。

二、いま一つの問題は、受入体制としての内部統制組織が内部牽制と内部監査との二つの基本要因から組織化されていても、本来、内部牽制は外部監査の任務であつたのが、財務監査には別の外部利害関係人の保護目的を達成するという任務が生じたために、内部牽制に該当する任務は結果的には被監査側に委譲した形になつた。しかるに、内部監査の方は外部監査の発展として要請されたようであるが、本来は外部監査の任務に潜むべき性格の監査でなかつたので、これが今日本の姿を現わし、経営を場にした内部に引戻されたのである。故に、外部監査・財務監査の立場からせば、「引き離された内部牽制」と「引き戻された内部監査」とが、夫々の機能を發揮するよう経営内で組織化されて内部統



制になつていたのであつて、その生成と發展の由来を異にした二つの基本要因が混在しているといわねばならぬ。

しかし、内部牽制—内部監査—内部統制は対内的な問題となつてゐるのを、法定監査—財務監査—外部監査がこれを一種の社会的の性質を帯びた監査に利用するにとゞまるのである。故に、内部統制にしても、それが財務監査実施のために利用できず欠くところがあれば、財務監査としてはその点を積極的に取上げねばならず、また内部監査係は職業的監査人監査に協力するとはいへ、財務監査に必要とせざる点についてはその協力は無意味である。同様に、内部監査計画に際して職業的監査人の知識と経験を利用するとはいへ、冒頭に記した如く個人的には内部統制について広汎な知識と豊富な経験をもつ職業的監査人はいても、それが原則的ではない。だから、彼等の内部監査に対する知識と経験は財務監査の受入体制に関する内部牽制と内部監査にとゞまるとみななければならぬ。しかも、それは内部統制の一環として、経営の場におけるものでなく、単に財務監査の立場からのものであるから、これを経営の場に即した内部監査計画の設定に利用するにあつては全面的に外部監査人内部監査人の双方が一致するとはいへない。筆者は内部牽制と内部監査との生成過程を顧みるとき、財務監査論の立場からみて内部統制組織たる受入体制の構造には、以上の諸点があると考え。故に、通産省の内部統制又は広義に内部統制を論ずる論者の立場から、その調整を究明し、外部の問題と内部の問題とがその性格を異にしている現代経済社会の事業に対しては、その調整によつて両者を円滑にするよう接近を図り得るであらう。だが、接近を乗り越えて両者を合致せしめることは論理上不可能であると考え次第である。

(昭和二十八年一月十日)

# 會計事務考察の立場

戸 田 義 郎

- 一、會計事務研究の重要性の増加
- 二、會計事務の意義
- 三、會計事務研究の動機
- 四、會計事務研究の態度
- 五、内部統制問題と會計事務の研究
- 六、結 語

## 一

経営内部における事務遂行様式或は手順の研究は、最近、著しく重要視されつゝあるようである。そうした問題については最も早くから積極的な関心を示し来つたアメリカにおいてさえも、最近、各種の文獻に事務費用切下の問題に關連して事務改善の必要を説いて居るのを見るが、これに反してこの種の問題には比較的関心の薄いと見られるイギリスでも、コスト・アカウント誌 (The Cost Accountant) は昨年八月号及び十月号の二回に亘つて殆ど連続的にこ

會計事務考察の立場

の課題に關説する二つの論文を掲載している。

事務遂行様式、特に手順(Office Procedure)に關する研究がこのように最近特に問題とされるに到つてゐる理由としては、アメリカ・イギリスを通じて、戦時・戦後に亘つて顯著に認められつゝあるところの事務職員の増大、官庁向諸書類の増加の兩種の原因に基く事務費用の急激な膨脹と事務量の異常な上昇傾向が指摘されている。たとえばアメリカでは人口百万中に占める事務人口は一九三〇年には五六、一〇〇、四〇年には八三、九〇〇、五〇年には一〇二、〇〇〇と發表されており、<sup>(註1)</sup>又、事務職員の現場職員に対する割合は戦前には一對九であつたが、戦後は一對四に増加したと言われており、その割合はイギリスでは一對五・五から一對四・五に上昇していると記されている。<sup>(註3)</sup>更に別の調査によれば、アメリカ、ニューヨーク州における諸種の經營に關する従業員数の一九五〇年及び五一年の兩年度の調査結果を比較して、生産現場関係者はこの間七%の増加を見てゐるに對して係長(supervisory)を除く他の事務関係職員は九%の増加を示しており、ここにも事務人口の増大が指摘されてゐるのである。<sup>(註4)</sup>他方、官庁関係への提出諸書類の増加に關しては、これを具体的に示す数字は得られないが、然し一般的に明かにその事實を強調する文献は見出すことが出来るのであつて、<sup>(註5)</sup>これらの兩種の原因に基く事務費用の増加は、たとえばアメリカでは一九四〇年から五〇年に到る十年間に、經營総費用の中に占める事務費用の割合が、三三%から三七%に上昇してゐることの指摘されてゐる例が見られる。<sup>(註6)</sup>これら諸資料の示す数字については仔細に検討すべきものが残されてゐるが、然し数字の信頼性とは別個にこれらの事實そのものはこれを認めて差支えないように思える。そうしてこの種の事實は恐らく我が国においても認めることが出来るものであらう。我が国では戦時及び終戦直後の事情に比して、最近官庁的諸統制が緩和され、官庁関係書類の減少が想像されるものがあるかのように見えるが、然し現状はそれとは全く反對に、官庁よりの要請に係る諸資料の提供を初

めとして、特に増資・社債発行に際しては関係諸書類の作成に関連して事務量は却つて煩わしい迄に増加していることが関係者によつて指摘されている。

尤もかゝる事務費用の増加は絶対的な事実として、それ自体の持つ重要性から、その検討を必要ならしめているものであるとともに、更により強くは戦後の生産減退に伴う利潤率低下の事実との比較の上に相対的意味において問題視せられるものと説く人もあるが、<sup>(註7)</sup>何れにしてもこれが近時における事務分析や事務的プロセデェア研究の重要な動機となつてゐることは争うべくもない。然しながらそれらと並んで同様に強調せられるべき重要な原因の一として、我々は最近我が国でも特に関心を惹きつゝある管理組織の研究の活潑な展開を挙げることを忘れてはならないであらう。管理組織の研究は具体的には所謂「内部統制組織」の研究を中心として採上げているが、この中心問題は、我が国では昨年十一月、通産省産業合理化審議会によつて、嘗つて発表せられた「企業における内部統制について」に続く「内部統制の実施に関する手続要領(案)」が脱稿し、今日正にその公表を見んとする迄に積極的に研究が進められている。そして最近この「実施要領」の発表に先立つて、紹介的意味から執筆せられた数々の文献から推して<sup>(註8)</sup>、そこに事務改善の問題が当然採上げられねばならぬことが指摘出来るのである。

会計事務はこの事務研究乃至事務手順問題の吟味の一環として、当然、注目せられねばならぬものであることは言う迄もない。それはひとり凡そ会計事務が事務一般の中に分類上包摂せられるという意味から出発して指摘せられるには止らず、寧ろ我々がやがて後に明かにするように、会計事務の性質そのものから来る本質的な問題として、それが広く事務一般と関連的に検討せられねばならないという事実に基づくのである。従つてこのことから、我々においては、会計事務の研究は以上の如き事務一般の研究の一環としてのみ展開せられるべきものとは限らず、実にそれ自体を固有の問題

題として採上げることが可能とされる点が重視されるわけであるが、それとともに、併せて、その場合にも前者におけると同様に問題は事務一般との関連において正しく解明されねばならぬことが強調されるのである。本稿においては会計事務の問題はかゝる固有の問題として検討され、然る後にその研究が経営内事務過程の総合的研究の中に有機的に採入れられてのみ、よく真の解明の齎される所以を明かにすることを期するものである。

- (註1) U. S. Bureau of Census *STATISTICS* The Bulletin, Office Management Association of Chicago, Nov., 1951.
- (註2) John J. W. Neuner, *Management Review*, Dec., 1947.
- (註3) A. D. Mackay, *Cost Reduction*, The Cost Accountant, Vol. 31 No.3. Aug., 1952. p. 81.
- (註4) How to control business procedure, *Management Review*, May, 1952.
- (註5) P. N. Weber, Jr., *Ways to Control, Establish, or Eliminate Paperwork in Modern Business Procedure*, The Journal of Accountancy, Vol. 94. July, 1952.
- (註6) E. G. Niehaus; *What can be done to improve office operations*, *Management Review*, Aug., 1952. p. 503.
- (註7) John, A. Handy, Jr., *Case Experiences in Office Cost Reduction*, 1949. p. 3.
- (註8) 「内部統制の実施に関する手続要領」特集、産業経理、第二三巻第二号。

二

ところで問題の展開に先立つて、我々は予め「会計事務」の意味を明かにしておくべきであらう。ここで「会計事務」とは、本来、一定の会計機構と職制とを前提として、その内部で行われる会計的記録・計算・照合の為の事務を指すものである。会計機構は一定の計算目的を基礎とし、一定の計算対象を措定して、その増減変化の把握の時期及び方法を確認し、一定の記録・計算様式に従つて、その把握の結果を記録・計算するとともに、一定の様式の下に記録・計

算の結果について照合を行う——、これらの諸要素の全体から組成せられた経営計理体系を指すものであるが、それは具体的には経理規程によつてその集約的形態を見ることが出来る。かゝる会計機構はもとより一定の職制との関連の下に設定せられるものであるが、両者は常に必ずしもそのような密接な関連があるものとは限らず、たとえば会計機構が職制と別個に検討されることもあり、又これによつて会計機構の変改が行われても職制の上には何等の変化も齎されないこともあり得る。この場合には結果的には改革された会計機構が従前の職制によつて十分に運用せられるとの事実が肯定されているとも見られないではないが、厳密にはそれを会計機構と職制との関係についての意識的な考慮の所産であると言ひ得ないのは当然である。然しこうした両者の関係が合理的に検討されているか否かは別として、会計事務については、それが現存の両要素を前提としての経営内計理的作業乃至作業内容を指すものであることは明瞭である。

然しこのような「会計事務」も、その具体的内容については、尙、不明確なるものを残している。それは、今日、内部統制問題に関する検討が進められて来るに従つて、「会計事務」の内容がある意味においては明確化されて来てはいるが、又他の意味においては却つて曖昧化されて来つゝあることに基く。我々は内部統制問題に関連して漸次明確にされて来たものの一に、財務部とコントローラー部との事務分掌関係に関する規定を見ることが出来るが、この両者はそれ／＼所謂「財務執行」と「計算統制」との両職能を分担するものとされている。これは「現金および有価証券の保管出納、ならびに買掛債務の支払および売掛債権の回収に対する信用処<sup>(註)</sup>理」を財務部に専管せしめて、その機能を主として経営財務流動性の維持に係らしめるとともに、他方、経営の全般的管理を計算的統制の基礎の上に実施する為のトップ・マネイジメント輔佐機関としてのコントローラー部を持つとうとする着想に出たものであり、我が国における通産省案「内部統制実施要領」の構想となつてゐることは衆知の如くである。ところでこの財務執行に伴う事務は「出納保管

事務」(Cutodianship)と言われ、又それは「会計事務」(Accounting)とは別個に區別されるべきであるという思想が窺われるのであつて、<sup>(註2)</sup>ここに上述のところと関連して、「会計事務」は恰も計算統制事務に該当するかの如くに考えられる根拠が存する。この限りにおいては、それは従来会計担当部課がこれら両機能を併合的に担当して来たことから生じる、「会計事務」の内容の広般な理解を反省せしめるものであり、その意味においては「会計事務」の内容は、それだけ明確に規定されているものと考えられる。けれども他面においてかくの如く規定された「会計事務」と「計算的統制」との関係を吟味する時、そこには「会計事務」の内容が逆に不明瞭ならしめられつゝある事情を認めざるを得ない。蓋し財務執行と対立せしめられた計算的統制は、端的に言つて会計を中心とする計数による経営諸活動の管理的統制を意味するものと見られるのであつて、この種の思想はやがて内部統制問題における「会計」の概念の規定の仕方、「補助的な統計的計数も多くこれに含めて考える」<sup>(註3)</sup>方向に導き、かくて「会計事務」は自ら計数的統制に関連する極めて広般な事務を意味することにならざるを得ないからである。かくて「会計事務」の概念は一方においては従来財務執行的事務を捨象することによつて醇化の過程に置かれつゝ、他方においては新に統計的事務をも包摂して曖昧化の過程に置かれていと言わねばならないのである。

我々においては「会計事務」の概念の規定は、当然「会計」の概念から明確ならしめられるべきものと考えられるが、その場合には先づ「会計」は経営における有機的体系に基く綜合的計算と考へる。そこでは会計が本来的には何等価値計算たるを必要としないことが指摘されるが、然し価値計算は本質上綜合計算的性格を帯び易く、又それが綜合的要素を内包するといふところに有機的計算体系の生れる根拠も極めて明瞭に認められるところから、現実には、自然に、価値計算は会計概念と最も緊密に関係づけられるといふことになる。又、会計は、元來必ずしも持続的計算たることを必

要としないが、持続的計算であればある程に、最も重要な会計形態が生れる可能性がそれだけ大きいと言える。又、等しく価値計算に属するものの中でも、損益計算や財産計算が最もよく総合性・有機的体系性・持続性に富むところから、ここに現実には損益計算並びに財産計算の両者が会計の最も重要な形態となり、経営における損益計算及び財産計算の重要性と相俟つて、ここに会計は我々が普通に解する通り、損益——従つて資本——及び財産の計算と規定されるに到るのである。次にこの会計概念の中に示された「計算」の意味が問題となるが、我々が既に掲げたところからも推察出来る通り、会計は一般的に計算の一種として、そこに計算目的の設定、対象の措定、対象増減把握方法の確定、その結果の一定様式に基く記録・計算・照合という諸要素によつて現実に実施せられてゆくものである。ここに「計算」に関しては広狭両意義による理解が可能とされることが明かにされるが、広義においては以上の諸要素より構成せられた全体が「計算」と称せられるべきであり、狭義においては計算対象の変化の把握及びその結果の記録・計算・照合過程を指すものと言うことが出来よう。唯、この後者にあつては「記録」は「計算」の為の補助又は予備的行為であり、「照合」は「計算」の確認的行為であるから、狭義「計算」の本質は計算対象の変化の把握とその結果の一定様式による計算実施に求められることになる。

ところでかゝる計算対象は、計算目的が現実には損益計算乃至財産計算に求められるという事実から、その最も普遍的なものとして、資本と財産の両者を規定することが出来よう。従つて以上の諸点から「会計」は損益計算乃至財産計算の為の資本乃至財産の変動把握と一定様式に基く計算であり、「会計事務」はこれに関する作業内容と言える。さてこのような「会計事務」は経営内における計算制度の体系に関連して会計の占める地位に規定せられて、更に次の如き種々の内容に分たれる。即ち期間・総合損益計算に関連して、事前計算的「予算」と事後計算的「一般会計」、給付単位計



算に関連して事前計算的「標準原価計算」と事後計算的「原価計算」、並びに照合計算として「監査」、これを更に分つて計算技術的照合としての所謂「監査」と、事前・事後計算間の照合としての「差異分析」——現実にはこれは給付単位計算に関連して採上げられることが多く、従つて「差異分析」は普通は標準原価制度と関係づけられて理解されるのが例である——の二とすることが出来る。これらの内容を有する計算作業が「会計事務」の具体的内容と規定されるわけであつて、従つてこれを前述の財務執行に対する計算的統制事務と対応せしめるならば、会計事務は統制の為の計算的諸資料の作成に関するものではあるが、統制そのものとは別個の範疇に属し、且つ統制的資料として普通に指摘される統計資料の作成も、その通常の意味においては会計事務とは別に規定されねばならないことになる。然しそれと、現実の経営計算機構や組織の確立に當つて、会計事務遂行の機構や組織の中に統計資料作成事務が関連的・附随的に採入れられることは自ら別個の問題である。

かくて我々は「会計事務」を「会計」的経営活動遂行の為の作業内容と規定したが、それについては当然に職能論一般におけると同じく管理 (Administration)・運営 (Management)・作業 (Operation) の三職能を指摘することが出来る。<sup>(註4)</sup> 会計事務遂行の為の基準を決定し、その計算機構を確立するとともに、事務担当者の採択・その相互間の協調関係の確保を検討することは、決定 (Decision)・組織 (Organizing)・調整 (Coordination) 的諸職能として管理職能に包括せられるものであり、それらの前提の下に会計事務の現実の遂行に必要な諸要素を計画的に準備・配列し、事務遂行過程の指揮・監督に当ることは、企劃 (Planning)・指揮・監督 (Direction) 職能として人々の言う経営職能、筆者の言う運営職能に関するものであり、そうして会計事務の現実の執行過程そのものは作業職能として指摘される。こうした諸職能は会計事務を問題とする場合、当然考察の対象となるべきものである。然し会計事務はそれが「事務」と

称せられるところに、特にこの最後のもの、即ち現実の会計事務遂行機能と関係して把握せられる可能性の大きいことは認められねばならないことである。即ち会計事務は会計事務執行過程として示される現実の執行的作業内容を客観的に把握せられたものである。このような客観的な作業内容は、特に会計事務に関連しては、一定の客観化された基準を以つて示される可能性が多い。即ちそれは現実には経営内経理規程として把握されるわけである。会計事務の最も直接的且つ具体的な把握は、かゝる経営における経理規程の考察によつて可能とされるのであつて、会計事務の検討を企図する我々においては、自然に、かゝる経営内経理規程に最も手近な具体的手がかりが求められるとともに、それから進んで、やがてはより広般な他の会計事務的二職能との総合的な理解が企てられねばならないのは当然である。その両者の関係については筆者が別の機会に所見を明かにする予定であつて、<sup>(註5)</sup>ここでは一応問題を会計事務の執行的側面のみに限定して検討を進めることゝしたい。

(註1) 右川栄一教授「内部統制『手続要領』の要点」産業経理、第十三卷第二号、三二頁。

(註2) 同上。

(註3) 例えば古川栄一教授、溝口一雄助教「コントローラー制度」昭和二十七年、八六頁。

(註4) 経営における諸職能をこのように重層的に解しようとする立場は藻利教授においても見られる。同教授「経営管理総論」昭和二十三年、

四三頁。尚、拙著「経営学総論」昭和二十八年、一五〇頁参照。

(註5) 拙稿「アカウンティング・プロセデュー設定の組織」神戸経済大学五拾周年記念論文集(仮名、近刊)。

### 三

さて以上の如き「会計事務」に関する検討は、従来、極めて限られた場合においてしか試みられなかつたように見受けられる。その恐らく唯一の場合とも見られるのは、経理規程の作成・改正に関する時であることが出来よう。然

し経理規程の作成に際しても、その多くの場合には、会計事務は極めて粗放的に検討せられたに止り、これをその目的に即して合理的に分析・吟味せられることのなかつたのが寧ろ普通である。これは「会計事務」が「事後計算的蓋要素」に重点を置いた場合に特に顕著に認められることである。蓋し会計の事後計算的性格が、会計を以て経営の他の諸活動、即ち販売・仕入・製造・給与支払等々の業務活動に対してその活動成果の整理的側面を担当するものとして、終始これらの活動に対する従属的關係に置いて考察される結果を齎した為に外ならない。ある実務家の意見によれば、従来会計事務の改善に当つて障害的要素として作用した諸事項を検討すれば、そこでは会計事務は企業の目的たる本来的業務に附随するものであり、会計事務を行うためにかゝる業務があるのではないという關係が会計事務改善の限界を劃して来たようであると述べられているが、それは明かに上述の事実を意味するものと理解されるべきものである。会計が事後計算性格を与えられるに止つて限り、その事務遂行は業務活動によつて支配せられる結果、会計事務の改善そのものに自主性や積極性が失われ、安易なる取扱いや、軽視の傾向の生ずるのは当然であり、これが従来の会計事務に関する検討を低調たらしめて来たことは争えないところである。そうした事実が延いて会計事務担当者の性格をして一般的に保守化乃至消極化せしめてゆくであらうことは容易に推測出来る。然し他面において会計が正確性と精密性とを尊重し、迅速を第二義的に考慮する傾向を伴い易いことが、会計事務の検討や会計事務担当者の性格における消極性の原因となつていゝことは併せて指摘出来るところでもあつて、上述の会計事務の経営業務活動に対する従属性を説いた実務家はこの点についても、会計事務の処理には「必要以上の細かな手続がとられる傾向にあり、これを必要且つ充分な程度の手続に改めることは、一応理論上納得出来ても、何か不安な感じがするのために、仲々実現出来ないようである」とその経験を記している。<sup>(註)</sup>然もこの会計事務の正確性に対する要請は、更に会計事務担当者そのものの選択に當つて性格

的に慎重性に富む者を適任と考へる結果ともなり、かくて会計事務担当者は既述の如き後天的意味においてのみならず先天的な意味においても現状維持的態度を持つることゝなり易いのである。会計事務の検討がその目的に即してあく迄も合理的・積極的態度を以て展開せられなかつた事情については、以上の外にもその原因を尋ねることが不可能ではない。例えば従來の会計に見られた所謂「保守主義」的会計に立脚する「用心の原則」を金科玉条とする会計思想、或は、一般的に、生産活動、販売活動における合目的々・合計劃的・合理主義的研究が事務活動の面においては尙十分に成熟せしめられるには到つていないこと、却ち生産過程においては機械や人間労働による作業がそれ自体客観的なものとして自立化せられ、人間の個性や主観を離れてあく迄も客観的に検討せられてその改善が企図されるというような關係が、人間労働を寧ろ中心とする事務過程の面においては未だ醸成せしめられるに到つていないこと等が挙げられる。かくてこれらを綜合すれば、「会計事務」の検討について見られた従來の安易性や輕視性は、会計事務、從つて経営の全過程の両者における客観的管理機構の未成熟の結果に外ならず、これを解決するものは当然に生産過程においてそれが契機となつて客観的機構確立の端緒が得られたように、やはり会計を初めとする一般事務過程への機械の導入と、それによつて完成される経営の全過程の機械化・機構化の全面的な成熟であらねばならないであらう。

ところでこのような経理規程の作成・改正と並んで、従來、会計事務検討の契機を与へ來つたものとしては、外には会計事務それ自体の能率化への企図が見出されるようである。それは、通常、金銭収支の迅速な遂行への希望と結合的に齎されるところが多かつたと見られる。金銭支払事務の迅速化は一面には取引先に対するサーヴィスの改善と結付くが他面においては仕入政策とも関連する。この後者に関しては最近太田博士も経理規程の作成に關係づけて、その重要性を指摘していらる(註)。然し金銭収入の迅速化への要求も会計事務の検討に対しては同様に重要な意義を有することは、

我々が戦時中に見聞した、軍関係会社が、軍の前渡金獲得の爲に、軍に刺戟せられて會計事務の迅速な処理を問題とした事実に徴しても明かである。けれどもこの何れの場合においても、會計事務の検討は依然として輕視・安易的觀察の域を出でなかつたし、又この種の動機は明かに上述の経理規程の作成・変改を契機とする場合に比較してより重要なものと認められないというのが、我々の經驗的判断である。然しながらこれら兩種の動機は、今日においては従前とは比較にならぬ重要性を有するに到つている。最近における會計機械の利用の積極化・強制監査の実施は我が国において経理規程の全面的検討を要請する原因となつており、内部統制機構の確立はこれを一層拍車づけている。他方、租税負担の増加・金融機關の貸出政策の關係から経営における資金需要の愈々増大するに従つて、資金収支事務の迅速な遂行が愈々必要化されている。この種の現代的意味における會計事務検討の必要性の増加傾向については、我々は更にそれとは別個に計算それ自体の迅速化の要請を指摘することが出来よう。言う迄もなく現代における経営活動の管理は、経営における価値循環の態様や結果に関する資料を出来る限り速かに入手することによつて、正確なる活動成果・経営実態を迅速に把握し、且つこれに基いて即応的に所要の対策を確立することを必要としている。担税能力・起債能力・賃銀支払能力・配当能力或は収益力の急速な査定が現代経営の管理に如何に緊要であるかは説かずして既に明瞭である。この点から従来の會計事務に吟味を加え、経営の要求に最も必要とする途を実現することが考慮される。我が國のある実務家はこの点に関連して決算書類の作成・提出に関する事務を急速に処理し、今日、商法の規定する期間の短縮への抱負を説き、その延長を期待するかの如き実業界一般の空氣に対して激しく非難を加えている。<sup>(註4)</sup> かゝる資金収支事務や計算事務それ自体に関する迅速化の要請は、直接間接に會計事務の検討を必要ならしめるものであるが、それに並んで會計事務の問題吟味の動機として今日更に見落すことの出来ぬものは職階制度の確立である。

職階制度は現実には給与制度と関係づけられ、職階給制度の意味において検討せられている。それは我が国においては、今日、極めて不完全なものとして実現せしめられているに過ぎないが、然し、兎も角、職階給確定の基盤として職務内容の調査・確定・分類・格付けが試みられていることは事実である。そこに、たとえそれが既述の如く不完全なものであるにしても、一応会計事務に關しても分析なり検討なりが行われていると認むべき根拠が存在する。

最後に会計事務の検討は、内部統制問題との關連において、今日最も活潑に展開せられようとしていることは余りにも明瞭なる事実である。この点については、既に我々が会計事務概念の規定に關して觸れたところによつて、会計事務が財務執行の事務と區別せられたことそのものがこれを最も端的に示していることは容易に認められるが、更に内部統制実施に伴つてそれがより詳細に検討されるであらうことは言う迄もないところである。

これを要するに「会計事務」の問題は、嘗つては経理規程の作成・変更、資金収支事務の迅速化に關連して直接・間接採上げられて来たが、その採上げ方は著しく安易であり、そこに苟くも積極的であり合理的であると認め得る態度が発見されなかつたに對し、最近には、特に我が国において、これらの嘗つて会計事務検討の動機となつた諸事由が経営の客觀的諸条件に影響せられて、従前とは比較にならぬ真剣さにおいて改めて会計事務研究の契機として作用するとともに、これに加えて一般的に計算事務プロパーの迅速化や、職階制度の採用、更には内部統制への關心の増大、その実現の機運の濃化に伴い、この問題に對するより真摯な研究態勢確立への傾向が愈々顯著になり來つているものと称することが出来るのである。

(註1) 古川榮一・上田武人両氏監修「事務の分析と改善」工場経営実務講座第十一卷、二〇九頁。

(註2) 同上、二一〇頁。

(註3) 太田哲三博士「会計事務処理の基準」産業経理 第十三卷第一号、一〇一―一二頁。

(註4) 市原治雄氏「企業経理の迅速性の原則」産業経理 第十三卷第二号、八一―一二頁。

#### 四

さて以上の如き「会計事務」研究の機運積極化の事実そのものは、その機運醸成の原因たる経営の諸目的の合理的解決の上からは極めて好ましいものではあるが、然し若し我々がその間に見られる会計事務研究の態度を眺めるならば、そこには必ずしも満足すべきものとは思えない点が残るのである。

先づ従来の研究態度が著しく安易であり、消極的であつたことは既述の如くである。それは我々の今後の研究態度の上に再び認められてはならないものではあるが、更にそれに併せて見逃すことの出来ない欠点は、こうした研究態度から生れる問題の局部的・断片的な取扱の仕方である。

思うに会計事務の断片的・局部的検討の意味は、少くとも次の四点から指摘することが出来る。

- (1) 会計事務を経営内会計関係部課の問題として限定すること
- (2) 会計事務を経営内会計関係部課内の所管事項の一部の問題として限局すること
- (3) 会計事務の分析又は会計事務手順の検討の何れかに問題を限定すること
- (4) 会計事務を経営内部統制の面よりのみ採上げること

第二は第一の研究態度を一層限局したものであつて、實質的には両者同じものと言える。嘗つての經理規程作成・変更の動機からする研究にはこれら兩種の欠陥が共通的に認められるようであるが、それはこのような取扱い方が現実には目的達成の爲の最も実行可能な方法であつたことが、会計事務の、従つて又会計事務担当者の、経営内他職能乃至その担当者に対する従属的立場の普遍性と相俟つて、かゝる事態を生起せしめた原因であると見られる。会計事務検討の

動機がこのような問題解決の態度によつて十分に応え得られる場合には、もとよりそれを否定すべき理由は認められないが、問題は決してそのみで解決の期待される程簡単ではない筈である。それは一に会計事務の性質それ自体に帰因するとともに、更には問題提起の理由が今日では従前に比して著しく高度化していることに基く。即ち先づ会計事務はそれが他の経営内諸職能に対して従属的立場にあるということそのものが示す如く、それだけ会計事務が多面的に、経営内諸職能と関連づけられているわけである。これは会計が経営活動の価値循環過程としての把握と計算とを主たる内容とする点に鑑みて当然の事実である。会計は既に本来的に極めて広般なる範囲に亘つてのイントラ・デパートメンタルな経営活動である。従つて会計事務の検討は必然に他の経営活動担当部課との交渉を伴う。このように会計事務が他の部課の業務と関連するということが、そのイントラ・デパートメンタルな取扱いを必要とする基底であるとともに、更に、その故にこそ会計事務の検討、延いてその検討の動機となれる経営目的達成の為には関係部課間の問題検討の上への協調的態度が絶対に必要とされるといふ点も、又同じイントラ・デパートメンタルな取扱い方を要求し、会計事務の経営非局地的・非断片的取扱いを斥くべきことが求められる根拠となる。かくて経理規程の作成基準を説かれる太田博士が会計事務の他経営業務との関連性への考慮を指摘されているのは当然のことではあるが、<sup>(註<sub>1</sub>)</sup>経理規程の改正の要求は内部統制々度の実施に基いて愈々内部統制組織内における会計事務担当部課の在り方、又会計事務の持つべき性格に即して従前とは比較にならぬ広般な関連性の下に高度化し来つている今日、かゝる取扱い方への考慮の要求されることは愈々大であつて、この点は又、岩田教授によつて経理規定の範囲が概説せられ、我が国における経営現段階的実情に即したそのもの<sup>(註<sub>2</sub>)</sup>の在り方を説かれる場合にも觸れられていることである。

資金収支事務の迅速化は計算プロバの能率化の中に包摂的に解決され得るものである。蓋し資金収支事務の能率的



遂行は、これに伴う計算の迅速化によつて裏付けられるところが多いからである。今、会計事務の検討がこの種の動機から採上げられる時には、それは従前においてはあく迄も会計関係部課の問題として取扱われていたと見られる。そのことは金銭収支そのものが会計関係部課の所管事務とされていたというのみを以てしても明瞭である。けれども上述の如く内部統制目的からする財務執行と計算的統制との分離が説かれる現段階においては、問題は当然に部課間の交渉面に及ばねばならぬこととなる。殊に計算プロパーの迅速化の為に「作業手順表」又は「事務運行情表」の作成が企てられる時にはこの間の事情は一層明瞭化せられるであらう。<sup>(註3)</sup>

職階給制度の確立を目的として会計事務の検討が試みられる時にも、前述の研究態度上の欠陥は同様に認められる。職階給制度においては会計事務は他の経営内諸業務や事務との比較の上にその相対的比重が決定せられる。もとよりこの場合には会計事務そのものは、会計事務遂行の為の環境や、事務担当者に必要なとせられる素質や、更には事務遂行に伴う責任の大きさ等の諸条件をも考慮に入れて、他の経営内諸職務と比較され、格付けされるわけであつて、従つてここでは会計事務は一応経営の全般的事務や業務との関連の上に考案されてはいるが、然しそれは会計事務の分析に重点を置き、その分類に焦点を合せてはいるが、会計事務を一連の事務系列の上に即ち事務手順の流れの中に取扱つていないという意味で、依然として局部的な考察の対象としかなつていないと言わねばならぬ。従つて職階給制度に関連した会計事務の研究が、他の経営内諸職務に対する格付けを介してイントラ・デパートメンタルなものとして取扱われていると見えるのは、それだけでは事務の改善の上からは何の意味をも持たない研究態度であつたと評せられねばならない。けれどもその点においては、既述の経理規程の作成・計算プロパーの迅速化・資金収支の能率化に帰因する会計事務の研究は、遂に会計関係部内の、或は又それと他の部課間の、会計事務を中心とする事務の流れを捉える点では十分であ

つても、果して当該事務の流れの中における個々の事務の分析について、職階給制度の場合の如くに精密さが期せられていたかに関しては、疑惑の眼を以て見られるであらう。かくてここにも又一つの局所的取扱いの態様があるわけである。

このように考察し来るならば、我々には漸次、凡そ会計事務の検討に必要と考えられる態度が如何なるものであるか明かならしめられて来たと言える。会計事務の検討は一方ではイントラ・デパートメンタルなものとして、又他方ではひとり事務分析に止らず事務系列乃至事務手順の確立の立場からも、否、正しくは事務分析と事務手順確立の両者の統合の立場から展開せられるべきである。この点に鑑みる時、職階給制度は独り給与形態としてのみではなく、更に進んで経営内事務乃至業務管理制度として確立せられる時にこそ、その意義が最もよく発揮せられるとともに、併せて会計事務の問題についても、その時においてこそ、一応、以上の如きそのあるべき姿において検討されることが期待されるに到ると言える。こうして経営における事務乃至業務管理制度としての職階給制度は、厳密には職階制度の給与体系への適用であるとともに、又事務乃至業務管理組織への採用とも言われるべきものとなる。それは一定の職階確立の為の基底としての職務内容の規格化と経営における当該職務の遂行量とを勘案して導き出される定員制度とを前提とし、他方職階給制度の設定によつて齎される適材の適所への配置と相俟つて、経営内諸職務の流れの運行に一定の計劃性を織込まんとするものであつて、ここに会計事務についても当然にその合理的な事務管理体系が齎される結果となる。こうした事情については筆者が既に別稿に説いたところであるから、ここではこれ以上の説明を省略することとした。<sup>(註4)</sup>

(註1) 太田博士、前掲論文。

(註2) 岩田巖教授「經理規程作成の基本方針」産業經理、第十二卷第八号、一〇—一二頁。

(註3) 岩佐剛一氏「事務運営の科学」昭和二十四年参照。

(註4) 拙稿「経営管理制度としての職階制度」平井泰太郎博士監修「経営組織の発展と計算思考」昭和二十五年。

五

以上の諸種の動機からする会計事務研究の態度に関する批判を通じて、我々は少くとも職階制度を基調とする事務乃至業務管理制度における会計事務の研究において一応その正しい姿を認め得るものとしたのであるが、そうした正しい考察態度は経営における内部統制問題との関連の上に会計事務を採上げる場合には、更に顕著に認められるであらうという見解が成立つように見える。内部統制が繰返し述べる如く、会計を中心とする経営の計数的管理を企図するものである以上、そこでは会計乃至会計事務は明かに経営管理の一般的立場から考察されるであらう。従つて、又、そこには上述のイントラ・デパートメンタルな会計事務考察の態度も必然的に見出されるであらうし、且つ又会計事務を事務乃至業務の流れの中に、事務分析的及び事務手順的意味において総合的に検討しようとする用意も認められると言えよう。我々が瞥見するを許された通産省「内部統制の実施に関する手続要領」の中には、内部統制を中心とする各部課相互間の手続の例図さえも準備されているが、それは正にこの上記の立場に即して問然するところなきもののように見える。もとよりその詳細なる吟味は、何れ上述の「手続要領」の全貌が明かにされた後に、周到なる注意を以て試みられねばならないものであるが、既に今日迄に説かれて来た内部統制論の多くのものにおいては、問題は、尙、理論的検討の域を出でず、且つそこでは余りにも計算的側面に重点が置かれ勝ちであつて、事務分析、事務手順に関する側面については未だ具体的な検討が試みられていないというのが共通の欠陥である。このことから現在では内部統制論には余りにも計数管理論としての確立を焦る為に、単なる計算機構論に終る危険が極めて多いと見られる。そのような計算機構論でも計算的側面のみならず、経営の物的組織の考察も企てられていると批評されるかも知れない。事実、一般の内部統制

論では内部統制機構の構成要素たる財務・会計・原価計算・予算・監査・統計等の諸関係と並んで、これら諸活動の担当機関たる各課、それを総合する経理部或はコントローラー部、更には重役会或は常務会等々の機関の相互関係等が問題とされてはいるが、問題は決してそのような機関の経営管理体系内における地位の記述で止まるべきではない。計数管理の問題は、本来それが生起せしめられた経営の客観的諸条件から切離して検討するだけでは、解明されるものでも、又実施に移され得るものでもなく、経営における物的諸機構の客観的自立化と、それを具体的に表現する業務乃至事務の客観的規定、即ちそれらの分析と業務乃至事務系列との関係を正しく把握して、それとの関連の上に計算的統制の機構や構想が説かれてこそ、初めてよく具体化される根拠が与えられるものである。

凡そ内部統制問題、従つて又その中枢的・具体的問題たる計数管理の問題は、我々が既に述べた如く経営の現業的活動として知られる生産諸過程における過程そのものの客観的自立化と、経営の事務的活動たる生産補助部門及び流通過程へのそうした事態の浸透とを基盤として、検討されるべきものである。その意味において内部統制の問題は決してこれを計算機構に関するものと限局することは許されない筈であつて、それはあく迄も経営の物的諸機構や客観的な活動過程との関係において吟味すべく、即ち具体的には経営内事務・業務活動と計算機構との総合的な合理化体系として展開することを必要とする。会計事務がかゝる内部統制との関連の上に検討される場合には、当然このような事務分析・事務手順の総合的理解によつて得られる事務組織を背景としつゝ、経営活動の体系的な価値記録・計算事務が計数による経営活動の統制に必要とせられる意義を見極めつゝ吟味されなければならない。職階制度を基調とする経営内事務・業務管理制度はこの点からは計数的統制の内容に觸れないものであつて、我々は先にこれを一応の正しい会計事務問題考察の態度としたが、そこには尙不完全なるものが残されていたのである。そうして又その反面に内部統制論的立場か

らする会計事務の研究は事務管理の内容に觸れないものとして同様に問題の一面的考察に終る危険を蔵しているのである。

## 六

会計事務の検討は、少くとも内部統制が問題とされている我が国の現段階においては、従前とそれに比較して、あらゆる点から遙かに重要視せられるべきものと言えよう。然し内部統制の問題に今日著しく研究の重点が置かれていてという事情に鑑み、内部統制の中心とも称すべき会計を基底とする計数的経営統制の面からのみ、一方的に、会計的業務の問題を採上げてゆくだけでは、内部統制生起の客観的基盤たる経営の高度の物的機構化を無視したものととして、内部統制それ自体の検討も不完全ならしめられるとともに、会計事務の吟味も亦不十分とならざるを得ないのである。そこに計算と組織の接合点として内部統制の問題を眺めてゆく用意が必要とせられるとともに、会計事務の問題についても亦同じ総合の立場より展開せられてのみ、初めてよくその現代的意義を明かにすることが出来るのである。

# 我が国における會計機械採用の 限界とその段階

大塚俊郎

近時、我國諸会社に於て會計機械の採用が行われるに至り、こゝ兩三年の間に於て會計事務の機械化に着手した会社  
の数は急増し、生産の機械化に比し著しく遅れていた事務會計の機械化の機運が伺われることは、我國産業の發展にと  
り喜ぶべき現象であるといふ得る。

しかし乍ら、會計事務の機械化は、事務の一部を機械化するという以外に、全般の會計組織に恰も生産の機械化の際  
に見られた如き革命的变化を齎らすものであつて、單純に機械力を人力に置き換える程度のもを以つてしては機械化  
の効果を減ずるものとなるであり、會計機械採用は全般の経営組織、方策と密接な關係を有するものであるから、採用  
に當つては、当初に於て、その限界ならびに段階に就ての充分な研究が行われるのでなければ充分なる發展を期し得な  
いものであるということが出来る。

また、米國、其他の會計事務機械化先進國に於ては、會計の機械化は自明のことゝされ、経営の特殊性、ならびに計

我が国における會計機械採用の限界とその段階

#### 我が国における会計機械採用の限界とその段階

算の特異性に基く各種の会計機械の選択の問題がとり上げられるに反し、我国に於ては我国の伝統的会計事務、計算事務慣習に会計機械をとり入れることの可否、国字による制約等、機械化自体に就ての問題としてとり上げられる点、更に賃銀水準が著しく低廉なるに拘らず、会計機械に適合する紙質を有する用紙、および機械費は国際水準以上にあること、ならびに経営規模態様が会計事務および計算に就て機械処理を行うことを必要とする程度のものなるか否か等について、我国特殊事情に伴う幾多の問題を有する点に於て特異性が見られるのである。従つて会計機械化が緒に就かんとしている出発点に於て、我国産業界に於ける会計機械化に就ての特異性を明かにし、その限界に就ての条件、適用の段階を明確にすることは将来に於ける会計機械化の健全なる発展を期する上に於て意義を有するものと思われる。

## 二

先づ、会計事務の機械化せられた場合と、手記式の場合に於ける能率上の比較、従つてその優劣というものに就て、通常漠然と機械化が秀れて居る如く考えられ易い。後にも述べる如く機械採用は特定の経営状態と相対的に決せられるものであつて、機械の有する特性自体から決定せられるものではなく、その選択権は経営の側にあるのであつて、個々の経営について、その資料に基いて優劣が決せらるべきものである。我国に於てこれらの資料に就て綿密に調査せられたものが現在までに於て利用出来ないから、以下に米国に於ける例を引用することとする。<sup>(1)</sup> かくの如き引例によつて能率比較を行う場合、業種、規模、会計組織、使用される機械、その利用法によつて著しい差異を生ずるものであり、一般的に論ずることは大なる制約を伴うものであることは留意さるべきである。また、この例に於ては、材料計算に關して機械化が行われておるのであるが、業種が示されて居らず、如何なる範圍に於て材料計算が行われておるのか明かで

第一表 材料計算を手記式によつて行う場合の能率

		\$	1000件 当り	%
A. 機械費		0		0
B. 物件費				
記録並に事務費	\$1,500			
印刷物及び書式	2,300	3,800	\$2.53	3.5
C. 人件費				
会計主任 5人				
@1ヶ月\$300	\$18,000			
事務員 47人				
" \$150	87,600			
給仕	1,200	103,800	69.20	96.5
D. 一カ年総費用 (1,500,000件)		107,600	71.73	100.0
E. 事務員一人当一カ年仕事高			28,876件	
F. 一件当り消費時間			4.19分	

我が国における会計機械採用の限界とその段階

ないが、この例はその内容より見て、賃借によるIBM機械一セットが材料課に分属的に設置され、日々約四千枚のカードが処理せられて居る規模のものであることが理解出来るのであつて、手記式と機械、更に我国と米国との材料計算に於て能率比較を行う場合の例としては、その概略の規模、計算内容に就ての基準が、比較的当を失することなく伺い

得ることが出来るものと考えられるのでこの例に依つて考察することとする。

手記式の能率を示す第一表と、機械化の能率を示す第二表とを比較し、結論として言い得ることは、機械化の場合に於ては総事務費用に於て約四割の減少となるに反し、事務員一人当り仕事高に於て倍加し、一件当り消費時間が半減せられることである。即ち、機械化の場合に於ては経済的に約四割有利であるのみならず、単位時間当り仕事量は四倍となるのであつて、この例に於ては機械化の場合に於ける能率上の優秀性に就ては疑問を残さない。然し乍らこの例によるものと規模、事務組織に於て同一の条件の下に於て我国に於て機械化が考えられる場合には、機械費、物件費、人件費に就て、我国の特殊事情を考慮に入れる必要があり、この例に於けると同一条件にあつても、異つた結果を示すに至るものである。



我が国における会計機械採用の限界とその段階

第二表 材料計算を機械計録組織による場合の能率

		\$	1000件 当り	%
<b>A. 機械費</b>				
賃借料				
パンチ4台	\$30	\$1,440		
分類機1台	25	420		
会計機1台	240	2,880		
集計機1台	30	360		
償却及金利		0		
乗算機1台	20	240		
修繕及部品取替		280	5,620	3.75
				9.0
<b>B. 物件費</b>				
カード 1,100,000		\$1,485		
%\$1.35				
記録及事務用品		3,315	4,800	3.20
				7.6
<b>C. 人件費</b>				
会計主任 4人		\$14,400		
@1ヶ月\$300				
一般事務員 10人		18,000		
" \$150				
機械係 A級 1人		1,500		
" \$125				
同上 B級 13人		17,160		
\$110				
給仕		1,200	52,260	34.84
				83.4
<b>D. 一カ年総費用 (1,500,000件)</b>		62,680	41,79	100
<b>E. 事務員1人当り一カ年仕事高</b>		53,571件		
<b>F. 一件当り消費時間</b>		2.26分		

機械費自体に就ては大  
部分輸入機械に依存する  
現状においては、彼我に  
於て、運賃、関税、需給  
量の相異によつて二〇%  
乃至一〇〇%の差のある  
現状であり、賃借の場合  
にあつても機械命数能率  
に若干の差が認められる。  
物件費の中、主要部分を  
占める諸用紙に就ては、  
米国に於ては手記式と機  
械化の場合に於て使用せ  
られる諸用紙の規格、価

格に就て大差ない状態であるのに反して、我国に於ては手記式の場合にあつては現在大部分の業務に於て低規格のものを使用して居るに反して、機械化せられたる場合に於ては機械操作に適合する規格のものを使用し、且つその量も増加する故、我国に於ては二倍乃至五倍の物件費を必要とするに至る現状にある。賃銀水準に就ても七乃至十分の一の程度

に於て低廉なる労力が利用し得る程度の国民所得の構成を示す経済状態にある。

いま仮りに上記第一表、第二表について、我国の特異性を考慮した係数として物件費は手記式の場合に於ては同一品質に就ては、差違あるも、低規格のものを使用することにより総額は不変、機械化の場合は二倍、人件費は七分の一の水準、機械費は二〇%増と推定し、同一条件の下に於て機械化したる場合を示せば第三表の如くとなる。<sup>(2)</sup> これによつて見ると我国に於ては、機械費、物件費の総費用に占める割合が遙かに高く、この例の場合に於ては、第二表に示したものと同一条件による経営態様のものにあつても、我国に於ては経済的理由のみを以てしては機械化を行う域に達して居

**第三表 機械化の経済的能率**

	手記式		機械化	
	\$	%	\$	%
A. 機械費	0	0	6,744	28.3
B. 物件費	3,800	20.4	9,600	40.3
C. 人件費	14,840	79.6	7,466	31.4
D. 一年総費用	18,640	100.0	23,810	100.0

らない状態を示して居る。従つてこの場合に於ては、機械化による消費時間の短縮のみが経営能率上の問題として考慮し得る要因となるのであつて、反面より言えば、経済的要因を無視して、主として経営管理上の質的能率を期待する場合には機械化に依存する余地があり得るのである。この場合に於ても、量的要因は、事務員の人員を増加することによつて達することが出来、前例の場合に於て、一件当り消費時間は機械化によつて半減せられて居るが、人員を倍加することによつて、事務処理能力が倍加し、消費時間が半減せられるものとすれば、第三表の人件費はこの場合にあつても、五・二%の増加に止り、総額に於て尙機械化の場合よりも有利となる。もつとも人員を倍加することによつて機械と同一能率を示すことは實際上に於ては機械力に及ばないことが多く、これは機械の有する質的能率として現われるものである。また、人員のみを増すことは事務処理後これら人員についてアイドル・タイムを生ずるものであるから、真に事務の急速処理を必要とする経

我が国における会計機械採用の限界とその段階

我が国における会計機械採用の限界とその段階

営機構にあつては、かゝる場合に於ても機械化を必要とするに至るものであるということが出来る。

第二表に示されて居る機械化の場合に於ける人件費は第一表に比し単価が低くなつて居るが、我が国に於ては、これと全く反対の状態を示すことも注意すべきである。即ち、機械化の場合に於ては、機械が全事務過程の調整者となることによつて、事務処理の態様に変革を齎らし、事務員の事務処理の内容が充実せられたものとなり、恰も工場に於ける作業能率と同一性質の能率が要求せられ同一時間内に於ける実働時間に差を生じ、我が国の伝統的ともいふべき執務態度を一変せしむる性質を有するものであるから、給与は機械化に伴つて引き上げられる傾向を有するということが出来、事実、機械操作者は第二表に於ては相当低額を以て示されて居るが、我が国に於ては、技術者の不足と相俟つて、反対に一般事務員より有利な給与を受けておる現状であるから、機械化の場合に於ては人件費に就ても第二表に示す如き比率を以て減少しないものであることは留意する必要がある。

機械費についても我が国に於ては特異性を考慮する要がある。第三表に示す機械費は、機械がフルに利用せられて居る場合であつて、然らざる場合に於ては、一件当りの機械費の割合は増大する。機械を賃借しておる場合に於ては、かゝる機械のアイドル・タイムは直接的損失であることが明瞭に感じ得るのであるが、賃借にあらざる場合に於ても、会計機械は工作機械等と異り、その性質上急速な改良、新機械の製作が行われ、新機械を採用した場合、旧機械を他に転用することは困難なる場合多く、陳腐化による償却率は極めて大きいものであるから、機械のアイドル・タイムは直接的損失となるに至るものである。また、第二表に於て見られる如く、米国に於ては、IBM機械一セットの賃借料は、高級会計主任一人当りの一カ月俸給に略々相当し、資本金一億弗乃至十億弗の大会社に於ては、総経営資本に占める機械費の割合は殆んど無視し得る如き極めて小額のものであるが、我が国に於ては大会社に於ても必ずしも無視し得る如き

ものではない。<sup>(3)</sup>従つて、第三表に示す如く我国に於て機械費の比率が相対的に大なることは更にこの係数以上の重要な意味を有することになるのである。

(1) 第一表、第二表ともにEichenauer, J. C., Analyse der Wirtschaftlichkeit des Hollerith-Lochkarten-Systems, 1940. による。この表に示された単価は現在の価格水準の約二分の一の時のものであることに注意を要するが各費用の相対的關係には影響ないと考えられ、本文の説明上差支えないのでこゝに掲げた。

(2) こゝに示した倍数は必ずしも正確なものというを得ず、厳密な調査を行うことによつて、より精密な数値を求めることが出来るものであるが、本文の如き傾向を見る為には必ずしも精密な倍数を求める方法をとらず、實際界に於ける経験数値によつても、その目的を達し得るので経験上の推定による最小限と考えられる数値に拠ることとした。

(3) 機械費と平均純利益との比率は米国に於ては小数点以下五位以下に現われる無視し得る数字なるに反して我国に於ては小数点の前後に現われる数となる。

### 三

以上会計機械採用に當つて、経済的要因に就ての我国の特異性に就て任意の一例に基いて一般的に考察したのであるが、かゝる考察の結果我国に於ける会計事務機械化の可能性について、会計機械使用に際してその基準として考慮されるべき一の限界が導き出される。即ち、第一に、我国に於ては会計事務のすべてに就て機械化が行われるものとは限らず、機械化せらるべき会計事務の範囲、機械化適合性について特殊の研究を必要とすること。第二に、機械化適合性を有する会計事務にあつても、機械は経済上ならびに作業能率上フル又はフル以上に使用し得ない場合は、一般的に言つて手記式に比し却つて不利となるに至ること。第三に経営管理形態が機械記録を必要とする程度に於て質的に高度に発達した段階にあること、換言すれば、第一および第二の点は、経営態様、管理組織に就て特別の考慮が払われる場合には或

我が国における会計機械採用の限界とその段階

る程度解消し得る性質のものであつて、この場合には会計事務管理組織の一部の改善というよりは全般的な革新を齎らすものであるから、かくの如き事務管理組織についての革命的变化を考慮に入れた上において機械化が採用せられるのであるかという点である。

右に述べる(1)機械化適合性、(2)機械使用率、(3)管理組織段階についての限界はいづれも個々の経営に就て相対的に決定せられるものであつて、機械化を行うについての絶対的限界というものはあり得ない。限界が相対的に決定せられる場合に於ても、経営規模、態様、組織という如き経営に内在する要因の他に、特に重要なことは、会計事務に含まれる計算、記録の種類、範囲並に性格、機械化によつて期待される目的と、現存の会計機械の持つ機能によつて左右せられる。即ち、同一態様の経営にあつても記録の範囲、性格、目的が相異することにより、また、使用する機械の種類、性能に従つて上に述べる限界は変化するに至るものである。<sup>(1)</sup>従つて、特定の経営に於て、機械化が可能であるか否かの限界を知るが為には、その経営の組織上の特性を明かにして置くのみならず、会計事務を機械化することによつて期待せられる計録上の機能ならびに各種機械に就ての性能に関して一般的な技術上の理解を必要とするのであつて、機械化によつて期待せられる効果の経営上に持つ意味と、これに対応する会計機械の経済上、技術上の性能を比較検討することによつて、その限界が決せられることとなる。更にこれら両者を対比することによつて、限界に到達する場合考えられる各種の段階が派生的に考えられるに至るものである。従つて以下に於て、会計機械化の限界決定に際して考慮せらるべき機械化の持つ会計上の機能、並びに会計機械の有する性能について考察して見ることとする。

(1) 本例に於てはIBM計算機による材料計算を例にとつて、機械費、物件費、人件費に就て我国と米国の間に於ける、費用構成上の一般傾向を見出す目的のために使用したのであるが、材料計算以外の計算を例にとる場合は、この一般傾向の影響を受けることに変わりはないが、一件当

り費用其他について、これとは異つた結果を示すものを生じ、また異つた性能を有する機械を使用した場合にも異つた結果を示すものである。

#### 四

機械は自然界に潜在する各種のエネルギーを用い、人力、動物力を超越して高能率を以て各種の給付を齎らすものである。その経済上に与うる影響としては、(1) 労力並に時間の節約、(2) 技能の転嫁を挙げ得ることが出来るのであるが、<sup>(1)</sup> 会計事務に於ける計算記録に機械を使用する場合には一般的効果のほかには次の如き効果が期待せられるのである。

(1) 思考労働の減少、即ち労働の節約は単に量的節約を行うに止まらず、記録過程に於ける思考労働を減少し、記録に關する精神労働を一点に集注し他は機械的に処理し得ることとなる。

(2) 計算労働の減少。機械記録に於ては、大部分の計算行為は機械によつて自動的に行われるが為、労力を用いて記録を行う事がなくなり、労働力の節約はこの部面に於て最も大となる。同様の理由によつて、

(3) 記録労働の減少、及び

(4) 分類労働の減少、が齎らされる。

(5) 記録の正確性。記録が機械的に行われる結果、機械に故障なき限りその結果は常に正確である。機械の故障も亦人間労働の場合に非合理的原因によつて生ずる誤謬とは異り、技術的、合理的原因によつて生ずることが大部分であるが為、適切なる点検によつて予め避ける事が出来、誤謬あつた場合には機械的に之を指摘することも可能である。

(6) 記録の迅速性、労働節約の効果は機械による計算記録の迅速なる処理によつて齎らされるものであつて、この迅速性が記録機械の場合にあつてはその優劣を決するものである。

我が国における会計機械採用の限界とその段階

(7) 記録の明瞭性、記録が機械殊にタイプライター等の活字による印字によつて行われる場合には手記式の場合に比し、その結果が鮮明且つ美麗であり、かゝる記録による誤謬脱漏の危険は遙かに少い、この事は経営の関係者が増大し記録が多人数によつて利用せられる場合には特に必要である。

(8) 非違行為の防止。計録が機械を通じて行われる結果、これが復元即ち訂正、変更も亦機械によつて行われなければならぬ。従つて不正なる目的を以つて記録を改竄し、計算を中間に於て誤魔化すことは事実上不可能となり、仮に不正行為を行いたるとしてもその発見が容易となる。この結果機械計録による場合は手記式に比し、不正行為防止の目的を達成しやすきものとなる。<sup>(2)</sup>

右の如き影響を齎らず会計機械は、過去に存した計算記録に関する手段の発展の結果として現われたものであつて、会計事務の機械化が行われる以前に於て各種の研究、発展が存するものである。即ち、(1) 製紙技術の発展を中心とする記録用具の完全化、(2) 標準化運動並に印刷技術の発達に基く書式の完全化並に企画化、(3) 記録計算に関する資料の整理手段としてのカード箱、バインダー、キーソート・システム等の各種の事務用具ならびに装置の発展、がこれであつて、これらに続いて機械化が行われたものであり、忽然と異つた領域として会計機械化が考えられるものでないことは留意を要する。しかして、機械化の発展の場合に於ても各種の段階が存する。即ち、(1) 記録の機械化、(2) 計算の機械化、(3) 計算と記録の前提となる分類の機械化、(4) 記録と計算との結合的機械化、(5) 記録、計算、分類の結合的機械化がこれである。これらの各発展段階に於ける各種の機械について、その原理特性を述べるとは技術的な龐大な研究となるものであるから、こゝには為し得ないが、性能を異にする極めて多数の会計機械が利用し得る現状にあり、前述の機械化によつて期待する効果と、これら機械の特性との關係に於てその選択ならびに採用の段階が決

定せられるものである。

いま、これらのうち最も進歩した段階にある、記録、計算、分類の三者の結合せる会計機械のみについて、その特性のうち、機械化の限界を論ずるに重要な關係を有するものについて考察してみることとする。

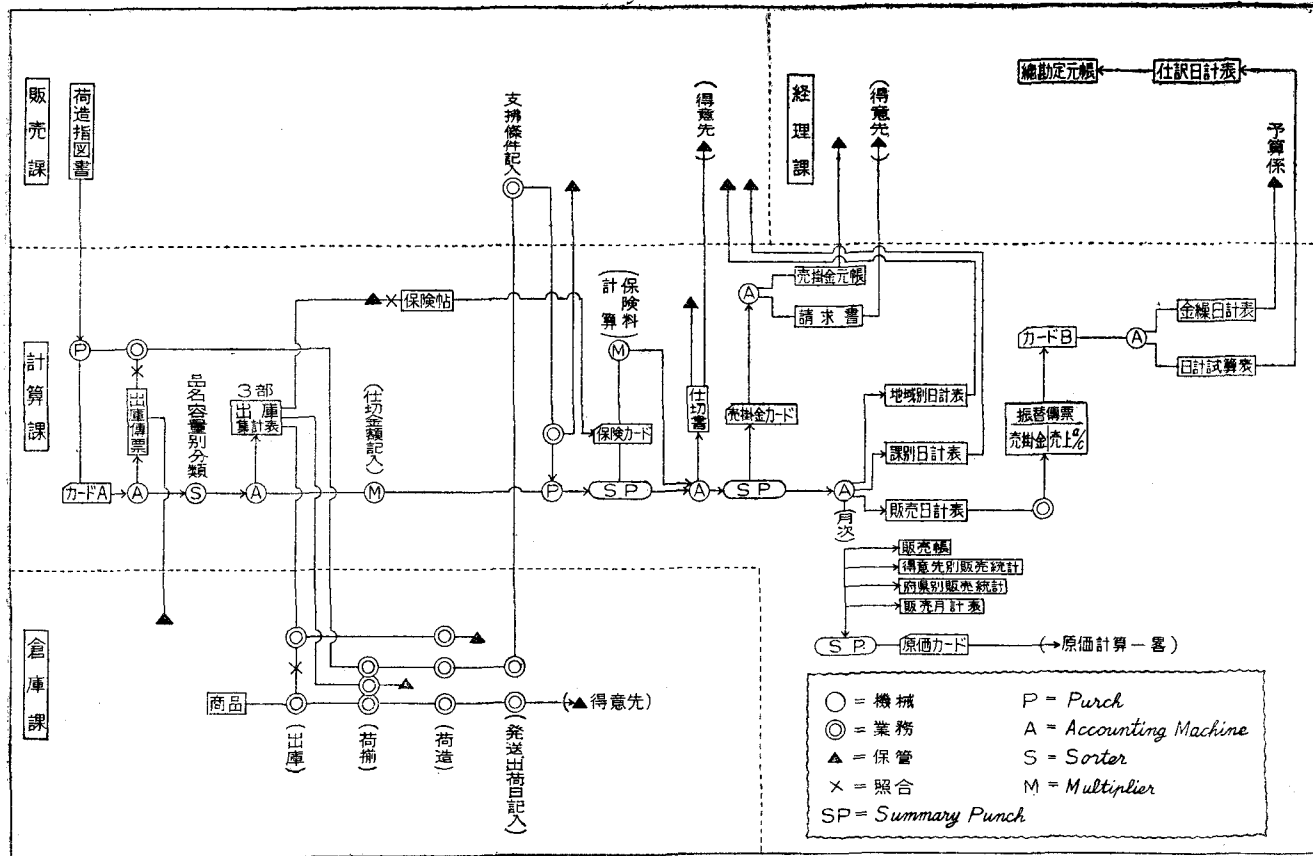
この類型の会計機械は更に大別して二種に分けることが出来る。一はパンチ・カード法 (Punched Card System) であり、他は所謂「簿記会計機」(Bookkeeping and Accounting Machine) である。その機械的特質は前者は単一化せられた計数(必要に応じて所要の記録)を、単位カード (Unit Card) に穿孔を以て記録し、この単位カードを機械的に処理することによつて、記録、計算、分類に就て機械化の機能を齎らすものであり、後者は、計算機と記録機械 (タイプライター) とが、複写装置、分類装置と結合しておるものであつて、転写機能によつて、会計事務の機械化機能を齎らすものという事が出来る。

パンチ・カード法は元來統計機として發達したものであつて、各種の性能を有する多数の機械から一定の機械群を構成し、単一化された大量計数の分類、計算、記録に適するものであり、大量の全数統計の作成には極めて優秀な能率を發揮するものである。この場合、単位カードは原初記入より為されるものであり、原初記入、及びカード作成の段階は、他の機械過程に比し、機械化による利益は著しく低位にあるものであるから、極端なる例として単位カードがたゞ一個の機械を通過する場合には、機械化による効果は期待し得ないということが出来る。我国に於ては第三表に見る如く機械費、物件費の占むる比率が相対的に大となるのであるから、我国に於ては、カード使用効率一の場合にあつては、この場合に於ても不利となるものであり、最低四乃至七の効率を有する必要がある、經驗上の実例を参照して見ても、カード七以上が機械採用の經濟上の限界効率と見てよいであらう。<sup>3)</sup> 第四図は我国に於て有効な会計機械組織を持つとせら



商品販売に関する機械計録組織系統図

第四図



昭和22年9月神戸経済大学経営機械化研究所作成

れておる某社の実例より作成した流れ図表であるが、この場合に於ける「カードA」、「カードB」は原初カードを示し、「カードA」は主業務に就ては効率十五を示し、Bは効率四を示しておるが、この効率は前述の限界効率に比較してみると必ずしも高い能率を有するものとは言い得ない。

効率に関して我国に於て特に注意すべき技術上の点が三ある。第一は国字による記録 (Listing) であり、有効に記録を行い得るのは数字のみであつて、文字に関しては対内的にコード、符号を設けることによつて行い得るが、この場合には手記式による事務段階が更に増すこととなる。ローマ字を採用しておる外国の例に於て、この機械を計算に使用することなく、文字の記録のみに使用して、カード効率五〇乃至二〇〇に達している例で明瞭なる如く、国字の相違が大なるカード効率上の変化となつて現れる点である。第二に複写装置による転写機能であるが、この機械に使用する巻取り複写紙は技術的経済的に国産化されて居らず、垂直複写に換うるに水平複写式によるものが多いが、仮りに四面水平複写式を採用するとせば、カード効率は同一条件の下に於ても四分の一に減することになる。更に単位カードは事後の機械的処理を考慮して、可能なる限り、単一の計数に細分することがカード効率を高める所以であるが、我国に於ては、カードの関係上かくの如くして効率を増すことは行われず、紙価を考慮してむしろ反対の処理を行つて居る現状にあるから、製紙技術、用紙費の相違が機械化の限界に大きく影響する状態にある点である。第三に前二者の欠は、カードの処理量が増大することによつて補われ、会計業務以外の統計業務にあつては、例えば国勢調査に関する統計作成の爲には、我国人口数に應ずるカードを処理し、この場合には量的相違が質的相違を齎らし、カード効率二乃至三を以てしても高能率が得られるものであるが、会計業務にあつては、経営規模、業種の相異による影響が大きく現われるものであり、経営規模とカード効率の關係は総数を以て行うのでなく、各事務段階、機械処理段階に應じて精密に研究を行い、

我が国における会計機械採用の限界とその段階

効率上の隘路を生じない点を考慮する必要がある点である。

第三表に於ける例はローマ字国に於ける例であるから、これを基礎として得た効率は、我国に於ては右の三点を考慮に入れる時は更に高める必要があるのであつて、第四図による我国における成巧的な使用例による効率十五というのは、むしろ限界に近い能率を示すものであつて、實際上に於ても、驚異的高能率を伴つて居る結果となつておらないことは、右に述べた理由より容易に理解し得ると思う。

簿記会計機は会計業務を機械化するというよりはその一部を為す転記に就て高能率を有するものであり、転写機 (Posting Machine) ともいふべき機能を有するものである。これに就ても前記国字の制約を伴い、我国に於ては、特別の考慮を為さざる限り計算の転写のみに高能率を期待し得るものであるが、複写に就ては前者よりも我国の製紙事情に適合し、且つ機械使用率に就て経営規模に影響される点が比較的尠ないと言ひ得る、但し、この機械を採用する場合は我国従来の文書形式を一変するものであるから、事務管理機構並びに書式に就ての機構化を行う必要がある、かゝる機構化を伴つて、始めて機械化の効果が期し得るものであることは注意する必要がある。

(1) 林健二「企業金融論」第二章には機械の経済的考察に関する研究が詳細に収められてある。

(2) 拙稿『監査制度と機械計録組織』平井泰太郎編「経営経理と公認会計士」一七五頁—一七八頁参照。

(3) カード使用率による限界は、計算対象の相違、機械使用率によつて各々の場合に相対的に決定せられるものである。これらに関する精密な計算は別の機会に発表することにしたが、本例による計算の基礎をなす材料計算による数値は一般の会計事務に対して多分の共通的要素を含むから当を失することなく概観的な傾向を把握し得、また實際経験上より理解される数値にも近似するので、こゝに用いたのであつて、この率は絶対的のものではない。

## 五

以上二種の代表的会計機械の特性を、我国の特殊事情との關係に就て考察したのであるが、かゝる特異性のあることは他のすべての機械に就て妥当する所のものである。また、機械化に際して夫々特異性を持つものであることは我国のみに存するのではなく、經濟基盤を殊にするすべての諸国に存し得るのであり、米國産業經營に於ても機械化ということが特質をなすのではなく、機械化は單に手段として行われておるに過ぎないということは注意する必要がある。<sup>(1)</sup>従つて、以上の考察の結果結論として一般的に導き出し得るものは一点となる。即ち、会計機械は夫々特性を有し、經營の特殊事情との關係に於て、その性能が最高度に發揮せられるものであることである。従つて、優秀な機械が存在することを以て必然的に近代的經營に使用せらるべきものと言うことは出来ず、機械化を決するものは經營であり、經營の側に於ける必要性であると言うことが出来る。

従つて、會計事務の機械化を行うに當つては、前提として會計事務自体についての分析研究を行い、これを機械化したる場合の組織と対比し、各段階に於て機械化を決定する必要があるものである。第四圖に示す流れ作業は手記式の場合にも作成し得るのであつて、手記式の場合に於ける會計事務機構を各種の型式より最適と考えられる流れ図表に示し、計算、および記録事務の行われる場所を明確にする必要がある。これらの各々の場所に就て機械化によつて期待する効果即ち勞力、正確性、迅速性、其他質的効果の観点より吟味し、夫々の個所に於ける機械化の可否ならびに使用機械の種類が決定せられるものである。この場合の一般基準としては、(1)現在の事務處理には欠陥があるか、ありとせばその理由、(2)この欠陥は會計業務の内在的性質より生ずるものであるか、或は處理方法から生ずるものであるか、

(3) 会計担当者が現在の方法に対して反体して居るか、又その理由は何であるか、(4) 特定の業務に於ける時間的要素の重要性に就ての分析、(5) 現在の事務処理費は幾何であるか、(6) 手記式による処理を改善することによつて、欠陥を除去し得ないかという点等である。<sup>(2)</sup> かくすることによつて会計事務に関して、量的、質的な機械化の必要性が決定せられることになり、従つて又使用すべき機械の種類がこれに応じて選択されることとなる。即ち、前節に述べた国字の相違に基く欠陥を除く為には計算機構を主とした機械、用紙事情に就ては用紙に制約されない機械、機械使用率に就ては小型機械又は  $1.8'' \times 2.5''$  という小型カードを使用する機械を使用する等である。又使用率を高める為には、事務組織を改変することによつても達せられる。機械配置に就てプール制(集中制)と分属制があり、前者は小規模経営に於て機械使用率を高める為にとられる方法で我国にもその例は多いのであるが、米國に於ては、一定条件が充たされない限り分属制がより高い能率を示すものであるといわれて居り、<sup>(3)</sup> 機械配置という点から事務組織が変更せらるべきものではなく、能率的な事務機構が組織せられた下に於て機械化が考慮せられるべき性質のものである。

機械化を行うに當つて最も重要な問題は機械の設置せられる以前に於て、熟練した機械技術者、操作者を準備しておくのでなければ、事務管理上大なる支障と非能率を齎らすということである。このことは更に、会計機械化は事務組織の革新を齎らすものであるから、事務組織の機構化が行われて居らない場合に於ては、同様の支障と混乱を齎らし充分に機械化の効果を期待し得ないものとなる。従つて会計機械化の前提として会計事務の機構化が考えらるべきであつて、機械化はこの事務機構化の一部と考えらるべきものである。既に述べた我国の特殊事情より文字の記録機械化に大なる制約ある場合には計算の機構化が重要となるのであるが、計算のみの機械化は他に多数の機械器具が存するのであつて、機構化が充分に行われる場合には、これらの部分的使用のみによつても高能率を期待し得るのである。従つて、

会計機械化の段階に関して、その出発点を為すものは会計事務の機構化であり、機構化が行われることによつて、既に述ぶるところに基いて、各経営について自ら機械化の段階が決定せられるものであるということが出来る。

(1) 拙稿「アメリカの会計事情」参照。産業經理第十三卷、一号。

(2) Leffingwell, W. H. and Robinson, E. M., *Textbook of Office Management*, 1943. p. 195. 以下に掲げるものから引用した。

(3) *Ibid.*, pp. 218-220.

## 六

我国産業は相当高度の發展を遂げ、生産管理面に於ては機械は著しい進歩を遂げて居るに反して、事務管理の分野に於て、比較的進歩が見られない現状であるから、機械化を通じて、我国産業經營の發展を齎らす余地は極めて大なるものということが出来る。又近時に於ける經營會計に於ける進歩は、計算記録について質的に機械化を必要とするものが多数に存するのであり、事務機械化の促進は我国産業に極めて重大な影響を齎らすものであり、各産業に於て健全なる会計機械化が実施せられることが現時の急務であると考えられる。

本論に於て、会計機械化に就いて、機械化に依つて期待し得る効果、機械の有する特性、特に我国に於ける性能上の特異性の点より、会計機械化の限界ならびにその段階性のあることを考察したのであるが、これらの限界ならびに段階は個々の經營に就て相對的に決定せられるものであり、また機械化を行うに當つては事務管理機構全般に就ての研究を必要とするものであることを指摘したのであるが、会計機械化の機運の存する今日、機械化に際して最も必要とせられることは、各經營が会計事務の機構化に就ての研究を重視し、然る後各種機械の性能を明らかにし、その適用の段階を決定することであつて、経営組織と有機的に結合した場合に始めて充分な機械化の効果を期待し得るものであるから、

我が国における会計機械採用の限界とその段階

我が国における会計機械採用の限界とその段階

その適用段階を適正に行うことが必要であり、機械化の段階を誤らないことが、我国に於ける健全なる会計機械化を齎らすものであると言い得る。

# 賃銀形態と總原價

古 林 喜 樂

- 一、低總原價の見地の生成
- 二、労働費と總原價の賃銀形態別吟味
- 三、低總原價の本質
- 四、わが国能率給の低労働費的性格

## 一

テイラーの高賃銀低労働費 (high wages and low labor cost) になぞらえて云えば、能率給の見地は、原生的な低賃銀低労働費のものから高賃銀低労働費のものへ、更に近代的な能率給において、高賃銀高労働費低總原價 (high wages, high labor cost and low total cost) の見地に発展してきたと云うことができるであろう。原生的な個數賃銀制は賃銀の切下げを専らねらつたものであるから、文字通り低賃銀低労働費の性格のものであるが、出来高の増加に伴うて賃銀の上昇率を低減しつつ高能率をば労働者を駆使する方法によつてもたらそうとする能率給も、實質的にはこのカテゴリーに属するものと見ることができるといふことができる。尤も後者の場合には、形式的には能率の増進に伴つて賃銀が高まるだけ

賃金形態と總原價



れども、その賃銀の上昇は労働の強度化に伴わないのである。わが国における能率給はこの段階のものに属すると云い得るであろう。これに対してテイラーが高賃銀低労働費の標語のもとにおいて少くともねらっていたところは、——現実の経営においては科学的管理法が資本家的に濫用されてテイラーの本旨は全く没却されてしまったが——作業方法を合理化する科学的管理技術によつて能率を増進し、それによつて賃銀を高めても尙労働費を節減しようとするところにあつたのである。しかし賃銀が高くなればそれだけ労働費は増すわけであるが、しからば所謂低労働費はいかにしてもたらされるのであるか。今テイラーの掲げている例によれば、シャベル作業において、それまで一人一日の平均作業量が十六屯、一人一日の平均賃銀収入が一・一五弗であつたものが、科学的管理法によつて作業方法が改善された結果、一日の作業量が五九屯に増し、賃銀も一・八八弗に高まつた。そこで屯当りの労働費を計算すると七・二仙から三・二仙に下り、賃銀収入は一・一五弗から一・八八弗に高まつたから、これ即ち高賃銀低労働費であるというのである。(註)しかしこの例においては、出来高は三・七倍に増加しているのに、賃銀の方は一・六倍にしか高まつていない。だからこの場合の出来高増加が、労働の強度化のみによつてもたらされたものであるならば、高賃銀どころか実は賃銀の切下げによつて低労働費がもたらされているのであつて、しかる限りにおいては既述の初期的能率給となんら異なるところはないのである。ただこの場合にこのような能率増進が、労働力の浪費をばふところの作業方法の改善によつて、即ち労働の生産性の増進によつて、もたらされる部分が存する限りにおいては、初期的能率給とは異なるところのものがあふことに注意しなければならない。ところでしかし何れにしても、右の例においては、出来高の増進に賃銀が伴っていない。しかるにテイラーは一方において賃銀形態としては差別的賃率制を主張し、高能率においては普通の出来高払賃率よりも上昇率の逡増する高率の出来高払賃率を適用すべきであるとした。もしこのような差別的賃率制が前例の場合

に適用されていたならば、高賃銀低労働費ではなくて、むしろ高賃銀高労働費とならざるを得ない。勿論テイラーも差別賃率制を主張する以上、この事を考慮しなかつたわけでもなく、高率の個数賃率を主張するときに、高労働費を暗黙に肯定しているかのごとく、むしろ間接費の節約に重点をおいている論述もみられる。例えば「比例的により多くの出来高がもたらされるならば、一個当りにより多くの賃銀——従つて高労働費を——恒久的に支払うこともできる。」

「出来高が比例的に増して個片原価の間接費部分の減少が賃銀の増加よりも大であるときには、労働者に高賃銀を支払う方が常に低廉となる。多くの工業家は生産費を考へるときに、出来高増進が原価に及ぼす影響を悟つていない。出来高の多寡にかかわりなく、税金・保険料・減価償却費・地代・利子・俸給・事務費その他の経費やしばしば動力費が不変であるという事実を見うしなつている」と主張しているときには、低労働費よりもむしろ低総原価を考へているのである。<sup>(註)</sup>しかしテイラーにおいては、このような視点がまだ明確に貫かれていなかった。一方では低労働費を主張しつつ、他方では低総原価をも主張し、何れが決定的な基準となるのであるかについて、突きとめていなかった。

ところでテイラーが幾多の成果をあげた実例において示されているごとく、分析的な動作研究・時間研究によつて労働力の浪費をはぶき、必ずしも労働を強度化することなしに、出来高を著しく高め得た限りにおいては、少くとも原生的能率給におけるとは区別される所謂高賃銀低労働費をもたすことができるが、しかしこのような作業方法の改善は恒常的に継続して期待できる性質のことからではなく、改善がなされればそれで一段落となるのである。しかるに能率給は日々恒常的に行われる制度である。だから能率給において常にこのような高賃銀低労働費の可能性を見込むことはできない。より詳しく考えれば能率給と作業方法の改善とはもともと別個の領域の課題である。能率給によつて作業方法の改善が行われるのではなくて、能率増進のために作業方法の改善が試みられるのである。だから能率給のもとにお

いて作業方法の改善が伴うかどうかは不定なのであり、むしろ作業方法の改善がもたらされるとしても、それは偶然的である。だから作業方法の改善の結果もたらされる効果をもって能率給の一の原則とすることはできないのである。のみならず近代的な能率給においては、既に作業研究による標準課業の設定が前提されているのであり、既に能率限りの改善を施して標準的な作業方法が確定されているのである。そしてその上に能率給が形成されるのであるから、作業方法の改善によつて期待される高賃銀低労働費を更に能率給の原則として導入する余地は狭められていると云わなければならない。

「出来高の増進に対して逡減的な賃銀を支払いしかも労働者駆使方策によつて高能率を獲得しようとする古い方法は、実際的にも過去のものになつてしまつた。」——わが国においては「まだ過去のものになつていないが——」能率給を比較考量する場合には、作業の標準が既に改善され確定されているものと考えなければならない。このような事態のもとにおいては、労働費を低下せしめながら同時に賃銀を引上げるといふようなことを口にすることは全く一の矛盾である<sup>(註3)</sup>。かくして各種の精巧な近代的能率給の研究が進むとともに、低総原価 (low total unit cost) の見地が、能率給の決定的な基準となるに至つたのである。

前述のように作業方法の標準化が進むとともに、高賃銀と低労働費とは矛盾するに至る。しかし賃銀と総原価とは比例的に運動しないのであり、高賃銀によつて能率増進が保証せられるならば、間接費はますますより多くの製品に配賦されて、単位当りの間接費は低下してゆくのであり、その結果高賃銀によつて高労働費となつても、間接費の低下によつて総原価は下つてゆくのである。殊に独占期に入つて資本の有機的構成が高まり、間接費部分の相対的割合が増大してくるにつれて、この傾向は強められてゆく。そこで高賃率によつて直接労働費の方は高くなつても、高賃率によつて

高能率の実現が確実となれば、製品単位当りの総原価は却つて低くなるような現象があらわれてくる。勾配のきつい収入曲線によつて高能率を確保した方が、直接労働費は高まつても、却つて総原価の低下をもたらすようになってくる。そして経営にとつて決定的な意味をもつものは、云うまでもなく総原価であるから、賃銀を高めることにより労働費が高まつても、それによつて総原価の低下がもたらされるならば、高賃率の方が経営にとつて有利となるのであり、直接労働費はそれだけでは賃銀形態を評価する基準とならないことになるのである。

(註1) F. W. Taylor, *The Principles of Scientific Management*, 1923, p. 71.

(註2) C. W. Lytle, *Wage Incentive Methods*, 1942, p. 77.

(註3) Lytle, l. c. p. 74 & 75.

## II

賃銀形態の研究において、総原価的見地が唯一の決定的な基準となることを明確にしたのは、ライトル(C. W. Lytle)であるが、彼はこのような見地から、個々の賃銀形態について、それぞれの収入曲線のみならず、同時に直線労働費曲線並びに総原価曲線(*total cost curve*)の吟味を行った。

ライトルがそれらの曲線を構成するに当つて、どのような仮定を設け、又それがどのような根拠に基いてであるかについては、ここでは直接に関係のない事であるから、その詳細についての説明はさけることとするが、総原価曲線を問題とするに当つて、必要な限度において要説すれば、次のごとくである。

総原価曲線は、それぞれの賃銀形態のもとにおいて、出来高の増減に伴い、直接費としての材料費と労働費並びに間接費の合計が、どのように変動するかをあらわさんとするものである。そこで先ず出来高については、標準を一〇〇%

## 賃金形態と総原価

具体的には八時間労働で二十四個の出来高と仮定し、能率の最低限度を六〇%、最高限度を一四五%と定めた。この最低最高の限度については根拠づけが存するのであるが、ここでは觸れない。<sup>(註1)</sup>次に労働費となるところの賃銀収入については、標準一〇〇%において、三・八四弗と仮定された。これが同時に出来高払いにおける基礎賃銀となるから、標準能率(一〇〇%)においては、一個当りの労働費は  $3.84\text{弗} \div 24 = 0.16\text{弗}$  となる。次に材料費は二十四個で二・八八弗、従つて一個十二仙と仮定され、間接費は基礎賃銀と同額の三・八四弗と仮定された。従つて材料費と間接費との単位当りの額は、標準能率の場合において

$$(2.88\text{弗} + 3.84\text{弗}) \div 24 = 0.28\text{弗}$$

となる。これに単位当りの労働費が加えられて総原価となるのである。この総原価が出来高の変動に伴うてどのように変動するかを見ようとするのであるが、出来高の変動については、標準(八時間)を基準にして節約時間乃至遅延時間の一時間ずつの点が、仮定された最低六〇、最高一四五の間における能率の階段として選ばれた。即ち次のごとくである。

$$60, 66, 73, 80, 89, 100, 114, 133, 145 (\%)$$

このような能率の変動に伴う総原価の変動は、先ず労働費についてはそれぞれの賃銀形態のもとにおける賃銀収入の変動によつてもたらされ、材料費は出来高の増減に正比例し、間接費は不変の三・八四弗が出来高が増すに従いより多くの製品に配分されて遞減しつつ変動してゆくのである。

今前述のような仮定に基づく計算によつて、個々の賃銀形態のもとにおける単位当りの労働費及び総原価の変動を総合的に表示すれば次のごとくである(金額の単位は仙<sup>(註2)</sup>)。

賃金形態と総原価

能率%	時間払制(固定給)		標準時間制		幾何級数的六率制		出来高払制		アヘラー差別的賃率制	
	労働費	総原価	労働費	総原価	労働費	総原価	労働費	総原価	労働費	総原価
60	27	66	27	66	27	66	16	55	13	52
66	24	60	24	60	24	60	16	52	13	49
73	22	56	22	56	22	56	16	50	13	47
80	20	52	20	52	21	53	16	48	13	45
89	18	48	18	48	21	51	16	46	13	43
100	16	44	19	47	21	49	16	44	20	48
114	14	40	17	43	23	49	16	42	20	46
133	12	36	14	38	20	44	16	40	20	44
145	11	34	13	36	18	41	16	39	20	43
能率%	メリック三率制		ガント賞与付課業制		ハルシー制(1/2プレミアム)		ディーマー階段付プレミアム制		ボーム三率プレミアム制	
	労働費	総原価	労働費	総原価	労働費	総原価	労働費	総原価	労働費	総原価
60	16	55	27	66	27	66	27	66	27	66
66	16	52	24	60	25	61	24	60	24	60
73	16	50	22	56	24	58	22	56	23	57
80	16	48	20	52	23	55	20	52	22	54
89	18	48	18	48	22	52	18	48	22	52
100	19	47	19	47	21	49	19	47	22	50
114	19	45	19	45	20	46	18	44	23	49
133	19	43	19	43	19	43	16	40	21	45
145	19	42	19	42	18	41	16	37	21	44
能率%	ビド一点数制		ローワン制		パース制		エマーソン能率賞与制		ウェナランド能率賞与制	
	労働費	総原価	労働費	総原価	労働費	総原価	労働費	総原価	労働費	総原価
60	27	66	27	66	26	65	27	66	27	66
66	24	60	26	62	25	61	24	60	24	60
73	22	56	25	59	24	58	22	56	22	56
80	20	52	24	56	23	55	21	53	21	53
89	18	48	23	53	21	51	20	50	20	50
100	16	44	22	50	20	48	19	47	19	47
114	16	41	20	46	19	45	19	45	19	45
133	15	39	18	42	18	42	18	42	19	43
145	15	38	18	41	17	40	18	41	19 <sup>1</sup>	42
能率%	ネッペル能率賞与制		ビギロウ能率賞与制		ビギロウ・ネッペル制		ペアクァースト制(二級ボーナス)			
	労働費	総原価	労働費	総原価	労働費	総原価	労働費	総原価	労働費	総原価
60	24	66	27	63	25	64	28	67		
66	22	60	24	58	23	59	25	61		
73	22	57	23	56	23	57	23	57		
80	21	53	21	53	22	54	22	54		
89	20	50	20	50	20	50	20	50		
100	20	48	20	48	21	49	18	46		
114	19	46	20	45	20	46	16	42		
133	19	43	19	43	20	44	14	38		
145	19	42	19	42	19	42	14	37		

以上の表によつて比較すれば明かなごとく標準能率（一〇〇%）以上において、労働費の高まるものに、テイラーの差別的賃率制、メリックの三率制、ガントのボーナス附課業制があるが、この三制度とも、高労働費のもとにおいて、総原価は、低落を続けている。況んや労働費の低下する他の諸制度においておやである。従つて総原価は、能率の増進に伴い、すべての賃銀形態において、例外なしに低下してゆくのである。そこで結局能率を高めることが、決定的に重要性をもつのであつて、直接労働費は高まつても、賃銀の収入曲線を急カーブに高めて、高能率を確保し、総原価の低下をねらうことが、経営にとつて最も有利となるのである。これ近代的能率給において、高能率高賃率の原則があらわれるに至つた所以である。かくして既に高能率高賃率の原則が支配的となる以上、高能率において刺戟の弱い賃銀形態は近代的能率給としての資格を欠くに至る。即ち時間給制・標準時間制は申すに及ばず、ローワン・ハルシー等々のプレミアム制、バース幾何平均制、エマーソン能率賞与制、パークァースト制のみならず、標準能率以上においても刺戟が不変のままに止まるところの普通の出来高給制でさえ、近代的能率給としては十分なものでないことになるのである。標準能率以上においては、少くとも普通の出来高給賃率以上に、収入曲線が高まらなければならないのであつて、これ標準能率以上においては、出来高給の高賃率制や累進的出来高給制が合目的なものとせられる所以である。

以上に述べたような見地から、賃銀形態を更に吟味すれば、先ず基準出来高払制 (basic piece rate plan) とメリック三率制とは、高能率になればなるほどメリック制の刺戟の方が強くなるから、基準出来高払制のもとにおける限界を超えてメリック制は総原価を引下げ得る可能性をもつていたのである。ガント賞与付課業制についても、標準能率以上で階段のついているだけ基準出来高払賃率よりも高賃率となるから、メリック制について述べたところと同じことが当てはまる。ディーマー階段付プレミアム制は、標準能率のところまでは、ガント制と同じであるが、標準能率以上

においては基準出来高払賃率よりも上昇率が低落するのであるから、比較的早く総原価を引下げ得ない限界に達する。經驗的ボーナス制のうち高課業で賃率に階段のつくものは、その課業のところまで能率をこぎつけさせることができるであろうけれども、それ以上になるとウェナランド能率賞与制の階段はないが勾配のきつい収入曲線に対抗することができない。即ち総原価低落の限界がそれだけ早く訪れるわけである。パークァーヌト制（二級ボーナス）は前表を見ても明かなごとく、低総原価を示している。しかし賃銀の上昇率が低いから、結局限界が早くきてしまつて、低総原価が無意味になつてしまうのである。この能率増進の限界が重要な意味をもつのであつて、この限界を無視するならば、前表の総原価を比較して明かなごとく、総原価の低下では時間給制（固定給制）が最も顯著であり、従つて経営にとつてそれが最も有利であるという馬鹿げた結論がでてくるのである。数字上では最も低総原価が顯著であるけれども、しかし実際は限界が最も早く来ることによつて、その低総原価は実現されない架空のものになつてしまうのであることを忘れてはならない。ローワンやバースの可変配分制並びにハルシーの不変配分制も、収入曲線のゆるい傾斜によつて結局限界に早く到達してしまふのである。ここまで吟味してくれば、高能率において、収入曲線がきつい傾斜をもつ高賃率のものか、或は階段を設けることによつて基準出来高払賃率より高率にしたものでなければ、近代的能率給としての要求を充すことができないことが一層明かになるであろう。

さて総原価こそが、唯一の決定的基準ということになると、今度は逆に総原価の標準をコンスタントに形成するように賃銀を高能率において高めることが可能となるわけである。蓋し総原価を低下せしめることは、多々ますます可なりのようにあるけれども、しかし前述の限界の問題はこれを措いても、近代的経営における予算制度のもとで予め予定された標準能率の実現が目標となるようになれば、標準の総原価をもたらすことが課題となつてくるからである。勿論



わが国の非近代的な経営の現状のもとにおいては、このようなことは当分問題になりそうもない。

(註1) 拙著、賃銀形態論、森山書店、六四―五頁参照。

(註2) この表の数字は、ライトルの *Wage Incentive Methods*, 1942, から採つた。この数字はライトルの旧版におけるものと全く同じである。計算に四捨五入で多少の間違ひが見られるが訂正しないでそのままにしておいた。勿論推論には影響がないからである。

### 三

高能率においては労働の強度は累進的に増大する。労働量は平均の強度で測定されるものであるから、労働強度の増進は労働量の増大を意味する。だから高能率においては労働量は累進的に増大することとなるのである。ところで資本主義社会においては、賃銀はその現象形態において、労働の対価となつてくるのであり、既に賃銀が労働の対価となる以上、労働量が増大すればそれだけ高い賃銀が支払われるべきであり、労働が累進的に増大すれば賃銀も累増さるべきである。だから高能率に対して基準出来高払賃率以上の高賃率をもつてすることが近代的能率給の原則となるに至つたことは当然のことと云わねばならない。ところが他方において既述のところでも明かなように、基準以上の高賃率を適用することは直接労働費を高めることによつて一見経営にとつては犠牲となるかのごとき外観を呈しながら、実は低総原価をもたらすことによつて犠牲どころか、経営に超過利潤の増大をもたらすところのものでもあるのである。もともと高能率のもとにおいては生産高が増すから、高賃率によつて製品一個当りの労働費が増しそれだけ利潤部分が一個当りについては食われても、他方生産高の増加によつて利潤は埋め合わされるのである。しかるにそれだけに止まらない。生産高の増加にかかわりなく一定不変の価値を製品に移転するところの生産手段の部分については生産高の増加にともなつて、製品一個当りの価値移転がますます減少してゆく。不変ではなくて生産高の増加にともない価値移転が早くなり

それだけ製品への価値移転が増しはするが、しかしその増し方が生産高の増加に正比例しない生産手段の部分についても、生産高の増加にもなつて製品一個当りの価値移転は遞減してゆく。このような生産手段の価値移転の節減によつて、製品を価格以下の価値で生産することを可能ならしめ、それだけ超過利潤を産み出すのである。だから高能率において高賃率にしても、実質的には利潤は食われぬのみか、尙それ以上に超過利潤をもたらずのである。間接費の遞減による総原価の低下は、このような本質的な関係の現象形態にすぎない。高賃率によつて一個当りの労働費が高まることは、それだけをとれば経営にとつて負担として現れる。しかしそれはみせかけに過ぎない。その直接労働費増大の背後においては超過利潤が産み出されているのである。

近代的能率給における高能率・高賃率の原則は、以上に明かにしたような本質をもつものであるが、しかし初期の低労働費を原則とした能率給に比すれば、高賃率従つて高労働費をもつてして、むしろ間接費の節減による総原価の低下の方に重点を移しているところに、資本主義的経営方策としての一段の進展をみることができる。

#### 四

低労働費から高労働費へ、そして高労働費が結果されても否むしろそれを通して低総原価の方をねらうようになったところの近代的能率給の問題は、実はしかしわが国の経営にとつては縁の遠い問題なのであり、いまだ現実の課題となるに至つていないものではないから、このような近代的能率給の問題を詳論しても、実際的にはあまり参考にならないのである。しかしこのような近代的能率給と対比することによつて、わが国能率給の非近代的な性格が一きわ明瞭となるのであり、能率給なる一般的呼称のもとに、無差別に混淆されている問題の性格の相違をも判別することができるので

ある。

ライトルは高能率で賃銀の上昇を逓減せしめながら、労働者駆使方策によつて能率を維持しようとする経営方策、即ち低労働費をめざす能率給方策は、既に過去のものとなつたと云つてゐるが、わが国における能率給はむしろいまだこのような旧式の段階のものに属すると云わざるを得ない。

高能率を実現するためには、一連の近代的な労務管理の制度を整備する必要があるものであり、又能率の増進を阻むに至るような封建的労働関係が清掃されてすべての労働条件が近代化されることを前提条件とする。このような条件が充たされなくしてただ所謂能率給をもつて能率を増進しようとしてもそれは結局は不可能となるのである。劣悪な労働条件のもとにおいては、過長労働時間（超勤稼ぎ）や労働力の消耗・労働力の質的低下・労働意欲の抑制となつて、却つて能率を阻害する事態をさえ産み出してくる。又賃銀形態を操作するだけでは、先進諸国において経験済みのごとく、所謂組織的怠業を結果として生ぜしめるだけのことになる。ところで労働関係が近代化されてくるということは、労働者を隷属的に駆使する方策が減退してゆくことであり、又近代的管理方策の整備ということは、合理的な制度的運営の成熟を意味する。資本主義制度のもとにおいては、賃銀は労働の対価としての現象形態を採るものであるから、労働関係が近代化し高能率実現のための近代的な合理的労務管理制度が整備されればされるほど、高能率のもとにおける労働強度化即ち支出労働量の累進的増大に対しては、その対価として基準以上の高賃率従つて高労働費が伴ふことなくしては、能率増進の程度に限界が附せられることとならざるを得ない。従つて近代的能率給においては、高賃率によつて能率増進の限界を押しひろめつつ他方それによつて間接費の逓減による総原価の低下をねらうに至つたものである。これに反して低労働費によつて能率を維持しようとするれば、一連の隷属的な労働者駆使方策を伴わしめざるを得ないことと

なるのであり、これでは経営の近代化に対しておのずから逆コースを辿らしめるに至る。わが国の能率給にこのような逆コース的現象が最近見られるに至っていることについては多くの実例をあげることができるが、これについては他の機会において觸れたからここでは繰返さない。

既述のような低総原価的見地が決定的な意味をもち得るためには、又間接費の相対的比重が増大してきて、間接費の節減が総原価の低下に大きな影響を及ぼすようになることが前提となる。即ち生産性が高まり資本の有機的構成が高まることを必要とする。飢餓的賃銀のベース・アップによつてさえ、労務費の比率の高まりが経営にとつて重大な影響を及ぼすに至るような低生産性のもとにおいては、高労働費・低総原価の原則のごときは思いも及ばない事に属するといふことになるのである。そして悲しくもこれがわが国における能率給の現状なのである。

# アメリカ南部工業發展の

## 經營位置論的考察

—アメリカ立地論の背景—

米 花 稔

### 目 次

- 一、まえがき——問題への接近
- 二、アメリカ産業の地域的概観——特に南部工業の發展
- 三、南部地方工業發展の經營位置論的考察
- 四、アメリカの位置論とその背景
  - (一) アメリカ経営学における位置論
  - (二) フーヴァーの位置論
- 五、結語——我国との比較

### 一 まえがき——問題への接近

凡そ産業經營の研究成果は、その前提となつてゐる国の産業經營の実態乃至特殊性を多少共反映せずにはおかない。

アメリカ南部工業發展の經營位置論的考察

むしろ当然のことといわなければならない。殊にその内でも、空間性が中心課題となる経営位置論研究に於ては、その性格上顯著にみられる所であるべきであろう。例えば、イギリスに於ける位置論研究に於て、産業の地域的集中が主要なる論点となり、それに関連して経営規模が問題となり、或は産業構造が論ぜられる等の特徴がみられることは、勿論一般論として考察せられるべき諸点ではあるけれども、特に、これらに重点のおかれていることに、イギリス産業の実態が、業種毎に顯著なる地域的集中を形成し、しかもその地域をそれぞれ異にするという所の、所謂 *Localized Industry* を中心とする特殊性に基くことの極めて多いことが知られるのである。このことは既に別の機会に述べた所である。<sup>(註1)</sup>この如き研究成果とその前提となつている実態との相互関係を理解しておくことは、諸々の海外の研究を基礎とし参考としつつ、我々の当面している問題の考察研究を進めるに於て、欠くことのできない所であると思う。これによつて一般性と特殊性を正しく辨別するのぞなければ、当面の問題の中心点に觸れ得ず、或は正しい判断を見失うこととなるおそれを生ずるであらう。

この小文は、以上の如き意味に於て、アメリカにみられる立地論とその背景となつている立地現象との関係を考察することによつて、上述の目的達成の一部としたのである。特にアメリカ南部の第二次大戦後における顯著なる工業発展の経営位置論的考察を中心として、相互の関係を吟味し、問題の特殊性を明かならしめようと意図しているのである。

註(1) 拙稿「イギリスの *Localized Industry* について——経営位置論のために——」

——神戸経済大学五十周年記念論文集経営学篇昭和二十八年刊(予定)所載

## 二 アメリカ産業の地域的概観

——特に南部工業の発展——

今アメリカの工業の地域的事情を簡単に明かならしめる為に、工業生産の附加価値額による地域的比重並びにその時間的推移変遷を示すと第一表の如くである。

(1) アメリカの工業活動の地域的比重  
(工業生産の附加価値額による)

	1900	1937	1947
New England	14.5	9.8	9.1
Middle Atlantic	35.7	29.1	27.9
East North Central	25.0	33.5	31.5
West North Central	8.5	5.2	5.5
South Atlantic	6.2	8.4	9.3
East South Central	2.8	3.1	3.8
West South Central	2.1	3.2	4.0
Mountain	1.6	1.1	1.1
Pacific	3.2	6.1	7.4
United States	100.0	100.0	100.0

1900年のみ工業生産額による比率

Statistical Abstract of the United States. 1909, 1940, 1951 による。

South Atlantic は Delaware, Maryland,

Dist. of Columbia, Virginia, West Virginia, North Carolina, South Carolina, Georgia, Florida の9州

East South Central は Kentucky, Tennessee, Alabama, Mississippi の4州

West South Central は Arkansas, Louisiana, Oklahoma, Texas の4州

即ち第一に、アメリカの工業活動の中心は、東北部のニュー・イングランド (New England)、中部大西洋岸 (Middle Atlantic) のニューヨーク、ペンシルヴァニア等を含む諸州、並びに東北中部 (East North Central) のオハイオ、イリノイ等を含む諸州に集中して、全体の七割前後を占めていることが注意せられる。

第二に、二十世紀に入つての前半五十年間の推移をみると、かなり顕著な変遷が知られる。先づ (ア) ニュー・イングランド諸州、中部大西洋岸諸州の比重がかなり減少し、又東北中部地方も第二次大戦前後から比重を多少減じており、換言すれば、従来の工業中心地帯の比重を全体として減じて、一九〇〇年にはこれら三地方合して七五・二%であ

アメリカ南部工業発展の経営位置論的考察

つたのが、一九四七年には六八・五%となつてゐる。これに対して、(イ) 工業の所謂北部から南部への移動といわれる現象として、南部大西洋岸諸州 (South Atlantic —— 九州)、東南中部諸州 (East South Central —— 四州)、西南中部諸州 (West South Central —— 四州) 等の比重の増加、即ちこれら三地方で約五十年間に一一・一%から一七・一%への増大があり、並びに、(ウ) カリフォルニア州を中心とする太平洋岸諸州 (Pacific) の比重の増加も顕著である。これら新工業地帯の発展が旧工業地帯と対照的であつて、従つて全体として、アメリカ国内における工業発展の地域的平均化への傾向を、多少共示しつつあるといふことができるのである。<sup>(註2)</sup>

以上の如き事情から、立地変動を生じつゝある新工業地帯、この内太平洋岸はしばらく措き、ここには特に南部の工業発展をとりあげて、その位置論的考察の対象として、論を進めることとする。

## (一) 第二次大戦までの南部地方の工業

南部地方はいうまでもなく本来農業、特に棉花栽培に依存してきた地方で、工業活動は所謂プランテーション經濟の附随的な微々たるものに過ぎない地方であつた。

この地方の工業化は、南北戦争以後二十世紀に近くなつてから始つたに過ぎない。それまでもこの地方は、識者によつて工業、特に綿業の発展の可能性が指摘され乍らも、生活用品については自給自足的な農村地帯に過ぎず、多くない資本労働も棉花を主とする農業に向けられ、且資本は奴隷使用に用いられる状態で、労働も勿論工業に適するものでなく、殊に黒人奴隷制度のある為に、自由労働者の雇用が阻まれる状態にあり、又企業心も製造工業よりプランテーションに向けられるというような諸条件によつて、綿業等の現実の発展は殆どみられなかつたのである。



奴隸解放の南北戦争がアメリカにおける工業躍進の転機となつたことはいうまでもないけれども、南部におけるこの如き社会的、経済的条件を一変せしめ、殊に南部における低賃金労働が浮び上つて中心的誘引条件となり、しかもその如き未熟練労働に適合したアメリカ綿業の技術的進歩と相俟つて、綿業発展を可能ならしめたのである。<sup>(註3)</sup>

その結果、アメリカ綿業は一九二〇年頃までニュー・イングランドがその過半を占め、当初は全設備の七〇%以上を占めたのであるが、南部綿業の発展によつて、一九二五年にはニュー・イングランドに代つて南部地方が過半に達し、以後設備数は大して変化のないもの、ニュー・イングランドの減少甚しく、遂に一九四二年にはアメリカの紡績錘数二千三百万錘中南部地方が七七・一%、ニュー・イングランドは二〇・七%という状態となつたのである。<sup>(註4)</sup>かくて第二次大戦前において、南部地方の工業は、綿業を主とする繊維工業が中心となり、一九三九年に於てアメリカ繊維工業労働者の五〇%をこえることとなつたのである。

これにつぐ工業としては、木材工業で、南部地方の半ば近くは森林地帯であることよりして、綿業と共に、南北戦争後二十世紀近くから、漸くアメリカ林業の中心地帯となるに至り、今日(戦前)木材工業労働者の六分の一はこの地方に属することとなつていのである。綿業、木材工業を合すれば、南部地方工業の過半の比重を有するに至つたのである。

## (二) 第二次大戦前後からの南部地方の工業

第二次大戦終了後、アメリカは全体として、戦時中ひかえられていた需要の殺到と、経済活動の発展に伴う新しい需要とに刺戟せられて、殊に工業生産の躍進が顕著にみられることとなつたことは、特に指摘するまでもないけれども、

アメリカ南部工業発展の経営位置論的考察

このことが特に南部地方に意義をもつこととなつたのである。

即ち工業発展に伴う工場の新設、拡張の少なからざるものが、南部地方を目指すこととなり、従来は前述の如く綿業、木材工業を主としたのに対し、今や工業の主要なる業種にひろくわたつて発展の可能性が与えられることとなつたのである。この発展は極めて最近のことであるので、数字的にまだ明瞭に示し得ない段階にあるけれども、第二表の南部地方の工業の各業種につき、俸給、賃金のアメリカ全体に占める比重の推移をみれば、多少共その傾向はうかがわれるであらう。

(2) アメリカ南部業種別工業の俸給賃金額のアメリカ全体に占める比重の推移

業種	1940	1946
煙草製造業	53.41	57.94
繊維工業	36.18	39.94
木材工業	33.50	37.15
石油炭製品工業	29.00	30.66
家具工業	19.48	21.03
化学工業	15.32	19.82
食品工業	13.15	15.25
紙製品工業	11.77	14.21
ガラス土石工業	10.37	10.81
印刷出版業	8.73	8.64
被服廻品工業	7.00	8.20
非鉄金属工業	4.85	6.79
輸送機械工業	3.84	6.64
ゴム工業	3.41	6.21
皮革工業	4.68	5.80
製鉄業	5.37	5.66
機械工業(電機ヲノゾク)	3.59	3.86
其他製造業	2.33	2.45
電気機械工業	0.86	1.13

G. E. McLaughlin and S. Robock  
 "Why Industry Moves South" 1949, p. 15  
 この表の南部は、Alabama, Arkansas, Florida, Georgia, Kentucky, Louisiana, Mississippi, North Carolina, Oklahoma, South Carolina, Texas, Tennessee, Virginia の13州を指す。

即ち、印刷出版業を除き各業種の比重を多少共増加して、繊維工業はジョージア、南カロライナ等を主とする南東部地方に引続き比重を増加し、ペンシルヴァニア等の旧工業地帯は相対的に減少し、木材工業も西部地方に比し南東部地方の地

位を高めている。これらの旧来の工業と共に、新たに製紙業はニュー・イングランドの比重を減じて南部地方に増加し、化学工業も旧工業地帯に比し、テネシー、テキサス州等の増加、その他食料品工業、非鉄金属工業、ゴム工業等も同様の傾向がみられるのである。特に注意しなければならないのは、金属機械工業関係で、全体の比重は尙高くないとはい

アメリカにおける最近の工業発展を地域的にみると、要するに、南部地方並びに太平洋岸諸州に相対的に発展がかな

(4) 南部地方工業の業種の構成  
(労働者数による—1947)

業種	労働者数	割合
食料品工業	240,029	10.2%
繊維工業	565,269	24.0
被服身廻品工業	169,182	7.2
木材工業	311,915	13.2
家具工業	77,812	3.3
紙製品工業	73,525	3.1
印刷出版業	59,778	2.5
化学工業	153,967	6.5
石油炭製品工業	55,096	2.3
皮革工業	32,310	1.3
土石ガラス工業	92,346	3.9
金属工業	128,269	5.4
金属製品工業	85,300	3.6
機械工業(電機ヲノゾク)	70,100	3.0
電気機械工業	23,147	1.0
輸送機械工業	102,279	4.3
精密機械工業	7,057	0.3
その他工業	111,377	4.9
計	2,358,758	100.0

Statistical Abstract of the United States, 1951により算出。  
地域は第3表と同じく南部17州より成る。

即ち繊維工業と被服身廻品工業で三一・二%、木材、家具工業で一六・五%と、旧来の工業が尙四七・七%と半ば近くを占めているけれども、又金属機械工業関係が一七・六%に達し、化学工業も六・五%を占め、この地域の工業構成も漸次高度化していることが知られるのである。

(3) 南部地方における発展の顕著なる工業の種類

業種	1939-47の内の労働者数の増加率
全工業合計	48.2%
内顕著な業種	
電気機械工業	283.0
精密機械工業	235.2
機械工業(電機ヲノゾク)	157.3
輸送機械工業	154.9
金属製品工業	81.4

Statistical Abstract of the United States, 1951 によつて算出。  
南部は第1表の South Atlantic, East South Central, West South Central の17州を指し、第2表より広範囲。

即ち一九三九年と一九四七年のセンサスによつて南部地方の労働者数増加の比重の顕著なものは、各種金属機械工業で、この内には自動車組立業、農業機械工業等が目立っているのである。以上の結果、最近における南部の工業の業種の構成は相当変化してきておると思はれるのであるが、参考までに南部地方の一四七七年における工業労働者数による業種の構成を示すと、第四表の如くである。

え、その増加率の顕著なものがある。第三表の如くである。

り顕著であることが特徴づけられる。特にこれを南部地方についてみると、始めは綿業、木材工業を中心として発展し、第二次大戦前後から様相をかえて、今日まで各種業種が発展の対象となりつつあることが知られるのである。従つてこの如き特徴ある立地現象をここにとりあげることは、アメリカにおける立地論研究の背景を知るのに適するものの一事例であるといふことができるであろう。その意味に於て、以下南部地方工業発展の経営位置論的考察に進むこととする。

(註2) E. M. Hoover "The Location of Economic Activity" 1948, p. 155

(註3) 拙著「綿業を事例とする経営位置と業態の研究」昭和二十七年経済経営研究所刊、第四章参照。

(註4) "Statistical Abstract of the United States" 1949

(註5) G. E. McLaughlin and S. Robock "Why Industry Moves South" 1949, p. 14

### 三 南部地方工業発展の経営位置論的考察

第二次大戦までの綿業、木材工業を中心とする南部地方の工業発展の立地的事情については、既に若干言及した所である。特にこの内、綿業については、コーブランド教授 (M. T. Copeland) のかなり詳細に明かにされた所であるが、要するに、南部が綿業の原料である棉花地帯であることによつて、綿業をこの地方に誘引する直接の動機になつてゐることは勿論認めなければならないけれども、本来の立地条件としては、南部の低賃金労働が最も有力なものであつて、その他の水力の利用とか工場誘引の爲の税金の軽減等は何れも附随的且部分的なものに過ぎないものであつたといふことができるのである。<sup>(註6)</sup>

只近年南部綿業の発展に伴つて北部地方との賃金水準差が著しく狭められ、殊に一九三五年以後全綿業労働者の組織化ができて最低賃金に対する制限も設けられ、上述の如き南部特有の立地条件も最早有力に作用しなくなつてきたので

ある。この如き状態に対して、偶々第二次大戦の勃発となつて、立地事情、工業発展の様相も異つたものとなつてきたのである。従つて第二次大戦後の各業種にわたる南部地方の工業発展の経営位置論的考察が次の問題となつてくるのである。

この如き研究目的に対しては、偶々極めて都合のよい調査が発表せられているのである。これはアメリカの任意団体としての研究機関の N・P・A (National Planning Association——一九三四年設立) が、一九四六年に南部地方の経済活動を研究する特別の委員会 (The Committee of the South) を設け、同委員会が南部工業発展の立地事情を調査したもので、その一部が一九四九年に、G. E. McLaughlin and S. Robock “Why Industry Moves South” として刊行せられているのである。

この調査研究結果の内に、アメリカにおける経営位置論に反映する特徴がかなり明瞭にみられるので、その要旨をここに概観し、後にアメリカの位置論の背景に論及するてだてとしたいと思う。尙同時にこの場合の調査方法も亦我々に興味深いので、本論からそれるけれども、その概略に觸れておく。

## (一) 南部地方の立地調査方法

先づ第二次大戦後の南部地方に発展した工業の立地調査の対象として、八十八工場を選択した。その選択基準は、(ア) 規模については、大きいもの程一般に位置選択にあつて合理的態度がとられるから、工場投資額を一応十万美元以上 (実際は多くは千万ドル以上をとつている) とし、(イ) 地域としては、南部地方十三州にわたり、各州三工場以上とし、(ウ) 業種も、各分野にわたり且南部の戦後に発展した業種の構成を考慮し、(エ) 時期は、第二次大戦終

了後設立せられたものを取り、尙(オ)これらの工場の大部分が、後述の如く、北部企業による設立である為に、特に南部地方の地、元資本によるものも加えるように留意し、これらの諸考慮の上に、八十八工場をとりあげたのである。而して調査に當つては、(カ)面接方法によつてのである。煩しい質問書に回答記入を期待する方法では困難であるけれども、面談に於ては充分回答が得られるであろうことを予期したのである。又(キ)面接であれば、条件が列挙的にならず、立地事情の個々の条件の軽重、上下が具体的に知り得られる長所をもつてゐる。(ク)質問の方法は、最初回答者自らの意思で自由に立地事情を語らせ、誘導的に進めることを避け、而して後調査者の予定事項にして語り残されている問題のみを質問して、回答を補うという方法をとつて、正しい実情の把握につとめたといふ<sup>(註7)</sup>。これらの調査上留意せられた諸点は、当然のことともいい得るけれども、我々にも参考となる事項といふべきであろう。かくてこの調査は、約四ヶ月を要したという。

## (二) 南部地方の立地調査結果

前述の如き方法による調査をとりまとめ整理せられた結果、戦前の南部が、所謂低賃金労働を有力なる立地条件としていたのに対して、第二次大戦後に於ては、相当異つた結果が示されているのである。

即ち、立地条件の重要性からいつて、第一に位するものは、市場(market)としての立地条件であり、第二には資源の供給力(materials)としてのそれであり、而して第三に労働(labor)上の条件が位するということが判明したのである。勿論この三者が更に二次的に相互にそれぞれ立地条件になつてゐる場合のあることもいうまでもないことである。而して調査八十八工場の内、四五%が第一の市場指向で、第二の資源に依存するものは三〇%、第三の労力依存

の工場は全体の二五%となつてゐる。又これを工場規模からみると、市場及び資源指向の工場は、その三分の二以上が投資額百万ドルをこえ、しかもその多くは一千万ドル以上であるのに対して、労働指向の工場にして百万ドルをこえるものはその部類の工場の三分の一以下に止まる。従つて又労働上の条件による工場の労働者数が千名をこえるものが皆無であつたのに対して、市場指向のもの工場の二五%、資源指向の工場の一五%は、千名をこえるといふことになつてゐる。労働指向の工場は、工程の機械化の程度の相対的に少い業種であるといふことになる。<sup>(註8)</sup>戦後南部地方発展の工業の業種、業態の特徴が反映していることが知られる。以上は一般的結論であるが、この内更に注意すべき諸点を述べると、次の如くである。

(1) 南部地方は、戦時中から人口増加率、所得の増加率共に全国平均よりも高く、即ち所得の増加率は全国平均一九四〇—四七年に一五〇%に対し、南部地方は一八七%となつてゐる。市場指向性の工業が、この地方に工場を新設し得るだけの購買力を認めるに至つたのである。

その主なものとしては、市場指向性工業の内、先づ消費者財に属するものに、自動車組立工場 (Ford, General Motors 等) 薬品工場、殺虫剤工場 (American Home Products Company の子会社) 電池工場、電球工場 (General Electric Company, Westinghouse Electric Corporation 等)、アイスクリーム工場、製菓工場、農業機械工場 (International Harvester Company)、タイヤ、チューブ等のゴム工場 (B. F. Goodrich Company, Goodyear Tire and Rubber Company 等)、アスファルト工場等があり、又産業品に属するものには、アセチレンガス及び酸素工場、ペイント工場、硫酸工場、化学繊維工場 (du Pont Company, Celanese Corporation 等)、電気機械工場、木材工場、製罐工場、王冠工場、製靴工場 (International Shoe Company)、ガラス工場、封筒工場、紙函工場、製袋工場等が

あげられる。個々の業種の立地条件、業態等に觸れる余裕はないけれども、右の業種をみても判る如く、原材料より製品の市場への運送費の節約が重視されるか、或は製品に関して市場との接觸性が重視せられる結果もたらされたものといふことができる。<sup>(註9)</sup>

しかもこれらの工場の多くが、例示にもみられる如く、北部地方の企業、特にアメリカの全国的或は世界的大会社の販路拡張の為の工場 (blanch plant) として設立せられているのである。

(2) 南部地方の資源は、前述の市場牽引について有力なる原動力となつてゐる。農産、林産、鉱産、天然ガス、石油並に水力電源等がこれである。

主なるものをあげると、農産物からの乳製品工場、肉製品工場、穀物製品工場、電力によつて電気化学工業、電気金属工業、木材製品としてパルプ工場、製紙工場、鉱物資源としてガラス工場、燐工場、硫黄工場、天然ガス利用の為にナイロン工場、石油精製工場等相当多くのものがあげられる。何れも性質上輸送困難乃至不適なもの或は原材料輸送が著しく運送費用を高めるもの等であつて、経済発展に伴つて、南部の未開発資源が浮び上つてきたものといふことができる。只南部の欠陥として顯著なものに鉄鋼資源のないということが指摘せられている。

尙注意すべきことのひととして、電力はそのみによる工場誘引は前記の如く電気化学或は電気金属系工業等の少数工場に限られ、一般立地条件の改善という程度の意味にすぎないことを指摘してゐるのは注意すべき点である。

(3) かつて南部発展の最も大きな原因であつた労働上の立地条件は、既述の如く、今日では既に大きな力をもつていない。しかしながら依然或る程度の役割を果していることはいふまでもない。

尤もこの場合も、それは南部地方の賃金の低いといふ条件は殆ど消滅してゐて、他の面の条件が重視せられての結果



である。南部地方では労働争議の少いこと、又工場が集中していないことによる他社の争議行為等による影響を蒙むることの少いこと、労働者の移動の少いこと、出勤率のよいこと等生産コスト面に対する好適な事情が主なる誘引条件となつてゐるのである。

その主なるものとしては、衣服身廻品工業 (apparel industry) の内特に大衆品関係の多数の小規模工場、機械工業の内運送費の比重少く労働費の重要なもの例えば事務用機械工業 (Monroe Calculating Machine Co.)、冷蔵庫製造、自動車部品製造等の諸工場、綿紡工場、羊毛紡績工場、戦前には全くなかつた製靴工場等をあげることができる。何れも所謂労働指向工業に属するものといえよう。<sup>(註11)</sup>

(4) 更に以上を通じて注意せられることは、調査した大部分の工場が、新設工場の候補地方選定を、先づ前述の三条件の何れかを中心として行つており、その他の諸立地条件或は二次的条件、例えば金融上の事情、既存建物の有無、候補地の産業構成、工場の集中乃至分散度、気候等は、何れも上記三条件によつて選定せられた地方の内、更に具体的に敷地を確定する際の選択条件となつてゐることである。

その意味で、調査担当者は、この調査の結論が比較的簡単に過ぎることが、従来の立地研究に対する考え方に対して奇異の感を与えるであろうが、この調査の慎重なる方法よりして、調査結果の信頼度について強調してゐるのである。

### (三) 立地調査結果の意味

上述の調査は、一方に於てアメリカ南部の工業発展に関する為のものであると為に、同時に立地問題一般の研究であることも意図したものであるという。而してその結論は、一次的には、市場指向、資源指向及び労働指向であり、二

次的に更に種々の条件が考慮せられるというのが実態であるという明瞭なものであつた。

しかしながら、これらの諸点は、立地問題研究一般に於て勿論考慮せられねばならない諸点ではあるけれども、同時にこの内には少なからずアメリカにおける特殊性に基く部分のあることを考えないわけにいかない。

第一に、アメリカの工業生産の大部分は、高度の国内購買力を対象としており、しかもその向上によつて、工場を多数新設するだけの国内市場を今日尙有していることに注意せられる。従つてアメリカにあつては、市場指向性工業の工場位置選択の範囲は、国内の市場のある所、相当広範囲にわたり得、立地選択は重要な問題となる。これに対し、イギリス或は我国の如く、輸出依存度の高い工業の市場指向性は、結局多くの工場を少数の輸出港乃至その周辺に集中せしめることとなつて、立地選択の範囲は比較的限局せられ、考慮の余地が乏しからざるを得ないこととなる。

第二には、右と相俟つて、国土面積の著しい相異が一層この点を明瞭にする。現にアメリカ南部の調査対象となつた十三州の総面積は、二百二十三万方籽をこえ、我国の三十八万方籽の約六倍、イギリスの二十四万方籽の九倍余であつて、その差は甚しい。立地論の前提となる土地面積のこの如き相異は、立地論立論の為の前提の次元を異にしているといつても差支えないであらう。アメリカに於ては位置選択が段階的ならざるを得ない必要がみられるのである。

第三には、同様にこの広大な土地の内に未開発未利用資源の尙少なからざるものがあることも、立地選択の範囲を拡大する。これに対して、我国の如く原材料も亦輸入に俟つものの極めて多い場合は、工場位置選択が輸入港乃至その周辺に限定せられざるを得ないものが多くなる。その点イギリスは鉄、石炭資源に恵まれてきただけに、我国の場合と異なるけれども、今日では同様の問題に直面している部分もないではないといえよう。

尙我国に於ては、電力不足の為に、電力料金の地域差の問題に止まらず、技術的段階に於て、コスト面に影響する所

少なからず、業種によつて相当大きな直接の立地条件となつている点、前述のアメリカの調査と異なる問題をもつている。

第四には、アメリカの工業の業態の特殊性に関する点であるが、南部地方に発展しつつある工業にみられる如く、その主要なるものが全国的大会社の工場 (Blanch plant) であるということである。機械化と標準化の極度に進んだ生産形態、それに伴う合理的な販売形態が、自らこの如き全国的、世界的企業の存立条件の一となつていたのであるが、立地問題の対象が、この如き業態を主とすることは注意すべき特殊性の一である。我國の如く機械化、標準化の進まぬ、或は中小企業を交錯する複雑なる生産形態を持つ場合と、彼此問題の異なることが少くないであろう。

第五には、アメリカの工業はその生成の初期から、労働者の不足と、未熟練労働を前提として、極度の labor saving machine を中心に発展をとげたのであつて、このことも前述の南部工業の立地調査に反映している。イギリスは産業革命の老家であり、最近の機械化の進展亦みるべきものありとはいへ、依然として Localized Industry を中心として熟練労働に依存する所多く、又我國は農村に過剰労働をかかえていることによつて異なる前提におかれている部分が少くない。後にも觸れるけれども彼此著しい相異点の一となつてゐる。

かく考察を進めると、アメリカ南部工業の立地調査に基く結論は、我々の当面する立地問題解明にも勿論少なからず参考となるけれども、そのまま立地研究の一般論としてみるには特殊性が顯著であることが知られる。むしろアメリカの立地研究の一般論としての意義が認められるというべきであろう。更にアメリカの立地論研究を若干考察して、この点を吟味しよう。

(註<sup>①</sup>) M. T. Copeland "The Cotton Manufacturing Industry of the United States" 1912 詳細は (註<sup>②</sup>) の拙著参照  
(註<sup>②</sup>) "Why Industry Moves South" p. 3-8

アメリカ南部工業発展の経営位置論的考察

(註8) *ibid.*, p. 26.

(註9) *ibid.*, p. 31-51.

(註10) *ibid.*, p. 52-66.

(註11) *ibid.*, p. 67-83.

#### 四 アメリカの位置論とその背景

ここには、稍広くアメリカの位置論を概観して、その所論の特徴を考察し、前述の問題吟味に資したいと思う。その為、先ずアメリカの経営学関係に於て、その一部として説かれる位置論の特徴をみ、ついでまとめられた位置論の研究の代表的なものであるフーヴァー氏の所論について考察を進めることとする。

##### (一) アメリカ経営学における位置論

アメリカ経営学における位置論を一括して論ずることは、いささか乱暴に過ぎるそしりを免れないけれども、それに拘らず共通的特徴を示し得る所が少くない。個々については別の機会に譲り、<sup>(註12)</sup> ここには本論の目的に照してその共通点

とみられるものを述べるに止める。尙この場合の所論は、マーシャル(L. C. Marshall) アンダーソン(A. G. Anderson) ホワイト(P. White) ウィズラー(W. Wissler) キムボール(D. Kimball) その他若干の著書を中心とするものである。

第一には、形式的なことであるけれども、経営学関係の右の如き一般的著述に於ては、ドイツ或はイギリスのそれに比し、位置論論述に割当てられているスペースが相当多いということである。実践的性格の顕著なアメリカの場合、既に述べた如き立地選択の範囲の広いことより、産業経営に於て、実際問題として位置論が重要な課題の一となつてい

ることが知られる。

第二に、その位置論の論述が段階的であつて、Location—Site—Plant Arrangement—Building Construction—Layout—Machine という段取りをとつてゐることも、多少共に共通してゐる傾向である。

これは同様に亦、その間に、工場位置としての都市 (City)、郊外 (Suburb)、農村 (Country) の三分野の長短優劣を、経営規模等との関連で論じてゐることも関係するけれども、これも共通的特徴として目立つ。

又右の如き論述の結果、位置論の及ぶ所は進んで経営内部の配置にまで進み、従つて業種別特徴、生産工程の分析にまで及ぶ。常識的にいう位置論の範囲外に属する所である。

これらの諸点は、一方に於てその実践性がもたらした結果といふことができると共に、他方に於ては、広大なる地域を前提とし、發達した交通機関、大都市の形成、広大なる農村等を有する所に、大規模経営の顯著なる發達がみられるという実態が反映して、当然にとられなければならない段取りといふこともできる。何れもイギリス或はドイツの場合には顯著にはみられない論点である。

第三に、転じて位置論の内容をみると、その論点は、費用の最少化或は費用と収益の差の拡大化を目標とする位置決定を中心として、自然的、技術的或は経済的諸条件を列挙するものが多い。中にはその条件に軽重、段階を設けているものもあるが、特に特殊性を指摘するものはないようである。経営学一般書の性質上然らしめるのであろうか。理論的より列挙的、網羅的となつてゐるのは、実践的性格といふべきであらう。

以上アメリカ経営学における位置論は、凡そ位置に関係あることに広くふれてゐる代りに、必しも統一であるといふことはできないが、位置論としての特殊性は、その内容より、形式に多くうかゞわれる。従つて内容的には、ま

つた位置論研究にみなければならない。

## (二) フーヴァーの位置論

アメリカにおける立地研究は、既にふれた如く、その実践的要求もあつて、事例的研究によつて相当進められ、資料たるべきものは必しも少くない。しかしながら、立地論としてまとまつた研究成果は必しも多<sup>(註12)</sup>とはいえない。その内に於て、比較的最近目立つたものとして、フーヴァー氏 (E. M. Hoover) の “The Location of Economic Activity”, 1948 が注意せられている。従つてここにはその所論を概観することによつて、アメリカにおける特殊性考察の一のより所としたいのである。

経営の活動で、その位置に関連するものは、原料の獲得 (procurement)、生産過程 (processing)、製品の配給 (distribution) の三の側面がある。この内獲得と、配給とは、主として運送費 (transfer cost) にかかわり、生産過程は生産費 (processing cost) にかかわるので、位置の問題をこの二側面から考察をはじめるのである。

(1) 運送費から工場位置の問題を考察すると、一般に原料地或は市場地 (消費地) が重視せられ、特定の条件の場合にその中間地が認められる傾向があるが、この如き一般論は今省略する。而していうまでもないことであるが、これは単なる空間的距離でなく、輸送せられるものの質或は量によつて異なることは勿論、交通機関の種類、その競争関係、交通網、賃率方策等各種の関係が交錯する。しかもその間に、この如き運送費が売手或は買手の何れに負担せられるか (freight absorption) により、或はこの問題を巡つて運賃負担の配分の如何によつて種々の価格政策 (uniform, zo-

ned or basing-point price systems) がとられることによつて問題を複雑にする。このことが又企業間の市場領域 (market area) の競争関係の錯雑激化を招来することとなる。<sup>(註14)</sup>

これらの諸点は、立地問題として常に当然に考慮せられるべきものではあるけれども、アメリカの如く広大な国内市場に於ける標準品生産の販売競争に於ては、特に重視せられねばならないことが知られる。この分野は特に配給論 (marketing) に於て研究せられるが、フーヴァーの所論にみられる如く、立地問題としても重要である。ここでは位置の問題は、単にその選択に止まらず、その業態或は経営方策とも密接なる相互関係のあることが知られるのである。ドイツ、イギリスの場合より顕著に問題となる点であろう。

(2) 次に生産費の観点から位置の問題を考察すると、生産要素たるものの移動の困難性にかかわるので、第一に問題になるのは土地 (land) であり、第二には比較的移動の徐々にしか行われ得ない労働力 (labor) があげられ、その他の諸要素になると、多くは位置に関係する所は間接的であるか、部分的に過ぎない。

土地の問題は、一は距離の問題で従つて前述の運送費とも関連すると共に、他は土地のもつ資質が自然的、経済的或は社会的に異なるといふ点でこれは直接に生産費にかかわるものである。かくて経営の位置は、最適の土地を求めると共に、その土地のもつ右の条件に従つて最も適合した生産諸要素の組合せ (集約度の問題) が行われることとなる。而してこの場合業種業態によつてそれぞれの問題をもつこととなる。小規模経営で地域的集中を形成することを存立条件とするものもあれば、経営の規模の拡大によつて存立するものもあり、又工場規模に一定の限度があつても、多数の工場を分散せしめることによつて存立する大企業もある。これらの各業種各業態の工場の組合せられた結果は、所謂土地利用の競争 (land-use competition) として自ら特定の地域的構成が形成せられることとなるのである。<sup>(註15)</sup>

次に生産費に影響ある地域的な条件である労働費用についてみる。アメリカに於て労働費用の地域差が問題となる原因を考えるに、今日のアメリカでは、生活費の地域差は比較的少いので、専ら人口の圧迫の地域差にもとづくというのである。即ちこのことは、年々農村より都市への人口移動が顕著で、一九一五年に農村人口三三%が一九四五年には二〇%となつて、農村の人口増加率をこえる程度であるが、しかも尙都市と農村の所得を平均化せしめるまでの移動率には及ばないということで、その意味における農村の人口圧迫が労働費用の地域差を生ぜしめているのである。この如き前提の下に、近年大工業地帯の労働賃金の騰貴或は労働事情の緊迫が、他方技術的進歩による所要労働の非熟練化と相俟つて、新しい場所を求めて多くの工場が新設せられ、既に述べた如き、アメリカの工業の地域的平準化への傾向の一原因となつて<sup>(註16)</sup>いるのである。

生産費に関連を持つ要件の内、前者の土地の問題はとにかくとして、後者の労働力の地域問題は、その特殊性に於て注意せられる。前述の如く、アメリカに於ても労働事情の地域差が問題になるに拘らず、イギリス産業の場合の如き地域的失業問題がシリアスにみられないという点である。これは勿論、両国の工業伸張力の問題であり、又政治的立場、政策の如何によることもあるけれども、立地問題における対照的な点の一がここにみられているということができよう。フーヴァーは、以上の如き立地に関係ある主要なる条件を論じ、これらの結合の上に、工業の地域的配備が形成せられることを説くのである。更にこれらの立地問題の動態面として、アメリカの工業の技術的経済的発達と、工業の地域的平均化への傾向を、前述の条件との関連に於て考察しているのである。

以上アメリカの位置論の代表的なものの一を概観した所は、さきにみたアメリカ南部工業発展の立地調査と、立論自



体は別としてもアメリカ工業の地域的特殊性を反映している点に於て、略々共通しているということが出来るであろう。自然的、技術的或は経済的のみに止まらず、それを構成する具体的な経営も業種、業態並に経営方策等の実態が特殊性として反映しているといわなければならぬ。我々が立地問題研究に於て、アメリカの所論を参考する場合、この部分を辨別することが必要となるのである。

(註12) 概要は拙著「経営位置の研究」昭和二十四年刊、第一部第一章第四節参照。

(註13) 主なるアメリカの立地研究にフーザー氏以外に次の如きがある。(但筆者未見)

W. G. Holms "Plant Location" 1930

National Resources Planning Board "Industrial Location and National Resources" 1942

(註14) E. M. Hoover, *ibid.*, Chapt. 2, 3, 4

(註15) *ibid.*, Chapt. 5, 6, 7.

## 五 結語——我國との比較

以上アメリカにおける位置論とその背景を考察して、転じて我国における工業の経営位置の問題をみれば、自ら問題の相互の特殊性が或る程度明かになつてくる。

既に述べた如く、我国にあつては市場指向性工業はその輸出依存度の高い為、資源指向性工業はその原料輸入依存度の高い為、何れも少数の輸出港を中心とする大都市工業地帯に極端に集中的である。このことは国内的なる立地問題は相当限局せられた形に於て提出せられるに止まり、むしろ我国工業は、業種によつて、我国自体の立地条件的検討乃至その存立形態がより重視せられなければならないものが少くないことが知られる。

その意味に於て、又労働指向性工業が重視せられ、又そこに存立形態としての特殊性も顯著に示されているのである

が、これが市場の狭隘性と相俟つて、機械化、標準化を遅らせ大企業と多数の中小企業との結合或は競合関係の内に複雑なる生産売買機構を形成する。このことが地方的には、その歴史的伝統と相俟つて、所謂地方産業を小規模乍ら各地に形成し、イギリスの *Localized Industry* と相似た形態をみせている。しかもイギリスの如く全体として大規模に異なる地域に集中地帯を形成するのとは異り、我国工業の中核は、京浜、阪神両地方に、大企業と中小企業或は各業種が重畳的に集中している点に、イギリスとも異なる我国の特殊性がみられる。土地利用競合の結果の地域構成の研究が、その意味に於ては必要となる。

尤も我国に於ても国内市場を対象とし、機械化標準化の進んだアメリカ的企業も漸次増加し、部分的にはその限りに於てアメリカ的立地論の適用が重視せられる。しかしながら面積の狭い国土、且主要市場が産業品にあつては勿論、消費財商品に於ても購買力がかかなり地域的集中を顕著にしていることが、所謂配給論 (*marketing*) の問題を市場領域的に限局する。只戦時的統制時代の如く、劃一的割当配給の行はれた時代に於て、業種によっては、運賃負担 (*freight absorption*) 問題を中心として、地域の問題が価格政策と関連して相当重視せられたことは注意しなければならない。

かく考察すると、我国工業の問題を地域的にみると、イギリスとは異つた形に於てではあるけれども、地域政策としての地方工業化の問題が今後重視せられねばならない課題であることが知られる。狭隘なる市場と、貧弱な資源の内に、原料の輸入、製品の輸出を相当程度前提としつゝ、只一つ豊富な労働力を擁して、地方に於ける工業の立地条件、存立条件の整備は如何あるべきであろうかということになる。このことは他面において相關的に我国工業の存立形態、生産機構或は生産、売買方策も亦その調整が課題となる。経営位置と経営の業態乃至方策とは、一定の弾力性に於て相關的であり、特徴的であるからである。

然らばこの如き課題に当面する我国の経営位置論は、如何なる形に於てとりあげられ、展開せられねばならないであらうか。これが次の問題である。只この小文はアメリカの位置論とその背景を、南部工業発展という事例を中心として考察することを一応の目的としているので、以下の考察は別の機会に譲る。(二七・一一・二四)

## 經理の經營管理機能について

秋 谷 伊 織

## 目 次

- 一 序
- 二 管理会計制度
  - (一) 管理会計の經理実務への導入
  - (二) 予算統制制度の発展
  - (三) 経営計算制度の整備
- 三 内部監査制度
  - (一) 内部監査の性格
  - (二) 我が社に於ける内部監査制度
  - (三) 内部監査制度の問題点
  - (四) 管理会計制度と内部監査制度の問題
- 四 結 び

## 一 序

企業規模が漸次拡大されて業務組織が複雑化し、且つ同種企業間の競争が激化する一方企業の社会性が強調されている現状で、企業管理者の最大の責務は投下資本の維持とゴーイング・コンサーンとしての企業価値の保全にあることは云うまでもな

經理の經營管理機能について

い処である。かくて、企業管理者は、健全経営への道として企業合理化を考え、その為に經營管理の改善強化を計り、ひいては經營の計画的運営を期するわけである。

一方、企業会計は、企業の価値循環過程を計数的に記録し、その財政状態並びに經營成績を正確に把握する事をその任務とするものである。特に終戦後此の分野に導入された会計諸原則諸概念を通じての企業会計制度確立への要請は従来未成熟であった我が国企業会計に多大なる刺戟を与えたのであり、会計実務に於てはこれと併せて企業経営内部よりの必要性から会計に依る經營管理の問題に直面させられたわけである。斯くの如き内外よりの要求を充足すべき会計制度の整備が現在經營の課題となつている。経営手段としての会計実務に於ては株主債権者就中金融業者及び国家等の利害関係人に対する真実なる会計報告の重要な事は論を俟たざる処ではあるが、真実なる会計報告をなすべき経営自体の健全性は更に重要な目標である。特に企業基盤の弱体化せる終戦後の我が国企業にとつて、先ずその再建が必要であり、収益性の向上も資本の蓄積も共に經營を継続する上に緊急事なることは疑のないところである。更に資本主義經濟の当然の結論としてコマーシャル、ペーシスに依る

## 經理の經營管理機能について

輸出貿易進展の方策は、産業構造の再検討もさること乍ら、現在企業の自衛措置としてはその目標として原価切下げに依る經營の維持發展を計らざるを得ないのである。

米国の企業經營に於ては、一九二〇年代の後半に起つた經濟恐慌に際して、その内部的な合理化が促進せしめられたのであり、この時に經營管理の問題が力強く取上げられ、企業會計の面で近代的な管理會計の要求が昂まつたと云われている。我が国企業會計はその当初から企業經營の実体の把握を使命とほしていたが、それが計數を通じての企業經營運用の手段であり、且つ又、利害關係人に対して眞實な報告を提供するものであると云う會計の現代的理念は稀薄であつた。しかのみならず經營者に対しては過去計算として一応の期間損益の実態を知らしめはしたが、經營能率の向上、収益性の批判等に於てさほど重要な役割をもたされていなかつた。さればこそ會計制度の確立を目指して、商工省臨時産業合理局或いは企画院より再度、統一會計制度樹立への指示的示唆が与えられ、又最近では經濟安定本部企業會計基準審議會に依る會計原則の公表が行われた訳である。これは証券取引法に依る外部監査の実施と俟つて、企業經營の社会性と云う観点、即ち証券資本主義時代に於ける企業經營の対外的な関連に於ての會計の在り方を規定して行く動きとして現れて来たものである。

然し乍ら我が国企業經營は終戦後のあの激しいインフレの波を切り抜けて經營自体の維持を計り、且つ又、經濟安定策としてのドッジ・ラインに依る苦境に立たせられ、始めて好むと好まざるに拘らず、經營合理化の問題と眞剣に取組むことになつたのである。金繰りの逼迫、販売の極端な縮小に直面して企業は操業の短縮、余剩人員の整理、賃銀遅配等を以てしてもその

存立さえ危ぶまれた時機に際会して、漸く合理化の眞の必要をさとつたのであるが、更に海外經濟との交流が可能となるや、企業經營にとつては何よりも重要な設備の陳腐化並びに競争に耐え得ぬ程の製品原価高を発見しなければならなかつた。資本構成のアンバランス、諸回転率の低下、生産工程の不能率、信用取引の阻害等、幾多の弱点に加えて經濟構造の脆弱さは景氣変動に対する抵抗力——經營の弾力性のない事が抜き難い障害として見受けられたのである。各企業とも収益性の向上に依る資本の蓄積を計り、設備の更新を行うため、經營内部の不合理の排除に懸命の努力を傾けているのが現状であると考へる。

かくの如く經營の合理化を命題とする經營管理の第一段階は、經營内部価値の流通面の規制から始まつた。企業が価値循環過程から収益を生み出してゆく以上、此の過程の充分な把握と分析に依る管理——即ち管理會計が經營經理の実務に於いて先づ取上げられたわけである。特に大企業に於いて計數的經營統制のもつ役割は大きいものであり、個々の統制制度の究明を通じて全体としての組織的統制に發展せしめる事は何よりも重要である。我々としては企業に於いて計數的統制がその組織制度として運営される場合の効果は十分評価し得るものではあるが、組織よりも實際の管理會計制度の一つ一つを実務に取入れて行く事を考へて来たのである。此の事は財務會計から管理會計への重点移行というよりは、財務會計自体の中に、漸次管理會計としての認識を織り込んで行くという進路をとつてゐるものである。即ち従来の會計が、徐々に管理面への奉仕の度を強めて来て、遂には管理會計としての組織を築き上げて行くことと云うのである。このことは財務會計と管理會計の領域と立場に関する論說そのものの必要性を否定するものではなくて、經理実務

に於いては経営者を媒介として、この両者が経営經理の内に同時に併存するということの認識であつて、実務上区分の実益を認めないからに外ならない。

何よりも經理実務にとつての問題は、通産省産業合理化審議會が、企業に於ける内部統制の大綱として、企業経営者が、企業の円滑且つ合理的な運営を行うために必要な計算的統制の方法としての内部統制のあり方を明らかにしたのに対し、企業研究會がその意見書に於いて、「まづ内部統制の最も根幹的な基本要点である標準原価並びに予算統制制度の具体的な確立方策を樹立することが重要であり、之がはつきり打樹てられれば、内部統制制度はおのずから実施の軌道に乗るものと考える」と答えたのに見られるように、企業経営に於ける予算制度、内部監査制度の個々の機能をいかに確立して行つてゐるか、或いはその過程に於ける困難はどこにあるのか、更には今後それらを如何に調整するのが良いのか、等を考究してみることにあるのではないかと考へる。そこで以下、当社に於ける戦後の經理実務の動きを振り返り乍ら、經理に於ける経営管理機能の生成の要点に触れてみようと思ふ次第である。

## 一 管理会計制度

### (一) 管理会計の經理実務への導入

經理統制として通常考へられるのは、会計記録の正確性及び真实性を確保する為の会計記録の統制として、最も狭い意味の内部統制が示される。これには企業経営の内部牽制組織及び内部監査制度が含まれるわけであるが、複式簿記及び分課制度を素地とする内部牽制組織は企業規模の拡大と共に我が国に於いても制度化され来り、その効果をつとに認められていたもので

### 經理の経営管理機能について

ある。次に内部監査に関しては、後に詳論するつもりであるが、企業集中に伴つて、我が国大企業に於いてもこれ亦古くから制度化され会計記録の正否の検討、虚偽誤謬の摘発を中心として、且つ、その結果を素材として経営活動の経常的点検に役立たしめるという面で、持株会社が子会社に、本社が工場に採用してきた方法である。此の内部監査制度が会計監査から能率監査乃至経営監査へと進展し、会計記録に依る財産管理と経営活動の管理——即ち広い意味の内部統制に拡充されてきて、会計に於ける一つの統制制度として定着するのが、管理会計制度の当初の実現形態であらう。

原価計算制度が工業簿記の發達を前提として、期間損益への奉仕から、原価計算を通じての内部比較、内部分析として経営能率向上のための統制手段である事は、我が国の製造工業原価計算要綱に於いて「経営の実体を計数的に把握して、適正な価格の決定、及び経営能率増進の基礎とすることを目的とする。」として理論的には取上げられていた。然し乍ら何分戦時中の原価計算は軍需資材の調辨価格、実費補償という様に価格面のみを終始したのが実情であり、経営管理の部面までは經理実務上、能力的に手が及ばなかつたのみならず、経営者に於いても經理数値のかゝる面の利用を計るに到らなかつた。即ち原価計算の發展過程を考へてみるに、計数の把握とその分析等に依る一応の計算体系の確立を終つた処で終戦を迎えたのである。管理的効用については殆んど發展の余地がない状況であつた。

### 一、企業規模の拡大と企業の複雑化

### 二、固定資本の増加と重要化

### 三、変動の範囲とその速度の増大

#### 經理の經營管理機能について

#### 四、經營の社会的統制の増加

等の結果、會計記録の迅速にして正確なる作成と報告が希望されるという事態を指摘しているが、終戦後の前述の状態で、始めて我々はまさに經營管理目的をもつ經理制度確立への入口に立つたわけである。しかも崩壊に傾いた經濟基盤と、激しいインフレーションを追加条件としてである。このため従来の會計は重大な危機に逢着した。即ち企業が有する財産価値が正確に經理出来なくなり、ひいては実体資本の掌握が困難となり、期間損益の算定が非常に不正確となつた。更に資金計画の立案が不可能の状態にまで追い込まれてきたのである。この事は企業經營に於ける會計統制の基礎的な危機として理解され、その結果これを切り抜ける為に所謂価値修正會計が考えられたのであるが、当時の諸状勢、特に軍需生産に依り極度に膨張した資産内容と、戦後の生産活動との不均衡を考慮すれば、インフレーションにスライドした企業財産価値の評価修正を全面的に行うことが困難であつた。然し企業經營としては、その実体資本を維持し、縮少された生産活動の經濟性を保持する事はその生存上緊急の方策として取上げざるを得ないのである。しかも統進するインフレーションは容赦なく會計計算を混乱させ、經營の期間損益に甚しい歪みを与える結果となり、かくて企業の眞の成果を算定し得ず、損益計算上その内に含まれるインフレ利益を排除する必要は何よりも必要となつた。この事態は經營担当者に対する經理実体の迅速な報告並びに期間計算の正確性の重要性を認識させ、會計重視への直接の動機となつた。

かゝる要請にもとづき我が社では昭和二十一年度から各種の經理措置を講じてこれに対処することとし、材料費の消費価格

はすべて再調達価格に依り計算し、仕掛品、半製品及び製品は右の消費価格を基準とした予定価格に依り受入払出並びに評価して、インフレに依る架空利益の排除並びに月次の經營成果の正確且つ迅速な把握を期し、又増大する借入金利子はこれを原価に織込んで計算する事に依り運転資金の効率を原価計算上把握しようとする。更に会社經理応急措置令に依る法的措置をまつまでもなく、固定資産、棚卸資産について經營上必要なものとは非稼働のものを分離し、支払経費に就いても生産活動に要する支出と、然らざるものとを区分する事が、会社再建上、生産復興上、特に増大する運転資金を賄わんとする点からも必要であつた。稼働部門の掌握が可能となるに及び、設備資産については再評価法的方法により減価償却の適正化を計るべく企図したが、価格統制に於いてかゝる方法は認められず、又生産水準の正確な見透しを得ない情況よりして、一応、便法として戦争前の売上高に対する減価償却費の割合を以て原価算入の償却費を算定し、原価構成の是正を計つた。一方、資金計画の明確な樹立と赤字克服の方策確立の要求は、經營活動全般に亘つて予算に依る規制が何よりも有効である事よりして、売掛金回収並びに原材料購入の面からそれを開始して、逐次に経費或いは起業費へと予算統制の拡充を行い、資金の面の破綻を阻止し得たのである。

以上、戦後の混乱を切り抜ける為の經理措置概要をのべたのであるが、此等を通じて確認出来ることは、異常事態に於ける企業會計の自己保全機能が前面に押し出され、そうした環境を通じて企業經營の内部に全体的な管理會計への関心が高まつたと云う事である。

#### (二) 予算統制制度の発展

以上述べた様な経営をめぐる経済的な客観状態と経営自体の計数的管理の諸条件の発展に従い、經理の管理機能の内、まず最初に現われたのは、予算統制制度である。終戦後の経済混乱は資金手当の困難と云う形で最も強く経営に衝撃を与え、企業経営に於ける財務管理、即ち資本の調達、運用、回収、計画及び統制は早くから取上げねばならない問題であつた。かく、企業経営の財務活動の指導統制の手段として経済界の見透しを綜合した経営方針を確立する必要は、当然に見透し予算として且つ固定予算として運営され、同時に独立採算の考え方を取り入れて経営各部門の責任者に経営の経済性に対する認識を植えつける事をも目標とされた。即ち予算執行上の部門責任を明確ならしめ、予算審議会——之は経営の最高責任者が主宰し、期別生産高、販売高等の予算計画を審議するものである——に於いて期別の経営目標を設定し、之が実施の状態を厳重にトレースし、特に予算達成上の諸要件を十分追求する事によりその効果を發揮した。しかし発足後当分の間は、各部門自体に於いて予算の編成を行わしめる事は困難であつたので、止むを得ず經理部自体の立場で各部門の見透しを徴して作成して行かねばならず、且つ経済事情の変動の爲の予算の組替は不可能であつたから、実績比較に際しては、条件の変動の爲にその差異は相当大きく現われ、故に予算の規範性は薄弱であつた。然しかゝる不完全な実状にあつても、予算の規制が財務執行の実務に与えた影響は大きく、債権の回収、借入金金の操作或いは資材購入、設備の改善等に就いて、従来に比し強力な指導基準が得られたわけである。特に見透し予算に於ける難点は、販売高の変動及び資材買付の異常事態の爲に、予算基礎が不安定となる点で、その爲に予算制度が管理よりも部門間の調整を主とし、収支の均

#### 經理の経営管理機能について

衡を計ることと、損益への赤字の防圧が主目的となつた。故に予算制度としては極めて幼稚ではあつたが、漸く予算の形が整つたのである。然し昭和二十四年度に入り、戦後経済の發展段階が定まるに従い、更にドッジ・ラインの強行を見て企業経営が好むと好まざるに拘らず、経営の維持發展の爲、経営活動に強力な統制を加えて、経営合理化を計り、特に原価面に著しい切下目標をかゝるに及び、經理は本格的な統制予算の方向に進む事となつた。即ち部門予算の構造を整備し、生産計画を拘束し、一切の資金枠を決定し、更に起案特に設備更新の計画化を図つて、原価面の合理化を行う段階である。これは従来予算統制の管理的色彩たる成行管理から課業管理に移行したものと考えられる。此の段階で始めて、予算差異の合理的、客観的な分析が実施され、部門担当者の予算実施責任の追求を可能ならしめた。この時に当り經理としては、赤字克服の爲、工場単位の独立採算制を採上げ、厳密な工場別——当社ではむしろ部門別と考えられるのであるが——の収支の均衡、損益の安定を計る方向を撰んだ。普通管理統制の方式として、分権制度と統制制度の表裏一体的な關係が経営の重要な問題として解されるのであるが、予算統制上の分権的な行き方が、經理面に於ける総合調整の機能を増進せしめた事実は見逃し得ない処である。三カ月を一期間とする、四半期別の見積予算はそれぞれ販売、生産面で各工場の経営バランスを主目的として各部門を規制し、工場別、生産販売両損益に区分して計画及びその遂行の実状を区分毎に把握し、結果として見積予算の達成不可能の原因を、独立採算単位毎に徹底的に追求する一方、全工場予算を本社で総合的に統制し、又財務予算としては、見積貸借対照表及び見積損益計算書に集約して資本利益率、固定資産、商品、



## 經理の經營管理機能について

売掛金等の各回転率等の財務標準の健全な織込みを計つた。終戦後各方面で論議され、非難された資本構成の不均衡を始めとする貸借対照表の構成比率上の諸問題、或いは各種の動態比率の不健全は、徐々にではあるが修正され、損益の状況も著しく改善されたのはこの段階に於いてである。又、工場別に運転資金を内訳經理し、側面的に単位工場の經營の均衡、規模の適正化を図り得た。かく、予算が規範的予算に近付き、經營管理上の任務を明瞭ならしめてゆく過程を通じて、予算の審査、実施報告、予算差異の分析批判はその比重を高めた。この為統制業務に対する方法、様式の定型化が急務とされ、予算実施面では現実の金繰りを裏付けとする事に依り、甚だ強い統制力を示したのである。参考迄に我が社の予算統制の大綱を示すため、經理規程につき、その概要を述べれば次の如くである。

### (予算の区分)

(1) 予算は之を部門予算と財務予算に分つとともに、更に工場別綜合予算とに集合する。

(2) 部門予算は之を次の如く細分する。

- a、販売 予算
  - b、製造 予算
  - c、材料購入消費予算
  - d、労務 予算
  - e、経費 予算
- (3) 財務予算は之を次の如く細分する。
- a、損益 予算
  - b、資金収支予算

(4) 各所單位に部門予算と財務予算とを集合して、所別綜合予算とし、所別綜合予算を会社に集合して總予算とする。

### (予算の審査及び決定)

(1) 予算の審査は本社經理部がこれを行い、經理部長は予算案に意見を添えて予算審議會に附議し、審議結果を査定案に取り纏め取締役会に上提する。

(2) 經理部長は取締役会の決議を得た予算を決定予算として、各予算責任者に通知する。

### (予算の実行)

各予算責任者は決定予算の実行に努めるとともに、その実行状況を月次及び四半期毎に經理部長に報告する。

茲で一応、予算統制制度はその形を確立したわけであるが、その成立までの経緯をみるに何よりも經營責任者の責任の認識と經營意欲の昂揚が当時の經濟狀況から当然に強まつた点、全社的の原価削減に対する意志が、予算実行に対する各部門の協調精神を振起した点、及び予算樹立の前提としての日常會計業務の整備が急速に進んだ点等が何よりも重要な要素であつたと考えられる。一方、原価計算制度の強化、或いは作業管理方法の改善と相俟つて、生産部門に於ける作業能率は非常な向上を見せ、稼働能率、特に歩留り、原單位、作業時間等の能率は予算実行への努力に依り、著しく改善せしめられた。特に調和的な經營計画の樹立は、将来の設備の更新、資本の適正化等に貴重な指針を与えているのである。然し經營經理の予算制度がさらに經營管理統制を完全に行うに際しての障害は次の三項目である。

(1) 經營計画の変更が非常に多く、予算の組替えが頻繁に発生し、特に景氣變動に依る販売高の急激な増減が予算実行に非常な影響を与える事。

(2) 予算実績差異の中で完全に予算実行責任者の責に属す

る範囲が制定困難なる事。

(3) 起業、設備新設等に於ける予算が経済の見透し難、資金難等の理由で所期の通り実行し難い事。

先ず、第一の点については我が国の経済の底が浅い現状から大量生産方式の眞の威力が発揮出来ず、販売量並びに価格の大幅な変動が生産計画を混乱させ、生産計画の樹立が困難なばかりでなく、月の途中で幾度も作業の流れを修正しなければならぬ為、納期遅延、生産過剰を起しやすく、極端な場合はコストを無視しなければならぬ場合も生じた。或いは物資の不安定な需要状況が資材購入面で異常状態を生じさせる等の予算実施上の困難を生ずる原因が非常に多い。これは計画、実行、批判という統制の秩序維持を甚しく阻害し、経営計画の有効期間が短かくなつて、その為に修正作業の手間がかかるのみならず、予算実行の過程の監視をも不可能にするものである。操業度の変化に応じて予算を設定し、実施の段階の経営状態に歩調を合せて差異分析を行う処の、変動予算制度は以上の混乱を吸収する為に考えられたものであり、当然其処に予算統制制度が移行するものとは考えられるが、現在の経営実務に於いては生産活動と販売活動が予算を媒体として常に調整されてゆかねばならない。これらに関する進行的な管理を任務とする予算実施の管理者たる経理は、常に予算の修正に意を用いておらねばならず、従つて、精密な実行管理はやゝもすれば不充分となるわけである。茲に何等かの救済手段が考えられねばならぬであらう。次の予算差異の責任判定の困難は上述の事態の結果として予算実行責任者が、その差異の眞の原因を、経済環境の推移の故にする場合が多い為に発生して来るのである。この対策としては先ず標準数値の測定に依る標準予算の設定に依り、その原因を發

#### 経理の経営管理機能について

見し得るものであり、更に執行部門の組織に責任分担の明確性を取入れ、差異分析の過程で統制可能差異を抽出すると共に、経済変動に依る統制外差異は、特にこれを充分調査して経営と経済基盤の関連性を統計的に把握する事が重要である。第三の問題は管理統制というよりも、経営の将来の維持発展方策として、経営者が適確な状態判断を行わねばならぬ所であり、大局的な見通しが肝要である。しかしこれに関し予算統制実務の面で最も戒心を要することは、設備新設は常に経営規模と密接に関係するものであり、その便益は、将来相当長期に亘るものである事から、予算を編成する場合、その経営上の収益計算を慎重に行い、苟しくも工事途中の仕様変更等の行われぬ様にす点、又予算の修正は特に審議を重ねて、予算超過はこれを許さない程の強力な統制が必要な点である。当社でもこれに関する審議統制は特に係を設けその手續を厳重に規定している。

#### (三) 経営計算制度の整備

以上に述べた如く、経営実務の上に於ては其の歴史的条件下から予算統制が先ず取上げられ、経営の管理手段としての効果を挙げて来たのである。一方原価計算は、本来期間損益の精密な把握を通じての工業簿記的な機能を以つて、出資したのであつて、戦時中、軍の要請もあり、実費主義に基き要素別計算、場所別計算、負担者別計算として原価計算制度としては一応完備した形を持つたのである。戦後の各経営は既述の如き経済状況に対応する為に合理化の必要に迫られ、特に原価節減の為にこの計算制度を如何に適用するかと言うことに苦しんだ。そして従来の実費計算の考え方は、原価要素の総てを場所別製品別に分解、配賦した為に、計算された数値は一時的現象、偶然の原因を織込む惧れが多分にあり、能率測定、原価の分析、等は不

可能となり、原価計算は経営方針、経営政策の決定に対する効用を減じ、経営活動と遊離せんとする状態となつた。此処に於いて企業経営は徐々に管理的色彩を強めた原価計算を要求し、原価管理と言う概念を確定するに至つた。原価計算に於ける実数比較乃至比率比較の方法は実績原価をその標準原価と対置する事に依り、その管理手段としての機能を愈々増大せしめたのである。特に部門別計算に於ける経営の近代的管理組織との結びつきは、部門責任の追求を可能ならしめ、経営の科学的な管理を推進する。この様な要請に対応する原価計算の方法として、標準原価計算制度が最も適合した体系として取上げられたわけである。標準原価計算制度は経営活動に対する組織的原価管理の方法として標準数値を設定し、経営目的達成状況を迅速に、簡単に、分析批判しようとするものである。即ち例外管理の原則を原価計算に応用したものである。

標準原価計算に於ける標準は作業遂行の尺度であり、理論的には当座の標準原価と基準標準原価に分類され、当座の標準は経営の与えられた条件に於いて、達成目標たり得る規範的な原価であり、一方、基準原価は実際原価の変動を測定する為の比較基準として固定された標準原価であるとされ、且つその各々に於て、標準を設定すべき基礎条件たる操業度をいかなる点に置くかに依り、理想的標準原価、正常的標準原価、実際の標準原価に分別されるのである。然して理想的且つ長期的標準を設定することが、管理上肝要であると云われているが、實際面に於いて斯かる標準を設定することは不可能に近い。従つて實際上、標準は達成可能な数値をもつ当座の標準として提示せざるを得ないのである。

理想的標準原価を掲げるよりも、努力目標としての標準数値

を提供して、社内基礎的な協同精神を獲得する行き方に成功の事例が多く、且つメロロウィツが、標準原価に於ける實際的な性格の獲得のために標準設定に當つて織込む操業度は、現実に達成可能な正常操業度に基礎を置いた正常標準原価であるべきであるとする意見をも併せ考えて、我々は経営に於けるステップ、バイ、ステップの歩みの必要な事を此処でも考えさせられるわけである。かくの如く我が社に於いて標準原価は、経営目標数値としての規範的予算から割出して算定したものであり、即ち、かくあるべしと言うよりは、現状では是非達成しなければならぬと言うものであり、第一には予算の合理的な遂行を、第二には社内管理上、より効果的な比較差異の分析を期した次第である。

次に標準原価計算制度が経営の管理要具として最も大きな貢献をなすのは、それが、経営の近代的管理組織と結びつく事に依り、部門計算を通じて部門経営責任の追求を可能ならしめ、経営の科学的な管理に有益なる効果を与える点に存する。従来の上申、決裁と言う複雑な経営活動の統制方法を排して、部門責任者に、その活動の枠とも言ふべき標準を与え、部門責任者の権限と責任を明確ならしめると同時に、標準と実際の差異を通じて、例外事象の管理を行う事となつたのである。従つて標準原価計算制度の此の効果を十分發揮せしめる為には、職能別部門組織の設定が何より肝要である。経営の組織的考察は最近各企業で取上げられており、分権制度を近代的な管理統制方式の基盤として再検討している次第である。一方会計学上ではかかる原価計算に於ける責任部門組織の問題として、コスト・アロケーションが論ぜられるのである。部門費計算の対象となる原価要素は、従来一般的慣習として、その総てを部門費に算入し

たのであり、此れは各部門の総費用を把握する為に必要な措置ではあつたが、管理手段として部門能率を管理し、統制する点を考慮するならば、原価要素は飽くまで部門別にその責任と権限に属するもののみを捉えて、部門経営活動と密接に係わらしめて把握することが必要である。他部門より配賦を受ける要素又は部門費については当該部門の責任から除外しなければならぬのである。このことは更に生産工程上の原価中心点についても同様である。

次に標準の設定に際して操業度の問題があり、操業度に関しては損益分岐点、固定費、比例費等の費用理論の展開される所である。固定費、比例費等について最少自乗法による分析或いは能力費用としての各費目の個別的な分析等種々の方法が考えられているが、必ずしも満足すべきものではなく、現状に於ては結局の所実務上は経営者の意志により決定すべき問題ではなからうか。即ち将来の経済活動の見透し、或いは販売、生産条件の現状より見て各費用の性格を決定する外には今の所方法は無い。かゝる観点に立脚して、我が社に於いては予算に適用した操業度そのものを標準原価設定に當つて採用している。かくして決定された標準原価と実績原価が比較され、原価差額として差異分析の対照となる。差異の分析についてもこれを要求する管理意思及びこれらを行う計算能力並びに計算精度の問題がある。即ち差異として表われる計数の内容を厳密に見るならば、各種の原因が相錯綜し、その相互間に因果關係を有する場合は多い。例えば材料費差異は、材料購入価格、材質、使用割合、歩留、作業方法、設備状況等の各原因の複合であり、又歩留差異についても作業速度、資材の材質、熱管理の状況、作業方法、適用設備等各要素に依つて影響されるといえるのである。

#### 経理の経営管理機能について

従つてこの差異は此等個々の原因の和であるとは限らず、それぞれの間に相殺されるべきものも含まれ、又相殺した結果として表はれることもある。故に此等を原因別に分析する場合には管理目的によつて、順位、精粗を決定する外ないのである。更に又、事務能力、計算の経済性等の制約を受け、費用とその効果の点に於いて、一線を画せざるを得ない。

以上、我が社に於ける標準原価発展の過程を述べたのであるが、現状は未だ満足すべきものではなく今後に残された問題は実に多い。経理組織の中に予算統制と標準原価の運用を更に効果的ならしめる為には次の事項に考慮を払うべきだと考えている。

- (一) 予算統制部門と、原価管理部門を同一にし、特に生産能率に関する差異分析を明瞭ならしめること。
- (二) 作業基準値の把握を正確に行い、管理基準即ち責任者別作業設定を誤らぬこと。その為には品質管理、作業動作研究、作業時間研究、原単位の適正化を目的とする技術的研究を必要とする。
- (三) 本社綜括部門は予算統制制度を、工場経理部門は標準原価計算制度を主とし経営管理と生産管理の有機的な調整を計ること。
- (四) 必要にして十分なる管理報告をなす為、予算差異分析表、原価報告書を提出先に応じ、又その事態に応じて精粗をつけ、様式と報告速度の研究を十分に行い、計数は統計として動態的に把握すること。
- (五) 綜括経営担当者から部門経営担当者に到るまでの内部統制組織の権限と責任制度の確立と、原価意識の涵養を計ること。

## 經理の經營管理機能について

### 三 内部監査制度

#### (一) 内部監査の性格

通産省産業合理化審議会の「内部統制に関する大綱」に於いては、内部監査を管理会計たる予算統制、標準原価、統計、分析等の管理制度と有機的の一体として実施することにより、經營管理を一層効果的ならしめることを期待している。即ち、内部統制組織に於ける支柱的管理要具として内部監査制度を考へてゐる訳である。黒沢教授も「内部監査の本質」として、内部監査は機能的には内部統制とトップ・マネージメント、コントロールの運営を適切に行うための基礎となる制度であるとし、その業務としては、

(イ) 企業の記録及び報告が正確且つ適時に實際上の作業状態及び經營の成績を表わしてゐるかどうかの吟味

(ロ) 企業のコントロールに関する制度(内部統制及びトップ・マネージメント、コントロール)が会社自体、株主及び經營者並びに従業員の利害の完全な保護の爲に適當してゐるかどうか。更にそのコントロールが有効に維持されてゐるかどうかの吟味

(ハ) 企業の各經營部門、或いは職制上の各部署がその責任に屬する經營上の計画、政策、及び手続を正しく遂行してゐるかどうかの吟味

を挙げられてゐるのは、確かに内部監査今後の進み方を正確に示してゐるものである。企業經營の計画、記録、分析及び報告の制度並びにその運用或いは實際を検査して、それ等が經營にとつて幾何の有効性を有してゐるかを鑑定評価し、經營のマネージメントを補助する機能を有するものであるという考え方

は、全く妥当なものであらう。

凡そ監査の機能は經營の發生以來その機能の一部として認められるもので、經營するものが計画し、行爲し、その成果を測定する場合には当然行爲の跡付けを審議した点に機能として存在した。

十九世紀に於ける会社制度の發達初期に於ては、資本主又は債権者擁護の爲に、會計担当者のなした計算に虚偽、誤謬等不實の存在を検査する爲の監査が英國に於いて育成され、又米國に於いては、産業会社が銀行から金融を受ける場合の信用目的の監査が發達し、同時に經營者にサービスするものとして、財政の實情、収益状況を知らしめ會計に関する改善指導を計る目的が附加された。

一方、株式会社制度の發展は株主の爲の監督機關として監査役の制度を生み、更に資本と經營が分離するに従ひ、株主投資家層の利益保護の爲、財務諸表に対する社会的信頼性の附与を目的とする独立會計士による監査制度が出現した。

斯かる外部監査の發展段階の途上に於いて、科學的管理法の究明發展に刺戟された企業經營は、經營に役立つ監査を自己の組織内に導き入れるに至つた。この内部監査は最初、會計書類に於ける虚偽、誤謬の發見を、次には幾分の管理目的を加味したものと、更に經營方策の健全性を確保する爲、その基礎資料たる財務書類の眞実性を確認する方向へと、その性格は漸次進化して現在に至つてゐる。外部監査と内部監査は同じく會計記録の正否検証という理念に導かれ乍ら、企業形態の変遷と經營規模の發展、従つて一面、企業に参与する利害關係者層の分離対立につれて、職能的に分化し、現在では全く異つたカテゴリーに屬するものとして存在してゐる。

これを我が国企業の実状について見るに、前述の目的を持つ外部監査は戦後、会計諸原則の確立に伴い、証券民主化と、外資導入を基調として生成し、一つの社会的制度化への過程にある。これに反し、内部監査制度は我が国の大企業に於いては相当古い歴史を有している。然し乍ら、これは経営管理に於ける明確な方法的体系を確立した姿に於いてではなく、その時々々に於ける企業の指導精神と企業形態に従い、種々な目的と組織に依り実施されて来たのである。一般的に云つて会計記録の正確性即ち虚偽と誤謬の防止を計る為、取締役或いは常勤監査役の指示を受け、会計記録を中心として経営各部門の業務内容の監査を行つて来たのが普通であつた。然し、この場合に於いても、子会社、支店、工場に対し、親会社、本社等から派遣される内部監査人は内部監査的には、強力な機能を有して居り、強力な権限を与えられることに依り、隔地にあるそれ等被監査対象部門の経営状況の検討を行い、非能率排除等経営諸般に互る制度の改善等に貢献し、時には人事査察的な権能を持つと共に、業務に対する直接指示権すら有していた。斯かる強力な監査機能を有することに依り、経営特に經理の厳正が保たれたのであり、これは特に財閥の特株会社に於ける経営管理職能として実施された。然し、かくの如き監督、指導という色彩の濃い監査に於いては、現在内部監査が蓬着しているが如き企業経営の自律的管理という考えは、甚だ稀薄であつた。即ち、経営の自己診断ということ、概念的に存在しておらず、飽く迄も、最高経営者の代理監督ともいふべきもので、その採用した監査手続は、会計監査上、英国式精密監査に依る会計記録のトレースであり、これに加うるに現場観察と財務諸表検討に依つて、経営方針を批判するものであつた。

#### 經理の経営管理機能について

然して、かくの如き監査の在り方が、終戦による持株会社の解体に伴い清算されて、其後の企業は形態的には監査組織のみを受け継ぎ、終戦後の經理混乱に際して、よく不正の摘発、誤謬の発見に役立ち得たものではあるが、内部監査制度として經理組織の中に効果的な活動を期待するに到る迄には相当な時日を必要とした。

企業経営は公認会計士に依る外部監査の実施されるに及び、その受入体制として内部牽制組織と共に、内部監査制度の確立の必要を要請せられ、茲に再び内部監査の在り方が批判検討されることになつた。然し、管理会計が經理統制上、比較的直接的に明瞭な効果を収めた事実の為、最近相当な評価を得ているのに較べて、内部監査は未だその経営に於ける地位を確立していないのが、大凡の現状ではなからうか。然して最近公認会計士による外部監査の第一段階として、制度監査が実施され、各経営は經理制度の明確を計るため、内部牽制制度を十分その組織内に取入れて經理規程並びにその実施細則の制定を計つたのであるが、その一部として、或いは又別途に内部統制組織の観点に立つて部内監査の在り方に關する諸般の研究が行われているわけである。

以上を要するに、一概に内部監査と称せられるものにも、単に会計記録の正否を検査して過誤不正の摘発のみに重点を置くものと、業務全般を監察することに重点を置くものとの間に種々なる考え方があり、目的範囲に広狭の差がある。凡ゆる企業に通ずる内部監査の性格を定義づけることは極めて困難とする所であつて、企業形態と経営規模の大小如何によつて内部監査の権限を異にし、従つて目的、範囲、手続等に於いて種々な様相を示している。

## 經理の經營管理機能について

然し乍ら、内部監査は其の企業に於ける指導的地位に立つ者が、内部監査を必要として認識し、効果的と思われる組織を以て設置運用するものであり、本質的には所謂外部監査とは目的を異にし、飽く迄も企業自体の為に（詳しくは、企業の支配者層の必要の為に）存在するものである。

外部監査は与えられたものであり、強制されたものであるに反し、内部監査は自らが生み出したものであり、必要なるが故に存在するものである。

以上、内部監査の性格についての概略所見を述べたのであるが、次いで我が社の内部監査制度の沿革の大略を述べ、更に現在各企業が該制度確立の過程で経験している問題点を論じ、更に管理会計との相互関係を考察して見よう。

### (一) 我が社に於ける内部監査制度

元來住友家の事業は別子銅山に源を發し、ひいて其の事業範圍の拡大に伴い金融、倉庫、保険、金屬工業、機械工業、化学工業と分化してそれら各連系部門会社の統括としての總本店（後に本社と改めたが以下總本店と称する）が設置され、連系各会社の經營の指導調整に當つたのである。その内で我が社は金屬工業部門として伸銅、銅管、製輪、鑄鍛事業を分担して經營されてきた。總本社に内部監査制度が初めて設置されたのは明治二十年代の中葉であり、その根本的な思想としては、住友本家から其の事業の經營を附託されたる本社の總理事が自己の責任の下に、指導統括している全事業の運営が、果して其の附託に應え得る程度に、順調に遂行されているか、或いは其の運営自体に非違の点は存しないか、という責任者としての自己反省の要具として考えられ運用されたのである。即ち經營者自らの業務執行を自檢するものであり、その過程に於いて總本社の

經營方針に反する行為、經營秩序の維持を阻害する事態等を防止し、摘發すると云う監督的任務を生じ、更には經營活動の記録たる經理諸帳簿の点檢を通じて、不正、誤謬の發見防止と云う會計監査の面に及んだものである。故に出資者の為に受託經營者の業務の執行、會計の処理の監督を行うと云う、取締役に對する監査役の職能としての、行き方とは相当異つたものであり、時には理事が監査人たる監事を兼務する場合も生じたし、又、其の兼務形式が本来の姿であるとも考えられていた。而して、その監査手続としては、會計記録の精密なる檢証を行い、計算記録に現われた諸經營活動を實體に遡及して批判檢討すると云う方法であり、その批判檢討は總本社の營業方針として掲げられたところの

(一) 信用を重んじ、確實を旨とし以てその鞏固隆盛を期すべし

(二) 時勢の変遷、理財の得失を計り、弛張興廢することあるべしと雖、苟も浮利に趨り輕進すべからずと云う点を基準として、總理事の命に依り監事が檢査役以下の職員を以つて監査を実施し、檢査役以下の監査報告を參酌して監事が總理事に意見を開陳した。当初監査の対象は、連系各会社の本社及び事業場全般に亘つていたが、事業の拡大に伴い工場、事業場の増加を見るに至り、總本社の監査は連系各会社の本社を主として対象とすることになり、従つて連系各会社それぞれの本社に監査課を設置し、後に常任監査役制の設定に依り、檢査役制意を制定し、總本社の監査に協力して、各自会社の工場事業場の監査を行つて全体としては、段階的な監査制度が出来上つたのである。戦時の混乱並びに戦後の財閥解体に依り總本社の監査制度も廢され、内部監査制度は各会社独自の方

針に依り、再建せられる事となつた。現在旧連系会社に於ける実状を分類するに

(一) 検査役制度を設け、監査の権限が社長、常務取締役等執行役員にありとするもので、検査の範囲を、(イ)「業務全般の監査」と、(ロ)「会計監査を中心する経営監査」とする両者に分ち、実際の監査運営の担当役員に、常任監査役を宛てゝいるものと然らざるもの

(二) 監査室を設けて社長、常務取締役等執行役員が監査の権限を有するもの

と云う様になつてゐるが、前者の場合が最も多い様である。

我が社に於いて検査役は専務取締役又は常務取締役の指示に依り、会社業務に関する一切の検査を掌理すると、その職分が規定されているが、同時に監査役附を兼務する事に依り、実務上は常任監査役が監査の指揮に當つてゐる。この事情は当社の特殊なものではあるが、監査役と内部監査の問題として別の機会に取上げたい。何れにしても監査範囲としては非常に大きい枠を与えられているが、前述の総本社の監査に比較するに、経営政策、純技術、人事労政に関する問題を取上げず、専ら業務運営の過程を計数的に把握し、記録を点検すると云う狭い領域を主とし、監査権限では、ライン的業務に対する指導力が弱まり、直接強力なものから、間接的或いは相談相手としての役割に変化し、且つ、経営者に対するスタッフ的職能が拡大してゐる。

(三) 内部監査制度の問題点

処で最近の経営統制方法の研究の発展、企業会計の進歩につれて、内部監査制度も明瞭な姿で組織化しなければならぬわけであるが、経営に於けるスタッフ部門として業務執行から分

經理の経営管理機能について

離した監査機能を十分効果あらしめる為に実務上種々な問題があるが、監査実務については、近沢教授及び江村助教の貴重な報告があるので、此処では監査実務が当面している二、三の点について触れる事とする。

先づ第一に監査の権限についてであるが、監査はもとより経営要具として経営支配者に属するものであり、経営支配者が受託経営層としての取締役会であるとするか、執行経営者であるとするか、依り相当差異をもつものである。特に資本と経営の分離してきた近代大企業では難しい所である。此を取締役会と解するならば監査は経営執行者の業務全般に互る行為を監査対象とするもので、今般の商法改正に依り監査役の権限を縮小して、会計監査を主とする事になつたのと同時に、業務監査を取締役会の職能に、委ねられたものとされてゐる意味に於ける経営監査は、内部監査に属するかどうか、次の疑問となつてくる。理論的には取締役会の職能に属する業務監査は、株主総会の権限の大幅な部分を譲り受けた取締役会が受託経営者層として、株主総会に対して負う忠実義務に依り行う監査であるから、之はむしろ外部監査に属せしめるべきであらう。然し之には米國に於ける、ボード、オブ、ディレクターズの監査委員会が例証として挙げられるのであるが、我が國の現在の取締役会の殆んどが純然たる執行経営者から編成されている現状から、株主総会の委任関係の実質的な稀薄さ、或いは執行役員は経営独裁の危惧を考慮するならば、これを自律的に制禦すると云う任務をもつものとして内部監査を考へても良いのではなからうか。ともあれ経営の執行に當る執行役員が、その運営にかゝる経営活動を管理統制する為に、その手段の一部として行う監査は、純然たる内部監査制度であるから我々としては一応内部監



## 經理の經營管理機能について

査の権限は執行役員にあると考えている。

第二の問題は内部監査の範囲の点にある。会計監査は精粗の差こそあれ、監査の基盤となるものである。経営が行う取引を計数的記録として簿記計算する会計の真实性を始めとする、一般に認められた会計諸原則と合致し、更に会計慣習に背反しないものであり、尙且つ、処理の判断が適正妥当であるとする会計記録の信頼性の保持は、企業経営の利益保護の面で監査の重要な任務である。然し此の初発的任務が企業経営の利益の増進を目的とする経営合理化、換言すれば経営の改善に資すると云う目的を達成する為には、会計監査を基盤としつつも必然的に経営監査の分野に入らざるを得ないのである。其処で各企業は先づ監査業務の第一段階として、会計監査——即ち会計記録と現実の照合を完全に行うべき態勢を整える事に意を用いたのは当然の行き方であつた。処で、会計記録の信頼性、正確性の確保に就いて考慮しなければならぬことは、内部統制組織の完備という事である。分課制度と複式簿記原理を適用して、誤謬、不正の防止が可能となり、更に此の組織に乗つた事務の執行を明細に規定し、事務相互の照合点検を十分に行うならば、監査の精密なトレースを省略しても、会計の正確性は相当確保されて、監査の施行は会計事実との照合が残された重点となつて来る。

而して外部監査の受入態勢として強調された内部牽制並びに内部監査の完備の為に、經理規程の整備を始めとする經理制度の完備が内部監査制度の出発点として、企業が取上げられたわけであるが、実は内部監査制度の問題は其後にきたる企業経営の利益増進の点にあると考えられる。監査が此処で止つてゐるならば、飽く返も外部監査受入の為の監査であり、企業経営に

於ける比重は小さいものとなる。即ち監査範囲に経営監査は当然含まれてくるべきものであらう。

然らば第三の問題として此処で経営監査と称する監査範囲に含まれる監査対象とは如何なるものであらうか。

先づ以上の会計監査に於いて述べた会計記録の信頼性を保持し、此の記録を分析、統計して、経営者に迅速に十分明瞭な様式を以て報告し、経営者の為に役立たせると云う企業經理を中心とする諸制度組織、並びにその運営を監査するという管理会計制度をも含めての所謂組織監査は、会計監査から経営監査への橋渡しとして存在するものであるが、通常経営監査と称せられるものには次の三項目が含まれてゐる様である。

(一) 会計記録として表示された会計事実が、経営の目的或いは方針に沿つたものであるかどうかの判定、例えば減価償却等、会計処理の判断、販売契約の適否、或いは費用支出の批判等

(二) 会計記録を審査し、或いは管理会計諸計算に於いて現われた計数を分析し又は統計として把握し、その結果それらの数字が具象する経営の運営状況に関する適否の判定、例えば生産能率、販売損益批判等

(三) 販売、購買生産業務の各部門の現状を調査し、各部門活動の方針を批判し、更に総合された企業経営の運営方針の判定、例えば問屋並びに下請工場政策、受託方針、或いは経営規模批判等

こうした経営監査が、経営の實際で組織的に運営されるに際し、之をどの部門で分担するかについて、色々と論議が生じている。これが監査組織として第四の問題となつてくる。

即ちスタッフ部門として未成熟、未分化の段階にあるとは云

え殆んどの大企業では経理部が予算統制等に於いて実質的経営監査に従事しているのであるから、内部監査は会計諸制度及びその運営の適否を判定するに止め、計数的統制は内部監査の範囲外にするのが良いとする論議、或いは内部監査は一応執行部門（計画立案、執行審査を含めて）に対し、内部的に独立し、第三者的批判、鑑定をなすべきものであるから、経理部と別個にその任務を遂行すべきであるとなす論、更には内部監査は経営監査の内、前記の（一）迄に止め、（二）は執行部門で行い（三）はこれを全く別個の立場から行うべしとする説がある。

然し内部監査人は会計記録の正確性及び会社財産の保護に對する牽制として利用されるのみならず、内部監査人が気付いた経営上の欠陥を自由に、即ち如何なる部門の責任者からも拘束されずに経営者に通報し、何等の制限を受けずに会社全般に亘つて手続上の過誤及び欠陥の発見に努め政策の明確化を計り、経営者を援助しなければならぬとする米国会計士協会監査手続委員会の所説に従えば、内部監査は監査対象として経営監査の全般に亘り得るわけである。であるが実際問題として、我が国ではかゝる任務を独立して行い得る人格経験の持ち主を得る事は難しく、やはり各部門に分化して監査機能を働かせる方法が良いのではあるまいか。従つて組織としては経理部の中に管理会計制度と共に会計監査、織組監査を担当する部門を設置する行き方が、内部統制組織の問題とからんで妥当してゐる様に考えられる。

即ち経理担当者の自検制度を極度に充実し、監査人はそうした制度を検査し会計処理の根本的な判断の良否を検討すると云う面で管理、財務、両会計分野の処理報告に對する信頼性、正確性の保証人となるべきであらう。

#### 経理の経営管理機能について

次にこの点に關する事例を二三挙げてみるに、先ず我が社の検査役制度では、その権能として、会計監査のみならず経営監査全般に及んでるのであるが、監査実施上の難点は、監査を実施する側の人々が、被監査対象に對する専門的な知識水準を、経営並びに会計に於ける日進月歩の發展に歩調を合せて、維持してゆくといふ点にあり、かゝる監査能力が充実されれば効果は非常に大きい様である。

一方、内部監査制度を経営組織の中へ全部織り込み別個の内部監査部門を設けないやり方が我が国の大企業で見受けられるが、これも現状では一つの行き方で、内部牽制組織の完備、事務実施手続の十分な整備をもつて会計監査に代え、経理部門に経営の計数的統制を行わしめてゐる。企業の現在の執行部門たる経理部に、会計記録の信頼性保持の為の監査課を置く事の効果の少い点、並びに事務、文書の制度は別に庶務部で担当せしめる点、及び経理部以外に内部監査部門をおいても結局、実情では統制力を持ち得ないで閑職となる危険性がある点を考慮して、左様な方針をとつてゐる様である。又経理部の内に監査課を置いて、経理部長の指揮に依り、制度記録の監査のみならず、制度手続の計画立案、或いは子会社の監査等を、幾分の具體的決定権を持たせて運営してゐる実例があるが、此に就いては現在の内部統制組織確立の前段階にある我が国大企業では、むしろかゝる監査部門に於けるスタッフとラインの職能混合も、他の会計制度の実状から考えて、案外に効果的であると感ぜられる。

何れにしても内部監査制度を経営組織の中で、効果的に配置することは非常に難しく各社共この点に行悩んでゐる状況にある。

## 經理の經營管理機能について

監査実施上の第五の問題点としては、実地監査と資料監査、ひいては事前監査の点にふれねばならぬが、内部監査は記録の根源を監査人の眼で確認するという立前から実地監査が主であり、資料或いは書類監査は、実地監査の準備として従たるものである点を指摘するに止めたい。事前監査については、監査人は最小限度伝票、帳簿制度、会計手続等、經理組織と、処理の基本に関するものは事前に承知することを要するものと考えるが、これは監査範囲の如何で異つてくるものであり、我々としては、かくすることにより常に日常業務と密接な連絡を保つものでなければ十分な監査を行ひ得ない点を指摘したい。

以上、内部監査の問題点を種々あげたのだが、これらの点を通じて考えられることは、我が国企業の經理部がスタッフ部門とライン部門に明確に職能分化されず、従つて經理統制が不完全である点、及び經營計畫の立案決定の面で、米国に見るが如き制度化された機關を有せず、且つ執行役員の合議的な色彩よりも単独經營行為的な面が多い点、或いは經濟狀勢の変動の多大な事から計畫の修正が非常に頻繁であり、且つ生産技術、労働部で特殊な事情を有し、經理部門との調整が常に困難な点等に現れた我が国企業經理の獨特の立場が内部監査制度、更に管

### (四) 管 理 会 計 制 度 と 内 部 監 査 制 度 の 問 題

經理實務に於ては、經營者が經營管理の基礎として徴収する各經理數値と、利害關係人に対し、經營者が対外的に報告する各數値、則ち管理目的と公開目的に於ける經營者の會計判断乃至は經營政策を織り込んだ數値の重点の置き所が、異なるのは当然のことである。特に經營經理の保守性——健全性、公開性原則の歴史的限界、稅務會計との調整等に於て問題が存する。蓋

し管 理 會 計 の 指 導 理 念 が 經 營 の 完 全 な 真 実 値 の 追 求 に あり、會計原則に於ける財務諸表の相対的眞実性以上のものが、要求せられるわけである。經營者の經營責任は、經營をめぐる、又は内部の諸条件の時々刻々の変化をも見逃さずに、これに對処してゆかねば果し得ない。故に管 理 會 計 で 最 も 重 要 な 事 は、經營者の判断を完うせしめる程の正確明瞭で、而も迅速な報告を行ひ得るかどうかである。此の正確、明瞭、迅速な現実の動きを報告する基盤、乃至は支柱としての責任を内部監査は負わされている。此処に内部監査制度が、管 理 會 計 制 度 と 有 機 的 連 関 をもたねばならぬ、第一の重点を見るのである。次に前述の經營者にとつての會計処理の判断の基準は、常に經營の運營実施と密接な結びつきを持ち、それを日常批判鑑定する内部監査人の意見を濾過して始めて得られるものであり、管 理 會 計 計 算 の 結論として得られた報告數字が、經營者にとつて日常の經營活動を、企画、立案する資料としての有効性を高める点に内部監査制度の第二の關連性を見出すのである。

管 理 會 計 と 内 部 監 査 制 度 の 態 様 と し て の 結 合 は かく の 通 り であるが、元來經營はそれを囲む外部經濟との關係に於てその重点の置き方を異にするものであり、例えば好況時代には資本の蓄積に、不況時代には經營合理化に等の如くである。又、管 理 會計は資本の保全の爲眞実な經營成果を測定し、正確な計算を行い損益發生原因を把握し、各種差異を分析する等に依り經營政策決定の資となるものであるが、これ又、当然に經營の置かれた時所に依りその計算に精粗があり、報告に段階を生ずる。かゝる關係に於いて内部監査制度のあり方も考えられねばならぬわけであるが、之等を通じて明瞭な事は、それぞれの時に於ける經營の目的と經營の實體との合致を検討するところに内部

監査の存在価値があるのではなからうか。

かくの如く管理会計の実施は内部監査が前提となり、経営者の判断を誤らせない為に報告数値の正確性を立証し、且つ表現し内容のずれを明白ならしめて即ち判断の素材を鑑定してゆく点に、経営統制の支柱として内部監査は位置づけられ、更にその関連性をも超えて、経営の日常の運行自体をも対象として批判検討し、数字に現れた結論を、現実の経営諸事象の中から具体的に把握し、管理会計に方向を与えようと言う点迄も担当するのである。

#### 四 結 び

以上要するに経理のもつ管理機能の一面として会計統制並びに内部監査について、当社の実状の大略を述べたのであるが、此等は未だ発展の段階にあり、充分にその効果を發揮しているとは言い得ない。

此等のものは、各々の分野に於いて制度として完成されると共に、その他の会社組織全体の発展と相俟つて有機的に統合され、経営の内部統制組織としての完璧な姿、所謂「コントロールシステム」として完成さるべきものであらう。

然しながら、此処に至るまでには尙多くの段階を経なければならぬであらう。今後の研究に待つ所極めて大なるものがある。

(住友金属工業経理部長・会社経理専門委員会委員)

寄稿 II

「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」  
についての若干の問題点

古 賀 養 一

目 次

- 一 まえがき
- 二 租税目的のための会計原則の適用
- 三 資本剰余金と利益剰余金との区分
- 四 損益の期間的割当についての問題
- 五 むすび
- 一 まえがき

過般「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」が発表せられたことは、日頃これが調整統一の要を痛感している企業経理担当者として喜びにたえないところである。既に本意見書について税務当局、会計学者、実務家において幾多の優れた批判の諸論文が発表せられている。これらに一応目を通すとき、既発表の諸論文がとかく自己の立場を強く主張するの余り他の立場を反駁するに急な様であり、実務家の立場よりする諸論述も多くは企業会計基準審議会員としての実務家の立場を表明せられているので、ここに蛇足を加えるものではあるが、以下実

務家の立場から意見書の順序に従って主として総論に關し若干の問題点について疑点を提示して御教示、御批判を仰ぎ度いと思ふ。

一 租税目的のための会計原則の適用

先ず意見書の主張を要約するに、企業所得は一般に認められた会計原則に立脚して算定されねばならないとして、

(1) 費用収益の認識、測定、対応ならびに期間的配分に関する一定の会計的判断に基いて企業所得は、決定される

(2) 資本は資本取引によつてのみ変動し、所得は損益取引によつてのみ成立する。資本と所得は明確に区分すべきものとする

企業の所得は会計原則により算定し、これが基となり租税政策的、財政政策的、税務行政的に修正誘導されて課税所得が出てくるのであり、觀念的にみれば基本線においてあくまで両者は一致すべきものである、と主張するのである。

これに対して税務側の主張は、企業所得と課税所得との一致

説、相互独立説、誘導説の三説にわかれるが、大体、誘導説が通説であると思う。この誘導説をとる場合にも一本の会計原則が双方の柱となるという考え方と、企業会計原則の大部分のものが入るが、その他に、一般に認められた公正妥当な会計慣行を含めた広い意味の社会通念としての、会計原則が双方の柱となると考える立場にわかれる様で、税務側内部の考え方も統一されていない様である。

要するに、意見書の断定の仕方は一方的でありすぎるといつているようである。思うに会計学者・税務当局者何れも各々の立場を守るに急であり、我々実務家として会計原則は、かなり我々の合理的企業経営慣習を採り入れてあるものと思うが、会計原則が現在我国の一般に認められた公正妥当な会計慣行を含めた広い意味の現実の社会通念としての会計原則であるか否かについて一層検討を要すると思うのである。税務側も亦相手を反駁するに急であるが税法独自の立場よりする会計原則があつてはならないのであつて、あくまで両者は妥協すべきであり双方の柱となる会計原則は一本であるべきものと思うのである。我々も企業実務面においてこれを機会に多めに沈思したい。

右に関連して次の問題、疑点を提示する。

(1) 権利確定主義の意味。税法における権利確定主義は元来純資産増加の判定のための一つの尺度として生れたものと解されるが、今日の税法体系では実現主義に於ける販売基準として解釈すべきものに変つたものと解しても差支えないのではないか。(通達二四九―二五二)

(2) 誘導法(会計原則)と純資産増加説(税法)の關係。誘導法(財貨又は役務の費用を測定し、生産物の売却実現収益からその費用を控除して収益を定める)と純資産増加説の相違

は、費用収益測定の結果として純資産が決定されるか純資産増加の決定の結果として所得が決定されるかの観点の相違にあるといえるが、今日では法人税法取扱通達の純資産増加の基準は所得の理念そのものを定めたものではなく、所得算定の結果に對する吟味の尺度と解すべきでなからうか。

(3) 發生主義乃至實現主義は認識原則か測定原則か。意見書には發生主義、實現主義の原則を次のように規定していると思ふ。

發生主義↓實現主義(販売基準、生産基準、現金基準その他) 所得計算によつて費用収益を把握するため、まず發生主義が適用され、ついで販売基準、生産基準、現金基準等を尺度とする實現主義が適用される。従つて發生主義と實現主義とは同列にならぶ原則ではない。つまり何れか一方が選択されるという關係にあるのではなく發生主義は認識原則であり、實現主義は測定原則である、ということの意味するもののように考えられるのである。

然らば売上げを發生主義により認識するということは如何なることを意味するのであり、且つこれと生産基準とはいかなる關係にあるのであらうか。また、發生主義は従来現金主義と對立する認識原則と解されてきたが、この現金主義と實現主義における現金基準との關係を如何に理解すべきであらうか。

更にこの實現主義が費用にも適用されるとすれば費用の實現とは如何なることか疑問となる。販売によつて収益が實現することによつてそれに対応する費用も實現するということではなく、若し費用独自に實現ということを考えるべきであるのならば、費用収益対応の原則の所得計算への参加のあり方は如何に考へべきであらうかが問題となる。

これらの諸点について意見書はまだ充分なる説明をなして貰うとは思えない。

(4) 継続性の原則の前提をなす会計処理の原則および会計手続に関する企業の合理的選択が税法の課税公平の原則によつて時として制約されることもあるが、これは意見書も課税の公平を目標として企業所得算定後において課税所得算定のための修正の行われることは已むを得ないものとして認めているのであるから、その点については税法も意見書も原則的には見解が一致しているように考えられる。

然し乍ら、会計処理の原則ならびに手続の合理的選択の自由につき現行税法が如何なる程度にこれを理解しているか明らかでない。固定資産の減価償却、棚卸資産の棚卸方法等法定の枠内における選択の自由を認めているが、その他の個々の具体的事例について詳細に検討すれば必ずしも説法に一貫した理論があるように思えない。忠氏はこれらについて税法もあきらかな理論を持つべきであると云つているが（企業会計昭和二七年八月黒沢、忠両氏座談会）これは税法独自の会計原則を持つべきであるという意味なのであろうか。

吾々実務家の立場から見れば税法と企業会計を支配する双方の柱はあくまで一つの会計原則であり、課税所得の決定には公平の原則により税務的な修正をなすものと考えたい。

### 三 資本剰余金と利益剰余金の区分

利益剰余金と資本剰余金の概念構成が未だ充分でないように見受けられる。

先ず会計学者の主張を聞かならば、

「所得は消費の資源であるとともに再投資（資本化）の源泉で

ある。所得を資本から明白に区別せずに資本の維持、資本の蓄積（再投資）を求めるとは不可能である。会計原則の考える資本の維持はその名目的価値の維持ではなくて資本の回転結果たる所得と資本利得とを区別することによつて維持されるものである」と。

これに対して税務当局は次の如く反駁している。

「会計原則のいう利益剰余金と資本剰余金の関係は細部になつてくると必ずしも明白でない。一般的に利益剰余金の性格を非期間損益（固定資産売却損益、臨時損失）と前期損益の修正という点に求めているようであるが、企業の課税所得が何故に営業から継続的に生じたものだけに限定されねばならないの理由は明白でない。企業と自己資本出資者との間の資本取引によつて生じた剰余金（資本積立金）のみを非課税とすればよいのではないか。」と。

即ち、会計原則は名目資本維持の立場をとりながらも利益を貨幣資本回転の結果、附加された貨幣資本と解して、実体資本維持の立場をとつている。従つて国庫補助金の如きも私的資本補充のための国家投資に基づく払込資本金なりとみる。これに対し税法は資本（自己資本）の本質を株主の醸出資本なりとしている。確かに意見書の主張にも未だ理論の未成熟のために利益剰余金、資本剰余金の概念構成が明確でないようではあるが、吾々実務家としてはやはり会計原則の主張に、より多くの合理性を認めたい。国庫補助金の如きもこれを利益として課税するのは、国の補助金が再び法人税として国庫にかえる（湊氏はこれをポケット・ツウ・ポケット・セオリーといつている）ことであり、企業解体により残余財産を分配するとき始めてその部分を超過払戻をして、譲渡所得として最終的に個人所得税を課

すればいいのではないかと思う。かゝる課税方式は財政政策的上とり得ないというのだろうか。

右に關連して更に若干の問題点を提供したい。

(1) 意見書には資本損益の特殊性に關するもつと強い主張が必要と思われる。

會計原則が資本損益と通常の損益とを峻別するのは税法上の取扱においても資本損益に對しては相應の特別措置の講ぜられることを期待しているからではなからうか。とすればそのように資本損益のすべてについての非課税の要請を理由づけるため資本損益の特殊性に關するもつと強い主張が必要であらう。

(2) 貨幣価値の変動に基く資本利得(評価益)は單なる資本修正という意味で本来課税対象となるべきではないが、然し評価益でも貨幣価値変動以外の原因によつて生じたものゝ内には資本取引によるものではなく、多分に利益の本質をもつものがあり、この部分についてまで非課税の特別措置を要求するには他に理由があるように思う。

(3) 資本的資産交換の場合において生ずる未実現の資本利得については現行税法においても、限定付ではあるが、既に非課税の取扱が認められている(通達二五五―二五七)

そこで、更にこれを一步進めるならば資本的資産を処分してその資金で直ちに他の資本的資産を代替するような場合においては、その処分の際に生ずる売却差益についても同様の趣旨をもつて、課税の留保を要求できるのではなからうかと思う。

(4) 意見書は固定資産については原価主義の立場を採り、通常、評価損益は発生しないと考へているようである。然し乍ら実際上は評価損益計上の必要の生ずることが考えられるから更にこの点についても意見の表明がほしかつた処である。

税法と企業會計原則との調整に關する意見書に關する若干の問題点

#### 四 損益の期間的割当についての問題

##### 1、長期工事収益について

物価騰貴の時代には長期請負契約にスライド条項が付き、工事代価の最終的決定は工事完了後になるのが普通であり、また大規模工事(例えば新造船工事)の原価は集計に手間がかかるため工事完了の時に未確定のことが多い。殊に外註部品の代価等の判明が遅れることがその主なる原因である。従つてかゝる場合に於ける工事収益計上の時を、工事の引渡し、原価の集計、代価の確定と云う三条件を工事完成基準の要件として強く実務家から要望されているのである。

但し原価の集計は会社によつて異なる。故意に原価の集計を遅らせることにより収益を次期に繰下げることも出来るし逆に繰上げも可能である。かかることが勝手に出来る条件は税務上公正な基準として認めることができないと反駁される。

然らば慣習上一応妥当と考へられる一定期間の余裕を認めこの期間の経過した時を以て一率に原価が確定されるものとすれば妥当ではないだろうか。更に同様のことが売上上の確定についても云えるのでなからうか。

##### 2、臨時巨額の損失について

實務的観点よりすれば企業を継続企業として永続的に運営してゆくためには、損益を期間的に配分し毎期の利益を平準化することが会社自体からいつても株主債権者や投資大衆にとつても望ましい。これを理論通り処理すれば会社は一挙に欠損会社となり無配当のため信用は失墜し株価は低落し、融資は困難となり、会社経営は混乱に陥る。ここに救済策として損失が繰越される理由があると思う。



税務的に見るもかくの如く損失の繰越を行えば税収も平均化され、財政上有利であり既に青色申告法人に欠損金の繰越も認められている現在、尙更認められてよいのではないか。

意見書の「特定のキャピタル・ロス」とは何か。天災その他の臨時損失を含めて解さなければ本条項の意味がないと思う。

### 五　む　す　び

以上、実務的観点より「税法と会計原則との調整に関する意見書」について若干の問題点を提示したのである。既に各方面より数々の秀れた批判論文が出ており蛇足を加えるものではないが、税法、会計原則ともにその適用すべき母体は会計実践であり、実務的批判の声も大いに叫ばれて然るべきものと思ひ敬てこゝに一文を草した次第である。不勉強のためその批判のあたらざるところ、幾多の誤解、過誤を犯していることを惧れるものである。何等かの機会において大方諸賢の御教示を得ば幸と思うのである。

終りに調製意見書の起草が吾々が念願とする税法と企業会計の調整に果す役割の大なることを心から喜ぶとともに起草関係者諸賢の労苦に対して深く敬意を表す。

(新三菱重工財務課長・会社経理専門委員会委員)

### 執筆者紹介

渡　　辺　　進……神戸大学経済経営研究所教授  
久保田　音二郎……神戸大学経営学部教授  
戸　　田　　義　　郎……神戸大学経営学部教授  
大　　塚　　俊　　郎……神戸大学経営学部助教授  
古　　林　　喜　　楽……神戸大学経営学部  
兼経済経営研究所教授  
米　　花　　稔……神戸大学経済経営研究所助教授  
能　　勢　　信　　子……神戸大学経済経営研究所助手

## 紹介

F・S・ブレイ著

# 社會會計と國民經濟における企業部門

能 勢 信 子

## 序

近時、巨視的經濟理論の成果を実証する國民所得研究の有力な手段として、一定期間に生じた國民所得、國民生産額、消費、貯蓄、投資等の総体量を測定、表示する社會會計 (social accounting) が盛んに唱導されるに至つた。現在企業經營の分野では、會計技術が一般化され、企業の期間的な成果を測定、表示して居る。しかし國民所得の研究にこれを役立てようとすれば、企業の會計技術を直接利用することは出来ない。國民經濟活動の結果を示す社會會計としては、個別會計の与える資料を經濟学的に意味あるように統合・調整する必要があるからである。

ブレイの意図は、企業經營セクター (以下企業部門という) に社會會計を適用することによつて、個別會計數値を國民所得研究に必要な經濟量に調整することに向けられて居る。社會會計の構成、形式に関しては、已にストーン (Richard Stone) の設定したものを採用しこれを基礎構造として、(一) 經濟學

「社會會計と國民經濟における企業部門」

者と會計學者が共用し得るが如き勘定形式の設定、(二) 實質經濟量の動きを把握するための發生主義への調整、(三) 固定資産の減価償却における原価主義的手続の、取替主義的手続きへの調整、(四) 評価にさいし統一性を保ち、かつ数量的變動を確かめるための棚卸資産評価の調整、(五) 固定資産の統一価値による再評価、(六) 個別會計技術によれば表現せられない經濟量の推定 (imputation)、(七) 以上の調整を前提して可能となる企業部門の総合所得表および部門バランス表の作成を企て、居る。以下ブレイの所説にしたがつて梗概を述べる。

### 一、基礎構造と勘定形式の設定

社會會計体系の構成は、經濟理論の定義付ける諸量を測定表示し得る様に、(一) 經濟活動の中に現れた取引者を、その性格に応じて分類し、(二) 無数の取引をその活動に応じて分類することを意図して居る。構成の方向を指示するものは經濟理論であり、統計技術が之を限定付けるものである。

ブレイの用いる社會會計の構成は、'Definition and Measurement of the National Income and Related Totals' に於てス

## 「社会会計と国民経済における企業部門」

トーンが提供した構成を採り、これを体系の基礎構造としたものである。ストーンの設定した構成は、ケインズの概念にそのまま従うものである。即ち

(一) マクロな量としての国民所得を五つの広い部門、すなわち(イ)生産企業、(ロ)金融機関、(ハ)保険および社会保障機関、(ニ)最終消費者、(ホ)対外勘定、に分ち、更に之を小部門、すなわち(イ)を企業と個人家屋所有者、(ロ)を銀行業およびそれ以外の金融機関、(ハ)を保険会社、個人年金基金、社会保障基金、(ニ)を家計と官公庁に細分割している。この分類基準は、マクロな量としての国民所得を単に資料蒐集の便宜の見地から分割しているに過ぎない。それ故、国民所得循環上の特性、たとえば生産財産部門と消費財産部門のごとき素材視点に立つ部門分割、或はレオンティエフのいわゆる構造分析のごとき特性は全然持たない。いわば「上からの」分割といわれうるものである。

(二) 次に取引の分類基準となる勘定の分割であるが、之もケインズの三つの恒等式  $Y = C + I$ ;  $C + S = Y$ ;  $I = S$  に対応する如く、生産勘定 (operating account)、配分勘定 (appropriation account)、資本勘定及び蓄積勘定 (capital account; reserve account) に分ける。生産勘定は一定期間の生産活動を示す如く生産物の販売による受領額 (receipt) と未販売品のストック (inventory formation) 及び、これらに対応する要素費用ならびに間接税を示し、配分勘定は、生産勘定からの生産余剰と副次収入の合計である可処分所得及び、これに対応する配当、所得税および貯蓄 (business saving) を表現し、蓄積勘定は、企業の財務取引即ち新規証券発行に対する払込、及び新規借入金と、他方これらに対する証券購入、債務償還等

との差額を、配分勘定からの貯蓄とあわせ純蓄積として資本勘定へ移転し、新投資に充当せしめる。資本勘定は、この新投資たる固定資産、もしくは棚卸資産の形成のほか、生産費の一部として生産勘定から振替えられた減価償却額を以て固定資産の更新に充当する。かくして無数の取引は、生産・配分・貯蓄 (蓄積)・投資の各々に分割、表示せられるのである。

ストーンの設定した構成の方針は、ブレイに於てもかわりはないが、彼の意図の一つは「会計学者と経済学者に共に消化され得るごとき勘定形式を確定することにある」ため、多少基礎構造の修正がなされている。ストーンは生産勘定は、営業勘定と非営業勘定に二分され、資本勘定と蓄積勘定は統合されて滞留勘定 (resting account) と置かれる。滞留勘定なる勘定は個別会計用法に於ては用いられていないが、部門バランス表における総資産の期間的変動を示す勘定である。滞留勘定において資産は、長期滞留的な固定資産部分と、循環的な流通資産部分に分類される。棚卸資産、短期債権、現金は流通資産部分に含まれ、期首期末価格の統一によりその純増減を示す用語についても、会計学者に誤解を生ぜしめない様、会計学伝統の用語で統一してゐる。経済学における資本は、個別会計用法における資本、すなわち個々の出資者の貨幣的出資額と区別され、経済学における投資は、固定資産形成及び棚卸資産形成と改められ、又ストーンにおける受領・支払 (receipt, payment) は個別会計における発生主義用法に合致せしむべきであるから、発生せる受領および支払 (receivables, payables) と統一し、この様に統一された術語のもとでブレイの社会会計システムが示されてゐる。

## 二、発生主義への調整



四、棚卸資産の評価に関する調整

総合所得表を作る場合、個々の表の評価方法が異り評価基準となる価格の貨幣価値が喰ひちがふ場合、その総計は意味をもたないことは云うまでもない。棚卸資産の正確な評価により、未販売のストック即ち棚卸資産形成と、資本消費を測定するために、企業の棚卸資産を期首価格で統一するか、もしくは Last Cost で統一し、正確な数量変化を捕捉する。しかし固定資産で述べた如く、実体維持原則を適用するならば、ラストコストによる統一的な計算が最も合理的であるとブレイは述べている。

五、固定資産の再評価

国民資本の如き総体量を見出す際、主たる困難は、個別会計のバランスシートを統合することにある。前項に於ても述べた如く、統合された部門バランス表を作る場合、その構成項目は同一の評価基準でなされた集計可能なものであることを要する。個別会計の原価主義コンヴェンションにより作られたバランスシートは、個々の取得原価において資産が表現されて居りこれをプラスすること自体ナンセンスである。

hetero-temporal なかゝる価額を集計するためには個別会計的表現を廃し、セクター全般にわたる統一的な基準を用いる必要が生ずる。ブレイは、時価主義によるか、個々の資産の各年度における取得原価に対し、適当な一般もしくは個別物価指数によつて修正することを説いてゐるが、いづれによるものが妥当であるか、又各種資産の貨幣価値変動度をメルクマールとする分類方法などについては言及してゐない。

六、推定すべき経済諸量の測定

社会会計の要求する経済量は、財貨又は、用役の正確な給

付、反対給付の推定値であり、個別会計数値を吟味して、正確な総体量を示すよう推定が加えられる。ブレイはこの推定の例として、銀行のサーヴィスへの附加費用の説定をあげてゐる。銀行が個人又は企業に対し預金勘定を設定する場合、このサーヴィスの対価は利用者によつて正確に支払はれてゐない。即ち、かゝる費用は一部利子に入つてゐるかもしれないが、正確には不明で、国民所得を不当に評価する可能性がある。故に、推定が必要となる。このような取扱は、(一) 保険業者の与えるサーヴィス、(二) 又、賃金俸給支払においてなされた現物給与、(三) 作業衣道具等の生産手段を労働者負担となつてゐる場合の如き調整に対しても行われてゐる。

この外、国債利子は非生産的性情をもつことから移転支払としてその収入及び支払の相殺が行はれる。

以上はブレイの著書の梗概であるが彼の目指す「経済学者の概念と訓練された会計士の技術の調和のための試み」は社会会計と個別会計を近づけ、両者間に横たわる問題を整理統一する第一次的な接近として、応用経済学の一つの稔りを与えたものと云えよう。たゞしこれはあくまで第一次的なアプローチであつて問題は之で終るものではない。先づ、ブレイないしストーンの背景となつてゐるケインズ経済学のマクロな概念が、国民所得を構造的に把握するのに充分であるかどうか反省さるべきである。なほ、レオンティエフを中心とする構造分析、及び経済学のいわゆる aggregation 等の問題意識とは程遠い社会会計研究の現状を考えると、問題は尙、今後に出積してゐるといへよう。

## 調 査

# 資産再評価事情に関する調査報告

経営 経 理 研 究 室

この報告は、神戸大学経済経営研究所経営経理研究室が行つた「資産再評価事情に関する調査」の結果を整理集計したものであつて、教授渡辺進、助手増崎宗弘、鈴木和蔵、能勢信子、技官難波恒治郎の協勞に成るものである。

### 一、調査の経過

この調査は「会社年鑑」(山一証券株式会社発行昭和二六年版)所載のわが国主要会社約八三〇社を対象としたものである。これがため、調査の対象となつた会社が比較的大規模なしかも上場会社のみに限定せられ、小規模の会社が除外せられることとなつたが、労費の關係上止むを得ないことであつた。

(註) 国税庁の調査によれば、第一次再評価実施の申告を行つたもの三〇、三二七社、不再評価の申告を行つたもの一三五、七八六社、従つて再評価について申告した会社数は一六六、一一三社となつてゐる(昭二五年一〇月末)。

昭和二六年一月二五日、調査票を前記八三〇社に対して發した。(調査票の形式は附表の部に示されている。)

資産再評価事情に関する調査報告

三月一日、未回答の会社に宛てて、督促状を發し、その結果、三月一五日迄に、三四五社から回答を得た。(回答率四一%)  
回答会社の内訳を資本金別ならびに業種別に示せば附表第1表の通りである。

(註) 保険会社九社については、その資本構成が通常の株式会社と異り(殊に生命保険会社六社は相互会社として、その資本を独自の基金制度によつてゐる)、資本金別区分により他の企業と合体することには無理がある。したがつて保険会社九社については、資本金別区分を行わなかつた。照会会社中、全然第一次再評価を行わなかつた会社は四四社である。

### 二、資産再評価の明細ならびに償却費の変化

#### I 資本金別

第2表A—Dは再評価を全然行わなかつた会社と保険会社を除く回答会社二九二社について、資本金別に資産再評価の明細ならびに償却費の変化を示したものである。それぞれ

(a) 資産種類別(さらに再評価を行つたものと行わなかつた

## 資産再評価事情に関する調査報告

ものにと分つ)に、帳簿価額、再評価限度額、再評価額、再評価後の帳簿価額、再評価差額を集計表示し、それらについて、必要なる比率を算出した表と

(b) 同じく二九二社につき、資本金別に、それぞれの再評価前および再評価後の償却費年額を集計表示し、両者の変化の度を算出した表とからなる。

この場合、帳簿価額とは再評価前の帳簿価額をい、再評価限度額とは、陳腐化等の事由を考慮して資産再評価法に定められたところの、再評価限度額をいう。再評価後の帳簿価額とは再評価額と再評価を行わなかつた資産の帳簿価額との合計額である。

次に比率についていえば、 $E/A$ は再評価を行つた資産についての再評価倍率であり、 $F/B$ は再評価を行わなかつた資産をも含む総資産についての再評価倍率である。 $E/C$ は再評価を行つた資産について法定再評価限度額の幾パーセントまで再評価が行われたかを示し、 $F/D$ は同様の割合を再評価を行わなかつた資産をも含む総資産について示す。

償却費の再評価前と再評価後の変化を示す次掲第2表下段の数字については、再評価の前後における償却方法の変更を無視した。<sup>(註)</sup>

第3表は第2表の総括表である。

(註) 再評価前と再評価後において償却計算法を変更(定率法より定額法へ)した会社は、回答会社中二社(資本金区分AおよびCにそれぞれ一社)に止つている。

なお、前記二九二社中、償却費年額について記載なき回答が三社あり、これも除外せざるを得なかつた。

第2表A—Dの要約表たる第4表Aは第2表各葉における

$E/A$ 、 $F/B$ 、 $E/C$ 、および $F/D$ の諸比率と、A、B、C、D、EおよびFの実数を回答数で除した数値を一表に纏めたものであり、第4表Bは、償却費の変化を示す $B/A$ の比率と、AおよびBの実数を回答数で除した数値を一表に纏めたものである。

まず、再評価の対象となつた資産のうち大なる比重を示す「機械装置その他有形減価償却資産」ならびに「建物」についてみる。そこにおいて我々は、再評価後の帳簿価額が再評価限度額に対する割合( $F/D$ )が「機械装置その他有形減価償却資産」にありては、資本金区分の大なるに従い、六二・二、六三・四、七四・七そして七七・二と漸増し、また「建物」においても四二・四より七〇・七へと著増していることを容易に看取することができる。このことは資本の大なる会社ほど、再評価限度額に近い再評価をなし得たことを示している。同表に示す他の各比率( $E/A$ 、 $F/B$ 、 $E/C$ )についてもほぼ同様の傾向がみられる。以上の資産以外の資産を含む合計欄における各比率もまた資本金区分の大なるに従い、ほぼ漸増の傾向を示している。

再評価の前後における償却費年額の変化( $B/A$ )も、資本金の大なるに従い、二・四七、二・九四、四・〇五および三・三八となつている。

## II 業種別

第5表A—Xは再評価を全然行わなかつた会社を除き、回答会社三〇一社について、業種別に再評価の明細ならびに償却費の変動をみたものである。各表作成の手続および各金額ならびに数値の性質については、「I 資本金別」における場合に進ずる。<sup>(註)</sup>

いりまでもなく、これら第5表(同表Xを除く)を総括すれ

ば第3表となる。

(註) 再評価の前後における償却費の変化をみる場合、再評価前と後における償却方法に変化があつたか否かが問題となるが、既述の如く再評価前と再評価後において償却計算法を変更した会社は、回答会社二社(化学工業・貿易商事にそれぞれ一社)に止るのでこれを無視した。

第6表Aは第5表A—X各葉におけるE<sub>A</sub>、F<sub>B</sub>、E<sub>C</sub>およびF<sub>D</sub>の諸比率と、A、B、C、D、EおよびFの實数を回答数で除した數値を一表に纏めたものであり、第6表Bは償却費の變北を示すB<sub>A</sub>の比率と、AおよびBの實数を回答数で除した數値を一表に纏めたものである。

まず、再評価を行つた資産に関する再評価倍率(E<sub>A</sub>)をみれば、

その大なる比率を示す業種は、製紙パルプ(二四倍)その他(註)(二三倍)建設(二二倍)倉庫(二〇倍)鉄鋼(一九倍)電機電線(一三三倍)金融(一二二倍)車輛(一一倍強)輕金属非鉄金属(一一倍弱)造船・纖維工業(いづれも九倍)であり、小なる比率を示す業種は、海運(三倍)鋳業(四倍弱)興業觀光(四倍強)食品醸造・ゴム皮革(いづれも五倍)となつてゐる。(註)「その他」の業種とは文具製造業、雜品製造業のそれぞれ一社である。

再評価を行わなかつた資産をも含む再評価倍率(F<sub>B</sub>)をみれば

その大なる比率を示す業種は、その他(一二二倍)建設(一一〇倍)鉄鋼・製紙パルプ(何れも七倍強)倉庫・纖維工業(いづれも七倍弱)電気瓦斯・電機電線(いづれも五倍強)諸機械・造船(いづれも五倍弱)であり、

資産再評価事情に関する調査報告

小なる比率を示す業種は、保険(一・三倍)鋳業・海運(いづれも二倍弱)鉄道運輸・金融・ゴム皮革(いづれも三倍強)となつてゐる。

再評価を行つた資産につき、その再評価額がそれぞれの再評価限度額に対する割合(E<sub>C</sub>)をみれば、

その大なる割合を示す業種は、その他(九九%)纖維工業(九五%)興業觀光(八五%)製紙パルプ・鉄鋼(いづれも八四%)食品醸造(八二%)鉄道運輸・医薬品塗料(いづれも八一%)窯業セメント・電気瓦斯(いづれも七八%)であり、小なる割合を示す業種は、造船(二八%)建設(三七%)保険(四四%)輕金属・貿易商事(いづれも四五%)となつてゐる。

再評価を行わなかつた資産をも含む再評価後の帳簿価額がそれぞれの再評価限度額に対する割合(F<sub>D</sub>)をみれば、

その大なる割合を占める業種は、纖維工業(九〇%)製紙パルプ(八五%)その他(八三%)興業觀光(七六%)食品醸造(七五%)電気瓦斯(七二%)医薬品塗料・鉄道運輸(いづれも七一%)鋳業(六九%)保険・鉄鋼(六八%)であり、小なる割合を示す業種は造船(二八%)建設(三〇%)貿易商事(三八%)輕金属非鉄金属(三九%)諸機械(四五%)となつてゐる。

第6表Bによつて、再評価による償却(費)の変化を示す倍率(B<sub>A</sub>)をみれば、

再評価後、償却費年額が再評価前に対し大なる倍率を示す業種は、その他(九・六倍)製紙パルプ(八・三倍)鉄鋼(七・三倍)纖維工業(六・一倍)建設・電気瓦斯(いづれも四・九倍)電機電線(四・七倍)諸機械(四倍)造船(三・七倍)医



資産再評価事情に関する調査報告

薬品塗料（三・六倍）であり、

小なる倍率を示す業種は、保険（一・六倍）海運（一・七倍）貿易商事（一・八倍）鉱業（二倍）金融（二・三倍）となつて

Ⅲ 社数別

第7表及び第8表は調査票第一票につき、F B、F Dの比率について、回答ありたる社数を倍数区分（またはパーセント区分）ごとに配分し業種別及び資本金別に表示したものである。第9表は再評価後の償却費年額が再評価前のそれに対する倍率（B A）に関して、業種別及び資本金別に社数を示したものである。

三、再評価実施事情

第10表及び第11表は第一次再評価を全然行わず、または限度額まで行わなかつた会社<sup>(2)</sup>に関して、何故に再評価を全然行わず、または限度額まで行わなかつたかの理由を問ひ、その結果を整理集計したものである（調査票第三票参照）

(1) 再評価を全然行わなかつた会社四四社中、調査票第三表に対して回答なき二五社は、これを除いた。

(2) 再評価後の帳簿価額が再評価限度額の約八〇%以上に達する会社中、七三社からは、調査票第三票の返送がなかつたためそれについては集計ができなかつた。

本項の調査に際しては、調査票第三票において「貴社では次のうち何れの理由によつて限度一杯迄の再評価を実施されなかつたのですか」という問を掲げ、予想し得る回答を、それぞれのグループ別に列挙し、それぞれのグループに重要度に応ずる順位番号を記入するとともに、各グループ内の該当項目に○印

を附することを求める方式を採用した。第10表は再評価を全然行わず、又は行つたとしても限度額迄行わなかつた理由に関する、グループ単位の重要度を示す表である（但し業種別）。表中、Ⅰは重要度が第一位、Ⅱは第二位、Ⅲは第三位、Ⅳは第四位以下であることを現わす。

第10表につき、一応、附せられたる重要度を無視してグループ別に回答社数合計を求め、その大なるものの順序に列挙すれば、次の通りである。

収益関係	一九一
固定資産税関係	一三八
資本構成関係	一二四
再評価税関係	八九
時価関係	七二
その他の関係	四九
再評価差額関係	四〇
法令手続関係	一八

次に重要度を第一位とせるものについてのみ社数合計を求めその大なるものの順序に掲ぐれば次の如くである。

収益関係	一四七
資本構成関係	二七
固定資産税関係	一七
時価関係	一七
再評価差額関係	一四
その他の関係	一四
再評価税関係	八
法令手続関係	三

これによつて、資産再評価に際して大半の会社が、収益関係、

資本構成関係、固定資産税関係を重視した結果、再評価を限度額以下に止めざるを得なかつた事情が判明する。本調査において、再評価税関係、法令手続関係が案外に軽視されていることは、小規模企業が調査の対象となつていないことに起因するものである。

第11表は第10表におけるグループ別理由の、内訳項目<sup>(註)</sup>に関する合計数を示す。但し、同一グループ内において二項目以上に○印を附したものは、その全部を集計した。第11表によつて第一次再評価を阻害した原因の明細が明かになる。但し、この場合、第11表における、それぞれの該当グループに附せられたる重要度を斟酌して考慮すべきであることは勿論である。

(註) 第11表において、内訳項目を示す、a、b、c、d……gの意味についてはそれぞれ、調査票第三票を参照のこと。

本第11表につき、重要度を無視して再評価を阻害した原因の内訳項目を、回答数合計の大なるものより第十位迄、列挙すれば次の如くである。

- 1 再評価を最高限度額まですれば、固定資産税が高くなつて不利である 一三二
- 2 再評価積立金の株式化に伴い、再評価後に予測される資本構成関係を考慮した 八二
- 3 当社の収益関係が安定せず、したがつてその予想が困難であるから 七七
- 4 将来の収益の見込より考へて最高限度迄の再評価をしたのではその減価償却費を消化し得ない 六八
- 5 当社における固定資産の時価が再評価限度額以下である六八
- 6 将来の収益見込よりする減価償却費および配当―現在の資本金に対する―は負担し得るが、再評価積立金を株式化した場合の配当

資産再評価事情に関する調査報告

- 7 再評価税の納税資金の調達が困難である 六三
  - 8 再評価税は再評価後の法人税の軽減額を以てしても償い得ない 五五
  - 9 その他の理由 四一
  - 10 戦時中乃至戦後に設備を増設または更新したために、再評価を行つても、あまり、再評価差額が出ないから再評価の労費を省いた 二九
- 第三票中「その他の関係による」dに関する回答は次の通りである。

- a 土地は償却資産でないから、再評価しなかつた  
織維工業、製紙パルプ、金融各二。鉄鋼、諸機械、鉄道運輸、食品醸造、窯業セメント各一。
- b 新銀行法(案)により営業用不動産の自己資本に対する割合が七〇%に抑えられることを予測したから 金融 六
- c 保険業法(案)により不動産所有額が総資産の二〇%に抑えられることを予測したから 保険 二
- d 再評価後の償却費が年間の設備更新費に見合う程度に止めたか  
つたから 電機電線、化学工業各一
- e 他社、ことに同業種の他社との振合いを考へた 化学工業一
- f 償却方法の変更によつて、限度一杯までの再評価をしなくても、所期の目的は達し得る 鉱業 一
- g 総合償却年数が実際の個々の耐用年数より長きに過ぎるから、再評価により、償却費の増加という効果をさして期待し得ない 鉄鋼 一
- h 限度一杯の再評価をすれば、税務当局より必ず些細な点で否認され、これが修正には一旦公表した積立金を修正せねばならない。  
かゝる面倒を避けるため 貿易商事 一
- i 再評価に伴う諸税関係を考量した 貿易商事 一

資産再評価事情に関する調査報告

j 耐用年数が長く、かつ機能的減価の発生予想が大なるため

倉庫 一

なお、理由の各グループ末尾の「その他」の理由として回答されたものを列挙すれば、次の如くである。

収益関係

a 統制撤廃後、業界における収益予想が困難であるから

化学工業 二

b 再評価限度額を過去の損失補償可能額に止めたから

電機電線 二

c 再評価実施当時、業界の復興到来の時期を誤算したから

電機電線 一

d 再評価を限度一杯にやれば、社内留保による資本蓄積が難しくなるから

ゴム皮革 一

e 契約者に対する配当が窮屈になるから

保険 一

f 予算利廻りが低下するから

保険 一

資本構成関係

a 本支店及工場間の資本構成の均衡を保つため 化学工業 二  
標準時―昭和一二年―の資本構成に略々一致せしめるため

電機電線 一

c 限度一杯の再評価をしたのでは資産および資本構成の平常化を期し得ないから

造船 一

再評価税関係

a 耐用年数の長い建物についての再評価は、再評価税を払うだけで損だから

諸機械・食品醸造各一

b 支払利子を考えれば、法人税の軽減分を再評価税は殆ど相殺してしまふから

食品醸造 一

時価関係

a 最近の取得資産の原価が既に再評価限度額以上であるから

b 海外新技術の導入に伴い、現在設備の国際的陳腐化を考慮したから

造船 一

c 軍需非汎用設備については特にその経済的減価を見込んだから

電機電線 一

再評価差額関係

a 単価少額で多種多様の工具器具什器等はその全体としての差額が少なる故、再評価の計算手数を省いた

化学工業 二 鉄道運輸・金融各一

b 戦災により主要帳簿を失い、財産税評価当時の価格を算定基準としたから

電機電線 一

法令手続関係

a 相互会社における再評価積立金の資本組入れの法理が不分明なるため

保険 四

b 第二次再評価が昭和二六年にある想定の下に今回は見送つた

鉄鋼 一

c 株式についてはその再評価手続が煩瑣であるから、これを行わなかつた

繊維工業 一

四、土地の再評価実施事情

土地は他の償却性資産と異り、減価償却の対象たり得ない。故にその再評価の範囲・目的についても、他の償却性資産とは自から異つた特色が存するであらう。土地の再評価実施事情を特に独立の調査項目とした理由である。

調査票第四票第一問においては再評価の対象とされた土地の範囲を調べ、これを資本別および業種別に整理集計して、それぞれ第12表ⅠのA Bに纏めた。又第12表ⅡのA Bには、土地を再評価した目的を調査して、これを資本別および業種別に整理

集計して示した。

以上の諸表より、土地の再評価は一般的には、譲渡予定の土地について、主として譲渡乃至売却における法人税額軽減の目的で行われたものといえる。

## 五、資産再評価後の適正配当率予想

既述「再評価実施事情」において見たように、再評価額の決定には各企業における将来の収益予想が、最重要の決定要件となつてゐる。

その収益は増加償却費を賄い且つ資本に対する適正なる配当（当該企業が適正と考えるところの）を支払う源泉としての収益である。調査票第五票は各社がその適正配当率を何を基準として考え（即ち再評価積立金の資本組入を考慮しているかどうか）また何パーセントを適正と考えたかに関する調査であつて、第13表はその回答を資本金別、業種別に整理したものである。<sup>(註)</sup>

(註) 調査票様式の不備のため、回答中、a以外のものは表に纏め得なかつた。但し、aを除き、それ以外の回答は極めて稀であつた。

第13表によつて、一応、資本金別、業種別の差異を無視すれば、適正配当率と予想された順位は次の通りである。

一〇%以上二〇%未満	七七
二〇%以上三〇%未満	四九
三〇%以上	一八
一〇%未満	一五

したがつて約半数の企業が、現在の資本金に対し一〇%以上二〇%未満の配当率を以て適正と考えて、再評価を実施したことが判明する。

## 資産再評価事情に関する調査報告

上述の配当率予想の順位は、資本金別にみた場合にも略々同様である。但し、資本金区分が五千万円、一億円、三億円、それ以上と大になるに従つて、一〇%以上二〇%未満の配当率を適正と考える会社数が、それぞれのグループにおける社数合計に占める割合は、五九%、四七%、四六%、三九%であつて漸次減少し、却つて二〇%以上三〇%未満の配当率を適正と考える会社の割合が、二四%、二七%、四〇%、二九%と漸次増大している。（資本金区分三億円以上において急減しているが、三〇%以上を適正配当率と考える会社数が、資本金一億円以上三億円未満のグループにおいて僅か四%なるに對し、三億円以上の会社では二〇%と飛躍的に増大している。）

この配当率予想を業種別にみれば、繊維工業、製紙パルプ、窯業セメント、貿易商事、医薬品塗料、食品醸造等の業種では、二〇%以上三〇%未満の配当率を適正配当率と考え、鉄道運輸等は、一〇%未満の配当率を適正と考えていた事実が判明する。

## 六、再評価限度額の調整の有無

調査票第五票問2に対する結果を業種別及び資本金別に整理したものが第14表である。

これによれば「資産評価に関する通達」第四十八号による再評価限度額の調整は概ね行われていないということが判明する。

## 七 第二次資産再評価の希望調査

この結果は第15表A・Bに示されている。

これによれば、回答数二五五中、第二次再評価を希望するもの六五（二五%）に對し、希望しないもの一五七（六二%）、検討中のもの三三（一三%）となつてゐる。もちろん、第二次

資産再評価事案に関する調査報告

再評価を希望しないものうちには第一次の再評価により既に再評価限度額またはそれに近き額まで再評価を行った企業よりの回答を含んでいる。しかし本調査の行われたる時期においては、資本金別にみても、業種別にみても、第二次資産再評価はあまり希望されていないことが判明する。

(註) 業種別にみて、これが例外をなす業種は、ゴム皮革、電機電

線の二業種であり、希望・不希望の伯仲する業種は、鉄鋼、海運、窯業セメント、金融等である。

この研究は昭和二十六年文部省試験研究費補助による研究の一部である。

会社名 \_\_\_\_\_  
 業種 \_\_\_\_\_  
 資本金 \_\_\_\_\_ 設立年月 \_\_\_\_年 \_\_\_\_月

第一票 資産再評価の明細 (註1)

種類別	再評価の有無	帳簿価額	再評価限度額 (註2)		再評価額	再評価後の帳簿価額	再評価差額	E/A	F/B	E/C	F/D
			千円 A	千円 C							
1 土地	再評価を行ったもの										
	再評価を行わないもの										
	計	B	D		F						
2 建物	再評価を行ったもの	A	C	E							
	再評価を行わないもの										
	計	B	D		F						
3 機械装置その他の有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A	C	E							
	再評価を行わないもの										
	計	B	D		F						
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A	C	E							
	再評価を行わないもの										
	計	B	D		F						
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A	C	E							
	再評価を行わないもの										
	計	B	D		F						
6 その他の事業用資産	再評価を行ったもの	A	C	E							
	再評価を行わないもの										
	計	B	D		F						
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A	C	E							
	再評価を行わないもの										
	計	B	D		F						
8 株式	再評価を行ったもの	A	C	E							
	再評価を行わないもの										
	計	B	D		F						
9 合計	再評価を行ったもの	A	C	E							
	再評価を行わないもの										
	計	B	D		F						

(註1) 資産再評価法第3條第1項各号の一に該当するために現在再評価を実施していない会社では帳簿価額欄の金額の前に△印をつけて下さい。

(註2) 再評価限度額とは陳腐化等を考慮した再評価額の限度額を意味します。

第二票 償却費の變化

	有形減価償却資産の償却方法	償却費年額	B/A
再評価前	定率法 生産高比例法 その他 ( )	千円 A	倍
再評価後	定率法 生産高比例法 その他 ( )	千円 E	

(註) 本欄には貴社が有形減価償却資産につき再評価前及び再評価後に御採用の償却方法のみを残り、その他を抹消して下さい。尚「その他」に該当する際はその償却方法を ( ) 内に簡単に記入して下さい。

会社名 \_\_\_\_\_

### 第三票 再評価実施事情

第三票には再評価を全然行わなかったか、又は行つたが最高限度額迄行わなかった会社のみ記入して下さい。

該当項目にはそれぞれ○印を附し、且その重要度に応じて各グループ毎に1,2,3番の番号を□内に記入して下さい。

問 貴社では次のうち何れの理由によつて限度一杯迄の再評価を実施されなかつたのですか？

- 答  次の如き当社の収益関係による
- a 将来の収益の見込みより考えて最高限度迄再評価したのではその減価償却費を消化し得ない（電鉄業の如く料金に統制あるため現在の料金では増加する減価償却費を消化し得ない場合を含む）
  - b 上の減価償却費は負担し得るが現在の資本金に対する配当が窮屈になる
  - c 上の減価償却費及び配当は負担し得るが再評価積立金を株式化した場合の配当が窮屈になる
  - d 当社の収益状態が安定せず従つてその予想が困難である
  - e その他（簡単に記して下さい）
- 次の如き再評価後に予測される資本構成関係による
- a 再評価積立金の株式化
  - b 増資
  - c 社債の発行
  - d 借入金の増加
  - e 固定資産の新設拡張
  - f 建設仮勘定の整理による固定資産の増加
  - g その他（簡単に記して下さい）
- 次の如き固定資産税関係による
- a 再評価を最高限度額まですれば固定資産税が高くなつて不利である
  - b その他（簡単に記して下さい）
- 次の如き再評価税関係による
- a 再評価税は再評価後の法人税の軽減額を以てしても償い得ない
  - b 再評価税の納税資金の調達が困難である
  - c その他（簡単に記して下さい）
- 次の如き時価関係による
- a 当社における固定資産の時価が再評価限度額以下である
  - b その他（簡単に記して下さい）
- 次の如き再評価差額関係による
- a 戦時中乃至戦後に設備を増設又は更新したため再評価を行つても余り再評価差額が出ないから再評価の労費を省いた
  - b 当社における固定資産の取得年次が余りに古いため再評価を行つても余り再評価差額が出ないから再評価の労費を省いた
  - c 当社における固定資産の陳腐化が甚だしいため再評価を行つても余り再評価差額が出ないから再評価の労費を省いた
  - d その他（簡単に記して下さい）
- 次の如き法令手続関係による
- a 資産再評価に関する法規が晦澁で理解が困難である。
  - b 資産再評価の手続が煩瑣でありその申告書提出期限が切迫していたため諸事情を充分に考

- 慮出来なかつた  
c その他（簡単に記して下さい）

次の如きその他の関係による

- a 再評価額を高くしないでも修繕費の支出により実体資本は維持できる  
b 再評価積立金を多く作らないでも増資により設備資金は賄い得る  
c 法人の超過所得税がなくなつたので減価償却費を余り増加する必要がない  
d その他（簡単に記して下さい）

#### 第四票 土地の再評価実施事情

該当項目に○印を記して下さい

- 問 1 貴社ではどの範囲の土地を再評価されましたか？  
答 a 処分予定の土地のみ再評価した  
b 処分予定の土地に限らずその他の全部の土地を再評価した  
c その他（簡単に記して下さい）
- 問 2 貴社では何故資産再評価法に基づく土地の再評価を実施されたのですか？  
答 a 譲渡損益に対する法人税を軽減する  
b 資産構成関係を是正する  
c 自己資本を増大する  
d 社債発行限度を拡張する  
e その他（簡単に記して下さい）

#### 第五票 資産再評価に関するその他の事項

該当項目に○印を記して下さい

- 問 1 貴社では再評価に際して収益計画を樹てられたことと存じますがその計画において再評価後の適正配当率をどの位に見込まれていますか？  
答 a 現在の資本金に対し \_\_\_\_\_%  
b 現在の資本金と再評価積立金の $\frac{1}{4}$ とに対し \_\_\_\_\_%  
c 現在の資本金と再評価積立金の $\frac{2}{4}$ とに対し \_\_\_\_\_%  
d 現在の資本金と再評価積立金の $\frac{3}{4}$ とに対し \_\_\_\_\_%  
e 現在の資本金と再評価積立金の $\frac{4}{4}$ とに対し \_\_\_\_\_%  
f 増資後の資本金に対し \_\_\_\_\_%  
g 増資後の資本金と再評価積立金の $\frac{1}{4}$ とに対し \_\_\_\_\_%  
h 増資後の資本金と再評価積立金の $\frac{2}{4}$ とに対し \_\_\_\_\_%  
i 増資後の資本金と再評価積立金の $\frac{3}{4}$ とに対し \_\_\_\_\_%  
j 増資後の資本金と再評価積立金の $\frac{4}{4}$ とに対し \_\_\_\_\_%
- 問 2 貴社では再評価された資産について「資産評価に関する通達（法人関係）」第48号（註）による再評価限度額の調整を行われましたか？  
（註）「資産再評価に関する通達（法人関係）」第48号……法第三章に規定された再評価の限度額は、個々の資産について規定されたものであるから、原則として個々の資産について生じた限度額と再評価額との差額を通算することができないものとする。但し、総合償却資産に含まれる個々の資産の使用可能年数が異なるため、総合償却資産の耐用年数に応ずる別表第一の倍数により計算した再評価額の限度額が、基準日におけるそれぞれの資産の価額に比較して著しく不均衡である場合には、その価額と均衡を保つように、再評価額の限度額の合計額の範囲内において個々の資産についての再評価額の限度額を調整することができるものとする。法第三十五条の陳腐化に関する規定は調整後の再評価額の限度額について適用するものとする。
- 答 a 行つた  
b 行わない
- 問 3 再評価に関する諸条件（再評価税率、納付期限、限度額等）が今回と同様であつて、再び再評価する機会が与えられた場合に貴社では再々評価を利用して、再評価額の



改訂を行われますか？（本問には今回の再評価を全然行わなかつたか、又は行つたが最高限度額迄行わなかつた会社のみ答えて下さい）

- 答 a 再々評価する。  
b 再々評価しない。

第 1 表

回答會社内譯表

業 種 \ 資 本 金	50,000千円 未 満	50,000千円以上 100,000千円未 満	100,000千円以上 300,000千円未 満	300,000千円 以 上	合 計
鋳 業	2	2	6	4	14
電 気 瓦 斯	0	0	1	1	2
鉄 鋼	2	2	5	8	17
輕金屬非鉄金屬	3	0	1	2	6
諸 機 械	18	7	7	2	34
電 機 電 線	4	3	8	5	20
車 輛	6	1	4	0	11
造 船	0	0	2	3	5
鉄 道 運 輸	6	1	3	4	14
海 運	1	1	5	2	9
倉 庫	4	0	2	0	6
化 学 工 業	3	6	12	7	28
医 薬 品 塗 料	7	7	1	1	16
食 品 釀 造	2	2	8	3	15
窯業セメント	4	4	5	1	14
ゴ ム 皮 革	4	2	1	0	7
織 維 工 業	3	4	9	11	27
製 紙 パ ル プ	2	1	3	2	8
建 設	5	0	0	0	5
貿 易 商 事	5	3	6	0	14
興 業 観 光	2	0	0	0	2
金 融	0	0	11	5	16
其 の 他	1	0	1	0	2
合 計	84	46	101	61	292
保 險					9
再評価を行わない					44

第 2 表 (A) 資 本 金 別 I

(50,000千円未満)

資 産 再 評 価 の 明 細

種 類 別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の帳簿価額	再評価差額	E	F	E	F
							A	B	C	D
1 土 地	再評価を行ったもの	A 千円 28,977	C 千円 600,224	E 千円 238,857	千円	千円 209,880	8.24			39.8
	再評価を行わないもの	126,703	2,265,683							
	計	B 155,680	D 2,865,907	F 365,560				2.35		12.8
2 建 物	再評価を行ったもの	A 440,686	C 8,135,965	E 3,638,722		3,198,036	8.26			44.7
	再評価を行わないもの	246,350	1,031,377							
	計	B 687,036	D 9,167,342	F 3,885,072				5.65		42.4
3 機械装置その他有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 540,128	C 4,244,588	E 2,841,776		2,301,648	5.26			67.0
	再評価を行わないもの	644,349	1,355,015							
	計	B 1,184,477	D 5,599,603	F 3,486,125				2.94		62.2
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 1,016	C 86,087	E 22,464		21,448	22.11			26.1
	再評価を行わないもの	3,535	36,959							
	計	B 4,551	D 123,046	F 25,999				5.71		21.1
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A 361,504	C 1,178,015	E 1,019,172		657,668	2.82			86.5
	再評価を行わないもの	56,270	315,170							
	計	B 417,774	D 1,493,185	F 1,075,442				2.57		72.0
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A 11,161	C 33,908	E 30,564		19,403	2.74			90.1
	再評価を行わないもの	24,115	38,512							
	計	B 35,276	D 72,420	F 54,679				1.55		75.5
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A 41	C 192	E 50		9	1.22			26.0
	再評価を行わないもの	1,905	11,606							
	計	B 1,946	D 11,798	F 1,855				1.00		15.7
8 株 式	再評価を行ったもの	A 559	C 2,280	E 1,140		581	2.04			50.0
	再評価を行わないもの	38,390	38,273							
	計	B 38,949	D 40,553	F 39,530				1.01		97.5
9 合 計	再評価を行ったもの	A 1,384,072	C 14,281,259	E 7,792,745		6,408,673	5.63			54.6
	再評価を行わないもの	1,141,517	5,092,595							
	計	B 2,525,589	D 19,373,854	F 8,934,262				3.54		46.1

償 却 費 の 変 化

	償 却 費 年 額		B/A
再 評 価 前	A	358,164 千円	2.47 倍
再 評 価 後	B	885,347 千円	

## (B) 資本金別II

(50,000千円以上100,000千円未満)

## 資産再評価の明細

種類別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の帳簿価額	再評価差額	E/A	F/B	E/C	F/D
1 土地	再評価を行ったもの	A 11,036	C 210,892	E 125,959						
	再評価を行わないもの								59.7	
	計	B 97,219	D 1,698,839		F 212,142			2.18		12.5
2 建物	再評価を行ったもの	A 648,534	C 5,531,393	E 3,822,028		3,173,494	5.89		69.1	
	再評価を行わないもの									
	計	B 1,120,470	D 6,239,195		F 4,293,964			3.83		68.8
3 機械装置その他有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 871,173	C 6,244,588	E 4,335,418		3,464,245	4.98		69.4	
	再評価を行わないもの									
	計	B 1,596,897	D 7,988,450		F 5,061,142			3.17		63.4
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 42,501	C 277,994	E 277,676		235,175	6.53		99.9	
	再評価を行わないもの									
	計	B 45,071	D 307,622		F 280,246			6.22		91.1
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A 136,078	C 579,845	E 579,125		443,047	4.26		99.9	
	再評価を行わないもの									
	計	B 412,748	D 980,190		F 855,795			2.07		87.3
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A 6,523	C 43,967	E 32,990		26,467	5.06		75.0	
	再評価を行わないもの									
	計	B 29,019	D 66,457		F 55,486			1.91		83.5
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A 895	C 3,507	E 3,496		2,601	3.91		99.7	
	再評価を行わないもの									
	計	B 895	D 3,507		F 3,496			3.91		99.7
8 株式	再評価を行ったもの	A 1	C 4	E 3		2	1.00		75.0	
	再評価を行わないもの									
	計	B 68,732	D 81,582		F 68,735			1.00		84.2
9 合計	再評価を行ったもの	A 1,716,741	C 12,892,090	E 9,176,695		7,459,954	5.35		71.2	
	再評価を行わないもの									
	計	B 3,371,052	D 17,365,846		F 10,831,006			3.21		62.4

## 償却費の変化

	償却費年額	B/A
再評価前	A 394,793千円	2.94倍
再評価後	B 1,162,629千円	

(C) 資 本 金 別 III

(100,000千円以上300,000千円未満)

資 産 再 評 価 の 明 細

種 類 別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の帳簿価額	再評価差額	$\frac{E}{A}$	$\frac{F}{B}$	$\frac{E}{C}$	$\frac{F}{D}$
1 土 地	再評価を行ったもの	A 千円 87,370	C 千円 1,925,067	E 千円 898,772	千円	千円 811,402	倍 10.29		% 46.7	
	再評価を行わないもの									
	計	B 543,343	D 8,533,144	F 1,354,745				倍 2.49	% 15.9	
2 建 物	再評価を行ったもの	A 2,060,488	C 27,277,331	E 18,540,942		16,480,454	9.00		68.0	
	再評価を行わないもの									
	計	B 3,528,833	D 30,427,736	F 20,009,287				5.67	65.8	
3 機械装置その他有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 2,968,535	C 29,758,673	E 22,049,124		19,080,589	7.41		74.1	
	再評価を行わないもの									
	計	B 6,762,159	D 34,590,739	F 25,842,748				3.82	74.7	
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 67,898	C 353,968	E 288,713		220,815	4.25		81.6	
	再評価を行わないもの									
	計	B 96,678	D 2,041,080	F 317,493				3.28	15.6	
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A 1,879,583	C 10,002,860	E 6,293,754		4,414,171	3.35		62.9	
	再評価を行わないもの									
	計	B 5,059,793	D 15,460,023	F 9,473,964				1.87	61.3	
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A 36,479	C 567,347	E 257,005		220,526	7.05		45.3	
	再評価を行わないもの									
	計	B 941,924	D 1,749,522	F 1,162,450				1.23	65.4	
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A 162	C 13,450	E 13,450		13,288	83.02		100.0	
	再評価を行わないもの									
	計	B 332	D 5,770	F 13,782				27.90	71.7	
8 株 式	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの									
	計	B 636,929	D 643,042	F 636,929				1.00	99.0	
9 合 計	再評価を行ったもの	A 7,100,515	C 69,898,696	E 48,341,760		41,241,245	6.81		69.2	
	再評価を行わないもの									
	計	B 17,570,153	D 93,464,506	F 58,811,398				3.35	62.9	

償 却 費 の 変 化

	償 却 費 年 額	$\frac{B}{A}$
再 評 価 前	A 1,397,540 千円	4.05 倍
再 評 価 後	B 5,660,887 千円	

(D) 資 本 金 別 IV

(300,000千円以上)

資 産 再 評 価 の 明 細

種 類 別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の帳簿価額	再評価差額	E/A	F/B	E/C	F/D
1 土 地	再評価を行ったもの	A 千円 95,907	C 千円 2,566,198	E 千円 1,070,869	千円	千円 974,962	11.17			41.7
	再評価を行わないもの	1,514,155	18,052,654							
	計	B 1,610,062	D 20,618,852		F 2,585,024			1.61		12.5
2 建 物	再評価を行ったもの	A 3,638,153	C 57,545,767	E 43,433,225		39,795,072	11.94			75.5
	再評価を行わないもの	6,800,791	13,469,511							
	計	B 10,438,944	D 71,015,278		F 50,234,016			4.81		70.7
3 機械装置その他有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 9,311,983	C 91,087,428	E 75,157,556		65,845,573	8.07			82.5
	再評価を行わないもの	9,913,878	19,072,653							
	計	B 19,225,861	D 110,160,081		F 85,071,434			4.42		77.2
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 2,944	C 7,793	E 7,090		4,146	2.41			91.0
	再評価を行わないもの	17,596	45,186							
	計	B 20,540	D 52,978		F 24,686			1.20		46.6
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A 1,597,308	C 4,449,369	E 4,416,299		2,818,991	2.76			99.3
	再評価を行わないもの	92,528	357,122							
	計	B 1,689,836	D 4,806,491		F 4,508,827			2.67		93.8
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A 408	C 11,902	E 7,126		6,718	17.47			59.9
	再評価を行わないもの	876,133	995,008							
	計	B 876,541	D 1,006,910		F 883,259			1.01		87.7
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A 244	C 2,435	E 2,355		2,111	9.65			96.7
	再評価を行わないもの	10,776	48,286							
	計	B 11,020	D 50,721		F 13,131			1.19		25.9
8 株 式	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0			0
	再評価を行わないもの	272,317	279,815							
	計	B 272,317	D 279,815		F 272,317			1.00		97.3
9 合 計	再評価を行ったもの	A 14,646,947	C 155,670,892	E 124,094,520		109,447,573	8.47			79.7
	再評価を行わないもの	19,498,174	52,320,234							
	計	B 34,145,121	D 207,991,126		F 143,592,694			4.21		69.0

償 却 費 の 変 化

	A	償 却 費 年 額	B/A
再 評 価 前		3,952,090 千円	3.38 倍
再 評 価 後	B	13,346,739 千円	

第 3 表

總

括

資産再評價の明細

種 類 別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の帳簿価額	再評価差額	$\frac{E}{A}$	$\frac{F}{B}$	$\frac{E}{C}$	$\frac{F}{D}$
1 土 地	再評価を行ったもの	A 千円 223,290	C 千円 5,302,381	E 千円 2,334,457	千円	千円 2,111,167	10.45倍		44.03%	
	再評価を行わないもの	2,183,014	28,414,361							
	計	B 2,406,304	D 33,716,742	F 4,517,471			1.88倍		13.40%	
2 建 物	再評価を行ったもの	A 6,787,861	C 98,490,456	E 69,434,917		62,647,056	10.23		70.49	
	再評価を行わないもの	8,987,422	18,359,095							
	計	B 15,775,283	D 116,849,551	F 78,422,339			4.97		67.11	
3 機械装置その他有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 13,691,819	C 131,335,277	E 104,383,874		90,692,055	7.62		79.48	
	再評価を行わないもの	15,077,575	27,003,596							
	計	B 28,769,394	D 158,338,873	F 119,461,449			4.15		75.45	
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 114,359	C 725,742	E 595,943		481,584	5.21		82.11	
	再評価を行わないもの	52,481	1,798,984							
	計	B 166,840	D 2,524,726	F 648,424			3.89		25.68	
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A 3,974,473	C 16,210,089	E 12,308,350		8,333,877	3.10		75.93	
	再評価を行わないもの	3,605,678	6,529,800							
	計	B 7,580,151	D 22,739,889	F 15,914,028			2.09		69.98	
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A 54,571	C 657,124	E 327,685		273,114	6.00		49.87	
	再評価を行わないもの	1,828,189	2,238,185							
	計	B 1,882,760	D 2,895,309	F 2,155,874			1.15		74.46	
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A 1,342	C 19,584	E 19,351		18,009	14.20		98.82	
	再評価を行わないもの	12,913	65,662							
	計	B 14,255	D 85,246	F 32,264			2.26		37.85	
8 株 式	再評価を行ったもの	A 560	C 2,284	E 1,143		583	2.04		50.04	
	再評価を行わないもの	1,016,368	1,042,712							
	計	B 1,016,928	D 1,044,996	F 1,017,511			1.00		97.37	
9 合 計	再評価を行ったもの	A 24,848,275	C 252,742,937	E 189,405,720		164,557,445	7.62		74.94	
	再評価を行わないもの	32,763,640	85,452,395							
	計	B 57,611,915	D 338,195,332	F 222,169,360			3.86		65.69	

償 却 費 の 変 化

	償 却 費 年 額	$\frac{B}{A}$
再 評 価 前	A 6,102,587 千円	3.45倍
再 評 価 後	B 21,055,602 千円	

第 4 表

(A) 資産再評価に関する資本金別明細の要約表

種類別	資本金	E/A 倍	F/B 倍	E/C 倍	F/D 倍	回答数	再評価を行ったもの の簿価額 (A)	再評価を行わないもの を含む簿価額合計 (B)	再評価を行ったもの の簿価額 (C)	再評価を行わないもの を含む再評価限度額合計 (D)	再評価後の簿価額 (E)	再評価後の簿価額 (F)
土地	50,000千円未満	8.24	2.35	39.8	12.8	84	345	1,853	7,146	34,118	284	435
	100,000〃未満	11.41	2.18	59.7	12.5	46	240	2,113	4,585	36,931	2,738	4,612
	300,000〃未満	10.29	2.49	46.7	15.9	101	865	5,380	19,060	84,487	8,899	13,413
	300,000〃以上	11.17	1.61	41.7	12.5	61	1,572	26,394	42,069	338,014	17,555	42,377
建物	50,000〃未満	8.26	5.65	44.7	42.4	84	5,246	8,179	96,857	109,135	43,318	46,251
	100,000〃未満	5.89	3.82	69.1	68.8	46	14,099	24,358	120,248	135,635	83,088	93,347
	300,000〃未満	9.00	5.67	68.0	65.8	101	20,401	34,939	270,073	301,265	183,574	198,112
	300,000〃以上	11.94	4.81	75.5	70.7	61	59,642	171,130	943,373	1,164,185	712,020	823,508
機械設備 の償却 減価 資産	50,000〃未満	5.26	2.94	67.0	62.2	84	6,430	14,101	50,531	66,662	33,831	41,501
	100,000〃未満	4.98	3.17	69.4	63.4	46	18,939	34,715	135,752	173,662	94,248	110,027
	300,000〃未満	7.41	3.82	74.1	74.7	101	29,391	66,952	294,640	342,483	218,308	255,869
	300,000〃以上	8.07	4.42	82.5	77.2	61	152,655	315,178	1,493,237	1,805,903	1,232,091	1,394,614
無償 形減 資産	50,000〃未満	22.11	5.71	26.1	21.1	84	12	54	1,025	1,465	267	310
	100,000〃未満	6.53	6.22	99.9	91.1	46	924	980	6,041	6,669	6,036	6,092
	300,000〃未満	4.25	3.28	81.6	15.6	101	672	957	3,505	20,209	2,859	3,143
	300,000〃以上	2.41	1.20	91.0	46.6	61	48	337	128	868	116	405
営業 用 資産 の 償却 減価 資産	50,000〃未満	2.82	2.57	86.5	72.0	84	4,304	4,974	14,024	17,776	12,133	12,803
	100,000〃未満	4.26	2.07	99.9	87.3	46	2,958	8,973	12,605	21,308	12,590	18,604
	300,000〃未満	3.35	1.87	62.9	61.3	101	18,610	50,097	99,038	153,070	62,314	93,802
	300,000〃以上	2.76	2.67	99.3	93.8	61	26,185	27,702	72,940	78,795	72,398	73,784
その他 の 事業 用 資産	50,000〃未満	2.74	1.55	90.1	75.5	84	133	420	404	962	364	651
	100,000〃未満	5.06	1.91	75.0	83.5	46	142	631	956	1,445	717	1,206
	300,000〃未満	7.05	1.23	45.3	66.4	101	361	9,326	5,617	17,322	2,545	11,509
	300,000〃以上	17.47	1.01	59.9	87.7	61	7	14,370	195	16,507	117	14,480
土地 の 上 に 利 用 する 権利	50,000〃未満	1.22	1.00	26.0	15.7	84	0.5	22	2	140	0.6	22
	100,000〃未満	3.91	3.91	99.7	99.7	46	19	19	76	76	76	76
	300,000〃未満	83.01	27.90	100.0	71.7	101	2	5	133	190	133	136
	300,000〃以上	9.65	1.19	96.7	25.9	61	4	181	40	831	39	215
株式	50,000〃未満	2.04	1.01	50.0	97.5	84	7	464	27	519	14	471
	100,000〃未満	3.00	1.00	75.0	84.2	46	0.02	1,494	0.86	1,774	0.65	1,494
	300,000〃未満	0	1.00	0	99.0	101	0	6,306	0	6,535	0	6,306
	300,000〃以上	0	1.00	0	97.3	61	0	4,464	0	4,587	0	4,464
合計	50,000〃未満	5.63	3.54	54.6	46.1	84	16,477	30,067	170,014	230,405	92,771	106,360
	100,000〃未満	5.35	3.21	71.2	62.4	46	37,320	73,284	280,263	377,518	199,491	233,281
	300,000〃未満	6.81	3.35	69.2	62.9	101	70,302	173,962	692,066	925,559	478,631	582,291
	300,000〃以上	8.47	4.21	79.7	69.0	61	240,114	559,756	2,551,982	3,409,691	2,034,336	2,353,978

(B) 償却変化に関する資本金別の要約表

資本金	B/A 倍	回答数	再評価前 償却費年額 (A)	再評価後 償却費年額 (B)
50,000千円未満	2.47	82	4,368	10,797
100,000千円未満	2.94	46	8,582	25,275
300,000千円未満	4.05	100	13,975	56,609
300,000千円以上	3.38	61	62,788	218,799

第 5 表 ( A ) 鑛

業

資産再評價の明細

種 類 別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の 帳簿価額	再評価差額	E A	F B	E C	F D
1 土 地	再評価を行ったもの	A 千円 31,649	C 千円 655,637	E 千円 263,431	千円	千円 231,782	倍 8.32	% 40.2		
	再評価を行わないもの	454,500	1,871,319							
	計	B 486,149	D 2,526,956	F 717,931			倍 1.48	% 28.4		
2 建 物	再評価を行ったもの	A 501,997	C 2,734,089	E 1,987,981		1,485,984	3.96	72.7		
	再評価を行わないもの	3,804,434	6,062,855							
	計	B 4,306,431	D 8,796,944	F 5,792,415			1.35	65.8		
3 機械装置その他有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 560,801	C 4,459,490	E 3,698,945		3,138,144	6.60	82.9		
	再評価を行わないもの	3,678,700	4,849,024							
	計	B 4,239,501	D 9,308,514	F 7,377,645			1.74	79.3		
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 41,433	C 294,807	E 291,875		250,442	7.04	99.0		
	再評価を行わないもの	2,572	3,505							
	計	B 44,005	D 298,312	F 294,447			6.69	98.7		
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A 3,692,480	C 14,417,405	E 10,708,909		7,016,429	2.90	74.3		
	再評価を行わないもの	3,205,325	5,565,840							
	計	B 6,897,805	D 19,983,245	F 13,914,234			2.02	69.6		
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0	0		
	再評価を行わないもの	233,039	233,039							
	計	B 233,039	D 233,039	F 233,039			1.00	100.0		
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0	0		
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0	F 0			0	0		
8 株 式	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0	0		
	再評価を行わないもの	6,137	9,000							
	計	B 6,137	D 9,000	F 6,137			1.00	68.2		
9 合 計	再評価を行ったもの	A 4,828,360	C 22,561,428	E 16,951,141		12,122,781	3.51	75.1		
	再評価を行わないもの	11,384,707	18,594,582							
	計	B 16,213,067	D 41,156,010	F 28,335,848			1.75	68.8		

償 却 費 の 変 化

	償 却 費 年 額	B A
再 評 価 前	A 1,911,463 千円	2.01 倍
再 評 価 後	B 3,839,117 千円	



(B) 電 氣 瓦 斯

資 産 再 評 價 の 明 細

種 類 別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の帳簿価額	再評価差額	$\frac{E}{A}$	$\frac{F}{B}$	$\frac{E}{C}$	$\frac{F}{D}$
1 土 地	再評価を行ったもの	A	C	E						
	再評価を行わないもの	31,169	440,951							
	計	B	D	F	31,169			1.00		7.1
2 建 物	再評価を行ったもの	A	C	E						
	再評価を行わないもの	74,329	573,870	442,210		367,881	5.95		77.1	
	計	B	D	F	448,252			5.58		77.2
3 機械装置その他有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A	C	E						
	再評価を行わないもの	565,294	4,138,755	3,220,302		2,655,008	5.70		77.8	
	計	B	D	F	3,232,218			5.60		77.6
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A	C	E						
	再評価を行わないもの	0	0	0		0	0		0	
	計	B	D	F	0			0		0
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A	C	E						
	再評価を行わないもの	0	0	0		0	0		0	
	計	B	D	F	0			0		0
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A	C	E						
	再評価を行わないもの	0	0	0		0	0		0	
	計	B	D	F	0			0		0
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A	C	E						
	再評価を行わないもの	0	0	0		0	0		0	
	計	B	D	F	0			0		0
8 株 式	再評価を行ったもの	A	C	E						
	再評価を行わないもの	0	0	0		0	0		0	
	計	B	D	F	0			0		0
9 合 計	再評価を行ったもの	A	C	E						
	再評価を行わないもの	639,623	4,712,625	3,662,512		3,022,889	5.73		77.7	
	計	B	D	F	3,711,639			5.39		71.6

償 却 費 の 変 化

	償 却 費 年 額	$\frac{B}{A}$
再 評 価 前	A 63,872千円	4.86倍
再 評 価 後	B 310,547千円	

## (C) 鐵

## 鋼

## 資産再評價の明細

種 類 別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の帳簿価額	再評価差額	$\frac{E}{A}$	$\frac{F}{B}$	$\frac{E}{C}$	$\frac{F}{D}$
1 土 地	再評価を行ったもの	A 千円 14,947	C 千円 216,514	E 千円 71,165	千円	千円 56,218	倍 4.76		% 32.9	
	再評価を行わないもの	278,231	6,599,973							
	計	B 293,178	D 6,816,487	F 349,396			倍 1.19		% 5.1	
2 建 物	再評価を行ったもの	A 791,649	C 15,289,456	E 11,242,453		10,450,804	14.20		73.5	
	再評価を行わないもの	995,326	3,795,204							
	計	B 1,786,975	D 19,084,660	F 12,237,779			6.85		64.1	
3 機械装置その他有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 1,591,864	C 39,876,004	E 34,928,263		33,336,399	21.94		87.6	
	再評価を行わないもの	2,721,725	8,490,725							
	計	B 4,313,589	D 48,366,729	F 37,649,988			8.73		77.8	
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 3	C 167	E 167		164	55.67		100.0	
	再評価を行わないもの	5,376	5,376							
	計	B 5,379	D 5,543	F 5,543			1.03		100.0	
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A 8,221	C 34,556	E 20,283		12,062	2.48		58.7	
	再評価を行わないもの	15,744	27,666							
	計	B 23,965	D 62,222	F 36,027			1.50		57.9	
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	574,006	574,006							
	計	B 574,006	D 574,006	F 574,006			1.00		100.0	
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	387	387							
	計	B 387	D 387	F 387			1.00		100.0	
8 株 式	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	36,983	36,085							
	計	B 36,983	D 36,085	F 36,983			1.00		102.4	
9 合 計	再評価を行ったもの	A 2,406,684	C 55,416,697	E 46,262,331		43,855,647	19.22		83.5	
	再評価を行わないもの	4,627,778	19,529,422							
	計	B 7,034,462	D 74,946,119	F 50,890,109			7.23		67.9	

## 償 却 費 の 変 化

	償 却 費 年 額	$\frac{B}{A}$
再 評 価 前	A 455,103 千円	7.25 倍
再 評 価 後	B 3,299,740 千円	

(D) 軽金属非鉄金属

資産再評価の明細

種類別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の帳簿価額	再評価差額	$\frac{E}{A}$	$\frac{F}{B}$	$\frac{E}{C}$	$\frac{F}{D}$
1 土地	再評価を行ったもの	A 千円 4,104	C 千円 173,105	E 千円 147,803	千円	千円 143,699	倍 36.01		% 85.4	
	再評価を行わないもの	23,284	377,749							
	計	B 27,388	D 550,854	F 171,087				倍 6.25	% 31.1	
2 建物	再評価を行ったもの	A 17,466	C 810,679	E 198,905		181,439	11.39		24.5	
	再評価を行わないもの	79,953	989,256							
	計	B 97,419	D 1,799,935	F 278,858				2.86	15.5	
3 機械装置 その他有形減 価償却資産	再評価を行ったもの	A 116,219	C 4,286,669	E 1,399,312		1,283,093	12.04		32.6	
	再評価を行わないもの	283,229	1,018,473							
	計	B 399,448	D 5,305,142	F 1,682,541				4.21	31.7	
4 無形減価 償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	1,873	1,873							
	計	B 1,873	D 1,873	F 1,873				1.00	100.0	
5 鉱業用減価 償却資産	再評価を行ったもの	A 134,143	C 1,135,576	E 1,122,491		988,348	8.36		98.8	
	再評価を行わないもの	11,803	19,766							
	計	B 145,946	D 1,155,342	F 1,134,294				7.77	98.2	
6 その他の事 業資産	再評価を行ったもの	A 27	C 633	E 276		249	10.22		43.6	
	再評価を行わないもの	296,064	296,064							
	計	B 296,091	D 296,697	F 296,340				1.00	99.9	
7 土地の上に 存する権利	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	145							
	計	B 0	D 145	F 0				0	0	
8 株式	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	6,135	6,135							
	計	B 6,135	D 6,135	F 6,135				1.00	100.0	
9 合計	再評価を行ったもの	A 271,959	C 6,406,662	E 2,868,787		2,596,828	10.55		44.8	
	再評価を行わないもの	702,341	2,709,461							
	計	B 974,300	D 9,116,123	F 3,571,128				3.67	39.2	

償却費の変化

	償却費年額	$\frac{B}{A}$
再評価前	A 62,354 千円	3.31倍
再評価後	B 206,303 千円	

(E) 諸 機 械

資 産 再 評 価 の 明 細

種 類 別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の帳簿価額	再評価差額	$\frac{E}{A}$	$\frac{F}{B}$	$\frac{E}{C}$	$\frac{F}{D}$
1 土 地	再評価を行ったもの	A 千円 17,409	C 千円 305,554	E 千円 180,685	千円	千円 163,276	倍 10.38		% 59.1	
	再評価を行わないもの									
	計	B 79,387	D 1,442,652	F 242,663				倍 3.06	% 16.8	
2 建 物	再評価を行ったもの	A 289,530	C 5,500,808	E 2,789,171		2,499,641	9.63		50.7	
	再評価を行わないもの									
	計	B 414,206	D 5,774,422	F 2,913,847				7.03	50.5	
3 機械装置その他有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 281,585	C 3,991,805	E 1,943,872		1,662,287	6.90		48.7	
	再評価を行わないもの									
	計	B 600,512	D 4,836,255	F 2,262,799				3.77	46.8	
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 83	C 5,515	E 5,515		5,072	66.45		100.0	
	再評価を行わないもの									
	計	B 961	D 17,195	F 6,033				6.28	35.1	
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの									
	計	B 0	D 0	F 0				0	0	
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A 5,981	C 26,257	E 15,777		9,796	2.64		60.1	
	再評価を行わないもの									
	計	B 18,222	D 65,746	F 28,018				1.54	42.6	
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0			0	
	再評価を行わないもの									
	計	B 4	D 177	F 4				1.00	2.3	
8 株 式	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの									
	計	B 14,353	D 14,286	F 14,353				1.00	100.5	
9 合 計	再評価を行ったもの	A 594,588	C 9,829,939	E 4,935,020		4,340,432	8.30		50.2	
	再評価を行わないもの									
	計	B 1,127,645	D 12,150,733	F 5,468,077				4.85	45.0	

償 却 費 の 変 化

	償 却 費 年 額	$\frac{B}{A}$
再 評 価 前	A 104,661 千円	4.03 倍
再 評 価 後	B 422,369 千円	

## (F) 電 機 電 線

### 資 産 再 評 価 の 明 細

種 類 別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の 帳簿価額	再評価差額	E	F	E	F
							A	B	C	D
1 土 地	再評価を行ったもの	A	C	E						
	再評価を行わないもの									
	計	B	D	F						
		千円	千円	千円	千円	千円	倍		%	
		13,026	231,967	94,917		81,891	7.29		40.9	
		204,491	1,932,969							
		217,517	2,164,936		299,408			1.38	13.8	
2 建 物	再評価を行ったもの	A	C	E						
	再評価を行わないもの									
	計	B	D	F						
		444,212	9,621,906	5,767,532		5,323,320	12.98		59.9	
		524,064	1,624,785							
		968,276	11,246,691		6,291,596			6.50	55.9	
3 機械装置その他有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A	C	E						
	再評価を行わないもの									
	計	B	D	F						
		352,568	6,210,960	4,551,998		4,199,430	12.91		73.3	
		751,291	1,264,173							
		1,103,859	7,475,133		5,303,289			4.80	70.9	
無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A	C	E						
	再評価を行わないもの									
	計	B	D	F						
		0	0	0		0	0		0	
		22	490							
		22	490		22			1.00	4.5	
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A	C	E						
	再評価を行わないもの									
	計	B	D	F						
		0	0	0		0	0		0	
		0	0							
		0	0		0			0	0	
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A	C	E						
	再評価を行わないもの									
	計	B	D	F						
		0	0	0		0	0		0	
		758	3,964							
		758	3,964		758			1.00	19.1	
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A	C	E						
	再評価を行わないもの									
	計	B	D	F						
		0	0	0		0	0		0	
		0	0							
		0	0		0			0	0	
8 株 式	再評価を行ったもの	A	C	E						
	再評価を行わないもの									
	計	B	D	F						
		0	0	0		0	0		0	
		27,765	27,765							
		27,765	27,765		27,765			1.00	100.0	
9 合 計	再評価を行ったもの	A	C	E						
	再評価を行わないもの									
	計	B	D	F						
		809,806	16,064,833	10,414,447		9,604,641	12.86		64.8	
		1,508,391	4,854,142							
		2,318,197	20,918,975		11,922,838			5.14	57.0	

### 償 却 費 の 変 化

	償 却 費 年 額		B/A
再 評 価 前	A	211,913 千円	4.73 倍
再 評 価 後	B	997,800 千円	

(G) 車 輛

資産再評價の明細

種 類 別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の帳簿価額	再評価差額	$\frac{E}{A}$	$\frac{F}{B}$	$\frac{E}{C}$	$\frac{F}{D}$
1 土 地	再評価を行ったもの	A 千円 14,585	C 千円 413,968	E 千円 169,360	千円	千円 154,775	11.61 倍		40.9 %	
	再評価を行わないもの	11,659	168,496							
	計	B 26,244	D 582,464	F 181,019				6.90 倍	31.1 %	
2 建 物	再評価を行ったもの	A 102,661	C 1,839,194	E 969,933		867,272	9.45		52.7	
	再評価を行わないもの	119,428	184,035							
	計	B 222,089	D 2,023,229	F 1,089,361				4.91	53.8	
3 機械装置その他有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 97,428	C 1,539,358	E 1,303,074		1,205,646	13.37		84.7	
	再評価を行わないもの	299,470	585,187							
	計	B 396,898	D 2,124,545	F 1,602,544				4.04	75.4	
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0	F 0		0		0	0	
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0	F 0		0		0	0	
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A 2,804	C 3,000	E 3,000		0	1.07		100.0	
	再評価を行わないもの	12,982	13,318							
	計	B 15,786	D 16,318	F 15,982				1.01	97.9	
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	175	1,496							
	計	B 175	D 1,496	F 175				1.00	11.7	
8 株 式	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	82,096	82,096							
	計	B 82,096	D 82,096	F 82,096				1.00	100.0	
9 合 計	再評価を行ったもの	A 217,478	C 3,795,520	E 2,445,367		2,227,889	11.24		64.4	
	再評価を行わないもの	525,810	1,034,628							
	計	B 743,288	D 4,830,148	F 2,971,177				4.00	61.5	

償 却 費 の 変 化

	償 却 費 年 額	$\frac{B}{A}$
再 評 価 前	A 76,586 千円	3.56 倍
再 評 価 後	B 272,291 千円	

(H) 造 船

資産再評価の明細

種 類 別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の帳簿価額	再評価差額	$\frac{E}{A}$	$\frac{F}{B}$	$\frac{E}{C}$	$\frac{F}{D}$
1 土 地	再評価を行ったもの	A 千円 29,997	C 千円 878,314	E 千円 175,738	千円	千円 145,741	倍 5.86		% 20.0	
	再評価を行わないもの	39,917	786,439							
	計	B 69,914	D 1,664,753		F 215,655			倍 3.08	% 12.9	
2 建 物	再評価を行ったもの	A 174,487	C 5,553,526	E 1,371,690		1,197,203	7.86		24.7	
	再評価を行わないもの	166,240	212,280							
	計	B 340,727	D 5,765,806		F 1,537,930			4.51	26.7	
3 機械装置その他有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 127,304	C 4,018,762	E 1,332,536		1,205,232	10.47		33.2	
	再評価を行わないもの	141,848	178,803							
	計	B 269,152	D 4,197,565		F 1,474,384			5.48	35.1	
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0		F 0			0	0	
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0		F 0			0	0	
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0		F 0			0	0	
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0		F 0			0	0	
8 株 式	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0		F 0			0	0	
9 合 計	再評価を行ったもの	A 331,788	C 10,450,602	E 2,879,964		2,548,176	8.68		27.6	
	再評価を行わないもの	348,005	1,177,522							
	計	B 679,793	D 11,628,124		F 3,227,969			4.75	27.8	

償 却 費 の 変 化

	償 却 費 年 額	$\frac{B}{A}$
再 評 価 前	A 87,644 千円	3.68 倍
再 評 価 後	B 322,914 千円	

(I) 鐵 道 運 輸

(50,000千円未満)

資 産 再 評 價 の 明 細

種 類 別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の帳簿価額	再評価差額	E/A	F/B	E/C	F/D
1 土 地	再評価を行ったもの	A 千円 4,498	C 千円 20,482	E 千円 17,736	千円	千円 13,238	倍 3.94		% 86.6	
	再評価を行わないもの	336,405	4,101,969							
	計	B 340,903	D 4,122,471	F 354,141			倍 1.04		% 8.6	
2 建 物	再評価を行ったもの	A 682,224	C 5,685,850	E 5,268,589		4,586,365	7.72		92.7	
	再評価を行わないもの	714,957	899,731							
	計	B 1,397,181	D 6,585,581	F 5,983,546			4.28		90.9	
3 機械装置その他有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 2,426,516	C 15,435,621	E 11,818,062		9,391,546	4.87		76.6	
	再評価を行わないもの	2,274,766	2,608,741							
	計	B 4,701,282	D 18,044,362	F 14,092,828			2.99		78.1	
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 3,677	C 82,852	E 24,620		20,943	6.70		29.7	
	再評価を行わないもの	10,075	58,834							
	計	B 13,752	D 141,686	F 34,695			2.52		24.5	
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0	F 0		0	0		0	
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A 96	C 109	E 109		13	1.14		100.0	
	再評価を行わないもの	5,385	123,538							
	計	B 5,481	D 123,647	F 5,494			1.00		4.4	
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A 41	C 192	E 50		9	1.22		26.0	
	再評価を行わないもの	1,569	2,107							
	計	B 1,610	D 2,299	F 1,619			1.01		70.4	
8 株 式	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0	F 0		0	0		0	
9 合 計	再評価を行ったもの	A 3,117,052	C 21,225,106	E 17,129,166		14,012,114	5.50		80.7	
	再評価を行わないもの	3,343,157	7,794,940							
	計	B 6,460,209	D 29,020,046	F 20,472,323			3.17		70.5	

償 却 費 の 変 化

	償 却 費 年 額	B/A
再 評 価 前	A 755,094 千円	3.44 倍
再 評 価 後	B 2,594,117 千円	



(J) 海

運

## 資産再評価の明細

種 類 別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の 帳簿価額	再評価差額	$\frac{E}{A}$	$\frac{F}{B}$	$\frac{E}{C}$	$\frac{F}{D}$
1 土 地	再評価を行ったもの	A 千円	C 千円	E 千円	千円	千円	倍		%	
	再評価を行わないもの	8,310	193,932	50,568		42,258	6.09		26.1	
	計	B 9,750	D 125,762	F	60,318			倍		%
2 建 物	再評価を行ったもの	A 29,875	C 225,139	E 180,422		150,547	6.04		80.1	
	再評価を行わないもの	81,903	157,287							
	計	B 111,778	D 382,426	F	262,325			2.35		68.6
3 機械装置その他有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 1,034,597	C 3,745,796	E 2,470,110		1,435,513	2.39		65.9	
	再評価を行わないもの	990,953	1,594,323							
	計	B 2,025,550	D 5,340,119	F	3,461,063			1.71		64.8
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 67,249	C 310,939	E 248,751		181,502	3.70		79.9	
	再評価を行わないもの	171,179	367,559							
	計	B 238,428	D 678,498	F	419,930			1.76		61.9
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0	F	0				0	0
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A 15,685	C 294,529	E 88,154		72,469	5.62		29.9	
	再評価を行わないもの	171,179	367,559							
	計	B 186,864	D 662,088	F	259,333			1.39		39.2
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0	F	0				0	0
8 株 式	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	34,626	32,706							
	計	B 34,626	D 32,706	F	34,626			1.00		105.9
9 合 計	再評価を行ったもの	A 1,155,716	C 4,770,335	E 3,038,005		1,882,289	2.63		63.7	
	再評価を行わないもの	1,300,508	2,365,280							
	計	B 2,456,224	D 7,135,615	F	4,338,513			1.77		50.8

## 償 却 費 の 変 化

	償 却 費 年 額	$\frac{B}{A}$
再 評 価 前	A 333,292 千円	1.69 倍
再 評 価 後	B 562,791 千円	

(K) 倉庫

資産再評価の明細

種類別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の帳簿価額	再評価差額	E/A	F/B	E/C	F/D
1 土地	再評価を行ったもの	A 千円 2,162	C 千円 79,595	E 千円 46,341	千円	千円 44,179	倍 21.43		% 58.2	
	再評価を行わないもの	34,864	856,581							
	計	B 37,026	D 936,176	F 81,205				倍 2.19	% 86.7	
2 建物	再評価を行ったもの	A 58,564	C 2,014,382	E 1,261,625		1,203,061	21.54		62.6	
	再評価を行わないもの	64,890	68,628							
	計	B 123,454	D 2,083,010	F 1,326,515				1.07	63.7	
3 機械装置その他有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 10,267	C 146,275	E 98,381		88,114	9.58		67.3	
	再評価を行わないもの	53,670	112,599							
	計	B 63,937	D 258,874	F 152,051				2.38	58.7	
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0	F 0		0		0	0	
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0	F 0		0		0	0	
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	5,794	8,994							
	計	B 5,794	D 8,994	F 5,794				1.00	64.4	
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0	F 0		0		0	0	
8 株式	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	4,640	4,640							
	計	B 4,640	D 4,640	F 4,640				1.00	100.0	
9 合計	再評価を行ったもの	A 70,993	C 2,240,252	E 1,406,347		1,335,354	19.81		62.8	
	再評価を行わないもの	163,858	1,051,442							
	計	B 234,851	D 3,291,694	F 1,570,205				6.69	47.7	

償却費の変化

	償却費年額	B/A
再評価前	A 26,063 千円	3.39 倍
再評価後	B 88,276 千円	

# (L) 化 学 工 業

## 資 産 再 評 価 の 明 細

種 類 別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の 帳簿価額	再評価差額	$\frac{E}{A}$	$\frac{F}{B}$	$\frac{E}{C}$	$\frac{F}{D}$
1 土 地	再評価を行ったもの	A 千円 7,359	C 千円 159,649	E 千円 111,386	千円	千円 104,027	倍 15.14		% 69.8	
	再評価を行わないもの	109,276	1,975,153							
	計	B 116,635	D 2,134,802	F 220,662				倍 1.89	% 10.3	
2 建 物	再評価を行ったもの	A 793,785	C 7,394,705	E 5,176,377		4,382,592	6.52		70.0	
	再評価を行わないもの	504,916	1,262,976							
	計	B 1,298,701	D 8,657,681	F 5,681,293				4.37	65.6	
3 機械装置その他有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 1,553,872	C 11,020,289	E 8,614,363		7,060,491	5.54		78.2	
	再評価を行わないもの	1,053,819	2,357,840							
	計	B 2,607,691	D 13,378,129	F 9,668,182				3.71	72.3	
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 24	C 1,154	E 1,019		995	42.45		88.3	
	再評価を行わないもの	582	23,577							
	計	B 606	D 24,731	F 1,601				2.64	6.5	
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A 12,366	C 204,819	E 128,919		116,553	10.43		62.9	
	再評価を行わないもの	93,199	433,492							
	計	B 105,565	D 638,311	F 222,118				2.10	34.8	
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	19	592							
	計	B 19	D 592	F 19				1.00	3.2	
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A 1,139	C 5,942	E 5,851		4,712	5.14		98.5	
	再評価を行わないもの	10,389	47,899							
	計	B 11,528	D 53,841	F 16,240				1.41	30.2	
8 株 式	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	57,085	58,569							
	計	B 57,085	D 58,569	F 57,085				1.00	97.5	
9 合 計	再評価を行ったもの	A 2,368,545	C 18,786,558	E 14,037,915		11,669,370	5.93		74.7	
	再評価を行わないもの	1,829,285	6,160,094							
	計	B 4,197,830	D 24,946,652	F 15,867,200				3.78	63.6	

## 償 却 費 の 変 化

	償 却 費 年 額	$\frac{B}{A}$
再 評 価 前	A 547,935 千円	3.22 倍
再 評 価 後	B 1,764,791 千円	

(M) 醫 藥 品 塗 料

資 産 再 評 価 の 明 細

種 類 別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の帳簿価額	再評価差額	E/A	F/B	E/C	F/D
1 土 地	再評価を行ったもの	A 千円 1,552	C 千円 29,250	E 千円 13,411	千円	千円 11,859	倍 8.64		% 45.8	
	再評価を行わないもの	28,639	480,554							
	計	B 30,191	D 509,704	F 42,050				倍 1.39	% 8.2	
2 建 物	再評価を行ったもの	A 154,211	C 1,641,947	E 1,332,942		1,178,731	8.64		81.2	
	再評価を行わないもの	61,751	84,139							
	計	B 215,962	D 2,726,086	F 1,394,693				6.46	51.2	
3 機 械 装 置 そ の 他 有 形 減 価 償 却 資 産	再評価を行ったもの	A 208,912	C 1,460,692	E 1,179,514		970,502	5.65		80.8	
	再評価を行わないもの	212,953	311,974							
	計	B 421,865	D 1,772,666	F 1,392,467				3.30	78.6	
4 無 形 減 価 償 却 資 産	再評価を行ったもの	A 273	C 285	E 274		1	1.00		96.1	
	再評価を行わないもの	250	2,219							
	計	B 523	D 2,504	F 524				1.00	20.9	
5 鉱 業 用 減 価 償 却 資 産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0	F 0				0	0	
6 そ の 他 の 事 業 資 産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	20,391	26,052							
	計	B 20,391	D 26,052	F 20,391				1.00	78.3	
7 土 地 の 上 に 存 在 す る 権 利	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0	F 0				0	0	
8 株 式	再評価を行ったもの	A 560	C 2,284	E 1,143		583	2.04		50.0	
	再評価を行わないもの	25,606	25,606							
	計	B 31,266	D 27,890	F 31,849				1.02	114.2	
9 合 計	再評価を行ったもの	A 365,508	C 3,134,458	E 2,527,284		2,161,776	6.91		80.6	
	再評価を行わないもの	349,590	930,544							
	計	B 715,098	D 4,062,028	F 2,876,874				4.02	70.8	

償 却 費 の 変 化

	償 却 費 年 額	B/A
再 評 価 前	A 95,627 千円	3.57 倍
再 評 価 後	B 341,713 千円	

(N) 食 品 釀 造

資 産 再 評 価 の 明 細

種 類 別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の帳簿価格	再評価差額	$\frac{E}{A}$	$\frac{F}{B}$	$\frac{E}{C}$	$\frac{F}{D}$
1 土 地	再評価を行ったもの	A 千円 7,691	C 千円 307,138	E 千円 47,411	千円	千円 39,720	6.16		15.4	
	再評価を行わないもの	56,121	1,150,684							
	計	B 63,812	D 1,457,822		F 103,532			1.62		7.1
2 建 物	再評価を行ったもの	A 363,034	C 5,448,010	E 4,289,098		3,926,064	11.81		78.7	
	再評価を行わないもの	165,642	221,488							
	計	B 528,676	D 5,669,498		F 4,454,740			8.43		78.6
3 機械装置 その他有形減 価却資産	再評価を行ったもの	A 1,487,038	C 5,833,609	E 5,156,784		3,669,746	3.47		88.4	
	再評価を行わないもの	574,078	742,243							
	計	B 2,061,116	D 6,575,952		F 5,730,862			2.78		87.1
4 無形減価 却資産	再評価を行ったもの	A 1,202	C 9,398	E 9,191		7,989	7.65		97.8	
	再評価を行わないもの	22	1,176							
	計	B 1,224	D 10,574		F 9,213			7.53		87.1
5 鉱業用減 価却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0		F 0			0		0
6 その他の事 業資産	再評価を行ったもの	A 4,381	C 170,417	E 120,250		115,869	27.45		70.6	
	再評価を行わないもの	3,237	30,701							
	計	B 7,618	D 201,118		F 123,487			16.21		61.4
7 土地の上 に存する権利	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0		F 0			0		0
8 株 式	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	11,195	24,045							
	計	B 11,195	D 24,045		F 11,195			1.00		46.6
9 合 計	再評価を行ったもの	A 1,863,346	C 11,768,572	E 9,622,734		7,759,388	5.16		81.8	
	再評価を行わないもの	810,295	2,170,337							
	計	B 2,673,641	D 13,938,909		F 10,433,029			3.90		74.8

償 却 費 の 変 化

	償 却 費 年 額	$\frac{B}{A}$
再 評 価 前	A 374,512 千円	2.70 倍
再 評 価 後	B 1,012,689 千円	

(0) 窯業セメント

資産再評価の明細

種 類 別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の帳簿価額	再評価差額	E	F	E	F
							A	B	C	D
1 土 地	再評価を行ったもの	A 千円 1,381	C 千円 18,513	E 千円 3,820	千円	千円 2,439	倍 2.77		% 20.6	
	再評価を行わないもの	70,449	953,943							
	計	B 71,830	D 972,456	F 74,269			倍 1.03		% 7.6	
2 建 物	再評価を行ったもの	A 571,659	C 4,039,629	E 2,898,691		2,327,032	5.07		71.8	
	再評価を行わないもの	161,476	296,931							
	計	B 733,135	D 4,336,560	F 3,060,167			4.17		70.6	
3 機械装置その他有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 484,037	C 4,580,041	E 3,825,104		3,341,067	7.90		83.5	
	再評価を行わないもの	221,299	410,245							
	計	B 705,336	D 4,990,286	F 4,046,403			5.74		81.1	
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 95	C 7,213	E 1,119		1,024	11.78		15.5	
	再評価を行わないもの	15,987	1,598,324							
	計	B 16,082	D 1,605,537	F 17,106			1.06		1.1	
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A 127,263	C 417,733	E 327,748		200,485	2.58		78.5	
	再評価を行わないもの	278,746	475,730							
	計	B 406,009	D 893,463	F 606,494			1.49		67.9	
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A 10	C 677	E 622		612	62.20		91.9	
	再評価を行わないもの	470,531	470,557							
	計	B 470,541	D 471,234	F 471,153			1.00		99.9	
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	2	60							
	計	B 2	D 60	F 2			1.00		33.3	
8 株 式	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	2,344	891							
	計	B 2,344	D 891	F 2,344			1.00		26.3	
9 合 計	再評価を行ったもの	A 1,184,445	C 9,063,806	E 7,057,104		5,872,659	5.96		77.9	
	再評価を行わないもの	1,220,834	4,206,681							
	計	B 2,405,279	D 13,270,487	F 8,277,938			3.44		62.4	

償 却 費 の 変 化

	償 却 費 年 額		B/A
再 評 価 前	A	171,814 千円	4.26
再 評 価 後	B	731,191 千円	

(P) ゴ ム 皮 革

資産再評価の明細

種類別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の帳簿価額	再評価差額	E/A	F/B	E/C	F/D
1 土地	再評価を行ったもの	A 千円 2,504	C 千円 69,489	E 千円 24,510	千円	千円 22,006	9.79		35.3	
	再評価を行わないもの	13,079	145,459							
	計	B 15,583	D 214,948	F 37,589				2.41		17.5
2 建物	再評価を行ったもの	A 65,725	C 772,683	E 467,728		402,003	7.12		60.5	
	再評価を行わないもの	41,420	65,555							
	計	B 117,145	D 838,238	F 519,148				4.43		61.9
3 機械装置その他有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 123,677	C 974,411	E 498,364		374,687	4.03		51.1	
	再評価を行わないもの	93,677	107,892							
	計	B 217,354	D 1,082,303	F 592,041				2.72		54.7
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0	F 0				0		0
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0	F 0				0		0
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A 167	C 12,121	E 10,086		9,919	60.40		83.2	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 167	D 12,121	F 10,086				60.40		83.2
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0	F 0				0		0
8 株式	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	10,097	10,097							
	計	B 10,097	D 10,097	F 10,097				1.00		100.0
9 合計	再評価を行ったもの	A 192,073	C 1,828,704	E 1,000,688		808,615	5.21		54.7	
	再評価を行わないもの	158,273	329,003							
	計	B 350,346	D 2,157,707	F 1,158,961				3.31		53.7

償却費の変化

	償却費年額	B/A
再評価前	A 28,324 千円	3.00 倍
再評価後	B 84,892 千円	

(Q) 織 維 工 業

資 産 再 評 価 の 明 細

種 類 別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の帳簿価額	再評価差額	$\frac{E}{A}$	$\frac{F}{B}$	$\frac{E}{C}$	$\frac{F}{D}$
1 土 地	再評価を行ったもの	A 18,665	C 742,962	E 481,731		463,066	25.81		64.8	
	再評価を行わないもの									
	計	B 126,306	D 2,648,852	F 589,372				4.67		22.3
2 建 物	再評価を行ったもの	A 979,854	C 15,405,616	E 14,700,576		13,720,722	15.00		95.4	
	再評価を行わないもの									
	計	B 1,324,569	D 15,775,622	F 15,045,291				11.36		95.4
3 機械装置その他有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 2,491,750	C 15,846,434	E 15,045,872		12,554,122	6.04		94.9	
	再評価を行わないもの									
	計	B 3,234,321	D 16,642,776	F 15,788,443				4.88		94.9
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの									
	計	B 515	D 2,051	F 515				1.00		25.1
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの									
	計	B 0	D 0	F 0				0		0
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A 670	C 17,854	E 17,357		16,687	25.91		97.2	
	再評価を行わないもの									
	計	B 8,419	D 40,045	F 25,106				2.98		62.7
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの									
	計	B 157	D 4,274	F 157				1.00		3.7
8 株 式	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの									
	計	B 49,182	D 51,957	F 49,182				1.00		94.7
9 合 計	再評価を行ったもの	A 3,490,939	C 32,012,866	E 30,245,536		26,754,597	8.66		94.5	
	再評価を行わないもの									
	計	B 4,744,469	D 35,175,577	F 31,499,066				6.64		89.5

償 却 費 の 変 化

	償 却 費 年 額	$\frac{B}{A}$
再 評 価 前	A 544,360 千円	6.05 倍
再 評 価 後	B 3,292,401 千円	



(R) 製 紙 パ ル プ

資 産 再 評 価 の 明 細

種 類 別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の帳簿価額	再評価差額	E/A	F/B	E/C	F/D
1 土 地	再評価を行ったもの	A 10,609	C 435,870	E 163,934		153,325	15.45		37.6	
	再評価を行わないもの									
	計	B 24,117	D 751,028		F 177,442	-		7.36		23.6
2 建 物	再評価を行ったもの	A 68,835	C 1,897,082	E 1,652,715		1,583,880	24.01		87.1	
	再評価を行わないもの									
	計	B 266,714	D 2,047,002		F 1,850,594			6.94		90.4
3 機械装置その他の有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 116,607	C 3,339,669	E 2,941,340		2,824,733	25.22		88.1	
	再評価を行わないもの									
	計	B 450,033	D 3,570,790		F 3,274,766			7.28		91.7
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		.0	
	再評価を行わないもの									
	計	B 0	D 0		F 0			0		0
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの									
	計	B 861	D 7,306		F 861			1.00		11.8
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A 10	C 162	E 162		152	16.20		100.0	
	再評価を行わないもの									
	計	B 40	D 192		F 192			4.80		100.0
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの									
	計	B 0	D 0		F 0			0		0
8 株 式	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの									
	計	B 0	D 0		F 0			0		0
9 合 計	再評価を行ったもの	A 195,961	C 5,672,783	E 4,758,151		4,562,190	24.28		83.9	
	再評価を行わないもの									
	計	B 741,665	D 6,276,318		F 5,303,855			7.15		84.5

償 却 費 の 変 化

	償 却 費 年 額	B/A
再 評 価 前	A 51,017 千円	8.32 倍
再 評 価 後	B 424,325 千円	

(S) 建設

資産再評価の明細

種 類 別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の帳簿価額	再評価差額	E/A	F/B	E/C	F/D
1 土 地	再評価を行ったもの	A 千円 2,158	C 千円 67,576	E 千円 26,496	千円 24,338	千円 12,271				% 39.2
	再評価を行わないもの									
	計	B 11,093	D 499,278	F 35,431				倍 3.19		% 7.1
2 建 物	再評価を行ったもの	A 26,349	C 1,605,081	E 591,602		565,253	22.45			36.9
	再評価を行わないもの									
	計	B 41,234	D 1,651,246	F 606,487				14.71		36.7
3 機械装置その他有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 1,985	C 34,489	E 19,197		17,212	9.67			55.7
	再評価を行わないもの									
	計	B 11,653	D 74,866	F 28,865				2.48		38.6
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0			0
	再評価を行わないもの									
	計	B 0	D 0	F 0				0		0
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0			0
	再評価を行わないもの									
	計	B 0	D 0	F 0				0		0
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0			0
	再評価を行わないもの									
	計	B 1,698	D 4,662	F 1,698				1.00		36.4
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0			0
	再評価を行わないもの									
	計	B 0	D 0	F 0				0		0
8 株 式	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0			0
	再評価を行わないもの									
	計	B 2,771	D 2,771	F 2,771				1.00		100.0
9 合 計	再評価を行ったもの	A 30,492	C 1,707,146	E 637,295		606,803	20.90			37.3
	再評価を行わないもの									
	計	B 68,449	D 2,232,823	F 675,252				9.86		30.2

償 却 費 の 変 化

	償 却 費 年 額	B/A
再 評 価 前	A 6,282 千円	4.90 倍
再 評 価 後	B 30,481 千円	

(T) 貿 易 商 事

資 産 再 評 価 の 明 細

種 類 別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の帳簿価額	再評価差額	E/A	F/B	E/C	F/D
1 土 地	再評価を行ったもの	A 千円 8,726	C 千円 126,394	E 千円 102,757	千円	千円 94,031	11.76		81.3	
	再評価を行わないもの	67,879	672,108							
	計	B 76,605	D 798,502	F 170,636				2.23		21.4
2 建 物	再評価を行ったもの	A 150,453	C 3,324,550	E 1,380,041		1,229,588	9.17		41.5	
	再評価を行わないもの	134,908	630,398							
	計	B 285,361	D 3,954,948	F 1,514,949				5.31		38.3
3 機械装置その他有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 35,298	C 207,220	E 167,956		132,658	4.76		81.1	
	再評価を行わないもの	117,714	193,725							
	計	B 153,012	D 400,945	F 285,670				1.87		71.2
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 66	C 96	E 96		30	1.45		100.0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 66	D 96	F 96				1.45		100.0
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0	F 0				0		0
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	2,404	13,515							
	計	B 2,404	D 13,515	F 2,404				1.00		17.8
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	230	9,117							
	計	B 230	D 9,117	F 230				1.00		2.5
8 株 式	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	16,315	16,390							
	計	B 16,315	D 16,390	F 16,315				1.00		99.5
9 合 計	再評価を行ったもの	A 194,543	C 3,658,260	E 1,650,850		1,456,307	8.49		45.1	
	再評価を行わないもの	339,450	1,535,253							
	計	B 533,993	D 5,193,513	F 1,990,300				3.73		38.3

償 却 費 の 変 化

	償 却 費 年 額	B/A
再 評 価 前	A 51,225 千円	1.75 倍
再 評 価 後	B 89,707 千円	

(U) 興 業 観 光

資 産 再 評 価 の 明 細

種 類 別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の帳簿価額	再評価差額	E/A	F/B	E/C	F/D
1 土 地	再評価を行ったもの	A 千円 21	C 千円 809	E 千円 400	千円	千円 379	19.04		49.4	
	再評価を行わないもの		692	24,925						
	計	B 713	D 25,734	F 1,092				1.53		4.2
2 建 物	再評価を行ったもの	A 22,441	C 126,171	E 105,753		83,312	4.71		83.8	
	再評価を行わないもの		363	363						
	計	B 22,804	D 126,534	F 106,116				4.65		83.9
3 機械装置その他有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 3,524	C 29,788	E 24,887		21,363	7.06		83.5	
	再評価を行わないもの		1,846	1,862						
	計	B 5,370	D 31,650	F 26,733				4.98		84.5
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの		1,400	1,400						
	計	B 1,400	D 1,400	F 1,400				1.00		100.0
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの		0	0						
	計	B 0	D 0	F 0				0		0
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A 10,786	C 20,480	E 19,583		8,797	1.82		95.6	
	再評価を行わないもの		5,552	4,784						
	計	B 16,338	D 25,264	F 25,135				1.54		99.5
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの		0	0						
	計	B 0	D 0	F 0				0		0
8 株 式	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの		0	0						
	計	B 0	D 0	F 0				0		0
9 合 計	再評価を行ったもの	A 36,772	C 177,248	E 150,623		113,851	4.10		85.0	
	再評価を行わないもの		9,853	33,334						
	計	B 46,625	D 210,582	F 160,476				3.44		76.2

償 却 費 の 変 化

	償 却 費 年 額	B/A
再 評 価 前	A 2,270 千円	2.52 倍
再 評 価 後	B 8,000 千円	

(V) 金 融

資産再評価の明細

種 類 別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の帳簿価額	再評価差額	$\frac{E}{A}$	$\frac{F}{B}$	$\frac{E}{C}$	$\frac{F}{D}$
1 土 地	再評価を行ったもの	A 21,348	C 171,459	E 137,001		115,653	6.42		79.9	
	再評価を行わないもの									
	計	B 236,708	D 2,152,518		F 352,361			1.49		16.4
2 建 物	再評価を行ったもの	A 417,553	C 6,728,995	E 5,106,257		4,688,704	12.23		75.9	
	再評価を行わないもの									
	計	B 1,088,727	D 7,680,473		F 5,777,431			5.31		75.2
3 機械装置その他の有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 12,351	C 50,134	E 37,216		24,865	3.01		74.2	
	再評価を行わないもの									
	計	B 198,012	D 273,548		F 222,877			1.13		81.5
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 254	C 13,316	E 13,316		13,062	52.42		100.0	
	再評価を行わないもの									
	計	B 1,086	D 14,152		F 14,148			13.02		100.0
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの									
	計	B 0	D 0		F 0			0		0
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A 13,954	C 110,885	E 52,309		38,355	3.75		47.2	
	再評価を行わないもの									
	計	B 19,084	D 116,015		F 57,439			3.01		49.5
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A 162	C 13,450	E 13,450		13,288	83.02		100.0	
	再評価を行わないもの									
	計	B 162	D 13,450		F 13,450			83.02		100.0
8 株 式	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの									
	計	B 627,659	D 655,354		F 627,659			1.00		95.8
9 合 計	再評価を行ったもの	A 465,622	C 7,088,239	E 5,359,549		4,893,927	11.51		75.6	
	再評価を行わないもの									
	計	B 2,171,438	D 10,905,510		F 7,065,365			3.25		64.8

償 却 費 の 変 化

	償 却 費 年 額	$\frac{B}{A}$
再 評 価 前	A 137,994 千円	2.32 倍
再 評 価 後	B 319,618 千円	

(W) 其 他

資産再評価の明細

種 類 別	再評価の有無	帳簿価格	再評価限度額	再評価額	再評価後の帳簿価額	再評価差額	E/A	F/B	E/C	F/D
1 土 地	再評価を行ったもの	A 千円 589	C 千円 4,204	E 千円 3,856	千円	千円 3,267	倍 6.55		% 91.7	
	再評価を行わないもの									
	計	B 5,776	D 82,604	F 9,043			倍 1.57	% 10.9		
2 建 物	再評価を行ったもの	A 6,968	C 257,088	E 252,626		245,658	36.26	98.3		
	再評価を行わないもの									
	計	B 12,348	D 262,273	F 258,006			20.89	98.4		
3 機械装置その他有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 8,425	C 108,438	E 108,422		99,997	12.86	100.0		
	再評価を行わないもの									
	計	B 12,793	D 112,559	F 112,790			8.82	100.2		
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0	0		
	再評価を行わないもの									
	計	B 0	D 0	F 0			0	0		
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0	0		
	再評価を行わないもの									
	計	B 0	D 0	F 0			0	0		
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0	0		
	再評価を行わないもの									
	計	B 0	D 0	F 0			0	0		
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0	0		
	再評価を行わないもの									
	計	B 0	D 0	F 0			0	0		
8 株 式	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0	0		
	再評価を行わないもの									
	計	B 0	D 0	F 0			0	0		
9 合 計	再評価を行ったもの	A 15,982	C 369,730	E 364,904		348,922	22.83	98.7		
	再評価を行わないもの									
	計	B 32,296	D 458,815	F 381,218			11.80	83.1		

償 却 費 の 変 化

	償 却 費 年 額	B/A
再 評 価 前	A 3,182 千円	9.62 倍
再 評 価 後	B 30,612 千円	

(X) 保

險

## 資産再評価の明細

種 類 別	再評価の有無	帳簿価格	再評価額	再評価後の帳簿価格	再評価差額	E/A	F/B	E/C	F/D	
1 土 地	再評価を行ったもの	A 千円 31,483	C 千円 1,101,372	E 千円 597,200	千円	千円 565,717	18.97	倍	54.2	%
	再評価を行わないもの	164,831	994,421							
	計	B 196,314	D 2,095,793	F 762,031			3.88	倍	36.4	%
2 建 物	再評価を行ったもの	A 58,539	C 3,730,669	E 1,401,778		1,343,239	23.95		37.6	
	再評価を行わないもの	1,087,595	4,388,846							
	計	B 1,146,134	D 8,119,515	F 2,489,373			2.17		30.7	
3 機械装置その他の有形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	179,106	329,885							
	計	B 179,106	D 329,885	F 179,106			1.00		54.3	
4 無形減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0	F 0			0		0	
5 鉱業用減価償却資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0	F 0			0		0	
6 その他の事業資産	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0	F 0			0		0	
7 土地の上に存する権利	再評価を行ったもの	A 0	C 0	E 0		0	0		0	
	再評価を行わないもの	0	0							
	計	B 0	D 0	F 0			0		0	
8 株 式	再評価を行ったもの	A 193,930	C 515,561	E 373,348		179,418	1.93		72.4	
	再評価を行わないもの	4,555,448	1,207,193							
	計	B 4,749,378	D 1,722,754	F 4,928,796			1.04		286.1	
9 合 計	再評価を行ったもの	A 283,952	C 5,347,602	E 2,372,326		2,088,374	8.35		44.4	
	再評価を行わないもの	5,986,980	6,920,345							
	計	B 6,270,932	D 12,267,947	F 8,359,306			1.33		68.1	

## 償 却 費 の 変 化

	償 却 費 年 額	B/A
再 評 価 前	A 111,541 千円	1.56 倍
再 評 価 後	B 173,813 千円	

第 6 表  
(A)

資産再評価に関する業種別明細の要約表

業 種	E/A 倍	F/B 倍	E/C %	F/D %	回答数	再評価を行ったものの 純簿価額 (A)	再評価を行 ないものを 含む純簿価 額合計 (B)	再評価を行 いたものを 含む再評価 限度額 (C)	再評価を行 いたものを 含む再評価 限度額合計 (D)	再評価額 (E)	再評価後の 純簿価額 (F)
鉄 業	3.51	1.75	75.1	68.8	14	344,823	1,158,076	1,611,531	2,939,715	1,210,796	2,029,939
電 気 瓦 斯	5.73	5.39	77.7	71.6	2	319,812	344,375	2,356,313	2,593,167	1,831,256	1,855,820
鉄 鋼	19.22	7.23	83.5	67.9	17	141,570	413,792	3,259,806	4,408,595	2,721,314	2,993,536
軽金属非鉄金属	10.55	3.67	44.8	39.2	6	45,327	162,333	1,067,777	1,519,354	478,131	595,183
諸 機 械	8.30	4.85	53.2	45.0	34	17,488	33,166	289,116	357,375	145,148	160,826
電 機 電 線	12.86	5.14	64.8	57.0	20	40,490	115,910	803,242	1,045,943	520,223	596,142
車 輛	11.24	4.00	64.4	61.5	11	19,771	67,572	345,047	439,103	222,306	270,107
造 船	8.68	4.75	27.6	27.8	5	66,353	135,959	2,090,120	2,325,625	575,903	645,594
鉄 道 運 輸	5.50	3.17	93.7	70.5	14	222,647	461,444	1,516,079	2,072,860	1,223,512	1,462,309
海 運	2.63	1.77	63.7	60.8	9	128,413	272,914	530,037	792,846	337,556	482,057
倉 庫	19.81	6.69	62.8	47.7	6	11,832	39,142	373,375	548,616	234,391	261,701
化 学 工 業	5.93	3.78	74.7	63.6	28	84,591	149,923	670,948	890,952	501,354	566,685
医 薬 品 塗 料	6.91	4.02	80.6	70.8	16	22,844	44,694	195,904	253,877	157,955	179,804
食 品 醸 造	5.16	3.90	81.8	74.8	15	124,223	178,243	784,571	929,261	641,516	695,535
窯業セメント	5.96	3.44	77.9	62.4	14	84,603	171,806	647,415	947,892	504,079	591,281
ゴ ム 皮 革	5.21	3.31	54.7	53.7	7	27,439	50,049	261,243	308,244	142,955	165,566
織 維 工 業	8.66	6.64	94.5	89.5	27	129,294	175,721	118,566	130,230	112,021	116,663
製 紙 パ ル プ	24.28	7.15	83.9	84.5	8	24,495	92,708	709,098	784,539	594,769	662,932
建 設	20.90	9.86	37.3	30.2	5	6,093	13,981	341,429	446,565	127,459	135,030
貿 易 商 事	8.49	3.73	45.1	38.3	14	13,896	33,142	261,304	370,965	117,918	142,162
興 業 観 光	4.10	3.44	85.0	76.2	2	18,386	23,313	88,624	105,291	75,312	80,237
金 融	11.51	3.25	75.6	64.8	16	29,101	135,715	443,015	681,594	334,972	441,585
其 の 他	22.83	11.80	98.7	83.1	2	7,991	16,148	184,865	229,408	182,452	190,609
保 險	8.35	1.33	44.4	68.1	9	31,550	696,770	594,780	1,363,105	262,592	923,812

第 6 表 償却費變化に関する  
(B) 業種別の要約表

業 種	B/A 倍	回答数	再評価前 償却費年額 (A)	再評価後 償却費年額 (B)
鉄 業	2.01	14	136,533	274,223
電 気 瓦 斯	4.86	2	31,936	155,274
鉄 鋼	7.25	17	26,771	194,102
軽金属 非鉄金属	3.31	6	10,392	34,334
諸 機 械	4.03	33	3,172	12,799
電 機 電 線	4.73	20	10,538	49,890
車 輛	3.56	10	7,659	27,229
造 船	3.68	5	17,529	64,583
鉄 道 運 輸	3.44	14	53,935	185,294
海 運	1.69	9	37,032	62,532
倉 庫	3.39	6	4,344	14,713
化 学 工 業	3.22	27	20,294	65,363
医 薬 品 塗 料	3.57	16	5,977	21,357
食 品 醸 造	2.70	15	24,967	67,513
窯業セメント	4.26	14	12,272	52,228
ゴ ム 皮 革	3.00	7	4,046	12,127
織 維 工 業	6.05	27	20,161	121,941
製 紙 パ ル プ	8.32	8	6,377	53,041
建 設	4.90	5	1,256	6,096
貿 易 商 事	1.75	14	3,659	6,408
興 業 観 光	2.52	2	1,135	4,000
金 融	2.32	16	8,625	19,976
其 の 他	9.62	2	1,591	15,306
保 險	1.56	9	12,393	19,312



第 7 表

(A) 再評價後帳簿價格の再評價前帳簿價額に對する倍率  $\frac{F}{B}$  (業種別)

業 種	回答数	2 倍 迄	3 倍 迄	4 倍 迄	5 倍 迄	6 倍 迄	7 倍 迄	8 倍 迄	9 倍 迄	10 倍 迄	15 倍 迄	20 倍 迄	30 倍 迄	30 倍 以上
鉄 業	14	7	1	1	2	1	1	1	0	0	0	0	0	0
電 気 瓦 斯	2	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0
鉄 鋼	17	1	3	2	0	2	2	1	1	3	1	1	0	0
軽金属 非鉄金属	6	0	2	0	0	2	0	0	2	0	0	0	0	0
諸 機 械	34	4	7	6	5	6	3	0	0	2	1	0	0	0
電 機 電 線	20	2	2	5	3	2	1	1	0	2	2	0	0	0
車 輛	10	0	1	3	1	0	1	0	1	1	2	0	0	0
造 船	5	0	0	1	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0
鉄 道 運 輸	14	2	3	6	1	0	2	0	0	0	0	0	0	0
海 運	9	4	1	2	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0
倉 庫	6	2	0	2	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
化 学 工 業	28	4	11	3	1	2	1	1	2	1	1	0	1	0
医 薬 品 塗 料	16	2	2	5	0	0	1	1	2	1	1	0	0	1
食 品 醸 造	15	1	2	3	3	1	0	0	1	0	3	1	0	0
窯 業 セメント	14	0	4	2	2	0	1	0	1	2	1	1	0	0
ゴ ム 皮 革	7	0	2	0	2	1	0	1	0	0	1	0	0	0
織 維 工 業	27	3	2	5	1	3	2	1	4	2	4	0	0	0
製 紙 バルブ	8	1	1	0	0	0	0	1	1	0	1	1	2	0
建 設	5	1	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	2
貿 易 商 事	14	3	2	3	3	0	0	0	1	1	1	0	0	0
興 業 観 光	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0
金 融	16	3	4	5	0	2	1	1	0	0	0	0	0	0
其 の 他	2	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0
保 險	9	7	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
合 計	300	48	54	54	27	26	16	10	17	15	22	4	3	4

(B) 再評價後帳簿價格の再評價前帳簿價額に對する倍率  $\frac{F}{B}$  (資本金別)

資 本 金	回答数	2 倍 迄	3 倍 迄	4 倍 迄	5 倍 迄	6 倍 迄	7 倍 迄	8 倍 迄	9 倍 迄	10 倍 迄	15 倍 迄	20 倍 迄	30 倍 迄	30 倍 以上
50,000千円未満	83	14	19	14	8	6	4	2	1	4	8	0	1	2
100,000千円未満	46	9	10	11	5	2	2	2	0	1	3	0	0	1
300,000千円未満	101	14	15	18	9	7	3	4	9	7	8	4	2	1
300,000千円以上	61	4	8	11	5	11	7	2	7	3	3	0	0	0
合 計	291	41	52	54	27	26	16	10	17	15	22	4	3	4

第 8 表

(A) 再評価後帖簿價額の再評価限度額における割合  $\frac{F}{D}$  (業種別)

業 種	回 答 数	10 % 迄	20 % 迄	30 % 迄	40 % 迄	50 % 迄	60 % 迄	70 % 迄	80 % 迄	90 % 迄	100% 迄
鉱 業	14	0	1	0	0	2	2	1	6	2	0
電 気 瓦 斯	2	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0
鉄 鋼	17	1	0	1	4	0	2	2	1	3	3
軽金属 非鉄金属	6	0	1	2	1	1	0	0	0	0	1
諸 機 械	34	2	3	3	4	6	3	3	5	3	2
電 機 電 線	20	0	1	1	3	6	3	4	1	0	1
車 輛	10	0	0	3	1	1	0	1	3	1	0
造 船	5	0	1	1	1	0	2	0	0	0	0
鉄 道 運 輸	14	0	0	0	0	3	1	5	1	4	0
海 運	9	0	0	1	1	1	0	3	3	0	0
倉 庫	6	0	1	1	1	0	2	1	0	0	0
化 学 工 業	28	0	1	1	4	3	1	5	5	4	4
医 薬 品 塗 料	16	0	0	0	0	1	4	4	4	0	3
食 品 醸 造	15	0	0	0	0	1	4	0	3	5	2
窯 業 セ メ ン ト	14	0	0	0	1	4	1	3	2	3	0
ゴ ム 皮 革	7	0	0	0	3	0	0	2	1	1	0
繊 維 工 業	27	0	0	0	1	0	0	2	0	10	14
製 紙 パ ル プ	8	0	0	0	0	0	1	0	4	1	2
建 設	5	1	0	0	3	1	0	0	0	0	0
貿 易 商 事	14	0	2	2	1	1	2	3	1	2	0
興 業 観 光	2	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1
金 融	16	0	0	0	1	2	2	4	5	3	1
其 の 他	2	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
保 險	9	0	0	1	0	2	0	1	2	1	2
合 計	300	4	11	17	30	35	30	46	45	45	37

(B) 再評価後帳簿價額の再評価限度額における割合  $\frac{F}{D}$  (資本金別)

資 本 金	回 答 数	10 % 迄	20 % 迄	30 % 迄	40 % 迄	50 % 迄	60 % 迄	70 % 迄	80 % 迄	90 % 迄	100% 迄
50,000千円未満	83	4	7	5	11	10	11	7	11	7	10
100,000千円未満	46	0	1	3	4	6	3	11	8	8	2
300,000千円未満	101	0	1	4	12	15	12	14	16	17	10
300,000千円以上	61	0	2	4	3	2	4	13	8	12	13
合 計	291	4	11	16	30	33	30	45	43	44	35

第 9 表

(A) 再評価後償却費年額の再評価前償却費年額に対する倍率(業種別)

業 種	回答数	1 倍 迄	2 倍 迄	3 倍 迄	4 倍 迄	5 倍 迄	6 倍 迄	7 倍 迄	8 倍 迄	9 倍 迄	10 倍 迄	15 倍 迄	20 倍 迄	30 倍 迄	30 倍 以上
鉄 業	14	0	6	2	1	0	0	0	0	2	1	2	0	0	0
電 気 瓦 斯	2	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0
鉄 鋼	17	0	2	2	3	1	2	0	1	2	1	2	1	0	0
軽金属非鉄金属	6	0	1	1	0	1	1	0	1	0	0	1	0	0	0
諸 機 械	53	1	4	10	7	3	2	0	2	2	2	0	0	0	0
電 機 電 線	20	0	3	5	5	0	2	1	1	1	1	1	0	0	0
車 輛	9	0	0	1	5	0	2	0	0	0	0	1	0	0	0
造 船	5	0	0	0	1	2	0	2	0	0	0	0	0	0	0
鉄 道 運 輸	14	0	4	4	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
海 運	9	0	6	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
倉 庫	6	0	3	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
化 学 工 業	27	0	2	13	4	3	1	0	0	2	2	0	0	0	0
医 薬 品 塗 料	16	0	2	3	2	2	1	2	1	1	1	1	0	0	0
食 品 醸 造	15	0	1	2	2	2	0	2	1	1	1	2	0	1	0
窯業セメント	14	0	0	5	1	0	3	1	3	1	0	0	0	0	0
ゴ ム 皮 革	7	0	0	2	1	1	0	1	0	0	2	0	0	0	0
繊 維 工 業	27	0	5	3	4	2	3	2	3	0	1	4	0	0	0
製 紙 バ ル ブ	8	0	0	0	1	0	3	0	0	1	0	0	1	1	1
建 設	5	0	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1
貿 易 商 事	14	1	7	2	2	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0
興 業 観 光	2	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0
金 融	16	0	7	5	2	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0
其 の 他	2	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0
保 險	9	0	9	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
合 計	297	2	63	65	48	20	22	11	15	13	12	17	2	3	4

(B) 再評価後償却費年額の再評価前償却費年額に対する倍率(資本金別)

資 本 金	回答数	1 倍 迄	2 倍 迄	3 倍 迄	4 倍 迄	5 倍 迄	6 倍 迄	7 倍 迄	8 倍 迄	9 倍 迄	10 倍 迄	15 倍 迄	20 倍 迄	30 倍 迄	30 倍 以上
50,000千円未満	81	1	21	18	12	6	6	2	4	1	2	3	1	2	2
100,000千円未満	46	0	8	15	7	3	3	1	3	2	3	1	0	0	0
300,000千円未満	100	1	18	18	17	4	7	5	6	5	6	9	1	1	2
300,000千円以上	61	0	7	14	12	7	6	3	2	5	1	4	0	0	0
合 計	288	2	54	65	48	20	22	11	15	13	12	17	2	3	4

第 10 表

不 再 評 價 乃 至 低 評 價 の 理 由

業 種	回答数	収 益 関 係				資 本 構 成 関 係				固 定 資 産 税 関 係				再 評 価 税 関 係				時 価 関 係				再 評 価 差 額 関 係				法 令 手 続 関 係				そ の 他 の 関 係			
		I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III	IV
鉄 業	10	7	1	0	1	0	6	3	0	2	1	4	4	1	1	1	2	0	2	0	0	0	1	2	0	0	0	0	0	1	0	0	1
電 気 瓦 斯	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0
鉄 鋼	16	12	2	0	0	0	5	1	1	1	1	5	3	1	2	1	1	0	2	0	1	0	0	0	1	1	0	0	2	1	1	0	2
軽 金 属 非 鉄 金 属	4	3	0	1	0	0	2	1	1	1	0	2	0	0	2	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0
諸 機 械	32	20	4	1	0	2	6	3	4	2	5	8	5	2	6	4	3	5	3	3	4	0	1	0	3	0	0	0	2	1	0	0	2
電 機 電 線	14	12	1	0	0	1	5	0	0	0	2	3	2	1	3	1	1	0	0	2	1	0	1	0	1	0	0	2	0	0	0	0	2
車 輛	15	9	1	2	0	2	0	2	2	4	3	1	2	0	3	2	1	0	2	1	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0
造 船	5	5	0	0	0	0	4	0	0	0	2	3	0	0	1	2	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
鉄 道 運 輸	13	12	1	0	0	0	5	1	0	0	1	4	1	0	3	2	1	0	1	1	2	0	1	0	1	0	0	0	0	1	1	1	2
海 運	10	9	3	1	0	1	3	4	0	0	3	4	1	0	2	1	2	1	0	0	1	0	1	0	1	0	0	0	0	1	0	0	1
倉 庫	3	2	0	0	0	0	0	1	1	0	1	0	1	0	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0
化 学 工 業	15	8	4	2	0	3	5	4	1	1	5	3	1	1	1	2	0	0	1	1	0	2	0	2	1	0	0	0	1	0	2	0	2
医 薬 品 塗 料	14	6	4	1	0	1	1	0	0	2	3	2	1	1	1	4	0	3	2	3	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
食 品 醸 造	8	3	3	1	0	3	1	3	0	0	0	3	5	0	1	0	2	1	2	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	2
窯 業 セ メ ン ト	11	10	0	1	0	0	3	2	1	0	1	3	1	0	1	1	2	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0
ゴ ム 皮 革	4	2	1	0	0	0	1	2	0	1	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0
織 維 工 業	11	2	1	1	0	0	1	0	0	2	0	3	0	0	1	0	0	2	1	0	0	4	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
製 紙 バ ル ブ	5	4	0	0	0	1	2	0	0	0	0	2	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
建 設	10	8	1	0	0	2	2	0	0	0	0	3	0	2	1	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
貿 易 商 事	18	7	0	0	0	3	3	2	1	0	2	2	0	0	1	0	0	1	3	0	0	6	2	0	0	0	1	0	0	1	1	2	0
興 業 観 光	4	2	2	0	0	2	2	0	0	0	0	3	1	0	0	0	2	0	0	1	2	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
金 融	17	3	1	1	0	4	3	0	0	1	4	0	1	0	1	1	0	3	0	3	1	1	0	0	1	1	0	0	0	4	1	1	0
其 の 他	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
保 険	7	1	1	1	0	2	0	0	1	0	1	0	0	1	0	2	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	3	0	0	3	0	1	0
合 計	247	147	31	12	1	27	54	26	17	17	35	55	31	8	35	25	21	17	22	18	15	14	10	7	9	3	5	2	8	14	11	8	16

第 11 表

## 不 再 評 價 乃 至 低 評 價 の 理 由

業 種	回答数	収 益 関 係					資 本 構 成 関 係							固定資産 税 関 係		再評価税関係			評価関係				再評価差額関係			法令手続関係			その他の関係								
		a	b	c	d	e	a	b	c	d	e	f	g	a	b	a	b	c	a	b	c	d	a	b	c	a	b	c	d								
鉄 業	14	2	2	6	5	0	7	3	2	0	2	3	0	9	0	2	2	0	2	0	1	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0	1
電 気 瓦 斯	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
鉄 鋼	16	3	2	3	5	3	4	1	3	0	0	0	0	10	0	3	4	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	2	1	1	0	1	0	1			
軽 金 属 非 鉄 金 属	5	3	0	1	2	0	3	1	2	0	0	0	0	3	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
諸 機 械	33	6	2	8	13	0	13	0	0	1	1	1	0	19	0	3	12	1	13	1	1	0	2	0	0	0	2	0	1	0	2	1	0	2			
電 機 電 線	20	8	0	4	7	3	4	2	4	0	0	0	1	7	0	4	5	0	3	2	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	1	0	2			
車 輛	13	5	1	3	5	0	4	2	2	2	0	0	1	11	0	6	5	0	7	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	2			
造 船	5	4	2	0	1	0	1	0	0	0	2	2	1	4	0	2	2	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
鉄 道 運 輸	12	12	0	0	3	0	2	0	2	0	0	0	0	4	0	2	3	0	4	0	2	0	0	1	0	0	0	0	0	2	1	0	0	1			
海 運	16	6	4	1	8	0	5	0	1	0	1	1	0	6	0	1	3	0	3	0	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1			
倉 庫	2	2	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1			
化 学 工 業	23	7	0	4	6	2	3	1	0	2	4	3	2	10	0	3	3	1	4	0	1	1	1	1	2	0	1	0	2	0	2	0	2	2			
医 薬 品 塗 料	14	4	1	2	4	0	2	2	0	0	0	1	0	9	0	2	4	0	6	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	1			
食 品 醸 造	8	2	2	5	3	0	4	1	1	1	1	0	0	8	0	3	2	1	5	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	1			
窯 業 セ メ ン ト	11	0	3	6	3	0	8	0	1	0	0	0	0	6	0	2	2	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1			
ゴ ム 皮 革	6	2	1	3	2	1	2	1	0	1	0	0	0	2	0	1	2	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1			
織 維 工 業	9	1	0	4	4	0	0	0	1	0	0	0	0	4	0	1	0	0	2	1	2	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	2			
製 紙 パ ル プ	6	0	0	2	2	0	2	0	0	1	0	0	0	3	0	0	0	0	2	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2			
建 設	9	1	0	3	2	0	4	0	0	0	0	0	0	3	0	0	3	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
貿 易 商 事	16	0	0	5	1	0	8	1	1	1	1	0	0	4	0	0	1	0	4	0	8	0	0	0	0	0	0	0	0	2	1	2	2	2			
興 業 観 光	4	0	2	1	0	0	2	1	0	0	1	0	0	2	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0			
金 融	14	0	0	2	1	0	1	0	1	0	4	2	0	6	0	2	0	0	5	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	9			
其 の 他	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
保 険	7	1	0	0	0	2	0	0	0	0	1	1	0	1	0	3	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	2			
合 計	264	68	22	63	77	11	82	16	21	9	18	14	5	132	0	41	55	3	68	5	22	4	8	5	1	11	2	18	2	14	29						

第12表 I

(A)土地の再評価実施範囲(業種別)

業 種	回答数	a	b	c
鉱 業	8	4	4	0
電 気 瓦 斯	0	0	0	0
鉄 鋼	7	4	1	2
軽金属非鉄金属	4	2	1	1
諸 機 械	16	8	6	2
電 機 電 線	10	3	6	1
車 輛	7	2	6	0
造 船	2	1	1	0
鉄 道 運 輸	5	3	1	1
海 運	3	1	2	0
倉 庫	2	2	0	0
化 学 工 業	6	3	1	2
医 薬 品 塗 料	8	6	1	1
食 品 醸 造	3	2	1	0
窯 業 セ メ ン ト	3	1	1	1
ゴ ム 皮 革	4	4	0	0
織 維 工 業	15	8	7	0
製 紙 バ ル ブ	5	3	2	0
建 設	1	1	0	0
貿 易 商 事	7	5	0	2
興 業 観 光	1	1	0	0
金 融	6	3	2	1
其 の 他	2	1	1	0
保 険	9	8	0	2
合 計	134	76	44	16

第12表 II

(A)土地の再評価実施事情(業種別)

業 種	回答数	a	b	c	d	e
鉱 業	8	4	2	2	1	0
電 気 瓦 斯	0	0	0	0	0	0
鉄 鋼	5	3	1	1	1	0
軽金属非鉄金属	3	1	1	0	0	1
諸 機 械	14	10	6	2	2	0
電 機 電 線	9	7	5	1	2	1
車 輛	6	3	6	3	1	0
造 船	2	1	1	0	0	0
鉄 道 運 輸	4	3	1	0	0	0
海 運	2	1	1	0	1	0
倉 庫	2	2	0	1	0	0
化 学 工 業	6	3	3	0	0	0
医 薬 品 塗 料	8	8	0	1	0	0
食 品 醸 造	3	2	1	0	0	0
窯 業 セ メ ン ト	2	2	0	0	0	0
ゴ ム 皮 革	4	4	0	0	0	0
織 維 工 業	15	9	5	4	3	0
製 紙 バ ル ブ	6	4	3	1	1	0
建 設	2	2	0	0	0	0
貿 易 商 事	7	7	1	1	0	0
興 業 観 光	1	1	0	0	0	0
金 融	6	3	1	2	0	1
其 の 他	2	1	1	0	0	0
保 険	8	7	0	1	0	2
合 計	125	88	39	20	12	6

(B)土地の再評価実施範囲(資本金別)

資 本 金	回答数	a	b	c
50,000千円未満	31	16	14	1
100,000千円未満	17	9	6	2
300,000千円未満	49	24	18	8
300,000千円以上	28	19	6	3
合 計	125	68	44	14

(B)土地の再評価実施事情(資本金別)

資 本 金	回答数	a	b	c	d	e
50,000千円未満	30	22	12	7	0	0
100,000千円未満	17	11	6	2	3	0
300,000千円未満	43	30	14	8	6	3
300,000千円以上	27	18	7	2	3	1
合 計	117	81	39	19	12	4

第 13 表

## 再評価実施後の資本金に対する適正配当率

業 種	50,000千円未満					500,000千円未満					300,000千円未満					300,000千円以上				
	回答数	10%迄	20%迄	30%迄	30%以上	回答数	10%迄	20%迄	30%迄	30%以上	回答数	10%迄	20%迄	30%迄	30%以上	回答数	10%迄	20%迄	30%迄	30%以上
飲 業	0	0	0	0	0	2	0	1	0	1	3	0	3	0	0	2	0	1	1	0
電気瓦斯	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0
鉄 鋼	0	0	0	0	0	2	1	0	1	0	2	0	2	0	0	5	0	3	1	1
軽金属 非鉄金属	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
諸 機 械	12	1	8	2	1	6	0	5	1	0	3	0	2	1	0	1	0	1	0	0
電機電線	2	0	2	0	0	2	0	0	0	2	6	1	4	1	0	3	1	2	0	0
車 輛	3	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
造 船	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	2	0	0	2	0	2	0	0
鉄道運輸	2	1	1	0	0	0	0	0	0	0	3	1	2	0	0	2	1	1	0	0
海 運	1	0	0	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
倉 庫	3	0	2	1	0	0	0	0	0	0	2	0	0	2	0	0	0	0	0	0
化学工業	2	0	2	0	0	4	0	4	0	0	10	0	3	6	1	5	0	1	2	2
医薬品 化粧品	7	0	3	4	0	3	0	2	1	0	6	0	0	0	0	1	0	0	1	0
食品醸造	1	0	0	1	0	1	1	0	0	0	3	0	0	3	0	1	0	0	1	0
窯業セメント	3	0	2	0	1	2	0	0	1	1	3	0	0	3	0	1	0	0	0	1
ゴム皮革	2	0	1	1	0	2	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
繊維工業	2	0	1	0	1	3	0	1	2	0	5	0	1	3	1	3	0	0	2	1
製紙パルプ	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	1	0	0	1	0	2	0	0	1	1
建 設	2	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
貿易商事	1	0	0	0	1	1	0	0	1	0	2	0	1	1	0	0	0	0	0	0
興業観光	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
金 融	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	7	3	4	0	0	2	2	0	0	0
其 の 他	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
合 計	46	4	27	11	4	30	2	14	8	6	52	5	24	21	2	31	4	12	9	6

第 14 表  
(A)再評価限度額調整の有無(業種別)

業 種	回答数	行った	行わない
鉱 業	14	2	12
電 気 瓦 斯	2	1	1
鉄 鋼	17	1	16
軽金属 非鉄金属	6	3	3
諸 機 械	34	10	24
電 機 電 線	20	3	17
車 輛	11	2	9
造 船	5	1	4
鉄 道 運 輸	14	7	7
海 運	9	1	8
倉 庫	6	1	5
化 学 工 業	28	5	23
医 薬 品 塗 料	16	4	12
食 品 醸 造	15	1	14
窯業セメント	14	5	9
ゴ ム 皮 革	7	2	5
織 維 工 業	27	7	20
製 紙 バ ル ブ	8	1	7
建 設	5	0	5
貿 易 商 事	14	3	11
興 業 観 光	2	0	2
金 融	16	3	13
其 の 他	2	1	1
保 險	9	1	8
合 計	301	65	236

第 15 表  
(A)第二次資産再評価の希望調査(業種別)

業 種	回答数	希望する	希望しない	不明 (検討中)
鉱 業	12	3	8	1
電 気 瓦 斯	1	1	0	0
鉄 鋼	16	6	7	3
軽金属 非鉄金属	5	4	1	0
諸 機 械	31	9	16	6
電 機 電 線	19	11	7	1
車 輛	10	1	8	1
造 船	5	2	3	0
鉄 道 運 輸	13	1	9	3
海 運	7	3	4	0
倉 庫	6	0	6	0
化 学 工 業	29	7	18	3
医 薬 品 塗 料	12	2	8	2
食 品 醸 造	12	2	10	0
窯業セメント	13	5	7	1
ゴ ム 皮 革	7	5	2	0
織 維 工 業	12	2	7	3
製 紙 バ ル ブ	6	2	3	1
建 設	5	0	5	0
貿 易 商 事	11	0	10	1
興 業 観 光	2	0	2	0
金 融	13	4	5	4
其 の 他	1	0	1	0
保 險	8	0	5	3
合 計	255	65	157	33

(B)再評価限度額調整の有無(資本金別)

資 本 金	回答数	行った	行わない
50,000千円未満	84	19	65
100,000千円未満	46	11	35
300,000千円未満	101	24	77
300,000千円以上	61	10	51
合 計	292	64	228

(B)第二次資産再評価の希望調査(資本金別)

資 本 金	回答数	希望する	希望しない	不明 (検討中)
50,000千円未満	74	16	47	11
100,000千円未満	44	12	29	3
300,000千円未満	87	27	49	11
300,000千円以上	42	10	27	5
合 計	247	65	152	30



# 經濟經營研究所企業經營科定例研究會

第六回研究会（昭和二十六年十一月七日）

## 加速償却の會計理論

増 崎 宗 弘

戦後、米國で論議されつゝある加速償却について、その具体的内容と生成にいたる経過、その償却理論上に占める地位等を考察し、それが米國の原価主義會計実践において有する意味にまで論及しようとした。

元來、通常の減価償却方式は理論上、正常な操業状態を前提としていとされてゐる。したがつて、超過操業時には操業の超過率に應ずる割増償却が、理論上、許さるべき筈で、従來、加速償却はこの割増償却の意に解されてゐた。しかるに、戦後、米國で論議されてゐる加速償却は超過操業の存在を表面上の理由としてゐるものの、実は設備価格の高騰による設備更新の困難という経営財務上の問題から生じており、従來の加速償却とは異つた意味を有してゐる。すなわち、それは、戦後に新設された設備の原価を、それら設備の耐用年数の初期に済し崩そうとする償却方式であり、要するに、取得原価主義の枠内、一時的な償却費の増額により、当面の設備更新の困難とい

經濟經營研究所企業經營科定例研究会

う事態を糊塗しようとするものだからである。

しかし、もともと、価格高騰時における會計の中心課題が、原価主義償却理論のもつ没時価性にあるとすれば、戦前より保有せる比較的大なる貨幣価値を体现した設備に関する償却費こそ問題とさるべきであるに拘らず、右の加速償却の対象は戦後の設備のみとしてゐる。したがつて、加速償却という新しい現象を、従來の貨幣価値變動會計のもつ伝統的な思考では割切れない訳である。

しかし、この加速償却の思考は最近の仕入原価がその収益の産出に対し、古き原価より優先して参加するという点にあるとすれば、形式的には、棚卸資産の経理にいう後入先出の思考と極めて類似した基礎に立つことが判明するであろう。われわれはかゝる一連の思考が原価主義會計の中に芽生え、次第にその勢を増しつゝあることに注目したのである。

第七回研究会（昭和二十六年十二月十九日）

## リーガーの評價論

鈴木 和 藏

リーガーによればすべて事業の出発点は貨幣の支出でありそ

の終結点は貨幣の収入である。それをもつて取引は完了されるのであり、取引の成果を算定するには未販売の財貨の販売が完了されていなければならない。全体計算こそこれが正しい成果を証明するものであるというのである。

しからば期間計算においては如何なることが必要か、いうまでもなく期間計算においては費用未収入、収入未収益、期末に期待される収入、支出が存在するが故に、リーガーは仮定の全体計算が行われねばならないという。理論的には一切の収入、支出が確定されておらねばならないのであり、したがつて期末において、貨幣に還元されておらないものについては将来の貨幣的再現を見越して貸借対照表日の価値へと換算することが必要である。評価とはかくのごときを指すものに外ならない。かくの如き観点よりすれば、現実の期間計算において算出される利潤は不正確なものであり、それは単に実践目的に役立つにすぎぬ。

一見極めて特異なる彼の評価論も原理的には簡単である。即ち彼の經濟本質観は①②の公式に簡約されるのであり、かゝるものより一貫して述べたにすぎないからである。もとよりかゝる評価論を十分に理解するには、我々は彼の私経済学に遡つて、彼の規定する企業目的、彼の理論の時代的基盤を併せて考察することが必要であると考える。

彼においては、企業の目的と企業者の目的とが等置されており、このことはまた企業と称して企業者のみを浮び上らせる。シェーンブルグは彼の理論が十九世紀高度資本主義にその基盤をおいていると評しているが、かゝるシェーンブルグの立場にたつかぎり、今日の企業が、またそこに行われる企業の會計がリーガー的説明をもつて十分に説明されるか疑問である。

今日の企業は企業者の個人的利害から分離せる独立の組織体であると考えられるのであり、かゝるものゝ説明には企業者の観点をもつてしては理解されぬものが存すると考えられるがために外ならない。

第八回研究会（昭和二十七年二月二十日）

## 資産再評価への一考察

増 崎 宗 弘

シャップ勧告における資産再評価は、それを勧告全体との関連において把える限り、本来、実物資本の形成、維持という狙いを持つていた。しかるに、その実施された結果は、企業の収益力を基調とするところの企業資本の確定計算、いわば資本再評価であつたといわれる。資産再評価と資本再評価、それらはそれぞれ意味の重点を異にするとはいへ、元来、同一事象の表裏であるといえる。しかるにこの両者の現実に着目するところ、わが国において大きな乖離があつた。この乖離の奈辺に生ずるかを、原理的に考察し、そこに、先般実施された資産再評価の意味をみようとするのが、本報告の眼目である。

もともと、資産再評価は原価計算、とくに売価決定のための原価計算と結びついて始めて実物資本の形成維持の措置として意味をもつ。というのは、再評価せられた固定資産価額にもとづく減価償却費を、当該資産の減価分を体現した財貨の売却を通じて、回収し填補し得てこそ、固定資産の現物代置が始めて可能となるからである。こゝにおいて、固定資産の再評価は、

実物資本の形成維持のための、可能的条件であつても、現実的条件ではないことが判る。現物代置の可能性は財貨の売却、再評価せられた減価償却費の回収、填補の如何という偶然性に規制されるからである。そして財貨売却の可能性如何は一に企業の収益力にかゝる。

われわれは企業の収益力に基調をおくといわれる先般の資産再評価を敍上の観点よりみると、低調に終始した資産再評価は、収益力の減退により企業全体に發生した消極暖簾 *negative goodwill* を固定資産勘定にシツ寄せしたものの、端的にいえば、過去において実質的に実行し來つた減資を、再評価の過程で追認したもの、その意味では、一種の *quasi-reorganization* であり、ペイトンのいう企業の *flesh-start* であつたといふ得るであろう。したがつて先般、実施された資産再評価の意味は過去において企業に進行し來つた実質的な減資という問題を考察する裡に解明されるであろう。

第九回研究会（昭和二十七年二月二十日）

## 第一次大戦後のドイツにおける資産再評價の實情

鈴木和藏

第一次大戦後、ドイツは未曾有のインフレーションを経験した。政府は一九二三年一月幣制改革を行うとともに、一二月二八日金貸借対照表令を公布して全企業が一九二四年一月一日以降金マルク評価による財産目録及び貸借対照表を作成すべきこととし、企業經理を新しい基礎の上におくこととした。

經濟經營研究所企業經營科定例研究会

この場合、資産・負債・資本は次のごとく再評価された。  
(1) 資産再評価の最高限は金マルクで評価せる時価である。

(2) 長期の債権、債務は第三租稅緊急令により原則としてもとの金マルク価値の一五%に評価替された。

(3) 金マルク資産と負債の差額は正味財産である。これが従来の自己資本を超えるときは積立金または資本金へ繰入れる。反対の場合には、自己資本を切下げるか、自己資本に達するまで払込補充をなすか、または不足額が自己資本の9/10以内なるときは資本価値下落勘定として繰越すことが認められた。

新資本額決定に関して資産を「実質価値」によつて評価するか「収益力」によるか、問題となつた。

前説の代表者はドイツ銀行である。その主張はインフレーションと貸借対照表の改正との関連を重要視せるものであり、会社資産を実際の収益性に基いて評価するならば、それは通貨価値の下落のみならず産業収益の減退を惹起した一切の原因を考慮することになるとして、「収益力」による評価に反対し、実質価値を基準とすべきであるというものである。

後者の説は、資本の実質価値なるものは存せず、たとえ大規模な工場、高価な設備を所有していても、その活用が一部に止つていなければかゝものゝ所有は意味がなく、使用しない工場に經濟的価値はないというものである。大戦後のインフレーションの結果、ドイツにおける工場は生産物の販路の割合に拡張されすぎている。したがつて金貸借対照表においては、固有の生産能力を十分に發揮し得ないような工場の価値は適当に減価せしめる必要があるとするのが後者の結論である。

かく両説の論争が見られたのであるが、一般には一般金利に近い配当をなし、株価を額面価額にまで引上げることがが顧慮されたようである。

第十回研究会（昭和二十七年二月二十七日）

## 企業所得と課税所得

渡 辺 進

会計原則に従つて計算された企業所得は、そのまま課税所得となるのではなく、両者の間には幾多の原因に基づく差異がある。その差異のうちあるものは当然存在すべき性質のものであり、且つ存在するも何等差支なきものである。それは多分に近代の税法が産業政策的・社会政策的意図を内包していることに基づくものである。

国会は一定の所得を課税の外に置き、又は企業会計においては明かに費用たるものを課税所得計算上これを損金に算入せざるものとすることができる。

例えば罰金又は料金の支払は企業の費用ではあるが課税所得計算上損金とはならない。罰金又は料金が損金に算入されない理由は、斯る費用の発生はもともと回避し得べきものであり、これを損金と認めることは反社会的であるからである。

企業利益が必ずしも課税所得とならない例としては所謂免税所得をあげることができる。命令で指定された重要物産の製造・採掘又は採取をなす法人について一定期間その業務から生じた所得に課税せざることとしているが如きである。

企業の費用に非ざるものが、課税所得計算上損金と認められる例もある。これはアメリカ税法の鉱業における減耗償却についてその適例を見出すことができる。この場合には結局取得価額を超えて償却を認めることとなるのであつて、それは産業政策的理由に基づくものと理解することができる。

逆に企業利益でないものが課税所得計算上益金に算入されることがある。その顕著な例として保険差益、国庫補助金が挙げられているが、この場合には若干問題が異なつてゐる。即ちこの場合税法は保険差益、国庫補助金をもともと益金であるとみて課税の対象としてゐるのであつて、益金ではないと認めながら課税してゐるのではない。従つてそれは産業政策・社会政策的理由に基づく差異ではなく、当該項目の性質判定に関する差異によるものと理解すべきである。

企業利益と課税所得との差異のうち前記の産業政策的意図等による差異を除けば、(1)収益又は費用が帰属すべき期間の認定に関する差異(2)及び性質判定に関する差異が残る。両者の調整が要望されるのはこの分野における差異についてである。

第十一回研究会（昭和二十七年三月五日）

## 東洋紡績株式会社の経営機械化の見学

当社は、昭和二十七年始めに本社にI・B・M計録機械(穿孔機五、分類機二、統計機一、乗算穿孔機一)を設置し、目下機械台数の充実、機械化事務の拡充をはかりつゝあるのであるが、I・B・M計録機械の設置に先立つて行われたところの諸準備体制の整備(I・B・M既設諸会社の見学、従業員の啓

蒙、事務組織の調整、要員の養成、その他）等に関し、質疑を行う。（会社経理専門委員会記録、東洋紡績株式会社統計課長鈴木賢氏「計算事務の機械化」参照）

第十二回研究会（昭和二十七年三月十二日）

## 捺染業をめぐる我国綿業の問題点

米 花 稔

綿業は我国産業特に輸出産業に於て、今日までその中核体となつてきている。而してその輸出産業としての綿業の課題の一端は、今日仕上加工部面であることが、輸出の実情から明かにみられる所である。

その意味で今日の我国の綿業は、加工部面に於て解決すべき問題が多いのであるが、特に英米の先進綿業国、並びに印度、南米その他の後進綿業国との競争関係から言つても、我国に於ては製品の加工度の向上が目指されている。しかもこの加工度の向上なる問題を仔細に考察すれば、それは單純に設備の近代化、技術の向上、或は加工段階の改善によつてのみ解決せられるものではない。

綿業の加工度の向上は、勿論染色加工業者の技術の向上、経営の安定化が前提となつて始めて可能であるのであるが、綿業の生産加工売買機構が相当複雑なことからして、この問題はこれらの各側面との関連に於て考慮せられるのでなければ目的を達し得ないのである。大紡績と中小の新紡、新々紡の問題、紡績の兼営織布と専業の中小織布業者、或は大紡績直営の染色加

経済経営研究所企業経営科定例研究会

工部門と専業の染色業者の関係、これらの間の賃織制とか染色加工の委託制の実情とあり方、更には今日の綿業の生産売買機構の中核となつている大紡績の現実の運営方策、これらと関連して海外市場と直結する商社の取引関係等、これら交錯した相互関係の調整の上に、市場に適合する製品が、安定した経営の内から生産加工せられるという条件が整つて、始めて綿業の加工度の向上も達し得るのである。

以上の如き諸点を考察のポイントとしつつ、我国に於ける戦前における生産加工売買機構の推移と、戦後の実態を観察する時、対策としてとりあげられねばならない諸方策が或る程度見出されてくるのである。特に業界に於ける垂直的關係と、水平的關係の機構的並に運営的に留意しなければならぬ点が明かになつてくるのである。

第十三回研究会（昭和二十七年三月十九日）

## 計録機械と監査

増 崎 宗 弘

企業における会計組織の適否は、その達成する効果の面、とくにその確実性 safety の面より検討されねばならない。この意味で、監査人の立場よりする会計組織の問題が重要となる。本報告はホレリス式機械とパワース式機械とによつて代表される計録機械が、企業の会計組織の中に導入された場合、それは当該企業の会計組織、とくに内部牽制組織といかような関連を有し、したがつて、監査人はこれにいかに対処すべきかの

問題について考察を試みたものである。

この場合、英国勅許会計士協会が一九四九年に発表したところの「機械化会計と監査人」という報告書を、考察の一般的な手掛りとした。

もともと、人間の誤謬<sup>ヒューマン・エラー</sup>の排除が会計機械化の有力な理由であり、不正詐偽の発生防止がその優れた効果である以上、計録機械の導入と運用は内部牽制組織の円滑な運営に有効な手段となるに違いない。したがって、それは監査の実施に際し、常规的監査手続を省いて、なおかつ監査本来の職能を達成せしめ、いわゆる近代的監査の実現に重要な役割を果す、というのが通説である。

しかしながら、計録機械の導入に伴う会計手続の変更のため、計録機械の導入が直ちにすべての常规的監査手続を省略しうることにはならないし、また、計録機械の導入により監査上、新たな問題が発生する。例えば、穿孔カードの脱漏散逸の惧れとか穿孔カードより原始証憑への適及、照合の困難、計録機械の運行上の技術的欠陥、さらには機械操作者の会計知識の貧困等の理由による問題がこれである。したがって、これら諸問題の解決がなき限り、計録機械の導入が、直ちに内部牽制組織の運営を円滑にし、近代的監査の十分な実施要件とはならないのである。

第十四回研究会（昭和二十七年四月四日）

サコ・ロウエル株式會社の經營史

井 上 忠 勝

一九二七年以来、ハーバード大学を中心に研究され来たつた經營史は、(一)個別經營体の經營史、(二)産業の經營史、(三)一般的經營史、及び(四)特殊經營史の四つに分類される。本研究は、ハーバード大学經營史研究叢書第一六卷、G・Sギップ著「サコ・ロウエル株式会社——ニューイングランドにおける紡織機の製造、一八一三—一九四九」によつて、個別經營体の經營史の内容を、具体的に把握せんと試みたものである。

サコ・ロウエル株式会社は、ホワイチン株式会社、H&Bアメリカン株式会社と並んで、現在アメリカにおける代表的紡織製造会社の一つであるが、ギップがサコ・ロウエル株式会社の經營史を記述するに當つて直面した問題は、その歴史のうち何をその經營史として採りあげ、何を然らざるものとして除外し、而して如何なる点を強調すべきかという点にあつた。勿論この問題は、(一)歴史的資料の有無によつて規制されざるを得なかつたが、利用しうる資料のうち如何なる点を強調すべきかは、(二)会社の業種及び時代の変遷と共に移行した会社經營上の主要問題に即応するものでなければならなかつた。また、サコ・ロウエル株式会社の母体となつた諸会社の生成期には、如何にしてボストンの貿易業者が紡績業次いで紡織機業において事業を発見し、而して会社の設立を行つたか、また如何にして当時紡織機の輸出を禁止していた英国よりその製造技術を取入れ、これを改良し、而して会社の繁栄に資することができたかに重点がおかれ、次に競争の漸次激化しつつあつた一九世紀後半より二〇世紀初頭においては、如何なる販売方策によつて註文の確保をはかつたか、何故に製品の多様化より専門化而してまた専門化より多様化への方策が採用せられたか、また

何故に会社の買収、合併及び合同が企てられるに至つたかが強調せられ、而して最後に一九二〇年代後半及び一九三〇年代初期の不況期においては、何故に会社の経営が銀行によつて干渉せられるに至つたか、また如何にして信任と支持とを与えられた経営者が会社の苦境を打開していつたかに自らその論点が集中されねばならなかつた。しかしそれにも拘らず、(三)これらの問題をめぐつて展開されたすべての論述が、終始一貫せる観点から導かれてゐることはこれを見逃すことはできない。即ち著者は、サコ・ロウエル株式会社及びその母体となつた諸会社の経営乃至管理——方策・統制・マネーデメント——において生じたところの諸変遷に關し、如何に且つ何故にこれらの諸変遷が生じたかを解明せんとしたものであり、ここに一般会社史とは異つたところの科学的会社経営史の課題を見出さんとしたものであつた。

個別経営体の経営史は、その他の経営史(産業の経営史・一般的経営史・特殊経営史)と對比せられるとき、その固有の課題は、経営乃至管理において生じたところの諸変遷を最も詳細に記述する点に、換言すれば過去における経営乃至管理の諸事例を提供する点にこれを見出しうるものである。而してこの種の経営史は、必ずしも経営乃至管理の一般的史的発展についての認識を与えるものではないが、しかしこれについての認識は、個別経営体の経営史の注意深き集積の上に樹立さるべきところのその他の諸経営史の課題として残されて然るべきところのものである。

第十五回研究会(昭和二十七年四月九日)

### 鹽野義製藥株式會社の經營

#### 機械化の見學

当社は、昭和十一年にR・R計録機械を設置し、昭和十五年にI・B・M計録機械に切替え、戦後は機械台数を充塞するとともに機械化の面を押し進めた。その現状は次の如くであるが、機械化にともなう諸問題の経験、或は他会社の運用方法との比較並にその特殊性等につき聴くことを得、参考になつた。

#### 一、設 備

手動穿孔機(一) 電気穿孔機(三) 英字複写穿孔機(一)  
手動穿孔検査機(三) 分類機(二) 統計機(二)  
英字式會計機(二) 集団複写穿孔機(一) 集団合計穿孔機(一)  
複写合計穿孔機(二) 乗算穿孔機(一) 照合機(一)  
二、機械化事務

- (1) 營業關係
  - (イ) 送票類の計算作成 (ロ) 販売分析諸統計の作成
- (2) 經理關係
  - (イ) 資金繰表の作成 (ロ) 元帳の作成 (ハ) 原価計算
- (3) 給与・人事關係
  - (イ) 給与計算 (ロ) 勞務統計表
- (4) 株式關係
  - (イ) 株主各種統計 (ロ) 配当計算
- (5) 厚生關係
  - (イ) 健康保険給与計算 (ロ) 病種別統計表

第十六回研究会（昭和二十七年四月三十日）

## シュミットの『産業景氣と計算誤謬』

鈴木和藏

シュミットのこの著書は、産業景氣の原因が企業が行う計算誤謬にありとするものであり、したがつてかゝる誤謬の訂正によつて景氣対策が可能となるということを書いたものである。

この著に対する批判は大部分が景氣論の観点よりされている。我々はかゝる立場からの批判が全面的に誤つていないのではないが、シュミットの理論の根底には有機的經營観が存するのでありこれを抜いて批判することは理解ある態度でないと考へる。即ち、次の三つの点がすくなくとも考慮されるからである。

一、シュミットの有機観は二つの主張をもつてゐること。一つは全体經濟の変動に対しては彼の時価計算をもつて個別企業がこれに適応することが出来るということであり、他はかゝる時価計算によつて全体經濟の生産、消費の調和を保持せしめ得るという主張である。これらは時価計算という同一内容の二面の主張にすぎない。前者は彼の名著『有機的時価貸借対照表論』に十分展開されているが、後者の説明は前著においては十分なものでなくむしろ『産業景氣と計算誤謬論』に見られる。こゝに有機観と関連が存すること。

二、彼の規定する産業景氣の概念は一般の景氣論の対象とは異つてゐる。即ち經濟外部よりする景氣変動を前提として、企

業の名目計算から成立する仮想利潤、仮想損失の全体經濟に及ぼす影響を重要視し、そこに生じる景氣波動のみを産業景氣として概念づけんとするのである。他の原因よりする景氣波動とそれを前提として企業の計算誤謬により惹起せしめられる景氣波動を概念的に區別せんとするのである。しかして彼の理論の対象は後者のみである。かゝる概念規定は有機観の全体經濟的主張を考へたならば重要な意味をもつてゐる。

三、然し乍らかゝる産業景氣の規定をもつてしても産業景氣の研究は景氣論の領域に屬し、仮想利潤乃至仮想損失の發生は企業會計の問題である。かゝる二つの領域の関連の理論的説明がシュミットにおいて十分でないと考えられる。このことはシュミット有機観の主張と内容との矛盾にまで問題が發展するということである。

第十七回企業經營科研究会（昭和二十七年五月二十一日）

## 機械會計の原理

能勢信子

最近の顯著なる經營機械化の原因は、之を次の二点、すなわち、

(イ) 老大化の一途を辿る取引量の記録を処理し、(ロ) 企業を構成する各部門の活動を分析し合理的な經營政策の立案に寄与することに求められねばならない。機械會計の原理もこの記録計算と經營分析の二点から理解される。記録計算に当り、機械會計が手記會計に比して有する著しい特徴は、(イ) 事務担



当者の人的要素を極力除去することによつて、エラーを減少する。(ロ) 計録機械の使用により、検証が合理的に行はれる。

(ハ) 操作の迅速化から能率が向上する、の三点にあるが、特に検証上の合理化は、手記会計に比し、すぐれた点と考えられねばならぬ。仕訳帳、元帳は、機械会計に於ては、その形状、および記載数字が形式的に統一される上、キャリアエーデ、レヂスター、或はヴェリファイアー等の利用により照合上の便宜が与えられ、手記による記帳においては発見され難いエラーが容易に排除され得、企業の内部索制に資することが出来る。

他方分析上における機械会計の優位が認められる。給与分析、費用分析、在庫品分析等により経営活動を同時に把握することは、手記会計における分析を以ては困難である。機械会計に於て、分類機に應用せられてゐるところのユニットメソッドを例にとれば、この分析方法は、項目をいくつか記載したカードを多数作成し、要求に応じてそのうちの一目目につき分類整理を行ふのであるが、手記会計に於て、この方法により分類を行ふ場合に生ずるエラーの可能性、非迅速性が、容易に想像し得られる。この外、機械会計の利用の原因として、事務担当者 の整理等から来る経費節約が考えられるが、この報告では上記の、記帳、分析の二点を中心として行つた。

第十八回研究会(昭和二十七年六月十一日)

## R・R會計機について

増崎宗弘  
鈴木和藏

我々はレミントンランド株式会社(在東京)、古沢會計機株

經濟経営研究所企業経営科定例研究会

式会社、大蔵省においてR・R會計機について見学して、種々将来研究すべき点を発見したのであるが、そのうち特にI・B・Mとの比較において、考究を要する問題について発表したのでこの報告である。

研究項目の如し

一、R・R會計機の構造について

これはI・B・Mと相違する点について説明した。

二、カード進行の技術的特徴について

R・R會計機は機械的(ワイヤリング、ユニット方式)に設計されている。この点I・B・Mが精密なる電機的设计により作製されているのに比し、極めて対照的な特徴点である。

そのため(例えば、R・Rにおいてはカードの軽度なる折損も比較的障害となることが少く分類機においてカードを進行せしめる特徴をもつている)

三、スピードについて

R・R、I・B・M双方殆ど同速度である。

四、カードについて

行数、紙質について述べたが、これは尙将来の研究を要する。

五、會計機の賃借料、価格について

特に注意を要するのはI・B・Mが賃貸を社則としているに對し、R・Rにおいては賃貸、買取りの両者が認められている。これらについて長期の會計機使用に際して考慮せられるべき問題があるであらう。

以上の諸点は、すべてが、企業経費の増減に關連を持つものである。かゝる事情を考慮して将来十分研究されねばならないものである。

「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」における棚卸資産評価

渡 辺 進

税法は期末棚卸品の原価の決定に関する諸方法を規定しており、期中の払出原価決定の方法に関して規定してはいるのではない。このことは税法として正しい態度であることが先ず理解されなければならない。企業のすべてが帳簿棚卸の方法をとっているわけではなく却つて多くのものがこれを欠いている状態において、共通的に規定し得ることは期末棚卸品の評価方法であるからである。而して期末棚卸品原価の決定は税法においても、当期払出品原価の確定の手段として意味を有するものである。併し乍ら払出品原価の決定には帳簿棚卸による直接把握の方法もあるのであるから、一般に妥当なるものとして認められている払出価格決定方法によつて恒久棚卸が行われている場合には、その帳簿残高がそのまま税法上の原価法に基づく期末棚卸品評価額として認められることが必要である。さもなければ企業は期末に至つて税法の要求する評価を改めて行う必要が生ずるからである。「意見書」の「期中の棚卸手続と期末の棚卸評価の基準とに区分して示すことが望ましい」というのが右の意味を指すものとすれば、全く同感である。

「意見書」の次の諸点はなお研究の余地あるものと思われる。  
1、「意見書」は「期中棚卸における標準原価と実際原価との差異は損益勘定に算入することを認めること」としてはいる。こ

の結果は右の差異が全額「期間損益」として処理されることとなるものと思われるが、差異の原因を区別せずしてすべてを期間損益とすることは俄かに同意し難い。

2、「意見書」は帳簿棚卸の行われていない場合の期末棚卸には先入先出法の適用が困難であるとしているが、そのようには考え難い。

3、「意見書」は時価法を期末棚卸の評価基準から除外すべきものとしているが、特定の場合には時価法による評価が必要なが、全面的に時価法を除外することは適当でないと思われる。

4、仕掛品の評価については原材料・製品等の評価法をそのまま適用することを困難とする場合もあるべく、「意見書」は「原価計算方法と関連して別に棚卸評価の方法を定めるべきである」としているが、先入先出法・平均法・後入先出法等の思考方法は概ね仕掛品にも適用し得るものであつて、ただそれ等の適用を困難とし又はそれ等を適用することによつては所得を明瞭に反映することができないと思われる場合のために、「その他税務署長の承認を得たる方法」を追加することが適当である。

第二十回研究会（昭和二十七年六月二十五日）

日本生命保険相互會社の  
經營機械化の見學

当社の經營機械化の歴史は古く、大正十四年にR・R計録機械を設置し、昭和八年にI・B・M計録機械に切替え、今日に

進展し来つたのであるが、その現状は次の如くである。

一、設備

- 手動穿孔機(三二) 電動穿孔機(二一) 穿孔検査機(二四)
- 分類機(一二三) 統計機(四) 英字式会計機(四)
- 集団複写穿孔機(二) 集団合計穿孔機(三) 翻訳穿孔機(二)
- 乗算穿孔機(二) 照合機(二)

二、機械化事務

- (1) 主計部事務
  - (イ) 新契約に関する諸統計 (ロ) 消滅、復活に関する諸統計 (ハ) 責任準備金の計算 (ニ) 据置配当金の元利金計算
- (2) 経理課事務(事務費分析記帳事務)
  - (イ) 分析科目別日計表 (ロ) 支社別経費科目別日計表 (ハ) 支社別分析科目別日計表 (ニ) 分析科目別月計表
- (3) 料金部事務
  - (イ) 新契約基礎分類 (ロ) 領収証並に払込案内作成に関する事務 (ハ) 収入統計 (ニ) 振替カード作成及び計算事務 (ホ) その他
- (4) 社会保険課事務
- (5) その他
  - (イ) 外務職員に関する諸統計 (ロ) 内部職員に関する諸統計 (ハ) 諸什器減価償却計算事務 (ニ) 有価証券月別評価事務 (ホ) 保険証券の作成事務

第二十一回研究会(昭和二十七年七月二日)

後入先出法の展開

増崎宗弘

後入先出法についての、その出現から弗価値法に至る間の論議は、米国における会計思考発達史の一齣をなすものとさえいわれる。本報告は、現在の会計実践において、棚卸資産の評価問題がいかなる意味を有するか、そしてその各種の評価方式において、後入先出法はいかなる地位を占めるかの問題を、まず考察する。そこで、われわれは後入先出法独自の会計思考を、当期費用と当期収益を当期の価格水準において適正に期間対応せしめようとする会計手続であるとみるのである。

その場合、したがって、後入先出法の効果的な運用のためには必然的に棚卸資産のグルーピングの問題が検討されねばならないであろう。すなわち、従来、種類品質型等の実体的条件による同質性 $\parallel$ 代替性をグルーピングの基準としていた思考から、「共通の貨幣名目で表現される」投下資本 $\parallel$ 弗価値額としての同質性 $\parallel$ 代替性を基準とする思考への推移は、後入先出法の展開につれて、その効果的な運用上、看過しえざるところである。弗価値法の出現は、この意味で、重要な意味をもつ。

後入先出法は、その出現当初、発生コストの期間的配分の一形態として、米国の原価主義会計においてユニークな意味を有していた。この後入先出法が弗価値法にまで展開するとき、これの原価主義会計におけるユニークな意味は愈々高次に展開される。この展開をして、依然、原価主義の会計思考の枠内で考

えること、自体、理論的反省を要請し来るのである。

第二十二回研究会（昭和二十七年七月十六日）

### 綿業を事例とする經營位置と

#### 實態の研究

米 花 稔

經營の位置選択は、經營位置論の課題であるけれども、同時に一定の位置選択は、その經營の業態或は方策のあり方を或る程度規制する。經營位置論としては、この相互関係を理解しておくのでなければ、經營学の一分野としての位置論解明には不充分的そしりを免れない。その意味で、ここで綿業を事例として、これが研究を試みたのである。

綿業には、綿業としての位置論的性格が、一般的に或る程度把握できるのであるが、それに拘らず現実の實態をみると主要綿業の間でも相当の特殊性が認められる。イギリスの綿業は、極めて限られた地域であるランカシアアの南東部に大部分が集中して所謂 Localized Industry を形成し、アメリカは南部数州にかなり広範囲に散在し、我国は中京及び近畿地方に半ばは稍集中的であるけれども、しかもその分布の範囲は東北の一部と北海道を除いて大部分の府県に散在するという異つた地域的特殊性をそれぞれ示している。更にその地域の異なるに従つて、各国綿業の存立形態も異り、イギリスの垂直的並びに水平的に分業が極端に発達しているのに対して、アメリカでは垂直的结合が或る程度進んでおり、又南部綿業とニュー・イングランド綿業は又それぞれ多少共特徴的で、我国は又大まかにい

ば、英米の中間的形態とみられないこともないのである。これは又それぞれの機械化の程度、その質的相異、労働の質的量的相異、市場との関係或は歴史的事情等とも関連しているのであつて、各々特徴ある業態をとつていのである。

かく位置論上、綿業として一般的性格と特殊性格の結合していることを理解し、又それに相互関連する業態の特殊性を認めるについて、イギリス、アメリカ、日本の三主要綿業国の實態を、可能なる資料の範囲で、具体的に考察し、經營位置論の解明すべき課題の一である位置と業態の研究の一事例としてとりあげたのである。

第二十三回研究会（昭和二十七年七月二十三日）

### 我國紡績十社の業態と

#### 經營位置について

米 花 稔

さきに經營位置と業態の事例研究として、イギリス、アメリカ及び日本の綿業をとりあげて、その特殊性考察の内に右の目的を果そうと試みたのであるが、これは一応綿業をそれぞれの国に於て一括して論じたのに止まる。しかしながら、經營位置と業態の本来の研究は、綿業という一業界を、更に分つて、それぞれの企業における位置の問題をとりあげて、その企業の業態との関連を明かにするのでなければ、充分目的を達したものであるといふことはできない。

右の如き趣旨について、海外の事例は資料が充分得られないので、我國の綿業に限り、代表的企業たる紡績十社をとりあ

げ、その経営位置論的特徴を觀察し、その業態、経営方策との關係をみたのである。特に我國の主要紡績会社は、多数工場を有し、更に今次戦争を中心とする企業整備、転換、戦災と、戦後の再建、新設等の為に、或る程度地域的移動、再編が行われたことによつて、多少共各社の地域方策の反映がみられ、位置と業態の關係の考察を可能ならしめたのである。

十社の内には、地域的の集中度、分散度を異にし、又全国的なもの、特定地域的なもの等あり、且その再編に當つては、各々その業態或は方策の特殊性もその間にあらわれたのである。特に十社を垂直的關係にみると染色加工仕上段階に於ける直営部門の程度を異にすることによつて特徴的に分つことができ、これが又多少共位置の問題とも關係を有していることは興味深い。

尙紡績十社以外の新紡、新々紡の多くは中小紡績の業態を主とし、地域的には、中京地方と近畿地方とに極めて集中的であることを特徴とし、寧ろ地域的集中を一の存立条件としていることが知られる。これらの多数の中小紡績の今後の問題は、我國綿業の存立条件とも関連する所も少くないが、別に考察しなければならぬ側面が多い。

第二十四回研究会（昭和二十七年九月十日）

## 國民所得の概念

能 勢 信 子

近時 macro-economics の成果を実証する試みとして、

經濟経営研究所企業経営科定例研究会

social accounting による國民所得の数量的表示が盛んに唱導され、その具体的産物は白書その他の形式において國民經濟活動の内容表示もしくは政策決定規準として已に実用化されてゐるが、この報告は social accounting の対象としての國民所得の概念を与え、かつこの数量的把握に当り必要となる諸点を指摘することを目的としたものである。

一、國民所得とは一定年度において、一国の居住者により生産される全財貨・用役の純総体額であり、國民資本を消尽することなく國民が消費し得る最大額として定義されるが、之より國民所得の (イ) aggregate としての、(ロ) 生産概念としての、(ハ) 純計としての性格と、(ニ) 異質的財貨用役を総計するための尺度(通常、貨幣を使用)の必要が明らかとなる。

二、國民所得の把握は、ケインズの表現した三面等価の原則即ち  $F+P=Y; Y=C+I; Y=C+S$  の定義式に従つて稼得、生産、支出の三面から可能である。即ち國民經濟を構成する企業、家計、政府等の各 sector の經濟活動の記録が之等三面に配列集計されかつ相互間の移転部分が相殺され (consolidation) て國民所得額を示す。各 sector からの異質的財貨を総計する手段として貨幣が使用されるが、貨幣価値変化による価額変動を捨象するため最も安易な一般物価指数の、或は一歩進めた個別物価指数の総合としての指数の採用、又は各 sector ごとに夫々生産指数を作成して調成しこの額を合計する等の方法が用ひられるが何れも approximation としての範囲を出ない。

三、國民所得測定への第一次的接近として、個別会計の損益計算書の consolidation として、把握することが行はれるが、この基礎資料としての個別会計数値は國民所得算定の立場から幾多の修正を要するものである。個別会計の立場が所謂会計コ

ンヴェンション、即ち保守主義、主観主義および取得原価主義の上に立ち、かつ実現主義を採用せる場合、損益計算書から得た企業所得の総計は国民所得としての economic な意味を持ち得るものでなく、social accounting の立場から要求される諸点は、(イ) 発生主義の採用、(ロ) 評価基準及び費用配分の客観性の保持、(ハ) 評価に際し資産を current cost 又は、constant price において統一を保つことである。特に以上のことは減価償却費の算定もしくは棚卸資産量の増減の確定において必要な操作である。hetero-temporal な取得原価に基礎を置く減価償却費を控除して得た、もしくは価格差を統一せず行つた棚卸資産評価によつて得た純投資量はおよそナンセンスだからである。

四、更に social accounting にとり必要な操作は帰属である。通常の記帳法に従へば正しく算定されないであろう項目、例えば労働者自弁の労働手段・実物給与・自己所有家屋を自ら使用する場合は家賃、農民自家用農作物等の価値の推定は、国民所得を正確に把握する上から必要である。

五、国民所得は aggregate である以上、経済内部の交錯した聯関、例えば原材料循環は捨象される。従つて技術的聯関即ち素材視点から国民経済を把握する場合、もしくは国民所得配分の聯関即ち価値視点より実態を知る場合、この超 macro 的なシステムは更に細分され各部門に集合されることが望ましい。前者への接近として W. W. Leontiev による構造分析が有力である。

## 原価差額の期末調整

渡 辺 進

税法の定むる原価法は期末棚卸資産がその取得価額で評価されることを期待している。取得価額（製作価額を含む）とは当該棚卸資産を取得するために要した一切の費用をいうのであつて、原則としてその実際原価を意味するものである。標準原価計算制度が採用されている場合に、期末棚卸資産は標準原価で評価すべきものであるとする説は未だ税法では承認されていない。従つて棚卸資産勘定の帳簿残高（実地棚卸による出欠量によつて修正した）が税法上の評価額（当該企業が選定せる評価方法による評価額）と一致せざることにより原価差額が発生する。

原価差額は原材料費等の原価要素勘定、部門費勘定（製造間接費勘定を含む）、仕掛品勘定、半製品勘定、製品勘定において発生するものであるが、その発生の原因は次の如く異なつてゐる。

(1) 税法上後入先出法、総平均法、最終仕入原価法等が選定されている場合には、期中の払出原価は予定原価、標準原価等によらざるを得ない。この場合期末の帳簿残高は期末の評価額と一致せざるが普通である。

(2) 税法上先入先出法、移動平均法、個別法を選定している場合でも、払出原価をその実際原価にはよらず予定原価等による場合には、(1)と同様なる関係を生ずる。

(3) 棚卸資産勘定借方受入記入を實際原価にはよらず見込  
価額、標準価額等による場合。

(4) 企業内部の振替価格が實際原価以外のものである場  
合。

(5) 低価法により時価まで引下げた棚卸資産につき、翌期  
に實際原価に振戻さず、その切下げられた時価で払出を行った  
場合。

その発生原因は異なるが、すべてこれ等の差額は期末に一括  
処理することを適当とするものである。原価差額配分の対象は  
棚卸資産の位する段階によつて異なるものである。例えば材料  
費差額は、仕掛品、製品、売上原価等に配分されなければなら  
ない。

原価差額配分の方法については現在、日本租税研究協会案と  
経済団体連合会案とが発表されている。本報告はその二つの方  
法について長短を比較論評したものである。

第二十六回研究会（昭和二十七年九月二十四日）

## 再生産價値と収益價値

鈴木和藏

企業全体の評価ということは会計学上極めて重要な問題で  
あるが、戦後ドイツにおいて、その特殊事情を前提として再生  
産價値が収益價値に勝る評価基準であると提唱されていること  
を我々は見受けるのである。一般に企業全体の評価には収益價  
値が重要なものとされているが、かゝる通説に対して再生産價  
値の提唱は興味がある。即ち戦後ドイツにおいて大企業の解体

経済経営研究所企業経営科定例研究会

の結果そこに多数の企業が成立し、これらの企業に大企業の財  
産が引継がれたのである。その時かゝる企業が幾何に評価さる  
べきかが問題となつた。そこには今迄の大規模の組織による幾  
多の優位点は消滅しているのである。したがつて各企業にとつ  
て先づ

一、各企業に対する国外並びに国内市場の割当ての問題が生じ  
る。

二、それに関連して価格形成の問題が生じる。またコストの形  
成の問題が生じる。

この様な事情において、各企業は将来の取引に対する成果を  
数字的に確定する必要がある。その時将来の収益の資本化とい  
う問題が生じて来るのであるが一九四九年という時期におい  
ては全く将来の収益というが如きは見透しがつかなかつたのであ  
る。（ヘンツェルはこの年をドイツの経済的廢墟の時代と呼ん  
でいる）この様な事情を前提として、再生産價値が収益價値に  
勝るものとして重要となつて来る（シュミットによれば再生産  
價値は企業を現在の形態において建設するに必要な資本金額  
をいうのであるが、かゝる金額が企業が投下されるなればそれ  
はまた正常の利子を当然獲得しなければならぬ。こゝに再生  
産價値が企業評価に重大な意義をもつ所以が存する）。大企業  
が解体され、全く自由競争下に各企業が置かれ、再出發を余儀  
なくされた現在、再生産價値こそ収益價値にとつて代わるもの  
として認識されねばならないのである。

この説の最重要なる論拠は戦後のドイツ経済界の混乱にある  
と考えられるのであり、かゝる特殊事情を考えれば確かに首肯  
すべきものがある。

ライトリア會社における計録

機械の運用

井上 忠勝

アメリカにおける住宅用電燈器具の代表的製造業者であるライトリア會社は、一九四〇年代後半にレミントンランドの計録機械を設置して以来、可成の成果をおさめているのであるが、その運用上における特長としては、(一) カードを予め穿孔すること (punching of cards)、(二) カードを有機的に利用することの二点にあるものと思われる。

会社はまず販売面においてカード穿孔法を採用した。まずカードは、商品種目、単価、数量等が予め穿孔され、整理格納される。送状を作成するに当つては、右のカードは引出され、これもまた予め穿孔されている顧客の勘定番号の入つた住所氏名カードと共に、Alphabetical Tabulator にかけられる。送状作成後は、同一のカードが受取勘定を示すものとなり、勘定番号に従つて整理される。現金を受取つた場合には、受取勘定の綴込から、当該カードが引出され、現金勘定を構成する。これらのカードは、月末の受取勘定の計算、商品別・地域別販売高の分析等に用いられ、また仕訳帳カードともなるのであるが、以上の過程において新たに穿孔を要するのは、特別の割引或は特別の信用が許容せられた場合等に限られる。

カード穿孔法は次で支払、inventories、給料の計録に應用

せられたが、会社は更にこれらの諸計算結果を元帳にまで積み重ね、詳細な諸月次報告書を作成することに成功した。まず仕訳帳カードが作成されねばならぬのであるが、この場合、(一) カードの有機的な利用を可能ならしめるべく、全会計組織が検討され、勘定図表が整えられた結果、全仕訳帳カードのうち六七・八%は、既に他の諸計算に用いられたところの、換言すれば既にその本来の目的は達成したところのカードを利用すればよく、改めて作成することを要しない。(二) 固定的乃至循環的な性質の記入が検出された結果、全仕訳帳カードのうち八・六%については、すべての必要事項が予め穿孔せられ、月末に何ら穿孔することを要しない。(三) 残余のカードについても、勘定番号等は予め穿孔され、月末には主として金額のみを穿孔すればよい。かくの如くして迅速に全仕訳帳カードが作成されれば、(四日乃至五日) High-Speed Sorter 及び Alphabetical Tabulator によつて貸借別に表記される (二時間三十分)。合計が検証されれば、カードは勘定番号によつて分類表記されて元帳が作成され、(二時間三十分) 次で直に各種の月次報告書が作成される。従来右の計算に二十日間を要していたことを思えば非常な時間の短縮といわなければならぬ。

会社はカード穿孔法のかゝる運用によつて、従来各種の計算に要した時間を大いに節減することに成功したのであるが、同時に、これによつて得られたより多くの時間を諸数値の分析に用いることとなつた。(Harry I. Condon, A punched-card Installation Produces Statements in 6 instead of 20 days, the Journal of Accountancy, August 1950)



第二十八回研究会（昭和二十七年十月十五日）

## セイヤーの商業銀行論について

藤 田 正 寛

今日の日本の銀行制度が日本銀行といふ、たゞ一個の中央銀行を主軸とし、多数の支店をもつ少数の巨大な商業銀行より形成されている点は、英国の銀行制度に倣っているからである。そこで、ここに一九五〇年初頭の英国銀行業の早撮写真を呈示しているセイヤーの現代銀行論 (R. S. Sayers: *Modern Banking*; third edition 1951) をとり上げ、特に商業銀行についての彼の見解を尋ねようとする。

本書の内容は (一) 序論、(二) 商業銀行、(三) 割引市場、(四) 中央銀行—構成上の諸問題、(五) 中央銀行の業務、(六) 対外取引と銀行制度、(七) 利子率、貸付資金の供給及び経済活動、(八) チープ・マネー (cheap-money)、(九) 商業銀行の資産及び収益力、(一〇) 予金の配分、(一一) 質的信用統制、(一二) 新国家に於ける銀行、(一三) 国際通貨基金、国際復興開発銀行に及んでいる。

先づ、彼は、銀行が貨幣の商人であると云ふ伝統的見解に止まらず、債権、債務者間の紐帯となる、資金製造をなす利潤追求の会社であるとし、商業銀行は究極の目的を最大利潤の獲得におき、株主に最善を尽す普通銀行業務を行ふ株式銀行であると定義する。

更に、商業銀行は業務遂行に際し、常に流動性の保持を考へ、この費用を低くすることが必要であり、このことが現金準

経済経営研究所企業経営科定例研究会

備を要請するのである。予金に対する準備が銀行経営の一つの指標であり、英国では一率に現金準備率八%といふ制限がある外は商業銀行の業務遂行は何等干渉を受けない（米国では予金の種類により数種ある）。

銀行の利潤は貸出と予金との利差から生ずるものであるが貸出を無限に拡大することは銀行の流動性と社会的信認保持の点からも阻止されねばならず、貸出拡張にも自ら限度が存在する。

株式銀行としての商業銀行は、支店網の整備拡張により業務を活潑化するものと、単位銀行に重点をおくものがあり、前者が英国等に見る支店主義、後者が米国に見る単独主義であるが、分業による種々な利益（分業主義）の存在は、単位銀行間の運営を取引銀行制度に求める（連鎖主義、集団主義）場合に比し、圧倒的に有利である。

経済制度の進化と共に、銀行も大規模化が要請され、大銀行が出現（合併、吸収）するに至つた（英国に於ける五大銀行 Big Five）。

彼は、他の事情にして等しい限り、商業銀行の最も効果的な形式とは収益資産の最も早く手渡されるようなものと云つてゐる。

彼の商業銀行論を、その概念及び、経営原理の面よりその特色を一応と上げたが、英国の商業銀行を制度的に分析しているところが最も特長的であり、之は彼の他の著書 (*American Banking System*, 1948) にも見られるところである。彼は現金準備率と流動性の關係を重視し、之が預金を統制する要素でもあるとし、手形交換による取引の敏活化も同じ意味をもち、このために銀行資産の転嫁性が収益資産の収益力との関連から

制度の問題としてとり上げると云ふのである。更に営利会社の本質としての収益性に加え、安全性や社会的信認の保持が経営にとり必須の目標であることを強く指摘すると共に金利、資金コストを之等の関連より分析して行くのである。

セイヤースの書は、在来の銀行論に比し、制度的考察が著しくウエイトをもち、銀行への政策や国際金融機関の分析に迄進んでいところが一つの寄与点であらうが最近の金融論が金融経済論に進み入っている時、之と歩を同じくする銀行論が必要であることを改めて感じさせるのである。

第二十九回研究会（昭和二十七年十一月十二日）

フランスにおける再評価

渡 辺 進

再評価が企業の損益計算に与える効果は、その減価償却費計算及び譲渡損益計算の基礎とせられる価額の改訂という点である。いま問題を減価償却の面に限定して考えるならば、再評価とは貨幣価値の変動に伴なつて減価償却費を修正し収益にチャージさるべき減価償却費を、収益が表現されている円と同一価値の円で表現することを意味する。かくて費用を同一水準で収益に対応せしめることが可能となるのである。

普通には再評価とは貨幣価値の変動に応じて減価償却費算定の基礎となるべき資産の貸借対照表価額を改訂することであると考えられている。併し貸借対照表価額の改訂を伴わずとも均しい効果が得られる限り、これを広義の再評価に含ましめる

ことが可能である。この意味においてフランスで行われた減価償却費改訂の方法は大いに興味あるものである。

一、一九三九年二月十三日の命令による設備更新準備金制度。この場合には資産の貸借対照表価額の改訂を行わず、この制度が採用せられた年次以降の減価償却費が、その後の物価変動に応じて変動的に計算されるという意味で、普通の資産再評価の場合に比して特色を有する。

二、フランスにおける再評価は一九四五年六月十五日の政令に基づいて行われた。我国の再評価に比して、当該資産の取得価額及び償却累計額が別々に再評価せられるという点が異なっている。我国の再評価方式では取得価額と償却累計額とに同一の物価倍数が適用せられたのと同様の結果となる。減価償却とは固定資産に投ぜられた資本の規則的継続的な回収の方法であるとする場合において、再評価限度額とは貨幣価値の変動によつて修正された未回収の資本額を意味するものといわねばならない。この未回収の資本額の算定に当つて過去に行われた償却額を如何に見るか（その一円をすべて同一価値のものとするか）は吟味を要するところである。

三、フランスにおいても加速償却が行われている。併しそれが結局において償却の対象となる資産の価額の改訂を伴わずに、償却の速度を早めたのみであつて、再評価の範疇に属するものでないことは明らかである。

## アメリカの経営位置論の背景

米 花 稔

我々が経営位置論を研究する場合、いうまでもないことであるが、海外の研究成果を重視し、且それに依り所を求める場合が極めて多い。しかしながら、一般にこの如き研究成果には、その前提となつている国の産業経営の実態乃至特殊性の故に、一般論と共に意識的無意識的に特殊論が包含せられざるを得ない。位置論の如き空間性をとりあげる場合に、このことは特に大切である。この点に注意しなければ、我々の問題解明に思わざる誤解を生ずることとなる。

右の如き観点から、イギリスの場合をみると、イギリスの工業にあつてはその地域的性格から所謂 *Localized Industry* なる特徴を主要なる業種について顕著にしていることが知られ、それぞれ異なる地域に相当極端に集中するという形態がみられるのである。勿論この如き傾向も、近年工業の発展に伴つて多少共変改せられつつあるけれども、イギリスの経営位置論をみると右の特殊性が相当濃厚に反映していることが注意せられる。

アメリカに於ても同様の点が考慮せられねばならない。偶々アメリカの工業の地域的現象として、近年南部地方の工業発展が極めて目立つのであるが、その如き現象の内に、アメリカの立地現象の特徴が自ら反映しているのである。広大なる国土に、高き購買力の国内市場を前提とすることが、アメリカにお

経済経営研究所企業経営科定例研究会

ける工業立地に今日特に著しい影響を与えていることが知られ、これについて、国内の豊富なる未開発、未利用資源が立地現象に反映している。労働上の立地条件は、その地域差に基づく吸引力としての比重を近年減じているのである。この如きアメリカ工業の特徴は、その位置論の所論の内容に反映しているのである。

従つて我々は海外における位置論研究について、その前提となつて背景との相互関係をよく吟味し、一般性と特殊性を辨別し、以て、我々の当面する問題解明を正しい理解の仕方をして進めるよう留意することが必要である。

第三十一回研究会（昭和二十七年十二月十日）

## ストーンの取引行列について

片 野 彦 二

国民経済のバランス論的研究には、従来二つの流れがあつた。その一つは、産業部門別集計によるものであり、今一つは、活動形式別集計によるものであつた。ストーンは、この二つの側面を総合しようと試みる。

第一に、取引は、(i) 取引当事者（家計・企業及び政府機関）、(ii) 経済活動の形式（生産・消費及び蓄積）それに(iii) 取引の型（財及び用役の種類、それにこの何れにも属さないもの種類）により分類せられる。

この分類により取引行列は構成せられる。そこにおいては、特定の産業における特定の活動形式と他のそれらとの間の相互

依存の關係が示される。

第二に、この取引行列が、そこにおいて示される収入額及び支出額に依存し、その時の技術の状態及び人々の行動により決定されるものとすれば、この感応体系は、どの様な条件の下においてコンシステントに作用しうるであらうか。これが為の条件は、技術及び行動を反映する構造常數間の一定の關係により決定せられる。また、与えられた収入額及び支出額に過剩乃至は過少する収入及び支出を齎らさないという意味において、体系は「完全」に保たれるものである。(Richard Sone; Simple Transaction Models. Information and Computing, Rev. of Econ. Stud., Vol. XIX No. 49, pp. 67-84.)

第三十二回企業經營科研究会(昭和二十七年十二月二十二日)

### 現時に於ける經營分析について

神戸製鋼所企画部 有 馬 寧

昨今の如く、經濟狀勢の變化の多い時には、如何なる業種が好況であり、その業種の内どの様な規模のものが最も好いかとの判断は下し難いが、併し、それらを推測することは或る程度まで可能である。それらを統計的に分析する一私案をこゝに述べやう。

經營分析に於いては、少くとも次の三つがその中心的課題となる。すなはち、分析目的、分析対象、分析方法とがそれである。

今の場合、分析目的及び分析対象は、經營分析に関する統計

数字により業種のもつ特徴を摺む事により經濟事情の移り変りと関連させながら、業種の優劣を検討する事。次に、經營分析に関する統計数字により、業種の適正なる規模を検討することとする。

先づ、前者の分析方法として、各業種を横欄に、各期別を縦欄にとりて、各業種、各期別の統計数字によりて表を作れば、乱塊法により、業種間及び期別間の差異を検定することが出来る。若し、差異のある場合には、それを部分的に分解して、二業種間又は二期別間の優劣を検討することも出来得る。併し、業種間又は期別間の順位は決定し兼ねる場合が起り得る。

次に、後者の場合、すなはち、適正規模決定に対する方法として、同一業種の中より、任意に幾つかの企業を選び出し、その企業を規模別に分類する。例へば、資本金別、生産高別、従業員數別、機械台數別等の別により、經營分析による統計数字の平均を出す。この場合、或る一企業の統計数字が特に大きい場合、又は、小さい場合には、その数字を、その規模の統計数字の集団に含めて良いか、悪いかの検定を行い、棄却するか、又は採択するかを決定しなければならない。斯くして得られた規模別の平均値に対して、平均値の差の検定を行ひ、差異のある場合には、その優劣が判定出来る。併し、前の場合と同様に、順位の決定は行ひ兼ねる場合が起り得る。差異のない場合は、現在行つた統計数字によつての判定は出来ないが、別の統計数字により判定出来る場合がある。

これ等の分析は、全數検査が不可能な場合が多いので、標本調査によりて、行はれる事になるが、操作は大して困難ではない。

# 會社經理專門委員會

企業會計原則の發表、「財務諸表規則」の実施、税法・商法等の改正に伴ない我国企業會計はこれ等に則応するために多くの修正を受けねばならないと共に、相つゞ諸經理關係規定間には必ずしも統一なく此の間の調整の必要が痛感されるに至り、これら諸問題の討究、具体的解決策の検討を目的とし、学界、実業界の専門家をまじえ、昭和二十六年七月設立した専門委員会である。

第四回以降の研究報告会および報告要旨は次の通りである。

第四回研究会（昭和二十六年十一月十二日）

## 株式配當の課税問題

神戸大学 丹波康太郎教授

株式配當の課税問題は我国稅務当局が株式配當をもつて現金配當と同様に株主の課稅所得を構成するとの見解をとるのに対し、株式配當は本質上会社の配當利益の資本化に他ならず、従つて株主は株式配當によつて何等その持分を増加しないとの根拠から反対を表明する。

教授によれば、株式配當は本来他の配當形式例えば現金配當の場合とは異つて配當可能利益の資本振替にすぎず、従つて株

主の側よりすれば彼の持分割合は変化しない、変化するのはその持分を現わす物的証拠だけであつて、株式配當以前に旧株のみが示したと同様の持分割合が新旧両株によつて示されるにすぎない、従つて株式配當は株主の利益ではなく彼の課稅所得を構成するものではないと論ぜられる。教授は右の見解を米國會計学界の代表者たるベイトンの所説及び合衆國最高裁の判例によつて裏づけられるのである。

もつとも米國においても受入株式配當が利益なりや否やについては議論が多く、その反對説には例えば當該受入配當が市場性を有する限り、その売却によつて容易に換金し得るからそれは現金配當と同様に株主の利益を構成するとの議論もあるが、これは市場性を有せざる株式配當のもつ株主持分の讓渡という本質を看過している論であり、徒らに受入配當株の売却という本来讓渡所得に関する問題を持ち込んで議論を紛糾化するものと教授は論駁される。

しからば株式配當の受入をもつて株主の課稅所得を構成するとみる我国稅務当局はいかなる論拠を有しているであろうか。教授はこゝに考へ得る全ての論拠を逐一検討された後、その根拠は結局利益積立金の資本組入をもつて株主に対するみなす配當とするとの法人税法上の規定より演繹解釈せざるを得ないと結論される。すなわち法人とは個人財産の信託的管理機關にすぎずとの法人擬制説を採る場合、株主の利益は会社財産の彼へ

の帰属をもつて発生し、そこに何等の有価物の受入を必要としないのである。

しかしながら株式配当は本来株主の持分割合を変更せずとの立場からは右の解釈の誤りなることは明かである。

## 災害と法人税について

川崎製鉄経理部長 高田宗一氏

火災、颱風、地震等所謂災害は企業の経済的計慮を超えた危険である。茲では企業の災害損失に関する法人税法の取扱につき考察する。

### 一 固定資産の滅失或は毀損による損失

固定資産は企業が一定の経営規模を維持するための基本的財産であるから、その滅失毀損損失はそれ自体の損失額というよりはむしろその復旧費として意識されるのが通常である。

附保物件の火災損失については税法上所謂圧縮記帳が認められているが、災害損失については附保の対象となり得ないものが多い。しかもインフレ利益排除の必要は附保の如何にかゝわらないのであるから、附保していない資産の復旧費についても「みなす圧縮記帳」を認めてしかるべきである。更に右の保険差益は資本維持の見地から資本準備金として非課税とすべしとの意見が認めらるゝに到つた場合には附保していない資産の復旧費についても「復旧準備金勘定」を設定し、再評価積立金の補完的役割をなさしめるのがよいと考える。

### 二 災害防止の費用

工場敷地の地盤が沈下し、颱風による高潮の襲来を受けるに

到り或は工場敷地そのものが沈下しなくても、海底の異変、潮流の変化等により、工場立地の当初、予期しなかつた高潮の害を蒙ることが屢々あり、この防衛策として防潮堤を構築することがあるが、この構築費は資本的支出と解すべきではない。企業の総合的な物的価値の維持費と解さるべきである。

### 三 棚卸資産の滅失或は毀損による損失

棚卸資産の評価は期末に時価をもつて原価を見直してなされるのが通例であるが、毀損損失は、経済外の原因に基く物理的損失であるから、時価の如何に拘らず仕入価格或いは原価計算価格に対する毀損額をもつて、毀損の都度算出すべきものと考へる。

### 四 経済上の損失

災害によつて操業度は不慮の打撃をうけ、著しく低下する。従来災害の跡仕末、整頓、機械の手入れ等の直接的費用は災害損失として取りあげられているが、操業度の低下による原価高を損失として把握されることは殆どない。その理由は計算が困難なことによるものの如くであるが、正常操業度を設定し、所謂原価差異として取り出すか、或は総原価曲線から固定費を抽出して追加的原価を算出し、災害発生時の臨時損失として経理すべきである。

## 最近の船価問題

川崎重工監査役 神馬新七郎氏

最近の船価問題は造船業が輸出産業中占める地位の重要性に鑑み船価の国際水準への鞅寄せが緊急の要請であるとの立場か

ら、最近の船価高騰の主要原因たる材料費の高騰阻止には如何なる対策が講ぜらるべきかを具体的に論じた報告であつた。まづ数々の統計をもつて昭和十五年以降の船舶製造原価要素比率、噸当り船価と鋼材価格の關係、原価要素別支払金額比率等の推移を説明し、二十四年五月の統制徹廢後の船価の高騰は造船原価中に占める材料費割合の増加(材料費の高騰)に起因することを指摘する。例えば戦前の労務費、材料費、経費の構成が三・五・二なるに對し最近は一〇三・六七・二〇。従つて輸出産業として造船業の伸展のためにはこの材料費の相對的割合の減少、跛行的原価構成の是正が肝要となる。造船原価の高騰は次の十箇の原因によるものであつて造船業の伸展のためには是非ともそれらの解決を図らねばならない。

- (1) 政府發注計画の不合理、同時發注による材料価格の高騰
- (2) 設備資金金融の逼迫のため設備の合理化困難
- (3) 使用材料の異常な暴騰。製鉄設備の貧困(例えば鋼材噸当り世界の平均九〇弗に對し我が國は一四〇弗)
- (4) 再建整備法による企業資産の「含み」の消滅。蓄積資本の喰潰し
- (5) 自己資本の貧困、運転資金需要増による他人資本への依存度の増加。高金利(一割三分、英國は三分)
- (6) 下請中小協力工場の貧困
- (7) 国家産業政策例えば電力、石炭、運輸政策の不合理による操業度の不可抗的減退
- (8) ユニオンの未發達によるアイドル・レーバーの發生、従つてアイドル・タイムの増加
- (9) 經濟法規例えば勞基法の不合理

会社經理専門委員會

(10) 公共福利施設例えば住宅、食糧配給設備の不備による福利厚生費の企業負担増  
 等が造船原価の高騰原因と考えられるのであり、これらの除去こそ我國造船業の伸展上考えられねばならない。しかもこれらの解決は造船業のみの合理化によつては達成され得ないものであつて、國民經濟的な綜合的解決が必要であると結論される。こゝに挙げられた諸問題は造船界のみならず多かれ少かれ日本産業全体が共通に有する悩みであつて日本經濟自立化のために真剣なる解決策が講ぜられなければならぬものである。

第五回研究会(十二月十四日)

A・A・Aの

コスト・ミニマイゼイション

神戸大学 久保田音二郎教授

教授の本論題についての發表は一九四七年、米國會計学会(A・A・A)が提案した原価計算基準第一次試案中の原価節減||原価管理方式を批判し原価管理に関する教授年来の構想を披瀝したものである。

価格が社会的に規定せられる現經濟機構においては原価節減 Cost Minimization によつてのみ企業利潤増大は図らるべく、しかも原価の高低は生産要素の結合状態、価格變動、従業員能率、經營管理方法、設備・規模等多種な要因に依存しているが故に、これら諸要因の管理によつてのみ原価節減は可能になる。しかるに従来、原価計算の把握した原価は原則として製品單位

原価、しかも多種原価要素の包括的原価であつて生産諸要因を同時的に表現するものであるから到底原価節減管理の目安となるものでなかつた。前記A・A・A基準はかゝる点にあきたらず、従来の職能別原価集計主義から責任者別原価集計主義に移行し、部門(補助部門を含む)の責任帰属者に関して原価を集計し、そのものを通じて原価管理節減の目的を達成せんとすの構想を抱いている。従つてそれは従来の如き補助部門費配賦計算を排し部門共通費も配賦計算することなく、全然計算対象より外す事になる。この意味でそれは一種の部門直接費計算であり間接費不計算の主張であるといえるが、もともとかゝる主張は資本主義生産における固定設備の増大に幻惑されて間接費を管理不可能な固定費と錯覚するところに由来し夙にシュマールンバツハ、メイヅ・グロヴフ等によつて唱導せられたものである。

教授はA・A・Aの右の原価節減方式の近代的意義を認めつつも次の点において承服し難いと論ずる。まず間接費不計算により原価管理は容易になるとしても従来の方式が原価管理を不可能ならしめるものではないし部門共通費を全然除外することは管理可能なる費用の管理をも放棄することになる。A・A・Aは間接費を従来の如く配賦計算として取上げずに月次間接費として処理せんと提案しているが、その場合もそれ自体の中で間接費の管理、統制、節減を図らねばならない部分がある部分があるのであつて、A・A・Aはこの点に少しも答えていない。更に教授は貨幣価値計算と数量計算との関連を経済的に認識せねば原価節減の具体化はあり得ないものとする。

## 経理規定作成に就て

住友化学経理部副長 川崎政夫氏

最近公認会計士の外部監査受入の一環として経理規定の作成の問題が一般に論議されているが、同社では終戦後の会社経理の混乱が漸く安定しつつあつた昭和二十四年夏頃から統一経理規定作成の必要を感じ、種々勘案の末昭和二十五年末漸く完成するに至つた。

経理規定作成の基本方針は (一) 会社事務組織の統一、連関を充分考慮すること。(二) 日常事務の準拠たりうるよう努めて抽象的規定を避け具体的規定とすること。(三) 各事業所毎に本規定に基く経理事務処理規則を作成せしめ経理規定が各事業所の実態に即するものとする。但し処理規定の制定改廃は本社の承認を要するものとする。(四) 会計諸法規、及び学説を可及的に摂取し、商法、税法との調整を図る。

経理規定は (一) 総則、(二) 勘定科目、(三) 出納・計算及び会計帳簿、(四) 固定資産、(五) 棚卸資産、(六) 原価計算、(七) 事業所相互間の会計処理、(八) 予算、(九) 決算の九章六十九条より成つており、そこで必要なる大本が示されると共に、更に詳細なる規定を必要とする部面については附属別表が用意されている。例えば「勘定科目及び配列」(別表第一号)、「原価計算準則」(別表第四号)等である。更に伝票類、諸帳簿、財務諸表等についてそれ／＼様式が示され各事業所を通じて統一が図られている。しかし同社の如き多角経営の企業においては各事業所における経理事務実施の細目は各別に定める



必要があり、これは各事業毎の経理事務処理規則に譲られる。

第六回研究会（昭和二十七年二月十八日）

## 會計事務の分析について

神戸大学 戸田義郎助教授

経理部乃至会計課の所管事務の内容を分析、検討することは種々の動機から試みられている。会計書類の書式の改良・経理規定の作成・改善・会計関係部課内の事務分担の合理化・資金出納事務の迅速化・職階制度の採用等はその一例である。従来、会計事務の分析として知られているものは、これら諸目的の中の一又は二を対象として、いわば極めて局部的に解決されている場合が多く、特に我国における実情は殆どすべてそうした傾向にあるといえる。しかし乍らこの一々の目的もこれを理論的に検討してゆけば、それは必ず一つの総合的な目的に迄統一される筈のものである。会計書類の改良は所管者の趣味・嗜好の問題ではなく、一面には経費節減、他面には会計事務増進に繋り、又自ら経理規定の変更に及ぶことなしとしない。経理規定の作成・改善は部課内事務分掌と特に密接な関係をもちつつやはり会計事務増進の増進をも企図するものでなければ、徒らな煩瑣主義に陥り経費の相対的過大なる現象を伴う。資金出納事務の促進には経理規定の改善、書式の改良、事務分掌の姿改を関連的に必要とし、それがそれ／＼事務増進の促進に役立つものであつて、その間少くともそれへの考慮さえも見失われるといふ如きこと等考え得べくもないことである。職階制度の

ため会計事務の分析は屢々職階給与制度との関係の下に単なる会計事務の格付以上を出でないものとされていることが多いが、凡そ職階制度は経営管理目的のためには、定員制度の確立を通して事務運行表の作成による事務管理増進という機能が実現せられてこそその最も大なる効果を期待することが出来るものであつて、会計事務の分析もこの意味において独り人事管理、しかもその一面にすぎない給与制度の確立とのみに関係づけられるに止るべきでない。以上の如く今日会計事務の分析に當つて具体的目的として設定されているものは、固よりその個々の目的自体についてのみ考えて十分意義あるものではあるが、それらは更にその性質上当然他目的と不可分な関係におかれるべきであることにも注意される必要がある。加うるにこの分析過程は必然的に他部課事務の分析検討に及ぶべき筈であるし、しかもそのことは以上の分析目的の関連的達成の上から同様に必然的に齎される結果である。従つて会計事務の分析はその目的の上からも、またその実施過程の上からも、決して局部的な性質のものではない筈である。会計事務の分析がこうした大なり小なり総合的・有機的な性質をもつものとすれば、今後の分析には当然その総合的・有機的の目的として現在問題になつてゐる内部統制的目的との関連を考へることが可能であり、又至当であるものと言へる。

内部統制目的は計数による経営の総合的管理にあるとされている。この点から会計事務分析のための関連的諸目的は高度の綜合化を可能ならしめられる筈である。しかし他方において内部統制問題に關する現在の研究態度は例えはその機能が予算、会計、監査、統計の四に限られている点を見ても判る如く、余りに計数的管理資料の性質や、その相互の関係を重視し過ぎて

おり、かゝる管理資料入手のための事務機構に対しては注意を怠つてゐる。計数的管理は経営内事務の流れの迅速且つ円滑な運行を可能ならしめる前提でもあればまたその結果でもあつて、両者の関係は不可分である。会計事務の分析は上述の如きその目的の有機的総合化という相互関連の整理の点から内部統制に關係づけられるべきであるのみならず、その目的自体の内容の充実という上から見ても、経営内事務管理の総合的改善という内部統制の閉却された面とも關係づけられねばならない。

こうした内部統制目的の見地から会計事務の分析を採上げるならば、それは当然その目的の見地からする全経営内事務分析の一環として採上げられるべきことが明かになる。内部統制目的よりする経理・会計事務の総合的秩序づけを前提とし、ここに会計事務分析の一つの意味があると共に、またそうして決定された秩序内における経理部・会計課内での会計事務の分析を考へるものであるべきで、それは会計事務分析のためにも、また内部統制機構確立のためにも必要な問題である。

## 豫算券制度による部門豫算統制

### の實例

三菱重工企画室次長 和田 狷 介 氏

こゝに予算券制度とは要するに個人生活において財布と相談で支出を行うというように、一企業において各部門別に期首予算相当額の予算券で、一予算期間における当該部門費を賄わせ、具体的に部門費予算を統制せんとする制度をいうのである。本報告は予算券制度の採用動機、実施方法とその効果に分たれる。

造船業における合理化、原価節減の必要は夙に強調され、戦後作業能率の向上策に種々の努力がなされ、一応工数面では合理化への軌道にのつてゐるが、一層の船価の引下げを予算の確守励行によつて達成しようとするのが、一昨年十月以降実施して来た予算券制度である。従つてその目的は (1) 予算の遵守 (2) 予算の計画的支出 (3) 支出累計及び予算残額の刻々の把握 (4) 払出品、支出費目等の単価の一層の認識等におかれてゐる。

次に実施方法。予算券の対象たる部門費項目は間接材料費、工場消耗品費、事務用消耗品費、医薬品費、食料品費、電力水道費、運搬費、旅費通信費、土地建物機械等維持費、工器具補修費、試験研究費、広告費、雑費等(賃金との複合費については賃金を除く)であり、予算券の種類は百、三百、千、三千、一万円の五種で、夫々の券面には発行期、部門番号、所名等が記載され、またそれ〴〵色彩別になつてゐる。まず期首予算決定の際、会計課は部門別に予算総額を企画室に通知し、企画室は右相当額を各課工場に交附する。各課工場は材料、経費、自製品、用役により自課工場の費用を支出せんとする場合、各要求票に相当額の予算券を添付しなければならないものとする。倉庫課、購買課、会計課等で右予算券を受領した場合、その合計額を毎日企画室に返還し、企画室では毎旬、各課工場部門別に予算券の交附額と回収額を計算しその推移を所長に報告する。予算券の追加交附は所長の認許なき限り、原則として認めない。予算券制度の実施方法は大略以上の如くであるが、本制度実施後四ヶ月の状況をみると予期以上の効果をあげてゐる。例えば十、十一、十二、一月のそれ〴〵の実績は回収予定基準額累計が一六・七、三三・三、五〇・六六、六六・七パーセント

に対し、実際回収額累計はそれ／＼一二・二、二七・三、四四・一、五八・四パーセントとなつてゐる。期首予算額を極度に緊縮したと勘案して、予算節減の所期の目的は効果的に達成されたといわねばならない。

## 造船業における資本蓄積の現状

新三菱重工  
財務課長 古賀養一氏

昭和二十六年年度においては、造船業十社は平均約一割の配当を行い、昭和十一年上半期の約五分に比し成績は一見したところ、戦前以上に好転したかに見える。しかしこれは真の好転といえるであろうか。本報告は資本蓄積に重点をおき、これを実証的に検討せんとするものである。

戦前、即ち昭和十一年上期の総平均における造船業の固定資産対流動資産の構成比率は三四対六六であつたものが、戦後昭和二十四年上期には六対九四となり、資本構成においてみると自己資本対他人資本の構成比は戦前四九対五一であつたものが、一〇対九〇となつており、極めて歪曲された現状である。再評価実施の状況は、法人企業の総平均約六倍に対し、造船業は約三倍に止つた。この結果、二十五年上期の固定資産対流動資産の比率は、一二対八八となり、廿四年上期に較べ固定資産の割合は約倍額となつたが、自己資本の割合は約一割にすぎず、戦前に比し前者は約三五%後者は二四%の回復を示したにすぎない。

戦前の自己資本回転率は〇・七四、総資本回転率は〇・三六であつたが、二十六年上期にはおの／＼八・七〇、一・〇〇と

会社経理専門委員会

なり、大なる飛躍を示している。こゝに資本の蓄積が問題となるが、これが根本的解決は企業収益の如何にかゝつてゐる。戦前は自己資本利益率七・八%、総資本利益率三・八%、売上高利益率一二・三%であつたが、戦後（二十六年上期）自己資本利益率一二・五%、総資本利益率一・四%となり、売上高利益率は一・四%にて戦前の約1/9を示すにすぎない。

利益処分の状況は戦前社内留保と社外分配の比が四二対五八であつたが、戦後（二十六年上期）は四九対五一で、社内留保は一見強化せる如く見えるが、利益の絶体額が小であることを見逃してはならない。なお再評価限度迄再評価したとすれば利益は零に等しくなり、また現在帳簿価額による減価償却額の売上高に占める割合は二六年上期で〇・九%であり、これは戦前の五分の一にも達しない。

造船業における再評価差額は四〇%迄欠損金填補に使用されたのであり、このこともまた造船業の収益力の貧弱なることを示すものである。

我国産業の重要部分たる造船業におけるかゝる資本の弱体性は、極めて憂慮さるべきものがあり、その資本蓄積に向つての諸般の措置が望まれる所以でもある。

### 第七回研究会（四月十四日）

## 利潤分配法案要綱について

神戸大学 平井泰太郎教授

利潤分配制度についてその歴史的發展のあとを顧みたる後、過

般、経本で立案された利潤分配法案についてその趣旨のもつ経営経済的な意味を批判せるところの報告であつた。

## 最近の銀行における経営比率

神戸銀行調査部長 武本清一氏

銀行業における戦前戦後の運用資産や外来資本の構成変化、それに伴う収支構成の変化を中心に、預金コストや資金コストと有価証券の平均利廻との比較、近年における経営諸比率の変遷等を考察しながら、経営諸成果を端的に表現するところの収益関係の実体を分析的に把握しようとする報告であつた。

まず、戦前、預金八乃至九に対し自己資本(株主勘定)二乃至一を示した運営資金の構成状態が一応普通銀行の経営の標準とされていたが、戦後は日銀よりの借入金がこれに加わり、預金の相対量が減少し、運営資金の大部分が預金六五、借入金一より構成される(昭二六下期)という例外的な跛行状態を示す。他面、その運用においては戦前、貸金六、有価証券四の割合であつたのが、戦後、日銀ユーザンス制の関係から外国為替勘定が登場し、貸金六二、有価証券八、外国為替八という運営割合(昭二六下期)を示す。戦後、貸金の対預金比率が殆ど一〇〇に近いというこの事実が、現今オーバー、ローンの喧議される根拠を示し、銀行経営の異常性を如実に表現している訳で、このことは直ちに銀行の収支構成の、戦後における不健全性に反映する。即ち戦前、銀行の収支関係は、貸付利息五七、有価証券利息四一の割合で以て入り来る収入が、預金利息五五、経費二四の割合で支出され、(昭二六下期)貸付利息で以て預金

利息を賄い得るのが常道であつた。しかるに戦後、貸付増加のため貸付利息が総収入の七〇%を占め、有価証券利息は僅か八%に止まるに對し、支出面では人件費の高騰から経費が総支出の四一%預金利息が二三%という極めて異様な様相を示し(昭二六下期)銀行経営の一層の合理化が痛感されるに至つたのである。

報告者は右の数字を米国の聯邦準備組織加盟銀行のそれと比較し、仮令、信用市場の性格の相違がそこにあるとしても、我が国銀行経営の実体が甚だ異常なことを実証する。最後に、戦後の預金コストの検討、経営諸比率の趨勢、その米国での事例との対比を通じて一層この事実を裏付けて、報告を終つた。

第八回研究会(六月六日)

## 貸倒準備金について

神戸大学 渡辺進教授

貸倒準備金の最高限度額及び毎事業年度の繰入限度額の多寡について諸種の論議がなされている。併し乍ら貸倒準備金の限度額が適正であるかどうか問題とされる前に、先ず貸倒準備金の性質が明確に把握されていなければならない。即ち貸倒準備金が当該企業の有する貸金に対する評価勘定であることが一般に認められているものとすれば、期末貸金額を基礎として合理的なる準備金額を測定することが可能である。これに反し貸倒準備金が利益の留保であると解せられる場合には、その限度額に対する合理的なる基準を発見することは困難であるといわ

ねばならない。この場合には貸倒準備金繰入額を当期発生費用とみるのではなく、全く別箇の理由により、無税の利益留保（その用途が限定されている）を認めることとなるからである。我国税法が貸倒準備金を如何なる性質のものと考えているかは明白ではないが、次の条項からみて利益留保とみているものと解釈することができるようである。

(1) 貸倒準備金を規制する一つの基準として税法は自己資本額をおき、これを超えて準備金を設け得ないものとしている。（法人税法施行規則第十四条第二項）

(2) 貸倒準備金勘定の金額を貸倒による損失の補填以外の目的に支出した場合においては、その支出した金額は、その支出した日の属する事業年度の所得の計算上、これを益金に算入するものとしている。（法人税法施行規則第十四条の四第二項）

(3) 貸倒準備金の計算の基礎としなかつた貸金であつても、それが施行規則第十四条第一項の貸金に該当する場合には、その貸倒による損失については貸倒準備金で補填しなければならぬものとしている。（取扱通達一一八の二）

貸倒準備金の会計上の性質は評価勘定である。貸倒準備金の設定は、収益発生の時点として販売基準をとる限り、当然必要となるものであつて、これにより損益の正しい期間的配分を行うことが可能となるのである。

税法が若し貸倒準備金を利益留保と解釈しているのであれば、斯かる貸倒準備金の設定を認める以前に、会計理論上正当なものとして認められている評価勘定としての貸倒準備金の設定を承認する必要があるのである。

## 標準原価計算の實態

住友金屬尼崎  
工場経理課長 杉本 実氏

戦時中、原価計算の模範工場であり、戦後逸早く、原価管理の目的で標準原価計算を実施せる住友金屬の、しかもその直接担当者が、實際原価計算、ことに原価差異分析について、その貴重な経験を報告されたもの。

報告は原価差異の種類と算式に始まり、品種別標準原価表及び部門別予算月額表によつて標準原価表の、又、製造能率差異分析表、予算差異分析表原価差異総轄表によつて原価分析表のそれぞれの様式と實際例の説明があり、最小自乘法による比例費と固定費の区分に關説し、最後に住友金屬における作業費なるものの性格に觸れて終つた。

第九回研究会（七月七日）

## 原価管理について

神戸大学 溝口一雄助教授

「原価管理」の本質及びその機能と機構に關説することにより、原価管理の問題領域を明確化せんとする。

原価管理とは一般に米國で考えられてゐる如く、所謂コスト、ミニマイゼイションを一次的目的とするコストコントロールを最狭義の内容としてゐる。しかし現在、我國では原価管理の内

容をより広く、経営管理という統一理念の下に原価を駆使してゆくという点にその意義を認むべきでなからうか。即ち「原価の管理」としてのみではなく、「原価による管理」として原価管理の内容を理解すべきである。何となればコストそれ自体の管理、統制は、コストの根源であるところの具体的な経営活動との関連を無視しては効果をあげ得ない筈だからである。この場合、経営効率を原価管理によつて判定しようとするれば、それは損益計算目的を支点とする一方、価格政策目的の中にも管理的な性格を見る要があり、従つて原価管理に多様な面をもち来ることを識らねばならない。けだし原価管理が経営活動の計画と統制の両面に互る高次の総合概念であるとする限り、損益計算や価格政策の目的を無視しては、少くとも近代経営における計画も調整も統制も意味をなさないからである。

吾々は会計を制度としてより機能として把握の方がより有意義であると考え、原価管理は正に機能としての概念、それもスタッフ機能に属するものとして理解すべきである。この点、原則論として見解は略と一致しているが、唯、斯様なスタッフ機能が経営の管理組織の中でどの様に動いてゆくか、いわば、原価管理の実践機構に關して尙、問題は多く残されている。この場合、問題の中核はスタッフ機能及びそのスタッフ組織との關聯についての理解の仕方に帰着する。従つてまず原価管理に則してラインとスタッフの關係を、その機能と管理組織の面で検討する必要があるが、實際をみるに、スタッフとラインの關係における原価管理のあり方は一様でなく、それぞれにつきその正否の判断は下し得ないのである。このことは、スタッフ機能とライン組織とが識別されるべきこと、したがつて原価管理がスタッフ機能として行われることと、そのための仕事の何処迄

がスタッフ組織によつて扱われるかということが別問題であることを示している。そこに自から原価管理の領域が明確になつてくるように思われるのである。

## 陸海軍原價計算の功罪

日本毛織經濟研究課長 糟谷武美氏

わが国の輕工業といへば、何といつても綿紡である。羊毛工業は、いわば綿紡の附録にすぎない。

しかし、原価計算の技術面から考へると羊毛工業においては(1)製品の種類が千態万様であること、(2)生産工程が複雑多岐であること(3)原料が聯產品的な性格をもつてゐること(4)経営形態が区々であり、経営規模が大小さまざまであることなど、この工業は面白い風格をもつてゐる。されば、往年、商工省財務管理委員会が、輕工業の原価計算準則を制定せんとするに當つて、その代表工業として羊毛工業をとりあげたことは、正に理由のあるところである。

そもそも、日本で原価計算らしい原価計算が、いつごろから実施されたのか知らないが、羊毛工業が原価部門費の計算を、たとえば階梯式配賦法というような方式を用いて、かなり精密にやつていたこと、しかもそれが少くとも明治の末、大正の初から継続して実行されていたことは断言することができる。

それを軍のいわゆる「簡單明快の原則」によつて一挙に直接法に改めたことをその罪の第一に数えたい。

毛織工場というものは、原毛から毛織物までつと生産工程が一貫しているいわゆる一貫製造工場は極めて少く、たとえば

「尾州の整理」「泉州の起毛」といわれるように、生産工程の一部だけを専業とする工場が非常に多い。されば、工程別加工費の計算は一貫工場において死活問題であり、一銭一厘を争いかくてコストセンターの細分、原価部門費の計算が精密を極めたことは自然の数である。

まことに工程別加工費の計算は、羊毛工業にとつてアルファでありオメガであり、これ一本で原価管理も、能率増進も、何もかもやつて来たのである。原価計算は複合費で発給して、原価部門に直課または配賦され、部門別に集計された。それが原価計算の終点であつた。実際問題として、何千何百という製品の実際原価を算定することなど無駄の骨頂であつたのである。

これに対し、軍が原価調辨の点から個々の製品に対し、個別原価計算的な実費計算を命じたことはその罪の第二である。「陸軍法」と称する独特の工数計算の採用を命じたのはその第三である。

このように第四、第五とその罪を数えれば尽きないが、しかし当時の原価計算担当者として、このような乱暴な強制に対して反感はもてなかつた。あまりにも効能書の多い原価計算目的と、遊戯に類する精密な原価計算手続に、日夜あえいでいた当事者としては、実費原価算定のための原価計算と、損益算定のための原価計算と、生産能率増進のための原価計算等々を同時に叶えてくれる「千手観音式原価計算」よりも、調辨価格の基礎となる実費原価算定の「スピード原価計算」を要請した陸海軍経理将校の素朴な態度に、むしろ好意をもたざるを得なかつたのである。

#### 第十回研究会（八月八日）

### 保険差益について

神戸大学 丹波康太郎教授

保険差益の会計的性格について、現在、それは資本剰余金として処理さるべきであるという論が多い。保険差益は、要するに、固定設備の再建設の資金に充当さるべきものであり、何等企業にとつて収益を齎らすものでないというのが、その積極的論拠となつてゐる。かゝる所論は実物資本維持の見地よりすれば理解し得るとしても、もし、保険差益の使途が設備の再建設に向けられざる場合、その積極的論拠を失うであらう。かくして、それは、保険差益の使途如何により会計的性格を異にする論と云わねばならない。したがつて、保険差益も広い意味におけるアセット、ユーティライゼーションより生ずるものであり、それは資本取引の結果生ずるものではなく、これは収益的性格を有するものと云わざるを得ない。もちろん、貨幣価値に變動ある場合の保険差益には収益的性格を有せず単に購買力變動による修正部分を含んでゐる。したがつてこの部分は明らかに利益剰余金とは称し得ない。しかし、それが故に資本剰余金であるとするのは些か早計である。われわれはこゝに、第三の剰余金の存在の必要と意義を見出したのである。なお以上の保険差益の会計理論上の性格判定に基き、その会計処理法にも触れたのであるが、それは、こゝではすべて割愛する。

日米化纖會社の財務比率

帝国人絹経理部長 煙石隼人氏

化学纖維の生産は一九三〇年以來飛躍的に増加し、一九五一年度に於ける総生産量は、三九億六千万封度に達した。その内、米国は三三%、日本は九%、西独は一一%、英国は九%、伊太利は七%を生産してゐる。

米国はその生産量の大部分を自国で消費してゐるに反し、その他の国は生産量の三〇%乃至五〇%を輸出してゐる。従つて、米国以外の国は海外市況に非常に左右される訳である。一九五〇年六月に朝鮮事変が勃発し、世界的に化纖の需要が激増したが、五一年七月より和平交渉が始まり、化纖糸価は暴落した。然し、五〇年より業界は新增設に努めたため、四九年度に比し、米国は三〇%、日本は一九三%も生産を増加した。従つて、五一年度の日米化纖會社の営業成績は、前半期は糸扁ブームの余波があり、後半は糸価下落の影響が大きい、全体としてやゝ良好であつた。

一九五一年度の日米各社の財務比率を示せば左の通りである。

	1936年			
負債比率 (%)	52	16	(A)	(ウ)
固定比率 (%)	82	37	(B)	(イ)
流動比率 (%)	210	47	(C)	(ウ)
総資本利益率 (%)	5.8	241	(D)	
		10	(E)	
		7	(ア)	
		11	(イ)	
		12	(ウ)	
		15		
		14		
		11		

売上高利益率 (%)	7
総資本回転率 (回)	1.0
製造利益率 (%)	0.9
収支比率 (%)	0.6
	0.9
	0.8
	1.2
	1.1
	0.9

註(1) 三六年は昭和十七年日本纖維工業平均比率

- (2) (A) 乃至 (E) 社は米国化纖会社
- (3) (ア) 乃至 (ウ) 社は日本化纖会社
- (4) 米国は五一年一月乃至十二月の決算
- (5) 日本は五一年四月乃至翌年三月の決算
- (6) 利益は税引後のものに依る

これを以てすると、米国の会社の資本構成は外部負債に対し自己資本が略々三倍乃至六倍であるが、日本のそれは一・五乃至〇・七倍である。これは戦後の日本産業が主として、借入金によつて設備資金、運転資金を賄ひ、資本構成が一変してゐるのと軌を一にしてゐる。同様のことが固定、流動比率についても言える。その他の比率、回転率が米国と大差ないのは、前述の様に五一年度の化纖販売成績が余り相違なかつたことを示す様である。

第十一回研究会 (九月九日)

原價計算による損益算定原則

神戸大学 久保田音二郎教授

A・A・Aの提案(一九五一年)によつて原價計算を解釈せば、原價計算が損益計算と関係するところには二つの場面があ



る。その一つは、営業予算及び財務計算の編成のために期間利益の目標額を推定するが、これらには、予算額と原価計算とが関係し、利益目標額と事後的期間利益との比較にも原価計算の關係する場面がある。しかし、この報告ではいま一つの財務會計と原価計算との關係という場面を中心にして、これを批判している。

一般に、損益計算の側面から計算原理を分析すると、A・A・Aは(イ)継続性の原則(ドグマ)を基調にし、(ロ)重要性の原則(ドクトリン)によつて基本的な計算方向が定まり、これに(ハ)損益計算上の慣例と(ニ)原価計算上の慣例とによつて制約を受けると解し、この四つの計算原理に基いて、資本的支出と収益的支出との概念を規定している。そして、これから原価計算上の製造原価(プロダクト・コスト)及び期間原価(ペリオッド・コスト)の概念を誘導しようとする。だから、財務會計と原価計算との接点はこのところにあるといわねばならない。けれど、原価計算の側面においては、これから更に、直接費と間接費の期間集計の原則、固定費と変動費の期間集計の原則、標準原価と損益算定の關係にまで及ぶのである。

しかし、現代の原価計算は価値犠牲性を消極的要素として取上げて、積極的要素については問題にしない計算形式を備えている。そうなると、損益計算との關係といえども「期間収益と期間費用とからなる損益算定の全計算体系」がなく、寧ろ原価計算はこの期間費用について取上げるにすぎない。A・A・Aの提案はこの点明確にしていない。

この出立における難点を別にしても、直接費及び間接費の期間集計で直接費はプロダクト・コストに結び付くが、間接費の方はこれを総合的な上位概念として、その下に工場間接費、

販売費、一般管理費に三分した概念を立てているが、A・A・Aはその間接費配賦法に關しては簡約にし弾力性に富む方針を指示している。この指示の趣旨には是認できるが、工場間接費の配賦法の趣旨を販売費一般管理費にも拡張して適用せんとしている。しかしA・A・Aは工場間接費と販売費一般管理費とその費目の経済的性質を異にしているのを無視するのは正鴻を得ない。寧ろこれらには工場間接費と區別して、期間収益との対応理論で理解し、それが実施に際して対応理論のままにならぬ点を指示すべきである。

その他、細部に亘つてA・A・Aの提案には不明確な点があるが、一般にかかる点に疑念の生ずる所以は、直接費↓変動費↓プロダクト・コストという系列で取上げ、他方には間接費↓固定費↓ペリオッド・コストという系列で取上げ、そしてプロダクト、ペリオッド・コストが収益的支出と資本的支出の費用分化に結び付け、それから前記の損益計算の原理に引寄せて、損益計算と原価計算との關係を指示せんとしたところにある。端的には原価計算上の問題をプロダクト、ペリオッドの二つのコスト系列に割切りすぎたところに禍因がある。これを割切るためには原価と操業度、原価と経営規模の關係理論を介在せねば論理は透徹しない。この点にA・A・Aは充分なる究明とその介在を指示せずに、直ちに損益算定原則の方向に結び付くが如きというのは論理上飛躍せるところがある。

## 計算事務の機械化

東洋紡績統計課長 鈴木賢氏

## 会社経理専門委員会

当社がIBMの使用について当初考えたのは二十五年の春頃であるが、具体的問題の検討に約一ヶ年を費した後、二十六年春に発注の運びに至った。

当初の予定では既に二十六年の末頃入荷する筈であつたが、相当遅延して現在、入荷しているのは分類機二台パンチ五合乗算機一台である。残りの四〇五型会計機二台照合機一台複写穿孔機二台インタープリター一台は二十七年十一月中に入荷の予定である。かゝる事情であつたため臨時に二九七型会計機一台を借受けこれを実験並びに実務のために使用している。

以下、IBMの受入準備、主要目的並びに業務内容について略述する。

### 一 受入れ準備

(1) 啓蒙 本社従業員約三百名を先輩会社に案内しIBMの現場見学を行い理解を深めた

(2) 事務調査 本社業務の全般について事務調査を行い各人の業務をフロー・チャート化し機械化のための準備を整えた。これには約六ヶ月を要した。

(3) 要員の養成 パンチストを二十六年十月に三名、二十七年二月に六名、工場から転籍せしめ先輩会社たる輸出織維統計協会及び日本生命にお願いして約一ヶ月余の期間に互り教育を施した。更に八月六名を増員した。これはその後当社において、実務の傍ら教育している。

男子は現在三名であるが、IBMの講習に参加せしめる外、塩野義製菓にお願いして養成した。

### 二 目的

(1) 経営管理資料を正確且つ迅速に作成すること。即ち経理事務の機械化を主体とし、これを経営管理の立場か

ら把握すること。

(2) 事務の合理化 計算事務の機械化による労費の節減並びに機械化に関連して事務の簡素化標準化を図ること。

### 三 現行の業務

(1) 各種伝票の仕訳集計

(2) 預金の整理

(3) 売掛金の整理

(4) 受取手形、割引手形の整理

(5) 前受金の整理

(6) 用度品の整理

(7) 支払手形の整理

(8) 外注加工費の整理

(9) 固定資産減価償却費の計算

(10) 原価計算(部門費計算及び製品別加工費の集計)

(11) 営業費に関する分析資料の作成

### 四 将来計画の業務

(1) 原料製品の購入、販売契約の整理

(2) 棚卸製品の出納整理

(3) 株式事務

(4) 人員給与の統計

(5) その他の統計事務

### 第十二回研究会(十月十三日)

## 最近の米國に於ける會計事情

神戸大学 大塚俊郎助教授

約一年三ヶ月に亙る米國留學より最近帰神された大塚助教の、米國會計事情、とくに米國の會社經營の特異性との関連においてみた會計事情の紹介である。

米國における會社經營の特異性は、まず、そこに重役と役員、したがつて重役會と役員、その下の幹部との間に截然たる区分が存し、その經營に対する職能に明確な相異が存する点に求められる。次に、米國經營の基調がいわゆる管理の集中化、責任権限の分散化に置かれしかもこれが事務の機械化によつて迅速かつ確實に処理されてゆくこと、こゝに第二の經營特異性がみられる。これら二つの特異性が、米國においては、単価の切下げを通じての生産力増大という經營の原動力に信念によつて支えられ、したがつて、單価の切下げのため、經營は、常に生産原価の態様に注意する。米國經營の特徴が「原価を自覺した經營」と称せられる所以である。

米國の會計乃至會計制度は、かゝるコスト・コンシャラスな米國經營の特徴に奉仕するものとして理解され、研究されている。第一に重役會と役員乃至幹部に提出のため作成される會計諸表・諸資料・諸報告には、その作成目的、記載内容に自から差異がなければならぬこと、第二にそれらに示される計算資料は實際に管理に使用され得るものに限り、しかも時々刻々迅速に作成しなければならぬこと、等が米國の會計實踐に支配的な影響を与えている。例えば、標準原価計算の諸方法が經營の態様乃至管理目的により、又、經營の特異性に基いて決定されるが如き、例えば、日々の生産統制を有効に行うため、直接費の計算によつてのみその変動をみようとする限界原価重視の原価計算方式が喧議されるが如き、それである。更に、現時のインフレ下にあつて依然、原価主義會計が根強いことも、上述

會社經理専門委員會

「原価を自覺した」ところの米國經營の特徴上、肯き得ることであろう。

米國における大學會計教育が、例えば、青写真による設計図の見方、各種機械の性能等、生産管理の専門的基礎知識より入つて、原価計算・管理會計の講義を行うというように、高度の実務教育を行うのも、上述せる米國の經營、會計の特殊事情より生ずるものである。

會計制度において、經營組織と會計組織、これに従事する會計担当者の業務処理、これらの人々を養成する會計教育等が融然と一体をなして進展している米國の事情は、この意味で、我が國に資する所が多い。

### わが國紡績資本の動向について

大日本紡績統計課長 西川卯之助氏

まず、紡績業における戦前戦後の資本構成、資産構成及び収益率等の比較統計の検討により戦後、比較的順調な立直りをしたといわれる紡績資本の推移に、なお不安定な要素が付き纏つていることを指摘した後、その具体例として、戦前戦後の設備集中度の問題減価償却の問題等につき諸統計によつて、不健全な様相の存在することを明かにし、最後に實質的内部留保の肝要性を説いて、報告を終つた。

## 会計事務能率増進に関する一考察

神戸大学 戸田義郎助教授

会計事務能率の増進について諸種の問題があり得るが、茲では特に組織面に関連する問題を考察する。この場合、問題には二つの側面が生ずる。一は会計部課自体の内部における問題であり、他は会計部課と他部課の関連に関する問題である。茲では、後者、しかも会計に関する他部課との会計事務設定 *Procedure setting* の問題をのみ考察する。

この場合、会計事務設定に関する代表的な組織として、次の三つの類型が考え得られるであろう。すなわち、(一) 各部課の長にその権限を帰属せしめる場合、(二) ファンクショナル・スタッフを設けて、これにその権限を帰属せしめる場合、(三) チーフ・エグゼキュティブに権限を帰属せしめる場合が、これである。報告者はこれら三類型のもつそれぞれの長短を比較検討し、しかる後、(一) を全面的に否定し、(二) を条件附で肯定し、(三) をのみ適切な組織として採る。その基本的理由は次のようである。というのは、報告者の拠つて立つ「事業の総合的見地」から *procedure setting* の権限は、分割すべきものではなく、チーフ・エグゼキュティブにこそ、会計事務設定の最終的責任を負わすべきであるからである。したがって、この場合、経理部長等は当然、チーフ・エグゼキュティブの顧問的な立場に置かれねばならないであろう。

## 原価差額の処理

神戸製鋼財務部  
第一経理課 真淵省三氏

一 原価差額の発生原因の分析の必要  
原価差額の処理に関しては意見書や論評が公表せられ税務当局においても研究が進められているが、その多くは正常な経済状態を前提として実際原価は全て所謂原価能力を具備しているとの前提が置かれているようである。

実務上に於ては実費の把握の方法は先ず要素別原価の把握から始められるが、中性費用或は非原価項目として形態上明瞭なものとは問題外として発生費用がそれが損費であるか費用であるかを現場の製造活動との関連から判断することが望ましいのであるが、事實は単に形態的分類の方法で第一次の原価把握が行われている。この点は差額勘定を一定の公式によつて機械的に期末棚卸資産勘定に振戻し、又は控除することが果して適正な会計処理の方法であるか否かに問題の存する第一点である。

### 二 棚卸資産の保有能力

戦後の企業の財政状態の一般的欠陥として自己資本の過少、貿易圏の縮少等は製造業者並びに商社の棚卸資産の保有能力を貧弱ならしめ、且つ原材料の調達を不円滑にしている。之は僅かの海外の現象が大きな波となつて我が国経済に影響し、この影響に耐え得る能力が貧弱となつてきているからである。かゝる際原価計算上発生する差額はインフレ進行期の差額及び沈滞期に於ける差額の会計処理に準じて適切に処理してゆかねば経済変動の波に更に拍車をかける影響を蒙る怖れがある。この点は原

材料の消費價格の基準の外、減価償却費の基礎価額の問題・操業不足、操業過度の場合の費用補償の問題をも含んでいる。

### 三 正常時における単なる見積違いによる差額

この場合に再配賦が正しいとすれば自當の建設工事にも再配賦しなければならぬ。勿論差額の発生はなるべく僅少になるよう努力せねばならぬが、この努力の仕方は予定率等の変更による方法と予定率に適合するように実費をコントロールする方法の二つがあるわけであるが、前者によれば計算された数値が比較性を欠き経営経理上無意義のものとなるから、後者の方法に努力が向けられねばならない。後者の意味の予定率について特に考慮を要する点は例えば間接費についても一応競争市場における市価とも称すべき基準があつて之より高い間接費が発生するようであれば競争市場から脱落することとなるので、かかる場合若し予定率を変更して間接費を完全に回収するような原価計算をすれば決算期末に於いて販売可能価額より高い製品勘定等をもつこととなり健全経営の立場からは危険な結果を生ずる。

以上の如く、原価差額の発生原因は種々あるから差額の処理方法としては先づその原因を分析し、その原因に従つて適切に処理しなければならぬことを強調したい。

第十四回研究会（十二月八日）

## 價格變動準備金の根柢

神戸大学 渡辺 進教授

價格變動準備金の性質が留保された利益を示すものであるか又はその対応する棚卸資産勘定に対する評価勘定であるかは、價格變動準備金が立つ根柢によつて異なるべきものである。すべての價格變動準備金が利益剰余金に属するものということはできない。利益の処分としてではなく損金として処理することを当然とする價格變動準備金が事実上存在する。

その適例はフランスにおいて、一九四一年一月三十日の命令によつて認められた基準日棚卸資産更新準備金の制度にこれを求めることができる。それは貨幣の減価によつて生ずる棚卸資産の増価額を課税利益から排除しようとするものであつて、基準日の棚卸資産の増価額に相当する金額を損金に算入して準備金を設定することを認めるものである。準備金の限度額は、基準日における棚卸資産の評価額に、卸売物価指数の變動に基づく係数を乗じて求められる。この準備金は貸借対照表の貸方に基準日棚卸資産更新準備金として掲げられる。この制度は一九四五年八月十五日の政令によつて廢止されたものであるが、インフレ時に通常の会計方法によれば所得に算入されるべき架空利益を、準備金を媒介として所得から排除するに役立つものである。

右の構想は基準日における棚卸資産の数量及び價格を基準とするところの基礎在高法に立脚しているものと考えられる。基礎在高法は棚卸資産價格の騰貴による架空利益の認識を根柢としていたのであるから、この準備金もまた架空利益の認識をその出発点としている。斯る意味の棚卸資産準備金は、資本勘定に対する修正勘定と解釈するか、又は準備金を手段として棚卸資産の現評価額を旧價格水準に引下げ表示するための評価勘定であると解釈しなければならぬ。

我国においては現行価格変動準備金制度に対する各種の批判及び改正案が提示されているが、利益留保としての準備金が認められる以前に先ず損金として処理すべき準備金の必要性が認められなければならない。

## 自己株式の會計處理

兼松株式会社 瀬下和男氏

まず、自己株式の會計處理の必要と意義を説き、次にその具体的處理方法（原価法、狭義の額面法、払込価格法、新規発行法）の一々について批判的に検討した後、第三の払込価格法を以て理論的に最善なるものと結論する。そして、現行の商法乃至税法上の諸見解につき、次のような問題を提起する。

設問の第一 現行商法の下において果して次の如き解釈の下で自己株式の會計處理を行わねばならないであろうかの疑問である。すなわち、(1)自己株式の差損益は資本準備金としての積立を要求されていないから、これは一般の有価証券の売買と同様に資本準備金へは繰入れられないものと解すべきであろうか(2)したがって商法では所謂原価法的處理が認められるにすぎず、当初発行株式プレミアムをこの自己株式の取得差損益により増減し得ないし、又、額面価格による取得損益の計上も不能となる。(3)株主として自己株式についての権利、例えば配当受領権、新株引受権等資産としての株式所有によつて生ずる権利はすべて行使し得る訳である。(4)しかしこの場合の権利の行使、義務の履行には、株主名簿に登録するといふ法的要件を具備しなければならないが、自己株式についても名

義書換を必要とするだろうか、等の疑問である。

設問の第二 広義の自己株式の所有乃至売却處理に際しては、実務上、如何な根拠を以て、如何に會計處理されているか。この場合、税務上の取扱い如何。

設問の第三 商法における自己株式の所有売却の原則的禁止規定はその長短を考慮して原則的に自由とするよう改正するのが妥当ではないか。

設問の第四 実際では諸種の方法で自己株式の所有が行われているが、これに対する税務上の取扱い如何。

尙、最後に兼松奨励会のいわゆる従業員持株に関する會計處理に迄論及された。

**R É S U M É**  
**Some Remarks on Revaluation**

The Revaluation of Assets Act was enacted on April 4, 1950. One of the main effects of the revaluation of depreciable assets is to revise the depreciation base as to reflect the changes of purchasing power of money. Then the annual depreciation charges may be computed on a new adjusted value and charged against income on the same price level.

The revaluation of the depreciable assets is generally considered to mean the writing up of the book value to approximately their current value and the subsequent recovery of depreciation on the written-up values. But the revision of annual depreciation without the writing up of the book value may attain the same effect. "Provision for renewing plant" authorized in France in 1939 is the example of this case. In this case it is of interest to note that the annual depreciation charges may vary each year according as the prices change.

The revaluation which accompanies the revision of the book values (and accordingly the balance sheet) allows only for the war and post-war inflation already accomplished leaving adjustment for further inflation to the future. Further revision is necessary when further price changes may occur. But it is much simpler than the annual adjustment of depreciation charges. In France the revaluation was authorized by the decree of August, 1945. It was optional as in the case of the revaluation in Japan, but the method of determining the maximum accounting value which would become the depreciation base after revaluation, was somewhat different.

Accelerated depreciation cannot obtain the same effect as the revaluation when permanent price changes occur, in so far as the former does not contain the revision of the depreciation base. Without revision, the maximum limit of depreciation is at most the unadjusted original cost.

*Susumu Watanabe*  
*Professor of Accounting*  
*Staff Member of the Research Institute,*  
*Kobe University.*

**Internal Checking and Internal Auditing,**  
**in relation to financial Audit.**

There are two concepts about internal control in connection with present business management in Japan. One takes the internal control as a major premise for

application of financial auditing procedures (Statutory Audit has been put in force since 1951 in Japan), and the other takes the internal control as a primary means of business management in relation to top-management and controller system.

There is a tendency that the former concept of internal control is of much interest to the *Konin-Kaikeisi* (Certified Public Accountant in Japan), but the latter concept has been more generally and seriously studied in Japan.

On account of this tendency, the conception that the internal control (internal checking and internal auditing) is the necessary premise to the application of the financial auditing procedures seems to have been neglected except among the *Konin-Kaikeisi*.

The writer thinks that the internal checking has two fields of activity, i. e., to discover and point out errors or frauds. One field of activity of the internal checking is analysed from the standpoint of bookkeeping system.

That is :

1. Dr=Cr in a Transaction
2. Dr=Cr in the total amount of Journal Book
3. Dr=Cr in the total amount of General Ledger  
(function of Trial Balance).
4. Total amount Journal Book=total amount of General Ledger.

$$(2) = (3)$$

The other field of activity of the internal checking is the division of duties as links of a chain, in business operations or office works.

These two fields of activity of internal checking operate automatically in the business or recording, accounting departments. Formerly they had been the main objects of auditing in relation to outside auditing-system, but at present they have been included as one part of the internal control system.

On the other hand, internal auditing for financial auditing procedures, is operated to examine the accounting rules of business. This had been a matter of interest to outside auditors in the early period of this century, in America, England and Germany. But internal auditing does not have the same nature as outside auditing, so it has been separated from the outside auditing system, and has been developed as a part of inside auditing.

So the writer concludes about this problem, that internal control (internal checking and internal auditing) as a major premise for financial auditing procedures has two distinguished natures and these two operating fields are necessarily required as a whole for financial auditing.

*Otojiro Kubota*  
*Professor of Accounting*  
*Kobe University*



### **On the Study of Methods and Procedures of Accounting**

The methods and procedures of accounting have been studied for years. The motives of the study seem to have been found chiefly in preparing or revising the accounting manual, or in efficient control of custodianship. Recently, owing to the relative increase of office workers' population against those of factory workers and the vast increase of paperworks in business firms, percentage of office expenses in the total cost are becoming significant, and every business firm is endeavouring to lessen big office expenses. This gives rise to the recent increasing attention towards the study of the method and procedure of office works, which eventually calls forth the same study of accounting works. Besides, accounting methods or procedures are now being studied in connection with the speeding up of accounting works, the establishment of job classification system and especially the growing interest of internal control system. But so far as the above mentioned studies are concerned, from the present writer's point of view, he can not help pointing the one-sided view of solution of the problem against the prevailing articles. The right way of studying accounting methods and procedures must be sought in the attitude of handling the problem as the intradepartmental and both the calculating and office-managerial problem.

*Yoshiro Toda*  
*Professor of Book-Keeping,*  
*Kobe University*

### **The Turning-points and the steps toward the use of Accounting Machines by the present day industries in Japan**

The use of accounting machines has been attracting the attention by Japanese industries in recent years. There are, however, much difference in the problem of how to determine the use of a machines in business between western countries and our country. This article concerns with the study of such difference, and makes clear the special problems peculiar to our country in employing accounting machines.

Our characteristics could be summarized in the following points: (1) comparatively high rate of machine expense to the total expenditure, (2) listing performance of accounting machines is restricted to a great deal owing to the difference of letters in our language, (3) the labor for the manual accounting is available at extremely low cost, (4) the difference of the size of business unit.

Before making the decision toward the use of machine in Japan, the most important is that the organization of office management should be studied, analyzed

and improved to fit the employment of accounting machines, thus, with relation to the mechanical performance of existing various accounting machines, the limit of utilization of such machines comes to clear, and determination of using machines should be decided according to the peculiar steps of individual business.

*Toshiro Otsuka*

*Assistant-professor of Accounting  
Kobe University*

### **Wage Incentive Methods and Total Cost.**

In the early stages of the capitalistic society, the primitive wage incentive plans had aimed at low wages and low labor cost. Frederic W. Taylor clearly set forth the principle of high wages and low labor cost. But this is only valid where productivity of labor is increased without intensifying the labor through the practice of scientific management. Where labor is intensified but the proportional rate of increase of the wages lags behind, the practice means the substantial low wages (Principles, p. 71), Taylor refers to the low total cost, but has not come out so definitely as to insist positively on the high labor cost and low total cost. But as it may be clearly seen by studying the table prepared by Prof. Lytle, where high efficiency is realized, the total cost may be lowered even with higher wages and higher labor cost. Consequently, provided the limits of high efficiency are expanded through high wages, even the high labor cost would result in the saving of the overhead costs, and render the management profitable by reducing the total cost. Therefore, the modern formula of wage incentive system should run: high wages, high labor cost and low total cost.

On the other hand, the wage incentive methods practiced in Japan are not of such modern type, rather they are still of the primitive low wages and low labor cost type. Job study and other modern labor management methods are not as yet adopted practically in operation. In matters related to labor, feudalistic factors still remain unchanged, and efficiency is maintained by the driving methods. Under the "subsistence standard" of low wage level, even with the restriction of working hours, overtime working is demanded from the side of the workers, resulting in the excessively long working hours, which defeats the end of high efficiency. The writer of this paper contrasted and clarified the difference in nature and character of the wage incentive methods practiced in the U. S. A. and those practiced in Japan.

*Yoshimoto Kobayashi*

*Professor of Labor Management,  
Kobe University*

### **The Background of Location Theory in the U. S. A.**

In our study of plant Location, we give weighty consideration to, and seek guidance from, in many cases, the results of the researches carried on in foreign countries. However, such results of the research, necessarily reflect, more or less, the actual condition and special features of the economy and industry of the country, which constitute prerequisite of the whole problem. Consequently, if we fail to give proper attention to the speciality of the case, we are liable to err in our application.

The leading industries, to take the instance of Great Britain, are highly localized in special areas as to produce the "Localized Industry" and this phase is strongly reflected in the location theories in Great Britain.

Similar allowance must be given in the case of the U. S. A. As one of the special features of the American industrial area, we note the remarkable industrial development of the South. Here we may learn the special American location factors reflected in this phenomenon.

The major locational factors that induced many factories to be built in the South, since World War II, are: 1) good markets, 2) available raw materials, 3) good supply of suitable labor. In the U. S. A. many industries exist depending on the enormity of the area, insatiate purchasing power and abundant supply of raw materials. Such recent characteristics of the American industry are known to be reflected in the location theories of the U. S. A.

When we turn to Japan, we import much of our raw materials abroad and export a large portion of our manufactures abroad. Consequently most factories are concentrated in a few localities in Tokyo-Yokohama and Osaka-Kobe districts which enjoy the facilities of land sea.

In a study of location theories of a country, we know to consider respective backgrounds and their mutual relations, and discriminate the general from the special. In the short treatise an attempt is made to study the background special to the location theory in the U. S. A.

*Minoru Beika*

*Assistant Professor of Plant Location  
Staff Member of the Research Institute,  
Kobe University*

THE RESEARCH INSTITUTE FOR  
ECONOMICS & BUSINESS ADMINISTRATION  
KOBE UNIVERSITY

Director : Ginjiro SHIBATA  
Secretary : Toshio HARA

GROUP OF BUSINESS  
ADMINISTRATION RESEARCH

Susumu WATANABE Professor of Accounting  
Munehiro MASUZAKI Assistant in Accounting  
Section  
Wazo SUZUKI Assistant in Accounting  
Section  
Nobuko NOSE Assistant in Social  
Accounting Section  
Yasutaro HIRAI Professor of Business  
Administration  
Minoru BEIKA Assistant Professor of  
Plant Location  
Tadakatsu INOUE Assistant in Business  
History  
Yoshimoto KOBAYASHI Professor of Business  
Management  
Tatsuo GOAMI Assistant Professor of  
Business Machinery  
Hideo KITANI Engineer of Business  
Machinery

GROUP OF INTERNATIONAL  
ECONOMIC RESEARCH

Ginjiro SHIBATA Professor of Foreign  
Trade  
Fukuo KAWATA Assistant Professor of  
Foreign Trade  
Hikoji KATANO Assistant in Foreign  
Trade Section  
Kiyozo MIYATA Professor of Economics  
Hiroshi SHINJO Professor of  
International Finance  
Masahiro FUJITA Assistant in  
International Finance  
Section  
Jiro YAO Professor of  
International Finance  
Torasaburo NOMURA Professor of  
Transportation  
Taro KAWAKAMI Professor of Private  
International Law

Office : The Kanematsu Memorial Hall,  
THE KOBE UNIVERSITY  
ROKKO, KOBE, JAPAN

昭和 28 年 3 月 15 日印刷  
昭和 28 年 3 月 25 日發行

編集兼發行所  
神戸市灘區六甲台町  
神戸大學經濟經營研究所

印刷所  
奈良縣丹波市町川威城  
天理時報社

KOBE UNIVERSITY  
**Business Review**  
ANNUAL REPORT

**III**

**CONTENTS**

Some Remarks on Revaluation	Susumu WATANABE
Internal Checking and Internal Auditing, in Relation to Financial Audit	Otojiro KUBOTA
On the Study of Methods and Procedures of Accounting	Yoshiro TODA
The Turning-points and the Steps toward the Use of Accounting Machines by the Present Day Industries in Japan	Toshiro OTSUKA
Wage Incentive Methods and Total Cost	Yoshimoto KOBAYASHI
The Background of Location Theory in the U. S. A.	Minoru BEIKA
Résumé ( <i>in English</i> )	

THE RESEARCH INSTITUTE FOR ECONOMICS  
AND BUSINESS ADMINISTRATION  
KOBE UNIVERSITY

1953