HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	帝国鉄道会計の二重構造と複会計システム
Author(s)	中村, 将人
Citation	經濟學研究, 61(1/2), 85-107
Issue Date	2011-09-08
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/47162
Type	departmental bulletin paper
File Information	ES_61(1-2)_085.pdf

Hokkaido University Collection of Scholarly and Academic Papers : HUSCAP

経済学研究 61(1・2)
北海道大学 2011. 9

帝国鉄道会計の二重構造と複会計システム

中 村 将 人

Ⅰ．はじめに

複会計システム(Double Account System)は，イギリスの鉄道会社で生成された報告会計システムである。このシステムは，貸借対照表が固定項目を計上する「資本勘定(Capital Account)」と流動項目を計上する「一般貸借対照表(General Balance Sheet)」とに分割され，それらに加えて損益計算書に相当する「収益勘定(Revenue Account)」との3表によって会計報告書が構成されるという形式上の特徴を有する。その背景には，資本の有機的構成が高度化した企業である鉄道会社が，資本的収支と収益的収支とを区別し，固定資産を維持して正確な配当可能利益を算出せんとしたという19世紀イギリスの状況が存在した。この会計システムは，1868年鉄道規制法(The Regulation of Railways Act)によってイギリス鉄道会社に採用が義務付けられた後，ガス・電灯・水道会社などの巨大な固定資本を必要とする公益事業会社にも漸次採用されていった。

一方，帝国鉄道会計とは，戦前期の日本における国有鉄道の会計制度である。帝国鉄道会計では「資本勘定」「収益勘定」「用品勘定」が設けられ，「資本勘定」には建設・改良に関する収支が，「収益勘定」には運輸事業に関する収支が計上され，「用品勘定」には鉄道業やそれに付随する自動車運輸業に用いる物品の調達・製作などに関する収支が計上された。この制度は一般に「三勘定制」と称されている。

複会計システムと三勘定制は，両者とも3表によって会計報告書が構成されている点から，これらを比較検討する既存研究がいくつか存在する。しかしその大半では，三勘定制について「複会計制度の単なる形式的な模倣に過ぎなかった[1)]」，「本来のダブル・アカウント・システムからはなれ，いちじるしく官庁会計的に偏向したものとなり，ある点では退化したものとなった[2)]」，「複会計制度の流れを汲んできた[3)]」と複会計システムの影響を指摘するにとどまっており，具体的な分析がなされているとは言い難い。本稿では，当時の法規定や実際の会計報告書の検証から帝国鉄道会計の実態を把握し，さらにそれを複会計システムと比較することで，日本の鉄道会計制度に対する複会計システム伝播の可能性を検討する。

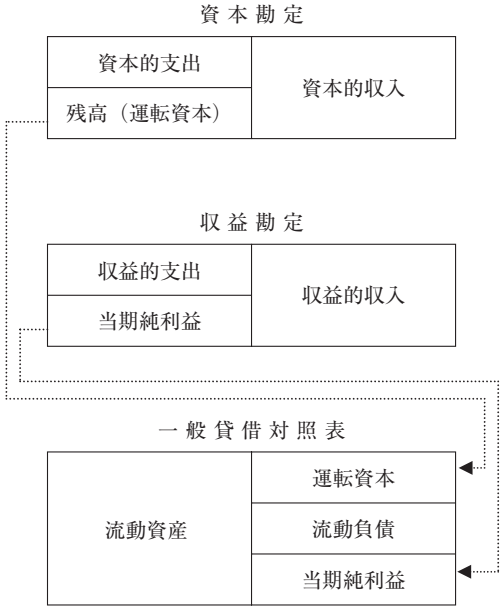
なお，特に断りがない限り，本稿での「帝国鉄道会計」は1921(大正10)年以降の帝国鉄道会計を指す[4)]。

Ⅱ．複会計システムの構造と生成過程

複会計システムは報告会計システムの一種である。背後には複式簿記が存在するのであり，特殊な簿記を用いた会計システムというわけで

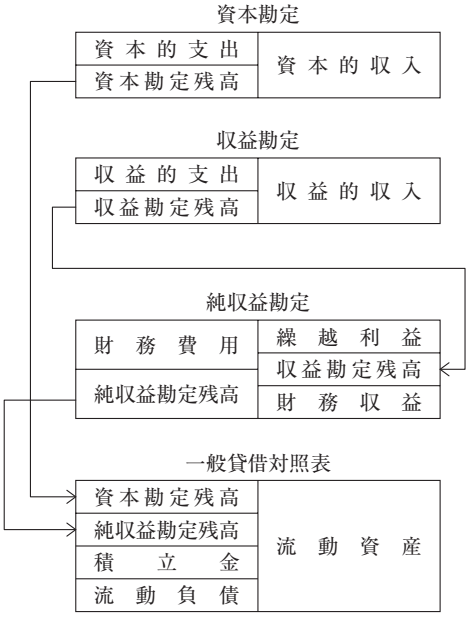
1) 太田[1951]，28頁。
2) 黒澤[1964]，80頁。
3) 西川[1978]，193頁。
4) 「帝国鉄道会計」は帝国鉄道会計法および関係法規によって規定される会計制度である。帝国鉄道会計法は1906(明治39)年に制定され，その後1909(明治42)年，1921(大正10)年に大きく改正されたのち，1947(昭和22)年に廃止された。資本勘定，収益勘定，用品勘定からなる三勘定制は1921年の改正によって確立されたものである。

図表１　複会計システムの勘定体系①



（出所: 筆者作成。）

図表２　複会計システムの勘定体系②



（出所: 春日部[2009]，59 頁。）

はない。この点に関しては現代の会計と相違はない。複会計システムが現代の会計と異なる点は，ただ貸借対照表の形式が異なるという点のみである[5)]。

一般的に，複会計システムの会計報告書は「資本勘定（Capital Account）」「収益勘定（Revenue Account）」「一般貸借対照表（General Balance Sheet）」によって構成される（**図表 1**）[6)]。1868 年鉄道規制法による会計報告書の形式では，上記の 3 表に「純収益勘定（Net Revenue Account）」が加えられている（**図表 2**）。

資本勘定の貸方には払込資本金や長期社債などの資本的収入が計上され，借方には固定資産などの資本的支出が計上された。通常であれば資本勘定は貸方残高を生じ，これは運転資本に相当する。この残高は一般貸借対照表に振り替えられた。

収益勘定は，貸方に収益的収入，借方に収益的支出が計上され，通常は貸方残高を生じ，これは当期純利益を意味した。すなわち，収益勘定は現代の損益計算書に相当するものであった。純収益勘定が存在する場合は，収益勘定では営業利益が算出されて純収益勘定貸方に振り替えられ，純収益勘定では貸方に繰越利益や財務収益，借方に財務費用が計上されて当期純利益が算出された。

一般貸借対照表にはイギリス式のものと大陸式（一般式）のものとが存在するが，ここでは複

5）Dicksee[1903], p.125.

6）複会計システムにおける会計報告書の体系について，資本勘定・収益勘定・一般貸借対照表の 3 表を挙げる研究者（Dicksee［1903］, pp.125-126, Edwards［1985］, pp.19-20, 村 田[1995]，90-93 頁，澤登[2003]，2 頁，佐々木[2010]，50-51 頁など）と一般貸借対照表の存在を必須としない研究者（太田[1951]，18 頁，黒澤[1964]，83-84 頁，Napier[1995], p.262, 野口（訳）[1997], 347 頁など）とが存在する。本稿では，資本勘定・収益勘定・一般貸借対照表の 3 表をもって複会計システムと措定する。何故ならば，有機的な結合関係にある勘定が全て開示されない限り，アカウンタビリティの解除には繋がらないと考えるためである。

会計システムを初めて法的に規定した1868年鉄道規制法の形式にしたがい，イギリス式を念頭に論じる。借方には資本勘定残高（運転資本）と収益勘定残高（当期純利益）が振り替えられ，さらに流動負債や利益処分の結果としての積立金が計上されている。また貸方には流動資産が計上されている。

このように，複会計システムの形式上の特徴は，現在の貸借対照表を資本勘定と一般貸借対照表に分割している点にある。資本勘定は現在の固定項目に相当し，一般貸借対照表は現在の流動項目に相当する。この貸借対照表の区分に関しては，アダム・スミスによる「財を調達，製造，あるいは購入し，利益を伴ってそれらを再度販売することに用いられる」流動資本と，「土地の改良あるいは有用な機械や取引の用具の購入，すなわち持ち主をかえたりさらに流動することなく収益や利益を生み出すようなものに用いられる」固定資本との区別[7]を反映しているとされる[8]。しかしながら，この特徴はあくまでも形式的なものであり，貸借対照表を流動・固定項目に区分するため事後的に分割したものではないということには留意すべきである[9]。

複会計システムは18世紀イギリスの運河会社にその萌芽をみることができる。当時イギリスにおける輸送手段の主力は運河であった。運河事業は資本の有機的構成が非常に高度化されたものであり，巨大な資本を必要とした。そのため，1780年ころより当時としてはあまり一般的ではない株式会社によって建設・運営されていた。株式会社は議会の個別法によって設立され，株式発行による資金調達の権利に加えて株主の有限責任制が保証されていたため，無限責任制のパートナーシップに比して資金調達がしやすい傾向にあった。その結果，株主に対して調達した資本の用途を報告する責任が生じ，会計報告書が作成されるようになったのである。

運河事業は運河建設に始まり，運河が完成した後は運河を通行する船舶から通航料を徴収していた。会計報告書もこの事業形態を反映していた。運河会社では，株式や社債の発行によって調達した資金は運河建設のみに用いることが個別法で定められていたため，運河の建設が開始されると，運河会社は資本的収支を計上した資本勘定を開示し，調達した資金の管理責任（スチュワードシップ）を明確にした。運河完成後に資本勘定は締め切られ，最終的な資本的収支の状態が開示された。しかしその後は資本勘定が毎期の会計報告書として開示されることはなく，代わりに営業収益（通航料）・営業費用を計上した収益勘定が開示された。資本勘定の閉鎖によって資本配当の可能性を否定し，会社の存続を脅かすような配当政策に対する疑念を払拭したのである。これらの報告書は，その事業形態から現金主義によって作成されていた。なお一部の運河会社（Huddersfield運河など）では，流動負債の存在によって会社の存続を憂慮した株主から，流動資産・負債を計上した残高表（Balance：一般貸借対照表の原型）の開示が要請されていた。

運河会社は1790年代の「運河マニア」を過ぎると斜陽化していった。代わりに証券市場において人気が集中するようになったのは，運河の代替交通手段として台頭してきた鉄道会社の株式であった。鉄道会社は運河会社と企業形態が類似していた。やはり個別法によって株式会社として設立され，資金調達や用地買収の権限を付与され，株主は有限責任制によって保護されたために資金調達が容易であった。株主に対する調達資金のスチュワードシップが発生し，そのためにかつて運河会社で用いられていた報告

7）Smith［1976］, p.279.
8）Edwards［1985］, pp.29-30.
9）この点に関して千葉準一は，「『複会計制』は固定資産・負債と流動資産・負債との計算書類上の区分表示の制度ではない。それは極めて象徴的にいえば『元本としての資本』と『その他の資産・負債』との区分表示を可能にする制度だったのである（千葉［1991］，153頁）」と述べている。

会計システムが援用されるようになったのである。

しかしながら鉄道会社は運河会社と異なり，資本勘定を締め切ることができなかった。その理由として，第一に路線の拡張や車輌の追加購入の可能性があった。当時，既存の株主層は，鉄道株を安定的かつ永続的な配当を得るための長期的投資先とみなす株主（以下「永久的株主」）と，高額配当とそれに伴う株価の上昇によって有利な売却を期待する株主（以下「一時的株主」）とに分化されていた。資本勘定を締め切った場合，路線拡張や車両の追加購入に関する支出は収益的支出として収益勘定に賦課せざるを得ないため，一時的株主より永久的株主を優位にすることとなる。また，減価償却の実施による内部金融が不十分であったため[10]，固定資産の修繕・取替のための追加的な資金調達が必要であったことも資本勘定を締め切ることができなかった理由の一つとして挙げられる。

とはいえ，資本勘定を締め切らないことは，資本配当の可能性を残しておくこととなる。そのため鉄道会社は，資本勘定と収益勘定の残高と建設に直接関係しない資産・負債を計上した一般貸借対照表を併せて開示し，改めて資本配当の可能性を排除した。こうして複会計システムが確立するに至ったのである[11]。

その後複会計システムは，1868年鉄道規制法によって法制化され，1911年鉄道会社法（The Railway Companies Act）で改訂された。さらにガス・水道・電気などの公益会社にも採用され，一部のアメリカ鉄道会社にも伝播している[12]。この会計システムは，第二次世界大戦後の公益会社の国有化政策が開始されるまで存続することとなる[13]。

Ⅲ．帝国鉄道会計の二重構造

帝国鉄道は鉄道省による行政管理企業であり，公企業に分類される。行政管理企業は所有・経営が一致して行政組織（帝国鉄道の場合は鉄道省）によってなされる企業形態であり，一般には企業的能率の原理を無視するものであるとされる[14]。帝国鉄道の場合，軍部・政党・経済界・地方の意思が政府や議会を通じて鉄道網形成に深く関係し，不採算路線が多く建設されたことに経営効率の悪さを看取できる。しかし，帝国鉄道は当初より公債によって建設されており，特別会計として独立している以上，帝国鉄道自身の責任の下に益金をもってこれを返済しなければならず，上記の制約の中においても一定の経営効率は追求していたと考えられる。すなわち，公共目的（実際は軍部や政党などの利害が含まれる）を建前としながらも，採算性を保証しなければならないというジレンマが帝国鉄道の中に存在していたのである。

このジレンマは会計システムの二重性として現象した。政府（鉄道省）の下で（建前は）公共目的で経営を行う帝国鉄道は，一方では官庁会計の制度にしたがって予算・決算を帝国議会に提出し，他方では利潤を算出するための会計を内部で行わなければならなかった。すなわち前年度に「政府ハ毎年本會計（帝国鉄道会計―筆者注）ノ歳入歳出豫算ヲ調製シ歳入歳出ノ總豫算

10）1830年代から50年代にかけて，イギリス鉄道会社での減価償却は配当政策との関係で行われていた。不況時には配当率維持のために減価償却を中止する鉄道会社もあった（村田［1995］，112-113頁）。

11）Edwards［1985］, pp.22-23,28-29, 村田［1995］，42-43, 93-104頁，澤登［2001］，118-126頁。

12）複会計システムを採用したアメリカの鉄道会社として，Atchison, Topeka and Santa Fe鉄道（Hatfield［1909］, pp.49,60-61,67. 松尾（訳）［1971］，46,56-57,65頁）やNorfolk and Western鉄道（春日部［2009］）が挙げられる。また，州際商業委員会（Interstate Commerce Commission：ICC）による1910年の会計規定は，複会計システムによる年次報告書の形式を提示している（中村［1991］，240-243頁）。

13）東山［1988］，335-337頁。

14）占部［1977］，327-328頁。

ト共ニ帝國議會ニ提出[15]」し，会計年度終了後に「決算ハ會計檢査院之ヲ檢査確定シ政府ハ其ノ檢査報告ト倶ニ之ヲ帝國議會ニ提出[16]」する一方，鉄道省内部では，年度末に財政状態と経営成績を示す報告書が作成されていた[17]。醍醐聰によると「一般に，公企業の決算は，拘束予算制度との関連で予算の執行結果を示すための予算決算と，1個の企業体としての公企業の経営成績，財政状態を確定するための会計決算からなる二重決算を要請されている[18]」というが，帝国鉄道においてもそれは同様であった。このように，帝国鉄道会計は，帝国議会において議決された予算に基づいて歳入歳出の記録を行う「予算決算」と，鉄道省内部において財政状態と経営成績を把握するための「会計決算」による二重構造を有していたのである。

ところで，本稿では一般的に用いられている「予算決算」「会計決算」の代わりに，「予算執行会計」「事業会計」という用語を用いる。このことは，本稿での検証の対象を決算手続きに限るのではなく，一会計年度における会計手続き全般の検証を行うということを強調する意図による。

予算執行会計と事業会計との間に有機的なつながりを見出すのは困難である。これは両者が別建ての計算手続を経て実施されているためである[19]。損益を計算する事業会計においては私企業同様に複式簿記を用いていた[20]。しかし予算執行会計，すなわち官庁会計は複式簿記によるものではなく，なおかつストック概念をもたない現金収支会計であった。

予算執行会計では資本勘定・収益勘定・用品勘定ごとに歳入歳出が計上された。資本勘定は「鐵道の建設，改良及自動車線の設備竝に帝國鐵道會計の負擔する國債の償還に要する資金等を出納整理する勘定[21]」であり，収益勘定は「鐵道，自動車等の營業上の收支を整理する爲に設けられた勘定[22]」であり，用品勘定は「一定の用品資金を保有運轉して，鐵道用品の調達に當り，之を配給するに付ての收支を整理する勘定[23]」である。具体的には，資本勘定で収益勘定から繰り入れられた益金や公債金・借入金を財源として鉄道建設や改良，あるいは国債の償還を行い，収益勘定では鉄道事業などの収支を把握して益金を算定する。用品勘定では鉄道事業などに必要な用品の購入・製作・修理・改造や発電・変電などを行い，これらを資本勘定や収益勘定に売却[24]する。会計年度末には，収益勘定での益金や用品勘定での「過剰金[25]」は資本勘定に繰り入れられた。このように「帝国鉄道会計（予算執行会計）」は，その中にさらに「資本勘定」「収益勘定」「用品勘定」という特別会計が各々独立して存在しているような形態をとっている[26]。さらに言えば，資本勘定・収益勘定・用品勘定はそれぞれ建設部門・営業部門・用品工作部門の投影とみなすことができる。

他方，事業会計では日記簿（仕訳帳に相当）・原簿（総勘定元帳に相当）・補助簿が設けられ，複式簿記によって「貸借対照表」「損益計算表」

15）帝国鉄道会計法（1909・1921年）第10条。
16）大日本帝国憲法第72条。
17）もっとも，帝国鉄道会計規則（1922年）第2条には「歳入歳出ノ豫定計算書ハ所管大臣之ヲ調製シ前年度九月三十日迄ニ之ヲ大藏大臣ニ送付スヘシ／前項ノ豫定計算書ニハ前前年度ニ於ケル貸借對照表損益計算表竝資本及固定財産價額増減表ヲ添付スヘシ」とあり，財政状態や経営成績を示す報告書（貸借対照表・損益計算表・資本増減表・固定財産価額増減表）も帝国議会に提出していた。
18）醍醐［1981］，32頁。
19）西川［1975］，171頁。
20）北原［1941］，20頁。
21）北原［1941］，12頁。
22）北原［1941］，14頁。
23）北原［1941］，16頁。
24）「資本勘定や収益勘定に売却」という表現は奇異に思えるかもしれないが，後述のように，三勘定を「部門」と捉えるとこの表現は首肯しうるであろう。
25）用品勘定過剰金は歳入歳出の差額ではなく，用品工作に関する利益を意味する（北原［1935］，109頁）。
26）平山［1936］，16-17頁，北原［1941］，11頁。

「用品資金資産負債表」「用品資金損益計算表」が作成・公表された。鉄道省経理局に勤務していた大野靖三は「帝國鐵道會計原簿は鐵道會計の經營する鐵道竝自動車運輸事業の窮竟目的達成の爲，唯一の參考資料として該會計の財政狀態及營業成績を明瞭ならしむる貸借對照表及損益計算表の作製上，絶對的重要性を有するものであつて，該會計の資本，用品及收益三勘定の收支に關する一切の計算を記録整理するもの，言ひ換へれば，現金及物品の出納竝資本及財産の增減變化を適正且つ確實に計算，記録する事を以て其の任とするものである[27]」と述べている。上記４つの会計報告書の誘導過程は後述するが，会計年度末において損益計算表で算出された益金と用品資金損益計算表で算出された「過剰金」は「特有資本」勘定に振り替えられて貸借対照表に計上された。

事業会計では三勘定の区別を設けていないとされている。確かに，日記簿や原簿において三勘定の区別は存在しない[28]。しかし，事業会計においても三勘定の区別は意識されていたと考えられる。大野[1939]の巻末には，附録として「年度末に於て作成する事を要する原簿關係の諸表書類」の雛形が掲載されており，その中に，「資本勘定計算表」「收益勘定計算表」「用品勘定計算表」および「帝國鐵道會計原簿合計殘高試算表」が存在する[29]。帝国鉄道会計原簿合計残高試算表は決算整理後残高試算表に相当し，資本勘定計算表・収益勘定計算表・用品勘定計算表はそれぞれ建設（資本勘定），営業（収益勘定），用品工作（用品勘定）の各業務に関する原簿科目の残高表の形態をとっている。帝国鉄道会計原簿合計残高試算表は勿論のこと，資本勘定計算表・収益勘定計算表・用品勘定計算表も『鐵道省年報』『鐵道統計資料』などの公表資料には掲載されていないため，これらは内部資料と考えられる。これらの資料から以下のような会計実践が推定される。

決算に際して残高試算表が作成されるが，帝国鉄道会計ではこの後に三勘定の別に残高試算表を分割したと考えられる。しかし，帝国鉄道会計原簿合計残高試算表から資本勘定に関する残高と収益勘定に関する残高を抜粋して残る用品勘定に関する残高は，ストック項目とフロー項目とが混在していた。このことは，用品を調達・管理・売却するという用品勘定（用品工作部門）の性質によるものである。そのため，会計報告書の作成に際して用品勘定計算表は分割され，ストック項目は資本勘定計算表に併合されて貸借対照表とされ，フロー項目は用品資金損益計算表とされた。また同時に，用品勘定計算表のストック項目は単体で用品資金資産負債表として公表に供せられている。収益勘定計算表はそのまま損益計算表となっている。すなわち，公表資料では，貸借対照表にストック項目が，損益計算表に輸送事業に関するフロー項目が，用品資金損益計算表に用品工作に関するフロー項目が計上されている。この３表に全ての原簿科目の残高が計上されているのであるが，さらに用品資金資産負債表として用品資金に関するストック項目が再掲されている。

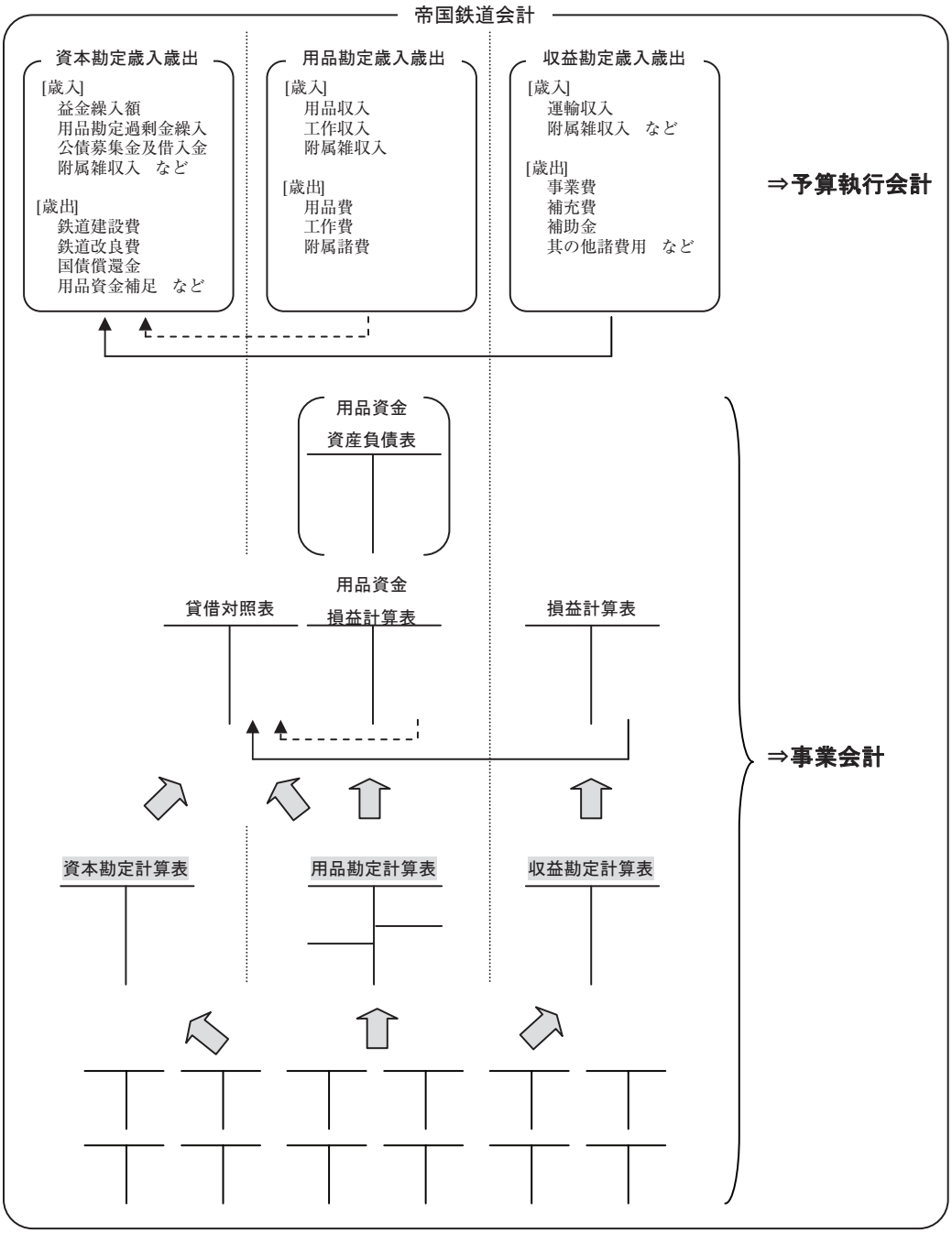
以上のことから，内部資料の段階では事業会計においても三勘定の区別が意識されていたと考えられる。もっとも，上記の会計実践は大野[1939]における内部資料の雛形から推定したものである。内部資料であるから実際に作成されたという根拠は公表資料に比して乏しく，あくまでも推定の域を脱しえないが，大野が鉄道省経理局に勤務していたことを鑑みると，この推定はある程度の妥当性を有するといえるであろう。ただ，このように鉄道省内において作成された資本勘定計算表・収益勘定計算表・用品勘

27）大野[1939]，１頁。

28）但し，帝国鉄道会計法（1906 年）・帝国鉄道用品資金会計法施行下では資本勘定・収益勘定・用品資金会計の区別が日記簿・原簿・補助簿に設けられていた（明治 39 年大蔵省令第 31 号別表第 1-5 号書式）。

29）大野[1939]，382-383,390-392 頁。なお，当該資料に付せられた年度は「昭和某年度」となっているが，数値は 1937（昭和 12）年度のものと一致する。

図表３　帝国鉄道会計の構造



※　網掛けは内部資料を示す。
※　――▶は益金の繰入を示し，- - - -▶は用品勘定過剰金の繰入を示す。
※　事業会計における会計報告書の名称は年度によって異なる（図表 12 参照）。

（出所: 筆者作成。）

定計算表，とりわけストック項目とフロー項目が混在している用品勘定計算表が何を意図して作成されたのかは不明確である。

以上のような帝国鉄道会計の構造を図にすると，図表３のようになる。

Ⅳ．日本鉄道会計制度の展開

1．鉄道会計法規の変遷

1872（明治5）年の新橋～横浜間官設鉄道の開業時，鉄道会計は一般会計において処理されていた。しかし鉄道事業の規模が拡大されるにつれ，行政事務と官営事業の収支を一緒に計上するという会計処理は事業経営上の障害となった。そのため，造幣・造船・鉱山・鉄道・電信などの諸作業における収支を一般会計より独立させることが企図され，1876（明治9）年に「各庁作業費区分及受払例則」が，さらに翌年には「作業費出納条例」が制定され，官営事業会計の別途会計化がなされた[30]。この制度において，作業費が主として資本的支出に相当する「興業費」と主として収益的支出に相当する「営業費」に区分[31]された点において先進性が認められるが，興業費として計上された軌道・車輌・建物などは固定資産として認識されず，官庁金銭会計の域を脱していなかった[32]。

このように各庁作業費区分及受払例則・作業費出納条例には鉄道事業の実情に適応しない点があったために条例改正の動きが工部省内から起こり，1885（明治18）年に「鉄道会計条例」が制定された。この条例により，「軌道車輌器械停車場工場及土地家屋等ノ如キ都テ營業上益金ヲ收得スルノ要具ヲ建設スル爲大藏省ヨリ交收スル基金[33]」を「資本勘定」に計上して上記建設の費用を支弁し，開業後に「収益勘定」を開設して「營業上收得スル金員ハ悉皆此勘定へ收入シ營業上百般ノ費途（中略）ニ向テ此勘定ヨリ支出[34]」することとなった。この条例は，当時神戸鉄道局会計主務権大書記官であった図師民嘉による「工部省鉄道會計條例主意書」に基づいたものであるが，そこでは「英國鉄道事業上ニ於テ施行スル所ノ會計法ニ擬シ又我邦現在ノ情況ヲ酌量シ以テ其組織ヲ設立セン[35]」と述べられていることから，1868年鉄道規制法（英）における複会計システムを参考としつつも日本の状況を鑑みて修正を加えたと考えられる。

この頃の鉄道会計制度では，「予算執行会計」と「事業会計」とは未分化であったと言えよう。予算執行会計が実施される前提として，言うまでもなく「予算制度[36]」の存在が必須であるが，議会制度の整備以前に「予算制度」は存在しえない。したがって，予算執行会計の整備は，1889（明治22）年の大日本帝国憲法および会計法（明治会計法）の制定と翌年の「官設鉄道会計法」「作業及鉄道会計規則」の制定によってなされたと考えられる。

「官設鉄道会計法」は鉄道会計を特別会計として独立せしめた。しかし，その範囲は以前の収

30）日本国有鉄道（編）[1969]，361-362頁。しかし，現業を管理する本庁の経費は一般会計から支弁され，益金は興業費（資本的支出）を償還し終えた後に一般会計へ繰り入れなければならなかった（日本国有鉄道（編）[1969]，362頁，金戸[1993]，75-76頁）。このため，純然たる別途会計とは言い難い制度であった。なお，この益金の一般会計繰り入れは後述の鉄道会計条例・官設鉄道会計法・帝国鉄道会計法（1906年）でも同様であった（鉄道会計条例第９条，官設鉄道会計法第４条，帝国鉄道会計法（1906年）第５条）。

31）但し1879（明治12）年10月以前は，興業費と営業費の区分は単に開業の前か後かで決められていた（金戸[1993]，76頁）。

32）久野[1975]，5-6頁。

33）鉄道会計条例第３条。

34）鉄道会計条例第４条。

35）日本国有鉄道（編）[1979]，90頁。

36）本稿での「予算制度」とは，政府が次年度の歳入歳出を編成し，議会の議決を経て国民に公布するという制度を指す。わが国では1873（明治6）年に「歳入出見込会計表」なるものが作成され，これが初の予算書であるとされるが（亀井[2006]，50頁），これは議会制度確立前のものであり，議会の審議を経ていないため「予算制度」には含めない。

益勘定に限られ，建設費や建設事業に属する用品資金は一般会計に属していた[37]。その後，鉄道事業の拡大に伴って用品貯蔵の会計を独立させる必要が高まり，1893（明治 26）年に「官設鉄道用品資金会計法」と「官設鉄道用品資金会計規則」が制定された。この法律では「官設鐵道會計ノ据置運轉資本（流動資本―筆者注）ノ内金百八十萬圓ヲ以テ[38]」用品資金として特別会計とし，鉄道の建設・営業に要する用品の購入・配給はこの会計によって行われることとなった[39]。

一般会計に含められた建設費の特別会計化は，1906（明治 39）年の「帝国鉄道会計法」の制定によりなされた。この年はわが国の国有鉄道にとって変革の年であった。西園寺公望内閣および与党・立憲政友会は陸軍や一部財界の意向に押されて「鉄道国有法」を成立させ，17 の私鉄会社を翌年の 10 月 1 日までに買収した。それに伴い，現業官庁として「帝国鉄道庁」が 1907（明治 40）年度より新設されたのである[40]。1906 年帝国鉄道会計法は鉄道国有法に伴って鉄道会計制度の充実を図ったものであり，かつてのように資本勘定・収益勘定が設けられ，建設費と営業費（すなわち資本的支出と収益的支出）が一つの会計制度で処理されるようになった[41]。同時に，官設鉄道用品資金会計法は「帝国鉄道用品資金会計法」に改正され，用品資金額をまず 225 万円とし，鉄道国有化に伴い漸次 500 万円まで増加させることが定められた[42]。過剰金は帝国鉄道会計の収益勘定へと繰り入れられることとなり[43]，二つの会計制度によるとはいえ，これをもって鉄道会計の全範囲が特別会計として独立したこととなる。

その後，帝国鉄道会計法は 1909（明治 42）年と 1921（大正 10）年に大幅な改正が行われた。1909 年の改正では，用品資金会計は帝国鉄道会計に包含せしめられ，鉄道会計は一つの会計制度で処理されることとなった。この改正によって，資本勘定・収益勘定・積立金勘定が設けられ，益金は資本勘定へと繰り入れられ，不足の際は鉄道会計の負担で公債発行あるいは借入金をなすことが出来るようになった。また支払上の余裕金があれば，大蔵省預金部に預け入れるか，その他の方法で運用できることとなった[44]。この改正をもって鉄道会計は益金の資本勘定繰り入れという点において一般会計から完全に独立し，純然たる特別会計となった。さらに 1921 年の改正では積立金勘定を廃し，資本勘定で処理していた用品資金を用品勘定として独立せしめ，資本勘定・収益勘定・用品勘定による「三勘定制」が確立するに至ったのである[45]。

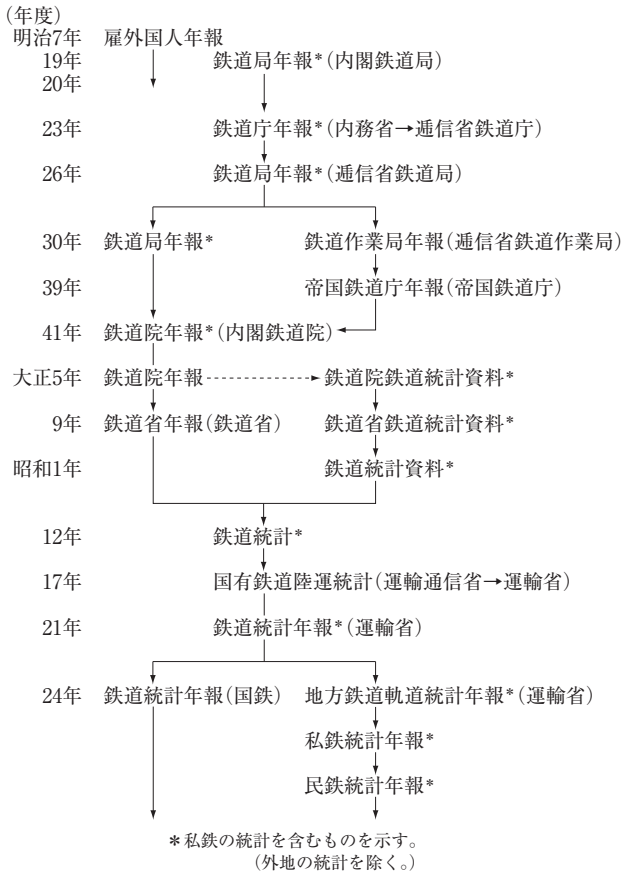
2.　会計報告書の変遷

官設鉄道・帝国鉄道会計に関する会計情報は，その主務官庁が発行する年報や統計資料に掲載されている。これらの形式は主務官庁や法制度の変更に伴い，しばしば変更されている（**図表 4**）。

鉄道事業に関する報告書の嚆矢は，1874（明治 7）年度の『雇外國人年報』であるとされる[46]。しかしこの年報は散逸しているため，本稿での研究対象から外さざるを得ない。『雇外國人年報』を除けば，最初の報告書は 1886（明治 19）年度の『鐵道局年報』である。これは当時の主務官庁であった内閣鉄道局が発行したものである。

37）日本国有鉄道（編）[1969]，380-381 頁。
38）官設鉄道用品資金会計法第 2 条。なお 1896（明治 29）年には 205 万円へと増額された（日本国有鉄道（編）[1971a]，321 頁）。
39）久野[1975]，16 頁。しかし，過剰金は一般会計に編入することとなっており，その点で純然たる特別会計とは言い難かった（官設鉄道用品資金会計法第 5 条参照）。
40）原田[1984]，47-53 頁。
41）日本国有鉄道（編）[1971a]，323 頁。
42）帝国鉄道用品資金会計法第 2 条。
43）帝国鉄道用品資金会計法第 5 条。
44）日本国有鉄道（編）[1972]，427 頁。
45）日本国有鉄道（編）[1971b]，447-448 頁。
46）青木[1992]，1 頁。

図表４　会計報告書掲載資料の変遷



(出所: 今城[1984], 1頁。)

その後主務官庁の変遷に伴い，報告書のタイトルが変わっていく。

1886 (明治 19)年度の『鐵道局年報』では，「資本金ノ現状」の章において，資本の分類を「其現金物品等ノ既ニ支出シテ未タ精算ニ至ラサル金額ノミヲ以テ未算ニ屬スル資本ト爲シ其未タ使用セスシテ豫備スル所ノ現金物品等ハ之ヲ浮動資本ト稱シ而シテ整理決算ニ屬スル建設費ヲ以テ固定資本[47]」としている。「固定資本」は路線ごとに，「未算ニ屬スル資本」は建築場・器機場・出張所ごとに，「浮動資本」は各項目に分類されて記載されている。しかし各項目を羅列しただけであり，複式簿記によるものであるかは不明である。また「營業上收支ノ景況」の章では，営業収入[48]・営業費・純益金が記載されており，これも複式簿記によるものであるかは不明である。翌年度には「資本勘定」の章で，資本が「決算金額」「未決算金額」「運轉流動中ノ金額」に分類されて羅列して表示してある。また，営業収支の表示も前年度とほぼ同様であるが，収入・支出の内訳が記載されている[49]。この 1887(明治 20)年度の形式がしばらく続くこととなる。

官設鉄道会計法が制定された 1890 (明治 23)年度以降，『鐵道廳年報』において複式簿記によって作成されたと思われる「總勘定表」が掲載されている(図表 5)。しかし，本文中は「既往ノ會計組織ト其脉絡ヲ通セシメ以テ新舊計算ノ基ク所ノ關係ヲ明カニセンコトヲ務メ稍比較參照ニ便ナラシム[50]」ために，かつての形式によって記載され，総勘定表は巻末に付されている。しかもその名称の通り，全ての勘定の残高を記載したものであり，現在の残高試算表に相当するものであろう。ところで，官設鉄道会計法および作業及鉄道会計計規則の施行下では，建設費や建設事業に属する用品資金関係の項目が官設鉄道会計から排除され，それらは一般会計において処理されていたことは前述の通りであるが，何故か総勘定表には建設費に関する項目も記載されている。この形式は 1893(明治 26)年度まで続く。

1894 (明治 27)年度以降は，「官設鉄道用品資

47) 鐵道局(編)[1887], 2-3 頁。

48) 但し，営業収入額は何故か記載されていない(鐵道局(編)[1887], 24 頁)。

49) 鐵道局(編)[1888], 17-19, 27, 32-34 頁。なお巻末に資本勘定と収益勘定の内訳表が掲載されている。

50) 内務省鐵道廳(編)[1891], 8 頁。

図表５　1890（明治 23）年度総勘定表

勘定科目	借方		勘定科目	貸方	
建設費	32,760,840	591	資本金	32,971,702	003
貯蔵物品			据置運轉資本	2,000,000	000
建設所属	208,375	825	營業収入	4,213,804	055
營業所属	1,865,521	778	支拂未濟勘定		
營業費	2,001,273	089	建設所属	20	727
補充費	444,330	462	營業所属	142,586	432
受拂勘定	46,098	062			
未収入金	14,946	023			
備品	11,923	014			
前渡官吏	2,506	314			
金庫	1,972,297	829			
合計	39,328,113	217	合計	39,328,113	217

（出所: 内務省鐵道廳（編）[1891]，第 3 表。）

図表６　逓信省鐵道局（編）[1895] における受払勘定および純資産負債

受拂勘定
鐵道作業之部
受入之部　　円
歳入ノ収入濟額　六、四九四、〇三三
収入未濟額　三六六、四三七
据置運轉資本ニ屬スル現金ノ持越額　二八三、一一〇
總生産品ノ價格　一三一、三八四
合計　七、二七四、九六四
拂出之部
歳出ノ支出濟額　三、五五八、三九七
支出未濟額　二六三、三七九
据置運轉資本額　二〇〇、〇〇〇
賣拂代價収入濟物品ノ價格　六九、二二五
賣拂代價収入未濟既出物品ノ價格　八、五八六
合計　四、〇九九、五八七
差引純益　三、一七五、三七七

前記受拂勘定ノ内更ニ本年度末ニ於ケル純資産負債ヲ示ス左ノ如シ
貸方
一金弐拾萬円　運轉資本額
一金弐拾六萬三千三百七拾九円　現金未渡契約人
合計金四拾六萬三千三百七拾九円
借方
一金四萬三千三百六拾九円　現金
一金五萬三千五百七拾三円　生産品
一金八千六百弐円　代價未納諸品買受人
一金三拾五萬七千八百三拾五円　現金未納契約人
合計金四拾六萬三千三百七拾九円

受拂勘定
官設鐵道用品資金之部
受入之部　　円
歳入ノ収入濟額　二、一一〇、五三五
収入未濟額　一一一、五〇四
資金ニ屬スル現金ノ持越額　一、〇三〇、九四二
總貯藏物品ノ價格　三、八七四、九〇二
合計　七、一二七、八八三
拂出之部
歳出ノ支出濟額　三、〇一四、九九九
支出未濟額　一二七、七八四
資金額　一、八〇〇、〇〇〇
前受金　一六五、四四五
代價收入濟物品ノ價格　一、八八四、四一四
代價收入未濟既出物品ノ價格　一〇七、〇四六
損失ニ歸シタル物品ノ價格　二二、二五八
合計　七、一二一、九四六
差引純益　五、九三七

前記受拂勘定ノ内更ニ本年度末ニ於ケル純資産負債ヲ示ス左ノ如シ
貸方
一金百八拾萬円　資金總額
一金拾六萬五千四百四拾五円　前受金
一金弐拾萬七千七百八拾四円　現金未渡契約人
合計金弐百九萬三千弐百弐拾九円
借方
一金拾弐萬五百四拾壱円　現金
一金百八拾六萬千百八拾四円　貯藏物品
一金拾壱萬弐百五拾八円　代價未納諸品買受人
一金千弐百四拾六円　現金未納契約人
合計金弐百九萬三千弐百弐拾九円

※　原本は縦書きであるが、紙幅の関係上、横書きとした。

（出所: 逓信省鐵道局（編）[1895]，40-48 頁。）

金会計法」の制定により，会計報告の様式が変更された。まず「鐵道建設費豫算決算」「鐵道作業歳入出豫算決算」「官設鐵道用品資金歳入出豫算決算」が叙述形式で記載されている。これは「予算執行会計」に関する報告であろう。その後に「鐵道作業之部」と「官設鐵道用品資金之部」に分類され，それぞれ「受拂勘定」と「純資産負債」が記載されている。「受拂勘定」は「受入之部」と「拂出之部」からなり，現金や物品の受入・払出が記載されている。両者の差額は「差引純益」となっている（**図表 6**）。

一方，「純資産負債」は「借方」「貸方」の語が用いられ，貸借が平均されている。借方には流動資産が，貸方には運転資本と流動負債が計上されており，形式の上では大陸式の一般貸借対照表に類似したものである。もっとも収益勘定残高（利益額）が貸方に振り替えられていないが，これは官設鉄道会計法に「鐵道事業ノ純益及固定資本ニ屬スル物件ノ賣拂代金ハ總テ一般ノ歳入ニ編入スヘシ[51]」と定められているためであろう。この受払勘定と純資産負債の構成は「官設鐵道用品資金之部」でも同様である。その後，固定資本・資本勘定・収益勘定に関する記述が続く[52]。

この年代においても，複式簿記が採用されていたという明確な根拠を見出すことはできない。上記の様式は 1906（明治 39）年度まで続くこととなる。

1906 年の「帝国鉄道会計法」「帝国鉄道用品資金会計法」の制定により，以後の会計報告の様式も変化した。これによって，帝国鉄道会計の二重構造が会計報告書として明確に出現するに至った。1907（明治 40）年度の『帝國鐵道廳年報』に掲載された会計事項は**図表 7** の通りである。このうち，第 8 款から第 11 款は予算執行会計に関するものであり，第 12 款から第 15 款は事業会計に関するものである。なお，帝国鉄道会計の範疇にあるものは第 8-10,12,13 款であり，それ以外は帝国鉄道用品資金会計に属するものである。

図表 7　帝國鐵道廳（編）［1908］における会計事項

第八款	帝國鐵道資本勘定資金繰入豫算決算
第九款	帝國鐵道資本勘定歳入歳出豫算決算
第十款	帝國鐵道收益勘定歳入歳出豫算決算
第十一款	帝國鐵道用品資金歳入歳出豫算決算
第十二款	資本勘定
第十三款	收益勘定
第十四款	用品資金
第十五款	鐵道用品ノ購入

※　原本は縦書きである。
（出所: 帝國鐵道廳（編）［1908］，目次 2 頁。）

当該年度より建設・改良に関する収支が帝国鉄道会計の資本勘定で取り扱われるようになった。第 8 款は，そのために一般会計から繰り入れられた資金の予算額と決算額を示している。第 9 款から第 11 款には資本勘定，収益勘定，用品資金会計における歳入歳出の予算額と決算額とが記載されている。第 12 款には「資産負債表」が掲載されており，これは貸借対照表に相当するものである。本文中には「本勘定ハ會計法改正ニ伴ヒ設定セラレタルモノニシテ從來ノ資本勘定トハ其内容ヲ異ニセル所アリ[53]」と書かれている。その後，固定財産の増減・鉄道国有法による被買収会社の鉄道用品・鉄道資本現在高が掲載されている。第 13 款には「損益計算表」すなわち損益計算書が掲載されている。第 14 款には帝国鉄道用品資金会計に関する「損益勘定表」および「資産負債表」が載せられている[54]。この様式は帝国鉄道会計法（1909 年）施行下でも概ね同様である。

但し，1916（大正 5）年度以降，『鐵道院（省）鐵道統計資料』が作成されるようになり，『鐵道院（省）年報』は予算執行会計の大要を示すのみと

51）官設鉄道会計法第 4 条（傍点は筆者）。
52）逓信省鐵道局（編）［1895］，36-67 頁。
53）帝國鐵道廳（編）［1908］，54 頁。
54）帝國鐵道廳（編）［1908］，45-63 頁。

なった。一方『鐵道院(省)鐵道統計資料』は予算執行会計・事業会計ともに各種明細書・内訳表などにより情報の拡充が図られた。この様式は1921（大正10)年の法規改正による三勘定制の確立や自動車事業の開始など時代の変遷によって多少の変化はあるが，帝国鉄道会計が廃止される1946（昭和21)年度まで原則的に継続される[55]。

以上の如く，会計報告書は変遷してきた。なお，ここで二重構造の成立および事業会計への複式簿記の採用について言及する。二重構造の成立が推測されるのは1890（明治23)年度以降のことである。これ以降，一応勘定式の報告書が公表されている。しかし，複式簿記の採用が仕訳の存在によって明確に示されるのは1906（明治39)年度以降であり[56]，それ以前は推測の域を脱しえないということに留意すべきである[57]。

ちなみに，1890年度以前は勘定式の報告書が公表されていないのであるが，1878（明治11)年制定の「計算簿記条例」により，全省庁における複式簿記の採用が定められており[58]，さらに根拠は弱いが1889（明治22)年度以前も複式簿記を用いていたとの推測は可能である[59]。しかし，仮に複式簿記が採用されていたとしても，財政状態と経営成績(損益)とを網羅的かつ明確に示す勘定式の報告書が示されない限り，その意義は薄いと言わざるを得ない。

Ⅴ．帝国鉄道会計と複会計システム

1．「予算執行会計」と複会計システム

（ア）　簿記システム

前述の通り，予算執行会計は官庁会計の方式にしたがい，複式簿記を用いない現金収支会計である。亀井孝文によるとこの簿記システムはカメラル簿記であるとされるが[60]，この点に関して本稿では深く立ち入らず，単に「非複式簿記」とする。

なお，官庁会計・予算執行会計における複式簿記の不採用は，ストック計算とフロー計算とを異なる会計システムで処理する必要を生ぜしめた。そのためフロー計算を行う「金銭会計」，ストック計算を行う「物品会計」「国有財産会計」が設定された。「金銭会計」では国家の歳入歳出，国庫金の出納，歳入歳出外現金に関する経理事務を，「物品会計」は国家機関の事務や事業執行において要する物品や国が保管する物品に関する経理事務を，「国有財産会計」は国有財産法によって規定された不動産や勅令によって指定された動産・権利の管理運用に関する事務を行う[61]。

（イ）　収益・費用の認識基準

予算執行会計は現金収支会計であるから，現

55）なお，1939（昭和14)年の「国有鉄道軍用資源秘密保護規則」およびその取扱規定の施行により，当時編集されていた1937（昭和12)年度版以降，1942（昭和17)年度版まで一般に公表されることはなかった。また，1943（昭和18)年度版は，戦火のためか会計事項がまるまる欠落している(青木[1992]，1, 6頁)。

56）明治39年大蔵省令第31号で帝国鉄道会計および帝国鉄道用品資金会計で用いる帳簿の様式が定められている。この別表で事業会計に関する帳簿や報告書，すなわち「資本勘定日記簿」「収益勘定日記簿」「用品資金会計日記簿」「原簿」「補助簿」「資産負債表」「用品資金会計資産負債表」「損益勘定表(損益計算表)」「用品資金会計損益勘定表」の書式が記載され，とりわけ3つの日記簿の雛型には仕訳例が記載されているのである。この書式は明治42年大蔵省令第16号，大正11年大蔵省令第20号，昭和13年大蔵省令第45号でそれぞれ変更が加えられている。

57）勘定式会計報告書の作成に複式簿記は必須ではない(吉見[2008]，201頁)。

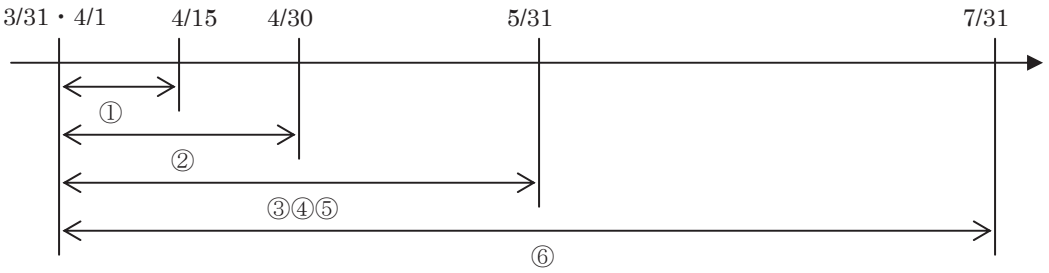
58）久野[1958]，43頁。

59）例えば，佐々木重人は鉄道会計条例をもって複会計制度の部分導入とし，官設鉄道会計法をもって複会計制度の完全導入とみなしている(佐々木[2011]，400-407頁)。この論述は複式簿記の採用を想定していると考えられる。

60）亀井[2011]，52-53頁。

61）花田[1934]，4頁。

図表８　予算執行会計の出納整理期間



① 資本勘定歳出
② 三勘定歳入歳出（①を除く）
③ 収納した歳入金の日本銀行への払い込み
④ 繰替払金額を歳出とするための小切手振り出し
⑤ 鉄道益金･用品勘定過剰金･用品勘定補足金の繰り入れ
⑥ 国庫の出納

（出所: 北原[1932]，345-347 頁，北原[1941]，70 頁に基づき筆者作成。）

金の収入・支出をもって収益・費用が認識される。しかし，ある会計年度内に出納されるべき歳入歳出が全て当該年度内に出納されるとは限らない。そのため，会計年度の終了後一定の猶予期間を設け，この間になされた出納を前年度に帰属せしめることが容認されている。この期間のことを「出納整理期間」と呼ぶ[62]。出納整理期間は歳入歳出の項目によって異なっており，詳しくは図表８を参照されたい。この出納整理期間の存在により，わが国の官庁会計は「修正現金主義」と呼ばれている[63]。修正現金主義は官庁会計の形式を採る予算執行会計でも同様である。

（ウ） 報告書

予算執行会計に関する報告書，すなわち資本勘定・収益勘定・用品勘定の歳入歳出は，『鐵道省年報』にその大要が，『（鐵道省）鐵道統計資料』にその詳細が記載されている。

1921（大正 10）年度の『鐵道省年報』をみると，第７編として経理項目がまとめられ，第１章に資本勘定，第２章に用品勘定，第３章に収益勘定，第４章に資本と固定財産の増減表，第５章に貯蔵物品等に関する事項が掲載されている。三勘定はそれぞれ歳入歳出項目が列記されており，前年度･前々年度との比較がなされている。複式簿記によらざるため，貸借平均されていない。但し，収益勘定に関しては，純益金の計算表と１日１哩当たりの営業収入・営業費・益金を示した表も併せて掲載されている。図表９に 1921（大正 10）年度の『鐵道省年報』から三勘定を抜粋して示している。

2. 「事業会計」と複会計システム

（ア） 簿記システム

事業会計は複式簿記に基づいて実施されていた。帝国鉄道会計規則（1922 年）第 25 条に「鐵道省ハ日記簿，原簿及補助簿ヲ備ヘ資本勘定，用品勘定及収益勘定ニ關スル一切ノ計算ヲ登記

62）花田[1934]，26-27 頁，亀井[2011]，61-62 頁。なお花田[1934]では「（収支）整理期間」と呼称しているが，本稿では一般的な呼称である「出納整理期間」を用いる。
63）隅田[2007]，640-641 頁。

図表９　1921（大正 10）年度の会計報告書（予算執行会計）

資本勘定

		大正十年度	大正九年度	大正八年度
歳入	鐵道資金収入	217,600,483	154,937,859	100,804,123
	用品勘定過剰金繰入	920,316	—	—
	合計	218,520,799	154,937,859	100,804,123
歳出	鐵道建設及改良費	183,128,356	167,194,510	139,615,885
	國債償還金	55,138	11,095	14,937
	用品資金補足	10,015,584	—	—
	合計	193,199,078	167,205,605	139,630,822

用品勘定

	大正十年度	大正九年度	大正八年度
鐵道用品及工作収入	174,872,844	207,656,394	201,354,978
鐵道用品及工作費	158,207,378	194,667,083	211,149,326

収益勘定

		大正十年度	大正九年度	大正八年度
歳入	運輸収入	392,187,226	347,109,024	303,415,824
	雑収入	7,432,174	5,493,906	8,360,018
	假収入及立替金受入	66,320,335	64,590,450	57,500,482
	前年度繰入金	—	5,015,584	4,259,107
	積立金ヨリ受入	—	—	4,500,000
	計	465,939,735	422,208,964	378,035,431
歳出	事業費	227,246,295	246,879,250	205,152,968
	利子及債務取扱諸費	53,719,899	48,479,484	43,791,266
	諸拂戻及立替金	68,521,452	66,856,541	58,945,993
	地方鐵道補助	914,066	620,514	743,523
	合計	350,401,712	362,835,789	308,633,750

※　原典は縦書き漢数字位取り記数法であるが，紙幅の関係上，横書き・アラビア数字とした。
（出所: 鐵道省（編）［1923］, 149-152 頁。）

スヘシ[64]」とあり，大正 11 年大蔵省令第 20 号別表第 21～ 23 号書式にそれらの雛型が規定されている。とりわけ第 21 号書式の日記簿には，仕訳例が記載されている。

複式簿記に基づく帳簿の雛型が制定されるようになったのは，明治 39 年大蔵省令第 31 号（以下「明治 39 年省令」と呼称）からであり，その後，明治 42 年大蔵省令第 16 号，大正 11 年大蔵省令第 20 号（以下「大正 11 年省令」と呼称），昭和 13 年大蔵省令第 45 号（以下「昭和 13 年省令」と呼称）へと継承された。

（イ）　収益・費用の認識基準

黒澤清によると，帝国鉄道会計は半発生主義によるという。半発生主義とは，現金主義から発生主義への過渡的形態であり，現金支出時と将来の支出（債務）の発生時に費用を認識し，現金収入時と将来の収入（債権）の発生時に収益を認識する方法である。半発生主義の会計処理方法は，継続簿記（期中）は現金主義，定期簿記（期末）は発生主義にしたがう方法と，継続簿記でも定期簿記でも半発生主義にしたがう方法の 2 種類があるとされ，帝国鉄道会計は前者であると述べられている[65]。しかし，大正 11 年省令に

64）帝国鉄道会計規則第 25 条（1922 年）。

65）黒澤［1964］, 72-74 頁。

は，以下のような仕訳例を見出すことができる。

貯蔵物品	×××	支出未済	×××
収入未済	×××	貯蔵物品	×××

期中において「収入未済」「支出未済」なる勘定科目が出現していることから，帝国鉄道会計（事業会計）は継続簿記でも定期簿記でも半発生主義にしたがうという後者の方法である。

事業会計の処理は予算執行会計の影響を多分に受けている。その一例として，現金の出納に関し，「年度經過後に出納整理期間を設けて此の期間内に收支を完結せしめんと計(ママ)つている[66]」ことである。そのため，「『帝國鐵道會計貸借對照表』は此の整理期間經過後に於て會計年度未(ママ)即ち三月三十一日迄に若し整理期間内に收支された如くに，收支させてあつたならば斯くなつたであらうと云ふ回顧的な財政狀態の數字的表示[67]」である。

ここで上記の「収入未済」「支出未済」についてもう少し深く立ち入ってみる。「収入未済」「支出未済」は用品勘定（あるいは帝国鉄道用品資金会計）でのみ用いられる勘定である。「収入未済」は「用品勘定所屬歳入ニシテ毎年度内ニ收入ヲ爲スヘキ權利ヲ得テ毎年度出納ノ完結迄ニ收入濟ト爲ラサルモノ[68]」であり，具体的には①用品勘定所属の物品を売り渡して代金を受け取っていないもの，②その他の理由により発生した債権のうち現金を受け取っていないものの２つに区分される。①は鉄道省内で売買する場合と，鉄道省外の者と売買する場合とが考えられるが，いずれの場合にも「収入未済」となることはない。鉄道省内で，すなわち資本勘定や収益勘定に対して売買する場合は，原則として物品送付と同時に代価の回収を行う。そのため，会計年度末に「収入未済」となることは考えにくい。仮に何らかの事情で代価の収納が遅れたとしても，出納整理期間が存在するため当該年度の収納として記帳される。また，鉄道省外の者と売買する場合は，1922（大正 11）年に制定された会計規則第 90 条に「政府ニ屬スル財産ノ賣拂ヲ爲ストキハ法律勅令ニ特別ノ規定アル場合ヲ除クノ外其ノ引渡前又ハ移轉ノ登記若ハ登録前其ノ代金ヲ完納[69]」することになっているため，やはり「収入未済」となることは考えにくい。したがって，「収入未済」として発現するのは②であり，これは主として違約金などの突発的な債権に限られる[70]。「支出未済」に関しても事情は同様であるから省略するが，いずれにせよ，「収入未済」「支出未済」の事業会計における重要性はきわめて小さいと考えられる。これは（修正）現金主義たる予算執行会計の影響を事業会計が受けているためである。

（ウ）　報告書

1906（明治 39）年制定の帝国鉄道会計法，帝国鉄道用品資金会計法および帝国鉄道及同用品資金会計規則には，事業会計において作成すべき会計報告書の具体的な規定はみられない。ただ，帝国鉄道及同用品資金会計規則の第５章に各勘定の資産負債および損益勘定の勘定科目が定められているのみである。事業会計に関する規定は，明治 39 年省令に，日記簿・原簿・補助簿の雛型と併せて，資本勘定資産負債表（第６号書式）・用品資金会計資産負債表（第７号書式）・収益勘定損益勘定表（第８号書式）・用品資金会計損益勘定表（第９号書式）の雛型が記載されている。1909（明治 42）年の鉄道関係諸法改正時には，帝国鉄道会計規則において，歳入歳出予算計算書の提出時に前々年度の貸借対照表・損益計算表・資本価額増減表・固定財産価額増減表の添付が求められている[71]。これらの

66）北原［1941］，69 頁。
67）北原［1932］，101 頁。
68）帝国鉄道会計規則（1922 年）第 13 条。
69）会計規則（1922 年）第 90 条。
70）北原［1932］，104-106 頁。
71）「前項ノ予定計算書ニハ前前年度ニ於ケル貸借対照表，損益計算表並資本及財産価額増減表ヲ添

図表 10　法定会計報告書

適　用 年　度	1907～1908 〔事業会計第1期〕	1909～1920 〔事業会計第2期〕	1921～1946 〔事業会計第3期〕
法　規	帝国鉄道及同用品資金会計規則	帝国鉄道会計規則（1909年） 明治42年大蔵省令第16号	帝国鉄道会計規則（1922年） 大正11年大蔵省令第20号
会　計 報告書	資本勘定資産負債表 用品資金会計資産負債表 収益勘定損益勘定表 用品資金会計損益勘定表	貸借対照表 損益計算表 資本価額増減表 固定財産価額増減表	貸借対照表 損益計算表 資本価額増減表 固定財産価額増減表

（出所: 筆者作成。）

図表 11　『大正十年度鐵道統計資料』における経理項目

第四編　經理
　第一章　總説
　第二章　會計
　　第一節　帝國鐵道資本勘定歳入歳出豫算決算
　　　資本勘定歳入豫算決算表
　　　資本勘定歳出豫算決算表
　　第二節　帝國鐵道用品勘定歳入歳出豫算決算
　　　用品勘定歳入豫算決算表
　　　用品勘定歳出豫算決算表
　　第三節　帝國鐵道收益勘定歳入歳出豫算決算
　　　收益勘定歳入豫算決算表
　　　收益勘定歳出豫算決算表
　　第四節　帝國鐵道資本勘定
　　　帝國鐵道貸借對照表
　　　帝國鐵道固定財産價額増減表
　　　帝國鐵道資本價額増減表
　　第五節　帝國鐵道用品勘定
　　　用品資金損益計算表
　　第六節　帝國鐵道收益勘定
　　　帝國鐵道損益計算表
　　　營業收支内譯表
　第三章　倉庫
　　第一節　用品資金
　　　用品資金勘定調表
　　第二節　貯藏物品
　　　貯藏物品受拂表
　　　貯藏物品現在高表
　　第三節　決算品
　　　決算品現在高表
　　第四節　物品ノ調達
　　　物品購入契約額調表

（出所: 鐵道省（編）［1924］，目次 4-5 頁。）

雛型は，明治 42 年省令の第 1～ 4 号書式として定められている。この規定は 1922（大正 11）年の帝国鉄道会計規則に継承され[72]，大正 11 年省令の第 28～ 31 号書式にこれらの雛型が掲載されている。事業会計における法定の会計報告書は図表 10 の通りである。

もっとも，法規は必ずしも実態を示すものとは限らず，実際の会計報告書を検証しなくてはならない。以下ではこれらの内，複式簿記から誘導された貸借対照表と損益計算表に焦点を当て，名称・形式・勘定体系の点から 1921（大正 10）年度以降の会計報告書について検証する。

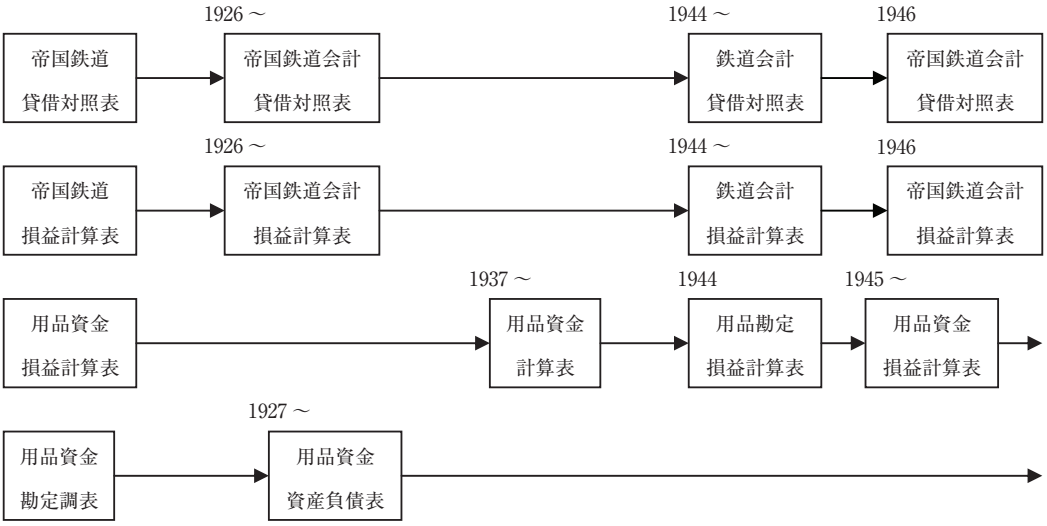
1921 年度の『鐵道省鐵道統計資料』には，第四編として経理項目が記載され，その内容は図表 11 の通りであった。そのうち，第二章会計の第四節帝国鉄道資本勘定に「帝国鉄道貸借対照表」が，第五節帝国鉄道用品勘定に「用品資金損益計算表」が，第六節帝国鉄道収益勘定に「帝国鉄道損益計算表」が掲載され，第三章倉庫の第一節用品資金に「用品資金勘定調表」が掲載されている。名称・形式・順序は変化していくものの，1946（昭和 21）年度までこの 4 表制は継続される。

形式としては，「帝国鉄道貸借対照表」「用品資金損益計算表」「帝国鉄道損益計算表」は勘定式であり，厘単位まで記載されている。「用品

付スヘシ（帝国鉄道会計規則（1909 年）第 2 条第 2 項）」。

72）帝国鉄道会計規則（1922 年）第 4 条第 2 項。

図表 12　会計報告書の名称の変遷



（出所: 鐵道省（編）［1924～ 1948b］に基づき筆者作成。）

資金勘定調表」のみは報告式であり，前年度との比較がなされている。また，1 円未満は四捨五入されて記載されている。「用品資金勘定調表」は 1927（昭和 2）年度から勘定形式で厘単位まで記載されるようになり，それに伴って名称が「用品資金資産負債表」と変更された。なお，その他の会計報告書も経年にしたがって名称が変更されるようになる（図表 12）。

「帝国鉄道貸借対照表」は帝国鉄道に関するストック項目を網羅的に計上したものである。また，「用品資金勘定調表」には用品資金に関するストック項目がまとめられている。その勘定科目は「帝国鉄道貸借対照表」と共通するものがあり，用品資金に関してのみ出現する「貯蔵物品」「工場勘定」「収入未済」「支出未済」勘定は金額が一致している。したがって「用品資金勘定調表」は，形式的には「帝国鉄道貸借対照表」から用品資金に関する項目を再掲したものとみなされる。このため，事業会計において「用品資金勘定調表」は補助的な役割を担うに過ぎない。

「帝国鉄道損益計算表」「用品資金損益計算表」には帝国鉄道のフロー項目が計上されている。これらは「帝国鉄道貸借対照表」と「用品資金勘定調表」のように一方が他方の部分を構成するというような関係ではなく，両者には全く別範疇の費用･収益が計上されている。したがって，両者が揃って初めて帝国鉄道全体の経営成績を把握することができるのである。

図表 13 をみると，「帝国鉄道損益計算表」では借方に「鉄道作業費」「補助費」が，貸方に「鉄道作業収入」が計上され，貸借差額として益金が算出されている。一方で，「用品資金損益計算表」ではまず借方に「鉄道用品及工作費」が，貸方に「鉄道用品及工作収入」が計上されている。「鉄道作業費」とは「鐵道運送營業及之に所帶する諸事業の經費，資本的諸設備の維持修理補充の經費，國債の利子，割引料其の他の取扱諸費，地方鐵道，軌道，自動車の監督費，諸拂戻及立替金，機密費等[73]」からなり，「鉄道用品及工作費」は「鐵道省内に於て爲す鐵道用品の製作，改造，修理及組立即ち車輛の修理又は新製，被服類の調製，切符類の印刷，木材の挽立及防腐作業，電力の供給發生等の（中略）經費と之に伴ふ職員諸給與其の他一切の人件費，及物

73）大阪鐵道局（編）［1935］，294 頁。

図表 13　1921（大正 10）年度の会計報告書（事業会計）

第二章　會計

第四節　帝國鐵道資本勘定

（一）　帝國鐵道貸借対照表

借方		貸方	
種目	金額	種目	金額
現金	143,537.320	特有資本	652,163,802.651
預金	57,553,958.150	借入資本	1,127,405,203.947
収入未濟	73,441.460	公債	1,039,709,843.320
固定財産	1,707,308,884.650	借入金	77,932,360.627
貯藏物品	15,346,957.621	鐵道會社ヨリ承繼シタル債務	9,763,000.000
工場勘定	816,127.044	支出未濟	1,430,362.327
		歳入歳出外勘定	143,537.320
計	1,781,242,906.245	計	1,781,142,906.245

第五節　帝國鐵道用品勘定

用品資金損益計算表

損失		利益	
種目	金額	種目	金額
鐵道用品及工作費	158,207,377.942	鐵道用品及工作収入	174,872,844.030
前年度収入未濟	67,152.126	収入未濟	73,441.460
支出未濟	1,430,362.327	前年度支出未濟	855,598.410
物品價額前年度末ニ比シ減	15,176,674.830		
差引過剰額	920,316.675		
計	175,801,883.900	計	175,801,883.900

第六節　帝國鐵道収益勘定

（一）　帝國鐵道損益計算表

損失		利益	
種目	金額	種目	金額
鐵道作業費	349,487,645.630	鐵道作業収入	465,939,724.323
補助費	914,065.980		
差引益金	115,538,022.713		
計	465,939,734.323	計	465,939,724.323

第三章　倉庫

第一節　用品資金

用品資金勘定調表

勘定科目		大正十年度末	大正九年度末	比較増減
借方	貯藏物品	15,246.958	29,844.821	△14,597.863
	工場勘定	816.127	1,394.939	△578.812
	現金	18,551.094	△8,129.956	26,681.050
	収入未濟	73.442	67.152	6.290
	計	34,687.621	23,176.956	11,510.665
貸方	用品資金	32,336.942	22,321.358	10,015.584
	支出未濟	1,430.362	855.598	574.764
	資本勘定へ繰入	920.317	—	920.317
	計	34,687.621	23,176.956	11,510.665

※「用品資金勘定調表」の数値は全て位取りを間違えているが，原典のままとした。

（出所：鐵道省（編）[1924]，10-13 頁。）

件費[74]」からなる。また,「鉄道作業収入」は運輸収入，雑収入，仮収入及立替金受入によって構成され[75]，「鉄道用品及工作収入」は貯蔵品を他勘定や鉄道省外に売却して得られる用品収入，車輌などの製作・修理料金である工作収入，電力料金，副生品の売却代金，弁償金，違約金などの受入による其の他附属雑収入によって構成されている[76]。このように,全く別範疇の費用･収益が「帝国鉄道損益計算表」と「用品資金損益計算表」に計上されており，それ故，そこで算出される利益概念も異なっているのである。以上のように，作成された会計報告書のうち,「帝国鉄道貸借対照表」「帝国鉄道損益計算表」「用品資金損益計算表」をもって帝国鉄道の財政状態と経営成績が網羅的に把握され,「用品資金勘定調表」は「帝国鉄道貸借対照表」から抜粋された補助的なものであった。

以上は公表された会計報告書の概要であるが，会計報告書の作成の前に内部資料として資本勘定計算表・収益勘定計算表・用品勘定計算表が作成されるのは前述の通りである。これらは勘定別に原簿科目の残高をまとめたものであり，特に用品勘定計算表ではストック項目とフロー項目とが混在している。これは用品を調達･管理・売却するという用品工作部門の性質によるものであろう。

Ⅵ. むすび

本稿では帝国鉄道会計の三勘定制を俎上に載せ，複会計システムとの比較を行った。その検討は以下の様に総括することができる。

帝国鉄道会計は「予算執行会計」と「事業会計」からなる二重構造を有していた。予算執行会計は官庁会計の形式により，複式簿記を採用してはいなかった。このため，予算執行会計における三勘定制をもって，複式簿記を前提とする複会計システムとみなすことはできない。

一方，事業会計では複式簿記が採用されているものの，会計報告書に三勘定制が反映されていなかった。会計報告書は「帝国鉄道貸借対照表」「帝国鉄道損益計算表」「用品資金損益計算表」「用品資金勘定調表(資産負債表)」の４表が作成されていた。しかし，用品資金勘定調表(資産負債表)は帝国鉄道貸借対照表から用品工作に関するストック項目を再掲したものに過ぎず，２つの損益計算表は営業に関するフロー項目と用品工作に関するフロー項目を計上したものであった。したがって,複会計システムの「資本勘定」「収益勘定」「純収益勘定」「一般貸借対照表」に相当するものではなかった。但し，内部資料として，三勘定を反映した「資本勘定計算表」「収益勘定計算表」「用品勘定計算表」が作成されていた。しかし，これらは各勘定の原簿科目の残高をまとめたものであり，とりわけ用品勘定計算表では用品工作部門の性質により,ストック項目とフロー項目が混在していた。やはり複会計システムとみなすことはできない。

以上のことより，帝国鉄道会計において複会計システムは採用されていないことが明確となった。

もっとも，帝国鉄道会計に対する複会計システムの影響が皆無であったとは言えない。三勘定制における歳入歳出項目の分類は，不完全ながらも資本的収支と収益的収支の区分を企図している。この点において，複会計システムの影響を看取できる。また，帝国鉄道会計法以前に時代を遡ると，1885 (明治 18)年の図師民嘉による「工部省鉄道會計條例主意書」に複会計システムの影響を見出すことが出来る。ここでは「英國鉄道事業上ニ於テ施行スル所ノ會計法ニ擬シ又我邦現在ノ情況ヲ酌量シ以テ其組織ヲ設立セン[77]」と述べられている。当時のイギリスは1868 年鉄道規制法施行期であり,「英國鉄道事

74) 大阪鐵道局(編)[1935]，761-762 頁。
75) 大阪鐵道局(編)[1935]，294 頁。
76) 大阪鐵道局(編)[1935]，762 頁。
77) 日本国有鉄道(編)[1979]，90 頁。

業上ニ於テ施行スル所ノ會計法」とは複会計システムを示していると考えられる。

しかし，株式会社形態をとっていなかった帝国鉄道は，イギリスの鉄道会社のように鉄道建設に際して株式を発行して資本を調達することはなかった。そのため，収益勘定の益金や用品勘定の過剰金を資本勘定へ繰り入れて鉄道建設費などの資本的支出に充当することが必要であった。ここから資本的収支と収益的収支の区別の不完全性が出現してくる。

また，三勘定の区別をそれぞれ建設部門・営業部門・用品工作部門の区別として反映させたことも資本的収支と収益的収支の区別が不完全であった理由の一つである。中村萬次は複会計システムを「企業を財務部門（financial branch）と営業部門（operating branch）との二つの部署に分割経営する方式を投影したもの[78]」とみなしており，イギリスの鉄道会社では資本的収支と収益的収支の区別が部門の区別に直結していた。しかし，帝国鉄道では用品工作部門の存在がそれを阻んでいた。鉄道用品は鉄道省外にも売却されていたため，営業部門以外の収益が発生していた。したがって，部門の区別を勘定の区別として反映させた結果，資本的収支と収益的収支の区別は不明瞭となったのである。

参考資料

Ⅰ．一次史料

1.　年報（本稿では日本経済評論社による復刻版を用いた。なお，鐵道局（編）［1887］，内務省鐵道廳（編）［1891］には発行年が記載されていないが，当時の年報は当該年度の翌年に発行されていることから発行年を推定した。）

鐵道局（編）［1887］『明治十九年度鐵道局年報』。

――――［1888］『明治二十年度鐵道局年報』。

内務省鐵道廳（編）［1891］『明治二十三年度鐵道廳年報』。

逓信省鐵道局（編）［1895］『明治二十七年度鐵道局年報』。

帝國鐵道廳（編）［1908］『明治四十年度帝國鐵道廳年報』。

鐵道省（編）［1923］『大正十年度鐵道省年報』。

2.　統計資料（本稿では日本経済評論社による復刻版を用いた。）

鐵道省（編）［1924］『大正十年度鐵道省鐵道統計資料』。

――――［1925］『大正十一年度鐵道省鐵道統計資料』。

――――［1926a］『大正十二年度鐵道省鐵道統計資料』。

――――［1926b］『大正十三年度鐵道省鐵道統計資料』。

――――［1927］『大正十四年度鐵道省鐵道統計資料』。

――――［1928］『昭和元年度鐵道統計資料　第一編（運輸，經理，職員，保健）』。

――――［1929］『昭和二年度鐵道統計資料　第一編（運輸，經理，職員）』。

――――［1930］『昭和三年度鐵道統計資料　第一編（運輸，經理，職員）』。

――――［1931］『昭和四年度鐵道統計資料　第一編（運輸，經理，職員）』。

――――［1932］『昭和五年度鐵道統計資料　第一編（運輸，經理，職員）』。

――――［1933］『昭和六年度鐵道統計資料　第一編（運輸，經理，職員）』。

――――［1934］『昭和七年度鐵道統計資料　第一編（運輸，經理，職員）』。

――――［1935］『昭和八年度鐵道統計資料　第一編（運輸，經理，職員）』。

――――［1936］『昭和九年度鐵道統計資料　第一編（運輸，經理，職員）』。

――――［1937］『昭和十年度鐵道統計資料　第一編（運輸，經理，職員）』。

――――［1938］『昭和十一年度鐵道統計資料　第一編（運輸，經理，職員）』。

――――［1939］『昭和十二年度鐵道統計　第一編（運輸，經理，職員）』。

78）中村［1991］，146 頁。

――――――[1940]『昭和十三年度鐵道統計　第一編（運輸，經理，職員)』。
――――――[1941]『昭和十四年度鐵道統計　第一編（運輸，經理，職員)』。
――――――[1942]『昭和十五年度鐵道統計　第一編（運輸，經理，職員)』。
――――――[1943]『昭和十六年度鐵道統計　第一編（運輸，經理，職員)』。
鐵道省總務局(編）[1943]『昭和十七年度國有鐵道陸運統計　第三編(會計)』。
運輸省鐵道總局總務局(編）[年代未詳]『昭和十九年度國有鐵道陸運統計　第一編(運輸，經理，職員)』。
――――――――[1948a]『昭和二十年度國有鐵道陸運統計　第一編(運輸，經理，職員)』。
――――――――[1948b]『昭和二十一年度鉄道統計年報　第一編(運輸，経理，職員)』。

3. その他

日本国有鉄道(編）[1979]『工部省記録　鐵道之部　自卷三十五至卷三十八(第九册)』。

Ⅱ. 文献

1. 和文

青木栄一[1992]「解題『鉄道統計資料』など(昭和元年度～昭和二三年度)」『鉄道統計年報(昭和 23 年)第 1～3 編(昭和期鉄道史資料第 45 巻)』，1-6 頁。
今城光英[1984]「解題『鉄道院(省)年報』『鉄道院(省)鉄道統計資料』」『鉄道省鉄道統計年報(大正 14 年)(大正期鉄道史資料第 24 巻)』，1-5 頁。
占部都美[1977]『改訂　企業形態論』白桃書房。
大阪鐵道局(編）[1935]『鐵道用語辭典』博文館。
太田哲三[1951]『固定資産會計』中央経済社。
大野靖三[1939]『帝國鐵道會計の知識』鐵道教育會。
春日部光紀[2009]「アメリカ鉄道会社における複会計システム」『經濟學研究(北海道大学)』第 59 巻第 1 号，55-66 頁。
金戸　武[1993]「明治初期官営鉄道における複会計制度」『阪南論集(社会科学編)』第 28 巻第 3 号，75-82 頁。
亀井孝文[2006]『明治国づくりのなかの公会計』白桃書房。
――――――[2011]『公会計制度の改革(第 2 版)』中央経済社。
北原信男[1932]『鐵道豫算の話』鐵道書院。
――――――[1935]「帝國鐵道の三勘定組織と減價銷却」『會計』第 37 巻第 4 号，103-116 頁。
――――――[1941]『國有鐵道の會計』ダイヤモンド社。
黒澤　清[1964]『近代会計学〈改訂増補版〉』春秋社。
佐々木重人[2010]『近代イギリス鉄道会計史　ロンドン・ノースウェスタン鉄道会社を中心に』国元書房。
――――――[2011]「鉄道業の会計―固定資産の維持・更新に留意された会計法規制の展開―」安藤英義・古賀智敏・田中建二(編）『企業会計と法制度(体系現代会計学第 5 巻)』中央経済社，399-439 頁。
澤登千恵[2001]「19 世紀英国鉄道会社の外部報告書―なぜ英国鉄道会社は複会計システムを採用したのか」『六甲台論集―経営学編―（神戸大学)』第 48 巻第 1 号，115-131 頁。
――――――[2002]「19 世紀英国鉄道会社における複会計制度の確立―L&B 鉄道会社の会計報告書を中心に―」『高松大学紀要』第 38 号，1-34 頁。
――――――[2003]「1868 年鉄道規制法の再評価」『高松大学紀要』第 39 号，1-16 頁。
隅田一豊[2007]「修正発生主義(公会計)」神戸大学会計学研究室(編）『第六版　会計学辞典』同文舘出版，640-641 頁。
醍醐　聰[1981]『公企業会計の研究』国元書房。
千葉準一[1991]『英国近代会計制度―その展開過程の探究』中央経済社。
東山栄次[1988]「イギリス複会計制のもとでの財務諸表について」『會計』第 133 巻第 3 号，35-59 頁。
中村萬次[1991]『英米鉄道会計史研究』同文舘出版。
西川義朗[1978]『改訂　公企業会計』国元書房。
日本国有鉄道(編）[1969]『日本国有鉄道百年史』第 1 巻。
――――――[1971a]『日本国有鉄道百年史』第 3 巻。
――――――[1971b]『日本国有鉄道百年史』第 7 巻。
――――――[1972]『日本国有鉄道百年史』第 5 巻。
花田七五三[1934]『官廳會計(會計學全集第廿卷)』東洋出版社。

原田勝正［1984］『日本の国鉄』岩波新書。
久野秀男［1958］『官庁簿記制度論』税務経理協会。
――――［1975］「日本近代会計成立史論考(3)」『學習院大學經濟論集』第 11 巻第 4 号，3-37 頁。
平山　孝［1936］「國有鐵道會計」平山孝・藤川福衛『鐵道會計（鐵道交通全書Ⅳ）』春秋社，1-183 頁。
村田直樹［1995］『近代イギリス会計史研究―運河・鉄道会計史―』晃洋書房。
吉見　宏［2008］「公的部門の会計と複式簿記」藤田昌也（編著）『会計利潤のトポロジー』同文舘出版，189-203 頁。

2. 欧文

Dicksee, Lawrence Robert［1903］*Advanced Accounting*, Gee&Co., London（但し本稿では1976年の“The History of Accounting Series”を用いた）.
Edwards, John Richard［1985］“The Origin and Evolution of the Double Account System: An Example of Accounting Innovation” *ABACUS* Vol.21, No.1, pp.19-43.
Hatfield, H.R.［1909］*Modern Accounting, Its Principles and Some of Its Problems*, D.Appleton and Company, New York and London（松尾憲橘（訳）［1971］『ハットフィールド近代会計学―原理とその問題―』雄松堂書店）.
Napier, Christopher［1995］“The history of financial reporting in the United Kingdom”, Peter Walton (ed.), *European Financial Reporting: A History*, Academic Press Ltd., London, San Diego, New York, Boston, Sydney, Tokyo and Toronto, pp.257-283（野口昌良（訳）［1997］「イギリスにおける財務報告の歴史」久野光朗（監訳）『欧州比較国際会計史論』同文舘出版，343-376 頁）.
Smith, Adam［1976］*An Inquiry into the Nature and Cause of the Wealth of Nations*, Clarendon Press, Oxford.