



HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	戦前期日本における鉄道会計の史的展開に関する研究 [全文の要約]
Author(s)	中村, 将人
Description	この博士論文全文の閲覧方法については、以下のサイトをご参照ください。 https://www.lib.hokudai.ac.jp/dissertations/copy-guides/
Degree Grantor	北海道大学
Degree Name	博士(経営学)
Dissertation Number	甲第11190号
Issue Date	2014-03-25
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/55469
Type	doctoral thesis
File Information	Masato_NAKAMURA_summary.pdf



学位論文の要約

戦前期日本における鉄道会計の史的展開に関する研究

中村 将人

本論文は、鉄道会計を俎上に載せて、日本における複会計システムの伝播と固定資産会計の展開について検証することを主題とする。日本近代会計史の先行研究においては、専ら海運業会計が俎上に載せられ、鉄道会計は等閑視される傾向にあったが、その企業規模や日本資本主義における役割の比重を鑑みるに、鉄道会計について分析する必要がある。具体的には、日本鉄道会計に関する先行研究を概観して導出した「日本鉄道会計に複会計システムは導入されたのか」「日本の鉄道会計では減価償却が実施されたのか、実施されなかったのであれば、その理由は複会計システムの影響であるのか」「減価償却が実施されたのであれば、如何なる減価償却実務が展開されたのか」という3つの論点に即して論を展開した。

本論文では、鉄道会計の分析に際して「企業形態」と「所有構造」の観点を導入した。これは日本の鉄道業が種々の企業形態によって経営され、様々な所有構造を有していたためである。企業形態については公企業、私企業、公私合同企業に分類し、それぞれの代表例として官設・帝国鉄道、私有鉄道、南満洲鉄道（満鉄）を取り上げた。所有構造については Dionysius Lardner の株主層分類を援用し、永久的所有者が優位である場合と一時的所有者が優位である場合とに分類した。

第1章では、日本鉄道会計実務の分析に先立ち、複会計システムの史的展開とその特徴について論じ、次に固定資産会計観およびその会計処理の史的変遷について概観した。複会計システムは「資本勘定」「収益勘定」「一般貸借対照表」によって構成されるという形式的特徴をもつ報告会計システムであり、資本的収支と収益的収支を区別するという実質的特徴をも有する。固定資産会計、特に減価償却の本質観は、「財産評価」「(名目)資本維持」「価値移転(回収)計算」「原価配分」が歴史上看取されるが、このうち「原価配分」思考が適正な期間損益計算を指向する近代会計の展開に資したと言える。しかし、戦前期日本においてはこれらの減価償却観は混在しており、統一見解は存在しなかった。加えて、当時は減価償却方法として、現在のような「費用処理法」の他に、利益処分の一環として減価償却積立金を計上する「利益処分法」が実施されることもあった。しかし、利益処分法では赤字企業は積立を実施できない上、積立そのものに恣意性が混入する可能性があった。かかる恣意的な償却は、株主間の利害調整のため、配当可能利益の調整に用いられた。

第2章以降では、企業形態・所有構造の観点から、そこでの複会計システムの影響と固定資産会計の実践について検証する。第2章では官設・帝国鉄道を俎上に載せた。官設・帝国鉄道では複会計システムの影響が看取されたが、それは資本的収支と収益的収支を区別するという複会計「思考」の伝播にとどまり、複会計システムそのものの導入には至らなかった。また、固定資産会計については、各庁作業費区分及受払例則および作業費出納条例の下では固定資産の減価が認識され、「減価償戻」なる処理が行われたものの、1885（明治18）年の鉄道会計条例制定によって廃止された。その後、1890（明治23）年の官設鉄道会計法制定以降、第二次世

界大戦終結後に至るまで、一貫して取替法・廃棄法が実施されており、減価償却は実施されなかった。以上のことは、官設・帝国鉄道の公企業としての性格によるものである。公企業たる官設・帝国鉄道では配当の必要性がなく、適正な期間損益計算よりも予算議決権を握る帝国議会への予算・決算の提出が重要視されていた。このため、複会計思考は複式簿記を用いる「事業会計」ではなく複式簿記を用いない「予算執行会計」と結びついたのである。また、配当がなされないために配当政策の一環としての減価償却を実施する必要はなく、益金が全額資本に振り替えられており、黒字を前提とした場合、これが事実上の実体資本維持となっていた。このため、減価償却の必要性が薄かった。むしろ、昭和初期に議論されていた益金の一般会計繰り入れを牽制する意味において、減価償却を実施しない方が官設・帝国鉄道にとって都合がよかったのである。

第3章では私有鉄道について検証した。私有鉄道では、1900（明治33）年の私設鉄道株式会社社会計準則において、複会計システムの影響を受けたとみられる「四勘定制」が規定されていた。「四勘定制」は政府向けの報告システムであった。準則上の「四勘定制」は、資本的収支と収益的収支の区別を曖昧にする勘定科目が一部存在した（資本勘定における貯蔵物品）ものの、複会計システムに類似したものであった。しかし実務上の「四勘定制」は、各鉄道会社の状況によってその様式は千差万別であった。また固定資産会計に関して、減価償却が1919（大正8）年の地方鉄道法・地方鉄道会計規程によって容認されたものの、その実施状況は鉄道会社の所有構造によって異なっていた。本論文では、永久的所有者が優位であった鉄道会社として九州電気軌道を、一時的所有者が優位であった鉄道会社として富士身延鉄道を取り上げ、その減価償却実務について検証したが、九州電気軌道では比較的安定的な償却がなされ、富士身延鉄道では恣意的な償却がなされた。

第4章では満鉄の会計を分析した。満鉄の会計においては、複会計システムの影響は看取されなかった。固定資産会計に関しては、大正中期以降部分的に減価償却・減耗償却が実施されていたが、1927（昭和2）年度以降包括的かつ規則的な減価償却が実施された。さらに、同年度には固定資産の評価替が行われた。ここでは土地以外の固定資産について評価損が計上される一方で、相当額の土地評価益を計上して評価損を相殺した。土地評価益の計上を固定資産評価損相当額にとどめたことに注目すれば、恣意的な会計政策であるようにも思える。しかし、同年度の減価償却実施と併せて考えるに、会計の精緻化を指向したものであろう。

以上のことを総合し、本論文では、「複会計システムについては、官設・帝国鉄道においては複会計「思考」が公共性の重視から予算執行会計と結びついたため、私有鉄道においては会計準則が直接的に会計実務を規定するものではなく資金不足や経営組織などの鉄道会社の状況によって変容する余地があったため、その影響は看取されるものの、複会計システムそのものは導入されなかった」、「減価償却が行われなかった理由として、官設・帝国鉄道については益金全額の特有資本繰り入れによる実体資本維持の達成と益金の外部流出圧力の牽制を、私有鉄道については減価償却費を税法上損金不算入とする税務行政を挙げることができる」、「固定資産会計については、安定的な減価償却は、永久的所有者が優位である私有鉄道と満鉄において実施されていた。これは永久的所有者が優位である企業では保守的な会計方針がとられる傾向にあるためである」という3点が判明した。