HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	日英における鉄道会計の史的展開
Author(s)	中村，将人
Citation	地域経済経営ネットワーク研究センター年報，4，69-71
Issue Date	2015-03-30
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/58398
Type	departmental bulletin paper
File Information	15069Nakamura.pdf

Hokkaido University Collection of Scholarly and Academic Papers : HUSCAP

＜第 6 回研究会＞

日英における鉄道会計の史的展開

中村　将人

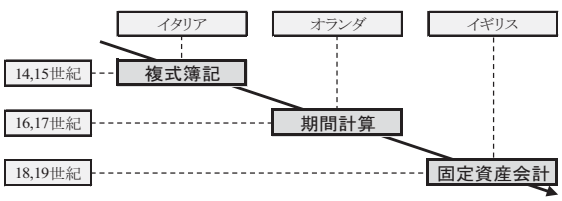
Ⅰ．はじめに

複式簿記を基底とした会計は，中・近世のイタリアにおいて生成された。会計は資本主義の発展とともに各国に伝播し，その地域・時代に即した会計問題が展開されてきた。本研究では特に，19 世紀イギリスの鉄道会社と日本の帝国鉄道（戦前期の国有鉄道）を俎上に載せ，両者の会計実務について比較検証する。

Ⅱ．会計史概観

会計史研究のフレームワークとして，「会計世界一周論」が存在する。これは，「会計を世界史の主たる担い手となった国々に進歩的に，最合理的に存在するとしてその時々において（歴年順に），地域的考証を行う（茂木 [1956]，128 頁）」考え方であり，具体的には複式簿記が生成された 14,15 世紀イタリア，期間損益計算が提唱された 16,17 世紀オランダ（ネーデルラント），固定資産会計の問題が議論され発生主義会計が出現した 18,19 世紀イギリスを直線的につなげて会計通史を描くものである（**図 1**）。特にイギリスの固定資産会計は，資本の有機的構成が高度化した運河・鉄道会社において展開されてきた。

イギリスで固定資産会計の問題が議論されていた頃，日本では明治維新が起こり，諸制度の



出所：友岡 [1996]，34 頁を基に筆者改変。

図 1　会計世界一周論



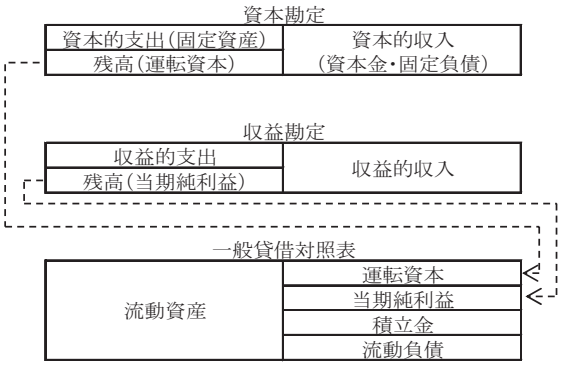
西洋化が実施され始めた。会計分野においては，1873 年に Alexander Allan Shand（英）の口述による『銀行簿記精法』が初の複式簿記書として公刊された。これにとどまらず，「前商法時代」における日本の会計実務には，イギリス会計実務の影響が看取される（千葉 [1998]，9-13 頁）。

Ⅲ．イギリスにおける鉄道会計

イギリス鉄道会計においては，「複会計システム」という特徴的な財務報告システムが採用されていた。複会計システムの下では，会計報告書が「資本勘定（ストックのうち，固定項目）」「収益勘定（フロー）」「一般貸借対照表（固定項目以外のストック）」によって構成された（**図 2**）。

複会計システムの本質的特徴として，「資本的支出と収益的支出の区別」が挙げられる [1)]。資本勘定には資本的支出が，収益勘定には収益的支出が計上され，それぞれの資金源泉として資本的収

1）今日，「資本的支出」は耐用年数の延長や資産価値の増加に資して固定資産の原価となる支出，「収益的支出」は当期の費用となる支出とされている。しかし当時は，単にそれぞれ「資本から行うべき支出」「収益から行うべき支出」という程度の意味しかもたなかった（澤登 [2014]，181 頁）。



出所：筆者作成。

図 2　複会計システムの構造

入（株式や社債の発行，長期借入によって調達した資金）・収益的収入（営業活動によって稼得した資金）が充当された。

「複会計システムの基底にある原理は，企業を財務部門と営業部門とに区分するというものである（Reiter[1926], p.23）」とされるが，同システムは株主間の利害調整や配当政策の手段としても利用された。19 世紀イギリスの鉄道株主は，鉄道株を長期的投資先とみなす「永久的株主」と短期的投資先とみなす「一時的株主」とに分化しており，彼らの利害に応じて固定資産に対する支出の計上先を変化させていた。また，当時の固定資産の減価に対する会計処理（減価償却・取替法・廃棄法）も利害調整・配当政策に利用される場合があった（Lardner[1850], pp.115-116, 澤登[2014]，185-190,192 頁）。

Ⅳ．帝国鉄道会計と複会計システム

日本における鉄道の嚆矢は，1872 年の新橋・横浜間官営鉄道である。当該鉄道ではイギリスの技術・資本が導入され，会計制度もイギリス複会計システムの影響を受けたものとなった。しかし，複会計システムそのものは導入されなかった（中村 [2011]，104-105 頁）。

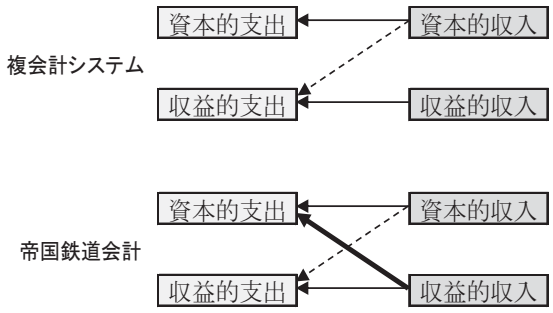
帝国鉄道会計と複会計システムとの相違点の一つとして，資本的収支・収益的収支の関係が挙げられる。複会計システムでは原則として，資本的支出には資本的収入を，収益的支出には収益的収入を充当していた。資本的収入に余裕があれば収益的支出に充当できるが，収益的収入を資本的支出に充当しないことが会計報告書の体系によって強調されていた[2)]。しかし，帝国鉄道会計では収益的収入を資本的支出に充当することが可能であり，会計報告書上もそのような会計処理が看取される。この点においては帝国鉄道会計の方がより先進的であった（**図 3**）。

帝国鉄道会計において収益的収入を資本的支出に充当する方法は二通り存在した。一つは，益金（利益）の資本勘定繰り入れである。収益勘定で算出された益金は全額資本勘定に繰り入れられて内部留保されており，これを資本的支出に充当することが可能であった。もう一つは，「補充費」の計上である。補充費は「取替費であるが，固定資産の増加となるもの（杉山 [1994]，111 頁）」であり，収益勘定に計上されることで同額が内部留保され，固定資産の取得に充当されていた。

Ⅴ．総括

複会計システムの会計報告書は，収益的収入を資本的支出に充当しないことを強調するような勘定体系となっていた。一方，帝国鉄道会計では，益金の資本勘定繰り入れや補充費の計上によって収益的収入を資本的支出に充当することが可能であり，会計報告書においてもそのことが示されていた。

上記のような相違点の背景には，鉄道企業の所



出所：筆者作成。

図 3　複会計システムと帝国鉄道会計との相違

2) ただし実際には，複会計システムの下で収益的収入を「減価償却準備金」として内部留保し，それを資本勘定に振り替えて資本的支出に充当する企業も存在した（澤登 [2014]，184-187 頁）。

有構造の相違が存在する。前述の如く，イギリス鉄道会社では株主層の分化が起こり，永久的株主と一時的株主の利害調整を行う必要があった。収益的収入を資本的支出に充当することは永久的株主に対して一方的に有利であったため，そのような会計実務を積極的にアピールすることはできなかった。一方，帝国鉄道は日本政府が完全所有する公企業であったため，収益的収入を資本的支出に充当することは容易であった。むしろ鉄道資産の健全性を示す上で望ましい会計実務であったと考えられる。

謝辞：本研究会に際して有益なコメントを多数下さった諸先生に対し，この場をお借りして御礼申し上げます。

参考文献

澤登千恵 [2014]「株式会社制度確立期の財務報告実務 —19 世紀イギリスにおける鉄道会社の会計実務 —」中野常男・清水泰洋（編著）『近代会計史入門』同文舘出版，177-194 頁。

杉山　学 [1994]「わが国における複会計思考の導入」小林健吾（編著）『日本会計制度成立史』東京経済情報出版，97-131 頁。

千葉準一 [1998]『日本近代会計制度 — 企業会計体制の変遷』中央経済社。

友岡　賛 [1996]『歴史にふれる会計学』有斐閣アルマ。

中村将人 [2011]「帝国鉄道会計の二重構造と複会計システム」『經濟學研究』（北海道大学）第 61 巻第 1,2 号，85-107 頁。

茂木虎雄 [1956]「会計史の課題とその方法 — 会計における十五世紀と十九世紀の地位について —」『會計』第 70 巻第 4 号，森山書店，120-132 頁。

Lardner, Dionysius[1850] *Railway Economy*, Harper & Brothers, New York.

Reiter, Prosper, Jr.[1926] *Profits, Dividends and the Law*, Ronald Press Company, New York (reprinted in 1976).