

⇒ 論 説 ⇐

複会計制度と鉄道会社の減価償却

— 作業費出納条例制定から鉄道会計条例制定までの期間の検討 —

加 井 久 雄

1 はじめに

日本で最初の私設鉄道会社は1881年（明治14年）に設立された日本鉄道会社であり、同社は、国有化されるまで日本最大の私設鉄道会社であった。日本鉄道会社が利益処分型ではあるものの規則的な減価償却を行うようになったのは、1902年（明治35年）ごろからである*¹。本稿の根底にある問題意識は、規則的な減価償却を実施するようになった時期がなぜこの時期であり、より早期に規則的な償却が行われなかった理由は何か、である。この問題意識の下、日本鉄道会社の会計規則に影響を与えたと考えられる作業費出納条例や鉄道会計条例、鉄道会計条例に影響を与えたとされるイギリスの鉄道規制法の内容を確認した上で、1902年（明治35年）よりも前に日本鉄道会社が規則的な償却を行う余地がなかったのかを検討したい。

高寺（1974, pp.71-78）によると、日本の官設鉄道会計において、1867年（明治9年）から1877年（明治10年）にかけて、鉄道固有資産の減価は認識されていた。ただし、官設鉄道会計は、政府会計の特別会計として整備されたため、国庫からの資金的支出によって建設された固定資産の減価相当額（流動化部分）を国庫に戻入れする減価「償戻」として実施された。しかし、1885年（明治18年）の鉄道会計条例により、減価「償戻」は、資本勘定と収益勘定からなる複会計制度の下での取替会計へ吸収・解消された。減価償却の欠如した官設鉄道会計は私設鉄道会社にも適用されたため、私設鉄道会計における減価償却の展開は阻止されてしまい、それが制度上可能となったのは大正期の半ばを過ぎてからであった。

しかし、Dicksee（1903, Chapter XI）が指摘するように、複会計制度のもとでも減価償却を準備金の積立という形で行うことが可能である。イギリスでは、1868年の鉄道規制法により鉄道会社に複会計制度が強制されたが、複会計制度は、ガス会社、電力会社、水道会社にも適用された（Edwards, 2019, pp.95-96）。その上で、次の指摘は誠に興味深い。

実は、すでにガス会社と電気会社では法律により収益勘定で減価償却基金繰額、一般

*¹ 詳しくは、加井（2021）を参照して欲しい。

貸借対照表で減価償却基金 (Depreciation Fund) を計上する方式が指示されていたのである (1871 年ガス事業条項法および 1882 年電気事業法 [Electric Light Act] の各付表を参照) が, 19 世紀末には鉄道会社においても処分可能利益算定前に減価償却に見合う額を費用計上することが一般化していたのである。これは法律で指示されたものでなく, 保守的, 財務的な配慮からのものであるが, 1868 年鉄道事業法 [鉄道規制法—加井注] の複会計制度の欠陥を考慮した企業の自衛手段であった (山浦, 1993, p.41)。

日本の蒸気鉄道建設は官によって進められ, 官設鉄道の会計制度は, 1876 年 (明治 9 年) の「各庁作業費区分及受払例則」によって始まった*²。「各庁作業費区分受払例則」は, 改定され, 1877 年 (明治 10 年) に「作業費出納条例」となって施行され, さらに, 1879 年 (明治 12 年) に「作業費出納条例」は改正された*³。しかし, 「作業費出納条例」は, 鉄道事業の発展に伴って実情に適用しなくなり, 鉄道の特殊な収支手続を規定する必要性が起こった。また, 1884 年 (明治 17 年) に中山道鉄道基金部 (翌年に鉄道基金部となる) が創設され, 大蔵省は鉄道会計の独立を支持した。このような背景から, 1885 年 (明治 18 年) に「鉄道会計条例」が制定施行された (日本国有鉄道総裁室修史課, 1969, pp.182-183)。

一方, 日本で最初の私設鉄道会社は, 1881 年 (明治 14 年) に設立された日本鉄道会社である。日本鉄道会社設立時には, 私設鉄道会社一般の会計規則などはなく, 個別に特許条約書や会計規則が政府から下付された。日本鉄道会社の会計規則は, 1882 年 (明治 15 年) に下付されたことから, 作業費出納条例を参考に作成されたと予想できる。また, 鉄道会計条例制定後の 1885 年 (明治 19 年) に日本鉄道会社の会計規則は, 改正増補されている。

本稿は, 1879 年 (明治 12 年) の改正作業費出納条例の内容確認から出発し, 官設鉄道事業について作業費出納条例ではなく鉄道会計条例に変更した理由を確認し, 1885 年 (明治 18 年) の鉄道会計条例の内容を確認する。日本の鉄道会計条例は, イギリスの 1868 年の鉄道規制法を模したとされることから, イギリスの鉄道規制法の内容を確認し, 日本の鉄道会計条例とイギリスの鉄道規制法を比較検討する。作業費出納条例と鉄道会計条例は共に, 官設鉄道事業の会計規則であるが, 日本最初の私設鉄道会社である日本鉄道会社の設立は, 作業費出納条例制定後で鉄道会計条例制定前であり, 鉄道会計条例制定後に日本鉄道会社の会計規則は改正増補されている。これらのことから, 作業費出納条例と日本鉄道会社の当初の会計規則の関係を確認し, さらに, 鉄道会計条例が日本鉄道会社の改定増補後の会計規則にどのような影響を与えているのかを確認する。最後に, 複会計制度の影響が日本鉄道会社の会計規則にあるのかどうかを検討し, 日本鉄道会社が 1902 年 (明治 35 年) よりも前に規則的な減価償却を実施す

*² 「各庁作業費区分及受払例則」は, 日本で最初の特別会計法といわれている (大蔵省, 1959, p.486)。

*³ 「各庁作業費区分受払例則」, 「作業費出納条例」, 改正「作業費出納条例」については, 明治財政史編纂会 (1971, pp.916-918) や建部 (2019, 第 3 章) が参考になる。

る余地はなかったのかを検討する。

2 作業費出納条例

繰り返しになるが、日本の蒸気鉄道は官設によって進められ、官設鉄道の会計制度は、1876年（明治9年）の「各庁作業費区分及受払例則」によって始まった。「各庁作業費区分受払例則」は、改定され、1877年（明治10年）に「作業費出納条例」となって施行され、さらに、1879年（明治12年）に「作業費出納条例」は改正された。しかし、「作業費出納条例」は、鉄道事業の発展に伴って実情に適応しなくなり、鉄道の特殊な収支手続を規定する必要が起こった。また、1884年（明治17年）に中山道鉄道基金部（翌年に鉄道基金部となる）が創設され、大蔵省は鉄道会計の独立を支持した。このような背景から、1885年（明治18年）に「鉄道会計条例」が制定施行された。

1876年（明治9年）に「各庁作業費区分受払例則」が設けられたのは、各庁の一般の経費のうち造幣、紙幣、造船、鉱山、鉄道、電信などの作業に属するものを区分して作業費とし、通常の家費と混同しないようにするためである。1877年（明治10年）には、「各庁作業費区分受払例則」に代わって「作業費出納条例」が定められたが、それは、作業に属する支費はすべて作業費とし、開業に際しその資本金額を定め、営業全般のことを適切に処理し、その収入をもって資本を償還し、その剰余額を益金とし、先に消費した金額を漸次償却するためである（明治財政史編纂会、1971、p.916）。

以下では、「作業費出納条例」の内容を確認する*4。「作業費出納条例」は、1879年（明治12年）に改正されており、改正後の規定を紹介する*5。

第一条 作業費用概旨ノ事

凡ソ作業ニ属スル費途ハ一切之レヲ作業費ト称シ開業ニ際シ其資本金額ヲ定メ以テ営業上ノ事款ヲ弁理シ而シテ該業ノ収入ヲ以テ資本ヘ償還シ剩ル金額ヲ益金トシ以テ嚮ニ消費スル処ノ金額ヲ漸次償却スヘキモノトス其出納順序等ノ如キハ次条以下ニ掲ク

第二条 作業費区分ノ事

諸作業ニ属スル費項一切該部ニ彙集シ予算精算トモ通常経費ト判然之レヲ区分スヘキモノトス

[第一節から第三節は省略]

第三条 興業費営業費区分ノ事

作業上ノ費項分ツテ興業費営業費ノ二トス其分界ハ第一節以下ニ掲クル如シ

*4 明治財政史編纂会（1971、pp.924-934）を基に条文を示すが、報告書式は掲載されていない。

*5 具体的には、1879年改正で、第三条、第四条第三節、第六条第一節、第七条第三節が改正され、第七条第四節が削除され、同条第五節以下の番号が繰り上げられている。

第一節 興業費

該費ハ全ク開業前二係ル費項即チ工場其他附属舎ノ諸築及器械購入等ノ費途並開業後事業拡張ノ為メ諸建物ヲ増築シ或ハ器械購入ノ費用ヲ類集ス—金額受払ノ制限ハ第五条ニ掲クル如シ—

開業ノ期ニ於テ事業未タ竣成ニ至ラスト雖モ予テ最前ノ目途内ニアルモノハ興業費ヘ編入スヘキモノトス

但シ製作物必要ノ品目—艦船製造ニ要スル材木鉄物或ハ羅紗織ニ要スル羊毛等ヲ指ス—ハ開業以前ニ購入スルモ営業費ヘ編入スヘシ

第二節 営業費

該費ハ開業後二係ル営業必需諸物品ノ購入官吏俸給諸職工傭給及諸器械ノ修繕並不足補充毀損新調其他工場並附属ノ營繕等本業ニ属スル諸般ノ費途（金額受払ノ制限ハ第六条ニ掲クル如シ）ヲ類集ス—作業不充分等ニシテ損失ヲナシ為メニ資本中欠額ヲ生スルトキハ之ヲ補填スルハ第四条第三節ニ掲クル如シ—

第三節 [省略]

第四条 予算申牒ノ事

作業費及収入額共前途一週歳ノ予算ヲ確定シ之レニ基キ實際施行スヘキモノトス

[第一節から第五節まで省略]

第五条 興行費受払制限ノ事

興行費ハ一旦払切り精算ヲ立テ営業益金ヲ以テ漸次償却スヘキモノトス—償却ノ順序第七条ニ掲ク—

[第一節から第四節は省略]

第六条 営業費受払制限ノ事

営業費ハ資本金額ヲ確定シ明治十年度以降之レヲ据置クモノトス

第一節

営業費ハ十年度予算申牒ニ基キ営業資本ヲ決定シ歳首—会計年度ヲ云ウ—ニ於テ該額ヲ交付シ年々之レヲ据置キ数回運換スヘキモノトス

但毎年度分界ノ際ニ於テハ末期ノ現金物品代価其他製作中未収入金トヲ併セテ之ヲ其資本原額ニ填充スルモノトス

[第二節から第六節は省略]

第七条 収入金運用及工費償却損益比較等ノ事

凡ソ作業上ノ収入ハ営業資本—該製作物ニ係ル実費—ヘ償還シ剩ル員額ヲ益金トシ以テ損益ヲ計較ス而シテ益金ハ曩ニ消費スル興業費及営業資本欠額補填ノ分償却ニ充ツヘキコトトス

第一節

興業費ハ各償却ノ年期ヲ定メ—凡ソ其建物等ノ保存年期ヲ參酌シテ予定スヘシ—益金ヲ以

テ償却スヘキコトトス

但償却ノ方法ハ各其事業ニ応シ適宜ノ見込ヲ詳悉シ大蔵省ヘ協議ノ上申出ツヘシ

第二節

事業最大ニシテ当初ニ於テ償却ノ年期ヲ確定シ難キモノハ姑ク実験ヲ要スルモ妨ケナシト雖モ三週年—開業ノ月ヲ以テ起算ス—ヲ期シ以テ確的ヲ立ツルモノトス

第三節

営業資本ハ該年度ノ収入ヲ以テ償還スル勿論ト雖モ作業不充分ニシテ之ヲ償還シ得サルモノハ第一節ノ例ニ同シ

第四節

作業費中年期ヲ以テ償却スヘキ分ハ各製作物品実費ノ多寡ニ応シ加算徴収シテ之ヲ償戻スルモノトス

第五節

収入金ハ納付ニ從ヒ悉皆之レヲ元受ニ編入シ第六節以下ニ掲クル如ク各之レヲ処弁シ第八号雛形ニ照準精算勘定帳ヲ製シ每三月大蔵省ヘ送致スヘシ—送致期限ハ第五条第二節ニ同シ—

第六節

収額中営業資本ヘ償還スヘキ員額ハ時日ヲ遷サス即日之レヲ処弁シ以テ運用ノ便ヲ欠クコト勿レ

第七節

前節ニ掲クル処ロノ高ヲ償還シ剩ル金額ハ益金トシ大蔵省ヘ納付スヘシ

第八節

諸建物及ヒ器械等ノ類實際使用ニ適セサルヲ以テ之ヲ販売セシ代価ハ興業費ノ弁給イ出ツルモノハ該費ヘ償却シ営業費ノ弁給ニ出ルモノハ其資本ヘ受入レー般ノ収額ト併セテ運用スヘキモノトス

第九節

前節ノ区分ニ於ケル仮令ハ嚮ニ其工場ヲ新築スルハ開業前ニ於テシ之ニ属スル建足等ハ開業後ニ於テ弁給セシ類後年ニ至リ實際ニ適セサルニ因リ販売スルノ類ハ齊シク興業費ヘ償却スヘキモノトス其他製作器具ノ類開業前後ノ区分シ難キモノハ営業資本ヘ受入レ運用スヘシ

第十節

前年度中作業損益比較及費額償却済ノ高トモ第一号第二号第三号雛形ニ照準シ精調シ毎歳九月中ヲ限り大蔵省ヘ報告スヘシ

作業に属する全ての費用を作業費といい、開業にあたり資本金額を定め、収入をもって資本へ償還する（第一条）。作業費は通常経費と区分する（第二条）。作業費は、興業費と営業費に

区分し、興業費は、開業前に係る費用と開業後の事業拡大のための費用の集計であり、営業費は、開業後に係る本業に属する諸般の費用の集計である（第三条）。作業費と収入額について次の一年間の予算を確定し、その予算に基づき施行する（第四条）。興業費は、払切り精算をし、営業益金をもって漸次償却する（第五条）。営業費は、資本金額を確定し、期首に同額を交付する（第六条）。作業上の収入は、営業資本の償還にあて、その余りを益金とする。興業費は期間を定めて益金をもって償却する（第七条）。

高寺（1974, pp.45-46）によれば、償却という用語は、償い返すという本来の意味で、つまり、費用補償と元本返済の両方を意味していた。作業費出納条例の第一条にもこのことが表れている。

3 函師民嘉の意見書

1885年（明治18年）に当時の神戸鉄道局会計主務・権大書記官 函師民嘉は、鉄道局長井上勝に鉄道会計条例制定の建議を行った*6。なお、工部省鉄道会計条例主意書によると、鉄道会計条例は、「英国鉄道事業上ニ於テ施行スル所ノ会計法ニ擬シ」たとされる*7。ここで、「英国鉄道事業上ニ於テ施行スル所ノ会計法」は、1868年の鉄道規制法（Regulation of Railway Act）のことである。この建議には別冊があり、別冊は、「工部省鉄道会計条例主意書」、「予算制定ノ事」、「資本勘定ノ事」、「収息勘定の事」、「科目制定ノ事」、「金銀貨幣出納ノ事」からなる。ここでは、別冊の内、「予算制定ノ事」、「資本勘定ノ事」、「収息勘定の事」の内容をみる。

「予算制定ノ事」を私なりに要約すると次のようになる。鉄道では、資本総額を一時に支用することはないので、金主に全額を払い込んでもらう必要はない。そこで、総額を予定し、漸次その所要額を分けて金主から領収することをもって一般興業資本予算制定の法とする。英語の「ノミナルカピタル」（予定資本）は、この予算制定額のことである。予算表を作成し、政府の裁可を得たら、その工事を竣成するまでは、予算外の事業に着手するのではない限り、再び予算表を作成する必要はない。裁可後は、総額内で年々支用する予定の金額を毎前年度において大蔵省に通牒し、その準備をさせれば十分である。

次に「資本勘定ノ事」の内容は次のとおりである。金主が事業を興すにあたり元入する金員は、全て資本となる。そして、この資本は、事業の性質に応じて種々に変化する。このことを鉄道事業に当てはめると、資本は、軌道や車両、器械、停車場に変化する。したがって、常の一つの勘定を設けて資本を組成する分子の現状を詳知することは、理財上必要欠くことのできないことである。英語では、この勘定を「カピタルアツカウント」という。つまり、資本勘定の意味である。金主が、元入した資本金の得失を把握したいと思えば、金主は、この勘定につ

*6 鉄道省経理局（1932, pp.24-31）でこの建議を確認できる。

*7 「工部省鉄道会計条例主意書」は、鉄道省経理局（1932）に収められている。

いて調べるべきである。現在、単に興業費の科目のみを立てて資本勘定を設けていないが、これでは、ただ事業の原因を知るだけでその結果を知ることはできない。興業費の原因があれば、必ずこれに起因する財産の結果があるべきである。資本勘定は、その原因と結果とを包含するものである。鉄道財産はその金額が巨大であり、その性質は大変堅固である。そのため、欧米各国においては、鉄道財産を抵当とする借債証書（英語で、「デベンチエアル」という）を発行して資本を募集し、それによって、鉄道延長の資用に充てる例がある。鉄道財産は堅固で信用があるから、その管理方法は周到にならざるをえない。また、その景況を示すには、その結果を詳細にせざるをえない。その管理方法を周到にし、その結果を詳細にしようとするれば、まず、資本勘定を開設する必要がある。財産価額と資本金額とは常に平均し、両者の差額がないことを「法」とすることから、財産価額の妥当性を知ろうとするれば、まず、資本勘定に頼る。その元入額を知らずに財産価額の得失を論じるのは、錘を用いずに物の軽重を論じるようなものであり、これが、資本金額を明示することを必要とする理由である。これが、鉄道会計条例で資本勘定を設ける理由である。

第三に、「収息勘定ノ事」の内容は次のとおりである。鉄道業では、資本勘定のほかに一種特殊の勘定を開設する。英語では、この勘定を「レウエニユウアツカウント」という。これを直訳すると歳入勘定である。鉄道会計条例においては、これを意識して収息勘定という[実際には、収益勘定とう名称が用いられた。—加井注]。この勘定は、運輸を開業して汽車賃を収入するやいなや直ちに新設するものとして、この勘定から線路保存費汽車運搬費などの営業上一般の費途を支弁するものとする。一般の営業においては、この勘定を損益勘定というが、鉄道営業においては、収息勘定と称する。その理由は、鉄道営業は他の営業とその性質を異にするからである。貨物を売買交換したり、物件を製作したり、資金を貸借したりして利益を得る営業とは鉄道営業は異なる。最初に巨大の資本を出して営業の要具を建設すれば、その後はこの用具より数多の利息を収入する。この収入をもって資本勘定と対立すべき一つの勘定を設け、資本の保存運輸などに係る費用を支弁し、正味の利息を知る用に供する。なお、地主家主において、貸地料家料のため一つの勘定を設け、他所家屋に係る諸般の費用を支弁し、その剰余の金員を他所家屋代価に対する正味の利息とみる。このため、収息勘定と資本勘定とは、その原素性質が全く異なるものであり、その出納計算等を判然区別して混同するべきでなく、このことが鉄道会計条例において資本勘定の他に収息勘定を開設し、それによって、金主の元入金に属する金員とこの元入金によって取得する金員との区別を一目瞭然たらしめる理由である。

話しが前後してしまいが、鉄道会計条例はイギリスの鉄道規制法を擬したものであり、イギリスの鉄道規制法は複会計制度を採用したことで知られている。複会計制度の特徴は、通常の貸借対照表を資本勘定と一般貸借対照表に分割したことにあるといわれるが、図師民嘉の意見書では、資本勘定と収息勘定（収益勘定）の2つの勘定を設け、両者を混同しないこと、そして、資本勘定で元入額とその用途を示すことで経営者の会計責任を明らかにすること重視していることが読み取れる。さらに、あえて収益勘定ではなく収息勘定としている背景説明があ

り、興味深い。後の節で触れるが、日本鉄道会社は、開業前に株主への配当について政府から補助を受け、さらに、開業後の業績が悪い場合も株主への配当について政府から補助を受けた。これらは、「利子」補給といわれたが、函師民嘉の「収息勘定ノ事」の考えが日本鉄道会社の特許条約書や会計規則にも反映されていたのかもしれない。

4 鉄道会計条例

当時の鉄道局長井上勝は、函師民嘉の鉄道会計条例制定の建議に賛同し、その会計条例案を工部卿佐々木高行に進達した*8。工部卿は、1885年（明治18年）4月14日をもってこの案を大蔵卿に移し、協議の末、大蔵卿はこの案に同意した。鉄道会計条例を制定し、鉄道を作業費出納条例の支配外に置くことを請うことを、同月29日に工部卿と大蔵卿が、連署の上、太政大臣に具申した。同年5月7日にこの具申は採納され、同月11日に工部卿から鉄道局長に裁可済の令達がなされた。なお、大蔵工部両卿の要請が許可され、鉄道会計条例の施行は、裁可前に遡り中山道工事の創始当時より適用されることとなった。

鉄道会計条例の条文は次のとおりである（鉄道省経理局、1932, pp.37-40）。なお、書式様式や資本勘定計算科目、収益勘定計算科目は省略する。

第一条 鉄道基金ハ建築ノ区分及方法ヲ画シ之ニ要スル所ノ金額ヲ定メ其功程ヲ度リ所用ノ期節ニ臨ミ逐次之ヲ大蔵省ヨリ交收スルニ随ヒ資本勘定ニ編入シ以テ鉄道建設ニ係ルハ百般ノ事項ヲ支弁シ而シテ運輸開業ノ上ハ別ニ収益勘定ヲ新設シ營業上收得スル金員ハ悉皆該勘定ニ組入レ以テ營業上諸般ノ費途ヲ支弁シ剩ル金額ヲ以テ益金トス

第二条 資本勘定ニ属スル金員ト収益勘定ニ属スル金員トハ其出納計算等判然之ヲ区分シテ調理スヘキモノトス

第三条 資本勘定ハ軌道、車輛、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為メ大蔵省ヨリ交收スル基金ヲ以テ成立スル勘定ニシテ建設上所要ノ資金ヲ悉皆包含スルモノトス故ニ營業上ニ属スル費途即チ前記ノ要具ヲ活用運転シ及之ヲ維持保全スルノ費途ニ向テハ一切使用スルヲ得サルモノトス

第四条 収益勘定ハ運輸開業ノ後始メテ新設スル勘定ニシテ資本ヲ活用運転シテ營業上收得スル金員ハ悉皆此勘定ヘ收入シ營業上百般ノ費途即チ資本ヲ活用運転シ及之ヲ維持保全スルノ費途ニ向テ此勘定ヨリ支出シ而シテ尚ホ此勘定ニ余剩スル金員ヲ以テ益金トス此勘定ニ属スル金員ハ建設上ニ属スル費途即チ營業上益金ヲ收得スル要具ヲ建設スル費途ニ向テハ一切使用スルヲ得サルモノトス

第五条 予算ヲ分ツテ建設費及益金ノ二種トス其申牒ノ手續ハ左ノ如シ

第一款 建設費ハ其事業ノ幾年度ニ涉ルヲ問ハス起業ヨリ卒業マテノ所用総金額ヲ予定

*8 この段落は、鉄道省経理局（1932, pp.33-37）を要約したものである。

- シ第一号書式ニ照準シ著手ニ先チ之ヲ大蔵省ヘ送致スルモノトス
- 第二款 右総金額ノ内毎年度ニ於テ所用ノ金額ヲ予定シ第二号書式ニ照準シ前年度六月三十日限り大蔵省ヘ送致スルモノトス
- 第三款 益金ハ前途一周年度ニ於テ取得スヘキ金額ヲ予算シ第三号書式ニ照準シ毎年大蔵省ニ送致スルモノトス送致期節ハ第二款ニ同シ
但事故アリテ損失ヲ生スル見込アルトキハ第四号ノ書式ニ照準送致スルモノトス
- 第四款 建設費及益金ノ予算ハ款項ヲ以テ調製スルモノトス
- 第六条 入金ノ種類ヲ大別シテニトス建設費ノ予算ニ対シ大蔵省ヨリ交收スル金員及營業上ヨリ取得スル金員是ナリ其出納ノ順序區別ハ左ノ如シ
- 第一款 建設費ノ予算ニ対シ大蔵省ヨリ交收スル金員ハ都テ交收スルニ随ヒ悉皆資本勘定ヘ受入レ而シテ建設上ニ属スル諸般ノ事項ニ向テ支出スルモノトス
- 第二款 營業上ヨリ取得スル金員ハ都テ取得スルニ随ヒ悉皆收益勘定ニ受入レ而シテ營業上ニ係ル百般ノ費途ニ向テ支出スルモノトス
- 第七条 貯蔵物品ハ其出納ヲ担当スルー課ヲ設ケテ之ヲ管保セシメ百般ノ需求ニ応シ受払トモ都テ購入代価ヲ付シテ出納スルモノトス
- 第八条 凡ソ製作品ハ各工場ニ於テ製修了ルニ随ヒ實際之ニ使用セシ材料代価及職工賃ノ額其他各工場ニ於テ間接ニ使用セシ分（工場専務ノ技手俸給其他諸費割掛ヲ為スヘキモノヲ云フ）ヲ併セテ之カ実費ヲ算シ以テ諸般ノ需求ニ応スルモノトス
- 第九条 毎年々度末ニ至リ該年度中營業上ニ於テ收入シタル総金額ヨリ營業上支出セシ諸般ノ総費ヲ償還シ其剰余金額ヲ益金ト為シ大蔵省ヘ納付スルモノトス
- 第十条 火災盜難其他非常ノ事故アリ資本ノ幾分ヲ欠損スルトキハ其事由ヲ詳具シ大蔵省ヲ經由シ太政官ノ裁可ヲ得テ処分スルモノトス
- 第十一条 資本勘定及収益勘定ノ実況ハ第五号第六号第七号第八号書式ニ照準シテ其報告書ヲ調製シ第五号第六号第七号書式ハ翌月七日限り第八号書式ハ翌年度九月三十日限其主務ノ庁ヲ發シ本省ヲ經テ大蔵省ヘ送致スルモノトス
- 第十二条 資本勘定計算科目及収益勘定計算科目ハ別冊ノ通りトス
- 第十三条 款中各項ノ金額ハ大蔵卿ノ承認ヲ受ケ之ヲ流用スルヲ得
- 第十四条 出納ハ毎年度末ヲ以テ之ヲ閉鎖スヘシ
- 第十五条 資本勘定及収益勘定ハ前條ノ期日マテニ精算ニ至リシ金額ヲ以テ其年度ノ決算ニ立テ第九号第十号ノ様式ニ拠リ調製シ出納閉鎖後二ヶ月以内ニ其庁ヲ發シ之ヲ会計検査院ヘ送付スヘシ
- 第十六条 本条例ニ明文ナキモノハ總テ一般ノ法規ニ拠ルヘシ

建部（2019, 図表 3-6）によると、改定後の作業費出納条例の書式の名称は、第一号書式が「諸作業損益比較報告」、第二号書式が「興業費（并營業資本欠額補填金）償却高報告」、第三号

書式が「興業費予算内訳明細簿」、第四号書式が「作業収入額予算内訳帳」、第五号書式が「興業費請払勘定帳」、第六号書式が「営業資本請払精算報告」、第七号書式が「作業収入精算帳」、第八号書式が「営業資本欠額補填金請払勘定帳」である。

建築の所用金額を定めるものの、必要に応じて大蔵省から交収し、資本勘定に入れる。運輸開業後に収益勘定を開設し、営業上の収入を記録し、収益勘定から営業上の費用を支弁する。営業上の収入から営業上の支出を控除した金額を益金とする（第一条）。資本勘定に属する金員と収益勘定に属する金員を区別する（第二条）。資本勘定は、営業上益金を取得するための要具を建設するために大蔵省から交収する基金をもって成立する勘定であり、営業上の費途に使用してはいけない（第三条）。収益勘定は、運輸開業後に新設する勘定であり、資本を活用運転して営業上取得する金員の全てをこの勘定に収入し、資本を活用運転し維持保全する費途にこの勘定から支出する。収益勘定の収入が支出よりも多い余剰の金員があれば、これを益金とよぶ。収益勘定に属する金員を建設に属する費途に使用してはいけない（第四条）。予算は、建設費と益金の二種とし、その申牒手続を定める（第五条）。建設費は、その事業が数年間に渡るかどうかに関わりなく、起業から卒業までの所要総金額を予定し、著手前に第一号書式によって大蔵省に送致する（第五条第一款）。建設費の所要総金額のうち毎年度の所用金額を予定し、第二号書式によって大蔵省に送致する（第五条第二款）。益金は、前途一周年度において取得する予定の金額を予算し、第三号書式によって毎年大蔵省に送致する。入金の種類は、二種類であり、一つは、建設費の予算に対し大蔵省より交収する金員であり、もう一つは、営業上より取得する金員である（第六条）。建設費の予算に対して大蔵省より交収する金員は、全て、交収するにしたがって資本勘定へ受け入れ、建設に関する諸般の事項に支出する（第六条第一款）。営業上より取得する金員は、全て、取得するにしたがって収益勘定に受け入れ、営業上に係る百般の費途に支出する（第六条第二款）。毎年の年度末に、当該年度中に営業上において収入した総金額から営業上支出した総費を償還し、その剰余金額を益金とし、大蔵省へ納付する（第九条）。ここで、「償還」という言葉を用いていることに留意しておきたい。資本勘定と収益勘定の実況は、第五号から第八号の書式によって報告書を調製し、本省（工部省）を経て大蔵省へ送致する（第十一条）。出納は毎年度末をもって閉鎖する（第十四条）。資本勘定と収益勘定は、年度末の期日までに精算した金額をもって当該年度の決算とし、第九号と第十号の様式により調製し、出納閉鎖後二ヶ月以内にその序を發し、これらを会計検査院に送付する（第十五条）。

鉄道会計条例の内容については、次節でイギリスの鉄道規制法と比較しながら検討する。

5 イギリスの鉄道規制法

鉄道会計条例は、イギリスの1868年鉄道規制法を「擬シ」たとされる。鉄道規制法のどの部分を鉄道会計条例は「擬シ」たのかを見るために、まずは、鉄道規制法の本文掲げる*⁹。

なお、鉄道規制法の正式名称は、"An Act to amend the Law relating to Railways"である。

1. Short Title. This Act may be cited as The Regulation of Railways Act, 1868.

2. Interpretation of Terms. In this Act—

The Term "Railway" means the whole or any Portion of a Railway or Tramway, whether worked by Steam or otherwise:

The Term "Company" means a Company incorporated, either before or after the passing of this Act, for the Purpose of constructing, maintaining, or working a Railway in the United Kingdom (either alone or in conjunction with any other Purpose), and includes, except when otherwise expressed, any Individual or Individuals not incorporated who are Owners or Lessees of a Railway in the United Kingdom, or Parties to an Agreement for working a Railway in the United Kingdom:

The Term "Person" includes a Body Corporate.

3. Uniform Accounts, &c. to be kept. Every incorporated Company, Seven Days at least before each ordinary half-yearly Meeting held after the Thirty-first Day of December One thousand eight hundred and sixty-eight, shall prepare and print, according to the Forms contained in the First Schedule to this Act, a Statement of Accounts and Balance Sheet for the last preceding Half Year, and the other Statements and Certificates required by the same Schedule, and an Estimate of the proposed Expenditure out of Capital for the next ensuing Half Year, and such Statement of Accounts and Balance Sheet shall be the Statement of Accounts and Balance Sheet which are submitted to the Auditors of the Company. Every Company which makes default in complying with this Section shall be liable to a Penalty not exceeding Five Pounds for every Day during which such Default continues. The Board of Trade, with the Consent of a Company, may alter the said Forms as regards such Company for the Purpose of adapting them to the Circumstances of such Company, or of better carrying into effect the Objects of this Section.

4. Accounts, &c. to be signed, and printed Copies distributed. Every Statement of Ac-

*⁹ Edwards (1986, pp.42-54) を参考にした。

counts, Balance Sheet, and Estimate of Expenditure, prepared as required by this Act, shall be signed by the Chairman or Deputy Chairman of the Directors and by the Accountant or other Officer in charge of the Accounts of the Company, and shall be preserved at the Company's principal Office. A printed Copy thereof shall be forwarded to the Board of Trade, and at all Times after the Date at which it is required to be printed be given, on Application, to every Person who holds any Ordinary or Preference Share or Stock in the Company, or any Mortgage, Debenture, or Debenture Stock of the Company; and every such Person may at all reasonable Times, without Fee or Charge, peruse the Original in the Possession of the Company. Any Company which acts in contravention of this Section shall be liable for each Offence to a Penalty not exceeding Fifty Pounds.

5. **Penalty for falsifying Accounts, &c.** IF any Statement, Balance Sheet, Estimate, or Report which is required by this Act is false in any Particular to the Knowledge of any Person who signs the same, such Person shall be liable, on Conviction thereof on Indictment, to Fine and Imprisonment, or on summary Conviction thereof to a Penalty not exceeding Fifty Pounds.
6. **Examination of Affairs by Inspectors.** The Board of Trade may appoint One or more competent Inspectors to examine into the Affairs of an incorporated Company and the Condition of its Undertaking, or any Part thereof, and to report thereon, upon any One of the Applications following; that is to say,
 1. Upon Application made in pursuance of a Resolution passed at a Meeting of Directors:
 2. Upon Application by the Holders of not less than Two Fifths Part of the aggregate Amount of the Ordinary Shares or Stock of the Company for the Time being issued:
 3. Upon Application by the Holders of not less than One Half of the aggregate Amount of the Mortgages, Debentures, and Debenture Stock (if any) of the Company for the Time being issued:
 4. Upon Application by the Holders of not less than Two Fifths of the aggregate Amount of the Guaranteed or Preference Shares or Stock of the Company for the Time being issued, provided that the Preference Capital issued amounts to not less than One Third of the whole Share Capital of the Company.
7. **Application to be supported by Evidence.** The Application shall be made in Writing, signed by the Applicants, and shall be supported by such Evidence as the Board of Trade may require, for the Purpose of showing that the Applicants have good Rea-

son for requiring such Examination to be made; the Board of Trade may also, before appointing any Inspector or Inspectors, require the Applicants to give Security for Payment of the Costs of the Inquiry.

8. **Inspection of Company's Books and Property.** It shall be the Duty of the Directors, Officers, and Agents of the Company to produce, for the Examination of the Inspectors, all Books and Documents relating to the Affairs of the Company in their Custody or Power, and to afford to the Inspectors all reasonable Facilities for the Inspection of the Property and Undertaking of the Company. Any Inspector may examine upon Oath the Officers and Agents of the Company in relation to its Business, and may administer such Oath accordingly. Any Person who, when so examined on Oath, makes any false Statement, knowing the same to be false, shall be guilty of Perjury.

If any Director, Officer, or Agent refuses to produce any Book or Document hereby directed to be produced, or to afford the Facilities for Inspection hereby required to be afforded, or if any Officer or Agent refuses to answer any Question relating to the Affairs of the Company, he shall incur a Penalty of Five Pounds for every Day during which the Refusal continues.

9. **Result of Examination, how dealt with.** Upon the Conclusion of the Examination the Inspectors shall report their Opinion to the Board of Trade and to the Company, and the Company shall print the same, and deliver a Copy thereof to the Board of Trade, and, on Application, to any Person who holds any Ordinary or Preference Share or Stock, or any Mortgage, Debenture, or Debenture Stock of the Company. All Expenses of and incidental to any such Examination as aforesaid shall be defrayed by the Persons upon whose Application the Inspectors were appointed, unless the Board of Trade shall direct the same or any Portion thereof to be paid by the Company, which they are hereby authorized to do.
10. **Power of Company to appoint inspectors.** Any Company may, by Resolution at an Extraordinary Meeting, appoint Inspectors for the Purpose of examining into the Affairs of the Company and the Condition of the Company's Undertaking. The Inspectors so appointed shall have the same Powers and perform the same Duties as Inspectors appointed by the Board of Trade, and shall make their Report in such Manner and to such Persons as the Company in General Meeting directs; and the Directors, Officers, and Agents of the Company shall incur the same Penalties, in case of any Refusal to produce any Book or Document by this Act required to be produced to such Inspectors, or to afford the Facilities for Inspection by this Act

required to be afforded, or to answer any Question, as they would have incurred if such Inspectors had been appointed by the Board of Trade.

11. Auditor not necessarily a Shareholder. Whenever, after the passing of this Act, Section One hundred and two of the Companies Clauses Consolidation Act, 1845, is incorporated in a Certificate or Special Act relating to a Railway Company, it shall be construed as if the Words, “where no Quali- fication shall be prescribed by the Special Act every Auditor “shall have at least One Share in the Undertaking,” were omitted therefrom; and so much of every Certificate and Special Act relating to a Railway Company, and in force at the passing of this Act, as incorporates that Portion of the said Section, and so much of any Special Act relating to a Railway Company, and so in force, as contains a like Provision, is hereby repealed.
12. Auditors of Company, and Appointment of Auditor by Board of Trade. With respect to the Auditors of the Company the following Provisions shall have Effect:
 - (1.) The Board of Trade may, upon Application made in pursuance of a Resolution passed at a Meeting of the Directors or at a General Meeting of the Company, appoint an Auditor in addition to the Auditors of such Company, and it shall not be necessary for any such Auditor to be a Shareholder in the Company:
 - (2.) The Company shall pay to such Auditor appointed by the Board of Trade such reasonable Remuneration as the Board of Trade may prescribe:
 - (3.) The Auditor so appointed shall have the same Duties and Powers as the Auditors of the Company, and shall report to the Company:
 - (4.) Where in consequence of such Appointment of an Auditor or otherwise, there are Three or more Auditors, the Company may declare a Dividend if the Majority of such Auditors certify in manner required by Section Thirty of the Railway Companies Act, 1867, and the Railway Companies (*Scotland*) Act, 1867, respectively:
 - (5.) Where there is a Difference of Opinion among such Auditors, the Auditor who so differs shall issue to the Shareholders, at the Cost of the Company, such Statement respecting the Grounds on which he differs from his Colleagues, and respecting the Financial Condition and Prospects of the Company, as he thinks material for the Information of the Shareholders.

この鉄道規制法の第3節で触れられている勘定の様式には、No.1 “Statement of capital authorized, and created by the company,” No. 2 “Statement of stock and share capital created, showing the proportion received,” No. 3 “Capital raised by loans and debentures

stock,” No. 4 “Receipts and expenditure on capital account,” No.5 “Details of capital expenditure for half year,” No.6 “Return of working stock,” No. 7 “Estimate of further expenditure on capital account,” No.8 “Capital powers and other assets available to meet further expenditure, as per No. 7,” No.9 “Revenue Account,” No. 10 “Net revenue account,” No. 11 “Proposed appropriation of balance available for dividend,” No. 12 “Abstracts,” No.13 “General balance sheet,” No.14 “Mileage statement,” No.15 “Statement of train mileage,” があり、検査人 (inspector) や監査人の証明書の様式も示されている。

イギリスの鉄道規制法と日本に鉄道会計条例を比較する。まず第一に、イギリスの鉄道規制法の第2節にあるように、鉄道規制法は、(民間の) 鉄道会社を規制対象としている。これに対し、日本の鉄道会計条例は、官営の鉄道事業を対象としている。

第二に、鉄道規制法では、諸勘定の計算書(資本勘定の計算書、収益勘定の計算書、純収益勘定の計算書)と(一般)貸借対照表などの準備と印刷を会社に要求し、諸勘定の計算書と(一般)貸借対照表は、会社の監査人に提出されるものと同じものでなければならないとし、さらに、違反した場合の会社への罰金も明記されている(第3節)。鉄道規制法は、会社の管理者に諸勘定の計算書などへの署名を求め、主たる事務所で計算書などの保存を求め、計算書などの写しを商務省(Board of Trade)に送致することを求め、請求があれば、資金提供者に計算書などの写しを無料で与えることを求めている。これらについて違反があった場合の罰則が定められている(第4節)。一方、鉄道会計条例では、資本勘定と収益勘定の二つの勘定の報告を大蔵省に求めているが(第十一条)、(一般)貸借対照表の作成や報告は求めている。条例違反があった場合の罰則などは見当たらない。なお、人事院の平成20年度の年次報告書の第1編第2部「第1節 人事院の創立、変遷」の「1 戦前の公務員制度(官吏制度)(2) 職務・身分保障」で、懲戒に関して次のように記述されている。

懲戒は文官懲戒令(明治32年勅令第63号)により定められ、懲戒事由は、①職務上の義務に違背し又は職務を怠ったとき、②職務内外を問わず官職上の威厳又は信用を失うべき行為があったときに限定され、処分の種類は免官、減俸、譴責の3種類とされた。この勅令の制定により、みだりに懲戒処分ができなくなった。

鉄道会計条例の制定時には、懲戒に関する明文規定はないが、「みだりに懲戒処分ができなくなった」ということからすると、正当とはいえないものも含めて、条例違反者へのペナルティはあったと推測できる。

鉄道規制法の純収益勘定の様式では、その借方には、各種債務の支払利息や賃借料、その他の支払い、配当可能な金額(次期繰越額)が示され、その貸方には、前期繰越額、収益勘定からの振替額、受取配当金、受取利息、其ノ他の収入が示されている。これらの収支をもたらす営業外の活動は日本の官営鉄道事業にはないから、鉄道会計条例には純収益勘定が用意されていないと理解できる(佐々木, 2011, p.403)。

Edwards (1985, p.19) は、複会計制度は、ある種の会社、特に議会の個別法によって設立された会社によって、かつて公表された計算書を表示する方法を説明するのに用いられる名称である、とする。複会計制度の特徴は、伝統的な貸借対照表を資本勘定と一般貸借対照表の二つに分割することにある (Edwards, 1985, p.20)。鉄道規制法では、貸借対照表が資本勘定計算書と一般貸借対照表に分割されているが、鉄道会計条例には資本勘定はあるものの、一般貸借対照表はない。鉄道会計条例では、大蔵省からの取引以外の資金調達は想定されていないし、余剰資金の運用も想定されておらず、それゆえに純収益勘定がないわけであるが、さらに、益金（現金の純増額）は、大蔵省の納付することから、資本勘定と収益勘定に加えて一般貸借対照表の作成を求める必要性がなかったと理解できる。

第三に、鉄道規制法では、商務省は、会社の業務などを調査し、そして、一定の要件を充たす株主などの申し出により、調査結果を報告するために、一人または複数人の有能な検査員を任命できる（第6節）。会社が、検査人を任命することもできる（第10節）。鉄道会計条例には、このような検査人の制度はない。

第四に、鉄道規制法では、会社の監査人に加えて、商務省が、取締役会決議や株主総会の決議に基づく請求により、商務省が監査人を任命できる。その監査人は会社の株主である必要はない（第12節）。鉄道会計条例には、監査人の規定はない。

第五に、鉄道会計条例は、官営事業の特別会計法という位置付けであることから、予算や大蔵省からの取引手続（第一条や第三条、第四条、第五条など）があり、益金を大蔵省に納付することを求めている（第九条）。そして、資本勘定と収益勘定の計算書を会計検査院に送付することを求めている（第十五条）。鉄道規制法は、民間の鉄道会社を規制する法であることから、上記のような国家予算制度の一環としての予算やそれに関連する報告規定や検査規定はない。

6 日本鉄道会社の特許条約書と会計規則

本節では、1881年（明治14年）に設立された日本で最初の民営の鉄道会社である日本鉄道会社の特許条約書と会計規則をみる^{*10}。政府の特別の補助と監督の下に設立される鉄道や汽船会社などの大会社は、その設立や管理の条項に官の認可をうけたので、その指示の下に設立された（福島, 1988, pp.254）。この論文で取り上げる日本鉄道会社は、官の認可を受けて設立されたいわゆる「官許の会社」の一つである（福島, 1988, p.29）。

日本鉄道会社は、1881年（明治14年）11月11日に工部卿より特許条約書を下付された。特許条約書のうち、次に示すように第二条から第五条で、政府は日本鉄道会社に様々な恩典を

^{*10} 日本鉄道会社は、1906年（明治39年）公布の鉄道国有法により同年11月1日付で国有化された。設立から国有化されるまで、日本で最大の民営の鉄道会社であった（星野, 1970, p.78）。商法の施行に伴って、会社の名称は株式会社日本鉄道会社や日本鉄道株式会社と変更されているが、本稿では、創立定款第二条にある日本鉄道会社という名称を一貫して用いる。また、本節は、加井（2020）を主に参照している。

与えた^{*11}。

第二条 官有ノ土地ニシテ鉄道ノ線路ニ当ル地所及鉄道ニ必要ナル倉庫停車場建築ノ用ニ供スヘキ地所ハ無賃ニテ之ヲ会社ニ貸付スヘシ同上ノ用ニ供シ或ハ取除クヘキ官有ノ家屋ハ政府ノ都合ニ因リ或ハ無賃ニテ之ヲ貸付シ或ハ相当代価ヲ以テ払下ク可シ

第三条 民有ノ土地家屋ニシテ前条ノ用ニ供スヘキモノハ公用土地買上規則ニ拠テ政府ニ買上ケ之ヲ会社ニ払下クヘシ

第四条 鉄道ニ属スル一切ノ土地ハ国税ヲ免除スヘシ

第五条 会社ノ株金募集ノ上ハ毎区建築落成迄ハ其株金払込ノ翌月ヨリ起算シ一ケ年八分ノ利子ヲ下付シ毎区運輸開始ノ後其収入ノ純益一ケ年八分ニ上ラサルトキハ東京ヨリ仙台迄ノ間ハ毎区十ケ年間仙台ヨリ青森迄ハ毎区十五ケ年間政府ヨリ其不足ヲ補給スヘシ

特許条約書の第五条は、利子補給に関する恩典規定であり、利子補給の計算は、線区ごとの株金払込金額に基づいて行なうため、線区ごとに株金払込金額と純益を確定することが重要であったことがわかる。純益の計算については、特許条約書第六条に規定があり、詳細は、別途、会計規則に定めるとある。

第六条 会社総収入ヨリ営業ニ関スル経費ヲ引去リ自余ノ金額ヲ以テ純益ト為スヘシ但シ興業費ト営業費ハ工部省ニ於テ定メタル会計規則ニ従ツテ区別スヘシ

特許条約書第六条は、会社総収入から営業費を控除した金額を純益と定義している^{*12}。営業工部省が定める会計規則に従って興業費と営業費に区別することを要求している。ここで、「営業ニ関スル経費」は営業費と同義であろう。なお、作業費出納条例第七条は、作業上の収入から営業資本へ償還した残余額を益金と定義していた。

特許条約書第六条の会計規則が日本鉄道会社に下付されたのは、1882年（明治15年）11月29日である。会計規則の全条文（第一条から第十条）は次のとおりである^{*13}。

第一条 会社ニ於テ使用スル金銭物品出納ノ諸帳簿及精算報告書等ノ製法書式ハ日本鉄道会社会計監査官ノ認可ヲ得テ之ヲ定ムヘシ

第二条 会社ハ甲年七月ヨリ乙年六月ニ至ル一週年間ニ係ル鉄道建築其他一切ノ経費並ニ収入ノ予算表ヲ調製シ前年十二月十日迄ニ之ヲ大蔵省ニ差出シ会計監査官ノ承認ヲ請クヘシ

^{*11} 特許条約書の条文は、鉄道大臣官房文書課（1921, pp.698-703）と野田他（1980, pp.73-88）を参照した。両者のうち、野田他（1980, pp.73-88）を基本とした。

^{*12} 本稿では、創立定款の紹介を省くが、特許条約書の純益というのは、創立定款第十六条の余金に対応するようである。

^{*13} 野田他（1980, pp.124-127）を参考にした。

第三条 会社ハ毎月新ニ加入株主ノ姓名株数並株金収入ノ都度其金額ヲ大蔵卿ニ申報スヘシ

第四条 会社ノ経費ヲ分チ興業費営業費ノ二項トス鉄道建築及総テ創設ニ関スル一切ノ費用ハ之ヲ興業費トシ工事落成運輸開業ノ後運輸ニ関スル費用及建造物修繕ノ諸費等ハ之ヲ営業費トシ互ニ混淆スルヲ得ス

第五条 改製修築ヲナスニ方テ生スル不用ノ旧材売却代ハ其ノ経費ノ補填ニ充テ差引不足額ヲ以テ前条ノ區別ニ從ヒ興業費又ハ営業費ニ立ツ可シ但倉庫貯藏品中不用ノモノヲ売却シ新ニ他品ヲ買収スル時ハ其売却代ヲ以テ買入費ニ補填シ差引残高ノ費途ヲ區別スルコト本条ニ倣フヘシ

第六条 会社ハ毎年一月七月両度ニ於テ前六個月間ニ係ル出納ノ精算ヲ整了シ該月三十一日限り之ヲ大蔵卿ニ申報スヘシ大蔵卿ハ会計監査官ヲ派遣シテ其事實ヲ検査セシムヘシ

第七条 前条精算検査ノ上其収入ノ純益株金ニ對シ一ヶ年通算シテ八分ノ割合ニ上ラサル時ハ政府ハ毎年後季ノ精算検査ノ後其不足額ヲ会社ニ下付シ八分ニ当ル員額ニ充タシムヘシ但運輸開業以前ニ在テハ半年毎ニ半額ヲ下渡スヘシ

第八条 大蔵卿ハ時々会計監査官ヲ会社ノ事務所又ハ鉄道停車場若クハ工場等ニ派出シテ其収支ノ現況ヲ検査セシムルコトアルヘシ

第九条 会社ハ何時ニテモ大蔵卿工部卿ノ指令スル所ニ從ヒ会計又ハ營業上ニ関スル事項ニ就キ報告ヲナスヘシ

第十条 此会計規則ハ實際ノ便否ニ依リ臨時之ヲ改正補冊スルコトアルヘシ

会計規則第一条は、金銭物品の出納帳簿や精算報告書等の製法書式について会計監査官の認が必要なることを規定している。そして、その第二条は、鉄道建築その他一切の経費と収入の予算表を作成し、会計監査官の承認が必要なることを要求している。日本鉄道会社の一会計期間は6ヶ月であり（創立定款第十六条）、創立定款第十八条は、「毎季ノ総経費及ヒ予算ハ政府ヨリ置ルル所ノ会計主任官及ヒ鉄道主任官ノ認可」が必要としている。これに対し、会計規則第二条は、「一周年間ニ係ル」経費と収入の予算表の作成、提出、そして、会計監査官の承認を求めている。

政府による利子補給（創立定款第十七条、特許条約書第五条）の関係から、特に株金収入の金額は重要であり、第三条で規定されている。

第四条は、経費を興業費と営業費に分けること、鉄道建築と創設に関する一切の費用を興業費とすること、工事落成運輸開業後の運輸に関する費用と建造物修繕の諸費等を営業費とすること、を定めている。これは、作業費出納条例における作業費を興業費と営業費に分けることや、興業費と営業費のそれぞれの定義を継承しているといえる。

予算の承認は一年ごとであるのに対し（第二条）、「出納ノ精算」の検査は、半年ごとである（第六条）。そして、第七条によれば、「出納ノ精算」検査によって純益が確定し、純益が株金に対して「一ヶ年通算」して8分の割合に達しない場合、政府は毎年後季の精算検査後に不足

額を会社に支給する。ただし、運輸開業以前であれば、「半年毎」に半額を支給する。予算承認と同様に、利子補給の金額計算の単位は一年であり、運輸開業前の利子補給の支払は一年当たりの金額を基に半額が半年毎に行われる。

ただし、この会計規則は、日本鉄道会社が作成する会計表の種類や様式を明示していない。

最初の会計規則が下附された後、1886年（明治19年）12月15日に大蔵大臣から会計規則の改正増補が下達されている（野田他、1980, pp.260-262）。さらに、1887年（明治20年）2月9日にも会計規則の追加が下達されている（野田他、1980, pp.263-264）。

1886年（明治19年）の会計規則の改正増補は、次のとおりである。

会計規則中大蔵、工部、両省トアルハ（大蔵省及鉄道局）大蔵卿トアルハ（大蔵大臣）
工部卿トアルハ（鉄道局長官）ト改ム

第二条中 甲年七月ヨリ乙年六月ヲ（毎年一月ヨリ十二月）十二月十日ヲ（四月三十日）
ト改ム

第三条改正 会社ハ毎月株金ノ払込領収高及株式ノ異動ヲ大蔵大臣ヘ申報スヘシ但株主
ノ姓名並株数ハ毎年末日ノ調高ヲ申報スルモノトス

第四条改正 会社ノ経費ヲ分ツテ興業費、営業費ノ二款トス軌道、車輛、機械、停車場、
工場及土地、家屋等ノ如キ鉄道財産ヲ新設又ハ拡張シ其実価ヲ増加シ利得ヲ増収ス
ヘキ事業ニ関スル一切ノ費目ハ之ヲ興業費トシ資本金ヨリ之ヲ支出シ其損耗又ハ敗
壞シタルモノヲ旧形旧数ニ復シ或ハ単ニ現財産ヲ維持保全スルノ功力ニ止ル改築改
造及修繕等ノ費用ハ之ヲ営業費トシ収入金ヨリ之ヲ支出シ互ニ混淆スルヲ得ス

第五条増補 既設ノ財産ヲ改良スルニ係ル費用ハ新旧両費ヲ対比シ其増差額即チ改良費
ノ内ニテ原価ニ超過スル費額ノミヲ以テ興業費ニ算スヘシ若シ改良費原価ニ満サル
トキハ営業費ノ支弁ニ止リ財産価格ハ旧ニ依リ変異セサルモノトス

第六条増補 会社ハ営業費ニシテ其予算外ニ係ル費用ハ仮ニ資本金ヨリ繰換置追テ営業
純益金ノ内ヨリ償却スルモノトス但本条償却金ハ該区営業純益金興行資金額ニ対シ
年八分ノ割合以内ニアルトキハ其償却金ハ純益金ノ百分一ヲ超過スルヲ得ス

その他（一） 第五条ヲ第七条、前条ノ區別ヲ第四条第五条ノ區別ト改む

その他（二） 第六条ヲ第八条トシ以下各条順次繰下ク

野田他（1980, pp.263-264）によれば、1887年（明治20年）に、次の第十二条が会計規則に追加された^{*14}。

第十二条 総会ノ議決ト雖モ会計ニ関スル事項ハ会計監査官ノ認可ヲ経ルニ非レハ之ヲ
執行スルヲ得ス

^{*14} 私が資料を読み落としているだけかもしれないけれども、1886年の改正増補後は、第十二条までであるから、1887年の追加は第十三条とするべきであろう。

鉄道会計条例は1885年(明治18年)に成立した。1886年(明治19年)の会計規則の改正増補のうち、第四条改正と第五条増補は、いわゆる資本的支出と収益的支出の区別をより明確に規定したといえるものの、資本勘定と収益勘定の設けることやそれらを報告することを求めている。実際、日本鉄道会社の報告を確認しても、資本勘定と収益勘定という用語を冠した表は見当たらない。1882年(明治16年)11月29日の会計規則の下付後の第5回報告(明治17年1月1日から同年6月30日)と1886年(明治19年)の改正増補後の第12回報告(明治20年7月1日から明治21年3月31日)の株式と会計に関する表の名称を一覧にすると表1のようになる。

第5回報告には、興業費の内訳を示す表はないが、第7回報告(明治18年1月1日から同年6月30日)からは、線区ごとに興業費の内訳を示す表が示されている(第12回報告では第8表が該当する。)。報告における表の構成は、概ね第7回報告から第23回報告(明治26年1月1日から同年6月30日)まで同じであり、第24回報告(明治26年7月1日から同年12月31日)からは財産目録と貸借対照表が追加されている。

7 おわりに：複会計制度と減価償却

複会計制度の特徴は、伝統的な貸借対照表を資本勘定と一般貸借対照表の二つに分割することであり(Edwards, 1985, p.20)、このことを、複会計制度という名称の由来とするのが一般的である(山浦, 1993, p.33)。しかし、高寺(1974, p.74)は、資本勘定と収益勘定の2つを設けることを複会計制度と考えているようであるし、倉田(1980)は、収支を資本的収支と収益的収支の2つに分けることに複会計制度の由来を求め、Dicksee(1892, pp.120-122)は、資産を固定資産と流動資産の2つに分けることにその由来を求めているといえる。

複会計制度の名称由来については、異論があるようであるが、複会計制度の目的については、異論はないようである。「資本収支勘定は資本支出に対する経営者の会計責任を明確にするために設けられる勘定なのであり」(山浦, 1993, p.39)、「複会計制度は投資家の資金に対する役員のスチュワードシップを公けに報告する目的を付与されていた」(山浦, 1993, p.39)。また、複会計制度には、経営者の放漫経営を防止する目的もあった。

先の1849年委員会報告を境にして50年代に複会計制度が鉄道会計に普及していくのであるが、この時期、資本収支勘定を「締め切り」式で利用する例が多かったという。すなわち、これは授権した資本につき認可された工事が完成し、支出が完了すると資本収支勘定を締め切り、株主の承認がない限りはそれ以降の資本的支出を認めないとするもので、この勘定の管理を通して役員のスチュワードシップを抑制する目的をもつものである(山浦, 1993, p.39)。

Edwards(2019, pp.103-104)によると、1868年鉄道規制法は、1866年の金融危機を受け

て制定されたもので、当時の鉄道会社のベスト・プラクティスを制度化したといわれる。しかし、鉄道規制法は、どの数字を報告すべきかを指示するものの、どのように数字を計算するのにかんしては明示的に指示していないという批判があった (Edwards, 2019, p.104)。

さらに、鉄道規制法は、減価償却を要求することにも失敗したという批判もある。複会計制度は、形式的に貸借対照表を二つに分けるだけであるから、減価償却を排除していない。実際、複会計制度を採用しつつ、減価償却を行い、減価償却累計額を一般貸借対照表で資金源泉として報告するという実務が存在した。しかし、全般的な印象としては、複会計制度では減価償却は求められておらず、このことが会計実務にも影響を与え、明示的な減価償却の要請がないことで、鉄道会社の経営者に彼らの好きな処理を使うことを認めることとなった (Edwards, 2019, pp.104–105)。

鉄道会計条例と同様に、日本鉄道会社の特許条約書や会計規則では、通常の貸借対照表の分割は行われぬ。さらに、鉄道会計条例は、資本勘定と収益勘定とを設け、その報告を求めているが、日本鉄道会社の会計規則は、少なくとも表面的な文言の上では、資本勘定と収益勘定に類する勘定や計算書の作成や報告を求めている。

貸借対照表が資本勘定と一般貸借対照表に分割されていることをもって複会計制度というのであれば、鉄道会計条例も日本鉄道会社の会計規則も複会計制度を採用しているとはいえない。次に、資本勘定と収益勘定を設けることをもって複会計制度というのであれば、鉄道会計条例は複会計制度を採用しているといえるが、日本鉄道会社の会計規則は複会計制度を採用しているとはいえない。さらに、資金提供者に対する会計責任を明確にするという点を重視すれば、鉄道会計条例も日本鉄道会社の会計規則のどちらも複会計制度を採用していると評価できよう。このように複会計制度のどの側面を重視するかによって、鉄道会計条例や日本鉄道会社の会計規則の性格づけは変わる^{*15}。

しかし重要なことは、日本鉄道会社の会計規則をみると、規則的な減価償却を要求していないが、禁止もしていない、ということである。発生主義の発想が全く無ければ、費用（営業活動に関わる経費）として規則的に減価償却を行うことは難しかったであろうが、利益処分型の規則的な減価償却を行う余地は日本鉄道会社にはあった。さらに、冒頭で紹介したように、日本の官設鉄道会計において1867年（明治9年）から1877年（明治10年）にかけて鉄道固有資産の減価は認識されていたとのことである。Folsom (1873) の抄訳を『簿記法原理』の訳名で出版した図師民嘉のような人材がいながら、減価償却の必要性やイギリスにおいて複会計制度の下でも減価償却が行われていることを鉄道行政に関わる者たちが知らなかったと考えるの

^{*15} もっとも、「醜い家鴨の仔の定理」によれば、複会計制度と似ているかどうかという分析は、分析者の主観的な好み表明でしかないのかもしれない。なお、「醜い家鴨の仔の定理」とは、「二つの物件の区別がつくような、しかし、有限個の述語が与えられたとき、その二つの物件の共有する述語の数は、その二つの物件の選び方によらず一定である」、言い換えると、「すべての二つの物件は、同じ度合の類似性を持っている」ということである (渡辺, 1978, p.101)。

は不自然なように思う。むしろ、減価償却をしないことに一定の合理性を見出していたと考え、その合理性を解明していく必要がある。その解明は今後の研究課題としたい。

参考文献

- Dicksee, Lawrence Robert (1892) *Auditing: A Practical Manual for Auditors*: Gee & Company.
- (1903) *Depreciation, reserves and reserve funds*, Vol. 26 of The Accountant's Library: Gee & Company.
- Edwards, John Richard (1985) “The origins and evolution of the double account system: an example of accounting innovation,” *Abacus*, Vol. 21, No. 1, pp. 19–43.
- Edwards, John Richard ed. (1986) *Legal regulation of British company accounts 1836–1900*, Vol. 1: Statutory companies: Garland Publishing, Inc.
- Edwards, John Richard (2019) *A History of Corporate Financial Reporting in Britain*: Routledge.
- Folsom, Ezekiel Gilman (1873) *The logic of accounts*: A. S. Barnes and Company.
- 大蔵省 (1959) 『明治大正財政史』, 第2巻, 経済往来社.
- 加井久雄 (2020) 「日本鉄道会社の会計規制と報告」, 『新潟大学経済論集』, 第109号, 1–47頁.
- (2021) 「日本鉄道会社の年次報告書における減価償却」, 『新潟大学経済論集』, 第110号, 67–89頁.
- 倉田三郎 (1980) 「資金会計の構造」, 染谷恭次郎 (編) 『資金会計論』, 第VII巻, 近代会計学, 中央経済社, 第2章.
- 佐々木重人 (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・田中健二 (編) 『企業会計と法制度』, 中央経済社, 第16章.
- 高寺貞男 (1974) 『明治減価償却史の研究』, 未来社.
- 建部宏明 (2019) 『日本原価計算制度形成史』, 同文館出版株式会社.
- 鉄道省経理局 (編) (1932) 『帝国鉄道会計法規の沿革』, 鉄道省経理局.
- 鉄道大臣官房文書課 (編) (1921) 『日本鉄道史上編』, 鉄道省, (国立国会図書館デジタルコレクション).
- 日本国有鉄道総裁室修史課 (1969) 『日本国有鉄道百年史』, 第1巻, 日本国有鉄道.
- 野田正穂・原田勝正・青木栄一 (編) (1980) 『明治期鉄道史資料第2集 地方鉄道史 第1巻社史 (1) 日本鉄道株式会社沿革史 (第1篇)』, 日本経済評論社.
- 福島正夫 (1988) 『日本資本主義の発達と私法』, 東京大学出版会.
- 星野誉夫 (1970) 「日本鉄道会社と第十五国立銀行 (1)」, 『武蔵大学論集』, 第17巻, 第2–6合併号, 77–109頁.

明治財政史編纂会 (1971) 『明治財政史』, 第5巻 緒言, 財政機関, 会計法規 (一), 吉川弘文館, 第3版.

山浦久司 (1993) 『英国株式会社会計制度論』, 白桃書房.

渡辺慧 (1978) 『認識とパターン』, 岩波新書 36, 岩波書店.

表1 第5回報告と第12回報告の株式と会計に関する表名一覧

第5回報告

(明治17年1月1日から同年6月30日)

株式第1表	株金領収表
株式第2表	株式授受一覧表
会計第1表	本季払込株金月訳積数表
会計第2表	会計報告表
会計第3表	17年上半季損益勘定表
会計第4表	明治17年下半季本社費予算表
会計第5表	17年下半季営業費予算表
会計第6表	17年上半季本社費予算并に決算報告表
会計第7表	上野高崎間収入内訳表

第12回報告

(明治20年7月1日から明治21年3月31日)

第1表	現在人員表
第2表	株金払込積数表
第3表	総勘定表
第4表	明治20年下半季損益勘定表
第5表	明治20年下半季本社費予算并決算表
第6表	明治21年上半季本社費予算表
第7表	明治21年上半季営業費予算表
第8表	興業費内訳表
第9表	運輸費并汽車費内訳表
第10表	線路保存費并総経費内訳表
第11表	自第一区至第三区各駅収入内訳表
第12表	上野前橋間品川赤羽間営業総収入月分表
第13表	大宮塩釜間営業総収入月分表
第14表	営業総収入并に営業総経費
