

日本近代会計成立史論考(3)

久野秀男

目次

序章 この調査研究の目的と方法

第1章 複式簿記法導入期の諸事情

第1節 大坂(阪)造幣寮「地金部」の複式簿記法の試用

第2節 記数法と帳簿様式

第3節 会計制度近代化の先駆

第4節 初期の代表的簿記書の紹介

第5節 会計近代化の系譜

第6節 初期の商業教育の概況

第2章 銀行統一会計制度の生成と発展

第1節 銀行の創設と銀行統一簿記組織の生成

第2節 銀行統一簿記組織の影響

(1) 現金式仕訳帳制

(2) 伝票制度

(3) 残高式総勘定元帳と日計表の作成

(4) 簿記の慣用語

(以上、第10巻・第4号に収録)

第3節 銀行仕訳帳制の生成と発展

(1) 銀行日記帳の由来

(2) 銀行仕訳帳の原始体系

(3) 日記帳・増補日記帳・日締帳の消長

(4) 現金式日次総合仕訳帳制の確立

(5) 変形日記帳の登場

第4節 過渡期の銀行財務諸表の二体系

第5節 「補正勘定」の経緯

第3章 『銀行簿記精法』と第四国立銀行「資料」との比較吟味

(この章は第6巻・第1号に収録)

第1節 まえがき

第2節 『銀行簿記精法』の解析とその問

題点

第3節 『銀行簿記精法』の影響

第4節 第四国立銀行「資料」の解析とその問題点

第4章 官庁会計制度の生成と展開

第1節 設題

第2節 明治22年に至る官庁会計諸法規の沿革

(補論1) 井上・渋沢の「建白書」と「歳入出見込会計表」の公布

第3節 官庁簿記組織の創設

(1) 「出納司規則書」の制定

(2) 「金穀出納順序」の制定

(3) 「出納寮金穀出納計算条例」および「計算条例」の制定

(4) 明治8年に至る各官庁帳簿規程の変遷

(5) 明治8年末・大蔵省における複式簿記法の実験

第4節 複式官庁簿記組織の発展

(1) 複式官庁簿記の端緒

(2) 大蔵省通達「計算記簿条例」とその簿記組織

(3) 大蔵省通達「改正記簿組織例言」とその簿記組織

(4) 大蔵省通達「各庁計算簿記規程」とその簿記組織

(5) 「東京府郡区役所簿記規則」・「東京府計算簿記規程」の制定

(6) 日記簿・原簿の変遷

(補論2) 「内務省会計局処務順序」

第5節 複式官庁簿記制度の意義

第6節 国庫金出納関係帳簿の一部を除き
複式簿記組織の廃止

- (1) 「会計法」・「会計規則」の制定
- (2) 明治23年度以後の官庁簿記法の特徴

第7節 陸軍鎮台会計部の複式簿記法の実験とその顛末

第8節 作業特別会計の実態：『陸軍作業
会計経営要領』

- (1) 設 題
- (2) 一般会計と作業特別会計との関係
- (3) 固定資本の運営とその問題点
- (4) 据置運転資本の必要性
- (5) 決算会計
- (6) 仕掛品(半途品)の整理法

(以上、第11巻・第2号に収録)

第5章 官営鉄道会計制度の生成と発展

第1節 官営鉄道特別会計の発端

第2節 「鉄道会計条例」の制定とその問題点

第3節 「官設鉄道会計法」・「作業及鉄道
会計規則」・「官設鉄道用品資金会
計法」の制定とその問題点

第4節 「三勘定制」の確立

第5節 官営鉄道会計法規の変遷

第6章 「私設鉄道株式会社会計準則」およ
び「地方鉄道会計規程」の制定

第7章 私営鉄道会社会計の実況

第1節 序 説

第2節 勘定組織

第3節 帳簿組織

第4節 記帳例および日本鉄道株式会社
「総体損益報告表」(明治29年上半
期)

第8章 『個別調査研究』

第1例 内国通運会社創業期の財務諸表と
簿記組織

第2例 セメント製造会社会計制度の生成
と発展

- (1) 創業時の事情：「作業費特別会計」
の影響

(2) 株金(資本金)勘定の推移と決算報告
書の体系

(3) 興業費・営業費の変遷

(4) 原始商法実施以後の決算報告書の体
系の変化 (以上、本号に収録：未完)

第5章 官営鉄道会計制度の生成と
発展

第1節 官営鉄道特別会計の発端

明治新政府が着手した官庁金銭会計(一般
会計)の発端ともみるべきものは、第4章・
第3節(1)で明らかにしたように、「金穀出納
の順序」を立てる目的で制定した明治2年
(1869年)1月の「出納司規則書」であった。

明治3年(1870年)に民部・大蔵両省が管掌
して開設した「鉄道掛」においても、この
「出納司規則書」の適用が考えられたが、こ
れに先立つ明治2年4月に、鉄道掛総理監督
正の職にあった上野景範等は、「省費」つま
り行政費と、「作業費」とを区別していない
「出納司規則書」の鉄道事業への適用が妥当
ではない旨の建議を行なっている。ここにわ
が国で最初の「作業費特別会計」の構想をう
かがうことができる。この注目すべき「建議」
のうち「出納」の部分を抜書する。

出 納

第一 鉄道之諸出費出納ハ不時払出不相成
候テ不相濟事モ有之候間兼テ本省出納司
ヨリ鉄道御用金トシテ凡見積リ通帳ヲ以
テ請取置諸仕出方取計度事

第二 右御用金之分ハ本省ヨリ受取直ニ為
替方へ預ケ置時々切手ニテ払方可致事

第三 鉄道御取設ニ付テハ諸雜費ハ其他之
雜費混同セス何時ニテモ見安キ様ニ致シ
付テハ營繕向詰所入用諸器械筆墨紙其他
之買上ノ雜費並官禄旅費等ニ至ルマテ不
残当局御入用金之内ニテ当局限り御出方
取計可申候尤出納仕上帳之分ハ翌月初旬

ニ至リ同月分諸有司官禄何程營繕入費何程小買物代何程ト各区分之高ヲ束ネ記載シテ本省ニ差出可申若其内訳突合書類不差出候テハ本省ニ於テ不分明之廉有之時ハ御達次第差出候様可仕候

第四 横浜表鉄道ニ付而之御入用竝同掛出張官員官禄旅費等ハ同所出張出納司ヨリ受取金之内ヲ以テ仕払方取計清算帳ハ翌月初旬当方へ為差出猶検査之上当局之分共一同本省へ為差出候様可仕候

ついで明治9年（1876年）9月になると、「各庁作業費区分及受払規則」というわが国で最初の特別会計法とみるべき規則が制定された。その「別冊」第2条に、次の規定がみられた。

一 作業費

造幣紙幣造船砵山鉄道電信其他諸製作等一般作業ニ属スルモノハ渾テ該費ニ編入支辨シ通常ノ経費ト混同セサルヲ要ス

該費ヲ二途ニ区分スル左ノ如シ

興業費

該費ハ則チ創始ニ付器械等ノ購入或ハ掘付家屋建築其他総創起ニ属スル費途ヲ類集ス

営業費

該費ハ則チ開業以後ノ費用ニシテ平常ノ事業ニ属スル諸費ヲ類集ス

このような支出区分により、給料のようなものでも、いわゆる「作業場専務ノ官員」（第4条）の月給や外国人の雇給は作業費に編入されるが、本庁の官員給料は省費（行政費）に類集された。

また、作業費の出納手続に関しては、明治10年（1877年）7月「作業費出納条例」が制定された。その第1条と第3条とを引用しておく。

第1条 凡ソ作業ニ関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

定メ以テ營業上百般ノ事款ヲ辦理シ而シテ該業ノ収入ヲ以テ資本へ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（以下省略）

第3条 興業費營業費区分ノ事

第1節

興業費

該費ハ全ク開業前ニ係ル費項ニシテ即チ工場ヲ始メ一切附属ノ諸營業或ハ器械ノ購入等渾テ開業以前創始ニ係ル費途ヲ類集ス

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へ編入スヘキモノトス 但シ製作物必要ノ品類ハ開業以前ニ購入スルモ營業費へ編入スヘシ

第2節

營業費

該費ハ開業後ニ係ル費項ニシテ即チ營業上必需ノ諸物品ヲ始メ工場其他一切附属諸營繕器械購入及修繕等其他渾テ開業後ノ費途ヲ類集ス

明治12年10月「改正作業費出納条例」第3条・第1節では營業費に編入すべき項目としてより一そう具体的に、營業必需物品の購入、官吏俸給、諸職工傭給、器械の修繕・補充・毀損の新調、營繕等の本業に属する諸般の費目を類集すると規定した。

この段階での鉄道会計の特色は作業(費)特別会計の主旨によって、一般の行政費であるいわゆる「省費」から区別して「作業費」という範疇を設け、さらに、作業費を「興業費」と「營業費」とに区分経理するという官営諸事業の会計の一環をなすものであったが、未だ鉄道事業の会計としての特殊性には全く考慮がはらわれてはいなかった。

鉄道事業を一個の「事業体」とみる構想のないことはもとよりのこと、「作業費」の運営につき、「興業費」と「營業費」とを会計単位として明確に区別するという構想もなか

ったのである。端的にいうと、興業費の支出によって取得される「資産」（資本的資産）の認識はなかった。この意味あいから、官庁金銭会計いわゆる一般会計としての域を脱してはいなかったのである。つまり、官庁会計制度の顕著な特色の一つは、金銭会計（一般会計）と財産物品会計とを併立させる二元的構造をもつところにあり、物品会計規則の制度も比較的古い。このような原理的構造の延長線上での官営事業会計の整備ということになれば、せいぜい、支出費目の分類という金銭会計面に限定された特色がでてくる程度におおむね得なかつたのである。

なお、興業費・営業費のような支出項目の類集の会計方式は、当時の企業の会計においても、一部に準用されたという興味ある実例がある。例えば第8章『個別調査研究』の第2例として紹介した「セメント製造会社」の場合がそうであり、この企業では、「総勘定」・「資産の部」の報告科目として、興業費・創業入費・営業費の三つがみえている。このほか、若干の会社にも同じ事例がある。

この時期の官営鉄道会計制度の特色を一言でいうならば、「作業（費）特別会計」としてのものであり、しかも、造幣・紙幣・造船・磁山等の官営諸事業の会計方式とくらべてまったくえらぶところがない。もとより、「鉄道ナル特殊ノ業務ニ適応セルモノ」（『日本鉄道史』・上巻、608頁）ではなかった。

第2節 「鉄道会計条例」の制定とその問題点

「作業費出納条例」は、先きのべたように、鉄道事業の特殊性を考慮したものではなかった。そのため、鉄道事業の発展、とくに、中仙道鉄道建設というわが国未曾有の大工事に逢着して、もはや彌縫的な運用ではどうにもならぬ状態に立ちいたった。

かくして、明治16年（1883年）7月には当時の小書記官で明治初期の著名な簿記学者（フォルソムの訳書がある）でもあった 函師民嘉は、

作業費出納条例取調委員として抜本的な「鉄道外四作業条例」を起草したが、同案は、「商事会社ト撰ブ所ナシ」（『日本鉄道史』・上巻、608頁）という理由で却下された。そこで、翌年春、当時神戸鉄道局会計主務であった権大書記官の 函師は、もっぱら英国鉄道会計制度を模本とした鉄道会計条例制定の建議を行なった。その「別冊」では実に明細な鉄道会計組織の草案を明らかにしている。わが国の鉄道会計制度の基礎がここにかためられたといつてよい。すなわち次のとおりであった。

凡ソ政府ノ発行スル所条例規則百般ノ事一定不変妄リニ更革スル事ナキヲ以テ得策トナス何トナレハ其更革ニ方リ旧ヲ棄テ新ニ遷ル交替ノ際多少ノ時日ヲ費シ事務ノ支吾渋滞ヲ来ササルモノ鮮ナン是レ閣下ノ平生称説スル所固ヨリ不易ノ確論ニシテ民嘉ノ服膺スル所ナリ然而シテ之ヲ更革セン事ヲ欲スルモノハ蓋シ当サニ止ムヘクシテ而シテ万止ム事ヲ得サルモノアレハナリ抑我鉄道局ノ事業タル極メテ広大ニシテ他ノ作業ト異カニ其性質ヲ殊ニシ實際現行ノ会計法規ニ準拠シ難ク其不便ヲ極ムルモノ枚挙ニ暇アラス特ニ其不便ナルノミナラス之カ為メニ屈伸操縦ノ機ヲ失ヒ往々事業ヲシテ遅滞セシメ加旃種々ノ支障ヲ生シ遂ニ国家理財上ニ不利ヲ醸スニ至ル關係小ニ非ス是ヲ以テ民嘉嚮キニ数々其所見ヲ以テ閣下ニ具陳シテ其更定アラン事ヲ苦請スルニ毎次甚タ意ニ介セス常ニ云フ会計ノ事足下ノ宜ク自ラ任スヘキ所タリ余唯事業ノ速カニ完全整備スルヲ希望ス会計出納ノ如キハ其原因ト結果トヲ知レハ足レリト是ヲ以テ閣下往々主務者ヲ責ムルニ瑣末無用ノ小事ニ種々ノ手数ヲ要シ而シテ却テ其緊要ノ大事ヲ抛擲スルヲ以テス夫レ全体ヲ統理シ大綱ヲ執ル閣下ノ地位ニ在テハ事体当然固ヨリ敬服スル所ナリ然レトモ閣下ノ斥シテ以テ瑣末無用ト為ス所ノモノハ即チ条例ノ嚴ニスル所ニシテ其緊要大事ト為ス所ノモノハ反テ

条例ノ問ハサル所ナリ故ニ閣下ノ教令ニ依ルトキハ条例ニ牴牾シ条例ニ從フトキハ閣下ノ教令ニ乖ク之レカ主務タル者一事兩難実ニ施行ニ苦ム是レ更定ヲ苦請セサル事ヲ得サル所以ナリ且夫レ鉄道ノ業其既成線タルモノ未タ百里ニ及ハス閣下ノ嘗テ經營規畫スル所僅カニ十ノ一二ヲ成スニ過キ前途ノ業未タ其幾倍ナルヲ知ラス而シテ中仙道ノ鉄道ハ近來事業ノ大ナルモノ一二年ニシテ成ルヘキニ非ス而ルニ會計ノ事現行條例ニ依リ調理シ難キヲ以テ命ヲ得テ一切權利ニ之ヲ区処セシム是ヲ以テ諸般ノ事務充積鬱滯奈何トモスヘカラサルニ至ル是レ主務者ノ大ニ困却スル所ニシテ今日ノ更定ヲ待ツ所以ナリ今起工ノ始メニ方リ予メ之レカ方法ヲ設ケス依然トシテ日ヲ積ミ月ヲ累ヌルニ及ンテハ向來復拾収スヘカラサルニ至ラン更正ノ機正ニ今日ニ在リ願フニ政府ノ制ハ一般ニ係レリ甲ニ便ニシテ乙ニ不便ナル事アルハ理勢必然免レ難キモノナリ雖然事業ノ大小輕重ヲ權シ特殊ノ便法ヲ設ケテ之ヲ処スルハ事理当然ニシテ不可ナル所ナカルヘシ蓋シ會計ノ法規ヲ定ムルヤ自ラ其主管者アリ執行ノ責ニ任スル者宜ク其法規ヲ遵守スヘキハ固ヨリ言ヲ待タス然リト雖モ其法規若シ其事務ト相適合セサルトキハ嘗ニ事務ニ障碍スルノミナラス随テ法規モ亦行ハレサルニ至ラント是レ其法規ヲ定ムルモノ普通ノ事理ヲ以テ之ヲ規セントスルニ原由セスンハアラス民嘉目下神戸本局ニ在リ既ニ其事務ト法規トヲ比驗シ親シク其不便難行ヲ見又其利弊ノ在ル所ヲ知ル事熟セリ而シテ幸ニ職ヲ大蔵省ニ兼ルヲ以テ之レカ更定ヲ図ラント欲スルモ日猶淺ク未タ其職務ヲ服セス身兩職ニ在リ憂慮措ク能ハス頃者技長及主務者ニ諮ヒ彼是參互斟酌シテ鉄道會計條例案ヲ起草シ録シテ別冊ニ在リ冀クハ閣下其已ムヲ得サルニ出ルヲ諒シ之ヲ閱覽シテ不可ナル所ナクハ請フ之ヲ工部卿ニ呈シ又之ヲ大蔵卿ニ呈致シ特ニ

會議ヲ開キ該主務者ヲシテ反復討論セシメ兩者協議シテ之ヲ政府ニ上陳シ裁定ヲ得テ速カニ決行アラン事ヲ願願ノ至リニ勝ヘス民嘉敬白

明治十八年

神戸鉄道局會計主務

権大書記官 函師民嘉

鉄道局長 井上勝殿

（別冊）

工部省鉄道會計條例主意書

中仙道鉄道建築ノ拳タル実ニ我邦未曾有ノ大工事ニシテ其要スル所ノ資本モ亦莫大ナリ故ニ其會計ノ法最モ慎重鄭重ナラサル可ラス宜シク其方法ヲ嚴緊ニシ出納支用ノ節目ヲシテ細大竝ヒ拳ケルモ遺漏アル事ナク會計ノ成績結果ヲシテ極メテ井然瞭然タラシムル事ハ最モ翹望スル所ナリ於是英國鐵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狀況ヲ酌量シ以テ其組織ヲ設立セント欲ス乃チ其大要ヲ略陳スル事左ノ如シ

予算制定ノ事

凡ソ一事業ヲ創起スルヤ必ス先ツ所要ノ資本ヲ予定シテ之ヲ金主ニ謀リ其承諾ヲ得サル可ラス蓋シ凡百ノ事業其資本総額ヲ一時ニ支用スルモノニ非ス鉄道ノ如キハ其尤ナルモノトス今夫レ金二千万円ヲ以テ予算総額トナシ鐵道工事ヲ興起スルモノト假定センニ如斯巨大ノ金額ハ決シテ一時ニ支用シ得ヘキモノニ非ス必ス之ヲ數年間ニ配用スルヲ例トス否ラスシテ金主若シ斯ノ巨大ノ金額ヲ一時ニ払込ムトキハ嘗ニ不急ノ資本ヲ堆積シテ其効用ヲ誤ルノミナラス活動生利ヲ主トスル資本ヲシテ徒ラニ庫中ニ藏匿シ恰モ死灰ノ如クナラシムルニ至ル可シ金主ノ不利益之レヨリ大ナルハナシ雖然一事業ヲ興起スルニ當リ其所要ノ金額ハ何程巨大ナルモ之ヲ予定シテ金主ノ承諾ヲ得ルニ非レ

ハ他日要用ノ期節ニ臨ミ其元入ヲ金主ニ
請求スルノ權ナシ是ヲ以テ先ツ其総額ヲ
予定シ漸次其所要ノ分ヲ金主ヨリ領収ス
ルヲ以テ一般興業資本予算制定ノ法トス
英語所謂「ノミナルカピタル」^{資本}ハ即
チ此予算制定額ヲ云フモノナリ資本ノ予
算法如此故ニ今我政府ニ於テ鉄道事業ヲ
創起スルニ当リ予算表ヲ調製スルノ法モ
亦前記ノ法ノ如クナラシメ必ス最初ニ於
テ其方案ヲ設ケ而シテ之ニ要スル金額ヲ
予定シ予算表ヲ調製シテータヒ政府ノ裁
可ヲ得タル以上ハ其工事ノ竣成ヲ告グル
ニ至ルマテ予算外ノ事業ニ著手スルニア
ラサルヨリハ再ヒ予算表ヲ製スルヲ要セ
ス但事業ノ功程ニ從ヒ相当ノ期節ニ及ハ
ハ予報シテ其所用資金ヲ請求スヘキノミ
是レ本条例ニ於テ最初一タヒ予算表ヲ調
製シテ政府ノ裁可ヲ得ハ爾後ハ其総額内
ヨリ年々支用スヘキ金額ヲ毎前年度ニ於
テ大蔵省ニ通牒シ之レカ準備ヲ為サシム
ルヲ以テ足レリトスル所以ナリ

資本勘定ノ事

凡ソ金主ニ於テ事業ヲ興起スル為メニ元
入セル金員ハ皆資本ト成ルモノナリ而シ
テ此資本ハ事業ノ性質ニ從ヒ種々ニ変化
スルモノナリ今鉄道事業ニ就テ之ヲ例セ
ハ或ハ軌道トナリ或ハ車輛トナリ器械ト
ナリ停車場トナルカ如シ故ニ常ニ一ノ勘
定ヲ設ケテ資本ヲ組成スル分子ノ現状ヲ
詳知スルハ理財上必要欠ク可サルモノト
ス英語茲ノ勘定ヲ稱シテ「カピタルアツ
カウント」ト云フ即チ資本勘定ノ義ナリ
金主ニ於テ元入シタル資本金ノ得失ヲ察
セント欲セハ宜シク先ツ此勘定ニ就テ考
究セサルヘカラス今夫レ単ニ興業費ノ科
目ノミヲ立テ而シテ資本勘定ヲ設ケサル
トキハ是唯事業ノ原因ヲ知りテ其ノ結果
ヲ知ラサルモノナリ興業費ノ原因アレハ
必ス之ニ由テ生スル所ノ財産ノ結果ナカ
ルヘカラス資本勘定ハ即チ其原因ト結果

トヲ包含スルモノナリ且夫レ鉄道財産ハ
其金額巨大ニシテ性質甚タ堅固ナリ故ニ
欧米各国ニ於テハ鉄道財産ヲ抵当トナシ
借債証書(此証書ヲ英語ニテ「デ
ベントユアール」ト云フ)ヲ発行シ資本
ヲ募リ以テ鉄道延長ノ費用ニ充ツルノ例
アリ鉄道財産ノ堅固ニシテ信用アル夫レ
如此故ニ之ヲ管理スルヤ其方法周到ナラ
サル可ラス又之カ景況ヲ示スヤ其結果ヲ
詳明ニセサル可ラス其管理ノ方法ヲ周到
ニシテ其結果ヲ詳明ニセント欲セハ宜シ
ク先ツ資本勘定ヲ開設セシムハアル可ラ
ス蓋シ財産価額ト資本金額トハ常ニ相平
均シテ差違ナキヲ法トス故ニ財産価額ノ
当ト不当トヲ知ラント欲セハ先ツ資本勘
定ニ頼リ其元入額ヲ知ラサルヘカラス否
ラスシテ茲ノ価額ノ得失ヲ論スルハ独ホ
秤錘ヲ用ヒシテ物ノ輕重ヲ論スルカ如
シ是レ資本金額ヲ明示スルノ必要ナル所
以ニシテ本条例ニ於テ之カ勘定ヲ設ケン
トスル所以ナリ

収息勘定ノ事

諸般ノ營業中鉄道營業ニ於テハ資本勘定
ノ外一種特殊ノ勘定ヲ開設スルヲ例トス
英語茲ノ勘定ヲ稱シテ「レウエニユウア
ツカウント」ト云フ之ヲ直訳スレハ歳入
勘定ノ義タリ本条例ニ於テハ之ヲ意識シ
テ収息勘定ト稱ス此勘定ハ運輸ヲ開業シ
テ汽車賃ヲ収入スルヤ直チニ之ヲ新設ス
ルモノニシテ此勘定ヨリシテ線路保存費
汽車運転費等ノ如キ營業上百般ノ費途ヲ
支弁スルモノトス一般ノ營業ニ於テハ此
勘定ヲ稱シテ損益勘定ト云フト雖モ鉄道
營業ニ於テ之ヲ収息勘定ト稱スル所以ノ
モノハ鉄道營業ハ他ノ營業ト其性質ヲ異
ニス或ハ貨物ヲ売買交換シ或ハ物件ヲ製
作シ或ハ資金ノ貸借ヲ為シテ利益ヲ得ル
ノ營業ニアラス最初一タヒ巨大ノ資本ヲ
出シテ營業ノ要具ヲ建設スレハ爾後ハ此
要具ヨリシテ許多ノ利息ヲ収入スルヲ以
テ資本勘定ト対立スヘキ一ノ勘定ヲ設ケ

置キ以テ資本ノ保全運転等ニ係ル費用ヲ支弁シ正味ノ利息ヲ知ルノ用ニ供センカ為メナリ猶ホ地主家主ニ於テ貸地料貸家料ノ為メ一ノ勘定ヲ設ケ置キ他所家屋ニ係ル諸般ノ費用ヲ支弁シ剰余ノ金員ヲ以テ地所家屋代価ニ対スル正味ノ利息ヲ見ルト一般ナリ故ニ収息勘定ト資本勘定トハ其原素性質全ク異なるモノニシテ其出納計算等判然区分シテ混同ス可ラサルモノトス是レ本条例ニ於テ資本勘定ノ外別ニ収息勘定ヲ開設シ以テ金主ノ元入金ニ屬スル金員ト此元入金ニ由テ収得スル金員トノ區別ヲ一目シテ瞭然タラシメントスル所以ナリ

科目制定ノ事

凡ソ計算科目ハ其勘定ノ種類ヲ事物ノ名称ト性質トニ由テ設立スルモノタリ宜シク其事業ノ性質ニヨリ之ヲ選定シ一ハ以テ實際技術上ノ真理ヲ推シ一ハ以テ理財上ノ原則ニ溯リ其適当スルヤ否ヲ考究セサルヘカラス否ラサルトキハ会計整理上煩擾ノ勞アルノミナラス実地工業ノ組織ト相齟齬スルヲ以テ理財上真正ノ結果ヲ知ルニ由ナシ真正ノ結果ヲ知ル能ハサレハ事實ヲ誤ルノ恐レアリ果シテ事實ヲ誤ル時ハ竟ニ思ハサルノ禍害ヲ醸成スルニ至ル科目制定ノ忽ニス可ラサル是ノ如シ是ヲ以テ資本及ヒ収息勘定ニ用ヒル所ノ科目ハ尤モ茲ニ注意シ務メテ理財ノ原則ニ随ヒ實際技術上ノ真理ヲ考究シ又歐米各国鉄道会計科目ニ擬シ其適切ナルモノヲ撰定シ資本及ヒ収息勘定ノ結果ヲシテ純然明白ナラシメントスルモノナリ

金銀貨幣出納ノ事

夫レ貨幣ハ物価ヲ度ルノ尺度ナリ今我邦ニ於テハ紙幣ニ其本位ノ勢力ヲ有タシメ以テ物価ヲ度ルノ尺度トナス一モ正貨幣ト異ナル事ナシ抑尺度ハ一定ノ制規アリ能ク物ノ長短ヲ度ルヲ得ヘシ猶本位ノ勢力ヲ有スル通貨ヲ以テ物価ノ高低ヲ度ル

カ如シ而ルニ本邦金銀貨ノ如キハ固ヨリ一定ノ価位ナク却テ其本位ノ勢力ヲ有スル紙幣ヲ以テ其価ヲ増減スル事ヲ得テ全ク通貨ノ能力ヲ失フ寧ロ之ヲシテ通貨ノ範圍ヲ脱セシメ宝贝玉石或ハ金銀塊等ノ物品ト其性質ヲ等シクシ之ヲ出納スルニ當リ宜シク紙幣ト混同セシメス一ノ物品ト見做シ収支共ニ其時価ヲ付シテ出納セシムルニ若カス是會計上無用ノ煩ヲ省キ簡易ナラシメントスルモノナリ

右中仙道鉄道会計条例中事項ノ要旨ヲ挙ケテ上陳スル事本条ノ如シ夫レ本邦鉄道ノ長大ナル中仙道ト雖モ果シテ此条例ニ依リ之ヲ実施スルニ及ンテハ會計ノ条理成績ヲシテ瞭然タラシムル事ハ固ヨリ必然ノ勢ニシテ毫モ疑ヲ容レサル所ナリ於是之ヲ考フルニ此法独リ中仙道ノミニ限り行フヘキモノニ非ス本省所管ノ鉄道ハ一般此法ニ準拠シテ施行セハ其便益ヲ得ル必ス多少ニ非ルナリ且其事業タル元同一ナルモノナリ宜シク其法ヲ異ニスル事アルヘカラス英國ノ如キモ其初メヤ各自其法ヲ異ニスルヲ以テ事業ノ成績會計ノ得失ヲ報告スルニ當リ統計比較常ニ其不便ヲ訴フ近時大ニ之ヲ改良シテ其面目ヲ一新シ始メテ善美ノ觀ヲ呈スルニ至レリ切ニ望ム我邦モ亦此ノ如クナラン事ヲ此他事理曲折ニシテ開陳ヲ要スルモノ多シ姑ク之ヲ略ス

この草案は、単なる支出項目の区分・類集にとどまらず、英国鉄道会計制度にみられた「資本勘定」と「収益勘定」を区別するという「複会計制度」(double accounts system)を模したもので、当時としては、まさしく画期的な提案であって、わが国鉄道会計の爾後の展開に、決定的な方向づけを行なったものであった。

この草案は、鉄道局長井上から工部卿佐々木高行に申達されたが、佐々木は大蔵卿と合議し連署して太政大臣三条実美に具申書を提出した。かくして、明治18年(1885年)5月に

鉄道局長に裁可の令達があった。制定をみた「鉄道会計条例」は次のとおりである。

鉄道会計条例

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収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取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、工兎及土地家屋等ノ如キ都テ營業上益金ヲ取得スルノ要具ヲ建設スル為メ大蔵省ヨリ交収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轉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轉シテ營業上取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轉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利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取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渉ルヲ問ハス起業ヨリ卒業マテノ所用総金額ヲ予定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要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トス建設費ノ予算ニ対シ大蔵省ヨリ交収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収スル金員ハ都テ交収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収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一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収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

金ト為シ大蔵省へ納付スルモノトス

第十条 火災盗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第八号書式ハ翌年度九月三十日限其主務ノ庁ヲ発シ本省ヲ經テ大蔵省へ送致スルモノトス

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条ノ期日迄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発シ之ヲ会計検査院へ送附スヘシ

第十六条 本条例ニ明文ナキモノハ総テ一般ノ法規ニ拠ルヘシ

この「鉄道会計条例」によって基礎がためられた官営鉄道会計制度の骨格ないし特色を列挙すると、次のとおりである。

- (イ) 従前の官庁一般会計の延長であった「作業(費)特別会計」の方式を廃して、事業体としての立場を、まがりなりにも認識・堅持して会計主体を設定した。
- (ロ) 英国鉄道会計の方式を導入し、capital account(資本勘定)と revenue account(収益勘定)とを区別する建前を採用し、後述する「三勘定制」の端緒となった。
- (ハ) 資本勘定の会計では、大蔵省より「交収スル基金」をもって「資本収入」とし、軌道・車両・器械・停車場・工具・土地家屋等の「益金ヲ収得スルノ要員ヲ建設」するための支出をもって「資本支出」

とした。

- (ニ) 収益勘定の会計では、「営業上収得スル金員」を収益とし、「営業上支出セシ諸般ノ総費」を費用とし、その剰余を「益金」として大蔵省に納付させた。
- (ホ) 資本勘定と収益勘定とは、それぞれが別個の「会計単位(主体)」であるという観念を基調としている。この立場は、後の改正で一そう明確になる。

第3節 「官設鉄道会計法」・「作業及鉄道会計規則」・「官設鉄道用品資金会計法」の制定とその問題点

第4章・第6節(1)でのべたように、明治22年(1883年)2月帝国憲法の発布とともに「会計法」・「会計規則」が公布され、複式簿記を基調とする官庁金銭会計制度が国庫金出納を除き廃止され、一般会計の様相が一変するに至ったが、あたかもこの時期に「官設鉄道会計法」(明治23年3月、法律第20号)と「作業及鉄道会計規則」(明治23年3月、勅令第33号)が制定された。すなわち、次のとおりであった。

官設鉄道会計法

明二三, 三, 一七 法二〇

- 第一条 鉄道事業ヲ経営スルタメ固定資本据置運転資本ヲ置キ営業上ノ収入及其附属雑収入ハ鉄道事業ノ費用ニ充ツルコトヲ許シ特別ノ会計ヲ立テシム
- 第二条 鉄道事業ノタメ従来使用シ及将来増加スル所ノ土地軌道車輛停車場工場家屋機械其他重要ナル器具ハ其固定資本トシ従来ノ流動資本ハ其据置運転資本トス
- 第三条 鉄道事業ニ要スル費用固定資本ノ維持修理及補充費竝ニ損失金ヲ鉄道事業ノ歳出トス
- 第四条 鉄道事業ノ純益及固定資本ニ属スル物件ノ売払代金ハ凡テ一般ノ歳入ニ編入スヘシ
- 第五条 政府ハ毎年鉄道事業ノ歳入歳出予算ヲ調製シ歳入歳出ノ総予算ト俱ニ之ヲ

帝国議會ニ提出スヘシ

第六條 鐵道事業ノ歳出額ハ予算定額内ニ於テ實際ノ歳入及据置運転資本ノ合計額ヲ超過スルヲ許サス

第七條 災害事変ニ因リ鐵道財産ニ大破損ヲ生シ予算定額ヲ以テ修理スルニ足ラサル場合ニ於テ其要用ヲ補フタメ鐵道事業ノ歳出予算ニ予備費ヲ設クルコトヲ得

第八條 鐵道事業ノ收入支出ニ関スル規程ハ別ニ勅令ヲ以テ之ヲ定ム

第九條 本令ハ明治二十三年度ヨリ施行ス其帝国議會ニ関涉スルモノハ帝国議會開會後ノ會計年度ヨリ施行ス

作業及鐵道會計規則

明二三、三、二〇 勅三三

第一章 歳入歳出

第一條 左ノ諸收入ヲ以テ作業所ノ歳入トス

第一 作業上ノ收入

第二 附屬雜收入

第二條乃至第四條(省略)

第五條 鐵道事業ニ於テハ左ノ諸費ヲ以テ歳出トス

第一 營業ニ従事スル職員ノ俸給諸給旅費

第二 職工人夫ニ給スル諸費

第三 鐵道、築造物、建物、車輛器具、機械ノ維持修理及補充費

第四 材料素品購入代

第五 汽車及機械運転用品購入代

第六 營業事務所停車場機械場客車用備品消耗品費

第七 損害賠償金

第八 訴訟費

第九 手数料、保険料、借料、広告料、謝金、外国注文品、監査費其他營業上ノ雜費

第十 運輸收入割戻金

第十一 損失金

第二章 予算決算

第六條 歳入歳出ノ予定計算書ハ所管大臣之ヲ調製シ前年度六月三十日マテニ各省予定經費要求書ト俱ニ之ヲ大蔵大臣ニ送付スヘシ

第七條 歳入歳出ノ予定計算書ハ科目ヲ分チ成ルヘク歳入ノ性質歳出ノ用途ヲ明示スヘシ

第八條 所管大臣ハ其年三月三十一日ニ終リタル會計年度ノ受払勘定表及固定資本価格増減表ヲ調製シ歳入歳出ノ予定計算書ニ添付スヘシ

第九條 歳入歳出ノ決定計算書ハ所管大臣之ヲ調製シ翌年度八月三十一日マテニ之ヲ大蔵大臣ニ送付スヘシ

第三章 收入支出

第十條 歳入歳出ノ予算ハ決定ノ後予備費ヲ除キ所管大臣各作業事務長ニ命シテ之ヲ執行セシムヘシ

各省大臣ハ作業支部局長ヲシテ歳出予算ノ一部ヲ執行セシメントスルトキハ仕払予算ヲ以テ之ヲ命スヘシ

仕払予算ニ関スル規程ハ會計規則第十一條、第十二條、第十三條ニ依ルヘシ

第十一條 予備費ノ支出ハ會計規則第十九條、第二十條、第二十四條ニ依ルヘシ

第十二條 作業所ノ收入官吏ハ會計規則第二十五條、第二十六條、第二十八條若クハ第二十九條ノ手續ニ依リ收入ヲ取扱フヘシ

第十三條 作業所ハ据置運転資本ニ属スル現金ノ持越高及当該年度ノ收入済歳入額ヲ以テ仕払元受高トシ歳出ヲ支出スルハ此仕払元受高ヲ超過スルヲ得ス

第十四條 作業事務長又ハ作業支部局長ハ歳出ヲ支出スル為メ金庫ニ向テ仕払請求書ヲ發スヘシ

第十五條 仕払請求書ヲ發スル官吏ハ正当債主若クハ其代理人ノ為メニスルニアラサレハ仕払請求書ヲ發スルヲ得ス但俸給

諸給ヲ除キ支部局及派出工場ニ於テ仕払ヲナス經費外国ニ於テ仕払ヲナス經費職工人夫ノ給料諸手当ハ仕払請求書ヲ發シ主任ノ官吏又ハ外国派出ノ官吏ヲ仕払官吏トシテ現金ノ前渡ヲナスコトヲ得

第十六条 仕払請求書ヲ發スル官吏ハ總テ仕払請求書ヲ發スル前其支出ハ正当ニシテ必要ナルヤヲ調査シ其金額ヲ算定シ又其支出ハ予算ノ目的ニ違フコトナキヤ金額ハ予算定額及仕払元受高ニ超過スルコトナキヤヲ調査スヘシ

第十七条 仕払請求書ニハ債主若クハ其代理人ノ氏名仕払ヲ請求スル金額支出科目年度番号支出ノ目的ヲ記載スヘシ但俸給諸給ニ限り集合仕払請求書ヲ發シ別ニ各受取人ノ金額氏名表ヲ添ヘルコトヲ得現金前渡ノ仕払請求書ニハ前渡ヲ受クヘキ官吏ノ資格氏名前渡ヲナスヘキ金額支出科目年度番号支出ノ目的ヲ記載スヘシ

第十八条 仕払請求書取扱ノ手續ハ會計規則第三十五条、第三十六条、第三十八条仕払命令取扱ノ例ニ依ル

第十九条 各年度ノ歳出ニ属スル仕払請求書ヲ發スルハ毎年度三月三十一日ヲ限リトス

第二十条 現金前渡ヲ受ケタル官吏監督ノ規則ハ大蔵大臣所管大臣ニ協議シテ之ヲ定ムヘシ

第二十一条 金庫ニ於テ仕払請求書ニ對シテ仕払ヲ執行シ又ハ之ヲ拒絶スルハ會計規則第四十三条、第四十五条、第四十六条仕払命令取扱ノ例ニ依ル

第二十二条 毎年度内ニ収入ヲナスヘキ權利ヲ得テ当該年度内ニ収入済トナラサルモノハ収入未済トシテ順次翌年度へ繰越シ現ニ収入ヲナシタル年度ノ歳入ニ組入ルヘシ

第二十三条 毎年度内ニ仕払ヲナスヘキ義務ヲ生シ当該年度内ニ仕払請求書ヲ發セルモノハ支出未済トシテ順次翌年度へ繰

越シ当該年度經過後滿五箇年内ハ支出ノ請求アル毎ニ仕払請求書ヲ發スヘシ但支出未済繰越額ハ支出調定済額ト合シテ予算定額ヲ超過スルヲ得ス

第二十四条 毎年度内ニ於テ仕払請求書ヲ發シ金庫ニ於テ仕払ノ請求ヲ受ケサルモノハ仕払未済トシテ之ニ相当スル資金ヲ翌年度へ繰越シ第十八条ノ規程ニ依リ仕払ヲナスヘシ

第二十五条 前条ノ仕払未済金ハ會計法第十八条ニ依リ仕払義務ヲ免レタルトキハ其期滿免除トナリタル年度ノ一般ノ歳入ニ組入ルヘシ

第二十六条 収入官吏ハ其取扱ヒタル収入ヲ記入スル帳簿ノ結果ニ依リ毎月収入報告書ヲ調製シ参照書類ヲ添ヘ翌月十五日マテニ所管大臣ヲ經由シテ之ヲ大蔵大臣ニ送付スヘシ但作業支部局ノ収入官吏ハ其収入報告書ヲ翌月七日マテニ作業事務本局ノ収入官吏ニ送付スヘシ

第二十七条 作業事務本局ノ収入官吏ハ作業全部ノ収入合計表ヲ調製シ諸収入官吏ノ収入報告書ニ添付シ前条ノ手續ニ依リ之ヲ大蔵大臣ニ送付スヘシ

第二十八条 會計主務官ハ其調定シタル支出ヲ記入スル帳簿ノ結果ニ依リ毎月支出報告書ヲ調製シ参照書類ヲ添ヘ翌月十五日マテニ所管大臣ヲ經由シテ之ヲ大蔵大臣ニ送付スヘシ但作業支部局ノ會計主務官ハ其支出報告書ヲ翌月七日マテニ作業事務本局ノ會計主務官ニ送付スヘシ

第二十九条 作業主務本局ノ會計主務官ハ作業全部ノ支出合計表ヲ調製シ諸會計主務官ノ支出報告書ニ添付シ前条ノ手續ニ依リ之ヲ大蔵大臣ニ送付スヘシ

第四章 資本

第三十条 資本ハ総テ価格ヲ付シテ計算スヘシ

第三十一条 資本ノ價格ハ左ノ方法ニ依テ之ヲ定ム

一 土地ハ近鄰地ノ売買価格五箇年間ノ平均ニ依ル近鄰ニ比較スヘキ相当ノ土地ナキトキハ五人以上ノ評個人ヲ定メ其評定価格ノ平均ニ依ル

二 建物鉄道其他築造、道路、船舶、機械、器具其他ノ物品ハ建築費又ハ購入価格ニ依ル建築費又ハ購入価格ノ不明ナルモノハ物件ノ輕重ニ依リ二人以上ノ評個人ヲ定メ其評定価格ノ平均ニ依ル

三 材料素品機械ノ運轉用品ハ購入価格ニ依ル

四 生産品ハ生産費ニ依ル但売買ノ契約済トナリタルモノハ其売渡代価ニ依ル

第三十二条 土地ノ價格ハ前条ノ方法ニ依リ每五年ニ之ヲ改定スヘシ

第三十三条 公衆ノ用ニ供スル鉄道ノ固定資本ハ每五年ニ五人以上ノ評個人ヲ定メ其評定価格ノ平均ニ依リ之ヲ改定スヘシ

第三十四条 建物公衆ノ用ニ供セサル鉄道其他築造、道路、船舶、機械、器具其他ノ物品ハ永遠保存品ヲ除キ總テ保存期限ヲ定メ其期限ニ応シテ毎年價格ヲ遞減スヘシ

前項中固定資本ニ屬スル物件ヲ修理シタルトキハ其修理費ヲ以テ現年ノ價格ニ加ヘ再ヒ保存年限ニ応シテ價格ヲ遞減スヘシ

第三十五条 前条ノ物件ヲ修理シタルトキハ保存年限ヲ改定シテ之ヲ延フルコトヲ得

第三十六条 材料素品機械ノ運轉用品ノ年度内未消費ニ屬スルモノ市価ノ低落又ハ毀損變質等ニ由リ其價格ヲ減スルトキハ毎年度ノ終リ當時ノ市価ニ依リ其價格ヲ改定スヘシ

第三十七条 生産品ノ年度内未販売ニ屬スルモノ需用ノ變動生産法ノ改良又ハ毀損變質等ニ由リ其價格ヲ減シ實際ノ市価生産費以下トナルトキハ毎年度ノ終リ當時

ノ市価又ハ毎年度ノ生産費ニ依リ其價格ヲ改定スヘシ

第三十八条 材料素品機械ノ運轉用品生産品其ノ他ノ物品ニシテ不用ニ歸シタルモノハ總テ損失トシ其價格ヲ削除シテ不用物品ニ組入レ之ヲ売払フヘシ

第五章 受払勘定

第三十九条 受入ニ屬スルモノ左ノ如シ

第一 歳入ノ収入済額

第二 収入未済額

第三 据置運轉資本ニ屬スル現金ノ持越高

第四 總生産品ノ價格

第五 總材料及素品ノ價格

第六 總機械運轉用品ノ價格

第七 作業場用総備品ノ價格

第八 代価支出済未収物品ノ價格

第四十条 払出ニ屬スルモノ左ノ如シ

第一 歳出ノ支出調定済額

第二 支出未済額

第三 据置運轉資本額

第四 売払代価収入済物品ノ價格

第五 売払代価収入未済既出物品ノ價格

第六 消費シタル材料及素品ノ價格

第七 消費シタル機械運轉用品ノ價格

第八 損失ニ歸シタル物品ノ價格

第九 損失金

第四十一条 作業所ハ受入ノ総額ヨリ払出ノ総額ヲ控除シ残余アルトキハ作業ノ益金トシテ其事業ヲ営ミタル年度ノ一般ノ歳入ニ納付スヘシ

第六章 工事及物件ノ売買貸借

第四十二条 工事及物件ノ売買貸借ニ關スル規則ハ總テ會計規則第七章ノ例ニ依ル

第七章 出納官吏

第四十三条 出納官吏ニ關スル規則ハ第四十四条ニ定メタル期限ノ外總テ會計規則第八章ノ例ニ依ル

第四十四条 會計規則第九十五条ノ例ニ依リ會計主務官及収入官吏ノ會計検査院ニ

提出スヘキ計算書ヲ所属省又ハ事務管理
庁ニ送付スルハ毎年度経過後二箇月以内
トス

第八章 帳簿

第四十五条 大蔵省ハ各作業会計ノ主計簿
ヲ備ヘ歳入ノ予算額確定額収入済額収入
未済額歳出ノ予算額仕払元受高確定額支
出済額支出未済額ヲ登記スヘシ

第四十六条 作業所ハ日記簿、原簿、補助
簿ヲ備ヘ其事業ニ関スル一切ノ計算ヲ登
記スヘシ

第四十七条 収入官吏ハ収入簿ヲ備ヘ歳入
ノ予算額確定額収入済額収入未済額ヲ登
記スヘシ

第四十八条 会計主務官ハ支出簿調定総計
簿ニハ歳出ノ予算額確定額支出調定済額
支出調定未済額ヲ登記シ調定総計簿ニハ
仕払元受高支出調定済額ヲ登記スヘシ

第四十九条 収入官吏現金前渡ヲ受ケタル
官吏現金ヲ出納スル場合ニ於テハ現金出
納簿ヲ備ヘ其出納ヲ登記スヘシ

第九章 雑則

第五十条 本規則ニ依リ出納官吏ヨリ会計
検査院ニ提出スル所ノ証明書ニ関スル規
程様式ハ会計検査院ニ於テ之ヲ定ムヘ
シ

第五十一条 前条ノ外本規則ニ掲クル諸書
類帳簿ノ様式ハ大蔵大臣之ヲ定ムヘシ

第五十二条 此規則ニ於テ作業所トハ造幣
局、印刷局、富岡製絲所、電信燈台用品
製造所、広島鋳山、東京砲兵工廠、大阪
砲兵工廠、千住製絨所及鉄道ヲ謂フ

第五十三条 此規則ニ於テ作業事務長トハ
鉄道局長官、造幣局長、印刷局事務長、
富岡製絲所長、東京砲兵工廠提理、大阪
砲兵工廠提理、千住製絨所長ヲ謂フ
電信燈台用品製造所及広島鋳山ニ於テハ
其事務管理長ヲ以テ作業事務長トス

第五十四条 本規則ハ明治二十三年度ヨリ
施行ス

この官設鉄道に関する会計法・会計規則に
つき、とくに注目すべき点を列挙すると、次
のとおりである。

(イ) 鉄道事業中の「作業費」について、は
じめて明文をもって「特別会計」が認め
られた。(法・第1条)

(ロ) 「固定資本」と「据置資本」とを区別
している。(法・第1, 2条)

(ハ) 歳入出の予算制度の確立に鑑みて、鉄
道会計と予算制との調整を図った。(法
・第4, 5, 6条)

(ニ) 歳出予算に予備費を設けさせた。(法
・第7条)

(ホ) 明治23年原始商法が財産の評価につき
「時価主義」をとったのに反して、この
特別法では、

(a) 材料・素品・機械等の運転用品につ
いては取得原価による評価。

(b) 土地については近隣地売買価格の5
年平均額あるいは5人以上の評価人の
評定価額による評価。

(c) 建物等の設備資産については取得原
価。取引価格の不明なる場合は2人
以上の評価人の評定価額による評価。

という方法をとった。一般法たる商法の
適用例外をなすものである。(「規則」・第
31条)

(ヘ) 減価償却法によらず、一定年限ごとの
再評価法を採用し、この価格の評価・改
定は、土地にも及んでいる。(「規則」・第
32, 33条)

(ト) 材料等の運転用品については、「低価
法」を適用している。これも一般法たる
商法の適用例外をなすものである。(「規
則」・第36条)

(チ) 作業所帳簿としては、「日記簿」(仕
訳日記帳のこと)と「原簿」(総勘定元帳
のこと)の両主要簿と補助簿とによつて
いる。大坂造幣寮以来の日記簿・原簿と
いう術語は、ここでも用いられている。

（「規則」・第47条）

(ウ) 予算収支の管理帳簿と職制、あるいは報告手続等は、みな官庁一般会計の場合に準拠している。

鉄道事業の拡大に伴い、用品貯蔵の必要性がたかまった。すなわち、必要の都度、一般会計からの支出手順をふむとなると、事業の円滑な運営は殆ど期し難いし、ストックが全然ないというのでは不経済であり計画も立ちかねるし、さらに自営の用品等の製造や補修も必要である。そこで大蔵省は、官設鉄道会計の据置資本のうち180万円をもって資金特別会計を設置させることにし、明治29年1月法律第2号「官設鉄道用品資金会計法」を制定した。

鉄道の建設と営業に要する用品は、この資金特別会計により購入し、需要に応じて配給する仕組となったのである。なお、この特別会計は、純然たる特別会計とは異なり、法の第5条によって決算上の剰余金は一般会計の歳入に編入することになっていた。

官設鉄道用品資金特別会計法

第1条 鉄道用品ヲ購入貯蔵シ官設鉄道運輸営業並ニ建設事業ノ需用ニ応スル為メ官設鉄道用品資金ヲ置キ特別ノ会計ヲ立テシム

第2条 官設鉄道用品資金ハ官設鉄道会計ノ据置資本ノ内金百八十万円ヲ以テ之ニ充ツ

第3条 鉄道用品資金ヲ以テ購入貯蔵シタル物品ノ製作改製及修理ノ費用ハ該資金ヲ以テ之ヲ支弁スヘシ

第4条 (以下省略)

この用品資金の収支に関しては、同年7月勅令第71号をもって、「官設鉄道用品資金会計規則」が制定された。また、将来、用品資金が不足した場合の措置としては、「鉄道公債会計法」（明治26年1月、法律第10号）の第2条によって、資本勘定より前金払をうける

ことができる旨の政府見解が明治25年（1892年）12月衆議院特別委員会でも明らかにされた。

第4節 「三勘定制」の確立

かくして、官営鉄道会計制度は、最初に、「作業費」についてこれを「行政費」から区別する「特別会計（「作業費特別会計」）」が認められ、ついで、用品資金についての特別会計が認められるに至った。さらに、明治39年（1906年）6月法律第38号により「帝国鉄道会計法」が公布されるや、ここに、「建設費特別会計」を設置することになり、ここに「三勘定制」への方向が定まったのである。

もともと、「特別会計」と一口にいっても、一般会計に対する独立性に大きな程度差がある。官営鉄道の場合、独立会計に向って、ここに大きく前進したとみてよい。「帝国鉄道会計法」について、とくに注目すべき点を列挙しておく。

(イ) 従前の資本を、鉄道事業の負債として一般会計に対して償還させる。（法・第1条）

(ロ) 事業より生ずる益金は、従前は一般会計に繰入れていたがこれを改め、負債利子と負債の償還にあてさせる。（法・第1条）

(ハ) 収益勘定は、諸営業収入・所属物件の貸付料・用品特別会計の過剰金を歳入とし、営業上の諸費用・維持修繕費を歳出とする。差額は益金として、負債の「利子」と「消却金」とに区別して一般会計に納付する。（法・第4、5条）

「帝国鉄道会計法」は、明治42年（1909年）に改正され、建設・改良に要する資金は、益金をもって充て、不足する場合は公債を発行するか、借入をすることができるとしたので、独立事業体として、さらに一步を進めることとなり、さらに大正10年（1921年）には「鉄道会計法」の改正により、用品勘定を資本勘定

から独立させ、ここに、「資本勘定」・「収益勘定」・「用品勘定」よりなる「三勘定制」が確立するに至った。

改正「鉄道会計法」について、とくに注目すべき点は、次のとおりである。

- (イ) 収益勘定の益金は、資本勘定に繰入れて建設・改良に充てる。（法・第2条）
- (ロ) 益金不足の場合は、公債の発行または借入をすることができる。（法・第2条）
- (ハ) 用品勘定の決算上生じた過剰金は、資本勘定に繰入れる。（法・第6条）
- (ニ) 用品勘定の不足金は、資本勘定より繰入れる。（法・第6条）

鉄道会計は、かくして、資本勘定・収益勘定・用品勘定がすべて完全に一般会計から分離して、独立性の強い事業特別会計としての性格が顕著となった。

三勘定制の仕組と運営とを概説すると、次のとおりであった。「収益勘定」は営業つまり旅客・貨物の輸送に関する収支を取扱い、益金はすべて「資本勘定」に繰入れる。「資本勘定」は、「収益勘定」からの繰入れと公債発行・借入金を財源として建設と改良を行なう。「用品勘定」は、一定資金をもって用品の購入・製造・修繕を行ない、「収益勘定」と「資本勘定」とに売却する。三勘定制は、実質よりみると予算制と強く結びついた「三独立会計単位（主体）」なのである。鉄道建設を行なう場合を想定すると、建設資材の輸送については、「資本勘定」より「収益勘定」に運賃を支払い、また、「用品勘定」に対しては建設資材の代金を支払うのである。

三勘定ともに、「現金収支」の計算であり、債権・債務の適切な記録は行なわれておらず、償却費計算も行なっていない。さらに、官営鉄道の場合は、私営鉄道とは異なり、一般会計と同様に、予算制のもつ拘束は厳重を極めた。私営鉄道の場合のように、決算額が予算を超過したとき、総予算の変更を届出るだけというように簡単にはいかない。極端な例で

いうと、建設工事中に資材が焼失したような場合、私営鉄道ならば、それを損費として収益勘定の支出としうるが、官営鉄道では、収益勘定の支出とすることが予算の拘束があつてできない。資本勘定（建設費）の支出とせざるを得ないから、当然、固定資産価額はそれだけ水増しされる。その反面、各駅の備品類についてみると、私営鉄道では、相当価格以上のものを建設費で決算するが、官営鉄道では、資本勘定に予算がないので営業費（作業費）で決算せざるを得ない。そこで結果的にはこれらの資産がすべて「簿外資産」とならざるを得ないのである。

資産価額の償却や減失資産の控除についても、私営鉄道の場合は、これらを損益計算に計上し、「収益勘定」の費目とすることができるが、官営鉄道では、資産価額が減損しても、時間の経過によって減価しても、現物が存在する限り、^{オリジナル・コスト}原初原価をそのまま維持するのである。

官営鉄道では、借入金利息はすべて収益勘定の費目とするが、私営鉄道では、未開業線に使用した借入金の利息分は建設費で決算し、開業線に使用した利息分に限って収益勘定に負担させる。

このように、株式会社である私営鉄道の場合と比較してみると、当時の官営鉄道会計が、「継続企業体の会計」からは大部かけはなれていることが一そう具体的にわかる^(注)。

（注）詳細は、昭和12年5月刊、佐藤雄能著『鉄道会計研究』第2編、第6章以下に詳しい。

第5節 官営鉄道会計法規の変遷

本節末尾の「年表」を参照しながら、法制の変遷を示すと、次のとおりである。

第1期……明治2年（1869年）1月の「出納司規則書」の適用。一般行政費たる「省費」と、「作業費」との区別はない。

第2期……明治9年（1876年）9月6日太政

官は、「各庁作業費区分及受払規則」を制定する。わが国の作業特別会計はじまる。翌10年7月に「作業費出納条例」が制定される。

「興業費」と「営業費」との区分がはじまる。

第3期……鉄道という特殊な事業について、他庁と同じ規則適用の可否が議論される。

「鉄道会計条例」を制定して、「作業費出納条例」の支配を脱しようとする気運がたかまる。工部卿と大蔵卿が連名の太政大臣への具申書の冒頭にいう。

「凡鉄道建設ノ業タル他一般ノ事業ト大ニ其性質ヲ異ニシ随テ別ニ其経済法ナルモノアリテ存ス」(以下省略)

明治18年(1885年)5月に「鉄道会計条例」が公布された。「資本勘定」と「収益勘定」の区分がここにはじまるのである。ついで、明治23年(1890年)2月の帝国憲法・会計法の公布により一般会計は、別章でのべたようにその面目を一変することになり、官営鉄道の法規もまた改められ、同年3月に「官設鉄道会計法」が公布された。

第4期……「一般会計法」・「官設鉄道会計法」および明治26年(1893年)1月に公布された「官設鉄道用品資金会計法」という三本建の法規によって整備されてきた官設鉄道の会計法規をまとめて一団とし、「一特別会計」にしようという主旨で、法改正の意見が具申され、翌29年4月に「帝国鉄道会計法」が公布された。法改正の主旨は、鉄道事務官井上正進の意見書一の「理由」の冒頭に鮮明に示されている。

鉄道作業上諸般ノ業務ハ営業線路ノ延長ト建設区域ノ膨脹ニ随半シテ益々複雑多端ヲ加フルハ固ヨリ数ノ免レサル所ナリト雖モ其業務ノ性質トシテ可成簡易ノ方法ヲ設ケ可成敏捷ニ執務ノ順序ヲ立テサレハ決シテ其目的ヲ達スルコト能ハス而シテ鉄道業務中最モ事務ノ複雑ニ涉リ又錯綜ヲ極ムルモノハ実ニ会計事務ヲ以テ第一トス……(中略)……若シ官設鉄道ニ関スル行政ノ刷

新財政ノ整理ヲ根本的ニ行ハントセハ先ツ右ノ三法ヲ一団ト為シテ単独ニ官設鉄道会計法ヲ設定シ而シテ相互ニ於ケル売買貸借或ハ歳入歳出ノ手数ヲ省略スルニアラサルヨリハ決シテ其実ヲ挙クルコト能ハス是レ此ノ改正ヲ要スル所以ノ第一ナリ

官営鉄道会計法年表

- | | |
|----------|---|
| 明治2年1月 | 「出納司規則書」・鉄道掛は監督司・土木司・出納司に分かれる。 |
| 4月 | 上野景範等「省費と作業費の区分」を建議。 |
| 明治5年5月 | 「鉄道略則」を布達。 |
| 明治9年9月 | 太政官は内務・海軍・工部の三省に「各庁作業費区分及受払規則」を通達す。わが国最初の特別会計法。 |
| 明治10年7月 | 太政官達「作業費出納条例」の制定。 |
| 明治15年11月 | 「日本鉄道会社会計規則」を下付す。 |
| 明治17年中 | 作業員出納条例取調委員会の「鉄道外四作業条例」の成果なる。大蔵卿の反対。 |
| 明治18年春 | 図師民嘉「鉄道会計条例」制定を建議。 |
| 4月 | 大蔵卿・工部卿「鉄道会計条例」制定を太政大臣に具申。 |
| 5月 | 裁可済の令達。 |
| 明治20年5月 | 「私設鉄道条例」の公布。 |
| 明治22年2月 | 帝国憲法・会計法の公布。 |
| 6月 | 「倉庫課分任章程及通則並出納順序」の制定。 |
| | 「物品会計規則」の公布。 |
| | 「鉄道局物品出納規程」の制定。 |
| 明治23年3月 | 「官設鉄道会計法」の公布。 |
| | 「作業及鉄道会計規則」の制定。 |
| | 「鉄道局現金出納順序」の制定。 |
| 11月 | 「鉄道庁歳入収納規程」の制定。 |
| 明治26年1月 | 「官設鉄道用品資金会計法」の公布。 |
| 7月 | 「官設鉄道用品資金会計規則」 |

- の制定。
- 明治27年 3月 「歳入歳出予算決算事務取扱規程」の制定(鉄道特別会計)。
- 9月 「鉄道作業局予算決算事務取扱規程」の制定。
- 明治33年 3月 「私設鉄道法」の公布。
- 8月 「私設鉄道株式会社社会計準則」の制定。
- 明治34年中 「官設鉄道会計法改正意見」(井上正進)。
- 明治38年 3月 「帝国鉄道会計法案」を衆議院に上提す。
- 明治39年 4月 「帝国鉄道会計法」の公布。
- 6月 「帝国鉄道及用品資金会計規則」の制定。
- 「帝国鉄道官署現金受払規則」の制定。
- 「帝国鉄道官署会計事務取扱規程」の制定。
- 明治40年 3月 「帝国鉄道庁会計事務取扱規程」の制定。
- 「帝国鉄道庁会計事務取扱細則」の制定。
- 4月 「帝国鉄道会計事務取扱帳簿並書類様式」の制定。
- 明治42年 1月 「帝国鉄道会計法」改正案を議院に提出。
- 改正法の公布。
- 明治42年 3月 「帝国鉄道会計規則」の制定。
- 「諸書類帳簿等ノ様式」の制定。
- 4月 「鉄道院会計事務規程」・「鉄道院会計事務取扱細則」その他の制定。

第6章 「私設鉄道株式会社社会計準則」 および「地方鉄道会計規程」 の制定

明治20年以前においても、日本鉄道会社等の若干の私鉄会社が鉄道の敷設を許可されており、とくに日本鉄道会社の場合では、明治15年(1882年)11月に「日本鉄道会社社会計規制」を大蔵・工部両省より下付されていた。また、明

治20年(1887年)5月には「私設鉄道条例」が公布されているけれども、会計に関しては、その第33条に「資本勘定」と「収益勘定」の区分が示されたにとどまるものであった。これら以外には、ほとんどみるべきものはなかったのである。

明治33年(1900年)3月法律第64号によって「私設鉄道法」が公布され、ここに、私鉄関係の法令は、やや具備するようになった。その二十条に、「主務大臣ハ会社ノ会計ニ関スル準則ヲ設クルコトヲ得」と規定された。この準則が、同年8月に通信省令第32号によって公布された「私設鉄道株式会社社会計準則」である。

次にその全文を掲示する。

私設鉄道株式会社社会計準則

第一条 私設鉄道株式会社ハ本則ニ準シ会計ニ関スル規程ヲ設ケ之ヲ届出ツヘシ其ノ変更ヲ為シタルトキ亦同シ

第二条 会社ノ会計年度ハ定款ノ規定スル所ニ依ル

第三条 会社ノ勘定ハ左ノ四種ニ區別スルコトヲ要ス

第四条 資本勘定ハ株金ノ払込未済高、払込高、債券発行額及是等ヨリ生スル利息並他ノ勘定ヨリ補充スル金額ヲ入トシ建設費、改良費等營業上収益ヲ生スル物件ノ創設改良ニ要スル資金並建設及營業用貯蔵物品ノ購入代金ヲ其ノ出トスルヲ例トス

社債ノ 一 等ヲ資本勘定ヨリ支出スルトキハ前項ノ出ニ之ヲ編入ス

第五条 収益勘定ハ会社カ運輸開始後營業上ヨリ生スル諸般ノ入金ヲ入トシ鉄道ノ維持保存及營業上ニ要スル諸般ノ費用ヲ以テ出トスルヲ例トス

運輸開始前ニ生シタル諸般ノ収入ハ資本勘定ニ編入ス

社債発行ノ益金ハ償還金出途ニ依リ資本勘定若ハ社債償還準備積立金勘定ニ編

入ス

第六条 各積立金勘定ハ其ノ種類ニ依リ商法第194条ニ依ル積立金、配当準備金、社債償還準備金等ノ積立金及是等各積立金ヨリ生スル利息ヲ入トシ資本欠損補填金、配当平準支出金及社債償還元利支出金等各積立金ヨリ支出スヘキ金額ヲ出トスルヲ例トス

商法第149条ニ依ル積立金ハ資本欠損補填ノ場合ニ非サレハ之ヲ支出スルコトヲ得ス

第七条 雑勘定ハ職員積立金、契約保証金、配当未払金等各条件以外ノ諸勘定出納ヲ整理スルモノトス

第八条 株式公売又ハ社債発行ノ結果差損金ヲ生シタル場合ト雖モ帳簿ノ記入ハ其ノ券面額ヲ以テシ欠損額ヲ明示スルコトヲ要ス

会社カ所有スル他会社ノ株式、社債券其ノ他有価証券ハ其ノ買入又ハ払込金額ヲ以テ記入スヘシ

第九条 財産目録ニ記入スル価格ハ左ノ標準ニ依ル

一 有価証券ハ目録調製ノ現時ニ於ケル価格カ其ノ買入代価又ハ払込金額ヲ超価スルトハ買入代価又ハ払込金額ヲ以テ記入スヘシ

二 其ノ他ノ財産ハ実費決算額ヲ以テ記入スヘシ

第十条 貯蔵物品ハ受払共購入実費ヲ以テ出納ヲ為スモノトス

第十一条 資本勘定及収益勘定ニ関連スル費用ハ一定ノ標準ヲ定メ区分スルコトヲ要ス

第十二条 会社ハ毎事業年度末日ニ於ケル各勘定ノ貸借一覧表ヲ調製シテ之ヲ差出スヘシ

第十三条 本則ノ規定ハ免許、補助金其ノ他ノ場合ニ於テ特別ノ事項ヲ指定シタル場合ニハ之ヲ適用セス

附 則

第十四条 本則ハ私設鉄道法施行ノ日ヨリ之ヲ施行ス

「参考」・「軽便鉄道会計準則」(明治43年8月・閣令第14号)

第九条 財産目録ニ記載スル財産ノ価格ハ左ノ標準ニ依ルモノトス

一 有価証券ハ購入代価又ハ払込金額但シ其ノ時価低落シタルトキハ毎年度ノ終ニ於テ時価ニ改定スヘシ其ノ騰貴シタルトキハ購入代価又ハ払込金額ヲ限度トシ増加スルコトヲ得

私営鉄道株式会社の場合もまた、官営鉄道の場合と同様に、明治20年5月の「私設鉄道条例」以来の「資本」・「収益」の二勘定を区別する建前を採用し、さらに二勘定を追加し「四勘定の複会計制」をとった。

すなわち、資本勘定には、株金と借入金によって調達した資金およびその他勘定から補充した収納金をもって「資本収入」とし、建設費と改良費の支出と負債の償還および貯蔵品の購入代金等を「資本支出」として記帳する。

さらに、収益勘定には、営業上の諸収入をもって「収益収入」とし、鉄道の維持・保存の費用支出その他営業上の諸費用支出を「収益支出」として記帳する。

また、建設と営業とにともに関連した支出は、当該会計年度における建設費と営業費との割合で按分する。本業と副業とにともに関連する営業費・営業収入あるいは興業費(注・前章を参照のこと)は、前記と同じ筆法で割合に応じて按分する。四勘定の複会計制は、英国の鉄道複会計制度を踏襲したものであるといわれている。

財産目録(第9条)評価額は、各種の資産によって、次のとおりである。

(1) 有価証券

商法規定(時価主義)にかかわらず、例外規定の適用によって、低価法による。このこ

とは、「参考」に掲示した「軽便鉄道会計準則」の場合は、極めて明確である。すなわち、取得原価で評価するが、期末時価が低落した場合は、時価に改定する。

(四) その他の資産評価額は、「実費決算額」とする（「実費決算主義」という）。

実費決算額というのは、例えば、貯蔵物品についていえば、物品の購入価額に運送費・保険料・関税等の諸掛を加算した額であり、この額で出納すべきものとされた。取得原価基準の適用に外ならぬ。

大正8年(1919年)8月閣令第14号「地方鉄道会計規程」では、前記の「資本勘定」・「収益勘定」という範疇は設けていないが、資本収支と収益収支との性格を明記しており、また、有価証券に適用されていた低価法は改定されて、時価主義によることとなった。

設備資産について「実費決算主義」を採用する場合、実費決算額以下とすることが許されるかどうかで議論があった。この論争は、実は、減価償却を行なって「原価差引減価額」によることが許されるかどうかという課題をめぐる議論であったが、「地方鉄道会計規程」では「消却」を認めるという趣旨が明らかとなった。すなわち、

「地方鉄道会計規程」第九条に、次の規定が設けられた。

「財産目録ニ記載スル有価証券以外ノ財産ハ実費決算額ヲ超エルコトヲ得ス」

「財産価額ヲ消却シタルトキハ消却額ヲ原価ヨリ控除シタル残額ヲ以テ実費決算額トス」

また、貯蔵物品については、「準則」第十条で、「貯蔵物品ハ受払共購入実費ヲ以テ出納ス」と規定してあったが、「規程」では、第八条で「貯蔵物品ハ原価ヲ以テ出納スヘシ」と規定した。「購入実費」という表現は、貯蔵物品がすべて文字どおり「購入」したものにだけに限らないので必ずしも適切とはいえないなかったのであろうが、第九条(前掲)の規

定のほかに、とくに貯蔵品について第八条を設ける積極的な必要性があるかどうか。あるいは、「原価」・「実費決算額」の両用語を区別して用いているが、これは、いかなる理由によるのか。といった問題がのこる。

これらの点に関して、佐藤雄能著『鉄道会計研究』(昭和12年刊)の19頁では、次のようにいう。

「第九条には実費決算額とあるのに第八条には原価とせられたのは何故であろうか、或はいふ実費決算額と云へば、其の物の代価、手数料、鑑定料、運賃、保険料等を含むのみでなく、種々なる間接費用即ち貯蔵品担任の職員に係る俸給旅費手当其の他物品保管の為に要する傭人の給料、置場の借地料等を包含するけれども、地方鉄道に於ては此等の間接費用を割掛けない。それで実費決算額とは云はないで原価と云つたものであろうと。併し原価と云へば間接費用を含まないと謂ふことが出来ぬ。現今の我が地方鉄道は概ね規模が小さく、貯蔵物品の数量も少いから間接費用の割掛けないけれども、規定の上よりすれば割掛費用を附加してならぬとは謂ひ得ないと思ふ。原価と実費決算額とは確然たる区別はないやうに思はれる。此の事に付いても立法当時の書類は大震災火災の為に焼失して之を詳にすること能はざるを遺憾とする」と。

たしかに、「原価」という場合は、間接費用の配賦額をふくまないという解釈は、無理のように思える。「プライム・コスト」(素価)すなわち「原価」といった観念があったとも思えぬ。関係諸規程・法令が、つぎつぎに制定・改定されていくプロセスに生じた用語の混乱としか判断しようがないのではないかと思う。

第7章 私営鉄道会社会計の実況

第1節 序説

不換紙幣整理の完了とともに好況に向った明治19年頃から、諸事業は活況を呈したが、その中心となったものは鉄道事業であった。東京と青森間の日本鉄道会社が唯一の私設鉄道であったが、この明治19年以後は、伊予鉄道をはじめとし数多くの私設鉄道会社が開設され、とくに、日清戦争後にまきおこった全国的規模の鉄道建設ブームは、私鉄資本の総額を5億円の巨額に達させた。

当時の鉄道簿記の実況を知るため、本章では、「日本鉄道株式会社、山陽鉄道株式会社 其他二三社ニ応用シツツアル」（序文の一節）簿記として書かれた『鉄道簿記学総覧』（明治29年8月刊・内尾直喜著）を史料として用い、実況をさぐることにする。なお、巻頭に「本書発行旬日ナラスシテ左ノ諸会社及役員ノ引用書ニ採用セラル」として列記している鉄道会社名には、次のものがある。

日本鉄道株式会社・武相中央鉄道株式会社
 ・七尾鉄道株式会社・船越鉄道株式会社・坂鶴鉄道株式会社・信尾鉄道株式会社・豆相鉄道株式会社・津軽鉄道株式会社・伊賀鉄道株式会社・平安鉄道株式会社・都賀鉄道株式会社・京都鉄道株式会社・九州鉄道株式会社・筑紫鉄道株式会社・紀和鉄道株式会社・上武鉄道株式会社・東武鉄道株式会社・筑後鉄道株式会社・中越鉄道株式会社

第2節 勘定組織

前節でのべたように、官設鉄道の会計に準じて、「資本勘定」と「収益勘定」とを区別して整理する建前を採用する。資本勘定は、株主の拠出した資本によって、土地・軌道・車軸・諸機械その他の建設もしくは改良にか

かる一切の支出を支弁する「会計単位(主体)」であり、収益勘定は、営業上の収益によって、鉄道の維持・保存その他営業上の諸費用を支弁する「会計単位(主体)」である。

この二種の勘定を大別して、次の三種の分類科目を設ける。

興業費(建設費)……資本勘定に属する。

営業費……………収益勘定に属する。

営業収入……………収益勘定に属する。

日本鉄道株式会社の場合の「総勘定科目」の細節の一部を紹介すると、次のとおりであった。これは先の「鉄道会計条例」の「別冊」によったものである。

資本勘定計算科目			
建設費科目細節			
款	項	目	節
建設費	線路予測費	技術予測費	俸給 旅費 手当 (以下省略)
		諸費	工費 器具費 器材費 (以下省略)
	工事監督費	技術員費	俸給 (以下省略)
	用地費	買上費	土地 家屋 (以下省略)

収益勘定計算科目			
営業収入科目細節			
款	項	目	節
営業収入	運輸収入	客車収入	乗客賃金 官用乗客賃金 手荷物賃金 (以下省略)
		貨車収入	貨物賃金 官用貨物賃金 (以下省略)
	雑収入	諸役金家賃	

収益勘定計算科目 営業費科目細節			
款	項	目	節
営業費	線路保存費	監督費	俸給 旅費 (以下省略) 軌道修繕費 橋梁修繕費 (以下省略)
		工事費	

第3節 帳簿組織

主要簿(「本簿」ともいう)として、日記帳と元帳とを用いる。前者は、「仕訳日記帳」であり、後者は「総勘定元帳」である。三憑書(伝票)制を採用する。

補助簿(「明細簿」ともいう)の主なものは、次のとおりである。

金銭出納帳・株式勘定元帳・建設費内訳帳・営業準備費内訳帳・営業費内訳帳・本社費内訳帳・諸預け金内訳帳・仮収入内訳帳・客車収入乗客賃内訳帳・同小荷物賃内訳帳・貨

車収入荷物質内訳帳・雑収入内訳帳・仮出金内訳帳・貯蔵品内訳帳(その他省略)

随時・定時に作成する「表式」の主なものは、次のとおりである。

試算表・建設費内訳表・線路保存費内訳表・汽車費内訳表・本社費内訳表・損益勘定明細表・貸借対照表・財産目録等。

第4節 記帳例および日本鉄道株式会社「総体損益報告表」(明治29年上半年)

諸帳簿の記帳および「憑書」の実況を具体的に例示して解説する。

(事例) 技師某, 線路予測のため出張につき旅費として現金で30円を渡す。

(イ) この支出は、建設費(款)・線路予測(項)・技術員費(目)・旅費(節)となる。

(ロ) 記入すべき諸帳簿は、日記帳・元帳(元帳計算表を随時に作成)・金銭出納帳・建設費内訳帳である。よって、その実況は、次のとおりとなる。

		日 記 帳				
		年	月	日		
元 丁	摘 要	借	方	貸	方	
	建設費		30000			
	現金				30000	
	線路予測費					
元 帳						
現 金						

月 日	摘 要	日 丁	借 方	貸 方	借へ 或貸	残 高
	興業費					
	一口			30000		×××××
建 設 費						

月 日	摘 要	日 丁	借 方	貸 方	借へ 或貸	残 高
	線路予測費		30000		借	30000

このように、主要簿での記帳は、「款」の分類科目で行なう。補助簿の記入は、次のとおりとなる。

建設費内訳帳
線路予測費 技術員費

月日	摘要	番号	金額	合計
	旅費, 何某渡シ		30000	30000

(注) 番号欄には支出憑書の番号を記入する。(金銭出納帳……省略)

このように、補助簿での記帳は、「項」・「目」の分類科目で行なう。

(イ) この取引事例の場合の「支出憑書」(支払伝票に相当)は、次のとおりである。

支 何 号 建設費

線路予測費	項	合 金	社 長 印	明 治 何 年 何 月 何 日 記 載 ノ 金 額 ノ 支 払 ヲ 要 ス
技術員費	目	三 拾 円 也		
旅 費	節			
三〇〇〇	金 額		建築課長印	
出張師ノ某為	摘 要		會計課長印	仕出主任印
			出納係	計算係

なお、「憑書」は、この「支出憑書」のほか、「収入憑書」(収納伝票に相当)があり、また、未払金等の場合の「振替報告」に用いる「報告憑書」(振替伝票に相当)がある。事例によって示すと、次のとおりである。

(事例の一) 株主より株金をうけ入れる。

取 何 号 株 金

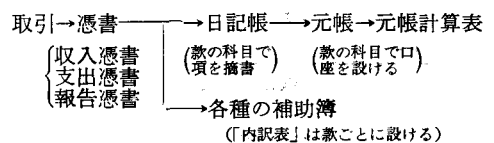
同 同	第一払込	項	合 金	社 長 印	明 治 何 年 何 月 何 日 記 載 ノ 金 額 ノ 収 入 ヲ 要 ス
		目	何……円也		
		節		會計課長印	
×××	×××	金 額		出納係	株式係
×××	×××				
×××	×××	摘 要		計算係	仕出主任印
何 何 何	某 某 某				

(事例の二) 軌道設計用の砂利を掛で買入れる。

報 何 号 建設費未払高

軌道費	項	合 金	社 長 印	明 治 何 年 何 月 何 日 記 載 ノ 金 額 ノ 振 替 ヲ 要 ス
砂利敷費	目	何……円也		
砂利代	節			
×××	金 額		倉庫課長印	仕出主任印
×××			會計課長印	
別紙ノ通	摘 要		計算係	

上の記帳順序を図示すると、次のとおりである。



報告書(表式)の主なるものについては、その名称を前節の末尾に掲示した。ここでは、日本鉄道株式会社の「総体損益報告表」を紹介する。その実体は、損益の計算・処分可能総利益の測定および利益処分計算の三領域よ

りなる筆者のいう「英国型完全結合計算書」(Profit and Loss and Appropriation Account)である。すなわち、次掲のとおりである。

総体損益報告表

明治廿九年前年度間

摘要	金額	合計	摘要	金額	合計
経費ノ部			収入ノ部		
何線営業費	122,103,026		何線営業収入	486,789,755	
〃	128,613,552			488,509,478	
〃	93,216,045			230,575,264	
〃	78,490,261			155,938,877	
〃	79,165,760			89,299,786	
〃	9,788,897			9,472,093	
〃	14,812,611			27,149,710	
〃	4,028,721			7,254,484	
〃	18,251,591			55,075,924	
〃	28,722,079			73,646,609	
〃	3,344,514			2,500,592	
営業費総額		580,537,057	営業収入総額		1,595,212,572
役員賞与金		14,419,669	貯蔵不用品売却益		483,590
積立金		82,194,187	廿八年後年度越高		87,754,874
借越金					
子利					
建設費消却高		(以下順記ス)			
社債利子					
当年度配当金					
株金八円ニ対スル年何割何分ニ当ル					
本年後年度へ越高					
合計		1,683,451,036			1,683,451,036

「総体損益報告表」の別形式としては、線別の営業費・線別の営業収入とせず、営業費(款)の内容を「項」もしくは「目」の分類で報告科目とし、営業収入(款)も同様に「項」

もしくは「目」の分類で報告科目とした形成のものがある。すなわち、次のとおりである。

同表 (「項」分類の場合)

摘 要	金 額	合 計	摘 要	金 額	合 計
経費ノ部			収入ノ部		
線路保存費	160,518,562		運輸収入	1,549,602,813	
汽 車 費	219,020,196		雑 収 入	45,609,759	
運 輸 費	146,530,255		営業収入総額		1,595,212,572
総 計 費	54,468,044		貯蔵不用品売却 益		483,590
営業費総額		580,537,057	廿八年後年度越 高		87,754,874
(以下同じ)					
		1,683,451,036			1,683,451,036

財務諸表としては、これらのほか、貸借対照表と財産目録(表)とを作成する。貸借対照表は、元帳の決算残高を集収して作るの、借方側(資産の部)の報告科目は、「建設費」・「営業費仮出金」等となるが、財産目録は、建設費支出の対象物である「線路」・「車輛」・「建物」等として具体的な明細を示している。鉄道以外の諸会社でも、まったくこれと同じ例があった。この財産目録には、負債が掲示されておらず、内容的には「資産目録」である。この実例は、他の一般株式会社の場合にも甚だ多い。

「付記」・官私設鉄道の統計資料

明治31年(1898年)までの鉄道統計の史料として、次のものを掲示して参考に供する。

(開業哩数)

明治5年 官設(18哩) 私設(ナシ)
 明治10年 官設(65.1哩) 私設(ナシ)
 明治15年 官設(170.6哩) 私設(ナシ)
 明治16年 官設(181.5哩) 私設(3.6哩)
 明治20年 官設(300.4哩) 私設(293.2哩)
 明治25年 官設(550.4哩)私設(1,220.2哩)
 明治31年 官設(768.3哩)私設(2,652.1哩)

(鉄道株式会社)

明治14年(1881年)11月認可・同16年7月開業の日本鉄道株式会社を嚆矢として、この年

までに、次の各鉄道会社が開設されている。

日本、伊予、山陽、甲武、大坂、讃岐、関西、九州、北海道炭鉱、総武、参宮、豊州、青梅、川越、佐野、奈良、播但、南和、房総、太田、道後、南予、京都、成田、中越、北越、上野、豊川、河陽、西成、唐津興業、南海、坂鶴、高野、中国、七尾、紀和、豆相、近江、尾西、岩越

この中で資本の最大なものは、日本鉄道株式会社の6,600万円(内、払込4,470万円)、最少なものは、道後鉄道株式会社の6万円(全額払込済)である。開業路線の最長のものも、当然のことながら、858.07哩の日本鉄道、最短のものは、3.06哩の道後鉄道である。

開業年月でみると、次のとおりである。

明治16年……日本鉄道

明治21年……山陽鉄道と伊予鉄道

明治22年……甲武、大坂、讃岐、関西、九州、北海道炭鉱の六社

明治31年……七尾、紀和、豆相、近江、尾西、岩越、西成、河陽、高野、唐津興業の10社

第8章 『個別調査研究』

第1例 内国通運会社創業期の財務諸表と簿記組織

明治12年4月、内国通運会社は、株主に対して、「明治七年一月一日ヨリ同十一年十二月三十一日マデ五ケ年間即チ第一回ヨリ第六回ニ至ル内国通運会社決算報告」を提出した。その冒頭にいう。

今茲ニ昨十一年六月會議ニ於テ約シタル処ノ明治七年ヨリ同十一年ニ至ル五ケ年間會計上ノ決算成リ因テ之ヲ株主各位ニ呈ス夫レ會計ノ事タルヤ至重至大ニシテ各自最モ着目スル所其精査緻密ヲ要ス論ヲ俟タサルナリ然リ而シテ当社ノ如キハ創業以來年ニ離合歳ニ改正アツテ百事多端其緊要ナル會計上ト雖モ前後ノ錯雜ナキヲ保スル能ハサルナリ故ニ今之ヲ各位ニ呈スルニ当リ聊カ其処務ノ顛末ヲ左ニ開陳ス

抑モ当会社ハ元東京定飛脚問屋仲間ノ發起ニテ明治五年五月陸運元会社ヲ創立シ普ク全国ニ運輸ノ使ヲ通セン事ヲ請願シ同年六月准允ヲ得京阪其他同業ノ者ト相図リ一株ヲ二百円ト定メ同六年十二月ニ至ルマテ募収シタル株高ハ二百七十二ニシテ則チ全五万四千四百円ニ及ヘリ然レトモ茲ニ其決算ヲ表明セサル所似ノモノハ当時株主ノ決議ヲ以テ其會計ヲ異ニシタレバナリ

— (中 略) —

当社ノ由来ヲ叙スレハ大略右ノ如シト雖モ今其配当ニ就テ左ニ一言ヲ陳ス

夫レ従來当社ノ配当タルヤ唯賃錢ノ差引高ヲ以テシテ未タ店卸勘定ナルモノヲ以テセサルナリ此レ我国一般ノ通弊ニシテ独リ当社ヲ攻ムルハ酷ナリト雖モ此ノ如キ配当ヲ以テ精実ノ利当ト謂フヘカラ

ザルナリ是ヲ以テ客歳以來専ラ之ニ從事シ精ニ精ヲ加ヘ密ニ密ヲ添ヘ専ラ調査ニ手ヲ尽スト雖モ如何セン其事タルヤ既ニ数年ヲ経タルモノアルヲ以テ此ヲ今日ニ徴スル事實ニ難ク尚其順序緻密ヲ欠クノ憾ナキニアラスト雖モ之ヲ嚮ニ決算スル処ニ較レバ亦タ以テ見ルニ足ルモノアリ

— (中 略) —

而シテ明治十二年度則第七回ヨリハ専ラ西洋簿記ニ倣ヒ尚一層會計ノ規法ヲ釐革シ各出店出納閉鎖ノ期ヲ定メ以テ會計上ニ新面目ヲ与ヘント欲ス其他当社所有物ノ消却ヲナス所ナリト雖モ右ハ十二年株募ヲ待テコレヲ施行スルモノトス

単純な「収支計算」から複式簿記へ改革していった経緯がよくわかる。なお明治7年(1874年)1月1日から同12年12月31日に至る「五年間決算報告」の中には、次掲のような第一回年報第五表として「実際年報告表」がある。貸借対照表(形式上ではいわゆる「英国式」)にあたる計表であるが、末尾をみると、利益の全額を配当にまわされていることがよくわかるようになってきている。すなわち同額で示されている「益金」と「割賦金」がこれである。

摘 要	借 方	貸 方
資 本	七九四〇〇〇〇〇	
準 準	九四〇〇〇〇	
貸 附		一二三八三
懸 向 払		一七〇〇〇〇〇
出店元金		九五七八
創業費		一〇一〇一
家 屋		二八四五一
什 器		七二六〇
荷 作 品		三一五〇〇〇〇
益 金	一二八一六	九一五
割 賦 金		一二八一六
金 銀		七七一四
総 計	九三一五六	九一五 九三一五六 九一五

第二回実際上半年報の第六表（明治8年6月30日），第三回実際下半年報の第七表（明治8年12月），第四回実際年報の第八表（明治9年12月30日），第五回実際年報の第九表（明治10年12月31日），第六回実際年報の第十表（明治11年12月31日），これらは，すべて，前掲の第五表と同じ構造のものである。

参考のために，第九表を次に掲示する。

構造的には，第五表と第九表はまったく同じであり，末尾で利益処分内容がわかるようになってきている。「役員褒賞」（貸方）・「割賦金」（貸方）の支払で「金銀」が減り，「別段積立送込」（貸方）と同額の「別段積立金」が増えれば，結果的には，この貸借は必ず均衡するわけである。

なお，英国では，1948年の改正会社法以前は，株主総会に対して，「貸借対照表」と「利益処分報告書」とを提出していたのであ

る。『銀行簿記精法』に例示されている香港上海銀行の実例（本稿の第3章）も併せて参照されたい。内国通運会社のこの財務表は，明らかに英国の影響をうけているとみてよからう。

明治12年度決算報告から，「尚一層会計ノ法規」を改革したので，事情は一変する。すなわち，第十表「実際年報表」では，末尾に追掲されていた「利益処分計算」の内容を示す部分が除かれるとともに，第十一表として，独立の「損益並割賦勘定表」が登場してくるのである。

この「損益並割賦勘定表」は，「損益計算」・「処分可能利益計算」および「利益処分計算」の三領域を網羅した著者のいう「英国型完全結合計算書」であり，まさしくこれは，英国の Profit & Loss and Appropriation Account なのである。実況を示すと次頁上段

第九表

第五回即明治十年一月一日ヨリ同十二月三十一日マデーケ年間実際年報表				
摘 要	借 方		貸 方	
資 本	一四〇七〇〇	〇〇〇		
準 備	三三一〇	〇〇〇		
身 元	四二〇	〇〇〇		
護 送 人 身 元	二二二五	〇〇〇		
貸 懸 向 店 元			四一六六八	七五四
創 業 費			一七九二	三三五
家 屋 器 具			二九五九〇	〇〇〇
什 荷 作 品			一五六八八	二八五
補 助 金			四六二五四	九四九
別 段 積 立 金	一二六五	七二五	八三二五	七二三
益 金	三五三	三〇一	三一〇一	〇〇〇
別 段 積 立 送 込	四一五二二	六一九		
役 員 褒 賞			一六三	四〇五
割 賦 金			四一五二	二六二
金 銀			三七二〇六	九五二
			一八五二	九七六
総 計	一八九七九六	六四五	一八九七九六	六四五

第十一表

明治十一年度損益並割賦勘定表				
借 方		摘 要	貸 方	
		運 賃	一一一八五六	八一八
		危 難 受 負 料	一一四七	七一七
		利 息	二四九六	三八四
一四三六二	九三一	旅 費		
三三五九六	八六一	給 料		
二八二〇八	八七三	雑 費		
一三三二	二五四	別 段 積 金		
三八〇〇〇	〇〇〇	益 金		
一一五五〇〇	九一九	合 計	一一五五〇〇	九一九
		割賦勘定		
		益 金	三八〇〇〇	
三三四一九	〇〇〇	割 賦 金		〇〇〇
三八〇〇	〇〇〇	役 員 褒 賞		
七八一	〇〇〇	次回へ送ル積立金		
三八〇〇〇	〇〇〇	合 計	三八〇〇〇	〇〇〇

のとおりである。

割賦(ワップ)という語を二様に使っているのでとくに注意する。その一は、「割賦勘定」であり、これは、英語の 'appropriation account' の訳語であろうと思う。もう一つは、「割賦金」であり、これは、「配当金」と同義語である。

第五回までは、株主報告の財務表としての損益計算書は、その姿をあらわしていない。第六回(明治12年度)に至って、筆者のいわゆる「英国型完全結合計算書」という形で損益計算の内容が報告されることになるのである。他方、株主にとって関心の深い利益処分の内容はどうかという点、第五回までは、「半季実際報告」の末尾をみればわかるようになっており、これが第六回では、「損益計算」の報告書と結合した形で報告されることになった。この種の結合計算書の作成は、当時の実務では、かなり一般的な取扱いでもあった。

英国式の形式を採用した「実際年報表」は、その後いくばくもなく、明治18年(1885年)12

月31日の第十三回報告では、大陸式(一般式)に改変されるとともに、その名称が「有物及ヒ負債表」となった。この呼称は、「資産負債表」とともに、当時の実務ではかなり一般的なものである。構造については、とりたてた変化はなく、次頁のとおりであった。減価償却が実行されている点、依然として漢数字を用いている点等をとくに注目したい。

内国通運会社が、洋式(複式)簿記を採用して一そう会計制度を改革したのは、明治12年度の第七回からであると記述されているけれども、以上の解析によって明らかなおとおり、明治7年から明治11年までの時期において、次第に完備した財務諸表制度を発展させてきたことは極めて明白であり、当然、複式簿記法を基調とする簿記組織が採用されていたのである。

内国通運会社の初期の簿記組織ならびに会計報告制の実体は、当時の史料の欠落(注)のため、推論の域を出ないが、大正14年4月「支店執務規程改正の要点」や昭和5年(19

(内国通運会社)

有物及ヒ負債表					
明治十八年十二月卅一日					
借	方	科	目	貸	方
		株	金	二〇〇,〇〇〇	〇〇〇
		非 常 積 立	立	二〇,一七一	九一八
		別 途 積 立	立	二三,〇〇〇	〇〇〇
		弁 償 手 当	当	二五,四九三	五一一
		身 元 金	金	二〇,八七三	〇〇〇
		準 備 金	金	四,一〇七	三〇九
		当 座 預 金	預 金	一七〇,五一三	一六六
		解 散 預 金	預 金	三,五七一	六二七
		未 払 割 賦 金	割 賦 金	一,一四一	八五九
		消 債 証 書	却 却 書	二,九二六	四五八
三,六九五	〇五五	公 債	証 書		
二,一三七	五〇〇	他 会 社 株 數	株 數		
二八,三六六	〇〇〇	出 店 元 金	元 金		
六八,〇二五	〇〇〇	預 け 金	金		
二九,七二四	一七四	仮 渡 金	渡 金		
三八,八一七	四五〇	貸 附 金	附 金		
六,一一七	三九一	滞 座 貸 貸	貸 貸		
七,〇〇四	一〇九	当 座 債 債	債 債		
六,二七九	五二五	追 償 抵 当	抵 当		
一一六,四七〇	三八〇	備 創 業 費	業 費		
一七,八〇二	五八七	創 業 家 船	船		
六八,八八三	七四八	船 常 備 品	備 品		
八〇,七〇五	〇〇〇	予 備 品	品		
二七,五八四	五三五	金 銀 金	銀 金		
一,二〇八	七二三	利 益	益		
	七二三			三一,〇三三	三九九
五〇二,八三三	二四七	総 計	計	五〇二,八三三	二四七

30年) 4月「国際通運会計事務取扱手続」・昭和10年(1935年)10月「日本通運会計規程」のような現存の史料によって、次の事実を推定できる。

(注) 同社の後身の日本通運株式会社は、今次大戦終結の直後まで、明治初年以來の一連の会計記録とくに報告書類を完全な形で保存していたが、終戦時の特殊事情から、ごく初期の分の一綴を除き他は悉く焼却して

しまった。

(イ) 現金式仕訳法の採用

「支店執務規程改正の要点」では、総勘定元帳に代用させるものとして「諸勘定日報」を採用したが、その記帳方法の解説として、「貸借ハ収支ヲ其儘トシ金錢ノミ反対ニ記入」とのべている。この方法では、頂度、銀行簿記での日記帳から総勘定元帳への転記を完全に裏返した形のものとなる。この事実は、とりもなおさず、銀行簿記と同様に現金式仕訳

法の変形である収支簿記を採用しているという事実を裏書きするものである。

この事実は、昭和10年(1935年)10月の「会計規程」では、一そうはっきりする。その第1章総則の第7条、第6章の第62条と第63条がそれである。条文は、本稿の第2章・第2節(1)に引用してある。現金式仕訳法を基調とする銀行簿記の伝統をそっくりそのまま継承したものである。すなわち、現金(収納・支出)・振替の三伝票を使用し、日次総合仕訳帳としての日記帳に記帳し、総勘定元帳に転記し、日々に日計表を作って検証するという基本構造がこれであり、振替伝票と日記帳とは、ともに、現金式仕訳法によっているのである。

(四) 大陸式決算法より英米式決算法への移行

昭和5年4月の改訂になる「会計事務取扱手続」は、その第5章の帳簿締切手続について、「残高勘定」を総勘定元帳の末尾に開設して財産計算項目を集合する方法、つまりいわゆる大陸式決算法を説明している。ところが、昭和10年10月の日本通運創立当時の「会計規程」では、その第5章の第58条に次の規定がある。

第58条 各勘定元帳ノ締切ハ左記ニ拠リ処理スヘシ

(a) ——省略——

(b) 資産負債勘定ニ属スル各元帳ノ締切ノ其残高ヲ直チニ次期ニ繰越ス但シ諸口付込ノ口座ハ内訳ニ拠リ詳細繰越ヲナス

この取扱いは、一般には、いわゆる英米式決算法とよばれるものである。

第2例 セメント製造会社会計制度の生成と発展

(1) 創業時の事情：「作業費特別会計」の影響

明治15年(1882年)12月31日付で、山口県下長門国厚狭郡西須恵村字小野田に所在の「セメント製造会社」は、「定規ノ報告状」とし

て同社の「第一回報告」を株主に提出した。その冒頭にいう。

抑本社発起以来社則ニ照シ毎年六月十二月ノ両度ノ報告ヲ為スベキヲ怠リシハ社員ノ等閑ニ似タリト雖モ如何セン該品製造ノ場合ニ至ラス建築事業整頓ハ本年五六月ノ交ニアラン然レバ該品製造利益ノ起ルモノ本年七月ナラント予期シ置タレドモ大阪砲兵本廠へ注文ノ蒸気機械本年三月整頓ノ約束モ遅延ニ相成漸ク九月五日ヲ以テ受取り本場ニ取寄セタルドモ其他「フレットモフレン」「攪擾器」焼窯ノ「ロストル」「ロータハック」「ドンキーワポンプ」等種々ノ註文器械是亦本年六月整頓ノ約束モ漸ク十月廿日ヲ以テ受取済ニテ同月廿七日該所出帆十二月廿五日着船セリ(和船ニテ大金ノ器械積込タルヲ以テ夜航海ヲ禁シ充分注意セルヲ以テ遅着セリ) 加フルニ煉瓦ノ製造モ亦晴天積リ製調出来ズ其罪社員ノ不督責ニ出ルガ如シト雖モ実ニ社員勉勵セザルニ非ズ職工ヲ叱咤シ風雨ニ沐浴シ星ヲ戴テ起月ヲ踏テ帰リ一日モ其職ヲ空クセンヲ恐レ励精從事罷居候請フ株主諸君此ノ意ヲ諒トシ地方通行ノ亭ヲ以テ本場ニ御来覽併テ帳簿ノ検査アラン事ヲ望ム 然レドモ遠隔ノ株主諸君ハ来覽アラント欲スルモ得可カラズ依テ定規ノ報告状ヲ呈スルノ場合ニハ至ラスト雖モ今迄ノ景況ヲ左ニ記載シ第一回ノ報告書トナスト言

この第一回報告は、その緒言の末尾にいうように、明治15年末に至る間の事業の概況を記述したものであって、今日の「営業報告書」に類するものであった。すなわち、第一項に「該業ヲ創立セント決意センハ明治十三年一月トス而シテ発起総代トシテ笠井順八荒川佐兵衛兩人出京深川セメント場ニ至リ該業ヲ研究シ併セテ拝借金ノ義ヲ政府ニ請願シ同年八月金貳万五千元ノ許可ヲ得該金額ヲ收受セシハ十月参拾日トス」と創業の景況を明ら

かにするとともに、社則の制定、諸設備の建築等の事情を説明している。ただわずかに、この年の末までの総支出金額がごく大雑把に記述されたに過ぎないだけである。

金銭ノ出納ハ註文品ノ代価引当払込又ハ職工内払金等ノ故ヲ以テ明細表ヲ製シ報告スル能ハズト雖モ本年十二月マデニ支出シタル金額三万九千四百八十五円四十六銭トス追テ建築悉皆落成ノ節創業費ノ明細支払表ヲ製シ報告スベシト雖モ其内來社アラバ帳簿ヲ閲覧ニ供スベシ

明治17年(1884年)7月20日に開業した同社は株主総会の決議により、明治14年(1881年)3月より同18年(1885年)6月までを一期とする決算を行なうことになり、明治18年6月30日付で、「第二回決算報告」を株主に提出した。とくに注目すべき点は、官庁の作業特別会計の初期の会計方式である「作業費特別会計」にみられた「興業費」・「営業費」という支出項目の二大類集を行なったことである。この会社以外でも例があり、明治・大正期を通じてみられる。

この興業費・営業費に、創業入費と現金とを加えて、決算書の「会社ノ資産権利ニ属スル分」(貸方)は4分類の方式を採用した。営業費の類集では、内訳として、棚卸資産や債権につき適宜に報告科目を設けているが、興業費の類集については、何らその内訳は明示されていないのである。原始商法実施後では、この種の類集をしている会社の財産目録に、具体的内容が示されている。

セメント製造会社第二回総括勘定・損益勘定(財務諸表)を、次に掲示する。

セメント製造会社第二回総括勘定	
	自 明治十四年三月 至 同 十八年六月
借方	会社負債義務ニ属スル分
拝借金	二五, 〇〇〇〇〇〇
借入金	五八, 五五八二八四
計 金	八三, 五五八二八四

就産所兼損金	五, 三六〇〇〇〇
合計金	八八, 九一八二八四
貸方	会社ノ資産権利ニ属スル分
興業費	三七, 四一四〇〇四
創業入費	一一, 九九九〇六九
営業費	二五, 四九九八八二
内	
未製造品	二九三 七七四
既製造品	一二, 九〇〇三三四
発注品	一, 四五五 四〇二
運送船代	一八六 六九二
石炭其他買入仮払	六, 四一 一五三
貸附金	四, 二五一 八二七
現金有高	六, 七九五 二一七
計 金	八一, 七〇六 一七二
当期損金	七, 二一〇 一一二
合計金	八八, 九一八 二八四

損益勘定	
入方	益ノ部
製造品売却金	五, 八九二 一九三
請取利子金	四, 一二〇 八五三
雑 収 金	六九 七〇〇
小計金	一〇, 〇八二 七四六
当期損金	七, 二一〇 一一二
計 金	一七, 二九二 八五八
出方	損ノ部
売却品元価	三, 四五一 五七二
樽調整費	四八八 四〇〇
運 搬 費	四二九 五四二
問屋口銭	一七四 九二七
職工賞与	一二一 五〇〇
職工負傷手当	六四 五七九
郵便電信費	三五 五七五
利 息	七, 三二六 〇一三
為換打歩	一〇 二二五
印刷代	三〇 八三五
筆墨紙代	四二 八八〇
社 費	三二 三五三
月 給	二, 三九八 六六六
旅 費	三六五 三〇〇
税 金	一五八 〇七〇
雑 費	八七 九六六
十七年分配賦金	五七一 五〇〇
十八年分配賦金	五七一 五〇〇
計 金	一七, 二九二 八五八

これらの決算会計報告書類についての構造・機能・問題点等の解析は、次の「第四回決算報告書」のケースと同じであるので、当該部分を参照されたい。

（2）株金（資本金）勘定の推移と決算報告書の体系

この会社は、創業当時は、金禄公債証書を株主から預り、その「預り証」としての株式を交付した。株式といっても今日のものとはその性質が異っている。この金禄公債証書を政府に差入れて「拝借金」という名目の融資を受け、不足分については、「政府ノ寛典」をもって、機械・土地・建物を担保として政府の追加融資を受けたのである。このように、いわゆる「士族就産」の政策によって創設された会社であった。なお、金禄公債ないし家禄廃止のいきさつについては、本稿の第2章・第1節の本文と注記を参照されたい。

先掲の第二回決算報告書中の「総括勘定」の報告科目の借方に「資本金」ないし「株金」という科目がないので、奇異な感じをもたれたと思うが、こういうわけなのである。

第二回報告中の「株金ノ事」という項に、次の記事がある。

本社ノ株券ハ公債証書ノ預り券ニシテ株主各位ノ所有物ヲ借入タルモ銀行其他ノ会社ノ如ク其社ノ所有ト変換シタルニ非サルチ以テ勘定上ニ編込難ク（以下省略）

このような資本組織は、明治19年（1886年）10月の株主総会で改正されることになった。すなわち、「第四回決算報告書」は、その冒頭にいう。

本期内一大事件ハ昨十九年十月株主惣会ニテ金禄公債証書ヲ以テ株式元金トナシ居タル組織ヲ更生シ現金株式トナシタルノ件ニシテ諸君ノ議決ヲ遵守シ公債証書ヲ売却シテ借入金ヲ償却シ端金ハ本主ニ還付シ該件結事シテ計算書ヲ報告セシハ本年四月ナ

リ故ニ十九年十二月ノ定期報告ハ計算上ニ差間アリテ延期セシナリ諸君此意ヲ諒トセラレン事ヲ冀フ

……(中 略)…… 本期ノ報告ヨリ稍普通会社ノ体裁ヲナシ株金ヲ組込決算書ヲ作ルニ至レリ

その実況は、次のとおりである。株金（資本金）57,150円が借方の側に掲示された。

セメント製造会社第四回総勘定	
自 明治十九年七月 至 同 二十年六月	
借方	会社負債ニ属スル分
株 金	五七、一五〇〇〇〇
拝借金	二五、〇〇〇〇〇〇
借入金	一二、八一五九〇五
就産所棄損金	五、三六〇〇〇〇
計 金	一〇〇、三二五九〇五
貸方	会社ノ資産ニ属スル分
興業費	四〇、九七七二七四
創業入費	一一、九九九〇六九
営業費	三〇、五八五九五七
内	
未製造品	一三七七八九
既製造品	八、二五九八八七
発送品	一、五六一二八四
運送船代消却残	二〇三八六四
石炭其他買入仮払	一四、四六二三四六
貸附金	五、九六〇七八六
前期損金消却残	九、五五六七三一
現金有高	七、二〇六八七四
計 金	一〇〇、三三五九〇五

損益勘定	
入方	益之部
製造品売却金	二七、五一八八三四
受取利子金	四九九三六六
雑 収 金	三二二七八四
計 金	二八、三四一九八四
出方	損之部
売却品元価	一三、三三〇五〇一
樽調整費	二、〇五二七五六
運搬費	一、八四九七七七
問屋口銭並手数料	五〇六一四七
蔵敷料	一九六〇〇〇
職工賞与	一五〇〇〇

職工負傷手当	五	二四〇
支払利子金	二, 九一七	五三二
郵便電信費	五〇	二三〇
為換打歩	二七	〇〇一
印刷代	六	〇六〇
筆墨紙代	二七	四四〇
交際費	一六四	五八〇
社費	一〇九	一九三
月給	一, 四七〇	一六七
旅費	一〇六	九六三
税金	一五七	六五八
雑費	三二六	七六六
家屋修繕	一三〇	二二五
小計金	二, 三	四四九 二三六
当期益金	四, 八九二	七四八
内		
五月度配賦金	二, 〇〇〇	二五〇
二十年分臨時配賦金	五七	一五〇〇
前期損金消却	二, 三二〇	九九八
計金	二, 八	三四一 九八四

この「総勘定」と「損益勘定」は、英国の報告制度の影響をうけた財務諸表である。すなわち、前者は今日のいわゆる「貸借対照表」であり、後者は、損益の計算から処分可能利益の測定を経てその処分計算領域をふくむ「英国型完全結合計算書」であり、今日でも英米の典型的な「計表」の一つであることについては、多言を要しないであろう。

(3) 興業費・営業費の変遷

第二回ないし第四回の決算にみられた「興業費」・「営業費」という類集の方式は、明治9年(1876年)9月太政官公達によって制定されたわが国最初の特別会計法である「各庁作業費区分及受払規則」第2条「作業費ヲ興業費ト営業費ノ二途ニ区分スル」に由来するものである。

官庁作業特別会計の会計方式を、この会社ではとり入れたのであり、大日本麦酒・麒麟麦酒等のビール製造会社の初期の会計でもみられた。

「第五回決算報告書」(皇 明治二十年七月)では、まず、営業費の分類が廃止され、それまで内

訳として掲示していた項目がそのままの資産形態分類の項目名をもって報告されることになった。興業費の方は、しばらくひきつづいて採用されたが、遂に、「第拾六回報告書」(皇 明治二十六年一月)に廃止されて、機械・家屋のような資産形態分類の項目名で報告されることになった。

その実況は、次のとおりであった。

有限責任	小野田セメント製造株式会社第拾六回総勘定	(皇 明治二十六年一月)
	借方	会社ノ負債ニ属スル分
株金	八八, 〇〇〇	〇〇〇
借入金	八〇, 〇〇〇	〇〇〇
仮受金	三, 三六九	〇〇〇
当座預り金	四, 一〇六	七六九
積立金	二六, 八三五	八七五
第一類別段積立金	一, 九六三	〇七〇
第二類別段積立金	二, 四二六	五四三
役員并職工積金	一, 九六九	六三三
慈善金	六三四	七九四
職工共有金	一八二	二〇八
職工賞与金		九六 四五〇
当半期利益金	一〇, 〇三一	六二一
前半期繰越金		五六一三
計金	二一九, 六一八	八七七
	貸方	会社ノ資産ニ属スル分
機械家屋	一二四, 五一二	〇五九
既製造品	二一, 三二五	三四一
発送品	一〇三	二八七
未製造品	一, 四八四	三五五
売掛未収金	二八, 二四四	三四〇
公債証書	四, 一三五	二五五
諸株券	五, 五五七	〇〇〇
馬関用達所土地家屋	四, 七八六	六六〇
諸仮払金	一九, 二四九	〇四二
貸附金	九, 三〇四	二〇九
現金有高	九一七	三二九
計金	二一九, 六一八	八七七

損益勘定	
	入方ノ部
製造品売却金	四二, 八五五 六三四
株券書換手数料	一 五五〇
受取利子金	一, 一六三 三五七

雑収金	四二八〇二四
前半期繰越金	五六一三
計 金	四四, 四五四一七八
出方ノ部	
売却品元価	一七, 八〇〇五二二
樽調製費	五, 九三四六三六
運搬費	三, 五六一四二三
支払利子金	二, 四〇九六四七
倉敷料	一七一〇〇
問屋口銭并手数料	四二〇二〇〇
新聞紙其外広告料	五八七四五
郵便電信費	一二六二三〇
為換打歩	二四一一六
印紙代	八三七〇
筆墨紙代	四五二九一
交際費	四〇四四〇八
社 費	一九九七六九
月 給	二, 一九八三〇〇
旅 費	四三四二七九
税 金	一三四三八六
家屋修繕	五二一五二二
小野田丸補助金	一一八〇〇〇
小計金	三四, 四一六九四四
積立金	二, 六〇〇〇〇〇
株主配当金 (一株ニ付二円五十銭 則チ年一割ニ当ル)	四, 四〇〇〇〇〇
第一類別積立金填補	一, 〇〇〇〇〇〇
第二類別積立金填補	五〇〇〇〇〇
役員賞与金	一, 五〇〇〇〇〇
後半期繰越金	三七二三四
小計金	一〇, 〇三七二三四
計 金	四四, 四五四一七八

この「損益勘定」の内容が、処分計算領域をふくむ「英国型完全結合計算書」であることは、次の事項からみて明白である。

(イ) 「入方ノ部」の末尾に、前半期繰越金が掲示してあり、この部の合計は、44,454円17銭8厘となっているが、

(ロ) 諸費用の合計は、「出方ノ部」に小計34,416円94銭4厘となっており、前記の44,454円17銭8厘との差額(小計として示されている金額、10,037円23銭4厘)は、処分可能総金額を示している。

(ハ) 処分可能総金額を、積立金、配当金、

役員賞与金として処分したその内容と、次期繰越額とを損益勘定・「出方ノ部」の末尾に掲示している。

(ニ) 当期純利益は、この報告書には示されていない。利害関心がもたら「処分可能利益額」に集中しているからであろう。

このような「損益勘定」に対応する形で「総勘定」つまり貸借対照表上では、その借方である持分の側の末尾に、当半期利益金と前半期繰越金とが区別して併記されている。ここでいう「当半期利益金」が「当期純利益」であって、両者と合算したものが「損益勘定」「出方ノ部」の小計つまり「処分可能利益額」と一致する。このように、「当期純利益」は、「損益勘定」には掲示されておらず、「総勘定」の持分の側の末尾に掲示されている。

(4) 原始商法実施以後の決算報告書の体系の変化

明治26年7月、商法の一部実施によって、小野田セメント製造株式会社の「第拾七回報告書」は、次のような名称を採用することとなった。

小野田セメント製造株式会社第拾七回総勘定	
自 明治二十六年七月 至 同 年 十二月	
貸借対照表	
借方	会社ノ負債ニ属スル分
株 金	一〇〇, 〇〇〇〇〇〇
借入金	八四, 八三六〇〇〇
(以下省略)	
貸方	会社ノ資産ニ属スル分
機械家屋	一三八, 五六三〇〇〇
既製造品	一三, 四三五三七一
(以下省略)	

損益勘定	
	収入ニ属スル分
製造品売却金	五七, 九七三〇七五
沈没品代金	二, 二八一六二七
(以下省略)	
	支出ニ属スル分

売却品元価	二九, 二三五四一〇
樽調製費	八, 一四〇九九六
(以下省略)	

ただし、損益勘定の内容は、前と全く同様であり、処分計算領域をふくむものであった。なお、商法の規定する「財産目録」については、末尾に次の記述を行なったにすぎなかった。この方式は後にも及んでいる。

財産目録ノ事	
財産目録へ前記貸借対照表中資産ノ金額科目ト敢テ異ナル事ナキヲ以テ茲ニ略ス	

「処分計算の領域」を損益勘定より分離して「損益計算書」の純化をはかり、別に、株主総会に提案すべき案件である「準備金及利益処分案」を独立させるようになったのは、明治30年代もおわりの頃であった。

小野田セメント製造株式会社の明治38年下半期の「第四拾一回報告」を、次に掲示する。

明治三十八年七月
同 年 十二月 第四拾一回報告

貸借対照表	
借方（負債の部）	
株 金	六〇〇, 〇〇〇〇〇〇
社 債	四五〇, 〇〇〇〇〇〇
積立金	三五, 三四九九四六
損失補填積立金	四, 五七四七三六
社債償還積立金	六, 〇五〇〇三六
支払未済配当金	七四二八五一
預り金	二八, 六〇九四三〇
役員職工積立	一〇, 六六八二二九
慈恵金	二, 〇二四四一一
職工共有金	二一九〇一八
借入金	五, 〇〇〇〇〇〇
借受金	一六, 八一九〇三七
未払金	二五, 八八四〇二五
支払手形	一四, 六五〇〇〇〇
三井物産会社勘定	三三, 五四八六〇〇
前期繰越益金	一六, 七一六八五四
当期益金	二一, 二三八四四四
合 計	一, 二七二, 三九五六一七
貸方（資産の部）	
払込未済株金	九六, 〇〇〇〇〇〇
地所建物器械器具	七五〇, 六二二四七八

(当期にて償却高金貳拾參万
貳千八百余円)

船 舶	八〇〇〇〇〇
石灰石山	一四, 五〇〇〇〇〇
有価証券	五, 二九八五〇〇
銀行当座予金	二, 一六八七四二
貸付金	二〇, 八四八八七九
仮払金	一五, 九六三七九八
売掛金	三, 一六九〇四〇
委託品	一六七, 二四一三六三
恒見出張所	一, 三三四四三一
吉岡元輔出張所	二〇八七九〇
貯蔵品	七六, 七三五〇八四
半製品	一九, 二〇五三二六
製 品	九八, 一一五五一〇
金 銀	一八三六七八
合 計	一, 二七二, 三九五六一七

損益計算書

貸方（収入の部）	
製品売上高	三五〇, 三九二九九五
雑 益	六, 七八八五二〇
利 息	一, 二四九九七三
貯蔵製品積代	九八, 一一五五一〇
半製品見見積代	一九, 二〇五三二六
合 計	四七五, 三二四三二四
借方（支出の部）	
製造費	一二二, 六二三六一〇
樽調製費	四二, 九六〇二八〇
荷造費	六, 五三九一一二
委託品損益	一三, 一九五〇二七
雑 損	五, 四八七九八九
利 息	二一, 〇六八四五一
報酬給料	六, 〇四九四八四
社 費	一四, 三二三三七八
諸 税	四, 八〇一九一〇
修繕費	二七, 二二九九八八
火災保険料	一, 四七二三七一
倉敷料手数料	九, 三三三七一〇
運搬費	四八, 一九三三七八
前期貯蔵製品見積代	九五, 一八三七五〇
前期半製品見積代	一一, 〇五一四四二
諸償却金	二五, 〇〇〇〇〇〇
当期益金	二一, 二三八四四四
合 計	四七五, 三二四三二四

準備金及利益処分案	
当期総益金	四七五、七五三三二四
当期総損金	四五四、五一三八八〇
差引益金	二一、二三八四四四
前期繰越益金	一六、七一六八五四
合計	三七、九五五二九八
此処分	
準備金積立 (当期益金百分五強)	一、〇六四〇〇〇
社員償還積立金	二、五〇〇〇〇〇
役員以下賞与 (当期益金百分十弱)	二、一二〇〇〇〇
株主配当金(年六分)	一五、一二〇〇〇〇
後期繰越金	一七、一五三二九八
合計	三七、九五五二九八

財産目録

前記貸借対照表貸方ト同一ニ付略ス
 右之通り相違無之候也
 明治三十八年十二月三十一日

「当期益金」21,238円44銭4厘は当期における純利益額であり、貸借対照表の持分の側（借方）の末尾と損益計算書の費用の側（借方）の末尾とに等額をもって示されている。また、この金額は「準備金及利益処分案」には差引益金として示され、かつ、前期繰越益金16,716円85銭4厘と合算した処分可能総金額37,955円29銭8厘と、その処分内容とが同案によって株主総会に提案されている。