

經濟論叢

第120卷 第3・4号

植民地幣制の起点 <i>the Treasury Minute of 1825</i> , について(上)……………	本山美彦	1
国有鉄道における資本組入会計の再生産……………	醍醐聰	22
TVA一草の根民主主義の現実……………	佐々木雅幸	41
世界恐慌下に於ける中国幣制改革……………	伊豫谷登土翁	66
19世紀末のシチリアの土地所有構造……………	丸山優	88

昭和52年9・10月

京都大學經濟學會

国有鉄道における資本組入会計の再生産

醍 醐 聰

I 資本造成会計の先駆形態としての特有資本編入会計

日本国有鉄道——以下国鉄と略す——は「収益費用の差額としての〔国鉄の〕『利益』は、分配可能な余剰たる性格をもたず、具体的には、設備の建設や改良、あるいは債務の償還にあてられるべき資金源として機能する」¹⁾ 造成資本にはかならないとする日本国有鉄道会計及び財務基本問題調査会の答申をうけて、1965年度決算から損益計算書末尾の本年度純利益（純損失）にかっこ書で「造成資本増加高（減少高）」を併記し、それにみあって貸借対照表資本の部の利益積立金（繰越欠損金）にも「造成資本（資本欠損）」を併記しはじめた²⁾。

つまり、併記科目によるかかる表示形式——以下新資本造成会計という——にしたがえば、国鉄の収益費用差額は資本的支出あるいはその源資とされた債務の償還に充当済であるとの理由により、資本へと認識転換され、「貸借対照表にかんするかぎり、利益〔剰余金〕という語は用いられない」³⁾ ことになるのである。

しかし、国鉄財務会計史を通史的に考察してみると、かかる会計処理・表示形式はそれを考案した論者が自負するように「まったく新しい観念」⁴⁾ではなく、類似の会計思考にもとづく資本組入会計が半世紀前の帝国鉄道時代に、益金の

- 1) 日本国有鉄道『日本国有鉄道会計及び財務基本問題調査会記録』議事篇Ⅱ，1965年，第17回調査会議事速記録（最終答申），8ページ。
- 2) 大蔵省主計局編『昭和40年度政府関係機関決算書』1967年，53—56ページ。
- 3) 江村稔「維持すべき資本と余剰としての利益」『公営評論』第12巻第3号，1967年3月，66ページ。
- 4) 黒沢清「公共企業体における資本概念」『実務会計』第2巻第2号，1966年2月，40ページ。

特有資本への編入——以下特有資本編入会計という——としてすでに実務化されていたことがわかる。

すなわち、当時も、「同じく鉄道の運輸収入であっても、これを建設改良事業に投ずれば、それは資本となり、反対に駅員の給料、線路の保守に投ずれば、それは資本とはならぬ」⁵⁾という解釈にしたがい、建設改良に充てるべく資本勘定に繰入れた収益勘定益金を、明治42年の帝国鉄道会計規則第21条を根拠規定として、貸借対照表上で特有資本へ編入した。その結果、当時の帝国鉄道においても、貸借対照表にかんするかぎり、「純損益は特に表示されず、特有資本に含まれ」⁶⁾る形式になっていたのである。

しかも、かかる特有資本編入会計が戦後、国有鉄道事業特別会計法の制定にあたって、経営成績の適正な表示を妨げると批判され、廃止された経過を考慮すると、新資本造成会計を特有資本編入会計への回帰と捉える見方ができてもおかしくはないであろう⁷⁾。また、資本的支出（の源資とされた債務の償還）に充当済の利益（積立金）を資本組入する地方公営企業、NHKなどの既成の資本造成会計⁸⁾についても同様の見方ができるであろう。

そして、もしかかる推察が成立つならば、国鉄財務会計史上で一度は退けられた資本組入会計が同じ国鉄に再導入されようとしているのはなぜなのかという疑問が生じるのも当然の成行であるが、この疑問に答える責務を負っているはずの資本造成会計論者には、かかる歴史的な課題認識さえみあたらない。

そこで、本稿では、まず官設・帝国鉄道時代の国鉄において（特有）資本編

5) 平山孝『鉄道財話』1933年、119ページ。

6) 日本国有鉄道『日本国有鉄道百年史』第10巻、1973年、481ページ。

7) むろん、新資本造成会計は「公企業収益費用差額＝非利益＝資本」説の根拠として、資金運用表的資金理論（事象）およびW・J・バッターの資金理論における同じ拘束概念を援用している点で、論理構成上、特有資本編入会計と異なる面があることも無視できない。これら新資本造成会計に固有の論理については、醍醐聰「公企業資本会計と資金理論——利益利用・利益確定・利益処分の相互関係を中心として——」『会計』第111巻第2号、1977年2月、83—99ページにおいて、さらに続稿において論じているので、ここでは立ち入らない。

8) 既成の資本造成会計と新資本造成会計の異同については、醍醐、同上論文、83—84ページを参照せよ。

入会計がどのように生成し消滅したかを、従来の国鉄財務会計史研究に補正を加えながら、一貫的に考察することによって、(新)資本造成会計を特有資本編入会計への回帰・再生産として解しうることを検証し、かかる歴史認識にもとづいて、現代の公企業資本会計が特有資本編入会計の歴史的帰結から学ぶべき教訓はなにかを明らかにできればと考えている⁹⁾。

本稿では関係諸法令を次のように略称する。

明治9年各庁作業費区分及受払規則：明治9年規則

明治10年作業費出納条例：明治10年条例

明治18年鉄道会計条例：明治18年条例

明治23年官設鉄道会計法：明治23年法

明治39年帝国鉄道会計法：明治39年法

明治39年帝国鉄道及同用品資金会計規則：明治39年規則

明治42年帝国鉄道会計法：明治42年法

明治42年帝国鉄道会計規則：明治42年規則

昭和22年国有鉄道事業特別会計法：昭和22年法

II 特有資本編入会計前史

明治42年法以前の国鉄会計諸法令は官設・帝国鉄道の益金全額を一般会計へ納付するものと定めたので、その間国鉄では利益の内部留保は皆無のような外観を呈し、当該益金の処理・表示をめぐってとりたてて論ずべき問題はないかにみえる。

しかし、当時の官設・帝国鉄道が「作業上ノ元入トシテ国庫ヨリ領取セシ金額〔すなわち興業費〕ハ、其益金ヲ以テ漸次償還スヘキ」¹⁰⁾負債であったという事実に着目すると様相は一変し、一般会計への益金納付額のなかに興業費償

9) 本稿で引用する文献・資料の原文で用いられた旧かなづかいは原文のままとし、変体がなは現代のかなに改めた。また原文中の旧字体漢字は新字体に改めた。

10) 『工部省沿革報告』1889年(大蔵省〔農商務省・会計検査院〕編纂『明治前期財政経済史料集成』第17巻ノ1, 1964年, 所収)497ページ。

還に該当する額が含まれていたと解釈せざるをえなくなる。事実、明治9年規則、明治10年条例には「益金〔ノ幾分〕ヲ以テ〔興業費ヲ〕償却」¹¹⁾すべしと

第1表 京神間鉄道運輸課作業収入精算帳

—明治14年4月至6月—

単位 円

仕 払	高	元 請	高
営業資本へ償還	101,662.165	汽車運輸賃取立金	273,989.042
汽車運輸其外資本へ償還	100,638.308	各ステーション営業之者ヨリ取立金	1,007.200
各ステーション営業之者ヨリ取立金同上	1,007.200	官舎宿代取立金	16.657
官舎宿代取立金同上	16.657	荷物置場並倉船賃料	102.094
明治15年大蔵省納金 2月28日但益金 興業費償却	173,452.828		
	275,114.993		275,114.993

日本国有鉄道総教室修史課『工部省記録・鉄道之部』第5冊（自巻19至巻22），1969年，34，43ページより作成。太字化—醜翻。

第2表 京都大津間鉄道営業収入勘定帳

—明治14年自1月至3月—

単位 円

営業資本へ回入	15,842.082	営業収入	51,823.102
但汽車運輸賃収入之分		前年ヨリ越	21,139.795
回入残金大蔵省納	30,000.000	汽車運輸賃収入	30,683.307
但興業資本返償			
入出差引残	5,981.202		
但翌月越			
	51,823.284		51,823.102

日本国有鉄道総教室修史課『工部省記録・鉄道之部』第5冊（自巻19至巻22），1969年，272—273ページより作成。太字化—醜翻。なお合計金額の不一致は原数字のまま。

11) 明治9年規則第6条、明治10年条例第7条第1節。

なお明治10年条例の上記条節で「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参酌シテ予定スヘシ）益金ヲ以テ償却スヘキト」（傍点—醜翻）が明文化されたことから、当時すでに減価「銷却制の精神を汲み入れた法規の存した」（北原信男「帝国鉄道の三勘定組織と減価銷却」『会計』第37巻第4号，1935年10月，560ページ。）事実がうかがわれ、償還年限と耐用年数を一致させたいうでの益金による負債償還が利益処分形式の減価償却をも兼ねていたとみることができる。この点、高寺貞男『明治減価償却史の研究』1974年，72ページをも参照。

の規定が含まれ、京神間鉄道運輸課の作業収入精算帳あるいは京都大津間鉄道の営業収入勘定帳においては、第1, 2表で示したように、益金の大蔵省納に「興業費償却」あるいは「興業資本返償」という但書が付されている。

ところで、明治18年条例、明治23年法の明文上ではかかる興業費返償規定は消えてしまったが、明治39年法は官設鉄道がそれまで建設改良資金として一般会計から交収してきた興業費が政府出資金を意味したのではなく、借入金であったこと、当該借入金は従来の一般会計への益金納付をつうじて漸次償還されてきたことを明文上で次のように確認した。

明治39年帝国鉄道会計法

第1条 帝国鉄道ノ事業ヲ経営スル為従来出資シ及将来出資スル金額ヲ以テ資本ト為シ特別ノ会計ヲ立テシム

前項ノ資本ハ本会計ノ負債トシ一般会計ニ対シ漸次償還スルモノトス但シ官設鉄道会計法第4条ニ依リ純益トシテ従来一般会計ノ歳入ニ編入シタル金額ハ利子ニ相当スル金額ヲ控除シタル残額ヲ以テ負債ノ償還ニ充テタルモノト看做ス

とすれば、官設・帝国鉄道が明治41年まで継続した一般会計への益金納付額は〔A〕語の本来の意味での純益金の国庫納付に相当する部分と〔B〕建設改良資金の償還に相当する部分から構成されていたことになる。この点は官設鉄道が工部省所管期に国庫へ納付した作業収入が第3表のように営業費償還、興業費償還、官業益金に三区分して示されている事実からも裏づけられる。

ところで、このうちの〔B〕は鉄道固定資産に充てられた他人資本を自己資本で代替する性質のものであるから、当該益金自体は貸方側に残留したはずであるが、官設鉄道時代には資本の源泉別区分は全く顧みられなかった。そこで、この残留益金はどこへ行ったかを追跡調査してみると、その所在は明治39年規則によって次のように「既還資本」として公示されたことがつきとめられる。

第3表 官設鉄道の国庫納付金内訳

—工部省所管時代の累計額—

単位 円

部 局	項 目	作 業 収 入		
		興業費償還	営業費償還	官業益金
東 京 横 浜 間 鉄 道		1,047,055.056	1,194,843.472	2,137,970.349
神 戸 大 津 間 鉄 道		781,752.517	543,582.884	3,891,024.317
敦 賀 大 垣 間 鉄 道		341.585	0	58,364.426
東 京 前 橋 間 鉄 道		808.068	0	0

『工部省沿革報告』1889年（大蔵省〔農商務省・会計検査院〕編纂『明治前期財政経済史料集成』第17巻ノ1，1964年，496ページ）より作成。

明治39年帝国鉄道同用品資金会計規則

第19条 資本勘定ニ属スル資本ヲ分テ左ノ三種トス

未還資本 既還資本 特設資本

一般会計ニ対シ未タ債務ヲ償還セサルモノヲ未還資本トシ既ニ債務ヲ還了シタルモノヲ既還資本トシ当初ヨリ債務ヲ負担セサルモノヲ特設資本トス……

つまり、かかる表示形式によって開業以来連年、負債の償還に充当された益金は明治39年に至り、一括資本の一項目に編入されたわけである。またこれを敷衍すると、国鉄における益金の資本編入は通説的な理解のように明治42年からではなく、実質的には益金による興業費償還が開始された明治4年にまで遡及してなされたといわねばならなくなる。

では、以上みたように興業費償還に充当済の益金累計額が明治39年まで行方不明になったのはなぜであろうか。まず客観的な要因として会計法制の未成熟を指摘できる。すなわち、国鉄にたいして「資産負債表」の作成を義務づけ、資本の源泉別区分表示を指示したのは明治39年規則が最初で、それ以前の関係諸法令、例えば明治18年条例の別冊で示された「資本勘定計算科目」は支出科

目の細目表にすぎなかったし、興業費と営業費、資本勘定と収益勘定の区別も「唯其の出納取扱の便宜に出でしものに過ぎ」¹²⁾ なかった。いずれも資金の形成源泉と運用形態を累積的に対照表示する計算表を誘導しうる勘定体系ではなかったのである。このことが興業費償還に充当済の益金累計額の所在を潜伏させる要因となったことは否めないであろう。

では、明治39年規則によって上記のように曲りなりにも遡及的な益金の資本編入が公示されはじめたにもかかわらず、従来の国鉄財務会計史研究者がこれを見過してきたのはなぜであろうか¹³⁾。筆者のみるところでは、その最大の理由は明治42年以前の官設・帝国鉄道の事業形態を運輸事業＝鉄道特別会計、建設事業＝一般会計とシェーマ化し¹⁴⁾、鉄道特別会計の財務構造を、「其の事業益金は之を一般会計に納入し、其の建設改良に要する資金は之を一般会計よりの繰入に仰ぐの制度」¹⁵⁾と特徴づける短絡的解釈に起因している。

なぜなら、かかる解釈にしたがうと、明治39年法の不正確な文言もあいまって¹⁶⁾、①官設・帝国鉄道が一般会計から取引した建設改良資金が当初から出資

12) 大蔵省編纂『明治大正財政史』第2巻、1959年、487ページ。

13) 国鉄経理局主計課長(当時)石川達二郎は、明治39年法が「従来益金として一般会計に納入されたものから利子相当額を控除した差額は、元本の償還にあてられたものとみなし」たことを評して「このとき鉄道特別会計は、創業以来の建設費のすべてを自ら負担したということ形の上でははっきりとした」(石川達二郎『国鉄その財政的構造』1967年、113ページ)と述べているが、当該益金が既還資本→持株資本→固有資本と引継がれた表示形式を考慮するならば、「形のうえでもはっきりとした」と手放しに評するわけにはゆかない。

14) 鉄道省『日本鉄道史』下編、1921年、374ページ；中川正左『帝国鉄道政策論』1928年、178ページ；北原、前掲論文、105ページ；平山孝・藤川福衛『鉄道会計』1936年、14ページ。

15) 大蔵省編纂、前掲書、第2巻、604ページ。

16) 本節の本文に掲記した明治39年法第1条における「従来出資シタル金額ヲ以テ資本ト為シ……前項ノ資本ハ本会計ノ負債トシ……」|「従来一般会計ノ歳入ニ編入シタル金額ハ……負債ノ償還ニ充テタルモノト看做ス」という文言は、それまで一般会計から「出資」された金額を明治39年の時点で負債へと認識転換し、それにみあう便法として過去の益金納付を負債償還に相当するものと事後解釈したかのような表現になっている。

しかし、『工部省記録』巻19に収録された前掲第1、2表中の但書をも、さらには、明治22年に刊行された『工部省沿革報告』に収録された東京横浜間および西京神戸間鉄道の明治3年10月—明治4年9月の営業収支表で、すでに「興業費償還」が計上されていることからみても、官設鉄道が一般会計から取引した建設改良資金が当初から出資金ではなく借入金であったこと、当該借入金の償還も開業直後から行なわれていたことは動かしがたい事実である。

したがって、西川義朗氏の次の記述は下記のように訂正されなくてはならない。明治39年法ノ

金ではなく、借入金であった事実が等閑に付され、②そのために、開業以来、官設・帝国鉄道が継続した一般会計への益金納付のなかに当該借入金の償還額が含まれていたことも見落されざるをえず、③借入金償還後に残留したはずの益金累計額はどこへ行ったのかという問題意識自体が完全に欠落してしまうからである。

III 特有資本編入会計の生成

鉄道頭（明治10年1月より鉄道局長）井上勝は明治9年以来、鉄道益金の建設支出への充当案を再三建議したが、明治42年法はかかる構想を支持した帝国議会の建議を容れ、それまで建設改良資金の償還をとおして間接に資本的支出に充てられてきた益金を資本勘定へ繰入れて、直接に資本的支出に充てるものとした。またこれと対応して、明治42年規則が当該益金を貸借対照表上で特有資本へ編入するものと定めたことにより、益金の資本編入が正式にはじまった。

明治42年帝国鉄道会計法

第2条 帝国鉄道ノ建設及改良ニ要スル経費ハ鉄道益金ヲ以テ之ニ充ツ
但シ鉄道益金不足ノ場合ニ於テ政府ハ本会計ノ負担ニ於テ公債ヲ発行シ
又ハ他ノ特別会計其ノ他ヨリ借入金ヲ為スコトヲ得（以下略）

明治42年帝国鉄道会計規則¹⁷⁾

第20条 本会計ノ資本ヲ分テ特有資本借入資本ノ二種トス

「財務会計上従来の一一般会計よりの出資金を鉄道事業の負債とみなし、事業利益でもってその元利を償還させることにしたのである。公企業におけるいわゆる資本償還 (capital redemption) の制度がこのとき初めて導入されたのである。」（西川義朗『公企業会計』1975年、67ページ。）

「明治39年法は従来一般会計より取引した資金を鉄道財務会計の負債として再確認し、事業益金でもってその元利を償還させることにしたのである。国鉄におけるいわゆる『資本』償還は、すでに開業直後から『興業費償還』として行なわれていたが、このとき明文上で追認されたわけである。」

17) 本規則第21条にいう「資本勘定ニ於ケル資金ノ収入」とは、益金繰入額、借入金、公債募集金など資本勘定に帰属する一切の現金資金増加をさす。

公債、借入金又ハ鉄道国有法ニ依リ政府ノ負担ニ歸シタル債務ニシテ現ニ本会計ノ負担ニ属スルモノニ相当スル金額ヲ借入資本トシ其ノ他ノモノヲ特有資本トス

第21条 資本勘定ニ於ケル資金ノ収入、収益勘定ニ於テ補充工事ノ為支出シタル金額及譲渡又ハ寄付ヲ受ケタル物件ノ見積価格ハ翌年度6月30日ニ於テ前条ノ區別ニ従ヒ之ヲ特有資本又ハ借入資本ニ編入スヘシ

参考までに昭和1年度の特有資本の増減内訳を示すと第4表のとおりである。

第4表 特有資本増減内訳表(昭和1年度)

単位 円

減少の分		増加の分	
公債発行に対する差減控除額	4,759,031	益金繰入	130,907,279
財産の撤去、土地譲渡その他の価額	19,859,855	資本勘定雑収入	1,763,151
計	24,618,886	用品勘定過剰金繰入	3,497,868
差引増加額	123,886,174	補充費決算額	5,442,503
		公債買入償却差益	1,714
		土地譲受その他の価額	6,892,545
		計	148,505,060

鉄道省経理局『国有鉄道会計参考書』1935年、18-19ページより作成。

では、建設改良に充てられた益金がこうして貸借対照表上で資本の一項目に編入されたのはなぜであろうか。筆者自身の見解は次稿にゆずり、当時の説明を通読すると、当該益金をはじめ、収益勘定の負担でなされた「小規模なる改良工事」¹⁶⁾としての補充費決算額あるいは固定資産譲受額がことごとく資本へ編入された背景には、国鉄財務会計上の資本を経済(学)上の資本と同義に、あるいはそれに相対する抽象価値として観念する思考があったことがわかる。

国鉄財務会計上の資本を経済(学)上の資本と同義に解釈する事例としては次のものがあげられる。

岸田愿 経済学上の資本を「通俗ニ解スレハ生産ヲ補助スル為運用スル所ノ

18) 平山・藤川、前掲書、70ページ。

富ノ貯蔵ナリト謂フ 故ニ資本ハ事業経営上ノ根源ヲ為スモノニシテ国有鉄道事業ノ資本モ亦収益ヲ目的トスル為ニ使用セラルル財産ナリト解スルコトヲ得ヘシ」¹⁹⁾

平山孝 「経済学者の云ふ所によりますと、資本と云ふのは生産又は営利の用に供せらるる財産を云ふ……」²⁰⁾ 「鉄道会計に於ける資本も亦、これと同意義でありまして、『将来収益を挙ぐる為め投下せられたる貨幣其他の財産』を云ふのであります。」²¹⁾

また、国鉄財務会計上の資本を経済(学)上の資本に相對する抽象価値と解釈する事例としては次のものがあげられる。

大野靖三 「鉄会法に所謂『資本』とは、会計、簿記学上の資本の意義に一致し、『財産』と共に一對の相對的根本概念を為しているものである。」²²⁾

北原信男 「鉄道事業の経営には巨額の資本を必要とする。即ち運輸事業の経営に直接間接必要な種々の有形無形の設備に『モトゲ』を投下しなければならぬのであるが、斯くして設備された諸種の財産は経済学上の所謂資本であって、会計学上に於ては、此の経済学上の具体的な財産と對立せしめて、特にその抽象的な価値を資本と稱する。」²³⁾

ところで、「鉄道会計の恩人」²⁴⁾と稱され、「英国鉄道事業上ニ於テ施行スル所ノ〔複〕会計法ニ擬シ」²⁵⁾て、明治18年条例の草案にあたる「工部省鉄道会計条例主意書」を提出した図師民嘉はその訳著書『簿記原理』(再版、明治19

19) 岸田恩『帝國鉄道会計法通義』1927年、7ページ。

20) 平山、前掲書、117ページ。

21) 同上書、119ページ。

22) 大野靖三『帝國鉄道会計の知識』1939年、17ページ。

23) 北原信男『国有鉄道の会計』1941年、17—18ページ。

24) 伊藤祐述「鉄道会計の恩人」清水啓次郎編『交通今昔物語』1933年、148ページ。

25) 図師民嘉「工部省鉄道会計条例主意書」『工部省記録』巻35、134ページ。

26) 本書の表題は抄訳となっているが、緒言にあるように、本書が「米英ノ簿記學士フォルソン、フォースタル及パウルスス氏等諸氏ノ著書ヲ抄訳シ傍ラ鄙見ヲ挿サミ簿記ノ真理ヲ照明ニセント」(6ページ)したものであるとすれば、記述中のどこまでがだれの著書の紹介で、どこまでが図師自身の見解であるのか見分けがたいが、少なくとも訳著書とよびかえた方が内容に忠実であろう。

年刊)²⁶⁾のなかで、価値を「人ノ体外ニ存在スル物件ニ附貼スル」²⁷⁾貿易価値と「人ノ体内ニ含蓄スル事類ニ包有」²⁸⁾される想像価値に二分し、「資本勘定ノ要スルトコロハ勦勞ニ於ケル想像勘定ヲ尋繹スルニ在ルモノニシテ此想像勘定ハ即チ同額ノ貿易勘定ノ対影トナルモノナリ」²⁹⁾(傍点一醍醐)と記述している。この点を勘案すれば、会計上の資本を経済(学)上の資本の抽象的相対価値とみる思考は少なくとも明治10年代において、すでに国鉄会計に浸透していたといわなくてはならない。図師が上記主意書において、鉄道財産の「管理ノ方法ヲ周到ニシ、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」³⁰⁾(傍点一醍醐)と述べているのも、こうした一物二面視の資本観によるものと思われる。

いずれにせよ、明治42年以降は以上のような資本観を前提にして、資本的支出に充てるべく資本勘定へ繰入れられた益金を貸借対照表上でも資本として整理する処理が自明のものとして受容されたのである。

IV 特有資本編入会計の廃止

昭和22年に帝国鉄道会計法が廃止された経緯は、現金主義から発生主義への転換として抽象的に説明される例³¹⁾が多い。しかし、その移行過程を長期的視野にたつて観察してみると、国有鉄道事業が企業性を強めるに依じて特有資本編入会計の不合理性が表面化したことが、帝国鉄道会計法の勘定体系の廃止を余儀なくさせた有力な要因のひとつであったことがわかる。本節では、特有資本編入会計の不合理性がどのように認識され改められたかを明らかにしたい。

27) 28) 図師民嘉抄訳〔著一醍醐〕『簿記原理』(再版)、1886年、2ページ。

29) 同上書、48ページ。

30) 『工部省記録』巻35、136—137ページ。

31) 築瀬勇「公共企業体会計の制度的動向—新国家会計論の一劃—」『会計』第56巻第4号、1949年9月、21ページ；日本国有鉄道『日本国有鉄道百年史』第10巻、518—519ページ。本書は減価償却不要論争とその帰結について、かなり詳細に記述しているが(第7巻、1971年、454—465ページ)、特有資本編入会計の批判史については意識的な論及がみあたらない。

上田貞次郎の官業会計一新論 東京商科大学教授上田貞次郎は大正6年、雑誌『経済時論』に発表した一論稿において、帝国鉄道「会計法の運用の結果を一見するに、何ふも合点の行かぬ所がある」³²⁾として、次のような疑義を呈した。すなわち、帝国鉄道の大正2年度の収益勘定収支計算表によると、益金1,979万余円のうち、積立金に繰入られた50万円の残額1,929万余円は資本勘定へ繰入となっているが「貸借対照表を見るに、此繰入金は何処にも出て居ない。」³³⁾そこで、この金額は明治42年規則第21条にしたがって特有資本に合算されたものとみなし、「此益金を〔借入資本と特有資本の合計額でとらえた〕資本金に割合はして見ると妙なことになる。」³⁴⁾つまり、「私設鉄道と競争杯をして居る所の鉄道院の益金〔割合〕が二分に過ぎぬとは、あまりの不成績」³⁵⁾だからである。

上田はこのような不可解な事象の原因として、補充費の資本編入や私設鉄道買収の際の不条理な高い代価による過大資本化の影響を推察しているにすぎないが、彼の疑義を客観的に問いつめれば、特有資本編入会計の当否そのものにおよぶのは当然であろう。とはいえ、上田は自からが呈した疑義をこのように深めるには至らず、帝国鉄道の会計状態が「官庁簿記の濃霧の内に隠れ」³⁶⁾ている実情を非難し、私設鉄道と同様、帝国鉄道も「借貸対照表を〔新聞紙上などで〕一般に発表すべし」³⁷⁾と主張したにとどまった。

帝国鉄道会計法規委員会の改造意見 帝国鉄道会計法規委員会は、昭和5、6年以降、帝国議会で帝国鉄道における減価償却の要不要論争がかわされたのを機縁として、帝国鉄道の会計制度全般を再検討すべく鉄道省内に設けられたものであったが、同委員会が将来の参考のためとしてまとめた帝国鉄道会計制度の改正案のなかには、次のように特有資本編入会計の不合理性に論及した項目が含まれていた。

32) 33)上田貞次郎「官業会計法一新の急務」『経済時論』第1巻第1号、1917年1月、15ページ。

34) 同上論文、15-16ページ。

35) 同上論文、16ページ。

36) 37)同上論文、16ページ。

「二. 貸借対照表中特有資本の内容が明かならざるの弱点あり。本来帝国鉄道には元入資本と称すべきものあることなく、総てが過去の利益留保額に相当す。従つて営利事業の如く維持すべき資本金額を区別するの必要なしと雖も、表示の目的として其の由来が示さることが希望せらる。即ち営業利益の留保たるや、寄附受入の利益なりやと云ふが如き事項これなり。……」³⁸⁾「三. 特有資本の変化に関して明瞭を欠く。蓋し計算の継続性なきが故なり。営利会計に於て元入資本を積立金と分け更に其の期の純損益を別途に示さしむるは資本勘定の説明〔と〕して重要なり。これを欠く結果として帝国鉄道会計に疑惑と誤解とを生じ易し。」³⁹⁾

そして同委員会にかかる欠陥を断ち切り、「貸借対照表に於て特有資本の内容を分析して示す」⁴⁰⁾べく、其の現在高を「①繰越額（期首現在高）②資本収入額（土地譲受其他の価額—無償取得による資本的収入）③事業純利益（総合損益計算書の純利益額）」⁴¹⁾に三区分別する表示形式を改造意見として提示した。

かかる特有資本の表示形式は、事業純利益をなお特有資本の小項目としている点で不徹底な面を残してはいるが、収益勘定益金を無媒介に特有資本へ編入する処理を改め、昭和22年法で確立された資本の部の表示形式の原型をはやくも考案した点で、国鉄資本金計史上重要な意義をもっている。

鉄道会議会計制度専門委員会の研究報告 戦後国鉄会計を企業会計化する基礎固めをしたのは昭和22年法であったが、同法が定めた国鉄の自己資本の表示形式は、従前の帝国鉄道の特有資本に相当する額を固有資本として承継するとともに（第7条）、以後は同額を狭義の資本として固定し、純損益を積立金の増減変化として処理する（第3条）というものであった。

ところで、このような資本の部の新しい表示形式の導入を促したのは鉄道会議内に設けられた会計制度専門委員会の第1次研究報告（昭和22年答申）であ

38) 鉄道省経理局主計課『帝国鉄道会計と減価償却』1941年、103ページ。

39) 同上書、103ページ。

40) 41) 同上書、106ページ。

る。そのなかで、帝国鉄道時代の特有資本の表示方法について次のような反省意見が述べられていることを銘記せねばならない。

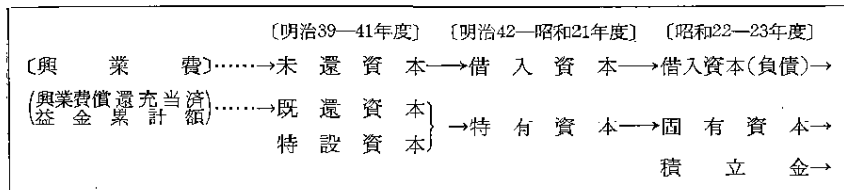
「現行制度では、資本は特有資本と借入資本とに分類せられている。このうち、特有資本は所謂自己資本であるが、投下資本金とその後の増加額を区分しない為資本に対する利潤率其他資本の効率を測定するのに困難で〔が?〕ある。最近の赤字財政状況からみると、特有資本は欠損金の為年々減少の一途を辿り、戦災による臨時欠損金をも控除するとき、近き将来に於て帳簿価格は消失の危険があるが、それは特有資本の表示方法が不適當であることにもよる。仍て投下資本は一定額を以て保持する制度を樹てる必要がある。」⁴²⁾

こうして上田貞次郎が「何ふも合点が行かぬ」と疑義を呈した特有資本編入会計は、その約30年後に廃止されたが、それは上田貞次郎、帝国鉄道会計法規委員会、鉄道会議会計制度専門委員会が一致して指摘した、経営成績評価のうえでの資本と利益の区別の重要性にたいする歴史的反省にもとづくものであった。

V 資本組入会計の再生産

国鉄固定資産の形成源泉と特有資本編入会計 以上、II, III, IVの考察を要約すると、昭和22年法までの国鉄の資本構成の変遷は次のように図示できるであろう。

第1図 国鉄の資本構成の変遷



つまり、現在の国鉄の貸借対照表に計上されている固有資本 4,916 百万余円

42) 紙田千鶴雄『最新鉄道会計』1950年、18ページ。

は、昭和21年度末時点での帝国鉄道の特有資本残高にあたるが、この特有資本の形成源泉の大半は明治42年以降の建設改良に充てられた益金累計額にはかならない。そればかりか、明治42年に特有資本が開設されたさい引継いだ既還資本、特設資本のうちの既還資本もまた、興業費（一般会計からの借入金）の償還に充当された益金累計額を意味している。

いいかえれば、政府は、創業当初の日本鉄道会社に「官有ノ土地ニシテ鉄道ノ線路ニ当ル地所及ヒ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……貸付」⁴³⁾（日本鉄道会社特許条約書第2条）たのをはじめとして、私設鉄道会社に「資金・用地・税金、利益補助、建設・運転・保修などにおいて、無類に手厚い」⁴⁴⁾保護を与え、井上勝をして「元来カカル保助ハ少数ノ株主ニ他ノ人民ノ囊中ヨリ特惠ヲ与フルモノ」⁴⁵⁾と嘆かわしめた反面で、公共輸送手段としての国鉄にたいしては昭和21年に至るまで、ただの一度も出資、補助を行なうことなく、その固定資産形成の大半を最終的には利用者の負担にゆだねてきたのである。

第5表で示したように、官設・帝国鉄道の営業係数がほぼ50%以下という驚くべき低率を保ち、私有鉄道との比較⁴⁶⁾でも同等の水準であったという事実は、当時の国鉄運賃が興業費（負債）償還あるいは資本的支出の源資をおり込むことによって、いかに高位に維持されていたかを物語っている。

とはいえ、国鉄のかかる経営実態と固定資産の形成源泉は特有資本編入会計にさえぎられて貸借対照表には明瞭にあらわれず、上田貞次郎でさえ「何ふも合点が行かぬ」ととまどう状況となったのである。

特有資本編入会計の再生産としての資本造成会計 帝国鉄道時代の特有資本編入会計と現行の資本造成会計を比較検討すると、会計理論・環境の相異にも

43) 鉄道省『日本鉄道史』上篇、698ページ。

44) 中西健一『日本私有鉄道史研究—都市交通の発展とその構造—』1963年、18ページ。

45) 鉄道省『日本鉄道史』上篇、664ページ。

46) 当時の私有鉄道会社で利益処分形式の減価償却を行なったものは数社あるが費用計上形式による減価償却は皆無に近いから、この点の影響はほとんど無視できるであろう。

第5表 国・私有鉄道の営業係数※

年 度	官設・帝国鉄道	私 設 鉄 道
明 治 26	36.1%	42.0%
27	37.5	40.4
28	36.9	39.3
29	46.1	42.3
30	49.2	45.0
31	56.3	55.4
32	47.1	49.9
33	43.5	46.9
34	48.6	47.7
35	47.3	48.6
36	46.7	46.2
37	41.4	45.8
38	46.3	46.7
39	51.4	51.0
40	51.2	52.3
41	53.7	51.9
42	51.1	51.2
43	48.4	47.9
44	45.7	43.2※※
大 正 45	46.3	48.1※※
1		
2	48.1	44.4※※
3	51.0	42.2※※
4	46.3	42.9※※
5	43.3	43.1※※

※ $\frac{\text{営業費}}{\text{営業収入}} \times 100$ 。ただし、国鉄の営業費は、補充費、行政監督費、線路調査費を除いた純営業費。

※※ 兼営駅便線を除外したもの。

鉄道省経理局『国有鉄道会計参考書』1935年、10—11ページ；鉄道省『日本鉄道史』1921年、中篇、265—266ページ；下篇、539ページより作成。

とづいて異質の利益概念に立脚しているとはいえ、資本的支出（の源資とされた債務の償還）に充てられた益金もしくは利益（積立金）を資本視し、それを貸借対照表上で資本組入するという要旨において両者が一致していることは否めない。

すなわち、新資本造成会計によれば、「期間的に、把握された〔公企業の〕収益費用の差額は、すでに減債や建設に充当されてしまっていることが多いのであって、正しく、公企業みずからが造成した資本として機能している」⁴⁷⁾と解釈されるが、かかる解釈が「本会計の益金は既に当該年度の

の鉄道及自動車運輸事業の経営費に充当せられていると云ふ事実其のものが……鉄道建設改良及自動車線設

備費決算額が固定財産価格に編入するを要する事となっている理由でもあり、且又、之が財源たりし益金が……特有資本に編入せられる事となっている所以

47) 江村稔「公企業の資本と利益」『実務会計』第2巻第2号、1966年2月、57ページ。

でもある」⁴⁸⁾という見地と軌を一にしていることは説明を要しないであろう。

また、「建設改良積立金というのは企業が生みだした利益の一部が留保されたものであるから、これは利益によって……公営企業が固定資産を増加させたということができ、これこそ正に企業の自己資本造成である」⁴⁹⁾として当該積立金を自己資本金へ組入れる地方公営企業の資本造成会計、あるいは、「収益と費用の『差額』の累計額のうち、資本〔的〕収支を通して固定資産に充当された額」⁵⁰⁾を「NHK 設立後における造成資本」⁵¹⁾と解して資本組入するNHKの資本造成会計も、そこでくりかえされる「資本の造成」が「固定資産の増加」にほかならないという点においては、古い会計思考を新しい用語で再生産したにすぎないのである。

さて、このように現行の資本造成会計が公企業における資本と利益の区別を抹消するという結果において、帝国鉄道時代の資本の表示形式と共通しているとすると、特有資本編入会計が経営成績の外部報告に及ぼしたのと同じ影響がくりかえされるおそれが懸念される。事実、料金の一部として収入した建設改良資金が「剰余の形となって現われる」⁵²⁾のは「一般市民に与える響き」⁵³⁾として「どうも好ましくな」⁵⁴⁾く、「このような整理のままでは、国鉄財政を判断する上に誤解を生」⁵⁵⁾じ、「非常に私どもとしてはつらい」⁵⁶⁾という認識が新資本造成会計を待望した実務界の現実的理由であったことを勘案すると、この懸念もけっして的是はずれとはいえないであろう。

しかし、たとえば昭和48年度末の電電公社、NHK および水道事業（法適用事業集計）における資本（金）と利益剰余金（累積欠損金）の比率——333.2%、

48) 大野、前掲書、185ページ。

49) 坂田期雄『地方公営企業』1973年、202ページ。

50) 51)堀場仁徳「公共企業体における資本の概念—NIIKの場合を中心に—」『実務会計』第2巻第2号、1966年2月、68ページ。

52) 53) 54)「水道事業座談会」『水道協会雑誌』第264号、51ページ、大阪市水道局経理局課長和田新三郎の発言。

55) 日本国有鉄道『日本国有鉄道会計及び財務基本問題調査会記録』議事篇Ⅰ、1965年、第1回調査会議事速記録、3ページ。

56) 同上書、議事篇Ⅱ、1965年、第11回調査会議事速記録、196ページ。

5.4%、-39.4%——を比較して、どのような評価が生れるであろうか。当該比率を大まかに現在までの各公企業の経営成績を示す指標のひとつとすると、電電公社の高い数値から、過去において「施設の拡張改良資金のうちに占める損益剰余の比率が多かったこと、換言すれば料金水準がそれだけ余裕をもってきめられていたこと」⁵⁷⁾がわかる。

しかし、同じ評価基準で電電公社にはない資本造成会計を採用しているNHK および水道事業の比率をみて、その料金水準が不当に低位であったと断定できるであろうか。両者が資本組入した利益剰余金を元へ振戻して比率を算定しなすと、それぞれ229.4%、43.0%となり、修正前の数値からうける印象とは大きく異なった評価が生れる。とくに、NHK の受信料のなかに経常費補填分のみならず、「債務償還金および建設財源等のいわゆる資本取引に関連する経費」⁵⁸⁾が含まれていた事実もうなづけるのである。

これを要するに、料金に建設改良、減債のための源資を算入していることを公企業において収益費用差額の生じる原因とみるのであれば——この前提自体検討を要するが——、当の差額を資本としてではなく、利益剰余金（あるいは前受収益）として累積表示することこそ、現実の固定資産形成源泉の正しい反映であり、現行料金政策への的確な評価情報を社会に供することになるといわねばならない。なぜなら、そうすることによってこそ、従来、「累積欠損」の解消を理由としてくりかえされた水道料金などの値上げが誤まった会計情報にもとづくものであったことが明らかになり、また、もし利用者が資本的支出の源資を料金をつうじて事前に負担しているとするれば、二重償却を避ける意味で、当該源資で取得された固定資産の減価償却対価は料金へおり込むべきではないという主張も生れてくるからである。

57) 秋草篤二「公共企業体の資本構成とその問題点—特に電電公社を中心として—」『実務会計』第2巻第2号、1966年2月、49ページ。ただ、これ以外にも設備料の会計処理など重要な問題があるが、ここでは立ち入らない。

58) 堀場、前掲論文、67ページ。

〔付記〕 図師民嘉「工部省鉄道会計条例主意書」は、『日本鉄道史』上篇、『日本国有鉄道百年史』第1巻に収録されているが、本稿で示した出典『工部省記録 鉄道之部』巻35は、国鉄本社内鉄道図書室の好意により、閲覧の機会をえた、同図書室所蔵の模写本（マイクロフィルム版）である。