

## 科学研究費助成事業（科学研究費補助金）研究成果報告書

平成 25 年 4 月 18 日現在

機関番号：10101

研究種目：若手研究（B）

研究期間：2010～2012

課題番号：22730347

研究課題名（和文）アメリカ鉄道会社における複会計システムと連結会計との関連性に関する研究

研究課題名（英文）Study on the Relationship between Double-account System and Consolidated Financial Statements in American Railroads.

研究代表者

春日部 光紀（KASUKABE MITSUNORI）

北海道大学・大学院経済学研究科・准教授

研究者番号：10336414

研究成果の概要（和文）：本研究は、19 世紀のアメリカ鉄道会社を対象として、複会計システムの実態を検討したものである。特に 1893 年恐慌により多数の鉄道会社が倒産し、その再編過程で複会計システムが導入されたが、同時に連結会計を導入する鉄道会社も存在した。当時の過大資本化の影響もあり、有形固定資産の実在性をアピールするには複会計システムと連結会計が有用であったという点も明確にした。また、監査報告書等を利用して、当時の監査実務の実態を明らかにした。

研究成果の概要（英文）：The purpose of this study is to examine the relationship between double-account system and consolidated financial statements in American railroads. A large number of railway companies went bankrupt by depression in 1893, double-account system had been introduced in the process of reorganization. Consolidated financial statements were also introduced into railway companies at the same time. Both systems were useful to appeal the reality of fixed assets.

交付決定額

（金額単位：円）

	直接経費	間接経費	合計
2010 年度	1,100,000	330,000	1,430,000
2011 年度	800,000	240,000	1,040,000
2012 年度	800,000	240,000	1,040,000
年度			
年度			
総計	2,700,000	810,000	3,510,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：複会計システム、連結会計、監査、鉄道会社

### 1. 研究開始当初の背景

申請者は、これまで 19 世紀末葉から 20 世紀初頭のアメリカ大企業（鉄道会社・鉄鋼会社）における連結会計の史的展開過程を、年次報告書等の一次資料を中心として実証してきた。

アメリカ連結会計史の研究過程で、複数の鉄道会社が複会計システムを採用しているという注目すべき事実を発見した。複会計シ

ステムは、イギリスの運河・鉄道会社の会計実務で生成し、1868 年イギリス鉄道規制法により制度化されたが、アメリカへの鉄道の導入時に、複会計システムは伝播しなかったというのが通説であった。

したがって、複会計システムに関するわが国や欧米の先行研究は、イギリスを対象とするものがすべてとあってよい（代表的文献として Edwards, J. R., “The Origins and Evolution

of the Double Account System: An Evolution of Accounting Innovation”, *Abacus*, Vol.21, No.1, pp.19-43, 上村久雄「複会計制度への一省察」『会計』第75巻第3号, 1959年, 79-101 ページ等がある)。

他方, アメリカ複会計システムに関しては, H.R.Hatfield がアチソン・トペカ・サンタフェ鉄道会社の年次報告書を複会計様式と言及している程度であり (Hatfield, H.R., *Modern Accounting, Its Principles and Some of Its Problems*, 1909), それ以外は, アメリカ鉄道会社に複会計システムは受け入れられなかったとする論調が多い (中村萬次『恐慌と会計』晃洋書房, 1997年, 83-84 ページ)。いずれにしても, アメリカ複会計システムに関する研究自体が皆無であり, 会計史研究への貢献が見込まれる未開拓の分野であるとの考えに至った。

## 2. 研究の目的

本研究は, 19世紀末葉におけるアメリカ鉄道会社の複会計システムを連結会計とともに多面的に分析し, その歴史的展開過程を実証的に検討するものである。

複会計システムは, 19世紀のイギリス運河会社・鉄道会社で生成・発展した特異な財務報告様式である。複会計システムの特徴は, 現在の貸借対照表を流動部分と固定部分とに分割し, 各々の情報を一般貸借対照表 (流動部分を収容)・資本勘定 (固定部分を収容) という財務表に記載する点にある。これらに収益勘定 (現在の損益計算書) を加えた3つの財務表が, 複会計システムの報告様式をなしている。同システムは, 1868年イギリス鉄道規制法により制度化された。イギリス鉄道は, 企業史上, 巨額の固定資産を必要とした初期の企業であり, 鉄道資産の維持・管理という課題に直面したのである。株主は, 特に固定資産に関する情報を要求したが, 資本勘定は, 長期投資が長期資金調達 (株式・社債) によって賄われ, 他の用途に使用されていないことを明確に表示するのに有用であった。

イギリスの鉄道技術は, 当時途上国であったアメリカに導入されるが, 複会計システムはアメリカ鉄道に伝播しなかったというのが通説であった。しかしながら, 19世紀末葉におけるアメリカ鉄道会社の年次報告書を詳細に検討した結果, 複数の鉄道会社が複会計システムを採用していた事実を発見するに至った。

研究の中心は, アメリカ複会計システムの生成・発展過程を一次資料にもとづいて実証することにある。会計実務や会計制度は, 歴史的にみると, その時々企業の行動や経済状況に影響されてきたという側面がある。企業組織や経済状況が変化すると, 構築される会

計システムも変化すると考えられるからである。したがって, 会計を歴史的観点から研究する場合には, 会計事象 (計算技法や報告様式の外形的变化) のみを対象とするだけでなく, 企業行動や経済状況等の分析を併せて行うことで会計の社会的機能を明確にする必要がある。会計史研究は, 「いつ」生じたかではなく, 「なぜ」生じたかを探求することが重要であると考えられる。

また 1893年恐慌により多数の鉄道会社が倒産し, その再編過程で複会計システムが導入されたが, この時期は連結会計が導入された時期と符合する。そこで鉄道会社の再建にさいして, 複会計システムを連結会計がいかなる関係にあったかを検討している。さらに年次報告書の記述や監査報告書を分析し, 当時の監査実務の実態を検討している。

## 3. 研究の方法

本研究の方法は, 以下のようにまとめられる。

(1) 研究の端緒として, イギリス複会計システムの分析を行う。同システムは, 1868年鉄道規制法によって制度化された。同法3条付表Iでは, 15種類に及ぶ計算書を要求しており, このうち特に重要なのが一般貸借対照表, 資本勘定, 収益勘定の3つの諸表であった。またイギリス複会計システムは, 制度化以前にロンドン・アンド・バーミンガム鉄道会社やロンドン・アンド・ノースウエスタン鉄道会社等での経験がある。鉄道規制法における雛形や, イギリス鉄道会社における複会計実務を検討し, その特質を明確にする。

(2) イギリスの複会計システムは, 一般貸借対照表 (general balance sheet), 資本勘定 (capital account), 収益勘定 (revenue account) を主要な財務諸表としている。アメリカのノーフォーク・アンド・ウエスタン鉄道会社やアチソン・トペカ・アンド・サンタフェ鉄道会社, シカゴ・グレートウエスタン鉄道会社等の年次報告書を検討し, アメリカ複会計システムの実態を分析する。

(3) 複会計システムと連結会計の関係を検討する。両会計システムの導入は, 鉄道会社の再建時という一致した時期であった。そこで, 再建時の鉄道会社にはどのような情報のディスクロージャーが求められ, 両システムがどのような貢献をなしたのかを検討する。

(4) 当時の監査の実態を, 年次報告書の記述や監査報告書を利用して分析する。特に19世紀中葉においては, 内部監査や監査役による監査が行われていたが, ここでは会計士が補助者として利用されていた。19世紀末葉に

おける外部監査の導入への影響も含めて、多面的に分析する。

(5) 会計史・経営史・経済史等の文献によって、19世紀後半におけるアメリカ鉄道会社の経営組織、経済状況、法制度等を分析したうえで、会計実務への影響を検討する。さらには当時の商業雑誌（ムーディーズマニュアル）、鉄道雑誌（レイルウェイエイジ）、政府刊行物等も利用していく。

(6) 州政府は、社債の購入や州債の供与をつうじて、アメリカ鉄道会社の資金調達を支援していたが、その代わりに料金規制や会計規制を加えていったという経緯がある。そこで、公的規制と複会計システムとの関係も検討する。

#### 4. 研究成果

平成 22 年度は、アメリカ型複会計システムを分析するうえで重要となる、イギリス複会計システムの分析を行った。1868 年鉄道規制法により要求された複会計式による財務諸表の要式、および制度化以前に複会計システムを実践していたロンドン・アンド・ノースウエスタン鉄道会社の財務諸表等を分析した。

続いて、アメリカ複会計システムに言及した国内外の文献（著書・論文・雑誌等）の検討を行った。アメリカの簿記・会計に関する文献は、イギリスの文献の影響を受けていると考えられるが、19 世紀中葉頃からはアメリカ人による簿記・会計文献の執筆もみられるようになる。アメリカ文献上、複会計システムを説明した文献はほとんど存在しないといえる。実務と文献（理論）の相互関連を検討するためにも、当時の文献を詳細に検討した。さらに、当時の社会経済的状況を経済史・経営史の文献等を利用して検討した。会計システムは、企業の置かれた状況（証券市場の成熟度・製品販売市場の成熟度・競争の状況・企業の組織形態）によって変化していく可能性がある。複会計システムの変化のみを捉えるのでは、その変化を促した状況を的確に捉えることはできないため、鉄道会社を圍繞する状況を分析した。

以上をふまえて、鉄道会社の年次報告書に関する具体的な分析を開始し、「アメリカ鉄道会社における複会計システムの展開」として日本会計研究学会第 69 回大会において発表した。

平成 23 年度は、アメリカの巨大鉄道会社であったアチソン・トペカ・アンド・サンタ・フェ鉄道会社を俎上にのせ、同鉄道における複会計システムの特徴を検討した。一瞥すると、同社の貸借対照表は、ページ数の関係か

ら 2 ページにわたって単純に分割して掲載されているように見えるが、以下の 2 点の特徴を指摘できる。第 1 は、ページの区切り方が流動部分と固定部分でなされていることである。ただし、これはグルーピング等の見やすさを考慮すれば、複会計システムとは関係がない可能性もある。第 2 は、流動区分の末尾で残高を算出していることである。これは、まさに流動区分と固定区分の計算書を独立した計算書と考えていることとなる。

上記の特徴を総合的に判断すると、アチソン・トペカ・アンド・サンタ・フェ鉄道会社の年次報告書は、イギリス複会計システムとは異なる形式であったが、同システムの要件を具備しているものであることを明確にした。さらに複会計システムと連結会計の関係を分析し、両システムが有形固定資産の実在性をアピールしたいという経営者の要望に合致するものであったことを検討した。

以上をふまえて、「Atchison, Topeka and Santa Fe 鉄道会社の複会計システム」『経済学研究』第 61 巻第 1・2 号、2011 年として公表した。

平成 24 年度は、シカゴ・グレートウエスタン鉄道会社の複会計システムを分析した。同社も、1893 の第 1 期年次報告書から複会計システムを導入することとなる。イギリス複会計システムは、一般貸借対照表（general balance sheet）、資本勘定（capital account）、収益勘定（revenue account）を主要財務諸表としているが、同社の財務諸表は、一般貸借対照表（general balance sheet—revenue account）、資本勘定（general balance sheet—capital account）、収益勘定（income account）というユニークな構造を採用していた。形式的にはかなり完成されたものとなっているが、財務諸表の名称や勘定科目の計上場所等、イギリスとは異なる部分もみられる。

以上をふまえて、「Chicago Great Western 鉄道会社の複会計システム」『会計のレガティビゼーション』創世社、2013 年として公表する予定である。

またアメリカ鉄道会社の中には、1893 年恐慌以前に複会計システムを導入している場合もあった。もっとも古い事例では、1866 年に導入していることが判明した。イギリスで複会計が制度化されたのが 1868 年であることを勘案すると、複会計システムがアメリカに伝播したのはかなり早い段階であると考えられる。この過程で、年次報告書の記述や監査報告書を利用し、19 世紀後半の監査実務に関しても検討を行った。鉄道会社における外部監査は、19 世紀末葉に導入されたといわれているが、それ以前においては監査役による監査、株主監査人による監査が行われて

いた。また鉄道会社は、地理的な拡大を伴うために、トップ・マネジメントの管理の目が届かなくなる。そこでトラベリング・オーディターという内部監査人を利用して、特に現金の監査を行った。内部監査人は、必ずしも会計の専門家ではなかったため、アカウントと称する専門家を雇用する場合があった。彼らの鉄道会社での経験が、アメリカ監査実務を形成していった点を明らかにした。

以上をふまえて、「アメリカ鉄道会社における内部監査の生成」『月刊監査研究』日本内部監査協会、2013年（近刊）として公表する予定である。

#### 5. 主な発表論文等

（研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線）

〔雑誌論文〕（計1件）

（1）春日部光紀「Atchison, Topeka and Santa Fe 鉄道会社の複会計システム」『経済学研究』第61巻第1・2号、2011年、41-59ページ。

〔学会発表〕（計2件）

（1）春日部光紀「アメリカにおける内部監査の生成」第7回北海道地区監査研究会議（全体会議）、2012年3月2日、於：札幌第一ホテル（札幌市）。

（2）春日部光紀「アメリカ鉄道会社における複会計システムの展開」日本会計研究学会第69回大会、2010年9月9日、於：東洋大学（東京都文京区）。

〔図書〕（計1件）

（1）春日部光紀「Chicago Great Western 鉄道会社の複会計システム」『会計のリラティビゼーション』創世社、2013年（近刊）。

〔産業財産権〕

○出願状況（計0件）

○取得状況（計0件）

〔その他〕なし

#### 6. 研究組織

（1）研究代表者

春日部 光紀（KASUKABE MITSUNORI）

北海道大学・大学院経済学研究科・准教授  
研究者番号：10336414

（2）研究分担者

なし

（3）連携研究者

なし