

学籍番号： cd082005

明治期における郵便汽船三菱会社の経営システムの発展

一橋大学大学院商学研究科

博士後期課程 金融・会計専攻

Dilfuza M. Kasimova

謝辞

当初、出産・子育てと博士論文の執筆が遅々として進まなかった私が、このように一冊の完成形を見ることができたのは、その間に、お世話になった数多くの方々のお陰である。この場を借り、厚く御礼申し上げたい。

まず、私の恩師-挽文子先生に心から感謝の気持ちを申し上げたい。私は2005年の4月から挽先生のご指導のもとで、管理会計について学び、沢山の刺激を頂き、何時も大変貴重なご助言を賜った。挽先生は指導教官として私を支えてくださっただけではなく、母親としても私を見守ってくださった。外国で子育てと研究を両立させることができたのは挽先生のお陰である。ただ、ひたすら心よりの感謝を申し上げるほかない。

廣本敏郎先生には、博士論文を書く上でたくさんの示唆を頂いた。また、挽先生がアメリカに留学された時に、大変お世話になった。心から御礼を申し上げたい。

副指導官の尾畑裕からは、授業や研究会を通じて多くの影響を受けた。ここに改めて謝意を表したい。

安藤英義先生、鈴木良隆先生、荒井耕先生など一橋大学の先生方には、大学院講義を通じて、様々な影響を賜ることができた。そして、研究会でお会いした、上総康行先生、渡邊章好先生、伊藤克容先生、諸藤裕美先生、片岡洋人先生、藤野雅史先生、前田陽先生、岡田幸彦先生、西村三保子先生からのご意見は大変、刺激となるものであった。心から感謝申し上げたい。

私の日本への留学に当たり尽力された、日本語の先生方、門真節子先生、柴田真希先生には、深く感謝するばかりである。同期の佟偉彫さん、王志君、挽ゼミの鈴木寛之君、近藤大輔さん、岡田龍哉君、吉光宏樹君らは、参考となる意見や意義深い質問とともに激励の言葉も頂き、そして本論文の日本語のチェックをしていただき、大変ありがたかった。頭を下げるほかない。

また、本研究は2009年度メルコ学術振興財団研究助成金による成果の一部である。厚くお礼を申し上げる。さらに、この1年間、私を金銭的に、精神的に支えてくださったHonjo Family（本庄奨学財団）に感謝の気持ちを表したい。Honjo Familyを通して世界中の優秀な方々と交流する機会を得、沢山の励みをいただいた。長い間御世話になっているホストファミリーの方々、永田さん、門田さん、堀江さんに本当に感謝している。

最後に、私を生んで育ててくれた両親、いつも側で支え、愛してくれた夫、ウズベキスタンでママを手伝ってくれたボブル君、子供の面倒を見てくれた義理の親に「ありがとう」の言葉を伝えたい。家族の理解と愛に恵まれることほどの幸運はない。いつもありがとう。

ボブル君、ママは頑張った!!!早く逢いたい。

2012年2月14日

Dilfuza M. Kasimova

目次

序章	問題意識	5
第1章	先行研究のレビュー	13
第1節	はじめに	13
第2節	管理会計実務の歴史研究	13
2.1	Johnson, Thomas H. and Kaplan, Robert S. [1987]	13
2.2	田中隆雄 [1982]	24
2.3	上總康行 [1999]	32
2.4	挽文子 [2007]	39
2.5	豊島義一 [2006]	45
2.6	山下正喜 [1995]	48
2.7	まとめ	54
第3節	三菱を対象とした先行研究のレビュー	57
3.1	1960年代の研究	57
3.2	1970年代の研究	58
3.3	1980年代の研究	59
3.4	1990年代の研究	61
3.5	2000年代の研究	61
3.6	まとめ	62
第2章	問題設定	63
第1節	研究目的と方法	63
第2節	管理会計の定義と意義	66
第3章	郵便汽船三菱会社の本社中心の簿記システム—明治3-13年	68
第1節	はじめに	68
第2節	岩崎弥太郎の経営思想と会社の設立背景	68

第3節	発足と小規模事業の経営システム	72
3.1	背景	72
3.2	経営システム	72
第4節	規模の拡大と経営システム	89
4.1	背景	89
4.2	経営システム	91
4.3	経営システムの発展と課題	102
第5節	固定資産の増大による経営システムの変更	102
5.1	背景	102
5.2	経営システム	104
第6節	まとめ	111
第4章	予算の導入と簿記システムの支社展開 明治14-18年	114
第1節	はじめに	114
第2節	背景	115
第3節	明治15年の組織改革	119
第4節	オペレーティング・ユニットの役割変更と業績評価	122
第5節	明治14年以降支社管理様式	126
第6節	予算の運用	130
第7節	全社管理	134
第8節	まとめ	140
第5章	管理会計実務の知識移転	144
第1節	はじめに	144
第2節	日本郵船の予算	144
第3節	海運業撤退後の三菱	147
第4節	まとめ	150

第6章 結論と今後の課題.....	151
第1節 まとめ.....	151
第2節 結論と今後の課題.....	159
補遺①三菱簿記法明治10年7月26日.....	162
補遺② 営業業績及び予算史料.....	171
【参考文献】	214

図表目次

〔図表 1〕日本の管理会計の生成・発展過程	11
〔図表 1-1〕管理会計システムの 4 類型	34
〔図表 1-2〕アメリカ管理会計史の発展段階	37
〔図表 1-3〕三菱造船所原価計算の系譜図(安政 4~大正 6)	52
〔図表 2-1〕日本の管理会計実務の生成・発展過程	64
〔図表 2-2〕研究フレームワーク	65
〔図表 3-1〕明治 6 年 1 月~6 月 廻漕会計表(諸艦運賃)	75
〔図表 3-1 続き〕明治 6 年 1 月~6 月廻漕会計表(雑費)	76
〔図表 3-2〕廻漕会計表 明治 6 年 7 月~12 月分	80
〔図表 3-3〕廻漕運賃勘定 明治 6 年 1 月~12 月	87
〔図表 3-4〕明治 8 年組織	93
〔図表 3-5〕明治 8 年 10 月~9 年 12 月損益計算書	96
〔図表 3-6〕明治 8-9 年資産負債勘定	97
〔図表 3-7〕明治 8 年 10 月~明治 9 年 12 月の船経費の割合	98
〔図表 3-8〕給料等級	98
〔図表 3-9〕陸費内訳	100
〔図表 3-10〕陸費の支社別割合	100
〔図表 3-11〕総収入とその内訳(明治 9-13 年)	103
〔図表 3-12〕明治 10 年損益計算書	106
〔図表 3-13〕明治 10 年資産負債勘定書	107
〔図表 3-14〕明治 10 年船費内訳	109
〔図表 3-15〕明治 10 年 陸費の内訳	109
〔図表 3-16〕明治 13 年の組織図	111
〔図表 4-1〕明治 9-18 年の総収入とその内	116
〔図表 4-2〕明治 9-18 年の営業業績	117
〔図表 4-3〕明治 15 年組織	121
〔図表 4-4〕会社の方針とオペレーティング・ユニットの役割変容・業績評価	125
〔図表 4-5〕予算のフロー・チャート	131
〔図表 4-6〕明治 18 年度の総出納予算勘定書	132
〔図表 4-7〕予算額と精算額の比較	134
〔図表 4-8〕明治 16 年総出納予算精算増減勘定書	137
〔図表 4-9〕航海収益性分析	139
〔図表 6-1〕日本の管理会計実務の生成・発展過程	153

序章 問題意識

筆者は日本の管理会計とは何なのかという素朴な問題意識に基づいて本研究に着手した。管理会計はアメリカで生まれ日本に輸出されたといわれているが、「近年、日本の管理会計と呼ばれるものが登場し、欧米にも大きな影響を及ぼしている(廣本・挽, 2006, p.111)」という。そして、トヨタ自動車で開発された目標原価計算や JIT、京セラで展開されたアメーバ経営などが日本の管理会計として議論されるようになった。しかし、筆者はこれだけが日本の管理会計ではないと考える。

管理会計技法そのものはアメリカから輸入されたものであっても、日本企業においてその役割・期待、組織上の展開がアメリカとは大きく異なっており、そこにも日本の管理会計の考え方がみられるようになった。例えば、挽(2007)は「アメリカで発展した生産保全(PM)は、日本企業の風土・文化の中で全員参加の PM(TPM)に変異した。アメリカで誕生した品質コスト・マネジメントはわが国組織風土に根ざす形で行われている。このように、日本の管理会計は、日本発のシステム(目標原価計算など)と、米国から移転された知識のカスタマイズとに分類されるようになった(挽, 2007, p.70)」と指摘する。

実際に、アメリカから管理会計の知識が輸入されるのは第二次世界大戦以降であり、また、これまで研究されてきた日本発の諸システム((松下電器産業の内部資本金制度は 1954 ; 村田製作所のマトリクス経営の原型は 1953 年 ; 京セラのアメーバ経営は 1965))が誕生したのも 1950 年代以降である。しかしながら、筆者は、それ以前の日本企業の経営管理の実態はどうだったのかという疑問を持った。なぜなら、日本とアメリカは経営環境が大きく異なり、出発点が違うからである。

それゆえ、筆者は日本の管理会計の特徴を考察するにあたって、歴史的な分析は有効な手段であると考え。また、本研究は管理会計に対する役割・期待、組織上の展開を理解するために、管理会計を特定の技法(例えば標準原価計算)に限定せず、管理会計システムの全体像に検討の焦点を置く。

本研究は明治初期の郵便汽船三菱会社の事例を検討することで、日本の管理会計の発展過程を研究するために一つの事例を提供することを意図したものである。まず、本事例を検討することに至った背景について説明する。

管理会計実務の歴史的分析をする上では当然のことながらその始まりがまず問われる。これについて AAA1958 年度管理会計委員会は、「歴史の示すところによると、会計は発生当時や初期の発展過程では、もっぱら経営管理に志向しており、会計の基本的目的は、ほとんどすべて、経営管理者が共同事業の資産、負債及び成果を勘定処理しようとする必要性を満たすことに向けられていた。それ故、会計の初期の歴史を探究してみると、会計が外部の要素よりも経営管理者の内部的必要性を満足させることを目的にして発展したものであることが示されている(AAA, 1958, p.1)」と論じている。

これに着目した廣本(2008)は、管理会計論(管理会計に関する知識体系)と管理会計実務の歴史の始まりが異なることを指摘し、「管理会計の実務の歴史は会計の発生当時、複式簿記を経営システムとして適用した時から始まっている。経営システムとしての管理会計を研究するためには、管理会計の実務を研究する必要がある(廣本, 2008, pp.9-10)」と指摘している。廣本以外にも宮本(1969)は、管理会計理論が登場する 1920 年以前の時代を、管理会計の名称こそ用いられていなかったが、企業で用いられていた会計が実質的に管理会計の職能を果たしていた時代として管理会計発展過程に位置付けている(宮本, 1969, p.33)。

したがって、本研究では管理会計実務の始まりを複式簿記が経営システムとして利用された時代から検討し、これを管理会計実務の萌芽期としてとらえている。

複式簿記が経営システムとして適用されるのは、工業化が推進された明治以降にさかのぼる。まず、アメリカにおける工業化の推進と管理会計実務の歴史的導入過程を見ると、それは、19世紀初頭の紡績会社、鉄鋼会社、鉄道会社、棚卸業、一般製造業の順に展開された¹。これに対し、日本では、明治中期(1890年以降)に紡績会社が登場し、近代的会計制度が実施されるようになったのは欧米よりも遅かった²。また、日本の鉄道会社が紡績会社の発展に先立ち大規模化を遂げた点もアメリカやイギリスの管理会計実務の歴史と相違する。日本の大鉄道企業は比較的単純な職能部制組織を採用し、本格的な組織の完成をみることなく、1900年代初頭に国有化された³。むしろ島国の日本においては、海運業が欠かせない産業であり、海運企業の管理実務の方が紡績や鉄道より先駆的であったことが指摘されている⁴。それゆえ、本研究では郵便汽船三菱会社の事例を検討することにした。

研究を進める内に、これまでの先行研究を検討する中で一つの事に気付いた。それは、多くの経営管理に関する理論は、アメリカの実務の歴史—工業化の推進過程、産業の発展、経済状況など—から導かれたものであり、こうした理論が一般化されていたことである。

例えば、チャンドラー(1969)は、組織の形成過程について、垂直統合と企業買収・合併の中で職能部制組織が登場し、その後多角化戦略の推進によって事業部制組織へ移行したこと

¹ Johnson and Kaplan, 1987, p.19

² 久野, 1970, p. 94 ; 高寺, 1974, p. 3

³ 鈴木ほか, 1987, pp. 193-194

⁴ 久野, 1970, p. 94 ; 高寺, 1970, p. 3

を論じている。しかしながら、日本では、事業部制組織の登場がアメリカ企業よりもはるかに早かったようである。例えば、事業部制組織に似たような組織形態は江戸時代(1710年代)から三井家⁵で採用されており、三菱においても明治41(1908)年に事業部制組織が成立していた⁶のである。一方、今日のトヨタ自動車ははまだ職能部制組織を採用している。つまり、日本企業における組織の形成過程は必ずしもチャンドラーの議論に当てはまらないのである。

また、会計・原価計算の発展過程についてはリトルトンの理論が取り上げられることが多い。例えば、豊島(2006)は、長崎造船所の原価計算生成史をリトルトンの原価計算発展過程に基づいて検討している。しかしながら、リトルトンの見解はアメリカの工業化の推進過程を基盤にしていることに注意すべきである。リトルトンは、19世紀にいたって簿記は会計(accounting)に発達した⁷と指摘し、簿記と会計とを区分する「規範」もしくは会計への発達要因として、会計理論の生成、株式会社の影響(その中には、永続性ゆえの適切な期間利益計算、それに関連する減価償却、および有限責任制ゆえの資本金維持計算が含まれる)、職業会計士監査、そして原価計算を挙げている⁸。

日本において洋式の複式簿記の導入は確かに近代化が始まる明治(1868年)以降になるが、財産法と損益法による複式決算(和式複式決算簿記⁹)は、貨幣経済が次第に発達した江戸時代

⁵ 西川登(1993)参照

⁶ 長沢, 1979, p. 42

⁷ Littleton, 1952, p.255

⁸ Littleton, 1952, pp.490-498

⁹ なお、洋式の複式簿記と和式複式決算簿記が区別される理由は、和式複式決算簿記が今日の簿記入門書で教えられるような複式簿記の形式的諸特徴(取引の複記、借方・貸方を均衡させる左右対照式勘定、貸借複記式の仕訳記入、計算の自己検証機能など)をもっていないためである。財産法と損益法による和式複式決算簿記では

(1710年代)にまでさかのぼる¹⁰。例えば、江戸時代の複式決算を三井家の事例で検討した論文として西川登(1993)が挙げられる。西川(1993)は、リトルトンの上記の会計の発達要因に関する主張に関して次のように述べている。

江戸時代には、記帳技法の解説書すら見当たらず、会計の明示的な(文章による)理論化が図られた形跡は皆無である。近世の日本には同族結合以外の共同企業があまり発達せず、株式会社は出現しなかった。また、産業革命を経験しなかったから、大規模な企業はほとんど商家(商業と金融業)に限られ、原価計算の発展の余地は乏しかったし、さらに商家には原価性の固定設備資産もなかったから減価償却もほとんど問題にならなかった。

しかし、江戸時代の中期になると、大商家ではかなり高級な簿記会計が行われた。…有限責任制に基づく責任者保護のための資本維持の要請はなくても、企業(家業)それ自体の存続のために、資本の維持計算が必要であった。また、支店網を有した大商家では、店の業績評価のための適切な期間損益計算が求められた。そこでは、全ての取引を二重分類する簿記法が用いられ、損益(収益・費用)計算と財産(資産・負債資本)計算とによって(またはその形式計算によって)、純利益(または

期末資産－期末負債＝期末資本　および　期首資本＋収益－費用＝期末資本

という形で期末資本(純資産)を二面的に測定し、

期末資産－(期末負債＋期首資本)＝当期純利益　及び　収益－費用＝当期純利益

というように純利益も二面的に測定された。西川登(1993)参照。

¹⁰ 例えば、小倉栄一郎(1962)『江州中井家帳合の方』ミネルヴァ書房；山下勝治(1936)『出雲帳合に於ける両面勘定』彦根高等商業学校がある。

純資産)を二面的に測定する複式計算の会計報告が行われていた(西川登, 1993, pp.3-4)。

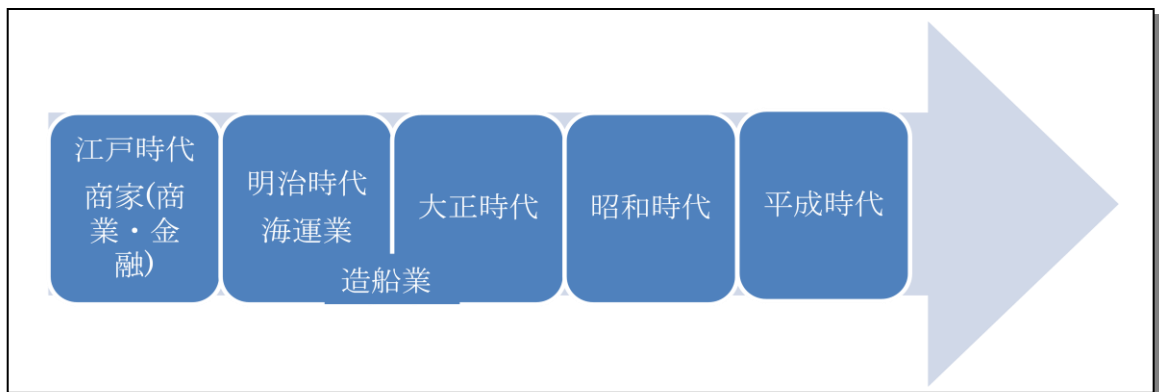
要するに、江戸時代には、リトルトンが簿記と会計とを区分する基準(株式会社の影響や職業会計士監査、原価計算)が発展しなかったものであり、会計が存在しなかったことになる。

しかし、上總(1999)は、定期計算と部門別計算の機能を組み込んだ簿記システムを、複式簿記を経営システムとした管理会計であると指摘しており、このシステムのもとで展開される管理者管理のための会計情報の収集・総合・報告という会計実務は、管理会計実務の萌芽を意味する(上總, 1999, p.102)、と論じている。上總の見解をとると、三井家の本支店会計システムを、江戸時代における簿記システムを中心とした管理会計実務の萌芽として見ることができる。

本研究では、上總の視点を採用する。管理会計とは、「経営管理のための会計(accounting for management)、すなわち経営管理に役立てられるべき会計ということである。…管理会計的理解の意義は会計を単に計算制度ないし計算技術としてのみとらえずに、その活きた機能の側面に力点を置いてみるという点にあるといわねばならない(溝口, 1952, p.4)」。それゆえ、筆者は、管理会計を論じる上では、洋式複式簿記か、もしくは和式複式決算かというのは主要課題ではないと考える。日本の管理会計の歴史的発展過程はいまだ体系的に明らかにされていない。それゆえ、簿記・原価計算・会計等カテゴリにとらわれない、実務の歴史そのものに焦点を当てた研究が重要である。

日本の管理会計は、米国の管理会計理論や実務とともに、日本企業の実務に潜む理論を学ぶことによって育まれるべきである¹¹。しかしながら、挽(2007)が主張するように、米国管理会計の発達については優れた研究が長年にわたって十分に蓄積されてきたのに比べ、米国とは大きく異なる環境下で経営を行ってきた日本企業の実態を直視した実証研究に基づく日本の管理会計の研究は、圧倒的に不足している¹²。

〔図表 1〕 日本的管理会計の生成・発展過程



日本の管理会計あるいは日本的管理会計の本質を理解するために、日本的管理会計の歴史的生成・発展過程を解明することが必要である。日本的管理会計の生成・発展過程を〔図表 1〕のようにイメージすれば、江戸時代から昭和時代の戦前までは「空白の研究期間」である。本研究は郵便汽船三菱会社の経営システム(組織と会計)の発展過程を検討することによって、日本の管理会計の発展過程を理論化するための、一つの事例を提供することを意図している。

¹¹ 挽, 2007, p.7

¹² 挽, 2007, p.7

本研究の構成は次の通りである。第1章では、第一に、管理会計実務の解釈についての考察し、研究方法について示唆を得る目的で、管理会計実務の歴史研究をレビューする。第二に、具体的な研究目的を設定するために、三菱を対象とした先行研究のレビューを行う。第2章では、本研究の研究目的及び方法について述べる。第3章と第4章では郵便汽船三菱会社の事例を取り上げる。第3章と第4章は予算が導入される以前と以降で分かれている。つまり、第3章では、予算が導入される以前の本社を中心とした簿記システムの発展、第4章では、予算の導入と複式簿記の支社での展開について検討する。第5章では海運業の管理会計実務のその後の発展過程について、知識移転の観点から検討し、最後に第6章では結論と今後の課題について述べる。

第1章 先行研究のレビュー

第1節 はじめに

本章では、管理会計実務の歴史研究及び三菱を対象とした先行研究をレビューする。まず、第2節では、管理会計実務の歴史を研究した先行研究として Johnson and Kaplan(1987)、田中(1982)、上總(1999)、挽(2007)、豊島(2006)、山下(1995)を取り上げる。各人の研究を紹介し、①アメリカ企業と日本企業の管理会計実務の歴史はどのように解釈されてきたのか、②管理会計実務の歴史研究はどのようなフレームワークに基づいて検討されたのか、について分析する。このうち、Johnson and Kaplan(1987)、田中(1982)、上總(1999)はアメリカ企業における管理会計実務の歴史研究であり、挽(2007)、豊島(2006)、山下(1995)は日本企業における管理会計実務の歴史研究である。

第3節では、具体的な研究目的を設定するために、三菱を対象とした先行研究を60年代、70年代、80年代、90年代、2000年代の研究に分けて、どのような研究がなされてきたのか、レビューを行う。

第2節 管理会計実務の歴史研究

2.1 JOHNSON, THOMAS H. AND KAPLAN, ROBERT S. [1987], RELEVANCE LOST: THE RISE AND FALL OF MANAGEMENT ACCOUNTING, HARVARD BUSINESS SCHOOL PRESS

Johnson & Kaplan (1987)の研究は、80年代における管理会計システムの不適切さを、歴史をさかのぼって検討したという点で非常に興味深い研究である。特に彼らの管理会計の歴史に関する見解、そして、その中でも管理会計の誕生と大企業の関係についての議論は興味深い。実際に、管理会計は大企業の登場によって誕生すると考える研究者が多い。例えば、櫻井(1981)、田中(1982)、高栢(2004)がある。しかし、大企業が登場する以前の管理会計とはどのようなものなのか。Johnson & Kaplan (1987)の見解は筆者の問題意識と絡めて興味深く、次に詳しく検討することとする。

管理会計の誕生は大企業出現に先立つと主張する Johnson & Kaplan (1987)は、19世紀と20世紀初頭の管理会計について次のように記述している。

経営意思決定やコントロールのための会計システムは、19世紀初頭の階層的組織の発端にさかのぼる。財務会計の妨げの全くない管理会計実務は、19世紀及び20世紀初頭の様々な企業において発展し栄えた (Johnson & Kaplan, 1987, まえがき, p. ix)。

ここで「財務会計の妨げの全くない管理会計実務」とは、後述するように管理会計実務の誕生は財務会計のそれより先であり、この各会計のためのシステムは別々であったという意味である。この見解は次にレビューする田中の見解と異なる。

会計が管理のために利用されるようになったのは、19世紀末から20世紀にかけてのことである。大企業の出現とそれともなう近代的管理の成立を契機として、会計が管理目的に利用されるようになった（田中, 1982, p.1）。

では、当初の管理会計は、いかにして誕生し、栄えたのか。Johnson & Kaplan は、管理会計が有用であった時代を繊維企業、鉄鋼企業、鉄道業、卸売業者において検討し、初期の管理会計の目的について次のように述べている。

管理会計尺度は、内部化したプロセスの能率を動機付け・評価するために設計されたものであり、企業全体の「利益」を計算するために設計されたものではない。これらの企業(筆者注：繊維企業、鉄鋼企業、鉄道、卸売業者)は、単一の活動 — 素材を布あるいは鋼鉄のような単一の完成品に変換する活動；もしくは、乗客あるいは運送貨物を移動させる活動；もしくは、購入された商品を販売する活動 — のみをうまくやればよかったわけである。企業はこのような基本的な活動を効率的に行えば、長期的には儲けになると確信できた。したがって、管理会計システムは、企業の主要な営業活動の能率を促進するために設計されたのである。収入と支出を記録し、オーナーや債権者のために定期的な、おそらく、年次の財務報告書を作成するためには、別個の取引ベースのシステムがあったかもしれない。しかし、この2つのシステム — 管理会計システムと財務会計システム — は互いに独立して行われたのである(Johnson & Kaplan, 1987, p.9)。

Johnson & Kaplan は、管理会計の萌芽を 1800 年代初頭に誕生した繊維企業と関連付けている。彼らは、D. R. Scott の「近代的な工場が登場する前に、勘定 (account) は市場における取引を記録するためだけに使用された」という記述、及び、「新たな会計実務の発展は、生産の新たな方式と同時に生じた」という記述を紹介している。そして「初期の繊維工場における会計技法 (techniques) の出現は、資源 (素材、労働力、間接費) がどのレートで中間アウトプットに転換されたかをコントロールしたいという管理者の願望と密接に関連している」と述べている (Johnson & Kaplan, 1987, p.22)。1800 年代初頭以降のアメリカ繊維業における管理会計は、生産プロセスの集権的コントロールを導入する前には想像もつかないものであった (Johnson & Kaplan, 1987, p.22) という。

ここでいう生産の新たな方式とは、家内制(domestic system)で働いていた一人ひとりの紡ぎ手 (spinner) や織り手(weaver)、作業者(assembler)が集権的な作業場に集まり、彼らの仕事が管理されるようになったことを指す。つまり工場の誕生である。

では、繊維企業では、どのような管理会計実務が誕生したのだろうか。Johnson & Kaplan は下記のように記述している。

初期の管理会計は、企業全体の原価と利益に注目したかもしれない。しかし、主に注目したのは、単位当りの中間アウトプットに費やされた内部コントロールの資源であった。特に、労働の『コスト』(労務費) に注目した (Johnson & Kaplan, 1987, p.22)。

労務費原価計算が注目されるようになる背景には下記のような事実がある。

工場制度が出現する前の家内制では、製造された製品の、全ての中間的な構成要素（intermediate components）は、市場価格のアウトプットであった。…家内制では、紡ぎ手は、ポンド当りの紡ぎ糸で、織り手は、ヤード当りの布で、作業者への賃金は単位あたりで支払われた。商人企業家（merchant-entrepreneur）は、…中間のアウトプットの流れを調整したが、それぞれのプロセスにかかった時間を統制しようとはしなかった。したがって、彼らは、勘定を過去の取引を記録するため、そして在庫を把握するためだけに使っていた。…

商人企業家が、労働者を集権的な作業場に集め、彼らの仕事を管理することを考案したとき、市場価格が意思決定やコントロールのために全ての必要な情報を提供することができなくなった。工場制の下では、賃金契約が市場価格にもとづいた出来高給契約に代わり、運搬や修理といった工事の間接作業の項目も下請けせずに内部で行われ始めた。…工場の労働者に支払われる市場価格の賃金も、例えば、労働者が作った中間アウトプットの価格に対して、部分的な情報しか提供できなかった。労働者が賃金を受けた時間（働いた時間）に対する彼の生産性についての情報が欠けていた（Johnson & Kaplan, 1987, pp.22-23）。

この欠如した情報を把握するために初期の繊維企業では、労働時間に注目するようになった。毎日、労働者の賃金と、それぞれのプロセスで転換された中間アウトプット量（コットン・ポンド）が記録された。これらの情報によって作業の効率だけではなく、それぞれのプロセスにおける一日の単位当りの直接労務費が計算された（Johnson & Kaplan, 1987, p.29）。

さらに、最終製品タイプ別に単位原価情報¹³が収録された。この情報は、卸売市場での価格を評価し、大量注文の特別価格を交渉するために利用された。しかしながら、この単位原価情報は、棚卸資産の評価計算のために利用されることはなかった。そして投資家への報告には、棚卸資産は市場価格あるいはそれに近い数値で評価されたという。しかも報告は監査を受けなかった（Johnson & Kaplan, 1987, p.28）のであった。

次に、鉄鋼会社ではどのような管理会計実務が誕生したのだろうか。1800年代後半の鉄鋼企業も繊維企業と同様に単一活動、つまり素材を完成品に変換する活動を行っていた。鉄鋼企業の管理会計について Johnson & Kaplan は、Carnegie Steel 社の事例とその創立者である Carnegie の管理方法を、Alfred Chandler から引用しながら説明している。

Carnegie Steel 社の事例で鉄鋼会社の管理会計をまとめると、繊維企業で見られる直接労務費の原価計算だけではなく、材料費も含めた直接原価計算が行われていた。直接原価の原価計算表は、月次報告書、日常報告、業績評価、品質と素材ミックスのチェック、製品及びプロセス改善の評価、副産物(by-product)に関する意思決定において使われていた（Johnson & Kaplan, 1987, pp.32-34）という。

さらに、Carnegie が実際原価を前月と比較しながら、また他社の情報が入手可能な場合、他社とも比較しながら、営業比率の原価面に注目したことも特徴的である。

¹³ 初期（1840年代）の単位原価データは原材料費と直接労務費のみであった。工場数が5つになり、製品種類(スタイル)も増えた1880年代になると、単位原価に製造直接費のみならず製造間接費も含まれるようになった。この原価は全部配賦にもとづく製品単位原価に類似していた(減価償却費の見込み額がない点を除いて)（Johnson & Kaplan, 1987, p.26）。

この時代の企業は、直接原価に注目していたことが強調すべき点である。しかし、減価償却費や予測¹⁴、投下資本利益率には注目しなかったのである。実は、19世紀末の単一活動を行うアメリカの企業は、拡張的市場環境におかれていて、長期資産の管理に関する情報は不要であったと Johnson & Kaplan(1987)は説明している。直接材料費とそれぞれのプロセスにおける転換コスト(converting cost)の情報があれば充分だった (Johnson & Kaplan, 1987, p.34)。

続いて、19世紀の鉄道における管理会計をまとめよう。1800年代半ばの鉄道会社は、繊維会社や Carnegie の会社を上回るほど規模を拡大し、これが巨大企業のもとになった。ここでは近代的管理実務と呼ばれるものの基礎が発展した。鉄道会社は非常に多くの取引を行っていた。地理的に分散した鉄道会社では、非常に多くの取引を記録し報告するために証憑式記入帳制度（あるいは、支払証憑制度：voucher system）が誕生した。さらに、内部プロセスを評価しコントロールするためにトンマイル当りのコストが計算された。

原価が分類されるようになったことも強調すべき点である。つまり、鉄道業では、アウトプットに対する原価の4つの分類方法が認識されるようになった。

1. 交通量と無関係のメンテナンス費と間接費
2. 運送貨物量と比例して変動するが、マイル量とは無関係の駅職員の人件費
3. 電車が走るマイル量と比例して変動する燃料及び営業費用

¹⁴ どのような予測かについては記述されていないが、筆者はこれを需要予測および原価予測と推測している。

4. 固定した利子の支出

このように原価が初めて固定費と変動費に区別され、別々に認識されるようになったことをここでは強調したい。

鉄道会社は、管理者が他の俸給管理者を管理する階層的組織であった。それゆえ、鉄道会社における原価計算は、単に内部の転換プロセスを評価しただけではなく、下級マネジャーの業績を評価するためにも利用されたと考えられる。

さらに、個々の単位が企業全体の財務業績に及ぼす影響についての会計を開発した点でも、鉄道業は、19世紀の多くの製造会社の会計システムを超えた。鉄道会社では、様々な部分単位からなる事業それぞれが如何に鉄道業の全体業績に影響するのかを示す営業比率 (operating ratio, 営業収益に対する営業費用の割合) が誕生した。

繊維会社や鉄鋼会社と同様に鉄道会社でも投資全体の効率ではなく、投資されたプロセス内の効率性のみが評価された。鉄道会社にとっても内部プロセスの効率性のみが重要であり、そのためにはトンマイル当りのコストや営業比率の統計的データ情報で充分であった。鉄道会社が繊維会社や Carnegie の会社と異なるのは、営業比率やその他の財務業績の情報を自発的に公表した点である。さらに、鉄道会社は監査をたびたび受けていた。このように、報告書を自発的に公表したという鉄道会社独自の取り組みは、当時の鉄道会社が外部の財務資本に大量に依存していたことに起因する (Johnson & Kaplan, 1987, pp.34-38)。

鉄道ははじめて外部の監査を受けて財務諸表を作成した企業であった。それ以前、例えば、上述した繊維企業は、投資家に対する財務報告書を、監査を受けずに、さらに、貸借対照表

の棚卸資産を市場価格あるいは、それに近い数値で表して発表していた。鉄道会社では、営業比率や財務業績を報告する財務会計システムと、内部プロセスを評価しコントロールするトンマイル当りのコスト情報のような管理会計システムは、お互いに独立して行われたようである。

最後に卸売業における管理会計はどのようなものであったか。19世紀末に製造業の大量生産と鉄道が発展し、これは卸売業者に大きな影響を及ぼした。大量の商品を販売する卸売業者にとって「粗利利益」（売上高-売上原価-営業費）の情報や営業比率の情報だけでは不十分であった。そこで商品回転率（stock turn）の尺度が誕生し、この商品回転率は、大量の商品を低いマージンで販売する卸売業の成功を決めるものになった。

卸売業者の固定資産は、製造企業より小さかった。そのため、卸売業者も他の19世紀の企業と同様に、固定資産には注目しなかったのである（Johnson & Kaplan, 1987, pp.38-42）。

Johnson & Kaplan は、19世紀の管理会計を以下のようにまとめている。

19世紀の企業の管理会計実務を誕生させた本質的な事情は、単一活動を行う上で、2つあるいはそれ以上の取引プロセスを内部化することによって、利潤を獲得する機会を追求することにあった。繊維会社、鉄鋼会社、鉄道会社及び卸売業者における新たな管理会計実務の目的は、内部化した取引プロセスを評価することにあった。それぞれの単一活動を行う企業は、この目的のために独自の種類の会計情報を明らかにしている。製造企業では素材あるいは半製品を製造の1つの段階から次ぎの段階に加工するための直接加工原価情報を明らかにし、鉄道

企業ではトンマイル当りの原価情報を、卸売業では商品回転率情報を明らかにした。全てのケースにおいて、これらの新たな会計情報は、単一活動の企業が内部で管理するプロセスに使用した資源の効率性に焦点を当てていた（Johnson & Kaplan, 1987, p.42）。

19世紀の企業は内部化したプロセスの効率のみに焦点を当て、資本投資の計画・統制を行わなかった。さらに、投下資本利益率も計算しなかったのである。その理由として、第一にこの時代の市場環境が挙げられている。この時代の企業が拡張的市場環境におかれていたことが、長期的投資に関する不確実性を減少させたのであろう。さらに単一活動のみを行っていたため、投資の活動に与える影響だけを追求すればよかったのである。このためには、上述した直接原価の情報やトンマイル当りのコスト情報、商品回転率の情報があれば充分であった（Johnson & Kaplan, 1987, pp.42-43）。

企業が資本のことも考えるようになったのは、職能部制組織が導入された20世紀（1900年代）のことである。投下資本利益率は、最初に職能部制組織の下で資源配分のために使われた。このとき職能部門長はROIについて責任を持たず、特定の活動を以前と同様なやり方で効率よく行えばよかったわけである。上級管理者だけがROI尺度を資源配分および職能部門の業績評価に利用した。そして1920年代に事業部制組織が導入されてから事業部に利益責任を持たせ、ROIについても責任が持たされるようになった。職能部門長は資本要請（capital request）をせず、営業規模を固定的なものと考えていたのに対し、事業部長は利益責任を持つと同時に資本要請をすることができるようになった。さらに事業部長は自らのスタッフ部門も持つようになった。このように、今や中央幹部の地位は、多様な事業部門に資

本を提供し、調整し、やる気を起こさせ、業績を評価する地位に変わった。ROI 尺度は、管理者や資本が機能するこの内部的市場を可能にすることにおいて重要な役割を果たした (Johnson & Kaplan, 1987, pp.11-12)。

2.1.1 Johnson & Kaplan (1987) 論文の管理会計実務の歴史に関する解釈

Johnson & Kaplan の管理会計実務の歴史に関する解釈では次の2点に注目したい。第一に、管理会計技法は大企業が出現する以前から利用されていたという指摘である。Johnson & Kaplan は、管理会計の萌芽を 1800 年代初頭に誕生した繊維企業と関連付け、「初期の繊維工場における会計技法 (techniques) の出現は、資源 (素材、労働力、間接費) がどのレートで中間アウトプットに転換されたかをコントロールしたいという、管理者の願望と密接に関連している」と述べている (Johnson & Kaplan, 1987, p.22)。大企業が出現する以前の管理会計技法として、繊維企業では労務費原価計算、鉄鋼企業では材料費原価計算も含む直接原価計算、鉄道ではトンマイル当たりのコスト情報や営業比率、卸売業では商品回転率が挙げられている。

第二に、財務報告のための会計システムと管理のための会計システムが独立していたという指摘である。例えば、繊維企業では最終製品タイプ別に単位原価情報が計算されたが、この会計情報は卸売市場での価格を評価し、大量注文の特別価格を交渉するために利用された。しかし、棚卸資産の評価計算には利用されず、投資家への報告には、棚卸資産は市場価格あるいはそれに近い数値で評価されていたという。しかも外部報告は定期的ではなく、監査も受けなかった。また、鉄道会社の財務会計システムと管理会計システムの関係については、営業比率や財務業績を報告する財務会計システムと、内部プロセスを評価しコントロールす

るトンマイル当りのコスト情報のような管理会計システムは、お互いに独立して行われたという。

Johnson & Kaplan のアメリカ管理会計実務の歴史に関する見解は、日本企業の管理会計実務と比較する上で非常に有意義である。

2.1.2 Johnson & Kaplan (1987) 論文の研究フレームワーク

Johnson & Kaplan は次に検討する田中(1982)と上總(1999)とは異なり、管理会計実務の発展過程もしくは発展段階を萌芽、生成、成立という言葉を用いて区分していない。管理会計成立条件等についても記述していない。彼らは管理会計実務の発展過程を、様々な産業の内部プロセスを管理する様々な必要性から導かれたものとして説明している。つまり、何が問題であったのか、そのためにどのような会計技法が利用されたのかに注目して管理会計実務の発展過程を検討している。しかし、「経営意思決定やコントロールのための会計システムは、19世紀初頭の階層的組織の発端にさかのぼる」と指摘しているが、彼らの説明では、内部プロセスを管理する必要性と階層的組織の関連が必ずしも明確ではない。

2.2 田中隆雄 [1982] 『管理会計発達史—アメリカ巨大製造会社における管理会計の成立—』 森山書店

田中隆雄は、アメリカにおける管理会計実務の発展を一次資料に基づいて研究した最初の日本人研究者である。田中はアメリカのハーバード大学に留学し Alfred D. Chandler の指導を受けて『管理会計発達史』を書いたという。田中(1982)の研究課題は次の通りである。

本書の主題は、19世紀末から20世紀初頭にかけて、管理会計が成立する過程を、個別企業の典型例の分析によって明らかにすることにある。典型例として取り上げた企業は、アメリカ経営史研究にあつてはGMとならんでもっとも重要な研究対象となっているデュポン社、ならびに20世紀初頭のデュポン社の中枢管理者が訓練される場となったジョンソン社¹⁵である。

研究方法から見た本書の特徴は、学説史研究とは異なり、歴史的事実そのものを分析の対象としたところにある。

…さしあつての結論が小著で提供した発展モデル、すなわち、管理会計はローワー・マネジメントのための管理会計を起点としてトップ・マネジメントのための管理会計へ発展する、ということである（田中, 1982, pp.1-2）。

田中は、「管理にとって会計情報は不可欠であり、管理とそのための会計は不即不離の関係にある。それゆえ、管理のための会計の発展過程は管理の発展過程と密接に関連している（田中, 1982, p.11）」と指摘し、管理会計の機能を計画と統制(管理活動)に求めている。

また、企業の管理活動と企業目的が管理諸階層に分化されること、そして、この管理諸階層（トップ、ミドル、ローワー・マネジメント）が利用している管理会計手段はそれぞれ異なっていることを指摘している。さらに、企業管理の発展過程については、「資本主義企業における管理の発展過程は、部分的管理から総合的管理(企業管理)への発展過程である」と主張している。そして、管理会計の成立について「現場管理者のための統制会計がまず発展し、ミドル・マネジメントの計画及び統制のための会計を経て、トップ・マネジメントのための計

¹⁵ The Johnson Company は19世紀における牽引会社（鉄道のレールを造る会社）である。

画会計へと発展した。19世紀末ないし世紀転換期までの管理会計は、主として部分管理のための会計として展開し、トップ・マネジメントのための会計は、20世紀初頭にその萌芽を形成し、1920年ごろに成立した」と述べている（田中, 1982, pp.8-12）。

管理会計の成立の指標としてトップ・マネジメントのための管理会計の出現をあげているが、その理由は、この段階で、管理会計は、ローワー・マネジメントの会計、ミドル・マネジメントの会計、そしてトップ・マネジメントの会計を包摂し、ひとまずその体系をととのえたからである。1920年ごろに成立した管理会計は、その後さまざまな諸技法を包摂するが、その過程は技術の多様化、高度化の過程であり、体系の整序化の過程として把握すべきであるとしている（田中, 1982, p.13）。なお、田中が議論する階層組織は現代の事業部制組織であり、ローワー・マネジメントとは、生産、人事・労務、財務、マーケティングのような企業活動の特定の分野における管理を指しており、ミドル・マネジメントとはこれらを統括する組織を指している。そして、その上にトップ・マネジメント、すなわち、総合本社が来るとしている。

生産、人事・労務、財務、マーケティングのような企業活動の特定の分野における管理がまず生成し、しかる後にこれらの諸分野を統括する総合管理(企業管理)が成立した。職能別には、まず生産などのライン部門における管理が成立し、次いで人事等のスタッフが成立し、その上にトップ・マネジメント(そのもっとも一般的な形態はエグゼクティブ・コミッティ)が成立した。他面、管理単位としてはshop→factory→corporation というように拡大していった(田中, 1982, pp.11-12)。

研究方法としては、目的に対する手段の適合性という視点から研究されており、歴史そのものを研究する方法—実務の歴史研究である。「管理会計の発展を体系的に論じることは、計算技術史的な視点をとるかぎりには困難である」と主張し、「目的に対する手段の適合性という視点から管理会計の発展を説明する以外に明快な説明は困難である」と記述している(田中, 1982, pp.16-17)。

ここで、管理会計の成立過程については次の3つの段階に区分を提示している。

第1段階(萌芽期) ローワー・マネジメントのための管理会計の成立

第2段階(生成期) ミドル・マネジメントのための管理会計の成立

第3段階(成立期) トップ・マネジメントのための管理会計の成立

次に各段階の管理会計についてまとめておこう。

1) 萌芽期については、次のように検討されている。

19世紀末のジョンソン社の事例において、企業者的管理ないしローワー・マネジメントの管理手段として利用された管理会計としては、①月次原価計算、②月次決算(それに基づいた財務諸表分析)、③材料や製品そして現金勘定などの日計表(Daily Sheet)、が最も重要なものとしてあげられる。このような管理会計情報は、月間の原価、あるいは材料、製品および現金の日々の在高を統制する有効な手段として機能している。

…テイラーによって改善されたジョンソン社の原価システムは複式簿記と結合しており、間接費の配賦についても、チャーチの新機械時間法に近しい方法(「機械ドル時間」法)が使用されていた。…

材料や製品の在高を日計表で把握すること、入金、出金、手許現金、預金の毎日の残高を把握することも、重要な統制手段であった(田中, 1982, pp. 230-231)。

この段階では、ミドル・マネジメントのための管理会計の萌芽として、統制手段の面で重要なものは、連結損益計算書及びセグメント別月次損益計算書があり、計画手段としては、見積予算があげられる。見積予算については、1899年のアニュアル・レポートに、極めて素朴なものが見られるにすぎず、まさに萌芽である。連結損益計算書、セグメント別月次計算書は、それ自体としてはかなり立派なものであるが、こうした財務会計情報の中に前月や前年同月と比較データが記載されており、こうした比較基準を使った統制が、次の段階の管理会計の重要な手法として発展していくわけで、その意味で萌芽としてとらえた(田中, 1982, p.231)という。

2) 生成期では、統合された巨大企業への展開、ワンマン・コントロールの脱皮、近代的管理体制の導入、それと並行した勘定組織への統合、会計処理の方法の全社的統一、財務部の確立、集権的な会計システムの確立が指摘されている。この時期には工場長のための統制会計が発展し、工場稼働月報(労務時間日計表と材料消費日誌)が工場の生産工程の効率を把握する上で有用な手段であった。工場別の製品原価、工程別の製品単位当たり労務費に関する詳細な分析がなされ、こうした原価情報によって、ミドル・マネジメントは各事業部門、

各工場、各工程の能率を統制し、評価することができた。また、原価管理を実施する上で、間接費の配賦は、研究開発費の配賦も含めて洗練された。

この段階のトップ・マネジメントのための管理会計の萌芽として、トレジャラーの月次報告が統制のための会計として強調されており、その内容は①連結貸借対照表及び連結損益計算書、②現金残高、③建設費予算・実績対照表であった。また連結損益計算書には営業利益が製品別に表示され、どの製品が会社の利益にどの程度貢献したかが表示された。さらに、その詳細は営業利益明細書によって示された。トップ・マネジメントのための管理会計の萌芽として計画面で重要なものは、投資利益率を利用した新規投資の配賦、及び1年先までについての現金予測であった。この現金予測は、割当予算等に基づく資金の需要予測と、純利益の予測すなわち資金の供給予測に基づいて計算された(田中, 1982, pp.231-233)。

3) 成立期では、これまでのライン部門に対する日常的な管理にも携わってきたエグゼクティブ・コミッティは、日常管理から解放され、政策決定に専念できる組織体制がつけられた。また、トップ・マネジメントの計画のための管理会計手法として割当予算が展開され、部門の業績を評価するための、すなわち統制のための管理会計としてチャートシステム(ROIを分解した統計表)が展開された。割当予算は1903年からスタートしたが、遅くとも1917年にマニュアル化された。投資やプロジェクトを評価する基準は、後年にはROIが使用されるようになったが、当時はSavings(材料費、人件費などの節減効果)が使用された。チャートシステムは1919年に開発され、多角化した事業部を統制するための管理技法であった(田中, 1982, pp.233-235)。以上を踏まえて、管理会計の成立に関して次のように強調されている。

トップ・マネジメントのための管理会計の成立は、会計情報が部分管理のためではなく全社的な総合管理に利用されるようになったことを意味するし、また戦略的意思決定したがってストラクチャーの変更にかかわる決定をサポートするために利用されるようになったことを意味する。それゆえに、この段階に至って管理会計は管理のためのあらゆる側面を関与することになったわけで、この段階をもって管理会計は成立したと云う(田中, 1982, p.235)。

最後に、田中の複式簿記や原価計算についての見解も紹介しておこう。田中は複式簿記を成立させた要因となったのは商業の発展、原価計算を成立させた要因は産業革命、管理会計を成立させた要因は Management であると指摘している。原価計算成立のメルクマールを①原価計算の記録と複式簿記の結合、②間接費配賦の導入、に求めている。

2.2.1 田中 (1982) 論文の管理会計実務の歴史に関する解釈

本書は一次資料に基づいて研究されており、実務に関する豊富な史料を提供している。前述した Johnson and Kaplan は管理会計の登場を、内部プロセスを管理する必要性と関連付けているのに対し、田中は、大企業とその管理階層と関連付けている。管理会計実務を組織構造と関連付けることは、管理会計実務がいかんにして機能しているのかを検討する上で重要である。しかし、管理構造として大企業の組織構造を規定している点、管理会計実務の登場を大企業と関連付けている点については後述するような疑問が残る。

2.2.2 田中 (1982) 論文の研究フレームワーク

1903年以降デュポン社の社長に任務した Coleman du Pont や、エグゼクティブ・コミッティのメンバーになった A. Moxham と Pierre S. du Pont らは、1903年まで牽引会社のジョンソン社の幹部であった。研究事例(ジョンソン社とデュポン社)は経営者の観点から検討がなされている点が共通しており、興味深い。

これまで検討してきたように、田中は、管理会計の成立プロセスは、Lower Management → Middle Management → Top Management の形で発展したと主張している¹⁶。研究方法として計算技術の研究に限定せず、組織階層に注目して経営システムとして研究されている点も興味深い。しかし、疑問点もある。

後述する上總(1999)は、田中の「トップ・マネジメントのための会計の成立をメルクマールとして認識し、この段階で初めて、管理会計はあらゆる階層の管理者の管理活動に利用されるようになった」という見解に対して、「この段階までトップ・マネジメントは管理のために会計を利用していなかったことになる」と批判している。筆者は、上總(1999)は田中(1982)のローワー・ミドル・トップ・マネジメントの意味を読み飛ばしたように見受ける。田中は上述したように、shop-factory-corporation の内、corporation のトップ・マネジメントのみをトップ・マネジメントとして指している。Corporation が登場してから、トップ・マネジメントと、トップ・マネジメントのための管理会計が登場したという見解である。まさに管理会計成立を大企業の登場と関連付ける見解である。このような見解はチャンドラーの“Strategy and Structure”を根拠に述べられていると考えられる。この見解は企業合併・買収を繰り返しながら発展してきたアメリカの大企業を説明する上で納得しうる。しかし、内部成長を中心に発展した日本企業の管理を説明する上では必ずしも適切とは言えない。

¹⁶ 田中と反対の(Top Management→Middle Management→Lower Management)管理会計成立モデルについては高栢(2004)参照する。

上總(1999)は「この段階までトップ・マネジメントは管理のために会計を利用していなかったことになる」と批判しているが、筆者の疑問はむしろ田中の議論する部分的管理と総合(全社)的管理にある。トップ・マネジメント(Corporation)のための管理会計の出現を以て、それを管理会計の成立として位置付けること、それを以て全社的管理会計として位置付けている点に疑問をもつ。なぜなら、管理会計システムは一つではないと考えるからである。筆者は、管理会計システムはその組織コンテキストから導かれたものであり、経営環境や経営管理者が抱える経営管理課題によって異なると考える。Corporation とトップ・マネジメントのための管理会計(チャートシステムや割当予算等事業部制組織を管理するための管理会計)を以て管理会計が成立したと言ってしまうと、今日でも職能部制組織を採用しているトヨタ自動車では管理会計が成立していない、トヨタでは総合的管理がなされていないということになってしまう。

2.3 上總康行 [1999]『アメリカ管理会計史』同文館

本書は新しい企業活動の展開にともない、従来とは異なる会計目的(利用目的と計算目的)に対応できる会計情報が要求されるため、新しい管理会計システムが開発され、そのもとで新しい管理会計実務が展開されるという視点から、19世紀中葉から20世紀中葉までのおおよそ100年間を対象として、アメリカ合衆国における管理会計の歴史的展開を明らかにするものである(上總, 1999, はしがき p.2)。

著者は、先行研究の中で、「アメリカ管理会計史について、その生成段階から現代にいたるまでの発展段階を体系的に研究したものは非常に少ない(上總, 1999, pp.3-6)」と指摘し、

管理会計史の生成段階から現代にいたるまでの発展段階を体系的に研究することを第一の目的としている。

また、標準原価計算、原価計算、直接原価計算などの研究を紹介して、「大部分の特殊な管理会計技法史の研究は、社会的・経済的な背景をほとんど無視した展開となっており、十分な研究とは言えない(上總, 1999, pp.6-8)」と指摘し、特殊な管理会計技法の位置づけと相互関係を明らかにすることを第二の目的としている。

さらに、「管理会計は、その歴史的展開の全てを通じて、全く同一の構造と機能を有していたわけではない。管理会計史は、その歴史的展開を分析すれば、その一般性と特殊性の視点から、いくつかの発展段階に区分できるし、また区分する必要があるように思われる(上總, 1999, pp. 8-11)」と主張し、管理会計史の発展段階区分を提示することを第三の目的としている。

上總(1999)は「企業会計の構造と機能は会計目的(利用目的と計算目的)のうち、とりわけ計算目的によって規定される」と指摘し、「計算目的に規定された中軸的な利益概念によって管理会計システムをいくつかの類型化することが可能になる」としている。〔図表 1-1〕の通り管理会計システムの4分類化が提示されている。

まず、配当可能利益を中軸的利益概念として展開される複式簿記がそれである。複式簿記は、企業において組織的に展開されているので、これを簿記システムと呼ぶことにする。第二に、全部原価計算は純利益をその中軸的利益概念として開発されたが、この全部原価計算と複式簿記とが有機的に結合

したものを会計システムと呼ぶことにする。第三に、会計システムに標準原価計算と企業予算が組み込まれ、会計システムはそれまでの過去計算システムから未来計算システムに転換されたが、この未来計算システムを予算システムと呼ぶことにする。第四は、投資単位の資本効率を測定する尺度として投下資本当たりの純利益である資本利益率を中軸的利益概念とし、予算システムにセグメント別利益計算、資本予算、長期利益計画が組み込まれたが、これを予算管理システムと呼ぶことにする(上總, 1999, p.17)。

〔図表 1-1〕 管理会計システムの 4 類型

名称 構成要素	簿記システム	会計システム	予算システム	予算管理システム
中軸的利益概念	配当可能利益	純利益	利益剰余金	投資利益率
管理会計技法	複式簿記 (原価記録・財務記録)	複式簿記 全部原価計算 (定期的計算・部門別計算・部門別報告)	複式簿記 全部原価計算 標準原価計算 企業予算	複式簿記 全部原価計算 標準原価計算 企業予算 セグメント別利益計算 資本予算 長期利益計画

(出所: 上總, 1999, p.17)

そして、上總(1999)は、管理会計の構造を規定する 4 要因、すなわち、会計主体、会計目的(計算目的と利用目的)、会計対象、会計手段を歴史的に明らかにし、これらの要因のうち、新しい機能を持って登場した会計手段(管理会計システム)を確認することにより、アメリカ管理会計史はいくつかの発展段階に区分できると指摘している。複数の企業の事例、つまり綿

工業会社から巨大鉄道会社、機械工業会社、産業会社らを検討し〔図表 1-2〕のフレームワークを検証することに試みている。

ここでは、会計主体は資本家の管理機能を遂行する管理組織であり、会計目的は利用目的及び計算目的から成っている。会計対象はその一般的対象である企業資本の運動を具体的に表す経営構造であり、会計手段は管理会計システムとして示されている。

アメリカ管理会計史の発展段階は以下の通りである。

- (1) 萌芽期(~1880 年頃) 配当利益計算を主要な計算目的としており、今しばらく簿記システムで間に合っていた時代
- (2) 生成期(1880 年~1920 年頃) 垂直統合企業において会計システムが導入され、体系的管理の展開を支援するため、全社的な規模での管理単位計算が行われていた時代
- (3) 成立期(1920 年~1950 年頃) 科学的管理の全国的な展開に伴って予算システムが普及していき、そのもとで資本蓄積を強化するための利益計算が行われ、さらに過去計算に加えて、未来計算が行われるようになった時代
- (4) 展開期(1950 年頃~) 多角化企業の隆盛に伴い事業部制組織が採用され、予算管理システムのもとで投資単位ごとの利益計算が行われるようになった時代(上總, 1999, pp.19-20)

以上を踏まえて、「アメリカ管理会計史は、管理会計の構造と機能を決定付ける管理会計システムの歴史的展開によって特徴づけられる」という指摘がなされている(p.20)。

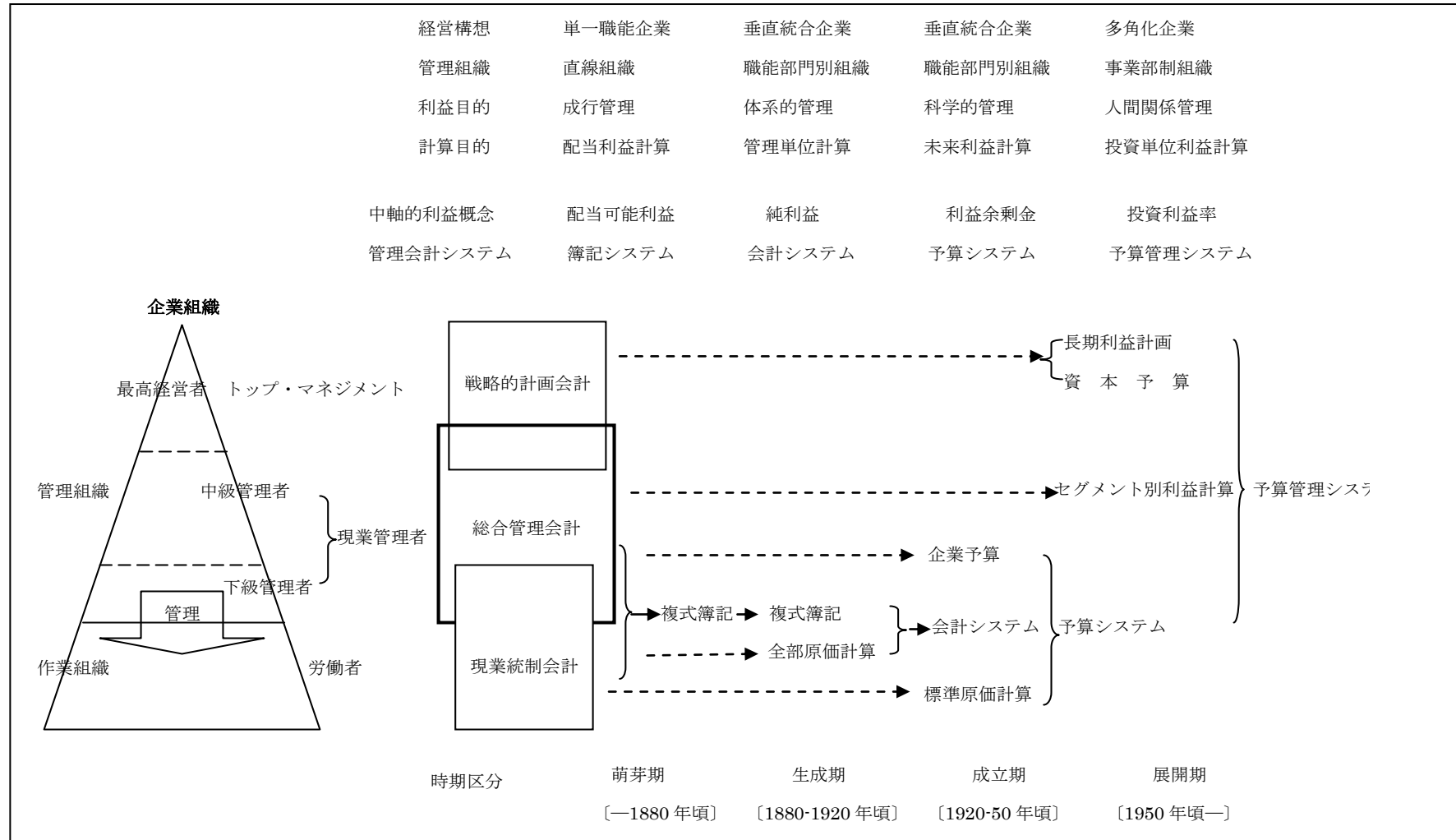
なお、管理会計については、下記の通り定義がなされている。

管理会計とは、資本主義企業に所属し、管理者集団を目標利益に沿う方向へと説得・誘導する管理者管理を目指して、専門経営者が最大限の利潤獲得を規定的目的として管理している企業資本の運動に関する会計情報を会計手段を用いて収集・総合・報告をなす行為であると言えよう(上總, 1999, p.101)。

上總は、管理会計の意義を管理者管理にあると考えており、「定期計算と部門別計算は、管理者管理のための会計目的(計算目的)である管理単位計算を実現する基本的要件(上總, 1999, p.102)」としている。そして管理会計実務の萌芽については、下記の通りに主張している。

大企業では、このような管理者管理のための会計の基本的要件(定期計算と部門計算)が従来の簿記システムの中にビルトインされることになり、差し当たり、この改良された簿記システムは、管理単位計算を可能にするので、管理者管理のための会計情報を収集・総合・報告するための「会計手段」として利用される。いま、定期計算と部門別計算の機能を組み込んだ簿記システムを会計システムと呼ぶことにすれば、この会計システムのもとで展開される管理者管理のための会計情報の収集・総合・報告という会計実務は、管理会計実務の萌芽を意味すると言えよう(上總, 1999, p.102)。

〔図表 1-2〕 アメリカ管理会計史の発展段階 (出所：上總, 1999, p.612)



2.3.1 上總 (1999) 論文の管理会計実務の歴史に関する解釈

本書では、膨大な先行研究のレビューがなされている点、数多くの事例が一時資料に基づいて分析されている点は高く評価すべきである。しかし、著者の焦点は個々の企業の全体的管理会計システムというよりも、アメリカ全体の管理会計実務に置かれている。紹介されている事例も一定の期間(管理会計発展段階)を対象として検討されているのみであり、対象期間前後の管理実態については不明である。つまり、個々の企業の全体的管理会計実務の歴史については十分に解明されていない。

複式簿記を経営システムとした管理会計に管理会計実務の萌芽を求めている点は興味深い。これは筆者の問題意識と絡めて参考になる点である。なお、複式簿記を経営システムとした管理会計とは、複式簿記+報告制度としてとらえており、管理会計の意義を管理者管理にあるとしている。しかし、簿記システムと会計システムとの違いについては明らかにされていない。

2.3.2 上總 (1999) 論文の研究フレームワーク

管理会計実務を、どのような管理組織が、どのような経営構造を対象に、どのような目的で、どのような手段を用いて管理を行ったのかという視点で検討されたことは、管理会計実務を組織コンテキストも含めて経営システムとして検討する上で非常に興味深い。

しかし、本研究の課題の中では、「特殊な管理会計技法の位置づけと相互関係を明らかにすること」が第2の目的とされているが、必ずしも十分に検討されたとは言えない。複式簿記と全部原価計算を会計システムと呼んでいるが、〔図 1-1〕において複式簿記が会

計システムの中に省略され、同様に、予算システムが登場すると会計システムがその一部として省略されてしまっている。会計実務の相互関係については不明であり、非常に違和感を受ける。また、〔図表 1-1〕と〔図表 1-2〕に全部原価計算と標準原価計算が入っているが、個別原価計算、総合原価計算、実際原価計算、直接原価計算については考慮されているかどうか不明である。実際に、「管理会計システムを構成する個別な管理会計技法について詳細な分析を必要最小限にとどめた」と著者自身も今後の課題として挙げている。

2.4 挽文子 [2007] 『管理会計の進化—日本企業にみる進化の過程—』 森山書店

挽(2007)は、日本の管理会計は、本来的には、米国の管理会計理論や実務とともに、わが国企業の実務に潜む理論を学ぶことによって育まれるべきであると指摘し、日本の管理会計は「1980年代後半以降管理会計論の発展への役割の一端を担うべき立場に立ったわけではけっしてないのである(挽, 2007, p.7)」と主張している。

挽(2007)は、日本企業独自の管理会計システムが導入された時期(松下電器産業の内部資本金制度は 1954 ; 村田製作所のマトリクス経営の原型は 1953 年 ; 京セラのアメーバ経営は 1965)と、アメリカにおける伝統的管理会計論の確立期 1946-1966¹⁷が重なっていることに注目し、この時期において日米企業が直面していた経営環境は非常に大きく異なっ

¹⁷ 廣本(1993)はアメリカにおける伝統的管理会計の生成期(1919-1929年)、成長期(1930-1945年)、確立期(1946-1966)からなる発展過程を提示している。

いたことを指摘している。そして研究対象期間として、アメリカにおける伝統的管理会計論の確立期(1946-1966年)から現代までを取り上げている。

本書の第1章では、日本の管理会計の戦後から現代にいたるまでの展開を理解すること、および本研究の方法や具体的な課題についてのインプリケーションを得ることを目的に、日本企業の管理会計実務を取り上げた1950年以降の文献・先行研究が検討されている。そこで興味深いのは、1950-60年代の研究は、日本企業を直視し、実務上の課題も含めて、その課題に対する処方箋を煎じようとしている点である。しかし、70年代には管理会計研究と管理会計実務とが乖離し、実務の問題に研究者が無関心となり、研究者は実務と関係のない議論に終始しているという批判が紹介されている。この時期には日本企業の管理会計実践を直視した実証研究の数が非常に少ないと主張している(挽, 2007, pp.67-69)。これは次の結果を反映しているであろう。

米国管理会計の発達については優れた研究が長年にわたって十分に蓄積されてきたのに比べ、米国とは大きく異なる環境下で経営を行ってきた日本企業の実態を直視した実証研究に基づく日本の管理会計の研究は、圧倒的に不足している(挽, 2007, p.7)。

先行研究から次の事が明らかにされた。1950年代には原価管理、原単位、および標準原価計算の導入問題、支払利子の問題が取り上げられ、1960年代には事業部制による利益管理の問題が取り上げられた。1970年代には原価企画の研究が開始され、個々の管理システムではなく、トータル・システムとしての管理会計に焦点を当てる研究が行われる

ようになった。1980年代に日本の管理会計が注目を浴び、1990年代以降「日本の管理会計」という概念が用いられるようになった(挽, 2007, pp.67-69)。

日本の管理会計は米国から移転された知識のカスタマイズと、日本発のシステムと分類されている。

管理会計技法の大半が欧米から導入されたものであっても、単なる日本の受容形態を超え、その機能や組織及び社会における含意は欧米とは異なる。つまり、「日本の管理会計」が存在し、それを技法レベルだけで捉えることは充分ではない。例えば、アメリカで発展した生産保全(PM)は、日本企業の風土・文化の中で全員参加のPM(TPM)に変異した。アメリカで誕生した品質コスト・マネジメントはわが国組織風土に根ざす形で行われている。

原価改善システムは、諸外国には見られない日本独自のものである。日本の管理会計は人に大きく依存するシステムであり、現場主義で進められてきた(挽, 2007, p.70)。

日本の管理会計の文脈で議論されるのは、原価企画、原価改善、TQC、ミニ・プロフィット・センター、内部資本金制度など多様である(挽, 2007, p.70)としている。

研究課題については以下の5点が記述されている。

- 1 個々の管理会計システムはもちろん、トータル・システムとしての管理会計にも焦点を当てて管理会計の進化の過程を解明すること

- 2 会計技術的な側面としての計算システムの設計のみならず、経営管理プロセスおよび経営管理への影響・効果について分析すること
- 3 個々の管理会計システムの導入プロセスを解明すること
- 4 複数の異なる部門の異なる階層の経営管理者に対してインテンシブな調査を行うこと、あるいはインテンシブな調査に基づく研究成果に取り込むこと
- 5 経営環境が大きく異なれば、企業の経営者が直面する問題も異なり、従って管理会計に対する役割期待も大きく異なる。しかし、経営環境が同じであっても、経営理念、経営哲学および組織風土・文化が異なれば、管理会計システムの設計、導入プロセスや導入効果が異なる。企業の経営理念、経営哲学や組織風土・文化を分析のフレームワークに取り込むことである。

研究方法について挽(2007)は「管理会計・原価計算システムはある目的を持って、何らかの動機づけを期待して設計される。しかしながら、複数のライン経営管理者へのインタビューを通じて、必ずしもシステム設計者が期待したように経営管理者は動機づけられないこと、新たなシステムが期待通りに機能しないこと、導入の妨害要因ないし促進要因として導入プロセスが重要なことなどが明らかにされた(挽, 2007, p.71)…目的論のみに依存しない研究が必要(挽, 2007, p.74)」だと強調している。本書の研究方法について加護野他(1983)と藤本(1997, 2000, 2003)を参考にし、次のように記述している。

…本書では、進化論的アプローチに基づき、事後合理性をもつと思われるわが国企業の管理会計システムはどのように構築されてきたのかという課題を

解決するために、トータル・システムを構成する各システムについて、その起源(生成ないし導入)と進化のダイナミックな過程を、ロジックとしては、環境制約、事前合理性(意図した効果すなわち導入目的)、事後合理性(意図せざる効果)、企業理念、経営哲学及び組織風土・文化を利用して分析する。これを通じて、日本企業に見る管理会計の進化の過程を研究することが研究の目的である(挽, 2007, p.83)。

挽(2007)は先行研究においてH型適応に近い環境適応パターンをとるとされた花王、及びV型適応パターンに近い環境適応パターンをとるとされた京セラをリサーチ・サイトとしている¹⁸。日本企業が独自に開発した管理会計システムの生成・導入と進化については京セラを、「日本的受容形態」を超えた米国発管理会計システムの導入と進化については花王を、それぞれリサーチ・サイトとすることによって経時的に管理会計の進化の過程を検討している。

本書は研究課題にもあるようにインテンシブ・インタビュー調査と、社内資料、このようなアプローチを採用している文献を中心として検討が行われている。

2.4.1 挽 (2007) 論文の管理会計実務の歴史に関する解釈

挽(2007)の日本的管理会計に関する見解、先行研究における管理会計研究の認識等についての記述は、筆者の問題意識と絡めて参考になる。著者の先行研究のレビューから、日本企業を対象とした管理会計実務の歴史研究や、管理会計を個々の技法ではなく、トータル

¹⁸ 環境適応パターンについては加護野他(1983)を参照されたい。

ル・システムとして検討した研究が非常に少ないことが分かる。挽(2007)は日本的管理会計として日本発のシステムと、日本企業にカスタマイズされて導入されたシステムがあると指摘している。アメリカから管理技法が日本企業に次第に導入されるようになるのは第二次大戦以降であるが、日本企業はいかにしてアメリカから管理会計技法をカスタマイズして導入したかを理解するためには、戦前さらにはそれ以前の管理実態を知る必要がある。なぜなら両国の出発点が異なり、経営環境、経済状況、技術の発展、工業化の過程等が異なるからである。それゆえ、アメリカの影響が及ぶ以前の管理会計実務の導入・発展過程を理解することも重要である。しかしながら、本書では戦前の時期については問われていない。

2.4.2 挽 (2007) 論文の研究—フレームワーク

挽 (2007) では本研究でも参考にしたい点が二つある。田中(1982)と上總(1999)の目的論的アプローチと違って、挽(2007)では目的論的アプローチのみに依存しない研究が強調され、管理技法の導入背景、導入プロセスの重要性も指摘されている。これは筆者も参考にしたい一つの点である。また、企業外部要素だけではなく、企業内部要素(経営理念、経営哲学、組織風土・文化)も考慮されている点も上述した研究と異なっている。これは筆者が参考にしたいもう一点である。アメリカ企業は少品種大量生産・大量販売を中心に発展してきた。一方、日本企業は多品種少量生産、受注生産を基盤にしており、日本的管理会計は現場を重視するシステムである。すなわち、人に依存するシステムである。トヨタ、松下電器、京セラなど日本企業の経営管理に創業者や経営者の経営哲学、経営理念が組み込まれていることにも注目すべきである。例えば、京セラのアメーバ経営は京セラ・フィロソフィーを抜きには説明できない。

2.5 豊島義一 [2006] 『長崎造船所原価計算生成史』 同文館

次に、2.5 と 2.6 において明治維新後の会計実務、原価計算の生成史を検討した研究をレビューする。まず、豊島(2006)は本書の研究目的と方法について次のように述べている。

本書は文献研究による原価計算史ではなく、長崎造船所(現在の三菱重工業株式会社の長崎造船所)の原価計算の生成過程に関する実務の研究である。したがって、この研究の大半は、長崎造船所の原価計算実務に関連した会計史料や記録文書の調査と収集に向けられた。

この原価計算生成史の独自性は、A.C.リトルトン著 *Accounting Evolution to 1900* で展開された原価計算生成の三段階モデル(「商業簿記」の段階→「工業簿記」の段階→「原価計算」の段階)に従って、収集した長崎造船所の明治17年(1884)から大成10年(1921)までの各年度の貸借対照表と損益計算書の勘定科目の変遷を時系列的に追跡し、長崎造船所の原価計算が大正7年(1918)に生成したことを特定したことにある(はじめに p.i-ii)。

ここで「商業簿記」段階—明治17年創業～明治32年(1899年)—は、明治10年(1877年)制定「郵便汽船三菱会社簿記法」(商業簿記)の期末棚卸の造船業への適用を意味する。この商業簿記の長崎造船所への適用は英国人 W.H.デバインの指導で行われたという。

「工業簿記」段階—明治33年(1900年)～明治44年(1911年)—は、総勘定元帳に新設された製造勘定に材料費と賃金(直接費)のみが記入される素価計算を意味する。この素価

計算の導入は、明治 30 年(1897 年)に長崎造船所の所長に就任した荘田平五郎によって、J.S.ルイスの最新刊(1896 年出版)を手本として実施された。

「工業簿記」段階から「原価計算」段階への過渡期—大正元年(1912 年)~大正 6 年(1917 年)—は、上述したリトルトンの三段階モデルに予定されていない長崎造船所の独自の生成段階であるという。完成工事の製造原価勘定に材料費と賃金の直課に加えて製造間接費が配賦される点では、「原価計算」段階を意味するが、貸借対照表の未完成工事の仕掛品勘定への製造間接費配賦額の算入を認めず、「繰越割掛費勘定」で次期に繰り越される点では、なお「工業簿記」段階にある。この会計処理は、従来、費用ではなく、損失とみなしてきた製造間接費の未完成の新造船への配賦分が、資産化されることに対する抵抗を表している。これは欧米に例を見ない長崎造船所の独自の工夫である。

「原価計算」段階—大正 7 年(1918 年)—は、貸借対照表から「繰越割掛費勘定」が消え、製造完成費が完成工事の製造原価勘定のみならず、未完成工事の仕掛品勘定にも配賦されることを意味する。

2.5.1 豊島 (2006) 論文の原価計算実務の歴史に関する解釈

豊島(2006)は、日本の古い時代の会計実務を検討した物として興味深い研究であり、先行研究のレビューとして取り上げた。

本論文の中で、明治 10 年制定「郵便汽船三菱会社簿記法」を「商業簿記」段階として位置付けているが、ここに疑問が残る。明治 10 年にも原価計算や内部プロセスを管理するための様々な会計・管理実務が展開されていた。例えば、給料級等表を基準として労務費が管理されていたし、減価償却、積金制度も導入された。材料費に当たる石炭の消費は、

船の大きさ・蒸気時間・距離を分析し船の能率が管理された。他の諸費も各船・各航海に集計され、統計的に分析された。明治10年の簿記法では、間接費配賦の実務はまだ存在していなかった。そもそも、間接費を把握する必要性がなかったのである。それゆえ、明治10年の簿記法を「商業簿記」として位置付けることには疑問が残った。

2.5.2 豊島 (2006) 論文の研究フレームワーク

豊島(2006)では、会計実務—原価計算実務の技術的側面に焦点を当て、例えば、なぜ「商業簿記」段階から「工業簿記」段階に移る必要性があったのか、その背景やプロセスについては書かれていない。これは研究方法として A.C.リトルトン著 *Accounting Evolution to 1900* で展開された原価計算生成の三段階モデルを意識しすぎているからではないかと考えられる。リトルトンのモデルは、日本とは大きく異なるアメリカにおける工業化(繊維企業—鉄鋼—鉄道—卸売業)の発展や管理実務の実態に基づいて提示されたものである。日本では、1890年以降に紡績会社が登場し、近代的会計制度が実施されるようになるのは欧米よりも遅かった¹⁹。また、日本の鉄道会社が紡績会社の発展に先だって大規模化を遂げた点もアメリカやイギリスの管理会計実務の歴史と相違する。日本の大鉄道企業は比較的単純な職能部制組織を採用し、本格的な組織の完成をみることなく、1900年代初頭に国有化された²⁰。ここで、島国の日本においては、海運業は欠かせない産業であり、海運企業の管理実務の方が紡績や鉄道より先駆的であった²¹ことに注意したい。日本の原価計算

¹⁹ 久野, 1970, p. 94 ; 高寺, 1974, p. 3

²⁰ 鈴木ほか, 1987, pp. 193-194

²¹ 久野, 1970, p. 94 ; 高寺, 1970, p. 3

生成史なり管理会計生成史は、欧米の理論や実務だけではなく、日本の実務の歴史を反映して導かれたものでなければならない。

2.6 山下正喜 [1995] 『三菱造船所の原価計算—三菱近代化の基礎—』 創成社

山下(1995)論文の研究目的及び方法は次の通りである。

本書は三菱造船所が明治 31 年、近代的な原価計算の導入の必要性にさし迫られてから試行を繰返し改良を行いながら、大正 7 年、その原価計算を完成させるまでの過程を同所の実際の資料に基づいて追跡し、三菱原価計算の生成発展を明らかにしたものである。このことを通じて同所の原価計算に対する考え方、経営の考え方がやがて同所を世界的な地位にまで引き上げる一つの大きな要因となり、ひいては三菱近代化の基礎となり、その後の三菱財閥の中心となる原点の一つとなったであろうと考える。三菱造船所の前身は工部省長崎工作分局(明治 4~17 年)と三菱製鉄所(明治 8~17 年)であり、この両者における原価計算も検討される(山下, 1995, p.3)。

造船における見積計算は古くから(1807 年の御召船矢帆作成などがその一例)行われ、長崎工作分局、明治 20 年代の三菱造船所においても同様であった。この見積計算において材料代と大工賃などが見積計算され、その他の経費も大工賃等の何

割と見積もられ、合算されて製造代が算定された。利益は材料代、大工賃に算入される形式で計算された。

ところが三菱が目指したのは、このような見積計算による原価のみではなく、実際原価の集計・算定である。材料などが生産工程の進行にそってどこでどの程度消費されたか、最終的に製品の完成までに消費されたものを製品に集計・算定する方法・手続きである。三菱では、明治 31 年竣工の月島丸の損失の理由を遂に発見することができなかつたので、何とかして原価を追跡計算し、損失の原因を究明する必要にさし迫られていたのである。

そのために従来の見積計算ではほとんど役に立たなかつたことから、ここに組織的に原価を集計・計算する方法—近代的原価計算の導入が必要となつたのである。このようにして算定された場所ごとの実際原価・製品ごとの実際原価を受注価格の算定、原価引き下げ、原価の管理、財務諸表の仕掛品原価として利用に役立てることを目的としたのである(山下, 1995, p.3)。

三菱造船所で原価計算が導入された背景にはいくつかの要因があつたようである。それらの要因を次の通りにまとめることができる。

- 1) 明治政府が「日清戦争により我国の船舶不足、造船業・海運業の立ち遅れを痛感し、ついに明治 29 年造船奨励法、航海奨励法を制定」したことである。これを契機に受注が増え、明治 17 年わずかに 17 万円であつた作業高は明治 40 年には 1,100 万円、大正 6 年には 6,200 万円と 25 年間で約 400 倍にまで拡大した(山下, 1995, p.2) という。

- 2) 三菱造船所は技術、設備、資金において欧米よりはるかに劣っていたため、欧米との競争に悩み、また幾多の景気変動による不況の波をかぶることになった。材料輸入によるコスト高(例えばイギリスより 23%高)からくる原価引き下げ、合理化の必要性や設備投資増大による間接費の増大、そして間接費の分析による無駄の排除が原価計算の導入背景にあった。
- 3) さらに、工事予算(見積原価)の合理的な算定の確立、原価の場所(消費される場所)別把握の必要性があった。
- 4) 荘田平五郎が明治 30 年 6 月に長崎に所長として赴任したことも原価計算の導入・発展の背景にある。彼は所長として赴任しても原価計算の導入、『組織規定』の制定、諸統計の確立にその力を発揮したのである。明治 31 年 8 月に英米の工業視察に派遣された浜田彪機関技師は同時期に英米に赴いた水長六郎副支配人と相談して、Lewis の書物 "The Commercial Organization of Factories" 1896, London を荘田の要望で買って帰ったのである。荘田平五郎はこの本を高く評価し、参考にしたとされる。

荘田平五郎は郵便汽船三菱会社の会計課長、管事に務め、三菱の会計、管理の発達に貢献した人物であった。彼は明治 18 年に郵便汽船三菱会社が日本郵船会社に合併された時に日本郵船会社に移転し、三菱の管理実務の知識移転に貢献したと考えられる。1 年後に三菱に戻り、三菱の経営システム、三菱造船所の原価計算の発展に貢献した。

著者は、三菱造船所の各工業会計、原価計算の位置づけを知るために、その概略を図示している。三菱造船所原価計算の系譜図は〔図表 1-3〕の通りである。

資料の解釈で次の3点に注意を呼び掛けている。

1. 損益計算を中心とするシステム

ここで材料費、労務費、経費は損益計算上、他の費用と同列に並べられ、同列に取り扱われる。ただし、仕掛品は売価で収益に計上される。したがって、製品の製造原価を算定するという考え方は薄く、商業の売上原価の算定に相当する考え方もなかった。また、仕掛品も損益計算の一要素としての性格しかなかった(三菱製鉄所)。

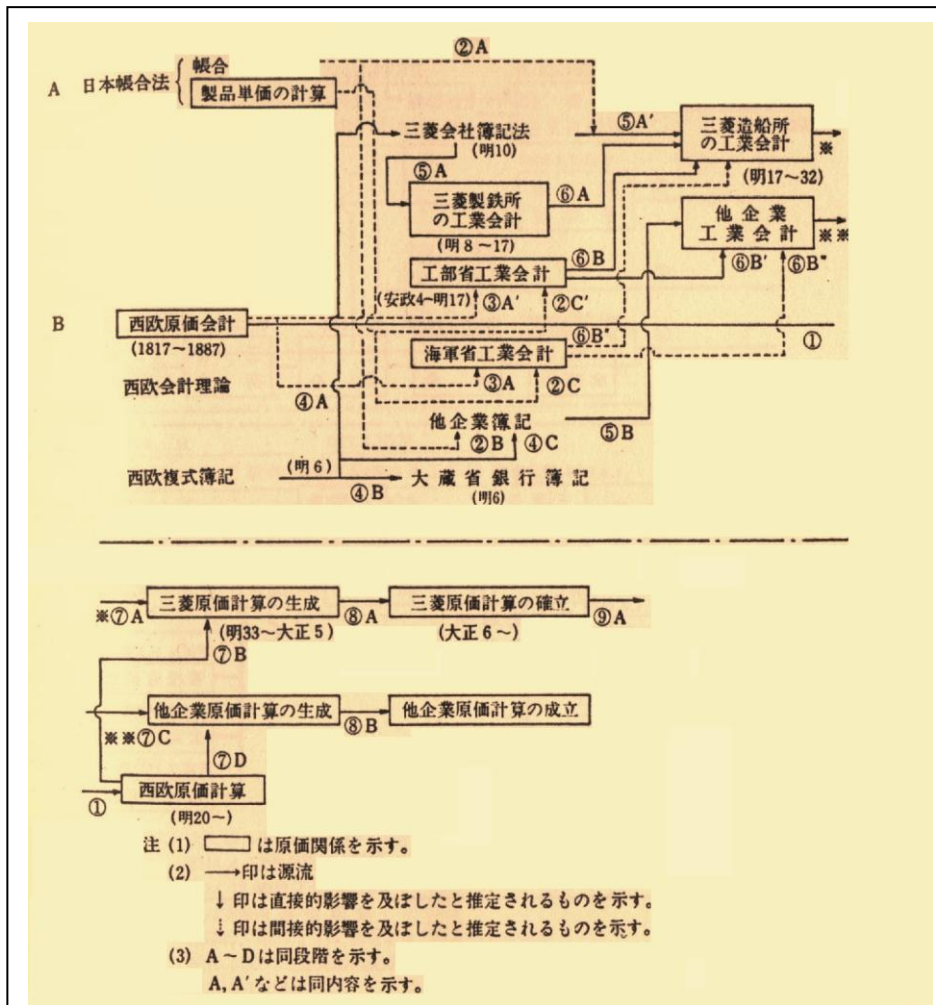
2. 見込み(売価)計算システム

工部省長崎造船局に見られる計算は、次のようなシステムである。

直接労務費(工賃定価×人工数)+直接材料費(仕入材料×1.1)+製造間接費{(機械損料定価)×時間数+その他}=売価

これは、素価+製造間接費とも受取られ、上記1. のシステムと違って現代原価計算システムに一步近づいたように見える。確かに素価の考え方、それを基準に間接費に割りかける考え方は現代原価計算システムと共通するものがある。しかし、この場合は、正しい原価の算定というよりも売価算定に主眼を置いたものであり、原価回収を目的にしており、材料費、労務費等がどのような経過をたどって製品、仕掛品の中に入るのか、という現代原価計算システムの観点からすれば、大いに異なるものがあると言わざるを得ない。損益計算においては上記1. の場合とほぼ同じである。この時期は修繕が主体であり、修繕費の算定が大部分を占め、仕掛品算定の問題は起こらなかったのである。

〔図表 1-3〕 三菱造船所原価計算の系譜図(安政 4~大正 6 年)



出所：山下, 1995, p.11

3. 原価の集計仕掛品を含めての工業会計(原価計算)・損益計算システム

三菱造船所も明治 33 年になると、原価の考え方が強く認識され、ある特定の製品のみで、かつ、生産費のかなりの部分を占める素価(直接材料費と直接労務費)の考え方が出てくる。そして製造間接費は製品、仕掛品には算入されないが、製造間接費に対する認識(金額の大きさ、その削減問題)は芽生えてきており、後は製造間接費をどのようにして製品、

仕掛品に導入するかの問題が残る。現代原価計算システムの一步手前の段階にきたのである。

2.6.1 山下(1995)論文の原価計算実務の歴史に関する解釈

山下(1995)論文では、豊島(2006)と違って、原価計算の導入背景、三菱造船所原価計算の系譜についても検討されている。海運業だけではなく造船業においても政府の影響²²があったこと、Lewisの書物が取り上げられたように、海外の知識に対する歓迎的な姿勢があったこと²³に注目し、筆者の検討でも参考にしたい。しかし、疑問点もある。三菱製鉄所は単なる船舶修理所であり、主要事業である海運業の補助部門的な立場にあったため、その業務も複雑ではなかった。当時、国内に船舶の修理所がなく、船舶修理のため上海、ときにはロンドンまで船を送る必要性があった。船舶を海外に送る手間・費用を減らす目的で三菱製鉄所が設立されたのである。それゆえ、三菱製鉄所では製造原価やコストの意識が薄かったのは当然である。

2.6.2 山下(1995)論文の研究—フレームワーク

山下(1995)は研究方法として、〔図表 1-3〕にあるように、三菱製鉄所の工業会計、工部省長崎造船局の工業会計、三菱造船所の工業会計、三菱造船所の原価計算を検討している。原価計算の導入背景については検討されているものの、それぞれの上記会社の工業会

²² 海運業では保護政策、造船業では「造船奨励法」、「航海奨励法」

²³ 発足当時、会計担当者がドイツ人やデンマーク人であった

計に何が期待されたのかについては十分に検討されていない。それぞれの工業会計と現代の原価計算が比較検討されているだけである。

研究方法として、三菱造船所原価計算の系譜図は、知識移転に注目した歴史的な分析として参考になる。しかし、前述した挽(2007)では知識移転、そのプロセスに注目して管理会計実務(花王の事例)が検討されているのに対して、山下(1995)は、管理会計実務のルーツを探っているだけである。例えば、明治10年制定「三菱簿記法」の影響は指摘されているものの、具体的に何が三菱造船所に引き継がれたかについては問われていない。

2.7 まとめ

以上先行研究では、それぞれ管理会計の解釈(誕生・意義)が異なっていることを見てきた。これを管理会計の定義の違いからも見ることができる。例えば、田中(1982)はAAA1958年度報告の定義を引用し、単純に管理会計とは、管理活動(計画と統制)のために利用される会計(技術と概念)の事である(田中, 1982, p.4)と定義している。次に、Johnson & Kaplan(1987)は、企業の管理会計システムは、計画(planning)と統制(control)、コミュニケーション(communication)、動機づけ(motivation)、評価(evaluation)する上で重要な役割を果たしており、競争上の成功を決める上で、企業の戦略における必須の構成要素である(Johnson & Kaplan, 1987, p.4)としている。上總(1999)の定義は、管理会計の機能を財務管理機能(金の管理)と労務管理機能(管理者の管理)への区分に基づくものであり、管理会計の意義を管理者管理にあるとしている。

管理会計とは、資本主義企業に所属し、管理者集団を目標利益に沿う方向へと説得・誘導する管理者管理を目指して、専門経営者が最大限の利潤獲得を規定的目的として管理している企業資本の運動に関する会計情報を会計手段を用いて収集・総合・報告をなす行為である（上總, 1999, p.101）。

そして、挽(2007)は岡本他(2003)の下記の定義を借りて、管理会計の設計や運用、組織において果たす機能を考えた場合、経営環境、経営管理上の問題、さらには経営理念、経営哲学及び企業風土・文化によって適切な管理会計が異なると指摘している。

管理会計とは、企業の経営管理者に対し、その経営管理に不可欠な経済的情報を提供するため、適切な数量的データを認識し、測定し、記録し、分類し、要約し、解説する理論と技術である(岡本他, 2003, p.6)。

また、日米の管理会計の歴史研究から、両国において経営環境が大きく異なり、管理会計実務の発展過程も異なることが分かった。アメリカにおける管理会計実務の歴史的導入過程が、19世紀初頭において紡績会社、鉄鋼会社、鉄道会社、棚卸業、一般製造業の順に展開された（Johnson and Kaplan, 1987, p.19）のに対し、日本では、明治中期（1890年以降）に紡績会社が登場し、近代的会計制度が実施されるようになるのは欧米より遅かった²⁴。また、日本の鉄道会社が紡績会社の発展に先だって大規模化を遂げた点もアメリカやイギリスの管理会計実務の歴史と相違する。日本の大鉄道企業は比較的単純な職能部制組織を

²⁴ 久野, 1970, p. 94 ; 高寺, 1974, p. 3

採用し、本格的な組織の完成をみることなく、1900年代初頭に国有化された²⁵。日本において工業化が始まるのは明治維新(1868年)以降であるが、商業と金融業を営む大商家では江戸時代から事業部制的な組織が採用され、店の業績評価のために複式決算による会計報告が行われていた。明治時代になると海運業が重要な産業と認識され、海運業と造船業の経営管理が発展した。こうした日本とアメリカの歴史的経営環境や経済の違いを考慮すべきである。

しかしながら、米国管理会計の発達については優れた研究が長年にわたって十分に蓄積されてきたのに比べ、米国とは大きく異なる環境下で経営を行ってきた日本企業の実態を直視した実証研究に基づく日本の管理会計の研究は、圧倒的に不足している(挽, 2007, p.7)。特に第二次大戦以前の日本企業の実態を直視した研究はほとんどないという状況である。

先行研究の分析フレームワークから次のような示唆を得た。Johnson & Kaplan(1987)から内部プロセス(職能・活動)の能率に注目すること、田中(1982)から組織構造(階層組織)の管理、上總(1999)から複式簿記を経営システムとした管理会計の萌芽、管理者管理のための管理会計、挽(2007)から導入背景や導入プロセス、組織の内部様相、豊島(2006)から歴史そのものに分析の焦点を当てること、山下(1995)から知識移転の観点を学んだ。次に、三菱を対象とした先行研究を見ていこう。

²⁵ 鈴木ほか, 1987, pp.193-194

第3節 三菱を対象とした先行研究のレビュー

三菱を対象とした研究は『三菱合資・社誌』がマイクロ・フィルムとなって公開されたのをきっかけに1965年頃から急速に進展し始めた²⁶。実際に三菱の会計・経営実務を検討した研究は1960年代(西川(1967))、1970年代(久野(1970)、高寺(1974)、長沢(1977, 1979))、1980年代(鈴木季明(1981) 田中(1986)、山口(1988))、1990年代(田中(1991)、鈴木季明(1992)、山口(1998, 1999))、そして近年(鈴木良隆(2000, 2001)、粕谷(2002)、関口(2002)、市川(2003)、大石(2005, 2008)、山口(2007, 2008))も続けられている。1996年4月には三菱史料館が開設され、『三菱社誌』に掲載されていない内部史料にもアクセスが可能になった。さらに、2000年から三菱経済研究所出版の『三菱史料館論集』で研究者らの研究成果が発表されるようになり、三菱を対象とした研究は2000年代から一層注目されている。なお、三菱史料館が開設された目的は、日本の経済史、経営史の研究に貢献することで、社会に貢献することにある²⁷という。次に、明治初期の三菱の事例は、これまでどのように研究されてきたかを考察するために時代別に検討する。

3.1 1960年代の研究

三菱の会計実務を最初に紹介したのは、筆者が調べた限り西川(1967)である。西川は「趣味で古い簿記書の成立事情、簿記教育、簿記実施などの話を『産業経理』に11年88回に

²⁶ 三島, 1979, p. 3

²⁷ 三菱史料館係坪根氏から電話インタビューで伺った。

わたって投稿し²⁸」、その中で三菱の経理規定を紹介している。彼は『三菱社誌』の内部資料に基づいて、三菱の発祥、三菱初期の会計処理、三菱の機構・組織の整備、郵便汽船三菱会社簿記法、三菱商業学校と簿記を検討している。しかしながら、複式簿記の実務は規則の紹介程度であり、組織構造に関しても明治8年の「会社規則」のみを紹介している。

3.2 1970年代の研究

1970年代になると、三菱の会計制度や減価償却実務、組織の形成過程について研究がすすめられた。その中で久野(1970)は、明治10年の「簿記法から始まって、明治23年わが国原始商法の一部実施時直後にあたる同年12月に制定された『三菱合資会社本支店会計帳簿様式』に至る同社の簿記・会計制度、廻漕事業における初期の固定資産の会計処理法・帳簿組織・予算制度・支店簿記、あるいは、原始商法の実施による財産目録制度の実務・商法評価規定(時価主義)にかかわらず体系的かつ理論的な一貫した原価基準(cost basis)の堅持あるいは棚卸資産に対する低価法(cost or market rule)の実施等々、これらの簿記会計実務の実態を紹介・解析・論評することによって、日本における会計制度発達史上の興味ある歴史の一駒²⁹」について議論している。久野(1970)は「郵便汽船三菱会社簿記法」、「社則会計規程改正」、「各支社簿記法並びに例題」、「三菱合資会社本支店会計帳簿様式」といった『三菱社誌』の内部史料に基づき、会計実務の技術的側面を検討している。

²⁸ 西川, 1970, p.1

²⁹ 久野, 1970, p.83

また、三菱の減価償却を検討した高寺(1974)は、「現代的視点から重要と思われるわが国における減価償却の生成・確立過程の全体像を少しでも明らかにする³⁰」ことを目的にしている。彼の検討も減価償却会計の技術的側面に集中しており、明治10年制定の三菱簿記法で規定された船舶の「減価勘定」と「保険勘定」に基づいている。

次に長沢(1977)は、「明治18年以前の三菱の組織に関しては、...正面からこれに接近したものは寡聞にして知られない³¹」と指摘し、その空白を埋めることを目的に、海運業とこれに直接的に関連する金融・倉庫業の経営組織を検討している。また、長沢(1979)論文では、三菱のトップ・マネジメント組織を、明治前期、明治中期、明治後期、明治末期に分け、それぞれ考察している。長沢(1977; 1979)は三菱の組織の形成過程を時系列に示しているが、その背景、促進要因などについては検討していない。

このほかに、1970年代末に『三菱財閥』(三島, 1979a, 教育者)、『三菱財閥史』(三島康雄, 1979b, 歴史新書)が出版された。『三菱財閥』の中でも、明治初期の経営組織について扱った章が設けられ、それを上述した長沢(1977)が担当している。

3.3 1980年代の研究

1980年代になると、三菱の予算制度が注目された。例えば、田中(1986)と山口(1988)は三菱の予算制度を検討した論文である。

このうち、田中隆雄は、アメリカにおける管理会計の成立期(19世紀末から20世紀の初頭の1919年)と同時期の日本企業における管理会計の実務がどのようになっており、成

³⁰ 高寺, 1974, p.2

³¹ 長沢, 1977, pp.26-27

立史において、どのように位置づけることができるか、という問題意識を持って、いわゆる三大財閥のうち、一次資料にアクセスが得られた三菱を対象として日本における管理会計の成立を検討することを目的にして三菱の研究を始めた³²。田中の「管理会計の特定の技法(例えば標準原価計算)に限定せず管理会計システムの全体像を描写する」という問題意識は筆者と共通している。上述した大きな研究目的を実現するための準備作業の一環として主な構成部分のスケッチ—1987年の「郵便汽船三菱会社の明治18年度予算書について」、1989年の「三菱合資会社における業績報告」、1991年の「日本における管理会計システムの展開—三菱合資とトヨタ自動車」—を発表した。しかしながら、三菱に関する論文はこれ以上なく、「三菱を対象として日本における管理会計の成立を検討する」という研究目的を実現し完成することはなかった。

田中(1986)論文では三菱の明治18年度予算度予算書が紹介され、具体的には、予算システムの導入背景、決算書と予算の関連、予算書の構成及び作成プロセス、支社予算、船費予算、総出納予算等について検討されている。しかし、明治18年度予算書の紹介に焦点を当てる一方で、予算と組織構造や他のシステム、経営戦略・方針との関連については検討されていない。

一方、山口(1988)は、「日本郵船はかなり早い時期に、他の企業に先駆けて予算制度を導入したにもかかわらず、これを発展させなかった」と指摘し、その理由について検討することを目的にしている。具体的には、明治14年から明治33年までの三菱会社と日本郵船会社を取り上げ、予算制度の成立と展開を考察している³³。三菱で成立した予算制度

³² 田中, 1986, p.373

³³ 山口, 1988, pp.43-44

は日本郵船に受け継がれたことを背景に、三菱の予算も紹介されているが、著者の注目は日本郵船の予算に絞られている。

この時代は、会計実務以外に、海運業の投資政策(海運業投資・多角化投資)を扱った論文(鈴木季明(1981))もみられる。

3.4 1990年代の研究

1990年代の研究として上述した山口不二夫の『日本郵船会計史：個別企業会計史の研究(1998)』があり、その中で郵便汽船三菱会社の経理規定、予算制度の技術的側面が検討されている。その他にも山口の「郵便汽船三菱会社と共同運輸の会計規程と経営状況」(1998)、“Accounting Evolution of Japanese Shipping Industry c.1876-c.1950”(1999)の論文もある。三菱の会計実務以外に、人事政策を検討した論文(鈴木季明(1992))もみられる。

3.5 2000年代の研究

2000年以降三菱史料館の内部データが研究者らに公開され、彼らの研究成果が三菱経済研究所出版の『三菱史料館論集』で発表されるようになり、三菱を対象とした研究は一層注目されている。

例えば、三菱史料館から新の内部史料を紹介する山口不二夫「三菱商会 1873(明治6)年の廻漕会計表と運賃勘定」(2007)、「史料紹介『三菱 1874(明治7)年の各船舶の収支勘定書』」(2008)、「三菱高島炭坑における月次概算表 1881～1893(明治14～26)」等がある。

また、三菱初期の従業員像と人事管理(鈴木良隆, 2000; 2001)、海運保護政策の影響(粕谷, 2002)、三菱の資産(岩崎家資産)と海運業の資産の関係(関口, 2002)、船舶運用体制の展

開(市川, 2003)、初期三菱の事業化と資金循環(大石, 2005)、三菱と共同運輸会社の競争過程(大石, 2008)など様々な側面から三菱の経営が検討されるようになった。

3.6 まとめ

三菱を対象とした研究は、1960年代に始まり、1970年代には経理規定(簿記法)、減価償却等の会計実務の技術的側面が検討された。そして、1980年代には三菱の予算制度が注目された。1990年代は研究が減少するが、2000年代以降様々な側面から三菱の研究が進められる一層注目されるようになった。その背景には、三菱史料館の開設と『三菱史料館論集』の発表開始がある。1990年代末までは『三菱社誌』のマイクル・フィルムが主要内部史料であったが、2000年代以降は三菱史料館の内部史料に基づく研究が増えた。

以上三菱を対象とした先行研究について次のように指摘できる。

第1に、経理規定・減価償却・財務諸表作成など会計実務は、その計算技術に注目され検討されてきた。しかし、会計を単に計算制度ないし計算技術としてのみとらえずに、その運用側面に力点を置いてみるという視点が足りない。つまり、会計が如何に経営管理に役に立ったのかについては検討されていない。田中(1986)論文もスケッチ—作業の一環として明治18年度の予算書の紹介にとどまっている。

第2に、組織の形成過程、人事管理など経営管理の一つだけのアスペクトに絞られた研究が多いが、経営管理システム全体については検討されていない。

本研究では、この2点の解明に焦点を当てたい。

第2章 問題設定

第1節 研究目的と方法

日米の管理会計の歴史研究から、両国において経営環境(経済環境、重要産業、工業化の推進過程等)が大きく異なり、管理会計実務の発展過程も異なることが分かった。アメリカにおける管理会計実務の歴史的導入過程が、19世紀初頭紡績会社、鉄鋼会社、鉄道会社、棚卸業、一般製造業の順に展開された³⁴のに対し、日本では、紡績会社が登場したのは明治中期(1890年以降)であり、近代的会計制度が実施されるようになるのは欧米よりも遅かった³⁵。また、日本の鉄道会社が紡績会社の発展に先だって大規模化を遂げた点もアメリカやイギリスの管理会計実務の歴史と相違する。日本の大鉄道企業は比較的単純な職能部制組織を採用し、本格的な組織の完成をみることなく、1900年代初頭に国有化された³⁶。むしろ、島国の日本においては、海運業こそが欠かせない産業であり、海運企業の管理実務の方が紡績や鉄道より先駆的であったことが指摘されている³⁷。こうした日本とアメリカの歴史的経営環境を考慮し、本研究では郵便汽船三菱会社の事例を取り上げる。

³⁴ Johnson and Kaplan, 1987, p.19

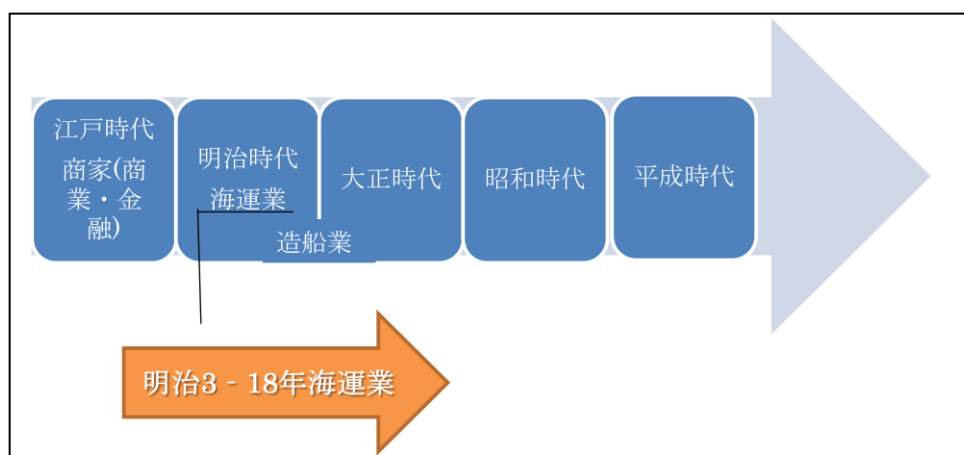
³⁵ 久野, 1970, p.94 ; 高寺, 1974, p.3

³⁶ 鈴木ほか, 1987, pp.193-194

³⁷ 久野, 1970, p.94 ; 高寺, 1970, p.3

本研究では明治3 - 18年を対象に郵便汽船三菱会社の事例に基づいて、管理会計実務の萌芽期について検討する。この時期を〔図表 2-1〕に示したような日本の管理会計の生成・発展過程に位置づけることができる。

〔図表 2-1〕 日本の管理会計実務の生成・発展過程



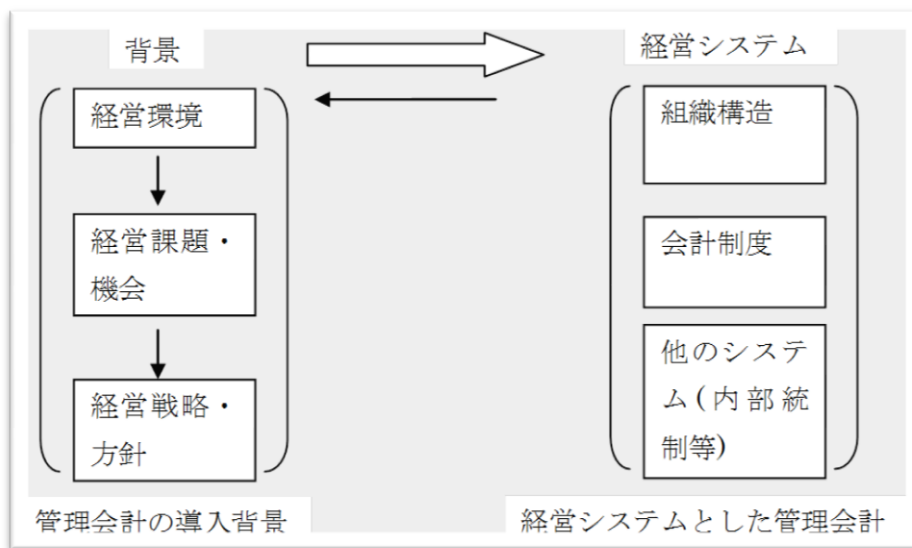
そして次の5点を研究課題として取り上げる。

1. 複式簿記を計算制度ないし計算技術としてのみとらえずに、その運用側面に力点を置いて検討する。
2. 会計実務を組織構造や他の管理システムも含めて経営システムとして検討する。
3. 会計実務の導入背景として、経営環境、経営課題・機会、経営戦略・方針を検討する。
4. 知識移転の観点から、海運業の管理会計実務の発展について検討する。
5. 実務そのものに焦点を当てるために『三菱社誌』及び三菱史料館の内部史料(一次資料)に基づいて検討を行う。

このうち、上記の1~4は、三菱を対象とした先行研究に不足している点である。

上記の課題を〔図表 2-2〕の研究フレームワークに基づいて検討する。本研究フレームワークは、管理会計実務の歴史を検討した先行研究のフレームワークからそれぞれの独特かつ優れたところを組み合わせたものであり、そこが先行研究と異なる点でもある。具体的には、先行研究の分析フレームワークから次のような示唆を得た。Johnson & Kaplan(1987)から内部プロセス(職能・活動)の能率に注目すること、田中(1982)から組織構造(階層組織)の管理、上總(1999)から複式簿記を経営システムとした管理会計の萌芽、管理者管理のための管理会計、挽(2007)から導入背景や導入プロセス、組織の内部様相、豊島(2006)から歴史そのものに分析の焦点を当てること、山下(1995)から知識移転の観点を学んだ。

〔図表 2-2〕 研究フレームワーク



本研究の目的は、郵便汽船三菱会社(以下三菱)の事例に基づいて、変化する背景(経営環境、経営課題/機会、経営戦略・方針)の中での経営システム(組織構造、会計制度、その他のシステム)の発展について検討することである。これによって、アメリカとは大きく異なる経営・経済環境の中で、日本にとって重要な産業であった海運業の管理会計実務について明らかにする。

本研究の貢献は、郵便汽船三菱会社の経営システムの発展を検討することによって、日本の管理会計の発展過程(〔図表 2-1〕を参照)を理論化するために一つの事例を提供することである。

第2節 管理会計の定義と意義

本論に入る前に、本研究における管理会計の定義及び意義を示しておく。

管理会計とは、企業の経営管理者に対し、その経営管理に不可欠な経済的情報を提供するため、適切な数量的データを認識し、測定し、記録し、分類し、要約し、解説する理論と技術である(岡本他, 2003, p.6)。

岡本(2000)は同様の定義を原価計算に対しても利用している。

原価計算とは、企業をめぐる利害関係者、とりわけ経営管理者に対して、企業活動の計画と統制および意思決定に必要な経済的情報を提供するために、企業活動から発生する原価、利益などの財務的データを、企業給付にかかわらずめて、認識し、測定し、分類し、要約し、開設する理論と技術である(岡本, 2000, p.7)。

つまり、管理会計と原価計算は、情報提供システムとして共通点をもっている。本研究では管理会計と原価計算、さらには簿記と会計の区分などにとらわれず、実務そのものに焦点を当て、「経営管理のための会計」について検討する。

管理会計の任務は経営管理に役立つ会計情報を経営管理者に提供することである³⁸。そして経営管理の対象は経営組織である。また、管理会計とは、特定の計算制度や計算技法を意味するのではなく、会計の職能ないし機能を問題としたものである³⁹。管理会計実務の歴史は、複式簿記が経営システムとして利用されたときから始まる⁴⁰。複式簿記を経営システムとした管理会計とは、管理者管理のための定期計算と部門別計算の機能を組み込んだ簿記システムである⁴¹。

第3章から郵便汽船三菱会社の事例検討に入る。

³⁸ 岡本, 1972, p.137

³⁹ 宮本, 1969, p.35 ; 溝口, 1952, p.4

⁴⁰ AAA, 1958, p.1; 廣本, 2008, pp.9-10

⁴¹ 上總, 1999, p.102

第3章 郵便汽船三菱会社の本社中心の簿記システム—明治

3-13 年

第1節 はじめに

本章では、郵便汽船三菱会社の設立から明治 13 年までの期間を取り上げ、本社中心の簿記システムについて検討する。本社中心の簿記システムの発展過程をその背景との関係に注目し、4 節に分けて検討する。まず、第 2 節では、岩崎弥太郎の経営思想と会社の設立背景について述べる。第 3 節では、明治 3-7 年の半官半民会社との競争過程においてどのような経営管理が行われたのか、政府の軍事輸送を引き受けることは経営システムにどのような影響を与えたのか等、発足時の小規模事業の経営システムについて検討する。第 4 節では、政府の保護政策による規模の拡大、そして経営システムにおけるその影響について考察する。第 5 節では、西南戦争がもたらした過剰設備投資及び冥加金の申請に伴う固定資産の認識が経営システムにどのような影響を与えたのかを検討する。第 6 節では本章をまとめる。

まず、設立背景についてみてみよう。

第2節 岩崎弥太郎の経営思想と会社の設立背景

岩崎弥太郎が明治 3 年に、九十九商会の名義で土佐藩から汽船 3 隻を譲り受けて海運業を開いたのが三菱の発祥である。岩崎弥太郎（1835-1885）は土佐国安芸郡井の口村

の郷士ごうしの家に生まれ、幼少から学問を好み、吉田東洋の開国思想の影響を受けた。そして東洋の推薦により高知藩営の土佐商会に入り、長崎、大阪で藩の貿易、商業に従事した。この時期、岩崎は出張で長崎を訪れ、蒸気船や異人館や工場を見学して西洋文明にふれ、また漢学者や蘭方医らんぽう、砲術家等の知名人と交際し、さらに高名なオランダ人のシーボルト(Siebold, Philipp Franz von 医者)をはじめ多くの外人の知遇を得た。このような世界の最も進んだ文明と知識人に会ったことが彼のその後の企業家活動にとって大きな刺激となったと考えられている⁴²。

商会は明治維新後、政府の方針で私企業に移行することとなり、明治3(1870)年に、三菱会社の前身である「九十九商会」が設立された。「九十九商会」は、土佐九十九湾からヒントを得て「九十九商会」という名前で発足した。弥太郎は大阪藩邸の最高責任者として「九十九商会」を指揮し、大阪—京都—高知間の海運業を開始した。

明治4(1871)年7月に明治政府が廃藩置県を断行すると、11月に土佐藩は高知藩をへて高知県に再編された。海運業を引き継ぐ必要があったため、廃藩置県の処理にあたった林有造らは、「九十九商会」を岩崎弥太郎が引き継ぐように説得した。明治5(1872)年一月に、「九十九商会」は「三ツ川商会」と改称された。三島(1979)は、「三ツ川商会」は、その最も重要な資産は岩崎が所有し(おそらく借りた船舶の資金を返済でき)、岩崎が完全に所有と経営の両面を兼ねた企業へ移行する過渡的段階であったと指摘する。さらに、続いて、「三ツ川商会」という名称を「三菱商会」へと改変することによって、「岩崎弥太郎個人の企業」への変革を企画したようである。「三ツ川」という社名は、弥太郎の最も近い部下3人(川田一郎、石川七財、中川亀之助)の名前で共通した川の字から作られたようである。この3人は後に社長に次ぐ最高職位、すなわち管事に

⁴² 三島, 1981, p.22

就任する。一方、三菱という名称は、岩崎家の家紋の三階菱と前土佐藩主の山内家の家紋の合成したマークの呼称であって、すでに九十九商会の時代から船旗号に利用されていた。

弥太郎は、弥太郎は吉田東洋の影響を受け、日本帝国にとって海運業が欠かせない産業だと認識していた。しかし、幕末から明治初期にかけて日本列島周辺の海運は外国の汽船会社によって独占されていた。例えば、英国のP・O汽船会社（Penninsular and Oriental Steam Navigation Company）が安政6年（1859年）に長崎—上海間に定期運航を開始し、1867年には横浜—上海—台湾ラインを開いた。またフランスのメッサジュリ・アンプリアーレ（Messagerie Imperiale）も1867年に横浜—上海ラインを開始した。さらに米国の太平洋郵船会社（Pacific Mail Steam Ship Company）も同年から横浜—神戸—長崎—上海の定期航路を開いたことで、明治4年（1871）年横浜—函館にも定期航路を開き、日本の開港場の間の沿岸輸送は同社が優勢をしめていた。

弥太郎は海外汽船会社が内地通航で優勢をしめていることについて、「我が内地通航は実に我が帝国の一大恥のみならず、わが国の利権、航路は永く占拠されている⁴³」と批判し、廻漕の権を取り戻すために、海運産業をコントロールする企業を築くことを目指した。例えば、当時アメリカに留学中の弟の弥之助宛の手紙には「郵便蒸気船会社を勝ち抜くと海運産業をコントロールすることができるようになる⁴⁴」という文書がある。

この時期に多くの国内競争会社もあり、その一つに明治3年1月に出現した廻漕会社があった。同社は経営不振のために同年12月に解散すると、明治政府は各藩の藩船を

⁴³ 三島, 1981, p.9

⁴⁴ Wray, 1984, p.37

有効に利用するために、明治5年8月に日本国郵便蒸気船会社を設立させた。日本国郵便蒸気船会社は三井・小野の政商資本を背景として設立された。明治政府はさらに10隻の船を、代価25万円を無利息で15カ年の年賦償還の契約で、同社に払い下げ、貢米廻漕の独占を与えるなどし、保護を加えた。同社は弥太郎にとって強力なライバルであった。彼は弟宛の手紙では、日本国郵便蒸気船会社の船舶がどれほど優れたものか、同様な船舶を一隻でも所有できることを望むなど書いていた。しかし船舶の数やトン数で負けても経営面では負けないという精神を持ち、そうした精神で従業員を指揮した。例えば、弥之助宛の手紙で「日本帝国において経営能力面で我々を上回る企業があるべきでない⁴⁵」と書いていた。経営面を強化するためには優秀且つ弥太郎の愛国主義に共感する人材を雇った。例えば、後に三菱で社長に次ぐ最高職位に就任した石川七財は、「弥太郎の人物と時勢観に共鳴し...直ちに藩職を捨てて九十九商会に入社した⁴⁶」ようである。また、「P・O汽船会社と激しい競争をしていた時、管事石川、川田、森田は各自の月給減額を申し出て、3分の1を減じて範を示した⁴⁷」ことも部下が弥太郎の愛国主義への共感を示した一例として有名である。

⁴⁵ Wray, 1984, p.37

⁴⁶ 三島, 1981, p.44

⁴⁷ 三島, 1981, p.45

第3節 発足と小規模事業の経営システム

3.1 背景

明治6年まで半官半民会社(廻漕会社や日本国郵便蒸気船会社)と競争を行っていた三菱は、明治7年から政府との関係を気づき始めた。その背景には、明治7年2月に起きた「佐賀の乱」と、同年4月に起きた「征台の役」がある。英米の中立宣言を受け、明治政府は輸送の委託を国内で探すことになった。日本国郵便汽船会社が態度をはっきりさせなかったのに対して、岩崎弥太郎はその任に当たることを承諾した。日本国郵便蒸気船会社が消極的であったのは、征台への反対と、国内航路の独占を優先させたためであった。しかし、日本国郵便蒸気船会社は貢米輸送の激減、小野組の破産による影響を受けて経営が悪化し、明治8年6月に同社は政府に解散を請願した。

佐賀の乱の時に、政府の委託を受けた弥太郎は、政府が提供した2隻の船で軍需輸送を行った。そして会社名を明治7年4月に「三菱蒸気船会社」(以下、三菱)と改名し、大阪にあった本店(本社)を東京に移転させた。その目的は、海運企業というイメージを政府に与え、政府との関係を深めるためであった。そして同年4月に起きた征台の役の時も、政府が提供した13隻の船を用いて武器・兵員を台湾に輸送した。

では、半官半民会社との競争の中でどのような経営管理が行われたのか。政府の御用を受けることは、経営管理にどのような影響を与えたのだろうか。次の3.2ではこうした視点から経営システムについて検討する。

3.2 経営システム

1) 組織構造—内部牽制組織

三菱の主要事業は海運業であったが、それ以外にも樟脳工場(明治8年閉鎖)・製糸製造業(明治8年閉鎖)・薪炭業・銅山業(明治6年に買収)を営んでいた。しかし、その経営事情については不明である。樟脳工場と製糸製造業に関しては藩の代わりに運営していたという見解もある。海運業の経営事情、特に、会計に関しても、『三菱社誌』にほとんど記述が見当たらない。三菱史料館にいくつかの会計史料が残されているだけである。その主なものは、明治6年の「廻漕運賃勘定」(収支決算書)と「廻漕会計表」(各船・航海月次損益と支社諸経費の明細書)だけである。

発足時の従業員は数人だけであり、明治5年以降自然発生的に職能が分担され始めた。明治5年に商会事務樟脳係・高知支社為替係・高知製糸係・平成丸諸作配役・土佐農人町商会詰・安全丸・高知廻漕係・大阪本社為替係・音川炭山係、高知樟脳係等の名称がみられ、自然発生的に職能が分担されてきたことが分かる。明治7年9月には「管事」、10月に「社長」、明治8年「本店(本社)廻漕事務長」、「大阪支店事務長」等の名称が始めて『三菱社誌』で登場する。

ここでは内部史料の既存関係も踏まえて、三菱の主要事業であった海運業について検討する。海運業の規模は、船舶数7隻(明治6年)、支社数4社(明治6年)であった。海運業は外国から入ってきた産業であったため、当時の船長は外国人であり、船事務長が邦人であった。また航海地域に支社(支店)を設け、海運業を調整した。本論文では、各船と各支社を海運業のオペレーティング・ユニットとして考えている。

これまで、明治8年5月に至るまでは明確に規定された組織はなかった(長沢, 1977)、と言われてきたが、「廻漕運賃勘定」、「廻漕会計表」にもあるように海運業を「廻漕」としてその他の事業と区別していた点は注目すべき点であろう。

また、海運業務は、船の船長、船の事務長、航海を補助する支社事務長に業務が分担されていたことも注目すべきであろう。当時各船の船長が運賃明細表を担当し、現金の

収入は邦人事務長が担当して、それぞれが直接本社へ提出するようになっていた。つまり、内部牽制組織を通じて管理されていた。一方、支社(全四社)の役割は、本社と船との出帆の期限・時刻等の連絡を取り合うだけであった。

2) 会計制度—航海直接収支決算

船長と船事務長の報告は本社で集計され、船別、月次別、また航海番号を振って「各船勘定」が作成されていた。ここで「各船勘定」とは、運賃と船員月金を含む船中雑費についての勘定を指す。「各船勘定」では、運賃が東京・大阪・神戸等の港と船中で発生し、諸費(交通費、人足賃、通船費、電信料、石炭代、賄い料、各航海税等)と洋品代、月給が支払われて「残益」が計算された。月給は月末に支払われたらしく、各月最後の航海次に計上された。したがって、どの船のどの月も月最後の航海の業績は支出が多く、利益が少なくなっている。下記の「廻漕会計表」でも月最後の航海の支出が多いことが確認できる。

「各船勘定」は明治7年分が三菱史料館に保存されている。そこで興味深いのは、「各船勘定」の征台戦争において政府御用に当たった3隻の船舶に関しては、運賃収入がなく、月次計算の給料は各航海・日割り計算に代わっており、さらに諸費の内訳も精錬化され、修繕費も計上されていたことである。これは政府との交渉目的での計算方法の変更だと考えられる。

〔図表 3-1〕 明治 6 年 1 月～6 月 廻漕会計表(諸艦運賃)

(単位：円)

諸艦運賃	1 月	2 月	3 月	4 月	5 月	6 月	総計
太平	3237.4141	2688.3267	3333.9213	2799.0288	2417.1074	1714.2318	
	4273.6144	2497.1766	2106.0295	2296.5264	2558.2554	2209.9865	
					4144.2401		
小以	7511.0285	5185.5033	5439.9508	5095.5552	9119.6029	3924.2183	
蓬萊		1459.5855	2853.0171	3125.2921	2577.2484	1761.4222	
			2321.7756	2675.9637	2162.4326		
			2297.4204		1989.7252		
小以		1459.5855	7472.2131	5801.2558	6729.4062	1761.4222	
千年	1982.1279	2050.4748	1171.4333	1811.8716	110.9511	357.799	
		1394.9387	1545.959	1762.7409		1084.207	
		2133.9381		1420.7301			
小以	1982.1279	5579.3516	2717.3923	4995.3426	110.9511	1442.006	
平安	1289.0095	1495.5017	1702.1021	398.5081	363.9915	1316.9362	
	1796.6424	1149.149	1148.1148		921.7426	1060.7917	
		1076.8821	1124.6992			1112.9253	
		1513.2735				1035.3888	
小以	3085.6519	5234.8063	3974.9161	398.5081	1285.7341	4526.042	
快順	430.1367	285.9931			392.8632	1645.3948	
	822.3138				2010.4147	1383.1477	
					1484.2421	1897.308	
					1696.7988		
小以	1252.4505	285.9931			5584.3188	4925.8505	
繁栄						207.8955	
						48.2408	
小以						256.1363	
モータリッジ			2745.5		277.4775		
小以			2745.5		277.4775		

月縮	13831.2588	17745.2398	22349.9723	16290.6617	23107.4906	16835.6753	110160.2985
----	------------	------------	------------	------------	------------	------------	-------------

〔図表 3-1 続き〕 明治 6 年 1 月～6 月廻漕会計表(雑費)

(単位：円)

雑費	1 月	2 月	3 月	4 月	5 月	6 月	総計
太平	1451.5795	1669.3554	1573.0537	2089.2276	1601.1645	1065.5545	
	2592.2974	2600.2112	3192.3772	1530.5118	1225.2875	2865.6525	
					2712.3188		
小以	4043.8769	4269.5666	4765.4309	3619.7394	5538.7708	3931.207	
蓬萊		1126.5005	1339.5588	1128.9561	850.5041	2255.2196	
			1120.014	2517.5593	689.4852		
			2532.6884		2462.0967		
小以		1126.5005	4992.2612	3646.5154	4002.086	2255.2196	
千年	2101.3609	715.5938	557.8809	278.7626	247.6081	263.7519	
		489.4307	1637.4417	105.5156		2002.308	
		1870.8841		1887.2039			
小以	2101.3609	3075.9086	2195.3226	2271.4821	247.6081	2266.0599	
平安	757.0507	340.5973	548.2007	176.1815	14.98	64.8167	
	1611.7316	397.997	847.369		1489.8436	36.076	
		340.5809	1680.3316			342.5816	
		1515.4623				1422.7372	
小以	2368.7823	2594.6375	3075.9013	176.1815	1504.8236	1866.2115	
快順	2664.0516	399.5695			14.8094	579.2258	
	1183.9053				24.7061	528.531	
					180.5043	1973.1211	
					1437.998		
小以	3847.9569	399.5695			1658.0178	3080.8779	
繁栄						141.2178	
						240.813	
小以						382.0308	

モータリング	1642.2067						
小以	1642.2067						
東京店	281.7077	173.1551	309.4502	211.5594	107.6762	629.2679	
高知店	44.624	81.6692	91.6299	50.4958	102.2705	63.2853	
神戸店	17.5485	33.34	44.037	23.2061	29.342	27.2591	
本店(大阪)	83.9026	132.431	191.521	185.0953	140.9505	204.0759	
月金	412	473	438	408	578	616.5	2925.5
住吉行		341.5566					
東京店臨時					881.6733		
小以	839.7828	1235.1519	1074.6381	878.3566	1839.9125	1540.3882	
月縮	13201.7598	12701.3346	17745.7608	10592.275	14791.2188	15321.9949	84354.3439
運賃金高			雑費	残			
110160.2985			84354.3439	25805.9546			
外 安全丸	12724.9851	に掛ける 5%口銭		636.2493			
〆				26442.2039			
弁金				570.5			
正益金				25871.7039			

(出所)三菱史料館史料 請求番号 MA-101

「各船勘定」のデータが集約され、「廻漕会計表」が作成された。〔図表 3-1 ; 3-2〕において「廻漕会計表」を示した。「廻漕会計表」は各船・各航海の月次運賃収入・支出(雑費)、各支社(この時期は〇〇支店と呼ばれていた)の経費の明細書である。

「廻漕会計表」は明治6年前半期(1月～6月)と明治6年後半期(7月～12月)で構成方法が異なることに注目されたい。明治6年前半期では、船毎に、各月、各航海次の運賃データ(諸艦運賃)が整理され、そのあとに各船の各月、各航海次の雑費データが整理されている。雑費データには各船・各航海の雑費以外に、東京・神戸・高知・大阪等支社の

費用が各月に整理されている。1月から6月までは各航海次の運賃収入と支出が把握されているものの、損益の計算がされていない。半年間の損益が雑費データの後に来る。そこで半年間の運賃収入(運賃金高) 110160.2985 円から半年間の雑費(船費と支社の経費) 84354.3439 円を差し引いた「残」 25805.9546 円が算出され、安全丸の運賃高 12724.9851 円に掛ける 5%口銭—636.2493 円を加算し、弁金 570.5 円を差し引いて、利益(正益金)25871.7039 円が算出されている。安全丸の 5%の口銭は外部者の船で運輸のみを担当したこと得た利益だと考えられる。

一方、明治 6 年 7 月以降(図表 3-2 参照)各船航海の運賃収入と雑費は月次に一枚の表で見ることができ、各支社雑費が引かれた海運業全体の月次損益も計算されるようになった。また、各航海の日付が記入されるようになったことに注目されたい。日付を加えることによって、航海の能率を把握することが意図されたと考えられる。また支社の雑費の中に「月金」という費目が登場し、これは給料だと考えられている。さらに、航海番号も記入されていることに注目されたい。当時の頻繁な人の入れ替わり、船舶の調整、船長と船事務長の交代等を背景に、損益に対して責任を明確にするための施策であったと考えられる。

「廻漕会計表」の各船・各航海次データを集約し、各船修繕費支出を「修復金」データを加えて収録したものが「廻漕運賃勘定」(〔図表 3-3〕を参照)である。「廻漕運賃勘定」は、年間損益計算書に当たるものである。「廻漕運賃勘定」には毎月の運賃と雑費が記載され、その年間を通じた差額が「残」として算出されている。明治 6 年の場合運賃 23 万 444 円余、雑費は 18 万 128 円余で、「残」は 5 万 315 円余である。運賃に対する「残」の割合は 21.83%である。また、雑費には船費と支店費両方が含まれてい

る。この「残」に「此は安全丸申年より酉 7 月分に至る諸運賃高 12,724 円 9851 に掛ける 5 分口銭」636 円 2493 を加算し「此は土佐・東京・神戸・大阪扱う諸艦散失等の荷物弁金 570 円 5」が減らされて、「益金」5 万 381 円 687 が算出されている。

〔図表 3-2〕廻漕会計表 明治6年7月分

(単位：円)

	運賃	雑費	益	損
太平丸 7/3~7/11 ¹⁾	2038.2722	951.5560	1086.7162	
太平丸 7/16~7/26	2887.4747	2672.1854	215.2893	
太平丸 7/31	49.1875	458.8462		-409.6587 ²⁾
小縮	4974.9344	4082.5876		
太平丸 7/10~7/20	1320.6078	392.3190	928.2888	
太平丸 7/23~7/31	1403.2240	1786.1326		-382.9086
小縮	2723.8318	2178.4516		
快順丸 7/13~7/22	1352.3337	662.8862	689.4475	
快順丸 7/26~8/2	1428.8840	2006.2303		-577.3463
小縮	2781.2177	2669.1165		
平安丸 7/1~7/5	1139.1271	345.8999	793.2272	
平安丸 7/9~7/15	1121.4296	252.1492	869.2804	
平安丸 7/16~7/22	953.4206	110.0044	843.4162	
平安丸 7/24~8/2	1154.8033	1452.6856		-297.8823
小縮	4368.7806	2160.7391		
総計	14848.7645	11090.8948		
東京店		185.1182		
高知店		31.3187		
神戸店		57.5138		
大阪店		112.3750		
月金		662.5000		
		1048.8257		
				益金
	14848.7645	12139.7205		2709.0440

1) 原史料では7月3日出7月11日入とある。以下も同じ。

2) 損には-を付した。

〔図表 3-2 つづき〕 廻漕会計表 明治 6 年 8 月分

(単位：円)

千年丸	運賃	雑費	益	損
88号 8/3~8/14	1497.0721	608.4504	888.6217	
93号 8/17~9/15	1207.2250	1980.5320		-773.3070
小縮	2704.2971	2588.9824		
蓬菜丸				
87号 8/1~8/8	2601.9206	2297.5683	304.3523	
91号 8/13~8/20	1885.3891	971.1306	914.2585	
95号 8/20~8/22	36.9584	422.9550		-385.9966
97号 8/27~9/9	2061.6800	2342.3178		-280.6378
小縮	6585.9481	6033.9717		
快順丸				
90号 8/6~8/16	1366.8999	697.3456	669.5543	
94号 8/20~8/29	1383.2606	2021.8773		-648.6167
小縮	2750.1605	2729.2229		
平安丸				
89号 8/4~8/10	893.8069	653.2875	240.5194	
92号 8/12~8/22	1124.5211	267.2033	857.3178	
96号 8/24~9/1	875.3694	1644.2783		-768.9089
小縮	2893.6974	2564.7691		
総計	14934.1031	13916.9461		
高知店		28.4214		
神戸店		43.7320		
東京店		203.9601		
大阪店		390.7706		
月金		737.7500		
		1404.6341		損金
	14934.1031	15321.5802		-387.4771

(注) 原史料では、97号運賃、雑費は1061.68 3342.3178と記載されているが誤りと推定されるので修正した。

〔図表 3-2 つづき〕廻漕会計表 明治6年9月分

(単位：円)

	運賃	雑費	益	損
千年丸 9/18～9/30	1308.0589	1878.7182		-570.6593
小縮	1308.0589	1878.7182		
蓬菜丸 9/15～9/24	2273.0093	933.1745		
蓬菜丸 9/29～10/9	3005.0144	3275.8915		-270.8771
小縮	5278.0237	4209.0660		
快順丸 9/1～9/12	1535.2121	664.4109	870.8012	
快順丸 9/16～9/28	1434.7969	711.6429	723.1540	
快順丸 10/4～10/13	1613.2885	2100.7923		-487.5038
小縮	4583.2975	3476.8461		
平安丸 9/3～9/9	992.4816	306.0232	686.4584	
平安丸 9/12～9/18	1071.8813	197.4731	874.4082	
平安丸 9/22～10/5	1678.1044	1669.2706	8.8338	
小縮	3742.4673	2172.7669		
総計	14911.8474	11737.3972		
大坂店		101.8040		
東京店		156.4671		
神戸店		18.7860		
土佐店		166.1718		
月金		734.7500		
		1177.9789		
				益金
	14911.8474	12915.3761		1996.4713

〔図表 3-2 つづき〕 廻漕会計表 明治6年10月分

(単位：円)

太平丸	運賃	雑費	益	損
112号長崎～8/14	1,569.1766	179.0790	1,390.0976	
113号10/19～10/27	1,207.2250	1,980.5320	645.3312	
小以	4,724.0251	2,688.5963		
蓬菜丸				
110号10/13～10/23	2,735.8657	1,011.8078	1,724.0579	
116号10/26～11/5	2,833.1974	2,595.2003	237.9971	
小以	5,569.0631	3,607.0081		
千年丸				
108号10/6～10/15	1,525.7402	570.1140	955.6262	
114号10/21～10/29	1,532.8891	1,131.2153	401.6738	
小以	3,058.6293	1,701.3293		
平安丸				
109号10/7～10/12	1,457.1049	341.8547	1,115.2502	
111号10/3～10/20	1,407.6192	762.4770	645.1422	
115号10/23～10/28	1,722.7468	1,426.3754	296.3714	
小以	4,587.4709	2,530.7071		
総計	17,939.1884	10,527.6408		
大阪店		212.5164		
東京店		264.5514		
神戸店		13.4034		
高知店		20.3078		
月金		734.6508		
		1,245.4298		
				益金
	17,939.1884	11,773.0706		6,166.1178

〔図表 3-2 つづき〕廻漕会計表 明治6年11月分

(単位：円)

太平丸	運賃	雑費	益	損
117号 11/1~11/8	3,568.6899	736.6607	2,832.0292	
123号 11/11~11/19	2,910.1221	953.8933	1,956.2288	
129号 11/24~12/4	2,736.4823	2,547.1566	189.3257	
小以	9,215.2943	4,237.7106		
蓬菜丸				
120号 11/8~11/16	1,980.9410	1,036.1648	944.7762	
127号 11/19~11/28	2,515.5144	2,231.1771	284.3373	
131号 11/30~12/10	2,372.4056	1,255.0832	1,117.3224	
小以	6,868.8610	4,522.4251		
扶桑丸				
124号 11/13~11/18	634.9316	690.9212		-55.9896
128号 11/24~12/2	2,184.2567	2,186.7487		-2.4920
小以	2,819.1883	2,877.6699		
千年丸				
109号 10/7~10/12	1,940.1841	263.6666	1,676.5175	
111号 10/3~10/20	1,011.0470	1,907.5079		-896.4609
番外東京~四日市	2,936.9630	1,734.4953	1,202.4677	
小以	5,888.1941	3,905.6698		
快順丸				
119号 11/7~11/15	1,878.8548	726.2593	1,152.5955	
126号 11/18~11/27	2,626.5397	2,105.9283	520.6114	
小以	4,505.3945	2,832.1876		
平安丸				
121号 11/9~11/13	999.5181	503.0728	496.4453	496.4453
125号 11/19~11/23	874.4205	459.0734	415.3471	415.3471
130号 11/27~12/2	760.0990	1,563.0940		-802.9950
小以	2,634.0376	2,525.2402	108.7974	108.7974
総計	31,930.9698	20,900.9034		

大阪店	466.5162	
東京店	879.9595	
神戸店	32.6905	
高知店	50.1705	
月金	800.2500	
	2,229.5867	益金
	31,930.9698	23,130.4901
		8,800.4797

〔図表 3-2 つづき〕 廻漕会計表 明治 6 年 12 月分

(単位 : 円)

太平丸	運賃	雑費	益	損
135 号 12/8~12/15	3,095.2426	1,060.7217	2,034.5209	
141 号 12/20~12/31	2,660.8410	2,556.8716	103.9694	
小縮	5,756.0836	3,617.5933		
蓬菜丸				
137 号 12/13~12/23	2,146.4029	865.7054	1,280.6975	
142 号 12/26~	1,626.2945	2,031.7707		-405.4762
小縮	3,772.6974	2,897.4761		
扶桑丸				
133 号 12/5~12/14	1,542.0723	695.3562	846.7161	
139 号 12/18~12/26	2,130.8722	637.8112	1,493.0610	
144 号 12/29~	2,018.5468	1,932.4729	86.0739	
小以	5,691.4913	3,265.6403		
快順丸				
132 号 12/2~12/13	1,512.9947	699.1899	813.8048	
138 号 12/18~12/29	1,476.4768	2,422.2807		-945.8039
小以	2,989.4715	3,121.4706		
平安丸				
134 号 12/4~12/9	1,013.9581	167.5645	846.3936	

136号 12/10~12/15	664.4413	266.9891	397.4522	
140号 12/18~12/28	954.1401	585.9352	368.2049	
143号 12/28~1/3	1,422.4068	1,278.7714	143.6354	
小以	4,054.9463	2,299.2602		
千年丸				
番外	3,454.3772	2,812.5545	641.8227	
小以	3,454.3772	2,812.5545		
總計	25,719.0673	18,013.9950		
大阪店		243.2295		
東京店		1,263.8768		
神戸店		60.8750		
高知店		70.4159		
月金		841.3277		
		2,479.7249		
				益金
惣金	25,719.0673	20,493.7199	5,225.3474	5,225.3474
	24509.9831**			

(出所)三菱史料館史料 請求番号 MA-1017

〔図表 3-3〕 廻漕運賃勘定 明治 6 年 1 月～12 月

(単位：円)

	運賃	雑費	残	
1 月分	13831.2588	13201.7598	629.499	
2 月分	17745.2398	12701.3346	5043.9052	
3 月分	22349.9723	17745.7608	4604.2115	
4 月分	16290.6617	10592.275	5698.3867	
5 月分	23107.4906	14791.2188	8316.2718	
6 月分	16835.6753	15321.9949	1513.6804	
7 月分	14848.7645	12139.7205	2709.044	
8 月分	14934.1031	15321.5802	-387.4771	
9 月分	14911.8474	12915.3761	1996.4713	
10 月分	17939.1884	11773.0706	6166.1178	
11 月分	31930.9698	23130.4901	8800.4797	
12 月分	25719.0673	20493.7199	5225.3474	
ㄥ	230444.239	180128.3013	50315.9377	
残				50315.9377
外				636.2493
此は安全丸申年より西 7 月分に至る諸運賃高				
12,724 円 9851 に掛ける 5 分口銭				
合				50952.187
その内				
此は土佐・東京・神戸・大阪扱う諸艦散失等の荷物弁金				
				570.5
残				益金 50381.687
右の払い				
太平丸修復金	817.975	802.5943		1620.5693
千年丸修復金	3076.744	1458.3561		4535.1001
平安丸修復金	6000	1359.77		7359.77
太平丸修復金	988.47	50	3650	4688.47
千年丸スクルフ 修復	553.2122			553.2122
ㄥ				18757.1216
残				31624.5654

(出所)三菱史料館史料 請求番号 MA-1018 (注)網かけの箇所は、筆者が加えた。

では、Johnson & Kaplan(1987)が指摘する内部プロセスの能率を評価するために、どのような会計技法が採用されたのか。この時期の海運事業は、航海航路の数が少なく、短距離で、さらに、規模も大きくなかったため、それほど複雑ではなかった。しかし、海運業は激しい競争環境にあったため、各航海の能率を把握するために、各航海で直接かかった経費と各航海から得られた運賃収入を正確に把握することが重要であった。各航海と直接関係のない減価償却費は、当時一般的な実務ではなかった上、認識されていなかった。一方、修繕費が年間の損益から差し引かれ、弁金(期間損失)、口銭(営業外収益)も各船航海の能率と区別されている。

正確に情報を把握するために、船長が運賃明細書を担当し、船事務長が現金を担当し、それぞれが直接的に本社に報告する内部牽制組織が採用されていた。船長と船事務長の報告は、本社で運賃と船員月金を含む船中雑費についての勘定である「各船勘定」に集計され、上記検討してきた「廻漕会計表」及び「廻漕運賃勘定」が作成された。

内部牽制組織は、情報の正確な把握だけでなく、不正の予防にも役立つと考えられる。船長と船事務長の報告制度は、上總(1999)が指摘する管理者管理の手段に相当する。この時期の管理会計の役割は、船長と船事務長の内部牽制組織(報告制度)を通して管理者管理を行うことによって、各航海に直接的にかかった経費と運賃収入を正確に把握することであった。

また、会計情報は経営者の運賃調整(引き下げ)の意思決定を支援し、運賃交渉手段にもなったと考えられる。例えば、政府御用に当たった船の「各船勘定」は、船費が洗練化され、月給の計算も日割り計算に代わって、その構成方法が変更されており、運賃交渉を意図したものであった。

以上から、発足時の経営システムの目的は、船長と船事務長の内部牽制組織を作り、各船・航海の月次損益を把握し、運賃の調整・交渉に役立てることであったと考えられる。各船・航海の月次損益を把握するために、この時期から西欧式(大陸式)の簿記が意識され、「廻漕勘定書」や「廻漕会計表」が作成されたこと⁴⁸は非常に興味深い。

第4節 規模の拡大と経営システム

4.1 背景

台湾出兵時に、諸外国の中立宣言によって戦時輸送の困難に直面した政府は、国内海運企業の育成の必要性を痛感し、明治8年に強力な民間海運企業の育成・保護政策を進めた。激しい海運競争を背景に、海運業者を一つの「会社」に統合して、運賃を引き上げ、修繕を行って船質を維持・改良することが政府の目的であった⁴⁹。政府の保護対象になるため、弥太郎は「三菱汽船会社規則」を制定し、これによりこれまで自然発生的に形成されていた組織が集約され、明確に規定された。

結果として、三菱は海運保護対象企業に選ばれ、政府所有の船舶と、解散したばかりの半官半民日本国郵便蒸汽船会社の所有していた汽船合計31隻が無償で下付された。また、15年間にわたって運航費助成金として1カ年に25万円が給付されるようになった。さらに船舶以外にも、様々な資産を引き継ぎ、三菱はその後一大海運会社として発展する基礎を築いたのである。

⁴⁸ 山口, 2007, p. 245

⁴⁹ 粕谷, 2002, pp. 32-33

これらの支援と同時に政府から、「第一命令書」が下され、郵便物および官物の託送、政府の命令による航路の開設、政府による社船の徴用、政府による会計検査、郵便汽船三菱会社の新社名の使用、新社名による海運以外の事業実施の禁止などの規定が示された。一方、政府に損害を与えない限り、船舶を自由に運航し、社長は自由に経営管理を行うことができた⁵⁰。

政府保護をきっかけに三菱は規模を大幅に拡大した。しかし、これは三菱が独占企業になったというわけではなかった。政府保護をきっかけに大規模な汽船を所有するようになったものの(全国船舶トン数の比率では56.8%所有)、全国船舶数での所有率はたったの26.8%だけであった⁵¹。つまり、依然として小規模な風帆船会社ら、外国汽船会社との競争が続いていた。三菱は競争に打ち勝つため、帆船が不利な遠距離航路を開設し、外国汽船会社が独占していた航海(例えば、上海)に進出した。

この時期の検討の焦点を、海運業保護対象になるために行われた組織規定、海運業保護による規模の拡大と組織構造におけるその影響、遠距離路線の開設と経営システムにおけるその影響に置きたい⁵²。

なお、明治9年末の三菱の海運業事業の規模は支社15社、船舶41隻である。

⁵⁰ 『三菱社誌』第3巻, p. 386

⁵¹ Wray, 1984, p. 98

⁵² この時期は英米汽船会社との激しい競争があった時期でもあり、これについては三島(1979)を参照せよ。

4.2 経営システム

1) 組織構造—組織規定

岩崎弥太郎は明治8年5月1日、三菱の最初の組織規定である「三菱汽船会社規則」を定めた。その内容は、立社体裁、職務章程および総則（文章規則）からなる⁵³。ちなみに、この会社規則は、慶応義塾で福沢諭吉の弟子であった荘田平五郎によって作成されたものとされている。彼は、それ以前にも「慶応義塾社中の約束」を立案した人であり、三菱の簿記法をはじめ多くの規則を作った人である。

まず、立社体裁では、会社が社長個人経営であること（第1条）、会社の損益は社長に帰すること（第2条）、さらに、役員の手配（第5条）について書かれている。特に、立社体裁は、弥太郎の下記の独裁経営の宣言として有名である。

当商会はしばらく会社の名を命じ会社の体をなすといえども、その実全く一家の事業にして他の資金を募集し結社するものと大いに異なる。故に、会社に関する一切のことおよび褒貶・黜陟等全て社長の独裁をあおくべし(『三菱社誌』第2巻, 「三菱汽船会社規則」立社体裁、第1条 p.37)。

⁵³ 『三菱社誌』第2巻, p.37

しかし、独裁経営といっても、社長は従業員の助言を受け入れていたようである。例えば、後に銅山・鉱山業への投資は川田のアドバイスで行われたものであり、海上保険、銀行業への投資は荘田のアドバイスであった。

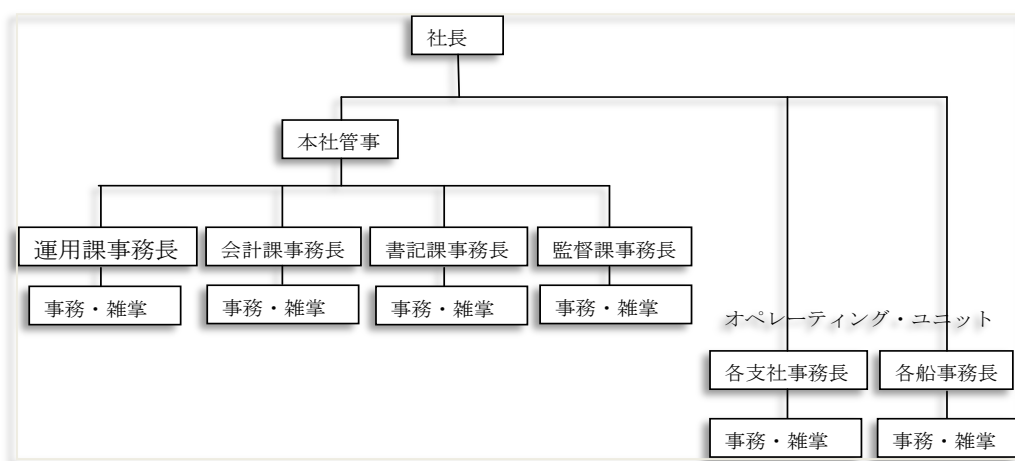
総則は職務規程（マニュアル化）の始まりであり、基本的な会社の事業に関する事項から社員のマナー・ルール、月給・旅費・年金等の多岐にわたって様々なことに関して詳細にマニュアル化された。特に、従業員の給料等級表は、標準として労務費管理の面でも、インセンティブ・システムとしても興味深い。これについては後述する。

職制は社長―管事―事務長―事務・雑掌―小使と規定されており、図表1のような組織構造になった。

職員の最高位である管事は、社長の命を受けて会社の一切の事務を総括し、出納の正否・損益、役員の勤惰・能否を調査し社長に報告する責任がもたされた。管事はマニュアル化された事項に関しては自ら執行し、臨時的なものは必ず社長の許可を要した。事務長は課、支社、船の長として所管事務を担当した。事務長の次を事務、その次を雑掌とし、それぞれ担当の事務を取り扱った。各事務長は担当する課・支社もしくは船の人事を管理（勤惰・能否の調査・報告）し臨時的なものに関して必ず社長の許可を要した。次に本社・支社・船の組織及び具体的権限と責任の範囲を見てみよう。

本社組織の運用課事務長は廻漕事務を担当、会計課事務長は金穀出納を掌り、書記課事務長は文書記録・保管、監督課事務長は管事以下諸役員の監督をすると規定された。

〔図表 3-4〕 明治 8 年組織図



出所)『三菱社誌』第 2 巻, pp.37—45; 西川,1971,p.358; 長沢,1977, p.32 に基づいて筆者作成。

この時期の支社は、本社と船長との連絡を取り合う補助役的な立場から各船・航海運賃収入、経費をまとめ本社に提出する役に代わった。一方、各船事務長には損益ではなく、原価能率及び各地調査が期待された。これは規模の拡大と遠距離路線開設を背景に、地域別運賃収入が重視されるようになったからであろう。実際に明治 8—9 年の運賃収入は、各船・航海から地域別運賃収入に代わっている。ここで運賃収入が支社ごとではなく地域別であることに注意したい。これは第一に、支社が設置されていない地域を通過し、そこからも貨物・乗客を積んでいるためである。第二に、当時は京浜・阪神航路を除いて、北海道航路などでは積貨の需要や季節の変動のために不定期運航（大口貨主と一手積契約を結んで割引運賃で運航）をしており、支社が損益単位になれなかったからである。

各支社は各船の運賃収入・支出を航海毎にまとめ、また支社の月次経費報告(陸費)を本社に提出した。支社は支社経費のみに責任を負った。各船は、航海毎に運賃明細書(船客数・貨物個数などの運賃明細書)と航海日誌(様々な地域の商業事情、何が栄え、何が輸出入されているか)を本社に提出することが義務付けられた。これまでの船長(運賃明細書)と船事務長(金銭報告)の内部牽制組織が、船事務長(数量報告)と支社事務長(金銭報告)との内部牽制組織に代わったことに注意したい。そして船長は船運航だけに専念した。

明治8年の組織構造はその後にも試行錯誤を繰り返しながら、改善されていった。例えば、当初は全ての報告は社長宛に上達するように定められていたが、膨大な情報の流れの中で情報把握・管理の問題が発生した。この時期、外部と内部の情報を区別し、担当課に情報を回すために文章上達規則が2回改定され、文書の集権化、往復の管理を目的に本社に「庶務課」が新たに設置された。庶務課は書記課と監督課を吸収し、特別な位置づけをもたされた。そして庶務課の設置と共に文書が複式に記録されるようになった。例えば、支社から送られる文書は支社、庶務課、文書の宛先課(運用課・会計課など)で記録された。これは複式簿記との関連で考えると非常に興味深い。

また、〔図表3-5〕の組織図には、オペレーティング・ユニットである各支社・各船を統括するミドル・マネジメントがないことに注目されたい。それゆえ、明治9年に各支社を統括する目的で支社長会議が年に3回行われることが決定された。

海運業以外の事業、つまり鉱山と岩崎弥太郎の家計に関する事務は梅園店に移転され、三菱の明治8年、9年前半期の財務諸表は海運業中心になっている。

2) 会計制度—原価計算・統計的管理

各支社・各船の報告は「陸費勘定書」、各地「運賃勘定」、「各船航海里数」、「各船経費勘定」に集約され、全体の損益⁵⁴が算出された。〔図表 3-5〕と〔図表 3-6〕において明治 8 年 10 月から明治 9 年 12 月の損益計算書と、資産負債書を示した。収入は運賃収入とそれ以外の収入が区別され、運賃収入も荷物運賃、船客運賃、政府御用に分類されている。この年に初めて資産負債書が登場し、資産の部は現金・棚卸資産、負債の部は未払費・資本勘定から構成されている。

各船は能率管理に責任を負い、原価計算がこれを支援した。明治 9 年度損益計算における船費は 1,433,374.406 円であった。補遺に示した明治 9 年度営業成績の「各船経費勘定」の割合を〔図表 3-7〕において示した。「各船経費勘定」では各船の支出項目(石炭・需要品・修理・給料・雑費・船客食品・合計)が洗練化された。そこで船経費の中で給料、石炭、修繕費の順で経費の割合が高い事が分かる。「給料」つまり労務費に関しては、明治 8 年の会社規則において給料等級表と各船や支社において役員・乗組員等従業員の定員が定められた。〔図表 3-8〕に示した給料等級表は労務費の基準として原価計算や労務費管理を支援した。給料統計表はさらに、昇進システムとしての役割も果たした。明治 8 年の会社規則、立社体裁、第 3 条に注目されたい。

会社が盛大になり利益が拡大すると、各人の月給を何割か増加することがある。また会社の事業が上がらず損失が大きい時は各人の月給を何割か減らし、かつ雇用をやめることもある(『三菱社誌』第 2 巻, 「三菱汽船会社規則」立社体裁、第 1 条 p.37)。

⁵⁴ 『三菱社誌』第 3 巻, pp. 617-666

〔図表 3-5〕 明治 8 年 10 月-9 年 12 月損益計算書

(単位：円)

収入		支出	
科目	金額	科目	金額
助成金	320,299.997	船費	1,230,739.014
小以	320,299.997	小蒸気船・倉庫船経費	10,769.385
荷物運賃	1,321,165.196	船舶修理	191,866.007
船客運賃	489,711.748	小以	1,433,374.406
小以	1,810,876.944	陸費	352,901.870
御用船収入	179,237.229	荷物受渡費	250,074.079
小以	179,237.229	小以	602,975.949
雑収納	25,573.280		
地所家屋収納	63.725		
蔵方利益	6,094.665		
交換所得	2,831.106		
小以	34,562.776		
合計	2,344,976.946	合計	2,036,350.355
		差引残	308,626.591
通計	2,344,976.946	通計	2,344,976.946

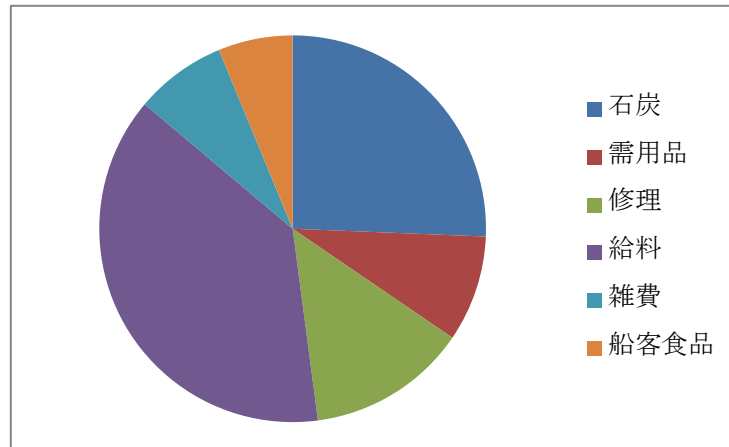
(注) 原史料では、荷物運賃は 264282.999、船客運賃は 681877.532 と記載されているが誤りと推定されるので修正した。補遺 1 を参照されたい。

〔図表 3-6〕 明治 8-9 年資産負債勘定

(単位：円)

明治 9 年 12 月 31 日資産負債勘定書			
資産		負債	
名称	金額	名称	金額
銀行通貨	100,309.846	支社係	10,384.222
同洋銀	20,596.320	経費係	2,468.000
横浜銀行通貨	6,514.615	学校助成金	16,250.000
同洋銀	7,897.250	同資金	3,498.521
各船準備	7,091.000	資本勘定	235,027.691
用度局	73,010.328	払口利子	9,252.790
給料係	22,915.800	身元金預	13,664.450
運賃係	4,497.416	積金預	13,446.895
商船学校	20,681.860	仮納勘定	1,488.104
商船学校修繕費	2,981.741	ネバタ号船税	2,068.000
仮渡運賃	8,332.275	差図書	2,062.232
諸口仮渡し	31,018.467	為替勘定	339.100
食物勘定	1,139.997	小笠原嶋助成金	3,000.000
酒類勘定	1,848.090		
新潟丸・高砂丸修繕費	4,115.000		
合計	312,950.005	合計	312,950.005

〔図表 3-7〕 明治 8 年 10 月～明治 9 年 12 月の船経費の割合



〔図表 3-8〕 給料等級表 (単位：円)

等級	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
上級	300	275	250	225	175	140	110	90	70	55	45	35	27.5	20	15
下級				200	150	120	100	80	60	50	40	30	25	17.5	

等外	1	2	3	4	5	6	7	8	1等	2等	3等
	日給	日給	日給	日給	日給	日給	日給	日給	日給	日給	日給
月給	13	11	10	9	8	7.5	7	6.5	0.2	0.16	0.12

つまり、給料等級表は競争時の原価削減にも利用されたと考えられる。

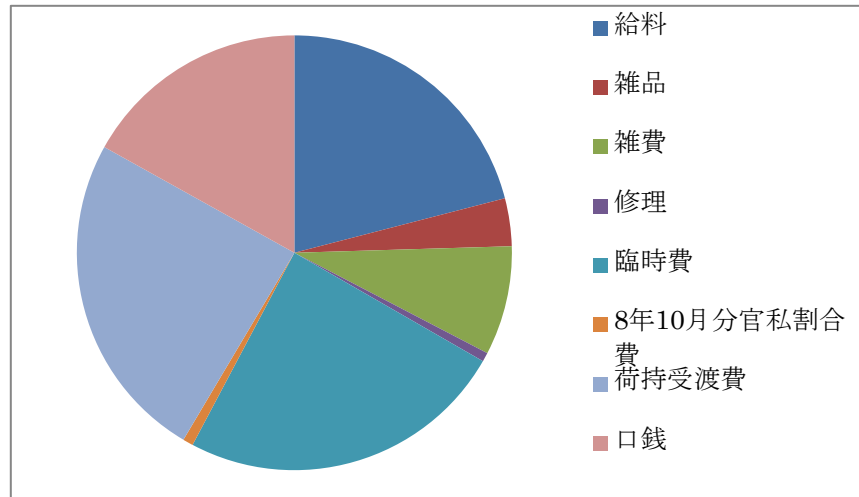
また、石炭の消費は、各船の能率も踏まえて「各船航海里数」において船トン数・蒸気時間・航海里数・石炭消費高によって分析された。

各支社は支社経費（「陸費」）に対し責任を負い、本社で各支社の陸費は統計的に比較分析された。実際に、『三菱社誌』には、経費の無駄を削減するよう本社から各支社、船宛の「下達」がみられる⁵⁵。各支社の陸費項目(給料・雑品・雑費・修理・臨時費・貨物受渡費・口銭・合計)も細かく分類されるようになった。明治9年度損益計算書では陸費は602,975.949円であり、その内訳を〔図表3-9〕において示した。

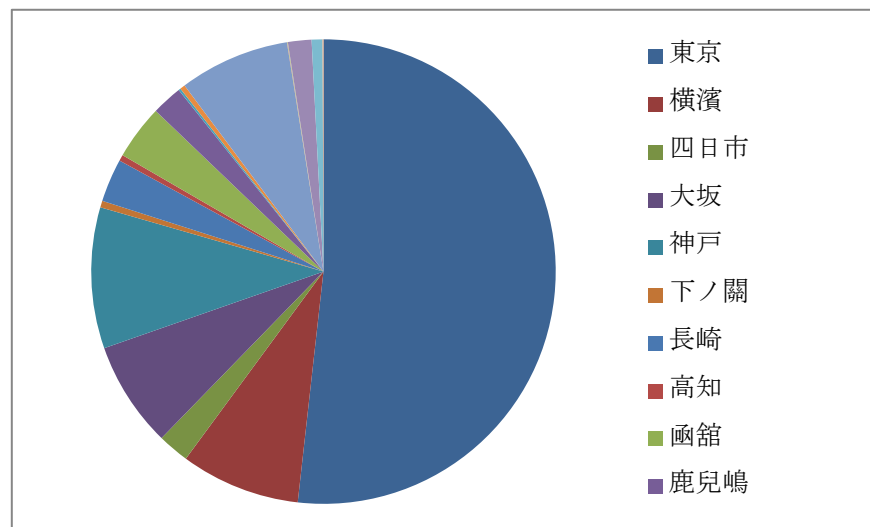
給料の割合が高いのは船費と同様であり、その管理方法も船と同様である。つまり、支社役員の定員を制定し、給料等級表に基づいて管理された。支社が設置されていなかった地域の出荷に対しては、中間者に口銭を支払っていたようである。その口銭は最も近い支社の経費に入っている。荷物受渡費は船と港を結ぶ小船の経費である。また、この時期は臨時費が高く、支社を新しく設置することと関係していると考えられる。しかし、陸費の支社別割合を見ると、東京、横浜、神戸、大阪、長崎支社の経費が最も高く、他の支社の経費はそれほど多くない。〔図表3-10〕を参照されたい。

⁵⁵ 例えば、『三菱社誌』第2巻, p. 129 ; 第6巻, p. 372

〔図表 3-9〕 陸費内訳



〔図表 3-10〕 陸費の支社別割合



統計データは経費の管理だけに利用されたわけではなかった。本社は、各支社に貨物名、その個数・サイズ・一個当たりの原価・平均運賃・一個当たりの平均運賃に関する情報を要

求⁵⁶し、これらの情報に基づいて運賃を設定・調整した。さらにこの情報は、船事務長(数量)と支社事務長(金銭)の内部牽制組織を管理するためにも役立ったであろう。

3) 不正管理とインセンティブ・システム

明治8年に従業員数が2000人まで増え、組織の急激な拡大は不正管理やインセンティブ・システムの必要性をもたらした。積金制度(従業員の給料から1割を納める)・身元保証人制度が不正予防の目的で導入された。また、弥太郎は各支社・課事務長の任期を1年と定め、1年おきに交代させた。これは不正行為を管理し、さらに各地からの情報を本社に集中させるための制度であった。実際に『三菱社誌』には交代直後に不正発覚が多くみられる。不正の重大性によって給料減から弁償・解雇などの懲罰がとられ、一方、誠実さと能力向上を浸透させるためには成果(努力)型報酬・昇進制度が導入されていた。昇給・昇進は上述した給料級等表に基づいて行われ、雇用年数に関らず昇給・昇進がみられる。ちなみに、邦人上級従業員は三菱関係者を介して採用され、下級船員や外国人従業員の内漁員は、雇用契約期間が定められ、周旋業員を介して採用された。明治19年代まで一部の人を除いて在職期間が短かったのである。

弥太郎は、関西と九州の支社を統括する目的で管事出張制度を導入し、3カ月おきに管事を交代させた。ちなみに社長に次ぐ最高職務の管事は2-3名いたようである。

このような人事交替が多い三菱の経営システムを支えたのが職務規程(マニュアル化)であった。細部まで業務をマニュアル化することにより人事交代による管理の緩みを妨げることができた。また、文書・記録のマニュアル化は管理会計を促進したと考えられる。

⁵⁶ 『三菱社誌』第3巻, p. 127

4.3 経営システムの発展と課題

この時期の経営システムの発展としてマニュアル化、不正管理及びインセンティブ・システムの導入、船の能率管理のための原価計算の登場などを挙げることができる。Johnson & Kaplan (1987)が指摘する内部プロセスの能率を評価するための管理会計として、船の能率管理のための原価計算や支社の統計的管理、規模の能率を管理するためのマニュアル化(標準化)を指摘することができる。また、上總(1999)が指摘する管理者管理のための管理会計として、支社事務長の運賃収入の金銭報告と船事務長の運賃明細書の報告からなる内部牽制組織を指摘できる。支社事務長や船長の報告制度の期限や内容などのマニュアル化は管理者管理のための管理会計のさらなる発展であろう。しかし、まだ次のような問題点があった。

すなわち、オペレーティング・ユニットを統括する組織の欠如が、全社的資金管理の問題をもたらしたのである。具体的には、複雑な業務活動の中で発生する様々な費用の内、どのような費目の支払いを支社に委譲できるか、全社的な資金を把握するためにどのような管理技法が有効か、が問題であった。この問題に対する対策は明治10年制定の簿記法で現れる。

第5節 固定資産の増大による経営システムの変更

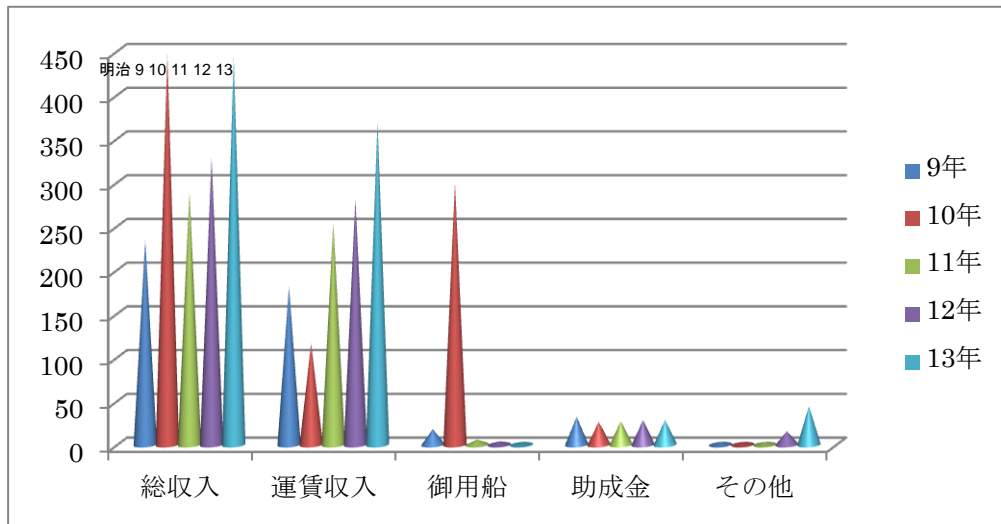
5.1 背景

明治10年に西南戦争が勃発し、三菱は遠距離航路開設を一時休止し、ほぼ全ての船を政府御用に回した。これにより三菱は船舶不足に陥り、弥太郎は政府からの借入金で大型船を複数発注した。しかし西南戦争が短期終結し、注文した船舶が到着する前に過剰設備投資の問題が明らかになった。また政府御用を優先する間に運賃シェアを喪失したため、戦後に損失を計上した。実際に御用船運賃は非常に不確実であり、明治10年以外はほとんどわずかであ

った。また、政府から受け取る助成金は、損失をカバーするものではなく、損益と関係なく一定の金額であった(図表 3-11 参照)。過剰設備投資に対応するため、また、運賃収入を拡大するために、弥太郎は北海道進出など遠距離航路を拡大し、船舶(資本回転)の効率を重視する戦略をとった。

三菱は西南戦争において高額収益を得ることができたが、政府から無償で受け取った船舶により得た収益だと批判が高まった。弥太郎は政府から無償で下付された 31 隻の船舶代金を 120 万円と見積もり、無利息で 50 年間にわたって上納するという冥加金を申請した。これは、政府依存度を下げる目的の方針であったと考えられている⁵⁷。そして冥加金の資金面を支えたのがこの時期初めて実施されるようになった減価償却の実務であった。

〔図表 3-11〕 総収入とその内訳(明治 9-13 年) (単位：万円)



出所) 『三菱社誌』 第 3 巻—第 8 巻、明治 9-13 年度営業成績に基づいて筆者作成

⁵⁷ Wray, 1984, p. 105; 三島, 1979, p. 77; 鈴木, 1981, p. 105

政府からの借入金、過剰設備投資の問題、冥加金とその資金調達方法の問題は弥太郎に資本的支出、資本効率の問題を意識させたようである。これは次に検討する三菱簿記法に反映されている。

5.2 経営システム

1) 会計制度—簿記法制定

明治10年7月26日に簿記法が制定された。その主な内容をまとめると次のようになる⁵⁸。

1. 会計年度(西暦制を採用、前半期と後半期の区分)
2. 各船及び各財産別に損益を計算
3. 資本的支出の認識(大修理費を各船現価(現在の価)に加算)
4. 固定資産の減価償却の実施(船は年間現価の10%、建物は10%以下)
5. 保険積立金(船現価の年間12%)
6. 新船買収及び大修理手当の積立金(年間船現価の15%を損益勘定から差引く)
7. 蔵方(貯蔵品)・石炭・紙筆墨(文房具)毎の予定価格を用いた担当係の損益計算、担当係毎の補助帳及び内訳勘定の元帳勘定による統制、独自平均元帳独立採算制の導入
8. 各支社に預り金勘定を整備(明治11年から各船準備金制度も導入)

⁵⁸ 簿記法の原文については補遺を参照されたい。

9. 毎月平均改表（試算表）を作成、社長と駅通局(政府)に提出
10. 毎期末に損益勘定と減価勘定につきその明細、各船舶勘定の抜粋を作り社長と駅通局に報告

弥太郎は、資本に対して現価(現在の価)を認識するようになり、大修繕費はその価を上げ、減価償却ではその価を下げている。また、長期的支出が認識され大修繕積金や保険積金が導入された。そして各船を会計単位にし、減価償却を計上することで資本の回転数を上げることが認識されたようである。全社的に資金を管理する目的で各支社預金制度が導入された。これは、本社および他支社よりの送金と運賃収入を「各支社預り金」とし、ここから経費を支払い、残額を本社に送金するという方法であった。各支社は、送金に対しては「預り金請取証」、運賃収入に対しては「運賃納目録」、預り金の収支明細に対しては「預り金受払目録」を本社に報告した。明治 10 年 11 月以降、各支社は「出納日報」を毎日作成し本社に提出するよう定められた。さらに、各支社によって資金の過不足が発生した場合には、各支社間に送金の経路を定め資金過不足が調整された。

明治 11 年からは各船に対しても各船準備金制度が導入され、各船は、「準備金受取書写」、「給料仕出書写」、「交換金証書」、「船中取運賃表」、「諸経費買揚証書」、「賄米買入証書」、「食料仮渡証書」、「賄米差引計算帳」などを作成し本社に提出するよう定められた。

各支社と各船の預り金・準備金制度は、似ているものの、各支社が期間計算であるのに対し、各船は一航海一計算であった点が異なる。「各船預り金」「各船準備金」関係の報告が集められ、財務諸表が作成された。経費は支社単位で集計され「陸費勘定書」、各船単位で集計された「各船経費勘定書」が作成された。運賃収入は明治 10 年より各船単位で集計され

(「各船運賃勘定書」)、損益評価の単位は各船であった。一方、各支社の経費は統計的に管理された。補遺を参照されたい。

〔図表 3-12〕 明治 10 年損益計算書

(単位：円)

明治 10 年損益勘定書			
収入		支出	
科目	金額	科目	金額
助成金	262,700.000	船費	1,405,814.163
小以	262,700.000	小蒸気船、創船浮標経費	24,130.082
荷物運賃	721,473.655	船舶修理	337,963.163
船客運賃	441,566.875	荷物受渡費	160,659.599
小以	1,163,040.530	小以	1,928,567.007
御用船収入並び各船雑収入	2,999,342.188	陸費	523,857.481
小以	2,999,342.188	小以	523,857.481
舩下船収入	967.125	舩下船経費	303.487
地所家屋収入	1,760.867	地所家屋経費	205.183
雑収入	12,488.364	大阪稻荷経費	10.820
蔵方利益	6,710.948	利息	47,002.350
小以	21,927.304	交換所損	4,829.144
		小以	52,350.984
		減価	331,849.877
		保険	392,409.260
		小以	724,259.137
合計	4,447,010.022	合計	3,229,034.609
		差引残	1,217,975.413
通計	4,447,010.022	通計	4,447,010.022

出所：『三菱社誌』第 4 巻，明治 10 年度営業業績

〔図表 3-13〕 明治 10 年資産負債勘定書

(単位：円)

明治 10 年 12 月 31 日資産負債勘定書			
資産		負債	
名称	金額	名称	金額
通貨洋銀	2,002,641.959	政府拝借	2,860,587.664
三菱製鐵所資金	50,000.000	社員積金並び取次人身元 金	13,536.321
地所家屋並び諸道具	102,332.744	給料支払未済	5,930.902
各支社預金	12,079.271	支払指図書	973.722
各船船価	3,329,436.072	太平洋会社	466.090
各船準備	7,279.026	利足支払未済	26,956.258
諸仮渡	94,895.680	賞興金未済	4,789.450
運賃仮渡	6,454.878	商船学校資金預	2,394.115
仕送金	3,796.239	為替方並び三菱製鐵所利 益	26,528.276
経費係	100,806.542	運賃其他仮納	173,629.317
石炭係	65,606.021	通貨洋銀立替の差	23,922.908
筆紙墨	1,225.323	補正	1.031
蔵方	53,930.911	保険	392,409.260
東西会社	1,312.440	旧三菱	343,791.299
支那日本商会	6,854.450	別途勘定	869,420.132
ヲルシホール	41.270	前期まで益金	593,889.911
各船修繕前払	60,750.000	当期における旧三菱の計 算に組成たるもの差引残 高	8,916.602
陸軍省鹿児島県長崎県公務 係	94,454.725	新船買収交換金	45,125.000
紀伊の國丸帆前改造	7,964.548	当期益金	932,712.093
ドック造営費	1,990.189		
上海船食物酒勘定	5,638.917		
御払い下げ船舶代改正船価 ノ差金新潟丸高砂丸の分	15,999.081		
上海線買収	40,000.000		

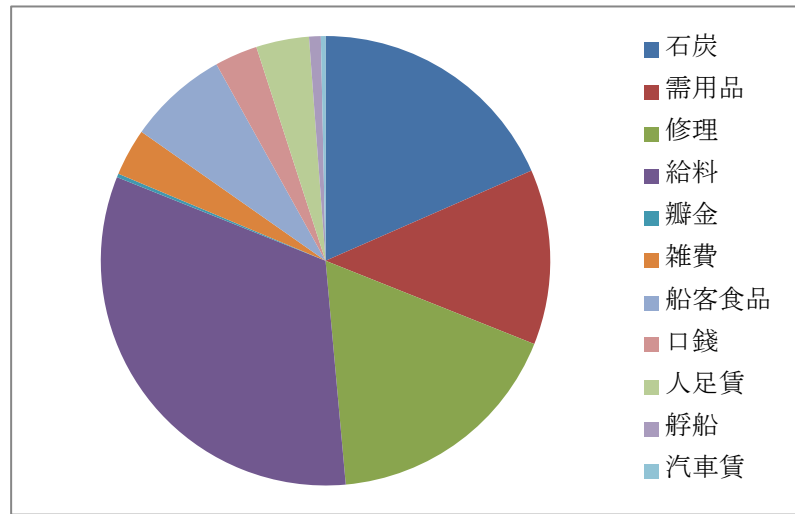
旧資本	30,187.625		
別途渡	50.000		
帳外資本	2,000.000		
公債證書	218,809.850		
新潟丸高砂丸英国航に付いての修繕費当期に関する分	7,896.703		
千里丸衝突費元船価に組入分の当期に関する分	1,532.137		
四日市支社通船全	13.750		
合計	6,325,980.351	合計	6,325,980.351

出所：『三菱社誌』歳4巻，明治10年度営業業績

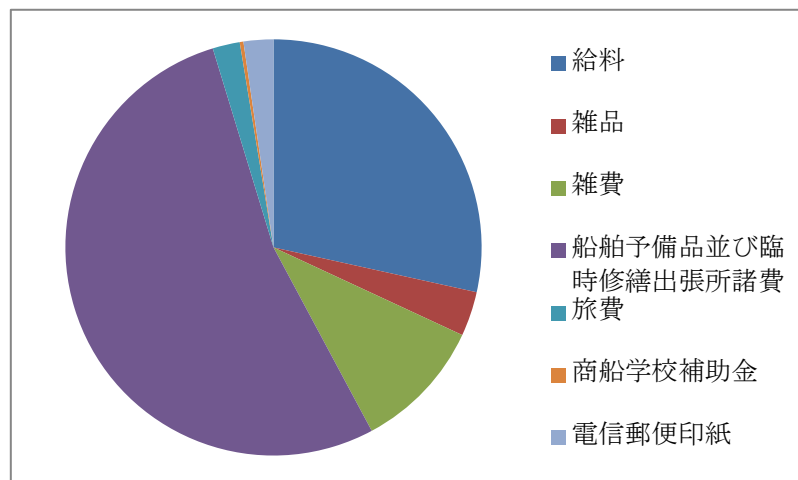
本社で、「各船経費勘定書」、「陸費勘定書」、「各船運賃勘定書」、「御用船収入並び雑収入」、「助成金勘定」、「各船減価勘定書」、「各船保険勘定書」など諸勘定書に基づいて〔図表 3-12、3-13〕に示した損益計算書が作成された。

船費の内訳(〔図表 3-14〕)をみると、明治9年陸費(支社経費)の内訳に入っていた口銭と荷物受渡費(舢舨・汽車賃)、さらには弁金が各船経費に入っていることに注目したい。これも各船損益に重点を置いたことを表している。一方、陸費の内、船の予備品を含む臨時費が増えている。これは明治10年西南戦争と関連した支出だと考えられる。

〔図表 3-14〕 明治 10 年船費内訳



〔図表 3-15〕 明治 10 年 陸費の内訳



明治 10 年の西南戦争がもたらした過剰設備投資の問題、さらに、政府から受け取った船舶に対して莫加金の支払いは、固定資産を意識した経営管理の必要性をもたらした。海運業の能率を評価するために、今や直接費だけの管理では不十分であった。会計単位を船において、

各船の能率(資本の回収)を評価するために、減価償却、保険積立金、大修繕積立金などの実務が展開された。管理者管理のために「各支預金制度」、「各船準備金制度」による報告制度が実施され、経費支払いの一部が各船や各支社に委譲された。

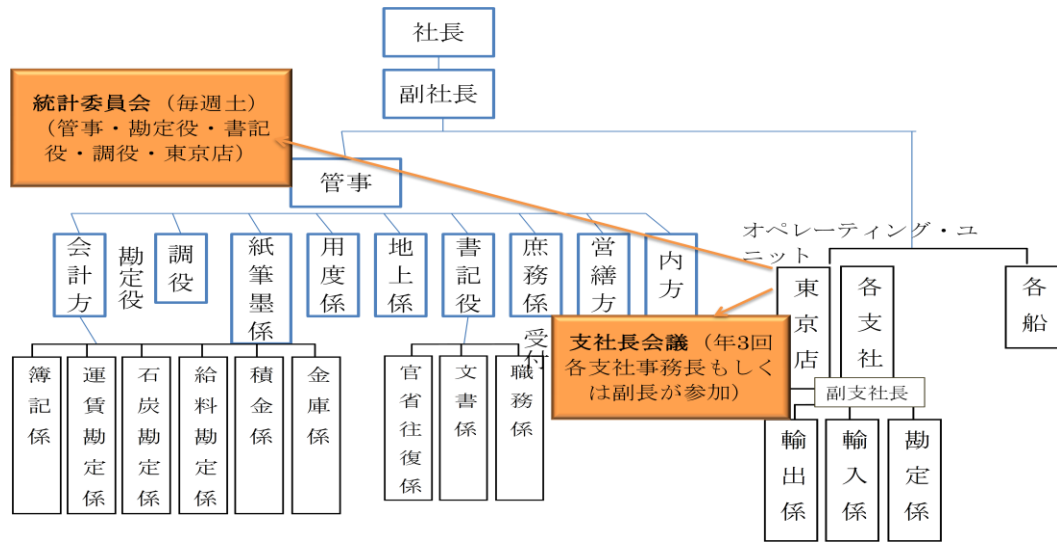
2) 組織構造 - 本社組織の発展

明治9年以降も試行錯誤を繰り返しながら本社の組織改革が行われた。ある係を設置し廃止しまた設置したり、局・課・係の名所が変更されたり、用同係と会計方の中で諸係の入れ替わりがみられる。〔図表 3-16〕において明治13年の組織図を示した。

この組織では、まず、明治8年の組織図と比べて本社組織の職能が増え拡大したことが分かる。社外と社内の文書を分けて管理するために書記課と庶務課が分かれ、集中購買を背景に貯蔵品(用度係)、文房具(紙筆墨係)の購買を担当する係が登場した。主要購買品の内、石炭だけが会計課に配置されているのも特徴的である。これは、各船の航海能率を分析・評価する上で、重要な費目であったことを反映している。また、規模の拡大は内部監査の必要性をもたらし、調役がこれを担った。

明治8年に設置されていた運用課は東京店と改名され、本社から独立した。東京店はトップ・ミドル組織(統計委員会)とミドル・ロー組織(支社事務長会議)をつなぐ特別な支社となった。新たに設置された統計委員会は毎週土曜日に集会し、管事・勘定役(会計課長)・書記役・調役(監査)・東京店をその委員として業務報告を検討した。また、海運業以外の岩崎弥太郎の家計(土地・公債・株など)と鉱山業を内方元締め役が統括するようになった。これは海運業以外の収入(雑収納)を得る目的での試みであったと考えられる。この時期に支社事務長交代が1年から8カ月に短縮され、管事出張は3カ月から1年に延長されたことも注意すべき点であろう。

〔図表 3-16〕 明治 13 年の組織図



出所) 『三菱社誌』 第 8 巻, pp.27-55;長沢,1977, p.35 に基づいて筆者作成

注) 組織とは職能と権限とコミュニケーションのラインである(長沢, 1979, p. 44; Chandler, 1967, p.29 の組織構造に関する定義も参照されたい)。コミュニケーションは垂直的だけではなく、水平にも行われる。上記の図における「統計委員会」と「支社長会議」はそれである。

第6節 まとめ

岩崎弥太郎が明治 3 年に、九十九商会の名義で土佐藩から汽船 3 隻を譲り受けて海運業を開いたのが三菱の発祥である。半官半民会社との激しい競争があった明治 3-7 年には、海運業の能率を評価するために各船・航海の直接収支が重視され、管理者管理のために船事務長が金銭、船長が運賃明細書を担当し、それぞれが直接本社に報告する内部牽制組織が実施された。

明治8-9年に政府の保護対象となり規模が拡大すると、大きくなった組織を効率よく管理するためにマニュアル化が進んだ。この時期、遠距離航路開設において地域別運賃収入が重視され、管理者管理のための内部牽制組織は支社が金銭報告と船が数量報告する制度に代わった。また、支社の経費を管理するためには、統計的管理が、船舶能率を向上させるためには原価計算が展開された。

明治10-13年には、西南戦争がもたらした政府借入金と過剰設備投資の問題、高収入に対する批判と異加金の申請を背景に、資本的支出(固定資産)が認識されるようになった。各船(資本)の効率と各船損益が重視され、この時初めて減価償却、保険積金、大修繕積金が登場した。また、全社的に資金を管理するために「各支社預り金制度」、「各船準備金制度」が導入された。「各支社預り金制度」と「各船準備金制度」は管理者管理のための報告制度でもあった。

この三期間においては、それぞれ経営課題と経営方針が異なっているものの、専ら複式簿記を利用した経営システムが展開されていた。三菱では政府の保護を受ける以前(明治6年)から大陸式簿記法に基づいた収支決算書が作成されていたこと、九十九商会時代では土佐藩は株主ではなく、船舶を貸していただけであったこと、政府の保護を受けるようになってからも助成金に対してのみ報告するだけでよかったことを考慮すると、簿記システムは経営方針の実行を目的に発展したといえよう。

Johnson & Kaplan (1987)は「管理会計実務を誕生させた本質的な事情は、単一活動を行う上で、2つあるいはそれ以上の取引プロセスを内部化することによって、利潤を獲得する機会を追求することにあった(Johnson & Kaplan, 1987, p.42)」と指摘する。海運業を行う上で、三菱が複数の船を運用することは、「2つあるいはそれ以上の取引プロセスの内部化」したことに相当するであろう。そして Johnson & Kaplan(1987)は、「繊維会社、鉄鋼会社、鉄道

会社及び卸売業者における新たな管理会計実務の目的は、内部化した取引プロセスを評価することにあった(Johnson & Kaplan, 1987, p.42)」と主張する。具体的には、「製造企業では、素材あるいは半製品を製造の1つの段階から次ぎの段階に加工するための直接加工原価情報；鉄道では、トンマイル当りの原価 (cost per ton-mile) 情報；卸売業では、商品回転率 (stockturn) 情報である。全てのケースにおいて、これらの新たな会計情報は、単一活動の企業が内部で管理するプロセスに使用した資源の効率性に焦点を当てていた (Johnson & Kaplan, 1987, p.42)」。繊維企業では、直接労務費原価計算の導入と管理会計実務が始まったのであるが、海運業では労務費はどちらかという固定費であった。航海の能率を評価するためには、石炭の消費を分析することが重要であった。三菱では船の能率は、船トン数・蒸気時間・航海里数・石炭消費高によって分析された。

また、三菱は海運業の特徴からして、多数の支社と船を所有していた。これは、オペレーティング・ユニットが地理的にまとまりを持つことのできる製造業とは異なり、管理上あるいは会計システム上、特別の問題を派生させた。すなわち、三菱においては、各地に分散したオペレーティング・ユニットを本社が如何に効率的かつ不正がなく管理するかということが、主たる課題であった。そして現金や勘定残高を、できる限り速やかに本社に集中させることがシステムを設計する際のプリンシプルとなった。

この時期の複式簿記は本社を中心に展開され、この時期に行われた組織改革も本社に情報・権力を集権化する目的のものであった。各船は会計単位だけであり、航海の能率に責任を持ち、損益に対する責任は負わなかった。各支社も陸費だけに責任を持った。また、不正を予防管理するために様々な工夫がなされた。例えば、支社事務長・船事務・課(係)長の人事交替や出張管事制度がその一つであった。人事交替はマニュアル化の徹底を促すことで、管理会計実務の発展を促進させたと考えられる。

第4章 予算の導入と簿記システムの支社展開 明治 14-18 年

第1節 はじめに

前章では、明治 3-13 年の本社組織の発展や本社中心の簿記システムの発展について検討してきた。本章では、明治 14 年以降の経営システムの発展について検討する。まず、三菱の明治 13 年までのハイライトを示しておく。

岩崎弥太郎が明治 3 年に、九十九商会の名義で土佐藩から汽船 3 隻を譲り受けて海運業を開いたのが三菱の発祥である。

明治政府は国内海運企業の育成の必要性を痛感し、明治 8 年に強力な民間海運企業の育成・保護政策を進めた。三菱はその対象企業となり、政府から無償で 31 隻の船と 15 年間にわたって助成金を受け取ることになった。

三菱は明治 8 年に米国の太平洋郵便会社及び東西汽船会社や、英国の P・O 汽船会社との激しい競争の中で、上海航路を開設し、荷為替業務を開き、政府の「外国船乗込規則」支援を得て競争に打ち勝った。明治 10 年に西南戦役の軍事輸送を完遂して政府の期待にこたえ、自らも汽航収入 450 万円、利益金 120 万円をあげ、明治 10 年

(1877) 末には所有船 61 隻、35,464 トン、全国汽船総トン数の 73%を集中し、従業員も 2,156 名に達した⁵⁹。

しかしながら、弥太郎は明治 14 年の政変で、政府内の支持者を失った。明治 14 年以降、三菱の独占に対する批判が高まり、汽船会社 4 社が合同して半官半民の共同運輸会社が設立された。3 年間余りの激しい値下げ競争の結果、明治 18 年に両社が合併され、新たに日本郵船会社が設立された。同年に創業者の岩崎弥太郎が胃癌で死亡し、弟の弥之助が社長に就任した。海運業を手放してから、三菱は「海から陸へ」という戦略に基づいて、造船・炭鉱・銅鉱山事業に多角化していったのである。

本章では、明治 14 年から 18 年まで激しい競争環境の中で、予算の導入、オペレーティング・ユニットの役割変更と業績評価、本社中心の簿記システムの支社への展開等、経営システムのさらなる発展について検討する。

第2節 背景

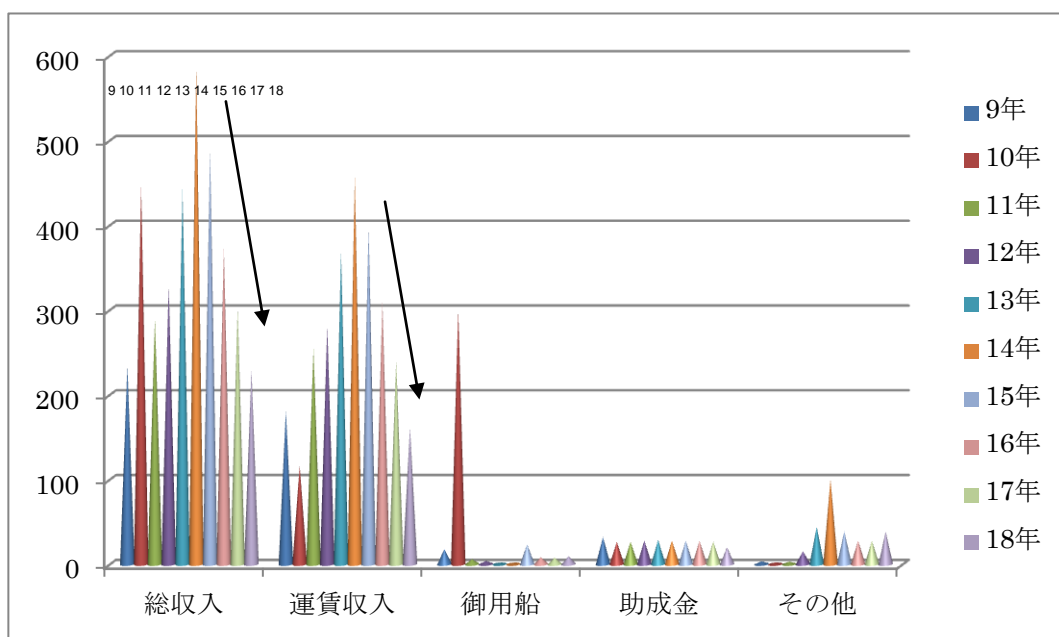
〔図表 4-1〕において明治 9 年から 18 年までの総収入とその内訳を提示した。この図表から総収入のうち運賃収入の割合が大きいたことが分かる。また御用船（注：航海中にお酒などの販売から得る各船雑収入も含まれる）は明治 10 年の西南戦争以外には非常に少なく、政府の御用は不確実であったことが分かる。一方、政府から受け取る助成金は損益と無関係であり、一定の割合であった。

⁵⁹ 西川孝治郎 1970, p.352

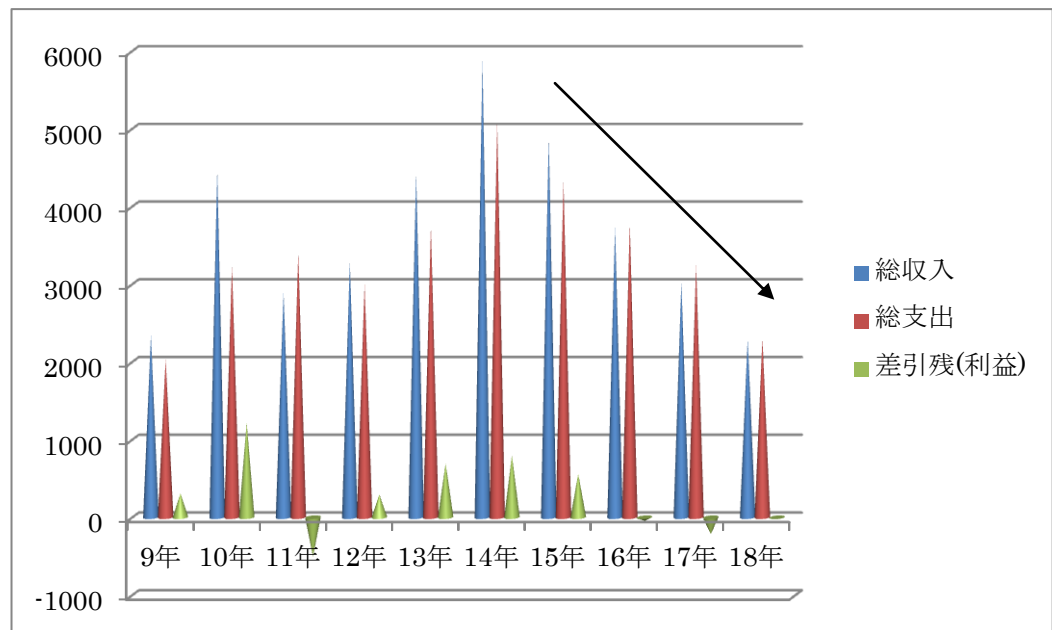
〔図表 4-1〕及び明治 9-18 年の営業業績を示した〔図表 4-2〕図では、何よりも注目したいのは、明治 14 年以降の総収入と運賃収入の急激な下落である。その理由は、第 1 に、政変と海運業保護に対する政府の目的が変わったことである。政府の海運業保護における最初の目的は、運賃を引き上げ強力な海運企業を作ることであった。しかし、政変によって三菱の独占に対する批判(薩長藩閥・自由党等)が高まり政府の見方は運賃引き下げに代わった。つまり、三菱は政府中核から強力な後盾を失ったのである。

第 2 に、弥太郎は明治 13 年に高島鉱山を買収し、海運業以外の事業に多角化を始めた。これは政府によって第三命令書の下付と、半官半民の共同運輸会社の設立をもたらした。つまり、競争環境が著しくなったのである。

〔図表 4-1〕 明治 9-18 年の総収入とその内訳 (単位：千円)



〔図表 4-2〕 明治 9-18 年の営業業績 (単位：千円)



〔図表 4-1, 4-2〕 出所：三菱史料館：請求記号 MA-08001-022, MA-08001-023, MA-08001-024, MA-08001-025, MA-08001-028, MA-08001-029 に基づき筆者作成。注) 明治 9 年は明治 8 年 10 月から明治 9 年 12 月までの業績である。

明治 8 年に下された第一命令書については第 3 章で紹介した通りである。第二命令書は、1 年間の試験期間を終えたことを承認するものであった。

第三命令書の内容は次の通りであった。第 1 条で、商品売買事業を禁止、第 2 条で払下げ船は代金完納まで政府の許可なく質入れ・売却を禁止すること、第 3 条で、政府借入金で購入・大修繕した船舶も同様であること、第 4 条で、登簿トン数 2 万 2 千トンを維持・増加し、旧船を新船に置き換えていくこと、第 5 条で、機関は年 1 回検

査すること、第 6 条で、新船建造・買入、大修繕の時は届け出ること、第 7 条で、新船建造・買入、大修繕の準備として公債 18 万円を預けること、第 8 条で、上海航路は 11 ノット以上の速力を維持すること、第 9 条で、官立学校で航海を学んだものが乗り込むことがあること、第 10 条で、運賃が不当な時は改善させることがあること、第 11 条で、御用の際運賃の設定方法、第 12 条で、命令に違反したときは処分されること、第 13 条で、第 1・第 2 命令書は効果があること、第 14 条で、第 1・第 2 命令書の期限が来たときには、さらに継続することがあること、が規定された。

こうした経営環境の変化に対応してとられた戦略や方針を下記の 4 点に求めることができる。

1. 明治 13 年まで東京・横浜—神戸・大阪以外の航路では不定期運航、つまり、大口貨主と一手積契約を結んで割引運賃で運航されていたものが、定期運航に変更された。
2. これまで各船が会計単位であったが、激しい競争の中、各支社の集荷能力に重点を置くために、会計単位が各船から各支社に変更された。
3. 多角的投資を背景に、岩崎家所有資産と海運業資産を区分する必要が生じ、その目的で組織改革が行われた。
4. 多角化が進むにつれ海運業以外の事業を取扱う組織改革が行われた。

次にこの 4 点に焦点を当て検討する。まず、組織構造について見てみよう。

第3節 明治 15 年の組織改革

明治 15 年 9 月 22 日、本社の職制を本務、会計、庶務の 3 つの課を置き職務章程を定める職務章程が配賦された。

本務課は廻漕本務の営業事務を管掌し、下記がその事務内容である。

1. 本務課はあまねく営業の得失に注意しその進退駆引きをなす
2. 各航路に船舶を配置増減しその着発日時を定める
3. 各航路運賃の定額を設け或は臨時のことを定める
4. 荷物船客搭載^{とうきがい}の約束を結ぶ
5. 荷物紛失毀損^{きそん}その他事故の取り調べ並びに始末
6. 貸し船借り船の約束を結ぶ
7. 荷物船客取継人解舟人足方などと約束を結び、その身元金口銭賃銭を定める
8. 船舶難破^{なんぱ}処分

会計課は会計、用度及び所要品管理一切の事務を掌る。その主な内容は以下の通りである。

1. 勘定張簿の整理金銀出納
2. 石炭その他船舶所要品貯蔵及び支給
3. 船舶新造・買収・修理・解撤・売払い
4. 船客接待の飲食物支給
5. 各店家屋倉庫建築修理諸道具の供給及び保管
6. 各船諸用品支給

7. 地所の他の諸用品管理

会計課は、勘定方、用度方、営繕方、筆紙墨方、地所方、機関監督助役、製図方の分掌からなる。

庶務課は本務課と会計課に属しない一切のことを掌る。その主な内容は下記の通りである。

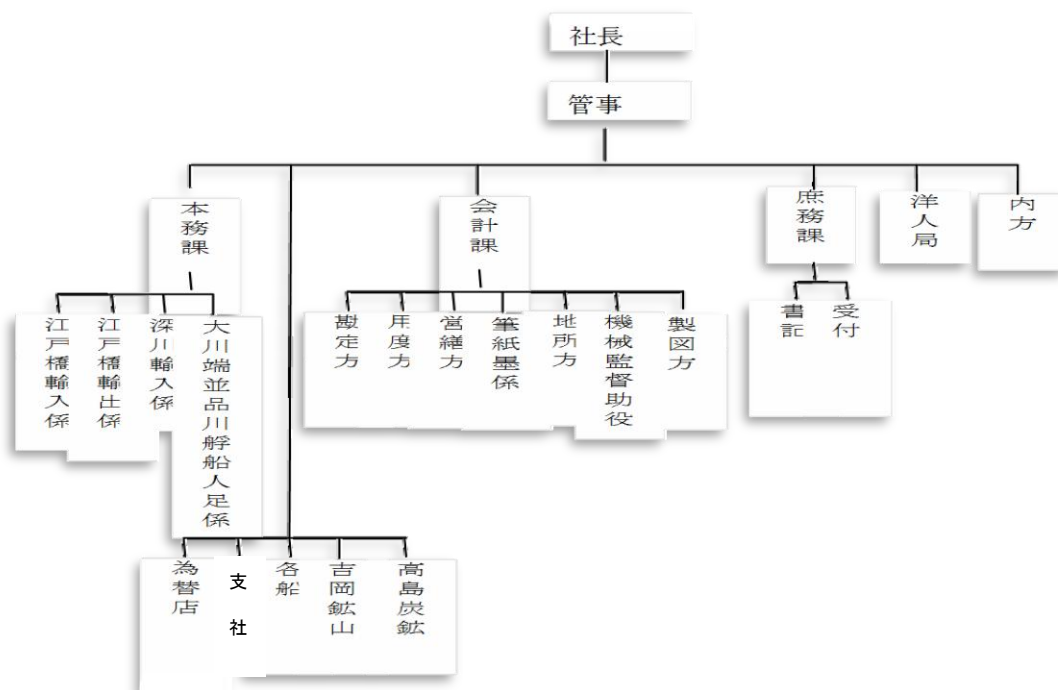
1. 管轄管状(政府)より本務についての命令書に関すること
2. 郵便御用に関すること
3. 会社の業務に関する公布及び会社の規則を保管伝達
4. 社長手許の文書の往復
5. 外来の信書受付
6. 会社より発する信書送達
7. 社員の進退黜陟
8. 社員一身上の願伺届
9. 社員勤怠
10. 船舶乗組み定員並び給料定額
11. 公事訴訟取扱
12. 雇う外国人のことに付管府に係るの事
13. 本社宿直事務及び店内取締
14. 会社の重要な事件の記録

庶務課は書記と受付の分掌からなる。

明治15年の組織図は、〔図表4-3〕に示した通りである。この組織図の特徴は、これまで、海運業の本社組織として特徴的であった本社組織が、その直接下に鉱山業

や為替業が来て、複数の事業を統括する本社になった変わったことである。これ以降海運業以外の事業が拡大していくにつれ、この時期は銅山・鉱山業の職務を規定する組織改革もみられる。海運業以外の事業—鉱山業や、船舶修理所の三菱製鉄所(この組織図にはなぜか入っていない) —の会計勘定が独立され、その営業業績は本社の損益計算書において、特集収納と記載されている。また、為替業の収益が「雑収納」に入っている。為替業の営業業績に関する資料は『三菱社誌』にみられ、製鉄所の会計史料は、『長崎造船所原価計算生成史』(豊島 2006)で紹介され、三菱史料館に、明治14年12月から明治26年12月まで半年毎に高島鉱山決算表が残されている。時間の制限のため、本論では海運業に焦点を置く。

〔図表 4-3〕 明治 15 年組織図



出所：『三菱社誌』第10巻、p. 409

では、海運業のオペレーティング・ユニットの管理様式にはどのような変化が見られるのか。

第4節 オペレーティング・ユニットの役割変更と業績評価

海運業のオペレーティング・ユニットに相当するのは各支社及び各船である。〔図表 4-4〕において支社と船の規模と役割の変遷を示した。短距離航海を小規模で行っていた明治 3-7 年は、支社は単に本社と船との連絡を取り合う役割を担っていた。そして各船・航海毎の直接収支が重視された。この時期は、支社は業績を評価するほど規模が大きくなかったし、業務も単純であった。船に関しては、能率よりもまず情報の正確性を管理する必要があった。そのため船長と船事務長の内部牽制組織が採用された。人事交替制度のもとで、責任を明確にするため船は航海番号が記載され、船の能率管理を、航海日数を把握することから始めた時期である。

政府の保護と規模が大きくなった明治 8-9 年は、遠距離航路の開設という方針に伴って、地域別収益が問われるようになった。そこで各支社は各船航海の収支をまとめ本社に報告する役割に代わった。一方、各船はそのトン数・蒸気時間・距離消費された石炭で能率が管理されるようになった。明治 8 年以降、主要支社—長崎支社、神戸・大阪支社は管事が交代出張で統括し、他の支社事務長が 1 年おきに交代される制度のもと、支社事務長の業績が評価管理された。また支社の経費は統計的に管理された。

明治10-13年には、政府から無償で受け取った31隻の船舶に対する冥加金の申請、さらに西南戦争がもたらした過剰設備投資の問題を背景に、固定資産が認識されるようになった。固定資産の回収目的で初めて減価償却や複数の積金制度が導入された。船舶、つまり固定資産を効率よく運用するために、各船が会計単位に代わった。各支社の役割は航海を調整したり、大口貨主と一手積約定を結んだりすることに代わった。

明治13年までは、東京・横浜—神戸・大阪の航路以外は不定期運航が行われた。これは北海道など遠距離路線に関しては季節や需要変動があったからである。運賃収入の内、大口貨主からの運賃収入の割合が最も高かったため、「大口貨主との一手積約定」が重視され、多少の乗客や小口貨主を競争相手に譲っても大丈夫だと考えられていた。例えば、北海道航路に関しては、鮭魚肥を扱った北海道積合仲間との一手積約定は最も強力なものであった。魚肥積取が本格する夏期には大型船が各場所への約定荷主への積取に向かい、冬期は休航した。しかし、これでは一般貨主は輸出入価格の不均衡や船舶運用の不定期性に対する不満を持ち続けた。

また、積荷満載に熱心になるあまり、碇泊時間が長期化を招き経費の増大をもたらした。明治12年8月15日、本社管事西川七財と荘田平五郎の各支社宛の布達で、碇泊時間の長期化を指摘し、荷物満載が7-8割程度でも「見切りを付けて」出港させるべきであると説いている⁶⁰。同年10月24日、弥太郎が各支社宛の布達で、碇泊時間の増大、船舶運用の非能率、廻漕の度数大減少を指摘し、碇泊時間の短縮を呼び掛けている⁶¹。

⁶⁰ 三菱史料館 MA-95

⁶¹ 三菱史料館 MA-1114-2

明治 15 年以降競争が激しくなると、大口貨主は安くてすぐに積荷満載になる小規模の競争相手に移り始め、大口貨主との約定が守られなくなってしまった。

明治 15 年に通年函館定期航路の開設をきっかけに、三菱幹部に支社において、航路運営、貨物集荷策についての認識の転換があった。しかも定期運航は支社のイニシアチブで実施されたのであった。例えば、明治 12 年 10 月 24 日、函館支社支配人(支社事務長)船本龍之介の社長宛の手紙で、東京函館間に定期航海船がなかったことから、定期航海開設の要望が強く、東京横浜函館間定期航海日割り表⁶²を作成し送信している。さらに、明治 16 年 4 月 14 日、函館支社支配人(事務長)船本龍之介と小樽支社支配人⁶³久保扶桑は社長宛に、函館・小樽の定期航路に積み込み、函館で接続して京浜に積出していたが、小樽の貨主の多くは積み替えの費用が高く、貨物の損傷の恐れがある函館接続の航路を嫌がること、東京直航の社外船がある時は、直航の社外船に積み込むという問題があったと書いている。さらに、小樽の主だった貨主の内 3 名が前年から損失を被っており、まとまった積荷が期待できず、臨時船の注文が減っていることを述べて、そうした中むしろ「多数の小貨主に満足を与え」ることが肝要であることから、東京・小樽間定期航路(函館寄港)の設定を主張している。これに対して本社〔岩崎弥之助〕は試みに豊島丸を東京小樽間の定航に充てるとの回答を出した。

このように定期運航を行うことに当たって、支社が現場情報を持っており、本社には限られた情報しかなかった。また、明治 15 年以降競争が激しくなり、海運業における競争は積み荷・船客をめぐって行われるものであるから、支社の集荷能力が重要な意味を持つようになった。このため事後的な管理方法から、支社の事業活動を正確に評価し、事前にこれを統制する管理方法(予算の導入)へと変化するに至った。

⁶² 三菱史料館 MA-919-3

⁶³ 支社のトップが支社事務長から支社支配人という呼び名に代わっていることに注意する。

〔図表 4-4〕 会社の方針とオペレーティング・ユニットの役割変容・業績評価

	明治 3-7 年		明治 8-9 年		明治 10-13 年		明治 14-18 年	
会社の方針	航海直接収支決算重視 船長(運賃明細書)と船事務長(金銭)の報告制度		地域別運賃収入重視 支社事務長(金銭)と船事務長(運賃明細書・航海日誌)の報告制度		各船損益重視 支社日次出納報告、「支社預り金制度」、「船準備金制度」に基づく報告制度		支社別損益重視 支社年次予算報告、支社月次損益、支社日次出納報告	
	オペレーティング・ユニットの役割	業績評価	オペレーティング・ユニットの役割	業績評価	オペレーティング・ユニットの役割	業績評価	オペレーティング・ユニットの役割	業績評価
支社	(全 4 社) 連絡を取り合う役	人事統制	(全 15 社) 各航海収支のまとめ役	統計的管理 人事交替	(全 17 社) 航海調整・一手積約定	統計的管理 人事交替	(全 74 社) 損益	損益単位
船	(全 9 隻) 能率	内部牽制組織 航海番号・航海日数	(全 41 隻) 能率	能率管理(各船航海里数並び石炭消費高分析など)	(全 61 隻) 効率	会計単位 (各船減価償却を反映した損益)	(全 60 隻) 時刻・能率	能率管理(石炭消費と給料分析)

一方、船の能率は、石炭の消費と給料が本社で分析評価され、それ以外の船費は営業費として支社がその管理に当たった。

明治 15 年以降支社数が大幅に増えたことにも注意されたい。次に、支社の管理様式について詳しく分析する。

第5節 明治 14 年以降支社管理様式

ここでは一次資料を紹介しながら、支社の管理について検討する。まず、明治 14 年 11 月に岩崎弥太郎名義で、これまでの経験や前年までの出入りと年間の現状とその土地の出産物とを考慮して貨客運賃の概算を提出することを要求する各支社宛の布達がある⁶⁴。弥太郎は明治 14 年からスタートした三菱の予算を、最初の 1-2 年は難しくても、3—4 年目から「実務を支配するに必要と」なるという思いで始めた。つまり、彼は、実務を支配するべき基準として予算を作成しようとしていた。そして下記の 4 点を参考にして予算の編成を命じた。

- 1 月 1 日—12 月 31 日の運賃高
- 土地へ出す船は今年と同様
- 貨客輸入は場所で分ける
- 海外運航は通貨と銀貨を分ける

⁶⁴ 三菱史料館，請求番号:MA-10192; 社則予算編成条款追補〔本社来翰〕岩崎弥之助から長崎支社支配人岩永省一宛

この時は「貨客輸入」は分けるとされているが、支社の損益に重点を置くために、その後、その地域から出発する荷物・船客、つまり「貨客輸出」が問われるようになり、船が港に到着してからの運賃収入は「貨客輸入」は計算外になる。

続いて、明治15年1月に、「各支社勘定取扱規則」が定められた。その文章は弥太郎から各支社宛となっており⁶⁵、金銀出納の区別について説明されている。その主な内容は以下の通りである。

- 1) 金銀出納の区別は、經常収納・經常支出・仮納・仮払区分され、經常収納は各種の運賃金・船下舟の収入・営業上の雑収入から構成される。經常支出は陸上の経費・船費・船下舟の経費から構成される。
- 2) 船費陸費の内給料、陸費の内の米国接続貨物の弁金は、その都度計算して本社繰替払する。
- 3) 仮納仮払に属するものは、その出納毎に本支社に報告する。これは荷為替業務を取扱う支社に関するものである。
- 4) 各支社の金銀出納は毎日収納高支払高を本社に報告する。
- 5) 月1回支社全体の仕上勘定する。仕上勘定の区分は、「現金出納」、「精算仕上勘定表」（輸出貨物運賃・船客運賃、陸上経費―出帆・入港）である。

⁶⁵ 三菱史料館、請求番号:MA-09642; 各支社勘定取扱規則〔布達原記〕社長岩崎弥太郎から各支社宛

これまで金銭帳簿は支社勘定人が取り扱っていたが、支社支配人の責任が甘いという批判が金銭帳簿の責任分担の改革をもたらした。明治16年3月に、「各支社会計事務を取扱う範例」が会計課長荘田平五郎の名義で布達され⁶⁶、支社の事務は下記の2つに分けられた。

- 店の事務＝金銭出納、船客貨主対応（店の主任＝副支配人もしくは支配人（支社事務長））
- 奥の事務＝勘定場＝帳簿の記入、勘定書・勘定表・統計表の調整、他社や本社往復書簡・電信の筆記等内部にかかわる事務（勘定人）

各支社はそれぞれ業務の分量や規模が異なっており、諸係の設置も異なっていたが、少なくとも勘定係、輸出品係、輸入品係の3係が規定された。

さらに、明治16年9月に「予算編成その他会計事務取扱手続を分布」が会計課長荘田平五郎から各支社支配人宛に布達された⁶⁷。そこで予算の期限を守ることが注意され、運賃未納勘定明細書の取扱、通貨為替金収納・指図書支払・本社繰替収納はその都度計算して本社に報告すること、船費の内訳が提示された。船費費用項目は、旅費、電信郵便・人力・料理代・税金・船用品・贈品・通船・洗濯賃・船内員・バラスト賃、船内の石炭積替員、水洗員からなっており、船費を各航海に分けて計算するよう規定されている。但し、船費の内、石炭経費のようなものは貯蓄のために陸揚の費用、各船積入れの費用とは本社で別途に計算すると注意されている。

⁶⁶ 三菱史料館，請求番号:MA - 00027; [会計課来翰] 荘田平五郎から伏木支社支配人濱政弘宛

⁶⁷ 三菱史料館，請求番号:MA -00270 [本社会計課来翰] 会計課長荘田平五郎から各支社支配人宛

つまり、各支社は、損益単位といっても、給料や石炭を除いての損益単位であったこと注意すべきである。

勘定諸帳簿は予め一定の帳を支給していたが、記入の仕方についてはいまだ一定の規則がなかったということ为背景に、明治 17 年 8 月に「支社簿記法規則並びに例題分布⁶⁸」において、支社簿記 3 帳簿が規定された。それは、金銀出納帳、仕訳日記帳、総勘定元帳である。そして各支社は総勘定元帳差引き残高に対して責任を負う（金銀残高と運賃未納、仮払い）とされた。

以上をまとめると、各支社は明治 14 年以降損益単位（給料と石炭費除く）となり、各支社損益を重視するため、これまでの「貨客輸入」（船が着港した時点で収支決算）は「貨客輸出」（船が出港した時点で収支決算）の収支決算に代わった。これまでの「支社預り金制度」による報告制度は簿記法による報告制度に代わった。

では、予算はどのように運用され、どのようにして全社的管理がなされたのかについて、次に検討しよう。

⁶⁸ 三菱史料館，請求番号:MA-00350；会計課来翰〕会計課長莊田平五郎から敦賀出張所副支配人吉谷誠一郎宛

第6節 予算の運用

三菱の予算に関する史料は主に三菱史料館に保管されている。最も完璧に保管されているのは明治18年度の予算書である。そのボリュームは実に976ページである。予算は積み上げ方式で作成された。しかし、現代のように目標があったわけではなく、過去の実績に基づいて、翌年の変動を予測したものである。予算は収入あるいは支出の科目別に、または支社・船別に予算が編成され、それらの積み上げによって、ボトム・アップ方式で全社的予算が作成された。

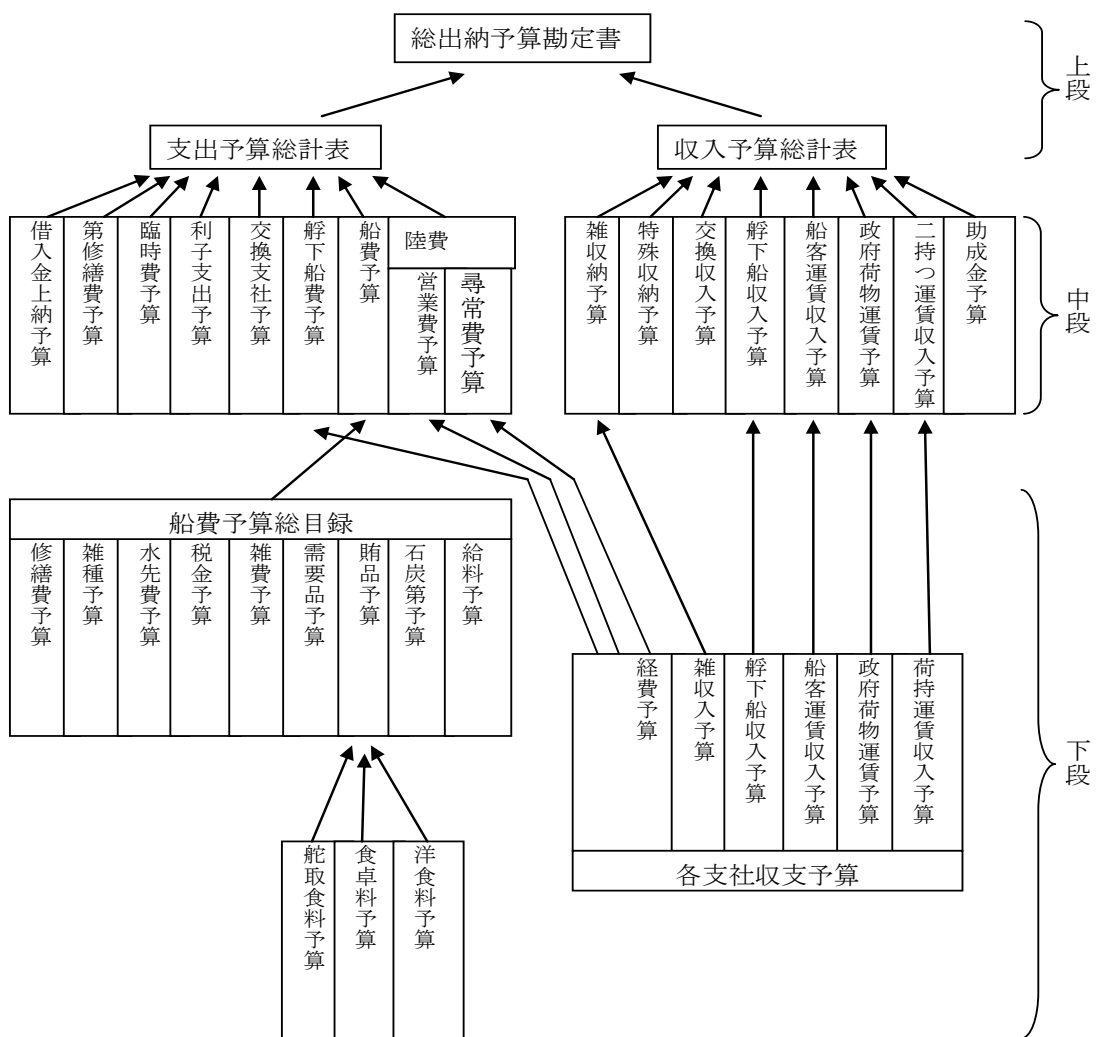
〔図表4-5〕において予算の編成プロセスを示した。全社的予算は総出納予算勘定書と呼ばれ、収納予算と支払予算からなる。予算作成の出発点は、各支社予算である。支社収入支出予算は下記から構成された。

- ① 収入支出予算比較表
- ② 輸出荷物収入予算
- ③ 輸出政府荷物運賃収入予算
- ④ 船客運賃収入予算
- ⑤ 雑収入予算
- ⑥ 解下船収入予算
- ⑦ 経費予算
- ⑧ 附言

まず、附言では、作成の基準（どの期間の実績に基づくか、前年度より増減割合及びその理由）が説明されている。収入支出予算比較表は、収入並びに支出の概略表示である。この比較表から支社の営業業績も把握することができる。収入の中で、雑収

入(主に荷為替)と船下船収入は割合がわずかであり、最も割合の高いのは運賃収入であった。

〔図表 4-5〕 予算のフロー・チャート



出所：田中，1986，p. 353

〔図表 4-6〕 明治 18 年度の総出納予算勘定書

明治 18 年度総出納予算勘定書					
収入			支払		
科目		金銀額	科目		通貨
助成金	金	268,800.000	陸費	金	872,583.511
	銀			銀	54,452.910
小計	金	268,800.000	船費	金	896,517.278
	銀			銀	508,643.670
荷物運賃	金	1,160,580.960	小汽船倉庫船浮標経費	金	39,937.570
	銀	260,714.130		銀	8,346.880
政府荷物運賃	金	46,085.216	小計	金	1,809,038.359
	銀	12.000		銀	571,443.460
船客運賃	金	466,437.053	解下船並びに水船経費	金	80,978.627
	銀	76,750.540		銀	519.430
小計	金	1,673,103.229	交換損失	金	422,948.400
	銀	337,476.670		銀	62,376.270
解下船並びに 水船収入	金	87,399.081	利息	金	8,587.007
	銀	169.800		銀	21,875.000
交換所得	金	69,408.120	小計	金	512,514.034
	銀	389,055.240		銀	84,770.700
特種収入	金	10,000.000	臨時費	金	40,000.000
	銀	52,740.390		銀	
雑収入	金	28,033.212	船舶修繕費	金	
	銀	17,319.840		銀	218,650.000
小計	金	194,840.413	小計	金	40,000.000
	銀	459,285.270		銀	218,650.000
合計	金	2,136,743.642	政府返納金	金	23,780.083
	銀	796,761.940		銀	70,960.000
差引不足	金	248,588.834	小計	金	23,780.083
	銀	149,062.220		銀	70,960.000
通計	金	2,385,332.476	通計	金	2,385,332.476
	銀	945,824.160		銀	945,824.160

出所：三菱史料館、MA-012-2KKK(878)

運賃収入は、荷物運賃収入、政府荷物運賃収入、船客運賃収入に分かれており、「貨客輸出」、つまりこの地域から出発した荷物や船客の運賃が計算されている。この地域に到着した荷物や船客の運賃は計算外である。運賃収入の中でも割合の高いのは荷物運賃収入である。荷物運賃収入は、「輸出荷物」としてその地域から出発した荷物の運賃が記載されている。この地域に到着した荷物(「輸入」)は計算の対象外である。また荷物運賃は単純に金額が書かれたわけではなく、荷物のトン数、個数、評価額が示されている。船客運賃も船客人員、上等・中等・下等からなる3クラスの運賃に分かれている。そして航路別、上陸先別に記載されている。上陸先は実際に25地もあった。

収入予算は5つの予算勘定書から作成されたのに対し、経費予算は一つの表にまとまっている。本社では、支社の経費は、営業費(船費)と支社の経費が区別され、支社の営業費(各船経費)に石炭や給料を加算し各船支出予算が作られた。なお、経費の内訳は、給料、給与、雑費、諸税、小舟費、修繕費、荷物受渡費、船客費、通貨物費、弁金、解下船費、荷物口銭、約定戻金である。これらの中で予算額が最も大きいのは、給料であり、これに次いで、荷物受渡費、約定戻金、船客費、雑費、給与となっている。

〔図表4-6〕において総出納予算勘定書を示した。書式は決算書と同様である。予算は精算(実績)と比較された。明治15年から18年までの予算と精算の主要科目、すなわち運賃収入、陸費、船費を比較すると、予算は陸費の管理に交換したことが分かる。これを〔図表4-7〕から確認できる。陸費の内給料など固定費の割合が高いこともあるが、精算の予算に対する比率の際が極めて少ないこと、陸費は正確に見積もられており、費用の管理がうまく行われていたと考えられる。

〔図表 4-7〕 予算額と精算額の比較

明治年	荷物運賃		陸費		船費	
	精算額(A) (対予算比 A/B)	予算額(B)	精算額(A) (対予算比 A/B)	予算額(B)	精算額(A) (対予算比 A/B)	予算額(B)
15	3,074,567 (85.3)	3,602,082	979,614 (99.9)	980,425	2,264,639 (105.8)	2,141,246
16	2,242,868 (66.6)	3,367,493	939,213 (91.5)	1,026,351	1,826,795 (86.4)	2,114,168
17	1,748,733 (84.4)	2,070,880	932,328 (98.8)	942,811	1,463,068 (86.9)	1,683,348
18	1,103,961 (76.7)	1,439,381	913,823 (98.2)	930,812	1,114,511 (77.4)	1,440,447

出所：田中，1986，p. 313

第7節 全社的管理

全社的管理を検討するために、まず、財務諸表を考察してみよう。明治14年以降の年間営業業績(財務諸表)を見ると、いくつかの点に気付く。

①資産負債表の資本の部が無くなっている。関口(2002)及び大石(2005)では、多角的投資と三菱に対する批判を背景に、岩崎家所有資産と海運業資産を区分する必要が生じた。海運業の利益を資金として多角的投資が行われたため、財務諸表に資本と利益の勘定を不明確にしようとした意図があったと指摘する。

②治17年以降金銀が区別されるようになった。

③明治 15 年は損益勘定以外に、総出納勘定書がみられる。総出納勘定書は、損益勘定書とほぼ同様な科目から構成され、新船購入元入れ、政府返納、造船費、元入れ返納等の項目が加わっている点が損益勘定書と異なる点である。ここでいう政府返納とは、船舶の冥加金の事である。

④明治 15, 16 年度総出納予算精算増減勘定書が残されている。〔図表 4-8〕において、明治 16 年総出納予算精算増減勘定書を提示した。予算と精算(実績)、精算額から予算額を差し引いて比較されている。ここで運賃収入は落ち込んでいるものの、その他の事業の収入、つまり特集収納(鉱山・製鉄)、雑収納(為替業)が増えている。明治 18 年度の予算史料には、他事業の予算報告がなく、海運業事業以外の予算は本社で集権的に編成されたと考えられる。また、政府返納額が予算より多いことにも注目されたい。弥太郎は政府から受け取った船舶 31 隻に対して冥加金 120 万円を無利息で 50 年間にわたって返納することに申請したが、これを利息つきにし、金額を減らして 18 年まで全額返納した。そのため、政府返納の金額は一定ではない。

三菱の予算は、これまでも検討したように、運賃収入に関しては各支社の情報に頼るところが大きかった。それゆえ、予算編成は各支社の収支予算から出発し積み上げ方式で作成された。しかし、支社は損益単位といっても、賃金や石炭などを除いての損益単位であり、そこに本社の意思が反映させることができたと考えられる。予算は、支社の経費(陸費)の達成度が高いことから、陸費管理に貢献したと考えられる。

全社管理の中で、各船はスケジュール管理と能率管理に責任をもち、各船の能率は石炭の消費によって分析され、船の乗組員の給料も本社によって管理された。

また、全社的な収益性を把握・管理するために、航路毎に航海数・総日数、運賃高・平均日数・一日当たり運賃が分析された（〔図表 4-9 参照〕）。一日当たり運賃収入はどの航海が最も収益性が高いかを示した資料であり、この情報によって船の配分が判断されたと考えられる。このように、支社は部分的損益に責任を負い、船は能率、航海は収益性分析の対象となった。

〔図表 4-8〕 明治 16 年総出納予算精算増減勘定書（単位：円）

収入					支払				
科目	予算	精算	呼称	増減	科目	予算	精算	呼称	呼称
助成金	275,000.000	278,200.000	増	3,200.000	陸費	1,026,351.048	939,213.875	減	-87,137.173
小計	275,000.000	278,200.000	増	3,200.000	船費	2,214,168.906	1,826,795.089	減	-387,373.817
荷物運賃	3,367,493.522	2,242,868.415	減	-1,124,625.107	小汽船倉庫船浮				
政府荷物運賃	65,390.776	63,181.002	減	-2,209.774	標経費	79,933.082	67,888.541	減	-12,044.541
船客運賃	918,095.194	817,979.236	減	-100,115.958	小計	3,320,453.036	2,833,897.505	減	-486,555.531
追加運賃		33,793.592	増	33,793.592	解下船並びに水				
小計	4,350,979.492	3,157,822.245	減	-1,193,157.247	船経費	79,356.009	80,070.955	増	714.946
御用船収納		20,578.914	増	20,578.914	地所家屋経費	1,761.673	3,900.609	増	2,138.936
小計		20,578.914	増	20,578.914	利息	57,996.498	41,955.420	減	-16,041.078
解下船並びに水					商業学校経費	1,978.678	1,616.051	減	-362.627
船収入	74,793.023	76,722.239	増	1,929.216	小計	141,092.858	127,543.035	減	-13,549.823
地所家屋収納	8,437.440	8,354.848	減	-82.592	増船ならび大修				
商業学校収納	398.000	153.500	減	-244.500	繕費	878,806.400	795,273.024	減	-83,533.376
特集収納	61,470.318	91,559.833	増	30,089.515	小計	878,806.400	795,273.024	減	-83,533.376
雑収納	23,271.283	63,879.967	増	40,608.684	政府返納	140,228.860	481,585.414	増	341,356.554
小計	168,370.064	240,670.387	増	72,300.323	小計	140,228.860	481,585.414	増	341,356.554
交換所得		38,694.123	増	38,694.123	臨時費		33,400.111	増	33,400.111
小計		38,694.123	増	38,694.123	小計		33,400.111	増	33,400.111
元入より借入		369,196.608	増	369,196.608	交換所損	37,776.000	63,789.912	増	26,013.912
					小計	37,776.000	63,789.912	増	26,013.912
					元入返入		168,502.631	増	168,502.631

新船購造のため									
借入		429,166.374	増	429,166.374	小計		168,502.631	増	168,502.631
小計		798,362.982	増	798,362.982					
					合計	4,518,357.154	4,503,991.632	減	-14,365.522
					差引残高	275,992.102	30,337.019	減	-245,655.083
通計	4,794,349.556	4,534,328.651	減	-260,020.905	通計	4,794,349.256	4,534,328.651	減	-260,020.605

出所：『三菱社誌』第11巻、p.211

〔図表 4-9〕 航海収益性分析

航路	航海数	総日数	運賃高	平均日数	1日当たり運賃
上海	53	1,366	443,286	25.77	324.51
香港	10	292	46,417	29.20	158.96
四日市	185	803	212,316	4.34	264.40
神戸・函館間	82	1,279	661,815	15.60	517.45
神戸・高知間	67	384	38,269	5.73	99.66
神戸・須崎間	8	54	2,167	6.75	40.12
大阪・高知間	5	26	2,157	5.20	82.95
神戸・四日市間	22	164	7,176	7.45	43.75
横浜・神戸間	48.5	319	119,267	6.58	373.88
伏木(東廻り・函館)	8	151	43,697	18.88	289.39
三陸	40	350	75,641	8.75	216.12
横浜・函館間	7	65	11,981	10.00	184.32
函館・青森間	171	392	45,416	2.29	115.86
函館・根室間	20	224	32,717	11.20	146.06
函館・小樽間	60	363	53,329	6.05	146.91
北海道上場所積取	8	119	35,226	14.88	296.01
北海道下場所積取	7	182	25,953	26.00	142.60
小樽・敦賀間	21	569	116,366	27.10	204.51
函館定繋船北海道諸港航海	18	70	8,203	3.89	117.18
北海廻り(西回り各航港)	27	530	195,995	19.63	369.80
神戸・釜山間	2	24	2,697	12.00	112.38
長崎・釜山間	5	34	1,435	6.80	42.22
インチョン航	11	303	34,597	28.86	114.18
浦潮航	11	250	49,890	22.73	199.56
未定航路	29	375	72,596	12.93	193.59
小計	924.5	8,688	2,338,607		269.18
御用船	4	105	17,983	26.25	171.27
風帆船	20	643	53,239	32.15	82.80
合計	948.5	9,436	2,409,828		255.39

出所：『近代日本海運生成史料』（日本郵船株式会社，1988，p.82）

第8節 まとめ

明治14年の政変と政府の海運業保護に対する目的が変わり、三菱の独占及び多角化に対する批判が高まり、共同運送会社の設立と競争が激化した。価格競争の中で、これまで大口貨主との一手積約定を基盤にした不定期運航が、定期運航に代わった。海運業における競争は積み荷・船客をめぐる行われるものであるから、支社の集貨能力が重要な意味を持つようになった。このためこれまで陸費にしか責任を持たなかった各支社は損益単位(正確には、石炭・給料を除く部分的損益単位)に代わった。支社の事後的な管理方法は、支社の活動を正確に評価し、事前にこれを統制する管理方法(予算の導入)へと変化するに至った。

各地の現場情報や運賃収入情報に対して支社に頼るところが大きかったため、三菱の予算は見積方式で作成された。本社は費目の中で最も割合の高い支出、つまり石炭や支社・船の給料の費目を管理し、本社がこの科目を編成することによって、予算編成に本社の意向を示すことができた。予算の導入、会計単位の変更は各支社の帳簿・勘定の統一をもたらし、複式簿記は本社だけではなく、全社的に展開されるようになった。管理者管理のための管理会計実務が、支社預金制度に基づく部門報告制度から、支社の年間予算報告、月次損益報告、日次出納残高報告等に代わった。

各船は能率と時刻管理を行った。船の能率は、石炭の消費分析によって評価された。給料は人事管理も含めて本社で行われた。石炭と給料以外の船費は営業費として支社がその管理に当たった。航海毎の一日当たり運賃が計算され、これは航海の収益性を把握する上で重要な情報であった。一日当たり運賃情報に基づいて、本社は船の配分、定期運航のスケジュールを決めた。

三菱の海運業の管理様式をアメリカの鉄道のそれと比較してみよう。アメリカの場合、内部プロセスを評価するためにトンマイル当たりコスト情報や、全体業績を把握するための営業比率(operating ratio, 営業収益に対する営業費用の割合)情報が鉄道の効率を評価する上で有用であった。一方、三菱の海運業では、石炭の消費分析や航海毎の一日当たり運賃情報が海運業の効率を評価する上で有用であった。

また、1880年代にアメリカにおいても予算統制が導入された。上總(1999)はプラント鉄道の予算統制は、社債利息と配当支払いを可能にする『目標利益』の獲得を実現する手段として導入された(上總, 1999, p.182)という。この『目標利益』が設定されていたからこそ部門長が作成した費用見積額と「妥当と思われる金額」とが比較され、この金額を超過する場合には、それ以下に「予算額」を引き下げることが要請された、あるいは、7%配当が実現された場合には、管理者全員にボーナスが支給されることになっていた(上總, 1999, pp.182-183)。しかし、プラント鉄道のシステムの場合には費用予算だけが作成され、主として費用の削減を内容としたものであった。なお、プラント鉄道の予算統制が主として費用の削減を内容とする理由は、第一に、これまでプラント鉄道は急速な成長期にあったため、サービスの提供や作業の遂行により多くの関心が持たれ、支出の管理は意識されなかったからである。

プラント鉄道では、多額の営業費を管理する目的で初めてコントローラの職務が登場し、コントローラの費用統制権が明示された。つまり、全ての経営者・管理者に対して支払書の事前承認が義務付けられ、また、コントローラが必要とする情報や報告書の提出も要求された。支出の管理はさらに事後管理から事前管理、つまり予算による管理をもたらしたそうである。

第二に、巨大システムの形成と営業量確保に決定的な影響を及ぼす競争的運賃率の設定、新線建設、既存鉄道の買収、他鉄道との業務・資本提携などの意識決定は、鉄道経

営の戦略的重要事項であり、まさに、トップ・マネジメントの主要業務であった。つまり、収益確保の主要局面は、システム内の一鉄道の営業部長の権限と責任をはるかに超えた領域にあった(上總, 1999, p.183)ためである。

従って、プラント鉄道の予算制度は、諮問委員会や予算配分委員会での月次予算報告書に関する議論を通じて、トップ・マネジメントと部門長間の垂直的調整と部門長間の水平的調整が行われ、主として費用の削減を内容とする予算統制であった(上總, 1999, p.184)。

一方、三菱でも、アメリカの鉄道と同時期に、つまり、明治14年(1881年)に予算が導入された。当初から激しい競争環境にあった三菱では、船費・陸費の管理が初めから意識されていた。三菱の予算は激しい競争環境の下、運賃収入の予測、事業の計画の必要性を背景に、弥太郎の「実務を支配するに必要」という意図で導入されたのであった。つまり、予算が導入される以前は、各船損益を重視するあまり積荷満載が重視されてしまい、碇泊時間が増え、非能率につながってしまっていた。一方現場情報(各地の貨主情報、運賃情報、定期運航の可能性等)については各支社に頼るところが大きかった。こうした状況下で弥太郎は全社管理を予算に期待したのであった。

三菱における予算は支社からの積上型であり、総出納予算書、つまり総支出予算と総収入予算からなっていた。三菱では「目標利益」が規定されることはなく、むしろ「利益」よりも「収益」に重点が置かれた。会計単位が各船から、部分的損益単位—各支社に変更されたのもそのためであった。運賃設定は、各地からの情報に基づいて本社で決められたが、激しい価格競争の下で、各支社は運賃の値下げをすることができ、船舶の大きさ、追加の航海スケジュールなどを本社に要求することもできた。実施に、定期運

航は各支社のイニシアチブで始められたのであった。本社は日次出納残高、月次損益報告を各支社に要求し、各支社を管理した。

予算の調整については、船費の一部を本社で担当することによって船と支社が調整されたと考えられる。三菱では、諮問委員会や予算配分委員会という組織はなかったが、業務活動が議論される統計委員会、支社長会議があった。さらに、各航海の一日当たりの運賃情報は、本社の船舶分配の意思決定を支えたであろう。また、プラント鉄道では予算達成度によって、ボーナスが支払われていたが、三菱では予算と報酬のつながりが見られない。

要するに、三菱の予算は、積み上げ型であり、収益予算の情報を本社に提供するとともに、支社の経費(陸費)の達成度が高く、陸費の管理に役立ったのである。

第5章 管理会計実務の知識移転

第1節 はじめに

第3章と第4章では、郵便汽船三菱会社の経営システムの発展について検討した。明治18年に郵便汽船三菱会社と共同運輸会社の合併によって日本郵船会社が設立された。これを以て三菱は海運業を撤退し、以後、事業活動の重点を鉱山業、炭鉱業、造船業へと移していった。

本章では、海運業(日本郵船会社)と三菱のその後の管理会計実務について知識移転の観点から検討する。まず第2節では、日本郵船会社の予算について考察し、第3節では、鉱山・炭鉱業と造船業の管理会計について検討する。

なお、ここでの検討対象期間は、筆者の問題意識に照らして明治期に絞る。

第2節 日本郵船の予算

上述したように、明治18年に郵便汽船三菱会社と共同運輸が合併され、日本郵船会社が設立された。日本郵船は郵便汽船三菱会社の多くの船、支社本社まで引き継いだ。三菱の人事も日本郵船に移転された。その中には三菱の簿記法をはじめ多くの社則を作成し、三菱で会計課長、管事に努めた荘田平五郎も含まれていた。彼を三菱の管理知識を移転させた人物と

して考えることができる。荘田は日本郵船の創立案者となり、創立後はその理事、26年から44年まで取締役就任した。19年3月に三菱社に復帰して、本社支配人となり、21年12月に幹事に再就任した。三菱社が三菱合資に改組されるとともに、27年1月に合資本社支配人となり、43年5月に64歳で依頼退職した。

ここでは、日本郵船の予算について山口(1988)に基づいて考察する。第4章で検討したように、弥太郎は明治14年からスタートした三菱の予算を「実務を支配するに必要と」なるという思いで始めた。彼は、実務を支配すべき基準として予算を作成しようとしていた。三菱の予算はその後日本郵船に受け継がれた。しかし、日本郵船は政府から資本金の8%に相当する配当補給を受けていたから、予算に政府への提出書類という役割が加わった。予算は政府への提出書類の一つとなることで、内部コントロールという役割から政府からの補助金への見返りの書類としての役割へ重要性が移ったのである。しかし、海運業は景気や戦争の影響を直接受けやすいので、予算は運賃や船費をコントロールすることは難しくても、支社の経費をコントロールする意味では、有効性を発揮する余地があった。

日本郵船の予算は三菱と同様に積み上げ方式で作成され、本社での検定を通じて支社に命令された。しかし減価償却費や大修繕積立金、保険積立金の費目がなく、減価償却前の利益に関心があったと考えられる。基本的に前年度までの実績を基礎とする予算は外部環境への変化に対しては無力であった。明治27年の日清戦争の勃発、明治29年からの遠洋航路への進出という事態に際してその限界が表れ、予算編成規定が変更された。予算編成規定が変更された背景には、政府の補助金制度の変更もあった。明治29年に三大航路が開設され、航海奨励金と特定航路が交付されるようになると、政府は提出書類として全社的な予算に加えて航路別収支決算書を要求するようになった。これらの補助の目的は全社的な利子補給ではなく、特定の航路、船舶に対する補助であった。これ以降、会計課の重要な課題として、いかにして効率よく正確な航路別収支計算を行うかということが加わるのである。

これらの航路別収支計算書の作成のためには、本支店費など共通費の配賦、さらには収益の確認単位を支店から再び船に持っていくという作業が必要であった。そこで遠洋航路に就航させると同時に、明治29年9月に帳簿組織の見直しを計り、明治30年8月には会計規程を全面的に見直し、航路別の収支を重視した帳簿組織の改革が行われた。

決議録の明治32年4月に見られる明治33年後半期の予算を最後にして大正2年まで全社的な収支予算は見られなくなるのである。明治33年以降も決議録の中に予算の作成について書類を数多く見出すことができる。それらは全社的な予算ではなく、支店費(支社経費)について、特に交際費、得意費についての予算であった。

弥太郎の意図した「実務を支配するに必要」な予算は海運業においては支店費予算としてしか実現しなかったようである。山口(1988)は、「明治14年に三菱会社で導入されて以来、日本郵船で展開を遂げた予算制度が、長谷川安兵衛が調べた時の回答『予算は店費(支社)予算のみ。開始は明治32年。予算制度は役に立たない。』という状態に落ち着いたのはこの明治32年の予算編成規定の変更後、全社的な予算の持つ意味が低下した後の事なのである」と指摘する。

海運業は政府にとって欠かせない産業であった。明治初期の廻漕会社、廻漕会社の破たん後日本国郵便蒸気船会社が半官半民会社として設立されていた。明治初期の海運会社に期待されたのは貢米輸送であったが、その後戦争時の軍事輸送の手段であった。政府が保護対象を日本国郵便蒸気船会社から三菱に変えたのは、日本国郵便蒸気船会社の経営郡や経営能力に対する不安があったためであった。日本国郵便蒸気船会社は政府の台湾出兵の委託を断るなど、独立主義が強かった。しかし、日本郵船は政府に対する依存度が強く(あるいは政府の規定が厳しく)、内部コントロールよりも、政府の要求にこたえることが最優先になってしま

ったと筆者は考える。外部報告の内部管理に与える影響も管理会計実務の歴史的検討において重要な側面であろう。

第3節 海運業撤退後の三菱

岩崎弥太郎の死後明治 18 年から弟の弥之助が社長に就任し、会社名を「三菱社」と改めた。弥之助は明治 26 年の会社法の施行に伴い、三菱社は三菱合資会社に改組された。資本金は 500 万円で、弥之助と弥太郎の長男である久弥が半額ずつ出資し、社長には久弥が就任した。久弥はペンシルベニア大学の College of Commerce を明治 24 年に卒業したばかりであった。

弥太郎の死後、社長に就任した弥之助は「海から陸へ」という戦略に基づいて、造船・炭鉱・銅鉱山事業に多角化していった。ここではこれらの事業の管理会計実務について検討する。

高島鉱山と吉川鉱山は海運業時代から存在したが、政府の規制のもとで海運業の補助部門(燃料、船舶修理材料)として扱っており、その収入もわずかであった。三菱は、明治 19 年以降、鉱山・炭鉱を買収し、これらの事業を拡大した。また、三菱の造船所の前身は船舶修理所の三菱製鉄所であり、それも海運業の補助部門として開設されていた。明治 17 年の長崎造船所の払下げをうけ、三菱は造船業に進出した。

海運業の管理会計は情報を本社に速やかに伝達することを意図したものであり、各支社は日次的出納残高を本社に報告した。支社を損益単位としても、重要な費目(石炭・給料)に関しては本社が裁量を持った。

上記の事業に多角化してから、オペレーティング・ユニットの日常活動⁶⁹を各事業に委譲し、各事業がプロフィット・センターして位置づけた。本社がプロフィット・センターを管理する上で重要な役割を果たしたのは月次事業成績報告書と事業報告書(半月または月次)であった。

月次事業業績報告は鉱山、炭鉱などのプロフィット・センターから本社に提出される計算表である。それは、月間の営業活動とその結果についての報告である。事業成績報告は6つの会計表から構成されており、それらは、①受払表、②困炭高、③売炭勘定、④営業費、⑤原価概算表、⑥損益勘定表である。

これらの資料では、生産と販売については、製品別の生産数量、販売数量(金額)、場所別の販売数量(金額)、在庫数量等が報告されていた。さらに、製品単位当たりの原価も計算されており、その現価の時系列的に、ないしプロフィット・センター別に比較することによって、効率を測定することが可能であった。

いま一つの業績報告書は、月次または半月の「事業報告書」である。これは、文章形式を主体とした報告書であり、売上、費用、利益に変化をもたらした要因について報告されている。炭坑と鉱山については、書式に若干の相違があるが、基本的には同様の内容である。報告の項目は①炭坑、②器械、③坑外、④その他に区分されており、それぞれについて状況の重要な変化が報告される。その中には新工事の進捗状況に関する報告も含まれている。工事費に関しては、予算管理が行われており、予算と決算との差異については、理由を付けて報告することになっている。鉱山については、工事が営業費にまかなわれるものと起業費(資本的支出)によってまかなわれるものとに区分されている。

⁶⁹ 例えば、支社は毎日出納残高報告を行っていたが、このような日次報告はその後見られない。

造船業に関しても、年間の損益計算書、貸借対照表、損益計算の説明書が残されている。月次報告については調べきれなかった。予算は造船業では工事予算(見積原価)として引き継がれた。予算の前提になるものは、得意先に提出する見積書であり、この見積もりを基礎とし予算を設定するシステムをとっていた。材料費の見積もり額は設計技師の材料見積もり数量と予算技師が決定する単価によって決まった。そして予算は精算と比較管理された。

精算額について、直接材料費は倉庫主管の「材料代価精算勘定書」、とアイテムごとの「材料供給報告」により集計され、直接労務費は「人工調書」によって集計された。製造間接費については、間接材料費・間接賃金は、直接材料費と直接労務費と同じ手続きで集計され、直接経費・間接経費については、その実際支払額により集計された。しかし、ひとまず製造間接費を予定配賦にしておき、後に実際額と予定額を調査する方法がとられた。予定配賦額については前年度の総製造間接費と総直接賃金とにより直接賃金1円当たりの予定配賦率を算定し、この直接賃金配賦率にその工事にかかった総直接賃金を掛けて、その工事の製造間接費予定配賦額が算定された。

造船業では内部管理のために原価計算が発展した。労務費計算(賃金制度)と労務費分析(勤怠、作業時間調査、労務統計、見積・実際原価の比較)によって労務費が管理された。海運業でも勤惰能否が調査され、労務統計が把握された。しかし、海運業の能率に直接影響するのは労務費よりも石炭の消費分析であった。海運業では労務費は固定費的扱いであった。製造業の作業時間の考察も含めた労務費管理は、海運業の労務費管理の発展として考えられる。

また、費目別だけではなく場所別(機械工作ぶ等製造部門)の原価管理、在庫については場所別の内部利益の計算が行われた。

第4節 まとめ

郵便汽船三菱会社の管理会計実務は、経営形態が異なる日本郵船や、他産業に多角化したその後の三菱に継承された。例えば、海運業時代のマニュアル化、報告制度等文章化による管理は、その後の三菱においても徹底して行われた。

また、予算制度が日本郵船会社、鉱山・炭鉱業、造船業で継承されたのである。日本郵船の予算は、支店(支社)費を管理するために役に立ち、鉱山業では起業費予算の管理、造船業では工事予算として利用された。しかし、弥太郎が意図した全社的管理のための予算は日本郵船では継承されなかった。その後の三菱財閥の各事業部門においても予算がそれぞれの背景(経営課題等)に合った形で継承された。では、三菱財閥の全体の予算はどうであったのか。これについては、今後の課題にしたい。

第6章 結論と今後の課題

第1節 まとめ

筆者は日本の管理会計とは何なのかという疑問をもち、日本の管理会計の特徴を考察するために、その歴史的発展過程の研究に着手した。まず、アメリカにおける管理会計実務の歴史的導入過程が、19世紀初頭において紡績会社、鉄鋼会社、鉄道会社、棚卸業、一般製造業の順に展開された(Johnson and Kaplan, 1987, p.19)のに対し、日本では、紡績会社が登場したのは明治中期(1890年以降)であり、近代的会計制度が実施されるようになるのは欧米より遅かった。また、日本の鉄道会社が紡績会社の発展に先だって大規模化を遂げた点もアメリカやイギリスの管理会計実務の歴史と相違する。日本の大鉄道企業は比較的単純な職能部制組織を採用し、本格的な組織の完成をみることなく、1900年代初頭に国有化された⁷⁰。むしろ、島国の日本においては、海運業こそが欠かせない産業であり、海運企業の管理実務の方が紡績や鉄道より先駆的であったと指摘されている⁷¹。実際に、郵便汽船三菱会社における洋式の複式簿記の導入は最も早い—古いことが指摘されている⁷²。こうした日本とアメリカの歴史的経営環境を考慮し、本研究では郵便汽船三菱会社の事例を取り上げた。

⁷⁰ 鈴木ほか, 1987, pp. 193-194

⁷¹ 久野, 1970, p. 94 ; 高寺, 1970, p. 3

⁷² 久野, 1970, p. 94 ; 高寺, 1970, p. 3

また、日本において工業化が始まるのは明治維新(1868年)以降であるが、商業と金融業を営む大商家では江戸時代から事業部制的な組織が採用され、店の業績評価のために複式決算による会計報告が行われていたことに注意されたい。明治時代になると海運業が重要な産業と認識され、海運業と造船業の経営管理が発展した。

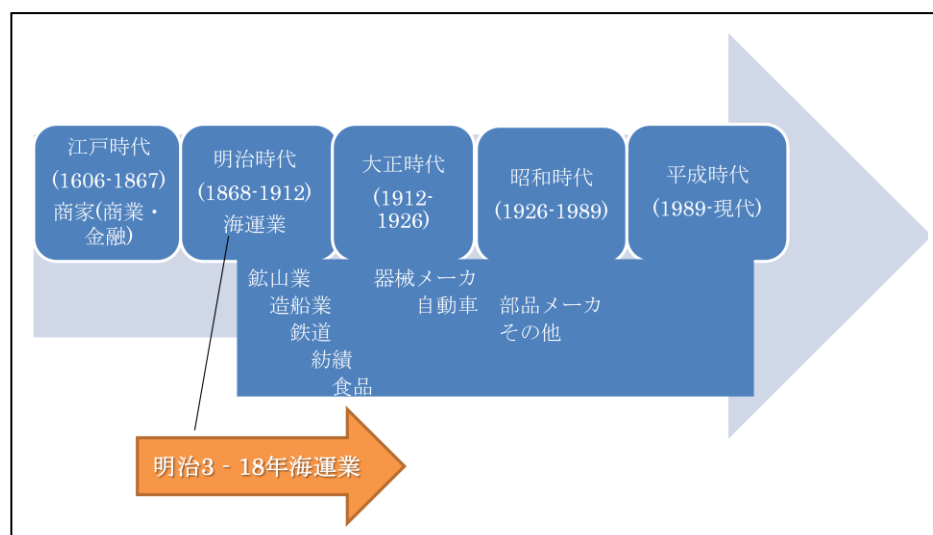
日本の管理会計の生成・発展過程を〔図表 6-1〕のようにイメージすれば、この図表では先行研究のレビューを踏まえて、次の2点を強調したい。第一に、アメリカとは大きく異なる環境下で経営を行ってきた日本企業の実態を直視した実証研究に基づく日本の管理会計の研究は、圧倒的に不足している⁷³ことである。第二に、アメリカの経済・経営史、工業化の推進過程から導かれた組織や会計に関する理論(チャンドラーの組織の発展過程・リトルトンの会計の発展等)が日本企業を検討する上でも一般化されてしまっていることである。しかしながら、日本における経済・経営史、工業化の推進過程、産業の発展はアメリカのそれと大きく異なり、こうした違いが管理会計実務の歴史的発展過程にも反映されるべきである。

本研究では明治3-18年を対象に、郵便汽船三菱会社の経営システムの発展過程を検討することによって、日本の管理会計の発展過程を理論化するために、一つの事例を提供することを意図した。

本研究では、「管理会計の誕生は大企業出現に先立つ」と主張する Johnson & Kaplan (1987) の立場に立って、複式簿記を経営システムとした管理会計実務の萌芽期に着目した。これまで明治初期における三菱の簿記法をはじめ、会計実務は技術的な側面から検討されてきた。筆者は複式簿記を単なる計算精度ないし計算技術としてとらえるのではなく、その運用側面に力点を置いて検討することを試みた。

⁷³ 挽, 2007, p.7

〔図表 6-1〕 日本的管理会計実務の生成・発展過程



研究方法として、変化する背景（経営環境、経営課題/機会、経営戦略・方針）の中での経営システム（組織構造、会計制度、その他のシステム）の発展について、三菱史料館及び『三菱社誌』の内部史料に基づいて考察を行った。では、三菱の事例をまとめよう。

岩崎弥太郎が明治3年に、九十九商会の名義で土佐藩から汽船3隻を譲り受けて海運業を開いたのが三菱の発祥である。半官半民会社との激しい競争があった明治3-7年には、海運業の能率を評価するために各船・航海の直接収支が重視され、管理者管理のために船事務長が金銭、船長が運賃明細書を担当し、それぞれが直接本社に報告する内部牽制組織が実施された。

明治8-9年に政府の保護対象となり規模が拡大すると、大きくなった組織を効率よく管理するためにマニュアル化が進んだ。この時期、遠距離航路開設において地域別運賃収入が重視され、管理者管理のための内部牽制組織は支社が金銭報告と船が数量報告する制度に代わ

った。また、支社の経費を管理するためには、統計的管理が、船舶能率を向上させるためには原価計算が展開された。

明治 10—13 年には、西南戦争がもたらした政府借入金と過剰設備投資の問題、高収入に対する批判と冥加金の申請を背景に、資本的支出(固定資産)が認識されるようになった。各船(資本)の効率と各船損益が重視され、この時初めて減価償却、保険積金、大修繕積金が登場した。また、全社的に資金を管理するために「各支社預り金制度」、「各船準備金制度」が導入された。「各支社預り金制度」と「各船準備金制度」は管理者管理のための報告制度でもあった。

この三期間においては、それぞれ経営課題と経営方針が異なっているものの、専ら複式簿記を利用した経営システムが展開されていた。三菱では政府の保護を受ける以前(明治 6 年)から大陸式簿記法に基づいた収支決算書が作成されていたこと、九十九商会時代では土佐藩は株主ではなく、船舶を賃していただけであったこと、政府の保護を受けるようになってからも助成金に対してのみ報告するだけでよかったことを考慮すると、簿記システムは経営方針の実行を目的に発展したといえよう。

Johnson & Kaplan (1987)は「管理会計実務を誕生させた本質的な事情は、単一活動を行う上で、2つあるいはそれ以上の取引プロセスを内部化することによって、利潤を獲得する機会を追求することにあつた(Johnson & Kaplan, 1987, p.42)」と指摘する。海運業を行う上で、三菱が複数の船を運用することは、「2つあるいはそれ以上の取引プロセスの内部化」したことに相当するであろう。そして Johnson & Kaplan(1987)は、「繊維会社、鉄鋼会社、鉄道会社及び卸売業者における新たな管理会計実務の目的は、内部化した取引プロセスを評価することにあつた(Johnson & Kaplan, 1987, p.42)」と主張する。具体的には、「製造企業では、素材あるいは半製品を製造の 1 つの段階から次ぎの段階に加工するための直接加工原価情

報；鉄道では、トンマイル当りの原価（cost per ton-mile）情報；卸売業では、商品回転率（stockturn）情報である。全てのケースにおいて、これらの新たな会計情報は、単一活動の企業が内部で管理するプロセスに使用した資源の効率性に焦点を当てていた（Johnson & Kaplan, 1987, p.42）」。繊維企業では、直接労務費原価計算の導入と管理会計実務が始まったのであるが、海運業では労務費はどちらかというと固定費であった。航海の能率を評価するためには、石炭の消費を分析することが重要であった。三菱では船の能率は、船トン数・蒸気時間・航海里数・石炭消費高によって分析された。

また、三菱は海運業の特徴からして、多数の支社と船を所有していた。これは、オペレーティング・ユニットが地理的にまとまりを持つことのできる製造業とは異なり、管理上あるいは会計システム上、特別の問題を派生させた。すなわち、三菱においては、各地に分散したオペレーティング・ユニットを本社が如何に効率的かつ不正がなく管理するかということが、主たる課題であった。そして現金や勘定残高を、できる限り速やかに本社に集中させることがシステムを設計する際のプリンシプルとなった。

この時期の複式簿記は本社を中心に展開され、この時期に行われた組織改革も本社に情報・権力を集権化する目的のものであった。各船は単なる会計単位であり、航海の能率にのみ責任を持ち、損益に対する責任は負わなかった。各支社も陸費のみに責任を持った。また、不正を予防管理するために様々な工夫がなされた。例えば、支社事務長・船事務・課(係)長の人事交替や出張管事制度がその一つであった。人事交替はマニュアル化の徹底を促すことで、管理会計実務の発展を促進させたと考えられる。

明治 14 年の政変と政府の海運業保護に対する目的が変わり、三菱の独占及び多角化に対する批判が高まり、共同運送会社の設立と競争が激化した。価格競争の中で、これまで大口貨

主との一手積約定を基盤にした不定期運航が、定期運航に代わった。海運業における競争は積み荷・船客をめぐる行われるものであるから、支社の集貨能力が重要な意味を持つようになった。このためこれまで陸費にしか責任を持たなかった各支社は損益単位(正確には、石炭・給料を除く部分的損益単位)に代わった。支社の事後的管理方法は、支社の活動を正確に評価し、事前にこれを統制する管理方法(予算の導入)へと変化するに至った。

各地の現場情報や運賃収入情報に対して支社に頼るところが大きかったため、三菱の予算は見積方式で作成された。本社は費目の中で最も割合の高い支出、つまり石炭や支社・船の給料の費目を管理し、本社がこの科目を編成することによって、予算編成に本社の意向を示すことができた。予算の導入、会計単位の変更は各支社の帳簿・勘定の統一をもたらし、複式簿記は本社だけではなく、全社的に展開されるようになった。管理者管理のための管理会計実務が、支社預金制度に基づく部門報告制度から、支社の年間予算報告、月次損益報告、日次出納残高報告等に代わった。

各船は能率と時刻管理を行った。船の能率は、石炭の消費分析によって評価された。給料は人事管理も含めて本社で行われた。石炭と給料以外の船費は営業費として支社がその管理に当たった。航海毎の一日当たり運賃が計算され、これは航海の収益性を把握する上で重要な情報であった。一日当たり運賃情報に基づいて、本社は船の配分、定期運航のスケジュールを決めた。

三菱の海運業の管理様式をアメリカの鉄道業のそれと比較してみよう。アメリカの場合、内部プロセスを評価するためにトンマイル当たりコスト情報や、全体業績を把握するための営業比率(operating ratio, 営業収益に対する営業費用の割合)情報が鉄道の効率を評価する上で有用であった。一方、三菱の海運業では、石炭の消費分析や航海毎の一日当たり運賃情報が海運業の効率を評価する上で有用であった。

また、1880年代にアメリカの鉄道業においても予算統制が導入された。上總(1999)はプラント鉄道の予算統制は、社債利息と配当支払いを可能にする『目標利益』の獲得を実現する手段として導入された(上總, 1999, p.182)という。この『目標利益』が設定されていたからこそ部門長が作成した費用見積額と「妥当と思われる金額」とが比較され、この金額を超過する場合には、それ以下に「予算額」を引き下げることが要請された、あるいは、7%配当が実現された場合には、管理者全員にボーナスが支給されることになっていた(上總, 1999, pp.182-183)。しかし、プラント鉄道のシステムの場合には費用予算だけが作成され、主として費用の削減を内容としたものであった。なお、プラント鉄道の予算統制が主として費用の削減を内容とする理由は、第一に、これまでプラント鉄道は急速な成長期にあったため、サービスの提供や作業の遂行により多くの関心が持たれ、支出の管理は意識されなかったからである。

プラント鉄道では、多額の営業費を管理する目的で初めてコントローラの職務が登場し、コントローラの費用統制権が明示された。つまり、全ての経営者・管理者に対して支払書の事前承認が義務付けられ、また、コントローラが必要とする情報や報告書の提出も要求された。支出の管理はさらに事後管理から事前管理、つまり予算による管理をもたらしたそうである。

第二に、巨大システムの形成と営業量確保に決定的な影響を及ぼす競争的運賃率の設定、新線建設、既存鉄道の買収、他鉄道との業務・資本提携などの意識決定は、鉄道経営の戦略的重要事項であり、まさに、トップ・マネジメントの主要業務であった。つまり、収益確保の主要局面は、システム内の一鉄道の営業部長の権限と責任をはるかに超えた領域にあった(上總, 1999, p.183)ためである。

従って、プラント鉄道の予算制度は、諮問委員会や予算配分委員会での月次予算報告書に関する議論を通じて、トップ・マネジメントと部門長間の垂直的調整と部門長間の水平的調整が行われ、主として費用の削減を内容とする予算統制であった(上總, 1999, p.184)。

一方、三菱では、アメリカの鉄道と同時期に、つまり、明治14年(1881年)に予算が導入された。当初から激しい競争環境にあった三菱では、船費・陸費の管理は初めから意識されていた。三菱の予算は激しい競争環境の下、運賃収入の予測、事業の計画の必要性を背景に、弥太郎の「実務を支配するに必要」という意図で導入されたのであった。三菱では「目標利益」が規定されることはなく、むしろ「利益」よりも「収益」に重点が置かれた。会計単位が各船から、部分的損益単位—各支社に変更されたのもそのためであった。

予算の調整については、船費の一部を本社で担当することによって船と支社が調整されたと考えられる。三菱では、諮問委員会や予算配分委員会という組織はなかったが、統計委員会、支社長会議で業務活動が議論された。さらに、各航海の一日当たりの運賃情報は、本社の船舶分配の意思決定を支えたであろう。また、プラント鉄道では予算達成度によって、ボーナスが支払われていたが、三菱では予算と報酬のつながりが見られない。

三菱の予算は本社に収益予算の情報を提供するとともに、支社の経費(陸費)の達成度が高く、陸費の管理に役立ったのである。

郵便汽船三菱会社の管理会計実務は、経営形態が異なる日本郵船や、他産業に多角化したその後の三菱に継承された。例えば、海運業時代のマニュアル化、報告制度等文章化による管理、その後も三菱において徹底して行われた。

また、予算制度が日本郵船会社、鉱山・炭鉱業、造船業で継承されたのである。日本郵船の予算は、支店(支社)費を管理するために役に立ち、鉱山業では起業費予算(新坑)の管理、造船業では工事予算(見積原価)として利用された。しかし、弥太郎の「実務を支配するに必要と」し全社管理を意図した予算は、日本郵船では継承されなかった。その後の三菱財閥の各事業部門においても予算がそれぞれの背景(経営課題等)に合った形で継承された。しかし、三菱全体の予算はどうであったのか。これについては、今後の課題としたい。

第2節 結論と今後の課題

では、日本の管理会計とは何なのか。筆者は本研究を通して、日本企業における管理会計実務の歴史的発展過程にこそ日本の管理会計の特質があるのではないかと考えるようになった。

三菱は当初から激しい競争環境におかれ、関連産業の未発達、戦争の勃発、政府(政変)の影響を受けやすかった。三菱の経営システムはこうした経営課題に答えながら、試行錯誤を繰り返しながら発展してきたものであった。これは拡張的経済環境で発展してきたアメリカ企業の実務と大きく異なる点である。三菱の予算実務とアメリカのプラント鉄道の予算実務を比較することによって、三菱の予算は激しい競争環境で導入され、支社(現場)に利益責任がもたされた一方で、予算と報酬が連動していない点を確認した。こうした違いに日本の管理会計の起源を見ることができる。

また、日本の管理会計の特質について「日本の管理会計は、人にとっても大きく依存するシステムである(牧戸, 2000, p.117)」ことが指摘される。そして、日本の管理会計を検討する上で、経営理念やフィロソフィーは経営システムの重要なアспектである。三菱では定期運

航が支社のイニシアチブで始まったことや、弥太郎の「経営面では負けない」精神、三菱の特徴とされる「愛国主義」が経営理念の役割を果たした点に注目されたい。こうした点に日本的経営システムの起源を見ることでできる。一方、日本的経営の特徴とされる終身雇用・年功序列は三菱では見られなかった。

筆者は「管理会計実務の歴史は、複式簿記が経営システムとして利用されたときから始まる」という立場に立って三菱の事例を検討した。複式簿記を経営システムとした管理会計は、各船・各航海にかかった直接経費と運賃収入の把握から始まり、減価償却等の導入や各船損益の管理へと発展し、予算の導入とともに複式簿記が各支社にも浸透した。簿記システムは会社の方針や経営課題に反映する形で発展していたことに注目すべきである。各地に分散したオペレーティング・ユニットを持つ三菱の経営システムに期待されたのは、主として情報提供と不正管理であったと考えられる。また、明治期の三菱においては、同時期のアメリカの実務と同様な水準、もしくはそれ以上の管理会計実務が展開されていたことが言える。

また、三菱では短期間で会計制度が整備されたことにも注目されたい。海運業は移殖産業(新しい産業)であり、三菱会社は海外の会社と海上保険や船舶売買等の取引を行ったり、多くの外国人を雇ったりした。実際に、三菱には、船上にも、鉱山にも、本社スタッフにも外国人が多く雇用された。これは、欧米の知識・技術を学ぶ環境とその必要性をもたらした。三菱が後発財閥(若い財閥)であるにもかかわらず、三井や住友よりも先に急速に会計制度を整備した背景に、こうした要因の影響があるのではないか。実際に、三菱の複式簿記は大陸式簿記であり、外国人から知識が移転されたと考えられる。

本研究では海運業の検討に焦点を絞ったため、他の事業の検討は最小限にとどめた。しかし、他事業は海運業と関連を持つ事業であり、経営システムにおけるその影響について検討することを今後の課題にしたい。

補遺①三菱簿記法明治 10 年 7 月 26 日

本社簿記法を分かつ。

今般別冊の通り簿記法を制定したことを知らず。

但し、運賃勘定簿記法並びに各支社勘定簿記法（簿法の間、記を脱さるか）の儀は追って制定頒布すべき

明治 10 年 7 月 26 日 三菱会社長 岩崎弥太郎

用度局事務長宛て

郵便汽船三菱会社簿記法

第 1 章 勘定の規定

第 1 条 本社会計年度は、年初から年末になるまでを 1 年と定める。1 月 1 日から 6 月 30 日までを前半期、7 月 1 日から 12 月 31 日を後半期とする。

第 2 条 各船・各財産に一つの勘定を設けて、毎件の損益を明らかにする。

第 3 条 各船・各財産の勘定は原価・現価を勘定の最初に借方に記入する。その他経費も借方に記入して、各件で得た収入を物件の貸方に記入して、期末の物件の現価を加えて差引精算して損益を明らかにする。

第 4 条 各船は大修繕、つまり機関や汽罐^{きかん}の改造を行った木船であるので、船底銅の張り替えや新たな船室の造営や船具の改造などの件、および各財産の修理など、物件の価値を増やすようなものをすべて物件の現価に加えて価額を増やす。

第 5 条 各船は、毎年現価の 100 分の 10(每期 100 分の 5)を減価額として、当期の損亡とする。

第 6 条 各財産のうち、土地は毎年減価償却する必要はない。建て家などは新旧・善悪に応じて 1 年に 100 分の 10 以下の割合で減価償却する。

第 7 条 各船の現価に応じて、航海船は汽船・帆船の区別なく、すべて 1 年に現価の 100

分の1を、繁船・倉庫船は200分の1を保険として備えて、每期各船の利益から引き去って保険積金とし、海上危険による損失があった時には積金で補償する。

第8条 新船買収・大修繕に備えるために、1年に各船現価の100分の15の割合で損益勘定から引き去って、新船買収・大修繕の積金とする。新たな船舶の購入・船舶の価値を増やすような大修繕に充てる。

第9条 そのため、毎金の純益金を計算するときは、各船・各財産から生じた損益金をあわせて、新船買収・大修繕の手当積金および陸上諸経費・商業損失を引き去って、その残額を純利益とする。

第10条 総勘定帳以下諸帳簿の記入は、すべて通貨の単位で行う。そのため、洋銀の収入・支払いも記入の際にはすべて当日の相場に従って通貨に改める。

なお、原洋銀高・相場割合を付記する。

ただし、金庫係の各種金銀出入帳だけは、その収入支払いの現貨を記入する。

これは、現貨の出納を記入するために設けた帳簿であるからである。

第11条 本社運賃勘定係・各支社では、帳簿では通貨と洋銀を区別して記入し、混同してはいけない。

ただし、各支社でもし通貨で洋銀を買い入れた時には、洋銀の入・通貨の出に記入する。また、洋銀を売り払った時には逆である。

第12条 各支社では預金勘定帳を用意し、各船の運賃を全て収入し終えたときには預かり金にいれ、勘定帳の借方に記入し、すべて支払いの金額を貸方に記入する。この帳簿に基づいて預かり金受払目録を編製し預かり金の証書として、運賃納目録やその他の諸入金納目録を添えて払い金の証書とし、各支払い金の受け取り証を添えて毎船便で(横浜など近くでは毎日)、本社に提出する。

ただし、通船が少ない支社では船便を待って提出日が遅れてはいけない。1週間船便がないときには、7日ごとに郵便で陸送する。

第13条 各支社および筆紙墨係から差し出された経費やその他の証書に部長の仕出書を、または外国語の証書には訳文を添えるなどしてはいけない。単に原勘定書および受け取り証に部長の検印をして送ること。

第14条 各支社から出された経費証書または納目録のうち、その事故について明らかでないものは、別紙を付け加えるか朱墨で出入金の事故および何の勘定であることを明記する。

第 15 条 毎月末に総勘定元帳の各勘定を終えて仮に平均改表を編製して社長に提出する。

第 16 条 毎期末総勘定書を編製して、それに損益勘定原価勘定の明細書および各船勘定の抜粋を添えて社長に呈示し、驛逋局に進達する。

第 17 条 金銀出納その他の諸勘定書受付の時間は、毎日午前 8 時から午後 3 時までとする。その 3 時間後に毎日の帳簿記入を終える。

ただし、3 時間までに終わらなかった出納は、次の日に送る。

帳簿の定規

第 1 条 総勘定元帳 総勘定日記帳

すべて会社本支社の諸勘定をこの帳簿に総括して商業の損益から諸財産および他家との取引勘定に至るまで、すべてこの帳簿に記入する。記入する勘定の主なものは以下の通りである。

資本勘定…各機の純利益金を貸方に記入して、会社資本の増減を示す。

新船買収大修繕積金勘定…新たに船舶を買収する、あるいは大修繕に用いるために設けた積金をこの勘定の貸方に記入して、ここから新船代金を支払う。また、大修繕はまずその船舶の借方に記入して当勘定の借方に送る。

保険勘定…各船はその現価の割合に応じて航海船は 1 ヶ月の 100 分の 1 を、繁船・倉庫船は 200 分の 1 の割合で保険の手当とする。その金額を当等勘定の貸方に記入して保険積金とする。

政府御下渡船価勘定…政府から下げ渡された各船・浮標の代金総額を記入して、下げ渡された物件の価値を示す。

旧三菱勘定…明治 8 年 10 月以前から所有している財産の代金を貸方に記入して、今までの財産を明らかにする。また、上に示した期限に至る前の勘定の支払った金額を借方に記入する。

減価勘定…各船各財産および諸道具の減価高を借方に記入して、その総計を損益勘定の借方に振り替える。

損益勘定…各期末に帳簿を締め切るとき、全て利益に属するものを貸方に記入する。損失に属するものを借方に記入する。こうして損益を清算する。

差引残勘定…各期末に帳簿を締め切るとき、各勘定の差引残高を勘定に繰り

込み、帳簿記入を終える。

各船船価勘定…船価勘定は毎船に1座の勘定を設けて、各船の原価・現価を借方に記入する。船価を増やすような大修繕の金額も借方に記入する。每期その価格の幾分かを減価勘定の借方に送り、勘定の貸方に記入する。差引残高、つまり本船の現価を差引残勘定に繰り込んで、終える。

各船収納勘定…毎船1座の勘定を設けて、航海ごとに収入した運賃・その他の収入金を貸方に記入する。毎期末に総金額を損益勘定の貸方に送り、当期の収入を明らかにする。

各船経費勘定…各船1座の勘定を設けて、1期内にその船についての諸費および船価にかかわらないような小修繕などの総ての経費を、借方に記入する。毎期の現価の割合に応じた保険料も借方に記入して、保険勘定口に送り、1期中の経費精算金額を損益勘定の借方とする。次期の経費仮払い金額を差引残勘定に送り、当期各船の経費を明らかにする。

各財産勘定…地所家屋を除いた財産各種1座の勘定を設け、買収の入費のほか総ての諸入費を借方とする。この財産について収入したものを貸方として、各財産の損益を明らかにする。

地所家屋勘定…地所家屋の現価およびそれに関するすべての諸入費を借方とし、これによって生じた収入金を貸方とする。毎年6月末または12月末に減価勘定差引残勘定を徴収して貸方に記入して、地所家屋の損益を明らかにする。

各支社勘定…各支社で収入したすべての金銀を支社の預かり金として、勘定の借方に記入する。すべての支払い・返納金を貸方とする。

給料勘定…支払い給料金額を勘定の借方に記入し、陸上は総ての月・各船は1航海の給料額の精算を得て、経費勘定帳に記入するときにはその金額を貸方に記入する。

積金勘定…社員積金の預かっている額を、この勘定に記入する。

運賃勘定…すべて本支社が収入した運賃額を貸方に記入し、現収入運賃の金額を明らかにして、各船の航海ごとの運賃の精算を得る。その金額を借方に記入して各船勘定の貸方に送る。

金庫勘定…すべて金庫係で収入した金額を当勘定の借方に記入し、支払い金額を貸方に記入する。

蔵方勘定…貯蓄用品代金および蔵方に関する諸入費を借方に記入し、貯蓄品のうち各社各船に給与した物品の代金を貸方に記入する。毎年6月末および12月末に現残品調書を徴収して金額を貸方に記入して、蔵方の損益を明らかにする。

紙筆墨勘定…貯蓄紙筆墨買い入れの金額および雑費を借方に記入する。毎年6月12月末日に半期で各社各船に給与した物品の勘定書および現品残調書を徴収して金額を貸方に記入し、紙筆墨係の損益を明らかにする。

石炭勘定…貯蓄および各船買い入れ、その他これに関する諸費はすべて当勘定の借方に記入する。各船消費の石炭勘定書の金額を貸方に記入する。

以上の諸勘定は主なものを挙げたものであるので、この他にも諸勘定がある。この勘定元帳は毎期末に締め切り、商業資産・損益を清算する。定則は以下の通り。

- 第1 元帳中で単に退社にかかわる諸勘定は、すべて差引残高を差引残の勘定口に繰り込み、各勘定を締め切る。
- 第2 元帳中で単に損益にかかわる諸勘定は、すべて差引残高を損益の勘定口に繰り込み、各勘定を締め切る。
- 第3 各船勘定は現価の1年の100分の10(つまり1期100分の5の割合)で、各財産はその時相応の割合を見積もって減価額とし、各勘定の貸方に記入して減価勘定の借方に繰り込む。
- 第4 各航海船は1カ月に100分の1の割合で、繁船・倉庫船は1カ月に200分の1の割合で保険に充てる。その金額を各船勘定の借方に記入して、保険勘定の貸方に記入する。
- 第5 以上の記入が終わったら各船現価のなかから当期の減価額を引き去った残高を各勘定の貸方に記入する。また、差引残勘定の借方に送った各財産も同様の手続きで期末の現価格を記入した後、各勘定の借方貸方を締め切り、貸方に余りがあった時にはその差額は当期の利益であるので、額を勘定の借方に記入して損益勘定の貸方に記入する。また、借方に余りがあった時には、その差額は当期の損失で

あるので、額を貸方に記入して損益勘定の借方に記入し、各勘定はすべてこの手続きで貸借高を等しくし、締め切る。

- 第6条 すでに諸貸借及び諸資産の勘定を締め切った。次に減価勘定を締め上げてその貸借の差額を貸方に記入して、損益勘定の借方に繰り込み、減価勘定を締め切る。
- 第7条 次に締め切るのは損益勘定である。まず、新船買収・大修繕手当積金高は当期の利益から引き去るものである。額を借方に記入して新船買収・大修繕積金勘定に繰り込む。その後、当勘定の貸借の両方を締め上げ、その差額を当期の純利益として借方に記入し、資本勘定の貸方に繰りこんで、損益勘定を締め切る。
- 第8条 今残っている諸勘定口を締め上げ、各勘定の差額を差引残勘定に繰り込み、すべての勘定口を締め切って、差引残から次期の勘定をはじめる。

第2条 経費勘定帳 明治12年2月6日廃止

第3条 積金勘定帳 社員各人積金の預かり金額を記入する。

ゆえに、各人で1つの勘定座を設け、預かり金額を貸方に記入して、返却するとき借方に記入する。

第4条 給料勘定帳 各社各船で勘定座を設けて以下の通りに記入する。

給料支払い金額を相当の勘定の借方に記入し、各社は1カ月・各船は1航海ごとに給料額を清算し、これを貸方に記入する。この給料精算書を船陸経費勘定口に記入し、1航海または1カ月の経費に組み入れる。

第5条 上海郵船食物勘定帳

これは各船各航海でかかる賄い代を精算するために設ける。

ゆえに、各船で1座の勘定を設けてすべて買い入れた食料品代金を各勘定の借方に記入しておき、1航海ごとに賄料の実費を清算して、この費用と残品代金を貸方に記入してその航海の勘定を終える。この賄料精算高を経費勘定帳に記入し、各船の航海費に組み入れる。

第6条 上海郵船酒類勘定帳

これは各船航海で売りさばく酒類の損益勘定を明らかにするために設ける。

ゆえに、各船で1つの勘定を設けて、すべて買い入れた酒の代金を借方に記入し、売りさばいた金額を貸方に記入する。そして毎航海末の現有品を調べて損益の差引を終え、当航海の勘定を終える。現品代を次回の勘定に送る。この損益精算はすぐに総勘定元帳の船ごとの勘定口に送る。

以上の5個の勘定帳はすべて総勘定元帳補助の帳簿として勘定役が管理して、各勘定方に預けて取り扱わせる。

第7条 現貨収入支払帳

この帳簿は現貨を出入するときに記入する。収入・支払の現貨の出納を詳記するために用意する。

第8条 金銀出納帳

この帳簿は毎日金銀の収入支払を詳記するために設ける。各銀行当座預金銀はこの帳簿では金庫係手元の有金と同様にみなし、あえて区別しない。

第9条 明治10年8月1日廃止

第10条 各種金銀出納帳

この帳簿は現金銀および各銀行通貨洋銀の出入を区別し、差引を明らかにするために設ける。そのため、畢竟するに通貨及び洋銀の出納帳の内訳を記入するものである。

この帳簿には以下の勘定口を設ける。

現通貨勘定

現洋銀勘定

第一国立銀行通貨勘定

第一国立銀行洋銀勘定

横浜第一銀行通貨勘定

横浜第一銀行洋銀勘定

東洋銀行洋銀勘定

以上の勘定口の内、現通貨原洋銀の勘定は、現貨収入支払帳を証として入帳し、各銀行の勘定では借方は預かり金受取書を証として、貸方は小切手帳の控えを証として入帳する。

この帳簿は毎夕締め上げ、各勘定の差引残高を見る。この通貨残額の合計は通貨出納帳の残額に符合する。洋銀残額の合計は洋銀出納帳洋銀の残額に符合する。

以上の4つの帳簿は、金庫係が担当する。

第11条 運賃勘定元帳

この勘定は運賃勘定係が担当し、各船は航海ごとに運賃額を明らかにして、収入を精細に記録する。

第 12 条 蔵勘定元帳(仕入れ帳・古物売り払い帳・古物陸揚げ帳・雑用帳・売上帳)

この勘定元帳は船用、その他の貯蓄品の仕入れ売りさばきの勘定を明記するために設ける。そのため仕入れ帳以下 5 種類の帳簿はその補助帳とする。

勘定元帳には資本雑用および各品の勘定座を設ける。

仕入れ帳には諸買入れ品の invoice(仕入れ勘定書)をコピーし、総額を勘定元帳資本勘定の貸方に記入して、各品の代金を各品勘定座の借方に記入する。各船およびその他に供給する物品代金は、供給してから 1 週間のうちに勘定書を編製し売上帳に写してから目録を添えて勘定役に提出する。そして売上帳に写す各品の代金は各品勘定座の貸方に記入して、その合計を資本勘定座の借方に記入する。

蔵方のための諸雑費はすべて雑用帳に記入し、1 週間または半月ごとに締め上げて、資本勘定座の貸方と雑用勘定座の借方に記入する。

各船から陸揚げした古物を貯蓄品に加える際には、相当の値を付記し 1 船の陸揚げ品ごとに 1 つの勘定書を編製して、古物陸揚げ帳に写した後、勘定座に提出する。そして、陸揚げ品の代金は各品勘定座の借方に記入して、その合計を資本勘定座の貸方に記入する。

各船から陸揚げした物品を貯蓄品に加えず売り払う時には、明細に古物売り払い帳に記載して、その代金に勘定書を添えて金庫係に納め、売り払い帳に記載した金額は再び勘定元帳に写す必要はない。

毎年 6 月 12 月の現有品を点検し、帳簿を締め切り、当期中の損益を計算して総勘定書を編製して勘定役に提出する。帳簿締め切りの順序は以下のとおりである。

- 第 1 現品を精密に調査して現品目録を編製し、その代金を付記する。もつとも、代金は原価を用いることとする。
- 第 2 上の現品目録は各品の有高代金を各品勘定の貸方に記入して、差式残勘定の借方に記入する。
- 第 3 上の記入の後、各勘定貸借の 2 口を計算してその差額を確認し、貸方に余りがあった時にはその差額が利益となるので、当勘定の借方に記入して損益勘定の貸方に記入して当勘定を締め切る。
- 第 4 もし借方に余りがあった時にはその差額は損失となるので、当勘定の貸方に記入して損益勘定の借方に記入し、当勘定を締め切る。

雑用勘定はこの類に属する勘定であり、損失を示すものである。

第5 上のように資本及び差引残勘定のほか、各勘定を締め切った後に、損益勘定を計算して貸方に余りがあった時には、差額が当期中の純利益を示すものである。この差額は当勘定の借方に記入し、資本勘定の貸方に記入して、損益勘定を締め切る。

第6 ここで資本勘定を計算しその差額を借方に記入して、同額を差引残勘定に記入し、両勘定の貸借を等しくして締め切り、この帳簿の記入

を終える。

補遺② 営業業績及び予算史料

明治8年10月～9年6月損益勘定書			
収入		支出	
科目	金額	科目	金額
助成金	191,699.999	船費	864,978.050
小以	191,699.999	陸費	250,577.869
荷物運賃	681,877.532	小以	1,115,555.919
船客運賃	264,282.999		
小以	946,160.531		
御用船収入	138,852.235		
雑収入	13,089.173		
小以	151,941.408		
合計	1,289,801.938	合計	1,115,555.919
		差引残	174,246.019
通計	1,289,801.938	通計	1,289,801.938

(注)原史料では、荷物運賃は264282.999、船客運賃は681877.532と記載されているが誤りと推定されるので修正した。

明治9年後半期損益勘定書			
収入		支出	
科目	金額	科目	金額
助成金	128,599.998	船費	568,396.356
小以	128,599.998	陸費	352,398.080
荷物運賃	639,287.664	小以	920,794.436
船客運賃	225,428.749		
小以	864,716.413		
御用船収入	40,384.994		
雑収入	12,484.107		
地所家屋収	63.725		

入			
A	6,094.665		
交換所得	2,831.106		
小以	61,858.597		
合計	1,055,175.008	合計	920,794.436
		差引残	134,380.572
通計	1,055,175.008	通計	1,055,175.008
明治 8 年 10 月～9 年 12 月損益勘定書			
収入		支出	
科目	金額	科目	金額
助成金	320,299.997	船費	1,230,739.014
小以	320,299.997	解下船経費	10,769.385
荷物運賃	1,321,165.196	船舶修理	191,866.007
船客運賃	489,711.748	小以	1,433,374.406
小以	1,810,876.944	陸費	352,901.870
御用船収入	179,237.229	荷物受渡費	250,074.079
小以	179,237.229	小以	602,975.949
雑収入	25,573.280		
地所家屋収入	63.725		
A	6,094.665		
交換所得	2,831.106		
小以	34,562.776		
合計	2,344,976.946	合計	2,036,350.355
		差引残	308,626.591
通計	2,344,976.946	通計	2,344,976.946

明治9年12月31日資産負債勘定書			
資産		負債	
名称	金額	名称	金額
銀行通貨	100,309.846	支社係	10,384.222
同洋銀	20,596.320	経費係	2,468.000
横浜銀行通貨	6,514.615	学校助成金	16,250.000
同洋銀	7,897.250	同資金	3,498.521
各船準備	7,091.000	資本勘定	235,027.691
用度局	73,010.328	払口利子	9,252.790
給料係	22,915.800	身元金預	13,664.450
運賃係	4,497.416	積金預	13,446.895
商船学校	20,681.860	仮納勘定	1,488.104
商船学校修繕費	2,981.741	ネバタ号船税	2,068.000
仮渡運賃	8,332.275	差図書	2,062.232
諸口仮渡し	31,018.467	為替勘定	339.100
食物勘定	1,139.997	小笠原嶋助成金	3,000.000
酒類勘定	1,848.090		
新潟丸・高砂丸修繕費	4,115.000		
合計	312,950.005	合計	312,950.005

明治9年中各船航海里数並び石炭消費高表				
船名	トン数	蒸気時間	航海里数	石炭消費高
西京丸		2,727.07	28,963.54	5,561.000
東京丸		2,666.07	26,414.78	4,913.150
玄海丸		2,585.35	23,631.19	4,159.090
名護屋丸		2,304.33	21,705.52	3,538.000
金川丸		631.30	4,233.26	910.150
廣嶋丸		3,034.59	29,243.24	4,328.000
千里丸		1,406.10	9,687.81	1,860.060
兵庫丸		2,096.32	17,438.47	2,389.070
東海丸		1,719.05	14,672.40	1,834.050
隅田丸		2,059.13	16,207.70	2,188.040
明光丸		184.45	1,196.81	195.080
社寮丸		1,986.35	14,184.56	1,929.100
九州丸		2,049.28	13,787.21	1,875.060
太平丸		2,032.56	15,351.58	1,842.190
黄龍丸		2,361.32	17,486.85	1,941.040
扶桑丸		1,860.15	14,419.52	1,514.050
赤龍丸		1,460.36	8,284.85	1,077.030
豊嶋丸		1,847.25	14,472.53	1,317.000
品川丸		2,023.15	13,486.38	1,416.070
玄龍丸		2,168.18	13,932.16	1,421.080
平安丸		766.20	5,231.43	476.060
瓊浦丸		2,488.52	16,624.84	1,546.110
敦賀丸		2,893.15	23,871.74	1,647.150
快順丸		1,814.51	10,408.46	947.170
蓬萊丸		2,527.05	16,821.92	1,228.000
浪花丸		1,803.45	14,948.57	837.120
猶龍丸		860.10	5,133.42	390.140
青龍丸		1,356.01	10,365.17	601.180
千年丸		1,600.08	11,605.47	615.090
総計		55,316.23	433,811.38	54,498.330

明治8年10月～9年6月 各船経費勘定書

船名	石炭	需用品	修理	給料	雑費	船客食品	合計
東京丸	19,739.425	5,204.722	3,807.650	17,938.198	4,682.036	9,851.259	61,223.290
名護屋丸	9,270.086	3,987.920	3,990.123	19,130.505	3,103.846	4,718.106	44,200.586
廣嶋丸	11,393.750	4,512.982	6,817.821	15,738.319	4,000.588	9,108.187	51,571.647
玄海丸	12,114.539	5,828.948	3,706.690	14,422.884	3,585.096	9,243.648	48,901.805
子バタ號	17,246.160	5,384.267	4,154.958	21,905.985	6,195.315	8,733.377	63,620.062
新潟丸	2,826.347	660.655	205.085	5,204.501	586.974	382.747	9,866.309
高砂丸	70.880	42.830	2,137.520	2,416.381	289.109	-	4,956.720
金川丸	4,049.014	2,040.535	3,236.690	7,055.431	1,042.472	67.138	17,491.280
東海丸	7,584.181	1,404.660	4,302.896	9,913.226	2,754.109	824.502	26,783.574
敦賀丸	3,314.489	1,122.615	9,476.998	10,337.771	1,405.964	201.384	25,859.221
九州丸	6,472.784	1,628.764	7,089.890	8,988.520	810.894	135.654	25,126.506
兵庫丸	13,675.660	1,796.454	1,011.250	9,147.613	641.976	302.977	26,575.930
瓊浦丸	5,394.055	1,187.426	139.389	8,249.889	608.338	230.565	15,809.662
豊嶋丸	4,204.628	1,733.411	2,057.722	8,859.295	664.315	149.832	17,669.203
社寮丸	8,838.278	2,567.998	607.985	11,178.105	814.178	299.711	24,306.255
隅田丸	10,907.824	1,730.567	4,263.338	10,462.928	1,104.531	234.354	28,703.542
品川丸	2,835.982	1,825.765	5,213.440	8,012.299	695.493	121.735	18,704.714
蓬萊丸	6,363.827	2,064.551	9,617.618	12,025.387	762.939	42.925	30,877.247
千年丸	3,827.559	1,002.454	2,465.205	8,971.780	514.485	113.000	16,894.483
快順丸	3,646.518	1,198.922	1,860.298	9,429.574	549.025	193.928	16,878.265
扶桑丸	6,977.424	2,098.098	8,584.167	12,684.384	1,139.077	229.337	31,712.487
太平丸	6,639.137	1,393.001	4,308.858	9,003.136	605.580	205.197	22,154.909
千里丸	12,618.301	2,653.365	423.530	11,450.983	1,078.976	475.554	28,700.709
黄龍丸	5,706.763	2,089.315	5,971.390	8,788.971	878.758	187.571	23,622.768
明光丸	7.203	29.775	3,701.560	1,040.579	245.280	-	5,024.397
有功丸	-	86.912	-	720.477	186.343	-	993.732
青龍丸	2,701.311	1,547.185	13,183.145	8,694.954	644.212	81.578	26,852.385
玄龍丸	4,453.182	3,318.881	2,483.640	9,587.924	760.500	133.474	20,737.601

猶龍丸	1,405.504	1,274.785	2,987.984	3,692.465	373.200	29.756	9,763.694
錫懷丸	-	179.841	-	462.232	503.249	-	1,145.322
浪花丸	2,405.437	911.447	2,041.600	3,309.878	391.071	87.883	9,147.316
平安丸	2,073.577	678.217	969.204	5,946.501	340.353	75.454	10,083.306
豊嶋丸	884.105	997.909	10,501.771	4,347.529	392.679	27.470	17,151.463
繁榮丸	484.667	190.544	12.285	830.000	152.871	0.194	1,670.561
萬里丸	-	189.940	-	1,390.164	309.376	-	1,889.480
千鳥丸	53.227	12.070	118.700	121.000	216.740	-	521.737
天祥丸	-	26.069	-	200.699	102.994	-	329.762
海運丸	-	26.519	-	93.000	47.334	-	166.853
快鷹丸	-	119.001	-	65.000	102.749	-	286.750
向陽丸	-	6.968	-	131.900	22.576	-	161.444
速鳥丸	-	42.475	-	180.000	24.175	-	246.650
延年丸	-	14.245	-	72.000	1.475	-	87.720
二月丸	-	-	0.895	86.000	9.821	-	96.716
芙蓉丸	-	122.895	79.000	555.533	336.695	-	1,094.123
ローズ號	-	84.695	-	262.000	0.830	-	347.525
成妙丸	-	12.962	-	42.000	82.169	-	137.131
ジャムロック號	-	124.922	20.052	710.600	94.460	-	950.034
御用中各船	5,061.083	-	-	30,226.600	38,593.491	-	73,881.174
合計	205,246.907	65,158.482	131,550.347	334,085.100	82,448.717	46,488.497	864,978.050

明治9年下半期各船経費勘定							
船名	石炭	需用品	修理	給料	雑費	船客食品	合計
東京丸	11,718.165	5,076.750	2,531.500	12,420.696	2,978.870	7,675.776	42,401.757
名護屋丸	10,817.919	4,085.590	4,933.920	12,860.618	4,360.217	8,004.251	45,062.515
廣嶋丸	11,365.572	4,522.522	10,247.780	13,130.634	4,350.506	8,767.480	52,384.494
子バタ號	12,769.665	5,568.457	16,592.210	13,633.463	3,000.532	9,783.468	61,347.795
玄海丸	11,652.754	4,998.392	3,427.541	11,592.501	1,855.711	3,707.587	37,234.486
金川丸	3,392.634	1,373.171	85.720	2,214.452	211.109	213.409	7,490.495
東海丸	6,031.407	1,715.193	218.820	7,406.272	444.706	210.476	16,026.874
敦賀丸	6,274.806	3,059.823	930.850	7,822.671	2,473.267	395.641	20,957.058
九州丸	4,920.065	1,839.237	316.150	7,390.610	416.429	29.444	14,911.935
兵庫丸	8,439.282	2,018.129	3,736.462	8,718.553	398.321	323.383	23,634.130
瓊浦丸	4,075.468	1,519.863	1,150.070	7,593.791	257.988	197.726	14,794.906
豊嶋丸	5,030.131	2,256.182	2,108.358	7,712.907	603.680	204.851	17,916.109
社寮丸	4,110.812	1,298.721	1,941.233	7,195.577	297.633	156.353	15,000.329
隅田丸	8,809.264	2,125.571	832.090	9,088.972	1,387.124	533.307	22,776.328
品川丸	5,656.438	2,219.134	377.080	7,655.314	537.466	229.835	16,675.267
蓬萊丸	3,696.133	1,100.663	899.990	6,858.732	276.698	54.117	12,886.333
千年丸	1,872.044	1,344.812	1,449.770	6,340.396	131.222	145.101	11,283.345
快順丸	2,095.213	921.097	70.720	6,387.899	118.533	120.498	9,713.960
扶桑丸	4,592.810	1,930.162	113.670	7,184.156	251.714	258.696	14,331.208
太平丸	5,461.905	1,469.405	96.800	7,448.756	284.858	336.110	15,097.834
千里丸	1,223.517	485.142	-	3,338.423	112.207	30.333	5,189.622
黄龍丸	6,420.475	2,298.746	144.005	5,179.403	336.014	146.540	14,525.183
玄龍丸	4,158.310	2,336.037	676.217	7,353.327	602.900	273.365	15,400.156
赤龍丸	6,227.728	1,313.458	75.722	4,899.000	350.689	465.029	13,331.626
猶龍丸	1,864.922	385.674	440.755	2,579.753	72.651	89.993	5,433.748
浪花丸	2,018.921	873.046	735.637	2,718.701	174.198	112.749	6,633.252
平安丸	2,377.046	484.249	415.250	2,913.640	89.035	117.364	6,396.584
青龍丸	2,692.304	1,402.935	143.190	5,182.500	176.878	72.711	9,670.518
明光丸	1,519.176	662.847	303.750	2,142.020	131.620	7.549	4,766.962
快鷹丸	284.195	530.669	826.090	648.300	60.061	59.962	2,409.277
新潟丸	-	30.500	-	730.000	69.091	-	829.591
高砂丸	339.441	23.560	-	558.826	126.606	-	1,048.433

有功丸	27.000	25.405	-	851.200	1.250	-	904.855
錫懷丸	-	89.571	-	286.377	62.548	-	438.496
繁榮丸	206.324	238.355	369.687	665.440	28.908	-	1,508.714
萬里丸	-	37.750	-	597.533	10.975	-	646.258
千鳥丸	157.885	28.490	73.190	228.000	-	-	487.565
天祥丸	-	23.882	4.850	222.000	14.149	-	264.881
海運丸	24.512	64.668	2,987.000	121.667	2.985	-	3,200.832
速鳥丸	-	-	-	0.600	-	-	0.600
二月丸	-	0.350	-	72.000	-	-	72.350
ロース號	-	158.072	952.050	247.100	1.500	-	1,358.722
神崎	-	40.310	2.768	895.533	1.500	-	940.111
延年丸	-	50.757	104.765	72.000	-	-	227.522
芙蓉丸	-	139.565	-	642.000	1.775	-	783.340
合計	162,324.243	62,166.912	60,315.660	213,802.313	27,064.124	42,723.104	568,396.356

明治8年10月～9年6月陸費勘定									
地名	給料	雑品	雑費	修理	臨時費	8年10月分官私割合費	荷持受渡費	口銭	合計
東京	39,207.932	10,170.982	9,421.612	431.446	22,709.673	-	22,829.662	8,718.571	113,489.878
横濱	5,684.299	577.965	2,315.857	95.840	-	-	10,338.369	5,134.540	24,146.870
四日市	450.000	19.280	133.253	-	-	-	66.093	5,884.225	6,552.851
大坂	2,838.223	224.672	1,425.934	152.727	-	-	18,280.490	8,433.100	31,355.146
神戸	4,732.565	561.307	1,725.291	118.971	-	-	3,567.791	5,014.015	15,719.940
下ノ關	211.000	58.576	98.078	-	-	-	176.630	967.233	1,511.517
長崎	4,301.600	146.622	1,212.146	31.180	-	-	2,257.241	1,734.103	9,682.892
高知	634.534	37.697	127.377	142.144	-	-	462.369	28.913	1,433.034
函館	2,765.034	356.816	423.027	65.181	-	-	5,147.878	2,600.842	11,358.778
鹿兒嶋	574.500	16.400	159.150	-	-	-	356.496	-	1,106.546
大嶋	377.000	12.900	32.500	-	-	-	12.195	-	434.595
琉球	500.500	30.883	131.451	-	-	-	528.281	-	1,191.115
上海	6,106.800	223.840	6,842.345	773.000	551.700	-	7,763.460	1,833.330	24,094.475
牛莊	-	-	-	-	-	-	5.250	-	5.250
芝罘	-	-	-	-	-	-	6.000	66.200	72.200
各船中	-	-	-	-	-	-	1,138.598	2,643.486	3,782.084
本社並び各支社	-	-	-	-	-	4,640.698	-	-	4,640.698
合計	68,383.987	12,437.940	24,048.021	1,810.489	23,261.373	4,640.698	72,936.803	43,058.558	250,577.869

(注)原史料では、四日市における荷持受渡費は660.093と記載されているが誤りと推定されるので修正した。

明治9年7月～9年12月陸費勘定明治9年下半年陸費勘定								
地名	給料	雑品	雑費	修理	臨時費	荷持受渡費	口銭	合計
東京	31,933.702	6,749.834	10,157.906	91.990	124,023.874	22,119.962	9,361.914	204,439.182
横濱	4,876.583	148.199	2,025.287	11.154	-	10,430.797	9,489.143	26,981.163
神戸	4,704.616	727.309	3,324.107	554.289	100.000	17,685.982	17,446.483	44,542.786
大坂	2,815.920	484.576	856.939	137.539	50.000	6,774.807	2,806.448	13,926.229
四日市	274.000	58.846	358.282	1.568	-	-	6,159.985	6,852.681
高知	544.000	115.863	115.591	177.872	-	193.547	27.164	1,174.037
馬關	198.000	58.872	119.225	-	-	48.292	896.768	1,321.157
長崎	3,739.000	88.361	1,384.219	18.116	-	1,736.324	1,809.285	8,775.305
上海	5,811.600	227.450	5,865.399	1,200.270	-	6,993.520	3,017.680	23,115.919
函館	1,788.417	122.492	425.734	18.132	-	6,348.769	3,278.449	11,981.993
鹿兒嶋	558.000	12.200	102.000	-	-	165.871	-	838.071
大嶋	348.000	60.960	30.000	15.117	-	22.565	-	476.642
琉球	462.000	125.952	120.000	-	-	284.804	-	992.756
天津	-	-	-	-	-	204.050	164.950	369.000
芝罘	-	-	-	-	-	69.260	111.480	180.740
牛莊	-	-	-	-	-	35.000	116.370	151.370
各船中	-	-	-	-	-	1,977.241	4,301.808	6,279.049
合計	58,053.838	8,980.914	24,884.689	2,226.047	124,173.874	75,090.791	58,987.927	352,398.080

(注)原史料では、神戸における雑品は729.309と記載されているが誤りと推定されるので修正した。

明治8年10月～9年6月の各地運賃並び御用船収入雑収入勘定諸			
地名	船客運賃	荷物運賃	合計
東京	14,621.555	74,287.303	88,908.858
横濱	72,404.350	67,617.289	140,021.639
四日市	4,945.975	37,867.759	42,813.734
師崎	203.000	6,078.808	6,281.808
名古屋	15.250	75.830	91.080
神戸	54,291.680	129,048.656	183,340.336
大坂	20,331.211	142,061.184	162,392.395
高知	7,065.782	17,590.240	24,656.022
下ノ關	9,674.960	1,968.779	11,643.739
博多	378.250	698.148	1,076.398
長崎	30,455.925	36,460.239	66,916.164
肥後	47.000	9,161.504	9,208.504
大嶋	322.000	244.512	566.512
鹿兒嶋	2,137.450	5,837.506	7,974.956
琉球	300.500	8,096.930	8,397.430
上海	19,831.020	61,378.490	81,209.510
函館	12,585.400	48,394.580	60,979.980
寒風澤	456.000	6,237.274	6,693.274
新潟	407.310	1,089.937	1,497.247
山田	-	352.410	352.410
釜石	75.000	144.522	219.522
青森	1,839.420	692.308	2,531.728
清水	-	111.460	111.460
宮古	50.000	1,152.996	1,202.996
八ノ戸	14.000	4,097.530	4,111.530
天津	59.000	-	59.000
牛莊	10.000	22.370	32.370
芝罘	20.000	470.070	490.070
舟川	7.800	2,112.285	2,120.085
船中取	11,733.161	18,526.613	30,259.774
合計	264,282.999	681,877.532	946,160.531

明治9年後半期各地運賃勘定書			
地名	船客運賃	荷物運賃	合計
東京	17,480.550	59,793.700	77,274.250
横濱	68,840.675	57,869.219	126,709.894
神戸	55,772.665	134,453.536	190,226.201
大坂	4,531.180	118,641.786	123,172.966
馬關	7,771.950	3,624.498	11,396.448
長崎	21,759.050	35,676.389	57,435.439
上海	12,142.620	62,671.220	74,813.840
四日市	5,984.225	29,349.469	35,333.694
高知	4,122.787	6,446.570	10,569.357
岡山	171.973	-	171.973
八ノ戸	256.000	4,840.757	5,096.757
宮古	97.500	2,235.494	2,332.994
寒風澤	250.500	7,441.759	7,692.259
青森	491.700	1,221.411	1,713.111
函館	10,818.110	66,470.270	77,288.380
新潟	512.000	3,638.006	4,150.006
琉球	353.500	2,021.398	2,374.898
鹿兒嶋	2,147.250	5,558.738	7,705.988
大嶋	333.250	1,148.388	1,481.638
對州	334.250	102.255	436.505
師崎	300.000	4,665.149	4,965.149
清水	802.600	1,941.257	2,743.857
須崎	1.989	11.545	13.534
平戸	102.550	39.318	141.868
大川	139.250	476.773	616.023
壹岐	21.500	1.848	23.348
博多	329.500	7,187.555	7,517.055
福江	33.500	3.925	37.425
釜石	259.500	1,080.285	1,339.785
久禮	34.600	0.110	34.710
下田	169.059	181.801	350.860
山田	135.950	1,383.601	1,519.551

伏木	143.500	1,042.419	1,185.919
有川	32.200	-	32.200
三保關	12.000	1,169.296	1,181.296
厚岸	67.000	1,439.197	1,506.197
舞鶴	6.500	665.042	671.542
五嶋	44.000	34.300	78.300
小樽	1,031.750	4,159.995	5,191.745
若津	345.750	1,548.120	1,893.870
舟川	3.500	1,539.169	1,542.669
敦賀	7.500	109.308	116.808
芝罘	234.000	713.880	947.880
牛莊	5.560	798.080	803.640
天津	291.000	369.950	660.950
朝鮮	15.000	2.198	17.198
石ノ巻	13.500	3,288.431	3,301.931
多度津	124.581	-	124.581
鞆津	49.023	-	49.023
尾ノ道	294.134	1.150	295.284
呼子	21.250	8.577	29.827
各船中取	6,185.268	2,220.522	8,405.790
合計	225,428.749	639,287.664	864,716.413

明治9年後半期御用船収入並び雑収入勘定書	
科目	金額
御用船収入	40,384.994
小以	40,384.994
雑収入	12,484.107
地所家屋収入	63.725
蔵方利益	6,094.665
交換所得	2,831.106
小以	21,473.603
合計	61,858.597

明治8年10月～9年6月の助成金勘定書	
名称	金額
運航	187,499.999
琉球航	4,000.000
繁榮丸高知航	200.000
合計	191,699.999

明治9年後半期の助成金勘定書	
名称	金額
運航	124,999.998
琉球航	3,000.000
繁榮丸高知航	600.000
合計	128,599.998

明治 10 年前半期損益勘定書			
収入		支出	
科目	金額	科目	金額
助成金	134,700.002	船費	828,120.559
小以	134,700.002	陸費	222,691.396
船客運賃	196,326.854	小以	1,050,811.955
荷物運賃	275,763.670	交換所損	4,829.144
小以	472,090.524	利息	8,225.274
御用船収入並び各船雑 収入	1,055,797.040	小以	13,054.418
地所家屋収入	800.999	保険	172,425.000
雑収入	3,500.753	減価	145,334.625
小以	1,060,098.792	小以	317,759.625
合計	1,666,889.318	合計	1,381,625.998
		差引残	285,263.320
通計	1,666,889.318	通計	1,666,889.318

(注)原史料では、荷物運賃は 264282.999、船客運賃は 681877.532 と記載されているが誤りと推定されるので修正した。

明治 10 年後半期損益勘定書			
収入		支出	
科目	金額	科目	金額
助成金	127,999.998	船費	1,100,446.448
小以	127,999.998	陸費	301,166.085
船客運賃	245,240.021	小以	1,401,612.533
荷物運賃	445,709.985	解下船経費	303.487
小以	690,950.006	地所家屋経費	205.183
御用船収入並び各船雑収入	1,943,545.148	大阪稲荷経費	10.820
小以	1,943,545.148	利息	38,777.076
解下船収入	967.125	小以	39,296.566
地所家屋収入	959.868	減価	186,515.252
雑収入	8,987.611	保険	219,984.260
蔵方利益	6,710.948	小以	406,499.512
小以	17,625.552		
合計	2,780,120.704	合計	1,847,408.611
		差引残	932,712.093
通計	2,780,120.704	通計	2,780,120.704

明治 10 年損益勘定書			
収入		支出	
科目	金額	科目	金額
助成金	262,700.000	船費	1,405,814.163
小以	262,700.000	小蒸気船、創船浮標経費	24,130.082
荷物運賃	721,473.655	船舶修理	337,963.163
船客運賃	441,566.875	荷物受渡費	160,659.599
小以	1,163,040.530	小以	1,928,567.007
御用船収入並び各船雑収入	2,999,342.188	陸費	523,857.481
小以	2,999,342.188	小以	523,857.481
舩下船収入	967.125	舩下船経費	303.487
地所家屋収入	1,760.867	地所家屋経費	205.183
雑収入	12,488.364	大阪稻荷経費	10.820
蔵方利益	6,710.948	利息	47,002.350
小以	21,927.304	交換所損	4,829.144
		小以	52,350.984
		減価	331,849.877
		保険	392,409.260
		小以	724,259.137
合計	4,447,010.022	合計	3,229,034.609
		差引残	1,217,975.413
通計	4,447,010.022	通計	4,447,010.022

明治 10 年 12 月 31 日 資産負債勘定書			
資産		負債	
名称	金額	名称	金額
通貨洋銀	2,002,641.959	政府拝借	2,860,587.664
三菱製鐵所資金	50,000.000	社員積金並び取次人身元金	13,536.321
地所家屋並び諸道具	102,332.744	給料支払未済	5,930.902
各支社預金	12,079.271	支払差圖書	973.722
各船船価	3,329,436.072	太平海会社	466.090
各船準備	7,279.026	利足支払未済	26,956.258
諸仮渡	94,895.680	賞興金未済	4,789.450
運賃仮渡	6,454.878	商船学校資金預	2,394.115
仕送金	3,796.239	為替方並び三菱製鐵所利益	26,528.276
経費係	100,806.542	運賃其他仮納	173,629.317
石炭係	65,606.021	通貨洋銀立替ノ差	23,922.908
筆紙墨	1,225.323	補正	1.031
蔵方	53,930.911	保険	392,409.260
東西会社	1,312.440	旧三菱	343,791.299
支那日本商会	6,854.450	別途勘定	869,420.132
ラルシホール	41.270	前期迄益金	593,889.911
各船修繕前払	60,750.000	當季ニ於テ旧三菱ノ計算ニ組成タル モノ差引残高	8,916.602
陸軍省鹿兒島県長崎県公務係	94,454.725	新船買収交換金	45,125.000
紀伊ノ國丸帆前改造	7,964.548	當季益金	932,712.093
ドック造營費	1,990.189		
上海船食物酒勘定	5,638.917		
御拂下船舶代改正船価ノ差金新潟 丸高砂丸ノ分	15,999.081		
上海線買収	40,000.000		
旧資本	30,187.625		
別途渡	50.000		
帳外資本	2,000.000		
公債證書	218,809.850		
新潟丸高砂丸英國航ニ付テノ修繕 費當季ニ関する分	7,896.703		

千里丸衝突費元船価ニ組入有之所 改正船価ニ編入組成ラサルヲ以如 斯	1,532.137		
四日市支社通船全	13.750		
合計	6,325,980.351	合計	6,325,980.351

明治 10 年前半期各船經費勘定書									
船名	石炭	需用品	修理	給料	雜費	船客食品	荷物受渡費		合計
							口錢	人足舁下汽車	
東京	17,115.763	8,826.813	8,621.827	16,816.651	3,891.998	9,514.759	3,767.619	6,644.860	75,200.290
西京	14,853.040	7,927.255	12,878.840	17,172.121	3,521.888	8,944.005	3,011.149	4,470.574	72,778.872
名古屋	15,115.100	9,378.080	10,281.740	16,672.073	3,757.959	9,703.224	3,938.163	5,446.493	74,292.832
廣嶋	13,872.500	7,377.233	4,983.897	18,345.690	3,521.571	8,735.347	3,230.347	5,007.801	65,074.386
玄海	9,717.620	3,563.196	2,777.640	15,040.462	1,166.435	1,730.908	1,527.898	2,258.301	37,782.460
東海	5,696.296	2,725.938	1,351.383	10,116.520	723.381	940.084	1,245.499	1,443.381	24,242.482
豐嶋	5,203.245	2,577.492	1,309.299	9,586.298	589.842	773.519	1,496.409	1,666.227	23,202.331
太平	6,906.776	2,884.007	2,231.890	10,143.419	492.345	746.729	36.238	756.961	24,198.365
品川	3,870.048	2,527.845	2,810.300	9,874.670	640.905	805.704	790.411	689.971	22,009.854
九州	3,013.460	2,122.086	8,481.464	8,586.514	521.916	646.747	-	-	23,372.187
社寮	5,684.991	3,843.102	836.080	9,467.489	388.031	865.669	695.056	821.687	22,602.105
敦賀	3,992.369	2,124.616	1,181.910	9,780.617	381.336	394.790	713.645	1,507.476	20,076.759
隅田	8,864.081	2,672.715	1,151.190	12,623.273	600.605	1,444.296	1,020.064	1,731.598	30,107.822
黃龍	4,049.545	2,206.748	716.200	6,492.514	380.099	1,051.528	465.491	480.184	15,842.309
瓊浦	3,518.720	2,445.504	2,193.300	9,964.030	375.347	467.353	1,332.348	1,490.452	21,787.054
兵庫	10,115.957	4,689.280	967.420	11,900.887	508.678	1,413.285	709.529	2,283.299	32,588.335
扶桑	3,890.966	2,303.667	2,894.978	10,053.478	381.951	595.387	209.661	438.728	20,768.816
千年	1,851.445	1,172.841	4,417.322	8,682.617	227.603	238.908	208.419	524.347	17,323.502

青龍	5,149.007	2,750.422	994.350	8,853.538	436.522	185.043	819.495	663.288	19,851.665
浪花	1,870.007	1,596.158	1,385.283	3,436.017	255.558	183.946	223.681	31.465	8,982.115
玄龍	3,570.099	2,823.899	18,489.170	8,097.188	511.652	359.138	1,105.044	607.804	35,563.994
赤龍	5,587.926	2,033.740	1,133.730	6,671.567	365.493	1,172.902	464.024	342.317	17,771.699
平安	3,783.604	1,687.882	1,575.072	6,566.051	251.588	192.090	1,395.811	1,631.573	17,083.671
貫効	426.515	1,516.465	2,550.848	3,319.596	62.780	96.962	-	-	7,973.166
金川	10,549.455	2,905.263	710.330	11,638.805	730.340	1,810.008	1,035.563	1,656.194	31,035.958
蓬萊	3,161.783	1,000.886	-	8,531.983	243.271	403.315	1,135.564	621.664	15,098.466
繁榮	462.923	268.368	135.310	977.993	22.481	12.482	41.361	51.043	1,971.961
千里	-	1,051.885	765.030	1,802.514	126.749	-	-	-	3,746.178
明光	-	282.457	-	5,273.349	95.215	-	2.539	95.642	5,749.202
萬里	-	1,890.826	731.390	1,736.301	185.383	-	-	-	4,543.900
有功	-	268.025	-	2,108.750	70.655	-	-	61.320	2,508.750
猶龍	-	212.909	-	1,602.092	47.240	-	-	-	1,862.241
天祥	-	19.375	-	247.900	9.100	-	-	-	276.375
快順	2,879.233	1,177.828	988.470	9,294.299	264.529	286.611	88.683	669.896	15,649.549
錫懷	-	44.445	-	364.000	62.620	-	-	-	471.065
海運	-	123.060	-	84.000	5.000	-	-	-	212.060
芙蓉	-	65.750	-	799.000	4.226	-	-	-	868.976
延年	-	24.335	10.020	82.133	11.689	-	-	-	128.177
生田	-	93.757	220.460	306.000	-	-	-	-	620.217

神崎	-	196.220	-	1,217.160	26.076	-	-	-	1,439.456
二月	-	-	-	84.000	-	-	-	-	84.000
千島	31.052	74.405	475.740	266.000	0.900	-	-	-	848.097
快鷹	-	301.086	4,486.190	463.967	15.900	-	-	-	5,267.143
鹿兒島	-	46.183	8.920	228.568	12.026	-	-	-	295.697
成妙	-	-	-	-	-	-	-	-	-
カンジヤ号	-	405.686	871.020	-	3,170.595	385.061	22.000	111.658	4,966.020
合計	174,803.526	94,229.733	105,618.013	295,372.094	29,059.478	54,099.800	30,731.711	44,206.204	828,120.559

明治 10 年後半期各船経費勘定書												
船名	石炭	需用品	修理	給料	瓣金	雑費	船客食品	口銭	人足賃	艇船	汽車賃	合計
東京	13,310.800	9,824.741	24,846.813	12,678.028	698.010	4,223.615	13,746.878	3,705.847	3,722.424	1,187.669	301.688	88,246.513
名古屋	14,259.040	7,505.359	10,542.435	14,673.337	579.503	4,484.602	13,863.640	4,579.073	4,633.750	1,328.233	369.273	76,818.245
廣嶋	11,603.515	7,214.190	10,063.981	13,756.839	845.044	4,697.621	13,174.690	3,942.918	3,906.541	1,592.901	467.856	71,266.096
西京	15,981.860	8,611.019	26,503.480	16,523.995	149.281	4,831.917	15,182.757	4,307.295	3,992.625	1,404.560	468.516	97,957.305
玄海	4,135.370	2,493.577	2,395.626	9,319.847	2.500	527.789	940.393	-	-	-	-	19,815.102
熊本	6,286.428	5,951.848	4,982.752	10,691.773	363.992	614.080	1,593.906	864.260	779.919	599.561	363.000	33,091.519
和歌ノ浦	5,859.929	7,718.061	15,689.767	12,954.724	124.617	592.171	2,749.653	868.403	801.551	549.814	457.504	48,366.194
高千穂	3,720.763	3,923.466	2,410.622	7,579.750	41.247	392.507	967.855	1,247.757	1,147.190	1,266.383	0.461	22,698.001
九重	2,715.575	3,943.914	7,216.580	7,133.532	150.769	267.102	600.407	310.438	318.712	155.680	389.620	23,202.329
秋津洲	4,845.390	5,267.911	4,114.935	6,779.731	821.298	407.575	1,171.529	3,006.989	3,117.633	3,175.620	1,040.245	33,748.856

隅田	5,706.768	4,103.273	3,128.793	9,072.766	53.055	400.300	967.208	345.326	400.808	254.773	286.235	24,719.305
兵庫	5,134.475	4,704.928	3,588.613	10,144.767	51.070	1,328.702	1,590.942	393.152	224.991	130.890	150.184	27,442.714
佳ノ江	3,801.064	4,101.125	3,607.289	8,031.563	742.853	589.818	1,393.727	1,230.335	1,170.587	1,091.699	297.778	26,057.838
東海	4,698.410	3,013.287	2,173.420	7,510.961	19.350	516.146	869.084	503.766	213.637	221.596	-	19,739.657
豊嶋	4,035.983	3,422.742	5,285.263	9,057.862	31.468	513.809	717.705	331.075	398.603	278.539	211.860	24,284.909
瓊浦	3,345.529	3,663.053	3,897.838	7,933.279	28.730	1,329.933	633.323	47.761	71.689	61.613	47.000	21,059.748
九州	2,929.650	4,144.162	3,040.199	8,110.772	-	1,556.439	759.257	249.200	168.379	130.601	-	21,088.659
品川	3,673.630	4,121.288	2,279.210	8,802.379	-	885.689	1,645.218	388.402	421.610	520.044	-	22,737.470
社寮	4,381.095	3,848.236	2,454.238	6,922.586	2.930	484.560	1,046.993	116.404	95.140	62.485	58.553	19,473.220
太平	4,820.154	2,885.034	50.350	8,937.238	-	474.957	1,024.011	-	67.504	11.688	42.000	18,312.936
田子ノ浦	4,045.464	3,892.970	1,859.590	7,927.059	5.100	502.829	711.073	548.383	207.221	259.421	-	19,959.110
黄龍	7,560.308	3,520.067	1,299.990	9,359.277	19.195	559.198	625.924	47.819	108.198	61.206	80.822	23,242.004
玄龍	4,261.450	3,069.848	16.100	8,633.309	5.574	434.089	480.214	597.323	457.722	347.068	-	18,302.697
蓬萊	3,088.096	2,796.604	816.020	8,448.993	5.835	377.211	536.409	292.763	130.638	160.990	-	16,653.559
赤龍	4,507.947	2,886.443	1,157.158	6,170.523	-	535.190	732.358	81.488	328.576	170.965	249.161	16,819.809
清流	2,584.303	2,558.573	1,150.010	6,847.971	-	328.796	640.786	-	-	-	-	14,110.439
千年	1,559.049	2,131.710	1,010.250	6,522.106	-	290.480	636.062	0.500	13.424	23.825	-	12,187.406
快順	1,617.673	2,014.016	621.004	7,482.033	3.010	310.047	445.717	69.067	58.618	38.710	27.355	12,687.250
貫効	1,640.134	2,014.299	1,101.860	6,450.405	-	361.419	411.706	67.965	86.486	1.400	7.500	12,143.174
平安	2,581.259	1,433.221	154.030	6,830.695	-	460.163	517.804	132.502	992.484	111.546	872.950	14,086.654

須磨ノ浦	-	3,185.782	29,453.138	4,757.195	170.586	379.513	2.525	73.700	546.133	662.191	-	39,230.763
紀伊ノ國	-	1,075.723	71.590	3,946.492	-	283.521	-	-	-	-	-	5,377.326
敦賀	3,491.816	3,906.779	1,746.123	7,113.733	24.922	355.754	1,258.303	63.350	243.551	96.261	143.323	18,443.915
淡路島	-	2,141.986	22,025.027	3,398.234	69.110	318.569	-	100.124	327.604	256.794	96.000	28,733.448
金川	7,139.001	3,151.906	5,299.232	8,186.242	9.500	248.860	1,498.513	-	-	-	-	25,533.254
愛宕	7,104.809	1,740.271	3,440.165	8,130.826	-	280.661	1,122.819	-	-	-	-	21,819.551
千里	-	471.486	-	3,176.330	-	194.011	-	-	-	-	-	3,841.827
浪花	1,951.001	1,478.521	676.972	3,404.195	8.650	174.799	536.526	255.413	71.885	16.210	17.000	8,591.172
鹿兒島	-	668.617	-	1,830.172	-	138.641	-	-	-	-	-	2,637.430
萬里	-	497.996	-	3,773.150	-	104.142	3.000	-	-	-	-	4,378.288
錫懷	-	279.850	-	2,309.967	-	30.706	-	-	-	-	-	2,620.523
快鷹	400.059	455.735	221.440	1,200.821	-	35.961	12.341	-	-	-	-	2,326.357
海運	-	71.910	178.037	109.200	-	2.875	-	-	-	-	-	362.022
天祥	258.400	172.415	19,580.800	1,822.603	-	46.575	-	-	-	-	-	21,880.793
繁榮	420.237	246.012	132.443	647.300	-	128.181	28.336	3.646	10.205	0.850	8.333	1,625.543
玉川	641.120	1,217.322	879.052	2,300.941	-	145.040	29.311	-	-	-	-	5,212.786
神崎	-	146.640	-	1,067.660	-	25.560	-	-	-	-	-	1,239.860
生田	-	250.245	265.521	256.400	-	12.149	-	-	-	-	-	784.315
延年	-	81.512	843.279	274.534	-	9.320	-	-	-	-	-	1,208.645
芙蓉	-	54.860	-	642.000	-	79.008	-	-	-	-	-	775.868
二月	-	0.630	0.800	72.000	-	11.250	-	-	-	-	-	84.680

千島	97.948	225.850	-	228.000	-	0.200	-	-	-	-	-	551.998
社鵜	58.997	45.756	38.685	130.300	-	-	-	-	-	-	-	273.738
高銚	-	1.070	-	13.800	-	-	-	-	-	-	-	14.870
ボート	-	131.241	31.790	633.200	-	11.515	-	-	-	-	-	807.746
浮標	-	7.841	-	-	-	-	-	-	-	-	-	7.841
天草	409.500	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	409.500
櫻島	-	63.265	2.840	455.620	-	60.866	-	-	-	-	-	582.591
長崎	-	406.604	-	285.353	-	79.123	-	-	-	-	-	771.080
合計	180,663.999	148,956.790	232,345.150	331,454.368	5,027.199	36,435.554	84,868.903	28,772.444	29,236.038	16,231.786	6,454.217	1,100,446.448

(注)原史料では、東京の人足賃は 1722.424、秋津洲の修理は 4121.935、社寮の口銭は 117.404 と記載されているが誤りと推定されるので修正した。

明治10年前半期陸費勘定					
地名	給料	雑品	雑費	船舶予備品並び臨時修繕出張所諸費	合計
東京	44,705.941	7,773.256	17,351.254	92,446.785	162,277.236
横濱	6,024.333	384.009	2,871.955	125.540	9,405.837
神戸	7,262.150	1,220.448	6,652.174	757.502	15,892.274
四日市	993.000	77.059	160.251	83.847	1,314.157
大坂	2,067.000	82.305	684.544	75.359	2,909.208
馬關	261.000	44.435	183.476	20.100	509.011
長崎	4,378.333	238.343	3,024.043	2,060.524	9,701.243
高知	627.640	34.597	180.401	33.035	875.673
大嶋	406.000	0.250	10.000	-	416.250
鹿兒嶋	728.000	13.310	227.282	-	968.592
琉球	456.000	-	125.460	-	581.460
函館	1,617.233	186.328	388.146	50.495	2,242.202
上海	6,289.000	514.370	7,331.550	634.090	14,769.010
石ノ巻	127.500	28.165	59.931	-	215.596
博多	-	3.895	476.175	-	480.070
小島	-	-	133.577	-	133.577
合計	75,943.130	10,600.770	39,860.219	96,287.277	222,691.396

(注)原史料では、雑費の合計は 39,960.219 と記載されているが誤りと推定されるので修正した。

明治 10 年後半期陸費勘定								
地名	給料	雑品	電信郵便印 紙	旅費	雑費	商船学校 補助金	船舶予備品並 び臨時修繕出 張所諸費	合計
東京	47,417.583	2,777.188	8,167.070	7,187.406	4,744.858	1,500.000	176,199.323	247,993.428
横濱	5,045.984	819.517	447.517	392.275	2,179.032	-	394.098	9,278.423
神戸	8,226.096	1,516.825	1,161.889	2,217.428	2,287.035	-	2,076.942	17,486.215
四日市	647.783	311.196	36.090	189.532	58.423	-	272.451	1,515.475
馬關	243.000	72.355	67.160	43.370	87.130	-	104.910	617.925
長崎	4,057.750	907.620	1,457.837	768.662	1,718.915	-	1,284.586	10,195.370
上海	5,576.091	483.797	601.358	13.820	2,224.837	-	1,455.014	10,354.917
高知	535.800	50.569	5.233	-	142.644	-	54.642	788.888
函館	354.000	311.531	113.765	41.423	56.804	-	14.000	891.523
石ノ巻	248.440	125.259	16.060	32.630	11.917	-	40.515	474.821
鹿兒嶋	261.666	137.500	41.635	12.260	261.922	-	43.860	758.843
大嶋	221.863	-	-	-	50.000	-	-	271.863
琉球	233.000	-	-	-	-	-	-	233.000
拍出張 所	65.000	11.774	0.955	31.825	-	-	-	109.554
臨時出 張所	-	3.430	2.070	148.390	41.950	-	-	195.840
合計	73,134.056	7,528.561	12,118.639	11,079.021	13,865.467	1,500.000	181,940.341	301,166.085

明治10年前半期各船運賃勘定書			
地名	船客運賃	荷物運賃	合計
東京丸	46,435.150	41,054.022	87,489.172
西京丸	41,547.850	34,126.255	75,674.105
名古屋丸	46,806.459	39,506.696	86,313.155
廣嶋丸	27,635.565	35,296.186	62,931.751
玄海丸	2,116.213	9,819.144	11,935.357
東海丸	3,145.225	7,745.538	10,890.763
豊嶋丸	1,402.275	6,834.026	8,236.301
太平丸	1,086.821	2,939.610	4,026.431
品川丸	815.800	5,762.271	6,578.071
九州丸	-	40.755	40.755
社寮丸	915.900	6,819.627	7,735.527
敦賀丸	997.250	9,755.329	10,752.579
隅田丸	1,494.200	9,585.081	11,079.281
黄龍丸	831.350	7,037.304	7,868.654
瓊浦丸	1,814.370	12,855.752	14,670.122
兵庫丸	1,504.200	8,554.780	10,058.980
扶桑丸	209.550	2,075.659	2,285.209
千年丸	509.513	1,400.984	1,910.497
青龍丸	996.800	3,965.351	4,962.151
浪花丸	965.475	1,423.948	2,389.423
玄龍丸	1,640.462	4,660.410	6,300.872
赤龍丸	370.425	2,235.652	2,606.077
平安丸	2,854.483	5,717.697	8,572.180
金川丸	782.725	6,722.613	7,505.338
蓬萊丸	1,998.275	4,504.366	6,502.641
繁榮丸	789.613	556.090	1,345.703
明光丸	50.500	1,913.483	1,963.983
快順丸	965.905	2,248.354	3,214.259
カンジャ号	5,644.500	606.687	6,251.187
合計	196,326.854	275,763.670	472,090.524

明治10年後半期各船運賃勘定書			
地名	船客運賃	荷物運賃	合計
東京丸	56,846.478	51,922.960	108,769.438
名古屋丸	51,032.510	66,234.226	117,266.736
廣嶋丸	40,676.000	51,360.100	92,036.100
西京丸	41,701.672	53,529.227	95,230.899
熊本丸	183.000	15,455.961	15,638.961
和歌ノ浦丸	3,591.050	22,125.069	25,716.119
高千穂丸	2,029.925	20,913.427	22,943.352
九重丸	362.641	7,232.970	7,595.611
秋津洲丸	20,596.604	49,820.158	70,416.762
隅田丸	687.330	6,836.957	7,524.287
兵庫丸	1,694.593	3,060.913	4,755.506
佳ノ江丸	4,357.800	18,034.754	22,392.554
東海丸	1,422.350	2,287.579	3,709.929
豊嶋丸	1,024.690	5,637.861	6,662.551
瓊浦丸	13.500	2,450.275	2,463.775
九州丸	24.500	3,047.665	3,072.165
品川丸	965.800	9,068.945	10,034.745
社寮丸	1,176.772	4,704.093	5,880.865
太平丸	-	3,165.631	3,165.631
田子ノ浦丸	1,385.950	2,849.586	4,235.536
黄龍丸	771.500	1,600.616	2,372.116
玄龍丸	1,508.326	4,432.872	5,941.198
蓬萊丸	739.650	1,621.108	2,360.758
赤龍丸	822.450	4,428.611	5,251.061
千年丸	185.813	114.202	300.015
快順丸	175.500	1,054.237	1,229.737
貫効丸	840.238	967.519	1,807.757
平安丸	4,187.600	9,433.747	13,621.347
須磨ノ浦丸	15.000	12,685.556	12,700.556
敦賀丸	4,389.200	2,098.872	6,488.072
淡路島丸	-	5,145.196	5,145.196
金川丸	-	167.627	167.627

浪花丸	1,706.855	2,039.857	3,746.712
繁榮丸	124.724	181.608	306.332
合計	245,240.021	445,709.985	690,950.006

明治 10 年後半期舢下船収入勘定書	
船名	金額
舢下船	465.525
水船	501.600
合計	967.125

明治 10 年後半期舢下船経費勘定書					
船名	給料	雑費	需要品	修理	合計
舢下船	-	-	16.943	150.000	166.943
水船	81.334	55.210	-	-	136.544
合計	81.334	55.210	16.943	150.000	303.487

明治 10 年前半期各船御用船収入並び雑収入勘定書			
船名	金額	船名	金額
東京丸	741.460	扶桑丸	45,461.441
西京丸	1,165.122	千年丸	39,593.043
名古屋丸	1,448.690	青龍丸	36,332.206
廣嶋丸	20,321.398	浪花丸	18,941.967
玄海丸	78,446.711	玄龍丸	6,150.061
東海丸	57,113.001	赤龍丸	58,130.674
豊嶋丸	43,232.118	平安丸	257.426
太平丸	49,402.204	貫効丸	15,792.444
品川丸	53,188.733	金川丸	75,588.468
九州丸	53,290.198	蓬萊丸	37,646.328
社寮丸	52,305.485	繁榮丸	4.576
敦賀丸	59,857.644	快順丸	32,719.842
隅田丸	80,168.980	二月丸	36.000
黄龍丸	24,961.540	鹿兒島丸	525.145
瓊浦丸	42,850.538	カンジヤ号	800.000
兵庫丸	69,323.597	合計	1,055,797.040

明治10年後半期各船御用船収入並び雑収入勘定書			
船名	金額	船名	金額
東京丸	760.351	快順丸	44,036.662
名古屋丸	175.659	貫効丸	29,482.903
廣嶋丸	187.045	平安丸	13,458.198
西京丸	430.870	須磨ノ浦丸	45.250
玄海丸	49,317.100	紀伊ノ國丸	79.000
熊本丸	122,465.978	敦賀丸	81,891.902
和歌ノ浦丸	99,238.563	淡路島丸	61.650
高千穂丸	62,827.128	金川丸	73,890.910
九重丸	63,207.818	愛宕丸	59,007.928
秋津洲丸	10,123.356	千里丸	316.760
隅田丸	75,064.586	浪花丸	20,986.397
兵庫丸	83,600.269	鹿兒島丸	14,327.601
佳ノ江丸	61,132.623	萬里丸	17,747.200
東海丸	73,145.120	快鷹丸	9,048.880
豊島丸	60,670.355	繁榮丸	11,294.735
瓊浦丸	67,837.033	玉川丸	6,246.347
九州丸	43,956.773	神崎丸	1,785.000
品川丸	70,685.149	延年丸	5,859.708
社寮丸	63,820.507	芙蓉丸	60.000
太平丸	77,864.037	社鵬丸	18.000
田子ノ浦丸	56,626.652	櫻島丸	1,125.447
黄龍丸	91,522.735	長崎丸	151.067
玄龍丸	68,485.968	マセリヤ号	23,486.009
蓬萊丸	67,533.130	コレヤ号	2,511.128
赤龍丸	59,241.110	興龍丸	32.566
青龍丸	52,039.410	バイキン号	19.948
千年丸	44,614.627	合計	1,943,545.148

明治10年前半期助成金勘定書	
名称	金額
運航	125,000.002
琉球航	3,000.000
小笠原島航	6,000.000
繁榮丸	700.000
合計	134,700.002

明治10年後半期助成金勘定書	
名称	金額
運航	124,999.998
小笠原島航	3,000.000
合計	127,999.998

明治10年前半期各船減価勘定書							
船名	元船価	減価	差引船価	船名	元船価	減価	差引船価
玄海丸	168,000.000	13,000.000	155,000.000	太平丸	92,000.000	30,000.000	62,000.000
名古屋丸	190,000.000	15,000.000	175,000.000	蓬萊丸	34,552.000	4,052.000	30,500.000
廣嶋丸	190,000.000	15,000.000	175,000.000	繁榮丸	7,500.000	200.000	7,300.000
西京丸	186,500.000	12,000.000	174,500.000	平安丸	29,000.000	1,000.000	28,000.000
快順丸	45,000.000	10,000.000	35,000.000	扶桑丸	99,900.000	30,000.000	69,900.000
千年丸	60,000.000	15,000.000	45,000.000	長崎函館ボート	275.287	82.625	192.662
				合計	1,102,727.287	145,334.625	957,392.662

明治10年後半期各船減価勘定書							
船名	元船価	減価	差引船価	船名	元船価	減価	差引船価
東京丸	155,000.000	5,000.000	150,000.000	貫効丸	23,000.000	617.000	22,383.000
名古屋丸	175,000.000	10,000.000	165,000.000	平安丸	28,000.000	4,000.000	24,000.000
廣嶋丸	175,000.000	10,000.000	165,000.000	須磨ノ浦丸	20,000.000	-	20,000.000
西京丸	174,500.000	10,000.000	164,500.000	淡路島丸	13,000.000	-	13,000.000
玄海丸	155,000.000	5,000.000	150,000.000	紀伊ノ國丸	18,000.000	-	18,000.000
新潟丸	42,000.000	-	42,000.000	櫻島丸	5,400.000	-	5,400.000
高砂丸	45,000.000	-	45,000.000	長崎丸	4,600.000	-	4,600.000
熊本丸	186,479.849	12,679.849	173,800.000	金川丸	37,000.000	1,000.000	36,000.000
和歌ノ浦丸	157,161.846	11,661.846	145,500.000	愛宕丸	42,883.363	3,883.363	39,000.000
高千穂丸	189,221.382	14,721.382	174,500.000	鹿兒島丸	10,000.000	-	10,000.000
九重丸	152,012.075	9,012.075	143,000.000	萬里丸	18,000.000	3,000.000	15,000.000
秋津洲丸	208,117.145	13,617.145	194,500.000	浪花丸	7,500.000	100.000	7,400.000
隅田丸	105,000.000	2,000.000	103,000.000	錫懷丸	7,500.000	100.000	7,400.000
兵庫丸	105,000.000	2,000.000	103,000.000	快鷹丸	5,000.000	200.000	4,800.000
佳ノ江丸	130,842.892	4,842.892	126,000.000	海運丸	5,200.000	469.000	4,731.000
東海丸	72,000.000	2,000.000	70,000.000	天祥丸	4,125.000	125.000	4,000.000
敦賀丸	65,000.000	1,000.000	64,000.000	繁榮丸	7,300.000	300.000	7,000.000
豊島丸	70,000.000	1,000.000	69,000.000	玉川丸	4,635.000	635.000	4,000.000
瓊浦丸	70,000.000	1,000.000	69,000.000	神崎丸	7,000.000	500.000	6,500.000

九州丸	37,000.000	500.000	36,500.000	生田丸	7,000.000	500.000	6,500.000
品川丸	70,000.000	1,000.000	69,000.000	延年丸	3,100.000	300.000	2,800.000
社寮丸	50,000.000	700.000	49,300.000	芙蓉丸	6,000.000	1,500.000	4,500.000
太平丸	62,000.000	15,000.000	47,000.000	二月丸	2,000.000	500.000	1,500.000
扶桑丸	69,900.000	13,900.000	56,000.000	成妙	5,000.000	500.000	4,500.000
黄龍丸	31,000.000	1,000.000	30,000.000	千島丸	2,000.000	200.000	1,800.000
玄龍丸	45,125.000	-	45,125.000	社鵬丸	1,946.700	446.700	1,500.000
蓬萊丸	30,500.000	500.000	30,000.000	千里丸	37,000.000	2,000.000	35,000.000
赤龍丸	22,000.000	500.000	21,500.000	高銚丸	300.000	-	300.000
青龍丸	25,000.000	1,000.000	24,000.000	解下丸	2,104.000	404.000	1,700.000
千年丸	45,000.000	12,000.000	33,000.000	水船	1,200.000	400.000	800.000
快順丸	35,000.000	3,000.000	32,000.000	浮標	1,500.000	200.000	1,300.000
				合計	3,292,154.25 2	186,515.252	3,105,639.00 0

明治10年前半期雑収入勘定書			
科目	金額	科目	金額
高知北奉公人町邸	20.814	解下船収入	189.964
全奮酒井邸	20.772	大阪稲荷経費	6.844
大阪邸家賃地代	480.581	直荷扱ノ口銭	1,479.211
神戸控家々賃	15.000	鹿児島県へ賣渡小蒸汽船ノ代	342.660
越前堀地代	12.246	没収金	6.422
神戸三十四番邸	250.000	龍應丸口銭	163.941
高知追手筋邸	1.586	雑種	521.041
小以	800.999	小以	3,500.753
長崎支社庫敷	80.000		
上海支社庫敷	710.670	合計	4,301.752

明治 10 年後半期雑収入勘定書	
科目	金額
大阪地所家屋	390.449
高知全	45.595
上海全	356.632
神戸全	160.965
東京全	87.227
少以	959.868
没収金	78.459
蔵方利益	6,710.948
雑種	8,909.152
合計	16,658.427

(注) 大阪、高知、上海、神戸、および東京の地所家屋の合計金額は少以の 959.868 に等しくなっていないが、いずれかの個別金額が誤りと推定される。

明治 10 年後半期利息其他支出金勘定書	
科目	金額
長崎地所家屋	109.723
大阪全	16.717
兵庫全	78.743
小以	205.183
大阪稻荷宮	10.820
諸利息	38,777.076
合計	38,993.079

明治10年前半期各船保険勘定書			
船名	金額	船名	金額
東京丸	15,000.000	貫効丸	460.000
西京丸	13,200.000	金川丸	3,600.000
名古屋丸	15,000.000	蓬萊丸	2,400.000
廣嶋丸	15,000.000	繁榮丸	270.000
玄海丸	10,800.000	千里丸	1,800.000
東海丸	7,110.000	明光丸	1,050.000
豊嶋丸	7,008.000	萬里丸	900.000
太平丸	3,300.000	有効丸	1,980.000
品川丸	7,200.000	猶龍	450.000
九州丸	3,600.000	天祥丸	171.000
社寮丸	4,800.000	快順丸	1,620.000
敦賀丸	6,600.000	錫懷丸	360.000
隅田丸	10,500.000	海運丸	270.000
黄龍丸	3,000.000	芙蓉丸	180.000
瓊浦丸	7,020.000	延年丸	150.000
兵庫丸	10,500.000	生田丸	300.000
扶桑丸	3,900.000	神崎丸	300.000
千年丸	2,160.000	二月丸	36.000
青龍丸	2,700.000	千鳥丸	60.000
浪花丸	720.000	快鷹丸	240.000
玄龍丸	3,000.000	鹿兒島丸	170.000
赤龍丸	2,280.000	成妙丸	240.000
平安丸	1,020.000	合計	172,425.000

明治10年前後半各船保険勘定書			
船名	金額	船名	金額
東京丸	14,250.000	平安丸	969.000
名古屋丸	14,250.000	須磨ノ浦丸	2,750.000
廣嶋丸	14,250.000	敦賀丸	6,270.000
西京丸	12,540.000	淡路島丸	1,830.000

玄海丸	6,840.000	金川丸	2,992.500
熊本丸	11,188.800	愛宕丸	2,144.150
和歌ノ浦丸	9,429.720	千里丸	1,710.000
高千穂丸	9,461.050	浪花丸	684.000
九重丸	6,080.480	鹿兒島丸	501.510
秋津洲丸	10,405.850	萬里丸	855.000
隅田丸	9,975.000	錫懷丸	342.000
兵庫丸	9,975.000	快鷹丸	480.000
佳ノ江丸	7,850.580	海運丸	256.500
東海丸	6,754.500	天祥丸	345.380
豊島丸	6,657.600	繁榮丸	256.500
瓊浦丸	6,669.000	玉川丸	278.100
九州丸	3,420.000	神崎丸	285.000
品川丸	6,840.000	生田丸	285.000
社寮丸	4,560.000	延年丸	142.500
太平丸	3,135.000	芙蓉丸	171.000
田子ノ浦丸	3,705.000	二月丸	34.200
黄龍丸	2,850.000	成妙丸	228.000
玄龍丸	2,850.000	千鳥丸	114.000
蓬萊丸	2,280.000	社鵲丸	116.820
赤龍丸	2,166.000	高鉾丸	1.880
青龍丸	2,565.000	櫻島丸	36.000
千年丸	2,052.000	長崎丸	30.670
快順丸	1,410.750	各舩下船	106.200
貫効丸	1,357.020	合計	219,984.260

明治 18 年度総出入予算勘定書					
収入			支払		
科目		金銀額	科目		通貨
助成金	金	268,800.000	陸費	金	872,583.511
	銀			銀	54,452.910
小計	金	268,800.000	船費	金	896,517.278
	銀			銀	508,643.670
荷物運賃	金	1,160,580.960	小汽船倉庫船浮標	金	39,937.570
	銀	260,714.130	経費	銀	8,346.880
政府荷物	金	46,085.216	小計	金	1,809,038.359
運賃	銀	12.000		銀	571,443.460
船客運賃	金	466,437.053	舢下船並びに水船	金	80,978.627
	銀	76,750.540	経費	銀	519.430
小計	金	1,673,103.229	交換損失	金	422,948.400
	銀	337,476.670		銀	62,376.270
舢下船並びに水船 収入	金	87,399.081	利息	金	8,587.007
	銀	169.800		銀	21,875.000
交換所得	金	69,408.120	小計	金	512,514.034
	銀	389,055.240		銀	84,770.700
特種収入	金	10,000.000	臨時費	金	40,000.000
	銀	52,740.390		銀	
雑収入	金	28,033.212	船舶修繕費	金	
	銀	17,319.840		銀	218,650.000
小計	金	194,840.413	小計	金	40,000.000
	銀	459,285.270		銀	218,650.000
合計	金	2,136,743.642	政府返納金	金	23,780.083
	銀	796,761.940		銀	70,960.000
差引不足	金	248,588.834	小計	金	23,780.083
	銀	149,062.220		銀	70,960.000
通計	金	2,385,332.476	通計	金	2,385,332.476
	銀	945,824.160		銀	945,824.160

明治 18 年損益勘定書			
収入		支出	
科目	通貨	科目	通貨
助成金	201,402.000	陸費	913,823.190
小以	201,402.000	船費	1,114,511.886
荷物運賃	1,103,961.512	小汽船倉庫船 浮標經費	43,802.765
政府荷物運賃	65,273.787	小以	2,072,137.841
船客運賃	513,077.084	解下船經費	70,334.054
小以	1,682,312.383	利息	31,435.633
御用船収入	28,066.276	交換所損	9,522.692
小以	28,066.276	小以	111,292.379
解下船収入	72,595.197	臨時費	103,769.431
特種収入	109,726.839	小以	103,769.431
雜収入	140,778.194	大修繕	13,472.653
別途雜収入	62,117.647	小以	13,472.653
小以	385,217.877	減少運賃	1,895.383
		小以	1,895.383
合計	2,296,998.536	合計	2,302,567.687
差引残	5,569.151		
通計	2,302,567.687	通計	2,302,567.687

明治19年1月28日(即18年損益勘定決算日)資産負債勘定書					
資産	通貨	銀貨	負債	通貨	銀貨
正金		500.000	第百十九銀行借金	20,000.000	
正金銀行預ケ金		6.388	全當座借越	38,301.944	
第一銀行預ケ金	2,071.615		差圖書	206.067	36.000
各支社勘定		46.982	社員積金	1,452.115	
第百十九銀行預ケ金		174.210	引除金	6,107.627	
高知田畑山林ニ係ル経費	514.140		假預リ金	2,214.981	12,330.236
金川丸千年丸準備金	850.000		身元金	1,504.202	
貯蓄石炭	4,924.966	5,514.380	各支社勘定	115.216	
假拂金	41,103.238	5,948.170	明治十七年迄ノ差引残	2,235,017.715	4,317,289.907
諸人へ賃金	1,809.110	36,788.050	小以	2,304,919.867	4,329,656.143
他店勘定		25,625.584			
運送金	664.314	564.820			
代用積金	664.010				
日本郵船會社引繼勘定	2,039,971.636	4,449,255.325			
小以	2,092,573.029	4,524,423.909			
明治18年決算未済中19年諸経費仕拂タルヲ假ニ資産口ニ組込ムベキ分左ノ通			明治18年決算未済中19年諸収入金ヲ假ニ負債口ニ組込ムベキ分左ノ通		
陸費假拂	639.323		決算未済運賃	1,129.180	585.130
給料假拂	29.833				
交換勘定	6,004.122		交換勘定		6,004.122
小以	6,673.278		小以	1,129.180	6,589.252
十八年損益勘定差引残	206,802.740		十八年損益勘定書差引残		188,178.514
合計	2,306,049.047	4,524,423.909	合計	2,306,049.047	4,524,423.909

(注)原史料では、負債の銀貨合計は 452,423.909 と記載されているが誤りと推定されるので修正した。

明治 16 年総出納予算精算増減勘定書									
収入					支払				
科目	予算	精算	呼称	増減	科目	予算	精算	呼称	呼称
助成金	275,000.000	278,200.000	増	3,200.000	陸費	1,026,351.048	939,213.875	減	-87,137.173
小計	275,000.000	278,200.000	増	3,200.000	船費	2,214,168.906	1,826,795.089	減	-387,373.817
荷物運賃	3,367,493.522	2,242,868.415	減	-1,124,625.107	小汽船倉庫船浮標経費	79,933.082	67,888.541	減	-12,044.541
政府荷物運賃	65,390.776	63,181.002	減	-2,209.774	小計	3,320,453.036	2,833,897.505	減	-486,555.531
船客運賃	918,095.194	817,979.236	減	-100,115.958	艇下船並びに水船経費	79,356.009	80,070.955	増	714.946
追加運賃		33,793.592	増	33,793.592	地所家屋経費	1,761.673	3,900.609	増	2,138.936
小計	4,350,979.492	3,157,822.245	減	-1,193,157.247	利息	57,996.498	41,955.420	減	-16,041.078
御用船収納		20,578.914	増	20,578.914	商業学校経費	1,978.678	1,616.051	減	-362.627
小計		20,578.914	増	20,578.914	小計	141,092.858	127,543.035	減	-13,549.823
艇下船並びに水船収入	74,793.023	76,722.239	増	1,929.216	増船ならび大修繕費	878,806.400	795,273.024	減	-83,533.376
地所家屋収納	8,437.440	8,354.848	減	-82.592	小計	878,806.400	795,273.024	減	-83,533.376
商業学校収納	398.000	153.500	減	-244.500	政府返納	140,228.860	481,585.414	増	341,356.554
特集収納	61,470.318	91,559.833	増	30,089.515	小計	140,228.860	481,585.414	増	341,356.554
雑収納	23,271.283	63,879.967	増	40,608.684	臨時費		33,400.111	増	33,400.111
小計	168,370.064	240,670.387	増	72,300.323	小計		33,400.111	増	33,400.111
交換所得		38,694.123	増	38,694.123	交換所損	37,776.000	63,789.912	増	26,013.912
小計		38,694.123	増	38,694.123	小計	37,776.000	63,789.912	増	26,013.912
元入より借入		369,196.608	増	369,196.608	元入返入		168,502.631	増	168,502.631
新船購造のため借入		429,166.374	増	429,166.374	小計		168,502.631	増	168,502.631

小計		798,362.982	増	798,362.982					
					合計	4,518,357.154	4,503,991.632	減	-14,365.522
					差引残高	275,992.102	30,337.019	減	-245,655.083
通計	4,794,349.556	4,534,328.651	減	-260,020.905	通計	4,794,349.256	4,534,328.651	減	-260,020.605

【参考文献】

和文論文

- ・ 安藤英義(1988)「会計の空洞化」『企業会計』第40巻第9号, pp.1275-1280.
- ・ 市川大祐(2003)「三菱の海運経営と北海道航路の展開」『三菱史料館論集』第4号, pp.179-230.
- ・ 大石直樹(2005)「初期三菱の事業化と資金循環」『経営学』第40巻第3号, pp.3-26.
- ・ 大石直樹(2008)「三菱と共同運輸会社の競争過程—日本郵船会社の設立をめぐる」『三菱史料館論集』第9号, pp.31-84.
- ・ 粕谷誠(2002)「海運保護政策と三菱」『三菱史料館論集』第3号, pp.31-57.
- ・ 鈴木季明(1981)「明治初期三菱海運会社の投資政策」『東洋研究』第59号, pp.93-137.
- ・ 鈴木季明(1992)「明治10年代郵便汽船三菱会社の人事政策」『東京文化大学経済論集』第54巻第7号, pp.165-203.
- ・ 鈴木良隆(2000)「初期三菱における外国人について」『三菱史料館論集』第1号, pp.7-37.
- ・ 鈴木良隆(2001)「初期三菱の人々—廻漕業時代の三菱従業員像」『三菱史料館論集』第2号, pp.207-240.
- ・ 関口かをり(2002)「初期三菱における組織と経営」『三菱史料館論集』第3号, pp.59-110.
- ・ 田中隆雄(1986)「郵便汽船三菱会社明治18年度予算書について」『東京経済大学会誌』第150号, pp.309-372.
- ・ 田中隆雄(1989)「三菱合資における業績評価—明治後期の管理会計」『東京経済大学会誌』第162号, pp.291-324.
- ・ 田中隆雄(1991)「日本における管理会計制度の展開—三菱合資とトヨタ自動車」『産業経理』第51巻第1号, pp.64-71.
- ・ 長沢康昭(1977)「初期三菱の経営組織—海運業を中心にして」『経営史学』第11巻第3号, pp.26-49.
- ・ 長沢康昭(1979)「明治期三菱のトップ・マネジメント組織(第14回〔経営史学会〕大会特集号)」『経営史学』第14巻第1号, pp.28-45.
- ・ 西川孝治郎(1967)「簿記史談—三菱財閥の経理規定の成立—1-5—」『産業経理』第27巻第4-9号.
- ・ 久野秀男(1970)「三菱会社初期の会計制度—その沿革と問題」『秀男学習院大学経済論集』第7巻第1号, pp.83-98.
- ・ 廣本敏郎、挽文子(2006)「プロフィット・センター概念再考—日本企業の実務の歴史から学ぶ」『日本企業研究のフロンティア:一橋大学日本企業研究センター2』有斐閣.
- ・ 廣本敏郎(2008)「経営システムとしての管理会計—管理会計とミクロ・マクロ・ループの形成」『会計』第173巻第2号, pp.165-181.

- ・ 宮本匡章(1969)「管理会計の史的発展」『近代会計学体系 VI 意思決定会計論』中央経済社
- ・ 山口不二夫(1988)「明治期日本郵船における予算制度」『商経論叢』第24巻第1号, pp. 43-93.
- ・ 山口不二夫(1998)「郵便汽船三菱会社と共同運輸の会計規定と経営状況」『青森国際政経論集』第42号, pp. 41-69.
- ・ 山口不二夫(2007)「三菱商会 1873年の廻漕会計表と運賃勘定」『三菱史料館論集』第8号, pp. 239-264.
- ・ 山口不二夫(2008)「三菱 1874年の各船舶の収支勘定書」『三菱史料館論集』第9号, pp. 403-426.

和文著書

- ・ 岩崎弥太郎伝記刊行会編(1979)『岩崎弥太郎』東京大学出版会
- ・ 小倉栄一郎(1962)『江州中井家帳合の方』ミネルヴァ書房
- ・ 岡本晴(2008)『管理会計』中央経済社
- ・ 岡本晴(2000)『原価計算』国元書房
- ・ 加護野忠男他(1983)『日米企業の経営比較—戦略的環境適応の理論』日本経済新聞社
- ・ 上總(1999)『アメリカ管理会計史(上・下巻)』同文館
- ・ 高栢真一(2004)『アメリカ管理会計生成し—投資利益率に基づく経営管理の展開—』創成社.
- ・ 櫻井通晴(1981)『アメリカ管理会計基準研究：原価計算の管理的利用から現代の管理会計』白桃書房
- ・ 鈴木良隆他(1987)『経営史』有斐閣
- ・ 鈴木良隆他(2004)『ビジネスの歴史』有斐閣
- ・ 高寺貞男(1974)『減価償却史の研究』未来社。
- ・ 田中隆雄(1982)『管理会計の発達史—アメリカ巨大製造会社における管理会計の成立』森山書店
- ・ 豊島義一(2006)『長崎造船所原価計算生成史』同文館
- ・ 中村忠(2003)『簿記の考え方・学び方』税務経理協会
- ・ 西川孝治郎(1971)『日本簿記史談』同文館.
- ・ 西川登(1993)『三井家勘定管見—江戸時代の三井家における内部会計報告制度および会計処理技法の研究—』白桃書房
- ・ 日本経営史研究所編(1988)『近代日本海運生成史料』日本郵船
- ・ 畠山秀樹(2000)『近代日本の巨大鉱業経営：三菱財閥の事例研究』多賀出版.
- ・ 旗手勲(1978)『日本の財閥と三菱』楽遊書房

- ・ 挽文子(2007)『管理会計の進化—日本企業に見る進化の過程』森山書店
- ・ 廣本敏郎(1993)『米国管理会計論発達史』森山書店
- ・ 三島康雄(1979a)『三菱財閥史—明治編』歴史新書.
- ・ 三島康雄(1981)『三菱財閥』日本経済新聞社.
- ・ 三菱社誌刊行会編(1979-1980)『三菱社誌』第1-14巻, 東京大学出版会.
- ・ 森川 英正(1971)「三菱財閥の経営組織—三井財閥との比較において」『経営志林』7(4), pp. 1-14
- ・ 山下勝治(1936)『出雲帳合に於ける両面勘定』彦根高等商業学校がある。
- ・ 山口不二夫(1988)『日本郵船会計史：個別企業会計史の研究』白桃書房
- ・ 山下正喜(1981)『日本とアメリカの原価計算』東南アジア研究所.
- ・ 山下正喜(1995)『三菱造船所の原価計算—三菱近代の基礎』創成社
- ・ 溝口一雄(1952)『管理会計』同文館

欧文著書・論文

- ・ American Accounting Association, Committee on Management Accounting, Report of Committee on Management Accounting(1958), (櫻井通晴訳著(1981)『AAA原価計算・管理会計基準—原文・訳文・解説〈増補版〉』中央経済社).
- ・ Chandler, Alfred D. Jr. (1962) *Strategy and Structure*, M. I. T. Press.
- ・ Alfred D. Chandler, Jr.,
- ・ Chandler, Alfred D. Jr. (1977) *The visible hand* The Belknap Press.
- ・ Johnson, Thomas, H. and Robert S. Kaplan (1987) *Relevance lost : the rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press.
- ・ Littleton, A. C. (1966) *Accounting Evolution to 1900*, New York: Russell and Russell
- ・ Suzuki, Yoshitaka(1991) *Japanese management structures, 1920-1980*, New York, St. Martin' s Press
- ・ Wray, William D. (1984), *Mitsubishi and the N. Y. K., 1870-1914: Business Strategy and Japanese Shipping Industry*, MA: Harvard University Press.
- ・ Yamaguchi, Fujio (1999) *Accounting Evolution of Japanese Shipping Industry c. 1876-c. 1950*『青森国際政経論集』第47号, pp. 63-88.