

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
(要 旨)

大学院商学研究科

博士後期課程 金融・会計専攻

Dilfuza M. Kasimova

目次

序章 問題意識

第1章 先行研究のレビュー

第1節 はじめに

第2節 管理会計実務の歴史研究

2.1 Johnson & Kaplan(1987)

2.2 田中(1982)

2.3 上總(1999)

2.4 挽(2007)

2.5 豊島(2006)

2.6 山下(1995)

2.7 まとめ

第3節 三菱を対象とした先行研究のレビュー

3.1 1960年代の研究

3.2 1970年代の研究

3.3 1980年代の研究

3.4 1990年代の研究

3.5 2000年代の研究

3.6 まとめ

第2章 問題設定

第1節 研究目的と方法

第2節 管理会計の定義と意義

第3章 郵便汽船三菱会社本社中心の簿記システム—明治3-13年

第1節 はじめに

第2節 岩崎弥太郎の経営思想と会社設立の背景

第3節 発足と小規模事業の経営システム

3.1 背景

3.2 経営システム

第4節 規模の拡大と経営システム

4.1 背景

4.2 経営システム

4.3 経営システムの発展と課題

第5節 経営システムにおける固定資産の影響

5.1 背景

5.2 経営システム

第6節 まとめ

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

第2節 背景

第3節 明治15年の組織改革

第4節 オペレーティング・ユニットの役割変更と業績測定

第5節 明治14年以降支社管理様式

第6節 予算の運用

第7節 全社的管理

第8節 まとめ

第5章 管理会計の知識移転

第1節 はじめに

第2節 日本郵船の予算

第3節 海運業撤退後の三菱

第4節 まとめ

第6章 結論と今後の課題

第1節 まとめ

第2節 結論と今後の課題

1. 問題意識

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¹。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²。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—古いのである³。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。

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 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⁴ことである。第二に、アメリカの経済・経営史、工業化

¹ 鈴木ほか, 1987, pp. 193-194

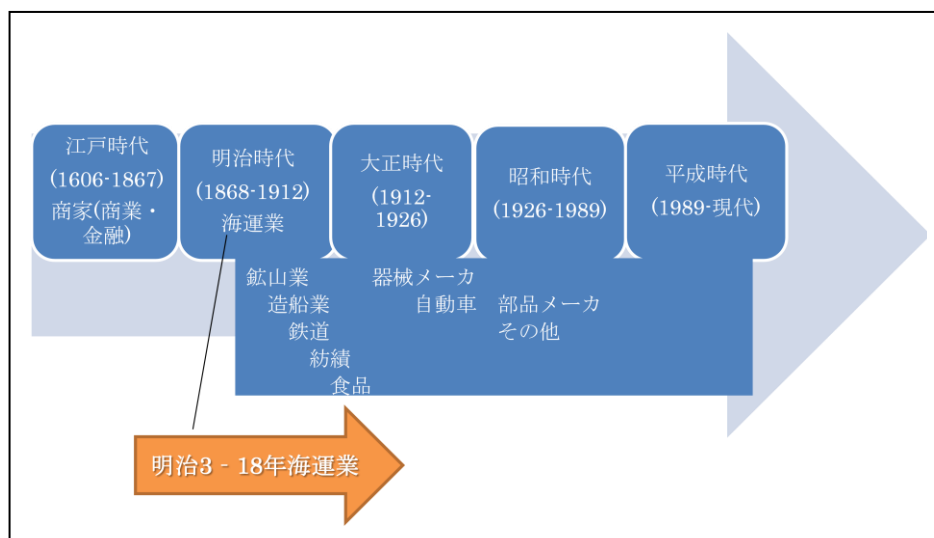
² 久野, 1970, p. 94 ; 高寺, 1970, p. 3

³ 久野, 1970, p. 94 ; 高寺, 1970, p. 3

⁴ 挽, 2007, p.7

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。

〔図表 1〕 日本式的管理会計実務の生成・発展過程



2. 研究目的と方法

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、日本式的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。

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、郵便汽船三菱会社(以下三菱)の事例をまとめよう。

3. 郵便汽船三菱会社本集中新の簿記システム—明治 3-13 年

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。各船は会計単位ではあったが、もっぱら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ていたに過ぎない。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。

4. 予算の導入と簿記システムの支社展開―明治 14-18 年

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・船客をめぐって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（上総, 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（上総, 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、非効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
郎は全社的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。

5 管理会計の知識移転

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。郵便汽船三菱会社の経営システムの中で継承されたのは、マニュアル化、報告制度等文章化による管理等であり、それらは徹底して行われた。

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」し全社的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、今後の課題としたい。

6. 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。こうした点に日本の経営システムの起源を見ることが出来る。一方、日本の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)であるのにもかかわらず、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。