

ハンブルク＝アメリカ郵船株式会社の決算書類

岡 下 敏

Annual reports of the Hamburg=Amerikanischen Packetfahrt
Aktien Gesellschaft

Satoshi OKASHITA

Key Words : double-entry bookkeeping, profit and loss account, balance sheet.

Summary :

A stock company (Hamburg=Amerikanischen Packetfahrt Aktien Gesellschaft) which carried emigrants in sailing boats from Germany to North America was established in Hamburg in 1847. It reported a set of annual reports (profit and loss account, balance sheet) since 1849 at a general meeting of stockholders held in March at the latest. We take up its annual reports written by notary Dr. E. Schramm from an accounting history point of view and attempt to analyze the structure and procedure for the purpose of making them clear.

As a result we believe that the company kept double-entry bookkeeping from the beginning of its establishment and recorded revenue and cost separately either for the office or for the boats. Moreover, revenue and cost about the boats are recorded in sequence of voyage.

We should like to recognize the sprout of dynamic theory (Dynamische Bilanz Auffassung) in the procedure.

1. はじめに

19世紀中葉になると、ドイツに於いても、株式会社形態の多くの大企業が登場した。本稿では、そのような状況の中で登場した一つの郵船会社、すなわち1847年に設立されたハンブルク＝アメリカ郵船株式会社 (Hamburg=Amerikanischen Packetfahrt Aktien Gesellschaft、以下では単にハ社という) を取り上げる。そしてまず、定款に従って公証人エドゥアルド・シュラム (Eduard Schramm) 博士が作成した株主総会議事録及びそれに添付された決算書類の設立当初数年分を検討することを通して、当時の損益勘定及び貸借対照表の記載内容及び作成手続きの一端を明らかにしたい。

ハ社が、決算書類の作成と密接な関わりをもつ簿記帳簿を備えていたか否かは、明らかでは

ない。我々には、株主総会議事録とそれに添付された決算書類だけが入手できたに過ぎないからである。ただ入手できた同社の決算書類及びこれまでに明らかにされている当時のドイツに於ける簿記の発展段階からは(Perrdorf, S. 189~210)、同社が必要な限りにおいて、設立当初から或る程度の簿記帳簿を当然整備していたと考えるのが妥当のように思う。その簿記帳簿の整備状況を判断することも、本稿の目的の一つである。

2. ハンブルク＝アメリカ郵船株式会社

ハンブルク＝アメリカ郵船株式会社は、当時盛んであったドイツ各地から北米大陸への移民を輸送することを主目的として設立された会社である。初めは帆船が、1855年からは蒸気船も用いられた。定款ではその目的が、「ハンブルクの旗を掲げて、帆船をもって、定期的にハンブルクと北米を結ぶことを目的とする」(bezweckt die regelmässige Verbindung Hamburgs mit Nord-Amerika mittelst Segelschiffe unter Hamburger Flagge) (第1条)と定められている(Jahresberichte, S. 4)。

ハ社は1847年5月27日に自由ハンザ都市ハンブルクに於いて、41人の株主によって設立された。設立時の発行株式数は60株、一株の金額が5,000ハンブルク・マルク・バンコ(hamburgische Mark Banco、以下では単にマルクという)であったから、ハ社は300,000マルクの資本金をもって営業活動を開始したことになる。

ハ社は本社をハンブルクに置き、その経営管理は株主総会に於いて株主中から選出された三人の取締役が行ったが、彼らが構成する取締役会には、発行株式数が当初の60株から80株になるまでの新株発行権が与えられていた(定款第2条)(Jahresberichte, S. 4)。三人の取締役は、毎年彼らの代表者(議長)一人を互選することになっていたが(定款第8条)(Jahresberichte, S. 5)、最初に選ばれたのはアドルフ・ゴデフロイ(Adolph Godeffroy)氏であった。彼ら取締役には、決算時に株主総会の議を経て謝礼が支払われるのが常であったが、日常の業務は無報酬で行った。取締役の仕事は、取締役会によって選ばれた一人の代理人と一人の船舶仲買人が補佐した。

最初に選ばれた代理人はミルベルク(P. A. Milberg)氏であったが、彼の任務は日常業務の全てを行うことと、会社の記録をつけることであった。彼は取締役会によって、最低3,000マルクの年間報酬と運賃収入の2.5%を受け取ることが保証されていた。最初の船舶仲買人はボルテン(Aug. Bolten)氏であったが、船舶の仲買業務、国内での旅客募集とその輸送が彼の仕事であった。彼は報酬として、運賃収入の1.5%を受取ったが、国内での雇い人に対しては、彼自身がその賃金を支払った(Jahresberichte, S. 6)。

取締役会は、会社設立後直ちに帆船3隻の建造に着手した。うち1隻は約600トン、他の2隻はそれぞれ約500トンであった。艀装が完成するまでに、約600トンの大きい帆船は85,000

マルクほど、小さい他の2隻はそれぞれ80,000マルクほどを要すると予測されたが、後になって大きい帆船はドイツ（Deutschland）号、小さい帆船は北米（Nord-Amerika）号、ライン（Rhein）号と命名された。ドイツ号と北米号は1848年秋に完成したが、ライン号は建造中の二度にわたる事故によって1849年春にようやく完成した。この3隻の帆船建造と平行して、取締役会は第四の帆船を購入する商談を進めたが、購入するまでには多くの紆余曲折があった。第四の帆船が購入できたのも、1848年秋であった。同船は、エルベ（Elbe）号と命名された。

3. ハ社の決算報告

定款第13条は、ハ社の会計期間を毎年1月1日から12月31日までの一年間とし、「決算報告は、毎年遅くとも3月までに開催される株主総会で行う」（Die Rechnungsablage findet alljährlich spätestens im Märzmonat in einer zu haltenden Generalversammlung statt）と定めていた。ただ会社設立当初は、本格的な営業活動を行い得ないと予測したためであろう、同条但し書きは決算報告を1849年の株主総会から、すなわち1848年度の決算報告から行うものと定めていた（Jahresberichte, S. 5）。

従って会社設立後1848年末までに開催された二回の株主総会、すなわち1847年12月21日開催の第2回株主総会及び1848年12月16日開催の第3回株主総会の各議事録には、決算書類が添付されていない。ただそれら二回の株主総会に於いても、財務に関して全く報告がなされなかったわけではない。それらの株主総会に於いても取締役会議長アドルフ・ゴデフロイ氏は、財務内容に関する断片的で大まかな報告を、口頭で行っている。

それら二回の株主総会でなされた議長報告のうち、1849年以降になされた決算報告に関わりのある点を示すと、次の通りである。

第2回株主総会での報告は、次の二点を中心であった。一つは、3隻の帆船建造に関してである。帆船の建造は、3隻ともハンブルクの造船会社と契約した。他の一つは、第四の帆船購入の商談についてである。各方面との商談が総て不調に終わった結果として、取締役会はニューヨーク駐在のベック氏とクンハルト氏の二人に対して、1848年5月15日までに45,000マルクほどで適当な帆船を購入するよう命じた。そしてさらにゴデフロイ氏は、会社の財務状態に関して若干のことを述べたが、公証人はそれを議事録の中で、次のようにまとめている（Jahresberichte, S. 7）：（カッコ内は筆者）

当社の貸借対照表は次の通りである：

当地に所有している船舶3隻	約 245,000 マルク
米国に所有している同種船舶1隻	約 45,000
合計	290,000

それに対してこれまでに、（取締役会

に認められている) 20 株中の 2 株を
発行した。従って (発行済株式数は)

合計 62 株で、1 株 5,000 マルク	310,000
差引	20,000

この貸借対照表に関連してゴデフロイ氏は、20,000 マルクでは営業資金が十分ではないが、そのことを取締役会はさほど心配していないと述べている。その理由として彼は、旅客運賃の 20%が第 1 回分の前払いとして手形で受取れること、前述の通り発行株式数が 80 株になるまでの新株発行権が取締役に認められていることを挙げた(Jahresberichte, S. 7)。

ただここに掲げられている所謂貸借対照表が、信頼出来る情報を提供していないのは明らかである。前述の通り、発注した帆船が完成したのは早いものでも 1848 年の秋になってからであったから、1847 年 12 月 21 日の時点では「当地に所有している船舶」など 1 隻もなく、金額も見積額 (85,000 マルク、80,000 マルク、80,000 マルク) の合計でしかない。また「米国に所有している同種船舶」にしても、購入しようと種々努力して結局は失敗に終わる前であるから、米国にはハ社が所有する船舶は未だ存在しなかった。その金額も希望価額でしかない。この所謂貸借対照表で事実を示しているのは、資本金の 310,000 マルクだけである。

議長ゴデフロイ氏はこの貸借対照表を示すことによって、この時点での財産状態を明らかにしようとしたのではなく、むしろ当面の資金繰りについて説明しようとしただけなのであろう。

この程度の金額を整理するだけであれば、簿記帳簿を特には必要としなかったであろう。ただそのことをもって、ハ社が当時簿記帳簿を備えていなかったとか、帳簿記録をつける能力を有していなかったと断定するのは、早計である。

第 3 回株主総会でのゴデフロイ氏の報告は、第 2 回株主総会以後の船舶に関する情報とその評価額についてであった。

ドイツ号と北米号は 1848 年秋に完成し、ドイツ号は同年 10 月 15 日に一等船客 16 人と二等船客・三等船客合わせて 74 人の計 90 人と貨物を乗せて、北米号は同年 11 月 10 日に一等船客 4 人と二等船客・三等船客合わせて 74 人の計 78 人と貨物を乗せて、それぞれニューヨークへ向けて出航した。その際ドイツ号は、一方で旅客運賃 11,000 マルクと貨物運賃 1,800 マルクを受取り、他方で 90 日分の糧食費 5,200 マルクを支払った。北米号については、さらに僅かな情報しか報告されなかったが、受取った旅客運賃と貨物運賃の合計額から 90 日分の糧食費を引くと、4,400 マルクが残った(Jahresberichte, S. 8)。

ライン号は来年春完成する予定である。米国で進めていた第四の帆船購入の商談はことごとくが失敗に終わり、結局秋になってプレーメンハーフェンで建造された新船を 56,000 マルクという予想外の安値で購入した。同船がエルベ号である。エルベ号に備品を備えさらに金属カ

バーを施すのには、7,000 マルクを要した。

この時船舶の評価額についても報告されたが、議事録では、次のようにまとめられている (Jahresberichte, S. 9) :

取締役会は一年前に、備品をも含めて、ドイツ号を 85,000 マルク、ライン号と北米号をそれぞれ 80,000 マルクと評価したが、現在の原価は次の通りである :

ドイツ号 (ただし 600 トンではなく 750 トン)	約 105,000 マルク
北米号 (ただし 500 トンではなく 572 トン)	約 86,000
ライン号 (519 トン)	約 94,000

これは一年前の評価額が、各帆船本体の完成とそれらに備品を装備するのに要すると考えられた、その時点での見積額であったのに対して、その後それらの帆船にさらに改良を加えて出航できるようにするまでに金額を要したので、トン数が増え見積額も膨らんだことを示すのであろう。ドイツ号と北米号の金額は、それら 2 隻の帆船がすでに出航した後の金額であるから、未だ完成していないライン号の金額に比べれば、信頼できるものかもしれない。しかしそれらとて、大まかな金額であることは認めねばならないであろう。

さらに続けて議長ゴデフロイ氏は、前年度と同様に、これら建造したか又は建造中の 3 隻の金額にさらに新しく購入したエルベ号の取得価額 63,000 マルクを加えた合計額 348,000 と、この時点での資本金 340,000 マルク (発行済株式 68 株×一株の金額 5,000 マルク) とを比べて、表面上は資金が 8,000 マルク不足することを指摘した。この資金不足についても同議長は、第 2 回株主総会の時と同じ理由で、心配はないと述べている (Jahresberichte, S. 10)。ここで船舶の金額と資本金の額を示したのも、狙いは資金不足である事実とその解決策を明らかにするためであったのであろう。

第 3 回株主総会での報告も、十分な簿記記録が無くても出来る程度のものであったわけである。

4. 1848 年度の貸借対照表 (I)

1849 年 3 月 6 日に開催された第 4 回株主総会に於ける取締役会議長ゴデフロイ氏の報告は、前年秋に出航したドイツ号と北米号に関する情報と第四の船舶エルベ号を購入するまでの経過説明から始まった。そしてこの株主総会で 1848 年度の決算報告がなされたのであるが、ハ社が正式に決算報告を行ったのは、これが最初であった。ただこの時の決算報告には、未だ損益勘定 (Gewinn-und Verlust-Conto) は含まれておらず、下記の貸借対照表 (Bilanz) だけが含まれていたに過ぎない (Jahresberichte, S. 11)。しかもその日付は 1849 年 1 月 1 日現在、すなわち新年度初日現在であった。

貸借対照表

借方		単位：マルク
銀行勘定	銀行在高	25,259.5
現金勘定	現金在高	82.4 1/2
営業費勘定、1848 年度に支払い、1849 年度に計算する		
	各種費用	352.1
J. H. ホン・ソモ氏とその息子達、当地在住、本日までに		
	契約に従って彼らに支払う	6,331.7
船舶	北米号。建造及び艀装に要した費用。	
	差引き：出航に際して受取った旅客運賃	88,302.13
同上	ドイツ号。建造及び艀装に要した費用。	
	差引き：出航に際して受取った旅客運賃	98,775.9
同上	ライン号。本日までの建造費	74,506.9 1/2
同上	エルベ号。第 1 回購入代金及び若干の旅費と検査費	28,128.5 1/2
艀装品勘定	貯蔵品	3,128.6
種々の食料品勘定	貯蔵品	405.11
その他の勘定	各職人への支払額	5,018.2
損益勘定	差額	447.8
以下の通り：		
1847・1848 年の営業費支払額		3,509.3
収入：1847・1848 年の割引料	2,533.9	
エガー氏からの賠償金	500.	
保険金勘定	28.2	3,061.11
		447.8
	借方合計	<u>330,738.1 1/2</u>
貸方		
資本金勘定。払込済株式資本、66 株、1 株 5,000		330,000,-
当地のエドゥアルド・ラウテンザック氏		543.4 1/2
ニューヨークのエドゥアルド・ベック及びクンハルト社		194.13
	貸方合計	<u>330,738.1 1/2</u>

ここでは貸借対照表がまず借方（資産）、次に貸方（資本・負債）の順に印刷されている。この印刷順からは、後に掲載されている資本・負債よりも、前に掲載されている資産がより重

視されているとも考えられる。しかしこの貸借対照表の借方末尾でなされている「損益勘定」とタイトルを付した計算及び1849年度以降の決算書類に独立して含まれている損益勘定を見ると、そのように考えるのは妥当とは思えない。それらの損益勘定では、損益を計算する際のプラス要素である収益よりも前に、マイナス要素の費用が記載されている(Jahresberichte, S. 11 und 15)。重視すべき事項を前に示すとすれば、損益勘定は収益から記載しなければならなかったであろう。

これらからは、決算書類の記載順には項目の重要性ではなく、帳簿記録の様式が関係していたと考えることになる。すなわちハ社は、この当時から貸借を区別した簿記記録を行っていた。そしてそれは、現在と同じ、左開きの帳簿の左頁(又は一頁の左半分)に資産の増加、資本・負債の減少及び費用の発生を、右頁(又は一頁の右半分)に資産の減少、資本・負債の増加及び収益の発生を記録する複式簿記であったのであろう。それを、左開きの帳簿に左から右に文字及び文章を書くドイツ人のことであるから、単純に左頁(又は一頁の左半分)から右頁(又は一頁の右半分)の順に印刷しただけなのであろう。

この推論が正しいとすれば、この当時、ハ社が体系的な帳簿記録を行っていたことを認めねばならないことになる。第2回株主総会及び第3回株主総会での報告が、あまりにも大まかであったことを考えると、ハ社は最初の決算報告を1849年の株主総会でを行うために、1848年の初めまでに、急いで帳簿体制を整えたのかもしれない。

現在とは逆になっている、「銀行勘定」(Banco-Conto)と「現金勘定」(Cassa-Conto)の記載順が気になるころではあるが、それらの勘定の内容については多くの説明を要しないであろう。ハ社は定款によって、銀行口座を「ハンブルク＝アメリカ郵船株式会社」名義で開設することとしていた(第12条)(Jahresberichte, S. 5)。いくつの銀行に口座を開設していたかは不明であるが、「銀行勘定」は、それらの口座に貸借対照表作成日現在に預けられていた預金残高を示しているはずである。

「現金勘定」は、貸借対照表作成日に手元にあった現金を示しているとしか考えられない。

「営業費勘定」(Handlungskosten-Conto)は、1848年中に支払われた営業費の額を示しているはずである。費用であるにも拘らず貸借対照表に記載されていることから、この年度については損益の計算を原則としては行わず、1849年度にその年度の損益と合わせて計算しようとしていたことが分かる。従ってこの勘定は、現在という前払費用の性格を有するものということになる。

「J. H. ホン・ソム氏とその息子達」(J. H. von Somm & Söhne)は、「契約に従って彼らに支払う」(für sie über Kontrakt bezahlt)という文言から、それらの人物に対する貸付金と考えられる。

5. 1848年度の貸借対照表（Ⅱ）

「北米号」、「ドイツ号」及び「ライン号」の場合は、それぞれの船舶の「建造及び艤装に要した費用」（Kosten des Baues und der Ausrüstung）から、それぞれの船舶が「出航に際して受取った旅客運賃」（der bei der Ausreise eingenommenen Passagegelder）が控除されている。この記載からは、次のことが推測出来る。

すなわち、「出航に際して受取った旅客運賃」には、出航までにそれぞれの船舶が受取った旅客運賃だけではなく、それぞれの船舶が受け取った貨物運賃までもが含まれている。貨物運賃が含まれていないとすれば、それらは当然、負債として貸借対照表に記載されていなければならない。しかしそれらしき負債は見出すことが出来ない。だとすれば貨物運賃は「出航に際して受け取った旅客運賃」に含まれていると考えるしかない。さらに「出航に際して受取った旅客運賃」は、出航前に受取った旅客運賃と貨物運賃の単なる合計ではなく、それらの合計額から出航前に支払った費用を差し引いた金額のはずである。

すでに見た如く、北米号とドイツ号とも、出航前に90日分の糧食費を支払っている。その金額は、ドイツ号分だけでも5,200マルクであった。そのようにもし糧食費が支払われていた場合、損益勘定を作成しないとすれば、それらの費用はそのままか又は他の金額に加減した結果の金額を貸借対照表の借方に記載して、次期に繰越さねばならなかったはずである。ではどこかに記載されているであろうか。

そのままの金額で記載されているのだとすれば、その勘定科目は、営業費勘定、食料品勘定又は「損益勘定」というタイトルの計算に含まれている1847・1848年の営業費しか考えられない。それらの勘定科目以外には、適当と考えられる勘定科目が見当たらないからである。ただこれら営業費等の勘定科目の金額は、個別に又は合計して比べても、ドイツ号一隻分の糧食費にも及ばない。このことから、出航前に北米号とドイツ号に関して支払われた糧食費は、営業費勘定等には含まれていないと考えねばならないことになる。だとすれば、それらの糧食費は収益と相殺されていると考えるしかない。

出航前に支払われた費用があったとして、それがいずれかの収益と相殺されているのだとすれば、それらの収益と費用は相互に関係のある収益と費用でなければならない。相互に関係のない収益と費用を相殺したのでは、何の意味もなく、次期での計算を困難なものにするだけだからである。だとすれば、共に船舶に関係する収益と費用という意味で、出航前に支払われた船舶毎の費用と相殺することが出来る収益は、船舶毎の運賃だけということになる。

このような理由から我々は、出航前に支払った糧食費（もし他に支払われた費用があれば、それらを含めて）と受取った運賃は相殺されていると考えるのである。この場合は、受取った運賃が支払われた糧食費等の費用よりも多かったため（相殺した後の勘定残高が貸方）、その超過額を船舶毎の「建造及び艤装に要した費用」（勘定残高は借方）から差引いているのであ

る。従って糧食費等の費用が収益を上回るか、費用のみが生じた場合は（相殺した後の勘定残高が借方）、その超過額を船舶毎の「建造及び艤装に要した費用」に加えることになる。エルベ号の場合が、そうであったのであろう。同号の場合には、船舶購入のための旅費と検査費だけが生じ、収益は未だ全く生じなかったと考えるべきなのであろう。

では出航前に収益と費用が共に生じていたとして、それらの収益と費用はどのように整理されていたのであろうか。前述のごとく我々は、1848年にはハ社が何らかの帳簿記録を行っていたことを認める立場であるが、帳簿記録を行う際は収益と費用が船舶別に分けて整理されていなければならなかったはずである。さもないと、船舶別に「出航に際して受取った旅客運賃」を求めるのは困難で、「建造及び艤装に要した費用」からその金額を差引くことが出来なかったはずだからである。船舶別に収益と費用を整理するとすれば、それら総てを一括して一つの勘定口座で整理する方法から項目毎に分けて一群の勘定口座をもって整理する方法まで、種々の方法があったことになる。ただだとしても、ハ社がそれらの内のどの方法を用いていたかまでは、我々には判断出来ない。

このように各船舶の収益と費用とを区別して整理していたとすれば、上述の「営業費勘定」は船舶関連以外の費用、すなわち事務所関係の費用だけを示していると考えねばならないことになる。

次に、この貸借対照表に記載されている船舶の「建造及び艤装に要した費用」と、第2回株主総会及び第3回株主総会で報告された各船舶の評価額とは、どのような関連性をもつのであろうか。

北米号とドイツ号の評価額は、第2回株主総会ではそれぞれ80,000マルクと85,000マルクと、第3回株主総会ではそれぞれ86,000マルクと105,000マルクと報告されていた。今仮に「建造及び艤装に要した費用」から「出航に際して受け取った旅客運賃」を控除する計算が、1848年の評価額をもとになされているのだとすれば、「出航に際して受け取った旅客運賃」を差引いた結果が1848年度の評価額よりも小さくなっているドイツ号の場合は、一応納得しなければならないことになる（105,000マルク → 98,775.9マルク）。しかし北米号の場合は、同様に計算した結果が、1848年の評価額を上回っている（86,000マルク → 88,302.13マルク）。或る金額から幾らかの金額を引いた結果が、当初の金額よりも大きくなることもあり得るであろうか。

また、さらに一年度前の評価額を用いることなど、帳簿組織が一応でも整備されていたとすればあり得ないことではあるが、もし1847年度の評価額をもとにしたとしても、2隻の「建造及び艤装に要した費用」から「出航に際して受け取った旅客運賃」を控除した金額は、共にその評価額を超えている（ドイツ号：85,000マルク → 98,775.9マルク、北米号：80,000マルク → 88,302.13マルク）。

第3回株主総会での議長報告によれば、エルベ号の評価額は63,000マルクであった。それが今回は、購入代金の第一回支払額に若干の旅費と検査費を加えて28,128.5 1/2マルクになっている。ライン号の「本日までの建造費」は、第3回株主総会時の評価額を大きく下回っている(94,000マルク→74,506.9 1/2マルク)。

これらの事実からは、1848年度の貸借対照表に記載されている各帆船の金額は、第2回株主総会及び第3回株主総会において報告された評価額とは、関係なく計算されたものと考えねばならないことになる。すなわち各船舶の金額は、前回の株主総会以降に生じた帆船毎の諸事情が勘案されて、新たに評価しなおされていると考えねばならないわけである。このことも、1848年度の決算報告に向けて帳簿体制を整備したのでであろうと考える我々の推測を裏付ける、一つの証拠となろう。

「艀装品勘定」(Ausrüstungs-Conto)と「種々の食料品勘定」(Diverser Proviant-Conto)は、貸借対照表作成日に存在したそれらの有高を示しているであろう。我々は、各船舶の貸借対照表記載額を求める際の「出航に際して受取った旅客運賃」の中に、船舶毎の糧食費が加味されていると考えるのであるが、だとすればここでの「種々の食料品勘定」は事務所が管理していた食料品を示していることになる。

「その他の勘定」(Conto pro Diverse)は、「各職人達への支払額」(a Conto-Zahlungen an diverse Handwerker)という摘要から、1848年度中に職人達に支払われた賃金等と考えられる。従って本来は費用として処理すべきであったはずであるが、1848年度の損益を1849年度のそれと合わせて計算することとしたために、「営業費勘定」と同じ理由で次期に繰越したものである。

借方末尾で行われている「損益勘定」(Gewinn- und Verlust-Conto)とタイトルを付した計算は、原則としては1848年度の損益計算を行わないこととしながらも、次期に繰越すことの出来ない(又は今年度処理してしまうしかない)収益と費用が存在したために、敢えてなされたものと考えられる。我々は、ハ社は収益と費用を発生場所別(事務所分かどの船舶分か)に分けて記帳していたと考えるのであるが、次年度へ繰越すための適当な発生場所を特定出来ない全社的な収益と費用が存在したのでであろう。

貸方の項目は、ほとんど問題ないであろう。「資本金勘定」(Kapital-Conto)は、この時点での発行済株式数に一株の金額を乗じた金額、即ちこの時点でのハ社の資本金を示している。「エドゥアルド・ラウテンザック氏」(Eduard Lautensack)、「エドゥアルド・ベック及びクンハルト社」(Edward Bech & Kunhardt)は、それぞれの人物及び会社から借りた負債なのである。

6. 1849 年度の損益勘定（I）

ハ社の営業は、設立当初から、デンマーク戦争による海上封鎖等によって大きな打撃を受けた。そのため 1850 年 3 月 23 日に開催された第 6 回株主総会で発表された 1849 年度の決算報告の内容は、ゴデフロイ氏にとっては、決して満足出来るものではなかった。

この年度からハ社の決算書類には、貸借対照表のほかに損益勘定が加えられた。それらが議事録の付録では、損益勘定・貸借対照表の順に印刷されている。我々はこの印刷順と後述の理由から、この時からすでにハ社は、損益勘定を貸借対照表よりも重視していたと考える（29頁参照）。1848 年度には貸借対照表だけを発表し、1849 年度になって初めて損益勘定を作成してそれを貸借対照表よりも前に掲載したからといって、1848 年度までは損益勘定の重要性を全く認めずに貸借対照表だけを重視し、1849 年度になって突然損益勘定の重要性を認めてしかも貸借対照表よりも重視したと考えるのは、当たらないであろう。1848 年度までは本格的に営業活動を開始していなかったために、損益勘定は作成するまでもないと判断しただけのことなのであろう。

1849 年度の損益勘定は、次の通りである（Jahresberichte, S. 15）。

損益勘定		
借方		単位：マルク
1848 年度残高		447.8
営業費勘定、即ち代理人が使用した広告費と郵便料金、 旅費、プログラム印刷費、関税等、1849 年度分 及び 1848 年度分の追加	6,001.12 <u>2,748.8</u>	
		<u>8,750.4</u>
事務所用具、保管料、仲買口銭、郵便料金等 為替勘定、手形諸掛	1,003.13	9,754.1 26.9
北米号、計画したが封鎖によって妨害された第 2 回航海の損失		7,298.12
ニュートン号、チャーターによる損失		1,390.1
アバランチェ号、 同上		4,635.14
北米号、建造費を丸い金額で記帳するための控除		184.2
ドイツ号、 同上		-.4
エルベ号、 同上		233.— 1/2
ライン号、 同上		185.4 1/2
種々の食料品勘定、食料品の腐敗による損失		259.— 1/2
余剰勘定、今年度の利益振替額		5,242.6
	<u>借方合計</u>	<u>29,656.14 1/2</u>

貸方

北米号、第1回航海の利益	2,311.14
エルベ号、同上	3,783.5
ライン号、同上	693.15
ドイツ号、第1回及び第2回航海の利益	20,896.1
フルー・シャロット号、チャーターによる利益	1,689.8
利息勘定、割引によって得たもの	5.9
両替差額勘定、ニューヨークでの為替手形の相場差額	276.10 1/2
	貸方合計 29,656.14 1/2

借方最上部に記載されている「1848年度残高」(Saldo von 1848)は、前年度の貸借対照表借方末尾で計算された損失である。現在であれば、1849年度の損益を計算した後に、その損益に加減するであろう金額である。ただし、いずれの処理を行っても加減後の金額には変わりはなく、結果としてこの損益勘定で、1848年度と1849年度の損益全体が計算されていることになる。

「営業費勘定」(Handlungskosten)には、1848年度に損益勘定を作成しなかった関係で貸借対照表に記載して今年度に繰越した、その年度の費用までが含まれてはいるが、事務所で要した費用だけと考える。ハ社は、事務所と各船舶の収益・費用を分けて記帳し、1848年度中に生じた船舶毎の収益と費用は、相殺した後の金額を船舶毎の「建造及び艀装に要した費用」から差引くか(収益が多かった場合)それに加える形で(費用が多かった場合)、貸借対照表に記載して今期に繰越し、それらの収益と費用は今期の船舶毎の損益の計算に含められていると考えられるのである。ただ昨年度の貸借対照表に「1848年度に支払い、1849年度に計算する各種費用」(In 1848 verlegte, in 1849 zu verrechnende diverse Unkosten)として記載されていた金額(352.1マルク)と、ここでの損益勘定に「1848年度分の追加」(nachträglich für 1848)として記載されている金額(2,748.8マルク)とは、大きく異なっている。このことは、当時急いで帳簿記録を整備しつつあったとはいえ、未だ不備な点が存在したことを示すのであろう。

「事務所用具、保管料、仲買口銭、郵便料金等」(Kontor-Utensilien, Lagermiete, Courtagen, Briefporto etc.)も、営業費勘定と合計されていることからすると、事務所関連の費用なのであろう。ただ営業費勘定と何故区別されているのかは、判断出来ない。

「為替勘定」(Cambio-Conto)は、乗客から運賃の前払いとして受取った手形代金をニューヨークで回収し、ハンブルクへ送金するのに要した費用なのであろう。

「北米号」、「ニュートン(Newton)号」及び「アベランチェ(Avelanche)号」の各損失

は、それぞれの船舶を運航した結果生じた損失であろう。北米号は2回目の航海に一旦は出航したものの、封鎖によって途中から引き返さざるを得なかったため、その航海は名ばかりなもので、損失だけが残った。チャーターしたニュートン号とアベランチェ号は、中立国の船であったため封鎖の影響は受けなかったが、それぞれ一往復しただけで、しかも損失に終わったのである。これらの損失は、前述した船舶別の記帳法によって求められていると考えられる。

7. 1849年度の損益勘定（II）

船舶別の利益が貸方に記載されているわけであるが、その掲載方法をも見ることによって、ハ社での収益と費用の記帳法のもう一つの特徴を知ることが出来る。

ハ社は船舶別だけではなく、収益と費用をさらに航海別に分けて整理していた。ドイツ号の場合は、第1回航海と第2回航海の利益が合計額で示されているわけであるが、多くは利益又は損失が船舶別・航海別に示されている。従ってドイツ号の場合も、初めから第1回航海と第2回航海の収益と費用をまとめて記帳していたのではなく、帳簿上は分けて整理していたと考えるべきであろう。区別して整理してはいたが、結果が第1回・第2回の航海とも利益であったために、損益勘定ではそれらをまとめて示したに過ぎないとする。一年に精々二度しか北米への往復は出来なかったようであるが、二回の航海が共に損失であった場合も、その損失をまとめて示したであろうことは、十分に考えられる。ただ同一年度内に行った二回の航海のうち一回が利益で他の一回が損失であった場合は、それぞれを分けて示したであろう。第1回航海が利益で第2回航海が損失であったとして、それらを相殺した結果利益が残ったとしても、それを「第1回及び第2回航海の利益」として示すことはしなかったであろう。

チャーター船の場合も、原則としては自社船と同様に、船舶別・航海別に処理していたと考えられる。ただチャーター船の場合、同一年度内にチャーターした船全体の損失を一括表示していることが、以降の年度に於いて数回見られる（Jahresberichte, S. 21）。以降の年度に於いても、自社船の場合、利益と損失だけを区別してそれぞれを一括表示していることはない。このことから、自社船の成果を、チャーター船のそれよりも詳細に示そうとしていたことがうかがえる。

北米号等ハ社が所有する自社船についてなされている「建造費を丸い金額で記帳するための控除」（weggeschrieben, um die Bau- und Herstellungskosten in runder Summe zu buchen）は、言葉通りに受取ると、各船舶の貸借対照表記載額を端数が見つからない金額にするために、下三桁の金額を臨時に控除したものと理解することになる。しかし次の1850年度からは、各自社船の帳簿価額の5%が「減耗による損失」（weggeschrieben für Abnutzung）として損益勘定借方の、しかも最初に記載されている（Jahresberichte, S. 17）。このことを考えると、ここでの処理に於いても既に、単に貸借対照表記載額を端数のない金額にするということだけ

ではなく、建造費（＝取得原価）の一部を減耗を理由に費用化することが意識されていたのかも知れない。もしここでの処理に於いて、すでにそのような意識があったのだとすれば、我々はこの減価償却の萌芽を認めねばならないことになる。1849年度の段階に於いてさえ、本心はすでに、「減耗による損失」として処理したかったのかも知れない。

「種々の食料品勘定」(Diverse Proviant-Conto) は、「食料品の腐敗による損失」(Verlust durch verdorbenen Proviant) から、事務所が管理していた食料品が腐敗することで生じた損失と考えることになる。もし船舶が保有していた食料品が腐敗したのであれば、その損失は船舶別・航海別の損益の計算に費用として含めたであろうと考えるのが、我々の理解である。

「余剰勘定」(Reserve-Conto) は、今年度の純利益を示している。

貸方に記載されている各船舶の利益は、前述のような収益及び費用の整理法によって求められていると考えられる。

「利息勘定」(Interessen-Conto) は、割引いた時の差益と差損を相殺した残高を示しているのであろう。この場合は、差益のほうが多かったのである。もちろん、期中には差益だけが生じ、差損は全く生じなかったとも考えられる。ただ差益と差損が、一つの勘定口座でまとめて記帳されていたのか、別々の勘定口座に分けて記帳されていたのかまでは、判断出来ない。

「両替差額勘定」(Agio-Conto) は、ここでの手形が為替手形 (Tratten) であることからすると、前述したのと同種の手形すなわち乗客から運賃の一部として受取った手形ではないであろう。もし仮にここでの手形が前述の手形と同種のものであったとすれば、それらから生じた差益と差損は相殺されて、差額だけが損益勘定の貸借の一方にだけ記載されたはずだからである。

8. 1849年度の貸借対照表

1849年度の貸借対照表は、次の通りである (Jahresberichte, S. 15)。

借方	単位：マルク
現金勘定、現金在高	4.7
銀行勘定、銀行在高	726.1 1/2
北米号、原価	94,000.-
加算：未だ終わっていない第2回航海の借方勘定残高	<u>1,509.14</u> 95,509.14
ドイツ号、原価	110,000.-
加算：未だ終わっていない第3回航海の借方勘定残高	<u>3,129.1</u> 113,129.1
ライン号、原価	99,000.-
差引：未だ終わっていない第2回航海の貸方勘定残高	<u>1,067.4</u> 97,932.12
エルベ号、原価	69,000.-

加算：未だ終わっていない第2回航海の借方勘定残高	2,756.3	71,756.3
艀装勘定、索具、旗布、麻布等の貯蔵品		4,452.11
為替勘定、2月に満期が到来する送金手形		263.6
食料品勘定、莢果類等の貯蔵品		781.7
アバランチェ号、同船からエルベ号へ回す残った食料の概算額		1,500.-
複数の債務者、ラトジェ、ヘイドマン及びエーラー各船長への支払額		1,579.11
	<u>借方合計</u>	<u>387,635.9 1/2</u>
貸方		
資本金、71株、1株5,000マルク		355,000
エドゥワルド・ラウテンザック氏、彼に対する残高		32.5 1/2
保険勘定、支払うべき保険料		90.-
引受勘定、我々が支払うべきベック氏とクンハルト氏が 及びセイント・ペーターブルクで索具代として 支払うべくJ. ホス氏とその会社が振出した、 1850年に支払期限が到来する為替手形		7,433.3
エドゥワルド・ベックとクンハルト社、ニューヨーク、 彼らに対する残高		793.10
J. H. ハンカー船長、彼に対する残高		94.1
その他の債権者		18,950.-
余剰勘定、1849年度の利益		5,242.6
	<u>貸方合計</u>	<u>387,653.9 1/2</u>

「現金勘定」と「銀行勘定」の記載順が前年度とは逆になっているが、その理由はわからない。内容は、変わらないのであろう。

各船舶の金額は、未だ締め切りが終わっていない（未だその航海の損益を確定して損益勘定に記載する迄に至っていない）船舶別・航海別勘定口座又は勘定群の勘定残高が借方の場合は原価（借方）に加え、勘定残高が貸方の場合は原価から差引いて求められている。このことによって、以前に行った我々の推測の正しかったことがわかる（20～21頁参照）。

北米号の場合で言えば、第1回と途中から引返した第2回航海の勘定口座はすでに締め切りが終わっており、その結果求められた第1回航海の利益2,311.14マルクと第2回航海の損失7,298.12マルクは、1849年度の損益勘定の貸借にそれぞれ記載されている。それに対して同船の第2回（途中から引き返した航海を含めると第3回）航海の勘定口座は未だ締め切りが終わっておらず、期末時点での勘定残高が借方であったために、その金額が同船の原価に加算さ

れている。ライン号の場合は、第2回航海の勘定口座が未だ締め切りが終わっておらず、その勘定残高が貸方であったために、原価から控除されている。

1848年度の場合の「出航に際して受取った旅客運賃」と、ここでの「未だ終わっていない第2(3)回航海の借方(又は貸方)金額」(bisheriges Debet (Credit) der pendenten 2. (3.) Reise)とは、同じ内容を示すと考えたい。当時のことであるから、出航してしまうと、帰港するまでは船舶に関する情報は入手出来なかったであろう。従って出航時までに入手出来た情報と、未だ帰港していない時点での情報は、同じであったことになる。それにもかかわらず表現を変えたのは、1848年度の場合は出航したのが北米号とドイツ号だけで、両船とも勘定残高が貸方に生じたため、収益を意味する「受取った旅客運賃」で矛盾しなかったのに対して、1849年度の場合は、出航した船舶の勘定残高が貸方だけではなく借方に生じる場合もあったので、その表現のままでは不都合になったからであろう。この1849年度の表示法を用いれば、1848年度の貸借対照表でも、北米号、ドイツ号及びエルベ号の金額を、すべて同じ表示法で示すことが出来たことになる。

貸借対照表での船舶金額の記載様式も、1848年度と1849年度では違っている。1848年度は、各船舶の「建造及び艀装に要した費用」から「出航に際して受取った旅客運賃」を控除した後の、又はその原価に費用を加えた後の金額だけを示していた。それに対して1849年度は、各船舶の原価とそれに加減する金額の双方を示し、さらに加減した結果の金額をも示している。従って1849年度の記載法が、より詳細であったことになる。我々は、次のような理由で、1849年度の記載様式が若干ではあるが優れていると考える。

原価に「出航に際して受取った旅客運賃」又は「未だ終わっていない航海の借方(又は貸方)金額」を加減するのは、何故であろうか。

我々は、ハ社は船舶に関する収益と費用を船舶別・航海別に分けて、一つの勘定口座(又は一つの勘定口座群)の貸方に受取った収益を、借方に支払った費用を記録していたと考えている。従って締め切りが終わっていない船舶別・航海別の勘定口座(又は一つの勘定口座群)が存在し、その勘定残高が借方の場合は、乗客から受取った運賃等の収益よりも支払った費用が多かったことになる。勘定残高が貸方の場合は、費用よりも収益が多かったことになる。

このような金額を原価に加減した結果の金額は、何を意味することになるであろうか。原価に借方勘定残高を加えると、それらの合計額が求められる。原価から貸方勘定残高を引けば、それらの差が求められる。しかしただそれだけのことであって、それらが一つの意味のある金額を示しているとは到底思えない。

それにも拘わらずこのような処理を行うこと理由を、我々は、その時までに生じた船舶関係の収益及び費用の内、未だ損益勘定に記載するまでに至っていない金額(強いて言えば未決事項)すべてを、兎に角次期へ繰越そうとしたためと考える。そのようにしておけば、次期に

船舶別・航海別の損益計算を正しく行うことが可能になる。このことこそが原価に勘定残高を加減することの、第一の目的であったと考えるわけである。貸借対照表をもって作成時点の財産状態を明確に示すことなど、意識されていなかったと考えるわけである。

船舶別・航海別の収益と費用を相殺した後の勘定残高が、貸借のいずれに生じようが、それらを原価から切り離して、独立して貸借対照表に示すことは可能であったはずである。勘定残高が借方に生じた場合は借方に、それが貸方に生じた場合は貸方に記載すればよい。その方が、例え収益と費用を相殺した後の金額ではあっても、船舶別・航海別の勘定残高をより明らかにすることが出来る。原価に勘定残高を加減するか、原価から切り離して独立して示すかで違うのは、勘定残高が貸方に生じた場合に、それを原価から差引けば、貸借対照表の貸借別合計額がそれだけ小さくなることだけである。貸借のバランスが乱れることはない。

このように大きく分けると、勘定残高を原価に加減した結果だけを示す方法（1848年度の場合）と加減しないで独立して示す方法の二つがあり（従って1849年度の場合は、その中間の方法となる）、加減しないで独立して示す方法がより優れていると考え得るにも拘わらず、加減した結果だけを示す方法又は中間の方法を敢えて採用したことは、加減しないで独立して示す方法のもつ長所を生かしていないことになる。では何故独立して示す方法のもつ長所を生かさなかったのか。それはその長所を生かす必要性を感じなかったからであろう。

先に、ハ社は損益勘定を貸借対照表より当初から重視していたであろうと述べたのは（23頁）、このように、貸借対照表の役割を未決事項を単に次期へ繰越すための手段とだけ考えたと推論できるからである。

「艀装勘定」及び「食料品勘定」については、説明を要しないであろう。

「アバランチェ号」(Schiff Avalanche) は、同船の航海で残った食料品で、次年度にエルベ号での使用を予定しているものと思われる。同船の本年度の損益を計算する際に費用から控除し、この勘定へ振り替えたものとする。エルベ号で使用する予定ではあっても、次年度に行う同船の第3回航海の費用として処理することになるから、未だ終わっていない第2回航海の費用として処理することが出来ず、独立した勘定をもって貸借対照表に記載しなければならなかったわけである。この処理を見ることによって、貸借対照表に「種々の食料品勘定」(1848年度)及び「食料品勘定」(1849年度)として記載されている金額が、事務所が管理する食料品を示すと判断したことに自信をもつ。

「為替勘定」(Cambio-Conto) は受取った手形債権である。現在であれば受取手形とすべきところであろう。

「複数の債務者」は、明記されている三人の船長に対する賃金の前払額なのかもしれない。

貸借対照表の貸方の「資本金」は、この時点での発行済株式数に1株の金額5,000マルクを乗じた金額を示している。

「エドゥワルド・ラウテンザック氏」、「エドゥワルド・ベック及びクンハルト社」及び「J. H. ハンカー船長」は、借入金であろう。「彼に対する残高」(Saldo zu seinem Gunsten)がそのことを示しているように思う。「その他の債権者」は何人かの人物に対する小額の負債の合計額を示すものと考えられるが、「彼らに対する残高」が書かれていないことから、未払賃金等の合計額なのかもしれない。

「保険勘定」(Assekuranz-Conto)は、保険料の未払額と思われる。

「引受勘定」(Accept-Conto)は、エドゥワルド・ベック及びクンハルト社が振出しハ社が引受けたた為替手形と、J. ホス氏とその会社からセント・ペーターブルクで索具代金を支払うよう指示されハ社が引受けたた為替手形の合計で、1850年度中に支払期限が到来するものである。現在であれば、支払手形とすべきところであろう。

「余剰勘定」(Reserve-Conto)は、現在でいう当期純利益の額を示している。

9. むすび

第3回までの株主総会に於けるゴデフロイ氏の報告は、簿記帳簿が整備されていなくても行い得るものであった。従って設立当初のハ社では、帳簿体制が未だ整備されていなかったとも考えられる。しかし1848年度からは、帳簿組織までは判断出来ないものの、現在の仕訳原則と同じ複式簿記を用いていたのは、確実と思われる。さもないと、1848年度からの決算書類は、作成出来なかったはずだからである。ただ、1849年度の損益勘定に記載されている営業費勘定の「1848年度分」が、1848年度の貸借対照表に記載されていた「1849年度に計算する各種費用」と大きく異なっていることから、1848年末の時点では未だ帳簿組織が不十分であったことをうかがわせる。

ハ社が用いた処理法には、二つの特徴が認められるように思う。

一つは、収益と費用を大きく事務所分と船舶分に分けて記帳し、船舶分についてはさらに航海別に処理していることである。他の一つは、運賃と船舶用糧食費のような相互に関連のある収益と費用は、帳簿上では区別して記録していたとしても、損益勘定にはそれらを相殺した後の金額だけを記載していると考えられる点である。

船舶原価の一部を、減価償却という用語こそ使用していないものの、「建造費を丸い金額で記帳するための控除」という名目で、費用として損益勘定に記載していること。アバランチェ号の航海で余った食料品の原価を、その航海の損益を計算する際に費用から控除して次期へ繰り越していると推測出来ること。さらに損益勘定を貸借対照表より重視していたと推測出来ること。これらは、ハ社の記帳処理には、すでに損益計算中心の思考が存在していたことをうかがわせることになる。これらの推測が正しく、ハ社以外の大企業に於いても同様の処理法が広く行われていたのだとすれば、19世紀中葉の実務の中に、動態論の萌芽を認めねばならない

ことになる。

引用文献

- 1) Jahresberichte und Bilanzen der Hamburg=amerika Linie, Erster Band : Geschäftsjahre 1847-1880. Hamburg 1903. Selbstverlage der Hamburg=amerika Linie, Druck von H. O. Persiehl.
(本文中では本書を Jahresberichte と示す)
- 2) Balduin Penndorf : Geschichte der Buchhaltung in Deutschland, Leipzig 1913.