

古代の資財帳とその監査

—監査思考からのアプローチ—

小西 一正

[抄録]

歴史を研究する人々が古代の資財帳に関心を持ち研究されているが、会計や監査の分野から古代の資財帳などに関心を持つ会計や監査の専門家がなかなか現れないのではないかと思ったことが本稿の契機である。何故、資財帳は当時の法令によって作成されたかについて述べる。奈良時代の律令制で統治した政府は、政府が援助している寺院の資産の厳正な管理のため資財帳を作成させたのである。すなわち僧や壇越などからの寺院が所有する資産の不正を防止することが、資財帳の作成目的であったのである。資財帳の記載内容は三つの節に分けられている。この三つの節とは、寺院の縁起の節、寺院の資産表示の節、資財帳の作成及び記録者とその検査（監査）の節に分けることができる。本稿では、現代監査の視点から、この資財帳の記録・作成者（寺院の三綱）と独立した機構（僧綱所）に所属する検査人に焦点を絞り検討している。

[キーワード]

伽藍縁起并流記資財帳、寺院の三綱、僧綱所、勘録と件検、財産目録

I 資財帳を取り上げた目的とその理由

法隆寺の収蔵庫で40年ぐらい前のことであろうか、偶然に現物の資財帳を見かけたことがある。その後、一時、資財帳に興味を持って調べたが、当時の筆者は、会計士の立場からのアメリカの内部統制の研究に関心があり、資財帳の興味はそのままになっていた。ある時小冊子に資財帳について書く機会があったが⁽¹⁾、それ以後、資財帳についての関心は、特に、調べることもなくそのままになっていた。

この度は、歴史に門外漢の筆者の本稿の目的は、従来から歴史を研究する人々が資財帳に関

心を持ち研究されているが、会計や監査の分野からの研究は、一部の研究者⁽²⁾を除いて、資財帳などに関心を持つ会計や監査の専門家がなかなか現れないのではないかと思ったことが契機である。

本稿で資財帳を取り上げることによって、一つは、会計や監査の研究者が本格的に会計や監査の視点から古代の会計や監査に関心を持ち、研究する人が現れることを期待するからでもある。二つは、奈良時代の資財帳から現在の監査でも通じる共通の基礎的な思考や内容が見つけられるのではないかと考えたことでもある。

さて、資財帳については、現在まで、歴史的な立場から取り上げられることが多い。歴史に興味を持つ人が資財帳に関心を持った理由の一

* 論文審査受付日：2012年10月31日、修正日：2013年1月7日、掲載決定日：2013年1月23日。

つは、法隆寺の建造及び再建についての法隆寺論争である。梅原猛は、『隠された十字架』のなかで、次のように記している。(法隆寺の建造及び再建についての)^注「あいまいさは、法隆寺資財帳、正確に言えば、法隆寺伽藍縁起并流記資財帳(ガランエンギナラビニルキシザイチョウ)によって一層深化される。[注の()の文言は筆者が追加して書き入れたのである。]資財帳とは、各寺院が政府に差し出した財産目録である。寺院が政府の援助を受ける。そこで政府からもらった財産を保管する義務が各寺院にある。したがって、ときどき寺院の財産調べが行われる。幸い法隆寺は大安寺と共に、天平19年(747年)に最も古い資財帳が残っている。この資財帳は何よりも正確であらねばならない。なぜなら寺院の財産を売り飛ばしたり盗まれたりしたら、寺院は、責任を問われるからである。たとえば、ここに布があるとすると、布の長さや幅まで、一々克明に記入しなければならない。」

前述した文章は、梅原が法隆寺の資財帳について書いている一節である⁽³⁾。このように資財帳についての研究は、従来は歴史的な立場から行われてきたものであり、寡聞にして、監査の立場から研究された論文などは知らない。

資財帳を会計や監査の研究として取り上げるのに困難な理由の一つは、古文書を読むことが、我々、会計や監査を研究している者にとって大変困難であること、二つは、現存する資財帳は、多くは重要文化財や国宝であり手にとって研究することができず、写されたものか、あるいは、歴史の学者が研究した文献から研究することになること。三つは、我が国の現在の会計や監査の研究に、資財帳の研究がどのように役立つかの判断が困難であること。

以上述べたような問題が存在するが、日本の会計史や監査史としての研究分野や資財帳を現

代の監査から眺めた視点から検討することができるのではないかと考えられる。

本稿では、その研究の手掛かりとして、多くの資財帳⁽⁴⁾のなかから最も歴史的に古い奈良時代の元興寺・大安寺・法隆寺の伽藍縁起并流記資財帳を取り上げ、現代の監査でも通じる監査の基礎的な思考が存在するかどうかについて検討してみたいと考えている。

II 資財帳の意義とその記載内容

1. 資財帳の意義とその作成目的について

資財帳の名称は「伽藍縁起并流記資財帳」といい、その主な内容は、寺院の沿革と資産の目録から構成されている。まず、伽藍縁起并流記資財帳の伽藍とは、寺院や僧が多くいる場所を指し、縁起とは、もともと仏教の用語で因縁生起(インネンショウキ)の略で、具体的に言えば、寺院の由来や伝説を記したものである。例えば、法隆寺であれば、法隆寺の由来を書いたものである。次に、流記とは、後代に流伝させて永例とするものである。すなわち長く後世に伝える永久保存の文章で宝物や所領など記したものと考えれば良いのではないと思われる。この資財帳については、梅原は、財産目録と記しているが、会計学の理解では財産目録と違ってよいのかについては、後で検討してみたいと考えている。さらに縁起并流記資財帳のなかの「并」とは、現在の漢字では、使用されていないが、へいとか、ひょうと読み、あわせるとか、ひとつにする、ならびに、という意味であり、梅原は、前述の文章の中でならびにと使用している。

まず、会計・監査とは離れるが、資財帳について歴史的な立場から述べてみたい。

一般的に、資財帳とは、国寺の財産目録と理

解されている。天平18年（746年）聖武天皇の時代、国家の管理する寺院に牒⁵⁾をして提出を法定化した、いわゆる財産目録を資財帳といい、その作成・提出義務を年一回としている。この牒に基づき作成・提出され、現在でも存在している最古の資財帳は、法隆寺伽藍縁起并流記資財帳、大安寺伽藍縁起并流記資財帳、元興寺伽藍縁起并流記資財帳であり、いずれも天平19（747）年の作成である。これらの寺院は、国家から多くの財政援助を受けていたので、資財帳を作成したものと考えられる。

何故、資財帳は当時の法令によって作成されたかについて述べたいと思う。奈良時代の律令制で統治した政府は、政府が援助している寺院の資産の厳正な管理のため資財帳を作成させたのである。すなわち、僧や壇越⁶⁾などからの寺院が所有する資産の不正を防止することが、資財帳の作成目的であったのである。律令制の崩壊と共に資財帳の提出制度もすたれ、律令制度が完全に崩壊するとともに、資財帳の制度も無くなったと考えられる。しかし、その後も資財帳は、寺院などで財産管理として私的に作成されている。

2. 資財帳の記載内容について

資財帳の記載内容や表示方法について述べてみたいと思う。資財帳の作成の形式については、一定の形式はないとされているが、大きく分けて、記載内容は、三つの節に分けられていると考えられる。この三つの節とは、寺院の縁起の節、寺院の資産表示の節、資財帳の作成及び記録者とその検査（監査）の節に分けることができる。

(1) 寺院の縁起の節

前述したように、縁起の節では、寺院の由来や伝説を記したものであるが、奈良時代の元興

寺・大安寺・法隆寺の伽藍縁起并流記資財帳を見ると各寺院が当時の朝廷と寺院の拘わりについて書かれているのが見られる。それだけ当時の寺院は、朝廷との関係が深かったと考えられるのである。歴史学者は、この節について研究されており、文献もあるが、我々の関心の対象ではないので、本稿では割愛したが、歴史の解明では重要な箇所であると思われる。

(2) 寺院の資産表示の節

多くは、縁起に続いて、仏像、教典、仏具、調度、堂塔、奴婢、牛馬、食封（ジキフウ）、田地、稲穀（米、麦、豆、ひえ、粟）など、動産、不動産を網羅、その数量、寸法を詳しく記し、用途により、佛物、法物、僧物、通物に分けられている⁷⁾。

以上のように、記述内容と形式は一定したものではないが、単に箇条書きに羅列しているのではなく、仏像、教典、仏具、調度、堂塔、奴婢、牛馬、食封、田地、稲穀などの勘定別に明確に分類しているし、用途によっては、次のように勘定区分は明確にされているのである。

- | | |
|---|-------------------|
| 1 | 佛分（佛物）……佛受用 |
| 2 | 僧分（僧物）……住僧の生活具 |
| 3 | 法分（法物）……教典保持用 |
| 4 | 通分（通物）……佛・法・僧共用の具 |

これらの資財帳の表示方法を眺めると当時の寺院の関係者が資財帳の表示方法について、寺院の関係者が十分話し合いをしていると推測できるのである。

(3) 資財帳の作成及び記録者とその検査（監査）の節

資財帳の末尾には、資財帳の作成に携わった記録者（勘録者）の氏名の自署と押印され、監査人（件検者）の氏名が自署され押印されてい

る。さらに、我々が関心のある資財帳の記録者とその検査（監査）の節については、最も関心のあるところであり、次章で詳しく検討してみたいと考えている。

Ⅲ 資財帳の作成及び記録者とその検査（監査）

1. 資財帳の末尾の具体的な内容

資財帳の末尾の内容は資財帳を記録した者の氏名の自署と押印があり、その後でその記録を検査（監査）した者の氏名の自署と押印がある。当時の資財帳は、縦書きであるが（資料Ⅰ・資料Ⅱ 参照）、末尾の部分だけ横書きに直し、その内容を以下に示してみたいと思う⁸⁾。

天平18年10月14日付の僧綱所からの牒により、寺院の縁起并流記資財等を子細に勘録し、早々に牒上すべき。牒の旨に従い、勘録したことは、前の如し、現在の内容を詳しく、謹んで僧綱所に牒上する。

天平19年2月11日 都維那僧 靈尊
上座僧 隣信
寺主僧 玄鏡
可信半位僧 乗印
可信復位僧 賢廣
可信復位僧 乗観

僧綱、三綱の牒により、件検して、恒の式として寺院に遠代に伝う。謹しみて佛法を紹介させ、天朝を護らんとするを請う。

天平20年6月17日 佐官業了僧 願清
大僧都法師 行信 佐官兼薬師寺
主師位僧 勝福
佐官兼興福寺
主師位僧 永俊
佐官師位僧 恵徹

佐官業了僧 臨照

上記の主な内容は天平18年10月14日付の僧綱所（ソウゴウシヨ）からの牒（公文書）により、法隆寺の資財帳を詳細に勘録（調べて記録）し、資財帳を作成し、牒に従い僧綱所に天平19年2月11日に報告しているため、資財帳の作成期間が約4ヶ月かかっている。また、資財帳の報告者は、法隆寺の都維那（僧侶の監督）、上座（寺院の代表者）、寺主（事務責任者）の高位僧が資財帳の作成の責任を示し、署名し、押印している。都維那僧、上座僧、寺主僧は寺院の三綱（寺院の三役）である。また、寺院の経営に参加している高位の僧でもある。

次に、僧綱所に資財帳が提出されるのであるが、僧綱所は律令制体制では仏教界において、独立し重要な役割（寺院を監督）を果たした役所で、奈良時代には、僧綱所は薬師寺におかれた。僧綱所には、僧正（ソウジョウ）、僧都（ソウツ）、律師からなり、それを補佐するために佐官（事務担当の僧）が置かれた。僧綱所（薬師寺）では、佐官（事務担当の僧）の僧三名と補佐した佐官の薬師寺と興福寺の僧が資財帳の検査（監査）に当たっているのである。

すなわち、天平19年2月11日に僧綱所に送られた法隆寺の資財帳は大僧都行信の下で僧綱所の佐官職の僧侶により、件検（上記の資財帳を検査・監査）し、恒の式（一定の書式）として寺院に戻され、遠代に伝えるとしている。また、件検された資財帳は天平20年6月17日に前述した佐官職の僧侶により、自署、押印され、監査が終了しているため、約1年4ヶ月掛かっているといえる。このように長期間が掛かった理由は、記録された資財帳と現物の照合が行われたものと考えられる。

Ⅳ 三寺院の資財帳の作成者及び 検査（監査）担当者の比較

法隆寺、元興寺、大安寺の資財帳の記載を比較してみると三寺院とも、縁起の節、資産の表示の節、資財帳の作成及び記録者と検査（監査）の節から構成されている。このことは、律令制体制での資財帳の作成が法に基づき正確に実施されたことを示している。さらに、三寺院の作成及び検査（監査）の節を比較してみると律令体制での寺院の管理が法に基づき厳格に行われていたかを認識することができるのである。

以上の三寺院の資財帳の作成及び記録は各寺院の三綱である高位の僧が作成及び記録の責任者であり、また、独立した監督機関である僧綱所の佐官僧が資財帳の検査（監査）に当たっているのである。それだけ資財帳の作成及び記録と検査（監査）が正確に実施されたことを物語る資料であるといえる（図表1）。

これらの資財帳の制度が、突然に天平18年10月14日付の僧綱所からの牒（公文書）によって制度化されたのではなく、すでに、それ以前に資財帳に関係する法があるのである。これについては、霊亀二年（716年）五月の庚寅条において、寺院の荒廃や壇越の不正などに歯止めを掛けるために、寺院を整理統合されたり、国師

（一国ずつに国師を置き、それぞれの国の仏教行政を統括させた）、衆僧や国司（国から派遣された行政官）、壇越らによる寺院資産の相対検査（検査）と台帳の作成などを命じたことが記されているが、現在では、台帳の書式・体裁に関しては逸文すら伝存していない⁹⁾。

v 資財帳を現代の監査思考からの検討 —むすびに代えて—

前述してきた資財帳の作成と監査の制度について、現代監査の思考から、以下の主な内容について、検討してみたいと考えている。

まず、資財帳は財産目録か否かについては、確かに、資財帳は、財産目録と共通点があるが、最も大きな差異は負債が記録されていないことである。当時の奈良時代は、貨幣が流通しておらず、貨幣の機能は果たされておらなかった。勿論、貨幣による評価もなく、物量管理としての資財帳であったと考えられる。これらから資財帳は、財産目録ではなく、資産目録、あるいは、棚卸表のようなものであり、それに縁起の部分と資財帳の作成者と検査（監査）の部分が付加されているのである。

1. 資財帳作成の会計責任

政府から財政援助を受けた寺院がその受託資

図表1 資財帳の比較

天平18年10月14日付の僧綱所からの牒（公文書）に基づき、各寺院では、				
	法隆寺	大安寺	元興寺	完了の日付
記録・作成者	寺院の三綱	寺院の三綱	寺院の三綱	天平19年2月11日
僧綱所（監査人）	佐官僧五名	佐官僧五名	佐官僧五名	天平20年6月17日
（監査を担当した佐官僧は法隆寺と大安寺は、同じ佐官僧が担当しているが、元興寺の資財帳の監査は、一部佐官僧が入替わっている。）				

産を誠実に管理することを要求されたことは当然であり、その受託資産の保管状況を確認（実地棚卸）し、資財帳に記録し、その資財帳の作成については、寺院の経営の代表である寺院の三綱（三役）が署名し、押印することによって、資財帳の作成責任を示しているのである。

2. 独立した機構による資財帳の監査

律令政府の寺院の監督機関である独立した僧綱所の事務担当の佐官僧が件検（上記の資財帳を検査）に当たっているのである。僧綱所の事務担当の佐官僧が各寺院の資財帳の件検（監査）にあたっているのが、監査の専門職といえるのではないと思われる。その監査手法は、寺院が所有する資産の現物と資財帳の記録との突き合わせ（精査）であったと考えられる。終了した時点で佐官僧（監査人）が署名、押印し、恒の式（一定の書式）として寺院に戻され、遠代に伝えよと監査報告をしている。現在の監査報告は、財務諸表の適正性についての監査報告であるが、資財帳では、寺院に検査（監査）人が資財帳を永久に伝えよとの監査報告であり、資産記録としての重要性を示している。

3. 資財帳の作成と監査の目的は資産の不正の防止と摘発

会計監査の初期は不正摘発監査であったが、この資財帳の作成や監査もその目的は、前述してきたように、政府からの受託資産の不正な使用や散失を防止することにあり、寺院が所有する現物と資財帳の記録と突き合わせ（精査）であり、かなり監査の時間がかかっているところからも正確に監査が実施されていたと推測できるのである。

4. 資財帳の法律による制度化

奈良時代の資財帳の作成及び監査は、律令制に基づく一連の法の整備の下で行われたものであり、本稿では割愛したが、律令制下の帳簿については文献を参照されたい⁽⁴⁰⁾。また、具体的には、資財帳は、前述したように、天平18(746)年聖武天皇の時代、国家の管理する寺院に牒をして提出を法定化したものである。

5. 資財帳にみる内部牽制の存在

資財帳の仏像などの記録については、一人で記録したのではなく、何人かの人によって実施されていたようである。これについては、前述した文章の「衆僧や国司（国から派遣された行政官）、壇越らによる寺院資産の相対検校」との言葉から推測できるのである。内部牽制という言葉は、外国からきた思考であると考えられが、すでに、古代の我が国でも何人かによって棚卸や記録がチェックされていたと推測できるのである。

以上、今まで述べてきた律令制に基づく天平18年（746年）の牒（公文書）による寺院の資財帳の作成と監査の制度は、我が国の古代国家の政府が財政援助をした寺院に対する会計責任を寺院側に要求し、さらに第三者である僧綱所の佐官僧による資財帳の監査を実施しているのである。その監査の目的は、財政援助をした資産が不正に使用されていないかの監査である。さらに、今後のために永久保存させ、以後の資産管理の基礎的な資料とさせているのである。このように寺院側が受託資産を長期間保全させる制度が746年の古代の我が国において制度化されていたことは驚くべきであるといえるであろう。

なお、この資財帳の制度は、延喜5（905）年頃まで続き廃絶したとされている⁽⁴¹⁾。

[注]

- (1) 小西一正 [1989]「資財帳雑感」大学図書館問題研究会「大学の図書館」編集委員会編『大学の図書館』第8巻第5号, 1頁。
- (2) この書物では、竹内理三編『寧楽遺文』から法隆寺の「資財帳」を写されたものであり、特に、会計・監査的な立場から資財帳について解説や研究を行われていないが、初めて会計的な立場から古代の会計を取り上げた文献であるともいえる。原典雄 [1996]『零のない帳簿—簿記前史—』近畿CPA協同組合, 95-100頁。
- (3) 梅原猛 [1972]『隠された十字架—法隆寺論—』新潮社, 27-28頁。

梅原は資財帳について、かなり詳しく研究されている。資財帳の研究書と言っても過言でないといえる。
- (4) 最古(747年)の法隆寺、大安寺、元興寺の伽藍縁起并流記資財帳から200年ぐらいの延喜5(905)年間ぐらいの資財帳の名称、年代、所在が一覧されている。国史大事典編集委員会編 [1995]『国史大事典』2, 吉川弘文館, 395頁。
- (5) 律令制で直属関係のない官司の間で交換される公文書の称。
- (6) 壇越(ダンオツ)とは、寺や僧を援助する庇護者の意味である。例えば飛鳥時代において、蘇我氏や秦氏といった有力な氏族または一族が壇越となって寺院(氏寺)を建立し、仏教・諸宗派を保護した。
- (7) 国史大事典編集委員会編, 前掲書, 395頁。
- (8) 竹内理三編 [1937]『寧楽遺文』東京堂出版, 365頁。
- (9) 松田和晃編著『古代資財帳集成—奈良期』2001

年2月, 4-5頁。

- (10) 原典雄, 前掲書, 28-100頁。
- (11) 国史大事典編集委員会編, 前掲書, 395頁。

追記1 本稿では、資財帳の中でも最古の資財帳を取り上げ検討した。その資財帳の中に現在の監査でも通じる思考があることを「むすびに代えて」のなかで明らかにした。取り上げた資財帳以外にも奈良時代、平安時代、鎌倉時代の資財帳がある。本稿では、一般的な通説に従いこの資財帳の制度は延喜5(905)年頃まで続き廃絶したとしたが、それ以降の年代になっても律令法・律令は実際的には運用されている。その例として、一番長く運用されたのは太政官制で明治まで継続されている。資財帳の制度も鎌倉時代まで存在したと思われる。その例として、性海寺の資財帳1246(寛元4)年がある。筆者は、これらの資財帳を研究し、監査思考がどのように変化していくのかについて研究することができると考えている。また、今後も寺院の書庫の古文書の中から資財帳が発見される可能性もある。

追記2 筆者もかねてより律令制を導入した唐時代に資財帳の制度があったのではないかと考えていたが、この度の学会報告でも関西大学の柴教授からも同じ質問を受けた。それ以後、図書館でこれについて調べたかぎり日本の文献で資財帳を書いてある書物では、唐の関係については見あたらなかった。また、ある歴史学者にもこれについて質問したが、その方から調べたが分からなかったとの返事を受けた。その方は、唐時代は無かったのではないとも言われ、さらに別の歴史学者を紹介されたが、本稿の目的は歴史的な研究ではないし、時間的な制約からもその時点で調査は一応終了した。

資料Ⅰ 竹内理三編、『寧楽遺文』365頁

購以去天平十八年十月十四日、被僧綱所牒、寺家縁起并資財等物子細勘録早可牒上者、謹依體旨、勘録如前、今具事狀、謹以牒上。
天平十九年二月十一日 都維那僧靈尊
上座僧 隆信
寺主僧 玄鏡
可信半位僧 乘印
可信複位僧 賢廣
可信複位僧 乘觀

僧綱依二編、檢勘件事記、仍爲恒式、以傳遠代、謹請結隆佛法將護。天朝名矣。
天平廿年六月十七日 佐官乘了僧願請
大僧都法師 行信
佐官兼藥師寺主師位僧 勝福
佐官兼藥師寺主師位僧 永俊
佐官師 依僧 惠 敬
佐官乘了僧 臨 照

資料Ⅱ 大安寺伽藍縁起并流記資財帳

方以去天平十八年十月十四日被僧綱所録、係左大臣宣奉、勅大安寺縁起并流記資財、并寺子細勘録早可言上者、謹依體旨、勘録如前、今具事狀、謹以牒上。
天平十九年二月十一日 都維那僧靈仁
寺主法師 教義
上座法師 尊耀

大安寺資財帳の上記の内容

左大臣の宣による勅（左大臣からの天皇の命）を受けた僧綱所の天平18年10月14日付の牒（公文書）により資財物を詳細に調べて記録し資財帳を作成し、天平19年2月11日付で僧綱所に提出したことが記されている。都維那僧靈仁、寺主僧 教義、上座僧 尊耀の署名と押印がみられる。

竹内理三編 [1937]『寧楽遺文』東京堂出版、382頁。国史大事典編集委員会編 [1995]『国史大事典』2、吉川弘文館、394頁。

（筆者 = 奈良県立大学）