

我国監査の起源に関する一考察

田 中 孝 治

1 はじめに

周知のように、我国の近世、すなわち江戸時代においては、「帳合」と呼ばれる和式簿記が発達し、損益計算も財産計算も行なわれていた。もちろんそこでは監査も行なわれていたものと思われる。筆者は嘗て、伊勢商人が監査を行っていたことの一部を紹介した（田中 2002）。さらに、この監査については中世にまで遡ることができる。例えば、中世の荘園（田中 2007）や、寺院（田中 2009）においても行なわれてきた。それでは、我国監査のルーツは何か。筆者はかねてから、和式簿記の起源は、我国古代の正税帳と出挙帳にあると、主張してきた。それでは、果たして我国の古代社会において監査は存在したのか。管見の限り、この問題に答えることができる会計の研究は、皆無に等しいように思われる¹。「会計あるところには必ず監査あり」（河合 1979, 1）といわれる。筆者は、拙稿において、民部省の主税寮で「勘会」という会計監査のあることを述べたことがある（田中 2008, 147）。ただしその時は注書の中で、「紙面の都合上、勘会については別稿で考察したい」（田中 2008, 150）ということのみにとどまり、詳しい考察はいっさい行なわなかった。そこで、本稿ではこの「勘会」を手がかりにして、我国古代の監査について考察し、それが後

世にどのような影響を与えたかについて論じてみたいと思う。但し、この場合には日本古代史の分野に深く入り込むことになり、専門の研究者でなく浅学の筆者には遠く及ばないことなので、専門の研究に頼りながら論を進めていきたいと思う。

2 税帳勘会について

日本古代史の分野で、我国古代律令制度における「勘会」についての先行研究には、虎尾 (1958)、喜田 (1960abc)、梅村 (1975, 1978, 1989)、岡田 (1980)、山里 (1991)、堀部 (2002)、玉井 (2008) 等がある。また、林・鈴木 (1985)、虎尾 (2007) にも解説、注書きがなされている。研究者によって、主張が異なる部分があるようであるが、本章はこれらの研究に負うところが多い。

まず、国史大辞典で「勘会」という項目を引いてみると、次のように説明されている。

「律令制下、中央政府による地方行政の監査は、主として諸国司が毎年進上する公文書を介して行なわれたが、それらの公文書の正不を調査することを勘会といった」(傍点引用者、早川 1983, 776)。

ここで、「諸国司が毎年進上する公文書」とは何か。周知のように我国の律令社会は、文書社会である。中央集権国家の最高行政官庁たる太政官は、全国の政治、財政を統制するために、毎年諸国から「四度公文」を提出させた。上記でいうところの公文とは、四度公文のことである。この四度公文には、大帳(計帳)、正税帳、調庸帳、朝集帳があり、これらを太政官に送る使者のことを「四度使」といった。すなわち、計帳使が計帳、税帳使が正税帳、貢調使が調庸帳、朝集使が朝集帳を太政官に持参した(喜田 1960a, 87-88)。吉村茂樹は、「中央政府としては國司が果してその職務に忠實なりや否やを知り、またその能否を見ん事は最も重大な事であった。この意味に於いて設けられた一つの制度が四度使である」(吉村 1934, 10-11) と述べている。喜田新六によると、

「四度使の任務は、四度の公文を太政官に提出するだけで、完了するのではなく、それから先の任務が、四度使の四度使たる任務であると思われる」（喜田 1960a, 87）とし、その任務について次のように述べている。すなわち、「四度使は、かなりの期間、寮（主計寮と主税寮＝引用者）、その他に出頭して、検査官の質問に、答弁しなければならなかった。若し帳簿に不備や錯誤があり、答弁宜しきを得ないと、官物の追徴を命ぜられ、或いは検査未了として、帳簿を更新して再提出すべく、帳簿を返却される場合もあって、公文の検査を受けることは、国司にとって、重大な任務であった」（喜田 1960a, 89）。つまり、この検査が、「勘会」である。

本章は、四度公文うち特に、「正税帳」の「勘会」に焦点を当て考察をする。正税帳は、二月三十日以前に、その前年の帳を太政官に申送する。但し、西海道諸国島の正税帳は、二月三十日以前に大宰府に送り、府が覆勘を加えて、五月三十日以前に官に申すことになっている（喜田 1960a, 88）。その後、民部省の下部組織である主税寮で勘会を受けることになる。実は、その勘会のための基準というものが弘仁十一年（820）完成奏上（坂上 2009, 201）の『弘仁式』と、延長五年（927）奏進（岡崎・平野 1971, 312）の『延喜式』の中に存在する。時代順に前者の方から検討していく。

『政治要略』² 卷五十七 交替雜事（雜公文）には、次のような弘仁式の逸文が見られる。これを弘仁主税式勘税帳条という（岡田 1980, 333）。

「凡勘_レ税帳_一者。先據_レ去年帳_一勘_レ會今年帳_一。次計_一會出_レ舉。租地子。驛馬等帳_一。訖待_レ神祇。治部。主計等移_一。乃造_レ損益帳二通_一。官省各一通_一。然後返抄送_レ省。若當年勘出。大國滿_一一万束_一。上國八千束。中國六千束。下國四千束。即返帳。但造_レ損益帳一通留_レ寮。仍錄_レ返由_一申_レ省。其未納並交替闕及去年勘出物未填者。雖_レ是束把_一。亦猶返_レ帳_一。唯當年勘出。不_レ滿_一差數_一。及除_レ年中出_レ舉雜用_一之外。所_レ殘穎不糙之類。並顯勘出。不_レ須_レ返帳_一。」（黒坂. 1964, 431）

現代風に書き下せば次のようになると思われる。

「およそ正税帳の監査は、先ず去年帳³（前年度正税帳）と今年度の正税帳を比較対照することから始める。次に、出挙帳、租地子帳、驛馬帳と照合し、神祇省、治部省、主計寮からの移（知らせの文書＝引用者）を待つて監査（計會⁴）せよ。そこで損益帳を二通造り、一通は太政官に、もう一通は民部省に送れ。然る後、民部省へ返抄（受領書＝引用者）を出すように伝達せよ。もし、当年の不当な不足量（勘出）が、大国は、一万束、上国なら、八千束、中国、六千束、下国、四千束に、それぞれ満たした場合は、即、正税帳を返却せよ。ただしその場合は、損益帳を一通作り主税寮に留めよ。そのうえで、返却の理由を民部省に伝えよ。未納⁵や、（前任国司の＝引用者）交替欠、昨年度の不足量の未補填の場合は、たとえ数量が分かっている、また、なお返帳せよ。但し、当年の不足量については、数量が不足で、年内の出挙・雑用を除いた、残る所の額が確かでなくとも、勘出量を明らかに示せば、返帳すべからず」

ここで少し若干の解釈を試みる。現代の監査の用語で言うなら、最初の1行目は、監査対象の範囲⁶の明示である。すなわち、監査範囲は、二年分の正税帳、出挙帳以下三つの帳簿、そして神祇省以下三省寮の移となる。は、いふならば財務諸表、は関係帳簿、は関係証憑に当たるといえる。また、「移」というのは、同列の官省からの伝達の文書である。勘会で必要な情報を他官省から得るわけであるので、は確認状ともいえる。虎尾俊哉も「税帳を勘査するためには、諸帳簿のみでは不完全であって、各関係官省寮の移を必要とすることは想像に難くない」（虎尾 1958, 5-6）、と述べている。

いずれにしても、が揃って、そこではじめて（乃）⁷、「損益帳」を作成することとなる。しかしながら、この損益帳なるものは現存せず、どういう様式のものであるのかは不明である⁸。ただ正税帳の「損益帳」ではないが

「戸口損益帳」⁹の断簡というものが現存する。これは、戸籍の変動の収支（損益）を記載したものである。移動のあった人たちを書きあげ、その一人ひとりについて、「死」、「嫁出」、「移」、「移来」などと記されている（犬飼 200554-55）。村尾次郎は、前部に増加、後部に減少が一括してまとめられているように見受けられるとして、会計帳簿と同じように人員の損益、差引定員になるのが、基本的記載様式である（村尾 1956, 18）、と述べている。このことから推測すると、「正税帳の損益帳」というものも、前年度と今年度の正税帳を比較し、前半部に、正税帳各項目の増加分とその理由、後半部に減少分と理由が記載され、最後に差し引き量が記載されるようなものではなかったろうか。

もし、勘会が合格なら、然る後に、返抄¹⁰が発給される。但し、この返抄は、太政官において税帳使に下付されるものであるので、ここでは返抄の発給を可とする報告を民部省にするという意味である。民部省は、さらに大政官に上申することになる（虎尾 1958, 6-7）。

それでは、もし勘会にパスしなければどうなるのか。それに関わることが、後半部分に規定されている。後半部分は、勘会の合否の基準が書かれている。その基準とは以下の三つである。

当年の勘出が、大国は、一万束、上国なら、八千束、中国、六千束、下国、四千束に達した場合（ここで、「勘出」とは、勘査の結果、非違¹¹や、誤失と認めて摘出する事（虎尾 1958, 8））。

たとえ数量が分かっているても、未納や、（前任国司の＝引用者）交替欠、昨年度の不足量の未補填（去年勘出物未填）の場合は、提出した国に正税帳を返却（返帳）せよ。但し、その場合には、損益帳を作成し主税寮で保管せよ。そのうえで（仍）、その理由書を作成して民部省に報告せよ。ここでの理由書¹²とは、「正税返却帳」と呼ばれるもので、民部省を経て太政官に上申され、これが官から税帳使に下される（堀部 2002, 68）。返帳された国では、返却帳をもとに善処した上、再度提出し勘会を受けるのであるが、返抄を与えられるまで国司は釐務に預かる

ことを禁じられ、その間の公廩を奪われることになっていた（山里 1991, 109）。

今年度の勘出分については、不足量を明示してあれば返帳しなくてもよしとする。

以上が、弘仁主税式勘税帳条の解釈になると思う。

前述したように『延喜式』巻第廿六 主税上にも、「勘会」の規定が存する。これを延喜主税式勘税帳条と呼ぶ（虎尾 1958）。

「凡勘_レ税帳_一者、先據_一去年帳_一、勘_一會今年帳_一、次計_一會出舉、租、地子、驛傳馬、池溝、救急、公廩、夷俘、在路飢病、及倉附等帳_一、次亦侍_一神祇、兵部、主計、玄蕃、左右馬等官省寮移_一、然後返抄送_レ省、若當年勘出物、大國滿_一一萬束、上國八千束、中國六千束、下國四千束_一、即返帳、但造_一損益帳_一通留_レ寮、仍錄_一返由_一申省、其未納⁸並交替闕、及去年勘出物未_レ填者、雖_レ見_一束把_一、亦猶返帳、唯當年勘出、不_レ滿_一差數_一、即顯_一勘出_一、不須_一返帳_一、」（下線引用者、虎尾 2007, 954）

この中で、下線_{~~~~}を引いた箇所が、前述の弘仁主税式勘税帳条にない部分である。まず、傳馬帳以下の関係帳簿である。虎尾俊哉によると、「これは、叙述の精粗によるものではなく、修理池溝料、救急量などの雑稲が弘仁式後に設定された事によるものである」¹³（虎尾 1958, 5）と述べている。ここでは改めて、虎尾の解説（虎尾 2007, 1464）を斟酌しながら、関係帳簿についてみていくこととする。

（出舉帳）国が行なった出挙の貸出し年次報告書。

（租 帳）輸租帳ともいう。国内の田について、その不輸租田・輸租田・輸地子田および不堪佃田・堪佃田の別や輸租額などの年次報告書。

（地子帳）田品の上・中・下や田積の増減を録する帳簿。

（驛傳馬帳）驛馬・傳馬の死闕や購入、現在数等の明細を記した年次報告書。

- (池溝帳) 池や溝の造成や修理に要した支出の明細を記した帳簿。
- (救急帳) 貧窮の民を助けてその生業を続けさせるための支出について、対象の戸ごとにその明細を記した帳簿。
- (公廩帳) 公廩稲の出挙によって得られた利息を、国司らの等級に応じて俸禄として配分した際の明細帳。
- (夷俘帳) 俘囚に生活の資として支給した公浪の明細帳。
- (在路飢病帳) 飢えや病に倒れた行路者の救護のために用いた正税の報告書。
- (倉附帳) 国の保有する官倉や民間からの借倉について、倉ごとに収納物の出納を記した帳簿。

以上は、各国が正税帳と一緒に税帳使につける「枝文」¹⁴といわれるものである。虎尾も指摘するように、これらの多くは、官稲を支出した費目についての独立した公文（虎尾 1958, 5）であり、正税帳作成のための台帳となるものであると考えられる¹⁵。

次に、移で追加されたのが兵部省以下の~~~~線部分である。この移については、山里純一の説明（山里 1991, 104-105）を斟酌することとする。

- (神祇官移) 幣帛料などの神祇関係費に充てられた正税の支出分を勘会するための資料。
- (兵部省移) 兵器修造等に関する正税帳の費目を勘会するための資料。
- (主計寮移) 主計寮から主税寮に対しての正税交易物の納否状況を記した移文。
- (玄蕃寮移) 法事の際の布施供養料支出、僧尼の食料費など勘会するために必要な資料。
- (左右馬寮移) 課欠駒直¹⁶としての収入を勘会するための資料。

なお、これ以外にも修理職移や、備中・長門・豊前三国の税帳勘会の際には、鑄銭司返抄が必要であったと、山里は述べている。

これらに対して、弘仁主税式勘税帳条にはあり、延喜主税式勘税帳条にない部分もある。すなわち、弘仁主税式勘税帳条で を引いた部分が、削られた

部分である。

まず、治部省移である。山里によると、これは賻物に充てられる正税支出分を勘会するために必要なもので、『弘仁式』以後も、外国官人に対して正税から支出することになっており、「延喜正税帳式」にもその項目はみえており、除いた理由が今一つ判然としない（山里 1991, 105）、と述べている。

削られた部分の中で大きなことは、「損益帳を二通造り、太政官と民部省に送付する」、という部分である。したがって、延喜主税式勘税帳条において、損益帳は、正税帳を返帳する場合にのみ作成され、主税寮に保管されることとなる。この点について、虎尾は、承和十四年（847）七月九日の太政官符を斟酌され、「返抄を与える場合も返帳する場合も一々損益帳を作り、その上で返抄を発給していたが、之は徒らに税帳使の滞在を長びかせるのみである。返抄を与える際には税帳は、寮に残るのであるから、先に返抄を与えておいて、あとで収支の対照表を計算することは可能である。従って返抄を与える際に損益帳を作る手続きを廃止し、返帳した国の分についてのみ損益帳を作り、これと手許に残った勘会済みの税帳とによって全国の損益の總計を出し¹⁷、之を明年の正月までに省を経て官に報告することに変更したのが承和十四年のことである」（虎尾 1958, 10-11）と述べている。

さらに、「及除_二年中出挙雑用_一之外。所_レ残穎不糙之類」も削られている。これについても、「その理由を示すものは寛平三年八月三日の官符で、それによると、年中出挙雑用の外は皆、糙とすべきである。所がこれを守らない国が多い。しかるに式（『弘仁式』）によると勘出はされるが返帳はされなくてもすむ。そこでいくら勘出してても国司は改悛しないから、今後、税帳返却の処置を取ることにする、というのである。この寛平三年の符が延喜格にのせられたので、右の弘仁式の如き、税帳返却の除外例は本條から省かれたのである」（虎尾 1958, 19）と、述べている。

また、『政治要略』には、次のような勘会の方法（以下、「税帳勘二合相折¹⁸」）が掲載されている。

「 税帳勘二合相折 置—當年輸—取—雜用—
置—中部合數—。取—先部合數—殘。此年輸數也。 ……………あ
置—後部合數—。除—先部合數—殘尠加—見用穀類數—。
 即可見—一年輸穀—。 ……………い
置—後定見納穀—。加—見用穀類—。取—年輸穀類—。
 可見—先部合定見納穀類數—。 ……………う
置—後定見納動用穀數—。加—見用穀—。除—年輸租穀—。
 可見—先部合定見納動用穀數—。 ……………え
置—後定見納動用類數—。加—見用類—。除—年輸類—。
 可見—先部合定見納動用類數—。 ……………お」
 (あ～お、傍点引用者、黒坂、1964、438)

これについても、解釈は難しい。虎尾は、線部分を『延喜式』収載の正税帳書式に当てはめている。中部合は、正税帳書式の56～65行、先部合は、2～14行、年輸(収入部)15～55行、見用(支出部)66～183行、後部合184～197行、(正倉部)198～212行(虎尾2007、1476)、としている。すなわち、先部合は、前期繰越、中部合は、前期繰越プラス収入部、(+)となる。後部合は、次期繰越である。これらのことを踏まえたうえで、上記「税帳勘二合相折」を解釈すると、次のような等式で表されるのではないかと考えられる。

- あ…中部合数(前期繰越+収入部) - 先部合数(前期繰越) = 年輸(収入部)
- い…後部合数(次期繰越) - 先部合数 + 見用(支出部) = 年輸
- う…後定見納穀数 + 見用穀類 - 年輸穀類 = 先部合定見納穀類数
- え…後定見納動用穀数 + 見用穀 - 年輸租穀 = 先部合定見納動用穀数
- お…後定見納動用類数 + 見用類 - 年輸類 = 先部合定見納動用類数

上記の式で不明な部分がある。一つは、う式の「後定見納穀数類」は、「後

定見納穀数」の誤りではないかということと、もう一つは、「見納」は、「未納」のことではないか、ということである。いずれにしても、このような計算式が、勘会手続きの一方として用いられていたということである。そして、そのような計算を行ったのは、「算師」¹⁹といわれる人たちであったのだろう。勘会は、「算師」によって行われていたものと思われる。

そして、もう一つ加えるのなら、現存はしないが、この「税帳勘二合相折」のような、勘会の具体的な方法は、他にもあったのだろうということである。後述するように、「損益帳」作成もその一方法であったと思われる。

以上が、古文書に見られる正税帳勘会基準の簡単な説明である。これらを概観して、次のことがいえると思う。まず我国では、弘仁年間、すなわち九世紀の初めに監査の基準が、すでに成文化していたということである。岡田利文によると、その成立はさらに古く、八世紀の半ば頃まで遡れるという（岡田1980, 342、352）と述べている。

次に、それではなぜ、「損益帳」を作成する必要があったのか。前述したように、一つには全国の統計を出す必要があったからであると思われる。しかしながら、もう一つには（勘税帳条の後半部分と関係してくるが）、監査の判断基準になったからではなからうか、と思われる。損益帳を見れば、項目の増減が一目で分かる。極端な増減があった場合には、その理由の説明が必要である。もしもその説明がなされない場合には、不正を疑うことになるだろう。延喜主税式勘税帳条には見られないが、上申されるような正式なものではないにしても、おそらく監査のツールとして、損益表は作成されていたのではなからうか。そう考えないと、基準となる勘出量（「大國満一万束……」）も算出できないのではなからうか²⁰。

さらにこれらの勘税帳条から導かれることは、「出挙帳」以外に、正税帳の台帳が存在したという事実である。すなわち、傳馬帳以下の関係帳簿が、監査の範囲に含まれるということは、これらの帳簿から、正税帳が作成されているということである。筆者はこれまで、正税帳の台帳として、「出挙帳」のみ

に目を向けてきた。確かに、出拳帳は、後世、土倉帳や大福帳（売掛帳）として、和式簿記の中心的な帳簿のルーツであることは、間違いない。今回の考察で、それ以外に多くの帳簿があったことが明らかになった。ただ残念なことには、岡田も「諸々の地方行政公文の残存例が僅少ないし皆無である」、(岡田 1980, 329) と指摘するように、これらの帳簿類もほとんど現存しないものと思われる。しかしながら、これらの帳簿は、その後、「日記」という名称で、存続していったと考えることができる。拙稿（田中 2011）でも述べたように、莊園年貢の決算報告書制度において、日記が原始簿として機能している事例を検討した。正税帳の関係帳簿と同じ性格のように思われる費用の明細であった。また、日記が、「貸付簿」ないし、「貸し付けを含む金銭出納簿」として機能していることをみてきか、そのルーツは、正に「出拳帳」であろう。したがって、律令制度の中で正税帳の枝文として作成されていた諸帳簿は、中世になって、「日記」として存続し、近世に入り「帳合」の帳簿として発達していったものと考えられる。

ところで、律令社会では、勘会をする以外にも、「検税使」をはじめ、実際に現地に赴いて各国の財政状況などを調査し、監督する地方行政監督機関²¹が置かれていた。次章では、そのことについて考察する。

3 地方行政監督機関について

3.1 検税使について

この「検税使」については、村尾次郎（1964）、瀧川政次郎（1967、1970）、亀田隆之（2001）らの研究がある。まず、村尾は、「税司」を検税使の前身としている。すなわち、「屯倉では、穀倉の鑑の保管をきわめて重視してその取扱いを慎重にし、貯蔵の確実を期したから、鑑を現地に置かず、中央にひきあげて置いた。そして、開倉の必要が起こったときには、使者に持たせて現地にやり、使者の手で直接開倉させるようにしたらしい。その役が税司（主鑑）に

ほかならない。勿論すべての穀倉がそういう取扱いだったわけではない。常用米の倉庫もあったらうから、それは現地の官吏に出納権をまかせたのであろう。しかし、大部分は貯蔵穀倉であったから、それほど頻繁に開扉する必要はなかったのである。せいぜい年に一回か、二年に一回、定期の在庫検査をする、そのようなときが、主として開倉の機会である。税司（主鑑）は、その検税官であった。大宝律令の制定、施行によって、この屯倉管理の方式は廃止されたが、まもなく復活して不動倉制度ができ、検税使が派遣されるようになったのである」（村尾 1964, 231-232）。

その検税使について瀧川は、「検税使は、官倉に蓄へられたる穀物の有り高、及び其の保存の良費等を検査する為めに、中央より派遣せらるる使いをいふなり」（瀧川 1967, 435）と定義している。さらに別稿で、「検税使は、律令国家の地方財政監督官であって、太政官から道を分かって発遣せられる巡察使の一種である。律令国家が中央集権の実を挙げる為には、中央の官吏を地方に派遣して地方行政を監督せしめることは、不可欠の要務であって、……特に重点を置いて監督をしなければならないものは、その財務即ち会計の監督であって、地方行政の紊乱・腐敗は、多くその乱脈より出ずる。……中央官庁である主税寮の監査は、書面監査に終始せざるを得ない。令制においては、地方官庁である職国において正税帳なる会計報告書を作成せしめ、税帳使が京に齎す正税帳を主税寮が監査することになっている。……正税帳の帳尻が合っておれば、主税寮は、国司の姦偽を発見することができない。正税帳の帳尻すなわち諸国財政の収支の差引残高は、正税帳に記載されている国衙正倉の税すなわち貯穀の量である。故に太政官は臨時に巡察使を諸国に派遣して正倉を開かしめ、その貯穀すなわち税の量が、正税帳の記載と一致するや否やを検せしめたのである」（傍点引用者、瀧川 1970, 18-19）と、説明している。

瀧川によると、この検税使の初出は、万葉集・巻九に「検税使大伴卿」であり、養老二年（718）の春に任じられた大伴旅人である²²（瀧川 1970, 19）、としている。また、奈良時代には、五位以上の人々が任命された（瀧川 1970,

23)、検税使は、国司よりも、一階でも位が高く、一歳でも年長である方がよい (瀧川 1970, 25)、と述べている。

『延暦交替式』には、「天平六年七道検税使計算法」というのが掲載されている。

「 天平六年七道検税使計算法

東海道以二千七百寸爲斛法。

東山道以二千八百寸爲斛法。

北陸道以二千八百寸爲斛法。

山陰道以三千二百寸爲斛法。

山陽道以二千七百寸爲斛法。

西海道以三千二百寸爲斛法。

南海道以二千八百寸爲斛法。

寶龜七年機内并七道検税使計算法

委穀經十年已上者。以二千七百寸爲斛法。糶并新委不經年者。以二千八百寸爲斛法。粟穀者。以二千九百寸爲斛法。

」 (黒坂 1965, 7-8)

すなわち、天平六年 (734) には、東海道、山陽道の諸国では、二千七百寸を一斛とし、東山道、北陸道、南海道は、二千八百寸、山陰道、西海道は、三千二百寸と、道別に検税使の一斛の換算法が三種類あった。しかしながら、宝龜七年 (776) には、七道を均一にし、十年以上の委穀は、二千七百寸、糶と新委の年を経ないものは、二千八百寸、粟穀は、二千九百寸を以て一斛とすると、改正した²³。

実際の検税使の活動を示す証拠が、天平九年 (737) の「長門国正税帳」に見出すことができる。

「天平七年検税使檢校腐穀壹拾壹斛五斗貳升伍合 不動倉四斛五斗二升五合動倉七斛」
(傍点引用者、瀧川 1970, 34)

瀧川によると、「檢校」したというのは、検税使が処分したということで、検税使は、太政官の処分を待たず、自ら裁して腐穀を帳より除く権限を賦与されていたと思われる（瀧川 1970, 34）、としている。

しかしながら、検税使の報告にもとづいて国司が処罰された例が見つからないとして、瀧川は、制度的に見て検税使には、二つの欠陥がるとしている（瀧川 1970, 41-42）。

常置の官であって、時々には任命・派遣されることがない。

司を糾弾する権はあっても、これを処罰する権がない。

西岡虎之助は、寛平八年（896）、菅原道真が検税使の派遣に反対したことが菅家文草に載っている。こうした事情から、このうち検税使の派遣は、自然消滅になったのであろう（西岡 1974, 269-270）、と述べている。

3.2 検税使以外の地方行政監督機関について

前節では、検税使について述べた。しかしながら、ここで注意を要する点がある。それは、瀧川が、検税使を、「巡察使」の一種である、といていることである。また、天平二年（730）の「尾張国正税帳」や天平十年（738）の「駿河国正税帳」には、「按察使」が検税をしたという記載も見られる。亀田は、検税は国司から検税使そして按察使へとその管理者に変遷がみられたが、天平六年にふたたび中央より検税使が派遣されるに至った（亀田 2001, 136-139）、と述べている。村尾によると、この他にも、「勘解由使」や「觀察使」も検税に関わった（村尾 1964, 238-239）と述べ、図表 1（村尾 1964, 239）のような「検税制度の変遷」なる図を提示している。ここで、地方行政監督機関について触れる。これらの機関は、研究者により諸説あり、その一つをとっても何本もの研究成果を著せるものであるが、紙面の都合上ごく簡単に説明する。

(1) 巡察使

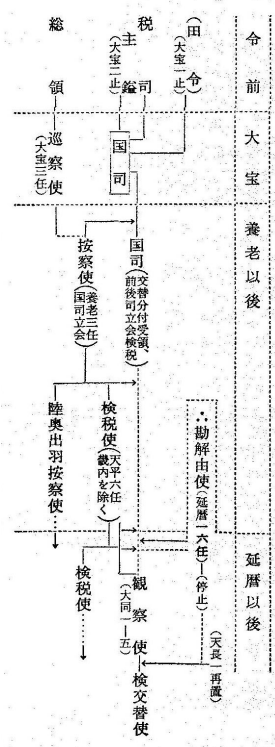
巡察使の初見は、天武天皇十四年（685）である（林 1969, 71）。諸国を巡察して国司の政績を監察して、太政官に復命報告するものであって、太政官ではその報告に基づいて賞罰・黜陟のこゝを行うのであり、令では常置の官とはせず、条例や人員も臨時の定量にまかされていた（林 1969, 106-107）。但し、倉庫令によれば、巡察使は、諸国の倉庫の貯蔵が正税帳の記載と一致するかどうかを検すべきことが見えている（吉村 1962, 56）。瀧川は、巡察の事条が検税に限られているものは検税使であり、百姓の疾苦するところを問えとあった場合には、問民苦使であるとしている（瀧川 1970, 19-20）。

(2) 問民苦使

特に問題があるときに派遣される臨時的な使い。文字通り「民の苦しを問う」という性質がある。天平宝字二年（758）、延暦十六年（797）、寛平八年（896）と、三度派遣されている（阿部 1990, 115-129）。瀧川は、唐の「觀風俗使」に倣ったものである（瀧川 1941, 285）、としている²⁴。林陸朗（林 1969, 90）も、この問民苦使も巡察使の一種としている。

(3) 按察使

養老三年（719）七月十三日、令外の官として設置された（高橋 1955, 66）。続日本紀養老三年七月十三日庚子条には、按察使は、所管国司の政情を調査し、罪あれば徒罪以下は断決し、流罪以上は奏上し、善政あるときはその善政を報



図表1 検税制度の変遷

告するところを任としていると規定され、さらに類聚三代格養老三年七月十九日官符は『按察使訪察事条事』を記し、その職能をより具体的に示している（坂元 1966, 5）。坂元義種は、「按察使は、本来国郡司の官僚的側面を監察し、中央財政を支える調庸増益につとめ、その民政の安定を主要な任務としていた（坂元 1966, 7）、と述べている。按察使は、特定の国の国守を以て任じ、隣接三四箇国の国政を統轄せしめる純然たる地方官であり、辺要の將軍に兼任せられることもある（菊池 1956, 14）。この点が、他の地方行政監督機関と特に異なる点である。

（4）勘解由使

これらの地方行政監督機関の中で最も有名、かつ研究成果が多いのがこの勘解由使であると思われる。

勘解由使は、地方政治の肅清と律令政治の再建を行うのに、解由制度の強化という方法で創立された制度であり、従来の地方行政の監察機関とは異なる性格をもつものであった（林 1982, 2）。すなわち、国司などの諸司の交替に際し、後司（後任者）から前司（前任者）に与えられる不与解由状などの書類を勾勘・監察する役職である。「解由」とは交替事務を意味する。勘解由使が上手くできていると思うのは、後司と、前司の利害の対立を利用しているという点である。すなわち、両者は互いに牽制し合う。監査論でいうところの内部統制組織（河合 1986, 91）を採用しているということである。

勘解由使は、延暦一六年（797）に設置されたことが確認できる。大同元年（806）の觀察使の新設にともないいったん廃止されるが、再び監察制が停滞したため天長元年（824）に再設され、以後常置の職となる。勘解由使の具体的な活動を知る史料に『政治要略』所有の『勘解由使勘伴抄』²⁵（勘伴＝監察の先例集）がある（川島 1993, 283-284）。この勘解由使の監査の基準法令は、勘解由使自身が編纂した『交替式』²⁶に他ならない（梅村 1975, 266）。

(5) 観察使

観察使の名が史上にあらわれるのは、大同元年（806）五月二十四日の創置から、同五年（810）六月二十八日の廃止までの僅か四年余りにすぎない（笠井 1967, 1）。笠井純一は、この観察使について、参議が兼任した常設の官で、巡察使・按察使の再生版であり、奈良朝以来の監察制度の最も完成された形ものとして、新政府の期待をになって誕生したものである（笠井 1967, 8）としている。これに対して福井俊彦は、観察使を巡察、検税、勘解由の三使を道別に参議に兼任させたものであり（福井 1964, 12）、その設置のもっとも大きな目的は、国郡司監察による庸調物確保にあった（福井 1964, 18）、と述べている。観察使の制度はその最初においては、平城天皇の意図によって置かれ、相当の効果を治めたが、平城の政治が弛緩すると、創置の意義はうすれ、嵯峨天皇の即位以後は、平城の勢力回復の基盤となった（大塚 1962, 16）。

以上が、主な地方行政監督機関である。阿部猛は、地方行政監督機関の設置及び廃絶の年次を図示（図表 2）している（阿部 1990, 126）。これら以外にも、管轄範囲が宮城及び左右両京である「弾正台」（渡部 1967, 20）や、覆囚使、惣管、鎮撫使などの監察機関が存在した。笠井純一は、「幾多の地方行政監察機関の改廃・新設がきわだっているのは、いかにして地方官の監督をするかという問題が、律令制を維持する上での要件であると認識されていたからに他ならない」（笠井 1976, 1）と、述べている。

西 暦	646	702	709	715	729	736	742	748	754	760
巡察使										
按察使										
観察使										
問民苦使										

図表 2 地方行政監督機関の設置および廃絶の年次

3.3 勘会と地方行政監督機関について

前節では、地方行政監督機関についてみてきた。それらの機関は、勘会と関係がないのであろうか。「勘会」については、瀧川が述べたように書面のみの監査であると考えられているものと思われる。しかしながら、実際にそうであったのであろうか。もしもそうであるのなら、監査の実をあげることができたのであろうか。確かに、勘税帳条に揚げられている正税帳や関係帳簿、それに他官省から得られる「移」によって、突合（帳簿突合・証憑突合・計算突合）や照合、さらに確認もとることができるであろう。また、税帳使に質問もできる。しかしながら、現代の監査の常識から考えて、これらの監査技術だけでは、適正な監査はできないと思われる。複式簿記を用い、内部統制組織が整備されている現代企業にあっても、実際に現地（現場）に行き、実査や立会をする。現地の状態が分からなければ、国司や郡司、さらには百姓らによって、いくらでも偽装や粉飾²⁷・逆粉飾が可能である。書類だけでは、正確な勘出はできないし、国司の非違や怠慢も見抜けないと思われる。正税帳に記載されている費用が本当に現地で発生しているのか、額は水増しされていないのか。これらのことは、現地に行き調査しなければわからないことである。

福井俊彦によれば、勘解由使は、民部省勘会に代わって行われたものではなく、両者あいまって国司を監察・監督していくものであった（福井 1978, 203）、と述べている。勘解由使だけでなく、地方行政監督機関はすべて、勘会と関係があったのではなかろうか。門脇禎二は、「中央で勘会できない点については、諸国に巡察使を派遣して勘会した」（門脇 1974, 267）と述べている。この点をもっと大きく取り上げてもいいのではなかろうか。虎尾俊哉も、天平宝字四年（760）十月六日の勅を挙げ、巡察使が隠田を勘出したことを述べている（虎尾 1958, 8）。また、林陸朗は、『続日本紀』天平二年（730）四月十日の記事に、国司らが正税帳の虚偽記載で太政官処分されたことを取り上げているし（林 1969, 84）、阿部は、国司が、正税帳をごまかすために「神火」と偽り、正倉に放火した（阿部 1990, 15）²⁸ ことについて述べている。これらの不祥事

が、明るみに出たことは、ひとえに地方行政監督機関が、現地に行き調査をしたから判明したことであると思われる²⁹。

また、大同五年（810）3月28日付太政官付によれば、諸国の税帳使等の多くが、病と称して事（勘会 = 引用者）を避け、或いは、私情を肆ね、民部省に参内せず、いたずらに雑掌を煩わせ、衆務が闕怠している（黒坂 1965, 369）ことが指摘されている。このことについて山里は、勘出を恐れてのことであると思われる（山里 1991, 110）、と述べている。これは、主税寮での質問を恐れるからであり、虚偽の記載の発覚を恐れてのことではなかろうか。現地から、不正を証拠付けるような何らかの情報が入っている恐れがあるので、登察しないのではなかろうか。

かつて吉村は、巡察使、按察使、觀察使、検税使等について、「その監察機關であると同時にまた中央と地方との連絡機關として重大な役割をなしたものである」（吉村 1934, 11）と述べている。蓋し、勘会と、地方行政監督機関とは、全く独立した存在ではなく、地方行政監督機関からもたらされる情報が勘会を支えていたのではなかろうか。もし、そうでないとしたら「勘会」は、「絵に描いた餅」であり、正しい監査などとてもできないといえる。繰り返しになるが、勘会と、地方行政監督機関は有機的な関係があったと考えられる³⁰。

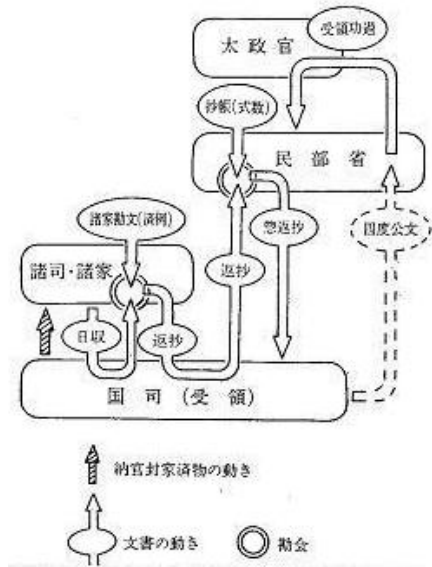
4 勘会の変質について

周知のように、平安時代も中期に入ると、律令制度が衰えてくる。当然、勘会にも変化が生じてくる。寺内浩は、十世紀後期になると税帳勘会は行われなくなり、大帳・正税帳制度は解体する（寺内 2004, 58-59）と、述べている。また、福島正樹は、一連の研究（福島 1981、1983、1984、1986a、1986b、1986c、1988、1992、1997a、1997b、1999、2004 など）の中で、「家産制的勘会」と、「重層的勘会」という概念を採り上げ、「律令制的勘会性の動揺は、9世紀末～10世紀初頭における国家的再編によって克服された」（福島 1986b、

67) と、述べている。福島の研究は、注目に値し峻に富むものと考えられる。

図表3 (福島 1986b, 67) は、福島が描いた重層的勸会のイメージ図である。第一章で述べたように、勸会とは、国司が正税帳などの四度公文を作成・送付し、それが中央政府(民部省の主計寮・主税寮)で勸会され、パスなら太政官が返抄を発行する仕組みになっていた。これに対し、9世紀後半から10世紀前半になると、勸会は、諸司・諸家の段階と、中央政府の段階との二段階で行われる構造になる。福島は、これを重層的勸会と名付けている。

福島は、家産制的勸会について、本来民部省(二寮)の機能であった返抄の発給という行為を、諸司・諸家になうようになったことを意味する(福島 1986b, 69)と、定義している。ここで、「諸司」とは中央官衙、「諸家」とは、諸権門(摂関家などの上級貴族や、東大寺などの大寺院)のことである(福島 1981, 5)。福島は、この家産制的勸会について、東大寺の文書を丹念に調べ、(特に寺家勸会と称し)説明している(福島 1992)。周知のように、律令制度における租税は、郡司が徴収し、国司が正税帳などの四度公文を



図表3 重層的勸会

作成する仕組みであった。それが9世紀後半になると戸籍・計帳制度が形骸化し、租税制度の中心をなしていた、租・庸・調という人的な賦課は廃れ、土地に賦課するという形態に変化してくる。そのような中、租税を徴収していた郡司は衰退し、代わって受領(国司)が抬頭する。中央政府はこの受領に租税の納入を請け負わすことになる。これを「受領の一国請負制」³¹という。受領は、

徴収した租税を、受給者である諸司・諸家に直接納入する。諸司・諸家は、納入のたびごとに正しく納入されたか調べ仮受領証である日収を発行する（福島 1986b, 67）。諸司・諸家は、最終的にそれらを取りまとめ勘会（家産制的勘会）し、返抄を発給する³²。返抄を受け取った受領は、受領功過にも関わりがあるので、それを中央政府にそれを送る。中央政府は、それを勘会し、（惣）返抄を発給する。福島は、これを重層的勘会と名付けている。福島はこのことについて、「中央政府は、家産制的勘会の結果、諸家から国司宛てに出された返抄をチェックするという形になったのであり、ここに政府は、諸家に国家徴税権を完全に委任し、家産的勘会の確立がなされたのである。このことは同時に、重層的勘会構造の完成を意味している」（福島 1986b, 71）と説明している³³。

家産的勘会・重層的勘会については批判³⁴もあるようであるが、その発想は、以下のことを想起する。すなわち古代律令制度の下で行われていた会計制度が、諸権門に移植されたということは充分考えられるということである。前述したように、諸権門とは、莊園領主である上級貴族や、巨大寺院である。筆者は、これまで我国古代の律令制度下における正税帳・出挙帳が、中世の莊園や寺院の帳簿・決算報告書に継承され、近世江戸商人の帳合を発達させたということを論じてきた。しかしそれは、あくまで推測の部分があった。すなわち、この仮説は、寺院の方は、すんなりと実証できる。それは正税帳と、中世寺院の決算報告書に同じ様式で作成されているもの（「真珠庵祠堂方納下帳」）がみられ（田中 2009, 185-187, 191）、その様式が、我国で複式決算が確認できる最古のものである寛文十年（1670）、鴻池家両替店の算用帳の様式に取り入れられているからである。後に、それは古代中国で用いられていた「四柱決算法」であるということが分かり、ここに和式簿記が、古代中国 我国古代 我国中世 我国近世 という経路で伝播し、発達してきたという説明がつく。しかしながら、莊園の年貢の決算報告書（年貢散用状）というものは複雑で、様式の上で正税帳との共通性を見つけにくいという難点があった。ここに至り、この

福島の提唱は、新たにその仮説を裏付けてくれるものといえる³⁵。筆者も現時点で思いつくだけでも、二点ある。一つは、「損益帳」と備中国の新見荘の請負代官尊爾が作成した荘園の決算報告書の中の「年貢米雑穀代等用途結解状」（田中 2007, 102-103）である。この二つの帳簿は、各帳簿から集められた増加分と、減少分を差引するというものであり近世、伊勢商人長谷川家の「大黒」（北島 1975, 189-190）なども同様である。西川登は、江戸時代の簿記実務の決算形式には、純資産を二面的に測定するものと、純利益を二面的に測定するものに大別できるとし、後者の方式として（収益 - 費用 = 当期純利益）を掲げている（西川 1995, 199）。蓋し、これらは損益帳にその起源を求めることができるのではなからうか。もう一つは、第一章で考察したように正税帳の枝文の一つ、「租帳（輸租帳）」³⁶である。前述したように、国内の田に関する年次報告書である。その様式は、最初に国内の耕作可能な田の総面積を書き、それから納入する義務のない不輸租田（神田・寺田など）などを差し引き、国衙に年貢の納入義務のある「定田」を算出し、それから災害などで収穫量が減少した「損田」を差し引き、実際に収穫のあった「得田」を計算していく様式である。こうした得田を計算する様式は、拙稿（田中 2011, 62）で取り上げた「大井御庄 注進貞和五丑歳石包・別相傳色々結解散用状事」（岐阜県 1983, 930-935）の前半部と原理的には同じである。また、新見荘の「損亡検見并納帳」の前半部や、和歌山県の賀太荘の「注進 紀伊国海部郡賀太御庄本庄御年貢色々目録」（和歌山県 1983, 134-138）の前半部も同じ原理であると思われる。おそらく荘園の年貢散用状といわれるものの前半部は、租帳の様式を継承していると考えてよいであろう。また、荘園の「検注帳」³⁷も年貢散用状と似た様式である。とすれば、検田使と勘会の関係性も出てくると推察する。したがって、これらの問題は、今後、正税帳・出拳帳だけでなく四度公文の制度全体と、荘園の決算報告制度について照合・検討し、その関係性を明らかにしていく必要があると思われる。しかしながら、正税帳に比べ、他の四度公文は殆ど残存しないのが現状であるし、また、荘園の年貢散用状の様式も様々である。

紙面の都合もあり、この問題については今後の研究課題とし、別稿で論じたいと思う。いずれにしても、家産的勘会・重層的勘会が行われることによって、古代律令制の下、中央政府で行われていた正税帳を中心とした会計制度が、上級貴族の家や、巨大寺院でも行われるようになり、それが中世荘園の会計制度へと繋がっていったことは確実であるといえる。

5 おわりに

以上、我国古代における監査 (The Audit in the Ancient Japan) について検討してきた。その結果以下のことが分かった。

まず第二章では、我国の古代において監査が行われていた。しかも九世紀の初めには、監査基準 (弘仁主税式勘税帳条) が成文化していた。岡田利文によると、それは八世紀の中頃まで遡れるという。すなわち、我国の律令制の社会において、奈良時代の半ば頃には、監査制度を備え、地方財政をも掌握した中央政府の会計制度が確立していたということである。また、『政治要略』には、「税帳勘二合相折」という具体的な監査手法が掲載されていた。恐らく当時には、これ以外の監査手法があったのではなからうか。「損益帳」の作成も監査手法の一つではなかったかということも述べた。

また、正税帳が枝文と呼ばれる台帳から作成されていることも分かった。当時、中国の唐の時代、会計事項を記録したものを「帳」あるいは「帳簿」と称した。恐らく律令制度が唐から入ってきたので、「正税帳」とか、「出挙帳」とかいうように「 帳」と称したものと思われる。これらの枝文は、中世に入り荘園や、寺院などの非政府部門で用いられるようになった時、多く場合、「日記」とか、「日記帳」と称されるようになり、それが近世に至って機能別に「 帳」として分化していったものと考えられる。

第三章では、検税使などの地方行政監督機関について考察を行った。それらは、実際に諸国に下り国司の政績や地方の実情を監察して、中央に報告する機

関であった。「天平六年七道検税使計算法」というものが、『延暦交替式』に掲載され残っていることも分かった。この地方行政監督機関については、勘会との有機的な結合関係があったということを筆者は強調したい。元来、勘会については、「書面のみによる監査」であると考えられてきた³⁸。しかしながら、本論でも述べたように、地方行政監督機関からもたらされる現地の情報がないとしたら、勘会は「絵に描いた餅」であり、正しい監査などとてもできないといえる。したがって、勘会と地方行政監督機関の関係が連携している間は、勘会の機能が有効に働くと考えられる。

それともう一ついえる事は、この地方行政監督機関も、もちろん我国流に改良されていると思われるが、中国からの輸入であるということである。曾我部静雄は、唐の太宗頃から行われていた地方行政の監察制度（巡察使、按察使、採訪処置使、觀察使）は、我国に将来されて、我国もこれを実施した（曾我部1970, 307）、と述べている。おそらく遣唐使が持ち帰るとかしたものであろう³⁹。

第四章の勘会の変質では、福島の提唱する家産的勘会・重層的勘会という概念について検討した。ここでは、古代から中世への和式会計の継承の裏付けという思わぬ発見があった。すなわち、この考え方に基づくと、古代律令制の下で中央政府が行っていた会計制度が、上級貴族や巨大寺院に移植されたことを意味する。すなわち中央政府の会計制度が、荘園や寺院の会計制度として用いられるようになったということである。筆者はこれまで、正税帳や出挙帳が、荘園や寺院の会計帳簿に変化したと主張してきた。それはあくまで中世と古代の二時点を比べた仮説であった。奇しくも、それをこの福島の主張が裏付けてくれこととなった。前述した備中国新見荘の決算報告書は、23m 以上もある紙の巻物に、体系だった四つの計算書が記載され、監査も行なわれていた。建武元年（1334）に作成されたものである。鎌倉幕府が滅亡した混乱した時に、そのようなものが一朝一夕にできるとは考えられない。おそらく時代の流れというもの、おそろしくスローなものであったであろう。そのように考えるな

ら、荘園の会計のルーツは、古代にあり、時間をかけて進歩してきたと考えるのが妥当ではなかろうか。

最後に、一つだけ付け加えるなら、古代に「損益帳」なるものが存在したとは驚きである。損益帳の「損益」を国語辞典で引くと、まず「へらすこととふえること。増加と減少。」、次に「損失と利得。損得。」(日本 2001b, 544)と出てくる。しかもこの出典は、古代、になると室町時代以後である。したがって『日葡辞書』にも、「ソンエキ (損益) すなわち、Son, Tocu. (損, 得) 損失と利得と」(共に、土井・森田・長南 1980, 574)と出ている。筆者は、初めて「(複式)簿記」というものを学習した時、「純損益」というのは、「純利益」と「純損失」の合成語であると思ってきた。明治初期に、西洋式の複式簿記の紹介した翻訳者は、おそらく「損益帳」の存在は知らなかったと思われる。しかしながら、なぜ、“profit and loss”を「益損」と訳さず、「損益」としたか。蓋し、それは、我国には古代から「損益」という言葉は存在したからではなかろうか。

注

- 1 筆者は、監査論の専門家ではないので、はっきりしたことが言えないが、会計の研究者でこの問題に触れたのは、管見の限り2点だけである。一つは、中瀬勝太郎氏(中瀬 1990)のものである。中瀬氏の研究のねらいは、徳川幕府の会計検査制度であるが、それ以前の会計検査として王朝時代の会計検査制度に触れられ、巡察使、検税使、勘解由使について説明されている。もう一つは、君塚氏・村井氏共稿(Murai・Kimizuka 2006)である。この論文で、両氏は、吉川弘文館出版の『国史大辞典』の「勘解由使」という項目の要約を次のように英文で紹介されている。As we can find in other countries the first bookkeeping was concerned with the government or national finance. In Japan also the first audit was put into practice by the governmental bureau, called "Kageyushi-cho". It was established in 797 or so and the auditors attached to the bureau had to check the inventory records of the local government when the governor was transferred. (Hideki et al. 2006, 158). ここで「勘解由使」を“Kageyushi-cho”というように、役所を示す“cho”(庁)を付けられたのは、誠に適訳であると考えられる(Murai・Kimizuka 2006, 158)。なお、梅村喬氏は、「勘解由使局」と表現されているし(梅村

1989, 128)、中瀬氏も「勘解由使局」(中瀬 1990, 24)とされているので“Kageyushikyoku”という英訳もいいのではなかろうか。いずれにしても勘解由使を海外に紹介したことは、両氏の功績であると思われる。

- 2 虎尾俊哉氏によると、著者は、明法博士充亮であり、その編纂年代について太田昌二氏の見解を斟酌しながら、一条天皇の時代であり、長保四年(1002)十一月五日にその編纂を終了している(虎尾 1982, 216-220)、とされている。
- 3 虎尾氏、山里純一氏によると、去年帳(前年度の正税帳)は、返抄を与えられたことが前提である(虎尾 1958, 4、山里 1991, 99)。
- 4 虎尾氏は、「勘会と計會は一応用語としては使い分けることはあるが、それ程厳密な使用区分があったとは思われない」と述べておられる(虎尾 1958, 3-4)。
- 5 「未納」については、梅村氏の「雑米の未進」(梅村 1989, 128)であるという説と、虎尾氏(虎尾 1958, 15)、岡田氏(岡田 1980, 339)の「出挙稲本利の未納」という説に分かれる。
- 6 岡田利文氏は、ここまでの前半を、概ね勘会、後半部分を勘会と呼ばれている(岡田 1980, 335)。一般の用語としては、こちらの表現の方が分かりやすいと思われる。
- 7 中国語の辞書で「乃」を引くと、「そこで、はじめて」という意味がある(愛知大学 2010, 1220)。

後に述べる「延喜主税式勘税帳条」の「損益表」についてあるが、虎尾氏も「内容も形式も不明であるが、おそらく前年度の正税帳との比較対照表で、返帳された国が再提出する際の勘査に備えるものであろう」(虎尾 2007, 955)であると述べておられる。

- 9 「戸口損益帳」については、岸俊男氏(岸俊 1956)、村尾次郎氏(村尾 1956)、吉田晶氏(吉田 1979)、犬飼隆氏(犬飼 2005)により研究がなされている。本文での言及は、両氏の研究を参考にしてしている。
- 10 管見の限り、正税帳勘会の返抄は、現存しないとされる。また、坂内三彦氏によると、「返抄の文書様式は公式令のなかには規定されていない。……返抄とは特定の文書様式を持たず、返抄を発給する律令官司が、公式令の規定する文書発給原則にしたがって、それぞれ返抄という文書を発給するということである。……返抄の様式というものは必要なかったのである」(坂内 1997, 239)と、述べている。したがって、この返抄が、どのような内容が書かれていたかは、不明である。
- 11 「非違」とは、法に違反すること。違法。違法行為。(日本 2001b, 121)。
- 12 もちろん虎尾氏も、この理由書を「正税返却帳」であるとし、「勘会の結果、税帳を返却することになった場合、その理由を明記して民部省に解し、省は更に官に解し、官より税帳使に下附されるものである」(虎尾 1958, 11)と説明された後、実例として、「出雲国正税返却帳」の説明をされている。本稿では、説明を省略するが、出雲国正税返却帳については、高橋崇氏(1962)や大日方克己氏(2007)などの研究がある。
- 13 山里純一氏は、「しかしそれだけの説明では必ずしも十分とはいえない。例えば公廩帳は、公廩と関わる公文であるが、その公廩は『弘仁式』成立以前の天平十七年(745)に設置された官箱だからである。これらの公文については、やはり税帳記載の事項との関係で説明がなされねばならない」(山里 1991, 101)として、その理由を個別に説明されておられるが、本稿では、紙面の都合上省略させていただく。

我国監査の起源に関する一考察

- 14 『政治要略』には、次のような税帳の枝文が挙げられている。紙面の都合上、ここでは差異は問わない。
- 「目録帳 公廩處分帳 文殊會帳^{治部} 神封租帳^{神祇} 救急帳 倉付帳 燈分帳^{治部} 三寶布施稻帳^{治部} 國分寺雜稻帳^{治部} 修理國分二寺料稻帳^{治部} 國分二寺造物帳^{治部} 四度使帳 神税帳^{神祇}」(黒坂, 1964, 430)
- 15 枝文が、正税帳の台帳であることを実証する例は皆無であるといつてよい。『平安遺文』第十巻に保安元年(1120)の「攝津國正税帳案」と「攝津國租帳」が収録されている(竹内 1965, 66-96)。このことについて、米田雄介氏は、「本租帳の定納官稻額が正税帳案の当年田租穀額に合致するのは、これらの帳の作成が同一年次、恐らく保安元年か、おくれでそれより一・二年のちの頃であった、と考えて間違いのないではあるまいか」(米田 1972, 45)と、述べている。このことが、租帳が正税帳の台帳であることを示す史料となるのではなからうか。
- 16 子馬を生むべき基準数をみだせなかった場合の罰則。延喜式では、駒一疋にかえて稻 70 束を徴収することになっていた(虎尾 2007, 1020)。
- 17 福島正樹氏(福島 1997b, 216)と、堀部氏(堀部 2002, 71)、両氏は、この「全国の損益の總計」した損益帳のことを「結解帳」であるとしている。
- 18 『日本国語大辞典』で「相折」を引くと、「そう・せち【相折・相節】 分割して、支払うこと。莊園領主などが、収納した年貢を個人の給与・食費その他として支払ったり、特定の莊園からの年貢を仏事費用として指定配分すること。また、支払われる料金・料米」(日本 2001a, 280)とある。したがって、「相折」とは、正税帳の各部の構成と解してよいのではなからうか。したがって、「税帳勘二合相折」とは、「正税帳の各部を考え合わせて監査する」というぐらいの意味に解せないだろうか。
- 19 亀田隆之氏は、主税寮には、二人の算師があり、租税の額を計算していたことを指摘しておられる(亀田 1980, 64)。大隅亜希子氏によると、8世紀の算師は、技術官人に位置づけられていたが、平安期以降、着実に中央官制の中に進出していった、と述べておられる(大隅 2010, 277)。
- 20 安藤英義氏は、会計と統計の区別を、簿記、報告、監査、承認および責任の要素を揚げておられる(安藤 2001, 227)。確かに損益帳は、全国の統計を算出するものである。しかしながら、安藤氏の掲げる諸要素を持っていると考えられるので、会計帳簿と考えてよいのではなからうか。
- 21 「国司監察機関」などともいわれるが、本稿では、瀧川氏(瀧川 1970, 42-43)の用語を使用することとする。
- 22 これについては、従来から、大伴旅人、大伴道足、大伴牛養、などの諸説があり、近年、桐生貴明氏は、大伴山守ではないかという説を掲げられている(桐生 2006)。
- 23 これについて、亀田氏は、「道別に異なる積寸を明示したのは、各道における穀の蓄積年数に相違があったためであり、その相違は天平四年の節度使の設置およびそれに基づく防衛態勢による糶穀の蓄積と密接な関係を持つ」(亀田 2001, 139)と、述べている。
- 24 この見解については、阿部氏(阿部 1990, 122)、亀田氏共に肯定的である。
- 25 『勘解由使勘伴抄』については、佐竹氏(佐竹 1980)、増淵氏(増淵 1986)らの研究がある。

- 26 『交替式』には、延暦、貞観、延喜の三つの『交替式』がある。この『交替式』の研究には、大著としては、福井俊彦氏（福井 1978）があり、その他にも植木直一郎氏（植木 1906 復刻 1977）、早川庄八氏（早川 1971）、宮城栄昌氏（宮城 1975）、菊地礼子氏（菊地 1972）らの研究がある。
- 27 瀧川氏によると、虚帳というのだそうである。氏は、「当代の詔勅官符は、国司の虚帳を誡めているが、虚帳というのは、実在しない穀を実存せる如く記載した正税帳のことである」（瀧川 1970, 32）と述べておられる。
- 28 この事件について阿部氏は、大内田貞郎氏（大内田 1960）、塩沢君夫氏（塩沢 1965）の研究を参考にされている。なお、新野直吉氏も、「国司も亦郡司ら譜第士豪層と共に、神火事件の放火に関係のあったことは否定し難く」（新野 1960, 11）と述べておられる。
- 29 筆者は、勘解由使も判官以下を直接現地に派遣していたのではないかと考える。特に観察使廃止後に再置された勘解由使については、観察使が判官以下を派遣していたように、勘解由使も派遣していたと考えられないだろうか。
- 30 増淵徹氏も次のように論じられている。「福井氏（俊彦＝引用者）も指摘されているが、交替制も含め、国司監察制の展開の全体像を結実させることである。……監察制について別個に論じていたのでは像は結実しない。主に勘会制の研究から行われてきたこの試みを発展させ、様々な国司監察制の相互関連とその総合化する試みが必要であると思われる」（増淵 1986b, 90）。福井・増淵両氏ともに日本古代史の研究者であり、監査については全くの素人であると思われるが、早くから勘会と地方行政監督機関との関係について感じておられたのではないかとと思われる。
- 31 「受領の一国請負制」については、福島氏の（福島 1986a）で説明がなされている。なお、国司遙任制の下で、国守（受領）に代わり国務を支配した代官のことを目代という（五味 1992, 814）。江戸時代の伊勢商人は、江戸店を監督し、帳簿の監査を行うものを、伊勢の本家から派遣している。小津家ではこの役柄を、「目代」と呼んでいる（田中 2002, 135-141）。このようなところにも中世の名残が、近世に生きているといえる。
- 32 福島氏は、十世紀初めに「租催牒」「調庸雑物返抄」が、十一世紀半ばには「租調庸雑物返抄」が登場すると述べている（福島 1981, 4）。
- 33 福島氏の家産的勘会、重層的勘会の概念を裏付ける、国司の受領化や平安前期徴税機構の変化について北条秀樹氏の論稿（北条 1974, 1978）を参考にしておられる。
- 34 福島の見解については、佐々木宗雄の「家産制的勘会」と呼ばれるような実体は存在しない、というような批判がある。佐々木氏は、「諸家諸司は主計寮の管轄であるが、これらですら、諸家諸司と受領、さらには主計寮の間で公文勘会は完結せず、陣での審議や官奏を経て、公文が勘済されていたことは、本文で述べたとおりである。まして主税寮関係は、公事の用途物又はその為にプールされているものを監査の対象にするという性質上、諸家諸司との関係は薄かった。従って、主計、主税関係が中央政府内で統合されて公文勘会の体系を構成している十～十一世紀段階には、『家産制的勘会』と呼ばれるような実体は存在しない。……」（佐々木 1987, 27）と、述べておられる。この問題については日本古代・中世史研究の場で議論されるものと思われる。
- 35 福島氏自身も、この時期の帳簿は二重帳簿（中央 国司は律令の帳簿、国司 在地は新たな帳簿）であったと考えられる（福島 1988, 21）と述べ、「抄帳」、「結解」（福島

我国監査の起源に関する一考察

1997b, 220) などの存在についても言及している。

- 36 現存する租帳は、注 15 で述べた『平安遺文』の「攝津国租帳」と、正倉院文書の中にある「天平十二年遠江国浜名郡輸租帳」の二つであり、それ以外には「延喜式」主税下に規定されている「租帳」の書式のみである。これらについては、(虎尾 2007) で解説されている他、(虎尾 1961、虎尾 1987)、(宮本 1960)、(大塚 1970)、(米田 1972)、(新井 1987)、(大山 1973、1999)、(河野 1983)、(坂本 1991)、(中村 1955)、(中野 1972)、(原 1997)、(新居町 1986)、(静岡県 1994)、(三谷 2006) などの研究成果が発表されている。なお、この租帳についても「延喜式」に「勘会」の基準が規定されている。紙面の都合上省略するが、梅村氏により研究がなされている(梅村 1989)。また、租帳に似た様式の帳簿に、「青苗簿」がある。これについては(阿部 1966)、(林 1971)、(小市 1984)、(俣野 1987)、(筧 1988) などの研究がある。
- 37 荘園制下における検注の結果を記載した帳簿(宮川 1985, 199)。
- 38 瀧川氏は、本文で引用した以外の箇所でも、「主税寮の審査は、書面審査である」(瀧川 1970, 32) と述べておられる。
- 39 郭道揚氏は、中国の古代隋・唐時代に「比部」、「御史台」なる監査組織があったことを論じておられる(郭著 1984. 469-471; 津谷訳 1990, 445-446)。おそらく我国監査にも影響を与えたと思われるので、今後の研究課題としたい。

参考文献

- 愛知大学中日大辞典編纂所. 2010. 『中日大辞典』第三版 大修館書店.
- 安藤英義. 2001. 『簿記会計の研究』中央経済社.
- 阿部猛. 1966. 『律令国家解体過程の研究』新生社.
- 阿部猛. 1990. 『平安前期政治史の研究』高科書店.
- 新井喜久夫. 1978. 「遠江国浜名郡輸租帳の一考察(一)」『信濃』30(5): 13-21.
- 新居町史編さん委員会. 1986. 『新居町史』第四巻 考古・古代中世資料 凸版印刷.
- 犬飼隆. 2005. 「陸奥国戸口損益帳のドラマ」『説林』(愛知県立大学) 53: 53-66.
- 植木直一郎. 1906(復刻 1977). 「延暦・貞観・延喜の交替式」『國學院雑誌』第十二巻十二號: 76-80.
- 梅村喬. 1975. 「民部省勘会と勘解由使勘判」名古屋大学文学部国史学研究室編『名古屋大学日本史論集』上巻 吉川弘文館: 259-289.
- 梅村喬. 1978. 「民部省勘会制の成立」彌永貞三先生還暦記念会編『日本古代の社会と経済』上巻 吉川弘文館: 315-349.
- 梅村喬. 1989. 『日本古代財政組織の研究』吉川弘文館.
- 大内田貞郎. 1960. 「正倉神火をめぐる一考察」『續日本紀研究』第7巻第5号: 15-25.
- 大隅亜希子. 2010. 「算師と八世紀の官人社会」栄原永遠男編『日本古代の王権と社会』塙書房: 267-280.
- 大塚徳郎. 1962. 「觀察使について 門脇氏『律令体制の変貌』を読んで」『日本歴史』

- 175 : 9-16.
- 大塚徳郎. 1970. 「平安遺文卷十所収『攝津国正税帳案』等について」『日本歴史』269 : 9-19.
- 大日方克己. 2007. 「家司受領藤原行房と出雲国正税返却帳」『社会文化論集』4 (鳥根大学法文学部) : 1-18.
- 大山誠一. 1973. 「『天平十二年遠江国浜名郡輸租帳』の史料性に関する一考察」『日本歴史』306 : 111-120.
- 大山誠一. 1999. 「再び『天平一二年遠江国浜名郡輸租帳』の史料性について」『延喜式研究』16 : 22-48.
- 岡崎敬・平野邦雄. 1971 『古代の日本』9 研究資料 角川書店.
- 岡田利文. 1980. 「弘仁主税式勘税帳条の成立」関晃教授暦記念会編『関晃先生日本古代史の研究』吉川弘文館 : 327-358.
- 笈敏夫. 1988. 「靈龜青苗簿式の成立」『ヒストリア』121 : 102-121.
- 笠井純一. 1967. 「観察使に関する一考察 (上)」『続日本紀研究』194 : 1-15.
- 笠井純一. 1976. 「平安朝初期国司監察制度の展開をめぐって」『ヒストリア』70 : 1-19
- 門脇禎二. 1974. 「勘會」日本歴史大辞典編集委員会『日本歴史大辞典』第3巻 河出書房新社 : 267.
- 亀田隆之. 1980. 『日本古代制度史論』吉川弘文館.
- 亀田隆之. 1992. 「問民苦使」国史大辞典編集委員会編『国史大辞典』第十三巻 : 919.
- 亀田隆之. 2001. 『奈良時代の政治と制度』吉川弘文館.
- 河合秀敏. 1979. 『現代監査の論理』中央経済社.
- 河合秀敏. 1986. 『監査論』[三訂版] 同文館出版.
- 川島晃. 1993. 「勘解由使」江上波夫・上田正昭・佐伯有清監修『日本古代史事典』大和書房 : 283-284.
- 河野勝行. 1983. 「遠江国浜名郡輸租帳について」『続日本紀研究』129 : 28-32.
- 菊池康明. 1956. 「上代国司制度の一考察」『書陵部紀要』6 : 1-23.
- 菊地礼子. 1972. 「交替式の一考察」『人文科学紀要』(お茶の水女子大学) 第25巻第三分冊 : 1-51.
- 岸俊男. 1956. 「所謂『陸奥国戸籍』残簡補考」『続日本紀研究』3 (2) : 1-28.
- 喜田新六. 1960a. 「国の四度使いと公文の勘申 (上)」『歴史教育』8(9) : 87-95.
- 喜田新六. 1960b. 「国の四度使いと公文の勘申 (中)」『歴史教育』8(10) : 97-105.
- 喜田新六. 1960c. 「国の四度使いと公文の勘申 (下)」『歴史教育』8(11) : 96-105.
- 北島正元. 1975. 『江戸商業と伊勢店 木綿問屋長谷川家の経営を中心として』吉川弘文館.
- 桐生貴明. 2006. 「検税使大伴卿に関する一考察」『二松学舎大學論集』49 : 15-31.
- 黒坂勝美. 1964. 『新訂増補國史体系』第二十八巻『政事要略』吉川弘文館.
- 黒坂勝美. 1965. 『新訂増補國史体系』第二十五巻『類聚三代格』吉川弘文館.
- 黒坂勝美. 1965. 『新訂増補國史体系』第二十六巻『交替式』吉川弘文館.
- 小市和雄. 1984. 「延喜青苗簿式の成立」『史観』110 : 2-15.
- 五味文彦. 1992. 「目代」国史大辞典編集委員会編『国史大辞典』第十三巻 : 814.

我国監査の起源に関する一考察

- 坂内三彦. 1997. 「返抄について 様式の変遷と文書請文の発生をめぐって」平田耿二 遺暦記念論文集『歴史における史料の発見 あたらしい"読み"へむけて』平田研究室: 229-290.
- 坂上康俊. 2009. 『律令国家の転換と「日本」』講談社.
- 佐々木宗雄. 1987. 「10～11世紀の受領と中央政府」『史学雑誌』96(9): 1-36.
- 佐竹昭. 1980. 「勘解由使勘判の構造と解由制の変質について」『地域文化研究』(広島大学総合科学部紀要)第6巻: 25-53.
- 坂本賞三. 1991. 『日本王朝国家体制論』東京大学出版会.
- 坂元義種. 1966. 「按察使制の研究 成立事情と職掌・待遇を中心に」『ヒストリア』44・45: 1-12.
- 塩沢君夫. 1965. 『古代専制国家の構造』お茶の水書房.
- 静岡県. 1994. 『静岡県史』通史編1 原始・古代 ぎょうせい.
- 新野直吉. 1960. 「『正倉神火』事件における監主之司と虚納者について 大内田氏にお答えする」『続日本紀研究』7(12): 5-12.
- 曾我部静雄. 1970. 『律令を中心とした日中関係史の研究』吉川弘文館.
- 高橋崇. 1955. 「按察使の制度 特に・奥羽出羽の」『歴史地理』85(3・4): 65-79.
- 高橋崇. 1961. 「出雲国正税返却帳の基礎的研究」『文化紀要』9(東北大学教養部): 25-39.
- 瀧川政次郎. 1941. 『日本法制史研究』有斐閣.
- 瀧川政次郎. 1967. 『日本法制史論叢』第一冊 角川書店.
- 瀧川政次郎. 1970. 「検税使大伴卿」『國學院法学』7(4): 1-43.
- 竹内理三. 1965. 『平安遺文』東京堂出版.
- 田中孝治. 2002. 「伊勢商人の帳合法と監査」『経営総合科学』79(愛知大学経営総合科学研究所): 127-188.
- 田中孝治. 2007. 「我国中世における荘園会計について」『産業経理』67(2): 97-109.
- 田中孝治. 2008. 「和式簿記の起源に関する一考察 正税帳と出挙帳を中心として」『産業経理』68(3): 136-152.
- 田中孝治. 2009. 「我国中世の会計について 中世寺院の会計を中心として」『産業経理』69(3): 182-199.
- 田中孝治. 2011. 「日記と和式簿記」『経営総合科学』96(愛知大学経営総合科学研究所): 127-188.
- 玉井力. 2008. 「勘出考」『日本歴史』720: 1-18.
- 土井忠生・森田武・長南実. 1980. 『邦訳 日葡辞書』岩波書店.
- 寺内浩. 2004. 『受領制の研究』塙書房.
- 虎尾俊哉. 1958. 「延喜主税式勘税帳条の研究」『国史研究』(弘前大学)12: 1-19.
- 虎尾俊哉. 1961. 『班田収授法の研究』吉川弘文館.
- 虎尾俊哉. 1982. 『古代典籍文書論考』吉川弘文館.
- 虎尾俊哉. 1987. 「正倉院文書三題」『国立歴史民俗博物館』12: 1-13.
- 虎尾俊哉. 2007. 『訳注日本史料 延喜式』中 集英社.
- 中瀬勝太郎. 1990. 『徳川幕府の会計検査制度』築地書館.
- 中野栄夫. 1972. 「遠江国浜名郡輸租帳の基礎的考察」『日本歴史』291: 67-86.

- 中村義太郎. 1955. 「天平十二年遠江国浜名郡輪租帳と荘園制の胚胎」『歴史教育』3 (6) : 73-77.
- 西岡虎之助. 1974. 「検税使」日本歴史大辞典編集委員会『日本歴史大辞典』第4巻 河出書房新社.
- 西川登. 1995. 「会計組織と簿記技法」安岡重明・天野雅敏編『日本経営史1 近世的経営の展開』岩波書店.
- 日本国語大辞典第二版編集委員会 小学館国語辞典編集部. 2001a. 『日本国語大辞典 第二版』第八巻 小学館.
- 日本国語大辞典第二版編集委員会 小学館国語辞典編集部. 2001b. 『日本国語大辞典 第二版』第十一巻 小学館.
- 早川庄八. 1971. 「延暦交替式・貞観交替式・延喜交替式」坂本太郎・黒坂昌夫編『国史大系書目解題』上巻 吉川弘文館: 379-420.
- 早川庄八. 1983. 「勘会」国史大辞典編集委員会編『国史大辞典』第三巻: 856.
- 林陸朗. 1969. 『上代政治社会の研究』吉川弘文館.
- 林陸朗. 1971. 「青苗簿について」『日本歴史』272: 41-57.
- 林陸朗. 1982. 「桓武朝前期の国司監察 勘解由使設置の前提として」『國學院大學紀要』20: 1-21.
- 林陸朗・鈴木靖民. 1985. 『復元 天平諸国正税帳』現代思潮社.
- 原秀三郎. 1997. 「遠江国浜名郡輪租帳の史料的性格」大山喬平教授退官記念会編『日本国家の史的特質 古代・中世』思文閣出版: 121-146.
- 福井俊彦. 1963. 「勘解由使の設置と延暦交替式」『日本歴史』178: 9-18.
- 福井俊彦. 1964. 「觀察使をめぐる諸問題」『續日本紀研究』124: 9-18.
- 福井俊彦. 1978. 『交替式の研究』吉川弘文館.
- 福島正樹. 1981. 「民部省勘会の変質と家産制的勘会の成立 国家公権の私的分割論への一視点」『紀尾井史学』1: 1-12.
- 福島正樹. 1983. 「封戸制再検討の一前提 10世紀に関する東大寺封戸関係文書群と封戸制の盛衰」『歴史学研究』521: 35-47.
- 福島正樹. 1984. 「抄帳」荒居英次・高橋正彦・飯倉晴武・広瀬順皓・太田順三・福田アジオ・佐々木克編『古文書用語辞典』: 238.
- 福島正樹. 1986a. 「王朝国家期における財政と税制をめぐる」『新しい歴史学のために』182: 12-22.
- 福島正樹. 1986b. 「中世成立期の国家と勘会制」『歴史学研究』560: 65-76.
- 福島正樹. 1986c. 「平安後期の国家と財政」『古代史研究の最前線』第2巻政治・経済編下 雄山閣出版: 194 - 211.
- 福島正樹. 1988. 「百姓」返抄の成立と王朝国家」『歴史評論』464: 20-33・63.
- 福島正樹. 1992. 「家産制的勘会の成立と展開」『史学雑誌』101 (2): 43-81.
- 福島正樹. 1997a. 「領収」竹内誠・佐藤和彦・君島和彦・木村茂光『方法 教養の日本史』東京大学出版会: 141-154.
- 福島正樹. 1997b. 「四度公文・抄帳・結解」平田耿二還暦記念論文集『歴史における史料の発見 あたらしい“読み”へむけて』平田研究室: 205-227.

我国監査の起源に関する一考察

- 福島正樹. 1999. 「財政文書からみた中世国家の成立」 十世紀研究会編 『中世成立期の政治文化』 東京堂出版: 334-360.
- 福島正樹. 2004. 「返抄 任務遂行証明書から物品領収書」 平川南・沖森卓也・柴原永遠男・山中章編 『文字と古代日本 1 支配と文字』 吉川弘文館: 232-253.
- 北条秀樹. 1974. 「文書行政より見たる国司受領化 調庸輸納をめぐる」 『史學雑誌』 84 (6): 1-43.
- 北条秀樹. 1978. 「平安前期徴税機構の一考察」 井上光貞博士還暦記念会編 『古代史論叢』 下巻: 121-163.
- 堀部猛. 2002. 「民部省勘会と損益帳」 『延喜式研究』 18: 65-88.
- 侯野好治. 1987. 「青苗簿制度について」 『續日本紀研究』 251: 1-20.
- 増淵徹. 1986a. 「勘解由使勘判抄」の基礎的考察 『史學雑誌』 95 (4): 34-61.
- 増淵徹. 1986b. 「平安前期国司監察制度の展開について」 『古代史研究の最前線』 第2巻 政治・経済編下 雄山閣出版: 82-93.
- 三谷芳幸. 2006. 「班符と租帳 平安中・後期の班田制について」 義江彰夫編 『古代中世の政治と権力』 吉川弘文館: 29-64.
- 宮川満. 1985. 「検注帳」 国史大辞典編集委員会編 『国史大辞典』 第五巻: 199-200.
- 宮城栄昌. 1975. 『延喜式の研究 論述篇』 大修館書店.
- 宮本敦. 1960. 「天平一二年遠江国浜名郡輸租帳の一問題 『戸某』 について」 『續日本紀研究』 7 (12): 1-4.
- 村尾次郎. 1956. 「陸奥国戸口損益帳断簡二紙片」 『續日本紀研究』 3 (8): 16-20.
- 村尾次郎. 1964. 『律令財政史の研究 増訂版』 吉川弘文館.
- 山里純一. 1991. 『律令地方財政史の研究』 吉川弘文館.
- 吉田晶. 1979. 『日本古代社会構成史論』 塙書房.
- 吉村茂樹. 1934. 「國司制の崩壊」 國史研究会編輯 『岩波講座 日本歴史』 岩波書店.
- 吉村茂樹. 1962. 『国司制度』 塙書房.
- 米田雄介. 1972. 「摂津国租帳に関する基礎的考察」 『書陵部紀要』 24: 30-50.
- 渡部育子. 1967. 「奈良朝における国司監察制度について」 『續日本紀研究』 188: 18-34.
- 郭道揚. 1984. 『会計發展史綱』 中央廣播電視大学出版社 (津谷原弘訳. 1988. 『中国会計發展史綱』 (上): 1990. 同書 (下) 文眞堂).
- Hideki Murai, and Yoshiro Kimizuka. 2006. Over the waves: accounting flowed into Japan. Accounting Theory Journal Vol. 34 (No. 90): 157-169. Accounting Association (attached to the Science Council of Poland) Warsaw 2006.