

A A A

ccounting,
rithmetic &
rt Journal



NO.20

The **IP**ACIOLI **S**OOCIETY **U**JAPAN

2007.02



第19回フォーラム開催について

平成19年3月17日(土)午後2時より東京都立大学大学院(首都圏大学東京)に在籍する三浦敦子氏より、「1400年代ヴェネツィアの経済と社会—奢侈条例を手がかりに—」というテーマのご講演をいただけることになりました。なお、司会は氏の恩師である富山大学徳橋曜教授です。会場は拓殖大学文京キャンパス大学院棟(1)館を予定しております。同封振込用紙にてお申し込みして下さい。



『スママ』初版と二版

ルカ・パチョーリ著『スママ』(Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita, Toscolano-Paganino de Paganini.)ほど会計学上後世特段の注目を浴び、高額で取引される著作は少なく、Boncompagniの1863年の著によると初版(1494年11月10日刊行)が99冊、第二版(1523年)は36冊現存していたという。



第二版

初版

奇しくも『スママ』出版512年目となる2005年11月11日に洋古書の老舗雄松堂の御好意で、この著作の初版(タイトル:レース模様の木版額無し)と第二版(タイトル頁:レース模様Dの木版額あり)を同時に閲覧する機会に恵まれました。日本にはすでに初版が10冊、第二版が8冊、

各地の大学図書館に収蔵されていて、会計学会などの開催の折りに公開されることがあります。稀覯本のため直接触れることは殆どありませんが、過去に久留米大学の所有する初版と白鷗大学に収蔵される二版本には触ったことがありました。

初版本は1494年11月10日～20日に印刷されたIGI7132、1502年8月13日以降に印刷されたIGI7134、それに1509年以降に印刷されるIGI7133の三種があり、目の前にある初版本は、目次に続く本文第1ページの全体をレース模様の木版が囲み、ガイドレターとしてL字をあしらったパチョーリの肖像画の木版があるところからIGI 7132である。因みにIGI7134の同じページには、植物文様にL字をあしらった木版画がありIGI 7133はその部分にLのガイドレターがあるのみで、共にIGI7132にあるページ全体を囲むボーダーはついていない。なお、日本にある初版本は神戸大学の蔵書(平井泰太郎旧蔵・IGI7132)を除いてすべてIGI 7134だといわれています。雄松堂の持参した初版本の装丁は落ち着いた茶系統の皮表紙にとじ紐がついていて(縦30.0㎝横21.5㎝厚さ4.5㎝、縦方向が短いところから補修時にカットが加えられたようです。第二版は24～40foglioの間がそっくり16carta (32page)脱落していました。29フォーリオ(裏)から30フォーリオ(表)にある掛け算九九や36フォーリオ(裏)の数字を数える指のフォルムがあるページが欠けていて、初版と較べると心持ち厚さも薄く、目方も軽い。毀損したページは補紙で丁寧に補修している(31㎝21.5㎝・45㎝)

白い手袋をはめた大東文化大学の片岡泰彦教授が『スμμα』のカルタを一枚づつ捲く。高らかに丁数を読みあげて、ページの汚損状態や欠落を検証していく。第二版の青黒ずんだおもて表紙を捲るととても綺麗な状態にある。ページの欠落と補正を除けばコンディションは申し分ない。これに比してそれより凡そ30年前の出版となる初版本は各ページの汚れが酸性紙のように酷く驚きを禁じ得ない。この本はガリレオの数学の師フィリッポ・パントーニの署名と随所に数式などの書き込みがあるところから、パントーニ自身が読みこなしていたことを証明しているようで、嬉しい。

イタリアで出版されてから5百年、この二冊が日本の、私の目の前で、互いに遭遇することなど思いも寄らなかったであろう。この二冊の来し方に興味をもち、行く末を心配するのは私だけではなからう。(文責：三代川正秀)



請負代官の会計と決算書について

田中 孝治 (三重県立明野高等学校)

はじめに

私たちが、会計学とか、会計という場合、企業会計を指すのが普通であると思います。企業会計とは商人の会計です。それに対して中世の荘園の会計についてはあまり知られていないのではないのでしょうか。それでも私が調べた限りでは、外国の荘園会計、特にイギリスのものについては、Woolf (1912)をはじめとして、LITTLETON (1933)、ZIMMERMAN (1954)、CHATEFIELD (1974)等が記述していますし、我国の研究者も小松淑郎(1975)、上野正男(1978)、千葉準一(1991)、鳥羽至英(1994)、友岡賛(2005)各氏が言及しています(これ以外の方も荘園会計について研究された方もみえるかわかりませんが、もしもみえましたら、それはひとえに私の力のなさでありまして、深くお詫びします)。

しかしながら我国の荘園会計については、会計学の研究者のみならず、経営史や経済史の分野における研究にも見られないように思われます。日本史を専攻する歴史学者の研究成果にもほとんど見当たらない気がします。そんな中で一人、日本史、特に中世史に造詣が深く、「網野史学」とまで謳われた研究者、網野善彦氏は、我国の荘園の会計について次のような注目すべき事柄を記述されています。

「建武元年(1334)、建武新政の年の地頭方の代官^{そんじ}尊爾が、前年の年貢、雑物の送進状況を報告し、決算したときの文書が東寺に残っています……このように、収入と支出の総額がぴった

りと合うような決算書をつくるためには、かなり精密な帳簿が基礎台帳としてつくられなくてはなりません。そうした作業を十四世紀のころの代官はみごとにこなしているわけです」

この文章を目にした時、網野氏にぜひお目にかかりお話を伺いたいと思いました。しかしながら時遅し、すでに網野氏は亡くなられていました。網野氏の著作に関しては時々目を通して勉強させていただいていたのですが、この文章に出会うのは少し遅かったようです。

そういう訳で、網野氏にお目にかかることはもはや叶わぬことですので、網野氏の著作を手がかりとして自分なりに研究してみました。これから取り上げる史料がそれであります。もしこの試みが上手くいかなくとも、この史料を会計に関心のある方々に紹介するだけでも意義のある事柄かと存じます。

I. 史料について

網野の指摘される史料というのは、東寺^{ひやくごう}百合文書（京都府立総合史料館所蔵）の中に入っている「ク函^{はこ}二十四」とう符号が付されたものに当たります。ここで東寺百合文書というのは、日本一大きな古文書の塊で、2万4千通の史料が一つ一つ麻の袋に入れられ保管されており、国宝にも指定されているものであります。ともすれば「百合（ゆり）」と読んでしまう漢字をなぜ「ひやくごう」と読むのか。それは江戸時代になり平和になって、武士も学問や文化に関心を持ち始めました。名君と誉れ高い加賀藩の第五代藩主、前田綱紀公が書写をさせてもらったとお礼にと、100個の桐箱（実際は93個）を寄進したことからこう名づけられたものであります。函（箱）には、「いろは・・・」、「イロハ・・・」、「京」の識別呼称がつけられており、この史料は、ク函の中の24番目の史料という意味であります。

さて、問題の史料は、紙に書かれ巻物になっています。その長さがなんと23メートル以上（正確には30.4cm×2,305.5cm）もあります。^{はしがき}端書に『建武元年 備中国新見庄東方地頭御方損亡検見并納帳事』と書かれており、以下のような四つの書状（計算書）が書かれています（図表1）。

- (1) 備中国新見庄東方地頭御方損亡検見并納帳事（以下、『損亡検見并納帳』）
- (2) 新見庄東方地頭御方御年貢米雜穀代并色々用途結解散用状事（以下、『年貢米雜穀代等用途結解状』）
- (3) 去年所被召月宛錢結解状事（以下、『月宛錢結解状』）
- (4) 国司上御使入部之時雜事注文事（以下、『国司入部雜事注文』）

ここで新見庄というのは、備中国（現在の岡山県）新見市に存在していた広大な荘園の名称であります。網野氏によりますと、この荘園の地頭職は、元弘3年（1333）9月1日、鎌倉幕府を滅ぼして新政府を樹立した後醍醐天皇によって寄進されたのだそうです。鎌倉末期、この荘園の地頭が北条氏一門だったので、後醍醐はこれを没収して東寺に与えたものであるといます。当時、新見庄は、西方を領主方、東方を地頭方に下地中分されていたそうです。『損亡検見并納帳』と『年貢米雜穀代等用途結解状』の書き出しには、報告という意味である「注進」と書かれています。またこの史料の最後には、「右 注進^{もんじょう}大概如件 建武貳年二月九日 御代官尊爾（花押）」とあります。つまりこの文書は、東寺によって代官として新見庄に派遣された尊爾という人物が作成し、東寺に送った地頭方の年貢徴収に関する報告書であると考えられます。今日で言うところの財務諸表当たるといっていいのではないのでしょうか。このような史料が長い年月散逸せずに現在まで残ったのは、先にも述べたように前田綱紀公が寄進した桐箱に入れられていたおかげであるといえます。

そこで、ここではこの史料を一応、「代官尊爾の決算報告諸表」と名づけ、検討していくことにします。

II. 「代官尊爾の決算報告諸表」について

まず(1)『損亡検見并納帳』は、検注の結果と年貢収入の明細が掲載された報告書です。江戸時代の感覚が強いせいか、年貢というどうしても米納と考えがちですが、その内訳は米、大豆・粟・

蕎麦などの雑穀から、市庭の商人にかかるものまで12種類からなっています。注意しなければならないことは、そのほとんどが、お金で納められている(代銭納)ということです。米や雑穀などは、尊爾は当時から使わされた寺家上使四郎と一緒に市庭(市場)で売りさばいて納めています。この金納される年貢(AからJまで)は、後述する『年貢米雑穀代等用途結解状』の「合」(収入の部)に転記されます。但し、「桑代銭事」という養蚕に課せられた税と「正月二日百姓等歳玉昏」という紙の年貢については、現物納のため転記されません。また、これらの中で少なくとも「高瀬村銭弁并損亡検見帳事」と「漆納帳事」の二つについては、「・・帳事」と付いているので、他に基礎となる帳簿がありそこから持ってきた数字ではないかと思われます。すなわち帳簿組織の存在を想起させます。(後述の図表参照)。

次に(3)の『月宛銭結解状』は、代官の尊爾が、3月、5月、7月に「来納」といわれる、年貢銭の前納を東寺に送金したという報告書です。送金は「割符(さいふ)」と呼ばれる為替によって送られます。三回の合計額(K)は、『年貢米雑穀代等用途結解状』の「除」(支出の部)へ転記されます。尊爾は利銭(利息つきの銭)を商人などから借用して納めています。

また(4)の『国司上使入部雑事注文』は、国司(建武政権)の上御使(使者)一行、人数83人、馬23匹が、検地のために元弘3年(1333)12月19日の夜中に打ち入って来た時に掛かった経費の明細報告書です。この明細の中身は、物量単位のものと同額表示のもの二種類からなっています。馬の餌代と思われる馬粥分と馬豆は、物量なのでこの計算には入っていませんが『損亡検見并納帳』の米・雑穀代の計算の時、下行分として控除されています。次に飲食に掛かった経費(L)と国司上使引出物(M)は、『年貢米雑穀代等用途結解状』の「除」(支出の部)に転記されます。すなわちこれら国司上御使の入部に掛かった経費は、年貢収入から差し引かれるということになります。

最後に(2)『年貢米雑穀代等用途結解状』の説明です。この計算書は、『損亡検見并納帳』におけるAからJまでの年貢収入がこの計算書の「合」(収入の部)に転記されてきます。また「除」(支出の部)には、『月宛銭結解状』から転記されてきた年貢の「来納」(前払い額)(K)と『国司上使入部雑事注文』から転記された、国司上御使の入部に掛かった経費(L)と、引出物(M)も転記されています。それ以外の支出項目は、9月(N)と12月(O)の京都への送金、祭りの費用(P)や、年貢の倉付け(収納)の時の酒代(Q)、寺家上使四郎に渡した分(R)、正月二日百姓に振舞った魚肴代(S)を書き上げています。そして残高(T)を京都へ送る分として計算しています。

この『年貢米雑穀代等用途結解状』は、年貢の収支決算書であります。しかしながら(1)の『損亡検見并納帳』で見たように、収入には米や雑穀を市庭で売りさばいた売上収益が含まれているので、損益計算書的な意味あいもあると思われます。また、この計算書と(2)『月宛銭結解状』は、「結解状」という名称が付されています。「結解」という意味は、荘園の年貢・公事を取り立て、その収支の決算をすることということを意味します。東大寺には「結解料理」という饗応の料理が伝わっています。これは「結解」が無事に終わったあと、荘園の荘官や名主たちをもてなした特別料理といわれています。蓋し、これを会計学的に考えれば、「結解」とは正に「会計責任」の解除ということであり、「結解状」とはその解除のための報告書であるといえないでしょうか。

以上見てきたように四つの計算書は、関連付けられ荘園の所有者である東寺に報告されるわけです。これらの体系を図示すれば、次のようになります。

代官尊爾の決算報告諸表の体系



III. 荘園の監査について

「代官尊爾の決算報告諸表」について考察をしてきましたが、監査についてはどうなっていたのでしょうか。行なわれていたのでしょうか。『損亡検見并納帳』に、米や雑穀を寺家上使四郎とともに、市庭売却したことが書かれていました。代官尊爾は、東寺から送られた四郎の「立会い」のもとで米を売却し、そのことをちゃんと報告書に掲載しているということです。また年貢の対象から外される田畠を確定する場合も四郎と共に行なったことが記されています。さらに百姓たちに井料（用水整備の費用）として若干の米を渡されていますが、これも四郎と一緒にこなっています。つまり四郎は東寺から派遣されたお目付け役的な存在であり、会計的に考えれば監査人と考えられます。尊爾は、重要なことはすべて、四郎の「立会い」の下で行なっているし、それを決算書に掲載し東寺に報告しているのです。

尊爾も同じく東寺から派遣されたと考えられます。しかも僧侶であると思われます。網野氏は、尊爾は請負代官ではないかと推察しています。当時、地頭や御家人が、山僧（山門の下級の僧侶）や借上（高利貸し）から米銭を借り、そのわり年貢の徴収を代官として任せるということがさかんに行なわれていました。『月宛錢結解状』のところでみたように、尊爾は借銭をして年貢の来納をしています。この点から考えても、尊爾は荘園の請負代官ではないかと考えられます。必ずしもすぐわかないと思われませんが、これらの関係を現代の企業に当てはめて考えるなら、尊爾は、荘園の所有者（又は本社）である東寺に雇われた「雇われ経営者」、または東寺本社に対する「支店長」であり、四郎は本社から派遣された監査人ということになるのではないのでしょうか。

網野氏によると、建武三年（1336）、後醍醐天皇が没落したために新見荘が没収されてしまったので、この決算書は監査を受けないまま東寺僧侶の手もとに保存され、現在まで伝わった。が、本来なら決算書を受け取った東寺僧侶は、記載の項目の逐一についてチェック（**答点**、**懸点**を筆算で入れるのがふつう）し、計算の**謬り**があれば修正されたであろうし、市庭での不正などを**監査**したはずである、と述べています。

また、『国司上使入部雑事注文』は、建武政権が派遣した使者が滞在した時に掛かった経費です。しかしながらこの使者は、検注に来たのであるから一種の監査人と考えてよいと思われ（もつともこの場合は、本社のさらに上の親会社から派遣された監査人ということになります）。ということはこの経費は、監査費用（モニタリング・コスト）です。したがってこの時点で監査費用を収入（米、雑穀を売却しているので収益ともいえる）から差し引くことが行われていたと考えてよいと思われ。このように見ていくと、当時既に会計監査が行なわれていたと言っているのではないのでしょうか。

おわりに

請負代官尊爾の決算報告諸表は、長さが23m以上もある紙の巻物で、その中には、体系だった

四つの計算書が記載されていました。また、それらの計算書のうち『損亡検見并納帳』は、他の帳簿から書き上げられた形跡があり、帳簿組織を連想させました。紙と言うものが中国で発明され、我国に早くから伝わったという事実を割り引いたとしても、14世紀初頭にこれだけの財務諸表（と言ってもいいと思われる）を作成してことは、世界に誇れることではないでしょうか。さらにこれに加え、会計監査も行なわれていたことも注目に価すると思われまます。

また、「新見庄東方地頭御方御年貢米雑穀代并色々用途結解散用状事」と「散用状」という名称が付されていました。この「散用状」は「算用状」とも書きます。近世に入ると、多くの商人は「算用帳」という決算書を作成しました。その形式は、右側から縦書きで、「合」と書いて収入を、「除」を支出と書くなど、この「結解状」と類似点が多くみられます。「算用帳」のルーツはすでに中世にあったといつて過言ではないとおもわれます。

ところで、我国において記録上最も古い商業帳簿は、「土倉帳」と言われています。通常土倉は借上の進化したものであると考えられています。借上げは高利貸しであるが、最初は担保とか抵当を取らなかった。それが担保を取るようになり、それを入れておく倉が必要になり、土倉になっていったと考えられます。この借上や土倉と寺院や僧侶との関係は深いといわれています。網野氏は、寺院・僧侶と金融業だけでなく、商業そのものについても関係が深いと説いています。新見庄も『損亡検見并納帳』で見ると市庭の住人12名の内、入道、道教、道佛、法阿といった僧を表すような名称のものが半数に及んでいます。

このように考えてみると、我国独自の帳合の成立や発達に、僧侶が深く関わっていたのではないかと推察できまます。当時のインテリと言え公家と僧侶であります。公家は、和歌など教養的なことに関心があり、僧侶は医学や薬学など実用的な学問などにも通じていたと考えられます。ですから当時の僧侶が、帳簿のつけ方に精通していても不思議ではないのではないのでしょうか。このことはもちろんこれより先、新たな史料の発見などによって検証していかねばならないと思われまます。

周知のように世界で最初の簿記書『スンマ』を著したのはルカ・パチョーリです。彼はフランチェスカ派の修道僧であったといひます。洋の東西を問わず、簿記の発達には僧侶が貢献していたのではないのでしょうか。

以上、我国の中世における荘園の会計について存じてきましたが、詳細についてはオリジナルの論文をごらんいただけたらと思ひます。その論文は日本会計研究学会の機関誌『会計プログレス』に投稿をしておりますので、レフリーがOKを出していただければ2006年9月発刊される予定です。もし通らなければ別の論文集に投稿いたしますのでそれをご覧下さい。

上野正男. 1978. 「中世の会計—とくに王室・荘園会計を中心に—」『和光経済』11(1・2) : 1-15.

小松淑郎. 1975. 「会計帳簿からみた英国中世荘園」『北海道大学紀要』25(2) : 15-31

千葉準一. 1991. 『英国近代会計制度 その展開過程の探求』中央経済社.

鳥羽至英. 1994. 「監査理論と監査史—中世の荘園・ギルドにおける監査—」『南山経営研究』9(2) : 505-517.

友岡賛. 2005. 『歴史にふれる会計学』有斐閣.

Arthur H. Woolf. 1912. *A SHORT HISTORY OF ACCOUNTANTS AND ACCOUNTANCY*. New York and London : Garland Publishing (片岡義雄・片岡泰彦訳. 1977. 『ウルフ会計史』法政大学出版局).

A. C. LITTLETON. 1933. *ACCOUNTING EVOLUTION TO 1900*. NEW YORK : RUSSELL&RUSSELL (片野一郎訳. 1989. 『リトルトン会計発達史 (増補版)』同文館出版).

MICHAEL CHATEFIELD. 1974. *A HISTORY ACCOUNTING THOUGHT*. ILLINOIS : THE DRYDEN PRESS (津田正晃・加藤順介訳. 1979. 『チャットフィールド 会計思想史』文眞堂).

VERNON K. ZIMMERMAN. 1954. *BRITISH BACKGROUNDS OF AMERICAN ACCOUNTANCY*. ILLINOIS : (小澤康人・佐々木重人訳. 1993. 『近代アメリカ会計発達史—イギリス会計の影響力を中心に—』同文館出版).

附記：本報告は平成18年8月12日に茗溪会館にて行われたもので、司会は大東文化大学片岡泰彦教授にお願いしたものです。又、当日は山手線に落雷があり、交通不便のなか多くの方の出席がありました。

The **P**ACIOLI **S**OCIETY **J**APAN

日本パチョーリ協会 〒112-8585 東京都文京区小日向3-4-14 拓殖大学 商学部 三代川 研究室 TEL.03-3955-8783
The Institute for Management and Accounting/Takushoku Univ. Miyokawa Office